Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GERARD HOGAN
vom 1. Oktober 2019[1]

Rechtssache C-274/14

Banco de Santander SA

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Económico-Administrativo Central [Zentrales Wirtschaftsverwaltungsgericht, Spanien])

„Vorabentscheidungsersuchen – Staatliche Beihilfen – Steuersystem – Körperschaftsteuer – Abzug – Abschreibung auf den Geschäfts- oder Firmenwert, der sich aus dem Erwerb mindestens 5%iger Beteiligungen an Unternehmen mit steuerlichem Sitz außerhalb Spaniens durch Unternehmen mit steuerlichem Sitz in Spanien ergibt – Art. 267 AEUV – Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens – Begriff ‚Gericht' – Unabhängigkeit – Unzuständigkeit des Gerichtshofs"

I. Einleitung

1. In seinen Schlussanträgen vom 7. Oktober 1999 in den verbundenen Rechtssachen Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:1999:489) kam Generalanwalt Saggio zu dem Ergebnis, dass ein spanisches Gericht, das Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Regionales Wirtschaftsverwaltungsgericht von Kalatonien, Spanien), kein Gericht im Sinne von Art. 177 EG-Vertrag (jetzt Art. 267 AEUV) ist[2]. Da er nicht davon überzeugt war, dass das Regionale Wirtschaftsverwaltungsgericht von Katalonien als hinreichend unabhängig angesehen werden kann, um den vom Gerichtshof festgelegten Erfordernissen zu genügen, folgerte er, dass es für die Zwecke des jetzigen Art. 267 AEUV nicht wirklich als Gericht angesehen werden könne.

1 Originalsprache: Englisch.

2 Vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, Nr. 26), in denen er auf die allmähliche Lockerung in Bezug auf das Erfordernis der Unabhängigkeit hinwies, die im Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145), gegipfelt habe. Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer stimmte der Beurteilung durch Generalanwalt Saggio in dessen Schlussanträgen vom 7. Oktober 1999 in den verbundenen Rechtssachen Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:1999:489) zu und stellte in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, Nr. 28) fest, dass „[d]ie Mitglieder des [Wirtschaftsverwaltungsgerichts] … Verwaltungsbeamte [sind], die vom Minister ernannt werden, der über die Möglichkeit verfügt, sie abzusetzen, ohne dabei klar und abschließend im Gesetz aufgeführte Voraussetzungen beachten zu müssen. Daher lässt sich nicht behaupten, dass die Bestimmungen über die Tätigkeit der Einrichtung die Unabsetzbarkeit ihrer Mitglieder gewährleisten, und somit erscheint es zweifelhaft, dass sie über eine Unabhängigkeit verfügt, die es ihr erlaubt, rechtswidrigen Eingriffen und Zwängen von Seiten der Exekutive zu widerstehen." Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer kam zu dem Ergebnis, dass die [Wirtschaftsverwaltungsgerichte] nicht als „Gerichtsbarkeit" beschrieben werden könnten.

2. Dazu wies Generalanwalt Saggio auf die engen strukturellen Verbindungen des Regionalen Wirtschaftsverwaltungsgerichts von Katalonien mit dem Ministerio de Economía y Hacienda (Ministerium für Wirtschaft und Finanzen, Spanien) [3] sowie den Umstand hin, dass der Präsident und die Mitglieder des Gerichts „Verwaltungsbeamte [sind], die vom Minister ernannt werden“ [4]. Er merkte ferner an, dass der Minister befugt sei, die Ernennungen der Mitglieder des Gerichts zu widerrufen, „was im Übrigen … nicht an klare und bindende gesetzliche Tatbestandsvoraussetzungen geknüpft ist“ [5].

3. Allerdings ist der Gerichtshof in seinem Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145), den Schlussanträgen von Generalanwalt Saggio nicht gefolgt. Er kam zu dem Schluss, dass „eine funktionale Trennung zwischen den mit der Verwaltung, der Erhebung und der Berechnung der Abgaben betrauten Stellen der Steuerverwaltung“ einerseits und dem Regionalen Wirtschaftsverwaltungsgericht von Katalonien andererseits bestand, das „ohne Weisungen der Steuerverwaltung über die Rechtsbehelfe entscheide[t], die gegen die Entscheidungen dieser Stellen eingelegt werden“ [6].

4. Das Unionsrecht ist seit dem Erlass des Urteils vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145), nicht stehengeblieben. Art. 2 EUV sieht nunmehr vor, dass sich die Union auf den Wert der Achtung der Rechtsstaatlichkeit gründet. Art. 19 Abs. 2 EUV sieht vor, dass als Richter und Generalanwälte des Gerichtshofs „Persönlichkeiten auszuwählen [sind], die jede Gewähr für Unabhängigkeit bieten“. Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta) sieht eine Garantie auf einen wirksamen Rechtsbehelf und eine Verhandlung vor einem „unabhängigen, unparteiischen … Gericht“ vor.

5. Möglicherweise in Einklang mit diesen Entwicklungen des Vertrags und der Charta hat der Gerichtshof in der Folgezeit eine umfangreiche Rechtsprechung entwickelt, die sich mit den Erfordernissen der richterlichen Unabhängigkeit befasst. Vieles dieser aktuellen Rechtsprechung ist vom Gerichtshof in seinem Urteil vom 27. Februar 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), zusammengefasst worden.

