

KONAN UNIVERSITY

簡素化された課税所得計算の可能性

著者	久保田 秀樹
雑誌名	甲南経営研究
巻	53
号	3
ページ	73-95
発行年	2012-12-10
URL	http://doi.org/10.14990/00002089

簡素化された
課税所得計算の可能性

久保田 秀樹

甲南経営研究 第53巻 第3号 抜刷

平成24年12月

簡素化された 課税所得計算の可能性

久保田 秀樹

I はじめに

ドイツでは、2010年に会計法現代化法 (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz; 以下では BilMoG と略称する。) により所得税法 (EStG) 第5条第1項の変更によって損金経理要件に類似した「逆基準性原則」(umgekehrtes Maßgeblichkeitsgrundsatz) が廃止された。BilMoG 施行後も、商法上の年度決算書は課税所得計算の基礎であるが、BilMoG 施行前に、確定決算主義に相当する「基準性原則」(Maßgeblichkeitsgrundsatz) を存続すべきかどうかという点についても既に研究されていた。すなわち、連邦財務省 (BMF) の委託を受けて、ケルン大学のヘルツィツヒ (Herzig, Norbert) 教授によって「国際的会計基準の適用と課税所得計算へのその影響」を調査する意見書 (Herzig 2004) が作成・公表された。当意見書では、以下の問題設定を背景として、ドイツの現行法における「基準性原則」の意義を調査し、当原則の廃止の結果生じる帰結と必要な改革が提示されている (Herzig 2004, S.1)。

- ① 100年以上の間、様々な方法での商法決算書 (Handelsbilanz) と税務決算書 (Steuerbilanz) との相互作用を形成してきた「基準性原則」の将来に、会計の国際化の増大からどのような影響が出てくるのか?
- ② 会計の国際化の進展を背景として、「基準性原則」を廃止した場合、

簡素化された課税所得計算の可能性（久保田秀樹）

どのような影響があり、どのような適応策が必要となるのか？

- ③ 現行の「基準性原則」に固執しない場合、課税所得計算はどのような理論的概念に従うべきか？ このことから企業の税負担と国庫には、どのような影響が生じるのか？

一方、欧州委員会は2011年3月16日に共通連結法人税課税ベース（the Common Consolidated Corporate Tax Base: CCCTB）に関する欧州理事会指令の提案（European Commission [2011]、以下では「指令提案」と略称する。）を公表した。「指令提案」は、EUにおけるCCCTBの導入を規定している。

CCCTBの第1段階は発生主義に拠る損益計算書指向の所得算定（Gewinn- und Verlustrechnung-orientierte Gewinnermittlung）に基づく「修正収入余剰計算」（modifizierte Einnahmen-Überschussrechnung）である（久保田2012a参照）。

その後、2012年2月6日にドイツのメルケル首相とフランスのサルコジ大統領は、「独仏共同政府報告書－企業課税におけるコンバージェンス諸点」（グリーンブック）を公表した（久保田2012b参照）。当グリーンブックは「EUにおける税務上の更なるコンバージェンスの方向性」を決め、「指令提案」を支援するものとされる。

上掲の問題設定のうちの③を中心に当意見書に依拠しながらヘルツィッヒの提案のうち簡素化された独立した課税所得計算の在り方として修正収入余剰計算について考察することが本稿の目的である。

II 所得税法第4条第3項による収入余剰計算

前述のようにドイツでは、会計法現代化法（BilMoG）による所得税法5条1項の変更によって日本の「損金経理要件」に類似した「逆基準性原則」が廃止された（久保田2011a参照）。

ドイツでは、所得税施行令 (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung; EStDV) 第60条第2項第1文により、納税義務者が別個の税務決算書を作成しない限り、課税所得計算の基礎は規定された税務上の調整を顧慮した商法決算書 (Handelsbilanz) である。そのため、統一決算書 (Einheitsbilanz) とは、商法決算書に調整計算書 (Überleistungsrechnung) を添付することにより、税務決算書を別個に作成しないことを指す。

ドイツでは、今後、日本の確定決算主義に相当する「基準性原則」も廃止し、税法独自の会計基準を求める見解もある。その際、情報提供等を目的として作成される財務諸表とは独立して行われる課税所得計算は、統一決算書の作成が不可能になるため、従来の計算より簡素化されていなければ企業に過大な負担増を強いることになる。ヘルツィツヒは、所得税法第4条第3項による収入余剰計算 (以下では「4条3項余剰計算」と略称する。) に期間区分的要素、すなわち発生主義を強化した「修正収入余剰計算」を前掲の意見書で提案している。以下では、まず現行の「4条3項余剰計算」について見ていくことにしよう。

