

Geschäftsmodell:

„Liechtensteinische Stiftung als Vermieterin/ Leasinggeberin“

Dr. Sebastian Korts,
Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Fachanwalt für Handels & Gesellschaftsrecht,
Steuerstraftverteidiger,
Master of Business Administration,
Master of International Taxation

Inhaltsverzeichnis

1. Ausgangslage und steuerliche Zielrichtung	3
2. Erste Frage: Gründung in Liechtenstein – Geschwindigkeit, Kosten, Organe, Einflussmöglichkeiten	3
a) Gründungswahrscheinlichkeit und Geschwindigkeit (praktische Einordnung).....	3
b) Mindestkapital und Gründungskosten	4
c) Geschäftsführendes Organ („Stiftungsleitung“)	4
d) Einflussmöglichkeiten des deutschen Unternehmers: „anweisen oder befehlen“?	5
3. Steuerrecht A) Besteuerung von Miet-/Leasingerträgen einer liechtensteinischen Stiftung in Liechtenstein	6
1) Grundsatz: Regelbesteuerung (Ertragssteuer) – wann ist der Mietertrag steuerpflichtig?	6
2) Steuerfreiheit: In welchen Fällen können „Miet-/Pachterträge“ steuerfrei sein?	6
3) „Quasi-Steuerfreiheit“ über PVS/PAS? – nur bei strikt vermögensverwaltender Struktur	7
4) Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit?	7
5) Ergebnis	8
B) Ist die liechtensteinische Stiftung in Deutschland steuerpflichtig?	9
1) Steuerpflicht der Stiftung selbst.....	9
a) Unbeschränkte Steuerpflicht (Ansässigkeit in Deutschland)	9
b) Beschränkte Steuerpflicht (inländische Einkünfte)	9
c) DBA Deutschland–Liechtenstein.....	10
d) Zurechnung beim Stifter/Begünstigten (Außensteuerrecht / § 39 AO)	10
4. Dritte Frage: Diskussion zum Missbrauchsverbot (§ 42 AO) und weitere Abwehrlinien	11
a) § 42 AO (Gestaltungsmissbrauch) als Kernangriffspunkt	11
b) Rechtsfolge bei Missbrauch: „angemessene Gestaltung“ statt bloßes „Wegdenken“	11
c) Weitere Abwehrinstrumente neben § 42 AO	12
5. Vierte Frage: Steuerstrafrechtliche Relevanz bei Nichtoffenlegung der Geldzuführung	12

1. Ausgangslage und steuerliche Zielrichtung

Der deutsche Unternehmer (bzw. dem von ihm beherrschten deutschen Unternehmen) stellt Mittel zur Verfügung gestellt, um eine Stiftung nach liechtensteinischem Recht zu dotieren. Diese Stiftung vermietet anschließend Betriebs- und Geschäftsausstattung an das deutsche Unternehmen. Die Miet-/Leasingzahlungen sollen in Deutschland als Betriebsausgaben abgezogen werden, während die korrespondierenden Einnahmen in Liechtenstein niedrig oder nicht besteuert werden sollen.

Aus deutscher Sicht handelt es sich um eine typische grenzüberschreitende Gewinnverlagerung über eine nahestehende Struktur. Im Schwerpunkt stellen sich Fragen der zivil- und organisationsrechtlichen Beherrschbarkeit der Stiftung, die steuerliche Ansässigkeit und inländische Steuerpflicht der Stiftung, die Abwehr über § 42 AO und weitere Spezialnormen (insb. Zurechnung/Verrechnungspreise) sowie die Compliance- und Steuerstrafrechtsrisiken bei Nichtoffenlegung.

