

# ドイツにおける基準性原則の展開

——1930年代～1960代前半の税務貸借対照表の自立化を中心として——

中 田 清

(受付 2002 年 5 月 9 日)

## 1. は じ め に

2000年6月の欧州委員会の見解および2001年2月の欧州規則草案によれば、ヨーロッパの上場親会社は、2005年からコンツェルン決算書を国際会計基準に従って作成するよう義務づけられる。さらに欧州委員会は、加盟国が非上場企業においても、また個別決算書の作成においても国際会計基準の適用を促進するよう、あるいは命令するよう勧告している。2002年末までに、規則草案は欧州議会および欧州理事会によって承認されることになる。

上記勧告を受けて、ドイツでは個別決算書に対する会計ルールと国際的領域に対するそれとが長期間にわたって区別されうるのか、疑問が呈されている。すなわち、少なくとも大企業にあっては、個別決算書もコンツェルン決算書と同様に国際会計基準によって処理がなされるであろう。そして今まで、大企業の会計が将来の法律展開の模範として役立ってきた<sup>1)</sup>、と。そうすると、個別決算書（商事貸借対照表）と税務貸借対照表の関係のあり方をどうするかという問題が生じてくる。国際会計基準は会計の情報提供機能を重視しており、そこには将来事象や主観的要素が多く織り込まれている。果たして、国際会計基準に基づいて算出された利益数値が税務上の利益とみなされうるのかというのが問題の核心である。今後、基準性原

1) Kahle, Holger, Maßgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?, *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 55 Heft 4, 2002, S. 178.

則が崩壊するのではないかという 1 つのシナリオも描かれている<sup>2)</sup>。

ドイツではかつて、1930年代前後から1960年代にかけて、税務貸借対照表が適正な期間利益の計算というその課題を果たすために商事貸借対照表から乖離し、自立化を進めた経緯がある。当時はさらに経済政策的な恩典規定が税法に置かれ、これが税務貸借対照表の自立化を一層押し進めた。本稿は、基準性原則のあり方を展望するために、かつての税務貸借対照表自立化の内容と背景を考察しようとするものである。

## 2. 当時の商法会計規定

1920年代に基準性原則が侵害され、税務貸借対照表の自立化がみられるようになった。そして、それは1930年代から1960年代前半にかけてますます拍車がかかった。表にみられるように、この時代の基準性原則の考察対象となる商事貸借対照表に関連する法律は、1897年商法典、1931年株式法および1937年株式法である。本節では、これらの内容を吟味したい。

1897年商法典は、1861年に制定された一般ドイツ商法典が改正されたものである。そこで1897年商法典会計規定の特徴を理解するために、一般ドイツ商法典に言及しておく必要がある。それはすべての商人に対して貸借対照表の作成を義務づけた。そしてその第31条が2つの会計規定を置いた。1つは、疑わしい債権はその真実に近き価値で評価されなければならない、また回収不能債権は償却されなければならないというものであった。いま1つは、財産部分 (Vermögensstück) および債権 (Forderung) は財産目録および貸借対照表の作成日にそれらに付されるべき価値で評価されなければならないという規定であった。ここにいう「付されるべき価値」を、帝国高等商業裁判所が1873年判決において一般的流通価値 (特に取引所価

---

2) Heyd, Reinhard, Internationale Rechnungslegungsnormen in Deutschland – erschwert das Maßgeblichkeitsprinzip ihre Anwendung?, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 71. Jg. Heft 4, 2001, S. 371–392.

# 中田：ドイツにおける基準性原則の展開

表 基準性原則の法的根拠

商 法	税 法	基 準 性
すべての商人に対して	資本金会社に対して	
1861年一般ドイツ商法典		基準性以前の時代
1870年株式法改正法		↓
	1874年ブレーメン所得税法	↑
	1874年ザクセン所得税法	↑
1884年株式法改正法		基準性の生成
1897年商法典	1891年プロイセン所得税法	↓
	1906年プロイセン所得税法	↓
	1920年/21年/23年所得税法	↑
	1925年所得税法	↑
1931年株式法		↑
	1934年所得税法	↑
1937年株式法		↑
	1938年/39年所得税法	↑
	1955年所得税法	↓
1965年株式法		↑
	(1969年 BFH判決)	↑
	1969年所得税法	↓
1986年商法典 (会計指令法)	1986年会計指令法	↑
	1990年補充法	↓
	1997年所得税法	↑
		基準性の崩壊 (?)

(注) Vogt, Stefan, Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, 1991, S. 50 および Sigloch, Jochen, Ein Valet dem Maßgeblichkeitsprinzip?, BFuP 2/2000, S. 158 に基づいて作成した。

格または市場価格) と解釈した<sup>3)</sup>。売却時価での評価が要求されたのである。

1897年商法典は、負債に関しても評価規定を設けた。すなわちその第40条は、すべての資産 (Vermögensgegenstände) および負債 (Schuld) は財産目録および貸借対照表の作成日にそれらに付されるべき価値で評価されなければならない、と規定したのであった。1861年商法典との最も重要な変更点は、「正規の簿記の諸原則」への参照指示を有する第38条第1項の一

3) ROHG-Urteil vom 3. 12. 1873, *Entscheidungen des Reichsoberhandelsgerichts*, Bd. 12, 1873, S. 18.

般条項の導入であった。この新规定により法律の解釈は、会計制度のその折々の展開に適合されえた。

資本公司に適用される株式法に目を向けてみよう。1870年に「株式合資会社および株式会社に関する法律」(いわゆる第一次株式法改正法)が公布された<sup>4)</sup>。一般ドイツ商法典のうち28の条項が、株式合資会社および株式会社に対して置き換えられた。その1つである第239 a 条は、貸借対照表作成に際して適用されるべき基準を置いている。

- ① 相場のある有価証券の、貸借対照表作成日の相場価値を超えない範囲内での評価
- ② 創立費および管理費の借方計上禁止
- ③ 資本金の額および定款に規定されている積立基金 (Reservefonds) ・更新基金 (Erneuerungsfonds) の額の貸方計上

これら3つがその内容である。

1884年に再び、「株式合資会社および株式会社に関する法律」(いわゆる第二次株式法改正法)が公布された<sup>5)</sup>。当法律の会計規定は、泡沫会社乱立時代に生じた、株式合資会社および株式会社の多数の減資・破産への対応として相当に強化された。資本の拘束・未実現利益表示の阻止・過大な配当の回避、これらを図る必要があったのである。株式合資会社についてはその第185 a 条、株式会社についてはその第239 b 条において、一般ドイツ商法典第31条の規定の、各形態の会社に対する適用基準が定められている。最も重要な点は、調達価値原則の導入である。すべての資産に対し調達原価または製造原価が最高限度額として規定された。ただし、時価が原価より低い場合には、減耗性有形固定資産にあつては緩和された低価主義が、

4) Gesetz, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften. Vom 11. 6. 1870, *Bundes-Gesetzblatt des Norddeutschen Bundes*, 1870, S. 375-386.

