

ドイツ法人税（一九二五年）の所得算定に関する研究

長谷川 一 弘

目次

- I はじめに
- II 一九二五年法人税の所得算定の原理
- III 金マルク開始貸借対照表の重要性
- IV 税法上の資産評価
- V 税務貸借対照表の作成事例
- VI 一九二六年度法人税申告書の形式
- VII まとめ

ドイツ法人税（一九二五年）の所得算定に関する研究（長谷川）

一〇七（四九九）

I はじめに

本論文の目的は、第一次大戦後の賠償問題とインフレーションの影響に直面する特別な状況下での、一九二五年法人税課税所得の算出過程（一九二六年度税務申告）における金マルク建て開始貸借対照表（Goldmarkeroeffnungsbilanz）の役割をRosendorffの著書^①を中心にして考察することにより、この課税所得の算出過程で機能している会計の本質を明らかにすることにある。特に、固定資産勘定にマルク表示のある金マルク開始商事貸借対照表の事例を取り上げることにより、当時のインフレーションの影響をうけた経済状況下における企業会計と課税制度の制度的な連携と調整手続きを考察する。

ドイツは一九一九年六月二八日ヴェルサイユ講和条約に調印した。第一次大戦以来ドイツではインフレーションが進行していたが、一九二二年夏以後、とくに二三年になるとそれは破局的な様相を呈しはじめた。預金、保険、債権の価値は失われ、政府債権とくに戦時公債はただの紙片同然になってしまった^②。この事態に対して一九二三年一月一五日にレンテンバンク（Deutsche Rentenbank）が設立され、同年一月一五日よりレンテン銀行券を発行した。このレンテン銀行券は尚依然として法貨たる旧マルク紙幣とならんで通用された。同年一月二〇日に為替相場一ドルが四兆二千億紙幣マルク、すなわち一金貨マルクが一兆紙幣マルクの割合で安定した。このレンテンマルク（Rentenmark）なる新単位が一金マルクの価値として与えられた。つまり、これらの通貨比率は一兆紙幣マルクをもつて一レンテンマルクとなった^③（四・二レンテンマルクが一ドルと定められた^④）。さらに、一九二四年八月三〇日の新貨幣法（二〇月一日実施）による金準備に基づく新貨幣ライヒスマルク（Reichsmark）が発行され、新貨幣単位一ライヒスマルクにつき一

兆紙幣マルクの比率で兌換されることになった。また、新貨幣単位一ライヒスマルクは一レンテンマルクとされた。⁽⁵⁾

ドイツ政府はインフレによる架空（又は仮装）利益（Scheingewinn）⁽⁶⁾に対処するとして一九二三年一月二八日付「金貨貸借対照表令（Die Verordnung über Goldbilanzen）」を制定した。これにより商業帳簿の記帳義務を有する商人は、同令第一条第一項により一九二四年一月一日に始まる事業年度より金マルク建ての開始貸借対照表の作成を義務づけられた。一九二四年一月二日新貨幣法第二施行令により「金貨貸借対照表令」の適用に関しては金マルクに代わりライヒスマルクが価値単位として使用されることに改められた。⁽⁷⁾金マルク開始貸借対照表の作成目的は、インフレにより膨れあがったものを金マルクという規準により計上し直すことである。しかしながら、「金貨貸借対照表令」により開始商事貸借対照表が作成されようとも、企業会計と国家財政政策の目的は基本的に乖離しているので、商事貸借対照表から課税所得を算定するには税法上の調整が必要になる。「金貨貸借対照表令」については既に多くの研究⁽⁸⁾がなされているが、本稿は「金貨貸借対照表令」による商事貸借対照表から一九二五年改正法人税法の課税所得を算定するための税法上の調整手続きに視点を当てて考察を加える。次に、一九二五年改正法人税法・所得税の内容を確認する。

II 一九二五年法人税の所得算定の原理

一九二〇年の税制改革により従来ラント（州）税であった所得税はライヒ（国）税となり、税制の統一・中央集権化が完成し、法人所得に対して法人税が新設された。⁽⁹⁾一九二〇年所得税法において純財産増加説にもとづく所得概念が一般的に採用された。⁽¹⁰⁾また、ライヒ財政裁判所は一九二三年一月一六日の判決のなかで、商人の課税は「シヤ

ンツ (Schanz) 所得理論に対応するものであつて、その基礎の上に所得税法が原則として設定されている。…この理論によると、所得は財産増加 (Vermögenszugang) と同じである。商法上の貸借対照表は、財産の表示を指向しており、したがつて、貸借対照表利益は財産増加 (Vermögenszuwachs) をあらわす…」のであると述べている。⁽¹¹⁾しかし、租税制度上、所得源泉説に基づく所得概念が選択されるべきか、あるいは、純財産増加説に基づく所得概念が選ばれるべきかは、たんに理論上問題として決せられるわけではなく、ドイツでは第一次世界大戦前の立法に対し、「陸軍議案の費用を補償する必要性」と「租税理念の必要性」が、純財産増加分を所得とする広義(包括的)所得概念を導いたものであるといわれている。⁽¹²⁾

一九二四年一月にまとめられた賠償支払計画である「ドーズ案 (Daves Plan)」の要望にちよつて一九二五年八月一日付で所得税、法人税等の改正が行われた。⁽¹³⁾この改正一九二五年所得税法(以後所得税法)、改正一九二五年法人税法(以後法人税法)の適用は、法人税法第三二条と所得税法第一一七条の規定により、一九二五年暦年又は一九二五年暦年中に終了する事業年度に対する課税査定を最初としてこれを適用することになった。⁽¹⁴⁾法人税の課税対象所得は、法人税法第一〇条により所得税法第六條乃至第八條、第一一條の規定を適用した。また、法人税法第一三條は、法人税の所得算定、課税標準および査定時期について法人税法に別段の定めのない場合には所得税法第一二條乃至第一七條、第一九條乃至第二二條、第二五條、第二六條乃至第四八條の規定を準用するとした。⁽¹⁵⁾

所得税法第六條第一項第二号において「営業経営 (Gewerbebetrieb) より生ずる所得」を課税対象と規定した。同第七條第二項第一号において、この所得とみなすべきものを「営業経営より生ずる所得」の種類にあつては、利益 (Gewinn) としている。この利益を同第一二條は次のように規定している。「利益とは支出に対する収入の超過であつ

て、課税期間の期末において営業生産品、商品および貯蔵品、経営に資する建築物およびその付属物、ならびに動産である固定資産と前課税期間の末日の有高状態とを比較して、その増加額を加算し、減少価格を控除したものである⁽¹⁶⁾。さらに商法上の記帳義務のある納税義務者に対しては、利益について同第一三条で次ぎのように規定している。「商法の規定による商業帳簿を備えつける義務のある納税義務者、またはその義務を有しないが商法の規定により商業帳簿を実際に備えつける納税義務者にあつては、利益とは正規の簿記の諸原則に従い課税期間末日に算定したる経営財産が前課税期間期末において課税算定の基礎となす経営財産をこえる超過額である。利益の算定は、自己の経営からの引き出しに関する規定、控除しうる支出に関する規定および評価に関する規定を遵守しなければならない⁽¹⁷⁾」。前記した所得税法による利益たる事業所得の算定方法は、同第一二条による収支計算による方式を適用する納税義務者と、同第一三条による財産比較による方式を規定している。収支計算による方式は同第一三条の規定の適用される完全な商人（商法の規定に従い商業帳簿を作成する納税義務者）以外の者とされる⁽¹⁸⁾。

