

Urteil vom 19. November 2025, I R 41/22

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

ECLI:DE:BFH:2025:U.191125.IR41.22.0

BFH I. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 3, DBA ESP 2011 Art 13 Abs 2, DBA ESP 2011 Art 22 Abs 2 Buchst b UAbs ii, AO § 38, AEUV Art 49, AEUV Art 63, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GG Art 1 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, EStG § 4 Abs 1 S 3, KStG § 12 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 4, EStG VZ 2013

vorgehend FG Münster, 10. August 2022, Az: 13 K 559/19 G,F

Leitsätze

1. Der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) kann auch infolge einer Änderung der Rechtslage, zum Beispiel aufgrund des Inkrafttretens eines neuen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, eintreten (Bestätigung des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 26.10.2018, BStBl I 2018, 1104).
2. Die Rechtsfolge des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG tritt in der letzten juristischen Sekunde ein, bevor der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts wirksam wird (entgegen BMF-Schreiben vom 26.10.2018, BStBl I 2018, 1104).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 10.08.2022 - 13 K 559/19 G,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin im Jahr 2013 (Streitjahr) infolge des Inkrafttretens eines neuen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) einen Entstrickungsgewinn zu versteuern hat (sogenannte passive Entstrickung).
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, stellt in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) Produkte für die ...branche her und vertreibt diese. An ihr waren im Streitjahr als Kommanditisten G (Beigeladener) mit einer Einlage von ... € (51 %) und der in der Schweizerischen Eidgenossenschaft wohnhafte H mit einer Einlage von ... € (49 %) beteiligt sowie als Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung die ... GmbH mit Sitz im Inland.
- 3 Der Beigeladene und H waren ferner zu jeweils 50 % an der ... S.L. (S.L.), einer spanischen Kapitalgesellschaft mit Sitz im Königreich Spanien (Spanien), beteiligt. Die Anteile an der S.L. waren dem Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin zugeordnet. Die S.L. wies in ihrer Bilanz zum 31.12.2012 auf der Aktivseite unbewegliches Vermögen von ... € aus, bei einer Bilanzsumme von ... € (= 58,89 %). Zu den nachfolgenden Bilanzstichtagen entwickelte sich die Quote des unbeweglichen Vermögens in Bezug auf die Bilanzsumme ausweislich der spanischen Bilanzen wie folgt:

31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017

51,1 %	48,9 %	47,6 %	58,0 %	54,4 %
--------	--------	--------	--------	--------

4 Am 18.10.2012 trat das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 03.02.2011 (BGBl II 2012, 19, BStBl I 2013, 350) --DBA-Spanien 2011-- in Kraft. Dieses enthielt in seinem Art. 13 Abs. 2 eine im vorherigen Abkommen (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) nicht enthaltene Regelung, nach welcher Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft --oder vergleichbarer Beteiligungen-- erzielt, deren Aktivvermögen zu mindestens 50 % unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteuert werden können. Auf die auf einen solchen Veräußerungsgewinn eines in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen anfallende deutsche Steuer ist nach Art. 22 Abs. 2 Buchst. b Unterabs. ii DBA-Spanien 2011 die spanische Steuer anzurechnen, die nach dem Recht Spaniens und in Übereinstimmung mit dem Abkommen gezahlt worden ist. Anzuwenden sind die Regelungen auf die ab dem 01.01.2013 erhobenen Steuern (Art. 30 Abs. 2 Buchst. b DBA-Spanien 2011).