5) Gesetz, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften. Vom 18. 7. 1884, *Reichs-Gesetzblatt*, 1884, S. 123-170.

非減耗性固定資産および流動資産にあつては厳格な低価主義がそれぞれ適用された<sup>6)</sup>。

そこではさらに、創立費および管理費の借方計上禁止、資本金および積立基金・更新基金の貸方計上のことが規定されている。その積立基金に関して、第185 b 条および第239 b 条で、損失を填補するためにそれが設定されなければならないとしている。そしてそこには、①年次利益の5%以上（ただし、資本金の10%または定款に定めるそれ以上の割合に達するまで）、②株式発行プレミアム（株式払込剰余金）、これらが組み入れられなければならない（第185 b 条）。ここに損失填補を目的とする、法定積立金制度が確立したといえよう。また、損益計算書の作成義務および貸借対照表・損益計算書の公表義務（第185 c 条、第239 b 条）、営業報告書の作成義務（第239条）も定められた。なお、1884年株式法により厳格化されたこれらの会計規定は、ほとんどそのまま1897年商法典に引き継がれた<sup>7)</sup>。

1931年に、帝国憲法第48条第2項に基づいて、株式法に関するドイツ国大統領の命令が出された<sup>8)</sup>。このいわゆる1931年株式法により、商法典（1897年法）の中に置かれている、資本会社に適用される部分が改正された。そこにみられる会計上の特徴を列挙すれば、次のようになる。

- ① 年度決算書の監査義務導入（第262 a 条～第262 g 条）
- ② 創立費および資本調達費の借方計上禁止（第261条第3号）
- ③ 自生的暖簾の借方計上禁止，導入暖簾の借方計上選択権，その選択権を行使した場合の適切な毎年の減価償却（第261条第4号）

---

6) Vgl. Vogt, Stefan, *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz*, 1991, S. 51f. なお、緩和された低価主義とは、時価が原価より下落した場合、減価記入について選択権が認められる評価方法をいう。これに対して厳格な低価主義とは時価評価が強制される方法をいう。

7) Vogt, Stefan, a. a. O., S. 53.

8) Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie. Erster Teil: Vorschriften über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, *Reichsgesetzblatt*, Teil I, 1931, S. 493-501.

- ④ 社債の割引発行の際の逆打歩、すなわち社債発行差金の借方計上選択権（第261条第5号）
- ⑤ 「正規の簿記の諸原則」への株式法上最初の言及（第261条第1号：「継続的に会社の経営に定められている有価証券は、正規の簿記の諸原則が調達原価の減価記入を要求しない限り、ヨリ低い価値を顧みず調達原価で計上されうる。」）。また、この規定により固定資産たる有価証券は、減耗性固定資産と同様に一時的な価値減少は考慮に入れる必要がなくなり、緩和された低価主義が適用されることとなった。従来は固定資産たる有価証券という概念はなく、「有価証券」（流動資産）として取り扱われていた。
- ⑥ 貸借対照表項目の分類（第261 a 条）および損益計算書項目の分類（第261 c 条）。なお、貸借対照表項目の分類の中で、法律上初めて「計算限定項目（Rechnungsabgrenzung）」が言及された。また、「引当金（Rückstellung）」という項目も初めて用いられた。
- ⑦ 営業報告書（Geschäftsbericht）の要件の具体化（第260 a 条）
- ⑧ 株式法上の年度決算書についての一般規範（第260 b 条第2項：「年度決算書は、関係者に会社の状態についてできる限り確実な洞察を与えるよう、明瞭かつ一目瞭然に作成されなければならない。」）

1931年株式法上の会計規定の主な改正点は以上の通りである。そこでは、年度決算書の情報強化が図られたことが分かる。しかし、われわれの関心対象である利益計算の方法については、計算限定項目・引当金といった動的貸借対照表論の考え方が取り入れられてはいるものの、資産の過小評価を通して秘密積立金を設定しようという点で従来とほとんど変更がない。

1937年の「株式会社および株式合資会社に関する法律」によって、株式法上の特別規定が商法典の中から取り出され、固有の法律となった<sup>9)</sup>。1937年株式法における会計規定の主な変更点を挙げてみよう。

---

9) Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz). Vom 30. Januar 1937, *Reichsgesetzblatt*, Teil I, 1937, S. 107–165.

- ① 正規の簿記の諸原則参照指示を有する一般条項の導入（第129条第1項：「年度決算書は正規の簿記の諸原則に合致しなければならない。」）
- ② 貸借対照表項目分類の細分化（第131条）および損益計算書項目分類の細分化（第132条）（その中で、「準備金（Rücklage）」という今日用いられている用語が使用された（従来は「積立基金」という用語）。）
- ③ 開業費（Kosten der Betriebseinrichtung）<sup>10)</sup> の犠牲的貸借対照表項目としての借方計上容認（第133条第4号第2文）（ただし、計上した場合には、毎年の償却または価値修正が必要。）
- ④ 利益処分に際しての、監査役会の承認をもってする、取締役会による任意の大きさの自由準備金（freie Rücklagen）設定の容認（法定準備金組入れ後）（第126条第3項）

課税所得計算との関連でいえば、上記④が注目に値する。任意積立金の設定が認められたことにより、少なくとも規定上は、持分所有者への大きな配当を回避するために資産を過小評価（秘密積立金を設定）し、利益を過小計上するという操作は従来ほどは意味を持たなくなった。

なお既述したように、1897年商法典はその第38条第1項で、正規の簿記の諸原則への参照指示条項を導入したのであった。これに関して、その後制定された株式法上の会計規定がどの程度、正規の簿記の諸原則とみなされるか、すなわちすべての商人に対して拘束力を有するかということが問題となった。1937年株式法の会計規定は、法典化された正規の簿記の諸原則としてすべての商人に対して拘束力があるとみなされた<sup>11)</sup>。

以上、1930年代から1960年代にかけての基準性原則を考察するうえで必

10) Kosten der Betriebseinrichtung を経営設備費と訳出した文献もあるが、ここでは、Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs を意味する（Vogt, Stefan, a. a. O., S. 57）ので開業費と訳出した。なお、同じ内容を規定した1965年株式法第153条第4項では、Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs という用語が用いられている。

11) Vogt, Stefan, a. a. O., S. 71; Bühler, Ottmar / Scherpf, Peter, *Bilanz und Steuer*, 6. Aufl., 1957, S. 34.

