



# Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

13 oktober 2022\*

„Prejudiciële verwijzing – Vrijheid van vestiging en vrij verrichten van diensten – Vennootschapsbelasting – Vaststelling van het belastbaar inkomen van vennootschappen – Transacties in verband met het buitenland – Fiscale documentatieverplichting voor commerciële relaties tussen personen die een band van wederzijdse afhankelijkheid hebben – Raming en verhoging van het belastbare inkomen als sanctie”

In zaak C-431/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Bremen (belastingrechter in eerste aanleg Bremen, Duitsland) bij beslissing van 7 juli 2021, ingekomen bij het Hof op 15 juli 2021, in de procedure

**X GmbH & Co. KG**

tegen

**Finanzamt Bremen,**

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: L. S. Rossi, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur) en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: N. Emiliou,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- X GmbH & Co. KG, vertegenwoordigd door S. Stahlschmidt en J. Uterhark, Rechtsanwältin, alsmede door M. Giese, Steuerberaterin,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en R. Kanitz als gemachtigden,

\* Procestaal: Duits.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en V. Uher als gemachtigden, gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 43 en 49 EG en de artikelen 49 en 56 VWEU.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen X GmbH & Co. KG en het Finanzamt Bremen (belastingdienst Bremen, Duitsland) over een door deze belastingdienst toegepaste verhoging van het belastbaar inkomen (hierna: „belastingverhoging”) wegens niet-nakoming van de fiscale documentatieverplichting betreffende grensoverschrijdende commerciële relaties tussen verbonden vennootschappen.

### Toepasselijke bepalingen

- 3 § 90 van de Abgabenordnung (Duitse belastingwet) (BGBl. 2002 I, blz. 3866), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „belastingwet”), betreft de medewerkingsplicht van de belastingplichtige en luidt als volgt:

„(1) De betrokken personen zijn verplicht mee te werken aan de vaststelling van de feiten. Zij voldoen met name aan hun medewerkingsplicht door oprecht alle voor de belastingheffing relevante feiten kenbaar te maken en door het hun bekende bewijsmateriaal mee te delen. De omvang van deze plicht hangt af van de omstandigheden van het concrete geval.

[...]

(3) In geval van transacties in situaties waarin er sprake is van een aanknopingspunt met het buitenland, is de belastingplichtige verplicht om gegevens betreffende de aard en inhoud van zijn commerciële relaties met nauw verbonden personen in de zin van § 1, lid 2, van het Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (wet inzake belastingheffing in situaties die aanknopingspunten met het buitenland bevatten) van 8 september 1972 (BGBl. 1972 I, blz. 1713)] te registreren. De registratieplicht geldt tevens met betrekking tot de economische en juridische gronden voor een met de nauw verbonden personen in overeenstemming met het *arm's length*-beginsel gesloten overeenkomst over prijzen en andere commerciële voorwaarden. In geval van uitzonderlijke commerciële transacties moeten de gegevens op korte termijn worden geregistreerd. De registratieplicht geldt naar analogie voor belastingplichtigen die voor de belastingheffing op nationaal niveau winst moeten verdelen tussen hun binnenlandse onderneming en hun buitenlandse inrichtingen, of die de winst van de binnenlandse vestigingen van hun buitenlandse onderneming moeten bepalen. Teneinde een uniforme toepassing van het recht te waarborgen, is het federale ministerie van Financiën gemachtigd om met instemming van de Bundesrat bij uitvoeringsbesluit de aard, de inhoud en de omvang vast te stellen van de gegevens die moeten worden geregistreerd. De belastingdienst mag in de regel uitsluitend om overlegging van de geregistreerde gegevens verzoeken om een belastingcontrole te verrichten. § 97 regelt de overlegging, onder voorbehoud dat lid 2 van deze bepaling niet van toepassing is. Na een verzoek daartoe, moeten de gegevens binnen een termijn

van 60 dagen worden overgelegd. Voor zover geregistreerde gegevens betreffende uitzonderlijke commerciële transacties moeten worden overgelegd, bedraagt de termijn 30 dagen. In naar behoren gemotiveerde bijzondere gevallen kan de overleggingstermijn worden verlengd.”

4 § 162 van de belastingwet, met als opschrift „Raming van de belastinggrondslag”, bepaalt:

„(1) Indien de belastingdienst niet in staat is de belastinggrondslag vast te stellen of te berekenen, dient deze dienst de grondslag te ramen. Daarbij houdt de belastingdienst rekening met alle voor deze raming relevante omstandigheden.

[...]