6. In diesem Urteil hat der Gerichtshof betont, dass die Unabhängigkeit nationaler Gerichte „für das reibungslose Funktionieren des Systems der justiziellen Zusammenarbeit von grundlegender Bedeutung [ist]. Eine Form dieser Zusammenarbeit ist der Mechanismus des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 267 AEUV.“ [7] Der Kern dieser Erfordernisse der richterlichen Unabhängigkeit wurde vom Gerichtshof sodann mit den folgenden Wendungen ausgezeichnet zusammengefasst:

„Die Unabhängigkeit der nationalen Gerichte ist insbesondere für das reibungslose Funktionieren des Systems der justiziellen Zusammenarbeit von grundlegender Bedeutung. Eine Form dieser Zusammenarbeit ist der Mechanismus des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 267 AEUV. … Die Vorlageberechtigung von Einrichtungen, die mit der Anwendung des Unionsrechts betraut sind, [ist] u. a. daran geknüpft, dass sie unabhängig sind.

3 Siehe Schlussanträge des Generalanwalts Saggio in den verbundenen Rechtssachen Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:1999:489, Nr. 15). Aus den Akten beim Gerichtshof geht hervor, dass das zuständige spanische Ministerium nunmehr das Ministerium für Finanzen und den öffentlichen Dienst (Ministerio de Hacienda y Función Pública) ist. Ich werde jedoch zur Vermeidung von Verwirrung fortfahren, auf das Ministerium für Wirtschaft und Finanzen zu verweisen.

4 Siehe Schlussanträge des Generalanwalts Saggio in den verbundenen Rechtssachen Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:1999:489, Nr. 16).

5 Schlussanträge des Generalanwalts Saggio in den verbundenen Rechtssachen Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:1999:489, Nr. 16).

6 Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rn. 39).

7 Urteil vom 27. Februar 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, Rn. 43).

Der Begriff der Unabhängigkeit setzt u. a. voraus, dass die betreffende Einrichtung ihre richterlichen Funktionen in völliger Autonomie ausübt, ohne mit irgendeiner Stelle hierarchisch verbunden oder ihr untergeordnet zu sein und ohne von irgendeiner Stelle Anordnungen oder Anweisungen zu erhalten, und dass sie auf diese Weise vor Interventionen oder Druck von außen geschützt ist, die die Unabhängigkeit des Urteils ihrer Mitglieder gefährden und deren Entscheidungen beeinflussen könnten …

Neben der *Nichtabsetzbarkeit* der Mitglieder der betreffenden Einrichtung (vgl. u. a. Urteil vom 19. September 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, Rn. 51) stellt auch eine der Bedeutung der ausgeübten Funktionen entsprechende Vergütung eine wesentliche Garantie für die richterliche Unabhängigkeit dar.“ [8]

II. Hintergrund des Vorabentscheidungsersuchens

7. All dies wird durch das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV scharf in den Brennpunkt gerückt, das vom Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (Zentrales Wirtschaftsverwaltungsgericht Madrid, Spanien, im Folgenden: TEAC) mit Entscheidung vom 2. April 2014 gestellt wurde und beim Gerichtshof am 5. Juni 2014 eingegangen ist. Diese Vorlage betrifft zwar das TEAC, vergleichbare Einrichtungen gibt es aber auch in den Autonomen Gemeinschaften Spaniens. In der Rechtssache, die zu dem Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145), führte, kam das Vorabentscheidungsersuchen vom Regionalen Wirtschaftsverwaltungsgericht von Katalonien, doch spielt es für die vorliegenden Zwecke überhaupt keine Rolle, ob das Wirtschaftsverwaltungsgericht – wie in der vorliegenden Rechtssache – seinen Sitz zentral in Madrid oder – wie in der Rechtssache, die zu dem Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145), führte – in einer Autonomen Gemeinschaft hat.

8. Das Vorabentscheidungsersuchen in der vorliegenden Rechtssache betrifft in erster Linie die Auslegung der Entscheidung 2011/5/EG der Kommission vom 28. Oktober 2009 – die Aspekte staatlicher Beihilfe einer spanischen steuerlichen Sonderregelung für die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts in der Folge des Erwerbs ausländischer Beteiligungen behandelt – wie sie das Königreich Spanien vorgenommen hat [9]. Die Vorlage wirft ebenso die Frage der Gültigkeit des Beschlusses der Kommission, das Verfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV bezüglich der staatlichen Beihilfe SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen [10] einzuleiten, und des Beschlusses (EU) 2015/314 der Kommission vom 15. Oktober 2014 über die staatliche Beihilfe SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) Spaniens Regelung über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen (bekannt gegeben unter Aktenzeichen C[2014] 7280) [11] auf.

9. Das Vorabentscheidungsersuchen ergeht im Kontext eines von Banco de Santander beim TEAC eingelegten Rechtsmittels gegen einen Steuerbescheid der Prüfstelle der spanischen Steuerverwaltung. Dieser Steuerbescheid erging in der Folge des Erwerbs von 100 % der Aktien der deutschen Gesellschaft AKB zum Preis von 1 099 999 999 Euro durch Banco de Santander im Mai 2002. Etwa sechs Monate später übertrug Banco de Santander die AKB-Aktien auf zwei verbundene Gesellschaften. Banco de Santander machte schließlich geltend, der mit dieser Transaktion verbundene finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert könne gemäß den in der spanischen Steuergesetzgebung vorgesehenen Steuervorteilen abgeschrieben werden.

8 Urteil vom 27. Februar 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, Rn. 43 bis 45). Hervorhebung nur hier.

9 Entscheidung der Kommission vom 28. Oktober 2009 über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) in Spanien (ABl. 2011, L 7, S. 48).