5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) gelangte infolge einer steuerlichen Außenprüfung zu der Auffassung, dass Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 2011 für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Gesellschafter, wie den Beigeladenen, zu einer passiven Entstrickung führe. Für diesen müssten die Anteile an der S.L., die aufgrund der zum 31.12.2012 zu verzeichnenden Immobilienquote als Grundstückskapitalgesellschaft im Sinne des Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 2011 einzuordnen sei, gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) zum 01.01.2013 als entnommen gelten. Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Art. 22 Abs. 2 Buchst. b Unterabs. ii DBA-Spanien 2011 führe zu einer Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands, weil im Falle einer Veräußerung der Anteile Deutschland verpflichtet wäre, auf die auf den Veräußerungsgewinn anfallende deutsche Steuer spanische Steuern anzurechnen. Die fiktive Entnahme erfolge gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG zum gemeinen Wert und berechne sich wie folgt:

Substanzwert der S.L.	... €
davon 50 % für den Beigeladenen	... €
abzüglich Buchwert S.L. Anteile	... €
Entnahmegewinn	... €

6 Ein Ausgleichsposten nach § 4g EStG könne nicht gebildet werden.

7 Das FA erhöhte die bei der Klägerin ermittelten Einkünfte aus Sonderbetriebsvermögen mit Änderungsbescheid vom 27.02.2018 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr daher in Höhe des Entnahmegewinns von ursprünglich ./... € auf ... €. Ferner stellte das FA fest, dass in diesen Einkünften laufende Einkünfte enthalten seien, die in Höhe von ... € unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG fielen, auf die die 40%ige Steuerbefreiung des Teileinkünfteverfahrens noch anzuwenden sei. Diese Einkünfte ordnete es in voller Höhe dem Beigeladenen zu. Den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr setzte das FA mit Änderungsbescheid vom 08.03.2018 unter Berücksichtigung des Entnahmegewinns ohne Anwendung des Teileinkünfteverfahrens fest.

8 Der nach erfolglosen Einsprüchen gegen diese Änderungsbescheide erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) Münster mit Urteil vom 10.08.2022 - 13 K 559/19 G,F (Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 37) statt. Es änderte die angefochtenen Bescheide dahingehend, dass die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb sowie die Einkünfte des Beigeladenen aus Gewerbebetrieb um ... € vermindert werden.

9 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.

10 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

- 12** 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.

- 13** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb vom FA nicht um einen Entstrickungsgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in Höhe von ... € erhöht werden durften. Die Erfassung eines Entstrickungsgewinns scheidet zwar nicht von vornherein aus, wenn ein Fall einer passiven Entstrickung vorliegt (dazu unter 2.); im Streitfall hätten dessen Rechtsfolgen jedoch nicht zu einer Gewinnerhöhung für das Streitjahr führen können (dazu unter 3.).
- 14** 1. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG --für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung-- ist der Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Entnahmen sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. Die mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782, berichtigt BGBl I 2007, 68, BStBl I 2007, 4) neu gefasste Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bestimmt, dass einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleichsteht. Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt gemäß § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG --der dem Einkommensteuergesetz in dieser Fassung mit dem Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) hinzugefügt worden ist-- insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.
- 15** 2. Der Revision ist darin beizupflichten, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG --anders als von der Vorinstanz angenommen-- grundsätzlich auch infolge einer Änderung der Rechtslage --zum Beispiel wegen des Inkrafttretens eines neuen oder geänderten DBA-- eintreten können (ebenso BMF-Schreiben vom 26.10.2018, BStBl I 2018, 1104; Reddig in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 214; Schaumburg in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., Rz 6.386; Brandis/Heuermann/Pfirrmann, § 12 KStG Rz 40; Oellerich in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., § 4 EStG Rz 24; Schöbel, Internationale Steuer-Rundschau 2023, 337, 339; Sternberg in Mössner/Oellerich/Valta, Körperschaftsteuergesetz, 6. Aufl., § 12 Rz 107; Wacker in Lang [Hrsg.], Europäisches Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 41, 2018, S. 423, 444; Käshammer/Schümmer, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2012, 362, 364; anderer Auffassung z.B. BeckOK EStG/Meyer, § 4 Rz 663; Bron, IStR 2012, 904; Schönfeld, IStR 2010, 133). Denn der Wortlaut der Vorschrift ist durchgehend so formuliert, dass es auf ein willentliches Handeln des Steuerpflichtigen als Tatbestandsmerkmal nicht ankommt (Blank in Haase, Wegzugsbesteuerung, Teil 3 Rz 552; Reddig in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 214). Auch die Systematik des Einkommensteuergesetzes und die Gesetzeshistorie zwingen nicht dazu, Fälle der passiven Entstrickung von dem Tatbestand auszunehmen.
- 16** a) Ein Ausschluss dieser Fälle ergibt sich zunächst nicht aus der in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG angeordneten Gleichstellung des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands mit einer Entnahme. Denn die Gleichstellung bezieht sich lediglich auf die Rechtsfolge, das heißt den Ansatz des betreffenden Wirtschaftsguts mit dem gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Die Tatbestandsvoraussetzungen einer Entstrickung werden in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG abschließend und unabhängig von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG geregelt. Dementsprechend lassen sich aus § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG keine weiteren Tatbestandsmerkmale, wie zum Beispiel eine Entnahmehandlung oder ein zurechenbares Verhalten des Steuerpflichtigen, ableiten (ebenso Desens, Deutsches Steuerrecht 2022, 1588, 1590; Reiter, IStR 2012, 357, 359).
- 17** b) Entgegen der vom FG vertretenen Auffassung ist der Gedanke, ein vom Steuerpflichtigen nicht beherrschbares Verhalten könne zu einer Gewinnbesteuerung führen, der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nicht fremd. Denn dem Betriebsvermögensvergleich liegt kein Prinzip einer "Gewinnerzielung durch beherrschbares Verhalten" zugrunde, sondern das Veranlassungsprinzip (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH--