(3) Indien een belastingplichtige zijn medewerkingsplicht overeenkomstig § 90, lid 3, niet nakomt doordat hij verzuimt de geregistreerde gegevens over te leggen of indien de overgelegde geregistreerde gegevens in wezen onbruikbaar zijn of wordt vastgesteld dat de belastingplichtige heeft verzuimd de gegevens tijdig te registreren in de zin van § 90, lid 3, derde volzin, bestaat het weerlegbare vermoeden dat zijn in Duitsland belastbare inkomsten, die aan de hand van de in § 90, lid 3, bedoelde geregistreerde gegevens moeten worden vastgesteld, hoger zijn dan de door hem aangegeven inkomsten. Indien de belastingdienst in dergelijke gevallen een raming moet maken en die inkomsten slechts binnen een bepaalde marge en met name alleen aan de hand van prijsklassen kunnen worden vastgesteld, kan die marge ten nadele van de belastingplichtige worden benut. Indien er, ondanks de overlegging van bruikbare geregistreerde gegevens door de belastingplichtige, aanwijzingen bestaan dat in geval van eerbiediging van het *arm's length*-beginsel zijn inkomsten hoger zouden uitvallen dan de op basis van de geregistreerde gegevens aangegeven inkomsten en desbetreffende twijfels niet kunnen worden weggenomen omdat een in het buitenland gevestigde verbonden persoon niet voldoet aan zijn medewerkingsplicht als bedoeld in § 90, lid 2, of zijn informatieplicht als bedoeld in § 93, lid 1, wordt de tweede zin naar analogie toegepast.

(4) Indien een belastingplichtige verzuimt de in § 90, lid 3, bedoelde geregistreerde gegevens over te leggen of de overgelegde geregistreerde gegevens in wezen onbruikbaar zijn, wordt een verhoging van 5 000 EUR vastgesteld. De verhoging bedraagt ten minste 5 % en ten hoogste 10 % van het extra bedrag van de inkomsten dat voortvloeit uit de krachtens lid 3 toegepaste correctie, wanneer de verhoging ten gevolge van deze correctie meer dan 5 000 EUR bedraagt. Bij te late overlegging van bruikbare geregistreerde gegevens bedraagt het maximumbedrag van de verhoging 1 000 000 EUR, evenwel minstens 100 EUR per volledige dag overschrijding van de termijn. Voor zover aan de belastingdiensten een discretionaire bevoegdheid wordt toegekend met betrekking tot het bedrag van de verhoging, moeten zij niet alleen rekening houden met het doel van deze verhoging, namelijk ervoor zorgen dat de belastingplichtige voldoet aan de verplichting om de gegevens te registreren en deze binnen de termijnen over te leggen als bedoeld in § 90, lid 3, maar met name ook met de voordelen die de belastingplichtige heeft verkregen en, in geval van te late overlegging, met de duur van de termijnoverschrijding. Er wordt geen verhoging vastgesteld, indien de niet-nakoming van de verplichtingen van § 90, lid 3, verschoonbaar is of indien de fout gering is. De fout van een wettelijke vertegenwoordiger of een gemachtigde staat gelijk aan een eigen fout. De verhoging moet in de regel na afloop van de belastingcontrole worden vastgesteld.”

5 § 1, lid 2, van de wet inzake belastingheffing in situaties die aanknopingspunten met het buitenland bevatten, luidt in de op het hoofdgeding toepasselijke versie ervan als volgt:

„Een persoon wordt als een met de belastingplichtige verbonden persoon beschouwd wanneer:

1. de persoon rechtstreeks of indirect een belang aanhoudt dat overeenkomt met ten minste een kwart van het kapitaal van de belastingplichtige (aanmerkelijk belang) of rechtstreeks of indirect een overheersende invloed op de belastingplichtige kan uitoefenen, dan wel omgekeerd wanneer de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft in het kapitaal van die persoon of rechtstreeks of indirect een overheersende invloed op hem kan uitoefenen, of
2. een derde een aanmerkelijk belang in zowel het kapitaal van die persoon als het kapitaal van de belastingplichtige aanhoudt, of rechtstreeks of indirect een overheersende invloed op beiden kan uitoefenen, of
3. de persoon of de belastingplichtige bij de onderhandelingen over de voorwaarden van een commerciële relatie op de belastingplichtige of de persoon een invloed kan uitoefenen die zijn oorsprong heeft buiten de commerciële relatie, of wanneer een van beiden een eigen belang heeft bij de verwerving van inkomsten door de ander.”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

