

商法会計と税法会計の連携と離反：  
会計法現代化法をめぐる議論

メタデータ	言語: ja 出版者: 静岡大学人文社会科学部 公開日: 2013-12-13 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 佐藤, 誠二 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="https://doi.org/10.14945/00007467">https://doi.org/10.14945/00007467</a>

## 論 説

# 商法会計と税法会計の連携と離反 ―会計法現代化法をめぐる議論―

佐 藤 誠 二

## I. はじめに

ドイツにおいて、所得税法第5条1項に規定される基準性原則（Maßgeblichkeitsprinzip）は、商法会計と税法会計を連携させる不可欠の法基盤である。基準性原則をめぐるのは、その法基盤が1870年代に所得税法に創設されて以来、多くの租税判決や法改正との関連で、度重ね議論が行われてきた。しかし、2009年の会計法現代化法（BilMoG）<sup>①</sup>の成立を契機に、基準性原則をめぐる議論は深刻な問題を提起しているように思われる。それは、一世紀以上にもわたり堅持されてきた基準性原則の伝統を放棄して、あらたに独立した税務上の利益算定制度を構築すべきとする、かつての議論の再燃でもある<sup>②</sup>。

本稿の目的は、そうしたBilMoGの影響のもとでの議論の論点をあきらかにすることにある。以下においては、まずドイツにおける基準性原則の内容を概略し（第2節）、BilMoGがその基準性原則との関係でどのような課題を担っているのか、商事貸借対照表と税務貸借対照表との離反の観点から検討する（第3節）。そのうえで、立法者がBilMoGの改革の際に、基準性原則保持の立場から目標のひとつに掲げた「統一貸借対照表（Einheitsbilanz）」実務について、その存在と将来の可能性について既存の商法決算書の分析研究を素材にして考察する（第4節）。そして最後に、BilMoGにおける基準性原則をめぐる現在の議論内容について取り纏める（第5節）。

## II. ドイツにおける商法会計と税法会計

ドイツにおいて、商法会計は税法会計と緊密に連携している。この連携を根拠づけているのが、

<sup>①</sup> Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25. 05. 2009.

<sup>②</sup> この独立した税務上の利益算定制度を構築する提案自体は古くて新しい問題である。かつて1969年2月3日付の連邦財政裁判所大法廷決定による基準性原則の取り扱いを契機に、1971年における税制改革委員会答申や1974年所得税法改正に向けての参事官法案などを中心に、基準性原則の形式的廃止と税務貸借対照表（Steuerbilanz）の独立案をめぐる1970年代はじめに、また1985年商法改正時にも活発な論争がみられた。この論争の内容については、木下勝一『会計規準の形成』第2章および第4章において詳しい。

所得税法第5条1項に規定される、いわゆる基準性原則である。旧所得税法第5条1項1文は実質的基準性の原則、第5条1項2文は形式的基準性（逆基準性）の原則と呼ばれる。前者の実質的基準性の原則とは、商法上の正規の簿記の諸原則（Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: GoB）に従う会計処理が税務上の会計処理の基礎となることを意味する。ただし、この実質的基準性の原則も、わが国と同様に税法上、別段の定め等がある場合には、それが優先する。具体的には、商法上の計上義務、計上禁止は実質的基準性により税務上も適用され、税法に別段、計上義務および禁止が定められる場合、それが優先する、商法上の借方計上選択権は税務上の計上義務となり、商法上の貸方計上選択権は税務上の計上禁止となる、と解されている。これに対して、後者の形式的基準性（逆基準性）の原則は、税法上の特別償却や免税積立金等の租税優遇措置などに関連して規定される税法上の計上選択権がその行使にあたって商法決算書に同様に行使されることを前提とするもので、わが国の損金経理の規定に類する<sup>(3)</sup>。

実質的基準性の原則の制度化は1874年以降、ザクセンとプレーメンの諸邦の所得課税法（Gesetz zur Einkommensbesteuerung）にまで遡るが<sup>(4)</sup>、形式的基準性（逆基準性）原則の歴史はそう古いものでない。形式的基準性（逆基準性）の原則は1990年の租税改革法（Steuerreformgesetz）を通じて所得税法に導入された。この形式的基準性（逆基準性）の原則については、これまで、商法上の正規の簿記の諸原則の実質的基準性の適用除外とみる見解とそれは基準性原則の形式的なあらわれであり、基準性原則の一部であるとみる見解がある<sup>(5)</sup>。

しかし、形式的基準性（逆基準性）原則の導入以後、税法の商事貸借対照表に対する実質的支配による商法会計法の空洞化が生じているという批判もあり、また資本市場に対する情報提供機能を重視する会計の国際化が進展するなかで、商法会計に対して税法が基準性（形式的基準性も含めて）の原則を保持すべきか、あるいは放棄すべきかの議論が提起されてきた。とくに、会計国際化に伴う基準性原則の廃止ないし見直し論は、欧州委員会が提示した1995年の「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戦略<sup>(6)</sup>」（以下、EUの新会計戦略）に対するドイツ会計基準委員会（DRSC）の公式意見書などを中心に2000年頃から活発に議論されてきたが、2009年BilMoGの成立により、結果として、所得税法第5条1項の修正が施された。所得税法第5

<sup>(3)</sup> これらは、1969年2月3日付の連邦財政裁判所大法廷決定の税務判決に依拠した取り扱いである。

<sup>(4)</sup> 1874年12月22日付のザクセン所得税法では、第22条によって、財産目録および貸借対照表に関して商法典が定めている諸原則、あるいは正規の商人の慣習に合致するような諸原則に従って、利益が算定されなければならない、と規定された。この点については、W. フレーリックス『現代の会計制度 第2巻 税法編』（大阪産業大学会計学研究室訳）、375頁を参照。

<sup>(5)</sup> この点について若干の考察を行ったものとして、佐藤誠二『ドイツ会計規準の探究』第6章を参照されたい。なお、所得税法第5条1項2文について、それを形式的基準性と呼ぶのか、逆基準性と呼ぶかは、ドイツでも論者によって異なり、また両者の概念的な区分も一律ではない。本章では、概念上の区分をせず形式的基準性（逆基準性）と表記するが、引用箇所等については原典に従い表記し、その限りでない。

<sup>(6)</sup> Kommission der EU; Mitteilung der Kommission, Harmonisierung auf dem Gebiet der Rechnungslegung; eine neue Strategie im Hinblick auf die internationale Harmonisierung.

