

Kieber Nuener Struth – Rechtsanwälte
Austrasse 56, P.O. Box 452
9490 Vaduz, Liechtenstein
Tel.: +423 2381700 · Fax: +423 2381710
kns@kns-law.li · www.kns-law.li

KNS

KNS BLOG

DIE ZIVILRECHTLICHE QUALIFIKATION DER KONTROLLIERTEN STIFTUNG IN LIECHTENSTEIN UND DEUTSCHLAND

23. Oktober 2023

Zahlreiche liechtensteinische Stiftungen neueren und älteren Datums weisen einen Bezug zur Bundesrepublik Deutschland auf. Die diskretionäre Ermessensstiftung modernen Typs wird in Deutschland als eigenständiges Zivil- und Steuerrechtssubjekt anerkannt. Das Vermögen einer kontrollierten Stiftung mit umfassenden mandatsvertraglichen oder statutarischen Stifterrechten, wie sie in vergangenen Jahrzehnten verbreitet war, wird dem Stifter steuerlich zugerechnet. Darüber hinaus neigt die deutsche Finanz- und Zivilrechtsprechung dazu, der kontrollierten liechtensteinischen Stiftung – zu Unrecht – die zivilrechtliche Existenz abzuspochen oder das Rechtsverhältnis der Stiftungsbeitragenden als Vertrag zugunsten Dritter zu qualifizieren. Der vorliegende Beitrag, der in der Liechtensteinischen Juristenzeitung (LJZ 2023, 173-192) erschienen ist, setzt sich mit der zivilrechtlichen Qualifikation der kontrollierten Stiftung in Liechtenstein und der einschlägigen deutschen Rechtsprechung auseinander.



Anton Löhmer, LL.M.
Rechtsanwalt (DEU), Associate
+423 238 17 16 a.loehmer@imt.li

1. Einleitung	3
2. Arten der Kontrolle im liechtensteinischen Stiftungsrecht	3
2.1. Statutarische Stifter- und Begünstigtenrechte	4
2.2. Der Mandatsvertrag	5
2.2.1. Konflikte zwischen statutarischen Vorgaben und mandatsvertraglichen Weisungen	7
2.2.2. Der Mandatsvertrag nach dem Ableben des Stifters	8
3. Die zivilrechtliche Nichtigkeit der kontrollierten Stiftung im liechtensteinischen Recht	9
3.1. Die Stiftungserrichtung als Scheingeschäft und Akt der Mentalreservation	9
3.2. Keine Aberkennung der Rechtspersönlichkeit ex tunc	10
3.3. Die Beendigung der mandatsvertraglich kontrollierten Stiftung	13
4. Die zivilrechtliche Nichtigkeit der kontrollierten Stiftung im deutschen Recht	14
4.1. Die Nichtigkeit der Hinterziehungsstiftung nach deutschem ordre public	15
4.2. Die (fehlerhafte) Anwendung des liechtensteinischen Stiftungsstatuts	15
4.3. Rechtsfolgen der Nichtigkeit	17
4.3.1. Die ersatzlose Nichtigkeit	17
4.3.2. Die Umdeutung der Stiftungserrichtung in ein Ersatzgeschäft	18
5. Das Rechtsverhältnis der Stiftungsbeteiligten als Treuhandverhältnis und Vertrag zugunsten Dritter im deutschen Recht	18
5.1. Die „unechte Treuhänderschaft“ zwischen Stiftung und Stifter	19
5.2. Der Vertrag zugunsten Dritter	20
5.2.1. Die einschlägige Rechtsprechung der deutschen Zivil- und Finanzgerichte	21
5.2.2. Stellungnahme zur zivilrechtlichen Qualifikation als Vertrag zugunsten Dritter	25
5.2.3. Stellungnahme zur pflichtteilsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertung	27
6. Fazit	29

1. Einleitung

Das liechtensteinische Stiftungsrecht ermöglicht verschiedenartige Durchbrechungen des stiftungsrechtlichen Trennungs- und Erstarrungsprinzips durch fortbestehende statutarische oder mandatsvertragliche Einflussnahmemöglichkeiten des Stifters. Dergestalt kontrollierte liechtensteinische Stiftungen werden in Deutschland als steuertransparente Strukturen beurteilt und ihr Vermögen und ihre Erträge dem Stifter steuerlich zugerechnet. Weitergehend neigt die deutsche Finanz- und Zivilrechtsprechung jedoch dazu, die kontrollierte Stiftung nicht nur als steuerliches Nullum zu behandeln, sondern ihr zudem die zivilrechtliche Existenz abzuspochen, wobei sie sich bisweilen in fehlerhafter Weise auf die Rechtsprechung des liechtensteinischen OGH beruft. Sofern die kontrollierte Stiftung nicht von vornherein als nichtig erklärt wird, unternehmen verschiedene deutsche Finanz- und Zivilgerichte schlussendlich den Versuch, das Rechtsverhältnis der Stiftungsbeteiligten als Treuhandverhältnis oder als Vertrag zugunsten Dritter zu qualifizieren. Hierbei ist zu beachten, dass das Treuhandverhältnis oder der Vertrag zugunsten Dritter nicht im Sinne eines Ersatzgeschäftes an die Stelle einer nichtigen Stiftungserrichtung treten soll, sondern es wird behauptet, dass gerade die zivilrechtlich wirksam errichtete liechtensteinische Stiftung zugleich die Merkmale eines Treuhandverhältnisses oder eines Vertrags zugunsten Dritter verwirklichte.

Der vorliegende Beitrag zielt darauf ab, die unterschiedliche zivilrechtliche Qualifikation der kontrollierten liechtensteinischen Stiftung in der liechtensteinischen und deutschen Rechtsprechung herauszuarbeiten und damit eine Hilfestellung für den Rechtsanwender aus beiden Jurisdiktionen zu gewähren, der mit kontrollierten liechtensteinischen Strukturen mit Deutschland-Bezug befasst ist. Dabei sollen die verschiedenen Varianten der statutarischen und mandatsvertraglichen Einflussnahmemöglichkeiten des Stifters und der Begünstigten im

liechtensteinischen Stiftungsrecht untersucht und der Frage nachgegangen werden, unter welchen Umständen eine missbräuchliche Überlagerung eines lediglich vorgeschobenen Stiftungszwecks durch mandatsvertragliche Weisungsrechte die Nichtigkeit der Stiftungserrichtung begründen kann. Dabei ergibt sich, dass das liechtensteinische Zivilrecht, welches als Stiftungsstatut prinzipiell auch für die zivilrechtliche Beurteilung der liechtensteinischen Stiftung in Deutschland massgeblich ist, sich äusserst zurückhaltend zeigt, der faktisch in Vollzug gesetzten Verbandsperson, auch wenn sie an wesentlichen Gründungsmängeln leidet und sogar rechtswidrigen Zwecken dient, die zivilrechtliche Existenz rückwirkend abzuspochen. Weiterhin soll mit Blick auf die einschlägige Judikatur der deutschen Finanz- und Zivilgerichte aufgezeigt werden, dass ein Treuhandverhältnis zwischen der Stiftung selbst und dem Stifter nur gewaltsam konstruiert werden kann und eine Qualifikation als Vertrag zugunsten Dritter schlichtweg unmöglich ist, da es sich bei der Stiftung und dem Vertrag zugunsten Dritter und zwei einander ausschliessende, wesensverschiedene Rechtsinstitute handelt.

2. Arten der Kontrolle im liechtensteinischen Stiftungsrecht

Die Stiftung, zu der in diesem Zusammenhang auch die stiftungsähnliche liechtensteinischen Anstalt zu zählen ist, zeichnet sich gegenüber körperschaftsähnlichen Verbandspersonen aus durch das Trennungs- und Erstarrungsprinzip: Mit wirksamer Errichtung der Stiftung entsteht eine vom Stifter unabhängige juristische Person, die nur dem statutarisch „versteinerten“ Stifterwillen zum Zeitpunkt der Errichtung verpflichtet ist. Die Einbringung des Stiftungsvermögens stellt mithin eine endgültige Entäusserung des Stifters von den eingebrachten Vermögenswerten dar.¹ In der Rechtswirklichkeit des liechtensteinischen Stiftungswesens wird das Leitbild des Trennungs- und Erstarrungsprinzips

* RA (DE) Anton Löhmer LL.M. ist juristischer Mitarbeiter bei Kieber Nuener Struth – Rechtsanwälte, Kontakt a.loehmer@kns-law.li.

¹ Vgl. *Büch*, Anm. zu OLG Düsseldorf, Urt. v. 30.4.2010 – 22 U 126/06, ZErB 2010, 305 (313); *Gasser*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2019), Art. 552 § 2 PGR, Rn. 3 ff.; OGH, Urt. v. 6.9.2001 – 6 Cg 195/99-49, LES 2002, 94 m.w.N.

oftmals verwässert durch fortbestehende statutarische Stifterrechte und mandatsvertragliche Einflussnahmemöglichkeiten des Stifters. Besondere Aufmerksamkeit verdient die Frage nach dem Fortbestand der statutarischen und mandatsvertraglichen Kontrollrechte nach dem Ableben des Stifters, da es für die zivilrechtliche, aber auch für die steuerliche und pflichtteilsrechtliche Qualifikation einer kontrollierten Stiftung von entscheidender Bedeutung ist, ob diese mit dem Ableben des Stifters „erstarrt“ oder weiterhin durch die Nachbegünstigten oder die Erben des Stifters beherrscht wird.

2.1. Statutarische Stifter- und Begünstigtenrechte

Der Stifter kann sich gem. Art. 552 § 30 Abs. 1 S. 1 PGR bzw. Art. 559 Abs. 4 PGR (aF) in der Stiftungsurkunde das Recht zum Widerruf der Stiftung und zur Änderung der Stiftungsdokumente vorbehalten. Das Widerrufsrecht ermöglicht dem Stifter eine Rückführung des vollständigen Stiftungsvermögens in sein Privateigentum; das Änderungsrecht ermöglicht dem Stifter, die Zweckbestimmung des Stiftungsvermögens nach seinem Belieben anzupassen und verschafft ihm damit eine fortbestehende Kontrolle über das Stiftungsvermögen. Das statutarische Widerrufs- und Änderungsrecht des Stifters ist nach ausdrücklicher gesetzgeberischer

Anordnung in Art. 552 § 30 Abs. 1 S. 2 PGR unvererblich und nicht abtretbar – dies gilt nach ganz herrschender Meinung, abgesehen von einer isolierten Einzelfallentscheidung des OGH, auch für altrechtliche Stiftungen.² Mithin führt der Tod des Stifters, sofern kein fortbestehender Mandatsvertrag zwischen dem Stiftungsrat und den Nachbegünstigten existiert, zwangsläufig zu einer Erstarrung der vormals kontrollierten Stiftung.³

Unabhängig von den spezifischen Stifterrechten nach Art. 552 § 30 Abs. 1 S. 1 PGR bzw. Art. 559 Abs. 4 PGR (aF) kann der Stifter eine Rückführung des Stiftungsvermögens in sein Privatvermögen dadurch erreichen, dass er sich selbst als Begünstigungsberechtigten mit klagbarem Rechtsanspruch nach Art. 552 § 6 Abs. 1 PGR einsetzt und in die Stiftungsdokumente eine Regelung aufnimmt, wonach er jederzeit die Vornahme von Ausschüttungen an sich selbst verlangen kann. Eine solche weitgefaste Begünstigungsberechtigung liegt beispielsweise vor, wenn der Begünstigte nach den Beistatuten „die freie Verfügungsmacht über das gesamte Kapital und alle Einkünfte der Stiftung hat und bezüglich der Art, des Umfangs und des Zeitpunkt jeglicher aus dem Stiftungsvermögen zu tätigen Zahlung oder Abtretung der Stiftungsrat ausschliesslich gemäss den Anweisungen [des Begünstigten] zu handeln hat“⁴. Einschränkend ist jedoch anzumerken, dass nach der Rechtsprechung des OGH⁵ kein klagbarer

² Vgl. OGH, Urt. v. 6.12.2001 – 1 Cg 378/99-50, LES 2002, 41 (45). Fehlerhaft insoweit die Ausführungen in BFH, Urt. v. 5.12.2018 – II R 9/15, DStR 2019, 978 (980).

³ Zutreffend FG Köln (Urt. v. 6.9.2022 – 7 K 2720/20, BeckRS 2022, 44858, Rn. 89; vgl. *Jülicher*, in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 65. EL (Stand: Februar 2023), Rn. 31.

⁴ So die beispielhafte Formulierung in *Gasser*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2019), Art. 552 § 5 PGR, Rn. 3c. Die blosse Angabe, dass die Begünstigung „alle Rechte am Stiftungsvermögen und dessen Ertrag“ umfasst (o.dgl.) lässt noch nicht per se auf eine Begünstigungsberechtigung mit klagbaren Ansprüchen schliessen, sondern stellt zunächst fest, dass keine blosse Ertragsbegünstigung vorliegt. Nichtsdestotrotz kann der Umfang und Zeitpunkt der Ausschüttungen dem Ermessen des Stiftungsrats überlassen sein (vgl. OGH, Beschluss v. 6.3.2008 – 6 CG.2005.232, LES 2008, 354 (355); *Böckle/Tschikof*, liechtenstein-journal 1/2012, 11 (14); *Gasser*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2019), Art. 552 § 5 PGR, Rn. 3b, 3d m.w.N.).

⁵ „Mit der Stattgebung des Klagebegehrens wäre der Zweck der Beklagten unerreichbar geworden, was gem Art

568 Abs 2 Z 2 PGR den Stiftungsvorstand zu einem Auflösungsbeschluss zwingen würde. Faktisch nimmt der Kläger deshalb das Recht in Anspruch, die Stiftungen zu widerrufen, welche Befugnis ihm in Ermangelung statutarischer Vorbehalte gem Art 559 Abs 4 PGR nicht zukommen kann. Hat sich ein Stifter, wie hier, den Widerruf der Stiftung gem Art 559 Abs 4 PGR nicht vorbehalten, stellen nicht nur die Vornahme widerrufgleicher Änderungen der Statuten wie beispielsweise die Verkürzung der ursprünglich vorgesehenen Dauer der Stiftung, sondern auch andere Dispositionen wie die hier begehrte Auszahlung des gesamten Stiftungsvermögens per se eine unzulässige Umgehung der zitierten Gesetzesstelle dar, mit denen faktisch die Auflösung der Stiftung herbeigeführt würde. Schon allein aus dieser Erwägung kann dem Klagebegehren auf Auszahlung des gesamten Stiftungsvermögens kein Erfolg beschieden sein“ (OGH, Beschluss v. 6.3.2008 – 6 CG.2005.232, LES 2008, 354 (355); vgl. OGH, Urt. v. 10.6.2011 – 01 CG 2008.210, abgerufen auf www.gerichtsentscheidungen.li); *Böckle/Tschikof*, liechtenstein-journal 1/2012, 11 (14); *Gasser*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2019), Art. 552 § 5 PGR, Rn. 6 m.w.N.).

Anspruch des Begünstigungsberechtigten auf Auszahlung des kompletten Stiftungsvermögens besteht, weil dies auf einen faktischen Widerruf der Stiftung hinausläufe und eine Umgehung des Art. 552 § 30 PGR bzw. Art. 559 Abs. 4 PGR (aF) darstelle, wonach ein Widerruf nur dem Stifter zusteht⁶ und ausdrücklich in den Statuten vorbehalten werden muss.

Sofern das Auszahlungsverlangen bereits zu Lebzeiten des Stifters ausgeübt wurde, ist der daraus entstandene Zahlungsanspruch abtretbar und vererblich. Umstritten ist, ob die Begünstigtenstellung als Begünstigungsberechtigter als solche vererblich ist. Der OGH behauptete mit Verweis auf § 122 Abs. 1 TrUG,⁷ der auf die altrechtliche Stiftung gem. Art. 552 Abs. 4 PGR (aF) entsprechend anwendbar ist, dass das „Begünstigungsrecht“ eines Begünstigungsberechtigten übertragbar und vererblich sei.⁸ Dies ist aber zumindest dahingehend einzuschränken, dass die Nachbegünstigungsregelung in den Stiftungsdokumenten vorrangig sein muss gegenüber der rechtsgeschäftlichen oder erbrechtlichen Weitergabe eines Begünstigungsrechts; eine Übertragung der Erstbegünstigtenstellung ist mithin nur denkbar, solange der Nachbegünstigungsfall, der zum Untergang der Erstbegünstigung führt, noch nicht eingetreten ist.⁹ Doch auch vor Eintritt des Nachbegünstigungsfalls wird die Übertragbarkeit und Vererblichkeit der Begünstigtenstellung in der Regel nicht dem Willen des Stifters entsprechen, welcher die Substanz und die Nutzung des Stiftungsvermögens ja gerade der persönlichen Disposition der Begünstigten und den Regeln der gesetzlichen Erbfolge entziehen und im Rahmen der Stiftungsstruktur abweichend regeln möchte. Nach vorzugswürdiger Auffassung von *Bösch* sollte eine Vererblichkeit der Begünstigtenstellung als solche daher als Ausnahmefall

angesehen und nur angenommen werden, wenn diese in den Stiftungsdokumenten ausdrücklich zugelassen ist.¹⁰

Unabhängig von der Frage nach der Vererblichkeit einer Begünstigungsberechtigung, die sich der Stifter selbst einräumt, steht es dem Stifter frei, eine identische Rechtsposition der Nachbegünstigten in den Stiftungsdokumenten festzulegen, allerdings mit der beschriebenen Einschränkung, dass diese nicht in widerrufsgleicher Weise die Ausschüttung des vollständigen Stiftungsvermögens verlangen können. Insofern hat der Stifter allerdings die Möglichkeit, die Ausschüttung des (vollständigen) Stiftungsvermögens an die Nachbegünstigten nach seinem Ableben von vornherein statutarisch anzuordnen und somit die Bestandsdauer der Stiftung auf seine Lebenszeit zu befristen.

2.2. Der Mandatsvertrag

Jenseits der statutarischen Stifter- und Begünstigtenrechte wurde in vergangenen Jahrzehnten regelmässig ein flankierender Mandatsvertrag zwischen dem (wirtschaftlichen) Stifter und der Treuhandgesellschaft abgeschlossen, welche für den Stifter die fiduziarische Errichtung der Stiftung veranlasste und in der Folge die Stiftungsräte für die Stiftung bereitstellte. Der Mandatsvertrag verpflichtete die Stiftungsräte, ihr Mandat nach Weisung des Stifters auszuüben, und ermöglichte dem Stifter einen beständigen Zugriff auf das Stiftungsvermögen, da er jederzeit die Vornahme von Ausschüttungen anordnen konnte. Das Vermögen der mandatsvertraglich kontrollierten Stiftung wurde durch den Stifter regelmässig als Teil seines eigenen Vermögens empfunden, über das er wie über ein Bankkonto verfügen konnte. Ungeachtet dessen handelt es sich bei der Einbringung von

⁶ Der Wortlaut des Art. 559 Abs. 4 PGR (aF) lässt eine Beschränkung auf den Stifter nicht ausdrücklich erkennen; dies ergibt sich jedoch aus der Systematik (vgl. *Gasser*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2019), Art. 552 § 30 PGR, Rn. 3).

⁷ „Soweit bei Familientreuunternehmen mit oder ohne Nachfolgeordnung oder bei andern Treuunternehmen es nicht anders bestimmt ist, wie beispielsweise bei Unverässerlichkeit des Treugenusses, oder wenn durch Übergang auf einen andern der Inhalt der Leistung geändert wird, sind die Begünstigung im Ganzen sowie einzelne Rechte und Pflichten aus dem Treugenussbesitz einschliesslich derjenigen aus der Anwartschaft verässerlich,

übertragbar und vererblich und die Begünstigung sowie einzelne Rechte daraus können mit beschränkten dinglichen Rechten belastet und nach Massgabe der Vorschriften über die Gläubiger der Begünstigten in die Zwangsvollstreckung und in das Insolvenzverfahren einbezogen werden“ (§ 122 Abs. 2 TrUG).

⁸ OGH, Ur. v. 5.6.2003 – 4 Cg 2001.492-29 LES 2004, 67 (75).