2. Erste Frage: Gründung in Liechtenstein – Geschwindigkeit, Kosten, Organe, Einflussmöglichkeiten

a) Gründungswahrscheinlichkeit und Geschwindigkeit (praktische Einordnung)

Liechtenstein unterscheidet insbesondere zwischen privatnützigen und gemeinnützigen Stiftungen. Privatnützige Stiftungen sind häufig nicht eintragungspflichtig; gemeinnützige Stiftungen müssen regelmäßig ins Handelsregister eingetragen werden. (Quelle: <https://www.llv.li/de/unternehmen/gruendung-fuehrung/handelsregister-hr-/eintragungen/stiftung>)

Für privatnützige Stiftungen, die nicht eintragungspflichtig sind, besteht eine Pflicht zur Hinterlegung einer Gründungsanzeige beim Amt für Justiz binnen 30 Tagen ab Errichtung.¹ Nach behördlichen Merkblättern erlangen privatnützige Stiftungen (bei fehlender Eintragungspflicht) ihre Rechtspersönlichkeit regelmäßig bereits mit Vollendung des Stiftungserrichtungs geschäfts; die Hinterlegung dient der Kontrolle der Eintragungspflicht.²

In der Praxis hängt die Dauer weniger vom Registerrecht ab als von Erstellung der Stiftungsdokumente (Statuten/Beistatuten), Bankkonto/Kapitalnachweis und KYC/Compliance der Treuhänder/Banken. In üblichen Fällen ist eine Errichtung „zeitnah“ möglich, sofern Mittelherkunft und Beteiligte transparent sind; bei erhöhtem Compliance-Risiko (insb. rein

¹ <https://www.stifa.li/faqs-zum-stiftungsrecht/>

² https://www.stifa.li/wp-content/uploads/pdf-llv-aju-merkblatt_zur_neueintragung_einer_stiftung.pdf

steuergetriebene Strukturen) ist mit Verzögerungen bis hin zur Ablehnung durch Dienstleister zu rechnen.

b) Mindestkapital und Gründungskosten

Das gesetzliche Mindestkapital (Stiftungskapital/Widmung) liegt typischerweise bei CHF/EUR/USD 30.000. (Quelle: <https://finance.li/finanzplatzwissen/welche-kosten-fallen-bei-einer-stiftungsgruendung-in-liechtenstein-an/>)

Behördliche Gebühren (typische Eckwerte):

- Neueintragung einer Stiftung ins Handelsregister: CHF 700.³
- Hinterlegung der Gründungsanzeige: (behördliche Wegleitungen nennen hierfür Gebühren; in der Praxis wird hierfür typischerweise ein separater Gebührenposten ausgewiesen).⁴

Neben Mindestkapital und amtlichen Gebühren fallen regelmäßig Kosten für Treuhänder/Rechtsanwalt/Notariat, Domizil und laufende Verwaltung an. Die Bandbreite ist erheblich und hängt maßgeblich von Komplexität, Dokumentation, Substanz (Büro/Personal) und Audit/Tax-Compliance ab.

c) Geschäftsführendes Organ („Stiftungsleitung“)

Die operative Leitung erfolgt im Regelfall durch den Stiftungsrat (vergleichbar: Leitungs-/Vertretungsorgan). In professionellen Strukturen wird der Stiftungsrat häufig durch liechtensteinische Treuhänder bzw. Corporate-Service-Provider gestellt; daneben sind Zusatzorgane (Protektor, Beirat, Revisionsstelle – je nach Ausgestaltung) verbreitet.

³ www.llv.li/serviceportal2/amtsstellen/amt-fuer-justiz/handelsregister/wegleitungen/008_wegleitung_zur_neueintragung_einer_stiftung_bzw._hinterlegung_einer_gruendungsanzeige.pdf

⁴ www.llv.li/serviceportal2/amtsstellen/amt-fuer-justiz/handelsregister/wegleitungen/008_wegleitung_zur_neueintragung_einer_stiftung_bzw._hinterlegung_einer_gruendungsanzeige.pdf

d) Einflussmöglichkeiten des deutschen Unternehmers: „anweisen oder befehlen“?

