

## 「取得時点に近い製作原価」概念の制度化

### Institutionalization of the Concept on "Production Costs close to Acquisition"

湯澤 晃明  
(Takaaki YUZAWA)

#### 【要 約】

本稿は、現代ドイツにおいて、課税強化につながる建物の事後支出に関する会計実務（費用の資産化）を支持する判決に対して、税務通達が発行された理由の解明を試みた。

分析の結果、まず2016年6月14日付の3つの判決により、所得税法第6条第1項第1a号にいう「取得時点に近い製作原価」の概念は更に具体化され、このことを通じて、納税義務者の税負担額は全般的に重くなったといえる。他方において、この3つの判決では、「2009年8月25日付の連邦財政裁判所判決」および「課税当局の主張する従来 of 法律解釈」とは相反する結論が導かれているのである。

そこで、ドイツ連邦財務省は、課税を強化する3つの判決を受け入れ、首尾一貫した行政実務を制度的に定着させるべく、税務通達を発行したものと見える。この点につき、納税義務者の税負担を重くする会計実務に対して社会的合意が取り付けられたと認識するものである。

**キーワード**：取得時点に近い製作原価、減耗控除、必要経費、取得原価

#### 【Abstract】

This paper attempts to clarify the reason for the issuance of a tax letter that responds to the three judgments in Germany.

As a result of the analysis, the three judgments have further concretized the concept of "production costs close to acquisition," referred to in Section 6 Paragraph 1 Number 1a of the Income Tax Act. In consequence, the taxpayer's tax burden has mostly become heavier. On the other hand, the three judgments have led to a conclusion that differs from the previous Supreme Court cases and legal interpretation. Thus, given this situation, the tax letter was issued to authorize consistent treatment and to form a social consensus.

**Keyword** : production costs close to acquisition, tax depreciation, necessary expense, acquisition cost

## 1. はじめに

本稿の目的は、現代ドイツにおいて、課税強化につながる建物の事後支出に関する会計実務（費用の資産化）を支持する判決に対して、税務通達が発行された理由を解明することにある。かかる課題設定の理由は次の通りである。

2020年の貸借対照表コンメンタール（Bilanz-Kommentar；以下「コンメンタール」と略）において「貸借対照表法の価値尺度（Wertmaßstab）の中心にあるのは、取得原価および製作原価という概念であり、これをもって、取得または製作される財産対象物は貸借対照表に計上される<sup>1)</sup>」と解されている。このような解説が加えられているなか、「取得時点に近い製作原価（Anschaffungsnahe Herstellungskosten）」という概念がそのコンメンタール上で初めて取り上げられたのである。これは、2003年租税改正法により導入された所得税法第6条第1項第1a号で定められた法律上の概念であり、その条文内容は次のとおりである。

「(1)建物の製作原価には、建物の取得後3年以内に実施された修繕・更新の措置に係る出費も属するが、この出費が売上税を除く建物の取得原価の15%を上回るときである（取得時点に近い製作原価）。(2)この出費に属さないのは、商法典第255条第2項第1文にいう拡張のための出費、ならびに毎年定期的に発生する維持作業に係る出費である。」

ところで、この条文について、税理士のWeissは、かつては事業用支出または必要経費であった出費は、この定めにより、所得税法第7条第4項及び第5項の減価償却（ドイツ税法では、Absetzungen für Abnutzungと呼ばれている。以下「減耗控除」と略）の定めを通じてしか控除できない出費になり、その限りで、費用作用は時間的に極端に引き延ばされ、大抵の建物の所有者は存命中にこれをもはや利用尽くすことができないというのである<sup>2)</sup>。

さて、判事のFrantzmannは、「2003年租税改正法による所得税法第6条第1項第1a号の導入以来、一部の連邦財政裁判所（Bundesfinanzhof；以下「BFH」と略）の判例

は、取得時点に近い製作原価概念を解釈しなかったが、2016年6月14日（IX R 22/15, IX R 15/15, IX R 25/14）の3つの原則決定（…中略…）により、BFH第9法廷はいくつかの解釈問題を明らかにした<sup>3)</sup>」というのである。よって、こうした経緯から、コンメンタール上でも「取得時点に近い製作原価」が取り上げられることになったと理解できる。一方、論者の多くは、2016年6月14日付の3つのBFH判決により、取得時点に近い製作原価の概念は更に具体化されたが、納税義務者の不利となるように解釈されているというのである<sup>4)</sup>。

