

# 西ドイツ貸借対照表指令法の研究

## Das Bilanzrichtliniengesetz

川 口 八洲雄  
Yasuo Kawaguchi

### はじめに

1985年12月19日をもって、ヨーロッパ経済共同体の第4号、第7号、および第8号指令を西ドイツ国内法に転換するための貸借対照表指令法が成立した。この貸借対照表指令法は、従来の法律を改正するため13の条文法から構成されている。転換の重点は、新たに第3編が挿入された第1款すなわち商法典にある。商人およびコンツェルンの会計に関する規定ならびに会計資料の監査および公開に関する規定は、今後、ほぼ完全にこの商法典第3編から明らかになる。したがって、法形態と部門とに関連する特殊問題は、特別法において定められることになった。その限りにおいて、この特別法は、ある法形態もしくはある部門にたいしてのみ意義を有する法律であるということになる。本稿では、新しい商法が成立するまでの背景の説明と解説を中心に、西ドイツ司法省参事官の見解を紹介することにしたい。

### 序文

#### 1. 法律の目的

1985年12月19日付貸借対照表指令法（1985年12月24日付 BGBL.I S.2355-2433）は、次のヨーロッパ経済共同体の各指令をドイツ法に転換したものである：

- 特定の法形態を有する会社の年度決算書に関する条約の第54条第3項gにもとづく1978年7月25日付ヨーロッパ共同体理事会の第4号指令（78/660/EWG - 1978年8月14日付 ABI.EG Nr.L222,S.11-31）、
- 連結決算に関する条約の第54条第3項gにもとづく1983年6月13日付ヨーロッパ共同体理事会の第7号指令（83/349/EWG-1983年7月18日付ABI.EG Nr.L193,S.1-17）、
- 会計資料の義務監査を委託された者の認可に関する条約の第54条第3項gにもとづく1984年4月10日付ヨーロッパ共同体理事会の第8号指令（84/253/EWG - 1984年5月12日付 ABI.EG Nr.126,S.20-26）

#### —省略

第4号指令、第7号指令、第8号指令は、本書の付録において完全に、しかも現行の条文をもって転載されている。各指令の発布以来、個々の規定が変更された場合に限り、以前の条文は脚注に再録されている。各指令の諸規定と共に、ドイツ法のいかなる規定に各指令の規定が

昭和63年4月11日原稿受理  
大阪産業大学経営学部

転換されたかがその都度明記されている。このことにより、各指令から貸借対照表指令法に至る道筋が明らかにされている。1984年11月27日の指令第1条は、商法典第267条に転載された。

## 2. 第4号指令の転換

連邦政府は、すでに第9被選期間の1982年2月10日において会社法を調整するためのヨーロッパ共同体理事会の第4号指令の施行に関する法律案（貸借対照表指令法）を提出してから（連邦参議院印刷物61/82号、連邦議会印刷物9/878号）、1983年6月1日に改めてこの草案を決定し、1983年6月3日に連邦議会に送付した（連邦参議院印刷物257/83号）。ところが改めて決議することが必要となった。というのは、これまでの政府草案は第9被選期間のドイツ連邦議会の解散と共に廃案になったからである。そこで、連邦政府は新たに決議を行う機会を得て、一連の修正を行ったのである。特にその場合に、資本会社兼合資会社（Kapitalgesellschaft und Co.）すなわち有限合資会社と、有限会社とを同一のものとして取り扱うことを断念した。連邦参議院は、1983年7月15日の第525議会の最初の立法手続においてこの政府草案を取り扱い、これに対する意見表明を決議した。この第525議会の議事録（第525連邦参議院本会議議事録 S. 233,241ff.）は、この点に関する限り、本書付録に転載してある。

貸借対照表指令法の連邦政府草案、連邦参議院の意見表明、およびこれに対する連邦政府の反対意見は、連邦議会印刷物10/317号として出版された。この印刷物の内容は全て、本書に再録されている。政府草案理由書の前文および一般部分、連邦参議院による意見表明の一般部分および連邦政府による反対意見の一般部分は、本書の最初の部分に転載されている。というのは、これらは、法律を概説する部分であるからである。政府草案の個々の規定および政府草案理由書は、これに対する連邦参議院の意見表明および、この連邦参議院の意見表明についての連邦政府の反対意見と同様に、該当する貸借対照表指令法の各規定に関連して転載されている。政府草案の個々の規定の検索を容易にするため、本書の付録において政府草案と貸借対照表指令法との対照表を添付してある。これによって、どこに政府草案の規定が転載されているかが明らかとなる。さらに、この対照表により、政府草案が貸借対照表指令法のどの規定によって引き継がれたかが明らかになる。このことにより、政府草案から貸借対照表指令法に至る道筋が明らかにされている。

ドイツ連邦議会は、貸借対照表指令法の政府草案を1983年9月29日の第25議会の第一読会において審議し、所轄の法律委員会ならびに経済委員会および財政委員会へ付託した。第25議会の議事録は、この点に関する限り本書の付録において転載されている。

## 3. 第7号指令および第8号指令の転換

連邦政府は、第7号指令および第8号指令の転換に関して、1985年4月11日に、会社法の調整に関するヨーロッパ共同体理事会の第7号指令および第8号指令を施行するための法案を決定した（連邦参議院印刷物163/85号）。連邦参議院は、この政府草案を1985年5月24日の第551議会の最初の立法手続において審議し（第551連邦参議院本会議議事録 S.256,270）、この政府草案に対する意見表明を決議した。この政府草案、連邦参議院の意見表明、およびそれに対する連邦政府の反対意見は、連邦議会印刷物10/3440号として出版された。この出版物の内容

は、貸借対照表指令法に関する連邦議会印刷物10/317号の内容と同様に、本書に転載されている。政府草案の理由書の一般部分、連邦参議院の意見表明および連邦政府の反対意見は、原書28頁以下、33頁以下にある。なぜなら、これらは法律を概説するものであるからである。付録の対照表には、この政府草案の規定も含まれている。

ドイツ連邦議会は、第7号指令および第8号指令の施行に関する法律の政府草案を1985年6月13日の第143議会の第1読会において取り扱い、討議を行うことなく各委員会へ付託した(第10被選期間第143連邦議会本会議議事録10/143号 S.10677)。

#### 4. 2つの政府草案の統一

連邦政府は、当初、ただ1つの法律において、ドイツ法をヨーロッパ共同体の第4号、第7号および第8号指令に適合させるよう努めた。しかしながら、第7号指令の可決成立が遅れたために、1980年8月1日に第4号指令の転換期限が終了することを理由として、まず最初にドイツ法を第4号指令に適合させるための貸借対照表指令法の政府草案が決定され、立法機関へ送付されなければならなかった。1983年6月13日の第7号指令および1984年4月10日の第8号指令の可決成立後直ちに、連邦政府は、必要な措置を取り、単一の法律において、ドイツ貸借対照表法をヨーロッパ共同体の3つの指令に適合させようとした。しかしながら、連邦政府は、立法手続上の理由から、単一の法案を提案しなかったのである。つまり、もし1つの法案を提出した場合、連邦政府は、審議されている貸借対照表指令法の政府草案を撤回しなければならなかったかもしれないからである。1つの法案を提案した場合、そのために、極めて様々な理由から(特に、ドイツ法を第4号指令に適合させるための諸規定を、新たに決定しなければならないという理由から)、立法手続が相当遅れることになったかもしれないのである。連邦政府は、こうした事情により、第7号指令および第8号指令の転換に関して1つの法案を提出するという複雑な方法を選ぶことを決定した。その場合に、連邦政府は、貸借対照表指令法が既に可決されたときとみなし、またこれに関連する法律は既に修正されたものと仮定せざるをえなかった。こうした方法により、2つの政府草案を1つの法律に統合するという道が立法機関のために開かれたのである。ヨーロッパ共同体の貸借対照表法に関わる3つの指令にドイツ法を早急に適合させるため、理解しにくい法律案を提出せざるをえないという欠点をやむを得ず受け入れることにしたのである。とりわけ、当該の企業から、2段階による会計の適合という手間を省いてやるのが、経済界と関連業界の首脳の緊急の要求に応えることであったからである。付録にある対照表により、また、2つの政府草案の規定が可決成立された法律の規定に並んで記載されるということによって、本書の読者の理解は容易になる。

ドイツ連邦議会の法律委員会は、その決議勧告において、連邦政府の公式見解に依拠して、会社法を調整するためのヨーロッパ共同体理事会の第4号指令、第7号指令、および第8号指令を施行するための法律(貸借対照表指令法)案に、2つの政府草案を統合したのである。この決議勧告には、ヘルムリッヒ議員、クライネルト議員(ハノーファー)およびシュティーグラー議員による報告書が添付されている(連邦議会印刷物.10/4268号)。この決議勧告案は、ごく僅かな修正をへて法律になった。したがって、この決議勧告案は本書において別個に転載されていない。若干の修正部分は、当該個所に明記されている。決議勧告の前文、決議勧告、議員報告の一般部分は、本書の最初の部分の冒頭に転載されている。報告書の個別部分は、貸借

対照表指令法の個々の規定に関連して再録されている。

ドイツ連邦議会は、1985年12月5日の第181議会の第2読会および第3読会において、全ての党の修正動議（連邦議会印刷物.10/4447）において提出された修正を経て、草案を議決した。第181議会の議事録は、この点に関する限り、付録において転載されている。同様に、全ての党の共同修正案（S.787,788）および否決された社会民主党議員団の修正案も転載されている。（S.788からS.796）

## 5. 貸借対照表指令法の構成

貸借対照表指令法は、条文体法である。現行法は、主にこの条文体法により改正された。さらに、1つの法律と5つの命令が廃止された。商法典、株式法、有限会社法、共同組合法、公開法、経済監査士法、信用制度法、保険監督法は、根本的に改正された。必要な経過規定は、商法施行法に入れられた。貸借対照表指令法は、次のように区分されている。

第1款：商法典の改正

第2款：株式法の改正

第3款：有限会社に関する法律の改正

第4款：共同組合に関する法律の改正

第5款：特定企業およびコンツェルンの会計に関する法律の改正

第6款：経済監査士法の改正

第7款：信用制度に関する法律の改正

第8款：保険監督法の改正

第9款：会社および共同組合の解散、抹消に関する法律の改正

第10款：その他の法律および命令の改廃

第11款：経過規定

第12款：ベルリン款項

第13款：施行

転換の重点は商法典にある。この商法典には新しく第三編が挿入された（第238条～339条）。商人およびコンツェルンの会計ならびに会計資料の監査および公開に関する諸規定は、今後、ほぼその全部が商法典第三編から明らかとなる。法形態と産業部門に関連する特殊規定は、その規定が場合により、ある法形態または、ある産業部門にのみ重要である場合に限り、特別法において定められている。もっとも公開法は従前通り維持されている。

商法典第三編は、次の三つの章に区別されている。

—第1章。この第1章はすべての商人に対する規定をふくむ（第238条—263条）特に税法上の利益確定の基準となる貸借対照表表示および評価規定をもふくむ。

—第2章。この第2章は資本会社（株式会社、株式合資会社、有限会社）の年度決算書および状況報告書に関する補完規定ならびにコンツェルン会計、資本会社の監査義務および公開義務に関する規定をふくむ。

—第3章。この章には登録済共同組合に対する補完規定（第336条—339条）が取められた。

## 6. 本書の構成

本書は次の3つの部に区別される。

最初の部分には、前文と共に、ドイツ連邦議会法律委員会の決議勧告およびヘルムリッヒ議員、クライネルト議員（ハノーファー）、シュティエグラール議員の報告書の一般部分ならびに2つの政府草案の理由書の一般部分、連邦参議院の一般的な意見表明とこれに関する反対意見が再録されている。これらの立法に関する諸資料は、貸借対照表指令法への手引と解する事ができる。

本書の主要部分は、貸借対照表指令法の本文、解説および個々の諸規定についての資料をふくむ。貸借対照表指令法の法律本文は再録されているが、貸借対照表指令法によって他の法律が受け入れた条文は、原則として再録されていない。しかし、ごく僅かな部分にのみ該当する場合であるが、貸借対照表指令法をそれ自体からは殆ど理解し難い場合に限り、他の法律の改正された諸規定の本文が、脚注に転載されている。貸借対照表指令法の連続する本文は、太字印刷により明確にしてある。貸借対照表指令法の諸規定の成立が法律委員会の報告と政府案理由書から明らかにならない場合に限り、貸借対照表指令法の個々の諸規定に、成立の背景に関して短い説明がつけ加えられている。

さらに、商法典第三編の諸規定は、より良く理解するために解説が行われている。司法省参事官ヘルベルト ヴィーナーによって書かれた「解説」に関していえば、この解説は注釈を問題にしたものではない。というのは、この「解説」は全ての文献を参照し、また、それを引用しているわけではないからである。司法省参事官ヘルベルト ヴィーナーは、管轄官庁である連邦司法省の責任ある局長として、各指令のみならず貸借対照表指令法の立法手続に携わってきた。政府理由書および議員報告書において行われているように、第三編の諸規定の理由づけがなされるだけでなしに、各指令と貸借対照表指令法の立法手続に終始携わってきた一個人の視点から第三編の諸規定が解説される場合、そのことは法律を適用するために有益である、というのがヴィーナーの考えである。その場合、筆者が努力したのは、ヴィーナーの見解により個々の規定にとって決定的であると考えられる理由および、解説によって追求された意図を明らかにすることであった。このことは、特に商法規定と税法上の利益確定との密接な結び付きを明らかにすることに対してあてはまる。法律は、その適用に際して、まず第一に実務においてその真価が実証されねばならない。したがって、実務への適用を容易なものにしたいという立法者の意図が、解説によって追求されている。現行法が引き継がれ、また解説がその点に関連する場合に限り、支配的見解が明らかにされている。こうした支配的見解が存在しない場合または支配的見解が疑問視される場合、このことは明確に説明されている。解説は、当初意図していたより著しく広い範囲を含むものになった。したがって、本書は、たんなる立法手続の文書記録ではなしに、より良い理解のために必要な説明をも含んでいる。

解説の後の最初の個所では、立法資料のうち「法律委員会報告書」が随時転載されている。というのは、法律委員会を通じて、諸規定は、その最終的な条文を得るからである。「法律委員会報告書」というのは、ヘルムリッヒ議員、クライネルト議員（ハノーファー）、シュティエグラール議員が作成した連邦議会印刷物10/4268号の報告書のことである。この法律委員会報告書には、2つの政府草案のどの規定が貸借対照表指令法の規定にそれぞれ取り入れられたのか、また、ヨーロッパ共同体指令のどの規定が貸借対照表指令法へ転換されたのかということにつ

いての説明が漏れなく含まれている。したがって、「法律委員会報告書」の後に続くのは、2つの政府草案の該当する規定とこれに付属する理由書、連邦参議院の意見表明ならびに連邦政府の反対意見である。

政府草案の規定が一言一句、貸借対照表指令法と合致している場合は、等式記号(=)でもって印をつけ、政府草案の規定の転載は断念した。第7号および第8号指令の施行に関する法律の政府草案は貸借対照表指令法にもとづいており、また一理論上一貸借対照表指令法の可決成立を前提としたものであるから、第7号および第8号指令を施行する法律の政府草案には、おびたしい数の規定が含まれている。こうした多くの規定は、貸借対照表指令法の草案の諸規定を改正することになっていた規定である。この種の規定は、それが何ら事実上改正されず、単に貸借対照表指令法による条項または章の表題の番号を改正することになっていた場合でも、完璧を期すため転載されている。しかし、この改正提案は問題にならなかった。というのは、貸借対照表指令法は、別個の体系に従っており、条項の番号も別のものであり、章の表題も異なったものになっているからである。

貸借対照表指令法の政府草案の規定は、「E」でもって示されており(例えば商法典第236条—E)、第7号および第8号指令を施行するための法律の政府草案のそれは、「EK」でもって示されている(例えば商法典第236条—EK)。貸借対照表指令法にとって何ら意義を有しない政府草案の規定およびこれに関する政府理由書は、下線を付して印刷されている。

最後に、その時々に変換された共同体指令の諸規定が再録されている。政府草案の諸規定および共同体指令の諸規定が貸借対照表指令法のいくつかの規範に対して意義を有する場合は、それらは、1つの規範に関連してのみ転載されている。同じ規定を重複して転載することは、本書の大きさを過度にふくらますことになるからである。政府草案の諸規定が重要であるような他の箇所には注意書がしてあり、そこに政府草案の諸規定が転載されている。共同体指令の諸規定については、このような注意書を示すことは断念した。というのは、共同体指令は本書の付録において完全に再録されているからである。

本書の第3の部分は付録である。この第3の部分には、議会による貸借対照表指令法の審議の重要な議事録、第4号、第7号および第8号の各指令とその転換への注意書、2つの政府草案の規定と貸借対照表指令法との対照表、ならびに立法資料が頻繁に引用している従前より適用されている重要な会計規定が含まれている。

## 7. 著者について

参事官ヘルベルト ヴィーナーは、1967年3月1日から、連邦司法省に勤務している。彼は、その前はカールスルーエ地方裁判所裁判官であった。彼は、1969年12月1日以来、貸借対照表法ひいては貸借対照表指令法およびそのドイツ法への適用に関して管轄権を有する部局を統括している。

上級地方裁判所裁判官ヴィルヘルム ベルネッケは、1983年12月1日から1986年4月30日まで地方裁判所判事として連邦司法省へ派遣された。彼は、この間に管轄権を有する部局の担当者として立法手続きに携わった。彼は、現在、デュッセルドルフ上級地方裁判所に勤務している。

高等事務官カール ハイנטツ ニッゲマンは、1971年以来、連邦司法省に所属している。彼

は、1979年から貸借対照表法に関して管轄権を有する部局に勤務している。

著者が期待していることは、本書によって貸借対照表指令法の適用とその理解が容易になるということである。さらに期待していることは、二人の立法者すなわち指令の立法者としてのヨーロッパ共同体理事会ならびに適用法の国内の立法者としてのドイツ連邦参議院と連邦議会が想像していたように、新しい法律を適用することに貢献することである。というのは、これらの立法者の考えに沿って新しい法律が正しく適用される場合にのみ、これ以上の法律の改正は避けられるからである。目新しい点は、たんにドイツ会計の根本的改正がヨーロッパ経済共同体の指令を契機に行われたということだけではない。ドイツ法の正しい適用が、連邦政府だけでなくにヨーロッパ共同体委員会によっても監視されるであろうということも、初めての経験である。万一、国内の立法者が指令の考えに沿って国内の法律を適合させなかったり、あるいは政府が指令から逸脱した実務を容認しているということを、ヨーロッパ共同体の委員会が認めざるをえない場合は、ヨーロッパ共同体委員会は、ヨーロッパ裁判所に提訴して、加盟国がヨーロッパ経済共同体条約にもとづく義務を履行しないため、これを善処する義務があるということを認めさせることができる。

1986年 8月

著者

1985年11月13日ドイツ連邦議会法律委員会の決議勧告および、貸借対照表指令法の政府草案ならびに第7号および第8号指令を施行するための法律の政府草案に関する1985年11月15日付ヘルムリッヒ、クライネルト（ハノーファー）およびシュティエグラール議員による報告書の一般部分

前文\*<sup>1)</sup>

\*<sup>1)</sup>連邦議会印刷物10/4268号1から5頁

## A. 問題

ヨーロッパ共同体理事会は、1978年7月25日に、株式会社、株式合資会社、有限会社の年度決算書と状況報告書の形式および内容、ならびにこれらの資料の公開と監査について、各国規定の調整に関する第4号指令を可決した。さらに、共同体理事会は、1983年6月13日に、株式会社、株式合資会社、有限会社のコンツェルン会計についての各国規定の調整に関する第7号指令、ならびに1984年4月10日に、会計資料の義務監査を委託された者の認可についての各国規定の調整に関する第8号指令をそれぞれ採択した。3つの指令の法的根拠はヨーロッパ経済共同体条約第54条第3項gである。これは、会社法の保護規定の調整を定めている。ヨーロッパ経済共同体条約に基づいてドイツ法は、各指令に適合しなければならない。すなわち、1987年12月31日までに、ドイツ法を第7号および第8号指令に適合しなければならない。第4号指令への適合は、すでに1980年8月1日までに行われねばならないことになっている。

## B. 解決

草案は、2つの政府草案を包括している。その際、政府草案の考えは一部変更されている。草案は、特に次の諸規定を定めている。

- 第4号および第7号指令の転換は、重点的に、商業帳簿に関して新しく挿入された商法典の第三編において行われている。したがって、株式法、有限会社法、組合法においては、会計、会計監査、および公表に関する規定は、もはや必要ではない。
- 商法典の第三編においては、全ての商人に適用される規定（第1章）がまとめられており、この規定と、資本公司（第2章）および共同組合（第3章）だけに補完的に適用される規定とは、明確に区別されている。
- 全ての商人に適用される第1章は、現行法を引き継いでおり、また、次の場合に限り一般に認められた正規の簿記の諸原則を定めている。すなわち、資本公司に適用される規定を第4号指令に適合することとかわりなく税務中立性を保証するために、税務上の利益確定に対する商事貸借対照表の基準性の原則を維持するのに一般に認められた正規の簿記の諸原則が不可欠である場合である。評価規定は、従来どおり最高価値規定として形成されている。
- 貸借対照表の真実性は、全ての商人に対して、1987年1月1日から新規に約束される通常の年金および年金期待権に関する引当金義務の設定により、また、債務関係についての注記義務を導入することにより改善されている。
- 資本公司（株式会社、株式合資会社、有限会社）に対しては、ドイツ法の適合は第4号および第7号指令の最低必要条件に適合することに限定されている。これらの指令に基づいて、実施可能な選択権と簡便法とが、原則として企業に認められている。中規模と小規模の株式会社および株式が上場されていない株式合資会社については、このドイツ法の適合には、現行法と比較して、相当に簡便法が認められている。

かくして、小規模の株式会社と株式合資会社は、今後、会計監査人により監査を受ける必要はない。また、小規模の株式会社と株式合資会社は、損益計算書を公表する必要もない。
- 有限会社は、第4号指令にしたがって、年度決算書、状況報告書、ならびに利益処分に関する提案および決議を公表する義務があり、また、有限会社が大規模または中規模の会社である場合に限り、決算監査人により会計監査を受ける義務がある。小規模の有限会社（すなわち、2年連続して次の3つの指標のうち2つの指標を越えないような有限会社：貸借対照表総額3.9百万DM、売上高8百万DM、従業員50名）および中規模の有限会社（すなわち、2年連続して次の3つの指標のうち2つの指標を越えない有限会社：貸借対照表総額15.5百万DM、売上高32百万DM、従業員250名）は、公開の範囲に関連して、小規模および中規模の株式会社と株式合資会社に認められているのと同じ簡便法が認められている。
- 株式会社および株式合資会社の株主は、会社が決算書の作成または公開に際し簡便法を使用した場合は、株主総会において完全な年度決算書の提出を求める権利を認められている。
- 協同組合は、会計の統一性を維持するため、この会計の統一性が年度決算書に関連する場合に限り、このドイツ法の適合に含まれている。そのため、小規模および中規模の協同組合に対しては、現行法と比較して、年度決算書の作成および公開に際して、簡便法が明らかにされている。
- 第7号指令により、コンツェルンを経営する有限会社は、1990年1月1日から、現行法を越えて、コンツェルン決算書とコンツェルン状況報告書を作成し、監査を受け、かつ公開する義務がある。
- 第7号指令への適合により、株式会社および株式合資会社の場合、重要な変更が行われてい

る。株式会社および株式合資会社は、今後、コンツェルンに対する統一的な評価方法にもとづいて世界貸借対照表を作成しなければならない。損益計算書に対しても完全な連結化が導入されている。資本の連結化は、今後、いわゆるアングロサクソン型の方法に従う。連結企業への出資持分はエクィティ法により処理される。

- 租税中立性を維持するために、基準性原則の逆転という点に関連して、積極側において割増償却、特別償却等を実施するための前提は、商事貸借対照表においても低い方の価額を考慮に入れることであるという形式をとって、基準性の原則が成文法上明らかにされている。
- 税法上の効果を有する営業権または暖簾の計画減価償却は認められている。
- 第4号指令の加盟国の有する選択権、すなわちコンツェルン決算書にふくまれる資本会社から一定の前提のもとで年度決算書の公開を免除することについての選択権は、秩序維持の理由から適用されない。この理由から、株式法第325条および公開法第16条は廃止されている。
- 中規模および大規模の有限会社に対する監査義務の導入と、第8号指令へのドイツ法の適合とのために、職業法の改正が必要である。中規模の有限会社について義務監査を実施する権限を有する宣誓帳簿監査人なる職業が、経済監査士団体のもとで補足的必要条件を満たし、かつ、特に補助試験に合格するような税理士、弁護士のために、長期にわたり再び門戸を解放することになった。さらに、将来、監査義務のある有限会社に資産を所有するところの特定の宣誓帳簿監査人、税理士、弁護士には、経過試験に合格する場合に限り、経済監査士としての資格を取得する機会が認められている。
- 全部で39の、そのうち8つが重要である法律が改正されている。1つの法律と5つの命令が廃止されている。草案については条文法が問題になっている。

### C. 反対案

社会民主党は、特に次のような補足案と改正案を提議した。

- 無限責任社員が自然人ではない人的商事会社（とりわけ有限合資会社 GmbH & Co. KG）を、ドイツ法をヨーロッパ共同体の第4号指令および第7号指令へ適合させるために、資本会社に対して定められた諸規定に含める案件。
- 現行法の公開レベルの維持
- 秘密積立金の容認に関する商法典第253条第4項の削除
- 商法典第275条第3項の削除。これは、損益計算書の表示法に関連して、今日では一般的な方法であり、主に株式法において規定されているところの総原価法に代替するいわゆる売上原価法を認めている。
- 社員の情報権を保証するため、年度決算書の作成に際し小規模および中規模の資本会社に対する簡便法に関する商法典第266条第1項第3段、第276条、第288条の削除。
- 持分比例による共同体企業の連結化の許可に関する商法典第310条の削除。
- 資金フロー計算書および従業員の構成、労働条件、社会的状況ならびに賃金と給料に関する記載について、付属明細書とコンツェルン付属明細書を補完する案件。
- 監査と経営相談が同一の依頼人であることは両立しえないことを布告する案件。以上の反対案とこれ以外の反対案は、徹底的に討議されたのであるが否決された。

## D. 費用

連邦および地方自治体の財政に対して、提議された法律は、費用負担をもたらさなかった。登記審判所に掛かる追加的な人件費と物件費は、手数料を徴収することにより相殺されることになる。一般価格水準、特に消費価格に対する影響は予測しえない。

### 決議勧告

本委員会は、連邦議会が次の議案を決議するよう要請する。すなわち、会社法を調整するためのヨーロッパ共同体理事会の第4号指令の施行に関する法律草案（貸借対照表指令法）—連邦議会印刷物10/317—、および会社法を調整するためのヨーロッパ共同体理事会の第7号および第8号指令の施行に関する法律草案—連邦議会印刷物10/3440号—を合同し、これを、会社法を調整するためのヨーロッパ共同体理事会の第4号指令、第7号指令、第8号指令の施行に関する法律草案（貸借対照表指令法—BiRiLiG）という新しい表題でもって採択する議案である。

ボン、1985年11月13日

法律委員会

副委員長

シェヴェンク博士（シュターデ）

報告者

ヘルムリッヒ クライネルト（ハノーファー）

シュティーングラール

議員報告の一般部分（ヘルムリッヒ議員、クライネルト議員、シュティーングラール議員）

## A. 一般

### I.

ドイツ連邦議会は、会社法を調整するためのヨーロッパ共同体理事会の第4号指令の施行に関する法律草案（貸借対照表指令法）—連邦議会印刷物10/317号—を、1983年9月29日の第25会期において、また、1985年6月13日の第143会期においては、会社法を調整するためのヨーロッパ共同体理事会の第7号および第8号指令の施行に関する法律草案—連邦議会印刷物10/3440号—を、それぞれ、所轄の法律委員会および共同審議のため財政委員会と経済委員会へ付託した。

法律委員会は、1983年10月12日の第8会期において、法律委員会での審議に備え、小委員会を設置した。法律委員会は、この小委員会に第4号、第7号、第8号指令の施行に関する草案の審議を委託した。

小委員会に所属している議員は次の各氏である。

連邦議会議員 ヘルムリッヒ（キリスト教民主同盟／キリスト教社会同盟）

同上 シュレーダー博士（フライブルク）（キリスト教民主同盟／キリスト教社会同盟）

同上 シュティーングラール（社会民主同盟）

同上 シェヴェンク博士（社会民主同盟）

同上 クライネルト（ハノーファー）（自由民主党）

同上 シリイ（緑の党）

ヘルムリッヒ議員が議長を務めた。

小委員会は、二つの政府草案を第23会期において、それも最終的には1985年11月7日に審議した。小委員会は、1985年3月29日付でもって、第4号指令の転換に関する独自の部分草案を公表し、これを1985年5月9日の第17会期において関連業界首脳部と専門家から成る公聴会の審議事項とした。この公聴会を通じて、政府草案とは異なる考えをドイツ法の第4号指令への適合の基礎とするという小委員会の意図は強まった。この新しい考えを、全ての党が持っていた。この新しい考えを基に、小委員会は、包括草案を作成した。そのなかで、連邦政府の提案にしたがって、2つの政府草案は、1つの法案に統合された。小委員会のこの包括草案は、1985年8月1日付でもって公表された。この包括的草案は、1985年9月23日の小委員会の第18会期および1985年9月24日の小委員会の第19会期において、第2回専門家公聴会の審議事項となった。この包括草案は、公聴人のあいだで広範な支持を得た。草案の内容と公聴会の結論については、1985年5月9日の“貸借対照表指令法”に関する小委員会の第17会期の議事録、1985年9月23日の第18会期の議事録、1985年9月24日の第19会期の議事録を、それぞれ参照するように指示されている。

法律委員会が審議の基礎においたのは、小委員会の決議であった。また、法律委員会は、提議された改正案についての小委員会の考え方や理由も法律委員会の見解にしたのである。経済委員会は、1985年11月6日の意見表明において、法案が、ヨーロッパ経済共同体に会社法を調和させるために貢献するものであり、また、共同体市場の実現へ向けてとられた前進であると歓迎した。経済委員会は、2つの政府草案を1つの法案に統合することに賛成する見解を明らかにしたうえ、更に、ドイツ法の適合に関する新しい構想をも支持した。租税中立的に、また企業に対する選択権と簡便法の委譲により、中堅企業と経済にとっても不利とならないようにドイツ法の必要な改正と補充を行うことに成功したというのが、経済委員会の見解である。経済委員会は、損益計算書についての売上原価法の許可、債務関係の表示、とりわけ将来の年金債務の強制的な消極側表示および営業権または暖簾の償却の税法上の承認を評価している。経済委員会はまた、決算監査人の資格認定に関して定められた規定をも歓迎している。経済委員会は、経済監査会社と税務顧問会社に対する資本持分による資本の結合に関連して、新会社と旧会社についての任意による譲渡の場合にだけ、この規定を定めることを勧告している。

財政委員会は、1985年11月6日の意見表明において、1986年12月31日後に為される年金約束に関する消極側表示義務、および有償取得による営業権または暖簾の償却を導入する必要性を考慮に入れない限り、ヨーロッパ共同体の第4号指令を租税中立的にドイツ法へ転換することに成功しているという見解を明らかにした。

財政委員会は、翌事業年度内に補充を行う廃物除去費引当金を強制的に規定することを提案している。これは、3ヶ月の補充期限に比べれば、はるかに当該経済部門の要求を配慮したものになっている。

財政委員会は、商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性原則を従来どおり継続的に適用すること、および新たに公式化された商法典第273条、第274条、第280条第2項における逆基準性原則を前提とする考えであるが、現在のところ、これを法律上明文化することが必ず

しも必要であるとは考えていない。財政委員会は、法律委員会に対し、有限会社という法律上の企業形態をとる中小企業には、新しい監査義務と公表義務とによって、相当な管理費と経費の負担が生ずることを配慮するよう求めている。財政委員会は、連邦政府がヨーロッパ共同体委員会に対し来年にも限界の明確な引き上げを働きかけることが必要と考えており、同時にまた、従業員数についての区分基準が今なお適当であるかどうかを検討すべきである。というのである。更に、財政委員会は、新しい法律への適合を容易にするため、中小有限会社の会計規定を、1987年12月31日以後に始まる営業年度に初めて適用するよう提案している。

財政委員会は、職業法の問題においては、税理士、経済監査士、およびそれらの諸組織の協力のもとに妥協が得られたことを歓迎している。

財政委員会は、経済監査士法の改正と同様に、税務顧問会社の所有者関係を規制するための税務相談法の改正草案に含まれている提案を、現時点では、それが広範にわたる意義を有するという理由により、断念するよう求めている。法律委員会は税務顧問会社に関して、この財政委員会の要請に応えた。

法律委員会は、当委員会の条文にもとづく法律草案を採択するよう勧告する。

## II.

法律委員会は、政府草案で述べられているヨーロッパ共同体理事会の3つの会社法に関する指令に対してドイツ法を適合させることこそ、本法案が上程される唯一の理由であるということ指摘しておく。これらの指令は、ヨーロッパ経済共同体設立条約の第54条第3項gに基づく。それによれば、居住権の実現のために、必要な場合に限り、加盟各国の会社の社員ならびに第三者のために定められた保護規定を、同等に形成することができる。委員会の多数意見によれば、共同体指令に規定されている以上に、会計、監査、および公開に関する規定を大幅に改正する根拠は何もない。委員会の多数意見によれば、加盟各国が重要な点において、指令を上まわる必要条件をそれぞれの統治領土で活動する企業に求めることは、指令のめざす調和という目標に役立たない。すなわち、共同体指令を上まわる必要条件を加盟各国に求めることにより、加盟各国の社員、出資者、債権者、およびその他の第三者は極めて異なった保護を受けることとなり、また、今日異なるレベルにある保護上の格差が、居住の自由と資本の交流に対して、著しい障害を伴って存続することになる。その結果、1つの共同市場の設立に関して、好ましくない競争上の利益または不利益が生れることになる。さらに、ドイツの法学的見解は、つねに、共同体指令を協定する場合の交渉の材料になっており、また、十分に、共同体指令を規定するための模範になっている。

したがって、法律委員会は、多数意見として、政府草案にもとづいて、例えば、現行株式法の諸規定として引き継がれる予定の規定は、これを撤廃することを勧告するとともに、第4号および第7号指令から強制的に生ずるような必要条件だけを設定するよう勧告するものである。また、加盟国の選択権は、できうる限り完全に企業へ引き渡されるべきである。それゆえ、法律委員会は、次のような連邦参議院の要請に従う考えである。すなわち、「共同体法の最低基準の転換は、資本金会社の年度決算書の作成、監査、および公開に限定し、また、客観的理由により、やむを得ず必要な場合に限り、補完規定を定める」という要請である。

以前から社会的に論議されてきた経済監査会社の所有関係という問題の適切な解決に取り組

むことによって、包括的な職業法上の新規定の密接な事実関係のなかに例外を設けることは、やむを得ないことと考えられた。

法律委員会は、多数意見として、有限合資会社を資本会社に対して定められた諸規定に含めることによって、第4号指令の必要条件を凌ぐものになるとは考えていない。

社会民主党は、この考えに賛成しなかった。社会民主党は、有限合資会社を資本会社に関する商法典第三編第2章に含め、したがってまた、有限合資会社を株式会社および有限会社と同じものとみなすことを提案した。社会民主党は、その理由として、1982年に連邦政府によって決議された法律草案、すなわち会社法を調整するためのヨーロッパ共同体理事会の第4号指令の施行に関する法律草案が、両者を同じものと定めているということ、また、当時の連邦政府がこのことを詳細に根拠づけているということ指摘した（印刷物9/1878号S.63,64）。社会民主党は、当時の理由書を引用して、特に、第4号指令の前文に注意を喚起している。この前文において、第4号指令に掲げられている法律上の企業形態がその組合財産によってのみ社員、債権者、第三者を保証するものであるという考え方でもって、決算書の公開を調整する要件が根拠づけられている。決算書の公開ということは、有限責任に対する必要な代償として解釈されねばならないというのである。このことは、有限合資会社にもそっくりあてはまることであるというのである。というのは、このようにして、資本会社の場合と同様に、有限合資会社の企業債務に関する責任は、一定の財産に限定されたものであるからというのである。

社会民主党は、さらに、ヨーロッパ共同体理事会の見解に従っても、ドイツ法の第4号指令への適合に有限合資会社を含めることは、その意味と目的に即して必要なことである、と指摘した。平均して有限会社より規模が大きく、より重要である約60,000の資本会社兼合資会社（Kapitalgesellschaften & Co.）がドイツ法の第4号指令への適合に含まれず、その上さらに、このような方法で、資本会社が組織を変更することによって、第4号指令と第7号指令の適用から免れることが可能となる場合、ドイツ法の共同体指令への調和化に損害を与えることになる、というのである。

法律委員会は、連邦政府と共に、第4号指令にもとづいて、ドイツ法の第4号指令への適合を有限合資会社にまで拡張する理由は何もない、という見解である。なぜなら、この会社形態は、第4号指令において明らかにされていないからである。全ての共同体加盟国には、一定の財産に責任を限定することを定めたり、あるいはこのことを可能にするところの法律上の企業形態がある。したがって、そこでは第4号指令を適用しなければならないというわけではない。そうすることによって、ドイツ企業を発生するかもしれない競争上の不利にさらすこともなくなる。会計、会計の監査、および公開に関して、有限合資会社を有限会社と同等に扱うという当時提案された有限会社の改正に関する草案の範囲内で行われた第6および第7被選期間の連邦政府の努力は、連邦議会から支持されず、政府草案は可決されなかった。したがって、合名会社および合資会社は、人的商事会社たる性格を失っていない。なぜなら、無限責任社員は、自然人ではないからである。

### Ⅲ.

法律委員会は、重点的に商法典の新しい第三編において、ヨーロッパ共同体の第4号および第7号指令へのドイツ法の適合を実施するという連邦政府の提案に同意する。なぜなら、この

ことは、概観性や読解性に役立つばかりでなく、関係者のためにも最も役立つからである。法律委員会はまた、2つの政府草案を1つの法律に統合するという関係各界によって支持された連邦政府による提案を引き継ぐ考えである。結局のところ、法律委員会も、ヨーロッパ共同体の第4号指令へのドイツ法の適合は資本金会社に限定されたものでないという連邦政府の見解と同意見である。なぜなら、商人および人的商事会社の年度決算書に与える影響も殆ど避けられないからである。社会民主党は、これに対して、個人商人と人的商事会社をも含めることにより、法律上の企業形態に左右されない転換を強力に支持した。

法律委員会は、さらに、連邦政府と共に、基準性原則は維持されねばならないということ、また、ヨーロッパ共同体の第4号指令へのドイツ法の適合が租税中立的に行われねばならないということ、そしてその結果として、企業にとっても財政当局にとっても課税の際に利益もしくは不利益が生じてはならない、という見解である。

もっとも、法律委員会は、小委員会の集中審議にもとづいて、次のような結論に到達した。すなわち、第4号指令の転換に関する政府草案は、法律上の企業形態に左右されない、資本金会社でない商人に関する規定を過度に強調しているために、非常に理解しにくく、またその上に、この政府草案は、資本金会社に関して実施されるべき規定が人的商事会社や個人商人にも転用されるという危険の根拠になっているということである。したがって、法律委員会は、商法典の第三編を別なように構成すること、すなわち第三編を次のように区分することを決定した。

—第1章、この第1章には、個人商人および人的商事会社に対して確定的に適用され、その上さらに、他の全ての商人に対しても適用される全ての諸規定が記載されている。

—第2章、この第2章には、第4号および第7号指令にもとづいて資本金会社に規定されねばならない全ての諸規定が収められている。

—第3章、この第3章には、組合の会計に関連して、第1章および第2章の諸規定から離れる規定、もしくはこれら諸規定を補完するものとして定められる規定が含まれる。

全ての商人に対して適用される規定と、資本金会社および組合に関する補完規定とに区分することによって、資本金会社または組合に関してのみ定められている規定は、今後、全ての商人に適用されないことになる。確かに、個人商人に関する規定と資本金会社に関する規定とは、補足的に正規の簿記の諸原則を指示している。しかし、全ての商人に関する規定と補完規定とが明確に区分されたことにより、全ての商人が個人商人および人的商事会社という特殊な状態に合致する場合にのみ、資本金会社及び協同組合に適用される規定から、全ての商人に対し、この正規の簿記の諸原則を導き出すことができる。商法典の第三編を区分することを通じて、1965年の株式法の可決成立後と似かよった展開により、資本金会社に対して定められた規定が他の企業形態にまで包括的に適用されることを防止したいというのが、法律委員会の多数意見の関心事である。社会民主党は、これに対して、分類規定と評価規定ならびに第2章の付属明細書に関する規定は、小企業でない全ての商人に対して適用されるべきである、という見解である。

法律委員会は、資本金会社についてだけ定めた第4号指令が、法手続上、株式法第148条以下を改正し、また、第4号指令とほとんど同じ内容の規定を有限会社法に取り入れることによって、最も簡単にドイツ法に転換され得なかつたかどうかという問題を検討した。しかしながら、このように転換が行われていたならば、1965年株式法以後に発生したのと同じ不安定性が生ずる結果になっていたであろう。資本金会社という法律上の企業形態として組織されていない商人

に対して、いかなる規定を適用しなければならないかという問題は、未解決のままであったかもしれない。もっとも、立法者が、その上で、こうした商人に関して、一部分第4号指令と同じ内容の規定を商法典に取り入れていた場合はその限りでない。この場合は、3つの異なる法律において、一部は同一の規定、一部は異なる規定を必要としたかもしれない。その上さらに、商法典第38条以下は、一部分、資本金会社に対して、補完的に適用可能であったかもしれない。法体系上、このことは、極めて不満足な解決であると考えられる。

法律委員会は、政府草案と共に、商法典第三編における重要な転換規定の集中は正しかったと考えている。しかしながら、法律委員会による法案は、第三編第1章に商法典第38条以下の諸規定を取り入れたことによって、政府草案より優れている。法体系上、今や、つねに全ての商人に対して適用される商法典第38条以下——一部分は単に補完的に適用されるにすぎないとしても——を強化した規定が、第三編第1章にふくまれており、この規定にもとづいて、例えば、年度決算書の権限がより広く拡大されたのである。今日すでに、一般的見解によれば、全ての商人に対して適用され、また、税法上の利益確定に対する商事貸借対照表の基準性により、単に資本金会社に対してだけ適用されることのできない第4号指令の規定内容をつうじて、商法典第38条以下は強化されている。

第三編第1章は、法律委員会によって、商法典第38条以下すなわち全ての商人に対して適用されるような規定を、論理整合的かつ法体系的に一層発展させたものと考えられている。それに従って、全ての商人ではなしに、特に資本金会社に対して適用される予定の第4号および第7号指令の規定内容は、第三編の第2章に委ねられている。

構成の上では、第三編は、単純なものから複雑なものへ上向するという原理——単純な法律上の企業形態から複雑な企業形態へ——単純な年度決算書から詳細な年度決算書へ——また一般的には小商人から大商人へという原理に従っている。しかしながら、この構成原理は、第2章の範囲では必ずしも終始一貫したものではない。貸借対照表と損益計算書に関する分類規定の場合、大資本金会社に対しては詳細な分類が前提になっており、また、小資本金会社に対しては簡便法による簡単な分類が明らかにされている。しかしながら、貸借対照表項目の集約についての単純化の原理は、十分納得のゆく説明を行うことができるし、また、容易に理解しうるものであるから、前述の構成原理から逸脱することも正当なものと思われよう。

全ての商人に対して適用される規定と資本金会社に対して適用される補完規定とを区別することにより、支配的概念である『企業』を断念して、これに代わり、『商人』なる概念を維持することが可能である。第2章において、特殊概念である『資本金会社』が用いられている。この概念は、既に、組織転換法において概ね述べられている。したがってまた、第1章および第2章の構成と配列は、一般部分および特殊部分として、これらの概念に反映されている。法律委員会は、こうした場合以外においても法律状態の改正が意図されているのではないかという誤解を招かないために、採用された2つの概念を変更しなかった。かくして、法律委員会は、商法上の『財産対象物』概念を、税法と経営経済学において使用されている『経済財』概念に代えるという連邦政府の提案を受け入れなかったのである。これに関連して、連邦財政裁判所は、経済財は財産対象物に等しいので、財産対象物概念は、税法上、より広範な内容を有する概念であってはならないという公式見解を設定した。したがって、『財産対象物』概念は、法的安定性のために放棄されてはならない税法上の『経済財』概念に対する境界標識である。

法律委員会は、第4号および第7号指令へのドイツ法の適合に欠くことのできない諸規定を第2章に結集したばかりではない。法律委員会は、その構想をさらに追求するなかで、コンツェルン決算書の作成義務に関する規定、年度決算書、状況報告書、コンツェルン決算書およびコンツェルン状況報告書の監査義務に関する規定、ならびに公表義務に関する規定をも、資本金会社に関する第2章に入れた。第三編は、そのために、これらの義務が従前どおり特別法において規定されるべきだという連邦政府の提案より理解しやすいものになっている。こうした理由から、補完的に協同組合に対して必要な会計規定は、協同組合法から商法典第三編第3章へ引き継がれている。こうして、個人商人、人的商事会社、資本金会社および協同組合に関する会計、会計の監査、および公開に関する諸規定は、今後、ほぼ完全かつ確定的に商法典の第三編から明らかになる。このことは、商人、経営相談業、および会計の諸問題と関わりをもつ全ての人にとって、労せずして、会計の内容と形式についての概観や監査義務と公開義務についての概観が得られるという大きな利点を有する。その場合、個人商人と人的商事会社とは、商法典第三編第1章に限定される。

法律委員会は、協同組合に対して直接適用される第1章の他に、さらに、この協同組合に対して必要であるような規定を第3章に取り入れた。協同組合の会計は、今日広く、株式法の雛形に合致したものである。協同組合分野の業界首脳部は、商法の改正に含まれることに同意する旨声明を発表している。この声明に決定的となったことは次のことである。すなわち、法律改正の特殊性のために、やむを得ない場合にのみ、協同組合の会計が一般の会計から離脱するならば、それは全ての関係者にとって簡素化に役立つということである。さらに、ヨーロッパ共同体の第4号指令の必要条件に適合することによって、小規模および中規模の協同組合が年度決算書を作成し、公開する場合に簡素化がもたらされるという結果にもなる。本来、この簡素化は、小規模および中規模の協同組合から取り上げておくべきものではないのである（未完——本研究について産業研究所の研究助成金を受けた。謝意を表す）。