

1874年ブレーメン所得税法への 基準性原則の導入

中 田 清

(受付 2000年5月8日)

1. はじめに

ドイツ会計実務もわが国と同様に個別決算書が中心であり、配当も課税も個別企業の利益に基づいて行われる¹⁾。商法は元来、個別決算書に関して情報機能よりも配当決定機能を重視し、慎重性原則に基づく会計規定を置いている。ところがドイツ企業も間接金融から直接金融にシフトし始め、外国、とりわけアメリカの証券市場で資金調達する傾向を強めるようになってきた。その結果、アメリカ会計原則 (US-GAAP) によって連結決算書を作成する必要が生じてきた。ドイツ企業にドイツの商法に基づいた連結決算書と、アメリカの会計原則に基づいたそれとの2つを作成させることは企業に負担を強いることになるので、その軽減を図るため「資本調達促進法 (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz vom 20. April 1998)」により、商法の中に第 292a 条が新設された²⁾。

その第 292a 条によれば、国内に上場している親会社の連結決算書は、ア

- 1) ドイツでは個別損益振替型と呼ばれる企業集団税制が採用されている。しかしこれは株式法上の利益供与契約を前提に、原則として子会社の所得をすべて親企業に帰属させる制度 (機関制度) である。所得計算はあくまでも個別企業の利益に基づいて行われる (井上久彌『企業集団税制の研究』中央経済社、1996年、189-192ページ)。
- 2) Hauser, Hansgeorg, u. Maurer, Ingetraut, 'Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz im Lichte neuer Entwicklungen', *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 51 Heft 7, April 1998, S. 278.

メリカ会計原則または国際会計基準によって作成されたならば、それを2004年12月31日までドイツ国内で正式に認めるというものである。ドイツ商法の会計規定に基づいた連結決算書を別個作成する必要がなくなった。さらに、1998年3月には商法第342条により、連結決算書についての諸原則適用のための会計基準を作成することなどを目的に、民間のドイツ会計基準委員会が設立され、1999年3月にはドイツ会計基準第1号「商法第292a条により免除された連結決算書」草案が公表されるに至った³⁾。

このようにして国際会計基準に沿った形で、連結決算書に関する会計基準作りが進んでいる。連結決算書は情報機能を重視するので、慎重性原則に基づいた個別決算書とはその目標が異なるが、将来何らかの形で、連結決算書に関する会計基準が個別決算書、すなわち商法会計規定に影響を及ぼすものと考えられる。もし国際会計基準に従って個別決算書が作成されるようになれば、それと税務貸借対照表との関係をどうすべきであるかが問題となる。この問題、すなわち基準性原則 (Maßgeblichkeitsprinzip) のあり方に大きな焦点が当てられているのがドイツ会計学の現状である⁴⁾。小論は、基準性原則の展望を検討するためのプロセスとして、その生成の背景を考察したものである。基準性原則は1874年12月17日のブレーメン所得税法、および同年12月22日のザクセン所得税法において初めて採用された。2つの法律は互いに影響を及ぼし合うことなく、それぞれ独立して制定されたものである。小論においてはブレーメン所得税法へのその原則の

3) Kuting, Karlheinz, u. Brekensiek, Sonja, 'IASB, FASB und DRSC—Ein Kurzporträt dreier Standard Setter', *Betriebs-Berater*, 54 Jg. Heft 13, April 1999, S. 681. なお、その後今日までに会計基準第4号まで草案が公表されている (第2号「資金計算書」、第3号「セグメント報告」、第4号「連結決算書における企業取得」) (vgl. <http://www.drsc.de>)。

4) 例えば、Oestreicher, A., Spengel, C., Eichhorn, K., Ramb, F., *Gutachten für das Bundesministerium der Finanzen zum Thema "Die deutsche handels- und steuerrechtliche Rechnungslegung im Vergleich zu internationalen Rechnungslegungsprinzipien und zur handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung in wichtigen Industriestaaten"*, Mannheim, 1998.

中田：1874年ブレーメン所得税法への基準性原則の導入

導入に関して、当時の市議会議事録、市政府と議会との間の交渉記録などに基づいて考察を加えていくことにしたい⁵⁾。

2. 1861年一般ドイツ商法典に至る商法会計規定の展開

1874年当時の商法会計規定がどのようなものであったかを理解する必要があるので、本節ではそのことを概観していきたい。会計規定を導入したドイツ最初の法律は、1794年プロイセン一般国法 (Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten) である。その第2部第8章第475条～第2464条が商法に関する部分である。そして特に、その第644条～第646条に資産評価規定が置かれている。その内容は次のとおりである⁶⁾。

第644条 契約に特別の合意なきときは、財産目録作成にあたり、営業用財産に属する原材料・商品の在庫は、それが調達された価格でのみ評価される。ただし、財産目録作成時の流通価値が低いときは、この低い価格でのみ評価される。

第645条 保管によりて価値の減少する原材料・商品、および使用によりて減耗する什器類については、さらにそれ相当の控除を行うことを要す。

第646条 回収不能な商業上の債権は、これを完全に償却することを要す。ただし、回収不確実な債権は、それ相当の控除を行ってのみこれを評価することを要す。

ここでは棚卸資産の評価方法として低価法が採用されていること、棚卸資産の評価減および有形固定資産の減価償却が実施されること、商業上の債権の償却が行われることという点に特徴をみることができる。しかしこれらの規定は一般規定としての位置づけを与えられていなかった。それは商事会社に対してのみ適用され、個人商人には適用されなかったのである。

5) なお、ザクセン所得税法への基準性原則導入に関してはすでに考察を行った。中田清「ザクセン所得税法の制定と基準性の原則」『産業経理』第56巻第2号、産業経理協会、1996年7月、58-67ページ。

6) Bernert, Günther, *Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794 (Textausgabe)*, Frankfurt am Main, 1970, S. 473.

しかも、第644条に規定されているように、契約の中に評価規則が置かれていない場合にのみ法律規定が適用されたのである。このことからテア・フェーン (ter Vehn, A.) は法律の中に評価規定が置かれた理由を、過大な利益分配から債権者を守るという債権者保護の考え方ではなくて、分配可能利益をめぐる社員間の争いを回避するという点に求める⁷⁾。すなわち、貸借対照表に現れる利益額が分配計算の基礎とされたのである⁸⁾。

1830年代になり、他のドイツ国家でも法典を編纂しようという行動がみられるようになってきた。1836年にヴェルテンベルクは全ドイツ国家のための統一商法をつくることを提案したが、効果がなかった。そこで1839年に「趣意書を付したヴェルテンベルク王国のための商法典草案」を公表した。そこでは、自明のことであり、商法に帰属するとは思われないとの理由から、評価規定は設けられなかった。この草案は、1842年に公表された「ナッサウ公国のための商法典草案」——本草案にも評価規則は置かれていない——と同様に立法化には至らなかった⁹⁾。ドイツ国民立法会議の時代、1849年に帝国司法省がいわゆる「フランクフルト草案」を公表した。ここにも、評価規則を欠いた財産目録規定・貸借対照表規定が置かれた。しかしながら、その草案は国民立法会議と運命をともにし、実質的な意義は有さなかった¹⁰⁾。

1850年になり、プロイセンがイニシアティブをとり商法典編纂のための委員会を設置した。この商法典はまずプロイセン自身のことを考えて編纂され、プロイセン一般国法の商法規定に代わるものと位置づけられた。だがそれにとどまらず、さらには全ドイツ国家に対する統一商法典としての役割も考慮に入れられた。それは1856年に公表された第一次草案において、

7) ter Vehn, Albert, Die Entwicklung der Bilanzauffassungen bis zum AHGB, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 6. Jg., 1929, S. 337.

