YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
30 päivänä toukokuuta 2002 *

Asiassa C-516/99,

jonka Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Itävalta) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen siinä vireillä olevassa asiassa, jonka on saattanut vireille

Walter Schmid,

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artiklan (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit S. von Bahr, D. A. O. Edward, M. Wathelet (esittelevä tuomari) ja C. W. A. Timmermans,

julkisasiamies: A. Tizzano,
kirjaaja: R. Grass,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Itävallan hallitus, asiamiehenään H. Dossi,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään K. Rispal-Bellanger ja S. Seam,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 29.1.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Wienin, Ala-Itävallan ja Burgenlandin verohallinnon viides valitusjaosto) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 2.12.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 30.12.1999, EY 234 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artiklan (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) tulkinnasta.

2 Kysymykset on esitetty asiassa, joka koskee Schmidin, jonka kotipaikka on Itävallassa, tekemää valitusta Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wienin (Wienin 9:nnen, 18:nnen ja 19:nnen alueen verovirasto) laatimasta vuoden 1997 verotuksesta. Valituksellaan Schmid pyrki saamaan alennetuksi niistä osingoista maksettavaa veroa, jotka hänelle oli maksanut yhtiö, jonka kotipaikka oli muussa jäsenvaltiossa kuin Itävallan tasavallassa.

Kansallinen lainsäädäntö

3 Pääasian kannalta merkityksellisiä ovat vuoden 1988 Einkommensteuergesetzin säännökset (vuoden 1988 tuloverolaki, BGBl. 1988/400; jäljempänä EStG).

4 EStG:n 93 §:n 1 momentissa ja 2 momentin 1 kohdan a alakohdassa, sellaisena kuin tämä laki on muutettuna BGBl. 1996/201:ssä julkaistulla liittovaltion lailla, säädetään tuloveron alaisista pääomatuloista seuraavaa:

"1) Kotimaisten pääomatulojen osalta (2 mom.) tuloveroa kannetaan pidätyksenä pääomatuloista (Kapitalertragsteuer — pääomatulovero).

2) Pääomatulot ovat kotimaisia, kun suoritusvelvollisen asuinpaikka, liikkeenjohto tai kotipaikka on kotimaassa tai kun suoritusvelvollinen on luottolaitoksen kotimainen sivuliike ja kun on kyse seuraavista pääomatuloista:

1. a) voitto-osuuksista (osingoista), koroista ja muista tuloista, jotka on saatu osakkeista, rajavastuuyhtiöiden osuuksista — — ".

5 EStG:n, sellaisena kuin se on muutettuna BGBl. 1996/201:ssä julkaistulla liittovaltion lailla, 95 §:n 1 momentin mukaan pääomatulovero on 25 prosenttia.

6 EStG:n 97 §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna BGBl. 1996/797:ssä julkaistulla liittovaltion lailla, säädetään seuraavaa:

"1) Luonnollisen henkilön ja yhteisön — mikäli yhteisö saa pääomatuloja — osalta tulovero (yhteisövero), joka kannetaan 93 §:n 2 momentin 3 kohdan — — mukaisista pääomatuloista, jotka ovat pääomatuloveron alaisia, katsotaan lopullisesti suoritetuksi veronpidätyksen kautta. Luonnollisen henkilön osalta tämä koskee myös 93 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaisia pääomatuloja — — .

2) Luonnollisen henkilön ja yhteisön — mikäli yhteisö saa pääomatuloja — osalta tulovero (yhteisövero), joka kannetaan arvopapereista [Forderungswertpapier] kotimaassa saaduista sellaisista pääomatuloista, jotka eivät ole pääomatuloveron alaisia, katsotaan lopullisesti suoritetuksi maksamalla vastaava määrä oma-aloitteisesti osingonmaksajalle. — —

3) Mikäli vero on 1 tai 2 momentin mukaan lopullisesti suoritettu, pääomatuloja ei ole laskettava mukaan kokonaistuloa tai tuloja määritettäessä (2 §, 2 mom.). Tämä pätee vain laskettaessa verovelvollisen tuloveroa.

— — ".

