CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL S. ALBER

van 13 januari 2000 *

A — Inleiding

1. In de onderhavige zaak heeft de Nederlandse Raad van State het Hof een aantal vragen voorgelegd over de uitlegging van de richtlijn betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen. Het gaat daarbij met name om de vraag, wanneer de autoriteiten van een lidstaat spontaan — dat wil zeggen zonder voorafgaand verzoek — inlichtingen moeten respectievelijk kunnen verstrekken.

2. Die vraag is gerezen in een geding tussen W. N. (hierna: „verzoeker"), die om redenen van geheimhouding door de verwijzende rechter alleen met de initialen is aangeduid, en de Staatssecretaris van Financiën (hierna: „verweerder"). Verzoeker is gehuwd, doch leeft gescheiden van zijn echtgenote. Zijn echtgenote heeft Nederland verlaten en zich in Spanje gevestigd. Verweerder heeft de bevoegde Spaanse autoriteiten op de hoogte gesteld van de alimentatie die verzoeker — via een Zwitserse bank — aan zijn echtgenote betaalt.

B — De toepasselijke wetgeving

I — *Het gemeenschapsrecht*

Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen [1] (hierna: „richtlijn").

3. Vooraf moet worden opgemerkt, dat de bewoordingen van de richtlijn in de ver-

* Oorspronkelijke taal: Duits.

1 — PB L 336, blz. 15.

schillende taalversies van elkaar afwijken, hetgeen problemen op het gebied van de uitlegging meebrengt. Dit is de reden waarom de betrokken passages hierna in meerdere talen zijn opgenomen.

„*Artikel 1*

Algemene bepalingen

1. De bevoegde autoriteiten van de lidstaten verstrekken elkaar overeenkomstig deze richtlijn alle inlichtingen die hun van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en het vermogen.

2. (...)

3. (...)

4. (...)

5. (...)

Artikel 2

Uitwisseling van inlichtingen op verzoek

(...)

Artikel 3

Automatische uitwisseling van inlichtingen

(...)

Artikel 4

Spontane uitwisseling van inlichtingen

1. De bevoegde autoriteit van elke lidstaat deelt, zonder voorafgaand verzoek, de in

artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen waarvan zij kennis draagt mede aan de bevoegde autoriteit van iedere andere belanghebbende lidstaat, in de navolgende situaties:

a) de bevoegde autoriteit van een lidstaat heeft redenen om te vermoeden dat in een andere lidstaat een abnormale vrijstelling of vermindering van belasting bestaat;

b) een belastingplichtige verkrijgt in een lidstaat een vrijstelling of vermindering van belasting die voor hem belastingheffing of verhoging van belasting in een andere lidstaat zou moeten meebrengen;

c) transacties tussen een belastingplichtige van een lidstaat en een belastingplichtige van een andere lidstaat worden over één of meer andere landen geleid op zodanige wijze dat daardoor een belastingbesparing kan ontstaan in één van beide of in beide lidstaten;

d) de bevoegde autoriteit van een lidstaat heeft redenen om te vermoeden dat belastingbesparing in een andere lidstaat ontstaat door een kunstmatige verschuiving van winsten binnen een groep van ondernemingen;

e) in een lidstaat komen in verband met inlichtingen die door de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat zijn verstrekt, gegevens naar voren, die voor de vaststelling van de belastingschuld in deze andere lidstaat van nut kunnen zijn.

2. (...)

3. De bevoegde autoriteiten van de lidstaten kunnen elkaar zonder voorafgaand verzoek in alle andere gevallen de in artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen waarvan zij kennis dragen, verstrekken."

4. In de eerste plaats moet worden opgemerkt, dat de Duitse en de Engelse tekst in artikel 4, lid 1, met betrekking tot het verstrekken van inlichtingen van *soll (...) Auskünfte (...) erteilen* respectievelijk (...) *forward the information* (...) spreken, terwijl de Franse en de Nederlandse versie de bewoordingen *communique* respectievelijk *deelt (...) mede* gebruiken.

5. Het in artikel 4, lid 1, sub a, genoemde geval — de vermoedelijke vrijstelling of vermindering van belasting — wordt in de

Nederlandse, de Duitse, de Franse en de Engelse versie anders geformuleerd, en wel als volgt:

(De bevoegde autoriteit van een lidstaat heeft)

„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. Aangezien de betrokkenen in hun (hieronder volgende) argumenten meer dan eens op het, bij de juridische beoordeling eveneens te onderzoeken doel van de richtlijn ingaan, worden hier reeds de belangrijkste overwegingen genoemd die tot de vaststelling van de richtlijn hebben geleid en waarnaar de betrokkenen verwijzen.

