

税法上の貸借対照表能力と基準性原則

ドイツにおける貸借対照表能力の現代的課題（２）

佐藤 誠 二

はじめに

ドイツ所得税法第5条1項は、帳簿記帳の義務づけられるもしくは任意の帳簿記帳を行う事業者に対して、税務上の利益決定に際し商法上の正規の簿記の諸原則が基準となるとする、いわゆる基準性原則(Maßgeblichkeitsprinzip)を定めている。そして、この基準性原則は、商事貸借対照表及び税務貸借対照表における損益だけでなく、個々の項目の貸借対照表能力と評価にも関わるものとされている。¹⁾

さて、前稿においてクスマウル(H.Kussmaul)の論攷を素材にみたように、ドイツにおいて正規の簿記の諸原則は、商法上の貸借対照表能力について財産対象物と負債の存在を前提にしている。そして、この財産対象物や負債の存在要件が満たされれば、商法典第246条1項の完全性原則に基づいて貸借対照表計上義務が与えられる。ただし、貸借対照表においては、財産対象物と負債の存在を伴わない項目も存在する。計算限定項目、貸借対照表計上補助項目、価値修正項目、費用性引当金、潜在的租税引当金、特別項目、自己資本がそれである。これらのうち、貸借対照表補助項目、計算限定項目、費用性引当金、一定の特別項目については、適正な損益計算、配当抑制、税法との差額調整を理由に計上選択権が付与される。そして、これら貸借対照表能力に商法上の計上義務及び計上選択権が付与される場合、商法上の計上禁止規定が存在しないこと

を条件づけている。²⁾

しかし、こうした商法上の正規の簿記の諸原則に基づく貸借対照表能力は基準性原則によって、直接、税務貸借対照表に反映されるわけでもない。商法上の正規の簿記の諸原則と税務上の貸借対照表能力とは多層に関連を有している。

グルーバー(T.Gruber)は、かかる商法上の正規の簿記の諸原則と税法上の貸借対照表能力との関連を、税務貸借対照表法の構造からみて、次の三つの範疇に区分しようという。³⁾

(1)第一の範疇は、基準性原則を通じて税務会計法に転換される商事会計法を含むものである。現行所得税法第5条第1項において、そして1969年所得税法改正法による所得税法第6条の法定によって、立法者は抽象的貸借対照表計上能力にとって中心的な経済財(Wirtschaftsgut)の概念が商法上の正規の簿記の諸原則によって決定されなければならないことを明確にした。このことは積極的経済財の概念規定ならびに負債と引当金の消極側計上が商法上の正規の簿記の諸原則を基礎にして決定されるとした連邦財政裁判所の最近の判決に合致する。さらに、経済財の一定の貸借対照表財産への帰属計算もまたこの範疇に含まれる。

(2)第二の範疇は、商事貸借対照表と税務貸借対照表とにおいて補完均衡的に含まれる法規範から構成される。所得税法第5条2項における無償取得の固定資産たる無形経済財の積極側計上禁止及びに所得税法5条5項1文1号及び2号における計算限定項目への一般的貸借対照表計上規定がそれに該当し、これらは商法典第248条2項、第250条1項1文及び同条2項における相応した商法上の規定に実質上、一致する。

(3)第三の範疇は、独立した税務貸借対照表上の規定である。これについては、とくに払込みと払出、貸借対照表変更の許容、事業支出、損耗ないし実体減少の評価と控除に関する強制的な税務規定が挙げられる。さらに、この範疇については、商法上の正規の簿記の諸原則の決定によるのではなく、特別の財政政策上の目的のために用いられるような根拠に基づく貸借対照表計上に対する税法上の特別規定もまた属している。

このグルーバーの区分は、後述する基準性原則（表3）との関わりでは、「直接的基準性」、「貸借対照表計上留保」、「逆基準性」の三層に相当するが、問題は、現在のドイツ会計制度において、これらの範疇において、商法と税法の貸借対照表能力がいかに交渉し法的秩序を保っているのかである。貸借対照表能力をめぐる基準性原則がどう捉えられ、そのことがドイツ会計制度において、いかなる意義を有しているのかを問うことが重要であろう。本稿では、前稿に引き続き貸借対照表能力問題を検討していくが、そのなかで、とくに基準性原則を中心に現在の貸借対照表能力が制度的にどのような課題を担わされているのかを探っていききたい。

1. 税法上の貸借対照表能力の規準

はじめに、税法上の概念規定に従い、税務貸借対照表における項目分類を例示すれば表1のようである。この税務貸借対照表における各項目の貸借対照表能力の規準はいかに位置づけられるのだろうか。既述のように、商法上の正規の簿記の諸原則は基本的に財産対象物と負債の存在要件を前提とする。これに対して、税法上の貸借対照表能力の基本的要件は経済財の存在である。ここで、商法上と税法上の貸借対照表能力との対比関係を簡単に示せば表2のようになる。

もとより、所得税法第5条1項の規定する基準性原則は、「何を（Was）」税務貸借対照表において計上しなければならないかを商法上の正規の簿記の諸原則に委ねている。それによって、商法上の財産対象物と負債の能力規準は、税務貸借対照表における貸借対照表能力にも直接的意義を持つことになる。しかし、フェーダーマン（R. Ferdermann）によると、従来、立法者も判決と財政当局もそうした帰結を一貫して持たなかったという。税務上の規定において、貸借対照表計上の対象として、大枠的には「事業財産（Betriebsvermögen）」が、個別には「経済財」が掲示されており、しかも、「経済財」概念は現金引出、商品、製品、利用、給付として極めて広範に解釈されていたために、税法にお

