SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO TIZZANO

vom 29. Januar 2002 [1]

1. Der Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (im Folgenden: Berufungssenat) hat dem Gerichtshof mit Beschluss vom 21. Dezember 1999 zwei Fragen nach der Auslegung der Artikel 73b und 73d EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG und Artikel 58 EG) zur Vorabentscheidung vorgelegt. Der Berufungssenat möchte vom Gerichtshof im Wesentlichen wissen, ob eine nationale Regelung, wonach Kapitalerträge je nachdem, ob sie von einer inländischen oder einer ausländischen Gesellschaft stammen, unterschiedlich besteuert werden, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

I — Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

2. Die einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften sind die Artikel 73b und 73d EG-Vertrag. Artikel 73b Absatz 1 bestimmt, dass „alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten" sind. Artikel 73d sieht jedoch Folgendes vor:

„(1) Artikel 73b berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,

b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen,

1 — Originalsprache: Italienisch.

die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.

(2) ...

(3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 73b darstellen."

Nationales Recht

3. Das österreichische Steuersystem sieht für Gewinne inländischer Kapitalgesellschaften eine Besteuerung auf zwei Ebenen vor: auf der Ebene der Gesellschaften durch Besteuerung der von ihnen erzielten Gewinne zu einem festen Steuersatz von 34 % und auf der Ebene der Aktionäre durch Besteuerung der Dividenden und der anderen von der Gesellschaft gewährten Vorteile (so genannte Kapitalerträge).

4. Hinsichtlich der Besteuerung der Aktionäre, die hier von unmittelbarerem Interesse ist, unterscheidet die anwendbare Regelung danach, ob es sich um inländische oder um ausländische Kapitalerträge handelt. Diese Regelung bestimmt nämlich: „Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist ..." [2]

a) Die Besteuerung inländischer Kapitalerträge

5. Für inländische Kapitalerträge räumt das österreichische Recht den Steuerpflichtigen zwei Optionen ein: die Anwendung einer besonderen Steuer mit Abgeltungswirkung (Endbesteuerung) zu einem festen Steuersatz von 25 % oder die Anwendung der normalen Einkommensteuer mit einem um 50 % ermäßigten Steuersatz.

6. Im erstgenannten Fall muss der Steuerpflichtige eine Steuer in Höhe von 25 % der Kapitalerträge zahlen, die aufgrund der so genannten Abgeltungwirkung dieser Steuer nicht mehr der normalen Einkommensteuer unterliegen.

Die Kapitalerträge bleiben somit bei der Festsetzung des einkommensteuerpflichtigen Einkommens außer Ansatz, mit der wahrscheinlichen Folge, dass sich der anwendbare Steuersatz, dessen Höhe von der Höhe des Einkommens abhängt, ermäßigt. Die Endbesteuerung erfolgt grundsätzlich durch die Steuererhebung an

2 — § 93 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (BGBl. Nr. 400/1988) in der 1997 geltenden Fassung (im Folgenden: EStG).

der Quelle (d. h. bei den Gesellschaften) [3]; in einigen Fällen, in denen eine solche Erhebung nicht möglich ist, ist jedoch vorgesehen, dass die Steuer „durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag" erhoben wird [4].

7. Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, nicht von der Endbesteuerung Gebrauch zu machen, findet dagegen die normale Einkommensteuer mit einem um 50 % ermäßigten Steuersatz Anwendung [5]. In diesem Fall werden die Kapitalerträge bei der Festsetzung des steuerpflichtigen Gesamteinkommens berücksichtigt, was wahrscheinlich zu einer Erhöhung des auf die gesamten Einkünfte anwendbaren Steuersatzes führt; als Ausgleich profitieren die Kapitalerträge aber von der Ermäßigung des so ermittelten Steuersatzes auf 50 %.

8. Der Klarheit wegen ist noch zu bemerken, dass nicht im Voraus bestimmt werden kann, welches der beiden oben beschriebenen Besteuerungssysteme für den Steuerpflichtigen im Einzelfall günstiger ist. Zwar führt das zweite Besteuerungssystem zu einer Besteuerung der Kapitalerträge, die niedriger ist als die Endbesteuerung oder allenfalls gleich hoch (da der Höchststeuersatz in Österreich 50 % nicht übersteigen kann); dieses System kann aber zu einer Erhöhung des Steuersatzes führen, der auf die anderen Einkünfte des Steuerpflichtigen anwendbar ist. Das zweite System bedeutet nämlich, wie gesagt, anders als im Fall der Endbesteuerung, dass die Kapitalerträge bei der Festsetzung des steuerpflichtigen Gesamteinkommens berücksichtigt werden, was wahrscheinlich zu einer Erhöhung des auf das Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes führt.

b) Die Besteuerung ausländischer Kapitalerträge

9. Die soeben beschriebene Regelung findet, wie bereits erwähnt, nur auf inländische Kapitalerträge Anwendung, während die Erträge aus Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften der normalen Einkommensteuer unterliegen. Das bedeutet, dass sie bei der Festsetzung des steuerpflichtigen Gesamteinkommens berücksichtigt werden, was vermutlich zu einer Erhöhung des anwendbaren Steuersatzes führt, und dass sie regulär der Einkommensteuer (die in Österreich, wie bemerkt, bis zu 50 % betragen kann) unterliegen, ohne von einer Ermäßigung zu profitieren. Auf solche Erträge findet somit nicht nur die besondere Besteuerung zu einem festen Steuersatz von 25 % mit Abgeltungswirkung keine Anwendung, sondern sie profitieren auch nicht von der Ermäßigung des anwendbaren Steuersatzes um 50 %.

II — Sachverhalt und Verfahren

10. Herr Schmid wohnt in Österreich. 1997 stammte sein Einkommen im We-

3 — § 93 Absatz 1 EStG.
4 — § 97 Absatz 2 EStG.
5 — § 37 EStG.

sentlichen aus Dividenden von Gesellschaften mit Sitz in Deutschland, insbesondere aus Dividenden der MAN AG.

11. Bei der Bemessung des auf die Einkünfte von Herrn Schmid in diesem Jahr anzuwendenden Steuersatzes legte die Steuerverwaltung sein inländisches Einkommen, seine Einkünfte aus Kapitalvermögen und seine ausländischen Einkünfte zugrunde. Nach den vorgesehenen Abzügen wurde der anwendbare Steuersatz auf 27,17 % festgesetzt, und auch die Einkünfte aus den deutschen Aktien wurden vollständig diesem Steuersatz unterworfen.

12. Herr Schmid legte gegen den Einkommensteuerbescheid für 1997 am 3. Dezember 1998 beim Berufungssenat Berufung ein, mit der er u. a. geltend machte, dass die Dividenden der MAN AG Stammaktien nur einem um 50 % ermäßigten Steuersatz hätten unterworfen werden dürfen.

