

Miyuki UEDA

Die stille Gesellschaft in Japan

Schriften zum Ostasiatischen Privatrecht, Mohr Siebeck, Tübingen 2019,
XIX, 228 S., 84 €, ISBN: 978-3-16-156792-6
(zugl.: Diss. Goethe-Universität Frankfurt am Main 2018)

Dr. Miyuki Ueda, derzeit steuerberatend in Tōkyō beschäftigt, hat im Jahre 2018 ihre Studie zur stillen Gesellschaft in Japan (*tokumei kumiai*) beim Fachbereich Rechtswissenschaft der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main eingereicht. Ihre Dissertation beschäftigt sich mit Fragestellungen der stillen Gesellschaft im japanischen Gesellschafts-, Handels- und Steuerrecht unter Berücksichtigung rechtsvergleichender Aspekte aus anderen Rechtsordnungen, insbesondere dem deutschen Recht.

Angesichts der omnipräsenten Aktiengesellschaft im japanischen Wirtschaftsleben (*kabushiki kaisha*) mag eine (rechtsvergleichende) Analyse der stillen Gesellschaft im japanischen Recht auf den ersten Blick eher exotisch erscheinen. Tatsächlich – und das sagt der Name „stille“ Gesellschaft aus – sind diese Gesellschaften nicht publik, nicht medial präsent. Die stille Gesellschaft spielt aber in den letzten Jahrzehnten zunehmend eine wichtige Rolle in der japanischen Wirtschaft, insbesondere für Investitionen unter Beteiligung ausländischen Kapitals bei Großprojekten. Dies veranschaulicht Miyuki Ueda sehr plastisch anhand praktischer Beispiele wie dem Flugzeugleasing und der Immobilienverbriefung im *zweiten Teil*, der nach einer allgemeinen Übersicht über wichtige Gesellschaftsformen im japanischen Recht im *Einführungsteil* den ersten inhaltlichen Schwerpunkt bildet.

Die stille Gesellschaft als Investitionsvehikel gerade für ausländische Investoren ist weiterhin hochaktuell. Aus eigener Erfahrung, z.B. bei der Beratung ausländischer Investoren bei der Privatisierung japanischer Flughäfen, kann auch der Rezensent die Vorteile der Anonymität und die wachsende Beliebtheit der *tokumei kumiai* ausdrücklich bestätigen.

Schwierigkeiten bereitet aber mitunter die rechtliche Einordnung, wie Miyuki Ueda dann im ausführlichen *dritten Teil* ihrer Dissertation darlegt. Denn die stille Gesellschaft im japanischen Recht hat ihre Wurzeln im deutschen BGB und HGB; aber die Auslegungen zu Fragen der Beitragsleistung sind in Deutschland und Japan unterschiedlich und damit auch die Rechtsfolgen bei der Auflösung. Sehr detailliert wird dies in Uedas Werk von der geschichtlichen Entwicklung über die einzelnen Tatbestands-

merkmale bis zu den Rechtsfragen im Innen- und Außenverhältnis dargelegt. Die Beendigung durch Kündigung oder gesetzliche Auflösung nimmt schließlich einige Seiten in Anspruch, bevor im Kapitel über die folgende finale Auseinandersetzung noch einmal aufgezeigt wird, dass es diesbezüglich an ausdrücklichen Regelungen fehlt und gerade hierbei die Unterscheidung zwischen typisch und atypisch stillem Gesellschafter im deutschen Recht relevant wird. Denn am Ende der Auseinandersetzung stellt sich die Frage, ob der stille Gesellschafter auch an Wertveränderungen des Geschäftsvermögens teilhaben kann und wie das mit seiner Beitragspflicht in Einklang zu bringen ist.

Nach dieser gut lesbaren Einführung auf den ersten knapp 130 Seiten folgt der nicht weniger spannende *vierte Teil* hinsichtlich der stillen Gesellschaft im japanischen Einkommensteuerrecht. Hier überzeugt die Arbeit von Miyuki Ueda außer durch die klare Struktur bezüglich der historischen Einordnung und der Bedeutung im nationalen und internationalen Kontext vor allem durch die vielfältigen rechtsvergleichenden Hinweise. Denn noch mehr als das japanische Privatrecht in den letzten Jahrzehnten ist das heutige japanische Steuerrecht schon lange erheblichem US-amerikanischem Einfluss ausgesetzt gewesen. Die aktuellen Steuergesetze gehen auf Empfehlungen der *Shoup-Mission* (1949–1950) nach dem Zweiten Weltkrieg zurück und sind von den Steuergesetzen der *Meiji-Ära* grundverschieden, woran Ueda noch einmal erinnert. Das amerikanische Steuerrecht wiederum hat sein Grundverständnis und seine Bezüge im amerikanischen Gesellschaftsrecht, das sich vom deutschen Gesellschaftsrecht grundlegend unterscheidet.

