

1960年代後半～1990年における基準性原則の展開

中 田 清

(受付 2005年 5月 10日)

1. はじめに

ドイツでは2004年12月4日に公布された貸借対照表法改革法により、情報機能を重視する連結決算書には国際会計基準・国際財務報告基準が適用されることとなった。これに対して、利益決定機能を重視する個別決算書には、従来通り商法典の会計規定が適用される。そしてその個別決算書（商事貸借対照表）と税務貸借対照表との間で、基準性原則が維持されることとなった¹⁾。

本稿はその基準性原則に関して、史的展開を考察しようとするものである。商事貸借対照表と税務貸借対照表の関係について、ジグロツホは次のように時代区分している。1874年以後：基準性の生成（＝単一貸借対照表）、1920年以後：税務貸借対照表の自立、1965年以後：再接近、1985年以後：再統合（＝単一貸借対照表の可能性）、1997年以後：基準性の崩壊（?）、がそれである²⁾。

1920年代から1960年代にかけては、適正で完全な利益を算出しようとする税法が、慎重性原則に基づいて利益計算を行う商事貸借対照表から乖離し、自立化を強めたのであった。本稿ではその後、1960年代後半から1990

1) Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilRiG). Vom 4. Dezember 2004, *Bundesgesetzblatt*, Teil I, 2004, S. 3166–3182.

2) Sigloch, Jochen, Ein Valet dem Maßgeblichkeitsprinzip?, *BFuP* 2/2000, S. 158.

年にかけて試みられた2つの貸借対照表の再接近・再統合の時代に焦点を当て、基準性原則の展開に関して整理してみたい³⁾。その際、その接近は「計上」に関して図られたのであって、「評価」については税法固有の規定があったこと、その計上についても、国家の税収不足を回避するために基準性原則から乖離する例外規定が税法に置かれたこと、およびそれまで曖昧だった逆基準性に関して包括的な規定が設けられたこと、これらのことを明らかにしていきたい。

2. 当時の商法会計規定

(1) 1985年商法典以前の会計規定

1985年商法典までは、株式会社などの資本会社の会計規定は株式法の中に置かれていた。したがって、まず株式法から検討していきたい。当時適用されていた1965年株式法⁴⁾は、1937年株式法を改正したものである。その改正によって、会計についての株式法上の特別規定が相当に変更され、拡大された。とりわけ、第149条第1項に、年度決算書は評価規定の枠内で、財産状態・損益状態へのできるだけ確実な洞察を与えなければならない、という一般規範が置かれたことが注目される。

-
- 3) 1874年から1960年代後半までの、商事貸借対照表と税務貸借対照表との関係については、すでに次の拙稿で考察を試みた。①「ザクセン所得税法の制定と基準性原則」『産業経理』第56巻第2号、税務経理協会、1996年7月、58-67ページ。②「1874年プレーメン所得税法への基準性原則の導入」『修道商学』第41巻第1号、広島修道大学商経学会、2000年9月、51-78ページ。③「ドイツにおける基準性原則に関する一考察——1920～1934年の税務貸借対照表自立化萌芽の時代を中心に——」岸悦三編著『近代会計の思潮』同文館、2002年、71-81ページ。④「ドイツにおける基準性原則の展開——1930年代～1960年代前半の税務貸借対照表の自立化を中心として——」『修道商学』第43巻第1号、2002年9月、171-197ページ。
- 4) Aktiengesetz. Vom 6. September 1965, *Bundesgesetzblatt*, Teil I, 1965, S. 1089-1200. 慶應義塾大学商法研究会訳『西独株式法』慶應義塾大学法学研究会、1982年。

中田：1960年代後半～1990年における基準性原則の展開

それ以外の主な変更点をみていくと、次のようになる⁵⁾。

- ① 無形固定資産の借方計上選択権が、有償で取得されたものに制限された（第153条第3項）。
- ② 計算限定項目としての計上が次のものに制限された。すなわち、借方に決算日以後の一定期間に対する費用を示す、決算日以前の支出、貸方に決算日以後の一定期間に対する収益を示す、決算日以前の収入、がこれである（第152条第9項）。
- ③ 額面金額が発行価額を上回る逆打歩の借方計上選択権が、社債だけではなくすべての負債にまで拡大された（第156条第3項第1文）。
- ④ 引当金の計上に関して完結的な規則がつけられた（第152条第7項）。その際初めて、「未決取引から生じる恐れのある損失に対する引当金」の計上が義務化された⁶⁾。また、費用性引当金の設定が制限された。すなわち、営業年度において行われなかった維持修繕または廃物除去のための費用であって次年度に持ち越されたもの、および法律的な義務なしに提供された担保給付、それぞれに対して引当金を設定することができることとされたのである。年金引当金設定についての選択権は保持され続けた。引当金の評価に関する規定も新しくなった⁷⁾。
- ⑤ 資産についての評価規定において、調達原価または製造原価を「超えない範囲で」（höchstens）という用語が削除された（第153条第1項、第155条第1項第1文）。立法者はそのことにより、一定の最低価値を要求し、秘密積立金の設定を制限しようとしたのであるが、しかし例えば固定資産について、減価記入理由消失後の増価記入義務がなかつ

5) Vogt, Stefan, *Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz*, 1991, S. 58–62.

6) ただし、1937年株式法と比べて、実質的な変更があるわけではない。何故なら、この引当金は1937年株式法によれば「不確定債務に対する引当金」の中に含まれていたからである。

7) 1965年株式法第156条第4項は、「引当金は、理性的な商人の判断により必要である金額の大きさでのみ計上されなければならない」と規定した。

たこと（第154条第2項第2文）などにより、それは完全には制限されなかった。また、従来、厳格な低価主義が適用されていた非減耗性固定資産にも、緩和された低価主義⁸⁾が適用できるようになった（第154条第2項第1文前半）。

- ⑥ 資産に対して最低価値（調達原価または製造原価）を要求するという立法者の意図に照らして、税法に根拠を持つ計上（非課税準備金）および過小評価（特別償却など）に対して商法上の開示条項を株式会社上の利益算出規定の体系の中に組み入れる必要があった。そこで株式会社は、「準備金的性質を有する特別項目」としての非課税準備金の表示（第152条第5項）、および所得税・収益税目的のために許容しうるとみなされているより低い価額計上（第154条第2項第1文第2号、第155条第3項第2号）を認めた。
- ⑦ 流動資産に対して、将来の価値変動の回避のために減価記入を行う可能性が認められた（第155条第3項第1号）。
- ⑧ 有償取得の営業権の減価記入について、翌営業年度以降において各年度に少なくとも借方計上金額の5分の1が償却されなければならない、とされた（第153条第5項第3文）。
- ⑨ 年度決算書を確定する際に、監査役会とともに任意積立金を設定するという取締役会の可能性は、繰越損失額および法定準備金繰入額控除後の年度利益の2分の1に制限された（第58条第2項第1文）。
- ⑩ 営業報告書の記載内容が拡大された（第160条）。特に減価記入方法および評価方法は、会社の財産状態および損益状態へのできるだけ確実な洞察の伝達に必要であるように完全に記載されなければならない。しかしその際、直近の3営業年度の内容を参照するよう指示することができた（第160条第2項第2文）。さらに会社は、計画外減価記入や

