

經濟論叢

第七十六卷 第五號

レーニンのブルジョア革命理論(1)……………堀江英一…(1)

獨占體制と技術的革新……………降旗武彦…(16)

アメリカ特別償却史研究……………高寺貞男…(37)

蒙古民族の社會經濟史的一考察(2)……………伊藤幸一…(54)

[昭和三十年十一月]

京都大學經濟學會

アメリカ特別償却史研究

——戦争經濟と特別償却の生成——

高 寺 貞 男

一 アメリカ特別償却史の研究について

一般に五カ年償却 (five-year amortization) 又は六十カ月償却 (60-month amortization) といわれるアメリカ税法上の特別償却 (Amortization Deduction) ほど、會計學者のみならず他の分野の論者によつて採上げられ、論議が集中した問題はあまり他に例がないようである。しかもこれらの論議において、會計學者の問題の採上げかたが、概して簡單な一般的解説以上に出ないか或いは形式的な、現實からはなれた、あまりにも會計理論にひきづられた傾向をしめしているのに較べて、會計學以外の分野からこの問題に接近した人々が、常に國民經濟全體の動きの中で特別償却をとらえていることは、充分に評價していいことである。特に後者に屬する一人が研究の結論として次のようにいつていることから、われわれの研究も反省されねばならない。「急速特別償却計畫の充全な評價は、計畫をそれだけ切りはなした部面で考察することによつてではなく、計畫が作用する一般的状況にてらしてはじめてなしうるものであることが一般に認識されねばならない」と。

勿論彼等がこのような方法論に立つて研究をすすめてはいるけれども、その研究成果はわれわれを充分満足させるものではなく、いわゆるブルジョア的限界の壁につきあたり、重要な點に至ると問題を回避していることは見逃せないが、平面的技術的な會計學的接近法にわざわいされているわれわれにとつて、これらの研究から教えをうけるところはたいへん大きいのである。

本稿は南北戦争から朝鮮戦争までのアメリカ特別償却史の研究を目ざしているのであるが、こうしたテーマを展開するにあたり、アメリカにおける研究成果を吸収し、それを批判的に検討しながら、以下の敘述では、つぎの三點にとくに留意したい。

第一に、研究対象たる特別償却は、戦時において私的設備投資 (Private investment) を促進させる減税措置的刺戟 (Tax Incentives) として登場したのであるから、税法上の名稱の如何を問わず、このような性格、機能をもっているものすべて特別償却に包括すること。

第二に、戦争經濟を契機として、特別償却が初期の形態から現在採用されている形態に發展するにつれてその會計方法、したがつて會計理論的性格がかわつてきているが、これら會計方法、會計理論的性格の變化は各展開期における特別償却の目的、特別償却政策 (計畫) の相異を反映しているものであること。即ち特別償却政策にあたえられた任務の變化が具體的會計手續および會計學的性情を規定してきたこと。

第三に、特別償却はそれらの經營實踐を媒介としてアメリカ資本主義の發展段階及び要求とどのようにむすびついてかの問題、即ち特別償却がますます獨占企業の資本蓄積に奉仕する機能を發揮してきた現實的過程の分析に重點をおくこと。

彼上の視點からアメリカ特別償却史の時代區分をすれば次のようである。したがつて敘述の順序もこのような展開期にそつてすすめることとした。

- (1) 南北戦争時の特典的減償償却
- (2) 第一次大戦時の特別償却（以上本號）
- (3) 第二次大戦時の特別償却
- (4) 朝鮮戦争時の特別償却

(1) U. S. Department of Commerce, *Accelerated Amortization and Private Facilities Expansion, Survey of Current Business, May, 1951, p. 24.*