10 ABl. 2013, C 258, S. 8.

11 ABl. 2015, L 56, S. 38.

10. Für die vorliegenden Zwecke ist es nicht erforderlich, die materiell-rechtlichen Aspekte des Vorabentscheidungsersuchens oder die recht verwickelte Verfahrensvorgeschichte dieser Vorlage im Einzelnen zu prüfen, da das Verfahren seit Einreichung des Ersuchens im Jahr 2014 wegen einer Vielzahl anderer Verfahren, in denen die Rechtswidrigkeit der Entscheidung 2011/5 vor dem Gericht und dem Gerichtshof geltend gemacht wurde, insbesondere in der Rechtssache, die zu dem Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981) [12], geführt hat, ausgesetzt gewesen ist. Ich möchte ebenso anmerken, dass jetzt auch die Rechtswidrigkeit des Beschlusses 2015/314 vor dem Gericht geltend gemacht wird [13].

III. Zuständigkeit des Gerichtshofs

11. Der Grund, weshalb ich die materiell-rechtlichen Aspekte des Vorabentscheidungsersuchens und die bisherige Vorgeschichte des Verfahrens nur kurz skizziert habe, liegt darin, dass dem Gerichtshof gegenwärtig nur ein einziges Problem, nämlich die Frage, ob es sich beim TEAC für die Zwecke des Art. 267 AEUV um ein „Gericht" handelt, vorliegt.

12. In seinem Vorabentscheidungsersuchen stellt das TEAC fest, dass die Wirtschaftsverwaltungsgerichte für die Zwecke des Art. 267 AEUV Gerichte seien, da sie alle in der Rechtsprechung des Gerichtshofs festgelegten Bedingungen erfüllten. Diese Auffassung sei durch das Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145), bestätigt worden. Ich möchte anmerken, dass der Gerichtshof in Rn. 38 seines Urteils vom 27. Februar 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), festgestellt hat, dass bei der Beurteilung der Frage, ob es sich bei einer Einrichtung um ein Gericht handelt, u. a. darauf abzustellen ist, auf welcher gesetzlichen Grundlage die Einrichtung beruht, ob sie auf Dauer angelegt ist, ob ihre Gerichtsbarkeit obligatorisch ist, ob das Verfahren kontradiktorisch ist, ob Rechtsnormen angewendet werden und ob die Einrichtung unabhängig ist. In ihren Erklärungen zog die Kommission die Unabhängigkeit des TEAC in Zweifel. Mit Beschluss vom 30. April 2019 entschied der Gerichtshof, dass zunächst die Frage, ob er für die Beantwortung der vom TEAC vorgelegten Fragen zuständig ist, zu prüfen sei. Den Beteiligten wurden eine Reihe schriftlicher Fragen zur Zuständigkeit des Gerichtshofs zugesandt, damit sie diesbezüglich schriftliche Erklärungen vorlegen konnten, und am 2. Juli 2019 fand eine mündliche Verhandlung statt.

13. Sollte es sich beim TEAC nicht um ein Gericht im Sinne von Art. 267 AEUV handeln, dürfen die in dem Vorabentscheidungsersuchen des TEAC enthaltenen Fragen nicht beantwortet werden, da es dem Gerichtshof an der Zuständigkeit für die Behandlung des Ersuchens fehlt. Käme man jedoch zur gegenteiligen Meinung, wäre der Gerichtshof natürlich verpflichtet, im Rahmen eines späteren Urteils die wesentlichen materiell-rechtlichen Aspekte dieser Fragen zu behandeln.

14. All dies wirft wiederum die zentrale Frage auf, ob das Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145), unter Berücksichtigung der Entwicklungen in der Rechtsprechung des Gerichtshofs seit der erstmaligen Verkündung dieses Urteils gültig bleibt.

12 Mit ihrem Rechtsmittel in der Rechtssache C-20/15 P beantragte die Europäische Kommission, das Urteil des Gerichts der Europäischen Union vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, EU:T:2014:939), aufzuheben, mit dem das Gericht Art. 1 Abs. 1 und Art. 4 der Entscheidung 2011/5 für nichtig erklärte. Der Gerichtshof hob das Urteil des Gerichts auf und verwies die Sache zurück an das Gericht. In seinem Urteil vom 15. November 2018, World Duty Free Group/Kommission (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), wies das Gericht den Antrag auf Nichtigerklärung der Entscheidung 2011/5 ab. In der Rechtssache C-64/19 P hat das Königreich Spanien am 29. Januar 2019 ein Rechtsmittel gegen das Urteil des Gerichts vom 15. November 2018 in der Rechtssache T-219/10 RENV, World Duty Free Group/Kommission, eingelegt (ABl. 2019, C 112, S. 36).

13 Siehe z. B. Rechtssache T-252/15: Klage, eingereicht am 21. Mai 2015 – Ferrovial u. a./Kommission (ABl. 2015, C 245, S. 35).

15. Meiner Ansicht nach kann die Entscheidung des Gerichtshofs in dieser Rechtssache, nach der die Wirtschaftsverwaltungsgerichte über ausreichende Garantien für die Unabhängigkeit verfügen, so dass sie die Kriterien für ein Gericht im Sinne des Art. 267 AEUV erfüllen – nicht zuletzt im Hinblick auf die Erwägungen des Gerichtshofs in nachfolgenden Rechtssachen wie etwa dem Urteil vom 27. Februar 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117) –, nicht länger aufrechterhalten werden. Daher bin ich der Auffassung, dass dem Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145), im vorliegenden Verfahren nicht gefolgt werden sollte. Daraus folgt, dass das TEAC meines Erachtens nicht über ein ausreichendes Maß an Unabhängigkeit verfügt, um für die Zwecke des Art. 267 AEUV ein „Gericht" zu bilden. Daraus folgt wiederum, dass es dem Gerichtshof an der Zuständigkeit für die Beantwortung der vom TEAC vorgelegten Fragen fehlt.