「4条3項余剰計算」の目的は、発生主義に相当する事業財産比較 (Betriebsvermögensvergleich) に比べて課税所得計算を簡素化することであり、それは複式簿記の代わりに、原則として収支作用的取引事象のみの簡単な認識によって達成される。「4条3項余剰計算」が、有高量ではなく収支量、すなわち収入および支出に遡及されるので、有高勘定および現金の記帳は、棚卸の実施と同様、僅かしか必要とされず、有高量との関連での評価問題は考慮されなくてよい。しかし、純粋な現金主義ではなく、一部、期間区分的要素、すなわち発生主義が導入されている。「4条3項余剰計算」の収支原則からの最も重要な離反は、設備資産における有高変動の算入である。すなわち、償却可能な設備資産たる経済財の調達または製作のための支出は、その流出時点には全額事業支出としては認識されず、当経済財の通常の事業上

簡素化された課税所得計算の可能性（久保田秀樹）

の耐用年数に渡って年度償却の形式で配分される。定額法や逓減法といった計画的減価償却のほかに、非経常的な技術的または経済的利用に対する控除ならびに所得税法第7a条の意味での控除の増大および特別償却といった計画外減価償却も許容される。但し、部分価値償却 (Teilwertabschreibung) は「4条3項余剰計算」では行われない。詳細は後ほど取り上げることにする。

(1) 適用範囲

「4条3項余剰計算」の適用範囲は、主に開業医や弁護士といった自由業者 (Freiberufler)、年間売上高500,000ユーロまたは年間所得50,000ユーロ未満の商工業者 (Gewerbliche Unternehmer)、および農林業経営者 (Land- und Forstwirte) である。

(2) 収支原則

「4条3項余剰計算」にとって、収支原則 (Zahlungsprinzip) が最も重要な原則であり、一部の例外を除いて、期間区分規則および客観化規則は適用されない。まず、事業収入 (Betriebseinnahmen) とは、事業によって引き起こされる現金または現金価値の増大を指す。したがって、事業収入は、それによって財産増大の形態で客観的に生じ、現金ないし現金価値のある財についての経済的処分権を獲得するという形で納税義務者に流入する。但し、ローンの受入れは、ローンの返済が事業支出でないのと同様、事業収入ではない。

他方、事業支出 (Betriebsausgaben) は、納税義務者から流出する現金または現金価値に本質がある総ての財として定義される。但し、物財給付ないし役務給付または使用权譲渡といった現金に本質がない価値減少の形態で生じる可能性もある。純粋な収支に基礎を置かない事業支出の最重要の事例は、以下のものである (Herzig 2004, S.350)。

a) 設備資産たる償却可能な経済財における減価償却

- b) 償却可能な設備資産と償却不能な設備資産における設備財の売却ないし引出時点での帳簿価額減価記入
- c) 事業上のローン債権の事業上の理由による中止

(3) 物財引出および物財払込

物財引出 (Sachentnahmen) とは、納税義務者が自分自身のため、家計のため、また他の事業外の目的で事業年度中に引出した総ての経済財である。物財引出の場合、事業財産 (Betriebsvermögen) から私用財産 (Privatvermögen) へ経済財が移行する。物財引出は、事業収入として処理される。その理由は、物財引出は本来収入余剰計算の結果としての税引後の「余剰」(Überschuss) から引出されるべきものである。しかし、収入余剰計算前に引出された額について、それを事業収入とすることによって、物財引出をしない場合の余剰額が算定されることになる。

他方、物財払込 (Sacheinlagen) とは、納税義務者が事業年度中に事業に供した総ての経済財である。物財払込の場合、私用財産から事業財産へ経済財が移行する。物財払込は、事業支出として処理される。これは、物財払込の分、収入余剰計算の結果としての「余剰」が大きくなってしまう。物財払込分は、「余剰」ではないので、それを事業支出として処理することによって、物財払込をしない場合の余剰額が算定されるのである。

物財引出も物財払込も部分価値、すなわち見積市場価値 (geschätzter Marktwert) で評価される。

(4) 「4条3項余剰計算」の問題点

「4条3項余剰計算」には以下のような問題点がある (Herzig 2004, S. 356-370)。

- ① 収支原則破棄の場合の簡素性の欠如

簡素化された課税所得計算の可能性（久保田秀樹）

「4条第3項余剰計算」に期間区分的要素を受容することによって有高勘定の使用と期間的評価が必要となり、所得算定の簡素性が犠牲になる。

② 収支発生の偶発性

修正収入余剰計算では、未完成工事有高の変動を顧慮しないため、経済的給付能力が反映されず、課税所得の歪みが生じる。例えば、建設業の場合、未完成工事有高が多く完成工事が少ない年度には所得が少なく計上される。他方、未完成工事有高が少なく完成工事が多い年度では、所得が大きくなる。

③ 課税ベースの操作可能性

例えば、売掛金の支払期限を延長したり（事業収入の先送り）、商品仕入や原材料調達を必要以上に増やすこと（事業支出の前倒し）によって余剰（所得）を減らしたり、あるいは、売掛金の繰上げ回収（事業収入の前倒し）や買掛金の支払期限の延長（事業支出の先送り）によって余剰（所得）を増やすことが可能である。

但し、商品仕入れの増大は保管費用を増大させるし、売掛金の支払期限延長は、延長分の利息が失われるというようにマイナス効果が併存するので、所得計上の操作によるプラス効果と比較考慮され、そうした操作が常に行われる訳ではない。