二 南北戦争と特別償却

特別償却がアメリカで何時最初に出現したかについてのアメリカの通説的見解は、これを第一次大戦に置いている。通説的見解を代表すると思われるペイトン編『會計士ハンドブック』には、特別償却の最初の採用は第一次大戦であり、續いて第二次大戦において再び採上げられたと記されており、特別償却史に論及したフォールズ、シュレインマー、バターズ、ハント、グッドおよびポードナー等の論者は、第一次大戦の特別償却から説明を始めるか、またはそれ以前のことについてはなにも觸れていない。このように通説的な見解が、特別償却の現實に展開する契機を獨占資本段階の帝國主義戦争においていることは當然であり、これに反對するのは正當な見解を否定しざる結果になるが、私は特別償却前史又は特別償却以前とも呼びうる段階まで考察の範圍をひろめる試みをしたと思う。ではそれを何時まで遡り何處に見出すかの問題であるが、減償償却計算がまた企業會計として——特に稅務損益計算において——まだ一般化していない一八六〇年代即ち十九世紀中葉において、ある特定目的に奉仕するため

に、減償償却費が特典的に損金控除されていたことに考察の出発点をおくのである。即ち特典的減償償却が一八六三年の南部連邦所得税にあつたことから、これを特別償却の萌芽形態又は特別償却政策思想の源流とよび、この時代まで考察の範圍をひろげて特別償却史を構成するつもりである。

そこで私の積極的見解の論據となる第一次資料として、南部連邦の所得税法の關係條項を要約してみると、以下のようである。

家屋以外の不動産所得からは、賃賃料の一〇パーセント以内、家屋の場合には、五パーセント以内の金額が、それぞれ必要な修繕費として認められ、また製造業鑛山業では、年生産物の總價格(收益)から、勞賃、材料費、賃借料等が控除され、海運業の場合には、船積商品の運賃収入を含む總收益から、運航費および船舶 (Boat or vessel) の磨損についての正當な控除 (reasonable allowance for wear and tear) ——ただしこれは自己所有の船舶にかぎり他人所有の場合には賃借料——が認められた。さらにこの條文に詳細に目を通すと、かかる船舶の減償償却の計算方法は、毎年原價の一〇パーセントであることが解る。

しかしながらこれだけの資料では、定額法による物質的減價の控除計算が南部連邦において認められたというところしか判明せず、せいぜい減償償却を税法上世界最初に認めたものであるという解釋しかつかない(このような私の解釋は英米法系の諸國を前提としているため、或いは大陸法系の諸國の所得税制をしらべると異つた結論が出るかもしれない)。

したがつてこのままでは、私の積極的見解である特典的減償償却という内容はわからず、ましてや獨占段階の特別償却との關連性は一片も見出すことは出来ない。これを特別償却の萌芽形態と規定するには、さらに比較制史的考察を経て、私の論據を補強する必要がある。

まづ、當時産業革命を経験し、はなばなしく産業資本が發展したイギリスの所得税法では、減價償却がどう取扱われていたであろうかの問いから入いつてみる。イギリスにおいて、「今日みられるごとき所得税法が、はじめて施行された一八四二年から一八七八年において、設備又は機械についてさえ減價償却の性質をおびたことは認められず」、一八七八年關稅及び内國歲入法に至つて、ようやく減價償却の公認をみた。またすでに産業資本期に足を踏み入れていた北部アメリカは、戰時稅として一八六二年より所得稅を課しはじめていたが、一八六四年所得稅第一七條には、イギリスと同様修繕費控除の段階に止つており、まだ減價償却は問題になつていなかった。即ち「經常的修繕 (useful or ordinary repairs) に對し支拂われた價額——先行する五年間に實際に支拂われた平均額をこえない——は控除しうる。しかし不動産または資産の價値を増加させるところの新建築、永久的改良に對し支拂われた價額は控除しえない」と、次に長い間の所得稅空白期を経て一八九四年に提案された所得稅法案——ブルジョアツの反對運動が成功し實施されなかつた——では、すべての見積られる減價 (all estimated depreciation of value) は、資産が賣却されて損失が實現するまで控除されないことになつており、減價償却の税法上の充分な認識がなされたのは、一九〇九年になつて法人所得稅が會計消費稅として課されはじめた時であつたのである。