さらに、その後の展開で、2017年10月20日付で連邦財務省（Bundesministerium der Finanzen；以下「BMF」と略）により通達が発行された<sup>5)</sup>。本通達に基づけば、3つのBFH判決（IX R 22/15, IX R 15/15, IX R 25/14）による測定基礎の拡大は、全ての未決事例に適用されなければならないとする。一部の論者は、本通達では、この3つの判決で打ち立てられた諸原則が無限定に（uneingeschränkt）受継がれており、それ故に、特定の実務上の取扱いを統一する機会が失われていると見て取っているのである<sup>6)</sup>。

ともあれ、以上の内容を踏まえれば、所得税法第6条第1項第1a号を適用する際の取扱いが3つの判決を通じて具体化されたと理解することができる。しかし、なぜ、BMFは税務通達を発行してまで、3つの判決の諸原則を受継いでいることを示す必要があったのか。この点が本稿の問題意識である。

そこで本稿は、先ず、所得税法第6条第1項第1a号の適用事例を考察し（第2章）、次いで、3つの判決では所得税法上の「取得時点に近い製作原価」概念はどのように解釈されているかを明らかにし（第3章）、続いて、BMF通達の記載内容を確認し（第4章）、さらに、BMF通達に記載されていた旧の法律状態を取り上げ（第5章）、最後に、BMF通達の発行理由を明らかにする（第6章）。なお、現代ドイツにおける通達の発行理由を浮き彫りにすることにより、税務通達に内包する社会的合意形成という一要素が解明され、もってドイツ会計制度研究の発展に資するものと考えられる。

## 2. 所得税法第6条第1項第1a号の適用事例

3つのBFH判決で打ち立てられた諸原則を理解するためには、まず、所得税法第6条第1項第1a号の適用事例をみておく必要がある。そこで本章では、所得税法第6条第1項第1a号との関連で、修繕・更新の措置に係る出費が「必要経費」または「取得時点に近い製作原価」と判定された場合、どの程度の高さまで、税務上の控除可能額は異なるかを考察する。この考察にあたり、税務辞典に記されていた事例を紹介する<sup>7)</sup>。

### (1) 建物の獲得とその更新

2008年7月7日に、企業家A氏は不動産を獲得した(効用、負担、及び危険の移転)。取得原価は500,000ユーロであり、そのうち400,000ユーロは建物に、残りの100,000ユーロは土地に配分される。A氏は、不動産の獲得後、表1の建物の更新措置を実施した。建物の水準を向上させることは予定されていない。A氏は2008年7月7日より、所得税法第21条第1項第1号にいう賃貸から所得収入を得ている。

暦年08年の出費は17,000ユーロの額になる。この額は、建物の取得原価の400,000ユーロの高さの15%限度である60,000ユーロには達していない。所得税法第6条第1項第1a号にいう取得時点に近い製作原価が存在するかを調査(prüfen)し得ないことは決定的である。暦年08年の所得税査定にあたり、所得税法第9条第1項第1文に基づく17,000ユーロの高さの出費

(売上税を除く)は、賃貸から得た所得収入に伴う必要経費として考慮されなければならない。

しかしながら、これらの維持費に関して、租税通則法第165条第1項に基づき、3年目以降に最終的な調査がなされるとの理由づけをもって暫定的な査定が出される。

暦年09年における27,500ユーロの高さの出費(請求書2及び請求書3)は維持費である。このときの維持費の合計額44,500ユーロは、60,000ユーロの限度に達していないことから、製作原価が存在するかを調査し得ない。これ以外の取扱いは、暦年08年と同じである。

2010年1月23日の16,000ユーロ(純額)の高さの出費は、原則として、維持費である。それ故に、最初の3年以内における取得時点に近い出費は、60,500ユーロであり、この額は、建物の取得原価の400,000ユーロの高さの15%限度である60,000ユーロを上回っている。この60,500ユーロの高さの出費は、それぞれの暦年における製作原価として計上されなければならない。暦年08年と09年に関する所得税査定額は、租税通則法第165条第2項に基づき修正されなければならない。つまり、所得税の仮通知書(Vorläufigkeitsvermerke)は破棄されなければならない。維持費の事後的な取得原価への認定変更(Umqualifizierung)により、既存の減耗控除に関する測定基礎は増加するのである<sup>8)</sup>。以上が税務辞典に記載されていた事例である。

### (2) 考察

ここでは、上記の請求書1~4の出費(維持費)が、税務官署(Finanzamt)により「必要経費」または「取得時点に近い製作原価」と判定された場合の税務上の控除可能額の違いを考察する。そこで、以下では、3つの設例を考案する。