要な範囲で、商法上の会計規定をみてきた。一般に、企業会計制度に対して2つの機能が求められる。1つは利害調整機能＝利益決定機能であり、いま1つは情報提供機能である。商法会計と税法会計との関係、すなわち基準性について考察する場合には、利益がどのようにして算出されるかという利益決定機能が肝要である。その視点から、1930年代～1960年代前半の商法会計制度をまとめてみれば次のようになるとと思われる。

資産評価にあたり、原則として調達原価・製造原価が最高限度額とされた。流動資産の場合、時価が原価より低ければこの時価が最高限度額とされた。これに対して、最低限度額に関する規定はなかったので、資産を過小評価し、秘密積立金を設定する余地があった。帝国最高裁判所も1927年の判決において、秘密積立金は良心的かつ慎重な商人の考慮によって、企業に近い将来に対して生存力と抵抗力を与える範囲で認められると述べ、秘密積立金の設定を奨励した<sup>12)</sup>。また、無形資産の計上選択権の存在、減価償却費の測定の際の大きな余裕によって、慎重な、資産の過小評価が行われえた<sup>13)</sup>。要するに、当時経営経済学において展開されていた動的貸借対照表論が求める適正な期間利益計算ではなくて、慎重性という考え方が商法会計制度を支配していた。

### 3. 1934年/1938年/1939年所得税法に基づいた基準性原則の展開

#### (1) 1926年12月14日および1928年3月27日のライヒ財政裁判所判決

ドイツ商法会計規定の特徴は慎重性原則を重視していることである。これは主に、資産の過小評価を通じた利益の過小表示によって図られる。これは当然、できるだけ適正で、完全な利益 (voller Gewinn) を求めて、それを課税所得とみなそうとする税法の考え方<sup>14)</sup> と対立する。1920年代に始

12) RG-Urteil vom 11. 2. 1927, *Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen*, 116. Bd., 1927, S. 119-134, insb. S. 129.

13) Vogt, Stefan, a. a. O., S. 53.

14) こういった考え方は特に1925年所得税法以降、顕著にみられる。1925年所得税法は、実際の経済的諸関係に真に合致する利益計算の意味での正しい利益計算に



また、税法上の利益計算と商法上のそれとの乖離、すなわち税務貸借対照表の自立化の主因はこの点に求められる。税務上できるだけ適正な利益を計算しようとする努力は、ライヒ財政裁判所の判決に連なった。それは経済財 (Wirtschaftsgut) と部分価値 (Teilwert) に関するものである。1928年3月27日のその判決は、経済財概念について次のように述べている<sup>15)</sup>。

「税法上は、商法上よりも広範な借方計上義務が存する。しかも商業帳簿をつけている営業者にとって、彼が支出の対価として、したがって通常、貨幣給付の対価として取得した経済財のために税法上、次の場合に借方計上義務が存在する。すなわち、その経済財が一般的な取引見解に従えば、それ自体、個別的な評価ができ、そして正にこの取引見解に従えば、個別の課税期間を本質的に超える大きな価値を企業に対して有している場合である。」

これは、費用の繰延経理に関連している。1926年3月31日にある有限会社と合資会社との間で締結された契約によって、この合資会社は同年7月1日から30年間に亘ってある製品の生産について経営を停止する義務を負った。合資会社は対価として325,000RMを受け取った。そのうち48,750RMは有限会社自身が負担した。残額の支払いは、その有限会社と親密な関係にある会社が行った。この有限会社は、支払った48,750RMを当該会計年度(1925年7月1日～1926年6月30日)の費用(損金)として処理した。商法および商人の慣習によれば、このような費用は借方計上能力はあったが義務はなかった。これに反して、税務署は48,750RMを課税所得とみなした。契約相手から有償で取得した権利は、たとえ商法上は借方計上選択権が認められていようとも、税法では計上義務のある資産とみな

→ 役立つよう、利益表示に関する商法上の自由裁量の余地を制限するという目的を持っていた。この目標はシュマーレンバッハの動的貸借対照表論に一致した(Pohl, Klaus F., *Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips*, 1983, S. 102)。

15) RFH-Urteil vom 27. 3. 1928, *Steuer und Wirtschaft*, 7. Jg., 1928, Sp. 705.

されたのである。

判決は、このケースでは、有限会社が数年間に互る競争の回避に対する契約上の権利を手に入れたのであり、経済財の有償取得が問題となるのであるから、税務上、借方計上義務があるとした。さらにその判決において、借方計上義務のある経済財は民法の意味における物・権利、および限定できる支出による入手・個別の評価能力・継続的な効用という3つの特徴を備えたあらゆるその他の経済的便益である<sup>16)</sup>、と述べられている。このようにして、税務上は商法上よりも広い借方計上義務が存することとなった。

次に、部分価値に目を向けてみよう。これも、税制上できるだけ適正な期間利益を計算しようという目的で作られた価値概念である。この部分価値は普通価値 (gemeiner Wert) に代わって登場した概念である。普通価値は1893年プロイセン補充税法<sup>17)</sup> に導入されて以来、約30年間ドイツ税法の中心的価値尺度であった。また、1902年のプロイセン上級行政裁判所の判決も1897年商法典第40条に関連して、「真実の価値として、ここでは一般に、1893年7月14日の補充税法第9条の意味における普通価値、すなわち営業の継続を前提とした客観的売却価値が理解されなければならない」<sup>18)</sup> と述べている。

このように19世紀末から20世紀にかけて、税法上も商法上 (資本会社を除く) も普通価値で評価が行われていた。その際、普通価値を算出するにあたり、企業の解散ではなくて継続が前提となっていた。ところが、1925年所得税法は、その第19条でこういう規定を設けた。「販売に定められていない資産の普通価値の算定にあたっては、各資産の売却に際して個別に獲得できる価格が計算されるのではなくて、むしろ資産は今後も、それが評

16) Ebenda.

17) Ergänzungsteuergesetz vom 14. 7. 1893, *Gesetzsammlung für die Königlichen Preussischen Staaten*, 1893, S. 134-151.

18) Entscheidung des V. Senats vom 2. 7. 1902, *Entscheidungen des Königlich Preussischen Oberverwaltungsgerichts in Staatsteuersachen*, 10. Bd., 1903, S. 303.