7. De richtlijn betreffende de wederzijdse bijstand op het gebied van de directe belastingen is vastgesteld ter bestrijding van belastingfraude en belastingvlucht. Volgens de eerste overweging van de considerans van de richtlijn leiden belastingfraude en belastingvlucht over de grenzen der lidstaten tot verlies van overheidsinkomsten, maken zij inbreuk op het beginsel van fiscale rechtvaardigheid en kunnen zij verstoringen veroorzaken in het kapitaalverkeer en in de concurrentievoorwaarden; zij zijn dus van invloed op de werking van de gemeenschappelijke markt. De Raad heeft daarom — en hiernaar wordt in de tweede overweging van de considerans verwezen — reeds vóór de vaststelling van de richtlijn een resolutie aangenomen betreffende de door de Gemeenschap te treffen maatregelen ter bestrijding der internationale belastingfraude en belastingvlucht. [3] Blijkens de derde overweging van de considerans zijn nationale maatregelen — evenals de samenwerking tussen overheidsdiensten op basis van bilaterale overeenkomsten — ontoereikend. Daarom moet, aldus de vierde overweging van de considerans, de samenwerking tussen de belastingadministraties binnen de Gemeenschap versterkt worden overeenkomstig gemeenschappelijke beginselen en regels.

2 — Alle cursiveringen van mij.

3 — PB 1975, C 35, blz. 1.

In de vijfde overweging van de considerans wordt bepaald, dat de lidstaten elkaar op verzoek inlichtingen moeten verschaffen en dat zij — aldus de zesde overweging van de considerans — ook zonder verzoek alle inlichtingen moeten uitwisselen welke nuttig kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld, „in het bijzonder in gevallen waarin dergelijke transacties [kunstmatige verschuiving van winsten] tussen in twee lidstaten gevestigde ondernemingen worden afgewikkeld via een derde land om aldus belastingvoordelen te behalen (...)".

II — *Het nationale recht*

8. In Nederland is de richtlijn uitgevoerd bij de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (wet van 24 april 1986; hierna: „WIB").

Artikel 7 WIB regelt de spontane verstrekking van inlichtingen en bepaalt in lid 1, eerste volzin:

„Onze Minister[4] kan een bevoegde autoriteit uit eigen beweging inlichtingen verstrekken die voor haar van belang kunnen zijn bij de bepaling van een belastingschuld in de gevallen waarin:

4 — Bedoeld is de minister van Financiën.

(...)

b. in Nederland een vermindering, ontheffing, teruggaaf of vrijstelling van belasting is verleend die van invloed kan zijn op de belastingheffing in de staat van die bevoegde autoriteit.

(...)"

9. Artikel 13, lid 1, sub a, WIB, betreffende begrenzing van de bijstand, luidt:

„Onze Minister verstrekt geen inlichtingen indien:

a. de verstrekking daarvan niet voortvloeit uit verplichtingen van de richtlijn

(...) 77/799/EEG (...) of uit andere verplichtingen van internationaal en interregionaal recht."

C — De feiten

10. Verzoeker, die sinds 1974 is gehuwd, leeft duurzaam gescheiden van zijn echtgenote, die Nederland in 1983 heeft verlaten en zich in Spanje heeft gevestigd, waar zij een huis heeft gekocht. Verzoeker heeft ook na die verhuizing voor haar onderhoud betaald. Naar aanleiding van onderzoek van zijn belastingaangifte voor 1988 — waarbij werd vastgesteld dat hij wegens de alimentatiebetalingen aan zijn echtgenote aanzienlijke belastingverminderingen had genoten —, besloot verweerder op 2 december 1992 uit eigen beweging de Spaanse autoriteiten op de hoogte te stellen van de alimentatiebetalingen die van 1987 tot en met 1991 via een Zwitserse bank plaatsvonden. Tegen dit besluit heeft verzoeker bezwaar gemaakt, dat op 25 mei 1993 ongegrond werd verklaard. Hierop heeft verzoeker bij schrijven van 22 juni 1993 beroep ingesteld bij de Raad van State.

11. Volgens de verwijzende rechter heerst er als gevolg van de verschillende bewoordingen van de richtlijn onduidelijkheid over zowel het begrip „abnormaal"/„anormales" als over de vraag, of die bepaling een uitdrukkelijke handeling van een autoriteit van een andere lidstaat veronderstelt. De verwijzende rechter wijst er voorts op, dat een ruime uitlegging zoals die door verzoeker wordt voorgestaan, twijfel doet rijzen over de nog resterende betekenis van de overige in artikel 4 van de richtlijn omschreven situaties. Bovendien rijst de vraag, of — indien de in artikel 4, lid 1, van de richtlijn omschreven situaties zich niet voordoen — in dit geval uit artikel 4, lid 3, van de richtlijn een verplichting tot het spontaan verstrekken van inlichtingen voortvloeit.

12. Bij uitspraak van 19 november 1998 heeft hij het Hof daarom de volgende vragen voorgelegd:

„1) Dienen de woorden ‚vrijstelling of vermindering van belasting' in artikel 4, eerste lid, sub a, van richtlijn 77/799/EEG aldus te worden uitgelegd, dat die vrijstelling of vermindering in een uitdrukkelijke handeling van de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat moet zijn vervat?