ける貸借対照表計上の対象が商社会計法とは異なって決定されてきたという。⁴⁾

それでは、ここでいう税法上の貸借対照表能力規準とはどのようなものなのか。基準性原則については後述する。ここではまず、フェーダーマンに依拠しながら、表2のⅠ～Ⅴ項目に関する税法上の貸借対照表能力の解釈内容から整理してみよう。⁵⁾

表1 税法上の概念に基づく税務貸借対照表の内容

積 極 側	
1	正の経済財(減耗性/非減耗性)
1.1	有体対象物(民法典第90条による事物)
1.1.1	不動産物;土地、建物
1.1.2	可動事物;機械、棚卸資産、船舶
1.2	非有体対象物(無形経済財)
1.2.1	権利
1.2.1.1	絶対的権利;特許権、実用新案、商標
1.2.1.2	相対的権利;債権、ライセンス、ライセンス類似の権利、納品契約、競争協定
1.2.2	実質的狀態、事業にとっての具体的可能性及び利点(区画可能な大きな出費);秘密工法、ノウハウ、場合により暖簾
2	非真性の積極側;消極側に対する価値修正項目、確定資本に対する対照項目、未払出資金
3	計算限定項目及び類似の項目;経過積極項目、一定の関税及び消費税前払いに対する売上税、
4	租税技術上の積極側;調整項目(貸借対照表補助項目は含まれず、暖簾を含む)
5	場合により残高;自己資本(準備金、利益、損益繰越額、等を含む)
消 極 側	
1	負の経済財
1.1	その根拠と金額の確定される義務;債務
1.2	その根拠及び/もしくは金額の不確定の負債;引当金
1.3	負担;未決取引から発生のある損失、製品保証引当金、その他の未実施の維持補修、廃石物除去のような「事業負担」(真性の引当金ではない)
2	準備金的部分を伴う特別項目;例えば価格騰貴準備金
3	非真性の消極側項目;積極側項目に対する価値修正項目
4	計算限定項目
5	租税技術上の消極側項目;調整項目
6	残高(準備金、利益、損益繰越額、等を含む)

出所) H.Brönner/P.Bareis; Die Bilanz nach Handels-und Steuerrecht, 1991, S.480.

表2 商法と税法における貸借対照表能力の対比関係

	商事貸借対照表	税務貸借対照表
I	財産対象物	正の(積極的)経済財
II	自己資本	事業財産
III	負債(債務・引当金)	負の(消極的)経済財
IV	計算限定項目	
V	貸借対照表計上補助項目・特別項目	

Iの正の(積極的)経済財の要件について、フェーダーマンは、商法上の財産対象物の要件である、(1)対象となるもの(事物、権利、把握可能な経済的価値)の具体化、独立した評価能力、(2)独立した換価能力(継続性を適用する場合)、(3)独立した売却可能性(継続性が命令される場合)と対比して、現在の税務判決に基づき次のように示している。

- (1) 具象化された、もしくは把握可能な財産利点(物件、権利、実質的狀態、具体的可能性、経営にとっての経済的利点)
- (2) 費用による根拠付(商人のその獲得に何らかのコストを要する)
- (3) 決算日に決定づけられる換価性
- (4) 譲渡可能性(個別もしくは事業との関わりで譲渡される))
- (5) 独立した評価能力

上の正の経済財たる要件と商法上の財産対象物の要件とは基本的にほぼ一致する。ただし、フェーダーマンによると、境界領域において異なるアクセントがあるという。第一に、経済財の前提にとっては、「把握可能性」で十分であって、「対象物」でなくともよい点である。第二に、法的取引の独立した対象であるという、つまり個別取引可能性の属性は、単なる譲渡可能性で満たされる。そして、こうした境界領域におけるアクセントの相違によって、財政判決に基づく経済財概念は、商法上の要件の求めているものよりも広義のものとなっているという。

IIIの負の(消極的)経済財の消極側計上能力は、基準性原則と一般的課税原

則の適用のもとで規定される。それは商法上の消極側計上義務の範囲と所得税法第5条3項のような税務上の特別計上規定を考慮してのことである。連邦財政裁判所判決は、かかる立場から次の要件を示している。

- (1) 独立した評価能力
- (2) 貸借対照表決算日での存在もしくは経済的発生
- (3) 法的義務もしくはその他の経済的負担

フェーダーマンによると、この要件によって、民法上の負債（債務）だけでなく、経過期間に経済的に帰属し且つ納税義務の存在に基づき十分具体的な事実関係が期待できる将来の債務及び負担が引当金として消極側計上能力が与えられるという。そして、この税法上の消極側計上範囲は、商法上適用されるものとの相違は確認しえないという。

IVの計算限定項目の税法上の計上要件は、所得税法第5条5項1段1号及び2号に規定される。また、その他の特殊な限定項目は所得税法第5条5項2段において規定されている（棚卸資産に対する費用とみなされる関税と消費税、前払いにおける費用とみなされる売上税）。これらは、商法典第250条1項1号及び2項の規定と一致するという。

しかるに、Vの貸借対照表補助項目及び特別項目について、税法は認めていない。この場合、経済財が問題となっていないからである。フェーダーマンは、商法においても、表現上は貸借対照表計上補助項目が開業及び拡張費用に対して資本公司についてのみ規定され（商法典第269条1項）、従って、法典化された正規の簿記の諸原則とはみなされないという状況からみて、このことは明らかであるという。さらに、税務上の特別項目としては、準備金的性格を伴う特別項目が計上されるとする。

最後に、商事貸借対照表におけるIIの自己資本に代わるものとして、税法上は事業財産が存在する。それは、税務貸借対照表における積極側と経営財産以外の消極側との差額を意味している。資本の記載は、さらにいわゆる租税調整項目によって補完されるという。