- 6 X, verzoekster in het hoofdgeding, is een te Bremen (Duitsland) gevestigde commanditaire vennootschap die deelnemingen houdt en beheert alsmede diensten verricht op het gebied van ondersteuning, advisering en beheer. Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding bezat zij alle aandelen in een in Duitsland gevestigde vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, die op haar beurt alle aandelen bezat van vier andere in die lidstaat gevestigde vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid.
- 7 X heeft als beherende vennoot een in Duitsland gevestigde vennootschap en als commanditaire vennoot een in Nederland gevestigde vennootschap, waarvan Y als enig vennoot eveneens een in Nederland gevestigde vennootschap is.
- 8 In 2013 zijn X en de beherende vennootschap gefuseerd.
- 9 Y heeft diensten verricht krachtens een lastgevingsovereenkomst die voor 2007 is gesloten met de beherende vennoot van X, en vervolgens, voor de daaropvolgende jaren van de betrokken periode, met X.
- 10 Volgens deze overeenkomst wordt in de vergoeding van Y rekening gehouden met de daadwerkelijk gedragen kosten en uitgaven, met uitzondering van de kosten die Y in het kader van haar vennootschappelijk belang heeft gedragen (hierna: „terugbetaalbare kosten”).
- 11 Y is verplicht de documenten betreffende de terug te betalen kosten op te stellen en een gedetailleerde jaarlijkse afrekening te maken. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt echter dat Y geen dergelijke afrekening heeft opgesteld.

- 12 X is onderworpen aan een belastingcontrole over de belastingjaren 2007 tot en met 2010, die onder meer betrekking had op de aan Y betaalde beheerskosten. De gegevens die X op grond van de in § 90, lid 3, van de belastingwet neergelegde verplichting (hierna: „fiscale documentatieverplichting”) moest overleggen, werden door de Duitse belastingdienst ontoereikend geacht.
- 13 Op 7 januari 2016 heeft de Nederlandse belastingdienst, op verzoek van X, de Duitse belastingdienst meegedeeld dat Y aan X al haar kosten in rekening had gebracht, met inbegrip van kosten die geen terugbetaalbare kosten waren.
- 14 Op 17 maart 2016 hebben X en de Duitse belastingdienst onder deelname van Y een schikking getroffen waarbij is overeengekomen dat een deel van de betalingen van X aan Y in de betrokken periode, ten belope van 400 000 EUR per jaar en voor een totaalbedrag van 1,6 miljoen EUR, ten onrechte als bedrijfskosten waren geboekt.
- 15 In zijn verslag van 10 juni 2016 heeft de Duitse belastingdienst aangegeven dat de door X in het kader van de fiscale documentatieverplichting overgelegde gegevens niet bruikbaar waren.
- 16 Bijgevolg heeft deze belastingdienst X op 8 november 2016 een belastingverhoging opgelegd ten belope van 5 % van het extra bedrag aan inkomsten van X, dat volgens deze dienst 20 000 EUR per jaar bedroeg, dat wil zeggen een totaalbedrag van 80 000 EUR.
- 17 Op 9 december 2016 heeft X tegen dat besluit een bezwaarschrift ingediend bij de belastingdienst, die het heeft afgewezen.
- 18 Op 27 december 2017 heeft X tegen die beslissing beroep ingesteld bij het Finanzgericht Bremen (belastingrechter in eerste aanleg Bremen, Duitsland), waarbij zij aanvoerde dat § 162, lid 4, van de belastingwet, op grond waarvan haar de belastingverhoging is opgelegd, de vrijheid van vestiging schendt.
- 19 Het Finanzgericht Bremen wijst erop dat het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) heeft geoordeeld dat de fiscale documentatieverplichting een beperking van de vrijheid van vestiging vormt die kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang en in het bijzonder door de noodzaak om het behoud van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen en een doeltreffende fiscale controle mogelijk te maken, maar zich niet heeft uitgesproken over de verenigbaarheid met het Unierecht van de belastingverhoging die kan worden opgelegd in geval van niet-nakoming van deze verplichting. Volgens de verwijzende rechter is het mogelijk dat deze verhoging verder gaat dan nodig om deze doelen te bereiken.
- 20 In die omstandigheden heeft het Finanzgericht Bremen de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten artikel 43 EG en artikel 49 VWEU, waarin de vrijheid van vestiging wordt gewaarborgd (of artikel 49 EG en artikel 56 VWEU, waarin de vrijheid van dienstverrichting wordt gewaarborgd), aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling volgens welke de belastingplichtige in situaties waarin er sprake is van een aanknopingspunt met het buitenland verplicht is om gegevens betreffende de aard en inhoud van zijn commerciële relaties met nauw verbonden personen te registreren, met inbegrip van de economische en juridische gronden voor een met de nauw verbonden personen in overeenstemming met het *arm's length*