2) Hoe dient in dit verband het woord ‚abnormaal' in evengenoemd artikelonderdeel te worden uitgelegd?

3) Kan, indien evengenoemd artikelonderdeel niet van toepassing is, een ver-

plichting tot spontane uitwisseling voortvloeien uit artikel 4, derde lid, van voornoemde richtlijn?"

of een abnormale belastingvrijstelling of -vermindering (aldus de Nederlandse en Franse bewoordingen) overeenkomt met het begrip „Steuerverkürzung" (Duitse tekst) respectievelijk „loss of taxes" (Engelse tekst).

D — De vragen 1 en 2

13. Omdat de beide eerste vragen in feite samenhangen, dienen zij tezamen te worden onderzocht. De reden hiervoor is, dat het niet alleen om de uitlegging van het begrip belastingvrijstelling of -vermindering als zodanig gaat, maar ook om de gelijkstelling van de uitdrukking „abnormale vrijstelling of vermindering" in een aantal talen met „Steuerverkürzung" respectievelijk „loss of taxes" in andere taalversies.

Argumenten van partijen

15. Alle betrokkenen — niet alleen de Nederlandse regering en de Commissie, maar ook de Franse regering — komen in feite tot dezelfde conclusie, namelijk dat een uitdrukkelijke handeling van de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat niet is vereist en dat het begrip „abnormaal" moet worden opgevat als een „Steuerverkürzung".

14. Met de beide eerste vragen wenst de verwijzende rechter te vernemen, of het voor de verplichting tot het verstrekken van informatie nodig is, dat de belastingvrijstelling of -vermindering in een uitdrukkelijke handeling van de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat is vervat — hiermee zal een formele vaststelling van de belastingschuld zijn bedoeld —, of dat het volstaat, dat een belastingvermindering ook zonder die inlichtingen mogelijk was (geweest). Voorts wenst hij te vernemen, of het begrip „abnormale" belastingvermindering de betekenis van een belastingvermindering „tegen de regels" — dat wil zeggen een ongerechtvaardigde belastingvermindering — heeft, of dat aan het woord abnormaal — overeenkomstig het spraakgebruik — de betekenis van buitengewoon of overmatig moet worden gegeven. Hierbij gaat het dus om de vraag,

16. De Nederlandse regering vergelijkt in haar schriftelijke opmerkingen eerst de Nederlandse, de Franse, de Engelse en de Duitse versie van artikel 4, lid 1, sub a, van de richtlijn. Hierbij stelt zij vast, dat de verschillende taalversies ten aanzien van het *vermoeden* van een belastingvrijstelling of -vermindering overeenstemmen. Hieruit blijkt, dat niet noodzakelijkerwijs behoeft te worden vastgesteld, of de belastingvrijstelling of -vermindering daadwerkelijk is verleend.

17. Met betrekking tot het feit, dat de verschillende taalversies van de richtlijn,

wat het begrip „abnormale belastingvrijstelling of -vermindering" betreft, van elkaar afwijken, verwijst de Nederlandse regering, evenals de andere betrokkenen, naar de vaste rechtspraak van het Hof, dat de verschillende taalversies van een gemeenschapsbepaling op eenvormige wijze en, ingeval deze versies uiteenlopen, met inachtneming van de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waartoe de bepaling behoort, moeten worden uitgelegd. [5]

18. Onder verwijzing naar artikel 1, lid 1, van de richtlijn en de zesde overweging van haar considerans stelt de Nederlandse regering, dat de betrokken regeling ruim moet worden uitgelegd en dat niet behoeft te worden aangetoond, dat de verstrekte inlichtingen van nut kunnen zijn voor de vaststelling van de belasting. Hetzelfde volgt uit het doel van de richtlijn zoals dat uit de eerste, de derde en de vierde overweging van de considerans valt af te lezen. Een beperktere uitlegging van de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen zou de wederzijdse bijstand tussen de autoriteiten van de lidstaten, die in de strijd tegen de belastingfraude en belastingvlucht noodzakelijk is, praktisch onmogelijk maken. In dat geval zou van de autoriteiten van de lidstaat die de inlichtingen verstrekt niet alleen vergaande kennis van de belastingstelsels van alle andere lidstaten worden vereist, maar eveneens „inzicht in de specifieke omstandigheden van degene" op wie de inlichtingen betrekking hebben.

19. De Nederlandse regering komt daarom tot de conclusie, dat artikel 4, lid 1, sub a, van de richtlijn niet verlangt, dat de autoriteiten van de lidstaat die de inlichtingen verstrekt vooraf vaststellen, dat de belastingvrijstelling of -vermindering voortvloeit uit een uitdrukkelijke handeling van de bevoegde autoriteiten. De autoriteiten die de inlichtingen verstrekken behoeven slechts „marginaal te toetsen", of in de andere lidstaat een belastingvrijstelling of -vermindering „bestaat".

