

## AUFSÄTZE

Warum der Gesetzgeber die Regelung des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG vom EU-/EWR-Privileg ausgespart hat, ist aus den Gesetzesmaterialien nicht ersichtlich. Immerhin hat der BFH<sup>47</sup> die *Gerritse*-Entscheidung des EuGH<sup>48</sup> auf die Vorgängervorschrift, § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG a. F., für anwendbar gehalten. Daraus wurde gefolgert, dass eine Brutto-Besteuerung in allen Fällen der Lizenzzahlung an einen EU- oder EWR-Mitgliedstaat nicht mehr ohne weiteres haltbar sei<sup>49</sup>. Im Rahmen von Lizenzzahlungen wurde ferner darauf hingewiesen, dass wegen der im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten abkommensrechtlich meist erheblich (häufig auf 0) reduzierten Quellensteuersätze die Bedeutung dieser EuGH-Rechtsprechung für die Besteuerung von Lizenzgebühren nur beschränkt sein dürfte<sup>50</sup>.

Nunmehr stellt sich die Ausgangslage allerdings modifiziert dar. Der Gesetzgeber hat die Abzugspflicht für die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus der Gelegenheitsverschaffung in den § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG verortet. Folglich besteht für den EU-/EWR-ausländischen Einkunftsbezieher weder die Betriebsausgaben-/Werbungskosten-Mitteilungs- noch die Veranlagungsoption. Jeder Einkunftsbezug eines EU-/EWR-Steueransässigers aufgrund von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG ist nunmehr an den Grundfreiheiten des AEUV zu messen. Gelangt man im Einzelfall – unter Zugrundelegung des Geistes der *Gerritse*-Entscheidung – zum Ergebnis, dass die EU-/EWR-grenzüberschreitende Besteuerung der Gelgenheitsverschaffung belastender ausfällt als die rein inländische, dürften sich grundfreiheitliche Bedenken gegen die Norm nur schwerlich entkräften lassen.

Sind – was eine Frage des Einzelfalls ist – die Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG für Zwecke der Abkommensanwendung als Lizenzgebühren zu beurteilen, verstärkt sich diese Einschätzung. Denn gerade einige deutsche DBA mit

traditionellen Sportländern in Europa erhalten häufig im Bereich des Lizenzgebührenartikels dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht aufrecht, so z. B. Spanien, Portugal, Italien, aber auch Bulgarien, Rumänien, Polen, Lettland, Estland, Litauen, Tschechische Republik, Slowakei, Slowenien und Finnland<sup>51</sup>.

**Beispiel:**

Der portugiesische Sportverein Y erhält für die Überlassung des Spielers Z vom deutschen Sportverein X eine sog. Leihgebühr. Mit dieser Leihgebühr wird Y ggf. beschränkt steuerpflichtig nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g, § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Das deutsch-portugiesische Abkommen gewährt dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht von 10 %. Im Rahmen der Vergleichspaarbildung ist dies zu vergleichen mit der Zahlung an einen inländischen Verein, die nicht zu einer Steuerabzugspflicht führen und auf der Empfängerebene im Rahmen der Veranlagung erfasst würde. Demzufolge wird der EU-Fall vorliegend diskriminiert.

**4. Fazit**

Die vorstehenden Überlegungen lassen sich zunächst dahin zusammenfassen, dass die Bestimmung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG konzeptionell ohne Vorbild ist. Der Gesetzgeber wollte wohl die Steuerbarkeit der Spielerleihe regeln, hat aber einen ausufernden Tatbestand mit erheblichen Anwendungsproblemen geschaffen. Unterschiedliche Interpretationsansätze in einschlägigen literarischen Stellungnahmen weisen nach, dass mit dieser im Bereich des komplexen Regelungsgefüges der beschränkten Steuerpflicht angesiedelten Norm kein großer gesetzgeberischer Wurf gelungen ist. Der betrübliche Befund lautet daher, dass der Gesetzgeber der internationalen Sportvertragspraxis aufgrund eines ausufernd und überschießend formulierten Tatbestands in erhebliche Steuerrisiken treibt.

Neben praktischen Problemen sind steuersystematische, verfassungsrechtliche sowie unionsrechtliche Bedenken gegen die Neuregelung zu erheben. Aus internationaler Perspektive enttäuscht, dass der Gesetzgeber – ähnlich wie im Bereich der Funktionsverlagerung – offenbar einmal mehr einen international nicht abgestimmten Alleingang<sup>52</sup> gewagt hat.

46 Vgl. die analoge Regelung für EU-/EWR ansässige juristische Personen, § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG.

