

新商法会計法と貸借対照表能力

ドイツにおける貸借対照表能力の現代的課題（1）

佐藤 誠 二

はじめに

貸借対照表の意思決定問題を論理的にとらえれば、それは貸借対照表の現実的な内容問題であるといわれている。フェーダーマン（R.Federmann）によれば、この場合にまず、現実の対象物もしくは一定の事象がその根拠に基づいて貸借対照表にそもそも収容されるのかという“Ob”の問題が解決されなければならない。この“Ob”の問題の解決の後に、通常は、どれくらい“Wieviel”の評価の決定がおこなわれる。そして、この評価額の決定にひき続いて、どこに“Wo”という貸借対照表における表示の問題が明らかにされなければならないという¹⁾。

ところで、ここで貸借対照表において対象物ないし一定の事象をその根拠にもとづき収容しうるかどうかという“Ob”の問題は、ドイツでは「貸借対照表能力」（Bilanzierungsfähigkeit）ないし「根拠に基づく貸借対照表計上（Bilanzierung dem Grunde nach）」の問題とよばれ、今日、貸借対照表論的に最も関心ある商事貸借対照表と税務貸借対照表の検討領域だとされている。しかも、ドイツでは、この問題の解決は商法上の正規の簿記の諸原則（Grundsätze der ordnungsmäßiger Buchführung）の解釈に委ねられている。商法典第238条第1項が「すべての証人は帳簿を記帳し、且つその商業帳簿において自己の商取引及び財産状態を正規の簿記の諸原則にしたがっ

て明瞭に表示する義務を負う」と規定するようである。よく知られるように、「正規の簿記の諸原則」は、ドイツ商法会計制度において根幹をなす、しかし、その内容の解釈が要請される不確定法概念である。しかも、ドイツの場合、正規の簿記の諸原則は所得税法第5条1項の基準性原則(Maßgeblichkeitsprinzip)に基づき、租税法上の課税所得算定の基礎にも捉えられる。貸借対照表能力においても、正規の簿記の諸原則は、商事貸借対照表と税務貸借対照表とを繋ぐ、いわば結環としての役割を演じている。そして、他方において、税法の解釈原理として「経済的観察法(wirtschaftliche Betrachtungsweise)」なるものが存在する。「経済的観察法」はもともと1919年ライヒ租税通則法(Reichabgabenordnung)第4条、その後の1934年租税調整法(Steueranpassungsgesetz)第1条に法的根拠を置き、現行の1977年租税通則法(Abgabeordnung)にいたるまで、法の解釈と適応に際して重視されるべき考察方法として発展してきた。とりわけ、現行税法における貸借対照表能力との関連においては、租税通則法第39条において「外的形式」ではなく「実質的關係」が規準となるという税法を支配する原則の適用の事例を指示し、リース取引、信託関係、譲渡担保、自己占有等という新しい取引形態に対して、経済的観察法に基づき「法的帰属」に「経済的帰属」が優先することを定めている。後述するように、この対象の「帰属」問題は商法上の貸借対照表能力を問う上でも不可欠の指標であり、そのため、叙上の経済的観察法との関わりにおいて、貸借対照表能力に対する商法上の正規の簿記の諸原則をいかに解釈するかが、基準性原則の維持を制度的建前とするドイツ、とくに1985年新商法典施行以後のドイツにおいて、解明の急がれる、且つ論争のある問題領域となっている?

そこで、まず本稿では、現行の1985年商法典における「貸借対照表能力」に対する正規の簿記の諸原則の解釈内容を検討する。次稿以下においては、かかる商法上の「貸借対照表能力」に対する解釈内容が、税法上の「貸借対照表能力」との対比において、所得税法第5条1項の基準性原則との関わり、そしてまた租税通則法第39条に基づく「帰属」との関わりの中でいかに位置づけられているかを検討する。これらの考察を通じて、ドイツを素材に「貸借対照表能

力」をめぐる今日の問題の意味するところを探ってみたい。

I. 商法上の貸借対照表能力

1985年商法典は、第242条1項において、貸借対照表には財産対象物(Vermögensgegenstände)と負債(Schulden)を収容すべきことを定め、第246条1項において計算限定項目(Rechnungsabgrenzungsposten)を追加し、第247条1項において自己資本(Eigenkapital)を、さらに第247条3項の準備金的性格を伴う特別項目のような特別項目(Sonderposten)、第269条の事業経営の開業と拡張に対する費用にみられるような貸借対照表補助項目(Bilanzierungshilfen)を貸借対照表の内容とすることを規定している。従って、商法上、貸借対照表能力が問われるのは、財産対象物・負債・計算限定項目・貸借対照表補助項目・特別項目ということになる。しかし、これらの「貸借対照表項目(Bilanzposten)」も、商法典がその概念内容を示さない不確定な法概念である。その概念と貸借対照表能力の解釈は正規の簿記の諸原則に委ねられている。

