

61999J0516

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 30 mei 2002. - Walter Schmid. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland - Oostenrijk. - Begrip 'nationale rechterlijke instantie' in de zin van artikel 234 EG - Onbevoegdheid Hof. - Zaak C-516/99.

Jurisprudentie 2002 bladzijde I-04573

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

Prejudiciële vragen - Voorlegging aan Hof - Nationale rechterlijke instantie in zin van artikel 234 EG - Begrip - Kamer van beroep van regionale belastingdienst in Oostenrijk - Daarvan uitgesloten

(Art. 234 EG)

Samenvatting

\$\$Voor de beoordeling of het verwijzende orgaan een rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG is, hetgeen uitsluitend door het gemeenschapsrecht wordt bepaald, dient rekening te worden gehouden met een samenstel van factoren, zoals de wettelijke grondslag van het orgaan, het permanente karakter, de verplichte rechtsmacht, het uitspraak doen na een procedure op tegenspraak, het toepassen van regelen des rechts alsmede de onafhankelijkheid van het orgaan. Een kamer van beroep van een regionale belastingdienst (belastingdienst in tweede aanleg) in Oostenrijk, die bevoegd is voor beroepen tegen beslissingen van de belastingdienst, voldoet niet aan de voorwaarde van onafhankelijkheid.

Het begrip rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG kan namelijk slechts betrekking hebben op een autoriteit die de hoedanigheid van derde heeft ten opzichte van de autoriteit die de bestreden beslissing heeft genomen. Een autoriteit als de kamer van beroep, die een organieke en functionele band heeft met de regionale belastingdienst die de voor haar bestreden beslissingen heeft genomen, kan niet worden geacht die hoedanigheid van derde te hebben.

(cf. punten 34-38)

Partijen

In zaak C-516/99,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van de Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Oostenrijk), in een procedure aldaar ingeleid door

Walter Schmid,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 73 B en 73 D EG-Verdrag (thans de artikelen 56 EG en 58 EG),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, S. von Bahr, D. A. O. Edward, M. Wathelet (rapporteur) en C. W. A. Timmermans, rechters,

advocaat-generaal: A. Tizzano,

griffier: R. Grass,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door H. Dossi als gemachtigde,*
- de Franse regering, vertegenwoordigd door K. Rispal-Bellanger en S. Seam als gemachtigden,*
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden,*

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 29 januari 2002,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 2 december 1999, ingekomen bij het Hof op 30 december daaraanvolgend, heeft de Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Vijfde kamer van beroep van de belastingdienst voor Wenen, Neder-Oostenrijk en Burgenland) krachtens artikel 234 EG twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 73 B en 73 D EG-Verdrag (thans de artikelen 56 EG en 58 EG).

2 Deze vragen zijn gerezen in het kader van een beroep dat de in Oostenrijk wonende W. Schmid heeft ingesteld tegen de hem door het Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien

(belastingdienst voor het 5e, 18e en 19e district van Wenen) opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting voor 1997, en dat strekt tot vermindering van de belasting op dividenden die hem zijn uitgekeerd door een in een andere lidstaat dan de Republiek Oostenrijk gevestigde vennootschap.

De toepasselijke nationale bepalingen

3 De in het hoofdgeding relevante bepalingen zijn die van het Einkommensteuergesetz 1988 (inkomstenbelastingwet van 1988, BGBl 1988/400; hierna: EStG").

4 § 93, leden 1 en 2, punt 1, sub a, EStG, zoals gewijzigd bij de in BGBl 1996/201 gepubliceerde federale wet, bepaalt met betrekking tot de aan belasting onderworpen kapitaalopbrengsten:

(1) Bij binnenlandse kapitaalopbrengsten (lid 2) [...] wordt de inkomstenbelasting geheven door aftrek van de kapitaalopbrengst (Kapitalertragsteuer - belasting op de kapitaalopbrengsten).

(2) Er is sprake van binnenlandse kapitaalopbrengsten, wanneer de schuldenaar van de kapitaalopbrengsten zijn woonplaats, hoofdkantoor of zetel in het binnenland heeft of een binnenlands filiaal van een kredietinstelling is en het om de navolgende kapitaalopbrengsten gaat:

1. a) winstaandelen (dividenden), interesten en andere inkomsten uit aandelen en deelnemingen in vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid [...]"