価時点に帰属する経営の継続に役立つということが前提とされなければならない<sup>19)</sup>と。すなわち、固定資産にあっては普通価値は個別的売却価値ではないとされたのである。

そして1926年12月14日のライヒ財政裁判所が部分価値という用語を用いて、次のような判決を下した。「経済単位に帰属する資産の場合、実際、経済単位の部分として資産が有する価値——これを簡潔に部分価値という——と、それから切り離されてそれ自体が有するであろう価値——これを簡潔に個別価値という——とは厳密に区別されなければならない。」<sup>20)</sup> この判決から、資産の価値にはその個別的価値とは別に、経済単位全体に対する一部分としての価値があることが理解できる。これが部分価値と命名された。

以上みてきた経済財、部分価値という、ライヒ財政裁判所がつくりだした新しい概念は、継続を前提とする企業の適正な税務上の期間利益を算出しようとする税務貸借対照表の立場から生まれたものである。

しかし、ライヒ財政裁判所は前記の税法の目的からみて問題視される判決も下した。それは1931年7月29日の、導入暖簾に関するものである。「暖簾は、その価値がおおよそ決定できる時間内に、ある規則性をもって企業のために利用し尽くされるものではない単一的経済財である。それ故に、有償で取得された暖簾は所得税法第16条第2項による減耗控除 (Abnutzungsabsetzung) が実施されるのではなく、所得税法第19条第1項の意味における、調達価値ないし簿価より低い普通価値への評価替え目的で償却が実施されるにすぎない」<sup>21)</sup>と。商法典第261条第4号が導入暖簾の借方計上およびその規則的な償却を認め、これが広く普及した商人の慣習であっ

19) Einkommensteuergesetz. Vom 10. August 1925, *Reichsgesetzblatt*, Teil I, 1925, S. 193.

20) RFH-Urteil vom 14. 12. 1926, *Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs*, 20. Bd., 1927, S. 88.

21) RFH-Urteil vom 29. 7. 1931, *Reichssteuerblatt*, 1931, S. 852.

たにもかかわらず、同裁判所は規則的償却を認めず、ヨリ低い部分価値への引下げの可能性を許容したにすぎなかった<sup>22)</sup>。この判決は、適正な期間利益を求めようとする税法の立場からではなくて、国家の財政的窮乏および貨幣需要を考慮に入れたものだと評されている<sup>23)</sup>。

## (2) 1934年所得税法における基準性の法典化

国家社会主義による政権力掌握の約 2 年後、1934年10月16日に、ラインハルトの租税改革に沿って新しい所得税法が公布された<sup>24)</sup>。今日のドイツ所得税法はその構成において、1934年法に由来する。経済財という概念が上記判決から引き継がれ、本税法の中に置かれた。また普通価値に代わって、部分価値が法律上の評価基準として導入され、調達原価または製造原価と、ヨリ低い部分価値との間で選択権が存することとなった。さらに、導入暖簾に関しても、それが法技術的に非減耗性経済財に分類されたため、規則的減価償却はできないとされた。このように上記ライヒ財政裁判所の判決の影響を強く受け、所得税法は根本的に改められたのである。

1934年以来今日まで、基準性原則はその第 5 条において法典化されている。1934年法第 5 条第 1 項は次のように規定した。

「商法典により帳簿をつけることを義務づけられている納税義務者にあつては、経済年度末について、正規の簿記の諸原則に従って証明されうる事業財産が計上されなければならない（第 4 条第 1 項第 1 文）。引出と出資（第 4 条第 1 項）、事業支出（第 4 条第 3 項）および評価（第 6 条）に関する規定は遵守されなければならない。」

従来に比して、規定が簡潔になっている。それは、第 4 条第 1 項に次のような利益計算規定が置かれたので、ここでは第 5 条による利益計算の特

22) Pohl, Klaus F., a.a.O., S. 123.

23) Pohl, Klaus F., a.a.O., S. 127.

24) Einkommensteuergesetz. Vom 16. 10. 1934, *Reichssteuerblatt*, 24. Jg., 1934, S. 1261-1286.

徴，すなわち正規の簿記の諸原則への基準性が明示されさえすればよかったのである。第4条第1項の規定はこうである。

「利益は，経済年度末の事業財産と前経済年度末の事業財産との差額に，引出の価値を加え，出資の価値を減じたものである。引出は納税義務者が自分自身のため，その家計のため，あるいはその他の，経営とは無関係の目的のために，経済年度中に経営から引き出したすべての経済財（現金引出，商品，製品，便益，給付）である。出資は，納税義務者が年度中に経営に元入れしたすべての経済財（現金元入，その他の経済財）である。利益の算出にあたり，事業支出（第3項）および評価（第6条）に関する規定が遵守されなければならない。固定資産に属する土地の価値は斟酌されないままである。」

また，同条第3項の規定は次のようになっている。

「事業支出とは，経営によって引き起こされた費用である。」

第4条第1項は税務上の利益概念<sup>25)</sup>を定めたものであるが，これは1925年所得税法の文言に比して，根本的に変更された。1925年法は部分的に有高比較を取り入れた収入支出計算であった<sup>26)</sup>。これに代わり，今や原則的に財産比較計算となった。土地の価値，およびこれに関して取得または売却によって引き起こされた事業支出あるいは事業収入は，しかしながら，依然として有高比較にあたり考慮されないままである。ただし，この第4条第1項の最終文は帳簿づけの義務のない営業者，農林業者，自由業者にのみ関連しており，帳簿づけを義務づけられている商人には適用されない。というのは，かかる営業者に対しては，基準性原則を定めている第5条が

25) わが国では企業会計上は「利益」，税務上は「所得」というように用語が使い分けられている。しかしドイツでは，商法会計上は「利益 (Gewinn)」，税務上では「税制上の利益 (steuerlicher Gewinn)」という用語が使用される。

26) 1925年所得税法はその第12条で利益を次のように定義づけている。利益は支出に対する収入の超過である。ただし，課税期間末の，製品・商品・原材料，事業活動に役立つ建物および附属設備，および動産たる固定資産の，前課税期間末の在 high に比しての増加価値はこれを加算し，減少価値はこれを控除する。固定資産に属する土地の売却からの収入は斟酌されない，と。

優先的に考慮されなければならないからである<sup>27)</sup>。また、この第 4 条において、「経済財」という用語が用いられている。これに関して所得税法理由書は、「新たに『経済財』という概念が導入された。ライヒ財政裁判所の判決によって展開されたこの概念は、あらゆる種類の物・権利・経済的価値を包括する」<sup>28)</sup>と述べている。

さて、第 5 条に立ち戻れば、そこでは 2 つのことを指摘することができる。1 つは、人に関する適用領域が制限されていることである。任意に帳簿をつける商法上の小商人および非商人は、もはや基準性原則の適用を受けなくなった<sup>29)</sup>。いま 1 つは、税務上の利益は正規の簿記の諸原則、すなわち商事貸借対照表と、第 4 条第 1 項・第 3 項および第 6 条に従って算出されうるという点である。第 4 条第 1 項・第 3 項はすでにみたとおりである。第 6 条は評価を規定した箇所である。まず第 1 号は次のようになっている。

「事業に役立つ個別経済財の評価に対して、以下の規定が適用される：第 1 号減耗する固定資産たる経済財は、第 7 条による減耗控除 (Absetzung für Abnutzung : AfA) だけ減じて、調達原価または製造原価で評価されなければならない。部分価値がより低ければ、これで評価されうる。部分価値とは、経営全体の取得者が総購入価格の範囲内で個別経済財に対して評価するであろう金額である。その際、取得者が経営を継続するということが前提とならなければならない。その通常耐用年数が経験的に 5 年を超えない固定資産たる経済財においては、第 5 条の意味において帳簿をつけている営業者、および帳簿をつけている農林業者は、第 7 条によるよりも大きな減耗控除を、部分価値に考慮を払うことなく測定しうる。すでに前経済年度末に納税義務者の固定資産に属していた経済財の場合、貸借対照表評価額は前貸借対照表評価額を超えることはできない。」

27) Begründung zum Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934, *Reichssteuerblatt*, 25. Jg., 1935, S. 37.

