FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

föredraget den 13 januari 2000 *

A — Inledning

1. I förevarande begäran om förhandsavgörande underställer Nederlandse Raad van State (Nederländerna) domstolen frågor om tolkningen av direktivet om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område. Det rör sig härvid framför allt om frågan när en medlemsstats myndigheter måste eller kan överlämna uppgifter på eget initiativ, det vill säga utan att det föregås av en anmodan.

2. Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan klaganden W. N., som av sekretessskäl endast betecknas med initialer av den nationella domstolen, och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren vid det nederländska finansministeriet, nedan kallad motparten). Klaganden är gift, men lever åtskild från sin maka. Hon lämnade Nederländerna och bosatte sig i Spanien. Motparten beslutade att informera den behöriga myndigheten i Spanien om de underhållsbidrag som klaganden utbetalat till sin maka via en schweizisk bank.

B — Tillämpliga bestämmelser

I — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område [1] (nedan kallat direktivet)

3. Inledningsvis skall nämnas att direktivets ordalydelse varierar något i de olika

* Originalspråk: tyska.

1 — EGT L 366, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64.

språkversionerna, vilket leder till tolkningssvårigheter. Därför citeras nedan de berörda avsnitten delvis på flera språk.

"*Artikel 1*

Allmänna bestämmelser

1. I enlighet med bestämmelserna i detta direktiv skall medlemsstaternas behöriga myndigheter utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital.

2. ...

3. ...

4. ...

5. ...

Artikel 2

Utbyte på begäran

...

Artikel 3

Automatiskt informationsutbyte

...

Artikel 4

Informationsutbyte utan anmodan

1. Utan anmodan skall den behöriga myndigheten i en medlemsstat under följande

omständigheter till den behöriga myndigheten i någon annan berörd medlemsstat överlämna sådan information som avses i artikel 1.1 och om vilken den har kännedom:

a) Den har skäl att anta att det kan ske en förlust av skatt i den andra medlemsstaten.

b) En skattskyldig erhåller i en medlemsstat en skattenedsättning eller skattebefrielse som skulle föranleda en ökning av skatten eller... skattskyldighet i den andra medlemsstaten.

c) Affärstransaktioner mellan en skattskyldig i en medlemsstat och en skattskyldig i en annan medlemsstat genomförs genom ett eller flera länder på ett sådant sätt att det kan leda till skatteminskning i den ena eller andra medlemsstaten eller i båda.

d) Myndigheten har skäl att anta att en skatteminskning kan bli följden av artificiella överföringar av vinster inom koncerner.

e) Information som har lämnats av den andra medlemsstatens behöriga myndighet har gjort det möjligt att erhålla uppgifter som kan vara relevanta för fastställande av skatt i den senare medlemsstaten.

2. ...

3. Medlemsstaternas behöriga myndigheter får i alla övriga fall utan föregående anmodan lämna varandra sådana uppgifter som avses i artikel 1.1 och som de har kännedom om."

4. Inledningsvis skall nämnas att det i den tyska och engelska texten i artikel 4.1 avseende överlämnande av information talas om *soll... Auskünfte... erteilen* respektive *shall... forward the information,* medan det i den franska och nederländska språkversionen talas om att meddela sig (*communique* respektive *deelt... mede*).

5. Det fall som nämns i artikel 4.1 a — antagen förlust av skatt (med hänsyn till den nederländska språkversionen används

nedan följande översättning: "onormal skattenedsättning eller skattebefrielse", övers. anm.) — formuleras olika i den nederländska, den tyska, den franska och den engelska språkversionen, enligt följande:

(Den [behöriga myndigheten i en medlemsstat] har skäl att anta att...)

"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. Eftersom de berörda parterna i sina anföranden (nedan) ett flertal gånger har hänvisat till direktivets syfte och detta också kommer att analyseras i bedömningen, skall redan här nämnas de huvudsakliga överväganden som har lett till att direktivet har antagits och till vilka de berörda parterna har hänvisat.