8) 渡辺陽一『貸借対照表論』森山書店, 1984年, 21ページ。

9) ter Vehn, A., a.a.O., S. 345.

10) ter Vehn, A., a.a.O., S. 432.

プロイセン一般国法の評価規定を受け継いだ。第33条はこう謳っている¹¹⁾。

第33条 財産目録および貸借対照表の作成にあたり、商品はそれが購入された価格でのみ評価される。ただし、財産目録作成日の現在価格がより低い場合には、この低い価格でのみ評価される。保管によりて価値の減少する商品、および使用によりて減耗する什器類については、それ相当の控除を行うことを要す。回収不能な債権はこれを完全に償却することを要す。回収不確実な債権は、それ相当の控除を行ってこれを評価することを要す。

ここでも調達価値が原則的評価方法とされると同時に、低価格法が採用されている。この規定は適用範囲に関して、プロイセン一般国法とは異なり、強制力をもつ一般規定としてすべての商人に対し無制限の拘束力を有することが予定されていた。

さて上記草案について開かれた、商業専門家および実務に携っている法律家による審議において、法律の会計規定の目的は債権者保護に求められた。その際、専門家達は個人商人・合名会社の貸借対照表が問題になるのか、有限責任会社のそれが問題になるのかに応じて、貸借対照表に対する債権者の利害は異なっていることを認めた。すなわち前者の場合、貸借対照表は商人に債務返済を判断する可能性を与えることが求められる。後者の場合には、貸借対照表はさらに利益計算の役割を有している。なぜなら、算出された利益は分配可能な最大金額を示すからである¹²⁾。

審議はまず個人商人と合名会社について行われた。債権者保護を図るために、すべての資産に対して「真実の価値」での貸借対照表計上が要求された¹³⁾。しかし自らの利害を考慮に入れて商人によって作成される貸借対照表は、利益計算の手段としても重要である。実現利益のみが引き出され

11) Passow, Richard, *Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen*, Bd. 1, Leipzig, 1918, S. 84.

12) ter Vehn, A., a.a.O., S. 433.

13) 「真実の価値」での商品の記入は6人の商人と4人の法律家によって主張された。そして1人の商人が調達価値での評価、1人の法律家が低価値原則を唱えた (ter Vehn, A., a.a.O., S. 434, Fn. 78)。

うるのであって、そのためには購入原価（または低価価値）に基づいた計算が要求される。そこで、商品をまずその「真実の価値」で記入し、それに基づいて算出された利益から未実現部分を控除しようという意見が出された。しかし、法律の本文にこの見解を入れるかどうかということを議論する段階では、そのようにはならなかった。専門家達はあくまで債権者保護に限ろうとしたのであった。個人商人の場合には、債権者の関心は資産が負債を金額的にカバーしているかどうかという点にあるにすぎない。また合名会社の場合にも、個々の社員が個人的に責任を負っているので、債権者は分配可能利益額の計算にはほとんど関心を示さないのがある。有限責任会社に対してのみ、未実現利益の控除を規定することが決定された¹⁴⁾。なお、このような議論は商品に関してのみ行われ、固定資産に関しては「真実の価値」ということはことさら問題とされなかった。減耗分控除後の購入原価での評価が当然とされた¹⁵⁾。

専門家達の間でこのような議論が展開されたにもかかわらず、一般的な評価規則は法に属するものではないという意見がある委員から出された。このようにしてできあがったのが、1857年に政府が公表した第二次プロイセン草案である¹⁶⁾。

第31条 財産目録および貸借対照表の作成にあたり、保管によりて価値の減少する商品、あるいは価値が減少したり使用によりて減耗する建物・什器類については、それ相当の控除を行うことを要す。回収不能な債権はこれを完全に償却することを要す。回収不確実な債権は、それ相当の控除を行ってのみこれを評価することを要す。

ここには一般評価規則は置かれていない。商品と建物・什器類の評価減が

14) なお、専門家達と見解を異にするのであるが、未実現利益を控除するという、有限責任会社に対する特別な評価規定は、政府が公表した第二次プロイセン草案には置かれなかった (vgl. Passow, R., a.a.O., S. 86)。

15) ter Vehn, A., a.a.O., S. 433f.

16) Passow, R., a.a.O., S. 86.

規定されているが、何から控除するのか、基準となる金額が削除されてしまった。そしてこの草案が、ドイツ連邦議会の提案で1857年から開かれた、すべてのドイツ国家に対して適用される一般商法典を編纂するという任務を与えられたニュルンベルク委員会の審議資料となった¹⁷⁾。

ニュルンベルク委員会で採択された当該評価規定は次の通りである。

第一読会 「第32条 財産目録および貸借対照表の作成にあたり、すべての財産および債権は、それらがその作成時に有している価値でこれを評価することを要す。回収不能な債権はこれを真実に近き価値で¹⁸⁾ 評価し、回収不確実な債権はこれを償却することを要す。」

第二読会 「第30条 財産目録および貸借対照表の作成にあたり、すべての財産および債権は、その作成時にそれらに付されるべき価値でこれを評価することを要す。回収不能な債権はこれを真実に近き価値で評価し、回収不確実な債権はこれを償却することを要す。」

この第30条の表現が第三読会でも採用され、それが一般ドイツ商法典 (Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch) 第31条として引き継がれた¹⁹⁾。この商法典は1861年から1865年にかけてほとんどの連邦国家で地方法 (国法) 上の規則となり²⁰⁾、1869年には北ドイツ連邦法に、そして1871年にはドイツ帝国法となった²¹⁾。それ故に、1874年当時にはブレーメンで、すべての商人 (Kaufmann) はこの商法規定に従って資産評価を行っていた。また、商法典第28条により彼らは商業帳簿を備えていた。なお、条文中の

17) ニュルンベルク会議には第二次プロイセン草案の外にも、2つのオーストリア草案 (いわゆる修正草案および政府草案) が出された。しかしその後の審議資料になったのは、第二次プロイセン草案であった (Passow, R., a.a.O., S. 86-89)。

18) 「真実に近き価値で (nach ihrem wahrscheinlichen Wert)」という訳語は次の文献に拠る。渡辺陽一, 前掲書, 31ページ。

19) Passow, R., a.a.O., S. 89f.

20) 例えば1861年にプロイセン, 1862年にオーストリアとバイエルン, 1865年にハンブルクで取り入れられた (ter Vehn, A., a.a.O., S. 436)。

21) Schmidt, Lutz, *Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz*, Heidelberg, 1994, S. 14.

