

KONAN UNIVERSITY

会計指令転換法(BiIRUG)によるドイツ商法計算規定の重要な改正について

| | |
|-----|---|
| 著者 | 久保田 秀樹 |
| 雑誌名 | 甲南経営研究 |
| 巻 | 56 |
| 号 | 3 |
| ページ | 87-106 |
| 発行年 | 2015-12-15 |
| URL | http://doi.org/10.14990/00002181 |

会計指令転換法 (BiRUG) による ドイツ商法計算規定の 重要な改正について

久保田 秀樹

1. はじめに

EC 第4号指令（個別決算書）および EC 第7号指令（連結決算書）の国内法への転換義務を、ドイツの立法当局は、1985年12月19日の会計指令法 (Bilanzrichtlinien-Gesetz; BiRiLiG) によって履行し、それによって、ドイツ商法 (Handelsgesetzbuch; HGB) の規定を包括的に改革した。この時以来、HGB は、一般的な法形態依存的会計報告規定も、様々な規模クラスの資本会社に適用される特別な補完規定も含んでいる。例えば、現在の資本会社の会計義務および公開義務の様々な規模クラスによる差異は、「図表1」の通りである。

2013年6月29日に会計指令 2013/34/EU（後に EU-RL 2013; 以下では EU 会計指令と称する; 文献, 1）が EU 官報で公表された。EU 会計指令は EC 第4号指令および EC 第7号指令に代わり、2015年7月20日までに各 EU 加盟国で国内法化され、2015年12月31日後に始まる事業年度に初度適用されねばならない (EU 会計指令第53条)。

EU 会計指令には、国際財務報告基準 (IFRS) 由来の様々なアプローチがある。例えば、「実質優先」 (“substance over form”) という一般原則の導入

会計指令転換法 (BilRUG) によるドイツ商法計算規定の…… (久保田秀樹)

図表 1：資本金会社の会計義務および公開義務の規模クラスによる差異

| | | | | | | |
|---------|------------------------|---------------------------------|-------------------------|-------------------|--------------------------|---------------------------|
| 企業の規模 | HGB 第 241a 条の意味での小個人企業 | HGB 第 241a 条における規模以上の規模の総ての個人企業 | マイクロ資本会社 (HGB 第 267a 条) | 小資本会社 | 中資本会社および大資本会社 | (連結決算書を作成しない) 資本市場指向的資本会社 |
| 公開 | 非公開 | 規模クラスによる | 決算書寄託で十分 | 決算書および注記・附属明細書の公開 | 中資本会社への HGB 第 327 条による軽減 | 公開軽減無し |
| 会計報告の範囲 | | | | | | キャッシュフロー計算書および資本明細書 |
| | | | | | 状況報告書 | 状況報告書 |
| | | | | 注記・附属明細書 | 注記・附属明細書 | 注記・附属明細書 |
| | 記帳義務無し | 最小限の B/S および P/L | 要約 B/S および P/L | B/S および P/L | B/S および P/L | B/S および P/L |

出典：Zwirner 2012, S. 2231, Abbildung (但し、図のレイアウトを一部変更している。)

(但し、導入免除の加盟国選択権がある)、金融商品ならびに他の資産の公正価値評価、損益計算書における臨時損益の廃止ならびに現存の注記・附属明細書 (Anhang) 記載の拡大が規定されている (Zwirner 2015a, S. 222)。

ドイツ連邦議会は 2015 年 6 月 18 日に開催された第 2 および第 3 読会において会計指令転換法 (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz; BilRUG) を可決し、7 月 10 日に連邦参議院がこれに同意、2015 年 7 月 22 日に連邦官報に公布された。これによって、ドイツは、EU 会計指令を期限どおりに国内法に転換し

た。ドイツ商法計算規定（ドイツ会計法）の今回の改革は、2015年12月31日後に始まる事業年度の決算書に適用されねばならない。BilRUG は、関連するドイツ商法（HGB）等の法律の特定の条文を改正・新設する「条項法」（Artikelgesetz）である。したがって、以下で HGB 第〇条とあるのは、BilRUG によって、改正・新設されるドイツ商法の条文である。