- (1) *Accountants' Handbook*, 3rd. ed., 1951, ed. by W. A. Patton, p. 769.
- (2) Falls, G., *The Financial Value of Early Tax Deductions for Depreciation*, Accounting Rev., July, 1955, p. 515.
- (3) Seligman, E. R. A., *The Income Tax*, 1911, p. 486; Kirkham, E. J., *Depreciation under Income Tax*, Accounting Rev., Dec., 1936, p. 358.
- (4) May, C. O., *Financial Accounting*, 1946, p. 122.
- (5) 拙稿、英國稅務會計における減價償却の生成確立過程(一)、經濟論叢、昭和三〇、五月號、二八頁以下参照。

- (9) Horace E. Dresser, *The New Internal Revenue Act, 1864*, Sec. 117, p. 68. Cited from Seligman, *ibid.*, p. 445; Kirkham, *ibid.*, p. 337.
- (1) *Internal Revenue Record*, p. 109, 197; *Internal Revenue Record*, p. 59. Cited from Kirkham, *ibid.*, p. 359; Grant, E. I. and Norton, I. T., *Depreciation*, 1949, p. 208.
- (2) May, G. O., *Twenty-five Years of Accounting Responsibility*, 1936, vol. II, p. 343; Grant and Norton, *ibid.*, p. 209
- 敍上の考察から大きな疑問符を付けられた事實が出てくる。それは減價償却の發生する基本條件をそなえた産業資本主義國——*Eighth Census; National Almanac (1863)* によれば北部アメリカの固定資本額は九億五千萬ドル、南部のそれは一億ドルであつた——では、また税法面には修繕費控除という反映しかみられないのに、ブランドイション經濟に基礎をおく農業國の南部連邦に、すでに減價償却が所得税目的のために採用されたという逆説めいたことである。産業資本主義國の税務會計において、固定資本の認識がまだ減價償却以前に止つていたのに對し、農業國に最初に減價償却が芽ばえた理由は奈邊にあるのだろうか。機械的な反映論ではこの逆説はとけないし、また固定資本の多い船舶にのみ減價償却が採用されたことに、われわれの會計史的常識からすればなにか手がかりがつかめそうだが、クアークハムもいつているように減價償却の適用される資産クラスはかなりの説明を示唆しても、眞の理由に關する決定的なものではないのである。
- 決定的な理由は、減價償却を新たに採用することによつて船舶への投資を擴大せんとする政策にあり、副次的理由として、南部連邦の所得税制がきわめて急進的であり、高度の累進税を課したことがかぞえられる。
- 植民地時代の奴隷貿易以來棉花の輸送販賣、金融及びプランターの必需品の購入等をニューイングランドの海運業者にたよつていた南部經濟は、南北戦争の開始と共に一八六一年秋より強化された北部海軍による南部海岸封鎖

および南北戦争に對するニューイングランドの金融的商業資本の不明確な立場等に原因されて、棉花市場の狭少化に追込まれ、商船隊を急造する必要にせまられた。ここにおいて船舶の減價償却を特典として認めることによつて、海運政策を實現せんとする所得税法があらわれたとクァークハムは解釋している。この解釋に同意をしながら、私は若干の補足が必要ではなからうかと思う。その理由は船舶の減價償却費は貸借料と二者選一的な關係におかれていたから、他人所有の船舶を貸借使用する場合には、減價償却費は認められなくても貸借料は認められたからである。だから貸借料控除との公平を圖るために減價償却控除が採用されたという解釋も成立つわけである。このように解釋することにはまた減價償却が利子計算、賃借料と密接な關係のもとに發生したという會計史的根據もあるのであるが、ニューイングランドの海運業者とチャーター契約することが當時困難であつたとすれば、やはりクァークハムの解釋にしたがうのが無難であらう。

さらに當時の産業資本主義國が一般にまだ所得税に重點をおかず、關稅、消費税を主要な税源としての較べて、南部連邦の所得税が最初から千ドル以上一萬ドルまでに二—一五パーセントの累進制をとり入れていたことが減價償却を損金として認識させる要因になつたとも考えられる。

いづれにしても南部連邦における船舶の減價償却は特典的な政策的なものであり、減價償却一般に解消されていゝものではないのである。それはアメリカ海における——或いは世界における——特別償却政策思想の源流であり、アメリカにおける特別償却の萌芽形態と位置づけうるものなのである。

(1) Kikham, *ibid.*, p. 358.

