

ドイツにおける電子税務決算書  
(E-Bilanz) の導入について

久保田 秀樹

甲南経営研究 第54巻 第3・4号 抜刷

平成26年3月

# ドイツにおける電子税務決算書 (E-Bilanz) の導入について

久保田 秀樹

## 1. はじめに

ドイツ所得税法（以下では EStG と略す。）第 5b 条の改正によって、電子税務決算書（E-Bilanz）導入の障害が取り除かれた。そして、財務省（BMF）による 2011 年 9 月 28 日の「貸借対照表ならびに損益計算書の電磁的送達－2011 年 9 月 28 日のタクソノミ公表についての適用通達」（BMF (2011)；以下では BMF 通達と略す。）、および適用されるべきタクソノミの公表によって、電子税務決算書プロジェクトは年次決算書データの最初の送達に対する拘束力のある基礎となる状態に到達した。それにより、貸借対照表および損益計算書の内容が、税務当局の規定されたデータレコードに対応してデータ通信を通じて送達されねばならない。すなわち、電子貸借対照表および電子損益計算書が、租税通則法第 150 条第 4 項の意味での「納税申告書の証拠書類」として、最早、郵便で税務署に提出されることはなく、XBRL (eXtensible Business Reporting Language) ファイルとして電磁的に送達されることになる。

なお、EStG 第 5b 条は、法形態及び規模に依存せず、EStG 第 4 条、第 5 条または第 5b 条により事業財産比較による所得算定が義務付けられるか、あるいは任意で貸借対照表作成する、総ての納税義務者に適用される (BMF

ドイツにおける電子税務決算書（E-Bilanz）の導入について（久保田秀樹）  
通達，テキスト番号1）。

本稿では，ヘルツツヒ等の研究（Herzig/Briesemeister/Schäperclaus（2012）），ツヴィルナー等の著作（Zwirner/Schmid/König（2012））およびエベナー等の著作（Ebener/Stolz/Mönning/Bachem（2013））に依拠して，ドイツにおける電子税務決算書の導入について明らかにすることを課題とする。

## II. 電子税務決算書の適用時期等に関する軽減

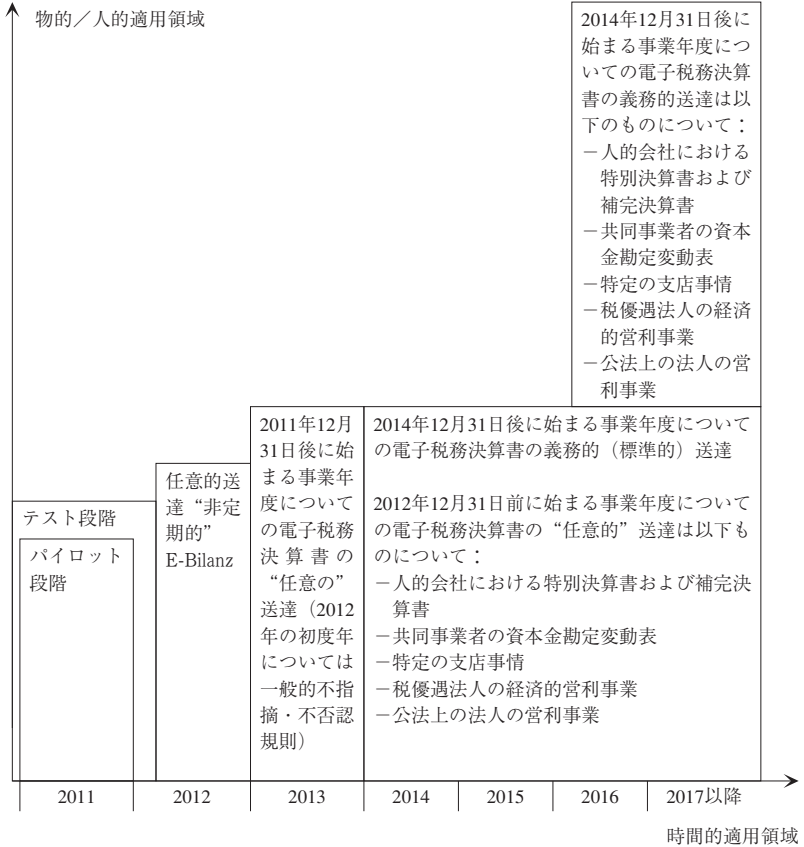
### a) 適用時期についての軽減

ESTG 第 5b 条は原則として2010年12月31日後に始まる事業年度に適用されねばならなかった。しかし，2010年12月20日の「適用時点規定命令」（AnwZpvV）に基づき，最初の適用の時点は2011年12月31日後に始まる事業年度に延期された。さらに，BMF 通達は，「一般的不指摘・不否認規定」（allgemeine Nichtbeanstandungsregelung）を導入したため，それによって2011年12月31日後に始まる最初の事業年度に電子税務決算書規則の適用が行われるのではなく，次の事業年度に初めて電磁的送達が行われる予定であった。