Zivil-/Organisationsrechtlich ist der Stiftungsrat primär dem Stiftungszweck und den Stiftungsdokumenten verpflichtet; eine „Weisungsgebundenheit“ wie bei einem Arbeitnehmer ist nicht der Regelfall.

Steuerlich und faktisch ist jedoch entscheidend, ob der Stifter/Finanzierer sich über Statuten/Beistatuten (oder Nebenabreden) Beherrschungs- und Einflussrechte vorbehält (z.B. Bestellung/Abberufung des Stiftungsrats, Widerrufs-/Änderungsrechte, Zustimmungsvorbehalte, Protektorrechte). Für deutsche Zwecke ist nicht die Etikettierung, sondern die tatsächliche Gestaltungs- und Verfügungsmacht maßgeblich.

Der BFH weist in einem Liechtenstein-Stiftungsfall ausdrücklich darauf hin, dass bei Stiftungen in Liechtenstein der Stiftungsrat regelmäßig an Anweisungen des Stifters gebunden sein könne und dass deshalb die Zurechnung von Vermögen/Einkünften nicht ohne Prüfung der Statuten/Beistatuten unterstellt werden darf.⁵

Konsequenz: Je stärker der deutsche Unternehmer den Stiftungsrat rechtlich oder tatsächlich steuern kann, desto höher sind aus deutscher Sicht die Risiken: – Zurechnung von Vermögen/Einkünften an den Unternehmer (wirtschaftliches Eigentum/Beherrschung), – Ansässigkeits- und Substanzprobleme (Ort der Geschäftsleitung/Verwaltungssitz), – Missbrauchs- und Verrechnungspreisrisiken.

⁵ BFH, Urteil vom 08.02.2017 – I R 55/14 (u.a. Typenvergleich/Zurechnung bei Stiftung liechtensteinischen Rechts; Hinweis auf mögliche Bindung des Stiftungsrats an Stifteranweisungen und Bedeutung von Statuten/Beistatuten). (bundesfinanzhof.de: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE201750237/>)

3. Steuerrecht

A) Besteuerung von Miet-/Leasingerträgen einer liechtensteinischen Stiftung in Liechtenstein

1) Grundsatz: Regelbesteuerung (Ertragssteuer) – wann ist der Mietertrag steuerpflichtig?

Ist die Stiftung in Liechtenstein ansässig (Sitz oder Ort der tatsächlichen Verwaltung in Liechtenstein), unterliegt sie grundsätzlich unbeschränkt der Ertragssteuer und wird mit ihren gesamten Erträgen erfasst.⁶ Das betrifft auch Entgelte aus der Vermietung/Überlassung von Betriebs- und Geschäftsausstattung (Leasing/Miete), soweit diese Erträge nicht in einen speziellen Befreiungstatbestand fallen.

Die Ertragssteuer beträgt 12,5 % des steuerpflichtigen Reinertrags.⁷ Maßgeblich ist also nicht der Brutto-Mietzins, sondern der handelsrechtlich ermittelte Reinertrag (typischerweise: Mietertrag abzüglich Abschreibungen, Finanzierungskosten, Verwaltungskosten etc.).⁸

Zusätzlich fällt (praktisch immer) eine Mindestertragssteuer an. Diese beträgt CHF 1.800 pro Steuerjahr und ist voll auf die Ertragssteuer anrechenbar; bei sehr kleinen operativen Einheiten kann die Mindestertragssteuer unter engen Voraussetzungen entfallen.⁹

Konsequenz für das Modell (Vermietung von Equipment an den deutschen Unternehmer): Der „Mietertrag“ aus der entgeltlichen Überlassung von beweglicher Betriebs- und Geschäftsausstattung ist nach dem Grundsystem in Liechtenstein steuerpflichtig und unterliegt (nach Abzug der abzugsfähigen Aufwendungen) der 12,5 % Ertragssteuer, mindestens aber der Mindestertragssteuer.

