

B E S C H L U S S

Der Fürstliche Oberste Gerichtshof hat als Revisionsgericht durch seinen ersten Senat unter dem Vorsitz des Präsidenten Univ.Prof.iR Dr. Hubertus Schumacher sowie die OberstrichterIn Dr. Wigbert Zimmermann, Dr. Thomas Hasler, Dr. Valentina Hirsiger und Dr. Thomas Risch als weitere Mitglieder des Senates, ferner im Beisein der Schriftführerin Astrid Wanger in der Rechtssache der klagenden Partei A****, *****, vertreten durch lic. iur. *****, gegen die beklagten Parteien 1. B****, *****, 2. C****, *****, 3. D**** c/o E****, *****, 4. F****, *****, und 5. G****, *****, beklagte Parteien zu 2.-5. vertreten durch *****, wegen CHF 10'000'000.00 sA über die Revision der klagenden Partei (Revisionsinteresse CHF 10'000'000.00 s.A.) gegen das Urteil des Fürstlichen Obergerichts vom 27.04.2023, 06 CG.2020.94-87, mit dem der Berufung der klagenden Partei gegen das Urteil des Fürstlichen Landgerichts vom 12.11.2022, 06 CG.2020.94-76, keine Folge gegeben wurde, in nicht öffentlicher Sitzung beschlossen:

Der Revision wird F o l g e gegeben.

Die Entscheidungen der Vorinstanzen werden aufgehoben und die Rechtssache zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an das Fürstliche Landgericht zurückverwiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens sind weitere Verfahrenskosten.

B e g r ü n d u n g :

1. Das Verfahren gegen die erstbeklagte Partei ist rechtskräftig erledigt.

2. Im Mittelpunkt des Revisionsverfahrens steht die Frage, ob die Voraussetzungen der in den beiden Schenkungsverträgen vom 20.12. und 21.12.2016 enthaltenen „Steuerklauseln“ vorlagen und demgemäss diese beiden Verträge von der D**** Stiftung zu Recht rückabgewickelt wurden.

2.1. Die D**** Stiftung war eine im Handelsregister zu Register-Nr. FL-***** am **.12.2016 eingetragene gemeinnützige Stiftung nach liechtensteinischem Recht mit Sitz in Triesen. Als deren Mitglieder des Stiftungsrats fungierten der Kläger (mit Einzelunterschrift) sowie die ursprünglich Erstbeklagte (das Verfahren gegen sie ist rechtskräftig erledigt (ON 29)) – und die Zweitbeklagte. Der Drittbeklagte, zugleich Stifter, war ebenso wie der Viertbeklagte und der

Fünftbeklagte Mitglieder des Stiftungsaufsichtsrats, Letzterer ab dem 29.12.2017 anstelle des bisherigen Aufsichtsratsmitglieds H****.

2.2. Die Stiftung wurde mit Beschluss des Stiftungsrats vom 20.07.2018 aufgelöst und befand sich von da an in Liquidation. Mit Beschluss des Fürstlichen Landgerichts vom 19.12.2018, 05 KO.2018.794-9, wurde über ihr Vermögen das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 26.05.2020, 05 KO.2018.794-40, hob das Fürstliche Landgericht das Konkursverfahren auf und ordnete die Löschung beim Amt für Justiz an. Die Löschung im Handelsregister erfolgte am **.06.2020.

2.3. Mit Beschluss vom 25.10.2019, 05 KO.2018.794-32, erteilte das Konkursgericht dem Verkauf der Verantwortlichkeitsansprüche der D**** Stiftung an den Kläger die Zustimmung.

3. Mit seiner am 07.04.2020 eingebrachten Klage macht der Kläger diese Verantwortlichkeitsansprüche gegenüber den ehemaligen Stiftungsräten bzw Mitgliedern des Stiftungsaufsichtsrats geltend. Die Voraussetzungen zur Rückabwicklung der beiden Schenkungsverträge seien nicht vorgelegen, weshalb die Beklagten der Stiftung durch die Rückabwicklung der Schenkungen einen Schaden in Höhe der ihr solcher Art entzogenen Vermögenswerte zugefügt hätten. Die Beklagten würden nicht nur nach der Verantwortlichkeitsregel des PGR haften, sondern auch als Organmitglieder, weil sie mehrfach gegen interne Stiftungsregeln zur Vermeidung von Interessenskonflikten verstossen hätten.

4. Die Beklagten zu 2. bis 5. bestritten, beantragten die Klagsabweisung und wendeten im Wesentlichen ein, dass dem Drittbeklagten eine Steuerbelastung in Millionenhöhe gedroht habe, weshalb entsprechend den „Steuerklauseln“ in den Schenkungsverträgen die Rückabwicklung stattzufinden gehabt habe.

5. Das Fürstliche Landgericht wies das Klagebegehren ab und verpflichtete den Kläger zum Kostenersatz.

5.1. Das Erstgericht legte seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

„Am 16.12.2016 errichtete der Drittbeklagte als Stifter die D**** Stiftung. Dabei handelte es sich um eine gemeinnützige Stiftung nach liechtensteinischem Recht mit folgendem, im Handelsregister eingetragenen Zweck: „1. Die Bekämpfung von Krebskrankheiten im Kinder- und Jugendalter in all ihren Erscheinungsformen durch geeignete Massnahmen, insbesondere der Information und Aufklärung, Vorsorge (Primärprävention), Gesundheitserziehung, Früherkennung (Sekundärprävention), Diagnostik, Therapie, Nachsorge und Forschung. 2. Der Stiftungszweck ist ausserdem die Förderung deutscher und internationaler rechts- und rechtswissenschaftlicher Forschung.“ Das Stiftungskapital betrug CHF 30'000.00.

Beim Drittbeklagten handelt es sich um einen erfolgreichen deutschen Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht von herausragender Reputation. Im Jahr 2016 lernte er anlässlich eines Vortrages Prof Dr Dr H**** und den Kläger kennen und es wurde sodann in weiterer Folge das gegenständliche Stiftungsprojekt in Angriff genommen. Der Drittbeklagte hat unter Aufbringung massgeblicher Kosten, insbesondere in Form von Honoraren des Klägers und Prof Dr Dr H**** die Errichtung der Stiftung

veranlasst. Ziel des Drittbeklagten war die Verfolgung ausschliesslich gemeinnütziger Zwecksetzungen unter gleichzeitigem Erhalt und Sicherstellung der in die Stiftung einzubringenden Immobilien. Er machte sodann klar und eindeutig zur Voraussetzung, dass die beabsichtigten Vermögenswidmungen ohne massgebliche schenkungssteuerrechtliche Folgen erfolgen müssten und behielt sich ein Zurückkommen auf seine Widmungserklärungen für den Fall vor, dass dies nicht sichergestellt werden sollte. Die Stiftung wurde in der Folge durch Prof Dr Dr H**** sehr aufwendig und mit detaillierten Reglementen etc aufgesetzt.

Die Satzungen vom 16.12.2016 lauten wörtlich wie folgt (Beilage E):

«[...]

§ 3 Zweck

(1) Die Stiftung mit Sitz in Triesen verfolgt ausschliesslich und unmittelbar gemeinnützige oder mildtätige Zwecke, die gleichzeitig sowohl den Anforderungen des Art 107 Abs. 4a PGR als auch dem Abschnitt „steuerbegünstigte Zwecke“ der deutschen Abgabenordnung (§§ 51-68 AO) entsprechen

(2) Zweck der Stiftung ist

1.

Die Bekämpfung von Krebskrankheiten im Kinder- und Jugendalter in all ihren Erscheinungsformen durch geeignete Massnahmen, insbesondere

- der Information und Aufklärung,
- Vorsorge (Primärprävention),
- Gesundheitserziehung,
- Früherkennung (Sekundärprävention),
- Diagnostik,
- Therapie,

- Nachsorge und
- hiermit in Verbindung stehende Forschung.

2.

Förderung der rechtswissenschaftlichen Wissenschaft und Forschung, insbesondere auf den Gebieten des

- deutschen und internationalen Gesellschaftsrechts (Personen- und Kapitalgesellschaften, Recht der verbundenen Unternehmen)
- des deutschen und internationalen Handelsrechts und dessen Regulierung
- deutschen und internationalen Stiftungs- und Trustrechts
- des deutschen und internationalen Gemeinnützigkeitsrechts
- deutschen und internationalen Erbrechts
- deutschen und internationalen Rechts von Fusionen, Unternehmenskäufen, Betriebsübergängen, fremdfinanzierten Übernahmen, Outsourcing/Insourcing, Spin-offs, Carve-outs oder Unternehmenskooperationen („Mergers & Acquisitions“)
- deutschen und internationalen Umwandlungsrechts
- deutschen und internationalen Steuerrechts einschliesslich des Umwandlungssteuerrechts
- internationalen Finanzierungs-, Fonds- und Anlagerechts und deren Regulierung
- internationalen Risikomanagements einschliesslich des internationalen Versicherungs- und Eigenversicherungsrechts in Form der Erst- und Rückversicherung

sowie

Förderung der wirtschaftswissenschaftlichen Wissenschaft und Forschung, Insbesondere auf den Gebieten

- der privaten und geschäftlichen Finanzierung (Private und Corporate Finance)

- des Bank- und Finanzmanagements
- des internationalen Risikomanagements im Versicherungs- und Eigenversicherungswesen

(3) Die Satzungszwecke werden insbesondere verwirklicht durch:

1. Kinderkrebshilfe

- Information und Aufklärung über die Krebserkrankungen sowie über die Möglichkeiten der Gesundheitsvorsorge;
- Information der Bevölkerung über Krebsfrüherkennungsuntersuchungen;
- Organisation und Förderung von Aus- und Fortbildungsmassnahmen sowie von Informationsveranstaltungen zur Verbesserung der Krebsbekämpfung;
- Förderung von Modellprojekten auf allen Gebieten der Krebsbekämpfung zur besseren Patientenversorgung;
- Verbesserung der Krebsvorbeugung (Primärprävention), -früherkennung
- (Sekundärprävention), -diagnostik, -therapie und -Nachsorge durch Förderung der personellen und sachlichen Ausstattung in Versorgungs- und Forschungseinrichtungen;
- Hilfestellung, Unterstützung und Beratung in Einzelfällen, die eine durch Krebserkrankung entstandene Notsituation lindern sollen;
- Förderung der kliniknahen Grundlagenforschung, der klinischen Forschung sowie der Versorgungsforschung auf dem Gebiet der Onkologie.

2. Rechts- und wirtschaftswissenschaftliche Forschungsförderung

- die fallweise Förderung von praxisorientierten Forschungsvorhaben an staatlichen und staatlich anerkannten Universitäten, Fachhochschulen und Forschungseinrichtungen im deutschsprachigen Raum

- Die Veranstaltung und Förderung von wissenschaftlichen Veröffentlichungen, Tagungen und Kongressen
- die Förderung von Stiftungsprofessuren auf den genannten Forschungsgebieten an den genannten Einrichtungen
- die Auslobung von Forschungspreisen und Stipendien auf den genannten Forschungsgebieten an den genannten Einrichtungen

(4) Die Körperschaft ist selbstlos tätig, sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke. Teile des Stiftungszwecks sind auch in denjenigen Ländern zu verwirklichen, in denen eine steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsanerkennung angestrebt wird oder bereits besteht. Die tatsächliche Verwirklichung der gemeinnützigen Satzungszwecke muss fortlaufend und grundsätzlich zeitnah erfolgen; die Bildung von Rücklagen und Vermögen i.S.d. § 62 der deutschen Abgabenordnung ist möglich; abweichende zwingende Regeln des liechtensteinischen Rechts bleiben vorbehalten. Die unmittelbare oder mittelbare Förderung politischer Parteien ist ausgeschlossen.

(5) Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmässigen Zwecke verwendet werden. Die Stiftung unterhält keine Mitgliedschaften, die Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten könnten.

(6) Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismässig hohe Vergütungen begünstigt werden.

(7) Ein Begünstigungsreglement regelt Einzelheiten der Massnahmen zur Zweckverfolgung.

(8) Über die Vergabe von Stiftungsmitteln im Rahmen der Zweckverfolgung entscheidet der Stiftungsvorstand nach Massgabe der zwingenden gesetzlichen Bestimmungen, dieser Stiftungssatzung, des Begünstigungsreglements sowie nach eigenem, pflichtgemäsem Ermessen.

(...)

§ 5 Stiftungsvermögen

(1) Das Stiftungsvermögen (Stiftungskapital) beträgt:

30.000 Euro (dreissig tausend Euro)

Es ist möglich, der Stiftung weitere Mittel in Form von Nach- oder Zustiftungen zuzuführen, welche, sofern sie nicht ausdrücklich als Stiftungskapitalerhöhung bezeichnet wurden, die Reserven des Stiftungsvermögens erhöhen.

(2) Die Stiftung strebt als gemeinnützige Organisation einen steuerbefreiten Status in den Wohnsitzländern des Stifters und in den Belegenheitsländern des Stiftungsvermögens an. Sollten infolge des Stiftungsgeschäftes und späterer Nach- oder Zustiftungen gleichwohl in- oder ausländische Widmungs-, Erbschaft- oder Schenkungssteuern anfallen, werden diese vom Zuwender beglichen. Sollte die Begleichung der Steuer durch die Stiftung zu einer geringeren Steuerzahllast führen, kann die Steuer nach Beschluss des Stiftungsvorstandes auch von der Stiftung bezahlt werden.