13. Bei der Prüfung der Berufung ist der Berufungssenat zu der Ansicht gelangt, dass ernsthafte Zweifel an der Vereinbarkeit der nationalen Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht bestünden, da die unterschiedliche Behandlung inländischer und ausländischer Kapitalerträge ein Hindernis für den im EG-Vertrag garantierten freien Kapitalverkehr darstellen könne. Mit Beschluss vom 21. Dezember 1999 hat er daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Stehen Artikel 73b Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 73d Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 3 EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 58 Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 3 EG) einer Regelung entgegen, wie sie § 97 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der Fassung BGBl. Nr. 797/1996, vorsieht (dies gestützt auf § 1 Absatz 1 Z 1 lit c des Endbesteuerungsgesetzes BGBl. Nr. 11/1993), nach der die Endbesteuerung für Dividenden, Zinsen und sonstige Bezüge aus ausländischen Aktien ausgeschlossen ist, der Steuersatz betreffend inländische Aktien also 25 % beträgt, der Steuersatz betreffend ausländische Aktien aber bis zu 50 % betragen kann?

2. Stehen Artikel 73b Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 73d Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 3 EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 58 Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 3 EG) einer Regelung entgegen, wie sie § 37 Absätze 1 und 4 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, vorsieht, nach der zwar Gewinnanteile jeder Art aufgrund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften in Form von Gesellschaftsanteilen einem auf die Hälfte

des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes ermäßigten Steuersatz unterliegen, Gewinnanteile jeder Art aufgrund einer Beteiligung an Kapitalgesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat aber keiner derartigen Ermäßigung unterliegen?

III — Rechtliche Prüfung

Zur Zulässigkeit

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

14. Im anschließenden Verfahren vor dem Gerichtshof haben außer der Republik Österreich die Französische Republik und die Kommission schriftliche Erklärungen eingereicht. Nach Ansicht der Republik Österreich und der Französischen Republik ist die österreichische Regelung mit den einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften vereinbar; die Kommission vertritt dagegen den Standpunkt, dass diese Regelung gegen die Vorschriften des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr verstoße.

15. Um einige Erläuterungen und Präzisierungen hinsichtlich der komplexen österreichischen Regelung über die Besteuerung von Kapitalerträgen zu erhalten, hat der Gerichtshof dem Berufungssenat mit Schreiben vom 5. Juni 2001 gemäß Artikel 104 § 5 seiner Verfahrensordnung einige Fragen gestellt. Der Berufungssenat hat mit Schreiben vom 27. Juni 2001 auf die Fragen des Gerichtshofes geantwortet und ausführliche und detaillierte Erläuterungen geliefert, anhand deren der oben zusammenfassend beschriebene rechtliche Rahmen genauer rekonstruiert werden konnte.

16. Vor der Beantwortung der Vorlagefragen ist zu prüfen, ob der Berufungssenat ein Gericht im Sinne des Artikels 234 EG ist und der Gerichtshof somit zuständig ist, diese Fragen zu beantworten. Sowohl die Kommission als auch die österreichische Regierung haben in dieser Hinsicht Zweifel geäußert, sind dann aber beide doch zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich bei dieser Einrichtung um ein Gericht handelt. Aber auch der Berufungssenat hat sich offensichtlich mit dieser Frage beschäftigt, da er im Vorlagebeschluss die Gründe dafür dargelegt, warum er seiner Ansicht nach als Gericht im Sinne des Artikels 234 EG anzusehen sei.

17. Allerdings betreffen die Zweifel nicht alle Gesichtspunkte, die der Gerichtshof im Allgemeinen insoweit berücksichtigt. Bekanntermaßen stellt der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung „zur Beurteilung der rein gemeinschaftsrechtlichen Frage, ob eine vorlegende Einrichtung ein Gericht im Sinne des Artikels 234 EG ist, auf eine Reihe von Gesichtspunkten ab, wie gesetzliche Grundlage der Einrichtung, ständiger Charakter, obligatorische Gerichtsbarkeit,

streitiges Verfahren, Anwendung von Rechtsnormen durch diese Einrichtung sowie deren Unabhängigkeit" [6]. Die hier bestehenden Zweifel betreffen ausschließlich die „Drittstellung" des Berufungssenats (dieses Erfordernis scheint nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes im Erfordernis der Unabhängigkeit der Einrichtung enthalten zu sein) und das streitige Verfahren. Keine Zweifel bestehen dagegen hinsichtlich seiner gesetzlichen Grundlage, seines ständigen Charakters, seiner obligatorischen Gerichtsbarkeit und der Anwendung von Rechtsnormen. Im Folgenden beschränke ich mich daher auf die Prüfung der Frage, ob der Berufungssenat auch die ersten beiden Erfordernisse erfüllt.

18. Die Zweifel, die im vorliegenden Fall hinsichtlich der „Drittstellung" der Berufungssenate geäußert worden sind, ergeben sich, wie die Kommission und die österreichische Regierung ausgeführt haben, daraus, dass diese Senate über die Entscheidungen der Steuerverwaltung zu urteilen haben, der sie selbst angehören. Wie sich nämlich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, sind die Berufungssenate Organe der Finanzlandesdirektionen, deren Präsidenten grundsätzlich auch ihren Vorsitz übernehmen, sofern sie nicht beschließen, einen Verwaltungsbeamten als Stellvertreter zu bestimmen. Bei den Finanzlandesdirektionen sind, genauer betrachtet, Berufungskommissionen eingerichtet, deren Mitglieder zum Teil von den Berufsvertretungen entsandt werden und zum Teil vom Bundesminister für Finanzen oder von den Präsidenten der Finanzlandesdirektionen ernannt werden; im Rahmen dieser Kommissionen bilden die Präsidenten der Finanzlandesdirektionen sodann verschiedene Berufungssenate, die aus fünf Mitgliedern bestehen: dem Präsidenten, einem Beamten der Steuerverwaltung und drei Entsandten der Berufsvertretungen. Abgesehen von dieser strukturellen Verbindung mit der Verwaltung bestehen nach Ansicht der Kommission an der „Drittstellung" der Berufungssenate auch deswegen Zweifel, weil sie in einem etwaigen Rechtsmittelverfahren gegen ihre Entscheidungen vor dem Verwaltungsgerichtshof Rechtsmittelgegner sind.

19. Ungeachtet dieses Vorbringens ist die Kommission jedoch der Auffassung, dass das Erfordernis der „Drittstellung" im vorliegenden Fall erfüllt sei, da

— die Mitglieder der Berufungssenate kraft Verfassungsbestimmung (§ 271 Absatz 1 der Bundesabgabenordnung [BAO]) in Ausübung ihres Amtes an keine Weisung gebunden seien,

— sie geloben müssten, in ihrer Entscheidung unparteiisch zu sein (§ 271 Absatz 2 BAO),

— gesetzlich geregelt sei, in welchen Fällen sich die Mitglieder der Berufungs-

6 — Urteil vom 29. November 2001 in der Rechtssache C-17/00 (De Coster, Slg. 2001, I-9445, Randnr. 10).

senate wegen Befangenheit ihres Amtes zu enthalten hätten und von den Parteien abgelehnt werden könnten (§§ 76 und 283 BAO),

— die Mitglieder der Berufungssenate mehrheitlich Entsandte der Berufsvertretungen und nicht Verwaltungsbeamte seien, und

— die Präsidenten der Finanzlandesdirektionen gegen die Entscheidungen der Berufungssenate Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof einlegen könnten, was zeige, dass diese Entscheidungen für die Verwaltung auch nachteilig sein könnten.

20. Die österreichische Regierung weist zunächst darauf hin, dass ein Teil des österreichischen Schrifttums im Wesentlichen aus zwei Gründen an der „Drittstellung" der Berufungssenate zweifele: erstens wegen der „Doppelrolle" der Präsidenten der Finanzlandesdirektionen, die nicht nur dieser Verwaltung vorständen, sondern auch bei der Bildung der Berufungssenate mitwirkten und grundsätzlich deren Vorsitz wahrnähmen, zweitens wegen der „Mischverwendung" der den Berufungssenaten angehörenden Beamten, bei denen die in diesen Senaten ausgeübte Tätigkeit mit der normalen Tätigkeit in der Steuerverwaltung zusammentreffe. Diese Bedenken würden von einem anderen Teil des Schrifttums jedoch durch Hinweis auf die allgemeine Praxis ausgeräumt, dass zum einen die Präsidenten der Finanzlandesdirektionen nicht direkt den Vorsitz der Berufungssenate wahrnähmen und zum anderen die diesen Senaten angehörenden Beamten nicht bei Fragen und Verfahren mitwirkten, mit denen sie sich normalerweise bei der Steuerverwaltung beschäftigten. Angesichts dieser Praxis und der erwähnten Vorschriften über Fälle der Befangenheit der Beamten vertritt die österreichische Regierung die Ansicht, dass einiges für die Annahme spreche, dass die Berufungssenate Gerichte im Sinne von Artikel 234 EG seien.

21. Auch die vorlegende Einrichtung hat sich, wie gesagt, ausdrücklich in diesem Sinne geäußert und sich dafür auf § 271 Absatz 1 BAO gestützt, wonach die Mitglieder der Berufungssenate an keine Weisung gebunden seien.

22. Hinsichtlich des Erfordernisses des streitigen Verfahrens führt der Berufungssenat aus, dass am streitigen Charakter des bei ihm durchgeführten Verfahrens kein Zweifel bestehen könne, da den Parteien (d. h. den Steuerpflichtigen) ein umfassendes Recht eingeräumt werde, ihren Standpunkt schriftlich darzulegen und an einer eventuellen mündlichen Verhandlung teilzunehmen (§§ 115 Absatz 2, 161 Absatz 3, 183 Absatz 4, 279 und 284 Absatz 1 BAO). Nur die Kommission hat insoweit Zweifel geäußert, da eine Beteiligung der Steuerverwaltung „erster Instanz" an dem Verfahren nicht vorgesehen

sei. Im Hinblick darauf, dass die Präsidenten der Finanzlandesdirektionen berechtigt seien, gegen die Entscheidungen der Berufungssenate Beschwerde einzulegen, vertritt die Kommission jedoch die Ansicht, dass dennoch vom streitigen Charakter des fraglichen Verfahrens ausgegangen werden könne, insbesondere wenn man die Rechtsprechung des Gerichtshofes berücksichtige, wonach das „Erfordernis eines kontradiktorischen Verfahrens ... kein absolutes Kriterium dar[stellt]“ [7].

Würdigung

23. Bei der Würdigung dieser Frage glaube ich, meine Prüfung auf die beiden im vorliegenden Fall streitigen Punkte beschränken zu können, ohne die anderen vom Gerichtshof aufgestellten Erfordernisse zu erörtern; auch nicht aus übergeordneten Gründen erscheint es mir angebracht, hier eine Diskussion über die Geeignetheit dieser Erfordernisse — einzeln oder insgesamt betrachtet — als Kriterien zur Beurteilung der Natur der vorlegenden Einrichtungen zu eröffnen.

24. Ich beginne also mit dem Erfordernis des streitigen Verfahrens und möchte gleich darauf hinweisen, dass mir die von der Kommission geäußerten Zweifel nicht gerechtfertigt erscheinen. Meiner Ansicht nach ist der streitige Charakter des fraglichen Verfahrens nämlich dadurch hinreichend gewährleistet, dass den Steuerpflichtigen, die die Entscheidungen der Steuerverwaltung anfechten, die umfangreiche Möglichkeit eingeräumt wird, ihren Standpunkt vor den Berufungssenaten darzulegen. Die Tatsache, dass die Steuerverwaltung im Rahmen eines Verfahrens, das von einem ihrer eigenen Organe eingeleitet wurde, nicht formal vertreten ist, lässt, wie ich sogleich ausführen werde, allenfalls an der tatsächlichen „Drittstellung“ des entscheidenden Organs zweifeln, erscheint mir aber nicht ausreichend, um den streitigen Charakter dieses Verfahrens zu verneinen.

25. Komplexer und kontroverser ist dagegen die Frage der „Drittstellung“ der Berufungssenate, d. h., ob sie einerseits im Verhältnis zu den Steuerpflichtigen, die Berufung einlegen, und andererseits im Verhältnis zur Steuerverwaltung, die die angefochtenen Entscheidungen erlassen hat, tatsächlich als Dritte betrachtet werden können.

26. In dieser Hinsicht erinnere ich daran, dass der Gerichtshof in einigen Präzedenzfällen speziell die „Drittstellung“ der vorlegenden Einrichtungen ausdrücklich als notwendige Voraussetzung für die Anerkennung als Gericht im Sinne des Artikels 234 EG angesehen hat, und zwar insbesondere in Fällen, in denen diese Einrichtungen derselben Verwaltung angehörten, die die bei ihnen angefochtenen Entscheidungen erlassen hatte [8]. So hat der

7 — Urteil vom 21. März 2000 in den Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98 (Gabalfrisa u. a., Slg. 2000, I-1577, Randnr. 37). Im gleichen Sinne verweist die Kommission auch auf das Urteil vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-54/96 (Dorsch Consult, Slg. 1997, I-4961, Randnr. 31).

