

Datum: 24.06.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 2 K 2241/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0624.2K2241.02.00

Tenor:

Dem EuGH wird gemäß Art. 234 Abs. 2 EGV folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung), wo-nach nur die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung in Höhe von 3/7 der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet wird, mit Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 EGV vereinbar ?

I.	1
Die Kläger sind Erben nach dem am ... verstorbenen A. Mit Schreiben vom 30. Oktober 2000 beantragten sie die Anrechnung von 3/7 der vom Erblasser erzielten Dividendeneinnahmen aus niederländischen und dänischen Aktien aus den Jahren 1995 bis 1997 (Streitjahre) in Höhe von insgesamt 16 984,85 DM. Im einzelnen handelte es sich um folgende Dividenden:	2
Jahr Herkunft Dividende brutto Dividende brutto Anrechnungsbetrag	3
a. (in ausl. Währung) (DM) (DM)	4
b. Niederlande 16 734,72 hfl 14 939,42 6 402,61	
c. dto. 24 145,42 hfl 21 548,10 9 234,90	
d. dto. 2 443,84 hfl 2 171,52 930,65	
e. Dänemark 447,83 191,93	
f. dto. <u>524,45 224,76</u>	

Zur Begründung ihres Antrages gaben sie an, dass die in § 36 Abs. 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der in den Streitjahren gültigen Fassung vorgesehene Nichtanrechnung ausländischer Körperschaftsteuerbeträge gegen EG-Recht verstoße. Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) habe im Urteil vom 6. Juni 2000 (Rs. C-35/98, Verkooijen, EuGHE I 2001, 1327) in einer niederländischen Rechtssache entschieden, dass es mit dem EG-Vertrag (EGV) unvereinbar sei, wenn bei der Einkommensteuer für Inlandsdividenden eine Steuerbefreiung gewährt werde, die für Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten verweigert werde. Nach diesen Grundsätzen verstoße auch § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG gegen den EGV und es seien die genannten Beträge wie bei Inlandsdividenden anzurechnen. 6

Der Beklagte lehnte die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer mit Schreiben vom 30. November 2000, dem Bevollmächtigten der Kläger erstmals zugegangen per Fax am 16. Januar 2001, ab, weil das von den Klägern zitierte EuGH-Urteil nur die Niederlande binde und nicht festgestellt werden könne, ob die dort geltende Rechtslage den deutschen Regelungen entspreche. 7

Gegen die Ablehnung legten die Kläger am 16. Januar 2001 Einspruch ein, den sie damit begründeten, dass der deutsche Gesetzgeber (inzwischen) das Anrechnungsverfahren mit der Begründung abgeschafft habe, es sei nicht europatauglich. Auch die Europäische Kommission habe bereits in einem Schreiben vom 31. Oktober 1995 die Auffassung vertreten, die Nichtanrechnung ausländischer Körperschaftsteuer im deutschen Anrechnungsverfahren verstoße gegen die Kapitalverkehrs- und die Niederlassungsfreiheit. Zwar habe die Kommission ihr auf die Eröffnung eines Vertragsverletzungsverfahrens gerichtetes Begehren nach der Abschaffung des deutschen Anrechnungsverfahrens nicht weiterverfolgt, dies entbinde aber die befassen Gerichte nicht von der Prüfung einer möglichen oder bei letztinstanzlich zuständigen Gerichten zwingenden Vorlage. Im übrigen beantragten die Kläger den Erlaß eines Abrechnungsbescheids. 8

Der Beklagte legte diesen Antrag als (erneuten) Antrag auf Erteilung geänderter Anrechnungsverfügungen zu den Einkommensteuerfestsetzungen der Streitjahre aus. Den so verstandenen Antrag lehnte er jedoch im Rahmen seiner Einspruchsentscheidung vom 25. März 2001 ab, weil die angefochtenen Einkommensteuerbescheide der in § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG vorgegebenen Rechtslage entsprächen, wonach auf die Einkommensteuer nur die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft angerechnet werden könne. Nichts anderes ergebe sich aus dem zitierten EuGH-Urteil, welches sich auf die vorliegende Situation nicht übertragen lasse. 9

