



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
vom 19. Dezember 2018¹

Rechtssache C-598/17

**A-Fonds
gegen
Inspecteur van de Belastingdienst**

(Vorabentscheidungsersuchen des Gerechtshof 's-Hertogenbosch [Berufungsgericht Herzogenbusch, Niederlande])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Bestehende und neue Beihilfen – Begriff ‚neue Beihilfe‘ – Rechtswidrige Beihilfe – Erstattung der Dividendensteuer – Regelung, die auf Unternehmen mit Sitz außerhalb des Hoheitsgebiets des betreffenden Mitgliedstaats ausgeweitet wurde – Freier Kapitalverkehr – Rolle der nationalen Gerichte – Möglichkeit für die nationalen Gerichte, die Modalitäten einer Beihilferegelung im Licht anderer Bestimmungen des AEU-Vertrags als seiner Art. 107 und 108 zu beurteilen – Ausschließliche Zuständigkeit der Kommission“

I. Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen des Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Berufungsgericht Herzogenbusch, Niederlande) betrifft die Auslegung der Art. 107 und 108 AEUV².
2. Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen A-Fonds, einem Investmentfonds deutschen Rechts, und dem Inspecteur van de Belastingdienst (Beamter der niederländischen Steuerbehörden, im Folgenden: Steuerbehörde). A-Fonds begehrt unter Hinweis auf das nach Art. 63 AEUV vorgesehene Recht auf freien Kapitalverkehr die Erstattung der für die Geschäftsjahre 2002/2003 bis 2007/2008 einbehaltenen niederländischen Dividendensteuer.
3. Diese Erstattung wurde von der Steuerbehörde mit der Begründung verweigert, dass A-Fonds nicht in den Niederlanden niedergelassen sei. Diese Weigerung verstößt nach Ansicht des vorlegenden Gerichts gegen Art. 63 AEUV, weshalb dem von A-Fonds gestellten Antrag auf Erstattung der Dividendensteuer stattzugeben sei.

¹ Originalsprache: Französisch.

² Der Klarheit halber verweise ich in diesen Schlussanträgen auf die Bestimmungen des AEU-Vertrags, obwohl der EG-Vertrag der in dem fraglichen Zeitraum von 2002 bis 2008 geltende Vertrag war.

4. Das vorlegende Gericht wirft jedoch die Frage auf, ob eine solche Entscheidung mit den Vorschriften über staatliche Beihilfen vereinbar ist. Da es die niederländische Steuerregelung, die die Erstattung der Dividendensteuer vorsehe für eine bestehende staatliche Beihilferegulation hält, möchte es wissen, ob es ihm die Vorschriften über staatliche Beihilfen verwehren, dem von A-Fonds auf Art. 63 AEUV gestützten Antrag auf Erstattung der Dividendensteuer stattzugeben, da diese Entscheidung zur Folge hätte, dass der Kreis der von der betreffenden Beihilferegulation Begünstigten erweitert würde.

5. In den vorliegenden Schlussanträgen werde ich vor allem erläutern, aus welchen Gründen ich der Ansicht bin, dass das vorlegende Gericht nicht befugt ist, zu prüfen, ob das Sitzfordernis der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden niederländischen steuerlichen Maßnahme mit Art. 63 AEUV vereinbar ist, da gemäß den Art. 107 und 108 AEUV in der Auslegung durch den Gerichtshof in den Urteilen Iannelli³ und Nygård⁴ ausschließlich die Europäische Kommission befugt ist, die Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen mit dem Binnenmarkt zu beurteilen.

6. Hilfsweise, falls der Gerichtshof mir in diesem Punkt nicht folgen sollte, würde dies meines Erachtens bedeuten, dass das vorlegende Gericht, wenn es feststellt, dass das Sitzfordernis gegen Art. 63 AEUV verstößt, dieses Erfordernis unangewendet lassen und dem Antrag des Klägers auf Erstattung der Dividendensteuer stattgeben müsste. Am Ende meiner Analyse komme ich zu der Feststellung, dass eine solche Entscheidung an sich keine staatliche Beihilfe darstellt und für die nationalen Gerichte nicht die Verpflichtung nach sich zieht, sie bei der Kommission anzumelden.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

7. Gemäß Art. 1 Buchst. b Ziff. i der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags⁵ sind „bestehende Beihilfen“ „alle Beihilfen, die vor Inkrafttreten des Vertrags in dem entsprechenden Mitgliedstaat bestanden, also Beihilferegulationen und Einzelbeihilfen, die vor Inkrafttreten des Vertrags eingeführt worden sind und auch nach dessen Inkrafttreten noch anwendbar sind“.

8. Nach Art. 1 Buchst. c dieser Verordnung sind „neue Beihilfen“ „alle Beihilfen, also Beihilferegulationen und Einzelbeihilfen, die keine bestehenden Beihilfen sind, einschließlich Änderungen bestehender Beihilfen“.

³ Urteil vom 22. März 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, im Folgenden: Urteil Iannelli).

⁴ Urteil vom 23. April 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

⁵ Verordnung des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags (ABl. 1999, L 83, S. 1).

B. Niederländisches Recht

a) Die Wet op de vennootschapsbelasting (Körperschaftsteuergesetz) vom 8. Oktober 1969

9. Art. 2 Abs. 1 Buchst. f und g des Körperschaftsteuergesetzes⁶ bestimmt:

„(1) Folgende Einrichtungen mit Sitz in den Niederlanden unterliegen der Steuer als nationale Steuerpflichtige:

...

f) Investmentfonds;

g) die in Abs. 3 genannten, von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betriebenen Einrichtungen.“

10. Art. 2 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes enthält eine Liste von Unternehmen, die in bestimmten Wirtschaftszweigen tätig sind.

11. Art. 2 Abs. 7 dieses Gesetzes bestimmt:

„Einrichtungen, bei denen ausschließlich niederländische juristische Personen des öffentlichen Rechts unmittelbar oder mittelbar Anteilseigner, Gesellschafter oder Mitglied sind, sowie Einrichtungen, deren Vorstand ausschließlich von niederländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts unmittelbar oder mittelbar ernannt und abberufen wird und deren Vermögen im Fall einer Abwicklung ausschließlich niederländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts zur Verfügung gestellt wird, unterliegen der Steuer nur, soweit sie ein Unternehmen im Sinne von Abs. 3 betreiben.“

b) Die Wet op de dividendbelasting (Gesetz über die Dividendensteuer) vom 23. Dezember 1965

12. Art. 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer bestimmt:

„Unter der Bezeichnung ‚Dividendensteuer‘ wird eine direkte Steuer von denjenigen erhoben, die – unmittelbar oder mittels Wertpapieren – Anspruch haben auf Erträge aus Anteilen ...“

13. Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer in der am 1. Januar 2002 geltenden Fassung⁷ lautet:

„Einer in den Niederlanden ansässigen juristischen Person, die nicht körperschaftsteuerpflichtig ist, wird auf ihren Antrag hin durch eine einspruchsfähige Entscheidung des Inspecteur die zu ihren Lasten innerhalb eines Kalenderjahrs einbehaltene Dividendensteuer erstattet, sofern diese sich auf mehr als 23 Euro belief. Satz 1 findet keine Anwendung auf die Dividendensteuer, die auf Erträge erhoben wird, bei denen die Gesellschaft nicht der tatsächlich Begünstigte ist. Der Antrag ist innerhalb einer durch Ministerialverordnung festzulegenden Frist in Form einer Erklärung einzureichen.“

⁶ Dies ist die einzige Fassung des Körperschaftsteuergesetzes, die das vorlegende Gericht angeführt hat. Etwaige im fraglichen Zeitraum von 2002 bis 2008 eingetretene Änderungen des Gesetzes hat das Gericht nicht genannt.

⁷ Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer wurde innerhalb des im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraums mehrfach geändert. Diese Änderungen sind jedoch für den Ausgangsrechtsstreit unerheblich.

14. Am 1. Januar 2017 wurde Art. 10 des Gesetzes über die Dividendensteuer ein neuer Abs. 4 hinzugefügt:

„Abs. 1 findet entsprechende Anwendung auf eine in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässige Körperschaft, die dort keiner Ertragssteuer unterliegt und auch in den Niederlanden nicht körperschaftsteuerpflichtig gewesen wäre, wenn sie dort ihren Sitz gehabt hätte.“

III. Ausgangsrechtsstreit, Vorlagefragen und Verfahren vor dem Gerichtshof

15. A-Fonds ist ein Investmentfonds deutschen Rechts ohne eigene Rechtspersönlichkeit (Spezial-Sondervermögen). Seine gesamten Anteile werden seit seiner Gründung von einer Anstalt des öffentlichen Rechts, die Rechtspersönlichkeit besitzt und aus einem Zusammenschluss deutscher Gemeinden besteht, gehalten. Sie betreibt Bankgeschäfte, jedoch nicht ausschließlich mit Gewinnerzielungsabsicht. Außerdem ist sie mit der Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe betraut, nämlich der Verwendung ihrer Einnahmen u. a. zur Förderung sozialer, kultureller, sportlicher, wissenschaftlicher und bildungsbezogener Aktivitäten.

16. In den Steuerjahren 2002/2003 bis 2007/2008 hielt A-Fonds Aktien oder Anteile an niederländischen Unternehmen. In diesem Zeitraum wurde auf Dividenden, die von diesen Unternehmen an A-Fonds ausgeschüttet wurden, eine Steuer einbehalten, deren Erstattung A-Fonds gemäß Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer von der niederländischen Steuerbehörde verlangt. Sein Antrag wurde mit der Begründung abgelehnt, dass er nicht, wie in dem vorgenannten Artikel vorgesehen, einen Sitz in den Niederlanden habe.

17. In Bezug auf Art. 10 Abs. 1 dieses Gesetzes weist das vorlegende Gericht unter Bezugnahme auf ein Urteil des Hoge Raad (Oberster Gerichtshof, Niederlande)⁸ darauf hin, dass diese Bestimmung darauf abziele, die Befreiung von der Körperschaftsteuer auf die Dividendensteuer auszudehnen, die im niederländischen Steuersystem als Vorauszahlung auf die Körperschaftsteuer gelte, und dass dieses Ziel auf bestimmte juristische Personen beschränkt sei, einschließlich der nicht körperschaftsteuerpflichtigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

18. A-Fonds erhob bei der Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (Gericht erster Instanz von Zeeland-West-Brabant in Breda, Niederlande) Klagen auf Nichtigklärung dieser Entscheidungen und machte insbesondere geltend, dass die nach Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer vorgesehene Beschränkung des Rechts auf Erstattung der niederländischen Dividendensteuer auf öffentliche Einrichtungen mit Sitz in den Niederlanden gegen Art. 63 AEUV verstoße. Das Gericht wies die Klagen mit Urteil vom 6. Mai 2014 ab.

19. A-Fonds legte gegen dieses Urteil beim vorlegenden Gericht Berufung ein.

20. Dieses ist der Auffassung, dass sich der Kläger des Ausgangsverfahrens in einer objektiv vergleichbaren Situation befinde wie nicht körperschaftsteuerpflichtige öffentliche Einrichtungen mit Sitz in den Niederlanden und dass deshalb die Weigerung, ihm eine Erstattung der Dividendensteuer zu gewähren, weil er keinen Sitz in den Niederlanden habe, gegen Art. 63 AEUV verstoße. Um diesem Verstoß abzuhelpen, sei dem Erstattungsantrag stattzugeben.

21. Es ist sich jedoch nicht sicher, ob eine solche Entscheidung mit dem Recht der staatlichen Beihilfen vereinbar ist.

⁸ Urteil Nr. 12/01866 vom 15. November 2013, NL:HR:2013:1128, BNB 2014/20.

22. Das vorlegende Gericht ist ausweislich seiner Vorlageentscheidung der Auffassung, dass es sich in Anbetracht eines Beschlusses der Kommission vom 2. Mai 2013⁹ bei der in Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer vorgesehenen Regelung des Rechts auf Erstattung der Dividendensteuer um eine bestehende Beihilferegelung handele.

23. In diesem Beschluss hat die Kommission festgestellt, dass die in Art. 2 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes vorgesehene Befreiung bestimmter öffentlicher Einrichtungen von der Körperschaftsteuer eine bestehende Beihilferegelung darstelle, die mit dem Binnenmarkt unvereinbar sei, da sie nur öffentliche Einrichtungen betreffe, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübten und sich daher in einer Situation befänden, die mit der von *privaten* Unternehmen vergleichbar sei¹⁰.

24. Das vorlegende Gericht ist der Auffassung, dass die Erstattung der Dividendensteuer eine Vorauszahlung auf die Körperschaftsteuer und die logische Folge der Befreiung von der Körperschaftsteuer sei und dass *sowohl* die im Körperschaftsteuergesetz vorgesehene Befreiung von der Körperschaftsteuer *als auch* die fragliche steuerliche Maßnahme eine einzige bestehende Beihilferegelung darstelle, die die Kommission in ihrem Beschluss vom 2. Mai 2013 als solche eingestuft habe.

25. Schließlich weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass es sich um einen Pilotfall handele und dass die niederländische Steuerbehörde bereits nahezu 1 000 ähnliche Erstattungsanträge erhalten habe.

26. Vor diesem Hintergrund hat der Gerichtshof 's-Hertogenbosch (Berufungsgericht Herzogenbusch) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist die Ausweitung des Anwendungsbereichs einer bestehenden Beihilferegelung infolge der erfolgreichen Berufung eines Steuerpflichtigen auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG-Vertrag (jetzt Art. 63 AEUV) eine als Änderung einer bestehenden Beihilfe aufzufassende neue Beihilfemaßnahme?
2. Falls ja, schließt es die Ausübung der Aufgaben des nationalen Gerichts gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV aus, dass dem Steuerpflichtigen eine Steuervergünstigung gewährt wird, auf die der Steuerpflichtige gemäß Art. 56 EG-Vertrag (jetzt Art. 63 AEUV) Anspruch erhebt, oder muss eine beabsichtigte gerichtliche Entscheidung über die Gewährung dieser Vergünstigung bei der Kommission angemeldet werden, oder muss das nationale Gericht angesichts der ihm gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV zugewiesenen Überwachungsaufgabe irgendeine andere Handlung vornehmen oder Maßnahme treffen?

27. A-Fonds, die niederländische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben.

⁹ Beschluss der Kommission über die Beihilferegelung SA.25338, C(2013) 2372 final (E3/2008, ex CP 115/2004 und CP 120/2006).

¹⁰ Die Kommission hat gemäß Art. 18 der Verordnung Nr. 659/1999 eine Entscheidung erlassen, in der sie den Erlass geeigneter Maßnahmen zur Abschaffung der Befreiung öffentlicher Einrichtungen von der Körperschaftsteuer vorschlägt, damit staatliche Unternehmen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, derselben Körperschaftsteuerregelung unterliegen wie Privatunternehmen.

IV. Würdigung

A. Vorbemerkungen zur streitigen steuerlichen Maßnahme

28. Das Ausgangsverfahren betrifft die Erstattung der Dividendensteuer nach Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer (im Folgenden: streitige steuerliche Maßnahme). Diese streitige steuerliche Maßnahme steht in engem Zusammenhang mit der nach Art. 2 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes für bestimmte öffentliche Einrichtungen vorgesehenen Befreiung von der Körperschaftsteuer.

29. So unterliegen Einrichtungen, die unmittelbar oder mittelbar von den niederländischen Behörden kontrolliert werden, gemäß Art. 2 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes nur dann der Körperschaftsteuer, wenn sie eine der in dessen Art. 2 Abs. 3 aufgeführten Tätigkeiten ausüben.

30. In Bezug auf öffentliche Einrichtungen mit Sitz in den Niederlanden, die keine dieser Tätigkeiten ausüben und daher nicht körperschaftsteuerpflichtig sind, sieht Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer eine Erstattung der im Laufe eines Kalenderjahres einbehaltenen Dividendensteuer vor.

B. Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

31. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass sich das vorlegende Gericht, als es die streitige steuerliche Maßnahme als eine bestehende Beihilferegulation eingestuft hat, auf den Beschluss der Kommission vom 2. Mai 2013 gestützt hat¹¹.

32. Dieser Beschluss betrifft jedoch formal gesehen nicht die in Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer vorgesehene Regelung für die Erstattung der Dividendensteuer. Die Kommission hat diese Vorschrift nämlich weder in diesem Beschluss noch in ihrem späteren Beschluss über die in den Niederlanden nach dem Beschluss vom 2. Mai 2013 erlassene Gesetzesreform geprüft oder erwähnt¹². Diese beiden Beschlüsse betreffen formal gesehen nur die Befreiung von der Körperschaftsteuer, die öffentlichen Unternehmen nach dem Körperschaftsteuergesetz gewährt wird.

33. Da sich das vorlegende Gericht in seinen Vorlagefragen auf die Annahme gestützt habe, dass die Kommission auch die streitige steuerliche Maßnahme als bestehende Beihilferegulation eingestuft habe, macht die Kommission geltend, dass die Klage als unzulässig abzuweisen sei, da sie nicht die sachlichen und rechtlichen Angaben enthalte, die erforderlich seien, um auf die Vorlagefragen eine sachdienliche Antwort zu geben.

34. Anhand der in der Vorlageentscheidung enthaltenen Informationen lasse sich nicht feststellen, ob Art. 10 Abs. 1 Gesetzes über die Dividendensteuer eine Beihilferegulation darstelle, ob, falls dies zu bejahen wäre, sie eine bestehende oder eine neue Beihilferegulation darstelle und ob sie mit dem Binnenmarkt vereinbar sei.

¹¹ Siehe Nrn. 22 bis 24 der vorliegenden Schlussanträge.

¹² Beschluss (EU) 2016/634 der Kommission vom 21. Januar 2016 über die staatliche Beihilfe SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 und ex CP 115/2004) der Niederlande – Befreiung niederländischer öffentlicher Unternehmen von der Körperschaftsteuer (ABl. 2016, L 113, S. 148). In diesem Beschluss kam die Kommission zu dem Ergebnis, dass der niederländische Gesetzgeber trotz der im Jahr 2015 verabschiedeten Gesetzesreform in den Niederlanden, mit der die durch das Körperschaftsteuergesetz für die meisten niederländischen öffentlichen Unternehmen gewährte Befreiung von der Körperschaftsteuer ab dem 1. Januar 2016 aufgehoben wurde, die Befreiung von der Körperschaftsteuer für bestimmte Seehäfen beibehalten hatte und dass dies eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe darstelle.