(3) Ein Anlagereglement regelt Einzelheiten zur Art der Vermögensbewirtschaftung für die verschiedenen Vermögensarten der Stiftung und deren Anlagestrategien.

(4) Das Stiftungsvermögen ist nominal in seinem Bestand und in seiner nachhaltigen Ertragsfähigkeit dauernd und ungeschmälert zu erhalten.

(...)

§ 6 Organe

(1) Die Stiftung, handelnd durch ihre Organe, setzt den Stiftungszweck auf möglichst effiziente und wirksame Weise zeitgemäss um. Die Organe verstehen sich als Treuhänder des Stiftungsgeschäfts und des in der Satzung formulierten Stifterwillens. Sie sind der Satzung verpflichtet und verwirklichen den Stiftungszweck nach bestem Wissen und Gewissen.

(2) Organe der Stiftung sind:

- der Stiftungsvorstand als vertretungsbefugtes Organ gemäss Art. 552 § 24 PGR (Stiftungsrat);
- der Stiftungsaufsichtsrat als weiteres Organ gemäss Art. 552 § 28.
- die Revisionsstelle gem. Art. 552 § 27 PGR.

(3) Der Stifter bestellt den Stiftungsvorstand und den Stiftungsaufsichtsrat für die jeweils erste Amtszeit. Der Stifter bestimmt in beiden Organen den Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes und seinen Stellvertreter für die jeweils erste Amtszeit. Der stellvertretene Vorsitzende vertritt den Vorsitzenden jeweils in allen Angelegenheiten bei seiner Verhinderung.

(...)

(5) Über personelle Neubesetzungen von Stiftungsorganen entscheidet mit Ausnahme der gerichtlich zu bestellenden Revisionsstelle der Stiftungsaufsichtsrat.

(6) Die Mitglieder der Organe der Stiftung stellen durch geeignete organisatorische Massnahmen sicher, dass für alle wichtigen Entscheidungen und Abläufe ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Führung und Kontrolle besteht.

(7) Die Mitglieder der Stiftungsorgane handeln informiert, integer und verantwortungsvoll. Ehrenamtlich tätige Organmitglieder erklären sich mit der Mandatsübernahme bereit, trotz etwaiger übriger Verpflichtungen die erforderliche Zeit und Sorgfalt zur Verfügung zu stellen. Für professionelle Organmitglieder sind die von der zuständigen Kammer herausgegebenen Standesrichtlinien in der jeweils aktuellen Fassung verbindlich.

(...)

§ 7 Stiftungsvorstand (Stiftungsrat) - Mitglieder und Amtszeiten

(1) Der Stiftungsvorstand besteht aus mindestens zwei und maximal drei Stiftungsvorstandsmitgliedern.

(2) Der Stiftungsaufsichtsrat kann für eine neue Amtszeit die Anzahl der Stiftungsvorstandsmitglieder ändern, sofern hierfür sachliche Gründe bestehen und soweit nach der Änderung die laufende Handlungsfähigkeit des Stiftungsvorstandes auch bei Ausfall einer jeden einzelnen natürlichen Personen sichergestellt ist und keine einzelne natürliche Person allein die Stiftung vertreten kann.

(3) Die erste Amtszeit des Stiftungsvorstandes umfasst das laufende Kalenderjahr und die 3 (drei) folgenden Geschäftsjahre. Die zweite und alle folgenden Amtszeiten umfassen 5 (fünf) Geschäftsjahre.

(4) Es soll für jedes Stiftungsvorstandsmitglied, das eine natürliche Person ist, ein Ersatzvorstandsmitglied bestellt werden. Ein bestelltes Ersatzvorstandsmitglied kann nach Massgabe des Besetzungs- und Vergütungsreglements Mitglied des Stiftungsvorstandes werden, falls das jeweilige Stiftungsvorstandsmitglied, für das es als Ersatzvorstandsmitglied bestellt wurde, vor Ablauf seiner Amtszeit ausscheidet.

(5) Für jedes Stiftungsvorstandsmitglied, das eine juristische Person ist, ist die Zahl der für die juristische Person zeichnungsberechtigten Personen auf vier zu begrenzen. Mehr als diese vier Personen dürfen im Tagesgeschäft der juristischen Personen keinen Zugang zu den Geschäftsunterlagen haben, die sich aus der Tätigkeit als Stiftungsvorstandsmitglied ergeben.

(6) Es besteht eine Geschäftsordnung der Stiftungsorgane, die nähere Einzelheiten enthält.

§ 8 Stiftungsvorstand (Stiftungsrat) - Aufgaben und Organisation

(1) Der Stiftungsvorstand ist das geschäftsführende Organ der Stiftung und vertritt die Stiftung gerichtlich und aussergerichtlich.

(2) Zu seinen Aufgaben gehören alle laufenden Angelegenheiten der Stiftung, insbesondere:

(...)

- d) Führung und Bearbeitung innerer Stiftungsangelegenheiten
- a. die laufende Überwachung des Geschäftsbetriebes der Stiftung
 - b. die Bildung und Überwachung von Ausschüssen und temporären Projektgruppen für etwa geplante Entwicklungen und Sonderaufgaben
 - c. ggf. die Einholung von Zustimmungen des Aufsichtsrates zu zustimmungspflichtigen Geschäften mit besonderer Bedeutung gem. Organisationsreglement (§ 8 Abs. 5)
 - d. Erarbeiten von Vorschlägen von Begünstigungs- (§§ 3, 4), Anlage- (§ 5), Besetzungs- und Vergütungsreglementen (§ 6) oder der Geschäftsordnung von Organen (§ 7,8,9,10) und deren Änderungen zuhanden des Stiftungsaufsichtsrates
 - e. Erarbeiten von Vorschlägen zu etwa erforderlichen Anpassungen der Stiftung an sich verändernde Verhältnisse nach Massgabe des § 11 dieser Satzung (Satzungsänderungen, Änderungen des Stiftungszwecks, Zusammenlegung, Aufhebung) zuhanden des Aufsichtsrates.
 - f. die Vor- und ggf. Nachbereitung von Aufsichtsratssitzungen
- (...)

§ 9 Stiftungsaufsichtsrat - Mitglieder und Amtszeiten

- (1) Der Stiftungsaufsichtsrat besteht aus drei, fünf oder sieben Stiftungsaufsichtsratsmitgliedern. Mitglieder des Stiftungsaufsichtsrates werden so ausgewählt, dass sie wirtschaftlich, organisatorisch und finanziell unabhängig von den für die operative Tätigkeit verantwortlichen Stiftungsvorstandsmitgliedern sind.
- (2) Der Stiftungsaufsichtsrat kann für eine neue Amtszeit die Anzahl der Stiftungsaufsichtsratsmitglieder ändern, sofern dies im Besetzungs- und Vergütungsreglement vorgesehen ist.
- (3) Die erste Amtszeit des Stiftungsaufsichtsrates umfasst das laufende Kalenderjahr und die fünf folgenden Geschäftsjahre.

(4) Es besteht eine Geschäftsordnung der Stiftungsorgane, die nähere Einzelheiten enthält.

§10 Stiftungsaufsichtsrat (Kontrollorgan)- Aufgaben, Beschlussfassung

(1) Der Aufsichtsrat vertritt die Stiftung gegenüber dem Stiftungsvorstand. Der Aufsichtsrat überwacht als unabhängiges Organ die Einhaltung des Stifterwillens und die Geschäftsführung durch den Stiftungsvorstand. Er berät und unterstützt den Stiftungsvorstand. Der Aufsichtsrat wird vom Stiftungsvorstand laufend umfassend und wahrheitsgemäss aktiv informiert. Zur effektiven Wahrnehmung seiner Kontrollrechte haben alle Aufsichtsratsmitglieder umfassende Informationsrechte gegenüber dem Stiftungsvorstand und können uneingeschränkt Einsicht in alle die Stiftung betreffenden Unterlagen nehmen.

(2) Der Aufsichtsrat hat insbesondere folgende Aufgaben und Rechte:

(...)

d) Innere Stiftungsangelegenheiten

a. Bestellung und Abberufung von Stiftungsvorstands- und Aufsichtsratsmitgliedern nach der Geschäftsordnung für Organe

b. Bestellung und Abberufung von Mitgliedern, Vorsitzenden und stellvertretenden Vorsitzenden des Aufsichtsrates nach der Geschäftsordnung für Organe

c. Erteilung von Genehmigungen zu zustimmungspflichtigen Geschäften von besonderer Bedeutung gem. der Geschäftsordnung für Organe

d. Genehmigung oder Ablehnung von Vorschlägen zur Änderung des Begünstigungs- (§§ 3,4), Anlage- (§ 5), Besetzungs- und Vergütungsreglements (§ 6) und der Geschäftsordnung von Organen (§ 7, 8, 9,10) nach Massgabe des § 12 dieser Satzung.

e. Genehmigung oder Ablehnung von seitens des Stiftungsvorstandes vorgeschlagenen Anpassungsmassnahmen der

Stiftung nach Massgabe des § 11 dieser Satzung (Satzungsänderungen, Änderungen des Stiftungszwecks, Zusammenlegung, Aufhebung).

f. Beratung des Stiftungsvorstandes zu Fragen innerer Stiftungsangelegenheiten

(...)

§ 11 Satzungsänderungen, Änderungen des Stiftungszwecks, Zusammenlegung, Aufhebung

(1) Beschlüsse über die Änderung des Stiftungszwecks sowie über die Zusammenlegung oder Aufhebung der Stiftung sind nur zulässig, wenn die dauerhafte und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden ist oder wegen wesentlicher Veränderung der Verhältnisse nicht mehr sinnvoll erscheint. Der ursprüngliche Wille des Stifters ist nach Möglichkeit zu berücksichtigen.

(2) Satzungsänderungen sind bei Wahrung des Stiftungszwecks und unter Beachtung des ursprünglichen Willens des Stifters / der Stifterin zulässig, wenn sich zur Aufrechterhaltung des Stiftungsbetriebs die Notwendigkeit dazu ergibt. Satzungsänderungen unter Wahrung des Stiftungszweckes gelten insbesondere dann als notwendig, wenn sie zur Abwendung steuerlich nachteiliger Folgen in Wohnsitzländern des Stifters, von Zustiftern oder in Belegenheitsländern des Stiftungsvermögens geboten erscheinen. Satzungsanpassungen, die sich im Zuge etwa angestrebter Anerkennungen hinsichtlich der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit der Stiftung in verschiedenen Staaten ergeben können, können ebenfalls durch den Stiftungsvorstand mit Zustimmung des Aufsichtsrates vorgenommen werden.

(3) Die Stiftung kann ohne Abwicklung oder Liquidation ihren Sitz ins Ausland verlegen, wenn wirtschaftliche, politische oder rechtliche Gründe dies erforderlich erscheinen lassen.

(4) Die Stiftung kann unter Wahrung des Wesens der Stiftung und des Stifterwillens ohne Abwicklung oder Liquidation in eine stiftungsrechtlich organisierte Anstalt oder ein stiftungsrechtlich organisiertes Treuunternehmen umgewandelt werden, wenn dies aufgrund geänderter Verhältnisse (etwa bei Beantragung einer steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit in weiteren Jurisdiktionen) der Verwirklichung des Stiftungszwecks dienlich ist und im Interesse der Stiftung gelegen ist.

(5) Unter den gleichen Voraussetzungen wie in den Absätzen 2,3 oder 4 kann die Stiftung angemessene Teile des Stiftungsvermögens in ein neues oder bestehendes, ebenfalls gemeinnütziges, Zweckvermögen in der Rechtsform einer Stiftung, einer Anstalt, eines Trust oder eines Treuunternehmens (jeweils ohne Anteilseigner) oder ein segmentiertes Teilvermögen dieser Rechtsformen übertragen, welche den Stiftungszweck insgesamt oder Teile des Stiftungszweckes erfüllen.

(6) Die Stiftung kann in eine Verbrauchsstiftung umgewandelt werden, wenn das gestiftete Vermögen - etwa durch Veränderungen am Kapitalmarkt - absehbar auch künftig nicht mehr zur Erfüllung des Stiftungszwecks ausreicht.

(7) Eine Eintragung in das inländische Handelsregister (Art. 552 § 14 Abs. 2 PGR) oder in ausländische Register ist zulässig.

(8) Vor dem Fassen von Beschlüssen nach diesem Paragraphen ist vorgängig seitens des Stiftungsvorstandes zu prüfen, ob sich hierdurch die steuerliche Position der Stiftung in den Belegenheitsländern des Stiftungsvermögens, in den Wohnsitzländern des Stifters, von Zustiftern oder Spendern massgeblich für diese nachteilig verändert. Im Zweifel sind Auskünfte von Steuerberatern oder der beteiligten Finanzverwaltungen in den Wohnsitz- oder Sitzländern der genannten Personen einzuholen und in die Beschlussfassung mit einzubeziehen.

