

ドイツ商法にみる製作原価論の論理的特徴

— Sandenの所説によせて—

Characteristic of Production Cost in Germany :Focusing on the View of Sanden

湯澤 晃明
(Takaaki YUZAWA)

【要 約】

本稿の目的は、ドイツ商法を通じて製作原価論を構築するザンデン (Sanden, P.) の所説を取り上げ、その論理がいかなる特徴を有しているかを解明するものである。

分析の結果、その論理的特徴は、特定の支出を製作原価とみなす租税判決上の区分規準に依拠せず、商法典第255条第2項第1文における「財産対象物の製作、その拡張、その原状を超える著しい改良」という法律文言の解釈を通じて、製作原価を維持費に分類変更している点である。

こうした論理展開が図られた理由は、建物の修繕・改修に係る出費の判定が、維持費であるか、製作原価であるかによって、税務上の控除可能額が大幅に異なるからであると考えられる。

キーワード：製作原価，維持費，製作，拡張，著しい改良

【Abstract】

This paper analysed Sanden's theory, which constructs the concept of production cost based on German commercial law, and clarified the characteristics of its logic.

As a result of the analysis, Sanden does not rely on the classification criteria shown in the tax judgments, and reclassifies "production cost" into "maintenance cost" by interpreting the Article 255, Paragraph 2, Sentence 1 of the Commercial Code. It can be said that the reason for this logic is to consider the significant difference of deductibility between maintenance cost and production cost.

Keyword : production cost, maintenance cost, production, extension, essential improvement

1. はじめに

本稿の目的は、ドイツ連邦共和国（以下、ドイツと略）における製作原価概念に関する所説を取り上げ、その論理がいかなる特徴を有しているかを解明することにある。ここでは、ザンデン (Sanden, P.) の所説—『維持費か製作原価か—建物の修繕・改修に際しての区分問題—』(2020)—における主張内容の考察を通じて、かかる課題の解明を試みる。

ザンデンによれば、「所得収入を獲得するために行われる建物の修繕・改修に係る出費 (Aufwendungen) は、即時控除可能な維持費 (Erhaltungsaufwand) か、減額記入義務のある製作原価 (Herstellungskosten) に分類されなければならない」⁽¹⁾ ののである。ところが、この区分問題については、「連邦財政裁判所と文献上では、長い間、問題視されてきた」⁽²⁾ というのである。しかも、先に取り上げたように、出費の判定が、維持費であるか、製作原価であるかによって、税務上の控除可能額が大幅に異なるのである⁽³⁾。

他方で、他の論者によれば、2016年6月14日付の3つの租税判決⁽⁴⁾により、所得税法第6条第1項第1a号上の「取得時点に近い製作原価」概念は更に具体化されており、この3つの判決によって、納税義務者の税負担額は全般的に増加したのである⁽⁵⁾。これに対して、ザンデンは、これらの判決をもってしても、維持費と製作原価の区分に係る法的状況は、依然として不安定であることには変わりがないと述べ、商法典第255条第2項第1文を参照させるのである⁽⁶⁾。下記は、その条文内容である。

「製作原価とは、財産対象物の製作、その拡張、あるいはその原状を超える著しい改良のための、物財の費消およびサービスの利用によって発生する出費である。」

この条文を出発点として、ザンデンは、「製作」、「拡張」、「著しい改良」という3つの規定文言に焦点を当て、修繕・改修に係る出費を維持費または製作原価に分類しようと試みる⁽⁷⁾。本稿では、上記の製作原価規定とのかかわりから、ザンデンの所説においてどのような解釈が

展開されているかを考察し、その論理的特徴を究明することにした。

以下、各章の概要は次のとおりである。第2章では財産対象物の製作について、第3章では財産対象物の拡張について、第4章では財産対象物の原状を超える著しい改良についてのザンデンの主張内容を考察する。続いて、第5章では所得税法上の製作原価規定に対するザンデンの解説を取り上げ、おわりに第6章では結論を述べる。以上の分析から、ザンデン所説の論理的特徴が浮き彫りとなるものと考えられる。

ドイツにおいては、同国が学説法の国とも称されるように、学説は単なる法学者の見解ではなく、法律ならびに会計実務とも密接な関係性を有している。よって、このザンデンの原価計算に係る所説を分析することによって、国家制度の骨格をなす三権領域 (司法・立法・行政) 並びに会計実務に如何なる影響 (支援作用) がもたらされるかが分析できるようになる。本稿は、そのための手掛かりを獲得する意味からも、ザンデンの所説を考察するものである。