Am 24. April 2002 haben die Kläger dagegen Klage erhoben und im Rahmen der Klagebegründung klargestellt, dass mit dem Antrag vom 30. Oktober 2000 hauptsächlich der Erlaß eines Abrechnungsbescheides begehrt worden sei. Daraufhin erließ der Beklagte am 20. Februar 2003 einen Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung 1977 (AO 1977), in welchem er unter Wiederholung seiner bisherigen Begründung wiederum die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer in Höhe von insgesamt 16 984,85 DM ablehnte und zudem klarstellte, dass der Bescheid die in den Einkommensteuerbescheiden der Streitjahre enthaltenen Anrechnungsverfügungen ersetze. Die Beteiligten haben den vorgenannten Abrechnungsbescheid vom 20. Februar 2003 zum Gegenstand des Klageverfahrens erklärt. 10

Die Kläger begründen ihre Klage inhaltlich wie folgt: Es liege auf der Hand, dass nach § 234 Abs. 3 EGV in der Sache eine Vorlage an den EuGH geboten sei. Der Beklagte habe sich zwar an § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG gehalten, diese Norm entspreche aber nicht den Vorgaben des EGV. Die in § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG enthaltene Gesetzesanweisung sei mit der Rechtsprechung des EuGH unvereinbar und der Beklagte verkenne, dass das Gemeinschaftsrecht und insbesondere das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot Vorrang vor gemeinschaftsrechtswidrigem nationalen Recht habe. Insoweit könne neben dem EuGH-Urteil vom 6. Juni 2000 (a.a.O.) auf die bereits im Vorverfahren zitierte Begründung des deutschen Gesetzgebers für die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens verwiesen werden. Auch die Kommission habe inzwischen auf Anfrage erklärt, dass sie ihre ursprünglich geäußerten Zweifel an der Vereinbarkeit des Anrechnungsverfahrens mit dem Europarecht bestätige und dass diese fortbestünden. Schließlich habe inzwischen auch der Gerichtshof Amsterdam mit Urteil vom 4. Juni 2003 (zitiert nach IStR 2003, Heft 15, gelbe Blätter S. 2 f.) die Diskriminierung bei der Anrechnung ausländischer Quellensteuer als mit dem EGV unvereinbar beurteilt. Da die Körperschaftsteuer wirtschaftlich nichts anderes als eine Art der Erhebung der Kapitalertragsteuer gewesen sei, weil sie die Einmalbesteuerung auf der Ebene der Anteilseigner habe sicherstellen wollen, gelte hier nichts anderes. Dass der deutsche Gesetzgeber bei der Körperschaftsteuer die Kapitalgesellschaft zum Steuerschuldner gemacht und dem inländischen Anteilseigner auf die von der Körperschaft gezahlte Körperschaftsteuer einen Anrechnungsanspruch sui generis gewährt habe, sei EU-rechtlich irrelevant, weil die entsprechenden Diskriminierungsverbote unabhängig von der technischen Ausgestaltung, die der nationale Gesetzgeber sich aussuche, gelten würden.

Die Kläger beantragen,

12

auf die Einkommensteuer des verstorbenen A für 1995 zusätzliche niederländische Körperschaftsteuer von 6 402,61 DM und dänische Körperschaftsteuer von 191,93 DM, für 1996 zusätzliche niederländische Körperschaftsteuer von 9 234,90 DM und dänische Körperschaftsteuer von 224,76 sowie für 1997 zusätzliche niederländische Körperschaftsteuer von 930,65 DM anzurechnen und infolgedessen zzgl. der gesetzlichen Nachzahlungszinsen zu erstatten.

13

Der Beklagte beantragt,

14

die Klage abzuweisen.

15

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung.

16

II.

17

1. Das Klageverfahren wird ausgesetzt. Es wird gemäß Art. 234 EGV die Vorabentscheidung des EuGH über die im Tenor des Beschlusses genannte Rechtsfrage eingeholt.

18

2. Die Anrufung des EuGH ist gemäß Art. 234 EGV geboten, weil die Auslegung der Art. 56 und 58 EGV in entscheidungserheblicher Weise zweifelhaft ist.

