



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 13 oktober 2022 *

”Begäran om förhandsavgörande – Etableringsfrihet och frihet att tillhandahålla tjänster – Inkomstskatt för juridiska personer – Fastställandet av den beskattningsbara inkomsten för bolag – Transaktioner med utlandsanknytning – Skattemässig dokumentationsskyldighet avseende affärsförbindelser mellan personer som står i ett ömsesidigt beroendeförhållande till varandra – Uppskattning och höjning av den beskattningsbara inkomsten såsom en påföljd”

I mål C-431/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Bremen (Skattedomstolen i Bremen, Tyskland) genom beslut av den 7 juli 2021, som inkom till domstolen den 15 juli 2021, i målet

X GmbH & Co. KG

mot

Finanzamt Bremen

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden L.S. Rossi samt domarna J.-C. Bonichot (referent) och S. Rodin,

generaladvokat: N. Emiliou,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- X GmbH & Co. KG, av S. Stahlschmidt och J. Uterhark, Rechtsanwälte, samt av M. Giese, Steuerberaterin,
- Tysklands regering, av J. Möller och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

– Europeiska kommissionen, av W. Roels och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 43 och 49 EG samt artiklarna 49 och 56 FUEF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan X GmbH & Co. KG och Finanzamt Bremen (Skattekontoret i Bremen, Tyskland) angående en höjning av den beskattningsbara inkomsten som sistnämnda myndighet har tillämpat (nedan kallat skattetillägget) på grund av underlåtenhet att uppfylla den skattemässiga dokumentationsskyldigheten vad gäller gränsöverskridande handelsförbindelser mellan närstående bolag.

Tillämpliga bestämmelser

- 3 Den skattskyldiga personens skyldighet att samarbeta behandlas i 90 § Abgabenordnung (skattelagen) (BGBl. 2002 I, s. 3866), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad skattelagen), i vilken föreskrivs följande:

”1) de berörda personerna är skyldiga att samarbeta vid fastställandet av de faktiska omständigheterna. De ska särskilt uppfylla sin skyldighet att samarbeta genom att sanningsenligt redovisa alla omständigheter som är relevanta för beskattningen och genom att ange den bevisning som de känner till. Omfattningen av dessa skyldigheter beror på omständigheterna i det enskilda fallet.

...

3) Vid transaktioner med utlandsanknytning är den skattskyldiga personen skyldig att dokumentera uppgifter avseende arten och innehållet i sina affärsförbindelser med närstående personer i den mening som avses i 1 § punkt 2 i Außensteuergesetz [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (lag om beskattning i internationella sammanhang) av den 8 september 1972 (BGBl. 1972 I, s. 1713)]. Dokumentationsskyldigheten omfattar även de ekonomiska och rättsliga grunderna för ett avtal om priser och andra affärsvillkor, med iakttagande av armlängdsprincipen, som ingåtts med närstående personer. Vid extraordinära affärstransaktioner måste dokumentationen av uppgifterna ske utan onödigt dröjsmål. Dokumentationsskyldigheten gäller analogt för skattskyldiga personer som vid beskattningen på nationell nivå ska dela upp vinster mellan det inhemska företaget och dess utländska driftsställen eller fastställa vinsten för inhemska driftsställen i deras utländska företag. För att säkerställa en enhetlig rättstillämpning har förbundsfinansministeriet befogenhet att med Bundesrats samtycke, genom ett genomförandedekret, fastställa arten av, innehållet i och omfattningen av den dokumentation av uppgifter som ska göras. Skattemyndigheten bör som huvudregel endast kräva att dokumenterade uppgifter inges för att myndigheten ska kunna genomföra en skatterevision. Ingivandet ska ske i enlighet med 97 §, under förutsättning att punkt 2 i denna bestämmelse inte är tillämplig. Ingivandet ska ske på begäran inom 60 dagar. I den mån de

uppgifter som inges avser extraordinära affärstransaktioner ska fristen vara 30 dagar. I vederbörligen motiverade undantagsfall får tidsfristen förlängas.”

4 I 162 § skattelagen, med rubriken ”Uppskattning av beskattningsunderlag”, föreskrivs följande:

”1) om skattemyndigheten inte kan bestämma eller beräkna beskattningsunderlaget ska den uppskatta detta. Den ska därvidlag beakta alla omständigheter som är relevanta för denna uppskattning.