16. Bevor ich erkläre, warum ich zu diesem Ergebnis komme, ist es erforderlich, zunächst die maßgebliche spanische Gesetzgebung und Praxis zu untersuchen.

A. Das maßgebliche spanische Recht und die Praxis

17. Das gegenwärtig das TEAC regelnde Recht ist in verschiedenen spanischen Gesetzen und Dekreten festgelegt. Die Aufgabe des TEAC besteht darin, über Klagen gegen Verwaltungsakte zu entscheiden, die u. a. von den Organen des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen erlassen worden sind. Diese Aufgabe war den Wirtschaftsverwaltungsgerichten ursprünglich durch ein Königliches gesetzesvertretendes Dekret vom 16. Juni 1924 übertragen worden.

18. Die aktuelle Regelung für das TEAC ist hauptsächlich in der Ley 58/2003 General Tributaria (Gesetz 58/2003 zur Einführung der Abgabenordnung) vom 17. Dezember 2003 (im Folgenden: LGT) [14] und im Real Decreto 520/2005 (Königliches Dekret 520/2005) vom 13. Mai 2005 [15] festgelegt. Dieses Dekret wurde jedoch von Zeit zu Zeit geändert.

1. Ernennung und Widerruf der Ernennung des Präsidenten und der Mitglieder des TEAC

19. Der Präsident [16] und die Mitglieder [17] des TEAC sind Verwaltungsbeamte, die für die Entscheidung über Steuerstreitigkeiten zuständig sind. Sie werden durch Königliches Dekret von der spanischen Regierung (Ministerrat) auf Vorschlag des Ministers für Wirtschaft und Finanzen unter den Verwaltungsbeamten ernannt, die dafür bekannt sind, auf diesem Gebiet über die erforderliche Erfahrung und Reputation zu verfügen. Die verschiedenen Wirtschaftsverwaltungsgerichte (einschließlich des TEAC) gehören darüber hinaus nicht zur Justizverwaltung oder einer für die Gerichtsorganisation zuständigen Einrichtung: Sie sind vielmehr integraler Bestandteil des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen [18].

20. Während es zutrifft, dass die Mitglieder des TEAC nicht selbst für die tatsächliche Verwaltung und Erhebung von Steuern zuständig sind, fällt es gleichwohl schwer, sich des Eindrucks zu entziehen, dass das TEAC selbst integraler Bestandteil des gesamten Systems der Steuerverwaltung in Spanien ist.

14 BOE Nr. 302 vom 18. Dezember 2003, S. 44987.

15 BOE Nr. 126 vom 27. Mai 2005, S. 17835.

16 Er oder sie hat den Rang eines Generaldirektors des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen.

17 Sie haben den Rang eines stellvertretenden Generaldirektors des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen.

18 Siehe Art. 6 des Real Decreto 1113/2018 (Königliches Dekret 1113/2018) vom 7. September 2018. Es sei angemerkt, dass die Wirtschaftsverwaltungsgerichte zwar an den Staatssekretär für Finanzen berichten, Art. 6 Abs. 1 des Real Decreto 1113/2018 (Königliches Dekret 1113/2018) aber feststellt, dass dies unbeschadet ihrer funktionellen Unabhängigkeit bei der Entscheidung über wirtschaftsverwaltungsgerichtliche Streitigkeiten erfolgt.

21. Banco de Santander merkt an, dass das Mandat des Präsidenten und der Mitglieder des TEAC zeitlich unbegrenzt sei und auf Lebenszeit bis zu ihrer Pensionierung bestehen könne. Außerdem werde dadurch, dass die Ernennung und der Widerruf der Ernennung des Präsidenten und der Mitglieder des TEAC per Dekret durch den Ministerrat erfolgten, der das höchste Kollegialorgan der Exekutive darstelle, jede Einflussnahme durch die Steuerverwaltung vermieden. Darüber hinaus berühre die Befugnis einer Regierung, das Mandat der Mitglieder eines Gerichts zu erteilen, zu widerrufen oder nicht zu erneuern, an sich nicht ihre Unabhängigkeit. Dass die Ernennung von Mitgliedern und der Widerruf ihrer Ernennung im Ermessen stünden, sei auch nicht überraschend, da diese Mandate nicht befristet seien. In Wahrheit seien die Folgen dieser Befugnis vergleichbar mit denen der Befugnis, ein Mandat nicht zu erneuern, wenn es befristet sei.

22. Die spanische Regierung stellt fest, dass die Mitglieder der Wirtschaftsverwaltungsgerichte auf unbestimmte Dauer ernannt würden und ein Wechsel der Zusammensetzung der Regierung sich nicht auf sie auswirke. Dies sei in Bezug auf das TEAC sichtbar, dessen Mitglieder trotz politischer Wechsel während der vierjährigen Legislaturperioden langfristig, sogar für Jahrzehnte, ernannt würden. Darüber hinaus unterlägen die Mitglieder der Wirtschaftsverwaltungsgerichte den gleichen Regeln für die Enthaltung und die Ablehnung wegen Befangenheit wie die Verwaltungsgerichte. Diese Regeln seien ausdrücklich in der spanischen Gesetzgebung festgelegt und fänden auf eine vollkommen normale Weise Anwendung. Die Unabhängigkeit der Wirtschaftsverwaltungsgerichte werde durch den Umstand gestärkt, dass ihre Mitglieder Minderheitsvoten zum Ausdruck bringen könnten.