だが，結局，電子税務決算書の最初の送達は，2012年12月31日後に始まる事業年度，したがって2013年査定期間（Veranlagungszeitraum）について必要となる。その結果，最初の電子税務決算書は（事業年度が暦年に一致する場合）2014年5月31日に提出されねばならない。事業年度が暦年と離反する場合，初度適用はさらに遅れる。但し，それ以前の早期の送達は認められる。

なお，税務当局は，BMF 通達において，後述のように種々の会社固有の特殊性に対して初度適用に関する移行規定を設けている。すなわち，BMF 通達は，参入のハードルを低くし，企業における受入れを高めるであろう，ソフトランディングのための一連の軽減を用意している（Herzig/Briesemeister/Schäperclaus（2012），S. 2516）。

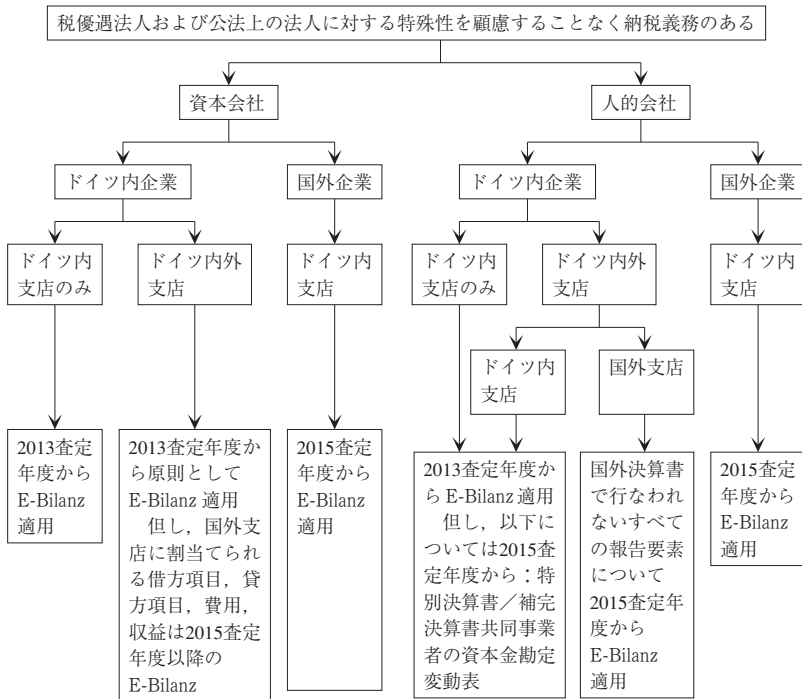
図表1 電子税務決算書の物的および時間的適用範囲の複合 (出典：ヘルフルト (Herrfurth) 「最終的適用通達および公式のデータレコード公表 (EStG 第5b条による電子税務決算書についての通達および税務タクソノミ)」 *StuB* 2011, S. 783, in: Zwirner/Schmid/König (2012), S. 4)



b) 国外支店についての軽減

まず、ドイツ企業の国外支店について、事業財産比較による所得が EStG 第4条第1項、第5条または第5a条によって算定されるドイツ企業は、国外支店を維持する限りは、電子税務決算書は原則として企業全体、したがっ

図表 2：電子税務決算書の適用時期



出典：Zwirner/Schmid/König (2012), S. 3, Abb 3

て、国外支店も含めて送達されねばならない。この事例に対して、2011年9月28日のBMF 通達に対応して「不指摘・不否認規定」が存在する。その結果、企業全体の電子税務決算書は、2015年査定期間について2016年に送達されればよい。但し、移行規定が適用される場合でも、2013年査定期間について、国外支店以外については、電子税務決算書の送達が行われねばならない。そして、国外支店についてのみ、貸借対照表および損益計算書が紙ベースで提出されうる。その際、国外支店については、決算書の区分は、後述するタクソノミに対応して実施される必要はない。2015年査定期間からは国外支店

についても、タクソノミへの対応ならびに電磁的送達が行われねばならない。

国外企業のドイツ内支店についても、原則として電子税務決算書の作成が必要である。その際、それは、企業の独立していない部分としてのドイツ内支店に限定される。国外企業のドイツ内支店についても、移行規定が適用される。そのため、電子税務決算書のタクソノミを含む義務的適用については2014年12月31日後に開始する事業年度（したがって2015年査定期間）に初めて行われればよい。この場合も、移行時については、タクソノミを顧慮しない紙ベースの貸借対照表および損益計算書が認められる。

以上を図示したものが「図表2」である（Zwirner/Schmid/König (2012), S. 3）。

#### c) 非課税法人および公法上の法人についての軽減

無制限に法人税納税義務のある法人が法人税を免除される場合、当法人に対して EStG 第 5b 条は適用されない。そのため当法人は、電子税務決算書を税務当局に送達する必要はない。しかし、法人税または営業税の免除が法人の所得収入の一部のみで、当法人によって貸借対照表ならびに損益計算書が作成されねばならない限りにおいては、事情が異なる。この場合には、電子税務決算書の提出も行われねばならない。これらの法人にも移行規定が適用される。すなわち、2014年12月31日後に開始する事業年度について電子税務決算書の提出義務があるが、2015年査定期間についての最初の電子税務決算書は2016年に送達されればよい。移行段階中については、法人のタクソノミを顧慮しない紙ベースの貸借対照表および損益計算書が提出されてよい（Zwirner/Schmid/König (2012), S. 2）。

