

# 經濟論叢

第七十六卷 第一號

---

防衛廳費の性格について……………島 恭 彦…(1)

自由民權運動と豪農層……………内 藤 正 中…(23)

英國稅務會計における減價償却の

生成確立過程(Ⅱ)……………高 寺 貞 男…(44)

---

[昭和三十年七月]

京都大學經濟學會

## 英國稅務會計における

## 減價償却の生成・確立過程 (二)

高 寺 貞 男

## 四

坑道の減價償却および埋藏礦物の減耗控除を要求する鑛業資本の動きは、第三章(本誌五月號)において述べたように、すでに十九世紀の中葉に始められており、またスケジュールAの土地に關連する企業は一八六六年歲入法(The Revenue Act, 1866)の第八條において、スケジュールDの課税所得算定方法によつて査定がおこなわれていたが、一八七八年關稅及び内國歲入法のスケジュールDは鑛山用機械の減價償却を認めたのみで、いぜんとして一八四二年所得稅法の、資本的支出・損失については課税所得算定上なんらの考慮もはらわれないという基本原則を維持していた。即ち坑道は、減價償却の認可對象となつた特定資産クラスには含まれず、また礦物の採掘にともなう減耗についての控除は認められなかつたのである。

このような稅務會計における制限的な取扱いを、控除範圍を擴大しようと努力してきた鑛業資本が默認するはずはなかつた。鑛業資本の側からする「いかなる控除も資本的支出に對しては認可されない」という基本原則を鑛山に

適用することを回避する各種の試みがなされた。かかる試みはすべて失敗した（一九二六年現在）が、その最も單純なもののは石炭の賣却による収益から年度中に涸渇した石炭の實際價值 actual value を控除することについての請求であり、主要な判例は、……坑道の減價<sup>2)</sup>」についての控除の請求であつた。まづ主要な判例といわれる坑道の減價控除についての鑛業資本の要求とそれに對する裁判所側の見解を考察してみよう。

一八八一年の Colmings Iron Co. v. Black (1881) 事件において、坑道の建設費は資本的支出であり、鑛山所有者は鑛山のあらゆる坑道の年々の減價に相當する金額を特定年度における鑛山の收<sup>3)</sup>益から償却又は控除しない、<sup>4)</sup>「鑛山から得た利益という概念は、……私の考へては鑛山の運<sup>5)</sup>營費を控除し、鑛山の建設<sup>6)</sup>費を差引かない、鑛山から得た全利益を意味する」(Lord Penance) と、坑道の減價控除を否認した判決が下された。この事件において Lord Cairns が、最終的には控除否認の判決を支持したとはいへ、利益として分配又は費消される金額を確定するために會社の帳簿から坑道の減價部分を償却することは正當であるという見解をのべていたことを輕視することは出來ない。Lord Cairns の見解は一八九四年の Morant v. Wheal Grenville Mining Co. (1894) 事件における一般委員の見解に受繼がれてゐる。

一八四九年の錫坑法 Stannaries Act に従<sup>7)</sup>ひ、Cost-Book Mine—Cost-Book Company は、組合事業損益計算書 (Cost-Book) を少くとも十六週に一回作成し、パートナー (株主) に提出し、パートナーに利益の配當をおこなふ。またパートナーは何時にても勘定の期間的締切のうちに、無限責任をおうことなく隨意に除退しうる鑛山經營の方法 (Cost-Book Principle—Cost-Book System) をとつていたため、利益が配分される前にあらゆる支出を控除する會計手續を採つてあり、資本的支出は存在してゐなかつた。かかる企業の會計實踐を尊重した一般委員は、

Cost-Book Mine においては、資本の性質をもつ何物も存在せず、あらゆる費用が支拂われるまで鑛山經營からの利益は發生しえないとの見解をいただき、新坑建設のために要した金額は控除されうると決定した。<sup>10)</sup>しかし一般委員の決定は法廷にもちこまれるとくつがえされ、裁判官は、計算がおこなわれている方法は課税所得算定上の相違を生みださない、したがつて一般委員會のとつた見解は誤謬であると判決し、坑道建設費の永久投資性を主張する立場をゆるなかつた。

