URTEIL DES GERICHTSHOFES (Zweite Kammer)

7. September 2006 *

In der Rechtssache C-470/04

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Gerechtshof Arnheim (Niederlande) mit Entscheidung vom 27. Oktober 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 2. November 2004, in dem Verfahren

N

gegen

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. W. A. Timmermans, des Richters R. Schintgen, der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter G. Arestis und J. Klučka (Berichterstatter),

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: R. Grass,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— von N, vertreten durch P. L. M. van Gorkom, advocaat,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster und C. A. H. M. ten Dam als Bevollmächtigte,

— der dänischen Regierung, vertreten durch J. Molde als Bevollmächtigten,

— der deutschen Regierung, vertreten durch W.-D. Plessing als Bevollmächtigten,

— der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. Albenzio, avvocato dello Stato,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und A. Weimar als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 30. März 2006

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Artikel 18 EG und 43 EG.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen N und dem Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo (im Folgenden: Inspecteur) wegen einer Entscheidung, mit der der Einspruch von N gegen den Bescheid über die Veranlagung zu Einkommensteuer und Volksversicherungsprämie für das Jahr 1997 zurückgewiesen wurde.

Rechtlicher Rahmen

Einkommensteuergesetz

3 Nach Artikel 3 des Einkommensteuergesetzes (Wet op de inkomstenbelasting) von 1964 (im Folgenden: WIB) wird die Steuer eines inländischen Steuerpflichtigen vom steuerpflichtigen Einkommen berechnet, das gemäß Artikel 4 WIB u. a. den Gewinn aus wesentlicher Beteiligung umfasst.

4 Nach Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe b WIB ist Gewinn aus wesentlicher Beteiligung der gesamte Betrag der Vorteile, die sich bei der Veräußerung von Anteilen ergeben, die zu einer wesentlichen Beteiligung gehören. Gemäß Artikel 20a Absatz 3 WIB liegt eine wesentliche Beteiligung vor, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar 5 % des Kapitals einer Gesellschaft hält.

5 Nach Artikel 20a Absatz 6 Ziffer i WIB wird die Beendigung der Steuerpflicht als Gebietsansässiger in anderer Weise als durch Tod der Veräußerung von Anteilen gleichgestellt.

6 Die Modalitäten zur Berechnung des Vorteils, der aus einer fiktiven Veräußerung gezogen wird, sind in Artikel 20c WIB definiert. Nach dessen Absatz 1 besteht der Veräußerungsgewinn im Normalfall aus der Differenz zwischen dem Preis für den Erwerb und dem Preis für den Verkauf der Anteile. Fehlt es bei einer Veräußerung oder einem Erwerb an einer Gegenleistung, so gilt gemäß Absatz 4 der Wert, der den Anteilen zum Zeitpunkt der Veräußerung im Verkehr beigemessen werden kann, als Gegenleistung. Begründet der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in den Niederlanden, wird nach Absatz 7 als Einstandsbetrag statt des Kaufpreises grundsätzlich der Marktwert der Anteile im Zeitpunkt des Zuzugs des Steuerpflichtigen zugrunde gelegt.

7 Artikel 20c Absatz 18 WIB bestimmt:

„Durch Ministerialverordnung werden Regeln in Bezug auf den Erwerbspreis in den Fällen aufgestellt, in denen zum Vermögen des Steuerpflichtigen Anteile an ... einer Gesellschaft gehören, derentwegen in einem vorhergehenden Jahr Artikel 20a Absatz 6 Ziffer i auf den Steuerpflichtigen Anwendung gefunden hat. Durch Ministerialverordnung können ferner Regeln für die Herabsetzung der Steuer aufgestellt werden, die nach Artikel 20a Absatz 6 Ziffer i oder Artikel 49 Absatz 4 Satz 2 festgesetzt worden ist, wenn der Steuerpflichtige innerhalb von zehn Jahren, nachdem er seinen Wohnsitz in den Niederlanden aufgegeben hat, in die Niederlande zurückkehrt."

Beitreibungsgesetz

8 Die Stundung einer Steuer aufgrund des Verlustes der Eigenschaft des inländischen Steuerpflichtigen in anderer Weise als durch Tod war zu dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt in Artikel 25 Absatz 6 des Beitreibungsgesetzes (Invorderingswet) von 1990 (im Folgenden: IW) vorgesehen. Diese Bestimmung verwies auf eine Ministerialverordnung, in der die Stundung für die Dauer von zehn Jahren gegen Leistung einer ausreichenden Sicherheit geregelt werden sollte. Die Stundung konnte u. a. dann beendet werden, wenn Anteile, auf die sich die Stundung bezog, im Sinne von Artikel 20a Absatz 1 Buchstaben a bis h WIB veräußert worden waren.

9 Artikel 26 Absatz 2 IW bestimmte zu dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt:

„Durch Ministerialverordnung wird geregelt, unter welchen Voraussetzungen dem Steuerpflichtigen Steuern, die gemäß Artikel 25 Absatz 6 gestundet worden sind, erlassen werden können, und zwar

...

b) bis zur Höhe eines Betrages, der der Steuer entspricht, die im Ausland bei der Veräußerung von Anteilen, auf die sich die Stundung der Steuer bezog, wegen des aus der Veräußerung gezogenen Vorteils im Sinne von Artikel 25 Absatz 8 tatsächlich erhoben worden ist, soweit der Betrag des Erlasses nicht den Betrag der Steuer übersteigt, für den noch eine Stundung bewilligt ist,

c) bis zur Höhe eines Betrages, der dem nach zehn Jahren noch offenstehenden Betrag entspricht."

