

Downloaded via the EU tax law app / web

62021CJ0431

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

13. oktober 2022 (*1)

»Præjudiciel forelæggelse – etableringsfrihed og fri udveksling af tjenesteydelser – selskabsskat – fastlæggelse af den skattepligtige indkomst for selskaber – transaktioner med tilknytning til udlandet – dokumentationspligt med hensyn til handelstransaktioner mellem personer, som står i et afhængighedsforhold – skøn over og tillæg til den skattepligtige indkomst som sanktion«

I sag C-431/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Bremen (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Bremen, Tyskland) ved afgørelse af 7. juli 2021, indgået til Domstolen den 15. juli 2021, i sagen

X GmbH & Co. KG

mod

Finanzamt Bremen,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, L.S. Rossi, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer) og S. Rodin,

generaladvokat: N. Emiliou

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

–

X GmbH & Co. KG ved Rechtsanwälte S. Stahlschmidt og J. Uterhark samt Steuerberaterin M. Giese,

–

den tyske regering ved J. Möller og R. Kanitz, som befuldmægtigede,

–

Europa-Kommissionen ved W. Roels og V. Uher, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1

Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 43 EF og 49 EF samt artikel 49 TEUF og 56 TEUF.

2

Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem X GmbH & Co. KG og Finanzamt Bremen (skatte- og afgiftsmyndigheden i Bremen, Tyskland) vedrørende et tillæg til den skattepligtige indkomst pålagt af sidstnævnte (herefter »skattetillægget«) for manglende overholdelse af den skattemæssige dokumentationspligt med hensyn til grænseoverskridende handelstransaktioner mellem forbundne selskaber.

Retsforskrifter

3

§ 90 i Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter) (BGBl. 2002 I, s. 3866), i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »skatte- og afgiftsloven«), vedrørende den skatte- og afgiftspligtige persons pligt til samarbejde fastsætter:

»(1) De berørte personer er forpligtet til at samarbejde ved fastlæggelsen af de faktiske forhold. De opfylder bl.a. deres pligt til samarbejde ved behørigt at give indsigt i samtlige faktiske forhold, der er relevante for beskattningen og ved at fremlægge det bevismateriale, som de har kendskab til. Omfanget af disse forpligtelser afhænger af omstændighederne i den konkrete sag.

[...]

(3) Ved transaktioner, der indebærer tilfælde med tilknytning til udlandet har den skattepligtige person pligt til at føre optegnelser om arten og indholdet af sine forretningsforbindelser med forbundne personer som omhandlet i § 1, stk. 2, i Außensteuergesetz [(Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (lov om beskattning ved relationer til udlandet) af 8.9.1972 (BGBl. 1972 I, s. 1713))]. Pligten til at føre optegnelser omfatter ligeledes det økonomiske og juridiske grundlag for en aftale om priser og andre forretningsbetingelser med den forbundne person, som overholder armslængdeprincippet. Ved ekstraordinære handelstransaktioner skal optegnelserne foretages inden for en kort frist. Pligten til at føre optegnelser finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige personer, der med henblik på national beskattning skal fordele overskud mellem deres nationale virksomhed og deres udenlandske driftssteder eller opgøre de nationale driftssteders overskud i deres udenlandske virksomhed. Med henblik på at sikre lovgivningens ensartede anvendelse har forbundsfinansministeriet beføjelse til med Bundesrats [(forbundsrådet)] godkendelse og ved gennemførelsesbekendtgørelse at definere arten, indholdet og omfanget af de optegnelser, der skal foretages. Skatte- og afgiftsmyndigheden skal som hovedregel kun kræve fremlæggelse af optegnelser for gennemførelsen af en skatte- og afgiftskontrol. Fremlæggelsen har grundlag i § 97, dog forudsat, at denne bestemmelses stk. 2, ikke finder anvendelse. Fremlæggelsen skal finde sted efter anmodning inden for en frist på 60 dage. For så vidt som fremlæggelsen vedrører optegnelser vedrørende ekstraordinære

handelstransaktioner er fristen 30 dage. I særlige begrundede tilfælde kan fremlæggelsesfristen forlænges.«

4

Skatte- og afgiftslovens § 162 med overskriften »Skøn over beskatningsgrundlag« bestemmer:

»(1) Såfremt skatte- og afgiftsmyndigheden ikke er i stand til at fastsætte eller beregne beskatningsgrundlaget skal den anlægge et skøn herover. Den tager alle relevante omstændigheder i betragtning for dette skøn.