BilRUG による EU 会計指令の転換によって、BiRiLiG による1980年代の会計指令の転換に中心的に基礎をおく、HGB の原則が新たな基礎を得る。本稿では、BilRUG とその政府草案（RegE）との主な違いを中心に、オーサー/オース/ヴィルト（Oser/Orth/Wirz 2015）、リュューデンバッハ/フライバーク（Lüdenbach/Freiberg 2015）およびツヴィルナー/ペーターセン（Zwirner/Petersen 2015）等の業績に依拠し、BilRUG の内容を紹介する。

II. 初度適用時点および早期部分初度適用

BilRUG の規定は、2015年12月31日後に始まる事業年度の決算書に初度適用されねばならない。政府草案に含まれていた、総ての規定の任意の早期適用の可能性は無くなった（EGHGB第75条第1項）。

これに対して、HGB第277条第1項による売上収益（Umsatzerlöse）の新定義と抱き合わせの、引き上げられた規模基準値（商法第267条、第293条）の早期適用は、2013年12月31日後に始まる事業年度について可能である。但し、HGB 第267条、第267a条第1項、第277条第1項並びに第293条の規範は、まとめて適用されねばならない（商法典施行法第75条第2項）。

立法当局の見積もりによれば、従来、中資本公司として分類されねばならなかった約7,000社の資本公司が、引き上げられた規模基準値から小資本公司としての恩恵を受けることができるという（Zwirner/Petersen 2015, S. 812）。これらの会社については、状況報告書作成の義務のほかに、監査義務も無くなる。

図表 2: BiIRUG による新規模基準値 (個別決算書)

| HGB 第267条による規模基準値 | 欠損額を控除した後の資産総額 | 売上高 | 従業員 |
|--------------------|----------------|-----------|------|
| 小資本公司 HGB 第267条第1項 | 600万ユーロ | 1,200万ユーロ | 50名 |
| 中資本公司 HGB 第267条第2項 | 2,000万ユーロ | 4,000万ユーロ | 250名 |

* 連続する2事業年度の決算日において、上掲の3つの規模基準のうちの2つを超えない場合、それぞれの規模の資本公司と分類される。

Ⅲ. 引き受けられた債務に対する保証義務 (HGB第264条第3項第1文第2号)

法務委員会 (Rechtsausschuss) による、立法手続きの経過において議論的となった改正が2つある。そのうちの 하나가、HGB 第264条第3項第2号における保証義務 (Einstandspflicht) である。それによれば、従来の損失相殺義務は、子企業の債務に対する親企業の保証義務によって置き換えられる。そのため、将来も、保証義務を満すためには、損失引受で十分となる。

保証義務は、子企業が、何時その債務が発生しようと、軽減の使用を求める、子企業の決算日の総ての債務に及ぶ。さらに、保証義務は、軽減が使用される次事業年度に存在する。それは通常12ヶ月であるが、但し、次事業年度が1年未満の場合は別である。

保証義務は、外部責任としてではなく内部責任として形成される。すなわち、親企業は、子企業の債権者に対してではなく、子企業に対して、決算日の義務を保証する義務を負う。それは、実際は、資金供与義務 (Ausstattungs-pflicht) である。すなわち、親企業は、子企業が、支払期限が来る義務を果たすことができる状態にあるように、子企業に資金を付与する。そうでなければ、親企業は、この義務を保証しなければならない。保証義務は、例えば、

援助約束 (Patronatserklärung) によって、又は追加出資義務 (Nachschusspflicht) によって果たすことができる (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1730)。

「義務」(“Verpflichtungen”) という概念の内容的到達範囲は不明確なままである。他の会計報告関係においては、「債務」(“Verbindlichkeiten”) という狭い用語が用いられているので、HGB 第264条第3項における義務という概念は、総ての負債および子企業の偶発債務に及ぶとされる (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1730)。

IV. マイクロ資本会社からの排除 (HGB 第 267a 条)

資本投資法典 (Kapitalanlagegesetzbuch) 第1条第11項の意味での投資会社および企業資本参加会社法 (Gesetz über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften) 第1a条第1項の意味での企業資本参加会社のほかに、将来、HGB 第267a条第3項第3号の改正によって、いわゆる「資本参加会社」(Beteiligungsgesellschaft) がマイクロ資本会社 (Kleinstkapitalgesellschaft) から排除される。HGB 第267a条第3項第3号は、「資本参加会社」を最終的に以下の2つの事実メルクマールによって定義している。

- ①個別の企業目的が資本参加の「取得」、「管理」および「利用」である
 (「積極的」事実メルクマール)
- ②会社法の行使を例外として、資本参加の「管理」への直接又は間接的干渉はない (「消極的」事実メルクマール)。

これらの2つの事実メルクマールが累積的に満たされる場合、将来、資本参加会社に対する軽減の利用はできない。

新規定は、従来、独自の売上収益ならびに被雇用者数が欠けていたため、マイクロ資本会社としての資格がなかった金融持株資本会社に焦点を合わせている。企業目的 (「積極的」事実メルクマール) は、会社の定款から明らか

会計指令転換法 (BilRUG) によるドイツ商法計算規定の…… (久保田秀樹)

かになる (株式法第23条第3項第2号, 有限会社法第3条)。但し, 会社の事実上の事業活動と一致しない, 定款上の事業対象の広範な把握によって, 持株会社の, マイクロ資本会社の範囲からの排除を妨げることはできない (Oser/Orth/Wirz 2015, S.1731)。

V. 連結会計報告の免除 (HGB 第291条, 第292条)

国内親企業又は子企業は, 原則として, 部分連結会計報告の義務がある場合 (HGB 第290条), HGB 第291条, 第292条による免除連結年度決算書および状況報告書の作成によって, これらの義務から免除される。

HGB 第291条により, BilRUG は, EU/EEA (欧州経済領域) 参加国に所在する親企業が, EU によって受け入れられた国際財務報告基準 (EU-IFRS) による連結決算書を作成できることを明確にしている。その際, 立法当局は, HGB 第315a条の適用範囲におけるのとは異なり, HGB 第291条によるIFRS 準拠連結決算書の免除効果について, HGB 第315a条で挙げられた商法上の規定の付加的顧慮を放棄していることが重要である。但し, EU/EEA 参加国に所在する親企業は, IFRS においては (連結) 状況報告書の作成義務がないので, 常に免除親企業の EU 会計指令に適応された法による, 免除連結状況報告書も作成しなければならない (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1731)。

また, 立法当局は, 第三国における親企業の免除連結状況報告書も監査されねばならないという, 政府草案における編集上の間違いを取り除いた (Oser/Orth/Wirz 2015, S.1731)。したがって, 連結決算書免除規則 (Konzernabschlussbefreiungsverordnung; KonBefrV) の HGB への引継によって, 現行法の変更は生じない。そのため KonBefrV, 第2条第1項第3号による規準値は, 今後も存続する。そして, 第三国 (特にアメリカ合衆国とカナダ) の連結決算書への算入による免除は, 今後も可能である (Lüdenbach/Freiberg 2015 S. 1650)。

HGB 第291条, 第292条について, BilRUG は, 免除連結会計報告について意見差控の付記 (Versagungsvermerk) が与えられる場合, 免除が無効になるのに対し, 免除連結会計報告について確認の付記の限定 (Einschränkung des Bstätigungsvermerks) は原則として無効とはならないことをこれによって明らかにしている (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1731)。

VI. 計上および評価原則

1. 売上収益の新定義 (HGB 第277条第1項)

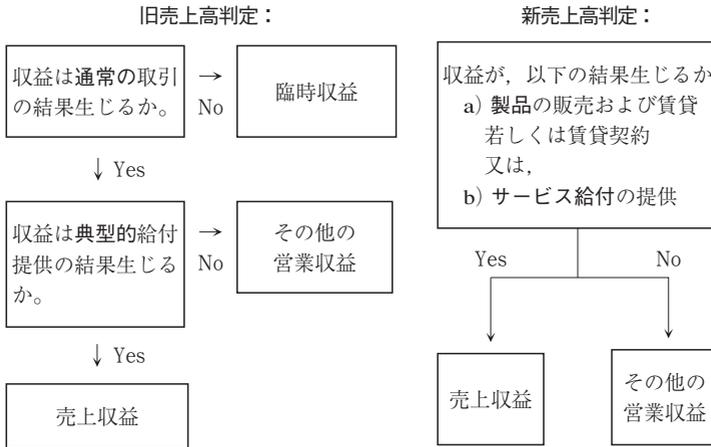
売上収益の概念の法定的定義の改正 (HGB第277条第1項) が, BilRUG によるドイツ会計法の改正の中心である。それは, 多数の会計内外の影響作用を有する, 売上収益の内容の著しい拡大につながる。

従来の売上高定義は, 臨時収益からの売上収益の限定のための「通常の営業活動」(“gewöhnliche Geschäftstätigkeit”)と, その他の営業収益からの売上収益の限定のための「典型的給付提供」(“typisches Leistungsangebot”)という2つの事実メルクマールに関連づけていた。HGB 第277条第1項の新しい法定的定義によって, この2つの事実メルクマールおよびその重要な限定機能が無くなる。新定義によって, 将来, 製品の販売および賃貸又は賃貸契約, 並びにサービス給付の提供からの総ての収益が, 「図表3」のように売上収益として認定される。

売上収益は売上に結合され, 売上は概念上少なくとも最終的な売却の場合, 棚卸資産への確実な近接が必要となるので, 将来, 設備資産の売却益 (HGB 第247条第1項) は, 売上収益には属さない。同時に臨時収益への限定が無くなるので, 設備資産の売却益は, 将来, その他の営業収益として認識されねばならない。

連邦議会での審議の枠内で, 政府草案にはまだ含まれていなかった移行規定が, 商法典施行法第75条第2項第3文に受容された。それによれば, (連

図表 3：新旧売上高定義



出典：Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1732, Abb 1.

結) 注記・附属明細書において新規定を初度適用する際、新旧の定義による売上収益が、著しく離反する場合、売上収益の比較可能性の欠如が指摘されねばならない。その上、離反する場合、新規定の遡及的適用の結果明らかになる、前年の売上収益の額が、(連結)注記・附属明細書において報告され、説明されねばならない。

2. 臨時費用・収益 (HGB 第275条)

BilRUG によって、将来、損益計算書における臨時費用・収益の独立した呈示が無くなる。その代わりに、「異常な規模又は異常な意味」の費用・収益が、その都度、注記・附属明細書で記載され、説明されねばならない (HGB 第285条第21号)。臨時項目の呈示の喪失は、特に年金引当金にとって、BilRUG の初度適用の時点までなお費用計上されない、BilMoG への移行からの差額は、実務にとって重要である (商法典施行法第67条第1項第1文)。これは、将来、その他の営業費用の中で、「商法典施行法第67条第1項およ

び第2項による費用」として独立して記載されねばならない（商法典施行法第75条第5項）。

3. 自己創設された無形資産（HGB 第253条第3項）

HGB 第253条第3項第3文は、予測される耐用年数が、例外的に信頼性ある見積もりが不可能な、自己創設された設備資産たる無形資産又は有償取得されたのれんが、10年の規格化された償却期間によって償却されねばならないことを命じている。商法典施行法第75条第4項第1文および第2文によれば、新規定は、2015年12月31日後に借方計上された自己創設された、設備資産たる無形資産、又は有償取得されたのれんのみ適用することができる。

4. 調達価格縮小の帰属可能性（HGB 第255条第1項）

調達価格縮小は、それが個別に当該資産に帰属されうる場合にのみ、資産の調達原価から控除されうるか否かという問題は、従来から議論があった。HGB 第255条は、資産に個別に帰属される調達価格縮小のみが、調達原価から控除されうることを明確化している。

VII. 同一期間に受領された資本参加収益に対する配当禁止 (HGB 第272条)

法務委員会は、立法手続きの経過において議論の的となった改正が2つのうちのもう一つとして、HGB 第272条第5項による配当禁止の導入を、その解釈によって著しく「緩和」した (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1738)。

HGB 第272条第5項により、BilRUG は、EU 会計指令の第9条第7項のc)の転換に資する、新たな配当禁止をHGBに導入する。HGB 第272条第5項は次のように規定している。

「損益計算書における年度余剰のうち、資本参加に割り当てられる部分

会計指令転換法 (BilRUG) によるドイツ商法計算規定の…… (久保田秀樹)

が、配当又は利益持分として入るか又は資本金社がその支払いを請求した金額を超える場合、配当されてはいけない当差額は、積立金に繰り入れられねばならない。当積立金は、当資本金社が当金額を受け取るか又はその支払いを請求する範囲において取り崩すことができる。」

BilRUG による HGB 第298条第1項の改正によって、上掲の HGB 第272条第5項の、連結決算書への適用は回避されることになる。なぜなら、連結決算書の配当査定機能の欠如に基づく配当禁止については、適用領域が存在しないからである (Zwirner/Petersen 2015, S. 815)。

VIII. 注記・附属明細書

BilRUG は、注記・附属明細書における多数の記載義務を改正した。新たな記載 (HGB 第264条第1a項、第268条第7項、第284条第3項、第285条第11b号、第14a号、第15a号ならびに第30号から第34号) のほかに、一部は、既に存在する記載義務が変更された。

EU 指令における注記・附属明細書記載の最大調和化原則 (Grundsatz der Maximalharmonisierung) は、小資本金社が多く注記・附属明細書記載から従来よりも免除されるのに対して、中資本金社および大資本金社の注記・附属明細書における記載義務は増大するということを要請している (Zwirner/Petersen 2015, S. 814)。

注記・附属明細書の義務的記載の一覧表において、BilRUG は、以下の改正と補完を規定している。

(a) 身元確認のための記載 (第264条第1a項)

商号、所在地、登記裁判所および当社が商事登記簿において登記されている番号が記載されねばならない。マイクロ資本金社については、これらの

記載は、貸借対照表の見出しにおいて、他の総ての資本金会社については、注記・附属明細書の序文で、目的に適った方法で置かれるべきであるとされる (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1734)。

(b)債務明細書 (第268条第5項)

注記・附属明細書の、残余支払期限が1年を超える債務の明確な呈示についての拡大。当情報は、従来は、第285条第1号および第2号の結果として生じていた。

(c)責任関係 (第268条第7項)

第251条の意味での責任関係は、強制的に注記・附属明細書で呈示されねばならない。従来の記載義務の拡大において、将来、企業老齡年金に関連する責任関係および関連企業に対する責任関係についての注記も必要となる。貸借対照表に計上されない、企業老齡年金義務についての商法典施行法第28条第2項による記載は、変更されなかったことが考慮されねばならない (Oser/Orth/Wirz 2015, S.1735)。

(d)貸借対照表および損益計算書の説明 (第284条第1項および第2項)

注記・附属明細書における記載の構成は、従来の実務に合わせて、将来、貸借対照表および損益計算書の個別の項目の連続において行われねばならない (第1項)。為替換算の基礎の呈示についての明確な義務 (従来：第2項第2号) は廃止される。なぜなら、この記載は、適用された計上原則および評価原則 (第2項第1号) の呈示についての一般的命令の結果、生じるからである。したがって、従来の第2項第3号～第5号は、第2号～第4号となる。

会計指令転換法 (BiIRUG) によるドイツ商法計算規定の…… (久保田秀樹)

(e) 固定資産明細書 (第284条第3項)

従来、選択的義務記載として形成されていた固定資産明細書 (HGB 旧第268条第2項) は、将来、注記・附属明細書において呈示されねばならない。

(f) 貸借対照表に含まれない取引 (第285条第3号)

貸借対照表に含まれない取引の財務的影響についての重大なりスクと利益について、それらが財務状況の判断に必要な限り、計量的に報告されねばならないことを明確化するための規定。

(g) 売上収益の分類 (第285条第4号)

第277条における新売上高定義の結果としての、編集上の改正。

(h) 収益税分割 (旧第285条第6号) の廃止

臨時損益についての呈示禁止の結果として、この記載は無くなる。

(i) 機関構成員に対する前貸金等 (第285条第9号c)

返済された前貸金のほかに、免除された前貸金も記載されねばならないことの明確化。

(j) 持分所有 (第285条第11号, 第11b号)

持分所有が継続的結合の構築に役立つであろう総ての企業が、持分所有一覧表へ収容されねばならない。20%の従来の規模基準値は、従来とは異なっており、反証されうる単なる推測となる (第11号)。上場資本会社についての特別規定 (議決権5%超を有する大資本会社への総ての資本参加の報告義務) は、第11b号へ移動される (Fink/Theile 2015, S. 758)。

(k)有償取得されたのれんの計画的償却 (第285条第13号)

使用される耐用年数が、「説明されねばならない」という新規定。明確な将来的移行規定が無いので、この記載については、BilRUG 施行前に既に取り得られたのれんも認識される。

(l)親企業についての記載 (第285条第14号, 第14a号)

親企業についての従来の記載を、企業の最大集団について連結決算書を作成する企業 (第14号) の記載と、企業の最小集団について連結決算書を作成する企業 (第14a号) の記載とに分割する規定。

(m)享益権および相当する権利 (第285条第15a号)

株式会社第160条第1項第5号および第6号からの利益関係についての享益権 (Genussrechte) 又は類似の権利の存在についての記載の新設。

(n)潜在的租税 (第285条第29号, 第30号)

潜在的租税 (latente Steuern) の基礎となる差額又は税務上の欠損金繰越ならびに利用された税率についての従来の記載は、変更されることなく保持される (第29条)。その上、将来、貸借対照表計上された潜在的租税債務について、潜在的租税残高および事業年度における当残高の変動が記載されねばならない (第30号)。この記載は、ドイツ会計法では重複する。なぜなら、EU 会計指令とは異なり、HGB 第266条第2項 D.および第3項 E. は、これらの情報が総て既に明らかになる、潜在的租税についての固有の項目を含むからである。

(o)異常費用・収益 (第285条第31号)

異常な規模又は意味の費用・収益が記載されねばならないという新設され

会計指令転換法 (BiIRUG) によるドイツ商法計算規定の…… (久保田秀樹)
た規定。立法理由書によると、異常な規模は、「企業に影響を与える規模」
に立ち戻って規定されねばならないとされる (Fink/Theile 2015, S. 756)。

(p)他の事業年度に帰属させるべき費用・収益 (第285条第32号)

他に変更のない重要な、HGB 旧第277条第4項第3文からの記載の単なる
再区分。

(q)後発事象報告 (第285条第33号)

従来、状況報告書に置かれていた後発事象報告が、注記・附属明細書に移
される。

(r)損益処分 (第285条第33号)

損益処分についての決定についての提案が注記・附属明細書において記載
されねばならないという新設された規定。損益処分提案又は損益処分決定が
公開されねばならないという、HGB 第325条第1項による従来の狭い規定は
無くなる。

IX. 連結決算書

1. 資本連結 (HGB 第301条第2項)

政府草案は、資本連結の初度適用の更なる簡素化を達成しようとした。この
見解は、連邦議会の法務委員会によっても共有され、したがって、BiIRUG
の最終版にも採択された (Zwirner 2015b, S. 1643)。原則として、子企業の
初度連結は、子企業となった時点で行われる。すなわち、それは、過半数資
本参加取得の場合、取得時点である (HGB 第301条第2項第1文)。子企業
の取得の時点と、連結決算書の初度作成又は連結決算書への初度算入の時点
とが異なる事業年度である場合、HGB第301条第2項第3文は、従来、初度

作成/初度連結の時点での子企業の初度連結が行われねばならないという、軽減を置いていた。子企業の純資産の公正価値が取得時点で確定され、初度作成/初度連結の時点で新たに確定されねばならない場合、この「強制軽減」は、例外的に困難であることが明らかになった (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1736)。

立法当局は、HGB 第301条第2項により、実務の要求を承認した。それによると、HGB 新第301条第2項第5文は、将来、「例外的事例において」取得時点での初度連結を実施できる選択権を置いている。したがって、BilRUG は、HGB 旧第301条第2項第3文を目的論的に軽減する、従来の実務を合法化した (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1735)。

2. 貸方差額の取扱 (HGB第309条第2項)

HGB 第309条第2項は、事後連結の年度における資本連結からの貸方差額の取扱を以下のように規定している。

「第301条第3項により、貸方に呈示されるべき差額は、そうした行き方が第1項の規定に関連した第297条および298条の原則に一致する範囲で、損益作用的に解消することができる。」

これによって、立法当局は、新規定の解釈をドイツ会計基準委員会 (DRSC) に委ねている (HGB 第342条第1項第1号)。これは、特に、従来、HGB 旧第309条第2項によって認識されなかった、ドイツ会計基準 (DRS) 草案第30号「資本連結」における、いわゆる「技術的」貸方差額の取扱に向けられているとされる (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1736)。

3. 持分法 (HGB 第312条)

BilMoG によって、立法当局は、潜在的租税の貸借対照表計上について、

会計指令転換法 (BilRUG) によるドイツ商法計算規定の…… (久保田秀樹)

国際的に通例の、貸借対照表指向的「一時的」概念を HGB に導入したが、DRS 第18号とは異なり、関連企業持分の評価には及んでいなかった。BilRUG が、この欠陥を取り除いた。その結果、将来、関連企業の持分の評価においても、「判断の基準となる事態が既知又は入手可能な限り」、潜在的租税が顧慮されねばならない。具体的には、福次計算書における関連企業の持分の当初評価において、総ての取得された秘密積立金については繰延税金負債を、総ての受け継がれた潜在的負担については繰延税金資産を、関連企業の収益税率によって損益中立的に設定し、事後評価の年度には秘密積立金/秘密負担の運命に一致して損益作用的に補正されねばならないということの意味する。これに対して、のれん、およびいわゆる「外部基礎差額」(outside basis differences) については、貸借対照表計上禁止が存在する (Oser/Orth/Wirz 2015, S.1737)。

この新规定によって、ドイツの連結実務は未知の領域に遭遇する。なぜなら、当実務は、関連企業の持分の評価における潜在的租税を、従来、顧慮していないからである (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1737)。

潜在的租税の顧慮のほか、持分法において、連結会社間取引の未実現利益の除去についての HGB 第304条も顧慮されねばならない。これに対して、BilRUG は、持分法における損益作用的負債連結、および費用・収益連結 (HGB 第303条、第305条) の相応の適用についての EU 会計指令第27条第7項の転換を放棄しているとされる (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1737)。

X. その他の改正：監査および公開

1. 決算書監査における明確化 (HGB 第317条、第322条)

BilRUG による HGB 第317条および第322条の改正は、法定決算書監査の実務にとって、著しい影響はない。主に、一部、従来の監査実務と一致する明確化である。BilRUG は、政府草案と比べて変わっていない。

2. 監査済み決算書の公開義務

BilRUG によって、公開法 (Recht der Offenlegung) も改正された。正規の公開が、公開期限内に監査され、確定/承認された決算書が提出されねばならないことを前提としていることが特に重要である。それによって、公開期限開始後の決算監査人の確認の付記 (Bestätigungsvermerk) 又は意見差し控えの付記の従来の追加提出は、最早、許容されない。これは、特に、継続性前提に疑念がある企業において、チャレンジとなるとされる。なぜなら、そうした場合、監査の終了は、例えば、資本提供者との長期間かかる交渉のために著しく遅延される可能性があるからである (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1737)。

その上、公開期限の算定についての HGB 第325条第 1a 項第 1 文は、以下のことを明確化している。「公開期限は、当公開が関係する事業年度の決算日を以て始まり、一年後に終了する。」結局、立法当局は、その (連結) 状況報告書が寄託又は照会で第三者に利用可能である限り、資本会社又は親企業を公開義務から免除するという、EU 会計指令に含まれている選択権を意識的に拒絶し、従来の法状況に留まっているとされる (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1737)。

XI. 特定の資源業界企業に対する (連結) 支払報告書

BilRUG によって、ドイツの立法当局は、新たな報告手段、いわゆる「(連結) 支払報告書」(“(Konzern-) Zahlungsbericht”; 「国別」報告書 (“Country-by-Country” Reporting) とも呼ばれる) を HGB に導入した。支払報告書の導入の目的は、汚職撲滅 (Korruptionsbekämpfung) であるとされる。(連結) 支払報告書の作成の義務は、鉱物採掘産業か、又は原生林で伐採を行う、国内に所在する大企業 (資本会社および HGB 第 264a 条の意味での人的商事会社) に存在する。ドイツでは、60社未満の企業が該当するとされ

会計指令転換法 (BiIRUG) によるドイツ商法計算規定の…… (久保田秀樹)

る (Oser/Orth/Wirz 2015, S. 1738)。(連結) 支払報告書の内容は、それが、年間100,000ユーロの規模基準値を超える限り、HGB 第 341t 条の意味での官庁に対して行われた支払である。それは、当報告書において、国、官庁およびプロジェクトに従って詳細に区分されねばならない。総額ならびに支払理由が、その都度、報告されねばならない。(連結) 支払報告書は、公表されねばならない (HGB 第 341w 条)。

BiIRUG での支払報告書についての規定は、既に、透明性指令改正指令転換法の政府草案 (Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie) によって拡大され、補完されていたということが顧慮されねばならない。それで、人的適用領域が国内有価証券発行者に拡大されている。その際、HGB 第 341r 条第 1 号による活動基準を満たす子企業は、その親企業の連結支払報告書の作成義務を引き取ることができる (HGB 第 341v 条第 1 項第 2 文に関連する有価証券取引法政府草案第 37x 条)。しかしながら、この連結支払報告書は、親企業の連結支払報告書に組み入れられている場合 (いわゆる企業集団条項)、子企業は、支払報告書の作成義務から免除される。さらに、上場会社については、公開期間が 12ヶ月から 6ヶ月に短縮される (HGB 第 341w 条第 1 項第 2 文)。

(連結) 支払報告書は、機会関連的検査、又は連邦金融監督庁の要請による検査を受けるに過ぎない。これに対して、HGB 第 342b 条第 2 項第 4 文の意味での抜き打ち検査は許容されていない (有価証券取引法政府草案第 37o 条第 1 項第 6 文)。当検査は、時間的にも拡大されている。「最終に公開される」(連結) 支払報告書の検査のほかに、当事業年度に先行する事業年度に対象となる支払報告書にも実施の可能性がある (HGB 第 342b 条第 2a 項)。

XII. 結 び

既述のように1985年の会計指令法 (BiRiLiG) 以来、ドイツでは、HGB が、

一般的な法形態依存的会計報告規定も、様々な規模クラスの資本金会社に適用される特別な補完規定も含んでいる。すなわち、商法会計が総ての企業会計の土台をなしている。

BilRUGによって、ドイツは、EU 会計指令を期限どおりに国内法に転換した。但し、決議版の理由書における説明によれば、引き受けられた債務に対する保証義務 (HGB 第264条第3項) と同一期間に受領された資本参加収益に対する配当禁止 (HGB 第272条) に関連した、EU 会計指令に合致した適応が確保されているかどうかは不明確であるという見解もある (Lüdenbach/Freiberg 2015, S. 1650)。

なお、ドイツの会計報告および監査の改革は、BilRUGによって終了したわけではない。2015年に、支払報告書報告と会計報告の実施が改正される、透明性指令改正指令の転換法の議決が予定されているし、指令 2013/34/EU の改正についての指令 2014/95/EU (いわゆる、CSR 指令；文献、2) の転換のための法律草案も予定されている。さらに、企業老齢年金の強化という目標の堅持のために、持続する低金利局面に直面して、引当金の割引計算について、利子率確定の基礎となる平均期間の、従来の7年から、将来12年への延長が予定されている。

【文献】

1. Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 78/660/EG und 83/349/EWG des Rates.
2. Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen.

Fink, Christian/Theile, Carsten 2015, "Anhang und Legebericht nach dem RegE zum

会計指令転換法 (BilRUG) によるドイツ商法計算規定の…… (久保田秀樹)

Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz”, *Der Betrieb (DB)* Nr. 14.

Lüdenbach, Norbert/Freiberg, Jens 2015 “BilRUG: Letzte Änderung auf der Zielgeraden”, *Betriebs-Berater (BB)* 27/28. 2015.

Oser, Peter/Orth, Christian/Wirz, Holger 2015 “Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)-Wesentlicher Änderungen und Hinweise zur praktischen Umsetzung-”, *DB* Nr. 31 2015.

Theile, Carsten 2015 *Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)*, nwb BRENNPUNKT.

Zwirner, Christian 2012, “MicroBilG: Bilanzierungs- und Offenlegungserleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften fraglich”, *BB* 36. 2012.

——— 2015a “Entwicklung des Deutsches Bilanzrechts- Ein Einblick auf mehr als 30 Jahre supranationale Flüsse”, *Wirtschaftsprüfung (WPg)* 2015, Heft 5.

——— 2015b “Das BilRUG ist da - Überblick über die wesentlichen Unterschiede zwischen Regierungsentwurf und verabschiedeter Gesetzesfassung”, *Deutsches Steuerrecht (DStR)* 2015, Heft 29.

Zwirner, Christian/Petersen, Karl 2015, “Wie reformiert das BilRUG das Bilanzrecht?- Wesentliche Änderungen für Einzel- und Konzernabschluss sowie Offenlegung ”, *WPg* 2015, Heft 16.

石川祐二 2015 「『支払報告書』へのドイツの制度的対応」『会計』第187巻第5号。

稲見亨 2015 「EUの『新会計指令』へのドイツの対応」『会計』第188巻第2号。

久保田秀樹 「ドイツ会計指令転換法 (BilRUG) の政府草案について」『甲南経営研究』第56巻第1号 (2015年7月)。