

ドイツ貸借対照表法現代化法 (BilMoG) の 税務貸借対照表に及ぼす影響

中 田 清

(受付 2009年11月2日)

1. はじめに

ドイツでは「貸借対照表法の現代化に関する法律」(Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts) (本法は「貸借対照表法現代化法」(Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz — BilMoG) とも呼ばれる。以下, BilMoG と略記する) が2009年5月25日に認証された。これは5月28日の官報での公示を経て, 5月29日に効力を発した¹⁾。ドイツでは1985年に, EC 第4号指令 (いわゆる貸借対照表指令 (1978年)) および EC 第7号指令 (いわゆる連結貸借対照表指令 (1983年)) を国内法に変換するために大規模な商法改正が実施された。今回の商法改正は, それ以来最大のものと位置づけられる。

BilMoG の最大の目的は, 会計の国際化に対応することであった。すでに2005年から, EU に上場している域内企業の親会社は国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards, 以下 IFRS と略記する) に従い連結決算書を作成することを義務づけられている。IFRS は投資家保護を図ることを目的とし, 企業に詳細で複雑な情報開示を求めている。今日では, 自己資本にしろ, 他人資本にしろ, 金融市場で有利な条件で資金調達するためには, IFRS に規定するような詳しい会計情報を資金提供者に開示

1) Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz — BilMoG) vom 25. Mai 2009, Bundesgesetzblatt Teil I, Nr. 27, 2009, S. 1102–1137.

することが必要不可欠である。しかし、中小会社にとっては、IFRS に従うことはコストがかかり、また内容があまりにも複雑すぎる。そこで、IFRS と等価値であるが、簡便でコストの安価な代替物を提供するために BilMoG が制定され、それを通して商法会計制度が改革されることとなったのである。これによって、中小会社は個別決算書（および非資本市場指向的企業の親会社であって、IFRS によって連結決算書を作成しない場合は連結決算書²⁾ も）をドイツ商法典に従いつつも、内容的には IFRS に近い形で作成することができる。

他方、BilMoG は租税中立性を目指すとしている³⁾。租税中立的とは、収益税の課税標準が BilMoG の新规定によって影響を受けないことをいう。商法の会計規定が変更されるが課税標準が影響を受けないということは、商事貸借対照表の計上・評価方法が変わるが、税務貸借対照表のそれは原則的に従来のもままであることを意味するのであるから、論理的に考えれば、商事貸借対照表と税務貸借対照表との間の乖離が大きくなることが予想される。

本稿は、BilMoG が税務貸借対照表にどのような影響を及ぼすかについて考察しようとするものである。次節では、BilMoG によって所得税法自体も変更されたので、基準性原則との関連でその内容をみてみたい。また、BilMoG によって商法典が大規模に変更され、一方では税法への接近が図られ、他方では税法との乖離が拡大、あるいは存続した。このことを第 3 節、第 4 節で考察する。さらに、BilMoG は個人商人の負担軽減のために、商法

-
- 2) ドイツ商法会計制度においては、資本市場指向的企業および国内で上場申請中の企業の連結決算書は、IFRS によって作成されなければならない。これに対して、非資本市場指向的企業の連結決算書の作成にあたっては、IFRS に従うか商法典に従うか、選択が認められている。したがって、商法典は連結決算書に関する規定も置いており、今回その一部が改正されたのである。
- 3) Bundesregierung, Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 21. 5. 2008, BT-Drucksache, 16/10067, 2008, S. 41.

中田：ドイツ貸借対照表法現代化法（BilMoG）の税務貸借対照表に及ぼす影響上の記帳義務を免除した。このことの税務への影響を第5節で吟味する。最後に、これらの考察を通して、1999/2000/2002年租税軽減法（Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002）において部分価値評価減をめぐって堰を切ったように始まった、商事貸借対照表と税務貸借対照表の結合の崩壊が今回の改革で決定的になったこと、そして税務貸借対照表自体を作成しない営業者の増加が予想されること、これらのことを指摘したい。

なお、付表として「BilMoGによる商法典の改正と、税務貸借対照表に及ぼすその影響」に関する一覧表を掲げた。

2. 逆基準性原則の廃止と基準性原則の変質

BilMoGにより、基準性原則を定めている所得税法第5条第1項の規定が次のように変わった。「法律規定に基づき帳簿を付け、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が帳簿を付け規則的に決算を行っている営業者にあつては、税務上の選択権の行使の範囲内で別の計上が選択されるか、選択された場合を除いて、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）。税務上の選択権の行使のための前提は、税務上の利益計算において商法上の基準となる価値で表示されない経済財が、特別に継続的につけられるべき一覧表に記録されるということである。その一覧表には、調達または製造の日、調達原価または製造原価、行使された税務上の選択権の規定および実施された減価記入が示されなければならない」と。

旧所得税法は第5条第1項第2文で、「税法上の選択権は利益計算にあつて、商法上の年度決算書に一致して行使されなければならない」と規定していた。新法ではこの規定が削除されていること、またその第1文に「税務上の選択権の行使の範囲内で別の計上が選択されるか、選択された場合を除いて」という文言が置かれたことから、逆基準性原則が廃止されていることが分かる。

逆基準性原則はもともと、1989年の法人税法改正において導入されたものである⁴⁾。税務貸借対照表の作成に際して、税法固有の計上・評価に関する選択権を行使するならば、それを商事貸借対照表においても考慮に入れなければならない。この措置は基準性原則を厳格に適用するために必要とされたのであった。

逆基準性原則の廃止により、例えば、特別償却の実施（所得税法第7g条）や秘密積立金の繰越し（圧縮記帳）（所得税法第6b条、所得税通達⁵⁾R 6.6）などの税務上の選択権⁶⁾は、商事貸借対照表で同一処理を行うことなく行使される。したがって、逆基準性原則の廃止自体は商事貸借対照表の情報機能の改善に寄与するのであって、税務貸借対照表には何ら影響を及ぼさない。

逆基準性原則を規定した旧所得税法第5条第1項第2文の削除により、逆基準性原則が廃止されただけでなく、基準性原則自体が変質したと指摘する論者もいる。逆基準性原則の廃止に伴い、第5条第1項第1文の後半部分に変更された。これについて立法者は理由書において、「（新所得税法第5条第1項第1文の後半は 中田注）商法上の貸借対照表計上規定と異なる税法上の選択権の行使は、商法上の年度決算書においてもはや跡づけられえないことを明白にしている」⁷⁾と述べているにすぎない。これをもっ

4) 逆基準性原則の所得税法への導入に関しては、われわれはすでに考察を行った（中田清「1960年代後半～1990年における基準性原則の展開」『修道商学』第46巻第1号、広島修道大学商経学会、2005年9月、83-112ページ）。

5) 原語は Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) である。所得税法施行規則と訳されることもあるが、黒田教授に倣って所得税通達と訳した（黒田全紀『解説 西ドイツ会計制度』同文館、1987年、vi ページ）。

6) Breithcker, Volker, BilMoG — Überblick über die Änderungen einzelabschlussrelevanter Vorschriften und Auflistung der Durchbrechnungen des Maßgeblichkeitsprinzips, in: Schmiel, Ute/Breithcker, Volker, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Berlin, 2008, S. 11f.

