

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

真鍋 明裕

要旨

ドイツでは会計法現代化法の成立により所得税法が改正され、商法会計と税法会計との間にあった逆基準性が廃止された。これに関して、税務上の選択権行使を商法とは独立に行うことができるか否かをめぐって、見解の相違が見られる。独立的選択権行使の問題は商法会計と税法会計の関係性に関する今後の変化を見通す上で重要である。基準性原則を通じた商法会計と税法会計の結びつきに関しては、決算書作成のコストを削減できる、利害調整のはたらきがある、といった利点がある一方で、課税の均一性との不一致や国際的批判の存在も確認できる。これらの背景事象をふまえた上で、商法会計と税法会計の関係について考察すれば、以下の点を指摘できる。第1に、今後、商法会計と税法会計の機能はますます異なったものになり、両者は分離していくであろうということ、第2に、両者の関係性を規定する法的基礎をさらに整備する必要があるということである。

キーワード：会計法現代化法 連邦財務省通達 基準性原則
逆基準性 選択権行使

1. はじめに

ドイツでは2009年5月に会計法現代化法（Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 以下、BilMoGと記す）が公布され、従来のさまざまな法律の改正が行われた。その中の重要なものの1つに、所得税法の改正がある。当該改正によって、商法会計と税法会計の間の逆基準性（umgekehrte Maßgeblichkeit）が廃止され、税務上の選択権行使に関する新たな規定が導入された。

この新规定をめぐっては、ドイツ連邦財務省（Bundesministerium der Finanzen, 以下、BMFと記す）が2010年3月の通達の中で、商法から独立した、税務上の選択権行使を可能としているのに対し、BilMoGのドイツ連邦政府案（以下、連邦政府案と記す）では、これとは異なった見解が見られる。かかる論点は、ドイツにおける商法会計と税法会計の関係を考える上で、重要な検討事項であると思われる。

本稿では、税務上の選択権行使をどのようにとらえるのかについて、BMF通達、連邦政府案、および関係法律の条文を参照しつつ検討し、それを通じて、基準性および逆基準性によって長らく結びついてきた商法会計と税法会計の関係が今後どのようなようになっていくのか、両者が分離する可能性はあるのか、ということについて考察する。本稿の考察が、国際情勢の中で生じている会計制度の変化の一端を描出できれば幸いである。

2. BilMoGによる所得税法の新規定

2009年5月のBilMoGにより、所得税法（Einkommensteuergesetz, EStG）第5条第1項は次のように変更されることになった。

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¹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。

¹ 経営資産とは、さしあたり、「経営上の目的のために使用される資産」と解しておけばよい。

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²。」

変更前、つまりBilMoG公布前の所得税法は次のようである。

所得税法第5条第1項第1文および第2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ず、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。利益計算における税務上の選択権は、商法上の年度貸借対照表と合致した形で行使されなければならない。」

この2つの条文を比較すると、最後の部分が異なっている。変更前の所得税法第5条第1項第2文の記述が削除され、その代わりに、新规定では「ただし」以下の記述が加わっている。これをもって、BilMoGでは、逆基準性が廃止されたと言われている。変更前では、税務上の選択権は商法会計と合致した形で行使されなければならないとされていたのに対し、変更後の条文からは、必ずしも商法会計と合致しなくても、税務上の選択権を独立に行使できる可能性が開かれているように見える。つまり、商法会計と税務会計の分離の可能性をこの条文中に見ることができるのである。

ドイツ連邦財務省（BMF）は、2010年3月12日に「商法上の正規の簿記の諸原則の、税務利益計算に対する基準性」と題する通達（以下「通達」と記す）を公表し、BilMoGによって変更された所得税法に対する解釈を述べている。そこでは、税務上の選択権の独立的行使に対して肯定的な見解が述べられているが、これに関しては異なる意見もあり、議論の余地がある。次章ではこの問題について検討することにした。

