

Die Besteuerung der Familiengesellschaften in Japan

著者	Murai Tadashi
journal or publication title	關西大學法學論集
volume	29
number	2
page range	278-259
year	1979-09-30
URL	http://hdl.handle.net/10112/00025863

Die Besteuerung der Familiengesellschaften in Japan*

von Tadashi Murai**

I. Fragestellung

Es gibt verschiedene Meinungen über Zweck und Eigenschaften des § 132 des geltenden japanischen Körperschaftsteuergesetzes (KStGJ)¹⁾. Ich möchte mich nicht an dem Streit um seine Eigenschaften beteiligen, sondern nur meine Meinung aufzeigen, vorausgesetzt, daß die Vorschrift nach herrschender Meinung eine Mißachtungsvorschrift über die Steuerumgehung ist. Nach der herrschenden Meinung schreibt § 132 nicht nur den Tatbestand (die Voraussetzungen), sondern auch die steuerrechtliche Mißachtungswirkung vor, aber es bestehen starke Meinungsverschiedenheiten über seine Voraussetzungen und Wirkungen in Wissenschaft und Praxis, weil § 132 sehr undeutlich und unbestimmt ist. Einer Meinung nach ist § 132, ausdehnend ausgelegt, eine Generalklausel über das Verbot der Steuerumgehung. Nach anderer Meinung hat § 132 keine Existenzberechtigung, weil es keinen vernünftigen Maßstab für seine Voraussetzungen und Wirkungen gibt. Solche Meinungsverschiedenheiten entstehen daraus, daß die Anwendbarkeit des § 132, vom Wortlaut her gesehen, ausschließlich auf Familiengesellschaften beschränkt ist.

* Die vorliegende Studie ist aus einem Vortrag hervorgegangen, den der Verfasser am 25. 1. 1979 vor dem Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln gehalten hat.

** Ord. Professor des Steuerrechtes an der Kansai Universität in Osaka/JAPAN.

Ich bin der Meinung, daß man § 132 im Rahmen des Gesamtkomplexes des Körperschaftsteuergesetzes auslegen soll und dabei berücksichtigt, welche Unternehmensform als Idealtypus der Körperschaft im KStGJ anzusehen ist. Es scheint mir häufig Verwechslungen zu geben zwischen der Wirklichkeit, die es sehr viel bei Familiengesellschaften gibt, und den Idealen, die das geltende Körperschaftsteuergesetz als Idealtypus der Körperschaft zugrundelegt. Ich möchte in diesem Vortrag § 132 ausschließlich unter logischen Gesichtspunkten betrachten.

II. § 132 KStGJ als Verbot der Steuerumgehung

Setzen wir voraus, daß § 132 eine Vorschrift über Tatbestand und Rechtsfolge der Steuerumgehung ist, so haben wir die größte Schwierigkeit in Bezug auf die Allgemeinheit und die Abstraktheit der Voraussetzung: „wenn ... die Körperschaftsteuerlast ... außergewöhnlich vermindert worden ist“ Die Tatsache, daß außerdem das Werturteil in Bezug auf solche unbestimmten Voraussetzungen primär dem Finanzamt überlassen wird, ist sehr wichtig, abgesehen von der Verwaltungsökonomie. Betrachtet man das gegenwärtige Verhalten der Finanzverwaltung, so zeigt sich, daß sie bei der Handhabung der unbestimmten Voraussetzungen überfordert ist. Das ergibt sich aus der Tatsache, daß es überhaupt keine Entsprechung für die frühere Körperschaftsteuerrichtlinie 355²⁾ gibt. Unter dem geltenden Recht gibt es überhaupt keinen Maßstab von § 132 auf der Verwaltungsebene³⁾. Darüber hinaus räumt § 132 dem Finanzamt kein völliges Ermessen ein. Wenn man deshalb tatsächlich von dem Werturteil auf der Verwaltungsebene nichts erwartet, dann soll man die Hoffnung haben, daß die Rechtsprechung einen Maßstab entwickelt. Abgesehen von der früheren Rechtsprechung aus der Anfangszeit,

geht die neuere Theorie und Praxis in die Richtung, möglichst die Anwendbarkeit von § 132 zu vermeiden, ohne überhaupt die Voraussetzungen der Vorschrift zu konkretisieren⁴⁾. Das bedeutet, daß es starken Streit über den im Körperschaftsteuergesetz zugrundegelegten Idealtypus gibt, weil kein bestimmter Maßstab in Bezug auf die Annäherung an § 132 existiert. Bisher vertraten die herrschende Theorie und Rechtsprechung die Ansicht, daß es einen Katalog der im § 132 vorgestellten Mißachtungen bei der Nichtfamiliengesellschaft nicht geben kann, weil § 132 ausschließlich auf die Familiengesellschaft beschränkt ist. Aber ich bin der Meinung, daß es keine Steuerumgehungshandlung und keinen Mißachtungskatalog geben kann, der sich allein auf die Familiengesellschaft bezieht. Denn die Unterscheidung zwischen Familien- und Nichtfamiliengesellschaft beruht nicht eigentlich auf einer qualitativen Teilung, sondern auf einer quantitativen Teilung beziehungsweise einem Pauschalmaßstab. Deshalb kann es keinen Mißachtungskatalog geben, der einerseits gilt und andererseits nicht gilt, wenigstens an der Grenzlinie zwischen beiden Gesellschaftsformen. Der Gedanke, daß man den Mißachtungskatalog in der Familiengesellschaft aufgrund des Vergleichs mit der Nichtfamiliengesellschaft entwickelt, beruht auf der Differenz der Wahrscheinlichkeit, daß solche Mißachtungshandlungen in der Familiengesellschaft, verglichen mit der Nichtfamiliengesellschaft, häufig vorkommen. Insofern ist der Gedanke zwar verständlich, aber er könnte kein unzweifelhafter Maßstab sein, weil schließlich die Differenz der Wahrscheinlichkeit nur relativ ist. In der Gesetzesbegründung bei der Einführung des Vorläufers des § 132⁵⁾ könnte man solche Gedanken finden. Kann die Differenz der Wahrscheinlichkeit ein vernünftiger Grund sein, die Familiengesellschaft zu diskriminieren, obwohl man häufig Pauschalmaßstäbe

