
Datum: 06.09.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 170/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0906.13K170.06.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die bis zum März 2010 angefallenen Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 11,5% und der Beklagte zu 88,5%, die ab April 2010 angefallenen Kosten trägt die Klägerin.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kosten-erstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten im Kern über die Frage, ob der Beklagte berechtigt und verpflichtet ist, in den Streitjahren vereinnahmte Dividenden der Klägerin von ihrer französischen Tochtergesellschaft bei der Berechnung der Einkommen der Streitjahre zu berücksichtigen, um auf diese Weise die Voraussetzungen gemäß § 8 Abs. 1, § 49 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung der Streitjahre - KStG - i.V.m. § 36 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Streitjahre - EStG - für eine Anrechnung der auf die Dividenden entfallenden französischen Körperschaftsteuer auf die deutsche Körperschaftsteuer der Klägerin zu schaffen (der zunächst gestellte weitere Antrag auf Berücksichtigung von Körperschaftsteuer auf Ausschüttungen der kanadischen Tochtergesellschaft A ist von der Klägerin im Verlaufe des Klageverfahrens fallen gelassen worden).

2

Eine zwischenzeitliche Erweiterung der Klage mit dem Begehren die Einkommen der Streitjahre (um ca. 681.000 DM in 1991, 918.000 DM in 1992, 876.000 DM in 1993 und um ca. 838.000 DM in 1994) wegen einer Einkommensberichtigung hinsichtlich einer Nutzungseinlage in die norwegische Enkelgesellschaft zu mindern, hat sich durch Einschränkung des Klageantrages erledigt. Das Begehren, Hinzurechnungen im Umfang von 31.641.833 DM in 1993 und im Umfang von 32.522.526 DM in 1994 rückgängig zu machen, ist durch den zwischenzeitlichen Erlass der dem Begehren stattgebenden Änderungsbescheide 1993 und 1994 vom 18. Januar 2010, mit denen die Körperschaftsteuer weiterhin auf null € festgesetzt wurde, erledigt.

Die Klägerin ist die Holdinggesellschaft einer Firmengruppe. Sie selbst hat seit ihrer Gründung 1988 ihren satzungsmäßigen Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika - USA - und ihre Geschäftsleitung in Deutschland, wo sie seit 1989 mit einer Zweigniederlassung im Handelsregister erfasst ist (vgl. Handelsregisterauszug HRB ... des Amtsgerichts B). 4

Die Klägerin ist zu dem Zweck der einheitlichen Leitung der von ihr zu erwerbenden europäischen und kanadischen Tochtergesellschaften der damaligen C Inc. gegründet worden. Seit 1989 hält sie 99,95% der Anteile an der deutschen D GmbH. Zwischen der Klägerin und der D GmbH sowie weiteren - teilweise - zwischenzeitlich auf die D GmbH verschmolzenen Gesellschaften bestand jeweils ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag - GAV -. Außerdem hielt die Klägerin Anteile an einer Vielzahl europäischer und außereuropäischer Gesellschaften, darunter ausweislich der Anlagen 6 zum Jahresabschluss 1991 und 1992 eine 92,941 prozentige und danach in 1993 und 1994 eine 93,021 prozentige Beteiligung an der französischen E S.A.. 5

Ausweislich der vorliegenden Bilanzen erhielt die Klägerin von ihrer französischen Tochtergesellschaft Beteiligungserträge in Höhe von 2.153.353 DM in 1991, in Höhe von 1.088.711 DM in 1992, in Höhe von 660.372 DM in 1993 und in Höhe von 272.391 DM in 1994. Diese flossen nur insoweit in die Berechnung der Körperschaftsteuern der Klägerin ein, als diese Bestandteil des Bilanzgewinns der Klägerin waren und bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens als positive ausländische DBA-Einkünfte wieder in Abzug gebracht wurden. Wegen der Einzelheiten wird auf die Steuerbescheide verwiesen. 6

Die Klägerin war außerdem Organmutter der inländischen Gesellschaften des Firmenverbundes. Dies wurde im Rahmen einer vor dem Bundesfinanzhof - BFH - geführten Musterklage auf der Basis von Art. 24 Abs. 1 und 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 - DBA USA - geklärt (BFH-Entscheidung vom 29. Januar 2003 I R 6/99, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2004, 1043). 7

Im Zuge der Abwicklung dieses Verfahrens und der beim Beklagten anhängigen Einspruchsverfahren ergingen gegenüber der Klägerin unter anderem die hier zunächst angefochtenen geänderten Bescheide zur Körperschaftsteuer 1991 bis 1994. Mit den geänderten Körperschaftsteuerbescheiden vom 30. April 2004 (1991), 2. August 2004 (1992) und 10. November 2004 (1993 und 1994) wurde die Körperschaftsteuer für 1991 auf 4.190.788,57 € und für 1992 auf 2.050.183,81 € festgesetzt. Die Körperschaftsteuerfestsetzungen für die Jahre 1993 und 1994 lauteten jeweils auf null €. Wegen der Einzelheiten wird auf die Steuerbescheide verwiesen. 8

Gegen die Steuerbescheide wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen. Unter Bezugnahme auf das Urteil in der vom Europäischen Gerichtshof - EuGH - entschiedenen Rechtssache C-319/02 - Manninen - beehrte die Klägerin die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuern. Dabei machte sie zunächst für die hier streitbefangenen Zeiträume die Anrechnung französischer, norwegischer und kanadischer Körperschaftsteuer geltend. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 24. Mai 2004 mit Anlage verwiesen.

Dabei steigerte die Klägerin ihr Begehren von der zunächst verfolgten Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuern in Höhe der maximalen Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer auf das Begehren der Anrechnung gegebenenfalls höherer ausländischer Körperschaftsteuer. 10

Hinsichtlich des Einwandes des Beklagten, dass hinsichtlich der streitbefangenen Anrechnungsbeträge die Versagung der Körperschaftsteuergutschrift das Äquivalent für die Steuerfreiheit der Schachteldividenden aus dem Ausland sei, führte die Klägerin aus, dass das Anrechnungsverfahren in den Fällen der Nichtbesteuerung der Einkünfte wegen bestehender Verlustvorträge zu günstigeren Ergebnissen führe und daher dem von Deutschland angewendeten Steuerfreistellungsverfahren die Kapitalverkehrsfreiheit nach den heutigen Artikeln 63 bis 66 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union - AEUV - entgegenstünde. Wegen der Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 7. Januar und 19. Juli 2005 Bezug genommen. 11

Der Beklagte wies die Einsprüche mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 15. Dezember 2005 hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1991 und 1992 als unbegründet zurück und verwarf sie bezüglich der Körperschaftsteuer 1993 und 1994 als unzulässig. Zur Körperschaftsteuer 1991 und 1992 führte der Beklagte aus, dass die Steuerfestsetzungen fehlerfrei seien. Die Einwendungen der Klägerin richteten sich gegen die Anrechnung, über die in einem eigenständigen Verfahren mittels Abrechnungsbescheid zu entscheiden sei. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1993 und 1994 fehle es an einer Beschwer der Klägerin, da die Steuerfestsetzungen auf null € lauteten. 12

Ebenfalls unter dem 15. Dezember 2005 erließ der Beklagte einen Abrechnungsbescheid, mit dem er die Anrechnung - bezogen auf die Streitjahre - der kanadischen Kapitalertragsteuer und der französischen Körperschaftsteuer ablehnte. Zur Begründung verwies er darauf, dass eine Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG nur in Betracht komme, wenn die betreffenden Dividenden als steuerpflichtige Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfasst worden seien, woran es im Streitfall fehle, da die bezogenen Dividenden bis 1993 nach § 26 Abs. 7 KStG und ab 1994 gemäß § 8b Abs. 5 KStG steuerfrei gestellt seien. Die Rechtmäßigkeit des Abrechnungsbescheides hinsichtlich des Streitzeitraumes 1991 bis 2001 ist Gegenstand des Verfahrens 13 K 482/07, das mit dem vorliegenden Verfahren taggleich verhandelt worden ist. 13

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden - zunächst im Rahmen der Klagehäufung mit einer Sprungklage hinsichtlich der Abrechnungsbescheide verbundenen - Klage. Mit dieser Klage verfolgt sie das Ziel einer Erfassung der Dividendeneinnahmen und/oder der anrechenbaren Körperschaftsteuer bei der Veranlagung der Streitjahre. Die Zulässigkeit der Klage ergebe sich aus dem Bedingungs Zusammenhang zwischen der Steueranrechnung und der Steuerfestsetzung gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe f EStG. 14

Insoweit beantragte sie zunächst die Entscheidung auszusetzen, bis rechtskräftig über die nunmehr in dem Verfahren 13 K 482/07 streitgegenständlichen Abrechnungsbescheide 15

entschieden worden sei.