「それらに付されるべき価値」の解釈を巡ってその後、資産評価論争が展開された²²⁾が、1874年ブレーメン所得税法の時代には、それは一般的に時価を意味すると解されていた²³⁾。

3. 1874年ブレーメン所得税法以前の所得計算

ブレーメンでは1848年1月3日の「所得税の導入に関する命令 (Verordnung über die Einführung eines Einkommenschosses)」によって初めて所得税が導入された。その用途はまず第一に、1845年から1847年にかけて起債された、鉄道建設などのための借入れの利払いとその償還に予定された。さらに、その都度の特別な決議をもってその他の国家支出にも利用されることになっていた。1848年には、1847年の所得から所得税が徴収された²⁴⁾。

1848年から1874年までの期間において、所得計算に関する規定は1853年を境として、その前後で僅かに異なっている。まず、1848年の命令による所得計算の方法をみてみよう²⁵⁾。

第2条 本所得税の対象となるものは、納税義務者がその財産から、あるいは広義の労働、すなわち取引・工業・公職、または何か他の方法から稼得する毎年の収入である。その所得は、これらのさまざまな収入源泉の1つからのみ、あるいは幾つかのそれから生じる。

第3条 しかし所得として理解されるものは、一般的な意味における営業費

22) これについては例えば次を参照。Passow, R., a.a.O., S. 90-126; Barth, Kuno, *Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts*, Bd. 1, Stuttgart, 1953, S. 139-212 (松尾憲橋, 百瀬房徳訳『貸借対照表法の論理』森山書店, 1985年, 103-187ページ); 渡辺陽一, 前掲書, 第II章-第VI章。

23) Vgl. Barth, Kuno, *Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts*, Bd. 2, Stuttgart, 1955, S. 212.

24) Provisorisches Bureau für Allgemeine Statistik, *Zur Statistik des Bremischen Staats*, Bremen, 1865, S. XXV.

25) *Sammlung der Verordnungen und Proclame des Senats der freien Hansestadt Bremen im Jahre 1848*, Bremen, 1849, S. 1-11.

中田：1874年ブレーメン所得税法への基準性原則の導入

(Gewerbskosten), すなわちその獲得に用いられなければならなかったものすべてを控除したのちに残っている純金利子または純収入である。この費用控除後に、家庭のために、あるいはその他の任意の使用のために残っているものが、課税の対象となる。

第4条 純所得の算出にあたり、常に、租税の徴収期間直前の暦年の収益が基礎とされる。かくして、この計算にあたりそれぞれの年度は、その年度に生じた収入を基準としてのみ締め切られなければならない。したがって、前の、あるいは後に心配されうる損失または利益 (vorhergehende, oder später zu besorgende Verluste oder Gewinne) はその際、控除されない。前歴年において資本損失を蒙った者は、それをその年の所得から控除することができる。納税義務者がその支払い前に死亡した場合、期限が過ぎた前年の所得税は、その相続人あるいは遺産代理人によって支払われなければならない。

このような規定のあと、第5条に営業費の計算についての一般規定が置かれている。それを要約すれば、次のようになる。①あらゆる種類の営農用借家・工場建物・倉庫およびその他の単に自己の営業に役立つ場所の賃借料、②借入金に係る利子、③商業使用人、工場労働者、手工業職人などに対する俸給・賃金、場合によっては彼らの賄いのための支出、④営業用什器類 (機械・馬などを含む) の維持費 (新規調達は所得から控除されえない)、⑤営業の遂行のために用いられる原材料支出、⑥船舶の維持費および良心的な見積もりによる減価額、これら①～⑥が営業費となる。そして、⑦相続財産・遺贈・死亡時の贈与・生前贈与・結婚時の持参金や支度品はその金額によって課税されるのではなくて、そこから得られる利子のみが課税される。なお、税率は原則として純所得の1%となっていた²⁶⁾。当該年度に支出を伴わない減価償却費が考慮に入れられてはいるものの、原則的に総収入 (Brutto-Einnahme) から当該年度の支出、すなわち営業費 (家事費は含まない) を控除したものが、課税対象となる純所得 (reines Einkommen) とされていた。ここでは収入支出計算により所得が算出され

26) ただし純所得が250ターラー未満は非課税であり、それが250ターラー以上400ターラー未満の場合は1ターラー、400ターラー以上500ターラー未満の場合は2 1/2ターラーの税額となっていた。

たのである。

翌1849年5月7日の「所得税の徴収に関する命令 (Verordnung, die Erhebung eines Einkommenschosses betreffend)」²⁷⁾ および1850年6月24日のそれ²⁸⁾ においても、所得の算出方法は1848年のものと同じである。ところが、1853年5月30日の「所得税の徴収に関する命令」(なお、これにより1850年6月24日の命令が破棄された)では、収入支出計算によって所得を算出する点では従来と同じであるが、所得の内容が具体的に規定され、また営業費の内容が変わっている²⁹⁾。すなわち、まず第4条で次のように所得の定義付けが行われた。「所得と理解されるものは、納税義務者がその財産、その資本から、あるいは広義のその労働、すなわちその取引・工業・公職から、あるいはまた何かその他の収入源泉から得るあらゆる実際の収入だけではない。さらに自分自身、および彼が養っている人々のために納税義務者に生じる、あらゆるその他の効用利得も、これが貨幣で評価されうる限り所得とみなされる」と。

そしてその第5条に「次のものが所得に属する」として、具体的に以下の4項目が列挙されている。すなわち、①所有権または使用により納税義務者に帰属する家屋・庭・家畜小屋・別荘の賃貸価格(ただし、これらが彼によって、自らおよびその家族のために利用される限りにおいて)、②自己あるいは他人の土地から得られた農産物・草原果実・栽培果実、および家畜の製品(ただし、これらが現金化されたか、あるいは納税義務者によって自分自身およびその家族のために消費されたか、またはまだ手許にある限りにおいて)、③工場製品・手工業製品、およびその他の労働の成果(それらが現金化されたかどうか、納税義務者の財産がそれによって増加したかどうか、あるいはそれらが家庭において消費されたかどうかということには関係なく)、④すべての富くじの賞金または同様な利得(こ

27) *Gesetzblatt der freien Hansestadt Bremen 1849*, Bremen, 1850, S. 187-191.

28) *Gesetzblatt der freien Hansestadt Bremen 1850*, Bremen, 1851, S. 65-70.

29) *Gesetzblatt der freien Hansestadt Bremen 1853*, Bremen, 1854, S. 61-66.

