

Mandanteninformation

Mai 2026

Der BFH urteilt erstmals zur sog. „passiven Entstrickung“ bei Änderung eines Doppelbesteuerungsabkommens

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in zwei Entscheidungen vom 19. November 2025 (I R 41/22 und I R 6/23) klargestellt, dass Änderungen der Abkommenslage grundsätzlich zu einer „passiven Entstrickung“ und damit zu entsprechenden Steuerbelastungen führen können, aber zugleich die Grenzen einer solchen Besteuerung näher konturiert. Eine Besteuerung stiller Reserven kommt hiernach nur in Betracht, wenn die Bundesrepublik Deutschland zuvor ein Besteuerungsrecht an diesen stillen Reserven hatte und dieses durch die Änderung eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) tatsächlich ausgeschlossen oder beschränkt wird. Damit gewinnt für international vernetzte Unternehmen und Gesellschafter die Kenntnis über Entwicklungen im Bereich der DBA, aber auch des jeweils einschlägigen ausländischen Steuerrechts im Rahmen der Steuerplanung nochmals zusätzliche Bedeutung.

Internationale Steuerfälle werden häufig durch das Zusammenspiel von nationalen Vorschriften und DBA geprägt. Ändert sich die abkommensrechtliche Ausgangslage, kann dies die Zuordnung von Besteuerungsrechten zwischen den beteiligten Staaten verschieben. Für grenzüberschreitende Strukturen stellt sich dann die Frage, ob und in welchem Umfang Deutschland weiterhin auf bereits entstandene stille Reserven zugreifen kann. Umstritten war bislang, ob auch die bloße Änderung eines DBA, eines völkerrechtlichen Vertrages zweier Staaten auf dessen Abschluss der Steuerpflichtige ersichtlich keinerlei Einfluss hat, im Falle von Verschiebungen der Besteuerungsrechte eine Steuerbelastung auslösen kann (sog. „passive Entstrickung“). Der BFH hatte nun in zwei Entscheidungen Gelegenheit, hierzu Stellung zu nehmen und die Voraussetzungen einer Entstrickungsbesteuerung bei Änderungen der Abkommenslage näher zu konturieren.

I. Entstrickung als Risiko grenzüberschreitender Strukturen

Grenzüberschreitende Sachverhalte führen häufig zu der Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht an stillen Reserven zusteht. Besondere praktische Bedeutung hat dies immer dann, wenn Deutschland seinen bisherigen Besteuerungszugriff infolge einer tatsächlichen oder rechtlichen Veränderung verliert oder nur noch eingeschränkt ausüben kann. In solchen Fällen kann es zu einer Besteuerung stiller Reserven kommen, obwohl diesen kein tatsächlicher Veräußerungserlös gegenübersteht.

Diese Problematik stellt sich in unterschiedlichen Ausprägungen. Sie betrifft etwa die Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen mit Anteilen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen nach § 6 AStG. Daneben kommt ihr auch bei den sog. Entstrickungstatbeständen im Betriebsvermögen (§§ 4 Abs. 1 Satz 3, 16 Abs. 3a EStG, § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG) erhebliche Bedeutung zu.

Entstrickung bezeichnet den Verlust oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an stillen Reserven. Klassische Entstrickungsfälle knüpfen regelmäßig an eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen an. Dies kann sowohl bei einem Wegzug oder einer Änderung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit des Steuerpflichtigen (sog. subjektbezogene Entstrickung), als auch bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte oder dessen Überlassung an eine ausländische Betriebseinheit (sog. objektbezogene Entstrickung) eine Rolle spielen. Wie der BFH zuletzt entschied, führt die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte sogar dann zur Entstrickungsbesteuerung, wenn gar kein Verlust eines deutschen Besteuerungsrechts vorliegt (BFH, Urteil v. 26.3.2025 – I R 5/24).