(9) Keine der hier in § 11 vorgesehenen Massnahmen darf so ausgestaltet werden, das der Gemeinnützigkeitsstatus der Stiftung gefährdet wird oder Stifter oder Zustifter dieser Stiftung nach Durchführung der Massnahme direkt oder indirekt eine weitergehende Verfügungsgewalt über das Vermögen dieser Stiftung erlangen, als sie ihnen durch die Satzung dieser Stiftung zugebilligt wurden. Insbesondere bleiben alle Beschlüsse nach diesem Paragraphen, die dazu führen könnten, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht des Stifters oder der Zustifter rechtlich oder tatsächlich aus der Sicht der Finanzverwaltungen in den Wohnsitzländern des Stifters nicht mehr rechtlich oder tatsächlich entzogen ist, und die insofern eine Hinzurechnungsbesteuerung des Stiftungseinkommens und/oder Vermögens zu den Stiftern oder Zustiftern in ihren jeweiligen Wohnsitzländern auslösen könnten, ausgeschlossen. Der Stiftungsvorstand hat im Zweifel vorgängig diesbezüglich verbindliche Auskünfte der zuständigen Finanzbehörden oder entsprechende Gutachten bei hierfür autorisierten Fachberatern (etwa Steuerberater, Steuerexperten, Fachanwälte für Steuerrecht) in den Wohnsitzländern der Stifter oder Zustifter einzuholen.

(10) Alle Beschlüsse des Stiftungsvorstandes nach diesem Paragraphen bedürfen zu dessen Wirksamkeit der einstimmigen Zustimmung durch den Stiftungsaufsichtsrat.

§ 12 Reglementänderungen

(1) Keine Reglementänderung darf so ausgestaltet werden, das Stifter oder Zustifter dieser Stiftung direkt oder indirekt eine weitergehende Verfügungsgewalt über das Vermögen dieser Stiftung erlangen, als sie ihnen durch die Satzung und die Stiftungszusatzurkunde dieser Stiftung zugebilligt wurden.

(2) Reglementänderungen, die dazu führen könnten, dass der Gemeinnützigkeitsstatus der Stiftung gefährdet oder das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht des Stifters und der Zustifter rechtlich oder tatsächlich aus der Sicht der Finanzverwaltungen in den Wohnsitzländern der Stifter oder

Zustifter nicht mehr rechtlich und tatsächlich entzogen ist, und die insofern eine Hinzurechnungsbesteuerung des Stiftungseinkommens und/oder-Vermögens zu den genannten Personen in ihren jeweiligen Wohnsitzländern auslösen könnten, sind ausgeschlossen. Der Stiftungsvorstand hat im Zweifel vorgängig diesbezüglich verbindliche Auskünfte der zuständigen Finanzbehörden oder entsprechende Gutachten bei hierfür autorisierten Fachberatern (etwa Steuerberater, Steuerexperten, Fachanwälte für Steuerrecht) in den Wohnsitzländern der Stifter oder Zustifter einzuholen.

(...)

§ 14 Letztbegünstigte und Verschiedenes

(1) Ist die dauerhafte und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden, erscheint diese wegen wesentlicher Veränderung der Verhältnisse nicht mehr sinnvoll (§ 11 Abs. 1), verliert sie ihren steuerbegünstigten Zweck oder wird die Stiftung aus sonstigen Gründen aufgelöst oder aufgehoben, so fällt das Vermögen nach Entscheidung des Stiftungsvorstandes mit Zustimmung des Stiftungsaufsichtsrates an eine andere auch in Deutschland steuerrechtlich als begünstigt anerkannte Körperschaft, die es ihrerseits unmittelbar und ausschliesslich für gemeinnützige Zwecke zu verwenden hat.

(...)

Ebenfalls am 16.12.2016 wurden durch den Stifter nachfolgende, ebenfalls von Prof Dr Dr H**** verfasste „Gemeinsame Geschäftsordnung der Organe“ erlassen:

(...)

III Geschäfte von besonderer Bedeutung

(1) Geschäfte von besonderer Bedeutung für die Stiftung bedürfen der vorgängigen Genehmigung durch den Aufsichtsrat. Bei Geschäften von besonderer Bedeutung handelt es sich um Entscheidungen über:

(...)

j. Abschluss, Änderung und Aufhebung von Verträgen mit Stiftern oder deren Angehörigen im Sinne von § 15 der deutschen Abgabenordnung oder Gesellschaften, die mehrheitlich von Stiftern, Zustiftern und/oder deren Angehörigen im Sinne von § 15 der deutschen Abgabenordnung beherrscht werden,

(...)

m. Annahme von Nachstiftungen des Stifters und Zustiftungen von Dritten, sofern hierdurch möglicherweise Verpflichtungen für die Stiftung gegenüber dem Stifter oder Dritten begründet werden,

(...)

Als Stiftungsräte wurden neben dem Kläger als Vorsitzendem und „180a PGR“ Person die Erst- und die Zweitbeklagte bestellt. Das Zeichnungsrecht war wie folgt geregelt: Kläger einzeln; Erst- und Zweitbeklagte jeweils kollektiv zu Zweien.

Die Erstbeklagte war damals die Lebensgefährtin, die Zweitbeklagte selber Steuerberaterin und langjährige Geschäftspartnerin des Drittbeklagten. Zwischenzeitlich sind die Erst- und der Drittbeklagte kein Paar mehr.

Die Erstbeklagt und ihr deutsches Unternehmen ***** Immobilien GmbH schuldeten der durch den Drittbeklagten kontrollierten deutschen I***** AG damals Darlehensrückzahlungen, wobei nicht festgestellt werden kann, in welcher Höhe und wann diese zurückbezahlt wurden; aktuell hat die Erstbeklagte jedenfalls keine Schulden beim Drittbeklagten und/oder der von ihm kontrollierten I***** AG (mehr).

Mitglieder des Stiftungsaufsichtsrates waren zunächst der Drittbeklagte als Vorsitzender, der Viertbeklagte als stv Vorsitzender und Prof Dr Dr ***** H***** (insoweit unbestritten). Der Vierbeklagte ist Unternehmensberater und ein langjähriger Geschäftspartner des Drittbeklagten. Er hat der I***** GmbH zu keinem Zeitpunkt Darlehen in Millionenhöhe geschuldet. Eine

kleinere, damals bestehende Darlehensbeziehung existiert nicht mehr.

Die Stiftung wurde gemäss § 13 Abs 2 der Satzungen der liechtensteinischen Stiftungsaufsicht unterstellt. Auf Antrag der Stiftung wurde sie mit Entscheid der liechtensteinischen Steuerverwaltung vom 29.12.2016 aufgrund gemeinnütziger Tätigkeit von der Steuerpflicht befreit. Das Gründungskapital (CHF 30'000.00) wurde durch den Drittbeklagten einbezahlt.

Mit Datum vom 20.12.2016 unterzeichneten der Kläger für die Stiftung als „Erwerberin“ und der Drittbeklagte als „Schenker“ nachfolgend auszugsweise wiedergebenen „Schenkungsvertrag“:

„[...]“

Vorbemerkung

Der Schenker hält 99 Aktien an der K****Limited mit Sitz in Baar (eingetragen im Handelsregisteramt des Kantons Zug, Register-Nr.: CH J****).

§1

Übertragung, Abtretung

(1)

Der Zedent überträgt hiermit die ihm gehörenden 99 Namens-Aktien im Nennwert von je SFR 1000,00 (in Worten: eintausend Schweizer Franken) an die Erwerberin.

(2)

Der Schenker tritt hiermit die gemäss Abs. (1) übertragenen 99 Aktien an die Erwerberin ab. Die Erwerberin nimmt die Abtretung an. Aktienzertifikate sind nicht ausgegeben.

§2

Schenkung

Die Übertragung erfolgt ohne Gegenleistung als Schenkung.

§3

Garantie

(1)

Der Zedent steht dafür ein, dass er frei über die veräusserten Aktien verfügen kann und diese mit keinerlei Rechten zugunsten Dritter belastet sind.

(2)

Weitere Garantien übernimmt der Schenker nicht. Der Schenker haftet insbesondere nicht für den Geschäftserfolg der K****Ltd.

§4

Vinkulierung

Der Schenker übergibt der Erwerberin ein vom Verwaltungsrat der K****Limited unterzeichnetes Aktienbuch, worin die Erwerberin als Eigentümerin von 99 Namensaktien an der Gesellschaft aufgeführt ist.

§5

Steuerklausel

(1)

Eventuelle Schenkungsteuer, die aus diesem Vertrag entsteht, trägt der Schenker.

(2)

Die Vertragsparteien gehen gemeinsam davon aus, dass die mit diesem Vertrag vorgenommene unentgeltliche Vermögensübertragung keine Schenkungssteuer auslöst, weil auf sie die Befreiungsvorschrift des § 13 Abs. (1) Nr. 16 c ErbStG Anwendung findet, da es sich bei der ***** Stiftung um eine in dieser Vorschrift definierte gemeinnützige Stiftung handelt. Sollten diese Überlegungen insbesondere -aber nicht ausschliesslich- aufgrund von Gesetzesänderungen mit Rückwirkung auf den heutigen Tag der Abtretung nicht zutreffen und sollten die Steuerbelastungen, die mit diesem Vertrag verbunden sind, mehr als nur unerheblich sein, verpflichten sich

die Vertragsparteien an der Aufhebung dieser Vereinbarung mitzuwirken. Als unerheblich gilt eine Steuerbelastung von weniger als EUR 100.000,00. Verweigert sich der Schenker zu 1. an der Aufhebung mitzuwirken, ist die D**** Stiftung gem. § 313 Abs. (3) BGB berechtigt, von diesem Vertrag zurückzutreten, da sie gemäss § 20 Abs. 1 ErbStG ebenfalls Steuerschuldner ist.

(3)

Abs. (2) gilt für sonstige Steuerbelastungen, die durch diese Übertragung verursacht werden, entsprechend. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass entgegen § 3 Nr. 2 GrEStG Grunderwerbsteuer anfällt.

§ 6

Schlussbestimmungen

(1)

Änderungen dieser Vereinbarung bedürfen der Schriftform. Dies gilt auch für die Aufhebung dieser Schriftformklausel.

(2)

Gerichtsstand für eventuelle Auseinandersetzungen zwischen den Vertragsparteien ist Zürich.

(3)

Für diesen Vertrag gilt Schweizer Recht.

[...]“

Bei den im Vertrag genannten Aktien der K****Limited handelte es sich um vinkulierte Namensaktien, deren Übertragung der Zustimmung durch die Gesellschaft bedurfte (unbestritten). Diese Zustimmung wurde nie erteilt, da für den Verwaltungsrat der K****Limited klar war, dass es aufgrund des abgeänderten § 5 (4) auf Seite 5 der Satzungen (wonach „jährlich, beginnend im Jahr 2017, [...] Stiftungserträge in Höhe von mindestens 3% des Stiftungsvermögens des letzten Jahres zur Zweckverfolgung ausgeschüttet werden (müssen)“) – vgl hierzu Feststellungen

weiter unten - es im Resultat zu einer ausdrücklich nicht gewünschten Liquidation der Beteiligungen kommen hätte müssen. Nachdem die K****AG niemals Erträge in Höhe von 3% ihres Vermögens erwirtschaftet hat, hätte dies zu einer Substanzausschüttung bei der K****AG geführt, was der Verwaltungsrat nicht verantworten wollte.

Mit notariellem Schenkungsvertrag vom 21.12.2016 übertrug der Drittbeklagte sodann die bislang in seinem Eigentum stehenden Geschäftsanteile Nr 2 – 2000 an der Vermögensverwaltung L**** GmbH in Berlin/D schenkungsweise an die Stiftung. Auch dieser Schenkungsvertrag enthielt unter § 7 nachfolgende „Steuerklausel“:

„§7

Steuerklausel

(1)

Eventuelle Schenkungsteuer, die aus diesem Vertrag entsteht, trägt der Erschienene zu 1.

(2)

Die Vertragsparteien gehen gemeinsam davon aus, dass die mit diesem Vertrag vorgenommene unentgeltliche Vermögensübertragung keine Schenkungssteuer auslöst, weil auf sie die Befreiungsvorschrift des § 13 Abs. (1) Nr. 16 c ErbStG Anwendung findet, da es sich bei der D**** Stiftung um eine in dieser Vorschrift definierte gemeinnützige Stiftung handelt. Sollten diese Überlegungen insbesondere -aber nicht ausschliesslich- aufgrund von Gesetzesänderungen mit Rückwirkung auf den heutigen Tag der Abtretung nicht zutreffen und sollten die Steuerbelastungen, die mit diesem Vertrag verbunden sind, mehr als nur unerheblich sein, verpflichten sich die Vertragsparteien an der Aufhebung dieser Vereinbarung mitzuwirken. Als unerheblich gilt eine Steuerbelastung von weniger als EUR 100.000,00. Verweigert sich der Erschienene zu 1. an der Aufhebung mitzuwirken, ist die D**** Stiftung gem. §

313 Abs. (3) BGB berechtigt, von diesem Vertrag zurückzutreten, da sie gemäss § 20 Abs. 1 ErbStG ebenfalls Steuerschuldner ist.

(3)

Abs. (2) gilt für sonstige Steuerbelastungen, die durch diese Übertragung verursacht werden, entsprechend. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass entgegen § 3 Nr. 2 GrEStG Grunderwerbsteuer anfällt.“

Die beiden obigen Schenkungsverträge und insb die sog „Steuerklauseln“ § 5 und § 7 wurden vom Drittbeklagten verfasst. Es kann nicht festgestellt werden, dass die Anwendung der Steuerklauseln das Vorliegen eines rechtskräftigen Steuerbescheides voraussetzen sollte.

Mit Datum vom 11.01.2017 wurde die Stiftung als Gesellschafterin in die Gesellschafterliste der Vermögensverwaltung L**** GmH eingetragen.

In weiterer Folge begann sich die Stiftung in umfassender Weise um die statutarisch gem § 5 (2) der Satzungen angestrebte Erzielung einer steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsanerkennung auch in Deutschland zu bemühen.