47 Vgl. BFH v. 28. 1. 2004, I R 73/02, BS tBl II 2005, 550, ISrR 2004, 344.

48 EuGH v. 12. 6. 2003, C-234/01, ISrR 2003, 458 m. Anm. Grams.

49 Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, OECD-MA Art. 12. Lizenzgebühren, Rz. 31b.

50 Ebda.

51 Vgl. die Abkommensübersicht bei Vogel/Lehner, (Fn. 49), OECD-MA Art. 12, Rz. 29.

52 Gl. A. Schlotter/Degenhart, ISrR 2011, 457, Punkt 3.2.

## Der Durchgriff durch ausländische Stiftungen aufgrund des deutschen ordre public – Eine Anmerkung zum Urteil des OLG Düsseldorf vom 30. 4. 2010, I-22 U 126/06, ISrR 2011, 475

Von Dr. Philipp Lennert, Vaduz und Hans Christian Blum, Stuttgart

Das OLG Düsseldorf hat in seinem Urteil vom 30. 4. 2010<sup>1</sup> die

Wirksamkeit der Stiftungerrichtung liechtensteinischer Stiftungen und den Bereicherungsanspruch der Erben gegenüber den Begünstigten geprüft. Hierbei kam es zu dem Ergebnis, dass die mit einer liechtensteinischen Stiftung verbundene Abschirmwirkung nicht eingreift, wenn die Stiftung hauptsächlich der Steuerhinterziehung dient.

\* Dr. Philipp Lennert, LL.M., RA und Direktionsmitglied der Kaiser Ritter Partner Trust Services Anstalt, Vaduz; Hans Christian Blum, RA/FAErBR, Partner der Anwaltskanzlei CMS Hasche Sigle, Stuttgart.

1 OLG Düsseldorf, ISrR 2011, 475.

**1. Einleitung**

Nachdem sich bereits das OLG Stuttgart im Jahr 2009<sup>2</sup> eingehend mit der Frage der Wirksamkeit der Errichtung einer

## AUFsätze

lichtensteinischen Stiftung beschäftigt hatte, prüfte das OLG Düsseldorf in seinem Urteil vom 30. 4. 2010 insbesondere Gesichtspunkte der Verwendung der liechtensteinischen Stiftung im Zusammenhang mit Steuerstraftaten. Beide Urteile stellten fest, dass die jeweilige Stiftungserrichtung unwirksam ist. Das Urteil des OLG Düsseldorf ist mittlerweile rechtskräftig. Der BGH hat die Nichtzulassungsbeschwerde am 21. 4. 2011 zurückgewiesen<sup>3</sup>.

## 2. Sachverhalt und Entscheidung des OLG Düsseldorf

Der Erblasser errichtete im Jahr 1992 eine Stiftung in Liechtenstein, deren einzige Begünstigte nach seinem Tod die Kinder eines langjährigen Freundes (Zweitbegünstigte) waren. Der Sohn und Alleinerbe des verstorbenen Stifters wurde durch die Stiftung nicht begünstigt und war der Ansicht, dass die im Jahr 2000, nach dem Versterben des Stifters, aus dem Stiftungsvermögen ausgezahlten Beträge an die Zweitbegünstigten rechtsgrundlos erfolgt waren und die Stiftung einzig nur der Steuerhinterziehung gedient habe. Das OLG Düsseldorf sieht einen Bereicherungsanspruch des Erben gegenüber den Begünstigten der Stiftung als gegeben an und verurteilt daraufhin die Zweitbegünstigten zur Zahlung der überwiesenen Beträge an den Erben.

Das OLG Düsseldorf<sup>4</sup> prüft in seinem Urteil zunächst eine Durchbrechung des Trennungsprinzips nach liechtensteinischem Recht. Es geht davon aus, dass die Stiftung formell wirksam errichtet worden sei. Allerdings sei unter Anwendung des liechtensteinischen Rechts im vorliegenden Fall eine Durchbrechung des Trennungsprinzips angezeigt, da die Steuerhinterziehung bzw. die Verschleierung unverteuerten Vermögens des Stifters der Hauptzweck der Stiftungserrichtung gewesen sei. Dementsprechend sei nach liechtensteinischem Recht die Rechtspersönlichkeit der Stiftung zu verneinen.

Hilfswise stellt das Gericht fest, dass der ausländischen Stiftung die Anerkennung wegen eines Verstoßes gegen den *ordre public* (Art. 6 EGBGB) zu versagen sei, da die vom Stifter bezweckten Nachfolgeregelungen auch anderweitig hätten erreicht werden können, so dass es der liechtensteinischen Stiftung als Nachfolgeinstrument nicht bedurft hätte. Die Nachfolgeplanung sei zwar ein Zweck der Stiftungserrichtung gewesen, jedoch würde dies den Hauptzweck der Steuerhinterziehung nicht verdrängen.