5 Overeenkomstig § 95, lid 1, EStG, zoals gewijzigd bij de in BGBl 1996/201 gepubliceerde federale wet, bedraagt de belasting op kapitaalopbrengsten 25 %.

6 § 97 EStG, zoals gewijzigd bij de in BGBl 1996/797 gepubliceerde federale wet, bepaalt:

(1) Voor natuurlijke personen en voor vennootschappen, voorzover deze laatste inkomsten uit kapitaal hebben, wordt de inkomstenbelasting (vennootschapsbelasting) voor kapitaalopbrengsten in de zin van § 93, lid 2, punt 3, [...] die aan belasting op kapitaalopbrengsten onderworpen zijn, als betaald beschouwd door de belastingaftrek. Ten aanzien van natuurlijke personen geldt dat ook voor kapitaalopbrengsten in de zin van § 93, lid 2, punt 1 [...]"

(2) Voor natuurlijke personen en voor vennootschappen, voorzover deze laatste inkomsten uit kapitaal hebben, wordt de inkomstenbelasting (vennootschapsbelasting) voor in het binnenland ontvangen kapitaalopbrengsten uit waardepapieren, die niet aan belasting op kapitaalopbrengsten onderworpen zijn, als betaald beschouwd door het bedrag, gelijk aan de belasting op kapitaalopbrengsten, dat op vrijwillige basis wordt ingehouden door de instelling die de coupons uitbetaalt [...]"

(3) Voorzover de belasting overeenkomstig lid 1 of lid 2 is betaald, moet met de kapitaalopbrengsten noch bij het totale bedrag der inkomsten, noch bij het inkomen (§ 2, lid 2) rekening worden gehouden. Dit geldt alleen voor de berekening van de inkomstenbelasting van de belastingplichtige.

[...]"

7 § 37, leden 1 en 4, EStG, zoals gewijzigd bij de in BGBl 1996/797 gepubliceerde federale wet, opent de volgende mogelijkheid om te opteren voor de regeling inzake het gehalveerde belastingtarief (zogenoemd Halbsatzverfahren"), die betrekking heeft op de inkomstenbelasting die is verschuldigd voor deelnemingen in vennootschappen:

(1) Het belastingtarief wordt voor

- inkomsten uit deelnemingen (lid 4)

[...]

verminderd tot de helft van het gemiddelde belastingtarief dat op het totale inkomen van toepassing is [...]

[...]

(4) Inkomsten uit deelnemingen zijn

1. opbrengsten uit deelnemingen:

a) winstaandelen van welke aard ook uit deelneming in binnenlandse kapitaalvennootschappen of coöperatieve aankoop- en handelsverenigingen, in de vorm van aandelen in vennootschappen en verenigingen [...]

[...]"

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

8 Schmid woont in Oostenrijk. In 1997 bestond een deel van zijn inkomsten uit dividenden uit aandelen in MAN AG, een in Duitsland gevestigde vennootschap.

9 Voor 1997 heeft de Oostenrijkse belastingadministratie de door Schmid ontvangen dividenden uit buitenlandse aandelen in de grondslag van de belasting op zijn inkomen opgenomen. Het op de inkomsten van Schmid toepasselijke gemiddelde belastingtarief, dat wordt berekend op basis van zijn binnenlands inkomen, zijn kapitaalopbrengsten en zijn buitenlandse inkomsten, bedroeg 27,17 %. De inkomsten uit zijn buitenlandse aandelen zijn tegen dit tarief belast.

10 De door Schmid reeds in de Bondsrepubliek Duitsland betaalde belasting op kapitaalopbrengsten is volledig opgevoerd bij zijn belastingschuld in Oostenrijk.

11 Op 3 december 1998 stelde Schmid beroep in tegen zijn aanslag in de inkomstenbelasting voor 1997. Bij brief van 3 juni 1999 verzocht hij de Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, de belastingdienst in tweede aanleg, om een beslissing op zijn beroep. Hij verzocht met name dat de dividenden uit de aandelen in MAN AG zouden worden belast tegen de helft van het voor zijn andere inkomsten geldende belastingtarief, hoewel § 37 EStG, in samenhang met § 97 EStG, in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie, belastingplichtigen die dividenden ontvangen van buiten Oostenrijk gevestigde kapitaalvennootschappen niet de mogelijkheid biedt om te opteren voor belasting tegen het gehalveerde tarief. Voor belastingplichtigen in een dergelijke situatie worden de kapitaalopbrengsten van deelnemingen in vennootschappen die in een andere lidstaat dan de Republiek Oostenrijk zijn gevestigd namelijk bij hun andere inkomsten gevoegd en aan de inkomstenbelasting onderworpen tegen het daaruit voortvloeiende gemiddelde belastingtarief.

