



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
H. SAUGMANDSGAARD ØE  
van 19 december 2018<sup>1</sup>

**Zaak C-598/17**

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

[verzoek van het gerechtshof 's-Hertogenbosch (Nederland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Bestaande steunmaatregelen en nieuwe steunmaatregelen – Begrip nieuwe steun – Onrechtmatige steun – Teruggave van de dividendbelasting – Uitbreiding van de regeling naar vennootschappen gevestigd buiten het grondgebied van de betrokken lidstaat – Vrij verkeer van kapitaal – Rol van de nationale rechterlijke instanties – Mogelijkheid voor de nationale rechterlijke instanties om de uitvoeringsvoorschriften van een steunregeling te toetsen aan andere bepalingen van het VWEU dan de artikelen 107 en 108 – Uitsluitende bevoegdheid van de Commissie”

## I. Inleiding

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing van het gerechtshof 's-Hertogenbosch (Nederland) betreft de uitlegging van de artikelen 107 en 108 VWEU.<sup>2</sup>
2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen A-Fonds, een beleggingsfonds naar Duits recht, en de Inspecteur van de Belastingdienst (Nederland) (hierna: „belastingdienst”). A-Fonds probeert teruggave te krijgen van de Nederlandse dividendbelasting die is ingehouden voor de boekjaren 2002/2003 tot en met 2007/2008 met een beroep op het recht op vrij verkeer van kapitaal dat is neergelegd in artikel 63 VWEU.
3. Deze teruggave is door de belastingdienst geweigerd omdat A-Fonds niet in Nederland gevestigd is. De verwijzende rechter is van mening dat deze weigering een schending van artikel 63 VWEU vormt en dat het verzoek van A-Fonds om teruggave van de dividendbelasting moet worden toegewezen om die schending op te heffen.
4. Hij vraagt zich echter af of een dergelijke beslissing verenigbaar is met het staatssteunrecht. Omdat hij van mening is dat de Nederlandse belastingmaatregel op grond waarvan de dividendbelasting wordt teruggegeven, een bestaande steunregeling vormt, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het staatssteunrecht zich ertegen verzet dat hij het verzoek krachtens artikel 63 VWEU van A-Fonds om teruggave van de dividendbelasting toewijst, nu deze beslissing tot gevolg zou hebben dat de kring van begunstigen van de betrokken steunregeling wordt uitgebreid.

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Frans.

<sup>2</sup> Omwille van de duidelijkheid verwijs ik in deze conclusie naar de bepalingen van het VWEU, hoewel in de litigieuze periode, van 2002 tot en met 2008, het EG-Verdrag nog van kracht was.

5. In deze conclusie zal ik primair uitleggen waarom de verwijzende rechter volgens mij niet bevoegd is om te toetsen of het woonplaatsvereiste van de Nederlandse belastingmaatregel die in het hoofdgeding aan de orde is, verenigbaar is met artikel 63 VWEU, gelet op de uitsluitende bevoegdheid van de Europese Commissie om de verenigbaarheid te beoordelen van steunmaatregelen met de markt van de Unie, die voortvloeit uit de artikelen 107 en 108 VWEU zoals uitgelegd door het Hof in de arresten Iannelli & Volpi<sup>3</sup> en Nygård<sup>4</sup>.

6. Subsidiair, mocht het Hof mij op dat punt niet volgen, dan impliceert dat mijns inziens dat de verwijzende rechter, als hij vaststelt dat het woonplaatsvereiste onverenigbaar is met artikel 63 VWEU, deze voorwaarde buiten toepassing moet laten en het verzoek van A-Fonds in het hoofdgeding om teruggave van de dividendbelasting moet toewijzen. Aan het slot van mijn analyse zal ik tot de conclusie komen dat een dergelijke beslissing op zichzelf geen steunmaatregel vormt en geen verplichting voor de nationale rechterlijke instanties meebrengt om deze bij de Commissie aan te melden.

## II. Toepasselijke bepalingen

### A. *Unierecht*

7. Artikel 1, onder b), i), van verordening (EG) nr. 659/1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag<sup>5</sup> bepaalt dat onder „bestaande steun” moet worden verstaan „alle steun die voor de inwerkingtreding van het Verdrag in de respectieve lidstaat bestond, dat wil zeggen steunregelingen en individuele steun die vóór de inwerkingtreding van het Verdrag tot uitvoering zijn gebracht en die na de inwerkingtreding nog steeds van toepassing zijn”.

8. Volgens artikel 1, onder c), van deze verordening is „nieuwe steun” „alle steun, dat wil zeggen steunregelingen en individuele steun, die geen bestaande steun is, met inbegrip van wijzigingen in bestaande steun”.

### B. *Nederlands recht*

#### *a) Wet op de vennootschapsbelasting van 8 oktober 1969*

9. Artikel 2, lid 1, onder f en g, van de Wet op de vennootschapsbelasting<sup>6</sup> bepaalt:

„1 Als binnenlandse belastingplichtigen zijn aan de belasting onderworpen de in Nederland gevestigde:

[...]

f fondsen voor gemene rekening;

g in het derde lid vermelde ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen.”

<sup>3</sup> Arrest van 22 maart 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

<sup>4</sup> Arrest van 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

<sup>5</sup> Verordening van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (PB 1999, L 83, blz. 1).

<sup>6</sup> Dit is de enige versie van de Wet op de vennootschapsbelasting die door de verwijzende rechter wordt aangehaald. De rechter gaat niet in op de strekking van de wetwijzigingen die mogelijk tijdens de litigieuze periode (van 2002 tot en met 2008) zijn aangebracht.

10. Artikel 2, lid 3, van de Wet op de vennootschapsbelasting bevat een lijst van de ondernemingen die in bepaalde economische sectoren actief zijn.

11. Artikel 2, lid 7, van die wet bepaalt:

„Lichamen waarvan uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk aandeelhouders, deelnemers of leden zijn, alsmede lichamen waarvan de bestuurders uitsluitend door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en welker vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen komt, zijn slechts aan de belasting onderworpen, voor zover zij een bedrijf uitoefenen als bedoeld is in het derde lid.”

*b) Wet op de dividendbelasting van 23 december 1965*

12. Artikel 1, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting bepaalt:

„Onder de naam ‚dividendbelasting’ wordt een directe belasting geheven van degenen die – rechtstreeks of door middel van certificaten – gerechtigd zijn [...] tot de opbrengst van aandelen [...]”.

13. In de versie die gold op 1 januari 2002 bepaalt artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting<sup>7</sup>:

„1 Aan een in Nederland gevestigde rechtspersoon die niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen is, wordt op zijn verzoek bij een door de inspecteur te nemen voor bezwaar vatbare beschikking teruggaaf verleend van in een kalenderjaar te zijnen laste ingehouden dividendbelasting, indien deze meer bedraagt dan € 23. De eerste volzin is niet van toepassing op dividendbelasting naar opbrengsten met betrekking waartoe het lichaam niet de uiteindelijk gerechtigde is. Het verzoek geschiedt bij een aangifte die wordt gedaan binnen een bij ministeriële regeling te stellen termijn.”

14. Per 1 januari 2007 is een nieuw lid 4 toegevoegd aan artikel 10 van de Wet op de dividendbelasting, dat bepaalt:

„4 Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing ten aanzien van een in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigd lichaam dat aldaar niet aan een belastingheffing naar de winst is onderworpen en dat, ware het in Nederland gevestigd geweest, ook alhier niet aan de heffing van de vennootschapsbelasting zou zijn onderworpen.”

### **III. Hoofddeding, prejudiciële vragen en procedure bij het Hof**

15. A-Fonds is een beleggingsfonds naar Duits recht zonder rechtspersoonlijkheid (*Spezial-Sondervermögen*), waarvan alle aandelen sinds de oprichting ervan worden gehouden door een publiekrechtelijk lichaam (*Anstalt des öffentlichen Rechts*) met rechtspersoonlijkheid, dat wordt gevormd door een samenwerkingsverband van Duitse gemeenten. Dit publiekrechtelijke lichaam houdt zich bezig met bankactiviteiten maar heeft niet uitsluitend tot oogmerk winst te maken. Het heeft tevens een openbare taak, namelijk zijn inkomsten onder meer aanwenden ter ondersteuning van sociale, culturele, sportieve, wetenschappelijke en educatieve activiteiten.

<sup>7</sup> Artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting is in de loop van de voor de feiten in het hoofddeding relevante periode meermaals gewijzigd. Deze wijzigingen zijn voor de onderhavige zaak niet relevant.