-beginsel gesloten overeenkomst over prijzen en andere commerciële voorwaarden, en die erin voorziet dat, wanneer de belastingplichtige bedoelde geregistreerde gegevens niet overlegt wanneer de belastingadministratie daarom verzoekt of wanneer de overgelegde geregistreerde gegevens in wezen onbruikbaar zijn, niet alleen het weerlegbare vermoeden bestaat dat zijn in Duitsland belastbare inkomsten, die aan de hand van deze geregistreerde gegevens moeten worden vastgesteld, hoger zijn dan de door hem aangegeven inkomsten en, indien de belastingdienst in dergelijke gevallen een raming moet maken en die inkomsten slechts binnen een bepaalde marge en met name alleen aan de hand van prijsklassen kunnen worden vastgesteld, deze marge ten nadele van de belastingplichtige kan worden benut, maar bovendien een verhoging moet worden vastgesteld die ten minste 5% en ten hoogste 10% van het vastgestelde extra bedrag aan inkomsten bedraagt, doch met een minimum van 5 000 EUR en, in het geval van te late overlegging van bruikbare geregistreerde gegevens, een maximum van 1 000 000 EUR, evenwel minstens 100 EUR per volledige dag overschrijding van de termijn, waarbij van de vaststelling van een verhoging alleen wordt afgezien wanneer de niet-nakoming van de registratieplicht verschoonbaar is of wanneer de fout slechts gering is?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

#### ***Opmerkingen vooraf***

- 21 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat uit de bewoordingen van de verwijzingsbeslissing en die van de gestelde vraag blijkt dat de te geven uitlegging van het Unierecht de verwijzende rechter niet alleen in staat moet stellen om te beoordelen of de belastingverhoging waarmee de niet-nakoming van de fiscale documentatieverplichting wordt bestraft verenigbaar is met het Unierecht, maar ook of deze verplichting zelf daarmee verenigbaar is.
- 22 Daarentegen lijkt het voor het hoofdgeding niet nodig om de verwijzende rechter uitleggingsgegevens te verschaffen aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of de door deze rechter aangevoerde aspecten van de Duitse regeling die betrekking hebben op de belastingverhoging die van toepassing is in geval van te late overlegging van de relevante fiscale gegevens, verenigbaar zijn met het Unierecht.

#### ***Toepasselijke vrijheid van verkeer***

- 23 Wanneer de prejudiciële vraag betrekking heeft op de bepalingen van het EG-Verdrag en het VWEU inzake de vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van diensten, moet worden vastgesteld welke vrijheid in het hoofdgeding van toepassing is.
- 24 In dit verband volgt uit vaste rechtspraak dat met betrekking tot de vraag of een nationale wettelijke regeling onder de ene of de andere vrijheid van verkeer valt, rekening dient te worden gehouden met het voorwerp van de wettelijke regeling in kwestie (arrest van 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 25 Bovendien valt een nationale wettelijke regeling die alleen van toepassing is op deelnemingen waarmee een zodanige invloed op de besluiten van een vennootschap kan worden uitgeoefend dat de activiteiten van die vennootschap kunnen worden bepaald, onder de vrijheid van vestiging (arrest van 31 mei 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 26 In dit verband moet worden opgemerkt dat de fiscale documentatieverplichting alleen betrekking heeft op grensoverschrijdende transacties tussen „verbonden” ondernemingen in de zin van het nationale recht, waarbij deze band wordt gedefinieerd door het bestaan van een band van wederzijdse afhankelijkheid, al dan niet in de vorm van een kapitaaldeelname, die blijkbaar in elk geval wordt gekenmerkt door een bepalende invloed van de ene op de andere onderneming. Dat is hoe dan ook het geval wanneer deze band bestaat in de omstandigheid – die ook in het hoofdgeding aan de orde is – dat een persoon rechtstreeks of indirect een deelneming heeft die overeenkomt met ten minste een kwart van het kapitaal van de belastingplichtige. Y bezit via een in Nederland gevestigde vennootschap immers indirect 100 % van het kapitaal van X, die in Duitsland is gevestigd.
- 27 Gelet op het voorgaande moet de betrokken nationale regeling uitsluitend worden getoetst aan de vrijheid van vestiging.
- 28 Hoewel de nationale rechter in zijn vraag verwijst naar de vrijheid van vestiging die is neergelegd in respectievelijk de artikelen 43 EG en 49 VWEU, zal bovendien alleen worden verwezen naar artikel 49 VWEU, aangezien de uitlegging in elk geval ook van toepassing is voor artikel 43 EG.
- 29 Derhalve moet worden aangenomen dat de verwijzende rechter met zijn vraag in essentie wenst te vernemen of artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling volgens welke, in de eerste plaats, de belastingplichtige onderworpen is aan een documentatieverplichting betreffende de aard en de inhoud, alsmede de economische en juridische gronden van de prijs en andere commerciële voorwaarden van zijn grensoverschrijdende commerciële transacties met personen met wie hij – al dan niet in de vorm van een kapitaaldeelname – een band van wederzijdse afhankelijkheid heeft, waardoor die belastingplichtige of die personen een bepalende invloed op de ander kunnen uitoefenen, en waarin, in de tweede plaats, is bepaald dat in geval van niet-nakoming van deze verplichting niet alleen het weerlegbare vermoeden bestaat dat zijn belastbare inkomsten in de betrokken lidstaat hoger zijn dan de aangegeven inkomsten, waarbij de belastingdienst een voor de belastingplichtige nadelige raming kan maken, maar ook een verhoging van ten minste 5 % en ten hoogste 10 % op het vastgestelde extra bedrag aan inkomsten kan worden toegepast, met een minimumbedrag van 5 000 EUR, tenzij de niet-nakoming van deze verplichting verschoonbaar is of de begane fout gering is.

