

研究ノート

ドイツ商法会計における帰属概念の展開

菱 山 淳

1. はじめに

周知のように、いわゆる大陸型会計に類型される諸国では、会計の処理および表示の両面に関して、商法典に詳細な規程が設けられている。その特徴は、債権者保護を目的とする保守的な会計処理を要請する点にある。大陸型会計の源流に位置するドイツにおいても、この見地から、資本維持を内容とする配当可能利益の計算、とくに配当の源泉となる資産計上や利益算定に関する規則が定められ、保守的な傾向が極めて強い会計制度がこれまで構築されてきた。

しかしながら、近年の会計基準の統一化に向けた基準整備の国際的な動向を受け、ドイツにおいても、保守的な会計思考を維持しながらも、商法会計規程の見直しが進められつつある。そこで、本稿では、ドイツにおける商法会計制度の国際化の内容を概観するとともに、国際化のもとで生じている商法会計規程の変化を、とくに、資産計上に係わる「完全性の原則」およびそこに内在する帰属問題に焦点を当てて検討することにした。

2. ドイツ商法会計制度の国際化と 246 条の展開

(1) ドイツ商法会計の国際化

近年、ドイツにおいては、会計の国際化に向けた改革が進められてきた。その主要なものとして次の改革を挙げることができる（図表 1）。

図表1 ドイツにおける近年の商法会計改革の主たる動向

年	改革法 ¹	会計の統一化に関する主たる特徴点
1985	会計指令法 (BiRiLiG)	EC第4号指令, 第7号指令, 第8号指令の国内法への転換。 1985年商法典第3編「商業帳簿」に会計規程を整備。
1998	資本調達容易化 法 (KapAEG)	商法第292a条を新設。資本市場に上場する親企業の連結財務 諸表に対してドイツ法の適用を免除し, 国際的に認められた会 計基準を適用することを許容。
1998	企業領域統制・ 透明化法 (KonTraG)	商法第297条1項に, 連結財務諸表の連結付属説明書内に キャッシュフロー計算, セグメント報告を記載することを規定。 商法第342条, 第342a条を新設。ドイツ会計基準委員会の設 置を規定。
2000	資本公司指令法 (KapCoRiLiG)	商法第292a条によりドイツ法の適用を免除される企業の範囲 を拡張。
2002	透明化・開示改 革法 (TransPug)	商法第297条1項に, 連結財務諸表の構成要素として, 貸借対 照表, 損益計算書, キャッシュフロー計算書, セグメント報告, 自己資本明細書を規定。
2004	会計法改革法 (BilReG)	商法第315a条を新設。資本市場指向企業の連結財務諸表に対 して国際的な会計基準を適用することを規定。 商法第325条2a項の新設。個別財務諸表に対してドイツ法を 適用することに加えて国際的な会計基準を適用することを許容。
2009	会計法現代化法 (BilMoG)	商法会計を国際的な会計基準と一致させ, 商法規程によって作 成された年度決算書の言明力を改善すること等を目指す。

出典: Pellens et al. (2008) S. 45-52, Baetge et al. (2011) S. 26-29, 森 (2011) p.9 および稲見 (2004) を参考にして作成。

このように, ドイツ商法会計は1985年のEC指令の転換以降, 国際的な会計基準との調和化を目指した改革が進められてきた²。その改革は, 国際会計

1 括弧内の略語については文末に略語表を示した。

2 欧州における会計の調和化の動きは, 2つの段階に分けて跡付けることができる。その第一段階は, EC会社法指令である第4号指令(1978年)および第7号指令(1983年)の国内化により進められた欧州域内での調和化である。これら2つの指令は, 欧州域内の資本公司によって作成される財務諸表の比較可能性を高めるために, 国ごとに異なる会計規定を等質化させることを意図したものであった。これらの指令をとおして欧州域内での調和化が一応の達成を見ることとなった。第二段階は, 90年代初頭より開始された, 国際的な会計基準との調和に向けた動きである。こうした動きに沿うように, ドイツにおいても会計基準の調和化が進められることになったのである。欧州における会計規程の調和化については, 森川(1998) pp.71-91, 菱山(2002) pp.64-65を参照。