さて、貸借対照表能力という場合、貸借対照表において「貸借対照表項目」として収容されうる現実の対象物もしくは事象の基本的属性として理解される。一般に、それは抽象的貸借対照表能力(abstrakte Bilanzierungsfähigkeit)と具体的貸借対照表能力(konkrete Bilanzierungsfähigkeit)とに区分される。フェーダーマンによると、抽象的貸借対照表能力とは個別事例の具体的状況に左右されない対象属性であり、この抽象的貸借対照表能力が与えられてはじめて、具体的貸借対照表能力の問題、すなわち、個々の事例の特別な状況に応じて具体的に貸借対照表能力が存在するか否かが検討されなければならないとされている²⁾ フレーリックス(W.Freericks)やグルーバー(T.Gruber)によると、商事貸借対照表上の抽象的貸借対照表能力は、財産対象物もしくは負債、計算限定項目、貸借対照表補助項目等の存在に対する諸規準が満たされているときに生ずる。具体的貸借対照表能力は抽象的貸借対照表能力に法律上の計上禁止規定が対立していないことを前提とする。この具体的貸借対照表能力が与

えられる場合、商法典は、第246条の完全性原則に基づき、貸借対照表計上選択権が存在する場合を除いて、貸借対照表計上を義務づけている⁴⁾

従って、商法上、貸借対照表計上義務なのか貸借対照表計上選択権なのかを問う前に、まずは、いかなる場合に貸借対照表能力が与えられるか、その要件が問題とされなければならない。次に、クスマウル(H.Kussmaul)の論考⁵⁾を中心に、この点から考察してみよう。

1. 積極側計上能力の要件

(1) 財産対象物の抽象的貸借対照表能力

一般に、商事貸借対照表における積極側計上能力に関する問題は、貸借対照表計上補助項目と計算限定項目の場合のように、財産対象物の存在を伴わない計上能力問題もあるけれど、基本的には、財産対象物の存在を問うことと同義であるとされている⁶⁾

クスマウルによれば、この財産対象物の存在については、支配的見解では、独立した取引可能性 (selbständige Verkehrsfähigkeit、売却可能性 Veräußerbarkeitの意味での) が主要で決定的基準である。そして通常は、この売却可能性は譲渡可能性 (Übertragbarkeit) の意味で、つまり商取引、法的取引の対象としての独立した処分の可能性として解釈されるという⁷⁾

これに関して、具体的な売却可能性ではなく抽象的な売却可能性を目指すことをもって、独立した売却可能性を解釈するクロップフ(B.Kropff)の見解⁸⁾がある。クロップフはまた、「個別評価の公準」から導出される独立した評価可能性は「価値を他の諸価値から区別しうる」ことを含まなければならないとし、補足的規準として、独立した評価可能性 (selbständige Bewertbarkeit) の存在を要請している。クスマウルは、独立した売却可能性の規準を狭義に解釈する場合に独立した評価可能性はその必要性がまさしく否定されるのに対して、クロップフの意味で解釈する場合、それが不可欠な客観化指標 (Objektivierungsmerkmal) となっているとみる。クロップフの解釈に基づけば、法律上の個別譲渡禁止が存在する財貨の場合にもまた、個別売却可能性が示されて

よい。というのは、クroppフは例えば商標を無形経済財のもとに表示されるべき項目とみなすからであり、また、個別譲渡の禁止を指示する立法者がこれらの財貨の個別売却可能性を容認しているためである。この点、クスマウルは、なにをもって財産対象物として理解するかについての解釈が法律上確定されていないことをみるなら、とくに年度決算諸の情報機能の観点から個別売却可能性原則の適用が拒否されているのは不思議ではないという。しかも、旧法においても正規の簿記の諸原則とみなされえた、評価に関する企業継続性の原則（ゴーイングコンサーン原則）が新商法典第252条1項2号において明示的に確定されたことによって、個別売却可能性規準と企業継続性原則との一貫性が問われることになる。積極側計上能力の問題にとって、評価問題に対するものは全く別の規準が基礎に置かれてはならないために、少なくとも、個別売却可能性の狭義の解釈は企業継続性の原則とは一貫していないという⁹⁾

ただし、クスマウルによれば、個別売却可能性の規準を前提とするならば、「認許、営業上の保護権及びこれに類する権利及び諸価値並びにかかる権利、諸価値に対するライセンス」及び「営業権及び暖簾」が無形財産対象物に属するとする商法典第266条2項A I. 1及び2の項目分類規定との一致がいかに生み出されうるかという問題が生ずることになる。独立した売却可能性を現実の売却可能性として狭義に解釈するならば、その場合、この両者に含まれている、事物もしくは権利として実際に「法的取引の対象(Objekt des Rechtsverkehrs)」でありうるという事実関係のみが積極計上能力を持つことになる。これによって、各対象物、各財貨及び各権利について、個別事例において、個々に譲渡可能であるかどうかが再吟味されなければならない。こうした観点からすると、例えば、納品権利や賃貸借権のような義務を追わされた権利状態が「類似の権利(ähnliche Rechte)」に含められるとすれば、そのことは正当ではないとみる。さらに、営業権もしくは暖簾を無形財産対象物としてみなす規定はこの解釈とは一致しなくなるとしている¹⁰⁾

ところで、1965年株式法第151条1項II. A. 8の解釈に基づき、すでに旧法において、例えば、保護されない発明、認証、ノウハウ及び秘密工法のような

な項目に積極側計上能力が認められている。この点について、クスマウルは、新商法においても「類似の諸価値」が表現として示されているので、この種の価値は、それ自体が債務法上の権利関係の客体であり、正規の簿記の諸原則によって限定される財産の構成部分である限りにおいて、原則的に積極側計上能力があるとみる。かかる規準は、個別把握可能性（Einzelerfaßbarkeit）、価値の現存（Vorhandsein eines Werte）並びに十分客観化された評価尺度（ausreichend objektivierten Bewertungsmaßstab）を意味しているが、対象物ないし客体として表現される実質的諸価値は、例えば広告キャンペーンのように将来の効用を期待させるが、しかし、客体のなかに明確になっていないような経済的利点とは区別されるという¹⁾

さらに、クスマウルは、営業権及び暖簾の帰属問題にふれて、つぎのようにいう。法律の文言を狭く解釈するならば、営業権及び暖簾の財産対象物への帰属については、個別売却可能性（結局は、個別評価可能性）の意味での伝統的解釈とは異なる解釈が生ずる。確かに、新商法が「財産対象物」にかえて「経済財（Wirtschaftsgut）」という呼称を採用することを断念したことによって、税務上の概念規定に直接的に近似したものとならないが、二つの概念内容の接近は二つの概念の間に従来からある矛盾を抑制しているという。その場合、事物、権利及び諸価値の一定のグループの積極側計上能力を決定する客観化規準を適用することによって、「継続的に具体化する利益効果」の規準が指向される。この観点のもとでは、営業価値及び暖簾は、継続的に具体化する利益効果を仮定する諸価値のグループに含められることになり、財産対象物の従来の解釈を拡大するような解釈を否定する場合、抽象的売却可能性と独立した評価可能性を基礎としたクロップフによる解釈に依存することになる。この場合、営業権と暖簾は財産対象物の属性が認められる。というのは、それが抽象的に売却可能で、最初の貸借対照表計上の時点で独立して評価可能なものとみなされるからだとする。クスマウルは、独立した売却可能性についてのこの種の解釈を行う場合、全体経営との関係した売却可能性の税務上の解釈に自然と接近することになるとする。商法典第255条4項の営業権及び暖簾における積極側

計上選択権のために、貸借対照表計上補助項目を正当とみなすにしても、個別売却可能性の規準を狭く解釈することは妥当ではない。この点、クスマウルは、プレツィング (K.Brezing)¹²⁾を引いて、技術的もしくは法的理由から個別に売却可能でない多くの財産対象物を指摘しているのは当然のことであるとみる。それ故、プレツィングはレフソン (U.Leffson) とともに、財産対象物の本質的メルクマールに原則的売却可能性 (grundsätzliche Veräußerbarkeit) をみているが、しかし、彼はさらにそれを越えて、特に用益権や著作権に対して、それが原則的に売却可能であるとしても、例外として、財産対象物の性格を認めている。以上のことから、クスマウルは、個別売却可能性について狭義の解釈を前提とする解決は、「財産対象物」概念の現行との解釈とは一致せず、少なくともクロップフの意味 (抽象的売却可能性) での、もしくはプレツィングの意味 (原則的売却可能性) での概念の拡張が必要であるとしている¹³⁾

ところで、クスマウルは、対象物を積極側計上能力あるとみなすかどうか明瞭にしようとするなら、どのような前提のもとで対象物がその都度の企業財産に帰属されるべきかどうかが問題となるとして、「帰属」問題を取り上げる。クスマウルによると、少なくとも原則上は、事物的帰属 (sachliche Zuordnung) が所与のものとなる時点には帰属の期間的規準も満たされる。一般的な限定規準は所有権 (eigentum) であり、ないし債券の場合は所有関係 (Inhaberschaft) である。ただし、所有関係を一般的に指向するにも拘わらず、一定の事例において、経済的帰属性 (wirtschaftliche Zugehörigkeit) が目指されねばならない。経済的帰属性に関しては諸々の解釈が考えられるけれども、商人の「処分権 (Verfügungsgewalt)」が指向されるとするのが支配的見解であるという。ここで、処分権は他方で様々に解釈されているが、デーラー (G.Döllerer) の見解¹⁴⁾は有力である。クスマウルは、ある人が財貨の実体と収益を完全且つ継続的に持つときに貸借対照表計上が行われるとするデーラーの限定は、その際、実体の保持が財貨の価値減少と損失のリスク及び価値増加のチャンスを持ち、例えば売却権もしくは担保貸付権のような物権的処分権を排除することになるが、一定の事例を解決するのに適合する解釈の仕方であるとみる。所

有者が財産に対する事物の経済的帰属性が棚上げされることなく、実体と収益とが分離しうるような場合には、それによって説明可能とはならない。さらに、(賃貸借契約の場合のように)複数の参加者が収益を提供する場合(賃貸者には賃貸借収益として、賃借人には直接的効用を通じて)にも、この限定によって解決可能とはならない。この種の事例の解決は、貸借対照表計上が異なる有資格者に可能としないとき(例えば、「実体の所有と効用の所有」が独立して貸借対照表計上をしようように)、もしくは、そうした財貨の明確な帰属を導くような規定を確定するときのみ、見いだすことが出来るとしている¹⁵⁾

(2) 財産対象物の具体的貸借対照表能力

つぎに財産対象物の具体的貸借対照表能力を問う場合、上にみた抽象的貸借対照表能力に対して貸借対照表計上禁止が対置しないかどうかを検討されなければならない。いま、フェーダーマンによって、商法上の貸借対照表計上禁止を示せば、表1のようになる。

クスマウルの場合、まず具体的貸借対照表能力の第一の前提として、事業財産でない財産対象物もまた積極側計上されうるか否かが検討されなければならないという。原則的に、貸借対照表においては、企業の財産のみが表示される。資本会社の場合、私有財産との関連を問うことはないけれども、個々の企業化の私有財産及び私有財産をもって会社の負債に対し無限責任となっている個人会社の場合には、それに応じた考慮が必要となる。この問題は、商法上は最終的に明確でないけれども、こうした事例についてもまた私有財産は表示されるべきでないという点で支配的見解は一致しているという。個別企業及び個人会社の場合に私有財産及びそれから発生する費用と収益は表示してはならないとする開示法第5条4項の規定もまた、私有財産の表示不可性を確認しているとする¹⁶⁾

具体的貸借対照表能力に対する第二の前提として、固定資産たる無形財産対象物の場合の「有償取得 (entgeltlicher Erwerb)」がある。商法典第248条2項によれば、有償取得でない固定資産の無形財産対象物に対して積極側項目は

表1 商法における貸借対照表計上禁止

| 積極側計上禁止 | 消極側計上禁止 |
|---|---|
| 企業の創立及び自己資本の調達に要した費用 (商法典第248条1項) | 商法典第249条に掲示されない、その他の目的に対する引当金 (商法典第249条3項) |
| 有償取得でない、固定資産たる無形財産対照物、自己創設の営価値及び暖簾を含む (商法典第248条2項) | 逆基準性が存しない場合の、準備金的部分を伴う特別項目 (商法典第273条、資本公司) |
| 広義の経過的計算限定項目(商法典第250条1項1文、2項) | |
| 未決取引の貸借対照表非計上の原則(正規の簿記の諸原則) | |

出所) Federmann, Rudolf; Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 8. Aufl., 1990, S. 201. の表を一部省略

計上されてはならない。有償取得の規準は独立した第三者に対する支払いもしくは等価の給付の意味での調達原価の存在である。企業の創立及び自己資本調達に対する費用は貸借対照表において収容されてはならないとする第248条1項の規定は、明確化する効果を持つにほかならないという!⁷⁾

財産対象物の具体的貸借対照表能力に対する第三の前提は、財産対象物が「未決取引 (schwebende Geschäfte)」の対象ではないという点にみなければならない。クスマウルは、取引の未決状態は諸々、定義されうるが、ビーグ (H.Bieg)¹⁸⁾ に依拠して、確定的な契約締結の時点を未決状態の始まりとして、一方の契約当事者側の履行を未決状態の終わりとしてみなすことができるとする。現在の取り扱いでは、双方が未だ履行していない契約は当該取引から損失が予想される場合にのみ貸借対照表計上され、この損失は未決取引から発生する恐れのある損失に対する引当金を経て表示されなければならない。この現行

の取り扱いを提供者の観点から、取引の対象である主たる給付を彼が生み出したときにはじめて、成果の実現を考慮している。この会計上の取り扱いの起点をなすのが、商法典第238条、第240条及び第246条の規定であるが、そこでの財産は総財産の意味、もしくは純財産の意味でも一義的に定義されていない。第240条でも第246条でも基礎になっている総財産表示が契約締結の際に既に必要となるか、あるいは契約当事者が履行してはじめて必要となるかは、現在は、未決取引の原則的な非表示を導いてる正規の簿記の諸原則の解釈によって確定されなければならない。未決取引の表示に関して議論を可能とするためには、少なくともこの法律的に規定されていない原則を理論的に再吟味することが出発点であるとしている¹⁹⁾

(3) 財産対象物の存在を伴わない積極側計上能力

既に述べたように、商事貸借対照表は、財産対象物だけでなく、財産対象物の属性を持たない積極側に帰属可能な項目もまた含んでいる。計算限定項目と貸借対照表計上補助項目がそれである。

クスマウルは、計算限定項目の場合、(積極側計上能力ある)財産対象物もしくは(消極側計上能力ある)債務が存在することは問題とならないとする。計算限定項目の特有の役割は期間に適合した利益算定に資するという点に根拠があるという。これに対して、貸借対照表計上補助項目は、商事貸借対照表において、とりわけ破産回避補助項目(Konkursvermeidungshilfe 債務超過のための破産の回避)に意味において、そして配当補助項目(Ausshüttungshilfe)の意味において用いられる。貸借対照表補助項目は、例えば損失状態のような一定の例外事例に制限されないということを前にして、ミュラーダール(F. Müller-Dahl)がそれを「獲得された成果の意味での成果算定への補助として²⁰⁾」みなしていることは正当であるという²¹⁾ 現行法におけるこの積極側における貸借対照表補助項目としては、商法典第269条に基づく事業経営の開業及び拡張に対する費用、第274条2項に基づく潜在的租税に対する限定項目が挙げられる。

2. 消極側計上能力の要件

(1) 負債の抽象的貸借対照表能力

財産対象物と負債を個別に表示しなければならないとする商法典第240条1項及び第246条1項の規定によって、「財産対象物」概念は積極側に関連し、消極側は「負債」の概念に関連する。そして、この場合、目的適合的にみれば負債は債務と引当金の上位概念とみなされる。

さて、この負債の抽象的消極側計上能力に関しては、財産対象物と同様に、負債の存在を問うことになる。クスマウルの場合、負債の存在に対して要請される本質的メルクマールは以下の4点である²⁾

(i) 経済的負担の存在 (Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung)