aufgrund der Wahrscheinlichkeitsdifferenz in Tatbeständen des Steuerrechts finden kann? Obwohl der Zweck, Steuerumgehungshandlungen festzustellen und sie zu mißachten, eigentlich ganz richtig ist, sieht § 132 sich einer neuen Schwierigkeit, der Frage nach der Vernünftigkeit der Diskriminierung, gegenüber. Wenn man auf die Frage, warum die Steuerumgehungshandlung ausschließlich bei der Familiengesellschaft mißachtet werden soll, warum dieselbe Handlung bei der Nichtfamiliengesellschaft nicht mißachtet wird, keine überzeugende Antwort geben kann, läßt sich die Existenz von § 132 nicht rechtfertigen⁹⁾.

III. Mißachtungsvoraussetzungen im § 132 KStGJ *Nicht-Familiengesellschaft-Vergleichsmethode*— Ja oder Nein?

Zunächst möchte ich die Richtigkeit der *Nicht-Familiengesellschaft-Vergleichsmethode* prüfen. Nach dieser Methode ist Prüfungsmaßstab das Geschäft, das die Nichtfamiliengesellschaft nicht ausgewählt hätte und das ausschließlich die Familiengesellschaft wegen ihrer Eigenschaft auswählen konnte. Wie ich schon dargelegt habe, kann der Pauschalmaßstab, der den Begriff der Familiengesellschaft kennzeichnet, an der Grenzlinie zwischen Familien- und Nichtfamiliengesellschaft kein effektives Instrument zur Unterscheidung solcher Geschäfte sein. Bei der Familiengesellschaft, die durch einen Pauschalmaßstab gekennzeichnet ist, ist zwar eine größere Häufigkeit solcher Geschäfte zu vermuten, aber das kann kein entscheidendes Kriterium sein. Abgesehen von der Frage der Wahrscheinlichkeit, gäbe es, wenn man einen solchen Pauschalmaßstab voraussetzen wollte, überhaupt kein oder fast kein Geschäft, das ausschließlich bei der Familiengesellschaft vorkommt. Dann müßte ich

sagen, daß die Voraussetzung, daß man über die Unangemessenheit des Geschäfts aufgrund des Vergleichs mit der Nichtfamiliengesellschaft urteilt, falsch ist.

Könnte man sagen, daß der im geltenden Körperschaftsteuergesetz zugrundegelegte Idealtypus der Körperschaft als Regel die Publikumsgesellschaft ist und daß eine geschlossenen Gesellschaft wie die Familiengesellschaft zur Ausnahme gehört? Könnte man schließen, daß der Idealtypus die Publikumsgesellschaft ist und nicht die Familiengesellschaft? Die Tatsache, daß die Publikumsgesellschaft bei der Finanzierung Vorteile hat, hat keinen unmittelbaren Zusammenhang mit dem Körperschaftsteuergesetz. Deshalb kann man sagen, daß die Vergleichsmethode, die sich die Publikumsgesellschaft als Idealtypus des Körperschaftsteuergesetzes vorstellt und die Geschäfte der von dem Idealtypus abweichenden Familiengesellschaft mißachtet, nicht immer aus dem Körperschaftsteuergesetz abgeleitet werden kann. Ich bin der Meinung, daß man zur Feststellung des Idealtypus der Körperschaft den ganzen Komplex des Körperschaftsteuergesetzes betrachten sollte. Wenn man prüfen will, ob der Gedanke, daß das geltende Körperschaftsteuergesetz die Nichtfamiliengesellschaft als Idealtypus, die Familiengesellschaft dagegen als Ausnahme behandelt, richtig ist, muß man analysieren, welche Stellung die Familiengesellschaft im geltenden Körperschaftsteuergesetz einnimmt. Kurz gesagt, steht das Körperschaftsteuergesetz vor der Alternative, in Bezug auf die Annäherung an die Familiengesellschaft die Vergleichsmethode entweder in Bezug auf die Nichtfamiliengesellschaft oder in Bezug auf den Einzelunternehmer anzuwenden, der nicht Gegenstand des Körperschaftsteuergesetzes ist. Schematisch gesehen, könnte die Familiengesellschaft nach dem geltenden Recht in der Mitte

