

ドイツにおける基準性原則の展開

——1990年代後半の基準性原則違反を中心として——

中 田 清

(受付 2006年 5月 10日)

1. はじめに

1990年代後半は、ドイツでは商法会計制度においても税務会計制度においても国際化が進んだ時代であった。すなわち、商法会計制度は資本調達容易化法（1998年）、企業領域における統制と透明化に関する法律（1998年）、資本金指令法（2000年）、透明化・開示法（2002年）を通して、国際的展開への適応化のために大きく変わった。

他方、企業課税制度に関しても、企業課税改革の継続のための法律（1997年）や1999/2000/2002年租税軽減法（1999年）によって、税務上の利益計算のあり方に変更が加えられた。当時は、各国が競って税率の引き下げを行い、自国での企業立地の有利性を訴えていた。その反面、税収不足に陥らないように課税標準の拡大が図られた。ドイツでも事情は同じであった。そして課税標準の拡大化の中で、税務上の利益計算の、商法会計上のそれへの結びつき（基準性）が部分的に放棄されたのである。

本稿はこの時代の、ドイツにおける基準性原則の展開と、そこにみられる特徴について考察しようとするものである。まず次節で、上記の4つの法律の制定の背景やそれらの内容を吟味することによって、商法会計制度の変遷をみてみたい。次に、企業課税改革の継続のための法律、および1999/2000/2002年租税軽減法において、主にそれぞれの法案に添付されていた理由書を通して、基準性原則が侵害された経緯を考察してみよう。そして、商法会計制度は国際会計基準またはアメリカ会計原則の国内への受

入れを巡って展開されたこと、税法の側では税率引き下げによる収入減少を補償するために基準性原則を犯して課税標準の拡大が図られたこと、これは30年前に連邦財政裁判所が求めた「完全な利益」の把握に通じるものであること、これらのことを明らかにしたい。

2. 商法会計制度の展開

(1) 資本調達容易化法

資本調達容易化法 (**Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz**) は、正式には「資本市場でのドイツ・コンツェルンの競争力改善、および社員貸付の受入れの容易化のための法律」(**Gesetz zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen**) という。これは1998年4月20日に認証され、4月23日に公布された。そして4月24日に効力を発した¹⁾。ただし、商法典第292 a 条だけは2004年12月31日に失効することになっていた。なお、政府案は「国際的資本市場でのドイツ・コンツェルンの競争力改善、および社員貸付の受入れの容易化のための法律」という名称であったが、連邦議会において「国際的」という用語が削除された。

この法律の最大の目的は、ドイツ企業が外国の資本市場で資金調達をしやすいうに、国際的に認められた会計基準（国際会計基準 (**International Accounting Standards**：以下、IAS と略記する) またはアメリカ会計原則 (以下、US-GAAP と記す)) により作成された連結決算書を国内でも認めるよう、ドイツ商法典を改正することにあった。従来、外国の証券取引所への上場目的で国際的に認められた会計基準により連結決算書を作成するド

1) **Gesetz zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an Kapitalmärkten und Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz—KapAEG)**, **Bundesgesetzblatt**, Teil I, Nr. 22, 1998, S. 707–709. なお、**Bundesgesetzblatt** (連邦官報) は、ドイツの州議会が共同で作成している「議会一覧」というホーム・ページ (<http://www.parlamentsspiegel.de/>) から、検索・入手可能である。

イツのコンツェルンは、さらに国内向けにドイツ法によりそれを作成しなければならないので、追加的な負担を強いられていたのである²⁾。

資本調達容易化法制定の直接の動機は、当時のダイムラー・ベンツ株式会社のニューヨーク証券取引所への上場にあった。同社は1993年10月5日の上場以来、証券取引委員会に毎年、フォーム 20-F による報告書を、そして半年ごとに中間報告書をそれぞれ提出することを義務づけられていた。そのため特に、ドイツ連結決算書に関する US-GAAP への移行計算書の提出が必要であった。1993年のそれによれば、US-GAAP により1,839百万 DM の損失が生じたのに対し、ドイツ法により615百万 DM の利益が生じ、世界中の利害関係者を驚かせた。ドイツ法に内在する貸借対照表政策余地のために、世界中でドイツの連結決算書に対し強く不信感が抱かれるようになった。

当時、ダイムラー・ベンツ以外にも幾つかのドイツ企業が、ニューヨーク証券取引所への上場を目指していた。しかし、異なった貸借対照表計上規定・評価規定によって二種類の連結決算書を作成することは、当該企業にとって重い負担であり、また投資家に対しても誤解を与えやすい。少なくとも、10の国際的に活動しているドイツ企業が、そのような理由から

2) 資本調達容易化法にはもう一つの目的があった。有限会社法に関連する、自己資本の出資に代わる社員貸付についての規則によって、非業務執行役員にもっと法的安定性と法的明瞭性を与えることがそれである。有限会社法第32 a 条第3項に次の文言を追加することにより、その課題の解決が図られた。すなわち、「自己資本の出資代替に関する規則は、基本資本金の10%以下しか資本参加していない非業務執行役員に対しては適用されない」というものである (Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an Kapitalmärkten und Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz—KapAEG), Bundestag-Drucksache, 13/7141 vom 6. 3. 1997, S. 1)。なお、Bundestag-Drucksache (連邦議会印刷物) も、「議会一覧」というホーム・ページ (<http://www.parlamentsspiegel.de/>) から、検索・入手可能である。

ニューヨーク証券取引所への上場を断念した³⁾。

このようなことを背景に、資本調達容易化法第 1 条第 4 号により、商法典第 292 条の後に第 292 a 条が挿入された。これには「作成義務の免除」という見出しが付されている。第 292 a 条第 1 項は、コンサルティング企業の親企業である取引所相場のある企業は、一定の要件を満たす連結決算書および連結状況報告書を作成し、それらをドイツ語およびドイツ・マルクで開示するならば、商法典第 3 編第 2 節（第 290 条～第 315 条）の規定による連結決算書および連結状況報告書を作成する必要がない、と定めている。なお、「取引所相場のある」(bersennötigt) 企業とは、公式市場、規制市場、新規市場に株式が上場されているそれをいう⁴⁾。

成立した法律と政府案との間に二つの大きな相違が見られる。まず第一に、免除規定の適用範囲について、政府案では外国の資本市場を利用して親企業のみが作成免除の対象であった。しかし、連邦議会法務委員会での審議（1998 年 2 月 11 日）により、国内の資本市場のみを利用しているドイツ親企業もその対象とされることとなった。その理由として、①そのような企業も、国際的に比較可能な情報に対する外国人投資家の要望を考慮に入れる必要があること、②ドイツ企業は国内の証券取引所においても、上場許可命令第 22 条第 4 項の規定により上場許可申請に際して国際的基準で連結決算書を作成しうる外国企業と競争していること、③その株式が新規市場で取引されているドイツ企業は、その決算書を US-GAAP または IAS によって作成する義務を負うこと、を挙げることができる⁵⁾。

次に、政府案は第 292 a 条を時限立法とみなしていなかったが、法務委員会ではそれは 2004 年 12 月 31 日に失効するとされた。その理由はこうである。

3) Bundestag-Drucksache, 13/7141, S. 7.

4) Beschlußempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuß): zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung — Drucksache 13/7141 —, Bundestag-Drucksache, 13/9909 vom 12. 2. 1998, S. 12.

5) Bundestag-Drucksache, 13/9909, S. 11.

国際的な基準への国内規定の適応は、特に取引所相場のある企業にとっては望ましいことであるが、審議するには会期（第13会期）が残り少ないこと、そして IAS はまだ開発途上にあり、現時点で連結会計規定をそれに適応させることは適切でないこと、これらのことから法務委員会は連邦政府が翌会期（第14会期）に連結会計規定の適応についての提案——これは遅くとも2004年までに法律になっていなければならない——を完成することを期待して、そのような措置を講じたのである⁶⁾。

(2) 企業領域における統制と透明化に関する法律

1998年4月27日に認証された「企業領域における統制と透明化に関する法律」(Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich) は、同年4月30日付連邦官報で公布され、5月1日に効力を発した⁷⁾。これは1990年代初めの企業危機と、それと結びついていた監査役会および決算監査人による監視に対する批判を契機として制定されたものである。したがって、本法律により監査役会の業務の改善、透明性の増大、株主総会における統制の強化、決算書監査の品質の改善など、主に監査面の改革が図られた⁸⁾。

しかし会計制度に関しても、本法律を通して商法典改正が図られた。重要な改正点は会計基準委員会の設置、および取引所相場のある親企業での資金計算書とセグメント報告書の採用である。これらは政府案にはなかったが、連邦議会の法務委員会での審議過程で取り入れられた。

まず、連結決算書の内容を定めた商法典第297条で、取引所相場のある親企業の連結附属説明書の範囲が資金計算書とセグメント報告書だけ拡大さ

6) Ebenda.

7) Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), Bundesgesetzblatt, Teil I, Nr. 24, 1998, S. 786–794.

8) Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), Bundestag-Drucksache, 13/9712 vom 28. 1. 1998, S. 1.

れた。上場企業の連結決算書を国際的に一般に行われている会計規定に適応させるために、このような措置が講じられたのである⁹⁾。

次に、本法律により商法典第342条および第342 a 条が新設された。その理由は次のようであった。会計基準を作ることは国際的に一般化している。しかもその場合、基準の設定機関は民間である。アメリカの財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board：以下、FASB と略記する）や国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee：以下、IASC と略記する）がそうである。また当時、会計基準設定機関がなかったために、国際的な基準設定プロセス、特に IASC の作業に及ぼすドイツの影響力が小さい、という非難がドイツ国内で唱えられていた。このような理由から、ドイツで民間の会計基準委員会を設置することは喫緊の課題であった¹⁰⁾。

こういった事情を背景に、商法典第341 o 条の後に、「第 5 節 私的会計委員会：会計審議会」として、第342条「私的会計委員会」および第342 a 条「会計審議会」が挿入された。

第342条第 1 項第 1 文は、連邦司法省は私的に組織された機関を契約によって承認し、それに三つの任務を委譲することができると謳っている。その任務とは、①連結会計に関する原則の適用についての勧告の開発、②会計規定に関する立法計画に当たっての連邦司法省への助言、③国際的な基準設定委員会でのドイツ連邦共和国の代表、である。そして第342 a 条は、第342条第 1 項による私的会計委員会が承認を得られないのであれば、連邦司法省が会計審議会を設置しうると定めている。実際には、私的な会計委員会であるドイツ会計基準委員会（Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee：以下、DRSC と略記する）が設立された。これを連邦司法省は

9) Beschlußempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuß): a) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung—Drucksache 13/9712— u. a., Bundestag-Drucksache, 13/10038 vom 4. 3. 1998, S. 26.

10) Bundestag-Drucksache, 13/10038, S. 27.

1998年9月3日の契約により、商法典第342条の意味における私的委員会として承認した¹¹⁾。

(3) 資本公司指令法

資本公司指令法 (**Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz**) の正式名称は、「その適用領域に関する、貸借対照表指令および連結貸借対照表指令の変更についての EU 理事会指令 (90/605/EWG) の実施、年度決算書の開示の改善、並びにその他の商法規定変更についての法律」(**Gesetz zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union zur Änderung der Bilanz- und Konzernbilanzrichtlinie hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs (90/605/EWG), zur Verbesserung der Offenlegung von Jahresabschlüssen und zur Änderung anderer handelsrechtlicher Bestimmungen**) である。これは2000年2月24日に認証されたのち、同年3月8日に公布され、3月9日から施行されている¹²⁾。

本法律は多くの目標を持っていた。政府案に付されていた理由書によれば、下記のもの为主要目標として掲げることができる¹³⁾。

-
- 11) これについては、ドイツ会計基準委員会のホーム・ページ (http://www.standardsetter.de/drsc/docs/fmj_contract.html) を参照。
 - 12) **Gesetz zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union zur Änderung der Bilanz- und Konzernbilanzrichtlinie hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs (90/605/EWG), zur Verbesserung der Offenlegung von Jahresabschlüssen und zur Änderung anderer handelsrechtlicher Bestimmungen (Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz —KapCoRiLiG)**, Bundesgesetzblatt, Teil I, Nr. 8, 2000, S. 154–162.
 - 13) **Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union zur Änderung der Bilanz- und Konzernbilanzrichtlinie hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs (90/605/EWG), zur Verbesserung der Offenlegung von Jahresabschlüssen und zur Änderung anderer handelsrechtlicher Bestimmungen (Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz — KapCoRiLiG)**, Bundestag-Drucksache, 14/1806 vom 15. 10. 1999, S. 1f.

- ① 「その適用領域に関する、年度決算書ないし連結決算書に関する指令（78/660/EWG および83/349/EWG）の変更についての1990年11月8日の理事会指令（90/65/EWG）」¹⁴⁾（以下、有限責任会社指令という）を国内法に変換すること
- ② 1998年9月29日の欧州裁判所の判決——これは年度決算書を開示しなかった場合の制裁が不十分であることに対して下された——にドイツ商法典を適応させること
- ③ 「貸借対照表指令（76/660/EWG）のエキュで表示された金額に関する変更についての1999年6月17日の理事会指令（1999/60/EG）」¹⁵⁾（以下、新エキュ適応指令という）への適応を図ること
- ④ 連結貸借対照表指令（83/349/EWG）第6条第5項の経過規定の期間満了に伴い適切な措置を講じること
- ⑤ 商法典第292 a 条の適用領域を拡大すること

上記①の目標である、有限責任会社指令の国内法への変換を行うために、商法典第264条の後に第264 a 条「一定の合名会社および合資会社への適用」が挿入された。それによれば、商法典第3編第2章の資本会社に対する規定が、次の合名会社および合資会社にも適用されなければならない。すなわち、少なくとも一人の無限責任社員が、①自然人でないか、あるいは②無限責任社員としての自然人を有する合名会社・合資会社・その他の人的会社でない、合名会社または合資会社である。換言すれば、株式会社・株式合資会社または有限会社が無限責任社員となっている、合名会社および合資会社である。

14) Richtlinie des Rates vom 8. November 1990 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG über den Jahresabschluß bzw. den konsolidierten Abschluß hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs (90/605/EWG), Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Nr. L 317, 1990, S. 60–62.

15) Richtlinie 1999/60/EG des Rates vom 17. Juni 1999 zur Änderung hinsichtlich der in Ecu ausgedrückten Beträge der Richtlinie 78/660/EWG, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Nr. L 162, 1999, S. 65f.

上記②に関しては、商法典第335条「強制金の確定」の文言が変更され、資本会社の開示義務違反に対する制裁が強化された。

上記③の目標である新エキュ適応指令への対応についてみていこう。当指令によって、資本会社を大規模・中規模・小規模に分類する基準のうち、貸借対照表総額および売上高の境界値が約25%引き上げられたので、商法典第267条においてそれへの適応が図られた。小規模会社に関する基準値を規定している第267条第1項において、①借方に表示された欠損金控除後の貸借対照表総額が5,310,000 DM から6,720,000 DM へ、②決算日前12か月間の売上高が10,620,000 DM から13,440,000 DM へそれぞれ引き上げられた。また、中規模会社に関する基準値を定めている第2項においても、①借方に表示された欠損金控除後の貸借対照表総額が21,240,000 DM から26,890,000 DM へ、②決算日前12か月間の売上高が42,480,000 DM から53,780,000 DM へそれぞれ引き上げられた。

連結決算書作成免除について規定した第293条において、境界値の引き下げが行われた。連結貸借対照表指令の第6条に、それを超えればコンツェルンの親企業が連結決算書の作成を義務づけられる、貸借対照表総額・売上高・雇用者数についての一定の境界値に関する規定が置かれている。ところが第6条第5項（これは経過規定であり、現在は削除されている）により、EG加盟国に、1990年1月1日（もしくは1990年中に開始する営業年度の期首）から起算して10年経過するまではこれらの境界値を一定限度（貸借対照表総額・売上高については2.5倍、雇用者数については500名）まで増加させる選択権が与えられていた¹⁶⁾。ドイツもこの選択権を利用していた。しかし経過期間満了に伴って、その境界値の引き下げを行わなければならなくなったのである。これが上記④の目標である。

それは具体的には次のようにして行われた。商法典第293条第1項第1号において、①親企業および連結決算書に組み入れられるべき子企業の貸借

16) 黒田全紀著『EC 会計制度調和化論』有斐閣、1989年、199ページ参照。

対照表総額の合計額（欠損金控除後）が 63,720,000 DM から 32,270,000 DM へ、②親企業および連結決算書に組み入れられるべき子企業の、決算日前12か月間の売上高の合計額が 127,400,000 DM から 64,540,000 DM へそれぞれ引き下げられた。また、③親企業および連結決算書に組み入れられるべき子企業の、決算日前12か月間の平均雇用者の最小数が500名から250名へ引き下げられた。さらに、同項第 2 号において、①親企業の貸借対照表総額（欠損金控除後）が 53,100,000 DM から 26,890,000 DM へ、②親企業の、決算日前12か月間の売上高が 106,200,000 DM から 53,780,000 DM へそれぞれ引き下げられた。また、③親企業および連結決算書に組み入れられるべき子企業の、決算日前12か月間の平均雇用者の最小数が500名から250名へ引き下げられた。

さらに、上記⑤の目標に関して、資本調達容易化法によって挿入された商法典第292 a 条が変更された。従来は取引所相場のある企業のみが連結決算書を国際的に承認された会計基準により作成することができた。今後は上場申請企業もそれが可能となった。これに加えて、組織化された市場（公式市場、規制市場、新規市場）で株式を発行している企業だけではなく、その他の有価証券（例えば受益証券、債務証券）を発行している企業にも認められた。この適用領域の拡大には、将来は、非上場企業にも国際的な会計基準により連結決算書を作成する可能性を与えようという意図があった¹⁷⁾。

(4) 透明化・開示法

透明化・開示法（Transparenz- und Publizitätsgesetz）の正式名称は「透明化と開示のための、株式法および貸借対照表法の一層の改革のための法律」（Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität）という。2002年7月19日に認証された本法律は、7

17) Bundestag-Drucksache, 14/1806, S. 23.

月25日に公布され、一部を除いて7月26日に効力を発した¹⁸⁾。この法律の目標は、主に2001年7月10日のコーポレート・ガバナンス政府委員会の勧告、および同年8月のDRSCの提案「会計の国際化についての法律の提案」(Vorschlag eines Gesetzes zur Internationalisierung der Rechnungslegung)¹⁹⁾を法律に取り入れることにあった。

ここに、コーポレート・ガバナンス政府委員会とは、連邦首相が2001年5月に設置した「コーポレート・ガバナンス—企業管理—企業統制—株式法の現代化」政府委員会のことである。当政府委員会の任務は、企業管理・統制のドイツのシステムを極めて速い経済的・技術的变化——特に伝達技術の領域において——により良く適応させるための具体的勧告を行うことであった。これによって、ドイツ企業の競争力が改善され、株主の保護が強化され、ドイツという金融場所が強固にされなければならなかった。当委員会は2001年7月10日に、連邦首相に企業法の現代化のために約150の勧告を盛った報告書『企業管理—企業統制—株式法の現代化』(Unternehmensführung—Unternehmenskontrolle—Modernisierung des Aktienrechts)²⁰⁾を手渡した。

その中で会計に関して行った勧告の主なものを挙げると、以下のようなになる。まず第一に、当委員会は連邦政府に対し、2005年以降、連結決算書について単一の国際的会計基準を導入しようとする欧州委員会の努力を支持するよう勧告する。次に、欧州委員会による当時の「国際的会計原則の

18) Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz), Bundesgesetzblatt, Teil I, Nr. 50, 2002, S. 2681-2687.

19) これについては、ドイツ会計基準委員会のホーム・ページ (http://www.standardsetter.de/drsc/docs/drafts/bmj/int_rechnungslegung_entwurf.html) を参照。

20) Regierungskommission “Corporate Governance”, Bericht: Unternehmensführung — Unternehmenskontrolle — Modernisierung des Aktienrechts, Juli 2001. これはドイツ・コーポレート・ガバナンス規範政府委員会のホーム・ページ (<http://www.corporate-governance-code.de/index.html>) から入手可能である。

適用に関する欧州議会および理事会の規則についての提案」によれば、EU の取引所で取引されている持分を有する企業は、2005年1月1日から IAS により連結決算書を作成しなければならないこととなっていた。その際、その適用範囲を取引所相場のない企業や、個別決算書にまで拡大する選択権、および2005年1月1日以前に IAS の適用を義務づける選択権を、加盟国に与える計画であった。これを受けて、当委員会は連邦政府に対し、IAS の適用に関する EU 規則を資本市場的企業に限らず、すべての企業に対して、しかも早期に実施するよう勧告する。

第三に当委員会は、取引所相場のある企業に中間報告書の、また親企業には連結中間報告書の作成を義務づけることを勧告する。また第四の勧告として、営業年度の初めの三つの四半期について四半期報告書を作成することを掲げている。

中間報告書は将来電磁式形態で伝達、公表され、そして迅速、中央集権的にデータを呼び出すことができなければならない。これが第五の勧告である。第六の勧告は、取引所相場のある企業だけではなく、商法典第292 a 条の意味におけるすべての資本市場指向的親企業は、資金計算書およびセグメント報告書だけ連結附属説明書の内容を拡大することを義務づけられなければならない、というものである。

以上が、コーポレート・ガバナンス政府委員会報告書に見られる、会計に関する勧告の主なものである。これらの勧告および DRSC の提案を考慮に入れて、透明化・開示法を通して次のような商法典の変更が行われた。

親企業が、それ自身によってまたはその子企業によって発行された有価証券を通し、組織化された市場を利用しているか、あるいは組織化された市場へのそのような有価証券の上場を申請している場合、連結決算書の範囲が拡大された。すなわち、資金計算書、セグメント報告書および自己資本一覧表がそれに含まれることとなった（第297条第1項）。第298条を変更して、税法に根拠をもつ計上規定・評価規定の連結決算書への適応が排除された。連結決算書の作成期日を定めている第299条第1項も変更され、

「連結決算書は親企業の年度決算書の期日に作成されなければならない」こととなった。

第301条は資本連結に関する規定を置いている。その第1項第4文（新規評価法にかかる調達価値制限）が廃止された。従来、コンツェルン企業間の資産の引渡や給付による中間損益（未実現損益）について、引渡や給付が一般的な市場条件で行われ、中間損益を計算するのに相当なコストがかかる場合には、中間損益の除去をしなくてもよかった。このことを規定した第304条第2項が廃止された。

第308条第3項も廃止され、連結決算書での逆基準性が排除された²¹⁾。連結附属説明書の記載事項を規定した第314条も、数カ所変更された。例えば、その第1項第6号において、管理機関構成員に関する記載事項の一つである「新株引受権」が「新株引受権および株式に基づいたその他の報酬」に改められた。あるいは、その第2項が変更され、強制的にまたは任意に、セグメント報告書を作成している親企業は、第1項第3号で要求されている売上高の活動領域別、地域別記載が免除されることとなった。

世紀の転換期の商法会計制度の変更は以上のものであった。その特徴は、ドイツの会計制度を投資家指向的な国際的な展開に適應させることにあったといえよう。その場合、取引所相場のある企業とそうでない企業との差別化が行われた。1998年の資本調達容易化法、および企業領域における統

21) 第308条第3項は、次のように規定していた。「資産または負債で連結決算書に受け継ぐべきものを連結決算書組入企業の年度決算書において、そうしなければ税法上の利益決定に際して斟酌されなくなるため、税法に従ってのみ認められる価額によって計上したとき、または当該理由により貸方の部に特別項目を設定したときは、当該計上価額はこれを変更することなく連結決算書に受け継ぐことができる。営業年度に第1文により年度決算書において行った減価記入、価額修正および特別項目繰入の金額並びに行わなかった減価記入の金額は、連結附属説明書にこれを記載しなければならず、当該措置の理由を挙げなければならない」、と（黒田全紀編著『解説 西ドイツ新会計制度』同文館、1987年、215ページ参照）。

制と透明化に関する法律によれば、ドイツの会計制度は次のように三つの階層に厳然と分けられていた（GoB は Grundsätze ordnungsmaßiger Buchführung（正規の簿記の諸原則）を意味する）。

- ・取引所相場のある企業の連結決算書：

商法典 ————— (GoB) ————— → 連結決算書 (原則)

第342条により DRSC の
基準も GoB とみなされる

商法典第292 a 条： IAS または US-GAAP → 連結決算書 (容認)

- ・その他の企業の連結決算書：

商法典 ————— (GoB) ————— → 連結決算書

第342条により DRSC の
基準も GoB とみなされる

- ・個別決算書：

商法典 ————— (GoB) ————— → 年度決算書

国際的に認められた会計基準を利用できるのは、取引所相場のある企業の連結決算書においてだけであった。同じ連結決算書であっても、取引所相場のない企業の場合には、商法典（GoB）に従わなければならなかった。ただし、商法典第342条第2項により、DRSC が公表する会計基準も連結会計に関する GoB とみなされる。なお、その後、2000年の資本金会社指令法により、上場申請中の企業の連結決算書も取引所相場のある企業と同様に取引扱われるようになった。

以上みてきたように、この時代の商法会計について貸借対照表計上・評価に関する変更はなく、特に連結決算書を国際的に認められた会計基準に適応させることに努力が払われたといえる。

3. 企業課税改革の継続のための法律（1997年）による 基準性原則違反

1997年10月29日に認証された「企業課税改革の継続のための法律」(Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform)²²⁾により、所得税法第5条第4項の後に第4 a項が置かれた。それは「未決取引から生じる恐れのある損失に対する引当金は、これを設定することができない」と定めている。

当初、1997年3月18日に、CDU/CSU および F.D.P. 会派が連邦議会に提出した「1998年租税改革法案」(Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1998)では異なった文言となっていた。すなわち、「未決取引から生じる恐れのある損失に対する引当金は、これを設定することができない。継続的債務関係でないすべての未決取引から生じる恐れのある損失全体に対して、区分して貸方項目が設定されうる。ただし、生じる恐れのある損失の金額が、この取引から生じる未実現利益の金額を超える場合に限り」(所得税法第5条第4 a項)というものである²³⁾。

もともと1998年租税改革法案は二つの目的を持っていた。一つは、1997年1月22日の、財務大臣を座長とする租税改革委員会のペータースベルク租税案に応じて、1999年について計画されている租税大改革の第一歩を1998年に実現しようということであった。いま一つは、世界的競争力のある雇用機会の保証と創出のために、納税義務者の税負担を軽減すると同時に、過大な国家支出割合を減少させることであった。そのため、特に企業課税に関しては、営業所得にかかる所得税率を47%から40%へ引き下げる

22) Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerrreform, Bundesgesetzblatt, Teil I, Nr. 72, 1997, S. 2590-2600.

23) Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und F. D. P.: Entwurf eines Steuerreformgesetzes (StRG) 1998, Bundestag-Drucksache, 13/7242 vom 18. 3. 1997, S. 3.

こと、また法人税率についても留保利益分に対しては45%から30%へ、配当利益分に対しては30%から28%へそれぞれ引き下げることが提案された²⁴⁾。

しかしその一方で、税収減少を補償するために、厳格に利益算出を行うことなどが法案に盛り込まれた。その一つとして、上記の引当金廃止が提案されたのである。法案に添付された理由書により、その経緯を詳しくみてみよう。

当時有効であった所得税法によれば、未決取引から生じる恐れのある損失に対する引当金の設定が認められている。その限りにおいて、商法上の利益計算規定と税法上のそれは一致している。自然人および法人の所得課税における税率の著しい下落は、税法上の利益計算規定において引当金設定の可能性を従来より厳格に制限することを正当化する。未決取引から生じる恐れのある損失に対する引当金の表示を税法上禁止することが考慮に入れられる。

継続的債務関係でない（例えば、販売・調達取引に対するもの）未決取引から生じる恐れのある損失に対して、区分された貸方項目によってのみ貸借対照表表示が行われる。未決の継続的債務関係から生じる恐れのある損失に対しては、貸借対照表表示は全く行われぬ。継続的債務関係という概念は、例えば、消費貸借関係、使用貸借関係、用益貸借関係の他に、継続的供給契約を含む。

未決取引から生じる恐れのある損失に対する引当金は、今まで、一般的原则によれば、貸借対照表日に未決のあらゆる個別取引について、区分して評価されなければならなかった。その際、例外的なケースにおいてのみ、経済的単位よりも多くの取引を一括することが可能であった。

将来は第一段階で、貸借対照表日に未決の、継続的債務関係でないあらゆる取引について、一般的原则により、損失が生じるかどうか吟味され

24) Bundestag-Drucksache, 13/7242, S. 1.

なければならない。しかし、そのような損失を引当金によって直接表示することは行われぬ。第二段階において、これらの取引からそのつど生じる損失は、一つの金額にまとめられなければならない。そして第三段階で、貸借対照表日に未決のすべての、継続的債務関係でない取引から生じる未実現利益が計算されなければならない。第二段階で算出した損失の金額が、第三段階の未実現利益の金額より大きければ、この差額が区分した貸方項目として貸借対照表に表示される。その項目は貸借対照表日ごとに計算し直し、貸借対照表に記載されなければならない²⁵⁾。

以上が1998年租税改革法案理由書にみられる記述である。そこでは、まず基準性原則侵害の正当性が指摘されている。商法典ではその第249条第1項第1文において、「引当金は、不確定な債務および未決取引から生じる恐れのある損失に対して、これを設定しなければならない」と規定しており、税法も同様な考え方を採用していた。しかし法案理由書によれば、税率引下げへの対応措置としての厳格な利益計算の一環として、継続的債務関係でない未決取引を除いて当該引当金は設定できなくなった。

また、1998年租税改革法案は、商法典第52条第6項の後に、次の第6a項を設けることを予定していた。「第5条第4a項は、1997年12月31日以後に終了する経済年度から適用されなければならない。1998年1月1日以前に終了する最後の経済年度末に設定された、未決取引から生じる恐れのある損失に対する引当金は1997年12月31日以後に終了する最初の経済年度、およびそれに続く4経済年度において、少なくとも5分の1ずつ利益増加的に取り崩されなければならない。継続的債務関係でない未決取引から生じる恐れのある損失に対する引当金が第2文によって表示されなければならない限りにおいて、区分された貸方項目は第5条第4a項第2文により減少する」と。

25) Bundestag-Drucksache, 13/7242, S. 14.

しかし、1998年租税改革は挫折し、法律は成立しなかった²⁶⁾。その一方で、連邦議会では1995年3月にCDU/CSU およびF. D. P. 会派が提出した「1996年度租税法案」(Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1996)²⁷⁾に関する審議が行われていた。これは1992年から始まった企業課税改革の第三段階部分(営業資本税の廃止など)を含むものであったが、その部分を除いて1995年10月11日に1996年度租税法は認証された。そして1996年度租税法のうち法律にならなかった企業課税改革に関する部分は、「企業課税改革の継続のための法案」(Entwurf eines Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform)と名付けられ、1997年2月にそれが連邦議会に提出された²⁸⁾。この法案には未決取引から生じる恐れのある損失に対する引当金に関する規定はなかった。

本法案は連邦議会では可決されたものの、連邦参議院では同意を得ることができず、両院協議会が招集された。両院協議会で作成された修正案において、所得税法第5条第4a項として、「未決取引から生じる恐れのある損失に対する引当金は、これを設定することができない」という規定が挿入されることとなった。これは、営業資本税の廃止に伴う税収減の補償措置の一つとして設けられたのである。また、次の第52条第6a項も新設された。「第5条第4a項は、1996年12月31日以後に終了する経済年度から適用されなければならない。1997年1月1日以前に終了する最後の経済年度末に設定された、未決取引から生じる恐れのある損失に対する引当金は1996年12月31日以後に終了する最初の経済年度、およびそれに続く5経済

26) Cattelaens, Heiner, Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform: Änderungen des EStG, Der Betrieb, Heft 46, 1997, S. 2295.

27) Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und F. D. P.: Entwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1996, Bundestag-Drucksache, 13/901 vom 27. 3. 1995.

28) Zweite Beschlußempfehlung und Zweiter Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuß): zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und F. D. P. —Drucksache 13/901—, Bundestag-Drucksache, 13/7000 vom 19. 2. 1997.

年度において、初年度は少なくとも25%、2年目から6年目まではそれぞれ少なくとも15%ずつ利益増加的に取り崩されなければならない。」というものである²⁹⁾。

両院協議会では、1988年租税改革法案にみられたように、継続的債務関係とそうでないものを区別したり、未実現利益を計算したりすることは困難であるので、未決取引から生じる恐れのある損失に対する引当金の設定は無制限に禁止されたのである³⁰⁾。両院協議会の修正案は1997年10月29日に認証された。このようにして税務上の利益計算の「厳格化」を抛り所に、未決取引から生じる恐れのある損失に対する引当金に関して、基準性原則が破られたのである。

4. 1999/2000/2002年租税軽減法による基準性原則違反

1998年11月に、SPD および90年連合/緑の党の会派は連邦議会に「1999/2000/2002年租税軽減法案」(Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002)³¹⁾を提出した。本法案は、①企業の投資力の強化による成長と雇用の改善、および国内需要の持続的活性化、②労働者および家族の顕著な負担軽減、③より公平な税制の創出、④税法の簡素化を目的としていた。そしてこれらの目的を達成するために、企業課税に関しては特に、所得税率や法人税率の引き下げを予定する一方、租税恩典の廃止および税法の再編整理のために78の個別措置によって課税標準を拡大することが計画されていた。それらの内ここでは、所得税(および法人税)の課税標準

29) Beschlußempfehlung des Ausschusses nach Artikel 77 des Grundgesetzes (Vermittlungsausschuß): zu dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform—Drucksache 13/901, 13/7000, 13/7570, 13/7579—, Bundestag-Drucksache, 13/8325 vom 4. 8. 1997. S. 2f.