双務契約の場合、経済的負担は、(未決取引の非表示のために) 実際には、契約当事者の給付の創出以降に発生する一方で、双務契約が存在しない場合、経済的負担は第三者の請求を導く事象の発生もしくは事実要件の実現を通じて根拠づけられる。原則上、請求権者としての第三者の存在が必要である。個々の事例において経済的に負担が課せられるかどうかは、「給付義務の発生の蓋然性」に依存する。

(ii) 給付義務の存在 (Vorhandensein einer Leistungsverpflichtung)

給付義務は、義務が法律上既に発生している場合だけでなく、第三者に対して予想されるべき負担を根拠づける、ないし経済的に指示しうることが認識可能である事実要件が貸借対照表決算日以前に発生している場合にも存在する。その場合、第三者はその請求を既に有効にしているかどうか、もしくは既にその請求に対する知識を保有しているかどうかは問題とならない。経済的発生を目指すときには、経済的には未だ発生していないが法的には既に発生している義務を表示すべきかどうかの問題となる。給付義務は企業が経済上、社会的もしくは道義的理由から生ずる義務を回避し得ない場合にも存在する。従って、例えば、任意の保証給付の場合にも、給付義務が前提とされる。企業の請求に対する相応の蓋然性が存在しないときには給付義務はなんら生じない。給付義務は無制約でないが貨幣給付もまた指向しなければ

らない。例えば現物給与の将来の無報酬の提供義務のような実物給付の発生義務もまた給付義務に含められる。

(iii) 給付の計量化可能性 (Quantifizierbarkeit der Leistung)

義務というものは、それが金額について確実の場合に計量化可能なだけでなく(この場合、債務が存在する)、金額について不確定な場合にもまた数量化可能である。この場合に引当金が設定されなければならない。

(iv) 独立した評価可能性 (Selbständige Bewertbarkeit)

積極側計上能力とまったく同様に、独立した評価可能性は消極側計上能力の前提とみなさなければならない。すなわち、経済的負担はそのようなものとして限定しうるものでなければならないし、従って、一般的企業リスクの結果ではありえない。

クスマウルは、以上の負債の存在(消極側の抽象的貸借対照表能力)に関して、とくに引当金を問題にする。かれによると、商法典第249条に列挙された引当金種類を考察すると、独立して挙げられた未決取引から生ずる畏れのある損失に対する引当金と法的義務を伴わずに生ずる保証給付に対する引当金に関して、それが各々、不確定債務引当金に属し、従って負債とみなされる。他方、第249条に列挙されるその他の引当金(1項に基づく未実施の維持補修及び廃石物除去に対する引当金及び2項に基づく費用性引当金)は、ここで主張される意味での負債ではないという²³⁾ なお、商法典では、第249条3項の指示によって、1項及び2項に示す目的以外の目的に対する引当金は排除されている。

(2) 負債の具体的消極側計上能力

消極側の具体的貸借対照表能力は抽象的貸借対照表能力に対する要件を満たす場合、積極側と同様に、法的もしくは経済的考慮に基づく消極計上禁止が存在しないことを意味している(表1を参照)。クスマウルによると、確かに、私的負債の消極側計上は、私有財産と比べてより大きな意義(個別企業の際に可能な企業財産における非分執行及び個人商事会社の場合の会社持分の差し押さえ可能性のために)を認めなければならないとしても、私的負債は積極側私

有財産とまったく等しく表示されることはない。未決取引非表示の原則のために、未決取引から生ずる義務も表示されない。契約相手の未履行の反対給付が貸借対照表作成者の未履行の給付を相殺せず、その場合、不確定債務が存在するために未決取引から発生する畏れのある損失に対する引当金が形成されなければならないとしてもだ²⁴⁾

(3) 負債の存在を伴わない消極側計上能力

消極側には負債のみが表示されると言う要請には、いくつかの例外が存在する。この例外に属するものとして、いわゆる費用性引当金、潜在的租税に対する引当金、計算限定項目、自己資本、価値修正項目、準備金部分を伴う特別項目の消極側計上がある。これら貸借対照表項目に対するクスマウルの指摘は次のようである²⁵⁾

(i) 費用性引当金 第三者に対する義務が存在しなければならないことを明らかにする現行の負債の存在に対する解釈にたてば、三ヶ月以内もしくは営業年度内の三ヶ月を上回る期間に埋め合わされる未実施の維持補修に対する引当金、もしくは営業年度内に埋め合わされる廃石物除去に対する引当金、及び第249条2項に基づく費用性引当金と負債の定義とは一致していない。この種の引当金の貸借対照表計上に対する根拠は、期間限定にあり、従って動的貸借対照表観の視点のもとにある。この費用性引当金を計算限定項目として把握するかどうか、ということは負債の定義を修正するか否かにかかっている。そうした費用性引当金に形成余地を授けることは静態論の観点からも動態論の観点からも正当化され得ず、従って、この引当金範疇は持分所有者の成果を隠蔽する、ないしは異なる期間の利益を平準化することを助ける消極側計上補助項目とみなさなければならない。負債概念の修正というものはこうした観点のもとでは不適切である。

(ii) 潜在的租税に対する引当金 同様の考えは、潜在的租税に対する引当金に対しても原則的に妥当する。潜在的租税によって、商事貸借対照表上の損益と相殺される収益税費用が表示されなければならないために、そして、これ