7. Direktivet om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område har antagits för att bekämpa undandragande av skatt och skatteflykt. Enligt första övervägandet i direktivets ingress leder skatteflykt och undandragande av skatt som sträcker sig över medlemsstaternas gränser till budgetförluster, kränker principen om rättvis beskattning och är ägnat att åstadkomma snedvridning av kapitalrörelser och konkurrensbetingelser. Det påverkar alltså den gemensamma marknadens funktion. Rådet har därför — vilket erinras om i andra övervägandet — redan före beslutet att anta direktivet antagit en resolution om de åtgärder som gemenskapen skall vidta för att bekämpa internationell skatteflykt och skatteundandragande. [3] Som framgår av tredje övervägandet är det otillräckligt med nationella åtgärder och samarbete mellan myndigheterna på grundval av bilaterala överenskommelser. Därför bör — enligt fjärde övervägandet — samarbetet mellan skatteförvaltningar inom gemenskapen stärkas i enlighet med gemensamma principer och regler. I enlighet med femte övervägandet bör medlemsstaterna på begäran utbyta information om enskilda

2 — Samtliga kursiveringar är mina.

3 — EGT C 35, 1975, s. 1.

fall och — enligt sjätte övervägandet — även utan anmodan utbyta alla uppgifter som verkar relevanta för en riktig beräkning av skatt, "i synnerhet... då sådana transaktioner [konstlad överföring av vinster] genomförs mellan företag i två medlemsstater genom ett tredje land för att uppnå skattemässiga fördelar...".

...

b) en nedsättning, en befrielse, en återbäring eller ett undantag från skatt har beviljats i Nederländerna vilka kan inverka på skatteuttaget i den stat där den behöriga myndigheten är belägen,

II — *Den nationella lagstiftningen*

8. Nederländerna har införlivat direktivet genom Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (lag om internationellt bistånd vid uppbörd av skatter och avgifter av den 24 april 1986, nedan kallad WIB).

..."

9. I artikel 13.1 a WIB, som föreskriver begränsningar i utbytet av information, bestäms följande:

I artikel 7 WIB regleras överlämnande av information utan föregående anmodan. Följande föreskrivs i artikel 7.1 första meningen:

"Ministern får inte lämna information, om

"Ministern[4] kan på eget initiativ ge en behörig myndighet information, som för den myndigheten kan vara av betydelse för att fastställa en skatt i de fall när

a) det inte krävs enligt direktiv... 77/799/EEG... eller följer av andra

4 — Härmed avses finansministern.

skyldigheter i internationell eller interregional rätt."

C — Bakgrund

10. Klaganden är gift sedan 1974 och lever åtskild från sin maka, som lämnade Nederländerna år 1983 för att bosätta sig i Spanien där hon köpte ett hus. Klaganden har även efter det att hon flyttade betalat underhåll till henne. Med anledning av granskningen av hans deklaration från år 1988 — vid vilken fastställdes att han på grund av betalningen av underhåll hade erhållit en betydande skattenedsättning — beslutade motparten den 2 december 1992 att på eget initiativ underrätta de spanska behöriga myndigheterna om de underhållsbidrag som klaganden utbetalat under åren 1987—1991, via ABN-banken i Genève (Schweiz). Klaganden framställde klagomål mot nämnda beslut, vilket avslogs den 25 maj 1993. Klaganden överklagade detta avslagsbeslut till den hänskjutande domstolen genom en skrivelse av den 22 juni 1993.

11. Den nationella domstolen anser att oklarhet råder på grund av skillnaderna i direktivets ordalydelse såväl vad gäller begreppet "abnormaal"/"anormales" som avseende frågan huruvida denna bestämmelse förutsätter att det föreligger en uttrycklig handling från en myndighet i en annan medlemsstat. Den nationella domstolen påpekar också att en extensiv tolkning, som motparten förespråkar, väcker tvivel om vilken betydelse som tillkommer de övriga fall som anges i artikel 4.1 i direktivet. Dessutom väcks frågan huruvida artikel 4.3 i direktivet innebär en skyldighet att överlämna information på eget initiativ, när inget av de fall som anges i artikel 4.1 i direktivet föreligger.

12. Genom beslut av den 19 november 1998 har den nationella domstolen därför ställt följande frågor till domstolen:

"1) Skall uttrycket 'förlust av skatt' [skattenedsättning eller skattebefrielse] i artikel 4.1 a i direktiv 77/799/EEG tolkas på så sätt att den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat måste ha angivit skattebefrielsen eller skattenedsättningen i en uttrycklig handling?

2) Hur skall i detta sammanhang begreppet 'onormal' tolkas?

3) Om nämnda bestämmelse inte skulle vara tillämplig, kan det då finnas en

skyldighet att utan anmodan överlämna information enligt artikel 4.3 i direktivet?"

