

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(/../../css/generic.css); EUR-Lex - 61999J0516 - SV

Avis juridique important

|

61999J0516

Domstolens dom (femte avdelningen) den 30 maj 2002. - Walter Schmid. - Begäran om förhandsavgörande: Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland - Österrike. - Begreppet nationell domstolen enligt dess betydelse i artikel 234 EG - Domstolen saknar behörighet. - Mål C-516/99.

Rättsfallssamling 2002 s. I-04573

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Begäran om förhandsavgörande Anhängiggörande vid domstolen Nationell domstol i den mening som avses i artikel 234 EG Begrepp Avdelning för överprövning vid en delstatsskattemyndighet i Österrike Omfattas inte

(Artikel 234 EG)

Sammanfattning

\$\$För att bedöma om det hänskjutande organet är en domstol i den mening som avses i artikel 234 EG i fördraget, vilket är en rent gemenskapsrättslig fråga, skall ett antal omständigheter beaktas, nämligen om organet är upprättat enligt lag, om det är av stadigvarande karaktär, om dess jurisdiktion är av tvingande art, om förfarandet är kontradiktoriskt, om organet tillämpar rättsregler samt om det har en oberoende ställning. En avdelning för överprövning vid en delstatsskattemyndighet (skattemyndighet i andra instans) i Österrike som är behörig att pröva talan mot skattemyndighetens beslut, uppfyller inte kravet på att den skall vara fristående.

Domstolsbegreppet enligt artikel 234 EG kan nämligen endast avse en myndighet som är fristående i förhållande till den myndighet som har fattat det beslut som är föremål för talan. En avdelning för överprövning kan inte anses ha denna egenskap i den mån som den har en organisatorisk och funktionsmässig koppling till den delstatsskattemyndighet som fattar besluten som avdelningarna omprövar.

(se punkterna 3438)

Parter

I mål C-516/99,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Österrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i ett förfarande som inletts av

Walter Schmid

angående tolkningen av artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 och 58 EG),

meddelar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna S. von Bahr, D.A.O. Edward, M. Wathelet (referent) och C.W.A. Timmermans,

generaladvokat: A. Tizzano,

justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från

- den österrikiska regeringen, genom H. Dossi, i egenskap av ombud,

- den franska regeringen, genom K. Rispal-Bellanger och S. Seam, båda i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 29 januari 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (femte avdelningen för överprövning vid delstatsskattemyndigheten för Wien, Niederösterreich och Burgenland) har, genom beslut av den 2 december 1999 som inkom till domstolen den 30 december samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor om tolkningen av artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget (nu artikel 56 EG och artikel 58 EG).

2 Frågorna har uppkommit i ett omprövningsförfarande som inletts av Walter Schmid, Österrike, beträffande beslutet om årlig taxering av hans inkomst för år 1997 som fattats av Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien (skattemyndigheten för nionde, artonde och nittonde stadsdelarna i Wien). I begäran om omprövning yrkade Walter Schmid att inkomstskatten på utdelning som han erhållit från ett bolag med säte i en annan medlemsstat än Österrike, skulle minskas.

Den nationella lagstiftningen

3 Relevanta bestämmelser för målet vid den nationella domstolen utgörs av Einkommensteuergesetz 1988 (1988 års inkomstskattelag, BGBl. 1988/400) (nedan kallad EStG).

4 I 93 § första stycket och 93 § andra stycket punkt 1a EStG i dess lydelse enligt delstatslag som kungjorts i BGBl. 1996/201 föreskrivs följande avseende innehållande av källskatt på inkomst av kapital:

"1) Uppbörd av skatt på inkomst av kapital som är hänförlig till Österrike (punkt 2) ..., sker genom innehållande av källskatt på kapitalinkomster (Kapitalertragsteuer - skatt på inkomst av kapital).

2) Inkomst av kapital är hänförlig till Österrike när den som är skyldig att utbetala inkomsten har sitt hemvist i Österrike, eller när bolagets företagsledning eller dess säte ligger i Österrike, eller när den som är skyldig att utbetala kapitalinkomsten utgör en filial i Österrike till ett kreditinstitut och det är fråga om följande former av avkastning:

1.a) del av vinst (utdelning), räntor och annan avkastning på aktier och andelar i bolag med begränsat ansvar ..."