zwischen Nichtfamiliengesellschaft und Einzelunternehmer stehen. Formell betrachtet, würde die Familiengesellschaft in der Nähe des Pols der Nichtfamiliengesellschaft, materiell betrachtet, in der Nähe des Gegenpols des Einzelunternehmers stehen. Die Nichtfamiliengesellschaft hat den Vorteil, daß der Betrieb und das Kapital getrennt sind, daß der Kapitaleigner von der Haftung für den Gesellschaftsbetrieb befreit ist und daß der Kapitalmarkt größere Möglichkeiten der Finanzierung eröffnet. Demgegenüber hat der Einzelunternehmer den Nachteil, daß Betrieb und Kapital nicht getrennt sind, so daß Manipulationsmöglichkeiten zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern bestehen. Außerdem sind die Finanzierungsmöglichkeiten beschränkt. Die Familiengesellschaft würde die Eigenschaft als Chamäleon in der Mitte zwischen beiden Polen tragen. Der Handelsrechtler⁷⁾ kritisiert, daß die Familiengesellschaft zwar juristisch formell die handelsrechtliche Gesellschaftsform anerkennt, daß sie aber nicht immer dem HGBJ folgt und häufig gegen die Ordnung des Gesellschafts-, insbesondere des Aktiengesellschaftsrechtssystems verstößt. Ich glaube, daß das Handelsrecht auf das Übel aufmerksam gemacht hat, das darin besteht, im Gesellschaftsrecht die Nicht-Familiengesellschaft, die als vom *homo oeconomicus* gewählter Typus vorausgesetzt wird, mit der Familiengesellschaft zu vermischen. Die Eigenschaft der Familiengesellschaft als Chamäleon wird sich, anders gesehen, aus dem Unterschied zwischen der juristisch-formellen Betrachtungsweise und der wirtschaftlich-materiellen Betrachtungsweise ergeben. Wenn man das Steuerrecht der Familiengesellschaft durchgehend juristisch betrachtet, benötigt man keinen § 132 mehr. Da gerade vom Standpunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus andere Seiten der Familiengesellschaft anerkannt werden, besteht § 132. Da das Steuerrecht bei der Auswahl der Unter-

nehmensform neutral sein soll, ist es nötig, bei der Anwendung der Vergleichsmethode neben der Nicht-Familiengesellschaft auch noch den Einzelunternehmer heranzuziehen. Der Vergleich von Familiengesellschaft und Einzelunternehmer ist der allgemein anerkannte Grundgedanke des § 67 Absatz 2 KStGJ⁸⁾. Abgesehen vom Willen des Gesetzgebers, bin ich im Zweifel, ob man als Vernünftighkeitsmaßstab für *die Sonderbesteuerung der einbehaltenen Gewinne der Familiengesellschaft* in § 67 Absatz 2 KStGJ den Vergleich mit dem Einzelunternehmer heranziehen kann. Zwar ist es, da die Familiengesellschaft eine Rolle bei der Einkommensteuerumgehung der Gesellschafter durch unangemessene Einbehaltung der Gewinne spielt und sie dadurch eine Steuerstundungswirkung zumindest während der Einbehaltungszeit hat, nötig, die Ungleichbehandlung mit dem Einzelunternehmer zu beseitigen. Wenn man aber vom Standpunkt der *Nicht-Familiengesellschaft-Vergleichsmethode* aus § 67 Absatz 2 KStGJ betrachtet, hat § 67 Absatz 2 keinen vernünftigen Sinn mehr. Es kann keine sachlichen Gründe geben, warum der Einbehaltungssatz bei der Familiengesellschaft einerseits unvernünftig und bei der Nicht-Familiengesellschaft andererseits vernünftig sein soll. Da im Gegenteil die Familiengesellschaft auf Grund ihrer Geschlossenheit nur eine beschränkte Finanzierungsmöglichkeit hat, sprechen für die Selbstfinanzierung bei der Familiengesellschaft bessere Gründe als bei der Nicht-Familiengesellschaft⁹⁾. Zwar ist es unklar, ob Gewinne zur Steuerumgehung der Gesellschafter oder als Mittel zur richtigen Finanzierung einbehalten werden. Betrachtet man das Problem vom Standpunkt der Vergleichsmethode mit der Nicht-Familiengesellschaft aus, hätte § 67 Absatz 2 keine Überzeugungskraft mehr. Was außerdem die Gesetzgebungsgründe in § 67 Absatz 2 anbetrifft, ist zu kritisieren, daß

die Familiengesellschaft sonst substantiell mit dem Einzelunternehmer identifiziert würde. Da man aber auf Grund des Gleichheitssatzes nicht auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise verzichten darf, besteht noch die Notwendigkeit, die Familiengesellschaft mit dem Einzelunternehmer zu vergleichen. Bisher hat man im Zusammenhang mit der Familiengesellschaft einerseits die *Nicht-Familiengesellschaft-Vergleichsmethode* gem. § 132 andererseits die *Einzelunternehmer-Vergleichsmethode* gem. § 67 Absatz 2 angewendet. Die einfache Anwendbarkeit beider Methoden wäre noch keine genügende Betrachtungsweise aus der Sicht der Steuerneutralität. Daher würde ich sagen, daß man bei der Auslegung des § 132 und des § 67 Absatz 2 in den beiden Polen zwischen der Nicht-Familiengesellschaft und dem Einzelunternehmer unter Berücksichtigung des Gleichheitssatzes den vernünftigen Maßstab finden sollte. Ich bin der Ansicht, daß der Vergleich mit dem Einzelunternehmer auch beim § 132 erforderlich ist.

Ich möchte im folgenden diese Hypothese rechtfertigen. Wenn man Umfang und Form der Gesellschaft betrachtet, ist die Familiengesellschaft für die Personengesellschaft geeignet¹⁰⁾. Wenn diese Hypothese richtig wäre, könnte man sagen, daß die Familiengesellschaft der Personengesellschaft und die Nicht-Familiengesellschaft der Kapitalgesellschaft entspricht. Obwohl man nicht im geringsten aus der Vorschrift folgern kann, daß das geltende Recht im Zusammenhang mit der Familiengesellschaft die Personengesellschaft meint, hat das frühere Recht geschichtlich einmal in Japan deutschrechtliche Konstruktionen in sich aufgenommen¹¹⁾. Nach dem EStGJ von 1905 waren die Einkünfte der Klasse I (Einkünfte der Körperschaft) in die Buchstaben a) und b) un-