[...]

(3) Såfremt en skattepligtig person ikke har overholdt sin pligt til samarbejde i henhold til § 90, stk. 3, ved ikke at have fremlagt optegnelserne eller, hvis de fremlagte optegnelser i det væsentlige er uanvendelige eller hvis det er fastslået, at den skattepligtige person ikke inden for en kort frist har foretaget optegnelserne, jf. § 90, stk. 3, tredje punktum, lægges det til grund – idet der ikke blot er tale om en simpel formodning – at vedkommendes skattepligtige indkomst i Tyskland, som optegnelserne, jf. § 90, stk. 3, har til formål at fastsætte, er højere end den af den angivne indkomst. Hvis skatte- og afgiftsmyndigheden i sådanne tilfælde skal anlægge et skøn, og denne indkomst kun kan fastsættes inden for en bestemt ramme, navnlig kun på grundlag af prisspænd, kan denne ramme udtømmes til ulempe for den skattepligtige person. Hvis der foreligger indicier for, til trods for den skattepligtige persons fremlæggelse af anvendelige optegnelser, hvor armslængdeprincippet er overholdt, at vedkommendes indkomst er højere end den indkomst denne har angivet på grundlag af optegnelserne, og såfremt tvivl i denne henseende ikke kan fjernes, fordi en forbunden person, der befinder sig i udlandet, ikke opfylder sin pligt til samarbejde i henhold til § 90, stk. 2, eller sin oplysningspligt, jf. § 93, stk. 1, finder andet punktum tilsvarende anvendelse.

(4) Såfremt en skattepligtig person ikke fremlægger optegnelserne, jf. § 90, stk. 3, eller de fremlagte optegnelser i det væsentlige er uanvendelige, fastsættes et tillæg på 5000 EUR. Tillægget udgør mindst 5% og højst 10% af det beregnede supplerende indkomstbeløb, der fremkommer efter korrektionen i henhold til stk. 3, når tillægget efter denne korrektion overstiger 5000 EUR. Ved for sen fremlæggelse af anvendelige optegnelser er tillæggets højeste beløb 1000000 EUR, dog mindst 100 EUR for hver hele dag, som fristen overskrides med. For så vidt som skatte- og afgiftsmyndighederne gives en skønsmargen med hensyn til tillægsbeløbet, skal der, ud over formålet med dette tillæg, som tager sigte på den skattepligtige persons overholdelse af forpligtelsen til inden for fristerne at foretage og fremlægge de optegnelser, der er omhandlet i § 90, stk. 3, bl.a. de fordele, som den skattepligtige person har opnået, og i tilfælde af for sen fremlæggelse, ligeledes fristoverskridelsens længde. Der fastsættes ikke et tillæg, såfremt den manglende overholdelse af optegnelserforpligtelserne, jf. § 90, stk. 3, forekommer undskyldelig eller såfremt vedkommendes skyld kun er ubetydelig. Den af en retlig repræsentant eller af en ansat udviste forsømmelighed regnes som egen forsømmelse. Tillægget skal som hovedregel fastsættes efter skatte- og afgiftskontrollens afslutning.«

5

§ 1, stk. 2, i lov om beskatning ved relationer til udlandet i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, fastsætter:

»En person er forbundet med en skattepligtig person, når

1.

personen direkte eller indirekte ejer mindst 25% af den skattepligtiges kapital (væsentlig andel) eller direkte eller indirekte kan udøve en bestemmende indflydelse over den skattepligtige, eller omvendt når den skattepligtige ejer en væsentlig andel af den nævnte persons kapital eller direkte eller indirekte kan udøve en bestemmende indflydelse over denne, eller

2.

en tredjeperson ejer en væsentlig andel af den nævnte persons og den skattepligtiges kapital eller direkte eller indirekte kan udøve en bestemmende indflydelse over begge, eller

3.

personen eller den skattepligtige i forbindelse med forhandlingen af vilkårene for et forretningsforhold er i stand til at udøve en indflydelse på den skattepligtige eller personen, der har sit udspring uden for dette forretningsforhold, eller når en af disse har en egen interesse i genereringen af den andens indkomst.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

6

X, sagsøgeren i hovedsagen, er et kommanditselskab etableret i Bremen (Tyskland), som ejer og forvalter kapitalandele og yder bistand, rådgivning og forvaltningsydelser. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen ejede X samtlige andele i et selskab med begrænset ansvar med hjemsted i Tyskland, som selv ejede samtlige andele i fire andre selskaber med begrænset ansvar, der har deres hjemsted i denne medlemsstat.