...

3) Om en skattskyldig person underlåter att uppfylla sin samarbetskyldighet enligt 90 § punkt 3 genom att inte inge dokumenterade uppgifter eller om de dokumenterade uppgifterna i huvudsak inte kan utnyttjas, eller om det konstateras att den skattskyldiga personen inte har gjort den dokumentation som avses i 90 § punkt 3 tredje meningen utan onödigt dröjsmål, föreligger en motbevisbar presumtion för att den skattskyldiga personens beskattningsbara inkomster i Tyskland, som dokumentationen som avses i 90 § punkt 3 syftar till att fastställa, är högre än de inkomster som den skattskyldiga personen har redovisat. Om skattemyndigheten i detta fall ska göra en uppskattning och dessa inkomster endast kan fastställas inom en viss uppskattad marginal, bland annat enbart på grundval av prisintervall, kan denna uppskattade marginal användas till nackdel för den skattskyldiga personen. Om det, trots att den skattskyldiga personen har presenterat användbara dokumenterade uppgifter finns indikationer på att dennes inkomster, för det fall armlängdsprincipen iakttas, skulle vara högre än de intäkter som deklarerats på grundval av de dokumenterade uppgifterna och om tvivel i detta hänseende inte kan undanröjas på grund av att en närstående person med hemvist i utlandet inte uppfyller sin samarbetskyldighet enligt 90 § punkt 2 eller sin informationsskyldighet enligt 93 § punkt 1, ska den andra meningen tillämpas analogt.

4) Om en skattskyldig person underlåter att inge de dokumenterade uppgifter som avses i 90 § punkt 3 eller om de dokumenterade uppgifterna i allt väsentligt inte kan utnyttjas, ska ett skattetillägg på 5 000 euro fastställas. Skattetillägget ska uppgå till minst 5 procent och högst 10 procent av det ytterligare inkomstbelopp som följer av den korrigering som gjorts enligt punkt 3, om skattetillägget till följd av denna korrigering överstiger 5 000 euro. Vid försenat ingivande av användbara dokumenterade uppgifter är det maximala skattetillägget 1 000 000 euro, dock minst 100 euro för varje hel dag som tidsfristen överskridits. Såvitt skattemyndigheterna har getts ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller skattetillägget, ska hänsyn tas både till syftet med detta skattetillägg, som är att den skattskyldige personen ska iaktta skyldigheten att inom den föreskrivna fristen inge de dokumenterade uppgifter som avses i 90 § punkt 3, bland annat av förmåner som den skattskyldiga personen erhållit och, för det fall ingivandet sker för sent, även till hur länge tidsfristen har överskridits. Det ska inte fastställas något skattetillägg om underlåtenheten att uppfylla den dokumentationsskyldighet som avses i 90 § punkt 3 framstår som ursäktlig eller om vållandet endast är ringa. Ett fel som begåtts av en ställföreträdare eller av ett ombud ska likställas med ett fel som begåtts av den skattskyldiga personen själv. Skattetillägget ska i allmänhet fastställas efter det att skatterevisionen har avslutats.”

5 I 1 § punkt 2 i lag om beskattning i internationella sammanhang, i den version som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”En person betecknas som närstående till den skattskyldiga personen om:

