

RECHTSPRECHUNG / CASE LAW

Stille Beteiligung in Japan – Die *tokumei kumiai* - Entscheidung des Obersten Gerichtshofs in der Sache „Guidant“

Martin Arnold

- I. Einleitung
- II. Sachverhalt und Entscheidungen des DG Tokyo
und des OG Tokyo
- III. Entscheidung des Obersten Gerichtshofs
- IV. Fazit

I. EINLEITUNG

Stille Beteiligungen (*tokumei kumiai*) werden von ausländischen Investoren gerne als eine alternative Form der Beteiligung an japanischen Unternehmen bzw. Unternehmens-teilen in Betracht gezogen.¹ Neben rechtlichen Aspekten spielen beim Abschluss eines Vertrages über eine stille Beteiligung häufig steuerliche Gesichtspunkte eine nicht unwesentliche Rolle. So kann zum einen der auf den stillen Gesellschafter (*tokumei kumiai-in*) entfallende Gewinn im Rahmen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen des Geschäftsinhabers (*eigyô-sha*) zum Abzug gebracht werden. Bis zu einer Gesetzesänderung in 2002 konnte in vielen Fällen der Gewinn, welcher auf den im Ausland ansässigen stillen Gesellschafter entfiel, ohne Belastung mit japanischer Quellensteuer vereinnahmt werden.² Darüberhinaus entstanden im Kontext der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Japan und ausländischen Staaten abhängig von der Ansässigkeit des stillen Gesellschafters teilweise „weiße Einkünfte“, d.h. der vom im Ausland ansässigen stillen Gesellschafter vereinnahmte Gewinn aus der stillen Gesellschaft wurde teilweise weder in Japan noch im Ausland besteuert.³

-
- 1 Zur allgemeinen vergleichenden Darstellung der stillen Gesellschaft in Japan und Deutschland: M. ARNOLD, Silent Partnership in Japan and Germany, ZJapanR 13 (2002) 210ff.
 - 2 Weiterführend zu allgemeinen Fragen der Besteuerung in Japan: M. ARNOLD, Länderteil Japan, in: Mennel/ Förster (Hrsg.), Steuern in Europa, Amerika und Asien (Loseblatt); ARNOLD / THÖNS / REUTER, Unternehmenssteuerreform in Japan – PwC Report, Steuerliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen im Ausland (2007); J. DARCY, Japan Master Tax Guide 2009/2010.
 - 3 Hierzu grundlegend: Y. MATSUBARA, International Tax Aspects of the Tokumei Kumiai, in: Asia-Pacific Tax Bulletin February 2004, 76 ff.; W. WHATLEY / K. TAGUCHI / Y. MUTO /

Die steuerliche Behandlung von stillen Gesellschaften nach nationalem und internationalem Recht führte in nicht wenigen Fällen zu Streitigkeiten mit den japanischen Finanzbehörden, welche letztendlich von den japanischen Gerichten zu entscheiden waren.⁴

Im Folgenden wird die Entscheidung des japanischen Obersten Gerichtshofs vom 5. Juni 2008 in der Sache „Guidant“, welche die steuerliche Beurteilung einer stillen Gesellschaft zwischen einer niederländischen Gesellschaft und einer japanischen Gruppengesellschaft zum Gegenstand hatte, in den wesentlichen Punkten aus Steuersicht dargestellt.⁵

II. SACHVERHALT UND ENTSCHEIDUNGEN DES DG TOKYO UND DES OG TOKYO

Zwischen der niederländischen Gruppengesellschaft („G-Niederlande“) und ihrer 100%-igen Tochtergesellschaft („G-Japan“) bestand nach verschiedenen gruppeninternen Restrukturierungen eine vertragliche Beziehung über eine stille Beteiligung japanischen Rechts. Auf Basis des Vertrages erhielt die G-Niederlande für die Jahre 1995 bis 1998 eine Gewinnbeteiligung als stiller Gesellschafter von insgesamt 4,49 Mrd. Yen (1995: 1,2 Mrd. Yen; 1996: 1,2 Mrd. Yen; 1997: 911,4 Mio. Yen; 1998: 1,18 Mrd. Yen). Die Gewinnbeteiligung wurde auf Ebene der G-Japan im Rahmen der Gewinnermittlung für japanische steuerliche Zwecke zum Abzug gebracht. Die G-Niederlande hatte auf die Einkünfte aus der stillen Beteiligung weder in Japan noch den Niederlanden Steuern entrichtet.