2. 財産対象物の製作

本章では、維持費、建物及びオーバーホールという3つの概念と用途変更とに対するザンデンの主張内容を考察する。なぜならば、こうした論点は、製作とどのように関係づけられているかを解明する際の重要な要素であるからである。

(1) 維持費の概念

ザンデンは、維持費の概念については、次の見解を提示している。即ち、維持費と認識されるためには、既存のものの修理 (instand setzten) あるいは整備 (instand halten) が行われることであり、修繕または改修に際しては、既存の建物に備わっている施設、あるいは建物それ自体が必要であるという⁽⁸⁾。

この点を踏まえて、さらにザンデンは間接的に製作原価の概念を展開している。次の場合には、維持とみなされない、積極側計上義務のある新たな製作が問題の対象になるとしている⁽⁹⁾。

- ・既存の建物という実体を維持するわけではない場合
- ・建物が存在しているとは思えない場合

つまり、この2つの場合に係る出費は、商法典第255条第2項第1文にいう財産対象物の製作のための出費であり、製作原価になることが示唆されているのである。

(2) 建物の概念

続いて、ザンデンは建物の概念について次のように述べる。「建物の概念は、法律上定義されておらず、規範定立者はその具体化を法の適用者に委ねる。法の適用者は、建物と判断できる事実関係が概念的に形成されているかを個別事案の状況に基づき確認しなければならず、連邦財政裁判所は、既存の実体 (bestehende Substanz) の「全体に及ぶ損耗 (Vollverschleiß)」が問題となっているかどうかを審査する。既存の実体は、人が入ることができ、外部の影響から保護されており、かつ、多少なりとも耐久性を有する必要がある。よって、外部の影響やその使用によって使い果たされた実体が、人の保護を保証できないならば、リニューアル措置 (Erneuerungsmaßnahmen) を講じる場合には、積極側計上義務を負う新たな財産対象物の製作が問題である」というのである⁽¹⁰⁾。

このように、ザンデンにあっては、建物という概念が法律上定義されていないと捉え、「建物」と「既存の実体」とを関係づけ、後者を「人が入ることができ、外部の影響から保護されており、かつ、多少なりとも耐久性を有する必要がある」と定義するのである。よって、人の保護を保証できない実体に対してリニューアル措置を施す場合、それに係る出費は、財産対象物の製作のケースに当たると解するのである。

(3) オーバーホールの概念

ザンデンに従えば、連邦財政裁判所は、1995年5月9日付の原則判決により、オーバーホール (Generalüberholung) の概念を課した。この概念は、法律上規範化されておらず、しかも長期に渡り、スローガンのごとく、製作原価と維

持費とを区分する際に利用されていたという。この概念は、当初存在する建物それ自体の実体の損耗が全体に及んで発生した後に実施された措置だけでなく、はたして、既存の建物に対する広範囲に及ぶ修繕・改修は製作原価につながるのか、という問題にも一般的に適用されたというのである⁽¹¹⁾。

しかし、オーバーホールの概念は、固有の税法上の意義がなく、単に、広範囲に及ぶ修繕・改修作業だけを表現しているに過ぎないという。そのため、言葉の使われ方によってオーバーホールに関する考え方は実にさまざまであり、その結果として、どのような場合であれ、この概念は「即時控除可能な維持費」と「積極側計上義務を負う製作原価」とを区別することには役立たないことが明らかになったというのである⁽¹²⁾。

このように、オーバーホールの概念は、維持費と製作原価とを区分するにあたって役立たないという点が強調されている。この点は、先ほど定義された維持費・建物の概念とは明確に異なる点である。ザンデンは、オーバーホールという概念を通じて、製作の概念を導き出していないのである。

(4) 用途変更

ザンデンは、現用の建物が全く新たな目的で使用されるとき、用途変更ないし機能変更が存在することから、商法典第255条第2項第1文にいう新たな財産対象物は製作され得るという。他方、2005年2月9日付の連邦財政裁判所判決 (案件番号 X R 52/03) により、当初の建物の拡張や著しい改良が存在しなくても、用途変更・機能変更に係る出費は、製作原価であり、即時控除可能な維持費に分類できないというのである⁽¹³⁾。

