

KÜRZERE ABHANDLUNGEN SHORT ARTICLES AND COMMENTS

Besteuerungsauswirkungen der Gesellschaftsrechtsreform in Japan

*Hans-Peter Musahl / Jörg Grünenberger*¹

- I. Einleitung
- II. Neue Gesellschaftsformen im japanischen Unternehmensrecht
- III. Besteuerung der verschiedenen Gesellschaftsformen
 - 1. Übersicht über die Unternehmensbesteuerung in Japan
 - 2. Steuervorteile bei einer Beschränkung des Grundkapitals auf maximal 100 Mio. Yen (ca. 650.000 Euro)
 - 3. Neuregelung der Besteuerung von Familiengesellschaften
 - 5. Besteuerung von *Limited Liability Partnerships (LLP)*
- IV. Gesellschafterfremdfinanzierung
- V. Nutzungsbegrenzung von Verlustvorträgen erworbener Unternehmen
- VI. Fazit

I. EINLEITUNG

Mit den im Mai 2006 in Kraft getretenen Änderungen des japanischen Gesellschaftsrechts ist das bis zu diesem Zeitpunkt geltende Unternehmensrecht umfassend reformiert worden. Das neue Gesellschaftsgesetz (*Kaisha-hô*)² faßt nunmehr erstmals in einem einzelnen Gesetzeswerk die gesellschaftsrechtlichen Regelungen zusammen, die bisher in verschiedenen Gesetzen, wie dem Handelsgesetzbuch³, dem Rechnungsprüfungsgesetz⁴ und dem Gesetz über die GmbH⁵, zu finden waren.

1 *Hans-Peter Musahl* ist Rechtsanwalt und Steuerberater, Tax Partner, Ernst & Young Tokyo, *Jörg Grünenberger* ist Rechtsanwalt und Steuerberater, Tax Manager, Ernst & Young Tokyo. Die Autoren bedanken sich an dieser Stelle für die wertvolle Mitarbeit und Unterstützung bei der Abfassung dieses Beitrags bei *Jörg Neumeister*, Steuerberater, Tax Manager, Ernst & Young Frankfurt sowie bei *Gerald Lies*, Rechtsanwalt und Assistent Tax, Ernst & Young Tokyo.

2 Gesetz Nr. 86/2005.

3 *Shôhō*, Gesetz Nr. 48 vom 9. März 1899 i.d.F. des Gesetzes Nr. 154/2004.

Das neue Gesellschaftsrecht zeichnet sich insgesamt durch Deregulierung und Stärkung der Satzungsautonomie aus und führt zudem zu mehr Flexibilität bei Gesellschaftsformwahl, Reorganisation und Sanierung.

Neben einer Vielzahl neuer rechtlicher Regelungen hat die Gesellschaftsrechtsreform auch Auswirkungen auf die Besteuerung von Unternehmenskäufen und Joint Ventures. Die Grundzüge sollen im Folgenden dargestellt werden.

II. NEUE GESELLSCHAFTSFORMEN IM JAPANISCHEN UNTERNEHMENSRECHT

Bis zum Inkrafttreten der Reform sah das japanische Gesellschaftsrecht alter Fassung die Aktiengesellschaft (*kabushiki kaisha*, *KK*), die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (*yûgen kaisha*, *YK*), die Offene Handelsgesellschaft (*gômei kaisha*) sowie die Kommanditgesellschaft (*gôshi kaisha*) als körperschaftlich organisierte Gesellschaftsformen vor.

Mit Inkrafttreten des neuen Gesellschaftsrechts im Mai 2006 wurde die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (*yûgen kaisha*) abgeschafft⁶. Gleichzeitig wurde eine neue Gesellschaftsform, die *Limited Liability Company* (*gôdô kaisha*, *LLC*) eingeführt. Zudem wurde bereits im August 2005, also noch vor Inkrafttreten des neuen Gesellschaftsrechts, die *Limited Liability Partnership* (*yûgen sekinin jigyo kumiai*, *LLP*) gesetzlich normiert. Sowohl die *LLC* als auch die *LLP* basieren auf dem Vorbild der gleichnamigen U.S.-amerikanischen Unternehmensformen.