Hinsichtlich des Vorbringens des Beklagten, dass die Klage bezüglich der Streitjahre 1993 und 1994 jedenfalls unzulässig sei, da ungeachtet der Frage der Erfassung weiterer Einkünfte die Körperschaftsteuer jedenfalls auf null € lauteten müssten, hat die Klägerin vorgetragen, dass nach ihrer Überzeugung eine Änderung der Abrechnungsbescheide zu Gunsten der Klägerin zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens der Klägerin führen würde und im Übrigen unabhängig von dieser Argumentation eine Beschwerde der Klägerin auch in einer zu niedrigen Steuerfestsetzung liegen könne, da wegen der Regelung in § 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe f EStG eine rechtstechnische Verknüpfung zwischen Steuerfestsetzungs- und Steueranrechnungsverfahren bestehe, die auch die Rüge zu niedriger Steuerfestsetzung eröffne. 16

Die Klägerin vertrat bis zur mündlichen Verhandlung die Auffassung, dass eine Bezifferung des Klageantrages bezüglich der Körperschaftsteuerfestsetzung nicht möglich sei, bis geklärt worden sei, in welcher Höhe nach der Rechtsprechung des EuGH ausländische Körperschaftsteuer angerechnet werden könne. Einen Antrag auf Einbeziehung der bezogenen Bruttodividenden, die für 1991 mit 7.329.315 französischen Franc - FF -, für 1992 mit 3.717.640 FF, für 1993 mit 2.324.025 FF und für 1994 mit 930.010 FF von der Klägerin angegeben wurden, stellte sie ausdrücklich nicht. Erst nach Hinweis des Gerichts, dass die Klage ohne konkreten Antrag als unzulässig abgewiesen werden müsste, hat die Klägerin die Einbeziehung der Dividenden in das steuerpflichtige Einkommen beantragt. 17

Sie vertritt die Auffassung, dass die Frage, ob die Erfassung der Bruttodividende bei der Veranlagung der Klägerin zur Körperschaftsteuer Voraussetzung für den Anspruch auf Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer sei, nur im Rahmen der Überprüfung der Anrechnungsverfügung geklärt werden könne. Der Beklagte sei gemeinschaftsrechtlich verpflichtet, die Körperschaftsteuergutschrift auf Auslandsdividenden zu gewähren und dabei sowohl die ausländische Körperschaftsteuer als auch die ihr zu Grunde liegende ausländische Bruttodividende in das steuerpflichtige Einkommen einzubeziehen. 18

Diese Verpflichtung ergebe sich, weil in den Fällen, in denen der inländische Dividendenempfänger Verlustvorträge habe, eine nicht gerechtfertigte Benachteiligung vorliege. Der Diskriminierungsvorwurf treffe nicht die Besteuerung der Dividenden als solche, sondern die Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Nutzung der Verlustvorträge im Rahmen der deutschen Besteuerung. Dabei betreffe der Vorwurf der Diskriminierung aber nicht nur den Zeitpunkt der Nutzung der Verlustvorträge, sondern auch die unterschiedlichen Auswirkungen, die sich aus der zwischenzeitlichen Änderung der Steuersätze bei der Körperschaftsteuer ergeben. Die Klägerin sieht allein darin eine Auswirkung im Umfang von ca. 481.000 €. 19

Die Auffassung des Beklagten, die durch die unterschiedliche Besteuerung von Inlands- und Auslandsdividenden eintretende Benachteiligung sei nicht in europarechtswidriger Weise diskriminierend, weil es sich um eine rein nationale Regelung handle, verkenne die bisherige Rechtsprechung des EuGH. Insoweit verweist die Klägerin insbesondere auf die Entscheidung des EuGH in der Sache Test Claimants in the FII Group Litigation. Auch die Tatsache, dass möglicherweise die Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit nur in wenigen Fällen eingetreten sei, lasse den Verstoß gegen die Diskriminierungsverbote nicht entfallen. 20

Die Annahme des Beklagten, dass der EuGH in der Sache Marks & Spencer seine Rechtsprechung zum Verbot der Benachteiligung durch Liquiditätsnachteile aufgegeben 21

habe, sei durch die Entscheidung nicht gedeckt, wie der EuGH in dem Verfahren REWE zwischenzeitlich ausdrücklich entschieden habe.

In dem Verfahren Lakebrink habe der EuGH im Übrigen weiterhin entschieden, dass dem Nachteil der Versagung der Steuersatzminderung in Verlustfällen nicht entgegengehalten werden könne, dass sich die gleiche Rechtsvorschrift in anderen Fällen günstig auswirke (Schriftsatz vom 18. Oktober 2007). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 12. September 2007 verwiesen. 22

Hinsichtlich der Kosten des Verfahrens verweist die Klägerin darauf, dass ihres Erachtens der Beklagte hinsichtlich des erledigten Streitpunktes bzgl. der Hinzurechnung in Höhe von 64.164.359 DM die Kosten zu tragen habe. Der Streitwert sei mit 50% Körperschaftsteuer zuzüglich 7,5% Solidaritätszuschlag, insgesamt auf 34.488.343 DM festzusetzen. 23

Das Faktum, dass ein dahingehendes Begehren erst im Rahmen des Klageverfahrens geltend gemacht worden sei, habe keine Auswirkungen auf die Kostentragungspflicht, da der Beklagte zur rechtmäßigen Steuerveranlagung verpflichtet gewesen sei. 24

Die Klägerin beantragt, 25

1. das Verfahren gemäß § 73 der Finanzgerichtsordnung - FGO - mit dem Verfahren 13 K 482/07 zur gemeinsamen Entscheidung zu verbinden, 26

2. die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 1991 und 1992 vom 30. April u. 2. August 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Dezember 2005 und die Körperschaftsteuerbescheide 1993 und 1994 vom 18. Januar 2010 dergestalt zu ändern, dass die Körperschaftsteuer unter Einbeziehung der Dividenden der französischen Tochtergesellschaft als steuerpflichtige Einnahmen der Klägerin in Höhe von 1.100.992 € in 1991, 556.648 € in 1992, 337.643 € in 1993 und in Höhe von 139.270 € in 1994 berechnet wird. 27

Der Beklagte beantragt, 28

die Klage abzuweisen, 29

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 30

Seines Erachtens war die Klägerin zur Herbeiführung der Zulässigkeit der Klage verpflichtet, ihren Klageantrag bezüglich der Körperschaftsteuerfestsetzungen insoweit zu konkretisieren, dass klar erkennbar wird, welche weiteren Einnahmen bei den Steuerfestsetzungen erfasst werden sollen. 31

Der Beklagte verweist darauf, dass anders als in den von der Klägerin zur Begründung herangezogenen Verfahren Meilicke und Manninen eine diskriminierende Doppelbesteuerung im Streitfall bereits durch die gewährte Steuerfreiheit der Auslandsdividenden vermieden worden sei. 32

Es sei zwar unbestritten, dass die Anrechnungsmethode und die Freistellungsmethode in unterschiedlichen Steuerperioden zu verschiedenen steuerlichen Folgen führen könnten. Es handle sich aber nur um vorübergehende Unterschiede, da der Vorteil der Anrechnungsmethode bei vorliegenden inländischen Verlustvorträgen durch eine höhere Steuer in späteren Jahren ausgeglichen werde. 33

Die Unterschiede ergäben sich daher ausschließlich als Sekundäreffekt der Regelungen über den Verlustabzug in Deutschland. Die Modalitäten der Verlustnutzung im Rahmen der deutschen Besteuerung seien aber Ausfluss einer rein nationalen Regelung, die zu keiner Kollision mit dem Gemeinschaftsrecht führen könne. Die Klägerin sei im Ergebnis sogar steuerlich günstiger gestellt, weil sie die Auslandsdividenden ohne Einsatz oder Verbrauch ihrer Verlustvorträge im Inland nicht versteuern müsse. Im Übrigen sei die Regelung auch gerechtfertigt, weil die Wahl unterschiedlicher Methoden zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung beim Bezug inländischer und ausländischer Dividenden sachlich begründet sei.