しかし、次のことを考慮しなければならないとする。窓またはドアの取り替えて、建築技術的にもその他の措置を要しない措置は、建物のリフォームに過ぎないのであって、建物という実体を増強したり拡張したりすることではないという。それ故、修繕・改修に係るコストのうち、維持費に一律に分類されなければならない、かつ時間的に用途変更・機能変更の過程で発生

するに過ぎないものは、他の製作原価と分けて即時控除に含まなければならないという。例えば、隙間のある窓の交換が、同時に、設備の用途変更・機能変更と共に行われているかにかかわらず、維持費を示すものになるはずであるというのである⁽¹⁴⁾。

こうしてザンデンは、用途変更・機能変更の過程で発生するコストのなかには、即時控除可能な維持費があると主張している。したがって、ザンデンは上記の租税判決で示された、一律に製作原価に分類するという判決内容には依拠していないと認識することが出来る。

以上、本章の内容を振り返ると、ザンデンは維持費および建物という概念から新たな「製作」論を展開し、オーバーホールという概念を捨て去り、他方、機能変更については、これに係る出費を製作原価とみなす判決内容に従わない論理を構築しているのである。

次の章では、財産対象物の拡張を取り上げ、そこでもザンデン独自の見解が提唱されているかを考察する。

3. 財産対象物の拡張

ザンデンは、商法典第255条第2項第1文における拡張に該当するのは、既存の建物にそれまで存在しなかった構成要素を付け加えることであるという。しかし、その際、その建物の利用可能性 (Nutzungsmöglichkeit) は拡大していなければならないとする。このことは、新たな (例えば、車庫のようなもの) 増設、あるいは建物の増築の場合には疑う余地がないというのである⁽¹⁵⁾。そこで同氏は、こうした説明の上で、使用価値の増加、軽微な拡張、一体的経済財たるシステムキッチン、一体的建築工事の概念について論じているのである。

(1) 使用価値の増加

ザンデンは、まず面積の拡張については、2004年7月14日付の連邦財政裁判所判決 (案件番号IX R 52/02) に依拠している。即ち、建物という実体の利用面積が増加していないとしても、商法典第255条第2項第1文にいう拡張という構成要件は存在するという⁽¹⁶⁾。同氏の見解を引けば、次のとおりである⁽¹⁷⁾。

「連邦財政裁判所は、例えば、新たな煙突を設置する場合に次のことを考慮している。即ち、新たな煙突を設置する場合、古い煙突と比べて、その関係性の全体像をみると、別の機能が認められるのか、つまりその取り付けによって使用価値 (Gebrauchswert) が増すのかである。しかし、事後的に耐火パネルまたはクリンカーを外壁に取り付ける場合には、通常、客観的な使用価値の増加は見て取れない。」

このように、ザンデンは、面積増加をもたらすことのない出費が支出されても、それが使用価値の増大につながるならば、拡張の構成要件は存在すると理解する。注目すべきは、「拡張」と「使用価値の増加」とが関係づけられている点にある。したがって、使用価値の増加をもたらさない支出は、商法典第255条第2項第1文の構成要件を充足しておらず、即時控除可能な維持費になることが含意されているのである。

(2) 軽微な拡張

ザンデンは、商法典第255条第2項第1文にいう拡張について、そこでは些細である場合についての制限は設けられておらず、その結果、異口同音の見解に従えば、軽微な拡張 (geringfügige Erweiterungen) もまた、製作原価の構成要件を充足するという。例として挙げれば、新たなドーマー (これは、屋根に小さな空間を設けて取り付けられた窓—筆者注) の設置は、拡張の構成要件を充足するという。その拡張が、建物の全体と比較して些細であってもそうであるというのである⁽¹⁸⁾。

このように、拡張という事象が些細であっても、これに係る出費は、商法典第255条第2項第1文にいう拡張に該当し、製作原価に該当すると主張するのである。

(3) 一体的経済財たるシステムキッチン

続いてザンデンによれば、連邦財政裁判所は、当初の判決の一部を修正の上、個別要素 (流し台、レンジ、ビルトイン家具および電化製品) からなるシステムキッチンを、建物と一体をなす経済財とみているのである。システムキ

ッチンに要したコストは、用役・使用賃貸から得られる所得収入（所得税法第21条）の場合に、即時控除可能な必要経費として計上してはならず、それは10年で減額記入されなければならないというのである⁽¹⁹⁾。

