

Urteil vom 19. November 2025, I R 6/23

"Passive Entstrickung" aufgrund Inkrafttretens eines neuen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

ECLI:DE:BFH:2025:U.191125.IR6.23.0

BFH I. Senat

KStG § 12 Abs 1 S 1, DBA AUS Art 6, DBA AUS Art 22 Abs 2 Buchst a S 1, DBA AUS 2015 Art 13 Abs 1, OECDMustAbk Art 6, OECDMustAbk Art 13, OECDMustAbk Art 21, OECD-MA Art 6, OECD-MA Art 13, OECD-MA Art 21, VtrRKonv Art 31, KStG VZ 2017, EStG § 4 Abs 1 S 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 08. Dezember 2022, Az: 4 K 1006/20

Leitsätze

1. Ein zur Besteuerung eines fiktiven Veräußerungsgewinns führender Ausschluss des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gemäß § 12 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) aufgrund des Inkrafttretens eines neuen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) --sogenannte passive Entstrickung-- setzt voraus, dass Deutschland in der Zeit vor Anwendbarkeit des neuen DBA das Besteuerungsrecht innehatte.
2. Für Gewinne in Deutschland ansässiger Personen aus der Veräußerung von in Australien belegenen Immobilien hatte Deutschland bereits auf der Grundlage des bis zum 31.12.2016 geltenden DBA-Australien 1972 kein Besteuerungsrecht, weil Art. 6 DBA-Australien 1972 neben den laufenden Einkünften aus unbeweglichem Vermögen auch die Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen erfasst hat. Das Inkrafttreten des Art. 13 Abs. 1 DBA-Australien 2015 zum 01.01.2017 kann folglich nicht zu einer passiven Entstrickung geführt haben.
3. Die Rechtsfolge des § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG tritt in der letzten juristischen Sekunde ein, bevor der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts wirksam wird (entgegen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 26.10.2018, BStBl I 2018, 1104).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 08.12.2022 - 4 K 1006/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine inländische GmbH & Co. KG, ist im Jahr 2018 im Wege des Formwechsels aus der im Jahr 2008 gegründeten ... GmbH hervorgegangen.
- 2 Gegenstand des Unternehmens war und ist ... Mit ihren Einkünften aus Immobilienvermögen war und ist die Klägerin in Australien beschränkt steuerpflichtig. In Australien unterhielt und unterhält sie keine Betriebsstätte.
- 3 Die Klägerin erwarb im Jahr 2009 eine Gewerbeimmobilie in X, Australien. Das Objekt wurde seitdem langfristig zu fremdüblichen Bedingungen (im Rahmen einer echten Treuhand) an Dritte vermietet. Die Absetzung für Abnutzung minderte die in Australien versteuerten Vermietungseinkünfte. Die Anschaffungskosten betragen insgesamt ... €. Den Erwerb finanzierte die Klägerin durch Eigenkapital sowie ein fremdübliches Gesellschafterdarlehen in Höhe von umgerechnet ... €.

