

AUFSÄTZE

seine WST Registrierungsnummer anzugeben, um den Zeitpunkt der Besteuerung zu verschieben.⁷⁹ Der dritte Ausnahmebereich betrifft den Eigenverbrauch und dürfte für deutsche Importeure von untergeordnetem Interesse sein.

5. Ausblick

Ein aus volkswirtschaftlicher Sicht effizientes Umsatzsteuersystem sollte die Steuerpflicht auf eine möglichst große Zahl von Unternehmen ausdehnen, eine möglichst große Palette von Leistungen besteuern, einen umfassenden Vorsteuerabzug gewährleisten, einen einheitlichen Steuersatz haben und das Bestimmungslandprinzip beachten.⁸⁰ Trotz der zahlreichen Steuerbefreiungstatbestände und der unzureichenden Vorsteuer-Abzugsmöglich-

keit für ausländische Unternehmen erfüllt Australien die meisten der oben genannten Kriterien. Der derzeit zu erkennende Widerstand gegen die Umsatzsteuer in der australischen Presse ist deshalb wohl eher als eine von der Opposition lancierte politische Arabeske⁸¹ zu sehen.

⁷⁹⁾ Section 5 WLT Act.

⁸⁰⁾ Vgl. *Coatsen*, *Global Trends and Issues in Value Added Taxation*, in: *International Tax and Public Finance* (1998), S. 399 ff. Zur Begründung der Forderung nach einem einheitlichen Steuersatz siehe insbesondere S. 409.

⁸¹⁾ Es gibt eine Sprechweise zur Wetteldenshaft in Australien, wonach zwei Australier sogar eine Wette darüber abschließen würden, welche von zwei Fliegen an einer Wand zuerst wegfliegt. Auch die Annahme einer solchen Wette ist zukünftig ein steuerpflichtiger Umsatz (vgl. Subsection 126-35 (2)(b) GST Act), was die Abneigung gegenüber der neuen Steuer erklärt.

PRAxisFORUM

Österreichische Berufungssenate als Gerichte im Sinne des Art. 234 EGV?

Seit längerer Zeit ist umstritten, ob die bei den österreichischen Abgabenbehörden zweiter Instanz angesiedelten Berufungssenate „Gerichte“ i. S. des Art. 234 EGV sind und folglich den EuGH anrufen können.¹ Nimmehr hat ein Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichteter. Der EuGH wird somit die Vorlagefähigkeit von Berufungssenaten zu entscheiden haben. Dies könnte den EuGH veranlassen, die Konturen des Gerichtsbegriffs des Art. 234 EGV deutlicher herauszuarbeiten.

1. Der Beschluss des Berufungssenates V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 2. 12. 1999

Der Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland hat am 2. 12. 1999 beschlossen, an den EuGH die Frage zu richten, ob die Besteuerung von Auslandsdividenden mit der Kapitalverkehrsfreiheit in Einklang steht.² Auslandsdividenden werden nämlich bei natürlichen Personen mit dem regulären Einkommensteuersatz, der bis zu 50 % gehen kann, erfasst. Inlandsdividenden werden hingegen in die österreichische „Einkommensteuer“ einbezogen: Mit der 25 %-igen Kapitalertragsteuer ist die Einkommensteuerpflicht abgegolten. Derartige Dividenden gehören nicht zum Einkommen und sind daher bei der Einkommensteuerklärung nicht zu berücksichtigen. Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer, so ist die Kapitalertragsteuer auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstaten. Der maßgebende Steuertarif für Inlandsdividenden beträgt dabei lediglich die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes. Fraglich ist, ob die unterschiedliche Behandlung von Inlands- und Auslandsdividenden dem Gemeinschaftsrecht entspricht.

