

# ドイツにおける会計文書の簡略化 — 最小資本会社の会計の制度状況 —

紫関 正博\*

## はしがき

ドイツ商法典<sup>1)</sup>(Handelsgesetzbuch: 以下, HGBと略記)は, その制定後, 数多の改正が行われてきた。論者によれば, 1937年にはドイツ株式法<sup>2)</sup>(Aktengesetz: 以下, AktGと略記)が制定され, HGBから株式会社に関する規律が切り出されたという<sup>3)</sup>。HGBの第3編「商業帳簿」の第2章では, 資本会社(株式会社, 株式合資会社, 有限会社)および特定の人的会社に関する補完規定が定められている<sup>4)5)</sup>。

2012年12月28日に発効した「最小資本会社貸借対照表法変更法」<sup>6)</sup>(„Kleinstkapitalgesellschaften Bilanzrechtsänderungsgesetz – MicroBilG“, 以下, MicroBilGと略記)は, 資本会社の区分に関して, HGB第267a条第1項<sup>7)</sup>を新設し, ドイツの資本会社の規模区分に「最小資本会社」を設置した。他方で, 2015年7月23日に発効した「貸借対照表指令転換法」<sup>8)</sup>(„Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG“, 以下, BilRUGと略記)は, HGB第267a条第3項<sup>9)</sup>を新設し, MicroBilGの制定を通じて設置されたドイツ「最小資本会社」から特定の会社を排除した<sup>10)</sup>。

本稿の目的は, MicroBilG下のAktG第158条第1項<sup>11)</sup>とBilRUG下のHGB第267a条第3項の規定内容, 並びに有限会社のドイツ「最小資本会社」の会計文書を主たる研究対象として, ドイツにおける「最小資本会社」の会計の制度状況を明らかにすることにある。

以下, 第一章では, ドイツの論者の言及を考察の中心に据えて, 株式会社のドイツ「最小資本会社」に焦点を当て, とりわけ株式会社に関する法律であるAktGの規定に着目し, AktGの規定内容を取り上げる。そのことにより, AktGに

従った株式会社の最小資本会社の調整計算の表示を考察する。第二章では, BilRUGによるHGB第267a条第3項の新設により, ドイツ「最小資本会社」から特定の会社が排除されたことに着目し, BilRUG下のHGBに基づくドイツ「最小資本会社」の範囲を考察する。第三章では, 有限会社のドイツ「最小資本会社」の会計文書たる, 実在するアテネドイツ管理有限会社の2016年の貸借対照表と損益計算書を挙げて, ドイツ「最小資本会社」の会計文書を提示する。最後に, むすびにおいて, ドイツ「最小資本会社」の会計の制度状況を示す。

## I. 株式会社のドイツ「最小資本会社」の 成果処分の表示

本章では, Christian Zwirner/Malte Kähler (以下, Zwirner/Kählerと略記)の論稿「株式会社の法律形態の最小資本会社に関する成果処分の表示」<sup>12)</sup>における彼等の言及を考察の手掛かりにして, 株式会社の法律形態をとるドイツ「最小資本会社」に関するAktGの規定内容を取り上げる。それにより, 株式会社のドイツ「最小資本会社」の調整計算の表示を吟味する。

### (1) 株式会社のドイツ「最小資本会社」に関するAktGの規定

Zwirner/Kählerによれば, 「原則として, AktG第158条第1項は, 株式会社の法律形態を示しているHGB第267条<sup>13)</sup>にいうあらゆる資本会社に適用されなければならない。しかしながら, HGB第267a条<sup>14)</sup>にいう最小資本会社に関して, AktG第158条

\* 青森公立大学准教授

第3項は、例外規定を予定している」<sup>15)</sup>。

ここで、AktG第158条第1項およびMicroBilGによって改定されたAktG第158条第3項の条文の和訳を示せば、以下のとおりである。

#### AktG第158条第1項<sup>16)</sup>

「(1)損益計算書は、『年度剰余額あるいは年度欠損額』の項目の後に、続けて番号を付して、以下の項目を追加しなければならない。

1. 前年の繰越利益／繰越損失
2. 資本準備金の取崩し
3. 以下の利益準備金からの取崩し
  - a) 法定準備金
  - b) 支配下にある企業または過半数の資本参加を行っている企業に対する持分に関する準備金
  - c) 定款に基づく準備金
  - d) その他の利益準備金
4. 以下の利益準備金への繰入れ
  - a) 法定準備金
  - b) 支配下にある企業または過半数の資本参加を行っている企業に対する持分に関する準備金
  - c) 定款に基づく準備金
  - d) その他の利益準備金
5. 貸借対照表利益／貸借対照表損失。

第1文に従った記載は、附属説明書においても行うことができる。」

MicroBilGによって改定されたAktG第158条第3項<sup>17)</sup>

「(3)第1項および第2項は、HGB第275条第5項<sup>18)</sup>に従った簡便措置が講じられるHGB第267a条という最小資本会社の株式会社には適用できない。」

Zwirner/Kählerは、AktG第158条第1項に従った年度成果の処分について、次のように述べている<sup>19)</sup>。

「年度成果の処分は、AktG第158条第1項において規定されている。このAktGの規定を伴って、経過営業年度の株式会社の貸借対照表利益／貸借対照表損失が算定される。貸借対照表利益／貸借対照表損失は、年度剰余額／年度欠損額から出発して、繰越利益および(あるいは)資本準備

金ないし利益準備金の取崩しによって増加ないし、繰越損失および(あるいは)利益準備金への繰入れによって減少する。HGB第275条第2項ないし第3項<sup>20)</sup>において予め設定されている損益計算書の作成に関する項目分類のシェーマは、AktG第158条第1項によって合わせて5つの更なる項目が追加され、より詳しく説明される。損益計算書上で表示される年度剰余額／年度欠損額を補正する主な項目は、以下のようになっている。

1. 前年の繰越利益／繰越損失、
2. 資本準備金の取崩し、
3. 利益準備金の取崩し、
4. 利益準備金への繰入れ、
5. 貸借対照表利益／貸借対照表損失。」

Zwirner/Kählerは、調整計算を行う理由を、次のように述べている<sup>21)</sup>。

「年度剰余額／年度欠損額から貸借対照表利益／貸借対照表損失に至る別個の調整計算(Überleitung)が不可欠である。なぜならば、株式会社の株主は、当該営業年度の年度成果の配分を要求する権利がないからである。それは、これらの資本会社では、例えば、経済的に獲得した年度剰余額の一部を法定準備金に割り当てること、あるいは、株式会社の定款が特定の前提条件下で利益準備金への繰入れを要求することによって理由づけることができる。」

Zwirner/Kählerは、かくして、配当は、経過営業年度の年度剰余額に単に指向しているわけではない。むしろ、経過営業年度の貸借対照表利益が株主に対する配当測定のための方向づけの項目として導き出されなければならないという<sup>22)</sup>。株式会社を含む資本会社の個別決算書は、配当決議の基礎となる会計文書である。それと同時に、利益課税の基礎でもある<sup>23)</sup>。しかしながら、公示目的のドイツ「最小資本会社」の簡略化された年度決算書は、税務目的の決算書に一致しているわけではない<sup>24)</sup>。

#### (2) 株式会社のドイツ「最小資本会社」の調整計算

Zwirner/Kählerは、「株式会社の法律形態をとる(Rechtskleid)資本会社は、AktG第158条第1項に従って、損益計算書あるいは附属説明書におい

て、年度剰余額／年度欠損額から貸借対照表利益／貸借対照表損失に至る調整計算書（Überleitungsrechnung）を義務的に表示しなければならない。成果処分の計算の詳細な表示は、これらの資本会社に対して、作成義務および（あるいは）公示義務（の増加）を招く。」<sup>25)</sup>という。しかしながら、AktG第158条第1項の規定は、最小資本会社を対象としていない。というのも、「AktG第158条第3項によって、HGB第267a条にいう最小資本会社は、AktG第158条第1項における、拡張され、且つ、詳細に示される成果処分の計算を損益計算書あるいは附属説明書において表示しなければならない規準化された義務が免除される。」<sup>26)</sup>からである。

Zwirner/Kählerの言及を要約して示すと、HGB第275条第5項と結合したAktG第158条第3項に従った株式会社の法律形態をとるドイツ「最小資本会社」は、簡略化された損益計算書の表示形態を選択することができ、他方で一貸借対照表の下に<sup>27)</sup>特定の記載をする（HGB第264条第1項第5文<sup>28)</sup>）という前提条件の下で一年度決算書を附属説明書分だけ拡張することを放棄できる<sup>29)</sup>。

このように、株式会社のドイツ「最小資本会社」は、成果処分の計算を損益計算書において詳細に表示しなければならない義務がなく、簡略化された損益計算書のシェーマを選択することができる。さらには、貸借対照表の下に特定の記載をすることによって、附属説明書を作成する必要もなく、損益計算書における詳細な成果処分の表示と附属説明書の表示を行わないことができる。しかしながら、最小資本会社は、貸借対照表上の表示（つまり、貸借対照表における貸借対照表利益／貸借対照表損失の表示）の際に、貸借対照表利益／貸借対照表損失への年度成果の調整計算（Überleitung）を実施しなければならないことに何ら変わらないという<sup>30)</sup>。このように、株式会社のドイツ「最小資本会社」は、成果処分の表示を簡略化できても、貸借対照表利益あるいは貸借対照表損失をAktG第158条第1項に従って算定しなければならず、年度成果の調整計算を実施しなければならない。

Zwirner/Kählerによれば、「貸借対照表利益／貸借対照表損失の展開が一HGB第268条第1項<sup>31)</sup>に

従った記載義務を遵守しても一識別できない限りにおいては、貸借対照表の下に、貸借対照表で表示される自己資本項目の調整計算（Überleitung）に関する記載を実施することが検討されなければならない。貸借対照表利益ないし貸借対照表損失の表示に関連して、例えば、資本準備金および（あるいは）利益準備金に対する極めて重要な変更が経過営業年度に行われているときは、（附属説明書の作成を放棄する際には）貸借対照表の下に別個の説明が必要となる<sup>32)</sup>。他方で、株式会社のドイツ「最小資本会社」が会計の簡便措置を講じないときは、最小資本会社も他の資本会社のように年度剰余額（あるいは年度欠損額）から貸借対照表利益（あるいは貸借対照表損失）に至る成果処分を表示しなければならない<sup>33)</sup>。

本章で考察したように、株式会社のドイツ「最小資本会社」は、従来どおり、成果処分の計算を実施するが、その詳細な表示を行わないことができる。しかしながら、株式会社の法律形態をとるドイツ「最小資本会社」が詳細な成果処分の計算の表示の放棄を決定する限りにおいては、原則として、HGB第264条第2項に従った真実かつ公正なる写像の原則が遵守されるという。それに伴って、簡略化された年度決算書の作成および（あるいは）公示の際に、株式会社の年度決算書の受け手に意思決定に有用な情報が与えられるという<sup>34)</sup>。このように、「真実かつ公正なる写像」（„true and fair view“）の原則による株式会社のドイツ「最小資本会社」の会計の制度化によって、株式会社の形態をとるドイツ「最小資本会社」の貸借対照表および損益計算書の簡略化と附属説明書の作成の放棄が合意化されているのである<sup>35)</sup>。

## II. BilRUG下のHGBに従ったドイツ「最小資本会社」の範囲

本章では、とりわけ、BilRUGの解説書<sup>36)</sup>、およびNiels-Frithjof Henckel/Dirk Rimmelspacher（以下、Henckel/Rimmelspacherと略記）の論稿「BilRUGによる最小企業に対する新规定」<sup>37)</sup>を考察の手掛かりとして、BilRUG下のHGB第267a条第3項に

従ったドイツ「最小資本公司」の範囲の変更の内容を吟味する。

#### (1) BilRUG下のHGB第267a条第3項の規定内容

本節では、初めに、BilRUG下のHGB第267a条第3項の制定過程を示す。MicroBilGによって制定されたHGB第267a条には、第1項および第2項が規定されたが、第3項は定められていなかった<sup>38)</sup>。BilRUGの参事官草案におけるHGB第267a条の改定によって、新たにHGB第267a条第3項が追加された<sup>39)</sup>。

以下では、BilRUGに従ったHGB第267a条第3項の条文を提示する。

#### BilRUGに従ったHGB第267a条第3項<sup>40)</sup>

「(3)次に掲げる会社および企業は、最小資本公司ではない。

1. 資本投資法 (Kapitalanlagegesetzbuch ; 以下、KAGBと略記) 第1条第11項<sup>41)</sup>という投資会社、
2. 資本参加会社の企業に関する法律 (Gesetz über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften ; 以下、UBGGと略記)の第1a条第1項<sup>42)</sup>という資本参加会社の企業、あるいは、
3. 他の企業に対する資本参加を取得し、この資本参加の管理および換価の遂行を唯一の目的とする企業で、株主あるいは社員として付与されている権利の行使は除き、直接的あるいは間接的に当該他の企業の管理には介入しない企業。」

上記のように、BilRUGに従ったHGB第267a条第3項を通じて、最小資本公司の範囲が限定されたことで、MicroBilGに従った最小資本公司に対する簡便措置の適用領域も制限された。

論者によれば、従来適用されていたHGB第267a条においては、高額な貸借対照表総額を伴っているが、売上収入がなく、ごく僅かな従業員数の持株会社が最小資本公司に対する簡便措置を利用できたことには疑念の余地があった<sup>43)</sup>。しかし、BilRUGによって、最小資本公司の適用領域から特定の持株会社が排除されることになった。HGB第267a条第1項および第2項という投資会社あるいは資本参加会社にどの会社が含まれる

かは、KAGBとUBGGにおける法律上の特別な定義を参照することによって明確に区分されているという<sup>44)</sup>。

また、論者によれば、HGB第267a条第3項の排除の範疇に含まれる企業は、典型的な持株会社であるという。この他に、資本参加を取得し、管理し、換価するのみで、資本参加会社の場合でそれ以外の管理活動を行わない典型的な金融持株資本公司も含まれる。他方で、例えば、会社契約といった契約上の規定に基づいて、資本参加会社の業務執行の任務を引き受け、したがって、積極的に資本参加会社の持続的な日々の業務活動に介入する、所謂、執行ホールディングスあるいは機能ホールディングス (Führungs- oder Funktionsholding) といった持株会社は、最小資本公司から排除される持株会社には含まれない。例えば、下位会社に対する業務執行活動を引き受けている無限責任社員の会社は、HGB第267a条第3項第3号の排除の範囲に含まれない。これは、規則的に、引き続き最小資本公司に対する簡便措置を利用することができる。同じように、支配契約あるいは、売上税上、機関会社関係 (Organschaft) が存在する場合にも当てはまる。なぜならば、この場合には、人的および経済的な組入れ (Eingliederung) と、したがってまた、下位会社における直接的ないし間接的な活動を前提としているからである<sup>45)</sup>。HGB第267a条第3項の排除の領域に到達しないためには、法律の文言において定式化された活動の行使が重要であるとされる<sup>46)</sup>。

#### (2) BilRUGによるドイツ「最小資本公司」の範囲の変更

本節では、Henckel/Rimmelspacherの論稿「貸借対照表指令転換法による最小企業に対する新规定」における彼等の言及に基づいて、主にBilRUG下のHGB第267a条第3項によって変更されたドイツ「最小資本公司」の範囲を考察する。

Henckel/Rimmelspacherによれば、資本管理会社あるいは資本参加会社は、会計の簡便措置を用いることができないという。このことに関して、彼等は、次のように述べている<sup>47)</sup>。

「既にこれまでも一そして、引き続き変更す

ることなく－KAGBとUBGGは、特定の企業に対して規模に依拠した簡便措置を要求してはならないと規定している。

－KAGB第38条第1項<sup>48)</sup>によれば、この規定の適用領域に属する資本管理会社は、その規模に関係なく、機関(Institut)に適用される規定、したがってまた、大資本会社に対する規定を適用しなければならない。

－UBGG第8条第1項および第2項<sup>49)</sup>によれば、特定の資本参加会社である企業が小資本会社の規模基準を満たしているときは、中資本会社に適用される規定も遵守しなければならない。」

Henckel/Rimmelspacherは、新HGB第267a条第3項第1号ないし第2号によれば、KAGB第1条第11項という投資会社（投資株式会社あるいは投資資本会社）とUBGG第1a条第1項という資本参加会社の企業には、最小資本会社の資格は付与されないという<sup>50)</sup>。

他方で、彼等は、先に示した法律であるKAGBおよびUBGGの規定とHGB第267a条第3項に基づくHGBの規定の違いについて、次のように述べている<sup>51)</sup>。

「しかしながら、実際には、少なくとも以下の内容上の相違が生じている。

－KAGB第38条第1項は、投資株式会社あるいは投資資本会社ではなく、外部資本管理会社（externe Kapitalverwaltungsgesellschaft）の会計報告の義務を対象としている。その限りでは、KAGB第38条第1項と新HGB第267a条第3項第1号の適用領域は重複しない。

－UAGG第8条第1項および第2項によれば、中資本会社に対する規定が適用されなければならないのに対して、UAGG第1a条第1項と結合した新HGB第267a条第3項第2号からはこの法の帰結が生じないことから、これらの規定も必ずしも完全に等しいわけではない。

－最小投資株式会社と最小投資資本会社の場合は、これまでは、いくつかのごく僅かな簡便措置の利用を禁止されていたに過ぎなかった。例えば、KAGB第135条第2項<sup>52)</sup>によって、HGB第264条第1項第4文、HGB第264条第3項および第4項並びにHGB第264b条<sup>53)</sup>を公開投資資本会社に適用することはできなかった。今後、投資

株式会社と投資資本会社は、完全に最小特権が排除される。」

さらに、Henckel/Rimmelspacherは、HGB第267a条第3項第3号に関して、次のように述べている<sup>54)</sup>。

「それ以上に出て、新HGB第271条第1項<sup>55)</sup>という独占的な資本参加を他の企業（従属会社）に対して取得し、管理し、換価する企業は、それが－（法律上あるいは会社契約上ないしは定款上の）会社の権利の行使とは関係なく－直接的あるいは間接的に従属会社の管理に決定的な影響を与えることがなくとも、新HGB第267a条第3項第3号によって、最小企業としての資格は付与されない。」

上記のように、特定の資本参加会社も、HGB第267a条第3項第3号によって、ドイツ「最小資本会社」から排除された。持株会社に関しては、「持株会社が今後も最小特権を利用することが容認されるかは、その解釈に様々な疑問を呈している一連の前提条件に依存している。法律の文言によれば、先ず第一に、貸借対照表を作成する企業の『目的』(„Zweck“)による。差し当たって、これに関しては、会社契約に基づいた企業の目的の考察が必要である。」<sup>56)</sup>というのである。

Henckel/Rimmelspacherによれば、「新HGB第336条第2項第3文<sup>57)</sup>によれば、最小資本会社に対する簡便措置は、今後は、原則として、新HGB第267a条第1項の規模のメルクマールを満たしている最小協同組合にも該当する」<sup>58)</sup>。また、ドイツ「最小資本会社」が附属説明書の作成を放棄した場合の貸借対照表の下への責任関係の記載義務については、「HGB第264条第1項第5文の前提条件の下で、最小企業は、これまでも、今後も、その年度決算書を附属説明書分だけ拡張することを放棄してもよいが、その場合は、とりわけ責任関係の記載(新HGB第251条<sup>59)</sup>、第268条第7項<sup>60)</sup>)を貸借対照表の下に行わなければならない。」<sup>61)</sup>という。

本章で考察したように、BilRUGによって、最小資本会社の範囲からHGB第267a条第3項に該当する投資株式会社と投資資本会社、資本参加会社の企業、特定の持株会社が排除され、他方で、協同組合分だけ拡張された（図表1を参照－筆者注）。

図表 1：BiLRUGに従った法律形式および活動に基づく作成および公示の簡便措置

	BiLRUGに従った最小資本会社の簡便措置は可能であるか
協同組合	可能 (HGB 第 336 条第 2 項第 3 文による)
投資会社 (投資資本会社, 投資株式会社)	不可能 (HGB 第 267a 条第 3 項第 1 号による)
資本参加会社の企業	不可能 (HGB 第 267a 条第 3 項第 2 号による)
純粹金融ホールディングス	不可能 (HGB 第 267a 条第 3 項第 3 号による)
通常：資本会社	可能
通常：HGB 第 264a 条 <sup>62)</sup> にいう人的商事会社 (「有限責任人的商事会社」)	可能

出典：Carsten Theile, „Jahresabschluss der Klein- und Kleinstkapitalgesellschaften: Aufstellung – Offenlegung – MicroBilG – BiLRUG“, 2. Auflage, nwb Herne, 2017, S. 69, Tab. 7を修正して筆者作成。

上記のように、BiLRUGは、ドイツ「最小資本会社」に対して、MicroBilGに従った場合よりも、最小資本会社の範囲を限定した上で、年度決算書の簡便措置を講じる会計の制度化を図ったとみることができる<sup>63)</sup>。

### Ⅲ ドイツ「最小資本会社」の会計文書

#### (1) アテネドイツ管理有限会社の貸借対照表と損益計算書

本節では、ドイツ「最小資本会社」の会計文書として、有限会社の最小資本会社たる、実在するアテネドイツ管理有限会社 (Athene Deutschland Verwaltungs GmbH) の2016年の営業報告書<sup>64)</sup>を用いて、同会社の2016年の貸借対照表と損益計算書を取り上げる。この貸借対照表と損益計算書に基づいて、ドイツ「最小資本会社」の会計文書を考察する。以下の図表 2 は、アテネドイツ管理有限会社の2016年の貸借対照表を示したものである。

図表 2：アテネドイツ管理有限会社の2016年の貸借対照表  
2016年12月31日時点の年度貸借対照表

	アテネドイツ管理有限会社	
	2016年 (単位：ユーロ)	2015年 (単位：ユーロ)
積極側		
A. 流動資産		
Ⅰ. 現金在高, 連邦銀行の預金, 信用機関の預金および小切手	13,470	23,688
積極側の合計	13,470	23,688

中間合計および最終合計は、端数から生じる差(Rundungsdifferenzen)を含み得る。

	2016年 (単位：ユーロ)	2015年 (単位：ユーロ)
消極側		
A. 自己資本		
Ⅰ. 引受済資本金	25,000	25,000
Ⅱ. 繰越損失	-1,312	-1,023
Ⅲ. 年度欠損額	-10,218	-289
自己資本の合計	13,470	23,688
消極側の合計	13,470	23,688

中間合計および最終合計は、端数から生じる差(Rundungsdifferenzen)を含み得る。

出典：Athene Deutschland Verwaltungs GmbH, Wiesbaden, Geschäftsbericht für Geschäftsjahr 2016, S. 2.

図表2から分かるように、アテネドイツ管理有限会社の簡略化された貸借対照表は、積極側の流動資産の項目と、消極側の自己資本の項目のみから構成されている。

他方で、以下の図表3は、アテネドイツ管理有限会社の2016年の損益計算書を示したものである。

図表3：アテネドイツ管理有限会社の2016年の損益計算書  
2016年1月1日から12月31日の期間の損益計算書 アテネドイツ管理有限会社

	2016年 (単位：ユーロ)	2015年 (単位：ユーロ)
1. その他の営業収益	0	320
2. その他の営業費用	-10,218	-609
3. 経常損益	-10,218	-289
4. 年度欠損額	-10,218	-289
5. 前年からの繰越損失	-1,312	-1,023
6. 貸借対照表損失	-11,530	-1,312

中間合計および最終合計は、端数から生じる差(Rundungsdifferenzen)を含み得る。

出典：Athene Deutschland Verwaltungs GmbH, Wiesbaden, Geschäftsbericht für Geschäftsjahr 2016, S. 2.

図表3から分かるように、2016年のアテネドイツ管理有限会社の簡略化された損益計算書における10,218ユーロのその他の営業費用が、2016年の貸借対照表損失の主な原因となっている。

アテネドイツ管理有限会社の2016年の営業報告書の「附属説明書」という表題の「貸借対照表計上および評価原則」では、附属説明書について、次のように述べられている。

「既存の年度決算書は、HGB第242条以下<sup>65)</sup>と第264条以下<sup>66)</sup>並びに有限会社法と会社契約の関連規定に基づいて作成された。アテネドイツ管理有限会社は、HGB第267a条にいう最小資本金会社である。したがって、貸借対照表と損益計算書は、簡略化されて表示される<sup>67)</sup>。また、アテネドイツ管理有限会社の2016年の営業報告書の「その他の記載」という表題の「会社の割合」によれば、「全ての資本持分は、AGER Bermuda持株会社(AGER Bermuda Holding Ltd., Bermuda)に属する。」<sup>68)</sup>という。さらに、アテネドイツ管理有限会社とAGER Bermuda持株会社に関しては、次のようにも述べられている<sup>69)</sup>。

「人的責任社員(無限責任社員)は、ヴィースバーデンに所在地を有するアテネドイツ管理有限会社である。それは、資本持分を持っていない。

アテネドイツ管理有限会社の資本金は、25,000ユーロである。唯一の有限責任社員は、バミューダに所在地を有するAGER Bermuda持株会社である。」

他方で、アテネドイツ持株有限合資会社グループ(Athene Deutschland Holding GmbH & Co. KG Gruppe (ADKG Gruppe))の2016年営業年度のグループの支払能力および財務状況の報告書(Gruppen-SFCR<sup>70)</sup>Bericht für das Geschäftsjahr 2016)においては、アテネドイツグループについて、次のように述べられている<sup>71)</sup>。

「アテネドイツ持株有限合資会社グループは、バミューダに主要な所在地を有するアテネ持株保険グループの一部である。アテネドイツ管理有限会社は、アテネドイツ持株有限合資会社の無限責任社員であり、したがって、アテネドイツ持株有限合資会社グループの一部である。アテネドイツ管理有限会社は、これ以外の事業活動に従事していない。アテネドイツ管理有限会社は、アテネドイツ持株有限合資会社を介して連結(Konsolidierung)に加えられる。戦略上、アテネドイツ持株有限合資会社は、頂上に位置するドイツの持株会社である。」

以下の図表4は、アテネドイツグループの各会社の関係を表わしたものである。

図表4：アテネドイツのコンツェルンの構造



出典：アテネドイツ持株有限合資会社グループの2016年営業年度のグループの  
支払能力および財務状況の報告書，13頁の図を若干省略および修正して引用。

アテネドイツグループの親会社であるアテネ持株有限合資会社とアテネドイツ管理有限会社、AGER Bermuda持株会社の関係については、次のように述べられている<sup>72)</sup>。

「ヴィースバーデンに所在地を有するアテネドイツ持株有限合資会社は、ヴィースバーデンに所在地を有する人的責任社員（無限責任社員）のアテネドイツ管理有限会社とバミュエダのハミルトンに所在地を有する若干名の有限責任社員によるAGER Bermuda持株会社から成り立っている。アテネドイツ持株有限合資会社に関しては、電子連邦公報において公表される、部分コンツェルン決算書と部分コンツェルン状況報告書が作成される。アテネドイツ持株有限合資会社とその子企業は、AGER Bermuda持株会社の部分コンツェルン決算書に包含され、それは、米国のアイオワ州およびロサンゼルスに所在地を有するアテネ持株会社のコンツェルン決算書にも加えられる。」

このように、アテネドイツ持株有限合資会社とその子企業は、AGER Bermuda持株会社の部分コンツェルン決算書に含まれ、さらには、この部分コンツェルン決算書は、アテネ持株会社のコンツェルン決算書にも組み入れられる。

## (2) MicroBilGの貸借対照表と損益計算書のタクソノミ

本節では、論者の見解を挙げて、MicroBilGの貸借対照表と損益計算書のタクソノミ (Taxonomie) を考察する。論者によれば、次のように述べられている<sup>73)</sup>。

「2013年4月30日付のタクソノミ5.2によって、初めて大規模な変更—電子貸借対照表 (E-Bilanz) におけるMicroBilGの転換が行われた。通常のタクソノミに比べて、MicroBilGのタクソノミに含まれているタクソノミの項目は少ない。しかし、伝達すべきデータの最小規模 (強制範囲) (Mussfeld) は、大部分は変更されなかった。即ち、たとえ、HGB第266条第1項<sup>74)</sup>に従って、最小資本会社に対してHGB第275条第5項に合った簡略化された貸借対照表および損益計算書を作成できたとしても、電子貸借対照表の目的のために、『通常の』(, normale“)資本会社のように高度な詳細度が遵守されなければならない。しかも、いまや最小資本会社も同じ時期に、電子貸借対照表の導入の簡便措置を利用することができ、したがってまた、財務当局 (Finanzverwaltung) に対して簡略化された電子貸借対照表を提出することができる。しかしながら、電子貸借対照表の導入の簡便措置が取り止めになったならば、直ちに商法の簡便措置の規定は関連がなくなることから出発しなければならない。結果として、そこから導かれることは、最小資本会社に対する商法上の簡便措置は、実務上はそれほど意味をなさないことである。なぜならば、MicroBilGのタクソノミの伝達すべきデータの最小規模は、通常のタクソノミの伝達すべきデータの最小規模に合致するからである。同様のことは、人的会社にも当てはまる。当該人的会社は、HGB第267a条と結合したHGB第264a条第1項により、最小人的会社に分類されなければならないからである。」

要するに、伝達すべきデータの最小規模 (強

制範囲)は、大部分は変更されず、電子貸借対照表の目的のために、「通常の」資本会社のように高度な詳細度が遵守されなければならないことは変わらない。

また、論者によれば、MicroBilGの貸借対照表のタクソノミについて、次のように述べている<sup>75)</sup>。

「HGB第267a条によれば、最小資本会社は、HGB第266条第1項第4文に従って、簡略化された貸借対照表を作成することができる。この規定は、HGB第267a条と結合したHGB第264a条第1項によって、最小人的会社とみなされる人的会社にも適用される。HGB第337条第4項<sup>76)</sup>に従って、原則として、最小協同組合もHGB第266条第1項第4文に従った作成に合致する簡略化された貸借対照表を作成することができる。しかし、最小協同組合の自己資本においては、構成員の営業資金(Geschäftsguthaben)と法律上の引当金に対する「内訳記載」(„davon-Vermerk“)が行われなければならない<sup>77)</sup>。また、MicroBilGの貸借対照表のタクソノミの構造については、「この商法上の簡便措置により、最小資本会社ないし最小協同組合の年度決算書の作成の費用(Aufwand)は低下することになる。しかし、タクソノミの構造においては、HGB第266条第1項第4文の規定は受け継がれない。即ち、通常のタクソノミの伝達すべきデータの最小規模は、原則として、MicroBilGに従った伝達すべきタクソノミのデータの最小規模と同じである。」<sup>78)</sup>という。このように、通常のタクソノミの伝達すべきデータの最小規模は、原則として、MicroBilGに従った伝達すべきタクソノミのデータの最小規模と同じであることから、

商法上の最小資本会社の簡略化された貸借対照表とMicroBilGの貸借対照表のタクソノミの最小規模は等しいわけではない。

次に、論者によれば、MicroBilGの損益計算書のタクソノミについて、次のように述べている<sup>79)</sup>。

「この簡便措置の規定は、最小会社の年度決算書の作成時の費用(Aufwand)を低下させることになる。例えば、完成品および未完成品、その他の積極側に計上される自己給付、その他の営業収益、資本参加から得られた利得の在 high は増加する。利益共同体(Gewinngemeinschaft)または利益移転あるいは部分的な利益移転契約に基づいて得られた利益(は親企業に計上し)、その他の有価証券、金融固定資産の貸付金(Ausleihung)、その他の利子、これに類する収益から生じる収益は、『その他の収益』(„sonstige Erträge“)の項目に記録しなければならない。これとは逆に、完成品および未完成品、その他の営業費用、(親企業の下での)損失引受から生じる費用、協同組合の還付金(Rückvergütung)および利子、これに類する費用の in high の減少は、『その他の費用』(„sonstige Aufwendungen“)の項目に表示されなければならない。」

MicroBilGの損益計算書のタクソノミにおいては、この簡便措置の規定は部分的に転換されるに過ぎないという<sup>80)</sup>。「例えば、確かにHGB第275条第5項から損益計算書の項目分類が受け継がれるが、しかし、伝達されるデータの最小規模(強制範囲)は、通常の損益計算書のタクソノミと比べても依然として変わらない<sup>81)</sup>。(以下の図表5を参照—筆者注)

図表5 HGB第275条第5項とMicroBilGの損益計算書のタクソノミ

HGB 第 275 条第 5 項に従った損益計算書	MicroBilG の損益計算書のタクソノミ
1. 売上収入	1. 売上収入
2. その他の収益	2. その他の収益
3. 材料費	3. 材料費
4. 人件費	4. 人件費
5. 減額記入	5. 減額記入
6. その他の費用	6. その他の費用
7. 租税	7. 租税
8. 年度剰余額あるいは年度欠損額	8. (子企業の) 損失ないし利益移転
	調整計算から生じる利益の変更額に関する集合項目
	国外に所在地を有する事業所の損益については、記帳整理された帳簿とは別に関係づけられない場合。

出典：Klaus von Sicherer, Eva Čunderlíková, “E-Bilanz: Theoretische Fundamente und praktische Anwendung”, a.a.O., S.131 の Tab.6.4 を引用。

上記のように、最小資本会社のMicroBilGの損益計算書のタクソノミも、伝達されるデータの最小規模（強制範囲）は、通常の損益計算書のタクソノミと比較して変わらない。

## むすび

第1章で取り上げた株式会社のドイツ「最小資本会社」の簡略化された貸借対照表および損益計算書の作成と附属説明書の作成の放棄による会計の簡便措置、あるいは公示義務の免除という法律の明示的意味は、年度決算書の受け手に対する会計の情報提供機能の低下である。株式会社を含む資本会社の個別決算書は、配当決議の基礎となるだけでなく、利益課税の基礎にもなる<sup>82)</sup>。しかしながら、公示目的のドイツ「最小資本会社」の年度決算書は、税務目的の決算書に一致しているわけではない<sup>83)</sup>。「真実かつ公正なる写像」の原則を通じた株式会社のドイツ「最小資本会社」の会計の制度化によって、貸借対照表および損益計算書の簡略化と附属説明書の作成の放棄が合意化されたのである<sup>84)</sup>。

第2章では、BilRUGによって、最小資本会社の範囲からHGB第267a条第3項の条項に該当する投資株式会社と投資資本会社、資本参加会社の企業、特定の持株会社が排除され、他方で、協同組合分だけ拡張されたことを考察した。BilRUGは、ドイツ「最小資本会社」に対して、MicroBilGに従った場合よりも、最小資本会社の範囲を限定した上で、年度決算書の簡便措置を講じる会計の制度化を図ったのである<sup>85)</sup>。

第3章の第1節では、有限会社のドイツの「最小資本会社」たる、実在するアテネドイツ管理有限会社の2016年の貸借対照表と損益計算書を取り上げた。これらの会計文書からは、次のことを看取した。即ち、アテネドイツ管理有限会社の簡略化された貸借対照表は、積極側の流動資産の項目と、消極側の自己資本の項目から構成され、2016年には、アテネドイツ管理有限会社の簡略化された損益計算書における10,218ユーロのその他の営業費用が貸借対照表損失の主な原因となっている。また、第3章の第2節では、

論者の言及から、次のことを考察した。即ち、最小資本会社の商法上の貸借対照表と損益計算書は、必要条件を満たせば、これらの作成を簡略化できるが、MicroBilGのタクソノミの伝達すべきデータの最小規模（強制範囲）は、大部分は変更されていない。それゆえに、税務上、電子貸借対照表は「通常の」（„normale“）資本会社のように高度な詳細度が遵守されなければならないという点である<sup>86)</sup>。

アテネドイツ管理有限会社の貸借対照表と損益計算書を見る限り、ドイツ「最小資本会社」は、商法上の簡略化された年度決算書を公開している。しかし、税務上はそうではない。ドイツの論者が述べているように、商法上の会計報告のデータと詳細な税務上の記載義務の関係は未解決な状態にある<sup>87)</sup>。この点に、ドイツ「最小資本会社」の会計の制度状況の一端を垣間見ることができるのである。

(2017年11月30日受付、2018年1月11日受理)

## (注)

- 1) 現行のドイツ商法典の規定は、次のウェブサイト参照した。Handelsgesetzbuch, Ein Service des Bundesministeriums der Justiz in Zusammenarbeit mit der juris GmbH — [www.juris.de](http://www.juris.de), S. 1-202. (<http://www.gesetze-im-internet.de/hgb/HGB.pdf>) (2017年11月29日最終閲覧日)
- 2) 現行のドイツ株式法の規定は、次のウェブサイト参照した。Aktengesetz, Ein Service des Bundesministeriums der Justiz in Zusammenarbeit mit der juris GmbH — [www.juris.de](http://www.juris.de), S. 1-115. (<http://www.gesetze-im-internet.de/aktg/AktG.pdf>) (2017年11月29日最終閲覧日)
- 3) 神作裕之(2016)「[概説] ドイツ商法典の経緯と概要」、法務省大臣官房司法法制部編『ドイツ商法典（第1編～第4編）』、法曹会、2頁。
- 4) 同上書、81頁。
- 5) 鈴木義夫(1992)『コンツェルン会計制度論』、森山書店、8-9頁。
- 6) Bundesgesetzblatt Jahrgang 2012 Teil I Nr. 61,

- ausgegeben zu Bonn am 27. Dezember 2012, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2012/6/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. März 2012 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinstbetrieben (Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz – MicroBilG) vom 20. 12. 2012, S. 2751-2755. ([https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?start=//\\*\\*%5B@attr\\_id='bgbl112s2751.pdf'%5D#\\_\\_bgbl\\_\\_%2F%2F\\*\\*%5B%40attr\\_id%3D%27bgbl112s2751.pdf%27%5D\\_\\_1507251096408](https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?start=//**%5B@attr_id='bgbl112s2751.pdf'%5D#__bgbl__%2F%2F**%5B%40attr_id%3D%27bgbl112s2751.pdf%27%5D__1507251096408)) (2017年10月6日最終閲覧日)
- 7) HGB第267a条第1項の条文は、前掲のウェブサイト(注1), 54頁を参照した。
- 8) Bundesgesetzblatt Jahrgang 2015 Teil I Nr. 30, ausgegeben zu Bonn am 22. Juli 2015, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss von 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 Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG) vom 17. Juli. 2015, S. 1245-1267. ([https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?start=//\\*\\*%5B@attr\\_id='bgbl112s2751.pdf'%5D#\\_\\_bgbl\\_\\_%2F%2F\\*\\*%5B%40attr\\_id%3D%27bgbl115s1245.pdf%27%5D\\_\\_1507543552106](https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?start=//**%5B@attr_id='bgbl112s2751.pdf'%5D#__bgbl__%2F%2F**%5B%40attr_id%3D%27bgbl115s1245.pdf%27%5D__1507543552106)) (2017年10月9日最終閲覧日)
- 9) HGB第267a条第3項の条文は、前掲のウェブサイト(注1), 54-55頁を参照した。
- 10) 久保田秀樹(2015)「会計指令転換法(BilRUG)によるドイツ商法計算規定の重要な改正について」『甲南経営研究』, 第56巻第3号(通巻202号), 87-89頁。
- 11) AktG第158条第1項の条文は、前掲のウェブサイト(注2), 56頁を参照した。
- 12) Christian Zwirner/Malte Kähler (2016), “*Ergebnisverwendungsdarstellung für Kleinstkapitalgesellschaften in der Rechtsform einer AG*”, DB, Heft 35, S. 2005-2008.
- 13) HGB第267条の条文は、前掲のウェブサイト(注1), 54頁を参照した。なお、HGB第267条の条文の和訳は、法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 前掲書(注3), 90-91頁を参照した。
- 14) HGB第267a条の条文は、同上, 54-55頁を参照した。なお、HGB第267a条の条文の和訳は、同上書, 91頁を参照した。
- 15) Christian Zwirner/Malte Kähler, a.a.O., S. 2005.
- 16) AktG第158条第1項の条文は、前掲のウェブサイト(注2), 56頁を参照した。
- 17) AktG第158条第3項の条文は、前掲のウェブサイト(注6), 2753頁を参照した。
- 18) HGB第275条第5項の条文は、前掲のウェブサイト(注1), 59頁を参照した。なお、HGB第275条第5項の条文の和訳は、法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 前掲書(注3), 98頁を参照した。
- 19) Christian Zwirner/Malte Kähler, a.a.O., S. 2005.
- 20) HGB第275条第2項および第3項の条文は、前掲のウェブサイト(注1), 58-59頁を参照した。なお、HGB第275条第2項および第3項の条文の和訳は、法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 前掲書(注3), 96-98頁を参照した。
- 21) Christian Zwirner/Malte Kähler, a.a.O., S. 2005-2006.
- 22) Ebd., S. 2006.
- 23) 鈴木義夫(1992)『コンツェルン会計制度論』, 前掲書(注5), 147頁。
- 24) Klaus von Sicherer, Eva Čunderlíková(2017), “*E-Bilanz: Theoretische Fundamente und praktische Anwendung*”, Springer Gabler, S. 15.
- 25) Christian Zwirner/Malte Kähler, a.a.O., S. 2005.
- 26) Ebd., S. 2006.
- 27) 本稿の「貸借対照表の下に」における記載という表現は、「貸借対照表の欄外に」における記

- 載という意味である。宮上一男・W. フレーリックス(1993)『現代ドイツ商法典〔第2版〕』, 森山書店, 31頁および273頁。
- 28) HGB第264条第1項第5文の条文は, 前掲のウェブサイト(注1), 48頁を参照した。
- 29) Christian Zwirner/Malte Kähler, a.a.O., S. 2006.
- 30) Ebd., S. 2006.
- 31) HGB第268条第1項の条文は, 前掲のウェブサイト(注1), 55頁を参照した。なお, HGB第268条第1項の条文の和訳は, 法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 前掲書(注3), 91-92頁を参照した。
- 32) Christian Zwirner/Malte Kähler, a.a.O., S. 2007.
- 33) Ebd., S. 2007.
- 34) Ebd., S. 2007.
- 35) Ebd., S. 2007.
- 36) Marc Schmidt/Andrea Prinz(2016), “*BilRUG in der Praxis: Erläuterungen und Materialien*”, ottoschmidt.
- 37) Niels-Frithjof Henckel/Dirk Rimmelspacher (2015), “*Neuregelungen für Kleinstunternehmen durch das BilRUG*”, *DB*, Heft 36, Beilage 05, S. 37-40.
- 38) Bundesgesetzblatt Jahrgang 2012 Teil I Nr. 61, ausgegeben zu Bonn am 27. Dezember 2012, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2012/6/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. März 2012 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinbetrieben (Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz – MicroBilG) vom 20. 12. 2012, S. 2752. ([http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?start=//\\*/%5B@attr\\_id='bgbl112s2751.pdf%5D#\\_\\_bgbl\\_\\_%2F%2F\\*%5B%40attr\\_id%3D%27bgbl112s2751.pdf%27%5D\\_\\_1433713374178](http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?start=//*/%5B@attr_id='bgbl112s2751.pdf%5D#__bgbl__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl112s2751.pdf%27%5D__1433713374178)) (2017年11月13日最終閲覧日)
- 39) Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der 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 Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG), S. 7. ([http://www.bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/RefE\\_BilanzRichtlinieUmsetzungsgesetz.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=6](http://www.bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/RefE_BilanzRichtlinieUmsetzungsgesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=6)) (2017年11月29日最終閲覧日)
- 40) HGB第267a条第3項の条文は, 前掲のウェブサイト(注1), 54-55頁を参照した。なお, HGB第267a条第3項の和訳は, 法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 前掲書(注3), 91頁を参考にした。
- 41) Ein Service des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz in Zusammenarbeit mit der juris GmbH - [www.juris.de](http://www.juris.de), Kapitalanlagegesetzbuch (KAGB), S. 15. (<https://www.gesetze-im-internet.de/kagb/KAGB.pdf>) (2017年11月28日最終閲覧日)
- 42) Ein Service des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz in Zusammenarbeit mit der juris GmbH - [www.juris.de](http://www.juris.de), S. 1. (<https://www.gesetze-im-internet.de/ubgg/UBGG.pdf>) (2017年11月27日最終閲覧日)
- 43) Marc Schmidt/Andrea Prinz, a.a.O., S. 77.
- 44) Ebd., S. 77.
- 45) 長谷川一弘(2009)『ドイツ税務貸借対照表論』, 森山書店, 115-121頁および129頁。
- 46) Marc Schmidt/Andrea Prinz, a.a.O., S. 78.
- 47) Niels-Frithjof Henckel/Dirk Rimmelspacher, a.a.O., S. 37.
- 48) KAGB第38条第1項の条文は, 前掲のウェブサイト(注41), 57頁を参照した。
- 49) UBGG第8条第1項および第2項の条文は, 前掲のウェブサイト(注42), 4頁を参照した。

- 50) Niels-Frithjof Henckel/Dirk Rimmelpacher, a.a.O., S. 37.
- 51) Ebd., S. 37.
- 52) KAGB第135条第2項の条文は、前掲のウェブサイト(注41), 119頁を参照した。
- 53) HGB第264b条の条文は、前掲のウェブサイト(注1), 50頁を参照した。なお、HGB第264b条の条文の和訳は、法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 前掲書(注3), 84頁を参照した。
- 54) Niels-Frithjof Henckel/Dirk Rimmelpacher, a.a.O., S. 37-38.
- 55) HGB第271条第1項の条文は、前掲のウェブサイト(注1), 56頁を参照した。なお、HGB第271条第1項の条文の和訳は、法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 前掲書(注3), 93頁を参照した。
- 56) Niels-Frithjof Henckel/Dirk Rimmelpacher, a.a.O., S. 38.
- 57) HGB第336条第2項第3号の条文は、前掲のウェブサイト(注1), 108頁を参照した。なお、HGB第336条第2項第3号の条文の和訳は、法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 前掲書(注3), 173頁を参照した。
- 58) Niels-Frithjof Henckel/Dirk Rimmelpacher, a.a.O., S. 39.
- 59) HGB第251条の条文は、前掲のウェブサイト(注1), 44頁を参照した。なお、HGB第251条の条文の和訳は、法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 前掲書(注3), 74頁を参照した。
- 60) HGB第268条第7項の条文は、同上, 55頁を参照した。なお、HGB第268条第7項の条文の和訳は、同上書, 92頁を参照した。
- 61) Niels-Frithjof Henckel/Dirk Rimmelpacher, a.a.O., S. 40.
- 62) HGB第264a条の条文は、前掲のウェブサイト(注1), 49-50頁を参照した。なお、HGB第264a条の条文の和訳は、法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 前掲書(注3), 83-84頁を参照した。
- 63) Niels-Frithjof Henckel/Dirk Rimmelpacher, a.a.O., S. 38.
- 64) Athene Deutschland Verwaltungs GmbH, Wiesbaden, Geschäftsbericht für Geschäftsjahr 2016, S. 1-4.  
(<https://www.athene.de/:download/de/uber-uns/geschaeftsberichte/athene-deutschland-verwaltungs-gmbh.pdf?cid=3q>) (2017年10月30日最終閲覧日)
- 65) HGB第242条の条文は、前掲のウェブサイト(注2), 42頁を参照した。なお、HGB第242条の条文の和訳は、法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編～第4編)』, 前掲書(注3), 71-72頁を参照した。
- 66) HGB第264条の条文は、同上, 48-49頁を参照した。なお、HGB第264条の条文の和訳は、同上書, 81-83頁を参照した。
- 67) Athene Deutschland Verwaltungs GmbH, Wiesbaden, Geschäftsbericht für das Geschäftsjahr 2016, a.a.O., S. 3.
- 68) Ebd., S. 3.
- 69) Athene Deutschland Holding GmbH & Co. KG, Wiesbaden, Geschäftsbericht für das Geschäftsjahr 2016, S. 9.  
(<https://www.athene.de/:download/de/uber-uns/geschaeftsberichte/athene-deutschland-holding-gmbh-co.-kg-geschaeftsbericht.pdf?cid=3o>) (2017年10月30日最終閲覧日)
- 70) SFCRは、Solvency and Financial Condition Reportの略称である。アテネドイツ持株有限合資会社グループの2016年営業年度のグループの支払能力と財務状況の報告書, 6頁を参考にした。  
(<https://www.athene.de/:download/de/uber-uns/geschaeftsberichte/solvvenz-und-finanzlage-athene-deutschland-holding-gmbh-co.-kg.pdf?cid=o>) (2017年10月30日最終閲覧日)
- 71) 同上, 13頁。
- 72) Athene Deutschland Holding GmbH & Co. KG, Wiesbaden, Konzernbericht für das Geschäftsjahr 2016, S. 1. (<https://www.athene.de/:download/de/uber-uns/geschaeftsberichte/athene-deutschland-holding-gmbh-co.-kg-konzernbericht.pdf?cid=3p>) (2017年11月30日最終閲覧日)
- 73) Klaus von Sicherer/Eva Čunderlíková, a.a.O.,

S.15.

- 74) HGB第266条第1項の条文は、前掲のウェブサイト(注1), 52頁を参照した。なお、HGB第266条第1項の条文の和訳は、法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編~第4編)』, 前掲書(注3), 87頁を参照した。
- 75) Klaus von Sicherer/Eva Čunderlíková, a.a.O., S. 100.
- 76) HGB第337条第4項の条文は、前掲のウェブサイト(注1), 109頁を参照した。なお、HGB第337条第4項の条文の和訳は、法務省大臣官房司法法制部編(2016)『ドイツ商法典(第1編~第4編)』, 前掲書(注3), 174頁を参照した。
- 77) Klaus von Sicherer/Eva Čunderlíková, a.a.O., S. 100.
- 78) Ebd., S. 100.
- 79) Ebd., S. 130.
- 80) Ebd., S. 130.
- 81) Ebd., S. 130.
- 82) 鈴木義夫(1992)『コンツェルン会計制度論』, 前掲書(注5), 147頁。
- 83) Klaus von Sicherer/Eva Čunderlíková, a.a.O., S. 15.
- 84) Christian Zwirner/Malte Kähler, a.a.O., S. 2007.
- 85) Niels-Frithjof Henckel/Dirk Rimmelspacher, a.a.O., S. 38.
- 86) Klaus von Sicherer/Eva Čunderlíková, a.a.O., S. 15.
- 87) Dr. Kleeberg & Partner GmbH, „„Reform“ der Rechnungslegung für Kleinstkapitalgesellschaften durch das MicroBilG – Umfassender Mehrwert fraglich“, Kurzinformation MicroBilG, Dr. Kleeberg & Partner GmbH.  
([http://www.kleeberg.de/fileadmin/download/rundschreiben/2013/Kleeberg\\_Kurzinformation\\_MicroBilG\\_2013\\_03.pdf](http://www.kleeberg.de/fileadmin/download/rundschreiben/2013/Kleeberg_Kurzinformation_MicroBilG_2013_03.pdf)) (2017年11月17日最終閲覧日)

## 【参考文献】

- 稲見亨(2013)「ドイツにおける非資本市場指向の会計制度改革—最小規模資本会社会計法修正法(MicroBilG)の要点—」『會計』, 第183巻第2号, 229-240頁。
- 稲見亨(2014)「第3章 会計制度改革における規制緩和」佐藤博明・ヨルク ベトゲ編著『ドイツ会計現代化論』, 森山書店, 61-81頁。
- 稲見亨(2014)「EUの新会計指令とドイツの会計指令転換法参事官草案—規模基準値の引上げの検討を中心に—」『同志社商学』, 第66巻第3・4号, 465-476頁。
- 稲見亨(2015)「EUの『新会計指令』へのドイツの対応—会計指令転換法(BilRUG)の要点—」『會計』, 第188巻第2号, 176-189頁。
- 久保田秀樹(2013)「マイクロ資本会社会計法改正法(MicroBilG)による会計規制軽減」『甲南経営研究』, 第53巻第4号(通巻192号), 23-41頁。
- 久保田秀樹(2014)『ドイツ商法現代化と税務会計』, 森山書店。
- 久保田秀樹(2014)「ドイツにおける電子税務決算書(E-Bilanz)の導入について」『甲南経営研究』, 第54巻第3・4号(通巻195号), 1-22頁。
- 久保田秀樹(2015)「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(通巻200号), 49-65頁。
- 久保田秀樹(2017)「ドイツ会計指令転換法(BilRUG)による損益計算書等への影響について」『甲南経営研究』, 第57巻第4号(通巻207号), 39-56頁。
- 千葉修身(2010)「ドイツ連邦財務省『基準性』通達の含意」『會計』, 第178巻第2号, 276-288頁。
- 千葉修身(2011)「ドイツ『貸借対照表法現代化法』の論理—税務貸借対照表の自律に対する実質の付与—」『會計』, 第179巻第1号, 100-112頁。

(付記) 本稿の執筆にあたっては、明治大学名誉教授 鈴木 義夫 先生が主催する「現代会計制度研究会」において数多の御教示を賜った。ここに記して、謝意を表したい。

# The German Simple Financial Statements: Institutional Situation of Accounting for German “Minimal Capital Companies”

Masahiro SHISEKI

## **Abstract**

This paper shows the institutional situation of accounting for German “Minimal Capital Companies”. To be sure, according to German stock corporation act, the explicit meaning of accounting for German “Minimal Capital Companies”, especially corporations are a decline in function to offer receivers accounting information. This is because the simplified measure to draw up the simple balance sheets and profit and loss statements, and to exempt from public disclosure. But the financial statements of German “Minimal Capital Companies” are not the same as MicroBilG taxonomie.

In this paper, the German simple financial statements are illustrated by „Athene Deutschland Verwaltungs GmbH“. These financial statements are simplified, but MicroBilG taxonomie can be more complicated.

German “Minimal Capital Companies” are able to draw up the simple financial statements based on German commercial code and German stock corporation act. However, MicroBilG taxonomie is not necessarily so simple. It is said that the relation between the data of the German simple financial statements and the detailed description for taxation is unsettled. The institutional situation of accounting for German “Minimal Capital Companies” can be found in this respect.