

〈論文〉

ドイツ商法および税法における製作原価

鶴 日出郎

I はじめに

ドイツ連邦共和国 (Bundesrepublik Deutschland, BRD) の国会は、1985年12月19日に、EC第4 (主に年度決算書に関する指令)、第7 (連結財務諸表に関する指令) および第8 (監査人に関する指令) の各指令の規定を取り入れた、貸借対照表指令法 (Bilanzrichtlinien-Gesetz) を導入することを議決した。それに伴い、商法、株式会社法、有限会社法、協同組合法、経済監査士法などが改正された。

上記の新法は1986年1月1日に施行されたが、個別財務諸表規定は1987年1月1日以降に始まる営業年度から適用されており、連結財務諸表規定については、1990年1月1日以降に始まる営業年度に適用されている。

本稿のテーマである製作原価 (Herstellungskosten) についても、1965年株式法第153条での規定に代わり、新商法典第255条で新たな規定が行われ、いわゆる商法上の製作原価概念が明示された。

ドイツの有名な大企業100社の年度決算書に関する最近の調査によると、「棚卸資産の製作原価に関する記載を行っている79社のうち、製作原価を商法上の価値下限である個別費のみで評価しているのはわずかに7社であり、他の46社は、個別費と材料共通費および加工共通費の相当な部分と減価償却

費からなる税法上の価値下限を指向しており、残りの 26 社は、商法上の価値下限と税法上の価値下限の間にある。」¹⁾という。また、同調査によると、固定資産の製作原価についても、「記載している 59 社のうち、2 社だけが製作原価に材料個別費と加工個別費とを算入した商法上の価値下限を選択し、他の 34 社は税法上の価値下限を指向しており、残りの 23 社は商法上と税法上の価値下限の間にある値を選択している。」²⁾という。この理由としては、「実務の大多数は、商法と税法との両規定を共に満足する統一貸借対照表を作成している。商事貸借対照表は、税務上の見地から税法に違反しないように作成され、それがそのまま税務貸借対照表として使用されている。すなわち、両貸借対照表は大多数の場合、同一である。」³⁾とか、「人的企業も税務貸借対照表を作成しなければならない。それどころか、今日の実務では、たいていの場合、税務貸借対照表のみを作成し、これに商事貸借対照表の目的を満たさせるくらいである。」⁴⁾といわれる、ドイツでの会計実務上の理由を考えるとができる。

本稿は上記のような現状をふまえ、最初にドイツでの商法典および税法における製作原価規定を考察し、つぎに、正規の簿記の諸原則との観点から、製品の製作原価に固定費を含めて資産計上することを主張するレフソンの全部原価計算論を考察し、現代のドイツ会計学の理解の一助とするものである。

〈注〉

1) Jahresabschlüsse '87, Hrsg. Treuarbeit, 1989, S. 112.

2) Ebd., S. 110.

3) 井上康男『西ドイツ法人税会計論』白桃書房, 1988 年, 28 頁。

4) Busse von Colbe, Walther/Chmielewicz, Klaus., Das neue Bilanzrichtlinien-Gesetz, DBW, 46. Jg, 1986, S. 301.

II 商法における製作原価

1965年株式法 (Aktiengesetz) は、第153条で、製作原価について、次のように規定している¹⁾。

(1) 固定資産の目的物は、第154条による減価償却または価額修正だけ控除した取得または製作費用で計上されなければならない。増加は取得または製作費用をもって記入されなければならない。

(2) 製作費用の計算に際しては、相当なる範囲で損耗その他の減価ならびに製作時間に帰する経営および管理費用の相当部分が算入されることが許される。販売費用は経営および管理費用とはみなされない。

これからわかるように、1965年株式法は製作原価自体の定義はしていない。したがって、「それまでは、製造原価 (Herstellungskosten) に対する法律上の定義が存在していなかったため、その内容は「正規の簿記の諸原則」によって決定されていた。」²⁾と指摘できる。

これに対して、新商法典 (Handelsgesetzbuch, HGB) は、第3編商業帳簿 (Handelsbücher) の第255条、取得原価と製作原価 (Anschaffungs- und Herstellungskosten) の第2項と第3項で、製作原価を次のように、はじめて具体的に定義した³⁾。

第2項. (1)製作原価とは、財産対象物 (Vermögensgegenstand) の製作、その拡張またはその原状を超える著しい改良のための財の消費および用役の使用による出費をいう。

(2)これには材料費、加工費および加工特別費を含む。

(3)製作原価を算定する場合には、必要な材料共通費と必要な加工共通費の各相当な部分および加工に起因している固定資産価額の減耗の相当な部分を算入してもよい。

(4)一般管理費ならびに経営の社会施設、任意の社会的給付および経営老齢年金のための費用は算入する必要がない。

(5)第3文および第4文にいう費用は、製作期間内に属する範囲においてのみ、これを算入することができる。

(6)販売費は製作原価に含めてはならない。

第3項。(1)他人資本についての利子は製作原価に算入しない。

(2)財産対象物の製作資金として使用される他人資本についての利子は、製作期間内に属する範囲において、貸借対照表に計上することができ、この場合それを財産対象物の製作原価とみなす。

この規定からわかるように、新商法典では、最終的には、製品原価の構成内容は個別費だけでよいということになる。それゆえ、個別費をどのように理解すべきかが基本的な問題となる。

商法典第255条第2項に相応している、EC貸借対照表指令法は、第35条第3項のaで、「製作原価には、原材料、補助材料および経営素材の取得原価以外に、個々の製品に直接的に(unmittelbar)に賦課できる(zurechenbar)原価がある。」⁴⁾と規定している。また、新商法典に関する詳細な解説をしている、アドラー(Adler)、デューリング(Düring)、シュマルツ(Schmaltz)によると、「個別費は関係対象(Bezugsobjekt)に直接的に賦課できる原価であり、共通費(Gemeinkosten)は、配賦(Schlüsseelung)という方法で、個々の関係対象に割当額が賦課される原価である。」⁵⁾と述べ、個別費については、直接的に賦課できるという点を強調している。これに対して、「個別費と共通費とを区分するための関係値(Bezugsgröße)として製品単位を選択し、商法典第255条第2項第3文の選択権を真正(echt)な共通費と非真正(unecht)な共通費とに関係づけるならば、直接的に賦課される変動費だけが製品個別費に算入される必要がある。」⁶⁾として、個別費の変動費的要素を強調する見解もあるが、モックスター(Moxter)は、「貸借対照表上の個別費が変動費へと指向することは、支配的な学説と一致しているのではない。」⁷⁾と指摘している。つぎにモックスターは、「個別費は個別原価計算において、個々の単位に対して直接的に把握される原価である。」⁸⁾と述べ、個別費は、個別原価計

