

ドイツにおける製造原価の会計と 基準性原則のあり方

真鍋明裕

要 旨

ドイツにおいて、商法会計と税務会計は、近年総じて分離する傾向を示し、基準性原則は弱体化したように思われた。しかし、この傾向には変化も見られる。それを示す例が、製造非関連共通費の製造原価への算入をめぐる議論である。当該問題においては、製造原価への算入を選択権とするか義務とするかで規定・見解が対立していた。そのような中、2016年に成立した課税手続現代化法は、製造非関連共通費の製造原価への算入を選択権とする旨の条項を新設した。これにより商法会計と税務会計において取り扱いが一致することとなったため、両者の結びつきは強まった、言い換えれば、基準性原則が再度強化されたと解することができる。これには、国庫からの保護機能の後退抑止という意味を見出すことができる。また、基準性原則の強化は、実務上のコスト削減により、企業において、場合によっては国庫においてもメリットとなる可能性があることも見逃せない。

キーワード：基準性原則、製造原価算入問題、課税手続現代化法、
国庫からの保護機能、単純化効果

1 はじめに

2009年の会計法現代化法（Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 以下、

BilMoGと記す)をきっかけとして、ドイツにおける商法決算書と税務決算書との結びつきに変化がもたらされた。具体的には、税務決算書において自律的に選択権を行使することが可能になったことで、両者の間には分離の傾向がみられるようになった。これは、ドイツにおいて、基準性原則(Maßgeblichkeitsprinzip)が変容したことを意味する。

しかし、BilMoG後の基準性原則のあり方は一方向にのみ推移してきたわけではなく、商法決算書と税務決算書の結びつきに関して、分離とは異なる方向性の法改正もなされている。その一例として、一般管理費等の製造原価への算入をめぐる法改正があげられる。基準性原則の実質的内容は、依然として変化を続けていると言える。

本稿では、BilMoGおよびその後の法改正によって基準性原則にどのような変化が生じたのか、そして、その変化にどのような意味を見出すことができるのかを検討する。かかる検討が商法会計と税務会計の係関係をどのようにとらえるか、会計制度設計にあたりいかなる点に留意すべきかを考える一助となれば幸甚である。

2 法改正による基準性原則の変化

2009年のBilMoGにより、所得税法第5条第1項が変更され、以下ののような規定となった。

所得税法第5条第1項第1文

「法規則に基づいて簿記を行い、定期的に決算をすることを義務づけられている、または、そうした義務はなくても簿記を行い、定期的に決算を行う商人においては、年度末に経営資産を認識しなければならない、かかる経営資産は、商法上の正規の簿記の諸原則(GoB)に基づいて計上されなければならない。ただし、税務上の選択権行使の範囲内で、異なる認識が選択される、ないし選択された場合はこの限りでない」

上記第1文の「ただし」以下の部分(Halbsatz2)がBilMoGによってあ

らたに挿入された規定である。これによって、逆基準性が廃止された。

逆基準性の廃止は、商法決算書における計算とは別個に、税務決算書において自律的な選択権行使が可能になることを意味する。連邦財務省(BMF)が2010年3月12日に公表した通達(以下、BMF-Schreiben2010と記す)においても、以下のように述べられている。

BMF-Schreiben2010第13項

「税務上でのみ存在している選択権は、商法上の価値認識から独立してこれを行行使することができる(所得税法第5条第1項第1文Halbsatz2)。この限りにおいて、税務上の選択権の行使は、所得税法第5条第1項第1文Halbsatz1を根拠とした、商法上のGoBの基準性による制限は受けない」

これによれば、税務上(にのみ)存在している選択権は商法から独立して行使しうることが述べられている。したがって、BilMoGにより改正された所得税法第5条第1項第1文と、その後のBMF-Schreiben2010により、商法決算書と税務決算書の分離が進むこととなったと理解される¹。