によって、擬製の租税が相殺計算されるために、そこで、純粹の期間区画用具が問題となっているのは明らかである。なお、潜在的租税に対する引当金の形成が許容されることに関して、個別事例において異なる見解がある。

(iii) 自己資本 消極側及び積極側計算限定項目が厳密に確定された事例において成果期間限定に役立つのに対して、自己資本は貸借対照表上算定されるべき財産と負債との残高を示している。自己資本のなかに、企業がその持分所有者に対して持つ義務が考えられるにしても、自己資本という貸借対照表上の数値は、その負債性が独立して純粹に企業関連考慮を行う場合にのみ容認される残高数値にすぎない。

(iv) 価値修正項目 積極側項目の修正項目として用いられる価値修正項目は、負債を根拠づけるメルクマールを欠いている。新商法では減額記入は積極項目の直接的価値修正として形成する事が許されているけれど、消極側価値修正項目は原則上、もはや許容されえない。消極側における価値修正項目はただし、「準備金的部分を伴う特別項目」という項目の枠内で租税上の特別償却の積極側表示に対する表示代替案として形成することができる。第281条1項1文によると、商事貸借対照表における逆基準性原則を考慮して租税上の規定にもっばら基づき、減額記入として計算されうる(第254条)金額は、「準備金的部分を伴う特別項目」へ組み入れる、すなわち、「税法上の」減額記入と「商法上の」減額記入との差額を「準備金的部分を伴う特別項目」に組み入れることが出来る。

(v) 準備金的部分を伴う特別項目 この項目は逆基準性原則のために要請される、いわゆる「免税引当金」すなわち、その形成時点だけでなくその取り消しの時点で課税される金額もまた原則的に考慮する。この準備金的部分を伴う特別項目は、部分的に準備金、部分的には取り消し時点で発生する租税負債に対する引当金を示す複合項目として広くみなされている。特別の原因に対処する準備金的部分を伴う特別項目は、特別の地位をもつのであって、負債とはみなされ得ない。

II. 貸借対照表計上義務と貸借対照表計上選択権

フェーダーマンは、抽象的貸借対照表能力と具体的貸借対照表能力の区分について次の如く述べている。貸借対照表能力の下位分類は目的適合性の理由から生ずる。貸借対照表計上意思決定の審査規準の別のグルーピングは、すべての規準が検討されるときには全く可能となる。時には、例えば、具体的貸借対照表能力は、貸借対照表計上禁止が存しないという規準によっても検討される²⁶⁾ フェーダーマンは、この具体的貸借対照表能力の規準として、貸借対照表作成者への経済的帰属、事業財産への帰属、具体的貸借対照表禁止を例示²⁷⁾しているが、その意味では、クスマウルの論考も新商法典に根ざしたひとつの目的適合的下位分類による貸借対照表能力論というのだろうか。しかし、そうであっても貸借対照表能力が要件が付与されれば、商事貸借対照表上の貸借対照表計上義務と貸借対照表選択権が存在することにはかわりはない。

この場合、貸借対照表計上義務を根拠づけるのが、商法典第246条のいわゆる完全性原則である。「年度決算書は、法律上、別段の定めがない限り、すべての財産対象物、負債、計算限定項目、費用及び収益を含まなければならない。」この完全性原則によって、積極側貸借対照表能力ある財産対象物、負債ならびに許容される計算限定項目に対する原則的貸借対照表計上義務が生ずる。

これに対して、貸借対照表計上選択権は、会計報告責任任務を前提にすれば、原則上は適切ではないとされている。クスマウルは、さもないと、報告責任を義務づけられる者自身が、なにを積極側計上し消極側計上するのか、そしてどう評価するのかを裁量しうることになるからだという。クスマウルによれば、貸借対照表作成規準は、それが貸借対照表作成者固有の推定を明確な規定をもって取り除く点にのみその正当性見いだすことが出来る。商法上の目的に照らした積極側計上選択権と消極側計上選択権の拒絶は、とりわけ、その際に情報機能が損なわれることによって根拠づけられる。従って、貸借対照表計上選択権を広く否定し、それが可能でない場合に限って附属説明書における説明を要請することは首尾一貫しているという。第246条の解釈に基づけば、貸借対照表

計上選択権は法律上、それが明確に許容されているときにのみ生ずる。その場合、貸借対照表計上選択権は貸借対照表計上補助項目ないし期間限定に役立つ項目の範囲において、とくに予定されて居り、それらは、財産対象物、負債の属性を持たない貸借対照表項目であるとするのである²⁸⁾ 商法典における貸借対照表積極側と消極側における計上選択権規定を列挙するとつぎのようになる²⁹⁾

積極側計上選択権

- (1) 第250条1項に基づく費用とみなされる関税及び消費税で、それが決算日時点に表示されるべき棚卸資産の財産対象物に割り当てられるもの、及び費用とみなされる売上高税であり、それが決算日時点に表示されるべきかもしくは、積極側計算限定項目の分離した部分領域として棚卸資産から明示的に控除される前払分。
- (2) 第250条3項に基づく積極側計算限定項目の分離した部分領域としての逆打歩。
- (3) 第255条4項に基づき、計上することの許され、且つ次年度以降の各営業年度において少なくとも四分の一は減額記入を通じて償却しなければならず、予想される耐用期間に計画的に配分することの可能な計上の場合についての、営業価値及び暖簾。
- (4) 第269条に基づく営業経営の開業及び拡張のための費用。
- (5) 第274条2項による潜在的租税に対する積極側貸借対照表補助項目。