2) Steuerfreiheit: In welchen Fällen können „Miet-/Pachterträge“ steuerfrei sein?

Das liechtensteinische Steuerrecht kennt Befreiungen vom steuerpflichtigen Reinertrag, die insbesondere der Vermeidung von Doppelbesteuerung dienen.

⁶ Unbeschränkte Steuerpflicht juristischer Personen bei Sitz/Ort der tatsächlichen Verwaltung im Inland („mit ihren gesamten Erträgen“), Art. 44 SteG. (gesetze.li: <https://www.gesetze.li/konso/pdf/2010340000?version=37>)

⁷ Steuersatz 12,5 % (Art. 61 SteG) sowie Mindestertragssteuer CHF 1.800 inkl. Anrechenbarkeit und Ausnahme für sehr kleine operative Einheiten (Art. 62 SteG). (gesetze.li: <https://www.gesetze.li/konso/pdf/2010340000?version=37>)

⁸ Steuersatz 12,5 % (Art. 61 SteG) sowie Mindestertragssteuer CHF 1.800 inkl. Anrechenbarkeit und Ausnahme für sehr kleine operative Einheiten (Art. 62 SteG). (gesetze.li: <https://www.gesetze.li/konso/pdf/2010340000?version=37>)

⁹ Einordnung der Mindeststeuer (CHF 1.800) u.a. für Steuerjahre ab 01.01.2017 (Zusammenfassung). (taxsummaries.pwc.com: https://taxsummaries.pwc.com/liechtenstein/corporate/taxes-on-corporate-income?utm_source=chatgpt.com)

Unstreitig steuerfrei sind bei unbeschränkt steuerpflichtigen u.a. „Miet- und Pächterträge aus im Ausland gelegenen Grundstücken“.¹⁰ Diese Steuerfreiheit bezieht sich also auf Grundstückserträge (Immobilien) im Ausland. Sie erfasst nicht automatisch Mieten/Leasingraten aus der Überlassung beweglicher Wirtschaftsgüter (z.B. Maschinen, Fahrzeuge, IT, Betriebs- und Geschäftsausstattung). Bei der Vermietung/Leasing von Equipment (bewegliche Wirtschaftsgüter) greift diese Befreiung regelmäßig nicht; der Ertrag bleibt im Grundsatz steuerpflichtig (12,5 %).

3) „Quasi-Steuerfreiheit“ über PVS/PAS? – nur bei strikt vermögensverwaltender Struktur

Eine in Liechtenstein häufig diskutierte Begünstigung ist der Status als Privatvermögensstruktur (PVS; engl. häufig PAS). Dafür gilt aber ein sehr enger Rahmen:

Eine PVS darf „keine wirtschaftliche Tätigkeit“ ausüben; als typische zulässige Tätigkeit nennt das Gesetz insbesondere das Erwerben/Halten/Verwalten/Veräußern von Finanzinstrumenten, Beteiligungen, liquiden Mitteln und Bankguthaben.⁵ PVS unterliegen dann ausschließlich der Mindestertragssteuer (CHF 1.800) und werden im Übrigen nicht veranlagt.¹¹

Die entgeltliche Vermietung/Überlassung von Betriebs- und Geschäftsausstattung an ein Unternehmen ist wirtschaftlich betrachtet gerade eine marktbezogene Leistungserbringung. Damit ist dieses Geschäftsmodell typischerweise PVS-schädlich; der PVS-Status wäre im Regelfall nicht erreichbar bzw. bei Ausübung der Tätigkeit gefährdet. Ob ein grenzüberschreitendes Darlehen möglich ist, kann hier durchaus diskutiert werden.

Konsequenz für das Modell: Gerade, weil die Stiftung operativ „vermietet“ (statt nur passiv Finanzanlagen zu halten), spricht sehr viel dafür, dass die Stiftung nicht als PVS qualifiziert (oder den Status verliert). Dann gilt die Regelbesteuerung mit 12,5 % (mindestens CHF 1.800).

4) Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit?

Eine echte Steuerbefreiung kommt in Liechtenstein vor allem bei gemeinnützigen Strukturen in Betracht. Das Gesetz sieht vor, dass die Steuerverwaltung auf Antrag juristische Personen (und bestimmte Vermögenswidmungen) von der Steuerpflicht ausnimmt, wenn sie ausschließlich und unwiderruflich gemeinnützige Zwecke ohne Erwerbsabsicht verfolgen; zugleich enthält das

¹⁰ Steuerfreier Ertrag: u.a. „Miet- und Pächterträge aus im Ausland gelegenen Grundstücken“, Art. 48 Abs. 1 lit. c SteG. (gesetzze.li: <https://www.gesetze.li/konso/pdf/2010340000?version=37>)

¹¹ Voraussetzungen und Besteuerung der Privatvermögensstruktur (keine wirtschaftliche Tätigkeit; typischerweise nur Finanzinstrumente/Beteiligungen/liquide Mittel; nur Mindeststeuer; keine Veranlagung), Art. 64 SteG. (gesetzze.li: <https://www.gesetze.li/konso/pdf/2010340000?version=37>)

Gesetz Einschränkungen für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (u.a. eine Schwelle von insgesamt CHF 300.000 Einnahmen).¹² Zusätzlich setzt die persönliche Ertragssteuerbefreiung (klassisch) voraus, dass die Körperschaft unter Ausschluss jeder wirtschaftlichen Tätigkeit gemeinnützigen Aufgaben dient. Für eine Stiftung, deren Zweck in der Vermietung von Betriebsausstattung an einen (nahestehenden) Unternehmer liegt, ist eine tragfähige Gemeinnützigkeitskonstellation praktisch regelmäßig nicht gegeben.

Konsequenz: Eine Steuerfreiheit wegen Gemeinnützigkeit ist für das von Ihnen geschilderte Vermietungsmodell im Regelfall nicht realistisch.¹³

5) Ergebnis

Der Mietertrag/Leasingertrag einer liechtensteinischen Stiftung aus der entgeltlichen Überlassung beweglicher Betriebs- und Geschäftsausstattung ist in Liechtenstein bei ansässiger Stiftung grundsätzlich steuerpflichtig und unterliegt der Ertragssteuer von 12,5 % auf den steuerpflichtigen Reinertrag (mindestens CHF 1.800 Mindestertragssteuer); steuerfrei sind hingegen insbesondere Miet- und Pächterträge aus im Ausland gelegenen Grundstücken, während der PVS-Status wegen des Verbots wirtschaftlicher Tätigkeit für ein aktives Vermietungsmodell typischerweise ausscheidet.

¹² Steuerbefreiung bei ausschließlicher und unwiderruflicher Gemeinnützigkeit ohne Erwerbsabsicht (mit Einschränkungen für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) sowie persönliche Ertragssteuerbefreiung unter Ausschluss wirtschaftlicher Tätigkeit, Art. 4 und Art. 45 SteG. (gesetze.li: <https://www.gesetze.li/konso/pdf/2010340000?version=37>)

¹³ Abgrenzung: Steuerbefreiung typischerweise nur für charitable foundations; private/family foundations nicht steuerbefreit. (finance.li: https://finance.li/en/knowledge/is-a-liechtenstein-foundation-exempt-from-taxation/?utm_source=chatgpt.com)

B) Ist die liechtensteinische Stiftung in Deutschland steuerpflichtig?

Die Antwort ist mehrstufig. Zu trennen ist die Steuerpflicht der Stiftung selbst (KSt/EST/Quellensteuer) von Zurechnungstatbeständen beim Stifter/Begünstigten.

