

經濟論叢

第九十二卷 第五號

- 一八九〇年代ロシア資本主義論争の特徴と背景……………田 中 真 晴 1
- ロック經驗哲学の構造 (二)……………平 井 俊 彦 21
- 日本における金本位制の成立 (2)……………小 野 一 一 郎 38
- 明治三十二年所得税法と減価償却会計(その二)……………高 寺 貞 男 58
-

昭和三十八年十一月

京 都 大 學 經 濟 學 會

明治三十二年所得税法と減価償却会計（その二）

高 寺 貞 男

四

明治三十二年は企業会計に密接な関係をもつ「商法」（明治三十二年三月九日法律第四八号）と法人「所得税法」（明治三十二年二月一三日法律第一七号）がともにでそろつた年であるとともに、企業会計と商法・税法との間の矛盾がはじめて生じた年でもある。

明治二十六年七月一日より施行された「旧商法」にたいして当時「新商法」といわれた明治三十二年の商法は、一八六一年に制定された一般「独逸商法ヨリ抄出スル処」の旧商法第三十二條第二項の財産評価規定（財産目録及ヒ貸借対照表ヲ作ルニハ總テノ商品、債権及ヒ其ノ他總テノ財産ニ当時ノ相場又ハ市場価値ヲ附ス并テ得ルコトノ確カナラサル債権ニ付テハ其推知シ得ヘキ損失額ヲ扣除シテ之ヲ記載シ又到底損失ニ歸ス可キ債権ハ全ク之ヲ記載セス）をほとんどそのまま継承し、第二十六條第二項で「財産目録ニハ、動産、不動産、債権、其他ノ財産ニ其目録調製ノ時ニ於ケル価格ヲ付スルコトヲ要ス」と、財産の時価評価を要求した。そして、「其目録調製ノ時ニ於ケル価格」の解釈としては、一般ドイツ商法（ADHG）第三十一條第一項の「其の作成の時此等に付すべき価値」の場合と同様、「我邦ニ於テモ亦

客観的ノ交換価格説最先ニ行ハレタリ²⁾」他方、明治三二年所得税法は、第四条第一項第一号において、あらたに課税することになつた「法人の所得」すなわち「第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金ヲ控除シタルモノニ依ル」と規定していたが、主税局は、商法の財産時価評価の要求を前提として、純財産増加説にしたがい、「総益金トハ法人ノ受領シタル一切ノ収入ハ勿論其所有財産ノ価格増加ニ因リ生シタル利益モ亦之ヲ包含スルモノニシテ総損金トハ其支出シタル一切ノ経費ハ勿論所有財産ノ価格減少ニ因リ生シタル損失モ亦之ヲ包含スルモノナリ」と解釈した。そして、明治三二年一〇月二日付各稅務管理局長宛主稅局長通牒によつて、「土地建物器械器具等固定資本ハ商法ノ規定ニ依リ其決算期ニ於テ時価ヲ附スルモノナレハ其時価ヲ前期決算期ノ時価ニ対比シ増差額ハ固定資本ノ増価益金トシテ総益金ニ計算シ減差額ハ減価損金トシテ総損金ニ計算スルモノ……右固定資本……ノ減価損金ハ……総損金中ニ計算スヘキモノトス³⁾」と通達した。たしかに、商法の評価規定によれば、「財産目録には決算の際其当時の財産の時価を付す、此時価は既往将来に關係なく現在の価格を示すべきものとす、故に此價格若し原価より高きときは決算當時に於てそれだけ財産を増加し、若し低きときはそれだけ財産を減少す、而して財産の増加は其原価の如何に拘らず之を利益と云ひ、其減少を損失と云ふこと計算上の通則なるが故、財産の時価〔評価〕損益も亦他の損益と同じく純粹の損益なりと謂う⁴⁾」ことになり、「家屋器具機械の如き之を使用するに従ひて其價格を減損するものは決算の際時価の減少を免れず、随て時価〔評価〕損失を生ず是れ純損に非ずや⁵⁾」という結論がでてくるに違いない。「然るに……実業家の報告する所を見るに、一も商法に準拠し時価を附したるものを見ず⁶⁾」というのが当時の会計実務であつた。当時の固定資産会計では、利益処分形式で減価償却積立金を計上し、固定資産勘定は取得原価のまますえおく方法がまだかなり使用されており、一部では減価償却を経費として取得原価か

ら直接控除する方法が用いられていた。

後者の直接償却法をとる場合、勝村栄之助のように、商法の財産評価規定にしたがえば（ただし、彼の場合には旧商法を前提としていた）「機械モ亦器具ト等シク二様ノ方法ヲ執ラサル可ラス一ハ結算ノ当時ニ於テ其市価ヲ以テ記入ス可ク一ハ其機械ニテ或ル物品ノ製作ニ堪フ可キ年月ト数量トヲ予定シ而シテ其使用ノ年月日ト既製品ノ数量トヲ以テ比例シ機械ノ原価ヨリ引去リ残高ヲ以テ結算当時ノ価トナスナリ」と、固定資産の「原価から耐用年数法または生産高比例法による減価償却を控除した価額」と「時価」とを同一視すれば、直接法による減価償却は固定資産時価評価損として総損金に含めることができただであらう。しかし、すでにのべたように、商法第二十六条第二項にいう「其目録調製ノ時ニ於ケル價格トハ即交換價格ヲ云フ」と、「我邦ニ於テモ亦」ドイツと同様、固定資産会計義務を無視した「客観的ノ交換價格説最先ニ行ハレ」、明治三十五年五月一四日の大審院第三民事部の決定もまた、商法第二十六条「第二項ニ於テ其目録調製ノ時ニ於ケル價格ヲ附スルコトヲ要スト定メタルハ轉換ヲ目的トセサル財産ナルト否トヲ問ハス客観的ノ價格即チ其際ニ於ケル交換價格ヲ附スヘキコトヲ指スモノナルコトハ法文上明カナルノミナラス財産目録ノ調製ヲ命シタル律意ニ照シ毫モ疑ヲ容ルヘキ余地ナキモノトス」と、客観的売却価値説によつたため、かかる評価理論にしたがうかぎり、「原価マイナス減価」を「時価」と同一視することはできず、したがつて直接法による減価償却を固定資産時価評価損として損金に算入することもまた不可能であつた。

このように、一般ドイツ商法第二十一条第一項の「其の作成の時此等に附すべき価値」を客観価値とする判例や解釈がドイツにおける当時の固定資産会計実務と相いれなかつたとまことに同じ事態に直面して、商法の財産評価規定の解釈を会計実務へしたがわせるため、まもなく「原価マイナス減価」による評価実務を擁護したシモン（Simon）

の主観的使用価値説とそれを補正したシタウブ (Staub) キノーム (Rehm) の営業価値説の導入がおこなわれ、かかる動きとほぼ平行して、主税局も、固定資産の「原価から耐用年数法による減価償却を控除した価額」を「時価」とみなし、耐用年数法による減価償却を固定資産時価評価損と同等に取扱うようになった。