8 — Der Gerichtshof hat sich jedoch nicht speziell mit dem fraglichen Erfordernis in Fällen auseinandergesetzt, in denen der Vorlagebeschluss von Verwaltungsorganen, deren Unabhängigkeit ebenfalls bestritten worden war, stammte, die nicht in dieselbe Verwaltung eingegliedert waren, die die angefochtenen Entscheidungen erlassen hatte (vgl. z. B. Urteile vom 17. September 1997, Dorsch Consult, und vom 4. Februar 1999 in der Rechtssache C-103/97, Köllensperger, Slg. 1999, I-551).

Gerichtshof im Urteil Corbiau klargestellt, dass „der Begriff ‚Gericht' ein gemeinschaftsrechtlicher Begriff ist und dass er seinem Wesen nach nur eine Einrichtung bezeichnen kann, die gegenüber der Einrichtung, die die Entscheidung erlassen hat, die den Gegenstand der Klage bildet, die Eigenschaft eines Dritten hat" [9]. In dieser Rechtssache wurde die „Drittstellung" insbesondere für den luxemburgischen Directeur des contributions directes et des accises verneint, der, an „der Spitze dieser Verwaltung stehend, ... eine *offensichtliche institutionelle Verbindung* zu den Dienststellen auf[wies], die den streitigen Steuerbescheid, der Gegenstand des bei ihm eingelegten Einspruchs [war], erlassen" hatten. Diese Feststellung sah der Gerichtshof im Übrigen dadurch bestätigt, „dass im Fall einer beim Conseil d'État eingereichten Klage der genannte Directeur Partei des Verfahrens" gewesen wäre [10].

27. Ähnlich hielt der Gerichtshof im Urteil Gabalfrisa die Prüfung der Frage für erforderlich, ob die spanischen Tribunales Económico-Administrativos „die Stellung eines Dritten im Verhältnis zu den Stellen, die die mit dem Rechtsbehelf angefochtene Entscheidung erlassen [hatten], und die für ihre Einstufung als Gerichte im Sinne von Artikel 177 des Vertrages erforderliche Unabhängigkeit" aufwiesen [11]. In dieser Rechtssache stellte sich die Frage insbesondere deswegen, weil, wie Generalanwalt Saggio hervorgehoben hat, „das Tribunal Económico-Administrativo, wie auch die spanische Regierung eingeräumt [hat], formell nicht zur Justizverwaltung [gehörte], sondern dem Ministerium für Wirtschaft und Finanzen (Ministério de Economia y Hacienda) unterstellt" war, d. h. derselben „Verwaltung, deren Handlungen Gegenstand der Rechtsbehelfe der Steuerzahler vor dem Tribunal" waren [12]. Diese institutionelle Verbindung mit dem Ministerium für Finanzen hielt der Gerichtshof jedoch nicht für ausreichend, um die „Drittstellung" der vorlegenden Einrichtung zu verneinen, da das spanische Recht „eine *funktionale Trennung* zwischen den mit der Verwaltung, der Erhebung und der Berechnung der Abgaben betrauten Stellen der Steuerverwaltung ... und den Tribunales Económico-Administrativos ..., die ohne Weisungen der Steuerverwaltung über die Rechtsbehelfe [entschieden], die gegen die Entscheidungen dieser Stellen eingelegt" wurden, gewährleistete. In diesem Urteil hat der Gerichtshof somit weniger der Tatsache Bedeutung beigemessen, dass die vorlegende Einrichtung und die Dienststellen, die die angefochtene Entscheidung erlassen hatten, derselben Verwaltung angehörten, als vielmehr der Tatsache, dass in diesem Fall zwischen beiden eine klare Trennung gewährleistet war [13].

28. Vor diesem Hintergrund erscheint es mir — ohne dass zur tatsächlichen Kohärenz der erwähnten Präzedenzfälle und zur Opportunität, den im Urteil Gabalfrisa ge-

9 — Urteil vom 30. März 1993 in der Rechtssache C-24/92 (Corbiau, Slg. 1993, I-1277, Randnr. 15).

10 — Randnr. 16, Hervorhebungen hinzugefügt.

11 — Oben zitiert, Randnr. 40.

12 — Nr. 16 der Schlussanträge.

13 — Es ist darauf hinzuweisen, dass in dieser Rechtssache die *funktionale Trennung* bei der spanischen Steuerverwaltung bedeutete, dass die Mitglieder der Tribunales Económico-Administrativos nicht gleichzeitig in den „mit der Verwaltung, der Erhebung und der Berechnung der Abgaben betrauten Stellen der Steuerverwaltung" Dienst leisten durften. Hinsichtlich dieses Aspekts erscheint mir auch der Hinweis zweckmäßig, dass der Gerichtshof im Urteil De Coster die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Collège juridictionnel der Region Brüssel-Hauptstadt u. a. aufgrund der vorgesehenen Unvereinbarkeit der Mitgliedschaft in diesem Collège mit der Zugehörigkeit zur Gemeindeverwaltung, die für die vor dieser Einrichtung anfechtbaren Entscheidungen zuständig war, anerkannt hat (Randnr. 19 des Urteils).

wählten weniger strengen Ansatz, wie vorgeschlagen wurde [14], zu überdenken, Stellung genommen werden müsste — offensichtlich, dass die Berufungssenate nach den in den beiden genannten Urteilen angewandten Beurteilungskriterien nicht die Stellung eines „Dritten" haben.

29. Insoweit weise ich vor allem darauf hin, dass die Berufungssenate Organe der Finanzlandesdirektionen sind, d. h. derselben Verwaltung, die für den Erlass der Entscheidungen zuständig ist, die ihrer Beurteilung unterliegen. Wie die österreichische Regierung hervorgehoben hat, wird diese strukturelle Verbindung mit der Steuerverwaltung auch darüber hinaus durch Folgendes gefestigt:

i) durch die besondere Rolle der Präsidenten der Finanzlandesdirektionen, die nicht nur diesem Bereich der Verwaltung vorstehen, sondern auch (zumindest grundsätzlich) den Vorsitz der Berufungssenate versehen und bei ihrer Gründung mitwirken, indem sie nach ihrem Ermessen die Mitglieder der Berufungskommissionen bestimmen, die den Senaten angehören [15];

ii) aufgrund der Tatsache, dass auch das zweite Mitglied der Berufungssenate, das aus der Steuerverwaltung stammt, seine Aufgaben bei dieser Verwaltung weiterhin normal ausübt.