(設例1) 所得税法第6条第1項第1a号の規則が存在しないことを前提として、請求書1~4に計上されていた出費が即時に控除可能な「必要経費」と判定された場合、控除可能額は、2008年は20,230ユーロ、2009年は32,725ユーロ、2010年は19,040ユーロになると考えられる。

(設例2) 所得税法第6条第1項第1a号の規

表1 各請求書の内訳(単位:ユーロ)

請求書1	2008年10月25日の 衛生設備	17,000	20,230
	売上税19%	3,230	
請求書2	2009年5月21日の 屋根の仕上材	12,000	14,280
	売上税19%	2,280	
請求書3	2009年11月1日の建物 の正面部分の断熱	15,500	18,445
	売上税19%	2,945	
請求書4	2010年1月23日の 電気設備	16,000	19,040
	売上税19%	3,040	

(税務辞典における設例を一部修正して表にしている)

表2 2008年～2010年における控除可能額の違い  
(単位：ユーロ)

	2008年	2009年	2010年	合計
設例1	20,230	32,725	19,040	71,995
設例2	20,230	18,445	19,040	57,715
設例3	203	1,059	1,440	2,702

(筆者作成)

則が存在することを前提とする一方、請求書2のみ発生しなかったと仮定した場合、請求書1,3,4の出費(売上税抜き)の合計額は48,500ユーロであり、これは15%限度額である60,000ユーロに達していないことから、所得税法第6条第1項第1a号の規則には該当せず、控除可能額は、2008年は20,230ユーロ、2009年は18,445ユーロ、2010年は19,040ユーロになると考えられる。

(設例3) 請求書1~4の出費が「取得時点に近い製作原価」と判定された場合、これらの出費は、減耗控除の定めを通じてしか控除できない出費として扱われる。そこで、所得税法第7条第4項に基づき、年利率2%で控除した場合、控除可能額は、2008年は203ユーロ、2009年は1,059ユーロ、2010年は1,440ユーロであると推察される<sup>9)</sup>。

以上より、請求書1~4の出費の全てが「取得時点に近い製作原価」と判定された場合、これが「必要経費」と判定される場合と比較して、控除可能額は大幅に減少することが明らかである。この点から、税理士のWeissが指摘したように、所得税法第6条第1項第1a号の適用を通じて、費用作用は時間的に極端に引き延ばされると看做することができる。

以上、本章を通じて、所得税法第6条第1項第1a号を適用することによる税務上の帰結を明らかにした。そこで次章では、いよいよ「取得時点に近い製作原価」の取扱いに関する2016年6月14日付の3つのBFH決定を確認する。

### 3. 2016年6月14日付の3つのBFH決定

本章では、2016年6月14日付の3つのBFH判決の内容を概説し、「取得時点に近い製作原価」はどのように解釈されているかを明らかにする。

#### (1) 案件番号IX R 15/15

本件は、原告と税務官署(被告)の争いであった。この判決により、窓の交換に関する出費は、商法典第255条第1項にいう取得原価であるかを問わず、所得税法第6条第1項第1a号第1文にいう「取得時点に近い製作原価」とであると解されたのである。

#### ① 事実関係

夫婦(原告)は、係争年度において、一括して所得税を税額査定した。原告は2008年8月に土地を獲得した。建物に配分される取得原価の高さは127,040ユーロである。原告は、2008年12月から息子にその一世帯住宅を賃貸した。建物の獲得(8月)から賃貸(12月)の間において、原告は、すべての窓の交換及びその他のリフォーム作業を行うという改修措置を実施した。

2008年の所得税申告書において、原告は、窓の交換に関して発生した17,850ユーロの高さの出費を取得原価として取り扱い、その他のリフォーム作業により発生した16,616ユーロの高さの出費を、賃貸から得た所得収入に伴う即時控除可能な必要経費と主張した。これに対して、被告(税務官署)は、争点となっている出費の総額を、係争年度における所得税法第6条第1項第1a号にいう取得時点に近い製作原価として取り扱い、これに関する減耗控除のみを考慮した。

その限りで、異議申し立ての受理の却下後に提起された訴訟は、財政裁判所(Finanzhof; 以下FHと略)によって棄却された。FHは、税務官署の見解に従い、原告が主張した出費の全ては、所得税法第6条第1a項第1号にいうそれであるとみなした。しかし、この判決に不服であった夫婦は、BFHに上告したのである。

