Downloaded from Blogs on 29.11.2026 04:32

By PwC Deutschland | 28 October 2020

Update: Nachweis für die Erhöhung der Anschaffungskosten für eine Beteiligung i. S. v. § 17 EStG

Das Finanzgericht Düsseldorf hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass bei der Bemessung des Gewinns aus einer Anteilsveräußerung der die historischen Anschaffungskosten übersteigende, bis zum Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht entstandene Vermögenszuwachs nur dann nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG vom Veräußerungspreis abgezogen werden kann, wenn dieser Wertzuwachs im Wegzugsstaat einer nicht nur festgesetzten, sondern tatsächlich gezahlten Steuer unterlegen hat.

Downloaded from Blogs on 29.11.2026 04:32

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Höhe der Anschaffungskosten bei Veräußerung von Anteilen i.S. des § 17 Einkommensteuergesetz (EStG) nach Zuzug aus den Niederlanden.

Der Kläger ist niederländischer Staatsbürger und gründete im Jahr 1998 eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in den Niederlanden („B.V."), deren Alleingesellschafter er war. Zu diesem Zeitpunkt lebte der Kläger in den Niederlanden. Im Jahr 2006 verzog der Kläger nach Deutschland und lebt seitdem dort. Mit Vertrag vom 4. Mai 2016 veräußerte der Kläger seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft.

Der Gewinn aus der Beteiligungsveräußerung wurde In der Einkommensteuererklärung 2016 nach § 17 EStG unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens ermittelt. Im Rahmen der Ermittlung berücksichtigte der Kläger zusätzliche Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG. Dazu erklärte der Kläger, bei den zusätzlichen Anschaffungskosten handele es sich um den von den niederländischen Steuerbehörden (Belastingdienst) festgestellten Wert der Beteiligung für Besteuerungszwecke in den Niederlanden.

Das Finanzamt setzte im Einkommensteuerbescheid 2016 vom 2. August 2019 als Anschaffungskosten jedoch lediglich das Stammkapital und nicht den beantragten Wert an. Zur Begründung führte das Finanzamt an, dass Voraussetzung für die Anwendung des § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG die tatsächliche Steuerzahlung sei. Zwar sei der Wert durch die niederländische Steuerbehörde festgestellt worden, diese habe aber darauf weder Steuern festgesetzt noch erhoben.

Der Kläger sah dies als nicht gerechtfertigt an. Auf die Höhe der im Ausland zu zahlenden Steuer komme es nicht an. Eine letztlich aus Gründen des niederländischen Steuerrechts nicht erhobene (im Unterschied zu einer nicht festgesetzten) Steuer könne für den deutschen Fiskus keine Begründung zur Nachholung einer vermeintlich unterbliebenen Besteuerung darstellen.

Richterliche Entscheidung

Die Klage vor dem Finanzgericht Düsseldorf blieb ohne Erfolg.

Zutreffend hat das Finanzamt eine Berücksichtigung der Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG versagt.

Der Kläger hat als Veräußerer hat nicht nachgewiesen, dass der bis zum Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in den Niederlanden entstandene Vermögenszuwachs dort einer der Steuer nach § 6 Außensteuergesetz (AstG) vergleichbaren Steuer unterlegen hat.

Dass eine Steuer auf den im Wegzugsstaat bis zum Wegzug entstandenen Vermögenszuwachs auch erhoben bzw. gezahlt worden sein muss, ergibt sich insbesondere aus Sinn und Zweck der Norm. Ziel des § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG ist es, eine etwaige Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Die Norm soll dann greifen, wenn im Wegzugsstaat eine § 6 AStG vergleichbare Besteuerung erfolgt ist,

Downloaded from Blogs on 29.11.2026 04:32

also eine Besteuerung der bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven durch den Wegzugsstaat. Dabei kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn zunächst der Wegzugsstaat beim Wegzug eine Besteuerung durchführt und dann – bei tatsächlicher Veräußerung – der (neue) Ansässigkeitsstaat ebenfalls. In diesem Fall würden Teile des Wertzuwachses zwei Mal besteuert, wenn der Ansässigkeitsstaat den Gewinn aus der Veräußerung auf Basis der historischen Anschaffungskosten ohne Berücksichtigung der Besteuerung im Wegzugsstaat vornimmt.

Aus diesem Grund regelt § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG, dass – bei entsprechenden Nachweisen – der im Ausland zugrunde gelegte Wert als Anschaffungskosten im Inland berücksichtigt wird und damit nur der im Ansässigkeitsstaat (neu) entstandene Wertzuwachs der Besteuerung unterfällt.

Die Gefahr einer Doppelbesteuerung besteht allerdings nicht, wenn im Wegzugsstaat tatsächlich keine Steuer auf den Vermögenszuwachs erhoben – im Sinne von „gezahlt“ – worden ist. Denn in diesem Fall ist auf den bis zum Wegzug entstandenen Wertzuwachs keine Besteuerung erfolgt.

Wenn daher Deutschland als Ansässigkeitsstaat im Falle der Veräußerung den kompletten Wertzuwachs besteuert, ist der Steuerpflichtige nicht doppelt belastet, sondern zahlt in diesem Fall (erst) bei Veräußerung eine Steuer auf den gesamten Vermögenszuwachs ohne vorherige steuerliche Belastung im Wegzugsstaat. D.h. erst bei tatsächlicher Zahlung und nicht schon bei Festsetzung einer Steuer im Ausland stellt sich die Problematik, dass eine Doppelbesteuerung effektiv beseitigt werden muss – mit der Folge der Anwendung des § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG. Zwar kommt es auf die Höhe der im ausländischen Wegzugsstaat vorgenommenen Besteuerung nicht an. Allerdings muss nach Überzeugung des BFH zumindest eine Besteuerung dem Grunde nach durchgeführt und eine Steuer (wenn auch nicht in festgelegter Höhe) gezahlt worden sein. Zudem blieben sonst Teile des Wertzuwachses unversteuert.

Dieses Ergebnis steht auch entgegen der Ansicht der Kläger im Einklang mit den Regelungen des DBA Deutschland-Niederlande. Art. 13 Abs. 6 DBA Deutschland-Niederlande billigt dem Wegzugsstaat das Recht zu, den bis zum Wegzug entstandenen Wertzuwachs zu versteuern. Er darf, muss aber keine Besteuerung durchführen. Führt er eine Besteuerung durch und erhebt die Steuer, ist der Ansässigkeitsstaat daran gebunden und darf diesen Wertzuwachs nicht erneut besteuern. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass der Ansässigkeitsstaat (voll) besteuern darf, wenn im Wegzugsstaat keine Besteuerung erfolgt.

Update (28. Oktober 2020)

Die zugelassen Revision wurde inzwischen eingelegt und ist beim BFH unter dem Az. IX R 13/20 anhängig.

Fundstelle

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 1. Juli 2020 (**7 K 2991/19 E**); die Revision ist beim BFH unter dem Az. IX R 13/20 anhängig.

Keywords

Downloaded from Blogs on 29.11.2026 04:32

Außensteuergesetz, Einkommensteuerrecht, Internationales Steuerrecht, Wegzugsbesteuerung