Anders als in den oben genannten Fällen ist für die „passive Entstrickung“ eine Handlung des Steuerpflichtigen nicht erforderlich. Maßgeblich ist die Einschränkung oder der Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts durch rein staatliches Handeln, etwa aufgrund erstmaliger Anwendbarkeit eines erstmals abgeschlossenen oder revidierten DBA (vgl. BMF-Schreiben v. 26.10.2018 – IV B 5 - S

1348/07/10002-01, BStBl. I 2018, 1104) oder aufgrund einer gesetzlichen Regelung (vgl. BFH, Urte. v. 24.11.2021 – I B 44/21 (AdV), BStBl. II 2022, 431, 435 Rn. 29).

In der Literatur ist die Frage, ob die § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG tatbestandlich auch die „passive Entstrickung“ von Betriebsvermögen erfassen, seit geraumer Zeit umstritten. Die Finanzverwaltung hatte die Besteuerung der stillen Reserven im Falle einer „passiven Entstrickung“ aufgrund einer erstmaligen Anwendbarkeit eines neuen oder revidierten DBA bereits im BMF-Schreiben vom 26.10.2018 – IV B 5 - S 1348/07/10002-01 (BStBl. I 2018, 1104) angenommen.

II. „Passive Entstrickung“ bei DBA-Änderungen: Grundsatz und Grenzen

Die beiden BFH-Entscheidungen vom 19. November 2025 behandeln die „passive Entstrickung“ bei Änderung der Abkommenslage aus zwei unterschiedlichen Blickwinkeln. Während die Entscheidung I R 41/22 die grundsätzliche Möglichkeit einer „passiven Entstrickung“ klärt, zeigt die Entscheidung I R 6/23 deren tatbestandliche Grenzen auf. Die Entscheidungen ergänzen sich damit zu einer gemeinsamen Rechtsprechungslinie: Ein DBA-Wechsel kann zwar eine Entstrickungsbesteuerung auslösen, hierfür ist aber stets der tatsächliche Verlust oder die Beschränkung eines zuvor bestehenden deutschen Besteuerungsrechts erforderlich. Zu diesem Zwecke ist auch das jeweils einschlägige ausländische Steuerrecht in den Blick zu nehmen.

1. Zwei DBA-Änderungen als Ausgangspunkt

Den beiden Entscheidungen lagen jeweils Änderungen der abkommensrechtlichen Ausgangslage zugrunde. In der Entscheidung I R 41/22 ging es um das DBA-Spanien 2011, das ab dem 1. Januar 2013 erstmals eine sog. „Immobilien-Gesellschaftsklausel“ enthielt. Eine solche sieht vor, dass bei Veräußerung von Anteilen, deren Vermögen mehrheitlich aus Grundbesitz im anderen Vertragsstaat besteht, nicht nur der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, sondern auch der andere Vertragsstaat ein Besteuerungsrecht innehat. Im Streitfall ging es um eine im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Beteiligung an

einer spanischen Kapitalgesellschaft, deren Aktivvermögen zu mehr als 50 % aus in Spanien belegtem unbeweglichem Vermögen bestand. Das Finanzamt sah in der erstmals durch das geänderte DBA-Spanien begründeten deutschen Verpflichtung zur Anrechnung einer spanischen Steuer eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts und nahm eine „passive Entstrickung“ nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG an. Folglich zog es Steuerfolgen, obwohl der Steuerpflichtige auf den Abschluss des geänderten DBA-Spanien keinerlei Einfluss hatte.

In der Entscheidung I R 6/23 betraf die DBA-Änderung eine in Australien belegene Gewerbeimmobilie. Das DBA-Australien 2015 enthielt erstmals eine ausdrückliche Regelung für Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens. Das Finanzamt ging davon aus, dass Deutschland erst durch diese Neuregelung sein Besteuerungsrecht an einem künftigen Veräußerungsgewinn verloren habe, und setzte einen fiktiven Veräußerungsgewinn nach § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG an.