⁹ *Gasser*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2019), Art. 552 § 5 PGR, Rn. 41.

¹⁰ *Bösch*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht (2005), 526.

Vermögenswerten in die mandatsvertraglich kontrollierte Stiftung um eine zivilrechtlich wirksame Übertragung auf eine selbständige juristische Person und bei der Ausschüttung der Vermögenswerte, die auf mandatsvertragliche Weisung erfolgte, um eine zivilrechtlich wirksame Rückübertragung auf den Stifter.¹¹

Eine zusätzliche Erweiterung der mandatsvertraglichen Machtposition erreicht der Stifter, wenn er dem Stiftungsrat das weitgehend voraussetzungslose Recht zugesteht, die Stiftung durch Beschluss aufzulösen.¹² In Verbindung mit einem mandatsvertraglichen Weisungsrecht ergibt sich hieraus ein faktisches Auflösungsrecht des Stifters, das von einem statutarischen Widerrufsvorbehalt nach Art. 552 § 30 Abs. 1 PGR unabhängig ist.¹³ Dasselbe Ergebnis kann er nach hiesiger Auffassung erreichen, indem er in Ausübung seines mandatsvertraglichen Weisungsrechts die Ausschüttung des vollständigen Stiftungsvermögens anordnet. Anders als im Falle einer statutarischen Begünstigungsberechtigung, die nach Rechtsprechung des OGH keinen klagbaren Anspruch auf Ausschüttung des gesamten Stiftungsvermögens begründen kann, hält nämlich der StGH die Ausschüttung des vollständigen Stiftungsvermögens auf Entscheidung des Stiftungsrats prinzipiell für zulässig, zumindest „im Extremfall“ un-

ter der Voraussetzung, dass „die Stiftungsdokumente keine expliziten Beschränkungen des stiftungsrätlichen Ermessens vorsehen“.¹⁴

Weiterhin kann der Stifter dem Stiftungsrat in der Stiftungsurkunde ein Recht zur Änderung der Stiftungsurkunde oder der Stiftungszusatzurkunde nach Art. 552 § 32 PGR bzw. Art. 566 Abs. PGR (aF) einräumen. In diesem Fall ist dem Stiftungsrat die Änderung „anderer Inhalte“, insbesondere der organisatorischen Stiftungsverfassung, gestattet, sofern der Stiftungszweck im engeren Sinne nicht betroffen ist und ein sachlich gerechtfertigter Grund vorliegt. Bei begünstigungsrelevanten Änderungen eines Beistatuts gilt es abzugrenzen, ob damit die Änderung des Stiftungszwecks einhergeht – die nach Art. 552 § 31 PGR nur statthaft ist, wenn der ursprüngliche Stiftungszweck unerreichbar oder widersinnig geworden ist – oder die Änderung eines untergeordneten „anderen Inhalts“ vorliegt.¹⁵ Nach der Rechtsprechung des StGH stellt es beispielsweise eine Zweckänderung dar, wenn eine bloße Nutzungsberechtigung am Stiftungsvermögen in eine Verfügungsberechtigung umgewandelt werden soll;¹⁶ bei der Auswechslung von einzelnen Begünstigten innerhalb desselben Begünstigtenkreises handele es sich dagegen um keine Zweckänderung.¹⁷ Eine Instruktion des mandatsvertraglich weisungsbefugten Stifters ist als

¹¹ Böckle/Tschikof, liechtenstein-journal 1/2012, 11 (14).

¹² OGH, Urt. v. 10.6.2011 – 01 CG 2008.210, abgerufen auf www.gerichtsentscheidungen.li; Gasser, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2019), Art. 552 § 39 PGR, Rn. 11.

¹³ Vgl. Gasser, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2019), Art. 552 § 31 PGR, Rn. 11.

¹⁴ StGH, Entscheidung v. 27.3.2017, 2016/38, zitiert nach Gasser, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2019), Art. 552 § 5 PGR, Rn. 6. Von Seiten des Stiftungsrates ist in diesem Fall jedoch zu beachten, dass keine unveränderlichen statutarischen Bestimmungen zur Letztbegünstigung bestehen dürfen, die durch eine vollständige Ausschüttung des Stiftungsvermögens nach Weisung des Stifters verletzt werden.

¹⁵ In Art. 566 Abs. PGR (aF) war das Zweckänderungsrecht des Stiftungsrats nicht ausdrücklich an bestimmte Voraussetzungen gebunden, sondern er beinhaltete nur eine beispielhafte Aufzählung von Auflösungsgründen: „Die Stiftungsurkunde oder das Statut können auch vorsehen, dass ein Stiftungsorgan oder ein Dritter die Änderung des Zwecks vornehmen können, wie beispielsweise, wenn der Zweck unerreichbar, unerlaubt oder vernunftwidrig ist.“ Dementsprechend sehen einige altrechtliche Statuten ein

voraussetzungsloses Zweckänderungsrecht des Stiftungsrats vor. Der OGH hat mittlerweile entschieden, dass auch im Falle der altrechtlichen Stiftung eine Zweckänderung nur statthaft ist, wenn der Zweck unerreichbar, unerlaubt oder vernunftwidrig ist (OGH, Beschluss v. 3.12.2010 – 10 HG.2009.247, LES 2011, 21; vgl. Büchel, Zweckänderungsrecht des Stiftungsrats nach neuer und alter Rechtslage, in Schurr, Der Generationenwechsel in der Stiftungslandschaft (2012), 155 (158 ff.).

¹⁶ StGH, Urt. v. 4.2.2013 – 2012/168, abgerufen auf www.gerichtsentscheidungen.li; vgl. Gasser, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2019), Art. 552 § 32 PGR, Rn. 3b m.w.N.

¹⁷ „Zunächst ist davon auszugehen, dass der Stiftungszweck schon dann genügend konkretisiert ist, wenn der Kreis der Begünstigten, bei einer Familienstiftung die entsprechende(n) Familie(n), bestimmt wird. Gemäss der Entscheidung des Obersten Gerichtshofes LES 2008, 279 kann der Stiftungsrat bei entsprechender Kompetenz innerhalb dieses Begünstigtenkreises Begünstigte auswechseln, ohne dass damit der Stiftungszweck geändert würde“ (StGH, Urt. v. 27.3.2012 – 2011/122, abgerufen auf www.gerichtsentscheidungen.li; vgl. Gasser, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2019), Art. 552 § 32 PGR, Rn. 3 m.w.N.

ausreichende sachliche Rechtfertigung anzusehen.¹⁸ Mithin kann der Stifter mithilfe des Mandatsvertrags eine nachträgliche Änderung der Stiftungsdokumente, sofern es sich um keine Zweckänderung handelt, auch ohne ein eigenes statutarisches Änderungsrecht nach Art. 552 § 30 Abs. 1 PGR veranlassen.

2.2.1. Konflikte zwischen statutarischen Vorgaben und mandatsvertraglichen Weisungen

Nach zutreffender Auffassung von *Bösch* ist der Abschluss eines Mandatsvertrags prinzipiell unproblematisch, sofern „sich die Befolgung der Weisung mit den organschaftlichen Pflichten des Stiftungsrats vereinbaren lässt.“¹⁹ Wenn etwa die Begünstigung des Stifters nach den Stiftungsstatuten die Substanz und Erträge des Stiftungsvermögens vollständig umfasst, so ergibt sich aus der Umsetzung einer Ausschüttung auf Weisung des Stifters kein Widerspruch zum Stiftungszweck. Teilweise wurden Mandatsverträge mit der ausdrücklichen Einschränkung abgeschlossen, dass die Befolgung der Weisung „weder Gesetz, Stiftungsurkunde (Statuten), Stiftungszusatzurkunden (Beistatuten), allfälligen Reglementen noch den guten Sitten widerspricht.“²⁰

In eine rechtlich bedenkliche Situation begibt sich der Stiftungsrat, wenn er sich im Rahmen des Mandatsvertrages verpflichtet, über das Stiftungsvermögen nach Weisung des Stifters auch entgegen den (unveränderlichen) statutarischen Bestimmungen und insbesondere unter Missachtung des Stiftungszwecks zu verfügen: „Ein solches, aus diesem so genannten doppelten Pflichtnexus resultierendes Spannungsverhältnis liegt regelmässig dann vor, wenn der Auftraggeber gemäss Mandatsvertrag dem Stif-

tungsrat Weisungen erteilt, die einer im Stiftungsrecht oder den Stiftungsdokumenten verankerten Bestimmung zuwiderlaufen. Der Stiftungsrat befindet sich in diesen Fällen in der unglücklichen Lage, dass er einerseits dem Auftraggeber schuldrechtlich zur Ausführung des Auftrags verpflichtet ist und andererseits, sofern er der Auftrags Erfüllungspflicht nachkommt, allenfalls eine stiftungsrechtliche Zuwiderhandlung begeht.“²¹ Problematisch ist es bereits, wenn die Statuten eine Verwaltung des Stiftungsvermögens nach freiem Ermessen des Stiftungsrates vorsehen, dieser aber sein Ermessen durch den Mandatsvertrag dirigieren lässt²² – prinzipiell kann er den Weisungen des Stifters nur unter dem Vorbehalt folgen, dass sie mit der Business Judgement Rule nach Art. 182 Abs. 2 PGR vereinbar sind.²³ Ein offenkundiger Widerspruch besteht beispielsweise, wenn der Stiftungszweck gemeinnützig ist, der Stifter aber eine Ausschüttung an sich selbst anordnet.

Das Spannungsverhältnis zwischen den Vorgaben der Stiftungsstatuten und einer konfligierenden mandatsvertraglichen Weisung kann nach der Rechtsprechung des OGH nur dahingehend aufgelöst werden, dass den Statuten ein kategorischer Vorrang zukommt und der Stiftungsrat einen allfälligen Schadenersatzanspruch wegen Verletzung des Mandatsvertrags hinnehmen muss: „Weisungen, die gegen das Gesetz, gegen gesellschaftsrechtliche Organpflichten verstossen und den Verwaltungsrat zivil- oder strafrechtlich haftbar machen würden, bzw der Gesellschaft offenkundigen Schaden zufügen, dürfen auch von einem fiduziarischen Verwaltungsrat nicht befolgt werden. Das Weisungsrecht des Fiduzianten sowie die individuelle Treue- und Gehorsamspflicht des Fiduziars gegenüber dem Fiduzianten treten insoweit gegenüber den Pflichten eines Verwaltungsrates in den Hintergrund [...]“²⁴ Insbesondere ist eine

¹⁸ OGH, Beschluss v. 1.2.2019 – 03 CG.2012.236, LES 2019, 36 (43); *Gasser*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2019), Art. 552 § 32 PGR, Rn. 8 m.w.N.

¹⁹ *Bösch*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht (2005), 771.

²⁰ OGH, Urt. v. 7.2.2020 – 09 CG.2018.215, LES 2020, 36 (40); ähnlich FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 29.11.2012 – 1 K 184/09 (abgerufen auf www.iww.de).

²¹ *Müller/Bösch*, in Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts (2007), Liechtenstein, Rn. 55;

ebenso *Schurr*, Die Einflussrechte des Stifters – eine Gratwanderung?, in *Schurr*, Der Generationenwechsel in der Stiftungslandschaft (2012), 45 (61).

²² Vgl. *Bösch*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht (2005), 473.

²³ *Bösch*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht (2005), 771.

²⁴ OGH, Urt. v. 4.10.2001 – 9 Cg 68/99-64, LES 2002, 109 (116); vgl. OGH, Urt. v. 7.1.2009 – 1 CG.2006.303, LES 2009, 202; OGH, Beschluss v. 4.10.2001 – 8 C 285/88; LES

Ausschüttung an den Inhaber des mandatsvertraglichen Weisungsrechts nur statthaft, wenn er selbst zum Kreis der statutarisch Begünstigten zählt.²⁵

2.2.2. Der Mandatsvertrag nach dem Ableben des Stifters

Die schuldrechtlichen Ansprüche aus einem Mandatsvertrag sind – im Gegensatz zu den statutarischen Stifterrechten – grundsätzlich vererblich und abtretbar. Der OGH hat diesbezüglich entschieden, dass die nachwirkenden Rechenschafts- und Herausgabepflichten, die nach der Beendigung eines Mandatsvertrags fortbestehen, auch ohne ausdrückliche Anordnung des Stifters auf dessen Erben übergehen und durch einen Testamentsvollstrecker geltend gemacht werden können: „Bei treuhänderischer Errichtung einer Stiftung trifft den Treuhänder aufgrund eines mit dem Stifter abgeschlossenen ‚Mandatsvertrages‘ mit Bezug auf die Stiftung, deren Verwaltung er übernommen hat, eine Rechnungslegungs-, Informations- und Herausgabepflicht. Bei den entsprechenden Rechten des Stifters handelt es sich um vererbliche Vermögensrechte, die von dem vom Stifter mit letztwilliger Verfügung eingesetzten

Willensvollstrecker geltend gemacht werden können.“²⁶

Durch die Verankerung eines statutarischen Statutenänderungsrechts oder Auflösungsrechts des Stiftungsrats in Verbindung mit einem mandatsvertraglichen Weisungsrecht, welches auf die Nachbegünstigten übergeht, kann der Stifter den Nachbegünstigten ein faktisches Statutenänderungsrecht und Auflösungsrecht zukommen lassen, sofern der Stiftungszweck nicht betroffen ist, und damit die Unvererblichkeit der Stifterrechte nach Art. 552 § 30 Abs. 1 S. 2 PGR teilweise umgehen.

Ein Übergang der eigentlichen mandatsvertraglichen Weisungsrechte auf die Erben des Stifters darf indessen nicht voreilig angenommen und schon gar nicht als der gesetzliche Regelfall angesehen werden.²⁷ Wann immer der Mandatsvertrag keine dezidierten Anordnungen über einen Fortbestand der Weisungsrechte im Erbfall enthält – was der Regelfall sein dürfte, insbesondere wenn der Mandatsvertrag nur mündlich oder konkludent abgeschlossen wurde – gilt es zunächst in ergänzender Vertragsauslegung zu ermitteln, ob der Mandatsvertrag mit dem Tod der Stifters enden oder ob die Weisungsrechte fortbestehen sollen, entweder in der Person der Erben oder der Nachbegünstigten.²⁸ Generell kann angenommen

2002, 162 (167); OGH, Urt. v. 7.2.2020 – 09 CG.2018.215, LES 2020, 36 (40); Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht (2005), 770 f.; Böckle/Tschikof, liechtenstein-journal 1/2012, 11 (17); Müller/Bösch, in Richter/Wachter, Handbuch des Internationalen Stiftungsrechts (2007), Liechtenstein, Rn. 55.

²⁵ Wenn der Inhaber des mandatsvertraglichen Weisungsrechts zugleich begünstigt ist und eine Ausschüttung an einen Dritten anordnet, so ist dies als Ausschüttung an den Begünstigten mit einer anschließenden Zuwendung an den Dritten aufzufassen, die im abgekürzten Zahlungsweg direkt durch die Stiftung bewirkt wird.

²⁶ OGH, Urt. v. 7.2.2020 – 09 CG.2018.215, LES 2020, 36. „Dieselben Rechte hätten mittlerweile die klagenden Parteien erlangt, da zu den vererblichen Rechten auch die aus einem Mandatsvertrag erfließenden Befugnisse gehörten (Hinweis auf Welser in Rummel Rn 4 zu § 531 ABGB)“ (OGH, Urt. v. 16.12.1991, 2 C 88/89-31 – LES 1993, 12 (18) (Parteivortrag)).

²⁷ Insofern zutreffend, wenn auch zu allgemein gehalten, die Behauptung des FG Münster, wonach es sich auch bei mandatsvertraglichen Weisungsrechten um höchstpersönliche Rechte handele: „Denn die vom Stifter vorbehaltenen Weisungsrechte, die ihm zu Lebzeiten den Zugriff auf das in der Stiftung angelegte Vermögen erlauben, sind

höchstpersönliche Rechte, die mit dem Tod des Stifters erlöschen und nicht auf den oder die Erben übergehen“ (FG Münster, Urt. v. 11.12.2014 – 3 K 764/12 Erb, MittBayNot 2017, 532 (534)).

²⁸ Dies hängt massgeblich davon ab, welchen Zweck der Stifter mit der Stiftungserrichtung verfolgte: Möchte der Stifter durch die Stiftungserrichtung die Fremdverwaltung und den unzersplitterten Fortbestand eines Familienunternehmens nach seinem Ableben sichern, weil er unter seinen Erben keinen geeigneten Nachfolger findet, so sollen die mandatsvertraglichen Rechte nach seinem Ableben untergehen und die Stiftung „erstarren“. Möchte er durch eine „Scheinstiftung“, die womöglich einen vorgeschobenen gemeinnützigen Zweck verfolgt, Vermögenswerte vor dem Fiskus oder vor seinen Gläubigern verstecken, aber keine spezifische Nachfolgeregelung treffen, so dürfte ein Übergang der mandatsvertraglichen Rechte auf die Erben gewünscht sein. Möchte er durch die Stiftung seiner heimlichen Geliebten Vermögenswerte am Nachlass vorbei zur freien Verfügung zukommen lassen, so entspreche ein Übergang der Weisungsrechte auf die Begünstigte dem Stifterwillen, mit Sicherheit aber kein Übergang auf die Erben. In technischer Hinsicht lässt sich der Übergang der mandatsvertraglichen Rechte auf einen Nicht-Erben durch lebzeitige, auf den Tod des Stifters aufschiebend bedingte

werden, dass eine Inkongruenz von Begünstigtenstellung und mandatsvertraglichem Weisungsrecht mit der Folge, dass der Weisungsberechtigte eine Ausschüttung nur an einen Dritten, aber nicht an sich selbst anordnen kann, nicht interessengerecht und im Zweifel unerwünscht ist.

3. Die zivilrechtliche Nichtigkeit der kontrollierten Stiftung im liechtensteinischen Recht

Obschon die Stiftungsstatuten im Regelfall Vorrang gegenüber einer widerstreitenden mandatsvertraglichen Weisung haben, so wird das Spannungsverhältnis bisweilen auch in umgekehrter Weise aufgelöst und die Errichtung der Stiftung als nichtig angesehen: „Ist ein in den Bestimmungen der Stiftungsurkunde niedergelegter Stifterwille nur zum Schein erstarrt und richtet die Stiftungsverwaltung ihr Organverhalten ausschliesslich nach den in einem separaten Mandatsvertrag vereinbarten Weisungen des wirtschaftlichen Stifters aus, so kann dies u.U. die Nichtigkeit der Stiftung zur Folge haben. Dies gilt namentlich für jene Fälle, wo das Stiftungsvermögen trotz einer anders lautenden Zweckbestimmung weiterhin dem Eigennutzen des wirtschaftlichen Stifters dient.“²⁹ Die liechtensteinische Rechtsprechung – wie auch die deutsche Rechtsprechung – hat derartige „Scheinstiftungen“ wiederholt für nichtig erklärt. Das liechtensteinische Gesellschaftsrecht weist jedoch die Besonderheit auf, dass auch einer Verbandsperson, die aufgrund schwerwiegender Gründungsmängel theoretisch von Anfang an unwirksam errichtet wurde, die Rechtspersönlichkeit nur im Rahmen eines Aufhebungs- oder Vernichtbarkeitsverfahrens ex

nunc aberkannt wird. Aus der Praktikerperspektive des verantwortlichen Stiftungsrats stellt sich die Frage, wie eine solche „Scheinstiftung“ von zweifelhafter zivilrechtlicher Wirksamkeit, bei der es sich zumeist um eine „Altlast“ aus vergangenen Jahrzehnten handeln wird, korrekt aufgelöst werden kann.