² 「ただし」以下の1文は訳出上、句点で区切ったが、原文では全体で一続きの文である。

3. 商法会計と税法会計の分離可能性

3.1. 商法から独立した税務上の選択権行使の可能性

BMFは、通達の第13項において、次のように述べている。

「税務上でのみ存在している選択権は、商法上の価値認識 (Wertansatz) 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 Halbsatz 2)。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 Halbsatz 1³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。」

ここから、BMFは所得税法第5条第1項により、税法上の選択権を商法から独立して行使することは可能であるとの見解を示していると言える。BMFの通達より以前に公表された様々な文献でも、新规定の文言を広く解釈し、将来はあらゆる税務上の選択権が商法から独立して行使できるであろうという解釈が多く見られ、BMFの上記の見解もそれに沿ったものになっている (Wehrheim und Fross[2010]S.1349)。

もし、BMFの上記の見解どおり、税務上の選択権が独立して行使可能ということであれば、これは商法会計と税法会計の関係性に対して大きな変化をもたらすものになるであろう。このとき、具体的な例としてしばしば挙げられるのが、資産の価値低下時の償却の問題である。所得税法では、第6条第1項第1号第2文および第2号第2文により、継続的な価値低下が見込まれる場合には、低い方の部分価値 (Teilwert⁴) が認識に用いられる⁵。商法会計の税法会計に対する基準性が存在する場合、商法上で資産の償却義務が生じた場合、税法上でも部分価値の償却がなされる。しかし、税務上の独立した選択権があ

³ Halbsatzとは、ある文の中のさらに一部をさすものである。ここにおいてHalbsatz 1とは、所得税法第5条第1項の新规定における前半部分をさし、Halbsatz 2とは、同項の後半部分をさす。

⁴ 部分価値とは、企業全体の買手が、全買収価額の範囲内で個々の経済財のために認識するであろう金額である (所得税法第6条第1項第1号)。

⁵ 所得税法第6条第1項第1号第2文は償却資産について、第2号第2文はそれ以外の資産について、いずれも継続的な価値低下が見込まれる場合、価値低下後の部分価値を認識することができるとしている。

れば、必ずしも部分価値の償却を行わなくてもよいことになる (Wehrheim und Fross[2010]S.1349)。BMFは通達において以下のように述べている。

通達第15項

「固定資産及び流動資産は、継続的な価値低下が見込まれる場合、臨時に償却することができる (商法第253条第3項第3文、第4項)。所得税法第6条第1項第1号第2文および第2号第2文により、継続的な価値低下が見込まれる場合、部分価値を認識することができる。商法会計で臨時の償却を行ったとしても、そのために、税務上でも部分価値償却を通じて強制的に償却が行われる必要はない。納税義務者は当該償却を放棄することができる。」

ここから、資産の価値低下時の臨時償却について、BMFは、商法から独立した選択権を税法が有しているとの見解を示していると考えられる。しかし、これに関しては、異なる見解も存在する。ドイツ連邦政府は、会計法現代化法 (BilMoG) の連邦政府案において、次のように述べている。

「商法会計の税法会計に対する基準性は、今提示されている法案の変更を通じても、触れられることはない。だから、BilMoGによって、現在の法的状況は何ら変化することはない。商法会計の税法会計に対する実質的基準性は、基本的に、各項目の認識・測定に係るあらゆる規則に及ぶ。ただし、認識・測定に関する税法上の制限がある場合はこの限りでない。ドイツ商法におけるGoBが今後も発展していく限り、そこから生じる、商法会計の税法会計への基準性原則に関する変更は、税務上の認識・測定にも影響が及ぶ。」 (S.124)

「逆基準性が廃止されたとしても、継続的な価値低下に起因してなされる臨時償却 (außerplanmäßigen Abschreibung) や部分価値償却 (Teilwertabschreibung) のシステムには何の変化もない。低い方の価値での認識は、商法案第253条第3項第3文に基づき、これを行わなければならない (最低価値原則 (Niederstwertprinzip)⁶)。商法会計の税法会計への基準

⁶ 最低価値原則は、慎重性原則 (保守主義) においてとられる考え方であり、資産をより高い価値ではなく、より低い価値の方で認識するという原則である。慎重性原則は、正規の簿記の諸原則 (GoB) の一部である。