7) Bundesregierung, a.a.O., S. 99.

中田：ドイツ貸借対照表法現代化法（BilMoG）の税務貸借対照表に及ぼす影響で、ある論者は基準性原則自体が従来より曖昧になったと言う。

彼の言うところに耳を傾けてみよう。新所得税法の規定に従えば、一致する商法上の選択権と税法上の選択権についても、異なった価値計上が可能となり、基準性原則が満たされなくなる。ここで問題となるのは、例えば減価償却資産に係る減価記入方法（直線的減価記入または給付指向的減価記入）や製造原価の計算方法である。従来であれば、商法上、直線的減価記入法を選択すれば、基準性原則により税法上もその方法を採用しなければならなかった。同一の計上金額が要求された。ところが新所得税法によれば、商法典と税法とで異なった方法を採用することが可能となり、こういったケースでは基準性原則が働かなくなる⁸⁾。その論者はこのように述べる。立法者は逆基準性の廃止のみを考えていたと思われるが、新法にはこのような解釈が生まれる余地が生じたのである⁹⁾。

また、この論者の意見に与すれば、①従来の逆基準性原則の意味における、正規の簿記の諸原則に反する税務上の選択権（特別償却や圧縮記帳）、②逆基準性の範囲外にある税務上の選択権、すなわち税法で特別な規定のある選択権（部分価値評価減や年金引当金）、そして③商法典（正規の簿記の諸原則）と一致する税務上の選択権（減価記入方法や製造原価計算方法、棚卸資産の評価簡便方法）について、商事貸借対照表とは無関係に権利行使することができる。その結果、基準性原則自体が弱体化し、税務上の政策余地が拡大されることとなる。

8) Dörfer, Oliver/Adrian, Gerrit, Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Steuerbilanzrechtliche Auswirkungen, Der Betrieb, Beilage 5 zu Heft 23 vom 5. 6. 2009, S. 58–59. 同様な見解は次の文献にもみられる。Henselmann, Klaus, Umgekehrte Maßgeblichkeit und latente Steuern, in: Schmiel, Ute/Breithecker, Volker, a.a.O., S. 255–281.

9) 第5条第1項第1文の後半部分については、法律本文と、基準性原則を維持すると述べている立法理由（Bundesregierung, a.a.O., S. 67）との間で矛盾がみられると指摘されている（Schenke, Ralf P/Risse, Markus, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Der Betrieb, Heft 37. vom 11. 9. 2009, S. 1957）。

なお、新所得税法第 5 条第 1 項第 2 文・第 3 文は、税務上の選択権行使の前提を規定している。それは、特別償却や圧縮記帳の対象となった経済財の調達日または製造日、調達原価または製造原価、行使された税務上の選択権の規定、および税務目的のために実施された減価記入を記載した一覧表を作成することである。従来は税務上の選択権の対象となった経済財については商事貸借対照表に記録が残されていたが、今後はそれに代わるものとしてこのような措置が求められるのである。

3. 商法典の税法への接近

(1) 選択権の削除

BilMoG の大きな目的は商法会計の内容を IFRS に近づけ、年度決算書の情報機能を向上させることにあった。そのために、今まで商法で認められていた多くの選択権が廃止された。そして、その廃止によって商法典が税法に適応された。

修繕引当金のような費用性引当金には従来、貸方計上選択権が与えられていたが、旧商法典第 249 条第 1 項第 3 文および第 249 条第 2 項の削除により、貸方計上が禁止されることとなった。それは本来、利益積立金を意味するものであり、これまで財産状態に関して決算書利用者に誤解を与える写像を提供していた¹⁰⁾。新商法典により、このことが是正されることとなった。この変更は税務貸借対照表には全く影響を及ぼさない。というのは、すでに 1969 年の連邦財政裁判所 (BFH) の判決により、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ている¹¹⁾ からである。

また、貸借対照表計上補助 (開業費および営業拡張費) も旧商法典第 269

10) Bundesregierung, a.a.O., S. 50.

11) 1969 年の連邦財政裁判所の判決については、次を参照されたい。中田清「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 卷第 1 号、広島修道大学商経学会、2002 年 9 月、195 ページ。

中田：ドイツ貸借対照表法現代化法（BilMoG）の税務貸借対照表に及ぼす影響条が削除されることにより、借方計上選択権から借方計上禁止となった。開業費および営業拡張費を借方計上した場合には、翌年度以降、毎年少なくとも4分の1を償却しなければならなかった。（旧商法典第282条）。開業費および営業拡張費は配当制限を受けていたにもかかわらず、いったん貸借対照表に計上されれば、それだけの資産を企業が有していると、会計知識のない年度決算書利用者は思い込む恐れがあった¹²⁾。今回の措置により、そのような問題点が解消された。税法にはもともと貸借対照表計上補助という概念はなかったので、商法典と税法は接近したことになる。

減価記入に関しても次の二つの条項の削除が行われた。一つは流動資産に係る計画外減価記入について、従来、理性的な商人の判断によって必要であれば近い将来の価値変動に基づいてそれを実施することができた（旧商法典第253条第3項第3文）。新商法典ではこの選択権が廃止された。二つめに、固定資産および流動資産について、理性的な商人の判断による減価記入についての選択権を規定した旧法典第253条第4項が削除された。立法理由書は、前者に関しては前もって将来の損失に備えるために恣意的に減価記入することは決算日原則に反すること¹³⁾、後者については秘密積立金の設定は年度決算書の情報機能を損なうこと¹⁴⁾を削除の根拠として挙げている。税法はどちらのケースも認めていないので、新商法典の税法への適応が図られたとみることができる¹⁵⁾。

12) Bundesregierung, a.a.O., S. 65.