terteilt worden. Buchstabe a) erwähnte die Aktiengesellschaft oder die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die aus Gesellschaftern von über 21 Personen bestehen; auf sie wurde der Proportionalsteuersatz angewendet. Demgegenüber erfaßte Buchstabe b) die Kommanditgesellschaft, die OHG und die Kapitalgesellschaft, die aus Gesellschaftern von unter 20 Personen bestehen; auf sie wurde der Progressivsteuersatz angewendet¹²⁾. Das japanische Einkommensteuergesetz von 1905 war maßgeblich beeinflusst von dem damaligen Preußischen Einkommensteuergesetz¹³⁾. Nach EStGJ von 1905 waren die Einkünfte der Personengesellschaft wie Einkünfte der natürlichen Person progressiv besteuert worden. Auch die Einkünfte der Kapitalgesellschaft, die aus wenigen Gesellschaftern bestand, der personenbezogen Körperschaft waren wie Einkünfte einer Einzelperson progressiv besteuert worden. Hierbei war es selbstverständlich, daß die Personengesellschaft mit der Einzelperson identifiziert wurde. Aber es war problematisch, wie man die Kapitalgesellschaft, die aus wenigen Gesellschaftern besteht, behandeln sollte. Sicher ist es ein sehr interessantes Beispiel, daß man schon eine bestimmte Art von Kapitalgesellschaften, die den Typus des *homo oeconomicus* darstellt, mit der Einzelperson identifiziert hat. Wenn die Hypothese, daß, gemessen an Umfang und Form der Gesellschaft, die Familiengesellschaft der Personengesellschaft und die Nicht-Familiengesellschaft der Kapitalgesellschaft entspricht, bestehen könnte, würde die Familiengesellschaft als die Personengesellschaft, die mit der Einzelperson identifiziert wird, behandelt, und auch die Kapitalgesellschaft dürfte unter bestimmten Voraussetzungen mit der Einzelperson identifiziert werden. Meine Hypothese über die Vergleichsmethode nach § 132 könnte einen überzeugenden Rechtfertigungsgrund mit Rücksicht auf die Entwicklungsgeschichte finden¹⁴⁾.

IV. Mißachtungsvoraussetzung im § 132 KStGJ

—*wirtschaftliche Vernünftigkeit*—

Meine Ansicht, die schon in Paragraph III gezeigt wurde, ist nicht mehr als eine Hypothese, die aus den verschiedenen Voraussetzungen entsteht. Ich glaube, daß man sich um die Rechtfertigung und die vernünftige Auslegung des § 132 bemühen soll, da dieser Artikel besteht. Als Schlußfolgerung bin ich zu dem Gedanken gelangt, da es nicht immer vernünftig ist, bei der Anwendung von § 132 und § 67 Absatz 2 KStGJ alternativ zu entscheiden und entweder den Vergleich mit der Nicht-Familiengesellschaft oder den Vergleich mit dem Einzelunternehmer anzustellen, sondern daß man die Angemessenheit der von der Familiengesellschaft ausgewählten Geschäfte prüfen sollte. Das Richterrecht hat die Annäherung auf Grund der bisherigen Vergleichsmethode aufgehoben und hat einen neuen Maßstab dafür aufgestellt, ob ein Geschäft in der Familiengesellschaft die Vernünftigkeit des *homo oeconomicus* hat; dieser basiert auf der wirtschaftlichen, substantiellen Betrachtungsweise. Dieser neue Gedanke der Rechtsprechung könnte auf der Linie meiner Ansicht liegen. Das Steuerrecht besteht eigentlich auf der Konstruktion der Typisierung der Rechtsform, die der normale *homo oeconomicus* im Verkehr nach *wirtschaftlicher Vernunft* ausgewählt hätte. Das Steuerrecht besteht aus dem Tatbestand, daß der Steuerpflichtige seine Geschäfte nach der allgemeinen Verkehrsauffassung auswählen sollte. Also ist der im Steuergesetz eingeführte Steuertatbestand die Typisierungsform der an die allgemeine Verkehrsauffassung angepaßten privaten wirtschaftlichen Tätigkeiten. Die Tatsache, daß das deutsche Recht als eine der Auslegungsmomente im Steuerrecht die *Volksanschauung* nennt, stammt auch

aus demselben Gedanken.

Kurz zusammengefaßt, könnte man das Schema aufstellen, daß das an die Verkehrsauffassung angepaßte Geschäft, das Geschäft ist, welches der wirtschaftlichen Vernunft entspricht, und daß das an die Verkehrsauffassung nicht angepaßte und die Steuerbelastung mildernde Geschäft als Steuerumgehungshandlung anzusehen ist. Wir finden schon in der Rechtsprechung solche Gedanken. In einem Urteil heißt es: „Bei der Feststellung des Steuertatbestandes soll einerseits die Gleichheit der Steuerbelastung unter Berücksichtigung der substantiellen Seite der Handlung und der wirtschaftlichen Wirkung erreicht werden, andererseits darf diese Feststellung unter dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Steuer, daß Steuerpflicht, Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz in dem jeweiligen Steuergesetz geregelt sein müssen, nicht ungerecht in die Privatautonomie eingreifen. Vor allem darf man nicht das privatrechtliche Geschäft, das auf Grund des vernünftigen Wirtschaftszwecks gesetzmäßig getroffen sein kann, deshalb, weil es im Vergleich mit einer anderen Rechtsform die Steuerlast erleichtert, mißachten, ohne daß ein Grund in einer bestimmten Vorschrift des KStGJ vorhanden ist¹⁵⁾.“ Ein anderes Urteil meint: „Das zinslose Darlehen hat in diesem Fall weder die Absicht, ungerecht die Steuerlast zu umgehen oder zu erleichtern noch die Absicht, die *wirtschaftliche Vernunft* völlig zu mißachten. Deshalb entspricht es nicht einer Steuerumgehungshandlung, und es gibt keinen steuerrechtlichen Grund, die privatrechtliche Wirkung der Vereinbarung über die Zinslosigkeit zu mißachten¹⁶⁾.“ Der Maßstab der *wirtschaftlichen Vernünftigkeit* ist zwar ein klar aussehender und scheint einen Schritt vorwärts zu bedeuten, aber er ist noch nicht der entscheidende konkrete Beurteilungsmaßstab. Infolgedessen kann man nicht anders als