D — Den första och den andra frågan

13. På grund av det sakliga sambandet är det lämpligt att behandla de båda första frågorna tillsammans. Anledningen till detta är att det inte endast rör sig om tolkningen av begreppen "skattenedsättning eller skattebefrielse" respektive "förlust av skatt" som sådana utan även om att likställa begreppen "onormal skattenedsättning eller skattebefrielse... " i vissa språk med orden "förlust av skatt", "Steuerverkürzung" eller "loss of taxes" i andra språkversioner.

14. Genom de första båda frågorna vill den nationella domstolen veta för det första om det är nödvändigt, för att iaktta skyldigheten att överlämna information, att den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat har angivit skatteförlusten i en uttrycklig handling — härmed torde avses ett formellt taxeringsbeslut — eller om det är tillräckligt att det — utan den överlämnade informationen — skulle kunna eller skulle ha kunnat ske en skattenedsättning eller skattebefrielse. För det andra vill den nationella domstolen veta om begreppet den "onormala" skattenedsättningen eller skattebefrielsen avser en skattenedsättning eller skattebefrielse som är "rättsstridig" — det vill säga oberättigad — eller om i enlighet med allmänt språkbruk onormal skall likställas med ovanlig eller överdriven. I detta sammanhang rör det sig alltså om frågan huruvida en onormal skattenedsättning eller skattebefrielse (i enlighet med den nederländska och den franska ordalydelsen) skall likställas med begreppen "Steuerverkürzung" (tysk ordalydelse) eller "loss of taxes" (engelsk ordalydelse).

De berörda parternas synpunkter

15. Alla som har yttrat sig i målet — det vill säga förutom den nederländska regeringen och kommissionen även den franska regeringen — kommer i stort sett till samma slutsats, nämligen att det inte är nödvändigt med en uttrycklig handling från den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat och att begreppet "abnormaal" skall förstås i betydelsen en "förlust av skatt".

16. Den nederländska regeringen har i sin inlaga inledningsvis jämfört de nederländska, franska, engelska och tyska versionerna av artikel 4.1 a i direktivet. Den har härvid konstaterat att de olika språkversionerna överensstämmer åtminstone vad gäller begreppet *antagande* av en förlust av skatt. Därav framgår att det inte är nödvändigt att konstatera att det faktiskt har uppkommit en skattenedsättning.

17. Vad gäller skillnaderna mellan de olika språkversionerna av direktivet avseende

begreppet "onormal skattenedsättning eller skattebefrielse" har den nederländska regeringen, liksom de övriga som yttrat sig i målet, hänvisat till domstolens fasta rättspraxis, enligt vilken de olika språkversionerna av en gemenskapsbestämmelse skall tolkas enhetligt, och då dessa versioner inte överensstämmer skall de tolkas mot bakgrund av den allmänna systematiken av och syftet med det regelverk i vilket bestämmelsen ingår. [5]

18. Med hänvisning till artikel 1.1 i direktivet och dess sjätte övervägande har den nederländska regeringen anfört att den här omtvistade regleringen måste tolkas extensivt och att det inte krävs något bevis för att den överlämnade informationen skall vara "till nytta" för taxeringen. Detsamma framgår av direktivets syfte, som det anges i första, tredje och fjärde övervägandena. Om skyldigheten att överlämna information skulle tolkas mer restriktivt, skulle det i praktiken omöjliggöra det ömsesidiga biståndet som är nödvändigt i kampen mot undandragande av skatt och skatteflykt. Det skulle i så fall inte bara innebära att man kräver ingående kunskaper om alla andra medlemsstaters skattesystem av myndigheterna i medlemsstaten som överlämnar informationen utan även en "prövning av den speciella situationen för den person" som informationen gäller.

5 — Dom av den 7 december 1995 i mål C-449/93, Rockfon (REG 1995, s. I-4291), punkt 28, med hänvisning till dom av den 27 oktober 1977 i mål 30/77, Bouchereau (REG 1977, s. 1999; svensk specialutgåva, volym 3, s. 459), punkt 14.

19. Den nederländska regeringen drar därför den slutsatsen att artikel 4.1 a i direktivet inte kräver att myndigheterna i den medlemsstat som överlämnar informationen i förväg konstaterar att en behörig myndighet har angivit skattenedsättningen eller skattebefrielsen i en uttrycklig handling. Den överlämnande myndigheten måste endast genomföra en "enkel kontroll" för att konstatera om det existerar en skatteförlust i en annan medlemsstat.