30. Im vorliegenden Fall besteht also nicht nur diese „*offensichtliche institutionelle Verbindung*" mit der Steuerverwaltung, die im Urteil Corbiau dazu geführt hat, dass der Directeur des contributions directes et des accises nicht als Gericht anerkannt wurde, sondern für die Mitglieder der Berufungssenate, die von der Steuerverwaltung kommen (darunter der Präsident), ist auch keine solche „*funktionelle Trennung*" vorgesehen, die nach dem Urteil Gabalfrisa jedenfalls die „Drittstellung" des Spruchkörpers gewährleisten könnte. Im Übrigen können diese grundsätzlichen Bedenken auch nicht durch die von der österreichischen Regierung geltend gemachte Praxis ausgeräumt werden, dass zum einen die Präsidenten der Finanzlandesdirektionen den Vorsitz der Berufungssenate nicht direkt wahrnähmen und zum anderen die den Senaten angehörenden Beamten nicht bei den Fragen und Verfahren mitwirkten, mit denen sie sich normalerweise bei der Steuerverwaltung beschäftigten. Denn es steht fest, dass die Prüfung der Frage, ob es sich bei einer vorlegenden Einrichtungen um ein Gericht handelt, auf der Grundlage des geltenden Rechts der Mitgliedstaaten und nicht einer bloßen nationalen Praxis zu erfolgen hat, die von den Betroffenen frei geändert und vom Gerichtshof nur schwer nachgeprüft werden kann.

31. Dass die Berufungssenate nicht „Dritte" im Verhältnis zu den Dienststellen der Steuerverwaltung sind, die die angefochtenen Entscheidungen erlassen haben, scheint

14 — Insoweit beschränke ich mich auf die Bemerkung, dass Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer die im Urteil Gabalfrisa angewandten Kriterien in seinen Schlussanträgen vom 28. Juni 2001 in der Rechtssache C-17/00 (De Coster, Nrn. 26 bis 28) offen und nachdrücklich kritisiert hat.

15 — Die Präsidenten der Finanzlandesdirektionen können die Berufungssenate nach ihrem Ermessen bilden und dafür die Mitglieder aus den zahlreichen Mitgliedern der Berufungskommissionen auswählen, unter der einzigen Bedingung, dass das vorgeschriebene Verhältnis zwischen Beamten der Steuerverwaltung und den von den Berufsvertretungen entsandten Mitgliedern gewahrt wird. Das Ermessen der Präsidenten der Finanzlandesdirektionen scheint im Übrigen deswegen besonders weit zu sein, weil die Berufungssenate, wie sich herausgestellt hat, nicht für einen bestimmten Zeitraum eingerichtet werden, sondern ad hoc für die verschiedenen Fälle gebildet werden.

mir außerdem durch zwei weitere Gesichtspunkte bestätigt zu werden. Erstens ist dies die Tatsache, dass diese Dienststellen nicht „Partei" im Verfahren vor den Berufungssenaten sind, an dem lediglich die Steuerpflichtigen teilnehmen können, die die Entscheidungen der Steuerverwaltung anfechten. Die fehlende Beteiligung der für die angefochtene Entscheidung verantwortlichen Dienststellen an dem Verfahren widerspricht nämlich der Vorstellung, dass die Berufungssenate die Stellung eines „Dritten" im Verhältnis zu zwei sich gegenüberstehenden Parteien haben, und lässt vielmehr vermuten, dass die Senate hier die Interessen der Verwaltung wahrnehmen. Zweitens scheint mir das Gesagte auch durch die Tatsache bestätigt zu werden, dass die Berufungssenate, wie die Kommission hervorgehoben hat, als Rechtsmittelgegner an einem eventuellen Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof gegen ihre Entscheidungen beteiligt sind. Die Möglichkeit, die eigene Entscheidung vor einem Verwaltungsgericht zu verteidigen, und die Parteirolle in dem entsprechenden Verfahren erscheinen mir in der Tat schwer mit der Stellung eines „Dritten" vereinbar, die die richterliche Tätigkeit kennzeichnet. Dies ergibt sich im Übrigen klar aus dem Urteil Corbiau, in dem es heißt, dass das Fehlen der Voraussetzung der „Drittstellung" beim Directeur des contributions directes et des accises „dadurch bekräftigt [wurde], dass im Fall einer beim Conseil d'État eingereichten Klage der genannte Directeur Partei des Verfahrens ist" [16].

32. Die beiden oben dargelegten Gesichtspunkte führen meiner Meinung nach zu dem Schluss, dass die Verfahren vor den Berufungssenaten in Wirklichkeit bloße Verwaltungsrechtsbehelfsverfahren darstellen, mit denen die Steuerpflichtigen die Entscheidungen der Steuerverwaltung von Einrichtungen überprüfen lassen können, die eigens dafür bei dieser Verwaltung geschaffen wurden (wobei auch Personen von außen beteiligt sind) und denen ein besonderer Unabhängigkeitsstatus zuerkannt wird. Ferner weise ich darauf hin, dass mangels einer klaren funktionalen Trennung im Verhältnis zu den Dienststellen, die die angefochtenen Entscheidungen erlassen haben, die bloße Tatsache, dass die Mitglieder dieser Verwaltungsorgane nicht der Kontrolle und den Weisungen der Vorgesetzten unterliegen, für sich allein die „Drittstellung" der in Rede stehenden Organe nicht gewährleistet [17].

33. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen bin ich deshalb der Ansicht, dass die Berufungssenate nicht die Stellung eines „Dritten" im Verhältnis zu den Berufung einlegenden Steuerpflichtigen auf der einen und zur Steuerverwaltung, die die angefochtenen Entscheidungen erlassen hat, auf der anderen Seite haben. Daraus folgt, dass sie nicht als Gericht im Sinne des Artikels 234 EG angesehen werden können und der Gerichtshof somit nicht zuständig ist, die ihm vorgelegten Fragen zu beantworten. Es bedarf eigentlich nicht des Hinweises, dass dieses Ergebnis in keiner Weise die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts beeinträchtigt, da die Entscheidungen der Berufungssenate beim

16 — Randnr. 16.

17 — Insoweit ist die Feststellung interessant, dass Generalanwalt Darmon in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Corbiau die Ansicht vertreten hat, dass der Directeur des contributions directes et des accises nicht die Stellung eines „Dritten" habe, auch wenn vor dem Gerichtshof geltend gemacht worden sei, dass er bei seiner „Aufgabe ..., einen Streit zwischen der von ihm geleiteten Verwaltung und einem Steuerpflichtigen zu entscheiden, der die Entscheidung einer seiner Dienststellen angreift", „sowohl von seinem Minister als auch von der Verwaltung, die er leitet, vollständig unabhängig" sei (Nr. 19 der Schlussanträge).

Verwaltungsgerichtshof angefochten werden können, in Bezug auf den es außer Zweifel steht, dass es sich um ein Gericht im Sinne des Artikels 234 EG handelt.

Zur Beantwortung der Vorlagefragen

34. Aufgrund des Ergebnisses, zu dem ich hinsichtlich der Zulässigkeit des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens gelangt bin, prüfe ich die dem Gerichtshof vorgelegten Fragen nur hilfsweise.