16. In de loop van de boekjaren 2002/2003 tot en met 2007/2008 hield A-Fonds aandelen in Nederlandse vennootschappen. In deze periode is een belasting ingehouden op de dividenden die door deze vennootschappen aan A-Fonds zijn uitgekeerd. A-Fonds heeft de Nederlandse belastingdienst verzocht om teruggave van deze belasting uit hoofde van artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting. Dit verzoek is afgewezen op grond dat A-Fonds niet in Nederland was gevestigd, zoals dat artikel vereist.

17. Met betrekking tot artikel 10, lid 1 van die wet, legt de verwijzende rechter onder verwijzing naar een arrest van de Hoge Raad der Nederlanden<sup>8</sup> uit dat die bepaling ertoe strekt de niet-onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting uit te breiden naar de dividendbelasting, die in het Nederlandse belastingstelsel als voorheffing van de vennootschapsbelasting fungeert, en dat die bedoeling beperkt is tot bepaalde rechtspersonen, waaronder publiekrechtelijke rechtspersonen die niet aan de heffing van de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

18. A-Fonds heeft voor de rechtbank Zeeland-West-Brabant (Breda, Nederland) nietigverklaring van de beschikkingen van de belastingdienst gevorderd en met name gesteld dat de beperking van het recht op teruggave van de Nederlandse dividendbelasting tot de in artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting bedoelde in Nederland gevestigde overheidslichamen in strijd is met artikel 63 VWEU. De rechtbank heeft deze vorderingen bij vonnis van 6 mei 2014 verworpen.

19. Tegen dat vonnis heeft A-Fonds hoger beroep ingesteld bij het gerechtshof 's-Hertogenbosch.

20. De verwijzende rechter overweegt dat verzoeker in het hoofdgeding zich in een situatie bevindt die objectief vergelijkbaar is met die van in Nederland gevestigde overheidslichamen die niet zijn onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting en meent dat de weigering om verzoeker teruggave van de dividendbelasting te verlenen op grond dat het fonds niet in Nederland is gevestigd, een schending van artikel 63 VWEU vormt en dat het verzoek om teruggave zou moeten worden toegewezen om deze schending weg te nemen.

21. Hij vraagt zich echter af of een dergelijke beslissing verenigbaar is met het staatssteunrecht.

22. Uit de verwijzingsbeslissing komt naar voren dat deze rechter van mening is dat de regeling inzake het recht op teruggave van de dividendbelasting van artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting op basis van een besluit van de Commissie van 2 mei 2013<sup>9</sup> een bestaande steunregeling is.

23. In dat besluit heeft de Commissie vastgesteld dat de vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor de vennootschappen van bepaalde overheidslichamen die in artikel 2, lid 7, van de Wet op de vennootschapsbelasting is neergelegd, een bestaande steunregeling vormde die onverenigbaar was met de markt van de Unie omdat deze regeling enkel zag op *publieke* lichamen die economische activiteiten verrichten en zich dientengevolge in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van *private* ondernemingen.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Arrest van 15 november 2013, 12/01866, NL:HR:2013:1128, BNB 2014/20.

<sup>9</sup> Besluit van de Commissie betreffende steunmaatregel SA.25338, C(2013) 2372 final (E3/2008, ex CP 115/2004 en CP 120/2006).

<sup>10</sup> De Commissie heeft overeenkomstig artikel 18 van verordening nr. 659/1999 een besluit vastgesteld met een voorstel voor dienstige maatregelen met het oog op de afschaffing van de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor overheidslichamen, hetgeen ervoor moest zorgen dat voor publieke ondernemingen die economische activiteiten verrichten, hetzelfde vennootschapsbelastingstelsel geldt als voor private ondernemingen.

24. De verwijzende rechter is van mening dat de teruggave van de dividendbelasting, als voorheffing op de vennootschapsbelasting, een complement is van de niet-onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting en overweegt dat de vrijstelling van de vennootschapsbelasting waarin de Wet op de vennootschapsbelasting voorziet *in combinatie met* de litigieuze belastingmaatregel één enkele bestaande steunregeling vormt, die de Commissie in haar besluit van 2 mei 2013 als zodanig heeft gekwalificeerd.

25. Tot slot geeft de verwijzende rechter aan dat het gaat om een proefprocedure en dat de Nederlandse belastingdienst al ongeveer 1 000 vergelijkbare teruggaveverzoeken heeft ontvangen.

26. Daarop heeft het gerechtshof 's-Hertogenbosch de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

- „1) Is de uitbreiding van de reikwijdte van een bestaande steunregeling ingevolge een succesvol beroep van een belastingplichtige op het recht op vrij kapitaalverkeer van artikel 56 EG-Verdrag (thans: artikel 63 VWEU) een als wijziging in bestaande steun op te vatten nieuwe steunmaatregel?
- 2) Zo ja, verzet de taakuitoefening van de nationale rechter ingevolge artikel 108, lid 3, VWEU zich ertegen dat de belastingplichtige een belastingvoordeel wordt verleend waarop die belastingplichtige ingevolge artikel 56 EG-Verdrag (thans: artikel 63 VWEU) aanspraak maakt, dan wel dient een voorgenomen rechterlijke beslissing, houdende de verlening van dat voordeel, bij de Commissie te worden gemeld, dan wel dient de nationale rechter enige andere handeling te verrichten of maatregel te nemen, gezien de hem ingevolge artikel 108, lid 3, VWEU toebedeelde toezichthoudende taak?”

27. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door A-Fonds, de Nederlandse regering en de Commissie.

#### **IV. Beoordeling**

##### ***A. Overwegingen vooraf over de litigieuze belastingmaatregel***

28. In het hoofdgeding gaat het om de teruggave van de dividendbelasting die is neergelegd in artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting (hierna: „litigieuze belastingmaatregel”). Deze litigieuze belastingmaatregel is nauw verbonden met de vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor bepaalde overheidslichamen die is neergelegd in artikel 2, lid 7, van de Wet op de vennootschapsbelasting.

29. Krachtens artikel 2, lid 7, van de Wet op de vennootschapsbelasting zijn lichamen die onmiddellijk of middellijk onder de zeggenschap staan van de Nederlandse overheid, slechts aan de vennootschapsbelasting onderworpen voor zover zij een van de activiteiten bedoeld in artikel 2, lid 3, van deze wet uitoefenen.

30. Voor in Nederland gevestigde overheidslichamen die geen van deze activiteiten uitoefenen en die dientengevolge niet zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting bepaalt artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting dat teruggave wordt verleend van de in de loop van een kalenderjaar ingehouden dividendbelasting.

## ***B. Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing***

31. Uit de verwijzingsbeslissing komt naar voren dat de verwijzende rechter zich baseert op het besluit van de Commissie van 2 mei 2013 waarin de litigieuze belastingmaatregel als bestaande steunregeling is gekwalificeerd.<sup>11</sup>

32. Niettemin ziet dit besluit formeel niet op de regeling voor de teruggave van de dividendbelasting die is neergelegd in artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting. De Commissie heeft deze bepaling namelijk noch in dit besluit noch in haar daaropvolgende besluit over de hervorming van de Nederlandse wet naar aanleiding van het besluit van 2 mei 2013<sup>12</sup> geanalyseerd of genoemd. De twee besluiten hebben formeel enkel betrekking op de vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven uit hoofde van de Wet op de vennootschapsbelasting.

33. De prejudiciële vragen van de verwijzende rechter berusten op de premisse dat de Commissie de litigieuze belastingmaatregel tevens heeft gekwalificeerd als bestaande steunregeling. Derhalve voert de Commissie aan dat het verzoek niet-ontvankelijk moet worden verklaard op grond dat het niet de gegevens, feitelijk en rechtens, bevat die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de prejudiciële vragen.

34. In dat verband meent de Commissie dat de gegevens in de verwijzingsbeslissing het niet mogelijk maken te bepalen of artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting een steunregeling vormt, en zo ja, of die steunregeling een bestaande of een nieuwe steunregeling is en of die regeling verenigbaar is met de markt van de Unie.

35. Met betrekking tot de vraag of de litigieuze belastingmaatregel een steunregeling vormt, voert de Commissie aan dat de redenering in de aangehaalde besluiten niet naar analogie kan worden toegepast, met name omdat niet kan worden uitgesloten dat de kring van begunstigden van artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting ruimer is dan de kring die is voorzien in artikel 2, lid 7, van de Wet op de vennootschapsbelasting.