さて、上のフェーダーマンの説明によると、税法上の貸借対照表能力規準は

商法上のそれとは必ずしも、一致するわけではない。商法では財産対象物、負債の存在要件を伴わない貸借対照表項目もその貸借対照表能力は許容される。しかし、税法上、それらは経済財の要件を前提に貸借対照表能力は否定される。商法上、積極側の財産対象物の存在を伴わない貸借対照表計上補助項目については、税法上は経済財でないために貸借対照表能力は否定される。また、負債の存在を伴わない費用性引当金も負の経済財たる要件を満たさず貸借対照表能力は否定されることになる。ただし、基本となる能力規準についてはほぼ商法と税法とは一致する。負の経済財と商法上の負債の貸借対照表能力は異なるところはないし、正の経済財と商法上の財産対象物の計上要件への解釈は極めて近似した内容になっているといえよう。

もともと、新商法典の成立経過において、「財産対象物」及び「負債」の概念と「経済財」概念との同義性が主張されていた。1982年政府草案は第39条1項において次のように規定し、「財産対象物」及び「負債」という表現から「経済財」の表現への変更を予定していた。

「すべての商人は、その商業開始時に、自己の経済財（自己の土地、自己の債権及び負債、自己の現金の金額及びその他の財産対象物）を正しく記載しなければならない（財産目録）。商人は、その際、個々の経済財の価額を表示し、自己の財産及び積極的経済財と消極的経済財の関係を説明する決算書（開始貸借対照表）を作成しなければならない。」（下線は筆者）

政府草案理由書は、「財産対象物」概念を取り上げ、税法上の用語「経済財」のこの導入理由に関して以下のように言及する。「用語上のこの変更は、財産対象物が表示されなければならない商事貸借対照表と経済財の表現が適用される税務貸借対照表との間の異なる用語法を、将来、否定するものである。統一化は、商事貸借対照表の税務上の利益決定に対する基準性（所得税法第5条1項）とその逆転を考慮するなら目的適合的であろう。それは経営経済学によって長きにわたって要請されている。実質的な法変更はこの統一化と結びつくものではない。というは利益決定の際の経済財として税法上は所得税法第5条における基準性原則のために商法上の意味での財産対象物のみが考慮しうるにすぎな

いし、『経済財』と『財産対象物』の概念が連邦財政裁判所の判決によっても同義とされるためである。』⁶⁾

こうした理由から用語変更が提案されたが、この提案は結局、1985年商法典において断念された。従って、新商法典では従来と同様に、「財産対象物」と「負債」の概念が使用される。しかし、「経済財」との原則的同義性については確認されたとみて良いだろう。1985年最終草案に対する5月9日付の公聴会における各界の意見はそれを支持している。公聴会では、「財産対象物」と「経済財」概念の関係について各界の意見が次のように表明された。⁷⁾

「我々は旧商法上の概念、財産対象物を保持することに合意している。目下、財産対象物と経済財の概念は一般的見解によれば、内容上一致している。従って、税務中立性の危険は現在、転換によって生じない。しかし、将来において、商法と税法において異なる取り扱いが最高裁判所によってなされるならば、たとえ経済財の概念が商法にも税法にも規定されるときですら、回避されなければならぬ。」(連邦税理士会議)

「商法上の概念たる財産対象物は無条件に優先されなければならない。税法上の概念たる経済財は、財政裁判所や連邦財政裁判所の過去の判決において、しばしば、内容の変化をもって理解されてきており、広範な意義づけを甘受しなければならなかった。商法へのこの経済財の導入は、状況によっては税務中立的移行の努力に反する効果を持ち得るだろう。」(連邦税理士団体)

「会計委員会は、その意見書において、経済財の概念を導入することを提案した。この概念を今後、適用すべきとする立派な理由が存在する。とりわけ、諸々の観点からこれまで提起されてきた税務中立性がなくなってしまうことに関する疑念は今後、とどまるだろう。説明に際して、経済財の概念はなるほど、今日、税法において支配的であるが、しかし、経済科学の中心的概念であり、世紀の転換にあたり国民経済的専門領域においても大きな議論を引き起こすことを指摘しなければならない。かかる基本的判断を有しているにもかかわらず、本委員会は旧名称たる財産対象物が引き続き適用されるときにも、なんら異議を申し立てることはない。」(経営経済学者団体会計委員会)

「財産対象物の概念は保持された。連邦財政裁判所は、確かに経済財＝財産対象物との等式を作成した。しかし、このことから、今や、商法典において齟齬なく経済財という概念が適用されるという結論には至らない。というのは、経済財＝財産対象物の等式は上の連邦財政裁判所の判決によると、税法上の概念『経済財』が商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性原則のために、商法上の概念『財産対象物』よりも原則的に広義となつてはならないという意味を有しているからである。従つて、商法上の概念『財産対象物』は税法上の概念『経済財』に対する限界の杭としてどのような状況下でも無視されるべきではない。経済財＝財産対象物の等式は規範的等式である。」(デーラー G. Döllerer)

これらの指摘は、商事貸借対照表(正規の簿記の諸原則)が税務上の利益決定に対し基準となるというドイツ流の制度上の個性を踏襲し、且つ、EC会計指令の国内法への税務中立的転換を保持するという基本的立場を表明するものであるが、内容的には、財産対象物と経済財との原則的同義性を肯定したものと捉えられよう。

II. 貸借対照表能力と基準性原則

1. 基準性原則の法的基礎

以上みたごとく、商法上の貸借対照表能力と税務上の貸借対照表能力は、財産対象物＝正の経済財、負債＝負の経済財の原則的同義性が確認されている。それは、基準性原則によって商法上正規であるものは税法上も正規であるという「正規性一致」の原則が存在しているためである。⁶⁾

フェーダーマンは、この基準性原則について次のように述べている。「基準性原則とその逆転した基準性原則は、商事貸借対照表と税務貸借対照表の関係を規定するものである。この二つの原則の共通の核は、具体的且つ現実的に行われた商法上の貸借対照表表示(計上に対する命令、禁止、選択権)が、税務