所得税法第5条第1項では、上記第1文に続いて、下記の第2文、第3文の規定がある。

所得税法第5条第1項第2文、第3文

「税務利益計算のさいに、経済財の価値を商法上の規定とは異なる価値で記載する場合、別個に一覧表を継続して作成することが、税務上の選択権行使の前提となる。当該一覧表においては、購入・製造の日付、購入・製造の原価、行使した税務上の選択権の指定、および実施した償却に関する証明が必要である」

ここにみるように、商法とは異なる金額を税務上用いる場合、それに係

¹ BilMoGによる所得税法の改正と逆基準性の廃止、および税務上の独立的な選択権行使等については、真鍋[2011]も参照されたい。

る説明を一覧表によって行うことが要求されている²。一覧表の作成には事務的な手間がかかるが、逆に言えば、一覧表を付すことによって、税務上の選択権行使を自律的に行うことができる。

このように、BilMoGに端を発する法改正により、税務上の選択権を商法とは独立に行使する可能性が開かれ、それによって、総じて、商法決算書と税務決算書とは、分離の傾向が強まったとみられる。この限りで、ドイツ会計における基本原則であった基準性原則は弱体化したのではないかと考えられる。

基準性原則の弱体化、すなわち、商法決算書と税務決算書の分離の傾向は、各経済主体の利害に影響を与える。たとえば、納税義務者（企業）にとっては、税務上の選択権行使の内容により所得が増減するため、それが納税額の大小に影響することとなる。また、国家（国庫）にとっては、税務上の規定を独自に設定することで、徴税額を増減させることができる機会がより多く生じることになる。

次章では、特定の費用に関する、製造原価への算入の問題を取り上げ、基準性原則をめぐる状況をさらに具体的に検討することとする。

3 製造原価算入問題に見る選択権行使のあり方

3.1 製造原価算入問題

基準性原則を通じた商法決算書と税務決算書の関係性について、注目に値する事項の一つに、製造に係る費用のうち、どの範囲を製造原価に算入するかという問題（本稿では「製造原価算入問題」と表記する）を挙げることができる。

製造原価への算入が考慮される費用は、「製造関連費用」（produktionsbezogene Kosten）と「製造非関連費用」（nicht produktionsbezogene Kosten）に分類することができる。製造関連費用は、

² ただし、一覧表の様式については、唯一の形式があるわけではなく、自由度がある（Kahle [2014] S.9）。

製造プロセスと直接関連する費用であり、他方の製造非関連費用は間接的にのみ製造に役立ち、その限りで生産量には直接影響しない費用である。製造非関連費用としては、共通費（Gemeinkosten）が検討の対象となる（Meyering/Gröne [2016] S.1696）。

上記の費用のうち、製造関連費用については商法決算書においても、税務決算書においても製造原価への算入が義務づけられており、両者の間で相違はないが、製造に関連しない共通費（以下、「製造非関連共通費」と記す）については、BilMoGの成立以後、法令や通達の中でその取り扱いが論点となってきた。

3.1.1 商法の規定と財務当局の見解

製造非関連共通費の製造原価への算入に関しては、商法では2009年のBilMoGによる改正以降、次のように規定されている。

商法第255条第2項第3文

「製造原価の算出にあたっては、一般管理費の適当な一部、企業の社会的施設・自発的な社会的給付・年金のための適当な費用を、それらが製造の行われた期間に割り当てられる限りにおいて、算入してもかまわない」

上記規定から、製造非関連共通費には、一般管理費、企業の社会的施設のための費用などがあり、かかる費用を製造原価に算入することが可能であるとされていることがわかる。注意すべきは、「算入してもかまわない（dürfen (...) einbezogen werden）」との表現となっている点であり、これは、製造非関連共通費の製造原価への算入が義務でないことを表している。すなわち、製造非関連共通費の製造原価への算入は納税義務者にとっての選択権であるということである。

これに対し、ドイツ財務当局は、BilMoG後に改訂された、2012年所得税要綱（Einkommensteuer-Richtlinien:ESStR）の中で、次のように規定している。

所得税要綱 (EStR) R6.3第1項

「経済財の製造原価には、必要な共通素材費・共通加工費の適当な一部、一般管理費の適当な一部、企業の社会的施設・自発的な社会的給付・年金のための適当な費用、および、経済財の製造によって生ずる固定資産の価値消費分をも算入すべきである」