20. Enligt den franska regeringens uppfattning framgår av direktivets allmänna systematik att det endast krävs ett antagande om en skattenedsättning eller skattebefrielse, men inte att den behöriga myndigheten har angivit den i en uttrycklig handling före utbytet av information. Ordalydelsen av artikel 4.1 a är så till vida otvetydig. Följaktligen är det tillräckligt att den behöriga myndigheten har skäl att anta att det kan ske en skatteförlust. Detta framgår även av sjätte övervägandet.

21. Ett utbyte av information skulle — fortsätter den franska regeringen — vara utan betydelse i det fall där en skattebefrielse uttryckligen är tillåten enligt reglerna i den andra medlemsstaten. Att kräva en uttrycklig handling skulle alltså strida mot syftet med artikel 4.1 a. Åtminstone skulle det innebära en betydlig inskränkning i myndigheternas handlingsutrymme.

22. Vad gäller tolkningen av begreppet "abnormaal", har den franska regeringen dessutom påpekat att det framgår av direktivets allmänna systematik att den tanken, att det är nödvändigt att bestämma storleken på det antagna undandragandet av skatt eller den antagna skatteflykten, inte framkommer någonstans. I analogi härmed nämns inget bestämt belopp, ens när en ökning av skatt respektive skatteminskning sätts i samband med situationerna med skattenedsättning eller skattebefrielse i artikel 4.1 b—d.

23. Detta betyder dock inte, enligt den franska regeringen, att artikel 4.1 a inte innehåller någon skyldighet för de behöriga myndigheterna. Myndigheterna måste i stället "lämna de uppgifter" som motiverar antagandet att bedrägeri eller skatteflykt förekommer i en annan medlemsstat. Utbytet av information förutsätter alltså en särskild situation där sådana uppgifter föreligger.

24. Kommissionen har inledningsvis undersökt betydelsen av ordet "onormal". Detta hänför sig till en situation som avviker från en bestämd norm eller — i juridisk betydelse — från tillämpliga regler och på så sätt är oberättigad. På grund av skillnaderna i de olika språkversionerna har kommissionen därefter, liksom de övriga som har yttrat sig i målet, hänvisat till domstolens rättspraxis [6]. För att bestämma direktivets syfte, vilket är nödvändigt i detta sammanhang, har kommissionen hänvisat till de första och femte överväganden, varav framgår att syftet är kampen mot undandragande av skatt och skatteflykt och — indirekt — främjandet av principen om rättvis beskattning. Detta innebär att varje person har att betala den skatt som är rättvis mot bakgrund av hans/hennes situation. Detta leder å sin sida enligt artikel 1.1 i direktivet till den allmänna regeln att medlemsstaterna skall utbyta alla uppgifter som kan vara av betydelse för att åstadkomma en korrekt taxering.

25. Kommissionen har i detta sammanhang även erinrat om betydelsen av systemet med ömsesidigt bistånd enligt direktiv 77/799, som den framgår av domstolens rättspraxis. Domstolen har således förklarat att diskriminerande nationella åtgärder avseende skatt, vilka har ansetts vara nödvändiga för att erhålla exakt information, inte är tillåtna, med hänvisning till möjligheten till bistånd enligt detta direktiv. [7]

26. Artikel 4.1 a skall därför, enligt kommissionen, tolkas på så sätt att de myndigheter som lämnar upplysningar måste anta att det faktum att den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten inte har viss information skulle kunna leda till att en skattskyldig uppnår en skattemässig fördel som strider mot de tillämpliga reglerna och som så till vida är oberättigad.

6 — Se fotnot 5.

7 — Domar av den 12 april 1994 i mål C-1/93, Halliburton Services (REG 1994, s. I-1137) och av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura (REG 1997, s. I-2471), punkterna 41 och 43.

Enligt sjunde övervägandet[8] skall detta antagande i synnerhet anses vara välmotiverat när transaktioner mellan två medlemsstater — som i förevarande fall — genomförs via ett tredje land, som dessutom utmärker sig genom en sträng banksekretess.

27. Kommissionen har slutligen bemött det argument i begäran om förhandsavgörande enligt vilket det vid en exklusiv tolkning av artikel 4.1 a skulle kunna ifrågasättas vilken betydelse de andra fallen som är omnämnda i artikel 4.1 har. Enligt kommissionens uppfattning är punkterna b—d i artikel 4.1 så speciella att deras betydelse skulle kvarstå.