30) Cattelaens, Heiner, a.a.O., S. 2295.

31) Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN: Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, Bundestag-Drucksache, 14/23 vom 9. 11. 1998.

の見直しの必要性について、本法案に添付された理由書に従って吟味してみよう。

収入支出計算によってその課税標準を算定する労働者等に比して、財産比較によってそれを算出する企業家は秘密積立金を設定する可能性を有する。それにより彼は、利益の表示を将来に繰り延べ、長期間にわたって課税が猶予される。これは課税の公平に反する。企業家も労働者と同様に、その実際の給付能力に応じて課税されなければならない。税務上秘密積立金が生じるのは、債権者保護を図ることを目的とした商法会計に準拠して課税所得を計算するからであり、そのシステムに問題がある。そこで、立法者は「税務上の利益算出は租税改革の流れに沿って客観化される。商事貸借対照表への結びつき（基準性）は、その限りにおいて放棄される」³²⁾と延べ、基準性原則の放棄を表明している。

さて、法案は秘密積立金が生じる主な理由として二つのものを挙げている。一つは、過大な部分価値評価減、あるいは価値回復にもかかわらず保持される部分価値評価減であり、二つめは引当金の設定である。ドイツでは引当金は国際的にみて比類のない大きさに達していると、理由書で指摘されている。そのため、税務上の利益計算の客観化を図ることが必要となる。ここに、客観化とは利益および損失はそれが実現したときに初めて認識される、という原則（実現原則）を意味する。実現原則によれば、損失はそれが実際に生じたときに初めて認識されるのであって、損失が発生する蓋然性がある場合に認識されるのではない³³⁾。税務上の利益計算の客観化は基準性原則を犯すのである。

具体的には次のような個別措置が予定された。所得税法第 6 条第 1 項第 1 号（償却性固定資産たる経済財に関して規定した箇所）第 2 文を「より低い部分価値は、これを計上することができない」と変更すること、また同第 2 号（非償却性固定資産および流動資産たる経済財に関して規定した

32) Bundestag-Drucksache, 14/23, S. 127.

33) Ebenda.

箇所) 第2文を「第1号第2文が然るべく適用される」と変更することである。さらに、同第3号第2文として「金銭給付義務に対する引当金は評価法第12条第3項に従い割り引かれなければならない」という規定を付け加えることも提案された。

第6条第1項第1号第2文および第2号第2文により、償却性固定資産、非償却性固定資産および流動資産に関して部分価値評価減が廃止される。また、負債の評価に当たっても調達価値原則を適用するという理由から、金銭給付義務に対する引当金において割引計算が導入される。

この法案に関する関係諸委員会の見解および公聴会での意見に基づいて、法務委員会は1999年3月に、上記法案を大きく変更した決議勧告書および報告書を提出した³⁴⁾。基準性原則との関連でいえば、次の三点が目を引く。

- ① 所得税法第6条第1項第1号第2文、および第2号第2文：「部分価値が、予測される継続的な価値減少に基づいて（簿価—中田注）より低い場合に、これを計上することができる。」
- ② 所得税法第6条第1項第3号：「債務は、第2号の規定の意味に即した適用のもとで計上され、5.5%の利率で割り引かれなければならない。その期間が貸借対照表日に12か月以下である債務、および利子が付くか、あるいは前受金または前給付に基づいている債務は、割引の対象外である。」
- ③ 所得税法第6条第1項第3 a 号 e：「義務に対する引当金は5.5%の利率で割り引かれなければならない；第3号第2文が然るべく適用される。物的給付に対する引当金の割引については、履行の開始までの期間が基準となる。原子力発電所の操業を停止するという義務に対

34) Dritte Beschlußempfehlung des Finanzausschusses (7. Ausschuß): zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN — Drucksache 14/23—, Bundestag-Drucksache, 14/442 vom 2. 3. 1999.

Dritter Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuß): zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN — Drucksache 14/23—, Bundestag-Drucksache, 14/443 vom 3. 3. 1999.

する引当金の割引については、d の第 2 文から生じる期間（最初の利用時点から操業停止が開始されなければならない時点までの期間—中田注）が基準となる。」

これらについて、法務委員会は次のような個別的理由付けを行っている³⁵⁾。

まず①について、法案で予定された部分価値評価減の完全な廃止は野党（CDU/CSU および F. D. P. の会派）の激しい批判に会った。そこで、継続的な価値減少が予測される場合に限定して、部分価値評価減を維持し続けることとし、一時的な価値減少の場合には部分価値評価減を禁止することとした。ここに、継続的な価値減少という概念は、商法典第 253 条第 2 項にいう「基準となる簿価を下回る持続的な価値下落」を意味するとされている。これにより、従来みられた部分価値評価減の過度な利用、あるいは誤解による利用がなくなることが期待された。さらに、評価減後に価値が回復した場合には、従来の価値保持選択権に代わって、厳格な価値回復命令が導入されることとなった。いわゆる洗替えの強制である。その際の評価増加額は、所得税法第 52 条第 16 項第 3 文により利益増加的準備金に組み入れられ、課税対象となる。

次に②では、秘密積立金の設定を制限するために、負債の評価に調達価値原則が適用される。そのため、長期の無利子の債務、および前受金または前給付に基づいていない債務の評価に対して割引計算を行うことが求められている。前受金または前給付の場合は、割引を行うことは正当ではない。というのは、前受金または前給付の調達原価が借方に計上されるので、割引かれた価値で義務（商品または役務の提供義務）を貸方計上すれば、その差額として未実現利益が表示されることになるからである。

③についてみてみよう。すでにみたように、法案は金銭給付義務に対する引当金についてのみ割引計算を予定していた。しかし法務委員会の議決

35) Bundestag-Drucksache, 14/443, S. 22f.

勧告書は、それは物的給付に対する引当金にも適用されると指摘する。ただ、引当金の設定が要求される義務が短期的に履行されない場合にのみ、割引が行われるべきであり、そして計算利率を5.5%とすべきであると言う。物的給付義務に対する引当金の場合、引当金の最初の設定から履行の開始までの期間が割引期間とみなされる。

これらはいずれも、商法上の正規の簿記の原則とは異なる会計処理である。商法上の取り扱いをみてみよう。上記①について、継続的ではない、一時的な価値減少の場合の減価記入は次のようになっている。固定資産に関しては、資本金会社以外の商人の場合は減価記入選択権（第253条第2項第3文）が与えられている。資本金会社の場合には、金融資産について減価記入選択権（第253条第2項第3文、第279条第1項第2文）、その他の固定資産については減価記入禁止（第279条第1項第2文）がそれぞれ規定されている。また、流動資産に関しては、資本金会社を含むすべての商人に対して減価記入命令（第253条第3項第1文、第2文）が要求されている。これから分かるように、税務上の取扱いと関連づけて吟味すれば、資本金会社における金融資産たる固定資産のケースを除いて、基準性原則が侵害される。なお、選択権が与えられているケースでは、その選択権が行使されなければ、その場合には基準性は維持される。

継続的価値減少が予測されるので減価記入を実施したものの、その後価値が回復したときには、商法上、資本金会社にあつては価値回復命令（商法典第280条第1項）が、資本金会社以外の商人にあつては価値保持選択権（第253条第5項）が存在する。この場合、選択権が行使されれば基準性原則が犯されることとなる³⁶⁾。

上記②に関しては、債務はその償還金額で価額計上されなければならない（商法典第253条第1項）ことになっており、基準性原則が破られる。ま

36) 1999/2000/2002年租税軽減法における部分価値評価減の取扱いについては次を参照されたい。拙稿「部分価値評価減と基準性原則」『修道商学』第41巻第2号、広島修道大学商経学会、2001年2月、51-74ページ。

た、③についても、商法典第253条第1項は引当金の基礎となる債務が利子部分を含んでいる場合にのみ割引を認めており、この点で基準性原則の侵害が認められる。

最終的には、この決議勧告書に盛り込まれた法案が1999年3月24日に「1999/2000/2002年租税軽減法」として認証を受け、1999年1月1日に遡って効力を発した³⁷⁾。

以上、本節では1999/2000/2002年租税軽減法の中に基準性原則を侵害する諸規定が置かれた根拠、および侵害の範囲についてみてきた。「税務上の利益計算の客観化」を図ることが、GoBとみなされる商法規定と異なった計上・評価規定を税法に設けた理由であった。理由書は、実現原則により損益計算を行うことが客観化であると述べていた。しかしある論者は、客観化という概念は正体不明である、と批判している³⁸⁾。もともと、「税務上の利益計算の客観化」という概念は連邦財政裁判所（Bundesfinanzhof：以下BFHと略記する）判事ヴェーバー・グレレット（Weber-Grellet, H.）が用いたものである³⁹⁾。彼は、1969年2月3日のBFH大部の判決⁴⁰⁾を引き合いに出し、そこでは無形経済財の借方計上、完全な利益（voller Gewinn）の把握、課税の公平と関連づけて税務上の利益計算の客観化が要求されている、と述べているのである⁴¹⁾。

これから理解できるように、立法者は課税標準の拡大を図るために、「税務上の利益計算の客観化」という不明確な概念を用いて、基準性原則の放

37) Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, Bundesgesetzblatt, Teil I, Nr. 15, 1999, S. 402-496.

38) Drüen, Klaus-Dieter, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Wechselspiel zwischen Gesetzgeber und Rechtsprechung, Finanz-Rundschau, 83. Jg. Nr. 19, 2001, S. 998.

39) Ebenda.

40) BFH-Beschluß vom 3. 2. 1969, Bundessteuerblatt, Teil III. 1969, S. 291-294.

41) Weber-Grellet, Heinrich, Der Apotheker-Fall — Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluß des Großen Senats vom 23. 6. 1997 GrS 2/93, Der Betrieb, 50. Jg. Heft 45, 1997, S. 2238.

棄を主張し、実施したのであった。

5. お わ り に

1990年代後半は、商法会計制度も税務会計制度も、どちらも国際的な展開への適応を図るために大きな変更がみられた時代であった。そして、1960年代後半から1990年代にかけて、商事貸借対照表と税務貸借対照表の単一化（単一貸借対照表）を目指して払われてきた努力が方向転換された時代でもあった。

商法会計制度の国際化は、ドイツ企業の決算書（特に連結決算書）において国際的な会計基準である IAS（現在は IFRS（国際財務報告基準））または US-GAAP をどのようにして認めるか、これを巡って展開された。したがって、個別の貸借対照表計上規定や評価規定のあり方が問題にされたのではなかった。

これに対して、企業課税制度の国際化は、税率を引き下げ、課税標準を拡大するという形で展開された。当時は多数の国で自国での企業立地の有利性をアピールするために、そのような措置が講じられた。ドイツでも同じであった。税率の引き下げによる税収減少を課税標準の拡大により補償する必要があった。その際、税務上の利益計算について、企業課税改革の継続のための法律においては「厳格化」、1999/2000/2002年租税軽減法においては「客観化」というそれぞれ抽象的な概念が利用された。そして基準性原則が破られたのであった。正面から税務上の利益計算のあり方が議論されたわけではなかった。

1969年2月3日の BFH 判決は、税務上の利益計算にあたっては「完全な利益」を把握しなければならないと述べていた。1960年代後半から1990年代にかけて、税務貸借対照表と商事貸借対照表の結びつきが強化され、単一貸借対照表の可能性も議論されたが、1990年代後半になって、結果的に、BFH 判決に沿った企業課税改革が行われたということが出来る。