Am 22.05.2017 erreichte die Stiftung dann über ihre deutsche Zustelladresse in München ein vom 16.05.2017 datierendes Schreiben des Finanzamtes für Körperschaften I Berlin. Das FA Berlin erteilt darin umfangreiche Hinweise, wie die Stiftungssatzung und -reglemente abgeändert werden sollten, um den beantragten deutschen Gemeinnützigkeitsbescheid zu erhalten, und stellt der Stiftung am Ende des Schreibens anheim, die vorzunehmenden Änderungen vor Beschlussfassung nochmals beim FA Berlin vorzulegen.

In weiterer Folge entwickelte sich zwischen den verschiedenen Stiftungsorganmitgliedern ein reger Informations- und Meinungs austausch, wie mit dem Schreiben des Finanzamtes umzugehen sei. Der Drittbeklagte wie auch die Erst- und Zweitbeklagte vertraten den rechtlichen Standpunkt, dass das

Schreiben zwingend zu einer hohen Schenkungssteuerbelastung führen müsse, weil eine steuerrechtliche Gemeinnützigkeit ab Gründung nicht mehr zu erzielen sei. Der Kläger sowie das Stiftungsaufsichtsratsmitglied Prof Dr Dr ***** H***** vertraten dagegen die Auffassung, dass mit der Erfüllung der im Schreiben des Finanzamtes angegebenen Auflagen eine Gemeinnützigkeitsbescheinigung der deutschen Finanzverwaltung ab dem Gründungszeitpunkt erzielbar wäre und in diesem Fall keine Schenkungssteuer anfallen würden.

In einer formellen Stiftungsratssitzung vom 28.07.2017 wurde unter Tagesordnungspunkt 2 sodann die Frage erörtert, wie mit dem genannten Schreiben der Finanzverwaltung vom 16.05.2017 umzugehen sei. Die Erst- und Zweitbeklagte plädierten dafür, die beiden Schenkungsverträge vom 20.12.2016 und 21.12.2016 über die Unternehmensanteile sofort „rückabzuwickeln“, zumal sie der Meinung waren, das Risiko in Bezug auf eine mögliche Schenkungssteueransetzung sei dem Stifter und Drittbeklagten nicht zumutbar und er habe sohin ein Recht auf „Rückabwicklung“; auch wiesen sie darauf hin, dass auch die Stiftung selbst für die Schenkungssteuer in Haftung genommen werden könne.

Der Kläger wies als damaliger Stiftungsrat zum gleichen Tagesordnungspunkt darauf hin, dass die Beklagten im Stiftungsrat ausschliesslich die Interessen der Stiftung zu vertreten hätten und dass eine Rückabwicklung nicht im Interesse der Stiftung und ihrer gemeinnützigen Zweckverfolgung stehe. Mit einer Rückabwicklung der Schenkung sei eine zivil-, aufsichts- und strafrechtliche Haftung verbunden. Der Stiftungsrat – so der Kläger – habe jedenfalls alles Vertretbare und Zumutbare zu unternehmen, um das Wohl der Stiftung zu fördern.

Über Antrag des Klägers wurde an der genannten Stiftungsratssitzung sodann einstimmig beschlossen, „am Ziel der Anerkennung der Gemeinnützigkeit der Stiftung nach deutschem Recht festzuhalten“. Zudem wurde beschlossen, den

Stiftungsaufsichtsrat anzurufen und diesen zu ersuchen, dem Stiftungsrat geeignete und detaillierte Anweisungen hinsichtlich der Vornahme der dazu notwendigen Anpassungen an der Satzung etc zu erteilen.

Über Antrag der Zweitbeklagten wurde sodann einstimmig beschlossen, den Stiftungsaufsichtsrat auch hinsichtlich der Frage anzurufen resp um Anweisung zu ersuchen, wie der Stiftungsrat mit einem etwaigen Rückabwicklungsgesuch des Drittbeklagten hinsichtlich der beiden Schenkungen verfahren solle.

Im Nachgang zur Stiftungsratssitzung nahmen der Kläger zusammen mit Prof Dr Dr H**** mit den deutschen Steuerbehörden Kontakt auf, um zu versuchen, (doch noch) eine Gemeinnützigkeit bzw Steuerbefreiung auch in Deutschland zu erreichen. Entsprechende Anweisungen des (Gesamt-)Stiftungsaufsichtsrates wartete er nicht ab, da er wusste, dass die Mitglieder unterschiedliche Meinungen vertraten und er davon ausging, dass keine konstruktive Rückmeldung zu erwarten sei: Prof Dr Dr H**** war der Meinung, dass durch eine dem Schreiben des FA Berlin entsprechende Satzungsänderung eine rückwirkende Steuerbefreiung ab Gründungsdatum erreicht werden könne, der Dritt- und Viertbeklagte vertraten hingegen die Auffassung, dass eine solche aufgrund der Rechtslage in Deutschland auch durch Satzungsänderungen nicht mehr möglich sei.

Mit Email vom 01.08.2017 an den Stiftungsrat machte der Drittbeklagte sodann seinen „Anspruch auf Aufhebung der Schenkungsverträge und Rückübertragung der damit rechtsgrundlos auf die Stiftung übertragenen Anteile geltend“, zumal seiner Ansicht nach eine allfällige Nachbesserung an der Steuerpflicht auf den jeweiligen Übertragungstichtag nichts geändert hätte und somit Steuern in der Höhe von ca EUR 5 Mio angefallen wären. Wörtlich teilte er dem Stiftungsrat mit wie folgt:

„[...]“

Ich schreibe Ihnen in Ihrer Eigenschaft als Vorstandsmitglieder der D**** Stiftung in Triesen/Liechtenstein. Ich habe mit der Stiftung am 20./21. Dezember 2016 je einen Schenkungsvertrag über

- a) 99 Namens - Aktien an der K****Limited mit Sitz in Baar
- b) 1999 Geschäftsanteile an der Vermögensverwaltung L**** GmbH mit Sitz in Berlin abgeschlossen.

Beide Verträge sehen vor, dass die Schenkungsverträge aufzuheben sind, wenn die mit den Verträgen verbundenen Steuerfolgen mehr als unerheblich (EUR 100.000 oder mehr) sind. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass die Stiftung nach deutschem Steuerrecht nicht als gemeinnützig anzusehen ist und deswegen die Befreiungsvorschrift des § 13 Abs.1 Nr. 16c ErbStG keine Anwendung findet.

Die Stiftung hat bei dem für sie in Deutschland örtlich zuständigen Finanzamt für Körperschaften I in Berlin einen Antrag gestellt, ihr gemäss § 60a AO die Gemeinnützigkeit zu bestätigen. Das Finanzamt hat mit Schreiben vom 16. Juni 2017 mitgeteilt, dass es sich auf der Grundlage der zur Prüfung eingereichten Stiftungssatzung nicht in der Lage sieht, den beantragten Bescheid zu erteilen. Zur Begründung hat das Finanzamt insbesondere hervorgehoben, dass die Satzungszwecke nicht genau erkennen lassen, welche bestimmten steuerbegünstigten Zwecke die Stiftung verfolgen will und dass die Bestimmung zur Vermögensbindung nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht. Beide Beanstandungen reichen aus, um die Gemeinnützigkeit als nicht gewährleistet anzusehen.

Sollte hier keine Nachbesserung erfolgen, wird ein Negativbescheid ergehen. Ich vermag keine begründeten Erfolgsaussichten für einen Rechtsbehelf und eine anschliessende Klage zu erkennen. Augenscheinlich sieht das auch der Verfasser der Satzung nicht anders, denn seine bisherigen Einlassungen gehen ausschliesslich in die Richtung, möglichst zeitnah nachzubessern. Soweit der Verfasser darüber hinaus eine

europarechtskonforme Auslegung der Satzung reklamiert, bezieht er sich auf die nicht einschlägige „Meilicke“ - Entscheidung und übersieht darüber hinaus das einschlägige BFH - Urteil vom 17. September 2013 (DStR 2014, 517), nach dem Massstab für die Gemeinnützigkeit auch einer ausländischen Einrichtung allein das innerstaatliche (deutsche) Recht ist.

Die vom Verfasser der Satzung angeregte „Nachbesserung“ würde an der Steuerpflicht auf den jeweiligen Übertragungstichtag nichts ändern. Dies beruht auf dem für das Erb- und Schenkungssteuerrecht geltenden Stichtagsprinzip. In allen Kommentaren und in der Rechtsprechung wird für den Fall der Gemeinnützigkeit die Ansicht vertreten, dass diese am Tag der Übertragung auf die betreffende Institution vorliegen muss (Tipke/Kruse, Kommentar zur AO, § 60 Anm.7 „im Zeitpunkt des Erwerbs“; Klein, Kommentar zur AO, § 59 Anm.4" wird die Voraussetzung für Gemeinnützigkeit erst in einem späteren VZ erfüllt, so wirkt dies nicht zurück"; Koenig, Kommentar zur AO; Anm.8 „Zeitpunkt der Steuerentstehung massgeblich“; FG Hannover EFG 1991 S.362 „wird eine Satzungsänderung erst im Laufe eines VZ eingetragen, so ist den im Gesetz fixierten Satzungsanforderungen nicht entsprochen“; BFH BStBl 2005 S.149 „keine rückwirkende Gemeinnützigkeit“)- Genau so sieht das auch die Finanzverwaltung (ErbStR 41 „Voraussetzungen müssen im Zeitpunkt der Steuerentstehung erfüllt sein“; so auch R 47 für die Gemeinnützigkeit).

Demnach steht fest, dass die Schenkungen zu Erbschaftsteuerbelastungen in Höhe von mindestens EUR 5 Mio. führen würden. Für diesen Fall sehen die Schenkungsverträge ausdrücklich die gegenseitige Pflicht zur Rückabwicklung vor. Es ist weder sachdienlich noch für die Beteiligten zumutbar, zunächst einen Steuerbescheid oder den Ausgang eines Rechtsmittels (dessen Ergebnis feststeht) abzuwarten. Insoweit ist die Überlegung des Stiftungsvorstandes M****, die Rückabwicklungsklausel sei ungenau gefasst, nicht zielführend.

Ich bin gemäss § 20 Abs. 1 S.1 ErbStG gemeinsam mit der Stiftung Steuerschuldner. Wahrscheinlich wird sich die Finanzverwaltung an mich als Inländer halten. So ist es anerkannt, dass dies zulässig ist, wenn die Finanzverwaltung mit guten Gründen davon ausgehen kann, dass die Inanspruchnahme des Schenkungsempfängers mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist (Troll, Kommentar zum ErbStR, § 20 Anm.27 mit Nachweisen zur Rechtsprechung). Genau das sollte mit der Rückabwicklungsklausel vermieden werden: dass der wohltätige Stifter auch noch mit der Steuer belastet wird. Dem kann man auch nicht mit dem Argument begegnen, dass mir mit hoher Wahrscheinlichkeit ein Schadensersatzanspruch gegen den Verfasser der Satzung zusteht. Zum einen wird sich dieser gegen einen solchen Anspruch -mit welchen Argumenten auch immer- zur Wehr setzen, so dass hier zumindest das Risiko einer langdauernden Vorfinanzierung droht. Zum anderen ist zumindest ungewiss, ob der Verfasser überhaupt in der Lage ist, Schadensersatz in der zu erwartenden Höhe zu leisten. Zum weiteren bin ich aus Gründen der Schadensminderungspflicht gehalten, den Schadenseintritt durch Geltendmachung meines Aufhebungsanspruchs zu verhindern oder jedenfalls die Folgen für den Schädiger so gering wie möglich zu halten.

Die Stiftungsorgane können sich gegen eine Rückabwicklung auch nicht mit dem Argument zur Wehr setzen, sie seien allein dem Wohl der Stiftung verpflichtet und für diese sei es doch besser, die Beteiligungen zu behalten und die darauf entfallende Steuer zu entrichten („besser die Hälfte von etwas als Alles von nichts“). Zum einen verstossen die Organe damit gegen einen Rechtsanspruch und die korrespondierende Verpflichtung der Stiftung. Zum anderen sind die Organe nur im Rahmen des intendierten Stiftungszwecks verpflichtet und dieser lautet: Gemeinnützige Stiftung und zwar eindeutig auch nach deutschem Recht; genau dieser Zweck ist aber nicht erfüllt. Die Organe dürfen aber nicht die Stiftung „kapern“, indem sie diese letztendlich ungeachtet des Stifterwillens als Selbstzweck (oder zu eigenen Zwecken?) behandeln. Hiermit mache ich meinen

Anspruch auf Aufhebung der Schenkungsverträge und Rückübertragung der damit rechtsgrundlos auf die Stiftung übertragenen Anteile geltend. Ich bin damit einverstanden, die Rückabwicklung auf einen Zeitpunkt von bis zu 10 Werktagen nach der Aufsichtsratssitzung, die über die Vorstandsbeschlüsse vom 28 Juli 2017 zu befinden hat, auf zu schieben.

[...]“

Am 11.09.2017 fand dann eine Aufsichtsratssitzung mit, an welcher ua über die obigen Vorlagen des Stiftungsrates beraten wurde. Bereits im Vorfeld dieser Sitzung präsentierte Prof Dr Dr H**** den beiden anderen Aufsichtsratsmitgliedern nachfolgenden, auszugsweise wiedergegebenen Entwurf der geänderten Satzungen, den er gemeinsam mit dem Kläger ausgearbeitet hatte:

Die restlichen Paragraphen wurden im Wesentlichen unverändert belassen.