7

X har som komplementar et selskab etableret i Tyskland og som kommanditist et selskab etableret i Nederlandene, hvis eneste selskabsdeltager, Y, ligeledes er et selskab etableret i Nederlandene.

8

I 2013 fusionerede X og komplementarselskabet.

9

Y leverede tjenesteydelser på grundlag af en aftale om forretningsførelse indgået for 2007 med X' komplementar og dernæst, for de efterfølgende år i den omtvistede periode, med X.

10

Denne aftale fastsætter, at i Y's vederlag medregnes faktisk afholdte omkostninger og udgifter med undtagelse af omkostninger, som Y afholder i selskabsmæssig interesse (herefter »de godtgørelsesberettigede omkostninger«).

11

Y skulle udarbejde dokumenter vedrørende de godtgørelsesberettigede omkostninger og en detaljeret årlig opgørelse. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Y imidlertid ikke havde udarbejdet en sådan opgørelse.

12

X var genstand for en skatte- og afgiftskontrol for regnskabsårene 2007-2010, bl.a. vedrørende forvaltningsgebyrerne betalt til Y. Den dokumentation, som X på anmodning fremlagde i henhold til forpligtelsen i skatte- og afgiftslovens § 90, stk. 3 (herefter »den skattemæssige dokumentationspligt«), blev fundet utilstrækkelig af den tyske skatte- og afgiftsmyndighed.

13

Den 7. januar 2016 meddelte den nederlandske skatte- og afgiftsmyndighed efter anmodning fra X den tyske skatte- og afgiftsmyndighed, at Y havde faktureret X sine udgifter i deres helhed, herunder de godtgørelsesberettigede udgifter.

14

Den 17. marts 2016 indgik X og den tyske skatte- og afgiftsmyndighed et forlig med deltagelse af Y, hvori det blev aftalt, at en del af betalingerne fra X til Y i den omtvistede periode, der var på 400000 EUR pr. år, og udgjorde et samlet beløb på 1,6 mio. EUR, fejlagtigt var blevet bogført som driftsudgifter.

15

I sin rapport af 10. juni 2016 anførte den tyske skatte- og afgiftsmyndighed, at de dokumenter, som X havde fremlagt i henhold til den skattemæssige dokumentationspligt, ikke kunne bruges.

16

Den 8. november 2016 pålagde denne myndighed derfor X at betale et skattetillæg svarende til 5% af X' supplerende indtægter, anslået af myndigheden til at være 20000 EUR pr. år, dvs. et samlet beløb på 80000 EUR.

17

Den 9. december 2016 påklagede X denne afgørelse til den nævnte myndighed, som ikke gav X medhold heri.

18

Den 27. december 2017 har X anlagt sag ved Finanzgericht Bremen (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Bremen, Tyskland) til prøvelse af denne afgørelse, hvorunder X har gjort gældende, at skatte- og afgiftslovens § 162, stk. 4, på grundlag af hvilken X var blevet pålagt et skattetillæg, er i strid med etableringsfriheden.

19

Finanzgericht Bremen (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Bremen) har anført, at Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) har fastslået, at den skattemæssige dokumentationspligt udgør en restriktion for etableringsfriheden, der kan anses for at være begrundet i tvingende almene hensyn, og navnlig i behovet for at opretholde af fordelingen beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og at udføre en effektiv

skattekontrol, men har ikke udtalt sig om foreneligheden af skattetillægget, der kan pålægges ved overtrædelse af denne pligt, med EU-retten. Ifølge den forelæggende ret kan dette tillæg gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå disse formål.