20. Volgens de Franse regering volgt uit de algemene systematiek van de richtlijn, dat zij voor de uitwisseling van informatie alleen een vermoeden van belastingvermindering of -vrijstelling verlangt, maar geen uitdrukkelijke handeling van de bevoegde autoriteiten. De bewoordingen van artikel 4, lid 1, sub a, zijn in zoverre ondubbelzinnig. Daarom is het voldoende, dat de bevoegde autoriteiten redenen hebben om te vermoeden dat er sprake is van een belastingvrijstelling of -vermindering. Dit blijkt tevens uit de zesde overweging van de considerans.

21. Een informatie-uitwisseling zou — aldus de Franse regering — haar zin verliezen, indien de andere lidstaat een belastingvrijstelling of -vermindering rechtens uitdrukkelijk heeft toegestaan. Het zou dus in strijd zijn met de nuttige werking van artikel 4, lid 1, sub a, om een uitdrukkelijke handeling te verlangen. Op zijn minst zou hierdoor de beoordelingsmarge van de bevoegde autoriteiten aanzienlijk worden beperkt.

5 — Arrest van 7 december 1995, Rockfon (C-449/93, Jurispr. blz. I-4291, punt 28), met verwijzing naar het arrest van 27 oktober 1977, Bouchereau (30/77, Jurispr. blz. 1999, punt 14).

22. Voor de uitlegging van het begrip „abnormaal" wijst de Franse regering er nog op, dat uit de algemene systematiek van de richtlijn blijkt, dat nergens de gedachte opduikt dat het vermoeden van belastingfraude of belastingvlucht gekwantificeerd moet worden. Maar zelfs indien de gedachte van belastingverhoging respectievelijk -besparing in verband wordt gebracht met situaties van belastingvrijstelling of -vermindering — zoals in artikel 4, lid 1, sub b tot en met sub d — wordt geen bepaald bedrag genoemd.

23. Dit betekent echter niet, dat artikel 4, lid 1, sub a, geen enkele verplichting voor de bevoegde autoriteiten meebrengt. Zij dienen „gegevens aan te voeren" op grond waarvan kan worden aangenomen, dat in een andere lidstaat een situatie van belastingfraude of belastingvlucht bestaat. De informatie-uitwisseling is derhalve gebonden aan een feitelijke situatie, waarin die gegevens voorhanden zijn.

24. De Commissie onderzoekt eerst de betekenis van het woord „abnormaal". Dit verwijst naar situaties die van een bepaalde norm afwijken of — in juridische zin — van toepasselijke regels, en dus ongerechtvaardigd zijn. Omdat de verschillende taalversies uiteenlopen, verwijst de Commissie vervolgens, evenals de andere partijen, naar de rechtspraak van het Hof. [6] Voor de in dit verband noodzakelijke bepaling van het doel van de richtlijn verwijst zij naar de eerste en de vijfde overweging van de considerans, waaruit blijkt, dat de richtlijn belastingfraude en belastingvlucht wil bestrijden en — indirect — het beginsel van fiscale rechtvaardigheid wil bevorderen. Dit beginsel houdt in, dat eenieder de belasting dient te betalen, die gezien zijn situatie correct is. Een en ander leidt in artikel 1, lid 1, van de richtlijn tot de hoofdregel, dat de lidstaten alle inlichtingen verschaffen die van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld.

25. De Commissie wijst in dit verband ook op het belang van het stelsel van wederzijdse bijstand krachtens de richtlijn, zoals dat uit de rechtspraak van het Hof volgt. Zo heeft het Hof nationale fiscale maatregelen die discriminerend waren, doch noodzakelijk werden geacht om informatie te verkrijgen, onder verwijzing naar de mogelijkheden van bijstand krachtens deze richtlijn, verworpen. [7]

26. Artikel 4, lid 1, sub a, moet volgens de Commissie daarom aldus worden uitgelegd, dat de belastingautoriteiten van de verstrekkende lidstaat het vermoeden moeten hebben, dat het feit, dat bij de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat bepaalde inlichtingen ontbreken, ertoe kan leiden, dat een belastingplichtige een belastingvoordeel kan genieten, dat tegen de daarvoor geldende regels zou indruisen en dus ongerechtvaardigd zou zijn. Blijkens de

6 — Zie voetnoot 5.

7 — Arresten van 12 april 1994, Halliburton Services (C-1/93, Jurispr. blz. I-1137), en 15 mei 1997, Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punten 41 en 43).

zevende overweging van de considerans[8] moet dit vermoeden met name als gegrond worden aangemerkt, indien bepaalde financiële transacties tussen twee lidstaten — zoals in casu — langs een derde land worden geleid, dat zich ook nog door een streng bankgeheim onderscheidt.

27. De Commissie gaat ten slotte in op het in de verwijzingsuitspraak genoemde argument, dat een ruime uitlegging van artikel 4, lid 1, sub a, twijfel doet rijzen over de betekenis van de overige in artikel 4, lid 1, genoemde gevallen. Haars inziens zijn de bepalingen van artikel 4, lid 1, sub b tot en met d, dermate specifiek, dat zij altijd hun relevantie behouden.