7 EStG:n, sellaisena kuin se on muutettuna BGBl. 1996/797:ssä julkaistulla liittovaltion lailla, 37 §:n 1 ja 4 momentissa säädetään seuraavalla tavalla mahdollisuudesta valita järjestelmä, jossa verokanta on alennettu puoleen (menettely nimeltään "puolikantaverotus" — "Halbsatzverfahren"), joka koskee yhtiöiden osuuksista saatujen tulojen verotusta:

"1) Verokantaa alennetaan

— osuuksista saatujen tulojen osalta (4 mom.) — — puoleen kokonaistuloon kohdistuvasta keskimääräisestä verokannasta — — .

— —

4) Osuuksista saadut tulot ovat seuraavat:

1. osuuksista saadut tulot:

a) kaikenlaiset voitto-osuudet, jotka perustuvat osuuteen kotimaisessa pääomayhtiössä tai hankinta- ja talousosuuskunnassa yhtiön tai osuuskunnan osuuksien muodossa

— — ."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Schmidin kotipaikka on Itävallassa. Vuonna 1997 osa hänen tuloistaan koostui MAN AG -nimisen yhtiön, jonka kotipaikka on Saksassa, osakkeista maksetuista osingoista.

9 Itävallan veroviranomaiset sisällyttivät Schmidin tuloveron veroperusteeseen ne hänen saamansa osingot, jotka olivat peräisin ulkomaisista osakkeista. Schmidin tuloihin sovellettava keskimääräinen verokanta, joka laskettiin Itävallasta peräisin olevien tulojen, pääomatulojen ja ulkomailta peräisin olevien tulojen yhteismäärän perusteella, oli 27,17 prosenttia. Schmidin ulkomaisista osingosta saamat tulot verotettiin tällä verokannalla.

10 Pääomatulovero, jonka Schmid oli jo maksanut Saksan liittotasavallassa, vähennettiin kokonaisuudessaan hänen verovelastaan Itävallassa.

11 Schmid teki 3.12.1998 valituksen vuoden 1997 tuloverotuksestaan. Hän pyysi 3.6.1999 päivätyssä kirjeessään Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenlandia, joka oli toisen asteen veroviranomainen, ratkaisemaan hänen valituksensa. Hän pyysi muun muassa, että MAN AG -yhtiön osakkeista saatuihin osinkoihin sovellettaisiin verokantaa, joka olisi puolet hänen muihin tuloihinsa sovellettavasta verokannasta, vaikka EStG:n 37 §:n säännöksissä, kun niitä tarkastellaan yhdessä saman lain 97 §:n kanssa, sellaisina kuin ne olivat pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, ei sellaiselle verovelvolliselle, joka saa osinkoja sellaisilta pääomayhtiöiltä, joiden kotipaikka ei ole Itävallassa, anneta mahdollisuutta valita niin sanottua puoliverokantaa. Tällaisessa tilanteessa olevan verovelvollisen pääomatulot, jotka hän saa osuuksista sellaisesta yhtiöstä, jonka kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa kuin Itävallan tasavallassa, lisätään hänen muihin tuloihinsa ja verotetaan tästä seuraavan keskimääräisen verokannan mukaan.

12 Viides valitusjaosto tiedustelee, onko EStG:n 37 §:n 1 ja 4 momentissa ja 97 §:ssä säädetyn kaltainen säännöstö, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, yhteensopiva perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräyksien kanssa.

13 Itävaltalaisista osakkeista maksettavat osingot ovat Itävallassa pääomatuloveron alaisia eli pääsääntöisesti ne pidätetään osinkoa jakavassa yhtiössä vapauttavin vaikutuksin niin, että pääomatuloja ei oteta huomioon tuloveron perustetta määrättäessä. Verovelvollinen voi kuitenkin pyytää, että näistä osingoista ei pidätetä pääomatuloveroa jo tulon lähteellä vaan että ne otetaan huomioon tuloveron perustetta määrättäessä, jolloin niihin sovelletaan verokantaa, joka on puolet verovelvollisen muihin tuloihin sovellettavasta keskimääräisestä verokannasta.

14 Ulkomaisista osakkeista maksettaviin osinkoihin, joista ei Itävallassa pidätetä pääomatuloveroa tulon lähteellä vapauttavine vaikutuksineen, ovat kokonaisuudessaan tuloveron alaisia eikä niihin voida soveltaa niin sanottua puoliverokantaa.