算を特色づけている概念であるとした後で、貸借対照表法上での理解の仕方としては、「個別費は、生産プロセスの中で、個々の製品に対して直接的 (direkt) に保持され、記帳される原価であり、“直接的に賦課できる (unmittelbar zurechenbar)” は、“直接的に把握する (unmittelbar erfaßt)” をまさに意味している。」⁹⁾として、個別費を直接的に把握することの必要性を強調している。

この個別費の直接的な把握ということに関連して、つぎに問題になるのが、いわゆる非真正共通費の取り扱いである。リーベル (Riebel) は、この非真正共通費を、「賦課可能であり、また個別的にも把握できるが、しかし、直接的な把握は放棄されており、それゆえ、複数の給付単位計算対象に関して共通に把握される原価である。」¹⁰⁾と定義している。端的に言うならば、「直接的に把握可能であるが、しかし、経済性という理由 (Wirtschaftlichkeitsgründ) から、直接的には把握しない原価」¹¹⁾が非真正共通費といわれる。これが問題になるのは、「この原価は、原則的には製品に直接に賦課できるので、それは、商法上の製作原価の義務在高に属している。」¹²⁾という主張からもわかるように、非真正共通費は、基本的には製作原価を構成する要素であるという意見があることである。しかしながら、「昔から、経済性という理由から、技術的には直接的に把握できる原価の相当な部分を、間接的にのみ、すなわち、非真正な共通費として考慮することがよく行われている。……補助および経営素材は、通常、簡略化のために共通費として配賦されるのであり、それらは、原価計算実務においては、典型的な共通費として理解されている。」¹³⁾といわれる原価計算の実務状況がある。アドラー・デューリング・シュマルツが、「測定方法が精緻化すればするほどますます、直接的に把握される原価が大きくなる。」¹⁴⁾というのも事実であるが、一方、「実務においては、計算の経済性という観点から、できる限り正確に計算するという努力にしばしば対立する。」¹⁵⁾のも事実である。アドラー・デューリング・シュマルツは、「商事貸借対照表においては、借方計上義務のある原価構成要素だけが計上されるべき

であるので、本質的な非真正共通費を割り当てる必要が現われる。」¹⁶⁾として、非真正共通費を製品の製作原価に算入する必要性に言及している。

なお、個別費と共通費との区分に関しては、「立法者が連産品(Kuppelprodukt)をどの程度考えていたかは疑問であるが、商法典第 255 条を文字通り解釈すると、連産品の場合には、製作原価を算定する必要がないという問題が出てくる。」¹⁷⁾との指摘があることに留意せねばならない。実務では、通常、結合原価を市価等に基づき、各連産品に按分することにより各連産品の結合原価負担額を算定する、いわゆる負担能力主義による原価配分が行われている。連産品の場合には、個別費の把握に伴う問題があるにせよ、「自己製作した財貨をゼロと評価するのは、正規の簿記の諸原則(Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung)とも一致しないし、資本会社の年度決算書は、正規の簿記の諸原則を遵守し、資本会社の財産、財務および収益の状況につき真実かつ、公正な写像を伝達しなければならない(商法典第 264 条第 2 項第 1 文)という年度決算書の任務とも一致しない。」¹⁸⁾ということになる。したがって、連産品の場合には、「すべての連産品を個別費の関係値として選択し、一定の賦課仮説(Zurechnungsfiktion)を使用して給付単位計算を行う。」¹⁹⁾という、原価計算実務での計算方式が支持されることになる。

つぎに、本節の冒頭でみたように、販売費は商法典第 255 条第 2 項第 6 文によって、製作原価に算入することは禁止されている。これに対して、ゼルヘルト(Selchert)は、販売費をイ. 注文獲得費(Kosten der Auftragserrichtung)、ロ. 受注準備費(Kosten der Auftragsvorbereitung)、ハ. 注文履行費(Kosten der Auftragsabwicklung)の 3 つに分け、イとロは明確な区別がむずかしい場合もあるが、イは商談のための旅費などのように、顧客の応接から商談に入るまでの費用であり、ロは、計画書や設計図あるいはモデルの作成費用や、地質学および物理学上等の調査費用などのような、受注交渉と同時に発生するものであり、ハには、発送費、輸送費などがあるとした後で、「商事貸借対照表の意味での製作(Herstellung)は、未完成あるいは完

成済みであるが、まだ清算が終わっていない給付に対しては、技術的な過程だけを包括することはできない。むしろ、貸借対照表上の製作概念は、売上に転換されるべき財産対象物の発生過程を包括している。つまり、一部は、さまざまな非技術的な対策による実物財あるいはサービス給付の発生を包括している。²⁰⁾と述べ、製作概念を技術的な生産プロセスという意味でのみとらえるべきでなく、サービス給付を含めた財産対象物のすべての発生過程を包括してとらえ、販売費についても、「注文獲得費は、受注生産の場合には、とりわけ、長期的な受注生産の場合には製作原価であり、商法典第 255 条第 2 項第 6 文による計上禁止には含まれない。受注準備費もまた、製作原価であり、計上禁止は規定されない。注文履行費は、本質的な販売費であり、それゆえ、製作原価への算入は許されない。」²¹⁾として、販売費を製作原価へ算入するのを一律に禁止することに疑問を投げかけている。

最後に、シュネーロッホ (Schneeloch) が、「商法典第 255 条第 2 項と第 3 項で明確に認められている算入選択権の行使は、商法典第 252 条第 1 項第 6 文の継続性の原則（前年度に適用した評価方法は、これを保持すべきものとする）が基礎になっている。」²²⁾と指摘しているように、評価方法の継続性の原則が製作原価を算定する場合に適用されることに留意しなければならない。しかし、これは、商法典第 252 条第 2 項で、「第 1 項の原則は、根拠のある例外の場合に限り、これから離反することができる。」²³⁾と規定されているように、根拠のある例外の場合には、継続性の原則から離れることができる。シュネーロッホは、この例外事例として、財政再建措置の導入、操業度の著しい変化などをあげている²⁴⁾。

