FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

fremsat den 13. januar 2000 *

A — Indledning

1. Med den foreliggende anmodning om en præjudiciel afgørelse har Nederlandenes Raad van State forelagt Domstolen spørgsmål vedrørende fortolkningen af direktivet om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter. Sagen angår nærmere bestemt spørgsmålet om, hvornår myndighederne i en medlemsstat uopfordret — det vil sige uden forudgående anmodning — skal henholdsvis kan videregive oplysninger.

2. Spørgsmålet er rejst under en tvist mellem sagsøgeren W.N., der af fortrolighedshensyn alene er angivet med initialer fra den forelæggende rets side, og Staatssecretaris van Financiën (herefter »sagsøgte«). Sagsøgeren er gift, men lever varigt adskilt fra sin hustru. Hustruen er flyttet fra Nederlandene og har bosat sig i Spanien. Sagsøgte traf afgørelse om at oplyse de kompetente spanske myndigheder om underholdsbidrag, som sagsøgeren havde betalt til sin hustru gennem en bank i Schweiz.

B — De relevante retsregler

I — *Fællesskabsret*

Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter [1] (herefter »direktivet«)

3. Det bemærkes indledningsvis, at direktivets ordlyd i de forskellige sproglige versi-

* Originalsprog: tysk.

1 — EFT L 336, s. 15.

oner afviger fra hinanden, hvilket fører til fortolkningsvanskeligheder. De relevante afsnit er derfor i det følgende delvist anført på flere sprog.

»*Artikel 1*

Almindelige bestemmelser

1. Medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler, i overensstemmelse med dette direktiv, alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat.

2. ...

3. ...

4. ...

5. ...

Artikel 2

Udveksling af oplysninger efter anmodning

...

Artikel 3

Automatisk udveksling af oplysninger

...

Artikel 4

Uopfordret udveksling af oplysninger

1. Hver enkelt medlemsstats kompetente myndighed meddeler, uden forudgående

anmodning, de i artikel 1, stk. 1, omhandlede oplysninger, som den har kendskab til, til den kompetente myndighed i enhver anden medlemsstat, som berøres heraf, i følgende tilfælde:

a) en medlemsstats kompetente myndighed har grund til at formode, at der er tale om en unormal skattenedsættelse eller skattefritagelse i den anden medlemsstat

b) en skattepligtig opnår i én medlemsstat en skattenedsættelse eller skattefritagelse, der skulle medføre skatteforhøjelse eller beskatning i den anden medlemsstat

c) forretninger mellem en skattepligtig i én medlemsstat og en skattepligtig i en anden medlemsstat, i forbindelse med hvilke der indgår et fast driftsted for disse eller en eller flere tredjemænd i et eller flere andre lande, vil kunne indebære, at der opnås en skattebesparelse i en af disse medlemsstater eller i dem begge

d) en medlemsstats kompetente myndighed har grund til at formode, at der er tale om en skattebesparelse som følge af fiktive interne overførsler af overskud inden for grupper af virksomheder

e) når der i en medlemsstat som følge af oplysninger, der er meddelt af den kompetente myndighed i den anden medlemsstat, indsamles oplysninger, som kan anvendes ved skatteansættelsen i denne anden medlemsstat.

2. ...

3. Medlemsstaternes kompetente myndigheder kan i ethvert andet tilfælde uden forudgående anmodning meddele hinanden de i artikel 1, stk. 1, omhandlede oplysninger, som de har kendskab til.«

4. Dernæst skal nævnes, at den tyske og den engelske tekst i artikel 4, stk. 1, vedrørende meddelelse af oplysninger taler om henholdsvis »*soll... Auskünfte... erteilen*« og »*shall... forward the information...*«, mens den franske og den nederlandske version anvender ordene »*communique*« henholdsvis »*deelt... mede*«.

5. Den i artikel 4, stk. 1, litra a), omhandlede situation — den formodede skattenedsættelse eller skattefritagelse — er i

den nederlandske, den tyske, den franske og den engelske version formuleret forskelligt, nemlig således:

(en medlemsstats kompetente myndighed har grund ...)

»redenen om te vermoeden dat in een andere lidstaat een *abnormale vrijstelling of vermindering* van belasting bestaat«

»Gründe für die Vermutung einer *Steuerverkürzung* in dem anderen Mitgliedstaat«

»des raisons de présumer qu'il existe *une réduction ou une exonération anormales* d'impôts dans l'autre État membre«

»grounds for supposing that there may be a *loss of tax* in the other Member State« [2].

6. Da procesdeltagerne i deres anbringender gentagne gange henviser til formålet og hensigten med direktivet, og da jeg skal gennemgå disse i min stillingtagen, skal de væsentligste betragtninger, der har ført til direktivets udstedelse, og som parterne har påberåbt sig, allerede anføres på dette sted.