3.1. Die Stiftungserrichtung als Scheingeschäft und Akt der Mentalreservation

Die Nichtigerklärung einer Stiftungserrichtung als unwirksames Scheingeschäft nach § 916 ABGB wurde durch die ältere Rechtsprechung des OGH in Erwägung gezogen, wenn nach dem eindeutigen Willen des kontrollierenden Stifters und der mandatsvertraglich gebundenen Stiftungsräte das Weisungsrecht aus dem Mandatsvertrag vorrangig sein sollte gegenüber den statutarischen Bestimmungen der Stiftung: „Wenn sich der Stifter in den Stiftungsstatuten iS der Bestimmung des Art 559 Abs 4 PGR Interventions- und Gestaltungsrechte vorbehält, so steht dies nicht im Widerspruch zum sog Erstarungsprinzip, sondern macht er damit von der nach der zitierten Gesetzesstelle zulässigen Lockerung desselben Gebrauch. Wenn sich allerdings ein Stifter Interventionsrechte in der Absicht vorbehält, das Stiftungsvermögen weiterhin zu seinem eigenen Vorteil und nicht iS des angegebenen Stiftungszweckes zu verwenden, so liegt ein nichtiges Scheingeschäft iS des § 916 ABGB vor.“³⁰ Der vorgeschobene Gründungsauftrag wäre in diesem Zusammenhang in die Begründung eines Treuhandverhältnisses zwischen wirtschaftlichem und fiduziarischem Stifter umzudeuten.³¹

Abtretung oder durch Vertrag zugunsten Dritter herbeiführen. In jedem Fall bedarf es keiner Übertragung der mandatsvertraglichen Rechte auf den Nachbegünstigten durch eine formgültige letztwillige Verfügung, da sowohl die lebzeitige Abtretung als auch der Vertrag zugunsten Dritter – zumindest nach deutschem Recht – formlos möglich sind.

²⁹ Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht (2005), 771.

³⁰ OGH, Beschluss v. 8.1.1998 – 2 C 133/95-70, LES 1998, 111 (115); ebenso OGH, Urt. v. 29.1.1990 – 2 C 264/87-29, LES 1991, 91 (92).

³¹ „Bei der Auslegung von Verträgen ist nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdruckes zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. [...] Danach sind Scheingeschäfte zwar nicht schlichtweg ungültig, im Verhältnis der Parteien zueinander gelten aber nicht die simulierten, sondern die dissimulierten rechtsgeschäftlichen Erklärungen“ (OGH, Urt. v. 25.2.1991 – 2 C 341/87-61, LES 1991, 162; vgl. OGH, Beschluss v. 30.9.1986 – 2 C 45/85-40, LES 1988, 108 (119)). „Wie der Oberste Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung, zuletzt

In seiner neueren Entscheidung vom 6.12.2001 (1 Cg 378/99-50) änderte der OGH seine vormalige Rechtsauffassung und wies darauf hin, dass § 916 ABGB nur auf zweiseitige Rechtsgeschäfte Anwendung finden könne und daher für die Stiftungserrichtung als einseitige, nicht empfangsbedürftige Willenserklärung nicht passe; vielmehr liege ein Fall der Mentalreservation vor.³² Die Bedeutung dieses Sinneswandels ist allerdings nicht zu überschätzen, da eine Mentalreservation bei der fiduziarischen Stiftungserrichtung durch den Treuhänder gleichermaßen zur Nichtigkeit der Stiftung führt³³ und in Bezug auf den zweiseitigen Gründungsauftrag zwischen wirtschaftlichem und fiduziarischem Stifter weiterhin die Qualifikation als Scheingeschäft und die Umdeutung in ein Treuhandverhältnis möglich bleibt.³⁴

3.2. Keine Aberkennung der Rechtspersönlichkeit ex tunc

Es wurde dargelegt, dass die liechtensteinische Rechtsprechung die Möglichkeit einer anfänglich nichtigen Stiftungserrichtung – die entweder als Scheingeschäft oder als Akt der Mentalreservation qualifizierbar ist – prinzipiell anerkennt. Weiterhin ordnet Art. 107 Abs. 5 PGR an, dass eine Verbandsperson mit ursprünglich widerrechtlicher oder unsittlicher Zielsetzung von

vornherein keine Rechtspersönlichkeit erlangen kann. Die theoretische Möglichkeit einer von Anfang an nichtigen Verbandsperson, wie sie in Art. 107 Abs. 5 PGR unmissverständlich zum Ausdruck zu kommen scheint, wird jedoch dadurch erheblich relativiert, dass einer faktisch in Vollzug gesetzten liechtensteinischen Verbandsperson mit widerrechtlicher oder unsittlicher Zwecksetzung die Rechtspersönlichkeit nur im Rahmen eines Aberkennungsverfahrens nach Art. 124 PGR ex nunc aberkannt werden kann.³⁵ Die Bedeutung des Art. 107 Abs. 5 PGR beschränkt sich – wie es im Vernehmlassungsbericht zur Stiftungsrechtsreform 2009 offen ausgesprochen wird – letztendlich auf die Tatsache, dass eine Verbandsperson mit widerrechtlicher oder unsittlicher Zwecksetzung nicht in das Handelsregister eingetragen werden dürfte.³⁶ Ist sie jedoch erst einmal ins Handelsregister eingetragen und im Rechtsverkehr aufgetreten, kann sie – wie auch aus Art. 129 Abs. 3 PGR ersichtlich wird³⁷ – als fehlerhafter, aber faktisch existenter Verband aus Gründen des Verkehrsschutzes nur für die Zukunft aufgehoben werden: Der pragmatischen Vermeidung von Rückabwicklungsschwierigkeiten wird somit der Vorrang eingeräumt vor der dogmatisch stringenten ex-tunc-Nichtigkeit, die sich aus einem anfänglichen Gründungsmangel ergeben müsste.³⁸

in seiner Entscheidung vom 26.1.1988, 3 C 96/86, (mittlerweile veröffentlicht, LES 1990, S 105 ff), betont habe, sei die Treuhanderschaft schon von ihrer rechtlichen Konstruktion her mit der Stiftung so nahe verwandt, dass auch unter dem Gesichtspunkt der Rechtsähnlichkeit die Umdeutung einer nicht selbständigen Stiftung in ein Treuhandverhältnis naheliegender erscheinen müsse“ (OGH, Urt. v. 29.1.1990 – 2 C 264/87-29, LES 1991, 91 (98)). „Das Scheingeschäft ist gem § 916 ABGB auch gegenüber Dritten nichtig und ist das verdeckte Geschäft nach seiner wahren Beschaffenheit zu beurteilen.“ (OGH, Beschluss v. 10.1.2001 – 10 Hp 87/99-23, LES 2001, 135 (139)).

³² OGH, Urt. v. 6.12.2001 – 1 Cg 378/99-50, LES 2002, 41 (51).

³³ Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht (2005), 478.

³⁴ Vgl. Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht (2005), 476.

³⁵ Büch, LJZ 2010, 101 (107); Ernst, in Heiss/Lorenz/Schauer, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Art. 124 PGR, Rn. 20; Motal, Grundfragen des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (2018), 190, 199; ders., in Heiss/Lorenz/Schauer, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Art. 107 PGR, Rn. 60 f.; Roth, Die Beendigung mit Liquidation von Körperschaften des liechtensteinischen Personen-

und Gesellschaftsrechts (2001), 72 f.; anderer Auffassung Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht (2005), 472 (für eine Wirkung ex tunc).

³⁶ Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend die Totalrevision des Stiftungsrechts vom 8.6.2007, 52. Das reformierte Stiftungsrecht ordnet in Art. 552 § 21 Abs. 3 PGR – der nach Art. 1 Abs. 4 S. 1 der Übergangsbestimmungen auch auf altrechtliche Stiftungen anwendbar ist – dezidiert an, dass widerrechtliche oder sittenwidrige Stiftungen im Wege des Auflösungsverfahrens für die Zukunft aufzuheben sind. Nach *Motal* handele es sich dabei um eine lex specialis gegenüber Art. 107 Abs. 5 PGR, so dass die Anordnung der anfänglichen Nichtigkeit auf die Stiftung per se nicht zur Anwendung komme (*Motal*, Grundfragen des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (2018), 143).

³⁷ Ernst, in Heiss/Lorenz/Schauer, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Art. 129 PGR, Rn. 12.

³⁸ Dementsprechend bekennt sich der OGH, auch ausserhalb des Stiftungskontext, uneingeschränkt zur Lehre von der faktischen Gesellschaft: „Von einer sogenannten faktischen Gesellschaft spricht man, wenn diese einen rechtswidrigen oder unsittlichen Zweck verfolgt oder der Gesellschaftsvertrag ganz oder teilweise nichtig ist, diese

Dieselbe Zurückhaltung gegenüber der Nichtigerklärung einer in Vollzug gesetzten Verbandsperson ex tunc findet sich in der Entscheidung des StGH vom 18.11.2003 (2003/65). Der Entscheidung lag ein vorangegangener Beschluss des OGH zugrunde, in welchem er einer Stiftung, obschon sie im Öffentlichkeitsregister hinterlegt wurde und durch das Öffentlichkeitsregisteramt entsprechende Amtsbestätigungen ausgestellt wurden, aufgrund vollkommener Unbestimmtheit des statutarischen Stiftungszwecks die Rechtspersönlichkeit ex tunc aberkannt hatte, da es dem Stiftungsgeschäft an einem *essentiale negotii* mangle.³⁹ Der StGH hob den Beschluss mit der pragmatischen Begründung auf, dass die Möglichkeit einer rückwirkende Nichtigerklärung bestehender Stiftungen eine unerträgliche Rechtsunsicherheit mit sich bringe und das Vertrauen des betroffenen Bürgers auf die vorangegangene Anerkennung ihrer Rechtspersönlichkeit durch die zuständige staatliche Behörde geschützt werden müsse.⁴⁰ Für die Zukunft aber richtete er an das Öffentlichkeitsregisteramt die Aufforderung, die Voraussetzungen der wirksamen Stiftungserrichtung vor der Hinterlegung sorgsamer zu prüfen.⁴¹

Nachdem der StGH im Interesse des Verkehrsschutzes bereit war, die zivilrechtliche Existenz der in Vollzug gesetzten Stiftung mit unzureichend definiertem Stiftungszweck und damit mit einem mangelhaften *essentiale negotii* anzuerkennen, so erscheint es plausibel, dass der fehlende Wille zur Stiftungserrichtung, bei der es sich ebenfalls um ein *essentiale negotii* handelt, in gleicher Weise zu beurteilen ist: Die Eintragung ins Handelsregister und das Auftreten

im Rechtsverkehr setzt die Stiftung als faktische Verbandsperson in Existenz und vermag auch schwerwiegende Mängel des Gründungsakts, die eine Qualifikation als Scheingeschäft oder als Akt der Mentalreservation gebieten, zu überwinden.⁴² Hierfür spricht auch die Tatsache, dass wesentliche Mängel der Stiftungsurkunde in Bezug auf die *essentialia negotii* – nämlich der Wille zur Stiftungserrichtung, die Widmung eines bestimmten Vermögens und der Stiftungszweck – nach ausdrücklicher Anordnung in Art. 552 § 16 Abs. 3 PGR nur die nachträgliche Aufhebung der Stiftung im Rahmen eines Vernichtbarkeitsverfahrens nach Art. 125 ff. PGR ermöglicht, nicht aber die Aberkennung der Rechtspersönlichkeit ex tunc. Nach *Motal* begründet die Mentalreservation bei einer nicht ernstlich gewollten Stiftungserrichtung lediglich einen wesentlichen Mangel der Stiftungsurkunde nach Art. 552 § 16 Abs. 1 Nr. 1 PGR, der die Eröffnung einer Vernichtbarkeitsverfahrens ermöglicht.⁴³ Anderer Auffassung ist *Lorenz*, demzufolge nur bei essentiellen Mängeln der verschriftlichten Statuten das Vernichtbarkeitsverfahren eröffnet sei, während äusserlich unerkannte Willensmängel des Stifters nach Art. 552 § 38 Abs. 2 PGR im Wege der Anfechtung durch den Stifter oder seine Erben angegriffen werden müssten.⁴⁴ Diese Anfechtung führe nach allgemeinen Regeln zur bereicherungsrechtlichen Rückabwicklung des angefochtenen Rechtsgeschäfts nach §§ 870 f. i.V.m. 877 ABGB.⁴⁵ *Heiss* wendet aber zu Recht ein, dass dieser Rechtsfolge die Rechtsprechung des StGH über den Bestandsschutz der in Vollzug gesetzten Putativstiftung entgegensteht.⁴⁶

Gesellschaft jedoch über längere Zeit im Rechtsverkehr aufgetreten ist. Nach den Regeln des allgemeinen Vertragsrechtes wäre zwar eine solche Gesellschaft nicht existent. Diese Rechtsfolge ist jedoch schon aus Erwägungen des Vertrauensschutzes und des Verkehrsschutzes sowohl zugunsten des Rechtsverkehrs als auch der Gesellschafter untereinander unvertretbar. [...] Eine nichtige, aber im Rechtsverkehr aufgetretene Gesellschaft wird ausgehend von diesen Grundsätzen bis zu ihrer Anfechtung wie eine rechtsgültige behandelt. Auch zwischen den Gesellschaftern hat eine geordnete Abwicklung Platz zu greifen“ (OGH, Urt. v. 1.10.2008 – 5 CG.1999.109, LES 2009, 67 (82)).

³⁹ Vgl. StGH, Entscheidung v. 18.11.2003 – 2003/65, 5, 19 (abgerufen auf www.gerichtsentscheidungen.li).

⁴⁰ StGH, Entscheidung v. 18.11.2003 – 2003/65, 5, 28; vgl. *Lorenz*, in *Heiss/Lorenz/Schauer*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Art. 129 PGR, Rn. 47.

⁴¹ StGH, Entscheidung v. 18.11.2003 – 2003/65, 5, 29 f.

⁴² *Ernst*, in *Heiss/Lorenz/Schauer*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Art. 125 PGR, Rn. 3.

⁴³ *Motal*, Grundfragen des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (2018), 149.

⁴⁴ *Lorenz*, in *Heiss/Lorenz/Schauer*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Art. 129 PGR, Rn. 31.

⁴⁵ *Lorenz*, in *Heiss/Lorenz/Schauer*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Art. 129 PGR, Rn. 35 f.

⁴⁶ Es bestehen keine Anzeichen dafür, dass der Gesetzgeber diesen Grundsatz durch die bloße Beibehaltung des Art. 552 § 38 Abs. 2 PGR (nF), der mit Art. 560 Abs. 1 PGR (aF) identisch ist, überwinden wollte.

Demnach könne nur die Anfechtung einer isolierten Nachstiftung zur bereicherungsrechtlichen Rückabwicklung führen, während die Anfechtung der ursprünglichen Stiftungserrichtung im Rahmen einer Liquidation ex nunc abgewickelt werden müsse.⁴⁷

Für die Rechtspersönlichkeit der „Scheinstiftung“ spricht weiterhin die Tatsache, dass die liechtensteinische Rechtsprechung für eben diejenigen Fälle, in denen der Stifter mithilfe mandatsvertraglicher Weisungsrechts das Stiftungsvermögen „weiterhin zu seinem eigenen Vorteil und nicht IS des angegebenen Stiftungszweckes zu verwenden“⁴⁸ beabsichtigt, eine anderweitige Rechtsfigur bereitstellt, nämlich den umgekehrten Haftungsdurchgriff. Der umgekehrte Haftungsdurchgriff basiert auf den Grundsätzen von Treu und Glauben nach Art. 2 PGR und ermöglicht den Gläubigern des mandatsvertraglich weisungsbefugten Stifters den Zugriff auf das Stiftungsvermögen.⁴⁹ Entscheidend ist dabei, dass die wirtschaftliche Zurechnung des Stiftungsvermögens zum Stifter nicht im Wege einer formalen Nichtigerklärung stattfindet, sondern die zivilrechtlich wirksame Vermögensübertragung auf die Stiftung wird nicht angezweifelt und der Stiftung die Passivlegitimation für eine Klage der Stiftergläubiger zugesprochen, was die Anerkennung ihrer rechtlichen Existenz zwingend voraussetzt.⁵⁰ In materieller Hinsicht ist zu beachten, dass statutarische oder mandatsvertragliche Zugriffsmöglichkeiten des Stifters auf das Stiftungsvermögen für einen umgekehrten Haftungsdurchgriff nicht genügen, sondern dass er darüber hinaus die formal getrennten Vermögenssphären in subjektiv missbräuchlicher Absicht nutzen

muss, um vertragliche Pflichten zu verletzen und Gläubigerinteressen zu schädigen.⁵¹

Es bleibt festzuhalten, dass die liechtensteinische Rechtsprechung im Rahmen des umgekehrten Haftungsdurchgriffs die Passivlegitimation und damit die rechtliche Existenz von Stiftungen anerkennt, in denen der Stifter 1. durch mandatsvertragliche Weisungsrechte auch entgegen dem Stiftungszweck auf das Stiftungsvermögen zugreifen möchte und 2. dadurch in widerrechtlicher Weise Gläubigerinteressen schädigen möchte. Die betroffenen Stiftungen weisen daher sowohl Mängel des Gründungsakts auf, die eine Qualifikation als Scheingeschäft oder als Akt der Mentalreservation rechtfertigen könnten, als auch einen widerrechtlichen Zweck im Sinne des Art. 107 Abs. 5 PGR – beides wäre für sich geeignet, die anfängliche Nichtigkeit der Stiftung zu rechtfertigen. Mithin kann mit gutem Recht behauptet werden, dass die anfängliche Nichtigerklärung einer in Vollzug gesetzten Stiftung ex tunc durch ein liechtensteinisches Gericht nur in extremen Ausnahmefällen realistisch, wenn nicht gar unmöglich erscheint. Die Rechtsprechung ist vielmehr getragen von einem Pragmatismus, der dem Verkehrsschutz und der Vermeidung von Rückabwicklungsschwierigkeiten – und zwar auch im rechtverstandenen Interesse der Stiftergläubiger – den Vorrang einräumt gegenüber der konsequenten Anwendung von gesetzlichen Bestimmungen, die augenscheinlich eine ex-tunc-Nichtigkeit erzwingen.⁵²

⁴⁷ Heiss, in Heiss/Lorenz/Schauer, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Art. 522 § 38 PGR, Rn. 51.

⁴⁸ OGH, Beschluss v. 8.1.1998 – 2 C 133/95-70, LES 1998, 111 (115); OGH, Urte. v. 29.1.1990 – 2 C 264/87-29, LES 1991, 91 (92).

⁴⁹ OGH, Beschluss v. 1.10.2009 – 2 CG.2006.315, LES 2010, 94 (98); *Büch*, Durchgriff und Stiftung (2015), 39 ff.; *ders.*, Anm. zu OLG Düsseldorf, Urte. v. 30.4.2010 – 22 U 126/06, ZErB 2010, 305 (312 ff.); *ders.*, LJZ 2010, 101 (103 ff.); *Gasser*, Stiftungsrecht, Art. 552 § 38 PGR, Rn. 28 ff.; *Heiss*, in Heiss/Lorenz/Schauer, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Art. 2 PGR, Rn. 40 ff.; *Jakob/Studen*, npoR 2011, 4 (7).

⁵⁰ OGH, Beschluss v. 1.10.2009 – 2 CG.2006.315, LES 2010, 94 (98); *Büch*, Anm. zu OLG Düsseldorf, Urte. v. 30.4.2010 – 22 U 126/06, ZErB 2010, 305 (314); *ders.*, LJZ 2010, 101 (106).

⁵¹ OGH, Urte. v. 3.5.2000 – 3 C 388/96-25, LES 2000, 192 (196); OGH, Urte. v. 3.11.2005 – 11 UR 2005.48-92, LES 2006, 373 (375 f.); OGH, Beschluss v. 1.10.2009 – 2 CG.2006.315, LES 2010, 94 (98); StGH, Entscheidung v. 16.9.2002 – 2002/17, LES 2005, 128 (134 f.); vgl. *Blum/Lennert*, ErbR 2011, 41 (42); *Büch*, Durchgriff und Stiftung, 47 ff., 122 ff.; *ders.*, LJZ 2010, 101 (104); *ders.*, ZErB 2010, 312 (313 f.); *Butterstein*, Die zivilrechtliche Anerkennung der liechtensteinischen Stiftung (2015), 12 f., 17 f.; *Gasser*, Stiftungsrecht, Art. 552 § 38 PGR, Rn. 30 ff.; *Heiss*, in Heiss/Lorenz/Schauer, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Art. 2 PGR, Rn. 48 ff.; *Jakob/Studen*, npoR 2011, 4 (7); *Prast*, LJZ 2012, 119 (127); *Schyle*, LJZ 2004, 181 (183).