III. BESTEUERUNG DER VERSCHIEDENEN GESELLSCHAFTSFORMEN

Mit den gesellschaftsrechtlichen Änderungen sind korrespondierend auch die Regelungen der Unternehmensbesteuerung reformiert worden.

1. Übersicht über die Unternehmensbesteuerung in Japan

Die folgende Tabelle (s. folgende Seite) gibt eine Übersicht über die Besteuerung der verschiedenen Gesellschaftsformen in Japan:

4 Gesetz über die Ausnahmen von den Vorschriften des Handelsgesetzes über die Rechnungsprüfung der Aktiengesellschaft (*Kabushiki kaisha no kansa-tô no shôhō no tokurei ni kansuru hôritsu*), Gesetz Nr. 22/1974.

5 *Yûgen kaisha-hô*, Gesetz Nr. 74/1938 i.d.F. des Gesetzes Nr. 88/2004.

6 Alle bis zum Inkrafttreten des neuen Rechts bereits existierenden *yûgen kaishas* werden nunmehr grundsätzlich als Aktiengesellschaft behandelt, allerdings mit der Besonderheit, daß bestimmte Vorschriften des alten Gesetzes über die *yûgen kaisha* nach wie vor Anwendung finden (sogenannte spezial *yûgen kaishas*, *tokurei yûgen kaisha*).

Tabelle :

Besteuerung verschiedener Gesellschaftsformen in Japan

	Kapital	Effektive Steuerbelastung			Japanische Quellen- steuer	Steuer auf Gesellschaftsebene (deutscher Gesellschafter)		Anrechnung ausl. Steuer	
		KSt	davon fixed enterprise tax (vor Insichabzug)	zzgl. capital based enterprise tax		jurist. Person	natürl. Person	jurist. Person	natürl. Person
<i>Große kabushiki kaisha</i>	> 100 mio. ¥	40,5	7,2	0,21 % Kapital 0,545 % MZG*	10 %	2 %	22,2 %	√	50 % der jap. KSt.
<i>Kleine kabushiki kaisha / LLC</i>	≤ 100 mio. ¥	41,8	10,08	0	10 %	2 %	22,2 %	√	50 % der jap. KSt.
<i>Gômei kaisha/ gôshi kaisha</i>	< 100 mio. ¥	s.o.	s.o.	s.o.	10 %	0 %	0 %	√	*
<i>Zweignieder- lassung</i>	<i>pro rata</i> Stammhaus	s.o.	s.o.	s.o.	0 %	0 %	0 %	√	*

2. *Steuervorteile bei einer Beschränkung des Grundkapitals auf maximal 100 Mio. Yen (ca. 650.000 Euro)*

Eine Beschränkung – oder ggf. Herabsetzung – des Grundkapitals auf maximal 100 Mio. Yen (ca. 650.000 Euro) kann zu interessanten Steuervorteilen führen. So wird bei Gesellschaften mit einem Grundkapital von bis zu 100 Mio. Yen ausschließlich der Unternehmensertrag als Grundlage für die Gewerbesteuer herangezogen. Ertragsunabhängige Bemessungsgrundlagen, wie Löhne und Gehälter, Mieten, Zinsen und der Gewinn vor Verlustvortrag sowie das Eigenkapital bleiben unberücksichtigt. Allerdings führt die Nichtberücksichtigung der vorbezeichneten Bemessungsgrundlagen zu einem um ein Drittel höheren Gewerbesteuersatz von 10 % (anstelle von 7.5 %). Weitere Vorteile sind, daß der Gesellschaft erhöhte Forschungs-, Entwicklungs- und IT-Steuerergutschriften, eine höhere Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (300.000 Yen = ca. 2.000 Euro) sowie die Abzugsfähigkeit von Bewirtungsaufwand in Höhe von bis zu 3.6 Millionen Yen (ca. 24.000 Euro) zur Verfügung stehen. Schließlich ist zu erwähnen, daß die nationale Steuerbehörde nur für Betriebsprüfungen von Gesellschaften mit einem Grundkapital ab 100 Mio. Yen zuständig ist.