Morant v. Wheal Mining Co. 事件における一般委員と法廷の見解の相違は、そのまま、一九二二年の Bonner v. Basset Mines, Limited (1912) 事件において再現してゐる。鑛業會社は「古い鑛山が實際に全部ではないにしろ部分的に涸渴した」ために、鑛山の古い部分以下に鑛脈を發見しようと、約二ヶ年の月日と二九四〇ポンドを費し、坑道を約五〇尋掘下げた。この支出の取扱いについて、一般委員はかかる支出は通常の運營費であり、資本として取扱ひえないものであると決定し、當該金額の控除を認めたが、<sup>12)</sup>裁判官は「バセット鑛業會社は……坑道を擴張することによつて、新坑をはじめたと同じ方法で新鑛山を事實開發したのである」<sup>13)</sup>から、新坑開發に支出した金額は、資本的支出なりとして、いかなる控除も認可しなかつた。

坑道建設費は永久的な資本投下であり、それについての控除はいかなる形態のものでも一運營費としても、減價償却費としても一否認され、かかる稅務當局の態度は一九一八年所得稅法 The Income Tax Act, 1918 に至つても變更されなかつた。また一般に資本の増減は課税所得に關係するものと見做していなかつた所得概念からすれば、減耗控除を所得計算原理の中に攝取しないのは當然であつた。

一八七八年に鑛山の部分的涸渴による資本的損失キャピタルロスに關して控除を請求した石炭業者は、控除は認められないと判

決を下され<sup>14)</sup> (Inland Revenue (Miller) v. Fairie (1878))、一九〇六年にテリにおいて硝石を採掘し、硝酸加里を製造していた會社は鑛石の涸渇について控除をなす資格があると申請したが、この *Almaraz Co. v. Bell* (1906) 事件の申請事項は <sup>(イギリス)</sup> 上院 <sup>(イギリス)</sup> によつてかかる取扱いをなす資格はないと否認された<sup>15)</sup>。

一九一八年所得税法に至つても鑛山の減耗控除についての公認は法制化されなかつた。しかしながら現實の稅務會計において、減耗控除が無視されたわけではなく、特別な手續を通じて減耗に對する稅務上の救済が行なわれていたのである。

第一次世界大戰を契機として、一九一五年に新設された戰時超過利得稅 *Excess Profit Duty* による所得稅の増徴の故に、右の減耗控除についてもその必要が生じたが、一九一五年 (第二) 歲入法 *The Finance (No. 2) Act, 1915* は減耗控除については何らふれていなかつたので、超過利得額を決定する標準となる法定利益率 (通常利益率) を鑛山業の場合に特に引上げ、法律により決定される超過利得額を壓縮することにより、減耗控除が實際に行なわれたと同一の效果をおさめる手續がとられたのである。一九一五年 (第二) 歲入法第四十條によれば、戰時超過利得稅は法定の標準利益率 (六十七%) を超える利益部分 (超過利得) を對象とするものであつた<sup>16)</sup> が、仲裁局は、當法第四十二條により、法定利益率を引上げる權限をもつていたため、鑛業資本の申立により、大多數の場合鑛業の法定利益率は引上げられ、超過利得額を壓縮し、超過利得稅を回避する形で、減耗控除の問題は充分に解決されたのである。ヘイグ教授は六十七%の通常利益率の上に、二二・二二・五%の附加利益率が仲裁局によつて認められたことは減耗控除がいかに重要なことであることを示している<sup>17)</sup> と述べている。

註(1) Dorell, S., *The Act relating to the Income Tax*, 6th ed., 1908, p. 416.

- (2) Konstam, E. K., *A Treatise of the Law of Income Tax*, 3rd ed., 1926, p. 86.
- (3) Snelling, W. E., *Dictionary of British Income Tax and Super-tax Practice*, 1924, p. 364.
- (4) Dowell, *ibid.*, p. 83; Konstam, *ibid.*, p. 86.
- (5) Dowell, *ibid.*, p. 80; Konstam, *ibid.*, p. 87.
- (6) Dowell, S., *The Act relating to the Income Tax*, 8th ed., 1919, p. 328; Konstam, *ibid.*, p. 87.
- (7) 1849Act § 1 Any Partnership formed for the working of Mines on the Principle commonly called the Cost Book Principle.
- (8) *A New English Dictionary on Historical Principles*, 1893, Vol. II, p. 1035.
- (9) Konstam, *ibid.*, p. 87.
- (10) Dowell, *ibid.*, pp. 329-330.
- (11) Dowell, *ibid.*, p. 330.
- (12) Dowell, *ibid.*, P. 330.
- (13) Snelling, *ibid.*, p. 365.
- (14) Dowell, *ibid.*, p. 328.
- (15) Dowell, *ibid.*, p. 329.
- (16) Sanders, W., *The Practice and Law of Excess Profit Duty*, 1916, p. 61.
- (17) Sanders, *ibid.*, p. 64.
- (18) Saliers, E. A., *Depreciation*, 1921, p. 315.

