



Datum van inontvangstneming : 22/09/2021

**Zaak C-431/21**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

15 juli 2021

**Verwijzende rechter:**

Finanzgericht Bremen (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

7 juli 2021

**Verzoekende partij:**

X GmbH & Co. KG

**Verwerende partij:**

Finanzamt Bremen

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Belastingwetgeving – Grensoverschrijdende transacties – Verplichting om gegevens betreffende de aard en inhoud van de commerciële relaties met nauw verbonden personen te registreren – Arm’s-length-beginsel – Sancties in het geval van de niet-overlegging of de onbruikbaarheid van de geregistreerde gegevens

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing**

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

**Prejudiciële vraag**

Moeten artikel 43 VEG en artikel 49 VWEU, waarin de vrijheid van vestiging wordt gewaarborgd (of artikel 49 VEG 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 die verband houden met grensoverschrijdende transacties 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 inkomen, dat aan de hand van deze geregistreerde gegevens moet worden vastgesteld, hoger is dan het door hem aangegeven inkomen en, indien de belastingdienst in dergelijke gevallen een raming moet maken en dit inkomen slechts binnen een bepaald kader en met name alleen aan de hand van prijsklassen kan worden vastgesteld, dit kader ten nadele van de belastingplichtige kan worden benut, maar bovendien een toeslag moet worden vastgesteld die ten minste 5 percent en ten hoogste 10 percent van het vastgestelde extra bedrag aan inkomen doch ten minste 5 000 EUR en in het geval van te late overlegging van bruikbare geregistreerde gegevens maximaal 1 000 000 EUR en ten minste 100 EUR voor elke volledige dag vertraging bedraagt, waarbij van de vaststelling van een toeslag alleen kan worden afgezien wanneer de niet-nakoming van de registratieverplichtingen verschoonbaar is of wanneer de fout slechts gering is?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Artikelen 49 en 56 VWEU

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

§ 90, lid 3, van de Abgabenordnung (belastingwet; hierna „AO”) in de versie van 29 juli 2009. Daarin wordt onder meer bepaald dat een belastingplichtige in het geval van situaties die verband houden met grensoverschrijdende transacties verplicht is 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 (wet inzake belastingheffing in situaties die aanknopingspunten met het buitenland bevatten; hierna: „AStG”) te registreren. De registratieverplichting 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.

§ 162, lid 3, AO in de versie van 14 augustus 2007. Daarin wordt onder andere bepaald: „Indien een belastingplichtige zijn verplichtingen tot samenwerking 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 inkomen, dat aan de hand van deze registers moet worden vastgesteld, hoger is dan het door hem aangegeven inkomen. Indien de belastingdienst in dergelijke gevallen een raming moet maken en dit inkomen slechts binnen een bepaald kader en met name alleen aan de hand van prijsklassen kan worden vastgesteld, kan dit kader ten nadele van de belastingplichtige worden benut.”

§ 162, lid 4, AO in de versie van 13 december 2006. Daarin is bepaald dat de belastingadministratie onder andere een toeslag van 5 000 EUR kan vaststellen, wanneer een belastingplichtige verzuimt om geregistreerde gegevens in de zin van § 90, lid 3, over te leggen of wanneer de overgelegde geregistreerde gegevens in wezen onbruikbaar zijn.

§ 1, lid 2, AStG in de versie van 14 augustus 2007. Daarin wordt het volgende bepaald: „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 in het kapitaal van de belastingplichtige aanhoudt, of rechtstreeks of indirect een overheersende invloed beiden kan uitoefenen, of
3. de persoon of de belastingplichtige in verband met de onderhandelingen over de voorwaarden van een commerciële relatie op de belastingplichtige of de persoon een invloed kan uitoefenen die is ontstaan buiten de commerciële relatie om, of wanneer een van beiden een eigen belang heeft bij de verwerving van inkomsten door de ander.”

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure**

- 1 Verzoekster is een in Duitsland gevestigde commanditaire vennootschap. Haar commerciële doel was het houden en beheren van deelnemingen, met name van in Duitsland gevestigde ondernemingen, alsmede het verlenen van diensten aan verbonden ondernemingen en derden. Zij bezat 100 % van de aandelen in een in Duitsland gevestigde dochtervennootschap met beperkte aansprakelijkheid, die zelf 100 % van de aandelen in vier andere in Duitsland gevestigde vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (afhankelijke vennootschappen) bezat.
- 2 Verzoeksters gedelegeerd beherend vennoot was een eveneens in Duitsland gevestigde vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Haar enige

commanditaire vennoot was een in Nederland gevestigde besloten vennootschap. De enige vennoot van laatstgenoemde was de eveneens in Nederland gevestigde naamloze vennootschap Y, die derhalve onrechtstreeks, via haar deelneming in verzoeksters commanditaire vennoot, 100 % van verzoeksters aandelen bezat. In 2013 is de vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die de beherende vennoot van verzoekster was gefuseerd met verzoekster.