貸借対照表をも規定するという要請である。その原則的性格にもかかわらず、基準性原則は『正規の簿記の諸原則』ではない。もっぱら貸借対照表税法に規定される(所得税法第5条1項)のは、むしろ、それが純粋な税務原則(rein steuerliche Prinzipien)を問題にしていることを明らかにさせている。』⁹⁾

1990年改正の現行所得税法第5条1項はこの税務原則たる基準性原則を次のごとく規定する。

「法規定に基づき帳簿を記帳し、正規の決算を行うことの義務づけられる、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行う事業者は、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事業財産を計上しなければならない。利益決定に際しての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。」

このうち、第5条1項1文の規定は、従来のもとは変わるものはない。この規定は、文献において、一般に「商法上の正規の簿記の諸原則の基準性原則」ないし「実質的基準性(materielle Maßgeblichkeit)」と呼ばれるものである。これに対して、所得税法第5条1項1文を補完して、1990年税法改革によって新たに挿入された第1項2文の規定は、「形式的基準性(formelle Maßgeblichkeit)」ないし「逆転した基準性原則」を含んでいる。

この二つの基準性領域に関して、フェーダーマンは、次のごとく述べている。「基準性原則は現実的観点からすると、個々に規定する根拠と金額に基づく計上を伴う具体的商事貸借対照表が前提となるのか(いわゆる形式的基準性)、もしくは、抽象的な商法上の規範が結びつくべきなのかどうか(いわゆる実質的基準性)かは論議がある。所得税法5条1項1文の文言は抽象的な正規の簿記の諸原則の拘束性を命令する。しかし、現在の広範な法見解と文献意見は納税義務者の具体的商事貸借対照表における貸借対照表計上記載をもって、～それが商法上許容される限りには～規準となるとみなしている。これは確かに法の文言と一致しないが、とりわけ、資本金会社が正規の簿記の諸原則の性格を持たない特別の規定に従い貸借対照表を作成する場合は、問題がある。任意に税務貸借対照表を作成する納税義務者もまた具体的な商事貸借対照表計上を要請さ

れ得ないのである。財政委員会が所得税法第5条1項2文において意識的に選択した、具体的な商法上の年度決算書に関連づける逆基準性の文言は「いまや確かに、『形式的』基準性に同意している。」¹⁰⁾

このように、所得税法第5条1項は、商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する実質的優位を示した原則規定とともに、今日では、税務貸借対照表の商事貸借対照表に対する支配を意味する逆基準性を包括的に規定したものと捉えられている。この関係をより具体的にみれば表3のようになろう。表3が示すように、商法と税法における貸計上義務、選択権、禁止は大きく三層に分けられ、次のように纏めることができる。

- (1) 商法上の貸借対照表計上義務及び計上禁止は実質的（直接的）基準性原則によって、税務上も適用される。
- (2) ただし、上位となる税法独自の利益算定原則や計上留保によって、税務上の貸借対照表計上義務及び禁止が定められる場合には、これらが優先する。
- (3) 商法上の積極側計上選択権は税務上の積極側計上命令となる。
- (4) 商法上の消極側計上選択権は税務上の消極側計上禁止となる。
- (5) 税法上の計上選択権は商法上、一致して行使されなければならない。

それでは、こうした基準性原則と貸借対照表能力との関係は税法においていかに位置づけられるのか、次に実質的基準性と逆基準性の区分からこの点を考察してみよう。

2 貸借対照表能力と実質的基準性原則

所得税法5条1項1文の規定するいわゆる実質的基準性原則は、商法上の正規の簿記の諸原則が税務上の利益決定に対する優位の規範であると位置づけられている。しかし、この商法上の正規の簿記の諸原則の基準性は絶対的なものではなく、税法上の利益決定原則（課税原則）ないし税法上の計上留保（Bilanzierungsvorbehalte）の存在する場合、これらが優先して適用される。

まず第一に、上位の利益算定原則の存在に関しては、つぎの課税原則が例示される。¹⁰⁾

- (1) 課税の公平性(Gleichmäßigkeit der Besteuerung)の命令 (基本法第3条)。
- (2) 例えば、商事貸借対照表計上が税務上の特別の容認条件を満たさないときには逆基準性を導くとする分離原則 (1989年7月14日付連邦財政裁判所判決)
- (3) 所得税法15条1項2号及び3号から生ずる、共同事業主及び株式会社資会社社員に対する特別の利益算定原則

表3 貸借対照表計上に関する基準性原則

商 法 規 定					
		なし	命令	禁止	選択権
命 令	積極側計上命令	命 令	命 令	禁 止	命 令
	消極側計上命令	命 令	命 令	禁 止	命 令
禁 止	積極側計上禁止	禁 止	命 令	禁 止	禁 止
	消極側計上禁止	禁 止	命 令	禁 止	禁 止
選 択 権	積極側計上選択権	命 令	命 令	禁 止	商事貸借 対照表に 対応
	消極側計上選択権	禁 止	命 令	禁 止	

△
△
△
 基礎となる法原則 直接的 貸借対照表 逆基準性
 基準性 計上保留

出所) Federmann,Rudolf; Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 8. Aufl., 1990, S. 169.