36. De Commissie voegt daaraan toe dat de litigieuze belastingmaatregel na de invoering ervan meermaals is gewijzigd, zodat evenmin kan worden bepaald of het gaat om een bestaande steunregeling.<sup>13</sup>

37. Volgens de Commissie vormt de uitbreiding van de kring van begunstigden van de teruggave van de dividendbelasting om ervoor te zorgen dat deze maatregel verenigbaar is met artikel 63 VWEU hoe dan ook een scheidbare wijziging van de regeling van artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting, die apart moet worden beoordeeld en dus niet van invloed kan zijn op de beoordeling van de litigieuze belastingmaatregel. In dat verband voert de Commissie aan dat de verwijzingsbeslissing onvoldoende informatie bevat om te bepalen of deze scheidbare wijziging op zichzelf een steunmaatregel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormt.

<sup>11</sup> Zie de punten 22-24 supra.

<sup>12</sup> Besluit (EU) 2016/634 van de Commissie van 21 januari 2016 betreffende steunmaatregel SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 en ex CP 115/2004) ten uitvoer gelegd door Nederland – Vrijstelling vennootschapsbelasting voor overheidsondernemingen (PB 2016, L 113, blz. 148). In dit besluit heeft de Commissie overwogen dat de Nederlandse wetgever, ondanks de hervorming van de wet die in 2015 in Nederland is vastgesteld, waarbij de vrijstelling van vennootschapsbelasting die bij de Wet op de vennootschapsbelasting was verleend, per 1 januari 2016 kwam te vervallen voor de meeste Nederlandse overheidsondernemingen, niettemin de vrijstelling van vennootschapsbelasting had gehandhaafd voor bepaalde zeehavens, hetgeen staatssteun vormde die onverenigbaar was met de markt van de Unie.

<sup>13</sup> De Commissie merkt op dat de Wet op de dividendbelasting de opvolger is van het Besluit op de dividendbelasting van 1941 en dat de Wet op de dividendbelasting volgens de parlementaire stukken slechts een „technische herziening” van dat besluit behelsde. Zowel de restitutieline als de kring van begunstigden is sinds de invoering van die bepaling echter herhaaldelijk gewijzigd. Volgens de Commissie moet worden beoordeeld of deze wijzigingen die bepaling van een bestaande tot een nieuwe steunregeling hebben omgevormd.



38. Met betrekking tot de ontvankelijkheid van prejudiciële verwijzingen dient eraan te worden herinnerd dat het Hof volgens zijn vaste rechtspraak in beginsel verplicht is de gestelde vragen te beantwoorden wanneer zij betrekking hebben op de uitlegging van het Unierecht. Op vragen betreffende het Unierecht rust derhalve een vermoeden van relevantie. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een prejudiciële vraag van een nationale rechterlijke instantie wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen.<sup>14</sup>

39. Wegens het vereiste om tot een voor de nationale rechter nuttige uitlegging van het Unierecht te komen, is het – zoals wordt beklemtoond in artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof – immers noodzakelijk dat deze rechter een omschrijving geeft van het feitelijke en juridische kader waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst, of althans de feiten uiteenzet waarop die vragen zijn gebaseerd.<sup>15</sup>

40. Gelet op de geest van samenwerking waarop de betrekkingen tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof in het kader van de prejudiciële procedure zijn gebaseerd, heeft de omstandigheid dat de verwijzende rechter niet vooraf bepaalde feiten heeft vastgesteld echter niet noodzakelijkerwijze tot gevolg dat het verzoek niet-ontvankelijk is, indien het Hof, gelet op de gegevens in het dossier, desondanks van oordeel is dat het de verwijzende rechter een nuttig antwoord kan geven.<sup>16</sup>

41. Van belang is dat de vraag of de litigieuze belastingmaatregel steun vormt, niet aan de orde is in de prejudiciële vragen. Desalniettemin zijn de twee prejudiciële vragen enkel relevant ingeval deze belastingmaatregel inderdaad staatssteun is.

42. Ofschoon de litigieuze maatregel een belastingvoordeel inhoudt, volstaan de gegevens, feitelijk en rechtens, die de verwijzende rechter voorlegt niet om met zekerheid vast te stellen of dat voordeel staatssteun in de zin van artikel 107 VWEU vormt.

43. De litigieuze belastingmaatregel, die als voorheffing op de vennootschapsbelasting fungeert, kan eventueel worden gezien als een staatssteunregeling in zoverre hij van toepassing is op de Nederlandse rechtspersonen waarvoor de vrijstelling van de vennootschapsbelasting die in artikel 2, lid 7, van de Wet op de vennootschapsbelasting is neergelegd, staatssteun vormt, zoals in de besluiten van de Commissie vastgesteld.

44. Zoals de Commissie heeft aangevoerd, kennen we echter, bij gebreke van nadere gegevens over de regeling die van toepassing is op de teruggave van de dividendbelasting, noch de precieze werkingsfeer van artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting noch, en vooral, de manier waarop zij concreet wordt toegepast, gegevens die noodzakelijk zijn om het geheel van de criteria aan te leggen aan de hand waarvan een maatregel als staatssteun kan worden gekwalificeerd.

45. Niettemin belet het ontbreken van deze voorafgaande vaststellingen door de verwijzende rechter het Hof niet de verwijzende rechter een voor de beslechting van het hoofdgeding nuttig antwoord te geven.

<sup>14</sup> Zie arresten van 21 december 2016, Vervloet e.a. (C-76/15, EU:C:2016:975, punten 56 en 57); 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punten 24 en 25), en 7 maart 2018, flightright e.a. (C-274/16, C-447/16 en C-448/16, EU:C:2018:160, punt 46).

<sup>15</sup> Zie arresten van 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 26); 9 november 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punt 22), en 20 december 2017, Asociación Profesional Elite Taxi (C-434/15, EU:C:2017:981, punt 24).

<sup>16</sup> Zie arresten van 11 december 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino” e.a. (C-113/13, EU:C:2014:2440, punt 48); 28 januari 2016, CASTA e.a. (C-50/14, EU:C:2016:56, punt 48); 27 oktober 2016, Audace e.a. (C-114/15, EU:C:2016:813, punt 38), en 8 december 2016, Undis Servizi (C-553/15, EU:C:2016:935, punt 25).

46. Nu de kwalificatie van de litigieuze belastingmaatregel als staatssteun in deze zaak niet het voorwerp van dit verzoek om een prejudiciële beslissing is en het aan de nationale rechter staat daarover te oordelen<sup>17</sup>, staat het gegeven dat de verwijzende rechter een ruimere strekking heeft gegeven aan de besluiten dan de Commissie zelf, er op zich niet aan in de weg dat het Hof een antwoord kan geven dat nuttig is voor de beslechting van het hoofdgeding.

47. Bovendien is de kwalificatie als staatssteun door de verwijzende rechter volgens mij niet ondenkbaar, gelet op het feit dat de Commissie de vrijstelling van de vennootschapsbelasting die is neergelegd in de Wet op de vennootschapsbelasting voor bepaalde overheidslichamen heeft gekwalificeerd als een steunregeling en op het verband tussen die regeling en de litigieuze belastingmaatregel.

48. Als die regeling inderdaad een steunregeling vormt, beletten de twijfels over de vraag of die steunregeling bestaand of nieuw is, vanwege de herhaalde wijzigingen sinds de invoering ervan, daarnaast niet om een nuttig antwoord te geven aan de verwijzende rechter, door achtereenvolgens de hypothesen te bespreken dat de litigieuze belastingmaatregel een bestaande dan wel een nieuwe maatregel is.

49. De vraag of de litigieuze belastingmaatregel staatssteun is die verenigbaar is met de markt van de Unie is evenmin doorslaggevend voor een nuttig antwoord aan de verwijzende rechter. Als het om bestaande steun gaat, wordt deze steun vermoed rechtmatig te zijn zolang de Commissie niet heeft vastgesteld dat hij onverenigbaar is met de markt van de Unie<sup>18</sup>, wat het geval is in het hoofdgeding, waarin de Commissie zich niet concreet heeft uitgesproken over de litigieuze belastingmaatregel.

50. Als het om nieuwe steun gaat, is het, bij gebreke van gegevens over de aanmelding van de steun, niet uitgesloten dat hij onrechtmatig is in de zin van artikel 1, onder f), van verordening nr. 659/1999. Deze steun is immers, in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU, ten uitvoer gebracht voordat de Commissie hem had goedgekeurd. De gevolgen van deze twee situaties kunnen op een zinnige manier in overweging worden genomen voor de gevallen waarin een steunregeling bestaand dan wel nieuw is.