Durchführungsverordnung zum Beitreibungsgesetz

10 Insbesondere in den Artikeln 25 und 26 IW wird auf die Durchführungsverordnung zum Beitreibungsgesetz (Uitvoeringsregeling invorderingswet) von 1990 (im Folgenden: URIW) Bezug genommen. Die Artikel 2 und 4 URIW bestimmen:

„Artikel 2

(1) Der Steuereinnehmer bewilligt in Fällen nach Artikel 25 Absatz 6 [IW] auf Antrag des Steuerpflichtigen durch rechtsmittelfähigen Bescheid die Stundung der Zahlung — ohne dass Beitreibungszinsen berechnet werden –, wenn ausreichende Sicherheit geleistet und den vom Steuereinnehmer aufzustellenden Voraussetzungen zugestimmt wird.

(2) Die Stundung wird für den Betrag der Steuer wegen des nach Artikel 20a Absatz 6 Ziffer i [WIB] berücksichtigten Vorteils sowie den Betrag der ... im Zusammenhang damit geschuldeten Steuerzinsen bewilligt ...

(3) Werden die Anteile, Genussscheine oder Forderungen, auf die sich die Stundung bezieht, im Sinne von Artikel 20a Absatz 1 oder Absatz 6 Buchstaben a bis h [WIB] veräußert, hebt der Steuereinnehmer mit rechtsmittelfähigem Bescheid die Stundung in Bezug auf diese Anteile ... auf.

...

Artikel 4

(1) Der Steuereinnehmer bewilligt in Fällen nach Artikel 26 Absatz 2 [IW] auf Antrag des Steuerpflichtigen durch rechtsmittelfähigen Bescheid den Erlass der Einkommensteuer in dem im entsprechenden Artikel und Absatz genannten Umfang, wobei der Erlass je Anteil nicht höher sein darf als der niedrigere der folgenden Beträge:

1. der Betrag der Steuer, die für diesen Anteil ... gestundet worden ist;

2. der Betrag der Steuer, die im Ausland bei der Veräußerung dieses Anteils wegen des aus der Veräußerung gezogenen Vorteils erhoben und nach Artikel 25 Absatz 6 gestundet worden ist ...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11 Am 22. Januar 1997 verlegte N seinen ständigen Wohnsitz von den Niederlanden in das Vereinigte Königreich. Zum Zeitpunkt seines Wegzugs aus den Niederlanden war er Alleingesellschafter dreier Gesellschaften mit beschränkter Haftung niederländischen Rechts (besloten vennootschappen), deren tatsächliche Geschäftsführung sich seitdem auf Curaçao (Niederländische Antillen) befindet.

12 Für das Jahr 1997 gab N als steuerpflichtiges Einkommen 15 664 697 NLG an, darunter 765 NLG als Einkünfte aus selbst genutztem Wohneigentum und 15 663 932 NLG als Gewinn aus wesentlicher Beteiligung. In dem auf diese Erklärung gestützten Steuerbescheid wurde die Steuer auf 3 918 275 NLG nebst Zinsen in Höhe von 228 429 NLG festgesetzt.

13 Auf Antrag von N wurden diese Forderungen gestundet. Gemäß der nationalen Regelung, die zu dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt galt, wurde die Stundung jedoch von der Leistung von Sicherheiten abhängig gemacht. N verpfändete daraufhin seine Anteile an einer seiner Gesellschaften.

14 Nach Erlass des Urteils des Gerichtshofes vom 11. März 2004 in der Rechtssache C-9/02 (De Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I-2409) vertrat der Staatssekretär für Finanzen in seinem Schreiben vom 13. April 2004 auf die von einem Mitglied der Zweiten Kammer des niederländischen Parlaments gestellten Fragen den Standpunkt, dass die Stundung nicht mehr von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden könne. Dementsprechend teilte der Steuereinnehmer N mit, dass die von ihm geleistete Sicherheit als freigegeben betrachtet werden könne.

15 Seit 2002 betreibt N im Vereinigten Königreich einen Bauernhof mit einer Apfelplantage.

16 Der beim Gerechtshof Arnheim anhängige Ausgangsrechtsstreit betrifft im Wesentlichen die Frage, ob eine Besteuerung, die auf dem mit der WIB, der IW

und der URIW errichteten System beruht und bei der der Steuertatbestand darin besteht, dass ein in den Niederlanden ansässiger Inhaber einer wesentlichen Beteiligung im Sinne von Artikel 20a Absatz 3 WIB seinen Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, grundsätzlich mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

17 Hilfsweise wendet sich N gegen die Art und Weise der Durchführung dieses Besteuerungssystems. Die Pflicht zur Leistung von Sicherheiten, der er habe nachkommen müssen, um eine Stundung der mit der WIB eingeführten Steuer zu erhalten, stelle eine Einschränkung der Rechte dar, die ihm das Gemeinschaftsrecht verleihe. Diese Einschränkung könne auch mit der vom Staatssekretär für Finanzen angeordneten einfachen Freigabe dieser Sicherheiten nicht rückwirkend aufgehoben werden.