- 4 Ab dem 01.01.2017 ist das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Australien zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung vom 12.11.2015 (BGBl II 2016, 1116, BStBl I 2017, 122) --DBA-Australien 2015-- für die deutsche Körperschaft- und Gewerbesteuer gemäß Art. 32 Abs. 2 Buchst. b Unterabs. ii DBA-Australien 2015 anzuwenden. Das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Australischen Bund zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei einigen anderen Steuern vom 24.11.1972 (BGBl II 1974, 338, BStBl I 1974, 424) --DBA-Australien 1972-- ist gemäß Art. 32 Abs. 3 DBA-Australien 2015 außer Kraft getreten.
- 5 Art. 6 DBA-Australien 1972 sah vor, dass "Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das in einem Vertragsstaat liegt, (...) in diesem Staat besteuert werden [können]". Eine Art. 13 des OECD-Musterabkommens (OECD-MustAbk) vergleichbare Regelung zur Erfassung von Veräußerungsgewinnen sah das DBA-Australien 1972 nicht vor, wurde aber mit Art. 13 DBA-Australien 2015 eingefügt.
- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ist der Auffassung, dass das Besteuerungsrecht für Gewinne aus einer möglichen Veräußerung des Grundstücks nach dem DBA-Australien 1972 bei der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) gelegen habe und dass es nach dem Wirksamwerden des DBA-Australien 2015 zu einem Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts für Immobilienveräußerungsgewinne gekommen sei. Dadurch sei der Tatbestand des § 12 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Jahr 2017 (Streitjahr) geltenden Fassung (KStG) verwirklicht worden und ein Gewinn aus der fiktiven Veräußerung der in Australien belegenen Gewerbeimmobilie entstanden (sogenannte passive Entstrickung). Dementsprechend unterwarf das FA die Differenz zwischen dem Buchwert des australischen Grundstücks zum 31.12.2016 und dem von der Klägerin ermittelten Verkehrswert zum 15.01.2015 als Entstrickungsgewinn der Besteuerung und setzte unter dem 31.07.2019 die Körperschaftsteuer für das Streitjahr entsprechend fest.
- 7 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens reduzierte das FA unter Heranziehung des von der Klägerin mitgeteilten und zwischen den Beteiligten nicht mehr streitigen gemeinen Werts der Immobilie von ... € und des Buchwerts von ... € den Entstrickungsgewinn auf ... €. Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück.
- 8 Die hiergegen eingelegte Klage war erfolgreich. Das Hessische Finanzgericht (FG) hat mit Urteil vom 08.12.2022 - 4 K 1006/20 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1022) den angefochtenen Bescheid dahin geändert, dass der vom FA angesetzte Entstrickungsgewinn nicht berücksichtigt wird. § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG sei nicht einschlägig, weil mit dem DBA-Australien 2015 keine Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands eingetreten sei. Deutschland habe vielmehr bereits im Jahr 2009 bei Anschaffung der Immobilie kein Besteuerungsrecht für einen Veräußerungsgewinn aus der Immobilie gehabt.
- 9 Das FA macht mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision des FA zurückzuweisen.
- 11 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten, ohne einen eigenen Antrag zu stellen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat der Klage zu Recht stattgegeben und eine Aufdeckung der stillen Reserven aufgrund einer fiktiven Veräußerung der in Australien belegenen Gewerbeimmobilie zum gemeinen Wert gemäß § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin abgelehnt. Durch das Inkrafttreten des DBA-Australien 2015 ist kein Besteuerungsrecht Deutschlands an der Immobilie ausgeschlossen oder beschränkt worden. Ein deutsches Besteuerungsrecht hat nach Art. 6 DBA-Australien 1972 nie bestanden (dazu unter 2.). Zudem hätte die Rechtsfolge des § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht zu einer Gewinnerhöhung im Streitjahr führen können (dazu unter 3.).
- 13 1. Wird bei einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder

beschränkt, gilt dies nach § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG als Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert. Die mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782, berichtigt BGBl I 2007, 68, BStBl I 2007, 4) --SEStEG-- neu gefasste Regelung des § 12 Abs. 1 KStG knüpft als Tatbestandsvoraussetzung im Sinne eines "allgemeinen Entstrickungstatbestands" (vgl. BTDrucks 16/2710, S. 30) an den Verlust oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an Veräußerungsgewinnen an. Die Regelung setzt mithin begriffsnotwendig voraus, dass ein deutscher Besteuerungszugriff an den fraglichen Wirtschaftsgütern ursprünglich bestanden hat, damit ein solcher überhaupt (nachfolgend) entzogen werden kann (vgl. hierzu das Beispiel in BTDrucks 16/2710, S. 31; allgemein zur Möglichkeit einer passiven Entstrickung s. Senatsurteil vom 19.11.2025 - I R 41/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Die Vorinstanz hat im Streitfall diesen deutschen Besteuerungszugriff in Bezug auf die in Australien belegene Gewerbeimmobilie der Klägerin auf der Grundlage des DBA-Australien 1972 zutreffend als nicht gegeben angesehen.