12 De Berufungssenat V vraagt zich af of een regeling als die van de §§ 37, leden 1 en 4, en 97 EStG, in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie, verenigbaar is met de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer.

13 Enerzijds zijn dividenden uit binnenlandse aandelen in Oostenrijk immers onderworpen aan de belasting op kapitaalopbrengsten, die in beginsel wordt geheven in de vorm van een inhouding aan de bron bij de vennootschap die de dividenden uitkeert en een bevrijdend karakter heeft, zodat zij niet in de grondslag van de inkomstenbelasting worden opgenomen. De belastingplichtige kan evenwel verzoeken dat deze dividenden niet aan de belasting op

kapitaalopbrengsten door inhouding aan de bron worden onderworpen, doch in de grondslag van de inkomstenbelasting worden opgenomen, in welk geval zij aan die belasting worden onderworpen tegen een belastingtarief dat gelijk is aan de helft van het gemiddelde belastingtarief dat op zijn andere inkomsten van toepassing is.

14 Anderzijds zijn de dividenden van buitenlandse aandelen, die in Oostenrijk niet aan de belasting op kapitaalopbrengsten door de inhouding aan de bron zijn onderworpen, aldaar bijgevolg volledig aan de inkomstenbelasting onderworpen en komen zij niet in aanmerking voor de toepassing van het gehalveerde belastingtarief.

15 De Berufungssenat V vraagt zich af of dit onderscheid in strijd is met artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag en of het in voorkomend geval ingevolge artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag kan worden gerechtvaardigd. De omstandigheid dat Oostenrijkse vennootschappen die dividenden uitkeren in de regel aan een vennootschapsbelasting van 34 % zijn onderworpen, zou een dergelijke rechtvaardiging kunnen vormen. Het is echter onzeker of hieruit een objectieve rechtvaardiging kan worden afgeleid voor de nadelen van belastingplichtigen wier situatie een grensoverschrijdend element bevat.

16 In die omstandigheden heeft de Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1) Staat artikel 73 B, lid 1, juncto artikel 73 D, lid 1, sub a en b, en lid 3, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG juncto artikel 58, lid 1, sub a en b, en lid 3, EG) in de weg aan een regeling als neergelegd in § 97 EStG 1988, BGBl 1988/400, in de versie BGBl 1996/797 (gebaseerd op § 1, lid 1, punt 1, sub c, Endbesteuerungsgesetz BGBl 1993/11), volgens welke de bevrijdende belasting van dividenden, interesten en andere inkomsten uit buitenlandse aandelen uitgesloten is, met als gevolg dat voor binnenlandse aandelen een belastingtarief van 25 % geldt, terwijl dat voor buitenlandse aandelen tot 50 % kan oplopen?

2) Staat artikel 73 B, lid 1, juncto artikel 73 D, lid 1, sub a en b, en lid 3, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG juncto artikel 58, lid 1, sub a en b, en lid 3, EG) in de weg aan een regeling als neergelegd in § 37, leden 1 en 4, EStG 1988, BGBl 1988/400, volgens welke alle soorten winstaandelen uit deelneming in binnenlandse kapitaalvennootschappen in de vorm van vennootschapsaandelen onderworpen zijn aan een belastingtarief dat is gereduceerd tot de helft van het op het totale inkomen toegepaste gemiddelde belastingtarief, terwijl op dergelijke winstaandelen uit deelneming in kapitaalvennootschappen met zetel en hoofdkantoor in een andere lidstaat van de Europese Gemeenschap of in een derde land een dergelijke belastingvermindering niet wordt toegepast?"

De bevoegdheid van het Hof

17 Vooraf moet worden onderzocht of de Berufungssenat V een nationale rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG is.