18 Ferner führt der Kläger des Ausgangsverfahrens aus, dass die niederländische Regelung, die eine pauschale Kostenerstattung für denjenigen vorsehe, der vor Gericht obsiege, gemeinschaftsrechtswidrig sei, weil sie für Niederländer die Möglichkeit beschränke, sich wirksam auf das Gemeinschaftsrecht zu berufen.

19 Der Gerechtshof Arnheim, der im Wesentlichen mit einer Frage nach der Vereinbarkeit des in der WIB, der IW und der URIW vorgesehenen Besteuerungssystems mit den Artikeln 18 EG und 43 EG befasst ist, hat beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann sich ein Einwohner eines Mitgliedstaats, der seinen Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat aufgibt, um sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen, in

einem Verfahren gegen den Staat, aus dem er wegzieht, allein deshalb auf Artikel 18 EG berufen, weil eine Steuerveranlagung, die im Zusammenhang mit seinem Wegzug durchgeführt wird, eine Behinderung für diesen Wegzug bedeutet oder bedeuten kann?

2. Wenn die erste Frage zu verneinen ist: Kann sich ein Einwohner eines Mitgliedstaats, der seinen Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat aufgibt, um sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen, in einem Verfahren gegen den Staat, aus dem er wegzieht, auf Artikel 43 EG berufen, wenn nicht sofort festgestanden hat oder davon auszugehen gewesen ist, dass er in dem anderen Mitgliedstaat eine Erwerbstätigkeit im Sinne dieser Bestimmung ausüben wird? Ist es für die Beantwortung dieser Frage erheblich, ob diese Tätigkeit innerhalb eines absehbaren Zeitraums ausgeübt werden wird? Wie lange kann dieser Zeitraum bejahendenfalls veranschlagt werden?

3. Wenn die erste oder die zweite Frage zu bejahen ist: Steht Artikel 18 EG oder Artikel 43 EG der vorliegenden niederländischen Regelung entgegen, wonach eine Veranlagung zur Einkommensteuer/Volksversicherungsprämie in Bezug auf die fiktive Realisierung des Gewinns aus wesentlicher Beteiligung nur deshalb durchgeführt wird, weil ein Einwohner der Niederlande, dessen Steuerpflicht als Gebietsansässiger endet, da er seinen Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, so zu behandeln ist, als wenn er seine Anteile, die zu einer wesentlichen Beteiligung gehören, veräußert hätte?

4. Wenn die dritte Frage deshalb bejaht wird, weil für die Bewilligung der Stundung der festgesetzten Steuerschuld Sicherheit geleistet werden muss: Kann die bestehende Behinderung rückwirkend durch die Freigabe der geleisteten Sicherheit beseitigt werden? Ist es für die Beantwortung dieser Frage auch erheblich, ob die Sicherheit auf der Grundlage einer gesetzlichen Regelung oder einer, möglicherweise im Rahmen der Durchführung aufgestellten, Richtlinie freigegeben wird? Ist es für die Beantwortung dieser Frage auch noch erheblich, ob ein Ersatz des möglichen Schadens angeboten wird, der durch die Sicherheitsleistung entstanden ist?

5. Wenn die dritte Frage bejaht und die erste Teilfrage der vierten Frage verneint wird: Lässt sich die dann bestehende Behinderung rechtfertigen?

20 Außerdem führt der Gerechtshof Arnheim aus: „Was die Beantwortung der Frage betrifft, ob in dem Fall, in dem einem Steuerpflichtigen in einem Verfahren wegen eines Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht Recht gegeben wird, die niederländische Regelung der Prozesskostenerstattung (eine pauschale Regelung) gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, so schließt sich der Gerechtshof der entsprechenden Frage des Gerechtshof 's-Hertogenbosch an den Gerichtshof in der Rechtssache C-376/03 [die dem Urteil vom 5. Juli 2005, D., Slg. 2005, I-5821, zugrunde liegt] an."

Zu den Vorlagefragen

Zu den ersten beiden Fragen

21 Mit seinen ersten beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, welche Bestimmungen des EG-Vertrags auf einen Fall wie den des Ausgangsverfahrens anwendbar sind. Insbesondere ersucht das Gericht um eine Klärung des Verhältnisses zwischen der Freizügigkeit und dem Aufenthaltsrecht der Bürger der Europäischen Union auf der einen und der Niederlassungsfreiheit auf der anderen Seite.

22 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass Artikel 18 EG, in dem das Recht eines jeden Unionsbürgers, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, in allgemeiner Form niedergelegt ist, in Artikel 43 EG einen besonderen Ausdruck findet (Urteil vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-193/94, Skanavi und Chryssanthakopoulos, Slg. 1996, I-929, Randnr. 22).

23 Folglich ist der Sachverhalt nur insoweit im Hinblick auf Artikel 18 EG zu beurteilen, als Artikel 43 EG nicht auf ihn anwendbar ist.

Zur Anwendbarkeit von Artikel 43 EG

24 Es ist zu prüfen, ob sich N schon deshalb auf Artikel 43 EG berufen kann, weil er der Alleingesellschafter seiner Gesellschaften ist.

25 Die niederländische Regierung ist der Ansicht, von der Niederlassungsfreiheit und einer Beschränkung dieser Freiheit könne keine Rede sein, wenn der, der sich auf sie berufe, tatsächlich keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe.

