

ドイツ法人税法上の機関関係 (2)

——補償支払いに関連して——

本 田 良 巳

1 法人税法上の規定

機関関係は財務的編入と利益供出契約という二要件をもって成立する。財務的編入とは機関会社株式の過半数以上を機関主体が所有する要件であり、また、利益供出契約とは機関会社のすべての利益を機関主体に供出する要件である。しかし、機関主体が機関会社株式の100%を所有しない場合、機関関係の外部に、少数株主が存在することになる。

外部の株主も機関会社に対して配当請求権を有している。このため、株式法上、確定的な補償支払い (feste Ausgleichszahlung) (株式法304条1項)、さらに変動的な補償支払い (variable Ausgleichszahlung) (株式法304条2項) を定めている。他方、法人税法上、補償支払い、さらに補償支払いに対する課税を定めている (法人税法16条)。しかし、法人税法においても変動的な補償支払いは認められるかどうか、仮に認められるとすれば、変動的な補償支払いはどのように算定されるかをめぐり、意見の対立がこれまでみられたのである。

かかる状況を打開するため、2018年、法人税法14条2項に変動的な補償支払いの規定が新設され、さらに2020年、連邦大蔵省通達 (BMF-Schreiben) により、変動的な補償支払いの適用問題について態度表明が公表されている¹⁾。これにより、法人税法においても変動的な補償支払いが承認され、その輪郭も明らかになってきている。しかし、連邦大蔵省通達をみるかぎり、変動的な補償支払いの適用領域、その制限 (最高限度額、商人テスト) 等、不明瞭な点がまだ残されているのである。

本稿では機関関係における外部の株主に対する補償支払いを論じていくことにする。まず2節では補償支払いの全般的な説明を試みている。次に3節では最近、よく論じられている変動的な補償支払いを連邦大蔵省通達に拠って説明し、その問題点も併せて指摘している。そして4節では補償支払いが機関主体によってなされる場合と機関会社によってなされる場合とに分け、補償支払い、それに対する課税等の記載例を示している。最後に5節では本稿で述べてきたところを要約し、結びに代えている。

1) BMF v. 04.03.2020, S. 1-S. 4.

2 補償支払いの概要

利益供出契約に基づき、機関会社のすべての利益は機関主体に供出されなければならない。しかし、外部の株主も機関会社の利益に請求権を有している。Rödde, T. らは補償支払いに関連して、次のように述べている。「機関会社は損益供出契約に基づき、すべての利益を機関主体に供出しなければならない。それにより、外部の社員は機関会社の利益への関与請求を失うのである。したがって、機関主体あるいは機関会社は次のことを義務づけられている。すなわち、外部の社員に対して、その利益請求の喪失について補償支払いによって償う。法人税法16条はこの補償支払いの税務上の処理を定めている。補償支払いを機関主体がなすか機関会社がなすかどうかから独立して、機関会社は補償支払いの20/17を独自の所得として課税しなければならない」²⁾。

したがって、Rödde, T. らによれば、補償の支払いとは利益供出契約に基づき、外部の株主に対して、その配当請求権の喪失を補償することである。

(1) 外部の株主

外部の株主は法律上、とくに定義されていないが、機関会社への外部の株主の直接的な資本参加を前提にしている。そして、外部の株主は機関会社の利益への請求権を喪失した者になる。利益供出契約に特段の定めのないかぎり、機関会社の通常の株主総会 (ordentliche Hauptversammlung) の終了によって初めて、外部の株主の補償請求は生じるのである³⁾。

(2) 補償支払いの算定

株式法304条は補償支払いの算定を定めており⁴⁾、関連して、法人税法16条は補償支払い、その課税を定めている。株式法304条は機関主体に、機関会社の外部株主への補償支払いを義務づけている⁵⁾。法人税法16条は後述することにし、まず補償支払いの算定から説明

2) Rödde, T. • Herlinghaus, A. • Neumann, R., [2023], S. 2032.

3) Rödde, T. • Herlinghaus, A. • Neumann, R., [2023], S. 2042.

4) 「株式法304条 適切な補償」1項、2項は次のように定めている。

(1) 利益供出契約は外部の株主のために基礎資本金における持分に関連する、反復的な貨幣給付(補償支払い)により、適切な補償を定めなければならない。会社がすべての利益の供出を義務づけられないときも、支配契約は外部の株主に適切な補償として補償支払いについて定められた金額により、一定の、毎年の利益持分を保証しなければならない。契約について株主総会の決定時点に会社が外部の株主を有しないときのみ、適切な補償の決定は考慮されない。

(2) 会社の今までの収益状況により、そして、将来の収益見通しにより、適切な減価償却と価値修正の考慮のもとで、その他の利益準備金の設定なしに推測上、個々の株式への平均的な利益持分として配当される金額の毎年の支払いが補償支払いとして少なくとも確保されなければならない。他の契約側が株式会社あるいは株式合資会社であるなら、他の会社の株式への適切な換算比率の成立のもとで利益持分として生じる金額の支払いも補償支払いとして確保される。換算の適切さは比率(会社の株式への合併の場合、他の会社の株式に認める)によって決定される。

していくことにする。

Rödter, T. らによれば、補償支払いは次の(a)～(d)の選択と考えられている。

(a) 確定的な補償支払い

株式法304条2項1文は確定的な補償支払いの算定について、「会社（機関会社－筆者注）の今までの収益状況により、そして、将来の収益見通しにより、適切な減価償却と価値修正の考慮のもとで、その他の利益準備金の設定なしに推測上、個々の株式への平均的な利益持分として配当される金額」である。かかる確定的な補償支払いの算定を法人税法も認めている。

(b) 変動的な補償支払い

Rödter, T. らによれば、「株式法304条2項2文の意味で、変動的な補償は機関主体の利益に結びついている。機関主体の利益に依存する変動的な補償支払いは税務上、さらに認められている」⁶⁾。繰返しになるが、変動的な補償支払いの算定は機関主体の利益に結びつけられ、法人税法もこのような補償支払いを認めている。

(c) 機関会社の利益に依存する補償支払い

Rödter, T. らによれば、「機関主体と機関会社は最近の3～5年の機関会社の利益に依存して確定的な補償を取り決める」⁷⁾。さらに、機関会社の利益に依存する補償支払いの算定は確定的な補償支払いだけでなく、変動的な補償支払いにも適用される。すなわち、「2018年12月11日の2018年税法（Jahressteuergesetz 2018）により、法人税法14条2項が新しく導入されている。そこで定められた範囲で、機関会社の利益に結びつけられた補償支払いも許可している」⁸⁾。

(d) 確定的な補償支払いと変動的な補償支払いとの結合

確定的な補償支払いと変動的な補償支払いとの結合であり、いずれも機関会社の利益に結びついたものである。このような結合に財政行政（Finanzverwaltung）は賛成し、連邦財政裁判所（Bundesfinanzhof）は反対している。すなわち、「財政行政は法人税法14条2項の導入前、確定的なものであり、変動的なものであり、機関会社の利益に結びつけられた構成要素が互いに結合される補償支払いを許可している。それに対して、連邦財政裁判所の見解によれば、確定的な構成要素と機関会社の利益に結びつけられた構成要素を互いに結合する補償支払いは有害（schädlich）である」⁹⁾。ここで、連邦財政裁判所が確定的な

5) Rödter, T.・Herlinghaus, A.・Neumann, R., [2023], S. 2037.

6) Rödter, T.・Herlinghaus, A.・Neumann, R., [2023], S. 2038.

7) Rödter, T.・Herlinghaus, A.・Neumann, R., [2023], S. 2038.

8) Rödter, T.・Herlinghaus, A.・Neumann, R., [2023], S. 2038.

9) Rödter, T.・Herlinghaus, A.・Neumann, R., [2023], S. 2038.

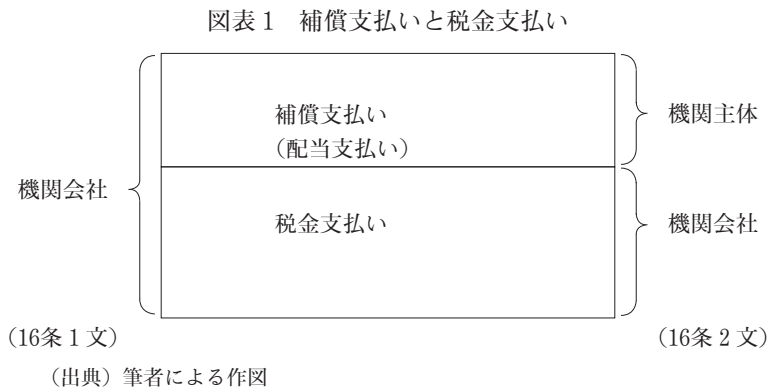
補償支払いと変動的な補償支払いとの結合を有害とする理由について詳しく説明されていない¹⁰⁾。

(3) 法人税法16条

法人税法16条：補償支払いは次のように定められている。

機関会社はその所得になされた補償支払いの20/17の金額で税金を支払わなければならない。補償への義務が機関主体によって満たされるなら、機関主体に代わり、機関会社はなされた補償支払いの20/17の税金を支払わなければならない。

この規定を図示すれば、次の通りになる（「図表1」参照）。



明らかなように、補償支払いは機関主体か機関会社かのいずれかによって行われることになるが、税金支払いは機関会社のみによって行われることになる。そこで、下記の(a)～(c)の関係を例示を用いて説明していくことにする¹¹⁾。

- (a) 補償支払い → 外部の株主（補償支払いは機関会社が行うものとする）
- (b) 課税されるべき所得 → 機関会社（法人税法23条1項により、法人税率15%）
（税金支払い）
- (c) 帰属されるべき所得 → 機関主体

まず、(a)と(b)との関係式を示せば、次の通りになる。

10) 次のようにも述べられている。「機関会社の利益への結びつきが有害であるかどうかは連邦財政裁判所にとって未解決である。それが利益供出契約にない状況（たとえば、機関会社に損失が発生する状況—筆者注）を再び作り出すとき、機関会社の利益に結びつけられた補償支払いの一部は有害である」。

Rödter, T. • Herlinghaus, A. • Neumann, R., [2023], S. 2038.

11) Gosch, D. [2020], S. 1562-S. 1563.

a = 補償支払い (たとえば, 75)

x = 課税されるべき所得

$$x - 15/100 \cdot x = a^{12)}$$

$$= x (1 - 15/100) = a$$

$$= x \cdot 85/100 = a$$

$$x = a \cdot 100/85 = a \cdot 20/17$$

$$a = 75$$

$$x = 88.24$$

次に, (a)~(c)の関係を例示1~例示3を用いて説明していくことにする。

例示1

機関会社は100の利益を獲得する。ここから, 機関会社は外部の株主に15の補償支払いを行う。

商事貸借対照表利益 / 税務貸借対照表利益	85
所得税法4条5項9号による修正 (補償支払い)	<u>+15</u>
税務上の利益, 所得	100

法人税法16条による帰属

$$\rightarrow \text{機関会社に帰属: } 15 \times 20/17 = 17.65$$

(課税されるべき所得)

したがって, 機関主体に: $100 - 17.65 = 82.35$ が帰属する。

例示2

機関会社は0の利益を獲得する。それにもかかわらず, 機関会社は外部の株主に15の補償支払いを行う。

商事貸借対照表利益 / 税務貸借対照表利益	-15
所得税法4条5項9号による修正 (補償支払い)	<u>+15</u>
所得	0

法人税法16条による帰属

$$\rightarrow \text{機関会社に帰属: } 15 \times 20/17 = 17.65$$

(課税されるべき所得)

12) Gosch, D. のコメンタールでは「 $x - 15/100 = a$ 」と書かれている (Gosch, D. [2020], S. 1562)。
この式を誤植と考え, 文中にあるように訂正し, 計算している。

したがって、機関主体に： $0 - 17.65 = -17.65$ が帰属する。

例示 3

機関会社は100の損失を獲得する。それにもかかわらず、機関会社は外部の株主に15の補償支払いを行う。

商事貸借対照表利益/税務貸借対照表利益	- 115
所得税法 4 条 5 項 9 号による修正（補償支払い）	+ 15
所得	- 100

法人税法16条による帰属

→ 機関会社に帰属： $15 \times 20 / 17 = 17.65$
（課税されるべき所得）

したがって、機関主体に： $-100 - 17.65 = -117.65$ が帰属する。

3 変動的な補償支払い

2018年、法人税法14条 2 項が新設され、変動的な補償支払いについて規定している。次いで、2020年、連邦大蔵省通達「法人税法14条 2 項について適用問題」が公表され、変動的な補償支払いの適用上の問題について態度表明が行われている。

まず、法人税法14条 2 項は次のように規定している。

(2) 株式法304条 2 項 1 文の意味で少なくとも確約された金額を超える配当支払いが取決められ、なされるときも、すべての利益は 1 項 1 文の意味で供出されたものと妥当している。配当支払いが利益供出契約なしになされ、経済年の署名された資本金の割合に一致する利益部分を全体として上回らないときのみ、このことは妥当する。株式法304条 2 項 1 文による最小金額を超える金額は合理的な商人の判断にしたがって経済的に根拠づけられなければならない。

↓

(第 1 文) 株式法304条 2 項 1 文の意味で少なくとも確約された金額を超える配当支払いが取決められ、なされるときも、すべての利益は 1 項 1 文の意味で供出されたものと妥当している。→利益供出契約（株式法304条 1 項 1 文）との関係

(第 2 文) 配当支払いが利益供出契約なしになされ、経済年の署名された資本金の割合に一致する利益部分を全体として上回らないときのみ、このことは妥当する。→補償支払いの最高限度額

(第 3 文) 株式法304条 2 項 1 文による最小金額を超える金額は合理的な商人の判断にしたがって経済的に根拠づけられなければならない。→商人テスト

（なお、アンダーラインは筆者による。）

(1) 適用領域

連邦大蔵省通達によれば、「補償支払いの取決めが株式法304条2項1文の意味で確定額の構成要素を含むのではなく、補償支払いが機関主体の利益によって測定されるとき（株式法304条2項2文の意味で、変動的な補償支払い）、法人税法14条2項の適用領域は開かれている。この場合、株式法304条2項1文の意味で、少なくとも確約された金額はゼロである」¹³⁾。

要約すれば、次の通りになる。

- 機関主体の利益 → 変動的な補償支払いを測定
- 少なくとも確約された金額（＝ 確定的な補償支払い）はゼロ

ここで、確定的な補償支払いがゼロであることから、機関会社のすべての利益は機関主体に供出されたことになる。したがって、「機関主体の損益に依存し、これから支払われる変動的な補償支払いは法人税法14条1項1文の意味で、機関会社のすべての利益供出に矛盾しないことになる」¹⁴⁾。

(2) 補償支払いの最高限度額

連邦大蔵省通達によれば、「法人税法14条2項2文の意味で、外部の社員の仮定上の利益割合にとって関連量 (Bezugsgröße) として、機関会社の総利益 (Gesamtgewinn) につねに狙いが置かれなければならない」¹⁵⁾。

仮定上、配当のために利用される利益割合の算定の場合、利益供出前、商法上の年度剰余を開始量とし、次の金額について修正されなければならない¹⁶⁾。

利益供出前、機関会社の商法上の年度剰余

- － 法定準備金の設定
- － 商法272条3項の意味で、その他利益準備金の設定
- － 配当制限された金額（たとえば、商法253条6項による）
- － 仮定上の収益税額（法人税、営業税）、それは機関関係の存在なしに機関会社のレベルにおいて生じる
- ＋ 機関関係の間に設定された準備金の取崩し
- ＋ 外部の社員への補償支払い－それが年度剰余を減少する限り
- ＋ 法人税法16条により、補償支払いへの法人税額－それが年度剰余を減少する限り
- ＝ 法人税法14条2項の意味で、最高限度額

13) BMF v. 04. 03. 2020, S. 1-S. 2.

14) Strüder, S. [2020], S. 646.

15) BMF v. 04.03.2020, S. 2.

16) BMF v. 04.03.2020, S. 2-S. 3.

Meyering, S./Reiter, L./Celiktas, A., [2020], S. 907.

さらに、機関会社の署名された資本金のうち外部の株主の資本金参加割合を算定し、それに上記、機関会社の最高限度額 (Höchstbetrag) を乗じることによって補償支払いの最高限度額は算定される¹⁷⁾。最高限度額の設定は変動的な補償支払いを制限するためであり、また、変動的な補償支払いの濫用を防止するためでもある¹⁸⁾。

ここで、「機関主体の利益 → 変動的な補償支払いを測定」という連邦大蔵省通達の文言と「補償支払いの最高限度額」算定との関係が明らかでない。換言すれば、変動的な補償支払いは機関主体によって行われるか機関会社によって行われるかである¹⁹⁾。

なお、変動的な補償支払いが最高限度額以下で行われた場合、その差額は次期に繰越されないものと考えられている²⁰⁾。

(3) 商人テスト

変動的な補償支払いは「合理的な商人の判断にしたがって経済的に根拠づけられなければならない」。この「合理的な商人の判断にしたがって経済的に根拠づけ」は商人テスト (Kaufmannstest) とも言われている²¹⁾。商人テストも変動的な補償支払いを制限するためであり、また、変動的な補償支払いの濫用を防止するためでもある。外部の社員が「共通の親会社に基づいて、機関主体と近い関係 (Näheverhältnis) にある」状況において、商人テストはとくに要請されるのである²²⁾。

最後に、変動的な補償支払いの例示をみていくことにする²³⁾。

OT-AG (機関主体) は OG-AG (機関会社) に90%, 資本参加している。OT-AG と OG-AG は機関の範囲を形成している、それはまた、収益税の目的のために承認されている。追加的に、A は外部の持分所有者として資本参加している。契約上、A について次のように定められている。すなわち A は株式法304条の意味で、毎年100,000ユーロの補償支払い

17) Rödder, T. • Herlinghaus, A. • Neumann, R., [2023], S. 1916.

18) 「確定額に並んで、機関主体と思われる者に比例的な利益帰属のみをもたらす、機関会社の利益に指向する補償は利益供出契約の承認に矛盾する、と連邦財政裁判所は断定している。濫用回避のこの考えは法人税法14条2項2文の最高限度額に反映されている」。Meyering, S./Reiter, L./Celiktaş, A., [2020], S. 906.

19) 2節でも述べたように、Rödder, T. らは補償支払いを四つに分類していた。このうち、変動的な補償支払いのみを考えれば、(b)変動的な補償支払いは機関主体によって行われ、(c)機関会社の利益に依存する補償支払いは機関会社によって行われることになる。

20) BMF v. 04.03.2020, S. 3.

反対の見解もみられる。たとえば、「連邦大蔵省通達において取上げられないなら、次のことが推測される。すなわち、法人税法14条2項2文の尺度によって補償支払いの制限の場合、最高限度額を下回る場合、補償支払いの支払われなかった金額は次の経済年に追加的に支払われることになる」。Meyering S./Reiter, L./Celiktaş, A., [2020], S. 907.

21) BMF v. 04.03.2020, S. 3.

22) BMF v. 04.03.2020, S. 3.

23) Jäger, B./Lang, F./Raible, M./Ott, S., [2020], S. 739.

を受け取る。OG-AG が1,000,000ユーロ以上の利益を獲得する限り、A は百分率 (prozentual) で最大50,000ユーロまで、加算配当 (Zuschlag) を受け取るのである。

02年、OG-AG は200,000ユーロの利益のみを獲得する。A は100,000ユーロの金額で、取決められた確定額を得る。A は変動的な構成要素に請求を持たないので、この状況において、法人税法14条2項は適用されない。したがって、法人税法14条2項2文による最高限度額の算定は不必要である。

要約すれば、次の通りである。

- A は外部の株主である。また、「加算配当」は変動的な補償支払いであり、「取決められた確定額」は確定的な補償支払いである。
- 変動的な補償支払いに関連して、「OG-AG が1,000,000ユーロ以上の利益を獲得する限り、A は百分率 (prozentual) で最大50,000ユーロまで、加算配当 (Zuschlag) を受け取るのである」。
- しかし、02年、OG-AG は200,000ユーロの利益のみを獲得することから、変動的な補償支払いは行われなかった。「この状況において、法人税法14条2項は適用されない」。

4 補償支払いの記載例

本節では補償支払いの記載例をみていくことにする²⁴⁾。ここで、補償支払い額は17,000ユーロであり、補償支払いはa)機関会社が行う場合、b)機関主体が行う場合に分けられる。補償支払いは機関会社か機関主体かによって行われるが、補償支払いに伴う「機関会社による課税」(20,000ユーロ)は機関会社のみによって行われなければならない。これらの点にとくに注意し、記載例をみていただきたい。

a) 機関会社が補償支払いを行う。

WJ=KJ02において機関会社にとり、79,835ユーロの利益供出が明らかになる。機関会社の損益計算書に次の項目が費用として含まれている。

補償支払い	17,000ユーロ
法人税ー引当金02	3,000ユーロ
連帯付加税ー引当金02	165ユーロ

機関主体は02年度年度剰余を168,185ユーロの金額で開示する。そこに、次の項目が含まれている。

利益供出	79,835ユーロ
法人税・費用	30,000ユーロ
連帯付加税・費用	1,650ユーロ

24) Jäger, B./Lang, F./Raible, M./Ott, S., [2020], S. 741-S. 743.

機関会社

年度剰余	0ユーロ
利益供出	+ 79,835ユーロ
補償支払い	+ 17,000ユーロ
補償支払いのために法人税・引当金	+ 3,000ユーロ
法人税について連帯付加税5.5%	+ 165ユーロ
機関会社の所得	100,000ユーロ
機関会社による課税	
補償支払い：17,000ユーロ	
うち課税 17,000ユーロの20/17	- 20,000ユーロ
機関主体に帰属される所得	80,000ユーロ
機関会社の法人税=20,000ユーロの15%	3,000ユーロ
機関会社の法人税について、連帯付加税5.5%	165ユーロ

機関主体に帰属されるべき所得は80,000ユーロでなければならない。

機関主体

年度剰余	168,185ユーロ
法人税	+ 30,000ユーロ
連帯付加税	+ 1,650ユーロ
年度剰余に含まれる、機関会社の利益供出	- 79,835ユーロ
機関会社の帰属されるべき所得	+ 80,000ユーロ
機関主体の課税される所得	200,000ユーロ

b) 機関主体が補償支払いを行う。

WJ=KJ02において機関会社にとり、96,835ユーロの利益供出が明らかになる。

機関会社の損益計算書に次の項目が費用として含まれている。

法人税－引当金02	3,000ユーロ
連帯付加税－引当金02	165ユーロ

機関主体は02年度年度剰余を168,185ユーロの金額で開示する。そこに、次の項目が含まれている。

利益供出・収益	96,835ユーロ
補償支払い・費用	17,000ユーロ
法人税・費用	30,000ユーロ
連帯付加税・費用	1,650ユーロ

機関会社

年度剰余		0ユーロ
利益供出	+	96,835ユーロ
補償支払いのために法人税・引当金	+	3,000ユーロ
法人税について連帯付加税5.5%	+	165ユーロ
機関会社の所得		100,000ユーロ
機関会社による課税		
補償支払い：17,000ユーロ		
うち課税 17,000ユーロの20/17	—	20,000ユーロ
機関主体に帰属される所得		80,000ユーロ
機関会社の法人税=20,000ユーロの15%		3,000ユーロ
機関会社の法人税について、連帯付加税5.5%		165ユーロ

機関主体に帰属されるべき所得は80,000ユーロでなければならない。

機関主体

年度剰余		168,185ユーロ
法人税	+	30,000ユーロ
連帯付加税	+	1,650ユーロ
補償支払い（所得税法4条5項9号）	+	17,000ユーロ
年度剰余に含まれる、機関会社の利益供出	—	96,835ユーロ
機関会社の帰属されるべき所得	+	80,000ユーロ
機関主体の課税される所得		200,000ユーロ

5 結論と課題

機関関係は財務的編入と利益供出契約という二要件をもって成立するが、機関主体が機関会社株式の100%を所有しない場合、機関関係の外部に、少数株主が存在することになる。外部の株主も機関会社に対する配当請求権を有している。このため、外部の株主に補償支払いが行われなければならない。本稿ではこの補償支払いの概要をまず述べ、次いで最近、よく問題にされる変動的な補償支払いを中心に論じてきた。本稿で述べてきたところを要約していくことにする。

- (1) 外部の株主に対する補償支払いは(a)確定的な補償支払い、(b)変動的な補償支払い、(c)機関会社の利益に依存する補償支払い、(d)確定的な補償支払いと変動的な補償支払いとの結合の四つの中から選択される。補償支払いは機関主体か機関会社かのいずれかによって行われなければならないが、補償支払いに対する税金は機関会社によって支払われなければならない。さらに、(i)外部の株主に対する補償支払い、(ii)機関会社に課税されるべき所得、(iii)機関主体に帰属されるべき所得の三つの関係を例示している。

- (2) 2018年、法人税法14条2項が新設され、変動的な補償支払いについて規定している。次いで、2020年、連邦大蔵省通達「法人税法14条2項について適用問題」が公表され、変動的な補償支払いの適用上の問題について態度表明が行われている。同通達によれば、変動的な補償支払いは機関主体の利益によって測定される（このとき、確定的な補償支払いはゼロ）。さらに、変動的な補償支払いの濫用を防止するため、補償支払いの最高限度額が設定され、また商人テストによって経済的に根拠づけられなければならない。
- (3) 補償支払いは機関主体か機関会社かによって行われるが、補償支払いに対する税金は機関会社によって支払われなければならない。そこで、補償支払いを機関主体が行う場合と機関会社が行う場合とに分け、各種項目の記載例を示して両者の相違を説明している。

最後に、本稿で十分に論じ尽くせなかった問題を課題として挙げておきたい。

- (a) 確定的な補償支払いと変動的な補償支払いとの結合は結合モデルといわれている。「結合モデルはエネルギーKonzern（Energiekonzern）に属する会社への地方自治体の少数資本参加の場合、重要である」²⁵⁾。エネルギーKonzernにおいて地方自治体が少数株主になっており、その実態を調べる必要がある。
- (b) 変動的な補償支払いの例示として、変動的な補償支払いが最終的に実施されなかった例示（3節参照）でなく、実施された例示を挙げる方が望ましいと考えられる。

参考文献・引用文献

[外国文献]

- BMF v. 04.03.2020 Anwendungsfragen zu § 14 Absatz 2 KStG, S. 1–S. 4.
- Brühl, M. / Weiss, M. [2020], Ertragsteuerlich Organschaft: Variable Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter – BMF-Schreiben zu § 14 Abs. 2 KStG vom 4. 3. 2020, *Betriebs-Berater*, 75. jg., Nr. 26, S. 1436–S. 1440.
- Bünning, 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.
- Gelhausen, H. F. / Althoff, F. [2009b], Die Bilanzierung ausschüttungs- und abführungsgesperrter 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.

25) Rödder, T. • Herlinghaus, A. • Neumann, R., [2023], S. 1913.

- 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.
- Hasbach, A. [2020], Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter nach § 14 Abs. 2 KStG, *Der Betrieb*, 73, jg., Heft 16, S. 806–S. 812.
- 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.
- Kraft, C./Hohage, U., [2020], Wesentlichkeit eines fehlerhaften Bilanzansatzes im Kontext der Durchführungsfiktion des Gewinnabführungsvertrags nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG. *Die Unternehmensbesteuerung* 10/2020, S. 581–S. 588.
- Kröner, I. [2017], Abführung des richtigen Gewinns einer Organgesellschaft nach Änderung von § 253 HGB, *Die Wirtschaftsprüfung*, 70, jg., Nr. 13, S. 796–S. 800.
- Liedgens, G./Himmer, K. [2021], Die Einlagenlösung für organschaftliche Minder- und Mehrabführungen nach dem KöMoG-E, *Der Betrieb*, Nr. 23, S. 1221–S. 1228.
- Meyering, S./Reiter, L./Celiktaş, A. [2022], Kritische Analyse des neuen § 14 Abs. 2 KStG vor dem Hintergrund der Rechtssicherheit, *GmbHRundschau*, 113. jg., Nr. 17, S. 903–S. 908.
- Mössner • Oellerich • Valta, [2024], *Körperschaftsteuergesetz Kommentar*, 6 Auflage.
- 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.
- Scheuch, P. [2021], Organschaft: Grenzen der Anerkennung von Ausgleichszahlung an außenstehende Gesellschafter, *FinanzRundschau*, 103. jg., Nr. 11, S. 522–S. 531.
- Schnitger, A. • Fehrenbacher, O. [2018], *Kommentar Körperschaftsteuer KStG*, 2 Auflage.
- Schwalm, T. [2021], Die Einlagenlösung – Zum Entwurf der Neuordnung von in organschaftlicher Zeit verursachten Minder- und Mehrabführungen, *Deutsches Steuerrecht*, 59, jg., Heft 17, S. 980–S. 983.
- Streck, M. [2022], *Körperschaftsteuergesetz, Kommentar*, 10. Auflage.
- Strüder, S. [2020], Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter – Anmerkungen zu dem BMF-Schreiben v. 4.3.2020, *GmbHRundschau*, 111. jg., Nr. 12, S. 644–S. 647.

[日本文献]

五十嵐邦正 [2012], 『ドイツ会計制度論』, 森山書店。

五十嵐邦正 [2020], 『会計制度の論点』, 森山書店。

高橋英治 [2012], 『ドイツ会社法概説』, 有斐閣。

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。

本田良巳 [2023c], 「ドイツ法人税法の利益供出契約－機関関係に基づいて－」, 大阪経大論集第74巻第4号, 1-16頁。

本田良巳 [2025], 「ドイツ法人税法上の機関関係(1)－利益供出契約に関連して－」, 大阪経大論集第75巻第6号, 191-200頁。

安井栄二 [2005], 「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 [2005], 「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。