その際、一体的経済財を決定するときの基準をなすのは、統一の目的だけではなく、当該対象物と建物との結合関係の確定度（民法第93条）、結合の設定期間、ならびに外観であるという。例えば、対象物を別々に考慮する際に不完全であるという印象を喚起させる、あるいは、ある対象物を他の対象物に変えたときに—システムキッチンの場合がそうであるように—「その特徴がマイナス」になるならば、通常では、一体的経済財が考慮されなければならないというのである⁽²⁰⁾。

こうしてザンデンは、判例をもとに、一体的経済財たるシステムキッチンに要したコストは、即時控除可能な維持費ではなく、それは10年という期間にわたって減額記入しなければならないとするのである。しかし、一体的建築工事の場合には、これとは別の見解を表明しているのである。この点を次にみる。

（4）一体的建築工事の概念

ザンデンは、1986年9月16日付の連邦財政裁判所判決（案件番号IX R 126/84）を代表的な（stellvertretend）判決として取り上げ、この租税判決により「一部は製作原価、一部は維持費をそれぞれ表す出費を分類するために、いわゆる『一体化した建築工事』の概念が展開された」⁽²¹⁾という。一体的建築工事という措置は、実施中の措置が、空間的、時間的、実質的に密接な関係にあるときに存在するというのである⁽²²⁾。

その際、ザンデンの主張によれば、「この概念（一体的建築工事—筆者注）は、商法典第255条第2項第1文を解釈するにあたって利用される。そのことにより、この維持費を全額、製作原価として計上することができる」⁽²³⁾のである。しかも、ザンデンは、この概念によって「総じて、製作原価が前提に据えられる。というのも、それ以外に生じる維持費をそこから区別することができないからである」⁽²⁴⁾というので

ある。

こうした点について、ザンデンは次の問題を指摘する。即ち、「何が考慮されていないかと言うと、納税義務者は一体的建築工事という未決の概念を通じて、（賃貸用）建物にかかる措置を無駄にならないように延期しようとする。これは、税務上不利となる措置を同時に実施することを回避するためである」⁽²⁵⁾というのである。以上を受けて、ザンデンは次の見解を示す⁽²⁶⁾。

「具体的な期間における措置については、建物という実体の維持に役立つのか、それともその拡張に役立つかということ個別的に取り扱うことができ、よって、維持作業を後回しにしようというインセンティブは低下する。というのは、この維持作業は、拡張措置と時間的に関係がある場合であっても、その目的に鑑みて、建物の維持に明確に関係づけることが出来るからである。」

このように、ザンデンは一体的建築工事に際して維持費が生じても、その支出が維持に役立つのか、それとも拡張に役立つかという点に鑑みて、維持費が製作原価のどちらに該当するかを考慮することが出来るとの見解を示し、時間的關係性を重視する連邦財政裁判所の判決内容には従わないのである。

本章の内容をまとめると、ザンデンは、使用価値の増加および軽微な拡張から新たな「拡張」論を展開し、一体的経済財たるシステムキッチンに係る支出は10年にわたって減額記入しなければならないと説明する一方、一体的建築工事に関する連邦財政裁判所の判決内容には依拠せず、製作原価を構成する特定の金額を維持費へと分類変更しているのである。

4. 財産対象物の著しい改良

以上みてきたように、ザンデンは独自の論理を展開し、判例上示されている区分規準に従わず、製作原価を構成する金額を維持費に分類変更する論理を構築している点が垣間見えた。このような論理操作が、はたして「財産対象物の著しい改良」という規定文言を通じても行われているのであろうか。

ザンデンは、修繕または改修が財産対象物（建物）の「著しい改良」に該当するかをめぐって、裁判上、いくつかの区分規準が設定されていると述べている⁽²⁷⁾。このことから、この章では、判決の区分規準を踏まえて展開されているザンデンの主張内容を考察する。論点は、修繕・改修がもたらす水準の上昇、維持費と著しい改良の同時発生、潜在的耐用性の3つである。

(1) 修繕・改修がもたらす水準の上昇

ザンデンによれば、修繕・改修の措置を通じて建物が著しく改良しているかは、その使用価値が水準の向上あるいは上昇によって明確に増加したかが基準となる⁽²⁸⁾。ザンデンは、2001年9月12日付の連邦財政裁判所判決（案件番号IX R 39/97）を引用して次のように述べる。即ち、「窓、電気設備、サニタリー設備、そして暖房設備の取り替えが決定的である。この4つの構成要素のうち少なくとも3つが、関連のある期間において、最新（Stand der Technik）のリフォームを超えて、著しく改良されている場合に水準は上昇する」⁽²⁹⁾というのである。

