

税務貸借対照表の作成原則

飯 岡 透

1. はしがき

わが国の法人税法は、「内国法人は各事業年度終了の日の翌日から二月以内に税務署長に対し、確定した決算に基づき」⁽¹⁾申告書を提出しなければならないと規定するとともに、その場合には貸借対照表、損益計算書およびその他大蔵省令で定める書類も申告書に添付することを要求している⁽²⁾。

このように、わが国の法人税法は法人が提出する申告書と当該法人が作成した貸借対照表や損益計算書との間に一定の結びつきを予定し、当該事業年度の課税所得および税額に関する申告は法人の確定した決算を基礎として申告することとして、いわゆる確定決算基準を採っている。

この問題について、ドイツでは、税務貸借対照表 (Steuerbilanz) は 商事貸借対照表 (Handelsbilanz) を基準として作成されなければならないとするいわゆる「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性」 (Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz) または「税務貸借対照表の商事貸借対照表への連結関係」 (Die Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz) あるいは「税務貸借対照表の商事貸借対照表 への 依存性」 (Die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz)の問題として展開されている。いうまでもなく、ドイツにおける商事貸借対照表と税務貸借対照表との関連は、ドイツにおける商法と税法との歴史的関係を背景に展開されたものであって、この関連がただちにわが国税法における規定と形式的ならびに実質的に同一の内容をもつものと即断することはできないが、確定決算基準の考え方は、ドイツにおける「基

準性の原則」にきわめて類似したものであるといえよう⁽³⁾。

そこで本稿では、まずドイツにおける商事貸借対照表と税務貸借対照表の関連について検討し、さらに税務貸借対照表の作成にあたって遵守されなければならないとされている「貸借対照表継続性の原則」(Der Grundsatz der Bilanzkontinuität)および「貸借対照表明瞭性の原則」(Der Grundsatz der Bilanzklarheit)について吟味してみよう⁽⁴⁾。

注 (1) 法人税法第74条第1項

(2) 法人税法第72条第2項、同法第74条第2項および同法施行規則第33条および第35条

(3) 忠佐市著「税務会計法」81頁

(4) 本稿は主として、Günter Wöhe: “Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Band 1 2 Aufl. 1966および Erich A. Weibach: “Betriebliche Steuerlehre,, 1967にもとづいている。なお、筆者はすでに「ドイツ税法と正規の簿記の原則」と題する論文（駒沢大学「経済学論集」駒沢大学経済学会第2巻第2号）において、ドイツ租税基本法の規定を中心にドイツ税法における課税所得の計算原理について若干の検討を試みたが、本稿はいわばその続稿をなすものである。

2. 商事貸借対照表の基準性

もともと商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性の問題は、第1に租税基本法第160条が「租税法律以外の法律により、課税上重要な記帳及び記録を作成しなければならない者は、他の法律によって課せられている義務を課税のためにも履行しなければならない」⁽¹⁾とする規定と所得税法第5条の「商法上の正規の簿記の原則に従って、明示すべき事業資産を評価しなければならない」⁽²⁾とする規定から生ずるものとされている⁽³⁾。いうまでもなく、ドイツ商法典(HGB)第39条によれば、企業は毎年貸借対照表を作成する義務があり、さらに株式法(AktG)第148条においても株式会社は年度貸借対照表を作成することが要求されているが、これらの規定によって作成された、いわゆる商事貸借対照表は商法典第38条および株式法第149条によって「正規の簿記の原則」にしたがはなければならないとされている⁽⁴⁾ので、この正規の簿記の原則にしたがって作成された商事貸借対照表は税法上の特別の規定が適用されない限り税務貸借対照表の基準

としなければならないこととされたのである⁽⁵⁾。

これを歴史的にみるならば、19世紀のドイツの各ラントでは課税所得の算定にあたって商事貸借対照表とは異なった基準によっていた。この場合、商人の簿記の結果は、課税所得算定の単なる証拠、単なる資料にすぎず、課税上基準となる利益は、それとは独立に、総収入から個々に控除をみとめられた支出を控除して計算されるという状態にあったため、商工業を営む納税義務者は、課税の基準となる特別の計算書、つまり税務貸借対照表とドイツ普通商法典（AHGB）の規定によって「正規の簿記の原則」にしたがって作成される計算書、つまり商事貸借対照表との2つの計算書を作成することを余儀なくされ、ここに納税者の側から商事貸借対照表の利益による租税の賦課が要求されるにいたった⁽⁶⁾。

このような要求に応じて、まず1874年のザクセン所得税法第22条は「商工業においては純益は、財産目録及び貸借対照表に対して商法典が規定し、その他正規の商人の慣習に適合する諸原則にしたがって計算するを要す」と規定した。この規定は、「商工業の純益、すなわち課税所得は商法が規定する原則及びその他正規の簿記の原則にしたがって作成される商事貸借対照表がその基礎となるということに外ならない。」⁽⁷⁾ついで、同年ブレメン所得税法第5条第3項付属規定B、1881年のハンブルグ所得税法第4条付属規定、1890年ザクセン・マイニンゲン所得税法第17条などにおいて同様の趣旨の規定が設けられるにいたった。またプロイセンにおいても1891年に所得税法第14条に商工業所得は商法の規定にしたがって帳簿を作成しかつ法人でない納税義務者にあっては、「財産目録及び貸借対照表に対して商法典が規定しその他正規の商人の慣習に適合する諸原則にしたがい計算するもの」とされたのである。このプロイセンの改正草案を審議した委員会においては、貸借対照表は賦課の確かな基礎を提供すること、したがって納税義務者にとって申告が容易になること、正規の帳簿を作成する者はその貸借対照表の数字を租税申告書に転記しうるに違いないこと、商工業所得の判定において可變的要素の推計は納税義務者の手に委ねる以外ほとんど不可能であること、株式会社においても正規の貸借対照表は申告の確かな基礎であり、この基礎を採用することは租税委員会が株主へ分配される所得と全く異なった所得を決定するのを避けるために合目的であること、さらに、すでに他のラントにおいて同一の規律がな

されていること等が強調された。さらに1903年のヴェルテンベルグ所得税法第13条、1910年のバイエルン所得税法第14条にも同様の趣旨の規定が採用されるにいたった⁽⁸⁾。ついで第1次大戦後に所得税法がライヒによって規定されるようになってからも、各ラントのこのような基本的態度は変更されることなくライヒ所得税法に受け継がれ、1920年法第33条第2項、1925年法第13条および1934年法第5条にそれぞれ規定されるにいたり、税務貸借対照表の商事貸借対照表に対する基準性の観念はここに確立するにいたったのである⁽⁹⁾。

このようにして、課税所得は「正規の簿記の原則」にもとづいた商事貸借対照表を基準としなければならないという考え方が一般的に認められるにいたったが、この場合、具体的には次の3つの場合が考えられる⁽¹⁰⁾。

(1) 必要な変更乃至説明を貸借対照表自体に対して加えてする商事貸借対照表の提出

(2) 別紙に変更乃至説明事項を明らかにし、これを添付してなす商事貸借対照表の提出

(3) 変更乃至は説明事項を一つの税務貸借対照表の形式で提出することとしてなす商事貸借対照表の提出

いうまでもなく、(1)は商事貸借対照表それ自体に変更を加えまたは説明を付すが、(2)および(3)は商事貸借対照表はそのままとし、そのうち、(2)は別紙に変更や説明を記載するが、それに対して、(3)は1つの独立した税務貸借対照表を作成し、それを商事貸借対照表に添付して提出することを予定するものである。

こうして、商事貸借対照表が課税所得の算定に対してその基準となるということについて、ドイツでは具体的には税務貸借対照表と商事貸借対照表との関連として華々しく論議され、またライヒ財務審判所（RFH）も度々判決を下したが、なかでも1930年2月11日と1933年12月5日に次に示す判決を下した⁽¹¹⁾。

「税務貸借対照表は誘導された貸借対照表であり、それは税法によって制約され、修正を受けた商事貸借対照表である。会社が法律上有効な商事貸借対照表を作成し、この貸借対照表で商事上の目的を履行する場合、税法との相異が規定されているならば、この貸借対照表を税務目的のために結合することができる。」

「税務貸借対照表の出発点は、法律上有効な商事貸借対照表、すなわち、商法

の強行規定に違反しない商事貸借対照表である。」

上に示した判決が動機となって、結局、企業は独立した税務貸借対照表を特別に作成する義務はなく、税法上の規定を考慮して修正した商事貸借対照表を提出すれば充分であり、税務貸借対照表は、いわゆる商事貸借対照表から誘導された貸借対照表（abgeleitete Bilanz）とされるにいたったのである⁽¹²⁾。税務貸借対照表が「決算貸借対照表とは別個に各企業の内部に於て事実上作成せらるるや否やは別問題として、兎に角納税義務者又は税務官庁側に於て課税の基礎となる損益決定又は財産表示が必要なることは言を俟たない。従って税務貸借対照表は少くとも観念的には常に存在しなければならないわけである⁽¹³⁾」といわれるのもこの意味においてである。

ところで、ここに税務貸借対照表が誘導された商事貸借対照表であるということは、「正規の簿記の原則」によって秩序的に作成された商事貸借対照表が税法上の特別規定に一致しない限りにおいてだけ、税務上の課税所得の算定にあたって商事貸借対照表は修正されなければならないことを意味する⁽¹⁴⁾。つまり、それは税法上の強行規定に違反しない限り、商事貸借対照表の評価規定が税務貸借対照表にも転用されなければならないことを意味している⁽¹⁵⁾。したがって、商法上認められている数多くの評価の可能性を税法上も認められているときには、商法上の評価の規定が税務貸借対照表の作成にあたっても基準とされるのである。つまり、企業が貸借対照表の作成にあたって商法が認める枠内でその裁量を用いる場合には、その裁量は税務貸借対照表をも拘束することになる。たとえば、税法上ある経済財について取得原価あるいは製造原価またはそれより低い部分価額のいずれかで評価することが認められている場合でも、当該経済財を商事貸借対照表上取得原価または製造原価で評価しているときは、それを税務貸借対照表上低い部分価額で評価することは認められないのである⁽¹⁶⁾。それは納税義務者は貸借対照表の作成に際して最初の判定をなすものであるから、税務当局は納税義務者によって行なわれた選択が「正規の簿記の原則」に合致しているかどうかの審査に限定されなければならないからである⁽¹⁷⁾。

これまで述べてきたように、税務貸借対照表と商事貸借対照表との関係は前者が後者に対して依存するという関係にあり、税務貸借対照表は商事貸借対照表か

ら誘導されたものであって独立した別個の貸借対照表ではないとされたのであるが、第2次大戦後の高率な租税の圧迫によって、逆に実務上は商事貸借対照表の作成にあたって税務上の取扱いを考慮に入れなければならないという実情に迫りやられたのである。つまり、「経営的貸借対照表政策をして全然税務的配慮に依存せしめているのみならず(有限会社への通避、¹⁸⁾)結局のところ目下では全経済活動が企業家的考慮によって支配されるのではなしに、全く税務的影響によって制約せられている。かくて商事貸借対照表は税務貸借対照表に反して無意義となってしまい」⁽¹⁸⁾いわゆる「商事貸借対照表の死滅」⁽¹⁹⁾(Absterben der Handelsbilanz)とまでいわれるようになったのである。この点では、わが国の法人税法でも会社の決算の段階で処理しなければ申告書だけでは調整を認めないとする、いわゆる決算調整事項を規定しているため、従来から税法が企業会計を干渉するものとして非難されてきたところである。かくて、1965年のドイツ株式法においては、税務上認められる低い価値が株式会社の商事貸借対照表の作成にあたっても公式に承認されることになったことは⁽²⁰⁾、きわめて注目されるべきことといえよう。

注 (1) 中川一郎訳「西ドイツ租税基本法」(6)税法学 第210号 40頁

(2) 大蔵省主税局国際租税課訳「西ドイツ所得税法・法人税法」25頁

(3) G. Wöhe : a. a. O., S. 126, E. A. Weibach : a. a. O., S. 66

(4) 「正規の簿記の原則」の詳細については、拙稿「ドイツ税法と正規の簿記の原則」(「駒沢大学経済学論集」第2巻第2号 駒沢大学経済学会 1970年11月130~146頁)参照

(5) E. A. Weibach : a. a. O., S. 66

(6) 清永敬次稿「西ドイツ税法における課税所得の決定と商事貸借対照表」法学論集第65巻第6号 44頁。なお、「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性」の歴史について、本稿は清永教授の論稿に負うところ極めて大である。

(7) 清永敬次稿「同上稿」45頁

(8) 清永敬次稿「同上稿」44頁~46頁

(9) 清永敬次稿「同上稿」46頁および伊藤正一著「貸借対照表の特殊研究」13頁

(10) 伊藤正一著「前掲書」16頁

(11) RFH, Vom 11.2.1930 RStBL 1930, S. 153/154 RFH, Vom 5, 12, 1933, RStBL 1934, S. 480 In : G. Wöhe : a. a. O., S. 218

(12) 伊藤正一著「前掲書」34頁

(13) 田中耕太郎著「貸借対照表法の論理」218頁

- (14) G. Wöhe : a. a. O., S. 217
- (15) E. A. Weilbach : a. a. O., S. 67
- (16) G. Wöhe : a. a. O., S. 217
- (17) 伊藤正一著「前掲書」32頁
- (18) 同上 36頁
- (19) 同上 56頁
- (20) AktG § 154 Abs. 2 Nr. 2 および S. 155 Abs. 3 Nr. 2

3. 税務貸借対照表の作成原則

前節においては、ドイツにおける税務貸借対照表と商事貸借対照表との関連について吟味し、現在では一応ライヒ財務審判所の判決を動機として、税務貸借対照表は商事貸借対照表を基準とし、それから誘導された貸借対照表であり、税法はそれを商事貸借対照表から別個独立に作成することを要求していないが、しかし、少なくとも「観念的には常に存在」⁽¹⁾するものであることを明らかにした。そこで本節では、このような税務貸借対照表を作成するにあたって遵守されなければならない原則のうち、とくに重要と思われる「貸借対照表継続性の原則」(Der Grundsatz der Bilanzkontinuität) および「貸借対照表明瞭性の原則」(Der Grundsatz der Bilanzklarheit) について若干検討してみよう。

(1) 貸借対照表継続性の原則

一般にドイツにおいて税務上貸借対照表継続性の原則の内容としては、(イ) 貸借対照表同一性 (Die Bilanzidentität), (ロ) 形式的な貸借対照表の継続性 (Die formale Bilanzkontinuität), (ハ) 実質的な貸借対照表の継続性 (Die materielle Bilanzkontinuität) の3つの原則が含まれている。そこで、以下これら3つの原則について検討してみよう。

(イ) 貸借対照表同一性

ここに貸借対照表同一性の原則とは、ある会計年度の決算貸借対照表の項目が次年度の開始貸借対照表項目と完全に一致しており、また同一でなければならないそれはさらに金額上のみならず数量的にも同一でなければならないということを要請する原則である。この原則は商事貸借対照表に対しては、正規の簿記の原則から必然的に適用されると解されているが、税務貸借対照表についても、所得税

法第4条第1項第1号の「純益とは、事業年度末における事業資産と前事業年度末における事業資産との差額に、払出し（Entnahmen）の価格を加え、払込み（Einlagen）の価格を控除したものをいう。……⁽²⁾」との規定によって強制され、この原則はまた納税義務者に対しては、先に引用した所得税法第5条によって純益を計算する場合に適用される⁽³⁾。

この貸借対照表同一性の原則には、ある年度の過大または過小の評価額は、次年度（あるいはそれ以降の年度）においては、それに相反する作用が生ずるといふ、いわゆる「貸借対照表の両刃性」（Zweischneidigkeit der Bilanz）または「評価の両刃性」（Zweischneidigkeit der Bewertung）の原則が含まれる。たとえば、機械のある年度の損耗に対して通常の償却額をこえて償却した場合には、その年度には特別償却に相当する利益の過小表示が生ずるが、次年度以降においては少ない償却が行なわれるにすぎないのでそれに相応して利益が大きく計上される結果になるし、また棚卸資産の評価についてみれば、ある年度に低く評価すればその期の利益は少なく計上されるが、同一の販売価額を仮定すれば次年度以降の売却にあたっては帳簿価額と売上価額との差額は大きくなり、この年度の利益は高くなる⁽⁴⁾。このように「両刃性」とは資産評価のいかんによって、利益の期間帰属が後の期間へ時間的に転位すること（利益の期間的後転位）を意味し、それは「単に期間利益の転位が生ずるにすぎないもので、全体利益の変化は生じないという点に特徴」⁽⁵⁾がみられる。

かくて、ライヒ財務審判所はこの同一性の原則について1929年10月23日付の判決において「貸借対照表の同一性とはある営業年度の期末貸借対照表は継続した営業年度にとって過小または過大な評価が行なわれるならば、次年度の租税決定または次年度以降の租税決定にあたってはそれに相反した作用が生ずることによって利害は相なかばする」⁽⁶⁾と述べている。

ところで、貸借対照表同一性の原則を中断することが認められるのは、たとえば、1923年12月18日に発布された金貸借対照表令（Die Verordnung über Goldbilanzen）によって1924年1月1日から作成された金マルク開始貸借対照表（Die Goldmark-Eröffnungsbilanz）やライヒス・マルク決算貸借対照表（Der Reichsmark-Schlußbilanz）から1948年6月21日の通貨改革によって作成されるよう

になったドイツマルク開始貸借対照表⁽⁷⁾（Der Deutchermark-Eröffnungsbilanz）など法律または判決によって規定された特別の場合のほか次の場合である⁽⁸⁾。

(1) 決算貸借対照表が証明力をもたないとして否認されたときまたは利益が推定された場合

(2) 貸借対照表上の誤謬が修正されなければならない場合

(1)の場合について1933年10月10日のライヒ財務審判所は次のような判決を下している⁽⁹⁾。

「このような場合（決算貸借対照表が証明力をもたないものとして否認されたり、利益が推計によって算定されている場合―筆者）は、次の課税年度には新しい開始貸借対照表が作成されなければならない。この場合、税務当局は前の課税年度末に個々の納税義務者によって補足的に作成された貸借対照表から出発することができる」。

また、(2)の場合について1931年12月16日の判決は、税務貸借対照表上の誤りを修正しなければならないときに、その誤りをさかのぼって修正することが煩雑であるか、あるいは全く不可能なときにはその修正は後の開始貸借対照表で行なわれることを認めている⁽¹⁰⁾。

このように、税務貸借対照表の作成にあたって、上に掲げた場合を除いては、期末貸借対照表の項目が次年度の期首貸借対照表に金額的にもまた数量的にも引継がなければならないという同一性の原則が重視されるのは、さきに引用した所得税法第4条第1項第1号の規定からも明らかなように、ドイツ税法上は貸借対照表を手段とする、いわゆる財産法によって課税所得を算定することが予定されているからにほかならない。

(ロ) 形式的な貸借対照表の継続性

ここに形式的な貸借対照表の継続性とは、個々の貸借対照表の項目分類は常に同じでなければならず、また強制的な経済的理由がなければ変更を認めないとする原則である⁽¹¹⁾。またこの原則は、項目分類の継続性とならんで減価償却の記載形式の継続性も要求しており、たとえば直接法から間接法への変更またはその逆の変更は形式的な貸借対照表の継続性に反するものとしている⁽¹²⁾。

いうまでもなく、この原則は貸借対照表の期間相互の比較可能性を保持するこ

とを目的とするもので、このような要求が税法上に具体的に規定されているわけではないが、商法上の正規の簿記の原則、とりわけ詳細な貸借対照表の項目分類を規定し⁽¹³⁾、一度選定された項目分類が多年にわたって保持されることを要求する株式法の規定から生ずるものとされている⁽¹⁴⁾。

（ハ）実質的な貸借対照表の継続性

グェーエ（Günter wöhe）によれば、実質的な貸借対照表の継続性には、（a）評価原理の同一性（Die Gleichmäßigkeit der Bewertungsgrundsätze）、すなわち評価の継続性（Bewertungskontinuität）と（b）評価額の連続性（Die Fortführung der Wertansätze）、つまり評価額関連性の原則（Prinzip des Wertzusammenhangs）とが含まれる⁽¹⁵⁾。そこで、以下でこの2つの原則について検討してみよう。

（a）評価原理の同一性

この原則は、評価の継続性、つまり前の期間の貸借対照表の作成にあたって使用された評価原理がそのまま保持されることを要求する。商法典および株式法は評価の継続性について必ずしも明確に規定していないので、企業は基本的にはその意志によって評価額を選定できる。たとえば、後の年度でより多くの利潤を配分できるようにするため、ある年度では資産項目について過小評価して秘密積立金を設け⁽¹⁶⁾、次年度以降で再び取消することもできる。しかし、税務貸借対照表は期間的に正しい課税所得を算定することを目的としているため、期間的に同一の評価原理が要求されるのである。もっとも、所得税法においても、商法典や株式法におけると同じように評価原理の同一性は明確に規定されていないが、判例によってこの原則が要求されてきた⁽¹⁷⁾。つまり、税務貸借対照表上の評価方法の変更はそれが適切な理由により正当であり、かつ税務当局にその理由を説明できる場合にだけ承認されると解されているのである。このことは、とくに減価償却方法を恣意的に変更することを認めないとする所得税法第7条の規定にみられる。もっとも所得税法第7条は「逡減的減価償却から定額的減価償却への変更は認められており、この変更が行なわれる場合には、変更時以降の減価償却額は個々の経済財の現存残存価額（noch vorhanden Restwert）および残存耐用年数（Restnutzungsdauer）にしたがって決定される。」「しかし、定額的減価償却か

ら逡減的減価償却への変更は認められていない」⁽¹⁸⁾ ので、減価償却方法の同一性は定額法についてだけ要求されているものといえよう。

(b) 評価額の連続性

この原則は、前年度の貸借対照表評価額を超えて当年度の評価額を引上げること（Werterhöhungen）を禁止する原則で、たとえば「固定資産に属する経済財については貸借対照表上の評価はその直前の貸借対照表上の評価を超えてはならない⁽¹⁹⁾」という規定や「それ以外の事業用経済財（土地、持分、営業権、流動資産）は取得原価又は製造原価によってこれを評価しなければならない。部分価額が取得原価又は製造原価より低いときは、その部分価額によって評価することができる。前事業年度末に既に事業資産に属していた経済財については、部分価額が直前の貸借対照表上の評価額より高い場合においても、納税義務者はその部分価額により次年度において評価することができる。ただし、その評価額は取得原価又は製造原価をこえてはならない」⁽²⁰⁾ といった規定にみられる。これらの規定から明らかなように、ドイツ税法では取得原価または製造原価を評価額の上限として未実現利益の計上を容認していないのである。

(2) 貸借対照表明瞭性の原則

ドイツ株式法第149条は年度決算書の内容として「年度決算書は正規の簿記の諸原則に適合しなければならない。それは明瞭かつ通覧的に作成されなければならない、かつ評価規定の枠内で会社の財産および収益状況へのできるだけ確実な見通しを与えることを要する」⁽²¹⁾ と規定して、年度決算書の作成にあたって、いわゆる「貸借対照表明瞭性および概観性の原則」（Der Grundsatz der Klarheit und übersichtlichkeit）が遵守されなければならないとしている。こういった規定はドイツ税法上は明確に規定されていないが、「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性」の原則によって、貸借対照表明瞭性の原則は税務上も尊重されなければならないとされている⁽²²⁾。ドイツ株式法にいう「貸借対照表明瞭性および概観性の原則」は、具体的には同法第151条および第157条の「年度貸借対照表の項目区分」と「損益計算書の項目区分」に規定され、しかもこの規定は法的には株式会社に対してだけ適用されるものではあるが、さきに述べた「基準性の原則」により税務上も尊重されなければならないとされているのである。し

たがって、たとえば、明瞭性の具体的な内容とされている「総額主義の原則」（Bruttoprinzip）は税務貸借対照表の作成にあたっても要求され、借方項目と貸方項目との相殺、つまり債権と債務を相殺して表示することは認められず、さらに貸借対照表の概観性を保持するため、たとえば、ドイツ株式法第152条第1項の「固定資産のところには決算基準日に会社の営業経営に継続して役立つべく定められた目的物のみが示されなければならない。増加および減少、増額、当該営業年度のためになされた減価償却ならびに振替記帳は、固定資産の各項目につき区別して記入されなければならない」といった規定や同条第8項の「準備金、価値修正および引当金は義務として記入されることは許されない」⁽²³⁾ という規定は税務貸借対照表の作成にあたっても当然尊重されなければならないとされている。したがって、税務貸借対照表に記載される項目はその名称から内容が明らかにされる項目だけを包含しなければならないとされている⁽²⁴⁾。

- (1) 田中耕太郎著「前掲書」218頁
- (2) 大蔵省主税局国際租税課訳「前掲書」23頁
- (3) G. Wöhe : a. a. O., S. 225
- (4) derselbe, a. a. O., S. 226
- (5) 神戸大学会計学研究室編「新会計学辞典」832頁
- (6) RFH Vom 23, 10, 1929, RStBl 1930, S. 344. In : G. Wöhe a. a. O., S. 226。なお、利益の期間的後転位が行なわれた場合には、実質的には期間利益が単に転位するだけでなく、国家が納税義務者に対して転位した期間利益についての税額相当額だけ無利子の貸金を供与したことになる。利益の期間的後転位とそれが租税に与える影響については、武田隆二稿「企業利益と課税所得との差異」企業利益研究委員会編「会計上の利益概念」148頁以下参照。
- (7) 金貸借対照表令については、太田哲三、岩田巖、片野一郎共著「貨幣価値変動会計」202頁～209頁を参照。またドイツ・マルク開始貸借対照表については、伊藤正一著「前掲書」58頁以下を参照。
- (8) G. Wöhe : a. a. O., S. 227
- (9) RFH, Vom 10, 10, 1933, RStBl 1954 S. 141. In : G. Wöhe : a. a. O., S. 227
- (10) RFH, Vom 16, 12, 1931, RStBl 1932 S. 529/30. In : G. Wöhe : a. a. O., S. 227
- (11) G. Wöhe : a. a. O., S. 228
- (12) G. Wöhe : a. a. O., S. 228, E. A. Weilbach : a. a. O., S. 69.
- (13) ドイツ株式法 第151条「年度貸借対照表の項目区分」（慶応義塾大学商法研究

会訳「前掲書」7頁以下）参照。

- (14) E. A. Weilbach : a. a. O., S. 69
- (15) G. Wöhe : a. a. O., S. 228 ff
- (16) 慶応義塾大学商法研究会訳「前掲書」277頁および289頁参照。
- (17) G. Wöhe : a. a. O., 229
- (18) 大蔵省主税局国際租税課訳「前掲書」33頁～34頁
- (19) 「同上書」26頁
- (20) 「同上書」同頁
- (21) 慶応義塾大学商法研究会訳「前掲書」251頁
- (22) G. Wöhe : a. a. O., S. 234
- (23) 慶応義塾大学商法研究会訳「前掲書」270頁
- (24) E. A. Weilbach : a. a. O., S. 69

む す び

これまで、ドイツにおける税務貸借対照表の作成原則ともいうべき、「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性」「貸借対照表継続性の原則」および「貸借対照表明瞭性の原則」について検討してきた。いうまでもなく、わが国法人税法によれば、一般に認められた会計原則によって作成された財務諸表を基礎として、これに税法が要求する各種の調整を加えて当該事業年度の課税所得および当該所得に対する法人税額を記載した納税申告書を政府に提出するとともに、貸借対照表，損益計算書，損益金処分表，勘定科目内訳明細書，資本積立金額増減明細書を添付しなければならないとされている⁽¹⁾。したがって、法的には税務貸借対照表の作成は要求されていないが、さきにふれたようにドイツにおける「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性」と極めて類似した規定をしており、いわゆる誘導説に拠っているといえよう。とくに、わが国商法は昭和37年にその一部が改正され、さらにそれとともに、昭和38年には「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」が公表されたが、それによれば、従来利益処分項目とされていた法人税や都道府県民税および市町村民税などは決算日において納税義務が確定するとの理由からこれらは貸借対照表上負債として計上されるとともに、損益計算書の当期利益もこれらの租税を差引いた、いわゆる税引後の当期利益が表示されなければならないこととなった。そのため、当期の租

税債務の計算内容を明確に示す税務財務諸表を作成し、これを企業の利害関係者に公開明示することが必要であると主張されるにいたっている⁽²⁾。また「継続性の原則」についても、わが法人税法上は、たとえば棚卸資産の評価方法の変更（法人税法施行令第30条）や減価償却方法の変更（同令第52条）の規定にみられるように、納税地の所轄税務署長の承認を前提としてはじて認められているのであって、その意味で「継続性の原則」は遵守されているものといえよう。とくに、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものであり」、そのためには「たとえば、法人税法の課税標準の総則的規定として、納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を算出していない場合又は会計方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法によりこれを計算するものとする」との意見書⁽³⁾の見解にもみられるように、課税所得の算定にあたって、「継続性の原則」は今後ますます重視される傾向にあるといえよう。最後に、「明瞭性の原則」について、わが法人税法はとくに明確な規定をしていないが、青色申告法人については、資産、負債および資本に影響を及ぼす一切の取引につき、複式簿記の原則にしたがい、整然と、かつ明りょうに記録し、その記録にもとづいて決算を行なうことを要求する（法人税法施行規則第53条）とともに、決算期日ごとに当該法人の業種、業態及び規模等の実情に応じ税法所定の科目（同規則第57条、別表21）によって貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならないとしている。このようにして、わが法人税法においてもドイツにおける税務貸借対照表の作成原則は充分採り入れられているといえるが、税務財務諸表制度の導入が主張されている現状ではドイツにおける税務貸借対照表の作成原則の研究は極めて重大な示唆をわれわれに与えるものといえよう。

注 (1) 法人税法第74条第1項、第2項 法人税法施行規則第35条

(2) 長谷川忠一稿「税務財務諸表の意義および重要性」一租税債務報告手段としての役割について一駒沢大学商経学部研究紀要第23号 20頁～35頁および富岡幸雄稿「商法と税務会計との調整の基本問題一税務財務諸表制度の構想とその提案一会計

第86巻第2号 97頁～133頁

- (3) 大蔵省企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」総論
1の1の(3)