中田：1874年ブレーメン所得税法への基準性原則の導入

れに対して、相続財産、遺贈、死亡時の贈与、生前贈与、および結婚時の持参金や支度品は所得ではなくて、受取人の資本財産とみなされうる。その利子について、彼は租税を支払わなければならない、というものである。第4条・第5条から現金収入を伴わないもの（工場製品等）も所得とみなされていることが分かる。

これに続けて第6条は、「しかしながら、所得から前もって、それを獲得するために消費された費用が控除されうる。すなわち、以下のものが営業費に属する」と規定し、次の8項目を営業費として掲げている。①営農用借家、工場建物、飲食店（Lokal）、営業の遂行のために利用されるその他の場所の賃借料（賃借した飲食店の一部が納税義務者の住居として利用されているのであれば、按分比例して控除される）、②賃借しているか、またはマイエル権（Meierrecht）³⁰⁾で保有されている領地の賃借料・マイエル料、③借入資本の利子、④営業什器類の維持費（維持の範囲内で、新規調達費もそれに算入される。ただし、新規調達によって営業什器類の価値が増加すれば、増加分の費用は営業収益から控除されえない）、⑤営業のために保有されている動物の飼料費、⑥家畜の維持のために調達された動物の購入価格（これに対して、調達によって家畜が今までより増大したならば、そのための支出は控除されえない）、⑦営業のために買い付けられた原材料の購入価格（それから得られた製品の価値がすでに所得に算入されている限り）、⑧営業のために必要な手伝い人、例えば商業使用人・書記・職人・工場労働者・耕作に必要な使用人に対する賃金や賄いの費用、これら8項目である。

第6条は営業費を列挙したあと、さらに次の文言も置いている。「加えて、課税年度に蒙った資本損失は、その年度の所得から控除されうる。過去の、または後に心配されうる損失（vorhergegangene oder später zu besorgende Verluste）はその際、控除されえない」と。

以上が、所得の計算上控除されうる営業費を規定した第6条の内容であ

30) マイエル権については、次を参照。ヨーゼフ・クーリッセル著、伊藤栄・諸田實訳『ヨーロッパ中世経済史』東洋経済新報社、1974年、259ページ。

る。そこでは資本的支出と収益的支出の区別が行われていること、在庫製品を構成する原材料に対する支出は控除されえないことが特徴的である。第 5 条、第 6 条の規定から、本命令においても原則として、収入支出計算によって所得が算出されていることを理解することができる。

1862年 5 月 12 日に出された命令³¹⁾ も、所得の算出方法に関しては上述したものと同一内容であった。1872年 5 月 19 日に所得税法 (Gesetz wegen Einkommensteuer) が公布され、これによって 1862年 5 月 12 日の命令が破棄された。この法律において、自己申告制度が導入された。これはすでに同制度を導入していたハンブルクの方法を手本としたものである。しかし所得の算出方法は、1862年の命令と全く同じである (従来第 4 条、第 5 条、第 6 条に置かれていた規定が、文言はそのままで第 14 条、第 15 条、第 16 条に移された)³²⁾。1873年 4 月 29 日に再び所得税法が公布され、これにより 1872年 5 月 19 日のそれは破棄されたが、所得の算出方法に変更は加えられていない³³⁾。要するにこの時代には原則的に、収入から営業費と呼ばれる、個別に控除を認められた支出を差し引いたものが課税対象となる所得とされたのである。

4. 1874年ブレーメン所得税法への基準性原則の導入

(1) 所得税法律案とそれを巡る審議

ブレーメン市政府は 1873年に租税委員会を設置し、1848年 10 月 23 日の租税法 (Schoßordnung) ——これは財産税について規定したものである——の改正に着手した。その法律の内容が多くの本質的な点で陳腐化したので、変化した諸状況に適合させる必要があったのである³⁴⁾。租税法に関して議

31) *Gesetzblatt der freien Hansestadt Bremen* 1862, Bremen, 1863, S. 18-23.

32) *Gesetzblatt der freien Hansestadt Bremen* 1872, Bremen, 1873, S. 37-43.

33) *Gesetzblatt der freien Hansestadt Bremen* 1873, Bremen, 1874, S. 59-66.

34) Mittheilung des Senats an die Bürgerschaft vom 7. Januar 1874, *Verhandlungen zwischen dem Senate und der Bürgerschaft vom Jahre 1874*, Bremen, 1875, S. 10.

中田：1874年ブレーメン所得税法への基準性原則の導入

論する中で、所得税法も改正されることとなった。この改正所得税法において、商業からの所得算出に対して基準性原則が導入された。その経緯を、市政府と議会との間の交渉記録、および議会の議事録を中心にみてみたい。

1874年4月20日に租税委員会は所得税法に関して議論を行った。そこでは、徴収方法のことが問題とされた。すなわち、従来のように税額について検査を受けずに徴収するのか、あるいはハンブルクで適用されているような当局の検査を受けて徴収を行う体系を確立するのかということである。これについて議論を重ねた。同年9月9日の委員会報告書は、当局の検査のもとに納税義務者が自己査定するという所得税法律案が提出されることとなったこと、そしてその法律案は徴収体系と直接関連のある規定を除いて、本質的な点は従来のものであり、個別的な点で修正が加えられたにすぎないこと、これらのことを記している³⁵⁾。しかし、その修正を加えられた個別的な点にこそ、われわれは惹かれる。委員会報告書に所得税法律案が添付されており³⁶⁾、その第5条で次のように課税所得の概念規定が行われている。

第5条 納税義務ある所得は、貨幣の形をとっているかまたは貨幣価値を有している、納税義務者のすべての収入の総額から成る。自己の住居および住宅設備の賃貸価格、場合によってはありうる利得、天産物なども含まれる。なお、下記のもものは控除される。

- ① 他のドイツの国での土地所有からの収入
- ② 他のドイツの国での営業からの収入
- ③ 他のドイツの国庫からの俸給・年金・退職給
- ④ 第三者が所得税を当地で支払わなければならない収入、すなわち当地

35) Mittheilung des Senats an die Bürgerschaft vom 9. September 1874, *Verhandlungen zwischen dem Senate und der Bürgerschaft vom Jahre 1874*, Bremen, 1875, S. 467-471.

36) Mittheilung des Senats an die Bürgerschaft vom 9. September 1874, a.a.O., S. 471-478.

で納税義務のある営利会社の配当収入

⑤ 納税義務ある所得の入手や確保のために用いられた支出。しかし納税義務者は、自分自身およびその親族の扶養、利得、娯楽のために費やした支出を控除しえない。

⑥ 借入資本の利子

納税義務者の所得に、その家庭に帰属しているが独立して課税されない、家族の構成員の特別な所得が加えられなければならない。

納税義務ある純所得の評価に際して遵守されなければならない諸原則は追加簡条Bにまとめられている。

上記第5条の最終段落からも分かるように、第5条を補足するものとして追加簡条が設けられた。そこで立てられている、純所得の算出のための原則は本質的な点において1873年4月29日の法律に従っており、他のドイツ連邦の国々において認められている規則にも一致する。しかしながら所得の主要な種類ごとに簡条書きすることによって規定を整理し、今まで不明瞭であった若干の点が分かり易くされた。かくして、この追加簡条Bにおいて新しい原則が樹立されたのではなくて、今まで適用されていたものに注釈が加えられたにすぎない。当初の法律案では、追加簡条Bはこのように性格づけられていた³⁷⁾。

さて、追加簡条Bには「純所得の評価のための指示」という表題が付されており、そこには純所得に算入される10項目が掲げられている。すなわち、①貸付金・債権などの受取利息、②ブレーメンに存しない営利会社からの配当金、③賃貸された土地・建物に係る賃貸収入、④賃貸された動産に係る賃貸収入、および所有者によって自分自身あるいは家族のために利用される動産の賃貸価格、⑤農業・園芸・家畜の成果、⑥工業からの収入、⑦商業からの収入、⑧俸給・祝儀・謝礼・年金・退職給・賃金、⑨個別的利益をもたらす取引の成果、すなわち売却された土地・有価証券などの資本利得、⑩終身年金およびその他の年金がそれである。これらのうち、項

37) Mittheilung des Senats an die Bürgerschaft vom 9. September 1874, a.a.O., S. 470f.

中田：1874年ブレーメン所得税法への基準性原則の導入

目6と項目7の規定は次のようになっている³⁸⁾。

6) 工業，すなわち工場制工業，手工業，運送業，および文学的・芸術的・学問的労働，教授施設，医療施設からの収入。

工業などの事業家はその所得に，その工業から彼自身またはその家族に直接役立てられる製品・在庫品・給付の価値を付け加えなければならない。

これに対して，以下のものに対する支出が控除されうる。

- a. 加工および消費された原材料
- b. 納材義務者の所有物ではない，経営に役立つ不動産および動産の賃借料
- c. 維持，火災・海上保険，修繕，減耗
- d. 従業員の俸給と扶養（ただし，納税義務者とその家族は除く），および経営に役立つ動物の世話
- e. 借入経営資本の利子，抵当証券の利子
- f. その他の営業経費

7) 商業からの収入。これは現金および未回収金の形をとって存しうる。商人はその所得に，彼自身およびその家族によって消費された在庫品および商品を付け加えなければならない。

これに対して，以下のものが控除されうる。

- a. 売上原価
- b. 上記項目6のbからfに掲げられた支出

追加箇条Bは10項目の所得について説明したあと，最後に，「すべての上記項目1～10に掲げられたケースにおいて，納税義務者は，彼が計算の基礎になっている暦年に蒙った万一の資本損失を同年度の所得から控除することができる。ただし，他の年度の所得から控除することはできない。恐れがあるだけで，まだ実際には発生していない資本損失（nur befürchtete, noch nicht wirklich eingetretene Kapitalverluste）は控除されえない」と規定している。

この法律案でも工業であれ，商業であれ，収入から個別に認められた支出を控除して，課税所得を計算することとなっていた。ただ商業について，

38) Mittheilung des Senats an die Bürgerschaft vom 9. September 1874, a.a.O., S. 477-478.

売上債権も収入とみなされている点が従来と異なる。この所得税法律案に関する議会の審議は、1874年10月21日、28日、11月11日、18日に行われた³⁹⁾。追加箇条Bを巡っては、11月11日に討議された⁴⁰⁾。

まず項目6の「工業」に目を向けてみよう。レンヴァーゲン (Rennwagen) 議員が未回収金と在庫品の取扱いを問題提起した。前者について、商人の場合には未回収金も商業からの収入とされており、工業の場合にも同じように取り扱われるべきであるとし、そのことを明文化するよう提案した。小手工業者は現金を手にする前には納税しえない、という反対意見もあったが、第1段落の最後に「収入は現金または未回収金の形をとって存しう」という文言を付け加えることとなった。これにより、項目7の「商業からの収入」の場合と一貫性が図られた。

在庫品に関してレンヴァーゲン議員は、「しばしば中小工業者は課税年度末に、製品、あるいは今は使用されないがやがて役立てられうる手工業用什器類を手許に有している。そのような物の制作に費やされた時間とコストは、直ちには営業費とはみなされえない。商人は在庫を調べ、その後利益を計算する。農民は年度末に一時的に手許に残っている産物を計算しなければならない。これと同じように、手工業者も、その家族のために用いられた製品のみならず、課税年度に製造され、まだ手許に残っている物も計算に加えなければならない」⁴¹⁾と述べた。そして具体的に、項目6の第2段落、「……その家族に直接役立つ」の後に「あるいはまだ手許にある」を付け加えることを提案した。すなわち彼は、製品のみならず、材料・仕

39) Beschluß der Bürgerschaft vom 21. und 28. October und 11. und 18. November 1874, *Verhandlungen zwischen dem Senate und der Bürgerschaft vom Jahre 1874*, Bremen, 1875, S. 615f.

40) 当日の審議は次のものに収録されている。以下の記述はこの議事録に依拠している。Verhandlungen der Bürgerschaft vom Jahre 1874, Bremen, 1874, S. 419-430.

41) Verhandlungen der Bürgerschaft. Sitzung vom 11. November 1874, *Verhandlungen der Bürgerschaft vom Jahre 1874*, Bremen, 1874, S. 422.

中田：1874年ブレーメン所得税法への基準性原則の導入

掛品等の在庫も収入とみなすことを主張したのである。

これに対して、ベストンボステル (Bestenbostel) 議員は、完成品のみを所得に算入させようとした。未完成品を計算に加えれば、一方では計算が面倒になり、他方では納税者にとって不利になるというのがその理由であった。アーゼンドルフ (Asendorf) 議員は、今年度課税されない在庫品は、翌年度に (販売されたときに) 課税されるのであるから、在庫品を所得に算入するか否かは重要な問題ではないと述べた。レンヴァーゲン議員が再び発言し、在庫品を構成する原価要素について、現金が支払われている場合にはその在庫品を所得に付け加えること、あるいは全在庫品から負債 (原価要素にかかる未払金) を差し引いたものを所得に加えることを提案した。この提案は理論的にみて、厳密で正確であると思われる。というのは、原材料費や労務費などの原価要素は支出されたものが所得の計算上控除項目となる。未払いのものは控除項目とはならない。支出済みの原価要素からなる製品や仕掛品を所得に加えることによって、所得の計算上プラス・マイナスが0となるからである。だが最終的には、製品 (それを構成する原価要素が支出済みであるかどうかとは無関係に) の在庫のみが所得とみなされることとなった。

続いて、議会では項目7「商業からの収入」に議論が移った。ここでは、主に①控除項目に、加工および消費された原材料を含めるかどうかという問題、および②課税年度末に決着処理されていない取引をどのように取り扱うかという問題が討論され、特に②を審議していくうちに基準性原則を採用することとなった。まず①の問題からみていこう。ヘルムケン (Helmken) 議員は、草案に商業からの課税所得を求める際の控除項目として「上記項目6のb～fに掲げた支出」とあるのを、「上記項目6のa～fに掲げた支出」とするよう問題提起した。控除項目に、加工および消費された原材料を追加するという意見である。レンヴァーゲン議員はこれを支持した。すなわち、工業と商業の間に境界線を引くのが困難なケースもある。商業として登録されている工業もある。そのような場合には、その