5 Enligt 95 § första stycket EStG i dess lydelse enligt delstatslag som kungjorts i BGBl. 1996/201 uppgår skatten på inkomst av kapital till 25 procent.

6 I 97 § EStG i dess lydelse enligt delstatslag som kungjorts i BGBl. 1996/797 föreskrivs följande:

"1) För fysiska personer och för privaträttsliga juridiska personer som har inkomst av kapital skall inkomstskatten (bolagsskatten) på sådan inkomst av kapital som anges i 93 § första stycket tredje punkten ... och som beskattas med inkomstskatt på kapital anses vara definitivt erlagd i och med att den innehålls. Samma sak gäller fysiska personers inkomst av kapital enligt 93 § andra stycket första punkten ...

2) För fysiska personer och för privaträttsliga juridiska personer som har inkomst av kapital skall inkomstskatten (bolagsskatten) på sådan skattefri inkomst av kapital från Österrike som är hänförlig till skuldebrev anses vara definitivt erlagd när den skattskyldige till skattemyndigheten frivilligt betalar ett belopp som motsvarar skatten på inkomsten av kapital ...

3) Har skatten erlagts definitivt i enlighet med första eller andra stycket skall inkomsten av kapital inte läggas till den totala inkomsten (2 § andra stycket). Detta gäller endast vid beräkningen av den inkomstskatt som den skattskyldige skall erlägga.

..."

7 I 37 § första stycket och 37 § fjärde stycket EStG i dess lydelse enligt delstatslag som kungjorts i BGBl. 1996/797 föreskrivs följande angående möjligheten att yrka att systemet med halverad skattesats (ett förfarande som benämns halverad skattesats - Halbsatzverfahren) skall tillämpas på skatt på inkomster från innehav av bolagsandelar:

"1) Skattereduktionen uppgår för

- inkomster från innehav av andelar (fjärde stycket),

...

till hälften av den genomsnittliga skattesatsen för samtliga inkomster ...

...

4) Inkomst från innehav av andelar utgörs av

1. inkomst från innehav av andelar

a) alla slags vinstandelar som utgör andelar i österrikiska kapitalassociationer, ekonomiska inköpsföreningar eller kooperativa producent- och brukarföreningar i form av andelar i bolag eller kooperativ ...

..."

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Walter Schmid är bosatt i Österrike. Under år 1997 bestod en del av hans inkomster av utdelningar från aktieinnehav i det tyska bolaget MAN AG.

9 Den österrikiska skattemyndigheten inkluderade denna utländska aktieutdelning i beräkningen av underlaget för beskattningen av Walter Schmid's inkomster för år 1997. Den genomsnittliga skattesatsen som var tillämplig på Walter Schmid's inkomster, vilken beräknats på basis av hans samlade österrikiska inkomster, kapitalinkomster och utländska inkomster uppgick till 27,17 procent. Inkomsterna från Walter Schmid's utländska aktieinnehav beskattades enligt denna skattesats.

10 Hela den skatt på Walter Schmid's inkomst av kapital som han redan erlagt i Tyskland lades till hans slutliga skatt att betala i Österrike.

11 Walter Schmid begärde den 3 december 1998 omprövning av beslutet avseende hans inkomsttaxering för år 1997. I skrivelse av den 3 juni 1999 begärde han att femte avdelningen för överprövning vid delstatsskattemyndigheten för Wien, Niederösterreich och Burgenland, som var skattemyndighetens andra instans, skulle fatta beslut angående hans begäran om omprövning. Han begärde särskilt att beskattningen av utdelningen från hans aktieinnehav i MAN AG skulle ske med en skattesats som motsvarade halva den skattesats som tillämpades på hans övriga inkomster, trots att bestämmelserna i 37 § EStG jämförda med 97 § i samma lag, i deras lydelse när omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inträffade, inte gav honom någon möjlighet att i egenskap av skattskyldig för utdelningar från kapitalassociationer med säte utanför Österrike yrka tillämpning av den halverade skattesatsen. För en skattskyldig som befinner sig i denna situation läggs nämligen inkomst av kapital som härrör från andelsinnehav i bolag i andra medlemsstater än Österrike till den skattskyldiges övriga inkomster, varpå de inkomstbeskattas med den genomsnittliga skattesats som gäller för dessa inkomster.

12 Femte avdelningen för överprövning har ifrågasatt huruvida sådana bestämmelser som finns i 37 § första stycket och 37 § fjärde stycket, samt 97 § EStG, i deras lydelse när omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inträffade, är förenliga med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

13 För det första beskattas nämligen österrikiska aktieutdelningar med skatt på inkomst av kapital i Österrike. Denna beskattning sker i princip i form av källskatt som innehålls av det utdelande bolaget och innehållandet anses utgöra betalning av slutlig skatt för den skattskyldige, varför utdelningen inte inkluderas i underlaget för inkomstbeskattningen. Den skattskyldige kan emellertid begära att källskatt i form av skatt på inkomst av kapital som avser utdelningen inte skall innehållas, varvid utdelningen i stället inkluderas underlaget för inkomstbeskattningen. I detta fall beskattas utdelningen med en skattesats som motsvarar den genomsnittliga skattesatsen för den skattskyldiges övriga inkomster.

14 För det andra kan den halverade skattesatsen för övrigt inte tillämpas på utländska aktieutdelningar som inte beskattas i Österrike genom innehållande av källskatt på ett sådant sätt att den skattskyldige anses ha erlagt slutlig skatt på inkomst av kapital. Utdelningarna inkomstbeskattas följaktligen i sin helhet, men den halverade skattesatsen är däremot inte tillämplig.

15 Femte avdelningen för överprövning har ställt sig frågan om denna skillnad strider mot artikel 73b.1 i fördraget och om denna skillnad i förevarande fall kan motiveras med stöd av artikel 73d.1 a i fördraget. Det faktum att österrikiska bolag som lämnar utdelning redan har påförts bolagsskatt med 34 procent skulle kunna utgöra en sådan motivering. Härav följer emellertid inte med säkerhet att nackdelarna för skattskyldiga med utländska intressen kan motiveras objektivt.

16 Femte avdelningen för överprövning vid delstatsskattemyndigheten för Wien, Niederösterreich och Burgenland har mot bakgrund av dessa omständigheter beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Utgör artikel 73b.1 jämförd med artikel 73d.1 a och b och artikel 73d.3 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG jämförd med artikel 58.1 a och b och artikel 58.3 EG) hinder för sådana bestämmelser som 97 § i Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400, i dess lydelse enligt BGBl. 1996/797, som (med stöd av 1.1 § punkt 1 c i Endbesteuerungsgesetz, BGBl. 1993/11) föreskriver att slutlig beskattning av utdelningar, räntor och annan avkastning på utländska aktier inte skall ske, vilket innebär att skattesatsen för inhemska aktier uppgår till 25 procent, medan skattesatsen för utländska aktier kan uppgå till 50 procent?"

2) Utgör artikel 73b.1 jämförd med artikel 73d.1 a och b och artikel 73d.3 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG jämförd med artikel 58.1 a och b och artikel 58.3 EG) hinder för sådana bestämmelser som 37 § första stycket och 37 § fjärde stycket i Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400, som föreskriver att alla slags vinstandelar, som är hänförliga till andelsinnehav i inhemska kapitalassociationer i form av bolagsandelar, skall beskattas enligt en nedsatt skattesats som uppgår till hälften av den genomsnittliga skattesats som skall tillämpas på den sammanlagda inkomsten, medan denna reduktion inte skall tillämpas på några slag av vinstandelar som är hänförliga till andelsinnehav i kapitalassociationer som har sitt säte och sin företagsledning i en annan medlemsstat eller i tredje land?"

Domstolens behörighet

17 Domstolen skall inledningsvis undersöka om femte avdelningen för överprövning utgör en nationell domstol i den mening som avses i artikel 234 EG.

Den nationella lagstiftningen avseende avdelningar för överprövning vid delstatsskattemyndigheter

18 I 263 § första stycket i Bundesabgabenordnung (inkomstskattelag) (nedan kallad BAO) föreskrivs att det för varje delstat skall inrättas en överprövningsnämnd som skall vara underställd ordföranden för delstatsskattemyndigheten. Varje överprövningsnämnd skall bestå dels av ledamöter som utses av intresseorganisationer som enligt lag tillvaratar sina yrkesintressen, dels

av ledamöter som utses av förbundsfinansministeriet (263 § andra stycket BAO) eller av ordföranden för delstatsskattemyndigheten. I 267 § första stycket BAO föreskrivs att mandatet för överprövningsnämndens ledamöter skall gälla i sex år.