### 2.1 Durchbrechung des Trennungsprinzips nach liechtensteinischem Recht

Anders als das OLG Stuttgart in seiner Entscheidung aus dem Jahr 2009<sup>5</sup> zieht das OLG Düsseldorf zu seiner Prüfung zwar die aktuelle liechtensteinische Rechtsprechung heran,

gleichwohl ist die durchgeführte Prüfung der liechtensteinischen Rechtsprechung fehlerhaft. Das Gericht geht unter Verweis auf FL OGH vom 7. 5. 1998<sup>6</sup> davon aus, dass ein Mandatsvertrag nach liechtensteinischer Rechtsprechung und Lehre unbestritten zu einer Durchbrechung des Trennungsprinzips führe. Das OLG Düsseldorf versteift sich sogar auf die Aussage, dass der Staatsgerichtshof sich mit seinem Urteil vom 19. 6. 2002 der Entscheidung des FL OGH aus dem Jahr 1998 „angeschlossen“ habe. Klarzustellen ist, dass der Staatsgerichtshof dies gerade nicht getan hat: Er hat die Rechtsprechung des OGH als „krass unrichtig“ und als „unhaltbar i. S. des Willkürverbotes“ bezeichnet. Daneben nimmt er die Prüfung des Durchgriffs anhand der Kriterien des objektiven und subjektiven Missbrauchs vor. Es ist richtigzustellen, dass nach der aktuellen liechtensteinischen Rechtsprechung weder vorbehaltene Interventions- und Gestaltungsrechte noch ein Mandatsvertrag automatisch zu einem Durchgriff führen. Stattdessen muss ein objektiv und subjektiv missbräuchliches Verhalten vorliegen.

Im streitgegenständlichen Fall handelte es sich um eine klassische liechtensteinische Privatstiftung, bei der zu Lebzeiten des Stifters dieser auch Begünstigter der Stiftung war. Die Unterstützung des Stifters und anderer Privatpersonen ist ein zulässiger Stiftungszweck gemäß Art. 552 § 2 Abs. 4 Nr. 2 PGR<sup>7</sup>. Es ist dementsprechend davon auszugehen, dass die liechtensteinische Gerichtsbarkeit die Erfüllung des Stiftungszwecks bejahen würde, zumal in dem Urteil des OLG Düsseldorf sogar ausgeführt wird, dass der Stifter bereits bei der Errichtung der Stiftung seine Nachfolgeplanung durch die Stiftung regeln wollte.

Zwar kam der Stifter seiner persönlichen Steuerpflicht in Deutschland nicht nach, was jedoch keinen zivilrechtlichen Verstoß oder eine betrügerische Schädigung einer dritten Person darstellt. Die Stiftung führte auch nicht zu einer Gesetzesumgehung. Eine Gesetzesumgehung würde dann vorliegen, wenn als Erfolg der Umgehung der Geltungsbereich einer Norm nicht eingreift, jedoch gegen das Ziel der Gesetznorm verstoßen wird<sup>8</sup>. Vorliegend hat die Stiftungserrichtung bzw. -unterhaltung gerade nicht dazu geführt, dass der Geltungsbereich der deutschen Steuergesetzgebung keine Anwendung findet. Die Stiftungserträge waren dem Stifter und Erstbegünstigten, ausgehend von § 15 Abs. 1 und 6 AStG bzw. der Entscheidung des BFH vom 28. 6. 2007<sup>9</sup> bzgl. der Besteuerung unselbständiger Stiftungen, weiterhin voll zurechenbar und einzig von diesem zu versteuern<sup>10</sup>. Dementsprechend hat die Stiftungserrichtung die steuerliche Situation des Stifters nicht verändert, was jedoch zwingende Voraussetzung für eine Gesetzesumgehung wäre. Ein objektiv miss-

6 FL OGH, LES 1998, 332, 337.

7 Ausdrücklich zur Zulässigkeit der Selbstbegünstigung siehe auch *Hosp*, ZFS 2010, 122, 125; *Lennert/Blum*, ZEV 2009, 171, 175; *Jacob*, Münchener Hdb. d. Gesellschaftsrechts, Bd. 5, 3. Aufl. 2009, § 119 Rn. 34, Rn. 2.

8 *Benecke*, Gesetzesumgehung im Zivilrecht 2004, S. 208; *Staudinger/Sack*, § 134, Rn. 145.