Das von der Klägerin vertretene Verständnis des Diskriminierungsschutzes würde im Ergebnis zu einer Meistbegünstigung von Steuerpflichtigen mit ausländischen Dividendeneinkünften führen. Während bei Inlandsdividenden die Anrechnungsmethode bei einer Gewinnsituation der empfangenden Körperschaft bis zum Zeitpunkt der Weiterausschüttung gegenüber der Anrechnungsmethode nachteilig gewesen sei, bestehe die umgekehrte Situation im Verlustfall. Wenn diese temporäre Ungleichbehandlung eine Diskriminierung darstelle, hätten Steuerpflichtige mit Auslandsdividenden im Ergebnis ein Wahlrecht. 35

Im Gegensatz dazu habe der EuGH in dem Verfahren Marks & Spencer entschieden, dass temporäre Steuernachteile infolge einer erst nachgelagerten Verlustnutzung hinzunehmen seien und keinen Verstoß gegen das Europarecht begründeten. 36

Das Vorbringen der Klägerin zu den Vorteilen aus den Jahre später eingetretenen Steuersatzminderungen sei ein äußerst mittelbarer Effekt der unterschiedlichen Besteuerung von Inlands- und Auslandsdividenden. Dies müsse bei der Frage der Europarechtswidrigkeit unberücksichtigt bleiben. 37

Nach Ergehen des Urteils in der Sache Meilicke II am 30. Juni 2011 hat der Beklagte ergänzend ausgeführt, dass der EuGH eine Steuergutschrift jedenfalls auf die Höhe der deutschen Steuer, die auf die bezogenen Dividenden zu entrichten sei, begrenzt habe. Da die Dividenden der Klägerin in Deutschland nach § 26 Abs. 7 bzw. § 8b KStG von der Körperschaftsteuer befreit gewesen seien, komme eine Steuergutschrift schon deshalb nicht in Betracht. 38

Hinsichtlich der erledigten Streitgegenstände trägt der Beklagte vor, dass es billigem Ermessen entspreche, der Klägerin die Kosten aufzuerlegen. Die Klägerin habe die dahingehenden Anträge erstmals im Klageverfahren gestellt, der Beklagte habe dem Begehren stattgegeben. Der Streitwert sei entweder mit dem Auffangstreitwert oder maximal mit 10% der streitbefangenen Verluste anzusetzen. 39

Entscheidungsgründe 40

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 41

Eine Verbindung gemäß § 73 FGO mit dem Verfahren 13 K 482/07 ist nicht vorzunehmen. 42

Dieses Verfahren betrifft Streitgegenstände bezüglich der Abrechnung zu Steuerbescheiden aus 11 verschiedenen Kalenderjahren. Für die Jahre 1991 bis 1994 ist bezüglich der zu Grunde liegenden Festsetzungen das vorliegende Verfahren anhängig. Bezüglich der 43

Streitjahre 1995 bis 1998 liegen bestandskräftige Veranlagungen vor. Für die Streitjahre 1999 bis 2001 liegen mehrere Klageverfahren, teilweise in Form von Klagen gegen mehrere Teileinspruchsentscheidungen für einzelne Streitjahre neben weiterhin anhängigen Einspruchsverfahren vor.

Eine Verbindung der Verfahren würde daher bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen zu einer unnötigen, hinsichtlich des Streitjahres mit mehreren Teileinspruchsentscheidungen extremen Komplizierung führen. Hinzu kommt eine weitere Komplizierung infolge mehrfacher Rechtsänderungen durch Novellierungen des Körperschaftsteuergesetzes, der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen sowie der grundlegenden Vorschriften des Europarechtes sowie die Erweiterung der Streitgegenstände auf Dividendenausschüttungen von Tochterunternehmen in Ländern des Europäischen Wirtschaftsraums - EWR - sowie in Drittstaaten. 44

I. Die Klage ist zulässig. Insbesondere fehlt der Klägerin nicht die Klagebefugnis im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO. 45

Die Klägerin hat geltend gemacht, durch die Ablehnung des Erlasses eines Änderungsbescheides in ihren Rechten verletzt zu sein. Die Klage zielt zwar auf eine Besserstellung gegenüber den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden im Anrechnungsverfahren. Mit diesem Ziel ist sie grundsätzlich unzulässig. Die Anrechnung ist Teil des Steuererhebungsverfahrens und wird durch einen selbstständigen Verwaltungsakt - durch Anrechnungsverfügung oder Abrechnungsbescheid - herbeigeführt (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Urteil vom 19. Juli 1994 VIII R 58/92, BFHE 176, 317, BStBI II 1995, 362, m.w.N.; Urteil vom 17. Juni 2009 VI R 46/07, BFHE 226, 53, BStBI II 2010, 72 m. w. N.). 46

Mangels Vorliegens einer objektiven Beschwerde ist eine Klage grundsätzlich auch dann unzulässig, wenn sie - wie im Streitfall hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 1991 und 1992 - auf die Festsetzung einer höheren Körperschaftsteuer zielt. Maßgebend für die objektive Klagebefugnis i. S. des § 40 Abs. 2 FGO ist bei Steuerbescheiden die in dem Ausspruch enthaltene Steuerfestsetzung (BFH-Urteil vom 15. Februar 2001 III R 10/99, BFH/NV 2001, 1125; BFH-Urteil vom 10. Januar 2007 I R 75/05, BFH/NV 2007, 1506). Die Beschwerde durch einen Steuerbescheid ergibt sich grundsätzlich aus der Steuerfestsetzung. Eine auf 0 DM bzw. 0 € lautende Steuerfestsetzung belastet den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht. Aus § 157 der Abgabenordnung - AO - folgt vielmehr die Regel, dass eine Rechtsverletzung nur wegen einer zu hohen Steuerfestsetzung geltend gemacht werden kann. Deshalb ist eine Anfechtungsklage gegen einen Körperschaftsteuerbescheid, in dem die Steuerschuld - wie im Streitfall hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 1993 und 1994 - auf 0 DM bzw. 0 € festgesetzt worden ist, im Allgemeinen unzulässig (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2001, 1125; vom 17. Februar 1998 VIII R 21/95, BFH/NV 1998, 1356, und vom 8. November 1989 I R 174/86, BFHE 158, 540, BStBI II 1990, 91, m.w.N.). 47

Allerdings kann auch eine zu niedrige Steuerfestsetzung eine Beschwerde auslösen, wenn die Festsetzung sich in bindender Weise auf einem anderen rechtlichen Gebiet ungünstig auswirkt, weil der Regelungsgehalt des Steuerbescheids ausnahmsweise über die bloße Steuerfestsetzung hinausreicht (von Groll in Gräber, FGO, 7. Aufl., § 40 Rdnr. 87; Braun in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, § 40 Rdnr. 264; Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., 2010, § 36 Rdnr. 22; BFH-Beschluss vom 27. August 2008 I B 221/07, BFH/NV 2008, 2037; BFH, BStBI II 2010, 72). 48

Nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG in beiden für die Streitjahre 1991 und 1992 bzw. 1993 und 1994 geltenden Fassungen i. V. m. § 49 Abs. 1 KStG wird auf die Einkommensteuer bzw. im Streitfall die Körperschaftsteuer die auf Einnahmen der Steuerpflichtigen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG entfallende Körperschaftsteuer grundsätzlich unter bestimmten Voraussetzungen angerechnet.

Die Anrechnung ist aber nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe f EStG ausgeschlossen, wenn die Einnahmen bei der Veranlagung nicht erfasst worden sind. Die Vorschrift stellt damit eine inhaltliche Verknüpfung zwischen Steuerfestsetzungs- und Steuererhebungsverfahren her, indem die Körperschaftsteuer nur angerechnet wird, „wenn die Einnahmen bei der Veranlagung erfasst werden“.

Die von der Klägerin begehrte Anrechnung von Körperschaftsteuern ist deshalb nach der innerstaatlichen (deutschen) Rechtslage in den Streitjahre 1991 bis 1994 nur denkbar, wenn zunächst die Einnahmen aus den Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft in die Veranlagung einbezogen - „erfasst“ - werden.

Der BFH hat aus diesem Grunde die Anfechtung eines Körperschaftsteuerbescheides mit dem Ziel der Anrechnung höherer Körperschaftsteuerbeträge grundsätzlich als zulässig angesehen, wenn die Erhöhung der festgesetzten Steuer Voraussetzung dafür ist, dass die Klägerin eine höhere als die bislang gewährte Anrechnung von Steuern auf die eigene Steuerschuld erhält (BFH/NV 2007, 1506). Er hat allerdings in diesem Zusammenhang ausschließlich auf die objektive Rechtslage abgestellt. Für die Beurteilung der Zulässigkeit einer Klage könne es nur auf die objektive Rechtslage ankommen. Sei die Anrechnung nicht von der Erfassung der entsprechenden Einnahmen abhängig, könne die Erfassung der Einnahmen und die damit zusammenhängende höhere Steuerfestsetzung nicht das Ziel einer zulässigen Klage sein (BFH a. a. O. unter II. 4.).

