

ドイツ・会計税務ニュースレター

第1回 ドイツ会社組織と会計制度の概要

2022年8月

はじめに

欧州一の経済規模を誇るドイツは、安定したエネルギーや通信等のインフラ、進出企業に対する各種インセンティブ制度、高い生産性や優秀な人材等、投資先としての魅力に優れ、日系企業の進出先として、EU域内でトップの実績を誇ります。

第1回となる本ニュースレターでは、ドイツに進出する日系企業が選択しうる会社形態、会計基準等、ドイツ進出企業が考慮すべき基本的事項をまとめました。特に、欧州では会社規模により提出すべき決算書の種類や外部監査人による監査要件が異なるため、自らがどの会社区分に該当するのか、常にウォッチしておく必要があります。

Contents

- ・ 資本金会社と人的会社
- ・ ドイツの一般的な会社形態（AGとGmbH）
- ・ ドイツの会計制度
- ・ ドイツにおける会社規模別の区分
- ・ 財務諸表の作成義務と提出時期
- ・ 連結財務諸表の作成義務
- ・ 会計帳簿の保存義務

資本金会社と人的会社

ドイツのビジネス形態として、まず法人（資本金会社）と人的会社に区分することができます。各々の主な特徴は以下のとおりです。

	法人（資本金会社） (Kapitalgesellschaft)	人的会社 (Personengesellschaft)
代表例	有限会社（GmbH） 株式会社（AG） 株式合資会社（KgaA）	民法上の組合（GbR） 合名会社（OHG） 合資会社（KG）
出資者責任	有限責任	無限責任 ※一部形態は有限責任社員も含む。
資本金	最低出資金あり	最低出資金なし
必要人数	1人でも設立可能	最低2人の社員が必要
法形態	課税の観点から明確な法人格あり	部分的に法人格が否定される

上記のうち、特徴的な会社形態として以下があげられます。

- ① 株式合資会社 (Kommanditgesellschaft auf Aktien/KgaA)
無限責任社員 (※社員=Gesellschafter/出資者) と、出資額までしか責任を問われない有限責任社員から構成されます。無限責任出資者が経営の実権を握るのが通常です。
- ② 合名会社 (Offene Handelsgesellschaft/OHG)
出資者は 2 名以上、無限責任社員のみで、自然人でも法人でも可とされています。社員は会社債権者に対して無限の直接責任を負います。人的会社で法人格を有さないため、税制上は会社として法人税課税されるのではなく、出資者レベルで課税がなされます (パススルー課税、以下人的会社は同様)。すなわち、実態は組合であり、商法に特段の規定がない限り、民法上の組合 (BGB-Gesellschaft/GbR) に関する規定が適用されます。
なお、出資者の内に資本会社がいる場合、商号にそれと分かる表記が義務付けられています。(出資者の 1 人が有限会社の場合は「有限合名会社 (GmbH&Co.OHG)」、出資者 1 人が株式会社の場合は「株式合名会社 (AG&Co.OHG)」など。)
- ③ 合資会社 (Kommanditgesellschaft/KG)
出資者に無限責任社員と有限責任社員が混在しているパターンです。会社の代表権及び業務執行 (経営) 権を有するのは無限責任社員のみです。日本の合資会社と異なり、法人格を有しません。英米法の Limited partnership に相当します。
なお、合資会社の一形態として、有限合資会社 (GmbH&Co.KG) があります。有限会社 (GmbH) が合資会社の無限責任社員になる (有限会社の有限責任社員には、通常その有限会社の社員がなる) ことで、有限責任主義の利点と人的会社が有する税法上の利点 (人的会社は法人ではないから、法人税を課されない) を同時に享受できる会社形態として、よく利用されています。

ドイツの一般的な会社形態 (AG と GmbH)

ドイツの一般的な会社形態として、株式会社 (Aktiengesellschaft、AG)、有限会社 (Gesellschaft mit beschränkter Haftung、GmbH) がありますが、多くが GmbH として登記されています (2020 年連邦統計局の課税対象者数では、AG が 7,389 社に対し、GmbH は 552,289 社)。在独日系企業の場合も、その多くが会社形態として GmbH を採用しています。

GmbH の会社形態の特徴として、広い定款自治や、機関設計の柔軟性、有限責任制などがあげられます。GmbH の取締役は出資者 (出資者総会) から委任を受けて、会社の経営業務を執行し、会社を代表する機関です。AG の取締役 (会) と比較して、出資者に対する従属性が強く、それゆえ GmbH はグループ内企業の子会社としてより適した会社形態であると言われることがあります。

また、取締役は最低 1 名でよく、一定規模までは監査役 (会) の設置が不要であること、株式会社に比べて少額資本で設立可能であることも、GmbH が好まれる理由と考えられます。

なお、上記の他に欧州会社 (societas europaea、SE) があります。EU の会社法に基づく株式会社であり、EU 全域での事業展開が可能で、域内であれば移転、合併の際も各国固有の会社法の制約を受けないため、移転費用が削減できるなどの利点があります。ただし、日本の企業が直接設立することはできません。

< 株式会社（AG）と有限会社（GmbH）の比較 >

	株式会社（AG）	有限会社（GmbH）
最低資本金	50,000 ユーロ	25,000 ユーロ（※1）
設立発起人	1名（個人または法人）以上	1名（個人または法人）以上
出資持分／株式	株式（額面・無額面）	出資持分（ただし、株式会社と異なり株式は発行しない）
持分・株式の譲渡	・原則的に自由売買 ・定款に譲渡制限を定めることができる（例：会社や株主総会の承認が必要等）	公証人手続を介して行う
会社機関構成	二重構造（取締役会と監査役会） ※両機関間での兼務は禁止されている	単層構造（取締役）
最高意思決定機関	株主総会	出資者総会
機関形成、定款自治の自由度	ほとんどの規定が強行法規定のため、形成の自由や定款自治は非常に限られている。	機関構造にかなりの柔軟性、単純化。広い定款自治、形成の自由が認められている。
必要機関	取締役会、監査役会、株主総会	取締役（業務執行者）、出資者総会、（監査役会）
経営執行機関	・取締役会（最低1人、ただし、資本金3百万ユーロ超の場合は定款により1名としない限り2人必要） ・取締役任期は最長5年（延長可）	・取締役（最低1人） ・法定任期はないが定款により規定可能
経営監督機関	監査役会 ※最低3人。基礎資本金の額により、最高21人（3の倍数）	監査役会 ※定款による設置。基本的に不要だが、従業員500人超の場合「共同決定法」に基づき設置義務が生じる。この場合、監査役の1/3は従業員でなければならない。（従業員2,000人超の場合50%が従業員代表者）
経営執行機関の任免権	監査役会	出資者総会

※1. 「起業家有限会社（Unternehmergesellschaft）」の場合は例外。GmbH とほぼ同じ法的条件を備えるが、最低資本金 1 ユーロから設立できる。商号に「Unternehmergesellschaft(haftungsbeschränkt)」あるいは「UG(haftungsbeschränkt)」と付して、資本金が 25,000 ユーロに満たないことを明記する必要がある。最低資本金 25,000 ユーロを目指して、毎年利益の 25%以上を積み立てに回す義務が生じ、25,000 ユーロに達すると GmbH に変更できる。

ドイツの会計制度

① ドイツ企業が適用可能な会計基準

ドイツ企業が適用可能な会計基準として、下記のパターンが考えられます。

	連結	単体
上場	a) IFRS	c) ドイツ商法基準
非上場	b) IFRS or ドイツ商法基準	

a) EU 上場企業の連結財務諸表：IFRS（強制適用）

EU 域内上場企業の連結決算書は IFRS 適用が義務付けられています。ただし、ドイツ商法基準との取り扱いの平準化の観点から、IFRS では規定されていない、連結状況報告書（※）の作成も義務付けられています。

※ 状況報告書

主として数値からなる年度決算書と異なり、会社の対象事業年度の状況並びに将来的見通し等を文書で叙述したもの。日本の事業報告のイメージに近いと考えられるが、日本のそれが会計監査人の監査対象から外れているのと異なり、ドイツの状況報告書は会計監査の対象となる。

b) 非上場企業の連結財務諸表：IFRS or ドイツ商法基準（選択適用）

非上場会社の連結決算書には任意で IFRS を適用可能です。非上場企業が IFRS による連結決算書を作成した場合、ドイツ商法に準拠した連結決算書の作成は免除されます。ただし、特定のドイツ商法規定（例：通貨、言語、連結状況報告書）などの国内規定の遵守は必要です。

c) 単体決算書：ドイツ商法基準（強制適用）

ドイツ企業の単体決算書においては、ドイツ商法典（Handelsgesetzbuch=HGB）で定義されている会計処理、決算書作成のルールに従う必要があります。大会社、中会社、小会社のすべてのカテゴリーにおいて、決算書連邦電子官報に送付、開示する義務がありますが、大会社が連邦電子官報へ開示する単体決算書に関しては、IFRS で作成されたもので代替することも可能です。

なお、ドイツ商法典は数度の改正を得ており、直近では 2015 年に EU 会計指令実施法（BilRUG）により、損益計算書の構成や附属明細書の開示事項などの変更が導入されました。

② ドイツ商法会計基準と税法会計

日本と類似している点として、ドイツにおいても税法決算書（Steuerbilanz）はドイツ商法会計基準を基準にして作成されるという原則があります（基準性の原則）。また、これも日本と類似している点として、商法と異なる税法独自の規程が設けられている場合、基準性の原則が制限されます。

一方で、かつては税法で認められている償却・準備金等に関する様々なオプション規定が、商法会計基準に細かく規定されていない場合でも、税法規定に従って計算した金額をドイツ商法会計基準で作成された決算書に反映させるという原則がありました（逆基準性の原則）。2010年のドイツ商法会計基準改革（BilMog）において、この逆基準性の原則は撤廃されましたが、今も両基準の近接性は残っていると言われています。

日系企業のドイツ支店はドイツ商法ベースでの決算書作成義務はないものの、ドイツでの納税義務はあることから、基準性の原則によりドイツ商法基準で決算書を作成し、これをベースに納税額を計算するという実務が色濃いようです。

③ ドイツの帳簿記帳と決算書の作成

日系企業の現地法人（子会社）を含むすべてのドイツ企業は、原則として複式簿記による会計帳簿を作成し、この会計帳簿に基づき、毎決算期末日に財産目録を作成する義務があります（ドイツ商法第 238、239 条）。会計帳簿はドイツ語以外の言語で作成しても可とされていますが、金額はユーロ建てとする必要があります。なお、ドイツで一般に普及している会計ソフトとして「DATEV」（ダーテフ）があり、税法基準と商法基準の両基準をフォローしています。勘定科目の英語表記も可能です。

ドイツにおける会社規模別の区分

ドイツの企業は欧州指令に基づき、会社の規模（総資産・売上・従業員数）に応じて極小会社、小会社、中会社、大会社に分類されます。基準値は以下のとおりです。

<ドイツ企業の会社区分>

	極小会社	小会社	中会社	大会社
売上高 (千 EUR)	700 以下	12,000 以下	40,000 以下	40,000 超
総資産 (千 EUR)	350 以下	6,000 以下	20,000 以下	20,000 超
従業員数 (人/年平均)	10 以下	50 以下	250 以下	250 超

※1：上記3つの基準値のうち、2年連続して2つ以上の基準を満たした場合に、その年度より当該会社区分となる。新設会社や合併会社等は最初の事業年度の状況のみで判断する。

※2：従業員数については3月・6月・9月・12月の各月末の従業員数の平均値を用いる。

財務諸表の作成義務と提出時期

ドイツ企業は、その会計帳簿並びに財産目録を元にして、事業年度終了後一定の期日までに、年度決算書 (Jahresabschluss) を作成する必要があります。その際必要な書類は会社規模により異なります。

中会社以上の規模から会計監査を受ける必要がありますが、日本において会社法監査が要求される基準値 (資本金 5 億円以上、または負債 200 億円以上) と比較するとドイツにおける基準値はかなり低いため、留意が必要です。

< 決算書の作成義務と提出期限 >

	極小又は小会社	中会社	大会社
貸借対照表	簡略	詳細 (開示は簡略)	詳細
損益計算書	簡略 (開示は不要)	簡略	詳細
注記	簡略 (開示は BS 注記のみ)	やや簡略	詳細
決算書作成期限	6 ヶ月	3 ヶ月	
状況報告書	不要	要作成	
会計監査	不要	8 ヶ月以内	
出資者総会での決算書承認期限	11 ヶ月以内	8 ヶ月以内	
開示期限・方法	12 ヶ月以内に電子連邦官報にて開示		

※1：中会社へ区分が変更された場合には、変更された年度から法定会計監査が必要。

※2：極小会社の作成期限・開示期限・決算書類承認期限は小会社と同じだが、決算書作成については大勘定科目だけからなる簡易 BS、簡易 PL のみで可。注記についても免除規定があるほか、連邦電子官報での開示に関しては簡易 BS のみとすることも可とされている。

※3：決算書開示は連邦電子官報 (elektronische Bundesanzeiger) で行われる。開示された決算書類等は、「www.unternehmensregister.de」というウェブサイトにはアクセスすれば、だれでも閲覧が可能。

※4：上記に関わらず、企業が無限責任社員となっている場合は監査が必要。したがって、有限合資会社 (GmbH&Co.KG) は自動的に監査が必要となる。

連結財務諸表の作成義務

子会社（または孫会社）を保有する在独会社は以下の基準値を満たした場合には連結決算書を作成する義務があります。作成義務ありとなった場合、決算日から 5 か月以内に、連結決算書（BS、PL、注記、CF、SS）および連結状況報告書を作成し、会計監査を受け、監査された連結計算書類等を開示する必要があります。

< 連結財務諸表の作成義務 >

	単純合算ベース	連結ベース
売上高 (千 EUR)	48,000 超	40,000 超
総資産 (千 EUR)	24,000 超	20,000 超
従業員数 (人/年平均)	250 人超	

※1：上記 3 基準のうち、2 年連続して 2 つ以上の基準を満たした場合、その年度より連結決算書を作成する必要が生じるとともに、法定監査の対象となる。

※2：以下の条件がすべて満たされる場合、日本親会社の連結財務諸表により、ドイツ現地法人のサブ連結財務諸表の作成の免除が可能（商法 292 条 1 項）；

- 日本親会社の連結財務諸表が、IFRS または日本基準で作成されていること。
- 日本親会社の連結財務諸表及びその監査報告書が、英語又はドイツ語に翻訳され、ドイツ現地法人の決算日後 12 か月以内にドイツでの電子開示が実施されること（注：かつてはドイツ語版のみだったが、2020 年 1 月以降英語版での決算書類および監査報告書の開示も可となった）。
- ドイツ現地法人は日本の連結財務諸表に実際に含まれていること（非連結子会社でないこと）。
- ドイツ現地法人は上場企業ではないこと。
- 日本の連結財務諸表が監査法人又は公認会計士によって監査されていること。

会計帳簿の保存義務

ドイツ商法 257 条に基づき、すべての会社は、会計帳簿を整理、保存する義務があります。帳簿別の保存期間は以下のとおりです。

<対象書類と保管期間>

保存期間	対象書類
10 年	単体年度決算書及び連結決算書、単体及び連結状況報告書、開始財務諸表、会計帳簿、財産目録、業務指示書等
6 年	取引関連書類、すなわち、受け取った見積書、注文書、納品書、請求書、領収書、取引状況確認書等、ならびに、自らが作成したそれらの書類のコピー

保存期間は、決算書類の場合は、出資者総会等によって確定した日、会計帳簿は記帳が最後に実施された日、伝票や目録は作成された日の属する暦年末から起算します。

以上

お問い合わせ先

Grant Thornton AG（グラントソントン・ドイツ）では、ドイツに進出する日系企業のために、デュッセルドルフ・オフィスにジャパンデスクを設けております。監査・保証業務、移転価格、グローバルタックスマネジメントを含む税制サポート、内部統制、事業戦略コンサルティングなど、貴社のドイツへの進出の程度や事業規模に応じたサービスのご提供が可能です。

ドイツでのビジネスサポートをお探しの日系企業様がありましたら、是非グラントソントン・ドイツ ジャパンデスクにご相談ください。

担当者



井上 広志 Hiroshi Inoue

Grant Thornton AG | Head of Japan Desk | Partner

公認会計士（日本）

E hiroshi.inoue@de.gt.com

W grantthornton.de

Disclaimer

本文書の正確性、適切性には慎重を期しておりますが、いかなる保証も与えるものではありません。本文書は情報提供のみを目的として作成されています。本文書で提供している情報は、利用者の判断・責任においてご使用ください。本文書は専門的、技術的、法律的なアドバイスを提供するものではありません。本文書で提供した内容に関連して、利用者が不利益等を被る事態が生じたとしても、グラントソントン及びグラントソントン加盟事務所は一切の責任を負いかねますので、ご了承下さい。