1. Personen direkt eller indirekt innehar minst en fjärdedel av kapitalet i den skattskyldiga personen (väsentligt andelsinnehav) eller direkt eller indirekt kan utöva ett bestämmande inflytande över den skattskyldiga personen eller, omvänt, om den skattskyldiga personen har ett väsentligt andelsinnehav i nämnda persons kapital eller direkt eller indirekt kan utöva ett bestämmande inflytande över denne, eller
2. en utomstående innehar en betydande andel av kapitalet i nämnda person eller den skattskyldiga personen, eller direkt eller indirekt kan utöva ett bestämmande inflytande över någon av dem, eller
3. personen eller den skattskyldiga personen, inom ramen för förhandlingar om villkoren för en affärsförbindelse, kan utöva inflytande över den skattskyldiga personen eller personen som har sitt ursprung utanför denna affärsförbindelse, eller om den ena av dem har ett eget intresse av att den andra erhåller inkomster.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 6 X, klaganden i det nationella målet, är ett kommanditbolag med säte i Bremen (Tyskland) som äger och förvaltar andelar i företag och tillhandahåller stöd-, rådgivnings- och förvaltningstjänster. Vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet ägde X samtliga andelar i ett bolag med begränsat ansvar med säte i Tyskland, som i sin tur innehade samtliga andelar i fyra andra bolag med begränsat ansvar med säte i denna medlemsstat.
- 7 X har som komplementär ett bolag med säte i Tyskland och som kommanditdelägare ett bolag med säte i Nederländerna, vars enda delägare, Y, också är ett bolag med säte i Nederländerna.
- 8 År 2013 fusionerades X och komplementären.
- 9 Y tillhandahöll tjänster på grundval av ett företagsledningsavtal som för 2007 ingicks med X:s komplementär och därefter, för de följande åren under den omstridda perioden, med X.
- 10 I avtalet föreskrivs att ersättningen till Y ska ske med beaktande av de faktiska kostnaderna och utgifterna, med undantag för de av Y:s kostnader som låg i det bolagets eget intresse (nedan kallade ersättningsgilla kostnader).
- 11 Y är skyldigt att upprätta handlingar avseende ersättningsgrundande kostnader och en detaljerad årlig redovisning. Det framgår av beslutet om hänskjutande att Y emellertid inte hade inkommit med någon sådan redovisning.
- 12 X blev föremål för en skatterevision avseende räkenskapsåren 2007–2010, bland annat vad gällde de förvaltningskostnader som betalats till Y. Den dokumentation som X anmodats att inge i enlighet med den skyldighet som föreskrivs i 90 § punkt 3 i skattelagen (nedan kallad den skattemässiga dokumentationsskyldigheten) ansågs vara otillräcklig av den tyska skattemyndigheten.

- 13 Den 7 januari 2016 informerade den nederländska skattemyndigheten, på begäran av X, den tyska skattemyndigheten om att Y hade fakturerat X för samtliga sina kostnader, inklusive kostnader som inte var ersättningsgrundande kostnader.
- 14 Den 17 mars 2016 ingick X och den tyska skattemyndigheten, under medverkan av Y, en uppgörelse i vilken man kom fram till att en del av betalningarna från X till Y under den omtvistade perioden, uppgående till 400 000 euro per år och totalt 1,6 miljoner euro, felaktigt hade bokförts som driftskostnader.
- 15 I sin rapport av den 10 juni 2016 angav den tyska skattemyndigheten att de handlingar som X hade ingett i enlighet med den skattemässiga dokumentationsskyldigheten inte var användbara.
- 16 Den 8 november 2016 påförde skattemyndigheten X ett skattetillägg motsvarande 5 procent av X:s ytterligare inkomster, vilka enligt skattemyndighetens uppskattning uppgick till 20 000 euro per år, det vill säga totalt 80 000 euro.
- 17 Den 9 december 2016 lämnade X in ett klagomål mot detta beslut till nämnda myndighet, som avslog klagomålet.
- 18 Den 27 december 2017 överklagade X detta beslut till Finanzgericht Bremen (Skattedomstolen i Bremen, Tyskland) och gjorde gällande att 162 § punkt 4 i skattelagen, på grundval av vilken skattetillägget påfördes, strider mot etableringsfriheten.
- 19 Finanzgericht Bremen har angett att Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) har slagit fast att den skattemässiga dokumentationsskyldigheten utgör en inskränkning av etableringsfriheten som kan anses vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse och i synnerhet av behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och möjliggöra en effektiv skattekontroll, men den har inte uttalat sig om huruvida det skattetillägg som kan påföras vid åsidosättande av denna skyldighet är förenligt med unionsrätten. Enligt den hänskjutande domstolen kan detta skattetillägg gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.
- 20 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Bremen (Bremens skattedomstol) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artikel 43 EG, respektive artikel 49 FEUF, i vilka etableringsfriheten garanteras (eller artikel 49 EG, respektive artikel 56 FEUF, i vilka friheten att tillhandahålla tjänster garanteras) tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning, enligt vilken den skattskyldiga personen i situationer som omfattar transaktioner med internationella inslag ska dokumentera typen av affärsförbindelser med närstående personer och deras innehåll, vilket även omfattar de ekonomiska och rättsliga grunderna för att armslängdsprincipen har iakttagits vid avtalandet om priser och andra affärsvillkor med de närstående personerna, och enligt vilken, om den skattskyldiga personen inte inger nämnda dokumentation till skattemyndigheten, eller den ingivna dokumentationen huvudsakligen inte kan användas, det uppställs en presumtion som kan motbevisas, att de inkomster som är beskattningsbara i Tyskland, vilka ska fastställas med hjälp av dokumentationen, är högre än de deklarerade inkomsterna och skattemyndigheten i sådana situationer ska genomföra en uppskattning och dessa inkomster endast kan fastställas inom en viss ram, i synnerhet endast på grundval av prisintervaller, och denna ram kan utnyttjas till den skattskyldiga personens nackdel, samt det därutöver även ska fastställas ett skattetillägg som motsvarar minst 5 procent och högst 10 procent av de ytterligare inkomster som fastställts, men