Der erkennende Senat, der grundsätzlich der entsprechenden Rechtsprechung des I. Senats des BFH folgt, sieht allerdings insoweit eine Besonderheit, wenn die nationale Rechtslage eindeutig die Anrechnung von der Erfassung der entsprechenden Einnahmen abhängig macht und der Rechtsstreit ausschließlich die Frage betrifft, ob und gegebenenfalls inwieweit nationale Rechtsvorschriften wegen Verstoßes gegen höherrangiges Recht der Europäischen Union, hier die Art. 49 und/oder 63 AEUV oder Art. 4 der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Richtlinie 1990/435 - Mutter-/ Tochter-Richtlinie - unanwendbar bleiben oder ggf. im Rahmen einer normerhaltenden Auslegung (vgl. dazu BFH-Urt. vom 9. August 2006 I R 31/01, BFHE 214, 496, BStBI II 2007 838) europarechtskonform angewendet werden können.

Insoweit muss es nach Überzeugung des Senats für die Zulässigkeit einer Klage hinreichend sein, dass nach dem objektiven nationalen Recht die Erfassung der entsprechenden Einnahmen - obgleich ausgeschlossen - notwendige Voraussetzung für die Anrechnung ist. Bei einer derartigen Rechtssituation mit möglicherweise einander widersprechenden Normbefehlen auf der Ebene des nationalen (deutschen) Rechtes und des Rechtes der Europäischen Union und ungeklärtem Streit, wie eine solche Divergenz gegebenenfalls aufzulösen sei (vgl. Nachweise bei Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., 2010, § 36 Rdnr. 23, Fußnote 5), kann dem Steuerpflichtigen eine Klagebefugnis nicht abgesprochen werden.

II. Die Klage ist aber unbegründet. Die Klägerin hat unter keinem denkbaren Gesichtspunkt, also weder nach nationalem (deutschem) oder Doppelbesteuerungsrecht noch nach sekundärem oder primärem Europarecht einen Anspruch auf Erfassung der Einnahmen aus

den Ausschüttungen der französischen Tochtergesellschaft in ihrem zu versteuernden Einkommen.

Der Beklagte hat zu Recht die im Bilanzgewinn der Klägerin enthaltenen Ausschüttungen der französischen Tochtergesellschaft bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens der Klägerin jeweils unter der Position „Davon ab: positive ausländische DBA-Einkünfte“ - unstreitig rechnerisch zutreffend - in Abzug gebracht. 56

Nach den Regelungen des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern in der bis zum 31. Dezember 2001 gültigen Fassung - DBA Frankreich - durften die Dividendeneinkünfte der Klägerin aus den Ausschüttungen ihrer französischen Tochtergesellschaft in den Streitjahren in Deutschland nicht besteuert werden. Der völkerrechtlich wirksame Abschluss des Doppelbesteuerungsabkommen wie auch seine wirksame „Transformation“ bzw. der „Anwendungsbefehl“ in das inländische Recht (vgl. dazu Vogel in Vogel/ Lehner, DBA, 5. Aufl., 2008, Einl. Rdnr. 61 m. w. N.) steht außer Streit. 57

Nach Art. 9 Absätze 1, 2 und 4 des DBA Frankreich können Dividenden im Sinne des Art. 9 Abs. 6 des DBA, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, in dem anderen Staat besteuert werden. Dabei behält sich jeder der Vertragsstaaten das Recht vor, die Steuer von Dividenden nach seinen Rechtsvorschriften im Abzugsweg (an der Quelle) zu erheben, wobei der Steuerabzug 15 vom Hundert des Bruttobetragtes der Dividenden nicht übersteigen darf. 58

Dividenden, die eine in Frankreich ansässige Kapitalgesellschaft an eine in der Bundesrepublik ansässige Kapitalgesellschaft zahlt, der mindestens 10 vom Hundert des Gesellschaftskapitals der erstgenannten Gesellschaft gehören, können abweichend von den Absätzen 2 und 3 in Frankreich nicht besteuert werden. 59

Das DBA ist grundsätzlich auf die hier streitbefangenen Lebenssachverhalte anwendbar, da unstreitig die Klägerin in Deutschland und ihre Tochtergesellschaft in Frankreich im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Nr. 4 DBA Frankreich ansässig sind. 60

Nach Art. 20 Abs. 1 Buchst. a und b, Doppelbuchstabe aa des DBA Frankreich wird die Doppelbesteuerung bei Personen, die in der Bundesrepublik ansässig sind, grundsätzlich dadurch vermieden, dass von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die aus Frankreich stammenden Einkünfte ausgenommen werden, die nach dem DBA in Frankreich besteuert werden können. Bei Dividenden ist diese Grundregel nur auf die Nettoeinkünfte anzuwenden, die den Dividenden entsprechen, die von einer in Frankreich ansässigen Kapitalgesellschaft an eine in der Bundesrepublik ansässige Kapitalgesellschaft gezahlt werden, der mindestens 10 vom Hundert des Gesellschaftskapitals der erstgenannten Gesellschaft gehören. 61

Der BFH hat in mehreren Entscheidungen (vgl. BFH-Urteil vom 29. Mai 1996 I R 21/95, BFHE 180, 422, BStBl II 1994, 63; BFH-Urteil vom 19. Mai 2010 I R 62/09, BFHE 230, 18, BFH/NV 2010, 1919 m. w. N.) dargelegt, dass derartige (Schachtel-) Dividenden grundsätzlich nach dem DBA Frankreich in Frankreich besteuert werden können. Dass Art. 9 Abs. 4 Satz 1 DBA Frankreich bei sog. Schachtelbeteiligungen von mindestens 10 v. H. Frankreich insofern ein Quellenbesteuerungsrecht versage, stehe dem nicht entgegen; es genüge für die Anwendung des Art. 20 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Buchst. b 62

Doppelbuchstabe aa Satz 1 DBA Frankreich, dass Frankreich gemäß Art. 9 Abs. 2 des DBA allgemein ein Besteuerungsrecht zustehe.

Bei Zugrundelegung dieser durch die Rechtsprechung des BFH geklärten Auslegung des DBA Frankreich sind die hier streitigen Dividenden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, da sie in Frankreich besteuert werden können und die Klägerin durchgängig in allen vier Streitjahren zu über 90% an der französischen Tochtergesellschaft beteiligt war. Nach der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG - (vgl. Beschluss des 2. Senats vom 10. März 1971 Z BvL 3/68, BStBl II 1973, 431, 434) bedeutet eine derartige Steuerfreistellung, dass die freigestellten Einkünfte nicht zum Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG gehören und folglich auch nicht unter den zu versteuernden Einkommensbetrag im Sinne der Steuertabellen fallen. 63

Da die Rechtslage insoweit durch die Rechtsprechung des BFH geklärt ist, die Finanzverwaltung diese Rechtsprechung, wie sich aus der Veröffentlichung der ersten Entscheidung im BStBl II ergibt, allgemein anwendet, und die Klägerin keine Einwendungen gegen diese Rechtsprechung erhoben hat, verzichtet der Senat insoweit auf weitere Ausführungen. 64

Da sich die Steuerfreiheit der Dividenden der französischen Tochtergesellschaft somit unmittelbar aus der gemäß § 2 AO vorrangigen Regelung des DBA Frankreich ergibt, kommt es auf die vom Beklagten herangezogenen nationalen Vorschriften in § 26 Abs. 7 KStG i. d. F. bis 1993 und § 8b Abs. 5 KStG i. d. F. für das Jahr 1994 anders als in den Fällen nach der Systemumstellung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 23. Juni 2010 I R 71/09, BStBl II 2011, 129; vom 14. Januar 2009 I R 47/08, BFHE 224, 126, BStBl II 2011, 131) nicht an. 65

Die zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der französischen Republik vereinbarte Freistellung der Dividenden französischer Tochtergesellschaften deutscher Muttergesellschaften von der deutschen Besteuerung verstößt auch nicht gegen sekundäres Recht der Europäischen Union, hier in Gestalt der Richtlinie 90/435/EWG, der sogenannten Mutter-/Tochter-Richtlinie. 66

Der Streitfall unterfällt dem Regelungsbereich der Mutter-/Tochter-Richtlinie. 67

Die Klägerin war eine Muttergesellschaft im Sinne des Art. 3 der Mutter-/Tochter-Richtlinie. Nach Art. 2 und 3 der in den Streitjahren geltenden Fassung der Mutter-/Tochter-Richtlinie galt als Muttergesellschaft jede in Deutschland ansässige (Art. 2 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie) GmbH (Art. 2 Abs. 1 Buchst. a i. V. m. der Buchst. f der Liste der unter Art. 2 Buchst. a fallenden Gesellschaften im Anhang der Richtlinie), die einen Anteil von wenigstens 25% am Kapital einer Gesellschaft (im Sinne des Art. 2 der Richtlinie i. V. m. der Buchst. f der Liste der unter Art. 2 Buchst. a fallenden Gesellschaften im Anhang der Richtlinie) eines anderen Mitgliedstaats - hier in Frankreich ansässige S.A. - besaß. 68

Da die betroffenen Gesellschaften unstreitig die oben dargestellten Voraussetzungen hinsichtlich der Ansässigkeit und der Gesellschaftsformen erfüllten und ein Beteiligungsverhältnis von über 90% von Seiten der Klägerin an der französischen Tochtergesellschaft bestand, ist die Mutter-/Tochter-Richtlinie anwendbar. 69

Nach Art. 4 der Mutter-/Tochter-Richtlinie hatten die Mitgliedstaaten für die Besteuerung der dem Anwendungsbereich der Mutter-/Tochter-Richtlinie unterfallenden Gesellschaften zwei Möglichkeiten das in den Erwägungsgründen der Richtlinie formulierte Ziel, der Vermeidung 70

von Behinderungen von Zusammenschlüssen von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten durch besondere Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen auf Grund steuerlicher Vorschriften, zu erreichen.