#### ② 操業に使用できる状態を整えるための原価

BFHは、原告による上告には根拠がなく、それ故、棄却されなければならないという。商法典第255条第1項第1文<sup>10)</sup>に従えば、建物を操業に使用できる状態を整えるための出費(コンメンタール上、例えば、機械の場合には、基盤整備費、組立費、据付費のような財産対象物

(機械)を使用できるようにするための出費が「操業に使用できる状態を整えるための出費」と解されている—筆者注)は取得原価になり<sup>11)</sup>、それ故、積極側計上されなければならないという。しかし、このような説明を展開しながらも、次の理解が示されるのである<sup>12)</sup>。

「しかしながら、所得税法第6条第1項第1a号の第1文と第2文の文言および体系上の関連ならびにその意味・目的を勘案して、本規定は、商法典第255条に代えて、建物の購入後の修繕・更新の措置のための出費の取扱いに関する所得税法上の特別規則として理解されなければならない。」

このように、所得税法第6条第1項第1a号は特別規則であることから、窓の交換に関して発生した出費は、商法上の分類とはかかわりなく(unabhängig von)、所得税法第6条第1項第1a号が適用されるものと理解されるのである。そのため、建物の獲得後に実施した修繕および更新作業(窓の交換のための出費も含む)は、売上税を除くと総額28,964ユーロとなり、これは建物の取得原価(127,040ユーロ)の15%を上回ることから、総額28,964ユーロの出費は、取得時点に近い製作原価であると判断されるのである<sup>13)</sup>。

以上より、この判決を通じて、建物を操業に使用できる状態を整えるための原価は—取得原価として考慮されるべきかを問わず—「取得時点に近い製作原価」に含まれるようになり、これを前提として、争点となっている出費の全ては合算され、取得時点に近い製作原価として扱われているのである。論者の一部は、この取扱いにより、納税義務者の法律状況は厳格化していると主張し、他の論者は、税務上かなりの不利益が納税義務者にもたらされているというのである<sup>14)</sup>。続いて、案件番号IX R 22/15を確認する。

## (2) 案件番号IX R 22/15

本件は、原告と税務官署(被告)の争いであった。この判決により、建物の修繕・更新の措置に係る出費のなかに、美観修復

(Schönheitsreparaturen)が含まれるようになったのである。

### ①事実関係

原告は、2006年12月の契約に基づき、185,000ユーロの不動産を獲得した。5室のアパートの賃貸ビルに配分される取得原価は162,781.48ユーロであった。2007年1月31日時点で効用と負担の移転が生じた。係争事件(2007年～2009年)において建物に実施された修繕・更新の措置は、浴室の更新、窓の交換、ガスヒーターの交換ならびに建物の正面部分の修復であった。原告は、争点となっている年度の出費(2007年:8,912ユーロ、2008年:29,422ユーロ、2009年:7,384ユーロ、それぞれ総額)を、賃貸から生じる所得収入に伴う必要経費と主張した。税務官署は、所得税法第6条第1項第1a号の規則により、これらの出費を取得時点に近い製作原価に認定変更し、これらの出費は、減耗控除を通じてのみ考慮されなければならないという。原告によるFGへの異議申し立ては失敗に終わり、原告による上告がなされたのである<sup>15)</sup>。

### ②美観修復

BFHは、原告による上告の根拠に対して、全面的には否定していないのである。そこで、暖房設備のメンテナンス費(2007年:166.60ユーロ、2009年:59.50ユーロ)は即時必要経費としての控除が認められるという。というのは、この措置は、所得税法第6条第1項第1a号第2文にいう毎年定期的に発生するメンテナンス作業であり、改築・改修・更新の措置とは関係ないからであるという。

しかし、BFHは、所得税法第6条第1項の測定基礎に美観修復を含めたのである。その際、BFHは、先ず、所得税法第6条第1項第1a号第1文にいう「修繕・更新の措置」の概念は、法律上定義されていないという理解から出発し、これを次のように定義した<sup>16)</sup>。

「建物の修繕・更新のもとで、建築上の措置は次のように理解されなければならない。すなわち、既存の建物に存在する設備または建

物それ自体の欠陥または損傷を除去すること、あるいは建物を修理することによって、更新された状態に置くことである。」

この内容のとおり、BFHは「修繕・更新の措置」に関する概念を具体化し、その上で、次に掲げる出費が「修繕・更新の措置」に属するという<sup>17)</sup>。

「それ故、所得税法第6条第1項第1a号第1文にいう出費には、特に、既存の衛生設備、電気設備および暖房設備、床材、窓と屋根仕上材の修繕または修理に係る出費が属する。しかし、これらは、一所得税法第6条第1項第1a号第1文の規則がなければ一原則として、即時控除可能な維持費と判断されることになる。また、これに属するのは、原則として、壁紙貼り、壁と天井の塗装またはカルシミン塗装、床、放熱器、ドアの内と外、並びに窓の塗装のような、いわゆる美観修復である。」