Johannes Heinrich hat den Beschluss des Berufungssenates näher erläutert und ist dabei auch auf die Frage eingegangen, ob der Berufungssenat die Eigenschaft eines Gerichts gemäß Art. 234 EGV hat.³ Strittig ist dabei insbesondere die Frage, ob die Unabhängigkeit der Berufungssenate gegeben ist. *Heinrich* hat die Ge-

richtseigenschaft des Berufungssenates bejaht. Tatsächlich ist nicht völlig auszuschließen, dass der EuGH das Vorabentscheidungsersuchen des österreichischen Berufungssenates annehmen wird: Der vom EuGH in der Rechtssache *Cohiban* entwickelte Maßstab lässt zwar nicht vermuten, dass auch Berufungssenate Gerichte sein können.⁴ In jüngeren Urteilen hat der EuGH die Anforderungen in Hinblick auf die gebotene Unabhängigkeit aber deutlich zurückgenommen.⁵

1) Dazu *Neuber*, Die Bedeutung des Vorabentscheidungsverfahrens vor dem EuGH für das Abgabeverfahren im Falle eines EG-Beitritts, ÖStZ 1992, 269 (270 f.); *Mening*, Die Vorabentscheidung des EuGH im Abgabeverfahren, ÖStZ 1996, 114 (116 ff.); *Zorn*, Die Auswirkungen des EG-Rechts auf das österreichische Steuerrecht, ÖJZ 1996, 785 (786); *Felbner*, Plädoyer für Einanzgerichte - Zur notwendigen Neuordnung des Abgabeverfahrens, RdW 1998, 42 (43 f.); *ders.*, Überlegungen zur Neuordnung des Rechtsmittelverfahrens, JRP 1998, 9; *Wanke*, Berufungssenate an den EuGH vorlageberechtigt? RdW 1998, 226; *Lang*, Vorlageberechtigung und Vorlageverpflichtung von Berufungssenaten, ÖStZ 1998, 384; *ders.*, Die Bedeutung des Vorabentscheidungsverfahrens für das Abgabeverfahren, in: *Holoubek/Lang* (Hrsg.) Das EuGH-Verfahren in Steuersachen (2000) 99.

2) Dazu *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs (1998) 127 f.; *Töfl*, Verstoß die Beschränkung der Endbesteuerung auf inländische Kapitalerträge gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 73 b EGV? SWI 1999, 255 (256 f.); *Sattinger*, Dividendenbesteuerung und Kapitalverkehrsfreiheit, in: *Lechner/Sanniger/Timpel* (Hrsg.) Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (1999) 93; *ders.*, Auslandsdividenden und Kapitalverkehrsfreiheit, ÖStZ 2000, 26; *Zieger/Matzka*, EuGH prüft Steuerbegünstigung für Inlandsdividenden an der Kapitalverkehrsfreiheit - Auswirkungen für Österreich? SWI 2000, 117 (124); *Lammer*, Vorabentscheidungsersuchen eines Berufungssenates zur Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2000, 25; *Zieger*, Endbesteuerung vor dem EuGH, SWK 2000 S 293.

3) *Heinrich*, Österreich: System der Besteuerung von Dividenden auf dem Prüfstand des EuGH, ISR 2000, 238.

4) EuGH 30. 3. 1993, Rs. C-24/92, *Pierré Cohiban/Administration des contributions*, Slg 1993, I-1300; dazu *Lang*, ÖStZ 1998, 385 E.

5) EuGH 17. 9. 1997, Rs. C-54/96, *Dorsch Consult Ingenieurgesellschaft mbH/ Bundeskongressgesellschaft Berlin mbH*, Slg 1997, I-4083; EuGH 4. 2. 1999, Rs. C-103/97, *Jost Kollensperger GmbH & CO KG n. a./Gemeindearchiv Bezirkskrankenhhaus Schwyz*, Slg 1999, I-566; EuGH 4. 3. 1999, Rs. C-258/97, *Hospital Ingenteur Krankenhaustechnik Planung-GmbH/Landeskrankenkassen-Betriebsgesellschaft*, Slg 1999, I-1422; EuGH 21. 3. 2000, verb. Rs. C-110/98 bis C-147/98, *Gabalfrisa Sp. n. a./Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, ISR 2000, 216, hoch nicht in der Sammlung veröffentlicht; Dazu *Lang*, in: *Holoubek/Lang* (Hrsg.) Das EuGH-Verfahren in Steuersachen 111 ff.