(2) Kikham, *ibid.*, p. 358.

(3) 加藤清、各國租稅制度概説、昭二四、一七一—一七四頁、菊地謙一、アメリカ黑人奴隸制度と南北戦争、昭二九、三八六—

三九八頁參照。

三 第一次大戰と特別償却

第一次大戰の時に採用された特別償却は、「戰爭目的のために高い價格で建設された設備は、當然の結果としてそれを使用する根據がなくなつたら、すなわち戰爭經濟が消滅したならば、無價値となり、スクラップ化してしまふ」から、終戦後に確認されるところの戦時設備に發生した財産的損失を損金に算入することによつて、間接に財産的損失を戦時企業に補償せんとするものであつた。このような目的をもつた特別償却は、對獨戰爭の遂行に奉仕する製品の製造のために一九一七年四月六日（對獨參戰日）以後に建設又は取得した建物、機械、設備——これらの製品や人員を輸送するための船舶をもふくむ——を對象とするものであつた。したがつて對獨參戰日以前にヨーロッパ連合國への軍需品補給のために建設又は取得した設備は、後にアメリカ合衆國の動員計畫のために稼働されようとも、特別償却の對象とはならなかつた。しかして現實に特別償却の恩典をうけるためには戦時工業局（War Industries Board）によつて重要證明書（Priority Certificates）の交付をうけることが必要であつた。

私はさきに特別償却の目的に特別償却政策は各展開段階において相異つてゐるから、それにしたがつて特別償却の會計手續、その會計理論的性格も變化してきてゐることを研究上の注意點の一つとしてあげておいたが、さらにここでは特別償却の對象もまた特別償却の目的に規定されることに注意を向けたと思う。第一次大戰時には特別償却は、戦時設備について戦後に發生する財産的損失を間接に損金として補償するものであつたため、對獨參戰日以後に建設又は取得した設備のみが特別償却の對象となつた、換言すれば設備を取得した事實が發生してのちに特別償

却が問題になつたのは當然であつた。このような特別償却の取扱に對し、第二次大戦以後の五カ年償却は、戦時設備擴設計畫の一環としての特別償却計畫 (amortization program) なのであるから、設備を取得してから特別償却を問題にしてはすてにおそく、設備取得以前に特別償却の對象となる保證をあたえて戦時設備を擴充する役割をあてえられていた。即ち緊急設備 (Emergency Facilities) を取得する以前に戦時生産局 (War Production Board WPA)——朝鮮戦争になると國防生産管理局 (Defense Production Administration DPA)——によつて、緊急期間 (Emergency Period) の國防のために必要であると證明されることにより、當該設備は取得されたならば特別償却の對象になることになつたのである。こゝで特別償却の目的が特別償却の對象を規定するという點に問題をしぼるかぎり、五カ年償却の對象となる緊急設備の取得基準日が参戦日という限定をうけず、法律の制定日以前まで即ち連合國援助の時期まで擴張されていたことはあまり重要ではない。なぜならば法律の制定日以前即ち特別計畫の樹立した日以前にまで遡及して特別償却の對象を求めたことは、戦時設備を擴充する目的にはあまり奉仕しなかつたからである。ただ關係官廳、議會で特別償却計畫が審議されている間にこの狀報をキャッチした企業——主として獨占企業と思われるが——は、いちちやく計畫に組入れられることを目標に設備擴張に力を入れたことであらうし、また法律の制定日の以前の時期に經濟の軍事化に並行して設備を擴張してきた企業——やはり獨占企業と思われるが——が、棚ぼた利益を手に入れたことは否めないが。

