

# ドイツにおける税務法令の会計規定に対する影響

## —租税優遇措置が税法・商法の記帳規定に及ぼした影響—

坂本 孝司  
愛知工業大学

### 要 旨

戦後のドイツにおいては、戦災からの復興及びその後の経済発展促進という経済政策的な見地から、多くの租税優遇措置が採用されており、特に1949年からは「正規の簿記」の呈示が一連の租税優遇措置要求の前提条件となっていた（この租税優遇措置と「正規の簿記」とのリンク体制は、わが国の青色申告制度に相当する）。所得税法は、GoBを租税優遇措置適用の条件としても利用したのである。しかし、租税優遇措置の適否を「正規の簿記」に依拠せしめるという立法政策に対しては、多くの批判が投げかけられ、租税優遇措置と「正規の簿記」とのリンク体制は1975年1月1日前に終了する営業年度をもって廃止されている。

租税優遇措置と「正規の簿記」とのリンク体制がもたらした影響は以下のとおりである。

#### ① 「正規の簿記」概念の醸成に寄与

租税優遇措置と正規の簿記とのリンク体制により、簿記の正規性を巡る判決が集積され、結果として「形式的なGoB」概念の発展・確定に多くの影響を与えている。そして、「商法典の規定と正規の商人簿記の諸原則への一致」と「商人及び専門的知識を有する第三者への全容提供可能性」という視点から判示された一連の判決は、今なお「簿記の正規性」を巡る重要な判定基準の一つになっている。

#### ② 「正規の簿記」の適用領域

租税優遇措置適用の適否を判断する際に、その対象となる「正規の簿記」概念の外延はどのようなものであるか、という点に触れている文献は少ない。一連の判例からも明らかのように、租税優遇措置に係るGoBは、広義の「形式的なGoB」の領域に関わっており、「形式的なGoBi」の領域を包含している。

#### ③ 一目瞭然性の原則

一目瞭然性の原則、つまり「商人及び専門的知識を有する第三者への全容提供可能性」という視点は、「正規の簿記」に関して、一般的かつ決定的な基準にもなっている。

#### ④ 簿記の本質的目的に関する言及

諸判決が、簿記はその自己目的（Selbstzweck）ではないと指摘していることを格別に重視したい。簿記は自己目的のためにあるのではない。簿記の構成に関する要求は、事業の種類や規模によって決まってくる。

#### ⑤ 記帳に対する緊張感の醸成

リンク体制は、記帳義務者に対して、記帳に関する緊張感を醸成させ、記帳の品質向上に貢献したと思われる。というのも、税制上の特典による納税減免額は当時は相当な額に達しており、簿記の正規性が（例えば、税務調査によって）突然否認されて追徴が行われると、そのために財政困難に陥る企業があるほどであったからである。

#### ⑥ 1977年国税通則法、1985年改正商法に成文化

「商人及び専門的知識を有する第三者への全容提供可能性の原則」及び「再検査可能性（追跡可能性）の原則」はその後、それぞれ1977年国税通則法145条1項1文と2文及び1985年改正商法238条1項2文と3文に成文化されている。

## 1. はじめに

戦後のドイツにおいては、戦災からの復興及びその後の経済発展促進という経済政策的な見地から、多くの租税優遇措置 (Steuervergünstigung) が採用され<sup>1)</sup>、特に1949年から1975年1月1日前に終了する営業年度までは「正規の簿記」の呈示が一連の租税優遇措置要求の実質前提条件となっていた。所得税法は「正規の簿記の諸原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, GoB) 概念を、租税の特典に関する構成要件としても使用したのである。この法的構造を、租税優遇措置と「正規の簿記」とのリンク体制と名付けたい<sup>5)</sup>。

このリンク体制は、学説や判例において批判され、結果として1975年1月1日以後に終了する営業年度以後においては、もはや「正規の簿記」は租税優遇措置の適用の前提条件ではなくなっている。それにもかかわらず、本稿で租税優遇措置と「正規の簿記」とのリンク体制を論究するにはそれなりの理

由がある。それは、このリンクによって、「正規の簿記」に求められる必要条件は何であるか、さらに、(商業)帳簿の本質的な目的は何であるかが判例や学説によって明らかにされているからである。また、ドイツにおける租税優遇措置と「正規の簿記」とのリンク体制は、わが国の青色申告制度に酷似しているため、ドイツにおける租税優遇措置と「正規の簿記」を巡る学説および判決に関する一連の考察は、今後のわが国の青色申告制度のあり方を考える上でも有益であると思われる。

## 2. 1950年以前の諸判決と1950年所得税法リヒトリニエン (EStR)

所得税法における「租税優遇措置の承認」の前提条件である「正規の簿記」を巡る係争事案はライヒ財政裁判所 (Reichsfinanzhof, RFH) 判決においてしばしば見られる。しかし比較的古い判決においては、租税優遇措置の問題が未だ緊急の問題ではなく、簿記の

<sup>1)</sup> 中里 (1983) ; 14 頁。

<sup>2)</sup> Bühler (1956) ; S. 87.