Eine sich aus dieser historischen Entwicklung ergebende spannende Frage ist für die stille Gesellschaft elementar, nämlich die der steuerlichen Transparenz und der Besteuerung nicht auf der Ebene der Gesellschaft, sondern auf der Ebene der Gesellschafter. Da der Gesellschafter einer Personengesellschaft nach deutschem Recht Unternehmer des ganzen Betriebes ist und sämtliche Einkünfte gewerblich sind, haben wir im deutschen Recht das Erfordernis, Sonderbilanzen aufzustellen, wenn z.B. der Gesellschafter Büroräume zur Verfügung stellt, eine (Sonder-)Vergütung hierfür erhält und das Gebäude steuerlich abschreibt. Wir kennen auch die Unterscheidung zwischen einem typischen und einem atypischen stillen Gesellschafter. Die Unterscheidung wird aufgrund der Mitunternehmerschaft vorgenommen, wie Miyuki Ueda ausführt, wohingegen die japanische Perspektive diese Unterscheidung nicht kennt und eine Vielzahl von Einzelunternehmern mit eigenem Gewerbebetrieb annimmt. Während das deutsche Recht die atypische stille Gesellschaft einer Personengesellschaft gleichgestellt und diese als Steuersubjekt behandelt, gibt es diese Fiktion in Japan nicht.

Diese Unterschiede arbeitet Ueda bei der Betrachtung laufender Gewinne der stillen Gesellschaft, bei der Verlustverteilung und bei der Auflösung im

Detail auf, um schließlich auch auf die Frage der Quellensteuer zu kommen. Dies ist insofern ein wichtiger Aspekt, als einerseits die Kapitalertragsteuer (als Quellensteuer) in Deutschland seit der Unternehmenssteuerreform 2008 Abgeltungswirkung hat, wohingegen die Quellensteuer auf Einnahmen einer stillen Gesellschaft in Japan nur eine Vorauszahlung auf spätere Einkommen- oder Körperschaftsteuer darstellt. Andererseits ist aber auch zu bedenken, dass seit dem neuen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und Japan, welches 2017 in Kraft trat, klargestellt ist, dass Gewinne eines stillen Gesellschafters aus einer *tokumei kumiai* nach japanischem Recht besteuert werden und nicht mehr in den Dividendenbegriff des DBA einbezogen sind. Sie können allenfalls noch unter den Zinsartikel (Art. 11 DBA) fallen oder gewerblichen Einkünften (in Japan) zugerechnet werden. Es wird dabei deutlich, dass Japan mit dem neuen DBA mit Deutschland (wie auch in anderen DBA-Verhandlungen) die Strategie verfolgt, Steuerarbitrage (also Steuerausweichhandlungen) zu vermeiden.

Diese neueren Entwicklungen im Steuerbereich, die auch im Zuge internationaler Bestrebungen zur Vermeidung von Steuererosion (wie dem Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Projekt der OECD) stehen, vermögen aber nicht darüber hinwegzutäuschen, wie Ueda schließlich zusammenfasst, dass die stille Gesellschaft in Japan gegenüber den rechtlichen Rahmenbedingungen in Deutschland bisher insgesamt eher vernachlässigt wurde. Insofern ist das Ergebnis von steuerlichen Korrekturen der letzten Jahre eher Stückwerk und kein systematischer logischer Ansatz zur Neubewertung der Behandlung der stillen Gesellschaft im japanischen Recht insgesamt. Dadurch dass Ueda es nicht bei dieser zusammenfassenden Schlussbemerkung belässt, sondern auf den letzten Seiten Ansätze für eine Weiterentwicklung der stillen Gesellschaft in Japan entwickelt, *leistet sie einen wertvollen Beitrag zur Diskussion um die Novellierung des japanischen Steuerrechts.*

Jan SCHNEEMANN*

* Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Senior Manager in der Global Japanese Practice der KPMG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft AG in Düsseldorf.