〈注〉

- 1) 慶応義塾大学商法研究会訳『西独株式法』慶応義塾大学法学研究会, 1976 年, 283 頁。
- 2) 鈴木義夫著『現代会計論』森山書店, 1988 年, 145 頁。
- 3) Bilanzgesetze, IDW-Verlag, Düsseldorf, 1988, S. 52-53. 黒田全紀編『解説西ド

- イツ新会計制度』同文館, 1987 年, 192 頁。
- 4) Helmrich, Herbert., Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1988, S. 75. 山口幸五郎編『EC 会社法指令』同文館, 1984 年, 286 頁。
 - 5) Adler, H/Düring, W/Schmaltz, K., Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl, 1987, Bd. 1, Tz. 165, 166 zu § 255.
 - 6) Ordelleide, Dieter/Hartle, Joachim., Rechnungslegung und Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz (III), GmbHR, 1986, S. 40.
 - 7) Moxter, Adolf., Aktivierungspflichtige Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, BB, 1988, S. 940.
 - 8) Ebd., S. 940.
 - 9) Ebd., S. 941.
 - 10) Riebel, Paul., Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 6. Aufl, 1990, S. 715.
 - 11) Hummel, Siegfried/Männel, Wolfgang., Kostenrechnung I, 4. Aufl, 1986, S. 38.
 - 12) Coenenberg, Adolf., Jahresabschluss, 9. Aufl, 1987, S. 76.
 - 13) Moxter, Adolf., a. a. O., S. 39-40.
 - 14) Adler, H/Düring, W/Schmaltz, K., a. a. O., Tz. 165 zu § 255.
 - 15) Hummel, Siegfried/Männel, Wolfgang., a. a. O., S. 98.
 - 16) Adler, H/Düring, W/Schmaltz, K., a. a. O., Tz. 167 zu § 255.
 - 17) Knop, Wolfgang/Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter., Die Bestimmung der Wertuntergrenze der Herstellungskosten nach dem Entwurf eines Bilanzrichtlinien-Gesetzes, DB, 1985, S. 2522.
 - 18) Selchert, Friedrich. W., Probleme der Unter- und Obergrenze von Herstellungskosten, BB, 1986, S. 2301.
 - 19) Knop, Wolfgang/Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter., a. a. O., S. 2523.
 - 20) Selchert, Friedrich. W., a. a. O., S. 2306.
 - 21) Ebd., S. 2306.
 - 22) Schneeloch, Dieter., Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, DB, 1989, S. 289.
 - 23) Bilanzgesetze, a. a. O., S. 51.
 - 24) Schneeloch, Dieter., a. a. O., S. 289.

III 税法における製作原価

所得税法 (Einkommensteuergesetz) は、第 6 条評価 (Bewertung) で、「固定資産の経済財 (Wirtschaftsgüter) は、第 7 条に従った消耗に対する控除額だけ減じた取得原価あるいは製作原価で計算されるべきである。」¹⁾などと製作原価に言及しているが、製作原価の概念およびその構成要素などを具体的に規定しているのではない。例えば、ライントゲエス (Reintges) は、所得税法第 6 条の規定を製作原価に関して、次のように要約している²⁾。

1. 消耗の基礎になる固定資産の経済財は、第 7 条に従った消耗に対する控除額だけ減じられた取得原価あるいは製作原価で計上されるべきである。

2. すべての経済財は、取得原価あるいは製作原価で評価できる。

3. すべての経済財は、部分価値 (Teilwert) がより低いときには部分価値で評価することができる。

これに対して、「税務上の製作原価は、財務行政当局の見解により、1987 年所得税通達 (Einkommensteuer-Richtlinien) 第 33 条で定義されている。」³⁾といわれることからわかるように、「所得税通達第 33 条は、所得税法第 6 条の適切な解釈を含んでいる。」⁴⁾という、所得税法に関する行政規則である所得税通達第 33 条が、製作原価を以下のように、第 1 項から第 9 項まで具体的に規定している⁵⁾。したがって、この所得税通達における製作原価規定が税法上の製作原価に相当する。

1. (1) 経済財 (Wirtschaftsgut) の製作原価は、経済財の製作、その拡張またはその原状を超える著しい改良のための財の消費および用役の使用によって生じるすべての出費である。(2) これに属するものには、必要な材料共通費を含んでいる材料費、必要な加工共通費を含んでいる加工費、とりわけ、加工賃金、経済財の製作に起因する固定資産の減耗や加工特別費がある。(3) 一般管理費、経営の社会施設のための費用、任意の社会的給付および経営老齢年金のための費用は、製作原価に算入する必要がない。(4) 販売費は製作原価

に属しない。

2. 製作原価の範囲内で把握されるべき材料共通費と加工共通費には、つぎの原価部門の出費もまた含まれる。加工材料の保管、輸送、検査、加工準備と管理、工具保管、工場建物の賃借料、損害保険、工場の救急設備および事故防止施設、加工に従事している労働者の賃金等を清算する賃金給与支払所。

3. 設計料、特許権使用料のような特別費は、製品の製作のために使われ、かつ、一般管理費あるいは販売費として計算されない限りは、製作原価に属する。

4. (1)固定資産の減耗は、それが製品の加工に貢献している限りは、製作原価である。(2)その際には、原則的には、固定資産の貸借対照表を作成するときに減価償却費として考慮されるべき金額が計上される。(3)納税義務者が固定資産の貸借対照表表示に際して、逓減法(所得税法第7条第2項)で償却を行っている場合、定額法(所得税法第7条第1項第1文と第2文)での減価償却費もまた、製品の製作原価として認められる。(4)しかしながら、この場合には、納税義務者は、耐用年数の終わり頃に、逓減法の減価償却費が定額法の減価償却費よりも小さくなっても、製作原価の算定においては、この定額法を継続して採用しなければならない。(5)納税義務者が評価自由(Bewertungsfreiheiten)、特別償却あるいは割増償却を実行し、その金額を製品の製作原価に算入しなかった場合においても、加工に貢献している固定資産の減耗額は、当該固定資産の取得原価または製作原価に基づいて計算される定額法による減価償却費の金額の大きさに、製品の製作原価に算入されるべきである。(6)所得税法第6条第1項第1号第2文の意味での固定資産の部分価値償却費は、製品の製作原価を計算するときには考慮する必要はない。