条1項2文は、税法上の租税優遇措置などに関連して規定される税法上の計上選択権が、その行使にあたって商法決算書において同様に行使されることを前提とする、形式的基準性（逆基準性）の原則を定めてきたが、BilMoGの成立により、所得税法第5条1項を改正し、第5条1項1文の実質的基準性を堅持しながら、2文の「利益算定に際して税法上の選択権は商法上の年度決算書と一致して行使されなければならない」とする形式的基準性（逆基準性）の原則の規定を廃止した。

### 所得税法第5条1項

（旧規定）

法規定に基づき帳簿を記帳し、正規の決算を義務づけられる、もしくはかかる義務を伴わずに帳簿を記帳し正規の決算をおこなう事業者は、事業年度末に商法上の正規の簿記の諸原則に従い表示されるべき経営財産を計上しなければならない。利益算定に際して税法上の選択権は商法上の年度決算書と一致して行使されなければならない。

（新規定）

法規定に基づき帳簿記入し正規の決算を行うことが義務づけられる、もしくはかかる義務を伴わず帳簿記入し正規の決算を行う事業者は、税務上の選択権を行使して異なる計上が選択される場合を除いて、事業年度末に商法上の正規の簿記の諸原則に従い表示される経営財産を計上しなければならない。税法上の選択権を行使する上での前提は、商法上の基準となる価値をもって税務上の利益算定に表示されない経済財が、特別に、継続した記録簿に収容されていることである。記録簿において、調達もしくは製作の日付、調達原価もしくは製作原価、行使される税務上の選択権の規定、実施される減額記入が証明されなければならない。

そうした所得税法第5条1項2文の廃止に伴い、商法典（HGB）において、これまで形式的基準性（逆基準性原則）の原則に基づき税法上の非課税準備金を商事貸借対照表に設定する開放条項（Öffnungsklauseln）、たとえば、HGB第247条3項「準備金的性格を伴う特別項目」、第254条「税法上の減額記入」が廃止された。また、実質的基準性（所得税法第5条1項1文）を補強するために、税務中立性を保持しつつ、これまで税法上は、認められなかった費用性引当金および自己目的引当金に対する計上選択権（HGB第249条1項3文および2項）、理性的な商人の判断による減額記入に対する評価選択権（HGB第253条4項）等が削除され、商法と税法との調整がなされた。他方で、IFRSと同等性を担保するために新規に導入された、附すべき時価（fair value）の

導入（HGB第255条4項）、自己創設の固定資産たる無形資産に対する計上選択権（HGB第268条8項）などについては、税務中立性を保持するだけでなく、商法上の配当制限措置が設けられることとなった。

### Ⅲ. BilMoGと基準性原則

#### 1. BilMoGの税務中立的転換

2009年5月、ドイツにおいてBilMoGが成立した。この立法は、1985年商法改正以降、ほぼ四半世紀にわたって展開されてきた資本市場指向の（kapitalmarktorientiert）会計改革のいわば最終局面を示したものである。とくに、1995年に欧州委員会が公表した新会計戦略により、EUが域内共通の会計基準の開発とそれによる加盟国会計基準の調和化を断念し、アングロサクソン型のIFRSを導入・適用する開放政策を採ることを公表して以来、ドイツの会計改革も他の加盟国と同様に、IFRSへの対応を中心課題としてきた。1998年のKapAEG<sup>(7)</sup>、KonTraG<sup>(8)</sup>や2004年のBilReG<sup>(9)</sup>、BilKoG<sup>(10)</sup>など、この10年間の度重なる会計法改革で絶えず議論されてきたのは、IFRSと既存のEU会計基準に対する国内会計法との適合性、整合性をどう担保するのかという課題であった。

ただし、2004年までの会計法改革は、主として資本市場において有価証券が取引認可される資本市場指向会社の連結決算書に対してIFRSを開放するという限定的範囲での制度改革であった。非資本市場指向の中小規模会社、そして配当規制、課税所得の算定と密接な関わりをもつ個別決算書を対象とする制度改革は部分的なものにとどまり、本格的改革はその後の立法に委ねられていた。2009年に成立したBilMoGは、そうした課題を担い、具体的には2003年3月に提示された「企業健全性と投資者保護の強化に関する連邦政府の措置一覧<sup>(11)</sup>」の最終局面の立法措置であった<sup>(12)</sup>。

2007年のBilMoG参事官草案における理由書は、このBilMoGの立法について、以下のように述べている。「本草案は会計法と決算書監査法における改正を規定する。会計法の現代化により、企業に対して、国際財務報告基準（IFRS）との関連において等価値であるが簡便でコストパフォー

<sup>(7)</sup> Gesetz zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen Kapitalaufnahme-erleichterungsgesetze-KapAEG) vom 27. 04. 1998.

<sup>(8)</sup> Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27. 04. 1998.

<sup>(9)</sup> Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrecht-reformgesetzes-BilReG) vom 04. 12. 2004.

<sup>(10)</sup> Gesetzes zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz-BilKoG) vom 20. 12. 2004.

<sup>(11)</sup> BMJ / BMF; Bundesministerium der Finanzen Mitteilung für die Presse; Bundesregierung stärkt Anlegerschutz und Unternehmensintegrität, Maßnahmenkatalog der Bundesregierung zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes am 25. 03. 2003.

<sup>(12)</sup> 2009年BilMoGの成立に至る、この四半世紀にわたる会計改革の経過と内容について考察したものとして、佐藤誠二『国際的会計基準の形成』を参照。

マンズの良い選択肢を提供するという目標が追求される。その場合、商法上の年度決算書は利益配当の基礎でありつづけるし、税務上の利益算定に対する商法上の年度決算書の基準性の優位性は保持され、したがって、商法会計の要諦 (Eckpunkte) は存在し続ける<sup>④③</sup>。」と。

同様の位置づけは連邦政府法案の理由書にもみられるが、BilMoGの成立に際して、改革は税務中立的転換を前提としたものであって、商法上の利益算定とともに税務上の利益算定の基礎としての商事貸借対照表の機能を確認している。

しかし、こうした税務上の利益算定の目標は、商法上の年度決算書の情報水準を高めるという主要目標とは競合状態にある<sup>④④</sup>。N. Herzigによれば、BilMoGの目標競合は、商事貸借対照表と税務貸借対照表との同期化の負担へと広く落とし込む妥協を求める。資本市場の情報要求をますます指向することは、とりわけ形式的基準性の課題のなかで、商事貸借対照表の税務的変形を取り除くことが不可欠であったこれまでの統一貸借対照表思考に反することになる。従来、形式的基準性を通じて保護されてきた租税優遇措置の強制的計上がなくなり、税利益の配当の危険は貸方潜在的租税の形成を通じて取りのけられている。立法者は形式的基準性の放棄をもって、税法の所有者／均衡命題を広範に基礎づけた。税務貸借対照表の商事貸借対照表からの解き放しは、BilMoGによりもたらされた税所得の確保に必要な実質的基準性の破棄 (Durchbrechungen) を通じてますます強められるだろうという<sup>④⑤</sup>。

N. Herzigに限らず、この実質的基準性の破棄はBilMoG以降もまた、広範囲に継続するというのが、おおかたのドイツの意見であろう。

## 2. 基準性原則の破棄の増大

基準性原則の破棄 (Durchbrechungen) とは、V. Breitheckerに従えば、個々の会計において異なる貸借対照表計上や評価とその結果として、商事貸借対照表と税務貸借対照表との離反をもたらすような状況をいい、会計外部の修正を通じて影響を及ぼす損益作用的な状況はそこに含まれない<sup>④⑥</sup>。

V. Breitheckerによれば、基準性原則の破棄は、所得税法第5条1項2文の逆基準性の廃止以降、税務上の (正規の簿記の諸原則に反する) 選択権から将来も生ずる。逆基準性にに基づきBilMoGの

<sup>④③</sup> BMJ; Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG) vom 8. 11. 2007, S.57.

<sup>④④</sup> 商法上の年度決算書の情報水準を高めるという主要目標は、利益配当基礎としての利益計算の商法目的とも競合関係がある。この点について考察したものとして、佐藤誠二「IFRS導入が商法会計目的に及ぼす影響—ドイツの会計現代化改革をめぐる議論—」を参照。

<sup>④⑤</sup> Herzig, Norbert / Briesemeister, Simone / Schäperclaus, Jens; Von der Einheitsbilanz zur E-Bilanz, S.2.

<sup>④⑥</sup> Breithecker, Volker; BilMoG-Überblick über Änderungen einzelabschlussrelevanter Vorschriften und Auflistung der Durchbrechungen der Massgeblichkeitsprinzip, S.10.

発効前に存在し、商事貸借対照表に収容された選択権は保持され、加えて、基準性原則の破棄は、既存の基準性の破棄だけでなく、所得税法第 5 条 1 項 2 文の逆基準性の廃止以降、税務上の（正規の簿記の諸原則に反する）選択権から将来も生ずる。逆基準性の廃止を通じて独立して税務貸借対照表に作用する税法上の選択権は、商事貸借対照表と税務貸借対照表との離反に影響を及ぼすことになる。V. Breithecker は、近年、基準性原則の破棄の数は明らかに増大しており、その背景について、K-D. Drüen の言葉を借りて、「連邦財政裁判所（BFH）の判決は、基準性原則の内容を注文に応じて形作っている。立法者はそれに依拠して立法措置で取り繕い、水を汲みだすように『数多くの破棄』を利用している<sup>77)</sup>。」と述べている。

このように、商法と税法による異なる貸借対照表計上や評価の離反は、借方潜在的租税および貸方潜在的租税に関わる差異として存続し、またむしろ増大するだけでなく、基準性原則の破棄が、BilMoG 以降においてますます強まるとみる見解は多い<sup>78)</sup>。

いま、ここで BilMoG によって、今後、基準性原則の破棄（商事貸借対照表と税務貸借対照表との離反）をもたらすと考えられる商法規定のいくつかについて、税法との関連で例示的に取り上げれば、つぎの通りである<sup>79)</sup>（なお、BilMoG を通じて改正された商法規定が、税法規定との関係で相違が生じているか否かを一覽した章末の付表も参照のこと）。

a) 売買目的で取得した金融商品の評価

HGB 第 253 条 1 項 3 文によれば、売買目的で取得した金融商品は将来、付すべき時価で評価することができる。この金融商品には、たとえば、デリバティブの形態での未決取引も含まれる。一方、税法では、HGB 第 253 条 1 項 3 文に合わせて所得税法第 6 条 1 項 2 b 号に同様の規定が新設されたが、税法では、未決取引の計上は基準性原則を介して適用される実現原則および慎重原則に対する違反となるため認められていない。

b) 不確定債務に対する引当金の計上

所得税法第 5 条 4 a 項によれば、未決取引から生ずる偶発損失に対して引当金を計上することは許されない。これに対して、商法では、不確定債務に対する引当金のもとに帰属し、第 249 条に従い貸方計上義務となる。なお、不確定債務引当金には公法上の債務に対する引当金も属する。

<sup>77)</sup> Ebenda, S.12.

<sup>78)</sup> たとえば、Forster, Guido / Schmidtmanh, Dirk は、「商事貸借対照表と税務貸借対照表は、将来、頻繁に離反する。そのことに対する根拠は、それに対し固有の税法規定が存在する商法規定の変化および逆基準性の放棄にある。したがって、修正計算の場合の誤謬の生まれる危険と潜在的租税の区分の重要性は増大する。上述の 2 つの根拠は、多くの場合、独立した税務貸借対照表の作成を導くことになる。」としている。Forster, Guido / Schmidtmanh, Dirk; Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, S.1346.その他、Schneider, Dieter; Steuerbetriebswirtschaftliche Gewinnermittlung statt de Entwurfs einer BilMoG-elpackung!, Herzig, Norbert / Briesemeister, Simone; Das Ende der Einheitsbilanz, Abweichungen zwischen Handels-und Steuerbilanz nach BilMoG-RegE などに同様の指摘が多数ある。

<sup>79)</sup> Vgl., Breithecker, Volker; a.a.O., S.13-19.

連邦財政裁判所の税務判決は、ここで、税務上の貸方計上に厳格な境界を敷いている。

c) 年金引当金の評価

年金引当金については、所得税法第6 a条は、商法と比較して、限定的貸方計上規定が存在する。基本的には、有資格者が28年の生存年を完了し、撤回条件が必要でない、法請求に根拠づけられた書式が順守されなければならない。その限りでは、計上根拠による破棄は示されない。金額については、商法は履行日基準、税法は決算日基準の評価である。HGB第253条1項2文は、将来の価格および費用の増加を考慮したもとの「履行額」による評価を要求する。これに対して、所得税法第6 a条3項1号および2号に従い、税法上は、「貸借対照表決算日の状況に応じて生じた」、部分価値 (Teilwert) での金額を目指さなければならない。この税法上の評価留保権は、将来、商事貸借対照表と税務貸借対照表の離反をもたらす。加えて、年金引当金について、所得税法第6 a条3項3号では、6%の利子率での割引計算が、他方、HGB第253条2項はドイツ連邦銀行が毎月指示する7年間の平均市場利子率を用いた割引計算が要請される。

d) 営業価値の償却

HGB第246条1項4文に従い、有償取得の営業価値については、商法上、借方計上義務が生じる。税法においても、所得税法第5条2項の規定を通じて、商事貸借対照表に関わらず有償取得の営業価値の貸方計上が要請される。その点では、当初計上について商事貸借対照表と税務貸借対照表の離反は存在しない。しかし、継続評価に際して、有償取得の営業価値はHGB第253条3項により計画的にその耐用期間にわたって償却されなければならない。その場合、経営慣行的耐用期間が5年を超えるとときには附属説明書においてその理由が記載されなければならない。所得税法第7条1項3文では、耐用年数を15年と定めており、検証可能な理由がなければ、商事貸借対照表と税務貸借対照表の離反がそこで生ずることになる。

e) 流動資産たる資産の減額記入

流動資産たる資産は、長期的に価値減少が見込まれる場合、税務上、より低い時価をもってのみ減額記入される。一方、商法上はさらに、HGB第254条4項に従い、一時的な価値減少の場合にも、減額記入の義務が与えられている。この異なる取り扱いは、一時保有の金融商品の一時的価値減少にも妥当する。

f) 負債と制度資産 (年金資産等) との相殺

HGB第246条2項によれば、商法上、(老齢年金義務) 負債の履行にもっぱら用いられる資産 (制度資産) とその負債との相殺計算が許容される。税務上は、相殺計算は借方計上能力のない経済財が存在する限り相殺計算は許容される。借方計上能力ある経済財が存在する場合、税務上は、総額計上が行われる。

たしかに、BilMoGの法改正によっても、商法会計と税法会計は実質的基準性を通じて、相互に結びついている。立法者により形式的基準性（逆基準性）が放棄されたが、商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性は、基準性の破棄が増大しているにしても存続する。しかし、その場合、K. Petersen / C. Zwirner, は、「信頼しうるGoBのシステムも統一的貸借対照表の作成に対する基盤的可能性も断念されていない。逆基準性の原則はたしかに放棄され、単純な基準性は多くの箇所破棄が生じている。統一貸借対照表の現実的な作成可能性は、それによって実務上、疑いをもたれている。（商法上、残存する）個々の選択権をフルに使用するなら、統一貸借対照表の作成はほとんど、可能でない。個々の商法上の選択権の行使を断念するほんの限られた場合のみ、統一貸借対照表の作成が今後も可能となるにすぎない<sup>20)</sup>。」という。

K. Petersen / C. Zwirnerが述べるように、ドイツでは、BilMoG以降、基準性原則の破棄（商事貸借対照表と税務貸借対照表との離反）が拡大し、今後、統一貸借対照表を作成する実務が継続できないとする意見は随所でみられる<sup>21)</sup>。したがって、基準性原則の破棄（商事貸借対照表と税務貸借対照表との離反）の問題は、BilMoGの立法に際して立法者が提示した、「統一的貸借対照表の実務の保持」の問題と一体的に検討されなければならない<sup>22)</sup>。

#### IV. BilMoGと統一貸借対照表

##### 1. BilMoG以前の統一貸借対照表実務

連邦法務省のプレスリリースは、BilMoGの立法に際してつぎのように報じている。

「会計報告義務あるドイツ企業の大多数は資本市場に要求を有していない。したがって、会計報告義務企業のすべてに費用負担を強い、非常に複雑なIFRSを義務づけることは正当ではない。最近、IASBが公表した『中小企業版IFRS』基準案も情報能力ある年度決算書の作成にとって実用的な選択肢でもない。この基準案はその適用が商法会計法と比較して一層複雑で費用負担を強いるためにドイツの実務において厳しく批判されている。BilMoGは、したがって、別のアプローチを採る。商法会計法を国際的会計基準とほぼ同等であり、本質的に費用節約的で実務においてよ

<sup>20)</sup> Petersen, Karl / Zwirner, Christian; Rechnungslegung und Prüfung im Umbruch, S.1.

<sup>21)</sup> たとえば、つぎを参照。Breithecker, Volker; a.a.O., S.2. / Herzig, Norbert / Briesemeister, Simone; Das Ende der Einheitsbilanz, Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG-RegE, S.2.

<sup>22)</sup> BilMoGの立法過程において、ドイツ経営経済学会の「外部会計」スタディグループが提唱した「統一決算書（Einheitsabschluss）」は、立法者の「統一貸借対照表」実務の保持の主張に応じて展開されたものであり、独立した税務上の利益計算の構想とともに、注目される構想である。この統一決算書構想については、佐藤誠二『国際的会計標準の形成』（エピソード）を参照。なお、スタディグループの座長であるB. Pellensの同様の構想について考察したものとして、佐藤誠二『会計国際化と資本市場統合』（第7章）がある。Vgl., Arbeitskreis “Externe Unternehmensrechnungs” der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., International Financial Standards im Einzel- und Konzernabschluss unter der Prämisse eines Einheitsabschlusses für unter Anderem steuerlicher Zwecke; Pellens, Bernhard / R. U. Fülbier, Rolf Uwe / Gassen, Joachim; *Internationale Rechnungslegung*.

り簡単に対応しうる法装置へと改造することである。その場合、とくに商法会計法が税務上の利益算定および配当測定のための基礎であることを保持する。とくに中、小規模企業については、上述の目的すべての基礎となる法装置、いわゆる統一貸借対照表（Einheitsbilanz）がそれを可能とする<sup>23)</sup>。」

統一貸借対照表については、ドイツにおいて、その明確な定義は存在しないが、理念的には、商法目的にも税法目的にも資する単一の貸借対照表を意味し、とくに中小規模の企業については、法人税申告の際に広く用いられる貸借対照表がそれに該当する<sup>24)</sup>。ドイツの中小規模の企業の多くは、法人税申告の際に、実質的に税務上の措置が施された統一貸借対照表を作成する慣行が実務においてひろく定着しているといわれる。ドイツでは税務貸借対照表についても法定義はなく、商事貸借対照表は本来の貸借対照表であり、税務貸借対照表とは、通常、この商事貸借対照表から誘導された、商事貸借対照表に修正計算を加えた貸借対照表を指すことが多い。年度決算書の作成、監査、公示に関して簡便化・免責措置がある中小規模の企業の場合は、修正計算を商事貸借対照表に取り込み、税法を考慮した商事貸借対照表と税務貸借対照表の兼用の統一的貸借対照表を作成し法人税申告に用いる実務が一般的慣行として定着しているといわれている。BilMoGは、国際化対応とはむしろ逆行して、現代化した商法会計法に対する規制軽減の観点から中小規模企業に対するこの統一貸借対照表実務を継続的に維持しようとした。しかし、この統一貸借対照表の作成実務が現実にとどのような状況にあるのかについて、文献上、多くの推定が言及される反面、経験的認識は僅かにすぎない<sup>25)</sup>。

DRSC（ドイツ会計基準委員会）のアンケート調査（2007年）によれば、ドイツの中小規模の企業の多くは、年度決算書の役割として税務上の利益算定を求め、また、可能な限り、統一貸借対照表を作成しているという。

すなわち、DRSCは、IASBが2007年2月に公表した「中小企業版IFRS草案<sup>26)</sup>」を受けて、そこで定義される中小企業（Small and Medium-sized Entities）に相当するドイツの企業4,000社に対して、質問票による意識調査を実施した。その調査において、「年度決算書の機能の重要性」を質問した項目について、情報提供機能を重要と回答する企業は少ないのに対して（潜在的な投資家に対する情報提供、顧客に対する情報提供、従業員に対する情報提供、仕入先に対する情報提供の各項目に対して、重要性が無いもしくは僅かの回答数は、それぞれ81%、77%、77%、74%）

<sup>23)</sup> BMJ; Pressemitteilungen, Neues Bilanzrecht: Milliardenentlastung für den deutschen Mittelstand beschlossen.

<sup>24)</sup> この点については、佐藤誠二「IFRSへの対応と非対応の会計法改革～ドイツの2009年『会計法現代化法』を中心にして～」および『国際的会計規準の形成－ドイツの資本市場指向会計改革－』（第10章）を参照されたい。

<sup>25)</sup> なお、統一貸借対照表について論じた最近の論攷として、坂本孝司『ドイツにおける中小企業金融と税理士の役割』第7章、長谷川一弘『ドイツ税務貸借対照表論』第1章がある。

<sup>26)</sup> IASB; Exposure Draft of an IFRS for Small and Medium-sized Entities, ED-IFRS for SMEs, 2007.

課税所得の基礎の項目の重要性が高いないしかなり高いとする回答数は、86%の割合もある。また、「可能な限りで統一貸借対照表を作成しているのか」の質問項目については、79%の企業が作成していると回答している<sup>87)</sup>。

しかし、このDRSCの調査は、あくまで、公開義務ある中小規模の資本金のみを対象としたものであって、そこで得られたデータも資本金の意識を示したものにすぎず、実務実態をしめすものでない。

その点、BilMoGの立法過程において、立法者が保持を目指した「統一貸借対照表実務」の状況の現実を知るうえで、参考になる資料のひとつが、DRSCの2007年調査の編集を担当したA. Haller等の商法決算書分析であろう。A. Haller等は、2006年～2008年の商法決算書を分析対象にその3年間の営業年度において、任意抽出のドイツの大中小規模それぞれ100の資本金（総数900の商法決算書）が、つぎの2つの視点からどのような会計選択行動をとっているのかについて分析、推定している。なお、そこでは、対象企業が統一貸借対照表の作成ないし作成を意識しているか否かについての判断にあたって、取得した情報が統一貸借対照表の作成に対して肯定しているか、否定しているかを、それぞれ積極的指標、消極的指標に区分して分析を試みている。

問1 企業は実務において、統一貸借対照表を作成し得るのか？

問2 企業は可能な限り、統一貸借対照表を作成する意図を持っているのか？

問1は、適用義務ある商法規定と税法規定の適用が、統一貸借対照表の作成を排除するような、両規定の対立的な関係が企業実務においてみられるのか否かを問題にする。この場合、商法と税法がそれぞれ規定する、選択された強制的規定に各規模別の資本金がどのような会計選択を行っているかが分析される。そして、この問1に対する分析項目と分析結果を示したのが表1と表2である。

表2からは、選択した（商法と税法とで強制規定が異なる）事象については、商事貸借対照表において税務貸借対照表と異なる（統一貸借対照表の作成に消極的意味を持つ）会計処理が企業の実務において頻繁に行われており（300の企業で延べ427回）、そこからは、統一貸借対照表の作成が現実には一定の取引事象を通じて妨げられていることが推論される。なお、潜在的租税の事象についての消極的指標は、小規模資本金会社に1件のみとなっていて特別の解釈を要する事例である。また、中規模、大規模資本金会社については、年度決算書において貸方潜在的租税についての記載がないため、貸方潜在的租税が存在しないか、もしくは借方の潜在的租税剰余と相殺していることが考えられる。

<sup>87)</sup> DRSC; Entwurf eines internationalen Standards zur Bilanzierung von Small and Medium-sized Entities (ED-IFRS for SMEs) Ergebnisse einer Befragung deutscher mittelständischer Unternehmen. S.8-10.

表1 選択した強制的離反のある事象

	事象	商法基準	税法基準	否定的要素
1	偶発損失引当金	HGB第249条1項1文により計上義務	所得税法第5条4a項1に従う計上禁止	商事貸借対照表に計上
2	貸方潜在的租税	HGB第274条1項1文により計上義務	計上なし	商事貸借対照表に計上
3	1年を上回る経過期間の一時的債務	HGB第253条3項1, 2文により返済額での計上義務	所得税法第6条1項3号に従う計上義務	返済額で商事貸借対照表に計上
4	流動資産における一時的価値減少	HGB第253条1項1文により減額記入義務	所得税法第6条1項2号に従う減額記入禁止	商事貸借対照表に減額記入

出所) Haller, Axel / Honors, Eva / Loffelmann, Johann; a.a.O., S.886.

表2 各事象に対する消極的指標

	事象	小規模	中規模	大規模	合計
1	偶発損失引当金	2	12	23	37
2	貸方潜在的税	1	0	0	1
3	1年を上回る経過期間の一時的債務	60	67	57	184
4	流動資産における一時的価値減少	42	76	87	205
	合計	105	155	167	427

出所) Haller, Axel / Honors, Eva / Loffelmann, Johann; a.a.O., S.886.

問2において中心に据えられているのが、商法と税法における処理が異なって規定されており、両法の規定うち、商法の選択権が順守される事象である。選択された事象と分析結果は、それぞれ表3と表4および表5に示される。表4からは、すべての企業にわたって積極的指標の多いことがわかる。規模別の件数のばらつきは、小規模資本会社について統一貸借対照表の重要度が少ないというより、開示条件の相違に起因すると考えられている。また、中規模および大規模資本会社に対して、いくつかの事象（のれん、年金引当金）について、規模別の相違が著しくみられる。これに対して、表5における消極的指標は少ない。個別事象については、わずかの資本会社のみが税法の厳格な特別の条件から離反していることがわかる。

A. Haller等が実施した商法決算書分析には、その他、事象別の会計処理について立ち入った分析や附属説明書における記載事項の分析なども加えられているが、最終的に彼らがBilMoG以前の会計実務状況への分析から得た推定を要約すれば、つぎのようになる。

(1) 統一的貸借対照表を作成する実務の転換可能性に関しては、つぎの認識が提供される。すなわち、商法と税法において離反した強制規定がある場合、商事貸借対照表と税務貸借対照表における会計上の模写は相互排他的で、そうした模写が企業実務において頻繁におこなわれている。そこでは、明らかに統一的貸借対照表を作成し得る企業にとっての可能性は相対的に僅かとなる

一定の状況が存在する<sup>28)</sup>。

(2) 様々な選択権や決算書において明示された記載についての分析からは、多くの企業が税法規定の適用を選択していることがわかる。多くの場合、そうした企業は、おそらく商事貸借対照表とその機能よりも税務貸借対照表を優先させた統一的会計処理を望んでいることが推定される。その場合、主要な目標は、より低い会計経費と税務上の優遇措置（特別償却、特別項目）による可能な限りの税負担の軽減をもとめることが考えられる。この結果は、しばしば文献において擁護される、商事貸借対照表における会計政策上の余地の行使が実質的に税務上の決定因子に影響されているという主張を裏づけている<sup>29)</sup>。

A. Haller等の分析は、みずからも言及するように、BilMoG成立以前の法規定に従い作成された決算書を対象としたものであり、得られた結果もBilMoG以前の法状況を導出したに過ぎず、それが、BilMoG以降の法状況において、どれほど有効性をもちうるのか、限定的意味を持つにすぎない。しかし、今後、ドイツの統一貸借対照表の作成実務がどのように推移するのか、経験的研究の乏しいなかで、A. Haller等の分析は一定の示唆を与えてくれるものといえよう。

表3 商法会計と税法会計の選択可能な不一致がある事

	事象	商法規定	税法規定	積極的指標	消極的指標
5	営業価値または暖簾の償却	HGB第255条4項	所得税法第7条1項	耐用期間15年に一致	耐用期間15年に不一致
6	固定資産たる稼働資産の減価償却	HGB第253条3項	所得税法第7条1, 2項	逓減(最大30%)	逓減償却は否定
7	建物固定資産の減価償却	HGB第253条2項	所得税法第7条4項	典型的な耐用期間	経済的推定による耐用期間の確定
8	社債発行差金の処理	HGB第250条3項	所得税法第5条5項5文1号	商事貸借対照表に借方計上	商事貸借対照表に借方非計上
9	製作原価の構成要素	HGB第255条2項3文	所得税法通達6.3	間接材料費、製造間接費および製造特別直接費の算入	間接材料費、製造間接費および製造特別直接費の不算入
10	借方潜在的租税	HGB第274条2項	—	商事貸借対照表に非計上	商事貸借対照表に計上
11	棚卸資産の評価簡便法	HGB第255条4項	所得税法第6条1項2a	LIFOもしくは平均法	LIFOもしくは移動平均法
12	年金引当金の割引	—	所得税法第6条3項3文	商事貸借対照表に6%利子率を利用	商事貸借対照表に6%でない利子率を利用
13	僅少の経済財	—	所得税法第6条2, 2a項	GWGの特別償却	税法規定を不適用

出所) Haller, Axel / Honors, Eva / Loffelmann, Johann; a.a.O., S.887.

<sup>28)</sup> Haller, Axel / Honors, Eva / Loffelmann, Johann; a.a.O., S.889.

<sup>29)</sup> Ebenda, S.889.

表4 選択可能な不一致に関する積極的指標

		小規模 資本公司	中規模 資本公司	大規模 資本公司	合 計
5	営業価値または暖簾の償却	0	6	16	22
6	固定資産たる稼働資産の減価償却	47	34	44	125
7	建物固定資産の減価償却	63	44	42	149
8	社債発行差金の処理	3	16	14	33
9	製作原価の構成要素	20	42	45	107
10	借方潜在的租税	0	0	1	1
11	棚卸資産の評価簡便法	3	16	38	57
12	年金引当金の割引	19	39	53	111
13	僅少の経済財	88	96	90	274
	合 計	243	293	343	879

出所) Haller, Axel / Honors, Eva / Loffelmann, Johann; a.a.O., S.887.

表5 選択可能な不一致に関する消極的指標

		小規模 資本公司	中規模 資本公司	大規模 資本公司	合 計
5	営業権または暖簾の償却	0	2	1	3
6	固定資産たる稼働資産の減価償却	27	48	37	112
7	建物固定資産の減価償却	0	0	0	0
8	社債発行差金の処理	0	0	0	0
9	製作原価の構成要素	0	0	0	0
10	借方潜在的租税	0	1	2	3
11	棚卸資産の評価簡便法	0	1	0	1
12	年金引当金の割引	0	6	13	19
13	僅少の経済財	0	0	0	0
	合 計	27	58	53	138

出所) Haller, Axel / Honors, Eva / Loffelmann, Johann; a.a.O., S.887.

## 2. 統一貸借対照表と電子貸借対照表

なお、A. Haller等が、つぎのように述べている点も注目される。「調査した事象のいくつかにおいて、BilMoGによる改正は商事貸借対照表と税務貸借対照表における会計処理の相違と統一貸借対照表の原則的制約をもたらしている。貸借対照表の収斂の可能性に対して大きな影響をあたえると予想できるもうひとつの改正として、おそらく、一方では、税務貸借対照表の一層の独立を導き、他方で、詳細な項目分類・区分規定を通じて～とくに中小規模の企業に対して～商法上の年度決算書の形成に『基準的に』影響する、いわゆる電子貸借対照表 (E-Bilanz) を指摘できる<sup>60)</sup>。」

<sup>60)</sup> Ebenda, S.889.

ドイツでは、「電子貸借対照表制度」(電子申告制度)が導入された。当初は、2011年1月1日以降に開始する営業年度からの適用が予定されていたが、適用延期令(Anwendungszeitpunktverschiebungs-Verordnung)により、2013年1月1日以降に開始する営業年度からいわゆるE-Bilanzの電子送信が義務づけられている<sup>61)</sup>。

電子貸借対照表制度の導入に応じて所得税法第5b条1項の規定はつぎのように改正されている。

---

#### 所得税法第5b条1項

第4条1項、第5条もしくは第5a条による利益を算定するとき、貸借対照表もしくは損益計算書の内容は、公的に規定されたデータ構造に従い、データ遠隔移送を通じて伝達されなければならない。貸借対照表が税務規定に合致しない計上もしくは金額を含むならば、当該の計上もしくは金額は、補足もしくは注記を通じて税務規定に適応させ、公的に規定されたデータ構造に従い、データ遠隔移送を通じて伝達されなければならない。納税義務者は、税務規定に合致した貸借対照表もまた、公的に規定されたデータ構造に従い、データ遠隔移送を通じて伝達することができる。

---

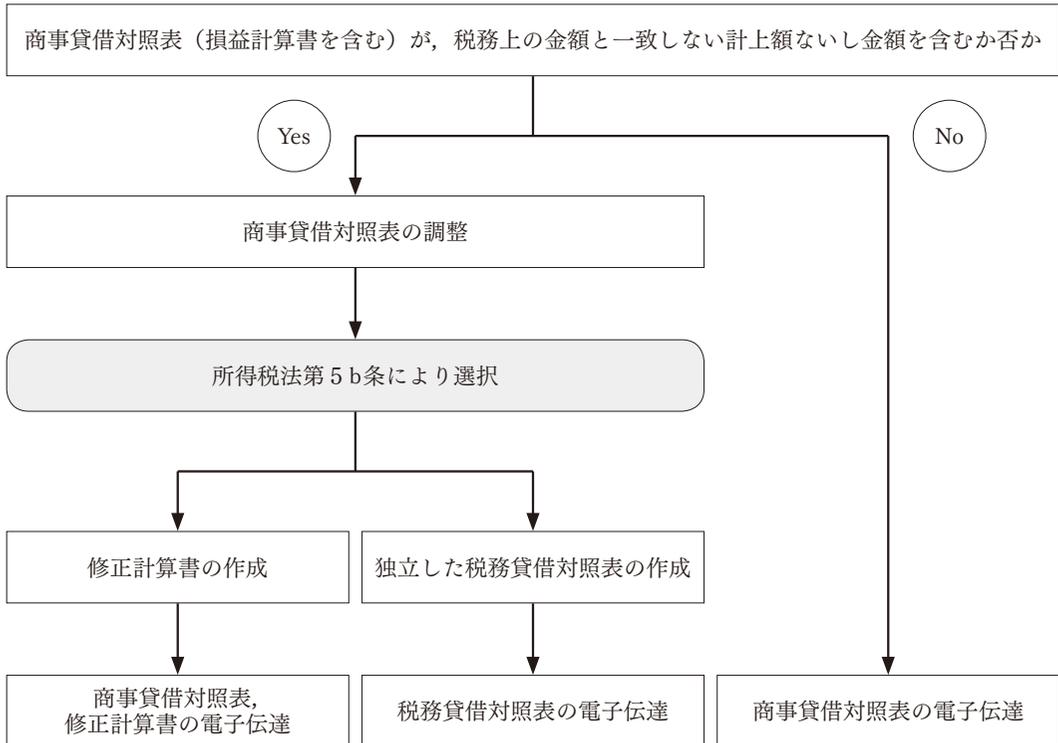
ドイツの納税義務者は、この新設の所得税法第5b条に基づいて、①税務上の調整計算を伴う商事貸借対照表および商法上の損益計算書、②税務貸借対照表および商法上の損益計算書書類のどちらかを選択して履行される、択一的な電子伝達が義務づけられることとなった(図1を参照)。こうした電子貸借対照表制度の導入は、将来、独立した税務上の利益計算への架け橋になるとの主張がA. Haller等だけでなく、ドイツではよくみられる。N. Herzigも、電子貸借対照表制度は、「商事貸借対照表と税務貸借対照表との相互作用について新たな一章を生み出すだろう<sup>62)</sup>」としている。

---

<sup>61)</sup> BMF; E-Bilanz Elektronik statt Papier – Einfacher, schneller und günstiger berichten mit der E-Bilanz, Ausgabe 2012. S.6. 2010年の適用延期令において、電子貸借対照表の適用時期が1年延長されたが、その変更は、とくに経済の要請を考慮したものであり、この期間は技術的および組織的に必要な適用に活用され、電子移送に利用される公的なデータ構造のための試験にも利用されるものされる。その後、連邦財務省(BMF)の2011年9月の適用通知では、電子貸借対照表の多くの適用補助と新たな移送方法が規定され、結果として、2011年12月31日以後に開始する営業年度については、従来の紙媒体の貸借対照表、損益計算書の提出が可能となり、2012年12月31日より後に開始する、つまり2013年1月1日以降に開始する営業年度からいわゆるE-Bilanzの電子送信が義務づけられることとなった。

<sup>62)</sup> Herzig, Norbert / Briesemeister, Simone / Schäperclaus, Jens; a.a.O., S.4.