unter Berücksichtigung der einzelnen Verhältnisse in den einzelnen Fällen urteilen und auf die Gestaltung der zukünftigen Rechtsprechung warten. Schließlich wirft die Verschiedenheit in der Bewertung der *wirtschaftlichen Vernünftigkeit* die Frage auf, welchem Rechtsgebiet man die Priorität einräumen soll, dem Privatrecht oder dem Steuerrecht. Vor kurzem fand man die negative Meinung, daß man möglichst die Anwendung des § 132 vermeiden will, weil die Rolle, die § 132 gespielt hat, in der Rechtsprechung und Theorie von anderen Vorschriften übernommen werden kann. Diese Meinung will die substantielle Existenz von § 132 vernichten. Und nach dieser Meinung taugt § 132 zu nichts¹⁷⁾. Einige der Mißachtungsfälle, die bisher von § 132 als Generalklausel gedeckt wurden, sind teilweise in die einzelnen Tatbestandsvorschriften (§§ 34 - 37 KStGJ) eingeführt worden und durch die Verlust- und Gewinnbegriffe als Generalklausel (§ 22 KStGJ)¹⁸⁾ beinahe völlig ersetzt worden. Dadurch hat sich die Bedeutung des § 132 mehr und mehr verringert. Hätte beispielweise die Familiengesellschaft ihr Vermögen an ihre Geschäftsführer beziehungsweise ihre Gesellschafter gegen unangemessen niedriges Entgelt veräußert, könnte man konstruieren, daß vom Standpunkt des Verlust- und Gewinnbegriffs aus der Differenzbetrag zwischen Veräußerungspreis und Marktpreis als Schenkung der Familiengesellschaft an den Empfänger behandelt wird und daß die Entnahme (der Abfluß außerhalb der Gesellschaft) der wirtschaftlichen Werte nicht als Verlust sondern als Gewinnausschüttung angesehen wird. Da der Verlust- und Gewinnbegriff im geltenden KStGJ sehr umfassend ist, müßte die Anwendbarkeit von § 132 mehr und mehr beschränkt werden. Aber die Generalklausel von § 132 ist nicht immer allmächtig und würde noch die Schwierigkeit in der Auslegung und Anwendung wie beim § 132 hinter-

lassen. Da das Einkommensteuergesetz anders als der Verlust- und Gewinnbegriff des KStGJ nicht immer den Einkommensbegriff als Generalklausel fixiert und die Ermittlung des Einkommens der Geschäftsführer und Gesellschafter, die von der Familiengesellschaft wirtschaftliche Werte erhalten, noch Schwierigkeiten bereitet, könnte mancher Verfasser die Existenz des § 132 noch rechtfertigen¹⁹⁾. Weil wir noch keinen effektiven Beurteilungsmaßstab in § 132 gefunden haben und die Schwierigkeit der Auslegung weiterhin besteht, könnte weiterhin Abneigung bestehen, § 132 anzuwenden. Aber ich bin der Ansicht, daß man die Vorschrift des § 132 möglichst vernünftig auslegen soll, da es sie nun einmal gibt. Ich bin noch skeptisch, welchen Fortschritt meine Meinung über die beiden Pole oder die Theorie der wirtschaftlichen Vernünftigkeit im Vergleich mit der bisherigen Meinung gebracht hat. Ich bin allerdings gegen die Meinung, die § 132 beiseite schiebt. Paradox gesprochen, könnte ich den Existenzgrund von § 132 als Generalklausel darin finden, daß der Gesetzgeber nicht allmächtig sein kann und die Mißachtungsvoraussetzungen nicht unter der Bedingung, daß er vorher alle möglichen Fälle berücksichtigt hat, typisieren und verwirklichen kann²⁰⁾. Hätte man das Problem unter dem Blickwinkel der Rollenverteilung von Gesetzgebung und Rechtsprechung bei der Rechtsfindung betrachtet, so wäre es nicht immer vernünftig, daß man die Mißachtungsvoraussetzungen der Steuerumgehung ausschließlich vom Gesetzgeber gestalten läßt, sondern es wäre wichtig, daß man die weitere Gestaltung der Rechtsprechung abwartet²¹⁾.

Anmerkungen

- 1) **Art. 132** vom Körperschaftsteuergesetz von 1965 (Gesetz Nr. XXXIV, 31. 3. 1965)

Wenn das Finanzamt bei der Berichtigung der Körperschaftsteuer in Bezug auf die folgenden Körperschaften zu dem Ergebnis gelangt, daß die Körperschaftsteuerlast durch die Anerkennung der Geschäfte der betreffende Körperschaften außergewöhnlich vermindert worden ist, so kann es die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage der betreffenden Körperschaften oder den Körperschaftsteuerbetrag nach seinen Ermittlungen ohne Rücksicht auf deren Geschäfte feststellen.

1. inländische Familiengesellschaft
2.

- Art. 2** vom Körperschaftsteuergesetz von 1965 : Begriffsbestimmung

.....