15 Viides valitusjaosto kysyy, onko tämä ero EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan vastainen ja voisiko se kyseessä olevassa tapauksessa olla perusteltu perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla. Se seikka, että osinkoa jakavat itävaltalaiset yhtiöt pääsääntöisesti ovat 34 prosentin suuruisen yhteisöveron alaisia, voisi olla tällainen peruste. Valitusjaosto ei kuitenkaan ole varma, että tästä voitaisiin johtaa objektiivinen oikeutus sille, että niiden verovelvollisten, joiden tilanteeseen liittyy ulkomaanyhteys, asema on huonompi.

16 Tässä tilanteessa Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich ja Burgenland päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) yhdessä 73 d artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan ja 3 kohdan (joista on tullut EY 58 artiklan 1 kohdan a ja b alakohta ja 3 kohta) kanssa esteenä vuoden 1988 Einkommensteuergesetzin 97 §:n (BGBl. 1988/400, sellaisena kuin se on julkaistuna BGBl:ssa 1996/797) kaltaiselle lainsäädännölle, jossa säädetään (Endbesteuerungsgesetzin, BGBl. 1993/11, 1 §:n 1 momentin 1 kohdan c alakohdan perusteella), että osinkoihin, korkoihin ja muihin ulkomaisista osakkeista saatuihin tuloihin ei sovelleta vapauttavaa veroa, jolloin kotimaisten osakkeiden osalta sovellettava verokanta on 25 prosenttia mutta ulkomaisten osakkeiden osalta sovellettava verokanta saattaa olla jopa 50 prosenttia?

2) Onko EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) yhdessä 73 d artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan ja 3 kohdan (joista on tullut EY 58 artiklan 1 kohdan a ja b alakohta ja 3 kohta) kanssa esteenä vuoden 1988 Einkommensteuergesetzin 37 §:n 1 ja 4 momentin (BGBl. 1988/400) kaltaiselle lainsäädännölle, jonka mukaan kaikenlaisten voitto-osuuksien, jotka perustuvat osuuteen kotimaisessa pääomayhtiössä, verotusta on helpotettu niin, että niihin sovelletaan verokantaa, joka on puolet kokonaistuloon kohdistuvasta keskimääräisestä verokannasta, mutta vastaava helpotus ei koske voitto-osuuksia, jotka perustuvat osuuteen pääomayhtiössä, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto ovat toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa?"

Yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta

17 Ensiksi on tutkittava, onko viides valitusjaosto EY 234 artiklassa tarkoitettu kansallinen tuomioistuin.

Finanzlandesdirektionien valitusjaostoja koskeva kansallinen lainsäädäntö

18 Bundesabgabenordnungin (liittovaltion verolaki; jäljempänä BAO) 263 §:n 1 momentissa säädetään kuhunkin osavaltioon perustettavasta Berufungskomissionista (jäljempänä valituslautakunta), jossa käsiteltävistä asioista päätetään Finanzlandesdirektionin presidentin johdolla. Kukin valituslautakunta koostuu yhtäältä lakisääteisten ammatillisten edunvalvontaryhmittymien edustajista ja toisaalta liitovaltion valtiovarainministerin (BAO:n 263 §:n 2 momentti)

tai Finanzlandesdirektionin presidentin nimittämistä edustajista. BAO:n 267 §:n 1 momentissa säädetty valituslautakunnan jäsenten toimikausi on kuusi vuotta.

19 BAO:n 270 §:n 1 momentin mukaan Finanzlandesdirektionin presidentti muodostaa valitusjaostot (Berufungssenat) ja nimittää niiden jäsenet valituslautakunnan jäsenluetteloiden perusteella. Saman pykälän 3 momentin mukaan kukin valitusjaosto koostuu viidestä jäsenestä: puheenjohtaja, jonka tehtävä kuuluu Finanzlandesdirektionin presidentille (tai tämän nimittämälle verohallinnon virkamiehelle), toinen verohallintoa edustava jäsen sekä kolme jäsentä, jotka valitaan valituslautakunnan ammatillisten ryhmittymien edustajien joukosta. Missään säännöksessä ei säädetä valitusjaoston jäsenten toimikauden pituudesta.