7. Direktivet om gensidig bistand inden for området direkte skatter er udstedt for at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse. I henhold til direktivets første betragtning fører skattesvig og skatteunddragelse, der rækker ud over medlemsstaternes grænser, til budgetmæssige tab og til krænkelse af princippet om skattemæssig retfærdighed og kan fremkalde fordrejning af kapitalbevægelserne og konkurrencevilkårene; herved påvirkes det fælles markeds funktion. Rådet har derfor — som anført i anden betragtning — af disse årsager før udstedelsen af direktivet vedtaget en resolution om de foranstaltninger, Fællesskabet skal træffe for at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse af international karakter [3]. Som det fremgår af tredje betragtning, er nationale foranstaltninger ligesom samarbejdet mellem myndighederne på grundlag af bilaterale aftaler ikke tilstrækkeligt. Det er derfor nødvendigt, som det anføres i fjerde betragtning, at styrke samarbejdet mellem skattemyndighederne inden for Fællesskabet i overensstemmelse med fælles regler og principper. I henhold til femte betragtning bør medlemsstaterne efter anmodning udveksle oplysninger om

2 — Disse fremhævelser findes ikke i direktivets originale tekst.

3 — EFT 1975 C 35, s. 1.

enkeltsager og efter sjette betragtning også uopfordret udveksle alle oplysninger, der skønnes nødvendige for en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat, »i særdeleshed i tilfælde... hvor der med henblik på opnåelse af skattefordele foregår sådanne transaktioner mellem virksomheder i to medlemsstater via en tredje stat...«.

...

b. der i Nederlandene er blevet meddelt nedsættelse, eftergivelse, tilbagebetaling eller fritagelse for skat, som kan berøre opkrævningen af skat i den kompetente myndigheds stat.

II — *National ret*

...«

8. Nederlandene har gennemført direktivet ved Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen af 24. april 1986 (lov om international bistand med henblik på opkrævning af skat, herefter »WIB«).

9. WIB's artikel 13, stk. 1, litra a), der fastsætter begrænsninger for udvekslingen af oplysninger, bestemmer:

WIB's artikel 7, der regulerer spørgsmålet om uopfordret udveksling af oplysninger, bestemmer i stk. 1, første afsnit:

»Vores minister[4] kan af egen drift meddele en kompetent myndighed oplysninger, som kan være af betydning for den ved fastsættelsen af et skattetilsvar i tilfælde, hvor:

»Vores minister meddeler ikke oplysninger, når:

a. deres meddelelse ikke følger af forpligtelser i henhold til direktiv 77/799/

4 — Der menes finansministeren.

EØF... eller andre forpligtelser i international eller interregional ret.«

C — Faktiske omstændigheder

10. Sagsøgeren, der har været gift siden 1974, lever varigt adskilt fra sin hustru, som har forladt Nederlandene i 1983 og har bosat sig i Spanien, hvor hun har erhvervet et hus. Sagsøgeren er efter hendes udrejse fortsat med at betale underholdsbidrag. I forbindelse med en efterprøvelse af sagsøgerens selvangivelse i 1988 — hvor det blev fastslået, at han på grund af underholdsbidragene til sin hustru havde fået betydelige skattefradrag — traf sagsøgte den 2. december 1992 afgørelse om uopfordret at oplyse de kompetente spanske myndigheder om de underholdsbidrag, som sagsøgeren havde betalt gennem en schweizisk bank i perioden 1987-1991. Sagsøgeren indgav en klage over denne afgørelse. Denne klage blev den 25. maj 1993 afvist. Ved skrivelse af 22. juni 1993 anlagde sagsøgeren sag ved Nederlandenes Raad van State til prøvelse af klageafgørelsen.

11. Nederlandenes Raad van State er af den opfattelse, at der på grund af direktivets forskellige ordlyd foreligger tvivl både med hensyn til udtrykket »abnormaal«/»anormales« og med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt denne bestemmelse forudsætter en udtrykkelig forvaltningsakt fra en anden medlemsstats kompetente myndighed. Den forelæggende ret henviser i denne forbindelse til, at en vid fortolkning, som den af sagsøgte foreslåede, giver anledning til tvivl for så angår fortolkningen af de øvrige tilfælde, der er beskrevet i direktivets artikel 4. Herudover opstår spørgsmålet — hvis den i artikel 4, stk. 1, beskrevne situation ikke foreligger — om artikel 4, stk. 3, i et sådant tilfælde medfører en forpligtelse til uopfordret videregivelse af oplysninger.