19

a) Entscheidend für den Ausgang des Klageverfahrens ist es, ob § 36 Abs. 2 Satz 2 i.V. mit Nr. 3 Satz 1 und 3 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung mit Art. 56 Abs. 1 und 58 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 EGV vereinbar ist. Die Vorschrift hat -soweit sie hier streitrelevant ist-- folgenden Wortlaut:

20

"Auf die Einkommensteuer werden angerechnet:

21

...

Nr. 3: die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft 23 oder Personenvereinigung in Höhe von 3/7 der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2, soweit diese nicht aus Ausschüttungen stammen, für die Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gilt. Die Anrechnung erfolgt unabhängig von der Entrichtung der Körperschaftsteuer."

b) Die vorgenannte Vorschrift wirkt sich beim inländischen Anteilseigner -wie dies auch schon 24 die Europäische Kommission in Ihrer Stellungnahme vom 31. Oktober 1995 Az. SG (95) D/13622 festgestellt hat- steuermindernd nur für Dividenden inländischer Gesellschaften aus:

aa) Dividenden deutscher und ausländischer Kapitalgesellschaften an in Deutschland 25 ansässige Anteilseigner gehören bei diesen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, die nach § 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG der Einkommensteuer unterliegen. Auf Dividenden von in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaften erhalten die vorgenannten Anteilseigner nach den unter a) zitierten Vorschriften eine Steuergutschrift in Form der Anrechnung auf ihre Einkommensteuer in Höhe von 3/7 der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dies entspricht dem Körperschaftsteueranteil, den in Deutschland ansässige Gesellschaften für ausgeschüttete Gewinne zu entrichten haben (seit 1994: 30 vH). Die Steuergutschrift wird unabhängig davon gewährt, ob die Körperschaftsteuer tatsächlich entrichtet wurde (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 EStG). Sie gehört nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG ebenfalls zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der oben zitierten Vorschriften ist eine Körperschaftsteueranrechnung hingegen ausgeschlossen, soweit die Dividende von einer nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung stammt.

bb) Es ist offensichtlich, dass insoweit eine steuerliche Ungleichbehandlung von Dividenden 26 inländischer und ausländischer Unternehmen vorliegt. Diese führt auch zu unterschiedlichen Nettokapitalrenditen aus Sicht des Anteilseigners. Insoweit kann einerseits auf die vorgenannte Stellungnahme der Kommission, andererseits aber auch auf die Ausführungen des FG München in seinem Urteil vom 26. Januar 1998 (15 K 3861/93, EFG 1998, 1076) verwiesen werden. Dort ist jeweils anhand von Beispielen dargestellt, dass der Anteilseigner einer inländischen Gesellschaft in der Besteuerungspraxis zusätzlich zur Dividende eine Steuergutschrift über die anteilige Körperschaftsteuer, welche das Unternehmen entrichtet hat, erhält und diese Gutschrift bei der Besteuerung der Dividende anrechnen kann, während der Anteilseigner ausländischer Gesellschaften die im Sitzland der Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer nicht in Abzug bringen kann. Daraus ergeben sich aus Sicht des Anteilseigners und unter Berücksichtigung der steuerlichen Vorwegbelastung der Körperschaften bei Beteiligungen an deutschen Körperschaften deutlich höhere Nettokapitalrenditen als bei der Beteiligung an ausländischen Gesellschaften, weil Dividenden solcher Gesellschaften sowohl im Ausland als auch im Inland der Besteuerung unterliegen. Die diskriminierende Wirkung ergibt sich danach letztlich aus dem Zusammenspiel der inländischen mit der ausländischen Besteuerung der Dividenden, weil im Heimatstaat der Kläger keine Anrechnung der im Ausland von der ausschüttenden Körperschaft gezahlten Körperschaftsteuer stattfindet. Dies hat letztlich auch der deutsche Gesetzgeber erkannt, der die Abschaffung des vorgenannten Anrechnungsverfahrens im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) unter anderem damit begründet hat, dass das Halbeinkünfteverfahren die Kapitalverkehrs- und die Niederlassungsfreiheit innerhalb der Europäischen Union gewährleiste, während das Anrechnungsverfahren national beschränkt gewesen sei und zu Belastungsunterschieden geführt habe (vgl. die Begründung zum

StSenKG, BTDRs. 14/2683 S. 95; vgl. zur isolationistischen Wirkung des Anrechnungsverfahrens im übrigen Knobbe-Keuk, EC Tax Review 1992, 22, 30 ff.; Herzig, DStJG 19 -1996- 121, 141 ff.; Schön, Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 743, 774 ff.; Raupach, DStJG 20 -1997--, 21, 56; Herzig/Dötsch, DB 1998, 15, 16; Breuninger/Prinz, JbFStR 1999/2000, 502, 504).