PRAxisFORUM

2. Die „Weisungsfreiheit“ des Berufungssenates

Zutreffend hat *Hennrich* darauf hingewiesen, dass die Weisungsfreiheit des Berufungssenates und seiner Mitglieder durch die Verfassungsbestimmung des § 271 Abs. 1 BAO verfassungsrechtlich verankert ist⁶. Eine verfassungsrechtlich verbindliche Garantie der Unabhängigkeit des Senates und seiner Mitglieder leitet sich aus dieser Vorschrift allerdings nicht ab⁷. Die Berufungssenate bestehen aus fünf Mitgliedern: Vorsitzender ist der Präsident der Finanzlandesdirektion oder ein von ihm bestimmter Finanzbeamter. Daneben gehören jedem Senat ein weiterer Finanzbeamter und drei Laien an. Die Laien werden von den gesetzlichen Berufungsverstärkungen der selbstständigen und der unselbstständigen Berufe entsendet. Folgende Besonderheiten sind allerdings zu beachten:

- Der Vorsitzende und der andere Finanzbeamte befinden sich im Mischverwendung: Sie sind zwar für Zwecke der Tätigkeit im Berufungssenat weisungsfrei gestellt, bei all ihren anderen Tätigkeiten jedoch weisungsgebunden. Darunter leidet zumindest der äußere Anschein der Unabhängigkeit: Wer am Vormittag weisungsgebundener Finanzbeamter ist, kann Problemlösung unabhängig Mitglied eines Gerichts zu agieren.
- Der Vorsitzende eines Berufungssenates kann alle anderen Mitglieder des Senates – also sowohl den weiteren Finanzbeamten als auch die drei Laien – weitgehend beliebig aus einem Pool von bis zu 100 Personen zusammensetzen. Der Vorsitzende hat es somit in der Hand, nach seinem Gutdünken jene Personen auszuwählen, die er an der Entscheidungsfindung beteiligen will.
- Der Vorsitzende hat diese Auswahlmöglichkeit nicht nur für jeden Fall, sondern sogar für jede Sitzung: Die von einem Berufungssenat erlassene Entscheidung wird auch dann nicht rechtswidrig, wenn ein Senatsvorsitzender – allenfalls vor einer sich abzeichnenden Abstimmungsdebatte⁸ – die Senatsatzung verlegt und den Berufungssenat einige Wochen später in geänderter Zusammensetzung wieder einberuft. Der in Mischverwendung befindliche Vorsitzende hat daher weitreichende Möglichkeiten, eine ihm widerstrebbende Entscheidung seines Berufungssenates zu verhindern und seinen Willen letztlich durchzusetzen.
- In einigen Finanzlandesdirektionen sind nach der derzeit geübten Praxis nicht einmal die Senatsvorsitzenden präzise vorherbestimmt. In einem derzeit beim österreichischen Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahren hat beispielsweise die Finanzlandesdirektion für Tirol darauf hingewiesen, dass die Zuteilung der in die Zuständigkeit des Berufungssenates fallenden Berufungsfälle an die Vorsitzenden der Abteilungsleiterin obliegt⁹. Somit entscheidet der für diese Zwecke keineswegs weisungsfrei gestellte Dienstvorsetzte, welcher Finanzbeamte im Einzelfall mit der Vorsitzführung betraut wird. Dieser Finanzbeamte hat es dann in der Hand, nicht nur für jeden einzelnen Fall, sondern für jede einzelne Sitzung die anderen Senatsmitglieder auszuwählen.

3. Andere maßgebende Kriterien für die Gerichtseigenschaft

Ob das durch eine Verfassungsbestimmung gegebene „Lippenbekenntnis“ der Weisungsfreiheit für den EuGH ausreicht sein wird, die Gerichtseigenschaft von Berufungssenaten zu bejahen, ist nur schwer vorhersehbar: Gerade in diesen Fragen hat der EuGH in letzter Zeit oft andere Auffassungen vertreten als der den Schlussantrag stellende Generalanwalt¹⁰. Die Entscheidungsbegründung in den jeweiligen Urteilen ist aber sehr knapp

gehalten, so dass die Konturen der Rechtsprechung des EuGH nur undeutlich zu erkennen sind. Eindeutig ist aber, dass der EuGH auch das Kriterium der Unabhängigkeit nicht isoliert betrachtet, sondern im Zusammenhang mit anderen Kriterien des Gerichtsbegriffs sieht. Hier könnte entscheidend sein, ob die anderen für die Bestimmung der Gerichtseigenschaft maßgebenden Kriterien eindeutig erfüllt sind. In einigen Punkten mag dies zweifelhaft sein:

- In der Rechtssache *Victoria Film*¹¹ hat der EuGH die Vorlagefähigkeit des schwedischen Skatterätsämnde verneint, da – unter anderem – der Entscheidung dieser Ratlingsbehörde keine Entscheidung der Steuerbehörden über den fraglichen steuerlichen Sachverhalt vorausgeht¹². Die Berufungssenate sind hingegen Organe der Abgabenbehörde zweiter Instanz und haben daher häufig Fragen zu klären, die schon in erster Instanz zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen strittig waren. Dies ist aber nicht immer so: Im Verfahren vor den Berufungssenaten gibt es weder ein Neuerungs- noch ein Verböserungsverbot. Daher können sowohl Tat- als auch Rechtsfragen vor dem Berufungssenat auch erstmals angesprochen werden. Keineswegs ist gewährleistet, dass die gemeinschaftsrechtlich relevante Rechtsfrage schon im erstinstanzlichen Verfahren zur Diskussion stand¹³.
- Das Finanzministerium ist „Oberbehörde“. Die Oberbehörde hat weitreichende Möglichkeiten, den von einem Berufungssenat erlassenen Bescheid aufzuheben¹⁴.
- Die Qualifikation der Mitglieder von Gerichten ist kein Kriterium, das der EuGH bisher ausdrücklich für relevant erachtet hat. In Zusammenhang mit ad hoc-Schiedsgerichten hat allerdings *GA Reichl* schon vor längerer Zeit die Auffassung vertreten, dass diese Schiedsgerichte oftmals nicht aus Juristen gebildet sind und die Parteien häufig keinen juristisch ausgebildeten Vertreter haben und daher „nicht ohne weiteres erwartet werden kann, dass von ihnen gerade zum Gemeinschaftsrecht entscheidungserhebliche und klar umrissene Fragen gestellt werden“¹⁵. Weder die beamteten Mitglieder des Berufungssenates noch die Laien müssen über eine juristische Ausbildung verfügen. Ein Mitglied des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes hat kürzlich aus der Praxis des Höchstgerichtes berichtet, „dass die von einzelnen Bediensteten des gehobenen Dienstes

6) *Hennrich*, ISaR 2000, 239.

7) *Lang*, Die Verfassungsvorschrift des § 271 Abs. 1 BAO, ÖStZ 2000, 80 (83).

8) Vgl. den von *Kohler*, Geplante Gesetzesänderungen bei Gebühren und BAO, SWK 1997 T 102 (T 104) geschilderten Beispielfall.

9) *VwGH* 98/14/0167; dazu *Lang*, Die „weisungsfreien“ Berufungssenate, SWK 1999, S. 329 (S. 327 f.); *ders.*, in: *Holoubek/Lang* (Hrsg.) Das EuGH-Verfahren in Steuerfragen 103.

