

## 論 説

# ドイツ税法会計制度の変遷と展望

## —IAS/IFRS 適用と基準性の原則—

柳 裕 治

### 目 次

- I. はじめに
- II. 法人所得課税制度の生成・発展
- III. 連結法人所得課税制度の生成・発展
- IV. EU の会計統合化と税法会計制度の動向
- V. おわりに

### I. はじめに

近年の急速な経済および企業活動の国際化に伴い、資本市場において、財務諸表の利用という側面から、企業の国際比較を可能にするための会計基準の統一が要望されている。このような要望に対して、これまで主に国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : 以下, IASB という, 2001 年 4 月までは国際会計基準委員会 International Accounting Standards Committee : 以下, IASC という) により「国際会計基準」(International Accounting Standards : 以下, IAS という, IASB の設定する会計基準 IFRS を含む。以下 IAS/IFRS という) が展開されてきた。

とくに欧州連合 (European Union : 以下 EU という) が 2005 年から IAS/IFRS を導入したことから、ドイツにおいては 2004 年 12 月に「会計法改革法」(Bilanzrechtsreformgesetz : 以下 BilReG という) が施行され、EU 委員会が公布した EU 企業の連結決算書に対する IAS/IFRS の適用命令ならびに EU 会計規範の現代化指令等が国内法に転換された。

このように IAS/IFRS が急速に普及している状況のなかにあつて、今後、ド

ドイツ税法会計制度における法人の課税所得計算の基礎となる個別決算書と個別決算書に基づく連結所得課税制度にも重大な影響を及ぼすことになると考えられる。同様な課税所得計算構造を採用するわが国税法会計制度にいても、今後、IAS/IFRSのコンバージェンス(収斂)かアダプション(適用)かの問題と関連して税法会計制度との関係も再検討されざるを得ない。

そこで本稿では、伝統的に商法会計制度を基礎とする課税所得計算構造、すなわち「税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性の原則」(Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz)〔以下「基準性の原則」(Maßgeblichkeitsgrundsatz)という〕を採用する税法会計制度の歴史の変遷と今後の動向を考察したいと考えている。

## Ⅱ. 法人所得課税制度の生成・発展

### 1. 法人所得課税制度における基準性の原則の生成

ドイツ現行法人税法第8条第1項は、法人の課税所得の計算について、所得税法の規定および法人税法第8条以下の規定に準拠して行われる旨を規定する。

法人税の納税義務者である営利事業体たる株式会社、株式合資会社および有限会社等の資本会社の所得は、所得税法上の事業所得であり、所得税法第5条第1項に基づいて財産比較による利益計算を基礎として計算される。この場合、所得税法第5条第1項によると、法律の規定に基づいて記帳および定期に決算を行う義務を負う商工業者は、事業年度の末日において、商法上の「正規の簿記の諸原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: 以下GoBという)の概念に従い計上すべき事業財産を表示しなければならない<sup>(1)</sup>。

すなわち、法第5条第1項による方法は、まず最初に商法上の規定により作成された商事貸借対照表を基礎として、その上に税法が規定する事項により修正して税務貸借対照表が作成され、それによって純財産が確定され課税所得が算定されるのである。一般にこのような商法会計に依存して課税所得を計算しようとする主義を「税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性の原則」

と呼ぶのである。この場合、税務貸借対照表は、「誘導税務貸借対照表」(abgeleitete Steuerbilanz) と呼ばれる。

このような商法会計依存の考え方は、ドイツにおいては、1874年のザクセン所得税法第21条において「商工業の場合、純利益に対して商法典が規定し、さらに正規の商人の慣習に適合する諸原則に従って計算しなければならない」と規定されたことが最初であり、ここに税法上「基準性の原則」の萌芽が認められるのである。

## 2. 基準性の原則の法的確立と形骸化

この基準性の原則は、各ラント所得税法においても採択され、1891年プロイセン近代所得税法、さらに1920年ライヒ所得税法(Reichseinkommensteuergesetz)に商事貸借対照表を課税所得の計算の基礎とすべき旨が規定されることによって、ドイツ税法会計制度において法的に確立するに至ったのである<sup>(2)</sup>。しかしながら、現実には税務貸借対照表が一般に作成され基準とされていたのである<sup>(3)</sup>。この税務貸借対照表は商事貸借対照表からますます遊離していく結果となり、この傾向は固定通貨(feste Währung)への転換をもってその頂点に達することになったのである<sup>(4)</sup>。

固定通貨への転換に伴い1923年12月28日に「金マルク貸借対照表法」(Verordnung über Goldbilanzen)が施行されることになり、納税義務者は、1924年1月1日に商法的金マルク開始貸借対照表(handelsrechtliche Goldmarkeroffnungsbilanz)および1925年1月1日に税務金マルク開始貸借対照表(steueraliche Goldmarkeroffnungsbilanz) - 金マルクで作成される財産税貸借対照表から区別されなければならない - の作成義務を負うことになった。そのため、新たに商法上の成果計算および税法上の営業課税の基盤を形成することが急務とされたのである。しかし、財産評価の問題から、一般に商法のほかに税法上の開始貸借対照表が作成されるという事態が生じたため、最初から両者には相違が存在し、それ以降もまた常に二つの異なる貸借対照表が作成され存在するということになったのである<sup>(5)</sup>。

第二次世界大戦後の1949年8月21日には「ドイツ・マルク開始貸借対照表および新資本決定に関する法律」(Gesetz über Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung) [略称「ドイツ・マルク貸借対照表法」(DM-Bilanzgesetz)] が施行され、すべての企業に対し、1948年6月21日すなわち通貨改革の時点現在の「ドイツ・マルク開始貸借対照表」の作成が義務づけられた。このドイツ・マルク開始貸借対照表は、ドイツ・マルク貸借対照表法第74条の「租税上の開始価値としての商法的価値金額は所得税および収益税、ならびに財産税の基礎となる」という原則的規定により、外観的判断からすれば、統一貸借対照表が得られたかのような観を呈していたのであるが、現実には税務貸借対照表と商事貸借対照表相互間には離反する諸問題があり、普及するには至らなかったのである<sup>(6)</sup>。ドイツ・マルク貸借対照表法の準則や改正法は、開始貸借対照表が租税行政庁の査定(Prüfung)の基礎資料となるためしばしば評価変更、とくに資産価値の引き下げの動機をつくってきたのである。それゆえに、資本会社の場合、ドイツ・マルク開始貸借対照表は統一貸借対照表に端緒を与えることなく、それ自体から税務貸借対照表と商事貸借対照表との統一化が崩れていたといえることができるのである。

1968年末には、ドイツ租税制度の根本的な改革をめざして租税改革委員会(Steuerreformkommission)が設置された。同委員会は、1971年3月31日に1974年の税制改正に向けた注目すべき答申(Gutachten der Steuerreformkommission 1971.)を行ったのである。この答申は、基準性の原則を採用する課税所得計算構造における商法と税法の関係をとり上げ、分析・検討したものである。基準性の原則は、本来相互に異なる法目的・機能を有する商法(商事貸借対照表)と税法(税務貸借対照表)を媒介する原則であるから、種々の問題を包蔵していることは事実である。同委員会は、かかる問題について理論的に二つの解決策が可能であるとしたのである。その一つは、商法とは分離した税務上の会計規定を形成することであり、他の一つは、税務上の利害に商法の貸借対照表作成規定を適合させることである。しかし、租税改革委員会は、商法の規定の吟味は同委員会の任務を超えるものであり、商法と税法における貸借対照表の

目的設定が一致せず、商法規定の改正は多重的に他の問題を惹起させることになるため、後者の方法を追求しなかった。それゆえに、前者の解決策を提案したのである。すなわち、基準性の原則を廃止し、商法から法的に独立した税務貸借対照表の作成義務を課し、同時に、税務貸借対照表に事業財産として表示すべきものおよび評価方法について所得税法において拘束的に規定することを提案したのである<sup>(7)</sup>。

このような租税改革委員会の提案に対して連邦政府<sup>(8)</sup>は、税務貸借対照表と商事貸借対照表とは部分的に異なる目的を有しているから両者の完全な一致は達成されえないとしながらも、税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性をやめるべきでない、と反駁したのである。そして連邦政府は、法秩序の統一性および法適用の簡易化の理由から、商法と税法との相違をできるだけ少なくし、商事貸借対照表を課税のためにも利用できるものにするのが更に必要であるとして、所得税法上では引き続き基準性の原則を採用したのである。しかしながら、今日に至っても依然として現実には多くの納税者が税務貸借対照表を作成しているという法律事実が存在しているのである。

### 3. 基準性の原則の逆転

基準性の原則は、貸借対照表計上能力および評価について適用され、税法上個別的・具体的な規定が存在しない限り商事貸借対照表が税務貸借対照表の基準となる<sup>(9)</sup>。したがって、かかる原則は、その限りにおいて、商事貸借対照表に税務上の拘束作用が及ぶことになるのであって、これは貸借対照表の最終結果ばかりでなく個々の貸借対照表項目に関係することになる。

しかし、この基準性の原則の適用をめぐる、従来から、一般に非国庫的目的を追求する特別償却や非課税準備金などの租税優遇措置を利用する場合、商事貸借対照表においても計上されている場合に限り認めるのかどうかに関して解釈上の争いが生じ法的に不安定な状態であった<sup>(10)</sup>。そこで1990年法では、かかる法的不安定性を取り除くため、所得税法第5条第1項に新たに第2段として「利益計算における税法上の選択権は、商法上の年次決算書と一致して行

使されなければならない。」と、割増償却、特別減価償却および非課税準備金等のすべての租税特典に対して税務貸借対照表における選択権の行使のための一般的な規定が創設されたのである。すなわち、基準性の原則の逆転現象が法的に明確となり、逆基準性の原則（Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit）の包括規定化が行われたのである。

しかし、このような逆基準性の原則の一般規定化は、税法の介入によって、商事貸借対照表が、歪曲され、本来の情報提供能力を失うとともに、配当政策を侵害するものであって、企業の財務諸表作成行動にも直接影響を及ぼすであろうから、商法上好ましくないと批判されているところである<sup>(11)</sup>。ドイツ租税法学会（Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft）も、税法上の評価選択権を商法（商事貸借対照表）に一般的に要求する同規定は、EC財務諸表指令（EC-Bilanzrichtlinie）に違反するばかりでなく、EC法（Europarecht）にも違反していると非難しているのである<sup>(12)</sup>。

### Ⅲ. 連結法人所得課税制度の生成・発展

#### 1. 連結法人所得課税制度の意義と沿革

ある企業が、法形式上独立の資本金会社であるが、財務的・経済的・組織的観点等の事実関係から、他の企業に支配され、当該企業の1事業部ないしは1部門に過ぎないような従属関係にある場合がある。このような企業の従属関係を、税法では一定の要件の下で「連結会社」（Organschaft）と呼ぶ。そして、このような連結会社の関係においては、支配企業は連結親会社（Organträger）、被支配会社は連結子会社（Organgesellschaft）と呼ばれる。

連結子会社は、国内に経営管理の場所と住所を有する資本金会社（株式会社、株式合資会社、有限会社、鉱業会社等）のみであって、その事業年度の開始から継続して、財務上連結親会社の企業に編入されていなければならない（法人税法第14条）。財務的要件とは編入とは、親会社が子会社の持分の議決権の過半数（Mehrheit der Stimmrechte）を取得している場合に存在する。2001年度から、従来、連結会社の編入要件とされていた経済的・組織的要件は削除され

た<sup>(13)</sup>。

連結会社は、法人税に対しては、連結子会社と連結親会社との間に税務上承認された利益移転契約（Gewinnabführungsvertrag）、すなわち連結子会社が連結親会社に利益を移転する義務を負うという契約が締結されている場合のみ意義を有する。このような連結会社制度の下での課税所得は、法人税法上、連結会社を課税目的のための単一体（Einheit）として、連結子会社によって稼得された所得を連結親会社の所得に加算して計算することになる<sup>(14)</sup>。

この連結会社の概念は、特に1920年代に企業が組織的・経済的理由から経営権を掌握したまま子会社の分割を行ったことから生まれたとされている。この概念は、税務上、ライヒ財政裁判所および連邦財政裁判所の40年以上にわたる判決により形成されてきたが、一般的に認められていたという理由から明文化されてこなかった<sup>(15)</sup>。しかし、1960年代に入り、連邦財政裁判所が、法的な根拠がなく、連結子会社の連結会社への利益移転、特にそれが人的企業の場合に税務上認めようとしなかったことから争いが起こり、成文化の必要性が生じてきたのである。その結果、1969年8月15日の法人税法改正法により初めて連結会社制度が成文化されたのである<sup>(16)</sup>。

その後、1977年の法人税改革により、法人課税制度について、従来の法人実在説（法人独立納税主体説）による配当二重課税方式から法人擬制説（株主集合体説）による配当二重課税を排除する法人税株主帰属方式（Anrechnungsverfahren）<sup>(17)</sup>に大転換したにもかかわらず、利益移転契約を有する連結会社の制度を税法上維持したのである<sup>(18)</sup>。したがって、法人税株主帰属方式の採用により二重課税が回避されることから、連結会社制度の主要な目的は、会社間における利益・損失の移転であるといえる。その結果、法人税法上の連結会社は、ドイツのコンツェルン法の構成要素として欠くことのできないものとみなされるとともに、事業部制と分社化形態に対する租税の公平性を確保する役割を担っているとされている<sup>(19)</sup>。

## 2. 連結法人所得課税制度における基準性の原則

連結会社制度の下で子会社と親会社は、それぞれ独立の法主体であるから、課税所得は分離して計算することを前提にしている。したがって、資本会社の課税所得計算は、商事貸借対照表の基準性の原則を中核として、単独決算である商事貸借対照表に基づいて行われ、個別に納税が行われなければならない。すなわち、連結会社における課税所得の計算も、親会社・子会社ともそれぞれ単独決算書である商事貸借対照表を作成し、課税所得を計算することになる。子会社の所得は、利益移転契約を通じて親会社の所得に加算され、親会社側で子会社の損益通算が行われ、親会社が納税の義務を負うというシステムになっているのである。その意味において、連結会社を本来の経済的単一組織体とみる連結決算による連結納税方式を採用するものではない。

ドイツの連結会社制度は、親会社が完全に子会社を支配し、事実上親会社の1事業部ないしは1部門のような企業形態である。利益移転契約により親会社と子会社との間で利益・損失を通算することによって課税所得の減少効果を生ずることになる。しかし、親子会社間の取引から生ずる内部取引損益の取扱いについての規定はなく、内部利益は相殺消去されないのである。

このような連結会社制度のグループ納税方式は、コンツェルンを一つの単一組織体と捉え、親子会社の単独決算を連結整理し、資本連結 [資本参加相殺 (Kapitalkonsolidierung)], 負債連結 [債権債務相殺 (Schuldenkonsolidierung)], 成果連結 [内部損益消去 (Erfolgskonsolidierung)] を行い、内部取引を消去する連結税務決算を行う連結決算納税方式とは異なる。連結決算納税方式においても、連結税務決算を税法による単独連結税務決算とするか、商法による連結決算から誘導するかのも二つの方法が考えられる。

この連結決算に関して、企業会計の国際的調和化という観点から、1998年4月20日に「資本市場におけるドイツ・コンツェルンの競争能力を改善および社員貸付金調達容易化に関する法律」(Gesetz zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzern an Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen) [一般に「資本調達容易化法」(Kapitalaufnah-



meerleichterungsgesetz) と呼ばれる] が成立し、同年 4 月 24 日施行された。2004 年 12 月 31 日までの期限付きという免責規定があるが、このことによりコンツェルン企業は商法上の個別決算書から解放されることになった。すなわち、コンツェルンの連結決算に限って商事貸借対照表の基準性の原則が放棄され、商事貸借対照表を基礎に税務貸借対照表を作成するという考え方の終焉を迎えるに至ったのである<sup>(20)</sup>。

## IV. EU の会計統合戦略と税法会計制度の動向

### 1. EU の会計統合戦略

ドイツでは、近年の EU の会計統合化に関連して、すなわち商法の会計制度の IAS/IFRS/への対応をめぐる、1874 年にザクセン所得税法に導入されて以来伝統的に採用されてきている基準性の原則を中核とするドイツ企業会計制度の構造的な転換の岐路に直面せざるを得なくなっている。

ドイツの場合、会計の国際的調和化は、EC の会社法指令として「会計指令」「連結決算書指令」「監査人指令」の基礎指令を国内法に転換し、1985 年に「財務諸表指令法」(Bilanzrichtlinien Gesetz) を成立させ、これにより 1897 年商法以来といわれる商法の大改革が実施された。しかし、ドイツの会計規定の中心には GoB<sup>(21)</sup>があり、基準性の原則が保持されていたのである。すなわち、課税所得の計算構造においては伝統的な商法会計と税法会計の関係が変更されることはなかった。その後の EU は、会計調和化戦略として 1995 年 11 月 14 日付けで「会計領域における調和化：国際的調和化の観点からの新しい構想」(Harmonisierung auf dem Gebiet der Rechnungslegung : Eine neue Strategie im Hinblick auf die internationale Harmonisierung) という公式意見書を公表した。その構想とは、EU は IASC (現 IASB) と協調しながら IAS を支持し、その形成に積極的に参画しようとするものであった。したがって、このような状況のなかでドイツも国際資本市場を指向した会計の国際的調和化を余儀なくされたのである。その法的整備の一環として、国際的に活動する企業が国際的資本市場での競争に不利益を被らないために、1998 年 4 月 20 日付けで「資本調達容易

化法」(Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz: KapAEG) および同年4月27日付けで「企業領域統制および透明化法」(Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich: KonTraG) が成立し、施行された。すなわち、商法典第292 a条の新設により、ドイツのコンツェルン企業に対して「国際的に認められた会計原則」に準拠した連結決算書を、2004年12月31日までの期限付きで、商法上認めたのである。この国際的に認められた会計原則とはIASもしくはアメリカの一般に認められた会計原則(US-Generally Accepted Accounting Principles: US-GAAP) のことであり、コンツェルン企業はドイツ商法に基づく連結決算書の作成を免責されることになったのである。このことによりコンツェルン企業は商法上の個別決算書から解放されることになった。

また、EU委員会は、1999年5月11日「金融サービス：金融市場の転換：行動計画」および2000年6月13日「EUの会計戦略：将来の進路」の公式意見書を表明した。この公式意見書に基づき、EUは、会計統合戦略のため、2001年9月27日「公正価値指令」、2002年7月19日「IAS適用命令」、2003年6月18日「現代化指令」等の各種指令あるいは命令を公布した。とくにEUが2005年1月1日以降に始まる営業年度から連結決算書に対してIAS/IFRS適用が原則的に義務づけたことから、ドイツにおいては2004年12月にBilReGが施行され、EU委員会が公布したEU企業の連結決算書に対するIAS/IFRSの適用命令ならびにEU会計規範の現代化指令等が国内法に転換された。EU資本市場を利用する域外企業については、移行措置により、2007年1月1日以降に始まる営業年度にIAS/IFRS又はそれと同等の会計基準の適用が義務づける方針が示されていたが、さらに2009年まで延期された。

## 2. EUの会計統合戦略と基準性の原則

BilReGは、2005年1月1日のIAS/IFRS適用期限に対する法的整備という性格を有している。BilReGにより、商法典(Handelsgesetzbuch: HGB)第315 a条に、国際会計基準に基づく連結決算書(Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards)が新規に設けられた。すなわち、資本市場指向連結

親会社および資本市場非指向会社であるが証券市場において有価証券の取引認可を申請した親会社に対しては、連結決算書における IAS/IFRS の適用を義務づけ、また、IAS/IFRS 適用義務の対象でないその他の非資本市場指向の親会社の連結決算書に対しても、IAS/IFRS 適用の選択権の使用を認めた<sup>(22)</sup>。

また、個別決算書に対する IAS/IFRS 適用に関しては、決算書の公示義務を定める商法典第 325 条 2 a 項に IAS/IFRS による個別決算書の公示を新設し、すべての資本会社の個別決算書に関して IAS/IFRS 適用の選択権の使用を認めている。ただし、個別決算書に関しては、あくまで情報提供目的に限定した IAS/IFRS の適用であり、依然として会社法目的ならびに税法目的のための商法準拠の個別決算書の作成も義務づけられることに変化はない<sup>(23)</sup>。

EU において IAS/IFRS を導入した目的は、企業の財務状態の情報を開示することであり、税法と関連したものではない。IAS/IFRS による会計は、税務上の利益計算とは無関係であり、税法の要求は商事決算に影響を与えてはならないのである<sup>(24)</sup>。

しかしながら、ドイツの会計制度は、BilReG の施行以後もあらたな改革に迫られているとされる。その中心的課題の 1 つは、IAS/IFRS 適用に際して生じた連結決算書と個別決算書の二元化にもとづく会計機能と目的の多様化を整序し、商法会計と税法会計との関係をどのように形成するかにあるとされている<sup>(25)</sup>。すなわち、個別決算書における IAS/IFRS 適用の税務上の問題、IAS/IFRS を適用して個別決算書を作成する場合の基準性の原則の問題について論争されているのである。

また、かかる問題に関連して、個別決算を基礎とする連結法人所得計算制度を EU の税制調和化のなかでどのように再構築することができるかについても議論されている。

## V. おわりに

以上、本稿は、近年の EU 会計統合戦略をめぐって再検討が求められているドイツ税法会計制度の中核を成す基準性の原則の沿革と今後の課題について考

察してきた。

ドイツにおいては、2005年1月1日以降、EU資本市場での連結決算にIAS/IFRS適用が義務化される状況にあって、利益算定および課税所得計算に基礎となる個別決算書、すなわち商事貸借対照表と税務貸借対照表への法制度上への影響が注目されるところである。この基準性の原則を巡る問題については、1971年3月31日に租税改革委員会は、①基準性の原則を廃止し、商法会計とは分離した税法上の会計規定を形成すべきであるという解決策、②税法会計に商法会計における会計規定を適合させるべきであるという解決策のうち、前者の基準性の原則の廃止と税法会計規定の独立化を答申したのである。今回もまた、税法会計制度における基準性の原則の廃止による税法の会計規定の独立化、情報提供機能としてのIAS/IFRSの基準化などの提案が活発に議論されている。この問題については、税法の特質、課税所得計算の特質等から理論的な解決を図るべきであるが、同様の問題を抱えるわが国税法会計制度にとってもドイツの動向は極めて重要な関心事といえる。

- (1) Federmann, R.: Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, Berlin, 1989, S. 158.
- (2) Nowak, A.: Handelsbilanz und Steuerbilanz, Zürich/Leipzig 1938, S. 39.
- (3) Ebenda.
- (4) Bühler, O./Scherpf, P.: Bilanz und Steuer, München, 1971, S. 5.
- (5) Nowak, A.: a.a.O., S. 40.
- (6) Bühler, O./Scherpf, P.: a.a.O., S. 9 f.
- (7) Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministers der Finanzen, Heft 17, Bonn, 1971. S. 430. 日本税法学会運営委員会稿「西ドイツ 1975年所得税法草案(3)」『税法学』第288号, 4頁。
- (8) 日本税法学会運営委員会稿「前掲稿」『前掲雑誌』第288号, 5頁。
- (9) J. Thiel, : Bilanzrecht Handelsrecht · Steuerrecht, Heidelberg, 1990, S. 100.
- (10) Ebenda.
- (11) B. Knobbe-Koeuk, : Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 1989, S. 25.; 黒田全紀編著『解説西ドイツ新会計制度』同文館出版(1987年)43頁。
- (12) J. Thiel, : a.a.O., S. 100.

- (13) Grobsäuser, U./Maier, W./Kies., D. : Besteuerung der Gessellschaften. Stuttgart, 2005, S. 485.
- (14) Kießling, H./Pelikan, H./Jäger, B. : Körperschaftsteuer, Achim, 1995, S. 244.
- (15) Lange, J./Reiß, W. : Lehrbuch der Körperschaftsteuer, Berlin, 1996, S. 229.
- (16) Ebenda.
- (17) 柳裕治稿「ドイツ法人税制における納税主体論の変遷」『産業経理』第63巻第3号, 26—27頁。
- (18) Lange, J./Reiß, W. : a.a.O., S. 229.
- (19) Ebenda.
- (20) 鈴木義夫著『ドイツ会計制度改革論』森山書店(2000年)31頁。
- (21) ドイツGoB論については、木下勝一著『会計規準の形成』森山書店(1990年)を参照されたい。
- (22) 佐藤誠二編著『EU・ドイツの会計制度改革』森山書店(2007年)173頁。
- (23) 佐藤誠二編著『前掲書』森山書店(2007年)173頁。
- (24) Großferd, B./Luttermann, C. : Bilanzrecht, Heidelberg, 2005, S. 88.
- (25) 佐藤誠二編著『前掲書』森山書店(2007年)179頁。

また、IAS/IFRS適用におけるドイツ会計基準委員会(Deutschs Rechnungsleg-ungs Standards Committee : DRSC)の任務と役割については、木下勝一『会計規制と国家責任』森山書店(2007年)を参照されたい。

[本稿は、専修大学研究助成(個人研究)による成果の一部である。]