9 BFH v. 28. 6. 2007, II R 21/05, ZEV 2007, 440.

10 Zur Versteuerung der Erträge der liechtensteinischen Stiftung vgl. *Schütz*, DB 2008, 603 ff.; *Werner*, IStR 2010, 589, 593 ff.; BFH v. 22. 12. 2010, I R 84/09, IStR 2011, 391 m. Anm. *Kirchhain*.

2 OLG Stuttgart v. 29. 6. 2009 (5 U 40/09), ZEV 2010, 265 ff., m. Anm. *Blum/Lennert*.

3 BGH v. 21. 4. 2011 (III ZR 106/10), Formularbeschluss, nicht veröffentlicht.

4 Diesem zustimmend *Brill*, GWR 2010, 427; *Büch*, ZErB 2010, 312, 313; *Stucke/Remplik*, ZEV 2010, 533 f.; *Wachter*, ZEV 2010, 534 f.

5 Kritisch im Hinblick auf die Prüfung anhand einer überholten Rechtsprechung u. a.: *Daragan*, ZErB 2010, 4; *Lange/Hontzen*, ZEV 2010, 228; *Blum/Lennert*, ZEV 2010, 269.

## AUFsätze

bräuchliches Verhalten ist durch die Stiftungsgründung dementsprechend nicht gegeben<sup>11</sup>.

Auch grundsätzlich verhält sich das liechtensteinische Recht weder ablehnend noch zustimmend zum deutschen Steuerrecht; so dass die verwirklichte Steuerhinterziehung durch den Stifter in Deutschland nach liechtensteinischer Anschauung in Liechtenstein keine Rechtsfolgen auslöst und insbesondere auch nicht sittenwidrig ist<sup>12</sup>.

## 2.2 Verstoß gegen den ordre public wegen des Zwecks der Steuerhinterziehung

Nachdem das OLG Düsseldorf in seinem Urteil festgestellt hat, dass der Stiftung die eigene Rechtspersönlichkeit aufgrund der liechtensteinischen Rechtsprechung abzuerkennen sei, wird – anscheinend ist das Gericht von der eigenen Prüfung des liechtensteinischen Rechts nicht vollständig überzeugt – hilfsweise festgestellt, dass der liechtensteinischen Stiftung die Anerkennung auch wegen eines Verstoßes gegen den deutschen ordre public zu versagen sei.

Ein ordre public-Verstoß nach Art. 6 EGBGB liegt dann vor, wenn im Einzelfall das Ergebnis der Anwendung ausländischen Rechts mit den Grundgedanken der deutschen Regelung und den in ihnen liegenden Gerechtigkeitsvorstellungen in einem so schwerwiegenden Widerspruch steht, dass es als untragbar angesehen werden müsse und eine offensichtliche Unvereinbarkeit mit deutschen Rechtsgrundsätzen vorliegt<sup>13</sup>. Praktisch ist das Ergebnis nach deutschem Recht hypothetisch als Alternative zum Ergebnis der ausländischen Rechtsanwendung zu ermitteln und zu prüfen, ob eine erhebliche Diskrepanz zwischen den beiden Ergebnissen vorliegt. Wird eine erhebliche Diskrepanz bejaht, so setzt die Anwendung der Vorbehaltsklausel voraus, dass die vergleichbare deutsche Vorschrift mit der abweichenden Rechtsfolge zum unverzichtbaren Kernbestand der eigenen Rechtsordnung gehört, was nur dann der Fall ist, wenn der Gesetzgeber durch sie ein Prinzip verwirklichen wollte, das er als unverzichtbaren Bestandteil der rechtsethischen, sittlichen, wirtschaftlichen oder politischen Ordnung ansieht.

Vorliegend hatte das Gericht einen Bereicherungsanspruch des Erben gegenüber den Stiftungsbegünstigten zu prüfen. Es geht dementsprechend um die Hauptfrage, wem das Vermögen zusteht, welches zeitlebens des Stifters in der Stiftung gehalten wurde und im Jahr 2001 an die Stiftungsbegünstigten ausgezahlt wurde. Die liechtensteinische Wertung, dass das Vermögen den Stiftungsbegünstigten zusteht, ist kein Ergebnis, das mit der deutschen öffentlichen Ordnung offensichtlich unvereinbar ist. Dies wird – jedoch in anderem Zusammenhang – auch durch das Gericht bestätigt, indem es die „ordre public-Testfrage“ nach einer im Ergebnis gleichen privaten inländischen rechtsgeschäftlichen Gestaltung<sup>14</sup> dahingehend selbst beantwortet, dass die Zu-

wendung an die Kinder des Geschäftspartners auch durch Gestaltungen des deutschen Erbrechts erreichbar gewesen wäre. Statt jedoch auf diese Hauptfrage den ordre public-Vorbehalt anzuwenden, kapriziert das OLG Düsseldorf den ordre public auf die Vorfrage, ob durch die Stiftungsgründung überhaupt eine rechtsgültige liechtensteinische Stiftung entstanden ist. Zwar können auch Vorfragen dem deutschen ordre public-Vorbehalt unterliegen, gleichwohl soll die ohnehin schon zurückhaltende Anwendung des ordre public<sup>15</sup> bei Vorfragen nur in wirklich eklatanten Fällen Anwendung finden<sup>16</sup>.

Ohne auf die unterschiedlichen Wertungslevel bei der Haupt- oder Vorfrage einzugehen, zitiert das OLG Düsseldorf eine Entscheidung des BGH aus dem Jahr 1979, nach der eine Nichtanerkennung einer Auslandsgesellschaft nach Art. 6 EGBGB nur dann in Betracht kommt, wenn die Steuerhinterziehung der Hauptzweck der Gesellschaft sei<sup>17</sup>. Nach dem Urteil des BGH genügt nicht allein die Absicht, unter Ausnutzung der Gesellschaftsform Steuern zu hinterziehen, um die rechtliche Anerkennung der Gesellschaft bzw. der Stiftung ohne weiteres zu verweigern<sup>18</sup>. Weiter stellt der BGH klar, dass „selbst Rechtsgeschäfte, nach deren Inhalt Steuerpflichten unmittelbar umgangen werden, nur ausnahmsweise, nämlich wenn die Steuerhinterziehung der Hauptzweck des Rechtsgeschäfts ist, nichtig sind“. Dementsprechend kommt nur unter diesen (Inlands-)Voraussetzungen überhaupt die Nichtanerkennung der Rechtsfähigkeit einer ausländischen juristischen Person nach Art. 6 EGBGB (Art. 30 a. F. EGBGB) in Betracht.

Im damals entschiedenen Fall hatte der BGH die Steuerhinterziehung verneint, weil mit der liechtensteinischen Gesellschaft im Wesentlichen zwei Ziele verfolgt wurden, die „Vermeidung der Erzielung eines steuerpflichtigen Gewinns in der BRD“ und die Darlehensbeschaffung<sup>19</sup>. Man halte sich hierbei vor Augen, dass es sich um einen Sachverhalt handelte, bei dem die Gesellschaft über einen Mandatsvertrag durch die steuerpflichtige Person in Deutschland, die auch eine Generalvollmacht zur Verfügung über die Konten erhielt, beherrscht wurde und bei der die liechtensteinische Gesellschaft gegründet wurde, um über „vereinbarte Zahlungswege“ und „durch die Aufspaltung des Preises für gelieferte Produkte das Erzielen eines [steuerbaren] Gewinns in Deutschland zu vermeiden“. Es handelte sich also um einen Fall, in dem eine liechtensteinische Domizilgesellschaft aktiv im Geschäftsverkehr mit dem Ziel auftrat, Gewinne ins Ausland zu verlagern um die Steuerbelastung für den wirtschaftlich Berechtigten in Deutschland zu reduzieren. Daneben sollten Darlehen beschafft werden, um Betriebe zu kaufen, wobei die Darlehen durch die in Deutschland eingesparten Steuern zeitnah zurückgezahlt werden sollten.

Ohne auf die inländische Gesetzeslage nach §§ 134, 138 Abs. 1 BGB einzugehen, zieht das OLG einzig die Entscheidung des BGH aus dem Jahr 1979 als Prüfungsmaßstab für

11 Ebenfalls den Missbrauchstatbestand verneinend *Jakob/Studen*, nPoR 2011, 4, 7 f.

12 FL OGH, LES 2007, 36, 38; a. A. *Büch*, ZErB 2010, 312, 314; *ders.*, in LJZ 2010, 101, 106 f.

13 BGH, WM 1979, 692, 693; MüKo, Art. 6 EGBGB Rn. 14.

14 *Sonnenberger*, in: MüKO, Art. 6 EGBGB, Rn. 78, nachdem bei einer solchen positiven „Testfrage“ ein ordre public-Verstoß auszuschließen sei.

15 *Sonnenberger*, in: MüKO, Art. 6 EGBGB, Rn. 14.

16 *Sonnenberger*, in: MüKO, Art. 6 EGBGB, Rn. 85.