20

På denne baggrund har Finanzgericht Bremen (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Bremen) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal artikel 43 EF, henholdsvis artikel 49 TEUF, som garanterer etableringsfriheden (artikel 49 EF, henholdsvis artikel 56 TEUF, som garanterer den fri udveksling af tjenesteydelser), fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter den skattepligtige i forbindelse med omstændigheder, som vedrører transaktioner med tilknytning til udlandet, skal føre optegnelser om arten og indholdet af sine forretningsforbindelser med [forbundne] personer, som også omfatter det økonomiske og juridiske grundlag for en aftale om priser og andre forretningsbetingelser med den [forbundne] person, som overholder armslængdeprincippet, og hvorefter det, hvis den skattepligtige ikke forelægger de nævnte optegnelser på skattemyndighedens opfordring, eller de forelagte optegnelser i det væsentlige er uanvendelige, lægges til grund – idet der ikke blot er tale om en simpel formodning – at vedkommendes skattepligtige indkomst i indlandet, som optegnelserne har til formål at fastsætte, er højere end den af denne angivne indkomst, og, hvis skattemyndigheden i sådanne tilfælde skal anlægge et skøn, og denne indkomst kun kan fastsættes inden for en bestemt ramme, navnlig kun på grundlag af prisspænd, denne ramme kan udtømmes til ulempe for den skattepligtige, men der desuden skal fastsættes et tillæg, som udgør mindst 5% og højst 10% af [det beregnede supplerende indkomstbeløb], men mindst 5000 EUR, og ved for sen forelæggelse af anvendelige optegnelser op til 1000000 EUR, dog mindst 100 EUR for hver hel dag, som fristen overskrides med, idet der kun kan bortses fra at fastsætte et tillæg, hvis den optegnelserpligtige persons manglende opfyldelse forekommer undskyldelig eller [den pågældendes] skyld kun er ubetydelig?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

21

Det skal indledningsvis bemærkes, at det fremgår af selve ordlyden af forelæggelsesafgørelsen og af ordlyden af det forelagte spørgsmål, at der skal gives den forelæggende ret elementer til fortolkning af EU-retten, som gør det muligt for den at bedømme, hvorvidt ikke alene skattetillægget, som sanktionerer den manglende overholdelse af den skattemæssige dokumentationspligt, men ligeledes denne pligt i sig selv, er i overensstemmelse med EU-retten.

22

Det synes derimod ikke nødvendigt med henblik på tvisten i hovedsagen at give den forelæggende ret oplysninger, der gør det muligt at bedømme foreneligheden med EU-retten af de aspekter af den tyske lovgivning, som den forelæggende ret har henvist til vedrørende skattetillægget, der finder anvendelse i tilfælde af den for sene fremlæggelse af den relevante skattemæssige dokumentation.

Om den frie bevægelighed, som finder anvendelse

23

Det skal bemærkes, at selv om det præjudicielle spørgsmål omhandler bestemmelserne i EF-

traktaten og EUF-traktaten vedrørende etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser, skal det afgøres, hvilken frihed der finder anvendelse i tvisten i hovedsagen.

24

Det følger i denne henseende af fast retspraksis, at for at vurdere, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, er det nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (dom af 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

25

En national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalandele, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører endvidere under anvendelsesområdet for etableringsfriheden (dom af 31.5.2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

26

Det skal i denne henseende bemærkes, at den skattemæssige dokumentationspligt alene vedrører grænseoverskridende handelstransaktioner mellem »forbundne« virksomheder som omhandlet i national ret, idet denne forbindelse er defineret ved at der består et afhængighedsforhold, kapitalmæssigt eller på anden måde, som, synes det i hvert enkelt tilfælde, karakteriserer den enes klare indflydelse over den anden. Dette er under alle omstændigheder tilfældet, når denne forbindelse er defineret ved den omstændighed, sådan som det er tilfældet i hovedsagen, at en person direkte eller indirekte ejer mindst 25% af den skattepligtiges kapital. Y ejer nemlig indirekte gennem et selskab etableret i Nederlandene 100% af kapitalen i X, som er etableret i Tyskland.

27

Henset til det ovenstående skal den pågældende nationale lovgivning alene undersøges i forhold til etableringsfriheden.