28) Ebenda.

29) なお、基準性原則の人的適用領域に関しては、1938 年所得税法において再度変更があり、そこでは商業登記簿への登録が要件とされた (Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes. Vom 1. Februar 1938, *Reichsgesetzblatt*, Teil I, 1938, S. 99)。

第2号はこうである。

「第2号 第1号に示されている、企業の経済財以外のもの（土地、資本参加、営業権、棚卸資産）は、調達原価または製造原価で評価されなければならない。調達原価または製造原価の代わりに、より低い部分価値（第1号第3文）で評価されうる。すでに前経済年度末に事業財産に属していた経済財の場合、納税義務者は翌経済年度以降において、部分価値が前貸借対照表評価額より大きいときでも、部分価値で評価しうる；ただし、調達原価または製造原価を超えてはならない。農林業経営の場合、正規の簿記の諸原則に合致するならば、より高い部分価値での評価も認められている。」

このように、1934年所得税法において、基準性原則は無制限には適用されなかった。特に、資産の過小評価についての商法上の可能性を排除するために、特別な税制上の評価規定（第6条、第7条<sup>30)</sup>）が設けられたことが注目される。

### (3) 経済政策的に根拠づけられた税法規定と税務貸借対照表の自立化

1934年所得税法第6条第1号第4文は、すでにみたように、短期経済財に対する評価自由を規定したものである。これに関しては、1934年12月20日付の財務大臣の同文通達「所得税および法人税における固定資産のうちの短期経済財」が詳しく述べている<sup>31)</sup>。そこには短期経済財に該当する経済財の一覧が記載されている。また、その調達原価または製造原価が200RMを超えない経済財はすべて短期経済財とみなすこともそこに述べられている。なおこのとき、国家の財政上の損失に対する補償として、損失の繰越制度が廃止された。

本通達は基準性原則にも言及している。すなわち、この原則は短期経済財の評価自由に対しても適用される。したがって、この種の経済財に対す

30) 第6条は「評価」、第7条は「減耗控除あるいは実体減少控除」を規定している。

31) Runderlaß des Reichsministers der Finanzen: Kurzlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, *Reichssteuerblatt*, 25. Jg., 1935, S. 1-14.

る加速減価償却は、これが商事貸借対照表において実施される限りにおいてのみ認められる。第 6 条第 1 号第 4 文は、商事貸借対照表への税務貸借対照表の適応の考え方に役立つ。よって、当該資産について、商事貸借対照表および税務貸借対照表において異なった評価が行われることはない<sup>32)</sup>と。短期経済財の評価自由という税務貸借対照表での特別な取扱いについては、それと同じ処理が商事貸借対照表上でも行われなければならないという逆基準性の原則が要求されていることが理解されうる。

短期経済財の評価自由に関する規定導入の本来の意味は、ドイツ帝国の経済的問題、特に高い失業率をこの投資促進措置によって克服しようという点にあった<sup>33)</sup>。しかし 1938 年所得税法において、短期経済財に関する規定の適用範囲が、1937 年 10 月 1 日以前に注文された経済財に制限された<sup>34)</sup>。これには 2 つの理由があった。1 つには、完全雇用がほぼ達成されたこと、いま 1 つには帝国の軍備努力が大きな税収不足を長くは許さなかったことである<sup>35)</sup>。200RM までの経済財に対する簡便規定は、しかしながら依然としてそのまま存続した<sup>36)</sup>。減価償却自由の廃止に対する部分的補償として、1938 年所得税法で繰越損失の制度が再度導入された<sup>37)</sup>。

この時代、短期経済財の評価自由以外にも、幾つかの租税恩典がみられた。例えば、1931 年 6 月 5 日の帝国大統領の緊急命令によって導入された

32) Runderlaß des Reichsministers der Finanzen: Kurzlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, a.a.O., S. 2.

33) Begründung zum Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934. a.a.O., S. 38.

34) Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes. Vom 1. Februar 1938, a. a. O., S. 102.

35) Begründung zum Einkommensteuergesetz vom 1. Februar 1938, *Reichssteuerblatt*, 28. Jg., 1938, S. 100.

36) 短期経済財の評価自由の一形態として認められた、200RM までの経済財に対する簡便規定は、その後、低額経済財の評価自由として取り扱われることとなり、その条件としての調達原価（製造原価）も 1953 年所得税法では 600DM 以下、1965 年以降は 800DM 以下に変更された。

37) この規定は第 10 条第 1 項第 6 号として導入された（Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes. Vom 1. Februar 1938, a.a.O., S. 100）。



1925年所得税法第58 a 条により、所得税納付義務のある営業者・農林業者は1934年について租税恩典的準備金を設定しえた<sup>38)</sup>。これは課税年度において、税務上確定した利益の25%を、そして課税年度末に確定した事業財産の40%を、それぞれ超えることはできなかった。この準備金に対しては20%という税率が適用された。この規定の意味は、匿名資本（特に大規模株式会社）と比べて自己責任を負う企業家（個人商人および人的会社）の経営を強化することにあつた<sup>39)</sup>。本準備金は商事貸借対照表において、「租税恩典的準備金（Steuerbegünstigte Rücklagen）」として表示されなければならなかった<sup>40)</sup>。

このような逆基準性について、ライヒ財政裁判所は次のように言う。「原則（基準性原則－中田注）は、評価あるいはその他の貸借対照表計上に関連している特別な恩典に対しても適用される。そのような評価恩典あるいは計上恩典もまた、それがすでに商事貸借対照表において利用されている限りにおいてのみ用いられうる。ただし、商事貸借対照表からの乖離が恩典規定において明白に許容されているか、またはその許容が恩典規定の意味や目的から必然的に生じる場合は別として」<sup>41)</sup> と。

租税恩典が逆基準性という問題を生みだしたことを理解しえた。

#### 4. 連邦税法における基準性原則の展開

##### (1) 1955年所得税法の新文言および経済統制的租税恩典

ドイツ帝国の占領後、1939年所得税法<sup>42)</sup> は西側地区においてその原則的

38) Zweite Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen. Vom 5. Juni 1931, *Reichsgesetzblatt*, Teil I, 1931, S. 311.

39) Vogt, Stefan, a.a.O., S. 107.

40) §36 Abs. 1 Nr. 4 der Ersten Verordnung zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes vom 6. Februar 1935, *Reichssteuerblatt*, 25. Jg., 1935, S. 212.