1) Steuerpflicht der Stiftung selbst

a) Unbeschränkte Steuerpflicht (Ansässigkeit in Deutschland)

Eine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland kommt in Betracht, wenn sich Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in Deutschland befinden. In reinen „Stiftungsrats-/Treuhänder-Strukturen“ soll die Geschäftsleitung typischerweise in Liechtenstein liegen; das ist jedoch eine mehr als streitige Tatsachenfrage.

Gerade bei faktischer Steuerung „aus Deutschland“ (Weisungen, Beschlussfassungen, Managemententscheidungen in Deutschland) steigt das Risiko, dass deutsche Behörden die Leitung/Verwaltung als inländisch beurteilen. Die Rechtsprechung unterstreicht die Relevanz des Verwaltungssitzes/Leitungssitzes bei Auslandsstiftungen für die steuerliche Einordnung.¹⁴

Nur ein „formaler“ Stiftungsrat in Liechtenstein hilft nicht, wenn die tatsächlichen Leitungsentscheidungen nachweisbar in Deutschland getroffen werden oder der Stifter über Kontrollrechte die Stiftung faktisch dirigiert.

b) Beschränkte Steuerpflicht (inländische Einkünfte)

Auch bei Geschäftsleitung/Sitz in Liechtenstein kann die Stiftung in Deutschland beschränkt steuerpflichtig sein, wenn sie inländische Einkünfte erzielt.

Für das hier relevante Leasing/Vermieten von beweglichen Wirtschaftsgütern, die im Inland genutzt werden, ist die BFH-Rechtsprechung zu betrachten. Eine im Ausland ansässige Person unterliegt mit Einkünften aus der Vermietung beweglicher Sachen an eine inländische Gesellschaft insoweit der beschränkten Steuerpflicht, als die Sachen tatsächlich im Inland genutzt

¹⁴ BFH, Urteil vom 04.06.2025 – II R 30/22 (Relevanz des Verwaltungssitzes/der tatsächlichen Verwaltung einer Auslandsstiftung im Inland für deren rechtliche/steuerliche Einordnung; internationale Stiftungsstrukturen mit Inlandsverwaltung). (bundesfinanzhof.de: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202520305/>)

werden; zudem können Steuerabzugs-/Haftungsfragen beim deutschen Vergütungsschuldner ausgelöst sein.¹⁵

Konsequenz für den Sachverhalt: Wenn die Betriebs- und Geschäftsausstattung in Deutschland eingesetzt wird (typischer Regelfall), spricht vieles dafür, dass die Stiftung jedenfalls in einem Umfang in Deutschland in die beschränkte Steuerpflicht gerät bzw. deutsche Quellen-/Abzugsmechanismen zu prüfen sind.

c) DBA Deutschland–Liechtenstein

Zwischen Deutschland und Liechtenstein besteht ein DBA. Im DBA-Kontext sind u.a. Qualifikation der Einkünfte (Geschäftsgewinne vs. „royalties“/Nutzungsüberlassung) und eine mögliche Betriebsstätte/PE zu prüfen. - Das DBA löst aber nicht das Grundproblem, wenn die deutsche Finanzverwaltung bereits die steuerliche Ansässigkeit der Stiftung in Deutschland oder eine Zurechnung annimmt.

d) Zurechnung beim Stifter/Begünstigten (Außensteuerrecht / § 39 AO)

Unabhängig davon, ob die Stiftung „selbst“ in Deutschland (un-/beschränkt) steuerpflichtig ist, kann Deutschland über Zurechnung zugreifen:

Wirtschaftliche Zurechnung nach § 39 AO (Vorrangprüfung): Bei kontrollierten/beherrschten Auslandsstiftungen kann es bereits fraglich sein, ob Vermögen und Einkünfte steuerlich der Stiftung oder (z.B.) dem Stifter zuzurechnen sind. Der BFH betont die entscheidende Bedeutung der Gestaltungs- und Verfügungsmacht, die sich aus Statuten/Beistatuten ergibt.

Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG (insb. bei Familienstiftungen): Der BFH stellt klar, dass die Zurechnung nach § 15 AStG voraussetzt, dass die ausländische Stiftung eigene Einkünfte erzielt; fehlen eigene Einkünfte, weil diese bereits unmittelbar dem Stifter zuzurechnen sind, greift § 15 AStG insoweit nicht.¹⁶

Kurz: – Bei „starker Stifterkontrolle“ droht Durchgriff/Zurechnung schon nach § 39 AO. – Bei „Familienstiftungsnähe“ und begünstigten Inländern kommt zusätzlich § 15 AStG (mit eigenen Ausnahmen/Entlastungstatbeständen) in den Blick.

¹⁵ BFH, Urteil vom 10.04.2013 – I R 22/12 (beschränkte Steuerpflicht bei Vermietung beweglicher Sachen; Besteuerungszugriff nur insoweit, als tatsächliche Nutzung im Inland; Steuerabzug/Haftungsfragen). (bundesfinanzhof.de: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE201310208/>)

¹⁶ BFH, Urteil vom 22.12.2010 – I R 84/09 (Zurechnung nach § 15 AStG setzt eigene Einkünfte der Stiftung voraus; Vorrangprüfung der wirtschaftlichen Zurechnung nach § 39 AO; Sachaufklärung zu Sitz/Geschäftsleitung). (bundesfinanzhof.de: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE201110093/>)

4. Dritte Frage: Diskussion zum Missbrauchsverbot (§ 42 AO) und weitere Abwehrlinien

a) § 42 AO (Gestaltungsmissbrauch) als Kernangriffspunkt

Das Modell ist missbrauchsanfällig, weil es (nach Ihrer Schilderung) primär auf einen Steuersatz-/Besteuerungsgefälle-Effekt zielt, ohne dass eine eigenständige wirtschaftliche Funktion der Stiftung als Leasinggesellschaft erkennbar wäre.

Die BFH-Rechtsprechung behandelt die Zwischenschaltung funktionsloser, niedrigbeststeuerter Auslandseinheiten („Basisgesellschaften“) seit langem als klassischen Anwendungsbereich des Missbrauchsverbots; jüngere BFH-Entscheidungen bekräftigen die Linie, dass ohne beachtliche außersteuerliche Gründe und ohne eigene wirtschaftliche Aktivität die Zwischenschaltung steuerlich nicht trägt.¹⁷

b) Rechtsfolge bei Missbrauch: „angemessene Gestaltung“ statt bloßes „Wegdenken“

Wichtig ist die präzise Rechtsfolgenlogik: Liegt Missbrauch vor, tritt für Besteuerungszwecke an die Stelle der gewählten Gestaltung die „angemessene Gestaltung“; zugleich ist die Fiktion auf die Vereitelung des konkret erstrebten Umgehungserfolgs begrenzt. Das wird in der BFH-Rechtsprechung zur Rechtsfolgenanordnung des § 42 AO ausführlich herausgearbeitet; dabei wird auch betont, dass § 42 AO keine Grundlage für ein generelles „Wegdenken“ der Auslandseinheit für alle Zwecke ist.¹⁸

Wenn die Stiftung nur „durchgeleitet“ finanziert ist und wirtschaftlich keine eigenständige Funktion erfüllt, kann die „angemessene Gestaltung“ darin gesehen werden, dass die Ausstattung dem deutschen Unternehmer/Unternehmen zuzuordnen ist und die Zahlungen wirtschaftlich keine fremdübliche Miete, sondern eine Vermögensverschiebung sind.

Selbst wenn die Verträge zivilrechtlich wirksam sind, kann § 42 AO zu einer steuerlichen Umqualifikation führen (z.B. teilweise Nichtanerkennung/Anpassung).