28. In antwoord op de vraag, of de vrijstelling of vermindering uit een uitdrukkelijke handeling van de bevoegde autoriteiten moet voortvloeien, stelt de Commissie, dat voor de gegrondheid van het vermoeden niet relevant is, hoe de vrijstelling of vermindering tot stand komt. Het zou in strijd zijn met de wijze van functioneren van het stelsel van wederzijdse bijstand om een uitdrukkelijke handeling te verlangen. In de praktijk kunnen belastingvoordelen juist ontstaan, doordat de belastingdienst door het ontbreken van de nodige gegevens niet in staat is de juiste aanslag op te stellen. In die gevallen kan die autoriteit slechts beoordelen of zij belasting kan heffen, indien zij op grond van het stelsel van wederzijdse bijstand de benodigde informatie ontvangt.

29. Bovendien zou een dergelijk vereiste voor de bevoegde autoriteiten een onevenredige last vormen, aangezien zij voor elke verstrekking van inlichtingen een uitvoerig onderzoek zouden moeten verrichten naar de situatie in de ontvangende lidstaat. Een spontane uitwisseling van informatie zou dan niet meer mogelijk zijn.

30. Concluderend stelt de Commissie, dat het in artikel 4, lid 1, sub a, genoemde vermoeden geacht kan worden aanwezig te zijn, indien het ontbreken van bepaalde gegevens bij de lidstaat ertoe kan leiden, dat een belastingplichtige een ongerechtvaardigd belastingvoordeel kan genieten. Dit is met name het geval, indien de belasting kan worden ontdoken. Daarbij is niet vereist, dat de belastingvrijstelling of -vermindering in een uitdrukkelijke handeling van de bevoegde autoriteiten is vervat.

Onderzoek

31. Vooraf moet worden opgemerkt, dat indien aan de in artikel 4, lid 1, van de richtlijn genoemde voorwaarden wordt voldaan, een verplichting tot het verstrekken van inlichtingen bestaat, hetgeen uit lid 1 en uit de zin en het doel van de richtlijn volgt. Uit het Duitse woord „soll" kan geen beoordelingsmogelijkheid worden afgeleid.

8 — Hier moet de zesde overweging zijn bedoeld.

De bepaling van het begrip „abnormaal"

32. Aangezien de verschillende taalversies van elkaar verschillen, rijst de vraag, hoe artikel 4, lid 1, sub a, moet worden uitgelegd. Het is vaste rechtspraak van het Hof, dat de verschillende taalversies van een gemeenschapstekst op eenvormige wijze moeten worden uitgelegd en dat de betrokken bepaling derhalve, „ingeval deze versies uiteenlopen, [moet] worden uitgelegd met inachtneming van de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt". [9]

33. Volgens artikel 1, lid 1, heeft de richtlijn tot doel, de juiste vaststelling van de belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en het vermogen mogelijk te maken, aangezien zij de verstrekking van alle inlichtingen regelt, die voor die vaststelling van nut kunnen zijn. Ook de overwegingen van de considerans van de richtlijn geven aanwijzingen over haar doel. Hierbij moeten in het bijzonder de eerste, de tweede en de derde overweging worden genoemd. Volgens die overwegingen dient de richtlijn ter bestrijding van internationale belastingfraude en belastingvlucht, die inbreuk maken op het beginsel van fiscale rechtvaardigheid.

34. Wanneer nu in een aantal taalversies van artikel 4, lid 1, van een spontane uitwisseling van inlichtingen wordt gesproken, indien de bevoegde autoriteiten redenen hebben om te vermoeden, dat er een abnormale belastingvrijstelling of -vermindering bestaat, dan kan het in het kader van een richtlijn, die werd vastgesteld om belastingontduiking te voorkomen en de juiste vaststelling van de belastingschuld mogelijk te maken, bij dit begrip enkel om een belastingvrijstelling of -vermindering in het normale spraakgebruik van de andere versies gaan.

35. Gelijk de Commissie terecht aanvoert, volgt dit eveneens uit de uitlegging van het begrip „abnormaal". Abnormale dingen zijn dingen die niet aan een norm — ook geen juridische norm — voldoen. Een abnormale belastingvrijstelling of -vermindering, waarvan in verschillende taalversies van de richtlijn sprake is, is dus niet — gelijk men in eerste instantie zou kunnen aannemen — een overmatige belastingvrijstelling of -vermindering, maar een die niet in overeenstemming is met de belastingwetgeving respectievelijk in die wetgeving niet is voorzien. Dit komt volledig overeen met het begrip „Steuerverkürzung" in de Duitse versie van de richtlijn.

36. In zoverre is ook het standpunt van de Franse regering juist, dat in het kader van de begrippen belastingvrijstelling en -vermindering respectievelijk belastingbesparing in de andere in artikel 4, lid 1, genoemde gevallen evenmin bedragen worden genoemd.