8) 価値下落が持続すると予想されるか否かを問わず減価記入が要求されるのが厳格な低価主義である。これに対して、緩和された低価主義にあっては、価値下落が持続すると予想される場合に限り減価記入が求められる。

中田：1960年代後半～1990年における基準性原則の展開

価値訂正を含む、評価方法や減価記入方法の変更について報告しなければならなかった（第160条第2項第4文）。またその変更によって、年度利益または年度損失の大きさが10%以上変化し、その差額が資本金の0.5%以上になるならば、その差額も報告されなければならなかった（第160条第2項第5文）。この場合、税制上の特別償却、増加控除（*erhöhte Absetzung*）⁹⁾、および評価減も計画外減価記入に属する。

これらが1965年株式法の主な新しい会計規定である。これによって、株式会社の商法上の利益算出に際しての操作余地は、無形資産の計上領域において相当に制限された。だが、評価に関しては今後も大きな操作余地（例えば増価記入選択権）が存在した。また、会計規定の大規模な改正および営業報告書の内容の拡大によって、年度決算書の情報機能は強化された。しかし同時に、税法が商事貸借対照表に影響を及ぼすという逆基準性の問題（上記⑥参照）が初めて浮かび上がってきた。逆基準性によって引き起こされる情報機能の侵害には、十分な考慮は払われなかった。

以上みてきたように、資本公司に対する商法上の会計規定は特別法である株式会社の中に置かれていた。他方、非資本公司に対しては商法典自体に設けられた会計規定が適用された。その際、株式法上の規定が商法典第38条にいう正規の簿記の原則（*Grundsätze der ordnungsmäßiger Buchführung*；以下 GoB と略記する）に該当するかどうかということが問題となった。もしそれに該当するのであれば、非資本公司にも株式法上の会計

9) 特別償却は、①計画的な定額法による減価償却に追加して実施されるものであること、しかも②企業が特別償却可能額を任意に配分しうる恩典期間が設定されている（たいてい5年）こと、といった点に特徴を求めることができる。わが国の割増償却に類似している。これに対して、増加控除は計画的な減価償却に追加して実施されるのではなくて、それに代わって、しかも一定期間その場合よりも大きな償却率で行われるものである（vgl. Heno, Rudolf, *Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IAS/IFRS)*, 3. Aufl., 2003, S. 270f.）。

規定が適用されうる。今までの1937年株式法¹⁰⁾の会計規定は、法典化されたGoBとしてすべての商人に対して拘束力があるとみなされていた¹¹⁾。

1965年株式法がどの程度GoBとみなされるかという問いは、1985年に貸借対照表指令法が発効するまで個別の細かい点において答えられないままであった¹²⁾。しかし、文献および判決からGoBとみなしうる傾向が認められる。ただ、明らかに株式会社のために設けられた規定はそうではない。例えば開業費や積立金設定に関する規定である。これらの規定は、すべての法形態にとって有効なGoBではありえない。

それに対して、ほとんどの計上規定、特に無形経済財および計算限定項目に関するものはGoBとみなされた。引当金に関する第152条第7項の規定もほとんどすべてがGoBと評価されたが、行われなかった維持修繕および廃物除去のための引当金は議論の余地があった。

評価に関しては、一定の価値（調達原価または製造原価）の株式法上の体系がすべての商人に対して拘束力があるのか、あるいは非資本会社は今後も価値上限（調達原価または製造原価を超えない範囲）のみに考慮を払えばよいのか、ということが論点であった¹³⁾。

要約すると、1965年の株式法の計上規定（引当金、計算限定項目など）は株式法上の特殊性（例えば開業費支出）に基づいていない限り、GoBとみなされる傾向にあった。これに対して、評価規定は資産に対して最低価値を要求する限りにおいて、一般的にすべての商人に対して目的適合的であるとはいえなかった。

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

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

12) 1985年貸借対照表指令法によって初めて、それまで成文化されていなかったGoBが法典化された (Hennrichs, Joachim, Der steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 EStG –Stand und Perspektiven–, *Steuer und Wirtschaft*, Heft 2, 1999, S. 140)。

13) Vogt, Stefan, a.a.O., S. 73.

(2) 1985年商法典による会計規定

1985年12月24日の貸借対照表指令法¹⁴⁾により、第4号、第7号、第8号の各EG指令がドイツ法に変換された。その際、株式会社に対する特別な会計規定が広範囲に渡って放棄された。株式会社や株式合資会社に関する会計規定も、商法典第3編「商業帳簿」の中に組み込まれた。資本会社はその第1章の一般規定（「すべての商人についての規定」）と並んで、第2章の「資本会社についての補充規定」、および株式法（特に第58条、第150条～第160条）も考慮に入れなければならなかった。

資本会社に対する会計規定の主な変更点をみると、次のようになる¹⁵⁾。

- ① 減価記入についての理由がなくなったあとで、原則的に増価記入をしなければならない（第280条第1項）。しかし、この価値回復命令は基準性の適用範囲において破られる（第280条第2項）。税法上で増価記入選択権が存在する場合には商事貸借対照表においても選択権が与えられるのである。というのは、そうしないと基準性原則により税務上必ず増価記入しなければならないという矛盾が生じるからである（当時の税法は増価記入を禁じていた）。
- ② 商法会計へ及ぼす税務上の利益算出の影響は、附属説明書で説明されなければならない（第285条第5号）。
- ③ 逆基準性の原則が働かない非課税準備金は、商事貸借対照表において「準備金的性質を有する特別項目」として表示されえなくなった（第273条）。しかしこの準備金の租税部分に対しては、商法典第249条第1項第1文により引当金が設定されうる。自己資本部分は任意積立金に組み入れられうる。

14) Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG), Vom 19. Dezember 1985, *Bundesgesetzblatt*, Teil I, 1985, S. 2355–2433.

15) Vogt, Stefan, a.a.O., S. 63–65.