Sowohl in den Erwägungsgründen, als auch in Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie ist ausdrücklich geregelt, dass die angestrebte Vermeidung einer Doppelbesteuerung (vgl. dazu z. B. EuGH-Urteil vom 3. April 2008, Banque Fédérative du Credit Mutuel, C-27/07, Sammlung der Entscheidungen des EuGH - Slg. - 2008 I-2067, Rdnr. 24) entweder dadurch erreicht werden kann, dass der Staat der Muttergesellschaft die Gewinne nicht besteuert oder im Falle der Besteuerung, den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für den Gewinn entrichtet hat, bis zur Höhe der entsprechenden Steuerschuld auf die inländische Steuerschuld anrechnet. 71

Die Vertragsstaaten - Frankreich und Deutschland - haben sich für die Freistellung der Beteiligungseinkünfte entschieden. Sie haben damit von der auch durch den EuGH (vgl. z. B. EuGH-Urteil vom 12. Februar 2009, Cobelfret, C-138/07, Slg. 2009, I -731, Rdnr. 31; Urteil vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Rdnrn. 43 und 44; EuGH-Beschluss vom 4. Juni 2009, KBC Bank NV, C-439/07, Slg. 2009, I-4409, Rdnr.47) mehrfach bestätigten Wahlfreiheit für die Auswahl zwischen dem Befreiungssystem und dem Anrechnungssystem Gebrauch gemacht. 72

Diese Wahlfreiheit wird nicht dadurch beschränkt, dass das Befreiungssystem und das Anrechnungssystem bei dem die Dividenden beziehenden Anteilseigner nicht notwendig zum selben Ergebnis führen (EuGH vom 12. Februar 2009, Cobelfret, C-138/07, Slg. 2009, I -731, Rdnrn. 31 und 48). 73

Ein Verstoß gegen die Mutter-/ Tochter-Richtlinie kann daher in der Wahl des Befreiungssystems, das - wie der Beklagte zutreffend hervorgehoben hat - in einer Vielzahl von Sachverhaltsvarianten zu einer günstigeren Besteuerung der Auslandseinkünfte führt, nicht gesehen werden. 74

Entgegen der Auffassung der Klägerin vermag der erkennende Senat in der Freistellung der Dividendeneinkünfte der Klägerin von ihrer französischen Tochtergesellschaft bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer infolge der Vereinbarung der Freistellungsmethode für die Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse der französischen Republik und der Bundesrepublik Deutschland auch keinen Verstoß gegen das primäre Recht der Europäischen Union zu erkennen. 75

Es liegt kein Verstoß gegen die Regelungen über die Niederlassungs- und/oder die Kapitalverkehrsfreiheit vor. 76

Einem möglichen Verstoß gegen die Grundfreiheiten des Europarechtes steht allerdings nicht entgegen, dass die beiden vertragsschließenden Staaten die Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse in Übereinstimmung mit Art. 4 Abs. 2 der Mutter-/ Tochter-Richtlinie vorgenommen haben. 77

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des EuGH, dass von den Möglichkeiten in der Richtlinie nur unter Beachtung der grundlegenden Bestimmungen des Vertrages, hier der Regelungen über die Niederlassungs- und/oder Kapitalverkehrsfreiheit Gebrauch gemacht werden kann (vgl. z. B. EuGH-Urteil vom 23. Februar 2006, Keller Holding GmbH, C-471/04, Slg. I-2107, Rdnr. 45). 78

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH fallen dabei die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (vgl. u. a. Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer C-446/03, Slg. 2005, I-10837 Rdnr. 29, vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Rdnr. 36; vom 15. Mai 1997, Futura Participations und Singer, C-250/95, Slg. 1997, I-02471, Rdnr. 19). Der Spielraum der nationalen Gesetzgeber endet dort, wo die Grundfreiheiten des Vertrages berührt werden (vgl. EuGH-Urteil vom 22. Januar 2009 STEKO Industriemontage GmbH, C-377/07, Slg. 2009, I-299, Rdnr. 49 m. w. N.).

Soweit eine inländische Vorschrift gegen eine der Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechtes verstößt, ist auf Grund des Anwendungsvorranges gemeinschaftsrechtlichen Primärrechtes vor nationalen Rechtsvorschriften (vgl. dazu z. B. BFH-Urteil vom 17. Juli 2008 X R 62/04, BFHE 222, 428, BStBl II 2008, 976 m. w. N.) eine Anwendung des inländischen Rechtes nicht mehr möglich, ohne dass es einer Vorlage an das Bundesverfassungsgericht oder den EuGH bedarf. 80

Nach Überzeugung des erkennenden Senats fällt die hier streitbefangene Besteuerungsregel in Art. 20 des DBA Frankreich sowohl unter die Niederlassungsfreiheit als auch unter die Kapitalverkehrsfreiheit. 81

Für die Beantwortung der Frage, ob eine nationale Regelung unter die Niederlassungsfreiheit oder unter die Kapitalverkehrsfreiheit (oder unter beide Grundfreiheiten) fällt, ist nach mittlerweile gefestigter Rechtsprechung des EuGH auf den Gegenstand der betreffenden nationalen Regelung abzustellen (vgl. u. a. EuGH-Urteile vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH u. a., C-436-437/08, Internationales Steuerrecht - IStR - 2011, 299, Rdnrn. 35-37; vom 24. Mai 2007, Holböck, C-157/05, Slg. 2007, I-4051, Rdnrn. 22 und 23; vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Rdnrn. 26 bis 34, und vom 3. Oktober 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Slg. 2006, I-9521, Rdnrn. 34 und 44 bis 49; EuGH-Beschluss vom 4. Juni 2009, KBC Bank NV, C-439/07, Slg. 2009, I-4409, Rdnr. 68). 82

Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich weiter, dass der EuGH die in Rede stehenden Maßnahmen grundsätzlich nur im Hinblick auf eine dieser beiden Freiheiten prüft, wenn sich herausstellt, dass unter den Umständen des Ausgangsfalls eine der beiden Freiheiten der anderen gegenüber völlig zweitrangig ist und ihr zugeordnet werden kann (EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Slg. 2006, I-9521, Rdnr. 34; Urteil vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Slg. 2008 I-3601, Rdnr. 16). 83

Nationale Vorschriften, die nur auf solche Beteiligungen anwendbar sind, die einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft ermöglichen und deren Tätigkeit zu bestimmen, fallen danach (ausschließlich) unter die Niederlassungsfreiheit (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Rdnrn. 31 und 32; vom 18. Juli 2007, Oy AA, C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Rdnr. 20; vom 21. November 2002, X und Y, C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Rdnr. 37, und vom 13. April 2000, Baars, C-251/98, Slg. 2000, I-2787, Rdnr. 22). Insofern betreffen Rechtsvorschriften, die nur die Beziehungen innerhalb einer Unternehmensgruppe regeln, vorwiegend die Niederlassungsfreiheit (z.B. EuGH-Urteil vom 26. Juni 2008 Burda, C-284/06, Slg. 2008, I-4571 Rdnr. 68). 84

Wenn mit solchen Vorschriften gleichzeitig Auswirkungen auf die Kapitalverkehrsfreiheit verbunden sind, rechtfertigt dies regelmäßig keine eigenständige Prüfung der 85

Vertragsregelungen über die Kapitalverkehrsfreiheit, weil diese Auswirkungen lediglich als zwangsläufige Folge einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzusehen sind (z.B. EuGH-Urteil vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Rdnr. 34; EuGH-Beschluss vom 10. Mai 2007, Lasertec, C-492/04, Slg. 2007, I-3775 Rdnrn. 20 ff.).