dock minst 5 000 euro, och vid försenat ingivande av användbar dokumentation upp till 1 000 000 euro, dock minst 100 euro för varje hel dag som tidsfristen har överskridits, varvid skattemyndigheten endast kan underlåta att fastställa ett skattetillägg om underlåtenheten att fullgöra dokumentationsskyldigheten förefaller ursäktlig eller vållandet endast är ringa?”

Prövning av tolkningsfrågan

Inledande anmärkningar

- 21 Det ska inledningsvis påpekas att det framgår av själva ordalydelsen i beslutet om hänskjutande och av tolkningsfrågans lydelse att det är nödvändigt att tillhandahålla ett underlag för tolkning av unionsrätten för att den nationella domstolen ska kunna bedöma huruvida inte endast skattetillägget för underlåtenhet att uppfylla den skattemässiga dokumentationsskyldigheten, utan även själva skyldigheten i sig, är förenlig med unionsrätten.
- 22 Däremot förefaller det inte nödvändigt, i det nationella målet, att ge den hänskjutande domstolen några svar som gör det möjligt att bedöma huruvida de aspekter av den tyska lagstiftningen som den hänskjutande domstolen har åberopat avseende det skattetillägg som är tillämpligt vid försenat ingivande av de relevanta skattehandlingarna är förenliga med unionsrätten.

Tillämplig fri rörlighet

- 23 Om den tolkningsfråga som ställs för ett förhandsavgörande rör bestämmelserna i EG-fördraget och EUF-fördraget om etableringsfrihet och friheten att tillhandahålla tjänster, är det nödvändigt att fastställa vilken frihet som är tillämplig i det nationella målet.
- 24 Det framgår härvidlag av fast rättspraxis att frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller andra fria rörligheten ska avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 25 Vidare omfattas en nationell lagstiftning som endast är tillämplig på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet av tillämpningsområdet för etableringsfriheten (dom av den 31 maj 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 26 Det ska i detta hänseende påpekas att den skattemässiga dokumentationsskyldigheten endast avser gränsöverskridande kommersiella transaktioner mellan företag som är ”närstående” i den mening som avses i nationell rätt. Detta samband definieras av att det föreligger ett beroendeförhållande, som bygger på kapitalet eller på något annat, som i varje enskilt fall tycks känneteckna det ena företags bestämmande inflytande över det andra. Detta är under alla omständigheter fallet när detta samband definieras av den omständigheten, såsom i det nationella målet, att en person direkt eller indirekt innehar en andel motsvarande minst en fjärdedel av den skattskyldiga personens kapital. Y äger indirekt, genom ett bolag med säte i Nederländerna, 100 procent av kapitalet i X, med säte i Tyskland.
- 27 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den nationella lagstiftningen i fråga uteslutande prövas mot bakgrund av etableringsfriheten.