基準との整合性を図るために商法会計規程を整備する動きと、国際会計基準の適用を義務付ける動きとがある³。このうち、前者の動きは、KonTraG, TransPug, BilMoG にみられるように、商法会計規程を現代化し、商法会計に従った場合においても国際会計基準と同様の言明力を持つ財務諸表が作成されることを意図するものである。それに対して後者の動きは、KapAEG, KapCo-RiLiG, BilReG にみられるように、商法上の財務諸表に、国際会計基準を適用することを可能にする規程整備の動きとして表れている。とりわけこの動きは、2002年に公表されたいわゆるIAS規則⁴およびそのドイツへの転換を図ったBilReGにより強制力を持って具体的に展開されることとなった(図表2)。

図表2 IAS規則およびBilReGに従ったドイツにおける国際会計基準の適用

	連結財務諸表	個別財務諸表
資本市場指向企業	国際会計基準の義務化 (IAS規則および商法第315a条2項)	開示目的に対してのみ国際会計基準選択権 (商法第325条2b項との関連における2a項)
非資本市場指向企業	国際会計基準選択権 (商法第315a条3項)	

出典：Baetge et al. (2011) S. 63.

このような会計改革をへて、現行ドイツ商法における会計規程は、その第3編内に第238条から第342e条として定められるに至っている。その構成は、大別すると、すべての商人に対する規程(第238条から第263条)、資本会社および特定の人的商事会社に対する補完規程(第264条から第335条b)、登記済協同組合に対する補完規程(第336条から第339条)、私的会計委員会に対する規程(第342条から第342a条)、会計の承認システムに対する規程(第342b条から第342e条)からなる⁵。

3 こうした改革は、伝統的なドイツ会計に対するパラダイム転換であるとさえいわれる。例えば、Busse von Colbe (2002) S. 161 や Niehues (2001) S. 1210.

4 Regulation (EC) No. 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards, L 243, Official Journal of the European Communities, 11. 9. 2002.

5 Baetge et al. (2011) S. 29-53を参照。なお、ドイツ商法の近年の展開については、倉田(2003)、稲見(2004)、佐藤(2008)、弥永(2009)、森(2011)、五十嵐(2012)が詳しい。

以下では、これらの規程のうち、ドイツ商法典の会計規程の国際化への対応の動きを、とくに第246条に規定される完全性原則の変遷をたどり、その改定の意図と問題点を検討する。

(2) 商法第246条の展開

いまここに、1985年商法典第246条から現行商法典第246条までの推移の全体像を示すと、次のとおりとなる(図表3)。商法典第246条には、年度決算書への計上規程として、第1項に年度決算書(財務諸表)にすべての項目を計上することを要請する、いわゆる「完全性規程(完全性の原則)」、および第2項にそれらの項目の相殺表示を禁止する「相殺禁止規程(現行規程は「相殺義務規程」を含む)」が規定されている。

なお、規程内における「財産対象物」(Vermögensgegenstände)という用語は、一般に「資産」を意味するが、本稿では原語に従い「財産対象物」と訳出する。

図表3 ドイツ商法典第246条の推移

1985年商法典 第246条	1991年改正 第246条	2007年BilMoG 第246条参事官草案	2008年BilMoG 第246条政府草案	2009年BilMoG 第246条
第1項 年度決算書は、法律上別段の定めがない限り、すべての財産対象物、負債、計算限定項目、費用および収益を計上しなければならない。	第1項 年度決算書は、法律上別段の定めがない限り、すべての財産対象物、負債、計算限定項目、費用および収益を計上しなければならない。財産対象物であって、所有権留保のもとで取得されたもの、あるいは自己の債務または他者の債務のために第三者に提供されたもの、あるいは他の異なる方法で担保として譲渡されたものは、担保提	第1項 年度決算書は、それが商人に経済的に帰属し、かつ、法律上別段の定めがない限り、すべての財産対象物、負債、計算限定項目、費用および収益を計上しなければならない。企業の引き受けに対して生じた反対給付が、引き受け時点の負債を除く企業の個々の財産対象物の価値を超える差額は(有償取得の事業価値または企業価値)、財産対	第1項 年度決算書は、法律上別段の定めがない限り、すべての財産対象物、負債、計算限定項目、繰延税金、並びに費用および収益を計上しなければならない。財産対象物は、それが所有者に経済的にも帰属する場合にのみ貸借対照表に受け入れなければならない。負債者は債務者の貸借対照表に受け入れなければならない。企業の引き受けに	第1項 年度決算書は、法律上別段の定めがない限り、すべての財産対象物、負債、計算限定項目、並びに費用および収益を計上しなければならない。財産対象物は、所有権者の貸借対照表に受け入れられなければならない。所有権者には、他の者に経済的に帰属する場合には、当該他者は自身の貸借対照表に財産対象物

	<p>供者の貸借対照表に受け入れなければならない。担保提供が現金である場合には、それは担保受領者の貸借対照表に受け入れなければならない。</p>	<p>象物とみなされる。</p>	<p>対して生じた反対給付が、引き受け時点の負債を除く企業の個々の財産対象物の価値を超える差額は（有償取得の事業価値または企業価値）、期間的に限定して利用可能な財産対象物とみなされる。</p>	<p>を表示しなければならない。負債は債務者の貸借対照表に受け入れなければならない。企業の引き受けに対して生じた反対給付が、引き受け時点の負債を除く企業の個々の財産対象物の価値を超える差額は（有償取得の事業価値または企業価値）、期間的に限定して利用可能な財産対象物とみなされる。</p>
<p>第2項 借方項目が貸方項目と、費用が収益と、不動産に対する権利と義務とが相殺されてはならない。</p>	<p>第2項 借方項目が貸方項目と、費用が収益と、不動産に対する権利と義務とが相殺されてはならない。</p>	<p>第2項 借方項目が貸方項目と、費用が収益と、不動産に対する権利と義務とが相殺されてはならない。 財産対象物であって、もっぱら負債の弁済に役立つものについては、貸借対照表に借方計上するのではなく、当該負債と相殺されねばならない。財産対象物は、商人による処分およびすべての債権者の介入から免れ、負債の弁済のためのみに利用されうる場合には、もっぱら負債の弁済に役立つ。</p>	<p>第2項 借方項目が貸方項目と、費用が収益と、不動産に対する権利と義務とが相殺されてはならない。 財産対象物であって、すべての残余債権者の介入から免れ、退職給付義務やそれに相当する満期まで長期にわたる義務であり、対応する労働提供者と結びつけられる、そうした負債の弁済にもっぱら役立つものについては、当該負債と相殺されねばならない。そしてそれに付随する費用と収益を同様に扱わねばならない。</p>	<p>第2項 借方項目が貸方項目と、費用が収益と、不動産に対する権利と義務とが相殺されてはならない。財産対象物であって、すべての残余債権者の介入から免れ、退職給付義務やそれに相当する満期まで長期にわたる義務から生じる負債の弁済にもっぱら役立つものについては、当該負債と相殺されねばならない。そして、それに付随する割引計算および相殺されるべき財産から生じる費用と収益を同様に扱わねばならない。財産対象物の付すべき時価が負債の額を超える場合には、当該超過額は別項目として借方計上されねばならない。</p>

—	—	—	第3項 以前の年度決算書に適用されていた計上方法は維持されなければならない。252条2項が同様にして適用されねばならない。	第3項 以前の年度決算書に適用されていた計上方法は維持されない。252条2項が同様にして適用されねばならない。
---	---	---	--	--

出典：Philipps (2010) S. 46-47 に加筆して作成。

ここに示すように、第246条はドイツ会計制度の国際化への対応の過程の中で、大きく改正されてきたことが見てとれる。次節では、このうち、第1項の「完全性の原則」の推移を取り上げ、そこに明定されることとなった経済的所有権（経済的帰属）に焦点を当てて検討する。

3. 商法典第246条第1項完全性の原則と帰属概念の展開

(1) 1985年改正商法第246条第1項

年度決算書は、法律上別段の定めがない限り、すべての財産対象物、負債、計算限定項目、費用および収益を計上しなければならない。

この規程は、BiRiLiGによって、商法典第3編「商業帳簿」に会計規程が整備された際に、すべての商人に対する規程のうち、「計上規程」として導入されたものである。とくに、すべての項目をもれなく貸借対照表および損益計算書に計上することを要請するために、「完全性の原則」といわれる。

この場合に、貸借対照表に関しては、商人または事業に帰属するすべての財産対象物を計上することを要請するわけであるが、ここに、財産対象物を法的に所有する者（法的所有権者）と経済的に支配する者（経済的所有権者）とが異なる場合に、誰が当該財産対象物を計上するかという、いわゆる帰属問題が生じる。この点に関して、1985年商法典には定めがない。そのため、商法典コンメンタールでは、これまで税法上の経済財の帰属の取り扱いを援用した解釈を行ってきた⁶。

6 例えば、Beck'scher Bilanz-Kommentar (1990) S. 103-104.

ここにいう税法上の取り扱いとは、租税通則法第39条第1項および第2項を指す⁷。いまここに、租税通則法第39条を示すと次のようになる。

租税通則法第39条第1項及び第2項

第1項 経済財は所有者に帰属しなければならない。

第2項 前項と異なり、以下の規程が適用される。

- (1) 所有者以外の者が経済財に対する事実上の支配権を、通常の場合に通常年数にわたり、経済財に対する影響から所有者を経済的に排除することができるような方法で行使する場合には、所有者以外の者に経済財は帰属せねばならない。信託関係の場合は、経済財は信託者に、譲渡担保の場合には担保提供者に、自主占有の場合には自主占有者に帰属せねばならない。
- (2) 幾人かの共有にある経済財は、分割した帰属が課税のために必要である限りは、関係者に持ち分に応じて帰属される。

このうち第1項は、経済財の帰属の原則を示したものであり、経済財が原則として法的所有権者に帰属することを定めている。これに対して、第2項は、税法上、法的な外観ではなく経済的な実質に従うことを求める経済的観察法と呼ばれる基本思考に沿うものといわれる⁸。これにより、法的所有権者以外の者が経済財に対する事実上の支配権を、通常の場合に通常年数にわたり、経済財に対する影響から当該所有権者を経済的に排除することができるような方法で行使する場合には、この者に経済財が帰属することとなる。ここに、租税通則法上、経済的所有権が明定されることとなったのである⁹。

しかしながら、この経済的所有権の定義は、租税法上の帰属判断に適用されるものであるから、これが直ちに商法会計上の帰属判断として役立つわけでは

7 この規程は1977年の租税通則法の改正にあたり設けられた。ここに初めて経済的帰属の定義が明定された。なお、経済的帰属の例示が初めて規定されたのは1934年租税調整法第11条である。

8 Ax, et al. (1999) S. 122.

ないことに注意しなければならない。商法典中には、租税通則法と異なり、経済的所有権の定義がないのである。そのため、租税通則法のこの規程が商法上の判断材料の1つにはなり得ても、商法上の帰属はこの援用に依存することになり、その点において経済的所有権は商法上不確定概念であったと指摘することができる。

(2) 1990年改正商法第246条(第1項第2文の追加)

年度決算書は、法律上別段の定めがない限り、すべての財産対象物、負債、計算限定項目、費用および収益を計上しなければならない。財産対象物であって、所有権留保のもとで取得されたもの、あるいは自己の債務または他者の債務のために第三者に提供されたもの、あるいは他の異なる方法で担保として譲渡されたものは、担保提供者の貸借対照表に受け入れなければならない。担保提供が現金である場合には、それは担保受領者の貸借対照表に受け入れなければならない。(下線が経済的帰属に係わる主たる変更点)