## 五

十九世紀中葉のイギリス鐵道會計においては複會計制が採用され、その結果修繕費、取替費のみが固定資産の維

持のために問題になつたように一般に考えられている。取替法的思考が鐵道會計に吸収されたことには、第一に、鐵道の固定資本は幾多の修繕を加えることによつて「舊材料の痕跡も残らなくなる。……だから、可動資本はたえず再生産されつゝある。……〔車輛〕の實存は永續的であつて、この車輛はたえず若返つている」とラードナー等の鐵道經濟學者がのべている鐵道技術上の理由があり、第二には、メイが指摘している經營財務的理由がある。財務の見地よりすれば、初期の鐵道會社は開業後相當の時期を経てもその固定費を回收する見込のあるものはほんの少數にすぎず、競走にうちかつたために、技術的に資本の維持が可能であれば、費用の計上を繰延べ、配當を適當な大きさにし、資本を集めねばならなかつたからである。

しかしながら、取替法による費用の繰延べが一般的であつたとしても、當時の鐵道會計で減價償却又はそれに類似の會計方法が現實に採用されていなかつたと判斷するのはあやまちである。一八四一年の「イギリス鐵道誌」によれば、リバプール—マンチェスター鐵道は、新造機關車に對する支出を當期の費用に課す方法によつて資本的支出を収益的支出に計上し、また、ロンドン—バーミンガム鐵道は普通の修繕費支出以上の一定額を毎年準備することによつて減價償却(取替)基金を設けていたのである。<sup>3)</sup> ラードナーは當時のイギリスおよびベルギーの鐵道經營者の研究では、七十ポンドのレールは約二十年の壽命をもつてゐるから、「もし年々レールについて生ずる損耗額を毎年の修繕費に計上しうるならば、當然そうするべきであるが、この場合には二十年後にレール再設の金額が出るように積立てをなすことは許されねばならない」と述べ、「レールの取替にあてるべき積立金 accumulated annual reserve fund」の額を求めるために「年金を計算する方法に言及している。また彼は營業量の膨脹によつて必要となつた新車輛の購入費を収益的支出に計上することは資本を以て収益をへらすことになり、現在の配當を重視する一

時的株主に對して不公平であるとして、かかる手續に反對の態度をとつていたが、一方現在の車輛の維持および減價についての費用を収益に賦課しないとすれば、永久的株主の負擔において投機株主を好過することになるとして、<sup>9)</sup>レール及び車輛の減價償却を、取替のための必要性及び公平な配當政策の必要性の立場より認めていた。

このように現實化していた鐵道の減價償却問題は一八四九年に上院特別委員會において採上げられ、減價償却についての證言をえて作成された同委員會の報告書は減價償却準備金の設定を次のように奨励していた。

「線路、建物、車輛およびその他の財産について正常な效率を發揮する状態に鐵道を維持するために、十分な準備金を設定することは慎重なことである。一八四五年會社條例法 Company Clauses Act, 1845 第百十二條<sup>10)</sup>によつて企圖された準備金又は減價償却基金の設定は現在必要なものとして一般に認めらるべきものと思ふ。或る事例においてそれは現實に採用されている。かかる基金なくしては、資本がまだ維持されているところでは資本を濫用する誘惑が常におそいかかり、資本が消耗されているところでは線路の果進的破壊は殆んど回避しえない。……この基金へ毎年繰入れる正確な金額を法によつて規定することは困難なことであるが、基金への繰入れ額および取<sup>7)</sup>くづし額は……監査人によつて檢證され、株主の閱覽にきようされるよう提出されねばならない」と。

同委員會の主張している減價償却準備金という用語は、メイの指摘するように、今日用いられている原價の償却 amortization of cost の同義語ではなく、設備の更新のための任意準備金であつたが、同委員會が鐵道の減價償却問題についての意見を發表して以來、複會計制を規定した一八六八年鐵道統制法 Regulation of Railway Act, 1868 の議會通過まで減價償却論争は續くのである。<sup>10)</sup>投資は永久的であるという一八四二年所得稅法における所得決定理論と同一の立場にたち、公益事業 Parliamentary Companies に一般に適用されたといわれる複會計制は減價償却を