28

Selv om den forelæggende ret i øvrigt i sit spørgsmål har henvist til etableringsfriheden, som er fastsat i henholdsvis artikel 43 EF og 49 TEUF, har retten kun henvist til artikel 49 TEUF, idet fortolkningen under alle omstændigheder gælder for artikel 43 EF.

29

Det må følgelig lægges til grund, at den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den skattepligtige person for det første er underlagt en dokumentationspligt med hensyn til arten og indholdet af samt det økonomiske og juridiske grundlag for prisen og de øvrige forretningsbetingelser i relation til sine grænseoverskridende kommercielle transaktioner med personer, som denne person står i et afhængighedsforhold til – kapitalmæssigt eller på anden måde – hvilket forhold gør det muligt for denne skattepligtige person eller disse andre personer at udøve klar indflydelse over den anden, og som for det andet ved overtrædelse af denne pligt ikke alene fastsætter, at det som en afkræftelig formodning lægges til grund, at vedkommendes skattepligtige indkomst i den pågældende medlemsstat er højere end den angivne indkomst, idet skatte- og afgiftsmyndigheden kan anlægge et skøn til skade for den skattepligtige person, men også bestemmer, at der pålægges et tillæg svarende til mindst 5% og højst 10% af det beregnede

supplerende indkomstbeløb, dog mindst 5000 EUR, medmindre denne overtrædelse er undskyldelig, eller den udviste skyld er ubetydelig.

Spørgsmålet, om der er tale om en restriktion for etableringsfriheden

Om pligten til indgivelse af selvangivelse

30

Det følger af fast retspraksis, at i overensstemmelse med artikel 54 TEUF omfatter den etableringsfrihed, som EU-borgere har i henhold til artikel 49 TEUF, en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for EU, til at udøve virksomhed i en anden medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom af 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ekstraordinær fordel ydet til et ikke-hjemmehørende selskab), C-558/19, EU:C:2020:806, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

31

Domstolen har bl.a. fastslået, at en national lovgivning, hvorefter de ekstraordinære eller vederlagsfrie fordele, som et hjemmehørende selskab indrømmer et selskab, som står i et afhængighedsforhold til førstnævnte selskab, kun inddrages i førstnævnte selskabs overskud, hvis modtagerselskabet har hjemsted i en anden medlemsstat, udgør en restriktion for etableringsfriheden (dom af 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ekstraordinær fordel ydet til et ikke-hjemmehørende selskab), C-558/19, EU:C:2020:806, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

32

I den foreliggende sag omfatter den skattemæssige dokumentationspligt grænseoverskridende handelstransaktioner, der finder sted mellem et hjemmehørende selskab og et andet selskab, med hvem det står i et afhængighedsforhold, kapitalmæssigt eller på anden måde, der gør det muligt for sidstnævnte selskab at udøve en klar indflydelse over det hjemmehørende selskab. Det fremgår i øvrigt af de sagsakter, der er blevet fremlagt for Domstolen, at de hjemmehørende selskaber ikke er underlagt en tilsvarende pligt for handelstransaktioner indgået med hjemmehørende selskaber.

33

En sådan forskellig behandling kan udgøre en restriktion for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 49 TEUF, idet selskaber etableret i beskatningsstaten behandles mindre gunstigt, når de selskaber, med hvem de har et afhængighedsforhold, har hjemsted i en anden medlemsstat.

34

Et moderselskab, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, kan nemlig se sig foranlediget til at afstå fra at erhverve, stifte eller bevare en filial i denne førstnævnte medlemsstat (jf. analogt dom af 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ekstraordinær fordel ydet til et ikke-hjemmehørende selskab), C-558/19, EU:C:2020:806, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

35

Ifølge fast retspraksis er en skattemæssig foranstaltning, som kan hindre etableringsfriheden, kun tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller hvis den kan begrundes i tvingende almene hensyn, der er anerkendt i EU-retten. Hvis dette er tilfældet, kræves

det desuden, at den er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (dom af 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ekstraordinær fordel ydet til et ikke-hjemmehørende selskab), C-558/19, EU:C:2020:806, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

36

Det fremgår i denne henseende af fast retspraksis, at sammenligneligheden af en grænseoverskridende situation med en national situation skal vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser, samt til genstanden for og indholdet af de sidstnævnte (dom af 7.4.2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Skattefritagelse for aftalebaserede investeringsfonde), C-342/20, EU:C:2022:276, præmis 69).

37

Den tyske regering har imidlertid i det væsentlige gjort gældende, at argumenterne vedrørende behovet for at sikre en effektiv skattekontrol med afregningspriser med henblik på at kontrollere, at den skattepligtige persons grænseoverskridende handelstransaktioner med forbundne selskaber er i overensstemmelse med markedsvilkårene, som i mindre grad handler om situationernes sammenlignelighed end om spørgsmålet om begrundelsen vedrørende nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol for at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (jf. analogt dom af 31.5.2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, præmis 40).

38

Det fremgår således af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at en sådan lovgivning ved at lette skatte- og afgiftskontrollerne forfølger formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, hvilket – som det fremgår af Domstolens praksis – udgør et tvingende alment hensyn (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 63, og af 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ekstraordinær fordel ydet til et ikke-hjemmehørende selskab), C-558/19, EU:C:2020:806, præmis 31).

39

Nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kan imidlertid begrunde en forskelsbehandling, når den ordning, der vurderes, har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (dom af 31.5.2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, præmis 43).

40

I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at den omstændighed, at ikke-hjemmehørende selskabers datterselskaber gives mulighed for at overføre deres overskud i form af ekstraordinære fordele til moderselskabet, kunne bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare, og at dette ville bringe selve systemet med fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare, fordi datterselskabets medlemsstat, som indrømmer sådanne fordele, vil være tvunget til at give afkald på som hjemstat for dette datterselskab at beskatte dettes indkomst eventuelt til fordel for den medlemsstat, hvor modtagerselskabet har sit hjemsted (jf. i denne retning dom af 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ekstraordinær fordel ydet til et ikke-hjemmehørende selskab), C-558/19, EU:C:2020:806, præmis

32 og den deri nævnte retspraksis).

41

Hvis det følgelig kræves, at en skattepligtig person – i den foreliggende sag datterselskabet, der er hjemmehørende i beskatningsmedlemsstaten – tilvejebringer dokumentation vedrørende sine grænseoverskridende handelstransaktioner med virksomheder, som den skattepligtige person står i et afhængighedsforhold til, og som angår såvel arten og betingelserne for disse transaktioner som det økonomiske og juridiske grundlag for aftaler om priser og andre forretningsbetingelser, gør den skattemæssige dokumentationspligt det muligt for denne medlemsstat mere effektivt og mere præcist at kontrollere, om disse transaktioner blev gennemført i overensstemmelse med markedsvilkårene og at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed udøvet på dens område (jf. analogt dom af 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ekstraordinær fordel ydet til et ikke-hjemmehørende selskab), C-558/19, EU:C:2020:806, præmis 33).

42

En national lovgivning som den, der fastsætter den skattemæssige dokumentationspligt, som sikrer en mere effektiv og præcis skatte- og afgiftskontrol med den skattepligtige person, og med hvilken det tilsigtes at forhindre, at overskud genereret i den pågældende medlemsstat føres ud af det område, hvor sidstnævnte udøver sin beskatningskompetence, gennem overførsler, der ikke er i overensstemmelse med markedsvilkårene, uden at være blevet beskattet, er følgelig egnet til at sikre opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (jf. analogt dom af 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ekstraordinær fordel ydet til et ikke-hjemmehørende selskab), C-558/19, EU:C:2020:806, præmis 34).

43

Ikke desto mindre er det vigtigt, at en sådan lovgivning ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det mål, der forfølges.

44

Dette er tilfældet, såfremt den skattepligtige person, uden at være underlagt unødige administrative byrder, har adgang til at fremlægge relevante oplysninger vedrørende de grænseoverskridende handelstransaktioner indgået med virksomhed, som de står i et afhængighedsforhold til (jf. analogt dom af 8.10.2020, Impresa Pizzarotti (Ekstraordinær fordel ydet til et ikke-hjemmehørende selskab), C-558/19, EU:C:2020:806, præmis 36).