Ⅲ 金マルク開始貸借対照表の重要性

金貨貸借対照表令について、チェローニは次のように評価している。「一九二三年一月二八日の統令によって、産業会社は資産、負債を「金マルク」で評価して貸借対照表を作らねばならぬことになった。：また一九二三年一月二八日の統令の目的は、会社貸借対照表からマルク減価の影響を除去する点にある。それ故、金マルクを物価基準に採用することから起こる通貨デフレーションにつれて、貸借対照表の諸資産にも「デフレーション」を行わなければならない。インフレーション期間に減価マルクによって投資した新投資は金価値にまで引き下げられねばならず、

またインフレーションによる実質上の損失も考慮しなければならない¹⁹⁾。すなわち、政府は金マルクという価値規準により会社の財政状態を把握し、かつ他社との比較を可能にする貸借対照表を目指したのである。それはまた、同時に国家財政収入の安定確保を目指したのである。次に所得算定における金マルク貸借対照表の必要性について確認する。

一九二五年改正所得税法の最初の課税査定にあたり財産調整 (Vermögensausgleich)、または減損ないし物質減少に対する控除をなしうる場合における租税期間の開始に対する価格の確定については同法一〇五条第一項は次のように規定している。それは商法典の規定に従って帳簿を記帳する義務を負わされている納税義務者、またはそのような義務を負わされていないが実際上商法典の規定に従って帳簿を記帳する納税義務者は、課税利益算定のために原則として商法上の貸借対照表を出発点としなければならない²⁰⁾。そのような納税義務者は一九二五年改正法人税法に準拠した最初の課税査定のために税務申告書のほかに下記のことを税務署に提出する義務を負う²¹⁾。

I 期首貸借対照表 (Anfangsbilanz) 並びに株主総会議事録

II 期末貸借対照表計算書 (Schlussbilanzrechnung) と損益計算書並びに年度報告書、株主総会議事録。

上記 I、II とも課税所得のもとになる事業年度を対象にしている。

期首貸借対照表として以下のことが考慮される²²⁾。

- 1 納税義務者の事業年度が暦年と一致している場合には、一九二四年二月二二日付
商法上の貸借対照表。
- 2 納税義務者の事業年度が暦年と一致していない場合、

a) もし納税者が、一九二四年開始一九二五年終了の事業年度の開始に際して、一九二三年一月二八日付「金貨貸借対照表令」²³ 第二条第一項における金マルク(Goldmark)表示の開始貸借対照表(Eröffnungsbilanz)を作成していたならば、当該金マルク開始貸借対照表。

b) もし納税義務者が、一九二四年開始一九二五年終了事業年度開始前からすでに金マルク開始貸借対照表を作成していたならば、一九二四年開始一九二五年終了課税期間の直前に作成された前事業年度終了時の商事貸借対照表。

期首貸借対照表が金マルク開始貸借対照表でない(上記1と2のb)の場合)ならば、既に述べたIとIIの証拠資料とともに、金マルク開始貸借対照表が株主総会議事録と一緒に税務署に提出されねばならない。²⁴

事例²⁵

1 事業年度として暦年を採用している株式会社は、以下のものを税務署に提出しなければならない。それは、一九二四年一月二二日付商事貸借対照表、一九二五年一月二二日付期末貸借対照表と損益計算書、並びに一九二四年一月一日付の金マルク開始貸借対照表である。

2 一九二四年一月一日から一九二五年九月三〇日までの一九二四／一九二五事業年度を採用する株式会社は、一九二四年一月一日付金マルク開始貸借対照表を作成しなければならない。この株式会社は、次のものを税務署に提出しなければならない。それは、金マルク開始貸借対照表と一九二五年九月三〇日付期末貸借対照表である。

しかし、この株式会社が金マルク開始貸借対照表を一九二四年一月一日付で作成したならば、この株式会社は、次のものを税務署に提出しなければならない。それは、当該金マルク開始貸借対照表、一九二四

年九月三〇日付期末貸借対照表並びに一九二五年九月三〇日付の期末貸借対照表である。

IV 税法上の資産評価

改正一九二五年法人税法の最初の課税査定にあって、商法上の開始貸借対照表の個々の項目を一部修正し、一部を認容する。所得税法第一〇四条において改定一九二五年所得税法適用初年度にのみ第一〇五条から第一一〇条までの特別規定の適用を定めている²⁶。それは、課税所得の算定に際してインフレーションの影響を極力避けるためであると考ええる。課税査定に対しては以下に述べる評価原則に従わねばならない。

期首貸借対照表は、最大限に見積もって次のように評価されるべきである²⁷。

A. 所得税法第一〇六条に規定された経営財産の対象物。それが、一九二四年一日以後購入又は製作されたものである場合²⁸。

i. 機械とその他の事業用具、営業上の著作権、文芸上の著作権、芸術上の著作権、建物施設の給水設備と排水設備また漁業経営設備。

それらは、実際上の購入価格または製作価格をもってその物の経過年数と耐用年数に相当する減耗控除 (Absatzungen für Abnutzung)²⁹ をなす。

ii. 鉱業会社の鉱山、採鉱場の鉱山、その他埋蔵物の消費を前提とする経営体の鉱山。

それらは、実際上の購入価格または製作価格をもってその物の経過年数と耐用年数に相当する実体減少に対する控除 (Absatzungen für Substanzverringering)³⁰ をなす。

iii. 流通経営資本の対象物（例えば、商品、製品、貯蔵品）。それらは、上記の i と ii で述べた設備資本の対象物ではないし、ならびに上記 ii に示した経営の土地とは別のものである。それらは実際の購入価格または製作価格をもって表示される。⁽³¹⁾

もしくは、前記 i、ii、iii は次のように計上表示する。それは、対象物の価値が計上された金額よりもすでに低下しているならば、一九二五暦年にあつては財産税（Vermögenssteuer）の査定の際の価値をもって表示する。⁽³²⁾

B. 所得税法第一〇七条に規定された一九二三年一月二二日以前に取得または製作された経営財産の対象物。

I. 設備資本の対象物

a) 一九二五年七月一六日の「価格増額法」（Aufwertungsgesetz）⁽³³⁾ に従つた価格増額に基づく債権（Forderungen）と債務（Schulden）。