10. *Familiengesellschaft*

Als solche gelten Gesellschaften, deren Gesellschaftskapital oder Beteiligungen zu mindestens 50 vom Hundert von bis zu drei Aktionären oder irgendwelchen anderen Personen, die in einer besonderen näheren Beziehung zu den Aktionären stehen, gehalten werden.

- Art. 73/3** vom Einkommensteuergesetz 1920 (Gesetz Nr. XI, Juli 1920)

(In Kraft am 1. April 1924)

Wenn eine Vereinbarung, wie im vorigen Artikel erwähnt, zwischen der Gesellschaft und dem Aktionär oder Mitglied bzw. seinen Verwandten, Angestellten und irgendwelchen in einer besonderen Beziehung zur Gesellschaft stehenden Personen zur Umgehung der Einkommensteuer abgeschlossen worden zu sein scheint, so können die Behörden das Einkommen nach ihrem Ermessen ohne Rücksicht auf die Vereinbarung festsetzen (hinzugefügt durch das Gesetz Nr. VIII, März 1923)

- Art. 73/4** Die Anwendung der Bestimmungen der beiden vorigen Artikel wird durch die Behörden auf Grund einer EntschlieÙung des Einkommenberufungsausschusses verfügt (hinzugefügt durch das Gesetz Nr. VIII, März 1923)

Art. 73/2 Entspricht der Gesamtbetrag der Aktien oder Beteiligungen einer Gesellschaft, die im Besitze eines Aktionärs oder Teilhabers, seiner Verwandten, Angestellten und irgendwelcher anderen Personen sind, von

denen man annimmt, daß sie in einer näheren Beziehung zur Gesellschaft stehen, der Hälfte oder mehr des Betrages des Stammkapitals der Gesellschaft, so können die Behörden voraussetzen, daß von der Gewinnrücklage der Gesellschaft nur der Betrag an Aktionäre oder Mitglieder verteilt worden ist, der in eine der folgenden Kategorien fällt (hinzugefügt durch das Gesetz Nr. VIII. März 1923) :

1. Wenn die Gesamtsumme der Reserve am Ende eines Geschäftsjahres und der vom Einkommen in diesem Geschäftsjahr reservierte Betrag die Hälfte des für Aktien gezahlten Betrages oder die Hälfte der Beteiligung am Ende dieses Geschäftsjahres übersteigt : der Überschuß, der sich ergibt nach Abzug von 5% des Einkommens in dem Geschäftsjahre von dem Betrag der Einkommenrücklage in diesem Geschäftsjahre, die im Überschuß enthalten ist ;

2. Wenn der vom Einkommen in dem Geschäftsjahre reservierte Betrag 30% des Einkommens in diesem Geschäftsjahre übersteigt, der Überschuß.

Die Vorschriften zu 2) des vorigen Abschnittes finden keine Anwendung, wenn der vom Einkommen in einem Geschäftsjahre reservierte Betrag den Betrag, der für Aktien oder Beteiligungen mit 30% berechnet worden ist, am Ende dieses selben Geschäftsjahres nicht übersteigt.

- 2) Die in der früheren Körperschaftsteuerrichtlinie 355 aufgezählten Mißachtungsfälle sind folgende : 1) Die zu hohe Bewertung von Wirtschaftsgütern bei der Sacheinlage, 2) Der Erwerb von Vermögensgegenständen des Gesellschafters zu einem übermäßig hohen Preis, 3) Veräußerung von Gegenständen des Gesellschaftersvermögens an den Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Preis, 4) Private Aufwendungen der Gesellschafters, die von der Gesellschaft getragen und als Betriebsausgaben behandelt werden, 5) Der Fall, daß der Gesellschafter Vermögensgegenstände, die keinen Ertrag bringen, wie z. B. ein privates Wohnhaus, entgeltlich an die Gesellschaft veräußert ; diese trägt dann die laufenden Kosten und Aufwendungen für den Vermögensgegenstand, 6) Bei übermäßiger Höhe der an die Gesellschafter ausgezahlten Vergütungen, Gehälter, Boni u. s. w., unter Berücksichtigung des Vergleichs mit anderen in Geschäftsart, Geschäftsform und Umfang ähnlichen Körperschaften, 7) Gehalt, das die Körperschaft an die Gesellschafter ausgezahlt hat, die tatsächlich nicht tätig sind, 8) Die Überlassung von Geld oder anderen Vermögensgegenständen der Gesellschaft zur Nutzung an den Gesellschafter ohne oder gegen außergewöhn-

lich niedriges Entgelt, 9) Die Überlassung von dem Gesellschafter gehörendem Geld oder sonstigen Vermögen zur Nutzung an die Gesellschaft gegen außergewöhnlich hohes Entgelt, 10) Der Fall, daß die Körperschaft die aus der Gesellschaft veräußerte Schuld durch die Einziehung als Verlust berechnet, wenn die Gesellschaft mit der Schuld durch Sacheinlage oder mit dem einmal ingelegte Bar sofort die Schuld von der Gesellschafter veräußert wird, 11) In dem Fall, wenn die Körperschaft die Schuld einer anderen Familiengesellschaft, die hauptsächlich aus denselben Gesellschaftern besteht, übernommen hat.

Diese Mißachtungsfälle gibt es nicht in der geltenden Körperschaftssteuerrihtlinie in Bezug auf § 132. Aber es ist bemerkenswert, daß es dafür Entsprechendes in der Richtlinie 9-2-10 in Bezug auf den Begriff der wirtschaftlichen Interessen im Sinne von § 34 KStGJ gibt.