いかに取扱つていたであらうか。複會計制が最初に法的に採用されたといわれる鐵道統制法において、減價償却準備金は命令的になさるべきものであるという主張は拒否されたとはいへ、取締役はその設定が適當であると判断したならば準備金の設定は自由になしえたし、また準備金を設けねばならないかどうかの問題は監査人が減價償却を收益に對して當然課さるべき費用の一つと考えるかどうかで結局きまつたのであるから、減價償却費の計上は鐵道統制法によつて拒否されることなく、鐵道經營者の採用した會計政策に依存していたのである。

このように鐵道會社は減價償却準備金を現實に設定しえたのであるが、たとえ減價償却を行わなくても、資本的支出を修繕費支出に振替えることによつて、減價償却を行つたと同様の効果を收めることも出來たのである。ウイリヤムズが一八六七年に土木技師協會で行つた講演は、マルクスの指摘することく、老巧な鐵道經營者が配當を引下げまたは引上げるために、資本的支出を收益勘定にまた修繕的支出を資本的支出に賦課した事實を明瞭にえがいている。

「イギリスの種々なる鐵道會社は幾年かを平均して、路盤や建物の修繕および維持費として次の額を收益勘定に記入している（線路一英マイルあたり年額）、――

- ロンドン―ノースウェスタン鐵道……三七〇ポンド、
- ミッドランド―鐵道……二二五ポンド、
- ロンドン―サウスウェスタン鐵道……二五七ポンド、
- ランカシャー―ヨークシャー鐵道……三七七ポンド、
- サウスイースタン鐵道……二六三ポンド、

ブライトン鐵道……二六六ポンド、

マンチェスター——シェフィールド鐵道……二〇〇ポンド、

かかる差類のうち現實的支出の相違に由來する部分は、極めて僅かにすぎない。それは、殆んどもつばら諸費目を資本勘定に負わせるか収益勘定に負わせるかという計算様式の相違から生ずる<sup>12)</sup>。

敘上のごとく十九世紀中葉においてすでに實踐化された鐵道會計における減價償却又は類似の會計方法は、その素朴な會計思考にもかかわらず、稅務會計の領域へと進出する要求をもつていた。企業會計においては時として配當政策上「修繕支出を収益勘定にはなく資本勘定に移す」ということは、鐵道管理者たちが彼等の配當を引上げるための周知の手段である<sup>13)</sup>といわれる會計手續も採用されたが、稅務會計においては、常に損金擴大の要求がつきまとつていた。一八八〇年に、鐵道會社は所得算定にあたり車輛の修繕、更新費控除のみでなく、新設車輛の損耗に對する控除を請求したが、特別委員は修繕を必要としない設備は使用しだしてから五年間は新しい時と収益力は同じであるから、設備の價值も同じであるとの意見を表明して、請求を拒否した<sup>14)</sup>。裁判所は、この Caledonian Rail. Co. v. Banks (1880) 事件において、鐵道機關車、車輛等は一八七八年關稅及び内國歲入法の設備の範圍に屬することを認め<sup>15)</sup>たが、特別委員の決定に干渉することを喜ばず、一八七八年關稅及び内國歲入法第十二條の規定にしたがい行われるべき損耗に對する控除は、収益をうるための減價に對する控除であり、問題の車輛には所得をうる目的のための減價はないから、「會社は二回以上損耗についての控除をなしえない」(Lord Gifford)と減價償却否認の判決を下した。この事件で二回以上の損耗についての控除が問題となつたのは取替又は更新が大規模に行われたならば適切な減價償却控除を算定することが困難であつたことによるのであるが、<sup>17)</sup>かかる計算の困難さが減價

償却否認へと税務当局の態度をかためたのではなく、取替法的思考が鐵道の所得計算原理となつていたことが減償償却否認の決定を生んだのである。このことは一八八九年の Highland Rail. Co. v. Balderston (1889) 事件に明確にあらわれている。會社は、幹線の水準にまで線路を改善するため、綾路の一部の改良に支出した金額と、鐵(輕量)レールを鋼(重量)レールと交換した際における、同類のもの取替以上に支出した超過額を資本勘定に賦課したが、判決は會社の手續を正當なものとし、これらの金額の控除を認めなかつた。一九一八年に至るも稅法上鐵道會社の場合には減償償却は認められず、取替法が適用され、非鐵道會社所有の車輛についてのみ五%の定率減償却が認められたにすぎなかつた。<sup>18)</sup>

註(1) Lardner, O., *Railway Economy*, 1880, p. 116. Cited from: Marx, K., *Das Kapital*, Bd. II, S. 174-176.