20 Valitusjaoston jäsenet eivät tehtäviään hoitaessaan ota vastaan ohjeita miltään taholta (BAO:n 271 §:n 1 momentti). He vannovat valan, jossa vakuuttavat tekevänsä päätökset puolueettomasti (BAO:n 271 §:n 2 momentti). Perustellun epäillyn vallitessa heidän on jäävättävä itsensä (BAO:n 283 §:n 3 momentti).

21 BAO:n 260 §:n 2 momentissa ja 261 §:ssä määritellään tilanteet, joissa valitusjaosto on toimivaltainen. BAO:n 243 §:n mukaan valitus on ainoa lakisääteinen muutoksenhakukeino verohallinnon päätöksestä.

22 Valitusjaostossa järjestetään suullinen käsittely, jos jaoston puheenjohtaja pitää sitä tarpeellisena, jos jaosto näin päättää jonkin jäsenensä vaatimuksesta tai jos jokin asianosainen sitä pyytää (BAO:n 284 §:n 1 momentti). Valituksenalaisen päätöksen tehnyt veroviranomainen ei itse ole valitusjaostossa käytävän menettelyn asianosainen.

23 Valitusjaostolla on toimivalta muuttaa valituksenalaista päätöstä kaikilta osin sekä kumota se (BAO:n 289 §:n 2 momentti).

24 Bundes-Verfassungsgesetzin (liittovaltion perustuslain) 18 §:n 1 momentin mukaan valitusjaosto ei suorita kohtuusharkintaa vaan soveltaa oikeussääntöjä.

25 Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetystä asiakirja-aineistosta ilmenee, että valitusjaoston tekemästä päätöksestä on mahdollista valittaa Verwaltungsgerichtshofiin (hallintotuomioistuimeen) tai, jos valitusperusteena on perustuslain vastaisuus, Verfassungsgerichtshofiin (perustuslakituomioistuimeen). Finanzlandesdirektionin presidentti voi valittaa hallintotuomioistuimeen valitusjaoston päätöksestä (BAO:n 292 §).

26 Mahdollisuuksista valitusjaoston päätöksen jälkikäteiseen korjaamiseen säädetään laissa: ilmeiset virheet voidaan korjata [BAO:n 293 §, 293 a § ja 293 b §], myönnettyjä etuja koskevat päätökset voidaan kumota, niitä voidaan muuttaa olosuhteiden muuttuessa (BAO:n 294 §) ja myöhemmin annettua päätöstä voidaan muuttaa lopullisen verotuspäätöksen muutosten mukaisesti (BAO:n 295 §).

27 Kun päätös on riitautettu hallintotuomioistuimessa tai perustuslakituomioistuimessa tehdyllä valituksella, valtiovarainministeri voi kumota valitusjaoston päätöksen vain, jos päätöksen sisältö on lainvastainen (BAO:n 299 §).

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

28 Itävallan hallituksen, komission ja itse ennakkoratkaisupyynnön esittäneen toimielimen käsityksen mukaan viidennen valitusjaoston kaltaista viranomaista on pidettävä EY 234 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena.

29 Niiden mukaan tällainen viranomainen täyttää yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä, erityisesti asiassa C-54/96, Dorsch Consult, 17.9.1997 annetussa tuomiossa (Kok. 1997, s. I-4961, 23 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö) asetetut edellytykset, jotka ovat kyseisen toimielimen lakisääteisyys, pysyvyys, sen tuomiovallan pakottavuus, menettelyn kontradiktorisuus, toimiminen oikeussääntöjen soveltajana ja riippumattomuus.

30 Viides valitusjaosto toteaa riippumattomuusedellytyksen osalta erityisesti, että BAO:n 271 §:n 1 momentin mukaan valitusjaoston jäsenet eivät tehtäviään hoitaessaan ota vastaan ohjeita miltään taholta.

31 Itävallan hallitus katsoo, että valitusjaoston kaltaisen toimielimen riippumattomuus ei johdu pelkästään siitä, että jäsenillä ei ole velvollisuutta ottaa vastaan ohjeita. Se korostaa, että kansallisessa doktriinissa on esitetty arvostelua Finanzlandesdirektionin presidentin kaksoistehtävästä — presidentti on verohallinnon päällikkö ja toisaalta osallistuu valitusjaostojen muodostamiseen — ja

siitä, että sellaisia Finanzlandesdirektionin virkamiehiä, jotka ovat myös valitusjaoston jäseniä, käytetään "sekatehtävissä", koska heidän hoitaessaan virkatehtäviään heitä sitovat ohjeet, mutta valitusjaoston jäseninä he eivät ota vastaan ohjeita miltään taholta.