45

I den foreliggende sag fremgår det af selve ordlyden af det forelagte spørgsmål, at den skattemæssige dokumentationspligt angår »arten og indholdet« af forretningsforbindelserne, men også »det økonomiske og juridiske grundlag for en aftale om priser og andre forretningsbetingelser«. Skatte- og afgiftslovens § 90, stk. 3, angiver imidlertid, at arten, indholdet og omfanget af de optegnelser, der skal foretages, skal præciseres i en gennemførelsesbekendtgørelse, hvis indhold ikke er præciseret i forelæggelsesafgørelsen, og med hensyn til hvilken det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, at den ikke kan medføre unødige administrative byrder for den skattepligtige person.

46

Det fremgår endvidere af forelæggelsesafgørelsen, at skatte- og afgiftsmyndigheden som hovedregel kun skal kræve fremlæggelse af disse dokumenter for gennemførelsen af en skatte-

og afgiftskontrol, og at denne fremlæggelse principielt skal finde sted inden for en frist på 60 dage, som i særlige begrundede tilfælde kan forlænges.

47

Følgelig, og med forbehold for den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage i denne henseende, synes en sådan skattemæssig dokumentationspligt ikke at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det mål, der forfølges.

48

Det følger heraf, at artikel 49 TEUF principielt ikke er til hinder for en sådan pligt.

Om skattetillægget

49

Hvad angår skattetillægget, som sanktionerer den manglende overholdelse af dokumentationspligten, skal det bemærkes, at selv om sanktionsordningerne på skatte- og afgiftsområdet, når der ikke er gennemført harmonisering på EU-plan, henhører under medlemsstaternes kompetence, må sådanne ordninger ikke bevirke, at EUF-traktatfæstede rettigheder bringes i fare (jf. i denne retning dom af 3.3.2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

50

I den foreliggende sag kan skattetillægget, idet det sanktionerer den manglende overholdelse af dokumentationspligten, som kan udgøre en restriktion af etableringsfriheden, i sig selv udgøre en sådan restriktion.

51

Imidlertid og således som anført i nærværende doms præmis 35 kan en sådan restriktion kun anses for at være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn, og det kræves i en sådan situation, at dens anvendelse er egnet til at sikre gennemførelsen af det forfulgte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det pågældende formål.

52

Domstolen har ligeledes fastslået, at pålæggelsen af sanktioner, herunder strafferetlige, kan anses for at være nødvendige for at sikre en effektiv overholdelse af en national lovgivning, dog på den betingelse, at arten og størrelsen af den pålagte sanktion i hvert enkelt tilfælde står i rimeligt forhold til grovheden af den lovovertrædelse, som den har til formål at sanktionere (dom af 3.3.2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

53

Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt skattetillægget er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, der forfølges af den nationale lovgiver, bemærkes, at anvendelsen af et tillæg på et beløb, der er tilstrækkeligt højt, synes at kunne afholde en skattepligtig person, som er underlagt en dokumentationspligt, fra at overtræde denne og således forhindre, at beskatningsmedlemsstaten fratages muligheden for effektivt at kontrollere grænseoverskridende transaktioner mellem selskaber, der står i et afhængighedsforhold, med henblik på at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

54

Det argument, som sagsøgeren i hovedsagen og Europa-Kommissionen har gjort gældende, hvorefter et sådant tillæg ikke kan være nødvendigt, hvis der allerede findes mindre strenge sanktioner, der finder anvendelse i sammenlignelige nationale situationer, synes i realiteten i højere grad at tage sigte på hensigtsmæssigheden af skattetillæggets størrelse. Under alle omstændigheder bemærkes, at det ikke fremgår af de sagsakter, som Domstolen råder over, at der findes sådanne sanktioner. Det skal endvidere bemærkes, at den omstændighed, at den tyske lovgivning fastsætter mindre strenge sanktioner, når den skattepligtige person i rent nationale situationer ikke overholder pligten til samarbejde i forbindelse med bekæmpelsen af skatteunddragelse og illoyal skattekonkurrence, a priori er uden betydning for bedømmelsen af nødvendigheden af skattetillægget, som forfølger et andet formål, nemlig at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

55

Med hensyn til dette tillægs forholdsmæssighed må det fastslås, at anvendelsen af en sanktion svarende til mindst 5% og højst 10% af det beregnede supplerende indkomstbeløb, der fremkommer efter korrektionen foretaget af skatte- og afgiftsmyndigheden, i tilfælde af overtrædelse af den skattemæssige dokumentationspligt, uden nogen absolut maksimumsbeløbsgrænse og med et minimumsbeløb på 5000 EUR, herunder i de tilfælde, hvor skatte- og afgiftsmyndigheden ikke endeligt har fastlagt et supplerende indkomstbeløb, ikke i sig selv synes at kunne føre til pålæggelse af en beløbsmæssigt uforholdsmæssig sanktion.