上記のように、所得税法第6条第1項第1a号第1文にいう「修繕・更新の措置」に美観修復が含まれたのである。文献上、このように捕捉することにより、この出費の即時の控除可能性 (Abziehbarkeit) は損なわれ、納税義務者の不利益となっていると解されている<sup>18)</sup>。また、上記の説明が展開された後、次の点がBFHにより言及されているのである<sup>19)</sup>。

「BFHは、2010年の判決 (IX R 20/08) において、美観修復と建物の修繕・更新との空間的、時間的、実質的に近い関係を要求しているが、当法廷は、この点について、もはや固執していない。」

以上、この判決内容により、美観修復の取扱いについて、従来の判決内容 (IX R 20/08) とは異なる結論が導かれていると見て取ることができる。最後に、案件番号IX R 25/14を確認する。

### (3) 案件番号IX R 25/14

本件は、原告と税務官署 (被告) の争いであった。この判決により、建物の修繕・更新に係る出費に美観修復が含まれたが、この論理展開は前記の係争事件 (IX R 22/15) と同じであるため、本節ではその内容を省略する。その他の点では、第三者による出費の払戻しの取扱いと複数の単位からなる建物の取扱いとが具体化されたのである。

#### ①事実関係

原告は、2008年2月において不動産を獲得した。7月以降、建物の一部は賃貸され、その際、原告は係争年度の2008年から2010年において、大規模な改修措置を実施した。原告は、これらの一部を製作原価、残りの一部を即時控除可能な維持費または必要経費と処理し、これとの関連で、第三者による出費の払戻し (材料費5,038ユーロ、製造給付費6,180ユーロ) を所得収入として処理した。

一方、被告 (税務官署) は、争点となっている出費の全額を、係争年度における現行条文の所得税法第6条第1項第1a号にいう取得時点に近い製作原価として取扱い、これに関する減耗控除のみを考慮した。FHは、税務官署と同様に、原告が即時控除可能な必要経費と主張した出費を、所得税法第6条第1項第1a号にいう取得時点に近い製作原価と判断した。このことにより、原告は上告したのである<sup>20)</sup>。

#### ②第三者による出費の払戻し

BFHは、第三者が出費 (の一部) を払い戻した場合、この出費は、原則として、納税義務者が負担した出費と第三者が払い戻した出費との間の差額の高さでのみ、15%の限度額の計算に算入されなければならないという。そのため、材料費 (5,038ユーロ) と製造給付費 (6,180ユーロ) は2009年に払戻されたという点から、これらは2009年の査定年度の賃貸から得た所得収入の枠組みにおける収入として計上されるべきではなく、取得時点に近い製作原価から控除されなければならないというのである<sup>21)</sup>。

以上より、BFHは出費の払戻しがどのように取扱わなければならないかについての判断を下

した。注目すべきは、納税義務者が即時控除可能な維持費または必要経費と処理した出費は、取得時点に近い製作原価であると判断された上で、当該製作原価から当該払戻し額が控除されている点にあると考えられる。文献上も、必要経費の即時控除ということに代えて（zulasten）、減額控除の測定基礎が増加すると理解されているのである<sup>22)</sup>。

### ③複数の単位からなる建物

ところで、BFHは本係争事件を解決することとは別に、つぎの内容について言及しているのである<sup>23)</sup>。

「修繕・更新に係る出費が、所得税法第6条第1項第1a号第1文にいう取得時点に近い製作原価になるかを調査するにあたり、建物が複数の単位からなる場合において、建物全体ではなく、建物部分が様々な方法で利用されるとき、それぞれ独立した部分が対象に据えられなければならない、それゆえに、修繕・更新に係る出費は異なる経済財に配分されなければならない。」