消極側計上選択権

- (1) 第249条1項3文に基づき、三ヶ月経過後であるが次営業年度内に埋め合わされる未実施の維持補修に対する引当金及び第2項に基づく費用性引当金。
- (2) 第273条と結びついた第247条3項に基づく、税務上の選択権の行使に依存する準備金部分を伴う特別項目の設定の一定の形態。

小 結

「商人は、自己の営業の開始にあたって、且つすべての営業年度の終了にあ

たって、自己の財産と負債との関係を表示する決算書（開始貸借対照表、貸借対照表）作成しなければならない。」商法典第242条1項では、上の規定によって、貸借対照表において財産と負債とを対置することを定めている。また、貸借対照表の具体的内容は、商法典第247条1項において、次のごとく規定される。「貸借対照表においては、固定資産及び流動資産、自己資本、負債ならびに計算限定項目を別個に表示し、且つ、十分に分類しなければならない。」さらに、商法典第266条「貸借対照表の項目分類」においては、一連の財産と負債項目が列挙されてはいる（表2を参照）が、しかし、財産対象物と負債の計上能力をなにをもって理解するかは、立法者は法文において明示しては居らず、その解釈は正規の簿記の諸原則に委ねられている。

既にもてきたように、クスマウルの論考はかかる商法上の貸借対照表能力への解釈論を展開したものである。彼の場合、貸借対照表における積極側、消極側の計上能力を財産対象物、負債の存在要件にみている。財産対象物の存在に関しては、独立した売却可能性（商取引、法的取引の対象としての独立した処分可能性）、事業財産への帰属性が決定的規準をなすが、とくに無形財産対象物との関連において、独立した売却可能性の規準の解釈を従来よりも拡大（つまり資産概念の拡大）する必要を説いている。それはまた、商法上の「財産対象物」と税法上の「経済財」とを概念内容上、接近させ、両概念の間にある従来の矛盾を制限するものと捉えている。クスマウルは、負債の存在については、経済的負担の存在、給付業務の存在、給付の計量化可能性、独立した評価可能性の要件を提示する。クスマウルは、この負債の存在に関して、とくに引当金の計上要件に関説しているが、ここでも連邦財政裁判所の税務判決の引当金計上要件に相応した負債概念の拡大解釈を主張している点に、その特徴をみることができよう。もとより、ここで具体的な貸借対照表への計上（具体的貸借対照表能力）は、商法上、貸借対照表計上禁止規定の定められていないことを前提とするが、ここで、注目されるのは、クスマウルが情報機能の視点から、財産対象物と負債の存在要件を伴わない貸借対照表項目の計上選択権を原則否定している点であろう。フリーリックスも、同じ視点から次のように述べている。

表2 商法典第266条に基づく貸借対照表の項目分類

| 積極側 | 消極側 |
|--|--------------------------|
| A 固定資産 | A 自己資本 |
| I 無形固定資産 | I 引受済資本金 |
| 1 認許、営業上の保護権及びこれに類する権利及び諸価値並びにこれらの権利及び諸価値に対するライセンス | II 資本準備金 |
| 2 営業権もしくは暖簾 | III 利益準備金 |
| 3 前払金 | 1 法定準備金 |
| II 有形固定資産 | 2 自己持分準備金 |
| 1 土地、それに類する権利及び他人の土地上の建物を含む建物 | 3 定款に基づく準備金 |
| 2 技術的設備及び機械 | 4 その他の利益準備金 |
| 3 その他の設備、工場用及び営業用什器 | IV 繰越利益／繰越損失 |
| 4 前払金及び建設中の設備 | V 年度余剰／年度欠損 |
| III 財務固定資産 | B 引当金 |
| 1 結合企業に対する持分 | 1 年金引当金及びそれに類する |
| 2 結合企業に対する貸付金 | 2 租税引当金 |
| 3 資本参加 | 3 その他の引当金 |
| 4 資本参加関係ある企業に対する貸付金 | C 債務 |
| 5 固定資産たる有価証券 | 1 社債 |
| 6 その他の貸付金 | (内) 転換社債 |
| B 流動資産 | 2 信用機関に対する債務 |
| I 棚卸資産 | 3 受注前受金 |
| 1 原材料、補助材料及び工場消耗品 | 4 買掛金 |
| 2 仕掛品、半成給付 | 5 為替手形の引受け及び約束手形の振出からの債務 |
| 3 製品及び商品 | 6 結合企業に対する債務 |
| 4 前払金 | 7 資本参加関係ある企業に対する債務 |
| II 債務及びその他の財産対象物 | 8 その他の債務 |
| 1 売掛金 | (内) 租税債務 |
| 2 結合企業に対する債券 | (内) 社会保障債務 |
| 3 資本参加関係ある企業に対する債券 | D 計算限定項目 |
| 4 その他の財産対象物 | |
| III 有価証券 | |
| 1 結合企業に対する持分 | |
| 2 自己持分 | |
| 3 その他の有価証券 | |
| IV 小切手、現金在高、連邦銀行預金、郵便振替貯金、信用機関に対する預金 | |
| C 計算限定項目 | |