17 BGH, WM 1979, 692, 693 unter Verweis auf §§ 134, 138 BGB.

18 BGH, WM 1979, 692, 693.

19 BGH, WM 1979, 692, 693.

## AUFSÄTZE

den ordre public-Verstoß heran. Hierbei bejaht das OLG den ordre public-Verstoß, da der Grund für die vom Stifter „angestrebte Bildung eines Stiftungsvermögens [...] in erster Linie darin [lag], dass sich das Erbe aus einem „offiziellen“ und einem „inoffiziellen“, verschleierte Vermögen zusammensetzte und diese Trennung auch nach dem Tode aufrecht erhalten werden sollte“. Das Gericht geht davon aus, „dass in das Stiftungsvermögen ganz überwiegend Schwarzgeld eingebracht worden ist“. Dem Stifter kam es nach dem Gericht „darauf an, [durch die Stiftung] einen geordneten Rahmen für die weitere Verwaltung des verschleierte Vermögen nach dem Tode zu schaffen, welche ihm die Möglichkeit bot, steuerfrei Vermächtnisse an die Jugend auszubringen“. Nach Auffassung des Gerichts steht dem auch der Umstand nicht entgegen, dass die Zuwendungen im Jahr 2001 an die Beklagten in Deutschland tatsächlich versteuert wurden.

Worin der ordre public-Verstoß, d. h. der schwerwiegende und untragbare Widerspruch zu den Grundgedanken der deutschen Regelungen und der in ihnen liegenden Gerechtigkeitsvorstellungen, konkret besteht, geht aus der Urteilsbegründung nicht hervor. Da das Gericht auf die BGH-Entscheidung aus dem Jahr 1979 als Prüfungsmaßstab abstellt, hätte es erkennen müssen, dass es hiernach für den ordre public-Verstoß drei Kriterien gibt:

1. die Absicht der Steuerhinterziehung unter Ausnutzung der Gesellschaftsform,
2. diese Absicht muss der Hauptzweck des Rechtsgeschäfts sein und
3. durch dieses Rechtsgeschäft müssen auch Steuerpflichten umgangen werden<sup>20</sup>.

Vorliegend äußert sich das OLG Düsseldorf nur im Hinblick auf die ersten beiden Kriterien.

Wie das Gericht feststellt, hatte der Stifter bereits unversteuertes Vermögen in die Stiftung eingebracht und hatte auch die Absicht, zukünftig die Erträge nicht zu versteuern. Schon im Hinblick darauf, in welcher Weise vorliegend die Gesellschaftsform für die weitere Steuerhinterziehung ausgenutzt werden sollte, antwortet das Gericht nur ausweichend, dass „dies unter Ausnutzung der Freiheiten des liechtensteinischen Stiftungsrechts“ geschehen sollte. Für die Feststellung eines ordre public-Verstoßes, der ultima-ratio des Rechtsanwenders<sup>21</sup>, eine doch erstaunlich knappe Subsumtion. Es hätte zumindest einer Feststellung bedurft, wie die Rechtsform der Stiftung zur Steuerhinterziehung ausgenutzt werden sollte.

Auch im Hinblick auf den zweiten Aspekt, die Steuerhinterziehung unter Ausnutzung der Gesellschaftsform als Hauptzweck des Rechtsgeschäfts, macht es sich das Gericht einfach: Es stellt generalisierend fest, dass es der Konstruktion einer liechtensteinischen Stiftung für die Nachfolgeplanung nicht bedurft hätte und dass das deutsche Erbrecht vergleichbare Gestaltungen zulassen würde, so dass es nicht anzunehmen sei, dass der Erblasser auch dann eine Familienstiftung liechtensteinischen Rechts errichtet hätte, wenn das übertragene Vermögen ordnungsgemäß versteuert worden wäre.

Das Gericht schließt daraus, dass der Grund für die vom Stifter angestrebte Bildung des Stiftungsvermögens in erster Linie darin lag, dass sich das Erbe aus einem „offiziellen“ und einem „inoffiziellen“, verschleierte Vermögen zusammensetzte und diese Trennung auch nach dem Tode aufrecht erhalten werden sollte. Somit habe der Zweck der Familienstiftung als Nachfolgeplanungsinstrument die beabsichtigte Steuerhinterziehung nicht zum Nebenzweck verdrängt.

In seiner Argumentation lässt das Gericht zum einen eine erstaunliche Einstellung zu ausländischen Gestaltungsinstrumenten erkennen. Zum anderen verkennt das Gericht, dass die Nachfolgeplanung weiterhin Hauptzweck der Stiftungserrichtung sein kann und dass das Gestaltungsinstrument der liechtensteinischen Stiftung – dessen Reiz in der flexiblen Nachfolgeplanung, insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, aber auch im Bereich der Asset Protection und der vom deutschen Recht abweichenden Pflichtteilsregelungen liegt – nicht durch alternative Gestaltungen des deutschen Erbrechts<sup>22</sup> relativiert wird.