営利事業について貸借対照表および損益計算書が作成されねばならない限り、営利事業を行なう公法上の法人にも移行規定が適用される。これらの法人も、2014年12月31日前に開始する事業年度については紙ベースの貸借対照

ドイツにおける電子税務決算書 (E-Bilanz) の導入について (久保田秀樹)  
表および損益計算書をタクソノミの顧慮なく提出してよい。2015年査定期間  
については、電子税務決算書が2016年に提出されねばならない。

#### d) 共同事業者についての軽減

共同事業者 (Mitunternehmer) の資本金勘定変動表 (Kapitalkontenentwicklung) の送達についても、移行規定が存在する。それにより、税務当局は、2014年12月31日前に開始する事業年度について、後述の「義務領域」における、出資者グループに従った、要約された資本金勘定変動表を貸借対照表の報告要素において示すことを要求している。会社が移行規定の適用を要求せず、「人的会社についての資本金勘定変動表」という報告要素を満たしている場合には、貸借対照表において「無限責任社員の資本持分」と「有限責任社員の資本持分」(2つの総計義務領域)のみ記入されていけばよい。下位の義務領域は、ヌル (NIL) で送達することが出来る (Zwirner/Schmid/König (2012), S. 3)。

一般的な電子税務決算書は存在せず、企業における個別の税務決算書の作成に応じて、多数の異なる電子税務決算書が存在する。そのため、例えば、人的会社は、総括決算書 (Gesamthandsbilanz) ならびに個々の共同事業者についての種々の補完決算書 (Ergänzungsbilanzen) および特別決算書 (Sonderbilanzen) を提出することができる。各個別の作成されるべき決算書については、電子税務決算書、つまり独立したデータレコードを作成し、税務当局に送達することができる。特別決算書および補完決算書については、これらが、総体的データレコードにおいて「税務上の修正」という報告構成要素における「特別決算書および補完決算書」というフリーテキストで送達される場合、2015年1月1日前に終了する事業年度について指摘・否認されることはない。すなわち、特別決算書および補完決算書は、移行段階中は簡素化して提出することができる (Zwirner/Schmid/König (2012), S. 3)。

### Ⅲ. 物的適用領域とタクソノミ

#### a) 物的適用領域

計算作業が商法典（以下ではHGBと略す。）または税法の指示に従って行われねばならないか、任意に行われる場合、電子税務決算書においては、貸借対照表ならびに損益計算書の内容が送達されねばならない。その際、以下の報告構成要素がデータ送達の対象となる可能性がある。EStG第5b条は、調整計算書（Überleitungsrechnung）を伴う商法決算書（Handelsbilanz）の電子的送達か、あるいは税務決算書（Steuerbilanz）の送達を要求している。なお、企業が、どの範囲で電子税務決算書に関する税務当局の要請に応じるべきかという企業サイドの問題については、後述する。

- (ア) HGB準拠の貸借対照表
- (イ) HGB上の損益計算書
- (ウ) 税務上（会計上）の調整計算書
- (エ) 税務貸借対照表（税務上の損益計算書は明文をもっては要求されていないが、タクソノミには含まれている。）

将来、紙ベースの税務決算書の提出は行われる必要はなく、税務決算書はデータ転送に置き換えられねばならない（Zwirner/Schmid/König (2012), S. 5）。

毎年、作成かつ提出されるべき貸借対照表ないし損益計算書のほかに、納税義務者は下記の際も、電子税務決算書の提出を義務付けられる。

- (ア) 事業売却または廃業
- (イ) 所得算定法の変更
- (ウ) 組織変更
- (エ) 解散



ドイツにおける電子税務決算書（E-Bilanz）の導入について（久保田秀樹）

こうした事象が、2012年12月31日後に開始する事業年度に生じる場合、特別な規定がない限り、当事業年度について電磁的に提出が行われねばならない（Zwirner/Schmid/König（2012）, S. 5）。

## b) タクソノミの基礎

タクソノミ（Taxonomie）は、電子税務決算書データに対する定められたデータ・シェーマであり、分類シェーマ（Klassifizierungsschema）を意味する。税務タクソノミは、EStG 第 5b 条第 1 項の公的に規定されたデータレコードとして認定される（BMF 通達，テキスト番号10）。原則として、電子税務決算書のこの分類シェーマは中核タクソノミ（Kerntaxonomie）によって表現される。それは、総ての法形態について申告されねばならない項目を内容とする。中核タクソノミは、一般的に拘束力のある、業種や法形態に依存しない標準タクソノミとして適用される。中核タクソノミのタイプとして以下のものがある（Zwirner/Schmid/König（2012）, S. 6）。

- (ア) 総原価法（Gesamtkostenverfahren）による個別企業向け
- (イ) 総原価法による法人向け
- (ウ) 総原価法による人的会社向け
- (エ) 売上原価法（Umsatzkostenverfahren）による（補完／調整）損益計算書向け
- (オ) その他、任意に利用可能な報告構成要素向け

中核タクソノミのほか、特定の業種について特別な申告要件が存在する。それは、以下のような①補完タクソノミまたは②特別タクソノミにおいて表現される。

### ①補完タクソノミ

補完タクソノミが関連する以下の業種で活動する企業は、中核タクソノミ

に付加して、対応する補完タクソノミを適用しなければならない。すなわち、補完タクソノミは以下の業種について中核タクソノミを補完する。

- (ア) 病院 (KHBV)
- (イ) 養護施設 (PBV)
- (ウ) 交通企業 (JAbchlVUV)
- (エ) 住宅企業 (JAbchlWUV)
- (オ) 公営事業 (EBV)
- (カ) 農林業 (BMELV-Musterabschluss)

## ②特別タクソノミ

特別タクソノミの適用を受ける企業には、特別タクソノミのみ適用しなければならず、中核タクソノミを適用しなくてよい。すなわち、下記の業種については、特別タクソノミが中核タクソノミに代替する。

- (ア) 金融サービス機関 (RechKredV)
- (イ) 保険企業 (RechVersV)
- (ウ) 年金基金 (RechPensV)

## c) タクソノミの構成モジュール

個々のタクソノミは、各々個別の情報を含む以下の2つのモジュールから構成される (Zwirner/Schmid/König (2012), S. )。すなわち、グローバル共通データモジュール (GCD モジュール) と一般に認められた会計原則モジュール (GAAP モジュール) である。GCD モジュールには企業の基幹データ (例えば、名称、法形態、租税番号) が記載されねばならないのに対し、GAAP モジュールは税務上の年度決算書についての入力項目を内容とする。送達されるべきデータレコードの最小範囲は、それぞれのモジュールについて次の通りである (Zwirner/Schmid/König (2012), S. 6)。

ドイツにおける電子税務決算書 (E-Bilanz) の導入について (久保田秀樹)

① GCD モジュールの入力項目の例：

- (ア) 文書情報 (例えば, 作成者, 作成日)
- (イ) 報告についての情報 (例えば, 種類 [経済監査士報告, 作成報告], 構成要素, 損益計算書様式, 事業年度の期首/期末)
- (ウ) 企業についての情報 (例えば, 名称, 住所, 法形態, 租税番号, 親会社, 共同事業者)

② GAAP モジュールの入力項目の例：

- (ア) 貸借対照表
- (イ) 損益計算書 (総原価法/売上原価法)
- (ウ) 税務調整計算書 (税務決算書が送達されない場合)
- (エ) 利益処分計算書 (未処分利益呈示の際)
- (オ) 所得算定方法変更の際の所得訂正
- (カ) 資本金勘定変動表 (2014年1月1日以降の事業年度について人的会社のみ)

d) タクソノミの構成と範囲

インターネットのサイト ([www.esteur.de](http://www.esteur.de)) で引出せる中核タクソノミ (GAAP モジュール) についてのエクセル・ファイルの構成は, 電子税務決算書の提出に必要な指示を内容とする。その際, 個々の項目名称のほかに, 個別の項目がどの報告部分 (例えば, 貸借対照表, 損益計算書, 利益処分計算書等) に組込まれるべきかが示される。さらに, 個別の項目が置かれるレベルの指示が行われる。これによって, どの項目が他の項目の下位項目であるのかが明らかになる (Zwirner/Schmid/König (2012), S. 6)。

更なる情報として, 各項目の特性 (例えば, 後述の「義務領域」, 「総計義務領域」等) が, 個別企業, 法人および人的企業に区分される。個々の項目

において「損益中立的」(すなわち、損益計算書の選択された分類シエーマに関係ない)項目であるかどうか、また総原価法ないし売上原価法の使用の際の個々の項目が使用されるかどうかの指示も行われる。さらに、タクソノミでは各記載がどの源泉(例えばHGBの条文またはドイツ会計基準(Deutsche Rechnungslegungsstandards))に由来するかについての指摘もある。この情報は対応する領域を記入する場合に助けとなる(Zwirner/Schmid/König (2012), SS. 6-7)。

#### IV. 項目種類と項目領域

要請に合わせて、各項目のタクソノミは、以下の4つの領域に分類される。以下ではそれぞれの領域について有形固定資産の例で説明する。

- a) 義務領域 (Mussfeld)
- b) 勘定証拠が望ましい義務領域 (Mussfeld, Kontennachweis erwünscht)
- c) 存在する限り、計算上不可避な義務領域 (Rechnerisch notwendig, soweit vorhanden)
- d) 総計義務領域 (Summenmussfeld)