23. Ich möchte anmerken, dass sich die Befugnis des Ministerrats, Mitglieder des TEAC zu ernennen, auch auf die Befugnis erstreckt, die Ernennung der Mitglieder des TEAC zu widerrufen, wobei die Ernennung seiner Mitglieder, so scheint es, durch das einfache Mittel der Veröffentlichung eines Königlichen Dekrets im spanischen Amtsblatt widerrufen werden kann [19]. In der Tat wurde, wie die Kommission in ihren schriftlichen Antworten auf bestimmte den Beteiligten vom Gerichtshof ausdrücklich gestellte Fragen festgestellt hat, diese Befugnis in den letzten Jahren häufig ausgeübt.

24. So wurden z. B. wie von der Kommission angegeben am 13. Januar 2012 die Ernennungen des Präsidenten des TEAC [20] und eines Mitglieds des TEAC [21] widerrufen und letzteres Mitglied zum neuen Präsidenten des TEAC ernannt [22]. Ebenso wurde am 1. Juni 2018 die Ernennung des Präsidenten des TEAC widerrufen [23] und ein anderer Präsident ernannt [24]. Am 6. Juli 2018 wurden die Ernennungen von vier Mitgliedern des TEAC widerrufen und acht weitere bestätigt [25].

25. Es ist natürlich nicht meine Absicht, irgendwelche Zweifel oder abfällige Bemerkungen über die Legitimität der einzelnen Ernennungen oder Widerrufe der Ernennungen zu äußern, die dem Gerichtshof von der Kommission zur Kenntnis gebracht wurden. Auch wenn viele Mitglieder der verschiedenen Wirtschaftsverwaltungsgerichte – einschließlich des TEAC – durchaus – wie die spanische Regierung betont – für erhebliche Zeitspannen in ihren Ämtern verbleiben mögen [26], fällt aber gleichwohl auf, dass keine eindeutigen gesetzlichen Garantien bestehen, um die Unabsetzbarkeit des Präsidenten und der Mitglieder dieser Einrichtungen außer bei Vorliegen eines triftigen Grundes oder Dienstunfähigkeit zu gewährleisten.

19 Art. 29 Abs. 2 des Königlichen Dekrets 520/2005.

20 Real Decreto 117/2012 (Königliches Dekret 117/2012) vom 13. Januar 2012, BOE Nr. 12 vom 14. Januar 2012, S. 2867.

21 Real Decreto 118/2012 (Königliches Dekret 118/2012) vom 13. Januar 2012, BOE Nr. 12 vom 14. Januar 2012, S. 2877.

22 Real Decreto 125/2012 (Königliches Dekret 125/2012) vom 13. Januar 2012, BOE Nr. 12 vom 14. Januar 2012, S. 2884.

23 Real Decreto 614/2018 (Königliches Dekret 614/2018) vom 22. Juni 2018, BOE Nr. 152 vom 23. Juni 2018, S. 64031.

24 Real Decreto 620/2018 (Königliches Dekret 620/2018) vom 22. Juni 2018, BOE Nr. 152 vom 23. Juni 2018, S. 64037.

25 Real Decreto 836/2018 (Königliches Dekret 836/2018) vom 6. Juli 2018, BOE Nr. 164 vom 7. Juli 2018, S. 68370.

26 Dies ist vielleicht zumindest teilweise der unbegrenzten Dauer ihrer Mandate geschuldet.

26. In dieser Hinsicht hat die Entwicklung Generalanwalt Saggio in der Rechtssache, die zu dem Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145), geführt hat, Recht gegeben, als er Bedenken zum Ausdruck brachte, dass die Umstände, unter denen die Befugnis, Ernennungen zu widerrufen, ausgeübt werden könnte, „nicht an klare und bindende gesetzliche Tatbestandsvoraussetzungen geknüpft sind“ [27]. Nach dem aktuellen Stand des spanischen Rechts haben der Präsident und die Mitglieder des TEAC ihre Ämter letztendlich nach dem Willen und Belieben der spanischen Regierung (Ministerrat) inne. Daher verfügen der Präsident und die Mitglieder des TEAC weder theoretisch noch tatsächlich auf eine Weise, die einen üblichen und unverzichtbaren Aspekt der richterlichen Unabhängigkeit darstellt und sowohl die Theorie als auch die Praxis der Verfassungen und Grundgesetze aller Mitgliedstaaten der Union widerspiegelt, über eine feste Amtszeit oder Unabsetzbarkeit außer bei Vorliegen eines triftigen Grundes oder Dienstunfähigkeit.

2. Art. 243 LGT – außerordentliches Rechtsmittel zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung

27. Die Gerichtsbarkeit der Wirtschaftsverwaltungsgerichte ist obligatorisch, und die ordentlichen spanischen Gerichte können nur angerufen werden, wenn über den Rechtsstreit nicht binnen eines Jahres entschieden wurde [28]. Gleichfalls besteht kein Zweifel daran, dass die Wirtschaftsverwaltungsgerichte – einschließlich des TEAC – an das anwendbare Recht gebunden sind und bei der Entscheidung über diese Steuerstreitigkeiten herkömmliche Rechtsmaßstäbe anwenden.

28. Ergänzend zu den ordentlichen Rechtsmitteln von den regionalen oder örtlichen Wirtschaftsverwaltungsgerichten zum TEAC [29] sieht Art. 243 LGT einen Rechtsbehelf vor, der als ein außerordentliches Rechtsmittel zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung beschrieben wird [30].