12. Ved dom af 19. november 1998 har Nederlandenes Raad van State derfor forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Skal udtrykket 'skattenedsættelse eller skattefritagelse' i artikel 4, stk. 1, litra a), i direktiv 77/799/EØF fortolkes således, at nedsættelsen eller fritagelsen skal være indeholdt i en udtrykkelig forvaltningsakt fra en anden medlemsstats kompetente myndighed?

2) Hvorledes skal i den forbindelse ordet 'unormal' i artikel 4, stk. 1, litra a), fortolkes?

3) Såfremt artikel 4, stk. 1, litra a), ikke finder anvendelse, kan artikel 4, stk. 3,

da indebære en forpligtelse til uopfordret udveksling af oplysninger?«

D — Det første og det andet spørgsmål

13. På grund af den logiske sammenhæng mellem de to første spørgsmål skal de besvares i sammenhæng, da det ikke blot drejer sig om fortolkningen af begreberne »skattenedsættelse eller skattefritagelse«, men også om ligestillingen af udtrykket »unormal skattenedsættelse eller skattefritagelse« i nogle sproglige versioner med udtrykket »Steuerverkürzung«, henholdsvis »loss of taxes« i andre sproglige versioner.

14. Med de to første spørgsmål ønsker den forelæggende ret endelig oplyst, hvorvidt forpligtelsen til at meddele oplysninger forudsætter, at der foreligger en udtrykkelig forvaltningsakt — hvormed formentlig menes en formel skatteansættelse — fra en anden medlemsstats kompetente myndighed, eller hvorvidt det er tilstrækkeligt, at der — uden de meddelte oplysninger — ville kunne eller skulle have sket skattenedsættelse eller skattefritagelse. Herudover ønsker retten oplyst, hvorvidt udtrykket »unormal« skattenedsættelse eller skattefritagelse skal forstås i betydningen »i strid med reglerne« — altså en uberettiget lavere skat — eller hvorvidt — i overensstemmelse med almindelig sprogbrug — ordet unormal skal sidestilles med usædvanlig eller overdreven. I denne forbindelse rejses også spørgsmålet, om en unormal skattenedsættelse eller skattefritagelse (den nederlandske og den franske version) kan ligestilles med det tyske begreb »Steuerverkürzung«, henholdsvis det engelske begreb »loss of taxes«.

Procesdeltagernes indlæg

15. Alle procesdeltagerne — foruden den nederlandske regering og Kommissionen, også den franske regering — kommer grundlæggende til samme resultat, nemlig at en udtrykkelig forvaltningsakt fra en anden medlemsstats kompetente myndighed ikke er nødvendig, og at begrebet »unormal« skal forstås i betydningen skattenedsættelse eller skattefritagelse.

16. Den nederlandske regering sammenligner i sit skriftlige indlæg først de nederlandske, franske, engelske og tyske sproglige versioner af direktivets artikel 4, stk. 1, litra a). Regeringen fastslår herved, at de forskellige sproglige versioner imidlertid vedrørende udtrykket *formodning* for skattenedsættelse eller skattefritagelse er i overensstemmelse med hinanden. Heraf følger, at det er unødvendigt at fastslå, om der faktisk er sket en skattenedsættelse eller skattefritagelse.

17. For så vidt angår forskellene mellem direktivets forskellige sproglige versioner

med hensyn til udtrykket »unormal skattenedsættelse eller skattefritagelse« henviser den nederlandske regering, ligesom de øvrige procesdeltagere, til Domstolens faste praksis, hvorefter de forskellige sproglige versioner af en fællesskabsretlig bestemmelse skal fortolkes ensartet og ved uoverensstemmelse skal fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med det regelsæt, som den indgår i [5].

18. Under henvisning til direktivets artikel 1, stk. 1, og sjette betragtning gør den nederlandske regering gældende, at den omtvistede bestemmelse skal fortolkes bredt, og at det ikke er nødvendigt at bevise, at de meddelte oplysninger har været »nyttige« for skatteansættelsen. Noget tilsvarende kan udledes af direktivets formål, som det fremgår af første, tredje og fjerde betragtning. Hvis forpligtelsen til at meddele oplysninger fortolkedes snævert, ville den gensidige bistand mellem medlemsstaternes myndigheder, som er nødvendig for bekæmpelsen af skattesvig og skatteunddragelse, blive praktisk talt umulig. I så fald ville man kræve af medlemsstaternes kompetente myndigheder, der meddeler oplysninger, ikke blot et indgående kendskab til skattesystemet i alle de andre medlemsstater, men også en undersøgelse af den konkrete situation for den person, som oplysningerne vedrører.

5 — Dom af 7.12.1995, sag C-449/93, Rockfon, Sml. I, s. 4291, præmis 28, med henvisning til dom af 27.10.1977, sag 30/77, Bouchereau, Sml. s. 1999, præmis 14.

19. Den nederlandske regering når derfor til det resultat, at direktivets artikel 4, stk. 1, litra a), ikke kræver, at medlemsstaternes kompetente myndigheder, der meddeler oplysninger, først skal fastslå, at en skattenedsættelse eller skattefritagelse er resultatet af en udtrykkelig forvaltningsakt fra den kompetente myndighed. De myndigheder, som meddeler oplysninger, skal alene foretage en »marginal kontrol« for at fastslå, om en skattenedsættelse eller skattefritagelse »består« i en anden medlemsstat.

20. Efter den franske regerings opfattelse fremgår det af direktivets almindelige opbygning, at det alene kræver en formodning for skattenedsættelse eller skattefritagelse, men ikke en udtrykkelig forvaltningsakt fra den kompetente myndighed forud for udvekslingen af oplysninger. Ordlyden af artikel 4, stk. 1, litra a), er i denne henseende utvetydig; det er tilstrækkeligt, at vedkommende myndighed har grund til at formode, at der er en unormal skattenedsættelse eller skattefritagelse. Dette fremgår også af sjette betragtning.

21. Videre anfører den franske regering, at en udveksling af oplysninger ville være formålsløs i tilfælde, hvor den anden medlemsstat bindende har meddelt en skattefritagelse. Hvis man forlangte en udtrykkelig forvaltningsakt, ville det være i strid med formålet med artikel 4, stk. 1, litra a). I hvert fald ville en sådan fortolkning indskrænke de kompetente myndigheders handlefrihed i betydelig grad.

22. For så vidt angår fortolkningen af udtrykket »abnormaal« henviser den franske regering til, at direktivets almindelige opbygning ikke støtter den opfattelse, at det skulle være nødvendigt at fastslå den formodede skattesvig eller skatteunddragelse. Ligeledes nævnes der, selv i tilfælde hvor skatteforhøjelse henholdsvis skattenedsættelse sættes i relation til skattefritagelse eller skattebesparelse — som i artikel 4, stk. 1, litra b)-d) — anføres ingen bestemte beløb.

23. Dette betyder dog ikke, at artikel 4, stk. 1, litra a), ikke pålægger medlemsstaternes kompetente myndigheder nogen forpligtelse. De skal »levere de elementer«, hvorpå formodningen om, at der i en anden medlemsstat består en situation med skattesvig eller skatteunddragelse, støttes. Udvekslingen af oplysninger er således knyttet til en situation, hvor disse elementer reelt findes.

24. Kommissionen redegør først for betydningen af ordet »abnormaal«. Ordet refererer til tilfælde, der afviger fra en bestemt norm eller — i juridisk forstand — fra gældende regler, og som derfor er uretmæssige. På grund af forskellene mellem de forskellige sproglige versioner henviser Kommissionen, ligesom de andre procesdeltagere, til Domstolens praksis [6]. For at fastslå formålet med direktivet henviser Kommissionen til første og femte betragtning til direktivet, hvor formålet angives at være bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse og — indirekte — fremme af princippet om skattemæssig retfærdighed. Dette medfører, at den enkelte person skal betale den skat, som er berettiget i hans konkrete situation. Dette medfører endvidere, i overensstemmelse med direktivets artikel 1, stk. 1, den almindelige regel, at medlemsstaterne skal meddele alle de oplysninger, der gør det muligt at foretage en korrekt skatteansættelse.

25. Kommissionen henviser i denne forbindelse også til betydningen af systemet med gensidig bistand mellem myndigheder efter direktiv 77/799, sådan som det fremgår af retspraksis. Domstolen har med henvisning til mulighederne for gensidig bistand, som foreskrevet i direktivet, forkastet diskriminerende nationale skatteretlige foranstaltninger, der ansås for nødvendige for at få korrekte oplysninger [7].

26. Artikel 4, stk. 1, litra a), skal derfor ifølge Kommissionen fortolkes således, at de myndigheder, der meddeler oplysninger, skal have en formodning for, at den omstændighed, at de kompetente myndigheder i den anden medlemsstat ikke råder over bestemte oplysninger, kan føre til, at en skattepligtig opnår en skattemæssig fordel, der ikke er i overensstemmelse med de gældende regler og altså er uret-

6 — Se fodnote 5.

7 — Dom af 12.4.1994, sag C-1/93, Halliburton Services, Sml. I, s. 1137, og af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura, Sml. I, s. 2471, præmis 41 og 43.

mæssig. Ifølge syvende betragtning[8] anses en sådan formodning for særligt begrundet i de tilfælde, hvor bestemte finansielle transaktioner mellem to medlemsstater — som i det foreliggende tilfælde — afvikles via en tredje stat, der desuden adskiller sig fra de andre stater ved at have en streng bankhemmelighed.

27. Kommissionen gennemgår endvidere det i forelæggelsesdommen nævnte anbringende, hvorefter en bred fortolkning af artikel 4, stk. 1, litra a), vil sætte spørgsmålstegn ved betydningen af de øvrige tilfælde, der nævnes i artikel 4, stk. 1. Efter Kommissionens opfattelse er artikel 4, stk. 1, litra b)-d), så specielle, at de skal bibeholde deres betydning.

28. Med hensyn til spørgsmålet, om skattenedsættelsen eller skattefritagelsen skal være resultatet af en udtrykkelig forvaltningsakt fra den kompetente myndighed, fremfører Kommissionen, at den formodning, der skal bestå, ikke afhænger af den måde, hvorpå skattenedsættelsen eller skattefritagelsen indtræder. Det ville være i strid med princippet om gensidig bistand, hvis man stillede krav om en udtrykkelig forvaltningsakt. I praksis kunne skattefordele netop opstå, fordi de kompetente myndigheder uden nødvendige oplysninger ikke kunne foretage en korrekt skatteansættelse. I sådanne tilfælde kunne myndigheden alene vurdere, om den kunne opkræve skatter, hvis den gennem systemet med gensidig bistand fik de nødvendige oplysninger.

29. I modsat fald ville de kompetente myndighed også blive pålagt en overdreven byrde, da enhver meddelelse af oplysninger ville kræve en indgående undersøgelse af situationen i modtagerstaten. Således ville den uopfordrede udveksling af oplysninger ikke længere være mulig.

30. Endelig fremfører Kommissionen, at det i artikel 4, stk. 1, litra a), opstillede krav om formodning kan anses for opfyldt, når manglen på bestemte oplysninger i en medlemsstat kan føre til, at en skattepligtig opnåede en uretmæssig skattefordel. Dette er navnlig tilfældet, når der foreligger mulighed for skattesvig. Det er således ikke nødvendigt, at skattenedsættelsen eller skattefritagelsen støttes på en udtrykkelig forvaltningsakt.

Stillingtagen

31. Først skal det nævnes, at der i de i artikel 4, stk. 1, nævnte tilfælde består en forpligtelse til at meddele oplysninger, hvilket fremgår af artikel 1 og af direktivets formål. Der kan ikke af det tyske ord »soll« udledes en skønsmæssig beføjelse.

8 — Der menes sandsynligvis sjette betragtning.

Fastlæggelse af begrebet »abnormaal«

32. Da de forskellige sproglige versioner afviger fra hinanden, opstår spørgsmålet om fortolkningen af artikel 4, stk. 1, litra a). Domstolen har i sin faste praksis fastslået, at de forskellige sproglige versioner af en fællesskabsretlig bestemmelse skal fortolkes ensartet; »den pågældende bestemmelse skal, når der er uoverensstemmelse mellem versionerne, fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med det regelsæt, som den indgår i« [9].

33. Ifølge artikel 1, stk 1, er formålet med direktivet at muliggøre en korrekt ansættelse af indkomst og -formueskat, idet direktivet regulerer meddelelse af alle oplysninger, som kan være relevante for denne ansættelse. Også direktivets betragtninger angiver dets formål. Her skal særligt nævnes første, anden og tredje betragtning. Ifølge disse betragtninger har direktivet til formål at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse, der rækker ud over medlemsstaternes grænser, og som krænker princippet om skattemæssig retfærdighed.

34. Da der i nogle af de sproglige versioner af artikel 4, stk. 1, er tale om, at der foretages en uopfordret udveksling af oplysninger, når den kompetente myndighed har grund til at formode, at der er tale om en unormal skattenedsættelse eller skattefritagelse, kan der ved dette begreb — inden for rammerne af et direktiv, der er udstedt for at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse og for at muliggøre en korrekt skattenedsættelse — kun være tale om en skattenedsættelse eller skattefritagelse efter almindelig sprogbrug i de øvrige versioner.

35. Som Kommissionen med rette har anført, fremgår dette også af fortolkningen af begrebet »abnormaal«. Ved unormale forhold forstås sådanne forhold, som ikke svarer til normen, heller ikke til en juridisk norm. En unormal skattefritagelse, således som udtrykket anvendes i visse af direktivets sproglige versioner, er altså ikke — som man umiddelbart kunne antage — en overdreven skattefritagelse, men derimod en fritagelse, der ikke er i overensstemmelse med eller ikke er foreskrevet i skattelovgivningen. Dette svarer fuldt ud til begrebet »Steuerverkürzung«, der er anvendt i den tyske version af direktivet.

36. For så vidt må man også tilslutte sig den franske regerings opfattelse, når den henviser til, at begreberne skattenedsættelse henholdsvis skattebesparelse, der anvendes i de øvrige situationer nævnt i artikel 4, stk. 1, ligeledes ikke henviser til noget beløb.

37. Begrebet »abnormaal« skal således forstås som en skattenedsættelse eller skattefritagelse.

9 — Rockfon-dommen og Bouchereau-dommen, anført i fodnote 5.

Nødvendigheden af en udtrykkelig forvaltningsakt fra den kompetente myndighed

38. En udtrykkelig forvaltningsakt fra den kompetente myndighed ville sandsynligvis bestå i, at en bestemt skat blev ansat, eller at en skattenedsættelse faktisk blev bevilget. Det fremgår netop af ordlyden af den omtvistede bestemmelse, at et sådant krav ikke stilles. Ifølge direktivet skal oplysninger videregives, når de kompetente myndigheder har »grund til at formode, at der er tale om en unormal skattenedsættelse eller skattefritagelse«. Den blotte formodning for, at der i en anden medlemsstat ikke sker (kan ske) en korrekt skatteansættelse, er således tilstrækkelig. Den faktiske situation i den anden medlemsstat skal ikke undersøges. Det vil sige, at myndigheden heller ikke er forpligtet til at undersøge, om skattenedsættelsen eller skattefritagelsen støttes på en udtrykkelig forvaltningsakt fra den anden medlemsstats kompetente myndighed. I så fald ville der heller ikke længere være en formodning for skattenedsættelsen eller skattefritagelsen, idet myndigheden nu ikke kun vidste, at den fandtes, men endda på hvilket grundlag den var opnået.

39. Det må derfor fastholdes, at artikel 4, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at der skal være grund til at formode, at der er tale om en skattenedsættelse eller skattefritagelse, men at der ikke er krav om, at der skal foreligge en udtrykkelig forvaltningsakt fra en anden medlemsstats kompetente myndighed.

40. Hvad angår de øvrige tilfælde, som er nævnt i artikel 4, stk 1, er disse så specielle, som med rette anført af Kommissionen, at de også ved ovenstående forholdsvis vide fortolkning af litra a) bibeholder deres selvstændige betydning. De konkretiserer tilmed særligt »tvivlsomme« forhold.

E — Det tredje spørgsmål

Procesdeltagernes indlæg

41. Den nederlandske regering har fortrinsvis taget stilling til dette spørgsmål under den mundtlige forhandling for at besvare Kommissionens skriftlige indlæg. Regeringen har for det første anført, at der under hensyn til den foreslåede besvarelse af spørgsmål 1 og 2 egentlig ikke længere er behov for en besvarelse af det tredje spørgsmål.

42. For det andet fremgår svaret på det tredje spørgsmål af ordlyden og opbygningen af direktivets artikel 4. Stk. 1 opregner de tilfælde, hvor der er en forpligtelse til at udveksle oplysninger. I denne forbindelse skal der altid tages hensyn til formålet med direktivet, nemlig bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse. Under hensyntagen til dette formål kan det også i andre tilfælde

være nødvendigt at videregive oplysninger. Den nederlandske regering er desuden i sit skriftlige indlæg gået ud fra, at der er tale om en mulighed for og ikke en forpligtelse til videregivelse af oplysninger.

43. Under den mundtlige forhandling har regeringen i denne forbindelse tilføjet, at artikel 4, stk. 3, bestemmer, at medlemsstatens lovgivende myndighed kan give de kompetente myndigheder kompetence til også i ovennævnte tilfælde at videregive oplysninger. Artikel 4, stk. 3, fastlægger en forpligtelse, der dog er afhængig af den kompetente myndigheds skøn over, hvorvidt der i det konkrete tilfælde findes en forpligtelse eller ikke.

44. I modsætning til Kommissionen er den nederlandske regering af den opfattelse, at denne forpligtelse er gennemført i nederlandsk ret. Regeringen citerer i denne forbindelse WIB's artikel 7, stk. 1, litra d), hvorefter (finans)ministeren — ud over de tilfælde, hvor der findes en forpligtelse i henhold til direktivet — altid kan videregive oplysninger, når det anses for nødvendigt for skatteansættelsen.

45. Den i direktivet fastsatte forpligtelse er således blevet gennemført i nederlandsk ret. Da det drejer sig om en forpligtelse i henhold til direktivet, er artikel 13, stk. 1, litra a), ikke til hinder for, at den faktiske udøvelse af bemyndigelsen sker gennem myndighederne.

46. Den nederlandske regering anfører afslutningsvis, at de spørgsmål, som Kommissionen har rejst, vedrører fortolkningen af national nederlandsk ret, med hensyn til hvilken alene de nationale domstole er kompetente, og som altså ikke skal besvares af Domstolen inden for rammerne af en præjudiciel procedure.