- ④ 有形固定資産において、価値下落に基づいた減価記入は価値減少が持続すると予想される場合に制限された（第279条第1項第2文）。
- ⑤ 営業開始のための支出についての貸借対照表計上補助（開業費）は営業の拡張にも認められた（第269条第1文）。これらの計上金額については次年度以降の各営業年度において、その4分の1以上が減価記入により償却されなければならない（第282条）。なお、貸借対照表計上補助に関して配当制限規定が設けられた（第269条第2文）¹⁶⁾。
- ⑥ ドイツ貸借対照表法において初めて税効果会計が導入され、貸方繰延税金の計上義務、借方繰延税金の計上選択権が規定された（第274条）。
- ⑦ 「資本会社の年度決算書は正規の簿記の原則を遵守し、資本会社の財産状態、財務状態および損益状態につき真実かつ公正な写像を伝達しなければならない」という一般規定が置かれた（第264条第2項第1文）。
- ⑧ 損益計算書の表示形式として総原価法のほかに、売上原価法も認められた（第275条第1項第1文）。
- ⑨ 貸借対照表、損益計算書と並んで、附属説明書が年度決算書の構成要素となった（第264条第1項第1文）。

次に、すべての商人に対して適用される、商法典第3編第1章をみていこう。われわれが関心を持つ年度決算書についての規定は、第1章第2節に置かれている。それはさらに3つの部分、すなわち一般規定、計上、評価に分けられている。

一般規定において、商人に対する一般規範がまとめられた。それによれば、商人は貸借対照表と損益計算書とから構成される年度決算書を毎営業年度末に作成しなければならない。その年度決算書は GoB に従って作成

16) 繰越利益または繰越損失だけ修正された、いつでも取り崩すことのできる利益準備金が、借方計上された貸借対照表計上補助の金額に少なくとも一致する場合にのみ、利益配当が行われえた。

中田：1960年代後半～1990年における基準性原則の展開

されなければならない、またそれは明瞭かつ整然としたものでなければならない（第242条、第243条）。

計上に関しては、年度決算書には別段の定めがある場合を除き、すべての資産、負債、計算限定項目、費用および収益が計上されなければならない（第246条）。創立費、自己資本調達のための費用、および無償で取得した固定資産は計上されてはならない（第248条）。これに対して、有償取得の営業権の場合には借方計上選択権が存在する（第255条第4項）。

ドイツ貸借対照表法において初めて、引当金および計算限定項目が完結的、統一的にすべての商人に対して規定された。その場合、1965年株式法に比べて、特に商法典第249条第2項により、費用性引当金の設定の可能性が拡大された¹⁷⁾。また、税法に由来する計算限定項目として、棚卸資産の期末棚卸高に係る消費税・関税の計上、および前受金に係る売上税の計上に関する規定が、商法上、選択権として引き継がれた（第250条第1項第2文）。これについては、第4節で検討する予定である。さらに負債に係る逆打歩も同様に計算限定項目とみなされ、借方に計上することができることとなった（第250条第3項）。

非課税準備金の考慮のために「準備金の性質を有する特別項目」を商事貸借対照表において表示するという可能性は、すべての商人に明示的に認められた（第247条第3項¹⁸⁾）。なお、すでにみたように、第273条により資本会社に対しては逆基準性原則が適用され、税法との関連で、非課税準備金を特別項目として計上することはできなかった。

17) 第249条第2項は次のように規定している。「引当金は、そのほか、その性質が明確に限定されていて、営業年度または過営業年度に帰属させるべき費用であって、決算日現在にその発生が見込まれているか、または確実であるが、その金額または発生時点が未確定であるものについて設定することができる。」（黒田全記編著『解説 西ドイツ新会計制度』 同文館、1987年、190ページ参照）、と。

18) 選択的に、その租税部分に対して引当金を設定することができる（第249条第1項第1文）。その場合には、特別項目の貸方計上は行われぬ（Vogt, Stefan, a.a.O., S. 75）。

評価については、以下の新しい点が重要である。①普遍妥当な GoB（貸借対照表一致，ゴーイング・コンサーン，個別評価，慎重性の原則，実現原則，継続性）が評価規定の前に置かれている（第252条）。②取得原価および製造原価の定義付けが行われている（第255条第1項，第2項）。③借方計上された営業権は選択的に，借方計上された年度に続く各営業年度において少なくとも4分の1，あるいは利用期間にわたって計画的に償却されなければならない（第255条第4項），④棚卸資産の期末評価にあたって消費順序（後入先出法など）を仮定するという可能性は，すべての商人に対して認められた（第256条第1項）¹⁹⁾。

貸借対照表指令法による新たな規則は，一方では大きな法的安定性および客観性をもたらした。しかし他方では，利益計算の操作を可能にする規則を含むこととなった（たとえば第253条第4項に規定する，理性的な商人の判断による減価記入）。貸借対照表指令法発効後，商法典がどの程度税務上の利益算出のための基礎として役立つかということが次節で吟味される。

3. 1969年～1990年の基準性原則の展開

(1) 1969年所得税法による第5条の変更

この時代，商事貸借対照表と税務貸借対照表の間には再接近傾向がみられる。税務貸借対照表計上は専ら商法上の GoB によって規定された。評価に関しては留保規定が存在した。ただ，財政的理由から貸借対照表計上留保が導入されたが，これは再接近努力にマイナスの材料を提供するものではない。

前節で吟味したように，1965年株式法に第152条第9項（計算限定項目の制限）および第153条第3項（無形固定資産の借方計上選択権の制限）の規定が設けられた。そしてこれらの新規定が税務上の利益計算にとって，す

19) Vogt, Stefan, a.a.O., S. 75f.

なわち法形態とは無関係にすべての商人にとって拘束力のある GoB であるかどうかに関して論争が起こった。当時、まだ財政行政、文献、裁判所によって見解が示されていなかった。1969年所得税法変更法草案の理由書にこう記述されている。「したがって、1965年株式法の会計規定が税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性原則の故に、税法上も拘束力がある限りにおいて、法的に不安定である。」²⁰⁾ と。

連邦財政裁判所 (Bundesfinanzhof: 以下, BFH と略記する) はこの時点まで貸借対照表計上の問題に関して、商法上の GoB の視点からではなくて、所得税法第 6 条 (評価に関する規定) および経済財概念の解釈を通して判決を下してきた²¹⁾。その BFH が今後、計上問題にどのような判決を下すか不明確であったので、法的不安定性を取り除くために次のように所得税法第 5 条が変更され、拡充された。すなわち、1969年 5月16日の所得税法変更法により、従来の第 5 条第 1 項第 2 文が第 5 条第 4 項となった。そして第 1 項と第 4 項の間に、次の 2 つの新しい項が挿入された²²⁾。

「(2)固定資産たる無形経済財について、それが有償で取得された場合にのみ、借方項目が計上されなければならない。

(3)計算限定項目として、

1. 借方に決算日以後の一定期間に対する費用を示す、決算日以前の支出、
2. 貸方に決算日以後の一定期間に対する収益を示す、決算日以前の収入のみが計上されなければならない。」

これは株式法の規定をほぼそのまま引き継ぎ、税務上の適用可能性を保証したのである。その際、「してもよい」(“dürfen”) という用語で表現されている株式法上の選択権が、税法では「しなければならない」(“zu sein”)

20) Begründung, zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, *BT-Drucksache*, 5/3187, 1968, S. 3.

21) Pfahl, Franc, *Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, ein dem Steuerbilanzrecht vorgegebenes Grundprinzip?*, 1999, S. 77.

22) Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes. Vom 16. Mai 1969, *Bundesgesetzblatt*, Teil I, 1969, S. 421f.