35. Ich erinnere daran, dass der Berufungssenat mit der ersten Vorlagefrage im Wesentlichen wissen möchte, ob eine nationale Regelung, wonach nur für inländische Kapitalerträge die Möglichkeit der oben beschriebenen besonderen Besteuerung mit Abgeltungscharakter besteht, mit dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere mit den Vorschriften des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr, vereinbar ist. Die zweite Vorlagefrage geht dagegen dahin, ob eine nationale Regelung, wonach im Fall der Anwendung der normalen Einkommensteuer nur die inländischen Kapitalerträge von einer Ermäßigung des anwendbaren Steuersatzes um 50 % profitieren können, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

36. Da die in den beiden Fragen erwähnten Besteuerungssysteme, wie gezeigt wurde, (nur) von Empfängern inländischer Kapitalerträge alternativ gewählt werden können, sind diese Systeme meines Erachtens gemeinsam zu prüfen, um die Vereinbarkeit der fraglichen Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht insgesamt beurteilen zu können. Meiner Ansicht nach sollte daher geprüft werden, ob es mit den Vorschriften des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr vereinbar ist, dass den Empfängern inländischer Kapitalerträge die Möglichkeit eingeräumt wird, zwischen den beiden oben beschriebenen Besteuerungssystemen zu wählen, während auf ausländische Kapitalerträge nur die normale Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes anwendbar ist.

37. Dazu ist zunächst festzustellen, ob eine Regelung der fraglichen Art eine Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne des Artikels 73b EG-Vertrag bewirken kann; bejahendenfalls ist sodann zu prüfen, ob diese Regelung nach Artikel 73d gerechtfertigt sein kann.

Zur beschränkenden Natur der fraglichen Regelung

38. Hinsichtlich des ersten Aspekts ist zunächst daran zu erinnern, dass „Maßnahmen eines Mitgliedstaats ... Beschränkungen des Kapitalverkehrs im Sinne [des Artikels 73b EG-Vertrag] dar[stellen], wenn sie geeignet sind, die Gebietsansässigen davon abzuhalten, in einem an-

deren Mitgliedstaat ... Anlagen zu tätigen" [18]. Im Einzelnen hat der Gerichtshof ausgeführt, „dass es eine ... Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellt, wenn bei der Besteuerung des Einkommens von natürlichen Personen, die Anteilseigner sind, die Gewährung eines Steuervorteils wie des Dividendenfreibetrags von der Voraussetzung abhängig gemacht wird, dass diese Dividenden von Gesellschaften ausgeschüttet werden, die ihren Sitz im Inland haben" [19]. Dies ist der Fall, soweit eine solche Regelung

— zum einen „bewirkt, dass Staatsangehörige ..., die in [dem betreffenden Mitgliedstaat] wohnen, davon abgeschreckt werden, ihr Kapital in Gesellschaften anzulegen, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben";

— zum anderen „sich ... gegenüber Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen sind, einschränkend aus[wirkt], weil sie für sie ein Hindernis darstellt, [im betreffenden Mitgliedstaat] Kapital zu sammeln, da die von ihnen an dort wohnende Personen gezahlten Dividenden steuerlich ungünstiger behandelt werden als die von einer in [diesem Mitgliedstaat] ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden; ihre Anteile sind dadurch für in [dem fraglichen Mitgliedstaat] wohnende Investoren weniger attraktiv als die von Gesellschaften, die dort ihren Sitz haben" [20].

39. Nach dieser Präzisierung des Begriffes „Beschränkung des Kapitalverkehrs" im Sinne des Artikels 73b erscheint es mir offensichtlich, dass eine solche Beschränkung in einer Regelung wie der in Rede stehenden enthalten ist, die für inländische Kapitalerträge ein Wahlrecht zwischen der Endbesteuerung zu einem festen Steuersatz von 25 % und der normalen Einkommensteuer mit einem um 50 % ermäßigten Steuersatz einräumt, während sie für ausländische Kapitalerträge die Anwendung der normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes vorschreibt. Es bestehen nämlich keine Zweifel daran, dass eine solche Regelung inländische Kapitalerträge günstiger behandelt und dadurch inländische Anleger davon abhält, Anteile an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten zu erwerben, und für diese Gesellschaften ein Hindernis darstellt, in dem betreffenden Mitgliedstaat Kapital zu sammeln.

40. Dass die in Rede stehende österreichische Regelung inländische Kapitalerträge günstiger behandelt als ausländische, zeigt im Übrigen eindeutig der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Sachverhalt.

41. Die Kapitalerträge, die Herr Schmid von deutschen Gesellschaften erhalten hat, sind nämlich bei der Festsetzung seines

18 — Urteil vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-478/98 (Kommission/Belgien, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 18); im gleichen Sinne Urteile vom 14. November 1995 in der Rechtssache C-484/93 (Svensson und Gustavsson, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 10), vom 16. März 1999 in der Rechtssache C-222/97 (Trummer und Mayer, Slg. 1999, I-1661, Randnr. 26) und vom 14. Oktober 1999 in der Rechtssache C-439/97 (Sandoz, Slg. 1999, I-7041, Randnr. 19).

19 — Urteil vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98 (Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 36).

20 — Urteil Verkooijen (Randnrn. 34 und 35).

steuerpflichtigen Einkommens berücksichtigt worden und der normalen Einkommensteuer zu einem Steuersatz von 27,17 % ohne irgendeine Ermäßigung unterworfen worden. Hätte Herr Schmid diese Erträge dagegen von einer österreichischen Gesellschaft bezogen, hätte er zwischen folgenden Optionen wählen können: i) Endbesteuerung dieser Erträge mit der Folge, dass sie bei der Festsetzung seines steuerpflichtigen Einkommens nicht berücksichtigt worden wären (was zu einer Verringerung des auf die anderen Einkünfte anwendbaren Steuersatzes geführt hätte) und der feste Steuersatz von 25 % auf sie angewandt worden wäre; ii) Besteuerung der fraglichen Erträge mit der normalen Einkommensteuer zu einem um 50 % ermäßigten Steuersatz. Es besteht somit kein Zweifel daran, dass die Kapitalerträge, die Herr Schmid von deutschen Gesellschaften erhalten hat, in Österreich steuerlich ungünstiger behandelt wurden, als wenn er sie von österreichischen Gesellschaften bezogen hätte.

42. Somit ist festzustellen, dass die fragliche Regelung dadurch, dass sie inländische Kapitalerträge steuerlich günstiger behandelt als ausländische Kapitalerträge, eine nach Artikel 73b EG-Vertrag grundsätzlich verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs enthält.