- 3 Y N.V. heeft krachtens een lastgevingsovereenkomst diensten ten behoeve van verzoekster verricht. Daartoe zijn verschillende personen ingeschakeld, die bij Y N.V. of in andere vennootschappen van de groep werkzaam waren als directeur of in andere functies.
- 4 Volgens de lastgevingsovereenkomst moest de vergoeding van deze personen worden berekend op basis van de daadwerkelijk gedragen kosten en de daadwerkelijk gedane uitgaven. Deze kosten en uitgaven dienden de rechtstreekse en onrechtstreekse kosten te omvatten. Met name de betaalde salarissen moesten worden vergoed. De voor Y N.V. gemaakte aandeelhouderskosten (*shareholder's costs*) konden daarentegen niet in rekening worden gebracht. Y.N.V. was verplicht om alle voor terugbetaling in aanmerking komende kosten en uitgaven te registreren en te documenteren. Na afloop van het kalenderjaar moest Y N.V. een eindafrekening opstellen die voldoende gedetailleerd was om verzoekster in staat te stellen deze kosten en uitgaven door te berekenen aan de afhankelijke vennootschappen. Y N.V. heeft evenwel verzuimd om voor verzoekster jaarlijkse gedetailleerde afrekeningen met betrekking tot de verrichte prestaties en de gemaakte kosten op te stellen.
- 5 Krachtens een auditverzoek van 17 januari 2012 is bij verzoekster een audit voor de jaren 2007 tot en met 2010 verricht. De audit had met name betrekking op de zogenoemde door verzoekster aan Y N.V. betaalde beheerskosten (*management fees*). Bij het begin van de audit is aan verzoekster meegedeeld dat daarin onder meer bijzondere aandacht aan de verrekenprijzen en aan de documentatie met betrekking tot de grensoverschrijdende transacties zou worden geschonken.
- 6 In het kader van de verrichte audit heeft verzoekster verschillende documenten overgelegd tot staving van de berekenbare kosten die uit hoofde van de door Y N.V. voor verzoekster verrichte activiteiten waren gemaakt. De auditoren hebben herhaaldelijk aanvullende documenten opgevraagd. Hun verzoeken en de door verzoekster overgelegde documenten betroffen met name de eventuele dubbel telling van individuele kostenposten, de opname in de berekening van aandeelhouderskosten en de vaststelling van de in aanmerking genomen personeelskosten. Wat betreft de personeelskosten hebben de auditoren met name verzocht om precisering van het aantal in rekening gebrachte arbeidsuren, de berekening van de uurtarieven en de redelijkheid daarvan. De auditoren hebben verzoekster meermaals gewezen op het ontbreken van documentatie inzake de redelijkheid van de transacties. Deze vormen een noodzakelijk onderdeel van de documentatie als bedoeld in § 90, lid 3, AO.

- 7 Op 17 maart 2016 hebben verzoekster en verweerder onder deelname van Y N.V. een schikking met betrekking tot de auditperiode getroffen. Daarbij zijn zij overeengekomen dat de bij verzoekster in de jaren 2007 tot en met 2010 als bedrijfsuitgaven geboekte jaarlijkse beheerskosten ten bedrage van 400 000,00 EUR (in totaal 1,6 miljoen EUR) zouden worden geacht onredelijk te zijn.
- 8 In het auditverslag van 10 juni 2016 is vermeld dat de door verzoekster overgelegde documentatie inzake de verrichte transacties en de redelijkheid daarvan deze transacties niet in voldoende mate inzichtelijk hadden gemaakt. Om die reden is de schikking getroffen. De overgelegde documentatie was niet bruikbaar. Overeenkomstig § 162, leden 3 en 4, AO moet een toeslag van ten minste 5 % van het extra bedrag aan inkomsten per jaar worden vastgesteld, dat wil zeggen 20 000,00 EUR per jaar. Bijgevolg heeft verweerder bij besluit van 8 november 2016 verzoekster overeenkomstig § 162, lid 4, AO een toeslag van 20 000 EUR voor elk van de aanslagjaren 2007, 2008, 2009 en 2010 en in totaal dus 80 000 EUR opgelegd.
- 9 Verzoekster heeft daartegen een bezwaarschrift ingediend maar dit bezwaarschrift is ongegrond verklaard. Daarop heeft verzoekster beroep bij de verwijzende rechter ingesteld.

#### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 10 Verzoekster is van mening dat de overgelegde geregistreerde gegevens voldoen aan de wettelijke eisen. Verweerder overschat de eisen inzake de over te leggen geregistreerde gegevens. Deze geregistreerde gegevens kunnen slechts worden geacht in wezen onbruikbaar te zijn indien de gebreken zo ernstig zijn dat het overleggen van de gebrekkige geregistreerde gegevens gelijkstaat met het volledig ontbreken ervan. Verweerder heeft de door verzoekster overgelegde geregistreerde gegevens evenwel grondig onderzocht, wat pleit voor de bruikbaarheid ervan.
- 11 In het bijzonder is § 162, lid 4, AO in strijd met het Unierecht, aangezien deze bepaling een ongerechtvaardigde discriminatie van grensoverschrijdende bedrijfsactiviteiten inhoudt. § 162, lid 4, AO is alleen van toepassing op belastingplichtigen die commerciële relaties met nauw verbonden personen in het buitenland onderhouden. Dit is een beperking van de door het Unierecht gewaarborgde vrijheid van vestiging. Een dergelijke inmenging kan niet worden gerechtvaardigd. In het bijzonder is het niet nodig om een belastingtoeslag toe te passen die enkel geldt voor grensoverschrijdende commerciële relaties.
- 12 Verweerder verdedigt de vaststelling van de toeslag in de eerste plaats door aan te voeren dat de overgelegde registers in wezen onbruikbaar zijn, aangezien verzoekster heeft verzuimd om documentatie inzake de redelijkheid van de transacties over te leggen ter staving van haar streven naar een overeenkomst die strookt met het arm's-length-beginsel. Bovendien is uit de mededeling van de Nederlandse belastingadministratie gebleken dat bij Y N.V. geen

urenadministratie voor de afrekening met verzoekster is bijgehouden. Hieruit volgt rechtstreeks dat de overgelegde geregistreerde gegevens onbruikbaar zijn. Zelfs indien de overgelegde geregistreerde gegevens bruikbaar zouden zijn geweest, zouden zij hoe dan ook te laat zijn ingediend, hetgeen eveneens de toeslag kan rechtvaardigen. Een schending van het Unierecht kan niet worden vastgesteld.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 13 De verwijzende rechter betwijfelt of § 162, lid 4, AO verenigbaar is met artikel 49 of artikel 56 VWEU. Primair is hij van oordeel dat de bepalingen inzake de vrijheid van vestiging van toepassing zijn. Zouden toch de bepalingen inzake de vrijheid van dienstverrichting van toepassing zijn, dan zouden deze volgens de verwijzende rechter in deze context dezelfde vragen doen rijzen.
- 14 § 90, lid 3, AO voorziet in specifieke registratieverplichtingen voor grensoverschrijdende commerciële relaties met nauw verbonden personen. § 162, lid 4, AO voorziet in de vaststelling van een toeslag wanneer de belastingplichtige verzuimt om op verzoek geregistreerde gegevens over te leggen of deze met vertraging overlegt of wanneer de overgelegde geregistreerde gegevens in wezen onbruikbaar zijn.
- 15 Deze bepalingen vormen volgens de verwijzende rechter een beperking van de vrijheid van vestiging, aangezien een Duitse belastingplichtige die commerciële relaties onderhoudt met nauw verbonden personen in een andere lidstaat aan bijzondere registratieverplichtingen wordt onderworpen en het niet overleggen van de vereiste geregistreerde gegevens tot oplegging van een sanctie in de vorm van een toeslag leidt, terwijl ten aanzien van belastingplichtigen die commerciële relaties onderhouden met nauw verbonden personen op het nationale grondgebied niet in deze bijzondere registratieverplichtingen of in de vaststelling van een dergelijke toeslag is voorzien.
- 16 Het vereiste inzake de bijzondere registratie van gegevens en de dreiging van negatieve gevolgen in het geval van de niet-nakoming van de registratieverplichting kunnen de vrijheid van vestiging belemmeren. Personen uit andere lidstaten kunnen zich er namelijk van onthouden dochtervennootschappen in Duitsland op te richten of commerciële relaties met dergelijke vennootschappen te onderhouden om te voorkomen dat deze voor de bijzondere registratie van gegevens uitgaven moeten maken en kosten moeten dragen, alsook om het risico te vermijden dat in het geval van de niet-nakoming van de registratieverplichtingen toeslagen ten laste van de dochtervennootschap worden vastgesteld (zie in dit verband arrest van 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26; hierna: „arrest SGI”).
- 17 Volgens de verwijzende rechter kunnen de doelstellingen van voorkoming van belastingontwijking en het behoud van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten in aanmerking worden genomen om de

beperking van de vrijheid van vestiging te rechtvaardigen. Ter bestrijding van belastingontwijking kunnen ook maatregelen worden gerechtvaardigd die erop gericht zijn de doeltreffendheid van het belastingtoezicht te waarborgen.

- 18 Een nationale regeling die ertoe strekt te verhinderen dat in de betrokken lidstaat behaalde winsten zonder te worden belast aan de heffingsbevoegdheid van die lidstaat worden onttrokken door middel van niet-marktconforme transacties, is in beginsel geschikt om het behoud van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen (zie arrest van 31 mei 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366).
- 19 § 90, lid 3, en § 162, lid 4, AO hebben tot doel om uit het vennootschapsrecht voortvloeiende winstoverdrachten tussen verbonden ondernemingen van het nationale grondgebied naar andere staten te voorkomen. De registers die overeenkomstig § 90, lid 3, AO moeten worden bijgehouden zijn bedoeld om de belastingautoriteiten in staat te stellen na te gaan of de zakelijkheidsbeginselen in acht zijn genomen, en bijgevolg of de winst naar behoren is gealloceerd. Het risico van toeslagen beoogt de bereidheid van de belastingplichtigen om hun registratieverplichtingen na te komen te vergroten.
- 20 De bepalingen streven derhalve in beginsel legitieme doelstellingen na. Bovendien lijken ze passend voor de verwezenlijking daarvan. De vraag rijst evenwel of deze bepalingen noodzakelijk zijn om het beoogde doel te bereiken. De verwijzende rechter is van oordeel dat, zelfs indien § 90, lid 3, AO moet worden geacht in overeenstemming met het Unierecht te zijn [zoals volgt uit een in 2013 gegeven beslissing van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland)], het op zijn minst twijfelachtig is of § 162, lid 4, AO met het Unierecht verenigbaar is vanuit het oogpunt van de noodzaak, aangezien deze bepaling verder gaat dan wat noodzakelijk is om het nagestreefde legitieme doel te bereiken.
- 21 Het is juist dat de registratieverplichting van § 90, lid 3, AO grotendeels onwerkzaam is indien de wetgever voor de belastingplichtige geen negatieve gevolgen verbindt aan de niet-nakoming ervan. Dit betekent evenwel niet dat elke sanctionering van plichtsverzuim gerechtvaardigd is. Onder verwijzing naar het arrest SGI herinnert de verwijzende rechter eraan dat een regeling slechts noodzakelijk is om een doel te bereiken indien zij zich beperkt tot het corrigeren van constructies die niet stroken met het arm's-length-beginsel.
- 22 Bovendien zij erop gewezen dat het Duitse recht, naast de bepaling inzake de toeslag van § 162, lid 4, AO, in § 162, lid 3, AO voorziet in een verdere sanctie indien de belastingplichtige zijn verplichtingen tot samenwerking niet nakomt. Krachtens deze bepaling bestaat het weerlegbare vermoeden dat het in Duitsland belastbare inkomen, dat aan de hand van de geregistreerde gegevens moet worden vastgesteld, hoger is dan het door de belastingplichtige aangegeven inkomen. Bovendien kan de belastingdienst bij het maken van een raming van inkomsten die slechts binnen een bepaald kader en met name alleen aan de hand van



prijsklassen kunnen worden vastgesteld dit kader ten nadele van de belastingplichtige benutten.

- 23 Deze regeling verbindt reeds zware fiscale consequenties aan de niet-nakoming van de in § 90, lid 3, AO neergelegde registratieverplichtingen, zodat wordt gewaarborgd dat constructies die niet stroken met het arm's-length-beginsel worden gecorrigeerd en de belastingplichtige geen fiscaal voordeel uit zijn plichtsverzuim behaalt. Daarentegen draagt de (aanvullende) vaststelling van een toeslag overeenkomstig § 162, lid 4, AO niet ook nog bij tot een zo correct mogelijke belastingheffing waarbij het arm's-length-beginsel in aanmerking wordt genomen. Een dergelijke vaststelling is veeleer louter een sanctie wegens niet-nakoming van de in § 90, lid 3, AO neergelegde verplichtingen tot samenwerking.
- 24 De twijfel omtrent de noodzaak van de regeling inzake de toeslag wordt versterkt door de regels voor het bepalen van de hoogte daarvan. Het bedrag van de toeslag hangt namelijk samen met de hoogte van het vastgestelde extra bedrag aan inkomsten en hangt derhalve niet rechtstreeks af van de daadwerkelijke fiscale impact van de vaststellingen. Indien aan de voorwaarden is voldaan, moet de toeslag daarenboven eveneens op een bedrag van 5 000 EUR worden vastgesteld wanneer uiteindelijk geen extra bedrag aan inkomsten kon worden vastgesteld. Bovendien is de toeslag weliswaar beperkt tot maximaal 10 percent van het vastgestelde extra bedrag aan inkomsten maar is daarvoor geen absoluut maximumbedrag vastgesteld, behalve in het geval van te late overlegging van de geregistreerde gegevens.
- 25 Aangezien de rechtvaardiging naar zijn oordeel twijfelachtig is, legt de verwijzende rechter het Hof de hierboven uiteengezette prejudiciële vraag voor.