(2) 清水紫一、減償償却制度の確立——George O. Mayの所説を中心として——關西大學經濟論集、昭二九、八月號、三七四—三七六頁。

(3) Littleton, A. C., *Accounting Evolution to 1900*, 1933, p. 229.

(4) Lardner, *ibid.*, p. 64. Cited from: Littleton, *ibid.*, p. 229.

(5) Lardner, *ibid.*, pp. 114-115. Cited from: Littleton, *ibid.*, p. 229.

(6) 一八四五年會社條例法は、ガム會社、水道會社のことと企業の利益の制限のためにもうけられたものであり、鐵道統制法と共に複會計制を定めたものである (Report of Study Group on Business Income: *Changing Concepts of Business Income*, 1952, p. 12) が、當法第百十二條は「株主への配當しうべき利益を決定するまでに、取締役は、最善と考ふるならば、偶發事故または工場の大、修繕、改良に對し、彼等が正當であると考ふる金額を利益から分離しうる。……しかしてのち、殘高を株主に配當しうる」と規定し、減償償却は命令條項としてではなく、任意條項としていた (May, G. O., *Twenty-five Years of Accounting Responsibility*, 1936, vol. I, p. 338.)。

- (7) *Third Report, Select Committee on Audit of Railway Accounts, X Parliamentary Papers (1849)*, p. ix. Cited from: May, *ibid.*, pp. 337-338.
- (8) May, G. O., *Financial Accounting*, 1946, p. 121.
- (9) May, G. O., *Twenty-five Years of Accounting Responsibility*, 1936, p. vol. I, 338.
- (10) Hatfield, H. R. *Modern Accounting*, 1921, p. 48.
- (11) May, *ibid.*, p. 339.
- (12) Williams, R. P., *On the Maintenance of Permanent Way*. Vortrag im Institute of Civil Engineers, Herbst 1867. Cited from: Marx, a. a. O., S. 175.
- (13) Marx, a. a. O., S. 173.
- (14) Konstam, *ibid.*, p. 173; Snelling, *ibid.*, p. 210.
- (15) Konstam, *ibid.*, p. 172.
- (16) Dowell, *ibid.*, p. 520; Snelling, *ibid.*, p. 210.
- (17) Konstam, *ibid.*, p. 94.
- (18) Dowell, *ibid.*, p. 338.
- (19) Saliers, *ibid.*, p. 311.

## 補註

建物については、一八九四年に年價格の六分の一が修繕維持費控除として認められ、建物の損耗についての控除は、かくして修繕費に限定された (Seligman, E. R. A., *The Income Tax*, 1911, p. 190; Kirkham, E. J., *Depreciation under the Income Tax*, Acc. Rev., Dec., 1936, p. 349; Saliers, *ibid.*, p. 307.) が、一九一八年に至り、工場建物の減價償却が認められた (Snelling, *ibid.*, p. 216)°

バページは一八三三年に「改良に續く改良で、いろいろな機械が未完成のままその製造者の手もとに残つた。ただし、それらの機械は、より秀れた發明によつて既に陳腐化されていたからである。」と織物機械の陳腐化に言及し、リードナーは鐵道車輛、機關車の陳腐化の結果、「これらの車輛については使用價值はちつとも減少しないとしても、市場價格の二五%の減價を計算せざるを得ない」と陳腐化車輛の償却の必要性を論じている。また一八六二年十一月二十六日附「タイムス」誌は、機械の磨損のための控除は「機械が磨損しない以前に他の新しくてより優秀な構造の機械によつて取つて代わられるために絶えず生ずる損失を償ふという目的をも有つてゐる」と記してゐる。したがつて、減價償却の生成した十九世紀中葉において、物質的減價のみでなく經濟的減價もまた會計對象とされて企業會計實踐に吸収されてゐたことは明白である。ここで物質的減價のみを控除の對象として認めた一八七八年關稅及び内國歲入法の制約性と企業會計實踐が相矛盾し、稅法上の物質的減價に對する控除が一八九三年—九四年の四〇〇萬ポンドから一九〇二年—〇四年の約一二七五萬ポンドに増大し、ガスリー等に代表される減價償却理論<sup>4)</sup>が經濟的減價を強調したした二十世紀への移行期に、經濟的減價の稅務會計への浸透が問題化するのである。

一八九四年の *Burnley Steamship Co. v. Atkin* (1894) 事件において、船舶會社は(一)陳腐化しつつあつた船舶に起因する収益力の減價 *loss (depreciation) of earning power* 及び(二)物理的減價とは區別される市場的減價 *diminution of market value* を船舶の減價償却控除に含める資格はないと判決を下されたが、經濟的減價の否認に<sup>5)</sup>あきたらない商業會議所連盟 *Association of Chamber of Commerce*、ライセスター靴、靴下協會 *Leicester*