28. Avseende frågan om den behöriga myndigheten måste ha angivit skattenedsättningen eller skattebefrielsen i en uttrycklig handling, har kommissionen anfört att det antagande som måste föreligga inte är beroende av hur skatteförlusten uppkommer. Det skulle strida mot det sätt på vilket systemet för ömsesidigt bistånd fungerar, om man skulle kräva en uttrycklig handling. I praktiken kan skattemässiga fördelar uppstå just på grund av att den behöriga myndigheten inte kan bestämma skatten korrekt i brist på nödvändig information. I dessa fall kan myndigheten endast avgöra om den kan ta ut någon skatt när den erhåller den nödvändiga informationen genom systemet med bistånd mellan myndigheterna.

29. Enligt kommissionen skulle annars en överdrivet stor börda läggas på de behöriga myndigheterna, eftersom dessa innan de överlämnar någon information skulle behöva göra en ingående undersökning av situationen i mottagarstaten. Därmed vore ett utbyte av information utan anmodan inte längre möjligt.

30. Slutligen har kommissionen anfört att man kan anse att det antagande som krävs enligt artikel 4.1 a föreligger när avsaknaden av viss information i en medlemsstat kan leda till att en skattskyldig åtnjuter en oberättigad fördel. Detta är särskilt fallet när skatten kan undandras. Härvid är det inte nödvändigt att den behöriga myndigheten har angivit skatteförlusten i en uttrycklig handling.

Bedömning

31. Inledningsvis skall nämnas att, när det föreligger något av de fall som anges i artikel 4.1 i direktivet, det finns en skyldighet för myndigheten att lämna uppgifter, vilket framgår av artikel 4.1 och direktivets syfte. Ur det tyska ordet "soll" [i den svenska språkversionen "skall"] kan man inte härleda något utrymme för skönsmässig bedömning.

8 — Härmed avses troligen sjätte övervägandet.

Begreppet "abnormaal"

32. Eftersom de olika språkversionerna avviker från varandra, finns det anledning att ställa frågan hur artikel 4.1 a skall tolkas. Domstolen har i fast rättspraxis avgjort att de olika språkversionerna av en gemenskapsbestämmelse skall tolkas enhetligt; "den aktuella bestämmelsen [skall] då dessa versioner inte överensstämmer tolkas mot bakgrund av den allmänna uppbyggnaden av och syftet med den reglering i vilken bestämmelsen ingår". [9]

33. Enligt artikel 1.1 syftar direktivet till att möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital, eftersom den föreskriver att all information skall utbytas som kan göra denna beskattning möjlig. Även direktivets ingress innehåller hänvisningar till dess syfte. Här skall framför allt första, andra och tredje överväganden nämnas. Enligt dem syftar direktivet till att bekämpa internationell skatteflykt och undandragande av skatt som kränker principen om rättvis beskattning.

34. När det nu i vissa språkversioner av artikel 4.1 talas om att ett informationsutbyte utan anmodan skall genomföras när den behöriga myndigheten har skäl att anta att det föreligger en onormal skattenedsättning eller skattebefrielse, kan detta begrepp, inom ramen för ett direktiv som antogs för att förhindra undandragande av skatt och för att möjliggöra en riktig taxering, endast avse en förlust av skatt i normalt språkbruk i de andra språkversionerna.

35. Som kommissionen med rätta har anfört, framgår detta även av tolkningen av begreppet "abnormaal" ["onormal"]. Onormalt är sådant som inte motsvarar en norm — inte heller en juridisk. En onormal skattenedsättning eller skattebefrielse, som det sägs i vissa språkversioner av direktivet, skulle därmed inte — som man först skulle kunna tro — vara en överdriven skattebefrielse, utan en som inte står i överensstämmelse med skattelagarna. Denna tolkning stämmer väl med begreppet "Steuerverkürzung" som används i den tyska versionen av direktivet.

36. Så till vida finns också anledning att instämma i vad den franska regeringen har anfört, när den har erinrat om att uttrycken skattenedsättning och skatteminskning inte heller i de andra fall som nämns i artikel 4.1 innefattar några belopp.