13) Bundesregierung, a.a.O., S. 56f.

14) Bundesregierung, a.a.O., S. 57.

15) 減価記入に関しては、旧商法上の選択権の廃止ではないけれど、固定資産に係る計画外減価記入について変更が加えられたので、ここでみておきたい。一時的な価値減少の場合は選択権が与えられていた（ただし、資本会社においては金融固定資産に対してのみ選択権が適用され、それ以外については禁止されていた）。また、継続的な価値減少が予想される場合には、計画外減価記入が強制された（旧商法典第253条第2項第3文、第279条第1項）。これに対して新商法典では、一時的な価値減少の場合には、法形式にかかわらず、金融固定資産に対してのみ選択権が与えられた（新商法典第253条第3項第4文）。継続的な価値減少の場合

計画外減価記入実施後の価額回復命令については、旧商法典では選択権が与えられていた（これを価額保持選択権という。旧商法典第253条第5項）。ただし、資本会社に対しては別の条項で価額回復命令が与えられていた（旧商法典第280条第1項）。これに対して、新商法典では減価記入の理由がなくなった場合には、企業の法形式に関係なく価額回復が強制される（ただし営業権を除く。新商法典第253条第5項）。これまで本質的根拠がないのに資本会社と他の企業との間で取扱いが異なっていた点が是正された¹⁶⁾。税務上はすでに価額回復命令が存在している（所得税法第6条第1項第1号第4文、第2号第3文）ので、商法典は税法に接近した。ただし、営業権に関しては価額回復命令を与えている税法と、価額保持を求める商法典との間で相違がみられる。

また、製造原価の範囲に関して、従来は変動共通原価および固定資産の減価償却費の製造原価への算入には選択権が与えられていた（旧商法典第255条第2項）が、これらは借方計上義務となった（新商法典第255条第2項第2文）。税務上もこれらは製造原価に算入されなければならない（所得税通達 R 6.3）ので、商法典の税法への適応が図られた。ただし、自己創設の無形固定資産に係る減価記入は商法上は製造原価に含まれるのに対し、税務上は計上禁止となっている。

以上みてきたように、多くの選択権の廃止によって年度決算書の情報機能が改善された。本来、IFRS に適応させるために行われた措置であるが、同時に商事貸借対照表の税務貸借対照表への適応も図られた。

には、今までどおり強制される（新商法典第253条第3項第3文）。他方、税法は一時的な価値減少の場合には減価記入を禁止し、継続的なその場合には選択権を与えている（所得税法第6条第1項第1号第2文）。したがって、商法典において一時的な価値減少時には金融固定資産以外は計画外減価記入禁止となったので、その点で税法に近づいたといえる。継続的な価値減少の場合には、依然として商法典と税法との間に相違が残っている。

16) Bundesregierung, a.a.O., S. 57.

中田：ドイツ貸借対照表法現代化法（BilMoG）の税務貸借対照表に及ぼす影響

(2) 有償取得の営業権の借方計上命令

有償取得の営業権について、計上選択権に関する規定（旧商法典第255条第4項）が削除され、新たに次の規定が設けられた（新商法典第246条第1項第4文）。「企業の取得のために生じた反対給付が、取得時点の負債控除後の企業の個別資産の価値を超過する差額（有償取得の営業権）は、時間的に限定されて利用可能な資産とみなされる」というものである。これにより、借方計上が義務づけられることとなった。立法理由書によれば、選択権が命令に代わったことにより、年度決算書の企業間比較が容易になり、さらに当該企業の財産・財政・損益状態について真実かつ公正な写像が提供されることとなる¹⁷⁾。

有償取得の営業権についてはその後、計画的減価記入が、そして継続的な価値減少が予想される場合にはさらに計画外減価記入が、それぞれ実施されなければならない（新商法典第253条第3項）。計画的減価記入は、借方計上時点で予測される個別経営的耐用期間に基づいて実施される。その耐用期間は取得企業の種類と存続期間、取得企業に及ぼす販売・調達市場や経済条件の変化の影響、取得企業の期待される経済的効果を実現するために必要な保全費用の大きさなどを拠り所として決定される¹⁸⁾。

有償取得の営業権の税務上の取扱いに目を向けると、そこでは借方計上義務が与えられている（所得税法第5条第2項）。この点では、商事貸借対照表と税務貸借対照表は同じである。ところが、所得税法第7条第1項第3文は耐用期間を15年と定めている。商事貸借対照表上、15年にわたって減価記入されるのでなければ、税務貸借対照表との間で乖離が生じる。

(3) 経済的帰属の原則

経済的帰属の原則が初めて商法典の中に置かれた。これは、実務で一般的に行われていたことを法典化するためであった。商法典第246条第1項第

17) Bundesregierung, a.a.O., S. 48.

18) Ebenda.

2 文はこう規定する。「資産は所有者の貸借対照表に記載されなければならない；資産が所有者にではなく、他人に経済的に帰属しているならば、それは彼の貸借対照表に表示されなければならない」と。政府案では「資産は、それが所有者に経済的にも帰属している場合にのみ貸借対照表に記載されなければならない」¹⁹⁾となっていた。この文言に対しては、資産が法的にも経済的にも帰属している場合にのみ貸借対照表に計上されなければならないと解釈できる、と批判されていた²⁰⁾。そこで、資産の計上は原則的には法的所有権に従うけれど、資産の法的所有者と経済的所有者が異なる場合にのみ、後者の貸借対照表に計上することをはっきりさせるために²¹⁾、連邦議会で上記の文言に変更された。

税務上は、租税通則法 (Abgabenordnung, 以下 AO と略記する) 第 39 条が次のように定めている。「(1) 経済財は所有者に帰属しなければならない。(2) 第 1 項と相違して、次の規定が適用される： 1. 所有者とは異なる者が、彼が通常の場合一般的な利用期間に渡って所有者を経済財への影響から排除しようという方法で、その経済財を実際に支配するのであれば、その経済財は彼に帰属させられなければならない。(第 2 号 中田による省略)」と。新商法典は内容的に税法の規定と一致し、商法典と税法の接近が図られた。

(4) 評価単位の形成

新商法典第 254 条に評価単位の形成に関する規定が初めて置かれた。企業は相場リスクにさらされている基礎取引 (Grundgeschäfte) からの損失を回避するために、しばしば、反対方向の価値変動またはキャッシュ・フローを示す取引 (保護取引 (Sicherungsgeschäfte), いわゆるヘッジ取引)

19) Bundesregierung, a.a.O., S. 6.