¹⁷ BFH, Urteil vom 18.12.2024 – I R 12/13/21 (Grundsätze zur Zwischenschaltung funktionsloser niedrigbeststeuerter Auslandseinheiten/Basisgesellschaften; Missbrauchsbeurteilung). (bundesfinanzhof.de: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202510082/>)

¹⁸ BFH, Urteil vom 02.03.2016 – I R 73/14 (Rechtsfolge des § 42 AO: Ersetzung durch angemessene Gestaltung; keine unbegrenzte „Wegdenk“-Fiktion; Bezugnahme u.a. auf I R 105/89). (datenbank.nwb.de: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/626687/>) und BFH, Urteil vom 10.06.1992 – I R 105/89 (klassische Rechtsprechung zur Basisgesellschaft; Reichweite der Rechtsfolgen bei Missbrauch). (datenbank.nwb.de: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/626687/>)

c) Weitere Abwehrinstrumente neben § 42 AO

Auch ohne § 42 AO bestehen erhebliche Risiken:

- Fremdvergleich/Verrechnungspreise: Bei Näheverhältnissen muss die Miete fremdüblich sein; andernfalls drohen Gewinnkorrekturen. (vgl. § 1 AStG)
- Zurechnung / wirtschaftliches Eigentum (§ 39 AO): Bei beherrschender Einflussnahme kann die Stiftung als „Hülle“ behandelt werden (Vorrang vor § 15 AStG). (Fn. 1,
- Quellen-/Abzugsteuer und Haftung: Bei Vermietung beweglicher Sachen mit Inlandsnutzung sind Steuerabzugstatbestände und Haftungsfragen des deutschen Zahlers zu prüfen. (Fn. 3)
- Substanzanforderungen („Briefkasten“-Risiko): Fehlende personelle/organisatorische Substanz ist ein starkes Indiz gegen die steuerliche Anerkennung der Gewinnverlagerung.

5. Vierte Frage: Steuerstrafrechtliche Relevanz bei Nichtoffenlegung der Geldzuführung

Steuerstrafrechtlich relevant ist nicht „die Gestaltung“ als solche der zentrale Punkt, sondern die Frage, ob durch unrichtige oder unvollständige Angaben gegenüber der Finanzbehörde Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden.

Im vorliegenden Setting ist das Risiko besonders hoch, weil die Geldzuführung und die Stiftungsstruktur regelmäßig mehrere steuerlich relevante Erklärungsebenen berühren können:

1) Betriebsausgabenabzug in Deutschland: Werden Miet-/Leasingzahlungen als Betriebsausgaben geltend gemacht, ohne das Näheverhältnis und die Auslandsstruktur offenzulegen (insb. bei Rückfragen, Betriebsprüfung, Verrechnungspreisdokumentation), besteht das Risiko, dass ein steuerlich erheblicher Sachverhalt unvollständig erklärt wird – mit der Folge einer (möglichen) Steuerverkürzung, falls der Abzug materiell-rechtlich nicht oder nicht in voller Höhe zusteht.

2) Zurechnungstatbestände (§ 39 AO / § 15 AStG) und Feststellungen: Wenn Einkünfte der Stiftung dem Stifter/Begünstigten zuzurechnen sind, führt die Nichtdeklaration dieser Einkünfte (bzw. das Verschweigen der Zurechnungsgrundlagen) potentiell zu verkürzter Einkommensteuer/KSt.

3) ErbSt-/SchenkSt-Risiko: Die Dotation einer (Familien-)Stiftung kann schenkungsteuerlich relevant sein; die Nichtanzeige/fehlende Erklärung kann – bei objektivem Steueranfall – ebenfalls strafrechtliche Relevanz entfalten.

4) Anzeigepflichten/Compliance: Unabhängig von einer konkreten Steuerverkürzung können Verletzungen von Mitwirkungs- und Anzeigepflichten ordnungswidrigkeitenrechtlich relevant sein; in Kombination mit einer Steuerverkürzung sind sie faktisch häufig „Einfallstore“ für den strafrechtlichen Vorwurf.