これらのうち、とくに(1)の課税の公平性の原則は、貸借対照表計上選択権を問題にする。1969年2月3日付の連邦財政裁判所大法廷は、商法上の正規の簿記の諸原則に基づく商法上の計上選択権が基準性原則を介して税務上の計上選択権へと働く場合、この税法上の計上選択権は憲法上の課税の公平性命令に合致するか否かに疑問を呈し、商法上の貸借対照表計上選択権の基準性を否定し

た。この決定は現在も有効である。従って、今日、商法上の貸借対照表計上選択権は、税法上、次のごとく取り扱われる。¹³⁾

- (1) 商法上積極側計上の許されるものは、税務貸借対照表において積極側計上しなければならない。すなわち、商法上の積極側計上選択権は税務上は積極側計上義務となる。つまり、貸借対照表作成者が税務目的のために、かれに商法上の正規の簿記の諸原則に基づき許容されるよりも「乏しい(ärmer)」表示をおこなうならば、正当なものではない。
- (2) 商法上消極側計上しなくともよいものは、税務貸借対照表において消極側計上してはならない。すなわち、商法上の消極側計上選択権は税務上は消極側計上禁止となる。納税義務者が債権者保護を指向する商法において、既に消極項目を計上しうるときでも、その限りで、かれはなおさら「乏しい」表示をしてはならない。

ただし、ここで商法上の計上選択権がすべて、税務上の積極側計上命令と消極側計上禁止となるわけではない。既にみたように、それには、正の経済財及び負の経済財の計上規準が前提となっている。従って、商法上の計上選択権の付与される貸借対照表計上補助項目(商法典269条の開業及び拡張費用、第274条2項の積極側潜在的租税)は、この前提を満たさないために、税務上の計上能力は存在しないのである。¹³⁾

第二に貸借対照表計上留保に関して次のように指摘される。「貸借対照表計上留保は、根拠に基づく計上に適用され、税法に特別に規定される基準性原則の除外規定である。体系的に該当させれば、所得税法第5条1項のあとの2項～5項、そして同条6項の一部が定められている。しかし、第5条1項それ自体も、『事業財産』すなわち事業に役立てられる積極的及び消極的経済財のみを規定し、それによって、例えば、いわゆる貸借対照表計上補助項目もしくは私的局面的経済財を計上から除外するという、原則的貸借対照表計上留保を含んでいる。」¹⁴⁾

後者は、既述の経済財の存在要件に関わっている。前者の所得税法第5条2～5項の貸借対照表留保の規定として次のものが例示される。¹⁵⁾

- (1) 有償取得の無形固定価値の積極側計上義務（所得税法第5条2項）
- (2) 無償取得の無形固定価値の積極側計上禁止（所得税法第5条2項）
- (3) 保護権侵害のための引当金に対する限定的消極側計上禁止（所得税法第5条3項）
- (4) 勤続記念手当引当金に対する期間的、事物的に限定された消極側計上命令と禁止（所得税法第5条4項）
- (5) 積極側計算限定項目の場合の積極側計上義務と禁止（所得税法第5条5項1段1号）
- (6) 消極側計算限定項目の場合の消極側計上義務と禁止（所得税法第5条5項1段2号）
- (7) 棚卸資産に対する費用とみなされる関税と消費税の積極側計上命令（所得税法第5条5項2段1号）
- (8) 前払における費用とみなされる売上税の積極側計上命令（所得税法第5条5項2段2号）

上のように、税法における特別の計上留保が規定されるとき、それは常に、商法上の貸借対照表計上規範（正規の簿記の諸原則）に優先し、基準性原則からの離脱が認められる。しかし、それらは商法と無縁ではなく、商法典において相互補完的に規定される。例えば、商法典第248条2項の有償取得でない固定資産たる無形財産対象物の積極側計上禁止、第250条1項1文及び同条2項の一定の費用とみなされる関税及び消費税、売上税（計算限定項目）に対する積極側計上選択権、がそれである。これによって、税法上の基準性原則に対する除外規定への商法側からの調整がはかられている点には注目しておかねばならない。

3 貸借対照表能力と逆基準性原則

さて、税務貸借対照表における税法上の利益算定選択権は、商事貸借対照表においてそれが行使される場合に許容されると、所得税法第5条1項2文は規

定する。この規定は、確かに、商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性のいわば特殊例であるが、発展史的には、現実支配する税務上の選択権行使による商事貸借対照表の実務的特性を示すものであり、まさしく基準性原則の逆転を意味しているとされている。¹⁶⁾

この所得税法第5条1項2文は、それ以前の1988年税法改正草案における原案を内容上、踏襲し、文言を一部修正の上、税務上の貸借対照表計上及び評価選択権の逆基準性を包括的に確定したものである。

シュトッペ(T.Stobbe)はこの草案規定の経過にふれて次のごとく述べている。¹⁷⁾

「1990年租税改革法は、商事貸借対照表と税務貸借対照表の相互の関係を新たに規定する。従来の法文の用語は、基準性原則という場合、過去100年を経た歴史に合致して、文献ではしばしば『実質的基準性』とも呼ばれる商法上の正規の簿記の諸原則の基準性を大抵は理解してきた。商法上の正規の簿記の諸原則の基準性と並んで、多くのコンメンタールとライヒ財政裁判所、連邦財政裁判所の判決は、商事貸借対照表において具体的に選択された価値計上額が、その価値計上額を税法の規定が許容するかぎり、税務貸借対照表の規準となることを許容している。この逆基準性の正当性は、しかし、現在の所得税法に明確な規定がなく、所得税法第5条5項における評価留保に基づくこの基準性がいやしくも評価の枠内で適用されないか、限定的にのみ適用されるために、多くの論者によって疑問視された。この議論の余地ある問題は所得税法草案第5条1項2文の挿入によっていまや、解決されなければならない。それは1988年3月23日付政府草案に基づき次のように規定される。『税法上の計上選択権と評価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。』この規定をもって、形式的基準性は、正規の簿記の諸原則に一致する価値に対しても、正規の簿記の諸原則に合致しない税務優遇規定についても関連づけられなければならない。」

