

<b>Anmerkung zu:</b>	BFH 2. Senat, Urteil vom 04.06.2025 - II R 30/22
<b>Autor:</b>	Dr. Andreas Wagenseil, RA, Dipl.-Kfm., StB, Testamentsvollstrecker (AGT) und Fachberater für Unternehmensnachfolge (DStV e).
<b>Erscheinungsdatum:</b>	03.03.2026
<b>Quelle:</b>	<b>Juris</b>
<b>Normen:</b>	§ 2 ErbStG 1974, § 20 ErbStG 1974, § 10 AO 1977, § 80 BGB, § 15 AStG ... mehr
<b>Fundstelle:</b>	jurisPR-FamR 5/2026 Anm. 5
<b>Herausgeber:</b>	Andrea Volpp, RA'in und FA'in für Familienrecht Franz Linnartz, RA und FA für Erbrecht und Steuerrecht
<b>Zitiervorschlag:</b>	Wagenseil, jurisPR-FamR 5/2026 Anm. 5

---

## **Keine Ersatzerbschaftsteuerpflicht einer im Inland nichtrechtsfähigen ausländischen Familienstiftung**

### **Leitsatz**

**Eine in der Schweizerischen Eidgenossenschaft errichtete Familienstiftung mit Verwaltungssitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) unterliegt als nichtrechtsfähige Stiftung in Deutschland nicht der Ersatzerbschaftsteuer.**

### **A. Problemstellung**

Unterliegt eine in der Schweiz errichtete Familienstiftung mit Verwaltungssitz in Deutschland der Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG?

### **B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung**

Bei der Klägerin handelte es sich um eine nach Schweizer Recht gegründete Stiftung mit Satzungssitz in der Schweiz. Der satzungsgemäße Stiftungszweck liegt in der Bestreitung von Kosten der Erziehung, Ausstattung, Unterstützung oder ähnlicher Bedürfnisse der Nachkommen der Stifterin. Die Stiftung wird durch die Mitglieder des Stiftungsrates vertreten. Sämtliche Mitglieder sind seit der Errichtung der Stiftung (1959) in Deutschland ansässig und verwalten die Geschäfte der Stiftung ebenfalls aus Deutschland. Auch die Bankkonten der Stiftung werden ausschließlich in Deutschland geführt. Das von der Stiftung verwaltete Vermögen besteht seit dem Tod der Stifterin im Jahr 1973 primär aus deren durch die DDR enteignetes und später restituiertes Vermögen, insbesondere Grundbesitz.

Vorsorglich teilte die Stiftung dem zuständigen Finanzamt 2020 die für die Festsetzung der Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG erforderlichen Angaben mit und gab nach entsprechender Aufforderung auch eine Steuererklärung ab. In der Folge erließ das Finanzamt einen Steuerbescheid, in welchem für das fragliche Vermögen Ersatzerbschaftsteuer festgesetzt wurde.

Die dagegen erhobene Sprungklage blieb ohne Erfolg. Nach Ansicht des FG Hannover war für die Anwendbarkeit des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG allein die Existenz einer nach dem Recht (irgend-)eines Staates (d.h. im Ergebnis weltweit) rechtsfähigen Stiftung maßgeblich. Ob diese auch nach deutschem Recht rechtsfähig wäre, sei dagegen unerheblich. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sei je-

de Familienstiftung mit ihrem Vermögen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat, ersatzerbschaftsteuerpflichtig. Ersteres sei hier zweifelsohne der Fall gewesen (FG Hannover, Urt. v. 20.06.2022 - 3 K 87/21 - EFG 2022, 1471).

Der BFH hat das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und der Klage stattgegeben.

Die fragliche Stiftung sei nicht rechtsfähig. Nur eine rechtsfähige Stiftung könne Trägerin eigenen Vermögens sein, welches nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG besteuert werden könne. Maßgeblich sei allein die Zivilrechtslage, eine wirtschaftliche Betrachtung erfolge nicht (so ausdrücklich: BFH, Urt. v. 04.06.2025 - II R 30/22 Rn. 13 - DB 2025, 2889, 2890).