- 28 Även om den nationella domstolen i sin fråga hänvisade till etableringsfriheten i artiklarna 43 EG och 49 FEUF, kommer endast artikel 49 FEUF att behandlas, eftersom tolkningen under alla omständigheter även gäller artikel 43 EG.
- 29 Den hänskjutande domstolen ska följaktligen anses ha ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning som, för det första, föreskriver att den skattskyldiga personen omfattas av en dokumentationsskyldighet avseende arten av och innehållet i, samt den ekonomiska och rättsliga grunden för priset och andra kommersiella villkor för, sina gränsöverskridande handelstransaktioner med personer med vilka denne har ett ömsesidigt beroendeförhållande, oavsett om detta bygger på kapitalet eller på något annat, som gör det möjligt för den skattskyldiga personen eller dessa personer att utöva ett bestämmande inflytande över den andra, och som för det andra föreskriver, om denna skyldighet inte uppfylls, inte bara att den skattskyldiga personens beskattningsbara inkomst i den berörda medlemsstaten enligt en motbevisbar presumtion antas vara högre än den deklarerade inkomsten, eftersom skattemyndigheten kan göra en uppskattning till nackdel för den skattskyldiga personen, men också att det ska påföras ett skattetillägg på ett belopp som motsvarar minst 5 procent och högst 10 procent av de beräknade ytterligare inkomsterna, med ett minimibelopp på 5 000 euro, såvida inte underlåtenheten att fullgöra denna skyldighet är ursäktlig eller det begångna felet är ringa.

Huruvida det föreligger en inskränkning av etableringsfriheten

Skyldigheten att inge skattedeklaration

- 30 Enligt fast rättspraxis omfattar den etableringsfrihet som enligt artikel 49 FEUF tillerkänns medborgarna i Europeiska unionen, i enlighet med artikel 54 FEUF, en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och vilka har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, att utöva verksamhet i en annan medlemsstat genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 8 oktober 2020, Impresa Pizzarotti (Avvikande förmån som getts till ett bolag som inte har hemvist i landet), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 21 och där angiven rättspraxis).
- 31 Domstolen har bland annat slagit fast att en nationell lagstiftning utgör en inskränkning i etableringsfriheten om den innebär att avvikande eller vederlagsfria förmåner som ett bolag med hemvist i landet ger till ett närstående bolag räknas in i förstnämnda bolags resultat endast om det bolag som erhåller förmånerna är etablerat i en annan medlemsstat (dom av den 8 oktober 2020, Impresa Pizzarotti (Avvikande förmån som getts till ett bolag som inte har hemvist i landet), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 24 och där angiven rättspraxis).
- 32 I förevarande fall avser den skattemässiga dokumentationsskyldigheten gränsöverskridande handelstransaktioner mellan ett inhemskt bolag och ett annat bolag med vilket det har ett ömsesidigt beroendeförhållande, oavsett om detta bygger på kapitalet eller på något annat, som gör det möjligt för det sistnämnda bolaget att utöva ett bestämmande inflytande över det inhemska bolaget. Det framgår också av de handlingar som lämnats in till domstolen att inhemska bolag inte omfattas av någon jämförbar skyldighet när det gäller handelstransaktioner som görs med inhemska bolag.

- 33 En sådan skillnad i behandling kan utgöra en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 49 FEUF, eftersom bolag med hemvist i beskattningsstaten behandlas mindre förmånligt när de bolag som de har ett ömsesidigt beroendeförhållande till är etablerade i en annan medlemsstat.
- 34 Ett moderbolag som är etablerat i en annan medlemsstat skulle kunna avhållas från att förvärva, skapa eller behålla ett dotterbolag i den första medlemsstaten (se, analogt, dom av den 8 oktober 2020, *Impresa Pizzarotti* (Avvikande förmån som getts till ett bolag som inte har hemvist i landet), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 35 Enligt domstolens fasta praxis är en skattemässig åtgärd som kan hindra etableringsfriheten endast tillåten om den avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som är erkända i unionsrätten. I ett sådant fall krävs dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 8 oktober 2020, *Impresa Pizzarotti* (Avvikande förmån som getts till ett bolag som inte har hemvist i landet), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 36 Det framgår härvidlag av fast rättspraxis att frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation i medlemsstaten ska bedömas mot bakgrund av såväl det ändamål som eftersträvas med de nationella bestämmelserna i fråga som föremålet för och innehållet i dessa bestämmelser (dom av den 7 april 2022, *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö* (Skattebefrielse för avtalsbaserade investeringsfonder), C-342/20, EU:C:2022:276, punkt 69).
- 37 Den tyska regeringen har emellertid i huvudsak gjort gällande argument avseende behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll av internprissättning för att kontrollera huruvida den skattskyldiga personens gränsöverskridande transaktioner är förenliga med marknadsvillkoren, vilka i mindre grad liknar frågan huruvida situationerna är jämförbara än motiveringen avseende behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll för att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se, analogt, dom av den 31 maj 2018, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, punkt 40).
- 38 Det framgår nämligen av handlingarna i målet att en sådan lagstiftning, genom att underlätta skattekontrollen, syftar till att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, vilket, såsom framgår av domstolens praxis, utgör ett tvingande skäl av allmänintresse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 63, och dom av den 8 oktober 2020, *Impresa Pizzarotti* (Avvikande förmån som getts till ett bolag som inte har hemvist i landet), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 31).
- 39 Behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan motivera en skillnad i behandling när syftet med det aktuella systemet är att förhindra ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom landet (dom av den 31 maj 2018, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, punkt 43).
- 40 Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att om dotterbolag till bolag som inte har hemvist i landet tilläts att föra över sina vinster i form av avvikande förmåner till sina moderbolag, skulle detta kunna äventyra en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Detta skulle kunna äventyra själva systemet med fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom den medlemsstat i vilken det dotterbolag som ger sådana förmåner