性の原則に基づき、部分価値償却は、所得税法第6条第1項第1号第2文により、これを行わなければならない。この限りにおいて、税務上の選択権は存在しない。」(S.124)

ドイツ連邦政府の見解では、BilMoG成立後であっても、商法会計の税法会計への基準性は失われることはなく、したがって、従来の法的状況が変わることはないとしている⁷。たしかに、旧所得税法第5条第1項第2文が削除されたことで、逆基準性は廃止されたと解されるが、所得税法第5条第1項第1文は存続しており、そこにおいて税法上、商法のGoBに従った資産計上が要求されていることから、商法会計から税法会計への基準性は依然として存在すると考えられる。しかし、認識・測定に関する税法上の制限がある場合に、例外もあり得ることに言及されている点には、注意が必要であろう。

また、資産の価値低下時の償却に関しては、商法第253条第3項第3文において、継続的な価値低下時に臨時償却が行われなければならない旨が規定されており、それに加えて商法会計の税法会計への基準性が存在していることから、所得税法第6条第1項第1号第2文の、より低い部分価値の計上規定に基づいて、償却が行われなければならないと解釈している。この過程は自動的なものであり、したがって税務上の選択権は存在しないことになるのであろう。⁸

3.2. 選択権行使に関する解釈

ここで、興味深く思われるのは、BMFの通達と、ドイツ連邦政府の見解とで、同じ条文に基づきながら、逆の解釈が生じているということである。あらためて、両者の参照している条文を確認することとしよう。

⁷ 千葉[2010]は、税務上の選択権の行使可能性について、BMFのように、BilMoGによる新所得税法の文言を広く解釈する見解を「広義説」、従来の法的状況が変わることはないという連邦政府案の方を重視する見解を「狭義説」とし、両者の対立から、BMF 通達の意味を考察している。

⁸ 部分価値償却の問題について、連邦参議院は、その態度表明の中で、「商法会計で償却がなされたことによって、税法会計上も償却を強制的に行わなければならないのか、それとも選択権が存在するのか」については「未解決」(決着がつかない)としていたが、これへの反論として、連邦政府は上記のような見解を示している(「連邦政府案」S.120, Wehrheim und Fross[2010]S.1349)。

商法第253条第3項第3文

「使用期間が限られているかどうかにかかわらず、固定資産に継続的な価値低下が見込まれる場合は、かかる資産を決算日に付される、より低い方の価値でもって認識するために、臨時的な償却が行われなければならない。⁹」

所得税法第6条第1項第1号第2文

「継続的と予想される価値低下のために、部分価値がより低くなっている場合、価値の低下した当該部分価値を認識することができる。」

上記の条文に関連して、BMFは通達第15項において、商法から独立した税務上の選択権行使が可能であるとの見方を示し、他方の連邦政府はBilMoGの政府案において、税務上の選択権は存在しないと明確に述べている。しかし、条文の文言上は、どちらも、資産の継続的な価値低下が見込まれる場合に、その低い方の価値で認識すべき、ないしは認識できる旨が規定されているのみであり、少なくとも上記の2つの条文からは、商法から独立した税法上の選択権の行使可能性についての自明な解釈は導けないものと思われる。やはり、これについては、新所得税法第5条第1項第1文をどう解釈するかにかかっているといえる。

これについて、たとえばHerzig und Briesemeister[2010a]では、一部の文献において部分価値償却の義務は存続するとの考えが示されていることに触れたうえで、「かかる論述は、所得税法第5条第1項第1文Halbsatz 2が、将来的に、商法会計とは独立に税務上の選択権を行使することを許可するということを考慮していない。商法上のGoBの実質的基準性は、税務上の選択権のケースでは所得税法第5条第1項第1文により失効させられるのである。税務上の選択権行使のさいにGoBに従うことは、所得税法は、もはや要求していないのである。」(Herzig und Briesemeister[2010a]S.72)と述べている。他にも、「所得税法第5条第1項第2文が廃止されれば、かかるケースでは、商法会計への連結がなくなり、その結果、税務上の選択権は自由に行使されるよう