- 3) Die überhöhte Vergütung im Sinne der früheren Körperschaftsteuerrihtlinie ist jetzt in § 34 KStGJ geregelt worden und dessen zwölf Mißachtungsfälle findet man in dessen Richtlinien 9-2-10. Diese Vorschrift gilt neben §§ 35-36 KStGJ auch für die Nichtfamiliengesellschaft.
- 4) *J. Shiozaki*, Logik im Einkommensteuerrecht (japanisch), S. 175; *M. Uematsu*, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht (japanisch), in : *Zeikeitsushin* 23-11-s. 162; *J. Yamada*, Einige Probleme über die Anwendung der Mißachtungsvorschrift, in : *Festschrift für S. Sugimura* S. 357 (japanisch).
- 5) Diese Mißachtungsvorschrift wurde 1923 geschaffen und hatte den Grund, daß damals die Familien zur Steuerhinterziehung die Gesellschaft gründeten und dadurch gesetzmäßig ihre Steuer hinterzogen und daß dann der Gesetzgeber zur Bekämpfung dieser Hinterziehung solche Handlungen der von den Familien gegründeten Gesellschaften mißachten wollte. Da damals die Steuerbelastung im allgemeinen nicht so groß wie heute war, war es schon genug, sich ausschließlich auf die Gesellschaft zu beschränken. Es wäre bedenklich, ob es der Wirklichkeit entspricht, einfach die Geschäft der Familiengesellschaft zu mißachten, da die Unternehmenstätigkeiten heute wesentlich anders geworden sind. Unter dieser Mißachtungsvorschrift hat man nichts zu tun mit der scheinbaren (nur formellen) Nicht-familiengesellschaft. Dadurch entsteht eine weitere Ungleichbehandlung.
- 6) In der Familiengesellschaft, die das Kapital und den Betrieb nicht scharf getrennt, gibt es naturgemäß mehr Möglichkeiten, durch Manipulationen die Steuer zu umgehen, weil die Gesellschaft nur aus wenigen Gesellschaftern

besteht. Andererseits kann man damit allein die Ungleichbehandlung mit der scheinbaren Nicht-familiengesellschaft nicht erklären. Diese Unvernünftigkeit würde dadurch verursacht, daß die Vorschrift dem damaligen Gedanken folgt und automatisch hauptsächlich nicht den substantielle Maßstab, sondern den formellen Maßstab angewendet hat. Deswegen hat die Unangemessenheit des Geschäfts keinen logischen Zusammenhang mit der Familiengesellschaft als Pauschalmaßstab. Vielmehr befreit uns das Unangemessenheitsurteil von der Nicht-familiengesellschaft Vergleichsmethode.

- 7) *T. Sakamaki u. R. Arai*, Handelsrecht und Steuerrecht-Lösung ihrer Grenzprobleme, S. 22 (japanisch).
- 8) **Art. 67** Wenn der einbehaltene Gewinn in jedem Geschäftsjahre den Freibetrag für bestimmte einbehaltene Gewinne übersteigt, ist der Körperschaftsteuerbetrag dieser Familiengesellschaft in jedem Geschäftsjahre der Gesamtbetrag, der sich zusammensetzt aus dem Körperschaftsteuerbetrag, der nach dem vorigen Artikel ermittelt wird, und dem Betrag, der sich aus der Anwendung der folgenden Vomhundertsätze auf den den Freibetrag übersteigenden Teil des einbehaltenen Gewinns ergibt.
 1. jährlicher Betrag unter
¥ 30 000 000 10 v.H.
 2. jährlicher Betrag über
¥ 30 000 000 bis ¥. 100 000 000 15 v.H.
 3. jährlicher Betrag über
¥ 100 000 000 20 v.H.
- 9) *Sakamaki u. Arai*, a. a. O., S. 20.
- 10) Ein Handelsrechtler äußert sich über die Wirklichkeit in der Familiengesellschaft in Übereinstimmung mit meiner Meinung: "Die Familiengesellschaft kann, von dem Blickpunkt der Unternehmenssubstanz aus gesehen, nicht immer ein kleineres oder mittleres Unternehmen oder ein Unternehmen von großem Umfang sein. Im allgemeinen könnte die Familiengesellschaft ein Unternehmen vom kleinem oder mittlerem Umfang sein, und aus dem Blickwinkel ihrer Substanz betrachtet, ist für sie die Personengesellschaft, wie Kommandit- und OH Gesellschaft, und im Bereich der Kapitalgesellschaften höchstens die Gesellschaft mit beschränkter Haftung die geeignete Gesellschaftsform. Solange sie in einer solchen Gesellschaftsform auftreten kann, kann der Unterschied zwischen wirtschaftlicher Wirklichkeit und Rechtsform nicht so groß sein."

Sakamaki, a. a. O., S. 14.