37. Het begrip „abnormaal" moet dus in de zin van een „Steuerverkürzung" worden opgevat.

9 — Arresten Rockfon en Bouchereau (beide aangehaald in voetnoot 5).

Het vereiste van een uitdrukkelijke handeling van de bevoegde autoriteit

38. Een uitdrukkelijke handeling van de bevoegde autoriteit zou kunnen inhouden, dat een bepaalde belastingheffing wordt vastgesteld respectievelijk een belastingvermindering wordt toegestaan. Uit de bewoordingen van de betrokken regeling blijkt reeds, dat dit niet is vereist. Volgens de richtlijn moet informatie worden verstrekt, indien de bevoegde autoriteiten „redenen [hebben] om te vermoeden dat (...) een abnormale vrijstelling of vermindering van belasting bestaat". Het vermoeden alleen, dat in een andere lidstaat de belasting niet op de juiste wijze werd (of kon worden) vastgesteld, volstaat dus. Het is niet nodig de feitelijke situatie in de andere lidstaat te onderzoeken. Dit betekent, dat de autoriteit evenmin verplicht is te onderzoeken, of de belastingvermindering of de kwijtschelding van belasting plaatsvindt op grond van een uitdrukkelijke handeling van de autoriteiten van de andere lidstaat. Was dit wel het geval, dan zou er ook geen sprake meer zijn van een vermoede belastingvermindering of -vrijstelling, aangezien de autoriteiten dan niet alleen zouden weten, dat deze bestaat, maar ook op grond waarvan.

39. Daarom moet worden vastgesteld, dat artikel 4, lid 1, sub a, aldus moet worden uitgelegd, dat er redenen moeten zijn voor het vermoeden van een belastingvermindering of -vrijstelling, doch dat er geen sprake behoeft te zijn van een uitdrukkelijk handeling van de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaat.

40. Wat de overige in artikel 4, lid 1, genoemde situaties betreft, moet, gelijk door de Commissie betoogd, worden vastgesteld, dat deze zó specifiek zijn, dat zij ook bij de hierboven genoemde relatief ruime uitlegging van sub a, niet hun eigen betekenis verliezen. Zij verduidelijken bovendien „verdachte" feitelijke situaties.

E — Vraag 3

Argumenten van partijen

41. De Nederlandse regering is vooral tijdens de mondelinge behandeling op deze vraag ingegaan, teneinde de schriftelijke opmerkingen van de Commissie te beantwoorden. Zij heeft enerzijds betoogd, dat de derde vraag, gelet op de voorgestelde beantwoording van de eerste en de tweede vraag, eigenlijk niet meer behoeft te worden beantwoord.

42. Anderzijds volgt het antwoord op de derde vraag haars inziens uit de bewoordingen en de systematiek van artikel 4 van de richtlijn. Daarbij worden in lid 1 de gevallen genoemd, waarin een verplichting tot informatieverstrekking bestaat. Hierbij moet echter steeds het doel van de richtlijn voor ogen worden gehouden, namelijk de bestrijding van belastingfraude en belastingvlucht. Gelet op dit doel kan het nodig zijn, ook in andere gevallen informatie te

verstrekken. In haar schriftelijke opmerkingen is de Nederlandse regering ervan uitgegaan, dat er een mogelijkheid, en niet een verplichting tot het verstrekken van informatie bestaat.

43. Tijdens de mondelinge behandeling heeft zij in dit verband verder betoogd, dat artikel 4, lid 3, bepaalt, dat de wetgevers van de lidstaten de bevoegde autoriteiten de bevoegdheid verlenen, ook in de zojuist genoemde gevallen informatie te verstrekken. Artikel 4, lid 3, voorziet in een verplichting, doch het hangt van het oordeel van de bevoegde autoriteiten af, of het in het concrete geval om een verplichting gaat of niet.

44. Anders dan de Commissie is de Nederlandse regering van mening, dat deze verplichting in Nederlands recht is omgezet. Zij noemt in dit verband artikel 7, lid 1, sub d, WIB, op grond waarvan de minister (van Financiën) — naast de in de richtlijn genoemde verplichte gevallen — telkens wanneer hij het voor de bepaling van de belastingschuld nodig acht, inlichtingen kan verstrekken.

45. De verplichting van de richtlijn zou dus in Nederlands recht zijn omgezet. Aangezien het hier om een verplichting krachtens de richtlijn gaat, verzet artikel 13, lid 1, sub a, zich niet tegen de daadwerkelijke uitoefening van die bevoegdheid door de autoriteiten.

46. Ten slotte wijst de Nederlandse regering er nog op, dat de door de Commissie opgeworpen vragen de uitlegging van het nationale Nederlandse recht betreffen, waarvoor alleen de nationale rechter bevoegd is en die niet in het kader van een prejudiciële procedure door het Hof moeten worden beantwoord.