⁵² *Lorenz*, in Heiss/Lorenz/Schauer, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Art. 129 PGR, Rn. 49.

3.3. Die Beendigung der mandatsvertraglich kontrollierten Stiftung

Im Normalfall der mandatsvertraglich kontrollierten Stiftung, deren Errichtungsakt an keinen offenkundigen Willensmängeln leidet, gilt der Grundsatz vom kategorischen Vorrang der statutarischen Bestimmungen auch in der Liquidation: Eine mandatsvertragliche Weisung, dass die Stiftung aufzulösen sei, genügt nicht für einen rechtmässigen Liquidationsbeschluss, sondern es muss darüber hinaus ein gesetzlicher oder statutarischer Auflösungsgrund nach Art. 522 § 39 Abs. 2 PGR bzw. Art. 568 Abs. 2 PGR (aF) vorliegen.⁵³ Die Auskehrung des Liquidationserlös an den Inhaber des mandatsvertraglichen Weisungsrechts ist nur möglich, wenn er zugleich statutarisch letztbegünstigt ist.

Liegt der Extremfall einer Stiftung vor, in denen der massgebliche Wille des wirtschaftlichen Stifters zur Stiftungserrichtung eindeutig fehlte und eine Qualifikation des Errichtungsakts als nichtiges Scheingeschäft oder Akt der Mentalreservation gebietet, so ist die korrekte Abwicklung diffiziler: Die oben beschriebene Rechtspraxis, die rückwirkende Nichtigerklärung einer in Vollzug gesetzten Verbandsperson im Interesse des Verkehrsschutzes unter allen Umständen zu vermeiden, ist allein vergangenheitsbezogen, schützt aber nicht den Fortbestand der fehlerhaft errichteten Verbandsperson für die Zukunft. Die Auflösung einer solchen „Schein-stiftung“ kann daher grundsätzlich unter Missachtung der simulierten statutarischen Anordnungen erfolgen.

Wenn der Stiftungsrat auf mandatsvertragliche Weisung hin gehalten ist, die Auflösung einzuleiten, so steht ihm zunächst die Erhebung der

Vernichtbarkeitsklage gegen die eigene Struktur nach Art. 552 § 16 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. 125 ff. PGR wegen eines wesentlichen Statutenmangels offen, nämlich wegen des fehlenden Willens zur Stiftungserrichtung nach Art. 552 § 16 Abs. 1 Nr. 1 PGR. In diesem Falle wird die Verantwortung, über die Qualifikation der Stiftungserrichtung als Scheingeschäft oder als Akt der Mentalreservation zu entscheiden, an den Richter abgeschoben. Wird der Vernichtbarkeitsklage stattgegeben, so ist bei der Verwendung des Stiftungsvermögens im Rahmen des Art. 129 Abs. 1 und Abs. 2 PGR anstelle der hin-fälligen Stiftungsdokumente das verdeckte Treuhandverhältnis zwischen wirtschaftlichem und fiduziarischem Stifter massgeblich, das anstelle des simulierten Gründungsauftrags tatsächlich beabsichtigt war.⁵⁴ Daraufhin ist es beispielsweise „offiziell“ möglich, das Stiftungsvermögen an den Stifter und seine Familie auszuschütten, auch wenn die Stiftung pro forma dem Tierschutz oder der Krebsforschung zu dienen bestimmt war.

Der Weg der Vernichtbarkeitsklage stellt ein sperriges und unattraktives Mittel der Bereinigung dar, zumal in der Vergangenheit die Errichtung einer „Schein-stiftung“ oftmals mit widerrechtlichen Zielen wie z.B. der Schädigung von Gläubigern oder der Steuerhinterziehung verbunden war. Die Offenlegung einer entsprechenden Konstruktion im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens bringt nicht nur das Risiko straf- und steuerrechtlicher Sanktionen und einen Reputationsverlust für die Stiftungsbeteiligten mit sich; darüber hinaus fällt bei der Aufhebung einer Verbandsperson wegen unsittlicher und widerrechtlicher Zwecke ihr Vermögen nach Art. 129 Abs. 3 PGR an den Staat. Anstelle des gerichtlichen Vernichtbarkeitsverfahrens steht dem Stiftungsrat nur die Möglichkeit offen, die Nichtigkeit der Gründung als

⁵³ Inkonsequent ist daher die Rechtsprechung des OGH zur altrechtlichen Stiftung, wonach die Auflösung auch ohne gesetzlichen oder statutarischen Auflösungsgrund möglich sei, wenn sämtliche Stiftungsbeteiligten einschliesslich der Anwartschaftsberechtigten zustimmen (OGH, Beschluss v. 4.1.2001 – 8 C 285/88, LES 2002, 162 (170); vgl. *Gasser*, Stiftungsrecht, Art. 552 § 39 PGR, Rn. 8 f.).

⁵⁴ *Lorenz* behauptet lediglich einen bereicherungsrechtlichen Rückgabeanspruch des Stifters, ausgehend von der Annahme, dass der Rechtsgrund der Vermögenswidmung

ersatzlos entfällt und auch die Begünstigtenregelungen ihre Wirksamkeit verlieren (vgl. *Lorenz*, in *Heiss/Lorenz/Schauer*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Art. 129 PGR, Rn. 54 f.). Wenn aber an die Stelle des simulierten Gründungsauftrags ein tatsächlich gewollten Treuhandverhältnis tritt, so sind die Verpflichtungen aus dem Treuhandverhältnis vorrangig gegenüber dem Kondiktionsanspruch des Gründers und können auch statutarische Begünstigungsregeln als Bezugsberechtigung im Rahmen eines Vertrags zugunsten Dritter zwischen wirtschaftlichem und fiduziarischem Stifter weiterhin Bedeutung entfalten.

Scheingeschäft oder Akt der Mentalreservation schlichtweg im Rahmen eines Beschlusses festzustellen und das Stiftungsvermögen an den Stifter zurückzugeben oder entsprechend der verdeckten Treuhandabrede zu verwenden.⁵⁵ Daraufhin kann die Liquidation der Stiftung wegen Vermögenslosigkeit erfolgen, ohne dass die augenscheinlich statutenwidrige Verwendung des Stiftungsvermögens einer obligatorischen behördlichen Überprüfung unterzogen würde. Allerdings setzt sich der Stiftungsrat hiermit dem Risiko aus, durch das Aufsichtsgericht wegen einer statutenwidrigen Verwendung des Stiftungsvermögens nach Art. 552 § 29 Abs. 4 PGR zur Rechenschaft gezogen zu werden, wenn dieses die Stiftung, entgegen der Selbsteinschätzung des Stiftungsrats, für wirksam errichtet erachtet. Die rechtssicherere Lösung für den Stiftungsrat besteht darin, die eigene Struktur als Rechtspersönlichkeit „ernstzunehmen“ und einer mandatsvertraglichen Weisung nur nachzukommen, wenn es die statutarischen Bestimmungen gestatten.

4. Die zivilrechtliche Nichtigkeit der kontrollierten Stiftung im deutschen Recht

Die mandatsvertraglich kontrollierte Stiftung wird im deutschen Steuerrecht als transparente Struktur und damit als steuerrechtliches Nullum behandelt. Die Bewertung des Stiftungsvermögens als faktischer Teil des Stiftervermögens hat zur Folge, dass bei der Ausstattung der Stiftung

durch den Stifter keine Schenkungsteuer anfällt, die Ausschüttungen der Stiftung an den Stifter keine Ertragsteuer auslösen, die Ausschüttungen der Stiftung an anderweitige Begünstigte als Zuwendungen des Stifters gewertet und die laufenden Erträge der Stiftung dem Stifter ertragsteuerlich zugerechnet werden.⁵⁶ Die steuerliche und die zivilrechtliche Beurteilung einer Stiftung sind grundsätzlich voneinander unabhängig: Zwar bringt die zivilrechtliche Nichtigkeit notwendigerweise ihre steuerliche Transparenz mit sich, doch umgekehrt gebietet die steuerliche Transparenz keinesfalls die zivilrechtliche Nonexistenz.⁵⁷ Dies ist bereits daran ersichtlich, dass die Transparenzkriterien im deutschen Ertragsteuerrecht und Schenkungssteuerrecht nicht deckungsgleich sind: So ist es beispielsweise denkbar, dass eine Stiftung oder ein Offshore-Trust, der nach § 15 Abs. 1 und 6 AStG als ertragsteuerlich transparent zu behandeln ist und dessen Erträge dem Stifter zugerechnet werden, in schenkungsteuerlicher Hinsicht dennoch als selbständiges Steuersubjekt angesehen wird und daher die Übertragung von Vermögenswerten Schenkungsteuer auslösen kann.⁵⁸

Obschon an der prinzipiellen Unterscheidung der steuerlichen und zivilrechtlichen Beurteilung kein Zweifel besteht, findet sich in der deutschen Finanz- und Zivilrechtsprechung die Tendenz, der mandatsvertraglich kontrollierten liechtensteinischen Stiftung nicht nur die steuerliche Intransparenz, sondern auch die zivilrechtliche Existenz abzuspüren und somit die

⁵⁵ Ebenso *Lorenz*, demzufolge die Geltendmachung eines Rückgabeanspruchs durch den Stifter bei mangelhafter Bestimmung des Stiftungszwecks auch ausserhalb des Vernichtbarkeitsverfahrens stattfinden kann (*Lorenz*, in Heiss/Lorenz/Schauer, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Art. 129 PGR, Rn. 56).

⁵⁶ Vgl. BFH, Urt. v. 28.6.2007 – II R 21/05, ZEV 2007, 440 (442); VGH, Entscheidung v. 8.11.2013 – VGH 2013/121 (abgerufen auf www.gerichtsentscheidungen.li); *Blum/Lennert*, ErbR 2011, 41 (42); *Büch*, ZStV 2010, 176 (180); *Frick*, LJZ 2004, 224 f.; *ders.*, LJZ 2012, 13 (16); *Göres/Kleinert*, NJW 2008, 1353 (1354 ff.); *Klinker/Janzen*, DStR 2023, 905 (909 f.); *Knörzer*, in Heiss/Lorenz/Schauer, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Anhang Steuerrecht, Rn. 196 ff.; *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171 (176); v. *Löwe*, in Feick, Stiftung als Nachfolgeinstrument (2015), § 40, Rn. 4 f.; *Scherer/Bregulla-Weber*, NJW 2016, 382 f.

⁵⁷ VGH, Entscheidung v. 8.11.2013 – VGH 2013/121 (abgerufen auf www.gerichtsentscheidungen.li); *Körner/Schwarz*, DStR 2015, 2501 (2503 f.).

⁵⁸ Vgl. BFH, Urt. v. 25.6.2021 – II R 31/19, ZEV 2022, 367 (370); *Jülicher*, in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 65. EL (Stand: Februar 2023), Rn. 35; *Mutter*, Anm. zu BFH, Urt. v. 28.6.2007 – II R 21/05, ZEV 2007, 440 (444). Es ist zu beachten, dass auch die Schenkung unter Vereinbarung eines freien Widerrufsvorbehalts nach der Rechtsprechung des BFH zunächst Schenkungsteuer auslöst und die Ausübung des Widerrufsrechts lediglich zu einem rückwirkenden Entfall der Steuer führt (BFH, Urt. v. 13.9.1989 – II R 67/86, MittRhNotK 1990, 89 ff.; BFH, Urt. v. 28.6.2007 – II R 21/05, ZEV 2007, 440 (442)). Somit unterliegt auch die Ausstattung einer widerruflichen Stiftung der Schenkungsteuer, obschon ihr Vermögen und ihre Erträge dem Stifter weiterhin nach § 15 Abs. 1 und Abs. 6 AStG ertragsteuerlich zugerechnet werden.

steuerliche Wertung ins Zivilrecht zu transferieren. Dies ist nicht nur darauf zurückzuführen, dass die „Hinterziehungsstiftung“, deren Hauptzweck auf die Steuerhinterziehung gerichtet ist, nach deutschem *ordre public* als nichtig angesehen wird. Bisweilen greift die deutsche Rechtsprechung auch auf die Argumentation des OGH zurück, dass die Errichtung einer Stiftung durch einen Stifter, der sich unter Missachtung des stiftungsrechtlichen Trennungs- und Erstarungsprinzips durch einen Mandatsvertrag die fortdauernde Kontrolle über das Stiftungsvermögen sichern wolle, als unwirksames Scheingeschäft anzusehen sei. Namentlich das OLG Stuttgart unternahm den Versuch, die faktische zivilrechtliche Nichtigkeit einer kontrollierten liechtensteinischen Stiftung auf eine fehlerhafte Anwendung des liechtensteinischen Stiftungsstatuts zu stützen.

4.1. Die Nichtigkeit der Hinterziehungsstiftung nach deutschem *ordre public*

Nach dem *ordre-public*-Vorbehalt in Art. 6 EGBGB kann die liechtensteinische Stiftung unabhängig von den Wertungen des liechtensteinischen Stiftungsrechts durch das deutsche Gericht für nichtig erklärt werden, wenn im Einzelfall die Anwendung ausländischen Rechts mit den Grundgedanken der deutschen Regelung und den zugrundeliegenden Gerechtigkeitsvor-

stellungen in einem so schwerwiegenden Widerspruch steht, dass sie als untragbar anzusehen ist.⁵⁹ Der BGH bejaht einen Verstoss gegen den *ordre public* unter der Voraussetzung, dass der Hauptzweck der Stiftung auf die Steuerhinterziehung gerichtet sei; die bloße Nebenabsicht des Stifters, unter Ausnutzung der ausländischen Rechtsform Steuern zu hinterziehen, genüge dagegen nicht.⁶⁰

4.2. Die (fehlerhafte) Anwendung des liechtensteinischen Stiftungsstatuts

Die zivilrechtliche Wirksamkeit einer liechtensteinischen Stiftung – sofern nicht der *ordre-public*-Vorbehalt zur Anwendung kommt – ist nach kollisionsrechtlichen Grundsätzen unter Anwendung des liechtensteinischen Stiftungsrechts zu beurteilen, wenn sich der tatsächliche Verwaltungssitz in Liechtenstein befindet und somit die in Deutschland herrschende Sitztheorie und die Gründungstheorie zum gleichen Ergebnis kommen.⁶¹ Wenn aufgrund mandatsvertraglicher Weisungsrechte eines in Deutschland ansässigen Stifters und laufender Eingriffe in das Tagesgeschäft der Stiftung ein tatsächlicher Verwaltungssitz in Deutschland in Betracht kommt,⁶² so sind die deutsche Gerichte nach zutreffender herrschender Meinung aus europarechtlichen Gründen verpflichtet, auf die liechtensteinische Stiftung die Gründungstheorie zur Anwendung zu bringen und dennoch auf das liechtensteinische Stiftungsstatut abzustellen.⁶³

⁵⁹ *Blum/Lennert*, ErbR 2011, 41 (42 f.); *Butterstein*, Die zivilrechtliche Anerkennung der liechtensteinischen Stiftung (2015), 42; *Jakob/Studen*, npoR 2011, 4 (9 f.); *Knörzer*, in Heiss/Lorenz/Schauer, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Anhang Steuerrecht, Rn. 199; *Körner/Schwarz*, DStR 2015, 2501 (2503); *Lennert/Blum*, IStR 2011, 492 (494); *MüKoBGB-Weitemeyer*, 9. Aufl. (2021), § 80, Rn. 313; kritisch gegenüber einer Anwendung des *ordre-public*-Vorbehalts gegenüber EWR-Mitgliedsstaaten *Büch*, ZErB 2010, 312 (315); *ders.*, LJZ 2010, 101 (107); *Frick*, LJZ 2012, 13 (16); *Ungerank*, LJZ 2015, 44 (45).

⁶⁰ BGH, Beschluss v. 3.12.2014 – IV ZB 9/14, ZEV 2015, 163 (165) m.w.N.; vgl. *Blum/Lennert*, ErbR 2011, 41 (43); *Büch*, Anm. zu OLG Düsseldorf, UrT. v. 30.4.2010 – 22 U 126/06, ZErB 2010, 305 (315); *Butterstein*, Die zivilrechtliche Anerkennung der liechtensteinischen Stiftung, 43 f.; *ders.*, ZStV 2018, 45 (49); *Lennert/Blum*, IStR 2011, 492 (495); *Prast*, LJZ 2012, 119 (130 f.); *Werner*, ZErB 2016, 92 (95); kritisch *Jakob*, in *Richter*, Stiftungsrecht (2019), § 30, Rn. 44.

⁶¹ BGH, UrT. v. 30.1.1970 – V ZR 139/68, NJW 1979, 998 f.; *Basedow*, LJZ 2006, 5 (7 f.); *Butterstein*, Die zivilrechtliche Anerkennung der liechtensteinischen Stiftung, 24; *ders.*, ZStV 2018, 45 (48); *Frick*, LJZ 2004, 224 (225); *Heiss*, in Heiss/Lorenz/Schauer, Stiftungsrecht, 2. Aufl. (2022), Vor. Art. 232 PGR, Rn. 39; *ders.*, LJZ 2007, 1 (3); *Jakob*, in *Richter*, Stiftungsrecht (2019), § 30, Rn. 132; *Jülicher*, in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 65. EL (Stand: Februar 2023), § 1, Rn. 30; *Mathauer*, Unternehmensstiftung zur Nachfolgeplanung (2016), 62 f.; *Omlor*, DStR 2021, 2644 (2645); *Prast*, LJZ 2012, 119 (125); *MüKoBGB-Weitemeyer*, 9. Aufl. (2021), § 80, Rn. 312.

⁶² FG Rheinland-Pfalz, UrT. v. 14.3.2005 – 4 K 1590/03, ZEV 2005, 449 (450).

⁶³ FG Rheinland-Pfalz, UrT. v. 14.3.2005 – 4 K 1590/03, ZEV 2005, 449 (450); OLG München, TeilurT. v. 27.1.2014 – 19 U 3606/13, ZEV 2014, 365 (366); *Heiss*, LJZ 2007, 1 (3); *Löhmer*, Pflichtteilsansprüche gegen die liechtensteinische

Eine eindeutig fehlerhafte Anwendung des liechtensteinischen Stiftungsrechts hat das OLG Stuttgart in seinem vielbeachteten Urteil vom 29.6.2009 (5 U 40/09)⁶⁴ vorgenommen, in dem es eine mandatsvertraglich kontrollierte Stiftung nach dem Tod des Stifters für de facto nichtig und ihr Vermögen als Teil des Nachlasses erklärte.⁶⁵ Das OLG Stuttgart stellte sich mit wiederholtem Verweis auf eine Entscheidung des OGH vom 7.3.2002 (12 Rs 2001.00330-16) auf den Standpunkt, die Stiftungserrichtung sei aufgrund der mandatsvertraglichen Einflussnahmemöglichkeiten der Stifterin bereits nach Massgabe des liechtensteinischen Stiftungsstatuts als Scheingeschäft im Sinne des § 916 ABGB zu qualifizieren.⁶⁶ Eine darüberhinausgehende subjektive Missbrauchsabsicht verlangte das OLG Stuttgart nicht.

Das OLG Stuttgart übersah, dass der OGH bereits mit Urteil vom 6.12.2001 (1 Cg 378/99-50) die Rechtsauffassung aufgegeben hat, dass mandatsvertragliche Einflussnahmemöglichkeiten die Stiftungserrichtung als Scheingeschäft

disqualifizieren können. Bei dem OGH-Beschluss vom 7.3.2002 wiederum handelte es sich um eine – zudem ein einem Strafrechtshilfverfahren (vom Strafsenat des OGH) ergangene – Einzelfallentscheidung, in welcher der OGH allein aus den Kontrollrechten des Stifters eine Durchbrechung des Trennungsprinzips ableitete, wobei nicht ganz eindeutig ist, ob es hiermit auf eine tatsächliche Nichtigerklärung oder auf die Voraussetzungen einer Durchgriffshaftung abzielte.⁶⁷ Diesbezüglich übersah das OLG Stuttgart, dass der StGH den OGH-Beschluss vom 7.3.2002 mit Urteil vom 16.9.2002 (2002/17) als „krass unrichtig“ aufgehoben und betont hat, dass es über die Einflussnahmemöglichkeiten des Stifters hinaus zwingend einer subjektiven Missbrauchsabsicht bedürfe, um eine Durchbrechung des Trennungsprinzips zu rechtfertigen.⁶⁸ Obwohl das OLG Stuttgart mit seiner Entscheidung auf geradezu einhellige Ablehnung in der einschlägigen Literatur gestossen ist, entfaltet die fehlerhafte Anwendung

Stiftung unter Berücksichtigung des deutschen und liechtensteinischen Erbrechts (2023), 36 ff.; *Omlor*, DStR 2021, 2644 ff.; *Prast*, LJZ 2012, 119 (126); *Werner*, ZErB 2016, 92 (94); ebenso in Bezug auf die liechtensteinische Anstalt BGH, Beschluss v. 3.12.2014 – IV ZB 9/14, NJW 2015, 623 (624); zustimmend *Ungerank*, LJZ 2015, 44 (45).

⁶⁴ OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 ff.

⁶⁵ Zwar scheute sich das OLG Stuttgart im Hinblick auf Art. 124 PGR, die Stiftung als solches für nichtig nach Massgabe des liechtensteinischen Stiftungsstatus zu erklären, behauptete aber die Nichtigkeit der Vermögensübertragung auf die Stiftung: „Zwar wird die Stiftung nach liechtensteinischem Recht erst dann als nichtig qualifiziert und mit Wirkung ex tunc aufgehoben, wenn dies formell-rechtlich im Rahmen eines streitigen Zivilverfahrens erfolgreich durchgesetzt worden ist (Löwe/Pelz, BB 2005, 1601, 1602; Hepberger, Die Liechtenst. Stiftung, 2003, S. 128), jedoch ist davon die Entscheidung über die Zugehörigkeit des Depotvermögens zu trennen. Auch wenn die Stiftung bis zur formell-rechtlichen Entscheidung über ihre Rechtsfähigkeit faktisch bestehen bleibt, bedeutet das nicht, dass bis zur Auflösung auch das Stiftungsvermögen ihr zuzurechnen ist. Hier ist vielmehr eine Trennung dahingehend vorzunehmen, dass das Vermögen nicht als Stiftungsvermögen, sondern als Fremdgeld der E gilt“ (OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (267)). Im Ergebnis läuft dies freilich ebenso auf die Nichtigkeit heraus (vgl. v. *Cube*, NZG 2010, 17 (18)).

⁶⁶ „Nach mittlerweile gefestigter Rechtsprechung des FL OGH ist das Vorliegen eines Mandatsvertrags ein wesentliches Indiz dafür, dass das Stiftungsvermögen nicht aus dem Herrschaftsbereich des Stifters ausgeschieden ist. In

diesen Fällen wird die rechtliche Selbstständigkeit der liechtensteinischen Stiftung als juristische Person ausnahmsweise durchbrochen und das Vermögen weiterhin dem wirtschaftlichen Stifter zugerechnet (s. dazu FL OGH v. 7. 5. 1998, a. a. O.; v. 7. 3. 2002, a. a. O.)“ (OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (267)).

⁶⁷ „Ihnen ist nur grundsätzlich entgegenzuhalten, dass eine Durchbrechung des die juristische Persönlichkeit gewöhnlich kennzeichnenden Trennungsprinzips auch nach der Rechtsprechung des OGH dann angezeigt ist, wenn sich ein Stifter - wie hier - in den Statuten weitgehende Interventions- und Gestaltungsrechte vorbehält und es ihm im Wege eines über Mandatsvertrag weisungsgebundenen Stiftungsrates möglich ist, über das Stiftungsvermögen und/oder dessen Erträge im eigenen Interesse und losgelöst vom Stiftungszweck zu verfügen. In einem solchen Fall kann das Stiftungsvermögen direkt dem Stifter zugeordnet werden (LES 1998, 332; vgl. auch LES 1991, 92).“ (OGH, Beschluss v. 7.3.2002 – 12 Rs 2001.00330-16, LES 2003, 193 (195)).

⁶⁸ StGH, Entscheidung v. 16.9.2002 – 2002/17, LES 2005, 128 (134 f.); vgl. *Blum/Lennert*, Anm. zu OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (269); *Blum/Lennert*, ErbR 2011, 41 (42); *Büch*, ZStV 2010, 176 (177 f.); *Butterstein*, Die zivilrechtliche Anerkennung der liechtensteinischen Stiftung (2015), 6, 14 ff.; *dies.*, ZStV 2018, 45 (52); v. *Cube*, NZG 2010, 17 (18); *Daragan*, Anm. zu OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZErB 2010, 1 (4); *Körner/Schwarz*, DStR 2015, 2501 (2502); *Lange/Honzen*, ZEV 2010, 228 (229 f.); *Lennert/Blum*, LJZ 2010, 28 (29); *Prast*, LJZ 2012, 119 (127); *Werner*, ZErB 2016, 92 (94).

des liechtensteinischen Stiftungsrechts weiterhin Wirkung; beispielsweise qualifizierte das FG Düsseldorf in seinem Urteil vom 25.1.2017 (4 K 2319/15 Erb) die Stiftungserrichtung aufgrund mandatsvertraglicher Einflussnahmemöglichkeiten des Stifters als nichtiges Scheingeschäft und berief sich dabei ausdrücklich auf das Urteil des OLG Stuttgart.⁶⁹

Abgesehen von der fehlerhaften Anwendung des liechtensteinischen Stiftungsrechts versuchte das OLG Stuttgart, seine Rechtsauffassung – die zivilrechtliche Zugehörigkeit des Stiftungsvermögens zum Stiftervermögen – auf ein Urteil des BFH vom 28.6.2007 (II R 21/05) zu stützen,⁷⁰ welches aufgrund mandatsvertraglicher Einflussnahmemöglichkeiten dem Stifter das Vermögen einer liechtensteinischen Stiftung steuerlich zurechnete. Allerdings behauptete der BFH in dieser Entscheidung überhaupt nicht die zivilrechtliche Nichtigkeit der betroffenen Stiftung und ihrer Ausstattung, sondern bejahte lediglich die Voraussetzungen einer Transparenzbesteuerung. Der OLG Stuttgart verkannte offenbar in grundlegender Weise die notwendige Unterscheidung zwischen der steuerrechtlichen und der zivilrechtlichen Anerkennung einer Struktur.⁷¹

4.3. Rechtsfolgen der Nichtigkeit

Es wurde aufgezeigt, dass die deutsche Rechtsprechung im Gegensatz zum liechtensteinischen Recht, welches dem Bestandsschutz der in Vollzug gesetzten Verbandsperson im Interesse des Rechtsverkehr einen priorisierten

Stellenwert einräumt, wenig Hemmungen zeigt, die mandatsvertraglich kontrollierte Stiftung ex tunc für nichtig zu erklären. Die Rechtsfolgen der rückwirkenden Nichtigkeitsklärung bemessen sich massgeblich danach, ob es bei einer schlichten Nichtigkeitsklärung verbleibt, oder ob an die Stelle der vermeintlich nichtigen Stiftungserrichtung im Wege der Umdeutung ein Ersatzgeschäft – z.B. die Begründung eines Treuhandverhältnisses – tritt.

4.3.1. Die ersatzlose Nichtigkeit

Ist die Stiftung als anfänglich nichtig anzusehen, so ist auch die Vermögensübertragung auf die Stiftung im Rahmen der erstmaligen Widmung des Stiftungskapitals und im Rahmen allfälliger Nachstiftungen unwirksam. Es ergibt sich also kein bereicherungsrechtlicher Anspruch auf Rückübereignung, sondern die Vermögenswerte wurden niemals wirksam aus dem Vermögen des Stifters ausgegliedert und sind so zu behandeln, als befänden sie sich weiterhin im Eigentum des Stifters bzw. seiner Erben⁷² – in Bezug auf Sachwerte bestünde ein sachenrechtlicher Herausgabeanspruch, in Bezug auf Liegenschaften und Gesellschaftsbeteiligungen im Eigentum der „Scheinstiftung“ ein Anspruch auf Grundbuch- und Handelsregisterkorrektur. Die praktischen Surrogationsprobleme, die sich aus irreversiblen Vermögensumschichtungen, dem Hinzugewinn und den Verbrauch von Vermögenswerten durch die „Scheinstiftung“ ergeben, sind offenkundig.

⁶⁹ FG Düsseldorf, Urte. v. 25.1.2017 – 4 K 2319/15 Erb, ZEV 2017, 589 (590)); korrekt dagegen die Ausführungen des FG Köln, Urte. v. 27.2.2019 – 7 K 3002/16, IStR 2020, 69 (73 f.).

⁷⁰ BFH, Urte. v. 28.6.2007 – II R 21/05, ZEV 2007, 440 ff.

⁷¹ Vgl. *Büch*, ZStV 2010, 176 (180); *Jülicher*, in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 62. EL (Stand: Juli 2021), § 1, Rn. 31; *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171 (176); v. *Löwe*, in Feick, Stiftung als Nachfolgeinstrument (2015), § 40, Rn. 6 ff.; *Mathauer*, Unternehmensstiftung zur Nachfolgeplanung (2016), 62; *Noll*, Liechtensteinische Stiftungs- und Truststrukturen vor ausländischen Finanzbehörden, in Heiss, Asset Protection (2014), 59 (64 ff.); *Piltz*, ZEV 2011, 236 (237); *Prast*, LJZ 2012, 119 (128). Eine gleichartige unzulässige Vermischung der steuerlichen und zivilrechtlichen Wertung findet sich im Urteil des BFH vom 5.12.2018 (II R 9/15). An dieser Stelle begnügte sich der BFH nicht

damit, einen rein wirtschaftlichen, erbschaftsteuerpflichtigen Direktübergang des Stiftungsvermögens des kontrollierten Stiftung auf den nachbegünstigten Erben nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG festzustellen, sondern behauptete zudem eine Vererbung des „Stiftungsvermögens“ (und nicht nur der mandatsvertraglichen Weisungsrechte) nach § 1922 BGB. Diesen begründet es überdies fälschlich mit einer angeblichen Vererblichkeit des statutarischen Widerrufsrechts nach liechtensteinischem Stiftungsstatut in Bezug auf altrechtliche Stiftungen (BFH, Urte. v. 5.12.2018 – II R 9/15, DStR 2019, 978 (980 f.); kritisch *Lennert/Steck*, IStR 2019, 820 ff.).

⁷² „Dabei kann offenbleiben, ob das Vermögen der Stiftung selbst als Nachlassbestandteil anzusehen ist, weil jener [Stiftung] keine Rechtspersönlichkeit zuzuerkennen wäre“ (BGH, Beschluss v. 3.12.2014 – IV ZB 9/14, NJW 2016, 623 (626); vgl. *Göres/Kleinert*, NJW 2008, 1353 (1354); *Piltz*, ZEV 2011, 236 (237)).

Hinzukommt, dass die gefundene Eigentumszuweisung lediglich im Geltungsbereich des deutschen Rechts durchsetzbar ist und die vermeintliche Eigentümerstellung des Stifters bzw. seiner Erben in Liechtenstein, das dem Lugano-Abkommen nicht angehört und ein deutsches Urteil daher nicht ohne weiteres anerkennen und vollstrecken wird, gar nicht durchsetzbar ist.⁷³ Ergibt sich beispielsweise aus der Nichtigkeit der Vermögensübertragung eine Zurechnung des Stiftungsvermögens zum Alleinerben des Stifters, ist aber eine Drittperson als Nachbegünstigter eingesetzt, so wird der Alleinerbe des Stifters – soweit sich die Vermögenswerte nicht in Deutschland befinden – keine Handhabe besitzen, seine angebliche Eigentümerstellung gegenüber der Stiftung und eine Herausgabe des Stiftungsvermögens durchzusetzen.⁷⁴ Doch auch wenn die Vollstreckung in deutsches Inlandsvermögen der „Scheinstiftung“ betrieben werden soll, kann sich die Aberkennung der Rechtspersönlichkeit als hinderlich erweisen, da ihr hiermit zugleich die Passivlegitimation entzogen wird.⁷⁵ Es soll daher an dieser Stelle ein Appell an die deutsche Gerichtsbarkeit gerichtet werden, vor der Nichtigerklärung einer liechtensteinischen Stiftung sorgsam zu prüfen, ob die damit verbundenen Rechtsfolgen tatsächlich interessengerecht sind.

4.3.2. Die Umdeutung der Stiftungerrichtung in ein Ersatzgeschäft

Wird an Stelle der unwirksamen Stiftung ein anderweitiges Rechtsverhältnis angenommen – namentlich ein Treuhandverhältnis zwischen wirtschaftlichem und fiduziarischem Stifter –,

⁷³ *Daragan*, Anm. zu OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZERB 2010, 1 (5); *Frick*, in Schurr, Handbuch des Vermögensschutzes (2015), § 13, Rn. 63 ff.; *ders.*, LJZ 2012, 13 (22).

⁷⁴ Wenn es in dem fraglichen deutschen Gerichtsverfahren beispielsweise um Pflichtteilsansprüche nach dem verstorbenen Stifter geht und das Stiftungsvermögen dem Alleinerben als Teil des Nachlasses zugerechnet wird, so würde dies eine Erhöhung der Pflichtteilsbemessungsgrundlage mit sich bringen, obwohl der Alleinerbe als Pflichtteilschuldner gar keinen faktischen Zugriff auf das Stiftungsvermögen hat – ein offenkundig unbilliges Ergebnis.

so lassen sich hierdurch im Einzelfall sachgerechtere Ergebnisse erzielen. Existiert nach dem Ableben des Stifters beispielsweise ein von den Erben des Stifters personenverschiedener Nachbegünstigter, der über dieselben statutarischen oder mandatsvertraglichen Kontrollrechte verfügt und damit ebenso wie der Stifter auf das Stiftungsvermögen zugreifen kann, so sollte das Stiftungsvermögen, wenn man sich schon auf die zivilrechtliche Nichtigkeit der Stiftung versteift, nicht in realitätswidriger Weise den Erben, sondern dem kontrollierenden Nachbegünstigten zugesprochen werden.

Keine Umdeutung in ein Ersatzgeschäft kommt in Betracht, wenn die aus deutscher Sicht nichtige, aus liechtensteinischer Sicht fortbestehende Stiftung nach dem Tod der Stifters über keine Nachbegünstigten mit statutarischen oder mandatsvertraglichen Kontrollrechten verfügt und damit „erstarrt“. In diesem Fall haben weder die Erben des Stifters noch ein anderweitiger Dritter einen faktischen Zugriff auf das Stiftungsvermögen, der eine zivilrechtliche Zuweisung rechtfertigen könnte. Somit sollte von Seiten der deutschen Gerichte bereits aus pragmatischen Gründen unterstellt werden, dass die Stiftung spätestens mit dem Tod des Stifters zur Wirksamkeit erwachsen ist.

5. Das Rechtsverhältnis der Stiftungsbeteiligten als Treuhandverhältnis und Vertrag zugunsten Dritter im deutschen Recht

Es wurde dargelegt, dass die Umdeutung einer nichtigen Stiftungerrichtung in ein Treuhandverhältnis zwischen wirtschaftlichem und fiduziarischem Stifter mit einem anschließenden

⁷⁵ „Zuletzt ist noch darauf hinzuweisen, dass entgegen der Ansicht des Berufungsgerichts die Rechtsfolge eines Mangels des Stiftungerrichtungsgeschäftes, der eine rechtswirksame Gründung der Stiftung verhinderte, nicht die Stattgebung des Klagebegehrens sondern die Zurückweisung der Klage mangels Parteifähigkeit der Beklagten wäre“ (OGH, Urte. v. 10.6.2011 – 01 CG 2008.210, abgerufen auf www.gerichtsentscheidungen.li; vgl. *Löhmer*, Pflichtteilsansprüche gegen die liechtensteinische Stiftung (2023), 46 ff.).

Übergang des Stiftungsvermögens auf den Nachbegünstigten durch Vertrag zugunsten Dritter durchaus seine Berechtigung hat – die Nähe zwischen der fiduziarischen Stiftungserrichtung und der Begründung eines Treuhandverhältnisses, die bei einer Qualifikation der Stiftungserrichtung als Scheingeschäft eine Umdeutung rechtfertigt, ist auch in der liechtensteinischen Rechtsprechung anerkannt. In der deutschen Literatur und Rechtsprechung findet sich indessen die Eigentümlichkeit, dass das Rechtsverhältnis der Stiftungsbeteiligten als Treuhandverhältnis oder als Vertrag zugunsten Dritter bezeichnet wird, obwohl zugleich die zivilrechtliche Existenz der Stiftung bejaht wird. Im Folgenden soll untersucht werden, ob diese „Sowohl-als-auch“-Rechtsposition zu rechtfertigen ist oder ob sich das Treuhandverhältnis bzw. der Vertrag zugunsten Dritten und die wirksame Stiftungserrichtung gegenseitig ausschließen.

5.1. Die „unechte Treuhänderschaft“ zwischen Stiftung und Stifter

Eine ausdrückliche Qualifikation der mandatsvertraglich kontrollierten Stiftung als Treuhandverhältnis findet sich im Rundschreiben des Bundesfinanzministeriums vom 16.9.2004 (IV A 4 - S 1928 - 120/04) mit „Ergänzenden Informationen zum Strafbefreiungserklärungsgesetz (StaBEG)“. In dessen Ziff. 19 wird folgende Frage behandelt: „Wie kann eine strafbefreiende Erklärung abgegeben werden, wenn der Steuerpflichtige Vermögen auf eine ausländische Stiftung übertragen hat und die Stiftung insoweit nur (unechte) Treuhänderin des zivilrechtlich wirksam übertragenen Vermögens ist?“ Eine solche unechte Treuhänderschaft wird angenommen, wenn die Stiftung von Anfang an im Verhältnis zum Stifter nicht tatsächlich und rechtlich frei über das zugewendete Vermögen

verfügen kann und daher nicht effektiv bereichert wurde: „Das ist beispielsweise der Fall, wenn sie von Anfang an zivilrechtlich zur Herausgabe des Überlassenen verpflichtet ist [...]. Die Pflicht zur Herausgabe muss aber bereits mit dem Stiftungsgeschäft entstanden sein. Nachträgliche Rechtsgeschäfte können eine erfolgte Schenkung nicht rückgängig machen. [...] Die Voraussetzungen für die Annahme einer unechten Treuhänderschaft werden in jedem Einzelfall zu prüfen sein. Nachträgliche Vereinbarungen sind dabei in jedem Fall unbeachtlich.“ Der Terminus der „unechten Treuhänderschaft“, der weder im liechtensteinischen noch im deutschen Recht gebräuchlich ist, scheint eine Eigenkreation des Bundesfinanzministeriums zu sein und bedarf einer klärenden Begriffsbestimmung: Offenkundig wird nicht Bezug genommen auf ein verdecktes Ersatzgeschäft anstelle einer unwirksamen Stiftungserrichtung, denn das Rundschreiben geht ausdrücklich von einer wirksamen Vermögensübertragung aus.⁷⁶ Weiterhin wird die Stiftung selbst – und nicht etwa der fiduziarische Stifter bzw. der Stiftungsrat, wie es bei einer unwirksamen Stiftungserrichtung zu vermuten wäre – als Treuhänder angesehen.