- 11) Beispielweise; *Tipke*, Steuerrecht, 5. Aufl. 1978 S. 141 ; *Günter Wöhe*, Deutsche Körperschaftsteuer – ihre Gegenwart und Problematik, in : Forschung des Steuerrechts (Sozeihokenkyu) Heft 3, S. 2 (japanische Übersetzung).
- 12) *S. Shiomi*, Einkommensteuersystem in verschiedenen Ländern, S. 272 (japanisch). *Shiomi* erklärt die Verhältnisse in der damaligen Gesetzgebung : Da der Steuerpflichtige naturgemäß bei einem höheren Steuersatz zur Steuerumgehung greift, findet man die Gefahr, daß der Einzellunternehmer in Wirklichkeit die Gesellschaftsform der Kommanditgesellschaft, OHG und Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung nur formell auswählt. Infolgedessen werden die Aktiengesellschaft und die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die aus Aktionären oder Gesellschaftern von mehr als 21 Personen bestehen, als Körperschaften im echten Sinne nach dem bisherigen Proportionalsteuersatz versteuert ; demgegenüber werden die Kommanditgesellschaft, die OHG und die aus wenigen Aktionären od. Gesellschaftern bestehende Aktiengesellschaft u. Kommanditgesellschaft auf Aktien als personenbezogene Körperschaften wie Einzelpersonen nach dem Progressivsteuersatz besteuert.”
- 13) Mit dem Einfluß des deutschen Recht auf das japanische Recht möchte ich mich im Rahmen der Frage der Rezeption des ausländischen Rechts im Bereich des japanischen Steuerrechts in der näheren Zukunft beschäftigen. An dieser Stelle möchte ich nur darauf aufmerksam machen, daß ein Deutscher, *Rudolf*, 1874 einen Entwurf eines “ Einkommensteuergesetzes ” (Syunyuzei-horitsu-an) *Hirobumi Itoh*, damaligen Ministerialpräsident, vorgeschlagen hatte und *Miyoji Itoh* 1884 einen Entwurf unter Berücksichtigung der Meinungen *Roeslers* u. *Rudolfs* an *Hirobumi Itoh* herangetragen hat. Vgl. *Shiomi*, a. a. O., S. 247.
- 14) Als ein Beispiel für die getrennte steuerliche Behandlung zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft könnte man den sekundären Haftungsdurchgriff bei dem persönlich haftenden Gesellschafter im Fall der Steuerbetreibung bei der Kommanditgesellschaft oder OHG (§ 33 Steuerbetreibungsgesetz Japans, § 11-2 Kommunalabgabenordnung Japans) anführen. Aber die Institution des Haftungsdurchgriffs stammt aus der handelsrechtlichen Haftung des persönlich haftenden Gesellschafter bei der Personengesellschaft (§ 80, § 147 HGBJ), wobei man steuerrechtlich zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft nicht besonders unterscheiden will.
- 15) Entscheidung d. OGH Osaka vom 24. 9. 1964, Sammlungen d. Verwaltungs-

- sache, 15-9-1716. (japanisch)
- 16) Entscheidung d. GH Ohtsu vom 13. 13. 1972, Steuer 129-55. Die Urteile, die positiverweise die wirtschaftliche Vernünftigkeit zum Maßstab genommen haben, sind folgende : E. d. GH Osaka vom 24. 12. 1956, Samm. d. Verwaltungssache, 7-12-3109 ; E. d. OGH Osaka vom 29. 5. 1961, Samm. d. Verwaltungssache, 12-5-1028 ; E. d. OGH Hiroshima vom 26. 6. 1963, Samm. d. Verwaltungssache, 14-6-1177 ; E. d. OGH Tokyo vom 14. 3. 1973, Steuer 136-37 = Bemerkung von *T. Murai* in : Einkommensteuerrecht in der Rechtsprechung, S. 67.
- 17) *Shiozaki, Uematsu, Yamada und S. Takeda*, Finanzrundschau, 602-4 (japanisch).
- 18) **Art. 22**
- I. Der zu versteuernde Einkommensbetrag einer inländischen Körperschaft für jedes Steuerjahr ist der Betrag des Bruttoeinnahmen (*ekkin*) in diesem Steuerjahr, vermindert um den Betrag der abzugsfähigen Ausgaben (*sonkin*) im selben Steuerjahr.
- II. Bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages einer inländischen Körperschaft für das jeweilige Steuerjahr fallen, soweit nichts anderes bestimmt ist, unter den Betrag des Bruttoeinnahmen (*ekkin*) alle Einnahmen aus dem Verkauf von Gütern, der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung von Gütern und Bereitstellung von Dienstleistungen, dem unentgeltlichen Erwerb von Gütern sowie weiterer Geschäftsvorgänge mit Ausnahme von Kapitalübertragungen.
- III. Bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommensbetrages für das jeweilige Steuerjahr setzt sich der Betrag der abzugsfähigen Ausgaben (*sonkin*), soweit nichts anderes bestimmt ist, wie folgt zusammen :
1. Kosten des Vertriebes und Herstellungskosten fertiggestellter Gebäude sowie ähnliche Ausgaben, welche die Einkünfte im Steuerjahr beeinflussen.
 2. Neben dem oben unter 1. Erwähnten auch der Betrag der Verkaufskosten, allgemeiner Verwaltungskosten und sonstiger Kosten (unter Ausschluß solcher Verbindlichkeiten, welche zum Ende des Steuerjahres noch nicht feststehen, soweit es sich hierbei nicht um Aufwendungen für Abschreibungen handelt).
 3. Der Betrag der im Steuerjahr angefallenen Verluste, soweit sie sich

aus Vorgängen ergeben, die nicht Kapitalübertragungen sind.

19) *Uematsu*, a. a. O., S. 164.

20) *Matsuzawa*, *Materialies Steuerrecht*, S. 41-42 (japanisch). Er meint : „ Wenn die Familiengesellschaft privatrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten wie z. B. Umgehungshandlungen und mehrstufige Handlungen zur Steuerumgehung mißbraucht hat, so fällt dies unter § 132. Man könnte den modernen Sinn des § 132 darin finden, daß diese Vorschrift nur ein Programmsatz gegen das Erscheinen solcher unzumutbarer Steuerumgehung ist.,, § 1 BGBJ lautet : „Niemand darf sein Recht mißbrauchen.“ Man könnte sagen, daß § 132 KStGJ und § 1 BGBJ auf demselben Grundgedanken aufbauen.

21) Zum Überblick des japanischen Steuerrechts, Vgl. *Tadashi Murai*, *Grundzüge des japanischen Steuerrechts*, *Recht in Japan* Heft 2, 1977 S. 43ff.