### ***Bestaan van een beperking van de vrijheid van vestiging***

#### *Verplichting tot belastingaangifte*

- 30 Volgens vaste rechtspraak brengt de vrijheid van vestiging, die in artikel 49 VWEU aan de onderdanen van de Europese Unie wordt toegekend, overeenkomstig artikel 54 VWEU voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Unie hebben, het recht mee om in een andere lidstaat hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap [zie in die zin arrest van 8 oktober 2020, *Impresa Pizzarotti* (Aan een niet-ingezeten vennootschap verleend abnormaal voordeel), C-558/19, EU:C:2020:806, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

- 31 Het Hof heeft met name geoordeeld dat een nationale regeling volgens welke de abnormale of goedgunstige voordelen die door een ingezeten vennootschap worden toegekend aan een vennootschap ten aanzien waarvan zij zich in een band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt, enkel aan de eigen winst van eerstgenoemde vennootschap worden toegevoegd indien de verkrijgende vennootschap in een andere lidstaat is gevestigd, een beperking van de vrijheid van vestiging vormt [zie in die zin arrest van 8 oktober 2020, *Impresa Pizzarotti* (Aan een niet-ingezeten vennootschap verleend abnormaal voordeel), C-558/19, EU:C:2020:806, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 32 In casu ziet de fiscale documentatieverplichting op grensoverschrijdende commerciële transacties tussen een ingezeten vennootschap en een andere vennootschap waarmee zij een band van wederzijdse afhankelijkheid heeft, al dan niet in de vorm van deelneming in het kapitaal, waardoor deze andere vennootschap een bepalende invloed op de ingezeten vennootschap kan uitoefenen. Bovendien blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat ingezeten vennootschappen niet aan een vergelijkbare verplichting zijn onderworpen voor commerciële transacties met ingezeten vennootschappen.
- 33 Een dergelijk verschil in behandeling kan een beperking van de vrijheid van vestiging in de zin van artikel 49 VWEU vormen, aangezien in de heffingsstaat gevestigde vennootschappen minder gunstig worden behandeld wanneer de vennootschappen waarmee zij een band van wederzijdse afhankelijkheid hebben, in een andere lidstaat zijn gevestigd.
- 34 Een in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij zou immers kunnen afzien van de verkrijging, de oprichting of het behoud van een dochteronderneming in die eerste lidstaat [zie naar analogie arrest van 8 oktober 2020, *Impresa Pizzarotti* (Aan een niet-ingezeten vennootschap verleend abnormaal voordeel), C-558/19, EU:C:2020:806, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 35 Volgens vaste rechtspraak kan een fiscale maatregel die de vrijheid van vestiging kan belemmeren echter enkel worden aanvaard indien die maatregel betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of gerechtvaardigd kan worden door dwingende redenen van algemeen belang die door het Unierecht zijn erkend. Daarenboven moet de beperking in een dergelijk geval geschikt zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken en mag zij niet verder gaan dan nodig is om dat doel te bereiken [arrest van 8 oktober 2020, *Impresa Pizzarotti* (Aan een niet-ingezeten vennootschap verleend abnormaal voordeel), C-558/19, EU:C:2020:806, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 36 In dit verband volgt uit vaste rechtspraak dat de vergelijkbaarheid van een grensoverschrijdende situatie met een binnenlandse situatie van de betrokken lidstaat moet worden onderzocht aan de hand van het met de nationale bepalingen in kwestie nagestreefde doel, alsmede aan de hand van het voorwerp en de inhoud van die bepalingen [arrest van 7 april 2022, *Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö* (Vrijstelling van bij overeenkomst opgerichte beleggingsfondsen), C-342/20, EU:C:2022:276, punt 69].
- 37 De Duitse regering voert echter hoofdzakelijk argumenten aan met betrekking tot de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controle van de verrekenprijzen te waarborgen teneinde na te kunnen gaan of de grensoverschrijdende transacties van de belastingplichtige met verbonden ondernemingen in overeenstemming zijn met de marktvoorwaarden. Die argumenten hebben niet zozeer betrekking op de vraag naar de vergelijkbaarheid van de situaties, maar zien veeleer op de rechtvaardiging die is ontleend aan de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale



controles te waarborgen met het oog op het behoud van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten (zie naar analogie arrest van 31 mei 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punt 40).

- 38 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt immers dat een dergelijke regeling, doordat zij belastingcontroles vergemakkelijkt, tot doel heeft een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen, wat volgens de rechtspraak van het Hof een dwingende reden van algemeen belang vormt [zie in die zin arresten van 12 juli 2012, Commissie/Spanje, C-269/09, EU:C:2012:439, punt 63, en 8 oktober 2020, Impresa Pizzarotti (Aan een niet-ingezeten vennootschap verleend abnormaal voordeel), C-558/19, EU:C:2020:806, punt 31].
- 39 De noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te vrijwaren kan een verschil in behandeling rechtvaardigen wanneer de onderzochte regeling ertoe strekt gedragingen te voorkomen die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden (arrest van 31 mei 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punt 43).
- 40 In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat het feit dat dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen hun winsten in de vorm van abnormale voordelen aan hun moedermaatschappijen zouden kunnen overdragen, de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten ernstig in gevaar zou kunnen brengen en dat dit het stelsel van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten als zodanig zou kunnen ontwrichten, aangezien de lidstaat van de dochteronderneming die dergelijke voordelen toekent, gedwongen zou zijn om af te zien van zijn recht om als staat van vestiging van deze onderneming belasting te heffen op haar inkomsten, eventueel ten voordele van de lidstaat van vestiging van de verkrijgende moedermaatschappij [zie in die zin arrest van 8 oktober 2020, Impresa Pizzarotti (Aan een niet-ingezeten vennootschap verleend abnormaal voordeel), C-558/19, EU:C:2020:806, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 41 Door van de belastingplichtige, in casu de in de lidstaat van heffing ingezeten dochteronderneming, te eisen dat hij documentatie aanlegt over zijn grensoverschrijdende commerciële transacties met ondernemingen waarmee hij een band van wederzijdse afhankelijkheid heeft, die zowel betrekking heeft op de aard en de voorwaarden van deze transacties als op de economische en juridische gronden van de overeenkomsten over prijzen en de andere commerciële voorwaarden, stelt de fiscale documentatieverplichting die lidstaat in staat doeltreffender en nauwkeuriger te controleren of die transacties in overeenstemming met de marktvoorwaarden zijn verricht, en zijn fiscale bevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot de activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden [zie naar analogie arrest van 8 oktober 2020, Impresa Pizzarotti (Aan een niet-ingezeten vennootschap verleend abnormaal voordeel), C-558/19, EU:C:2020:806, punt 33].
- 42 Een nationale regeling als die welke voorziet in de fiscale documentatieverplichting, die een doeltreffendere en nauwkeurigere controle van de belastingplichtige waarborgt en die beoogt te voorkomen dat de in de betrokken lidstaat behaalde winst zonder te worden belast aan de belastingbevoegdheid van die lidstaat wordt onttrokken door middel van niet-marktconforme transacties, is derhalve geschikt om het behoud van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen [zie naar analogie arrest van 8 oktober 2020, Impresa Pizzarotti (Aan een niet-ingezeten vennootschap verleend abnormaal voordeel), C-558/19, EU:C:2020:806, punt 34]