- 14** 2. In Streit steht zwischen den Beteiligten, ob das Besteuerungsrecht an einem (fiktiven) Gewinn aus der Veräußerung einer in Australien belegenen Immobilie durch einen in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen nach dem DBA-Australien 1972 Australien oder Deutschland zusteht. Das FG hat angenommen, dass aufgrund der abkommensrechtlichen bilateralen Vereinbarungen Ersteres der Fall sei. Dem ist zu folgen.
- 15** a) Nach Art. 22 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Australien 1972 werden bei einer in Deutschland (nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Australien 1972) ansässigen Person unter anderem die Einkünfte aus Quellen innerhalb Australiens, die nach diesem Abkommen in Australien besteuert werden können, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen. Um solche Einkünfte aus Quellen innerhalb Australiens handelt es sich bei einem Gewinn aus der Veräußerung einer in Australien belegenen Immobilie.
- 16** b) Art. 6 DBA-Australien 1972 bestimmt, dass "Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das in einem Vertragsstaat liegt, ... in diesem Staat besteuert werden" können. Der Abkommenstext ist aus Sicht des erkennenden Senats hinreichend eindeutig.
- 17** aa) Der Begriff "Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen" erfasst neben den laufenden Einkünften aus unbeweglichem Vermögen auch die Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen. Soweit das FA seine Revision im Ausgangspunkt darauf stützt, dass dem Wortlaut des Art. 6 DBA-Australien 1972 "keine ausdrückliche Erweiterung auf Veräußerungsgewinne" zu entnehmen sei, ist dem nicht zu folgen. Es lässt dabei unberücksichtigt, dass der Wortlaut der Norm Einkünfte aus der Veräußerung bereits erfasst. Einer "Erweiterung" auf Veräußerungsgewinne bedarf es von daher nicht. Ausgehend von der Grundannahme, dass der Begriff "Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen" auch Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen erfasst, ist dagegen entscheidend, ob dem Abkommenstext eine Begrenzung auf laufende Einkünfte entnommen werden kann. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass dies nicht der Fall ist.
- 18** bb) Art. 6 DBA-Australien 1972 enthält keine dem Art. 6 Abs. 3 OECD-MustAbk 1963 vergleichbare Regelung, wonach "Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung und Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens" als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gelten. Selbst wenn man einer im Schrifttum vertretenen Auffassung folgen würde, dass unter "jeder anderen Art der Nutzung" keine Veräußerung des unbeweglichen Vermögens zu verstehen ist (vgl. Reimer in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 6 Rz 140, 188 sowie Rz 186 mit Unterscheidung zwischen Nutzung und Verbrauch; a.A. Wassermeyer/Wassermeyer, MA Art. 6 Rz 20 und 22b, Veräußerung als letzter Akt der Nutzung; unklar derselbe in Rz 18 und 91), wäre dies für den Streitfall ohne Bedeutung, da Art. 6 DBA-Australien 1972 gerade keine so verstandene Begrenzung enthält.
- 19** Umgekehrt kann aus dem Fehlen einer entsprechenden Regelung in Art. 6 DBA-Australien 1972 nicht geschlossen werden, dass der Regelung keine --vom FA so verstandene-- "Erweiterung" auf Veräußerungsgewinne zu entnehmen sei und damit nur laufende Einkünfte erfasst würden. Wie oben ausgeführt, ist der Wortlaut hinreichend eindeutig und erfasst neben laufenden Einkünften aus unbeweglichem Vermögen auch Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen. Das Fehlen eines entsprechenden Passus vermag diesen hinreichend eindeutigen Abkommenswortlaut nicht zu beschränken.
- 20** Dem steht auch die Rechtsprechung des Senats zum Abkommen zwischen dem Deutschen Reiche und Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung anderer Fragen auf dem Gebiete der direkten Steuern vom 31.10.1925 (RGI II 1925, 1146) --DBA-Italien 1925-- (vgl. Senatsurteil vom 23.03.1972 - I R 128/70, BFHE 106, 501, BStBl II 1972, 948) nicht entgegen, wonach bei Vorliegen einer Regelung zu "jede[r] andere[n] Art der Nutzung des unbeweglichen Vermögens" (vgl. Nr. 2 des Schlussprotokolls zum DBA-Italien 1925) Veräußerungsgewinne in

