



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NIILO JÄÄSKINEN
vom 16. Januar 2014¹

Verbundene Rechtssachen C-24/12 und C-27/12

X BV und TBG Limited

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden [Niederlande])

„Art. 63 AEUV — Räumlicher Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit — Kapitalbewegung aus einem Mitgliedstaat in ein zu diesem gehörendes überseeisches Land oder Gebiet (ÜLG) — Begriff des Drittlands in Art. 63 AEUV — Art. 64 Abs. 1 AEUV — Stillhalteklausele — Am 31. Dezember 1993 bestehende Beschränkungen“

I – Einleitung

1. Nach Art. 56 Abs. 1 EG (jetzt Art. 63 Abs. 1 AEUV) gilt die Kapitalverkehrsfreiheit im Unionsrecht nicht nur zwischen den Mitgliedstaaten, sondern auch im Verhältnis zu Drittländern. Auf rein innerstaatliche, auf einen einzelnen Mitgliedstaat beschränkte Sachverhalte ist jedoch keine der Grundfreiheiten der Verträge anwendbar. Damit stellt sich die interessante Frage, ob eine angeblich diskriminierende Besteuerung von Dividenden, die von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an einen Anteilseigner ausgeschüttet werden, der in einem Gebiet desselben Mitgliedstaats ansässig ist, das nicht Teil der Europäischen Union ist, eine Beschränkung von Kapitalbewegungen in ein Drittland im Sinne von Art. 56 Abs. 1 EG darstellt oder ob eine derartige Transaktion einen rein innerstaatlichen, auf den jeweiligen Mitgliedstaat beschränkten Sachverhalt darstellt. Wenn Letzteres der Fall ist, ist Art. 56 Abs. 1 EG nicht anwendbar.

2. Die verbundenen Rechtssachen X BV (C-24/12) und TBG Limited (C-27/12) betreffen angeblich diskriminierende Regelungen über die auf die Ausschüttung von Beteiligungsdividenden in den Niederlanden anfallende Quellensteuer, wonach Dividenden, die an auf den Niederländischen Antillen ansässige Gesellschaften gezahlt werden, anders behandelt werden als Dividenden, die an in den Niederlanden ansässige Gesellschaften gezahlt werden.

3. Der Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) hat dem Gerichtshof drei Vorlagefragen zum Rechtsstatus der Niederländischen Antillen im Verhältnis zu den Niederlanden und für die Zwecke des freien Kapitalverkehrs zwischen der Union und Drittländern vorgelegt.

4. Der Hoge Raad möchte insbesondere wissen, ob Kapitalbewegungen aus den Niederlanden in die Niederländischen Antillen in den sachlichen Anwendungsbereich von Art. 56 Abs. 1 EG fallen oder ob der Sachverhalt rein innerstaatlichen Charakter hat. Sollte Art. 56 Abs. 1 EG anwendbar sein, bittet der Hoge Raad um Hinweise zur richtigen Herangehensweise an die sogenannte „Stillhalteklausele“ in Art. 57 EG (jetzt Art. 64 AEUV).

¹ — Originalsprache: Englisch.

5. Hier liegt das Problem darin, den einschlägigen rechtlichen Rahmen zu bestimmen. Ist bei der Entscheidung, ob eine Verschärfung einer Beschränkung stattgefunden hat, die am 31. Dezember 1993 bestand, ausschließlich eine Erhöhung der niederländischen Quellensteuer zu berücksichtigen, oder hat das nationale Gericht auch eine von den Niederländischen Antillen gegenwärtig gewährte Steuerbefreiung zu berücksichtigen? Sollte Letzteres der Fall sein, sind dann auch ältere Durchführungsregelungen der Niederländischen Antillen (im Folgenden: Entscheidungspraxis der Niederländischen Antillen) zu berücksichtigen, die den tatsächlichen Steuersatz einzelfallbezogen vermindern?

6. Die vorliegenden Rechtssachen geben dem Gerichtshof daher die Gelegenheit, an die Rechtssache *Prunus und Polonium* (C-384/09)² (im Folgenden: Rechtssache *Prunus*) anzuknüpfen, soweit es um die Anwendbarkeit von Art. 63 Abs. 1 AEUV auf Kapitalbewegungen zwischen Mitgliedstaaten und überseeischen Ländern und Gebieten (im Folgenden: ÜLG) nach dem Vierten Teil des AEUV geht. Sie bringt ebenso eine Prüfung des Beschlusses 2001/822/EG des Rates vom 27. November 2001 über die Assoziation der überseeischen Länder und Gebiete mit der Europäischen Gemeinschaft³ sowie der Frage mit sich, ob dieser Beschluss für die Entscheidung von Rechtsstreitigkeiten der vorliegenden Art relevant ist. Die vorliegenden Fälle unterscheiden sich jedoch insoweit von demjenigen, der in der Rechtssache *Prunus* zur Entscheidung vorlag, als die Niederländischen Antillen zu den Niederlanden gehören (im Folgenden: eigene[s] ÜLG), während die Rechtssache *Prunus* eine Kapitalbewegung zwischen Frankreich und den Britischen Jungferninseln betraf.

II – Nationaler verfassungsrechtlicher und rechtlicher Rahmen, Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

A – Verfassungsrechtlicher Rahmen

7. In den Jahren 2005 und 2006, dem für das Ausgangsverfahren maßgebenden Zeitraum, bestand das Königreich der Niederlande aus drei Gebietskörperschaften, von denen jede über eine eigene Verfassung verfügte und eigene Institutionen hatte. Es handelte sich um die Niederlande (vormals die Niederlande und Neuguinea), die Niederländischen Antillen und Aruba⁴.

8. Das verfassungsrechtliche Verhältnis zwischen diesen drei Gebietskörperschaften war im Statuut voor het koninkrijk der Nederlanden (Statut für das Königreich der Niederlande in geänderter Fassung) von 1954 geregelt⁵. Entscheidungen über Angelegenheiten des Königreichs wurden vom Ministerrat des Königreichs (De raad van ministers van het Koninkrijk) getroffen, der sich bis zum 10. Oktober 2010 aus den Mitgliedern des Ministerrats der Niederlande und den jeweiligen bevollmächtigten Ministern der Niederländischen Antillen und Arubas zusammensetzte⁶.

9. Über die im Statut für das Königreich als Angelegenheiten des Königreichs vorbehaltenen Bereiche hinaus kann nach Art. 38 des Statuts in anderen Bereichen eine einvernehmliche Gesetzgebung erfolgen.

2 — Urteil des Gerichtshofs vom 5. Mai 2011, *Prunus und Polonium* (C-384/09, Slg. 2011, I-3319).

3 — ABl. L 314, S. 1 (im Folgenden: ÜLG-Beschluss). Der ÜLG-Beschluss wurde durch Art. 98 des Beschlusses 2013/755/EU des Rates vom 25. November 2013 über die Assoziierung der überseeischen Länder und Gebiete mit der Europäischen Union („Übersee-Assoziationsbeschluss“) (ABl. L 344, S. 1) aufgehoben. Der Beschluss 2013/755/EU des Rates trat am 1. Januar 2014 in Kraft. Demnach ist der Beschluss 2001/822/EG des Rates zeitlich auf den vorliegenden Fall anwendbar.

4 — Siehe Nr. 26 der Schlussanträge von Generalanwalt Tizzano in den Rechtssachen *Spanien/Vereinigtes Königreich* sowie *Eman und Sevinger* (C-145/04 und C-300/04, Urteile vom 12. September 2006, Slg. 2006, I-7917) und seine Erläuterungen unter „Die Verfassungsordnung des Königreichs der Niederlande“.

5 — Reichsgesetz vom 28. Oktober 1954 über die Annahme eines Statuts für das Königreich der Niederlande (Rijkswet van 28 oktober 1954, houdende aanvaarding van een Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden) (*Staatsblad*, Nr. 503, *Publicatieblad*, Nr. 121) in der durch das Reichsgesetz vom 7. September 1998 (*Staatsblad*, Nr. 597, *Publicatieblad* 1999, Nr. 22) geänderten Fassung.

6 — Die Niederländischen Antillen wurden am 10. Oktober 2010 in zwei neue Staaten aufgelöst, Curaçao und St. Martin, während die Inseln Bonaire, Saba und Sint Eustatius unmittelbar unter niederländische Verwaltung kamen.

B – *Rechtlicher Rahmen*

10. Die steuerlichen Beziehungen zwischen den drei Gebietskörperschaften wurden durch die Belastingregeling voor het Koninkrijk (Abgabenordnung für das Königreich, im Folgenden: Abgabenordnung) geregelt, die einen Akt der einvernehmlichen Gesetzgebung darstellt, der vom Ministerrat des Königreichs beschlossen und der nachfolgend im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren des Königreichs der Niederlande erlassen wurde. Jede der drei Gebietskörperschaften des Königreichs der Niederlande übte innerhalb der von der Abgabenordnung gesetzten Grenzen ihre eigene Steuerzuständigkeit aus.

11. Bis zum 1. Januar 2002 – und auch bereits ab 1993 – galt nach Art. 11 Abs. 3 der Abgabenordnung für Dividendenausschüttungen einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft an eine auf den Niederländischen Antillen ansässige Gesellschaft ein Quellensteuersatz von 7,5 % oder 5 %. Dagegen wurde auf den Niederländischen Antillen nach Art. 8A, 8B 14 und 14A (alt) der Landsverordening op de winstbelasting (Landesverordnung über die Ertragsteuer) eine Ertragssteuer zu einem Mindestsatz von 2,4 % bis 3 % oder einem Höchstsatz von 5,5 % erhoben. Lässt man die Entscheidungspraxis der Niederländischen Antillen bei der Erhebung der niederländisch-antillischen Ertragssteuer außer Betracht, betrug die sich hieraus ergebende Gesamtsteuerbelastung auf Beteiligungsdividenden etwa 10 %⁷. Zu ergänzen ist, dass Dividendenzahlungen an in den Niederlanden ansässige Gesellschaften nach der Wet op de dividendbelasting 1965 (Gesetz von 1965 über die Dividendensteuern, im Folgenden: Dividendensteuergesetz) steuerbefreit sind.

12. Art. 11 Abs. 3 der Abgabenordnung wurde jedoch zum 1. Januar 2002 geändert. Seitdem unterliegen Ausschüttungen von Beteiligungsdividenden aus den Niederlanden in eine auf den Niederländischen Antillen ansässige Gesellschaft einem neuen Quellensteuersatz von 8,3 %. Ebenfalls seit 2002 sind Ausschüttungen von Dividenden aus Beteiligungen (25 % der gezeichneten Anteile) an in den Niederlanden ansässigen Tochtergesellschaften auf den Niederländischen Antillen vollständig von der Ertragssteuer befreit. Damit entspricht die tatsächliche Steuerbelastung auf Beteiligungsdividenden seit diesem Zeitpunkt der niederländischen Quellensteuer von 8,3 %.

C – *Sachverhalte und Rechtsstreitigkeiten in den Ausgangsverfahren*

13. Die X BV wurde nach niederländischem Recht gegründet und hat ihren Sitz in den Niederlanden. Sie ist im internationalen Seegüterverkehr tätig. Alle Anteile an der X BV werden von der Stichting A gehalten. Die Hinterlegungsscheine werden von der B NV mit Sitz auf den Niederländischen Antillen gehalten. Die X BV schüttete am 27. Juni 2005 eine Dividende aus, von der allerdings nach Art. 11 Abs. 3 der Abgabenordnung 8,3 % Dividendensteuer einbehalten wurden.

14. Die Hollandsch-Amerikaansche Beleggingsmaatschappij Holland-American Investment Corporation NV (im Folgenden: HAIC)⁸ war eine nach niederländischem Recht gegründete Aktiengesellschaft, deren einzige Anteilseignerin die TBG Holding NV war, eine nach dem Recht der Niederländischen Antillen gegründete Gesellschaft. Die HAIC schüttete am 1. September 2006 eine Dividende an die TBG aus, von der allerdings nach Art. 11 Abs. 3 der Abgabenordnung 8,3 % Dividendensteuer einbehalten wurden.

7 — Diese einzelfallbezogenen Regelungen haben möglicherweise dazu geführt, dass vor dem 1. Januar 2002 – und auch bereits 1993 – die tatsächlich geschuldete Steuer auf Dividendenzahlungen einer in den Niederlanden ansässigen Tochtergesellschaft an eine auf den Niederländischen Antillen ansässige Gesellschaft wesentlich niedriger war als 8,3 %.

8 — Der Akte ist zu entnehmen, dass die TBG Holding NV im Jahr 2009 von Curaçao nach Malta verlegt und in die TBG Limited, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach maltesischem Recht, umgewandelt wurde. Danach wurde die HAIC mit der TBG Limited verschmolzen und hörte auf, rechtlich zu existieren. Infolgedessen sind die Ansprüche sowohl der TBG Holding NV als auch der HAIC aus der gezahlten Quellensteuer auf die TBG Limited übergegangen.

15. Die TBG Limited und die X BV legten jeweils Einspruch gegen die Zahlung dieser Dividendensteuer ein und stellten Antrag auf deren Erstattung. Diese Anträge wurden von der zuständigen niederländischen Finanzbehörde abgelehnt. Gegen die ablehnende Entscheidung wurden Klagen bei der Rechtbank te Haarlem erhoben, die jedoch als unbegründet abgewiesen wurden.

16. In der Folge wurden Rechtsmittel beim Gerichtshof te Amsterdam eingelegt, der jedoch die Entscheidungen der Rechtbank bestätigte. Der Gerichtshof war der Auffassung, dass Art. 56 EG im allgemeinen Sinne auf ÜLG nicht anwendbar sei. Ferner sei im Licht des ÜLG-Beschlusses aus Sicht der Europäischen Gemeinschaft das Verhältnis zwischen den Niederlanden und den Niederländischen Antillen als „innerstaatlicher Sachverhalt“ anzusehen. Infolgedessen unterliege der Rechtsstreit ausschließlich niederländischem Recht.

17. Daraufhin wurden Rechtsmittel beim Hoge Raad eingelegt, der beschlossen hat, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann für die Zwecke von Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) das eigene ÜLG als Drittstaat angesehen werden, so dass im Rahmen des Kapitalverkehrs zwischen einem Mitgliedstaat und dem eigenen ÜLG eine Berufung auf Art. 56 EG möglich ist?
2. a) Kommt es, sofern Frage 1 zu bejahen ist, bei der Beantwortung der Frage, ob für die Zwecke von Art. 57 Abs. 1 EG (jetzt Art. 64 Abs. 1 AEUV) eine Erhöhung vorliegt, im vorliegenden Fall, in dem die Quellensteuer auf Beteiligungsdividenden, die von einer in den Niederlanden ansässigen Tochtergesellschaft an ihre auf den Niederländischen Antillen ansässige Holdinggesellschaft ausgeschüttet werden, zum 1. Januar 2002 gegenüber 1993 von 7,5 % bzw. 5 % auf 8,3 % erhöht worden ist, ausschließlich auf die Erhöhung der niederländischen Quellensteuer an, oder ist auch zu berücksichtigen, dass die niederländisch-antillischen Behörden – im Zusammenhang mit der Erhöhung der niederländischen Quellensteuer – Beteiligungsdividenden, die von einer in den Niederlanden ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, seit dem 1. Januar 2002 von der Steuer befreien, während diese Dividenden zuvor in den mit einem Steuersatz von 2,4 % bis 3 % bzw. 5 % besteuerten Gewinn einbezogen waren?
2. b) Sind, sofern es auch auf die durch die Einführung der oben in Frage 2 a erwähnten Steuerbefreiung für Beteiligungen bewirkte Steuersenkung auf den Niederländischen Antillen ankommt, darüber hinaus niederländisch-antillische Durchführungsregelungen – im vorliegenden Fall die niederländisch-antillische Entscheidungspraxis – zu berücksichtigen, die möglicherweise dazu geführt haben, dass die tatsächlich geschuldete Steuer auf Dividenden, die von der [einer] in den Niederlanden ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, vor dem 1. Januar 2002 – und auch bereits 1993 – wesentlich niedriger lag als 8,3 %?

18. Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 27. Februar 2012 wurden die Rechtssachen C-24/12 und C-27/12 verbunden. Die TBG Limited, die Regierungen der Niederlande und des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Alle haben an der mündlichen Verhandlung vom 23. Oktober 2013 teilgenommen.

III – Vorbemerkungen

19. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass sich die Sachverhalte der Ausgangsrechtsstreitigkeiten vor dem Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon ereignet haben. Die maßgeblichen Zeitpunkte, zu denen Dividendensteuer einbehalten wurde, waren der 27. Juni 2005 für die X BV und der 1. September 2006 für die TBG Limited, während der Vertrag von Lissabon am 1. Dezember 2009 in Kraft trat. Anwendbar sind daher die Vertragsbestimmungen des EG-Vertrags und nicht die des AEU-Vertrags.

20. Auch wenn dies offenbar keine wesentliche Bedeutung für die Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr hat, sind die Bestimmungen über den Anwendungsbereich der Verträge durch den Vertrag von Lissabon in gewissem Umfang geändert worden.

21. Die Mitgliedstaaten, für die „[d]ie Verträge gelten“, sind jetzt in Art. 52 Abs. 1 EUV genannt, während sie früher in Art. 299 Abs. 1 EG⁹ zu finden waren. Vor Art. 52 Abs. 1 enthielt der EU-Vertrag keine Bestimmung über seine räumliche Anwendbarkeit. Aus diesem Grund bestand Unsicherheit, ob die Bestimmungen über die Gemeinsame Außen- und Sicherheitspolitik und die polizeiliche und justizielle Zusammenarbeit in Strafsachen nach Art. 29 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge¹⁰ im gesamten Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten anwendbar waren oder ob sich der EU-Vertrag nur auf die Gebiete erstreckte, für die der EG-Vertrag nach Art. 299 EG galt¹¹.

22. Art. 52 Abs. 1 EUV schließt selbstverständlich das „Königreich der Niederlande“ ein. Die detaillierten Regelungen des räumlichen Anwendungsbereichs der Verträge sind in Art. 355 AEUV enthalten, der den früheren Art. 299 Abs. 2 Unterabs. 1 EG und Art. 299 Abs. 3 bis 6 EG entspricht. Die Niederländischen Antillen sind trotz der Tatsache, dass sie Teil des Königreichs der Niederlande sind, vom räumlichen Anwendungsbereich der Verträge ausgenommen.

23. Dies ergibt sich aus Art. 299 Abs. 3 EG, jetzt Art. 355 Abs. 2 AEUV, und dem jeweiligen Anhang II dieser beiden Verträge. Anhang II des EG-Vertrags führt die überseeischen Länder und Gebiete auf, für die der Vierte Teil des AEUV gilt. Anhang II („Überseeische Länder und Hoheitsgebiete, auf welche der Vierte Teil des Vertrags Anwendung findet“) des EG-Vertrags schließt die Niederländischen Antillen ein. Die Regierung des Königreichs der Niederlande hat nach dem „Protokoll über die Anwendung des Vertrags zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft auf die außereuropäischen Teile des Königreichs der Niederlande“ vom 25. März 1957 den Vertrag nur für das Königreich in Europa und Niederländisch-Neuguinea ratifiziert¹².

24. Gemäß Art. 182 EG (jetzt Art. 198 AEUV) ist das Ziel der Assoziierung die Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung der ÜLG und die Herstellung enger Wirtschaftsbeziehungen zwischen ihnen und der gesamten Gemeinschaft. Nach Art. 183 Abs. 1 EG (jetzt Art. 199 AEUV) wenden die Mitgliedstaaten auf ihren Handelsverkehr mit den ÜLG das System an, das sie aufgrund des Vertrags untereinander anwenden.

25. Nach Art. 187 EG (jetzt Art. 203 AEUV) hat der Rat verschiedene Beschlüsse erlassen, die Einzelheiten und Verfahren für die Assoziierung der ÜLG an die Gemeinschaft festlegen. Der in Nr. 6 dieser Schlussanträge genannte ÜLG-Beschluss ist derjenige Beschluss in dieser Reihe, der zeitlich auf den vorliegenden Rechtsstreit anwendbar ist.

26. Unabhängig vom Status der Niederländischen Antillen nach niederländischem Verfassungsrecht oder Völkerrecht waren die Niederländischen Antillen daher, was das Unionsrecht anbelangt, von Anfang an nicht Teil der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und sind gegenwärtig nicht Teil der Europäischen Union.

9 — Jetzt aufgehoben.

10 — Unterzeichnet am 23. Mai 1969 in Wien. In Kraft getreten am 27. Januar 1980. *United Nations Treaty Series*, Bd. 1155, S. 331.

11 — Die erstere Auslegung wurde von der finnischen Regierung während ihrer Beitrittsverhandlungen vertreten, während beispielsweise Stapper (vgl. V. Stapper, *Europäische Mikrostaaten und Autonome Territorien in der EG*, Nomos Verlag, Baden-Baden 1999, S. 17 bis 18) die letztere Auffassung befürwortet.

12 — Urteil des Gerichtshofs vom 28. Januar 1999, van der Kooy (C-181/97, Slg. 1999, I-483, Rn. 4).

27. Ohne ausdrückliche Verweisung sind die allgemeinen Bestimmungen des EU-Vertrags und des AEU-Vertrags nicht auf die ÜLG anwendbar¹³, zu denen selbstverständlich auch die Niederländischen Antillen gehören. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass „[d]ie unionsrechtlichen Vorschriften ... folglich [für die ÜLG] nur dann entsprechend wie für die Mitgliedstaaten [gelten], wenn das Unionsrecht eine solche Gleichstellung der ÜLG mit den Mitgliedstaaten *ausdrücklich* vorsieht“¹⁴. Dies ist der Ausgangspunkt für eine Beurteilung der Frage, ob die Niederländischen Antillen als Drittland im Sinne von Art. 56 EG anzusehen sind.

28. Ferner hat der Gerichtshof zwar noch nicht darüber entschieden, ob Art. 56 Abs. 1 EG eine Kapitalbewegung aus einem Mitgliedstaat in ein eigenes ÜLG erfasst, doch hat er sich zur Auslegung des ÜLG-Beschlusses im Zusammenhang mit anderen Beziehungen zwischen den Niederlanden und den Niederländischen Antillen geäußert¹⁵. Es gibt daher nicht von vornherein einen Grund, aus dem sich ein Rechtsstreit, der ein eigenes ÜLG eines Mitgliedstaats betrifft, von einem Rechtsstreit unterscheiden sollte, der zwischen einem Mitgliedstaat und irgendeinem anderen ÜLG entsteht.

29. Dazu zwei Beispiele: Der Gerichtshof hat in einer Rechtssache entschieden, dass das Verbringen eines Schiffs aus den Niederländischen Antillen in die Niederlande als Verbringen in die Gemeinschaft im Sinne von Art. 7 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen ist¹⁶. In einer anderen Rechtssache wurde entschieden, dass die Bestimmungen des Kapitels III der Richtlinie 92/46/EWG vom 16. Juni 1992 mit Hygienevorschriften für die Herstellung und Vermarktung von Rohmilch, wärmebehandelter Milch und Erzeugnissen auf Milchbasis¹⁷, die für die Einfuhr von Erzeugnissen auf Milchbasis aus Drittländern die Einhaltung von Hygienevorschriften vorsahen, dahin auszulegen sind, dass sie auf die Vermarktung von Erzeugnissen auf Milchbasis aus ÜLG wie den Niederländischen Antillen innerhalb der Gemeinschaft Anwendung finden¹⁸.

30. Somit unterliegen Beziehungen zwischen den Niederlanden und den Niederländischen Antillen in erster Linie dem im Vierten Teil des EG-Vertrags festgelegten besonderen Assoziierungssystem (Art. 299 Abs. 3 EG), da die Niederländischen Antillen in Anhang II aufgeführt sind¹⁹. Das bedeutet, dass der ÜLG-Beschluss und alle für seine Auslegung relevanten Bestimmungen der Verträge für die Beziehung zwischen den Niederländischen Antillen und der gesamten Europäischen Union maßgebend sind²⁰, auch wenn ein Rechtsstreit entsteht, der Beziehungen zwischen ihnen und den Niederlanden betrifft.

31. Allerdings sind, wie schon erwähnt, ohne ausdrücklichen Verweis die allgemeinen Bestimmungen der Verträge auf die ÜLG nicht anwendbar²¹, doch schließt dies die Anwendung der Vorschriften über den freien Kapitalverkehr auf die Niederländischen Antillen nicht aus. Denn nach Art. 56 EG sind Beschränkungen des Kapitalverkehrs nicht nur zwischen den Mitgliedstaaten, sondern auch zwischen „den Mitgliedstaaten und dritten Ländern“ verboten.

13 — Urteile des Gerichtshofs vom 12. Februar 1992, Leplat (C-260/90, Slg. 1992, I-643, Rn. 10), und van der Kooy, Rn. 37.

14 — Urteil Prunus, Rn. 29. Hervorhebung nur hier.

15 — Vgl. beispielsweise die Urteile des Gerichtshofs vom 21. September 1999, DADI und Douane-Agenten (C-106/97, Slg. 1999, I-5983), und van der Kooy.

16 — Urteil van der Kooy, Rn. 42.

17 — ABl. L 268, S. 1.

18 — Urteil DADI und Douane-Agenten, Rn. 46.

19 — Ursprünglich waren die Niederländischen Antillen nicht in der Liste der nichteuropäischen Länder und Gebiete enthalten, deren Assoziierung an die Gemeinschaft die Mitgliedstaaten beschlossen hatten. Ihre Aufnahme erfolgte durch das Abkommen 64/533/EWG vom 13. November 1962 über die Änderung des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft mit dem Ziel, dass die in Teil IV dieses Vertrages festgelegte besondere Assoziationsregelung auf die Niederländischen Antillen Anwendung findet (ABl. 1964, Nr. 150, S. 2414). Vgl. Urteil Dadi und Douane Agenten, Rn. 13.

20 — Vgl. Nrn. 33 bis 35 der Schlussanträge von Generalanwalt Cruz Villalón in der Rechtssache Prunus.

21 — Urteile van der Kooy, Rn. 37, und Leplat, Rn. 10.

IV – Würdigung

A – Beantwortung der ersten Frage

32. Die erste Frage betrifft den Kapitalverkehr zwischen einem Mitgliedstaat und seinen eigenen ÜLG. Die Beantwortung dieser Frage hat in erster Linie auf der Grundlage einer Auslegung des ÜLG-Beschlusses zu erfolgen, der die besondere, sowohl nach dem EG-Vertrag als auch dem AEU-Vertrag erforderliche Unionsregelung umsetzt, die für alle ÜLG gilt. Der ÜLG-Beschluss ist somit eine *lex specialis*, der vor allen möglicherweise konkurrierenden unionsrechtlichen Bestimmungen Vorrang einzuräumen ist. Wie von Generalanwalt Cruz Villalón in der Rechtssache *Prunus* ausgeführt, folgt hieraus jedoch nicht, dass dies die einzige Rechtsquelle ist, die der Gerichtshof heranziehen darf, als stünden der ÜLG-Beschluss und der Vierte Teil des EG-Vertrags in einer Art rechtlichem Vakuum. Bestimmungen der Verträge, die für beide und im weiteren Sinne für die Entscheidung der Rechtsstreitigkeiten relevant sind, sind ebenfalls zu berücksichtigen²².

33. Außerdem ist festzustellen, dass der Gerichtshof, wie von Generalanwalt Cruz Villalón in der Rechtssache *Prunus* ausgeführt, ÜLG in bestimmten Situationen als Drittländer und in anderen als normale mitgliedstaatliche Hoheitsgebiete im Sinne von Art. 299 Abs. 1 EG behandelt hat²³. Auch wenn der Gerichtshof in zwei Gutachten im Zusammenhang mit völkerrechtlichen Abkommen festgestellt hat, dass ÜLG vom Anwendungsbereich des Unionsrechts nicht erfasst werden und sich deshalb „gegenüber der Gemeinschaft in der gleichen Situation wie Drittländer“ befinden²⁴, ist daher zu überlegen, welchem der beiden Ansätze bei der Auslegung der „Dritte Länder“-Klausel in Art. 56 Abs. 1 EG der Vorzug zu geben ist.

34. Dabei ist natürlich zu beachten, dass die Einstufung eines eigenen ÜLG eines Mitgliedstaats als Drittland zur *Anwendbarkeit* von Art. 56 Abs. 1 EG und *nicht* wie im Fall anderer Grundfreiheiten zum *Ausschluss* des ÜLG von deren Anwendungsbereich führt. Käme der Gerichtshof dagegen zu dem Schluss, dass Beziehungen zwischen den Niederlanden und den Niederländischen Antillen, was das Unionsrecht anbelangt, als rein innerstaatliche Sachverhalte anzusehen sind, würde der vorliegende Fall vom Anwendungsbereich des Vertrags und somit von den einzelnen Grundfreiheiten nicht erfasst²⁵.

35. Hinweisen möchte ich auch darauf, dass im letzten Teil des sechsten Erwägungsgrundes des ÜLG-Beschlusses erwähnt wird, dass ÜLG „auf der Ebene des Handels den für die Drittländer festgelegten Verpflichtungen nachkommen [müssen], vor allem hinsichtlich der Ursprungsregeln, der Einhaltung der gesundheitspolizeilichen und pflanzenschutzrechtlichen Normen und der Schutzmaßnahmen“²⁶. Dies steht im Einklang mit der Schlussfolgerung des Generalanwalts Cruz Villalón in der Rechtssache *Prunus*, dass im „Fall des Schweigens“ in dem Sinne, dass der ÜLG-Beschluss keine besondere Regelung des jeweiligen Falles enthält, davon auszugehen ist, dass „eine im Vertrag vorgesehene allgemeine Freiheit, die in sehr spezifischer Art und Weise ausnahmslos für alle Drittstaaten gilt, auch die ÜLG umfassen muss“²⁷.

22 — Vgl. Nrn. 33 bis 35 der Schlussanträge von Generalanwalt Cruz Villalón in der Rechtssache *Prunus*.

23 — Nrn. 36 bis 38 der Schlussanträge in der Rechtssache *Prunus*. In den Nrn. 37 und 38 führt der Generalanwalt aus, dass der Gerichtshof in den Urteilen vom 12. Dezember 1990, *Kaefer und Procacci* (C-100/89 und C-101/89, Slg. 1990, I-4647), vom 12. September 2006, *Eman und Sevinger* (C-300/04, Slg. 2006, I-8055), und vom 7. September 2006, *N* (C-470/04, Slg. 2006, I-7409), den Ansatz vertreten habe, dass die ÜLG als der Union zugehörig zu behandeln seien, während er in den Rechtssachen *van der Kooy* sowie *DADI und Douane-Agenten*, im Gutachten vom 4. Oktober 1979 (1/78, Slg. 1979, 2871) und im Gutachten vom 15. November 1994 (1/94, Slg. 1994, I-5267) festgestellt habe, dass die Behandlung von ÜLG gleichwertig mit der eines Drittlands sein müsse.

24 — Gutachten 1/78, Rn. 61, und Gutachten 1/94, Rn. 17.

25 — Es gibt allerdings Umstände, die eine Zulässigkeit von Rechtsstreitigkeiten, die rein innerstaatliche Sachverhalte betreffen, vor dem Gerichtshof begründen können. Vgl. beispielsweise Urteil des Gerichtshofs vom 8. Mai 2013, *Libert u. a.* (C-197/11 und C-203/11, Rn. 32 bis 36).

26 — Vgl. auch Urteil *DADI und Douane-Agenten*.

27 — Nr. 57 der Schlussanträge in der Rechtssache *Prunus*.

36. Für die Beantwortung der ersten Frage ist daher in erster Linie der ÜLG-Beschluss als *lex specialis* heranzuziehen. Meines Erachtens geht jedoch die Ansicht des Vereinigten Königreichs fehl, dass der vorliegende Fall von Art. 47 Abs. 1 Buchst. b des ÜLG-Beschlusses geregelt werde und daher die Sonderregelung für Abgaben in Art. 55 des ÜLG-Beschlusses anwendbar sei²⁸.

37. Meines Erachtens betrifft Art. 47 Abs. 1 Buchst. b des ÜLG-Beschlusses in erster Linie, wenn auch nicht ausschließlich, den Schutz und die Förderung des Zuflusses von Investitionen in die ÜLG aus den Mitgliedstaaten und nicht umgekehrt. Dies ist die einzige Auslegung, die mit den politischen Zielen im Einklang steht, die in den Art. 182 EG und 183 EG zum Ausdruck kommen, insbesondere der Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung *der ÜLG*. Diese Auslegung wird auch durch die Entstehungsgeschichte von Art. 47 Abs. 1 Buchst. b des ÜLG-Beschlusses selbst gestützt²⁹. Art. 47 des ÜLG-Beschlusses fördert einerseits Investitionen aus der Europäischen Union in die ÜLG und schützt andererseits auch den Rückfluss der daraus erzielten Erträge.

38. Da der ÜLG-Beschluss nach seinem Art. 1 Abs. 1 die Herstellung enger Wirtschaftsbeziehungen zwischen den ÜLG und der gesamten Gemeinschaft bezweckt und die Europäische Union einseitig den Kapitalverkehr aus und in Drittländer liberalisiert hat, kann nicht angenommen werden, dass die Europäische Union sich selbst das Recht vorbehalten haben sollte, ÜLG in dieser Hinsicht eine *ungünstigere* Behandlung zuteilwerden zu lassen als Drittländern ohne besondere Verbindungen zur Europäischen Union. Daher, und obwohl der Wortlaut von Art. 47 des ÜLG-Beschlusses nicht zwischen den Verpflichtungen der Gemeinschaft, der Mitgliedstaaten und der ÜLG differenziert, kann nur eine Auslegung des Geltungsbereichs dieser Bestimmung dahin vertretbar sein, dass sie den *Standard der Liberalisierung* definiert, zu dessen Einhaltung die ÜLG im Verhältnis zur Europäischen Union und ihren Mitgliedstaaten verpflichtet sind.

39. Für die Behörden der Niederländischen Antillen ist Art. 47 des ÜLG-Beschlusses somit in Bezug auf zufließende Investitionen aus den Mitgliedstaaten bindend. Außerdem müssen sie Art. 47 des ÜLG-Beschlusses auf abfließende Kapitalbewegungen wie Dividendenzahlungen in Mitgliedstaaten der Europäischen Union anwenden, wobei Letztere einen weiteren, wenn auch weniger bedeutsamen Aspekt der Herstellung engerer wirtschaftlicher Verbindungen darstellen.

28 — Art. 47 („Laufende Zahlungen und Kapitalverkehr“) Abs. 1 des ÜLG-Beschlusses sieht vor:

„Unbeschadet des Absatzes 2a) beschränken die Mitgliedstaaten und die Behörden der ÜLG nicht die Leistungsbilanzzahlungen in frei konvertierbarer Währung zwischen Staatsangehörigen der Gemeinschaft und der ÜLG,

b) beschränken die Mitgliedstaaten und die Behörden der ÜLG hinsichtlich der Kapitalbilanztransaktionen nicht die freien Kapitalbewegungen im Zusammenhang mit Direktinvestitionen in Gesellschaften, die nach dem Recht des Aufnahmemitgliedstaates, Aufnahmelandes oder -gebietes gegründet wurden, und sie gewährleisten die Liquidation und die Repatriierung dieser Investitionen und der daraus resultierenden Gewinne.“

Art. 55 („Sonderregelung für Abgaben“) des ÜLG-Beschlusses bestimmt:

„(1) Unbeschadet des Artikels 56 gilt die nach diesem Beschluss gewährte Meistbegünstigung nicht für die Steuervorteile, die die Mitgliedstaaten oder die Behörden der ÜLG auf der Grundlage von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder sonstiger steuerrechtlicher Regelungen oder des geltenden Steuerrechts gewähren oder gewähren werden.

(2) Dieser Beschluss kann nicht so ausgelegt werden, als verhindere er die Annahme oder die Anwendung von Maßnahmen im Rahmen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, der sonstigen steuerrechtlichen Regelungen oder des geltenden inländischen Steuerrechts, mit denen der Steuerumgehung oder -hinterziehung vorgebeugt werden soll.

(3) Dieser Beschluss ist nicht so auszulegen, als hindere er die jeweils zuständigen Behörden daran, bei der Anwendung der einschlägigen Steuervorschriften Steuerpflichtige, die sich insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes oder des Ortes, an dem ihr Kapital investiert wird, nicht in derselben Situation befinden, unterschiedlich zu behandeln.“

29 — Vgl. insbesondere Nr. 50 der Schlussanträge von Generalanwalt Cruz Villalón in der Rechtssache Prunus.

40. Eine ähnliche Logik muss für die Sonderregelung für Abgaben in Art. 55 des ÜLG-Beschlusses gelten. Auch hier muss die Auslegung von der Annahme ausgehen, dass die Europäische Union nicht beabsichtigt, den ÜLG eine ungünstigere Behandlung zuteilwerden zu lassen als Drittländern im Allgemeinen³⁰. Art. 55 Abs. 2 und 3 des ÜLG-Beschlusses bezweckt somit bei richtiger Auslegung, einen Standard der Liberalisierung festzulegen, zu dessen Einhaltung die ÜLG gegenüber Investoren bei der Besteuerung von Zahlungszuflüssen und -abflüssen sowie Kapitalbewegungen aus und in die EU-Mitgliedstaaten verpflichtet sind.

41. Steht somit fest, dass im Einzelfall keine besonderen Bestimmungen des ÜLG-Beschlusses Anwendung finden, ist unter Berücksichtigung der Ziele des Vierten Teils des EG-Vertrags zu prüfen, ob die Heranziehung einer Vertragsbestimmung in Betracht kommt, die Drittländer betrifft³¹, auch wenn das jeweilige Problem eigene ÜLG eines Mitgliedstaats betrifft. Meines Erachtens ist dies zu bejahen. Aufgrund des besonderen Assoziierungsverhältnisses zwischen der Europäischen Union und den ÜLG sind Vertragsbestimmungen, die für dieses Verhältnis relevant sind, zugunsten der ÜLG und nicht anders auszulegen.

42. Im Übrigen käme es, wie von der Kommission in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, zu einer Verzerrung im Binnenmarkt der Europäischen Union, wenn eine Ausnahmeregelung für den Handelsverkehr zwischen einem Mitgliedstaat und seinen eigenen ÜLG geschaffen würde. Dann müssten nämlich Mitgliedstaaten gegenüber ihren eigenen ÜLG nicht die gleichen Regelungen einhalten wie die anderen Mitgliedstaaten.

43. Dieses Argument wird auch durch das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache *Prunus* gestützt, in dem der Gerichtshof sich dem Rechtsstreit mit dem Hinweis angenähert hat, dass „zunächst festzustellen [ist], ob die ÜLG für die Zwecke der Anwendung der Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr als Mitgliedstaaten oder als Drittstaaten anzusehen sind“³². Es kam also nicht darauf an, dass das Problem, um das es in der Rechtssache *Prunus* ging, Kapitalbewegungen zwischen Frankreich und einem ÜLG des Vereinigten Königreichs, nämlich den Britischen Jungferninseln, betraf.

44. Darüber hinaus ist meines Erachtens der räumliche Anwendungsbereich des Unionsrechts im Allgemeinen eine vom Anwendungsbereich einzelner Regelungen des Unionsrechts zu trennende Rechtsfrage, insbesondere wenn Letztere besondere Klauseln enthalten, die ihre Geltung auf Drittlandsaktivitäten erstrecken.

45. Wie schon erwähnt, sind die Gebiete, in denen das Unionsrecht „geltendes“ Recht ist, in Art. 299 Abs. 1 und 2 EG genannt. Das bedeutet jedoch nicht, dass jede einzelne unionsrechtliche Regelung, die ihrem Wesen nach bestimmte extraterritoriale Wirkungen haben kann, auf die ÜLG unanwendbar ist. Das klassische Beispiel hierfür hat die Prüfung eines wettbewerbswidrigen Verhaltens außerhalb der Union in den verbundenen Rechtssachen *Ahlström Osakeyhtiö u. a./Kommission* (89/85, 104/85, 114/85, 116/85, 117/85 und 125/85 bis 129/85)³³ geliefert, doch kann es hierzu immer dann kommen, wenn der durch das Unionsrecht geregelte Bereich notwendigerweise ein Verhalten oder Rechtsverhältnisse außerhalb der Grenzen der Union umfasst³⁴.

30 — Unbeschadet der Möglichkeit einer Abweichung vom Grundsatz der Meistbegünstigung in Steuerangelegenheiten im Zusammenhang mit bilateralen steuerlichen Regelungen gemäß Art. 55 Abs. 1 des ÜLG-Beschlusses.

31 — Vgl. Nr. 54 der Schlussanträge von Generalanwalt Cruz Villalón in der Rechtssache *Prunus*.

32 — Urteil *Prunus*, Rn. 28.

33 — Slg. 1988, 5193.

34 — Vgl. beispielsweise die in meinen Schlussanträgen vom 25. Juni 2013 in der Rechtssache *Google Spain und Google* (C-131/12) erörterten Fragen.

46. Im Hinblick auf die Grundfreiheiten sind somit rein innerstaatliche Sachverhalte gegeben, wenn nach dem den Sachverhalt regelnden Unionsrecht zwischen zwei Teilen eines Mitgliedstaats keine relevante geografische Trennung besteht. Dies ist beispielsweise bei Kapitalbewegungen zwischen England und Schottland der Fall³⁵. Andererseits ist, um ein anderes Beispiel zu bilden, der Warenverkehr zwischen einem Mitgliedstaat und seinem außerhalb des Zoll- und/oder Steuergebiets der Union liegenden Hoheitsgebiet im Rahmen des freien Warenverkehrs kein rein innerstaatlicher Sachverhalt, weil eine durch das Unionsrecht definierte geografische Trennung besteht.

47. Schließlich möchte ich darauf hinweisen, dass der Fall, der dem Gerichtshof in der Rechtssache Eman und Sevinger zur Entscheidung vorlag, sich von den vorliegenden Fällen unterscheidet. Die Rechtssache Eman und Sevinger betraf den Anwendungsbereich der Rechte von Unionsbürgern, die zum *acquis communautaire* gehören, deren räumliche Anwendbarkeit jedoch weder in den Unionsverträgen noch an anderer Stelle begrenzt ist³⁶. Es gibt beispielsweise keine ausdrückliche Regelung, die die Mitgliedstaaten verpflichtet, ihre in ÜLG ansässigen Staatsangehörigen vom Recht der Unionsbürgerschaft und den hieraus folgenden Rechten und Pflichten auszuschließen. Der Gerichtshof hat entschieden, dass „sich Personen, die die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzen und in einem Gebiet ansässig oder wohnhaft sind, das zu den ÜLG im Sinne des Artikels 299 Absatz 3 EG gehört, auf die den Unionsbürgern im Zweiten Teil des EG-Vertrags eingeräumten Rechte berufen [können]“³⁷.

48. Kapitalbewegungen zwischen den Niederlanden und den Niederländischen Antillen, also zwei Gebieten mit unterschiedlichem Status, was die Anwendbarkeit des Unionsrechts angeht, stellen somit keine rein innerstaatlichen Sachverhalte dar. Daher ist Art. 56 Abs. 1 EG anwendbar, und die Niederländischen Antillen sind im Verhältnis zu den Niederlanden Drittländern gleichzustellen.

B – Beantwortung der zweiten Frage

– Vorbemerkungen

49. Die Fragen 2 a und b betreffen die Faktoren, die das vorlegende nationale Gericht zu berücksichtigen hat, wenn es darüber entscheidet, ob die sogenannte „Stillhalte“-Klausel in Art. 57 EG anwendbar ist und eine mutmaßlich rechtswidrige Beschränkung des freien Kapitalverkehrs daher Schutz genießt. Hat das vorlegende nationale Gericht bei der Entscheidung, ob eine Beschränkung am 31. Dezember 1993 bestand, nur das die fragliche Quellensteuer vorsehende niederländische Recht oder auch eine von den Niederländischen Antillen gegenwärtig gewährte Steuerbefreiung zu berücksichtigen (Frage 2 a)? Sind, sofern Letzteres der Fall ist, darüber hinaus Durchführungsregelungen in Gestalt der niederländisch-antillischen Entscheidungspraxis zu berücksichtigen (Frage 2 b)?

50. Hinzuweisen ist zunächst darauf, dass dem vorlegenden nationalen Gericht zufolge die Entstehungsgeschichte der Abgabenordnung erkennen lässt, dass die Änderung von 2002 in der Absicht erfolgte, die Niederländischen Antillen vom Image eines „Steuerparadieses“ zu befreien, und dass die bestehende tatsächliche Steuerbelastung auf von den Niederlanden in die Niederländischen Antillen gezahlte Beteiligungsdividenden beibehalten werden sollte.

35 — Im Urteil des Gerichtshofs vom 1. April 2008, *Gouvernement de la Communauté française und Gouvernement wallon* (C-212/06, Slg. 2008, I-1683, Rn. 37 und 38), hat der Gerichtshof entschieden, dass ein Ausschluss derjenigen belgischen Staatsangehörigen vom System der Pflegeversicherung, die eine Berufstätigkeit im niederländischen Sprachgebiet oder im zweisprachigen Gebiet Brüssel-Hauptstadt ausüben, aber in den französischsprachigen oder deutschsprachigen Gebieten wohnen und nie von ihrer Freizügigkeit innerhalb der Europäischen Gemeinschaft Gebrauch gemacht haben, ein rein innerstaatlicher Sachverhalt ist, der nicht in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fällt.

36 — J. Ziller, „The European Union and the Territorial Scope of European Territories“, 2007, 38 *Victoria University of Wellington Law Review*, 51, S. 56 bis 57.

37 — Urteil Eman und Sevinger, Rn. 29.

51. Anzumerken ist ferner, dass die Frage, ob die niederländische Quellensteuer, um die es in den Ausgangsverfahren geht, tatsächlich durch die Stillhalteklausele in Art. 57 EG geschützt wird, nicht vorgelegt worden ist. Die Fragen 2 a und b sind darauf beschränkt, die einschlägigen Rechtsquellen zu bestimmen, die das nationale Gericht heranzuziehen hat, wenn es diese Beurteilung vornimmt.

– Die Bedeutung des niederländisch-antillischen Rechts

52. Den Vorlagebeschlüssen ist eindeutig zu entnehmen, dass die Abgabenordnung die Ausübung von Steuerzuständigkeiten zwischen zwei autonomen fiskalischen Gebieten, nämlich den Niederlanden und den Niederländischen Antillen, koordiniert und die Höhe der tatsächlichen Steuersätze auf grenzüberschreitende Dividenden aus dem erstgenannten in das letztgenannte Gebiet festlegt. Insoweit hat die Abgabenordnung eine Funktion, die der eines bilateralen Steuerabkommens entspricht, auch wenn es sich um einen einvernehmlichen Rechtsakt handelt, der von einem Mitgliedstaat in Zusammenarbeit mit seinen eigenen ÜLG erlassen wurde.

53. Aus diesem Grund erscheint die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu bilateralen Steuerabkommen für die Entscheidung der Rechtsstreitigkeiten relevant. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof entschieden, dass „es ... Sache der Mitgliedstaaten [ist], festzulegen, ob und in welchem Umfang die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden soll, und dazu einseitig oder durch mit anderen Mitgliedstaaten geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einzuführen. Dieser bloße Umstand erlaubt es ihnen aber nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die ... Verkehrsfreiheiten verstoßen“³⁸.

54. Diese Rechtsprechung legt nahe, dass das vorlegende nationale Gericht sowohl die Abgabenordnung als auch die relevanten Regelungen der Niederländischen Antillen berücksichtigen kann, wenn es darüber entscheidet, ob eine Beschränkung besteht und ob die Voraussetzungen für die Anwendung der Stillhalteklausele gegeben sind. Denn die Abgabenordnung und die entsprechende Steuerbefreiung der Niederländischen Antillen bilden einen wechselseitig vereinbarten und rechtlich verbindlichen Rahmen.

– Die Bedeutung der niederländisch-antillischen Entscheidungen

55. Im Hinblick auf die Frage 2 b und die Relevanz der Entscheidungspraxis der Niederländischen Antillen für die Prüfung von Art. 57 EG ist daran zu erinnern, dass der Gerichtshof entschieden hat, dass „[e]ine Vorschrift, die im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildert oder beseitigt, ... unter die Ausnahmeregelung [nach Art. 57 EG fällt]. Beruht dagegen eine Regelung auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht und führt sie neue Verfahren ein, so kann sie den Rechtsvorschriften, die zu dem im betreffenden Gemeinschaftsrechtsakt genannten Zeitpunkt bestehen, nicht gleichgestellt werden“³⁹.

56. Darüber hinaus könnte eine nützliche Analogie auch zum Mehrwertsteuerrecht und insbesondere zu Aufwendungen gezogen werden, die zum Mehrwertsteuerabzug berechtigen, wozu der Gerichtshof entschieden hat, dass „nicht nur Rechtssetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und die Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaats zu berücksichtigen sind“⁴⁰.

38 — Urteil des Gerichtshofs vom 8. November 2007, Amurta (C-379/05, Slg. 2007, I-9569, Rn. 24). Vgl. auch Urteil des Gerichtshofs vom 19. Januar 2006, Bouanich (C-265/04, Slg. 2006, I-923, Rn. 49 bis 51).

39 — Urteil des Gerichtshofs vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Rn. 192 und die dort angeführte Rechtsprechung.).

40 — Urteil des Gerichtshofs vom 11. Dezember 2008, Danfoss und Astra Zeneca (C-371/07, Slg. 2008, I-9549, Rn. 42).

57. Da nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Untersuchung des „Grundgedankens“ und der „Verfahren“ von zentraler Bedeutung für die Prüfung ist, ob eine Beschränkung des Kapitalverkehrs durch die Stillhalteklausele geschützt wird, ist die Entscheidungspraxis der Niederländischen Antillen meines Erachtens zwingend zu berücksichtigen, wenn diese Erwägungen angestellt werden. Meines Erachtens muss der Maßstab der tatsächliche Steuersatz sein, mit dem Ausschüttungen an niederländisch-antillische Anteilseigner im Jahr 1993 belastet wurden⁴¹. Dabei ist es hilfreich, zu beachten, dass diese Praxis auf individuellen Verwaltungsentscheidungen beruhte, die Steuerpflichtige von einem Teil der Körperschaftsteuer befreiten und dadurch den tatsächlichen Steuersatz verminderten⁴².

– Ergänzende Anmerkungen

58. Wie vorstehend ausgeführt, bittet das nationale Gericht um Hinweise zu den Faktoren, die für die Anwendung von Art. 57 EG relevant sind, und nicht um eine Beurteilung der Frage, ob mitgliedstaatliches Recht durch diese Bestimmung geschützt wird. Gleichwohl möchte ich für den Fall, dass der Gerichtshof zu der Auffassung kommt, dass diese Frage vertieft werden sollte, um dem nationalen Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, die folgenden Anmerkungen machen.

59. Der neue, im Jahr 2002 erlassene Regelungsrahmen beruht auf einem anderen konzeptionellen Ansatz als der vorherige. Die frühere Regelung führte zu einer Kombination niederländischer Quellensteuer und niederländisch-antillischer Körperschaftsteuer mit einer Milderung durch individuelle Entscheidungen. Nach 2002 wurde die niederländische Quellensteuer von einer in den Niederländischen Antillen geltenden Befreiung begleitet. Das nationale Gericht hat anerkannt, dass dieser neue Ansatz zu höheren tatsächlichen Steuersätzen für ähnliche Erträge führt, obwohl das Ziel des niederländischen Gesetzgebers war, das gleiche tatsächliche Besteuerungsniveau beizubehalten.

60. Hieraus dürfte zu folgern sein, dass das neue System nicht durch die Stillhalteklausele in Art. 57 EG geschützt wird.

61. Schließlich möchte ich darauf hinweisen, dass die aus der niederländischen Quellensteuer erzielten Einnahmen von der niederländischen Regierung an die Regierung der Niederländischen Antillen weitergeleitet werden. Die Regierung der Niederlande hat in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, dass sie eine Vereinbarung, wonach der eine Vertragsstaat die Steuer einzieht, die Steuereinnahmen aber vollständig an den anderen Vertragsstaat abführt, nicht mit einem beliebigen Drittland abschließen würde.

62. Diese Argumentation scheint den Schluss naheulegen, dass den Niederlanden keine Beschränkung zurechenbar ist, weil der Mitgliedstaat wirtschaftlich betrachtet die abfließenden, an die niederländisch-antillischen Anteilseigner ausgeschütteten Dividenden nicht besteuert, sondern lediglich eine Steuer für sein ÜLG einzieht und sie dann an die Finanzverwaltung der Niederländischen Antillen abführt. Mit anderen Worten wäre die niederländische Quellensteuer vom wirtschaftlichen Standpunkt betrachtet als eine niederländisch-antillische Steuer anzusehen. In der Konsequenz gäbe es keinen Unterschied in der Behandlung inländischer und gebietsübergreifend abfließender Dividenden, da keine Abgaben zugunsten der niederländischen Finanzverwaltung erhoben werden.

63. Meines Erachtens ist es weder erforderlich noch ratsam, auf diese Frage einzugehen, da sie vom nationalen Gericht nicht gestellt wurde.

41 — Urteil des Gerichtshofs vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, Rn. 9 bis 11).

42 — An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass die vorliegenden Sachverhalte von demjenigen abweichen, der dem Urteil des Gerichtshofs vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a. (C-338/11 bis C-347/11), und insbesondere den Feststellungen des Gerichtshofs in Rn. 38 zugrunde lag, dass eine großzügige Verwaltungspraxis eine ansonsten diskriminierende Steuerregelung nicht zulässig machen kann.

V – Ergebnis

64. Aus diesen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Fragen des Hoge Raad wie folgt zu beantworten:

1. Für die Zwecke von Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) ist das eigene überseeische Land oder Gebiet eines Mitgliedstaats im Verhältnis zu diesem Mitgliedstaat als Drittland anzusehen.
2. a) Für die Zwecke von Art. 57 Abs. 1 EG (jetzt Art. 64 Abs. 1 AEUV) ist in einem Fall, in dem Quellensteuer auf Beteiligungsdividenden erhoben wird, die von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre Holdinggesellschaft ausgeschüttet werden, die in einem eigenen überseeischen Land oder Gebiet des Mitgliedstaats ansässig ist, das Teil eines autonomen fiskalischen Gebiets ist, die Frage, ob eine Verschärfung von am 31. Dezember 1993 geltenden Beschränkungen stattgefunden hat, unter Berücksichtigung relevanter steuerlicher Regelungen sowohl in dem Mitgliedstaat als auch in dem betreffenden überseeischen Gebiet zu beurteilen, wenn sich die Gesamthöhe der Besteuerung aus einem Rechtsakt ergibt, der für beide wechselseitig verbindlich ist.
2. b) Im Rahmen der Anwendung von Art. 57 EG (jetzt Art. 61 AEUV) ist darüber hinaus die Verminderung der Steuer zu berücksichtigen, die sich aus Durchführungsregelungen des überseeischen Gebiets ergibt, wenn diese Regelungen die Wirkung hatten, dass im Jahr 1993 die tatsächlich geschuldete Steuer auf Dividenden, die von einer im Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschüttet wurden, wesentlich niedriger war als der Gesamtsteuersatz, der sich aus den nach dem 31. Dezember 1993 eingeführten Regelungen ergibt.