3. *Neuregelung der Besteuerung von Familiengesellschaften*

Um zu vermeiden, daß Dividenden auf der Ebene der Gesellschafter erneut besteuert werden (Doppelbesteuerung), haben Familiengesellschaften in der Vergangenheit häufig eine Ausschüttung von Unternehmensgewinnen vermieden. Um dies zu verhindern, werden in Japan bei Familiengesellschaften thesaurierte Gewinne einer erhöhten Unternehmenssteuer unterworfen, die zu einer effektiven Einkommenssteuerbelastung von bis zu 48 % führt, Art. 67 *Hôjin-zei hô* (Körperschaftssteuergesetz)⁷. Das neue Gesellschaftsrecht hat sowohl hinsichtlich der Frage, wann eine Familiengesellschaft vorliegt, als auch bezüglich der Frage, welcher Teil der Einkünfte der erhöhten Steuerlast unterliegt, neue Regeln eingeführt.

a. *Definition der Familiengesellschaft*

Nach dem alten Recht wurde eine Kapitalgesellschaft als Familiengesellschaft behandelt, wenn mehr als 50 % der Anteile von bis zu drei Gesellschaftern gehalten wurden, wobei Familienstämme (nahe stehende Personen) als ein Gesellschafter gezählt wurden. Diese Definition wurde durch das neue Gesellschaftsrecht geändert. Danach wird ein Unternehmen nunmehr lediglich dann als Familiengesellschaft definiert, wenn mehr als 50 % der Anteile von einem Anteilseigner bzw. seinen Familienangehörigen gehalten werden, Art. 67 *Körperschaftssteuergesetz*.

7 Gesetz Nr. 34/1965.

b. *Gegenstand der erhöhten Unternehmenssteuer*

Nach der bisherigen Regelung wurde die erhöhte Unternehmenssteuer auf nicht ausgeschüttete Gewinne erhoben, die entweder 35 % des steuerpflichtigen Einkommens, den absoluten Betrag von 15 Millionen Yen (ca. 95.000 Euro) oder 125 % des Grundkapitals (zuzüglich Kapitalrücklage) überschritten.

Nach den neuen Regelungen sind nunmehr lediglich nicht ausgeschüttete Gewinne, die 50 % des steuerpflichtigen Einkommens oder den absoluten Betrag von 20 Millionen Yen (ca. 135.000 Euro) übersteigen, Gegenstand der erhöhten Unternehmenssteuerbelastung. Maßgeblich ist der insoweit jeweils höhere Betrag, Art. 67 Körperschaftsteuergesetz.

5. *Besteuerung von Limited Liability Partnerships (LLP)*

Die wesentlichen Charakteristika der *LLP* gemäß Art. 15 *Yûgen sekinin jigyô kumiai-hô* (*LLP-Gesetz*)⁸ sind ihre Flexibilität im Hinblick auf Corporate Governance und Satzungsautonomie sowie die Möglichkeit einer Haftungsbeschränkung der Gesellschafter, vergleichbar der deutschen GmbH & Co KG. Die Haftungsfreistellung setzt allerdings voraus, daß sich die Gesellschafter aktiv am Geschäftsbetrieb beteiligen, Art. 13 *LLP-Gesetz*. Nicht aktive Gesellschafter können aus der *LLP* ausgeschlossen werden. Als nicht ausreichend aktiv werden die bloße passive Zurverfügungstellung von Kapital ohne persönliche Beteiligung an der Ausübung der Unternehmenstätigkeit oder der Führung des Unternehmens angesehen.