den Begriff der "Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen" einzubeziehen seien. Diesem Urteil ist wiederum nicht zu entnehmen, dass bei Fehlen einer entsprechenden Regelung --wie im Streitfall-- nur laufende Einkünfte zu erfassen wären. Entsprechendes gilt für die weiteren Senatsurteile vom 28.04.1982 - I R 151/78 (BFHE 135, 526, BStBl I 1982, 566) zum Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 21.07.1959 (BGBl II 1961, 398, BStBl I 1961, 343) und vom 19.05.1982 - I R 257/78 (BFHE 136, 363, BStBl II 1982, 768) zum Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Spanischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 05.12.1966 (BGBl II 1968, 10, BStBl I 1968, 297), die sich jeweils mit dem hier streitgegenständlichen Abkommen abweichenden Wortlaut auseinandersetzen. Zudem ist das DBA-Australien 1972 grundsätzlich autonom auszulegen.

- 21** cc) Aus Abs. 2 des Protokolls zum DBA-Australien 1972 zu Art. 6 ergibt sich ebenfalls keine Begrenzung des Begriffs der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen auf laufende Einkünfte. Die Regelung, die Bestandteil des Abkommens ist, stellt lediglich klar, dass der Begriff Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen "auch Einkünfte aus der Verpachtung von Grund und Boden" umfasst. Eine Begrenzung der Regelung auf laufende Einkünfte ist damit nicht verbunden. Entgegen der Auffassung des FA kann aus dem Fehlen einer entsprechenden Klarstellung zu Veräußerungsgewinnen im Protokoll auch nicht geschlossen werden, dass Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen von Art. 6 DBA-Australien 1972 nicht erfasst sein sollen. Einer ausdrücklichen "Erweiterung" auf Veräußerungsgewinne bedarf es angesichts des eindeutigen Wortlauts (s. die Ausführungen oben) nicht.
- 22** c) Eine andere Begriffsbestimmung im Sinne einer "Begrenzung" auf laufende Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen lässt sich auch aus dem Sinnzusammenhang innerhalb des Abkommens (zu diesem Auslegungsmaßstab vgl. Art. 3 Abs. 2 DBA-Australien 1972) nicht ableiten.
- 23** aa) Zwar fehlen im DBA-Australien 1972 sowohl eine dem Art. 13 OECD-MustAbk entsprechende Verteilungsnorm zu den Gewinnen aus der Veräußerung von Vermögen als auch eine dem Art. 21 OECD-MustAbk entsprechende Vorschrift zu den anderen Einkünften, hieraus kann jedoch --entgegen der Auffassung des FA-- nicht abgeleitet werden, dass das streitgegenständliche Abkommen keine Regelung zu Einkünften aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen enthalte (ebenso Wassermeyer/Rosenthal, DBA Australien Art. 6 Rz 10 zum DBA-Australien 1972; Wassermeyer/Wassermeyer, MA Art. 6 Rz 22b; Kerksenbrock/Wagner in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 6 OECD-MA Rz 24; C. Kraft, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2012, 740; Scholten/Griemla, IStR 2008, 661; a.A. Reimer in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 13 Rz 63; Hölscher in Hölscher, Die grenzüberschreitende Verlegung der Geschäftsleitung, 2012, A. Rechtsnormbezogene Erörterung der steuerlichen Auswirkungen, 3.c)(3)(c) (ii) Abkommensrecht, Abs. 18; Fischer in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, DBA-Australien Rz 15; Holthaus, IStR 2011, 385; unklar Kempelmann/Joisten in Schönfeld/Ditz, DBA, 3. Aufl., Art. 6 Rz 22). Eine derartige Auslegung würde den (eindeutigen) Abkommenstext ausblenden und aus dem Fehlen entsprechender Regelungen lässt sich hierfür wiederum nichts ableiten.
- 24** bb) Aus dem Methodenartikel im Abkommen (Art. 22 Abs. 2 Buchst. b Unterabs. vii DBA-Australien 1972), wonach eine Anrechnung australischer Steuern bei nicht von den Verteilungsnormen der Art. 6 bis 19 DBA-Australien 1972 erfassten Einkünften in Deutschland erfolgen soll, lässt sich im Streitfall ebenfalls keine Begrenzung des Art. 6 DBA-Australien 1972 auf laufende Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen ableiten. Die Klägerin weist zutreffend darauf hin, dass es sich bei Art. 22 Abs. 2 Buchst. b Unterabs. vii DBA-Australien 1972 zwar um eine Auffangregelung handelt. Sie kann aber nur dann eingreifen, wenn eine Verteilungsnorm nicht einschlägig ist. Das ist hier nicht der Fall. Art. 6 DBA-Australien 1972 erfasst --wie dargelegt-- auch Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens. Aus dem Vorhandensein einer Auffangvorschrift kann nicht auf das Fehlen einer Zuweisung des Besteuerungsrechts für Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen an Australien geschlossen werden. Eine derartige Auslegung würde wiederum dem eindeutigen Abkommenswortlaut in Art. 6 DBA-Australien 1972 widersprechen.
- 25** cc) Nichts anderes ergibt sich --entgegen FA und BMF-- aus der Denkschrift zum Abkommen zu Art. 22 Abs. 2 DBA-Australien 1972, worin ausgeführt wird, dass die Anrechnungsmethode für alle australischen Einkünfte angewandt werden könne, bei denen die Freistellungsmethode nicht zur Anwendung komme, und als Beispiel für sonstige Einkünfte, die im Abkommen nicht ausdrücklich behandelt seien, ausdrücklich Veräußerungsgewinne benannt werden (vgl. BTDrucks 7/1139, S. 28). Unabhängig von der Frage, inwieweit Ausführungen in einer Denkschrift