「商事貸借対照表は恣意性のない情報を提供すべき情報手段であるということが前提されるならば、貸借対照表表示選択権は否定されねばならない。この否定によって、明確な意思決定の判断基準が得られるのである³⁰⁾」と。しかし、現実には、商法典第246条の完全性原則における「法律上、別段の定めがない限り」の文言が計上選択権の存在を認めている。この計上選択権の付与されるのが、貸借対照表積極側における計算限定項目と貸借対照表補助項目であり、消極側における費用性引当金、準備金的部分を伴う一定の特別項目である。これらは、クスマウルにおいては、期間適合的利益計算目的、破産回避（配当抑制）目的、逆基準性原則に基づく商事貸借対照表と税務貸借対照表との差額調整の観点から特別に許容されると捉えられている。

ところで、この貸借対照表計上選択権に関して、フェーダーマンは述べている。「貸借対照表計上選択権は、商事貸借対照表及び税務貸借対照表の作成者にとって、おおきな意味があって、彼らはこの選択権を自身の財務政策上及び開示政策上の目標観念を実現する為の意思決定に一致させる状態に置いている。³¹⁾」フェーダーマンは、商事貸借対照表上、積極側項目や消極側項目を貸借対照表に計上するか否かは、分配、引出額、利益配当、租税に基準的な年度損益に大きく影響を及ぼすが、かかる「商事貸借対照表上の選択権の行使は、他方で税務上の計上意思決定が商事貸借対照表に遡及して影響するのと同様に、多くの場合、税務貸借対照表上の計上意思決定に反決定となる。このめったにコンフリクトを招くことのない相互作用から、貸借対照表作成者の上位目標を指向する商事貸借対照表と税務貸借対照表の同時的政策決定の必要が生まれてくる³²⁾」この指摘に示されるように、商法上の貸借対照表計上選択権問題は、税法上の計上選択権と密接に関連するものといえるだろう。また、財産対象物と負債の貸借対照表計上義務も、それと税法上の「経済財」概念との照応において考察すべき対象となろう。また、これらの考察は、所得税法第5条1項における基準性原則を問うことでもある。そして、この点を検討することが次稿の課題となっている。

- 1) Federmann, Rudolf ; Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 8.Aufl.,1990,S.170.
- 2) この点を指摘し、新商法典と経済的観察法との関係について言及したものとして、拙稿「ドイツ新貸借対照表法と経済的観察法」静岡大学『法経研究』42巻2号、1994年を参照。
- 3) Federmann,Rudolf;a.a.O.,S.170.
- 4) Gruber,Thomas;Bilanzansatz in der neuern BFH Rechtsprechung,1991, S.1-3. / Freericks, Wolfgang ; Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels und Steuerbilanz,1976,S.141 und 204. (大阪産業大学会計研究室訳「現代の会計制度」第1巻商法編、昭和61年、183頁及び237頁)
- 5) Kussmaul,Heinz;Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht,in : Küting/Weber (hrsg.),Handbuch der Rechnungslegung,Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung,3. Aufl., 1989.
- 6) 「貸借対照表表示能力は、貸借対照表のある項目のもとに記載される、原則的適性であると解釈されている。商事貸借対照表に対する貸借対照表表示能力は、本質的に、財産対象物及び負債という概念によって規定されている。ドイツ経営監査士協会の見解によれば、これ以外のものを商事貸借対照表に表示してはならない。」Freericks,Wolfgang; a.a.O.,S.121. (邦訳154頁)
- 7) Kussmaul,Heinz;a.a.O.,S.233.
- 8) Vgl. Kropff, Bruno ; kommentierung der §§ 148 bis 178 AktG,in:Gessler,Ernst u.a.(hrsg.)Akiengesetz,Bd.2,1973/1974.
- 9) Kussmaul,Heinz;a.a.O.,S.233-234.
- 10) Ebd.,S.235.
- 11) Ebd.,S.235-236.
- 12) Vgl.Brezing,Klaus;Der Gegenstand der Bilanzierung und seine Zurechnung im Handels-und Steuerrecht,in:Wysocki,Klaus von/Schulze-Osterloh,Joachim(hrsg.),Handbuch des Jahresabschluß in Einzeldarstellungen,Kommentar,1984/1986,Abs.1/4.

- 13) Kussmaul, Heinz; a. a. O., S. 237-238.
- 14) Vgl. Döreller, Georg; Leasing-wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht?, in: BB, 1971.
- 15) Kussmaul, Heinz; a. a. O., S. 239.
- 16) Ebd., S. 241-242.
- 17) Ebd., S. 242-243.
- 18) Vgl. Bieg, Hartmut; Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, 1977.
- 19) Kussmaul, Heinz; a. a. O., S. 244.
- 20) Vgl. Müller-Dahl, Frank P; Betriebswirtschaftliche Problem der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsfähigkeit, 1979.
- 21) Kussmaul, Heinz; a. a. O., S. 244-245.
- 22) Ebd., S. 245-246.
- 23) Ebd., S. 247.
- 24) Ebd., S. 247-248.
- 25) Ebd., S. 248-250.
- 26) 27) Federmann, Rudolf; a. a. O., S. 172.
- 28) Kussmaul, Heinz; a. a. O., S. 250.
- 29) Ebd., S. 251-253.
- 30) Freericks, Wolfgang; a. a. O., S. 217. (邦訳248頁)
- 31) 32) Federmann, Rudolf; a. a. O., S. 226-227.