さて五カ年償却をひきあいにだしての特別償却の對象についての考察はこのへんでやめて、詳細を續稿にゆずつて、特別償却の會計手續の説明に入るわけであるが、第一次大戦時の特別償却の會計手續を説明する場合に一つの困難があるので、或る約束を前提にする必要がある。というわけは一九一八年所得・戦時利得・超過利得税法第

二二四條a項(9)個人、第二三四條a項(8)——會社——に特別償却が規定され、若干の改正をうけて、一九二二年歲入法の當該條項に受繼がれるまで、特別償却の具體的な會計手續をきめた施行規則は三回もかわつた——一九一八年法が通過してまもなく出た最初の豫備的な施行規則、一九一九年四月一七日の施行規則、一九二一年二八日のT、D、三一二三號——ために、特別償却の稅務取扱上多くの混亂をもたらしした事實があるからである。したがつて施行規定の改正にあまりわれわれ研究上の問題がなければ、稅務實踐上のようないたずらな混亂をさけるためには最終的な一九二一年法に基づく第四回目の施行規則に依るのが最良の道であらう。このような約束ではあるが、勿論われわれの研究視點からして見逃せない改正部分は問題にすることとしたい。

戰時工業局によつて「對獨戰爭の遂行に貢獻する」ことが證明された設備の特別償却に關する會計手續は、まずそれらの設備の財産的損失額である特別償却總額の算定、次に算定された總額を期間配分することによつて完成する。特別償却總額を算定する第一の基準となる價額には設備の取得原價がそのまま適用されず、調整された原價について特別償却が問題となるのである。ここで調整される必要は、まづ軍需品の原價決定において原價として補償された戰時設備原價の一部は、損金として再び補償をすることは出来ないという二重補償否定の立場から出てきている。即ち一九一七年より軍需品の原價計算方式として採用された原價加算契約(Cost plus Contract)において、正常な戰後條件下においては公正な利益をうることの出来ない戰時原價の一部分——例えば契約遂行のため一〇萬ドルで購入した設備が、契約終結時にその市價が五萬ドルに下落したために發生する五萬ドルの損失額——が、原價として特別償却(amortization)その他の方法で、軍需契約者に補償されていたならば、原價性と損金性をフルに認めることなく、損金の範圍をせばめて、二重補償にならないように稅務會計では投資原價の引下げ(壓縮記帳)

をおこなつたものとして取扱ひ、特別償却はこのように引下げられた原價 (reduced cost) を基準として計算された。次にあくまで計算手續上の問題として、特別償却期間 (amortization period) は、一九一八年以後の課税年度——はじめ一九一八年、特別な場合には一九一九年をも含めての二年間とされていたが、T、D、三二二三號によつて一九二〇年以後の年度まで擴張された——であつたから、設備の取得原價から、取得日以後一九一八年一月一日までの減償償却額が差引かれて、特別償却計算の第一の基準となつた。

- (1) Cf. Montgomery, R. H., *Income Tax Procedure (1919)*, pp.585—588, 891—892, 904—905; Holmes, G. E., *Federal Income Tax, 1920*, pp.418—425; Holmes, G. E., *Loss as a Factor in the Determination of Income, An Article of The Federal Income Tax*, ed. by R. M. Haig, 1921, pp.153—157; *In come Tax Departmented*, by S. G. Rust, Journal of Acc., Mar., 1921, pp.211—213; Montgomery, R. H., *Income Tax Procedure (1921)* pp.902—922; Saliers, E. A., *Depreciation, 1922*, pp.264—268; Montgomery, R. H., *Income Tax Procedure (1924)*, pp. 1186—1208, 1680—1681, 1693—1699; Kohler, E. L., *Accounting Principles underlying Federal Income Tax, 1925*, pp. 153—157; Kirkham, *ibid.*, pp. 365—386.
- (2) Cf. Nicholson, J. L. and Rohrbach, J. F. O., *Cost Accounting*, 19:9, pp. 487—549.