32 Itävallan hallitus katsoo, että nämä arvostelut voidaan kumota, kun otetaan huomioon käytäntö, jossa taataan valitusjaoston kahden verohallintoon kuuluvan jäsenen osalta se, että valitusjaoston, joka ratkaisee alueellisen verohallinnon päätöksistä tehtyjä valituksia, ja tämän verohallinnon, joka tekee päätökset, välillä vallitsee toiminnallinen erillisyys. Tosiasiallisesti Finanzlandesdirektionin presidentti ei toimi valitusjaoston puheenjohtajana, vaan nimittää tähän tehtävään verohallinnon virkamiehen. Edelleen toinen valitusjaoston jäsenenä toimiva verohallinnon virkamies osallistuu tässä ominaisuudessa vain sellaisten kysymysten ja menettelyjen käsittelyyn, joita hän ei tavallisesti käsittele tämän hallinnon virkamiehenä.

33 Komissio toteaa, että valitusjaostot ovat verohallinnon toisen asteen viranomaisina (BAO:n 260 §:n 2 momentti) osa tätä hallintoa ainakin organisatorisella tasolla. Se katsoo kuitenkin, että eri seikat takaavat valitusjaoston riippumattomuuden tästä hallinnosta: ensiksikin valitusjaostojen kokoonpano, josta enemmistö ei ole verohallinnon, vaan ammatillisten ryhmittymien edustajia (BAO:n 270 §:n 3 momentti); toiseksi se, että on nimenomaisesti taattu, että valitusjaoston jäsenet eivät ota vastaan ohjeita miltään taholta (BAO:n 271 §:n 1 momentti) ja että heillä on velvollisuus jäävätä itsensä perustellun epäilyn vallitessa (BAO:n 283 §), ja lopuksi se, että Finanzlandesdirektionin presidentillä on valta valittaa hallinto-tuomioistuimeen valitusjaoston päätöksestä (BAO:n 292 §), mikä osoittaa, että valitusjaostot voivat tehdä myös verohallinnolle epäedullisia päätöksiä.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

34 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvioitaessa sitä, onko ennakkoratkaisua pyytävä toimielin EY 234 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin, mikä on pelkästään yhteisön oikeuden perusteella ratkaistava kysymys, yhteisöjen tuomioistuin ottaa huomioon useita seikkoja, joita ovat muun muassa kyseisen toimielimen lakisääteisyys, pysyvyys, sen tuomiovallan pakottavuus, menettelyn kontradiktorisuus, toimiminen oikeussääntöjen soveltajana ja riippumattomuus (ks. erityisesti em. asia Dorsch Consult, tuomion 23 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö ja yhdistetyt asiat C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 33 kohta).

35 Ilman, että on tarpeen tutkia, täyttävätkö valitusjaostot muut edellytykset, jotta niiden voitaisiin katsoa olevan EY 234 artiklassa tarkoitettuja tuomioistuimia, on todettava, että riippumattomuuden edellytys ei näytä täyttyvän.

36 Tältä osin on muistettava, että EY 234 artiklassa tarkoitetun tuomioistuimen käsite voi tarkoittaa ainoastaan sellaista elintä, joka on ulkopuolinen siihen viranomaiseen nähden, joka on tehnyt tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetun päätöksen (asia C-24/92, Corbiau, tuomio 30.3.1993, Kok. 1993, s. I-1277, Kok. Ep. XIV, s. I-117, 15 kohta).

37 Elintä, jonka käsiteltäväksi saatetaan valitus hallintoviranomaisen yksikön tekemästä päätöksestä, ei voida pitää ulkopuolisena tähän hallintoviranomaiseen nähden ja näin ollen EY 234 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena, jos sillä on organisatorinen yhteys tähän hallintoviranomaiseen (ks. vastaavasti em. asia Corbiau, tuomion 16 kohta), ellei kansallisessa lainsäädännössä taata niiden hallintoviranomaisen yksiköiden, joiden päätökset on riitautettu, toiminnallista erillisyyttä siitä viranomaisesta, joka ratkaisee näiden yksiköiden päätöksistä

tehdyt valitukset ottamatta vastaan ohjeita siltä hallintoviranomaiselta, johon yksiköt kuuluvat (ks. vastaavasti em. asia Gabalfrisa ym., tuomion 39 kohta).