ここでは、商法第255条第2項第3文で規定されている一般管理費等の製造非関連共通費について、これを「算入すべきである (sind (...) einzubeziehen)」としており、当該共通費の算入は選択権ではなく、義務であるとの見解が示されている。ここにおいて、商法の規定と、税務上の計算に関する財務当局の見解との間に、食い違いが生じている。

商法が規定するように、製造非関連共通費の製造原価への算入が、税務上も選択権であるならば、商法規定の税務計算への基準性原則が働いているとみなすことができるが、財務当局の見解のように、商法上は算入選択権であるが税務上は算入義務ということになれば、税務上の利益計算が独立に行われていることになり、基準性原則が弱まっている、すなわち、商法決算書と税務決算書が分離する傾向が強まっていると解することができる。

3.1.2 課税手続現代化法による新規定

上記のとおり、製造非関連共通費の製造原価への算入をめぐる規定・見解が対立する中、2016年5月に、「課税手続現代化法」(das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, 以下、StModernG と記す) が成立した。本稿との関連で注目すべきは、このStModernGによって、所得税法第6条第1項に、以下に示す第1b号が新たに挿入された点である。

所得税法第6条第1項第1b号

「製造原価の算出にあたっては、商法第255条第2項第3文にいうところの、一般管理費の適当な一部、企業の社会的施設・自発的な社会的給付・年金のための適当な費用を、それらが製造の行われた期間に割り当てられる限

りにおいて、算入する必要はない。利益計算にあたっては、第5条に基づき、選択権は商法決算書と合致して行使されなければならない」

上記規定によれば、製造非関連共通費については、これを製造原価に「算入する必要はない」(brauchen (…) nicht einbezogen zu werden) としており、製造原価への算入が義務ではないことを明示している。つまり、ここでは、2012年の所得税要綱 (EStR) で算入義務とされたものが、再び算入選択権として規定されているのである。これによって、財務当局が示した見解とは異なり、製造非関連共通費の製造原価への算入をめぐる商法決算書と税務決算書の取り扱いは、算入選択権という形で一致することとなった。

3.2 製造原価算入の、基準性原則への影響

前節までで検討したとおり、製造非関連共通費の製造原価への算入に関しては、商法第255条第2項第3文(算入選択権)から、2012年所得税要綱(算入義務)を経て、2016年のStModernGによる所得税法第6条第1項第1b号(算入選択権)という流れで、その取り扱いに関する規定が推移してきた。ここで確認しておくべきは、製造原価への算入を義務として、商法とは異なる処理をとなえた財務当局の見解が、StModernGによって否定されることになったという点である。

実は、財務当局は上記2012年所得税要綱以前に、第2章でも参照したBMF-Schreiben2010で算入義務との見解を示しており、2012年所得税要綱はそれに沿ったものとなっていた。BMF-Schreiben2010第8項の中で、次のような考えが示されている。すなわち、税務上の利益計算においては、製造原価が認識されなければならない。製造原価には、その性質から製造原価とみなせるようなすべての費用が含まれる。商法第255条第2項第3文で挙げられている費用もそうした費用に属するものであるから、これも製造原価に算入しなければならない、ということである。

上記の、「その性質から製造原価とみなせるすべての費用を製造原価に算入する」という考え方は「全コスト認識」(Vollkostenansatz)と呼ば

れることがあるが（Velte [2016] S.410）、この全コスト認識の考え方は研究や実務の中で厳しく批判を受けていた（Velte [2016] S.410, Kahle [2014] S.11）。さらに、全コスト認識は1993年10月21日の連邦財務裁判所（BFH）の判決をその根拠としているが、当該判決は製造関連共通費の処理について扱ったものであり、製造非関連共通費については結論を明確にはしていない。したがって、当該判決を理由として全コスト認識を要求するのは的外れであるということも指摘されている（Meyering/Gröne [2016] S.1698, Kahle [2014] S.11）。