37. Begreppet "abnormaal" skall således förstås i betydelsen av en förlust av skatt.

9 — Domarna i målen Rockfon (ovan fotnot 5) och Bouchereau (ovan fotnot 5).

Frågan om kravet på en uttrycklig handling från den behöriga myndigheten

38. Ett uttrycklig handling från den behöriga myndigheten skulle kunna bestå i ett beslut om att en viss skatt fastställs eller att en skattenedsättning faktiskt beviljas. Redan av ordalydelsen i den här omtvistade regeln framgår att det inte finns något sådant krav. Enligt direktivet skall information överlämnas när det finns "skäl [för den behöriga myndigheten] att anta att det kan ske en förlust av skatt". Redan antagandet att skatten inte fastställs på ett korrekt sätt, är alltså tillräckligt. Den faktiska situationen i den andra medlemsstaten behöver inte undersökas. Det innebär att myndigheten inte heller är skyldig att kontrollera om skatteminskningen eller skattebefrielsen har skett genom en uttrycklig handling av myndigheterna i den andra medlemsstaten. I så fall vore skatteförlusten inte längre antagen, eftersom myndigheten inte bara visste att den bestod utan till och med på vilken grundval.

39. Det kan således konstateras att artikel 4.1 a skall tolkas så, att det måste finnas skäl att anta att det kan föreligga en skatteförlust (skattenedsättning eller skattebefrielse) men att det inte behöver finnas någon uttrycklig handling av de behöriga myndigheterna i den andra medlemsstaten.

40. Vad gäller de övriga fallen i artikel 4.1, finns det anledning att instämma med kommissionen när den anser att dessa fall är så speciella att de även vid den ovan skildrade, relativt vida, tolkningen av artikel 4.1 a inte förlorar sin självständiga betydelse. De konkretiserar dessutom vissa förhållanden som ger upphov till särskilda "misstankar".

E — Den tredje frågan

Parternas argument

41. Den nederländska regeringen har besvarat denna fråga huvudsakligen i den muntliga förhandlingen för att bemöta kommissionens inlaga. Den har å ena sidan anfört att det mot bakgrund av det föreslagna svaret på den första och den andra frågan egentligen inte längre är nödvändigt att besvara den tredje frågan.

42. Å andra sidan har den nederländska regeringen anfört att svaret på den tredje frågan framgår av ordalydelsen och systematiken i artikel 4 i direktivet. Artikel 4.1 anger således de fall i vilka det finns en skyldighet att utbyta information. Därvid måste alltid direktivets ändamål, nämligen att bekämpa undandragande av skatt och skatteflykt, beaktas. Mot bakgrund av detta ändamål kan det också vara nödvän-

digt att överlämna information i andra fall. I sin inlaga utgår den nederländska regeringen ifrån att det är fråga om en möjlighet och inte en skyldighet att lämna information.

43. Vid den muntliga förhandlingen har den nederländska regeringen i detta sammanhang vidare utvecklat att artikel 4.3 föreskriver att medlemsstaternas lagstiftare skall ge de behöriga myndigheterna befogenhet att lämna information även i de nyssnämnda fallen. Artikel 4.3 innehåller en skyldighet, men det är upp till den behöriga myndigheten att avgöra om det i det enskilda fallet föreligger en skyldighet eller inte.

44. I motsats till kommissionen anser den nederländska regeringen att denna skyldighet har införlivats med nederländsk rätt. Den har i detta sammanhang citerat artikel 7.1 d WIB, enligt vilken (finans-)ministern — förutom i de fall där det föreligger en skyldighet som är nämnda i direktivet — alltid kan lämna information när han anser att det är nödvändigt för skattetaxeringen.

45. Därigenom är, enligt den nederländska regeringen, den skyldighet som direktivet föreskriver införlivad med nederländsk rätt. Eftersom det härvid rör sig om en skyldighet på grund av direktivet, hindrar artikel 13.1 a inte att myndigheterna faktiskt utövar denna befogenhet.

46. Den nederländska regeringen har slutligen påpekat att de frågor som kommissionen har tagit upp avser tolkningen av nationell nederländsk lagstiftning. För denna tolkning är endast den nationella domaren behörig, och den kan inte genomföras av domstolen inom ramen för ett förhandsavgörande.