29. Aus den Vorschriften des Art. 243 LGT ergibt sich eindeutig, dass die spanischen Steuerbehörden bei einer Sonderkammer des TEAC ein außerordentliches Rechtsmittel einlegen können, mit dem sie vorbringen, eine frühere Entscheidung oder frühere Entscheidungen dieser Einrichtung seien fehlerhaft.

27 Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:1999:489, Nr. 16).

28 Siehe Art. 240 Abs. 1 und 249 LGT.

29 Siehe Art. 241 LGT.

30 Art. 243 LGT mit der Überschrift „Außerordentliches Rechtsmittel zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung“ sieht vor:
„1. Ein außerordentliches Rechtsmittel zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung kann vom Generaldirektor für Steuern des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen gegen eine Steuerentscheidung des Zentralen Steuergerichts eingelegt werden, wenn der Generaldirektor mit dem Inhalt solcher Entscheidungen nicht einverstanden ist.
Ein solches außerordentliches Rechtsmittel kann ebenso von den Generaldirektoren für Steuern Autonomer Gemeinschaften und Städten mit Autonomiestatus oder gleichgestellten Einrichtungen eingelegt werden, wenn sich das Rechtsmittel auf eine Entscheidung einer Einrichtung bezieht, die von der jeweiligen Autonomen Gemeinschaft oder Stadt mit Autonomiestatus abhängig ist.
2. Die Sonderkammer zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung ist für die Entscheidung über ein solches Rechtsmittel zuständig. Die Sonderkammer besteht aus dem Präsidenten des Zentralen Wirtschaftsverwaltungsgerichts, der den Vorsitzt führt, drei Mitgliedern dieses Gerichts, dem Generaldirektor für Steuern des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen, dem Generaldirektor der staatlichen Steuerverwaltungsbehörde, dem Generaldirektor oder dem Direktor der Stelle der staatlichen Steuerverwaltungsbehörde, zu der die Einrichtung funktionell gehört, die den Verwaltungsakt erlassen hat, auf den in der Entscheidung, die Gegenstand des Rechtsmittels ist, Bezug genommen wird, und dem Präsidenten des Rates zum Schutz der Steuerzahler.
Bezieht sich das Rechtsmittel auf eine Entscheidung einer Einrichtung, die zu einer Autonomen Gemeinschaft oder Stadt mit Autonomiestatus gehört, sind die Verweise auf den Direktor der staatlichen Steuerverwaltungsbehörde und den Generaldirektor oder Direktor der Stelle der staatlichen Steuerverwaltungsbehörde als Verweise auf gleichartige oder vergleichbare Einrichtungen besagter Autonomer Gemeinschaften oder Städte mit Autonomiestatus zu verstehen.
3. Die Entscheidung über das Rechtsmittel ergeht mit der Mehrheit der Mitglieder der Sonderkammer. Der Präsident hat bei Stimmengleichheit stets die ausschlaggebende Stimme.
4. Die Entscheidung über das Rechtsmittel ergeht binnen sechs Monaten, achtet die besondere rechtliche Situation bezüglich der angefochtenen Entscheidung und schafft ein anwendbares Präjudiz.
5. Das durch eine solche Rechtsmittelentscheidung geschaffene Präjudiz ist für die [Wirtschaftsverwaltungsgerichte], die Steuereinrichtungen der Autonomen Gemeinschaften und der Städte mit Autonomiestatus sowie die übrigen Teile der Steuerverwaltung des Staates, der Autonomen Gemeinschaften und der Städte mit Autonomiestatus verbindlich.“

30. Es ist besonders erstaunlich, dass das fragliche Rechtsmittel nur vom Generaldirektor für Steuern des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen eingelegt werden kann [31], obwohl er oder sie ebenso als Mitglied der Sonderkammer des TEAC an den Sitzungen teilnimmt wie der Generaldirektor der staatlichen Steuerverwaltung, der Generaldirektor oder Direktor der Stelle der staatlichen Steuerverwaltung, zu der die Einrichtung funktionell gehört, die den Verwaltungsakt erlassen hat, auf den in der Entscheidung, die Gegenstand des Rechtsmittels ist, Bezug genommen wird, und der Präsident des Rates zum Schutz der Steuerzahler.

31. Die Tatsache, dass der Generaldirektor der Stelle der staatlichen Steuerverwaltungsbehörde auch Mitglied der achtköpfigen Sonderkammer ist, obwohl es seine oder ihre Verwaltung ist, die die angefochtene Entscheidung erlassen hat, stellt ebenso einen ganz außergewöhnlichen Umstand dar. Meiner Ansicht nach steht dies in Widerspruch zu der Maxime *nemo iudex in causa sua* und, *per definitionem*, zu dem in Art. 47 Abs. 2 der Charta festgelegten Grundprinzip, das ein unabhängiges und unparteiisches Gericht verlangt.

B. Die Frage, ob das TEAC über das erforderliche Maß an Unabhängigkeit verfügt, um für die Zwecke des Art. 267 AEUV ein Gericht zu bilden

32. Wie Generalanwältin Stix-Hackl in Nr. 45 ihrer Schlussanträge in der Rechtssache Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311) angeführt hat, ist das Kriterium der Unabhängigkeit „für die Abgrenzung des nationalen Gerichts von einer Verwaltungsbehörde wohl das wichtigste Unterscheidungsmerkmal“.