④ 変動する課税ベースによる損失顧慮の制限

「4条3項余剰計算」を適用する場合、事業財産比較による所得算定と比較して課税ベースが年度によって変動する度合いが高まる。所得計上が多い期間には場合によっては累進税率で課税される一方、損失計上の期間において損失繰戻し（Verlustrücktrag）は1年に限定されているため、損失相殺はほとんど損失繰越に限られることになる。

⑤ 任意の事業財産の排除

必要な事業財産 (notwendige Betriebsvermögen) とは、事業上の利用が50%を超える経済財をいうのに対し、任意の事業財産 (gewillkürte Betriebsvermögen) とは、事業上の利用が10%から50%ばの経済財をいう。因みに、私用財産とは少なくとも90%私用に用いられる財産である。事業財産比較による所得計算においては、必要な事業財産と任意の事業財産の両方が認められているが、「4条3項余剰計算」では2003年以前は任意の事業財産は認められていなかった。

⑥ 国庫の観点からの問題

「4条3項余剰計算」を適用する場合、課税ベースが年度によって変動する度合いが高まることによって、国庫にとっても税収が年度によって変動するため、財政計画の困難性や予測不能な税収欠陥という問題が生じる。

III 期間区分的要素の受容

前節で明らかになったように、従来の適用範囲を拡大して現行の「4条3項余剰計算」をそのまま適用することには問題がある。そこで、ヘルツィツヒは、「4条3項余剰計算」に一部修正を施した上で、従来の適用範囲を拡大して、総ての納税義務者が修正収入余剰計算による所得算定を選択できる制度を提案している。なお、収支事象と有高変動が誤った方法で損益作用的に顧慮されると、2重認識が生じる恐れがある。また、所得算定の際、収支事象も有高変動も認識されないという恐れも同時に存在する。こうした、事業収入ないし事業支出の2重認識および認識欠如の危険性は、記録義務および統制メカニズムで対処されねばならないとされる (Herzig 2004, S.381)。

以下では、提案されている「4条3項余剰計算」の修正の内容を取上げてみよう。

簡素化された課税所得計算の可能性（久保田秀樹）

(1) 資産項目

まず、経済財の税務上の概念については、事業財産比較との統一概念が提案される。課税の公平性という憲法上の観点から、事業財産比較に適用される特別な借方禁止および具体的記載額規定が「修正収入余剰計算」にも適用されねばならないとされる（Herzig 2004, S.22）。現行の「4条3項余剰計算」でも、設備資産の領域での財産変動がすでに広範に顧慮されており、事業財産比較との相違は、前述のように部分価値償却の禁止のみである。

なお、CCCTBでは、損益計算書指向の所得算定であることの結果として抽象的貸借対照表能力の説明がないので、即時控除可能な支出と資産計上されるべき支出とを区別する一般的規準がない。そのため、ドイツ税法で借方計上される経済財に適用される定義（実物財および権利、ならびに独立して評価され得るその他の経済的利益）がCCCTBの導入後も援用することができるかどうか明白でない。

① 設備資産の算入の必要性と範囲

設備資産の領域で期間区分が欠如している場合、納税義務者にとって期間成果の激しい変動による問題が生じ、上述のように、それは限定された損失相殺ならびに累進的税率を背景として利子上の不利益ないし付加的税負担につながる可能性があるとされる（Herzig 2004, S.23）。さらに、設備資産の領域での有高変動の顧慮が、修正収入余剰計算内で従来同様、償却可能および償却不能な設備資産たる借方計上能力のある総ての経済財に適用されるべきである。その際、一般的借方計上禁止が、自己創設の無形設備財等に対して顧慮されるべきであるとされる（Herzig 2004, S.384）。

② 評価

修正収入余剰計算の枠内での設備受入に対する、事業財産比較から離反し

た特別な評価規則の創設は、憲法上憂慮すべき不平等な扱いにつながると思われる (Herzig 2004, S.386)。

計画的継続評価に関して、現行の税法および商事法によるのと同様、償却可能な設備資産たる、使用が時間的に限られた経済財と、償却不能な経済財とが区別されねばならないとされる (Herzig 2004, S.24)。そして、設備資産たる償却不能な経済財について売却ないし引出の時点で初めて調達/製作原価の額の事業支出控除が許容される。

他方、使用が一定の期間に限られている償却可能な設備資産たる経済財は、通常の事業上の耐用年数に渡って計画的に減価償却されねばならず、それによって調達ないし製作原価が、当設備財の利用される事業年度に配分される。

CCCTB では、償却可能な設備資産の計画的減価償却については、①長期使用の経済財と②その他の経済財とに2分される。前者に対する定額償却法への限定および耐用年数の標準化と、後者に対する「プール減価償却」(Poolabschreibung) とが、CCCTB における計画的減価償却の大きな特徴である。

なお、消耗や老朽化しない経済財は償却不能な経済財に属する。それは、例えば土地、芸術品、骨董品、宝石ならびに金融資産である (指令提案40条)。これらの経済財の取得のための費用は売却された年度に課税ベースから控除できる (指令提案20条)。