41) RFH-Urteil vom 22. 11. 1938, *Reichssteuerblatt*, 29. Jg., 1939, S. 356.

42) Einkommensteuergesetz. Vom 27. Februar 1939, *Reichsgesetzblatt*, Teil I, 1939, S. 297-320.

な妥当性を持ち続けた。1949年基本法施行により、国家の租税権はドイツ連邦共和国の立法機関に移行した。第二次世界大戦後も、1939年所得税法が引き続き有効であったことから、基準性原則も維持され続けた。戦後、1948年の通貨改革およびそれに続く1949年の「ドイツ・マルクによる開始貸借対照表および資本新確定に関する法律」<sup>43)</sup>（通例、ドイツ・マルク貸借対照表法という）公布まで、多くの取引は簿記および貸借対照表に全然記載されなかった<sup>44)</sup>。その原因は当時の異常に高い、利益に対する租税負担にあった<sup>45)</sup>。

1949年のドイツ・マルク貸借対照表法によれば、1948年6月21日付でドイツ・マルク開始貸借対照表が作成されなければならなかった。そして同法第74条は「税務上の端緒価値 (Ausgangswert) としての商法上の評価」と題して、本法の規定により個々の資産について開始貸借対照表に記入される価値は、所得および収益の租税に対しても基礎とならなければならないと述べている<sup>46)</sup>。したがって、ドイツ・マルク開始貸借対照表は理念的には商事貸借対照表と税務貸借対照表の同一性の意味での単一貸借対照表であった。しかし実務においては、この理念は実現されなかった。というのは、税務署は「商法上の」開始貸借対照表を無条件には「税法上の」開始貸借対照表として認める必要がなかったからである。すなわち、税務署はドイツ・マルク貸借対照表法に置かれている最高限度額規定が侵害され

43) Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (D-Markbilanzgesetz). Vom 21. August 1949, *Verordnungsblatt für die Britische Zone*, 1949, S. 419-436.

44) Bühler, Ottmar / Scherpf, Peter, a.a.O., S. 5. このような取引は「計算なき取引 (OR-Geschäft: Geschäft ohne Rechnung)」と呼ばれている。

45) 当時、超過累進所得税率の最高税率は、1946年（連合国管理理事会法第12号）：95%，1953年（所得税法）：80%，1955年（所得税法）：55%であった (Barth, Kuno, *Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts*, Bd. II, 1955, S. 117-121 des Anhangs.)。

46) Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (D-Markbilanzgesetz). Vom 21. August 1949, a. a.O., S. 434.

ていないかどうか、独自の再調査権を有していた。その限りにおいて、税務署はドイツ・マルク貸借対照表法第74条によって、開始貸借対照表と関連づけられてはいなかった<sup>47)</sup>。

所得税法は1955年に改正された<sup>48)</sup>。基準性を定めた第5条の文言が次のようになった。

「法律の規定に基づいて、帳簿をつけ規則的に決算を行うことを義務づけられている営業者、あるいはそのような義務はないけれど帳簿をつけ、規則的に決算を行っている営業者にあつては、経済年度末に、商法上の正規の簿記の諸原則に従って表示されるべき事業財産が計上されなければならない（第4条第1項第1文）。出資および引出（第4条第1号）、事業支出（第4条第2項）貸借対照表変更の容認（第4条第2項）、評価（第6条、第6a条）および減耗控除・実体減少控除（第7条）に関する規定が遵守されなければならない。」

ここでは、従来と2つの点で相違が見られる。その1つは、正規の簿記の諸原則という用語の前に「商法上の」という形容詞が付されたことである。いま1つは基準性原則の人的適用範囲が任意に帳簿をつけ、決算書を作成する営業者にまで拡大された点である。この限りにおいて、強制であろうと、任意であろうと、帳簿をつけている営業者はすべて同一の所得算出ルールに従うこととなった。なお、「商法上の」という形容詞が置かれたことによって、従来と実質的内容が異なったわけではない。任意に帳簿をつけ決算を行う営業者も基準性原則に準拠することになったので、所得計算に際して、彼らは「商法上の」正規の簿記の諸原則に従って生じる事業財産を税務貸借対照表に計上しなければならない、ということが強調されたのであった。換言すれば、商業登記簿に登録されていないが、今後所得税法第5条に従う営業者も、商法規定の影響下にあるのである<sup>49)</sup>。

47) Pohl, Klaus F., a.a.O., S. 181.

48) Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 21. Dezember 1954 (EStG 1955), *Bundesgesetzblatt*, Teil I, 1954, S. 441-466.

49) Pohl, Klaus F., a.a.O., S. 185-187.

なお、同法の第 4 条第 3 項は、帳簿をつけない納税義務者の所得計算について規定している。

「法律の規定に基づいて、帳簿づけと規則的な決算を義務づけられていない納税義務者、および帳簿づけも決算も行わない納税義務者は、事業支出（第 4 項）に対する事業収入の超過を利益として計上しうる。減耗控除および実体減少控除に関する規定（第 7 条）は遵守されなければならない。」

1955 年所得税法以来、営業者は所得税法第 5 条か、あるいは第 4 条第 3 項に従って所得を算出することとなり、第 4 条第 1 項に準拠して算出しえなくなった<sup>50)</sup>。

第二次世界大戦後、2つの要因、すなわち 1つは当時の高い税率、いま 1つは機能を果たす資本市場の欠如、これらが経済促進・統制のために税法を利用した<sup>51)</sup>。税法に所得金額が縮小されるような恩典規定が置かれ、営業者の税負担が軽減されるようになった。このような、経営の資金調達を容易化するという機能を備えた税務貸借対照表をビューラー＝シェルフ (Bühler, Ottmar u. Scherpf, Peter) は「金融貸借対照表 (Finanzierungsbilanz)」と呼んでいる<sup>52)</sup>。戦後最初に設けられた経済政策的規定は、

50) 1955 年所得税法第 4 条第 1 項の規定は次のようになっている。「利益は、経済年度末の事業財産と前経済年度末の事業財産との差額に、引出の価値を加え、出資の価値を減じたものである。引出は納税義務者が自分自身のため、その家計のため、あるいはその他の、経営とは無関係の目的のために、経済年度中に経営から引き出したすべての経済財（現金引出、商品、製品、便益、給付）である。出資は、納税義務者が年度中に経営に元入れしたすべての経済財（現金元入、その他の経済財）である。利益の算出にあたり、事業支出（第 4 項）および評価（第 6 条、第 6 a 条）および減耗控除・実体減少控除（第 7 条）に関する規定が遵守されなければならない。固定資産に属する土地の価値は斟酌されないままである。」

ただし営業者にあっても、次の場合には例外的に上記第 4 条第 1 項の規定が適用される。利益が見積もられなければならない場合、および営業者が記帳義務を有さず、また任意に帳簿をつけておらず、しかも第 4 条第 3 項による利益計算を選択しなかった場合がそうである (Vogt, Stefan, a.a.O., S. 112)。

51) Vogt, Stefan, a.a.O., S. 112.