56

Som Kommissionen har anført, gør fastsættelsen af beløbet for denne sanktion ud fra en procentdel af den korrigerede indkomst, der beskattes, det således muligt at etablere en sammenhæng mellem bødebøbet og overtrædelsens grovhed. Det forhold, at der er fastsat en minimumssanktion på 5000 EUR, gør det endvidere muligt at bevare skattetillæggets afskrækkende virkning, når minimumsbeløbet herfor er for lavt, mens fastsættelsen af et loft på 10% sikrer, at tillæggets størrelse ikke er overdrevent.

57

Den omstændighed, at skattetillægget ikke finder anvendelse, hvis overtrædelsen af den skattemæssige dokumentationspligt er undskyldelig, eller den udviste skyld kun er ubetydelig, bekræfter denne analyse.

58

Endelig kan den omstændighed, at den tyske lovgivning ligeledes ved overtrædelse af den skattemæssige dokumentationspligt foreskriver, at der skal ske korrektion af den skattepligtige person skattepligtige indkomst, idet der foreligger en afkræftelig formodning for, at denne indkomst

er for lavt værdisat, ikke begrunde en anden fortolkning.

59

Disse regler har således en anden karakter end skattetillægget, eftersom de ikke tager sigte på at sanktionere den manglende overholdelse af den skattemæssige dokumentationspligt, men at korrigere størrelsen af den skattepligtige persons skattepligtige indkomst.

60

Følgelig skal artikel 49 TEUF fortolkes således, at den heller ikke er til hinder for et skattetillæg som det, der er omhandlet i hovedsagen.

61

Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den skattepligtige person for det første er underlagt en dokumentationspligt med hensyn til arten og indholdet af samt det økonomiske og juridiske grundlag for prisen og de øvrige forretningsbetingelser i relation til sine grænseoverskridende kommercielle transaktioner med personer, som denne person står i et afhængighedsforhold til – kapitalmæssigt eller på anden måde – hvilket forhold gør det muligt for denne skattepligtige person eller disse andre personer at udøve klar indflydelse over den anden, og som for det andet ved overtrædelse af denne pligt ikke alene fastsætter, at det som en afkræftelig formodning lægges til grund, at vedkommendes skattepligtige indkomst i den pågældende medlemsstat er højere end den angivne indkomst, idet skatte- og afgiftsmyndigheden kan anlægge et skøn til skade for den skattepligtige person, men også bestemmer, at der pålægges et tillæg svarende til mindst 5% og højst 10% af det beregnede supplerende indkomstbeløb, dog mindst 5000 EUR, medmindre denne overtrædelse er undskyldelig, eller den udviste skyld er ubetydelig.

Sagsomkostninger

62

Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Niende Afdeling) for ret:

Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den skattepligtige person for det første er underlagt en dokumentationspligt med hensyn til arten og indholdet af samt det økonomiske og juridiske grundlag for prisen og de øvrige forretningsbetingelser i relation til sine grænseoverskridende kommercielle transaktioner med personer, som denne person står i et afhængighedsforhold til – kapitalmæssigt eller på anden måde – hvilket forhold gør det muligt for denne skattepligtige person eller disse andre personer at udøve klar indflydelse over den anden, og som for det andet ved overtrædelse af denne pligt ikke alene fastsætter, at det som en afkræftelig formodning lægges til grund, at vedkommendes skattepligtige indkomst i den pågældende medlemsstat er højere end den angivne indkomst, idet skatte- og afgiftsmyndigheden kan anlægge et skøn til skade for den skattepligtige person, men

også bestemmer, at der pålægges et tillæg svarende til mindst 5% og højst 10% af det beregnede supplerende indkomstbeløb, dog mindst 5000 EUR, medmindre denne overtrædelse er undskyldelig, eller den udviste skyld er ubetydelig.

Underskrifter

(*1) – Processprog: tysk.