③ 部分価値減価記入の否認

修正収入余剰計算内の部分価値減価記入は、企業と国庫における管理コストの増大を招き、簡素化された所得算定方法の目的に反するとして、否認される。しかし、部分価値減価記入を一般的ではなく、金融資産について許容することが推奨される (Herzig 2004, S.391)。なぜなら、部分価値減価記入を行わなければ、損失が最終的に確定され、したがって投入された資金が

簡素化された課税所得計算の可能性（久保田秀樹）

最終的に失われる時点によりやく所得減少的に認識可能となるに過ぎない。事業支出としての当損失の遅延された認識によって、後の期間に税務上の損失が増大して発生し、その損失が本質的に損失繰越に限定される結果として損失相殺が完全に行われないという危険が存在するからである（Herzig 2004, S. 390-391）。

CCCTB では、売買目的で保有される金融資産および金融負債の場合、付されるべき時価での評価が行われる（指令提案23条4項15号との関連における22条1号e）。

④ 棚卸資産の算入の不可避性

流動資産たる経済財に対する支出は、現行の「4条3項余剰計算」においてはその流出の時点で全額が事業支出として認識される。債権の有高は現行の「4条3項余剰計算」では顧慮されない。なぜなら、事業収入は給付提供の時点ではなく、その流入の時点で計上されねばならないからである。棚卸資産についても、債権についても、以下では、これらの項目について有高変動が修正収入余剰計算に算入されるべきか否か、またどの程度算入されるべきかが吟味される。

(a) 算入されるべき棚卸資産の範囲

激しく変動する棚卸資産有高の結果である、変動する期間損益という本質的問題に目を向けるならば、長期製造契約によって製造された製品のみが簡素化された所得算定に算入されねばならないのかどうか、それに対して他の未完成品ならびに完成品全体、商品、原材料、補助材料、工場消耗品は算入され得ないのかという問題を喚起する。

結局、修正収入余剰計算の適用範囲が非常に広くとられれば、操作の余地という危険がより強く強調され、簡素化された所得算定への棚卸資産の部分

的な算入ではなく、完全な算入が顧慮されねばならない。本質的に中小企業のみが含まれる狭く設定された適用領域の場合、簡素化思考が重要となり、その結果、棚卸資産の制限された顧慮、例えば長期製造契約による未完成製品の有高のみが顧慮されることになるだろうとされる (Herzig 2004, S.400)。したがって、算入されるべき棚卸資産の範囲については、修正収入余剰計算の適用範囲に依存して決定されることになる。

CCCTB では、発生主義に拠るため、棚卸資産は所得算定に完全に算入される。

(b) 棚卸資産の評価減

棚卸資産の領域での価値変動については、課税所得算定が行われる決算日に、有高計算で顧慮される経済財の実際の価値が当財貨の当初の調達/製作原価より低い場合、評価減が問題となる。しかし、短期間に収まる、その間の価値損失の無視は、損失顧慮の遅延にはつながるが、損失が制限された損失相殺のために全く税務上利用されないという危険の増大をもたらすことはないとされる (Herzig 2004, S.402)。

CCCTB では、棚卸資産については、不均等原則が適用され、期待される正味売却額が調達原価または製作原価を下回る場合、評価減が行われる。このことは、継続が予測される価値減少か、一時的と予測される価値減少かにかかわらず妥当する。

なお、修正収入余剰計算における簡素化には特別なウエイトがあるので、評価簡素化法については、事業財産比較で適用される平均法が許容されねばならないとされる (Herzig 2004, S.403)。CCCTB の場合、消費順法ないし売却順法として先入先出法 (FIFO) のみ選択できる。

簡素化された課税所得計算の可能性（久保田秀樹）

(c) 債権

修正収入余剰計算内での売掛債権を顧慮する場合は、課税所得の認識について、事業財産比較（発生主義）の場合と同様、給付提供の時点が重要となる。その場合、収支原則の放棄によって事業財産比較との中心的相違が消えることになるだろう。したがって、収支原則ならびに簡素性が収支指向的所得算定方法の中心原則として保持されるべきだということを背景として、ローン債権を除く債権の修正収入余剰計算への算入は認められるべきでないと思われる（Herzig 2004, S.405）。

CCCTBの場合、給付提供の時点で収益が認識される発生主義に拠っているので売上債権は顧慮される。

(2) 負債項目

① 引当金算入の不可避性

現行の「4条3項余剰計算」の問題は、変動する課税ベースにより、傾向として事業財産比較より頻繁に損失が生じる可能性があるという点にある。

以下の単純化された計算例によって、このことが明確になる。

全体期間（ここでは1～8期）に渡って400億円の課税全体所得を稼得する企業を想定する（原文の貨幣単位を以下では「億円」に換えている）。単純化のために、100億円の収支ベースで算定された期間課税所得が時間の経過とともに不変であると仮定する。1期の当初期間に納税義務者の1度限りの行為、例えば原子力発電所の操業開始によって、原子力発電所の廃棄物の処理のために400億円の法的または実際の債務が発生し、それが8期の最終期間によく全額収支作用的支出につながるものとする。「表1」は期間相互の損失相殺の前後の課税所得の展開を表現している。