しかし、ザンデンは次のように述べる⁽³⁰⁾。

「この判決内容（sie）には、行政実務の負担を軽減する意思が見て取れる。ここで明確に強調しておきたいことがある。水準が上昇するためには、それぞれ3つの水準の構成要素について、著しい（明らかな）改良が必要となっていること、この点である。

建物という実体の当初の状態を維持することに役立つ出費は問題とはならず、建物全体の水準の上昇を前提に据えなければならないと言われているが、そうではない。」

このように、4つの構成要素のうち少なくとも3つが明らかに改良された場合には建物全体の水準の上昇は存在するという租税判決には、行政実務の負担軽減をする意図があったと主張しているのである。この点から、建物「全体」の水準が上昇しているかをみる必要もないと捉えているのである。

そこで、以下①～④では、それぞれ4つの構成要素に注目する同氏の見解を引く⁽³¹⁾。

① 暖房設備

建物を獲得した時点において暖房が使用できる状態にはなく、あとからそれを交換したとするならば、維持費が存在しないことは明確である。しかし、暖房設備の種類を変えたときに困難が生じる。その際、次の取り替えが考えられる。即ち、古くなった石炭ストーブ設備を集中暖房設備に取り換えること、あるいは、石油暖房設備をガス暖房設備に取り換えることである。これについて、暖房設備の種類を変える前後の生活水準を考慮に入れるべきであることが決定的である。この交換を通じて、建物の屋内暖房の種類と方法に関して明らかな違いが生じないならば、即時控除可能な維持費を前提に据えることができる。新たな暖房設備によって、最新の向上を超えて、より質の高い暖房の可能性が開かれるとき、これは別途、判断されなければならない。

② サニタリー設備

サニタリー設備の範囲に関しては、新たな構成要素が既存のサニタリー設備に組み込まれるならば（二つ目の洗面台、二つ目のシャワーなど）、押しなべて「著しい改良」がなされていると堅持し得る。サニタリー設備が提供する生活水準で、取り替え措置が講じられる前後のものには、一暖房設備の場合と同様に一注意が払われなければならない。単なる時代の変化による（zeitgemäß）取り替えて、サニタリー設備の技術的に同価値の代替を伴うものは、即時控除可能な維持費である。

③ 窓

単板ガラスの窓を複層ガラスのものに交換することが著しい改良を意味するかについては、必ずしも統一的な判断はない。現代の環境基準を達成するための出費は、原則として、必要経費とみなさなければならない。その点では、単板ガラスの窓を交換することは、水準の改善を惹起するものではなく、その窓が現代の技術水準に基づいているだけに過ぎないことを論証することが出来る。いずれにせよ、交換した古い窓がまだ利用できたかは取るに足らないことである。

④電気設備

電気設備の範囲において決定的なことは、その取り替えによって、生活水準が著しく改善したに違いないという点である。電気設備を適宜、取り替えることだけが問題であるとき、このことは当てはまらない。こうした規準に基づけば、二相交流の電線を三相交流の電線（動力用電力）に切り替えると同時に、性能のより良いブレーカーを設置し、接続数を明確に増やすことによって、著しい改良が示され得る。したがって、決定的なことに、給付性能と接続数が根底に据えられなければならないのである。接続数の場合には、次のことが考慮されなければならない。即ち、それ自体として考慮すると、それによって確かに建物内の利用性は高まるが、しかしそれと共に、その数の増加は、当座の水準に適合することも現れ得るという点である。この場合、はたして接続数が部屋の大きさとの関連で著しい改良を実際に示すかどうかは、個別事例において比較考量されなければならない。

ザンデンの見解の特徴をまとめると次のとおりである。同氏は、まず4つの構成要素（暖房設備、サンタリー設備、窓、電気設備）のうち少なくとも3つが明らかに改良した場合、建物全体の水準が上昇し、これに係る支出は製作原価に区分されるという判決内容を取り上げている。しかし、この判決内容には依拠せず、4つの構成要素を個別的に考察し、そこから「著しい改良」に該当しない支出を即時控除可能な維持費と認識しているのである。