33. Der Gerichtshof hat sich in den Rn. 37 und 38 seines Urteils vom 16. Februar 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), im gleichen Sinne geäußert:

„Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das Erfordernis der Unabhängigkeit der vorlegenden Einrichtung zwei Aspekte umfasst. Der erste, externe, Aspekt setzt voraus, dass die Einrichtung ihre Funktionen in völliger Autonomie ausübt, ohne mit irgendeiner Stelle hierarchisch verbunden oder ihr untergeordnet zu sein und ohne von irgendeiner Stelle Anordnungen oder Anweisungen zu erhalten …, wodurch sie vor Interventionen oder Druck von außen geschützt ist, die die Unabhängigkeit des Urteils ihrer Mitglieder im Hinblick auf die ihnen unterbreiteten Rechtsstreitigkeiten gefährden könnten …

Der zweite, interne, Aspekt steht mit dem Begriff der Unparteilichkeit in Zusammenhang und bezieht sich darauf, dass hinsichtlich der Parteien des Rechtsstreits und ihren jeweiligen Interessen an dessen Gegenstand ein gleicher Abstand gewahrt wird. Dieser Aspekt verlangt, dass Sachlichkeit obwaltet und neben der strikten Anwendung der Rechtsnormen keinerlei Interesse am Ausgang des Rechtsstreits besteht …“

31 Oder von den Generaldirektoren für Steuern der Autonomen Gemeinschaften und Städte mit Autonomiestatus oder gleichartiger Einrichtungen, wenn sich das Rechtsmittel auf eine Entscheidung einer Einrichtung der jeweiligen Autonomen Gemeinschaft oder Stadt mit Autonomiestatus bezieht.

34. In dieser Rechtssache wurde festgestellt, dass ein Verwaltungsbeamter, der Justizsekretär (Secretario Judicial) ist, außer bei der Ausübung seiner Beurkundungsaufgaben „Anweisungen von seinem Vorgesetzten erhält und zu befolgen hat“. Der Gerichtshof führte aus, dass der Secretario Judicial (Justizsekretär) in dem „im Ausgangsverfahren“ in Rede stehenden Honorarvollstreckungsverfahren „unter Wahrung der Grundsätze des einheitlichen Handelns und der Weisungsgebundenheit“ zu entscheiden hatte [32].

35. Daraus ergab sich, dass der Secretario Judicial kein „Gericht“ im Sinne des Art. 267 AEUV war.

36. Aus den Gründen, die ich bereits angegeben habe, bin ich nicht der Auffassung, dass die Mitglieder des TEAC über das erforderliche Maß an Unabhängigkeit verfügen, damit diese Einrichtung wirklich als Gericht im Sinne des Art. 267 AEUV angesehen werden könnte. Ich komme aus den folgenden Gründen zu diesem Ergebnis.

37. Erstens wendet das TEAC bei der Entscheidung über Steuerstreitigkeiten zwar eindeutig das Recht und herkömmliche Rechtsmaßstäbe an und weist das Maß an Dauerhaftigkeit auf, das für Justizeinrichtungen charakteristisch ist, doch fehlt seinen Mitgliedern das wesentliche Merkmal der festen Amtszeit [33], das, wie der Gerichtshof in Nr. 45 seines Urteils vom 27. Februar 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), betont hat, eine Voraussetzung für die Rechtsprechung darstellt.

38. Schon der Umstand, dass die Ernennung von Mitgliedern des TEAC durch Königliches Dekret aus Gründen widerrufen worden ist, die der jeweiligen Regierung opportun erschienen, reicht an sich für den Nachweis aus, dass es dem TEAC an diesem unerlässlichen und wesentlichen Merkmal fehlt [34]. Um diesem Aspekt des Erfordernisses der Unabhängigkeit zu genügen, müssten die Mitglieder des TEAC über echte und wirksame rechtliche Unabsetzbarkeit außer bei Vorliegen eines triftigen Grundes oder Dienstunfähigkeit verfügen.

39. Zweitens besteht ein weiterer Aspekt des Erfordernisses der Unabhängigkeit – wie in Rn. 44 des Urteils vom 27. Februar 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), zum Ausdruck gebracht – darin, dass die betreffende Einrichtung „ihre richterlichen Funktionen in völliger Autonomie ausübt, ohne mit irgendeiner Stelle hierarchisch verbunden oder ihr untergeordnet zu sein und ohne von irgendeiner Stelle Anordnungen oder Anweisungen zu erhalten“.

40. Was das außerordentliche Rechtsmittel zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung angeht, könnte in der vorliegenden Rechtssache weitgehend dasselbe gesagt werden, da der Generaldirektor genau der Einrichtung, die das Rechtsmittel eingelegt hat, kraft Art. 243 LGT als Mitglied der Sonderkammer des TEAC, die über das Rechtsmittel verhandelt, zwangsläufig ebenso an den Sitzungen teilnimmt wie der Generaldirektor der staatlichen Steuerverwaltungsbehörde, die genau die angefochtene Entscheidung erlassen hat. Während es zutrifft, dass die Interessen des Steuerzahlers vermutlich durch den Präsidenten des Rates zum Schutz der Steuerzahler vertreten werden [35], bleibt es eine Tatsache, dass