Book and Hosiery Traders に促されて、「企業の機械は繼續的改良が行われており、時代や競争者に立ちおくれないためには使用命數がつきる以前に、機械は廢棄又は取替えねばならないものである。故に陳腐化した機械についての控除が認められるよう法を改正すべきである」との請願書を大藏大臣へ送つた。<sup>7)</sup>これに對する返答文書において大藏大臣は「請求が、最新機械の工場への導入について行われた場合には、取替えられた機械の現在價值 Existing value に相當する取替費用 cost of replacement (未償却殘高マイナス賣却價格—引用者)を事業年度査定利益からの控除として認めることは反對すべきことがらではない」と、稅務會計における陳腐化控除の取扱ひについての稅務當局の態度を明確にした。しかしながら、陳腐化控除が一八九七年に所得稅法で正當なる控除として認識された<sup>9)</sup>と考へるのはあやまつており、單に稅務實踐で部分的に始められたにすぎず所得稅委員會 Departmental Committee on Income Tax の指摘するように經濟的減價の認可についての法制化はおこなわれなかつたのである。<sup>10)</sup>したがつて長い間陳腐化控除を人々が認知しえない状態が續き、また稅法上の判例は經濟的減價否認の記録をのこしてゐる。

十九世紀末においては船舶の場合、原始原價 Prime Cost の四％を毎年定額償却することが、稅務會計において一般化してあつた。<sup>11)</sup>一九〇〇年に船舶會社がさらに控除の増額を要求し、五％の定額控除を請求したところ、委員は、船舶の平均命數 average duration of life は二十八年であるが、平均利用期間 average duration of the service は十七年にすぎないから、六％の控除は減價を回收するに十分であるとして、經濟的減價を考慮して償却額(率)を決定した。しかしながら、この Peninsular and Oriental Steam Navigation Co. v. Leslie (1900) 事件の判決は、六％の控除を破棄し、經濟的減價を否認してしまつた。<sup>12)</sup>同様の判決が、一九〇九年の London Country

Council v, Edwards (1909) 事件においても下されている。ロンドン州議會は一九〇四年三月に、多くの会社から買上げた軌道の改造に着手し、三十八マイルの軌道のうち消耗しつくしていた五マイルを廢棄更新し、さらに消耗しつくしていないがもはや陳腐化し利用しえない、のこりの三十三マイルの軌道と馬車を廢棄更新した。一九〇四年の四月五日に終る年度の所得税の査定にあたり委員は、陳腐化したはまだ消耗していない三十三マイルの軌道と馬車についての控除を認めることを拒否し、これまで會社が採用していた取替のための實際支出額を控除する手續をふむことを要求し、法廷もまた委員の決定を承認していた。

敘上のように、税法上の判例に關するかぎり陳腐化控除否認は一九一五年に至るまで續くのであるが、企業の側から問題とされてきた減價償却不足額の繰延が一九〇七年の歳入法 The Finance Act, 1907 第二十六條第三項で認められたことに注目しなければならない。當時の英國稅務會計の課税所得算定上における減價償却控除の位置は特殊なものであり、今日のように總益金より總損金の一部として控除されるものではなく、年々の利益を課税するという所得理論にしたがい、課税年度に先行する三年間の平均償却前利益から間接に控除される手續 (three-year average system) が採用されて、殘高が當該年度の課税所得となつたのである。したがつて、當該年度に、税法で認められた減價償却額に、前三年間の平均償却前利益が満たない場合には、平均償却前利益部分のみが控除され限度一杯の控除が出来ない事例が発生したのである。このような事例のおこつた時に「効果があたらえられなかつた控除額又は控除額の一部は次年度の査定をなす目的のための……控除額に附加されうる」と不足額の繰延べが認められたのである。

以上考察したごとく、英國稅務會計における減價償却の展開は漸進的であり、陳腐化控除については、稅務實踐

て部分的に採用されたにすぎず、その一般化は長い間ペンディングの狀態にあつたが、この問題を一據に解決したのは第一次大戦下の經濟狀態であつた。「戰時條件下における切迫した狀態と所得稅及び超過利得稅の高率化とが減價償却問題についての所得稅に革命をもたらし」、<sup>15)</sup>「稅務當局をしてより自由な控除を認める方向に轉換せしめることに重大な影響を及ぼした」のである。