Ob eine rechtsfähige Stiftung vorliege, wird vom BFH, mangels eines eigenständigen internationalen Stiftungsrecht im deutschen Zivilrecht, nach den Grundsätzen des internationalen Gesellschaftsrechts bestimmt. Dabei orientiert sich der BFH an der Rechtsprechung des BGH (vgl. z.B. BGH, Urt. v. 01.07.2002 - II ZR 380/00 - BGHZ 151, 204) und der herrschenden Meinung in der gesellschaftsrechtlichen Lehre (vgl. die zusammenfassende kritische Würdigung bei Kindler in: MünchKomm BGB, 9. Aufl. 2025, Internationales Wirtschaftsrecht Teil 8. Rn. 344). Danach bestimmt sich die Rechtsfähigkeit einer Stiftung, die in einem EU- oder EWR-Staat errichtet wurde, nach dem Recht des Errichtungsstaates, sog. „Gründungstheorie“. Werde eine Stiftung dagegen in einem Drittland, also außerhalb der EU und des EWR, errichtet, so sei die Rechtsordnung des Verwaltungssitzes maßgeblich, sog. „Sitztheorie“. Als Verwaltungssitz gelte dabei in Anlehnung an § 10 AO primär der Ort der Geschäftsleitung i.S.d. geschäftlichen Oberleitung.

Im vorliegenden Fall habe sich der Verwaltungssitz der Stiftung unstreitig in Deutschland befunden; es seien nicht nur sämtliche grundlegenden Unternehmensentscheidungen in Deutschland getroffen, sondern auch hier umgesetzt worden. Nur ergänzend sei darauf hingewiesen, dass die Stiftung zwar nach Schweizer Recht gegründet worden, jedoch nach nicht rechtskräftiger Feststellung eines schweizerischen Kantonsgerichts infolge des andauernden Streits zwischen den Destinatären zu keinem Zeitpunkt die satzungsgemäße Familienfürsorge betrieben worden sei. Dies sei jedoch vorliegend nicht entscheidungserheblich gewesen.

Denn vorliegend ist nach dem BFH gemäß der hier anwendbaren Sitztheorie für die Frage der Rechtsfähigkeit der in einem Drittstaat (Schweiz) errichteten Stiftung allein deutsches Recht maßgeblich. Nach deutschem Zivilrecht erfordere die Rechtsfähigkeit unter anderem die konstitutiv wirkende Anerkennung der Stiftung durch die zuständige deutsche Stiftungsbehörde (§ 80 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 BGB). Diese sei nicht erfolgt. Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) könne daher mangels eines geeigneten Steuersubjektes nicht erhoben werden. Eine planwidrige Gesetzeslücke besteht hier nach Ansicht des BFH nicht, da bei einer nichtrechtsfähigen Stiftung das Vermögen dem Träger der Stiftung, d.h. den hinter der Stiftung stehenden natürlichen Personen, zugerechnet werde. Die Besteuerung des Vermögens im Erbfall sei damit in jedem Fall sichergestellt.

### **C. Kontext der Entscheidung**

Bei einer Familienstiftung handelt es sich nach dem Verständnis der deutschen Finanzverwaltung im Anwendungsbereich des ErbStG grundsätzlich um jede Stiftung, die wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet wurde (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) und nach deren Satzung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlingen zu mehr als der Hälfte als sog. Destinatäre bezugs- oder anfallsberechtig sind (ErbStR R E 1.2 (Zu § 1 ErbStG) Abs. 2 Satz 1 - unter Verweis auf § 15 Abs. 2 AStG).

Familienstiftungen unterliegen neben der Körperschaftsteuerpflicht in einem 30-jährigen Turnus der sog. Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 ErbStG). Dabei erfolgt die Besteuerung anhand einer gesetzlichen Fiktion, nach welcher in Zeitabständen von

30 Jahren eine Übertragung des fraglichen Vermögens durch einen Erblasser auf seine beiden Kinder erfolgt. Mit dieser Regelung will der Gesetzgeber den Umstand kompensieren, dass im Unterschied zu einer sonstigen Gesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschaftern bei Stiftungen keine – sei es durch Erbfall oder Schenkung – zwangsläufige Übertragung auf die nächste Generation erforderlich ist und sich Familienstiftungen damit den entsprechenden Regelungen des ErbStG faktisch entziehen können.

Von der Rechtsprechung bereits entschieden wurde, dass eine ausländische Familienstiftung, d.h. eine Stiftung, bei der sich sowohl Sitz als auch Geschäftsleistung im Ausland befinden, grundsätzlich nicht der Ersatzerbschaftsteuer unterliegt (BFH, Urt. v. 03.07.2019 - II R 6/16 - BFHE 265, 421 = BStBl II 2020, 61).