An dieser Stelle bedarf es einer exkursorischen Untersuchung, ob nach liechtensteinischem Stiftungsrecht die wirksam errichtete Stiftung selbst als treuhänderische Eigentümerin der Stiftervermögens angesehen werden kann und insoweit die Möglichkeit besteht, die fraglichen Vermögenswerte ohne Rücksicht auf die statutarische Zweckbestimmung an den Stifter bzw. seine Erben auszuschütten. Dies würde eine Unterscheidung zwischen dem Eigenkapital der Stiftung (insbesondere dem gesetzlichen Mindestkapital) voraussetzen, welches an den statutarischen Zweck gebunden ist, und nachträglichen Kapitalzuflüssen, die für den Stifter treuhänderisch verwaltet werden. Auch wenn eine stiftungsinterne Separation des Kapitals nicht

⁷⁶ Göres/Kleinert betonen die Gegensätzlichkeit von wirksam errichteter Treuhandstiftung und unwirksamer Scheinstiftung: „Überträgt der steuerpflichtige Stifter Vermögen auf eine ausländische Stiftung und ist die Stiftung insoweit nur (unechte) Treuhänderin des zivilrechtlich wirksam auf sie übertragenen Vermögens, so sind im Ergebnis alle aus dem – treuhänderisch verwalteten – Vermögen erzielten Erträge ertragsteuerlich unmittelbar dem

„Stifter“ nach Maßgabe des Einkommensteuergesetzes als eigene Einkünfte zuzurechnen. [...] Dogmatisch ebenfalls möglich wäre es, in einem solchen Fall die Stiftungserrichtung als nicht wirklich gewolltes, so genanntes Scheingeschäft, § 41 II 1 AO, anzusehen und die Erträge direkt dem Stifter zuzurechnen“ (Göres/Kleinert, NJW 2008, 1353 (1354)).

schlechthin ausgeschlossen erscheint, wird die Annahme eines Treuhandverhältnisses nur bei besonderen Anhaltspunkten und einer eindeutigen Treuhandabrede möglich sein; insbesondere ist zu verlangen, dass das Treugut bei der Stiftung buchhalterisch als Fremdkapital verbucht wurde. Eine simple Nachstiftung, die vom Stifter ausdrücklich als Nachstiftung titulierte oder kommentarlos vorgenommen und dem Eigenkapital der Stiftung zugeführt wurde, im Nachhinein als konkludenten Abschluss einer Treuhandvereinbarung zu deklarieren, würde dagegen der Lebenswirklichkeit Gewalt antun und zudem Tür und Tor für willkürliche Schutzbehauptungen des Stiftungsrats eröffnen, um statutenwidrige Ausschüttungen an den Stifter bzw. seine Erben zu rechtfertigen, selbst wenn es sich bei der „Treuhanderin“ um eine gemeinnützige Stiftung zur Förderung des Tierschutzes oder der Krebsforschung handeln sollte.

Im Lichte der vorstehend geschilderten Voraussetzungen ist nicht anzunehmen, dass das Rundschreiben des Finanzministeriums tatsächlich eine zivilrechtliche Treuhandvereinbarung zwischen Stiftung und Stifter behaupten möchte. Dagegen spricht insbesondere, dass die Herausgabepflicht ausdrücklich schon bei Stiftungserrichtung bestehen müsse und nachträgliche Vereinbarungen unbeachtlich seien – gerade aber das erstmalig gewidmete, statutarische Mindestkapital ist notwendigerweise an den Stiftungszweck gebunden und eine treuhänderische Verwaltung kommt nur bei zusätzlichen Vermögenswidmungen in Frage. Mithin ist der Begriff der „unechten Treuhänderschaft“ als rein steuerliche Qualifikation im Sinne von § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO ohne zivilrechtlichen Anspruch zu verstehen, der auf die wirtschaftliche Vergleichbarkeit der kontrollierten Stiftung mit einem Treuhandverhältnis und die resultierende steuerliche Transparenz abstellt.⁷⁷ Hingegen stellte sich das OLG Stuttgart in seinem Ur-

teil vom 29.6.2009 (5 U 40/09) auf den vorstehend skizzierten Standpunkt, dass das Rechtsverhältnis zwischen der mandatsvertraglich kontrollierten Stiftung und dem Stifter als Verwahrungs- bzw. Treuhandverhältnis anzusehen sei: „Auf Grund Weisungsabhängigkeit und stark eingeschränkter Verfügungsbefugnisse der Stiftung über das Depot-Vermögen, wäre wohl eher von einem Verwahrungs- oder Treuhandvertrag auszugehen [...].“⁷⁸ Ausserdem forderte das OLG Stuttgart eine dahingehende Unterscheidung, „dass das [streitgegenständliche] Vermögen nicht als Stiftungsvermögen, sondern als Fremdgeld der Erblasserin gilt“⁷⁹, nahm also jene gezwungene Umdeutung der Nachstiftung in eine Treuhandvereinbarung mit entsprechend erforderlicher Trennung von Eigen- und Fremdkapital vor, die nach hiesiger Auffassung realitätsfern ist.

5.2. Der Vertrag zugunsten Dritter

Der Vertrag zugunsten Dritter ist in §§ 328 ff. BGB normiert und wird in der deutschen Rechtspraxis vor allem in Zusammenhang mit der Auszahlung von Lebensversicherungsleistungen thematisiert. Der Vertrag zugunsten Dritter ist aber gleichermaßen gebräuchlich, wenn der Kontoinhaber ein Bankkonto nach seinem Tod auf einen Dritten „am Nachlass vorbei“ übertragen möchte, und ist ebenso zur Begründung des Anspruchs eines Drittbegünstigten auf Herausgabe des Treuguts nach dem Tod des Treugebers geeignet.⁸⁰ Der Versicherungsnehmer, Kontoinhaber oder Treugeber wird in diesem Zusammenhang als „Versprechensempfänger“ bezeichnet, die Versicherung, die Bank bzw. der Treuhänder als „Versprechender“. Das Rechtsverhältnis zwischen dem Versprechensempfänger und dem Versprechenden wird als

⁷⁷ Ebenso *Hübner*, der ein Treuhandverhältnis „im strengen Sinne“ ablehnt (*Hübner*, Anm. zu FG Münster, Urt. v. 11.12.2014 – 3 K 764/12 Erb, MittBayNot 2017, 532 (536 f.)). *Lennart/Blum* sind dagegen der Auffassung, dass bei „der sog. Treuhandstiftung [...] aufgrund der rechtlichen Gestaltung und der tatsächlichen Durchführung zivilrechtlich ein Treuhandverhältnis zwischen dem Stifter und der Stiftung [besteht]“ (*Lennart/Blum*, ZEV 2009, 171 (176);

ebenso *Göres/Kleinert*, NJW 2008, 1353 (1354)). Sie behaupten mithin einen zivilrechtlichen Anspruch der steuerlichen Wertung.

⁷⁸ OLG Stuttgart, Urt. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (268).

⁷⁹ OLG Stuttgart, Urt. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (267).

⁸⁰ *MüKoBGB-Gottwald*, 9. Aufl. (2022), § 328, Rn. 82.

Deckungsverhältnis bezeichnet, das Rechtsverhältnis zwischen dem Versprechensempfänger und dem Dritten als Valutaverhältnis.⁸¹

Der bezugsberechtigte Dritte erwirbt das Recht auf die vereinbarte Leistung gegenüber dem Versprechenden üblicherweise mit dem Tod des Versprechensempfängers.⁸² Im Valutaverhältnis zwischen Versprechensempfänger und Drittem liegt der zugewendeten Leistung regelmäßig eine Schenkung zugrunde. Da es sich dabei nach der Rechtsprechung des BGH um ein lebzeitiges Schenkungsversprechen handelt, bedarf es nach § 518 Abs. 1 BGB prinzipiell der notariellen Beurkundung; ein allfälliger Formmangel wird jedoch gem. § 518 Abs. 2 BGB durch die Bewirkung der versprochenen Leistung – d.h. durch den Erwerb des Auszahlungsanspruchs im Todeszeitpunkt – geheilt.⁸³ Wird der Dritte erst nach dem Tod des Versprechensempfängers über seine Bezugsberechtigung informiert, liegt in der Mitteilung des Versprechenden – d.h. in dem Anschreiben der Versicherung oder der Bank – die Übermittlung des lebzeitig abgegebenen Schenkungsversprechens als Bote. Sofern die Erben des Versprechensempfängers das Schenkungsversprechen gegenüber dem Bezugsberechtigten gem. § 130 Abs. 2 S. 2 BGB rechtzeitig vor Zugang der Mitteilung widerrufen oder gegenüber dem Versprechenden rechtzeitig den Auftrag zur Übermittlung des Schenkungsversprechens widerrufen, so entziehen sie damit dem Auszahlungsanspruch des Bezugsberechtigten die Rechtsgrundlage und vermögen diesen als rechtsgrundlos zu kondizieren (sog. „Wettlauf des Erben mit dem Bezugsberechtigten“).⁸⁴

⁸¹ Vgl. FG Bremen, Urt. v. 16.6.2010 – 1 K 18/10, DStRE 2011, 361 (362).

⁸² BGH, Urt. v. 21.5.2008 – IV ZR 238/06, NJW 2008, 2702 (2703).

⁸³ *Ridder*, in *Scherer*, Münchner Anwaltshandbuch Erbrecht, 6. Aufl. 2018, § 66, Rn. 4; ; vgl. zur abweichenden Rechtslage in Österreich *Cohen*, in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer*, Handbuch Vermögensnachfolge, 2. Aufl. (2017), Rn. 14 ff. m.w.N.

⁸⁴ BGH, NJW 1975, 382 (383 f.); OLG Jena, Urt. v. 21.10.2003 – 8 U 410/03, BeckRS 2010, 3711, Rn. 57; *Bonefeld/Heindl*, ZErB 2014, 185 (186); *Bredemeyer*, ZEV 2010, 288 (291); *MüKoBGB-Gottwald*, 9. Aufl. (2022), §

5.2.1. Die einschlägige Rechtsprechung der deutschen Zivil- und Finanzgerichte

Der Ansatz, die Ausschüttung an den Nachbegünstigten als Zuwendung des Stifters im Wege eines Vertrags zugunsten Dritter zu qualifizieren, findet sich im Urteil des OLG Stuttgart vom 29.6.2009 (5 U 40/09), im Urteil des OLG Düsseldorf vom 30.4.2010 (22 U 126/06) und schlussendlich im Beschluss des BGH vom 3.12.2014 (IV ZB 9/14). Im erbschaftsteuerlichen Kontext ist das Urteil des FG Bremen vom 16.6.2010 (1 K 18/10) von Bedeutung. Die betreffenden Entscheidungen sollen im Einzelnen wiedergegeben werden:

1. Das bereits erwähnte Urteil des OLG Stuttgart vom 29.6.2009 hatte eine Klage des Testamentsvollstreckers der Stifterin gegen die Begünstigte der Stiftung zum Gegenstand und war gerichtet auf Feststellung, dass der Anspruch auf Herausgabe eines stiftungszugehörigen Bankdepots wegen Nichtigkeit der Stiftung zum Nachlass gehöre. Die Stifterin war zu ihren Lebzeiten nach Massgabe der Stiftungsreglemente verfügungsberechtigt über das komplette Stiftungsvermögen und ausserdem weisungsbefugt gegenüber dem mandatsvertraglich gebundenen Stiftungsrat. Ihre Tochter und Alleinerbin wurde als Nachbegünstigte eingesetzt; anhand der (nicht vollständig veröffentlichten) Stiftungsreglemente ist davon auszugehen, dass auch die Nachbegünstigte eine vollständige Verfügungsbefugnis über das Stiftungsvermögen und die Möglichkeit besass, jederzeit die Herausgabe der Vermögenswerte zu verlangen.⁸⁵

331, Rn. 10; *Horn*, ZErB 2012, 38 (41); *Löhmer*, ErbR 2023, 574 ff.; *Peters*, ZErB 2010, 195 (196). Anders dagegen die Rechtslage in der Schweiz, da das Bundesgericht die postmortale Widerruflichkeit der Schenkungsofferte verneinte (BG, Urt. v. 4.8.1995, ZBGR 1996, 338 ff., 340 E. 2d; vgl. *Rusch*, AJP 2007, 561 (572 f.)). In der österreichischen Literatur wird der postmortale Widerruf der Schenkungs-offerte offenbar nicht diskutiert (vgl. *Cohen*, in *Gruber/Kalss/Müller/Schauer*, Handbuch Vermögensnachfolge, 2. Aufl. (2017), Rn. 12, 17 m.w.N.

⁸⁵ OLG Stuttgart, Urt. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265.

Nachdem das OLG Stuttgart das Rechtsverhältnis zwischen Stiftung und Stifter als Treuhandverhältnis qualifiziert hatte,⁸⁶ erkannte es in der Einsetzung der Nachbegünstigten die Begründung einer Drittbegünstigung im Sinne eines Vertrags zugunsten Dritter. Dabei forderte es als Rechtsgrundlage für das Behaltendürfen der Begünstigtenrechte einen Schenkungsvertrag zwischen der Nachbegünstigten und dem Stifter: „Ob die Beklagte Ansprüche auf das Depotvermögen auf Grund einer Schenkung auf den Todesfall hat, richtet sich maßgeblich nach der Wirksamkeit des Valutaverhältnisses. [...] Für eine wirksame Schenkung bedarf es einer Einigung des Begünstigten mit dem Schenker über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung gem. § 516 BGB, wobei es ausreicht, wenn diese erst nach dem Tode des Schenkers zustande kommt (§§ 130, 153 BGB). [...] Das Landgericht geht davon aus, weil die Einsetzung der Beklagten in Art. 3 des Stiftungsreglements als Nachbegünstigte auf Weisung der Erblasserin erfolgt sei, könne diese Einsetzung als Antrag der Erblasserin zum Abschluss eines Schenkungsvertrags gewertet werden.“⁸⁷ Die Schenkungsofferte, die dem deutschen Schenkungsstatut unterliegt,⁸⁸ müsse der Begünstigten, da sie zu Lebzeiten offenbar keine Kenntnis von ihrer Nachbegünstigung besass, durch die Stiftung erst übermittelt werden, und sei daher einem vorherigen Widerruf durch den Testamentsvollstrecker und damit einem „Wettlauf“ grundsätzlich zugänglich.⁸⁹

⁸⁶ Das OLG Stuttgart spricht ausdrücklich vom „Vertragswillen“ der Stiftung (vgl. OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (268); zustimmend *Lenert/Blum*, LJZ 2010, 28 (30)).

⁸⁷ OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (268).

⁸⁸ OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (266).

⁸⁹ Immerhin deutete das Gericht aufgrund der eingeschränkten Möglichkeiten, die Beistatuten nach dem Tod der Stifterin zu ändern, ein postmortal unwiderrufliches Schenkungsversprechen an (OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (268 f.)). Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass die Abgabe eines lediglich postmortal unwiderruflichen Schenkungsversprechens nach herrschender Meinung unmöglich ist, da sie auf eine gezielte Knebelung der Erben abziele (vgl. BGH, Urte. v. 14.7.1976 – IV ZR 123/75, BeckRS 2010, 18794, Rn. 25; *Dallwig*, r+s 2021, 1 (4); *MüKoBGB-Gottwald*, 9. Aufl.

Im Ergebnis verneinte das OLG Stuttgart die wirksame Errichtung der Stiftung mit (fehlerhaftem) Verweis auf das liechtensteinische Stiftungsstatut und damit zugleich den wirksamen Abschluss eines Vertrags zugunsten Dritter.⁹⁰ Bemerkenswert ist, dass das OLG Stuttgart gerade keine verdeckte Treuhandvereinbarung in Verbindung mit einem Vertrag zugunsten Dritter anstelle der unwirksamen Stiftungserrichtung annahm, sondern gerade in der Stiftungserrichtung die Begründung des Vertrags zugunsten Dritter erkannte.

2. Das Urteil des OLG Düsseldorf vom 30.4.2010⁹¹ hatte eine mit un versteuerten Vermögenswerten ausgestattete Stiftung zum Gegenstand, deren Stifter sich zeit seines Lebens in den Beistatuten die vollständige Verfügungsbefugnis über das Stiftungsvermögen vorbehalten hatte. Weiterhin sahen die Beistatuten vor, dass an die Kinder eines langjährigen Geschäftspartners nach Vollendung ihres 25. Lebensjahres je DM 250'000 ausgezahlt werden sollten, was ein Jahr nach dem Tod des Stifters auch geschah. Der Erbe des Stifters erhob erfolgreich Klage gegen die Begünstigten auf Herausgabe der Ausschüttungen aus ungerechtfertigter Bereicherung.

Das OLG Düsseldorf verneinte ebenso wie im Fall des OLG Stuttgart die wirksame Errichtung der Stiftung mit Verweis auf das liechtensteinische Stiftungsstatut, hilfsweise aufgrund des deutschen *ordre public*, und bejahte daher den streitgegenständlichen Herausgabeanspruch.⁹²

(2022), § 331, Rn. 9; *Ellenberger/Bunte-Joeres/Menges*, Bankrechts-Handbuch, 6. Aufl. 2022, § 13, Rn. 28; *MüKoBGB-Schäfer*, 9. Aufl. (2023), § 671, Rn. 15; *MüKoBGB-Schubert*, 9. Aufl. (2021), § 168, Rn. 56). Statthaft sei allein die transmortale, bereits zu Lebzeiten des Erblassers unwiderrufliche Abgabe eines Schenkungsversprechens, die hier wegen der lebzeitigen Kontrollrechte aber nicht angenommen werden kann.

⁹⁰ OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (266 ff.).

⁹¹ OLG Düsseldorf, Urte. v. 30.4.2010 – 22 U 126/06, ZEV 2010, 528 ff.

⁹² Ebenso wie das OLG Stuttgart erkannte das OLG Düsseldorf die Bedeutung des Art. 124 PGR und verneinte eine Nichtigkeit *ex nunc* wegen eines sittenwidrigen Stiftungszwecks: „Die Stiftung ist nach liechtensteinischem Recht nicht unwirksam, weil ihr Zweck rechtswidrig oder sittenwidrig ist. Für diesen Fall ist in § 124 PGR geregelt, dass eine Verbandsperson, wozu auch die Stiftung gehört, im

Aus den Hilfsausführungen des OLG Düsseldorf ergibt sich jedoch, dass es andernfalls eine Direktzuwendung des Stifters an die Begünstigten im Wege des Vertrags zugunsten Dritter in Erwägung gezogen hätte: „Rechtsgrund für die Zuwendungen ist auch kein Vertrag zu Gunsten Dritter auf den Todesfall (§ 331 BGB). Mit der Versagung der Anerkennung der M.-Stiftung nach I. Recht bzw. Art 6 EGBGB fehlt es bereits an dem von den §§ 328 ff BGB vorausgesetzten Dreiecksverhältnis.“⁹³

3. Der Beschluss des BGH vom 3.12.2014 hatte eine Auskunftsklage der Pflichtteilsberechtigten gegen die Erben des Stifters zum Gegenstand und befasste sich mit der Frage, ob eine Auskunftspflicht der Erben, die gleichzeitig Letztbegünstigte der Stiftung waren, über die empfangenen Ausschüttungen aus der Stiftung bestand. Der Stifter hatte im Wege eines nach seinem Tode unabänderlichen Reglements festgesetzt, dass das Stiftungsvermögen nach seinem Tod zu festen Quoten an die Letztbegünstigten ausgeschüttet werden solle.⁹⁴

Der BGH sah in den Anordnungen des Reglements eine Zuwendung des Erblassers im Wege eines Vertrags zugunsten Dritter auf den Todesfall und bejahte eine pflichtteilsrelevante Zuwendung des Erblassers, wobei er offenlassen konnte, ob im Valutaverhältnis zwischen dem

Stifter und den Letztbegünstigten ein wirksamer Schenkungsvertrag bestand: „Die im Stiftungsreglement enthaltene Vorschrift zur Verteilung des Stiftungsvermögens bei Ableben des Erblassers ist als lebzeitige Zuwendung desselben auf den Todesfall zu Gunsten der benannten Empfänger zu bewerten. [...] Falls den Zuwendungen keine wirksamen Schenkungen zugrunde liegen sollten, stünden dem Nachlass gegen die Empfänger Rückforderungsansprüche aus ungerechtfertigter Bereicherung zu, über die dem Gläubiger Auskunft zu erteilen wäre. Andernfalls wäre die Letztbegünstigung als mittelbare Zuwendung des Erblassers Teil des für die Pflichtteilsergänzung relevanten Fiktivnachlasses [...]“⁹⁵

4. Die streitgegenständliche Stiftung im Urteil des FG Bremen vom 16.6.2010 (1 K 18/10) sah eine statutarische Berechtigung des Stifters zu seinen Lebzeiten über das gesamte Stiftungsvermögen vor; weiterhin bestand ein Mandatsvertrag mit dem Stiftungsrat. Nach dem Tod des Stifters wurde, ebenso wie im vorstehend genannten BGH-Fall, das Stiftungsvermögen aufgrund statutarischer Anordnung an die vier Kinder des Stifters zu gleichen Teilen ausgeschüttet. Das Finanzamt setzte Erbschaftsteuer für einen Erwerb der Kinder nach dem Stifter von Todes wegen fest. Die Klage des Destinatärs gegen den Erbschaftsteuerbescheid, gestützt auf

sog. Aufhebungsverfahren aufgelöst werden kann. Die Stiftung wird nach liechtensteinischem Recht erst dann als nichtig qualifiziert und mit Wirkung ex tunc aufgehoben, wenn dies formell-rechtlich in einem Aufhebungsverfahren erfolgreich durchgesetzt worden ist“ (OLG Düsseldorf, UrT. v. 30.4.2010 – 22 U 126/06, ZEV 2010, 528 (530)). Zur Nichtigkeit gelangte es nichtdestotrotz mit fälschlichem Verweis auf die Grundsätze über die Durchbrechung des Trennungsprinzips in den Fällen des umgekehrten Haftungsdurchgriffs: „Die Anwendung der vorgenannten Rechtsgrundsätze führt im vorliegenden Fall zur zivilrechtlichen Durchbrechung des Trennungsprinzips und damit zur Aberkennung der eigenen Rechtspersönlichkeit der Stiftung“ (OLG Düsseldorf, UrT. v. 30.4.2010 – 22 U 126/06, ZEV 2010, 528 (531)). Hierbei verkannte es, dass die Grundsätze über den umgekehrten Haftungsdurchgriff gerade nicht zur Nichtigkeit, sondern zur Passivlegitimation der Stiftung führen (OGH, Beschluss v. 1.10.2009 – 2 CG.2006.315, LES 2010, 94 (98); *Büch*, Anm. zu OLG Düsseldorf, UrT. v. 30.4.2010 – 22 U 126/06, ZErB 2010, 305 (314); *ders.*, LJZ 2010, 101 (106)). Im Gegensatz zum OLG Stuttgart berücksichtigte das OLG Düsseldorf bei seiner Inzidentprüfung immerhin, dass der OGH in seiner neueren

Rechtsprechung die Anwendung der Bestimmungen über das Scheingeschäft auf die Stiftungerrichtung ablehnt und ausserdem eine Missbrauchsabsicht verlangt, um das Trennungsprinzip zu durchbrechen. Das OLG Düsseldorf bejahte allerdings eine bereits bei Stiftungerrichtung vorhandene Missbrauchsabsicht, da die Stiftung vorrangig der Steuerhinterziehung gedient habe (OLG Düsseldorf, UrT. v. 30.4.2010 – 22 U 126/06, ZEV 2010, 528 (531 ff.)).

⁹³ OLG Düsseldorf, UrT. v. 30.4.2010 – 22 U 126/06, ZEV 2010, 528 (533).

⁹⁴ „Art. 1. Herr Gerhard V ... ist zeit seines Lebens allein über das Stiftungsvermögen und dessen Erträge verfügungsberechtigt. [...] Art. 2. Nach dem Ableben von Herrn Gerhard V soll das Stiftungsvermögen wie folgt physisch aufgeteilt werden: (geschwärzt) 20 % = Teil D steht Herrn Uwe V, (...), zu. [...] Art. 6. Herr Gerhard V hat jederzeit das Recht, den Stiftungsrat um Abänderung dieses Reglements zu ersuchen. Nach seinem Tode darf es indessen nicht mehr verändert werden“ (BGH, Beschluss v. 3.12.2014 – IV ZB 9/14, NJW 2015, 623).

⁹⁵ BGH, Beschluss v. 3.12.2014 – IV ZB 9/14, NJW 2015, 623 (626).

die Annahme, dass es sich um eine Zuwendung der Stiftung und nicht des Stifters gehandelt habe, scheiterte, da das FG Bremen das Dreiecksverhältnis zwischen Stiftung, Stifter und Begünstigten als Vertrag zugunsten Dritter wertete und eine Erbschaftsteuerpflicht nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG annahm.

Das FG Bremen führte aus, dass die lebzeitigen Ansprüche des Stifters auf Herausgabe des Stiftungsvermögens in quasi-derivativer Form an die Nachbegünstigten übergegangen seien: „Während die Stiftung bis zum Tode des L seinen Herausgabeansprüchen ausgesetzt war, traten mit seinem Tode an die Stelle dieser Ansprüche des L die Ansprüche der als Nachbegünstigte eingesetzten Kinder auf Herausgabe des Stiftungsvermögens und die Ansprüche der Erben auf Leistung an die im Reglement genannten Nachbegünstigten.“⁹⁶ Im Valutaverhältnis postulierte das FG Bremen den konkludenten Abschluss eines Schenkungsvertrags zwischen Stifter und Nachbegünstigten.⁹⁷

Es bleibt festzuhalten, dass in der einschlägigen Rechtsprechung zwei Varianten der Stiftung als Vertrag zugunsten Dritter qualifiziert wurden: Das OLG Stuttgart befasste sich mit einer Stiftung, die zu Lebzeiten des Stifters durch den Stifter und nach seinem Ableben in gleichem Umfang durch die Nachbegünstigte kontrolliert wurde, so dass diese jederzeit die Auskehrung des streitgegenständlichen Stiftungsvermögens an sich verlangen konnten; ob diese Weisungsbefugnis der Nachbegünstigten allein aus den Statuten oder auch aus einem fortbestehenden Mandatsvertrag beruhte, ist aus dem Sachverhalt nicht einwandfrei erkennbar, aber unerheblich. Die rechtliche Wertung als Direkterwerb der Begünstigten vom Stifter basiert auf der Tatsache, dass die Verfügungsgewalt des

Stifters über das Stiftungsvermögen unmittelbar nach dem Tod auf die Nachbegünstigten überging und ein „Zwischenerwerb“ der Stiftung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nie stattgefunden hat.

Die Entscheidungen des OLG Düsseldorf, des BGH und das FG Bremen befassten sich mit Stiftungen, die – soweit ersichtlich – nur zu Lebzeiten des Stifters durch einen Mandatsvertrag kontrolliert waren. In den Entscheidungen des BGH wurde unmittelbar nach dem Tod des Stifters gemäss statutarischer Anordnung das gesamte Stiftungsvermögen nach fixen Quoten an die Nachbegünstigten verteilt, im Fall des OLG Düsseldorf wurde zum festgelegten Zeitpunkt ein fixer Betrag an die Begünstigten ausgeschüttet, ohne dass es dafür einer mandatsvertraglichen Weisung der Begünstigten oder des Stifters bedurft hätte. Es zeigt sich, dass die mandatsvertragliche oder statutarischen Kontrollrechte in diesen Fällen gar keine Rolle für die Qualifikation als Vertrag zugunsten Dritter spielten, denn nach dem Tod des Stifters – als die streitgegenständlichen Ausschüttungen stattfinden – war die Stiftung bereits „erstarrt“ und daher keine abweichende Bewertung gegenüber einer Stiftung gerechtfertigt, die von Anfang an ohne Einflussnahmemöglichkeiten des Stifters errichtet wurde. Entscheidend ist vielmehr, dass die postmortalen Ausschüttungen bzw. die Verteilung der Stiftungssubstanz nach ihrer Auflösung unmittelbar auf die Anordnung des Stifters zurückgingen und dem Stiftungsrat kein Ermessen zukam. Mithin betrifft diese Fallgruppe alle Stiftungen, bei denen Begünstigungsberechtigte mit klagbaren Ansprüchen existieren, die nicht mit dem Stifter identisch sind.

Kein Versuch wurde, soweit ersichtlich, in der einschlägigen Literatur und Rechtsprechung un-

⁹⁶ FG Bremen, Urt. v. 16.6.2010 – 1 K 18/10, DStRE 2011, 361 (364).

⁹⁷ „Für die Leistung des Versprechenden bedarf es eines Rechtsgrundes im Valutaverhältnis, da anderenfalls der Begünstigte Bereicherungsansprüchen der Erben ausgesetzt wäre (Hübner, a. a. O., § 3 Rz. 165). Sofern im Valutaverhältnis ein Rechtsgrund für die Leistung an den Drittbegünstigten fehlt, können die Erben das Erlangte nach Bereicherungsgrundsätzen herausverlangen. Der Vermögenserwerb des K beruhte auf einer Schenkung unter Lebenden (§§ 518 ff. BGB). Zwar liegen keine Anhaltspunkte

für eine wirksame Annahme der Schenkung durch K, die darin liegen könnte, dass er stillschweigend eine Drittbegünstigungserklärung seitens der Stiftung angenommen hat (BGH v. 29. 5. 1984, IX ZR 86/82, BGHZ 91, 288, NJW 1984, 2156), vor. Doch dürfte in jedem Falle eine Heilung der fehlenden Annahme des Schenkungsversprechens durch die Bewirkung der versprochenen Leistung durch die Stiftung vorliegen (§ 518 Abs. 2 BGB)“ (FG Bremen, Urt. v. 16.6.2010 – 1 K 18/10, DStRE 2011, 361 (364)).

ternommen, die konsequent diskretionäre Ermessensstiftung als Vertrag zugunsten Dritter zu qualifizieren.⁹⁸ Dies ist plausibel, da in diesen Fällen niemand einen klagbaren Anspruch auf Auskehrung des Stiftungsvermögens besitzt und die tatsächlichen Ausschüttungen nicht auf eine Weisung des Stifters, sondern auf eine autonome Ermessensentscheidung der zuständigen Stiftungsorgane zurückgehen. Somit erhält die Stiftung das Stiftungsvermögen zur freien Vermögen und liegt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Direkterwerb der Begünstigten vom Stifter vor.

5.2.2. Stellungnahme zur zivilrechtlichen Qualifikation als Vertrag zugunsten Dritter

Die zivilrechtliche Qualifikation des Dreiecksverhältnisses zwischen Stifter, Stiftung und Begünstigten als Vertrag zugunsten Dritter ist auf vereinzelt Zuspruch in der Literatur gestossen, namentlich bei *Blum*, *Lennert* und *Dutta*.⁹⁹ *Blum/Lennert* sind in Anschluss an die Entscheidung des OLG Stuttgart der Auffassung, dass im Falle einer Nachbegünstigung, die dem Nachbegünstigten erst nach dem Tod des Erblassers durch Vermittlung der Stiftung kommuniziert wird, ein „Wettlauf zwischen Erben und Nachbegünstigten“ möglich sei und die Erben den Versuch unternehmen könnten, die Übermittlung des Schenkungsangebots durch rechtzeitigen Widerruf gegenüber der Stiftung oder dem Begünstigten zu widerrufen und anschliessend den Auszahlungsanspruch gegen die Stiftung zu kondizieren.¹⁰⁰

Nach zutreffender Auffassung der tendenziell herrschenden Meinung ist die zivilrechtliche Qualifikation der wirksam errichteten Stiftung

als Vertrag zugunsten Dritter abzulehnen. Die Stiftung ist sowohl nach deutschem als auch nach liechtensteinischem Recht ein rechtliches aliud gegenüber dem Vertrag zugunsten Dritter und es ist daher nicht möglich, den Vertrag zugunsten Dritter im Rahmen einer Stiftungskonstruktion umzusetzen. Entgegen der Auffassung von *Blum/Lennert*¹⁰¹ vermag es nicht zu überzeugen, allein die „typisch liechtensteinische“ kontrollierte Stiftung als Vertrag zugunsten Dritter zu qualifizieren, nicht aber die intransparente Stiftung, die das Idealbild des Trennungs- und Erstarrungsprinzips verwirklicht: Zum einen hatte ein Grossteil der einschlägigen Gerichtsentscheidungen mit Stiftungen zu tun, die zum fraglichen Zeitpunkt – nach dem Tod des Stifters – überhaupt nicht mehr kontrolliert waren. Zum anderen vermag die Tatsache, dass die liechtensteinische Stiftung im Gegensatz zur deutschen Stiftung verschiedene Durchbrechungen des Trennungs- und Erstarrungsprinzips durch statutarische und mandatsvertragliche Stifterrechte ermöglicht, keine Mutation in ein vollumfänglich unterschiedliches Zivilrechtsverhältnis zu bewirken, sondern lässt die Rechtsnatur der Stiftung als Stiftung prinzipiell unberührt¹⁰² – es sei denn, dass die Stiftungserrichtung als Scheingeschäft unwirksam wäre und an die Stelle der Stiftungserrichtung ein Treuhandverhältnis mit Vertrag zugunsten Dritter als Ersatzgeschäft träte.

Büch, v. *Cube*, *Gottschalk*, *Noll*, *Piltz*, das Urteil des FG Düsseldorf vom 2.4.2014 (4 K 3718/12) und die Urteile des FG Köln vom 27.2.2019 (7 K 3002/16) und 6.9.2022 (7 K 2720/20) stellen zutreffend fest, dass es im Verhältnis der Stiftungsbeteiligten an einem Deckungsverhältnis fehlt, das für den Vertrag zugunsten Dritter charakteristisch und essentiell ist.¹⁰³ Ein Deckungs-

⁹⁸ Ausdrücklich ablehnend im Falle der intransparenten Stiftung FG Düsseldorf, Urt. v. 2.4.2014 – 4 K 3718/12 Erb, ZEV 2014, 381.

⁹⁹ *Blum/Lennert*, Anm. zu OLG Stuttgart, Urt. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (269 ff.); *Dutta*, ErbR 2015, 345; *Lennert/Blum*, LJZ 2010, 28 ff.; *Lennert/Steck*, IStR 2019, 820 (824).

¹⁰⁰ *Blum/Lennert*, Anm. zu OLG Stuttgart, Urt. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (269 f.); *Lennert/Blum*, LJZ 2010, 28 (30).

¹⁰¹ *Blum/Lennert*, Anm. zu OLG Stuttgart, Urt. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (269); *Lennert/Blum*, LJZ 2010, 28 (30 f.).

¹⁰² Ebenso FG Düsseldorf, Urt. v. 2.4.2014 – 4 K 3718/12 Erb, ZEV 2014, 381.

¹⁰³ FG Düsseldorf, Urt. v. 2.4.2014 – 4 K 3718/12 Erb, ZEV 2014, 381; FG Köln, Urt. v. 27.2.2019 – 7 K 3002/16, IStR 2020, 69 (75 f.); FG Köln, Urt. v. 6.9.2022 – 7 K 2720/20, BeckRS 2022, 44858, Rn. 108 f.; *Büch*, Anm. zu OLG Düsseldorf, Urt. v. 30.4.2010 – 22 U 126/06, ZEV 2010, 305 (315); *ders.*, LJZ 2010, 101 (107 f.); *ders.*, ZEV 2011, 152

verhältnis setzt einen schuldrechtlichen Anspruch des Stifters gegen die Stiftung auf Vornahme einer Ausschüttung an die Drittbegünstigten voraus. Ein vertragliches Schuldverhältnis zwischen Stifter und Stiftung wird durch die Stiftungserrichtung und ihre Ausstattung aber gerade nicht begründet, sondern die Stiftung entsteht durch einseitige Stiftungserklärung. Ein klagbarer Anspruch der Begünstigungsberechtigten auf die Ausschüttung ergibt sich unmittelbar aus der Stiftungsverfassung, selbst wenn diese Stiftungsverfassung durch den Stifter zu seinen Lebzeiten geändert werden kann. Schuldrechtlicher Natur sind lediglich die Ansprüche des Stifters oder der Begünstigten aus einem allfälligen Mandatsvertrag – diese richten sich aber nicht gegen die Stiftung selbst, sondern gegen den Stiftungsrat.¹⁰⁴

Ein Vertrag zugunsten Dritter setzt weiterhin ein valides Valutaverhältnis und damit einen Schenkungsvertrag zwischen Stiftung und Stifter als Rechtsgrundlage für das Behaltendürfen der Begünstigtenstellung voraus.¹⁰⁵ Es ist jedoch mit dem stiftungsrechtlichen Erstarrungsprinzip unvereinbar, den kondiktionsfesten Empfang einer Destinatsleistung von einem

wirksamen Schenkungsvertrag zwischen Stifter und Begünstigten im Valutaverhältnis abhängig zu machen, der noch nach Errichtung der Stiftung von dem Stifter oder seinen Erben im Wege des Widerrufs beseitigt werden könnte.¹⁰⁶ Sobald ein klagbarer Ausschüttungsanspruch des Begünstigten wirksam entstanden ist – sei es aufgrund einer statutarischen Begünstigungsberechtigung, sei es aufgrund eines Ausschüttungsbeschlusses des Stiftungsrats, selbst wenn dieser auf mandatsvertragliche Weisung des Stifters ergangen ist –, kann ihm der Stifter diese Rechtsposition nicht mehr entziehen, selbst wenn er über statutarische Widerrufs- und Änderungsrechte und ein mandatsvertragliches Weisungsrecht verfügt.¹⁰⁷ Mithin ist es erforderlich, dass der wirksam entstandene Anspruch auf eine Ausschüttung den Rechtsgrund für das Behaltendürfen der Destinatsleistung in sich trägt, ohne dass es darüber hinaus im Valutaverhältnis eines Schenkungsvertrages zwischen Stifter und Begünstigtem bedürfte.¹⁰⁸

Während die Erlangung der Begünstigtenstellung selbst und die sich daraus ergebenden Aus-

(153); v. *Cube*, NZG 2010, 17 (18); *Gottschalk*, in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 62. EL (Stand: Juli 2021), § 3, Rn. 275; *Noll*, Liechtensteinische Stiftungs- und Truststrukturen vor ausländischen Finanzbehörden, in Heiss, Asset Protection (2014), 59 (66 f.); *Piltz*, ZEV 2011, 236 (236).

¹⁰⁴ *Büch*, Anm. zu OLG Düsseldorf, Urte. v. 30.4.2010 – 22 U 126/06, ZErB 2010, 305 (315); *ders.*, LJZ 2010, 101 (107 f.); *ders.*, ZEV 2011, 152 (153).

¹⁰⁵ Sofern die Begünstigtenstellung gegenüber dem Begünstigten durch den Stifter nicht bereits zu Lebzeiten kommuniziert wurde und somit eine konkludente Schenkungsanfrage konstruierbar ist, so müsste – wie es das OLG Stuttgart annahm – die Benennung des Begünstigten im Rahmen der Stiftungsdokumente als Schenkungsanfrage des Stifters gegenüber dem Begünstigten ausgelegt werden. Indessen stellt auch im deutschen Stiftungsrecht die Benennung eines Begünstigten keine Schenkungsanfrage des Stifters dar, sondern ein nicht empfangsbedürftiges Rechtsgeschäft sui generis (*Bösch*, ZStV 2016, 18 (24); *Büch*, ZEV 2011, 152 (153); v. *Cube*, NZG 2010, 17 (18); *Daragan*, Anm. zu OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZErB 2010, 1 (5)). Eine abweichende schuldrechtliche Qualifikation im Falle der liechtensteinischen Stiftung ist nicht zu rechtfertigen.

¹⁰⁶ Ebenso *Prast*, LJZ 2012, 119 (129). Das OLG Stuttgart erkennt immerhin, dass die Möglichkeit eines Widerrufs „aufgrund der Konstruktion der Stiftung und den Vorschriften des Stiftungsreglements“ nicht gegeben sein

könne. Es postuliert daher eine unwiderrufliche Schenkungsanfrage, hält aber prinzipiell an einem Vertrag zugunsten Dritter fest (vgl. OLG Stuttgart, Urte. v. 29.6.2009 – 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 (269)).

¹⁰⁷ Es wäre zum Beispiel eine untragbare Durchkreuzung des Erstarrungsprinzips, wenn der Stifter eine unwiderrufliche, nicht-kontrollierte Stiftung zugunsten seiner Ehefrau und seiner Kinder errichten und in den Beistatuten den Anspruch auf Zahlung eines monatlichen Fixbetrages verankern, die Zahlungsansprüche im Valutaverhältnis aber ausdrücklich mit einem jederzeit widerruflichen Schenkungsvertrag verknüpfen könnte: Somit hätte er jederzeit die Möglichkeit, die Rechtsgrundlage der Zahlungsansprüche entfallen zu lassen und diese im Wege der Leistungskondition an sich zu ziehen – auch wenn er gar kein Begünstigter der Stiftung ist.