引当金設定がなければ、最終8期の400億円の支出は、300億円の税務上の損失につながり、100億円の額だけ繰戻されるが、この損失のうち200億円が

表1：収支指向的所得算定方法の枠内での不完全損失顧慮の問題点の例示 (単位：億円)

期 間	1	2	3	4	5	6	7	8
課 税 所 得	100	100	100	100	100	100	100	-300
損 失 相 殺							-100	100
相殺後所得	100	100	100	100	100	100	0	-200

最早、税務上利用できない危険が生じる (Herzig 2004, S.408)。

こうした事態に対して現行の税務決算書および商法決算書における配分引当金 (Verteilungsrückstellungen) の継続的な設定を通じての債務金額の集積性は、債務の発生と履行の間の期間に事業支出を一定額ずつ配分することになる。その際、損失相殺に問題は生じず、むしろこの引当金が利益平準化効果をもたらし、それによって累進効果ならびにマイナスの利息効果の問題も以下のように回避されうる。

表2：収支指向的所得算定方法の枠内での配分引当金の例示 (単位：億円)

期 間	1	2	3	4	5	6	7	8
課 税 所 得	100	100	100	100	100	100	100	100
損 失 相 殺	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50
相殺後所得	50	50	50	50	50	50	50	50

但し、修正収入余剰計算への引当金の算入は、収支原則が付加的に破られ、簡素性が損なわれるとの批判がある。設定された引当金には統制手段として有勘定か記録簿が記載されねばならず、それによって事業支出の2重認識ないし認識欠如が回避される。しかし同時に事業支出の規定に対して、引当金の評価が必要であり、それは債務の金額上または時間的不確かさにより見積でのみ行いうることが多い。したがって、税務目的用に、評価の余地に限定された客観化規則が置かれ、それが修正収入余剰計算を付加的に複雑化する

簡素化された課税所得計算の可能性（久保田秀樹）

らだろう。引当金計上との関連で発生する紛争問題は修正収入余剰計算の領域にも及ぶだろうし、それによって納税義務者および国庫に管理コストを生ぜしめる。いずれにしても、引当金の算入は納税義務者および国庫の両サイドにとって重大な管理コスト増大という結果になる（Herzig 2004, S.410）。

② 長期的に累積する引当金

収支指向的所得算定法の簡索性のために短期的に回転する引当金（kurzfristig revolving Rückstellungen）は修正収入余剰計算に取り込まれるべきでない。それに対して、長期的に累積する引当金（langfristig kumulierende Rückstellungen）の修正収入余剰計算への算入は考慮されねばならないとされる（Herzig 2004, S.414）。集積引当金（Ansammlungsrückstellungen）ないし配分引当金の継続的設定によって債務の発生時点と履行時点の間の期間に支出を配分し、その結果、事業支出控除は大部分時間的に前倒しされ、不完全な損失顧慮の危険が縮小されるからである。さらに、支出の複数期間への配分は所得平準化をもたらし、そのため累進効果ならびにマイナスの利息効果という結果を減少させることができる。

CCCTB では、納税義務者が当課税年度または前課税年度における活動または取引に基づいて既に有する、または有することが予測される法的義務について、引当金の計上が行われる。すなわち、支払義務が存在し、当義務の金額が適切な確かさで規定される場合、当義務が課税年度の経過前の発生に基づくものであり、将来給付すべき支払いが控除可能な費用である限り、当費用は控除可能である（指令提案19条(a)ならびに(b)および25条1号1文）。

③ 発生のおそれのある損失引当金

発生のおそれのある損失に対する引当金の修正収入余剰計算への取り込みによって事業支出控除は多くの場合、1ないし2期間分のみ時間的に前倒

しされるにすぎない。結局、発生のおそれのある損失引当金 (Drohverlust-rückstellungen) の計上のみでは、非常に長期的な事実上の債務に基づく高額の税務上の損失が全体期間末に発生し、その際、それが最早税務上利用され得ないという危険は回避され得ない。結局、この理由から発生のおそれのある損失引当金の修正収入余剰計算への受容は断念されるべきだとされる (Herzig 2004, S.416)。

CCCTB では、発生のおそれのある損失引当金に対する特別な規準を挙げることが放棄されているため、その取扱いは不明である。したがって、未決取引による発生のおそれのある損失引当金が、「指令提案」25条1号の引当金概念に含まれるかどうかは明確でない。

④ ローン債務

現行の「4条3項余剰計算」において、事業上引き起こされたローン債務 (Darlehenverbindlichkeiten) の中止は組込まれており、それによって、当該債務の領域に制限された有高計算が呈示されている。修正収入余剰計算内でのローン債務については現行の有高計算が保持されるべきだろうとされる (Herzig 2004, S.420-421)。