<sup>3)</sup> Maas (1978) ; S. 320, Kötter (1978) ; S. 92f.

<sup>4)</sup> Kruse (1978) ; S. 3.

<sup>5)</sup> ちなみに、1974年当時の「租税優遇措置の承認」に関する所得税法上の条文を例示すれば、7a条「動的経済財に関する評価の自由」では「正規の簿記に基づいて」(auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung)、7c条「住宅建設の振興」・10a条「留保利益の租税優遇」・51条「授権」の2項1項・o項・u項・v項では「4条1項ないし5条による正規の簿記に基づいて」(auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5)、10d条「損失控除」では「4条1項ないし5条による正規の簿記に基づいて」(nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung)、34b条「林業による臨時所得の場合の税率」では「正規に記帳された」(ordnungsmäßig geführt)、51条1項n号・w号では「5条による正規の簿記に基づいて」(auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 5)との文言が使用されていた(条文はHartmann/Böttcher/Grass (1955/74)を参照した)。また、所得税法の他に、1965年8月12日/1969年8月8日付けの「発電所における石炭の使用を促進するための法律」1条などの多くの法律においても、正規の簿記の提示が租税優遇措置承認の前提条件となっていた (Hermann/Heuer (1950/1971) ; § 5 Anm. 46b [1])。

却下に関しては、主に完全推計あるいは部分推計の二者択一の視点であった。<sup>6)</sup>「正規の簿記」概念にとって重要な判決は「正規の簿記」の提示が多くの租税優遇措置の前提条件となった1949年後に集中している。<sup>7)</sup>判決によれば、簿記は特典付与の構成要件を満たしていなければならず、この証明が簿記からできないと、特典の根拠となる経済的前提条件が満たされている、または、守られているという保証はないとされ、簿記に課せられた構成要件が満たされているか否かを判断する場合には、税制上の特典が「正規の簿記」の存否によって左右される理由に特に注意を払う必要があった。<sup>8)</sup>論者によれば、これら税制上の特典による納税減免額は当時は相当な額に達しており、簿記の正規性が（例えば、経営検査によって）突然否認されて追徴が行われると、そのために財政困難に陥る企業があるほどであったという。<sup>9)</sup>

初期には、税に関する裁判において簿記の正規性という概念 (Begriff der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung) に純粋に税制上の特色を与えるという傾向が際

だっている。ビューラー/シェルプフによれば、この傾向は1930年代の終わり頃、税に関する規定の遵守が正規の簿記 (ordnungsmäßiger Buchführung) の前提だと明言するほど高まっているという。<sup>10)</sup>かかる状況下において、租税優遇措置と「正規の簿記」を巡るRHF (ライヒ財政裁判所) の以下の諸判決が存在している。

◇ RFH 1937年7月14日判決<sup>11)</sup>

RFHは、上告 (RB.) には理由があるとの結論を導く過程で、「仮に、所得税法施行令36条2項3号が仕入帳に関する行政命令の意味で正規の簿記を前提条件とするならば、それは前官庁の誤りである。…。結果において、上告人 (Bf.) が正確な、かつ、前官庁 (Vorbehörden) によって異議を唱えられない貸借対照表が作成された後においては、その簿記は租税上の準備金に関する規定の意味において規則違反 (ordnungswidrig) とはみなされない」と判示している。

<sup>6)</sup> Gronenborn (1956) ; S. 306.

<sup>7)</sup> 因みに、かかる租税優遇措置は大きく二つのカテゴリーに区分可能である。その第1は、「租税貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性の原則」(der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz) を考慮して、同じ会計処理が商事貸借対照表においてもなされることを条件とするものである。これらの優遇措置は、商事貸借対照表が租税法規による影響を受け、「租税法上の経済促進の措置による商法上の会計の奇形化」、すなわち、「基準性の原則の逆行」(die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips) とよばれる事態を生じさせている。第2は、利益または損失にトータルに適用される (しかし、個々の経済財・準備金には適用されない) 優遇措置である。

本稿が対象とするのは後者の優遇措置である。なお、租税優遇措置と「正規の簿記」とのリンク体制と、「基準性の原則」とは、まったく別の制度であることに留意を要する。前者はわが国の青色申告制度に相当するものであるが、後者の「基準性の原則」は、商法決算書が課税所得の算出基礎となる原則を言い、わが国の確定決算主義に相当するものである。

<sup>8)</sup> Müller (1956) ; S.276.