一九一五年に新設された戰時超過利得稅を規定した一九一五年(第二)歲入法は「損耗又は更新のための：費用は…所得稅法に従い認められるもの以外は認められない」(Schol.(4) Part I, par 3.)と超過利得稅の算定について認可しうる減價償却控除をこれまでの所得稅法規定に限定したが、當法第四十條は、内國歲入委員會に特別償却又は陳腐化償却を認可する權限を與え、控除額の決定に大きな伸縮性を認めたのである。即ち「内國歲入委員會は…現在の戰爭の結果としての更新、修繕の延期又は中止 postponement or suspension of renewals or repairs あるいは戰時目的のために企業に投下された資産の特別な減價又は陳腐化 exceptional depreciation or obsolescence あるいは現在の戰爭に關連して戰爭期間の終了後は企業のためのために不必要となるだろうところの設備を設置せねばならぬ必要…等々による特別な事例において、現行法の第四スケジュールの規定が修正されるべきと見做された場合には…特別な事例に適應するために必要と思われる程度の當該スケジュールの修正を認める權限をもちうる」(Part III, sec. 40, par. 2.)と戰時經濟下における戰時遊休費、戰時陳腐化、戰時生産施設の擴張等に對して、稅法で從來認可された以上に減價償却控除額を擴大する可能性を企業に與えた。<sup>17)</sup>さらに一八四二年以來修正に修正を重ねてきた所得稅法を全面的に改正統合した一九一八年所得稅法 The Income Tax Act, 1918 は、一九一五年(第二)歲入法の減價償却規定で戰時狀態下における特例をあつかつたのに對して、五十六條において直接



間接に現在の戦争に歸因する設備の一次的遊休化中におこる減價を物質的損耗による減價に含めることを明確化すると共に、陳腐化控除を一般的に認可した。一九一八年所得税法スケジュールD第七規則は「取替えられた機械又は設備の原價から(これまでの)控除金額及び當設機械又は設備の賣却實現額を差引いたものに相當する金額を：損金として控除することが認められうる」と、陳腐化機械の未償却殘高(簿價)マイナス處分價格相當額を取替又は廢棄した年度の利益から控除しうることを明確に規定した。<sup>19)</sup>

ここで注意せねばならないことは、一九一五年(第二)歲入法は、戦時の陳腐化を問題とし、一九一八年所得税法の規定は陳腐化一般を對象としたことであり、次に説明するように、陳腐化控除の年度所屬の相違があることである。一九一八年所得税法で認められた陳腐化に對する控除は、機械が陳腐し、それを取替又は廢棄した年度に客觀的に把握しうる經濟的減價 (realized obsolescence = obsolescence by supersession) を全額控除するものであり、經濟的減價をあらかじめ推定し、機械の經濟的に使用可能な期間に、經濟的減價を物質的減價と共に配分するものではなかつたのである。耐用年數を經濟的に使用しうる期間に短縮し、經濟的減價を回收せんとする方法 (gradual deduction of accrual obsolescence は、一九一五年(第二)歲入法に規定する特別減價又は陳腐化の取扱において見出すこと出来る。戦争期間中に發生した老朽を經濟的減價は、戦争期間に壓縮された償却期間に配分、回收されたのである。國防需要の消滅に基づく陳腐化の短期間内での償却を意味する特別償却は「戦前價值」(超過利得税の設定された最初の會計年度期首の資産の價值又はその後取得した資産の原價)と「戦後價值」(超過利得税の課される最後の會計年度期末の資産の市場價值)との差額即ち戦時條件から結果する資産の價值的全損失 total loss in value の控除を認めたものであつた。<sup>20)</sup>そして、この全損失額は全戦争期間の各年度に平均的に賦課すべきものであり、損失

が確定した會計年度にのみ負擔さすものではなかつた。したがつて戦時特別償却は明らかに經濟的減價を内包し、戦時期間の各年度に經濟的減價を平均的に配分するものであつたが、「戦後價值」が確認され、損失額が確定するまで内國歳入廳は戦時特別償却の最終的取扱を停止してゐたので、一九一八年所得稅法は各年度に配分された控除不足額に各所得稅年度の稅率をかけた金額を拂戻しをすることを規定してゐた。最初戦時特別償却についての控除額は一年に二〇%と制限されてゐたが、あとつこの制限は排止された。

「第一次大戰が所得決定において減價償却が重要であることを一層廣く認識させるに至つた」。「戦時及び戦後の産業面の中心問題は再取得<sup>REACQUISITION</sup>と減價償却の問題であつた」のである。

註(1) Babage, Charles, *On the Economy of Machinery and Manufactures*, 1832, p. 211. Cited from: Marx, K., *Das Kapital*, Bd. I, S. 425.

(2) Lardner, *ibid.*, p. 130. Cited from: Marx, K., *Das Kapital*, Bd. II, S. 164.

(3) *Manchester Spectator*, Times, 26, Nov., 1862. Cited from: Marx, K., *Das Kapital*, Bd. I, S. 425.

(4) Seligman, *ibid.*, p. 189; Saliers *ibid.*, p. 305.

(5) Guthrie, Edwin, *Depreciation*, Article in *Encyclopedia of Accounting*, ed. by Lisle, George, 1903, vol. II, pp. 358-359.

(6) Dorell, S., *The Law relating to the Income Tax*, 6th ed., 1908, p. 425; Snelings *ibid.*, p. 210.

(7) Kitcham, *ibid.*, p. 350.

(8) *Report of the Departmental Committee on Income Tax*, 1905, Appendix V. Cited from: Seligman, *ibid.*, p. 184, pp. 189-190; Saliers *ibid.*, pp. 306-307.

(9) Mathson, *Depreciation of Factories*, p. 29. Cited from: Saliers, *ibid.*, p. 22.

(10) Seligman, *ibid.*, p. 190; Saliers, *ibid.*, p. 307.

(11) 當時の英國稅務會計における減價償却法は Prime Cost を基準とする方法と Writen-down Value を基準とする方法があった。Prime Cost とは、原價計算において用ゐられる素價——直接費ではなく、原始(取得)原價を意味するものである。ガーク・フェルズが、Prime Cost = The original or direct cost of an article (Garcke and Fells, *Factory Accounts*, 4th ed., 1893, p. 236.) と註解してゐる場合の前者即ち取得原價が、この問題とする Prime Cost である。一八世紀から十九世紀にかけて棚卸資産會計の評價基準となつた Prime Cost (Gihnan, S., *Accounting Concepts of Profit*, 1939, p. 438.) を取得原價をさしてゐた。

Prime Cost 法は、一般に船舶の場合に採用された方法であり(勿論例外はある。Leith, Hull and Hamburg Steam Packet Co. v. Bain (1897) 事件における Writen-down Value 法が問題となつてゐるが)、取得原價に毎年一定率をかけた定額控除をする直線法的方法であり、表示形式は間接法的な仕方によつてゐた。Leith, Hull and Hamburg Steam Packet Co. v. Musgrave (1899) 事件によつて Lord Trayner は當時實踐されてゐた減價基金法を否定して、「船の平均命數を考へ、この期間に、原始原價を配分することは、控除額を決定するにあり、公正な合理的な方法であると思われ」と動議論に近き減價償却論を展開してゐた。

Writen-down Value 法は、船舶以外に主として適用されたものであり、未償却殘高に一定率をかける定率法的方法であり、表示形式は直接法的な仕方によつてゐた。

船舶の場合に Prime Cost 法が採用されたのは、船舶のスクラップ・ヴァリユーが他と比較して大きかつたことによることであると云ふ。

- (12) Dowell, *ibid.*, pp. 425—426.
- (13) Dowell, S., *The Acts relating to the Income Tax*, 8th ed., 1919, p. 112.
- (14) Seligman, *ibid.*, pp. 206—207; Kirkham, *ibid.*, pp. 350—351.
- (15) Kirkham, *ibid.*, p. 351.
- (16) Saliers, *ibid.*, p. 307.

英國稅務會計における減價償却の生成・確立過程(二)

- (1) Sanders *ibid.*, p. 62; Kirkham, *ibid.*, p. 352; Salliers, *ibid.*, p. 314.
- (2) Dowell, *ibid.*, p. 92; Snelting, *ibid.*, p. 211.
- (3) Dowell, *ibid.*, p. 436.
- (4) Salliers, *ibid.*, pp. 313-314.
- (5) Salliers, *ibid.*, p. 314.
- (6) Dowell, *ibid.*, pp. 86-87.
- (7) May, G. O., *Financial Accounting*, 1946, p. 127.
- (8) Stacey, N. A. H., *English Accountancy, A study in social and economic History*, 1934, p. 95.

執筆者紹介

島 恭 彦 京都大學教授

内 藤 正 中 島根大學講師

高 寺 貞 男 京都大學大學院研究奨學生