

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

真鍋明裕

要旨

本論文は、ドイツにおける商法会計と税務会計の関係性、およびそれを基礎づけている基準性原則（Maßgeblichkeitsprinzip）に生じている変化について考察するものである。

会計法現代化法（BilMoG）によって逆基準性が廃止され、税務上の選択権を商法とは独立に行使できる可能性が開かれた。また、E-Bilanzが導入されることになり、企業は、公的に指示されたデータレコードに従って、電子形態で会計報告を行うよう、義務付けられることとなった。かかる制度変更は、商法とは別個の税務会計が行われる可能性の拡大、国庫からの保護機能の後退、税務上の独自の処理を行うという企業行動の変化、といった影響をもたらすものであると考えられる。

これらのことから、商法会計と税務会計の関係性において生じた変化について考えると、次の点を指摘することができる。第1に、税務会計の商法会計からの分離が進むと同時に、従来とは異なる形で税務会計の商法会計への影響が残存するということである。第2に、慎重性原則に基づく債権者保護という、商法会計が担ってきた機能が発揮されなくなる可能性があり、従来見られていた商法会計の特徴が転換点を迎えているということである。

キーワード：

逆基準性の廃止、タクソノミ、税務上の優遇措置、国庫からの保護機能、商法会計と税務会計の分離

1. はじめに

ドイツにおける商法会計と税務会計は基準性原則 (Maßgeblichkeitsprinzip) により結びついてきた。商法会計によって算出された金額が税法に基づく課税所得計算の基礎として用いられ、また逆に、課税所得計算において選択権が行使されるさいに、それに合致する商法会計が行われるという点で、税法が商法に影響を及ぼすということもあり、両者は相互に作用しあってきた。このような商法会計と税務会計の関係性に対して、変化をもたらすと考えられる法律改正および制度変更が近年行われている。それが会計法現代化法 (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 以下、BilMoG と記す) の成立と税務申告における電子的な会計報告 (E-Bilanz) の導入である。

BilMoGとE-Bilanzは、たんに法律の文言の改正および税務申告形式の変更ということにとどまらず、会計や税務申告を行う主体である企業の行動自体に影響を与えるものであり、かかる影響がまた、商法会計と税務会計の関係性ないしそれを基礎づけている基準性原則に何らかの変化をもたらすものとなると思われる。本論文では、BilMoGとE-Bilanzを通じた法制度上の変更について概観したのちに、それが基準性原則にいかなる影響をもたらすのかについて考察する。

2. BilMoGの制定とE-Bilanzの導入

2.1 BilMoGによる形式的基準性の廃止

2009年5月にBilMoGが公布され、商法をはじめとするさまざまな法律の改正が行われた。その中でも、本論文との関連で注目されるのは、所得税法の改正である。

BilMoGによって所得税法第5条第1項が改正され、旧所得税法の同項第2文にあった、「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」との文言が削除された。これをもって、形式的基準性（逆基準性）¹が廃止されたことになる。そして、その代わりに所得税法第5条第1項第1文に、次の1文（Halbsatz2²）が追加された。

「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。」

これは、経営資産を商法上の正規の簿記の諸原則（GoB）に従って計上すべきとした同項の内容（Halbsatz1³）に続ける形で条文となっているものであり、これをもって、税務上の選択権を商法とは独立に行使することが許容されたと解することができる（Günter [2012] S.179）⁴。

したがって、BilMoGによる所得税法第5条第1項の改正により、商法に基づき作成された決算書が税務会計の基礎となるという実質的基準性は規定されているものの、他方で、形式的基準性（逆基準性）の廃止、および所得税法への新たな文言の追加により、選択権の行使を通じて、商法会計から独立した税務会計が行われる可能性が与えられたことが確認される。

2.2 E-Bilanzの導入

2.2.1 E-Bilanz導入の背景

近年、ドイツでは政府の業務に係るさまざまな処理の電子化が進められて

¹ 旧所得税法第5条第1項第2文に従えば、税務上の優遇措置等を受けるために何らかの選択権を実行するためには、それに先立って商法会計においてそれに相当する処理がなされている必要がある。つまり、具体的な認識・測定のレベルで税務上の考慮が商法会計に影響を及ぼすのであり、これが形式的基準性ないし逆基準性と呼ばれた。

² 所得税法第5条第1項は前段と後段に分かれており、前段はHalbsatz1、後段はHalbsatz2と呼ばれている。

³ 商法上のGoBに従って計上された経営資産が、課税所得計算の基礎になるのであり、これは実質的基準性と呼ばれている。

⁴ 新所得税法第5条第1項の文言からそのように解釈されるほか、ドイツ連邦財務省（Bundesministerium der Finanzen, BMF）も、2010年3月に公表した通達において、税務上の独立的な選択権行使は可能との見解を示している。