- 43 Een dergelijke regeling mag echter niet verder gaan dan nodig is om het nagestreefde doel te bereiken.
- 44 Dit is het geval wanneer de belastingplichtige in staat wordt gesteld om zonder buitensporige administratieve moeite bewijs aan te dragen met betrekking tot grensoverschrijdende commerciële transacties met de ondernemingen waarmee hij een band van wederzijdse afhankelijkheid heeft [zie naar analogie arrest van 8 oktober 2020, *Impresa Pizzarotti* (Aan een niet-ingezeten vennootschap verleend abnormaal voordeel), C-558/19, EU:C:2020:806, punt 36].
- 45 In casu blijkt uit de bewoordingen zelf van de gestelde vraag dat de fiscale documentatieverplichting betrekking heeft op „de aard en de inhoud” van de commerciële relaties, maar ook op „de economische en juridische gronden voor een [...] overeenkomst over prijzen en andere commerciële voorwaarden”. § 90, lid 3, van de belastingwet preciseert evenwel dat de aard, de inhoud en de omvang van de te registreren gegevens moeten worden vastgesteld bij een uitvoeringsbesluit waarvan de inhoud niet is uiteengezet in de verwijzingsbeslissing en waarvan de verwijzende rechter dient na te gaan of dit geen buitensporige administratieve moeite voor de belastingplichtige meebrengt.
- 46 Uit het verwijzingsbesluit blijkt ook dat de belastingdienst in de regel uitsluitend om overlegging van de geregistreerde gegevens mag verzoeken om een belastingcontrole te verrichten en dat die overlegging in beginsel moet plaatsvinden binnen een termijn van 60 dagen, die in naar behoren gemotiveerde bijzondere gevallen kan worden verlengd.
- 47 Onder voorbehoud van de in dit verband door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, blijkt dus niet dat een dergelijke fiscale documentatieverplichting verder gaat dan nodig om het nagestreefde doel te bereiken.
- 48 Hieruit volgt dat artikel 49 VWEU zich in beginsel niet tegen een dergelijke verplichting verzet.

### *Belastingverhoging*

- 49 Wat de belastingverhoging betreft, die de niet-nakoming van de fiscale documentatieverplichting bestraft, zij eraan herinnerd dat bij het ontbreken van een harmonisatie op het niveau van de Unie de sanctieregelingen in belastingzaken weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, maar niet tot gevolg mogen hebben dat de door het VWEU verleende vrijheden in het gedrang komen (zie in die zin arrest van 3 maart 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 50 Aangezien in casu de belastingverhoging een sanctie vormt voor de niet-nakoming van de fiscale documentatieverplichting, die een beperking van de vrijheid van vestiging kan vormen, kan de belastingverhoging zelf ook een dergelijke beperking vormen.
- 51 Zoals in punt 35 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, kan een dergelijke beperking evenwel worden aanvaard indien zij kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang en indien de toepassing ervan in een dergelijk geval geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en niet verder gaat dan nodig om dat doel te bereiken.

- 52 Het Hof heeft ook geoordeeld dat het opleggen van sancties, daaronder begrepen strafsancties, kan worden beschouwd als noodzakelijk om de daadwerkelijke naleving van een nationale regeling te waarborgen, op voorwaarde evenwel dat de aard en het bedrag van de opgelegde sanctie in elk concreet geval evenredig zijn aan de ernst van de inbreuk die de sanctie beoogt te bestraffen (arrest van 3 maart 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 53 Met betrekking tot de vraag of de belastingverhoging geschikt is om het door de nationale wetgever nagestreefde doel te waarborgen, moet worden opgemerkt dat de toepassing van een voldoende hoge verhoging de belastingplichtige die aan de fiscale documentatieverplichting is onderworpen, ervan kan weerhouden om die verplichting niet na te leven, en aldus kan voorkomen dat de lidstaat van heffing de mogelijkheid wordt ontnomen om grensoverschrijdende transacties tussen vennootschappen die een band van wederzijdse afhankelijkheid hebben, doeltreffend te controleren teneinde een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen.
- 54 Het argument van verzoekster in het hoofdgeding en van de Europese Commissie dat een dergelijke verhoging wellicht niet nodig is indien in vergelijkbare nationale situaties reeds toepasselijke, minder strenge sancties bestaan, lijkt in werkelijkheid veeleer te zien op de vraag, of het bedrag van de belastingverhoging passend is. Hoe dan ook moet worden opgemerkt dat het bestaan van dergelijke sancties niet blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt. Bovendien moet worden opgemerkt dat het feit dat de Duitse regeling zou voorzien in minder strenge sancties wanneer de belastingplichtige in zuiver interne situaties niet voldoet aan de samenwerkingsverplichtingen in het kader van de bestrijding van belastingontduiking en oneerlijke belastingconcurrentie, a priori irrelevant zijn voor de beoordeling van de vraag of de belastingverhoging, die een ander doel nastreeft – namelijk het behoud van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten – noodzakelijk is.
- 55 Wat de evenredigheid van deze verhoging betreft, moet worden vastgesteld dat de toepassing van een sanctie van ten minste 5 % en ten hoogste 10 % van het extra bedrag van de inkomsten dat voortvloeit uit de door de belastingdienst toegepaste correctie in geval van niet-nakoming van de fiscale documentatieverplichting, zonder beperking van het absolute maximumbedrag, en met een minimumbedrag van 5 000 EUR, ook al heeft de belastingdienst uiteindelijk geen extra bedrag aan inkomsten vastgesteld, op zich niet lijkt te kunnen leiden tot het opleggen van een onevenredig hoog bedrag als sanctie.
- 56 Zoals de Commissie opmerkt, maakt de vaststelling van het bedrag van deze sanctie op basis van een percentage van de correctie van de belastbare inkomsten het immers mogelijk een verband te leggen tussen het bedrag van de geldboete en de ernst van de niet-nakoming. Door te voorzien in een sanctie van ten minste 5 000 EUR kan bovendien de afschrikkende werking van de belastingverhoging worden gewaarborgd wanneer het minimumbedrag ervan te laag is, terwijl de vaststelling van een plafond van 10 % verzekert dat het bedrag van deze verhoging niet buitensporig is.
- 57 De omstandigheid dat de belastingverhoging niet van toepassing is indien de niet-nakoming van de fiscale documentatieverplichting verschoonbaar is of indien de fout slechts gering is, bevestigt deze analyse.