An der Sitzung übergab er ihnen sodann ein Schreiben des Finanzamtes Berlin vom 11.08.2017 mit nachfolgendem Inhalt:

„für Stiftung: D**** Stiftung

Anerkennung der Gemeinnützigkeit

Sehr geehrte Damen und Herren,

gegen den von Herrn Prof. Dr. ***** H**** mit E-Mail vom 04.08.2017 vorgelegten Satzungsentwurf habe ich aus steuerlicher Sicht, insbesondere hinsichtlich der satzungsmässigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz (Gemeinnützigkeit), keine Bedenken.

Vorsorglich weise ich darauf hin, dass gemäss § 63 Abgabenordnung die tatsächliche Geschäftsführung auf die Erfüllung der satzungsmässigen steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein muss.

Zur weiteren Bearbeitung bitte ich, den Satzungsänderungsbeschluss, die aktuelle Satzung und die Eintragungsmitteilung jeweils in Kopie einzureichen.

Nach Eingang der vorgenannten Unterlagen erhalten Sie dann weiteren Bescheid über die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ab Gründung der Stiftung.

[...]“

Für den Drittbeklagten kamen gewisse Änderungen in der Satzung, etwa die Namensprofessuren und insb die Zwangsausschüttungen von 3% jährlich, nicht in Frage, was er auch entsprechend kundtat. Seitens des Stiftungsaufsichtsrates wurde in der Folge beschlossen, dass der Drittbeklagte und Prof Dr Dr H**** zusammen die Satzung nochmals überarbeiten sollten, damit sie schliesslich den Anforderungen des Drittbeklagten wie auch der Steuerbehörden genügten. Anschliessend sollte zumindest versucht werden, mit den Steuerbehörden allenfalls doch noch eine Lösung zu finden.

Ohne dies abzuwarten, kam es im September 2017 sodann zu einer weiteren Stiftungsratssitzung, an welcher gemäss Tagesordnung die von Prof Dr Dr H**** geänderten Sitzungssatzung hätte beschlossen werden sollen. Die Zweitbeklagte äusserte bereits im Vorfeld Bedenken, welche vom Kläger jedoch damit abgetan wurden, sie sei befangen und abhängig vom Drittbeklagten. Die Zweitbeklagte schlug sodann vor, den Drittbeklagten der Sitzung als Protokollführer beizuziehen, damit dieser an der Sitzung ebenfalls anwesend gewesen wäre und die verschiedenen Meinungen gehört hätte. Der Kläger lehnte dies allerdings ab und erklärte, es werde jetzt nicht diskutiert, sondern beschlossen. Nachdem es für die Zweitbeklagte in dieser Situation keinen Sinn machte, die Satzung in der geänderten Fassung zu beschliessen, verliess sie zusammen mit der Erstbeklagten die Sitzung. Es war für sie dabei nicht absehbar, dass der Kläger die Beschlüsse in der Folge im Alleingang fassen würde. Vielmehr erwartet die Zweitbeklagte, dass – wie in der Geschäftsordnung vorgesehen –

die Einladung zu einer weiteren Stiftungsratssitzung erfolgen würde.

Nachdem der Kläger es als von vornherein aussichtslos betrachtete, mit den beiden anderen Stiftungsratsmitglieder bezüglich der Satzungen noch eine Einigung zu finden, fasste er als Mitglied des Stiftungsrates der Stiftung am 19.09.2017 – ohne vorgängig zu einer weiteren Sitzung zu laden und ohne Mitwirkung der beiden anderen Stiftungsratsmitglieder - den Beschluss, den Zweck der Stiftung sowie weitere statutarische Bestimmungen der Stiftung iSd der obigen Vorschläge zu ändern. Der Kläger sah darin die einzige Möglichkeit, die Stiftung zu retten, er war der Auffassung, so etwas wie eine „Notgeschäftsführungskompetenz“ auszuüben. Die entsprechenden Änderungen meldete er anschliessend dem AJU zur Eintragung an, welches diese auch eintrug.

Im Resultat hätten diese gemeinsam mit Prof Dr Dr H**** und in Abstimmung mit den deutschen Steuerbehörden formulierten Änderungen dazu geführt, dass der Erhalt der einzubringenden Immobilien nicht mehr gewährleistet werden hätte können, zumal aufgrund der nunmehr festgeschriebenen massgeblichen Ausschüttungen nach und nach eine Liquidation bzw ein Verkauf der stiftungseigenen Immobilien notwendig gewesen wäre.

Mit Schreiben vom 15.11.2017 an die Stiftung pA des Klägers, diesem zugegangen am 20.12.2017, stellte das Finanzamt für Körperschaften I Berlin sodann mit: „Die Satzung der Körperschaft D**** Stiftung [...] in der Fassung vom 16.12.2016 (zuletzt geändert am 19.09.2017) erfüllt die satzungsmässigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO.“ Es kann nicht festgestellt werden, wann die restlichen (neben dem Kläger und Prof Dr Dr H****) Stiftungsrats- resp Aufsichtsratsmitglieder Kenntnis von diesem Schreiben erlangten. Mit Schreiben vom 20.11.2017 erklärte der Kläger gegenüber dem Finanzamt jedenfalls einen vollumfänglichen Einspruchsverzicht.

Am 24.11.2017 wurden die beiden Schenkungsverträge durch Unterschriftenleistung der Stiftung, kollektiv vertreten durch die

Erst- und Zweitbeklagte, jedenfalls rückabgewickelt und die Anteile an den Stifter und Drittbeklagten übertragen, der die Übertragung annahm. Die Zweitbeklagte war dabei überzeugt, dass eine Steuerbefreiung ab Gründung nicht mehr erreicht werden könne und ansonsten eine Steuerbelastung in Millionenhöhe anfallen würde. Der Kläger war über diesen Termin und die Rückabwicklung nicht informiert.

Mit „Freistellungsbescheid über Schenkungssteuer“ erklärte das Finanzamt Oldenburg sodann, wieder pA des Klägers: „Die Erwerbe der D**** Stiftung aus den Schenkungen des Herrn D**** sind gem § 13 Abs 1 Nr 16b ErbStG schenkungssteuerfrei, da es sich um eine gemeinnützige Stiftung handelt.“ Es kann nicht festgestellt werden, ob das Finanzamt Oldenburg vollumfänglich über den gegenständlichen Sachverhalt informiert war. Ebenso wenig, wann die restlichen (neben dem Kläger und Prof Dr Dr H****) Stiftungsorganmitglieder Kenntnis von diesem Bescheid erlangten. Dieser Bescheid wurde später – wann genau kann nicht festgestellt werden – über Veranlassung des Drittbeklagten wieder aufgehoben.

Am 29.12.2017 hielt der Viertbeklagte, auch als Vertreter des Drittbeklagten und des in späterer Folge zugewählten Fünftbeklagten, allerdings in Abwesenheit des ebenfalls geladenen Aufsichtsratsmitgliedes Prof Dr Dr H****, eine Aufsichtsratssitzung ab, an welcher das Aufsichtsratsmitglied Prof Dr Dr ***** H**** „fristlos und mit sofortiger Wirkung“ von seinem Amt abberufen, die Repräsentanz ausgewechselt, der Fünftbeklagte zwecks Komplettierung des Aufsichtsrates gem Art II (13) des Besetzungsreglements zum Aufsichtsratsmitglied bestellt und der „Rückübertragung der Geschäftsanteile an der Vermögensverwaltung L**** GmbH an den Stifter D****“ zugestimmt wurde. Auch wurde der Kläger als Stiftungsratsmitglied abberufen und durch einen neuen Treuhänder ersetzt. Begründet wurden diese Beschlüsse im Wesentlichen wie folgt:

„[...]“

Aufgrund der zwischenzeitlich zutage getretenen Machenschaften erscheint erwiesen, dass zwischen dem Aufsichtsratsmitglied ***** H***** und dem Vorstandsmitglied ***** M***** einerseits und dem Stifter bzw. weiteren Organmitgliedern andererseits nicht nur grundsätzlich schon seit längerem bestehende und nicht mehr ausräumbare Meinungsverschiedenheiten bestehen, sondern vielmehr, dass Herr H***** eigenmächtig bzw. im Zusammenwirken ausschliesslich mit dem mit ihm kooperierenden Stiftungsratsmitglied ***** M*****, ohne entsprechende Involvierung des Gesamtaufsichtsrates - und auf Seiten des Stiftungsvorstandes ebenfalls ohne Involvierung der dortigen weiteren Mitglieder - eine umfassende Statutenänderung vorbereitet und letztlich registerlich zur Durchführung angemeldet haben. Es wurde durch diese Vorgangsweise seitens des Stiftungsrates M***** und seitens des Stiftungsaufsichtsrates H***** in mehrfacher Hinsicht gegen, die Stiftungssatzung und die verschiedenen anwendbaren Reglemente verstossen und handelt es sich bei der gesamten Vorgangsweise jedenfalls um grobe Pflichtverletzungen, sodass eine fristlose ausserordentliche Abberufung des Aufsichtsratsmitglieds ***** H***** beschlossen werden muss.

[...]“

Der Kläger erfuhr von seiner Abberufung erst, als er später einen Registerauszug der Stiftung sah, in welchem er nicht mehr als Stiftungsrat angeführt war.

Am 22.01.2018 fand dann schliesslich – ohne Kenntnis und Beteiligung des Klägers – eine Stiftungsratssitzung statt, in der die bereits am 24.11.2017 vor dem Notar erfolgten Rückübertragungen formal beschlossen wurden. Unterzeichnet wurde dieses Protokoll von der Erstbeklagten, die über eine Vollmacht auch der Zweitbeklagten verfügte.

Die Stiftung sollte in der Folge aufgrund Vermögenslosigkeit ordentlich liquidiert werden. Aufgrund der vom Kläger und Prof

Dr Dr H**** angemeldeten Honorarforderungen in Höhe von CHF 133'168.75 (Kläger) und CHF 78'641.76 (Prof Dr Dr H****) brachte die Liquidatorin einen Konkursantrag ein, sodass die Stiftung nach durchgeführtem Konkursverfahren – in welchem ua die gegenständlichen Verantwortlichkeitsansprüche vom Kläger für CHF 30'000.00 ersteigert wurden - zu 05 KO.2018.694 gelöscht wurde.

Die genannten Honorarforderung wurde seitens des Klägers schon zuvor im Verfahren 07 CG.2018.259 geltend gemacht, aufgrund der anstehenden Konkursöffnung wurde zu jener Klage dann aber nicht mehr verhandelt.

(...)“

5.2. In rechtlicher Hinsicht führte das Erstgericht aus, eine Steuerbefreiung zum Gründungszeitpunkt der D**** Stiftung hätte praktisch nicht erreicht werden können. Gemäss dem Rechtsgutachten von Prof. N****, dem sich das Erstgericht anschliesse, kenne das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht nach herrschender Meinung und ständiger Rechtsprechung keine Rückwirkung einer Satzungsänderung. Im Hinblick darauf, dass die D**** Stiftung im Jahre 2016 bereits rechtlich existiert habe, hätte die erstmalige Anerkennung der Gemeinnützigkeit auf Grundlage der nachgebesserten Satzung frühestens für das Jahr 2018 bzw ab dem Zeitpunkt der wirksamen Satzungsänderung im September 2017 erfolgen können. Das Schreiben des Finanzamts für Körperschaften I Berlin vom 15.11.2017 sei verwirrend formuliert, weil es einerseits von der Fassung vom 16.12.2016 und andererseits von jener vom 19.09.2017 spreche, wobei die Satzung in der Fassung vom 19.09.2017 den Voraussetzungen für die Erteilung der Gemeinnützigkeit und damit die Steuerbefreiung entsprochen habe. In Bezug auf den Feststellungsbescheid

des Finanzamts Oldenburg sei unklar, ob diesem der gesamte Sachverhalt bekannt gewesen sei. Ausserdem sei dieser Bescheid später über Veranlassung des Drittbeklagten aufgehoben worden. Den Beklagten könne kein Verschulden vorgeworfen werden. Die Rückabwicklung sei begründet und zur Steuervermeidung sowohl bezüglich des Stifters als auch der Stiftung angezeigt gewesen. Die Steuern müssten nicht real angefallen sein. Eine Haftung der Beklagten wegen Verantwortlichkeit bestehe nicht.

6. Das Fürstliche Obergericht gab der dagegen erhobenen Berufung des Klägers keine Folge. Es verpflichtete den Kläger zum Kostenersatz.

6.1. Rechtlich führte das Berufungsgericht aus, das Erstgericht habe entsprechend dem Gesellschaftsstatut zu Recht liechtensteinische Sachrecht für die Beurteilung der hier geltend gemachten Verantwortlichkeitsansprüche zugrunde gelegt. Die beiden Schenkungsverträge unterstünden entsprechend der jeweils getroffenen Rechtswahl ausländischem Recht, und zwar der Schenkungsvertrag vom 20.12.2016 Schweizer Recht, der Schenkungsvertrag vom 21.12.2016 deutschem Recht. Derartige Schenkungen würden vom Gesetz als „Nachstiftungen“ bezeichnet. Selbst wenn man mit *Lorenz* (in *Heiss/Lorenz/Schauer*, Kommentar zum liechtensteinischen Stiftungsrat Art 552 § 13 Rz 3) aufgrund der Nähe zum Stiftungerrichtungsgeschäft eine einheitliche Qualifikation im internationalen Privatrecht annehmen wollte und damit auf die beiden Schenkungsverträge liechtensteinisches Recht anwenden

würde, würde sich am Ergebnis, nämlich der zu Recht erfolgten Rückabwicklung der beiden Schenkungsverträge, nichts ändern.