In seinem Urteil aus dem Jahr 1979 hat der BGH im Hinblick auf die Anwendung des ordre public deutlich gemacht, dass „Rechtsgeschäfte, nach deren Inhalt Steuerpflichten umgangen werden, nur ausnahmsweise, nämlich wenn die Steuerhinterziehung der Hauptzweck des Rechtsgeschäfts ist, nichtig sind“. Richtigerweise ist dementsprechend zu prüfen, ob durch das Rechtsgeschäft Steuerpflichten umgangen werden. Andernfalls würde die ordre public-Anwendung zu einer reinen Gesinnungsprüfung verkommen.

Das OLG Düsseldorf geht hierauf mit keinem Wort ein. Tatsächlich stellt es fest, dass bereits unversteuerte Gelder in die Stiftung eingebracht worden sind und somit Steuerhinterziehungstatbestände bereits vor der Stiftungsgründung begangen wurden.

Der Einbringungsvorgang in eine Stiftung, die durch Mandatsvertrag oder Weisungsrechte an den Stifter gebunden ist, erfolgt steuerneutral<sup>23</sup>, so dass hierdurch keine Steuern hinterzogen wurden. Auch die laufende Stiftungsverwaltung verändert nichts an der Steuerpflicht des Stifters für die Erträge des Vermögens.

Anders als im Ausgangsfall des BFH hat der Stifter die liechtensteinische Stiftung auch nicht im Rechtsverkehr gegenüber Dritten, wie z. B. gegenüber deutschen Steuerbehörden oder Lieferanten, eingesetzt, um Gewinne zu verlagern oder auf andere Weise seine Steuerbelastung zu reduzieren. Dementsprechend kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Herbeiführung einer Steuerumgehung der Hauptzweck der Stiftungsgründung war, sondern die lebzeitige effektive Verwaltung des Vermögens und die Sicherstellung der Vermögensübertragung auf die Zweitbegünstigten nach dem Tode des Stifters.

Gleichwohl ist zu attestieren, dass die Auswahl des geeigneten Gestaltungsinstruments für den Stifter aufgrund der bestehenden Schwarzgeldthematik auf ausländische Gestal-

20 BGH, WM 1979, 692, 693.

21 Staudinger/Blumenwitz, Art. 6 EGBGB, R.n. 19.

22 Was i. Ü. grds. die Anwendung des ordre public ausschließt, siehe Fn. 14.

23 BFH v. 28. 6. 2007, II R. 21/05, ZEV 2007, 440.

## AUFsätze

tungsmittel reduziert war. Ohne die Thematik verharmlosen zu wollen, impliziert dies jedoch keine Steuerhinterziehung unter Ausnutzung der Rechtsform der Stiftung. Die Entscheidung zur Steuerhinterziehung war bereits Jahre vor der Stiftungsgründung gefallen, und die Steuerhinterziehung bereits vor der Gründung verwirklicht. Die Stiftung diente dem Stifter als rechtliches Strukturierungsmittel zur Vorbereitung seiner Nachfolge und der Verwaltung des Vermögens, so dass der statutarische Zweck der Stiftung gelebt wurde.

Da vom *ordre public* nur äußerst behutsam Gebrauch zu machen ist<sup>24</sup>, überzeugt die Versagung der zivilrechtlichen Anerkennung der ausländischen Stiftung vorliegend nicht<sup>25</sup>. Würde sich die weitgehende Interpretation des OLG zum *ordre public* durchsetzen, wäre wohl einer Vielzahl ausländischer Gestaltungsmittel, wie z. B. Familienstiftungen, Trusts, Lebensversicherungen, die zivilrechtliche Anerkennung zu versagen, sofern diese – auch nur teilweise – mit un versteuerten Vermögenswerten gespeist wurden. Diesbezüglich sei nur darauf hingewiesen, dass es auch ausländische un versteuerte Gelder in deutschen Gesellschaften und Lebensversicherungen geben soll, so dass *vice versa* die Versagung der Anerkennung dieser Strukturen drohen würde.