47. Enligt den nederländska regeringen har man gett myndigheterna de nödvändiga befogenheterna och därmed uppfyllt den skyldighet som följer av direktivet, så att artikel 13.1 a inte är tillämplig här. Den nederländska regeringen drar därav slutsatsen att artikel 4.3 förpliktar medlemsstaterna att vid införlivandet av direktivet ge [myndigheter] befogenhet att överlämna uppgifter, när detta är nödvändigt för att förverkliga direktivets ändamål i andra fall än de som är omnämnda i artikel 4.1.

48. Vad gäller kommissionens anmärkning att det vid en sådan tolkning är obegripligt varför den nationella domaren över huvud taget har ställt den tredje frågan, har den nederländska regeringen påpekat att det är den nationella domarens sak att bestämma vilka frågor han anser är av betydelse för avgörandet och som därför skall underställas domstolen.

49. Enligt den franska regeringen är det entydigt att artikel 4.3 inte föreskriver

någon skyldighet att utbyta information utan anmodan. Detta framgår av den allmänna systematiken i artikel 4, som gör en klar åtskillnad mellan artikel 4.1 och artikel 4.3. Artikel 4.1 innehåller de fall i vilka det finns en skyldighet för utbyte, medan artikel 4.3 i alla andra fall endast föreskriver en möjlighet till utbyte.

50. Kommissionen har liksom den nederländska regeringen gjort gällande att den tredje frågan är utan betydelse för det förevarande fallet vid det svar på de båda första frågorna som kommissionen har föreslagit. För fullständighetens skull har kommissionen trots detta anfört följande överväganden avseende den tredje frågan. Den har — liksom avseende de båda första frågorna — påpekat att frågan måste ses mot bakgrund av artikel 13.1 a WIB. Denna artikel tycks förbjuda att information överlämnas när det inte finns någon motsvarande skyldighet i direktivet. Därför finns anledning att ställa frågan om inte artikel 13 WIB utgör hinder för ett korrekt införlivande av artikel 4.3 i direktivet genom artikel 7 WIB. Där — det vill säga inom den nationella rätten och inte avseende direktivet — ligger också det egentliga problemet, som har föranlett den nationella domaren att ställa tolkningsfrågan.

51. Enligt kommissionens uppfattning skall artikel 4.3 tolkas så, att den innebär en skyldighet för medlemsstaterna att ge myndigheterna ett utrymme för skönsmässig bedömning avseende frågan huruvida information skall överlämnas. Om möjligheten att utbyta information utan anmodan utesluts redan från början, förlorar direktivet sin betydelse — framför allt vad gäller dess syfte.

52. Artikel 13.1 a WIB tycks enligt kommissionen inte medge det utrymme för skönsmässig bedömning som föreskrivs i direktivet. Härvid kan dock ifrågasättas hur formuleringen "krävs enligt direktivet" i artikel 13.1 a WIB skall förstås. Det kan röra sig om medlemsstaternas skyldighet att införliva direktivet på ett bestämt sätt, eller om de behöriga myndigheternas skyldighet att överlämna viss information.

53. Kommissionen har i detta sammanhang erinrat om att den nationella lagstiftningen i möjligaste mån skall tolkas i överensstämmelse med direktivet. [10] En sådan tolkning kan bestå i att tolka artikel 13.1 a WIB så, att ministern inte överlämnar någon information, när detta inte framgår av myndigheternas skyldigheter och befogenheter, såsom de är bestämda i den nationella lagstiftningen, för att uppfylla skyldigheten att införliva direktivet, såsom denna framgår av direktivet.

10 — Domar av den 10 april 1984 i mål 14/83, von Colson och Kamann (REG 1984, s. 1891; svensk specialutgåva, volym 7, s. 577), punkt 26, och av den 13 november 1990 i mål C-106/89, Marleasing (REG 1990, s. I-4135; svensk specialutgåva, volym 10, s. 575), punkt 8.

54. I förevarande fall har det dock inte funnits någon anledning för den nationella domaren att ställa en sådan fråga till domstolen. Därav kan man dra den slutsatsen att den nationella domaren har tolkat skyldigheten enligt artikel 13 som en skyldighet att överlämna information.

55. Kommissionen har slutligen påpekat att i de fall då myndigheterna har fått utrymme för en skönsmässig bedömning, detta utrymme också måste användas [11], varvid myndigheterna enligt domstolens rättspraxis inte kan nöja sig med att tillämpa allmänna fastställda kriterier utan i varje enskilt fall skall företa en övergripande prövning [12]. Myndigheten är då också skyldig att dra konsekvenserna av denna bedömning, så att det också i detta fall möjligen kan finnas en skyldighet att överlämna information.