Kapitalbewegungen im Sinne der Vorschriften über die Kapitalverkehrsfreiheit sind nach der Rechtsprechung des EuGH insbesondere Direktinvestitionen in Form der Beteiligung an einem Unternehmen durch Besitz von Aktien, die die Möglichkeit verschafft, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft und deren Kontrolle zu beteiligen (sogenannte Direktinvestitionen), sowie der Erwerb von Wertpapieren auf dem Kapitalmarkt allein in der Absicht einer Geldanlage, ohne auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss nehmen zu wollen (sogenannte Portfolioinvestitionen) (vgl. EuGH-Urteile vom 16. März 1999, Trummer und Mayer, C-222/97, Slg. 1999, I-1661, Rdnr. 21, vom 17. September 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Slg. 2009, I-8591, Rdnr. 40). 86

Wenn die Prüfung ergibt, dass der den freien Kapitalverkehr betreffende Aspekt der Regelung Vorrang vor dem Aspekt der Niederlassungsfreiheit hat, wären Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit die unvermeidliche Folge einer eventuellen Beschränkung des freien Kapitalverkehrs und rechtfertigten damit keine eigenständige Prüfung der Regelung im Hinblick auf Art. 43 EG (vgl. EuGH-Urteile vom 14. Oktober 2004, Omega, C-36/02, Slg. 2004, I-9609, Rdnr. 27, vom 17. September 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Slg. 2009, I-8591, Rdnr. 51). 87

Eine nationale Regelung, die nicht nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, sondern unabhängig vom Umfang der Beteiligung eines Aktionärs an einer Gesellschaft gilt, kann sowohl unter die Regelungen über die Niederlassungsfreiheit als auch unter die Regelungen über die Kapitalverkehrsfreiheit fallen (vgl. EuGH-Urteil vom 21. Oktober 2010, Idryma Typou AE, C-81/09, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht - EuZW - 2011, 149, Rdnr. 49). 88

Der erkennende Senat sieht im Streitfall in Anwendung der dargestellten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes keine Möglichkeit der eindeutigen Zuordnung der streitbefangenen Vorschrift des Art. 20 DBA Frankreich zu einer der beiden Grundfreiheiten und damit die Notwendigkeit einen Verstoß gegen jede der beiden Grundfreiheiten zu prüfen. 89

Einerseits gilt die Regelung nicht für Beteiligungen unter 10%, andererseits lassen auch 10%ige Beteiligungen in der Regel keinen bestimmenden Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft und deren Tätigkeiten zu. Wie oben dargelegt, stellte auch die Mutter-/Tochter-Richtlinie in den hier interessierenden Jahren für die Annahme eines Mutter-Tochter-Verhältnisses auf eine Beteiligungsquote von mindestens 25% ab. Es liegt auch kein Lebenssachverhalt vor, bei dem der nationale Gesetzgeber (die vertragsschließenden Staaten) auf eine wesentliche Beteiligung im Sinne eines Beherrschungsverhältnisses abgestellt hätte(n) (vgl. dazu EuGH-Beschluss vom 10. Mai 2007, Lasertec, C-492/04, Slg. 2007, I-3775 Rdnrn. 21, 22). 90

Andererseits ist die Klägerin durchgängig zu über 90% an der französischen Tochtergesellschaft beteiligt. Auf ein derartiges faktisches Beherrschungsverhältnis hat der EuGH zumindest im Sinne einer Kontrollüberlegung in verschiedenen Verfahren abgestellt (vgl. z. B. in EuGH-Beschluss vom 10. Mai 2007, Lasertec, C-492/04, Slg. 2007, I-3775 Rdnr. 23; Urteil vom 21. Januar 2010, SGI, C-311/08, Slg. 2010 I-487, Rdnrn. 35, 36). 91

Der Senat sieht sich in seiner Entscheidung in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH und des BFH.	92
Der EuGH hat sogar in einem Fall, in dem das nationale Recht auf eine mindestens 25%ige Beteiligung abstellte und eine tatsächliche Beteiligung in Höhe von 48% vorlag, neben der Niederlassungsfreiheit die Kapitalverkehrsfreiheit geprüft und über sie entschieden (vgl. EuGH-Urteil vom 22. Dezember 2008, Truck Center SA, C-282/07, Slg. 2008, I-10767, Rdnrn. 27 bis 30 und 51, 52).	93
Der BFH ist in einem dem Streitfall vergleichbaren Sachverhalt ebenfalls zur Anwendung beider Grundfreiheiten gekommen (vgl. BFH-Urteil vom 26. November 2008 I R 7/08, BFHE 224, 50, BFH/NV 2009, 849). Der Senat hält damit zugleich an seiner bisherigen Rechtsprechung zu dieser Frage fest (vgl. z. B. Urteil des erkennenden Senats vom 18. Mai 2010, 13 K 4828/06, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2011, 174).	94
Im Streitfall führt die durch Art. 20 des DBA Frankreich herbeigeführte Freistellung der Dividendeneinkünfte von der französischen Tochtergesellschaft der Klägerin zunächst nicht zu einem Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit.	95
Die Regelungen über die Niederlassungsfreiheit war zunächst im Vertrag über die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft - EWGV - vom 25. März 1957, vor den hier interessierenden Streitjahren letztmalig geändert durch die Einheitliche Europäische Akte vom 28. Februar 1986 (insoweit in Kraft getreten am 1. Juli 1987) geregelt und wurden während der Streitjahre teilweise durch den Vertrag über die Europäische Union vom 7. Februar 1992 (Maastricht-Vertrag; insoweit in Kraft getreten am 1. November 1993) geändert; seither wurde der frühere EWGV als Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft - EGV - bezeichnet.	96
Die Niederlassungsfreiheit für Gesellschaften war in dem hier interessierenden Zeitraum von 1991 bis 1994 zunächst in Art. 52 i. V. m. Art. 58 EWGV und danach in den gleich lautenden Art. 52, 58 EGV geregelt. Infolge der Vertragsumgestaltungen durch den am 1. Mai 1999 in Kraft getretenen Vertrag von Amsterdam wurden die entsprechenden Diskriminierungsverbote inhaltlich unverändert in Art. 43 und 48 des EGV und in dem am 1. Februar 2003 in Kraft getretenen Vertrag von Nizza in Art. 49 und 54 EGV geregelt. Nunmehr finden sich die weiterhin inhaltlich unveränderten Regelungen in den Art. 49 und 53 des AEUV in der Gestalt des am 1. Dezember 2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon.	97
Mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 52 des EWGV bzw. des EGV den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten in den Streitjahren zuerkennt und die für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen, wie den im Recht des Niederlassungsstaats für dessen eigene Angehörigen festgelegten, umfasst, ist gemäß Art. 58 EWGV bzw. EGV für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (vgl. EuGH-Urteile vom 21. September 1999 in der Rechtssache, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Slg. 1999, I-6161, Rdnr. 35, vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Rdnr. 30).	98
Auch wenn die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, so verbieten sie es doch	99

ebenfalls, dass der Herkunftsstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. EuGH-Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Rdnr. 31).

Durch die Steuerfreistellung der Dividendeneinkünfte von der französischen Tochtergesellschaft bei der Steuerfestsetzung der Körperschaftsteuer gegenüber der Klägerin für die Streitjahre ist eine derartige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit aber nicht herbeigeführt worden. 100

Dividendenausschüttungen inländischer Tochtergesellschaften einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft - hier der Klägerin - flossen in die Berechnung der zu versteuernden Einkommen der deutschen Kapitalgesellschaft ein. Sie führten dadurch gegebenenfalls zu einer Erhöhung der festgesetzten Körperschaftsteuer und des gemäß § 47 Abs. 2 Nr. 1a KStG festzustellenden zu versteuernden Einkommens oder zumindest zu einer Verminderung des gemäß § 47 Abs. 2 Nr. 2 KStG rücktragsfähigen Verlustes oder einer Erhöhung des auf die Verlustfeststellung wirkenden/maßgebenden Einkommens im Sinne des § 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG. 101

Demgegenüber ist die Klägerin durch die Freistellung der Dividendenausschüttungen ihrer französischen Tochter auf der Ebene des hier allein streitgegenständlichen Steuerfestsetzungsverfahrens privilegiert, da die bei einer Einbeziehung der Einkünfte eintretende Erhöhung des Einkommens oder Verminderung des Verlustes bzw. Verlustvortrages vermieden wurde. 102