a. *Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter*

Die *LLP* wird nach japanischem Recht als Personengesellschaft behandelt. In steuerlicher Hinsicht ist die *LLP* durch ihre Transparenz gekennzeichnet. Die Einkommensbesteuerung findet nicht auf der Ebene der Gesellschaft statt, sondern auf Gesellschafterebene. Dazu wird der Gewinn zunächst auf der Ebene der Gesellschaft einheitlich ermittelt. Anschließend werden jedem Gesellschafter die Anteile am Gewinn für Zwecke der Einkommensbesteuerung zugerechnet. Die Gewinnverteilung kann abweichend von der Höhe der Kapitalbeteiligung vereinbart werden. Eine solche abweichende Gewinnverteilung muß allerdings im voraus schriftlich vereinbart und hinreichend begründet werden. Erwähnenswert ist zudem, daß in Japan das Konzept der Vorabvergütung für Gesellschafterleistungen bislang nicht geregelt ist. Der Gesellschaftervertrag sollte daher klare und eindeutige Regeln für Vorabvergütungen für Geschäftsführerleistungen sowie Zins-, Lizenz- oder Mietzahlungen an die Gesellschafter vorsehen.

8 *Yûgen sekinin jigyô kumiai keiyaku ni kansuru hôritsu*, Gesetz Nr. 40/2005.

Bei ausländischen Gesellschaftern stellt sich die Frage, ob die dem Gesellschafter zugerechneten Gewinnanteile in Japan und / oder im jeweiligen Ansässigkeitsstaat des Gesellschafter besteuert werden. Da Japan sein Besteuerungsrecht grundsätzlich ausübt, kann es zur Doppelbesteuerung kommen, wenn der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafter sein Besteuerungsrecht ebenfalls ausübt. Nach dem deutsch-japanischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) wird die Doppelbesteuerung vermieden, indem in Art 23 (1) des DBA das Besteuerungsrecht ausschließlich Japan zugewiesen wird und Deutschland für die Zwecke der deutschen Einkommensbesteuerung die Einkünfte von der Besteuerung unter Progressionsvorbehalt freistellt. Progressionsvorbehalt nach § 32a EStG bedeutet, daß auf die japanischen Einkünfte unmittelbar keine Einkommenssteuer erhoben wird, mittelbar jedoch bei der Ermittlung des persönlichen Einkommenssteuersatzes das japanische Einkommen mitberücksichtigt wird. Umgekehrt führt dabei ein japanischer Verlust entsprechend zu einem niedrigeren Einkommenssteuersatz ("negativer Progressionsvorbehalt").

b. Verlustnutzung durch die LLP-Gesellschafter

aa. Körperschaften

Grundsätzlich können Körperschaften *LLP*-Verluste nur bis zur Höhe der Summe ihrer Kapitalkonten mit Gewinnen verrechnen. Nicht ausgeglichene Verluste können zeitlich unbegrenzt vorgetragen und mit zukünftigen Gewinnanteilen verrechnet werden, Art. 67-13 *Sozei tokubetsu sochi-hô* (Gesetz über steuerliche Sondermaßnahmen)⁹.

Im Fall von deutschen Gesellschaftern kann bei einer *LLP*-Beteiligung allerdings keine unmittelbare Verrechnung mit deutschen Einkünften erfolgen.

bb. Natürliche Personen

Natürliche Personen können *LLP*-Verluste ebenfalls steuerlich maximal in Höhe ihrer Kapitalkonten geltend machen, Art. 27-2 Gesetz über steuerliche Sondermaßnahmen. Allerdings sind nicht ausgeglichene Verluste natürlicher Personen im Gegensatz zu Körperschaften nicht vortragsfähig, Art. 27-2 Gesetz über steuerliche Sondermaßnahmen. Im Falle deutscher natürlicher Personen als *LLP*-Gesellschafter kommt es ebensowenig zu einer unmittelbaren Verlustberücksichtigung. Nur mittelbar kann ein japanischer Verlust im Rahmen der Bestimmung des deutschen Einkommenssteuersatzes zu einer Steuerminderung führen.