上記のように、建物が複数の単位からなる場合、建物部分に関する観察方法が支持されているのである。以上が、本件の判決内容の概説である。

### (4) 小括

さて、3つのBFH判決により、所得税法第6条第1項第1a号にいう「取得時点に近い製作原価」の概念は更に具体化されたといえる。詳述すれば、(1) 建物を操業に使用できる状態に整えるための原価は—取得原価として考慮されるべきかを問わず—「取得時点に近い製作原価」に含まれ、(2) 建物の美観修復は「取得時点に近い製作原価」に含まれ、(3) 第三者による出費の払戻しの場合、納税義務者が即時控除可能な維持費または必要経費と処理した出費は、「取得時点に近い製作原価」であると判断された上で、そこから払戻し額が控除されているのである。さらに「取得時点に近い製作原価」と判定されると、第2章で確認したように、そ

の分だけ、税務上の控除可能額は減少するため、この3つの判決を通じて、納税義務者の税負担額は重くなっていると理解することができるのである。

続いては、この3つの判決を受けて発行されたBMF通達の記載内容を確認する。

## 4. 2017年10月20日付のBMF通達

BMFは、2017年10月20日付で通達を発行した。そこで、本通達において如何なる内容が記載されていたかを確認する。

### (1) 新旧の法律状態に対する論評

本通達では、BFHにより美観修復に関する取扱いが変化した点について言及されており、その内容を示せば次のとおりである<sup>24)</sup>。

「BFHは、かつて美観修復の場合には、更新・修繕の措置との密接なる空間的、時間的、実質的な関係を要求していた（2009年8月25日付のBFHを参照）が、もはやこの点に固執していない。」

以上、要するに、2009年8月25日付のBFH判決では、「美観修復」と「更新・修繕の措置」との密接なる空間的、時間的、実質的な関係が要求されていた一方、2016年6月14日付の判決では、美観修復は、取得時点に近い製作原価に属するという点が具体化されたのである。また、次の論評がなされている<sup>25)</sup>。

「BFHが明らかにしたように、修繕・更新に係る出費は、所得税法第6条第1項第1a号第1文にいう取得時点に近い製作原価になるかを調査するにあたり、建物が複数の単位からなる場合において、建物全体ではなく、建物部分が様々な方法で利用されるとき、それぞれ独立した部分が対象に据えられなければならない。」

この内容は、先に提示したBFH判決（IX R 25/14）で取り上げられていた内容と同一である。ところで、この考えに従った場合、どのような税務上の影響が納税義務者にもたらされる

かは次章で明らかにすることにし、以下では、この2つの論評のあとに続く通達の記載内容を確認する。

## (2) BFH決定の受継ぎと経過規則の設定

BMFは2つの論評をもとに、次のことを述べるのである<sup>26)</sup>。

「各州の最上級税務官庁との相互合意の上、BFH判決 (IX R 25/14, IX R 15/15, 及びIX R 22/15) の諸原則は、一租税通則法第176条第1項第3号を考慮した上で— すべての未決事例に適用されなければならない。」

このように、3つのBFH判決の諸原則が受継がれているのである。しかし、2017年1月1日より前に獲得した建物の場合には、次の経過規則 (Übergangsregelung) が設けられている<sup>27)</sup>。

「しかしながら、納税義務者の申請に基づき、このことから乖離して、

- ・取得に近い時点で発生した製作原価との関連における美観修復の取扱いに関するBFHの旧判決と、
- ・所得税法第6条第1項第1a号に基づく建物に関する出費の調査を実施しなければならないとする課税当局が主張する従来の法律解釈とが、

2017年1月1日より前の購入契約あるいはこれに相当する法的行為を締結した事

案に引き続き適用される場合には、異議を唱えないことにする。」

みられるように、本通達で定義された事案については、納税義務者の申請により、BFHの旧判決または従来の法律解釈を引き続き適用する余地は残されているのである。

以上の内容を踏まえれば、BFH判決により具体化された「取得時点に近い製作原価」概念に対して通達が発行され、その中身は、2つの論評、3つの判決における諸原則の受継ぎ、および経過規則の設定であった。そこで、こうした内容で構成されている理由を明らかにするため

に、本通達で取り上げられていた「BFHの旧判決」と「課税当局の従来の法律解釈」の詳細を次章で明らかにする。

## 5. 旧の法律状態の考察

本章では、BMF通達で取り上げられていた2009年8月25日付のBFH判決 (IX R 20/08)、そして従来の課税当局の法律解釈を確認する。この確認に際して、税務署員のKowandaの論稿が基礎に据えられる。

### (1) BFHの旧決定 (案件番号IX R 20/08)

Kowandaによれば、2009年8月25日付の判決の要点は、次のとおりである<sup>28)</sup>。

「BFHの旧判決では、美観修復は、15%の限度額の計算に既に含まれていた。但し、これが、建物の修繕・更新との空間的、時間的、実質的に近い関係で実施された場合に限る。この前提事項がない場合には、美観修復は所得税法6条1項1a号の適用領域から除外されるべきであるとする文献が支配的であった。」