52) Bühler, Ottmar / Scherpf, Peter, a.a.O., S. 16.

1948年6月22日の「租税の暫定的再編成のための法律」<sup>53)</sup>によって所得税法第7 a 条「再調達についての評価自由」として導入されたものである。これは帳簿をつけている農林業者・自由業者・営業者に、固定資産たる動産経済財の再調達にあたって、調達（製造）年度および翌年度において合計、調達原価（製造原価）の50%の大きさで、ただし50,000DMを超えない範囲で評価自由を認めた。

「金融貸借対照表」の局面は、1949年4月20日の「租税の暫定的再編成のための第二次法律」<sup>54)</sup>に沿った、いわゆる「第7条グループ」の導入によってクライマックスを迎えた。第7 a 条は動産経済財の再調達についての評価自由を定めたもので、上記の1948年法により導入されたものに変更が加えられた。第7 b 条は住居についての加速償却、第7 c 条は住宅建設のための助成金または無利息の借入金の全額の初年度事業支出算入、第7 d 条は船舶についての評価自由、第7 e 条は工場建物および農業用建物についての評価自由をそれぞれ規定した。さらに、1953年の所得税法変更法によって第7 f 条として、負担調整の事前金融のための補助金・貸付金の即時事業支出算入規定が導入された。これらに対して、財政行政は基準性原則の維持を要求した<sup>55)</sup>。

朝鮮戦争の勃発によるインフレーションにより、税法にさまざまな実体維持措置も導入された。まず棚卸資産の固定評価が認められた。1949年6月3日の最高財政裁判所（OFH）の鑑定において、「経営内に比較的大量に存在し、根本的に同種・同価値である棚卸資産は、固定資産に類似した性質を有する限り、『恒常有高（eiserne Bestand）』という集合項目にまとめ

53) Gesetz Nr. 64 zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 22. Juni 1948, *Steuer- und Zollblatt*, 1948, S. 123-128. この中に1939年所得税法の変更・補充が定められている。

54) Zweites Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20. April 1949, *Steuer- und Zollblatt*, 1949, S. 135-140. これも所得税法に関する部分は、1939年法の変更を規定したものである。

55) Vogt, Stefan, a.a.O., S. 113.

られうる。これはその後の貸借対照表において、一定の価値（固定価値）で継続されうる<sup>56)</sup>とされた。財政行政はこの OFH 鑑定を認めず、恒常有高による評価を許容しなかった。それを行った者はあたかも恒常有高がなかったかのように税額査定された。だが、それによってもたらされた税の超過負担は、連邦財政裁判所が恒常有高の問題に対して態度を明らかにするまで猶予された<sup>57)</sup>。連邦財政裁判所は1955年3月1日および同年3月3日に判決を下した<sup>58)</sup>。その中で、1950年～1954年の査定期間に対して、最高財政裁判所の見解が遡及的に認められた。しかし1955年1月1日以降、恒常有高計算は認められないとされた。

価格騰貴準備金 (Preissteigerungsrücklage) は1955年所得税法において、法律上の根拠をもった。すなわちその第51条第1項第2号により、連邦政府は一定の前提の下に、流動資産のうちその都度定められる一定の経済財に対して価格騰貴準備金を設定することができるとされたのである。これを受けて1955年所得税法施行令第74条に、価格騰貴準備金に関する詳細な規定が置かれた<sup>59)</sup>。また、その第5項では基準性が要求された。しかし、1956年の所得税法施行規則変更のための規則において、基準性原則に関する文言が削除された<sup>60)</sup>。その理由は明らかでない。

輸出促進に関する租税措置法は、一定の輸出給付に対して1951年に非課税準備金の設定を認めた。ここでは基準性は適用されなかった。木材産業

56) Zum Gutachten des OFH vom 3. 6. 1949, *Steuer und Wirtschaft*, 26. Jg., 1949, S. 1134.

57) Barth, Kuno, a.a.O., S. 194f.

58) BFH-Urteil vom 1. 3. 1955, *Bundessteuerblatt*, Teil III, 1955, S. 144-150; BFH-Urteil vom 3. 3. 1955, *Bundessteuerblatt*, Teil III, 1955, S. 222f. この間の事情については次を参照されたい。拙著『ドイツ実体維持会計論』同文館, 1993年, 108-111ページ。

59) Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV 1955). Vom 21. Dezember 1955, *Bundessteuerblatt*, Teil I, 1955, S. 726.

60) Verordnung zur Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, Vom 14. März 1956, *Bundessteuerblatt*, Teil I, 1956, S. 72.

の企業に対して、1954年に関連する価格騰貴準備金の場合にも命令により基準性が中断された<sup>61)</sup>。

以上みてきたように、第二次世界大戦後、租税政策的観点から設定された恩典措置により税務貸借対照表の自立化が進んだ。しかし、その多くに対しては逆基準性が適用され、商事貸借対照表と税務貸借対照表で同じ会計処理が実施された。

## (2) 1969年2月3日の連邦財政裁判所判決

すでにみたように、ライヒ財政裁判所は経済財という概念を導入し、商法よりも広い範囲の借方計上義務を受け入れていた。この傾向は1950年代、1960年代に連邦財政裁判所により強化された。慎重性原則に基づく商法に比べ、税法は動的貸借対照表論に拠り所を求めて、適正な期間利益（所得）、特に適正な期間費用（損金）の算出に考慮を払った。

当時、連邦財政裁判所は無形価値、計算限定項目について多くの借方計上命令に関する判決を下した<sup>62)</sup>。その際、商法上の取扱い、すなわち商法上借方計上選択権または借方計上禁止が存在しているかどうかとは無関係に、税務上の借方計上が要求された。これは「借方計上のうねり（Aktivierungswelle）」<sup>63)</sup>と呼ばれ、広告宣伝費や競争禁止に対する支出が税務貸借対照表において借方計上されることとなった。

例えば、1958年10月28日の「『競争禁止』の貸借対照表上の取扱い」に関する連邦財政裁判所の判決をみてみよう<sup>64)</sup>。論争点はこうである。原告人

61) Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr vom 28. Juni 1951, *Bundessteuerblatt*, Teil I, S. 228; Abs. 4 des Erlasses des Nordrhein-Westfalen-Finanzministers (Erlaß über betr. Preissteigerungsrücklage für 1954 bei Unternehmen der Holzindustrie, des holzverarbeitenden Handwerks und des Holzhandels), *Bundessteuerblatt*, Teil II, 1956, S. 44.

62) Vogt, Stefan, a.a.O., S. 116

63) Sigloch, Jochen, Ein Valet dem Maßgeblichkeitsprinzip?, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, Heft 2/2000, März/April 2000, S. 160.

64) BFH-Urteil vom 28. 10. 1958, *Bundessteuerblatt*, Teil III, 1959, S. 242.

である有限会社が、その有限会社と同じ製品を製造する製造業者 A に、競争を回避するための補償金を支払った。その時に交わされた契約によれば、A は補償金を受け取る代わりに次の義務を負った。①従来の製品の製造を中止し、そのために利用されていた建物・設備を他の目的のために転用するか、撤去すること、②抗告人の生産地域で同一の事業を再び始めないこと、また同種の企業に資本参加したり、そこで活動しないこと、③顧客リストの交付の点で抗告人を支援すること、これらがその内容である。

当該有限会社は、支払った補償金を 1953 年 12 月 31 日の貸借対照表で「A に対する補償金（商号価値（Firmenwert）」として借方計上し、翌 1954 年 12 月 31 日のそれにおいてまずその一部を、次いで貸借対照表変更により残額すべてを減価償却した。これに対して、税務署は償却を認めなかった。税務署の見解は、A によって引き受けられた義務は競争禁止を越え、ライバル企業の買収、それに続く活動停止と同一視される、すなわち営業価値（暖簾：Geschäftswert）の取得とみなされるのであるから、減価償却は正当化されないというものであった。

ここでは、営業価値が取得されたのか、あるいは「競争禁止」という経済財が取得されたのかという点が判断の拠り所となる。もし后者であるとされれば、減耗控除（AfA）または減価（Wertabschreibung）が実施されなければならない。連邦財政裁判所は、全体としての経営が取得されたのではないから補償金は営業価値ではない。その取引は「競争禁止」という経済財の取得である、と判断した。ただし、契約の中にその期限が明示されていないので減耗控除はできないとした。しかしながら、得意先および売上高の減少を理由に、補償金の 3 分の 1 の減価を認めた。このように、「競争禁止」という無形価値が経済財として税務貸借対照表において借方計上されたのである。

商法よりも広範囲な借方計上義務を要求するという税務上の動向は基準性原則の抑制を意味した。またそれによって、特に不確実な無形価値の貸借対照表計上にあたり用いられる、商法上の「慎重」という考え方が税務



貸借対照表において無視された。納税義務者にとってみれば、税負担の増大であった。

税務貸借対照表の自主性は最終的に1969年2月3日の連邦財政裁判所大部の判決でも証明された<sup>65)</sup>。そこでは、①1965年株式法第153条第3項における無償で取得された無形経済財の表示の禁止は、正規の簿記の一般的諸原則を反映しない、②無償で取得された無形経済財に対する支出が商事貸借対照表において借方計上されうる限り、それについて税務貸借対照表において借方計上義務が存する、と述べられた。前記②は、商法上の借方計上選択権は税制上借方計上命令に連なる、ということの意味する。またその判決要旨の中で、商法上の貸方計上選択権は税務貸借対照表においては貸方計上禁止として取り扱われなければならないと述べている（税法に固有の規定がある場合、すなわち所得税法第6a条の貸方計上選択権は例外である）。要するに、商法において借方計上選択権・貸方計上選択権が与えられている場合、商人は慎重性の見地から、借方非計上・貸方計上を選択するのが一般的である。しかしそれは、「当然あるよりも貧しく」利益を計算しようとする行動であり、「完全な利益（voller Gewinn）」を把握しようとする税法の立場と異なるのである。さらに、同判決は上記の商法上の選択権は、基本法第3条にいう（課税の）公平性原則にも反する、と指摘する。

1969年の判決は、上記のように計上の適用領域を制限しただけではなく、基準性原則の有効領域についての重要な確認も行った。すなわち、商法上の計上命令および計上禁止は、特別な税法規定が存しない限り、税務上遵守されなければならないということである。

## 5. お わ り に

ジグロッホ（Sigloch, Jochen）は基準性原則に関連して、1920年代から

65) BFH-Beschluß vom 3. 2. 1969, *Bundessteuerblatt*, Teil III, 1969, S. 291-294.

1960年代前半までの時代を、税務貸借対照表自立の時代と呼んでいる。本稿では特に、それに拍車がかかった1930年代以降の基準性原則の展開について考察してきた。その結果、税務貸借対照表の自立化を促した要因が2つあることを理解しえた。1つは、適正で完全な期間利益を算出しようとする税法の立場であり、いま1つは経済政策的な租税恩典の出現である。

歴史的にみると、まず第1の要因が基準性原則に影響を及ぼした。1925年所得税法は実際の経済的諸関係に合致する意味での正しい利益計算を行うという目的を有していた。当時の商法は、商人が秘密積立金を設定できるように自由裁量の余地を与えていたのである。この税法の考え方は、1926年12月14日および1928年3月27日の判決に顕著に現れた。前者は部分価値に関するものであり、後者は経済財に関するものであった。貸借対照表評価・計上について、商法とは異なった概念が提唱され、これらは1934年所得税法の中に導入されるに至った。税法で主張される適正で完全な期間利益という考え方は、経営経済学で展開されていた、適正な期間利益を求めることを課題とする、シュマーレンバッハ (Schmalenbach, Eugen) の動的貸借対照表論と同じであった。経営経済学の成果が税法上の利益計算方法に影響を及ぼしたと考えることができる。そして、こうした考え方は1969年2月3日の連邦財政裁判所判決によって決定的なものとなった。そこでは、商法上の借方計上選択権は税法上の借方計上命令であり、商法上の貸方計上選択権は税法上の貸方計上禁止であるとされた。

税法を経済政策のために利用しようとする考え方は、特に第二次世界大戦後に際立って目に付いた。当時の高い税率および機能的な資本市場の欠如が、経済促進のために減価償却の緩和・秘密積立金の繰越可能性 (圧縮記帳)・非課税準備金の設定などの租税恩典を生み出した。それにより営業者の税負担は軽減された。このようにして税務貸借対照表の自立化が進んだ。しかし注意しなければならないのは、これによって必ずしも基準性原則が完全に破られたわけではないということである。というのは、営業者がこれらの恩典を税務貸借対照表で利用しようとする場合には、そこで行

中田：ドイツにおける基準性原則の展開

われるのと同じ会計処理を商事貸借対照表でも実施することが要求されたからである。すべての租税恩典に対してこのことが求められたわけではないが、少なくとも逆基準性が求められた恩典については、基準性原則は侵害されなかった。しかし逆基準性が適用されなかった恩典に関しては、基準性原則が侵害された。

要するにこの時代は、適正で完全な期間利益を算出しようとする租税判決、および経済統制的な租税恩典を通して税務貸借対照表の自立化が進んだ。そして、前者は基準性原則を侵害し、後者についてもその一部は基準性原則を侵害したのであった。