2. Vorinstanzen: Keine Entstrickung in beiden Fällen

In beiden Verfahren hatten die Klagen bereits in der Vorinstanz Erfolg, allerdings mit unterschiedlicher Begründung. Das FG Münster verneinte in der vorinstanzlichen Entscheidung zum Verfahren I R 41/22 eine „passive Entstrickung“ bereits dem Grunde nach. Nach seiner Auffassung setze § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG eine aktive, dem Steuerpflichtigen zurechenbare Entnahme- oder Überführungshandlung voraus. Eine bloße Änderung der Abkommenslage genüge hierfür nicht.

Das Hessische Finanzgericht stellte in der vorinstanzlichen Entscheidung zum Verfahren I R 6/23 demgegenüber nicht auf ein Handlungserfordernis ab, sondern verneinte einen Verlust deutschen Besteuerungsrechts. Nach seiner Auffassung hatte Deutschland bereits unter dem DBA-Australien 1972 kein Besteuerungsrecht an einem Gewinn aus der Veräußerung der australischen Immobilie, weil Art. 6 DBA-Australien 1972 auch Veräußerungsgewinne aus unbeweglichem Vermögen erfasste.

3. BFH: „Passive Entstrickung“ dem Grunde nach möglich

Die Grundsatzfrage der „passiven Entstrickung“ beantwortet der BFH vor allem in der Entscheidung I R 41/22. Dort erkennt er an, dass § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG keine aktive Entnahme-, Überführungs- oder Verlagerungshandlung des Steuerpflichtigen voraussetzt. Der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts kann daher grundsätzlich auch durch eine Änderung der Rechtslage eintreten, insbesondere durch die erstmalige Anwendbarkeit eines neuen oder geänderten DBA.

Die Parallelentscheidung I R 6/23 zu § 12 KStG baut hierauf auf und bezieht sich insbesondere auf die Grenzen der „passiven Entstrickung“ (siehe unter 4.).

Zur Begründung stellt der BFH auf Wortlaut, Systematik und Gesetzeshistorie der Entstrickungsregelungen ab. Der Wortlaut des Gesetzes verlange kein aktives oder willentliches Handeln des Steuerpflichtigen. Auch die Gleichstellung der „passiven Entstrickung“ mit einer Entnahme oder Veräußerung („fiktive Veräußerung“) betreffe lediglich die Rechtsfolge und begründet kein zusätzliches Handlungserfordernis. Aus der Gesetzeshistorie folge ebenfalls kein Ausschluss passiver Entstrickungsfälle. Verfassungs- und unionsrechtliche Einwände weist der BFH ebenfalls zurück.

4. Beschränkung des Besteuerungsrechts: BFH verlangt mehr als eine abstrakte Gefährdung

Die grundsätzliche Anerkennung der „passiven Entstrickung“ bedeutet jedoch nicht, dass jede DBA-Änderung automatisch eine Entstrickungsbesteuerung auslöst. Der BFH stellt in I R 6/23 klar, dass eine „passive Entstrickung“ voraussetzt, dass Deutschland vor Anwendung des neuen DBA überhaupt ein Besteuerungsrecht an den betreffenden stillen Reserven hatte. Nur ein bestehendes Besteuerungsrecht kann durch die neue Abkommenslage ausgeschlossen oder beschränkt werden.

Im Australien-Fall fehlte es daran. Nach Auffassung des BFH erfasste Art. 6 DBA-Australien 1972 nicht nur laufende Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, sondern auch Gewinne aus der Veräußerung

unbeweglichen Vermögens, wenngleich das frühere DBA von 1972 die Veräußerung von Grundbesitz nicht ausdrücklich erwähnte. Diese Auslegung stützt der BFH auf eine abkommensautonome Betrachtung. Weder das Fehlen einer gesonderten Veräußerungsgewinnnorm für unbewegliches Vermögen noch die spätere ausdrückliche Regelung in Art. 13 DBA-Australien 2015 rechtfertigten eine andere Beurteilung. Deutschland hatte daher bereits unter dem alten DBA kein Besteuerungsrecht an den betreffenden Immobilienveräußerungsgewinnen. Durch das DBA-Australien 2015 konnte folglich kein deutsches Besteuerungsrecht verloren gehen.

Damit lässt sich die zentrale Grenze der „passiven Entstrickung“ auf den Punkt bringen: Keine Entstrickung ohne vorherige steuerliche Verstrickung in Deutschland und später eingreifende tatsächliche Besteuerung im Ausland.

Daraus folgt: Nach Auffassung des BFH kommt eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nur dann in Betracht, wenn eine unterstellte Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsguts nach dem einschlägigen ausländischen Steuerrecht tatsächlich steuerbar wäre und dadurch (i) eine in Deutschland anrechnungspflichtige ausländische Steuer entstehen könnte oder (ii) Deutschland zur Freistellung der zugrundeliegenden ausländischen Einkünfte von der deutschen Steuerbemessungsgrundlage verpflichtet wäre. Entscheidend wäre danach nicht allein, dass das DBA dem anderen Vertragsstaat dem Grunde nach ein Besteuerungsrecht zuweist. Hinzukommen müsste vielmehr, dass dieser Staat sein Besteuerungsrecht nach seinem innerstaatlichen Recht im konkreten Fall auch tatsächlich ausüben könnte.

Damit positioniert sich der BFH erkennbar zugunsten einer konkreten Betrachtungsweise und gegen ein rein abstraktes Verständnis der Entstrickung als bloßen Gefährdungstatbestand. Die Aussage ist zwar nicht entscheidungstragend, dürfte für die Praxis aber erhebliche Bedeutung haben. Bei der Prüfung einer möglichen „passiven Entstrickung“ wäre danach nicht nur die abkommensrechtliche Zuordnung der Besteuerungsrechte, sondern auch die tatsächliche Steuerbarkeit im anderen Vertragsstaat in den Blick zu nehmen. Daher bedarf es im Bereich der internationalen Steuerplanung einer rechtzeitigen

Würdigung geplanter Maßnahmen (Umzügen, Geschäftsleitungsverlagerungen) und bereits bestehender Strukturen, in deren Rahmen auch anstehende Änderungen von DBA sowie im deutschen und jeweils einschlägigen ausländischen Steuerrecht zu beachten sind.

5. Entstrickungszeitpunkt

In beiden Entscheidungen äußert sich der BFH zudem zum maßgeblichen Entstrickungszeitpunkt. Die Finanzverwaltung hatte angenommen, dass die Rechtsfolgen der „passiven Entstrickung“ im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendbarkeit des neuen oder revidierten DBA eintreten würden (vgl. BMF-Schreiben vom 26.10.2018 – IV B 5 - S 1348/07/10002-01, BStBl. I 2018, 1104).

Dem folgt der BFH nicht. Nach seiner Auffassung tritt die Rechtsfolge der Entstrickung nicht erst mit Beginn der erstmaligen DBA-Anwendbarkeit ein, sondern bereits in der letzten juristischen Sekunde davor. Maßgeblich ist also der Zeitpunkt unmittelbar, bevor der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts wirksam wird.

Für das Verfahren I R 41/22 bedeutete dies, dass ein etwaiger Entstrickungsgewinn nicht im Streitjahr 2013 zu erfassen gewesen wäre, sondern bereits in der letzten juristischen Sekunde vor Ablauf des 31. Dezember 2012. Aus diesem Grunde hat der Kläger in diesem Verfahren im Ergebnis gewonnen. Ob und inwieweit die Finanzverwaltung den Entstrickungsgewinn noch im „richtigen“ Jahr erfassen kann, hängt vom jeweiligen Sachverhalt ab; das BFH-Urteil verhält sich hierzu nicht.

Im Verfahren I R 6/23 überträgt der BFH diese Aussage auf § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG. Auch dort wäre ein etwaiger Entstrickungsgewinn nicht erst im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendbarkeit des DBA-Australien 2015, sondern bereits unmittelbar davor zu erfassen gewesen. Auf diesen Zeitpunkt kam es im Ergebnis jedoch nicht entscheidend an, weil es bereits an einem zuvor bestehenden deutschen Besteuerungsrecht fehlte. Auch hier obsiegte der Kläger gegenüber der Finanzverwaltung.

III. Kernaussagen für die Praxis

Die Entscheidungen schaffen Klarheit zur steuerrechtlichen Behandlung der „passiven Entstrickung“, schaffen aber auch neue Komplexitäten. Zwar steht nun fest, dass eine Änderung der Abkommenslage grundsätzlich eine „passive Entstrickung“ auslösen kann, ohne dass es einer aktiven Handlung des Steuerpflichtigen bedarf. Ob es im Einzelfall tatsächlich zu einer Entstrickungsbesteuerung kommt, hängt jedoch weiterhin von einer sorgfältigen Analyse der bisherigen und der neuen Abkommenslage und des jeweils einschlägigen ausländischen Steuerrechts ab.

Gerade darin liegt die besondere praktische Brisanz der „passiven Entstrickung“. Der Steuerpflichtige kann die maßgeblichen Auslöser regelmäßig nicht selbst steuern: Weder der Abschluss oder die Änderung eines DBA noch die innerstaatliche Besteuerungspraxis des anderen Vertragsstaats liegen in seiner Hand. Steuerliche Folgen können damit durch Entwicklungen eintreten, die er selbst nicht veranlasst hat.

Daraus ergeben sich erhebliche praktische Herausforderungen. Unternehmen und Gesellschafter müssen künftig nicht nur eigene grenzüberschreitende Umstrukturierungen oder Vermögensverlagerungen im Blick behalten, sondern auch Änderungen des rechtlichen Umfelds, insbesondere neue oder revidierte DBA in den Blick nehmen. Um mögliche Entstrickungsrisiken frühzeitig zu erkennen, ist eine fortlaufende Beobachtung der Abkommenslage und eine einzelfallbezogene Prüfung ihrer Auswirkungen auf deutsche Besteuerungsrechte erforderlich.

Für die Beratungspraxis folgt daraus ein klarer Handlungsbedarf. Grenzüberschreitende Strukturen mit stillen Reserven sollten fortlaufend daraufhin überprüft werden, ob Änderungen der Abkommenslage deutsche Besteuerungsrechte berühren können. Ein entsprechendes DBA-Monitoring sollte nicht erst bei Inkrafttreten eines neuen DBA einsetzen, sondern bereits laufende Abkommensverhandlungen und veröffentlichte Entwürfe einbeziehen. Nur so können mögliche Entstrickungsfolgen frühzeitig erkannt, bewertet

und gegebenenfalls durch Strukturmaßnahmen adressiert werden.

Die Entscheidungen sind daher ambivalent zu bewerten: Sie beenden den Grundsatzstreit über die „passive Entstrickung“ im Betriebsvermögen und setzen zugleich wichtige Grenzen. Für Steuerpflichtige erhöhen sie aber den Überwachungs- und Prüfungsaufwand erheblich. Die „passive Entstrickung“ wird damit zu einem Thema, das bei grenzüberschreitenden Strukturen nicht nur anlassbezogen, sondern fortlaufend mitgedacht werden muss.

Diese Mandanteninformation beinhaltet lediglich eine unverbindliche Übersicht über das in ihr adressierte Themengebiet. Sie ersetzt keine rechtliche Beratung. Als Ansprechpartner zu dieser Mandanteninformation und zu Ihrer Beratung stehen gerne zur Verfügung:



Dr. Christoph Kiegler
Rechtsanwalt | Partner
Steuerrecht

T +49 621 4257 376
E Christoph.Kiegler@sza.de



Dr. Marcus Schnabelrauch
Rechtsanwalt | Partner
Steuerrecht

T +49 621 4257 376
E Marcus.Schnabelrauch@sza.de



Dr. Christina Kasten
Rechtsanwältin | Counsel
Steuerrecht

T +49 69 9769601 255
E Christina.Kasten@sza.de



Katja Neutzner
Rechtsanwältin | Associate
Steuerrecht

T +49 89 4111417 336
E Katja.Neutzner@sza.de