3. Der Senat hat erhebliche Zweifel, ob die in § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a.F. angelegte (mittelbare) Ungleichbehandlung von In- und Auslandsdividenden mit der in Art. 56 Abs. 1 EGV garantierten Kapitalverkehrsfreiheit, welche aus Sicht des Senats vorrangig betroffen ist, zu vereinbaren ist. Diese Zweifel werden noch durch die inzwischen veröffentlichten Schlussanträge der Generalanwältin Juliane Kokott vom 18. März 2004 in der Rechtssache C-319/02 (Petri Mikael Manninen, IStR 2004, 313; vgl. dazu bereits Schön, IStR 2004, 289, 298 f.; Schnitger, IStR 2004, 320 f.; Hahne/Hamacher, DB 2004, 1340 f.) bestärkt, in denen diese die Auffassung vertreten hat, dass die im finnischen Recht vorgesehene Beschränkung der Körperschaftsteueranrechnung auf Dividenden von Inlandsgesellschaften mit der Kapitalverkehrsfreiheit unvereinbar sei. Der Senat hält es trotz der danach zu erwartenden Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Manninen für geboten, auch im hiesigen Verfahren eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen, weil er bereits nicht abschließend beurteilen kann, ob die rechtliche Ausgangslage in Finnland und Deutschland wirklich völlig identisch ist. Hinzu kommt, dass der deutsche Gesetzgeber bislang nicht von sich aus auf Urteile des Gerichtshofs reagiert, die nicht unmittelbar deutsches Steuerrecht betreffen (vgl. Wassermeyer, GmbHR 2004, 613, 618). Diesen Standpunkt hat im Streitverfahren letztlich auch der Beklagte eingenommen, indem er die Ausführungen des Gerichtshofs in der Rechtssache Verkooijen (a.a.O.) nicht für einschlägig erachtet. Der Vorlage an den EuGH steht im übrigen auch nicht entgegen, dass es sich bei der streitentscheidenden Norm des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG um inzwischen ausgelaufenes Recht handelt. Die Kläger haben dazu - ganz unabhängig vom Streitfall, in dem entsprechender Rechtsschutz nicht mit dem Argument ausgelaufenen Rechts verweigert werden darf- ausgeführt, dass in der Bundesrepublik Deutschland Anrechnungsbeträge erheblichen Umfangs noch nicht bestandskräftig veranlagt sind und sich die hier aufgeworfenen Rechtsfragen insbesondere im Rahmen von Betriebsprüfungen stellen.

27

a) Aus Sicht des Senates greifen die oben wiedergegebenen Vorschriften des EStG mittelbar in den Schutzbereich des Art. 56 Abs. 1 EGV, wonach alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verboten sind, ein. Zwar betrifft § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht unmittelbar den Erwerb von Aktien, der nach Punkt III A 2 der Nomenklatur in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Art. 67 des Vertrages (ABl. EG L 178, S. 5) in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt. Die Vorschrift betrifft aber die steuerliche Behandlung der aus den Aktienanlagen fließenden Erträge, weil sie bei einer Anlage in Aktien einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft auf Grund des Anrechnungsmechanismus zu einer höheren Nettorendite führt als bei einer solchen Anlage in Aktien eines im Ausland ansässigen Unternehmens. Da die Erzielung von Nettoerträgen letztlich das wirtschaftliche Ziel einer entsprechenden Geldanlage ist und eine geringere Rendite mittelbar die Attraktivität der Anlage berührt und ausländischen Gesellschaften damit zudem die Kapitalbeschaffung erschwert (vgl. die Schlussanträge der Generalanwältin Juliane Kokott in der Rs. Manninen, a.a.O., Tz. 29 und 33), liegt demnach ein mittelbarer Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit vor, weil letztlich jede Maßnahme, die den grenzüberschreitenden Kapitaltransfer erschwert oder weniger attraktiv macht und daher geeignet ist, die Anleger davon abzuhalten, eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellt (vgl. EuGH-Urteil vom 16. März 1999 C-222/97, Trummer und Mayer, EuGHE I 1999, 1661, Rz. 26).