sowie --worauf das BMF hinweist-- eine dem folgende Anwendung durch die deutsche Finanzverwaltung für die Auslegung eines Abkommens von Bedeutung sein können, ergibt sich hieraus für Art. 6 DBA-Australien 1972 keine Begrenzung des Abkommenswortlauts auf laufende Einkünfte (vgl. jetzt auch BMF-Schreiben vom 24.12.2025, BStBl I 2026, 26).

- 26** dd) Dass Art. 13 Abs. 1 DBA-Australien 2015 seit dem 01.01.2017 eine ausdrückliche Regelung zu Veräußerungsgewinnen enthält, die das Besteuerungsrecht dem Belegenheitsstaat Australien zuweist, lässt keinen Rückschluss auf die Auslegung von Art. 6 DBA-Australien 1972 zu (vgl. etwa Senatsurteil vom 24.04.2024 - I R 41/20, BFHE 285, 112, BStBl II 2024, 785). Entsprechendes gilt für die Ausführungen in der Denkschrift zum DBA-Australien 2015, wo ausgeführt wird, dass die Regelungen über die Besteuerung der Veräußerungsgewinne eine Änderung gegenüber dem Abkommen von 1972 darstelle (vgl. BTDrucks 18/8830, S. 39), weil im Abkommen von 1972 keine dem Art. 13 DBA-Australien 2015 vergleichbare Regelung enthalten gewesen sei (vgl. BTDrucks 18/8830, S. 46).
- 27** Unbeachtlich ist insofern auch, inwieweit im DBA-Australien 1972 allgemein und speziell in Art. 6 DBA-Australien 1972 das Belegenheitsprinzip konsequent umgesetzt worden ist oder nicht. Es ist nicht erkennbar, wie hierdurch der Abkommenswortlaut beschränkt werden könnte. Für eine den eindeutigen Wortlaut des Art. 6 DBA-Australien 1972 einschränkende Rechtsfortbildung besteht weder ein triftiger Grund noch eine Entscheidungsbefugnis des erkennenden Senats. Es ist nicht Sache der Gerichte, vom Wortlaut abweichende Abkommensregelungen zu bestimmen. Es wäre in diesen Fällen allein Sache der Vertragsstaaten, die Regelungen gegebenenfalls anzupassen (vgl. z.B. Senatsurteile vom 14.03.1989 - I R 39/85, BFHE 156, 457, BStBl II 1989, 599, unter II.6.; vom 14.12.1988 - I R 148/87, BFHE 155, 374, BStBl II 1989, 319, unter II.9.; vom 30.05.2018 - I R 62/16, BFHE 262, 54, BStBl II 2024, 219, Rz 23).
- 28** d) In Einklang damit stehen die Grundsätze zur Auslegung von Verträgen nach Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.05.1969 (BGBl II 1985, 927) --WÜRV--, in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 03.08.1985 (BGBl II 1985, 926) am 20.08.1987 (BGBl II 1987, 757). Ein Vertrag ist danach nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seiner Bestimmung in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Außer dem bei der Auslegung zu berücksichtigenden und in Art. 31 Abs. 2 WÜRV näher beschriebenen systematischen "Zusammenhang" sind nach Art. 31 Abs. 3 WÜRV in gleicher Weise jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen sowie jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht, zu berücksichtigen. So gesehen kann ein übereinstimmendes Abkommensverständnis und eine gemeinsame "Übung" der beteiligten Finanzverwaltungen für eine Abkommensauslegung bedeutsam sein (z.B. Senatsurteil vom 11.07.2018 - I R 44/16, BFHE 262, 354, BStBl II 2023, 430, m.w.N. aus der Rechtsprechung), das aber immer nur insofern, als sie nicht dem Wortlaut des Abkommens zuwiderläuft (vgl. Senatsurteil vom 27.08.2008 - I R 64/07, BFHE 222, 553, BStBl II 2009, 97). Abgesehen davon, dass das Wiener Übereinkommen (nach Art. 4 WÜRV) nur auf Verträge Anwendung findet, die von Staaten geschlossen werden, nachdem das Übereinkommen für sie in Kraft getreten ist --und damit, ohne dass dem weiter nachzugehen wäre, nach Lage der Dinge nicht für das DBA-Australien 1972--, erzwingen auch diese Grundsätze eine Regelungsauslegung immer nur nach Maßgabe des Abkommenswortlauts (vgl. jetzt auch BMF-Schreiben vom 24.12.2025, BStBl I 2026, 26).
- 29** 3. Die Revision wäre daneben auch unbegründet, wenn man der Auffassung des FA folgend vom Vorliegen einer Beschränkung des Besteuerungsrechts mit der Anwendbarkeit des DBA-Australien 2015 zum 01.01.2017 ausginge. Ein Veräußerungsgewinn wäre danach nicht im Streitjahr zu erfassen gewesen, sondern bereits im Jahr 2016.
- 30** a) § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG enthält keine ausdrückliche Regelung zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung. Die Regelung verweist zwar insgesamt auf die Rechtsfolgen einer Veräußerung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert - mithin grundsätzlich auch auf den Zeitpunkt, zu dem die Rechtsfolge einer Veräußerung eintritt. Da der Tatbestand des § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG jedoch nicht an eine Veräußerungshandlung anknüpft, sondern die Änderung der Rechtslage in Form eines "Ausschlusses oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts" als Veräußerung fingiert, scheidet eine zeitliche Anknüpfung an eine Veräußerungshandlung aus.
- 31** Die Formulierung "wird ... das Besteuerungsrecht ... ausgeschlossen oder beschränkt" lässt ebenfalls keinen eindeutigen Rückschluss auf einen bestimmten Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolge zu. Auslöser für die Tatbestandsverwirklichung ist zwar der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts. Dem Gesetz lässt sich aber nicht entnehmen, dass damit auch der maßgebliche Zeitpunkt der Besteuerung zusammenfallen

muss (entgegen BMF-Schreiben vom 26.10.2018, BStBl I 2018, 1104, sowie Wassermeyer, Der Betrieb 2006, 1176; von Freedon in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 12 Rz 70; Brandis/Heuermann/Pfirschmann, § 12 KStG Rz 47; ebenso Senatsurteil vom 19.11.2025 - I R 41/22 zu § 4 Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).

- 32** b) Sinn und Zweck der Vorschrift, die Gesetzssystematik und ebenso die Gesetzeshistorie sprechen vielmehr dafür, dass der maßgebliche Zeitpunkt, zu dem die Rechtsfolgen des § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG eintreten sollen, die letzte juristische Sekunde ist, bevor der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands wirksam wird (ebenso Benecke/Staats in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 12 KStG Rz 376; Kessens in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 12 Rz 162).
- 33** aa) Ebenso wie § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG dient § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht der Abgrenzung der betrieblichen von der privaten Sphäre, sondern der Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts (s. BTDrucks 16/2710, S. 30 i.V.m. S. 26 und 28). Durch die Fiktion einer Veräußerung zum gemeinen Wert sollen als eine Art Schlussbesteuerung die in Deutschland entstandenen stillen Reserven von zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern aufgedeckt und besteuert werden (s. BTDrucks 16/2710, S. 30 i.V.m. S. 28). Dieser Zweck wird auch dadurch deutlich, dass die Veräußerung nach § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht mit dem Teilwert, sondern mit dem gemeinen Wert zu berücksichtigen ist. Diesem Zweck entspricht es, in der letzten juristischen Sekunde vor dem Verlust des (unbeschränkten) Besteuerungsrechts Deutschlands die bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen stillen Reserven für Zwecke der Besteuerung zu erfassen.
- 34** bb) Für dieses Verständnis spricht auch die Gesetzeshistorie. Denn der Gesetzgeber wollte bei Erlass des SEStEG im Jahr 2006 im Ausgangspunkt an die seinerzeit noch vom Bundesfinanzhof (BFH) vertretene, später (durch Senatsurteil vom 17.07.2008 - I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464) aufgegebene sogenannte Theorie der finalen Entnahme anknüpfen (s. BTDrucks 16/2710, S. 26). Diese ging bei Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte desselben Unternehmens, deren Gewinn durch ein DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt ist, von einem vollständigen Verlust des deutschen Besteuerungsrechts an den in dem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven aus und setzte dies mit einer Entnahme gleich (z.B. BFH-Urteil vom 30.05.1972 - VIII R 111/69, BFHE 106, 198, BStBl II 1972, 760; Senatsurteile vom 28.04.1971 - I R 55/66, BFHE 102, 374, BStBl II 1971, 630, und vom 16.07.1969 - I 266/65, BFHE 97, 342, BStBl II 1970, 175; s. dazu auch Senatsurteil vom 26.03.2025 - I R 5/24 (I R 99/15), BFH/NV 2025, 1344, Rz 40). Bei einem solchen Verständnis kann eine Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven nur im letzten Zeitpunkt vor Eintritt des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts erfolgen und nicht erst nach dessen Eintritt.
- 35** cc) Schließlich spricht auch die Gesetzssystematik für ein solches Verständnis. Mit dem SEStEG hat der Gesetzgeber beabsichtigt, die verschiedenen Entstrickungstatbestände für grenzüberschreitende Sachverhalte in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen (neben § 12 Abs. 1 KStG z.B. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 6 des Außensteuergesetzes --AStG-- und § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Umwandlungssteuergesetzes) systematisch zusammenzufassen und fortzuentwickeln (BTDrucks 16/2710, S. 26). Es wäre wenig systematisch, bei diesen, dem gleichen Zweck dienenden Vorschriften von unterschiedlichen Zeitpunkten auszugehen, in denen die bis zum Eintritt der Entstrickung entstandenen stillen Reserven jeweils besteuert werden (s.a. Senatsurteil vom 19.11.2025 - I R 41/22 zu § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG). Für den Entstrickungstatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG i.d.F. des SEStEG entspricht es jedoch der Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 16.04.2024 - IX R 38/21, BFHE 285, 307, Rz 47 ff.) und inzwischen auch der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung, dass die Besteuerung in der letzten juristischen Sekunde vor Eintritt des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts vorzunehmen ist (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AStG i.d.F. des ATAD-Umsetzungsgesetzes vom 25.06.2021, BGBl I 2021, 2035, BStBl I 2021, 874).
- 36** c) Dies zugrunde gelegt, hätten die Rechtsfolgen des § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG auf der Grundlage der vom FA vertretenen Rechtsauffassung im Jahr 2016 und nicht im Streitjahr berücksichtigt werden müssen. Denn das DBA-Australien 2015 ist für die deutsche Körperschaft- und Gewerbesteuer gemäß Art. 32 Abs. 2 Buchst. b Unterabs. ii DBA-Australien 2015 ab dem 01.01.2017 anzuwenden. Dementsprechend wäre der Veräußerungsgewinn im Sinne des § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG in der letzten Sekunde vor Ablauf des 31.12.2016 zu erfassen gewesen.
- 37** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.