しかし、固定資産の原価から耐用年数法による減価償却を直接控除する実務が、右のようにして主税局がこつていた純財産増加説へ包摂されるまでには、減価償却の損金算入を求める企業側とそれを受入れない税務当局のほげしい対立があったことを見逃してはならないであらう。「それはしばしば行政訴訟として表面化した。租税当局は一面では行政上の措置としてその要求を受入れ……、また他面では、判例として、税務行政の方向を左右する場合もしばしば生じた。」¹²⁾

「機械建物消却金並ニ役員賞与金へ所得税法第四条第一項第一号ニ所謂総損金ノ中ニ包含スヘキモノナリヤ否ヤ」¹³⁾ がある。それとされた最初の行政訴訟事件は、日本絹綿紡績株式会社(横浜)税務管理局長を相手どつて起した明治三十二年下半期分「所得金額決定不服ノ訴」(明治三十二年第一二二号・明治三十三年一月一四日宣旨¹⁴⁾)であったが、行政裁判所は、「機械建物ハ現実事業年度内ニ於テ費用シタルモノニ非スシテ原告会社カ将来ノ用途ヲ予期シ之カ為メ会社ノ利益金ノ中ヨリ積立タル金額ニ外ナラス又役員賞与金ハ俸給又ハ給料ノ如キ会社損益ノ有無如何ニ拘ハラズ会社ノ義務トシテ支給スヘキモノト其性質ヲ異ニシ純ラ会社ニ利益金アル場合ニ限り給与スヘキモノナリ故ニ本件ノ如キ金額ハ執レモ会社ノ利益金ニ就テノ処分タルニ外ナラサルヲ以テ：総損金ノ中ニ包含スヘキモノニ非ス」と、「機械建物償却積立金を役員賞与金と同じく会社の利益として宣告した……」¹⁵⁾ また、日本石油会社が新潟税務管理局長を相手どつた明治三十二年下半期分「所得金額決定取消ノ訴」(明治三十三年第一三八号・明治三十三年一月二二日宣旨)にた

いしては、二日前に、「役員及社員ノ賞与金并ニ交際費ハ俸給又ハ給料ノ如キ会社損益ノ有無如何ニ拘ハラス会社ノ義務トシテ支給スヘキモノト其ノ性質ヲ異ニシ純ラ会社ニ利益金アル場合ニ限り給与スヘキモノニシテ……賞与金并ニ交際費ノ如キ畢竟会社ノ利益金ニ就テノ処分タルニ外ナラサルヲ以テ……総損金ノ中ニ包含ス可キモノニアラス」と判決が下されていた。

このように、税務署および税務監督局の機械建物償却金、賞与金、交際費の損金不算入取扱にたいし、「横浜ノ管理局部内カラト、新潟ノ管理局部内カラ行政裁判所へ之ヲ持出シマシテ、行政裁判所デハ是ハ控除スベキモノデナイ、矢張是モ籠メテ課税スルト云フコトノ判決例ヲ指ヘマシタ、斯ノ如キ判決例ガ出来マシタ以上ハ、已ムヲ得ズ茲ニ法律改正ノ必要ヲ認メタノデゴザイマス」との理由をもつて、衆議院議員木村誓太郎外二名は、明治三十三年一月二十五日に開会された第一五回帝国議會に、所得税法第四条第一項第一号中の総損金の「総」を除き、「機械建物償却金、賞与金、交際費」を加えて、「第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度損金、機械建物償却金、賞与金、交際費、保険責任準備金及前年度繰越金ヲ控除シタルモノニ依ル」と改正する法律案を提出した。この所得税法中改正法律案はただちに議長(片岡健吉)指名の九名の特別委員に付託され、明治三四年三月一八日に「所得税法中改正法律案ノ委員会ノ報告」が委員長加藤六蔵によつておこなわれた。いま、当報告中機械建物償却金に関する部分だけを抜書してみると、つぎのとおりであつた。

「会社ニ於キマシテ、機械建物償却金或ハ賞与金交際費ト云フモノニ附キマシテ、或ハ訴願ト為リ或ハ大蔵大臣ニ意見書ヲ呈シタノモアリマス、種々雑多ノ紛擾ガ起リマシテ、即チ其起リト云フモノハ、何カト云フニ、唯今申上ゲマシタモノハ税ヲ課ルノガ至当デアル、課ケスノガ至当デアルト云フ疑点デ、各会社ニ於テモ又管理局税務署

ニ於テモ、種々ヲ考ヲ懐クタメデアリマス、故ニ此惑ヲ解クト云フコトガ、最モ必要デアリマスカラ、即チ委員會ニ於キマシテハ、十分研究ヲ致シマシタデアリマス、其研究後ニ此提出案ノ機械建物償却金、交際費、此三箇条ト云フモノハ、茲ニ別ニ掲載スル必要ハナイト云フコトニナリマシタ、何ゼト云フト例ヘバ、鉄道デ見マスルト、軌道ハ三十箇年デ更ヘルモノト見レバ、年々一万円三十分ノ一宛減ツテ行ク訳ニナル、サウシテ見マスレバ、財産目録ヲ積ル節ニハ、現行ノ商法ノ規定ニ拠リマスルト、其時価デ積ラナケレバナラヌモノデアアル、サウシテ見マスレバ、譬デアリマスガ、三十箇年ノ保存期限デ三十万円ノモノト見レバ、一万円宛年々値ガ減ジマス、サウシテ往ケバ、即チ此償却金ト同ジデアアル、ソレガ現行商法ニ従ツテ、時価デヤラナケレバナラヌコトデアアル、然ルニ多クノ会社ハ其器械ガ全然減リ、其建物ガ全然減ルニモ拘ラス、矢張元ノ三十万円出シテ置ク会社ガ、大分アルヤウデアアル、サウシテ一方ニ積立ヲスル、サウスルト、誠ニ不都合デアアル、其方ハ間違ト言ハナレバナラヌ、即チ時価ノ価、ソレ丈ノモノガ減スレバ、三十年デ一万円宛減ズルト云フノガ至当デアアル、商法ニモアル、却金トシテ見レバ償云フコトデ積立テル必要ハナイ、ナイト見レバ茲ニ所謂税ノ問題ハ起ラヌデアアル、故ニ茲デ除キマシタノデアアル、……尚ホ一言申シマスノハ、大蔵省モ此大体ニ於テハ賛成デアリマス¹⁹⁾す。

右の「所得税法中改正法律案ノ委員會ノ報告」中注目しなければならぬ点は、固定資産勘定は原価のまますえおいて、減価償却積立金を設定する方法を商法の時価評価規定に反するものときめつけ、他方、固定資産原価から定額法によつて（ただし、残存価格を無視し、原価を耐用年数で割つて）算出した減価償却を直接控除する方法を商法の時価評価規定にそのものとして認めたことである。