47. De autoriteiten hebben de overeenkomstige bevoegdheden gekregen, zodat aan de uit de richtlijn voortvloeiende verplichting is voldaan en artikel 13, lid 1, sub a, hier dus niet van toepassing is. Concluderend stelt de Nederlandse regering, dat artikel 4, lid 3, voor de lidstaten de verplichting bevat, bij de uitvoering van de richtlijn in de bevoegdheid te voorzien, ook dan inlichtingen te verstrekken, indien dit in andere dan de in artikel 4, lid 1, genoemde gevallen ter verwezenlijking van de doelstellingen van de richtlijn nodig is.

48. Naar aanleiding van de opmerking van de Commissie, dat bij een dergelijke uitlegging niet valt in te zien waarom de verwijzende rechter de derde vraag überhaupt heeft gesteld, wijst de Nederlandse regering erop, dat het aan de nationale rechter staat om te beslissen, welke vragen hij voor de beslechting van het geding relevant acht en derhalve aan het Hof wil voorleggen.

49. Volgens de Franse regering bevat artikel 4, lid 3, geen verplichting tot het spon-

taan uitwisselen van informatie. Dit blijkt uit de algemene systematiek van artikel 4, dat op een duidelijke tweedeling tussen lid 1 en lid 3 berust. In lid 1 worden de gevallen genoemd, waarin een verplichting tot informatieverstrekking bestaat, terwijl lid 3 voor alle andere gevallen enkel in de mogelijkheid daartoe voorziet.

50. De Commissie wijst er in navolging van de Nederlandse regering op, dat bij de door haar voorgestelde beantwoording van de twee eerste vragen de derde vraag irrelevant wordt. Volledigheidshalve maakt zij echter toch de volgende opmerkingen over de derde vraag. Om te beginnen wijst zij erop, dat deze vraag, evenals de beide eerste, in samenhang met artikel 13, lid 1, sub a, WIB moet worden bezien. Deze bepaling lijkt de verstrekking van inlichtingen te verbieden, wanneer daartoe geen uit de richtlijn voortvloeiende verplichting bestaat. De vraag rijst dus, of artikel 13 zich niet verzet tegen de juiste uitvoering van artikel 4, lid 3, van de richtlijn in artikel 7 WIB. Hier, dat wil zeggen op het gebied van het nationale recht en niet op dat van de richtlijn, ligt ook het eigenlijke probleem, dat voor de nationale rechter aanleiding is geweest de vraag te stellen.

51. Volgens de Commissie moet artikel 4, lid 3, aldus worden uitgelegd, dat het een verplichting voor de lidstaten inhoudt, de autoriteiten met betrekking tot de vraag van het verstrekken van informatie een beoordelingsmarge te geven. Wordt de mogelijkheid tot het spontaan verstrekken van inlichtingen van meet af aan uitgesloten, dan verliest de richtlijn, met name gelet op haar doel, haar betekenis.

52. Artikel 13, lid 1, sub a, WIB lijkt deze in de richtlijn voorziene beoordelingsmarge echter niet te waarborgen. Daarbij rijst echter de vraag, hoe de bewoordingen „verplichtingen van de richtlijn" in artikel 13, lid 1, sub a, moeten worden opgevat. Het kan hierbij gaan om de verplichting van de lidstaten, de richtlijn op een bepaalde aard en wijze uit te voeren of om de verplichting van de bevoegde autoriteiten, bepaalde informatie te verstrekken.

53. De Commissie herinnert er in dit verband aan, dat het nationale recht zoveel mogelijk in overeenstemming met de richtlijn moet worden uitgelegd.[10] Die uitlegging zou kunnen inhouden, dat artikel 13, lid 1, sub a, WIB aldus wordt opgevat, dat de minister geen informatie verstrekt, indien dit niet voortvloeit uit de verplichtingen of de bevoegdheden van de autoriteiten, die de nationale wetgever heeft belast met de verplichtingen tot omzetting zoals die uit de richtlijn volgen.

10 — Arresten van 10 april 1984, Von Colson en Kamann (14/83, Jurispr. blz. 1891, punt 26), en 13 november 1990, Marleasing (C-106/89, Jurispr. blz. I-4135, punt 8).

54. In dit geval zou de nationale rechter echter geen reden hebben gehad om zijn vraag aan het Hof voor te leggen. Hieruit zou men kunnen opmaken, dat de nationale rechter de verplichting van artikel 13 als verplichting tot het verstrekken van inlichtingen heeft uitgelegd.

55. De Commissie wijst er ten slotte op, dat indien de bevoegde autoriteit een beoordelingsbevoegdheid is toegekend, deze ook moet worden uitgeoefend [11] en de autoriteit zich volgens de rechtspraak van het Hof niet ertoe kan beperken, vooraf vastgestelde algemene criteria toe te passen, maar elk concreet geval in zijn geheel dient te onderzoeken. [12] De autoriteit dient dan ook de uit deze beoordeling voortvloeiende consequenties te trekken, zodat ook in dit geval onder bepaalde omstandigheden een verplichting tot het verstrekken van inlichtingen zou kunnen bestaan.