35. Hinsichtlich der Frage, ob es sich bei der streitigen steuerlichen Maßnahme um eine Beihilferegulation handle, lasse sich die in den vorgenannten Beschlüssen angeführte Begründung vor allem deshalb nicht entsprechend anwenden, weil nicht ausgeschlossen werden könne, dass der Kreis der gemäß Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer Begünstigten größer sei als der gemäß Art. 2 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes vorgesehene.

36. Außerdem sei die streitige steuerliche Maßnahme seit ihrer Einführung mehrfach geändert worden, so dass es auch insofern unklar sei, ob es sich um eine bestehende Beihilferegulation handle¹³.

37. Die Erweiterung des Kreises der von der Erstattung der Dividendensteuer Begünstigten sei erfolgt, um die Vereinbarkeit mit Art. 63 AEUV zu gewährleisten, und stelle jedenfalls gegenüber der in Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer vorgesehenen Regelung eine gesonderte Änderung dar, die getrennt von dieser Regelung zu beurteilen sei und daher keinen Einfluss auf die Bewertung der streitigen steuerlichen Maßnahme haben könne. Die Vorlageentscheidung enthalte für die Beurteilung, ob diese gesonderte Änderung als solche eine Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV sei, keine hinreichenden Angaben.

38. Was die Zulässigkeit von Vorabentscheidungsersuchen angeht, ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof gemäß seiner ständigen Rechtsprechung grundsätzlich gehalten ist, über die ihm vorgelegten Fragen zu befinden, wenn sie die Auslegung des Unionsrechts betreffen. Daraus folgt, dass eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit von das Unionsrecht betreffenden Fragen spricht. Der Gerichtshof kann es nur dann ablehnen, über eine Vorlagefrage eines nationalen Gerichts zu befinden, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind¹⁴.

39. Was den letztgenannten Punkt angeht, erfordert gemäß Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs die Notwendigkeit einer dem nationalen Gericht dienlichen Auslegung des Unionsrechts, dass das nationale Gericht die Sach- und Rechtslage, in der sich seine Fragen stellen, darlegt oder zumindest die tatsächlichen Annahmen, auf denen diese Fragen beruhen, erläutert¹⁵.

40. In Anbetracht der Zusammenarbeit, die das Verhältnis zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens kennzeichnet, führt das Fehlen bestimmter vorheriger Feststellungen durch das vorlegende Gericht jedoch nicht zwingend zur Unzulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens, sofern sich der Gerichtshof trotz dieser Unzulänglichkeiten in der Lage sieht, dem vorlegenden Gericht anhand der in der Akte enthaltenen Angaben eine sachdienliche Antwort zu geben¹⁶.

13 Die Kommission trägt vor, dass das Gesetz über die Dividendensteuer an die Stelle eines 1941 erlassenen Beschlusses über die Dividendensteuer getreten sei und den parlamentarischen Unterlagen zufolge lediglich eine „technische Überarbeitung“ dieses Beschlusses habe sein sollen. Später seien jedoch sowohl die Obergrenze für die Inanspruchnahme der Erstattung als auch der Kreis der Begünstigten dieser Regelung mehrfach geändert worden. Nach Ansicht der Kommission sollte daher geprüft werden, ob diese bestehende Beihilferegulation durch diese Änderungen in eine neue Beihilferegulation umgewandelt wurde.

14 Siehe Urteile vom 21. Dezember 2016, Vervloet u. a. (C-76/15, EU:C:2016:975, Rn. 56 und 57), vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 24 und 25), sowie vom 7. März 2018, flightright u. a. (C-274/16, C-447/16 und C-448/16, EU:C:2018:160, Rn. 46).

15 Siehe Urteile vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 26), vom 9. November 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, Rn. 22), und vom 20. Dezember 2017, Asociación Profesional Elite Taxi (C-434/15, EU:C:2017:981, Rn. 24).

16 Siehe Urteile vom 11. Dezember 2014, Azienda sanitaria locale Nr. 5 „Spezzino“ u. a. (C-113/13, EU:C:2014:2440, Rn. 48), vom 28. Januar 2016, CASTA u. a. (C-50/14, EU:C:2016:56, Rn. 48), vom 27. Oktober 2016, Audace u. a. (C-114/15, EU:C:2016:813, Rn. 38), und vom 8. Dezember 2016, Undis Servizi (C-553/15, EU:C:2016:935, Rn. 25).

41. Ich möchte darauf hinweisen, dass die Frage, ob die streitige steuerliche Maßnahme eine Beihilfe darstellt, nicht Gegenstand der Vorlagefragen ist. Die beiden Vorabentscheidungsfragen sind allerdings nur dann relevant, wenn diese steuerliche Maßnahme tatsächlich eine staatliche Beihilfe darstellt.

42. In diesem Zusammenhang stelle ich fest, dass die vom vorlegenden Gericht übermittelten sachlichen und rechtlichen Informationen, obwohl die streitige steuerliche Maßnahme eine steuerliche Vergünstigung darstellt, nicht ausreichen, um entscheiden zu können, ob diese Vergünstigung eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV begründet.

43. Zwar könnte die streitige steuerliche Maßnahme, durch die eine Vorauszahlung auf die Körperschaftsteuer einbehalten wird, unter Umständen als staatliche Beihilferegulation angesehen werden, da sie für niederländische juristische Personen gilt, für die die in Art. 2 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes vorgesehene Befreiung von der Körperschaftsteuer eine staatliche Beihilfe im Sinne der Beschlüsse der Kommission darstellt.

44. In Ermangelung einer Klarstellung der für die Erstattung der Dividendensteuer geltenden rechtlichen Regelung kennen wir, wie die Kommission geltend macht, jedoch nicht den genauen Anwendungsbereich von Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer, und vor allem die konkreten Modalitäten seiner Anwendung. Beides wäre jedoch erforderlich, um alle die Einstufung einer Maßnahme als staatliche Beihilfe ermöglichenden Kriterien beurteilen zu können.

45. Dass das vorlegende Gericht keine vorherigen Feststellungen getroffen hat, hindert den Gerichtshof meines Erachtens jedoch nicht daran, ihm eine für die Entscheidung des Ausgangsverfahrens sachdienliche Antwort zu geben.

46. Da in dieser Rechtssache die Einstufung der streitigen steuerlichen Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ nicht Gegenstand des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens ist und es dem vorlegenden Gericht obliegt, darüber zu befinden¹⁷, steht auch die Tatsache an sich, dass das vorlegende Gericht den Beschlüssen der Kommission eine größere Tragweite beigemessen hat als die Kommission selbst, dem nicht entgegen, dass der Gerichtshof eine für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits sachdienliche Antwort geben kann.

47. Darüber hinaus kommt meiner Ansicht nach angesichts der Tatsache, dass die Kommission die im Körperschaftsteuergesetz vorgesehene Befreiung von der Körperschaftsteuer für bestimmte öffentliche Einrichtungen als eine Beihilferegulation eingestuft hat, und des Zusammenhangs zwischen dieser Regelung und der streitigen steuerlichen Maßnahme die Einstufung als staatliche Beihilfe durch das vorlegende Gericht in Betracht.

48. Sollte es sich bei dieser Regelung tatsächlich um eine Beihilferegulation handeln, hindern auch die Zweifel, ob es sich bei ihr wegen der seit ihrer Einführung erfolgten vielfachen Änderungen um eine bestehende oder eine neue Beihilferegulation handelt, nicht daran, dem vorlegenden Gericht durch eine aufeinanderfolgende Erörterung der Fälle, in denen die streitige steuerliche Maßnahme eine bestehende oder eine neue Beihilferegulation darstellte, eine sachdienliche Antwort zu geben.

49. Für die Möglichkeit, dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, ist auch die Frage nicht entscheidend, ob die streitige steuerliche Maßnahme eine mit dem Binnenmarkt vereinbare staatliche Beihilfe ist. Im Fall einer bestehenden Beihilfe gilt diese als rechtmäßig, solange die Kommission nicht ihre Unvereinbarkeit mit dem Binnenmarkt festgestellt hat¹⁸. So ist es im Ausgangsverfahren, in dem sich die Kommission nicht speziell zu der streitigen steuerlichen Maßnahme geäußert hat.

¹⁷ Vgl. u. a. Urteil vom 8. November 2001, *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 29).

¹⁸ Siehe insbesondere Urteil vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 41).

50. Im Fall einer neuen Beihilfe und mangels Angaben über die Anmeldung der Beihilfe ist nicht auszuschließen, dass sie rechtswidrig im Sinne von Art. 1 Buchst. f der Verordnung Nr. 659/1999 ist. Sie wurde nämlich offenbar vor ihrer Genehmigung durch die Kommission unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV in Kraft gesetzt. Die Auswirkungen dieser beiden Situationen können zweckdienlich in den nachstehenden Fallvarianten einer bestehenden oder einer neuen Beihilferegulung betrachtet werden.

51. Schließlich stelle ich fest, dass die Frage, ob eine Entscheidung des vorlegenden Gerichts, mit der dem Erstattungsantrag von A-Fonds stattgegeben wird¹⁹, *als solche* eine staatliche Beihilfe darstellt, nur dann von Bedeutung ist, wenn man mit der Kommission der Ansicht ist, dass eine solche Entscheidung eine staatliche Beihilfe darstellen kann. Wie ich in den vorliegenden Schlussanträgen erläutern werde, teile ich diese Auffassung der Kommission nicht²⁰.

52. Nach alledem ist es zwar Sache des vorlegenden Gerichts, die erforderlichen Überprüfungen vorzunehmen, um die streitige steuerliche Maßnahme als staatliche Beihilfe einstufen zu können, doch enthält die Vorlageentscheidung hinreichende sachliche und rechtliche Angaben, um es dem Gerichtshof zu ermöglichen, dem vorlegenden Gericht eine für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits sachdienliche Antwort zu geben.

53. Insofern halte ich die Vorlagefragen für zulässig.

54. Für eine Beantwortung der Vorlagefragen gehe ich im Folgenden davon aus, dass die in Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer vorgesehene steuerliche Vergünstigung tatsächlich eine staatliche Beihilferegulung darstellt.

C. Zu den Vorlagefragen

1. Vorbemerkungen zu den vom vorlegenden Gericht aufgeworfenen Fragen

55. Vorab möchte ich feststellen, dass das vorlegende Gericht dem Gerichtshof keine Frage zum freien Kapitalverkehr stellt, da ihm aufgrund des Sitzanfordernisses der streitigen steuerlichen Maßnahme ein Verstoß insoweit mit Sicherheit gegeben zu sein scheint²¹. Deshalb werde ich diesen Punkt in meinen Schlussanträgen nicht behandeln.

56. Das vorlegende Gericht möchte mit seinen beiden Fragen wissen, ob eine Entscheidung eines nationalen Gerichts, die dazu führt, dass der Kreis der Begünstigten einer bestehenden staatlichen Beihilferegulung erweitert wird, an sich eine staatliche Beihilfe, genauer gesagt, eine neue Beihilfe im Sinne von Art. 1 Buchst. c der Verordnung Nr. 659/1999 sein kann, da sie eine bestehende Beihilfe ändert. Für diesen Fall möchte es wissen, ob für das nationale Gericht eine Verpflichtung besteht, bei der Kommission eine solche Entscheidung gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV anzumelden.

¹⁹ Siehe Nr. 37 der vorliegenden Schlussanträge.

²⁰ Siehe Abschnitt IV.C.3a der vorliegenden Schlussanträge.

²¹ Ich stelle jedoch fest, dass die niederländische Regierung dieser Auffassung des vorlegenden Gerichts entgegentritt. Sie meint nämlich, dass A-Fonds aufgrund seiner Bankgeschäfte (siehe dazu Nr. 15 der vorliegenden Schlussanträge) mit körperschaftsteuerpflichtigen öffentlich-rechtlichen Unternehmen wie andere im Besitz der öffentlichen Hand befindliche Banken verglichen werden sollte. Aus diesem Vergleich ergebe sich, dass A-Fonds und andere im Besitz der öffentlichen Hand befindliche Banken gleichbehandelt würden, da beide keinen Anspruch auf Erstattung der Dividendensteuer hätten.

57. Ausweislich des Vorabentscheidungsersuchens möchte das vorlegende Gericht auch wissen, ob es angesichts der Aufteilung der Zuständigkeiten zwischen den nationalen Gerichten und der Kommission, die sich aus den Art. 107 und 108 AEUV in der Auslegung des Gerichtshofs in dessen Urteilen Iannelli²² und Nygård²³ ergibt, befugt ist, die Vereinbarkeit des Sitzfordernisses mit Art. 63 AEUV zu prüfen und dem Antrag von A-Fonds stattzugeben.

58. Da die beiden Vorlagefragen nur relevant sind, soweit das vorlegende Gericht zur Beurteilung staatlicher Beihilfen im Licht von Art. 63 AEUV befugt ist, werde ich diesen Punkt vorab prüfen (Abschnitt 2), bevor ich auf die beiden Vorlagefragen antworte, die ich zusammen behandeln werde (Abschnitt 3).

2. Zur Befugnis des vorlegenden Gerichts, die Vereinbarkeit des Sitzfordernisses der streitigen steuerlichen Maßnahme mit Art. 63 AEUV zu prüfen (Vorfrage zu den Vorlagefragen)

59. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob es befugt ist, zu prüfen, ob das Sitzfordernis der als staatliche Beihilfe eingestuften streitigen steuerlichen Maßnahme mit Art. 63 AEUV vereinbar ist.

60. Ich halte es für wichtig, dem vorlegenden Gericht diesen Punkt zu erläutern, da sich im Ausgangsverfahren meiner Meinung nach zeigt, dass die Regeln für die Kontrolle staatlicher Beihilfen und zum Schutz der Verkehrsfreiheiten, die die nationalen Gerichte aufgrund der unmittelbaren Wirkung zu gewährleisten haben, zwangsläufig miteinander zusammenhängen.

61. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs obliegt nämlich die Durchführung des Systems der Kontrolle staatlicher Beihilfen, wie sich aus den Art. 107 und 108 AEUV ergibt, zum einen der Kommission und zum anderen den nationalen Gerichten. Hierbei fallen den nationalen Gerichten und der Kommission unterschiedliche, aber einander ergänzende Rollen zu²⁴.

62. Während für die Beurteilung der Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen mit dem Binnenmarkt ausschließlich die Kommission zuständig ist, die dabei der Kontrolle der Unionsgerichte unterliegt, schützen die nationalen Gerichte bis zu einer abschließenden Entscheidung der Kommission die Rechte der Einzelnen vor einer möglichen Verletzung des in Art. 108 Abs. 3 AEUV enthaltenen Verbots durch die staatlichen Stellen. Die Intervention der nationalen Gerichte ergibt sich aus der unmittelbaren Wirkung, die dieser Vorschrift zuerkannt wird, nach der es untersagt ist, Beihilfevorhaben durchzuführen, bevor die Kommission ihre Zustimmung erteilt hat²⁵.

63. Der Gerichtshof hat wiederholt festgestellt, dass sich die der Kommission durch die Art. 107 und 108 AEUV vorbehaltene zentrale und ausschließliche Rolle bei der Feststellung der etwaigen Unvereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt grundlegend von derjenigen unterscheidet, die den nationalen Gerichten hinsichtlich des Schutzes der Rechte zukommt, die die Einzelnen aus der unmittelbaren Wirkung des in Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV enthaltenen Verbots ziehen²⁶.

22 Urteil vom 22. März 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

23 Urteil vom 23. April 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

24 Siehe Urteile vom 21. November 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires und Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, Rn. 8), vom 5. Oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, Rn. 37), und vom 21. November 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, Rn. 27).

25 Siehe Urteile vom 21. November 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires und Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, Rn. 9 bis 13), vom 5. Oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, Rn. 36 bis 38), und vom 21. November 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, Rn. 27 bis 29).

26 Siehe Urteile vom 21. November 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires und Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, Rn. 14), vom 16. Dezember 1992, Lornoy u. a. (C-17/91, EU:C:1992:514, Rn. 30), vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 26 bis 29), vom 18. Juli 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, Rn. 50 und 51), sowie vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 38).

64. Was die Kommission anbelangt, so hat der Gerichtshof festgestellt, dass das in den Art. 107 und 108 AEUV vorgesehene Verfahren der Kommission einen weiten Beurteilungsspielraum bei der Entscheidung über die Vereinbarkeit einer staatlichen Beihilferegulierung mit den Anforderungen des Binnenmarkts einräumt; es darf jedoch niemals zu einem Ergebnis führen, das im Widerspruch zu den besonderen Vorschriften des Vertrags steht²⁷. Daraus ergibt sich für die Kommission die Verpflichtung, den Zusammenhang zwischen Art. 107 AEUV und den sonstigen Vorschriften des Vertrags zu beachten. Diese Verpflichtung gilt für sie ganz besonders dann, wenn mit diesen anderen Vorschriften ebenfalls das Ziel eines unverfälschten Wettbewerbs innerhalb des Binnenmarkts verfolgt wird²⁸.

65. Was die Rolle der nationalen Gerichte anbelangt, hat der Gerichtshof regelmäßig darauf hingewiesen, dass sie zugunsten der Einzelnen entsprechend ihrem nationalen Recht aus einem Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV sämtliche Folgerungen sowohl bezüglich der Gültigkeit der Rechtsakte zur Durchführung der Beihilfemaßnahmen als auch bezüglich der Rückforderung der unter Verletzung dieser Bestimmung gewährten finanziellen Unterstützungen ziehen müssen. Hierfür müssen die nationalen Gerichte bestimmen, ob eine nationale Maßnahme als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV zu qualifizieren ist; sie können sich dabei aber nicht zur Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahmen mit dem Binnenmarkt äußern, da für diese Beurteilung die Kommission vorbehaltlich der Kontrolle des Gerichtshofs ausschließlich zuständig ist²⁹.

66. Es ist aber auch ständige Rechtsprechung, dass die Grundfreiheiten des AEU-Vertrags, da sie unmittelbare Wirkung haben, für die Einzelnen Rechte begründen, zu deren Schutz die nationalen Gerichte verpflichtet sind. So ist das innerstaatliche Gericht, das im Rahmen seiner Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden hat, insbesondere gehalten, für die volle Wirksamkeit dieser Normen Sorge zu tragen, indem es erforderlichenfalls jede entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet lässt³⁰.

67. In diesem Zusammenhang wurde der Gerichtshof bereits mit der Frage befasst, ob die ausschließliche Zuständigkeit der Kommission für die Beurteilung der Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen mit dem Binnenmarkt gemäß den Art. 107 und 108 AEUV es ausschließt, dass ein Verstoß gegen andere Bestimmungen des AEU-Vertrags mit unmittelbarer Wirkung vor einem nationalen Gericht geltend gemacht wird.

68. So wurde der Gerichtshof in der Rechtssache Iannelli³¹ u. a. gefragt, ob eine bestehende Beihilfemaßnahme, zu der die Kommission zu den im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkten keine Vereinbarkeitsentscheidung getroffen hatte, vom nationalen Gericht auch im Licht der Vorschriften über den freien Warenverkehr, insbesondere des Art. 34 AEUV³², geprüft werden kann.

69. Der Gerichtshof hat zunächst geantwortet, dass, wenn ein System staatlicher oder aus staatlichen Mitteln gespeister Beihilfen lediglich infolge der Begünstigung bestimmter einheimischer Unternehmen oder Produkte geeignet ist, die Einfuhr ähnlicher oder konkurrierender Erzeugnisse aus den übrigen Mitgliedstaaten zumindest mittelbar zu beeinträchtigen, dieser Umstand für sich allein genommen nicht genügt, um eine Beihilfe als solche einer Maßnahme mit gleicher Wirkung wie eine mengenmäßige Beschränkung im Sinne von Art. 34 AEUV gleichzustellen. Wollte man Art. 34 AEUV so weit auslegen, dass danach eine Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV als solche einer

27 Urteil vom 15. Juni 1993, Matra/Kommission (C-225/91, EU:C:1993:239, Rn. 41).

28 Urteil vom 15. Juni 1993, Matra/Kommission (C-225/91, EU:C:1993:239, Rn. 42).

29 Siehe u. a. Urteil vom 8. November 2001, *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 27 und 29).

30 Siehe u. a. Urteil vom 18. Juli 2007, *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, Rn. 61).

31 Urteil vom 22. März 1977, *Iannelli & Volpi* (74/76, EU:C:1977:51).

32 Früher Art. 30 EWG-Vertrag. Der Klarheit halber verweise ich im weiteren Verlauf der vorliegenden Schlussanträge ausschließlich auf die Artikel des AEU-Vertrags.

mengenmäßigen Beschränkung nach Art. 34 AEUV gleichgestellt wäre, so würde dies außerdem die Tragweite der Art. 107 und 108 AEUV ändern und die Zuständigkeitsverteilung in Frage stellen, die den Verfassern des Vertrags bei der Einführung des in Art. 108 AEUV geregelten Verfahrens zur fortlaufenden Überprüfung vorschwebte.

70. Außerdem hat der Gerichtshof festgestellt, dass Modalitäten einer staatlichen Beihilfe, die einen etwaigen Verstoß gegen andere besondere Bestimmungen des AEU-Vertrags als die Art. 107 und 108 AEUV enthalten, derart „untrennbar mit dem Zweck der Beihilfe verknüpft sein [können], dass sie nicht für sich allein beurteilt werden können; die Prüfung ihrer Auswirkung auf die Vereinbarkeit oder Nichtvereinbarkeit der Beihilfe insgesamt hat in einem solchen Fall zwangsläufig nach dem Verfahren des Artikels [108 AEUV] zu erfolgen“³³.

71. Allerdings hat der Gerichtshof eingeräumt, dass „[e]twas anderes gilt ..., wenn sich bei der Analyse einer Beihilferegulierung Voraussetzungen oder Bestandteile herausarbeiten lassen, die zwar zu dieser Regelung gehören, zur Verwirklichung ihres Zwecks oder zu ihrem Funktionieren aber nicht unerlässlich sind“. In diesem Fall „lässt sich aus der Zuständigkeitsverteilung nach den Artikeln [107 und 108 AEUV] nichts dafür herleiten, dass bei einer Verletzung sonstiger Vertragsbestimmungen mit unmittelbarer Wirkung eine Berufung auf diese Vorschriften vor den einzelstaatlichen Gerichten allein deshalb ausgeschlossen wäre, weil der betreffende Bestandteil der Regelung eine Modalität einer Beihilfe darstellt“³⁴.

72. Der Gerichtshof hat sich im Jahr 2002 im Urteil Nygård³⁵ erneut zu diesem Punkt geäußert. In jener Rechtssache wurde der Gerichtshof gefragt, ob der Umstand, dass eine inländische Abgabe zur Finanzierung einer Beihilferegulierung bestimmt ist, die von der Kommission nach den Vorschriften des AEU-Vertrags über staatliche Beihilfen genehmigt wurde, ein nationales Gericht daran hindert, die Vereinbarkeit dieser Abgabe mit anderen Bestimmungen des AEU-Vertrags mit unmittelbarer Wirkung, insbesondere Art. 110 AEUV, zu beurteilen³⁶.

73. In jenem Urteil hat er zunächst darauf hingewiesen, dass die Art. 107 und 108 AEUV sowie Art. 110 AEUV zwar dasselbe Ziel verfolgen, nämlich zu verhindern, dass die beiden einem Mitgliedstaat zur Verfügung stehenden Interventionsformen – die Gewährung von Beihilfen einerseits und die Erhebung von diskriminierenden Steuern andererseits – eine Verfälschung der Wettbewerbsbedingungen im Binnenmarkt bewirken; gleichwohl aber unterscheiden sich diese Vorschriften im Tatbestand, der der jeweils geregelten Form staatlicher Maßnahmen entspricht, und darüber hinaus in ihren Rechtsfolgen unterscheiden, und zwar vor allem dadurch, dass bei der Durchführung der Art. 107 und 108 AEUV im Unterschied zu Art. 110 AEUV dem Eingreifen der Kommission ein weiter Spielraum belassen ist³⁷. Der Gerichtshof schließt daraus, dass steuerliche Diskriminierungen auch dann an Art. 110 AEUV zu messen sind, wenn sie womöglich zugleich als eine Methode der Finanzierung einer staatlichen Beihilfe einzustufen sind.

³³ Urteil vom 22. März 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, Rn. 10 bis 14).

³⁴ Urteil vom 22. März 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, Rn. 14). Seit diesem Urteil hat der Gerichtshof erneut über das Verhältnis zwischen den Art. 34 AEUV und 107 AEUV in Vertragsverletzungsverfahren entschieden, insbesondere in den Urteilen vom 7. Mai 1985, Kommission/Frankreich (18/84, EU:C:1985:175, Rn. 13), und vom 5. Juni 1986, Kommission/Italien (103/84, EU:C:1986:229, Rn. 19), sowie in einem Urteil vom 20. März 1990, Du Pont de Nemours Italiana (C-21/88, EU:C:1990:121, Rn. 19 bis 21). Diese Urteile könnten Zweifel an der Tragweite des Urteils Iannelli aufkommen lassen, da der Gerichtshof nicht zwischen den Modalitäten einer Beihilfe, die untrennbar mit dem Zweck der Beihilfe verknüpft waren, und Modalitäten unterschieden hat, die nicht untrennbar damit verknüpft waren. Allerdings wurde das Urteil Iannelli in diesem Punkt später durch das Urteil vom 23. April 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244), bestätigt.

³⁵ Urteil vom 23. April 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

³⁶ Früher Art. 95 EG.

³⁷ Urteil vom 23. April 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, Rn. 55).

74. Des Weiteren hat der Gerichtshof festgestellt, dass ungeachtet des in Art. 108 AEUV vorgesehenen Verfahrens die Vereinbarkeit einer Beihilferegulung mit anderen unionsrechtlichen Vorschriften als Art. 107 AEUV, soweit sie unmittelbare Wirkung haben, durch die nationalen Gerichte überprüft werden kann³⁸.

75. Unter Hinweis auf das Urteil Iannelli³⁹ hat er allerdings entschieden, dass „die nationalen Gerichte die Modalitäten einer Beihilferegulung nur dann anhand anderer Vorschriften des [AEU]-Vertrags als der Artikel [107 und 108 AEUV überprüfen können], wenn dies isoliert möglich ist, wenn es sich bei diesen Modalitäten also um Voraussetzungen oder Bestandteile handelt, die zwar zu dieser Regulierung gehören, zur Verwirklichung ihres Zwecks oder zu ihrem Funktionieren aber nicht unerlässlich sind. ... Wenn dies aber der Fall ist, lässt sich aus der Zuständigkeitsverteilung nach den Artikeln [107 und 108 AEUV] nicht schließen, dass bei einer Verletzung sonstiger Vertragsbestimmungen mit unmittelbarer Wirkung eine Berufung auf diese vor den nationalen Gerichten allein deshalb ausgeschlossen wäre, weil der betreffende Bestandteil eine Modalität einer Beihilfe regelt“⁴⁰.

76. Hingegen ergibt sich aus dieser Rechtsprechung, dass die Aufteilung der Zuständigkeiten bei Voraussetzungen oder Bestandteilen, die für die Erreichung des Ziels oder das Funktionieren der Beihilferegulung erforderlich sind, es den nationalen Gerichten verwehrt, die Vereinbarkeit dieser Voraussetzungen im Licht anderer als der in Art. 107 AEUV enthaltenen Regeln zu beurteilen.

77. Im vorliegenden Fall ist das vorlegende Gericht mit einem ähnlichen Problem befasst, wie das vom Gerichtshof in den vorgenannten Urteilen behandelte, auch wenn diese Urteile in einem anderen Kontext ergangen sind.

78. Deshalb teile ich im vorliegenden Fall nicht die Auffassung der Kommission, dass die Geltendmachung von Art. 63 AEUV im Ausgangsverfahren von der ausschließlichen Zuständigkeit der Kommission für die Beurteilung der Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen mit dem Binnenmarkt unabhängig sei, denn es geht gerade um die Frage des Zusammenspiels zweier Zuständigkeitsregelungen.

79. Wie das vorlegende Gericht halte ich hier eher die oben genannte Rechtsprechung für einschlägig. Sie bietet die Möglichkeit, den Rechtsschutz zu gewährleisten, der sich für die Einzelnen aus der unmittelbaren Wirkung der Bestimmungen des AEU-Vertrags ergibt, und im Fall eines Verstoßes gegen diese Bestimmungen die Rechtmäßigkeit auf innerstaatlicher Ebene wiederherzustellen, unbeschadet der zentralen und ausschließlichen Rolle, die der Kommission gemäß den Art. 107 und 108 AEUV hinsichtlich der Beurteilung der Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt vorbehalten ist⁴¹.

80. Deshalb hängt im vorliegenden Fall die Frage, ob das vorlegende Gericht das Sitzerfordernis nach Art. 63 AEUV überprüfen kann, davon ab, ob es gesondert bewertet werden kann, weil es für die Erreichung des Ziels oder das Funktionieren der betreffenden Beihilferegulung nicht erforderlich ist. Eine solche Analyse ist zugegebenermaßen schwierig, zumal der Gerichtshof meines Wissens noch nicht über eine Situation entschieden hat, in der die Modalität einer Beihilfe für die Erreichung des Ziels oder das Funktionieren der betreffenden Beihilferegulung als notwendig angesehen wird, um die Zuständigkeit des nationalen Gerichts auszuschließen.

38 Urteil vom 23. April 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, Rn. 56).

39 Urteil vom 22. März 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

40 Urteil vom 23. April 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, Rn. 57 und 58). Wenn – so der Gerichtshof hierzu weiter – die Prüfung der Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt der Kommission obliegt, da diese Prüfung wirtschaftliche und soziale Wertungen voraussetzt, so sind doch die nationalen Gerichte im Rahmen der Beurteilung der Verteilung des Aufkommens einer inländischen parafiskalischen Abgabe am besten in der Lage, die erforderlichen Informationen zusammenzutragen und die hierbei zu treffenden Wertungen auf der Grundlage von Daten vorzunehmen, die sich regelmäßig aus den Rechnungs- und anderen Verwaltungsunterlagen über die Stellen ergeben müssten, die die Abgabe erheben und die Beihilfen oder andere Vorteile gewähren (vgl. Rn. 61 des Urteils).

41 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 23. April 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, Rn. 62).

81. Meiner Meinung nach ist eine Modalität notwendig, um das Ziel oder das Funktionieren einer Beihilfe zu erreichen, wenn sie ein Bestandteil oder wesentliches Element der Beihilfe ist, so dass ihre Nichtanwendbarkeit zu einer Änderung des Umfangs oder der wichtigsten Merkmale der Beihilfe führt.

82. Ich habe im vorliegenden Fall den Eindruck, dass das Sitz Erfordernis in den Niederlanden, wie die niederländische Regierung geltend macht, erforderlich ist, um das Ziel oder das Funktionieren der betreffenden Beihilferegulung zu erreichen.

83. Aufgrund der Angaben des vorlegenden Gerichts zur Zielsetzung der streitigen steuerlichen Maßnahme steht nämlich fest, dass der niederländische Gesetzgeber den Anwendungsbereich der in Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer vorgesehenen Regelung auf nicht körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen mit Sitz in den Niederlanden beschränkt hat. Öffentlich-rechtliche Unternehmen mit Sitz in den Niederlanden, die nicht körperschaftsteuerpflichtig sind, können nämlich, wie die niederländische Regierung geltend macht, die erhobene Dividendensteuer nicht von der Körperschaftsteuer abziehen. Um zu verhindern, dass die Dividendensteuer in diesem Fall die erhaltenen Dividenden weiterhin belastet, sieht die streitige steuerliche Maßnahme die Erstattung der einbehaltenen Dividendensteuer vor.

84. Aus dieser Regelung ergibt sich, dass das Erfordernis eines Sitzes in den Niederlanden eine Voraussetzung für die Gewährung der Beihilfe ist und somit den Kreis der von der Beihilfe Begünstigten bestimmt. Diese Voraussetzung ist also ein Bestandteil und wesentliches Element der Beihilfe. Die Nichtanwendbarkeit dieses Sitz Erfordernisses aufgrund seiner nach Ansicht des vorlegenden Gerichts bestehenden Unvereinbarkeit mit Art. 63 AEUV führt dazu, dass die Beihilfe juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gewährt wird, die in den Niederlanden von der Körperschaftsteuer nicht befreit sind, sich aber in einer vergleichbaren Situation befinden, was eine Änderung des vom niederländischen Gesetzgeber vorgesehenen Anwendungsbereichs der Beihilfe zur Folge hat.

85. Meiner Ansicht nach bedeutet das, dass das Sitz Erfordernis untrennbar mit dem Zweck der streitigen steuerlichen Maßnahme verknüpft ist, so dass die Beurteilung seiner Auswirkungen auf die Vereinbarkeit oder Unvereinbarkeit der gesamten Beihilfe nach den Art. 107 und 108 AEUV in die ausschließliche Zuständigkeit der Kommission fällt. Demzufolge ist dem vorlegenden Gericht die Anwendung von Art. 63 AEUV verwehrt⁴².

86. Obwohl die nationalen Gerichte in der Regel verpflichtet sind, die Bestimmungen des Vertrags mit unmittelbarer Wirkung einzuhalten, bin ich der Ansicht, dass das im Urteil Iannelli festgelegte und im Urteil Nygård angewandte Kriterium nur dann von tatsächlicher Bedeutung sein kann, wenn es im Ausgangsverfahren aus den oben genannten Gründen zur Anwendung kommt und dazu führt, dass das vorlegende Gericht nicht befugt ist, die Vereinbarkeit der streitigen steuerlichen Maßnahme mit Art. 63 AEUV zu prüfen.

⁴² Ich weise zudem darauf hin, dass der gegenteilige Standpunkt wie im Ausgangsverfahren zu einer besonderen Situation führt, in der eine Entscheidung, mit der einem auf Art. 63 AEUV gestützten Antrag stattgegeben wird, eine Ausweitung des Kreises der von einer Beihilfe Begünstigten bewirkt. Nach den Vorschriften der Union über staatliche Beihilfen hat jedoch kein Unternehmen einen Anspruch auf den Erhalt einer staatlichen Beihilfe (vgl. in diesem Sinne die Schlussanträge von Generalanwalt Wahl in der Rechtssache Kotnik u. a., C-526/14, EU:C:2016:102, Nr. 79). Mit anderen Worten, kein Mitgliedstaat kann als verpflichtet angesehen werden, einem Unternehmen staatliche Beihilfen zu gewähren, da die Entscheidung über die Gewährung von Beihilfen eine politische Entscheidung der nationalen Gesetzgebungsorgane und Verwaltungsbehörden ist. Wenn das Unionsrecht gleichwohl kraft anderer Vorschriften wie Art. 63 AEUV die innerstaatlichen Gerichte verpflichten könnte, Entscheidungen zu erlassen, die entgegen der Absicht des Gesetzgebers durch ihre Auswirkungen auf eine Ausweitung des Anwendungsbereichs von Beihilferegulungen hinauslaufen, so hielte ich das für paradox.

87. Daher werde ich dem Gerichtshof vorschlagen, auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Art. 107 und 108 AEUV es einem nationalen Gericht verwehren, bei einer bestehenden Beihilferegulung die Vereinbarkeit eines Sitzfordernisses mit Art. 63 AEUV zu prüfen, wenn dieses Erfordernis, wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende, untrennbar mit der Beihilferegulung verknüpft ist, da es notwendig ist, um den Zweck oder das Funktionieren dieser Beihilferegulung zu erreichen.

88. Für den Fall, dass der Gerichtshof der Auffassung sein sollte, dass die vorgenannte Rechtsprechung dem nicht entgegensteht, dass das vorlegende Gericht die Vereinbarkeit des Sitzfordernisses mit Art. 63 AEUV prüft, werde ich mich im folgenden Abschnitt hilfsweise mit der Frage befassen, ob die Vorschriften über staatliche Beihilfen es einem nationalen Gericht verwehren, gestützt auf Art. 63 AEUV dem Erstattungsanspruch von A-Fonds stattzugeben.

3. Zur Frage, ob die Vorschriften über staatliche Beihilfen dem entgegenstehen, dass das nationale Gericht gestützt auf Art. 63 AEUV dem Antrag von A-Fonds auf Erstattung der Dividendensteuer stattgibt (erste und zweite Vorlagefrage)

89. Das vorlegende Gericht ist bei seinen Vorlagefragen, wie ich in Nr. 31 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, von der Prämisse ausgegangen, dass es sich bei der streitigen steuerlichen Maßnahme um eine bestehende Beihilferegulung handelt. Wie die Kommission jedoch festgestellt hat, ist diese Maßnahme mehrfach geändert worden⁴³. Da das vorlegende Gericht keine hinreichenden Angaben über diese Änderungen gemacht hat, ist nicht auszuschließen, dass es sich, wie auch die Kommission geltend gemacht hat, bei der im für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraum geltenden Fassung dieser Maßnahme um eine neue Beihilfe im Sinne von Art. 1 Buchst. c der Verordnung Nr. 659/1999 handelt.

90. Für die Beantwortung der Vorlagefragen sind deshalb nacheinander die Fallvarianten zu prüfen, nach denen diese steuerliche Maßnahme eine bestehende oder eine neue Beihilferegulung darstellen würde.

91. In den folgenden Abschnitten werde ich erläutern, warum die Vorschriften über staatliche Beihilfen im Fall einer bestehenden Beihilferegulung meiner Ansicht nach dem nicht entgegenstehen, dass das nationale Gericht auf der Grundlage von Art. 63 AEUV dem Antrag von A-Fonds auf Erstattung der Dividendensteuer stattgibt (Abschnitt a), und warum im Fall einer neuen Beihilferegulung Art. 108 Abs. 3 AEUV eine solche Entscheidung verbietet (Abschnitt b).

a) Zur bestehenden Beihilferegulung

92. Falls es sich bei der streitigen steuerlichen Maßnahme um eine bestehende Beihilferegulung handelt, so ist diese als rechtmäßig anzusehen, da die Kommission sie nicht für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärt hat⁴⁴.

93. In einem solchen Fall dürften deshalb die Vorschriften über staatliche Beihilfen dem nicht entgegenstehen, dass dem Erstattungsantrag von A-Fonds stattgegeben wird. Sollte, mit anderen Worten, der Gerichtshof meiner Auffassung hinsichtlich der Zuständigkeit nicht folgen, würde dies meiner Ansicht nach bedeuten, dass das vorlegende Gericht, wenn es im Ausgangsverfahren feststellt, dass das Sitzfordernis Art. 63 AEUV zuwiderläuft, dieses Erfordernis unangewendet lassen und dem Antrag des Klägers des Ausgangsverfahrens auf Erstattung der Dividendensteuer stattgeben muss.

⁴³ Siehe Nr. 36 der vorliegenden Schlussanträge.

⁴⁴ Siehe Nr. 49 der vorliegenden Schlussanträge.

94. Ich muss zugeben, dass die praktischen Konsequenzen einer solchen Entscheidung zu einer ganz besonderen Situation führen würden. Mit dem Erlass einer solchen Entscheidung würde das nationale Gericht zwar die Wettbewerbsverzerrung zwischen öffentlich-rechtlichen Unternehmen mit Sitz in den Niederlanden und öffentlichen Einrichtungen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat beseitigen, doch gleichzeitig könnten sich durch eine solche Entscheidung etwaige im Hinblick auf Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV bestehende wettbewerbswidrige Auswirkungen verstärken.

95. Da eine solche Entscheidung dazu führen würde, dass der Kreis der durch eine bestehende staatliche Beihilferegulation Begünstigten erweitert würde, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob diese gerichtliche Entscheidung als solche eine staatliche Beihilfe sein kann, genauer gesagt, eine neue Beihilfe im Sinne von Art. 1 Buchst. c der Verordnung Nr. 659/1999, soweit sie eine bestehende Beihilferegulation änderte. Sollte diese Frage zu bejahen sein, möchte es außerdem wissen, ob eine Verpflichtung besteht, eine solche Entscheidung gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV bei der Kommission anzumelden.

96. Meiner Ansicht nach kann die Entscheidung eines nationalen Gerichts im Rahmen seiner Aufgabe, den freien Kapitalverkehr zu schützen, an sich keine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen.

97. Eine solche Entscheidung kann nämlich, wie auch A-Fonds und die niederländische Regierung geltend gemacht haben, nicht im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV den Mitgliedstaaten zugerechnet werden, was eine der Voraussetzungen für die Einstufung als „staatliche Beihilfe“ ist.

98. Der Begriff der Beihilfe in Art. 107 Abs. 1 AEUV betrifft Entscheidungen, durch die die Mitgliedstaaten ihre eigenen wirtschafts- und sozialpolitischen Ziele verfolgen, indem sie Unternehmen oder anderen Rechtssubjekten Mittel zur Verfügung stellen oder Vorteile einräumen, die der Verwirklichung der wirtschafts- und sozialpolitischen Ziele dienen sollen⁴⁵. Mit anderen Worten, die Entscheidung über die Gewährung von Beihilfen und die Modalitäten einer solchen Maßnahme ist eine politische Entscheidung, die den nationalen Gesetzgebungs- und Verwaltungsorganen unter der Kontrolle der Kommission und des Gerichtshofs überlassen ist.

99. Obwohl die nationalen Gerichte als öffentliche Einrichtungen Teil eines Mitgliedstaats sind, ist es ihre Aufgabe, als unabhängige Gerichte für die Einhaltung des Unionsrechts zu sorgen, so dass ihre Entscheidungen nicht als im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV dem Staat zurechenbar anzusehen sind und als solche keine staatlichen Beihilfen darstellen können.

100. Das trifft auf das Ausgangsverfahren zu. Die Erstattung der Steuer ist lediglich eine Folge dessen, dass das nationale Gericht im Rahmen seiner Aufgaben in einem bestimmten Fall den freien Kapitalverkehr durchsetzt.

101. In diesem Zusammenhang stelle ich fest, dass diese Entscheidung keine *Erga-omnes*-Wirkung hat, sondern nur die Situation des Klägers des Ausgangsverfahrens betrifft. Die Antwort auf die Frage, ob auch andere juristische Personen des öffentlichen Rechts, die nicht in den Niederlanden ansässig sind, unter Berufung auf Art. 63 AEUV die Steuererstattung erlangen können, setzt voraus, dass das vorlegende Gericht im Licht einer konkreten Beurteilung der Auffassung ist, dass sich diese Person in einer Situation befindet, die der von in den Niederlanden niedergelassenen öffentlichen Einrichtungen vergleichbar ist, die nicht der niederländischen Körperschaftsteuer unterliegen.

⁴⁵ Siehe insbesondere Urteil vom 27. März 1980, *Denkavit italiana* (61/79, EU:C:1980:100, Rn. 31).

102. Aus demselben Grund hätte eine Entscheidung des vorlegenden Gerichts, mit der dem Erstattungsantrag von A-Fonds stattgegeben würde, weder zum Ziel noch die Wirkung, dass die Rechtsvorschriften der in Art. 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer vorgesehenen steuerlichen Maßnahme generell geändert würden, sondern würde dazu führen, dass in dem bei ihm anhängigen konkreten Rechtsstreit ein in den nationalen Vorschriften vorgesehenes, gegen Art. 63 AEUV verstoßendes Erfordernis nicht zur Anwendung käme.

103. Für den Fall jedoch, dass der Gerichtshof feststellen sollte, dass eine solche Entscheidung des nationalen Gerichts als solche aufgrund *ihrer Wirkungen* eine Beihilfemaßnahme im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt und dass es sich dabei um eine neue Beihilfe handelt, so dass sie nach Art. 108 Abs. 3 AEUV anzumelden ist, möchte ich ihn auf die praktischen Schwierigkeiten hinweisen, die sich aus einem solchen Standpunkt ergäben. Eine solche Entscheidung würde nämlich logischerweise dazu führen, dass das nationale Gericht das Verfahren aussetzt, um den Entwurf seiner Entscheidung – gegebenenfalls über die Regierung des Mitgliedstaats – anzumelden, die durch ihre Wirkung eine neue Beihilfe schafft. Außerdem könnte das nationale Gericht seine Entscheidung erst nach einer gegebenenfalls nach einem förmlichen Prüfverfahren getroffenen Genehmigungsentscheidung der Kommission erlassen, wodurch das Verfahren völlig undurchführbar würde⁴⁶.

104. Meiner Ansicht nach kann Art. 108 Abs. 3 AEUV nicht bedeuten, dass die Entscheidung eines Gerichts von der Intervention der Kommission abhängig ist, denn dies würde die Grundsätze der Unabhängigkeit und der Unparteilichkeit der Justiz sowie den Grundsatz des Beratungsgeheimnisses der Richter in Frage stellen. Die Anmeldepflicht für Beihilfevorhaben obliegt, wie die niederländische Regierung geltend macht, ausschließlich den für die Gewährung von Beihilfen zuständigen Stellen des Staates, d. h. in diesem Fall der niederländischen Regierung oder der niederländischen Verwaltung.

105. Schließlich verweist das vorlegende Gericht bei seinen Vorlagefragen auf das Urteil DEI⁴⁷. Auch wenn dieses Urteil, wie das vorlegende Gericht hervorhebt, darauf hindeuten mag, dass eine gerichtliche Entscheidung als solche, soweit sie eine Umgestaltung einer bestehenden Beihilfe bewirkt, ganz allgemein eine neue Beihilfe darstellen kann und gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV angemeldet werden muss, habe ich jedoch Zweifel, dass das tatsächlich der Tragweite dieses Urteils entspreche.

106. Es ist auch möglich, dass der Gerichtshof im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens in Bezug auf eine ganz besondere Situation und auf eine von einem nationalen Gericht im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes erlassene einstweilige Anordnung einfach davon ausgegangen ist, dass diese Maßnahme die gleichen Wirkungen haben könnte wie eine staatliche Beihilfe und dass das Gericht nicht allgemein erklären kann, dass die nationalen Gerichte, die im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes entscheiden, Art. 107 und 108 AEUV nicht zu beachten brauchen⁴⁸.

107. Angesichts der Zweifel an der tatsächlichen Tragweite dieses Urteils schlage ich dem Gerichtshof jedenfalls vor, die durch das Ausgangsverfahren gebotene Gelegenheit zu nutzen, um von seiner mit dem Urteil DEI aufgestellten Rechtsprechung – falls es tatsächlich die vom vorlegenden Gericht genannte Tragweite hat – abzugehen, oder die Rechtsprechung zu präzisieren.

⁴⁶ Ich stelle im Übrigen fest, dass die Anmeldung neuer Beihilfen mit dem Anmeldeformular in Anhang I Teil I der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 EG-Vertrag erfolgen muss. Auch wenn diese Anmeldung der Kommission gemäß Art. 3 Abs. 1 dieser Verordnung vom Ständigen Vertreter des betreffenden Mitgliedstaats zugeleitet werden muss, möchte ich darauf hinweisen, dass die Richter der nationalen Gerichte nicht unbedingt in der Lage sind, die Angaben zu machen, die in dem Anmeldeformular in Anhang I Teil I der Verordnung verlangt werden.

⁴⁷ Urteil vom 26. Oktober 2016, DEI und Kommission/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, Rn. 59 und 108).

⁴⁸ Vgl. in diesem Zusammenhang insbesondere Urteil vom 26. Oktober 2016, DEI und Kommission/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, Rn. 59 und 60 sowie 103 bis 108).

108. Aus diesen Gründen werde ich dem Gerichtshof vorschlagen, hilfsweise auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Vorschriften über staatliche Beihilfen im Fall einer bestehenden Beihilferegulierung, zu der sich die Kommission nicht geäußert hat, dem nicht entgegenstehen, dass ein nationales Gericht in einer bei ihm anhängigen Rechtssache dem auf den freien Kapitalverkehr gestützten Antrag eines Begünstigten stattgibt. Eine solche Entscheidung stellt an sich keine staatliche Beihilfe dar und verpflichtet ein nationales Gericht nicht, sie bei der Kommission anzumelden.

b) Zur neuen Beihilferegulierung

109. Falls es sich bei der streitigen steuerlichen Maßnahme um eine neue Beihilferegulierung im Sinne von Art. 1 Buchst. c der Verordnung Nr. 659/1999 handeln sollte, wäre es eine rechtswidrige Beihilfe im Sinne von Art. 1 Buchst. f dieser Verordnung, weil diese Regelung unter Verstoß gegen die Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV eingeführt worden wäre⁴⁹.

110. Sodann stellt sich die Frage, ob das vorlegende Gericht trotz der Unvereinbarkeit der Beihilferegulierung mit Art. 63 AEUV verpflichtet sein könnte, A-Fonds die Erstattung der Dividendensteuer zu verweigern, um das in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehene Durchführungsverbot einzuhalten.

111. Ich stelle fest, dass diese Frage insofern von besonderer Bedeutung ist, als die aus einem Verstoß gegen Art. 63 AEUV auf der einen und aus einem Verstoß gegen die Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV auf der anderen Seite zu ziehenden Konsequenzen in Wirklichkeit widersprüchlich sind.

112. Während ein Verstoß gegen Art. 63 AEUV zur Unanwendbarkeit ihm entgegenstehender nationaler Vorschriften führt⁵⁰, was im vorliegenden Fall grundsätzlich zur Folge hätte, dass A-Fonds wegen der Unanwendbarkeit des Sitzfordernisses die Dividendensteuer zu gewähren wäre, führt ein Verstoß gegen die Anmeldepflicht gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV hingegen dazu, dass die Beihilferegulierung rechtswidrig und ungültig ist, so dass diese Erstattung A-Fonds im vorliegenden Fall zu verweigern wäre.

113. Die nationalen Gerichte sind nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Anmeldepflicht gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV verpflichtet, bei Nichteinhaltung dieser Verpflichtung die nationalen Vorschriften zur Einführung der rechtswidrigen Vorrechte unangewendet zu lassen⁵¹. Die Rechtsfolge eines Verstoßes nationaler Beihilfemaßnahmen gegen dieses Verbot ist nämlich ihre Rechtswidrigkeit⁵², was grundsätzlich ihre Ungültigkeit zur Folge hat⁵³.

114. Hinsichtlich der Erstattung einer Steuer, die eine rechtswidrige Beihilfemaßnahme darstellt, weil sie unter Verstoß gegen die Anmeldepflicht gewährt wurde, hat der Gerichtshof konkret festgestellt, dass es mit dem Unionsinteresse nicht vereinbar wäre, eine solche Erstattung zugunsten anderer Betriebe anzuordnen, wenn eine solche Entscheidung zu einer Ausweitung des Kreises der Beihilfeempfänger führt und damit die Wirkungen dieser Beihilfe verstärkt, statt sie zu beseitigen⁵⁴. Die nationalen Gerichte dürfen diese Beihilfe nämlich, so der Gerichtshof, nicht nur einem weiteren Kreis von Empfängern zugänglich machen⁵⁵.

49 Siehe Nr. 50 der vorliegenden Schlussanträge.

50 Siehe u. a. Urteil vom 18. Dezember 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, Rn. 27).

51 Siehe u. a. Urteil vom 16. April 2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, Rn. 53).

52 Siehe Urteile vom 27. Oktober 2005, Distribution Casino France u. a. (C-266/04 bis C-270/04, C-276/04 und C-321/04 bis C-325/04, EU:C:2005:657, Rn. 30), sowie vom 8. Dezember 2011, Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, Rn. 28).

53 Siehe u. a. Urteile vom 21. November 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires und Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, Rn. 16 und 17), vom 21. Oktober 2003, van Calster u. a. (C-261/01 und C-262/01, EU:C:2003:571, Rn. 63), vom 5. Oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, Rn. 41), und vom 12. Februar 2008, CELF und Ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, Rn. 40).

54 Siehe namentlich Urteil vom 5. Oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, Rn. 49).

55 Siehe namentlich Urteil vom 5. Oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, Rn. 50).

115. Ich stelle fest, dass die Situation, zu der die oben genannte Rechtsprechung ergangen ist, sich von der des Ausgangsverfahrens unterscheidet, da es sich nicht nur um eine rechtswidrige Beihilfe, sondern auch um einen Verstoß gegen Art. 63 AEUV handelt, der grundsätzlich dadurch zu beheben ist, dass dem Antrag von A-Fonds auf Erstattung der Dividendensteuer stattgegeben wird.

116. Gleichwohl ist meiner Meinung nach in dieser Situation nicht anders zu entscheiden. Die nationalen Gerichte haben nämlich das Durchführungsverbot allgemein und umfassend zu beachten. Es gilt die Interessen derjenigen zu schützen, die von der durch die Gewährung der rechtswidrigen Beihilfe hervorgerufenen Wettbewerbsverzerrung betroffen sind⁵⁶.

117. Solange die Kommission die Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt nicht geprüft hat, wäre es meiner Meinung nach mit dem Unionsrecht nicht vereinbar, die Beihilfe zugunsten anderer Unternehmen anzuordnen, wenn eine solche Entscheidung dazu führt, dass der Kreis der durch die Beihilfe Begünstigten erweitert und damit die Auswirkungen dieser rechtswidrigen Beihilfe verstärkt werden, da sie ohne vorherige Genehmigung eingeführt würde, anstatt diese Auswirkungen zu beseitigen⁵⁷.

118. Im Fall einer neuen und rechtswidrigen Beihilferegulation stünde daher das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 AEUV dem entgegen, dass das vorlegende Gericht dem Antrag von A-Fonds auf Erstattung der Dividendensteuer stattgibt.

V. Ergebnis

119. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Gerechthof 's-Hertogenbosch (Berufungsgericht Herzogenbusch, Niederlande) gestellten Fragen wie folgt zu beantworten:

Es ist einem nationalen Gericht aufgrund der Art. 107 und 108 AEUV verwehrt, bei einer bestehenden Beihilferegulation die Vereinbarkeit eines Sitzfordernisses mit Art. 63 AEUV zu prüfen, wenn dieses Erfordernis, wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende, untrennbar mit der Beihilferegulation verknüpft ist, da es notwendig ist, um den Zweck oder das Funktionieren dieser Beihilferegulation zu erreichen.

⁵⁶ Urteil vom 12. Februar 2008, CELF und Ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, Rn. 38).

⁵⁷ Vgl. auch in diesem Sinne die Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, Nrn. 27 bis 30). Ich weise darauf hin, dass der Gerichtshof in jener Rechtssache die erste Vorlagefrage für unzulässig erklärt und daher nicht unmittelbar über sie befunden hat.