⁹ 同様に、商法第253条第4項では、流動資産について、より低い価値で認識するための償却(切り下げ)が行われるべきことが規定されている。

になるだろう。」(Arbeitskreis¹⁰ [2008]S.1059) とか、「最新の所得税法第5条第1項第1文の文言は一義的である。当該条文は、商法会計から独立した税務上の選択権行使を許容している。」(Kaminski[2010]S.771) といった同様の見解が見られる。

したがって、新所得税法第5条第1項第1文に関しては、やはり上記の文献にも見られるとおり、税法会計において、商法会計から独立した選択権が認められているとの解釈が成り立つと思われる。条文の文言をそのまま受け取れば概ねこのような解釈になるのは自然であろうし、また、税法上の選択権は存在しないと述べている当の連邦政府案のなかでも、3.1.にみたように、「ただし、認識・測定に関する税法上の制限がある場合はこの限りでない。」との留保が付されており、このことも税法上の選択権ありとする上記解釈を優位にするものと思われる。よって、当該解釈が成り立つ限りにおいて、商法における利益計算と税法における課税所得計算が分離される可能性はあるととらえることができる。

しかし、法律の文言をどのように解釈するかは、当該文言から純粹に論理的にどのような内容が引き出せるか、ということだけではなく、その背景にある、ドイツ会計における商法会計と税法会計の関係をどのように考えるか、または両者の関係はどうあるべきか、などの考慮が作用しているように思われる。次節ではこの点について検討したい。

3.3. 基準性原則を通じた商法会計と税法会計の関係に関する考慮

3.3.1. コスト削減と利害調整

基準性原則はなぜ必要とされるのか、その主たる理由は、基準性原則を通じて商法会計と税法会計が結びついていることが、立法者にとっても、決算書作成者にとっても、コスト削減的であるからである。商法会計と税法会計が結びついていることで、「商法に加えて利益計算の第2のシステムが作られることを避けられたし、安全な商法規則を税務決算書の中に導入することができた」(Wehrheim und Fross[2010]S.1348) という側面がある。これは、「立法者

¹⁰ Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, 以下たんに Arbeitskreis と記す。

にとっての単純化」(Haller[1992]p.315)のメリットがあるということである。また、決算書作成者にとっては、商法と税法が結びついていれば、多少の調整が必要とはいえ、基本的には1種類の会計を行えばよいことになる。このため、「とくに中小企業にとっては、統一決算書(Einheitsbilanz¹¹)を作成できる可能性があることは、コストの観点から重要だった」(Wehrheim und Fross[2010]S.1348)ということである。

また、基準性による結びつきは、利害調整のはたらきも果たす。慎重性原則等にも見られるように、商法は債権者保護を重視しているという特徴がある。それは、企業の純資産を充実させ、倒産の危険性を低くするということであり、かかる特徴をもった利益計算が基準性原則を通じて税法上の課税所得計算にも影響することで、税法にも同様の特徴が反映されることになるであろう。これは企業と債権者との利害調整と言えるだろう。さらに、基準性原則による結びつきは、税金上の都合で支払能力が規定されるのを防ぐという機能もある。納税者としては支払税額を抑えたい誘因があると思われるが、税金計算が商法会計と結びついていれば、税額を抑制するための操作の可能性は限定されるだろう。これは、課税する国家(国庫)と納税義務者との間の利害調整といえる(Wehrheim und Fross[2010]S.1348)。

3.3.2. 課税の均一性等

前節で見たように、商法会計と税法会計の結びつきを支持する要因がある一方で、当該結びつきが批判の対象となることもある。その理由は、主として商法と税法の目的ないし性格の違いから来ているように思われる。

商法会計においては、前節でも見たように、債権者保護の要請から、慎重性の原則が適用される。したがって、そこでは、資産はより低く、負債はより高く計上される傾向がある。しかし、税法のもとでの課税所得計算において重視されるのは、客観性(Objektivierbarkeit)や均一性(Gleichmäßigkeit)である(Herzig[2006]S.559)。税金計算においては、会社の支払能力が尺度とされる。つまり、支払能力が同じであれば、納税者における税負担も同じである

¹¹ 統一決算書とは、商法と税法の両方に合致した、1つの決算書のことである。

べきとの原則¹²があるのである。ここにおいては、企業の客観的な経済状態を把握することが重要となってくるが、慎重性原則に基づく商法会計では、不確実性が存在する場合に対称的な処理がなされないため、必ずしも税法の目的とは合致しないことも考えられる¹³ (Thieme[2004]S.19)。それゆえ、税法では、いくつかの特定の項目に関して、商法とは異なった会計処理を要求している場合もあるのである (Haller[1992]p.311)。

また、これとは異なる側面からの批判もある。それは国際的な観点からの批判である。そもそも、ドイツ会計に見られるような、商法会計の税務会計に対する基準性は、国際的な観点からは、必ずしも必要なものではないとの見方も存在する。逆基準性に関してはなおさらであり、それは、国際的な観点からは、ドイツ会計に対する主要な批判点となっていた (Arbeitskreis[2008]S.1058)。その1つの現れとして、逆基準性に関しては、これがEC第4号指令に違反しているとの意見もある。たとえば、旧商法で認められていた、税務上の目的のためになされる特別準備金の積み立てや、税務上の資産評価を考慮しての償却の実施などは、EC第4号指令の第2条第3項、すなわち、年度決算書は、企業の資産・負債、財務、損益に関する真実かつ公正な概観を報告しなければならないとの規定に違反しているとされたのである¹⁴ (Arbeitskreis[2008]S.1059)。そして、かかる逆基準性が有効である限り、ドイツ代表の国際的な委員会における存在感は小さいものとなるとの懸念も示されたのである (Arbeitskreis[2008]S.1058)

4. 商法会計と税法会計の関係性に関する展望

前章では、商法会計と税法会計の分離可能性に関して、商法および所得税法の条文、BMFの通達、連邦政府の見解等を参照しながら、どのようなことが考えられるかについて考察した。部分価値償却については、同様の条文を参照

¹² これは、均等課税原則 (Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung) と呼ばれる (Arbeitskreis[2008]S.1058)。

¹³ 慎重性原則のもとでは、未実現の利益は計上が禁止されているのに対し、未実現の損失は計上義務となっており、取り扱いが異なっている。これは非対称原則 (Imparitätsprinzip) と呼ばれる (Wöhe und Döring[2010]S.737)。

¹⁴ 旧商法に存在していたこれらの処理に関する条項 (第247条第3項、第273条、第281条、第254条、第279条) は現行商法では削除または変更されている。

しながらも、BMFと連邦政府とでは意見の対立が見られる。それには、商法と税法の結びつきに対する考え方が背景として作用していると思われる。商法と税法が結びついていることは、コスト削減や利害調整といった利点がある一方で、慎重性を求める商法が客観性を求める税法に合致しない、国際的な観点から望ましくない側面がある、といった弱点もある。商法会計と税法会計の分離可能性については、上記のような背景事象も考慮したうえで検討する必要があるであろう。

4.1 商法会計と税法会計の役割

ここで、確認しておきたいのは、商法会計と税法会計の役割である。連邦政府案では、以下のような記述が見られる。「商人の税務上の支払能力の表示を基準性原則に基づいて行う、ということがこれからも可能なかどうかは、検討を要する。商法決算書の情報機能は今後前面に出てくることになるし、税務上の支払能力の尺度としての実現原則は逐次、現代化される。だから、個々の能力に基づいた課税を選択するとか、EUレベルでの統一された法人税法の計算基礎を作るとかのために独立の税務上の利益計算が必要なのか、また必要とあればその概念化をどのようにするのか、について分析しなければならない。」(S.34) ここで言われていることは、商法会計と税法会計は、その役割において、今後ますます異なった特徴を持つていくかもしれないということである。