<sup>9)</sup> Müller (1956) ; S.276.

<sup>10)</sup> Bühler/Scherpf (1971) ; S.63.

<sup>11)</sup> 1937-StuW Nr. 475.

本判決は、「一体的判断」、つまり、簿記が税額査定に当たっての利益算定に関して認められれば、租税法が結びつけている優遇措置に関して正規性が認められ得る旨を述べるのである。この「一体的判断」の原則は以下のRFH 1937年11月18日判決と共に、BFHにおいて度々採用されている。

◇ RFH 1937年11月18日判決<sup>12)</sup>

RFHは「財政裁判所の判決は、法律上の錯誤(Rechtsirrtum)を免れない」との結論を導く過程で、「少なくとも商法の規定に形式的に合致する正規の帳簿が記帳される場合に、短期経済財の評価自由が主張しうる」として商法規定への合致を述べつつ、「その他の点では、当判事部は、所得税法5条の意味での正規の商人簿記があるか否かは、ただ一体的に(einheitlich)決定されなければならないという立場に基づいている。簿記が形式的にも実質的にも正規であるならば、それは税額査定の基礎とされ得る。簿記がただ税額査定に関して認められるならば、その正規性は短期経済財の控除に関して疑問が生じる余地がない」と判示している。

本判決は、簿記の正規性の判定に関して、前述の1937年7月14日判決を踏襲して、「一体的判断」の原則を採用しつつ、新たに「商法規定への形式的な合致」をもその判定基準に加えていることが注目される。

◇ RFH 1938年3月9日判決<sup>13)</sup>

RFHはその結論を導く過程で「財政裁判所が、簿記が商法典の規定だけではなく一定の租税上の諸原則にも合致する場合には簿記はただ正規であるという場合はそれは不正確である。簿記が、商法典と、正規に経済活動を行なっている商人の一般に認められた基準(allgemein anerkanntan Regeln des ordnungsmäßig wirtschaftenden Kaufmanns)が要求する、正規の商人簿記の諸原則(Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung)に適合しているならば、その簿記は正規である」との一般論を展開している。

本件判決は、簿記の正規性の判定にあたって、一定の租税法の諸原則への合致ではなく、商法典と正規の商人簿記の諸原則への合致だけを求めるものである。この判旨はその後のOFH及びBFHに引き継がれている。

1945年5月ライヒの崩壊とともに、ミュンヘンのRFHもその機能を停止している。その後RFHは上級財政裁判所(OFH)と改称され、1947年9月1日から、ヴュルテンベルク及びバーデン各州につき、1948年5月1日からバイエルン州の財政事件に関する上告裁判所として機能していた。そして、1949年5月23日から施行された基本法96条1項の規定に基づき、1950年6月29日付

<sup>12)</sup> 1937-StuW Nr.626.

<sup>13)</sup> 1938-StuW Nr.229.

<sup>14)</sup> 基本法第96条の規定は当初3項からなり、その第1項は次のような規定であった。

[第96条第1項]「通常裁判権、行政裁判権、財政裁判権、労働裁判権および社会裁判権の分野について、連邦上級裁判所が設置されるものとする」。

この第1項は後に実質的には第95条第1項に引き継がれている(高田/初宿(1994); 252頁を参照)。

BFH 法が制定公布され、1951 年 7 月 1 日より施行されている<sup>15)</sup>。

従来の「税に関する規定の遵守が正規の簿記の前提だ」とした厳しい判決は、その当時の OFH によって真っ先に引き継がれている。OFH は、当初、形式的欠陥によって、簿記の本質が揺さぶられ、正規性はもはや存在しないという判断を主張したが<sup>16)</sup>、1950 年 8 月 4 日の判決 (AmtsBl.Bay.-FM.1950 S.547) に従って OFH はその見解に以下のような一定の制限を加えている<sup>17)</sup>。

もし、ただ規模の小さな、営業活動全体枠内で重要でない事業において、正規の簿記が行われず、それ故にその他の点では、正規の簿記に基づく補完的な推計が利益の確定に不可欠である場合には、正規性を否認するべきではない。

上記の OFH の基本的な判決 (1950 年 8 月 4 日判決) とは関係なく、1950 年 EStR によって「正規の簿記」に対する必要条件が厳格となり、その結果として僅かな形式的ないし実質的な欠陥 (Mängeln) が存在する場合にはすべての簿記の正規性が却下されることが可能となっていた。この EStR を実務に適用させようとする、その簿記が税額算定の基礎とされる場合であっても、僅かな形

式的ないし実質的な欠陥 (Mängeln) が存在すれば、租税優遇措置の前提条件である「正規の簿記」の条件を満たさないケースがあり得ることになるため、かかる行政規則 (Verwaltungsvorschriften) は経営側及び税理士業界から激しい抵抗を受け、「簿記の正規性」(Ordnungsmäßigkeit der Buchführung) に対する過度な必要条件が BFH によって認められることはなく「正規の簿記」よりも広い範囲で、租税優遇措置の承認の前提条件が認められていた<sup>18)</sup>。

さらに、新しい判決の流れが、1950 年 1 月 13 日の OFH 判決 (Amtsbl.Bay.-FM.1950 S.62) から始まっている。本判決の位置づけとしては次の三点が重要である。まず第一は、「形式的な違反は優遇措置の拒否を根拠付けない」と判示し、戦時中においてしばしば見られた GFH の厳しい見解と、くつきりと対照をなすところの寛大な立場を言及していることである。第二は、同判決では、商人の諸原則に則った正規性 (Ordnungsmäßigkeit nach kaufmännischen Grundsätzen) に基づく商事貸借対照表の基準性への言及が見られ、簿記の結果が税額査定<sup>19)</sup>の基礎とされる場合には優遇措置は拒まれ得ないことが述べられており、後に続く多くの判決に対して一定の基準、つまり「商法の諸原則への一致」及び「一体的判断」を作り上げていることである。第三は、「記帳の追跡可

<sup>15)</sup> 中川 (1984) ; 97 頁参照。中川博士は「BFH が開設されるまでのわずか 4 年間の過渡的上告裁判所であり、その判決にも特質すべきものはない」(同書同頁) とされるが、租税優遇措置を巡る簿記の正規性に関する一連の判決については博士の見解は適当ではない。

<sup>16)</sup> Bühler/Scherpf (1971) ; S.63.

<sup>17)</sup> Bühler/Scherpf (1971), S.64.

<sup>18)</sup> Bühler/Scherpf (1971) ; S.64.

<sup>19)</sup> Bühler/Scherpf (1971) ; S.123. 同文献では、「ただし、租税優遇措置の特定の目的に関する正規性の明確な強調はなお欠けている」としている。

能性の確保」と「専門的知識を有する第三者による監査可能性の確保」に触れていることである。

### 3. 1951年以後のBFH判決の傾向

(1)「商法典の規定と正規の商人簿記の諸原則への一致」

「商法典の規定と正規の商人簿記の諸原則への一致」は、本稿の2で触れたRFH 1937年11月18日判決、RFH 1938年3月9日判決、OFH 1950年1月13日判決で見られる。かかる観点からの判決は1953年3月12日<sup>20)</sup>及び1953年8月27日<sup>21)</sup>のBFH判決等において見られ、1954年3月25日のBFHの鑑定(BStBI S.195)も、商法の諸原則に合致した場合には正規であるとみなすという寛大な見解を採用するに至っている。

◇ BFH 1954年3月25日鑑定<sup>22)</sup>

この鑑定はニーダーザクセン州の大蔵大臣の申請に基づいて出されたものである。鑑定を求めた問題とは、営業年度終了時における棚卸資産残高の把握の際の正規の簿記の諸原則に対する違反が次の営業年度に関する簿記の正規性にも影響を及ぼすか否か(具体的には、翌営業年度の利益が正規の簿記に基づいているとみなされず、かつ、正規の簿記に基づく利益がその前提条件となっている租税優遇措置が認められないという結果になるか否か)である。鑑定は以下のように述べている。

RFH, OFH 及び BFH の判決によれば、ある簿記が正規であるか否かの問題は、商法上の観点から決定しなければならない。1938年3月9日のRFH判決(VI 115/38 v.9.3. 1938, Steuer und Wirtschaft (StuW) 2938 Nr.229)において、次のような基礎となる解説がなされている。「財政裁判所が、簿記が商法の諸規定だけではなく一定の租税上の諸原則にも合致する場合には簿記は正規であるという場合、それは不正確である。簿記は、商法典と、正規に経済活動を行なっている商人の一般に認められた規律が要求する、正規の商人簿記の諸原則 (Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung) に適合しているならばその簿記はただ正規である」。BFHは、1953年8月27日判決(IV 296/52 U, BStBI.III)において諸原則を明確に確認している。その他に、BFHは1952年3月27日判決・第4判事部3561/51号事件において(BStBI.III Bd.56 S.310)、簿記の正規性を商人の簿記に関して必要な簿記が記帳されることに依存させている。

鑑定は、簿記の正規性の判定に当たって、一定の租税上の諸原則への合致を排除し、商法規定と正規の商人簿記の諸原則への適合をもってその判断基準としている。正規の財産目録に対する違反に下されているという前提条件があるものの、同鑑定の説明が基本的であったため、その結果、その後のすべての異

<sup>20)</sup> BFHE. 57,91.

<sup>21)</sup> BFHE. 58,44.

<sup>22)</sup> BFHE. 58,201.

論ある問題の際には、1954年3月25日の鑑定を参照させ、「正規の簿記の諸原則が再び商法及び商慣習に帰せられるという鑑定」<sup>23)</sup>として、早速知られるようになった。

(2)「一目瞭然性」(商人及び専門的知識を有する第三者への全容提供可能性)

「一目瞭然性 (Übersichtlichkeit)」基準(「商人及び専門的知識を有する第三者への全容提供可能性」基準)が成文化される淵源となった重要な判決は、まず第一にライヒスゲリヒトの判決(しかも、とりわけ刑法的な判決)、第二はRHF・BFHの判決であった。

ドイツにおいて、簿記の一目瞭然性に対する要求の出発点と見なされているのは、刑事事件に関するライヒスゲリヒトの1881年4月30日判決(4 119ff.)であるとされている。本件判決では「被告人自身あるいは第三者、ただし被告人の補助を受けた第三者に限る、だけが帳簿から財産の全容 (Vermögensübersicht) を知ることができ、問題が資産状態全体にとって重要ではない個々の記帳内容のみである場合には、内容に誤りがなければ、無秩序な…(中略、筆者)記帳の誤りも是認してよい」と判示している。<sup>24)</sup>さらに、ライヒスゲリヒトの1933年12月1日判決(RStBI 1934 S.319)は、「商人の簿記というものは、商人あるいは専門的知識を有する第三者が、財産状態の全容 (Übersicht) を、必要に応じて、いつでも把握できるような性質のものでなければならない」とし、1939年6月5日の判決(RStBI 1939 S.1165)も

この判決を追認して、簿記の正規性は、大変な苦勞をし、多大な時間をかけなければその全容 (Übersicht) が把握できない場合には不十分ということになると述べている。<sup>25)</sup>以下、「一目瞭然性 (Übersichtlichkeit)」基準(「商人及び専門的知識を有する第三者への全容提供可能性」基準)を採用しているBFH判決を掲記する。

◇ BFH 1951年2月23日判決<sup>26)</sup>

BFHは、再度の審査のために財政裁判所に本件を差し戻す過程で、「簿記の形成に関する必要条件是、基本的には経営の規模と種類に依存している」とし、ライヒスゲリヒトの1933年12月1日と1939年6月5日判決を引用して「簿記は商人及び専門的知識を有する第三者に対して、いつでも取引状況と財産状況に関する必要な全容 (Übersicht) を入手させなければならない」と判示している。

◇ BFH 1954年1月10日判決<sup>27)</sup>

BFHは、取引の連続した記帳に関しては「ライヒスゲリヒトの繰り返された判決によれば、商人の簿記は、その者あるいは専門的知識を有する第三者に、いつでも(さしたる時間もかからずに)財産状態に関する必要な全容 (Übersicht) を提供しなければならない」とライヒスゲリヒトの1933年12月1日判決を引用している。

<sup>23)</sup> Bühler/Scherpf (1971) ; S.134.

<sup>24)</sup> Bühler/Scherpf (1971) ; S.63.

<sup>25)</sup> Bühler/Scherpf (1971) ; S.63.

<sup>26)</sup> BFHE. 55,52.

<sup>27)</sup> BFHE. 59,227.

◇ 1966年2月18日判決<sup>28)</sup>

BFHは「簿記は自己目的ではない。(中略、筆者)。法律及び判決は、租税義務者に特定の記帳の形式を規定しておらず、簿記の正規性は租税義務者自身または専門的知識を有する第三者が、簿記作業において、さしたる困難もなく合理的な時間以内に勝手に分かるか否かによって判定する」とし、成功報酬が、時系列的に補助帳簿に把握される場合、及び、租税義務者ないし専門的知識を有する第三者が相当な期限内に売掛金に関する全容(Überblick)を入手可能である場合には、交互計算勘定(Kontokorrentkonto)を欠いた簿記は正規であり得る、との結論を導いている。

本件判決では、Übersichtではなく、Überblickとの語を用いていることが注目される。因みに1977年AOの145条1項及び1985年改正商法239条1項2文には、Überblickが用いられている。

◇ BFH 1966年9月23日判決<sup>29)</sup>

BFHは、1966年2月18日判決を引用して、「租税義務者は、簿記の形成において広範囲の自由を有し、特定の硬直したシステムに拘束させない。租税義務者及び専門的知識を有する第三者が、その簿記作業において、さしたる苦勞なく相当な時間以内に勝手に分かることが、正規性に関する基準でなければならない」とする。そして

「簿記の形成に関する必要条件是、経営の規模と種類(Große und Art des Betrieb)に依存している」、「特定の簿記方法が正規の簿記に対する必要条件に結びつけられているか否か、そして、簿記に基づいて、特に簿記実務に精通した有識者に、極く速やかにかつ信頼性を以て知らせることが出来るか否か、という問題に関する係争が生じれば、一般的には専門的知識を有する者の関与が目的に合っている」と述べている。

以上のように、簿記の形式的な正規性の判定基準である「商人及び専門的知識を有する第三者への全容提供可能性」が租税優遇措置を巡る諸判決を通じて醸成されている。

(3) 「一体的判断」・「監視可能性の確保」

既述したように、租税優遇措置適用の前提条件となる「簿記の正規性」の判定については、「商法典の規定と正規の商人簿記の諸原則への一致」及び「一目瞭然性」(商人及び専門的知識を有する第三者への全容提供可能性)という観点からの判決が数多く存在しているが、それ以外に「一体的判断」及び「監視可能性の確保」という観点からの判決も存在していた。

一体的判断とは、システム欠陥を例外として、僅かな形式的な欠陥や実質的な欠陥にもかかわらず、確定された利益が税額査定<sup>30)</sup>の基礎とされる場合には、簿記が認められ、かつ、優遇措置が承認されるということである。「一体的判断」の原則は、先に挙げた1937年7月14日及び1937年11月18日のRFH判

<sup>28)</sup> BFHE. 85,535.

<sup>29)</sup> BFHE. 87,26.

<sup>30)</sup> Bühler/Scherpf (1971); S.64.



決をその淵源とし、1952年3月27日判決 (BStBI S.122)<sup>31)</sup>、1953年2月10日判決 (BStBI 1953 III S.106)<sup>32)</sup>、1953年12月15日年判決に見られる<sup>33)</sup>、<sup>34)</sup>。

#### (4) リンク体制に対する批判

租税優遇措置の適否を「正規の簿記」に依拠せしめるという立法政策に対しては、多くの批判が投げかけられていた。その第一は、租税優遇措置にリンクした「正規の簿記」概念の不確実さに対する批判である。第二は、租税優遇措置にとって簿記は自己目的ではないとする、本質的な批判である。こうした批判を受けて、租税優遇措置と「正規の簿記」とのリンク体制は、1974年12月21日付けの所得税法変更法 (das Einkommensteuereformgesetz v.21.12.1974) と1974年12月13日の所得税法施行令変更に関する行政命令 (die VO zur Änderung der EStDV.v.13.12.1974) 等によって廃止されている<sup>35)</sup>。立法者が、租税優遇措置要求における実質的な前提条件である「正規の簿記」を断念したことによって「正規の簿記」でないことの結果は著しく緩和されている<sup>36)</sup>。

## 4. おわりに

「正規の簿記」と租税優遇措置とのリンク体制が、「正規の簿記」概念の醸成、さらに、その会計実務に与えた影響をまとめれば、以下ようになるであろう。

### ① 「正規の簿記」概念の醸成に寄与

理論上の基礎を欠きながらも判決はほぼ満足できる結果となっているが、優遇措置規定がまったく新しい非常に混乱した所得税法上のカテゴリーを作り上げているために、BFH (連邦財政裁判所) 判決や多くの文献も「正規の簿記」を体系的に論述しているとは言い難い状態である。正規の簿記の規定が「新しい秘術 (Geheimwissenschaft)」となる可能性があるとした指摘は、まさに当時の学説と実務の混乱を推測させるものである。かかる学説と実務の混乱は存在するものの、租税優遇措置と正規の簿記とのリンク体制により、簿記の正規性を巡る判決が集積され、結果として「形式的な GoB」概念の発展・確定に多くの影響を与えている。一連のBFH判決の流れを取って特徴づければ、租税優遇措置との関係で機能する「実箱である

<sup>31)</sup> BFHE. 56,83.

<sup>32)</sup> BFHE. 57,83.

<sup>33)</sup> BFHE. 58,101.

<sup>34)</sup> 一体的判断の原則について、若干の誤解を指摘したい。私見によれば、一体的判断は、「税額査定との一体的判断」と「租税優遇措置間の一体的判断」の両者から構成される。上記で触れた判決は、すべて「税額査定との一体的判断」であるが、例えば、1966年12月14日判決 (BFHE. 87,188.)、1957年9月3日判決 (BFHE. 66,61.)、1968年3月26日判決 (BFHE. 92,85.) は、租税優遇措置相互間の一体性を述べるものであり、税額査定と租税優遇措置適用の一体性を述べるものではない。

<sup>35)</sup> Bornhaupt (1987) ; S.158.

<sup>36)</sup> Maas (1978) ; S.320.

<sup>37)</sup> Kruse (1978) ; S.8.

<sup>38)</sup> Vgl. Bühler/Scherpf (1971) ; S.119.

GoB」は、「商法典の規定と正規の商人簿記の諸原則への一致」、「一目瞭然性」(商人及び専門的知識を有する第三者への全容提供可能性)、「一体的判断」及び④「監視可能性」に要約できるであろう。<sup>39)</sup>

## ②「正規の簿記」の適用領域

租税優遇措置適用の適否を判断する際に、その対象となる「正規の簿記」概念の外延はどのようなものであるか、という点に触れている文献は少ない。一連の判例からも明らかのように、租税優遇措置に係るGoBは、「形式的なGoB」の領域に関わっており、「形式的なGoBi」の領域を包含している。<sup>40)</sup>

## ③一目瞭然性の原則 (Grundsatz der Übersichtlichkeit)

一目瞭然性の原則、つまり「商人及び専門的知識を有する第三者への全容提供可能性」という視点は、多くの判決で言及しているように、その簿記が、商人(租税義務者)自身及び専門的知識を有する第三者に、取引と財産状態の全容を提供できるか否かという観点から行うという点にある。この原則は、商業帳簿の本質的な目的である「自己報告による健全経営の遂行」に係る「実箱であるGoB」そのものであるとともに、「正規の

簿記」の一般的かつ決定的な基準にもなっている。その後、この原則は1977年AOの145条1項1文及び1985年商法改正で商法238条1項2文に成文化されている。

## ④再検査可能性の原則 (Grundsatz der Nachprüfbarkeit) = 追跡可能性の原則

OFH 1950年1月13日判決 (Amtsbl. Bay.-FM.1950 S.62) では、「それはいずれにせよ、利益勘定と損失勘定の記帳が基本帳簿及び証憑まで追跡することが可能でなければならぬ」と、1950年EStR 45条 [Ordnungsmäßige Buchführung] では、「基本帳簿への記入は、その基礎となった取引が、その発生から終了まで追跡することが可能であるような方法でなされなければならない」として、取引の追跡可能性 (Verfolgbarkeit) に言及している。その後、この原則も1977年AOの145条1項2文及び1985年商法改正で商法238条1項3文に成文化されている。

## ⑤簿記の本質的目的に関する言及

諸判決が、簿記はその自己目的ではないと指摘していることを格別に重視したい。プロシア上級行政裁判所も「そもそも帳簿というものは、課税所得を証明するために商人によ

<sup>39)</sup> 木村教授は簿記の正規性と租税優遇措置との諸判決につき、「簿記の正規性の問題は、常に、一体的にのみ判断されうる。ある帳簿は利益計算と租税優遇の供与 (1974年12月31日まで) のために承認されうるかまたは両者について却下される」(木村 (1987); 277頁) とされるのみであるが、「租税優遇措置の承認」の前提条件である正規の簿記を巡るライヒ財政裁判所判決及び連邦財政裁判所判決の流れは「一体的判断」だけではない。

<sup>40)</sup> クルーゼによれば、判決と行政によって追求された意図からその相違が明らかになるとして、「所得税法と所得税法施行令の規定の場合は、GoBの概念が、広義あるいは狭義の意味であるか否かが、その都度、解釈によって確定されなければならない」、「所得税法5条1項及び6条1項2号は、広い意味でその概念を使用し、他方、租税優遇措置を『正規の簿記』に依存させているすべての規定は、狭義のGoBとGoIだけをGoBとして理解している」と結論付けている (Kruse (1978); S.4.)。クルーゼは、狭い意味のGoBは形式的意味のGoBに相当し、GoBiは実質的な意味のGoBに相当するとしており (第5章第2節1を参照されたい)、この分類を前提にすれば、クルーゼの見解は租税優遇措置に関わる「正規の簿記」概念を正確に記述していないと思われる。