かくして、BMF-Schreiben2010以降、財務当局が求めていた全コスト認識は、2016年に成立したStModernGによる所得税法第6条第1項第1b号の新設をもって却下される形となった（Velte[2016]S.410）。これは、少なくとも製造原価算入問題に関しては、税務上の独立的な利益計算が制限され、商法決算書と税務決算書とで処理を合致させる方向へと規定が変化したことを示している。3.1.2で取り上げた所得税法第6条第1項第1b号の第2文で「選択権は商法決算書と合致して行使されなければならない」と明記されていることも、かかる方向性を示すものと言え、注目される。

製造非関連共通費の製造原価への算入が義務である場合、当該共通費が資産計上され、費用とならないため、それだけ所得が大きく計上されることになり、納税義務者にとっては支払税額の増加要因となる（久保田 [2014] 44ページ）。つまり、税務上の独立した利益計算が可能である場合、算出される所得がより大きくなるような税務上の規定を商法とは別個に設定することができ、それが国庫にとっての増税手段の一つとなることも考えられる。これは納税義務者にとっては不利益になり得るものである。StModernGによる所得税法第6条第1項第1b号は、税務上の処理方法を商法のものと同様と合致させ、両者の結びつきを強めることで、つまり、基準性原則を働かせることによって、上記のような増税要因を抑制したとみることもできる。

4 製造原価算入問題の含意

前章での考察から、製造非関連共通費の製造原価への算入をめぐることは、商法と財務当局とで見解が相違していたこと、しかし、2016年に成立したStModernGにより、製造原価への算入が選択権とされたことで、当該算入に係る税務上の取り扱いが商法のものとは一致する形となったことがわかった。本章では、このことの含意について検討したい。

4.1 基準性原則と国庫からの保護機能

前章でも述べたが、製造非関連共通費の製造原価への算入を義務とするか否かは、納税義務者（企業）と国庫の利害を左右する。算入が義務とされた場合、税額が増加することになるため、かかる義務は納税義務者にとっては不利に、国庫にとっては有利に働く。そして、同様の利害対立は、株主と国庫との間にも存在する。税務上の独立的な処理方法の設定が可能である場合、より多くの課税所得につながるような規定を通じて、国庫は税金徴収額を増加させることができる。このことは当然国庫にとっては有利に働くが、税金の増加は企業における配当の原資を減少させ、株主にとって不利な状況をもたらすことが考えられる。

かかる関係性を考慮するとき、想起されるのはDöllerer [1971]において提起された株主命題である。それによれば、国庫は企業のモノ言わぬ株主（stiller Teilhaber）と位置づけられ（Döllerer [1971] S.1334）、他の株主と同等に扱われるべきであるとされる。この命題に従えば、利益に対する国庫の権利は、企業利益に対する他の株主の権利と異なる取り扱いをされてはならない（Kahle [2014] S.5）。つまり、株主も国庫も立場は同じなのであり、有利・不利があってはならないと考えるのである（Günter [2012] S.186）。

しかし、第2章でも述べたように、BilMoG以降、税務上の選択権を商法とは独立に行使する可能性が開かれ、商法決算書と税務決算書の分離の傾向が強まった。税務上の自律的な選択権行使が可能になったということは、企業の利益計算の論理とは別に、国庫が独自の規定を通じて徴税額を

増加させることもできるということであり、この状況は、株主命題に即して言えば、国庫が「優先的な株主の立場」(Kahle [2014] S.9)をとることにつながる。これは、国庫とその他の株主との平等を旨とする株主命題の後退であるといえる。

従来、基準性原則には、国庫からの保護機能があると考えられてきた。商法会計により算定された利益額に税金計算が結びつけられていることが、国庫による恣意的な課税を防止し、「高すぎる課税からの保護として役立つ」(Günter [2012] S.185)と解されたのである。この理解の背景には、株主命題があった。前述のように、株主命題では国庫と他の株主は同等の立場とされる。他の株主が企業から何らかの取り立てを強制的に行うことができないのであれば、これと同様に国庫も税金という形で独自に取り立てを行うことはできないということになる (Hiller/Baschnagel/Eichholz [2016] S.698)。ところが、上記のように株主命題が後退したのであれば、基準性原則のもつ保護機能も減退することになるかもしれない³。