⑤ 前受金

長期的な製造契約においては、時間的に歪んだ期間損益成果が生じうるという問題が、修正された収入余剰計算に棚卸資産を少なくとも部分的に組入れるという考慮につながる。修正収入余剰計算の枠内における棚卸資産有高の顧慮は、少なくともそれが長期的製造契約と関連する限りにおいては考慮に入れられるべきであるとされる (Herzig 2004, S.421-422)。

修正収入余剰計算内での前受金 (erhaltene Anzahlungen) の期間区分については、期間所得の歪みが回避され納税義務者の裁量の余地が制限されると

簡素化された課税所得計算の可能性（久保田秀樹）

いう利点と、その簡素性が益々放棄されるという欠点との間で比較考量されねばならない。その際、どの程度、前受金が修正収入余剰計算における有高計算を通じて認識されるべきかは、この計算に取入れられるべき棚卸資産の範囲に依存し、それは更にこの所得算定方法の適用範囲によって影響される。修正収入余剰計算による所得算定が非常に広範囲に認められる場合、期間区分（発生主義）は棚卸資産についても、それに関連する前受金についても考慮に入れられねばならないとされる（Herzig 2004, S.424-425）。

(3) 計算限定項目

① 定期的に反復する収入および支出

計算限定項目の修正収入余剰計算への取込みについては、「定期的に反復する収入および支出」と「社債発行差金」(Disagio)の取扱が検討される（Herzig 2004, 頁）。まず、前者について見てみよう。所得税法第11条第1項第2文および第2項第2文による「流入/流出原則」(Zufluss-/Abflussprinzip)によると定期的に反復する収入および支出が経済的に属する暦年の開始直前または終了直後に流入ないし流出する当該収入および支出は、当期間に関連するものと見なされる。経済的な帰属期間の期首の直前、すなわち連邦財政裁判所（BFH）の判決によれば10日前に発生する定期的に反復する収入および支出に対して、一時的計算限定項目が少なくとも思考的形式で形成されねばならない。その際、支出の限定は借方項目を通じて、収入の限定は貸方項目を通じて行われる。経済的に帰属する期間末の直後に収入ないし支出の流入または流出が行われる場合、少なくとも予測される計算限定項目(Rechnungsabgrenzungsposten)が形成されねばならず、それは会計法上、その他の資産（収入の場合）ないしその他の負債（支出の場合）の下で呈示される。修正収入余剰計算においても「流入/流出原則」の現行の例外規定は保持されるべきであり、それは期間的正しさと簡素性との間の意味のある

妥協であるとされる (Herzig 2004, S.433)。

② 社債発行差金の取扱

ローン取引において社債発行差金を取り決める民法上の可能性によって、税務上の収支計算の枠内で期間的課税ベースに影響を及ぼす重要な余地が納税義務者にある。この操作余地の制限について、客観化された課税という目的を達成するために、修正収入余剰計算の枠内でも社債発行差金は事業財産比較の場合と同様、債務の支払い期間に渡って収支原則に反して成果作用的に配分されねばならない。したがって、修正収入余剰計算の枠内での社債発行差金に対する借方計算限定項目の形成が考慮されねばならないとされる (Herzig 2004, S.436)。

(4) 任意の事業財産の許容

「4条3項余剰計算」内での任意の事業財産の否認は、「全体利益一致の原則」(Grundsatz der Totalgewinnlichkeit) に違反するため、実質的に正当化され得ない。なぜなら、修正収入余剰計算実施企業と決算書作成企業との間に不平等な扱いを生じさせてしまうからである。したがって、修正収入余剰計算においても、事業財産比較におけるのと同じ方法で任意の事業財産の形成とそれに伴う関連する支出の控除が許容されるべきだとされる (Herzig 2004, S.437)。

IV 修正収入余剰計算の適用範囲

(1) 修正収入余剰計算の適用範囲

事業財産比較(発生主義)および修正収入余剰計算については、それらが課税所得計算の枠内でどのように実施されねばならないかという問題がある。その際、現行の税法において既にそうであるように、税法会計基準内で事業

簡素化された課税所得計算の可能性（久保田秀樹）

財産比較と修正収入余剰計算との2つの方法の併存が許容されるべきことが提案される（Herzig 2004, S. 440）。

但し、現在、各納税義務者は、所得収入を稼得する限りにおいて、事業財産比較を通じてそれを確定することができる一方で、修正収入余剰計算による所得算定については非常に限られた範囲にしか資格がない。それによると、記帳および決算書作成の義務がない納税義務者および任意に記帳および決算書作成しない納税義務者のみが2つの所得算定類型間の選択権を有する。つまり、自由業者ならびに租税通則法第141条の規模規準を同時に満たす商法上記帳義務のない商工業者および農林業経営者である。なお、これらの納税義務者には収入余剰計算の強制もない。

修正された収入余剰計算の適用範囲がどの様に形成されるべきか、そして2つの所得算定類型間の選択権が容認されるべきか否かについて資格のある範囲区分のために質的規準ならびに量的規準、そして両者の結合が問題となる（Herzig 2004, S. 441-442）。以下ではこの問題について取り上げてみよう。