##### a) 義務領域

「義務領域」は公的データレコードの最低範囲を規定する。その指示は強制的に要求される。対応する項目が存在しない場合、当領域はヌル (NIL) で埋められねばならない

「図表3」上では、例えば、「技術的設備および機械」が「義務領域」である。それが存在し簿記から導出可能である限り、その価値が申告されねばならない。その種の事態が存在しない場合はヌル (NIL) が記入されねばならない (Zwirner/Schmid/König (2012), S. 7)。

図表 3 有形固定資産における会計タクソノミと義務領域

会計タクソノミ	義務領域
有形固定資産	総計義務領域
土地、借地権および他者の土地上の建物	総計義務領域
建物のない土地	勘定証拠が望ましい義務領域
建物のない借地権	勘定証拠が望ましい義務領域
自己所有の土地および借地権上の建物	勘定証拠が望ましい義務領域
一部、自己所有の土地および借地権上の建物	義務領域
他者の土地上の建物	勘定証拠が望ましい義務領域
分類不能なその他の土地	存在する限り、計算上不可避な義務領域
技術的設備および機械	義務領域
技術的設備	
…	
その他の設備、経営および事業用什器	勘定証拠が望ましい義務領域
…	
営業車両および展示車両	存在する限り、計算上不可避な義務領域
建設仮勘定および建物内の設備	勘定証拠が望ましい義務領域
…	
その他の有形固定資産	義務領域
…	

出典：Zwirner/Schmid/König (2012), S. 7

#### b) 勘定証拠が望ましい義務領域

これは、付加的に、会計制度の項目に含まれる総ての勘定の勘定番号、勘定名称および期末の残高の記載、ないし合計一覧および残高一覧の計算書が記載されるべき義務領域である。確かに勘定証拠の記載の強制的義務はないが、税務当局が、非記載の場合これを定期的に要求することを前提とする可能性がある。租税通則法第90条による納税義務者の協力義務に基づき、そうした要求が実行される。

「図表 3」上では、例えば、「建物のない土地」という領域が、「勘定証拠が望ましい義務領域」である。ある会社が、この項目の下に一方で500,000

ユーロの額の勘定番号240000の勘定（大通りの土地），他方で250,000ユーロの額の勘定番号240010の勘定（駅通りの土地）を認識しているとする。その場合、「建物のない土地」という「義務領域」では750,000ユーロの金額が示されねばならない。付加的に上記の勘定の記載（勘定番号および勘定名称ならびに対応する金額）が共に提供されねばならない（Zwirner/Schmid/König (2012), S. 7）。

**c) 存在する限り，計算上不可避な義務領域**

下位レベルの項目が存在する限り，これも，記入されねばならない領域である。「図表3」上では，「営業車両および展示車両」の項目が「存在する限り，計算上不可避の義務領域」の例である。上位のレベル（この場合：「その他の設備，経営および事業用什器」）での正確な合計が実行されるように，記載義務がある（Zwirner/Schmid/König (2012), SS. 7-8）。

**d) 総計義務領域**

下位のレベルの領域と計算上結合される上位項目である。ある勘定科目に後述の「収容項目」がないが，下位項目が無いか又は下位項目の部分的分割のみ行うことができる場合，下位項目にヌル（NIL）が記入される一方で，「総計義務領域」の記入が行えるかどうかの問題となる。そうした利用は文献で議論されている。

すなわち，後述の「収容項目」の代替物としての上位項目の利用は，タクソノミが「収容項目」を準備することなしに義務的区別を行なおうとする場合，「総計義務領域」の利用が考えられる。HGB 第266条と第275条の基準値にのみ従う電子貸借対照表（要約様式の電子貸借対照表）は，計算上結合される義務領域に優先される上位項目である「総計義務領域」に直接，評価額が与えられるように作成される。その場合，下位の義務領域はヌル（NIL）

ドイツにおける電子税務決算書 (E-Bilanz) の導入について (久保田秀樹) で送達されねばならない (Herzig/Briesemeister/Schäperclaus (2012), S. 2512)。

そうした利用の許可は、税務当局の FAQ 文書において示され、それによると、記載義務のある値は企業の簿記ないし総勘定元帳から導出されねばならない。そうした利用が「総計義務領域」の特性に合致しうるかどうかは、特に、その下に頻繁に損失が含まれる情報の観点からは疑問視される。電子税務決算書の許容される記入についての、税務当局による相応の明確化が期待されている (Zwirner/Schmid/König (2012), S. 8)。また、承認される場合、記帳行動への介入の回避のために、「収容項目」と同様、期限付きで利用されるだろうが、そのための明確化も行われていない (Herzig/Briesemeister/Schäperclaus (2012), S. 2512)。

「図表 3」上では、「有形固定資産」が、「総計義務領域」の例である。これは下位の段階にある総ての項目の加算によって示されねばならない。ある会社が、帳簿価額 300,000 ユーロの「技術的設備および機械」、ならびに 100,000 ユーロの「その他の有形固定資産」のみを保有しているとする。その場合、それら以外の総ての義務領域にはヌル (NIL) が記入される。その結果、「総計義務領域」である「有形固定資産」の金額は 400,000 ユーロとなる。