シュトッペによると、「所得税法草案第5条1項2文の文言に基づけば、商法上の具体的価値額は、税務上の選択権が存する場合、それ故、税法上の特別

償却と免税積立金が存する場合にも、税務貸借対照表に対して、規準とならなければならない。商事貸借対照表上の計上がなければ、税務貸借対照表において税務上の優遇措置の計上も可能とならない。税務上の優遇措置の計上は、商事貸借対照表上は、商人一般に対する商法典第247条3項（所得税及び収益税の目的上、許容される消極項目の計上選択権）、第254条（税法上許容される減額記入に基づくより低い価値での評価選択権）、資本会社の場合の商法典第273条（税法が承認する非課税準備金の特別項目としての計上選択権）、第279条2項（第254条に基づく減額記入に対する評価選択権）及び第280条（価値回復命令の無視に関する選択権）に基づき商事貸借対照表への税法上の価額の計上を税法の規定する（法条化する）形式的基準性についてのみ許容されているために、可能であるにすぎない。」¹⁰⁰（括弧内は筆者）とされる。そして、このことは「具体的に選択された価値計上額の基準性が、商法上の正規の簿記の諸原則に合致しない価値額にとっても関連づけられ、そこでは所得税法第5条1項1文による基準性は可能となり得ない。それによって、形式的基準性は実質的基準性の埒外でもまた意義を獲得しうる。」¹⁰¹というのである。

この所得税法第5条1項2文の逆基準性（形式的基準性）を実質的基準性の適用除外とみるシュトッペの見解に対して、逆基準性原則も基準性原則の一部に他ならないとするシュミット(H.Schmidt)の見解がある。シュミットの場合、評価選択権と併せて次のごとく説明される。

「税法上の貸借対照表計上と評価の選択権が存在する。この貸借対照表計上と評価は正規の簿記の諸原則に一致するものでもないし、別の商法上の諸原則から導出されるものでもない。それ故、これらの計上は許容されるものではない。しかし、商事貸借対照表における表現の上での許容が伴わなければ、税務上の実務は可能でないし、従って、税務上の選択権は税務貸借対照表の商事貸借対照表への依存性のために空疎なものとなる。逆基準性は基準性原則の現れの結果であり、従って、基準性原則の一部である。」¹⁰²

シュミットのいうように、逆基準性原則を基準性原則の一部とみなすか否かはともかくとして、シュトッペが所得税法第5条1項2文における逆基準性の

法的基礎を、商法側でも形成していると述べる点は重要である。シュトライム(H.Streim)も同様に、商法典第247条3項、第254条、第273条、第280条2項、第281条が逆基準性原則に対する商法上の基礎を形成する²⁰⁾としているが、これら商法典各所への法文化をもって、法形式の上での商法と税法の相互補完の関係が一層、保持されている。しかも、その場合、シュトライムもいうように「支配的見解は、税務優遇規定について、逆基準性の一般原則を前提²¹⁾としており、そこに、課税に対する優遇措置の商事貸借対照表への実質的な支配が存在するのは明らかである。

かくして、逆基準性を包括的に明記した所得税法第5条1項2文は、実質的基準性を定めた第5条1項1文と一体となって、商法優位の法形式を保持するに至っている。その意味で、シュミットのいうように、逆基準性も基準性の一部をなしているといつてよい。しかし、それは、いわば税務優遇を商法に取り込み、逆基準性を法形式上、基準性化するものであって、そこに、税務上の課税所得算定に対する商法優位の法体系の建て前を堅持し、ドイツ固有の法秩序の維持とその合意獲得にむけた立法の意図を想起しうるのである。

Ⅲ. 経済的観察法に基づく「帰属」規準と貸借対照表能力

経済的観察法は、法規範の解釈と法規範がそこに適用されるべき事実関係の判断にとっての一般に認められた法的方法を意味している。この経済的観察法は、従来、主として税法領域において発展してきたが、今日では、すべての法領域に採用される一般的に容認された法的解釈法と捉えられている。従って、今日、経済的観察法は商法にも適用されるという。

グルーバーによると、財産と利益という「経済的規模」が商事貸借対照表ないし税務貸借対照表の目標数値として解釈しなければならないために、経済的観察法の典型的適用領域である。法発見の目的論的方法に基づいて、貸借対照表能力の決定もまた、経済的観察法のひとつの特有の問題として理解しなければならない、とされている。²²⁾さらに、グルーバーの場合、法方法論的には、

経済的観察法の要請は、法発見の目的論的方法から生ずるのであり、それによって、法の適用者は法解釈を行なう場合、商事会計法と税務会計法において経済的規模を算定する場合に存在する法目的を第一に指向しなければならないという。しかし、純粋に経済的な財産算定と利益算定は、主観的、間主観的に検証の行なうのが困難な仮定の基礎のもとに行なわれる。商法上の年度決算書及び税務上の利益決定にとって重要な課税の事実適合性という重要な原則に基づけば、しかし、商事貸借対照表と税務貸借対照表では客観化の要請に注意が向けられなければならない。客観化という目的にとっては何よりもまず、形式法的規準が考慮されるために、法発見の目的論的方法の枠内では、経済的観察法と法形式的観察法との間に分離関係が生ずるとされるのである。²⁴⁾

ところで、こうした形式法的基準と経済的観察法との関係は、貸借対照表能力の場合、「帰属(Zurechnung)」の問題に深く関わっている。商法の視点からしても、この「帰属」の問題は貸借対照表能力の決定要件である。

まず、商法における帰属問題について、商法典第238条は、商人が自己の財産の状態を正規の簿記の諸原則に基づき要覧させなければならないと規定しているが、この「自己の (seine)」という用語から、財産対象物が商人に帰属しなければならないことが明らかとなる。シュミットによれば、この場合、商人は物件の所有者であり、債権及び権利の債権者であり、無形経済財の有権者であり、負債の負債所有者でなければならない。財産対象物は法的所有者以外の者にも帰属しうる。正規の簿記の諸原則は経済的事実関係を前提とするのであり、そのことから法的所有と経済的所有とは一致しないことが判明するとされる。²⁵⁾