(2) 質的限定規準とその問題点

現行の税法には、記帳および決算書作成義務のある納税義務者および任意で記帳および決算書作成を行なう納税義務者は修正収入余剰計算の適用から除外され、そのため事業財産比較の実施が義務付けられるという質的限定規準が存在する。この行き方の背後には、既に記帳を行なっている企業は、租税目的にも事業財産比較の実施を要求することが可能で、特にそうした企業には、「基準性原則」が有効な場合、原則的に上述の統一決算書の作成によって高額の追加費用が引き起こされないだろうという考えがある（Herzig 2004, S. 443）。

代替的区分指標として、資本市場指向的企業は事業財産比較を行なわなければならない一方で、中小企業については2つの方法間の選択権が容認され

るという行き方もある。この行き方の背景には、通常、会計報告へのより高い要請を受ける資本市場指向的企業は、いずれにせよ相応の会計報告ノウハウと電子処理プログラムを利用できるという考えがある。そうした企業にとって、国際財務報告基準(IFRS)準拠の情報提供目的決算書以外の、税務決算書の追加的作成は、著しく高額な管理追加費用を引き起こさないだろうとされる(Herzig 2004, S.443)。

それに対して、中小企業にとっては、情報提供目的決算書以外に税務決算書を作成することは、かなり高額な追加負担であるため、修正収入余剰計算による簡素化された課税所得算定が考慮に入れられねばならない。

現行の税法において修正収入余剰計算の適用範囲を規定する際、上述のように、原則として商法上および税法上の記帳義務と結合することとされているが、その結果、実際の自由業者全般が、そして商工業者が非常に狭い範囲においてのみ2つの課税所得算定法の選択権を行使することができるにすぎない。このことは、自由業者と商工業者との間の事実上不平等な扱いをもたらす可能性がある(Herzig 2004, S.445)。

質的規準の具体化がなければ、2つの所得算定類型間の自由な選択による、納税義務者にとっての著しい裁量の余地が存在することになるだろう。未規定の質的規準による適用範囲の区分が納税義務者と税務当局との間の紛争問題につながる可能性があるし、それは両サイドにおいて付加的成本を発生させるだろう。そうした規準の具体化のために質的規準のほかに量的区分指標も援用されねばならないとされる(Herzig 2004, S.446)。

(3) 量的限定規準とその問題点

区分指標としての具体的数値の援用によって、納税義務者にも国庫にも質的規準において発生しうるような解釈の余地は生じない。これは、有効範囲が量的規準を通じてのみ定義される場合にも、それぞれの範囲が質的指標と

簡素化された課税所得計算の可能性（久保田秀樹）

量的指標の組合せで区分される場合にもあてはまる。それで、現行法により当規準は租税通則法第141条に挙げられた規模指標、すなわち売上税法の意味での年間売上高ならびに所得税法の意味での年間利益によって質的規準が具体化される。代替案として特に従業員数または資産総額が挙げられうるし、それは商法上も規模基準として役立つ。これらには、現行の指標同様に、収入源としての企業の規模を反映できるということが共通している。

量的規準に基づく適用範囲の区分に伴って生じる問題は、2つある。第一に、量的規模指標によって、大企業と小企業との差別化が常に達成される訳ではない。例えば非常に僅かな利益しか稼得しない巨大企業は小企業として格付けされるだろう。

第二に、各関連した規模基準に対する限界値が確定されねばならず、そうした限界値の規定は任意に行うことができるにすぎない。その結果、限界値の任意の確定には、同等企業の不公平な取扱いの可能性が伴うだろうとされる（Herzig 2004, S. 448）。

(4) 一般的選択権

上述のように、2つの課税所得算定の適用範囲を区分する際、質的規準によっても量的規準によっても問題が生じる。そこで、総ての企業に2つの方法間の一般的選択権を認めるということが提案される。同等企業の不公平な取扱いの危険は、2つの方法間の一般的選択権が所得収入のある総ての納税義務者に開かれている限り存在しない。そして、区分基準および限界値の任意の確定という問題も生じない。修正収入余剰計算の無制限の適用範囲によって、算定される期間成果が激しく変動して、それにより国庫と納税義務者にとっての問題を引起す可能性があるという欠点については、収支指向的方法に期間区分的有高要素が受入れられることによって対応可能である。特に、設備資産ならびにローン債権および債務の領域での現行の期間区分的要素の

他に、付加的に、棚卸資産有高、前受金ならびに長期的に累積する引当金が修正収入余剰計算に組入れられる場合、原則として収支に結合された課税ベースが期間的に平準化され、同時に変動する期間成果という問題にも対処される。したがって、2つの所得算定類型間の総ての企業に妥当する選択権は、限定された有高比較の算入による修正収入余剰計算の修正によって補強される。

但し、一般的な、制限されない選択権は、一定の枠内で、2つの所得算定類型間の常に可能な交換によって、それぞれの課税額査定期間について租税負担が結果として少なくなる課税所得算定が選択されるという操作余地が、納税義務者に生じる可能性がある。この操作余地は、一度選択された所得算定類型の時間的拘束によって対処されねばならず、例えば企業は少なくとも5年間一度選択した方法の適用を義務付けられるものとする。そうした法的最小拘束期間が全般的選択権に結合される場合、操作余地は制限され、計画不確実性も回避されうるとされる (Herzig 2004, S.452)。