Schließlich übersieht das OLG eine weitere zentrale Tatsache: Die Steuerstraftaten des Stifters waren bereits im Jahr 1998 und damit mehrere Monate vor dem Tod des Stifters bekannt und beendet. Der Stifter hatte die Steuerhinterziehung selbst im Rahmen einer staatsanwaltlichen Vernehmung eingeräumt. Die Stiftung kann demzufolge seit diesem Zeitpunkt nicht mehr dazu gedient haben, Steuerpflichten zu umgehen, was das OLG Düsseldorf jedoch nicht davon abhält, auch diese Frage – wohl lebensfremd – einzig mit den Worten „der Hauptzweck der Stiftung ändert sich hierdurch nicht“ zu beantworten. Es drängt sich jedoch die Frage auf, was der Stifter bis zu seinem Tod hätte machen sollen, damit die liechtensteinische Stiftung wirksam wird. Nach dem OLG Düsseldorf wäre wohl nur eine Löschung der Stiftung in Frage gekommen und, sofern eine grenzüberschreitende Nachfolgelösung seitens des Stifters gewollt war, die Errichtung einer neuen – deklarierten – liechtensteinischen Familienstiftung. Eine lebensfremde wie dogmatisch nicht begründbare Lösung.

### 3. Zusammenfassung

Auch wenn der vorliegende Fall aufgrund des Steuerhinterziehungshintergrundes ein gewisses Missfallen bei der Begutachtung hervorruft, muss abweichend von der Entschei-

dung des OLG Düsseldorf bezweifelt werden, dass liechtensteinische Gerichte zu dem Schluss kommen, dass Verstöße des Stifters im Rahmen seiner persönlichen Steuerpflicht in Deutschland zu einer Durchbrechung des liechtensteinischen stiftungsrechtlichen Trennungsprinzips führen. Sofern das Stiftungsvermögen entsprechend des Stiftungszwecks verwendet wird und dieser Stiftungszweck rechtlich zulässig ist, kann aus Sicht der Verfasser von einer Durchbrechung des liechtensteinischen Trennungsprinzips nicht ausgegangen werden.

Anscheinend selbst nicht restlos von der eigenen Auslegung des liechtensteinischen Rechts überzeugt, schiebt das OLG Düsseldorf in seiner Urteilsbegründung einen vermeintlichen Verstoß gegen den deutschen *ordre public* nach, um das eigene Urteil im Ergebnis abzusichern. Für die Ablehnung des *ordre public*-Verstoßes spricht aus Sicht der Verfasser insbesondere, dass die Stiftungsgründung an der persönlichen Steuerpflicht des Stifters nichts geändert hat und dass die Stiftung nicht im Rechtsverkehr zur widerrechtlichen Steuerumgehung eingesetzt wurde. Der BGH hatte einen ungleich deutlicher gelagerten Fall zu entscheiden und hat die Anwendung des *ordre public* damals wohlweislich abgelehnt. Umso mehr erstaunt die doch reichliche Zahl an zustimmenden Kommentierungen, ohne dass eine kritische Auseinandersetzung mit dem Urteil stattfindet<sup>26</sup>.

Leider hat der BGH mit der Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde die Chance verpasst, korrigierend einzugreifen. Bedauernswert ist dies weniger vor dem Hintergrund der unglücklichen Prozessführung der Beklagtenvertreter als vielmehr unter dem Gesichtspunkt, dass hierdurch die bisher klare Rechtsprechung des BGH, wonach nur in eklatanten Einzelfällen, bei denen der Zweck der ausländischen Gesellschaft selbst nicht erfüllt wird, auf den *ordre public* zurückgegriffen wird, eine Relativierung erfährt.

Unter Umständen wird demnächst jedoch die Rechtsprechung des OLG Düsseldorf durch die sich ändernden internationalen Rahmenbedingungen überholt sein: Sofern Deutschland mit der Schweiz bzw. mit Liechtenstein die bereits in Verhandlung befindlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung<sup>27</sup>, die ebenfalls Regelungen für bisher nicht versteuerte Erträge enthalten sollen, tatsächlich abschließt, so wäre – entgegen der Auffassung des OLG Düsseldorf – die Nichtanerkennung der ausländischen Struktur wegen eines vormaligen *ordre public*-Verstoßes wohl nicht mehr haltbar.

24 Staudinger/Blumenwitz, Art. 6 EGBGB, Rn. 19.

25 So auch Jakob/Studen, npoR 2011, 4, 9 f.

26 Stucke/Remplik, ZEV 2010, 533 f. (als Prozessvertreter des Klägers); Wächter, ZEV 2010, 534 f.; Schiffer, Stiftungsrecht Plus: Familienstiftung in Liechtenstein und die Berater.

27 Vgl. BMF-Pressemitteilungen Nr. 41/2010 bzw. Nr. 35/2010.