32 Siehe Urteil vom 16. Februar 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, Rn. 41). Schließlich ist dieses Argument ebenso vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte in der Beschwerde Nr. 22107/93, Urteil vom 25. Februar 1997, Findlay/Vereinigtes Königreich (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), angebracht worden, in dem dieser auf den Umstand hinwies, dass nach dem damals im Vereinigten Königreich maßgeblichen Militärgerichtssystem alle Mitglieder des fraglichen Militärgerichts dem einberufenden Offizier vom militärischen Dienstgrad her unterstellt waren. Hier stellte der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte fest: „Zur Aufrechterhaltung des Vertrauens in die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Gerichts kann der Anschein von Bedeutung sein. Da alle Mitglieder des Militärgerichts, das über Herrn Findlays Fall entschied, dem einberufenden Offizier vom Dienstgrad und vom Kommando her unterstellt waren, könnten Herrn Findlays Zweifel an der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Gerichts objektiv gerechtfertigt sein …“

33 Der Gerichtshof spricht von „der Nichtabsetzbarkeit der Mitglieder der betreffenden Einrichtung“.

34 In Rn. 53 des Urteils vom 19. September 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), stellte der Gerichtshof fest: „Diese Garantien der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit setzen voraus, dass es Regeln insbesondere für die Zusammensetzung der Einrichtung, die Ernennung, die Amtsdauer und die Gründe für Enthaltung, Ablehnung und *Abberufung ihrer Mitglieder* gibt, die es ermöglichen, bei den Rechtsunterworfenen jeden berechtigten Zweifel an der Unempfänglichkeit der genannten Stelle für Einflussnahmen von außen und an ihrer Neutralität in Bezug auf die einander gegenüberstehenden Interessen auszuräumen“. Hervorhebung nur hier.

35 Art. 34 Abs. 2 LGT sieht vor:

aus Sicht des durchschnittlichen, vernünftigen Steuerzahlers, der dem TEAC seine Beschwerde vorgelegt hat, genau das durch Art. 243 LGT festgelegte System für das Verfahren eines außerordentlichen Rechtsmittels zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung den *Anschein* haben muss, als begünstige es im Hinblick auf die gesetzlich vorgeschriebene besondere Zusammensetzung der Sonderkammer die Steuerbehörden.

41. Jedenfalls muss auch der Umstand, dass bestimmte Mitglieder der Sonderkammer des TEAC starke institutionelle Bindungen zur Steuerverwaltung haben, als solcher Zweifel an der Unabhängigkeit des TEAC entstehen lassen. Wie der Gerichtshof in Rn. 49 des Urteils vom 19. September 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), angemerkt hat, bedeutet „der Begriff der Unabhängigkeit, die dem Auftrag des Richters innewohnt, … vor allem, dass die betreffende Stelle gegenüber der Stelle, die die mit einem Rechtsbehelf angefochtene Entscheidung erlassen hat, die Eigenschaft eines Dritten hat“. Angesichts des hierarchischen Status und der Stellung des Generaldirektors für Steuern des Ministeriums für Wirtschaft und Steuern, des Generaldirektors der staatlichen Steuerverwaltungsbehörde und des Generaldirektors oder Direktors der Stelle der staatlichen Steuerverwaltungsbehörde innerhalb der Steuerverwaltung fällt es schwer, über diese Personen zu sagen, dass sie in einem Steuerstreit in dem Sinne wie Dritte handeln, wie es der Gerichtshof in seinem Urteil vom 19. September 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), vorgesehen hat.

42. Darüber hinaus vermittelt schon der Umstand, dass Art. 243 LGT ein solches außerordentliches Rechtsmittelverfahren im Wege eines Rechtsmittels vorsieht, das nur von den Steuerbehörden eingelegt werden kann, den Eindruck, dass das TEAC vielleicht nicht allzu bereitwillig von der von den Behörden favorisierten Auslegung der Steuergesetzgebung abweichen dürfte, da, sollte dies jemals der Fall sein, der Generaldirektor für Steuern des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen sodann das in Art. 243 LGT vorgesehene außerordentliche Rechtsmittelverfahren in Gang setzen könnte. Dies ist auch mit dem Begriff der Unabhängigkeit unvereinbar, da schon das Bestehen dieses Verfahrens und die Mitgliedschaft in der Sonderkammer als eine Form subtilen Drucks dienen kann, der mit den Worten des Gerichtshofs in Rn. 37 seines Urteils vom 16. Februar 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), „die Unabhängigkeit des Urteils [seiner] Mitglieder im Hinblick auf die ihnen unterbreiteten Rechtsstreitigkeiten gefährden“ könnte.

43. Aus all diesen Gründen bin ich daher der Ansicht, dass das TEAC nicht den Anforderungen an die Unabhängigkeit genügt, die erfüllt sein müssen, um ein „Gericht“ im Sinne des Art. 267 AEUV bilden zu können. Auch wenn der Gerichtshof kein striktes Präjudizsystem anwendet, ist gleichwohl eindeutig, dass die Erwägungen im Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145), unzureichend sind und dieser Entscheidung in dieser Frage nicht länger gefolgt werden sollte.

44. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, zu entscheiden, dass er für die Entscheidung über das vom TEAC vorgelegte Vorabentscheidungsersuchen nicht zuständig ist.

IV. Ergebnis

45. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, zu entscheiden, dass er für die Entscheidung über das vom Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Wirtschaftsverwaltungsgericht, Spanien) vorgelegte Vorabentscheidungsersuchen nicht zuständig ist.

„Der Rat zum Schutz der Steuerzahler, der in das Ministerium für Finanzen eingegliedert ist, gewährleistet die Wirksamkeit der Rechte der Steuerzahler, behandelt Beschwerden, die sich aus der Anwendung des Steuersystems durch die staatlichen Einrichtungen ergeben, und legt die maßgeblichen Vorschläge in der Form und mit den Wirkungen vor, die in den Bestimmungen vorgesehen sind.“