28

- b) Entgegen der vom FG München im Urteil vom 26. Januar 1998 (a.a.O.) geäußerten Ansicht hält es der Senat für erheblich zweifelhaft, ob der vorgenannte mittelbare Eingriff in die Freiheit des Kapitalverkehrs europarechtlich gerechtfertigt ist und ob Deutschland danach nicht vielmehr in den Streitjahren im Gegenteil dazu gezwungen war, auch im grenzüberschreitenden Fall das System der (indirekten) Steueranrechnung zur Anwendung zu bringen. Er hält daher eine Vorlage an den EuGH für geboten (ebenso Schön, JbFStR 1997/98, 135, 144; Dautzenberg, FR 1998, 745, 746 f.; wohl auch Heinicke, DStR 1998, 1332, 1338; Mössner/Kellersmann, DStZ 1999, 505, 516; Witzel, IStR 2002, 758, 761 f.; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 761; Schnitger, IStR 2004, 320, 321). 29
- aa) Zwar erlaubt es Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EGV den Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder -wie im Falle des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG-- Kapitalanlageort unterschiedlich zu behandeln. Der Gerichtshof hat aber bereits entschieden, dass diese Ausnahmeregelung zu Art. 56 EGV nicht nur seiner bereits vor der Einführung des Art. 58 EGV bestehenden Rechtsprechung entspricht und daher im Lichte dieser Rechtsprechung zu verstehen ist (vgl. Schlussanträge in der Rechtssache Manninen, a.a.O., Rz. 38). Vielmehr hat er die Norm als Ausnahmeregelung gesehen, die generell eng auszulegen und auch nur im Zusammenhang mit Art. 58 Abs. 3 EGV zu verstehen ist. Art. 58 Abs. 3 EGV schreibt wiederum vor, dass die Maßnahmen nach Abs. 1 keine willkürliche Diskriminierung oder verschleierte Beschränkung der Freiheit des Kapitalverkehrs bewirken dürfen (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Juni 2000, Verkooijen, a.a.O., Rz. 44). 30
- bb) Aus Sicht des Senats spricht viel dafür, dass es sich bei § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG um einen in Art. 58 Abs. 3 EGV verbotenen willkürlichen Eingriff in die Freiheit des Kapitalverkehrs handelt, der nicht aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses geboten ist. 31
- aaa) Es ist insoweit schon ausgeführt worden, dass eine steuerliche Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne unabhängig davon droht, ob die ausschüttende Kapitalgesellschaft im In- oder im Ausland ihren Sitz hat, weil in beiden Fällen die Gewinne zunächst der in- bzw. ausländischen Körperschaftsteuer und dann der Einkommensteuer des inländischen Anteilseigners unterliegen. Auch aus einer solchen kumulierten Wirkung kann eine von der Kapitalverkehrsfreiheit untersagte Diskriminierung entstehen (vgl. dazu bereits Schön, Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 743, 775 m.w.N.; ders., JbFStR 1997/98, 135, 141; Lehner, RIW 2000, 724 f.). Aus Sicht des Kapitalanlegers bzw. des kapitalbeschaffenden Unternehmens ist es nämlich unerheblich, ob die Doppelbelastung durch die Besteuerung der Dividende in einem einzigen oder kumuliert in zwei Staaten erfolgt (so auch Schlussanträge in der Rechtssache Manninen, a.a.O., Tz. 45). 32
- bbb) Es ist auch zweifelhaft, ob die Regelung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG zur Wahrung der steuerlichen Kohärenz des deutschen Steuersystems erforderlich ist. Der Gerichtshof hat zwar die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems als ein von der Gemeinschaftsrechtsordnung gebilligtes Ziel angesehen, auf welches sich die Mitgliedstaaten zur Rechtfertigung von Beschränkungen der Grundfreiheiten berufen können (EuGH-Urteile vom 28. Januar 1992 C-204/90, Bachmann, EuGHE I 1992, 249 und C-300/90, Kommission ./ Belgien, EuGHE I 1992, 305). Wie die Generalanwältin Kokott aber zu Recht in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache Manninen (a.a.O., Tz. 53 ff.) ausführt, hat der Gerichtshof diesen Rechtfertigungsgrund letztlich als Ausnahmetatbestand verstanden und verlangt, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der (nach dem nationalen Steuersystem vorgesehenen) Gewährung eines Vorteils und dem Ausgleich dieses Vorteils 33

durch eine steuerliche Belastung im Rahmen "einer einzigen Besteuerung" bestehen muss (EuGH vom 6. Juni 2000 in der Sache Verkooijen, a.a.O., Rz. 57). Danach ist die Berufung auf die Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems ausgeschlossen, wenn in der Sache verschiedene Steuerarten bzw. Steuerpflichtige betroffen sind (vgl. EuGH-Urteil vom 18. September 2003 C-168/01, Bosal, BFH/NV Beilage 2004, 13, Rz. 29 ff.). Einen solchen Fall hat der Gerichtshof in der Sache Verkooijen (a.a.O., Rz. 58) gerade für das Verhältnis von Körperschaft- und Einkommensteuer angenommen.

ccc) Selbst wenn man aber davon ausgeht, dass auch dann ein Fall steuerlicher Kohärenz angenommen werden kann, wenn eine steuerliche Belastung beim einen Steuerpflichtigen bei einem anderen Steuerpflichtigen ausgeglichen wird, so ist aber zumindest zu fordern, dass sich die jeweilige Besteuerung auf dieselben Einnahmen bzw. denselben wirtschaftlichen Vorgang bezieht und durch das nationale Steuersystem sichergestellt wird, dass der Vorteil (hier in Form der Anrechnung der von der Körperschaft gezahlten Dividende beim Anteilseigner) nur eintreten kann, wenn der Nachteil beim anderen Steuerpflichtigen (hier in Form der Besteuerung der Dividende bei der Körperschaft) auch tatsächlich und in einem entsprechenden Umfang eintritt (vgl. Schlussanträge in der Sache Manninen, a.a.O., Tz. 61). Dies ist bei § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht der Fall, weil sich die Norm zwar wirtschaftlich auf dieselben Einkünfte (Einkünfte der Kapitalgesellschaft, die als Dividende an den Steuerpflichtigen weiterfließen) bezieht, die Gewährung der Anrechnung aber -anders als offenbar bei der streitentscheidenden Norm im Verfahren Manninen-- nicht von der Entrichtung der Körperschaftsteuer abhängt, weil nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 EStG die Steuergutschrift unabhängig von der Entrichtung der Körperschaftsteuer gewährt wird. Vor diesem Hintergrund kann es der Senat offen lassen, ob der -aus seiner Sicht zu weit gehenden-- Auffassung der Generalanwältin (Schlussanträge in der Sache Manninen, a.a.O., Tz. 66) zu folgen ist, dass in die Überprüfung der Kohärenz des nationalen Steuersystems auch grenzüberschreitende Sachverhalte einzubeziehen seien und nicht nur auf das nationale Steuersystem abgestellt werden dürfe.

34

ddd) Im übrigen kann die Versagung der Anrechnung von im Ausland entrichteter Körperschaftsteuer auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Anrechnung zu Steuermindereinnahmen des inländischen Fiskus führen würde oder eine solche, insbesondere wegen der Erlangung und Nachprüfbarkeit entsprechender Informationen aus dem Ausland und des (notwendigerweise) zu organisierenden Fiskalausgleichs, schwierig sei. Die Generalanwältin (a.a.O., Tz. 71 ff.) hat dazu aus Sicht des vorlegenden Senats überzeugend ausgeführt, dass Steuermindereinnahmen als solche nach der EuGH-Rechtsprechung keinen Rechtfertigungsgrund darstellen und die Kapitalverkehrsfreiheit auch nur verlangt, dass die tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer berücksichtigt wird (vgl. zur Frage der europarechtlich gebotenen Anrechnungshöhe Schön, Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 743, 776; Mössner/ Kellersmann, DStZ 1999, 505, 516). Auch Nachweis- bzw. Organisationsschwierigkeiten können daher den völligen Ausschluss einer Anrechnung von im Ausland entrichteter Körperschaftsteuer nicht rechtfertigen.

35