ことことは税法においてもまた妥当する。

租税通則法第39条1項は次のごとく規定する。

「経済財は所有者に帰属しなければならない。次に掲げる場合には1項とは別に次の諸規定が適用される。

- 1、所有者以外のものが通常の場合に通常の利用期間につき経済財に対する作用を所有者から経済的に排除しうるように、経済財に対する事実上

の支配をなすときは、当該経済財は当該所有者以外の者に帰属する。当該経済財は、信託関係の場合には信託者に、譲渡担保の場合には担保権者に、自己占有の場合には自己占有者に帰属するものとする。

2、多数の者の総有に属する経済財は、分割された帰属が課税にとって必要である限り、持ち分に従い、関与者に帰属する。」

もとより、租税通則法第39条1項1文は民法典における所有権を基礎に置いている。経済財は原則的に法的所有者に帰属しなければならない。ただし、法的所有者と経済財に対する実質的支配とが一致しない場合に経済的観察法に基づき、実質的支配を行使する所有者以外の者に経済財は貸借対照表計上が求められることになる。

シュミットによれば、かかる税法における経済的観察法は、経済的メルクマールに基づく帰属を、商法と同様に指向するものとみる。この経済的観察法の現出は、租税通則法第39条に規定される経済的所有の施設である。商法においても税法においても、経済的尺度が適用されるために、租税通則法第39条による経済的所有の規定は商法上の正規の簿記の諸原則と合致するというのである。²⁰⁾

また、フェーダーマンも、この商法と税法における帰属の関係に関して次のようにいう。「税務会計的には、主観的帰属は原則上、商法上の正規の簿記の諸原則に基づき行わなければならない。基準性原則は租税通則法第39条における経済財の税法上帰属規準を確かに規定する。租税通則法第39条は、商法上の原則を経済的帰属と解釈した連邦財政裁判所のリース判決から由来するため、租税通則法の法典化した帰属規準は商法上の原則に一致している。従って、租税通則法第39条1項1号に挙げられた適用例もまた、商事会計法と税務会計法において同一の帰属を導く。」²¹⁾

こうして、商法上の帰属規準と税法上の帰属規準の一体性が論じられている。一般に、かかる経済的帰属性か問題とされる商事貸借対照表と税務貸借対照表における適用例として次のものがあげられる。これらの取引は法的所有と経済的所有とが分離する場合、経済的観察法に基づいて貸借対照表計上の決定され

るという、いずれも現代の新しい取引である。

- (i) 所有権留保のもとでの獲得 (ii) 委託取引 (iii) 譲渡担保
- (iv) 信託関係 (v) ファクタリング取引 (vi) リース取引
- (vii) ペンション取引 (viii) 他人の土地上の構築物 (ix) 自己占有/占有

ところで、かかる経済的観察法に基づく税法における帰属問題は、1991年の商法改正において、商法上も明確に規定されるに至った点は注目しなければならない。1991年に新規に設けられた商法典246条1項2文及び3文は1文の完全性原則を補完して、次のように規定する。

「所有権留保のもとで取得された、もしくは自己債務または他主債務のために第三者に対して質入れされた、もしくは別の方法で担保として譲渡された財産対象物は、担保提供者の貸借対照表において収容されなければならない。担保提供者の貸借対照表においては、財産対象物は現金預金の問題となるときのみ収容されなければならない。」

また、新設の商法典第三編の第四章「信用機関に関する補完規定」に含められた第340b条第4項では、ペンション取引(Pensionsgeschäfte)に関して、ペンション受領者が財産対象物の返還義務を負ういわゆる真性の取引の場合、経済的帰属に従い、以下のように規定する。

「真性のペンション取引の場合、譲渡された財産対象物はペンション提供者の貸借対照表において引き続き表示されなければならない。」

これらの規定によって、商法典が上の租税通則法第39条1項の規定内容を引き継ぎ、税務上の経済財の経済的帰属規準を財産対象物の貸借対照表能力決定に明示的に法条化した点は留意しなければならない。このことは、商法上の貸借対照表能力とそれによる利益算定が、まさしく税務上の課税所得の決定に不可分に結びつくことを示すものであって、ここでも商法と税法との緊密な一体性を保持したドイツ会計制度の独自のあり方を看取しうるのである。

むすびに代えて

グルーパーは、商法上の正規の簿記の諸原則を通じて、根拠に基づく貸借対照表計上に関する決定を下す必要性と経済的観察法の適用との間の関係が、これまで未考察のままであったが、今日、支配的な演繹法に基づく正規の簿記の諸原則の決定は、この関係を繋ぐ大きな糸口になっていると述べている。それは演繹法に基づく正規の簿記の諸原則の決定が経済的観察法と同じく、法発見の目的論的方法の一形態とみなされるからである。

「法発見の目的論的方法は今日では経営経済学と法学との貸借対照表法領域に対する学際的協同の方法論上の基礎としてみなされなければならない。法律上の貸借対照表目的の決定と目的適合的な貸借対照表の形成は二十年以上にもわたって経営経済的貸借対照表研究の中心の問題設定であったので、経営経済学は演繹的正規の簿記の諸原則の決定に基づいて会計法解釈に対してまさしくな貢献をなしてきた。」²⁸⁾「従来の連邦財政裁判所の判決において、商法上の貸借対照表計上解釈を行なう場合の一般の見解が基準的な意味を与えられていたので、経営経済学は法律的観点からは、経営経済学的概念形成が一般に認められた法見解に遂行される場合にのみ、会計法の解釈に対して直接的効力を認容されうる。正規の簿記の諸原則の決定と解釈の演繹的方法の容認のために、経営経済学考慮はいまや、直接的に法解釈の場合に与えられる解釈余地の枠内で考慮することができる。」²⁹⁾