商法会計の役割は配当可能利益の計算である、ということが言われてきたが、会計基準の国際的統一化の進展とともに、情報提供機能が重要性を増していることは間違いない。現在のところ、当該機能の重視がIFRSの強制という形で表れているのは資本市場指向企業の連結決算書に限定されてはいるが、この範囲が将来において拡大される可能性は否定できない。他方で、税法会計の役割は、課税の均一性を達成するために、納税義務者の支払能力を算定することである。このように、商法会計と税法会計では、目的が異なるし、それは今後、より顕著になるかもしれない。そのさい、認識・測定において両者のあいだで異なる処理が行われることは、ある程度不可避であると思われる。連邦政府は3.1.でも見たとおり、税務上の独立的な選択権行使の可能性には否定的な見解であるように思われるが、他方で、上記のような問題意識も提示していること

は注目される。

また、現時点でもすでに、商法会計と税法会計はすべての点において一致しているわけではない。「厳密な、特定の税金規定があるところではすべて、基準性の原則は効力を持たないので、結果として、財務勘定は税金勘定とは異なる」(Haller[1992]p.312)ということもある。つまり、税法において商法とは異なる特別な規定がある場合、商法との結びつきは成立していないのである。商法と税法の両方に合致した統一決算書は、概念的には存在するかもしれないが、「数多くの税務上の特別規定により、統一決算書は、現行の法規則に基づけば、もはや存在しない」(Arbeitskreis[2008]S.1060)状態である。だから、「逆基準性の廃止にともなって生じる、商法会計と税法会計の不一致は、すでに受け入れ可能である」(Arbeitskreis[2008]S.1060)ともいえる¹⁵。

このように、商法会計と税法会計の合致の程度が縮小する中で、両者の関係については、どのように考えればよいのであろうか。Arbeitskreis[2008]によれば、これに関しては、専門的な文献において、2つの見解が存在するという。1つは、商法会計の税法会計への基準性の原則を捨てず、同時に、税務上の利益計算目的のための客観的に理由づけられた修正を容認するというものであり、いま1つは、商法会計を税法会計に結びつけることはまったく廃止して、独立の利益計算を導入するというものである(Arbeitskreis[2008]S.1060)。どちらの見解に基づくとしても、商法会計と税法会計が部分的に合致しないことは認めなければならない。ただし、前者の見解に従えば、あくまで会計処理は商法に規定されたものが基礎とされるのであり、重点は商法の方にあると言えるだろう。他方、後者の見解によれば、商法上の規定を意識することなく、税法独自の規定を定めることが可能になる。どちらの見解に基づくかにより、商法とは異なる税法規定を設けるさいの自由度は異なるといえる。

¹⁵ 統一決算書(統一貸借対照表)は理念的な存在であり、実現されていないことについては、高寺[1994]において指摘されている(高寺[1994]30ページ)。それにもかかわらず、税務上の独立的な選択権行使に関して意見の対立が依然として見られるのは、これまでみたように、商法会計と税法会計の結びつきに関する種々の考慮がその背景に存在するからである。したがって、商法会計と税法会計の関係性に関する何らかの決定は、政治的なものとならざるをえない側面を有しているといえる(高寺[1994]31ページ)。

4.2. 法的基礎の明確化

上記で検討した、商法会計と税法会計の役割の相違等を考えても、税法において商法から独立した選択権を行使することは、可能であるように思われる。しかし、商法会計と税法会計の結びつきに関して、何らかの結論を得るためには、そのための法的な裏付けが確保されることが必要であると考えられる。BMFは、通達の第13項および第15項において、税務上の選択権を商法から独立して行使できるとしているが、これに関しては、「しかし、今のところ、そのための法的基礎は存在しない。むしろ、BilMoGに従っても、なお、商法会計は税務上の利益計算の基礎であり続けることが想定されている」(Vinken [2010]S.1) という意見もある。商法会計が税金計算の基礎であり続ける旨は、実際に連邦政府案に記載されており、BilMoGが制定される過程において、そのような意図があったことは確かである¹⁶。