当時、減価償却積立金は利益処分²⁰⁾の形で設けられるのが普通であり、それへの繰入額については、すでに明治三

二年一〇月二日付各稅務管理局長宛主稅局通牒が「一、總益金中ヨリ總損金ヲ控除シタル純益金ノ内ヨリ器械器具代償却準備金若クハ器械器具償却積立金ノ名稱ヲ以テ積立ルモノ 二、前項ト同名稱ノモノヲ損金トシテ計算シ其實定款ニハ利益ノ内ヨリ償却又ハ積立ルコトニ定メアルモノ 右器械器具償却積立金ハ、一、二ノ場合共其積立金ハ所得ト見ルヘキモノト²¹⁾と通達していたし、また、まゑにものべたように、明治三十三年一月一四日に「行政裁判所は所得税に關する訴訟に付き……機械建物償却積立金を役員賞与金と同じく会社の利益として宣告した……。」²²⁾而して其の理由は法人が其の資産價格の減価を「減額整理して」表示せざる以上は、將來の爲の準備金と區別するの途なきを以て、之を損金として計算するに由なしと謂ふにあ²²⁾つたようであるが、減価償却積立金への繰入額が応々にしてその時々(償却前)利益に比例して決定されていたことも大きく作用していたのではなからうか。「或はまた減価償却準備金がその相手勘定を利益処分勘定とする場合に於ては、会社自ら利益なりと認むるものである。会社自ら利益と認むるものを稅務当局が会社計算にまで干渉して免稅を強制するの必要はないという考も生じ勝であらうと想う。」²⁴⁾事實、当初の「大藏省の見解なりといふを聞くに、大藏省は素より直接に会社を監督せるものにもあらざれば「建物器械代消却金を「損金とせず利益分配の如く純益金の一部と爲すの定款ありて、其計算法に従ひ会社の所得金を決定して届出を爲したるときは、強いて之を訂正して損金中に入れしむるの必要之なきに依り、此場合には、其届出に基きて課稅すべきものと爲す²⁵⁾」という方針をたてていた。

しかし、固定資産原価を耐用年數で割つて算出した減価償却を経費として原価から直接控除している場合には、残存價格を無視しているという問題はあるにしても、すでにのべたことから明らかなように、それを所得とするには無理があつたのである。と同時に、商法が時価評価を要求している以上、直接法による定額減価償却を單純に損

金とするわけにもゆかなかつたのである。この矛盾を解決するためには、直接法による定額減価償却を商法の評価規定にそつて計上した時価評価損とみなすことがどうしても必要であつたが、かかる解決策をとることをはじめて明確にしたのが「所得税法中改正法律案ノ委員会ノ報告」であつたのである。そして、「報告」されたことについては、大蔵省所管事務政府委員若槻礼次郎（主税局内国税課長）も「大体ニ附イテハ唯今委員長カラ述ベラレマシタ如ク、政府ニ於テモ同意デゴザイマス」と、主税局の見解とはなれていないことを認めていた。

(1) 『ロエスレル氏起稿商法草案』第一冊、三四三頁。

「普通独商法……ハ千八百六十一年ニ發布セルモノニシテ我カ商法中保険、手形、破産ニ関スル部分ヲ除キ悉ク他ノ部分ヲ規定セリ」（梅謙次郎・本野一郎『改正再版・日本商法義解』巻之一、明治二十四年、二二頁）

(2) 松本丞治『商法総論』大正二年、三〇四頁。

(3) 若槻礼次郎『現行租税法論』（和仏法律学校・明治三三年度講義録）、二八二頁。

(4) 武本宗重郎『改正所得税法釈義』大正二年、九六一九七頁。

(5) 愛安生「加藤大原両氏の財産時価損益処分法を駁す」東京経済雑誌、第一〇〇一号、明治三十三年一月二日、八七八頁。

(6) 前掲論文、八七七頁。

(7) 加藤吉松「財産口録に就て（簿記法改正の急務）」東京経済雑誌、第九九〇号、明治三十三年八月五日、二九八頁。

(8) 勝村栄之助『商用簿記学原論』訂正六版、明治二十九年。久野秀男「棚卸表・動産不動産ノ総目録及び貸方借方ノ対照表の沿革」（国学院大学）政経論叢、昭和二十六年二月号、九三頁より引用。

(9) 丸山長渡『改正商法要義』上巻、明治三二年、四五頁。

(10) 『大審院民事判決録』第八輯五巻、五五頁。

(11) たとえば、松本丞治は「予ハ……各箇ノ財産ヲ箇箇独立ノモノトシ之ニ公売シテ得ヘキ價格ヲ附スルコトヲ要セスシテ營業ノ存続ヲ要件トシ其財産カ營業ノ存続ニ伴ヒ有スル所ノ價格ヲ附スルヲ以テ足レリト信ス」（松本丞治『商法総則』（和仏法律学校・明治三十六年度講義案）、一八三頁）と、「スタアップ」にしたがい「各箇ノ財産ヲ箇箇別別ニ觀察シタル交換價格又ハ全

体ノ財産ノ公売價格ト異ナル」(前掲書、一八三頁)「營業價格」説を主張したが、その場合、彼は「ジモンハ極力個人的價格説ヲ唱道スレトモ余ヲ以テ之ヲ見ルニ其争ハ言辭ノ議論ニシテ主義ニ於テ(スタウプ、レーム等の營業價格説と)多ク異ナル所アルニ非サルカ如シ」(松本丞治「商法原論」明治三十七年、二二六頁)とのべて、ジモンとシュタウプレームをとにも「營業ニ供セラルル固定財産ニハ使用價格ヲ附スヘント言フモノ」(前掲書、二二五頁)にふくめていた。

(12) 山村勝郎・加藤睦夫「財政法(法体制再編期)」、鶴岡信成・福島正夫・川島武宜・辻清明編『講座・日本近代法発達史』第一〇巻、昭和三十六年、一一五一頁。

(13) 『行政裁判所判決録』第一一輯(明治三十三年度)、第四一卷、一一頁。

(14) 前掲判決録、一一頁。

(15) 上田貞次郎『株式会社経済論』大正二年、二六一頁。上田貞次郎『訂正増補・株式会社経済論』大正一〇年、二八〇頁。

上田貞次郎は「減価償却積立金」は、固定資産の減価相当額を間接的に控除する相殺勘定であり、利益が留保されていることをあらわすものでないという理由をもって、「此の宣言(明治三十三年第百十二号宣言)は減価償却と利益金の一部積立とを混同したる幼稚の管見と云はざるべからず」(上田、前掲書、二六一頁、大正一〇年版、二八〇頁)「何となれば、是即ち損と益とを混同したるものにして、恰かも増配を奨励するに等しければなり」(上田貞次郎「会社の課税に關し疑問となりたる二つの点(固定資本の減価償却金及び株式の額面以上発行に依る積立金の課税)」、會計、大正六年五月号、一八頁。上田、前掲書、大正一〇年版、附録、四〇頁)と批判している。