Die erstgerichtliche Rechtsansicht, die sich auf das Gutachten des Sachverständigen Prof. N**** gründe, stehe im Einklang mit dem Urteil des Deutschen Bundesfinanzhofs vom 23.02.2020, VR 40/18, dem deutschen Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AO) und dem Kommentar zur deutschen Abgabenordnung. Der Bundesfinanzhof judiziere, dass eine Änderung der für die Feststellung der Gemeinnützigkeit erheblichen Verhältnisse aufgrund einer Satzungsänderung erst mit ihrem zivilrechtlichen Inkrafttreten eintrete. Die rückwirkende Anerkennung der Gemeinnützigkeit und damit verbunden der Entfall der Schenkungssteuer für die Schenkungen vom 20.12. und 21.12.20216 sei nach deutscher Rechtslage nicht möglich gewesen. Es bestehe kein Grund, von dieser Rechtslage abzuweichen. Keineswegs hätten die Bescheide vom 15.11.2017 und 20.12.2017 dazu führen müssen, dass die Beklagten von ihrem über Ersuchen des Drittbeklagten gepflogenen Vorhaben, die Schenkungen rückgängig zu machen, Abstand nehmen hätten müssen. Ihnen sei nämlich die Rechtswidrigkeit des Bescheids des Finanzamts für Körperschaften I, Berlin, vom 15.11.2017, soweit damit die Gemeinnützigkeit mit dem Zeitpunkt der Gründung der D**** Stiftung (19.12.2016) ausgeschlossen worden sei, bekannt gewesen. Sie hätten – redlicherweise – [zu ergänzen: auf die Rechtmässigkeit] nicht vertrauen dürfen, ansonsten der Drittbeklagte konkret Gefahr gelaufen wäre, eine Steuerbelastung von EUR 5 Mio. zu gewärtigen.

Das Berufungsgericht teile auch die Rechtsansicht des Erstgerichts in Bezug auf die Auslegung der Steuerklauseln. Es könne von einem Schenker nicht beabsichtigt sein, dass zunächst ein (rechtskräftiger) Steuerbescheid vorliege und erst dann die Steuerklausel („Anspruch auf Rückübertragung“) greife. Vernünftigerweise könne die Steuerklausel nur so verstanden werden, dass sie schon dann greife, wenn bloss die Gefahr bestehe, dass der Drittbeklagte als Schenker zu Steuerzahlungen von über EUR 100'000.00 verpflichtet würde. Auch aus den einschlägigen Satzungsbestimmungen der D**** Stiftung ergebe sich ganz klar das Bestreben des Drittbeklagten als Stifter, zur Folge Gemeinnützigkeit der D**** Stiftung eine Steuerbelastung (gesetzeskonform) zu vermeiden. Ausserdem seien die Steuerklauseln in den beiden Verträgen, die über Betreiben des Drittbeklagten aufgenommen worden seien, von der D**** Stiftung akzeptiert worden.

Zusammengefasst sei die von den Beklagten getroffene Entscheidung, die Schenkungsverträge vom 20.12. und 21.12.2016 rückabzuwickeln, richtig gewesen. Es spiele keine Rolle, ob die Beklagten entsprechende Erkundigungen gepflogen oder tatsächlich kollisionsfrei gehandelt hätten. Da für den Drittbeklagten eine Steuerbelastung von mehr als EUR 100'000.00 „konkret gedroht“ habe, seien die Beklagten verpflichtet gewesen, an der Aufhebung mitzuwirken.

6.2. Die Beweistrüge bleibe erfolglos, zum Teil sei sie auch unerheblich. Das gelte auch für die geltend gemachte Aktenwidrigkeit.

6.3. Die unter dem Titel sekundäre Feststellungsmängel eingeforderten Feststellungen zu den Themen Kausalität, Verschulden und Widerrechtlichkeit seien nicht erforderlich. Das Verhalten der Beklagten sei rechtskonform gewesen.

7. Diese Entscheidung bekämpft der Kläger im vollem Umfang mit Revision. Er macht darin unrichtige rechtliche Beurteilung geltend und beantragt, die angefochtene Entscheidung aufzuheben und zur neuerlichen Entscheidung an das Berufungsgericht zurückzuverweisen, bzw in der Sache selbst zu entscheiden, indem der Berufung Folge gegeben und die Klage vollumfänglich gutgeheissen werde.

Die Beklagten zu 2. bis 5. bestreiten in ihrer Revisionsbeantwortung das Vorliegen des geltend gemachten Rechtsmittelgrundes und beantragen, der Revision des Klägers keine Folge zu geben.

8. Der Kläger bringt in seiner Revision zusammengefasst im Wesentlichen vor:

Die Rechtsansicht der Vorinstanzen, die beiden Schenkungsverträge vom 20.12. und 21.12.2016 seien zu Recht aufgrund einer drohenden Steuerlast zu Lasten des Stifters rückabgewickelt worden, was jegliche Haftung der Beklagten aus dem Titel der Verantwortlichkeit ausschliesse, sei unrichtig. Die Beklagten hätten im Interesse der Stiftung eine für sie vorteilhafte Lösung finden müssen, selbst wenn Schenkungssteuern angefallen wären, was aber nicht der Fall gewesen sei. Die Rückübertragung des gesamten Stiftungsvermögens sei niemals eine im Interesse der Stiftung bestmögliche

Lösung, sondern schädige die Stiftung am Vermögen. Nur wenn sich die Stiftungsräte verschuldensmässig hätten exkulpieren können, wären sie nicht verantwortlich. Die Ausführungen des Erst- und des Berufungsgerichts in Bezug auf das „Parteigutachten“ N**** seien irrelevant. Tatsächlich seien Schenkungssteuern nicht verfügt worden. Ein vernünftig handelnder Stiftungsrat, der die Interessen der Stiftung beachte, dürfe niemals Vermögen der Stiftung ohne Gegenleistung veräussern, wenn keine absolute Notwendigkeit bestehe. Er müsste rechtlich alle Möglichkeiten ausschöpfen, um das Stiftungsvermögen zu schützen. Das hätten die Beklagten nicht getan. Sie hätten leichtfertig gehandelt und seien daher verantwortlich für den durch ihre Handlungen verursachten Vermögensschaden.

Entgegen der Ansicht der Vorinstanzen sei die steuerliche Gemeinnützigkeit auch bei einer nach Gründung zeitnah erfolgten Abänderung der Satzung einer liechtensteinische Stiftung noch „ab Gründung“ möglich und aus europarechtlichen und staatsvertraglichen Gründen sogar geboten.

9. Die Beklagten verfolgen in ihrer Revisionsbeantwortung im Grossen und Ganzen folgende Gegenargumentation:

Schon das Erstgericht habe die einzig richtige Schlussfolgerung gezogen: Der Vortrag und die „abenteuerlichen“ Begründungen des Klägers und seines Mitstreiters verdienten keinen Rechtsschutz. Zum gleichen Schluss sei mit ausführlicher Begründung auch das Berufungsgericht gekommen. Selbst wenn die klägerischen

Ausführungen zur Europarechtswidrigkeit zuträfen, wäre es für die O**** Stiftung und den Stifter nicht zumutbar gewesen, sich auf einen mehrjährigen Rechtsstreit einzulassen. Ein solcher wäre vor der deutschen Finanzgerichtsbarkeit auch völlig chancenlos gewesen. Angesichts der gesamten Sachlage sei es für die Stiftungsorgane nicht nur zulässig, sondern vielmehr geboten gewesen, die Rückübertragung der Beteiligungen vorzunehmen. Die Mehrheit der Mitglieder des Stiftungsrats und des Aufsichtsrats sei damals davon ausgegangen, dass keine formal rechtmässigen Stiftungsstatuten vorgelegen seien, Sie sei weiters der Ansicht gewesen, dass auch eine ordnungsgemässe Statutenänderung nicht dazu führen hätte können, dass die Gemeinnützigkeit im Zeitpunkt der Schenkungen vorgelegen sei. Die Rückabwicklung der Schenkungsverträge sei die einzige Möglichkeit gewesen, um weiteren Schaden abzuwehren.

10. Die Revision ist gemäss § 471 Abs 2 ZPO zulässig. Sie ist im Sinn des Aufhebungsantrags auch berechtigt.

Der Fürstliche Oberste Gerichtshof hat erwogen:

10.1. Die Beklagten sind deutsche Staatsbürger bzw haben ihren Wohnsitz in Deutschland. Es liegt daher gemäss Art 1 Abs 1 IPRG ein Sachverhalt mit Auslandsberührung vor. Die Vorinstanzen haben zur Beurteilung der hier geltend gemachten

Verantwortlichkeitsansprüche liechtensteinisches Recht zugrunde gelegt. Dies ist gemäss Art 232 PGR auch zutreffend. Die amtswegige Prüfung der Rechtsanwendungsfrage hängt im Übrigen im Rechtsmittelverfahren von der Erhebung eines zulässigen Rechtsmittels ab. In der Rechtsrüge muss zumindest ansatzweise dargelegt werden, warum nach der richtig anzuwendenden Rechtsordnung ein günstigeres als das vom Berufungsgericht erzielte Ergebnis zu erwarten wäre (vgl. RIS-Justiz RS0040189 [T 5]). Das ist hier nicht der Fall. Der Kläger greift die Rechtsanwendungsfrage bezüglich der Verantwortlichkeitsansprüche selbst in seiner Revision mit keinem Wort auf. Es bleibt daher diesbezüglich ungeprüft bei der Anwendung liechtensteinischen Rechts.

10.2. Allgemeines zu den Verantwortlichkeitsansprüchen, zur Business Judgment Rule und zur Beweislastverteilung

10.2.1.a) Das strenge Verantwortlichkeitsrecht des PGR (Art 218 ff, 220 Abs 1, 222 Abs 1, 226 Abs 1 PGR, § 1293 ABGB) stellt ein Äquivalent dafür dar, dass das Land Liechtenstein zahlreiche Gesellschaftsformen ohne grosse steuerliche Belastung und Formalismen zur Verfügung stellt, wobei das liberale Gesellschaftssystem keineswegs als Betätigungsfeld für unseriöse oder gar kriminelle Machenschaften von Gesellschaftsorganen oder pflichtvergessenen Verwaltungsräten dienen sollte (LES 2008, 363; LES 2003, 48).

10.2.1.b) Das Verantwortlichkeitsrecht nach vertraglichen Grundsätzen (Art 218 ff, 222, 228, 245 PGR, §§ 1293 ff ABGB) gelangt auch für die Stiftungen

„entsprechend“ zur Anwendung (GE 2014, 322; LES 2010, 73; LES 2011, 76; LES 2008, 363). Die Art 218 ff, 222 PGR schaffen eine eigene gesellschaftsrechtliche Grundlage für den Verantwortlichkeitsanspruch der Verbandsperson (einer Stiftung) gegenüber ihren Organen und normieren damit die sogenannte Innen- oder Binnenhaftung (LES 2010, 73).

10.2.1.c) Voraussetzungen für die Verantwortlichkeitsklage gegen ein Organ einer Verbandsperson wegen Nichterfüllung der ihm obliegenden Pflichten sind die Existenz eines Schadens der Verbandsperson, die Widerrechtlichkeit der Pflichtvernachlässigung, das durch die Ausserachtlassung der gebotenen Sorgfalt für die Erhaltung des Eigenkapitals unterlaufene Verschulden und der adäquate Kausalzusammenhang zwischen dem Verhalten des Organs und dem eingetreten Schaden (LES 1982, 79). Der wesentliche gesetzliche Pflichtenkatalog ist in den Bestimmungen der Art 182 ff PGR enthalten (*Gasser*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht² Art 552 § 24 Rz 50).

10.2.1.d) Da es sich bei der Verantwortlichkeitshaftung um eine Vertragshaftung handelt, obliegt dem verantwortlichen Organ der Beweis seiner Verschuldensfreiheit (GE 2016, 14; GE 2014, 322; LES 2008, 363). Die Beweislastumkehr betrifft ausschliesslich die Frage des Verschuldens, nicht aber die der Adäquanz, der Kausalität oder die Frage, ob überhaupt ein Schaden entstanden ist, gegebenenfalls in welcher Höhe (GE 2016, 33; GE 2016, 14; vgl

Tades/Hopf/Kathrein/Stabentheiner, ABGB³⁷ § 1298 E 34, 38; RIS-Justiz RS0022686).

