Steuerrecht

I R 41/22 - „Passive“ Entstrickung in grenzüberschreitenden Sachverhalten

Mit Urteil vom 19.11.2025 - I R 41/22 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass eine sogenannte steuerrechtliche Entstrickung in grenzüberschreitenden Fällen - ein Vorgang, bei dem stille Reserven von Wirtschaftsgütern aufgedeckt und besteuert werden, weil ansonsten die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ihr Besteuerungsrecht verlieren würde - grundsätzlich auch durch eine bloße Rechtsänderung eintreten kann („passive“ Entstrickung).

Mit Wirkung ab dem Jahr 2006 hat der Gesetzgeber in mehreren Steuergesetzen Tatbestände verankert, die dem deutschen Fiskus in bestimmten grenzüberschreitenden Konstellationen das Recht zur Besteuerung der in Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven einräumen, obwohl sich die stillen Reserven für den Steuerpflichtigen noch nicht - zum Beispiel infolge eines Verkaufs des Wirtschaftsguts - realisiert haben. Voraussetzung für den vorzeitigen Steuerzugriff ist jeweils, dass das Besteuerungsrecht von Deutschland an dem Wirtschaftsgut ausgeschlossen oder beschränkt wird. Ein solcher Fall kann beispielsweise vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte überführt. Von Anfang an umstritten war, ob eine Entstrickung gegebenenfalls auch ohne ein aktives Handeln des Steuerpflichtigen eintreten kann. Diese Frage stellt sich insbesondere, wenn das deutsche Besteuerungsrecht dadurch verlorengeht oder beschränkt wird, dass Deutschland mit dem betreffenden ausländischen Staat ein neues Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) abschließt, nach dem künftig das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven des Wirtschaftsguts nicht mehr Deutschland, sondern dem anderen Staat zusteht oder Deutschland sich verpflichtet, die von dem anderen Staat erhobenen Steuern auf die eigenen Steuern anzurechnen.

Der BFH hat die Möglichkeit einer solchen „passiven“ Entstrickung nunmehr grundsätzlich bejaht. In dem entschiedenen Fall ging es um eine deutsche GmbH, die Gesellschafterin einer spanischen Kapitalgesellschaft war, welche über spanischen Immobilienbesitz verfügte. Zum 01.01.2013 war ein neues DBA zwischen Deutschland und dem Königreich Spanien (Spanien) wirksam geworden, in dem Deutschland sich verpflichtet hatte, für den Fall, dass in Deutschland ansässige Steuerpflichtige Anteile an Gesellschaften mit einer „Immobilienquote“ von mindestens 50 % (Wertansatz spanischer Immobilien im Verhältnis zur Bilanzsumme) veräußern, die von Spanien auf die Veräußerung erhobene Quellensteuer auf die deutsche Steuer anzurechnen. Das Finanzamt (FA) sah in der Gefahr, im Falle einer künftigen Veräußerung der Anteile durch die GmbH spanische Quellensteuer auf die deutsche Steuer anrechnen zu müssen, eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (des Einkommensteuergesetzes) und unterwarf bei der GmbH den hypothetischen Gewinn aus einer (fiktiven) sofortigen Veräußerung im Veranlagungszeitraum 2012 der deutschen Körperschaftsteuer. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage der GmbH in erster Instanz statt, weil es die Möglichkeit einer allein auf einer Rechtsänderung beruhenden Entstrickung schon im Grundsatz abgelehnt hat.

Obwohl der BFH dieser Begründung nicht gefolgt ist, sondern eine Entstrickung auch in den Fällen einer Rechtsänderung grundsätzlich für möglich hält, hatte die Revision des FA letztlich keinen Erfolg, denn das FA hatte die Rechtsfolgen einer möglichen Entstrickung dem „falschen“ Veranlagungszeitraum zugeordnet. Diese treten nach dem Urteil des BFH in der letzten juristischen Sekunde ein, bevor der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts wirksam wird. Dies wäre im Urteilsfall noch im Veranlagungszeitraum 2012 gewesen.

Auch in dem heute ebenfalls veröffentlichten Urteil vom 19.11.2025 - I R 6/23 hat der BFH zur „passiven“ Entstrickung entschieden. Das FA hatte eine Entstrickung im Hinblick auf australischen Immobilienbesitz einer deutschen Kapitalgesellschaft daraus abgeleitet, dass mit dem Inkrafttreten eines neuen DBA zwischen Deutschland und Australien zum 01.01.2017 das deutsche Besteuerungsrecht an einem künftigen Veräußerungsgewinn hinsichtlich der australischen Immobilien entfallen sei. Dagegen klagte die Steuerpflichtige und bekam vor dem FG Recht. Der BFH bestätigte das Urteil des FG, weil bereits auf der Grundlage des „alten“, bis 31.12.2016 geltenden DBA kein deutsches Besteuerungsrecht an einem Gewinn

aus der Veräußerung der Immobilien bestanden hatte.

Die Praxis wird sich darauf einstellen müssen, dass Änderungen von DBA oder anderen Gesetzen in grenzüberschreitenden Fällen gegebenenfalls zu einer vorzeitigen Besteuerung von in Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven führen kann. Es ist jedoch im Einzelfall genau zu prüfen, ob die jeweilige Rechtsänderung tatsächlich zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts geführt hat. Änderungen oder Neuabschlüsse von DBA vollziehen sich meist in längeren Verfahrensabläufen, so dass den Steuerpflichtigen häufig noch Zeit bleibt, sich darauf einzustellen.

BFH-Urteil vom 19.11.2025 - I R 41/22 [Leitsatzentscheidung] - BFH PM 23/2026

LogIn zum Volltext