9 Gesetz Nr. 26/1957.

IV. GESELLSCHAFTERFREMDFINANZIERUNG

Statten Gesellschafter ihre Gesellschaft mit Fremdkapital aus, so sind nach japanischem Recht an ausländische Gesellschafter gezahlte Zinsaufwendungen steuerlich nicht abzugsfähig, soweit das Verhältnis von Gesellschafterfremd- zu Eigenkapital den „*safe haven*“ von 3 : 1 überschreitet, Art. 66-5 Gesetz über steuerliche Sondermaßnahmen.

Vor der Steuerrechtsreform fanden die Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung keine Anwendung auf Darlehen, die von der Muttergesellschaft oder anderen Gesellschaften im Konzernverbund garantiert bzw. besichert wurden. Avalprovisionen, die an ausländische Mehrheitsaktionäre gezahlt wurden, wurden als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt und unterlagen in Japan keiner Quellensteuer.

Die Gesellschafterfremdfinanzierungsregeln finden nunmehr für am oder nach dem 1. April 2006 beginnende Steuerjahre auch Anwendung auf Darlehen, die von ausländischen Konzerngesellschaften garantiert werden¹⁰, soweit der Darlehensgeber mit den empfangenen Zinsen nicht der japanischen Körperschaftssteuer unterliegt. Wegen dieser Rückausnahme sind von der Muttergesellschaft besicherte Drittdarlehen daher unschädlich, soweit eine japanische Bank oder die japanische Zweigniederlassung einer ausländischen Bank ein Darlehen gewährt.

Werden besicherte Darlehen daher von Dritten gewährt, die in Japan nicht körperschaftssteuerpflichtig sind, werden diese so behandelt, als wären sie von einem ausländischen Gesellschafter gewährt worden. Insoweit Zinsen auf den Teil des Gesellschafterdarlehens gezahlt werden, der das Fremdkapital um das Dreifache des Eigenkapitals überschreitet, sind sowohl die Darlehenszinsen als auch die Garantiegebühr für Zwecke der japanischen Unternehmensbesteuerung nicht abzugsfähig.

In Deutschland werden Zinszahlungen, die in Japan den *safe haven* überschreiten, zu 95 % als steuerfreie Dividenden reklassifiziert (5 % werden als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt). 10 % Quellensteuer, die in Japan auf Zinsen abzuführen sind, können infolge der Steuerfreistellung nicht auf deutsche Steuern angerechnet werden.

Ein höheres Fremd-Eigenkapitalverhältnis kann angewandt werden, sofern ausnahmsweise nachgewiesen werden kann, daß bei vergleichbaren Gesellschaften aus derselben Branche ein höheres Verhältnis von Fremd- zu Eigenkapital üblich ist bzw. in der Praxis anerkannt ist (Fremdvergleich). Dies kann beispielsweise im Konsumentenkreditgeschäft der Fall sein.

Neben der Darlehensaufnahme bei einer in Japan ansässigen Bank kommen zur Vermeidung der Anwendung der Gesellschafterfremdfinanzierungsbeschränkungen eine Finanzierung durch Kapitalerhöhung, Verbriefung von Forderungen (*asset-backed securitization*) sowie *sale and lease back*-Transaktionen in Betracht.