しかし、2016年のStModernGによって、企業と国庫、株主と国庫の関係には変化が生ずる可能性がある。既述のように、StModernGにおける所得税法第6条第1項第1b号の規定により、製造非関連共通費の製造原価への算入に関しては、これを義務ではなく選択権とすることが明示された。当該処理は商法上の取り扱いと同じであり、商法会計と税務会計の一致が見られる。したがって、少なくとも製造非関連共通費の問題に関しては基準性原則の強化とも解しうる、商法会計と税務会計の結びつきの回復が観察されるのである。

製造非関連共通費の算入問題に関しては、これが義務とされると国庫に有利に働くため、国庫が優先的な立場をもつことになるが、StModernGにより算入が選択権とされ、基準性が強化されたことで、かかる国庫の優先性が抑制され、企業や株主の利害がより保護される形になっている。これにより、BilMoG以降みられた、株主命題ないし国庫からの保護機能の

³ 株主命題および国庫からの保護機能については、真鍋 [2013] 88-90ページも参照されたい。

後退には、歯止めがかけられたと解釈することができるのではないかと思われる。

4.2 基準性原則のもつ単純化効果

国庫からの保護機能とは別に、基準性原則の強化がもつ意味として注目したいのが、単純化 (Vereinfachung) という観点である。Herzig [2012] での調査によれば、製造コスト算定の実務においては、複雑性回避のため、商法決算書と税務決算書の平行 (同期) がたいへん強く意識され、そのため、一般管理費の算入選択権および社会的施設費用の算入選択権は、一貫して商法決算書と税務決算書が合致するように行使されていたのだという (Herzig [2012] S.1347)。商法会計と税務会計とで合致した処理がなされていれば、たとえば、第2章で述べたような、商法会計と税務会計とで処理が相違することに伴う、説明のための一覧表作成等の必要がなくなるため、「複雑性コスト (Komplexitätskosten)」 (Herzig [2012] S.1345) が削減される。このコスト削減効果、言い換えれば単純化の効果が大きいため、多くの企業が商法会計と税務会計とで合致した処理を行おうとするものと考えられる。

製造非関連共通費に関して、第255条第2項第3文でいうところの「適当な一部」 (angemessene Teile)⁴を計算することが可能なのであれば、上記のような単純化効果は働かないことになるが、逆に、それが不可能なのであれば、将来的な調整計算の必要がないため、単純化効果は確実にあるといえる (Meyering/Gröne [2016] S.1700)。たとえば、製造非関連共通費のうち、製造原価に算入すべき適当な一部の算定が不可能、ないしは算定に困難が伴うと判断し、商法上も税務上も当該共通費の製造原価への算入を行わないという方法をとれば、単純化によるコスト削減効果を得ることができるであろう。

基準性原則により商法会計と税務会計の結びつきを強めることは、この

⁴ ここでいう「適当な」とは、できるだけ恣意性を排除して共通費を製造原価に算入することをさす (Meyering/Gröne [2016] S.1699)。

ような単純化効果を楽しむ機会を拡大し、企業にとってメリットをもたらすこととなる。他方で、StModernGの、商法会計と税務会計とを合致させる新規定は、国庫政策的には不都合なものであるといえる (Meyering/Gröne [2016] S.1701)。しかし、税収の増加につながらない点ではStModernGの新規定は国庫に不利であるかもしれないが、基準性原則の強化による単純化は、国庫にメリットをもたらす可能性もある。なぜなら、簡潔で実用的な計算は、経済的な観点から、国庫のコントロール費用および納税義務者の申告コスト（つまり、行政コストとコンプライアンスコスト）を削減しようとするもの (Kahle[2014]S.7) だからである。コスト削減という面では国庫にも企業にも単純化のメリットはあり、基準性原則の強化は、必ずしもすべての面で国庫と企業の利害対立につながるわけではないと考えられる。