51. Tot slot merk ik op dat de vraag of een beslissing van de verwijzende rechter waarbij het verzoek van A-Fonds om teruggave wordt toegewezen<sup>19</sup>, *op zichzelf* staatssteun vormt, enkel relevant is voor zover men met de Commissie van mening is dat een dergelijke beslissing staatssteun kan vormen. Zoals ik in deze conclusie zal uitleggen, onderschrijf ik deze analyse van de Commissie niet.<sup>20</sup>

52. Uit deze overwegingen volgt dat het weliswaar aan de verwijzende rechter staat om het noodzakelijke onderzoek te doen om de litigieuze belastingmaatregel als staatssteun te kwalificeren, maar de verwijzingsbeslissing voldoende gegevens, feitelijk en rechtens, bevat om het Hof in staat te stellen de verwijzende rechter een antwoord te geven dat nuttig is voor de beslechting van het hoofdgeding.

53. Dientengevolge zijn de prejudiciële vragen volgens mij ontvankelijk.

54. Voor het antwoord op de prejudiciële vragen ga ik in het vervolg uit van de veronderstelling dat het belastingvoordeel dat in artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting is neergelegd, inderdaad staatssteun vormt.

<sup>17</sup> Zie met name arrest van 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 29).

<sup>18</sup> Zie met name arrest van 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 41).

<sup>19</sup> Zie punt 37 *supra*.

<sup>20</sup> Zie deel IV.C.3.a *infra*.



### ***C. Prejudiciële vragen***

#### *1. Overwegingen vooraf over de vragen van de verwijzende rechter*

55. Om te beginnen merk ik op dat de verwijzende rechter het Hof geen vragen stelt over het vrije verkeer van kapitaal, waarvan de schending volgens hem vaststaat in het licht van het woonplaatsvereiste van de litigieuze belastingmaatregel.<sup>21</sup> Ik zal hierop dan ook niet ingaan in mijn conclusie.

56. Met zijn twee vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een beslissing van een nationale rechterlijke instantie die ertoe leidt dat de kring van begunstigden van een bestaande staatssteunregeling wordt uitgebreid, op zichzelf staatssteun kan vormen, en meer bepaald nieuwe steun in de zin van artikel 1, onder c), van verordening nr. 659/1999, omdat daarmee bestaande steun wordt gewijzigd. Als dat het geval is, wenst hij, zakelijk weergegeven, te vernemen of de nationale rechter verplicht is een dergelijke beslissing uit hoofde van artikel 108, lid 3, VWEU bij de Commissie aan te melden.

57. Uit de verwijzingsbeslissing komt naar voren dat de verwijzende rechter zich ook afvraagt of hij bevoegd is om te beoordelen of het woonplaatsvereiste verenigbaar is met artikel 63 VWEU en het verzoek van A-Fonds toe te wijzen, in het licht van de verdeling van bevoegdheden tussen de nationale rechterlijke instanties en de Commissie die voortvloeit uit de artikelen 107 en 108 VWEU, zoals uitgelegd door het Hof in de arresten *Iannelli & Volpi*<sup>22</sup> en *Nygård*<sup>23</sup>.

58. Daar de twee prejudiciële vragen enkel relevant zijn voor zover de verwijzende rechter bevoegd is om staatssteun in het licht van artikel 63 VWEU te beoordelen, zal ik mijn analyse van dat prealabele punt uiteenzetten (deel 2) voordat ik antwoord geef op de twee prejudiciële vragen, die ik samen zal behandelen (deel 3).

#### *2. Bevoegdheid van de verwijzende rechter om te toetsen of het woonplaatsvereiste van de litigieuze belastingmaatregel verenigbaar is met artikel 63 VWEU (vraag die voorafgaat aan de prejudiciële vragen)*

59. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of hij bevoegd is om te toetsen of het woonplaatsvereiste van de als staatssteun gekwalificeerde litigieuze belastingmaatregel verenigbaar is met artikel 63 VWEU.

60. Het komt mij voor dat het van belang is de verwijzende rechter op dit punt duidelijkheid te bieden, aangezien in het hoofdgeding mijns inziens naar voren komt dat de regels voor de toetsing van staatssteun en de bescherming van de verkeersvrijheden die de nationale rechter, vanwege de rechtstreekse werking ervan, moet waarborgen, noodzakelijkerwijze met elkaar in verband staan.

21 Niettemin betwist de Nederlandse regering dit oordeel van de verwijzende rechter. De regering meent namelijk dat A-Fonds vanwege zijn bankactiviteiten (zie daarover punt 15 supra) vergeleken dient te worden met publiekrechtelijke ondernemingen die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting, net als andere banken die in overheidshanden zijn. Volgens de Nederlandse regering levert deze vergelijking op dat A-Fonds en andere banken in overheidshanden op gelijke wijze worden behandeld, nu geen van hen recht heeft op teruggave van dividendbelasting.

22 Arrest van 22 maart 1977, *Iannelli & Volpi* (74/76, EU:C:1977:51).

23 Arrest van 23 april 2002, *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244).

61. Volgens vaste rechtspraak van het Hof is de toepassing van de toezichtregeling voor staatssteun zoals die voortvloeit uit de artikelen 107 en 108 VWEU namelijk een taak van de Commissie en ook van de nationale rechterlijke instanties, die elkaar aanvullende maar onderscheiden taken vervullen.<sup>24</sup>

62. Terwijl de beoordeling van de verenigbaarheid van steunmaatregelen met de markt van de Unie onder de exclusieve bevoegdheid van de Commissie valt, die daarbij onder toezicht van de Unierechters staat, zien de nationale rechterlijke instanties tot aan de eindbeslissing van de Commissie toe op de vrijwaring van de rechten van de justitiabelen in geval van eventuele schending door de nationale autoriteiten van het bij artikel 108, lid 3, VWEU opgelegde verbod. De interventie van de nationale rechterlijke instanties is het resultaat van de rechtstreekse werking die is toegekend aan deze bepaling, die verbiedt dat voorgenomen steun ten uitvoer wordt gelegd voordat de Commissie goedkeuring heeft verleend.<sup>25</sup>

63. Het Hof heeft meermaals bevestigd dat de centrale en exclusieve rol die de artikelen 107 en 108 VWEU aan de Commissie voorbehouden bij de vaststelling van de eventuele onverenigbaarheid van een steunmaatregel met de markt van de Unie, fundamenteel verschilt van de rol die de nationale rechterlijke instanties vervullen bij de bescherming van de rechten die de justitiabelen aan de rechtstreekse werking van het in artikel 108, lid 3, laatste volzin, VWEU neergelegde verbod ontlenen.<sup>26</sup>

64. Wat de Commissie betreft, heeft het Hof geoordeeld dat de procedure van de artikelen 107 en 108 VWEU deze instelling weliswaar een ruime beoordelingsvrijheid laat bij het onderzoek van de verenigbaarheid van een staatssteunregeling met de vereisten van de markt van de Unie, maar dat deze procedure nooit mag leiden tot een resultaat dat strijdig zou zijn met de specifieke Verdragsbepalingen.<sup>27</sup> Daaruit volgt voor de Commissie een verplichting om de samenhang tussen artikel 107 VWEU en de andere bepalingen van het Verdrag te respecteren. Deze op de Commissie rustende verplichting geldt in het bijzonder wanneer deze andere bepalingen eveneens een niet-vervalste mededinging binnen de markt van de Unie tot doel hebben.<sup>28</sup>

65. Wat de rol van de nationale rechterlijke instanties betreft, herinnert het Hof er regelmatig aan dat zij de justitiabelen dienen te waarborgen dat, overeenkomstig hun nationale recht, alle consequenties uit een schending van artikel 108, lid 3, VWEU worden getrokken, zowel wat betreft de geldigheid van handelingen tot uitvoering van de betrokken steunmaatregelen als wat betreft de terugvordering van in strijd met deze bepaling verleende financiële steun. Weliswaar dient de nationale rechter daartoe uit te maken of een nationale maatregel als staatssteun in de zin van artikel 107 VWEU is te beschouwen, maar hij kan zich niet uitspreken over de verenigbaarheid van de steunmaatregelen met de markt van de Unie, aangezien deze beoordeling uitsluitend tot de bevoegdheid van de Commissie behoort, onder toezicht van het Hof.<sup>29</sup>

24 Zie arresten van 21 november 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, punt 8); 5 oktober 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 37), en 21 november 2013, *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, punt 27).

25 Zie arresten van 21 november 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, punten 9-13); 5 oktober 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, punten 36-38), en 21 november 2013, *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, punten 27-29).

26 Zie arresten van 21 november 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, punt 14); 16 december 1992, *Lornoy e.a.* (C-17/91, EU:C:1992:514, punt 30); 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punten 26-29); 18 juli 2007, *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, punten 50 en 51), en 18 juli 2013, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 38).

