

**Datum:** 01.07.2020  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 7. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 7 K 2991/19 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2020:0701.7K2991.19E.00

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.  
Die Revision wird zugelassen.

**Tatbestand**

Die Beteiligten streiten über die Höhe der Anschaffungskosten bei Veräußerung von Anteilen i.S. des § 17 des Einkommensteuergesetzes –EStG- nach Zuzug aus den Niederlanden. 1

Die Kläger sind zusammen zur Einkommensteuer verlangte Eheleute. Der Kläger ist niederländischer Staatsbürger und gründete im Jahr 1998 eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in den Niederlanden - die A Management B.V. („B.V.“) - mit einem Stammkapital von 18.000 EUR, 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 4.5.2016 veräußerte der Kläger seine Beteiligung an der B.V. zu einem Veräußerungserlös von 1.419.956 EUR. 2

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 (Streitjahr) ermittelten die Kläger den Gewinn nach § 17 EStG aufgrund der Veräußerung wie folgt: Vom Veräußerungserlös zogen sie (hier unstrittig) Kosten von 79.528 EUR und 33.052 EUR ab und berücksichtigten zusätzlich als Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG einen Wert von 1.112.240 EUR, sodass sich ein Gewinn von 195.136 EUR (Ansatz zu 60% = 117.081,60 EUR) ergab. Bei dem Wert von 1.112.240 EUR handele es sich um den von den niederländischen Steuerbehörden (Belastingdienst) festgestellten Wert der Beteiligung für Besteuerungszwecke in den Niederlanden. Zur Begründung führten die Kläger aus, dass es mit den niederländischen Steuerbehörden lange Streit über den Status der inaktiven 3 4

Gesellschaft gegeben habe. Eigentlich hätte nach Art. 13 Abs. 6 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und den Niederlanden („DBA Deutschland-Niederlande“) der Besteuerungswert bei Wegzug in einem Steuerbescheid – dem sog. Konservierungsbescheid - festgestellt und die darauf entfallende Steuer festgesetzt werden müssen. Es wäre jedoch nicht zu einer sofortigen Besteuerung, sondern einer Stundung der Steuer gekommen und nach Ablauf von zehn Jahren hätte die Steuer erlassen werden können. Dieses Verfahren und dabei insbesondere die Festsetzung in einem Konservierungsbescheid seien aber durch ein Versehen der niederländischen Steuerbehörden unterblieben. Im Jahr 2016 sei dann eine Einigung dahin erfolgt, dass die niederländische Finanzverwaltung den Kläger so behandle, als ob der Konservierungsbescheid ergangen wäre; diese ziehe daraus die in den Niederlanden geltende Rechtsfolge, dass der Wert der Gesellschaft mit 1.112.240 EUR der Besteuerung unterlegen habe. Die Kläger verweisen dazu auf ein auf den 28.12.2015 datiertes Schreiben des Belastingdienst (vgl. Bl. 16 GA und in deutscher Übersetzung Bl. 32 GA). Darin heißt es auf die Anfrage des Klägers über einen Konservierungsbescheid auszugsweise (in deutscher Übersetzung):

„Bei der Auswanderung ins Ausland im Jahr 2006 hat man versäumt, BA einen Aufschubbescheid zu erteilen. Das Finanzamt hat jedoch so gehandelt, als ob ihm ein Aufschubbescheid erteilt worden wäre. Wie Sie richtig angegeben haben, wurde der Wert der Anteile A [sic] Management B.V. ermittelt. Der Wert der Anteile wurde dabei auf 1.112.240 EUR festgelegt.“

5

Der Beklagte setzte im Einkommensteuerbescheid 2016 vom 2.8.2019 als Anschaffungskosten lediglich das Stammkapital (18.000 EUR) und nicht den beantragten Wert von 1.112.240 EUR an (Veräußerungsgewinn zu 60% damit 773.626 EUR). Zur Begründung führte er 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.

6

Im Einspruchsverfahren trugen die Kläger vor, dass diese Besteuerung nicht mit den Regelungen des DBA im Einklang stehe. Es komme allein auf die Besteuerung im Ausland an. Mit dem Schreiben des Belastingdienst sei nachgewiesen, dass der Fall nach niederländischem Steuerrecht erfasst worden sei. Es fehle allein an einem formellen Bescheid, der aber - da die Steuer erlassen worden wäre - nicht zu einem anderen Besteuerungsergebnis geführt hätte. 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.