10.2.1.e) Der Stiftungsrat einer Unternehmensstiftung muss ebenso wie der Verwaltungsrat einer unternehmerisch tätigen Verbandsperson bei seinen Geschäftsentscheiden unabhängig und unbefangen sein und darf sich in keinem Interessenkonflikt befinden. Seit 2004 greift der OGH analog auf das Regelwerk der „Business Judgement Rule“ zurück (*Gasser*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht² Art 552 § 24 Rz 71 unter Hinweis auf LES 2005, 174). Ein Stiftungsrat handelt demgemäss dann konform mit seinen Verpflichtungen, wenn er im Rahmen des Handlungsspielraums der Stiftungsurkunden auf einer angemessenen Informationsgrundlage, frei von Interessenkonflikten und im guten Glauben, dass seine Entscheidungen im besten Interesse des zu verwaltenden Vermögens sind, die Entscheidungen trifft. Unabhängig und unbefangen bzw frei von Interessenkonflikten ist das Organ nur dann, wenn es bei seinen Entscheidungen von keinem anderen Interesse geleitet wird als vom Bestreben, damit das Beste für die Gesellschaft zu erreichen. Der Sinn der Business Judgement Rule liegt in der Schaffung eines haftungsfreien Kernbereichs unternehmerischen Ermessens bei Geschäftsentscheidungen des Handlungsorgans. Dadurch soll einerseits eine übergrosse Vorsicht vermieden und andererseits die Eingehung unternehmerischer Wagnisse in vernünftigem Umfang gefordert werden. Stiftungsorganen, die sich auf die Business Judgement Rule berufen wollen, ist geraten, Ermessensentscheidungen ausschliesslich auf informierter Grundlage zu fällen und diese entsprechend zu dokumentieren. Dies kann die

Einholung von externen Gutachten erforderlich machen, zumindest aber eine eingehende Beratung, in der sämtliche Vor- und Nachteile einer Entscheidung und ihrer Auswirkungen auf die Stiftung, deren Vermögen und Begünstigten abgewogen werden sollten. Dabei sind aber weder die Anforderungen an die Beratungsintensität noch an die Dokumentation zu überspannen. In aller Regel wird es genügen, wenn der Stiftungsrat nachweist, dass er sich mit den Entscheidungsgrundlagen auseinandergesetzt und ihre Eignung, die Interessen der Stiftung bestens zu fördern, geprüft hat. Schriftlichkeit ist dabei kein Formerfordernis, kann aber die Beweislast des Stiftungsorgans erheblich erleichtern (*Gasser*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht² Art 552 § 24 Rz 71 ff).

10.2.2. Die Stiftungsräte haben das Unternehmen mit Sorgfalt zu leiten und zu fördern (Art 182 PGR). Demgemäss schuldet der Stiftungsrat sorgfältige Geschäftsführung und Ausrichtung seines Handelns am Stiftungsinteresse. Der Schutzzweck ihrer Pflichten ist allein auf die Stiftung selbst und die Begünstigten gerichtet (LES 2014, 249). Die Stiftungsräte sind zur zweckentsprechenden Verwaltung des Stiftungsvermögens verpflichtet. Richtschnur des Handelns der Stiftungsräte muss sein, in erster Linie und solange wie möglich den Zweck der Stiftung zu erhalten. Der Stiftungsrat haftet daher für die Grundsätze einer sorgfältigen und gewissenhaften Geschäftsführung und Vertretung. Der Sorgfaltsmassstab des ordentlichen Geschäftsführers, der auch bei einem Stiftungsrat bei der Verwaltung des Stiftungsvermögens anzuwenden ist, geht über die Sorgfalt hinaus, die eine Person in eigenen Angelegenheiten

anwendet (*Gasser*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht² Art 552 § 24 Rz 2 ff mwN aus der Judikatur).

10.3. Zur Nachstiftung

10.3.1. Bei Vermögenszuwendungen, die nach der rechtsgültigen Entstehung der Stiftung durch den Stifter an die Stiftung vorgenommen werden, handelt es sich gemäss Art 552 § 13 Abs 2 PGR um eine Nachstiftung, also um ein zweiseitiges Rechtsgeschäft, das der Annahme durch die Stiftung bedarf (BuA 2008/13, 74; *Gasser*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht² Art 552 § 13 Rz 2; *Marxer & Partner Rechtsanwälte* [Hrsg], Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht [2021] Rz 9.18). Die rechtliche Natur späterer Vermögenszuwendungen an eine Stiftung wird entweder – wie hier – als Schenkung oder als Nachstiftung im Rahmen eines Darlehens oder eines Innominatkontrakts gesehen (LES 2013, 30; LES 2003, 100).

10.3.2. Die in der Praxis übliche Zweiaktigkeit kann auch kollisionsrechtlich zu einer unterschiedlichen Anknüpfung an in- bzw ausländische Rechtsordnungen führen (*Gasser*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht² Art 552 § 13 Rz 3). In den beiden hier massgeblichen Schenkungsverträgen wurde gemäss Art 39 Abs 1 IPRG jeweils eine konkrete Rechtswahl getroffen. Im Schenkungsvertrag vom 20.12.2016 wurde in § 6 Abs 3 Schweizer Recht vereinbart, im Schenkungsvertrag vom 21.12.2016 in § 8 Abs 1 das Recht der Bundesrepublik Deutschland, also deutsches Recht (der diesbezügliche Vertragspassus wurde zwar nicht festgestellt, kann aber im

Revisionsverfahren nachgeholt werden; vgl RIS-Justiz RS0121557 [T 3]).

10.4. Zur Auslegung der Steuerklauseln

10.4.1. Zur Auslegung der Steuerklausel im Schenkungsvertrag vom 20.12.2016 nach Schweizer Recht

10.4.1.a) Für das schweizerische Privatrecht enthält Art 18 OR die zentrale Regel. Als wichtigster Grundsatz der Vertragsauslegung wird die Interpretation des Vertrags nach dem Prinzip von Treu und Glauben genannt. Bei der Ermittlung des wirklichen Parteiwillens darf der Richter nicht beim Wortlaut stehen bleiben. Insbesondere darf er die Worte nicht formalistisch oder rein grammatikalisch interpretieren. Massgeblich für die Bedeutung des Wortes ist seine Stellung im Kontext und wiederum dessen Stellung im Gesamtkontext des Vertrags. Bei der Interpretation einzelner Worte oder Sätze muss immer die Gesamtheit der vertraglichen Regelungen berücksichtigt werden (BSK OR I-*Wiegand*, Art 18 N 1 ff mzN aus der chRspr).

10.4.1.b) Wenn diese Art der Vertragsauslegung zu keinem eindeutigen Ergebnis führt, findet subsidiär unter anderem die Unklarheitenregel (*in dubio contra stipulatorem*) Anwendung: Hat eine Vertragspartei (bzw ihre Hilfsperson oder ihr Vertreter) eine unklare Vertragsbestimmung verfasst, welche zumindest zwei vertretbare Deutungen zulässt, so hat sie als Konsequenz die für sie ungünstigere Auslegung hinzunehmen (BGE 132 III 267; 119 II 373; 118 II 344 uva).

10.4.1.c) Wer den vom objektiven Verständnis – insbesondere vom Wortlaut – abweichenden („unrichtigen“), aber übereinstimmenden Willen der Parteien behauptet, hat ihn zu beweisen (BGE 121 III 123 ff; 131 III 109; BSK OR I-*Wiegand*, Art 18 N 49).

10.4.1.d) Die Wortfolge „die Steuerbelastungen, die mit diesem Vertrag verbunden sind“ ist nach dem Prinzip von Treu und Glauben dahin auszulegen, dass die Steuerklausel erst dann als erfüllt gilt bzw vom Geschenkgeber erst dann davon Gebrauch gemacht werden kann, wenn tatsächlich Steuern vorgeschrieben werden. Entgegen der Ansicht des Berufungsgerichts ist eine bloss drohende Gefahr einer Steuervorschreibung von der Steuerklausel nicht gedeckt. Es darf nicht übersehen werden, dass der Vertragszweck eine Vermögenszuwendung an die Stiftung war und die Rückabwicklung dieser Zuwendung nur unter ganz bestimmten, engen Voraussetzungen zulässig sein sollte. Ob die Steuerklausel so auszulegen ist, dass die Steuer auch rechtskräftig vorgeschrieben sein sollte, kann dahingestellt bleiben, sodass die dazu ergangene Negativfeststellung nicht weiter von Bedeutung ist.

Sollte die Steuerklausel nicht im aufgezeigten Sinn (tatsächliche Steuervorschreibung) auszulegen sein, würde nach der subsidiär anzuwendenden Unklarheitenklausel der Passus im Vertrag, der unstrittig vom Geschenkgeber stammt, zu seinen Lasten ausgelegt werden, dh dass er die tatsächliche Vorschreibung abwarten hätte müssen.

10.4.2. Zur Auslegung der Steuerklausel im Schenkungsvertrag vom 21.12.2016 nach deutschem Recht

10.4.2.a) Nach § 157 BGB sind Verträge so auszulegen, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern. Das durch Willensermittlung und Erforschung des Empfängerhorizonts gewonnene Interpretationsergebnis muss nämlich bei der Vertragsauslegung eine Überprüfung dahingehend erfahren, ob es mit Treu und Glauben vereinbar ist. Bestimmungen eines Vertragswerks sind so auszulegen, dass Widersprüche vermieden werden. Verfehlt wäre daher eine Interpretation, die den Sinn des Vertragswerks in Frage stellt oder gar ins Gegenteil verkehrt. Die allen Treuepflichten eigentümliche Pflicht zur Berücksichtigung der Interessen der Gegenseite greift auch bei der Auslegung nach § 157 BGB ein: Vertragsbestimmungen sind so zu verstehen, dass sie sich nicht als einseitige Interessendurchsetzung darstellen, sondern eine angemessene Berücksichtigung der Interessen der jeweiligen Gegenseite ermöglichen. Insoweit ist eine umfassende Abwägung der Parteiinteressen erforderlich. Das aus dem „Glauben“ abgeleitete Vertrauensverhältnis führt dazu, dass man beachtet, wie ein Erklärungsempfänger eine Erklärung redlicherweise verstehen durfte. Darüber hinaus ergibt sich aus diesem Kriterium ein Vorzug für jene Auslegungsweise und Interpretationsergebnisse, die alle Beteiligten als vertrauenswürdig erscheinen lassen und dazu führen, dass im Rechtsverkehr in Anspruch genommenes Vertrauen nicht enttäuscht wird (MüKoBGB/*Busche* § 157 Rn 3 ff).

10.4.2.b) Die auch im deutschen Recht verankerte Unklarheitenregel (*interpretatio contra proferentem*) folgt dem Grundsatz, dass von einer Seite aufgestellte und

durchgesetzte Vertragsbestimmungen zu deren Nachteil auszulegen sind, wenn sie sich als undeutlich herausstellen. Die Unklarheitenregel erweist sich als eine Forderung von Treu und Glauben. Der Treueverstoss liegt nicht schon darin, dass dem Formulierer eine Unklarheit unterläuft. Erst die unter Ausnützung wirtschaftlicher Übermacht erfolgte Durchsetzung der unklaren Bestimmung fordert einen Vorrang für die dem Formulierer ungünstigere Auslegungsmöglichkeit (MüKoBGB/*Busche* § 157 Rn 8 mwH aus der dRspr).

10.4.2.c) Nach Treu und Glauben und unter Bedachtnahme auf den Vertragssinn der Vermögenszuwendung an die Stiftung konnte die Stiftung bzw der Kläger als Vorstand des Stiftungsrats darauf vertrauen, dass der Geschenkgeber von der Steuerklausel erst dann Gebrauch machen darf, wenn es tatsächlich zu einer Steuervorschreibung kommt. Allein die Gefahr oder potentielle Möglichkeit einer Vorschreibung reicht nicht aus, um sich auf die Steuerklausel berufen zu können. Sollte dieses Interpretationsergebnis in Frage gestellt werden, würde nach deutschem Recht im Sinne der dort auch geltenden Unklarheitenregel die für den Stifter ungünstigere Auslegungsmöglichkeit zur Anwendung kommen.

10.5. Zwischenergebnis

Die Steuerklauseln in den beiden Schenkungsverträgen sind nach Schweizer und deutschem Recht so auszulegen, dass der Geschenkgeber von seinem Aufhebungs- und Rückübertragungsrecht erst dann Gebrauch machen konnte, wenn ihm tatsächlich Steuern

vorgeschrieben worden wären. Zum selben Ergebnis führt die in beiden Rechtsordnungen subsidiär anzuwendende Unklarheitenregel.

10.6. In § 5 Abs 2 des Stiftungsstatuts wurde klargestellt, dass die Stiftung als gemeinnützige Organisation einen steuerbefreiten Status in den Wohnsitzländern des Stifters und in den Belegenheitsländern des Stiftungsvermögens anstrebt. Weiters heisst es darin, dass im Zusammenhang mit dem Stiftungsgeschäft oder späteren Nach- oder Zustiftungen allenfalls anfallende Widerrufs-, Erbschafts- oder Schenkungssteuern in- oder ausländischer Natur vom Zuwender beglichen werden. Diese grundsätzliche Steuertragungspflicht des Zuwenders erfuhr in den beiden Schenkungsverträgen insoweit eine Einschränkung, als dort dem Zuwender ab einer Steuerlast von EUR 100'000.00 ein Aufhebungs- und Rückübertragungsrecht eingeräumt und korrespondierend die Stiftung als Vertragspartnerin zu einer entsprechenden Mitwirkungspflicht verhalten wurde.

Wie der Kläger in seiner Revision zutreffend ausführt, ist es zu einer tatsächlichen Schenkungssteuervorschreibung durch die deutschen Steuerbehörden nicht gekommen. Die Beklagten wendeten ein, die Einbringung der beiden Schenkungen hätte, selbst wenn im Nachhinein die Stiftung nach deutschem Steuerrecht als gemeinnützig anerkannt worden wäre, zu einem Zeitpunkt stattgefunden, zu dem die Stiftung nicht als gemeinnützig anerkannt gewesen sei und demgemäss die Einbringungen massgebliche Konsequenzen im Sinn beträchtlicher Steuerbelastungen zur Folge gehabt hätten.