47. Man har givet myndighederne de tilsvarende kompetencer og har dermed opfyldt den forpligtelse, der følger af direktivet, således at artikel 13, stk. 1, litra a), ikke er relevant i denne sag. Den nederlandske regering fastholder som konklusion, at artikel 4, stk. 3, forpligter medlemsstaterne til ved gennemførelsen af direktivet at give en bemyndigelse til også at videregive oplysninger, når dette er nødvendigt i andre tilfælde end dem, der er anført i artikel 4, stk. 1, for at opfylde direktivets formål.

48. For så vidt angår Kommissionens bemærkning om, at en sådan fortolkning ikke viser, hvorfor den forelæggende ret i det helt taget har stillet det tredje spørgsmål, anfører den nederlandske regering, at det tilkommer den nationale ret at afgøre, hvilke spørgsmål den anser for relevante og derfor forelægger for Domstolen.

49. Efter den franske regerings opfattelse foreskriver artikel 4, stk. 3, utvivlsomt

ingen forpligtelse til uopfordret udveksling af oplysninger. Dette fremgår af den almindelige opbygning af artikel 4, der indeholder en klar opdeling mellem stk. 1 og stk. 3. Stk. 1 vedrører de tilfælde, hvori der består en forpligtelse til udveksling af oplysninger, mens stk. 3, i alle andre tilfælde alene åbner mulighed for udveksling af oplysninger.

50. Kommissionen henviser ligesom den nederlandske regering til, at det af den foreslåede besvarelse af de to første spørgsmål medfører, at det tredje spørgsmål mister sin relevans for denne sag. For fuldstændighedens skyld fremsætter den imidlertid bemærkninger vedrørende dette spørgsmål. Kommissionen henviser først til, at spørgsmål 3 — ligesom de to første spørgsmål — skal forstås i sammenhæng med WIB's artikel 13, stk. 1, litra a). Denne bestemmelse synes at forbyde en videregivelse af oplysninger, når der ikke kan udledes en tilsvarende forpligtelse af direktivet. Der opstår derfor et spørgsmål, om ikke artikel 13 forhindrer en korrekt gennemførelse af direktivets artikel 4, stk. 3, i WIB's artikel 7. Heri — det vil sige inden for den nationale rets område og ikke inden for direktivets område — består det egentlige problem, som har foranlediget den nationale ret til at forelægge spørgsmålet.

51. Efter Kommissionens opfattelse skal artikel 4, stk. 3, fortolkes således, at der består en forpligtelse for medlemsstaterne til at give de kompetente myndigheder et vist skøn i spørgsmål om videregivelse af oplysninger. Udelukkes muligheden for uopfordret udveksling af oplysninger på forhånd, mister direktivet — særligt når man tager direktivets formål i betragtning — sin betydning.

52. WIB's artikel 13, stk. 1, litra a), synes ikke tage højde for dette skøn, som er forudsat i direktivet. Det er derfor tvivlsomt, hvordan formuleringen »forpligtelser i henhold til direktivet« i artikel 13, stk. 1, litra a), skal forstås. Det kunne dreje sig om medlemsstaternes forpligtelse til at gennemføre direktivet på en bestemt måde eller de kompetente myndigheders forpligtelse til at videregive oplysninger.

53. Kommissionen minder i denne forbindelse om, at de nationale retsregler så vidt muligt skal fortolkes i overensstemmelse med direktivet[10]. En sådan fortolkning kunne bestå i, at WIB's artikel 13, stk. 1, litra a), skulle forstås således, at ministeren ikke videregiver oplysninger, når dette ikke fremgår af myndighedernes forpligtelser eller kompetencer, som den nationale lovgiver har foreskrevet for at opfylde forpligtelserne til gennemførelse af direktivet.

10 — Dom af 10.4.1984, sag 14/83, Von Colson og Kamann, Sml. s. 1891, præmis 26, og af 13.11.1990, sag C-106/89, Marleasing, Sml. I, s. 4135, præmis 8.

54. I det foreliggende tilfælde var der imidlertid ingen grund til, at den nationale ret skulle forelægge Domstolen et sådant spørgsmål. Heraf kan udledes, at den nationale ret har fortolket forpligtelsen i artikel 13 som en forpligtelse til at videregive oplysninger.

55. Kommissionen henviser endelig til, at i det tilfælde, hvor myndighederne indrømmes en skønsmæssig beføjelse, skal denne beføjelse også udnyttes [11], hvorved myndighederne i henhold til Domstolens praksis ikke blot kan anvende forudfastsatte, generelle kriterier, men skal foretage en »samlet« undersøgelse af den konkrete situation [12]. Myndighederne er så også forpligtede til at drage de rette konsekvenser af denne vurdering, således at der også i dette tilfælde under bestemte omstændigheder kan bestå en forpligtelse til videregivelse af oplysninger.