それらは、課税期間の開始に際して、価格増額法の原則が適用される価値をもって計上する。⁽³⁴⁾

b) 建物。課税期間の開始に際して、一般（又は通常）価格（gemeine Wert）⁽³⁵⁾ をもって計上する。⁽³⁶⁾

c) 機械とその他の事業用具、営業上の著作権、文芸上の著作権、芸術上の著作権、給水設備と排水設備または漁業経営設備。それらは、対象物の購入または製作に対して金マルク開始貸借対照表基準日に支出せねばならなかつた金額の三分の一だけ減額された金額で計上する。そのうえまた経過年数（課税期間の開始に際しての状態に従う）と耐用年数に相当する減耗控除をなす。⁽³⁷⁾

d) 鉱業会社の鉱山、採鉱場の鉱山、その他埋蔵物の消費を前提とする経営体の鉱山。

それらは、対象物の購入または製作に対して金マルク開始貸借対照表基準日に支出せねばならなかつた金

額の三分の一だけ減額した金額で計上する。そのうえまた経過年数（課税期間の開始に際しての状態による）と耐用年数に相当する実態減少に対する控除をなす。⁽³⁸⁾

- e) d)で示した経営の土地とは別の土地、またa)からd)の範疇以外の設備資本の対象物。それらは、対象物の購入または製作に対して金マルク開始貸借対照表基準日に支出せねばならなかった金額の三分の一だけ減額された金額で計上する。⁽³⁹⁾

もしくは、前記b)、c)、d)、e)は一九二五年の低い財産税価値 (niedrigeren Vermögensteuerwerte) をもって計上する (A.を参照)⁽⁴⁰⁾。

II. 流通経営資本 (umlaufenden Betriebskapital) の対象物

- a) 一九二五年七月一六日の「価格増額法」に従った価格増額に基づく債権と債務。

それらは、課税期間の開始に際して、価格増額法の原則が適用される価値をもって計上する。⁽⁴¹⁾

- b) その他の流通経営資本の対象物 (例えば、商品、製品、貯蔵品)

それらは、課税期間の始めに対象物の取得または製作金額において支出した金額あるいはより低い一九二五年財産税価値 (Vermögensteuerwerte) で計上する (A.を参照)⁽⁴²⁾。

前記に従えば、開始貸借対照表で計上された価値は最高価値 (höchstwerte) を適用する。⁽⁴³⁾ 商事貸借対照表に計上された経営財産対象物の金額が許容された最高価値を超過するときは、この経営財産の対象物の金額はこの最高価値まで引き下げられねばならない。これに伴い、場合によっては、より低い財産税価値の計上 (A.を参照) が強制される。例えば、納税義務者はこのより低い財産税価値とその他の許容最高価値のあいだの選択の余地はない。商事貸借対照

表に計上された経営財産対象物の金額が許容最高価値を下回るならば、その経営財産対象の金額は納税義務者の（税務署への）申請によってこの最高価値まで引き上げられねばならない。しかし、より低い財産税価値の金額が計上されている場合はこの低い財産税価値の金額を超過してはならない。税務申告書またはその添付書類に添えて申告された貸借対照表の項目の修正は、納税義務者の申請とみなされる⁴⁴⁾。

以下に述べる場合では最高価値を除外してより小さい財産税価値が適用される⁴⁵⁾。

- a) 営利会社 (Erwerbsgesellschaft) の財産が、一九二五年財産税算定による有価証券の財産税額査定用公定相場価値⁴⁶⁾ (Steuerkurswerte) の合計でもって計上されているとき。
- b) 子会社財産に対する親会社の出資が、一九二五年財産税査定をもって考慮されなるとき。
- c) 営利会社に対する持分にあつては、その持分が財産税によって定められた有価証券の財産税額査定用公定相場価値又は算定された売却価値 (Verkaufswert) の二分の一で計上されている場合。

以上のように、特に激しいインフレーションの影響を受けた一九二三年一月三十一日以前に取得または製作された経営財産の対象については税務貸借対照表計上にあたりかなりの評価減を許容した。

個々の商事貸借対照表項目評価修正の結果として、税務貸借対照表をどのようにして作成するかは、次に述べる例示による。

V 税務貸借対照表の作成事例

Rosendorf は金マルク商事開始貸借対照表から税務貸借対照表を作成する手続を次のように例示している。

〔事例1 納税義務者の事業年度が暦年と一致している場合〕

事業年度が暦年と合致している株式会社は、1924年1月1日付で次に述べる金マルク開始貸借対照表を作成した。

1924年1月1日 金マルク開始貸借対照表

借方		貸方	
		単位	Goldmark
建物	300,000	株式資本金	1,000,000
機械	1 ⁽⁴⁷⁾	債務	60,000
備品	1		
商品	440,000		
債権	62,400		
資本減価勘定 ⁽⁴⁸⁾	250,000		
現金	7,598		
	1,060,000		1,060,000

1924年12月31日 期末貸借対照表

借方		貸方	
		単位	Reichsmark
建物	295,000	株式資本金	1,000,000
機械	1	債務	45,000
備品	1	利益	65,000
商品	484,600		
債権	71,350		
資本減価勘定	250,000		
現金	9,048		
	1,110,000		1,110,000

1925年財産税に対して株式会社は以下に述べる財産を申告した。

	単位 RM.
建物	350,000
機械	80,000
備品	15,000
商品	505,000
債権	71,350
現金	9,048
小計	1,030,398
債務	45,000
純財産	985,398

1925年12月31日 期末貸借対照表

単位 RM.

ドイツ法人税
(一九二五年)
の所得算定に関する研究
(長谷川)

	借方		貸方
建物	285,000	株式資本金	1,000,000
機械	1	債務	30,000
備品	1	利益	50,000
商品	521,300		
債権	78,670		
資本減価勘定	185,000		
現金	10,028		
	<hr/>		<hr/>
	1,080,000		1,080,000

単位 RM.

・ 1925年1月1日付建物一般価値	=	400,000
・ 1924年1月1日 (金マルク開始貸借対照表の基準日) 付		
(1921年1月取得) 機械取得価格	=	150,000
3分の1控除	=	50,000
		<hr/>
100,000		
4年間にわたる減耗控除 (100,000 R M.のうち年10%)	=	40,000
承認された最高価値	=	60,000
・ 1924年1月1日 (金マルク開始貸借対照表基準日) 付		
(1923年7月取得) 備品の取得価格	=	30,000
3分の1控除	=	10,000
		<hr/>
20,000		
半年間の減耗控除	=	3,000
それ自体の承認された最高価値	=	17,000
・ 1924年1月1日から1925年1月1日までに製作されたものの製作価格	=	194,000
・ 1924年1月1日以後に製作されたものの事実上の製作価格	=	323,000
商品価値計	=	<hr/>
		517,000

それゆえ、納税義務者の会社は、次のように勘定金額を修正することになる。

一一九
(五一二)

単位 RM.