Das zuständige Finanzamt in Tokio war der Ansicht, dass die G-Niederlande mit den Einkünften aus der Vertragsbeziehung mit der G-Japan der Körperschaftsteuer in Japan unterliege und folglich eine Steuererklärung in Japan abzugeben habe. Da die G-Japan bisher in Japan keine Steuererklärung abgegeben hatte, setzte das Finanzamt Steuern in Höhe von insgesamt 1,653 Mrd. Yen (1995: 454,4 Mio. Yen; 1996: 441,0 Mio. Yen;

R. MOLINA / G. SLATTERY, Casenote – Withholding tax on repo transactions and the tax-free treatment of TKs under the Netherlands-Japan Treaty in: *Asia-Pacific Tax Bulletin* September/October 2007, 360 ff.

4 Mehrere Fälle einschließlich des historischen Falles „Hosen Kumiai“ werden dargestellt von Y. MASUI, *Taxation of Partnerships in Japan*, in: *Bulletin for International Fiscal Documentation* 2000, 150-156; zum Fall „Sumitomo Trust & Banking Co., Ltd. v. Director Kojimachi Tax Office“ siehe W. WHATLEY U.A. (Fn. 3) 360 ff.

5 Zu diesem Fall siehe mit einer ausführlichen Darstellung der Hintergründe: A. TAKISAKI: *Tokyo High Court judgement on tokumei kumiai*, in: *International Tax Review* 2008, 40; Y. YOSHIKAWA, *Tokumei kumiai keiyaku no kazei mondai –TK sukûmu ni tai-suru kokusai kazei kitei no tekiyô* [Steuerfragen im Zusammenhang mit stillen Gesellschaftsverträgen – die Anwendung internationaler Steuerregelungen auf TK-Strukturen], in: *Kokusai zeimu* 330 (Oktober 2008) 93 ff.; Y. NISHIMURA, *Tokumei kumiai keiyaku ni motozuku shotoku no kazei kankei – nihon gaidanto jiken no kenshô* [Einkommensteuerfragen im Zusammenhang mit stillen Gesellschaftsverträgen – Beobachtungen im Fall Nihon Guidant], in: *Zeiri* 51 (September 2008), 121.

1997: 314,1 Mio. Yen; 1998: 443,6 Mio. Yen) sowie einen Zuschlag auf die Steuern wegen Nichtabgabe einer Steuererklärung in Höhe von 15 % fest.

Das Finanzamt stützte die Steuerfestsetzung gegenüber der G-Niederlande auf folgende wesentliche Argumente: Zum einen sei der Vertrag zwischen der G-Niederlande und der G-Japan nach japanischem Recht nicht als Vertrag über eine stille Gesellschaft (*tokumei kumiai keiyaku*), sondern als Vertrag über eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (*nini kumiai keiyaku*) zu qualifizieren. Weiterhin seien die Einkünfte gemäß dem DBA Niederlande-Japan nicht als sonstige Einkünfte gemäß Art. 23 DBA Niederlande-Japan zu qualifizieren, sondern als Gewinneinkünfte der G-Niederlande aus einer Betriebsstätte in Japan gemäß Art. 8 DBA Niederlande-Japan. Weiterhin diene die gewählte Struktur der Steuervermeidung und sei deshalb missbräuchlich.

Die G-Niederlande wandte sich gegen die Ansicht der Finanzbehörde und stellte am 6. April 2001 einen Antrag auf nochmalige Überprüfung (*igi-môshitate*). Dieser Antrag wurde am 5. Juli 2001 jedoch negativ beschieden.

Die G-Niederlande strengte im Folgenden am 3. August 2001 eine weitere Überprüfung durch das „Nationale Steuertribunal“, einen Teil der nationalen Steuerbehörde an. Am 30. Juni 2003 wurde auch diese Überprüfung zuungunsten der G-Niederlande abgelehnt.