上のグルーパーの指摘にもあるように、演繹法による正規の簿記の諸原則の決定は、1965年株式法制定以降、経営経済学や財政裁判所において擁護されてきた。そして、1985年商法典において、この演繹的正規の簿記の諸原則がより明示的に導入されたことによって、税法との関連で貸借対照表能力問題を目的論的に解明する基礎が形成されたと捉えられるのである。

すでにみてきたように、ドイツにおける貸借対照表能力問題は、1985年の商法改正、1991年の商法の一部改正、そして1990年の所得税法改正を経て、商法規準と税法規準との一体化が図られてきた。商法規定と商法上の正規の簿記の

諸原則による貸借対照表能力規準は税法との調整をみせ、税法側も所得税法第5条1項を新たに書き替え、包括的な逆基準性原則を明文化することによって商法会計法との形式的連携を補強せしめた。とりわけ、税法における帰属原理は、銀行貸借対照表指令法の導入を契機とした1991年商法改正によって、従来、税法において採用される経済的支配、経済的実質に依拠した帰属原理を同じく第340条や第264条等において明文をもって定めるに至っている。

ところで、こうした貸借対照表能力をめぐる一連の法的展開は、今日、経営経済学(学説)の法解釈として、とりわけ、正規の簿記の諸原則論に包摂されて活発に論議されてきている点には眼を向けなければならない。それは、経営経済学の設定する会計目的から演繹論的・目的論的に導出する正規の簿記の諸原則の決定の方法から、商法典にもられる会計法目的、法規定から出発し、法規定相互の関係のなかに正規の簿記の諸原則の決定をみる新たな正規の簿記の諸原則論へと展開をみせている。それらは、「経営経済学と法学との学際的協同」⁹⁰⁾、「正規の簿記の諸原則決定の権能の学際的配分」⁹¹⁾あるいは「法解釈法(die hermeneutische Methode)」⁹²⁾の文脈において論じられるところであり、貸借対照表能力をめぐる商法と税法との交渉問題も、法規定自体に根拠をおいた正規の簿記の諸原則の解釈いかに拠っているといえよう。

しかも、この正規の簿記の諸原則が中軸に位置する商法典そのものに、貸借対照表能力の税法規準が相互補完的に組み入れられている点は重要である。とりわけ、所得税法第5条1項2文の逆基準性原則の法典化に応じて、商法典においても各種の租税優遇規定が明示的に合法のものとして容認される。一方では、商法における基軸概念である正規の簿記の諸原則が貸借対照表能力の解釈を通じて課税所得算定との緊密な連携を図り、他方で、商法典が税法の貸借対照表能力規準を均衡的に配置することによって、法的秩序と法的安定性の確保が企図される。

こうして、ドイツにおける貸借対照表能力の現代的問題は、商法と税法との相互の依存関係のなかで、租税優遇とそれを含む課税所得の決定に向けすぐれて制度的課題を担っているものとみることができるのである。

註

- 1) Streim, Hannes; Grundzuge der handels-und steuerrechtlichen Bilanzierung, 1988, S.160.
- 2) 拙稿「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」 静岡大学『法経研究』44巻2号, 1995年、280-300頁。
- 3) Gruber, Thomas; Der Bilanzansatz in der neuern BFH Rechtsprechung, 1991, S.3-4.
- 4) Federmann, Rudolf; Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 8. Aufl., 1990, S.178.
- 5) Ebd., S.178-182.
- 6) Biener, Herbert / Berneke, Wilhelm; Bilanzrichtlinie-Gesetz, Textausgabe des Bilanzrichtlinie-Gesetz von 19.12.1985, 1986, S.51.
- 7) Helmrich, Herbert; Bilanzrichtlinie-Gesetz, Amtliche Texte und Entwürfe, 1986, S.392-393.
- 8) Wörner, Georg; Handels-und Steuerbilanz nach neuem Recht, 4. Aufl., 1991, S.28.
- 9) Federmann, Rudolf; a.a.O., S.157.
- 10) Ebd., S.160.
- 11) Ebd., S.161.
- 12) Ebd., S.163.
- 13) Streim, Hannes; a.a.O., S.162.
- 14) Federmann, Rudolf; a.a.O., S.163.
- 15) Ebd., S.161-162.
- 16) Ebd., S.165-166.
- 17) Stobbe, Thomas; Offene Problem des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach dem Steuerreformgesetz 1990, in: Deutsches Steuerrecht, 1988, S.1.
- 18) Ebd., S.4.
- 19) Ebd., S.5.

- 20) Schmidt, Harald; Handels-und Steuerrecht, Bilanzierung und Bewertung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Maßgeblichkeitsgrundsätzen unter Berücksichtigung der steuerrechtlichen Besonderheiten,1991,S.5.
- 21) 22) Streim,Hannes; a.a.O.,S.163.
- 23) Gruber,Thomas; a.a.O.,S.5-6.
- 24) Ebd.,S.233.
- 25) Schmidt, Harald; a.a.O.,S.11-12.
- 26) Ebd.,S.12.
- 27) Federmann,Rudolf; a.a.O.,S.184.
- 28) Gruber,Thomas; a.a.O.,S.19.
- 29) Ebd.,S.1.
- 30) Beisse, Heinrich ; Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftlehre, in:Steuer und Wirtschaft,1984,S.13.
- 31) Lang,Joachim ;Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung I ,in: Leffson/Rückle/ Großfeld (hrsg.) ; Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB,1986,S.220.
- 32) Beatge,Jörg ; Bilanzen,2.Aufl.,1992,S.42.