10 Analog Textziffer 23 des deutschen § 8a KStG-Erlasses vom 15.12.1994.

V. NUTZUNGSBEGRENZUNG VON VERLUSTVORTRÄGEN ERWORBENER UNTERNEHMEN

Bis zum 1. April 2006 war die Nutzung von Verlustvorträgen und nicht realisierter Verluste einer Gesellschaft im Falle einer Anteilsveräußerung nicht begrenzt. Es fanden lediglich allgemeine Steuerumgehungsvorschriften Anwendung. Bei einem bloßen Mantelkauf einer Gesellschaft, die über erhebliche Verlustvorträge verfügte und ihren Geschäftsbetrieb bereits eingestellt hatte, konnten operative Gewinne aus neuen Geschäftsaktivitäten der übernommenen Gesellschaft mit Verlustvorträgen, die vor dem Unternehmenserwerb bestanden hatten, verrechnet werden. Diese unbeschränkte Nutzungsmöglichkeit von Verlustvorträgen hat der japanische Gesetzgeber nunmehr vergleichbar der Regelung des § 8 Abs. 4 KStG deutlich eingeschränkt. Ab dem 1. April 2006 ist für Verlustgesellschaften, an denen der Erwerber einen Anteil von mehr als 50 % erlangt hat, die Nutzung von Verlustvorträgen aus Steuerjahren, die vor dem Erwerb liegen und nicht realisierter Verluste (z.B. auf abschreibungsbedürftige Beteiligungen und Immobilien) dann eingeschränkt, wenn innerhalb von fünf Jahren ab dem Eigentümerwechsel ein schädlicher Nutzungstatbestand eintritt, Art. 57-2, 61, 81-9-2 Körperschaftssteuergesetz, Art. 113-2, 118-3, 155-21-2 Durchführungsverordnung zum Körperschaftssteuergesetz¹¹. Als schädliche Nutzungstatbestände gelten u.a. die Fortführung eines bereits eingestellten Geschäftsbetriebes im Zeitpunkt oder im unmittelbaren Anschluß an den Anteilseignerwechsel oder die Zuführung neuen Betriebsvermögens im Verhältnis von 5 : 1 im Vergleich zum bisherigen Vermögen bei gleichzeitiger Entlassung von mehr als 20 % der Mitarbeiter und Komplettauswechslung des Managements.

VI. FAZIT

Die Änderungen des japanischen Gesellschaftsrechts sind zu begrüßen, da sie ausländischen oder japanischen Investoren größere Flexibilität im Hinblick auf Corporate Governance und Satzungsautonomie ermöglichen, insbesondere im Hinblick auf die Form der Gesellschaft, das gesetzliche Mindestkapital sowie den Zeitpunkt der Ausschüttung von Dividenden etc. Ebenfalls zu begrüßen sind die Neuregelungen zur Klassifizierung von Unternehmen als Familiengesellschaften. Es bleibt abzuwarten, ob und inwieweit sich Familiengesellschaften nunmehr in stärkerem Maße zur Thesaurierung und Reinvestition ihrer Unternehmensgewinne entschließen.

Durch die Neuregelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung und zur Verlustnutzungsbeschränkung bei Mantelkäufen nähert sich der japanische Gesetzgeber weiter

11 *Hôjin-zei hô shikô-rei*, Regierungsverordnung Nr. 97/1965.

an internationale Standards an. Im Hinblick auf die Gesellschafterfremdfinanzierung wurde die Möglichkeit der Vermeidung der Anwendung der Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung durch alternative Finanzierungen insbesondere über gruppenbesicherte Bankdarlehen erheblich eingeschränkt.

Mit den Regeln der Verlustnutzungsbeschränkung bei Anteilseignerwechsel wollte der japanische Gesetzgeber den Mißbrauch beim Erwerb von Verlustgesellschaften einschränken. Während ihm dies im Falle von Gesellschaften, die ihren Geschäftsbetrieb bereits vollständig eingestellt haben, gelungen sein mag, bieten sich im Hinblick auf Gesellschaften, die nach wie vor einen aktiven Geschäftsbetrieb unterhalten, in der Praxis jedoch zahlreiche Möglichkeiten, die nachteiligen Folgen der Regelungen zur Verlustnutzungsbeschränkung zu vermeiden.

SUMMARY

With the enactment of the New Company Law in May of last year, Japan has significantly reformed her legal landscape. Besides numerous new legal rules and regulations, the Company Law and corresponding changes in the tax laws also led to significant consequences regarding the acquisition of corporations and joint ventures. The objective of this article is to illustrate some of the major new rules in this important area. After a general overview of the taxation of legal entities in Japan, this article will highlight some of the tax benefits when keeping the share capital at 100 million yen. Further, the taxation of family corporations and limited liability partnerships is highlighted. Lastly, the new rules on thin capitalization as well as the new restrictions on the usage of tax loss carry-forwards will be introduced. The new rules will have an impact on domestic as well as on foreign investments in Japan and it remains to be seen how they will be interpreted and develop in practice in the future.