(2) 維持費と著しい改良の同時発生

続いて、ザンデンは、維持費は建物の実体という著しい改良と同時に発生するが、この同時性という時間的な関連性をもってしても、当該措置が一体となって、当初の状態への原状回復を上回っているということは示唆できないというのである⁽³²⁾。そこで、商法典第255条第2項第1文の三つ目の構成要件（著しい改良）をどのように解釈するかが重要であるというのである⁽³³⁾。

そこで、次のことに注意を払わなければなら

ないとする。はたして、維持費が、その目的にもよるが、著しい機能的な改良に役立つのか、それとも建物という実体の単なる当座の維持に役立つのかである。例えば、全く新しい、快適性の高いサンタリー設備（より豪華な洗面台、新式の照明など）を装備する過程で、時代遅れのバスルームのタイルを交換するならば、一定の観察が行われなければならないというのである⁽³⁴⁾。

このように、維持費が建物の著しい改良と同時に発生したとしても、その支出が著しい機能的な改良に役立つのか（即ち、製作原価なのか）、それとも建物という実体の単なる当座の維持に役立つのか（即ち、維持費なのか）という点に注意が向けられなければならないというのである。

(3) 建物の耐用性の変化

さらに、ザンデンは、建物の使用価値を確定するための他の基準は、修繕・改修作業によって生み出される耐用性の変化であるという。その際、とりわけ、耐力壁または支柱を配置替えること、または取り付けることが重要であるという。このことにより、通常では、建物の耐用年数は延長するという。しかしながら、木造梁を鉄筋コンクリート製の天井に取り換えることで、将来の修理費の削減を目的としているならば、これもまた、維持費を意味し得ることを無視できないというのである⁽³⁵⁾。

このように、ここでは、修繕・改修作業に係る出費は、その支出の目的をもって、維持費を示し得るという点が主張されているのである⁽³⁶⁾。つまり、その支出の目的が、上記の例のように、修理費の削減に向けられているならば、その支出は維持費となると理解するのである。

以上の内容をまとめると、ザンデンはこの章で取り上げた3つの論点において、いずれも製作原価を構成する金額を、維持費に分類変更する論理操作を図っているのである。

5. 所得税法上の製作原価規定

前章までは、商法典における製作原価規定（製作、拡張、著しい改良）とのかかわりから、ザンデンの論理操作をその都度明らかにしてき

た。その一方でザンデンは、所得税法における製作原価規定を取り上げ、この規定を扱っている判決を取り上げるのである。

(1) 所得税法第6条第1項第1a号

ザンデンによれば、立法者は、所得税法第6条第1項第1a号における取得時点に近い製作原価概念を法律上定義している⁽³⁷⁾。この条文内容は次のとおりである。

「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・改修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%を上回る場合である(取得時点に近い製作原価)。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。」

ザンデンの主張によれば、所得税法第6条第1項第1a号では、次のことが考慮されている。即ち、「修繕費・改修費の増加が存在すれば、不動産の購入者は、適正価格の合意の時点で、当該財産対象物をより安価に獲得している」⁽³⁸⁾というのである。続いて、ザンデンは、2017年5月9日付の連邦財政裁判所判決(案件番号IX R 6/16)を引用して「賃借人がもたらした故意の器物損害については、そのコストが3年以内に発生し、その額が15%限度額を上回る場合でも、即時控除可能な維持費に分類されなければならない」⁽³⁹⁾と解説するのである。

このように、ザンデンは、所得税法第6条第1項第1a号で考慮されていることを取り上げる一方で、賃借人がもたらした器物損害に係るコストを維持費とみなす判決内容に対して検討を加えていないのである。

(2) 所得税法第6条第1項第1a号第2文

またザンデンは、所得税法第6条第1項第1a号第2文に従えば、建物の取得後3年以内に生じた出費には、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は属しないと

いう。そのため、建物の獲得後に不可避にも、それぞれの年度で実施しなければならない措置が問題であるという。勿論解釈(Erst-Recht-Schluss)では、こうした出費は、所得税法第6条第1項第1a号の構成要件の枠外では、同じく即時控除可能であるというのである⁽⁴⁰⁾。

他方で、美観修復が通常定期的に発生した場合、これに係る出費は、維持費には属しないと説明する。これに対して次の理由が挙げられている。「所得税法第6条第1項第1a号第2文は、例外規定として、法体系上、狭義に解釈されなければならないことから、美観修復は、所得税法第6条第1項第1a号第1文により、そのコストが15%限度を上回る場合、製作原価に分類変更される」⁽⁴¹⁾というのである。