Zur möglichen Rechtfertigung der fraglichen Regelung gemäß Artikel 73d

43. Die Tatsache, dass eine nationale Regelung wie die in Rede stehende eine Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne des Artikels 73b EG-Vertrag bewirkt, führt, wie bereits erwähnt, jedoch nicht zwingend zu ihrer Unvereinbarkeit mit den Vorschriften über den freien Kapitalverkehr. Ich erinnere noch einmal daran, dass nach Artikel 73d Absatz 1 EG-Vertrag „Artikel 73b ... nicht das Recht der Mitgliedstaaten [berührt], ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem ... Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln", ebenso wenig wie das Recht, „die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften ... zu verhindern" [21]. Um die vom Berufungssenat vorgelegten Fragen beantworten zu können, ist also noch zu prüfen, ob die fragliche Regelung nach Artikel 73d Absatz 1 EG-Vertrag gerechtfertigt werden kann.

44. Insoweit erinnere ich zunächst daran, dass diese Vorschrift, da sie eine Ausnahme vom fundamentalen Grundsatz des freien Kapitalverkehrs zulässt [22], eng auszulegen ist und auf keinen Fall nationale Vorschriften und Maßnahmen rechtfertigen kann, die „ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung" oder „eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital[verkehrs] im Sinne des Artikels 73b" darstellen (Artikel 73d Absatz 3 EG-Vertrag). Daraus folgt, dass Beschränkungen, die sich aus einer Regelung wie der in Rede stehenden ergeben, nur dann nach Artikel 73d Absatz 1 zulässig sind, wenn die unterschiedliche Behandlung inländischer und ausländischer Kapitalerträge aufgrund der unterschiedlichen Situation oder aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses

21 — Artikel 73d Absatz 1 Buchstaben a und b.

22 — Urteil vom 14. März 2000 in der Rechtssache C-54/99 (Église de scientologie, Slg. 2000, I-1335, Randnr. 17).

sachlich gerechtfertigt ist[23]. Im Übrigen weise ich darauf hin, dass der Gerichtshof bereits Gelegenheit hatte, in Bezug auf Maßnahmen zur Verhinderung von Verstößen gegen das nationale Steuerrecht klarzustellen, dass eine „Maßnahme ... nur dann unter Artikel 73d EG-Vertrag fallen [kann], wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in dem Sinne genügt, dass sie geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles zu gewährleisten, und dass sie nicht über das dazu Notwendige hinausgeht“[24]; insoweit muss diese Maßnahme „zur Verfolgung dieser Ziele erforderlich“ sein, und „diese Ziele [dürfen] nicht mit Maßnahmen erreicht werden [können], die den freien Kapitalverkehr weniger einschränken“[25].

45. Um festzustellen, ob die sich aus der fraglichen Steuerregelung ergebenden Beschränkungen des Kapitalverkehrs nach Artikel 73d Absatz 1 EG-Vertrag zulässig sind, muss daher, wie die österreichische und die französische Regierung vorgetragen haben, geprüft werden, ob die unterschiedliche Behandlung inländischer und ausländischer Kapitalerträge sachlich gerechtfertigt ist und somit keine willkürliche Diskriminierung oder verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.

46. In dieser Hinsicht trägt die Republik Österreich erstens vor, dass die Endbesteuerung nur für die von inländischen Gesellschaften bezogenen Erträge vorgesehen sei, weil sie notwendigerweise einen Steuerabzugspflichtigen voraussetze, der nach österreichischem Recht zum Abzug an der Quelle verpflichtet werden könne. Da bei Kapitalerträgen von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten eine ähnliche Verpflichtung nicht auferlegt werden könne, sei eine Durchführung der Endbesteuerung in diesem Fall technisch nicht möglich.

47. Dieses Vorbringen erscheint mir jedoch nicht überzeugend. Es ist zwar richtig, dass die Durchführung des Abzugs an der Quelle in Österreich die Anwesenheit eines Steuerabzugspflichtigen in diesem Land voraussetzt, nicht richtig ist dagegen, dass die Endbesteuerung zwingend einen Abzug an der Quelle voraussetzt. Meiner Ansicht nach können nämlich für die Beitreibung einer Steuer der fraglichen Art (die durch einen festen Steuersatz von 25 % und die Abgeltungswirkung gekennzeichnet ist) unterschiedliche technische Modalitäten vorgesehen werden, die problemlos auch auf Erträge von ausländischen Gesellschaften angewandt werden können.

23 — In diesem Sinne ist meines Erachtens das Urteil Verkooijen zu verstehen, das in Bezug auf Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe a die Rechtsprechung des Gerichtshofes in Erinnerung ruft, wonach schon „vor Inkrafttreten [dieser Vorschrift]... nationale steuerrechtliche Vorschriften der in diesem Artikel bezeichneten Art, die bestimmte Unterscheidungen, insbesondere nach dem Wohnort der Steuerpflichtigen, vorsahen, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sein konnten, sofern sie auf Situationen angewandt wurden, die nicht objektiv vergleichbar (vgl. insbesondere Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225) oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere die Kohärenz der Steuerregelung, gerechtfertigt waren (Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90, Bachmann, Slg. 1992, I-249, und Kommission/Belgien, C-300/90, Slg. 1992, I-305)“ (Randnr. 43).

24 — Urteil vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-478/98 (Kommission/Belgien, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 41).

25 — Urteil vom 14. Dezember 1995 in den Rechtssachen C-163/94, C-165/94 und C-250/94 (Sanz de Lera u. a., Slg. 1995, I-4821, Randnr. 23).

48. Im Übrigen ergibt sich, wie die Kommission hervorgehoben hat, ein Beispiel in diesem Sinne aus der oben beschriebenen österreichischen Regelung selbst, wonach die Steuer mit Abgeltungswirkung in bestimmten Fällen, in denen sich kein Abzug an der Quelle vornehmen lässt, „durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag" erhoben werden kann [26]. Für Erträge aus ausländischen Gesellschaften könnte somit eine ähnliche freiwillige Zahlung an die Steuerverwaltung vorgesehen werden, die ihrerseits einwilligt, auch auf solche Erträge die Steuer mit Abgeltungswirkung anzuwenden und so die festgestellten Beschränkungen des Kapitalverkehrs zu beseitigen.

49. Zweitens vertreten die österreichische und die französische Regierung hinsichtlich der Ermäßigung des Steuersatzes um 50 % im Fall der Anwendung der normalen Einkommensteuer auf inländische Kapitalerträge die Ansicht, dass diese Ermäßigung erforderlich sei, um die Kohärenz des österreichischen Steuersystems zu wahren, und dass dieser Zweck nach den Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien [27] „ein Rechtfertigungsgrund für eine Regelung sein kann, die Grundfreiheiten einschränkt" [28]. Die fragliche Regelung sei insbesondere dadurch gerechtfertigt, dass die Gewinne in Österreich ansässiger Gesellschaften dort bereits mit einem festen Steuersatz von 34 % besteuert würden und es somit unpassend wäre, diese Gewinne im Zeitpunkt ihrer Ausschüttung an die Aktionäre erneut zu besteuern und sie so vollständig der Einkommensteuer zu unterwerfen.