har sin hemvist skulle vara tvungen att, i egenskap av hemviststat för detta dotterbolag, avstå från sin rätt att beskatta dotterbolagets inkomster, eventuellt till förmån för den medlemsstat i vilken det moderbolag som erhåller förmånerna har sitt säte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 oktober 2020, *Impresa Pizzarotti* (Avvikande förmån som getts till ett bolag som inte har hemvist i landet), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

- 41 Genom att kräva att den skattskyldiga personen, i detta fall det dotterbolag som är hemmahörande i beskattningsmedlemsstaten, sammanställer dokumentation om sina gränsöverskridande handelstransaktioner med företag med vilka detta bolag har ett ömsesidigt beroendeförhållande, och som omfattar både arten av och villkoren för dessa transaktioner och den ekonomiska och rättsliga grunden för prisöverenskommelser och andra kommersiella villkor, gör kravet på skattedokumentation det möjligt för medlemsstaten att effektivare och mer exakt övervaka om dessa transaktioner har genomförts i enlighet med marknadsvillkoren och att utöva sin beskattningsrätt i fråga om verksamhet som bedrivs på dess territorium (se, analogt, dom av den 8 oktober 2020, *Impresa Pizzarotti* (Avvikande förmån som getts till ett bolag som inte har hemvist i landet), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 33).
- 42 Därför är nationella bestämmelser, såsom den avseende den skattemässiga dokumentationsskyldigheten, som säkerställer en effektivare och mer exakt skattekontroll av den skattskyldiga personen och som syftar till att förhindra att vinster som uppkommit i den berörda medlemsstaten överförs utanför denna medlemsstats skattejurisdiktion, genom transaktioner som inte genomförs i enlighet med marknadsvillkoren och utan att ha beskattats, ägnade att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se, analogt, dom av den 8 oktober 2020, *Impresa Pizzarotti* (Avvikande förmån som getts till ett bolag som inte har hemvist i landet), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 34).
- 43 Det är emellertid viktigt att en sådan lagstiftning inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det mål som eftersträvas.
- 44 Så är fallet om den skattskyldiga personen bereds möjlighet att utan orimliga administrativa krav lägga fram relevanta uppgifter om gränsöverskridande handel med de företag med vilka denne har ett ömsesidigt beroendeförhållande (se, analogt, dom av den 8 oktober 2020, *Impresa Pizzarotti* (Avvikande förmån som getts till ett bolag som inte har hemvist i landet), C-558/19, EU:C:2020:806, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 45 I detta fall framgår det tydligt av frågans ordalydelse att den skattemässiga dokumentationsskyldigheten inte bara gäller ”typen av affärsförbindelser ... och deras innehåll” utan även ”de ekonomiska och rättsliga grunderna ... vid avtalandet om priser och andra affärsvillkor”. I 90 § punkt 3 i skattelagen anges dock att arten av, innehållet i och omfattningen av den dokumentation av uppgifter som ska göras ska fastställas genom ett tillämpningsdekret, vars innehåll inte närmare anges i beslutet om hänskjutande och som det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida det kan medföra en orimlig administrativ börda för den skattskyldiga personen.
- 46 Av beslutet om hänskjutande framgår också att skattemyndigheten som huvudregel bör kräva att sådana handlingar inges endast i samband med en skatterevision och att detta ingivande i princip bör ske inom en tidsfrist på 60 dagar, som i vederbörligen motiverade undantagsfall kan förlängas.

- 47 Med förbehåll för de kontroller som åligger den hänskjutande domstolen i detta avseende, förefaller det följaktligen inte som om en sådan skattemässig dokumentationsskyldighet går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet.
- 48 Av detta följer att artikel 49 FEUF i princip inte utgör hinder för en sådan skyldighet.

Skattetillägget

- 49 Vad beträffar skattetillägget, som är en påföljd för underlåtenheten att iaktta den skattemässiga dokumentationsskyldigheten, erinrar domstolen om att det visserligen är riktigt att regelverket för påföljder på skatteområdet, i avsaknad av harmonisering på unionsnivå, omfattas av medlemsstaternas befogenhet, men att sådana regelverk inte får ha som följd att de friheter som är föreskrivna i EUF-fördraget undergrävs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 50 I förevarande fall kan skattetillägget i sig utgöra en sådan inskränkning, eftersom det utgör en påföljd för underlåtenhet att uppfylla den skattemässiga dokumentationsskyldigheten vilken kan inskränka etableringsfriheten.
- 51 Såsom det har erinrats om i punkt 35 ovan kan en sådan inskränkning emellertid vara tillåten om den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse och om tillämpningen i ett sådant fall är ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.
- 52 Domstolen har även funnit att det kan betraktas som nödvändigt att vidta sanktionsåtgärder, inklusive straffrättsliga sådana, för att säkerställa att en nationell lagstiftning verkligen efterlevs, dock på villkor att den sanktionsåtgärd som vidtas till sin natur och till sitt belopp i varje enskilt fall står i proportion till hur allvarlig den aktuella överträdelsen är (dom av den 3 mars 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 47 och där angiven rättspraxis).
- 53 När det gäller frågan om huruvida skattetillägget är lämpligt för att säkerställa det mål som den nationella lagstiftaren eftersträvar, måste det konstateras att tillämpningen av ett skattetillägg med ett tillräckligt högt belopp förefaller vara av sådan art att det avskräcker den skattskyldiga person som omfattas av den skattemässiga dokumentationsskyldigheten från att åsidosätta denna skyldighet och därmed förhindrar att beskattningsmedlemsstaten berövas möjligheten att effektivt kontrollera gränsöverskridande transaktioner mellan bolag med ett ömsesidigt beroendeförhållande i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.
- 54 Det argument som framförts av klaganden i det nationella målet och av kommissionen, enligt vilket ett sådant skattetillägg inte är nödvändigt om det redan finns mindre ingripande påföljder i jämförbara nationella situationer, förefaller i själva verket snarare avse huruvida skattetilläggets belopp är lämpligt. Det ska under alla omständigheter påpekas att det inte framgår av handlingarna i målet att några sådana påföljder föreligger. Det ska dessutom påpekas att den omständigheten att det i den tyska lagstiftningen föreskrivs mindre stränga påföljder när den skattskyldiga personen, i rent inhemska situationer i Tyskland, inte iakttar samarbetskyldigheten inom ramen för bekämpandet av skatteflykt och illojal skattekonkurrens, a priori saknar relevans för bedömningen av huruvida skattetillägget är nödvändigt. Skattetillägget har nämligen ett annat syfte, närmare bestämt att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

- 55 Vad gäller frågan huruvida detta skattetillägg är proportionerligt konstaterar domstolen att påförandet av en sanktionsavgift motsvarande minst 5 procent och högst 10 procent av det ytterligare inkomstbelopp som följer av skattemyndighetens korrigerings vid åsidosättande av den skattemässiga dokumentationsskyldigheten, utan begränsning av det absoluta maximibeloppet, och med ett belopp på minst 5 000 euro, inbegripet för det fall skattemyndigheten slutligen inte har fastställt något ytterligare inkomstbelopp, inte i sig förefaller kunna leda till påförandet av sanktionsavgift med ett oproportionerligt belopp.
- 56 Såsom kommissionen har påpekat gör nämligen fastställandet av beloppet för denna sanktionsavgift på grundval av en procentsats av korrigeringen av de beskattningsbara inkomsterna det möjligt att fastställa ett samband mellan sanktionsavgiftens belopp och underlåtenhetens svårighetsgrad. Införandet av en lägsta sanktionsavgift på 5 000 euro gör det dessutom möjligt att bevara den avskräckande verkan av skattetillägget när det lägsta beloppet är för lågt, medan fastställandet av ett tak på 10 procent säkerställer att beloppet för detta skattetillägg inte blir orimligt högt.
- 57 Den omständigheten att skattetillägget inte är tillämpligt om åsidosättandet av den skattemässiga dokumentationsskyldigheten är ursäktligt eller om felet endast är av ringa betydelse stöder denna bedömning.
- 58 Slutligen kan inte den omständigheten att den tyska lagstiftningen även föreskriver en korrigerings av den skattskyldiga personens beskattningsbara inkomster vid åsidosättande av skyldigheten att inge skattedeklaration, vilka inkomster enligt en motbevisbar presumtion anses vara undervärderade, motivera en annan tolkning.
- 59 Dessa bestämmelser är nämligen av en annan art än bestämmelserna om skattetillägget, eftersom de inte syftar till att införa en påföljd för underlåtenheten att fullgöra den skattemässiga dokumentationsskyldigheten, utan till att korrigera den skattskyldiga personens beskattningsbara inkomster.
- 60 Artikel 49 FEUF ska följaktligen tolkas så, att den inte heller utgör hinder för ett sådant skattetillägg som det som är aktuellt i det nationella målet.
- 61 Mot bakgrund av ovanstående ska den ställda frågan besvaras enligt följande. Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som, för det första, föreskriver att den skattskyldiga personen omfattas av en dokumentationsskyldighet avseende arten av och innehållet i, samt den ekonomiska och rättsliga grunden för priset och andra kommersiella villkor för, sina gränsöverskridande handelstransaktioner med personer med vilka denne har ett ömsesidigt beroendeförhållande, oavsett om detta bygger på kapitalet eller på något annat, som gör det möjligt för den skattskyldiga personen eller dessa personer att utöva ett bestämmande inflytande över den andra, och som för det andra föreskriver, om denna skyldighet inte uppfylls, inte bara att den skattskyldiga personens beskattningsbara inkomst i den berörda medlemsstaten enligt en motbevisbar presumtion antas vara högre än den deklarerade inkomsten, eftersom skattemyndigheten kan göra en uppskattning till nackdel för den skattskyldiga personen, men också att det ska påföras ett skattetillägg på ett belopp som motsvarar minst 5 procent och högst 10 procent av de beräknade ytterligare inkomsterna, med ett minimibelopp på 5 000 euro, såvida inte underlåtenheten att fullgöra denna skyldighet är ursäktlig eller det begångna felet är ringa.

Rättegångskostnader

- 62 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som, för det första, föreskriver att den skattskyldiga personen omfattas av en dokumentationsskyldighet avseende arten av och innehållet i, samt den ekonomiska och rättsliga grunden för priset och andra kommersiella villkor för, sina gränsöverskridande handelstransaktioner med personer med vilka denne har ett ömsesidigt beroendeförhållande, oavsett om detta bygger på kapitalet eller på något annat, som gör det möjligt för den skattskyldiga personen eller dessa personer att utöva ett bestämmande inflytande över den andra, och som för det andra föreskriver, om denna skyldighet inte uppfylls, inte bara att den skattskyldiga personens beskattningsbara inkomst i den berörda medlemsstaten enligt en motbevisbar presumtion antas vara högre än den deklarerade inkomsten, eftersom skattemyndigheten kan göra en uppskattning till nackdel för den skattskyldiga personen, men också att det ska påföras ett skattetillägg på ett belopp som motsvarar minst 5 procent och högst 10 procent av de beräknade ytterligare inkomsterna, med ett minimibelopp på 5 000 euro, såvida inte underlåtenheten att fullgöra denna skyldighet är ursäktlig eller det begångna felet är ringa.

Underskrifter