この規程は、1990年11月30日に、銀行会計指令によって、商法典中に信用機関の会計に関する規程が導入された際に追加されたものである¹⁰。ここで

9 経済的所有権の概念は、ゼーリガーによって展開された。彼によれば「経済的所有権者は、民法による権利者が長い間経済財への影響から(法的あるいは)経済的に排除されるという方法によって、経済財に対する実際上の支配権を行使するものである。民法による権利者は、彼に返還請求権がないか、または実際には重要でない返還請求権のみがある場合、あるいは経済財を引き渡すことが義務付けられている場合に(法的あるいは)経済的に影響から排除される。」(Seeliger [1962] S. 89-90) ここでは、①返還請求権がないこと、②実際には重要でない返還請求権のみを持つ場合、あるいは③経済財の引渡しに義務付けられること、のいずれかの場合には納税主体の判定の際にもはや法的的所有権概念は意味をなさないことが主張されている。1970年に連邦財政裁判所が下したいわゆる「リース判決」では、このゼーリガーの学説に基づき、リース物件の帰属を判定することになった。連邦財政裁判所が、ドイツにおける税法上の最高裁判所であることから、この判決は、その後ドイツにおける税法上のリース資産の帰属基準として影響を及ぼすことになった。「リース判決」とその影響については菱山(2013)を参照されたい。

10 Beck'scher Bilanz-Kommentar (1995) S. 84.

は、第1項に第2文および第3文が新たに規定されることとなった。とりわけ、第2文は所有権留保のもとで取得された財産対象物および担保として提供された財産対象物に限った規程ではあるが、これらを資産として計上することを明示している。その点において、経済的所有権の一形態が規定されたとみることができ。ただし、これらは、前述した租税通則法第39条第2項(1)の規程が部分的に規定されたにすぎず、また、経済的所有権そのものの直接的定義が商法上なされたわけでもない。つまり、限定的に経済的帰属例が明示されたことを意味する。したがって、この時点においても、商法上、経済的所有権は依然として解釈に依存する不確定概念であったということになる¹¹。

(3) 2007年改正商法参事官草案第246条第1項

年度決算書は、それが商人に経済的に帰属し、かつ、法律上別段の定めがない限り、すべての財産対象物、負債、計算限定項目、費用および収益を計上しなければならない。企業の引き受けに対して生じた反対給付が、引き受け時点の負債を除く企業の個々の財産対象物の価値を超える差額は（有償取得の事業価値または企業価値）、財産対象物とみなされる。（下線部が経済的帰属に係わる主たる変更点）

この規程は、2007年11月18日に、ドイツ連邦法務省によって公表されたBilMoG参事官草案である。ここでは、第246条第1項第1文の帰属概念に対する変更が提案されている。すなわち、ここで規定されているように（下線部）、貸借対照表には、「商人に経済的に帰属」する財産対象物を計上することが明示されているのである。経済的に帰属することが財産対象物の計上の一般要件となるため、上述の1990年の改正で規程中に追加された所有権留保などの帰属例は削除されることになるわけである。こうした参事官草案の基礎には、国際会計基準と整合する規定の構築を狙う思考がある。具体的には、国際

11 すなわち、商法上、経済的所有権が、一般的に認められているとは言えないのである。例えばEkkenga (1997) S. 270を参照。

会計基準の経済的実質優先思考 (substance over form) と同様の解釈を可能とする規程の整備を意図した。参事官草案は、実質優先思考を商法典中に導入することを意図した点で批判を浴びることになった¹²。

(4) 2008年改正商法政府草案第246条第1項

年度決算書は、法律上別段の定めがない限り、すべての財産対象物、負債、計算限定項目、繰延税金、並びに費用および収益を計上しなければならない。財産対象物は、それが所有権者に経済的にも帰属する場合にのみ貸借対照表に受け入れなければならない。負債は債務者の貸借対照表に受け入れなければならない。企業の引き受けに対して生じた反対給付が、引き受け時点の負債を除く企業の個々の財産対象物の価値を超える差額は（有償取得の事業価値または企業価値）、期間的に限定して利用可能な財産対象物とみなされる。（下線部が経済的帰属に係わる主たる変更点）

この規程は、BilMoGの政府草案として2008年5月21日に公表された。ここで規定されているように（下線部）、「所有権者に経済的にも帰属する場合にのみ」財産対象物を計上することが明示されている。つまり、法的所有権および経済的所有権のいずれもが帰属のメルクマールとして規定されていることになる¹³。

この点につき、草案理由によれば、そのように規定することで「商法上の完全性が、法的所有権を意図したものであること、しかし、該当する資産が商人に経済的にも帰属しなければならないという限定のもとにこの原則が存在することを明確に示すことになる。この修正の助けによって、一商法上の年度決算書の債権者保護機能を考慮して一、貸借対照表には債権者にとって債務弁済能

12 Deloitte & Touche GmbH (2009) S. 47を参照。また、経済的帰属の考えを財産対象物のみならず負債や計算限定項目などその他の項目にまで拡張する点もこれまでと異なる。この点は、Oser, et al. (2008) S. 50-51を参照。

13 Deloitte & Touche GmbH (2009) S. 48。この基礎には、国際会計基準の帰属との一致ではなく、租税通則法第39条の帰属との一致があるとする。

力としても役立つような財産対象物のみが表示されるということを保証する。」¹⁴とする。

しかしながら、この規定では「所有者＝経済的所有権」である時にのみ資産計上されることになるため、「法的所有権と経済的所有権が異なるときには、当財産対象物は、どちらの側の貸借対照表にも計上されなくなる。経済的所有権と法的所有権を結びつけることの理由として債権者保護機能を引き合いに出すことは、改訂される新規範の明確な特質目標と矛盾することになる」¹⁵として批判を受けることになる。

(5) 2009年改正商法第246条第1項

年度決算書は、法律上別段の定めがない限り、すべての財産対象物、負債、計算限定項目、並びに費用および収益を計上しなければならない。財産対象物は、所有者の貸借対照表に受け入れなければならない。財産対象物が、所有者にではなく、他の者に経済的に帰属する場合には、当該他者は自身の貸借対照表に財産対象物を表示しなければならない。負債は債務者の貸借対照表に受け入れなければならない。企業の引き受けに対して生じた反対給付が、引き受け時点の負債を除く企業の個々の財産対象物の価値を超える差額は（有償取得の事業価値または企業価値）、期間的に限定して利用可能な財産対象物とみなされる。（下線部が経済的帰属に係わる主たる変更点）

この規程は、連邦政府草案を基礎にして修正された BilMoG によって現行商法に導入されたものである（現行商法は 2010 年 1 月 1 日より施行されている）。ここで規定されているように（下線部）、財産対象物は原則として法的所有者への帰属を原則としながらも、法的所有権と経済的所有権が異なる場合には、法的所有者ではなく、経済的所有権者に計上されることが明示されている¹⁶。この場合に、経済的所有権者とは、法的所有権を持たないが、財産対

¹⁴ Deutscher Bundestag (2008) S. 47.

¹⁵ Küting, et al. (2008) S. 180.

象物に対する事実上の支配を，民法による権利者が継続して経済財への影響から排除することによって，行使するものであるとされる¹⁷。

つまり，上述の租税通則法39条の経済的所有権が，BilMoGによる商法会計の改革によって，商法会計の帰属概念に継受されたことになる。これによって，1985年商法第246条では不確定概念であった商法上の帰属概念が，2009年改正商法によって確定概念として条文中に定義されることになった。

(6) 経済的所有権とリース資産の認識問題

以上のように，BilMoGによる商法会計制度の改革によって，経済的所有権の概念が商法会計規程の中に明定された。これにより，これまで明確な規程を持たなかった商法上の帰属概念が明らかとなったことになる。また，これにより，商法上も租税通則法と同じ経済的所有権の定義が明定されたことにもなる¹⁸。

ところで，経済的所有権と法的所有権が異なる典型例はリース取引であろう¹⁹。商法規程内に，租税通則法上の経済的帰属と同じ基準が明定されたことにより，ドイツ連邦大蔵省から税法上のリース基準として交付されてきたリース命令や連邦財政裁判所によって下された税法上のリース判決が，商法会計と税法会計のいずれにも同様に適用されうることになる²⁰。つまり，税法上の処

16 Baetge et al. (2011) S. 169-170.

17 Beck'scher Bilanz-Kommentar (2012) S. 91.

18 ただし，この商法会計規程のもとでの経済的所有権の明定に関して，問題がないわけではない。それは，本稿の冒頭で述べた商法会計制度の目的として定められている債権者保護と法的所有権を有しない項目の資産計上との整合性問題である。これまで，現在の社会の法体系，とくに財産法体系は，民法に根拠を持つ私的所有権を根幹として構築されており，商法上の資産計上も，原則として民法上の所有権に基づく法的な帰属をその基礎に据えていると考えられてきた（森川（1991）p.44）。経済的所有権者の側での資産計上が，こうした商法上の資産計上の考えとどのように整合するかという点は改めて問い直さなければならないであろう。

19 コンメンタールでは，財産対象物の帰属が問われる事例として，信託関係，トータルリーターンスワップ，物的担保権，委託取引，買い戻し契約，資産担保証券取引，売却取引に関する価値保証，リース取引，用益権を挙げている。Beck'scher Bilanz-Kommentar (2012) S. 91-101.

理と同様に、経済的所有権者たる借手によるリース取引の貸借対照表への計上
が商法上も行われることになる。

しかし、こうした商法と税法との一致を求める動きは、国際会計基準との整
合性という点から見ると、次の2つの問題を持つことが指摘できる。

第一は、現行リース会計基準（IAS 17）とドイツ税法におけるリース取引の
認識方法との整合性である。周知のように、国際会計基準で採用されるリース
取引の認識アプローチはいわゆる「リスク便益アプローチ」である。これに対
してドイツ税法では、こうした考えは明示されていない。ドイツ税法上のリース
取引の認識の起点となる考えは1970年の連邦財政裁判所によるリース判決
であるが、そこでは、当時の米国リース会計基準であるAPB意見書第5号と
同じ割賦購入説に基づく認識が提示され、これがその後の税法上のリース取引
の帰属に影響を与え続けている²¹。すなわち、ドイツ税法のリース取引の認識
と国際会計基準における認識とは異なる内容が想定されているのである。こ
うした点は、ドイツ商法会計を国際的な会計基準と一致させ、商法規程によっ
て作成された年度決算書の言明力を改善することを目指すという、ドイツ商法
会計の改革全体との整合性から見ると、問題が残ることになる。

第二は、現在改訂が進められている国際会計基準の新たなリース取引の認識
方法との整合性である。ドイツ商法および税法では、上述のように、経済的所
有権という法的所有権概念との類似によって資産計上を導く考えが採用されて
いる。言いかえるならば、そこでは物の取得とのアナロジーによってリース取
引を認識する方法が採用されているということができよう。これに対して、現
在改訂が進められている国際会計基準では、すべてのリース取引の会計処理を
使用权モデルに従って会計処理することを想定している。ここにおいては、借
手は、リース期間にわたりリースされたリース物件を使用する権利を取得した
とみて会計処理する²²。すなわち、所有権とのアナロジーで認識を行う方法と

20 Deloitte & Touche GmbH (2009) S. 48-49。

21 菱山（2013）を参照されたい。

22 菱山（2011. 3）を参照されたい。

は異なる会計処理が想定されているのである²³。したがって、国際会計基準の改訂が進み新たなリース会計基準が設定された場合には、ドイツ商法会計におけるリース取引の会計処理は国際会計基準の会計処理と再び乖離することになるのである。

4. 結び

以上、ドイツ商法会計制度の改革について、その特質を明らかにしてきた。本稿で取り上げた内容は下記の3点である。

第一は、ドイツ商法会計の全体に関する改革の動きである。この動きはとりわけ1985年のEC指令の転換以降は、国際会計基準との調和化を目指した改革が進められてきた。その改革は、国際会計基準との整合性を図るために商法会計規程を整備する動きと、国際会計基準の適用を義務付ける動きとがあり、その両者が同時に進められている点を指摘した。

第二は、BilMoGの確立過程をとおして商法会計制度において経済的所有権が明定された点である。それは、租税通則法第39条に定める経済的帰属と同じ内容を持ち、この点において商法会計と税法会計との一致が図られることになった。その結果、これまで税法上展開されてきたリース取引の認識のためのルールが商法上も適用されることになる点を指摘した。

第三は、商法会計と国際会計基準との整合性の問題である。帰属性に関して商法会計と税法会計との一体が図られたことにより、今後、国際会計基準と商法会計との乖離が生じる可能性がある点を指摘した。

23 新たなリース会計基準では未履行契約の計上に繋がることも懸念されている。菱山(2011. 7)を参照されたい。

略語表

BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz	会計指令法
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz	資本調達容易化法
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich	企業領域統制・透明化法
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften-und Co.Richtlinie-Gesetz	資本会社指令法
TransPug	Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts zu Transparenz- und Publizität	透明化・開示改革法
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz	会計法改革法
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz	会計法現代化法

参考文献

- 五十嵐邦正『ドイツ会計制度論』森山書店、2012年。
- 稲見享『ドイツ会計国際化論』森山書店、2004年。
- 倉田幸路「ドイツ企業のIASへの対応」所収：佐藤信彦編著『国際会計基準制度化論』白桃書房、2003年、pp. 200-215。
- 佐藤誠二「ドイツにおける資本市場指向型の会計改革：「会計法現代化法」に向けての予備的考察」『静岡大学経済研究』12巻4号、2008年、pp. 169-184。
- 菱山淳「EUにおける会計基準調和化の進展」『JICPA ジャーナル』第14巻第10号、2002年、pp. 64-65。
- 菱山淳「リース会計「公開草案」における使用権モデルの会計処理」『会計学研究』第37号、2011年3月、pp. 21-45。
- 菱山淳「リース会計における未履行契約認識ルールの展開」『産業経理』第71巻第2号、2011年7月、pp. 109-119。
- 菱山淳「ドイツリース会計に対する米国会計基準の影響－とくに1970年ドイツ連邦財政裁判所のリース判決を題材として－」所収『倉田幸路先生還暦記念論文集』白桃書房、2013年（予定）。
- 森美智代「IFRS導入とEU/ドイツ-IFRS導入の背後にある会計問題－」『国際会計研究学会年報』2011年、pp. 5-24。
- 森川八洲男「商法会計の主要問題リース会計（XII）」『税経通信』5月号、1991年。
- 森川八洲男「EC会社法指令とEUにおける会計基準の調和化」所収：森川八洲男編著『会計基準の国際的調和化』白桃書房、1998年。
- 弥永真生「商事法における会計基準の受容（3）」『筑波ロー・ジャーナル』第5号、2009年3月、pp. 193-219。
- Ax, R., Groß, T., Melchoir, J., *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 1999.
- Baetge, J., Kirsch, H., Thiele, S., *Bilanzen*, 11 Aufl. 2011.
- Beck'scher *Bilanz-Kommentar Handels-und Steuerbilanz*, 2 Aufl., 1990.

- Beck'scher *Bilanz-Kommentar Handels-und Steuerbilanz*, 3 Aufl., 1995.
- Beck'scher *Bilanz-Kommentar Handels-und Steuerbilanz*, 8 Aufl., 2012.
- Busse von Colbe, W., Die deutsche Rechnungslegung vor einem Paradigmawechsel, *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 54 Jahr, 2002, S.159-172.
- Deloitte & Touche GmbH, *Die Bilanzrechtsreform 2009/2010, Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG*, 2009.
- Deutscher Bundestag, Gesetzentwurf der Bundesregierung; Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) Drucksache 16/10067, 30. 07. 2008.
- Ekkenga, J., Gibt es “wirtschaftliches Eigentum” im Handelsbilanzrecht? – Besprechung der Entscheidung BGH WM 1996, 113–, *Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht*, Heft 21, 1997, S.262-270.
- Küting, K., Pfitzer, N., Weber, C., *Das neue deutsche Bilanzrecht*, 2008.
- Niehues, M., EU-Rechnungslegungsstrategie und Gläubigerschutz, *Die Wirtschaftsprüfung*, Heft 21, 2001, S.1209-1222.
- Oser, P., Roß, N., Wader, D., Drögemüller, S., Ausgewählte Neuregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) –Teil 1, *Die Wirtschaftsprüfung*, Heft61, 2, 2008, S.49-62.
- Pellens, B., Füllbier, R., Gassen, J., Sellhorn, T., *Internationale Rechnungslegung*, 7 Aufl., 2008.
- Philipps, H., Rechnungslegung nach BilMoG, 2010.
- Seeliger, G., *Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums in Steuerrecht*, 1962.