19 Enligt 270 § första stycket BAO skall delstatsskattemyndighetens ordförande bilda avdelningar för överprövning och tillsätta ledamöterna i dessa från förteckningar över personer vid överprövningsnämnden. Med tillämpning av tredje stycket i paragrafen skall varje sådan avdelning bestå av fem ledamöter: en ordförande som skall utgöras av ordföranden för delstatsskattemyndigheten (eller en tjänsteman vid skattemyndigheten som utses av sistnämnde ordförande), ytterligare en ledamot från skattemyndigheten samt tre ledamöter som utses bland personer som nominerats av yrkesorganisationerna vid överprövningsnämnden. Det finns inte någon bestämmelse som reglerar hur lång mandattiden för ledamöterna i överprövningsnämndens avdelningar skall vara.

20 Avdelningarnas ledamöter skall vid utövandet av sitt uppdrag inte ta emot några som helst anvisningar (271 § första stycket BAO). De skall på sin heder svära att fatta opartiska beslut (271 § andra stycket BAO). Är en ledamot jävig skall han avstå från att delta i beslutsfattandet (283 § tredje stycket BAO).

21 I 260 § andra stycket och 261 § BAO anges när en avdelning för överprövning är behörig att fatta beslut i ett ärende. Enligt 243 § BAO är överprövning det enda medel som föreskrivs för att rättsligt pröva skattemyndighetens beslut.

22 Ett muntligt förfarande skall inledas om avdelningsordföranden finner att detta är nödvändigt, om avdelningen för överprövning beslutar att tillåta ett sådant förfarande på begäran av en av dess bisittare, eller om en part begär ett sådant förfarande (284 § första stycket BAO). Den skattemyndighet som har fattat beslutet som är föremål för omprövning får inte vara part i förfarandet vid avdelningen för överprövning.

23 Avdelningen för överprövning får ändra beslutet som är föremål för omprövning i alla avseenden samt ogiltigförklara beslutet (289 § andra stycket BAO).

24 Enligt 18 § första stycket i Bundes-Verfassungsgesetz (grundlagen) får avdelningen för överprövning inte avgöra frågor efter skälighet utan endast tillämpa rättsregler.

25 Det framgår av handlingarna i målet vid domstolen att talan kan väckas vid Verwaltungsgerichtshof (förvaltningsdomstolen) mot beslut som fattats av en avdelning för överprövning. Talan mot sådana beslut kan väckas vid Verfassungsgerichtshof (författningsdomstolen) om den avser att beslutet är grundlagsstridigt. Bland annat har ordföranden vid delstatsskattemyndigheten rätt att väcka talan vid förvaltningsdomstolen mot ett beslut som fattats av en avdelning för överprövning (292 § BAO).

26 Möjligheterna att i efterhand pröva ett beslut som fattats av en avdelning för överprövning regleras i lag. Enligt lagstiftningen kan uppenbara felaktigheter korrigeras (293 § punkterna a och b BAO), gynnande beslut kan ogiltigförklaras eller ändras om förhållandena förändras (294 § BAO) och anpassa ett efterföljande beslut till ändringar i slutskattebeskedet (295 § BAO).

27 Om talan har förts i förvaltningsdomstolen eller i författningsdomstolen avseende ett beslut som fattas av en avdelning för överprövning kan detta ogiltigförklaras av finansministeriet endast om beslutets innehåll är rättsstridigt (299 § BAO).

Parternas argument

28 Enligt den österrikiska regeringen, kommissionen och även den instans som har begärt förhandsavgörandet skall en sådan myndighet som femte avdelningen för överprövning anses

utgöra en domstol i den mening som avses i artikel 234 EG.

29 De har anfört att en sådan myndighet uppfyller villkoren som uppställs i domstolens rättspraxis, bland annat i domen av den 17 september 1997 i mål C-54/96, Dorsch Consult (REG 1997, s. I-4961), punkt 23, och omnämnd rättspraxis, nämligen att organet är upprättat enligt lag, om det är av stadigvarande karaktär, om dess jurisdiktion är av tvingande art, om förfarandet är kontradiktoriskt, om organet tillämpar rättsregler samt om det har en oberoende ställning.

30 När det särskilt gäller villkoret avseende oberoende ställning har femte avdelningen för överprövning gjort gällande att ledamöterna i avdelningarna för överprövning inte får ges anvisningar när de fullgör sina uppdrag, vilket framgår av 271 § första stycket BAO.