Schließlich reichte die G-Niederlande am 20. September 2003 Klage beim Distriktgericht Tokyo ein. In dem vorgerichtlichen Überprüfungsverfahren sowie dem gerichtlichen Verfahren brachte die G-Niederlande vor, dass der Vertrag mit der G-Japan aufgrund seiner rechtlichen Form und tatsächlichen Durchführung ausschließlich als Vertrag über eine stille Beteiligung nach japanischem Recht zu bewerten sei. Ein Vertrag über eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach japanischem Recht sei auch aus rechtlichen Gründen von der G-Niederlande nicht gewollt, da bei einer geschäftlichen Betätigung in Japan in dieser Rechtsform aufgrund des Sachverhalts eventuelle Genehmigungspflichten nach japanischem Recht zu beachten seien. Weiterhin sei aus Risikoaspekten die Beteiligung in Form einer stillen Gesellschaft ausgewählt worden.

Das Tokyoter Distriktgericht folgte in seiner Entscheidung vom 30. September 2005 der Argumentation der Klägerin und verwarf die Ansicht der Steuerbehörde. Nach Ansicht des Gerichts diene die von der Klägerin gewählte Struktur zwar der Steuervermeidung, aber die vertragliche Beziehung zwischen der G-Niederlande und der G-Japan sei sowohl rechtlich als auch tatsächlich als stille Gesellschaft zu qualifizieren. Somit finde auf den von der Klägerin vereinnahmten Gewinn das DBA Niederlande-Japan Anwendung. Eine Festsetzung von Körperschaftsteuer in Japan auf den Gewinn der G-Niederlande aus der stillen Beteiligung sei deshalb abzulehnen.

Das Obergericht Tokyo verwarf in seiner Folgeentscheidung vom 28. Juni 2007 weitere Argumente der Steuerbehörden. Die Steuerbehörden hatten unter anderem zusätzlich vorgebracht, dass die G-Niederlande aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages über die stille Gesellschaft in Japan eine Betriebsstätte begründe.

Gegen die Entscheidung des Obergerichts Tokyo legten die Steuerbehörden am 12. Juli 2007 beim Obersten Gerichtshof Revision ein.

III. ENTSCHEIDUNG DES OBERSTEN GERICHTSHOFS

Auch der Oberste Gerichtshof, die letzte Instanz in Finanzrechtsstreitigkeiten in Japan, hielt in seiner Entscheidung vom 5. Juni 2008 die Entscheidung des Obergerichts Tokyo aufrecht. Auch wenn die gewählte Beteiligung der G-Niederlande mittels einer stillen Beteiligung hauptsächlich der Steuervermeidung dienen sollte, würde dies nach Ansicht des Gerichts für sich genommen nicht genügen, um die rechtliche Form und auch die tatsächliche Durchführung der stillen Beteiligung außer Acht zu lassen. Fälle der doppelten Nichtbesteuerung von Einkünften seien durch Änderungen der betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen auf zwischenstaatlicher Ebene zu lösen.

IV. FAZIT

Die Entscheidungen der japanischen Gerichte in der Sache „Guidant“ zeigen, dass Steuerpflichtigen in Japan durchaus Möglichkeiten offenstehen, ihre Rechte gegen eine starke Finanzverwaltung letztendlich durchzusetzen. Die japanischen Gerichte folgten im Wesentlichen der Argumentation der Klägerin G-Niederlande und verwarfen die Argumente der Steuerbehörden, die hauptsächlich einen Steuermissbrauch durch die Beteiligung mittels einer stillen Gesellschaft sahen und die von der Klägerin gewählte vertragliche Form zu negieren versuchten. Um derartige Strukturen der internationalen Steuerplanung in Zukunft einzugrenzen, hat die japanische Regierung bereits verschiedene Maßnahmen unternommen. So wurden unter anderem die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Japan und den USA sowie Japan und Großbritannien dahingehend geändert, dass das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus einer stillen Beteiligung dem Quellenstaat und nicht dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen wird. Inwieweit das Thema „stille Gesellschaft“ auch in zukünftigen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Japan und anderen Staaten eine wichtige Rolle spielen wird, bleibt abzuwarten.

SUMMARY

The decision of 5 June 2008 by the Japanese Supreme Court in the „Guidant“ case concerned the scenario of a silent partnership between a Dutch-resident company and a group subsidiary in Japan. The Supreme Court decided, in favour of the taxpayer, that the silent partnership cannot be ignored from a tax perspective and that the earnings arising from the silent partnership could therefore not be taxed in Japan.