所有者は商人として取り扱われる、と彼は言う。しかし、この問題についてはこれ以上議論されずに、完成した商法典をみても草案のままであることが分かる。

次に、②の問題をみてみよう。口火を切ったのはレンヴァーゲン議員であった。基準性原則に結びつくことであるので、詳しくみてみよう。彼は、課税年度末に決着処理されていない取引 (nicht abgewickelte Geschäfte) を考慮する必要性に言及した。自営商人でない商人の場合、年度末に決着処理されていない多くの取引が存する。それは、まだ確定していないので記帳されていない取引である。年度末に商人が、商品の状態や市況に従い、この決着処理されていない取引から利益または損失を当てにしうるならば、それを所得として加えるか、控除しなければならない。これが彼の発言の主旨である。今まですべての商人ではないにせよ、多くの商人は帳簿決算に従って納税してきたので、彼はこのことに言及したのである。そこで、彼は年度末に在庫品をできる限り正確に確かめ、決着処理されていない取引を誠意をもって推測し、所得計算にあたり考慮することを主張した。具体的には、「商業からの収入。それは現金あるいは未回収金の形で存しうる」という第 1 段落の最後に、「決着処理されていない推定上の結果が加えられるか、または差し引かれなければならない」⁴²⁾ という文言を挿入することを提案した。レンヴァーゲン議員の主張を要約すれば、決算時に帳簿に記帳されていないが、実現可能性の高い取引損益や評価損益はこれを所得計算上斟酌しなければならないということになる。

これに関連して、パーペンディーク (Papendieck) 議員は次のように言う。レンヴァーゲン議員が述べたように、商業者はその決算に基づいて所得税を支払わなければならないということを正しいと認めるならば、すべてのそのような推定上の利益がその正しい大きさと評価されるということについて、商法典により納得しうる、と。そして商法典第 31 条の規定、す

42) Verhandlungen der Bürgerschaft. Sitzung vom 11. November 1874, a.a.O., S. 425.

中田：1874年ブレーメン所得税法への基準性原則の導入

なわちすべての財貨・債権は財産目録および貸借対照表の作成時に、それらに付されるべき価値で評価されること、債権の価値引き下げあるいは償却が要求されていること、これらを引き合いに出しながら、「商業からの収入は純額貸借対照表 (Nettobilanz) に基づいて確定されなければならない。その場合、商業主の個人財産からの所得が付け加えられなければならない」⁴³⁾ と述べた。なお、ここにいう純額貸借対照表とは、一般ドイツ商法典第31条に規定されている財産貸借対照表のことであり、収入支出計算たる総額計算 (書) (Bruttorechnung) に対応する概念である⁴⁴⁾。パーペンディーク議員は、当時の商法規定は資産の時価評価を要求しているので、当然評価損益も計上されることになる。したがって、わざわざレンヴァーゲン議員の言うように新たな規定を設けなくても、商法上の貸借対照表に基づいて所得を計算すればよい、と考えたのである。われわれはパーペンディーク議員のこの発言に、ブレーメン所得税法への基準性原則導入論議の発端をみることができる。

さて、パーペンディーク議員の上記発言に対して、カルステンス (Carstens) 議員は課税所得は純額貸借対照表ではなくて、別のものによって算出されなければならないと反論する。その理由として、税法では追加箇条Bの最後に、発生の恐れがあるだけの損失は控除されるべきではないと規定されていること、そして項目9で、売却された土地・有価証券などから生じる資本利得が課税対象となると規定されていること、これらのことを引用しながら、税法の規定上、未実現の評価損益は課税所得計算にあたり考慮されてはならないのであるから、商法典第31条と考え方が異なるという点を挙げる。ここにわれわれは、商法典と税法との間で評価損益の取扱いに大きな差異があることを見出しうる。今後はこれに関して議論が展開されることになる。

パーペンディーク議員は、カルステンス議員の上記疑問に対処するため

43) Ebenda.

44) Barth, Kuno, *Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts*, Bd. 2, S. 192.

に、草案にある「(発生の一中田注) 恐れがあるだけの損失」という文言を削除し、従来通り「過去の、または後に心配されうる損失はその際、控除されえない」というそれを取り入れることを提案した。彼はそうすることにより、評価損の取扱いに関して商法典と税法との間の溝を埋めようとしたのである。彼はまた、議会に、「従来のように、価値がなくなった債権または疑わしい債権に対する、事実上即した金額の控除はありうる」という声明を出すことを提案した。このことからわれわれは、税法上の規定はなかったものの、従前から課税所得の計算上、回収に疑問がもたれる債権は価値の引き下げや償却が行われていたと理解しうる。そしてパーペンディーク議員は、商法典第31条も、疑わしい債権はその真実に近き価値で評価され、回収不能債権は償却されなければならないと規定しており、これは課税所得の計算に際して考慮されている考え方と一致するとし、次のように結論づける。「項目7をそのままにしておくならば、商人の取引の課税と商法典を調和させるために、商人は1つは租税のために、いま1つは簿記のために、2種類の決算を行うことが必要になるであろう。そのことは彼にとって、合目的的ではないであろう。帳簿決算に関する商法典の規定を心に留めれば、人はその表現で納得しうる」⁴⁵⁾ と。

続いて、ヘルムケン (Helmken) 議員はすべての有価物・商品・有価証券を市場価格で評価することを主張する。またアダミ (Adami) 議員は、商人にとって商法典第31条の規定をとにかく実施するのがよい。商人が、貸借対照表の他に租税のために別の計算書を作成しなければならないのであれば、大変な作業である。そしてそのことによって、商人と他の職業との間で違いが生じることは否定できない。すなわち、他の職業の者は通常、年度貸借対照表の作成にあたってそれほど正確ではないし、少数の者は一般に全く貸借対照表を作成していない、と述べる。しかし、アダミ議員は有価証券の評価益に関しては、これは土地のそれと同様に課税されえない、

45) Verhandlungen der Bürgerschaft. Sitzung vom 11. November 1874, a.a.O., S. 425.

中田：1874年ブレーメン所得税法への基準性原則の導入

実現しないかぎり所得ではない、従来もこのように取り扱われたきたと指摘し、この点ではカルステンズ議員に与する。アダミ議員は商法に依拠して所得を計算すべしとはいうものの、有価証券などの評価益に関しては、商法典第31条のいう時価評価とは異なる処理を要求したのである。

また、プルンプ (Plump) 議員が2つのことを述べた。1つは、商法典には明らかに疑わしいものと分かる債権を償却しない商人は処罰されると書いてある。これに対して、税法によれば発生の恐れがあるにすぎない損失は控除されてはならない。これは商人の意識に反する。課税所得の計算にあたっては、純額貸借対照表に従うのがはるかに良い、ということである。第2点は、帳簿を商人的につけている工業者も同じ原則に従って課税される、という文言を付け加えるべきであるということである。このように彼は、商人の場合には商法上の決算に基づいて課税所得を算出すること、および工業者においても商法典に従って決算を行っている場合には同じ原則を適用することを提案したのである。以上のような議論を経て、商法上の利益を課税所得とみなそうとする意見が大勢を占めるようになった。

カルステンズ議員は再度、評価益の問題を取り上げた。彼は、商法典の諸原則に異議を唱えることは毛頭考えていないし、単に税法の解釈について述べたにすぎないと前置きし、こう述べた。項目9では、個別的利益をもたらす取引、すなわち売却された土地・有価証券などは所得に属するとされている⁴⁶⁾。換言すれば、実現利益は課税されるが、評価益は課税されないとされている。それ故に、商法典に従い計上されている、確実ではあるがまだ売却されていないので未実現である資本利得（彼は有価証券評価益を例示している）は、税法によれば課税所得とはならない、と。彼は、

46) 草案における項目9の文言は次のとおりである。「個別的利益をもたらす取引の収益、すなわち売却された土地・有価証券等、および富くじからの資本利得、ならびに一般に上述の箇所で挙げられていないあらゆる収入。ただし同様な控除（項目1～8に規定されている控除項目を指す—中田注）を行う。なお、相続財産・遺贈・贈与・結婚時の持参金は、それから得られる所得に関してのみ所得税が課される。」

項目 9 の「売却された」という文言を削除するよう提案した。商法典により記帳されているあらゆる資本利得（実現しているものも、未実現のものも）は課税されなければならない。また、そうしなければ未実現損失を所得の計算上控除することと論理的に一貫しない、と彼は言う。われわれは、彼は税法の規定を整理し、評価益と評価損の取扱いに関して論理一貫性を貫くと同時に、商法典と合致するようにし、そうすることによって、商法に準拠した所得計算を妥当とみなそうとしたと解しうる。

審議も終盤に近づいて、ギルデマイスター（Gildemeister）議員は次のように述べることによって、今まで展開された議論をまとめた。法律案は、若干の表現の変更はみられるものの、全体として、1848年以來ブレーメンで一般に行われているものと同じ原則を含んでいる。ただ、草案にみられる「恐れがあるだけで、まだ実際には発生していない資本損失は控除されえない」という表現は、従来の「過去の、または後に心配されうる損失は、その際、控除されえない」という文言に比べて幾分か厳格に把握されている。そしてそれはその限りにおいて、税法に対する今までの商人の見解と明らかに相容れない、と。そして彼は、草案の「恐れがあるだけ」という文言は商人の感情を害するので、商人の心理的苦痛を引き起こさなかつた以前の文言に戻るのが良い、と主張した。

さらにギルデマイスター議員は、すべてのケースに対して拘束力のある規定を考え出すことは不可能であると感じていた。商業上の財産目録を年度末に作成し、貸借対照表を作成する納税義務者は将来も、この貸借対照表の結果に基づいて納税するであろう。商業帳簿や貸借対照表を持たない、多数の階級の納税義務者は従来通り実現した所得に課税される。彼らは、財産の価値が年度中に上昇したかどうかということ調査すらしない。ギルデマイスター議員はさらに、評価損益を課税にあたってどのように考えるかという問題は、国家にとってあまり意味がないと言う。すなわち、未実現の段階で考慮に入れるか、実現した段階でそうするか、時間的差異が存するにすぎないと指摘する。最後に、商取引からの所得は商法典の規定

中田：1874年ブレーメン所得税法への基準性原則の導入

に従い秩序正しく作成された年度貸借対照表に基づいて計算されなければならない、ということに反対しなかった。また、項目6のfのあとに、商法典の規定に従って年度決算を行い、その貸借対照表を作成する工業者は同じ方法で行わなければならない、という規定を置くことを主張した。

いったん出された討論終了の動議が撤回されたあと、レンヴァーゲン議員は、項目7の見出しを「商業からの収入」ではなく、「商業からの純利益」とすること、および私的に消費された現金も所得に加えることを提案した。最後に、パーペンディーク議員が、「商人は、課税所得を商法典の規定に従い、彼によって秩序正しく作成された貸借対照表に基づいて算出しなければならない。その際彼は、彼自身およびその家族によって消費された在庫品・商品・現金を課税所得として計算しなければならない」⁴⁷⁾ という文言を提案した。

なお、追加箇条Bの最後の文章、すなわち評価損に関する部分については、12月2日に政府から再度草案が出された⁴⁸⁾。それは同月12日の議会で決議され、「過去の、または後に心配されうる損失はその際、控除されえない」という従来の文言になった。同時に、価値がなくなった債権または疑わしくなったそれに対する、事実在即した金額の控除はありうることであるということが、議会で明確に確認された⁴⁹⁾。これは上記パーペンディーク議員の提案に応えたものといえよう。

(2) 1874年所得税法と基準性原則

以上のような審議を経て、12月17日に公布された所得税法の追加箇条B

47) Verhandlungen der Bürgerschaft. Sitzung vom 11. November 1874, a.a.O., S. 428.

48) Mittheilung des Senats an die Bürgerschaft vom 2. December 1874, *Verhandlungen zwischen dem Senate und der Bürgerschaft vom Jahre 1874*, Bremen, 1875, S. 625.

49) Verhandlungen der Bürgerschaft. Sitzung vom 12. December 1874, *Verhandlungen der Bürgerschaft vom Jahre 1874*, Bremen, 1874, S. 503.

の当該規定は次のようになった⁵⁰⁾。

6) 工業，すなわち工場制工業，手工業，運送業，および文学的・芸術的・学問的労働，教授施設，医療施設からの収入。収入は，現金または未回収金の形をとって存しうる。

工業などの事業家はその所得に，年度末に残っている製品の価値，およびその工業から彼自身またはその家族に直接役立てられる製品・在庫品・給付の価値を付け加えなければならない。

これに対して，以下のものに対する支出が控除されうる。

- a. 加工および消費された原材料
- b. 納税義務者の財産ではない，経営に役立つ不動産および動産の賃借料
- c. 維持，火災・海上保険，修繕，減耗
- d. 従業員の俸給と扶養（ただし，納税義務者とその家族は除く），および経営に役立つ動物の世話
- e. 借入経営資本の利子，抵当証券の利子
- f. その他の営業経費

もし工業を営む者が，商法典の規定に合致する商人の営業簿をつけているならば，彼は納税義務のある純所得を正規に作成された年度貸借対照表に従い計算しなければならない。

7) 商業からの利益。これは商法典の規定に従って作成された年度決算書から生じうる。その際，商業者は，彼自身およびその家族によって消費された在庫品・商品・現金を，課税所得として計算しなければならない。

これに対して，以下のものが控除されうる。

- a. 売上原価
- b. 上記項目 6 の b から f に掲げられた支出

そして，追加箇条 B の最後の文言は，「すべての上記の項目 1～10 に掲げられたケースにおいて，納税義務者は，彼が計算の基礎になっている暦年に蒙った万一の損失を，その所得から控除することができる。過去の，または後に心配されうる損失（*vorhergegangene oder später zu besorgende Verluste*）はその際，控除されえない」と，従来のものに戻された。