26 Hierzu ist festzustellen, dass der Begriff der Niederlassung im Sinne von Artikel 43 EG nach ständiger Rechtsprechung ein sehr weiter Begriff ist, der die Möglichkeit für einen Gemeinschaftsangehörigen impliziert, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als seines Herkunftsstaats teilzunehmen (Urteil vom 30. November 1995 in der Rechtssache C-55/94, Gebhard, Slg. 1995, I-4165, Randnr. 25). Insbesondere hat der Gerichtshof

entschieden, dass eine 100%ige Beteiligung am Kapital einer Gesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem hat, in dem der Inhaber dieser Beteiligung wohnt, zweifellos bewirkt, dass auf diesen Steuerpflichtigen die Vertragsvorschriften über die Niederlassungsfreiheit Anwendung finden (vgl. Urteil vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98, Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 21).

27 Somit kann ein Gemeinschaftsangehöriger, der in einem Mitgliedstaat wohnt und eine Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, die ihm einen solchen Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht, dass er deren Tätigkeiten bestimmen kann — was bei einer Beteiligung von 100 % am Gesellschaftskapital immer der Fall ist –, unter die Niederlassungsfreiheit fallen (vgl. in diesem Sinne Urteil Baars, Randnrn. 22 und 26).

28 Dem Ausgangsverfahren liegt der Fall eines Gemeinschaftsangehörigen zugrunde, der seit der Verlegung seines Wohnsitzes in einem Mitgliedstaat wohnt und sämtliche Anteile an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält. Folglich fällt der Fall von N seit diesem Umzug in den Anwendungsbereich von Artikel 43 EG (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Februar 2006 in der Rechtssache C-152/03, Ritter-Coulais, Slg. 2006, I-1711, Randnr. 32).

29 Daher ist die Anwendbarkeit von Artikel 18 EG nicht zu prüfen.

30 Deshalb ist auf die ersten beiden Fragen zu antworten, dass sich ein Gemeinschaftsangehöriger wie der Kläger des Ausgangsverfahrens, der seit der Verlegung

seines Wohnsitzes in einem Mitgliedstaat wohnt und sämtliche Anteile an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, auf Artikel 43 EG berufen kann.

Zur dritten und zur fünften Frage

31 Mit der dritten und der fünften Frage, die ebenfalls zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Artikel 43 EG dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, ein System wie das im Ausgangsverfahren streitige einzuführen, nach dem der Wertzuwachs besteuert wird, wenn ein Steuerpflichtiger aus diesem Mitgliedstaat wegzieht.

32 Das niederländische Steuerrecht sah zu dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt eine Besteuerung des latenten Wertzuwachses von Gesellschaftsanteilen vor, wobei der Steuertatbestand im Wegzug eines Steuerpflichtigen und Inhabers einer wesentlichen Beteiligung an einer Gesellschaft aus den Niederlanden bestand.

33 Hierzu ist zunächst festzustellen, dass nach ständiger Rechtsprechung die direkten Steuern beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (Urteile de Lasteyrie du Saillant, Randnr. 44, und vom 13. Dezember 2005 in der Rechtssache C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 29).

34 Selbst wenn das System, das zu dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt mit der WIB, der IW und der URIW errichtet wurde, es einem niederländischen Steuerpflichtigen nicht verwehrt, sein Niederlassungsrecht auszuüben, so steht doch fest, dass es aufgrund seiner abschreckenden Wirkung geeignet ist, dessen Ausübung zu behindern.

35 In entsprechender Anwendung dessen, was der Gerichtshof bereits zu einem ähnlichen System entschieden hat (Urteil de Lasteyrie du Saillant, Randnr. 46), wurde der Steuerpflichtige, der im Rahmen der Ausübung der ihm durch Artikel 43 EG garantierten Rechte aus den Niederlanden wegziehen wollte, nämlich gegenüber einer Person, die ihren Wohnsitz in den Niederlanden beibehielt, zu dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt benachteiligt. Dieser Steuerpflichtige wurde allein wegen dieses Wegzugs mit dem Einkommen steuerpflichtig, das noch nicht realisiert war und über das er nicht verfügte, wohingegen, wenn er in den Niederlanden wohnen geblieben wäre, der Wertzuwachs nur besteuert worden wäre, wenn und soweit er tatsächlich realisiert worden wäre. Diese unterschiedliche Behandlung war geeignet, den Betroffenen vom Wegzug aus den Niederlanden abzuhalten.

36 Die Prüfung der Durchführungsvorschriften zu diesem System der Besteuerung des latenten Wertzuwachses von Gesellschaftsanteilen bestätigt diese Schlussfolgerung. Zunächst war eine Stundung zwar möglich, doch erfolgte sie nicht automatisch, sondern war an Voraussetzungen, u. a. die Leistung von Sicherheiten, geknüpft. Diese Sicherheiten haben als solche eine beschränkende Wirkung, da sie den Steuerpflichtigen an der Nutzung der als Sicherheit geleisteten Vermögenswerte hindern (vgl. in diesem Sinne Urteil de Lasteyrie du Saillant, Randnr. 47).