このように、ザンデンは、所得税法第6条第1項第1a号第2文を適用しなければ、建物の獲得後に、不可避にもそれぞれの年度で実施しなければならない措置に係る支出は、即時控除可能であると強調するのである。しかしながら、同条文が適用されると、美観修復は製作原価に分類変更されることが言及されているのである。

6. おわりに

本稿はザンデンの所説を①財産対象物の製作、②財産対象物の拡張、③財産対象物の著しい改良、④所得税法上の製作原価規定の順にみた。その論理的特徴とは、特定の支出を製作原価とみなす租税判決に依拠せず、製作原価を構成する特定の金額を維持費へと分類変更している点である(図表1を参照されたい)。

例えば、①に関しては、用途変更・機能変更に係る出費は製作原価であり、即時控除可能な維持費に分類できないという租税判決を示しながら、用途変更・機能変更の過程で発生するコストの中には、即時控除可能な維持費があると主張するのである。②に関しては、一体的建築工事に際して生じる維持費について、その支出が維持に役立つのか、それとも拡張に役立つかという点に鑑みて、維持費か製作原価のどちらに該当するかを考慮すべきであると主張するのである。③に関しては、4つの構成要素(暖房設備、サニタリー設備、窓、電気設備)のうち

	従来の判決上の区分規準	ザンデンの主張
①	用途変更・機能変更に係る出費は製作原価である（2005年2月9日付の連邦財政裁判所判決）。	用途変更・機能変更の過程で発生するコストの中には、即時控除可能な維持費がある。
②	一体的建築工事に際して生じる維持費は製作原価である（1986年9月16日付の連邦財政裁判所判決）。	一体的建築工事に際して生じる出費は、その支出の目的に鑑みて、維持費か製作原価のどちらかに該当する。
③	4つの構成要素のうち、少なくとも3つが明らかに改良した場合、これに係る支出は製作原価である（2001年9月12日付の連邦財政裁判所判決）。	4つの構成要素の中で「著しい改良」に該当しない支出は維持費である。
④	賃借人がもたらした故意の器物損害については、そのコストが3年以内に発生し、その額が15%限度額を上回る場合でも、即時控除可能な維持費に分類されなければならない（2017年5月9日付の連邦財政裁判所判決）。	なし

【図表1】従来の判決における区分規準とザンデンの論理展開

少なくとも3つが明らかに改良された場合に建物全体の水準が上昇し、これに係る支出は製作原価に区分されるという租税判決に依拠せず、この4つの構成要素を個別的に考察し、そのなかで「著しい改良」に該当しない支出を即時控除可能な維持費とみているのである。④に関しては、2017年5月9日付の連邦財政裁判所判決では、器物損害に係るコストが、維持費とみなされている点より、この判決に対する検討は加えられていないのである。

以上、ザンデンは特定の支出を製作原価とみなす租税判決に依拠せず、製作原価の一部を維持費へと分類変更する論理を構築しているのである。

こうした論理展開が図られた理由は、冒頭でも述べたように、建物の修繕・改修に係る出費の判定が、維持費であるか、あるいは製作原価であるかによって、税務上の控除可能額が大幅に異なるからであると考えられる。つまり、維持費が増加すれば、その分だけ、税務上の利益額は圧縮し、納税義務者の税負担額は減少するのである。よって、納税義務者の税負担を軽減するという目的を果すために、この学説が提唱されたと認識するものである。

【参考文献】

- Beck'scher, 2020, *Bilanz-Kommentar*, 12. Aufl. § 255
- BFH, 2002, *Urteil vom 12.09.2001—IX R 39/97*, Der Betrieb, S.1297
- BFH, 2004, *Urteil vom 14.07.2004—IX R 52/02*, Der Betrieb, S.2022
- BFH, 2017, *Urteil vom 09.05.2017—IX R 6/16*, Deutsche Steuerrecht, S.2161
- Dorn, 2018, *Abgrenzung von anschaffungsnahen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand – ein Spannungsfeld*, NWB, S.18
- Kirchhof, Paul, *Einkommensteuergesetz: Kommentar*, 19. Aufl. § 6
- Otto, 2017, *Verpasste Chance für eine eindeutiger Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG*, Betriebs-Berater, S.2994.
- Sanden, 2020, *Erhaltungsaufwand oder Herstellungskosten? Abgrenzungsfragen beider Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden*, Deutsche Steuerrecht, S. 958–967.
- Weiss, 2019, *Neuere Rechtsprechung zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG*, Betriebs-Berater, S.363–367.
- 遠藤一久, 石原肇, 川口八洲雄, 鈴木義夫, 千葉修身「現代ドイツ商法典」森山書店
- 鈴木義夫, 1992年5月「ドイツ税務会計制度の構造(2) —所得税法を中心にして—」明大商學論叢, 113–131頁

千葉修身, 1996年04月「現代ドイツ原価計算制度論」森山書店

湯澤晃明2021年03月『『取得時点に近い製作原価』概念の制度化』目白大学経営学研究, 1-10頁

【脚注】

- (1) Sanden, (2020), S.958.
- (2) Ebd., S.958.
- (3) 拙稿 (2021), 3-4 頁。
- (4) 連邦財政裁判所判決 (案件番号 IX R 15/15) を通じて, 建物を操業に使用できる状態に整えるための原価は「取得時点に近い製作原価」に含まれると判断された。連邦財政裁判所判決 (案件番号 IX R 22/15) を通じて, 建物の美観修復は「取得時点に近い製作原価」に含まれると判断された。連邦財政裁判所 (案件番号 IX R 25/14) を通じて, 第三者の払い戻しの場合における, 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。
- (5) Otto, (2017), S.2994.
- (6) Sanden, (2020), S.959.
- (7) ザンデンは商法典第255条第2項第1文を参照する際, 実際には「ケース」(Variante) という用語を同条文に挿入しており, それを含めた訳を忠実に示すと次のとおりである。「製作原価とは, 『財産対象物の製作 (ケース1), その拡張 (ケース2), あるいはその原状を超える著しい改良 (ケース3) のための, 物財の費消およびサービスの利用によって発生する』出費であると定義されている。」
- (8) Sanden, (2020), S.959-960.
- (9) Ebd., S.960.
- (10) Ebd., S.960.
- (11) Ebd., S.960.
- (12) Ebd., S.960.
- (13) ザンデンによれば, 用途変更の事例として典型的に挙げられているのは, 水車小屋を住宅に変えて使用することである。他方, 建物の特色が相変わらず単に営業上のものとして純粋に維持されたとき, 飲食店の書店への改築には機能変更は存在しない。
- (14) Sanden, (2020), S.960-961.
- (15) Ebd., S.961.
- (16) Ebd., S.961.
- (17) Ebd., S.961.
- (18) Ebd., S.961.
- (19) Ebd., S.961.
- (20) Ebd., S.961-962.
- (21) Ebd., S.962.
- (22) Ebd., S.962.
- (23) Ebd., S.962.
- (24) Ebd., S.962.
- (25) Ebd., S.962.
- (26) Ebd., S.963.
- (27) Ebd., S.963.
- (28) Ebd., S.963.
- (29) Ebd., S.963.
- (30) Ebd., S.963-964.
- (31) Ebd., S.964.
- (32) ザンデンは, 「当初の状態」について次のように詳説している。「当初の状態を決定する上で適した時点は, 建物が貸借対照表上の初回の積極側計上された時点である。通常, 建物の取得時点がそれである。建物が, その後の期間に, 商法典第255条第2項第1文によって製作費 (Herstellungsaufwand) につながるプロセスを経るならば, その事後の時点が, 標準的な比較のために関係づけられなければならない。さらに, 建物用の土地 (更地) の有償獲得と無償獲得とが区別されなければならない。有償獲得の場合, 納税義務者たる獲得者がその敷地を自己の財産とした時点が決定的である, 贈与または相続の場合, 贈与者または被相続人がその敷地を受贈者または相続人の財産とした時点が決定的である」というのである。
- (33) Sanden, (2020), S.964-965.
- (34) Ebd., S.965.
- (35) Ebd., S.965.
- (36) ザンデンの論稿の要約において, 「建物の耐用性」について次のように述べている。「建物の耐用性の変化についての基準を検討する際, 建物という実体の範囲で実施した措置が, 予見可能な修理を未然防止することに役立つ可能性があることが考慮されなければならない」というのである。
- (37) Sanden, (2020), S.966.
- (38) Ebd., S.966.
- (39) Ebd., S.966.
- (40) Sanden, (2020), S.966.
- (41) Ebd., S.966.