1924年12月31日 期末商事貸借対照表の税務修正		1925年12月31日 期末商事貸借対照表の税務修正	
低い財産税価値 の建物価値	350,000	343,000	(350,000の2%償却控除後)
機械価値 (許容される最高価値)	60,000	50,000	(100,000の10%償却控除後)
備品の価値 (低い財産税価値)	15,000	13,300	(償却控除後)
商品の価値 (財産税価値)	505,000		

したがって次のような結果となる。

- a) 利益の増加 3,000の内訳
 建物の場合 $(343,000 - 285,000) - (350,000 - 295,000) = 3,000$
- b) 利益の減少 32,100の内訳
 機械の場合 $(60,000 - 1) - (50,000 - 1) = 10,000$
 備品の場合 $(15,000 - 1) - (13,300 - 1) = 1,700$
 商品の場合 $505,000 - 484,600 = 20,400$

ゆえに商事貸借対照表から税務貸借対照表の修正の結果差額として
 商事貸借対照表利益の減少残高となる=29,100

つまり、税務申告書のA I 1の欄は、次のように記入されねばならない。

(商事) 貸借対照表利益		50,000
a)	加算	—
b)	減算	29,100
申告調整された(税務) 貸借対照表利益		20,900

結果として、以下の税務貸借対照表 (Steuerbilanzen) が作成される。

1925年1月1日 期首税務貸借対照表

単位 RM.

借方		貸方	
建物	350,000	株式資本金	1,000,000
機械	60,000	債務	45,000
備品	15,000		
商品	505,000		
債権	71,350		
資本減価勘定	34,602		

現金	9,048	1,045,000
	<u>1,045,000</u>	<u>1,045,000</u>

1925年12月31日 期末税務貸借対照表

		単位 RM.	
	借方	貸方	
建物	343,000	株式資本金	1,000,000
機械	50,000	債務	30,000
備品	13,300	利益	20,900
商品	521,300		
債権	78,670		
資本減価勘定	34,602		
現金	10,028		
	<u>1,050,900</u>		<u>1,050,900</u>

上記のような税務貸借対照表が作成され、そしてそれが税務申告書に組み入れられる。もし税務決算対照表の利益が申告書AI1欄に訂正された利益として表示されるならば、そのことは要件にかなっている。もし税務貸借対照表が税務署に提出されないならば、税務申告書AI1欄について提示された質問に正確に返答されねばならないし、またここで挙げた利益訂正は商事貸借対照表または申告書付表に加えて前記した例示と同様な注釈を加えなければならない⁽⁴⁹⁾」。

前記事例から、Rosendorffは商事貸借対照表と税法の評価基準の違いを明らかにしようとしている。Rosendorffは「一九二五年一月一日期首(商事)貸借対照表(一九二四年十二月三十一日期末(商事)貸借対照表)」と「一九二五年一月一日期首税務貸借対照表」、「一九二五年一月三十一日期末(商事)貸借対照表」と「一九二五年一月三十一日期末税務貸借対照表」の比較をしている。

期首税務貸借対照表の「建物」は所得税法第一〇八条第二項により一般価値四〇〇、〇〇〇RM (Reichsmark)より低い財産税価値三五〇、〇〇〇RMで期首計上されている。同じく「機械」は所得税法第一〇七条第二項により承認された最高価値六〇、〇〇〇RMで期首計上されている。同じく「備品」は承認された最高価値一七、〇〇〇RMではなく建物と同じくより低い財産税価値一五、〇〇〇RMで期首計上されている。この事は、「一九二五年一月一日期首(商事)貸借対照表」(一九二四年十二月三十一日期末(商事)貸借対照表)に計上された一マルク勘定を税法上訂正したことになる。また同じく「製作商品」も事実上の製作商品価値五一七、〇〇〇RMより低い財産税評価五〇五、〇〇〇RMで期首計上されている。両貸借対照表の期首貸借対照表貸方科目残高一、〇四五、〇〇〇RMは同額である。

次に、期末貸借対照表残高を比較する。まず、両貸借対照表の期末貸借対照表借方資産科目残高を比較する。資本減価勘定 (Kapitalentwertungskonto) 以外の両貸借対照表の各借方勘定科目の金額は税務貸借対照表では同額か又はそれ以上の金額である。「金貨貸借対照表令」第五条第二項、同第六条に規定された「資本減価勘定」は、法人税法第三〇条により同勘定の償却額は法人税法上の所得算定において控除を認められない。「資本減価勘定」は「金貨貸借対照表令」第六条により、企業が三年以内に償却すべきものである。「資本減価勘定」の商事貸借対照表期末金額残高は一八五、〇〇〇RMであり、他方この税務貸借対照表期末金額残高は三四、六〇二RMである。「資本減価勘定」

は商法上の調整勘定である。それゆえ各々の「資本減価勘定」を両者の期末貸借対照表借方科目合計残高から控除すると期末税務貸借対照表の借方合計残高金額の方が期末商事貸借対照表の借方合計残高金額よりも大きいことが確認できる。この両者の合計金額の差額は建物、機械、備品の計上評価差額である。特に「一九二五年一月三十一日期末（商事）貸借対照表」の借方にある機械や備品の一マルク勘定と、「一九二五年一月三十一日期末税務貸借対照表」の機械五〇、〇〇〇RM、備品二二、三〇〇RMとの差額が大きい。すなわち、商事貸借対照表に計上された一マルク勘定は税務貸借対照表では増額訂正されている。このように商法会計は一マルク勘定を創出することにより、インフレによる架空利益に対処したことがうかがわれる。一方、税法の評価基準は平等原則により商法会計の一マルク勘定を増額訂正していると考えられる。

〔事例2 納税義務者の事業年度が暦年と一致していない場合〕

1924年10月1日から1925年9月30日までが事業年度である会社は、1924年10月1日付で以下に述べる金マルク開始貸借対照表を作成した。

1924年10月1日付 金マルク開始貸借対照表

借方		貸方	
		単位 GM.	
建物	100,000	株式資本金	300,000
機械	90,000	準備金	90,000
車両	40,000	担保付債務	15,000
商品	160,000	債務	20,000
債権	30,000		
現金	5,000		
	425,000		425,000

1925年財産税に対して会社は以下に述べる財産を申告した。

	単位 RM.
建物	75,000
機械	65,000
車両	35,000
商品	140,000
債権	30,000
現金	5,000
	350,000
担保付債務	
15,000	
債務	
20,000	35,000
純財産	315,000

1925年9月30日付 期末貸借対照表

借方		貸方	
		単位 RM.	
建物	98,000	株式資本金	300,000
機械	80,000	準備金	90,000
車両	35,000	担保付債務	25,000
商品	200,000	債務	25,000
債権	40,000	利益	30,000
現金	7,000		
評価調整勘定	10,000		
	470,000		470,000

1924年10月1日付建物の一般価値	= 75,000RM.
1924年10月1日付（金マルク開始貸借対照表基準日）機械取得価格 （1922年12月取得）	= 135,000
3分の1控除	= 45,000
	= 90,000
90,000から年間10%（2年間）減耗控除	= 18,000
それ自体の許容最高価値	= 72,000
1924年10月1日付（金マルク開始貸借対照表基準日）車両取得価額 （1922年4月取得）	= 60,000
3分の1控除	= 20,000
	= 40,000
40,000から年間10%（2年6ヶ月）減耗控除	= 10,000
許容最高価値	= 30,000
商品の事実上の製作価格（1923年12月31日付製作時点）	= 140,000
1924年10月1日付価額増額法による担保付債務価値	= 25,000

