

ドイツ法人税法上の利益供出契約

——機関関係に基づいて——

本 田 良 巳

1 機関制度

機関制度に関連する規定は法人税法、営業税法等で定められている。「図表1」では、四つの税法上の機関関係を比較している。

図表1 各法律の機関関係

	法人税法上の 機関関係	営業税法上の 機関関係	売上税法上の 機関関係	土地取得税法上の 機関関係
法律上の 基礎	法人税法第14条～第19条	営業税法第2条Ⅱ2	売上税法第2条ⅡNr. 2	土地取得税法第1条ⅣNr. 2 Buchst. b
OT	国内に恒久的施設を有する営業上の企業（第14条Ⅰ1 Nr. 2）	国内に恒久的施設を有する営業上の企業（営業税法第2条Ⅱ2）	国内の企業（売上税法第2条ⅡNr. 2）、あるいは外国企業の国内企業部分（売上税法第2条ⅡNr. 2 S. 4）	自然人、法人、人的企業
OG	国内に営業指揮を有する資本会社（第14条Ⅰ1 Nr. 1）	国内に営業指揮を有する資本会社（営業税法第2条Ⅱ2）	私法上の法人	法人
編入の前提	財務的編入（第14条Ⅰ1 Nr. 1）	財務的編入	－財務的 －経済的 －組織的 編入（売上税法第2条ⅡNr. 2）	財務的、経済的、組織的な編入
GAV	＋	＋	－	－
法的効果	所得の帰属（第14条Ⅰ1）	OGはOTの恒久的施設として妥当する（営業税法第2条Ⅱ2）	OGでなく、OTのみが企業経営者である（売上税法第2条ⅡNr. 2 Satz 3）	持分連合の構成要件の拡大；OGの土地に関連して、土地取得税の義務

（出典）Gosch, D. [2020], S. 1351-S. 1352.

本稿はこのうち、法人税法上の機関関係を取上げている。比較の基準になっている機関会社（Organgesellschaft, 以下OGと略す）、機関主体（Organträger, 以下OTと略す）、財務的編入（Finanzielle Eingliederung）等を中心に説明していくことにする。本稿の構

成は次の通りである。

- 1 機関制度
- 2 財務的編入の要件
- 3 利益供出契約（Gwinnabführungsvertrag, 以下 GAV と略す）の締結
- 4 機関関係の法的効果
- 5 株式法上の利益供出契約（GAV）

まず、OG と OT との機関関係から説明していくことにする。

(1) OG

OG は、

- ① 法形態について、法人税法第14条第1項により、ヨーロッパ会社、株式会社、株式合資会社、あるいは、第17条第1項により、第14条第1項に示された資本会社以外のもの、
- ② 国内で営業指揮をする（Geschäftsleitung im Inland）、
- ③ 所在地が欧州連合の構成国、あるいは EWR 協定の契約国にある¹⁾。

OG の法形態にはヨーロッパ会社、株式会社、株式合資会社の他、法人税法第14条第1項に示された資本会社以外のものとして、有限会社が含まれている²⁾。

また、「営業指揮は営業上の上位指揮の中心点である」（租税基本法第10条）。通常、営業指揮は経営者ならびに取締役が実行する活動であり、その場所は少なくとも会社の所在地（Sitz）にある。

(2) OT

OT に関連して、法人税法第14条第1項は次のように定めている。

「機関主体は自然人あるいは法人税を免除されない法人、社団あるいは財団でなければならない。機関主体が所得税法第15条第1項第1文第1号の意味で活動を行うとき、機関主体は所得税法第15条第1項第1文第2号の意味で人的会社でもある。（略）

：

機関会社への第1号の意味の参加、あるいは機関会社への間接的な参加の場合、中間会社への第1号の意味の参加が帰属されなければならない機関主体の国内の恒久的施設に、機関会社の所得は加算されなければならない。（略）」

明らかなように、OT の範囲に法人税を免除されない法人、社団あるいは財団の他、自

1) Gosch, D. [2020], S. 1355.

EWR とは Europäischer Wirtschaftsraum の略称であり、英語で European Economic Area (EEA) を表している。EWR 協定の契約国に現在、アイスランド、リヒテンシュタイン、ノルウェーが属している。

2) Gosch, D. [2020], S. 1355.

然人、人的会社も含まれている。また、「OTの国内の恒久的施設(Betriebsstätte)に、OGの所得は加算されなければならない」としている。したがって、OTが国内に居住しても、海外に居住しても、あるいは二重(doppelt)に居住していても問題にならない、いずれのOTの国内の恒久的施設にも上記の規定は妥当するのである³⁾。

なお、租税基本法第12条は恒久的施設を次のように定めている。

「恒久的施設は企業の活動に役立つ、一定の営業装置あるいは設備である。恒久的施設として、とくに次のものがみなされなければならない。

1. 営業指揮の場所
2. 支店
3. 事務所
4. 工場、あるいは作業場
5. 倉庫
6. 購買所あるいは販売所
7. 鉱山、採石場、あるいは他に立地する、地下資源採取の局地的に進歩した場所、あるいは海上の場所
8. 建物の施工あるいは据付け、局地的に進歩した場所、あるいは海上の場所
 - a) 継続的な建物の施工あるいは据付け
 - b) 多くの、時間的に併存する建物の施工あるいは据付け
 - c) 多くの、連続的に行われる建物の施工あるいは据付け

6ヶ月以上、継続するとき」。

OGとOTについて述べてきた。OGは国内で営業指揮を有し、「所在地が欧州連合の構成国、あるいはEWR協定の契約国にある」。そして、OGの所得はOTのドイツ国内の恒久的施設を介して、ドイツ法人税法の体系に組み込まれるのである。

2 財務的編入の要件

財務的編入と利益供出契約の締結という二つの要件を満たして初めて、OGとOTとの間で機関関係は成立する。まず財務的編入の要件から述べていくことにする。

法人税法第14条第1項は財務的編入を次のように定めている。

「機関会社の持分から議決権の過半数が機関主体に帰属するような尺度で、機関主体は経済年の初めから機関会社に参加していなければならない(財務的編入)。中間会社への参加が議決権の過半数であるとき、間接的な参加が考慮されなければならない」。

すなわち、OTはOGの持分から議決権の過半数を所有していなければならない。議決

3) Gosch, D. [2020], S. 1377.

権の過半数を所有すれば、「OTはその議決権の行使により、その意思をOGに貫徹する状況にあるからである」⁴⁾。さらに、議決権の過半数を行使するために社員リスト (Gesellschafterlist) に登録し、それを商業登記簿 (Handelsregister) に提出しておかなければならない。

議決権の過半数所有という場合、(1) 直接的な資本参加、(2) 間接的な資本参加、(3) 直接的な資本参加と間接的な資本参加との結合の三つのケースを考えることができる。ここで、例示を用い、(2a) 通算された、間接的な資本参加 (durchgerechnete mittelbare Beteiligung), (3a) 直接的な資本参加と通算された、間接的な資本参加との結合の二つのケースを取上げていくことにする⁵⁾。論点は次の二つである。

- ・ 通算された、間接的な資本参加においても、議決権の過半数所有を満たし、財務的編入の前提は満たされるかどうか。
- ・ 直接的な資本参加と通算された、間接的な資本参加との結合の場合、中間会社は議決権の過半数所有を満たし、財務的編入の前提は満たされるかどうか。

■ 通算された、間接的な資本参加

例示 1



例示 1 において通算された、間接的な資本参加は $16.83 (= 0.6 \times 0.51 \times 0.55) \%$ であり、曾孫会社の議決権の過半数を親会社は所有していない。しかし、財務的編入の前提は満たされている。

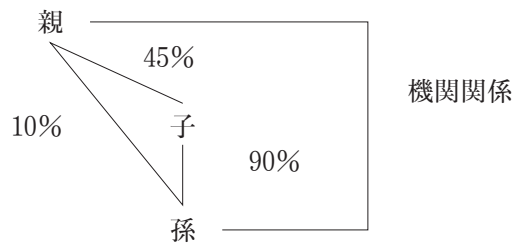
■ 直接的な資本参加と通算された、間接的な資本参加との結合

4) Gosch, D. [2020], S. 1382.

もっとも、OTが過半数を所有していても、OTはその意思を貫徹できない状況も考えられる。たとえば、「数倍の参加権 (Mehrfachstimmrecht) の場合においても少数資本参加者のため、あるいは過半数資本参加者の議決権のない持分の場合」等である。

5) Gosch, D. [2020], S. 1384-S. 1388.

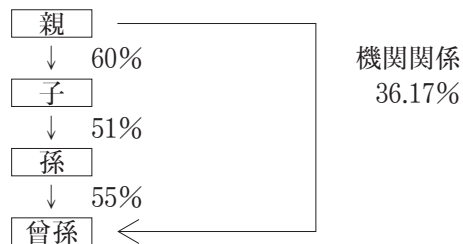
例示 2



通算された，間接的参加	40.5%
直接的参加	10.0%
合計	50.5%

例示 2 において通算された，間接的参加と直接的参加との合計は50.5%に達している。しかし，親会社は子会社に対して過半数を有しておらず，財務的編入の前提は満たされていない。

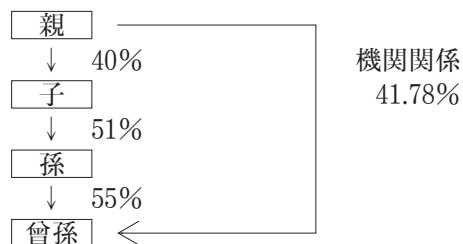
例示 3



通算された，間接的参加	16.83%
直接的参加	36.17%
合計	53.00%

例示 3 において通算された，間接的参加は $16.83(=0.6 \times 0.51 \times 0.55)\%$ であり，通算された，間接的参加と直接的参加との合計は53.00%に達している。財務的編入の前提は満たされている。

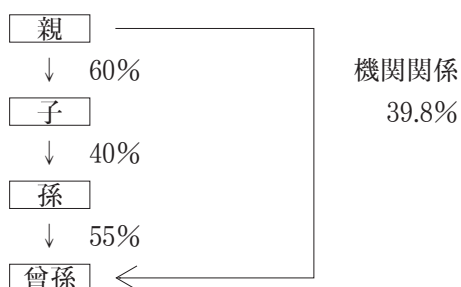
例示 4



通算された, 間接的参加	11.22%
直接的参加	41.78%
合計	53.00%

例示4において通算された, 間接的参加は $11.22(=0.4 \times 0.51 \times 0.55)\%$ であり, 通算された, 間接的参加と直接的参加との合計は53.00%に達している。しかし, 親会社は子会社に対して過半数を有しておらず, 財務的編入の前提は満たされていない。

例示5



通算された, 間接的参加	13.2%
直接的参加	39.8%
合計	53.0%

例示5において通算された, 間接的参加は $13.2(=0.6 \times 0.4 \times 0.55)\%$ であり, 通算された, 間接的参加と直接的参加との合計は53.0%に達している。しかし, 子会社は孫会社に対して過半数を有しておらず, 財務的編入の前提は満たされていない。

例示1～例示5において, 財務的編入の前提が満たされているか否かを検討してきた。なお, OGとOTの間で機関関係が成立している間, 財務的編入の前提は継続的に満たされなければならない。

3 利益供出契約 (GAV) の締結

GAVは株式法第291条, 同第301条においても法人税法第14条においても定められている。ここで, 株式法と法人税法との関係は次のように解されている。「有効なGAVが存在するか, どうかはまず株式法第291条ffから推論される。これについて, 一連の, 追加的な税務上の要請がある」⁶⁾。

6) Gosch, D. [2020], S. 1402.

株式法第291条 (支配契約, 利益供出契約) 第1項は次のように定めている (なお, アンダーラインは筆者による)。

「(1) 企業契約は株式会社あるいは株式合資会社がその会社の指導を他の企業に委ねる契約である

また、株式法、法人税法において GAV とともに、損失引継ぎ契約 (Verlustübernahmevertrag) の規定も設けられている。GAV において OG が利益供出の義務を負い、OT がその権利を有している。それに対して、損失引継ぎ契約において OT が損失引継ぎの義務を負い、OG がその権利を有している。次に、利益供出契約 (GAV) と損失引継ぎ契約について述べていくことにする。

(1) 利益供出契約 (GAV)

株式法第301条は利益供出の最高金額を次のように定めている。

「供出される利益の計算についてどのような取決めが行われるにしても、会社は利益供出なしに生じる年度剰余から前年からの繰越損失を減少し、第300条によって法定準備金に設定されなければならない金額を減少し、そして商法第268条第8項によって配当制限された金額を減少したものを最高、利益として供出することができる。契約の経過期間中、金額がその他の利益準備金に設定されるなら、この金額はその他の利益準備金から引き出され、利益として供出される」。

したがって、

利益供出の最高金額＝年度剰余－前年からの繰越損失－第300条による法定準備金
－商法第268条第8項による配当制限

ここで、「前年からの繰越損失」が計算式に含まれている点が問題になる。株式法とは異なり、法人税法上、「機関関係以前の繰越損失は機関関係の間、OG の積極的な所得と相殺されない」としている⁷⁾。機関関係の間に獲得した所得あるいは年度剰余だけが利益供出の対象になるのである。株式法と法人税法との相違点でもある。

(2) 損失引継ぎ契約

株式法第302条は損失引継ぎに関連して次のように定めている。

「(1) 支配契約あるいは利益供出契約が存在するなら、契約期間中、そこに設定された金額がその他の利益準備金から引き出されることにより、年度不足額が補償されないかぎり、他の契約当事者は契約期間中に生じる年度不足額を補償しなければならない。

(2) (略)

(3) (略)

(4) この規定からの請求は商法第10条によって契約終了の登録が商業登記簿に公表された日から、10年において時効になる」。

(支配契約)、あるいは、その全ての利益を他の企業に供出する契約である (利益供出契約)。全ての利益の供出に関する契約として、株式会社あるいは株式合資会社がその企業を他の企業の計算のために指導するような契約も妥当している」。

7) Gosch, D. [2020], S. 1530.

ここでも、OGにおける年度不足額、すなわち損失の補償が問題になる。とくに、機関係以前の繰越利益や利益準備金を用いた補償が問題になる。すなわち、「下位会社（OG―筆者注）はその損失を事前契約上の準備金や繰越利益によって補償することはできない。このため、利益準備金のみが利用される。それは契約期間中、設定されたものである」⁸⁾。OGの損失は機関係の間に獲得した繰越利益や利益準備金によってまず補償され、残りの損失が損失引継ぎ契約の対象になるのである。

なお、OGがOTに対して有する損失補償請求は10年を経過し、時効になるのである。

(3) 契約の有効期間

法人税法第14条第1項は次のように定めている。

「3 利益供出契約は少なくとも5年について締結されなければならない。そして、その全ての有効期間中、実施されなければならない。重要な理由が解約を正当化するとき、解約による事前の終了は妨げない。 （略） 」

GAVは5年の最小有効期間で実施されなければならない。「5年の期間内にGAVが無視されるなら、これは最初から機関係の遡及的な否認（rückwirkende Aberkennung）をもたらすだけでない。その上、5年の期間が新たに取決められなければならない」⁹⁾。

GAVの有効期間について例示6をみていくことにする¹⁰⁾。

例示6

OTは02年5月1日に新しく設立されたOG有限会社に02年7月1日、部分経営（Teilbetrieb）をもたらし、OG有限会社への資本参加を国内の恒久的施設に帰属している。02年8月1日、OTはOG有限会社とGAVを締結し、それを02年、商業登記簿に登録、06年12月31日に初めて解約することができる。もたらされた事業資産はすでに01年12月31日に税務上、OTに帰属されなければならない。

問題点を整理していくことにする。

- (a) OG有限会社の損益はその設立時点、すなわち02年5月1日からGAVによって認識される。
- (b) 02年8月1日に締結されたGAVは民法上の効果を02年5月1日から発揮する。
- (c) GAVの最初の最小経過時間（Mindestlaufzeit）は4年と8ヶ月（02年5月1日から06年12月31日）である。

8) Gosch, D. [2020], S. 1440.

9) Gosch, D. [2020], S. 1442.

10) Gosch, D. [2020], S. 1418.

「GAVは5年の最小有効期間で実施」としながらも、例示6では最小経過時間は4年8ヶ月になっている。この点、検討課題としておきたい。

4 機関関係の法的効果

機関関係の法的効果に関連して、次の三点を検討しなければならない¹¹⁾。

- 1 OGの所得の帰属可能な部分の算定
- 2 OTの税務上の利益の算定
- 3 OTの税務上の利益へのOGの所得の合算（Hinzurechnung）

まず、OGの所得を算定しなければならない。これに関連して、「OGの場合、税務上の帰属結果は独自の所得算定から出発し、とりわけOGは法人税の独立の主体であり、OG自身、納税義務がある、ということを前提にしている。機関関係の規定は税法に存在する個別課税（Individualbesteuerung）に体系的に結びつけられる。それは一ドイツ税法に存在しない一連結税法（Konzernsteuerrecht）の表現でない」¹²⁾。

(1) OGの所得の算定

OGの所得算定のシェーマは次の通りである¹³⁾。

	商事貸借対照表に基づく年度剰余
+ / -	税務貸借対照表上の修正（所得税法第5条VI，所得税施行規則第60条II）
=	税務貸借対照表に基づく年度損益
+	控除できない支出（所得税法第4条V，たとえば，OGから支払われる，外部株主への補償支払い，所得税法第4条V 1 Nr. 9）
-	控除できない支出の賠償
-	税務義務のない収入
+ / -	その他の修正
=	中間合計
+	OTに供出された利益（事前利益も）
-	不足額の補償のためにOTから支払われた金額
=	帰属にとって重要であるOGの算定されるべき所得
-	OTに帰属されるべきOGの積極的な所得
+	OTに帰属されるべきOGの消極的な所得
+	OTから支払われる，OGの外部株主への補償支払い
=	OGの課税所得，それはゼロ，
	あるいはOGから支払われる，外部株主への補償支払い額で積極的，あるいはOTに引継がれる補償支払い額で積極的

11) Gosch, D. [2020], S. 1457.

12) Gosch, D. [2020], S. 1457.

13) Gosch, D. [2020], S. 1458.

シェーマのうち、次の二項目について追記していくことにする。

① 控除できない支出

例として、「OG から支払われる、外部株主への補償支払い」が挙げられている。仮に OT が OG の議決権ある株式70%を所有し、残る30%は外部株主が所有していることになる。そして、外部株主に対する配当金支払いは OG が行うケースと OT が行うケースの二つが考えられる¹⁴⁾。

仮に OG が外部株主に配当金を支払う場合、それは最終的に利益あるいは所得が算定された後の問題になる。それまでは、「OG から支払われる、外部株主への補償支払い」は控除できない支出になる。これを控除しているなら、加算しなければならない。

② 税務義務のない収入

OG が株式を所有し、配当金を受け取っているケースを考える¹⁵⁾。配当金の受け取りは収入であるが、非課税である。したがって、「税務義務のない収入」になる。

(2) 過大供出と過小供出

OG の商事貸借対照表上の利益は OT に供出される。そして、OT において商事貸借対照表上の利益は税務貸借対照表上の利益に修正される。しかし、商事貸借対照表上の利益と税務貸借対照表上の利益との間で相違することが多い。すなわち、「OT は OT に流入する金額よりも高い金額に課税する。あるいは、OT が OG から受け取るよりも少ない金額に課税する。事実上の資産流入と課税される資産増加との差額に基づき、OT は OT がこの範囲で受け取らなかった資産増加に課税する危険が存在している。反対に、OT は課税されない資産増加を受け取るケースも生じている」¹⁶⁾。

上記の内容をまとめれば、「図表 2」の通りになる。

商事貸借対照表上の利益と税務貸借対照表上の利益との相違、あるいは過大供出 (Mehrabführung) と過小供出 (Minderabführung) が発生する理由として、下記に挙げる項目の計上選択権 (商法上の借方記入選択権が税務上、借方記入命令になる、また商法上の貸方記入選択権が税務上、貸方記入禁止になる) にある¹⁷⁾。

- ・ 無形の自己創設の経済財の計上 (所得税法第 5 条 II)
- ・ 特定の引当金 (所得税法第 5 条 II a, III, IV, IVa)
- ・ 経済財の評価 (所得税法第 5 条 VI)
- ・ 法人への資本参加について部分価値償却の有用性 (所得税法第 8 b 条 III 2, 第 3 c 条 II)

14) Gosch, D. [2020], S. 1508.

二つのケースにより、OT に帰属される所得の金額は異なってくる。

(a) OG が補償支払いをなさなければならないなら、この補償支払いを減らした所得が OT に帰属される。

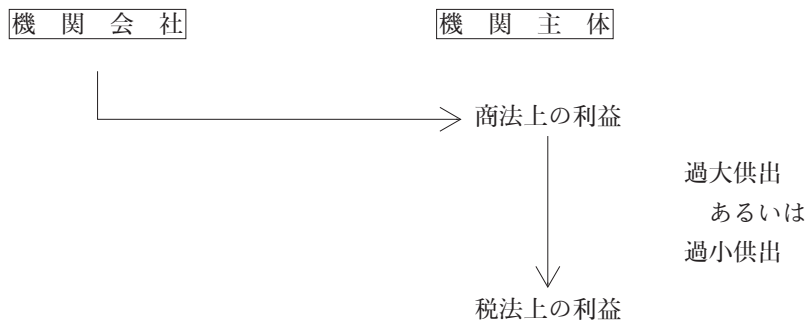
(b) OT が補償支払いをなさなければならないなら、すべての所得が OT に帰属される。

15) Gosch, D. [2020], S. 1459.

16) Gosch, D. [2020], S. 1465-S. 1466.

17) Gosch, D. [2020], S. 1470-S. 1471.

図表 2 過大供出と過小供出



(出典) 筆者による作図

- ・ 売却利益や配当収入の税務上の認識（所得税法第 8 b 条 I，Ⅲ 1，第 3 条 Nr. 40）

次に，例示 7 を用いて過大供出，過小供出の問題をみていくことにする¹⁸⁾。

例示 7

OG はその商事貸借対照表において，自己創設された資産を商法第 248 条 II 1 により，100 の金額で借方記入する。そして，未決取引損失引当金を商法第 249 条 I 1 により，貸方記入する。税務貸借対照表において，これらの貸借対照表項目は所得税法第 5 条 II，IV a 1 のために承認されていない。したがって，税務貸借対照表に比較して，商事貸借対照表に関連して貸借対照表の延長（Bilanzverlängerung）が明らかになる。第 14 条 III b の意味で，差額は形成されない。それにもかかわらず，営業事象関連的な考察の場合，自己創設された資産の借方記入において，資産表示が行われている。それは税務貸借対照表において設定されず，別々に考えれば，供出義務ある過大利益を生じる。未決取引損失引当金は税務貸借対照表に比較して，商法上の資産を減少し，過小供出を表わしている。この，二つの取引は税務上も OT において，該当する特別な補償項目の設定によって追求される。逆方向の作用により，貸借対照表損益において，相違が認識できないことは重要である。

問題点を整理していくことにする。

(a) OG の商事貸借対照表

- ・ 自己創設された資産＝100 の金額の借方記入
- ・ 未決取引損失引当金＝100 の金額の貸方記入

(b) 税務貸借対照表

これらの貸借対照表項目は承認されていない

(c) 商事貸借対照表と税務貸借対照表との比較

- ・ 自己創設された資産＝ 過大供出（税務貸借対照表を基準に，商事貸借対照表は

18) Gosch, D. [2020], S. 1470.

過大な利益を供出)

- ・ 未決取引損失引当金＝ 過小供出 (税務貸借対照表を基準に, 商事貸借対照表は過小な利益を供出)

(3) OT の所得算定

OG の所得算定のシェーマは次の通りである¹⁹⁾。

	OT の商事貸借対照表上の損益
－	OG による利益供出
＋	OT に引継がれる, OG の年度不足額
＝	OT の独自の商事貸借対照表上の損益
＋／－	OT の税務貸借対照表に基づく修正
＝	OT の独自の税務貸借対照表上の損益
＋	控除できない支出
－	控除できない支出の賠償
－	法人税／所得税に基づかない, 非課税の収入 (たとえば, 投資補助金)
＋／－	その他の修正 (たとえば, 補償項目の設定の中立化)
＋	OT から支払われる, 外部株主への補償支払い (所得税法第 4 条 V Nr. 9)
＝	機関関係の考慮なしに, OT の税務上の利益
＋	OT に帰属されるべき OG の積極的な所得
－	OT に帰属されるべき OG の消極的な所得
	OT による課税所得

トップ項目である「OT の商事貸借対照表上の損益」に, OG の商事貸借対照表上の利益がすでに合算されている。したがって, 「OG による利益供出」を「OT の独自の商事貸借対照表上の損益」を算定するために控除している。OG の商事貸借対照表上の利益は税務貸借対照表上の利益 (「OT に帰属されるべき OG の積極的な所得」) に修正され, シェーマの下段で加算されている。

5 株式法上の利益供出契約 (GAV)

GAV の規定は株式法においても, 法人税法においても設けられている。株式法と法人税法との関係について上記したように, 「有効な GAV が存在するか, どうかはまず, 株式法第291条 ff から推論される。これについて, 一連の, 追加的な税務上の要請がある」。本節はゲルハウゼン (Gelhausen, H.F.) らに依拠して, 株式法上の GAV, とりわけ利益供出の最高金額について説明していくことにする。

19) Gosch, D. [2020], S. 1482-S. 1483.

まず、株式法第301条（利益供出の最高金額）をシェーマで示せば、次の通りになる²⁰⁾。

- 利益供出前、従属会社の年度剰余（損益計算書による）
 （商法第275条第2項第20号，あるいは第3項第19号）
- － 前年から繰越損失（株式法第301条第1文）
 - － 法定準備金に強制的な設定（株式法第300条）
 - ＋ 契約期間中に設定された利益準備金（株式法第301条第2文）
 - ＋ 契約期間中に繰越された利益（株式法第301条第2文に類似）
 - = 商法第268条第8項の意味で，供出制限なしに最高供出額
 - － 商法第268条第8項によって配当制限された額
 - = 株式法第301条の意味で供出制限の考慮の下で，最高供出可能額

株式法第301条の意味で供出制限の考慮の下で，最高供出可能額を算定する場合，とくに「商法第268条第8項によって配当制限された額」が重要になってくる。したがって，「商法第268条第8項によって配当制限された額」を詳しく示せば，シェーマは次の通りになる²¹⁾。

- 利益供出前，従属会社の年度剰余（損益計算書による）
 （商法第275条第2項第20号，あるいは第3項第19号）
- － 前年から繰越損失（株式法第301条第1文）
 - － 法定準備金に強制的な設定（株式法第300条）
 - ＋ 契約期間中に設定された利益準備金（株式法第301条第2文）
 - ＋ 契約期間中に繰越された利益（株式法第301条第2文に類似）
 - = 商法第268条第8項の意味で，供出制限なしに最高供出額
 - － 商法第268条第8項の意味で金額の総額から積極的な残高であり，商法第268条第8項の意味において配当制限され，他に補償されない金額
 - ＋ 自己創設無形固定資産の借方記入の金額（商法第246条第1項第1文，第248条第2項，第255条第2項第4文，第2a項）
 - ＋ 補償資産の付すべく時価評価の総額（商法第253条第1項第4文に関連して，第246条第2項第2文）
 - － 商法第268条第8項の意味において，配当制限の構成要件について設定された繰延税金負債の金額（商法第274条第1項第1文）
 - ＋ その他の繰延税金負債の控除後，繰延税金資産の借方記入の金額（商法第274条第1項第1文，第3文）

20) Gelhausen, H.F./Fey, G./Kämpfer, G. [2009], S. 337.

21) Gelhausen, H.F./Fey, G./Kämpfer, G. [2009], S. 338.

- － 従属会社の他に自由に処分可能な自己資本構成要素
 - ＋ 商法第272条第2項第4号の意味で、資本準備金
 - ＋ 事前契約上の利益準備金
 - ＋ 定款による利益準備金
 - ＋ 繰越利益（商法第266条第3項IV）
- ＝ 株式法第301条の意味で供出制限の考慮の下で、最高供出可能額

シェーマから明らかなように、「商法第268条第8項によって配当制限された額」は次の二つの部分から構成されている。

- ① 商法第268条第8項の意味で金額の総額から積極的な残高であり、商法第268条第8項の意味において配当制限され、他に補償されない金額
- ② 従属会社の他に自由に処分可能な自己資本構成要素

①について別稿ですでに論じている²²⁾。したがって、②についてのみ説明していくことにする。

「商法第272条第2項第4号の意味で、資本準備金」とはその他の追加支払いからの資本準備金（Kapitalrücklage aus sonstige Zuzahlung）である。これを供出制限する理由として、「配当制限ならびに供出制限は従属会社の債権者との関係に該当している。しかし、この関係において、その他の追加支払いからの資本準備金は商法第268条第8項の意味で、状態から万一のリスク補償のために利用される」²³⁾。同様に、事前契約上の利益準備金、繰越利益も供出制限を補償するための金額として計上しなければならない。

最後に、「従属会社の他に自由に処分可能な自己資本構成要素」に表示される項目は次年度も供出制限されるか否か、仮に供出制限されるなら、それは四項目すべてに妥当するか否か、という問題が残されているのである²⁴⁾。

参考文献・引用文献

〔外国文献〕

- Bunning, M./Stoll, T. [2016], Bildung und Auflösung von Kapitalrücklagen bei bestehenden Gewinnabführungsverträgen, *Betriebs-Berater*, 70. Jg., Nr. 9, S. 555-S. 559.
- Cremer, U. [2014], *Körperschaftsteuer*.
- Gelhausen, H.F./Fey, G./Kämpfer, G. [2009], *Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*.
- Gelhausen, H.F./Althoff, F. [2009a], Die Bilanzierung ausschüttungs- und abführungsgesperrter Beträge im handelsrechtlichen Jahresabschluss nach dem BilMoG (Teil 1) *Die Wirtschaftsprüfung*, 62. Jg., Nr. 11, S. 584-S. 592.