56. Avslutningsvis har kommissionen slagit fast att den kan ansluta sig till den tolkning som den nederländska regeringen har framfört. Ändå kvarstår en viss oklarhet, varför domstolen borde ge den nationella domaren synpunkter på tillämpningsområdet för artikel 4.3 i direktivet. Det är inte domstolens utan den nationella domarens sak att tolka nationell rätt i överensstämmelse med direktivet. Domstolen kan dock erinra om att artikel 4.3 innebär en skyldighet för medlemsstaterna att föreskriva om ett utrymme för skönsmässig bedömning för myndigheterna, så att myndigheterna själva får bestämma om de överlämnar information eller inte.

Bedömning

57. Det finns anledning att instämma med den nederländska regeringen och kommissionen i att det egentligen inte längre är nödvändigt att besvara den tredje frågan. Den tolkning av artikel 4.1 i direktivet som har föreslagits avseende den första och den andra frågan leder på grundval av vad den nationella domstolen har uppgivit till att redan artikel 4.1 innebär en skyldighet att överlämna information avseende förevarande fall. För fullständighetens skull skall ändå den tredje frågan besvaras. Därvid skall dock beaktas att domstolen endast är behörig vad gäller tolkningen av gemenskapsrätten, medan tolkningen av de nationella — här nederländska — reglerna är förbehållet den nationella domaren.

58. Om man betraktar ordalydelsen och uppbyggnaden av hela artikel 4, kan man dra den slutsatsen att artikel 4.3 inte innebär någon principiell skyldighet att lämna

11 — I analogi med dom av den 5 oktober 1995 i mål T-17/95 P, Alexopoulou (REG 1995, s. II-683), punkt 22 och följande punkter.

12 — Dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem (REG 1997, s. I-1461), punkt 41.

information. Detta tycks också vara motiverat mot bakgrund av systematiken i artikel 4, vilken inledningsvis i artikel 4.1 anger bestämda fall när ett överlämnande av information är föreskrivet som en skyldighet och sedan i artikel 4.3 ger de behöriga myndigheterna ett utrymme för skönsmässig bedömning i alla andra fall, så att myndigheterna själva i det enskilda fallet bestämmer om den överlämnar information eller inte.

59. Som kommissionen och den nederländska regeringen med rätta har anfört måste detta utrymme för skönsmässig bedömning också verkligen beviljas den behöriga myndigheten vid den nationella lagstiftarens införlivande av direktivet. En reglering som endast tillåter att uppgifter överlämnas i de fall där det finns en skyldighet att överlämna information enligt artikel 4.1 och 4.2 skulle så till vida inte överensstämma med direktivet, eftersom den skulle utesluta möjligheten att överlämna information och därigenom myndigheternas möjlighet att själva bestämma om de skall lämna upplysningar. Detta utrymme för skönsmässig bedömning som myndigheterna har givits måste de också använda, det vill säga de måste för det bestämda fallet — med utgångspunkt från direktivets syfte — avgöra om de skall överlämna information eller inte.

F — Förslag till avgörande

60. På grundval av vad som sagts ovan föreslår jag att tolkningsfrågorna besvaras enligt följande:

1) Begreppet "förlust av skatt" (skattenedsättning eller skattebefrielse) i artikel 4.1 a i direktiv 77/799/EEG skall tolkas så, att den behöriga myndigheten inte behöver ha angivit skattenedsättningen eller skattebefrielsen i en uttrycklig handling, utan det är tillräckligt med ett antagande om att skatten möjligen minskas.

2) Uttrycket "onormal" i vissa språkversioner av artikel 4.1 a i direktiv 77/799/EEG skall tolkas i betydelsen en oberättigad skattenedsättning eller skattebefrielse.

3) Artikel 4.3 i direktiv 77/799 föreskriver att den behöriga myndigheten skall ha ett utrymme för skönsmässig bedömning avseende frågan huruvida information skall överlämnas till andra myndigheter, i alla situationer utom dem som avses i artikel 4.1 och 4.2. Den nationella lagstiftaren är vid införlivandet av direktivet skyldig att ge myndigheterna det utrymme för skönsmässig bedömning som föreskrivs i artikel 4.3. Vid användningen av detta utrymme kan i vissa fall en skyldighet att överlämna information föreligga.