10) *EuGH* 17. 9. 1997, Rs. C-54/96, *Dorsch Consult Ingenieurgesellschaft mbH/ Bundesknastgesellschaft Berlin mbH*, Slg. 1997, I-4983 (4996), ISaR 1997, 734, demgegenüber Schlussantrag *GA Tesarova*, Slg. 1997, I-4963 (4981); *EuGH* 4. 2. 1999, Rs. C-103/97, *Josif Kallenspanger GmbH & CO KG n. a. / Gemeindefond Benztrenkantenhaus Schwaz*, Slg. 1999, I-566 (575), demgegenüber Schlussantrag *GA Saggio*, Slg. 1999, I-553 (562), *EuGH* 21. 3. 2000, verb. Rs. C-110/98 bis C-147/98, *Gaballoffis SL n. a. / Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, Rz. 41, demgegenüber Schlussantrag *GA Saggio*, Rz. 21, noch nicht in der Sammlung veröffentlicht.

11) *EuGH* 12. 11. 1998, Rs. C-134/97, *Victoria Films A/S/Resskatteverket*, Slg. 1998, I-7044.

12) Vgl. aber *EuGH* 21. 3. 2000, verb. Rs. C-110/98 bis C-147/98, *Gaballoffis SL n. a. / Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, ISaR 2000, 216, noch nicht in der Sammlung veröffentlicht.

13) Näher *Lang*, in: *Holoubek/Lang* (Hrsg.) Das EuGH-Verfahren in Steuerfragen 106 f.

14) Dazu ausführlich *Lang*, in: *Holoubek/Lang* (Hrsg.) Das EuGH-Verfahren in Steuerfragen 108 f.

15) *Schlussantrag GA Reichl*, 2. 2. 1982, Rs. 102/81, „Nordsee“ Deutsche Hochseefischerei, Slg. 1982, 1112 (1123).

PRAXISFORUM

als Rechtsmittelbearbeiter konzipierten Entscheidungen einen überproportionalen Anteil an Begründungsmängeln aufwies“¹⁶. Wenngleich die Qualifikation der Senatsmitglieder alleine nicht ausschlaggebend sein kann, könnte dieser Umstand im Zusammenspiel mit anderen Kriterien doch Bedeutung haben¹⁷.

4. Würdigung

Das Vorabentscheidungsersuchen des Berufungssenates V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland könnte den EuGH veranlassen, nähere Aussagen zum Gerichtsbeschluss zu treffen. Auch wäre dies für den EuGH eine Gelegenheit, die bisher als maßgebend anerkannten Kriterien nochmals zu überdenken. Die in letzter Zeit festzustellende Tendenz, dem Kriterium der Unabhängigkeit weniger Beachtung zu

schenken, ist nicht völlig befriedigend: Wenn es genügt, eine Verwaltungsbehörde bloß als Gericht zu „verkleiden“, stellt sich die Frage, warum andere Verwaltungsbehörden nicht als „Gericht“ i. S. des Art. 234 EGV gelten sollen. Aus dem Blickwinkel der Durchsetzung des Gemeinschaftsrechtes ist es zwar zu begrüßen, wenn möglichst viele Organe Gelegenheit haben, den EuGH anzurufen. Allerdings kann nicht daran vorbegegangen werden, dass Art. 234 EGV dieses Recht eben nicht allen Verwaltungsbehörden, sondern nur „Gerichten“ einräumt. Dazu bedarf es deutlich erkennbarer Abgrenzungskriterien.

Prof. Dr. Michael Lang, Wien

16) *Falmer*, RdW 1998, 43.

17) Dazu *Shinn*, in: Holoubek/Lang (Hrsg.) Das EuGH-Verfahren in Steuersachen 32; *Lang*, in: Holoubek/Lang (Hrsg.) Das EuGH-Verfahren in Steuersachen 111.