Bei Berücksichtigung der von der Klägerin begehrten Einbeziehung der ausländischen Einkünfte in die Steuerbemessungsgrundlage hätte sich die Steuerfestsetzung für die Streitjahre 1991 und 1992 nicht geändert, lediglich das gemäß § 47 Abs. 2 KStG festgestellte zu versteuernde Einkommen hätte einen geringeren Minusbetrag ausgewiesen. Dies gilt ebenso für die Streitjahre 1993 und 1994, bei denen auch die Einbeziehung der Einkünfte der französischen Tochtergesellschaft keine Veränderung an den bisherigen Nullfestsetzungen bzgl. der Körperschaftsteuer zur Folge gehabt hätte. 103

Im Streitfall liegt auch keine verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs vor. 104

Die Regelungen über die Kapitalverkehrsfreiheit waren ebenfalls zunächst im Vertrag über die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft - EWGV - vom 25. März 1957, vor den hier interessierenden Streitjahren letztmalig geändert durch die Einheitliche Europäische Akte vom 28. Februar 1986 (insoweit in Kraft getreten am 1. Juli 1987) geregelt und wurden während der Streitjahre teilweise durch den Vertrag über die Europäische Union vom 7. Februar 1992 (Maastricht-Vertrag; insoweit in Kraft getreten am 1. November 1993) geändert; seither wurde der frühere EWGV als Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft - EGV - bezeichnet. Die Kapitalverkehrsfreiheit war im Wesentlichen im EWGV/EGV bis zum 31. Dezember 1993 in Art. 67 EWGV/EGV geregelt, der wie folgt lautete: 105

Abs. 1: Soweit es für das Funktionieren des gemeinsamen Marktes notwendig ist, beseitigen die Mitgliedstaaten untereinander während der Übergangszeit schrittweise alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs in Bezug auf Berechtigte, die in den Mitgliedstaaten ansässig sind, und heben alle Diskriminierungen auf Grund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnort der Parteien oder des Anlageorts auf. 106

Abs. 2: Die mit dem Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten zusammenhängenden laufenden Zahlungen werden bis zum Ende der ersten Stufe von allen Beschränkungen befreit.

Dabei sah Art. 109e EWGV vor, dass die Mitgliedstaaten bis zum 31. Dezember 1993 - 108
soweit erforderlich - geeignete Maßnahmen erlassen mussten, um die Beachtung der in dem
späteren Art. 73b EGV niedergelegten Verbote sicherzustellen.

Mit Wirkung zum 1. Januar 1994 wurden die Art. 67 bis 73 EWGV/EGV durch die Art. 73b bis 109
73g EGV ersetzt, die auszugsweise wie folgt lauteten:

Art. 73b Abs. 1 EGV: Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle 110
Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den
Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Art. 73b Abs. 2 EGV: Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle 111
Beschränkungen des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den
Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Art. 73d Abs. 1 EGV: Art. 73b berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten, 112

a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrecht anzuwenden, die Steuerpflichtige mit 113
unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,

b) ... 114

Art. 73d Abs. 3 EGV: Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren 115
dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte
Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Art. 73b darstellen.

Infolge der Vertragsumgestaltungen durch den am 1. Mai 1999 in Kraft getretenen Vertrag 116
von Amsterdam wurden die entsprechenden Diskriminierungsverbote inhaltlich unverändert in
Art. 56 und 58 des EGV (ebenso in dem am 1. Februar 2003 in Kraft getretenen Vertrag von
Nizza) geregelt. Die inhaltlich ebenfalls unveränderte Übergangsregelung aus Art. 109e
EWGV war nunmehr in Art. 116 EGV geregelt. Nunmehr finden sich die seit dem 1. Januar
1994 inhaltlich unveränderten Regelungen in den Art. 63 und 65 des AEUV in der Gestalt des
am 1. Dezember 2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon.

Der Senat kann hier offen lassen, ob unter Berücksichtigung des damaligen Standes der 117
Integration und der nach Art. 67 EWGV weiter gehenden Freiheiten der Mitgliedstaaten (vgl.
zur Rechtsentwicklung EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group
Litigation, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Rdnrn. 215 und 216) ein Verstoß gegen die
Kapitalverkehrsfreiheit für die Jahre 1991 bis 1993 unabhängig von den nachfolgend bzgl. der
verschärften Rechtslage ab 1994 geschilderten Gründen ausscheidet.

Selbst unter Berücksichtigung der weitergehenden Regelungen des EGV seit dem 1. Januar 118
1994 liegt eine verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs nur dann vor, wenn ein
Mitgliedstaat Regelungen erlässt, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in
einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Mitgliedstaaten
abzuhalten. Derartige Beschränkungen sind nach Art. 73b Abs. 1 EGV verboten (vgl. EuGH-
Urteile vom 23. Februar 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Slg. 2006, I-1957, 89,
Rdnr. 44, vom 25. Januar 2007, Festersen, C-370/05, Slg. 2007, I-1129, Rdnr. 24, und vom
18. Dezember 2007, A, C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Rdnr. 40). Die nationalen Maßnahmen,

die als „Beschränkungen“ im Sinne des Art. 73b Abs. 1 EGV eingestuft werden können, umfassen nicht nur Maßnahmen, die geeignet sind, den Erwerb von Aktien in anderen Mitgliedstaaten niedergelassener Gesellschaften zu verhindern oder zu beschränken (vgl. EuGH-Urteil vom 23. Oktober 2007, Kommission/Deutschland, C-112/05, Slg. 2007, I-8995, Rdnr. 19 m. w. N.), sondern auch Maßnahmen, die davon abhalten können, solche Beteiligungen an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Gesellschaften zu behalten (vgl. EuGH-Urteile vom 12. Dezember 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Slg. 2002, I-11779, Rdnr. 32, und 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Rdnr. 61).

Aus den bereits oben bei der Niederlassungsfreiheit geschilderten Gründen ist durch die Steuerfreistellung der Dividendeneinkünfte von der französischen Tochtergesellschaft bei der Steuerfestsetzung der Körperschaftsteuer gegenüber der Klägerin für die Streitjahre eine derartige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht herbeigeführt worden. 119

Insbesondere unter Berücksichtigung der Regelung in Art. 73d Abs. 1 EGV, wonach Art. 73b EGV nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, berührt, kann die auf der Ebene des Steuerfestsetzungsverfahrens durchgängig günstigere Behandlung der Dividenden von ausländischen Tochtergesellschaften auch unter Berücksichtigung der einschränkenden Regelung in Art. 73d Abs. 3 EGV nicht als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit qualifiziert werden. 120

Auch wenn man mit dem EuGH Art. 73d Abs. 1 EGV als Ausnahme vom allgemeinen Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit strikt auslegt und daher davon ausgeht, dass nicht alle Steuervorschriften, die zwischen den Steuerpflichtigen nach dem Anlageort unterscheiden, ohne weiteres mit dem EGV vereinbar wären, so verbietet die einschränkende Regelung in Art. 73d Abs. 3 EGV (nur) Regelungen im Rahmen der nach Art. 73d Abs. 1 EGV grundsätzlich zulässigen Maßnahmen, wenn sich diese als ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung oder als eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Art. 73b EGV darstellen (vgl. EuGH-Urteil vom 15. Juli 2004, Lenz, C-315/02, Slg. 2004, I-7063, Rdnrn. 24 und 26; EuGH-Urteil vom 10. Februar 2011, Missionswerk Werner Heukelbach e. V., C-25/10, Internationales Steuerrecht - IStR - 2011, 192, Rdnrn. 28, 29). 121

Somit ist zwischen nach Art. 73d Abs. 1 EGV erlaubter Ungleichbehandlung und nach Art. 73d Abs. 3 EGV verbotenen willkürlichen Diskriminierungen zu unterscheiden. 122

Auf der Ebene des hier allein streitgegenständlichen Steuerfestsetzungsverfahrens ist die Klägerin aber durch die Steuerfreistellung privilegiert, da die bei einer Einbeziehung der Einkünfte im Rahmen der Anrechnungsmethode eintretende Verminderung des Verlustvortrages vermieden wurde. In einer derartigen, durchgängig im Vergleich zur Behandlung von Inlandsfällen mindestens gleichwertigen, häufig sogar privilegierenden Ungleichbehandlung kann weder eine willkürliche Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des Kapitalverkehrs gesehen werden. 123

Der Senat sieht keine Rechtsgrundlage dafür, einen völkerrechtlich verbindlichen Vertrag (vgl. dazu Vogel in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., 2008, Einleitung Rdnrn. 45 ff.) zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der französischen Republik - hier Art. 20 DBA Frankreich - wegen Verstoß gegen die Grundfreiheiten des Europarechtes nicht anzuwenden, weil sich möglicherweise - so die Überzeugung der Klägerin - europarechtswidrige Ergebnisse im Rahmen eines zwar sachlich verknüpften, aber rechtlich selbstständigen zweiten Verfahrens 124

(Verwaltungsakt) auf der Basis einer Vorschrift des innerstaatlichen (deutschen) Rechtes ergeben könnten.