De nationale regeling inzake de Berufungssenate van de Finanzlandesdirektionen

18 § 263, lid 1, van de Bundesabgabenordnung (federaal belastingwetboek; hierna: BAO") voorziet in de oprichting voor ieder Bundesland van een Berufungskommission, waarvan de zaken onder leiding staan van de president van de Finanzdirektion. Iedere Berufungskommission bestaat enerzijds uit de door de wettelijke beroepsorganisaties afgevaardigde leden, en anderzijds uit de door de bondsminister van Financiën (§ 263, lid 2, BAO) of de president van de Finanzlandesdirektion benoemde leden. Volgens § 267, lid 1, BAO worden de leden van de Berufungskommissionen voor een duur van zes jaar benoemd.

19 Volgens § 270, lid 1, BAO, stelt de president van de Finanzlandesdirektion de Berufungssenate samen en wijst hij uit de leden van de Berufungskommission de leden ervan aan. Overeenkomstig § 270, lid 3, BAO bestaat elke Berufungssenat uit vijf leden: een voorzitter, waarvan het ambt door de president van de Finanzlandesdirektion (of een door hem aangewezen belastingambtenaar) wordt uitgeoefend, een andere belastingambtenaar en drie leden, die worden gekozen uit de afgevaardigden van de beroepsorganisaties bij de Berufungskommission. De duur van het mandaat van de leden van de Berufungssenate is in geen bepaling geregeld.

20 De leden van de Berufungssenate zijn in de uitoefening van hun ambt niet gebonden door instructies (§ 271, lid 1, BAO). Zij beloven plechtig, in hun beslissingen onpartijdig te zijn (§ 271, lid 2, BAO). In geval van partijdigheid moeten zij zich verschonen (§ 283, lid 3, BAO).

21 De §§ 260, lid 2, en 261 BAO bepalen in welke gevallen de Berufungssenat beslissingsbevoegdheid heeft. Volgens § 243 BAO is beroep het enige rechtsmiddel tegen een beslissing van de belastingadministratie.

22 Voor de Berufungssenat vindt een mondelinge behandeling plaats wanneer de voorzitter van de Senat dit noodzakelijk acht, wanneer de Senat daartoe beslist op verzoek van één van zijn bijzitters of wanneer een partij erom verzoekt (§ 284, lid 1, BAO). De belastingdienst die de bestreden beslissing heeft genomen, is zelf geen partij in de procedure voor de Berufungssenat.

23 De Berufungssenat is bevoegd om de bestreden beslissing in elk opzicht te wijzigen alsmede om ze nietig te verklaren (§ 289, lid 2, BAO).

24 Uit § 18, lid 1, van het Bundes-Verfassungsgesetz (federale grondwet) blijkt, dat de Berufungssenat niet naar billijkheid beslist, doch de rechtsregels toepast.

25 Blijkens het aan het Hof overgelegde dossier kan tegen de beslissing van een Berufungssenat hoger beroep worden ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof of, in geval van een op ongrondwettigheid gebaseerd hoger beroep, bij het Verfassungsgerichtshof. Inzonderheid kan de president van de Finanzlandesdirektion tegen de beslissing van de Berufungssenat hoger beroep instellen bij het Verwaltungsgerichtshof (§ 292 BAO).

26 De gevallen waarin beslissingen van een Berufungssenat achteraf kunnen worden gecorrigeerd, zijn omschreven in de wet: klaarblijkelijke fouten kunnen worden gecorrigeerd (§§ 293, 293a en 293b, BAO), beslissingen houdende toekenning van voordelen kunnen bij gewijzigde omstandigheden worden nietig verklaard of gewijzigd (§ 294 BAO), en afgeleide besluiten kunnen worden aangepast aan de gewijzigde aanslag (§ 295 BAO).

27 Een beslissing van de Berufungssenat kan door het ministerie van Financiën wegens onwettigheid van haar inhoud enkel worden nietig verklaard, wanneer zij is aangevochten bij het Verwaltungsgerichtshof of het Verfassungsgerichtshof (§ 299 BAO).

Bij het Hof ingediende opmerkingen

28 Volgens de Oostenrijkse regering, de Commissie en het verwijzende orgaan zelf is een autoriteit als de Berufungssenat V een rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG.

29 Volgens hen voldoet een dergelijke autoriteit aan de voorwaarden die het Hof in zijn rechtspraak, met name in het arrest van 17 september 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Jurispr. blz. I-4961, punt 23, en de aldaar aangehaalde rechtspraak), heeft gesteld, namelijk de wettelijke grondslag van het orgaan, het permanente karakter, de verplichte rechtsmacht, het uitspraak doen na een procedure op tegenspraak, het toepassen van regelen des rechts alsmede de onafhankelijkheid van het orgaan.

30 Wat meer bepaald de voorwaarde van onafhankelijkheid betreft, betoogt de Berufungssenat V dat overeenkomstig § 271, lid 1, BAO de leden van de Berufungssenate in de uitoefening van hun ambt niet zijn gebonden door instructies.

31 Volgens de Oostenrijkse regering is de onafhankelijkheid van een orgaan als de Berufungssenat V niet uitsluitend een gevolg van het ontbreken van de verplichting om instructies op te volgen. Zij beklemtoont dat in de Oostenrijkse rechtsleer kritiek is geleverd op de dubbele rol van de president van de Finanzlandesdirektion, die enerzijds aan het hoofd staat van de belastingdienst en anderzijds een rol speelt bij de samenstelling van de Berufungssenate, alsmede op de dubbele taak van de ambtenaren van de Finanzlandesdirektion, die tevens lid zijn van de Berufungssenat; deze ambtenaren zijn enerzijds in het kader van hun dienstbetrekking door instructies gebonden en mogen anderzijds als lid van de Berufungssenat geen instructies ontvangen.

32 De Oostenrijkse regering meent dat deze bezwaren terzijde kunnen worden geschoven gelet op de praktijk, die voor de twee tot de belastingadministratie behorende leden van de Berufungssenat een scheiding van taken garandeert tussen de Berufungssenat, die moet beslissen over bezwaren tegen beslissingen van de regionale belastingadministratie, en de diensten van deze administratie, waarvan de beslissingen worden betwist. Zo oefent de president van een Finanzlandesdirektion de functie van voorzitter van de Berufungssenat in de praktijk niet zelf uit, maar wijst hij een belastingambtenaar aan om deze functie uit te oefenen. Bovendien houdt het tweede lid van de Berufungssenat dat afkomstig is uit de belastingadministratie, zich in die hoedanigheid enkel bezig met materies en procedures waarmee hij als ambtenaar van die administratie normaal niet te maken krijgt.

33 De Commissie merkt op dat de Berufungssenate, als organen van de belastingadministratie in tweede aanleg (§ 260, lid 2, BAO), althans organiek deel uitmaken van deze administratie. Verschillende factoren waarborgen volgens haar evenwel de onafhankelijkheid van de Berufungssenate tegenover deze administratie: in de eerste plaats de samenstelling van de Berufungssenate, waarvan de meerderheid van de leden niet uit de belastingadministratie komt, maar door de beroepsorganisaties is afgevaardigd (§ 270, lid 3, BAO), vervolgens de uitdrukkelijke garantie dat aan de leden van de Berufungssenate geen instructies worden gegeven (§ 271, lid 1, BAO) en de verplichting van laatstgenoemden om zich in geval van partijdigheid te verschonen (§ 283 BAO), en tot slot de mogelijkheid voor de president van de Finanzlandesdirektion om de beslissing van een Berufungssenat aan te vechten bij het Verwaltungsgericht (§ 292 BAO), hetgeen aantoont dat de Berufungssenate een voor de belastingadministratie ongunstige beslissing kunnen nemen.

Beoordeling door het Hof

34 Volgens vaste rechtspraak houdt het Hof voor de beoordeling of het verwijzende orgaan een rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG is, hetgeen uitsluitend door het gemeenschapsrecht wordt bepaald, rekening met een samenstel van factoren, zoals de wettelijke grondslag van het orgaan, het permanente karakter, de verplichte rechtsmacht, het uitspraak doen

na een procedure op tegenspraak, het toepassen van regelen des rechts alsmede de onafhankelijkheid van het orgaan (zie met name arrest Dorsch Consult, reeds aangehaald, punt 23, en de aldaar aangehaalde rechtspraak, en arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98-C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 33).

35 Zonder dat behoeft te worden onderzocht of de Berufungssenate voldoen aan de overige voorwaarden voor de kwalificatie van een autoriteit als rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG, moet worden vastgesteld dat niet is voldaan aan de voorwaarde van onafhankelijkheid.

36 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat het begrip rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG slechts betrekking kan hebben op een autoriteit die de hoedanigheid van derde heeft ten opzichte van de autoriteit die de bestreden beslissing heeft genomen (arrest van 30 maart 1993, Corbiau, C-24/92, Jurispr. blz. I-1277, punt 15).

37 De autoriteit waarbij beroep is ingesteld tegen een beslissing van de diensten van een administratie, kan niet worden aangemerkt als derde ten opzichte van die diensten en bijgevolg als rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG, wanneer zij een organieke band heeft met die administratie (zie in die zin arrest Corbiau, reeds aangehaald, punt 16), tenzij de nationale regelgeving een scheiding van taken garandeert tussen enerzijds de diensten van de administratie waarvan de beslissingen worden betwist en anderzijds de autoriteit die beslist over de bezwaren tegen de beslissingen van deze diensten, zonder van de administratie waaronder deze diensten vallen instructies te ontvangen (zie in die zin arrest Gabalfrisa e.a., reeds aangehaald, punt 39).

38 Vastgesteld zij evenwel dat er tussen een Berufungssenat en de Finanzlandesdirektion die de voor dit orgaan bestreden beslissingen heeft genomen, een organieke en functionele band bestaat, die eraan in de weg staat dat de Berufungssenat ten opzichte van deze administratie als een derde wordt aangemerkt.

39 Wat in de eerste plaats het bestaan van een organieke band betreft, staat immers vast dat twee van de vijf leden van de Berufungssenat deel uitmaken van de belastingadministratie. Dienaangaande is het opmerkelijk dat de president van de Finanzlandesdirektion van rechtswege lid is van de Berufungssenat, waarvan hij, althans volgens de wet, het ambt van voorzitter uitoefent.

40 Wat in de tweede plaats het bestaan van een functionele band betreft, zij er om te beginnen aan herinnerd dat de ambtenaar van de Finanzlandesdirektion die het tweede lid is van de Berufungssenat dat afkomstig is uit de belastingadministratie, zijn activiteiten binnen deze administratie verder uitoefent en uit dien hoofde aan de instructies van zijn hiërarchieke meerderen is onderworpen.

41 Vervolgens blijkt uit § 270, lid 1, BAO, dat de president van de Finanzlandesdirektion bevoegd is om uit de leden van de Berufungskommission de leden van de Berufungssenat aan te wijzen. Geen enkele wetsbepaling belet hem om met het oog op het onderzoek van elk bezwaar en zelfs tijdens het onderzoek van een bezwaar, de samenstelling van een Berufungssenat op discretionaire wijze te wijzigen. Bij gebreke van een uitdrukkelijke wetsbepaling die de duur van het mandaat van de leden van de Berufungssenate vaststelt en de gevallen van afzetting preciseert, kunnen deze leden niet worden geacht te beschikken over voldoende garanties tegen ongeoorloofde tussenkomsten of druk vanwege de uitvoerende macht (zie in die zin arrest van 4 februari 1999, Köllensperger en Atzwanger, C-103/97, Jurispr. blz. I-551, punt 21).

42 Tot slot en vooral kan de president van de Finanzlandesdirektion - daarbij gebonden door eventuele instructies van de minister van Financiën - hoger beroep instellen tegen een beslissing van een Berufungssenat (§ 292 BAO) en bij die gelegenheid een ander standpunt innemen dan dat van de Berufungssenat die hij voorziet.

43 Bijgevolg volstaan noch het verbod van § 271, lid 1, BAO om in de uitoefening van het ambt van lid van een Berufungssenat instructies te ontvangen, noch de omstandigheid dat de president van de Finanzlandesdirektion in de praktijk weigert het hem ambtshalve toegewezen ambt van voorzitter van de Berufungssenat zelf uit te oefenen en daartoe een andere belastingambtenaar aanwijst, noch het feit dat het tweede tot de belastingadministratie behorende lid van de Berufungssenat zich niet bezighoudt met materies en procedures waarmee hij normaal binnen deze administratie te maken krijgt, om de onafhankelijkheid van een Berufungssenat te garanderen.

44 Gelet op een en ander vormt een Berufungssenat geen rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG en is het Hof bijgevolg niet bevoegd om de door de Berufungssenat V voorgelegde vragen te beantwoorden.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

45 De kosten door de Oostenrijkse en de Franse regering en door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een voor de Berufungssenat V gerezen incident te beschouwen, zodat deze over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

verklaart voor recht:

Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen is niet bevoegd om te antwoorden op de door de Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland in zijn beschikking van 2 december 1999 gestelde vragen.