それゆえ、次のように修正されねばならない。

	1924年10月1日 期首商事貸借対照表の税務修正	1925年9月30日 期末商事貸借対照表の税務修正
建物の価値 （1924年10月1日付け共通価値）	75,000	73,500（75,000の2%控除後）
機械の価値 （低い財産税価値）	65,000	56,900（65,000の1/8控除後）
車両の価値 （許容最高価値）	30,000	26,000（40,000の10%控除後）
商品の価値 （財産税価値と製作価額）	140,000	—
担保付債務の価値 （価額増額）	25,000	—

決算貸借対照表の価額増額調整勘定は消去される。したがって、次のように利益の増額が生じる。

建物の場合	$(100,000 - 75,000) - (98,000 - 73,500)$	= 500
機械の場合	$(90,000 - 65,000) - (80,000 - 56,900)$	= 1,900
車両の場合	$(40,000 - 30,000) - (35,000 - 26,000)$	= 1,000
商品の場合	$160,000 - 140,000$	= 20,000
	合計	= 23,400

期首貸借対照表の担保付債務の増額は、価額増額調整勘定の消去を通して相殺される。

それゆえ、法人税税務申告書AI1欄は次のように記入される。

(商事) 貸借対照表利益		30,000
a)	加算	23,400
a)	減算	—
申告調整された(税務) 貸借対照表利益		53,400

個々の貸借対照表項目の訂正は、特別な税務貸借対照表の作成を通じて結果として実現可能となる。このことは、前記事例でのべられている。

1924年10月1日付 期首税務貸借対照表

借方		貸方	
		単位	RM.
建物	75,000	株式資本金	300,000
機械	65,000	準備金	—
車両	30,000	担保付債務	25,000
商品	140,000	債務	20,000
債権	30,000		
現金	5,000		
	<u>345,000</u>		<u>345,000</u>

1925年9月30日付 期末税務貸借対照表

借方		貸方	
		単位	RM.
建物	73,500	株式資本金	300,000
機械	56,900	準備金	—
車両	26,000	担保付債務	25,000
商品	200,000	債務	25,000
債権	40,000	利益	53,400
現金	7,000		
	<u>403,400</u>		<u>403,400</u>

上記のような税務貸借対照表が作成され、そしてそれが税務申告書に組み入れられる。もし税務決算対照表の利益が申告書AI1欄に訂正された利益として表示されるならば、そのことは要件にかなっている。もし税務貸借対照表が税務署に提出されないならば、税務申告書AI1欄について提示された質問に正確に返答されねばならないし、またここで挙げた利益訂正は商事貸借対照表または申告書付表に加えて前記した例示と同様な注釈を加えなければならない⁽⁵⁰⁾。

前記事例にみたように税法上の評価基準により商事貸借対照表の利益は調整される。事例では、建物、機械、車両、商品の各勘定科目における商事貸借対照表と税法上の計上金額の相違、すなわち計上評価の相違が差額として二三、四〇〇RM加算申告調整されている。特に税法では適応初年度に限り財産税評価の適用により低い金額での計上を容認しているのである。それは、インフレーションに対応した課税政策上の措置であると考えられる。しかし、このインフレーションに対応した課税政策上の措置は、商法会計の一マルク勘定の処理とは内容および程度において相違している。

以上の二つの事例から、商事貸借対照表としての金マルク開始貸借対照表が基準性の原則により税務貸借対照表作成のための最初の基準点となつていくことが確認された。また税務貸借対照表の作成が、必ずしも実務上法人税申告書作成の前提条件ではないことも確認された。特に貸借対照表の固定資産勘定に一マルク表示がある金マルク開始商事貸借対照表を出発点として、課税の公平を指向するといわれる税務貸借対照表作成の具体的な調整工程を通して、期末商事貸借対照表の利益が調整されていることが明らかになった。また、税法に照らして商法上の貸借対照表のどのような事項を税務上変更すべきであるかを具体的に確認した。それは、一九二五年法人税法経過規定たる法人税法第二九条に規定された所得税法第一〇四条以下の適用によるインフレーションに対処した税法上の課税査定の基本事例でもあると考えられる。このような課税所得算定手続きこそがドイツの財政政策の一つの特徴であると考えられる。

VI 一九二六年度法人税申告書の形式

次に、Rosendorffの著書にある「一九二六年度申告ドイツ法人税申告書記載例」の一部を抜萃する。⁽⁵¹⁾ その部分は、法人税の課税対象とすべき税法上の利益を算出する計算欄の部分である。この申告書は、激しいインフレを経験した後の一九二五年八月一〇日付法人税法に規定された課税所得の算定計算書である。左記申告書「注意事項」の六番目は金マルク開始貸借対照表の添付義務について述べている。この形式上インフレーションの影響を排除した金マルク開始貸借対照表が、所得計算の開始基準点なのである。

注意事項

- 1 この税務申告書は までに記入、署名して税務署に提出しなければならない。この記入用紙の送付については同時に税務申告書の提出要請とみなされる。
- 2 税務申告書は法定代理人により提出されかつ署名されねばならない。支配人や商事代理支配人には税務申告書の提出権限はない。
- 3 税務申告書が期限後に提出された場合、最終決定された税額の10%まで課徴金が課せられうる。
- 4 全質問事項に回答せねばならない。該当しない箇所は線で消しなさい。
- 5 納税義務があるかないかの決定は税務署の権限に属し納税者にはない。
- 6 税務申告書に損益計算書、年度報告書、総会議事録と一緒に期首貸借対照表（金マルク開始貸借対照表）と期末貸借対照表を添付しなければならない。

法人税
税務申告書

企業名	
運営地	
開始事業年度	1925年1月1日
終了事業年度	1925年12月31日

I. 利益

RM.

- 1 前年の繰越利益額を除いた当該事業年度の
貸借対照表利益（損失） 170,000 RM.
貸借対照表修正（Bilanzberichtigung）（法人税法第29条、所得税法第104条以下）の結果として以下に加算、減算せねばならない。
 - a) 加算 5,000
 - b) 減算 10,000
 訂正された貸借対照表利益（損失） 165,000
- 2 以下に述べる金額が貸借対照表利益を減額しているならば、その金額を加算しなさい。
 - a)
 - α) 許容されないまたは過大減耗控除（法人税法第13条、所得税法第16条第3項） 3,000
 - β) 許容されないまたは過大実体減少控除（法人税法第13条、所得税法第16条第4項） —
 - γ) 許容されないまたは過大減価償却費（法人税法第13条、所得税法第20条第1項） 10,000
 - b) 財産の改良や増加、事業所設立や事業拡張、投資、債務償還または代替調達のための費用（法人税法第17条第1号） 5,000
 - c)
 - α) 上記事業年度での人税（Personalsteuern）（例えば法人税、財産税）の前払
—法人税法第17条第3号— 25,000

β) 明らかに納税準備金として見られない限り、上記事業年度でなされたその他の人税に対する支払い（例えば前期について支払うべき法人税決算上の支払い）	16,000
γ) 人税に対する積立金	24,000
d) 監査役員会の構成員、またその他業務管理の監督のために憲法に基づいて任命される者（例えば、鉱山運営委員会、労働組合役員会、管理役員会の構成員）に支給されるであろう各種の報酬（法人税法第17条第4号）	5,000
e) その他法人税法第14条・第15条、所得税法第15条第1項第3号・第16条に属さない費用、準備金、贈与、その他第三者への任意の出捐等々	—
金額 I	253,000

II. 計算に入れない所得収入 (Einkünfte)

貸借対照表利益に次の所項目が含まれているならば、それらについては控除されねばならない：

- 1 法人税法第2条第3号にいう公共運営や公共管理の場合
所得収入
 - a) 農業と林業からの所得
 - b) 所得税法第83条に掲げた資本収益を除いた資本財産からの所得
 - c) 不動産や農業什器の使用賃貸と用益賃貸からの所得
 - d) 土地の権利、土地収益の一時的な委託ないし狩猟や漁業の実行からの所得（法人税法11条第1号）
- 2 それ自体本来の貯蓄金庫取引に制限されない公共の貯蓄金庫または公共の取引に資する貯蓄金庫、所得税法第83条に掲げた資本収益を除いた本来の貯蓄金庫取引に割り当てられる所得の部分（法人税法11条第2号）
- 3 営利会社ならびに法人税法第2条第3号にいう公共運営や公共管理の場合で、それらは前述の事業年度開始以降明白にその他多数の無制限納税義務営利会社または制限納税義務営利会社の全ての株式、持分等々の最低限4分の1を連続して所有しているもの。
指示された株式、持分等々に割り当てられるあらゆる種類の利益配分（法人税法11条第3号）

上記した利益の内これらの利益は、別の営利会社（子会社 (Tochtergesellschaften)）のものである。：

.....	
.....	
.....	
金額 II	50,000⁵²⁾

前記記載例により、申告書の最初の記入欄「I.利益」の「1」「商事貸借対照表利益一七〇、〇〇〇RM」は税法評価の調整である「貸借対照表修正」により加算や減算されて「訂正された貸借対照表利益一六五、〇〇〇RM」に訂正される。すなわち、この「訂正された貸借対照表利益一六五、〇〇〇RM」こそが税務貸借対照利益である。結果として、上記申告書の書式により商事貸借対照表利益一七〇、〇〇〇RMは税法規定により加算されて「課税対象利益二五三、〇〇〇RM」になる。さらに課税調整事項「II.計算に入れない所得収入」として五〇、〇〇〇RMが減算される。このように、金マルク開始貸借対照表を基点として商事貸借対照表の利益を所得の算定の出発点にする法人税務申告書の様式こそが、ドイツ税務制度の特色である確定決算主義⁵³制度である。

また、当該法人税務申告書の計算様式で特に注目すべきは、税務上の課税対象を算定するための計算様式である。この計算様式は課税利益の対象を算定するための前提条件として税務貸借対照表の作成を義務としていないことである。なぜなら、この計算書の算定様式が、税務貸借対照表を作成しなくても既に作成している商法上の貸借対照表の利益に税法上の加算ないし減算の調整をすることにより、自動的に課税所得を算出できる構造なのである。特に税務申告書「I.利益」の「1」の下段「訂正された貸借対照表利益(損失)」(berichtigter Bilanzgewinn (-verlust))の部分は、法人たる納税者に税務貸借対照表を作成したと同じ成果をもたらしているのである。すなわち、当該法人税申告書の計算様式自体が、納税者たる法人に、実務上の便宜を与えていると考えられる。

さらに、この法人税務申告書の様式から当時のドイツ連結納税といわれている機関会社関係(Organshaft)⁵⁴の所得計算制度の特徴の一端が示されている。それは、申告書「II.計算に入れない所得収入」欄の最終欄の次の記述「上記した利益の内これらの利益は、別の営利会社(子会社(Tochtergesellschaften))⁵⁵のものである」の箇所である。

Bauer は、一九二〇年代後半のライヒ財政裁判所の機関会社関係についての判決から、以下に述べるように機関会社関係の基本的特徴を明らかにしている。「機関会社は、契約に従って経費を差し引いた後の所得収入 (Einkünfte) を上位会社に対して移転しなければならない。機関会社が貸借対照表確定日までに、その所得収入を移転することが実行できないならば、上位会社に対する債務としてその金額を税務貸借対照表の消極側 (貸方) に表示しなければならない⁵⁶⁾」。Jurkat は、帰属説 (Zurechnungstheorie) の所得計算手続きについて以下のように述べている。「帰属説によれば、機関会社の税務上の損益は損益移転契約 (Ergebnisabführungsvertrag) とはかかわりなく自動的に算定され、かつ機関の担手の所得につけ加えられる⁵⁷⁾」。一九三三年二月一八日付のライヒ財政裁判所の判決は、機関会社から機関の担手に移転される利益と所得について、次のような判断を下している。「現在の取り決めに従って、機関会社はその営業損益 (Geschäftsergebnis) を、親会社に対して移転しなければならない場合には、まず機関会社の利益は法人税法の規定に従って計算されなければならない⁵⁸⁾」。増井良啓は、このライヒ財政裁判所の判決について次のように述べている。「たとえば一九三三年二月一八日判決は、支配企業に帰属すべき機関会社の利益額は、完全子会社の商事貸借対照表上の利益そのものではなく、法人税法の規定に従って算定するものとした⁵⁹⁾」。一九三四年九月二五日付ライヒ財政裁判所の判決は、重複課税の回避について、次のように述べている。「現在の取り決めに従って、機関会社はその営業損益を、親会社に対して移転しなければならない場合には、まず機関会社の利益は法人税法の規定に従って計算されなければならない。次に、そうして算出された税務上の基準となる利益は親会社の利益に合算されなければならない。：しかし、重複課税を回避する為に、このような合算の場合すでに親会社に移転された利益額は、法人税法に従って

計算される機関の利益から差し引きされねばならない⁽⁶⁰⁾。以上の記述が示しているように、当該申告書の「上記した利益の内これらの利益は、別の営利会社（子会社）のものである」の箇所は、この申告書の税務上の利益欄「金額Ⅰ」二五三、〇〇〇RMから減算する欄「金額Ⅱ」五〇、〇〇〇RMの内容の内訳を記入する箇所にある。

一九二五年法人税の税務申告書は、一九二五年所得税、一九二五年売上税（Umsatzsteuer）の税務申告書同様一九二六年三月一日から三月二七日までに税務署に提出されねばならない⁽⁶¹⁾。

VII まとめ

これまでの金マルク貸借対照表に関する研究によれば、「金マルク貸借対照表は、『架空利益』の排除の論理の行き着いた結果ではあった⁽⁶²⁾」とされている。さらに、シュマーレンバッハ（Schmalenbach）は貨幣価値変動会計を税法に導入する提案の理由を、貨幣価値下落によって生じた架空利益を課税計算上排除するにはインフレの下で名目資本会計をとることによって生じた計算の歪曲を是正するためとしている⁽⁶³⁾。インフレ対策として登場した金マルク開始貸借対照表の表示単位は金マルク単位で作成された。さらに金マルク開始貸借対照を基準点として作成される商事貸借対照表は、新貨幣単位である一ライヒスマルクで表示されることになった。ならば、旧マルク紙幣単位で作成された商事貸借対照表の利益が架空利益であるとするならば、新貨幣単位一ライヒスマルク単位で表示された商事貸借対照表の利益は真実であるのか。いずれの利益も相対的なものにすぎない。つまり、旧マルク紙幣単位で表示された商事貸借対照表の利益と、新貨幣単位一ライヒスマルク単位で表示された商事貸借対照表の利益は、いずれも利益という会計用語すなわち会計概念にすぎない。そこには、あたかも架空ないし真実という現実物体があるのではない。事実

は、当事者である企業が配当と租税による利益流出を阻止して自己の内部留保を高めるために、旧マルク紙幣単位で表示された商事貸借対照表の利益を架空利益ないし計算の歪曲されたものとみなして、その是正を国に求めたことである。また、このことは、ドイツ政府にこの要求に形式的に適応した申告計算手続きをもたらした。それは、新計算単位で作成された金マルク貸借対照表を開始基準点にすることであり、この金マルク開始商事貸借対照表から導出されたライヒスマルクによる期末商事貸借対照表の利益を課税所得の対象とする申告計算手続制度である。さらに、この申告計算手続制度は、本来課税所得算定に論理上必要とされる決算税務貸借対照表を作成せずとも、期末商事貸借対照表の利益に税務調整するだけの手続きから、すなわち税務申告書の計算様式から自動的に課税所得が算定される構造である。

当論文の事例から次のように結論づけよう。一九二六年ドイツ税務申告書（一九二五年法人税課税所得）は、文書現象たる金マルク開始商事貸借対照表から導出されたライヒスマルク期末商事貸借対照表利益が課税所得の出発点となり、そこに調整を加えることで課税所得が算定可能となるような、納税者の申告手続きの負担軽減を意図した税制度である。また、「架空利益」という利益は単にインフレーションによる貨幣価値の下落により現出された文書現象たる相対的な利益概念にすぎないと考えられる。ここに企業および国家の想定する利益金額の制度的現出に奉仕する手段として、会計用語（会計概念）と数（金額）⁽⁶⁶⁾による会計上の利益（または損失）として現出された文書表示が機能しているとみることができ。

(1) Richard Rosendorf, *Die Körperschaftsteuererklärung 1926 auf Grund des neuen Körperschaftsteuergesetzes*,

- (2) 林健太郎『ドイツ史(新版)』山川出版社、昭和五二年、三九〇～三九一ページ。
- (3) C. B. チェローニ著、東京銀行集会所調査課抄訳『独逸インフレーションの解剖』社団法人東京銀行集会所、昭和一三年、三三〇ページ。野津高次郎『独逸税制発達史』(株)有芳社、昭和二五年、五〇四ページ。
- (4) 林、前掲書、三九二ページ。
- (5) チェローニ、前掲書、三三〇ページ。日本銀行調査局『インフレーションと安定価値計算―第一部 ドイツにおける安定価値計算―』調内第四号、日本銀行調査局、昭和二二年九月、一八～一九ページ。
- (6) 太田哲三・岩田巖・片野一郎『貨幣価値変動会計』産業図書株式会社、昭和二二年、一〇七ページ。
- (7) 日本銀行調査局、前掲書、五八ページ。
- (8) 太田・岩田・片野、前掲書。日本銀行調査局、前掲書。中居文治「架空利益排除と貨幣価値変動会計」『経済論叢』第一〇三巻第二号、京都大学経済学会、昭和四四年二月。宮上一男編『会計学講座 第八巻 会計と学説』世界書院、昭和五五年。
- (9) 中居文治「ドイツ所得税法における所得概念」『オイコノミカ』名古屋市立大学経済学会、Vol.9, No.3,4 March, 1973, 48ページ。
- (10) 同、四八ページ。一九二〇年の法人税法の導入については、次の文献を参照。杉田憲道「ドイツにおける税務会計の史的展開」『商学論集』第六巻第一号、熊本学園大学商学会、一九九九年、八。
- (11) 武田隆二『所得税の理論』同文館、昭和四五年、四一～四二ページ。
- (12) 同上、八ページ。
- (13) 野津、前掲書、六八〇ページ。
- (14) 同上、七二一、七三三ページ。
- (15) 同上、七二五、七二七ページ。

- (16) 同上、六八八ページ。木下勝一「シユマーレンバッハ」時代の企業会計制度』『新潟大学 経済論叢』新潟大学経済学会、一九八〇年三月、一一一ページ。武田、前掲書、四三二ページ。
- (17) 野津、同上、六八八〜六八九ページ。木下、同上、一一一ページ。武田、同上、四三二ページ。
- (18) 武田、同上、四三二ページ。「シャントツ理論は、一九二〇年法において、期間的純資産増加説として採用され、その後、一九二五年法において、収支計算方式としての期間的純資産増加説に受け継がれ、さらに財産比較方式としての時点純資産増加説へと発展していったのである。」(山下勝治「利益計算法としての財産法の限界」『企業経営研究年報』第一〇号、一九六〇年、一四八ページ。上野隆也「純資産増加説の現代的意義」『国際会計研究学会年報』二〇一〇年版、一六一ページ)。
- (19) チェロニー、前掲書、二五六〜二五七ページ。
- (20) Rosendorff, a.o., S.27.
- (21) Ebd., S.27.
- (22) Ebd., S.27. ドイツ一九二五年所得税法第一〇五条第二項。野津高次郎、前掲書、七一八ページ。
- (23) 一金マルクについて、「金貨貸借対照表令」第一条第二項に次のように規定している。「北アメリカのドル四二分の一〇に相当する対価をもって一金マルクとみなす」(太田・岩田・片野、前掲書、二〇二ページ)。また、岩田巖は一金マルク貨幣単位について次のようにも述べている。「この場合北アメリカのドル四二分の一〇に相当する紙幣マルクが一金マルクとみなされたのである (同上、一七二ページ)」。
- (24) Rosendorff, a.o., S.27.
- (25) Ebd., S.28.
- (26) 野津、同上、七一八ページ。
- (27) Rosendorff, a.o., S.28.
- (28) Ebd., S.28.

- (29) Ebd.,S.28.
- (30) Ebd.,S.28.
- (31) Ebd.,S.28.
- (32) Ebd.,S.28.
- (33) 山田晟『ドイツ法律用語辞典』大学書林、平成五年、五二ページ参照（抵当債券および抵当権は、マルクが弁済期に、二五%以下に下落した場合には、債権・抵当権取得費の額・面額を金マルクに換算して、その二五%に増額することとした）。
- (34) Rosendorff,a.o.,S.29.
- (35) 一般価額について、中居文治は次のように述べている。「一般価額の言葉が、所得税法に明記されるのは、一九二〇年法から一九二五年法までである。一九二〇年法および一九二一年一九二三年の一部修正法においては、なお売却価額による評価が想定されていたと思われる。一九二五年法では、一般価額はなお用いられているが、条文の上ですでに固定資産については売却価額からの背離がみられ、ここにおいて所得税法上「一般価額＝売却価額」という思考に亀裂を生じた」（中居文治「ドイツ所得税法における評価原則の変遷」『オイコノミカ』名古屋市立大学経済学会、Vol.6,No.2,September,1969,82〜121頁）。中居文治「インフレーション下の税務会計」『経済論叢』第一〇六巻第四号、京都大学経済学会、昭和四五年一〇月、二二ページ。松本剛『ドイツ商法会計用語辞典』森山書店、一九九〇年、一五七ページ（物が各々の所有者に提供することができる効用がその物の通常価額（gemeiner Wert）である）。
- (36) 一九二五年ドイツ所得税法第一〇七条第二項には次のように規定されている。「投下資本に属する建物、土地は租税期間の初頭における通常価格を最高限度として計上することを得」（野津、前掲書、七一九ページ）。
- (37) Rosendorff,a.o.,S.29.
- (38) Ebd.,S.29.
- (39) Ebd.,S.29.
- (40) Ebd.,S.29.

- (41) Ebd.,S.29.
- (42) Ebd.,S.30.
- (43) Ebd.,S.30.
- (44) Ebd.,S.30.
- (45) Ebd.,S.30.
- (46) 田沢五郎『ビジネス経済法制辞典』郁文堂、一九九九年、八七六ページ。
- (47) 岩田巖は金マルク開始貸借対照表は財産決定貸借対照表であるとして、金マルク開始貸借対照表における一マルク勘定の取り扱いについて次のように述べている。「一マルク勘定といって、固定資産に過大償却を行い、勘定面には一マルクを備忘的に残しておく方法が行われていた。この勘定では償却を過大にするばかりではなく、新規の取替費も決算毎にことごとく損費に落して、一マルクを継続するのである。かかる処理によって累積する秘密積立金は、開始貸借対照表を作成するに当たっては、残らず引き出して示さなければならない。開始貸借対照表は上述のごとく本来財産決定貸借対照表である。故に秘密積立金をそのまま放置することは貸借対照表真実性に背反する物である」(太田・岩田・片野、前掲書、一七九ページ)。
- 木下勝一はBoppdの見解を引用して金マルク開始貸借対照表の一金マルク表示についてその根本原理を次のように述べている。「要するに、金マルク開始貸借対照表実務は、時価最高主義の範囲内で時価以下の原価最高主義を依然とつていたのである」(宮上一男編『会計学講座 第六巻 シュマーレンバッハ研究』世界書院、昭和五三年、六六ページ)。
- (48) 「金貨貸借対照表令」第六条は資本減価勘定について次のように規定している。「資本減価勘定は自己資本の金額の一〇分の九を超ゆることを得ず。会社は三営業年度以内に資本減価勘定を償却すべき義務を負う(太田・岩田・片野、前掲書、二〇四ページ)」。岩田巖は資本減価勘定が生ずる理由を次のように述べている。「金マルク会計はインフレーションのため膨張した紙幣マルク金額を金マルク額に引下げるのであって、多くの場合評価損が生ずるものである(同上、一七九ページ)」。
- (49) Rosendorff,a.o.,S.30~33.

- (50) Ebd.,S.33～35.
- (51) Ebd.,S.22～23. ドイツ法人税申告書二〇〇七年の形式については、次の文献を参照せよ。長谷川一弘『ドイツ税務貸借対照表論』森山書店、二〇〇九、二四ページ。
- (52) Ebd.,S.22～23.
- (53) 浦野晴夫『確定決算規準会計』税務経理協会、平成六年、三ページ。
- (54) 機関会社関係について Tipke と Lang は、この制度が非体系的であると述べている。「法人税法上の機関会社関係は売上税および営業税のそれと異なり判例により（私見では、十分な法的根拠もなく）展開された。判例法がすでに慣習法にまで昇化したのかどうか疑わしかった頃ようやく、一九六九年八月一五日の法律により法人税法に第七 a 条の規定が挿入された。外国の法律では全く機関会社関係の規定はない。この制度は、それが原則として法形態に結びついていないことに照らして（法人税法第一条二項をみよ）——非体系的である。もちろん法形態との結びつきを経済取引上の根拠から打ち破ることは、立法者の自由である。利益移転契約の締結によって課税客体がある納税主体から別の納税主体に転嫁することは、普通ならば認められないという意味において、（それが認められる）利益移転契約を伴う機関会社関係は、税法上の特異物（Unikum）である。教義学的には立法者が作ったこの制度を完成することは困難である」（Tipke,K.,Lang,J.,*Steuernrecht*,17.völlig überarbeitete Auflage,Köln,Verlag Dr.Otto Schmidt,2002,S.473.）。K・ティプケ／木村弘之亮・吉村典久・西山由美訳『所得税・法人税・消費税』木鐸社、一九八八、二七一ページ参照。機関会社関係の学説については、次の文献を参照せよ。長谷川、前掲書、一一三～一四五ページ。
- (55) 一九二五年頃の機関会社について次のようにその特徴が述べられている。「而して機関会社は支配者の経済範囲に属する営業行為を行うものであるから、その労務はいわゆる事務処理にある。従って支配者と機関会社との間の法律関係は、委任又は雇用である。或いは機関会社が支配者によりて支配せらるる関係は、商業使用人との間の関係に類似するが故に、機関関係はこれを一種の任用契約ということもできる。」（大隅健一郎『企業合同法の研究』弘文社、昭和一〇年二九五～二九六ページ）。

- (56) Bauer, F., *Das Organschaftsverhältnis im Steuerrecht als Problem der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, INDUSTRIEVERLAG SPAETH & LINDE, BELIN, 1930, S.94.
- (57) Jurkat, W., *Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht*, Heidelberg, VERLAGSGESELLSCHAFT RECHT UND WIRTSCHAFT MBH,1975,S.46.
- (58) Reichsfinanzhof, *Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs*, Dreiunddreißigster Band, München 1933, Buchdruckerei und Verlagsanstalt Carl Gerber, S. 63.
- (59) 増井良啓『結合企業課税の論理』東京大学出版会、二〇〇二年、一一一ページ。
- (60) Reichsfinanzhof, *Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs*, Siebenddreißigster Band, München 1935, Buchdruckerei und Verlagsanstalt Carl Gerber, S.166-167.
- (61) Rosendorff,a.o.,83〜84.
- (62) 宮上、「会計学講座 第六卷 シュマレーンバッハ研究」前掲書、六四ページ。
- (63) 中居文治「インフレーション下の税務会計」、前掲書、二一九ページ。
- (64) 中居文治「インフレ利益と秘密積立金」『経済論叢』京都大学経済学会、第九八巻第四号、昭和四一年一〇月、二六〜四三ページ。
- (65) 宮上一男『会計学本質論』森山書店、一九七九年、三九、二六〇ページ。
- (66) 同上、二六八〜二七三。鈴木義夫『ドイツ会計制度改革論』森山書店、二〇〇〇年、一〜二〇ページ。