

Zaak C-228/24**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

26 maart 2024

Verwijzende rechter:Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Litouwen)**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

20 februari 2024

Verzoekende partij:

Nordcurrent Group UAB

Verwerende partij:Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**
(commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek
Litouwen)

**BESLISSING
INZAKE DE KLACHT VAN NORDCURRENT GROUP UAB
VAN 13 DECEMBER 2023**

[...]

De commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek Litouwen (hierna: „commissie voor fiscale geschillen”) [...] [samenstelling van de commissie voor fiscale geschillen] heeft de klacht onderzocht van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid Nordcurrent Group (hierna: „Nordcurrent” of „verzoekende partij”) van 13 december 2023 tegen besluit nr. 69-93 van de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nationale belastinginspectie bij het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen; hierna: „nationale belastinginspectie”) van

22 november 2023 (hierna: „betwist besluit”). De vertegenwoordigers van verzoekende partij [...] [namen van de vertegenwoordigers van verzoekende partij en van de nationale belastinginspectie] hebben op afstand deelgenomen aan de zitting van de commissie voor fiscale geschillen op 9 januari 2024.

De commissie voor fiscale geschillen stelt het volgende vast:

[...] [recht om het verzoek voor te leggen aan het Hof van Justitie krachtens artikel 267 VWEU] In zijn arrest van 21 oktober 2010 in de zaak Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627) heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de commissie voor fiscale geschillen een rechterlijke instantie is in de zin van artikel 234 EG (en bijgevolg in de zin van artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 1 Krachtens artikel 288[, derde alinea], van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie is een richtlijn verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd is, doch wordt aan de nationale instanties de bevoegdheid gelaten vorm en middelen te kiezen.
- 2 Richtlijn 2011/96/EU¹ van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (hierna: „richtlijn 2011/96”) strekt ertoe dividenden en andere winstuitkeringen van dochterondernemingen aan hun moedermaatschappijen vrij te stellen van bronbelasting en dubbele belastingheffing van zulke inkomsten op het niveau van de moedermaatschappij te elimineren [(overweging 3)].
- 3 In [de overwegingen 6, 7 en 8 van] richtlijn (EU) 2015/121 van de Raad van 27 januari 2015 (hierna: „richtlijn 2015/121”) tot wijziging van richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten wordt vermeld:

„(6) De toepassing van antimisbruikregels moet evenredig zijn en moet specifiek gericht zijn op het aanpakken van een constructie of een reeks van constructies die kunstmatig is, met andere woorden, die de economische realiteit niet weerspiegelt.

(7) Daartoe moeten de belastingdiensten van de lidstaten bij het beoordelen van de vraag of er bij een constructie of een reeks constructies sprake is van misbruik, een objectieve analyse maken van alle relevante feiten en omstandigheden.

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=CELEX:02011L0096-20150217>

(8) Hoewel de lidstaten gebruik moeten maken van de antimisbruikbepaling om constructies aan te pakken die in hun geheel kunstmatig zijn, kunnen zich ook gevallen voordoen waarin slechts bepaalde stappen of onderdelen van een constructie kunstmatig zijn. De lidstaten moeten de antimisbruikbepaling eveneens kunnen toepassen om die specifieke stappen of onderdelen aan te pakken, waarbij de stappen of onderdelen van de constructie die wel authentiek zijn, ongemoeid worden gelaten. Aldus zou de antimisbruikbepaling zo doeltreffend mogelijk en op evenredige wijze worden toegepast. De „voor zover”-aanpak kan doeltreffend zijn in de gevallen waarin de betrokken entiteiten als zodanig niet kunstmatig zijn, maar bijvoorbeeld de aandelen waaruit de uitkering van winst voortkomt, niet daadwerkelijk aan een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige toe te rekenen zijn, dit wil zeggen indien er eigendomsoverdracht van de aandelen plaatsvindt op grond van de rechtsvorm van de constructie, maar de kenmerken daarvan de economische realiteit niet weerspiegelen.”

- 4 Artikel 1, leden 2 en 3, van richtlijn 2011/96[, zoals gewijzigd bij richtlijn 2015/121,] (hierna: „antimisbruikregel van richtlijn 2011/96”) bepaalt:

„2. De lidstaten kennen de voordelen van deze richtlijn niet toe voor een constructie of een reeks van constructies die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van deze richtlijn ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is.

Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan.

3. Voor de toepassing van lid 2 wordt een constructie of een reeks van constructies als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.”

- 5 In [de overwegingen 4, 5 en 6 van] richtlijn 2011/96[, zoals gewijzigd bij richtlijn 2015/121,] wordt vermeld:

„(4) Hergroeperingen van vennootschappen uit verschillende lidstaten kunnen noodzakelijk zijn teneinde in de Unie soortgelijke voorwaarden te scheppen als op een binnenlandse markt en daardoor de goede werking van de interne markt te verzekeren. Deze transacties mogen niet worden belemmerd door beperkingen, nadelen of distorsies die met name voortvloeien uit de fiscale voorschriften van de lidstaten. Er moet bijgevolg voor deze hergroeperingen in concurrentie-neutrale belastingvoorschriften worden voorzien om de ondernemingen in staat te stellen zich aan te passen aan de eisen van de interne markt, hun productiviteit te vergroten en hun concurrentiepositie op de internationale markt te versterken.

(5) Deze hergroeperingen kunnen leiden tot de vorming van groepen van moeder- en dochtermaatschappijen.

(6) [...] Deze benadeling moest worden opgeheven door invoering van een gemeenschappelijke regeling teneinde hergroeperingen van vennootschappen op Unieniveau aldus te vergemakkelijken.”

6 Artikel 1 van richtlijn 2011/96[, zoals gewijzigd bij richtlijn 2015/121,] bepaalt:

„1. Elke lidstaat past deze richtlijn toe:

a) op uitkeringen van winst die door vennootschappen van die lidstaat zijn ontvangen van hun dochterondernemingen uit andere lidstaten;

[...]

[4. Deze richtlijn vormt geen beletsel voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke bepalingen ter bestrijding van belastingontduiking, belastingfraude en misbruik.]”

7 Artikel 6 van richtlijn 2011/96[, zoals gewijzigd bij richtlijn 2015/121,] bepaalt:

„De lidstaat onder wiens wetgeving de moedermaatschappij ressorteert, mag geen bronbelasting heffen op de winst die deze maatschappij van haar dochteronderneming ontvangt.”

Nationaal recht

8 Artikel 35, lid 1, van de Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (wet van de Republiek Litouwen inzake de vennootschapsbelasting; hierna: „wet inzake de vennootschapsbelasting”) bepaalt dat de dividenden die zijn ontvangen door een Litouwse entiteit op grond van het houden van aandelen, gedeelten van het kapitaal of andere rechten in buitenlandse entiteiten of door een vaste inrichting op grond van het houden van aan haar toegerekende aandelen, gedeelten van het kapitaal of andere rechten in buitenlandse entiteiten, onderhevig zijn aan vennootschapsbelasting tegen een tarief van 15 %, met uitzondering van de gevallen waarin de leden 2 en 3 van dat artikel voorzien.

9 In artikel 35, lid 2, van de wet inzake de vennootschapsbelasting wordt bepaald: „De dividenden die zijn ontvangen door een Litouwse entiteit op grond van het houden van aandelen, gedeelten van het kapitaal of andere rechten in buitenlandse entiteiten of door een vaste inrichting op grond van het houden van aan haar toegerekende aandelen, gedeelten van het kapitaal of andere rechten in buitenlandse entiteiten, worden niet belast wanneer dergelijke buitenlandse entiteiten zijn opgericht of op enigerlei wijze zijn opgezet in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte en de winsten ervan onderhevig zijn aan vennootschapsbelasting of een aan de vennootschapsbelasting gelijkwaardige belasting.”

10 In artikel 32, lid 6, van de wet inzake de vennootschapsbelasting wordt bepaald: „De bepalingen van [...] artikel 35, leden 2 en 3, van dit hoofdstuk inzake het niet-

belasten van dividenden blijven buiten toepassing voor een constructie of een reeks van constructies die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is. Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan. Een constructie of een reeks van constructies wordt als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.”

Feiten van het hoofdgeding en argumenten van de partijen

- 11 De nationale belastinginspectie heeft bij Nordcurrent een fiscale controle verricht en, na vastgesteld te hebben dat Nordcurrent Ltd, de in het Verenigd Koninkrijk opgerichte dochteronderneming (hierna: „dochteronderneming”), gedurende het jaar 2018-2019 het karakter van een kunstmatige constructie had en niet op grond van geldige zakelijke redenen was opgericht, in haar controlerapport [...] d.d. 23 mei 2023 geconcludeerd dat Nordcurrent vennootschapsbelasting had moeten berekenen over de dividenden ten bedrage van 3 205 211,53 EUR die op grond van verrekening over dat jaar van de dochteronderneming zijn ontvangen. Door de ontvangst van deze dividenden van de dochteronderneming, die als een constructie wordt gekenmerkt, heeft Nordcurrent volgens de nationale belastinginspectie een belastingvoordeel verkregen, hetgeen zou betekenen dat Nordcurrent artikel 35, lid 2, van de wet inzake de vennootschapsbelasting heeft geschonden en de betaling van vennootschapsbelasting heeft vermeden over de dividenden die op grond van de in dat artikel geboden belastingvrijstelling (het belastingvoordeel) zijn ontvangen. Daarnaast is vastgesteld dat Nordcurrent haar belastbare winst over 2018-2019 in onredelijke mate had teruggebracht door het bedrag van 728 762,81 EUR aan provisie die voor de distributie van Nordcurrent-games aan de Britse dochteronderneming was betaald, als toegestane aftrekken te classificeren. Derhalve werd Nordcurrent gelast 586 722 EUR aan vennootschapsbelasting, vertragingsrente ten bedrage van 222 028,08 EUR over die vennootschapsbelasting en een fiscale boete van 176 017 EUR te betalen.
- 12 De nationale belastinginspectie heeft opgemerkt dat, hoewel de door Nordcurrent van de dochteronderneming ontvangen dividenden formeel aan de voorwaarden voor vrijstelling van belastingheffing over dividenden voldeden, Nordcurrent in feite dividenden had ontvangen van een constructie waarvan het bestaan door de volgende wezenlijke elementen werd aangetoond.
 - Gedurende de onderzochte periode (2018-2019) beschikte de dochteronderneming niet over het personeel (behalve de manager, die niet alleen verantwoordelijk was voor die onderneming, maar ook voor zeven andere ondernemingen) dat noodzakelijk was gezien het hoge volume games, het grote

aantal downloads (zo werd volgens de Google Play Store een van de games meer dan 100 miljoen keer gedownload en werd een andere game meer dan 10 miljoen keer gedownload) en het aantal gebruikte en gelicentieerde verkoopkanalen (45 van de games van verzoekende partij werden op naam van de dochteronderneming via 13 gelicentieerde verkoopkanalen gedistribueerd).

– De dochteronderneming verrichtte gedurende de onderzochte periode (2018-2019) geen werkelijke economische activiteit in het Verenigd Koninkrijk, omdat een vestigingsplaats ontbrak (een groot aantal vennootschappen, maar liefst 97 110, waren op het geregistreerde adres van de onderneming ingeschreven, waarbij dat adres werd verschaft door de Britse adresspecifieke bedrijfsregistratiedienst), en gegevens aangaande het onroerend goed en overige materiële vaste assets, websites en/of e-mailadressen van de onderneming die ten behoeve van bedrijfsactiviteiten werden gebruikt, evenmin beschikbaar waren.

– Vanwege het grote aantal games, het aantal klanten, het aantal gebruikte verkoopkanalen en de hoge verkoopvolumes was het de nationale belastinginspectie duidelijk dat voor het daadwerkelijk verrichten van dergelijke activiteiten ook een aanzienlijke hoeveelheid personeel nodig was, zoals financiële medewerkers, data-analisten en ander hoogopgeleid personeel met specifieke kennis, waaronder specialisten op het gebied van informatietechnologie, alsmede de noodzakelijke materiële hulpmiddelen, zoals panden en computerhardware en -software, die de dochteronderneming niet ter beschikking stonden. Derhalve werd vastgesteld dat de dochteronderneming gedurende de onderzochte periode zonder personeel en/of andere hulpmiddelen haar activiteiten niet daadwerkelijk verrichtte en dat de activiteiten die betrekking hadden op de ontwikkeling en distributie van games werden verricht door de werknemers van Nordcurrent, die toegang hadden tot de advertentie- en gamedistributieplatforms.

– Gedurende de onderzochte periode was Nordcurrent eigenaar van de door haarzelf ontwikkelde en geüpdatete games, die op naam van de dochteronderneming werden gedistribueerd.

Dat de dochteronderneming als een constructie werd aangemerkt, werd ook gebaseerd op van de Britse belastingdienst verkregen informatie (inzake het personeel en de materiële hulpmiddelen van de dochteronderneming).

- 13 Nordcurrent was het niet eens met de bevindingen van de nationale belastinginspectie en heeft een belastinggeshil aanhangig gemaakt, door een klacht in te dienen bij de commissie voor fiscale geschillen. Bij uitspraak [...] van 2 oktober 2023 heeft de commissie voor fiscale geschillen de nationale belastinginspectie bevolen om de opmerkingen van Nordcurrent op het controlerapport opnieuw te onderzoeken en een nieuw besluit te nemen. Nadat de nationale belastinginspectie de klacht van verzoekende partij opnieuw had onderzocht, heeft zij door middel van het betwiste besluit besloten om haar bevindingen en de in haar controlerapport berekende bedragen te bevestigen. Met

dat besluit van de nationale belastinginspectie was Nordcurrent het niet eens, waarna zij bij de commissie voor fiscale geschillen een klacht heeft ingediend.

- 14 Uit de in deze zaak vastgestelde feiten blijkt dat de activiteiten van Nordcurrent sinds haar oprichting betrekking hebben gehad op de ontwikkeling en de daaropvolgende distributie van casual computergames (link naar de website van verzoekende partij: <https://www.nordcurrent.com>). Nordcurrent Ltd is op 1 mei 2009 in het Verenigd Koninkrijk opgericht door twee ingezetenen als de oorspronkelijke oprichters en uiteindelijke aandeelhouders met zeggenschap over het Nordcurrent-concern. In 2011 werden de aandelen van Nordcurrent Ltd overgedragen aan verzoekende partij, met het doel de verschillende bedrijfsonderdelen te concentreren in één enkel concern, dat zich zou bezighouden met de ontwikkeling en distributie van computergames, waardoor het gehele concern op naam van Nordcurrent ging opereren. Tot 20 december 2019 hield Nordcurrent alle aandelen in de dochteronderneming, waarna zij werden overgedragen aan een van de oorspronkelijke, ingezetene aandeelhouders. De liquidatieprocedure ten aanzien van de dochteronderneming is afgerond op 5 januari 2021.
- 15 Volgens Nordcurrent fungeerde de dochteronderneming, toen zij met haar activiteiten begon, als distributeur van alle games die werden ontwikkeld door het Nordcurrent-concern en door andere onafhankelijke gameontwikkelaars, over de hele wereld en op alle platforms. In 2017 werden bepaalde distributiefuncties van de dochteronderneming aan Nordcurrent overgedragen; er werden althans, na aanpassing aan het Google-platform, games overgedragen ten behoeve van distributie via het Nordcurrent-account. In 2018 is het bedrijfsmodel aangepast, waarbij de overdracht, van de dochteronderneming aan Nordcurrent, heeft plaatsgevonden van alle risico's van verlies die samenhangen met de ontwikkeling van games, de financiering ervan en advertenties. Vanaf 2018 werd Nordcurrent de houder van alle rechten op de games en bleef de dochteronderneming enkel de distributeur. Totdat Nordcurrent rechtstreekse contracten wist af te sluiten met Apple en de andere computergamedistributieplatforms, fungeerde de dochteronderneming als tussenpersoon (tussen Nordcurrent en gamedistributieplatforms en tussen Nordcurrent en gameadverteerders, in ruil waarvoor zij provisie ontving). Vanaf eind 2019 werden de functies met betrekking tot de distributie van games en de inkoop van advertenties niet meer via de dochteronderneming vervuld en is besloten de dochteronderneming te liquideren. Op grond van de clausules van een contract d.d. 1 december 2018 heeft verzoekende partij, na ontvangst van verkoopverslagen van de dochteronderneming inzake de omzet, de gemaakte advertentiekosten en de aan de dochteronderneming verschuldigde provisie, facturen aan de dochteronderneming afgegeven, waarbij Nordcurrent de daarin vermelde bedragen heeft opgenomen in de grondslag voor de vennootschapsbelasting in Litouwen over de jaren 2018 en 2019.
- 16 Nordcurrent was het niet eens met de vaststelling van de nationale belastinginspectie dat sprake was van een constructie, en heeft daarbij benadrukt

dat de oprichting van de dochteronderneming en de door haar verrichte activiteiten werkelijke zakelijke voordelen voor Nordcurrent opleverden en dat de hulpmiddelen van de dochteronderneming in lijn waren met de voor dergelijke activiteiten benodigde hulpmiddelen. De Britse dochteronderneming was nodig als verkoopkanaal, daar het niet mogelijk was om gedurende de desbetreffende periodes games vanuit Litouwen te verkopen (vóór de desbetreffende periodes was het niet mogelijk om games via Google of Apple rechtstreeks vanuit Litouwen te distribueren, welke omstandigheden buiten de macht van verzoekende partij lagen). Vanwege de aard en de veranderingen van de activiteiten van de dochteronderneming waren de fysieke panden enkel aanvankelijk nodig, doch niet gedurende de daaropvolgende periode van activiteit. Meer in het bijzonder had de dochteronderneming vóór de periode 2010-2011, toen zij games op fysieke media distribueerde, contracten met distributiecentra in het Verenigd Koninkrijk. Gedurende de daaropvolgende periode, toen voor het eerst elektronische games konden worden gedistribueerd, had de dochteronderneming helemaal geen fysieke panden meer nodig. Bijgevolg kon de dochteronderneming louter op basis van de besluiten en de betrokkenheid van de manager van de dochteronderneming standaardcontracten voor de distributie van games (Google, Apple, etc.) en de verkoop van advertenties aangaan, simpelweg door deze te aanvaarden. De directeur van de dochteronderneming, mevrouw V. T., vervulde de door de aandeelhouders aan haar opgedragen taak van het managen en faciliteren van de mondiale distributie van de door het concern ontwikkelde games. Daartoe was zij volledig bevoegd, waarbij zij ook in staat was de verkoopactiviteiten van het concern te managen. Bovendien hoefde de dochteronderneming geen website te hebben voor het distribueren van enkel de door andere entiteiten ontwikkelde games. Evenmin was sprake van een objectieve noodzaak voor de manager om een afzonderlijk (ander) e-mailadres te hebben, nu dezelfde naam werd gebruikt. Verder heeft verzoekende partij aangevoerd dat de dochteronderneming geen constructie was omdat de dochteronderneming ook regelmatig inkomsten had gegenereerd (alleen al gedurende de onderzochte periode heeft zij op basis van de distributie van games 166 762 000 EUR aan inkomsten gegenereerd). Daarnaast was de dochteronderneming ook onderhevig aan audits door de Britse belastingdienst en een onafhankelijk accountantskantoor, die geen zorgen hebben geuit over de daadwerkelijke uitvoering van haar activiteiten.

Redenen voor het verzoek om een prejudiciële beslissing

- 17 Volgens Nordcurrent wijkt het besluit van de nationale belastinginspectie af van de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake de beoordeling van een belastingvoordeel. Nordcurrent stelt dat het verkrijgen van een belastingvoordeel volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie juist verband houdt met het opzetten van een tussenvennootschap die de uitkering van belastingvrije dividenden tussen rechtspersonen in verschillende landen mogelijk maakt.

- 18 De commissie voor fiscale geschillen merkt op dat het Hof van Justitie interpretatieve richtsnoeren heeft geboden over wat rechtsmisbruik vormt en het bewijs daarvoor. Zo heeft het Hof van Justitie in [zijn arrest van 26 februari 2019, T Danmark en Y Denmark,] gevoegde zaken C-116/16 en C-117/16[, EU:C:2019:135,] het volgende verklaard: „Een concern dat niet is opgericht om redenen die de economische realiteit weerspiegelen, een zuiver formele structuur heeft en als voornaamste doel of een van zijn voornaamste doelen heeft een belastingvoordeel te verkrijgen dat de strekking of het doel van de toepasselijke belastingwetgeving ondermijnt, kan [dan ook] worden beschouwd als een kunstmatige constructie. Dit is met name het geval wanneer de betaling van belasting over de dividenden wordt vermeden doordat aan de concernstructuur een doorstroomvennootschap wordt toegevoegd tussen de vennootschap die de dividenden uitkeert en de uiteindelijk gerechtigde tot deze dividenden” (punt 100). „Rechtsmisbruik kan worden aangetoond aan de hand van een reeks aanwijzingen, voor zover deze objectief zijn en onderling overeenstemmen. Dergelijke aanwijzingen zijn onder meer het bestaan van doorstroomvennootschappen zonder economische rechtvaardiging alsook het louter formele karakter van het concern, de financiële constructie en de leningen” (punt 114).
- 19 De nationale belastinginspectie heeft in haar officiële beknopte uitlegging van (toelichting op) artikel 32, lid 6, van de wet inzake de vennootschapsbelasting het volgende verklaard: „Indien, nadat met alle relevante feiten en omstandigheden rekening is gehouden, wordt vastgesteld dat een van de fasen van een constructie eventueel kunstmatig is, dat wil zeggen dat deze niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen, maar het bestaan van een dergelijke constructie geen verband houdt met het verkrijgen van een belastingvoordeel dat het doel of de toepassing [van richtlijn 2011/96] ondermijnt (dat wil zeggen dat de belastingaansprakelijkheid en het bedrag aan belasting ongewijzigd blijven nadat de kunstmatige constructie is verwijderd), wordt de antimisbruikmaatregel niet toegepast.”
- 20 Uit de omstandigheden van de procedure blijkt dat de dochteronderneming in dit geval de inkomsten die de bron van de dividenden in kwestie vormden, ontving uit op eigen naam verrichte activiteiten en niet in de vorm van dividenden als tussenvennootschap. Met andere woorden, de dochteronderneming was in dit geval geen in de concernstructuur ingebedde tussenvennootschap, maar een inkomsten-genererende onderneming, waarvan de winsten in de vorm van dividenden aan de moedermaatschappij werden uitgekeerd.
- 21 Na analyse van de uitleggingen inzake de betrokkenheid van een tussenentiteit in de keten van dividenduitkeringen vraagt de commissie voor fiscale geschillen zich af of het verkrijgen van een belastingvoordeel uit de ontvangst van belastingvrije dividenden voor de toepassing van de antimisbruikregel van richtlijn 2011/96 gerelateerd kan worden aan een dochteronderneming die geen in een concernstructuur ingebedde tussenvennootschap is en die winsten genereert die vervolgens aan de moedermaatschappij worden uitgekeerd, wanneer helemaal

geen sprake zou zijn van dividenden (winst) om belasting over te heffen indien de dochteronderneming zou worden verwijderd.

- 22 In het hoofdgeding gaat de nationale belastinginspectie noch in op de oprichting van de dochteronderneming, noch op de activiteiten van de dochteronderneming van vóór de onderzochte periode; de constructie is beoordeeld gedurende de onderzochte periode (2018-2019), dat wil zeggen dat de omstandigheden met betrekking tot de vaststelling van de nationale belastinginspectie dat sprake is van een constructie, enkel betrekking hebben op het tijdstip van uitkering (ontvangst) van belastingvrije dividenden en dat de nationale belastinginspectie bijgevolg volgens haarzelf niet verplicht is om de omstandigheden rondom de oprichting van de dochteronderneming of die rondom haar activiteiten van vóór de onderzochte periode te beoordelen. Verder merkt de nationale belastinginspectie op dat de van de Britse belastingdienst ontvangen informatie niet suggereert dat het personeel en de materiële hulpmiddelen van de dochteronderneming in 2015-2017 afweken van die welke gedurende de onderzochte periode in kaart gebracht zijn.
- 23 Nordcurrent voert aan dat de belastingdienst niet naar behoren rekening heeft gehouden met buiten de onderzochte periode vallende omstandigheden, dat wil zeggen de omstandigheden met betrekking tot de oprichting van de dochteronderneming en de veranderingen van haar activiteiten die tot een daling van het volume van haar activiteiten hebben geleid. De dochteronderneming is op grond van geldige zakelijke redenen opgericht in het Verenigd Koninkrijk en heeft tussen 2009 en 2019 authentieke zakelijke activiteiten in het Verenigd Koninkrijk verricht. De geldige zakelijke redenen zijn in wezen gebaseerd op de economische, zakelijke en persoonlijke redenen die tot de oprichting van de dochteronderneming in het Verenigd Koninkrijk hebben geleid (het Verenigd Koninkrijk was én is een van 's werelds toonaangevende videogamesmarkten; potentiële Britse distributeurs eisten van vennootschappen dat deze in het Verenigd Koninkrijk gevestigd waren en daar accounts hadden; en het Verenigd Koninkrijk was de plek waar de oprichters gestudeerd hadden, woonden en contacten onderhielden); de marktomstandigheden beperkten de mogelijkheid van Nordcurrent om de door haarzelf ontwikkelde games rechtstreeks vanuit Litouwen te distribueren, aangezien vennootschappen in Litouwen Apple, Google of andere grotere verkoopplatforms geruime tijd niet konden benaderen; en de veranderingen van haar activiteit waren te wijten aan objectieve factoren die tot een teruggang van de activiteit hebben geleid. Nadat de noodzaak tot distributie van de door Nordcurrent ontwikkelde games en tot inkoop van gameadvertenties via de dochteronderneming verdween, werd in 2019 besloten de dochteronderneming te liquideren. Verder voert Nordcurrent aan dat de activiteiten van de dochteronderneming van vóór de onderzochte periode hadden moeten worden onderzocht, ook in het licht van het feit dat de dividenden in kwestie, die in 2018 zijn uitgekeerd, voortkwamen uit de winsten van de dochteronderneming in 2016, dat wil zeggen de periode vóór het begin van de onderzochte periode (de in 2019 uitgekeerde dividenden kwamen voort uit de winsten over 2018).

- 24 Gelet op het hierboven met betrekking tot het opzetten van een constructie gestelde vraag de commissie voor fiscale geschillen zich af of, ten behoeve van de aanmerking van de in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming als een feitelijke constructie, vastgesteld kan worden dat een dergelijke constructie is opgezet, zonder beoordeling van de omstandigheden met betrekking tot de oprichting van de dochteronderneming en haar activiteiten van vóór het tijdstip van uitkering van de dividenden, op grond waarvan de oprichting van de dochteronderneming door geldige zakelijke redenen wordt gerechtvaardigd.
- 25 De nationale belastinginspectie heeft de bepalingen van artikel 69, lid 1, van de Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (wet van de Republiek Litouwen inzake de belastingdienst) vermeld en daarbij opgemerkt dat een belastingvoordeel volgens de in dat artikel geboden definitie van belastingvoordeel ontstaat wanneer het doel ervan erin bestaat om de betaling van belasting geheel en al te vermijden.

In haar opmerkingen over de belastingvoordeelaspecten van de antimisbruikregel [van richtlijn 2011/96] („de constructie is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen” en „het verkrijgen van een belastingvoordeel ondermijnt het doel of de toepassing van de richtlijn”) heeft de nationale belastinginspectie het standpunt ingenomen dat het profiteren van een belastingvoordeel via de toepassing van de constructie (de dochteronderneming, die de kenmerken van een kunstmatige constructie had) een doel bereikte dat richtlijn 2011/96 ondermijnt. Volgens de nationale belastinginspectie heeft Nordcurrent louter een belastingvoordeel verkregen omdat zij de belastingvrijstelling van artikel 35, lid 2, van de wet inzake de vennootschapsbelasting genoot (die in de niet-betaling van vennootschapsbelasting resulteert). De nationale belastinginspectie heeft opgemerkt dat het Hof van Justitie in verband met vragen over dividenduitkeringen heeft geoordeeld dat het niet zou stroken met deze doelstellingen om financiële constructies toe te staan die enkel tot doel hebben te profiteren van de fiscale voordelen die voortvloeien uit de toepassing van richtlijn 90/435. Dit zou integendeel afbreuk doen aan de economische samenhang en de goede werking van de interne markt doordat de concurrentievoorwaarden zouden worden vervalst ([arrest van 26 februari 2019, T Danmark en Y Denmark,] gevoegde zaken C-116/16 en C-117/16[, EU:C:2019:135], punt 79).

- 26 Nordcurrent is het niet eens met het standpunt van de nationale belastinginspectie dat het genieten van de vrijstelling van belastingheffing over dividenden van artikel 35, lid 2, van de wet inzake de vennootschapsbelasting op zichzelf een door Nordcurrent verkregen belastingvoordeel vormt, ongeacht hoeveel en wat voor soort belasting de belastingplichtige zich (niet) daadwerkelijk kon besparen. Dat standpunt van de nationale belastinginspectie impliceert dat ervan wordt uitgegaan dat de belastingplichtige een belastingvoordeel heeft verkregen door de dividenden op grond van artikel 35, lid 2, van de wet inzake de vennootschapsbelasting van een buitenlandse entiteit te ontvangen. Nordcurrent voert aan dat de vrijstelling van belastingheffing over de ontvangen dividenden

zonder daadwerkelijke belastingvermijding of -besparing niet het doel en de toepassing van richtlijn 2011/96 ondermijnt. Tevens stelt Nordcurrent dat van een belastingvoordeel geen sprake is, omdat de dochteronderneming winst maakte in het Verenigd Koninkrijk, en Litouwen een lager vennootschapsbelastingtarief (15 %) over belastbare winst hanteert dan het Verenigd Koninkrijk (24 %). De Britse dochteronderneming heeft sinds haar oprichting tot aan haar liquidatie in totaal een nettowinst van 8 289 930 GBP gerealiseerd, waarover zij 2 112 598 GBP (2 670 639 EUR) aan vennootschapsbelasting aan de begroting van het Verenigd Koninkrijk heeft betaald. Volgens Nordcurrent is meer belasting betaald in het Verenigd Koninkrijk dan Nordcurrent in Litouwen had moeten betalen (volgens de nationale belastinginspectie zouden, om te kunnen concluderen waar het hoogste bedrag aan vennootschapsbelasting zou zijn ontstaan, de inkomsten en kosten van de vennootschap eerst in overeenstemming met de bepalingen van de wet inzake de vennootschapsbelasting moeten worden beoordeeld, hetgeen niet is gedaan).

- 27 Volgens de nationale belastinginspectie is het enkele feit van belastingbetaling in het Verenigd Koninkrijk geen reden om een Britse onderneming niet als een constructie aan te merken indien die onderneming een constructie was die kunstmatig was en niet op grond van geldige zakelijke redenen was opgezet.
- 28 Gelet op het hierboven met betrekking tot het verschil in behandeling van belastingvoordelen gestelde vraagt de commissie voor fiscale geschillen zich af of het volstaat om vast te stellen dat het hoofddoel of een van de hoofddoelen van de constructie het verkrijgen van een belastingvoordeel is dat het doel of de toepassing van richtlijn 2011/96 ondermijnt, indien de dochteronderneming, die de in haar vestigingsstaat gerealiseerde winsten aan belastingheffing onderwerpt en vervolgens dividenden over die winsten uitkeert die niet belastbaar zijn in de staat van de moedermaatschappij, als een constructie wordt aangemerkt. Verder rijst de vraag of de omstandigheden met betrekking tot het feit dat de op naam van de dochteronderneming gerealiseerde winsten in de lidstaat van vestiging aan belastingheffing onderhevig waren, als relevant dienen te worden beschouwd voor het betwisten van de vaststelling dat een belastingvoordeel werd verkregen dat het doel of de toepassing van richtlijn 2011/96 ondermijnt of dat sprake was van een constructie.
- 29 De uiteenlopende of tegenstrijdige standpunten met betrekking tot de uitlegging van het Unierecht en de rechtspraak van het Hof van Justitie worden duidelijk weerspiegeld in de memories van de partijen en de tijdens de zitting geuite meningen, zodat de commissie voor fiscale geschillen het Hof van Justitie verzoekt om de toepassing van de antimisbruikregel van richtlijn 2011/96 uit te leggen.
- 30 De commissie voor fiscale geschillen merkt op dat de gemeenschappelijke minimumbepaling ter bestrijding van misbruik van richtlijn 2011/96 is ingevoerd teneinde misbruik van richtlijn 2011/96 te bestrijden en een consistentere toepassing in de verschillende lidstaten te bewerkstelligen ([overweging 5] van

richtlijn 2015/121). Het Hof van Justitie heeft nog niet geoordeeld over de omzetting van de bepalingen van de antimisbruikregel van richtlijn 2011/96 in gevallen waarin beslist dient te worden of een belastingvrijstelling kan worden toegepast op het niveau van de ontvanger van dividenden (de moedermaatschappij) wanneer die dividenden door de in een lidstaat geregistreerde dochteronderneming zijn uitgekeerd.

- 31 [...] [niet met de prejudiciële vragen samenhangende informatie].
- 32 De antwoorden op deze vragen zijn wezenlijk en noodzakelijk om het belastinggeschil tussen Nordcurrent en de nationale belastinginspectie dat door de commissie voor fiscale geschillen wordt onderzocht, op te lossen, aangezien het de uitlegging van de betrokken rechtsregels is die bepaalt of de belastingheffing ten aanzien van Nordcurrent gegrond is en of de nationale belastinginspectie gerechtigd is tot berekening van het door Nordcurrent aan vennootschapsbelasting verschuldigde bedrag.
- 33 Daarnaast overweegt de commissie voor fiscale geschillen dat voorlegging aan het Hof van Justitie in de pre-contentieuze fase van onderzoek van het belastinggeschil met het oog op een vlotte afwikkeling van belastinggeschillen opportuun is.

De commissie voor fiscale geschillen [...] [verwijzing naar procesrechtelijke bepalingen] beslist als volgt:

1. De volgende vragen worden verwezen naar het Hof van Justitie van de Europese Unie voor een prejudiciële beslissing:

1. Is, in omstandigheden zoals die van de onderhavige zaak, een nationale praktijk op grond waarvan in een lidstaat een vrijstelling van belastingheffing over dividenden wordt geweigerd aan een moedermaatschappij wanneer die dividenden zijn ontvangen van een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming, op de grond dat die dochteronderneming als een constructie wordt aangemerkt, wanneer die dochteronderneming geen tussenvennootschap is en de door middel van dividenden uitgekeerde winsten zijn gegenereerd door op naam van de dochteronderneming verrichte activiteiten, met als gevolg dat de verwijdering van de dochteronderneming zou leiden tot een situatie waarin er helemaal geen winsten of dividenduitkeringen zijn, in overeenstemming met de doelen van de antimisbruikregel van richtlijn 2011/96?

2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: is een nationale praktijk op grond waarvan, ten behoeve van de aanmerking van een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming als een feitelijke constructie, de omstandigheden ten tijde van de dividenduitkeringen worden beoordeeld, wanneer de oprichting van de dochteronderneming door zakelijke redenen wordt gerechtvaardigd, in overeenstemming met de doelen van de antimisbruikregel van richtlijn 2011/96?

3. Kan de antimisbruikregel van richtlijn 2011/96 aldus worden uitgelegd dat, wanneer een moedermaatschappij dividenden heeft ontvangen van een dochteronderneming die in een andere lidstaat is gevestigd en die als een constructie wordt aangemerkt, louter die aanmerking volstaat om vast te stellen dat de moedermaatschappij via de toepassing van de vrijstelling van belastingheffing over dividenden een belastingvoordeel heeft verkregen dat het doel of de toepassing [van richtlijn 2011/96] ondermijnt? Dienen daarnaast de omstandigheden met betrekking tot het feit dat de winsten die door een als een constructie aangemerkte dochteronderneming zijn gerealiseerd, in overeenstemming met de nationale, in de lidstaat van vestiging van kracht zijnde regels in die lidstaat aan vennootschapsbelasting onderhevig waren, als relevant te worden beschouwd voor het betwisten van de vaststelling dat een belastingvoordeel werd verkregen of dat er sprake was van een constructie?

2. [...]

[standaard procedurele bewoordingen en samenstelling van de commissie voor fiscale geschillen]