7

Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 2.10.2019 als unbegründet zurück. Ein Steuerbescheid über die Durchführung der Besteuerung im Wegzugsstaat sei nicht vorgelegt worden. Wie aus dem Schreiben der niederländischen Steuerbehörde vom 28.12.2015 hervorgehe, seien auf den Vermögenszuwachs in den Niederlanden weder Steuern festgesetzt noch erhoben worden. Selbst wenn eine Steuer festgesetzt worden wäre, hätten die Kläger nachweisen müssen, dass die ausländische Besteuerung der Besteuerung nach § 6 des Außensteuergesetzes –AStG- entsprochen habe. Dies sei nicht geschehen. Da somit der bis zum Zuzug entstandene Vermögenszuwachs nicht der Steuer unterlegen habe, könne für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nicht

8

ein Wert von 1.112.240 EUR angesetzt werden, sondern es seien lediglich die historischen Anschaffungskosten (18.000 EUR) zu berücksichtigen, um sicherzustellen, dass der gesamte Wertzuwachs besteuert werde. Mangels Besteuerung in den Niederlanden sei eine Doppelbesteuerung auszuschließen. Unerheblich sei, aus welchen Gründen die niederländische Steuerbehörde von der Besteuerung abgesehen habe.

Am 4.11.2019 haben die Kläger Klage erhoben. 9

Unter Ergänzung ihres Vorbringens im Einspruchsverfahren tragen sie vor, es sei nicht zu erwarten, dass die niederländischen Finanzbehörden den Konservierungsbescheid noch erlassen würden. Ein solcher sei aber auch im vorliegenden Fall nicht Voraussetzung für die Anerkennung der nach niederländischem Steuerrecht festgestellten Werte. Wie aus dem Schreiben vom 28.12.2015 folge, habe nach den Vorschriften des niederländischen Steuerrechts eine Besteuerung stattgefunden. Der Vorgang sei daher - wie durch das Schreiben bestätigt - nach niederländischem Recht zutreffend erfasst worden. Die Besteuerung in den Niederlanden wäre auch nicht anders ausgefallen, wenn der Konservierungsbescheid tatsächlich erlassen worden wäre. 10

Die Kläger beantragen, 11

den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 2.8.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.10.2019 dahin zu ändern, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der A Management B.V. nach § 17 EStG mit einem Wert von 117.081,60 EUR berücksichtigt wird; 12

hilfsweise die Revision zuzulassen. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Unter Verweis auf die Einspruchsentscheidung ist er weiter der Ansicht, dass in den Niederlanden faktisch keine Besteuerung stattgefunden habe. 16

Bezüglich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die vom Gericht beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 17

**Entscheidungsgründe** 18

Die Klage ist unbegründet. 19

Der angefochtene Verwaltungsakt ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO-). Zutreffend hat der Beklagte eine Berücksichtigung der Anschaffungskosten mit einem Wert von 1.112.240 EUR nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG versagt. 20

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt war. Veräußerungsgewinn ist dabei der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG). Weist der Veräußerer nach, dass ihm die Anteile bereits im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG 21

zuzurechnen waren und dass der bis zu diesem Zeitpunkt entstandene Vermögenszuwachs auf Grund gesetzlicher Bestimmungen des Wegzugsstaats im Wegzugsstaat einer der Steuer nach § 6 AStG vergleichbaren Steuer unterlegen hat, tritt an die Stelle der Anschaffungskosten der Wert, den der Wegzugsstaat bei der Berechnung der der Steuer nach § 6 AStG vergleichbaren Steuer angesetzt hat, höchstens jedoch der gemeine Wert (§ 17 Abs. 2 Satz 3 EStG).