vom 15.12.2016 - IV R 22/14, BFH/NV 2017, 454, Rz 12, und vom 18.04.2007 - XI R 60/04, BFHE 218, 56, BStBl II 2007, 762, unter II.1.). Eine in diesem Sinne durch das Unternehmen veranlasste Betriebsvermögensmehrung kann auch durch einen rein passiven, vom Steuerpflichtigen nicht beherrschten Vorgang eintreten (z.B. Gewinn aus einer Wettbewerbsauslosung, BFH-Urteil vom 02.09.2008 - X R 25/07, BFHE 223, 35, BStBl II 2010, 550). Schließlich kann sogar eine ohne Zutun und gegen den Willen des Unternehmers stattfindende Handlung eine Betriebsvermögensmehrung bewirken, die durch das Unternehmen veranlasst ist (z.B. Entschädigungszahlung aufgrund einer Zwangsenteignung, BFH-Urteil vom 21.11.2018 - VI R 54/16, BFHE 263, 191, BStBl II 2019, 311).

- 18** c) Ein Erfordernis einer aktiven Handlung des Steuerpflichtigen zur Verwirklichung des Entstrickungstatbestands ergibt sich weder aus § 2 Abs. 1 EStG (a.A. Reimer in Heidelberg Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 15, 2020, S. 137, 145 f.) noch aus § 38 der Abgabenordnung --AO-- (ebenso Herbort/Sendke, IStR 2014, 499, 503; Kessler/Spychalski, IStR 2019, 193, 199; anderer Auffassung Briesemeister in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 4 Rz 248; Bron, IStR 2012, 904, 906; zu § 12 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--: von Freedon in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 12 Rz 63).
- 19** aa) § 38 AO enthält keine Vorgabe, dass ein Steuertatbestand nur durch eine aktive Handlung verwirklicht werden kann. Vielmehr regelt die Vorschrift abstrakt die Entstehung des Steueranspruchs, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Eine Leistungspflicht kann jedoch auch an normative Tatbestandsmerkmale geknüpft werden, die keine Handlung erfordern (Herbort/Sendke, IStR 2014, 499, 503; Kessler/Spychalski, IStR 2019, 193, 199).
- 20** bb) Ebenso lässt sich aus der Formulierung in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG, nach der der Einkommensteuer die in den Nr. 1 bis Nr. 7 aufgezählten Einkünfte unterliegen, die der Steuerpflichtige "erzielt", kein Erfordernis eines eigenen aktiven Handelns ableiten. Der Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) kann vielmehr auch ohne aktives Handeln des Steuerpflichtigen verwirklicht werden (s. II.2.b).
- 21** cc) Im Übrigen tritt eine Besteuerung dann, wenn sich unter Anwendung eines neu abgeschlossenen oder geänderten DBA ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts ergeben sollte, auch nicht völlig losgelöst von einer Handlung des Steuerpflichtigen ein. Die Rechtsänderung bewirkt zwar, wie auch jede Änderung des Einkommensteuergesetzes, veränderte Voraussetzungen für die Tatbestandsverwirklichung. Erfüllt werden kann der Tatbestand jedoch nur, weil er weiterhin in Form eines Dauersachverhalts (hier durch das Halten der ausländischen Anteile als Teil des Sonderbetriebsvermögens des unbeschränkt steuerpflichtigen Mitunternehmers) verwirklicht wird (zutreffend Reiter, IStR 2012, 357, 359). Das Halten einer Beteiligung ist eine typische und auch ausreichende