このように、Kowandaは、BFHの旧決定では、条件つきで美観修復は所得税法6条1項1a号の適用領域に含められていたという。しかし、2016年6月14日付のBFH決定では、BFHはこの接続の法理 (Zusammenhang-Theorie) に明白に従わなくなったため、美観修復は所得税法第6条第1項第1a号にいう出費に無条件に (bedingungslos) 含められることが要求されているという。この法律解釈は、納税義務者にとって極めて不利なものであり、特に美観修復の場合には、税務官署は証拠を提示させる義務や、空間的、時間的、実質的な関係性についての原則的な調査を行う義務すらなくなっているため、(税務行政の— 筆者注) 簡素化につながることは間違いないというのである<sup>29)</sup>。

この点に従えば、2016年6月14日付のBFH判決 (IX R 25/14, IX R 22/15) で示された美観修復の取扱いは、税務行政に有利となっている可能性が存在するのである。

## (2) 従来の課税当局の法律解釈

またKowandaは、建物に関する出費の調査を実施しなければならないとする課税当局が主張する従来の法律解釈が如何なるものであったかについて、次のように述べる<sup>30)</sup>。

「例えば、建物の一部を自社が、一部を第三者が、一部を自己が、そして一部を（居住目的で）他人が使用する場合、4つの建物部分（経済財）に分けられる。この場合、不適切な結果をもたらされない場合には、それぞれの専有面積に基づいて建物の取得原価が配分されなければならない。かくして、納税義務者にとって、異なる建物部分が存在する場合、建物に関連する修繕・更新が行われたときに15%限度に比較的早く抵触する可能性があるという明らかな不利益が生じる。というのも、建物部分に関連する取得原価の15%の限度額の超過は、積極側計上につながるからである。これまで行政は、原則として、15%限度の場合において、建物全体の取得原価を対象に据えていた。」

このように、かつて行政側は建物全体を観察するという方法を採用していたが、2016年6月14日付のBFH判決（IX R 25/14）により、建物部分に関する観察方法が支持され、このことにより15%限度に早く抵触する余地が生み出されたと解されているのである。

## (3) 小括

以上の内容を踏まえれば、BMFは、本通達を通じて、2016年6月14日付のBFH判決で打ち立てた「美観修復の取扱い」と「建物部分に関する取扱い」とを受継いでいる点より、課税を強化する判決を受け入れているものと推察することができる。また、この新たな取扱いは、旧の法律状態における2つの取扱いとは相反するため、BFHは、通達を通じて、従来の解釈上の理論の変更があった旨を下位の官庁（税務官署）に対して注意喚起するだけでなく、首尾一貫した行政実務を制度的に定着させようとしたとも認識できるのである。

## 6. おわりに

本稿の目的は、現代ドイツにおいて、課税強化につながる建物の事後支出に関する会計実務（費用の資産化）を支持する判決に対して、税務通達が発行された理由を解明することであった。

分析の結果、3つの最高裁判例により、所得税法第6条第1項第1a号にいう「取得時点に近い製作原価」の概念は更に具体化された。詳述すれば、(1) 建物を操業に使用できる状態に整えるための原価は—取得原価として考慮されるべきかを問わず—「取得時点に近い製作原価」に含まれる、(2) 建物の美観修復は「取得時点に近い製作原価」に含まれる、(3) 第三者による出費の払戻しの場合、納税義務者が即時に控除可能な維持費または必要経費と処理した出費は、「取得時点に近い製作原価」であると判断された上で、そこから払戻し額が控除されているのである。このような具体化により、納税義務者の税負担額は、全般的に重くなったと看做すことが出来た。ところが、3つの判決により、「2009年8月25日BFH決定」および「課税当局が主張する従来の法律解釈」とは異なる結論が導かれていたのである。

そこで、ドイツ連邦財務省は、課税を強化する3つの判決を受け入れ、首尾一貫した行政実務を制度的に定着させるべく、通達を発行したものと見える。この点につき、納税義務者の税負担を重くする会計実務に対して、社会的合意が取り付けられたと認識するものである。