(16) 『行政裁判所判決録』第四〇巻、一一二頁。

(17) 「第十五回帝國議會衆議院議事速記録」第四号、官報号外、明治三十四年一月二〇日、二八頁。

(18) 前掲速記録、二七頁。

(19) 前掲速記録、第一四号、官報号外、明治三十四年三月一九日、二一七頁。

「交際費ハ是モコ、デ掲ゲル必要ハナイト、委員会デハ認メマシタ、何ゼナラバ交際費ハ利益ガアツテモナクテモ、交際ガ必要デアル、交際費ト云フト、如何ニモ辭ガ不十分デアリマスガ、即チ奔走トカ、周旋トカ、種々ナコトガ入ツテ居ルノミナラズ、或ハ少モ利益ノナイ時分ニモ、尚ホ汎ク運動シテ骨ヲ折ラナケレバナラスト云フトガアル、サウスルト利益ガナイト

キノ方ガ、却テ寐テ居ルコトガ出来ズ、十分運動シナケレバナラヌト云フコトガアル、サウシテ見マスレバ、利益ト關係セスノガ原則ト言ッテ宜シイト考ヘル、サウシテ見マスレバ、即チ總損「益？」金ノ中カラ引ケルモノデアル、ソレヲ間違ッテ利益ノ何分一ヲ交際費トスルト云フ、若シ会社ガアツタナラバ、其会社ハ所得税ヲ取ラル、ノミデナク、間違ッタコトヲスルノデアル、是等ハ酒食ノタメニ使ヒ、無駄ナコトヲスルニ違ヒナイ、實際ノ交際費ハ利益ヲ得ルタメデアアルカラ、利益ノナイトキノ方ガ余計當ガ折レナケレバナラス、利益ガアレバ交際費ハイラヌカ知ラス、故ニ経費ノ内ニ入ルノガ至デアアル、経費ノ中ニ入レバ、所得税ニ入ル必要ガアリマセヌカラ、之ヲ除キマシタ、……賞与金……ハ……諸管理局多数ノ審査委員ガ、全国異口同音ニ賦課スベカラザルモノデアルト云フコトヲ新聞ニ滑キ、或ハ大蔵大臣ニ建議ヲシ、或ハ行政裁判所ニ訴ヘル如ク、委員会ニ於テモ則チ之ヲ賦課スベカラザルモノト、決定シタデアリマス、……尚ホ一言申シマスノハ、大蔵省モ此人体ニ於テハ贊成デアリマシテ、此ヤカマシウ申シテ居リマス此賞与金ダケノ一点ハ反對ダト、斯ウ申サレデアリマスガ、是ハ無論委員会ノ通デアリマセネバ、尚ホ一年モ二年モ諸方デ、ヤカマシク唱ヘナケレバナラズ、ヤカマシイ若情モ聴カナケレバナラヌノデアリマスルカラ此点ニ附テハ無論委員会ノ説ヲ御賛成下」さる「コトヲ望ミマス」(前掲速記録、二一七頁)

本文ならびに右に引用した「所得税法中改正法律案ノ委員会ノ報告」にしたがい、衆議院では、「第四条第一項第一号中「同年度総損金」ノ下ニ「賞与金」ヲ加フ」(前掲速記録、第二〇号、官報号外、明治三十四年三月二五日、三九七頁)こととし、「賞与金ハ個人ヨリ徴取シテ、法人ヨリ徴取スルコトハ削除スルガ至当デアルト、決定ヲ致シタノデアリマスガ、……貴族院ニ於テ反對ニ法人カラ取ツテ、個人カラ取ラナイト云フコト」(衆議院議員鈴木總兵衛の発言、前掲速記録、三九八頁)になつたので、衆議院もこの貴族院の修正に同調し、明治三三年四月二日法律第一七号をもつて、所得税法が改正された。こうして、賞与金については、「従来ハ法人並ニ個人カラ取ツタモノデアリマス」(鈴木議員の発言、前掲速記録、三九八頁)が、明治三四年度分からは、個人が「所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル……割賦賞与金」(第五条第七号)は、受取配当金と同様、非課税項目となつた(『明治財政史』第六卷、明治三十七年、三四—三五頁、参照)。

(2) 「減価償却準備金へ貸記せらるゝ相手勘定は従來の例をみると、多くの場合利益勘定であつた。」(岡田誠一「減価償却準備金に就て」會計、大正一四年四月号、五八頁)

(2) 武木、前掲書、九六頁。

- (22) 武井厚「減価償却積立金の性質」會計、昭和二年五月号、五九頁。
- (23) 「利益処分勘定に相手勘定を求むるものは減価償却の困難と欠損を生じたる年度又は利益少き年度に減価を多額に計算することの苦痛とを避けんとしたる減価思想の素朴時代に於て案出せられたる一方法に過ぎない。」(岡田、前掲論文、六一頁)
- (24) 岡田、前掲論文、六一頁。
- (25) 「法人所得税に対する大蔵省の見解」東京経済雑誌、第九九四号、明治三十二年九月二日、五一―五二頁。
- (26) 前掲速記録、官報号外、明治三十四年三月一九日、二一七頁。

五

以上のべたように、明治三十四年三月一八日の「所得税法中改正法律案ノ委員会ノ報告」は、定額法によって(ただし、残存価格を無視し、取得原価を耐用年数で割って)算出した減価償却を直接控除する方法を商法の評価規定にそつものとして位置づけ、大蔵省もまたそれを承認していたが、税務の実際をみると、その後においても直接法による定額減価償却の損金不算入は依然として続いた。たとえば、明治二十九年七月に創立された東洋汽船株式会社は「明治三十五年四月一六日附ヲ以テ明治三十四年……下半年ニ於ケル所得金額ヲ……屈出テ……増額ノ通知アリシニ由リ再審査ヲ求メタルニ尚ホ同額ニ決定ノ通知アリタレトモ該決定ハ益金ニ船価償却費、船舶大修繕費及「使用人に対する」手当金ナル三項ノ損金合計十七万四千三百七十六円五十七銭五厘ヲ加ヘタルモノ」であつた。また、日本郵船株式会社は、「明治三十四年六月一日」に定款規定の「(一)船舶保険積立金を総船価百分の一・五(如故)、(二)船舶大修繕積立金を製造船価百分の一・二五(旧総船価百分の一・五)、(三)船舶減価引除金を製造船価百分の一(旧総船価百分の一・五)」と改め、更に船舶が製造後滿二十五年に達したときは右三種の積立金を要せざる旨の一項を

加へ」、「創立以降第十六期前半年度（明治三十四年三月）迄現在船価の（半期）二分五厘」の定率「船価償却」をやっていたのを「第十六期後半年度より……製造船価の（半期）二分」に当る定額減価償却へ切換えたが、「明治三十四年十月ヨリ同三十五年三月ニ至ル第十七期前半年度分……又明治三十五年四月ヨリ同年九月ニ至ル第十七期後半年度」における所得金額について、再審査の結果、それぞれ「八十五万二千九百八十六円八十二銭三厘……八十三万五千百二十五円十三銭六厘ノ巨額ヲ増加セラレタリ而シテ此差額即チ増加金額……定款ノ規定ニ基キ従来損金トシテ所得総金額ヨリ控除シ来リタル船舶減価引除金、船舶保険積立金、船舶大修繕積立金、建物減価引除金ノ合計金額ト恰当スル」ものであった。