ここに，商法典に従って年度決算書の作成を義務づけられている商人，

50) *Gesetzblatt der freien Hansestadt Bremen 1874, Bremen, 1875, S. 129f.*

中田：1874年ブレーメン所得税法への基準性原則の導入

および任意に年度決算書を作成している工業者は、商法上の決算書に準拠して所得を計算するという、基準性原則が正式に法律の中に組み入れられたのである。なお、追加箇条Bの項目7は基準性原則をその前半で定めながら、後半では売上原価などの控除項目を列挙しており論理性を欠く規定になっている。というのは商法典に準拠して求められた利益数値は、すでに売上原価などを控除した結果であるからである⁵¹⁾。

以上、1874年の改正ブレーメン所得税法の中に基準性原則が導入された過程をみてきた。それをまとめると、次のように言うことができる。当時、多くの商人は帳簿決算に従って納税していた。しかし自営商人でない商人の場合、年度末に決着処理されていないが故に記帳されていない取引、これが多く存した。そこで、「決着処理されていない推定上の結果が付け加えられるか、または差し引かれなければならない」という文言を規定中に置くことをレンヴァーゲン議員が提案した。あくまでもこの段階では、所得計算構造は従来通り、収入支出計算である。しかし次に発言したパーペンディーク議員になって、事情が変わったように思われる。彼は、商法典第31条に従って記帳していれば、推定による利益も考慮に入れられているのであるから、商法上の貸借対照表に基づいて課税所得を求めればよい、と提案したのであった。「推定による損益」の捉え方がレンヴァーゲン議員とパーペンディーク議員とでは異なるように思われる。レンヴァーゲン議

51) この点に関しては、同じ年に基準性原則を導入したザクセン所得税法（1874年12月22日）の方が論理的な規定となっている。その第22条は、「商工業において純利益は、財産目録および貸借対照表について商法典によって規定されているか、そうでなければ正規の商人の慣習に一致する諸原則に従って計算されなければならない。特にこのことは、固定資産の増加と減耗、債権・債務、およびそれらの利子について当てはまる。さらに、第17条に定められた一般原則はここでも適用される」と規定している。なお、ブレーメン所得税法の規定とザクセン所得税法のそれを詳細に比較してみれば、基準性の意味が異なっていることが分かる。前者は商法典の規定に従って作成された年度決算書に直接基づいて所得を計算することを要求している。これに対して後者は、財産目録および貸借対照表について商法典により規定されている諸原則に従った所得計算を求めているにすぎない。

員の場合には、評価損益のみならず、決着処理されていないので記帳されていない取引——これは特に自営商人でない商人の場合にみられる——に係る損益も意図されていた。これに対してはパーペンディーク議員は評価損益（厳密に言えば、彼は推定による利益（評価益）に言及しただけであり、推定による損失（評価損）には触れていない）のみを考えた。そしてその後は、パーペンディーク議員の発言を巡って議論が進行した。

今後は商法典と税法との間で取扱いが異なる評価損益の取扱いが議論の中心となった。商法上は評価損益は計上されたが、税法草案ではそれは所得計算にあたり考慮されなかったのである。まず評価損に関して、「恐れがあるだけで、まだ実際には発生していない資本損失は控除されえない」という草案の文言を、従来通り「過去の、または後に心配されうる損失は控除されえない」に変更した。ギルデマイスター議員が述べたところによれば、草案の文言は従来よりも幾分か厳格に把握されており、その限りにおいて法律に対する今までの商人の見解と相容れない。従来 of 文言に戻ったことにより、税法上も、少なくとも商人の見解によれば⁵²⁾、実現可能性の高い評価損は考慮に入れられるようになったものと理解されうる。

残された問題は評価益の取扱いである。カルステンズ議員は項目 9 に関連して、売却された土地・有価証券からの資本利得が課税所得となるという文言から、「売却された」という字句を削除し、実現した資本利得も、未実現のそれも課税対象とし、商法典に合わせるよう提案した。またそうすれば、税法内でも、未実現損失は課税所得の計算上控除され、未実現利益は課税所得となり、整合性がとれると主張した。カルステンズ議員の提案通りになっていけば、評価益の取扱いに関しても商法典と税法は一致することになったのであるが、しかし実際にはこの提案は受け入れられなかった。それは何故か。「すべてのケースに対して拘束力のある規定を考え出す

52) Verhandlungen der Bürgerschaft. Sitzung vom 11. November 1874, a.a.O., S. 427.

中田：1874年ブレーメン所得税法への基準性原則の導入

ことは不可能である」⁵³⁾ というギルデマイスター議員の発言の中に、その理由が指摘されているように思われる。すなわち、商法典により貸借対照表を作成する納税義務者は今後もそれに従って納税するであろう。しかし商業帳簿や貸借対照表を持たない多数の納税義務者は、財産の価値変動を考慮することすらない。彼らの場合、今まで通り実現利益に課税される、とギルデマイスター議員は説明したのであった。商人以外の多数の納税義務者のことを考えて、評価益課税に関する規定は設けられなかったのである。結局、評価益に関しては商法典と税法は、規定上一致を見ないまま基準性原則が導入されたことになる。

4. お わ り に

1874年ブレーメン所得税法律案において、所得は収入支出計算により算出されることになっていた。その際、収入から控除される支出には未実現損失は含まれず、また未実現利益も収入とはみなされなかった。商法上の利益概念と異なり、未実現損益を考慮に入れていなかった。それが税制上の所得概念であった。しかしこの法律案に関する議会審議において、次のような論理で基準性原則が導入された。すなわち、①1861年一般ドイツ商法典により、すべての商人は帳簿の備え付け・貸借対照表の作成を義務づけられており、すべてではないにせよ、多くの商人はすでに帳簿決算に従って納税していたこと、②議会が商人のその行動を正当と認めたこと、③そうであれば、租税のためと簿記のための2種類の計算書の作成を商人に強いることは、他の職業にある者に比して負担をかけるのでそれを軽減する必要があること、がそれである。商人の負担軽減ということが重視されたのであった。しかしその反面、一方では未実現利益が課税所得となり所得概念が曖昧になった。また他方では、他のグループの納税義務者との間で未実現損益を巡って不公平が生じることになった。このような弊害も生じ

53) Ebenda.

た。

ザクセン所得税法の場合にもブレーメンと同様に、そこに基準性原則が導入された動機は、2種類の計算書を作成するという煩雑さを商人から取り除くという点にあった。加えて、そこでは税法が、商法典に従って算出された利益を信頼できるものとみなしたことが看過されてはならない。すなわち商法上の利益こそが、商人の富の増加とみなされた。このような議論はブレーメンでは行われなかった。

いずれにせよ、ブレーメン所得税法に規定された基準性原則はその後、1881年ハンブルク所得税法（第4条に対する追加箇条6）に影響を及ぼした。さらに基準性原則は1891年プロイセン所得税法（第14条第1項）、1920年のライヒ所得税法（第33条第2項）にも取り入れられ、今日（現行所得税法第5条第1項）に至っている。その意味で、企業利益と課税所得との関係を初めて規定したブレーメン所得税法は大きな意義を有しているのである。

（本稿は1997年度広島修道大学総合研究所調査研究費による研究成果である。）