31 Enligt den österrikiska regeringen är det inte enbart frånvaro av skyldighet att följa anvisningar som medför att ett sådant organ som femte avdelningen för överprövning har en oberoende ställning. Regeringen har nämligen betonat att kritik har framförts i den nationella doktrinen mot att ordföranden i delstatsskattemyndigheten sitter på flera stolar, dels i egenskap av chef för denna skattemyndighet, dels som delaktig vid sammansättningen av avdelningar för överprövning. Kritiken har också gällt det tudelade uppdrag som tjänstemannen vid delstatsskattemyndigheten, tillika ledamot i avdelningen för överprövning, har. Denne tjänsteman är å ena sidan bunden av sina tjänsteföreskrifter samtidigt som han å andra sidan skall stå fri från alla former av anvisningar i sin egenskap av ledamot i avdelningen för överprövning.

32 Den österrikiska regeringen anser att dessa invändningar kan avfärdas eftersom praxis i fråga om de två ledamöter i avdelningen för överprövning som kommer från skattemyndigheten, säkerställer en funktionsmässig uppdelning såvitt avser funktionen mellan å ena sidan avdelningen för överprövning - som avgör omprövningsärenden som avser delstatsskattemyndighetens beslut - och å andra sidan skattemyndigheten, vars beslut utgör föremål för omprövningen. I praktiken är det alltså inte ordföranden för en delstatsskattemyndighet själv som är ordförande i avdelningen för överprövning. Denne utser i stället en av skattemyndighetens tjänstemän för att utföra detta uppdrag. Dessutom får skattemyndighetens ledamot nummer två i avdelningen för överprövning inte i sin egenskap av ledamot av denna avdelning medverka annat än på områden och vid förfaranden som inte normalt ingår i hans tjänstemannautövning vid skattemyndigheten.

33 Kommissionen har anfört att avdelningarna för överprövning utgör andra instans inom skattemyndigheten (260 § andra stycket BAO) och att de därför åtminstone på ett organisatoriskt plan är en integrerad del av skattemyndigheten. Kommissionen anser emellertid att det finns ett antal omständigheter som garanterar att avdelningarna för överprövning är självständiga i förhållande till skattemyndigheten. För det första är avdelningarna sammansatta av ledamöter vars majoritet inte kommer från skattemyndigheten utan från yrkesorganisationerna (270 § tredje stycket BAO). Vidare finns den uttryckliga garantin att inga anvisningar får ges till ledamöterna i avdelningarna för överprövning (271 § första stycket BAO) och en skyldighet för ledamöterna att avstå från beslutsfattande om de är jäviga (283 § BAO). Slutligen kan ordföranden vid en delstatsskattemyndighet väcka talan vid förvaltningsdomstolen avseende beslut som en avdelning för överprövning har fattat (292 § BAO), vilket antyder att dessa avdelningar kan fatta beslut som går skattemyndigheten emot.

Domstolens bedömning

34 För att bedöma om det hänskjutande organet är en domstol i den mening som avses i artikel 234 i fördraget, vilket är en rent gemenskapsrättslig fråga, skall EG-domstolen, enligt fast rättspraxis, beakta ett antal omständigheter, nämligen om organet är upprättat enligt lag, om det är av stadigvarande karaktär, om dess jurisdiktion är av tvingande art, om förfarandet är kontradiktoriskt, om organet tillämpar rättsregler samt om det har en oberoende ställning (se särskilt domen i det ovannämnda målet Dorsch Consult, punkt 23, och dom av den 21 mars 2000 i

de förenade målen C-110/98-C-147/98, *Gabalfrisa m.fl.*, REG 2000, s. I-1577, punkt 33).

35 Domstolen konstaterar att villkoret avseende oberoende ställning inte synes vara uppfyllt, och det finns inte något behov av att därvid undersöka om avdelningarna för överprövning uppfyller övriga villkor för att de skall anses utgöra domstolar i den mening som avses i artikel 234 EG.

36 Domstolen erinrar i detta avseende om att domstolsbegreppet enligt artikel 234 EG endast kan avse en myndighet som är fristående i förhållande till den myndighet som har fattat det beslut som är föremål för talan (dom av den 30 mars 1993 i mål C-24/92, *Corbiau mot Administration des contributions*, REG 1993, s. I-1277, punkt 15; svensk specialutgåva, volym 14, s. 105).

37 Den myndighet vid vilken talan förs avseende ett myndighetsbeslut kan inte anses utgöra en utomstående myndighet i förhållande till den sistnämnda myndigheten, och följaktligen utgör den inte heller en domstol i den mening som avses i artikel 234 EG eftersom den har en organisatorisk koppling till den myndighet som har fattat det överprövade beslutet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Corbiau*, punkt 16), åtminstone så länge det nationella rättsliga sammanhanget säkerställer en funktionsmässig uppdelning mellan den myndighet vars beslut överprövas och den myndigheten som avgör omprövningsärenden avseende den förstnämnda myndighetens beslut utan att därvid ta emot några som helst anvisningar från denna myndighet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Gabalfrisa m.fl.*, punkt 39).

38 Domstolen konstaterar emellertid att en avdelning för överprövning har en organisatorisk och funktionsmässig koppling till delstatsskattemyndigheten som fattar besluten som avdelningarna omprövar. Denna koppling talar emot att avdelningarna skall anses vara fristående i förhållande till denna myndighet.

39 När det för det första gäller förekomsten av en organisatorisk koppling har det nämligen slagits fast att två av fem ledamöter i avdelningen kommer från skattemyndigheten. I detta avseende skall det noteras att delstatsskattemyndighetens ordförande är ledamot i avdelningen för överprövning enligt föreskrift i lag, varvid han åtminstone enligt lagens ordalydelse innehar ordförandeposten vid avdelningen.

40 När det för det andra gäller förekomsten av en funktionsmässig koppling erinrar domstolen först och främst om att tjänstemannen vid delstatsskattemyndigheten, som är ledamot nummer två i avdelningen för överprövning, fortsätter sin tjänsteutövning vid skattemyndigheten, varvid han kan ta emot anvisningar från sina överordnade.

41 Vidare gäller enligt 270 § första stycket BAO att ordföranden i delstatsskattemyndigheten skall tillsätta ledamöter i avdelningarna för överprövning från förteckningar över personer vid överprövningsnämnden. Det finns inte någon bestämmelse i lagstiftningen som hindrar ordföranden från att godtyckligt ändra sammansättningen av en avdelning för överprövning för att kunna ge anvisningar i varje ärende som behandlas, till och med under pågående behandling av ett ärende. När det saknas uttryckliga bestämmelser i lag som slår fast mandattiden för avdelningarnas ledamöter och i vilka fall mandatet får återkallas, kan dessa ledamöter inte anses ha tillräckliga garantier för skydd mot otillbörlig inblandning och påtryckning från regeringens sida (se, i detta avseende, dom av den 4 februari 1999 i mål C-103/97, *Köllensperger och Atzwanger*, REG 1999, s. I-551, punkt 21).

42 Sist men icke minst kan ordföranden i delstatsskattemyndigheten väcka talan avseende ett beslut som fattats av en avdelning för överprövning (292 § BAO) och därvid företräda en ståndpunkt som skiljer sig från inställningen på den avdelning som han är ordförande vid. I en sådan situation kan han alltså eventuellt agera enligt anvisningar från finansdepartementet.

43 Under dessa förhållanden kan varken förbudet i 271 § första stycket BAO att ta emot anvisningar vid utövandet av uppdraget som ledamot i en avdelning för överprövning, eller det faktum att det är praxis att ordföranden i delstatsskattemyndigheten avstår från att utöva sitt lagfästa uppdrag som ordförande vid avdelningen och i stället utser en annan tjänsteman vid skattemyndigheten till detta uppdrag garantera avdelningarnas oberoende ställning. Något sådant oberoende garanteras inte heller av det faktum att ledamot nummer två i avdelningen, som kommer från skattemyndigheten, inte deltar vid behandlingen av frågor och vid förfaranden som han normalt deltar i vid skattemyndigheten.

44 Det följer av de överväganden som gjorts ovan om att en avdelning för överprövning inte utgör en domstol i den mening som avses i artikel 234 EG, och att EG-domstolen följaktligen inte är behörig att besvara de frågor som ställts av femte avdelningen för överprövning.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

45 De kostnader som har förorsakats den österrikiska och den franska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

följande dom:

Europeiska gemenskapernas domstol är inte behörig att besvara de frågor som ställts av Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland i beslut av den 2 december 1999.