38 On todettava, että valitusjaostolla ja Finanzlandesdirektionilla, joka tekee sen käsiteltäväksi tulevat riitautetut päätökset, on organisatorinen ja toiminnallinen yhteys, minkä vuoksi ei voida katsoa, että valitusjaosto olisi ulkopuolinen tähän hallintoviranomaiseen nähden.

39 Ensiksikin organisatorisen yhteyden osalta on kiistatonta, että kaksi valitusjaoston viidestä jäsenestä kuuluu verohallintoon. Tältä osin on huomattava, että Finanzlandesdirektionin presidentti on jäsen valitusjaostossa, jonka puheenjohtajana hän toimii ainakin lain sanamuodon mukaan.

40 Toiseksi toiminnallisen yhteyden osalta on muistettava, että Finanzlandesdirektionin virkamies, joka on valitusjaoston toinen verohallinnosta tuleva jäsen, jatkaa lisäksi tehtäviensä hoitoa verohallinnossa ja on tällä perusteella esimiehensä ohjeiden alainen.

41 BAO:n 270 §:n 1 momentista seuraa, että Finanzlandesdirektionin presidentillä on valta nimittää valitusjaoston jäsenet valituslautakunnan jäsenten luettelon perusteella. Missään säännöksessä ei estetä harkinnanvaraisesti muuttamasta valitusjaoston kokoonpanoa kunkin valituksen tutkimisen osalta tai jopa yhden valituksen tutkimisen aikana. Koska ei ole nimenomaista säännöstä, jossa määritettäisiin valitusjaoston jäsenten toimikauden pituus ja erottamisperusteet, viimeksi mainittujen säännösten ei voida katsoa antavan riittäviä takeita siitä, ettei toimeenpanoviranomainen pyri epäasianmukaisella tavalla vaikuttamaan heihin tai painostamaan heitä (ks. vastaavasti asia C-103/97, Köllensperger ja Atzwanger, tuomio 4.2.1999, Kok. 1999, s. I-551, 21 kohta).

42 Ennen kaikkea Finanzlandesdirektionin presidentti voi — ollen tällöin velvollinen noudattamaan valtiovarainministeriön mahdollisesti antamia ohjeita — valittaa valitusjaoston päätöksestä (BAO:n 292 §) ja puolustaa tällöin erilaista kantaa kuin sen jaoston kanta, jonka puheenjohtajana hän toimi.

43 Näin ollen valitusjaoston riippumattomuutta ei riitä takaamaan BAO:n 271 §:n 1 momentin sisältämä kielto, jonka mukaan valitusjaoston jäsen ei saa ottaa vastaan ohjeita tehtäviensä hoidossa, eikä se seikka, että Finanzlandesdirektionin presidentti ei käytännössä hoida hänelle lain nojalla kuuluvia valitusjaoston puheenjohtajan tehtäviä, vaan nimittää siihen toisen verohallinnon edustajan, eikä se seikka, että toinen verohallinnosta tuleva jäsen ei osallistu sellaisten kysymysten ja menettelyjen käsittelyyn, joita hän ei tavallisesti käsittele verohallinnon virkamiehenä.

44 Edellä esitetystä seuraa, että valitusjaosto ei ole EY 234 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin ja että yhteisöjen tuomioistuimella ei tämän vuoksi ole toimivaltaa vastata viidennen valitusjaoston esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin.

Oikeudenkäyntikulut

45 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Itävallan ja Ranskan hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomiois-

tuimessa on välivaihe viidennessä valitusjaostossa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi sen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on antanut seuraavan tuomiolauselman:

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimella ei ole toimivaltaa vastata Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenlandin 2.12.1999 tekemällään päätöksellä esittämiin kysymyksiin.

Jann von Bahr Edward

Wathelet Timmermans

Julistettiin Luxemburgissa 30 päivänä toukokuuta 2002.

R. Grass P. Jann

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja