

科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成25年6月16日現在

機関番号：37127

研究種目：基盤研究 C

研究期間：平成22年度～平成24年度

課題番号：22530509

研究課題名（和文）IAS/IFRS 準拠の個別決算と配当・税計算テストの改革テーゼに関する研究

研究課題名（英文）A Study on individual accounts in accordance with IAS/IFRS in Germany and on an new alternative to the Determination of distributable profits and taxable income established by the German Commercial Code

研究代表者

（木下 勝一）Kinoshita Katsuichi

研究者番号：40018643 保健医療経営大学・保健医療学部・教授

研究成果の概要（和文）：IAS/IFRS（国際会計基準・国際財務報告基準）は、欧州連合におけるエンドースメントメカニズムにもとづいて欧州の法的環境のなかで導入している。欧州連合域内のすべての上場会社は、2005年度決算以降、欧州連合でエンドースされた IAS/IFRS に準拠した連結財務諸表を作成しなければならない。欧州連合加盟国は、非上場の会社と個別財務諸表に IAS/IFRS の適用を拡大適用することができる選択権を有している。

本研究は、ドイツ商法における資本維持レジームと商法決算にもとづく法人課税所得と配当可能利益の決定の主要な特徴点に関する法的背景を明らかにしている。

本研究は、法人課税所得が IAS/IFRS に準拠して測定することが可能であるかどうか、また、ソルベンシーテスト（支払い能力テスト）に準拠して配当可能額を決定することが可能であるかどうかについて検討している。その結論として、本研究は、ドイツにおいては、法人課税所得と配当可能額が商法個別決算ベースで行われることを確認している。

研究成果の概要（英文）：IAS/IFRS would be introduced into the european legal enviroment on the basis by an endorsement mechanism at EU level. All listed EU-companies must prepare their consolidated accounts in accordance with endorsed IAS/IFRS from 2005. Member states would be allowed to extend the application of IAS/IFRS to unlisted companies and to individual accounts.

This study provides a legal background on some of the main features of the capital maintenance regime in Germany Commercial Code and Determination of corporation taxable income and distributable profits to be based on the firm's commercial accounts.

This study examines whether it is possible to measure corporation taxable income based on IAS/IFRS and to determine distributable profits in accordance with solvency test. In conclusion, this study confirms that corporation income taxation and distributable profits in Germany is based on individual accounts of Commercial Code(HGB-Jahreabschluss).

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
平成22年度	1,200,000	360,000	1,560,000
平成23年度	1,000,000	300,000	1,300,000
平成24年度	900,000	270,000	1,170,000
年度			
年度			
総計	3,100,000	930,000	4,030,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：財務会計

1. 研究開始当初の背景

我が国における IAS/IFRS 対応は、連結先行、すなわち、IAS/IFRS を連結財務諸表と個別財務諸表に適用することを前提として、まず、連結財務諸表に対して、IAS/IFRS を先行的に適用するというものである。このため、日本の連結先行論では、IAS/IFRS が個別財務諸表にも早晚適用されることになる。この結果、我が国において、IAS/IFRS が商法・会社法の規制を受けた個別財務諸表に適用され、それにもとづく配当財源決定と法人課税所得の計算原理が我が国の法の規制対象から外れて、国際会計基準審議会 (IASB) が設定する IAS/IFRS に準拠したルールにパラダイム転換していくことになる。

他方、我が国と同じような法体系のもとに、IAS/IFRS 対応を模索してきたドイツがどのような理念と戦略のもとで、しかも、欧州連合の枠組みのなかで取組みを行い、我が国の連結先行論とは違った連単分離論を提起したか、我が国の連結先行論のもつ今後の問題と比較研究することの意義は大きいものがある。

ドイツは、欧州連合の第 4 号会計指令の公布を受けて、欧州条約と憲法に従って、1985 年に会計指令法という名称による商法大改正を実現させた。この 1985 年商法改正は、1891 年商法からおよそ 1 世紀ぶりの改正であったとともに、欧州連合の統合理念を具体化させた欧州会計法調和化の大改革を断行したものであった。しかし、この 1985 年の時点では、今日の IAS/IFRS の問題ではなく、欧州域内における会計法 (基準) 調和化路線にすぎなかった。

欧州連合とドイツにおいて、大きく事態が動いたのは、世紀末のアメリカと国際会計基準審議会 (IASB) のなかで起きた IASB の組織改革問題であった。これは、欧州連合にとっても、この IASB の組織改革問題、ひいては、IAS/IFRS のグローバル基準—単一の高品質の世界標準としての役割が 21 世紀の資本市場の国際的競争の規制ルールの世界標準の形成を目指すものであったことから、欧州連合における危機感を醸成したことは想像できる。このために、欧州連合は、2000 年に IAS/IFRS に対応する「欧州の新しい会計戦略」文書を発表し、さらに、2002 年に入って、IAS/IFRS を欧州連合域内の上場会社に対する「IAS 適用命令」を公布した。欧州連合とドイツの連結分離論は、この 2002 年の「IAS 適用命令」にもとづいた戦略的対処方針であった。

ドイツは、この 2002 年の「IAS 適用命

令」の対処方針をもとに、2004 年に欧州連合の IAS 適用を国内法化するために、立法改正を実施した。これが 2004 年の「会計法改革法 (Bilanzrechtsreformgesetz)」であった。この「会計法改革法」のもとで、ドイツが IAS/IFRS に対して打ち出したのが連単分離論であった。欧州連合の「IAS 適用命令」では、欧州域内の上場会社の連結財務諸表については、IAS/IFRS の適用を義務づける以外は、加盟各国の立法選択権を認めていた。ドイツは、この立法選択権にもとづいて、資本市場指向の上場会社の連結財務諸表に IAS/IFRS の強制適用を法規制する一方で、非資本市場指向の会社の連結財務諸表とすべての個別財務諸表に対する IAS/IFRS 適用は任意とし、ドイツ国内法である商法基準を強制適用することを義務づけた。これがドイツの連単分離論の概要である。

本研究の開始時における我が国と欧州連合・ドイツの IAS/IFRS 適用の現状認識は以上のような状況であった。このことから、連結先行論、連結分離論いずれも場合にも、IAS/IFRS のもとでの個別財務諸表のあり方がどのような方向にあるべきなのかをめぐって重要な研究課題であった。

2. 研究の目的

本研究は、このような研究開始当時の背景をもとにして、欧州連合とドイツにおける IAS/IFRS 適用が個別財務諸表に及んだ場合の先行的な議論を検討することを目的としたものであった。

本研究は、IAS/IFRS の影響で個別財務諸表の機能がどのような変更を迫られるかということの研究の目的としている。この場合に、IAS/IFRS の会計目的は、まず資本市場における投資家の投資意思決定に有用な情報を提供することが統一的に強調されている。これは、証券市場向けの会計規制を第一義に考えているアメリカの会計観に他ならない。このため、証券市場・資本市場における投資家保護の国際的な会計規制の世界を想定する限り、欧州連合の会計規制ルールにも決定的な意義を与えている。2002 年の欧州連合の「IAS 適用命令」による欧州域内における上場会社の連結財務諸表の作成基準として IAS/IFRS を強制適用することを決定したのも理解できる。

しかし、欧州連合の会計規制の法文化の環境は、アメリカの資本市場至上主義の会計規制の在り方とはまったく違ったものである。すなわち、欧州連合、とりわけドイツの会計規制の法文化は、アメリカの株主価値重視の

会計規制ではなく、多様な利害関係者との、とくに従業員との共同決定という協調的な社会的市場経済観のもとでの会計規制である。このため、その基本的な法秩序が商法・株式法のなかに法典化されている。この多様な利害関係の調整の社会的市場経済観のもとで、ドイツは、配当財源決定と法人課税所得決定を商法・株式法の計算原理に委任してきたのである。

本研究は、この意味において、欧州連合が株主価値至上主義を排し、多様な利害関係を政治的および経済的に統合し、欧州共同の公共の利益体を形成する目標のもとで、ドイツがIAS/IFRSの影響をどのように捉えて、個別財務諸表の配当財源決定と課税所得決定の会計機能を目指そうとしているのか、そのための改革テーゼに関する議論を明確に概念把握することを目的とするものであった。

3. 研究の方法

以上のような研究の背景と研究の目的を達成するために、本研究が実施した方法論は、徹底した文献資料の分析的考察方法である。

ドイツの配当財源決定の計算原理は、商法・株式法の法規制にもとづくものであるから、まず、現行のドイツ配当財源決定の計算原理を概念把握することが出発点であると考へた。そのうえで、欧州連合の資本指令の研究を進め、このために、欧州連合の公式・非公式の資料・データを収集しつつ、内容の分析を行った。その際に、欧州連合における配当財源決定に関する各種の委員会と専門家グループの勧告と答申を分析的に考察した。また、欧州連合の委託研究として欧州の大手監査法人(KPMG)が実施した調査研究レポートを通じて欧州各国の配当財源決定方式の現状分析を行った。そのうえで、ドイツにおける会計による資本維持と会社法の配当財源決定方式をめぐる議論と改革提案の検討を行った。

また、ドイツの法人課税ベースの所得計算原理について、ドイツ商法において、将来的にIAS/IFRSに準拠した個別財務諸表への転換がなされた場合に、ドイツ税法がどのような計算テストの改革が可能かどうかの研究をケルン大学教授のヘルツィヒの政策課題提言の所説を中心として行った。この場合の論点の核心は、ドイツの100以上にわたる税法の隅柱であった「税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性原則」の在り方をどう捉えて、どのように改革を方向づけるかを研究するところにあった。

4. 研究成果

本研究は、法人の課税ベースである税務上の利益計算テストと配当財源決定の計算テストという2つのテーマについて取り上げ

た。

まず、第1のテーマである法人の課税ベースである税務上の利益計算については、ドイツにおいて、商法上の確定決算基準を100年以上にわたる古くて尊い基準性原則として堅持する方向で現状維持しているが、2009年の会計法現代化法の商法改正後に予想されるIAS/IFRS準拠の個別財務諸表問題を展望した場合に、ドイツの隅柱である伝統的な税務上の利益計算(ドイツでは、これを税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性原則と呼称)に代替する税務上の利益計算モデルがどのように描かれるかが議論されている。

本研究は、この現行の税務上の利益計算に代替する4つの基本的な計算モデルについて、ケルン大学教授のヘルツィヒが2004年に連邦財務省の委託を受けて行って調査研究『IAS/IFRSと税務上の利益計算に関する報告書』に依拠して論究した。

基本的モデルの第1は、個別財務諸表に対するIAS/IFRS適用を禁止し、ドイツ商法(HGB)の適用を義務づけるなかで、基準性原則を堅持する伝統的なモデルである。この計算モデルは、IAS/IFRS適用を連結財務諸表に限定したもので、1998年の資本調達容易化法の商法改正においても堅持されてきたものである。

しかし、2004年の会計法改革法と2009年の会計法現代化法が1998年の資本調達容易化法のIAS/IFRS対応から一歩進めて、個別財務諸表に対してもIAS/IFRSの任意適用を情報目的に限定的に認める方向を打ち出したことを踏まえて、基本的な第2のモデルとして、HGBの資本維持決算の基準性モデルが過渡的な解決方向として考えられる。

この2つの基本的モデルに対して、IAS/IFRSの適用が個別財務諸表に対しても強制されるという将来的な可能性を考慮した場合に、基本的な第3のモデルとして、IAS/IFRSの基準性モデルを想定することもできる。

すなわち、商法確定決算基準のもとで、①IAS/IFRSの適用の禁止にもとづく伝統的な利益計算モデル、②IAS/IFRSの任意的適用にもとづくHGB資本維持決算の基準性の利益計算モデル、③IAS/IFRSの強制適用にもとづくIAS/IFRSの基準性の利益計算モデルということである。

これに対して、基本的なモデルの第4として考えられるのは、上記の3つの利益計算モデルがなんらかのかたちでの基準性原則を堅持したものであるが、基準性原則を廃止して、税務上の利益計算を商法から離脱させ、分離独立した税務上の利益計算モデルというべきものである。

この第4の税務上の利益計算の分離独立モデルは、IAS/IFRSの影響下で、基準性原則の廃止に代替する将来像として、さらに、①独立した税務会計法と②修正した収入剰余計算の選択的適用を展望するものである。

この第4の税務上の利益計算の分離独立モデルの場合に、商法上のGoBの基準性(伝統的な商法決算基準)を放棄して、IAS/IFRSの個々の処理ルールを取捨選択的に独立税務会計法に受け入れると立論である。この立論では、独立税務会計法において商法上のGoBの基準性というレジームからのパラダイムの転換を図るとともに、一般的利益算定原理を税法に法典化する必要が生まれる。この結果、ドイツの民法・商法・税法の三層構造の一角が崩れるという法的安定性への危惧、そして税法上の計算規定の龐大化という難題が課題として残る。

このためか、2009年会計現代化法以降、現時点(2013年)においても、この独立税務会計法の構築が検討課題のままに残されており、現状維持の第1の基本モデルが批判点のあるなかで、堅持されている。

さて、本研究の第2のテーマである配当財源決定の計算モデルの改革については、なによりもまず、2003年5月に欧州連合から発出された会社法の現代化とコーポレートガバナンスの強化に関するアクションプランにもとづく欧州連合の第2号会社法指令の現行資本維持レジームに対する代替的方法に関する新しい枠組みの構築への取り組みが起点となっている。また、2006年に欧州連合の委託を受けて、大手監査法人(KPMG)が実施した欧州連合加盟国(フランス、ドイツ、ポーランド、イギリス)における資本維持と配当財源決定の現状分析とそれにもとづく改善提言としてのソルベンシーテスト(支払能力基準)が新しい方向づけとなっている。

本研究では、ソルベンシーテストの採用をめぐる議論の背景として、欧州とドイツにおける会計の国際化の進展状況について、①欧州の会計法の調和化から国際化への方針転換を受けて2002年の欧州連合のIAS適用命令と加盟国の立法選択権、②ドイツにおける加盟国立法選択権にもとづくIAS/IFRSの限定的適用の戦略的意義を研究した。そのうえで、配当財源決定の前提となっている債権者保護システムの法規制の必要性が会計による資本維持に結びついて、欧州レベルのみならず、ドイツにおいても、会社法・株式法が法的基礎を与えてきたことを確認している。

本研究は、このような現状認識に対して、欧州とドイツで現行の資本保護システムの改革動向とソルベンシーテストの導入について具体的な議論の進展を取り上げている。

すなわち、①欧州の会社法の現代化に向けた欧州の取組みとして、欧州委員会のハイレベルグループの提案と欧州委員会のアクションプランを検討し、②そこから、現行の会計による資本維持システムに対する批判に応えるべく、代替的選択の資本維持システムに向けた作業として、リックフォードグループ、オランダグループ、欧州資本作業グループの外、ドイツ経済検査士協会のポジッションペーパー等による代替的選択方法の提唱から、欧州レベルで、情報による資本維持という新しい概念把握にもとづき、ソルベンシーテストの導入が提案されていることを摘出した。この配当財源決定方法としてのソルベンシーテストは、欧州域外のアメリカ、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド等の会社法の現状を参考として欧州でも可能なシステムとして提唱されているものである。

本研究は、この配当財源決定方法としてのソルベンシーテストの導入にあたっての問題点として、それが将来のキャッシュフローによる支払能力テストであることから、①予測期間の決定、②流動性分析、③流動性計画、④資本需要プランニング、⑤追加的な会計テストの必要性、⑥経営者のソルベンシー証明書、⑦開示と監査の義務、⑧適切なサンクションメカニズムが指摘できると考え、とくに、予測的なキャッシュフローの把握の不確実性、配当財源決定の目的に対するIAS/IFRSの適性、追加的な債権者保護の措置の必要性について、欧州とドイツにおけるソルベンシーテストの導入にあたっての検討課題となっていることを明らかにした。

本研究において、ドイツでのこの配当財源決定のソルベンシーテストの導入について、会計による資本維持テストをソルベンシーテストに並行的に実施する提案も出されていることが確認できた。しかし、2009年の会計法現代化法の商法改正では、ソルベンシーテストの導入は見送られており、2013年の現時点において、IAS/IFRSの個別財務諸表への適用のシフトがどう進められていくか、そのなかで、ソルベンシーテスト導入に一気に進むのかどうか、ドイツ商法会計制度の根幹からの決別となるかも知れない政策課題であることから、その将来方向を明確にできない。

以上、本研究において、法人の課税ベースについて、また、法人の配当財源決定について、その計算テストを現行の商法レジームから離脱して、独立税務会計法、また、会計テストから決別したソルベンシーテストへのパラダイム転換が現実の政策課題となっているという結論に達することはできず、ドイツ商法の伝統的なレジームの枠組みのなかで現状維持の方向にとどまっていることを確かめている。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計5件)

(1) 木下勝一「IAS/IFRS と税務上の利益計算」(会計第177巻5号、森山書店、736-751頁、2010年)

(2) 木下勝一「IAS/IFRS とエンフォースメントドイツの財務報告エンフォースメントモデル」(企業会計第62巻6号、中央経済社、859-865頁、2010年)

(3) 木下勝一「ドイツ会計基準委員会の新しい秩序への転換」(企業会計第64巻1号、中央経済社、133-139頁、2012年)

(4) 木下勝一「ドイツ商法の法秩序の構造と欧州版 IFRS の内部化」(産業経理第72巻1号、産業経理協会、16-23頁、2012年)

(5) 木下勝一「欧州版 IFRS の域内内部化とドイツの戦略対応—資本市場指向・非資本市場指向の差別化による限定的適用」(会計第181巻5号、森山書店、648-661頁、2012年)

[学会発表] (計0件)

[図書] (計0件)

[産業財産権]

○出願状況 (計0件)

名称:

発明者:

権利者:

種類:

番号:

出願年月日:

国内外の別:

○取得状況 (計0件)

名称:

発明者:

権利者:

種類:

番号:

取得年月日:

国内外の別:

[その他]

ホームページ等

6. 研究組織

(1)研究代表者

(木下勝一)

研究者番号: 40018643

(2)研究分担者

(なし)

研究者番号:

(3)連携研究者

(なし)

研究者番号: