

ドイツコンツェルン決算書における潜在的租税

立花 得雄

- I はじめに
- II 潜在的租税の会計処理方法
- III 商事貸借対照表 I における租税の期間限定
- IV 商事貸借対照表 II と連結手続における租税の期間限定
 - 1. 外貨換算
 - 2. 資本連結
 - 3. 負債連結
 - 4. 費用・収益の連結と内部損益の消去
- V おわりに

【要旨】

国際的取引・資産調達活動の増加にともない企業会計の国際化はますます強調されてきた。ドイツ商法第 306 条のコンツェルン決算書における租税の期間的区分については詳細な規定はなく、その解釈にはドイツ会計基準第 10 号「コンツェルン決算書における潜在的租税」（2002 年）が参照され、IFRS および HGB との調和化が試みられていると考える。しかし、同会計基準による潜在的租税の会計処理は正規の簿記の原則（GoB）遵守の下にコンツェルンの財政状態、財務状態および収益状態の実質的諸関係に合致した写像を提供する基本的要請を果さなければならない。そのために、さらに EU の公正価値指針で重視される一部金融資産の公正価値での評価（部分公正価値会計）を原価評価と並行させて、このコンツェルン決算書の目的にそった租税の期間的区分が望まれよう。そのために、商事貸借対照表 I および II での修正・調整が行われるが、その処理の内容が複数の処理方法によって問題となる。ドイツ商法規定は明確でない事情から、とくに外貨換算、資本連結など、さらには潜在的租税の処理に関してどのような基本的コンセプトにもとづいて、どう差額を処理するか問題となる。これらについて、コンツェルン決算書が果すべき情報提供目的の視点から検討されよう。

【キーワード】

コンツェルン決算書の作成目的、潜在的租税処理の基本的コンセプト、商事貸借対照表 I、II 上の租税の期間限定、ドイツ会計基準第 10 号の特別規定、公正価値会計と税効果

I はじめに

コンツェルン決算書は親会社と子会社による企業結合の決算書で、コンツェルンの情報を提供するが、ドイツ法による利益配当および収益税の測定に関連しない。利益配当の妥当性の判断に活用されるとしても、基本的に情報提供機能を有する決算書といえよう。

コンツェルン決算書作成にあたって、最重要原則は、企業の単一体のフィクションから、経済的に組織づけられた単一体であるかのように作成されることである。したがって、この決算書に収容される個別決算書は、計上・評価に関して、いわゆるコンツェルン統一的評価 *konzerneinheitliche Bewertung* によって、統一されるべきとされる¹⁾。その場合にまず個別決算書（商事貸借対照表 I, HB I）と税務貸借対照表が比較され、ついで、コンツェルン内で統一的に評価される個別決算書修正（商事貸借対照表, HB II）へと修正が段階的に行われる。このように、HB I から HB II への移行を経てコンツェルンの統一的計上・評価規定への適応が実現されるが、そこで租税の期間限定 *Steuerabgrenzungen*（潜在的租税 *latente Steuern* 計上）問題が生じる。つまり、コンツェルン決算書に収容される個別決算書の潜在的租税とコンツェルン決算書作成にあたって新規に算定されるはずの潜在的租税を区分しながら、総額を求める会計処理が必要とされる。

潜在的租税問題とは、租税費用の期間配分の問題である。つまり、各連結される会社の税務上の利益合計額と修正されたコンツェルン決算書の税引前利益とに差異がある場合に、その差異が永久的差異でない場合に、一時的差異に係る税額を、コンツェルン決算書の税引前利益に期間配分の方法で対応・調整することである。なお、§274 HGB によって個別決算書では借方潜在的租税について計上選択権が認められるが、コンツェルン決算書では計上義務がある (§306 HGB)。ちなみに前者の潜在的租税の計上選択権は配当制限の規制をとともうが、後者コンツェルン決算書ではその点にかかわらず計上義務によって、コンツェルン報告書の情報価値を高めるものといえよう。

ドイツ会計基準第 10 号「コンツェルン決算書における潜在的租税」(*Latente Steuern im Konzernabschluss, DRS 10*) は、§274 と §306 HGB の租税の期間配分規定を正規の簿記の原則の構成部分と意識して、IFRS と HGB との調和を図り、さらに借方潜在的租税の計上選択権を限定して、合理的処理として秘密積立金 *stille Rücklage* および秘密負担金 *stille Lasten* に係る潜在的租税をも、また繰越欠損金についてその計上義務を一定の条件下で認めるなど、コンツェルンの財産状態、財務状態および収益状態の実質的諸関係に合致する写像を伝達する要請

(§297 Abs. 2 HGB, 一般条項 Generalklausel) により一層対応しようとするのである。ここでは必要に応じてこの DRS 10 にも触れながら、潜在的租税の基本的コンセプトとそれによる差異の原因を明らかにしてコンツェルン決算書上の潜在的租税について検討する。

II 潜在的租税の会計処理方法

当期および前期以前の事業年度について生じる個別決算書による租税費用が、当該事業年度利益に比べて過大である場合にコンツェルン決算書の借方に期間限定項目 Abgrenzungsposten の計上によって潜在的租税を表示しなければならない (§306 HGB)。さらに、租税費用が事業年度利益に比して過小である場合には引当金 (§249 Abs. 1 Satz 1 HGB) を計上して潜在的租税を修正しなければならないが、この項目はコンツェルン決算書およびコンツェルン付属明細書に区分して表示しなければならない (§306 HGB)。

ところで、ドイツでの潜在的租税の計算方法は二つのコンセプトによる。すなわち、従来費用・収益中心思考にもとづく期間損益計算を指向する繰延法（ドイツでいう GuV-orientiertes Timing-Konzept に相応する）²⁾ と貸借対照表上の税効果を求める負債法（ドイツでいう bilanzorientiertes Temporary-Konzept に相応する）があり、貸借対照表指向的に潜在的租税が算出されるとする。

§306 HGB による潜在的租税は繰延法によると解釈されてきたと思われる。つまり、商法の観点からみれば、算出差異は負債法による会計思考にもとづかないとする見解である。繰延法の差異は商法上の利益計算と税務上の利益計算に利益差異 Ergebnisdifferenzen のある場合に計上され、後者負債法では商事貸借対照表と税務貸借対照表との間における資産および負債の評価にみられる差異が問題となる。

他方、DRS 10 もコンツェルン決算書について、商法規定とその根底にある正規の簿記の原則に可能な限り離脱しないようにしている点は明確であろう（DRS 10. A1）。上述のとおり、DRS 10 は IFRS と HGB の規制の調和化を意図して、§274, §306 HGB の改正をいつかはもたらすであろう。DRS 10.5 によれば、準永久差異は潜在的租税の期間限定において考慮されなければならないとするが、いうまでもなく潜在的租税の計上の可能性の拡大を意図するものといえよう。

なお、DRS 10 による潜在的租税の表示はつぎのとおりである。

資産と負債の潜在的租税の貸借対照表上の表示は区別され、原則として相殺できない（DRS 10.36, 37）。借方潜在的租税は適切な名称により別個に表示されるべきで、借方潜在的租税は計算限定項目（RAP）として、貸方潜在的租税は引当

金でもって計上されなければならない。

Ⅲ 商事貸借対照表 I における租税の期間限定

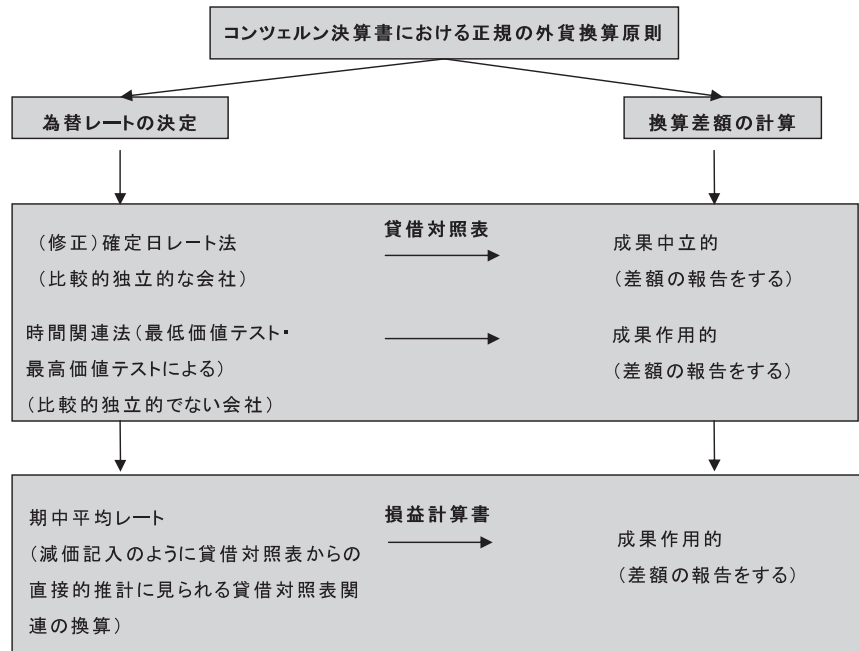
コンツェルン決算書に収容される会社の租税費用の合計額とコンツェルン決算書の税引前利益に見合う租税費用との差額については、多くの処理段階によって求められる。まず税務貸借対照表と商事貸借対照表 I (HB I) との比較によって生じる。個別決算書の潜在的租税は完全性命令 Vollständigkeitsgebot によってコンツェルン決算書に振替えられるが、上述の差額の発生原因として、まず商事貸借対照表と税務貸借対照表との間に介在する基準性および逆基準性の原則 (Maßgeblichkeitsprinzip und umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip) による。しかし、税務上の利益計算は基本的に正規の簿記の原則によるとされて、両貸借対照表間には比較的差異はないといわれる。特定の規定により商事貸借対照表に認められる逆基準性の原則があるが、他方正規の簿記の原則に反する税法の計上禁止規定もある³⁾。両者の差異をもたらす会計処理の典型としてはまず、流動資産の減価記入がある。商事貸借対照表は継続的および非継続的な価値減少について、減価記入をしなければならないが、税務計算では、低部分価値⁴⁾は単に継続価値減価だけを対象として認められる (§253 Abs. 3 HGB, §6 Abs. 1 EStG)。さらに貸方項目として引当金あげられる。概して、引当金は英米の会計基準に比べて HGB は緩やかに規定されるといわれる。その計上には推計の余地が認められ、したがって減税につながる費用引当金計上 (たとえば大規模の修繕引当金) がある。その評価は保守的な推計の原則 Grundsatz vorsichtiger Schätzung により保守的な商人の判断 vorsichtige kaufmännische Ermessen が全く無視されるとは考えられない。この引当金については、商事貸借対照表で貸方計上選択権があるが、税務貸借対照表では計上禁止である。さらに、より具体的に HGB で規定されている未決取引によって発生する恐れのある損失に備える引当金も将来の不利な販売取引に対処して価値減少の記録には、同じく推計 Schätzung に頼らざるをえないであろう。

Ⅳ 商事貸借対照表 II と連結手続における租税の期間限定

1. 外貨換算

HGB にはコンツェルン決算書にとって特別に外貨換算規定はない。勿論換算差額についても同様である。しかし、換算法の決定は基本的に §297 Abs. 2 Satz 2 HGB の一般条項が考慮されるべきである。

Lachnit, Laurenz und Ammann, Helmut は、つぎのように彼らなりに正規の外貨換算原則を示している⁵⁾。



上述のように一般条項を考慮した結果、正規の簿記の原則にそった外貨換算方法が重要であるが、実務上種々の方法が見受けられる。現実に外貨換算法の適用にあたって、ISA 21 とは異なり、低価テスト Niedersttest が大いに配慮される事例がある。

さらに、換算差額についても規定のないことから、その処理については、多種の方法が生じるが、この点は Lachnit, Luarenz und Ammann, Hutmut によっても指摘されている⁶⁾。

国際的資本市場で活躍するドイツコンツェルンの決算書の調査とそれへの解説によれば、IAS, US-GAAP (IAS 12, SFAS 52) への依存により修正確定日(決算日)レート法 modifizierte Stichtagskürsmethode および時間関連法 Zeitbezugs-methode の換算方法によって機能通貨換算アプローチを求める IAS 21 の規制に今日大いに影響を受けているとすでに指摘されている⁷⁾。§290 Abs. 2 HGB の新規に導入された統制原則 Control-Prinzip による会社独立性に対する判定はともかくとして、§290 Abs. 1 HGB の統一的指揮には論議があらうが⁸⁾、機能通貨換算アプローチによって、会社の比較的独立性 relative Selbständigkeit の有無によって確定日レート法と時間関連法とを使い分ける。すなわち、原則として、比較的に独立の子会社(在外事業体)は確定日レート法で、比較的非独立の会社(親会

社の営業と不可分である在外事業体)は時間関連法によって換算する必要があるとするのである。

ドイツでは、外貨換算について明確な規定はないが、換算方法の選択権(とくに換算差額について)の行使が重視される。外貨換算も正規の簿記の原則により、低価主義、不同原則 Imparitätsprinzip、実現主義(一般評価規定, §252 Abs. 1, §253 HGB)はコンツェルン決算書にも適用されるべきとされてきた。

2. 資本連結

持分プーリング法の採用はIFRSによって拒否されるが、HGBでは依然適用の可能性は残されている。しかし、パーチェス法がHGBの決算実務でも間違いなく支配的となった⁹⁾。

パーチェス法による資本連結の方法として帳簿価額法 §301 Abs. 1 Satz1 HGBと付すべき価値 beizulegender Wertによる制限付新規評価法 §301 Abs. 1 Satz2 HGBがある。秘密積立金と秘密負担金に関連して後者の連結方法が今日重視されよう。同条によれば、親会社の資本参加 Beteiligungと収容される子会社の自己資本とが相殺される。自己資本とは、コンツェルン決算書に収容される資産、負債、計算限定項目、擬制的貸借対照表項目および特別項目で、場合によっては、コンツェルンに収容される会社に対する統一的評価によって計上額の修正後の帳簿価額であり、また別の見地より、公正価値によって評価替えされた金額である。資本参加の帳簿価額と新規に評価された子会社の自己資本は秘密積立金あるいは秘密負担金の顕在化により金額は合致しないが、それらを資産および負債に割当てた後に、通常資本参加が子会社の自己資本額を超過するので借方営業権 positiver Geschäft-oder Firmenwertが計上され、その営業権は原則として計画的に減価記入されるか、あるいはコンツェルン積立金と相殺できる。また、貸方には、貸方差額 passiver Unterschiedsbetrag, Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierungが計上される。DRSによれば、初年度連結 Erstkonsolidierungには成果中立的に計上され、次年度以降に成果作用的に取崩される(DRS 10.16)。そして、潜在的租税は営業権と相殺されるが、営業権に係る潜在的租税の計上は認められない(DRS 10.17, 18)¹⁰⁾。

3. 負債連結

§306 HGBに規定される潜在的租税計算は§303 HGBによる負債連結にもよる。ドイツ商法による負債連結の目的は、コンツェルン決算書に収容される会社内部の貸付金、その他の債権、引当金および債務、これらに対応する計算限定項目を除去することである。この場合に対応する債権債務の金額は合致せず、生じ

る差額処理計算については規定がないが、成果作用的に処理されて潜在的租税の計上が考慮される。

差額の原因には非真正相殺差額 *unrechte Aufrechnungsdifferenzen* と真正相殺差額 *echte Aufrechnungsdifferenzen* があり、前者は記録の期間的ズレあるいは誤記録によるもので、これはすでに個別決算書において訂正されるべきものである。それに対して、後者の相殺差額は成果作用的記録 *erfolgswirksame Buchungsvorgängen* として生じる。その原因は主として採用された評価選択権あるいは強制的計上・評価規定の適用による。たとえば、債権について、選択できる減価記入 (§253 Abs. 4 HGB) とそれに対応する債務につき当初のままの返済金額での評価による差額関係、さらには、コンツェルン決算書に収容される会社間の債権の部分的減価記入に対応する債務を減額しない場合があげられる。負債連結について商法規定はなく、正規の連結会計の原則にしたがうべきとされる。実際に用心の原則を配慮する実務（たとえば上述の減価記入）は無視できないであろう。

4. 費用・収益の連結と内部損益の消去

コンツェルン内部の費用と収益の連結は §305 HGB によって、潜在的租税は計上されない。内部損益については、たとえばコンツェルン内部の商品取引によるそれは除去されなければならない (§304 Abs. 1 HGB)。DRS でもこの内部損益の消去は成果作用的処理であり、租税の期間的区分は強制的になされなければならないとする (DRS 10.19)。なお、両項目の処理は、コンツェルンの実態をよく伝える上で重要ではない場合には消去の必要はない。

V おわりに

§297 Abs. 2 HGB により、コンツェルン決算書は正規の簿記の原則を遵守してコンツェルンの財産状態、財務状態および収益状態の実質的諸関係に即した写像を提供しなければならない。正規の簿記の原則は当然資本維持（債権者保護）にも関心を払うが、しかし、現実にはコンツェルン決算書は分配についての要求基礎 *Anspruchsgrundlage* 資料ではなく、情報提供機能が重視されて、個別決算書から離れて独自のコンツェルン政策 *Konzernpolitik* が主張されるべきである。たとえば、秘密積立金、秘密負担金の顕在化を会計処理の対象として利害関係者の意思決定に役立つ情報提供を考えるべきである。このように、より証言力のある決算書を得るために、EU の公正価値指針 *EU-Fair-Value-Richtlinie* (2001 年) を契機に金融商品の公正価値評価の適用 (混合モデル, *mixed model*) は当然ながら

必要であり、それにともなって追加的潜在的租税問題が考慮されるに至った。

公正価値会計指針への追従はドイツ会計の国際化に必要な里程碑 Meilenstein 設定として知られるが、現状は全面公正価値会計ではなく、部分公正価値会計として特定の金融商品の公正価値による方法を採用している。この公正価値会計の中心問題は付すべき時価（その推計にもとづく会計政策的余地 bilanzpolitischer Spielraum 介入は回避できないという批判は残る）の決定であるが、周知のとおり、HGBによる原則的会計コンセプトにもとづく不同の公正価値会計モデル imparitätisches fair value model とは勿論異なる。すなわち、§253 Abs. 2 und 3 HGB はただ最低価値テスト Niederstwerttest の評価基準であり、それは比較尺度 Vergleichsmaßstab としての付すべき時価の持つ効果と異なる。しかし、たとえ部分公正価値会計であっても、それは市場に関心を払う現在および将来の投資家、債権者などに有用な情報を提供することができる。しかも、潜在的租税額算定はさらに正規の簿記の原則の構成部分とされる DSR 10「コンツェルン決算書の潜在的租税」によっても影響されよう。

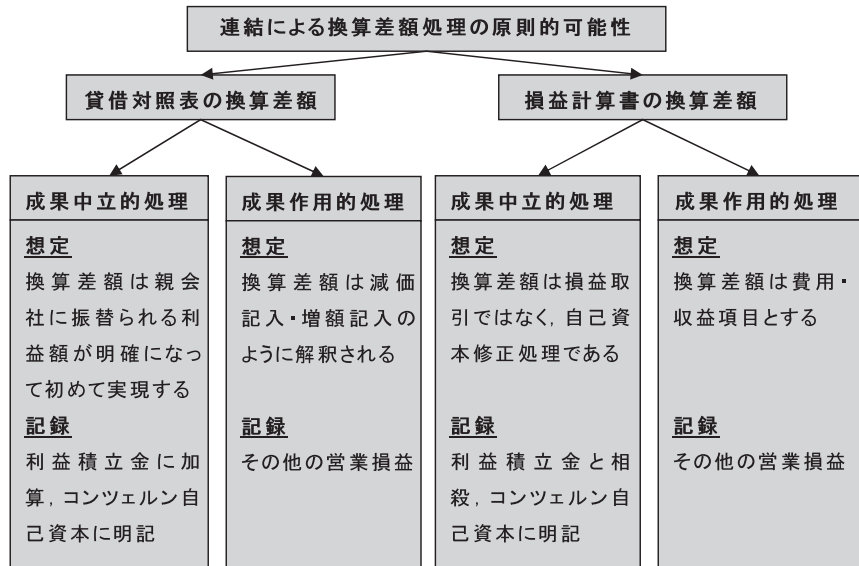
ところで、税効果会計は、税務貸借対照表利益にもとづく租税額とコンツェルン決算書によるそれとの期間的調整である。その発生原因については、商事貸借対照表 I と商事貸借対照表 II の作成を通して差額を明確にしなければならない。その主な発生原因は基準性（逆基準性）の原則にもとづく処理（個別商事決算書と税務決算書との計上・評価の調整）、外貨換算（多様な換算方法と換算差額の処理）、資本連結（帳簿価額法か制限付新規評価法）などで、それを経て潜在的租税の基本的コンセプトの決定（繰延法か負債法）にもとづいて潜在的租税の具体的な会計処理が行われる。すなわち、まず HGB によって作成された個別決算書による利益に対して商事貸借対照表 I および商事貸借対照表 II 作成、連結手続上の修正処理が実施され、さらに被収容会社の実際の負担税額とコンツェルン決算書の税引前利益に対する租税額との差額が確定されなければならない。それには DRS 10 の影響があろう。かねてより §274, §306 HGB による潜在的租税の処理方法は基本的に繰延法と考えられたが、DRS 10 の規定する準永久差異、繰越欠損金の処理をも考慮して変化するコンツェルン決算書の税効果に対する見解にも関心を払わなければならないであろう。

【注】

- 1) 1984年にコンツェルン決算書の証言力と比較可能性の向上を意図し、固有の評価基準を採用して、商法上の個別決算書と異なる目的をもって独自のコンツェルン会計政策を実現するために基準性の原則の廃止を経済監査士協会はすでに提唱していた（Vgl. Stellungnahme zur Transformation der 7. EG-Richtlinie, Institut der

Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., WPg 1984, S. 509.)

- 2) このコンセプト（繰延法に係る）によると、永久差異 permanente Differenzen と準永久差異 quasi-permanente Differenzen は計算外とされる。つまり、準永久差異は、潜在的租税の算定上考慮されない。たとえば、土地のような部分価値減価記入をしない非減耗性資産 nicht abnutzbare Vermögenswerte の計画外減価記入で、しかし、資産の売却による計画外の除去を予想・考慮して調整される商事貸借対照表と税務貸借対照表（税務貸借対照表では控除できない減価記入 nicht abzugsfähige Abschreibungen であるから）との差異である。この処理は経営者の決断によるといえよう。（Vgl. Loitz, Rüdiger/Rössel, Carsten, Die Diskontierung von latenten Steuern, DB 2002, S 646.）
- 3) 税法の立法者は構想する新规定を通じて意識して基準性の原則から離脱しようと、両貸借対照表のそれぞれの機能を強調して、評価を別基準によるとする意図は以前から見受けられた（Vgl. Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung, DB 2000, S. 681.）。
- 4) 部分価値は経営の継続を前提として、その経営取得者が総購入価額を個々の経済財 Wirtschaftsgut に割当てた金額でいわばフィクション価値を意味し、その上限は再調達原価とする推定価値である。
- 5) Vgl. Lachnit, Laurenz und Ammann, Hulmut, Währungsumrechnung als Problem einer tatsächengetreuen Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Konzernabschluß, WPg 1998, S. 765.
損益計算書での換算差額の処理について、それは成果作用的あるいは中立的に計上されるが、真実にして公正な概観の維持 Absicherung des „true and fair view“ に必要な追加報告としてコンツェルン付属明細書において、為替レート決定、換算差額の処理方法が記述されなければならない。さらに、機能通貨換算アプローチは会社の経済状態について信頼に足るもので一般条項の要請に応えるものと考えているようである。
- 6) Vgl. Lachnit, Laurenz und Ammann, Helmut, a.a.O., S. 758.
かつて、ドイツの会社では確定日レート法の採用も決して少なくなかったとされる。しかし、DRS 10 は準永久差異を考慮するのでいわば混合形式 Mischform といえようが、今後の趨勢に影響をあたえよう。



7) 1996年事業年度において, BASF AG, Bayer AG, Hoechst AG などドイツの主なコンツェルン決算書は機能通貨コンセプトに従った (Vgl. Lachnit, Laurenz und Ammann, Helmut, a.a.O., WPg 1998, S. 759)。

8) Vgl. Mujikanovic, Robin und Hehn, Bettina, Währungsumrechnung im Konzern nach International Accounting Standards, WPg 1996, S. 614. 子会社が比較的に独立して活動しても所詮 §290 Abs. 2 HGB の統制コンセプト Control-Konzept の適用 (非独立の会社をコンツェルン決算書へ収容する) を必要とすると説かれる。§290 Abs. 1 HGB によって統一的指揮の明白な定義はなく, 統一的な会社目的および統一的な財務政策, 全社的統制の特色などによりコンツェルン決算書の作成の必要が判定されている。他方, 統制コンセプト (あるいは統制原則) による組織上の関係規定 (§290 Abs. 2 HGB) についてはあまり問題ないと思われる。

9) Vgl. Küting, Karlheinz, Der Geschäfts-oder Firmenwert als Schlüsselgröße der analyse von Bilanzen deutscher Konzerne, DB 2005, S. 2757.

10) 営業権の計上処理については, 簡単に固定資産の秘密積立金 1,000,000 円が顕在化されて, そして税率 30% とすると,

固定資産	1,000,000 円		貸方潜在的租税	300,000 円
			貸方営業権	700,000 円

となる。資本連結による貸方差額は, 原則として事業の処分までコンツェルン決算書に表示できるが, 限定された事例にもとづいて成果作用的に取崩される (§309 Abs. 2 HGB)。