図1 E-Bilanzの可能な報告形式



出所) Dr. Kleeberg & Partner GmbH; E-Bilanz, Prüfen – planen – profitieren ([http://www.kleeberg.de/fileadmin/download/e-bilanz/Kleeberg\\_Praesentation\\_E-Bilanz\\_August\\_2013.pdf](http://www.kleeberg.de/fileadmin/download/e-bilanz/Kleeberg_Praesentation_E-Bilanz_August_2013.pdf)), S.24.の図表を一部、加筆して利用。

今後、統一貸借対照表に代替する独立した税務上の利益計算に電子貸借対照表がどう関わることになるのかは、いまだ不透明であるが、税務申告には、これまで旧所得税施行法第60条に従い、税務上の調整計算を伴う商事貸借対照ならびに商法上の損益計算書もしくは商法上の損益計算書を伴う税務貸借対照表を付すことが求められてきたが、今後はそれが紙媒体ではなく、所得税法第5b条に基づき電子申告(E-Bilanz)によって行われることになる<sup>33)</sup>。とくに、形式的基準性(逆基準性)の原則が廃止された以降の税務上の調整計算の煩雑さと費用負担の増加が指摘されるなかで、このE-Bilanzが果たす意味は少なくないことは事実であろう。

<sup>33)</sup> 連邦財務省(BMF)の通知に基づき、E-Bilanzの電子送信については、スタムデータ・モジュール(Stammdaten-Modul „GCD-Modul“)のほかに、年度決算書・モジュール(Jahresabschluss-Modul („GAAP-Modul“))として、以下の構成が指示されている。①貸借対照表、②総原価法、売上原価法による損益計算書、③利益処分計算書、④商事貸借対照表ならびに商法上の損益計算書の調整計算表(税務上の修正)、④自己資本増減表、⑤人的商事会社等に対する資本勘定増減表、⑥資本流動計算書(キャッシュフロー計算書)、⑦附属説明書、⑧状況報告書、⑨責任関係、⑩監査役会、決議および関連事項の報告書、⑪諸勘定の詳細内容。Vgl., BMF; E-Bilanz Elektronik statt Papier – Einfacher, schneller und günstiger berichten mit der E-Bilanz, a.a.O., S.28.

## V おわりに

連邦政府法案の理由書では、つぎのように述べられている。「IFRSとの関係で生み出された商法上の年度決算書の比較可能性は、所得税法に収容される逆基準性の原則（所得税法第5条1項2文）の放棄を条件付けている。他方で、その年度決算書が基準性原則に基づいて貸借対照表を作成する商人の税務上の給付能力を写しだすという従来からの役割を引き続き果たすことができるか否かを吟味しなければならない。したがって、個々の給付能力を指向する課税を保持するために、またEU局面で統一した連結法人税上の測定基礎を生み出すという観点のもとでも、独立した税務上の損益計算というもの（eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung）が必要なのか否か、そして必要ならばそれをどのように構想すべきかが分析されなければならない<sup>69</sup>。」

たしかに、ドイツの立法者は、BilMoGの成立をもって、商法会計とIFRSとの近似化（同等性）をはかると同時に、ドイツ商法会計の「要諦（Eckpunkte）」を確保しようとした。BilMoG以降も、商法上の年度決算書は利益配当の基礎であり続けるし、税法上の利益算定に対する商法上の年度決算書の基準性に優位性も保持されると述べている。しかし、本稿の第3節でみてきたように、商事貸借対照表と税務貸借対照表との離反（基準性原則の破棄）は、情報提供目的を中心とする（資本市場指向の）商法会計規定の改定と形式的基準性（逆基準性）原則の廃止を通じて、さらに強まることが予想されている。他方、立法者の意図に従えば、新商法会計規定とそれに基づく年度決算書は、（実質的）基準性を介して給付能力原則に応じた租税測定基礎を算定する基礎を提供するものでなければならない。また、立法者が言う、中小規模企業のための「統一貸借対照表の実務」の維持にしても、本稿の第4節でみた分析からして、基盤となる基準性原則の揺らぎ（破棄）がその将来を危ぶませている。そこに、立法者が政府草案の理由書において、商法の会計規定のIFRSに対する「節度ある接近（maßvolle Annäherung）」と「独立した税務上の損益計算」の必要性の検討に言及せざるを得なかったひとつの要因があったように思われる。

ドイツの商法会計制度は、BilMoGの改革を通じて商法上の決算書の情報提供能力を高め、IFRSに適応した。しかし、それは、他方において、情報提供機能と競合する配当測定と課税所得測定の基礎としての商法決算書の伝統的機能の維持や中小規模企業への規制軽減を図るために、IFRSに対して「現実的かつ可能な範囲」での緩やかな会計改革でもあった。そして、立法者のこの「両義性（Ambiguität）」を持つ改革は、現在、ドイツにおいて100年以上にわたって堅持されてきた基準性原則の存在を問うほどの議論を招来せしめている。今後、商法会計制度が税法会計との連携にどう取り組んでいくのか注意深く見守る必要がある。

<sup>69</sup> Bundesregierung; Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrecht (Bilanzrechts-modernisierungsgesetz-BilMoG) vom 21. 05. 2008, S.72.

付表 IFRSおよび税規定に対する商法改正規定の関係

規制内容	商法基礎	IFRSに接近	税規定に接近
小企業の帳簿記帳義務	第241a条	—	(間接的影響)
経済的帰属	第246条1項1文, 2文	○	○
期間限定的に利用可能な資産としての営業価値もしくは暖簾	第246条1項4文	○	○
年金債務および類似の債務に関する資産と負債の相殺	第246条項および第253条1項4文	○	×
計上の継続性	第246条3項	○	○
自己創設の無形資産に対する借方計上選択権	第248条	○	×
費用性引当金の廃止	第249条1項3文および同条2項	○	○
計算区分項目の削減	第250条1項2文	○	×
評価継続性	第252条1項6号	○	○
引当金の評価	第253条1項および同条2項	○	×
年金引当金の評価	第253条1項および同条2項	○	×
固定資産の計画外償却	HGB第253条3項3文, 4文	○	×
価値減少が予想される際の減額記入の廃止	第253条3項3文	○	○
合理的な商人の判断に従う減額記入の廃止	第253条4項	○	○
増額記入命令	第253条5項	○	○
評価単位の形成	第254条	○	○
			(間接的)
製作原価下限の適用	第255条2項	○	○
研究費および開発費	第255条2a項	○	×
附すべき価値(時価)の算定規定	第255条4項	○	一部
			(間接的)
消費順序法の制限	第256条	○	○
		(限定的)	(限定的)
外貨換算規定	第256a条	一部	一部
商法上の報告義務規定	第264条1項	○	—
「資本市場指向」の法定義	第264d条	—	—
貸借対照表項目分類体系の適用	第266条	○	×
規模基準の引き上げ	第267条	—	—
配当制限の新規制	第268条8項	×	×
事業経営の開業費および拡張費の借方計上の廃止	第269条	○	○
自己資本の説明(滞っている出資, 自己持分, その他の持分)	第272条	○	○
			(間接的)
潜在的租税の区画	第274条	○	—
特別な評価規定の放棄	第279条-第283条	○	○
附属説明書における記載の拡張	第285条	○	—
持分所有の区分表示の廃止	第287条	—	—
附属説明書の場合の規模依存的軽減措置	第288条	—	—
状況報告書内容の変更	第289条5項	—	—
マネジメントの説明	第289a条	—	—
監査委員会の設置	第324条	—	—
公示の軽減措置	第327条	—	—

出所) Petersen, Karl / Zwirner, Christian; Rechnungslegung und Prüfung im Umbruch, a.a.O., S.34-34.

参考文献（立法資料を含む）

- Arbeitskreis “Externe Unternehmensg” der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.; International Financial Standards im Einzel- und Konzernabschluss unter der Prämisse eines Einheitsabschlusses für unter anderem steuerlicher Zwecke, in: *Der Betrieb*, 56. Jg., 2003.
- Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan; *Bilanzen*, 9. Auflage, 2007.
- Breithecker, Volker; BilMoG-Überblick über Änderungen einzelabschlussrelevanter Vorschriften und Auflistung der Durchbrechungen der Massgeblichkeitsprinzip, in: Schmiel, Ute / Breithecker, Volker (Hrsg.); *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*, 2008.
- DRSC: Entwurf eines internationalen Standards zur Bilanzierung von Small and Medium-sized Entities (ED-IFRS for SMEs) Ergebnisse einer Befragung deutscher mittelständischer Unternehmen, Dezember 2007.
- Dr. Kleeberg & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft; E-Bilanz Prüfen – planen – profitieren ([http://www.kleeberg.de/fileadmin/download/e-bilanz/Kleeberg\\_Praesentation\\_E-Bilanz\\_August\\_2013.pdf](http://www.kleeberg.de/fileadmin/download/e-bilanz/Kleeberg_Praesentation_E-Bilanz_August_2013.pdf)), Juni 2013.
- Forster, Guido / Schmidtman, Dirk; Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, *Betriebsberater*, 64. Jahrgang, 2009.
- Haller, Axel / Honors, Eva / Loffelmann, Johann; Die einheitliche Erstellung von Handels- und Steuerbilanz, *Der Betrieb*, Nr. 16, 2011.
- Herzig, Norbert; Modernisierung des Bilanzrecht und Besteuerung; in: *Der Betrieb*, 2008.
- Herzig, Norbert / Briesemeister, Simone / Schäperclaus, Jens; Von der Einheitsbilanz zur E-Bilanz, *Der Betrieb*, Nr. 01, 2011.
- Herzig, Norbert / Briesemeister, Simone; Das Ende der Einheitsbilanz, Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG-RegE, in: *Der Betrieb*, 2009.
- Kessler, Harald / Leinen, Markus / Strickmann, Michael; *Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz-Regierungsentwurf-die neue Handelsbilanz*, 2008.
- Kommission der EU; Mitteilung der Kommission, Harmonisierung auf dem Gebiet der Rechnungslegung; eine neue Strategie im Hinblick auf die internationale Harmonisierung, COM95 (508) DE, 1995.
- Marten, Kai-Uwe / Weiser, M. Felix; Neuorientierung der Bilanzpolitik für den Einzelabschluss?, in: Freidank, Carl-Christian; *Reform der Rechnungslegung und Corporate Governance in Deutschland und Europa*, 2004.
- Pellens, Bernhard / R. U. Fülbiel, Rolf Uwe / Gassen, Joachim; *Internationale Rechnungslegung*, 5. Aufl., 2004.

- Petersen, Karl / Zwirner, Christian; Rechnungslegung und Prüfung im Umbruch: Überblick über das neue deutsche Bilanzrecht-veränderte Rahmenbedingungen durch das verabschiedete Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)-in: *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR)*, Beihefter 1 zu Heft 5, 2009.
- Schmiel, Ute / Breithecker, Volker (hrsg.); *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*, 2008.
- Schneider, Dieter; Steuerbetriebswirtschaftliche Gewinnermittlung statt de Entwurfs einer BilMoG-elpackung!, in: Ute Schmiel, Volker Breithecker (hrsg.), *Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*, 2008.
- Bundesministerium der Justis (BMJ), Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechts modernisierungsgesetz-BilMoG) vom 8. 11. 2007.
- Bundesministerium der Justis (BMJ), Pressemitteilungen, Neues Bilanzrecht: Milliardenentlastung für den deutschen Mittelstand beschlossen, 26. März 2009.
- Bundesministerium der Justis (BMJ), E-Bilanz – Elektronik statt Papier – Einfacher, schneller und günstiger berichten mit der E-Bilanz, Ausgabe 2012.
- Bundesregierung, Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrecht (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz-BilMoG) vom 21. 05. 2008, *BT-Drucksache*, 16/10067, 2008.
- Gesetz zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetze-KapAEG), *BGBI* Teil I Nr. 24. vom 27. 04. 1998.
- Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmens-bereich (KonTraG), *BGBI* 1998 Teil I Nr. 24. vom 27. 04. 1998.
- Gesetzes zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz-BilKoG), *BGBI* 2004 Teil I No.69. vom 20. 12. 2004.
- Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrecht-reformgesetzes-BilReG), *BGBI* 2004 Teil I No.65. vom 04. 12. 2004.
- Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechts-modernisierungsgesetz – BilMoG), *BGBI* 2009 Teil I Nr. 27. vom 25. 05. 2009.
- 木下勝一『会計規準の形成』森山書店, 1990年.
- 坂本孝司『ドイツにおける中小企業金融と税理士の役割』中央経済社, 2012年.
- 長谷川一弘『ドイツ税務貸借対照表論－機関会社関係制度上の所得算定にみる会計の制度的役割

ー』森山書店, 2009年.

W・フレリックス『現代の会計制度 第2巻 税法編』(大阪産業大会計研究室訳) 森山書店, 1987年.

佐藤誠二『ドイツ会計規準の探究』森山書店, 1998年.

佐藤誠二『会計国際化と資本市場統合ードイツにおける証券取引開示規制と商法会計法との連繋ー』森山書店, 2001年.

佐藤誠二編『EU・ドイツの会計制度改革ーIAS / IFRSの承認と監視のメカニズムー』森山書店, 2007年

佐藤誠二『国際的会計規準の形成ードイツの資本市場指向会計改革ー』森山書店, 2011年.

佐藤誠二「ドイツにおけるIFRS導入と基準性原則, 会社規模別緩和策〜会計法改革法(2004年), 会計法現代化法(2009年)との関連で〜」『会計・監査ジャーナル』第21巻第8号, 2009年.

佐藤誠二「IFRSへの対応と非対応の会計法改革〜ドイツの2009年『会計法現代化法』を中心にして〜」『會計』第178巻第3号, 2010年.

佐藤誠二「IFRS導入が商法会計目的に及ぼす影響ードイツの会計現代化改革をめぐる議論ー」『産業経理』第72巻第1号, 2012年.