Für die Beratungspraxis birgt die vorliegende Entscheidung Chancen aber auch Risiken. Zwar ist die Klarstellung, dass in Sachverhalten, wie dem vorliegend entschiedenen, keine Ersatzerbschaftsteuer anfällt, grundsätzlich zu begrüßen (vgl. a. Vorbeck, EFG 2025, 1471, 1474).

Konsequenz der Entscheidung ist jedoch auch, dass in entsprechenden Konstellationen die Gestaltung als Stiftung keine Abschirmungswirkung entfalten kann. Denn bei einer nichtrechtsfähigen Familienstiftung wird deren Vermögen den hinter ihr stehenden natürlichen Personen zugerechnet (vgl. a. BFH, Urt. v. 25.01.2017 - II R 26/16 - BFHE 257, 341 = BStBl II 2018, 199). In der Konsequenz wird damit jede Übertragung auf die nächste Generation von den allgemeinen Regelungen des ErbStG erfasst. Zudem ist allgemein nicht das ursprünglich gewählte, sondern deutsches Recht rückwirkend anwendbar, was zu einer Vielzahl weiterer Probleme führen kann.

Vorliegend war die Verortung des Verwaltungssitzes unstrittig. Oftmals ist der zugrunde liegende Sachverhalt weniger eindeutig. Maßgebliche Kriterien sind dabei zum Beispiel die Existenz eines physischen Büros, die Korrespondenzanschrift, die Führung der Bankkonten und die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen. Offenkundig können diese Kriterien jedoch, jeweils isoliert betrachtet, zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Gerade im Hinblick auf die nun zunehmend als gefestigt anzusehende Rechtsprechung des BFH in dieser Hinsicht sollte daher stets der Ort der Geschäftsleitung zweifelsfrei identifiziert und im Hinblick auf später auftretende Fragen z.B. im Rahmen steuerlicher Verfahren auch umfassend dokumentiert werden.

#### **D. Auswirkungen für die Praxis**

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass für eine im Fürstentum Liechtenstein gegründete Stiftung die Sitztheorie nach den Grundsätzen des vorliegenden BFH-Urteils nicht zur Anwendung kommen kann. Denn Liechtenstein ist Mitglied des EWR. Dabei sollte erwähnt werden, dass in der gesellschaftsrechtlichen Lehre die Anwendung der Gründungstheorie auf Stiftungen durchaus umstritten ist (vgl. den Überblick aus steuerlicher Perspektive bei Maciejewski/Rehr, IStR 2025, 824, 825 ff.). Das FG München hat in einem nicht rechtskräftigen und aktuell beim BFH anhängigen Urteil vom 13.08.2025 (4 K 2055/23 - EFG 2025, 1391) unter Zugrundelegung der Gründungstheorie entschieden, dass eine nach liechtensteinischem Recht gegründete, wirtschaftlich tätige Stiftung ihre Rechtsfähigkeit nicht schon durch die Verlagerung ihres Verwaltungssitzes ins Inland verliert. Begründet wird dies durch das Finanzgericht insbesondere mit der aus Art. 31 EWRAbKAG (Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum) folgenden Niederlassungsfreiheit. Inwiefern diese Argumentation jedoch auch für Stiftungen, deren Tätigkeit sich auf reine Vermögensverwaltung beschränkt, anwendbar wäre, erscheint nach dem aktuellen Streitstand im gesellschaftsrechtlichen Schrifttum zumindest fraglich (zustimmend z.B.: Feick/Schwalm, NZG 2021, 334, 338 mit einem Überblick zum Streitstand). Die noch ausstehende Entscheidung des BFH in diesem Verfahren (Az. II R 41/25) bleibt daher auch im Hinblick auf die in den Urteilsgründen erfolgenden Erwägungen abzuwarten. Es wäre zu hoffen, dass der BFH die anstehende Entscheidung zur weiteren Klärung der Voraussetzungen für die Rechtsfähigkeit ausländischer Stif-

tungen mit Verwaltungssitz im Inland nutzt, insbesondere da solche doppelansässigen Stiftungen in der steuerlichen Gestaltungspraxis aus sonstigen steuerlichen Gründen durchaus gängig sind.

© juris GmbH