22) 本田良巳 [2023b], 33-45頁。

23) Gelhausen, H.F./Fey, G./Kämpfer, G. [2009], S. 339.

24) Gelhausen, H.F./Althoff, F. [2009b], S. 633.

- Gelhausen, H.F./Althoff, F. [2009b], Die Bilanzierung ausschüttungs- und abführungsgesperrrter Beträge im handelsrechtlichen Jahresabschluss nach dem BilMoG (Teil 2) *Die Wirtschaftsprüfung*, 62. jg., Nr. 12, S. 629–S. 635.
- Gosch, D. [2020], *Körperschaftsteuergesetz*, 4. Auflage.
- Hasbach, A./Brühl, M. [2016], Steuerliche Anerkennung von Ergebnisabführungsverträgen bei kombinierten Ausgleichszahlungen und fehlendem Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG, *Deutsches Steuerrecht*, 54. jg., Heft 41, S. 2361–S. 2369.
- Hasbach, A. [2019], Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter – Anmerkungen zu § 14 Abs. 2 KStG nF, *Deutsches Steuerrecht*, 57. jg., Heft 3, S. 81–S. 88.
- V-A Hölzer [2015], Nichteinbeziehung des umwandlungs- und umwandlungssteuerrechtlichen Rückbezugszeitraums in die Berechnung der Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags? *Der Betrieb*, Nr. 22, S. 1249–S. 1251.
- Jäger, B./Lang, F./Raible, M./Ott, S. [2022], *Körperschaftsteuer*, 20. Auflage.
- Kröner, I. [2017], Abführung des richtigen Gewinns einer Organgesellschaft nach Änderung von § 253 HGB, *Die Wirtschaftsprüfung*, 70. jg., Nr. 13, S. 796–S. 800.
- Mylich, F. [2014], Die Dogmatik vororganschaftlich verursachter Minderabführungen und ihre praktischen Folgen, *Deutsches Steuerrecht*, 52. jg., Heft 49, S. 2427–S. 2433.
- Rödter, T. • Herlinghaus, A. • Neumann, R. [2023], *Körperschaftsteuergesetz, Kommentar*, 2. neu bearbeitete Auflage.
- Scheifele, M./Marx, M. [2014], Die zeitlichen Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag und seine Durchführung, *Deutsches Steuerrecht*, 52. jg., Heft 37, S. 1793–S. 1803.
- Schell, M./Schrade, J. [2017], Wiedereinlagevereinbarungen und tatsächliche Durchführung von Gewinnabführungsverträgen, *Deutsches Steuerrecht*, 55. jg., Heft 2, S. 86–S. 90.
- Schnitger, A. • Fehrenbacher, O. [2018], *Kommentar Körperschaftsteuer KStG*, 2. Auflage.

[日本文献]

- 五十嵐邦正 [2012], 『ドイツ会計制度論』, 森山書店。
- 井上久彌 [[1996], 『企業集団税制の研究』, 中央経済社。
- 池田良一 [2010], 『ドイツ進出企業の会計・税務・会社法・経営』, 税務経理協会。
- 木下勝一 [[1998], 『企業集団税制改革論』, 森山書店。
- 木下勝一 [1999], 『ドイツの連結納税－機関会社制度の研究－』, 森山書店。
- 佐藤博明 ヨルク ベットゲ [編著] [2014], 『ドイツ会計現代化論』, 森山書店。
- 高橋英治 [2012], 『ドイツ会社法概説』, 有斐閣。
- 本田良巳 [2020], 『ヨーロッパの会計規制』, 中央経済社。
- 本田良巳 [2023a], 「ドイツ商法の配当制限 (1) – 配当制限の概要 –」, 大阪経大論集第74巻第2号, 41–53頁。
- 本田良巳 [2023b], 「ドイツ商法の配当制限 (2) – 配当制限の個別問題 –」, 大阪経大論集第74巻第3号, 33–45頁。
- 増井良啓 [2002], 『結合企業課税の理論』, 東京大学出版会。
- 安井栄二 [2005a], 「ドイツ法人税法における機関理論 (一)」, 民商法雑誌第132巻第6号, 808–851頁。

安井栄二 [2005b], 「ドイツ法人税法における機関理論(二)」, 民商法雑誌第133巻第1号, 63-98頁。

安井栄二 [2020], 「ドイツ法人税法における機関関係制度について」, 税研第35巻第5号, 98-103頁。