時間的拘束期間の装備は、事業財産比較と修正収入余剰計算間の全般的選択権に原則として歓迎される。なぜなら、これによって一方で課税の公平性の増大への貢献がなされ、他方で適用範囲の任意の区分という困難が回避されるからである。簡素化された所得算定方法としての修正収入余剰計算が総ての納税義務者に開かれることによって、会計報告の経済性と実行可能性が顧慮されることになる (Herzig 2004, S.452)。

V 結 び

IFRS が個別決算書にも適用される可能性は、租税の観点からは「基準性原則」の将来について問題を投げかける。課税所得算定の IFRS 準拠決算書への直接的結合について、ヘルツィヒは税法制定当局にとって得策ではないと主張する (Herzig 2004, S.464)。EU で IFRS が上場企業の連結決算に

簡素化された課税所得計算の可能性（久保田秀樹）

強制適用されるに当たって、課税所得計算にとって商法上の計算が「出発点」になるように、IFRSがCCCTBにとって「出発点」となると期待された時期があった。しかし、IFRSは多くの加盟国で個別決算書の作成の際には許容されていないため、多くの企業にとってIFRSに結合されたCCCTBは、簡素化を意味しないだろうとされる。また、EUレベルでのコミットロージー方式（Komitologieverfahren）にもかかわらず（八谷1999参照）、国際会計基準審議会（IASB）という民間の基準設定主体が課税所得算定に直接影響を及ぼすことは、基礎的民主主義原則および法治国家原則と一致しがたいということもいわれる（Herzig/Kuhr 2011, S.2053）。

結局、CCCTBは独立した国際的税務会計基準として実現されようとしている。すなわち、「指令提案」は、EU加盟国の商法上の会計規範とは別の、基準性が適用されない、発生主義に拠る損益計算ベースの独立した課税所得計算を内容とする（久保田2012a参照）。

ドイツにおいては、上述のBilMoG施行による「逆基準性」削除により税務上の選択権を行使することによる、企業の独立した税務決算書方針の余地は広がり、その延長線上に税法独自の会計基準を求める声もある。独立した税法会計基準の支持者、つまり「基準性原則」廃止の支持者は、CCCTBをそのための重要な局面としている。独立した税務決算書への傾向は、電子税務申告書（E-Bilanz）の導入とCCCTBプロジェクトの枠内での課税所得算定のヨーロッパ化との関連において更に強化されるとされる（Herzig 2012, S.1351）。

ヘルツィツヒは、上述のように、事業財産比較と修正収入余剰計算間の全般的選択権を与えることを提案している。これによれば、会計処理能力が高い企業は、事業財産比較によってIFRS準拠決算書から調整計算書を通じて税務決算書を導出する、ないし共通の基礎計算から税務決算書およびIFRS準拠決算書を展開する可能性が生じる。他方、そうした高い会計処理能力の

ない企業については、修正収入余剰計算が、主として自由業者のみではなく、総ての納税義務者によって簡素化された所得算定として利用可能である。「全体利益一致の原則」を前提として、収支量への広範な結合は課税所得計算を簡素化する。期間区分的要素（発生主義）の、現行法と比べて強化された組込みは、操作脆弱性を減じ、国庫に税収の安定化を保証するためには不可避である。これが、簡素化された独立した課税所得計算の在り方としてヘルツィヒが提案する修正収入余剰計算である。

参 考 文 献

- Gassen, Joachim/Pierk, Jochen/Weil, Matthias (2012) “Pensionsrückstellungen nach dem BilMoG—Erste empirische Evidenz”, *DB* Nr. 19.
- Herzig, Norbert (2004) *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung*, IDW Verlag.
- (2012) “Erfahrungen mit dem BilMoG aus steuerlicher Sicht”, *DB* Nr. 24.
- Herzig, Norbert/Kuhr, Johannes (2011) “Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem GKKB-Richtlinienentwurf”, *DB* Nr. 15
- Scheffler, Wolfram/Krebs, Claudia (2011) “Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EstG”, *Deutsches Steuerrecht (DStR)* 49Jg.
- Spengel, Christoph (2010) “Concept and Necessity of a Common Tax Base—An academic introduction”, in; *Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungs-grundlage für Europa*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- 久保田秀樹2011a 「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。
- 2011b 「国際的税務会計基準としての共通連結法人税課税ベース (CCCTB) に関する EU 指令提案」『甲南経営研究』第52巻第2号。
- 2012a 「修正収入余剰計算としての EU 共通連結法人税課税ベース (CCCTB)」『甲南経営研究』第52巻第4号。
- 2012b 「EU 加盟国の法人税課税ベース算定の多様性と『独仏共同政府報告書—企業課税におけるコンバージェンス諸点』」『甲南経営研究』第53巻第2号。
- 八谷まち子1999 「コミトロジー考察」『政治研究』第46号。