ここで、「法的基礎」の有無が問題とされているが、これに関しては別の観点から、次のような見解も存在する。「BMFは、部分価値償却に対する、税務上の自律的な選択権を認めている。部分価値償却に関する選択権が立法者の側で望ましくないものとされているのであれば、それに対応して、所得税法第6条第1項第1号第2文または所得税法第5条第1項第1文の制限が必要である。」(Herzig und Briesemeister[2010a]S.72) つまり、所得税法において税務上の独立的な選択権行使が可能であると解釈できるような条項がある以上、もしそれを否定するのであれば、それが法律の条文に反映されている必要があるということである。

したがって、上述の見解をふまえれば、商法から独立した税務上の選択権を行使できるか否かについては、それが可能であると確定させるほどの法的基礎は存在しないのかもしれないが、他方で、選択権行使の可能性を否定する法的基礎も存在しないといえる。かかる状況に鑑みるに、この議論に対して何らかの解決を試みるのであれば、税務上の独立的選択権行使について、その可否を明確に決定づけられる程度の、より踏み込んだ法律の文言を用意する必要があるであろう。

¹⁶ 連邦政府案では、BilMoGは、「商法会計規定の基準となる部分—すなわち、商法決算書は配当計算および税務上の利益計算の基礎であり続ける—および従来の正規の簿記の諸原則のシステムを放棄することなく」(S.1) 開発されるとされている。

5. おわりに

本稿では、会計法現代化法 (BilMoG) によって所得税法が変更されたことから、長きにわたって基準性原則および逆基準性のもとに結びついてきた商法会計と税法会計の関係性にいかなる変化が生じるのか、また、税法会計が商法会計から分離して、独立の規定となる可能性はあるのか、ということについて検討してきた。その結果として、以下の2点を指摘しておきたい。

第1点は、商法会計と税法会計は分離していくことになるであろうということである。3.2.でも見たように、BilMoGによって改定された所得税法第5条第1項第1文の文言からは、税法会計において商法から独立した選択権を行使できる可能性が明確に読み取れる。商法会計と税法会計が結びついていることで、コスト削減や利害調整といった利点があるのは確かであるが、4.1.にも見たように、統一決算書の作成可能性が今後も維持されることはすでに難しい状況であるといえるし、商法会計において情報提供機能がより前面に出てくることで、商法会計と税法会計の役割の相違は今後広がると考えられる。したがって、法律の文言だけではなく、背景事象を考慮しても、税法会計の分離可能性については、認めなければならないであろう。

第2点は、商法会計と税法会計の関係性に関する法的基礎をさらに整備する必要があるということである。上に見たように、法律の条文からは税法会計の分離が可能であるように考えられるが、たとえそのように読み取れたとしても、それは条文解釈の域を出ない。この場合、依然として反論の余地が存在する。その1つの現れが法的基礎の有無を問題とするものである。商法会計と税法会計の結びつきに関して何らかの決着を見るためには、選択権の取り扱いから類推的に判断するものではなく、基準性原則の存続そのものに関してより直接的に規定した立法が必要なのではないかと思われる。BilMoG以降の新しい会計法体系について、広く受け入れられた理解を得るためには、「議会によって正統化された規則」(Deutscher Steuerberaterverband[2009])¹⁷によって商法

¹⁷ ドイツ税務報告者連合会 (Deutsche Steuerberaterverband) は、BilMoGによって基準性原則が崩されることに反対する立場から、基準性原則に関して法律による明確化と議会によって正統化された規則 (parlamentarisch legitimierte Regelung) を求めている。つまり、基準性原則の保持を支持する立場においても、法的基礎は必要とされている。正統化のために法的基礎が重要性を持つことに関しては、真鍋[2003]を参照されたい。