## V. 任意記載および収容項目

### a) 任意記載および設備一覧表に含まれている場合の義務領域へのヌル (NIL) 送達の可能性

強制的に記載されるべき領域のほかに、貸借対照表についての更なる記載が行われる可能性がある。但し、納税義務者はこれに拘束されない。

例として、技術的設備および機械の領域において、それが簿記システムから導出可能である限り、記載が行われねばならない (「義務領域」)。詳細な記載、すなわちこの項目の分類は義務ではない。納税義務者の総勘定元帳か

ら相応の情報が判明する場合にすらこのことは妥当する。但し、納税義務者には、例えば、独立した領域の技術的設備を示す可能性がある。これは、特に、企業における情報が簿記からそれに即して行われる場合にありうる (Zwirner/Schmid/König (2012), S. 8)。

減価償却の領域において、「義務領域」に部分的に追記が存在する。すなわち、追記については設備一覧表が任意に XBRL フォーマットで送達される限り、「義務領域」での記載の放棄が許容される。この場合、対応する項目にはヌル (NIL) が記載されねばならない。例として、損益計算書における総原価法の適用の際、有形固定資産の減価償却についての記載は、それが送達された設備一覧表に含まれる限り、行われる必要はない (Zwirner/Schmid/König (2012), S. 8)。

#### b) 特定の項目についての更なる特殊なケース

特定の項目について以下の更なる特殊なケースがある。

- ①HGB 上の個別決算書で許容されない、現存する項目
- ②HGB 上存在する (存在する可能性がある) が、税務決算書上許容されない項目

これらの2ケースは、既述の領域記述の下で示される。HGB 上も税法上も、「許容されない項目」の範囲は、本来、会社によって実施される会計方針の範囲に依存する。HGB 上および税法上、いわゆる統一決算書 (Einheitsbilanz) の作成が試みられる限り、税務決算書と商法決算書との間の借方計上または貸方計上に関する離反が回避されない範囲においてのみ、許容されない項目が生じる。因みに、統一決算書とは、商法決算書に調整計算書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。

例として、HGB 上貸方計上がある一方で、税務上貸方計上禁止が適用さ



ドイツにおける電子税務決算書（E-Bilanz）の導入について（久保田秀樹）  
れる「発生のおそれがある損失引当金」（Drohenverlustrückstellung）が挙げられる。本来、税務決算書と商法決算書における事態に対応する認識が行われる場合、適応が求められるケースは僅かしかない（Zwirner/Schmid/König（2012）, SS. 8-9）。

#### ①HGB上の個別決算書についての許容されない項目

この項目は、電子税務決算書データレコードに含めてはならない。例えばコンツェルン決算書において示される、のれん又は税務上の相殺項目は、個別決算書では許容されない項目に属する（Zwirner/Schmid/König（2012）, S. 9）。

#### ②税務決算書についての許容されない項目

この項目は、税務決算書に含めてはならない。商法決算書が送達される場合、これらの項目は強制的に税務上の調整計算書における再区分によって修正されねばならない。

例として、EStG 第5条第2項ないしHGB第248条第2項による、借方計上された自己創設の無形資産が挙げられる（Zwirner/Schmid/König（2012）, S. 9）。

#### c) 収容項目

「収容項目」（Auffangposition）は、税務当局の明確な意思により、電子税務決算書導入を軽減する方策の一部であるとされる。つまり、「収容項目」は、「義務領域」によって行われる区別を完全にか、あるいは部分的に無視するために利用することが可能である（Herzig/Briesemeister/Schäperclaus（2012）, S. 2512）。簿記からの「義務領域」識別が不可能な際には常に適用される。しかし、結局、「収容項目」によって電子貸借対照表と電子損益計

算書が、HGB 第266条と第275条の基準値に減少されることは不可能であるとされる (Herzig/Briesemeister/Schäperclaus (2012), S. 2512)。「収容項目」の利用の結果として、本来、内容について規定されている「義務領域」には、ヌル (NIL) が記入されねばならない。

「収容項目」は、おそらく移行時期にのみ利用することができる。個々の「収容項目」の存否については導入時、すなわち遅くとも2017年末に決定されることになる。その廃止は、特に異なる企業によって提出されたデータの比較可能性の観点から大いにありうる。総原価法の適用の際、貸借対照表および損益計算書において、任意記載を顧慮する場合には、45の収容項目が、そして義務領域を顧慮する場合には、34の収容項目が存在する (Zwirner/Schmid/König (2012), S. 9)。

「図表3」上では、「分類不能なその他の土地」という領域は、残りの義務領域の下で総ての現存の実態が写像されえない場合、義務的に記入されねばならない。それにより、その上位のレベルの「土地、借地権および他者の土地上の建物」での計算上の正しさが保証される。