Handlung, die zur Verwirklichung eines Einkunftstatbestands führt. Das verdeutlicht schon die ausdrückliche Nennung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG. Für diese Einkunftsart ist es typisch, dass einmalig Kapital überlassen wird und die Einkünfte als Entgelt für die (fortlaufende) Nutzungsmöglichkeit (s. z.B. BFH-Urteile vom 07.11.2023 - VIII R 7/21, BFHE 282, 555, BStBl II 2024, 353, Rz 14, und vom 31.10.1989 - VIII R 210/83, BFHE 160, 11, BStBl II 1990, 532, unter 2. der Entscheidungsgründe) während der gesamten Dauer der Überlassung ohne (weitere) Handlung erzielt werden.
- 22** d) Ferner lässt sich der Gesetzeshistorie und den Gesetzesmaterialien kein Anhalt dafür entnehmen, dass der Gesetzgeber Fälle der passiven Entstrickung nicht habe erfassen wollen. Es trifft zwar zu, dass der Gesetzgeber des SEStEG den bis dahin von der Rechtsprechung angenommenen Fall einer Entstrickung durch Überführung von Einzelwirtschaftsgütern aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte, deren Gewinn aufgrund eines DBA von der Besteuerung im Inland freigestellt ist ("Theorie der finalen Entnahme"), nunmehr gesetzlich regeln und in das bestehende Ertragsteuersystem einpassen wollte (BTDrucks 16/2710, S. 28). Ferner ist es richtig, dass die Fälle der passiven Entstrickung von der vormals vom BFH vertretenen "Theorie der finalen Entnahme" nicht erfasst worden sind (s. BFH-Urteil vom 16.12.1975 - VIII R 3/74, BFHE 117, 563, BStBl II 1976, 246). Daraus lässt sich jedoch nicht folgern, dass § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG die Fälle der passiven Entstrickung nicht umfassen sollte (a.A. Kessler/Spychalski, IStR 2019, 193, 200; Meurer in Lademann, § 4 EStG Rz 349b; zu § 12 KStG: von Freedon in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 12 Rz 63). Dies schon deshalb, weil in dem zitierten BFH-Urteil die Nichterfassung der passiven Entstrickung ausdrücklich damit begründet worden ist, dass es für die Entstrickung an einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage fehle. Eben diese hat der Gesetzgeber unter anderem mit der Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG geschaffen (Käshammer/Schümmer, IStR 2012, 362, 364). Im Übrigen hat die Vorinstanz die Ziele, die der Gesetzgeber mit der Kodifizierung der Entstrickungsregelungen verfolgt hat, nur unvollständig wiedergegeben. Sie erschöpften sich nicht in einer Kodifizierung der früheren Rechtsprechung. Die Entstrickungsregelungen sollten vielmehr "systematisch zusammengefasst und fortentwickelt" werden (s. BTDrucks 16/2710, S. 26). Dass der Gesetzgeber dieses Ziel ernsthaft verfolgt und auch umgesetzt hat, zeigt beispielsweise

die Tatbestandsalternative der "Beschränkung" des Besteuerungsrechts in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, die neben dem "Ausschluss" des Besteuerungsrechts erstmals --ohne Vorbild in der Rechtsprechung-- in den Tatbestand aufgenommen worden ist (Ditz in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstättenhandbuch, 2. Aufl., Rz 6.69; BeckOK EStG/Meyer, § 4 Rz 661).