20) 例えば, Ficher, Bettina, Auswirkungen eines eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlungsrechts, Hamburg, 2009, S. 25.

21) Deutscher Bundestag, Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses, BT-Drucksache 16/12407, 2009, S. 109.

中田：ドイツ貸借対照表法現代化法（BilMoG）の税務貸借対照表に及ぼす影響を利用する。基礎取引と保護取引は経済的に互いに補完して全体を形成しているとみなされるので、それから生じるチャンスとリスクはすでに今日の実務において、貸借対照表において評価単位として計上されている²²⁾。評価単位の形成にあたっては、商法典で定める発生の恐れのある損失引当金・個別評価原則・不均等原則・調達価値原則が制限される。すなわち、基礎取引の未実現損失は保護取引の未実現利益と相殺される。未実現損失が未実現利益より大きい場合には、発生の恐れのある損失引当金が設定される。

税務上は2006年に制定された「濫用による租税形成を阻止するための法律」（Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28. April 2006）によって、所得税法の中に第5条第1 a項が挿入された²³⁾。それは「財務経済的リスクの防護のために商法会計において形成された評価単位の結果は、税務上の利益計算にとっても基準となる」と規定している。税法ですでにこのような規定が設けられたこともあり、商法の側では実務で実施されていたことを法典化する必要に迫られていた。BilMoGにより、それが実現したのである。このケースでは、商法上の会計処理がそのまま税法に適用される。

4. 商法典と税法との間での乖離の拡大・存続

(1) 自己創設無形固定資産の借方計上選択権

旧商法典第248条には「貸借対照表計上禁止」という見出しが付けられ、その第2項は、有償で取得されなかった無形固定資産に対しては借方項目は計上されてはならない、と定めていた。BilMoGの政府案では、第248条から第2項の規定が削除される予定であった²⁴⁾。すなわち、自己創設無形

22) Bundesregierung, a.a.O., S. 58.

23) Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28. April 2006, Bundesgesetzblatt Teil I, Nr. 27, 2006, S. 1095.

24) Bundesregierung, a.a.O., S. 7.

固定資産は開発段階で生じた製造原価の大きさと借方計上義務を有するはずであった。しかし、連邦議会の法務委員会での審議を経て、借方計上選択権が与えられた。新商法典第248条の見出しが「貸借対照表計上禁止および選択権」と変更され、その第2項も「自己創設無形固定資産は借方項目として貸借対照表に記載されうる」とされた。これについて、連邦議会の議決勧告書は「自己創設無形資産は借方計上義務の代わりに、借方計上選択権とすることで十分である」²⁵⁾と述べているにすぎない。新规定により特許権やノウ・ハウなどは借方に計上することができるが、自己創設無形資産に明白には直接的に割り当てられえない支出は、借方計上されてはならない。例えば、自己創設の商標・著作権・顧客リストなどがこれに該当する。これらは今後も借方計上禁止される²⁶⁾。

商法上のこの措置により、年度決算書の情報提供能力が向上すると同時に、とりわけ革新的企業や新興企業が恩恵を受ける。例えば、薬品産業では原価の大部分は新薬の研究・開発の段階で発生する。もし将来、例えば臨床研究を経て薬品が市場参入を認められることになれば、開発費は自家製造の無形固定資産、例えば特許権やノウ・ハウの製造原価として借方計上されうる。それは企業の損益計算に含まれるのではないので、利益がそれだけ大きくなる²⁷⁾。

税務貸借対照表上、所得税法第5条第2項によれば、無形の固定資産たる経済財は、有償で取得された場合のみ借方項目として計上されなければならない。有償で取得されなかったものは即時償却しなければならない。したがって、商事貸借対照表と税務貸借対照表との間で、新たな相違が生じることとなった。

25) Deutscher Bundestag, a.a.O., S. 110.

26) Ebenda.

27) Bundesministerium des Justiz, Wesentliche Änderungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes im Überblick, in: http://www.bmj.bund.de/files/-/3542/wesentliche_aenderungen_bilmog.pdf, 2009, S. 3.

中田：ドイツ貸借対照表法現代化法（BilMoG）の税務貸借対照表に及ぼす影響

(2) 金融商品の評価

BilMoG の政府案は第253条第1項第3文で、売買目的で取得した金融商品を時価で評価することを予定していた²⁸⁾。これはすべての貸借対照表作成者に適用されるはずであった。しかし、連邦議会法務委員会において、現今の金融危機を背景にそれは適切ではないとされ、時価評価は信用機関・金融サービス機関の商品在高（Handelsbestand）に限られた²⁹⁾。しかも、新商法典の第340 e 条として、「信用機関および金融サービス機関に対する補足規定」の中に規定が置かれた。

第340 e 条第3項によれば、金融商品の手許在高は時価からリスク控除額を差し引いて評価されなければならない。商品在高の時価評価から生じる価値変動リスクに対するバッファとして特別項目（「一般的銀行リスクに対する基金」という名称）を設定し、そこに各事業年度において、少なくとも商品在高の評価益の10%を組み入れなければならない。この特別項目は商品在高の評価損の補償のために、あるいはそれへの組入累計額が商品在高の過去5年間の評価益の50%を超える場合にのみ取り崩されうる。

具体的にいえば、次のようになる。ある銀行が1株あたり100ユーロの相場で10株を購入する。その株式は相場利益を得ることを目的に取得され、取引日に再び売却されうるものである。貸借対照表日に、その株式の相場は1株あたり125ユーロであった。株式の評価に際し、市場価値（125ユーロ）からリスク控除額（例えば5ユーロ）を差し引き、総額1,200ユーロを貸借対照表に計上しなければならない。銀行にとって、200ユーロの利益が生じる。そしてなお、その利益の10%を負債である特別項目に組み入れなければならない³⁰⁾。

税法上、BilMoG により所得税法第6条第1項に新たに第2 b 号が挿入された。それによれば、信用機関および金融サービス機関は売買目的で取得

28) Bundesregierung, a.a.O., S. 6.

29) Deutscher Bundestag, a.a.O., S. 111.

30) Bundesministerium des Justiz, a.a.O., S. 4.

した金融商品を、リスク控除額差し引き後の時価で評価しなければならない。商法典第340e条第3文と同じ内容である。

このようにみえてくると、商法上、一般企業の売買目的有価証券は従来どおり時価評価が行われず、時価評価が行われる信用機関・金融サービス機関の金融商品についても同内容の規定が税法に置かれるので、商事貸借対照表と税務貸借対照表との間で乖離は生じない。

(3) 引当金の評価

従来、引当金は理性的な商人の判断に従い必要である金額で計上されなければならなかった。そして、その基礎になっている債務が利子部分を含んでいる限りにおいてのみ割り引かれなければならなかった（旧商法典第253条第1項第2文）。この引当金評価に関して、新商法典は二つの大きな変更をもたらせた。一つは、理性的な商人の判断により必要とされる履行額の大きさで引当金を計上しなければならなくなった点である（新商法典第253条第1項）。返済額ではなく、履行額である。これにより、将来の価格上昇・費用上昇も引当金評価にあたり考慮に入れなければならない。これは、年金引当金の場合には賃金や従業員の変動を斟酌することを意味する。今まで適用されていた決算日原則が制限される。

これに関して、法務省が例示しているので見ておこう。ある企業の土地が化学物質で汚染された。当局がその企業に廃棄物を除去するよう義務を課したので、企業は即座に経営活動を停止した。それは5年間と予測される。貸借対照表日に、投入されるべきパワーショベルの費用は1時間あたり100ユーロであった。5年後の時間あたりパワーシャベル代は120ユーロかかる。旧商法典によれば、引当金の測定は決算日原則に従って、時間あたり100ユーロで行われる。これに対して、新商法典では将来の展開を考慮に入れなければならないので、120ユーロで評価される³¹⁾。

31) Ebenda.

中田：ドイツ貸借対照表法現代化法（BilMoG）の税務貸借対照表に及ぼす影響

変更点の二つめは、1年を超える残余期間を有する引当金に対して割引が強制されることである（新商法典第253条第2項第1文、第2文）。割引計算はドイツ連邦銀行によって公表された過去7年の平均的市場利率に基づいて、引当金の残余期間を考慮に入れて実施されなければならない。老齡援護義務あるいはこれに類する長期的に支払期限が到来する義務に対する引当金は、一括して、残余期間を15年と仮定して平均的市場利率で割引かれなければならない。年金引当金に対してこのような簡便的措置を講じるのは、連邦議会法務委員会の議決勧告書によれば、引当金評価を容易にし、企業に不必要なコスト負担をかけないためである³²⁾。

商法上の新規則が税務貸借対照表にどのような影響を与えるか、吟味していこう。まず、引当金評価にあたって将来の価格上昇・費用上昇を考慮に入れることは、従来のBFH判決や行政見解に反する。例えば、1982年10月7日のBFH判決は製品保証引当金について、保証期間の給付に対する予想されるべき費用上昇を考慮に入れてはならない。引当金の測定にとって基準となるのは貸借対照表日の価格状況である、と述べている³³⁾。税務上、この考え方は今後も維持される。したがって、決算日原則に反する商法上の考え方が、基準性原則を介して税務貸借対照表に影響するのを回避するために、BilMoGにより所得税法第6条第1項第3a号に文字fが挿入された。それは、「(引当金の 中田注) 評価にあたり、貸借対照表日の価値状況が基準となる；将来の価格上昇・費用上昇はこれを考慮に入れてはならない」と規定している。なお年金引当金に関しては、従来から将来の俸給・定期金の増大は計算に含めてはならないという規定が存する（所得税法第6a条第3項第2文第1号第4文）。

割引については、所得税法はすでに独自の規則を有しているので、商法典の影響を受けない。税法上、1年を超える期間を有する引当金は5.5%と

32) Deutscher Bundestag, a.a.O., S. 111.

33) BFH-Urteil vom 7. 10. 1982 (IV R 39/80), Bundessteuerblatt, Teil II, 33. Jg. Nr. 5, 1983, S. 104–106.

いう固定された利子率で割り引かれなければならない（第 6 条第 1 項第 3 a 号文字 e）。なお、年金引当金の割引計算にあたっては 6 % という計算利子率が用いられなければならない（所得税法第 6 a 条第 3 項第 3 文）。

以上みてきたところから、引当金の評価に関して、商事貸借対照表と税務貸借対照表との間では、①前者は将来の価格上昇・費用上昇を計算に含めるが、後者は含めない、②前者は平均市場利子率で割引計算を行うが、後者は 5.5% ないし 6 % という固定利子率を用いるという理由から、乖離が大きくなると予想される。その乖離は、商法上の年金引当金の方が税法上のそれよりも大きくなるという形で現れることが予想される。なぜなら、前者にあっては将来の価格上昇・費用上昇が計算に入れられ、しかも現在の市場利子率は 5.5% ないし 6 % より小さいからである³⁴⁾。

(4) 逆基準性の廃止に伴う商法上の規定の削除

すでに述べたように、BilMoG により逆基準性が廃止された。それに伴って以下の商法上の規定（いわゆる開放条項（Öffnungsklausel）など）が削除された。したがって、それらに関連する税法上の選択権が行使された場合には、商事貸借対照表と税務貸借対照表との間で新たな差異が生じることとなる。

まず、すべての商人に対して適用される規定（第 3 編「商業帳簿」第 1 章）の中の第 247 条第 3 項（所得税および収益税の目的のために認められている貸方項目、すなわち準備金的性質を有する特別項目）、および第 254 条（税法でのみ認められている減価記入）が削除された。次に、資本金会社に対する補足規定（第 2 章）に関しては、第 273 条（準備金的性質を有する特別項目）、第 279 条第 2 項（税法上の減価記入）、第 280 条第 1 項（価額回復命令）、第 285 条第 1 文第 5 号（第 254 条、第 280 条第 2 項、第 273 条の適用により受けた損益の影響についての附属説明書への記載）も削除された³⁵⁾。

34) Fischer, Bettina, a.a.O., S. 30.

35) Bundesregierung, a.a.O., S. 75.

中田：ドイツ貸借対照表法現代化法（BilMoG）の税務貸借対照表に及ぼす影響

その結果、商法会計の簡便化が図られ、商法上の年度決算書の情報水準の向上が達成される。なお、逆基準性の廃止は税務貸借対照表へは全く影響を及ぼさない。

(5) 棚卸資産の評価簡便法

旧商法典では、棚卸資産の評価簡便法として後入先出法、先入先出法その他の消費順序の方法が認められていた（旧商法典第256条第1文）。ここにいうその他の方法とは、例えば最高原価先出法、最低原価先出法を指す³⁶⁾。新商法典ではその他の方法が認められなくなり、後入先出法および先入先出法のみとなった（新商法典第256条第1文³⁷⁾。税務上は、後入先出法（所得税法第6条第1項第2a号）および移動平均法（所得税通達 R 6.8）が許容されており、依然として商法と税法との間で相違が残っている。

(6) 計算限定項目

費用とみなされる関税・消費税・売上税は、決算日に表示されるべき棚卸資産に含まれている限り、計算限定項目として借方計上することができた（旧商法典第250条第1項第2文）。新商法典ではこの規定が削除され、今後は販売費として処理されることとなる。所得税法はその第5条第5項第2文で、関税・消費税・売上税の借方計上を義務づけており、商事貸借対照表と税務貸借対照表との間で乖離が生じることとなった。

(7) 通貨換算

従来、商法典は通貨換算に関する一般的規定を含んでいなかった。明確な規則は第340h条により、信用機関・金融サービス機関に対してのみ存在していた。新商法典は一般的規定として第256条の後に第256a条を挿入し

36) Bundesregierung, a.a.O., S. 135.

37) なお、第256条第2文では旧商法典と同様に、固定評価法およびグループ評価法も認められている。

た。これは現行実務を法典化したものである。それによれば、外国通貨で表示されている資産・負債は決算日の外国為替直物相場で換算されなければならない（新商法典第256 a 条第 1 文）。ただし、理由書によれば、通貨換算から生じる価値変動の商事貸借対照表上での考慮は、実現原則・不均等原則・調達価値原則を斟酌して判断されなければならない³⁸⁾。なお、残余期間が 1 年以下の場合には、これらの原則に注意を払う必要はない（新商法典第256 a 条第 2 文）。

商法典の考え方は基準性原則に従い、税務貸借対照表にも適用される。ただし、第 2 文は税務上の評価上限としての調達価値原則（所得税法第 6 条第 1 項第 1 号・第 2 号）に違反するので、税務貸借対照表には引き継がれないと解釈されている³⁹⁾。この点で、商法典と税法との間で乖離が見られる。

4. 商法上の記帳義務免除の税務への影響

旧商法典第238条によれば、すべての商人は帳簿を付け、そこにおいてその商取引および財産状態を正規の簿記の諸原則に従い明らかにすることを義務づけられていた。しかし、新商法典は、二つの連続した営業年度末に 500,000ユーロを超える売上高と50,000ユーロを超える年度利益（Jahresüberschuss）、これら両方を示さない個人商人に対して、記帳・財産目録作成・年度決算書作成を免除する規定を設けた（新商法典第241 a 条）。その前提として、その個人商人が資本市場指向的でないこと、すなわち取引所に上場されていないか、組織化された市場への上場申請を行っていないことが必要である。記帳義務免除の規定を利用する個人商人は、所得税法第 5 条による利益計算ではなくて、同法第 4 条による収入余剰計算によってその税務上の利益を求めることが可能になる。この選択権を行使した場合には、税務貸借対照表を作成する必要はなくなる。

38) Bundesregierung, a.a.O., S. 136.

39) Dörfer, Oliver/Adrian, Gerrit, a.a.O., S. 62.

中田：ドイツ貸借対照表法現代化法（BilMoG）の税務貸借対照表に及ぼす影響

しかし、税務上も AO 第141条が記帳義務に関する規定を置いており、これを満たさない限り、商法典第241 a 条に該当する個人商人であっても収入余剰計算を利用することはできない。AO は、暦年の売上高が500,000ユーロを超えるか、または経済年度の営業利益（Gewinn aus Gewerbebetrieb）が50,000ユーロを超える営業者に対して記帳を義務づけている。新商法典第241 a 条と AO 第141条との間には次のような違いが見られる。一つは、税務上の記帳義務は、前記の基準値を超えた年度に始まるのではなくて、税務署が記帳義務を指示した通知の公示が行われる経済年度の期首から始まる（AO 第141条第2項）。第二に、商法上の「年度利益」と税務上の「営業利益」とは内容が異なる。後者には社員の特別事業財産が含まれ、またそこでは特別な調整（控除不能な金融費用など）が行われなければならない。第三に、売上高については AO は暦年を、商法典は経済年度を基準としている⁴⁰⁾。

いずれにせよ、AO の条件を満たしていなければいけないものの、新商法典が一定の個人商人に対して記帳義務を免除したことにより、税務貸借対照表を作成せずに、収入余剰計算により税務上の利益を求める者が増加することが予想される⁴¹⁾。

5. お わ り に

BilMoG により、商法典が大規模に改正された。また、所得税法においても税務上の利益計算について定めた第5条の規定が変更された。このことによって、税務貸借対照表は次のような点で影響を受けた。

一つは、基準性原則が弱体化したことである。これは一方では税法の側から、他方では商法典の側から行われた。所得税法の改正にあたり、立法者の意図は逆基準性原則を廃止することにあっと思われるが、法律の本

40) Dörfer, Oliver/Adrian, Gerrit, a.a.O., S. 63.

41) Herzig, Nobert, Modernisierung des Bilanzrechts und Besteuerung, Der Betrieb, Heft 01/02 vom 11. 1. 2008, S. 2; Ficher, Bettina, a.a.O., S. 20.