56. Kommissionen fastslår afslutningsvis, at den med hensyn til fortolkningens indhold kan tilslutte sig det af den nederlandske regering anførte. Der består ikke desto mindre en vis uklarhed med hensyn til, hvorfor Domstolen skal give den forelæggende ret anvisninger vedrørende anvendelsesområdet for direktivets artikel 4, stk. 3. Det er ikke Domstolen, men den nationale ret, der skal foretage en fortolkning af nationale retsregler i lyset af direktivets ordlyd og formål. Domstolen kan dog henvise til, at artikel 4, stk. 3, indeholder en forpligtelse for medlemsstaterne til at fastlægge en skønsmæssig beføjelse for de kompetente myndigheder, således at myndigheden selv skal beslutte, hvorvidt den videregiver oplysninger eller ikke.

Stillingtagen

57. Den nederlandske regering og Kommissionen er enige om, at besvarelsen af det tredje spørgsmål egentligt ikke længere er nødvendig. Den under spørgsmål 1 og 2 foreslåede fortolkning af direktivets artikel 4, stk. 1, fører, hvis det af den forelæggende ret anførte lægges til grund, til, at der i den foreliggende sag allerede af artikel 4, stk. 1, kan udledes en forpligtelse til videregivelse af oplysninger. For fuldstændighedens skyld skal det tredje spørgsmål dog behandles. Herved skal opmærksomheden henledes på, at Domstolen alene er kompetent til at fortolke fællesskabsretten, mens fortolkningen af nationale — her nederlandske — retsregler er forbeholdt den forelæggende ret.

58. Hvis man betragter ordlyden og opbygningen af artikel 4 under ét, kommer man til det resultat, at artikel 4, stk. 3, ikke indeholder nogen grundlæggende forplig-

11 — Analogt med Rettens dom af 5.10.1995, sag T-17/95, Alexopoulou, Sml. II, s. 683, præmis 22 ff.

12 — Dom af 17.7.1997, sag C-28/95, Leur-Bloem, Sml. I, s. 4161, præmis 41.

telse til videregivelse af oplysninger. Dette forekommer også logisk på baggrund af opbygningen af artikel 4, der først i stk. 1, nævner bestemte tilfælde, hvor det er obligatorisk at videregive oplysninger, og derefter i stk. 3 i alle øvrige tilfælde indrømmer de kompetente myndigheder en skønsmæssig beføjelse, således at myndigheden selv beslutter, om den i det konkrete tilfælde vil videregive oplysninger eller ikke.

59. Som Kommissionen og den nederlandske regering med rette har anført, skal den nationale lovgiver også reelt ved gennemførelsen af direktivet have givet de kompetente myndigheder denne skønsmæssige beføjelse. En bestemmelse, der alene tillader en udveksling af oplysninger i de obligatoriske tilfælde, der nævnes i artikel 4, stk. 1 og 2, ville derfor ikke være i overensstemmelse med direktivet, da den frivillige videregivelse af oplysninger og dermed muligheden for, at myndighederne selv kan bestemme, om de vil videregive oplysninger, ville være udelukket. Myndighederne er forpligtede til at udøve den skønsmæssige beføjelse, de er indrømmet; det vil sige, at de i hvert tilfælde — ud fra direktivets formål og ud fra almindelige forpligtelse i henhold til artikel 1 — skal undersøge, om de skal videregive oplysninger eller ej.

F — Forslag til afgørelse

60. Sammenfattende skal jeg herefter foreslå følgende besvarelse af de præjudicielle spørgsmål:

»1) Begrebet 'skattenedsættelse eller skattefritagelse' i artikel 4, stk. 1, litra a), i direktiv 77/799/EØF skal fortolkes således, at skattenedsættelsen eller skattefritagelsen ikke skal være indeholdt i en udtrykkelig forvaltningsakt fra en anden medlemsstats kompetente myndighed, og at det er tilstrækkeligt med en formodning for, at der kan ske en skattenedsættelse eller skattefritagelse.

2) Udtrykket 'unormal', der anvendes i visse sproglige versioner af direktivets artikel 4, stk. 1, litra a), skal fortolkes som en uberettiget skattenedsættelse eller skattefritagelse.

3) Artikel 4, stk. 3, i direktiv 77/799 foreskriver, at de kompetente myndigheder indrømmes en skønsmæssig beføjelse for så vidt angår spørgsmålet, om oplysninger i alle andre tilfælde end de i artikel 4, stk. 1 og 2, nævnte skal videregives til andre myndigheder. Den nationale lovgiver er ved gennemførelsen af direktivet forpligtet til at indrømme myndighederne den i artikel 4, stk. 3, foreskrevne skønsmæssige beføjelse. Ved udøvelsen af denne skønsmæssige beføjelse kan der i visse tilfælde bestå en forpligtelse til at meddele oplysninger.«