- 23** e) Ebenso zwingt die Gesetzessystematik nicht dazu, den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf den Anwendungsbereich des § 4g EStG in dessen ursprünglicher Fassung gemäß SEStEG zu beschränken, der die Bildung eines Ausgleichspostens nach einer Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG lediglich für den Fall ermöglicht hatte, dass ein Wirtschaftsgut infolge seiner Zuordnung zu einer Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union als entnommen gilt. Der ursprünglich unterschiedliche Anwendungsbereich beider Normen lässt --auch unter Berücksichtigung der weiteren mit dem SEStEG geschaffenen Entstrickungsvorschriften-- nicht erkennen, dass von Anfang an eine Begrenzung des Tatbestands auf Fälle einer "aktiven" Entstrickung intendiert gewesen ist (a.A. Blank in Haase, Wegzugsbesteuerung, Teil 3 Rz 558). Vielmehr ist es mit Blick auf die später rückwirkend vorgenommene Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 4g EStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25.06.2021 (BGBl I 2021, 2035, BStBl I 2021, 874) --ATADUmsG-- ebenso möglich, dass dessen Anwendungsbereich von Anfang an versehentlich zu eng formuliert worden war.
- 24** f) Schließlich zwingen weder das Verfassungsrecht noch das Unionsrecht zu einer Auslegung, nach der Fälle der passiven Entstrickung generell vom Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auszunehmen sind.
- 25** aa) Durch den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) ist inzwischen geklärt, dass eine vor Realisierung der stillen Reserven stattfindende Besteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG gerechtfertigt ist, wenn Deutschland seine Besteuerungsbefugnis hinsichtlich dieser stillen Reserven bei ihrer Realisierung tatsächlich nicht ausüben kann und wenn dem Steuerpflichtigen eine gestaffelte Zahlung in fünf Jahresraten ermöglicht wird (EuGH-Urteile DMC vom 23.01.2014 - C-164/12, EU:C:2014:20, und Verder LabTec vom 21.05.2015 - C-657/13, EU:C:2015:331). Selbst wenn man im Streitfall die in § 4g EStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz eingeführte rückwirkende Stundungsmöglichkeit unberücksichtigt ließe, läge eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht in der Entstrickungsbesteuerung als solcher, sondern in der fehlenden Möglichkeit einer ratierlichen Zahlung. Dementsprechend kann sich aus einer Berufung auf das Unionsrecht auch nur ein solches Recht auf eine den unionsrechtlichen Anforderungen entsprechende ratierliche Zahlung ergeben, nicht jedoch der vollständige Wegfall der Entstrickungsbesteuerung (vgl. Senatsurteile vom 06.09.2023 - I R 35/20, BFHE 282, 252, BStBl II 2025, 436, und vom 21.10.2009 - I R 114/08, BFHE 227, 64, BStBl II 2010, 744, Rz 27).
- 26** bb) Auch der allgemeine Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) steht der Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf Fälle der passiven Entstrickung nicht prinzipiell entgegen. Denn § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bewirkt eine Ungleichbehandlung im Hinblick auf die zeitliche Erfassung von Einkünften. Der für die Besteuerung maßgebliche Zeitpunkt wird jedoch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) nicht mit Hilfe des Maßstabs wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit oder des objektiven Nettoprinzips bestimmt (BVerfG-Beschluss vom 12.05.2009 - 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, BStBl II 2009, 685, Rz 35). Ungleichbehandlungen infolge einer unterschiedlichen zeitlichen Erfassung von Einkünften müssen dementsprechend lediglich den Anforderungen des Willkürverbots genügen (BVerfG-Beschlüsse vom 12.05.2009 - 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, BStBl II 2009, 685, Rz 31, und vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2025, 980, Rz 119; a.A. Herbort/Sendke, IStR 2014, 499, 504). Diesen Anforderungen entspricht § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung grundsätzlich auch, soweit er Fälle der passiven Entstrickung erfasst. Insofern sind die vom Gesetzgeber zumindest seit dem Jahressteuergesetz 2010 mit der Regelung (mit-)verfolgten Ziele der leichteren Administrierbarkeit der Erfassung stiller Reserven und der Verhinderung von Vollzugsdefiziten (s. BTDrucks 17/3549, S. 22) grundsätzlich ein hinreichender sachlicher Grund im Sinne der Willkürformel (vgl. BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvL 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 123, sowie Senatsurteil vom 26.03.2025 - I R 5/24 (I R 99/15), BFH/NV 2025, 1344).
- 27** cc) Die Nichtanwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in den Fällen einer passiven Entstrickung lässt sich auch nicht mit der in Art. 1 Abs. 1 GG niedergelegten Unantastbarkeit der Menschenwürde begründen (a.A. Herbort/Sendke, IStR 2014, 499, 503; Bron, IStR 2012, 904, 906; Schönfeld, IStR 2010, 133, 137). Das Verdikt der Vertreter dieser Auffassung, in den Fällen der passiven Entstrickung würde der Steuerpflichtige "zum bloßen Objekt staatlichen Handelns", ist in keiner Hinsicht gerechtfertigt. Es beruht offenbar auf einem unzutreffenden Verständnis der vom BVerfG verwendeten "Objekt-Formel" (z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 16.07.1969 - 1 BvL 19/63, BVerfGE 27, 1; vom 20.10.1992 - 1 BvR 698/89, BVerfGE 87, 209). Dass der Mensch nicht selten bloßes Objekt unter anderem des