って記帳されるものではない」と明快に判示していた(1896年6月30日判決, prOV-GiStS 5,172 (174))。租税優遇措置を巡る判決でも1966年9月23日判決が「簿記の形成に関する必要条件是、経営の規模と種類(Große und Art des Betrieb)に依存している」としている。さらに既述のようにヘルマン/ホイエルは、正規の簿記を租税優遇措置について自己目的として要求することはできないとしていたが、ヘンラインも「BFHは簿記に対する要求を過大視することはないと何度も表明している。簿記は自己目的(Selbstzweck)のためにあるのではない。簿記も、やはり経済的に行うべきであろう。簿記の構成に関する要求は、事業の種類や規模によって決まってくる(BFH 1969年8月19日判決, IV R 27/69, BStBl.1970 II S.37)」と述べている(傍点は筆者)。実箱である「正規の簿記」は、場の条件(経営の規模や業種)によって多様なものが存在し得るのである。

#### ⑥記帳に対する緊張感の醸成

リンク体制は、記帳義務者に対して、記帳に関する緊張感を醸成させ、記帳の品質向上に貢献したと思われる。というのも、税制上の特典による納税減免額は当時は相当な額に達しており、簿記の正規性が(例えば、経営検査によって)突然否認されて追徴が行われると、そのために財政困難に陥る企業があるほどであったため、記帳義務者は税制上の特典が「正規の簿記」の存否によって左右される理由に特に注意を払う必要があったからである。<sup>41)</sup>

<sup>41)</sup> Heilein (1972); S.325.

<sup>42)</sup> Müller (1956); S.276.

<sup>43)</sup> Müller (1956); S.276.

#### ⑦1977年AO, 1985年HGB, EStRに成文化

既述のように、「商人及び専門的知識を有する第三者への全容提供可能性の原則」及び「再検査可能性(追跡可能性)の原則」は、それぞれ1977年AO 145条1項1文と2文及び1985年改正HGB 238条1項2文と3文に成文化されている。また「商法典の規定と商人簿記の諸原則への一致」は当時のEStR 29条2項1号1文と2文に盛り込まれ、推計課税可否の判定基準として機能している。さらに「現金記帳の正規性」やその他の正規性を巡る一連の判決も、その後「簿記の正規性」を巡る重要な判例となっている。

#### 【引用文献】

- Bornhaupt, Kurt Joachim von (1987)  
in: Peter, Karl/von Bornhaupt, Joachim/Körner, Wernmer; Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz Buchführung und Aufzeichnungen nach Handels- und Steuerrecht, 8 Aufl., 1987.
- Bühler, Ottmar (1956)  
Einkommensteuer Körperschaftsteuer und die Gewinnheistimmungen der Gewerbesteuer, 1956.
- Bühler, Ottmar/Scherpf, Peter (1971)  
Bilanz und Steuer, 7 Aufl., München, 1971.
- Gronenborn, Jakob (1956)  
Die Verwerfung der Buchführung und Bilanz auf der Grundlage des gegenwärtigen Bilanzsteuerrechts, StbJb, 1956/1957, 1956, S.297.
- Hartmann, Alfred/Böttcher, Conrad/Grass, Adolf (1955/1974)  
Großkommentar zur Einkommensteuer, 1955/1974.
- Heinlein, Alfons (1972)  
Steuerliche Gewinnermittlung, 1972.

- Hermann, Carl/Heuer, Gerhard (1950/1971)  
 Kommentar zur Einkommensteuer und  
 Körperschaftsteuer, 14 Aufl., 1950/1971.
- Kötter, Friedrich (1978)  
 Steuerlich Betriebsprüfung, 1978.
- Kruse, Heinrich Wilhelm (1978)  
 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung  
 Rechtsnatur und Bestimmung, 3 Aufl., 1978.
- Maas (1978)  
 Klein, Franz/Flockermann, Pauf G./Kühr,  
 Christian (Hrsg.) ;  
 Einkommensteuergesetz Kommentar, 1978.
- Müller, Erhard (1956)  
 Können Grundsätze ordnungsmäßiger Buch-  
 führung und Bilanzierung durch  
 Verwaltungsmaßnahmen oder durch die  
 Rechtsrechnung entwickelt oder beeinflußt  
 werden? StbJb 1956/1957, S.209.
- 木村弘之亮 (1987)  
 租税証拠法の研究・成文堂 (1987)
- 高田敏/初宿正典 (1994)  
 高田敏/初宿正典編訳・ドイツ憲法集・信山社  
 (1994)
- 中里実 (1983)  
 「企業課税における課税所得算定の法的構造 (一)  
 ～(五完)」法学協会雑誌第100巻1号 (1983年1  
 月), 3号 (1983年3月), 5号 (1983年5月), 7  
 号 (1983年7月), 9号 (1983年9月)
- BFHE Sammlung der Entscheidungen des  
 Bundesfinanzhofs
- EStR Einkommensteuerrichtlinien
- GoB Grundsätze ordnungsmäßiger Buch-  
 führung
- StbJb Steuerberater-Jahrbuch
- StuW Steuer und Wirtschaft