37 Sodann wurden nach der Verlegung des Wohnsitzes eintretende Wertminderungen zu dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt nicht steuermindernd berücksichtigt. Somit hätte die Steuer auf den nicht realisierten Wertzuwachs, die zum Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung festgesetzt, gestundet und bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung fällig geworden wäre, die Steuer übersteigen können, die der Steuerpflichtige hätte entrichten müssen, wenn die Veräußerung zu demselben Zeitpunkt stattgefunden hätte, ohne dass der Steuerpflichtige aus den Niederlanden weggezogen wäre. Die Einkommensteuer wäre dort auf der Grundlage des bei der Veräußerung tatsächlich realisierten Wertzuwachses berechnet worden, der niedriger oder gar inexistent hätte sein können.

38 Wie schließlich die Generalanwältin in Nummer 79 ihrer Schlussanträge zu Recht ausführt, ist die bei Wegzug aus den Niederlanden verlangte Abgabe einer Steuererklärung eine zusätzliche Formalität, die den Wegzug behindern kann und die Steuerpflichtigen, die in den Niederlanden wohnen bleiben, erst trifft, wenn sie ihre Beteiligungen tatsächlich veräußern.

39 Somit ist das im Ausgangsverfahren streitige Besteuerungssystem geeignet, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit zu behindern.

40 Nach ständiger Rechtsprechung können nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, jedoch zugelassen werden, wenn mit ihnen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet sind, dessen Erreichung zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Zieles erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil de Lasteyrie du Saillant, Randnr. 49).

41 Was zunächst die Voraussetzung angeht, dass ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird und mit dem betreffenden Besteuerungssystem erreicht werden kann, so stellt das vorlegende Gericht fest, dass nach den Gesetzgebungsmaterialien mit den im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Bestimmungen insbesondere eine am Territorialitätsprinzip orientierte Aufteilung der Besteuerung des Wertzuwachses von Gesellschaftsanteilen zwischen den Mitgliedstaaten sichergestellt werden solle. Der niederländischen Regierung zufolge soll mit der Regelung außerdem eine Doppelbesteuerung vermieden werden.

42 Zum einen ist darauf hinzuweisen, dass die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten ein vom Gerichtshof anerkanntes legitimes Ziel ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Marks & Spencer, Randnr. 45). Zum anderen leiten nach Artikel 293 EG die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen.

43 Abgesehen vom Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (ABl. 1990, L 225, S. 10) ist jedoch bisher auf Gemeinschaftsebene keine Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahme zur Beseitigung der Doppelbesteuerung erlassen worden, und die Mitgliedstaaten haben kein multilaterales Übereinkommen nach Artikel 293 EG mit diesem Ziel geschlossen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-336/96, Gilly, Slg. 1998, I-2793, Randnr. 23, und D., Randnr. 50).

44 Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang bereits entschieden, dass in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen die Mitgliedstaaten befugt bleiben, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen (Urteile Gilly, Randnrn. 24 und 30, vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 57, vom 12. September 2002 in der Rechtssache C-385/00, De Groot, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 93, und vom 23. Februar 2006 in der Rechtssache C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Slg. 2006, I-1957, Randnrn. 47 und 48).

45 In dieser Hinsicht ist es für die Mitgliedstaaten nicht sachfremd, sich an der internationalen Praxis und den von der Organisation für wirtschaftliche Zusam-

menarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren (vgl. Urteile Gilly, Randnr. 31, und van Hilten-van der Heijden, Randnr. 48).

46 So unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen gemäß Artikel 13 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen insbesondere in seiner Fassung von 2005 in dem Staat der Steuer, in dem der Veräußerer ansässig ist. Wie die Generalanwältin in den Nummern 96 und 97 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, entspricht es diesem mit einem zeitlichen Element, nämlich dem Aufenthalt im Inland während der Entstehung des steuerpflichtigen Gewinns, verbundenen Grundsatz der steuerlichen Territorialität, dass die streitigen nationalen Bestimmungen die Beitreibung der beim Wegzug des betreffenden Steuerpflichtigen festgesetzten und bis zur tatsächlichen Veräußerung der Anteile gestundeten Steuer auf den in den Niederlanden angefallenen Wertzuwachs vorsehen.

47 Daraus ergibt sich, dass die im Ausgangsverfahren streitige Maßnahme ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt und geeignet ist, die Erreichung dieses Zieles zu gewährleisten.

48 Schließlich ist zu prüfen, ob eine Maßnahme wie die im Ausgangsverfahren streitige nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des mit ihr verfolgten Zieles erforderlich ist.

49 Zwar ist in Randnummer 38 des vorliegenden Urteils festgestellt worden, dass die bei Verlegung des Wohnsitzes verlangte und für die Berechnung der Einkommensteuer erforderliche Abgabe einer Steuererklärung durchaus eine Formalität darstellt, die geeignet ist, die Ausübung der Grundfreiheiten durch den betroffenen

Steuerpflichtigen zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, doch kann sie nicht als unverhältnismäßig im Hinblick auf das legitime Ziel der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung zwischen den Mitgliedstaaten angesehen werden.

50 Obwohl es möglich gewesen wäre, den Teil der Steuer, der dem Ursprungsmitgliedstaat zustand, erst nachträglich zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung der Anteile festzusetzen, hätte dies nicht zu geringeren Verpflichtungen für den Steuerpflichtigen geführt. Neben der Steuererklärung, die er gegenüber den zuständigen niederländischen Dienststellen bei Veräußerung seiner Beteiligungen hätte abgeben müssen, wäre er verpflichtet gewesen, alle Belege für die Ermittlung des Verkaufswerts der Beteiligungen zum Zeitpunkt der Verlegung seines Wohnsitzes sowie für gegebenenfalls abzugsfähige Kosten aufzubewahren.

51 Was hingegen die Verpflichtung zur Stellung von Sicherheiten angeht, von deren Erfüllung die Bewilligung einer Stundung der normalerweise geschuldeten Steuer abhängt, so erleichtert sie zwar ohne Zweifel die Erhebung dieser Steuer bei einem Gebietsfremden, geht aber über das hinaus, was unbedingt erforderlich ist, um die Funktionsfähigkeit und Wirksamkeit eines solchen, auf den Grundsatz der steuerlichen Territorialität gestützten Besteuerungssystems zu gewährleisten. Denn es gibt Mittel, die die Grundfreiheiten weniger einschränken.

52 Wie die Generalanwältin in Nummer 113 ihrer Schlussanträge vorgetragen hat, hat der Gemeinschaftsgesetzgeber bereits Harmonisierungsmaßnahmen ergriffen, die im Wesentlichen das gleiche Ziel verfolgen. Konkret kann ein Mitgliedstaat nach der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien (ABl. L 336, S. 15) in der durch die Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16. November 2004 (ABl. L 359, S. 30) geänderten Fassung die zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats um alle Auskünfte ersuchen, die er für die ordnungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer benötigt (Urteile vom 28. Oktober 1999 in der Rechtssache C-55/98, Vestergaard, Slg. 1999, I-7641, Randnr. 26, und vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-422/01, Skandia und Ramstedt, Slg. 2003, I-6817, Randnr. 42).

53 Außerdem sieht die Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen (ABl. L 73, S. 18) in der durch die Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 (ABl. L 175, S. 17) geänderten Fassung vor, dass ein Mitgliedstaat bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, darunter die Steuern auf Einkommen und Vermögen, einen anderen Mitgliedstaat um Unterstützung ersuchen kann.

54 Schließlich könnte in diesem Zusammenhang nur ein solches System zur Beitreibung der Steuer auf den Ertrag von Wertpapieren als verhältnismäßig gegenüber dem verfolgten Ziel angesehen werden, das die Wertminderungen, die möglicherweise nach der Verlegung des Wohnsitzes des betroffenen Steuerpflichtigen eingetreten sind, vollständig berücksichtigt, soweit sie nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat berücksichtigt worden sind.

55 Daher ist auf die dritte und die fünfte Frage zu antworten, dass Artikel 43 EG dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, ein System wie das im Ausgangsverfahren streitige einzuführen, nach dem der Wertzuwachs besteuert wird, wenn ein Steuerpflichtiger aus diesem Mitgliedstaat wegzieht, und das die Stundung dieser Steuer von der Leistung von Sicherheiten abhängig macht und Wertminderungen, die möglicherweise nach der Verlegung des Wohnsitzes des Betroffenen eingetreten und nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat berücksichtigt worden sind, nicht vollständig berücksichtigt.

Zur vierten Frage

56 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Freigabe der Sicherheit, die zum Zweck der Bewilligung einer Stundung der

Steuer auf den Wertzuwachs der Wertpapiere geleistet worden ist, in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens dazu führt, dass rückwirkend jede Beschränkung aufgehoben wird. Sodann fragt es, ob die Form des Aktes, auf dessen Grundlage die Sicherheit freigegeben worden ist, für diese Beurteilung von Bedeutung ist. Schließlich möchte es wissen, ob ein Ausgleich zum Ersatz eines möglicherweise dadurch entstandenen Schadens geschuldet wird.

57 Wie die Generalanwältin in Nummer 128 ihrer Schlussanträge bemerkt hat, ist die Leistung von Sicherheiten in der Regel mit Kosten verbunden. Insbesondere kann die Verpfändung von Gesellschaftsanteilen die Bonität ihres Inhabers mindern, der gegebenenfalls schlechtere Konditionen bei der Kreditaufnahme zu gewärtigen hätte. Derartige Folgen können durch die bloße Freigabe der Sicherheit nicht rückwirkend behoben werden.

58 Außerdem steht fest, dass die Frage nach der Form des Aktes, auf dessen Grundlage die Sicherheit freigegeben worden ist, insoweit nicht von Bedeutung ist.

59 Was die Möglichkeit angeht, einen Ausgleich für den Schaden zu erhalten, der dadurch entstanden ist, dass die Stundung der fraglichen Steuer von der Leistung einer Sicherheit abhängig gemacht wird, ist darauf hinzuweisen, dass die nationalen Gerichte nach ständiger Rechtsprechung aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht aus Artikel 10 EG den Rechtsschutz sicherzustellen haben, der sich für die Einzelnen aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts ergibt. Deshalb sind die Bestimmung der zuständigen Gerichte und die Ausgestaltung von Verfahren, die den Schutz der dem Bürger aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts erwachsenden Rechte sicherstellen sollen, mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung auf diesem Gebiet Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten. Jedoch dürfen diese Verfahren nicht ungünstiger gestaltet werden als bei entsprechenden Klagen, die nur innerstaatliches Recht betreffen (Grundsatz der Gleichwertigkeit), und sie dürfen die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Grundsatz der Effektivität) (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Dezember 1976 in der Rechtssache 33/76, Rewe, Slg. 1976, 1989, Randnr. 5, vom 14. Dezember 1995 in der Rechtssache C-312/93, Peterbroeck, Slg. 1995, I-4599, Randnr. 12, und vom 8. März 2001 in den Rechtssachen C-397/98 und C-410/98, Metallgesellschaft u. a., Slg. 2001, I-1727).

60 Außerdem hat der Gerichtshof entschieden, dass es Sache des nationalen Rechts ist, unter Beachtung der oben angeführten Grundsätze alle mit der Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben zusammenhängenden Nebenfragen wie etwa die Zahlung von Zinsen einschließlich des Zeitpunkts, von dem an die Zinsen zu berechnen sind, und des Zinssatzes zu regeln (Urteile vom 21. Mai 1976 in der Rechtssache 26/74, Roquette Frères/Kommission, Slg. 1976, 677, Randnrn. 11 und 12, vom 12. Juni 1980 in der Rechtssache 130/79, Express Dairy Foods, Slg. 1980, 1887, Randnrn. 16 und 17, und Metallgesellschaft u. a., Randnr. 86).

61 Für einen Antrag auf Zahlung von Verzugszinsen zum Ausgleich von durch die Leistung der Sicherheiten entstandenen Kosten kann angesichts der Ähnlichkeiten zwischen der Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben und der Freigabe von Sicherheiten, die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht verlangt worden sind, nichts anderes gelten.

62 Im Übrigen ist ein Schaden, der durch die Leistung einer unter Verletzung des Gemeinschaftsrechts verlangten Sicherheit verursacht worden ist, geeignet, die Haftung des Mitgliedstaats auszulösen, der der Urheber der streitigen Maßnahme ist.

63 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes geht hervor, dass ein Mitgliedstaat Schäden, die dem Einzelnen durch Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht entstanden sind, unter drei Voraussetzungen zu ersetzen hat: Die Rechtsnorm, gegen die verstoßen worden ist, bezweckt, dem Einzelnen Rechte zu verleihen, der Verstoß ist hinreichend qualifiziert, und zwischen dem Verstoß gegen die dem Staat obliegende Verpflichtung und dem den geschädigten Personen entstandenen Schaden besteht ein unmittelbarer Kausalzusammenhang. Diese Voraussetzungen sind anhand der jeweiligen Fallgestaltung zu beurteilen (Urteile vom 5. März 1996 in den Rechtssachen C-46/93 und C-48/93, Brasserie du pêcheur und Factortame, Slg. 1996, I-1029, Randnr. 51, vom 8. Oktober 1996 in den Rechtssachen C-178/94, C-179/94 und C-188/94 bis C-190/94, Dillenkofer u. a., Slg. 1996, I-4845, Randnr. 21, und vom 4. Juli 2000 in der Rechtssache C-424/97, Haim, Slg. 2000, I-5123, Randnr. 36).

64 Was die zweite Voraussetzung angeht, hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht hinreichend qualifiziert ist, wenn ein Mitgliedstaat bei der Rechtsetzung die Grenzen, die der Ausübung seiner Befugnisse gesetzt sind, offenkundig und erheblich überschritten hat (vgl. Urteile Brasserie du pêcheur und Factortame, Randnr. 55, und Dillenkofer u. a., Randnr. 25), und dass die bloße Verletzung des Gemeinschaftsrechts durch einen Mitgliedstaat, der zum Zeitpunkt dieser Rechtsverletzung nur über einen erheblich verringerten oder gar auf null reduzierten Gestaltungsspielraum verfügte, ausreichen kann, um einen hinreichend qualifizierten Verstoß anzunehmen (Urteil vom 23. Mai 1996 in der Rechtssache C-5/94, Hedley Lomas, Slg. 1996, I-2553, Randnr. 28).

65 Um festzustellen, ob eine Verletzung des Gemeinschaftsrechts einen hinreichend qualifizierten Verstoß darstellt, muss das mit einer Schadensersatzklage befasste nationale Gericht alle Gesichtspunkte berücksichtigen, die für den ihm unterbreiteten Sachverhalt kennzeichnend sind. Zu diesen Gesichtspunkten gehören u. a. das Maß an Klarheit und Genauigkeit der verletzten Vorschrift, die Frage, ob der Verstoß oder der Schaden vorsätzlich begangen oder zugefügt wurde oder nicht, die Entschuldbarkeit oder Unentschuldbarkeit eines etwaigen Rechtsirrtums und der Umstand, dass das Verhalten eines Gemeinschaftsorgans möglicherweise dazu beigetragen hat, dass nationale Maßnahmen oder Praktiken in gemeinschaftsrechtswidriger Weise eingeführt oder aufrechterhalten wurden (vgl. Urteil Brasserie du pêcheur und Factortame, Randnr. 56, und Haim, Randnr. 43).

66 Hierzu ist festzustellen, dass es sich bei den betroffenen Normen des Gemeinschaftsrechts um Bestimmungen des Vertrages handelt, die schon lange vor dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt galten und unmittelbar anwendbar waren. Allerdings hatte der Gerichtshof zu der Zeit, als die streitige Besteuerungsregelung in Kraft trat, nämlich am 1. Januar 1997, noch nicht das Urteil de Lasteyrie du Saillant erlassen, in dem er erstmals entschieden hat, dass die Verpflichtung, als Voraussetzung für die Stundung einer in mehrfacher Hinsicht der Steuer im Ausgangsverfahren entsprechenden Steuer auf den Wertzuwachs von Wertpapieren Sicherheiten zu leisten, gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt.

67 Folglich ist auf die vierte Frage zu antworten, dass eine Beeinträchtigung aufgrund der Leistung einer unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht verlangten Sicherheit durch die bloße Freigabe dieser Sicherheit nicht rückwirkend beseitigt werden kann. Die Form des Aktes, auf dessen Grundlage die Sicherheit freigegeben worden ist, ist insoweit ohne Bedeutung. Sieht der Mitgliedstaat die Zahlung von Verzugszinsen bei Freigabe einer unter Verletzung nationalen Rechts verlangten Sicherheit vor, werden diese Zinsen auch im Fall eines Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht geschuldet. Das vorlegende Gericht hat zudem entsprechend den vom Gerichtshof entwickelten Leitlinien und unter Beachtung der Grundsätze der Gleichwertigkeit und der Effektivität zu prüfen, ob der betreffende Mitgliedstaat für den Schaden haftet, der durch die Verpflichtung zur Leistung einer solchen Sicherheit entstanden ist.

Zur Kostenerstattungsregelung

68 Im Tenor der Vorlageentscheidung werden zwar nur die vorstehend behandelten fünf Fragen gestellt, doch ist dem Verweis auf das Urteil D. in dieser Entscheidung zu entnehmen, dass das vorlegende Gericht wissen möchte, ob die niederländische Kostenerstattungsregelung mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Dies ist eine der Fragen, mit denen es dieses Gericht im Ausgangsverfahren zu tun hat.

69 Nach ständiger Rechtsprechung ist eine dem nationalen Gericht dienliche Auslegung des Gemeinschaftsrechts jedoch nur möglich, wenn dieses den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen, in dem sich seine Fragen stellen, darlegt oder zumindest die tatsächlichen Annahmen erläutert, auf denen diese Fragen beruhen (vgl. u. a. Urteile vom 26. Januar 1993 in den Rechtssachen C-320/90 bis C-322/90, Telemarsicabruzzo u. a., Slg. 1993, I-393, Randnrn. 6 und 7, vom 21. September

1999 in den Rechtssachen C-67/96, Albany, Slg. 1999, I-5751, Randnr. 39, und vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-176/96, Lehtonen und Castors Braine, Slg. 2000, I-2681, Randnr. 22).

70 Die Angaben in den Vorlageentscheidungen sollen dem Gerichtshof nicht nur sachdienliche Antworten ermöglichen, sondern auch den Regierungen der Mitgliedstaaten und den anderen Beteiligten die Möglichkeit geben, gemäß Artikel 23 der Satzung des Gerichtshofes Erklärungen abzugeben. Der Gerichtshof hat darauf zu achten, dass diese Möglichkeit gewahrt wird; dabei ist zu berücksichtigen, dass den Beteiligten nach dieser Vorschrift nur die Vorlageentscheidungen zugestellt werden (vgl. u. a. Beschluss vom 23. März 1995 in der Rechtssache C-458/93, Saddik, Slg. 1995, I-511, Randnr. 13, sowie Urteile Albany, Randnr. 40, und Lehtonen und Castors Braine, Randnr. 23).

71 Diese Voraussetzungen sind in Bezug auf die Kostenerstattungsregelung nicht erfüllt.

72 Daher ist die diese Regelung betreffende Frage unzulässig.

Kosten

73 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

1. **Ein Gemeinschaftsangehöriger wie der Kläger des Ausgangsverfahrens, der seit der Verlegung seines Wohnsitzes in einem Mitgliedstaat wohnt und sämtliche Anteile an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, kann sich auf Artikel 43 EG berufen.**

2. **Artikel 43 EG ist dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, ein System wie das im Ausgangsverfahren streitige einzuführen, nach dem der Wertzuwachs besteuert wird, wenn ein Steuerpflichtiger aus diesem Mitgliedstaat wegzieht, und das die Stundung dieser Steuer von der Leistung von Sicherheiten abhängig macht und Wertminderungen, die möglicherweise nach der Verlegung des Wohnsitzes des Betroffenen eingetreten und nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat berücksichtigt worden sind, nicht vollständig berücksichtigt.**

3. **Eine Beeinträchtigung aufgrund der Leistung einer unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht verlangten Sicherheit kann durch die bloße Freigabe dieser Sicherheit nicht rückwirkend beseitigt werden. Die Form des Aktes, auf dessen Grundlage die Sicherheit freigegeben worden ist, ist insoweit ohne Bedeutung. Sieht der Mitgliedstaat die Zahlung von Verzugszinsen bei Freigabe einer unter Verletzung nationalen Rechts verlangten Sicherheit vor, werden diese Zinsen auch im Fall eines Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht geschuldet. Das vorlegende Gericht hat zudem entsprechend den vom Gerichtshof entwickelten Leitlinien und unter Beachtung der Grundsätze der Gleichwertigkeit und der Effektivität zu prüfen, ob der betreffende Mitgliedstaat für den Schaden haftet, der durch die Verpflichtung zur Leistung einer solchen Sicherheit entstanden ist.**

Unterschriften