50. Die Kommission ist dagegen der Ansicht, die unterschiedliche Behandlung der Dividenden je nachdem, ob sie von inländischen oder ausländischen Gesellschaften stammten, sei ungerechtfertigt. Sie macht insbesondere geltend, dass die fragliche Regelung nicht durch das angeführte Erfordernis gerechtfertigt werden könne, die Kohärenz des österreichischen Steuersystems zu wahren, indem eine doppelte Besteuerung (im wirtschaftlichen Sinne) vermieden werde, da die Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer unterschiedliche Personen beträfen.

51. Auch ich habe in der Tat den Eindruck, dass man sich im vorliegenden Fall nicht auf dieses den Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien entnommene Erfordernis berufen kann. In diesen Rechtssachen „ging es nämlich um ein und denselben Steuerpflichtigen, so dass ein *unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung eines Steuervorteils und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine steuerliche Belastung* bestand, die im Rahmen einer einzigen Besteuerung erfolgten. Es ging dort um den Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit von Versicherungsbeiträgen und der Besteuerung der Beträge, die von Versicherern nach den Alters- und Todesfallversicherungsverträgen geschuldet wurden, der gewahrt werden musste, um die Kohärenz der betreffenden Steuerregelung zu sichern." [29] Im vorliegenden Fall besteht dagegen kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Körperschaftsteuer und der Anwendung der Einkommensteuer mit einem um 50 % ermäßigten Steuersatz, da es sich wie in der Rechtssache Verkooijen „um zwei getrennte Besteuerungen von verschiedenen Steuerpflichtigen" [30] (die Gesellschaft und

26 — § 97 Absatz 2 EStG.

27 — Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann) und in der Rechtssache C-300/90 (Kommission/Belgien), beide zitiert in Fußnote 23.

28 — Urteil Verkooijen (Randnr. 56).

29 — Urteil Verkooijen (Randnr. 57, Hervorhebung hinzugefügt).

30 — Urteil Verkooijen (Randnr. 58).

die Aktionäre) handelt. Gemäß den Feststellungen im Urteil Verkooijen bin ich daher nicht der Ansicht, dass die sich aus der fraglichen Regelung ergebenden Beschränkungen des Kapitalverkehrs mit dem Erfordernis gerechtfertigt werden können, die Kohärenz des österreichischen Steuersystems zu wahren.

52. Drittens vertritt die Republik Österreich die Auffassung, die fragliche Regelung könne dadurch gerechtfertigt sein, dass nur bei ausländischen Kapitalerträgen der Abzug von Werbungskosten zulässig sei, die somit bei der Festsetzung des steuerpflichtigen Gesamteinkommens nicht berücksichtigt würden.

53. Auch dieses Argument lässt sich jedoch im Licht des Urteils Verkooijen leicht entkräften. Um das entsprechende Argument der Niederlande hinsichtlich „eines etwaigen Steuervorteils ..., der Steuerpflichtigen zugute komme, die in den Niederlanden Dividenden von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften erhielten", zu verwerfen, hielt der Gerichtshof in diesem Urteil nämlich die Feststellung für ausreichend, „dass nach ständiger Rechtsprechung eine steuerliche Benachteiligung, die gegen eine Grundfreiheit verstößt, nicht durch das etwaige Bestehen anderweitiger Steuervorteile gerechtfertigt werden kann" [31].

54. Die französische Regierung macht schließlich geltend, dass, wenn die Endbesteuerung oder die Ermäßigung des Steuersatzes auf von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten ausgeschüttete Dividenden erstreckt würde, die Steuerverwaltung des Wohnsitzstaats des Aktionärs die Gewinne dieser Gesellschaften nicht wirksam kontrollieren könne. Die fragliche Regelung könne somit gemäß Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe b EG-Vertrag gerechtfertigt sein, wonach Artikel 73b nicht das Recht der Mitgliedstaaten berühre, „die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften ... zu verhindern".

55. Ich halte dieses Argument jedoch nicht für stichhaltig. Es liegt nämlich auf der Hand, dass die fragliche Regelung in keiner Weise die Wirksamkeit der Steuerkontrollen gewährleistet, da die weniger günstige Behandlung ausländischer Kapitalerträge keinesfalls die Kontrolle erlaubt, ob diese Erträge gegenüber der österreichischen Steuerverwaltung für Zwecke der Besteuerung mit der normalen Einkommensteuer ordnungsgemäß erklärt werden.

56. Nach alledem können die von der österreichischen und der französischen Regierung angeführten Argumente die sich

31 — Urteil Verkooijen (Randnr. 61).

aus der fraglichen Steuerregelung ergebenden Beschränkungen des Kapitalverkehrs nicht gemäß Artikel 73d Absatz 1 EG-Vertrag rechtfertigen. Es ist daher festzustellen, dass Artikel 73b Absatz 1 EG-Vertrag einer Regelung der fraglichen Art entgegensteht, die nur den Empfängern inländischer Kapitalerträge das Recht einräumt, zwischen der besonderen Steuer mit Abgeltungswirkung und der normalen Einkommensteuer mit einem um 50 % ermäßigten Steuersatz zu wählen, während sie vorsieht, dass auf ausländische Kapitalerträge zwingend die normale Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes Anwendung findet.

Ergebnis

57. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich daher vor, festzustellen, dass der Gerichtshof für die Beantwortung der vom Berufungssenat vorgelegten Fragen nicht zuständig ist. Sollte sich der Gerichtshof jedoch für zuständig halten, so schlage ich vor, diese Fragen wie folgt zu beantworten:

Artikel 73b Absatz 1 EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 Absatz 1 EG) steht einer Regelung wie der in den §§ 37 und 97 des Einkommensteuergesetzes 1988 (BGBl. Nr. 400/1988, in der Fassung BGBl. Nr. 797/1996) vorgesehenen entgegen, die nur den Empfängern inländischer Kapitalerträge das Recht einräumt, zwischen der besonderen Steuer mit Abgeltungswirkung und der normalen Einkommensteuer mit einem um 50 % ermäßigten Steuersatz zu wählen, während sie vorsieht, dass auf ausländische Kapitalerträge zwingend die normale Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes Anwendung findet. Eine solche Regelung kann nicht gemäß Artikel 73d Absatz 1 EG-Vertrag (jetzt Artikel 58 Absatz 1 EG) gerechtfertigt sein.