会計と税法会計の関係を明確化することが求められるであろう。

参考文献

- Anzinger, M., I. Schleiter [2010] „Die Ausübung steuerlicher Wahlrechte nach dem BilMoG - eine Rückbesinnung auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz“ *Deutsches Steuerrecht* 8/2010, S.395-399
- Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft [2008] „Nochmals: Plädoyer für eine Abschaffung der „umgekehrten Maßgeblichkeit“!“ *Deutsches Steuerrecht* 21-22/2008, S.1057-1060
- Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft [2009] „Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung gem. § 5 Abs.1 EStG i.d.F. durch das BilMoG“ *Der Betrieb* Heft48, S.2570-2573
- Bruckmeier, G., C. Zwirner, J. Busch [2010] „Abschreibungen auf Anteile an Kapitalgesellschaften - Auswirkungen der Neuregelungen durch das BilMoG und steuerliche Implikationen“ *Deutsches Steuerrecht* 5/2010, S.237-242
- Deutscher Steuerberaterverband [2009] „Steuerberater gegen Aufweichung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes“ <<http://www.dstv.de/presse/pressemitteilungen/pm22-09>>
- Döring, V., H. J. Heger [2009] „Der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit nach BilMoG mit besonderem Blick auf die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz“ *Deutsches Steuerrecht* 40/2009, S.2064-2069
- Haller, A. [1992] “The Relationship of Financial and Tax Accounting in Germany: A Major Reason for Accounting Disharmony in Europe” *The International Journal of Accounting* Vol.27 No. 3, pp.310-323

- Herzig,N.[2006],„Steuerliche Gewinnermittlung und handelsrechtliche Rechnungslegung“ *Internationales Steuerrecht* 16/2006, S.557-560
- Herzig,N.,S.Briesemeister[2010a] „Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG- Unvermeidbare Abweichungen und Gestaltungsspielräume“ *Die Wirtschaftsprüfung* 2/2010, S.63-77
- Herzig,N.,S.Briesemeister[2010b] „Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs.1 EStG -Stellungnahme zum BMF-Schreiben vom 12.3.2010 -IV C 6- S2133/09/10001-“ *Der Betrieb* Heft17, S.917-924
- Herzig,N.,S.Briesemeister[2010c] „Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung“ *Der Betrieb* Heft19, S.976-982
- Kaminski, B. [2010] „Neue Probleme mit § 5 Abs.1 EStG i.d.F. des BilMoG auf Grund des BMF-Schreibens vom 12.3.2010“ *Deutsches Steuerrecht* 15/2010, S.771-774
- Pellens, B., R. U. Fülbier, J. Gassen, T. Sellhorn [2008] *Internationale Rechnungslegung* 7.Aufl. Schäffer-Poeschell
- Schulze-Osterloh,J.[2010] „Der Einfluß der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auf die steuerliche Gewinnermittlung nach BilMoG“ <http://www.rwp.bwl.uni-muenchen.de/files/workshop/schulze_osterloh.pdf>
- Thieme,J.[2004] „Latente Steuern-Der Einfluss internationaler Bilanzierungsvorschriften auf die Rechnungslegung in Deutschland“ in, Tietje,C., G.Kraft, R.Sethe(hrsg.) *Beiträge zum Transnationalen Wirtschaftsrecht* Heft29, S.1-34
- Vinken, H. [2010] „Zwei Bilanzen für den Mittelstand zu teuer!“ *Der Betrieb* Heft08, S.1
- Wehrheim, M., I. Fross [2010] „Plädoyer für eine Stärkung des

Maßgeblichkeitsprinzips“ *Deutsches Steuerrecht* 26/2010, S.1348-1353

Wöhe, G., U. Döring [2010] *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre* 24.Aufl. Verlag Franz Vahlen

高寺貞男[1994] 「ドイツにおける『逆基準性』批判論の後熟」『大阪経大論集』第45巻第1号、19-36ページ。

千葉修身[2010] 「ドイツ連邦財務省『基準性』通達の含意」『会計』第178巻第2号、126-138ページ。

真鍋明裕[2003] 「ドイツにおける会計基準の国際的統一化の新展開とその制度的意義—民間会計基準設定主体の正統性をめぐって—」『経済論叢』第171巻第5・6号、27-44ページ。

参考資料

„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“ (「通達」) <http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/einkommensteuer/235_a_Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz,templateId=raw,property=publicationFile.pdf>

„Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz-BilMoG)“ (「連邦政府案」) *Drucksache* 16/10067 S.1-124

„Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz-BilMoG)“ (「会計法現代化法」) *Bundesgesetzblatt* Jg.2009 Teil I Nr.27 S.1102-1137