Rechts ist, insofern er sich diesem ohne Rücksicht auf seine Interessen fügen muss, führt allein nicht zur Verletzung der Menschenwürde (BVerfG-Urteil vom 15.12.1970 - 2 BvF 1/69, 2 BvR 629/68, 2 BvR 308/69, BVerfGE 30, 1). Erforderlich hierfür ist vielmehr die Infragestellung der Subjektqualität des Menschen und des daraus folgenden Achtungsanspruchs (BVerfG-Urteil vom 17.01.2017 - 2 BvB 1/13, BVerfGE 144, 20, Rz 540; s.a. Herdegen in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, Art. 1 Rz 36; Enders in Kischel/Kube, Handbuch des Staatsrechts, Bd. II, § 30 Rz 37). Eine solche ist in der vorzeitigen Besteuerung entstandener, aber noch nicht realisierter stiller Reserven nicht zu erkennen, selbst wenn der Besteuerungstatbestand (auch) deshalb eintreten sollte, weil ein neues oder geändertes DBA in Kraft getreten ist. Im Übrigen wird die passive Entstrickung als Folge der Änderung eines DBA nicht allein durch das staatliche Handeln, sondern auch dadurch ausgelöst, dass der Steuerpflichtige einen bereits verwirklichten Dauersachverhalt unter der Geltung des neuen DBA fortführt (s. oben II.2.c cc).

- 28** dd) Schließlich steht auch das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot einer passiven Entstrickung durch Neuabschluss oder Änderung eines DBA nicht allgemein entgegen. Selbst wenn die Einführung oder Änderung eines einfachen (Bundes-)Gesetzes, zu denen auch die DBA zählen (s. BVerfG-Beschluss vom 15.12.2015 - 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rz 45), aufgrund der Besteuerungsfolgen für bereits entstandene, aber noch nicht realisierte stille Reserven zu einer sogenannten unechten Rückwirkung führen sollten (vgl. hierzu Reiter, IStR 2012, 357, 361; Dapprich, Steuer und Wirtschaft 2023, 123, 141), ist eine solche Rückwirkung grundsätzlich zulässig, wenn sie verhältnismäßig ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BVerfG-Beschluss vom 14.12.2022 - 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14, BVerfGE 165, 103, Rz 99 ff.). Ob das jeweils neu eingeführte oder geänderte Gesetz den Anforderungen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit genügt, ist jeweils für diese konkrete gesetzliche Regelung (hier z.B. Art. 13 Abs. 2 und Art. 30 Abs. 2 Buchst. b DBA-Spanien 2011) zu prüfen, wenn dies entscheidungserheblich sein sollte. Abstrakte Folgerungen für den Neuabschluss oder die Änderung eines DBA lassen sich im Hinblick auf die Einhaltung der Anforderungen an den verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz nicht ziehen.
- 29** 3. Jedoch stellt sich das angefochtene Urteil aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO). Ein aus der Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG resultierender Gewinn ist für das Streitjahr jedenfalls deshalb nicht zu berücksichtigen, weil auf der Grundlage der vom FA vertretenen Rechtsauffassung, nach der eine Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands mit dem Anwendungsbeginn des Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 2011 zum 01.01.2013 und dem Überschreiten der dort geregelten Immobilienquote zum Bilanzstichtag 31.12.2012 eingetreten ist, ein Entstrickungsgewinn nicht im Streitjahr zu erfassen gewesen wäre, sondern bereits im Jahr 2012.
- 30** a) § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG enthält keine ausdrückliche Regelung zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung. Die Regelung verweist zwar insgesamt auf die Rechtsfolgen einer Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Satz 2 EStG, mithin grundsätzlich auch auf den Zeitpunkt, zu dem die Rechtsfolge einer Entnahme eintritt. Dieser Zeitpunkt ist bei einer Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Satz 2 EStG derjenige, zu dem der Steuerpflichtige eine Entnahmehandlung vornimmt (BFH-Urteil vom 24.06.2009 - IV R 47/06, BFH/NV 2010, 181; Nöcker in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 426; Reddig in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 182). Da der Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG jedoch nicht an eine Entnahmehandlung anknüpft, sondern eine Änderung der Rechtslage als Entnahme fingiert, scheidet eine zeitliche Anknüpfung an eine Entnahmehandlung aus.
- 31** Die Formulierung "Ausschluss oder ... Beschränkung des Besteuerungsrechts" lässt ebenfalls keinen eindeutigen Rückschluss auf einen bestimmten Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolge des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG 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 --DB-- 2006, 1176; zu § 12 KStG: von Freeden 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 6/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, zu § 12 Abs. 1 KStG).
- 32** b) Sinn und Zweck der Vorschrift, die Gesetzessystematik und ebenso die Gesetzeshistorie sprechen vielmehr dafür, dass der maßgebliche Zeitpunkt, zu dem die Rechtsfolgen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG eintreten sollen, die letzte juristische Sekunde ist, bevor der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands wirksam wird (so zu § 12 Abs. 1 KStG auch Benecke/Staats in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 12 KStG Rz 376; Kessens in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 12 Rz 162).
- 33** aa) § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG dient --anders als eine Entnahme "für betriebsfremde Zwecke" im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG-- nicht der Abgrenzung der betrieblichen von der privaten Sphäre, sondern der Sicherung des deutschen

Besteuerungsrechts (s. BTDrucks 16/2710, S. 26 und 28). Durch die Anwendung der Rechtsfolgen der Entnahme 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. 28). Dieser Zweck wird auch dadurch deutlich, dass die fiktive Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht mit dem Teilwert, sondern mit dem gemeinen Wert zu berücksichtigen ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). 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 BFH vertretene, später (durch Senatsurteil vom 17.07.2008 - I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464) aufgegebenen sogenannten 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 § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG z.B. § 6 des Außensteuergesetzes --AStG--, § 12 Abs. 1 KStG 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 6/23, zu § 12 Abs. 1 KStG). 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 ATADUmStG).
- 36** c) Dies zugrunde gelegt, hätten die Rechtsfolgen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf der Grundlage der vom FA vertretenen Rechtsauffassung eine juristische Sekunde vor der erstmaligen Anwendbarkeit des Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 2011 berücksichtigt werden müssen. Denn das DBA-Spanien 2011 ist gemäß Art. 30 Abs. 2 Buchst. b DBA-Spanien 2011 auf die nicht im Abzugswege erhobenen Steuern anzuwenden, die für Zeiträume ab dem 1. Januar des Kalenderjahres erhoben werden, das dem Jahr folgt, in dem das Abkommen in Kraft getreten ist. Das war der 01.01.2013, weil das Abkommen am 18.10.2012 in Kraft getreten ist (BGBl II 2013, 329, BStBl I 2013, 363). Dementsprechend wäre der Entnahmegewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in der letzten Sekunde vor Ablauf des 31.12.2012 zu erfassen gewesen.
- 37** d) Den vorinstanzlichen Feststellungen kann nicht entnommen werden, ob der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2012 bereits in Bestandskraft erwachsen ist. Wäre dies der Fall, dann wäre ein Entstrickungsgewinn im Streitjahr nicht nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs zu erfassen. Dies gilt unabhängig davon, ob als Rechtsfolge des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG die Anteile nach der Entstrickung in der Steuerbilanz des Unternehmens nicht mehr auszuweisen wären (so im Ergebnis Reddig in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 217; Briesemeister in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 4 Rz 248) oder ob sie nach der Entstrickung weiterhin --nun mit dem gemeinen Wert (so Wassermeyer, DB 2008, 430, 431; Atilgan, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 2016, 936, 942, 944; BeckOK EStG/Meyer, § 4 Rz 612.1; Briesen, Die Unternehmensbesteuerung 2019, 26, 29; zu § 12 KStG: Brandis/Heuermann/Pfirrmann, § 12 KStG Rz 49) oder mit dem bisherigen Buchwert (so Kramer, DB 2007, 2338, 2339)-- zu erfassen wären. Für den Fall des fortgesetzten Buchwertausweises wäre die Bilanz zum 31.12.2013 zutreffend. Sollten die Anteile als Folge des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht mehr zu erfassen sein, wären die Anteile nach ständiger Rechtsprechung erfolgsneutral auszubuchen. Denn § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG kann im späteren Jahr der Korrektur der fehlerhaften Bilanz nicht mehr angewendet werden, weil die Vorschrift nur im Jahr der Entnahme eine Bewertung mit dem Teilwert oder --wie im Streitfall-- mit dem gemeinen Wert vorsieht. Ein Rückgriff auf die

Grundsätze des formellen Bilanzzusammenhangs kann nicht dazu führen, dass die unterbliebene steuerrechtliche Behandlung nachgeholt wird (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.1976 - IV R 222/72, BFHE 120, 369, BStBl II 1977, 148, und Senatsurteil vom 21.06.1972 - I R 189/69, BFHE 106, 422, BStBl II 1972, 874). Dies gilt auch für den Fall, dass die Anteile nach Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG zum 31.12.2012 mit ihrem gemeinen Wert, wie nach einer fiktiven Einlage als Kehrseite der fiktiven Entnahme, hätten ausgewiesen werden müssen. In diesem Fall müssten die Anteile in der Anfangsbilanz des Jahres 2013 erfolgsneutral auf den gemeinen Wert aufgestockt werden (vgl. BFH-Urteil vom 29.07.2015 - X R 37/13, BFH/NV 2016, 536, Rz 40, m.w.N.).

- 38** 4. Ob entsprechend der Auffassung des FA aufgrund der Wirkung des Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 2011 für den Streitfall von einer Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auszugehen ist, kann sonach für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids offenbleiben. Endgültig bejaht werden könnte dies anhand der bisher getroffenen tatrichterlichen Feststellungen ohnehin nicht, weil daraus nicht hervorgeht, ob eine unterstellte Veräußerung des Anteils des Beigeladenen an der S.L. nach dem innerstaatlichen spanischen Steuerrecht überhaupt steuerbar und damit in der Lage wäre, eine Verpflichtung Deutschlands zur Anrechnung einer spanischen Steuer auszulösen. Eine etwaige Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts zum 01.01.2013 wäre im Streitfall aber von vornherein nur dann denkbar, wenn Spanien nach seinem nationalen Recht im Veräußerungsfall tatsächlich eine in Deutschland anrechnungspflichtige Steuer erheben könnte.
- 39** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de