Bei einer Auslegung des DBA nach dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (vgl. Art. 31 bis und 33) befindet sich dabei die Regelung in Art. 20 Abs. 1 Buchstabe a und b Doppelbuchstabe aa DBA Frankreich in völliger Übereinstimmung mit der generellen Aufgabenstellung des EGV an die Mitgliedstaaten der Union (vgl. Art. 220 EWGV / EGV, später Art. 293 EGV), soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen einzuleiten, um zu Gunsten ihrer Staatsangehörigen eine Vermeidung bzw. Beseitigung oder Abmilderung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen (vgl. dazu Vogel in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., 2008, Einleitung Rdnr. 264; Schönfeld in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Musterabkommen vor Art. 1 Rdnr. 117 ff.; EuGH-Urteil vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services BVBA & Co., C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Rdnr. 44). Die Vertragsstaaten haben die ausdrückliche Aufforderung des Europarechtes, wie sie in Art. 220 EWGV/ Art. 293 EGV formuliert ist, insoweit im Sinne einer Anwendung der Freistellungsmethode umgesetzt.

Für die im Streitfall materiell begehrte Anrechnung der von der Tochtergesellschaft der Klägerin gezahlten französischen Körperschaftsteuern auf die deutschen Körperschaftsteuern, enthält das DBA Frankreich für Schachteldividenden - im Gegensatz zu den in Art. 20 Abs. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb des DBA Frankreich geregelten sonstigen Dividenden - keine Vorgaben.

Die Anrechnung der Körperschaftsteuer, die von der Dividenden ausschüttenden französischen Gesellschaft in Frankreich entrichtet worden ist, und deren Modalitäten richten sich daher mangels einer Regelung im DBA Frankreich allein nach innerstaatlichem (deutschem) Recht.

Dabei ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass im vorliegenden Verfahren keine Anrechnung im Rahmen der Steuerfestsetzung begehrt wird, wie sie z. B. nach § 34c EStG oder § 21 des Erbschaftsteuergesetzes - ErbStG - grundsätzlich auch im Rahmen des deutschen Steuerrechts möglich ist (vgl. dazu z. B. BFH-Urteil vom 22. September 2010 II R 54/09, BStBl II 2011, 247; BFH-Vorlagebeschluss vom 9. Februar 2011 I R 71/10, BStBl II 2011, 500), sondern das eigentliche, materielle Ziel der Klägerin hinsichtlich der Anrechnung der von der Tochtergesellschaft der Klägerin entrichteten französischen Körperschaftsteuer (ausschließlich) in dem parallel geführten Klageverfahren wegen der Rechtmäßigkeit der Anrechnungsverfügung zu den Körperschaftsteuerbescheiden der Streitjahre verfolgt wird.

Eine derartige Anrechnungsverfügung stellt einen selbstständigen, von der Steuerfestsetzung zu unterscheidenden, rechtsbestätigenden Verwaltungsakt dar, der Teil des Erhebungsverfahrens ist (vgl. BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 98/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842 m. w. N.; Dreseck in Schmidt, EStG, 30. Aufl., 2011, § 36 Rdnr. 30; Gosch in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 9. Aufl., 2010, § 36 Rdnr. 20; Brenner in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 36 Rdnrn. A 232 ff.).

Das Begehren der Klägerin im vorliegenden Verfahren zielt damit im Ergebnis darauf ab, die europarechtskonforme Regelung im DBA Frankreich im Hinblick auf ein nachfolgendes, eigenständiges, ausschließlich auf nationalen (deutschen) Rechtsvorschriften beruhendes Verwaltungsverfahren - mit nach Auffassung der Klägerin europarechtswidrigen Ergebnissen - unangewendet zu lassen, um dadurch auf der Ebene der Besteuerung ein europarechtswidriges Ergebnis, nämlich die doppelte Besteuerung herbeizuführen. Dieses europarechtswidrige (Zwischen-) Ergebnis soll dann entsprechend der Regelung in Art. 4

Abs. 1, Alternative 2 der Mutter-/ Tochter-Richtlinie durch Anwendung der Anrechnungsmethode für die Körperschaftsteuern der französischen Tochtergesellschaft, ebenfalls entgegen dem eindeutigen Gesetzeswortlaut der einschlägigen deutschen Vorschrift, des § 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. f EStG, wieder beseitigt werden.

Das bedeutet, dass die Klägerin den beteiligten Staaten - hier konkret der Bundesrepublik Deutschland - im Ergebnis die Anwendung der Anrechnungsmethode statt der Freistellungsmethode mit Hilfe des Europarechtes aufzwingen will. 131

Ein solcher Anspruch ist nach der Überzeugung des erkennenden Senats offensichtlich im Sinne der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteil vom 6. Oktober 1982, Cilfit u. a., 283/81, Slg. 1982, 3415, Rdnr. 21) nicht gegeben, da das Europarecht in Gestalt der Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit die Mitgliedstaaten zwar verpflichtet eine gleichwertige Behandlung zur Verhinderung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung vorzusehen (vgl. EuGH-Urteil vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH u. a., C-436-437/08, Internationales Steuerrecht - IStR - 2011, 299, Rdnrn. 60, 86 bis 89), aber keinesfalls die Wahlfreiheit der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung derart beschränkt, dass eine ggf. unvollkommene Umsetzung der einen Methode - hier Freistellung - nicht durch eine normerhaltende Beschränkung der anzuwendenden Vorschriften europarechtskonform gestaltet, sondern von den Steuerpflichtigen die Anwendung der von den Vertragsstaaten nicht vereinbarten Methode - hier der Anrechnung - verlangt werden kann. Vielmehr bleiben die Mitgliedstaaten in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen (vgl. EuGH-Urteil vom 20. Mai 2008, Orange European Smallcup Fund NV, C-194/06, Slg. 2008, I-3747, Rdnr. 32 m. w. N.). Sie sind andererseits an die gewählte Systementscheidung gebunden und können sich nicht auf die Wirkungen oder Beschränkungen berufen, die sich aus der Durchführung des jeweils anderen Systems ergeben hätten (EuGH vom 12. Februar 2009, Cobelfret, C-138/07, Slg. 2009, I -731, Rdnr. 50). 132

Die Klärung der Frage, ob die Gestaltung, die die deutsche Rechtslage in den hier interessierenden Jahren 1991 bis 1994 durch die Regelungen des DBA Frankreich und des § 36 EStG gefunden hat, für den hier konkret streitbefangenen Lebenssachverhalt, dem Zusammentreffen inländischer Verlustvorträge bei der Muttergesellschaft und Gewinnausschüttungen der französischen Tochtergesellschaft, durch den Ausschluss der Anrechnung der französischen Körperschaftsteuer im Rahmen der Anrechnungsverfügungen zu den deutschen Körperschaftsteuerbescheiden gegen zwingende Vorgaben des Europarechts verstößt, kann daher - ohne Präjudiz durch das vorliegende Verfahren - nur in dem parallel geführten Verfahren bzgl. der Anrechnungsverfügung erfolgen. 133

Die Kosten des Verfahrens waren nach § 136 Abs. 1 FGO bis zum März 2010 dem Beklagten und der Klägerin anteilig aufzuerlegen, da insoweit die Beteiligten im Hinblick auf die zwischenzeitlich aufgegebenen oder durch Teilabhilfebescheide erledigten Begehren teils obsiegt haben, teils unterlegen waren. Die später angefallenen Kosten waren der Klägerin aufzuerlegen, da sie hinsichtlich des verbleibenden Rechtsstreits in vollem Umfang unterliegt. In Anbetracht der erheblichen Verminderung des Streitwertes durch die Teilerledigungen bis März 2010 ist die getrennte Kostenverteilung für die einzelnen Zeitabschnitte sinnvoll und zulässig (vgl. zur Zulässigkeit grundlegend BFH-Urteil vom 6. Juni 1984 II R 184/81, BFHE 141, 333, BStBl II 1985, 261). 134

Die Revision war nicht zuzulassen, da die Steuerfreistellung der Dividenden der französischen Tochtergesellschaft der Klägerin nach übereinstimmender Auffassung aller Beteiligten und des Gerichtes der nationalen wie auch der DBA-Rechtslage entspricht und die Steuerfreistellung der Schachteldividenden im Rahmen des DBA Frankreich nach Überzeugung des erkennenden Senats im Sinne der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteil vom 6. Oktober 1982, Cilfit u. a., 283/81, Slg. 1982, 3415, Rdnr. 21) offensichtlich europarechtskonform ist.