という用語によって強制的になった。

このとき立法者は、当時の文献上の支配的な見解に従い、第 5 条は税務貸借対照表に何が計上されなければならないかを定めた——すなわち、それは商法上の GoB に依拠する——ものであり、評価は税法自体が決定する、という立場をとった。

また、立法者は、株式法のこれらの規定（第 152 条第 9 項および第 153 条第 3 項）は形式的には株式会社に対してのみ適用される。しかし実質的には、商法典第 38 条第 1 項を経て一般的な商法上の GoB として商事貸借対照表について、そして所得税法第 5 条第 1 項を経て税務貸借対照表について、すべての商人に対しても拘束力を持つ、と述べている²³⁾。ここに、基準性原則が今まで以上に明確に、所得税法に根付かされたことが窺われる。

1969 年所得税法によるもう一つの大きな変更は、所得税法第 6 条を評価の領域に制限することによって、商法上の計上規定の基準性を保証したことであった。すなわち、第 6 条第 1 項第 1 文は「第 4 条第 1 項または第 5 条により事業財産として計上されなければならない個別経済財の評価（傍点 - 中田）に対して、以下のことが適用される」と、規定したのである²⁴⁾。

その後、1974 年 8 月 5 日の所得税法変更法の第 1 条第 9 号²⁵⁾ によって、

23) Begründung, zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, a.a.O., S. 4.

24) 従来（1955 年所得税法）は、「経営に役立つ個別経済財の評価に対して、以下のことが適用される」となっていた。新規定では「経営に役立つ経済財」が、「第 4 条第 1 項または第 5 条により事業財産として計上されなければならない経済財」に代わり、計上に対する経済財概念の解釈の重要性が小さくなった。なぜなら、第 4 条第 1 項および第 5 条では商法上の資産（Vermögensgegenstand）概念が用いられているからである。もはや、1928 年 3 月 28 日のライヒ財政裁判所判決によって作りだされ、1934 年所得税法に引き継がれた、いわば税法上の概念である経済財ではなくて、商法上の概念である資産が税務貸借対照表を決定するようになったのである（vgl. Pfahl, Franc, a.a.O., S. 79.）。

25) Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung (Einkommensteuerreformgesetz - EStRG). Vom 5. August 1974. *Bundesgesetzblatt*, Teil I, 1974, S. 1769-1797.

中田：1960年代後半～1990年における基準性原則の展開

所得税法第5条第4項の評価留保に関する規定の括弧書きが削除され、現在と同じ形式になった。

(2) 1977年租税通則法施行法第9条第1号による第5条の拡大

1970年代になると、BFHの判決に対する反応という形で所得税法第5条が変更されるようになる。1975年2月26日のいわゆるビール税判決²⁶⁾において、BFHはビールの期末棚卸高に含まれるビール税は借方計上能力がないと述べた。これを巡って、第5条が変更された。

ビール税の納税義務は、ビールが醸造所から搬出される時（醸造所内で消費される時は引き取られたとき）に製造業者に対して生じる。1975年まで、期末棚卸高に含まれるビール税の会計処理は、借方に資産計上し、貸方に租税債務を計上するものであった。その際、借方の資産項目として3つの可能性があった。1つは独立した経済財、すなわち将来のビール購入者に対する債権（ビール価格に含まれる債権）とみなす方法、2つめは製造原価を構成するものとみなす方法、そして最後に計算限定項目と考える方法である。いずれにしても、納税義務発生時に借方に資産計上することによって、販売時まで費用計上を延期していた²⁷⁾。

ところが、これらの会計処理方法に対して、BFHは次のように批判し、納税義務発生年度の費用とみなした。すなわち、独立した資産としての考え方は実現原則に反すること、租税債務はビールの製造段階ではなく製造後に発生するので製造原価に算入しえないこと、そして租税債務の発生はその期間に割り当てられるべきものであり、次期以降の一定期間に対する費用（前払費用）ではないこと、これらがBFHの見解である²⁸⁾。

これに対して税法立法者は、①納税義務者の経済的負担の観点から、消

26) BFH-Urteil vom 26. Februar 1975, I R 72/73, *Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs*, 1975, S. 243–249.

27) Pfahl, Franc, a.a.O., S. 84f.

28) BFH-Urteil vom 26. Februar 1975, a.a.O., S. 248f.

費税および関税は、それを負担した製品が販売されたときに費用として考慮されるべきであること、② BFH の見解がビール税のみならず、タバコ税、石油税にまで拡大されると、会計処理の変更時に（一度きりではあるが）8 億7,500万 DM という大きな税収不足に陥ること²⁹⁾、という2つの理由から次の第5条第4項第2文第1号の規定をつくった³⁰⁾。

「さらに、費用として考慮された関税および消費税は、それらが決算日に表示されるべき棚卸資産たる経済財に割り当てられる限り、借方に計上されなければならない。」

このように、主として税法立法者が一度きりの税収不足を回避するために、基準性原則の例外を設けたのである。なおその後、この規定は計上選択権として、すでにみたように、1985年貸借対照表法指令法を通して改正された商法典に盛り込まれた（第250条第1項第2文第1号）。

(3) 1980年所得税法による借方項目の導入

ここでは、前受金に含まれている売上税の取り扱いが問題となる。売上税という費用と、売上高という収益を同一期間に対応させるために、前受金に含まれている売上税は当時の実務では資産計上されていた。その際、資産項目として3つの可能性があった。製品原価への算入、借方計算限定項目、債権に類似した独立した経済財がそれである³¹⁾。

しかし1979年6月26日のBFH判決³²⁾は、これらの会計処理すなわち資産計上を禁止した。その理由は次のようである。前受金に含まれている売

29) Bericht des Finanzausschusses zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, *BT-Drucksache*, 7/5458, 1976, S. 9.

30) Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (EGAO 1977), Vom 14. Dezember 1976, *Bundesgesetzblatt*, Teil I, 1976, S. 3346.

31) Pfahl, Franc, a.a.O., S. 89f.

32) BFH-Urteil vom 26. Juni 1979, VIII R 145/78, *Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs*, 1979, S. 243–247.

中田：1960年代後半～1990年における基準性原則の展開

上税は、1965年株式法第153条第2項（商法典第255条第2項第2項第6文）により、調達原価・製造原価として把握することができない。というのは、その規定によれば、売上税が属する販売費は調達原価または製造原価に算入されてはならないからである。借方計算限定項目は双務契約による契約当事者への前給付を要件とするが、それを満たさない。また、1967年売上税法第10条第1項第1文（現行売上税法第13条第1項第1号a第4文）によれば、売上税は前受金に強制的に含まれているので、独立した経済財とみなすこともできない。このようにして、前受金に含まれている売上税の資産計上はBFHによって不可能となり、費用計上されることとなった。しかしそうすると、国庫の観点から一度きりではあるが60億DMの税収不足が生じる³³⁾ こととなるので、立法者はそれを回避するために所得税法第5条第4項第2文第2号として、次の規定をつくった³⁴⁾。

〔(さらに借方に－中田注)費用として考慮された、決算日に表示されるべき前受金にかかる売上税(が計上されなければならない－中田注)〕

この場合も、すでにみた消費税・関税のケースと同様に、税収不足を回避するために基準性原則が侵害されたのである。なお、その後商法典の立法者も、これは実現原則に反するのでGoBとは認められないのであるが、税務貸借対照表との単一化を危うくしないように、1985年貸借対照表指令法を経て、第250条第1項第2文第2号としてこの規定を商法典の中に取り入れた³⁵⁾。ただし、税法においては借方計上義務であるが、商法において

33) Bericht des Finanzausschusses zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze, *BT-Drucksache*, 8/4157, 1980, S. 4.

34) Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze, Vom 20. August 1980, *Bundesgesetzblatt*, Teil I, 1980, S. 1545.

35) Pfahl, Franc, a.a.O., S. 92f.

は借方計上選択権とされた。

(4) 1983年財政付随法による所得税法第 5 条の変更

当時一部の企業にあっては、特許権所有者がその権利の侵害を知っていても、他人の特許権・著作権の侵害に対する引当金が設定されていた。これに対して、財政行政は特許権所有者が権利侵害について知っており、要求が出される可能性が高い場合にのみその引当金設定を認めていた³⁶⁾。この場合、不確定な債務に対する貸方項目たる引当金の設定要件が論点であった。

BFH は1981年11月11日の判決³⁷⁾ において他人の特許権侵害に対する負債性引当金の計上義務を確認した。その引当金設定の前提は、その権利の所有者が要求を持ち出したり、あるいは訴えを起こしたりしていなくても、負債が存在し、納税義務者がそれに対して要求されるであろうという推測が少しでも存在することであった。

これに対し税法立法者は、他人の特許権侵害のための引当金設定についての実務を尊重しながらも、著しい税収不足に陥らないように配慮し³⁸⁾、BFH 判決よりも設定要件を厳しくした。1983年財政付随法第 3 号を通して、所得税法第 5 条に挿入された第 3 項は次の通りである³⁹⁾。

36) Pfahl, Franc, a.a.O., S. 93.

37) BFH-Urteil vom 11. November 1981, I R 157/79, *Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs*, 1982, S. 432–434.

38) Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP: Entwurf eines Gesetzes zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushalts (Haushaltsbegleitgesetz 1983), *BT-Drucksache*, 9/2074, 1982, S. 62.

39) Gesetz zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushalts (Haushaltsbegleitgesetz 1983), Vom 20. Dezember 1982, *Bundesgesetzblatt*, Teil I, 1982, S. 1858.

中田：1960年代後半～1990年における基準性原則の展開

「他人の特許権、著作権および類似の権利の保護権の侵害に対する引当金は、

1. 権利所有者が権利侵害の故に権利を主張したとき、あるいは
2. 侵害のための要求が真剣に考慮に入れられなければならないときに初めて設定されなければならない。第1文第2号により設定された引当金は、権利が主張されなかったならば、遅くとも最初の設定に続く第3経済年度の貸借対照表において利益増加的に取り崩されなければならない。」

これは基準性原則を満たさないのであるが、税収不足回避のためこのような内容になったのである。なお従来の第3項、第4項は、それぞれ第4項、第5項になった。

(5) 1990年租税改革法による新たな第5条第4項の挿入

ここでは一般的な労働対価とは別に、一定期間の、被用者の経営への帰属に対して支払われる経営者の給付約束のための引当金が論点である。BFHは、1987年2月5日のその判決⁴⁰⁾において、法的拘束力をもって約束された勤続記念日手当のための引当金を不確定債務による引当金と解した。

この判決に対して、税法立法者は1990年租税改革法の中で反応を示した。連邦政府および連立与党の一致した法案は次のようであった⁴¹⁾。

「勤続記念日手当の義務に対する引当金は、約束された手当が、勤務関係の予定より早い終了のあらゆるケースに対して有資格者に当然与えられ、そしてその約束が法的拘束力をもって文書の形で行われている場合にのみ、設定されうる。」

この規定により、勤続記念日に達する前に雇用関係が終了する被用者にも手当が与えられることが文書で約束されている場合に限り引当金が設定

40) BFH-Urteil vom 5. Februar 1987, IV R 81/84, *Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs*, 1987, S. 55–61.

41) Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990, *BR-Drucksache*, 100/88, S. 6.

できるとされた。1987年2月5日の判決では、記念日に達する前に雇用関係が終了する限りにおいて要求が疑わしいにもかかわらず引当金が設定されえたのであるが、設定要件が厳しくされた。

最終的には、ドイツ連邦議会法務委員会の次の提案が、1990年所得税法第5条第4項として採択された⁴²⁾。

「勤続記念日手当の義務に対する引当金は、勤務関係が少なくとも10年続き、勤続記念日が少なくとも15年の勤務関係の存続を前提とし、そしてその約束が文書により行われている場合にのみ、設定されうる。」

この規定は、少なくとも15年の勤務関係を予定しており、より短い勤続記念日に対する手当を排除することによって、租税収入が減少しないようにという国庫上の利害も考慮に入れている。なお、この引当金は1992年12月31日以後に生じる債務に対して初めて認められる。これに対して、1990年租税改革法発効までに設定された引当金は、3経済年度内に取り崩されなければならなかった（第52条第6項）。

そのほかに、この1990年租税改革法によって、棚卸資産のうち同種の経済財について、輸入商品評価減が利用されていないことを前提に、後入先出法が適用されえた⁴³⁾。その際、法律は後入先出法は「商法上の GoB に一致するとき」利用されうると規定し、基準性の原則が明確に表現された（第6条第1項第2 a号）。また、価格騰貴準備金の利用は1990年1月1日以前に終了する経済年度で打ちきりとなった（第51条第1項第2号 b）。

以上みてきたように、この時代には、国庫上の理由から基準性原則に反

42) Steuerreformgesetz 1990, Vom 25. Juli 1988, *Bundesgesetzblatt*, Teil I, 1988, S. 1095

43) 後入先出法は一定の貴金属に対して、1985年租税調整法によりすでに導入されていた (*Steuerbereinigungsgesetz 1985, Vom 14. Dezember 1984, Bundesgesetzblatt, Teil I, 1984, S. 1499*)。

中田：1960年代後半～1990年における基準性原則の展開

する計上規定が税法に置かれたことが理解できる。その際、2つの方法がとられた。1つは、GoBに反する税務貸借対照表項目をつくるものである。これは棚卸資産の期末卸高に含まれる消費税・関税の借方計上、および前受金に含まれる売上税の借方計上である。いま1つは、GoBに合致した項目を税務貸借対照表で限定的に容認するものである⁴⁴⁾。特許権侵害に対する引当金、および勤続記念日手当に対する引当金がこれに該当する。

そして上記の第1の方法、すなわち消費税・関税の借方計上および売上税のそれに関しては、それがGoBとは認められない項目であるにもかかわらず、その後1985年に、商法立法者が税法との調和を図るために、それを計上選択権として商法典に取り入れた。このように一方では商法典が税法に接近した。また他方では、1969年所得税法変更法が無形経済財および計算限定項目の計上に関する商法規定を取り入れ、商法に歩み寄った。このように、この時代には商事貸借対照表と税務貸借対照表の接近が図られ、単一貸借対照表の可能性が模索されたのである。

なお、1955年から1990年までの所得税法第5条の内容の変遷をまとめてみると、102ページの表のようになる。

4. 逆基準性の問題の生成と展開

(1) 逆基準性原則に関連する商法上の規定

逆基準性の原則とは、税法上の特別償却、増加控除などは、それ相応の価額計上が商事貸借対照表でも実施されている場合にのみ利用することができる、ということの意味する。これにより、取りあえず課税されない利益部分が、企業所有者へ配当されることも回避される。国家が租税放棄するのと同時に、所有者も配当を断念するのである。そしてこのことが企業実体の強化に資する⁴⁵⁾。

44) Pfahl, Franc, a.a.O., S. 103.

45) Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses zu dem von der ↗

表 所得税法第 5 条の内容の変遷 (1955 年～1990 年)

1	2	3	4	5	6	7
1955 年	1969 年	1974 年	1977 年	1980 年	1983 年	1990 年
第 1 文 第 2 文	第 1 項 第 2 項 (新) 第 3 項 (新) 第 4 項	第 1 項 第 2 項 第 3 項 第 4 項 (括弧書き削除)	第 1 項 第 2 項 第 3 項 第 4 項 (新) 第 2 文 (新)	第 1 項 第 2 項 第 3 項 第 4 項 第 2 文第 1 号 第 2 文第 1 号 第 2 号 (新)	第 1 項 第 2 項 第 3 項 (新) 第 4 項 第 5 項	第 1 項第 1 文 第 2 文 (新) 第 3 項 第 4 項 第 5 項 第 6 項

(説明)

- ① 1955 年 第 5 条：「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業者、あるいはそのような義務はないけれども、帳簿をつけ規則的に決算を行っている営業業者においては、経済年度末に、商法上の正規の簿記の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)。出家および引当 (第 4 条第 1 号)、事業支出 (第 4 条第 2 項)、貸借対照表変更の否認 (第 4 条第 2 項)、評価 (第 6 条、第 6 a 条) および減耗扣除、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。」
- ② 1969 年 第 2 項：「固定資産たる無形経済財については、それが有償で取得された場合に限り、借方項目が計上されなければならない。」
第 3 項：「計算限定項目として、
1. 借方に、決算日以後の一定期間に対する費用を示す、決算日以前の支出、
2. 貸方に、決算日以後の一定期間に対する取益を示す、決算日以前の取入が計上されなければならない。」
- ③ 1974 年 第 4 項 (1955 年所得税法第 5 条第 2 文) の括弧書きの削除。
- ④ 1977 年 第 4 項第 2 文：「さらに、費用として考慮に入れられた関税および消費税は、それらが決算日に表示されるべき棚卸資産たる経済財に割り当てられる限り、借方に計上されなければならない。」
第 4 項第 2 号：「(さらに借方に一中田注) 費用として考慮に入れられた、決算日に表示されるべき前受金にかかると売上税 (が計上されなければならない) 一中田注。」
- ⑤ 1980 年 第 3 項：「他人の特許権、著作権または類似の財産権の侵害に対する引当金は、
1. 権利所有者が権利侵害のために権利を主張したとき、あるいは
2. 権利侵害のための要求が真剣に考慮に入れられなければならないとき
に初めて設定される。第 1 文第 2 号により設定された引当金は、権利が主張されなかったならば、遅くとも最初の設定に続く第 3 経済年度の貸借対照表において、利益増加的に取り崩されなければならない。」
- ⑥ 1983 年 第 4 項：「動産記念日主当の義務は、商法上の年度貸借対照表に一致して行使されなければならない。」
第 4 項：「動産記念日主当の義務は、商法上の年度貸借対照表に一致して行使されなければならない。」
- ⑦ 1990 年 第 4 項：「動産記念日主当の義務は、商法上の年度貸借対照表に一致して行使されなければならない。」
第 4 項：「動産記念日主当の義務は、商法上の年度貸借対照表に一致して行使されなければならない。」

1955年所得税法第5条第1項の基準性原則に関連して、次の問いが出された。商法上のGoBに一致する、税法で認められた選択権はもともと税法上行使されるのか、あるいは選択は商事貸借対照表での具体的な計上に一致しなければならないのか、というものである。もし後者が正しいのであれば、逆基準性という問題が生じることになる。租税恩典が然るべき商事貸借対照表項目に依存しているかどうかは議論の余地があったので、立法者は差しあたり個別ケースに対して、その依存性を規定した⁴⁶⁾。すなわち、1965年の株式法改正にあたり、第152条第5項、第154条第2項第1文第2号、第155条第3項第2号、第154条第4項を置いた。

第152条第5項は、税法規定に基づきその取り崩しの際に初めて課税される項目が貸方に計上されるときは、「準備金的性質を有する特別項目」として商事貸借対照表に表示しなければならない、と定めている。非課税準備金および減価記入額がこれに該当する。第154条第2項第1文第2号は、固定資産について、税法で認められた減価記入を行う場合、商事貸借対照表で計画外減価記入または価額修正ができるとしている。第155条第3項第2号も、流動資産について同様なことを規定している。第155条第4項は前項を受けて、低価評価額はその根拠がなくなった場合でも保持される、としている。

1978年に、欧州共同体(EG)理事会が加盟国間で一定の法形態の会計の調和化を図る目的で、第4号指令⁴⁷⁾を出した。それは各加盟国の国内法に変換されなければならないので、そのことを考慮に入れた内容とする必要

Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts, *BT-Drucksache*, 10/4268, 1985, S. 146.

46) Pfahl, Franc, a.a.O., S. 104.

47) Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vortrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, *Amtsblatt*, Nr. L 222 vom 14. 8. 1978, S. 11-31.

があった。その際特に、商事貸借対照表への税務貸借対照表の依存性を有するドイツの貸借対照表作成システムを斟酌しなければならなかった。そこで第4号指令は、基準性原則が適用される場合に限り、商事貸借対照表において税法上の価値計上を認めることとした。すなわち、その第35条第1項dおよび第39条第1項eは、加盟国に、商事貸借対照表において税法に従って価値修正を行うことを許容した。商事貸借対照表では第4号指令による価値計上額のみが認められるのが原則であるが、しかし、国内の税法が必要とする限りにおいて、その例外が容認されたのである。このようにして、第4号指令の影響下にある資本会社は、国内の税法が租税恩典の利用を商事貸借対照表での然るべき表示に依存させているとき、税法上の特別償却・増加控除などを利用することができることとなった。

上記のような内容の第4号指令の国内法への変換により、1985年商法典の第3編「商業帳簿」、第1章「すべての商人についての規定」に次のような規定が設けられた⁴⁸⁾。

第247条第3項「所得税および収益税の目的上認められている貸方項目は、これを貸借対照表に設定することができる。それは準備金的性質を有する特別項目として表示し、税法に従って取り崩されなければならない。その限りにおいて引当金を必要としない。」

第254条「固定資産または流動資産に属する資産については、税法によって認められている減価記入に基づくより低い価額で計上するためにも、減価記入を行うことができる。第253条第5項を準用しなければならない。」

これらの規定は、すでにみた1965年株式法の規定（第152条第5項、第154条第2項、第155条第3項、第155条第4項）を引き継いだものである。しかし、ここでは非資本会社も、税法上の租税恩典に由来する貸借対照表

48) Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz - BiRiLiG), Vom 19. Dezember 1985, a.a.O., S. 2357 u. 2359.