27 Arrest van 15 juni 1993, *Matra/Commissie* (C-225/91, EU:C:1993:239, punt 41).

28 Arrest van 15 juni 1993, *Matra/Commissie* (C-225/91, EU:C:1993:239, punt 42).

29 Zie met name arrest van 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punten 27 en 29).

66. Het is echter eveneens vaste rechtspraak dat de fundamentele vrijheden van het VWEU rechtstreekse werking hebben en dus voor de justitiabelen rechten doen ontstaan die door de nationale rechterlijke instanties moeten worden gehandhaafd. De nationale rechter, die in het kader van zijn bevoegdheid belast is met de toepassing van de voorschriften van het Unierecht, is aldus met name verplicht zorg te dragen voor de volle werking van deze voorschriften en hij moet daarbij zo nodig, op eigen gezag, elke strijdige bepaling van de nationale wetgeving buiten toepassing laten.<sup>30</sup>

67. In die context is het Hof al voor de vraag gesteld of de uitsluitende bevoegdheid van de Commissie om te beoordelen of steunmaatregelen verenigbaar zijn met de markt van de Unie, overeenkomstig de artikelen 107 en 108 VWEU, zich ertegen verzet dat deze bepalingen, in geval van schending van andere bepalingen van het VWEU met rechtstreekse werking, voor de nationale rechters worden ingeroepen.

68. In dat verband is het Hof in de zaak Iannelli & Volpi<sup>31</sup> gevraagd of een bestaande steunmaatregel, waarover de Commissie op de voor het hoofdgeding relevante data geen verenigbaarheidsbesluit had vastgesteld, ook het voorwerp kon zijn van een onderzoek door de nationale rechter in het licht van de bepalingen over het vrije verkeer van goederen, inzonderheid van artikel 34 VWEU<sup>32</sup>.

69. Het Hof heeft ten eerste geantwoord dat een stelsel van staatssteun of een steunregeling die met overheidsmiddelen wordt bekostigd niet reeds als zodanig met een maatregel van gelijke werking in de zin van artikel 34 VWEU is gelijk te stellen op grond van de enkele omstandigheid dat die regeling door begunstiging van bepaalde nationale ondernemingen of producties de invoer van gelijksoortige of concurrerende producten uit andere lidstaten althans indirect zou kunnen belemmeren. Bovendien zou een dermate ruime uitlegging van artikel 34 VWEU waardoor een steunmaatregel in de zin van artikel 107 VWEU zonder meer zou worden gelijkgesteld met een kwantitatieve beperking als bedoeld in artikel 34 VWEU, de strekking van de artikelen 107 en 108 VWEU veranderen en een aantasting zijn van het stelsel van bevoegdheidsverdeling voortvloeiende uit de procedure van voortdurend onderzoek overeenkomstig artikel 108 VWEU.

70. Daaraan heeft het Hof toegevoegd dat „er een dermate nauw verband kan bestaan tussen enerzijds het doel van een steunmaatregel en anderzijds bepaalde uitvoeringsvoorschriften ervan die met bijzondere [bepalingen van het VWEU] – naast de artikelen [107 en 108 VWEU] – in strijd zijn, dat een afzonderlijke beoordeling van die voorschriften niet mogelijk is en ter beoordeling van hun consequenties voor de verenigbaarheid van de steunmaatregel in zijn geheel noodzakelijkerwijze de procedure van [artikel 108 VWEU] moet worden gevolgd”.<sup>33</sup>

71. Het Hof heeft niettemin erkend „dat dit evenwel anders is wanneer men bij het onderzoek van een steunregeling voorwaarden of elementen kan onderscheiden die, ofschoon deel van de regeling, niet geacht kunnen worden noodzakelijk te zijn ter bereiking van het doel of voor de goede werking ervan”. In dat laatste geval kan men „aan de uit de artikelen [107 en 108 VWEU] voortvloeiende

30 Zie met name arrest van 18 juli 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punt 61).

31 Arrest van 22 maart 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

32 Oud artikel 30 EEG. Voor de duidelijkheid verwijs ik in het vervolg van deze conclusie uitsluitend naar de artikelen van het VWEU.

33 Arrest van 22 maart 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, punten 10-14).

bevoegdheidsverdeling geen argumenten [...] ontlenen voor de conclusie dat deze bepalingen in geval van schending van andere, rechtstreeks werkende Verdragsbepalingen voor de nationale rechter niet kunnen worden ingeroepen op grond van de enkele omstandigheid dat het in geding gebrachte element een uitvoeringsvoorschrift van een steunmaatregel is”.<sup>34</sup>

72. In 2002 heeft het Hof zich opnieuw over dit punt uitgesproken in het arrest Nygård.<sup>35</sup> In die zaak werd het Hof gevraagd of de omstandigheid dat een nationale heffing bestemd is voor de financiering van een steunregeling die overeenkomstig de bepalingen van het VWEU inzake staatssteun door de Commissie is toegelaten, eraan in de weg stond dat een nationale rechterlijke instantie deze heffing toetst aan andere bepalingen van het VWEU met rechtstreekse werking, met name artikel 110 VWEU.<sup>36</sup>

73. In dat arrest heeft het Hof er eerst aan herinnerd dat de artikelen 107 en 108 VWEU alsmede artikel 110 VWEU weliswaar eenzelfde doel nastreven, dat er met name in bestaat te verhinderen dat de twee vormen van interventie door een lidstaat – namelijk de toekenning van steun enerzijds en het opleggen van een discriminerende belasting anderzijds – zouden leiden tot vervalsing van de mededingingsvoorwaarden op de markt van de Unie, maar voor deze bepalingen verschillende toepassingsvoorwaarden gelden die specifiek zijn voor elk van de twee vormen van overheidsmaatregelen die zij beogen te regelen, en zij bovendien uiteenlopende rechtsgevolgen hebben, vooral omdat de toepassing van de artikelen 107 en 108 VWEU, anders dan van artikel 110 VWEU, veel ruimte laat voor een ingrijpen van de Commissie.<sup>37</sup> Het Hof heeft hieruit afgeleid dat fiscaal discriminerende praktijken niet aan de werking van artikel 110 VWEU zijn onttrokken op grond dat zij tevens als financieringswijze van een steunmaatregel kunnen worden aangemerkt.

74. Het Hof heeft daaraan toegevoegd dat het bestaan van de procedure van artikel 108 VWEU ergeenszins aan in de weg staat dat een steunregeling door de nationale rechterlijke instanties aan andere regels van het Unierecht dan die van artikel 107 VWEU wordt getoetst, voor zover het gaat om Verdragsbepalingen met rechtstreekse werking.<sup>38</sup>

75. Onder verwijzing naar het arrest Iannelli & Volpi<sup>39</sup> heeft het Hof er evenwel aan herinnerd dat „[d]e mogelijkheid voor de nationale rechterlijke instanties om de modaliteiten van een steunregeling te toetsen aan andere [bepalingen van het VWEU] dan die van de artikelen [107 en 108 VWEU] weliswaar [veronderstelt], dat de betrokken modaliteiten afzonderlijk kunnen worden beoordeeld, dit wil zeggen dat het gaat om voorwaarden of elementen die, ofschoon zij onderdeel zijn van de betrokken steunregeling, niet noodzakelijk zijn ter bereiking van het doel of voor de goede werking ervan”. „Indien dit echter het geval is, kunnen aan de uit de artikelen [107 en 108 VWEU]

34 Arrest van 22 maart 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, punt 14). Sinds dat arrest heeft het Hof zich opnieuw uitgesproken over de verhouding tussen de artikelen 34 en 107 VWEU naar aanleiding van beroepen wegens niet-nakoming, onder meer in de arresten van 7 mei 1985, Commissie/Frankrijk (18/84, EU:C:1985:175, punt 13), en 5 juni 1986, Commissie/Italië (103/84, EU:C:1986:229, punt 19), en in een arrest van 20 maart 1990, Du Pont de Nemours Italiana (C-21/88, EU:C:1990:121, punten 19-21). Deze arresten zouden twijfels kunnen wekken over de strekking van het arrest Iannelli & Volpi, in zoverre het Hof geen onderscheid heeft gemaakt tussen uitvoeringsvoorschriften die in nauw verband staan met het doel van een steunmaatregel en uitvoeringsvoorschriften die daarmee niet in nauw verband staan. Het arrest Iannelli & Volpi is op dat punt niettemin naderhand bevestigd door het arrest van 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

35 Arrest van 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

36 Oud artikel 95 EG.

37 Arrest van 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punt 55).

38 Arrest van 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punt 56).

39 Arrest van 22 maart 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

voortvloeiende bevoegdheidsverdeling geen argumenten worden ontleend voor de zienswijze dat deze bepalingen in geval van schending van andere Verdragsbepalingen, met rechtstreekse werking, niet voor de nationale rechter kunnen worden aangevoerd op grond van de enkele omstandigheid dat het in geding gebrachte element een uitvoeringsbepaling van een steunmaatregel is”.<sup>40</sup>

76. Uit deze rechtspraak blijkt echter dat de bevoegdheidsverdeling, indien het gaat om voorwaarden of elementen van een steunregeling die noodzakelijk zijn voor de verwezenlijking van het doel van de steunregeling of voor de werking ervan, zich ertegen verzet dat de nationale rechter de verenigbaarheid van die voorwaarden toetst aan andere regels dan de regels in artikel 107 VWEU.

77. In casu wordt de verwijzende rechter kennelijk geconfronteerd met een problematiek die vergelijkbaar is met de problematiek die het Hof in de aangehaalde arresten heeft behandeld, ook al zijn deze geweest in een andere context.

78. Daarom kan ik niet meegaan met de opmerking van de Commissie dat het invoeren van artikel 63 VWEU in het hoofdgeding onafhankelijk is van de uitsluitende bevoegdheid van de Commissie om de verenigbaarheid van steunmaatregelen met de markt van de Unie te beoordelen; het gaat namelijk juist om de verhouding tussen deze twee bevoegdheidsorden.

79. In het spoor van de verwijzende rechter neig ik ertoe ervan uit te gaan dat de aangehaalde rechtspraak in casu pertinent is. Op basis van deze rechtspraak kan de rechtsbescherming worden verzekerd die voor de justitiabelen voortvloeit uit de rechtstreekse werking van bepalingen van het Verdrag, en de wettigheid worden hersteld in geval van schending van deze bepalingen op nationaal niveau, zonder dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de centrale en exclusieve rol die de artikelen 107 en 108 VWEU bij uitsluiting aan de Commissie toekennen voor de beoordeling van de verenigbaarheid van een steunmaatregel met de markt van de Unie.<sup>41</sup>

80. In casu hangt de vraag of de verwijzende rechter het woonplaatsvereiste kan toetsen aan artikel 63 VWEU dientengevolge af van de vraag of dit vereiste afzonderlijk kan worden beoordeeld omdat het niet noodzakelijk is voor de verwezenlijking van het doel of voor de werking van de betrokken steunregeling. Ik moet toegeven dat een dergelijke analyse niet evident is, temeer daar het Hof zich bij mijn weten nog niet heeft uitgesproken over een situatie waarin een uitvoeringsvoorschrift wordt beschouwd als noodzakelijk voor de verwezenlijking van het doel of voor de werking van de betrokken steunregeling teneinde de bevoegdheid van de nationale rechter uit te sluiten.

81. Mijns inziens is een uitvoeringsvoorschrift noodzakelijk voor de verwezenlijking van het doel of voor de werking van een steunregeling als het een constitutief of wezenlijk onderdeel van de steun is, zodat de niet-toepassing ervan leidt tot een wijziging van de reikwijdte of de voornaamste kenmerken van de steun.

82. In casu komt het mij voor dat de voorwaarde van woonplaats in Nederland noodzakelijk is voor de verwezenlijking van het doel of voor de werking van de betrokken steunregeling, zoals de Nederlandse regering aanvoert.

40 Arrest van 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punten 57 en 58). Daartoe heeft het Hof vastgesteld dat het onderzoek van de verenigbaarheid van een steunregeling met de markt van de Unie weliswaar aan de Commissie toekomt, gelet op het feit dat dit onderzoek een afweging van economische en sociale gegevens impliceert, maar niet kan worden betwist dat de nationale rechter, wat de beoordeling van de verdeling van de opbrengst van een nationale parafiscale heffing betreft, de aangewezen instantie is om de nodige inlichtingen te verzamelen en de dienaangaande passende evaluaties te verrichten op basis van gegevens die normaal zouden moeten blijken uit de boekhouding en uit andere documenten inzake het beheer van de organen die de heffing innen en de subsidies of andere voordelen toekennen (punt 61 van het arrest).

41 Zie in die zin arrest van 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punt 62).



83. In het licht van de gegevens die de verwijzende rechter verstrekt over de doelstelling van de litigieuze belastingmaatregel staat vast dat de Nederlandse wetgever de werkingssfeer van de regeling van artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting heeft beperkt tot in Nederland gevestigde vennootschappen die niet zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Zoals de Nederlandse regering aanvoert, kunnen in Nederland gevestigde publiekrechtelijke ondernemingen die zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting, de ingehouden dividendbelasting namelijk niet verrekenen met de vennootschapsbelasting. Teneinde te voorkomen dat de dividendbelasting in dat geval op de ontvangen dividenden blijft drukken, voorziet de litigieuze belastingmaatregel in teruggave van de ingehouden dividendbelasting.

84. Uit deze regeling volgt dat de voorwaarde van woonplaats in Nederland een voorwaarde is voor de toekenning van de steun en dus de begunstigden van de steun bepaalt. Deze voorwaarde is dus een constitutief en wezenlijk onderdeel van de steun. De niet-toepasselijkheid van dit woonplaatsvereiste vanwege de onverenigbaarheid ervan met artikel 63 VWEU, zoals beoordeeld door de verwijzende rechter, heeft tot gevolg dat publiekrechtelijke rechtspersonen die in een andere lidstaat zijn gevestigd en die niet zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting in Nederland maar zich in een vergelijkbare situatie bevinden, kunnen profiteren van de steun, wat leidt tot een verandering van de reikwijdte van de steun zoals de Nederlandse wetgever die voor ogen had.

85. In mijn ogen betekent dat dat het woonplaatsvereiste in nauw verband staat met het doel van het stelsel van de litigieuze belastingmaatregel, zodat het effect ervan op de verenigbaarheid of onverenigbaarheid van de steun uit hoofde van de artikelen 107 en 108 VWEU in zijn geheel tot de uitsluitende bevoegdheid van de Commissie behoort. Daaruit volgt dat de verwijzende rechter artikel 63 VWEU niet kan toepassen.<sup>42</sup>

86. Hoewel de nationale rechterlijke instanties normaliter gehouden zijn de Verdragsbepalingen met rechtstreekse werking in acht te nemen, denk ik dat het criterium van het arrest Iannelli & Volpi, dat is toegepast in het arrest Nygård, om daadwerkelijk betekenis te hebben, vanwege de voornoemde redenen van toepassing moet zijn op het hoofdgeding en ertoe moet leiden dat de verwijzende rechter niet bevoegd is om te toetsen of de litigieuze belastingmaatregel verenigbaar is met artikel 63 VWEU.

87. Derhalve geef ik het Hof in overweging op de prejudiciële vragen te antwoorden dat de artikelen 107 en 108 VWEU zich ertegen verzetten dat een nationale rechterlijke instantie toetst of een woonplaatsvereiste van een bestaande steunregeling verenigbaar is met artikel 63 VWEU als een dergelijk vereiste – zoals dat aan de orde in het hoofdgeding – in nauw verband staat met de steunregeling omdat het noodzakelijk is voor de verwezenlijking van het doel of voor de werking ervan.

88. Voor het geval het Hof van oordeel is dat de aangehaalde rechtspraak er niet aan in de weg staat dat de verwijzende rechter de verenigbaarheid van het woonplaatsvereiste toetst aan artikel 63 VWEU, zal ik in het hiernavolgende deel subsidiair ingaan op de vraag of het staatssteunrecht zich ertegen verzet dat een nationale rechterlijke instantie het teruggaveverzoek van A-Fonds op grond van artikel 63 VWEU toewijst.

<sup>42</sup> Bovendien leidt het tegenovergestelde standpunt tot een bijzondere situatie, zoals in het hoofdgeding, waar een beslissing om een verzoek op grond van artikel 63 VWEU toe te wijzen tot gevolg heeft dat de kring van begunstigden van een steunregeling wordt uitgebreid. Op grond van de Unierechtelijke staatssteunregeling heeft geen enkele onderneming recht op toekenning van staatssteun. Zie in die zin de conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Kotnik e.a. (C-526/14, EU:C:2016:102, punt 79). Met andere woorden, geen enkele lidstaat is verplicht om steun aan een onderneming te verlenen. De beslissing om steun toe te kennen is namelijk een politieke keuze van de nationale wetgevende en bestuurlijke lichamen. Als het recht van de Unie de nationale rechterlijke instanties uit hoofde van andere bepalingen dan artikel 63 VWEU desalniettemin kon voorschrijven beslissingen te nemen die door hun gevolgen bewerkstelligen dat de werkingssfeer van steunregelingen tegen de bedoeling van de wetgever in wordt uitgebreid, lijkt me dat uit te lopen op een paradoxale situatie.

3. *Verzet het staatssteunrecht zich ertegen dat een nationale rechterlijke instantie het verzoek om teruggave van de dividendbelasting aan A-Fonds gelet op artikel 63 VWEU toewijst (eerste en tweede prejudiciële vraag)?*

89. Zoals ik in punt 31 van deze conclusie heb uitgelegd, berusten de prejudiciële vragen van de verwijzende rechter op de premisse dat de litigieuze belastingmaatregel een bestaande steunregeling vormde. Zoals de Commissie constateert, is de litigieuze belastingmaatregel echter meermaals gewijzigd.<sup>43</sup> Daar de verwijzende rechter niet voldoende gegevens over deze wijzigingen heeft verstrekt, is niet uitgesloten – zoals de Commissie ook heeft opgemerkt – dat de versie van de litigieuze belastingmaatregel die van kracht was tijdens de voor het hoofdgeding relevante periode, nieuwe steun in de zin van artikel 1, onder c), van verordening nr. 659/1999 vormt.

90. Om te antwoorden op de prejudiciële vragen dienen dus achtereenvolgens de hypothesen te worden onderzocht waarin deze belastingmaatregel bestaande dan wel nieuwe steun vormt.

91. In de hiernavolgende delen zal ik de redenen uiteenzetten waarom het staatssteunrecht zich er mijns inziens in het geval van een bestaande steunregeling niet tegen verzet dat de nationale rechter het verzoek om teruggave van de dividendbelasting aan A-Fonds op grond van artikel 63 VWEU toewijst (deel a), en waarom zich artikel 108, lid 3, VWEU in het geval van een nieuwe steunregeling tegen een dergelijke beslissing verzet (deel b).

#### *a) Bestaande steunregeling*

92. Indien de litigieuze belastingmaatregel een bestaande steunregeling vormt, moet deze worden beschouwd als rechtmatig, aangezien de Commissie niet heeft vastgesteld dat hij onverenigbaar is met de markt van de Unie.<sup>44</sup>

93. In een dergelijke situatie lijkt het er dus op dat het staatssteunrecht zich er niet tegen verzet dat het teruggaveverzoek van A-Fonds wordt toegewezen. Met andere woorden, mocht het Hof mijn analyse van de bevoegdheid niet onderschrijven, dan betekent dat mijns inziens dat de verwijzende rechter, als hij vaststelt dat het woonplaatsvereiste een schending vormt van artikel 63 VWEU, dit vereiste in het hoofdgeding buiten toepassing moet laten en het verzoek van A-Fonds om teruggave van de dividendbelasting moet toewijzen.

94. Ik moet toegeven dat de praktische consequenties van een dergelijke beslissing uitlopen op een bijzondere situatie. Hoewel de nationale rechter met een dergelijke beslissing de verstoring van de mededinging tussen in Nederland gevestigde overheidsbedrijven en in een andere lidstaat gevestigde overheidslichamen zou wegnemen, kan een dergelijke beslissing tegelijkertijd de mededingingsversturende effecten vergroten die mogelijk bestaan in het licht van artikel 107, leden 2 en 3, VWEU.

95. Aangezien een dergelijke beslissing het effect heeft dat de kring van begunstigden van een bestaande staatssteunregeling wordt vergroot, wenst de verwijzende rechter te vernemen of deze rechterlijke beslissing op zichzelf staatssteun kan vormen, meer bepaald nieuwe steun in de zin van artikel 1, onder c), van verordening nr. 659/1999, omdat daarmee bestaande steun wordt gewijzigd, en zo ja, of er een verplichting bestaat om een dergelijke beslissing aan te melden bij de Commissie uit hoofde van artikel 108, lid 3, VWEU.

<sup>43</sup> Zie punt 36 supra.

<sup>44</sup> Zie punt 49 supra.

96. In mijn ogen kan een beslissing van een nationale rechter in het kader van zijn taak om het vrije verkeer van kapitaal te beschermen op zichzelf geen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormen.

97. Zoals ook A-Fonds en de Nederlandse regering hebben aangevoerd, kan een dergelijke beslissing namelijk niet worden beschouwd als een beslissing die toerekenbaar is aan de lidstaten in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, wat een van de voorwaarden is voor de kwalificatie als staatssteun.

98. Het begrip steun in artikel 107, lid 1, VWEU heeft betrekking op besluiten van de lidstaten waardoor deze met het oog op de verwezenlijking van eigen economische en sociale doeleinden geldmiddelen ter beschikking stellen van ondernemingen of andere rechtssubjecten of hun voordelen verschaffen om de verwezenlijking van de nagestreefde economische of sociale doelstellingen te bevorderen.<sup>45</sup> Met andere woorden, de beslissing om steun toe te kennen en de uitvoeringsvoorschriften van een dergelijke maatregel zijn politieke keuzen die aan de nationale wetgevende en bestuurlijke lichamen staan, onder toezicht van de Commissie en het Hof.

99. Hoewel de nationale rechterlijke instanties als overheidslichamen deel uitmaken van een lidstaat, is het hun taak als onafhankelijke rechterlijke instanties om te waarborgen dat het recht van de Unie in acht wordt genomen, zodat hun beslissingen niet kunnen worden beschouwd als toerekenbaar aan de staat in de voornoemde zin van artikel 107, lid 1, VWEU en op zichzelf geen staatssteunmaatregel kunnen vormen.

100. Dat is het geval in het hoofdgeding. De teruggave van de belasting is slechts een gevolg van de tenuitvoerbrenging door de nationale rechter, in het kader van zijn ambt, van het vrije verkeer van kapitaal in een concreet geding.

101. In die context merk ik op dat deze beslissing niet erga omnes werkt, maar enkel betrekking heeft op de situatie van verzoeker in het hoofdgeding. De vraag of ook andere publiekrechtelijke rechtspersonen die geen ingezetenen van Nederland zijn, met een beroep op artikel 63 VWEU aanspraak kunnen maken op teruggave van de belasting, veronderstelt dat de verwijzende rechter na een concrete beoordeling meent dat deze persoon zich een situatie bevindt die vergelijkbaar is met die van in Nederland gevestigde overheidslichamen die niet zijn onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting.

102. Om dezelfde reden kan een beslissing van de verwijzende rechter waarbij het teruggaveverzoek van A-Fonds wordt toegewezen, niet tot doel noch tot gevolg hebben dat de wettelijke bepalingen van de belastingmaatregel van artikel 10, lid 1, van de Wet op de dividendbelasting in algemene zin worden gewijzigd, maar brengt zij mee dat een voorwaarde in de nationale regels die in strijd zijn met artikel 63 VWEU, in het concrete bij hem aanhangige geding buiten toepassing moet worden gelaten.

103. Mocht het Hof niettemin oordelen dat een dergelijke beslissing van een nationale rechter door *de gevolgen ervan* op zichzelf een steunmaatregel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU kan vormen en dat deze steun nieuw is, zodat deze krachtens artikel 108, lid 3, VWEU verplicht moet worden aangemeld, dan wil ik het Hof wijzen op de praktische moeilijkheden die het resultaat zijn van een dergelijk standpunt. Een dergelijke beslissing zou er namelijk logischerwijze toe leiden dat de nationale rechter de behandeling van de zaak schorst om zijn ontwerpbeslissing, die door de gevolgen

<sup>45</sup> Zie met name arrest van 27 maart 1980, *Denkavit italiana* (61/79, EU:C:1980:100, punt 31).

ervan nieuwe steun in het leven roept, aan te melden, eventueel via tussenkomst van de regering van de lidstaat. Bovendien zou de nationale rechter zijn beslissing pas kunnen nemen na een goedkeuringsbesluit van de Commissie, in voorkomend geval na een formele onderzoeksprocedure, waardoor de procedure onwerkbaar wordt.<sup>46</sup>

104. Artikel 108, lid 3, VWEU kan volgens mij niet meebrengen dat de beslissing van een rechterlijke instantie afhankelijk is van de tussenkomst van de Commissie, aangezien daardoor de beginselen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de rechterlijke macht en het beginsel van de geheime beraadslaging van rechters worden ondergraven. Zoals de Nederlandse regering aanvoert, rust de verplichting om ontwerpsteunmaatregelen aan te melden namelijk enkel op de lichamen van de staat die bevoegd zijn deze steun toe te kennen, dat wil zeggen in casu op de Nederlandse regering of het Nederlandse bestuur.

105. Tot slot wijs ik erop dat de verwijzende rechter in zijn verwijzingsbeslissing het arrest DEI en Commissie/Alouminion tis Ellados inroept.<sup>47</sup> Zelfs als dat arrest erop kon duiden dat een rechterlijke beslissing in algemene zin op zichzelf nieuwe steun kan vormen, zoals de verwijzende rechter aangeeft, omdat daardoor bestaande steun wordt gewijzigd, en dat deze steun krachtens artikel 108, lid 3, VWEU bij de Commissie moet worden aangemeld, ben ik er niet zeker van dat dat daadwerkelijk de strekking van dat arrest is.