- 58 Ten slotte kan de omstandigheid dat de Duitse regeling in geval van niet-nakoming van de verplichting tot belastingaangifte ook voorziet in de correctie van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige, waarbij dan het weerlegbare vermoeden geldt dat te lage inkomsten zijn aangegeven, geen andere uitlegging rechtvaardigen.
- 59 Deze regels onderscheiden zich immers naar hun aard van die van de belastingverhoging, aangezien zij er niet toe strekken de niet-nakoming van de fiscale documentatieverplichting te bestraffen, maar beogen het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige te corrigeren.
- 60 Bijgevolg moet artikel 49 VWEU aldus worden uitgelegd dat het zich evenmin verzet tegen een belastingverhoging als die welke in het hoofdgeding aan de orde is.
- 61 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke, in de eerste plaats, de belastingplichtige onderworpen is aan een documentatieverplichting betreffende de aard en de inhoud, alsmede de economische en juridische gronden van de prijs en andere commerciële voorwaarden van zijn grensoverschrijdende commerciële transacties met personen met wie hij – al dan niet in de vorm van een kapitaaldeelname – een band van wederzijdse afhankelijkheid heeft, waardoor die belastingplichtige of die personen een bepalende invloed op de ander kunnen uitoefenen, en waarin, in de tweede plaats, is bepaald dat in geval van niet-nakoming van deze verplichting niet alleen het weerlegbare vermoeden bestaat dat zijn belastbare inkomsten in de betrokken lidstaat hoger zijn dan de aangegeven inkomsten, waarbij de belastingdienst een voor de belastingplichtige nadelige raming kan maken, maar ook een verhoging van ten minste 5 % en ten hoogste 10 % op het vastgestelde extra bedrag aan inkomsten kan worden toegepast, met een minimumbedrag van 5 000 EUR, tenzij de niet-nakoming van deze verplichting verschoonbaar is of de begane fout gering is.

## **Kosten**

- 62 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 49 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke, in de eerste plaats, de belastingplichtige onderworpen is aan een documentatieverplichting betreffende de aard en de inhoud, alsmede de economische en juridische gronden van de prijs en andere commerciële voorwaarden van zijn grensoverschrijdende commerciële transacties met personen met wie hij – al dan niet in de vorm van een kapitaaldeelname – een band van wederzijdse afhankelijkheid heeft, waardoor die belastingplichtige of die personen een bepalende invloed op de ander kunnen uitoefenen, en waarin, in de tweede plaats, is bepaald dat in geval van niet-nakoming van deze verplichting niet alleen het weerlegbare vermoeden bestaat dat zijn belastbare inkomsten in de betrokken lidstaat hoger zijn dan de aangegeven inkomsten, waarbij de belastingdienst een voor de belastingplichtige nadelige raming kan maken, maar ook een**

**verhoging van ten minste 5 % en ten hoogste 10 % op het vastgestelde extra bedrag aan inkomsten kan worden toegepast, met een minimumbedrag van 5 000 EUR, tenzij de niet-nakoming van deze verplichting verschoonbaar is of de begane fout gering is.**

ondertekeningen