文は税法上の選択権と商事貸借対照表との結合をはずすものとなっている。また、商法典においてはその内容を情報機能を重視する IFRS に近づけるための改革が行われ、税法との間で乖離が新たに生じたり、あるいは依然として存続している。

このことにより、多くの中小企業が望んでいる単一貸借対照表への道がもはや幻想になった。ドイツ会計基準委員会等が実施した中小企業に対するアンケート調査では、回答企業の79%が年度決算書作成の第一義的目標として税務上の利益計算を挙げている。すなわち、商事貸借対照表と税務貸借対照表が一体となった単一貸借対照表を希望している⁴²⁾。立法者は、理由書において基準性原則を維持すると述べている。確かにその骨組みは保たれているが、内容的には税務貸借対照表の商事貸借対照表への依存性は弱くなった。

第二に、そもそも税務貸借対照表を作成しない営業者も出てくることである。一定規模以下の個人商人は商法上の記帳義務および貸借対照表・財産目録の作成を免除された。従来から、AO は一定規模以下の営業者に対し収入余剰計算により税務上の利益を算出することを認めていたが、彼らは商事貸借対照表は作成しなければならなかったもので、これと連動して税務貸借対照表を作成していた。しかし、今後は商事貸借対照表を作成する必要がなくなるので、税務貸借対照表も作成しないで、収入余剰によって税務上の利益を計算する個人商人の増加が予想されている。

このような現状のもとで、ドイツの文献では、商法典に依存しない、独自の税務上の利益計算が模索されている⁴³⁾。また BilMoG の立法者自身も、独自の税務上の利益計算が必要であるかどうか、分析されなければならない

42) Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee, Ergebnisse einer Befragung deutscher mittelständischer Unternehmen zum Entwurf eines internationalen Standards zur Bilanzierung von Small and Medium-sized Entities (ED-IFRS for SMEs), in: http://www.standardsetter.de/drsc/docs/sme_befragung_final_280907.pdf, 2007, S. 9f.

43) 例えば, Ficher, Bettina, a.a.O., S. 67-69.

中田：ドイツ貸借対照表法現代化法（BilMoG）の税務貸借対照表に及ぼす影響
いであろう⁴⁴⁾，と述べている。われわれは今後の議論の成り行きに注目し
ていきたい。

44) Bundesregierung, a.a.O., S. 72.

【付表】 BilMoG による商法典の改正と、税務貸借対照表に及ぼすその影響

計 上 規 定		旧商事貸借対照表	新商事貸借対照表	税務貸借対照表	税務貸借対照表への影響
経済的帰属		第246条第1項第2文 資産は、それが所有者に帰属するならば、他人に経済的に帰属するならば、彼の貸借対照表に計上されなければならない。	第246条第1項第2文 資産は、それが所有者に帰属するならば、他人に経済的に帰属するならば、彼の貸借対照表に計上されなければならない。	租税通則法第39条第2項第1号第1文 経済的所有が帰属にとつて決定的である。	商法典の税法への適応。
有償取得の営業権	第255条第4項第1文 借方計上選択権。	第246条第1項第4文 借方計上義務がある。	第253条第3項 個別経営的利用期間にわたつて計画的減価記入。	第5条第2項 無形経済財は借方計上義務がある。	商事貸借対照表の税務貸借対照表への適応。
	第255条第4項第2文、第3文 4年間に渡つて、または計画的に予想される利用の営業年度に渡つて、選択的に減価記入。	第246条第2項、新たな例外。 負債の履行にのみ役立つ資産は、この負債と相殺される。	第253条第3項 個別経営的利用期間にわたつて計画的減価記入。	第7条第1項第3文 15年にわたつて計画的減価記入。	税務とは異なる減価記入期間が商法上選択されれば、商事貸借対照表と税務貸借対照表で異なつた評価が可能。
相殺禁止の例外	第246条第2項 借方項目は貸方項目と、費用は収益と相殺されてならない。	第246条第2項、新たな例外。 負債の履行にのみ役立つ資産は、この負債と相殺される。	第246条第2項、新たな例外。 負債の履行にのみ役立つ資産は、この負債と相殺される。	新第5条第1a項第1文 借方項目は貸方項目と相殺されない。	計上規定が問題となつていないので、税務への影響はない。

自己創設無形固定資産	第248条第2項 有償で取得されなかった無形固定資産に対して、借方項目は設定されえない。	第248条第2項 開発段階で生じた製造原価の大きさまでの商法上の借方計上選択権。	第5条第2項 有償で取得されなかった経済財に対する借方計上禁止。	商事貸借対照表と税務貸借対照表とで、相違がある。
費用性引当金	第249条第1項第3文 修繕引当金の設定について の選択権。 第249条第2項 一定の費用性引当金の設定 についての選択権。	第249条第1項第3文および 第249条第2項の削除。	1969年2月3日のBFH判 決 GrS 2/68: 商事貸借対照表での貸方計 上選択権は税務貸借対照表 での貸方計上禁止。	商法典の税法への適応。
借方計算限定項目	第250条第1項第2文 関税・消費税・売上税に対 する借方計算項目の設定に ついての選択権	第250条第1項第2文の選 択権の削除。	第5条第5項第2文 義務的に借方計算項目の設 定。	商事貸借対照表で計上、税 務貸借対照表で非計上。
開業費および営業拡張費	第269条 開業および営業の拡張のた めの支出を貸借対照表計上 補助として借方計上すると いう選択権。	第269条の貸借対照表計上 補助の削除。	貸借対照表計上補助という 計上はない。というのは、 それは経済財ではないから。	商法典の税法への適応。
評 価 規 定				
内 容	旧商事貸借対照表	新商事貸借対照表	税務貸借対照表	税務貸借対照表への影響
引当金の評価	第253条第1項第2文 引当金は、理性的な商人の	第253条第1項第2文 引当金は、理性的な商人の	将来の価格・費用上昇を算 入することは従来、決算日	商事貸借対照表と税務貸借 対照表との異なった評価。

<p>判断によつて必要である金額の大きさを計上されなければならぬ。</p>	<p>判断により必要な「履行額」の大きさを計上されなければならぬ。かくして、将来の価格・費用上昇も考慮されなければならない。</p>	<p>原則に照らし認められていない(1982年10月7日のBFH判決IV R 39/80)。税務貸借対照表への影響を避けるために、第6条第1項第3号に文字fが挿入された。それによれば、今後も貸借対照表日の状況が基準であり、将来の価格上昇は考慮に入れられないままである。</p>	<p>割引命令は一般的に、税務貸借対照表への適応である。しかし、利率が異なっており、相当な相違が生じる。</p>
<p>第253条第1項第2文後半引当金は、その基礎になつていて債務が利子部分を含む限りにおいてのみ、割り引かれる。</p>	<p>第253条第2項1年以上の期間を有する引当金は、ドイツ連邦銀行によつて算出された過去7年の平均市場利率で割り引かれなければならない。</p>	<p>第6条第1項第3a号文字c債務のための引当金は5.5%の利率で割り引かれなければならない。</p>	<p>割引命令は一般的に、税務貸借対照表への適応である。しかし、利率が異なっており、相当な相違が生じる。</p>
<p>年金引当金の評価は保険数理的評価法により行われる。税務上の引当金価値は、商事貸借対照表において価値下限として受け入れられる。</p>	<p>第253条第2項第2文引当金評価にあたり、将来の賃金・俸給上昇が算入され、15年という仮定された期間で、ドイツ連邦銀行によって公表された平均的市場利率を用いて割り引かれなければならない。</p>	<p>税務上は、将来の価格上昇は考慮に入れられてはならない。年金義務に対する引当金は6%という利率で割り引かれなければならない(第6a条第3項第3文)。</p>	<p>年金引当金に対する税務上の価値計上額を商事貸借対照表にも計上することはほぼ不可能である。商法の価値計上額は恐らく、税法上のそれを上回るであろう。</p>

<p>時価での金融商品の評価</p>	<p>第340e条第3項第1文 信用・金融サービス機関の 売買目的有価証券は、リス ク控除額を差し引いて、付 されるべき時価で評価され なければならぬ。</p>	<p>第6条第1項第2b号 新商法典第340e条第3項 第1文に一致する価値計上。</p>	<p>商事貸借対照表と税務貸借 対照表での一致した価値計 上。</p>	
<p>固定資産に係る計画外減価償却</p>	<p>第253条第2項第3文 一時的価値減少の場合の計 画外減価償却は選択権。た だし、資本金の場合には、 金融固定資産に対してのみ 選択権（第279条第1項） が与えられ、それ以外は減 価償却禁止。</p>	<p>第253条第3項第4文 一時的な価値減少の場合は、 法形式に依存せず、金融固 定資産についてのみ選択権。</p>	<p>第6条第1項第1号第2文 一時的な価値減少の場合の より低い部分価値への減価 記入禁止。</p>	<p>商法典の税法への接近。金 融固定資産についてのみ、 相違が生じうる。</p>
<p>流動資産に係る計画外減価償却</p>	<p>第253条第2項第3文後半 継続的な価値減少の場合、 強制的な計画外減価償却。 第253条第3項第1文 一時的価値減少の場合も、 継続的な価値減少の場合も、 より低い価値への減価償却 義務（厳格な最低価値原 則）。</p>	<p>第253条第3項第3文 継続的な価値減少の場合、 減価償却義務。 第253条第4項 一時的価値減少の場合も、 継続的な価値減少の場合も、 より低い付されるべき価値 への減価償却義務。</p>	<p>第6条第1項第1号第2文 継続的な価値減少の場合、 より低い部分価値への減価 記入についての選択権。 第6条第1項第1号第2文 一時的価値減少の場合、減 価償却禁止。継続的な価値減 少の場合、より低い部分価 値への減価償却についての 選択権。</p>	<p>継続的な価値減少の場合、 依然として、商事貸借対照 表と税務貸借対照表とで異 なった評価が可能である。 一時的価値減少の場合も、 継続的な価値減少の場合も、 依然として、商事貸借対照 表と税務貸借対照表とで異 なった評価が可能。</p>
	<p>第253条第3項第3文</p>	<p>第253条第3項第3文の削除。</p>	<p>将来の価値変動に基づいた</p>	<p>商法典の税法への適応。</p>

<p>理性的な商人の判断による減価記入</p>	<p>理性的な商人の判断による将来の価値変動に基づいた減価記入についての選択権。</p>	<p>第253条第4項の削除。</p>	<p>減価記入は不可能である。</p>	<p>商法典の税法への適応。</p>
<p>理性的な商人の判断による減価記入</p>	<p>第253条第4項 固定資産および流動資産において、理性的な商人の判断の範囲で減価記入を行う選択権。ただし、選択権は資本会社には適用されない(第279条第1項)。</p>	<p>第253条第5項第1文 減価記入の理由がなくなった場合、法形式に関係なく減価回復命令。</p> <p>例外：第253条第2項第2文 有償取得の営業権のより低い価値計上は保持されなければならない。</p>	<p>第6条第1項第1号第4文、第2号第3文 減価記入の理由がなくなった場合、減価回復命令。</p>	<p>商法典の税法への適応。 しかし税法上、営業権の価値回復命令についての例外はない。したがって、一時的な差異が生じうる。</p>
<p>価値回復命令</p>	<p>第253条第5項 第253条第2項第3文、および第3文または第4文によるより低い価値計上は、減価記入の理由がもはや存在しなくなった場合でも保持されうる(保持選択権)。</p> <p>第280条第1項 資本会社および一定の人的会社に対する価値回復命令。</p>	<p>第254条 評価単位の形成において、同じ大きさで未実現利益が対応する場合。未実現損失の考慮は放棄されうる。</p>	<p>第5条第1a項第2文 第5条第1a項の結果は、債務貸借対照表にとっても基準となる。</p>	<p>第5条第1a項の基準性を、経て債務貸借対照表に影響を及ぼす。</p>
<p>評価単位の形成</p>				

製造原価の 下限	第255条第2項 製造原価の下限 = 個別原価 + 変動共通原価および固定資 産の減価償却費の算入につ いての選択権。	第255条第2項第2文 製造原価の下限 = 個別原価 + 変動共通原価 + 固定資産 の減価償却費。	第6条に関連した EStR R 6.3 製造原価の下限 = 個別原価 + 減価記入を含む変動共通 原価。	商法典の税法への適応。た だし、商法上は自己創設の 無形固定資産に係る減価記 入も製造原価に含まれる のに対し、税務上は借方計 上禁止である点にのみ相違 がある。
棚卸資産の 評価簡便法	第256条第1文 後入先出法、先入先出法ま たはその他の一定の順序が 認められる。	第256条第1文 後入先出法または先入先出 法のみが認められる。	第6条第1項第2 a 号第1 文 後入先出法および移動平均 法のみが許容された消費順 序の方法である。	依然として相違がありうる。

(注) 本表は、Ficher, Bettina, Auswirkungen eines eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlungsrechts, Hamburg, 2009, S. 71-75 をベースにして、作成したものである。