このように、東洋汽船株式会社と日本郵船株式会社はそれぞれ、「船価償却費、船舶大修繕費及手当金」と「船舶減価引除金、船舶保険積立金、船舶大修繕積立金、建物減価引除金」について、それらを益金に算入する決定をうけたので、かかる決定を不服として、東京稅務監督局長（浜口雄幸）を相手どり、その取消を請求した「所得金額決定取消ノ訴」（明治三十五年第二一八号・明治三十六年七月一〇日第一号宣告）と「所得金額決定不服ノ訴」（明治三十六年七月一〇日第一号宣告）を起した。

この二つの行政訴訟は、その受理番号からみると、東洋汽船株式会社の方が日本郵船株式会社よりもはるかにはやく提訴しているにもかかわらず、ともに明治三十六年七月一〇日に判決が下されている。両社はいわゆる「社船」として航海補助金をうけていたので、税務上も同一に取扱う必要から、日本郵船株式会社にたいする判決が来たまで、東洋汽船株式会社にたいする判決はひきのばされたのではなからうか。その当否はともかくとして、日本郵船株式会社にたいする判決が東洋汽船株式会社にたいする判決を規定したことは間違いないから、受理順からは

逆となるが、まず日本郵船株式会社対東京稅務監督局長事件、つぎに東洋汽船株式会社対東京稅務監督局長事件の順で、それぞれの原告陳述の要旨、被告答弁の要旨、および判決の理由をたずねてみることにしよう。（ただし、東洋汽船株式会社の使用人にたいする「手当金」に関する部分は固定資産会計とまったく関係はないので、ここでは割愛した。）

日本郵船株式会社対東京稅務監督局長事件

原告（日本郵船株式会社）陳述の要旨

第一項船船減価引除金（前半年度六十三万五千三百六十九円九十七銭三厘後半年度六十四万六千九百九十三円六十四銭）ハ原告定款ノ規定ニ基キ船船維持ノ為メ製造船船百分ノ二簡ヲ控除セルモノナリ今此控除金ノ性質如何ト云フニ全ク会社ノ元資ニシテ宛モ銀行ニ於ケル資本金ト異ナル所ナシ蓋シ海運ノ事業ハ船船有テ始メテ之ヲ営ミ得ヘキモノニシテ会社ノ目的事業ノ基本タルモノナリ而シテ船船ナルモノハ彼ノ金銭ノ如ク終始一定ノ價格ヲ保有シ得ルモノニアラスシテ年月ノ経過ト使用トニ依リ漸次老朽不用ニ屆スルモノナリ故ニ船船ニ付テ凡ソ一定ノ船齡ナルモノヲ定ムルニトハ万国普通ノ実例ナルヲ以テ原告所有船船ノ船齡ヲ定メ滿二十五ケ年トセリ乃チ此年月ノ経過ニ依テ朽廢シ若クハ不用無價格トナルモノナルナリ故ニ原告ノ資本即チ船船ナルモノハ口日ニ其價格ヲ減損シツ、アリ即チ時日ノ経過ノミ一依テ会社ノ資本ヲ減損スルモノナリ若シ夫レ此欠損ニシテ年々補填スルコトナカランカ二十五ケ年ノ終リニ至リテハ会社ハ全ク資本ヲ失フニ至ルヘシ是ニ於テ原告ハ文明各國海運業者ノ為ス所ト同シク一事業年度間ニ於ケル船船ノ減価即チ資本ノ欠損ヲ製造船船百分ノ二簡ト定メ減価引除金ヲ名稱ノ下ニ此欠損ヲ補填スルモノナリ今海運先進國タル英國ノ実例ニ徴スルニ船船減価引除金ハ損金ト為スヲ原則トシテ曾テ益金ト見做シタルコトナシ一兩年前廢船ニ至ル年齡ノ長短即チ毎年船船ノ減耗スル歩合如何ニ付收稅官ト船主トノ間ニ所見ヲ異ニセ

シコトアリテ裁判ノ結果船舶ノ実用期間ハ二十年ニ過キサレハ平均毎年製造原価ノ百分ノ五箇ヲ控除セサルヘカラスト云フ船主ノ主張ニ對シ船舶ハ製造後平均二十五年間使用ニ耐ヘキヲ以テ毎年製造原価ノ百分ノ四箇ヲ減価引除金トシテ控除スルヲ適當ト判定セラレタルコト⁷⁾アレトモ減価引除カ其性質上當然ノ損金タルヘキコトハ英國官民ノ齊シク一致スル所トス原告カ定款ニ於テノ一事業年度ニ於テ製造船舶百分ノ二箇即チ毎一年百分ノ四箇ニ当ル金額ヲ損金ト為シ船舶ノ減耗トシテ引除クヘシトシタルハ此実例ニ憑拠セルモノナリ

船舶減価引除金ノ性質ニシテ資本欠損ノ補填タルコト斯ノ如ク明確ナル以上ハ被告カ此資本欠損ノ補填金額ニ對シテ課税スルノ不當ナルコトハ法律ノ明文ニ徴シテ白ヲ明カナルヲ以テ更ニ詳論スルノ必要ナカルヘシ又被告カ此引除金ヲ以テ課税スヘキ益金ト認メタルコトノ不當ナルハ唯此見解ヲ誤リタルノミナラス他ノ法律主義ニモ違背スルモノト云ハサルヘカラス商法第二十六條ノ規定ニ拠レハ会社ノ財産日録ハ其財産目録調製ノ時ニ於ケル價格ヲ附スルコトヲ要スルコトアルヲ以テ其結果例ヘハ公債其他ノ價格券面価以下ニ低下スルトキハ其差額ハ即チ其年度ノ損金トナリ此損金ハ計算上利益金ヨリ補填セラル、モノナリ而シテ此欠損補填金額ニ對シテハ課税スヘキニ非ス又實際ニ於テモ課税セラレサルナリ然ルヲ況ンヤ原告ノ船舶即チ毎年度ニ於テ其財産目録中ノ船舶ヲ減價シ此資本ノ欠損ニ對スル補填金額ニ對シテ課税セントスルカ如キハ全ク法律ノ精神及實際政府カ施行シ來レル慣行ニ背反スルモノナルニ於テオヤ

第二項建物減価引除金(前半高一方四千六百九十五円六十一錢後半年度一万四千五百五十七円十九錢)ハ亦前項船舶ノ為ニスルモノト全ク其性質ヲ同フシ所謂資本ノ欠損ヲ補填スル損金ナルカ故ニ法律上課税セラルヘキモノニ非ストノ理由ハ凡テ前項ニ詳論スル所ノ如シ但シ建物ハ比較的永年ノ保存ニ耐フルヲ以テ実用期間ヲ平均五十年ト見做シ一事業年度百分ノ一箇即チ毎一年百分ノ二箇ニ当ル金額ヲ控除シ損金ト為シタリ是前記船舶減価引除ノ歩合ト異ル所以ナリ

第三項船舶保險積立金(十一万九千四百二十五円十七錢五厘)凡ノ海運業ニ於ケル船舶ノ保險ハ事業其モノ、性質上資本維

持ノ方法トシテ欠クヘカラサル所ノモノナリ故ニ此金額ハ他ノ保險会社ト保險ノ契約ヲ為シタル場合ニ於テハ毎年其保險料トシテ現実ニ支払フヘキモノナリ唯夫レ原告ハ或ル船舶ニ對シテ自ラ保險ノ制ヲ取ルカ故ニ之ヲ積立金ト稱スト雖モ其実ハ既ニ他ノ会社ニ對シテ支払ハレタルヘキモノヲ別途ニ積立テ之ヲ原告ニ保有シテ不時ノ災害ニ備フルモノタリ故ニ此金額ハ亦課税セラルヘキ純益ト見ルヘキモノニ非ス

但シ前半年度ニ於テハ積立金十六万四千四百二十五銭ナリシモ原告カ現実ニ支払ヒタルノ損害金額ハ十八万六千八百十五円十六銭九厘ニシテ却テ積立金ヲ超過スルコト二万六千四百円余ナリシヲ以テ被告ハ此金額ヲ更ニ總益金ヨリ控除シタリ

第四項船舶大修繕積立金(前半年度二十二万九千三百三十二円六十六銭後半年度五万五千三百四十九円十三銭)ハ亦資本補償ノ一方法ニ外ナラス蓋シ船舶ハ總テ修繕ヲ加フルニ非レハ用ニ堪ヘス從テ又其價格ヲ維持スルコト能ハス殊ニ船体ノ要部ヲ成ス所ノ機関汽罐ノ入替若クハ模様替ノ如キ一時ニ莫大ナ金額ヲ要スルモノナルカ故ニ之レカ為メニ会社損益ノ平進ヲ失ハシコトヲ慮リ乃チ統計上必要ナル修繕ノ平均額ヲ査定シテ之ヲ補填セントスルモノナリ此金額ニ對シテ課税スルノ不当ナルコトハ既ニ前述シタル所ノ如シ(傍点、圈点——高寺)

被告(東京稅務監督局長)答弁の要旨

第一原告日本郵船株式会社定款ニ就キ右船舶減価引除金算定ノ方法ヲ見ルニ船舶維持ノ為メ製造船価百分ノ二ヲ控除スヘキコトヲ規定セリ斯ル算定方法ハ決シテ財産目錄調製ノ時ニ於ケル現実ノ價格ノ高低ヲ表明スルモノニ非ス之ヲ以テ資本欠損額ナリト言フハ事實ニ符合セサルモノト云フヘシ而シテ原告カ船舶ノ減価引除金ヲ設ケタル所以ノモノハ他日代用ノ船舶ヲ購入スルニ方リテ或ハ多額ノ支出ヲ要スルコトナキヲ保セス斯ル不時ノ用途ニ充テ以テ利益歩合ノ非常ノ昂低ヲ調節センカ為ニ設ケタルモノニシテ畢竟一種ノ積金ニ外ナラス從テ之ヲ以テ益金ノ内ニ計算シタルハ正當ノ処分ナリト信ス建物減価引除金ニ付テハ別ニ定款ノ規定ナク而シテ原告ハ船舶ニ於ケルト同一ノ理由ヲ以テ欠損ナリト主張スルト雖モ斯ル計算方法ノ實際ト適合

セサルハ前已ニ述ヘタル如シ要スルニ此二者ハ皆一種ノ積立金ニシテ之ヲ益金ニ計算シタルハ正當ナリ第二船舶保險積立金ニ付原告ハ自保險ノ制ヲ取リタルモノニシテ其実ハ他ノ会社ニ對シテ支払ハレタルヘキモノヲ原告ニ於テ保有スルニ過キスト主張スト雖自保險ノ制ヲ取ルト稱スル如キハ亦一種ノ積立金ニシテ現実支出サレサル限りハ之ヲ損金ト認ムル能ハス已ニ本期ニ支出シタルモノニ付テハ之ヲ控除セリト雖モ其殘額ハ之ヲ益金ニ加算スヘキコト當然ナリ又原告ハ船舶大修繕積立金ヲ以テ資本補填ノ損金ナリト云フト雖該積立金ハ他日修繕ヲ要スヘキ事件發生シタル場合ニ於テ之ヲ支出スルモノナルヲ以テ已ニ支出シタルモノニ付テハ之ヲ損金ト認ムヘキモ未タ支出セサルモノニ付テハ之ヲ損金ト認ムル能ハス要スルニ以上四種ノ金額ハ毫モ資本減損ト相関係セス其性質ハ積立金ニシテ被告力之ヲ益金ニ加算シ其金額ヲ以テ所得額ナリト決定通知シタルハ正當ノ処分ナリト信ス¹⁰⁾ (傍点——高寺)

判決 (明治三十六年七月一日) の理由

被告ハ原告カ毎事業年度ニ船舶ノ減価トシテ百分ノ二建物ノ減価トシテ百分ノ一ヲ控除スルハ決シテ其現実ノ價格ヲ表明スルモノニアラサレハ本件船舶減価引除金及建物減価引除金ヲ以テ資本ノ欠損ヲ補填スル損金トシテ見ルヲ得スト云フト雖本件船舶ノ如キハ其時價ヲ定ムルコト至難ナルヲ以テ原告ニ於テ一定ノ標準即其堪用年限ヲ定メ年々價額ヲ遞減スルハ相當ノ方法ト謂フヘク又建物ハ自ラ普通ノ相場アルモノナレハ船舶ノ例ニ倣フヘキモノニアラサルモ亦其價格ニ幾分ノ變動ナキヲ得ス然ルニ被告ニ於テ單ニ原告ノ算定宜シキヲ得ストノ理由ヲ以テ總テ右引除金ヲ益金ニ計算シタルハ正當ノ処分ト謂フヲ得ス又原告ハ船舶保險積立金及船舶大修繕積立金ハ資本維持ノ為メ欠タヘカラサルモノニシテ即会社ノ損金ナリト云フト雖該金ハ他日ノ入用ニ充テタルモノニシテ現実資本ヲ補填セル損金ニアラセレハ被告ニ於テ未タ支出セサル金額ヲ以テ益金ニ計算セシムハ正當ナリ¹¹⁾ (傍点——高寺)

東洋汽船株式會社對東京稅務監督局長事件

原告(東洋汽船株式會社)陳述の要旨

船價償却費ハ事業年度内ニ蒙リタル純粹ノ損失即原告ノ資本タル船舶ノ磨滅減少ヲ補填シ次年度ノ業務ヲ差支ナク営ムヘキ資本ナレハ純然タル營業費ニ屬シ普通會社ノ準備積立金トハ大ニ性質ヲ異ニスルモノナリ現ニ其金額算定モ收入又ハ純益ヲ標準トセスシテ船價其物ヲ標準トスルニ依ルモ之ヲ所得金額中ニ編入スルノ不当ナルコト論ヲマタサルナリ船舶大修繕費ハ船舶ニ對シ施シタル一定ノ金額ヲ超過スル特殊ノ修繕費ニシテ計算上及營業上ノ便利ニ供スル為メ特ニ之ヲ普通ノ修繕費ト區別シタルモノニシテ現ニ其大部分ハ既ニ消費シ去リタルモノナレハ損金ナルコト普通修繕費ニ異ナル所ナキニ單ニ其名ノ異ナルガ為メ之ニ課稅スルハ其理由ヲ知ルニ苦マサルヲ得ス又該費算定ノ標準ヲ船價ニ取ルノ点ニ於テ船價償却費ト同一ナリ(傍点)——高等)

被告(東京稅務監督局長)答弁の要旨

船價償却費及船舶大修繕費モ亦船價ヲ標準トシ利益ヨリ歩合ヲ以テ積立テ稅法第四條ノ所謂其事業年度中ニ支出シタル損金ニアラサルヲ以テ之ヲ所得ニ加算決定シタルハ正當ニシテ毫モ違法ニアラ¹³⁾〔す〕……

判決(明治三六年七月一〇日)の理由

本件ノ所争ハ原告カ明治三十四年度下半年期計算書上記載シタル船價償却費船舶大修繕費及手当金ナル三費日ノ金額ハ所得稅法第四條第一号中ノ事業年度ノ總損金ト稱スルコトヲ得ルルヤ否ヤニ在リ而シテ同法ノ所謂總損金トハ現ニ支払ヲ為シ又ハ動産不動産ノ價格ノ減損セシモノヲ謂フモノナリ故ニ將米ヲ仮定シテ費目ヲ設クル如キハ豫備ノ方法タルニ過キス隨テ之ニ充當ス

ル金額ハ損金ト看做スヘキモノニ非ス……船舶ノ修繕ナルモノハ其損傷ノ大小ヲ予定シ難キモノナレハ凡テ修繕ヲ要スル時期ニ臨ミ始メテ支出金額ノ決定スルヲ当然トス故ニ縦令損傷ノ大小ヲ區別シ大修繕費トシテ之カ金額ヲ表示スルコトアルモ損傷未究ノ場合ニ於テハ予備金タルニ外ナラサルニ因リ原告ハ船舶大修繕ハ費口ニ充当スル金額ヲ以テ損金ナリト謂フヲ得ス又船舶償却費ハ艘船ノ製造アリシヨリ使用ノ年序ヲ経ルニ從ヒ品質ニ減損ヲ生スルハ白然ノ結果ナリ而シテ会社ノ財産ハ商法第二十六條ノ規定ニ從ヒ毎年財産目録調製ノ時ニ於ケル價格ヲ附スルコトヲ要ス然ルニ船舶ハ其時價ヲ知ルコト難キモノナレハ原告ハ船舶價格ヲ船舶ニ割当て損失ヲ算定スルハ不当ナリト謂フヘカラス随テ被告ニ於テ船舶ノ長短ニ付當否ヲ定ムルハ格別船舶償却費ヲ利益金ノ処分ト為シ損金ト認メストセシハ不当ナルニ依リ原告ノ所得金決定額ヨリ控除スヘキモノトス¹⁴⁾ (傍点)

——高寺)

以上かなり長く引用したように、行政裁判所は、「所得額の算定は商法第二十六條の規定に從ひ船舶も時価を附して計算することは望まじきことながら、其時価を定むるは至難のことなれば所謂時価に依ることを得ず、然れども船舶の價格が使用の年序を経るに從ひ減損することは普通の場合に於て疑ひ無き事實である。故に己むを得ず此事実あるに依り船舶に割当て損失を算定することは不当なりと謂ふべからず、との趣旨¹⁵⁾にしたがい、明治三六年七月一〇日に取得原価を耐用年数で割つて算出した船舶減価償却を益金に算入した東京稅務監督局長の「処分ヲ取消ス¹⁶⁾」との判決を下した。「此判決理由を見るに、裁判所は船舶二十五年とする船舶償却法が正当なりとも、不当なりとも云はず、判決理由に、相当の方法なりと謂ひ、或は不当ならずと謂ひしは、該事業に付て若干の船舶を仮定して年々其價格を減減し、其減する額を損失として計算することである。而して、船舶を幾年幾ヶ月と定むるが適當なるかに就ての當否は一言も云はず、即ち裁判所は船舶二十五年の償却計算法を採つて正当と認めた形跡更に

なし。¹⁷⁾ 事実、判決自体は「被告ハ該金ニ付更ニ相当ノ処分ヲ為スヘシ」としていた。そこで、東京税務監督局長は日本郵船・東洋汽船両社の船舶耐用年数を二五年とみなし、半期ごとに取得原価の百分の二を船舶減価償却として損金に算入することに決定し、主税局もこの処置を相当と認めた。この点は「明治三十六年十二月二十七日原甲第五六五号主税局長通牒」に明らかなので、それを引用すると、つぎのとおりである。

日本郵船株式会社及東洋汽船株式会社対東京税務監督局長第一種所得金額取消ノ訴ニ付本年七月十日行政裁判所判決ニ基キ
 同局長ニ於テ右両会社ニ対シ船舶ヲ二十五ヶ年ト見做シ一事業年度（事業年度ハ六ヶ月ナリ）毎船（船舶）価百分ノ二ヲ船舶
 償却トシテ損金ニ計算スルコトニ決定致候此計算ハ当局ニ於テモ相当ト認メ候ニ付為御参考此段及通牒候。¹⁸⁾

ところで、さきに引用した日本郵船株式会社対東京税務監督局長事件の判決理由「中には、「建物は自ら普通の相場あるものなれば船舶の例に倣ふべきに非ず」として、時価あるものは出来得るかぎり時価に依らしめんとしたるが如し。」²⁰⁾この点税務当局がどのような処置をとったか不明であるが、おそらく建物耐用年数を五〇年とみなし、半期ごとに取得原価の百分の一を建物減価償却として損金に算入する処置をとったと思われる。この推察の当否いずれにせよ、さきの日本絹綿紡績株式会社対横浜税務管理局长事件とこの事件を対比した場合、「共に建物の減価償却を取扱ひ居るに、一は之に課税すべしといひ、一は課税すべからずといへるは確かに矛盾なるべし。又後者に於て船舶は評価の困難なるの理由を以て定率の「定額」償却を認めながら、前者に於て器械の場合に之を認めざるは、工業上の常識を具ふるものゝ、了解に苦しむ所なるべし。」²¹⁾しかし、前者は利益処分による減価償却積立金の損金算入可否についての、後者は取得原価を耐用年数で割ってえた金額を直接控除した減価償却の損金処理の可否をめぐる事件であったことを考えると、両事件の判決がことなる結果となったとしても、形式的には両者の間に矛盾

があるとはいえないであろう。事実、後者の判決があつてからわずか一カ月後の明治三十六年八月一日には、すでに稅務監督局長の決定を不当として大蔵大臣にたいし「訴願」していた紡績業者にたいし、「紡績器械ハ漸次減損スヘク概ネ二十年乃至三十年ノ寿命ヲ有スルニ過キサレハ現実減価アリント認メ之ヲ補填スル機械償却金ハ損金トス」という訴願裁決があり、「製造業ニ於ケル機械ノ減価」も「法人所得ノ計算ニハ之ヲ控除」することになり、その「結果法人ニ在リテハ固定資本例ヘハ船舶建物器械等ノ減価償却金ハ」ともに「総益金ノ内ヨリ控除シテ所得ヲ算出スルニ」いたつたのである。

(1) 『行政裁判所判決録』第一四輯（明治三十六年度）、六〇七頁。

(2) 『日本郵船株式会社五十年史』昭和一〇年、六八九頁。

(3) 前掲書、五七八頁。

「日本郵船株式会社……明治三十三年下期（同会社にては第十六期前半年度と称す）の營業報告書中營業概況及報告の要旨を見るに「現行定款の規定する所は無期償却法にして所有船舶老朽用に適せざるに至りたるときは其減価引除積立高を以て代船新造の資を支ふるに足らず、換言すれば現在船舶二十万噸は新旧代謝の方法不備なるが為め漸次其の数を減じ竟に資産の缺損を免れ難し、是を以て改正の必要を感ずること久しと雖之を改正せんには先づ現在の船価を整理せざるべからず、之を整理せんには之に應ずる会計上の餘裕なかるべからず、是れ今日迄之を改正すること能はざる所以なり」と云ひ又「今日若し船価を整理せずして直に改正案の如く有期償却法を採んか船舶二十五年以内に船舶の処分を要するに當り資産の缺損を來たすことを免れず」と云へり此の説明に依れば同期迄の評価額は実価以上のものにして資産の缺損を生ずるを恐れ不当の価額を附したるものと謂はざるを得ず、」（佐藤雄能「船舶價格の整理」會計、大正一五年三月号、一七一—一八頁）そこで、日本郵船株式会社は、第一六期後半年度（明治三十四年九月）より「従来の引除法たる現在船価の半期一分五厘引除を製造船価の半期二分除法に改正する為、保険積立金「一、〇〇〇、〇〇〇円」及び……利益金「七三三、七三〇円」より」「第十六期後半（明治三十四年五月）一、七三三、七三〇円」の「船舶整理」（前掲書、五七八—五七九頁）をおこなつた。

(4) 筆者はかつて「日本郵船(株式)会社では第一期から船舶の平均耐用年数を二〇年(第一期後半年度から二五年)、残価をゼロとして、定額法による総合償却が実施された」(高寺貞男「日本海運業における減価償却の生成過程」(その四)「経済論叢」昭和三十七年九月号、四九頁)とのべたことがあるが、前述したことから明らかなように、この記述は誤っているので、さきのように訂正する。

「日本郵船(株式)会社では、第一期から第一六期前半年度まで、〇・〇五%〔第一〇期より一事業年度を半年に変えて、〇・〇二五%〕の定率法による総合償却をおこない、第一六期後半年度から、耐用年数を二五年、残価をゼロとする定額法へ切換えた。」

(5) 前掲判決録、六二〇—六二二頁。

(6) 前掲判決録、六二二頁。

(7) イギリスにおいては、「一九世紀末におきて、すでに「船舶の場合、船主の原初原価 prime cost の四パーセントの定額控除が年次利益からの控除として認められた」(Edwin R. Seigman, *The Income Tax, A Study of the History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and Abroad*, 1911, p. 189.) が、二〇世紀に入ると、「英国に於て船舶価格の償却額に付き船主と収税官と意見を異にし、収税官は百分の四を控除すべきしと言ったのに対し、船主は百分の五を控除すべきしと主張したけれど、裁判の結果収税官の主張の如く百分の四を控除すべきものと判決せられたことである。」(佐藤雄能「鉄道会計研究」昭和十二年、八七頁。佐藤、前掲論文、一九頁。佐藤雄能「減価償補金に就て」会計、大正一〇年七月号、五一頁) John Edwin Piper, *The Acts related to The Income Tax* (by the late Stephen Dowell), 6th ed., 1908, pp. 425-426 によると、「それは船主のようなる行政訴訟事件であった。」

Paninsular and Oriental Steam Navigation Co. v. Leslie (1900), 79 L.T. 118; 82 L. T. 137; 4 Tax Cas. 177.

British India Steam Navigation Co. v. Leslie (1900), T. L. R. 104; 4 Tax Cas. 257.

(8) 「實際政府カ施行シ米レル慣行」とは何をさすのか明白でないが、明治一八年九月二十九日に下付した「命令書」第二十八条で、政府は日本郵船会社にたいし、「船舶年々逐テ通減スルカ故ニ一ケ年ニ付各船總代価ノ百分ノ五ヲ引除スベシ」(「日本郵船株式会社五十年史」(六八頁)と、船価償却を強制したので、それにしたがって日本郵船会社が船価償却を実施してきたことを

意味しているのではなからうか。

- (9) 前掲判決録、六二二―六二七頁。
- (10) 前掲判決録、六二八―六二九頁。
- (11) 前掲判決録、六三〇―六三一頁。
- (12) 前掲判決録、六〇七―六〇八頁。
明治二九年六月三日の創業總會において決定された東洋汽船株式会社の原始定款「第七章 会計」には、船舶償却費、船舶大修繕費、手当金についてなんらの規定もなかった（『洪沢栄一伝記資料』第八卷、昭和三十一年、二七四頁、参照）が、大正末期の当社定款には、つぎのような条項がある（佐藤「船舶価格の整理」会計、大正一五年三月号、二二―二三頁）。
第三十二条 当社は毎期総収入金より左の四号の諸費目を引去り其残額を利益金とす

一 諸経費

二 手当金（前号の費目を引去りたる残額百分の七以内）

三 船舶償却費 船舶原価の百分の式以上

四 船舶大修繕費 船舶原価の百分の式以内

いつ定款にかかる条項が挿入されたか明らかにしえなかつたがおそらく明治三〇年代前半においてである。

- (13) 前掲判決録、六〇九頁。
- (14) 前掲判決録、六〇九―六一頁。
- (15) 中田伍一「佐藤善助氏の「法人所得税の課税上より観たる船舶償却に就て」を讀みて」会計、大正七年一〇月号、八六頁。
- (16) 前掲判決録、六一〇、六三一頁。
- (17) 中田、前掲論文、八五頁。
- (18) 前掲判決録、六一〇、六三一頁。
- (19) 武本、前掲書、一〇〇―一〇一頁。
- (20) 上田、前掲論文、二三頁。上田、前掲書、大正一〇年版、附録、四五一―四六頁。

- (21) 上田、前掲論文、二〇頁。上田、前掲書、大正一〇年版、附録、四三頁。
- (22) 島延由緒『改訂税法便覧』大正四年、一一〇頁。
- (23) 『税法整理案審査会審査要録』(明治四〇年七月)、八二頁。
- (24) 前掲要録、八三頁。
- (25) 『税法審査委員会審査報告』(明治三九年一月二四日)、一五〇頁。

〔附記〕 本稿は、昭和三八年文部省科学研究費(各個研究)交付金による研究成果報告の一部である。