いる。税務に関しても同様の流れがあり、KONSENS (Koordinierte neue Softwareentwicklung der Steuerverwaltung (税務行政に係る、調和された新しいソフトウェア開発)) と呼ばれる考え方のもと、課税業務の効率化への取り組みが行われている。2008年12月には「税務の現代化および脱官僚化のための法律」(Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz)、税務脱官僚化法) が成立し、本法律によって所得税法に以下に示す第5b条が追加された。

所得税法第5b条第1項第1文

「所得税法第4条第1項、第5条または第5a条に基づいて利益が計算されれば、貸借対照表と損益計算書の内容は、公的に指示されたデータレコードに従って、電信によって伝達されなければならない。」

これにより、ドイツでは、貸借対照表および損益計算書の電子形態での提出が義務付けられることになった⁵。この電子形態での会計報告は、E-Bilanzと呼ばれている。

2.2.2 E-Bilanzの概要

所得税法第5b条第1項第2文および第3文では以下のように規定されている⁶。

「貸借対照表が税務上の規則に合致しない評価や金額を含む場合は、これらの評価・金額は補足または注によって税務上の規則に適合させられ、公的に指示されたデータレコードに従って、電信によって伝達されなければならない。納税義務者は税務上の規則に合致した貸借対照表を公的に指示されたデータレコードに従って、電信によって伝達することもできる。」

⁵ 税務脱官僚化法は、官僚主義的な無駄をなくし、現代的な技術を導入して行政プロセスを効率化することによって、国民、企業、行政当局の利益に資することを大きな目的としており (Bundestag [2008] S.13)、電子形態での会計報告 (E-Bilanz) もかかる目的に沿ったものであると考えられる。

⁶ 同様の規定は所得税施行令 (EStDV) 第60条第2項にも見られる。

したがって、納税義務者には、E-Bilanzの提出にあたり、以下の2つの方法が与えられていることになる（Herzig/Briesemeister/Schäperclaus [2011a] S.6）。

- 商法貸借対照表（調整計算付き）＋商法損益計算書
- 税務貸借対照表⁷＋商法損益計算書

これらの書類の作成・伝達は、XBRL (eXtensible Business Reporting Language) と呼ばれるフォーマットを用いて行われる。そして、XBRLにおけるデータの基礎となるのは、タクソノミ (Taxonomie) と呼ばれる、決算書データのひな形である⁸。

タクソノミには、企業の基幹データを扱う「GCDモジュール」と、決算書作成のための項目を扱う「GAAPモジュール」がある。GAAPモジュールには、貸借対照表、損益計算書、および税務上の調整計算のためのひな形が含まれている。また、種類としては、形態・規模を問わずすべての企業に適用される「中核タクソノミ」(Kerntaxonomie) と、特定の部門のために用意された追加タクソノミ (Ergänzungstaxonomien)⁹がある (BMF [2011b])。

タクソノミに含まれる項目には、必須フィールド (Mussfelder, Mindestumfang) と呼ばれる、企業が最低限開示しなければならないものがある。その内容については、連邦財務省 (BMF) が、上位の金融当局との協調のもとに決定することができることとされている (所得税法第51条第4項 1b)。必須フィールドの特徴は、非常に細かく区分されていることである。貸借対照表および損益計算書の記載区分については、商法第266条および第275条にそれぞれ規定があるが、E-Bilanzで要求される必須項目はこれをはるかに越えるものであり、貸借対照表に関しては、大規模・中規模企業で商法第266

⁷ 税務上の規則に合致した貸借対照表は、税務貸借対照表 (Steuerbilanz) と呼ばれる (所得税施行令第60条第2項)。

⁸ このタクソノミによって、貸借対照表または損益計算書の構成要素となりうるさまざまな勘定科目が定義される (BMF [2011a] S.3)。

⁹ 追加タクソノミの例としては、金融機関や保険会社など、特定の業種に適用される「業種別タクソノミ」(Branchentaxonomien) などがある (BMF [2011a] S.4)。

条の約3倍、小規模企業で約8倍、また、損益計算書に関しては、大規模・中規模企業で商法第275条の約7倍、小規模企業にとっては約9倍ということである (Herzig/Briesemeister/Schäperclaus [2011a] S.6)。なお、企業独自の勘定科目の使用は認められていない (Herzig/Briesemeister/Schäperclaus [2011a] S.7)。

3. BilMoG、E-Bilanzの基準性原則への影響

前章では、BilMoGおよびE-Bilanzといった、近年の会計・税務に係る制度の改正について、その概要および従来の制度からの変更点について確認した。本章では、それが商法会計と税務会計の関係性、とりわけ基準性原則のあり方についていかなる変化をもたらすのかということについて、考察することにした。

3.1 商法会計と税務会計の分離

2.1にも見たように、BilMoGを通じた所得税法第5条第1項第1文の改正により、逆基準性が廃止され、税務上の選択権が商法とは独立に行使される可能性が開かれた。このことは、商法会計と税務会計の分離をさらに進めることになると考えられる。

この点について、まず確認しておきたいのは、BilMoGの制定によらずとも、以前から商法会計と税務会計は完全には一致していたわけではないということである¹⁰。「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」(Haller [1992] p.312) のであって、この場合、商法会計と税務会計の結びつきはすでに成立していない。少なくとも、「比較的規模の大きい企業においては、独自の税務貸借対照表を作成するということは、過去においてすでに普通に行われていた」(Herzig [2010] S.1900) というのが実情である。かかる状況のもと、BilMoGによって、より明確に税務上の独自の処理が認められたと考えることができる。

¹⁰ この点については、真鍋[2011]131-132ページにおいても触れているので、参照されたい。

商法会計から独立した選択権の利用可能性は、企業が税務上の優遇措置¹¹を受けることを考えるさいに、とくに関係してくるものである。なぜなら、「選択権の行使は、通常、税務上の優遇につながるが、他方で、選択権を行使しないことや、商法貸借対照表と税務貸借対照表の平行 (Parallelität) を保つことは、税務上の優遇をあきらめるという代償を払うことになるから」(Herzig [2010] S.1904-1905) である。つまり、税務上の選択権を行使しなければ商法会計と税務会計を一致させることは可能であるが、そうすると、税務上の優遇措置を受けられないことになるため、企業にとっては機会費用を生ずることになる。したがって、税務上の独立的な選択権が認められれば、企業による当該選択権の行使が行われ、結果として商法会計と税務会計の分離が進むと考えられるのである。

税務上の選択権については、既述のとおり、BilMoGによる所得税法第5条第1項第1文の改訂により、その行使が認められている。ここで、当該選択権の範囲、すなわち、「補助金的な優遇措置のみを含むのか、それとも、たとえば減価償却方法 (Abschreibungsmethoden) のようなGoBに合致した (GoB-konforme) 選択権、および部分価値償却 (Teilwertabschreibungen) のようなGoBに合致しない (GoB-inkonforme) 選択権¹²にも及ぶものなのかどうか」(Herzig [2010] S.1901) という問題については、財務当局は制限することなく、包括的に選択権を認めていると解される¹³ (Herzig [2010] S.1901)。かかる

¹¹ 税務上の優遇措置としては、たとえば、税法上の準備金の積み立てや特別償却など、企業にとって「補助金的 (subventionell) な」(Herzig[2010]S.1904)性質をもつものが考えられる (日本公認会計士協会[2010]50ページ)。

¹² GoBに合致した選択権とは、会計処理方法の選択次第で、商法会計と税務会計を合致させることが可能なものをいう。たとえば、減価償却方法については固定資産のうち可動資産の償却について、定率法を用いることで両者を合致させることが可能である (定率法以外の場合は合致しない)。他方、GoBに合致しない選択権とは、商法上の規定と税法上の規定が元々異なるため、両者を合致させることが不可能なものをいう。たとえば、流動資産に関して一時的な価値低下があった場合、商法では価値の控除を行う義務があるが、税法では控除は認められていない (Haller/Ferstl/Löffelmann[2011]S.886-887)。なお、部分価値償却については真鍋 [2011]124-128ページも参照されたい。

¹³ もともと、BilMoG制定の目的は、商法貸借対照表を税務的な影響から解放するというものであったため、広範な選択権の許容はかかる立法目的と合致するものである (Herzig[2010] S.1901)。また、BilMoGによる逆基準性廃止の背景としては、「税のルール変更により、会計上の利益計算が影響を受けるべきではない」という産業界の意向もあったようである (企業会計審議会[2012]29 ページ)。

理解から、「立法者は商法会計政策および税務会計政策において、より大きく自律性を与えている」(Herzig [2010] S.1901) のであり、その結果、「さまざまな選択権の行使が、商法貸借対照表と税務貸借対照表の分離につながる可能性がある」(Herzig [2010] S.1904) と考えられるのである。

また、「E-Bilanzの導入によって、税務貸借対照表の独立が決定的なものとなる」(Herzig/Briesemeister/Schäperclaus [2011a] S.9) とも言われている。E-Bilanzにおいて用いられるタクソノミは、税務報告を目的として非常に細かく区分されている。企業は税務申告の目的においては、当該タクソノミを基礎として、これに合致するように会計を行わなければならないのであって、これは商法会計における勘定科目の体系とは全く別個のものとなるであろう。したがって、E-Bilanzの制度化に伴い、税務会計が独立に行われる可能性は高いといえる。

以上のことから、BilMoGによる法改正およびE-Bilanzの導入により、商法会計（商法貸借対照表）と税務会計（税務貸借対照表）はますます分離していくことになるであろう。

3.2 国庫からの保護機能の変容

基準性原則のあり方について考えるうえで、注目されるのが、納税義務者と国家（国庫）との関係である。基準性原則は、従来、国庫からの保護機能（Schutzfunktion）を有すると考えられてきた。これは、基準性原則が、「税務立法者の限度を超えた介入、およびそれに伴う高すぎる課税からの保護として役立つ」(Günter [2012] S.185) というものである。つまり、商法に基づいて利益が算出され、当該利益を基礎として課税所得が計算されることで、企業からすれば、国庫によって恣意的に課税所得が定められ、これに基づいて不当に高額の税金を徴収されずに済むという利点があるということである。

この国庫からの保護機能は、Döllerer [1971] で提示された「株主命題」(Teilhaberthese) (Döllerer [1971] S.1334) にその根拠が求められるものである。株主命題によれば、国庫は、企業のモノ言わぬ株主 (stiller Teilhaber) と見なすことができ (Günter [2012] S.185)、「株主と同様に、保守的に算出された配当可能年度利益に対してのみ請求権を有するものとされ

る。」(Herzig/Briesemeister/Schäperclaus [2011a] S.1) つまり、国庫は、企業の利益を基礎としてそこからキャッシュフローを得ているという意味では株主と同じであるから、「国庫は、企業におけるそれ以外の株主と比べて、よりよい立場にもより悪い立場にも置かれてはならない」(Günter[2012]S.186)のであり、他の株主と同等に取り扱われるべきである¹⁴。だから、課税の基礎も、他の株主と同様に、商法によって計算される配当可能利益¹⁵に求められることになる、ということである。課税の対象となる金額が商法によって計算された配当可能利益に基礎づけられることで、国庫は税額に自らの影響を直接与えることはできなくなり、これが基準性原則に国庫からの保護機能があると言われてきた理由となっている。

しかし、このような株主命題ないしそれを基礎とした国庫からの保護機能は、近年後退してきている。たとえば、「1997年の事業年度から発効した損失引当金 (Drohverlustrückstellungen) に関して、税務上の認識が拒否された」(Herzig/Briesemeister/Schäperclaus[2011a]S.1)ことがあげられる。これは、「GoBと合致していないもの¹⁶であったし、また、国庫の介入に対してのGoBの保護機能 (Schutzfunktion) を著しく相対化するものであった。」(Herzig/Briesemeister/Schäperclaus [2011a] S.1) この他にも、1990年代の税務政策は、税の国際的競争力の向上という動機から、名目税率を引き下げて課税ベースを拡大するということが行われた (Herzig/Briesemeister/Schäperclaus [2011a] S.1)。これは、商法の規定の外部で、別個に政策として行われたものであり、「国庫の介入に対するGoBの保護機能も、(・・・) 税務政策的な戦略の犠牲となっている」(Herzig/Briesemeister/Schäperclaus [2011a] S.9) という状況が認められるのである。

¹⁴ その意味で、株主命題は、「同等性命題」(Gleichstellungsthese) (Herzig/Briesemeister/Schäperclaus[2011]S.1)とも呼ばれる。

¹⁵ ここにいう配当可能利益とは、「配当しても企業の存続が危険にさらされない」(Günter [2012]S.185-186) という考慮によって限定づけられた利益であり、その意味で保守的に算出された利益といえる。

¹⁶ 損失引当金は、商法ではその認識が義務付けられている (商法第249条第1項第1文) が、税法では認識が認められていない (所得税法第5条第4a項第1文)。したがって、商法と税法でまったく異なる規定となっており、商法会計と税務会計を合致させることが不可能な「GoBに合致しない選択権」となっている (Haller/Ferstl/Löffelmann[2011]S.886)。

このように、国が政策として商法とは異なる取り扱いを税金に関して決めてしまうと、商法で計算される利益と税法に従って算出される課税所得には相違が生じやすくなるであろう。このことを株主命題に即して言えば、「配当ベースと課税ベースの同一性は失われ、国庫は企業の成果において、優先的な株主 (bevorrechtigten Teilhaber) としてのポジションを占める」(Günter [2012] S.186) ということになる。つまり、税務に関して商法の規定とは異なる処理を政策的に決定することで、国 (国庫) は自らが徴収する税額に影響を与えることができることになり、他の株主と同等の取扱いを旨とする株主命題はその意義が失われることになる。配当の対象と課税の対象が異なる金額になる傾向は、BilMoGによる逆基準性の廃止によってさらに拍車がかかると思われ、株主命題は、「BilMoGを通じて、さらにその意義が限定された」(Herzig/Briese meister/Schäperclaus [2011a] S.2) といえる。

基準性原則は、国庫からの保護機能があるとされてきたが、上にみたように、損失引当金の税法における計上禁止や、名目税率の引き下げによる課税ベースの拡大等、商法とは異なる規定や政策が行われることによって、株主命題の意義は失われ、結果として国庫からの保護機能は後退している。かかる状況は、基準性原則の存在意義をも失わせる可能性があるといえるであろう。

3.3 企業のインセンティブ

BilMoGやE-Bilanzによる制度改正は、決算書作成に対する企業の態度に影響を与える可能性がある。これに関して、BilMoGによるコスト効率への影響と、E-Bilanzによる税務政策への影響のそれぞれについて考えてみたい。

3.3.1 コスト効率

BilMoG制定前では、企業は商法会計と税務会計にどのように対処してきたのであろうか。これに関しては、Haller/Ferstl/Löffelmann [2011] の調査が参考になる。これは、統一決算書¹⁷の作成が可能かどうか、また、企業が統一

¹⁷ 統一決算書とは、商法と税法の両方に合致する1つの決算書のことである。完全な統一決算書の場合、GoBに合致した商法貸借対照表は、変更なしに税務上の利益計算の基礎となることができる (Lorson/Toebe[2009]S.455)。

決算書を作成する意図を有しているかどうかについて調べたもので、2006年から2008年までの3年間について、小規模・中規模・大規模企業から各年度100社ずつの決算書は無作為に選定し、3年間で合計900の決算書について調査が行われた。それによれば、GoBに合致する選択権、すなわち、会計処理方法の選択次第で税法上の計算を商法上のGoBに合致させることが可能なものについては、多くの企業が、税法の定めにも合致するような商法上の会計処理を選択していることがわかった¹⁸。つまり、「企業は、商法貸借対照表と税務貸借対照表において、できるだけ統一的な計上を行おうとしている」(Haller/Ferstl/Löffelmann [2011] S.888)ということが明らかになったのである。

このことは、「単純化 (Vereinfachung) とコスト効率性 (Kosteneffizienz)」(Günter [2012] S.185) という、統一的処理の利点が追求されたことの表れと考えることができる。そして同時に、この結果は、企業が会計処理において税務上の規則を重視しているということを示している。なぜなら、統一的な会計を行うためには、企業は税務上の規則に合致した商法上の処理をわざわざ選択する必要があるからである。ここにおいて、いわば「税務上の規則が商法貸借対照表に引き継がれる」(Haller/Ferstl/Löffelmann [2011] S.886) というような、すなわち、別々の法律ではあっても、実質的には税務上の規則が商法の中に入り込むような形で商法会計に影響を与えていることがわかるのである。

では、BilMoG制定後について、商法会計と税務会計に対する企業の行動はどのように変化するのであろうか。傾向としては、商法会計と税務会計とで異なった計上がなされるようになるものと思われる。3.1にもみたように、BilMoGによって税務上の選択権行使が商法とは独立に幅広く認められ、また、法律の文言上で逆基準性が廃止されている。「完全な統一決算書の基礎的前提は、商法貸借対照表と税務貸借対照表が同一の、少なくとも矛盾しない規定をもっていることである」(Lorson/Toebe [2009] S.456) のだが、もともと商法規則と税法規則は一致していなかったことに加えて、選択権行使の拡大と逆

¹⁸ 税法に合致した商法上の処理が選択されたケースが合計879例であったのに対し、税法と異なる処理、つまり統一的な会計が達成されないような処理が選択されたケースは合計138例であった (Haller/Ferstl/Löffelmann[2011]S.887)。

基準性の廃止が行われたことで、両者の相違は広がっていくものと思われる。したがって、「完全な統一決算書の作成は、BilMoGの適用下では、従来よりも制限されたものとなる」(Lorson/Toebe [2009] S.456) といえるであろう。

税務上の選択権を行使することは、コスト効率性の観点からは、必ずしもコスト削減的であるとは限らない。選択権の行使により商法と合致しない処理をする場合には、結果として商法に合致した決算書と税法に合致した決算書を別個に作成する必要があるため、より多くの労力が費やされるという点で「遵守コスト (Befolgungskosten) がかかる」(Herzig [2010] S.1905) からである。したがって、コストに関しては、「税務上の利点と比較考量する必要がある。」(Herzig [2010] S.1905) 3.1にもみたように、BilMoG後においては、税務上の優遇措置を得るために、選択権が行使され税務上の独自の処理が行われる可能性が広がるため、商法と税法とで別個の会計が行われるとすれば、それは遵守コストがかかることを考慮しても、税務上の優遇措置が得られることのメリットが上回る場合であると考えられる。ここにおいて、BilMoGの前後でコスト効率性の意味が変化していることがわかる。すなわち、BilMoG前では、コスト効率性に関して、統一的な会計を行うことによる事務的な負担軽減に主眼があったのに対し、BilMoG後では、税務上の優遇措置を通じた金銭的メリットが重視されているということができよう。

3.3.2 税務政策

E-Bilanzの導入によって、決算書作成に対する企業の態度に影響が生じる可能性がある。2.2.2にみたように、E-Bilanzに関しては、(1) 商法貸借対照表と商法損益計算書 (2) 税務貸借対照表と商法損益計算書のいずれかを企業は提出しなければならない。(1) の場合、税務上の規則に合致しない評価や金額が含まれる場合があるので、調整計算を添付する必要があるが、(2) の場合には、税務上の規則に合致した税務貸借対照表を提出するため、調整計算は必要ではない。

ここで、「税務貸借対照表と商法損益計算書が伝達された場合、財務当局は、貸借対照表の調整表が省略されるため、他の選択肢、つまり調整計算付き商法貸借対照表と商法損益計算書の伝達の場合よりも、明らかに、少ない情報しか

利用できない」(Herzig/Briesemeister/Schäperclaus [2011a] S.7) ということが考えられる。どういうことかということ、(1) の場合では、調整計算が付されるため、商法上の処理と税法上の処理の違いを明確に把握することができる。商法規定とは異なる税法上の処理をしているということは、すでに見たような税務上の優遇措置の考慮や、その他何らかの政策的意図がその背後にあることが考えられる。その意味で、「商法貸借対照表と税務貸借対照表との間の差異は、場合によっては、企業の行う税務貸借対照表政策 (Steuerbilanzpolitik) に対する深い洞察を与えてくれる」(Herzig/Briesemeister/Schäperclaus [2011a] S.7) ものであるのだが、(2) の方法が選択された場合、「かかる差異をデータからもはや読み取ることはできない」(Herzig/Briesemeister/Schäperclaus [2011a] S.7) ことになる。逆に企業からすれば、税務に係る政策的意図を明示したくないとか、調整計算に表される商法上と税法上の処理の差異に関する当局側からの問い合わせをあらかじめ避けたいという場合もあると考えられるため、E-Bilanzの導入は、「税務貸借対照表を直接的に報告するきっかけを与える」(Herzig/Briesemeister/Schäperclaus [2011a] S.7) ものとなるかもしれない。

以上、3.3.1および3.3.2にみたように、コスト効率の観点からも、税務政策の観点からも、税法規則を重視する傾向が強まると考えられるのであり、「したがって、商法上の目的設定のみを考慮した会計は考えられない」(Haller/Ferstl/ Löffelmann [2011] S.889) という状況である。所得税法上は商法会計の税務会計に対する基準性が規定されているとはいえ、実際は税務上の考慮が優先的になされ、商法上の目的とは別個に税務会計が行われる傾向はますます強まると考えられる。

4. 基準性原則に生じた変化と今後の行方

4.1 新しい形式的基準性

2.1にもみたように、BilMoGによって旧所得税法第5条第1項第2文が削除されたことにより、逆基準性が廃止された。これは、商法の規定およびこれに従って算出される数値が課税所得計算の基礎になるということ、すなわち、商法か

ら税法への基準性（実質的基準性）を明確にするということを目的としたものであった。

しかし、かかる逆基準性の廃止にもかかわらず、税法規定は商法会計に依然として影響を及ぼしていると考えられる。

3.3でも検討したように、企業はもともと、コスト効率性を考慮して、商法会計と税務会計において統一的な処理を行おうとする傾向にあった。そして、BilMoG制定後においては、税務上の独立的な選択権が行使できる可能性が広がったことから、遵守コストとの比較考量のうえで、コスト効率性が高まるように税務上の優遇措置を受けられるような選択権行使を行うものと考えられる。したがって、BilMoGを通じた逆基準性廃止により、たしかに形式上は税務的な影響から商法会計は切り離されているかもしれないが、実際には、商法会計上どのような金額が計上されるかは、統一的処理によるコスト削減や税務上の優遇措置のメリットが考慮されたうえで決まるものと考えられ、税務規則の影響はやはり存在すると考えられる。

また、E-Bilanzの導入も基準性原則のあり方を変化させる可能性がある。2.2.2にもみたように、E-Bilanzにおいては、必須フィールドと呼ばれる企業が最低限満たすべき記載項目があり、これは商法第266条、第275条を上回って非常に細かく区分されている。このことから、E-Bilanzは、「詳細な区分規則 (Gliederungs- und Abgrenzungsvorschriften) を通じて (・・・) 商法決算書の様式 (少なくとも形式的な) において『基準性のある』 (maßgeblich) ものとして広がる」 (Haller/Ferstl/Löffelmann [2011] S.889) ののではないかと思われる。つまり、E-Bilanzにおいては必須フィールドを含めた詳細なタクソノミに合致するように税務申告を行わなければならないため、これを見越して、あらかじめ商法会計において、E-Bilanzを念頭においた様式の設定や会計項目の計上が行われる可能性があると考えられるのである。このことから、E-Bilanzの導入は、商法会計と税務会計との関係性において、「新たな『形式的基準性』」 (Herzig [2010] S.1907) を生じさせるものであるといえる。

以上のように、基準性原則に関しては、BilMoGで逆基準性が廃止されたものの、税法の影響はなくなることはなく、むしろBilMoGによって改正された所得税法の新規定に伴う税務上の選択権や、E-Bilanzの導入によって、税務規

則が商法会計に新たな形で作用するようになったのではないかとと思われる。つまり、旧来の形式的基準性は廃止されたが、新しい形式的基準性が形成されたと考えられるのである。

4.2 商法会計の特徴は存続するか

商法会計の今後を考えるうえで確認しておかなければならないのは、商法会計と税務会計の目的が異なっているということである。商法上の利益計算は、債権者や株主の利害を考慮しなければならないのに対し、税法が主眼を置いているのは税の公平性原則 (Grundsatz der Steuergerechtigkeit、ドイツ憲法第3条第1項) である (Lorson/Toebe [2009] S.455-456)。商法会計は債権者保護を考慮し、安全に配当できる期間的成果、つまり配当可能利益の算出を目指すものである (Lorson/Toebe [2009] S.456) から、慎重性の原則 (Vorsichtsprinzip、商法第252条第1項第4号) が適用され、控えめな利益が算出される。これに対して、国庫によって課される税負担は、課税の公平性を考慮し、経済的給付能力 (wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) に従って、納税義務者に公平に割り当てられなければならないため、税務会計においては、すべての期間的成果が算出されなければならない (Lorson/Toebe [2009] S.456)。ここに商法会計と税務会計の目的の相違があるのである。

3.1や3.3.1にもみたように、選択権の拡大や税務上の優遇措置、あるいはコスト効率性等の考慮から、企業が商法会計と税務会計とで異なった計上を行う可能性は広がっていると考えられるし、また、3.2にもみたように、基準性原則を根拠づけていた株主命題も後退を見せている。商法会計においてたとえ慎重な会計が行われても、基準性原則の変容により商法会計と税務会計の分離が進み、商法において算出された利益が税務上そのまま用いられなくなれば、従来商法会計が担ってきた債権者保護の機能も発揮されなくなるかもしれない。商法会計は、その特徴や意義づけに関して、大きな転換点にさしかかっていると思われる。

5. おわりに

本論文では、BilMoGおよびE-Bilanz導入による制度変更が、基準性原則にどのような影響をもたらすのかについて検討してきた。その結果、商法会計と税務会計の関係性については、2つの帰結が生じているといえる。1つは、税務会計の商法会計からの独立が進むということである。BilMoGによる所得税法の改正によって幅広い選択権が認められ、またそれにより企業が税務上の優遇措置を考慮するようになることなどによって、税法独自の自律的な会計が行われる可能性が広がるであろう。もう1つは、税務的な影響から商法会計を解放するというBilMoGの立法意図にもかかわらず、税法の商法への影響は残存することになるということである。企業は商法上と税法上とで統一的な処理を行うのか、別個の処理を行うのかをコスト効率性や税務上のメリット等を勘案の上で決めると考えられること、また、E-Bilanzのタクソノミにおいて、記載項目が商法よりも詳細に区分されていることから、税法規定や税務申告の内容を考慮して商法上の処理が選択されることが考えられ、従来の逆基準性とは異なる「新しい形式的基準性」が生じていると考えられる。

BilMoGによって逆基準性が廃止され、商法から税法への実質的基準性が明確化されるはずであったが、上記の検討結果に鑑みるに、商法上の金額が課税所得計算の基礎となるという基準性原則はむしろ後退しており、逆に税法が新たな形で商法会計を規定する関係へと変化している。また、従来商法会計の特徴をなしてきた慎重性原則および債権者保護といった側面も、4.2にみたように、それが今後も持続するかどうかは不確実である。

本論文の考察から、ドイツの会計を基礎づけてきた基準性原則や慎重性原則が変容してきていることが明らかとなった。これは、会計を規定する法律間の関係や会計処理の前提となる基本思考の変化につながるものであり、企業が作成する財務諸表の様式や、算出される金額に具体的な影響を及ぼす可能性も持っている。法改正の影響が今後いかなる場面で生じるか、引き続き検討することが必要であろう。

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 “ (BMF-Schreiben 12.03.2010)

<http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/235_a_Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=3>

Bundesministerium der Finanzen [2011a] „Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen; Anwendungsschreiben zur Veröffentlichung der Taxonomie“ (BMF-Schreiben 28.09.2011)

<http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/051_a.pdf?__blob=publicationFile&v=4>

Bundesministerium der Finanzen [2011b] „E-Bilanz“ in: Monatsbericht 21.11.2011

<http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/Standardartikel_Migration/2011/11/analysen-und-berichte/b03-E-Bilanz/E-Bilanz.html>

Bundestag [2008] „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz) “*Drucksache* 16/10188

Döllner, G. [1971] „Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr“ *Betriebs-Berater* 26.Jg., Heft31, S.1333-1335

Günter, S. [2012] *Fortentwicklung des Handels- und Steuerbilanzrechts*, EUL VERLAG

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
- Haller,A., E-M.Ferstl, J.Löffelmann [2011] „ Die "einheitliche" Erstellung von Handels- und Steuerbilanz “*Der Betrieb*, 64.Jg., Heft 16, S.885-889
- Herzig,N. [2010] „ Tax Accounting zwischen BilMoG und E-Bilanz“
Deutsches Steuerrecht, 37/2010, S.1900-1908
- Herzig,N., S.Briesemeister [2010] „E-Bilanz ab 2011- Zeitenwende in der Kommunikation von Besteuerungsgrundlagen“*Der Betrieb*, 63.Jg., Heft 05, S.M18
- Herzig,N., S.Briesemeister, J.Schäperclaus [2011a] „Von der Einheitsbilanz zur E-Bilanz“ *Der Betrieb*, 64.Jg., Heft 01, S.1-9
- Herzig,N., S.Briesemeister, J.Schäperclaus [2011b] „E-Bilanz-Konkretisierung, Erleichterungen, verbleibende Problembereiche“ *Der Betrieb*, 64.Jg., Heft 30, S.1651-1658
- Lorson,P., M.Toebe [2009] „Konsequenzen des BilMoG für die Einheitsbilanz“ *BBK - Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung*, 56. Jg., Heft 09, S. 453-462
- Stegmann,W. [2010] „E-Bilanz- das trojanische Pferd des Steuerbürokratieabbaugesetzes (SteuBAG) ?“
<http://www.sihk.de/linkableblob/780196/data/Veranstaltung_E_Bilanz_Vortrag_von_Herrn_Stegmann-data.pdf >
- 五十嵐邦正 [2011] 「ドイツ基準性原則の方向」『会計学研究』第25号、1-23ページ。
- 企業会計審議会 [2012] 「IFRSに関する欧州調査出張（フランス・ドイツ・EFRAG）調査報告書」
<http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryousoukai/20120217/04a.pdf>
- 久保田秀樹 [2011a] 「ドイツにおけるIFRSと課税所得計算－『基準性原則』の行方－」『甲南経営研究』第51巻第3号、27-45ページ。

久保田秀樹 [2011b] 「ドイツにおける基準性原則の変容と課税所得計算」『産業経理』第71巻第1号、37-44ページ。

齋藤真哉 [2009] 「ドイツにおける会計と税務の関係へのIFRSの影響—貸借対照表法現代化法 (BilMoG) の検討—」『産業経理』第69巻第2号、100-109ページ。

日本公認会計士協会 [2010] 「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」租税調査会研究報告第20号。

<http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-2-20-2-20101021.pdf>

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。