106. Het is ook mogelijk dat het Hof in het kader van een hogere voorziening, met betrekking tot een bijzondere situatie en over een voorlopige maatregel van een nationale rechter in kort geding, eenvoudig heeft overwogen dat deze maatregel dezelfde gevolgen kon hebben als staatssteun en dat het Gerecht niet in algemene zin kon verklaren dat nationale kortgedingrechters vrijgesteld zijn van de verplichting de artikelen 107 en 108 VWEU in acht te nemen.<sup>48</sup>

107. Hoe dan ook, gelet op de twijfels over de strekking van dat arrest geef ik het Hof in overweging de gelegenheid die het hoofdgeding biedt, te baat te nemen om de rechtspraak die is ingezet met het arrest DEI en Commissie/Alouminion tis Ellados bij te stellen als dat arrest inderdaad de strekking heeft die de verwijzende rechter eraan toekent, of die te verduidelijken.

108. Om de bovenstaande redenen geef ik het Hof subsidiair in overweging op de vragen te antwoorden dat het staatssteunrecht zich er in het geval van een bestaande steunregeling waarover de Commissie zich niet heeft uitgesproken, niet tegen verzet dat een nationale rechter het verzoek van een begunstigde op grond van het vrije verkeer van kapitaal in een bij hem aanhangig geding toewijst. Een dergelijke beslissing vormt op zichzelf geen steunmaatregel en brengt geen verplichting voor de nationale rechterlijke instanties mee om deze bij de Commissie aan te melden.

#### *b) Nieuwe steunregeling*

109. Indien de litigieuze belastingmaatregel een nieuwe steunregeling in de zin van artikel 1, onder c), van verordening nr. 659/1999 vormt, zou het gaan om onrechtmatige steun in de zin van artikel 1, onder f), van deze verordening, want bij de invoering van deze regeling is de meldingsplicht van artikel 108, lid 3, VWEU niet nagekomen.<sup>49</sup>

<sup>46</sup> Overigens moet nieuwe steun worden aangemeld door middel van het aanmeldingsformulier in bijlage I, deel I, van verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie van 21 april 2004 tot uitvoering van verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag. Ofschoon deze aanmelding uit hoofde van artikel 3, lid 1, van die verordening door de permanente vertegenwoordiger van de betrokken lidstaat aan de Commissie moet worden toegezonden, merk ik niettemin op dat het bij de gegevens die moeten worden verstrekt in het aanmeldingsformulier in bijlage I, deel I, van de verordening gaat om gegevens die de nationale rechters niet noodzakelijkerwijze in staat zijn te verstrekken.

<sup>47</sup> Arrest van 26 oktober 2016, DEI en Commissie/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, punten 59 en 108).

<sup>48</sup> Zie in dat verband met name arrest van 26 oktober 2016, DEI en Commissie/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, punten 59 en 60 en punten 103-108).

<sup>49</sup> Zie punt 50 supra.

110. De vraag die vervolgens rijst, is of de verwijzende rechter, ondanks de onverenigbaarheid van de steunregeling met artikel 63 VWEU, genoodzaakt zou kunnen zijn om A-Fonds de teruggave van de dividendbelasting te weigeren, teneinde in overeenstemming te handelen met het in artikel 108, lid 3, VWEU opgenomen verbod van tenuitvoerbrenging.

111. Dit is een bijzondere vraag in die zin dat de consequenties van een schending van artikel 63 VWEU en die van niet-nakoming van de meldingsplicht in artikel 108, lid 3, VWEU, in werkelijkheid tegenstrijdig zijn.

112. Hoewel een schending van artikel 63 VWEU meebrengt dat nationale regels die daarmee in strijd zijn, buiten toepassing moeten blijven<sup>50</sup>, wat er in casu in beginsel toe leidt dat A-Fonds teruggave van de dividendbelasting moet worden verleend omdat het woonplaatsvereiste niet van toepassing is, heeft niet-nakoming van de meldingsplicht van artikel 108, lid 3, VWEU daarentegen tot gevolg dat de steunregeling onrechtmatig en ongeldig is, wat in casu belet dat de belasting aan A-Fonds wordt teruggegeven.

113. Volgens vaste rechtspraak van het Hof over de meldingsplicht van artikel 108, lid 3, VWEU zijn de nationale rechterlijke instanties in geval van niet-nakoming ervan gehouden de nationale bepalingen waarbij de onrechtmatige voorrechten zijn ingesteld, buiten toepassing te laten.<sup>51</sup> Een nationale steunmaatregel die strijdig is met dit uitvoeringsverbod, is namelijk onrechtmatig<sup>52</sup>, wat in beginsel de ongeldigheid ervan tot gevolg heeft<sup>53</sup>.

114. Met betrekking tot, meer bepaald, de restitutie van een heffing die een onrechtmatige steunmaatregel vormt omdat die is toegekend zonder nakoming van de meldingsplicht, heeft het Hof geoordeeld dat het niet in overeenstemming is met het belang van de Unie wanneer een dergelijke restitutie ten gunste van andere ondernemingen wordt bevolen indien een dergelijk besluit tot gevolg heeft dat de kring van begunstigden van de steun wordt vergroot, waardoor het effect van deze steunmaatregel toeneemt in plaats van verdwijnt.<sup>54</sup> Volgens het Hof mogen de nationale rechterlijke instanties de steunmaatregel niet zonder meer uitbreiden tot een grotere groep begunstigden.<sup>55</sup>

115. De situatie die aanleiding heeft gegeven tot de hierboven aangehaalde rechtspraak verschilt echter van die in het hoofdgeding in zoverre er niet enkel sprake is van onrechtmatige steun, maar ook van een schending van artikel 63 VWEU, die in beginsel wordt weggenomen door het verzoek om teruggave van de dividendbelasting aan A-Fonds toe te wijzen.

116. Niettemin staan de zaken in dit geval volgens mij niet anders. De nationale rechterlijke instanties moeten namelijk alle consequenties verbinden aan de schending van het uitvoeringsverbod. Het is zaak de belangen te beschermen van de partijen die zijn geraakt door een verstoring van de concurrentie als gevolg van de toekenning van de onrechtmatige steun.<sup>56</sup>

50 Zie met name arrest van 18 december 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punt 27).

51 Zie met name arrest van 16 april 2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, punt 53).

52 Zie arresten van 27 oktober 2005, Distribution Casino France e.a. (C-266/04–C-270/04, C-276/04 en C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punt 30), en 8 december 2011, Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punt 28).

53 Zie met name arresten van 21 november 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punten 16 en 17); 21 oktober 2003, Van Calster e.a. (C-261/01 en C-262/01, EU:C:2003:571, punt 63); 5 oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 41), en 12 februari 2008, CELF en ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, punt 40).

54 Zie met name arrest van 5 oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 49).

55 Zie met name arrest van 5 oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 50).

56 Arrest van 12 februari 2008, CELF en ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, punt 38).



117. Zolang de Commissie niet heeft onderzocht of de steun verenigbaar is met de markt van de Unie, is het mijns inziens niet in overeenstemming met het belang van de Unie om te gelasten dat steun aan andere ondernemingen wordt toegekend indien een dergelijke beslissing tot gevolg heeft dat de kring van begunstigden van de steun wordt vergroot, waardoor het effect van deze onrechtmatige (want zonder voorafgaande goedkeuring ingestelde) steunmaatregel toeneemt in plaats van verdwijnt.<sup>57</sup>

118. In het geval van een nieuwe, onrechtmatige steunregeling verzet het in artikel 108, lid 3, VWEU bedoelde verbod om een maatregel ten uitvoer te brengen zich er derhalve tegen dat de verwijzende rechter het verzoek om teruggave van de dividendbelasting aan A-Fonds toewijst.

## V. Conclusie

119. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de door het gerechtshof 's-Hertogenbosch gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„De artikelen 107 en 108 VWEU verzetten zich ertegen dat een nationale rechterlijke instantie toetst of een woonplaatsvereiste van een bestaande steunregeling verenigbaar is met artikel 63 VWEU als een dergelijk vereiste – zoals dat aan de orde in het hoofdgeding – in nauw verband staat met de steunregeling omdat het noodzakelijk is voor de verwezenlijking van het doel of voor de werking ervan.”

<sup>57</sup> Zie in die zin ook de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, punten 27-30). In deze zaak heeft het Hof de eerste prejudiciële vraag echter niet-ontvankelijk verklaard, zodat het zich niet rechtstreeks heeft uitgesproken over deze vraag.