Vorliegend hat der Kläger seinen 100%-Anteil an der B.V. als einer Kapitalgesellschaft nach niederländischem Recht im Jahr 2016 zu einem Preis von 1.419.956 EUR veräußert und damit den Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt. Hinsichtlich der allein streitigen Frage, ob als Anschaffungskosten das Stammkapital (18.000 EUR) oder ein Wert von 1.112.240 EUR nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG anzusetzen ist, kommt ein höherer Ansatz als der der historischen Anschaffungskosten von 18.000 EUR nicht in Betracht. Denn der Kläger 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 AStG vergleichbaren Steuer unterlegen hat. 22

Dabei hat der Senat zwar keinen Zweifel, dass die niederländische Regelung zur Wegzugsbesteuerung der deutschen Regelung des § 6 AStG vergleichbar ist (vgl. dazu auch Engers/Stevens in Wassermeyer, DBA, DBA NL 2012, Art. 13 Rn. 66f.). Allerdings hat der Vermögenszuwachs in den Niederlanden keiner Steuer unterlegen. Dabei bedeutet „unterlegen“ i.S. der Norm nach Überzeugung des Senats, dass eine festgesetzte Steuer auch tatsächlich gezahlt (und nicht lediglich festgesetzt) worden sein muss. Dieses Ergebnis, das auch der herrschenden Ansicht in der Literatur entspricht (vgl. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 17 EStG Rn. 233; Oellerich in Bordewin/Brandt, Einkommensteuergesetz, § 17 Rn. 351; Schneider in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 17 Rn. C332; Frotscher in Frotscher, EStG, § 17 Rn. 283; Karrenbrock in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 17 Rn. 241), folgt aus der Auslegung der gesetzlichen Norm: 23

Dabei deutet bereits der Wortlaut durch Verwendung der Formulierung „einer ... Steuer unterlegen“ darauf hin, dass es zu einer Zahlung der Steuer gekommen sein muss. Denn nach Ansicht des Senats impliziert das Wort „unterlegen“, dass es zu einer wirtschaftlichen Belastung in Form einer Steuerzahlung und nicht nur zu deren Festsetzung gekommen ist. Die Gesetzesbegründung enthält keine Ausführungen zu dieser Frage. 24

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, 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. 25

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 (vgl. Gosch in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 19. Aufl. 2020, § 17 EStG). Allerdings muss nach Überzeugung des Senats 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 unbesteuert. 26

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. 27

So lag der Fall hier, in den Niederlanden ist keine Besteuerung erfolgt. Zu einer Zahlung einer Steuer in den Niederlanden auf den dort entstandenen Vermögenszuwachs ist es nicht gekommen. Die Niederlande haben schon aus formalen Gründen keine Besteuerung vorgenommen, da kein Steuerbescheid ergangen ist. Selbst wenn man der Ansicht der Kläger folgte, dass auf das Vorliegen eines Bescheids im konkreten Fall nicht abgestellt werden dürfe, da dies nur Formalismus wäre, weil die Niederlande die Steuer gestundet und letztlich erlassen hätten, ergäbe sich kein anderes Ergebnis: Denn letztendlich haben die Niederlande keine Besteuerung durchgeführt und keine Steuer erhoben. Die niederländischen Steuerbehörden hätten, wenn ein Steuerbescheid ergangen wäre (sog. Konservierungsbescheid) – wie sich auch aus den Ausführungen der Kläger ergibt – die Steuer zunächst gestundet und diese dann – nach der damals gültigen Rechtslage – nach zehn Jahren erlassen (vgl. auch Engers/Stevens in Wassermeyer, DBA, DBA NL 2012, Art. 13 Rn. 66). Zu einer wirtschaftlichen Belastung durch die Zahlung einer Steuer wäre es aber nie gekommen, so dass die Niederlande letztlich ihr Besteuerungsrecht nicht wahrgenommen haben. Anders läge der Fall bei einer – auch durch § 6 Abs. 5 AStG beim Wegzug aus Deutschland zunächst vorgesehenen – Stundung der Steuer durch den Wegzugsstaat und tatsächlicher Besteuerung im Falle der Veräußerung. In diesem Fall wäre die Zahlung der Steuer bei der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zu berücksichtigen. Ein solcher Fall ist aber hier nicht gegeben, da schon keine formale Stundung und erst recht keine nachträgliche Zahlung einer Steuer in den Niederlanden erfolgt ist. 28

Die Entscheidung über die Kosten folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 29

Die Zulassung der Revision erfolgt nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO, da – soweit ersichtlich – bislang keine höchstrichterliche Rechtsprechung zu der hier streitigen Rechtsfrage vorliegt. 30

---