5. (1)製作原価に算入する必要のない一般管理のための原価に属するものには、営業管理、購入、入庫、経営協議会、人事部、通信制度、教育訓練制度、計算制度(例えば、簿記、経営決算、統計、給付単位計算など)、消防隊、

保安施設、健康保険を含んだ一般的な福利厚生費用がある。(2)社会施設の費用には、例えば、食費補助を含む社員食堂や従業員のレクリエーション活動のための費用がある。(3)簡明化の理由から、製作原価として扱われる必要のない任意の社会的給付は、労働協約によって協定されていない費用だけである。これには、創立記念日の贈り物、住宅補助やその他の任意の補助、クリスマス手当、企業成果に対する従業員の協力に対して支払われる支払い金がある。(4)経営老齢年金に対する出費（直接保険、年金基金および扶助基金への掛金、年金引当金）は、なるほど加工に属する部分は製作原価になるが、しかし、1958年の連邦財政裁判所（BFH）の判決によると、納税義務者が製作原価を算定する際に、経営老齢年金のための出費を考慮していないときには、異議を唱えるべきではない。

6. (1)所得税および財産税は、税法上控除可能な経営支出ではないので、製作原価には入らない。(2)営業税に関しては、1958年8月5日のBFHの判決によると、それが営業収益に属する限りは、納税義務者は、それを製作原価に算入するか否かの選択権をもつ。(3)営業税が加工に貢献している営業資本に属する限りは、製作原価を算定する場合に、それが考慮されるべきである。(4)売上税は製作原価には関係しない販売費になる。(5)棚卸資産の借方計上されている経済財に帰属するが、これらの経済財の製作原価には算入されない関税と消費税は、所得税法第5条第4項第2文によって、計算限定項目となる。

7. (1)他人資本に対する利子は製作原価にはならない。(2)これは、資金調達の費用（1968年5月24日のBFHの判決）と自己資本に対する原価計算上の利子にも当てはまる。(3)しかしながら、ある経済財の製作と明確に経済的に直接関連して借入れが行われ、その利子が製作期間内に生じている限りは、それは製作原価に算入できる。(4)ある経済財の製作原価の一部としての他人資本利子に関する考察の前提は、商事貸借対照表において、相応して行われるということである。

8. (1)生産能力利用度の変更が、例えば、製糖工場におけるように自然環境に依存する結果として生じるような、生産それ自体の性質から生ずる場合には、生産設備の不完全な利用は製作原価に算入されるべき加工共通費の減少を導びかない(1966年2月15日のBFHの判決)。(2)経営が部分的な休止あるいは受注不足によって、完全には利用されない場合には、それによって生じる遊休費用は、製作原価を算定する際には考慮されるべきではない(1939年11月21日のドイツ国財政裁判所(Reichsfinanzhof, RFH)の判決)。

9. (1)貸借対照表作成日にはまだ完成していないが、その製作はすでに始まっている経済財の場合には、第1項から第7項までに従って借方計上がなされていない場合に限り、貸借対照表作成日までに発生している製作原価は、借方計上されるべきである(1976年3月11日のBFHの判決)。(2)その際には、貸借対照表作成日までに生じている費用が、個体として把握できる経済財の発生をすでに導びいているか否かは、問題にならない。(3)それゆえ、例えば、建物の場合には、貸借対照表作成日に実際の建築工事がまだ始まっていないときにもまた、建築計画費は借方に計上できる(1976年3月11日のBFHの判決)。(4)鉱石採掘企業は、鉱物製品の製作原価の一部として廃石が借方計上できる(1978年11月23日のBFHの判決)。

所得税通達では製作原価をこのように具体的に規定しているが、フェドーマン(Federmann)は製作原価に関して、II節でみた商法典における規定と本節での所得税通達における規定との相違を表1と表2でのように要約している。

表1⁶⁾製作原価への算入

個 別 費	原 価 種 類		商法	税法
(直接的に賦課できる)	材料個別費 (原材料、半製品、部品等)		義務	義務
	加工労務費 (加工領域における賃金と付随給付)		義務	義務
	加工特別費 (直接的に賦課できる設計料、特許権使用料、工具等)		義務	義務
	販売特別費 (手数料、輸送、保険等)		禁止	禁止
共 通 費	加工領域の共通費			
	材料共通費 (貯蔵、検査、運搬等)		選択権	義務
	加工共通費			
	加工経営費用と管理費 (加工の準備、統制と技術、生産管理、建物関係費、損害保険、事故防止施設、工場従業員の給与が支払われる給与課、補助賃金等)		選択権	義務
	直接的には加工に関係しない 研究開発費、試験費 (基礎研究、新開発等)		禁止	禁止
	加工設備の価値減少			
	計画的減価償却費		選択権	義務
	計画外減価償却費		禁止	禁止
特別償却、部分価値償却		禁止	禁止	

	原 価 種 類	商法	税法
共 通 費 (直 接 的 に 賦 課 で き な い)	加工領域の税金(GewKSt, GrSt, KFZSt, VSt)	選択権	義務, VSt は禁止
	加工領域の資本費		
	他人資本利子	選択権	選択権 (U, U.)
	自己資本利子	禁止	禁止
	原価計算上の原価 (原価計算上の企業家賃金、地代、利子、減価償却費等)	禁止	禁止
	加工領域での活動に対する経営老齢年金、贈り物、 利益分配、任意の補助金、任意の社会的給付	選択権	選択権
	不足操業の原価		
	生産設備の(部分的)休止	禁止	禁止
	通常の季節的経営休止	選択権	義務
	その他の不足操業部分	禁止	禁止
	一般管理費 (営業管理、購入、入庫、経営協議会、人事部、 通信制度、教育訓練制度、計算制度、工場保安、 スタッフ部門、管理棟の減価償却費、社会的施設 の減価償却費等)	選択権	選択権
	販売領域の共通費 (製品貯蔵、販売部門、販売組織、宣伝、市場調査、 販売領域の固定資産の減価償却費等)	禁止	禁止
	利益と財産に関する税金(加工領域以外での)		
	ESt, KSt, KiSt, VSt, GewKSt	禁止	禁止
	営業収益税	禁止	選択権
	原価計算上の原価種類	禁止	禁止

表 2⁷⁾製作原価の範囲の限界

		商事貸借対照表	税務貸借対照表
個別費	材料個別費	算入義務 ↑ ↓ ↑ ↓	算入義務 ↑ ↓ ↑ ↓
	加工個別費		
	加工特別費		
共通費の必要で 相当な部分	材料共通費	算入選択権 ↓ ↑	算入義務 ↑ ↓ ↑ ↓
	加工共通費		
管 理 費		算入選択権 ↓ ↑	算入義務 ↑ ↓ ↑ ↓
他人資本利子		算入選択権 ↓	算入選択権 (狭い) ↓
必要でなく相当でないあるいは 製作に帰属しない共通費		算 入 禁 止	
販売費			
原価計算上の原価			

表 2 からわかるように、商事貸借対照表と税務貸借対照表とでは、価値上限については一致するのであるが、価値下限については、商事貸借対照表における方が小さく算定される。

本節では所得税通達における製作原価規定をみているが、商事貸借対照表と税務貸借対照表の問題を考える際には、所得税法第 5 条第 1 項で、「法律の規定に基づき記帳および定期に決算を行う義務を負っている営業者または、法律上の義務はないが記帳および定期に決算を行う営業者は、事業年度末において、商法上の正規の簿記の諸原則に従い、表示すべき事業用財産（第 4 条第 1 項第 1 文）を計上しなければならない。利益算定を行う場合には、税法上の選択権は、商法上の年度貸借対照表に一致して実行されるべきである。」⁸⁾と規定している、いわゆる、基準性原則 (Maßgeblichkeitsprinzip) の問題を考えねばならない。バルヴィザー (Ballwieser) は、この規定を次の 3

点に要約している⁹⁾。

イ. 実際の商事貸借対照表またはその基礎となっているすべての法律規定が基準となるのではなく、商法上の正規の簿記の諸原則が基準となる。

ロ. 商法および税法における選択権が相応している場合には、実際の商事貸借対照表の計上 (Ansatz) が基準となる。

ハ. 第2文は、一義的な商法上の選択権(例えば、商法典第249条第2項、第269条に基づいている)に、明示的に関係しているのではない。

ここでは基準性原則と製作原価との関係が問題になるが、ヴェートクス (Böttgs) などの、「税法は相応している評価留保 (Bewertungsvorbehalt) がないので、基準性原則を考慮して、商法典の製作原価概念に従わねばならない。これは、商法上の借方計上選択権を意味している。」¹⁰⁾ という論述、あるいは、シュネーロッホの「税務貸借対照表における製作原価の評価に関しては、商事貸借対照表における価値評価が基準となる。この理由は、税法は、製作原価という概念の法定義を持っていないことにある。」¹¹⁾ という論述からわかるように、商法上の製作原価が税法上の製作原価に対しても基準となる。

また、製作原価に関する基準性の問題に関しては、課税の平等という観点から、商法上の借方計上選択権は、税務上の借方計上命令になるとした、1969年の連邦財政裁判所 (BFH) の拡大部 (Großer Senat) の判決などもあるが、「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性は、評価という点に関しては、所得税法第6条および第7条において評価の選択権が許容されている場合にのみ妥当する。……調達原価および製造原価の範囲に関して選択権が存在している。」¹²⁾ ということに留意せねばならない。したがって、基本的には、「商事貸借対照表上、ある具体的な価値評価額が選択され、かつ、それが税務上の許容範囲内で評価されるときには、広く普及している見解によると、基準性原則の使用が行われる。これはまさに、商事貸借対照表において、ある財産対象物の製作原価を確定するために、ある一定の価値評価を選択する

場合の例である。この見解によると、商事貸借対照表上の製作原価の確定と共に、基準性原則の使用が行われる。」¹³⁾ということが認識される。

これに対して、シュルツオスタロー (Schulze-Osterloh) は、商事貸借対照表における評価選択権の実行は、税務貸借対照表に対しても基準となると述べた後で、「部分的には、正規の簿記の諸原則は商法典の貸借対照表規定と同一視される。商法典第3編の規定は、正規の簿記の諸原則の大きな部分の規定化とみなされる。しかし、その際には、商法典が正規の簿記の諸原則から相違している個別的な規定を保持していることは考慮されていない。共通費に関する選択権は正規の簿記の諸原則とは一致しない。」¹⁴⁾と述べ、商法典第255条第2項第3文と第4文の共通費に関する選択権は正規の簿記の諸原則に違反することを強調している。そして、シュルツオスタローは、「実現原則が共通費を製作原価の一部として借方計上する義務を根拠づけている。したがって、所得税法第5条第1項における、税務貸借対照表に対する正規の簿記の諸原則への参照のゆえに、共通費に関する借方計上義務がある。その限りにおいて、1987年所得税通達第33条第1項第2文は、法的基盤を適切に描出している。しかし、この規定の第3文に相違して、借方計上義務は、そこで示されている共通費にまで及ぶべきである。正規の簿記の諸原則からは、この共通費を製作原価の一部として借方計上しない理由は導びかれない。」¹⁵⁾と結論づけている。このように、シュルツオスタローは、基準性原則の基礎を正規の簿記の諸原則に求めており、商法上の製作原価に関する算入選択権は、正規の簿記の諸原則との関連で、単純に税法上の製作原価に対する基準とすることには問題があると主張している。

〈注〉

1) Bilanzgesetze, a. a. O., S. 389.

2) Reintges, Hans., Steuerliche Herstellungskosten und neues Handelsrecht, in Mellwig, Winfried/Moxter, Adolf/Ordelleide, Dieter., Handelsbilanz und Steuer-

- bilanz, 1989, S. 82.
- 3) Schneeloch, Dieter., a. a. O., S. 290.
 - 4) Seeger, Siegbert., Die neue handelsrechtliche Definition der Herstellungskosten und die Bewertungswahlrecht des § 255 HGB, StbJb, 1987/88, S. 92.
 - 5) Bilanzgesetze, a. a. O., S. 392–394.
 - 6) Federmann, Rudolf., Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 1987, S. 235–236.
 - 7) Ebd., S. 236.
 - 8) Bilanzgesetze, a. a. O., S. 373.
 - 9) Ballwieser, Wolfgang., Ist das Maßgeblichkeitsprinzip überholt? BFuP, 1990, S. 478.
 - 10) Böttgs, Dorothee/Dankmeyer, Udo/Tillmann, Josef., ABC der Bilanzierung, 1989, S. 123.
 - 11) Schneeloch, Dieter., a. a. O., S. 290.
 - 12) 鈴木義夫, 前掲書, 77 頁。
 - 13) Schneeloch, Dieter., a. a. O., S. 291.
 - 14) Schulze-Osterloh, Joachim., Herstellungskosten in der Handels-und Steuerbilanz, StuW, 1989, S. 247.
 - 15) Ebd., S. 249.

IV レフソンの全部原価計算

前節でみたように、シュルツオスタローは、製作原価を個別費のみで計算することは、正規の簿記の諸原則に違反すると主張しているが、製作原価は変動的な製造費用と固定的な製造費用の両者から計算されるべきであるとする論者にレフソン (Leffson) がいる。本節では、実現原則、原価計算情報の有用性、原価分解の恣意性などの点から、製品の製作原価を変動費のみで資産計上する考え方に反対し、いわゆる全部原価計算を支持するレフソンの所説を考察する。

レフソンは、従来は、製作原価に関する法律上の定義はなかったので、そ

の内容は正規の簿記の諸原則によって決められていたと指摘した後で、「期間関連的共通費、すなわち、時間比例的要素費消が、財の価格づけ (Bepreisung) に際して、はたしてまたどのように期間帰属させられるかということが問題になった。」¹⁾と述べ、この点については、「平均原価原則 (Durchschnittskostenprinzip) を共通費に適用することは、部分的に異論のあるところである。共通費を個々の製品に強制的に帰算させる論理的な可能性といったものはなんら存在していない。それゆえ、経営経済学者は、未完成品および完成品をその平均原価で資産計上するのではなく、もっぱら変動費のみで資産計上することを提案している。こうした見解の主張者は、主として、次のような論証を基礎にしている。

(1) 定義によれば、固定費は、製造 (Erzeugung) には関係なく発生するので、それが発生する期間に帰算されるべきである。

(2) 商法典第 255 条第 2 項は、製作原価を算定する場合には、それが製作の期間に属する限りは、相当な範囲で共通費を算入しても“よい (dürfen)”と規定している。

(3) 全部原価の資産計上は、未実現利益の表示につながる。」²⁾として、変動費による資産評価の論拠を整理している。しかし、レフソンは、これに対して、「期間計算の本質は、収入と支出を、その時間的な発生にはかかわりなしに、貸借対照表目的に最もよく合致する処理方法に従って、個々の会計期間に分割することにある。すべての平均原価の計算 (Verrechnung) によってのみ、在高の成果中立性が達成される。商法典は種々の意見を支持するのではなく、正規の簿記の諸原則を考慮に入れながら、法律本文を解釈する必要性を暗に示唆している。費用と収益の内容を規定することによって決定的となる基本的な考え方は、実現原則 (Realisationsprinzip) に従って、発生する収益とそれをもたらすために必要とされた要素費消とが同一の会計期間に帰属させられるということである。」³⁾と主張し、「貸借対照表能力のある製作原価の概念内容は、実現原則と在高の成果中立性を達成するという目的から導びかれる

べきである。」⁴⁾として、正規の簿記の諸原則としての実現原則とそれに付随する在高の成果中立性という観点から、製作原価はすべての製造費用でもって評価すべきであるとしている。

なお、シュルツオスタローは、「正当な期間計算は、費用は収益が生じる営業年度に割り当てられるべきであるということを求める。自己製作した棚卸資産に関係づけるならば、その製作のために発生する費用は、棚卸資産の販売年度にはじめて、成果減少的に作用を及ぼすのである。したがって、製作に関係している費用は、費用に関連している実現原則に従ってまず、成果中立的であることが示され、製作原価として資産計上されなければならない。生産した物財の引き渡しによりはじめて、販売年度に成果減少的に作用する。」⁵⁾と述べた後で、「正規の簿記の諸原則は、商人の慣習から帰納的に導びかれたりあるいは文献上で主張される見解から導びかれるべきなのではなく、貸借対照表作成目的に準拠して展開されるべきである。その際には、経済的な事実に対応している期間成果という限定は、企業状態の表示（商法典第 238 条第 1 項第 2 文）あるいは財政状態、財産状態および収益状態の実際の状態に対応している写像の伝達（商法典第 246 条第 2 項第 1 文）である。この課題は、すべての共通費の資産計上を必要とする実現原則を実行する。」⁶⁾として、レフソンと同じように、正規の簿記の諸原則を貸借対照表作成目的という観点からつかまえ、それとの関係で実現原則を理解する必要性を説いている。

つぎにレフソンは、製品の製作原価を変動費のみで資産計上する場合に得られる利益と、固定的な費用を含めて製品の製作原価とする全部原価計算の場合に得られる利益とを、異なる 3 つの状況のもとで比較し、景気変動のために操業度が低下したときにも、全部原価計算の方が言明力があると主張する。

まず、営業年度を 1966 年、1967 年、1968 年の 3 年とし、各年度での期首在高、生産量、販売量、期末在高の数量（単位は個数）はそれぞれ、(100,

500, 500, 100), (100, 500, 300, 300), (300, 500, 700, 100)とする。1967年の販売量の減少は、一部の製品の輸出が相手側の事情で1968年に行われたためである。単位当たりの平均製作原価は、変動費が0.8 DM, 時間比例費(固定費)が1.2 DMの合計2 DMである。販売費には単位当たり0.1 DMの変動費と年間200 DMの時間比例費があり、販売価格は、各年度とも単位当たり3.5 DMとする。以上のデータをもとに、全部原価計算で各年度の利益を計算すると、1966年は売上高1,750 DM (500×3.5) - 総平均製作原価1,000 DM (500×2) - 販売費250 DM ($500 \times 0.1 + 200$) = 500 DMと計算され、1967年は1,050 DM (300×3.5) - 600 DM (300×2) - 230 DM ($300 \times 0.1 + 200$) = 220 DM。1968年は、2,450 DM (700×3.5) - 1,400 DM (700×2) - 270 DM ($700 \times 0.1 + 200$) = 780 DMと計算される。これに対して、レフソンが直接原価計算ともいっている変動費による部分原価計算によると、利益は1966年には売上高1,750 DM (500×3.5) - 製作原価1,000 DM (変動費 $500 \times 0.8 +$ 固定費600 DM) - 販売費250 DM (変動費 $500 \times 0.1 +$ 固定費200) = 500 DMとなり、1967年は、1,050 DM (300×3.5) - 840 DM ($300 \times 0.8 + 600$) - 230 DM ($300 \times 0.1 + 200$) = (-)20 DM。1968年は、2,450 DM (700×3.5) - 1,160 DM ($700 \times 0.8 + 600$) - 270 DM ($700 \times 0.1 + 200$) = 1,020 DMと計算される。これからわかるように、部分原価計算によると、各年度の利益は全部原価計算によるのよりもはるかに大きく変動している。したがって、レフソンは、「部分原価による資産評価は、1967年から1968年への一部の販売移動のゆえに、比較可能性を大きく妨害している。」⁷⁾と述べ、比較可能性の保持という観点から全部原価方式を支持するのである。

つぎに、レフソンは、第2年度の販売後退が前例でのような製品の引き渡しに関する時間的な遅延によるのではなく、景気変動による販売状態の悪化から生じ、そのために第3年度に生産量を300個に削減した場合を検討している。そのときには、各年度の実生産量、販売量、期末在庫は、前例にしたがうと、それぞれ、(500, 500, 100), (500, 300, 300), (300, 500, 100)と

なる。この場合に、全部原価計算によると利益は、1966 年は、売上高 1,750 DM (500×3.5) - 製作原価 1,000 DM ($500 \times 0.8 + 500 \times 1.2$) - 販売費 250 DM ($500 \times 0.1 + 200$) = 500 DM となり、1967 年は、1,050 DM (300×3.5) - 600 DM ($300 \times 0.8 + 300 \times 1.2$) - 230 DM ($300 \times 0.1 + 200$) = 220 DM となる。1968 年は、1,750 DM - [期首在高 600 DM (300×2) + 当期製品 640 DM ($200 \times 0.8 + 200 \times 1.2 +$ 無効費用 200×1.2)] - 250 DM ($500 \times 0.1 + 200$) = 260 DM と計算される。これに対して、製品の製作原価を変動費だけで計算する場合には、利益は、1966 年には、1,750 DM (500×3.5) - 1,000 DM ($500 \times 0.8 + 500 \times 1.2$) - 250 DM ($500 \times 0.1 + 200$) = 500 DM となり、1967 年には、1,050 DM (300×3.5) - 840 DM ($300 \times 0.8 + 600$) - 230 DM ($300 \times 0.1 + 200$) = (-)20 DM。1968 年は、1,750 DM (500×3.5) - 1,000 DM [期首在高 240 DM + 当期製品 760 DM ($200 \times 0.8 + 600$)] - 250 DM ($500 \times 0.1 + 200$) = 500 DM と計算される。したがって、各年度の利益は、全部原価計算では、500 DM, 220 DM, 260 DM となり、部分原価計算では 500 DM, (-)20 DM, 500 DM となる。両方式とも、第 2 年度には利益が小さく計算されるが、部分原価計算の方が第 2 年度における販売量の落ち込みが利益の減少として明確に示されている。それゆえ、レフソンは、「この場合には、部分原価計算の方が、全部原価計算よりも言明力がある。」⁸⁾と結論づけている。

最後の例として、レフソンは、時間比例費を不変なものとはせず、100 DM だけ除去した場合を考えている。前例において、1968 年に 300 個生産し、そのときに固定費を 100 DM だけ除去すると、1968 年には、両方式とも利益が 100 DM 増加することになる。つまり、各年度の利益は、全部原価計算によると、500 DM, 220 DM, 360 DM となり、部分原価計算によると、500 DM, (-)20 DM, 600 DM となる。したがって、全部原価計算によると 1967 年は最悪、1966 年は最良の年となり、1968 年は生産制限をしており、各年度の間として示される。これに対して、変動費による部分原価計算によると、1967 年が最悪の年であるのは同じであるが、1968 年が最良の年として示されるこ

とになる。これをふまえてレフソンは、「全部原価計算は、変動費だけを資産化するのよりも、より良く企業展開状況を示しており、部分原価計算によると、1968年は1966年よりもより大きな成果を示し、状況は完全に誤まって示されている。」⁹⁾と指摘している。

以上の例からわかるように、部分原価計算に言明力があるのは、2番目の例である。しかし、そこでは、生産量を前年度の60%にまで削減したにもかかわらず、時間比例的原価は前年度と同じであると仮定されていた。これに対して、レフソンは、「この前提は説得力がない。操業能力が83%に削減された場合には、全部原価計算は言明力がある。現実の企業状況にとっては、時間比例原価の完全な硬直性という仮定よりも、より典型的である。」¹⁰⁾として、景気変動期にも全部原価計算が選択されるべきであるとしている。

つぎに、レフソンは、原価分解の問題にふれて、「変動費だけを資産化することは、変動費と時間比例費との明確な区分を前提にしており、また、こうした評価方法と原価分解が、毎年、一様に適用されることを前提にしている。原価分解をする場合には、操作の余地が相当あるし、また、正しい会計報告(Rechnschaft)にとっても、支障がある。固定費と変動費、ならびに、個別費と共通費は、無恣意的に区別することはできない。」¹¹⁾と述べ、原価区分における恣意性が大きな問題となることを指摘している。また、レフソンは、原価計算理論からの重要な論証として、「変動費と固定費の区分が正確にできるのは、確定した操業計画から出発して、総原価の変更が計画の変更によって計算される場合だけであり、決算期のときに、変動費と固定費との理論的にすっきりした区分を行うのは不可能である。」¹²⁾と主張している。また、彼は、変動費だけを資産化することを推奨するのは、理論的な洞察に反するとして、「例えば、短期的な価格下限についての意思決定を限界原価にもとづく考慮の上に構築しなければならず、また不足している要素が(相対的な)貢献差益にしたがって生産に入っていくという認識からは、他の経営上の任務——年度決算書の作成——に関しても、同様に、変動費だけで計算しなけれ

ばならないということにはならない。」¹³⁾と述べている。したがって、レフソンは、「共通原価計算 (Gemeinkostenrechnung) の基礎としての平均原価原則は、これにしたがって、未完成のおよび完成した製品の製作原価を算定しようとする税務当局の要求によって、とくに、実務においては、定着したものとなっている。」¹⁴⁾と述べ、全部原価計算が、事実上、会計実務において定着していることを指摘している。

最後に、レフソンは、両方法のうち、どれが正規の簿記の諸原則かという問題は、論証力に基づいてのみ決定できるとした後で、「裁判官もまた、法律のほかに、論証力 (Kraft der Argument) だけが価値があると認めることができる。文献においてもまた、ここで示された考察は、現在の論議状況では、製作原価を全部原価計算にしたがって把握することが、正規の簿記の諸原則であるということに賛成している。こうした認識は、変動費だけを資産化することの使用可能性を証明するような、説得力のある論証によってのみ、誤まっているということが証明できる。推測の余地 (Ermessensspielräume) があるということが、無恣意的な会計報告の妨げとなっているので、現在のところ、全部原価計算の方法だけが、正規の簿記の諸原則となりうる。」¹⁵⁾と述べ、正規の簿記の諸原則の観点から、製品の製作原価をすべての製造費用をもって評価する方法を支持している。

〈注〉

- 1) Leffson, Ulrich., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl, 1987, S. 315. 鈴木義夫, 前掲書でも, 145 頁から 148 頁にかけて, 製作原価に関するレフソンの所説が考察されている。
- 2) Ebd., S. 316.
- 3) Ebd., S. 316.
- 4) Ebd., S. 317.
- 5) Schulze-Osterloh, Joachim., a. a. O., S. 245.
- 6) Ebd., S. 245.

- 7) Leffson, Ulrich., a. a. O., S. 322.
- 8) Ebd., S. 324.
- 9) Ebd., S. 325.
- 10) Ebd., S. 326.
- 11) Ebd., S. 326.
- 12) Ebd., S. 326.
- 13) Ebd., S. 327.
- 14) Ebd., S. 327.
- 15) Ebd., S. 328.

V む す び

本稿では、ドイツ商法典での製作原価規定と1987年所得税通達での製作原価規定を比較、検討し、その相違を考察した。両者に製作原価概念自体の相違はない。ただ、製作原価の価値下限に相違がある。

現行のドイツ商法典は、貸借対照表指令法の導入を受けたものといえ、「共通費はとて多く、自動化の進展、エネルギーコストの増加、間接領域の拡大など、それは著しく増加している。」¹⁾ことを考えると、製作原価の価値下限を個別費に限定することにより、1965年の株式法と比較すると、価値下限は引き下げられることになる。それゆえ「かかる論理は、資産及び利益を縮小表示する実務の進展を合法化するものに外ならない。」²⁾とも指摘される。

また、商法典第255条において共通費を製作原価として、資産計上すべきか否かという選択権が認められているということは、「生産の自動化の進展につれて増加するであろう共通費と共に、相当な評価の裁量、つまり、貸借対照表作成の自由な裁量が貸借対照表の作成者に与えられている。」³⁾ということに留意せねばならない。

税務貸借対照表が、税法上の規定を順守して、課税所得金額を算定する目的を持つことを考えれば、税法上の製作原価の範囲が広がるのは、国家財

政上の見地からは、合理的である。

第IV節では、製品の製作原価を変動費のみで資産計上することは、正規の簿記の諸原則に違反するという主張をみたが、これについては、「財産対象物の評価は、取得原価あるいは製作原価で行われるという取得価値原則は、最も古い商法上の正規の簿記の諸原則である。」⁴⁾ということもあり、まさに正規の簿記の諸原則との関係で、製作原価の評価問題を考える視点が必要である。その場合には、すでにみたように、「実現原則が正規の簿記の諸原則であり、正規の簿記の諸原則によると全部原価評価になる。」⁵⁾という意見があることに留意せねばならない。したがって、「製作原価の税務上の概念は、正規の簿記の諸原則とは矛盾しない。」⁶⁾という指摘もある。レフソンは、変動費と固定費という原価区分に基づいていたが、これは、個別費と共通費という原価区分であっても、正規の簿記の諸原則との整合性という観点からみると、その問題の本質は何ら変わるものではない。私が、1990年にボーフム・ルール大学 (Ruhr-Universität Bochum) 経済学部応用経営経済学講座に留学したおりに、シュナイダー教授 (Prof. Dr. Dieter Schneider) は、製作原価の問題は、正規の簿記の諸原則との関係で議論する必要があることを強調していたが、レフソンとかシュルツオスタローの論理は、そのよき示唆となる。それゆえ、正規の簿記の諸原則に関する理解が、今後の課題の一つである。

最後に、本稿では、「財産対象物概念と経済財概念は、派生的な営業価値または商号価値を除いて、広範囲にわたり一致している。」⁶⁾ということをふまえ、商法上および税法上の資産概念には直接言及しなかったが、これも今後の研究課題であると考えている。

(本稿は1990年度札幌大学海外留学研修の研究助成による。厚く感謝したい。)

〈注〉

- 1) Knop, Wolfgang/Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter., a. a. O., S. 2519.
- 2) 千葉修身「西ドイツ新商法典における「製造原価」規定」、『会計』第135巻第2号(1989年2月), 167頁。同じく, 松本剛「現代ドイツ原価会計の展開」(末石直久編『管理会計の動向』税務経理協会, 1988年), 135頁。
- 3) Schulze-Osterloh, Joachim., a. a. O., S. 243.
- 4) Seeger, Siegbert., a. a. O., S. 93.
- 5) Schulze-Osterloh, Joachim., a. a. O., S. 244.
- 6) Reintges, Hans., a. a. O., S. 86.
- 7) Ballwieser, Wolfgang., a. a. O., S. 484.

なお, 本稿では Herstellungskosten を製造原価と訳さず, 製作原価と訳したが, これは, 第II節でのゼルヘルト (Selchert) のように, Herstellung を広く解釈する意見があることをふまえ, 製作と訳したためである。