なお、特に電子税務決算書の開始時において、広範囲に「収容項目」を利用する可能性がある。但し、転換実施年度においては、記帳行動や企業プロセスのタクソノミの基準値への適応が行われるので、収容項目の利用は必要な適応を遅らせることになる (Zwirner/Schmid/König (2012), S. 9)。

## VI. 企業サイドの対応戦略

適用通達およびタクソノミによって表わされた税務当局の要請は、相変わらず EStG 第 5b 条および第51条第 4 項第 1b 号によって法的に認められた範囲を越えているといわれる (Herzig/Briesemeister/Schäperclaus (2012), S. 2516)。そのこともあって、ヘルツツヒ等 (Herzig/Briesemeister/Schäperclaus (2012)) は、ドイツ企業が、どの範囲で電子税務決算書に關す

ドイツにおける電子税務決算書（E-Bilanz）の導入について（久保田秀樹）

る税務当局の要請に応じるべきかについて、a) 最大戦略、b) 最小戦略そしてc) 中立的戦略の3つを提案している（Herzig/Briesemeister/Schäperclaus（2012）, SS. 2515-2516）。以下では、各戦略を紹介しよう。

#### a) 最大戦略

一般的企業目標と一致して、最大の透明性と協力という方針が追求される場合、これは、税務当局によって要請される EStG 第51条第4項第1b号による最小範囲を明らかに越える情報準備を必要とする。そうした戦略の直接的目標は、税額査定所（Veranlagungsstelle）による照会の回避、税務当局の、およびリスクマネジメント・システムによるプラスの「評価」並びに事後検査制限のない現在重要な租税決定の期待、そしてそれによる早期の法の確実性である。最大戦略の実現のために、企業は具体化された事態を包括的にタクソノミに合致させた処理を、「義務領域」だけでなく「任意領域」によって定められた区分においても努めねばならない。

より高度な情報内容に基づき、税務決算書ではなく、調整計算書を伴う商法決算書ならびに、その項目が同様にそれぞれの税務上の評価額に転換された HGB 上の損益計算書が送達される。形式的「収容項目」（「分類不能」“nicht zuordenbar”）は、タクソノミが実現された事態に対応する項目または内容的収容領域（「その他の」“sonstig”，「残りの」“übrich”）を用意していない場合にのみ利用される。その上さらに、勘定以上のものに流入する各々の評価額で報告される項目が添付される。

電子的送達義務の法的基礎について評価が定まっていない報告構成要素、例えば「課税所得算定」や利益処分計算書もタクソノミに合致して提出される。さらに、その送達が、税務当局側で納税義務者に任されている報告構成要素、例えば設備明細書を含む、注記・付属明細書および状況報告書もタクソノミに合致して提出される。2012年に対する「一般的不指摘・不否認規定」については、例えば国外支店または共同事業者に対する実行猶予も要求され

ない。

#### b) 最小戦略

転換費用とメンテナンス費用の最小化が、最小戦略を追求する企業の重要な目標である。税額査定所による照会または税務当局のリスクマネジメント・システムによるマイナスの「評価」が甘受される。EStG 第 5b 条は、HGB 第266条、第275条の分類深度を越えて、納税申告書の注記・付属明細書の枠内で情報を電子的に送達する義務は存在しないと解釈される。それに応じて、可能性が技術的に存在する限り、「収容項目」が利用され、場合によっては送達可能な総計項目が評価額で満たされる。HGB 第266条による貸借対照表レベルでのみ商法決算書は税務決算書に転換され、ないしは予め内部で転換された税務決算書が送達される。

HGB 上の損益計算書は、相応の法的義務が欠けているので、税務上の規定には適応しない。同じ根拠から、決算書外の修正は「課税所得算定」という報告構成要素の枠内で電子的にではなく、従来同様、副次計算書として企業毎に提供される。利益処分計算書にも同じことが妥当する。勘定証拠のような任意の記載は行われぬ。タクソノミ・アップデート・サイクルを回避するために、例えば、支店または共同事業者に対する総ての「不指摘・不否認規定」および期限付き適用軽減は要求されない。

#### c) 中立的戦略

中立的戦略は、転換費用とコンプライアンスとの間の妥協を目標とする。不都合をもたらさない程度の電子税務決算書要求の達成が追求される。当戦略は、2011年9月28日 BMF 通達の物的基準値および税務当局のその後の公式発表を前提とする。

商法決算書（および調整計算書）が送達されるか、独立した税務決算書が

ドイツにおける電子税務決算書（E-Bilanz）の導入について（久保田秀樹）

送達されるかの決定は、現有の簿記における税務上の情報の存在に依存する。すなわち、場合によっては異なる情報内容は重要ではない。不明確な法律問題は、通常、税務当局に合致して解釈されるが、任意の情報準備は、それが追加コストをもたらさないか、もたらしても僅かな場合にのみ行われる。例えば、任意領域によって産出される区別には、これが相応の総勘定元帳勘定から直接明らかな場合にのみ、評価額が記入される。「収容項目」は、導入段階後に、「義務領域」からもたらされる区別が、簿記から導出されないか、高額のコストでしか導出されない場合にのみ利用される。

電子税務決算書プロジェクトの計画の際、既に5～6年で「収容項目」を廃止する予告が考慮された。勘定証拠は、選択されたソフトウェアが追加コストなしでそれを可能にする場合にのみ任意に送達される。法的義務に関して評価が定まっていない報告構成要素は送達されるのに対し、注記・付属明細書または状況報告書の様な付加的年度決算書構成要素は送達されない。導入軽減の要求、特に2012年に対する「一般的不指摘・不否認規定」は、中立的戦略企業の場合、その出発状況に著しく依存する。早期に電子税務決算書作成能力を備えるという目的にのみ役立つにすぎない追加コストの負担、例えば、追加的助言者の投入、場合によってはまだ準備されていないソフトウェア・サービス業者の交代が実施されることはない。

## Ⅶ. 結 び

税務上有効な貸借対照表および損益計算書に対する最小範囲（タクソノミ上の「義務領域」）の制定によって、課税が勘定組織および記帳行動の形成に場合によっては深く介入し、それによりこの領域にも強い影響を与えることになる（Herzig (2010), S. 1901）。

上述のように、EStG 第 5b 条は、調整計算書を伴う商法決算書の電子的送達か、代替的に税務決算書の送達を要求している。調整計算書を伴う商法

決算書という選択肢が採られる場合、税務タクソノミの詳細度（いわゆる義務領域深度）は原則として商法決算書においても従われねばならない。それにもかかわらず、FAQ文書の2(h)節は以下の不指摘・不否認規則を規定している（Herzig/Briesemeister/Schäperclaus (2012), p. 3）。

「商法決算書が要求された詳細度で送達されていないが、『税務的修正』内での再区分によってそれが達成されている場合、指摘・否認されない。その結果、この場合における商法決算書の属している「義務領域」はヌル（NIL）で送達されねばならない。再区分によって要求された詳細度が示されねばならない。送達後、税務当局内で商法決算書および調整計算書から税務決算書が産出される（…）。」

当規則は、要求された詳細度の実施の下、税務上の要求された税務上の再区分により、それ程の軽減にはならないとされる（Herzig/Briesemeister/Schäperclaus (2012), (Herzig/Briesemeister/Schäperclaus (2012), S. 2510)。さらに、税務タクソノミの「義務領域」が、貸借対照表の区分について定めたHGB第266条、および損益計算書の区分について定めた第275条の分類基準値を超えることは明らかなので、実際、商法上の会計報告の形成に対する電子税務決算書の新たな「形式的基準性」（formale Maßgeblichkeit）、すなわち逆基準性（umgekehrtes Maßgeblichkeit）が生まれる危険が存在するという指摘もある（Herzig (2010), S. 1907）。

電子税務決算書の区分が、商法決算書のものより詳細な場合、既述のように「収容項目」の利用や「総計義務領域」への直接的記入によって当面は対処されることになる。しかし、これらの措置は、経過的な期限付きのものにすぎない。したがって、これらの利用によって当座の対応は軽減されても、それらの利用が不可能になる際、特に中小企業にとっては、その対応は重荷となるだろう。

ドイツにおける電子税務決算書（E-Bilanz）の導入について（久保田秀樹）

一方、電子税務決算書のプラス面として、税額査定手続き終了後に、場合によっては加工されたデータを納税義務者に電子的に返送することが企図されている。これによって納税義務者はこの電子的データを処理する前提を創り出すという利益を得ることができるという（Fuhrmann (2013), S.1）。すなわち、返送された自己の電子税務決算書の活用が期待されている。これは、特に、従来必ずしも、そうしたデータ処理が十分でなかった中小企業にとって大きなメリットとなることが期待されている。

#### 参 考 文 献

- Bundesministerium der Finanzen (2011) “Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen; Anwendungsschreiben zur Veröffentlichung der Taxonomie” (BMF-Schreiben 28.9.2011).
- Ebener, Eckart/Stolz, Hansjörg/Mönning, Johann H./Bachem, Hellmuth (2013) “*E-Bilanz Ein praktischer Leitfaden*”, C. H. Beck.
- Fuhrmann, Sven (2013) “Chancen der E-Bilanz werden immer noch unterstützt!”, *WPg* 5/2013.
- Herzig, Norbert (2010) “Tax Accounting zwischen BilMoG und E-Bilanz”, *Deutsches Steuerrecht*, 37/2010.
- Herzig, Norbert/Briesemeister, Simone/Schäperclaus, Jens (2012) “E-Bilanz: Finale Fassung des BMF-Schreibens und der Steuertaxonomien 2012”, *DB* Nr. 45.
- Zwirner, Cristian /Schmid, Reinhard/König, Beate (2012) “*E-Bilanz konkret*”, C. H. Beck.

真鍋明裕 2013 「ドイツにおける会計法現代化法と E-Bilanz 導入による基準性原則の変化」『国際経営フォーラム』第24号。