5 おわりに

本稿では、基準性原則のあり方にどのような変化が見られるかについて、製造非関連共通費の製造原価への算入問題を題材として、検討した。その結果、当該問題に関しては、2016年のStModernGによって、BilMoG以降すんだ商法会計と税務会計の分離とは逆に、両会計での処理を一致させる、言い換えれば基準性原則を再度強化する動きが見られた。かかる基準性原則の強化は、高い課税から企業を保護する効果、すなわち国庫からの保護機能の後退に歯止めをかけたものと解することができる。また、基準性原則の強化は単純化によるコスト削減効果をもち、これは企業に、あるいは企業と国庫の双方にメリットをもたらす可能性がある。

ただし、本稿の検討により得られた知見は、あくまで製造非関連共通費を製造原価に算入するか否かという、特定の問題から引き出されたものであることは認識しておかなければならない。というのも、商法決算書と税務決算書との関係性に関して、最近の変化には統一性がない (Uneinheitlichkeit) (Meyering/Gröne [2016] S.1701) という側面がみられるからである。このとき、「税の法体系に影響をもたらすプレイヤーは、

商法決算書と税務決算書との関係性に対して大きな意義を見出さず、これを個々の規則の目的に従属させる」(Meyering/Gröne [2016] S.1701)、すなわち、商法会計と税務会計の結びつきに関しては、その首尾一貫性が必ずしも重視されず、個々の問題の解決を優先した政策が行われる可能性があるといえる。

したがって、基準性原則のあり方について、本稿での検討から得られた傾向が他の会計処理問題についても同様に見られるのかが否かについては、さらに検討をすすめる必要がある。税務会計上の規定とそれに伴う国庫と企業の利害関係について、今後いかなる変化が生じるのか、注視することとしたい。

参考文献

- Bundesministerium der Finanzen [2010], „Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung; Änderung des § 5 Absatz 1 EStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts(Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz-BilMoG) vom 15. Mai 2009 (BGBl 2009 I S. 1102, BStBl 2009 I S. 650)“ *Bundessteuerblatt (BStBl)* 2010 I S.239-242
- Döllerer, G. [1971], „Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr“ *Betriebs-Berater* 26.Jg., Heft31, S.1333-1335
- Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (EStR) <<https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/443548/>>
- Günter, S. [2012] *Fortentwicklung des Handels- und Steuerbilanzrechts*, EUL VERLAG
- Herzig, N. [2012], „Erfahrungen mit dem BilMoG aus steuerlicher Sicht“ *Der Betrieb*, 65.Jg., Heft 24, S.1343-1351
- Hiller, M., M.Baschnagel, M.Eichholz [2016], „Reformbedarf des Maßgeblichkeitsprinzips - Quo vadis, Maßgeblichkeit? -“ *NWB Unternehmensteuern und Bilanzen*, 18/2016, S.694-700
- Kahle, H. [2014], „Entwicklung der Steuerbilanz“ *Der Betrieb*, 67.Jg., Heft 22, Beilage Nr.4, S.1-20
- Meyering, S., M.Gröne [2016], „Die Neuregelung zu den Bestandteilen der steuerlichen Herstellungskosten - Wünschenswerte Reaktivierung der (umgekehrten) Maßgeblichkeit? -“ *Deutsches Steuerrecht*, 29/2016, S.1696-1702

- Velte, P. [2016], „Herstellungskosten nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens -Betonung der Maßgeblichkeit in § 6 Abs.1 Nr.1b EStG n.F.-“ *NWB Unternehmensteuern und Bilanzen*, 11/2016, S.407-410
- 久保田秀樹 [2014] 『ドイツ商法現代化と税務会計』 森山書店。
- 真鍋明裕 [2011] 「ドイツにおける商法会計と税法会計の分離可能性に関する考察」『国際経営フォーラム』 No.22, 121-137ページ。
- 真鍋明裕 [2013] 「ドイツにおける会計法現代化法と E-Bilanz 導入による基準性原則の変化」『国際経営フォーラム』 No.24, 81-99ページ。