中田：1960年代後半～1990年における基準性原則の展開

項目を商事貸借対照表において設定することが可能となった。ただし、義務はなかった。なお、第247条第3項に関連して、資本金会社に対しては補充規定が設けられたので、これらの規定は今後、個人企業および人的会社に対してのみ有効であった⁴⁹⁾。

株式会社などに対しては、第4号指令（第35条第1項dおよび第39条第1項e）に合致するように、第3編第2章「資本金会社（株式会社、株式会社合資会社および有限会社）についての補充規定」の中に以下のような規定が置かれた⁵⁰⁾。

第273条「準備金的性質を有する特別項目（第247条第3項）は、特別項目を貸借対照表に設定することを条件に、税法上の利益決定に際して税法が計上価額を認める範囲に限り、これを設定することができる。それは貸方の引当金の前に表示しなければならず、設定の根拠となった規定を貸借対照表または付属説明書に記載しなければならない。」

第279条第2項「第254条による減価記入は、それが貸借対照表から明らかになることを条件に、税法上の利益決定に際して税法がそれを認める範囲に限り、これを行うことができる。」

第280条第2項「第1項による増価記入は、より低い計上額を税法上の利益決定に際して保持することができ、かつ当該保有の前提がより低い計上価額を貸借対照表上も保持することにあるのであれば、これを行わないことができる。」

第273条は、資本金会社は税法上許容された準備金を、税法自身が租税恩典を然るべき商事貸借対照表項目に依存させている場合のみ計上しうることを定めたものである。第2節でみたように、1965年株式法の場合とは異なり、税法が前記の前提を満たさない限り、非課税準備金については「準

49) Pfahl, Franc, a.a.O., S. 105.

50) Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz - BiRiLiG), Vom 19. Dezember 1985, a.a.O., S. 2365 u. 2367.

備金の性質を有する特別項目」という貸方項目を設定することができなくなった。資本会社の場合には、減価記入額のみがこの特別項目として計上されえた。

(2) 1985年貸借対照表法指令法による所得税法第 6 条第 3 項の挿入

税務貸借対照表での計上は商事貸借対照表でのそれを前提とするという逆基準性の原則は、BFH によって疑問を投げかけられた。

BFH は1985年 4月24日のその第 1 部判決⁵¹⁾、および1985年 4月25日のその第 4 部判決⁵²⁾において初めて、租税恩典に係る逆基準性に対して態度を表明した。4月24日の判決のケースでは、納税義務者(株式会社)が有限会社の持分の売却利益を所得税法第 6 b 条第 3 項第 1 文による非課税準備金へ組み入れた。第 6 b 条第 3 項第 6 文により、商事貸借対照表においても然るべき準備金が設定された。これは後に(減耗性固定資産たる)新経済財に繰り越され、その調達原価または製造原価から控除された。すなわち、新経済財が圧縮記帳された。その株式会社は翌年度以降に、商事貸借対照表においてこの金額を再び増価記入した。税務貸借対照表においては、そのような増価記入は1969年所得税法第 6 条第 1 項第 1 号第 4 文により禁止されていた。それに基づいて税務署は租税調整法第 4 条第 3 項第 2 号を引き合いに出して、納税義務者に対し遡及的に第 6 b 条による租税恩典を取り消した。

BFH 第 1 部はこのケースで、納税義務者は商事貸借対照表で増価記入する資格があり、これは租税恩典の承認に結びつくものではない、という判決を下した。その根拠として次のことを挙げた。

第一に、秘密積立金の非課税の繰越しの意味は、再投資に必要な資金の

51) BFH-Urteil vom 24. April 1985, I R 65/80, *Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs*, 1986, S. 14–20.

52) BFH-Urteil vom 25. April 1985, IV R 65/80, *Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs*, 1986, S. 25–30.

配当の阻止にある。しかし、新経済財の調達後にはこの目的は果たされる。その結果、増価記入は所得税法第6 b条の意味に違反することなく、商法上可能である。第二に、配当禁止は資本会社の場合のみ有効である。というのは個人商人および人的会社はいつでも利益を引き出すことができるからである。その限りにおいて、商事貸借対照表への税務貸借対照表の結合、すなわち基準性は課税の公平性原則に合致しない⁵³⁾。このような理由から、逆基準性原則は存在しないとされた。

これに対して、第4部は4月25日の判決において、所得税法第6 b条による秘密積立金の繰越年度における（所得税および営業税に対する）商事貸借対照表の基準性を確認した。これは上記の第1部判決と対立するものであった。

貸借対照表指令法の草案の作成に当たり指導的役割を果たしたドイツ連邦議会の財務委員会は、審議の最終局面に至るまで、逆基準性に関して包括的に法律で規定することを必要なものとはみなさなかった。従来通り、個別ケースに関する規定で足りると考えていた。しかし、1985年4月24日に上記のBFH第1部判決が下されたので、それへの対応措置として、秘密積立金の設定に関する今までの実務の明瞭化と保護のために、次の第6条第3項を所得税法に挿入することとした⁵⁴⁾。そこでは、同時に租税恩典的減価記入実施後の減耗性固定資産に係る厳格な価値関連⁵⁵⁾の廃止も規定

53) BFH-Urteil vom 24. April 1985, I R 65/80, a.a.O., S. 18f.

54) Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG), Vom 19. Dezember 1985, a.a.O., S. 2325

55) 厳格な価値関連は無制限の価値関連ともいわれている。それは、1955年所得税法第6条第1項第1号第4文にいう「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にあっては、貸借対照表計上額は最終の貸借対照表計上額を超えてはならない」ことを意味する（黒田全紀編著『解説 西ドイツ新会計制度』同文館、1987年、111ページ参照）。

されている。

「増加控除，特別償却，第 2 項による償却，固定資産たる経済財に係る第 6 b 条第 1 項または第 3 項第 2 文による控除，第 51 条第 1 項第 2 号 m または z により認められている，流動資産たる経済財の価値の控除，これらの利用の前提は，経済財が商法上の年度貸借対照表において，それらによって生じるより低い価値で計上されている，ということである。翌経済年度に商法上の年度貸借対照表の経済財において，第 1 文により実施された評価が増価記入によって取り崩される限りにおいて，増価記入の金額は経済財の簿価を高める。固定資産たる経済財の場合，第 1 項第 1 号第 4 文はこれらのケースにおいて適用されない。」

所得税法第 6 条の変更によって，特別償却・増加控除などが租税恩典を得るためには，商事貸借対照表と税務貸借対照表において今後も同じ会計処理が実施されなければならないこと（租税恩典利用年度の商事貸借対照表の基準性），そして後年度に行われる商事貸借対照表上の増価記入が税務貸借対照表上の利益増加に連なること（租税恩典利用後の年度における商事貸借対照表の基準性）⁵⁶⁾，とされた⁵⁷⁾。

なお，1985 年貸借対照表指令法により，営業権が税法上，固定資産たる減耗性経済財に分類された。その際，大きな税収不足を回避するために，その耐用期間が 15 年とされた。

56) Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP: Entwurf eines Gesetzes zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushalts (Haushaltsbegleitgesetz 1983), *BT-Drucksache*, 9/2074, 1982, S. 62.