¹⁰⁸ *Büch*, ZStV 2016, 18 (24); *ders.*, ZErB 2010, 312 (315); v. *Cube*, NZG 2010, 17 (18); *Jakob*, in *Richter*, Stiftungsrecht (2019), § 30, Rn. 44a; *Jud*, Privatstiftung und Pflichtteilsdeckung, in Fischer-Czermak/Kletečka, Festschrift Welscher (2004), 369 (378); *Prast*, LJZ 2012, 119 (129); vgl. BGH, Urte. v. 7.10.2009 – Xa ZR 8/08, ZErB 2010, 83 (84 f.); *Lange*, ZErB 2010, 137 ff. Aufgrund des kondiktionsfesten Charakters des Ausschüttungsanspruchs kann, wie *Prast* zutreffend feststellt, „ein Wettlauf zwischen Stiftungsorganen und Erben nach dem Tode des Stifters [...] nicht ernsthaft in Erwägung gezogen werden“ (*Prast*, LJZ 2012, 119 (129)).

schüttungsansprüche gegen die Stiftung keinesfalls eine Zuwendung des Stifters im Wege eines Vertrags zugunsten Dritter darstellen, so können die schuldrechtlichen Ansprüche aus einem lebzeitigen Mandatsvertrag zwischen Stifter und Stiftungsrat durchaus vererbt, abgetreten und theoretisch auch im Wege eines Vertrags zugunsten Dritter übertragen werden. Letzteres ist naheliegend, wenn der Mandatsvertrag eine Bestimmung erhält, dass die Weisungsrechte nach dem Tod des Stifters dem Nachbegünstigten zukommen sollen, dieser aber zu Lebzeiten des Stifters nicht über seine avisierte Rechtsstellung informiert wurde und daher eine lebzeitige Abtretung, aufschiebend bedingt auf den Tod des Stifters, nicht konstruiert werden kann.¹⁰⁹

5.2.3. Stellungnahme zur pflichtteilsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertung

Auch wenn das Rechtsverhältnis der Stiftungsbeteiligten in zivilrechtlicher Hinsicht keinen Vertrag zugunsten Dritter darstellt, so kann es durchaus berechtigt sein, die Ausschüttung an den Nachbegünstigten in pflichtteilsrechtlicher und schenkungsteuerlicher Hinsicht als Direktzuwendung des Erblassers zu werten, so wie es der BGH und das FG Bremen in ihren vorbenannten Entscheidungen getan haben. Dabei

¹⁰⁹ Fraglich ist, ob der kondiktionsfeste Erwerb der mandatsvertraglichen Weisungsrechte eine Schenkung im Valutaverhältnis zwischen Stifter und Nachbegünstigtem voraussetzt. Bejaht man dies, so könnten im Beispiel der heimlichen Geliebten, die vom Stifter als Begünstigte eingesetzt wurde, die Erben des Stifters – z.B. seine Ehefrau – die für die begünstigte Geliebte bestimmten mandatsvertraglichen Weisungsrechte an sich ziehen, indem sie gegenüber der begünstigten Geliebten die Schenkungsofferte des Stifters oder gegenüber dem Stiftungsrat den Auftrag zur Weiterleitung der Schenkungsofferte widerrufen. Die Rechtsstellung der Begünstigten wäre damit wertlos, da die Erben jeden Ausschüttungsbeschluss mandatsvertraglich untersagen könnten. Dagegen spricht jedoch, dass die bloße Rechtsstellung als Inhaber eines Weisungsrecht – die ohne kongruente Begünstigtenstellung des Weisungsberechtigten keinen eigenständiger Vermögenswert hat – kein tauglicher Gegenstand einer Schenkung und nicht vergleichbar ist mit den klassischen Fällen des Vertrags zugunsten Dritter, nämlich der Lebensversicherungsleistung und der Übertragung von Bankguthaben. Sie

drängt sich die Vermutung auf, dass dem BGH und dem FG Bremen in erster Linie an der pflichtteilsrechtlichen und der steuerlichen Wertung gelegen war und die Subsumtion unter den Vertrag zugunsten Dritter lediglich einen misslungenen Versuch darstellte, diese Wertung schuldrechtlich zu unterfüttern.

In pflichtteilsrechtlicher Hinsicht stellt sich die Frage, ob die Zuwendung der Begünstigtenstellung als solche oder die konkret empfangene Ausschüttung als Zuwendung des verstorbenen Stifters anzusehen ist, welche die Bemessungsgrundlage für allfällige Pflichtteilsergänzungsansprüche nach dem Ableben des Stifters erhöht und die sich der Begünstigte, wenn er selbst pflichtteilsberechtigt ist, auf seinen Pflichtteilsergänzungsanspruch anzurechnen hat. Andernfalls wäre ein ergänzungspflichtiger Erwerb der Stiftung selbst anzunehmen und die Stiftung als Beschenkte allfälligen Pflichtteilsergänzungsansprüchen ausgesetzt. In erbschaftsteuerlicher Hinsicht stellt sich die Frage, ob der Empfang der Ausschüttung einen Direkterwerb des Nachbegünstigten vom Stifter nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 4 ErbStG¹¹⁰ bzw. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellt. Andernfalls wäre die lebzeitige Ausstattung der Stiftung zunächst gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 8 ErbStG als Erwerb der Stiftung erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtig und die anschließende Ausschüttung nochmals als Erwerb des Begünstigten von der Stiftung zu versteuern.¹¹¹

ist vielmehr vergleichbar mit der Verleihung einer postmortalen Vollmacht oder der Einsetzung als Testamentsvollstrecker, die zweifellos keiner Schenkung im Valutaverhältnis bedürfen, auch wenn sie de facto, aufgrund der faktischen Machtposition, einen wirtschaftlichen Wert haben mögen. Die Übertragung eines mandatsvertraglichen Weisungsrechts auf einen Nachbegünstigten muss daher nach hiesiger Auffassung auch ohne Schenkungsvertrag als Rechtsgrundlage wirksam sein und als schuldrechtlicher Annex der Begünstigtenstellung anerkannt werden.

¹¹⁰ Vgl. *Jülicher*, in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 65. EL (Stand: Februar 2023), Rn. 31. Der BFH stellte auf § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, d.h. den gewöhnlichen Erwerb von Todes wegen, ab (BFH, Urt. v. 5.12.2018 – II R 9/15, DStR 2019, 978 (979)), das FG Bremen auf den Erwerb durch Vertrag zugunsten Dritter nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

¹¹¹ In der Person der Begünstigten fielen bei einer laufenden Ausschüttung Kapitalertragsteuer nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG (vgl. *Werner*, IStR 2020, 130 (133)) und ggf., nach der neuen Rechtsprechung des BFH, Schenkungsteuer als „Zwischenberechtigter“ nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 Hs. 2 ErbStG an (BFH, Urt. v. 25.6.2021 – II R 31/19, ZEV 2022,

Die Frage nach der pflichtteilsrechtlichen und steuerlichen Wertung der Ausschüttungen im Falle einer mandatsvertraglich kontrollierten Stiftung oder im Falle einer fixen Begünstigungsberechtigung kann an dieser Stelle nur cursorisch angeschnitten werden. In jedem Fall ist massgeblich danach zu unterscheiden, ob die Stiftung für einen längeren Zeitraum als wirtschaftliche Eigentümerin des Stiftungsvermögens fungiert oder ob ein nahtloser Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vom Stifter auf die Nachbegünstigten stattfindet. Ist eine mandatsvertraglich kontrollierte Stiftung zunächst vom Stifter zeit seines Lebens, anschliessend im gleichen Umfang von den Nachbegünstigten beherrscht, so findet – wie im Fall des OLG Stuttgart 29.6.2009 – eine „Erstarrung“ und eine Bereicherung der Stiftung als autonomes Rechtssubjekt nie statt. In diesem Fall ist es gerechtfertigt, einen pflichtteilsrechtlichen und erbschaftsteuerlichen Direktübergang des Stiftungsvermögens auf die Nachbegünstigten anzunehmen.¹¹² Der BFH nimmt einen wirtschaftlichen Direktübergang des Stiftungsvermögens an, „wenn dieses in Durchbrechung des Trennungsprinzips zunächst dem Stifter aufgrund der ihm zustehenden Herrschaftsbefugnisse zuzurechnen war. Weitere Voraussetzung ist, dass die Herrschaftsbefugnisse des Stifters ebenfalls vererbt werden können und deshalb beim Ableben des Stifters auf dessen Erben übergehen. Sind die Herrschaftsbefugnisse vererblich, tritt der Erbe damit auch bezüglich des Stiftungsvermögens in die Rechtsstellung des Stifters ein.“¹¹³

Dasselbe gilt, wenn die zu Lebzeiten vom Stifter beherrschte Stiftung unmittelbar nach seinem Tod aufgelöst und das Stiftungsvermögen vollumfänglich an die Letztbegünstigten ausgekehrt wird, wie es in den Entscheidungen des

BGH vom 3.12.2014 und des FG Bremen vom 16.6.2010 der Fall war. Hierbei wird zu Lebzeiten des Stifters kein pflichtteilsrechtlich und steuerlich anzuerkennendes Vermögensopfer erbracht, aber auch mit dem Tod des Stifters tritt keine „Erstarrung“ ein, weil der Stiftung aufgrund der unmittelbar anschliessenden Auflösung nur noch eine reine Abwicklungsfunktion zukommt. Auch hier ist es gerechtfertigt, durch die Stiftung in pflichtteilsrechtlicher und steuerlicher Hinsicht „hindurchzusehen“ und einen Direktübergang des Stiftungsvermögens vom Stifter an die Letztbegünstigten zu fingieren.¹¹⁴

Anders ist nach hiesiger Auffassung zu entscheiden, wenn die Stiftung nach ihrer „Erstarrung“ – die entweder unmittelbar mit Errichtung oder mit dem Tod des Stifters eintritt – für einen längeren Zeitraum als autonomes Rechtssubjekt forstbesteht und der Stifter lediglich anordnet, dass sie zu einem fixen Zeitpunkt aufgelöst oder die Ausschüttung eines festgelegten Betrages an einen Nachbegünstigten stattfinden soll, wie es im Urteil des OLG Düsseldorf vom 30.4.2010 der Fall war. In dieser Konstellation muss die Stiftung den Erwerb des Stiftungsvermögens vom Stifter nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 8 ErbStG versteuern und es ist ihr prinzipiell nicht möglich, die für einen späteren Zeitpunkt festgesetzte Auskehr des Stiftungsvermögens an die Nach- oder Letztbegünstigten oder den kapitalisierten Wert einer Begünstigungsberechtigung als steuermindernden Abzugsposten geltend zu machen.¹¹⁵ Gleicherweise wird durch die Ausstattung einer „erstarrten“ Stiftung, auch wenn sie über Begünstigungsberechtigte mit fixen Ansprüchen oder ein festgelegtes Auflösungsdatum verfügt, ein pflichtteilsrechtlich anzuerkennendes Vermögensopfer erbracht und ein Pflichtteilergänzungsanspruch der Pflichtteilsberechtigten gegen die beschenkte

367 (370)); bei einer Auflösung der Stiftung und der Auskehrung der Stiftungssubstanz an die Letztbegünstigten fiele Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 ErbStG an.

¹¹² Ebenso, für das österreichische Pflichtteilsrecht, *Umlauf*, Pflichtteilsermittlung im Zusammenhang mit Privatstiftungen – gleichzeitig ein Beitrag zur Vermögensopfertheorie im Anrechnungsrecht des Pflichtteilsrechtes, in Barta/Radner, Festschrift Binder (2015), 883 (893 f.).

¹¹³ BFH, Urte. v. 5.12.2018 – II R 9/15, DStR 2019, 978 (980); vgl. *Jülicher*, in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 65. EL (Stand: Februar 2023), Rn. 31.

¹¹⁴ Andernfalls würde eine für den Begünstigten nachteilige Doppelbesteuerung des Erwerbs der Stiftung vom Stifter nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 8 ErbStG und des unmittelbar anschliessenden Erwerbs des Letztbegünstigten von der Stiftung nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 ErbStG stattfinden.

¹¹⁵ Vgl. hierzu die zutreffenden Ausführungen des FG Köln (Urte. v. 6.9.2022 – 7 K 2720/20, BeckRS 2022, 44858, Rn. 105), wonach der kapitalisierte Wert einer Begünstigungsberechtigung im Falle einer postmortal erstarrten Stiftung nicht als Erwerb vom Erblasser zu versteuern ist. Die Abzugsfähigkeit des kapitalisierten Wertes vom Erwerb der Stiftung wäre hierzu das notwendige Gegenstück.

Stiftung begründet.¹¹⁶ Eine gleichzeitige Hinzurechnung und Anrechnung als pflichtteilsrelevante Zuwendung des Stifters an den Nachbegünstigten, wie sie in den – nach hiesiger Auffassung verfehlten – Bestimmungen des reformierten österreichischen Erbrechts in §§ 780 Abs. 1, 781 Abs. 2 Nr. 4, 5 ABGB (AT) angeordnet wird, führt zu einer systemwidrigen Verdoppelung der Pflichtteilsbemessungsgrundlage, steht im Widerspruch zu den anerkannten Prinzipien der Vermögensopfertheorie und ist daher abzulehnen.¹¹⁷

6. Fazit

1. Das liechtensteinische Stiftungsrecht gestattet umfassende Durchbrechungen des stiftungsrechtlichen Trennungs- und Erstarrungsprinzips durch statutarische und faktische Einflussnahmemöglichkeiten des Stifters. Insbesondere wurde in vergangenen Jahrzehnten regelmäßig ein schuldrechtlicher Mandatsvertrag zwischen dem Stifter und dem Stiftungsrat abgeschlossen, demzufolge der Stiftungsrat sein Mandat nach Weisung des Stifters auszuüben hat. Hieraus kann sich eine Pflichtenkollision in der Person des Stiftungsrats ergeben, wenn eine mandatsvertragliche Weisung in Widerspruch steht zu den Vorgaben der Stiftungsstatuten. In diesem Fall kommt den statutarischen Vorgaben der Vorrang gegenüber der konfligierenden Weisung des Stifters zu.

2. Wenn der Stifter von Anfang an beabsichtigte, über das Stiftungsvermögen mithilfe seiner mandatsvertraglichen Weisungsrechte uneingeschränkt zu verfügen und sich dabei auch über den Stiftungszweck hinwegzusetzen, so kann dies zur Nichtigkeit der Stiftungserrichtung führen. Der OGH hat die Errichtung einer „Scheinstiftung“ wiederholt als unwirksames Scheingeschäft oder als Akt der Mentalreservation deklariert. Indessen kann einer „Scheinstiftung“ trotz schwerwiegender Gründungsmängel die Rechtspersönlichkeit im Interesse des Rechtsverkehrs nicht rückwirkend, sondern nur

im Rahmen eines Aufhebungs- oder Vernichtbarkeitsverfahrens ex nunc aberkannt werden. Dies übersehen das OLG Stuttgart und das OLG Düsseldorf, welche mit irrtümlicher Berufung auf das liechtensteinische Stiftungsstatut die streitgegenständlichen liechtensteinischen Stiftungen de facto für ex tunc nichtig erklärten.

3. Der Bestandsschutz der von Anfang an fehlerhaft errichteten, aber in Vollzug gesetzten „Scheinstiftung“ im Interesse des Rechtsverkehrs gilt nur für die Vergangenheit, sichert aber nicht ihren fehlerhaften Fortbestand für die Zukunft. Für den verantwortlichen Stiftungsrat stellt sich die Frage nach der korrekten Auflösung einer „Scheinstiftung“: Denkbar ist zunächst die Einleitung eines Vernichtbarkeitsverfahrens gegen die eigene Struktur. Denkbar ist aber auch ein schlichter Beschluss, der die zivilrechtliche Unwirksamkeit der Stiftung aufgrund schwerwiegender Gründungsmängel feststellt und die Verwendung des Stiftungsvermögens nach Massgabe eines stillschweigenden Treuhandverhältnisses anordnet, das an die Stelle der unwirksamen Stiftungserrichtung tritt.

4. Wenn die ursprüngliche Errichtung der mandatsvertraglich kontrollierten Stiftung als Scheingeschäft oder als Akt der Mentalreservation unwirksam ist, so ist es statthaft und angemessen, als Ersatzgeschäft die Vereinbarung eines Treuhandverhältnisses zwischen dem wirtschaftlichen und dem fiduziarischen Stifter anzunehmen. Das OLG Stuttgart stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass die wirksam errichtete, mandatsvertraglich kontrollierte Stiftung selbst als Treuhänder gegenüber dem Stifter als Treugeber fungiere. Dies setzt allerdings eine ausdrückliche Treuhandabrede und eine stiftungsinterne Separation von Eigenkapital und Fremdkapital voraus, was praxisfern erscheint.

5. Der deutsche BGH, das OLG Stuttgart und das Finanzgericht Bremen stellen sich auf den Standpunkt, dass die wirksam errichtete liechtensteinische Stiftung, die entweder nach dem Tod des Stifters von den Nachbegünstigten kon-

¹¹⁶ OGH, Urt. v. 7.3.2002 – 1 Cg 145/99, LES 2003, 100 ff.; Bösch, LJZ 2003, 55; Schyle, LJZ 2004, 181 (191).

¹¹⁷ Vgl. ausführlich Löhmer, Pflichtteilsansprüche gegen die liechtensteinische Stiftung (2023), 91 ff.; ebenso Cornelius, ZErB 2006, 230 (233 f.); Horn, in Scherer, Münchner

Anwaltshandbuch Erbrecht, § 29, Rn. 97; Pawlytta, in Mayer/Süß/Tanck/Bittler, § 7, Handbuch Pflichtteilsrecht, 4. Aufl. (2018), Rn. 220; Schewe/Hermes, RFamU 2022, 158 (162); Werner, ZEV 2007, 560 (563).

trolliert wird oder aber zur postmortalen Verteilung des Stiftungsvermögens auf die Nachbegünstigten bzw. Letztbegünstigten verpflichtet ist, als Vertrag zugunsten Dritter zu qualifizieren sei. Dies ist abzulehnen, da es im Rechtsverhältnis der Stiftungsbeteiligten an dem charakteristischen Deckungsverhältnis und Valutaverhältnis fehlt, das für den Vertrag zugunsten Dritter wesentlich ist. Ein Vertrag zugunsten Dritter ist lediglich im Rahmen eines stillschweigenden Treuhandverhältnisses denkbar, das als Ersatzgeschäft an die Stelle einer unwirksamen Stiftungserrichtung tritt. Indessen ist die pflichtteilsrechtliche und steuerrechtliche Wertung als Direktzuwendung des Stifters an die Nachbegünstigten oftmals berechtigt.

ABOUT US

Die Rechtsanwaltskanzlei Kieber Nuener Struth – Rechtsanwälte wurde im Jahr 2002 gegründet und wir beraten seitdem unsere Klienten in allen Fragen des Wirtschaftsrechts im weitesten Sinne.

Wir halten uns an die höchsten ethischen, professionellen und unternehmerischen Standards. Kompetenz, Effizienz und Transparenz sind für uns und unsere Klienten von größter Bedeutung.

Seit unserer Gründung haben wir uns erfolgreich an die sich ändernden rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen angepasst und haben dabei stets die Interessen unserer Mandanten im Blick.

DISCLAIMER

Der vorstehende Blog-Beitrag dient ausschliesslich zu Informationszwecken. Er enthält Daten und Informationen, die von Kieber Nuener Struth - Rechtsanwälte («KNS») erstellt wurden. Obwohl KNS darauf achtet, dass die Informationen zum Zeitpunkt der Erfassung korrekt sind, übernimmt KNS weder ausdrücklich noch stillschweigend eine Zusicherung oder Garantie für die Richtigkeit, Zuverlässigkeit oder Vollständigkeit und übernimmt keine Haftung oder Verantwortung für eigene oder fremde Publikationen.

KNS haftet nicht für direkte, indirekte oder zufällige Schäden, die auf der Grundlage der Informationen im Blog-Beitrag entstanden sind. Alle vertretenen Meinungen spiegeln ausschließlich die von KNS oder bestimmter Drittautorenen zum Zeitpunkt der Veröffentlichung wider (Änderungen vorbehalten).