### 【主要参考文献】

- Beck'scher, 2020, *Bilanz-Kommentar*, 12. Aufl. § 255  
BFH, 2016, *Urteil vom 14.6.2016 – IX R 15/15*, Bundessteuerblatt, S.996.  
BFH, 2016, *Urteil vom 14.6.2016 – IX R 22/15*, Bundessteuerblatt, S.999.  
BFH, 2016, *Urteil vom 14.6.2016 – IX R 25/14*, Bundessteuerblatt, S.992.  
BMF, 2017, *Anschaffungsnahe Herstellungskosten im Sinne von § 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG; BFH-Urteile vom 14. Juni 2016 IX R 25/14 (BStBl II S. 992), IX R 15/15 BStBl II S.*

- 996) und IX R 22/15 BStBl II S. 999), S.1-2.  
 Frantzmänn, 2018, *Anschaffungsnahe Herstellungskosten – geklärte und ungeklärte Fragen*, Finanz Rundschau, S.784-789.  
 Klein, 2016, AO, 13. Aufl. § 176  
 Kowanda, 2017, *Anschaffungsnahe Herstellungskosten – Neuausrichtung der BFH-Rechtsprechung und Übernahme durch das BMF-Schreiben v. 20.10.2017*, Deutsche Steuerrecht, S.2640-2644.  
 Otto, 2016, *Urteilskommentar: Anschaffungsnahe Herstellungskosten: Klarheit in der Auslegung aber stärkere Einschränkung beim Abzug von Erhaltungsaufwendungen*, Betriebs-Berater, S. 2862  
 Otto, 2017, *Verpasste Chance für eine eindeutiger Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG*, Betriebs-Berater, S.2994.  
 Schmidt, 2016, *EStG*, 35. Aufl. § 6 Rz. 381  
 Smartsteuer, 2020, *Gebäude, anschaffungsnahe Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand*, <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/g/gebaeude-anschaffungsnahe-herstellungskosten-oder-erhaltungsaufwand/>(2020年10月アクセス)  
 Weiss, 2019, *Neuere Rechtsprechung zu den anschaffungsnahe Herstellungskosten des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG*, Betriebs-Berater, S.363-367.

### 【脚注】

- 1) Beck'scher, (2020), S.601-602.
- 2) Weiss, (2019), S.363.
- 3) Frantzmänn, (2018), S.784.
- 4) Otto (2018) は, BFHの諸原則 (IX R 25/14, IX R 15/15, IX R 22/15) が無限定に受継がれることにより, 納税義務者にとって不利になる傾向があるという。Weiss (2019) は, 修繕・更新の措置は, 納税義務者に不利となるように広義的に解釈されているという。Kowanda (2017) は, 美観修復に関する原則的な捕捉により, 納税義務者に不利となっているという。その他, Beck'scher, (2020) は, BFHは取得に近い時点で発生した製

作原価を更に具体化し, かくして, 課税当局に有利となるように解釈しているという。

- 5) BMF, (2017), S.1-2.
- 6) Otto, (2017), S.2994.
- 7) <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/g/gebaeude-anschaffungsnahe-herstellungskosten-oder-erhaltungsaufwand/> (2020年10月アクセス)
- 8) 同上URL。
- 9) 税務辞典の事例では, 「2%」の減耗控除率が採用されていたため, 所得税法第7条第4項が適用されているものと推定する。
- 10) 商法典第255条第1文の条文内容は次のとおりである。「取得原価とは, 財産対象物を取得し, 且つこれを直ちに操業に使用できる状態を整えるためにおこなわれる出費であるが, その出費を財産対象物に個別に関係づけることができる場合に限る。」
- 10) Beck'scher, (2020), S.606.
- 11) BFH, (2016), S.996.
- 12) Ebd., S.996.
- 13) Weiss, (2019), S.364.; Kowanda, (2017), S.2642.
- 15) BFH, (2016), S.999.
- 16) Ebd., S.999.
- 17) Ebd., S.999.
- 18) Kowanda, (2017), S.2640.
- 19) BFH, (2016), S.999.
- 20) BFH, (2016), S.992.
- 21) Ebd., S.992.
- 22) Kowanda, (2017), S.2643.
- 23) BFH, (2016), S.992.
- 24) BMF, (2017), S.1.
- 25) Ebd., S.1.
- 26) 租税通則法第176条第1項第3号に基づけば, 「既存の税金算定に際して, 税務官署が適用した連邦最高裁判決に変更があった場合, 納税通知書の取消または修正は, 納税義務者の不利益となるように考慮されてはならない」のである。
- 27) BMF, (2017), S.2.
- 28) Kowanda, (2017), S.2640.
- 29) Ebd., S.2642.
- 30) Ebd., S.2643.