Damit berufen sich die Beklagten darauf, dass sie jedenfalls zu Recht die Aufhebung der Schenkungsverträge betrieben bzw daran mitgewirkt haben. Diesen Behauptungen wohnt erkennbar der Einwand des rechtmässigen Alternativverhaltens inne (dazu grundsätzlich *Karner* in KBB⁷ § 1295 Rz 6, 14).

10.7. Das Berufungsgericht stützte seine rechtliche Beurteilung – wie schon das Erstgericht – auf das von Beklagtenseite vorgelegte Rechtsgutachten von Prof. Dr. ***** N***** und Dr. P***** (Beilage 8).

10.7.1.a) Der öOGH vertritt zu den von den Parteien zur Vorbereitung oder Begleitung eines Rechtsstreits eingeholten Rechtsgutachten in zivilgerichtlichen Verfahren die Ansicht, dass sie grundsätzlich zwar vorgelegt werden können, er sieht sich jedoch nicht verpflichtet, auf vorgelegte private Rechtsgutachten im Einzelnen einzugehen. Es gelte der Grundsatz: *iura novit curia* (RIS-Justiz RS0043585; RS0041743).

10.7.1.b) Der Fürstliche Oberste Gerichtshof hat sich zuletzt in seiner Entscheidung vom 04.02.2022, 08 CG.2018.269 (veröffentlicht auf der Homepage des Fürstlichen Obersten Gerichtshofs) mit der Frage eines privaten Rechtsgutachtens befasst. Er vertrat die Ansicht, dass einem in der Revision der Klägerin enthaltenen Verweis auf ein im zweiten Rechtsgang vorgelegtes Rechtsgutachten nicht weiter zu folgen sei, weil diese Vorgangsweise nicht den Bestimmungen der ZPO entspreche (s Erw 11.2 und 12.1 der erwähnten Entscheidung).

10.7.1.c) *König* (in Gedanken zu privaten Rechtsgutachten und Rechtsgutachtern, RZ 2013/206) stellt den Grundsatz *iura novit curia* zwar nicht in Frage, weist aber darauf hin, dass die Berücksichtigung eines vorgelegten Rechtsgutachtens nicht nur *nobile officium* (= vornehme Pflicht) der Gerichte sei. Es dürfe nicht übersehen werden, dass seit 2002 § 182a öZPO (seit 2018 auch § 182a lieZPO) das Gericht verpflichtet, (auch) in rechtlicher Hinsicht „überraschende“ Entscheidungen zu vermeiden. Andererseits stehe fest, dass § 177 öZPO (entspricht § 127 lieZPO) die Parteien zu rechtlichen Ausführungen, also zu Vorträgen, die das Streitverhältnis auch in rechtlicher Beziehung umfassen, berechtigt hat und immer noch berechtigt. Und weil diesen Vortragsrechten Berücksichtigungspflichten gegenüberstehen, seien die Gerichte trotz des genannten Grundsatzes *iura novit curia* nicht davon entbunden, auf rechtliche Argumente, welche die Parteien für erheblich halten, gehörig einzugehen und dazu (auch in den Entscheidungsbegründungen) Stellung zu nehmen. Diese Verpflichtung beziehe sich auch auf die rechtlichen Ausführungen, die die Parteien mit Unterstützung ihres (Rechts-) Gutachtens machen.

10.7.1.c) Es kann hier offen bleiben, ob der Fürstliche Oberste Gerichtshof der strengen Judikaturlinie des öOGH folgt und sich dessen Ansicht, nicht verpflichtet zu sein, auf von den Parteien vorgelegte Rechtsgutachten im Einzelnen einzugehen, zu eigen macht. Unabhängig von dieser Fragestellung hat es beim Grundsatz *iura novit curia* zu bleiben. Die wesentlichen Kriterien eines vom Gericht bestellten Sachverständigen liegen in seiner

Unabhängigkeit und Neutralität (*Schneider* in *Fasching/Konecny*³ III/1, Vor §§ 351 ff ZPO Rz 8).

10.7.2. Gemäss Art 4 Abs 1 IPRG (= § 4 öIPRG) ist das fremde Recht von Amts wegen zu ermitteln. Zulässige Hilfsmittel hiefür sind auch die Mitwirkung der Beteiligten, Auskünfte der Regierung und Sachverständigengutachten. Die entsprechenden Kenntnisse muss sich der Rechtsanwender von Amts wegen in jeder Lage des Verfahrens selbst verschaffen. Über die Art, wie dies zu erfolgen hat, sieht das Gesetz keine Regelung vor; dem Gericht stehen alle Erhebungsquellen offen (7 Ob 14/98 ZfRV 1998/62, 246). Es liegt im Ermessen des Gerichts, wie es sich die notwendigen Erkenntnisse des fremden Rechts verschafft (10 Ob 96/04x ZfRV-LS 2005/20, 117; 7 Ob 2/05b EF 111.637; *Rechberger* in *Fasching/Konecny*³ III/1 § 271 ZPO Rz 2). Die Ermittlung kann auch durch die Einholung eines Rechtsgutachtens erfolgen (2 Ob 18/99g ZfRV 1999/33, 110). Ein solches stellt ein besonders wertvolles Hilfsmittel dar, weil sich der Richter dadurch der Mithilfe spezieller Experten auf dem jeweiligen Rechtsgebiet (etwa Universitätsprofessoren) versichern kann. Es ist dabei nicht nur zulässig, sondern kann gerade besonders zweckmässig sein, ausländische Sachverständige zu bestellen. Die Förmlichkeiten der §§ 351 ff ZPO für den Sachverständigenbeweis brauchen dabei insoweit nicht eingehalten werden, als sie die Beweismittelfunktion des Sachverständigen im Auge haben (so kann der Richter den Sachverständigen jedenfalls ohne vorherige Vernehmung der Parteien auswählen und der Sachverständigeneid spielt keine Rolle). Dagegen scheint die Erläuterung des

Gutachtens in der mündlichen Verhandlung schon deshalb geboten, weil das Gericht das Sach- und Rechtsvorbringen mit den Parteien „*in rechtlicher Hinsicht*“ zu erörtern hat (*Rechberger in Fasching/Konecny*³ III/1 § 271 ZPO Rz 3).

10.7.3. Der Hauptkritikpunkt in der Revision besteht darin, dass die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit bei einer nach Gründung zeitnah erfolgten Abänderung der Satzung einer liechtensteinischen Stiftung noch „ab Gründung“ nicht nur möglich, sondern aus europarechtlichen und staatsvertraglichen Gründen sogar geboten sei. Das Privatgutachten von Prof. Dr. N**** und Dr. Q**** vom 23.03.2021 umfasse mit Bezug auf seine Kommentierungen, Urteile, Erlässe und Gesetze uneingeschränkt nur sogenannte Binnensachverhalte. Hinsichtlich der Gemeinnützigkeit der Stiftung gelte nicht mehr allein deutsches Recht, sondern auch liechtensteinisches Recht. Die beteiligten Finanzbehörden hätten es aus europarechtlichen Gründen zu ermöglichen, dass Rechtsanwender diese rechtliche Abstimmung ohne nennenswerte Hürden vornehmen können. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten wie hier habe EU-/EWR-Primärrecht, hier insbesondere die Kapitalverkehrsfreiheit und die darin auch für steuerliche Zwecke statuierten Diskriminierungsverbote stets Vorrang gegenüber nationalem deutschem Steuerrecht.

10.7.4. Diese Argumentation ist jedenfalls nicht von vorneherein von der Hand zu weisen.

10.7.4.a) Vertragsparteien des Abkommens vom 02.05.1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWRA) sind unter anderem die Bundesrepublik

Deutschland und das Fürstentum Liechtenstein. Gemäss Art 1 Abs 1 ist es Ziel dieses Assoziierungsabkommens, eine beständige und ausgewogene Stärkung der Handlungs- und Wirtschaftsbeziehungen zwischen den Vertragsparteien unter gleichen Wettbewerbsbedingungen und die Einhaltung gleicher Regeln zu fördern, um einen homogenen Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) zu schaffen. Zur Verwirklichung dieser Ziele umfasst die Assoziation unter anderem den freien Kapitalverkehr (Art 1 Abs 2 lit d EWRA). Die Kapitalverkehrsfreiheit (Art 40-45 EWRA) ermöglicht es jeder in einem EU-Staat oder in Liechtenstein, Island und Norwegen ansässigen natürlichen oder juristischen Person, im gesamten EWR unter denselben Voraussetzungen wie Inländer Investitionen zu tätigen sowie Grundstücke oder Gesellschaftsanteile zu erwerben. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die Investition bzw der Erwerb mit einer Gegenleistung verbunden ist. Jegliche Beschränkungen oder Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, des Wohnorts der Parteien oder des Anlageorts sind unzulässig (*Marxer & Partner* Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht Rz 3.17; *Gasser*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht² Vor Art 552 § 1 Rz 6).

In diesem Zusammenhang ist auch das Abkommen vom 17.11.2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA) zu nennen (für Liechtenstein: LGBI 2012 Nr 416; für Deutschland: BGBl 2012 Teil II Nr 38). In Art 2 Abs 1 ist der Vorrang dieses Abkommens vor nationalen

Vorschriften statuiert. In Art 24 Abs 1 findet sich ein materiell rechtliches Diskriminierungsverbot.

10.7.4.b) All diese europarechtlichen und staatsvertraglichen Regeln mit den umfassenden Diskriminierungsverboten lässt das Privatgutachten von Prof. Dr. N**** und Dr. Q**** ausgeklammert. Es ist nicht ausgeschlossen, wie der Kläger vermutet, dass die deutschen Steuerbehörden den grenzüberschreitenden Sachverhalt sowie die damit verknüpfte europarechtliche und/oder staatsvertragliche Dimension erkannt haben. Unter diesem Gesichtspunkt könnte jedenfalls der Grundlagenbescheid des Finanzamts für Körperschaftssteuern I Berlin vom 15.11.2017, wonach die Satzung der Stiftung die satzungsmässigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO erfüllt, und der (nachfolgend aufgehobene) Bescheid des Finanzamts Oldenburg vom 20.12.2017 (Freistellungsbescheid über Schenkungssteuer) erklärt werden. Die vom Berufungsgericht in Bezug auf den Grundlagenbescheid vom 15.11.2017 unterstellte Rechtswidrigkeit ist jedenfalls unter diesem Gesichtspunkt nicht zwingend. Auch das vom Berufungsgericht relevierte Urteil des Deutschen Bundesfinanzhofs vom 23.07.2020, VR 40/18, ist hier nicht einschlägig; zum einen geht es nicht um eine Stiftung, sondern um einen Verein, zum anderen um einen reinen Binnensachverhalt.

10.7.4.c) Zusammengefasst erweist es sich als notwendig, die Frage der möglichen Steuerpflicht des Drittbeklagten als Geschenkgeber unter Bedachtnahme auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt und die damit

verknüpften europarechtlichen und staatsvertraglichen Regelungen von Amts wegen umfassend zu prüfen. Dies hat die Aufhebung der Entscheidungen beider Vorinstanzen zur Folge. Es liegt – nach allfälliger Erörterung mit den Parteien – im Ermessen des Erstgerichts, zur herrschenden ausländischen Rechtspraxis/herrschenden ausländischen Rechtslehre unter Bedachtnahme auf die europa-/und staatsvertraglichen Verknüpfungen ein Rechtsgutachten einzuholen. Dabei wird auch der Frage nachzugehen sein, ob die O**** Stiftung tatsächlich, wie im Gutachten von Prof. Dr. N**** und Dr. Q**** angenommen, doppelansässig war (Gutachten Beilage 8 Seite 10 und 14: Neben Liechtenstein auch Berlin). Nach den Feststellungen war der Sitz der gemeinnützigen Stiftung nach liechtensteinischem Recht ausschliesslich in Triesen.

10.7.4.d) Sollte das Rechtsgutachten ergeben, dass der Geschenkgeber infolge des Gemeinnützigkeitsstatus der Stiftung steuerfrei geblieben wäre oder seine Steuerlast nicht mehr als jeweils EUR 100'000.00 betragen hätte, hätte er zu Unrecht von seinem Aufhebungs- und Rückübertragungsrecht Gebrauch gemacht und wäre ihm damit der Entlastungsbeweis nicht gelungen. Gleiches würde für die weiteren mitgeklagten Stiftungsorgane gelten. Sie könnten sich nicht auf die in den Steuerklauseln festgelegte Mitwirkungspflicht berufen.

11. Der Kostenvorbehalt beruht auf § 52 ZPO.

Fürstlicher Oberster Gerichtshof,

1. Senat

Vaduz, am 09. Februar 2024

Der Präsident

Univ.Prof.iR Dr. Hubertus Schumacher

Für die Richtigkeit der Ausfertigung

Astrid Wanger



Rechtsmittel:

Gegen diesen Beschluss ist kein Rechtsmittel zulässig.

SCHLAGWORTE:

Gemeinnützige Stiftung; Nachstiftung (Schenkung);
Verantwortlichkeitsansprüche; Auslegung von
Vertragsklauseln („Steuerklauseln“); deutsches
Abgabenrecht; Abkommen über den Europäischen
Wirtschaftsraum (EWRA); Doppelbesteuerungsabkommen
(DBA); Diskriminierungsverbot, Privatrechtsgutachten;
Grundsatz *iura novit curia*

Art 218 ff, 222, 228, 245 PGR, §§ 1293 ff ABGB; Art 552
§ 13 Abs 2 PGR; Art 39 Abs 1 IPRG; Art 18 OR; § 157
BGB; § 271 ZPO iVm Art 4 IPRG