

ドイツ連邦財政裁判所、利益移転契約の「実際の履行」に関する要件を具体化

March 2026

In brief

2026年3月12日に公表された連邦財政裁判所(BFH)の判決、(IR 37/22、2025年11月5日)において、BFHは、法人税法(KStG)第14条第1項1第3号1に基づく利益移転契約の履行に関する論点を取り上げています。とりわけ、利益移転契約の「実際の履行」に求められる時間的要件について、BFHは本判決において初めて具体的な見解を示しています。

本件は、利益移転請求権およびこれに係る利息が長年にわたり「株主に対する債務」として相殺勘定に計上されていたものの、定期的な勘定締切は行われておらず、相殺の対象となる債権や、一括の支払い等による債務の精算処理も行われていませんでした。

本 Newsflash では、その内容についての概要をご紹介します。

In detail

1. 利益移転契約に基づく債務の履行に関する時間的要件

当判決において、BFHは税務上のグループ課税制度(Organschaft)が認められるためには、利益移転契約が単に存在するだけでなく、実際に履行されていることが必要であるとしたうえで、その履行がいつまでに行われるべきかという点について判断しました。

BFHは、原則として、利益移転契約に基づく請求権が発生してから12か月以内に履行されていれば、「適時であるといえる」との基準を示しました。この12か月という期間は、商法(HGB)第355条第2項で定められている、当座勘定(Kontokorrent)は通常、12か月ごとに勘定締切が行われるという考え方に基づいています。

これを踏まえ、BFHは、利益移転契約に基づく請求権の履行について、契約終了時またはその後の適当な時期までに精算すれば足りるとする従来の学説上の考え方を明確に否定しました。その理由として、法人税法(KStG)第14条第1項1第3号1の文言が、利益移転契約は「契約期間全体を通じて」履行されていることを明示しており、契約終了時にのみ履行されれば足りるものではない点を挙げています。

また、履行期間の枠を際限なく拡張することを認めた場合、納税者が債務の最終的な弁済を意図的に行わないことにより、グループ課税の原則に基づく課税を遡及的に回避できる余地が生じ、結果として税務上のグループ課税制度を無制限に遡って解消できてしまう点についても言及しています。

2. 利益移転契約に基づく債権及び債務の貸借対照表上の計上

BFHは本判決において、あわせて、2022年11月2日判決(I R 37/19)において示した、利益移転契約の履行は「二段階」で判断されるとの考え方を改めて確認しています。すなわち、利益移転契約の履行は、1. 会計上の計上と、2. 実際の履行という二つの要素から構成されるとされています。

つまり、2. 実際の履行が認められるためには、前提として利益移転契約に基づいて生じる債権および債務が、年次財務諸表において適切に貸借対照表上に計上され、かつ帳簿上に記録されていること(1. 会計上の計上)が必要であるとされています。これは、単に契約上の義務が存在するだけでは足りず、その内容が会計上も客観的に確認可能な形で反映されている必要があることを意味します。

本件においては、争点となった各事業年度の利益移転契約に基づく債務が、「株主に対する債務」として専用の勘定に記帳され、貸借対照表上においても当該勘定に累積して表示されていました。BFHは、このように、利益移転債務が帳簿および貸借対照表上において明確に把握可能である限り、各事業年度ごとに個別の利益移転契約に基づく債務を細分化して表示することまでは求められないと判断しています。

すなわち、勘定明細等から、利益移転契約に基づく債務が組織的に記録され、貸借対照表上に反映されていることが客観的に確認できる場合には、個々の債務を個別に開示する必要はないとの立場が示されています。

3. 相殺勘定を通じた実際の履行

BFHは本判決において、相殺勘定(Verrechnungskonto)を用いた利益移転契約に基づく請求権の履行についても言及しています。BFHは、相殺勘定への記帳について、法人税法(KStG)第14条第1項1第3号1に基づき求められる「実際の履行」をもたらす手段として、実質的な精算が行われている場合に限り、原則として問題はないとの見解を示しています。

これに対し、相殺勘定に、利益移転契約に基づく債務およびこれに係る利息のみが計上されている一方で、これと相殺されるべき対となる債権の計上や、一括の支払等による債務の精算処理が行われていない場合には、相殺による「実際の履行」があったとはいえないと判断されています。

また、商法(HGB)第355条において当座勘定(Kontokorrent)について年1回の勘定締切が定められていることを踏まえ、相殺勘定においても、定期的な精算を通じて計上された債権・債務を消滅させることが、原則適用の要件である点が指摘されています。

本件では、そのような定期的な勘定締切が行われておらず、この点からも、相殺勘定を通じた「実際の履行」があったとは認められないと判断されました。

したがって、相殺勘定を用いて利益移転契約に基づく請求権を履行する場合には、単に当該請求権を記帳するだけでなく、勘定締切を通して、12か月以内に「実際の履行」がされる必要があることが、本判決により改めて明確にされています。

4. 参考

- **ドイツ語 Newsflash**
[Tax & Legal Newsflash](#)

Let's talk



Prof. Dr. Uwe Hohage
Partner, Japan Business
Network (JBN) & Markets
Leader EMEA

Georg-Glock-Straße 22
40474 Düsseldorf, Germany
uwe.hohage@pwc.com
+49 (0)160 90139585



Thomas Riedl
Director, Corporate Tax,
Japan Business Network

Georg-Glock-Straße 22
40474 Düsseldorf, Germany
+49 (0) 1511 7407710
thomas.riedl@pwc.com



Volker Wetzstein
Director, Corporate Tax,
Japan Business Network

Georg-Glock-Straße 22
40474 Düsseldorf, Germany
+49 (0)151 161 48501
volker.wetzsteini@pwc.com



Takayuki Fujii
藤井 隆行
Manager, Corporate Tax,
Japan Business Network
日本国税理士

Georg-Glock-Straße 22
40474 Düsseldorf, Germany
+49 (0)171 495 5987
takayuki.b.fujii@pwc.com

Japan Business Network (JBN) について

PwC ドイツの Japan Business Network (JBN) は、監査・税務・法務・M&A・コンサルティングなどのあらゆる分野において、ドイツに進出している日系企業をテラーメイドで支援いたします。組織再編、移転価格、VAT など専門性が求められる分野においても、深い知識と経験を有する日本語を話せるプロフェッショナルと、現地のプロフェッショナルが二人三脚で皆様の成長を支援いたします。

JBN の Website はこちらから: [Japan Business Network \(JBN\)](#)

ドイツ税務&法務アップデートはこちらから: [Japan Business Network \(JBN\) Newsflash](#)

本稿は概略的な内容を紹介する目的で作成されたもので、プロフェッショナルとしてのアドバイスは含まれていません。個別にプロフェッショナルからのアドバイスを受けることなく、本稿の情報を基に判断し行動されないようお願いいたします。本稿に含まれる情報は正確性または完全性を、(明示的にも暗示的にも) 表明あるいは保証するものではありません。また、本稿に含まれる情報に基づき、意思決定し何らかの行動を起こされたり、起こされなかったことによって発生した結果について、PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft、およびメンバーファーム、職員、代理人は、法律によって認められる範囲においていかなる賠償責任、責任、義務も負いません。

© 2026 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.