敘上のようにして調整された第一の基準價額と以下にします第二の基準價額との差額が特別償却總額となる。

(1) 戦時設備として戦争期間中使用されたが、一九二四年三月三日以前に賣却又は廢棄された設備は賣却價格 (actual sale price) 又は見積公正市場價格 (estimated fair market value)。

(2) 戦争期間中の使用にひきついで、戦後生産に繼續的に使用されてゐる設備は、繼續企業における見積使用價値 (estimated value in terms of actual use or employment in going business)。

このように特別償却の第二基準價額は戦後に評價されて決定されるのであるが、(1)のグループに屬する設備のよ

うに、戦後に賣却又は廢棄されるものは賣却價格又は見積公正市場價格によるため、若干主觀的要因は入るとしても、客觀的な評價が可能であつた。勿論この場合といへども問題がなかつたわけではなく、賣却豫定設備が賣却されるまでの投下資本利子は損失の一部を構成するとか、後述するようにひきつづいて戦後生産に使用しうる設備を、特別償却總額を擴大するために廢棄してしまい、見積公正市場價格で低評價する事例が発生した。

しかし最大の問題は、(2)のグループに属するところの戦後生産に繼續的に使用される設備の評價が、戦後の競走的條件下における繼續企業價值即ち使用價值——賣却價格よりも大きく、また再調達價格マイナス時價減價よりも小さい——を基準としたところにあるのである。つまりあいまいな基準によるところの評價を一層困難にした原因は、評價如何が特別償却總額の大きさを自動的に規定し、また特別償却期間終了後に始まる減價償却——一九二一年法以前の施行規則が不明確なため特別償却後の未償却殘高については以後減價償却の請求が出来ないような誤解が生じたが、一九二一年法による施行規則はこの條項を修正した——の基準價格を左右するところにあつたのである。即ち損金の年度所屬に大きな影響をもつ使用價值の評價をめぐる企業の利害の對立がますます評價過程を混亂することを倍化した。一九一六年六月三〇日を基準とする設備種類別の物價變動比率等を作成し戦後再調達價格を求める内國歳入局の努力も、その混亂を中々整理出来なかつた。

ボードナーはこの間の事情を次のように説明している。

「特別償却の決定は……戦後週及的におこなわれた。かかる特別償却は眞實の減價 (true depreciation) と同額のものであるべきであつた。しかしながら、設備が使用されつづけられた……場合には、特別償却捺除の決定はなほ財務當局の一方的判断の問題であつた。したがつて決定の週及的性質にもかかわらず、戦後長年の間この問題に

關する論争が續き、さらにまだ生産可能な設備が特別償却を證明するために破壊された。」¹⁾

このように困難な問題の回避のために、戦時設備がまだ使用しうるにもかかわらず、賣却又は廢棄し、しかも賣却價格による低評價を通じて特別償却總額を擴大しようとした事例は多く、デ・ボン社のごときはその典型であつた。²⁾ 評價を引下げて特別償却總額を擴大せんとする企業の評價政策は、生産力の破壊を前提として可能であつたのであつた。即ち特別償却の利益を自己のものにするためには、資本は生産力の破壊をいとわなかつたのである。同様な經驗をわれわれは我國の戦後における企業再建整備の過程でしてきている。即ち使用繼續可能な資産を新勘定から舊勘定へ移し、處分資産とするににより、評價を高くし評價益の計上を通じて、擬制資本特に金融資本所有の舊價權の切捨てを回避し、その温存をはかつた事實をわれわれはみてきている。第一次大戦時の特別償却をめぐる評價政策では評價を出来るだけ壓縮することにより、我國の企業再建整備過程における金融獨占資本の評價政策は、評價益を擴大することによつて、生産力の破壊をおしすすめたのである。³⁾

最近の『ハーバード經營評論』誌上で、シュレイファー、バターズ、ヘントは、不公平な五ヶ年償却に代るものとして、損失補償制 (system of guarantees against loss) を提案し、「もしも擴張から生じた損失額が實際に起つてしまふまで待つて、補償額を決定することが可能であれば、五ヶ年償却にまつわる困難は消失するであろう」と戦後に殘存した帳簿價值とその時における設備の「實質價值」との差額を實損失としてこれを直接企業に補償することを主張しているが、戦後「實質價值」の評價の困難さから、「しかし事實問題として、設備の戦後價值を見積ることは却つて一つの困難に代えるに一つの困難を以てするに等しい」と述べている。このように第一次大戦時の特別償却とかなり類似している損失補償制の實施困難なことはすでに歴史的に論證済みなのである。

またこの戦後價値の不公平な評價は、續稿で採上げる朝鮮戦争時に一般化した部分特別償却 (percentage amortization) が、戦後の經濟的使用性を考慮して、設備原價の一部分 (fraction of cost) のみを特別償却することを立てまゝとしたが、戦後の經濟的使用性の高いものに高いパーセンテージを認めたことにも、一脈通じている。

さてこのような過程を経て算定された特別償却總額は、一九一八年一月一日以降戦時設備としての操業の終つた課税年度の總利益と純益を考慮して、配分され——一課税年度に配分さるべく特別償却額については制限がなかつた——、しかして特別償却額が配分された課税年度の所得が再計算されて、再計算前の所得との差額に税率を乗じた金額が拂戻された。

さきにあげたボードナーの説明、また「特別償却控除には特別償却期間における……あらゆる減價を含める」(第一八二號⁵⁾) という施行規則によれば、第一次大戦時の特別償却は、戦時設備の減價特に戦後に發生した陳腐化減價——現實に發生した減價——を計算對象とする意味においては、減價償却計算となら異なる性格を見出しえないが、戦時中の物理的減價のみならず、主として戦後に發生したところの經濟的減價を所得の高い戦時期間に配分し、損金の年度所屬を變更する、特異的な會計手續をとつたところに問題があるのである。特別償却は特別な減價及び陳腐化 (extraordinary depreciation and obsolescence) と關連してゐることが強調されてゐる⁶⁾。またこれらの特別な減價及び陳腐化は正當な會計原則 (good accounting principles) に従つて、コンヴェンショナルな減價償却控除とは違つた方法で、所得の高い年度に配分されたといわれている。一九〇九年の會社消費税法以來陳腐化控除は物理的減價に對する控除とともに認められてはいたが、その具體的取扱は陳腐化した設備を賣却した場合の實現した陳腐化 (realized obsolescence) にかざられていた——一九一八年施行規則三三號——ので、特別償却は

この制約を解放し、しかも主として戦後に発生した財産的損失（減價）を戦争期間に出来るだけ速く償却する方法であつたのである。「現在の状態はアンノーマルであるから現在の條件に矛盾せぬ最大程度に所得税控除として認められうるか否かは考慮せず、設備の償却することは適當である。」とモントゴメリーがいつていた企業會計實踐は、特別償却の證明さえ交付されれば、稅務會計に合法的に吸収されたのであつた。

- (1) Borden, H. W., *Defense Department Policy in Use of Accelerated Amortization as a Cost in Contracts*, Journal of Acc., Feb., 1963 p.181
② Montgomery, *ibid.*, p. 1139.
- (3) 拙稿、企業再建整備と企業會計の役割、木村和三郎編、資本蓄積と企業會計、昭三〇、九一—一一〇頁參照。
- (4) Schlaifer, R., Batters, J. K. and Hunt, P., *Accelerated Amortization*, Harvard Business Rev., May, 1961, p. 121. 馬場克三、Accelerated Amortization と關する最近の論議、企業會計、昭二六、一〇月號、二二頁。
- (5) Montgomery, *ibid.*, p. 1197.
- (6) Kohler, *ibid.*, p. 153; Jackson, J. H., *Some Problems in Depreciation*, Journal of Acc., Feb., 1921, pp. 89—90.
- (7) Kohler, *ibid.*, p. 154.
- (8) Kirkham, *ibid.*, p. 365.
- (9) Grant and Norton, *ibid.*, p. 209; Kirkham, *ibid.*, pp. 360—364.
- (10) Montgomery, R. H., *Income Tax Procedure (1919)*, p. 582.

第一次大戦時の特別償却は、戦後價值が一應把握しうる時期になつて事後的計算をし、その算定を出来るだけ正確にしようとする意圖をもつていたが、その意圖は戦後價值の評價の壁につきあたり、かえつて不公平な結果をもたらしたことはすでに指摘した通りであるが、特別償却の證明をうけた企業をさらに吟味して見ると驚くべき不公平な運営であつたことがわかる。約二〇億ドル弱が、第一次大戦中に特別償却證明をうけた設備價額總計と報告さ

れているが、この産業別、資本階層別分布はきわめて不均衡なものであつた。例えば砂糖機械は特別償却の対象と認められた(O. D. 259)にもかかわらず、一方鐵道は「戦争の遂行に貢獻する製品の製造のために」取得されたものではないとの理由で、特別償却を否認されてしまつた(L. O. 126)。石炭鑛脈の特別償却が問題にならなかつた(I. T. 146)ことは、鑛山業の場合には、減耗控除の恩典があつたから、一應當然としても、當時の報告を讀むかぎり特別償却が産業全般、企業全般の問題でなかつことは否定出來ない。また特別償却は、戦時高率操業による物質的減價より、むしろ戦後平和生産への轉換より生じた陳腐化減價を主たる内容とする財産的損失を、所得税の高い戦争期間——特に一九一七年一月一日より施行され、一九二二年一月一日までの超過利得税²⁾に配分したのであるから、その合法非合法の運営によつて獨占企業の租税回還——實際には獨占企業への租程の拂戻し——の手段に利用されたのは當然の結果であつた。したがつて、高度の累進課税によつて、老大な戦時利得を減少する政策はめちやめちやにされ、唯、一般大衆がその穴うずめに大衆課税をうけねばならなかつたのである。この關係について『ホワイト・カラーの犯罪』の著者サザラントはつぎのような明確な分析を展開している。

「會社が脱税した第三の方法——第一の方法は諸経費を水割りするヤリ方、第二の方法に會計資料を手加減するヤリ方である——は、戦時支出償還を利用するヤリ方である。この償還とは、政府が、平時の必要以上に工場を増設した諸會社に對して、その租税の一部を拂戻して、補償をしたということを用ひるのである。これは、議會が認められた制度であつて、それ自體としては違法ではなかつたのであるが、この制度にまつわる多數の詐欺的請求が報告されてゐる。總額にして約五億ドルが諸會社に拂戻されたが、これは大ていアンドリュー・メロンが財務長官の地位にあつた時代になされたものである。七〇社中一〇社が、總計一億五千萬ドルを請求した。或る委員會は、償還

目的で會社になされた拂戻しの約半分は違法である旨報告した。議會の或る委員會は、五〇〇萬ドルを越える償還をすべて調査する義務を負つていたが、この委員會の共和黨委員は、全員起立投票で委員會の議長に投票委任状を與えて、財務長官の裁定を認めることとした。このようにして戦争により既に巨大な利潤をあげていた多數の會社が、納めた税金の相當部分を取り戻したのであり、従つて戦争について自分の割り前だけの負擔をしなかつたといふ譯である」と。

ここで七〇社というのは、パールとミーンズが一九二九年に作成し、また一九三八年に臨時全國經濟委員會（TNEC）が作成した最大非金融會社二〇〇社のリストに入る獨占會社であるから、獨占會社の特別償却についての租稅拂戻し請求がそのまま認められたとすれば、拂戻し總額五億ドルの三〇パーセントに當る一億五千萬ドルが獨占企業の手に入つた計算になる。

したがつて第一次大戰時の特別償却は、戦時に擴充した設備の高原價を補償するというよりはむしろ獨占企業への後拂いの設備擴張補助金だつたのである。

- (1) *Border, ibid., p. 181.*
- (2) 加藤清、前掲書、五四—五七頁。野津高次郎、米國稅制發達史、昭一四、六三一—一九〇頁參照。
- (3) *Sutherland, E. H. White Collar Crimes, 1949.* 平野・井田譯一七五頁。

〔後記〕

本稿はさる八月の會計研究月例會において報告したものの前半をなすものである。後半は續稿として發表したい。