56. Concluderend stelt de Commissie vast, dat zij zich inhoudelijk kan aansluiten bij de door de Nederlandse regering voorgestelde uitlegging. Niettemin bestaat er enige onduidelijkheid, zodat het Hof de verwijzende rechter aanwijzingen dient te geven over de werkingssfeer van artikel 4, lid 3, van de richtlijn. Niet het Hof, maar de nationale rechter, moet het nationale recht conform de richtlijn uitleggen. Het Hof zou er echter op kunnen wijzen, dat artikel 4, lid 3, voor de lidstaten de verplichting inhoudt, de autoriteiten een beoordelingsbevoegdheid toe te kennen, zodat zij zelf kunnen beslissen, of zij informatie verstrekken of niet.

Onderzoek

57. De Nederlandse regering en de Commissie hebben in zoverre gelijk, dat de derde vraag eigenlijk niet meer behoeft te worden beantwoord. De in het kader van de eerste en de tweede vraag voorgestelde uitlegging van artikel 4, lid 1, van de richtlijn brengt op grond van de door de verwijzende rechter gegeven aanwijzingen mee, dat in casu reeds uit artikel 4, lid 1, een verplichting tot het verstrekken van informatie volgt. Volledigheidshalve moet echter op de derde vraag worden ingegaan. Daarbij dient men echter voor ogen te houden, dat het Hof enkel bevoegd is het gemeenschapsrecht uit te leggen, terwijl de uitlegging van het nationale — in casu Nederlandse — recht aan de verwijzende rechter toekomt.

58. Indien men de bewoordingen en de opbouw van artikel 4 als geheel beziet, moet men wel tot de conclusie komen, dat artikel 4, lid 3, in beginsel geen verplich-

11 — Naar analogie van het arrest van 5 oktober 1995, Alexopoulou/Commissie, (T-17/95, JurAmbt blz. I-A-227 en II-683, punten 22 e.v.).

12 — Arrest van 17 juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Jurispr. blz. I-4161, punt 41).

ting tot het verstrekken van informatie bevat. Deze conclusie lijkt ook op grond van de systematiek van artikel 4 gerechtvaardigd, dat in lid 1 eerst bepaalde gevallen noemt, waarin een verplichting tot het verstrekken van informatie bestaat, en vervolgens, in lid 3, de bevoegde autoriteit voor alle andere gevallen een beoordelingsbevoegdheid toekent, zodat deze zelf beslist, of zij in het concrete geval bepaalde informatie verstrekt of niet.

59. Gelijk de Commissie en de Nederlandse regering terecht hebben betoogd, moet de nationale wetgever bij de uitvoering van de richtlijn deze beoordelingsbevoegdheid ook daadwerkelijk aan de bevoegde autoriteiten toekennen. Een regeling, die een informatie-uitwisseling alleen in de verplichte gevallen van artikel 4, leden 1 en 2, toestaat, is dus niet in overeenstemming met de richtlijn, aangezien zij de mogelijkheid van het verstrekken van inlichtingen en dus de mogelijkheid van de autoriteiten om zelf te bepalen, of zij inlichtingen verstrekken, zou uitsluiten. Deze beoordelingsbevoegdheid dienen de autoriteiten ook uit te oefenen, dat wil zeggen zij dienen in elk concreet geval — uitgaande van de zin en het doel van de richtlijn en van de algemene verplichting krachtens artikel 1 — te onderzoeken, of zij informatie zullen verstrekken of niet.

F — Conclusie

60. Gelet op een en ander geef ik in overweging, de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) De woorden ‚vrijstelling of vermindering van belasting' in artikel 4, lid 1, sub a, van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, moeten aldus worden uitgelegd, dat deze vrijstelling of vermindering niet in een uitdrukkelijke handeling van de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat moet zijn vervat, doch dat het vermoeden volstaat, dat de vrijstelling of vermindering mogelijkerwijs zal worden verleend.

2) Het woord ‚abnormaal' in enkele taalversies van artikel 4, lid 1, sub a, van richtlijn 77/799 moet in de zin van een ongerechtvaardigde belastingvermindering of -vrijstelling worden opgevat.

3) Artikel 4, lid 3, van richtlijn 77/799 houdt in, dat de betrokken autoriteiten met betrekking tot de vraag, of in alle andere dan de in artikel 4, leden 1 en 2, genoemde gevallen informatie aan andere autoriteiten wordt verstrekt, een beoordelingsbevoegdheid wordt toegekend. De nationale wetgever is bij de uitvoering van de richtlijn verplicht, de autoriteiten de in artikel 4, lid 3, voorziene beoordelingsbevoegdheid te verlenen. Bij de uitoefening van die bevoegdheid kan in bepaalde gevallen een verplichting tot het verstrekken van informatie bestaan."