57) 第 6 条第 3 項の規定は，所得税施行令第 74 条による価格騰貴準備金，国外投資法第 1 条による特定経済財を外国に移転する場合の準備金などの非課税準備金には適用されない。所得税法第 6 b 条により設定される非課税準備金は，第 6 条第 3 項の中で減価記入の範囲に含まれている（川口八洲雄『会計指令法の競争戦略』森山書店，2000 年，30 ページ参照）。

(3) 1989年住宅建設促進法（補充法）による所得税法第5条第1項第2文の導入

すでにみたように、1985年貸借対照表指令法により所得税法第6条に第3項が挿入された。しかしそこでは、逆基準性の原則が明文化されているのは、減価記入に係る金額に対してのみである。非課税準備金に対しては、企業での資金拘束のために然るべく貸方項目（商法典第247条による「準備金の性質を有する特別項目」）の、同一金額での設定を命じる規定は法律の中に置かれなかった。当時の支配的な見解によれば、非課税準備金に対する特別項目の設定は、商事貸借対照表と税務貸借対照表とでの計上選択権の統一的な行使を要求する一般的原則により保証されていた⁵⁸⁾。

しかし他方では、非課税準備金について明文化されていなかったもので、逆基準性は立法者の意志によれば非課税準備金に適用されるべきではない、という解釈も行われた。このような理解の仕方は、次のことを意味している。所得税法第6条第3項の適用前の法律見解とは異なり、原則的に非課税準備金は、商事貸借対照表において然るべく準備金の性質を有する特別項目が計上されていない場合でも利用されうる⁵⁹⁾、と。

このように非課税準備金の逆基準性に関する解釈は曖昧であった。そこで、法的安定化のために、非課税準備金に対する逆基準性の適用についての疑問を取り除く努力が、税法立法者によって行われた。それは1990年租税改革法の流れに沿って行われた。1990年所得税法についての担当者草案では、基準性原則を定めた所得税法第5条第1項の中に、次の新しい第2文を挿入することが提案された⁶⁰⁾。

58) Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP: Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990, *BT-Drucksache*, 11/2157, 1988, S. 139.

59) Ebenda.

60) Vgl. Vogt, Stefan, a.a.O., S. 129.

「税法上の計上選択権および評価選択権に商法上の選択権が一致する限り、商法上の年度貸借対照表における選択権の行使が税法上の利益算出に対して基礎となる；」

しかし、税法と商法で互いに一致する選択権に分類するするのが困難である⁶¹⁾ので、政府案の段階で次のようになった⁶²⁾。

「税法上の計上選択権および評価選択権は、商法上の年度貸借対照表に一致して行使されなければならない；」

この政府案を巡って議論が展開された。しかし結局、1988年7月に公布された「1990年租税改革法」には間に合わなかった。その後も議論が続けられ、1989年12月に公布された「住宅建設の税制上の促進および1990年租税改革法の補充についての法律」（この法律の正式な略称は「住宅建設促進法」であるが、本稿では「補充法」と呼ぶ）の第1条第4号において、所得税法第5条第1項に第2文として次の文章が付け加えられることとなった⁶³⁾。

「利益算出にあたっての税法上の選択権は、商法上の年度貸借対照表に一致して行使されなければならない。」

政府案にみられる「計上選択権または評価選択権」という文言が、「利益算出にあたっての税法上の選択権」に代わっている。これについて、1989年12月5日付の連邦議会財務委員会の「第2決議勧告書および第2報告書」は、第5条第1項第1文の規定が誤解されるのを回避するためであると述

61) Vogt, Stefan, a.a.O., S. 129.

62) Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990, *BR-Drucksache*, 100/88, 1988, S. 6f.)

63) Gesetz zur steuerlichen Förderung des Wohnungsbaus und zur Ergänzung des Steuerreformgesetzes 1990 (Wohnungsbauförderungsgesetz - WoBauFG). Vom 22. Dezember 1989, *Bundesgesetzblatt*, Teil I, 1989, S. 2408.

べている。すなわち、第1文の規定によれば、商法上の原則に従い表示されるべき事業財産が税法上の利益算出のために「計上」(Ansatz)されなければならない。もし計上選択権と評価選択権とが、政府案のように第2文で別個に言及されるならば、このことから、第1文においては「理由による計上」(Ansatz dem Grunde nach)のみが意図され、「大きさによる計上」(Ansatz der Höhe nach)は意図されていないと結論づけられるであろう⁶⁴⁾と。

要するに、前記の「第2決議勧告書および第2報告書」が述べていることは、第1文にいう「計上」には理由による計上と大きさによるそれ、換言すればいわゆる(狭義の)計上と評価が含まれているということである。原則として、基準性原則はいわゆる計上と評価の両方に関わるが、しかし評価に関しては第6条にみられるように、基準性が及ばない税法固有の規定が存するのである。このようにして、逆基準性原則が明確に法律の中で表現された。なお、第6条第3項は存在意義を失ったので削除された。

さらに、この補充法において同時に、減耗性固定資産についての無制限の価値関連の原則が第6条第1項第1号第4文において放棄された。その代わりに、増価記入の可能性が調達原価または製造原価に制限された。

5. お わ り に

本稿では、1960年代後半から1990年にかけてみられた基準性原則の展開について考察してきた。その結果、以下のような特徴を見出すことができた。

まず第一に、所得税法第5条第1項第1文に基準性原則が規定されているにもかかわらず、税法がさらに商法の規定を取り入れたり、逆に商法がGoBとはみなされえない税法規定を取り入れたりするような形で、商事貸

64) Zweite Beschlußempfehlung und Zweiter Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP, zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung, *BT-Drucksache*, 11/5970, 1989, S. 36.

借対照表と税務貸借対照表の接近が図られたことである。第二に税法上、基準性原則は「計上」についても、「評価」についても要求されているのであるが、「評価」に関しては税法固有の規定も置かれていることを挙げることができる。とはいうものの、第三に、税法立法者は税収不足回避のため、「計上」に関しても基準性原則を破る規定を設けたことが確認される。

そして、包括的な逆基準性原則に関する規定が第5条第1項に第2文として置かれ、商事貸借対照表と税務貸借対照表の結びつきがより強固にされた点を第四の特徴と考えることができる。これに関連して、最後に、逆基準性による商事貸借対照表での情報機能の侵害は附属説明書の充実によって解決しようとされたことが理解できた。特にこのことは、将来、個別決算書にも連結決算書と同様に情報提供がその重要な機能とみなされるようになったときに、基準性原則を維持しつつ、採用しうる方策の1つであると考えられる。