

# 經濟論叢

第九十二卷 第六號

---

經營教育に関する若干の問題	田 杉 競	1
ライン・ヴェストファーレン製鉄業に おける『混合企業』の創出 (一)	大 野 英 二	21
ロック経験哲学の構造 (三)	平 井 俊 彦	41
明治三十二年所得税法と 減価償却会計(その三)	高 寺 貞 男	54

---

昭和三十八年十二月

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(その三)

高 寺 貞 男

### 六

大阪商船株式会社は、定款において、「船舶減価償却金」を「明治二十年十一月維持船価(一八〇万円、二十一年一月に改めて一五〇万円)の百分の四以上と規定し、次いで二十八年七月総船価の年百分の四以上(ただし、二十六年一月に一月から六月までを上半期、七月から十二月までを下半期としたので、半期百分の二以上)と改め<sup>1)</sup>」さらに三〇年七月定款第四十五条に「船舶減価償却金ハ株主配当金ノ年利一割ニ滿タサル場合ニ限り総船価ノ百分ノ一迄ニ其割合ヲ減スルコトヲ得」という一項を加え<sup>2)</sup>、次頁の表に示したような船舶減価償却を実施した。

さて、右の「維持船価なる意味は総現在代価を称したものである」<sup>3)</sup>から、「総船価」もまた現在船価つまり船価未償却残高と理解しなくてはならないであろう。このように「現在の総船価を標準として(それに百分の二の定率を乗じて)償却割合(償却額)を算出するときは船価全部の償却には多くの年数を要するなり、……又……定款に百分の二以上とせるは年度に依り通減額を一定せざるもの如し、殊に配当金年一割に滿たざるときは百分の一迄為止得るを規定し居るが如きは同会社の船舶堪用年限を幾何と予定し居るか全然不明なり、」<sup>4)</sup>『大阪商船株式会社五十

大阪商船・船舶減価償却実施状況

年 度	[現在] 船舶代価 (未償却残高)	減価償却高
明治 17年	1,013,441	—
18	1,230,043	—
19	1,226,667	—
20	1,229,338	—
21	1,368,422	72,000
22	1,334,227	72,000
23	1,736,834	60,000
24	1,782,093	95,000
25	1,698,603	60,000
26	1,883,735	60,000
27	1,964,174	60,000
28	2,242,812	100,000
29	2,777,961	103,000
30	5,219,203	99,000
31	5,286,263	108,500
32	5,360,935	226,000
33	7,152,159	330,000
34	7,676,030	334,000
35	7,619,287	361,000
36	7,868,815	388,000
37	8,165,274	389,000
38	10,490,367	469,000
39	12,665,469	582,000
40	13,090,925	610,000
41	13,275,568	507,000
42	14,819,931	726,000
43	16,678,282	1,013,000
44	17,400,942	1,148,000

『大阪商船株式会社五十年史』, 昭和9年,  
pp. 865—866.

年史』は「当社は船舶使用期間を二十五年として船舶を償却し<sup>5)</sup>ることを標準として居るのである。」とのべているが、定款上において「船舶減価償却総船価ノ百分ノ二以上」を「船舶原価ノ百分ノ二以上」と改めたのは昭和三年三月であるから、それ以前に何時から船舶の耐用年数を二五年として、それでもって船舶原価を割った金額を償却最低額としたかは明確でない。多分、明治三五年頃ではなからうかと推察しうるが、その場合定款規定は従前通りであった。このことは当「社ノ明治三十五年上半期(自一月至六月)所得金額ニ対〔する〕……決定額中ニ……当期間ニ於ケル船舶減価償却金十八万一千円ヲ包含セルヲ以テ……審査ノ請求ヲ為シタルニ……同一ノ決定ヲ為」<sup>7)</sup>されたため、これを不服として大阪稅務監督局長を相手どり「所得金額決定不服ノ訴」(明治三十六年第一二三号・明治三

六年（二月五日第一節宣言）をおこした時の陳述中にも反映されている。すなわち、前章において考察したように、日本郵船株式会社の場合には、明治三四年後半期に「船価整理」をした上で、その期から船舶の耐用年数を二五年と定め、船舶原価百分の二に当る定額「船価償却」へと切換えていたので、この「船価償却」を商法第二十六条第二項の財産評価規定にそう固定資産時価評価損として位置づけ、その損金算入を請求したが、大阪商船株式会社の場合には、いぜんとして船価未償却残高に定率 $\circ \cdot \circ$ 二を乗じた金額以上を船舶減価償却とする定款規定をのこしていたので、商法第二十六条第二項に関連させることをさけ、第百九十五条第一項（会社へ損失ヲ填補シ且前条第一項ニ定メタル準備金ヲ控除シタル後ニ非サレハ利益ノ配当ヲ為スコトヲ得ス）をてこにして、その損金算入を要求した。このように原告請求の理由がことなれば、それになりたいする被告の答弁はちがつてくるのが当然であるが、判決理由はほとんど変わらず、判決自体にいたってはまったく同じものであった。周知のように、大阪商船株式会社は、日本郵船株式会社、東洋汽船株式会社とともに、いわゆる「社船」として政府から航海補助金をうけている海運会社であった。かかる関係からして、前者と後二者の「船価償却」算出基準がことなっているも、行政裁判所はすでに後二者の「船価償却」の損金算入を容認している以上、前者の「船価償却」の損金算入を否認することはできなかつたのではなからうか。

つぎに、この大阪商船株式会社対大阪税務監督局長事件における原告陳弁、被告答弁の要旨、判決理由および判決をみてみるとうしよう。

#### 大阪商船株式会社対大阪税務監督局長事件

原告（大阪商船株式会社）陳述の要旨

当社船舶減価償却金ハ所有船舶ノ船体並ニ汽機汽罐等カ年月ノ経過ト其間ノ使用トニ因リ該価額ノ上ニ蒙レル減損ヲ補填スル

モノニシテ当該期収入金中ヨリ控除シテ之ヲ資本ニ算入シ以テ会社資本ノ原状ヲ保維スルニ必要ノ措置タルモノナリ商法第百九十五條ニ於テ利益配当ヲ為スニハ前以テ損失ヲ補填スヘキコトヲ規定シアリ当社カ船舶減価償却金ノ項目ノ下ニ船舶減損ノ補償ヲナスモ亦此意ニ外ナラス蓋シ船舶ハ当社資本ノ大部分ニ屬シ之カ価額ノ減退ハ其損失ニ屬スヘキコト一点ノ疑ヲ容ルヘキ余地ヲ有セサルナリ(傍点——高寺)

被告(大阪稅務監督局長)答弁の要旨

原告ハ船舶減価償却金十八万一千円ハ船体並汽機汽缸等カ年月ノ経過ト其間ニ於ケル使用トニ因リ生ジタル價格ノ減少ヲ補填シタルモノナリト主張スルモ物ノ價格ハ決シテ單純ナル觀念ヲ以テ定ムヘキモノニアラス經濟上諸般ノ關係ハ常ニ之カ運命ヲ支配セリ故ニ船舶ハ古ヒルモ原料品ノ價格又ハ勞銀ノ騰貴等ニ依リ却テ價格ノ上昇スルコトナキニアラサレハ日常ノ使用ト年月ノ経過トカ直ニ事實上船舶ノ價額ヲ減少スルモノナリト断定スルヲ得ス原告ハ商法第百九十五條ニ依テ利益配当ヲ為スニハ前以テ損失ヲ補填スヘキモノナリト云フモ原告所有ノ船舶價格カ果シテ減損セシヤ否ヤハ先決ヲ要スル問題ナリ原告ハ船舶カ効用ヲ維持シ得ル統計上ノ命數ヲ二十五年トシ毎年船舶原價百分ノ四ニ相当スル金額ヲ船舶減退額ト為セルモ其所謂統計上ノ命數ナルモノカ事實ニ適合スルヤ否ヤハ大ニ疑フ所ナリ何トナレハ物ノ價額ハ單ニ歲月ノ経過ト日常ノ使用トノミニ依リ必シモ減少スルモノト断定スルヲ得ス猶多少減少ノ原因アルト同時ニ一面亦上昇ノ原因アルハ毫モ疑ナキ事實ナリ仮ニ二十五年ヲ經過セバ事實上船舶ノ効用ヲ有スルコトナシトスルモ其形骸ニハ少カラサル價格ヲ有スヘキハ是亦疑ナキ事實ナリ要スルニ原告計算ノ根拠ハ空想ニシテ事實ニ適合セサルモノナレハナリ特ニ商法第二十六條第二項ニ依レハ財産目録ニハ動産ノ不動産、債權其他ノ財産ニ其目録調製當時ニ於ケル價格ヲ附スルコトヲ要ストノ規定アルニ依リ財産ニ減価アルヤ否ヤハ財産目録調製當時ニ於ケル時價ヲ附シタル結果ニ依ラサルヘカラス……然ルニ定款(第四十五條)ニ依レハ船舶ヲ使用セント否トヲ問ハス又價格ノ減ジタルト否トヲ問ハス每期必ス總船價ノ百分ノ二強ヲ償却スヘキコトヲ定メ且ツ甚シキニ至リテハ配当金ノ多寡ニ依リ所謂償却金ヲ減少スル

コトヲ得ト爲シタリ之ニヨリテ見レハ前記商法各条ト原告会社ノ定款第四十五条トハ其根源ト性質トヲ異ニシテ各独立ノ目的ト作用トヲ有シ毫モ相関係スル所ナキコト知ルヘシ要スルニ船舶減価償却金ナルモノハ商法第二十六条ニ依リテ計算セシモノニアラサルノミナラス定款第四十五条並ニ準備金及利益金配当ニ関スル議案ニ徴シ利益積立金ノ性質ヲ有スルモノト認メサルヲ得サルヲ以テ之ヲ所得金額ニ加算シタルハ相当ノ処分〔なり〕

判決（明治三十六年二月二五日）の理由および判決

被告ハ本件船舶減価償却金ハ商法第二十六条ニ依リ計算セシモノニアラスト主張スルモ凡船舶ナルモノハ累年腐朽シ漸次価額ノ減退スルハ明白ノ事實ナリ而シテ船舶ノ時価ヲ定ムルハ至難ノモノナルヲ以テ原告カ商法第九十五条ノ主旨ニ從ヒ豫メ船舶ノ使用年限ヲ算定シ定款ニ於テ船舶維持ノ標準ヲ設ケ年々船舶減価償却金ノ項目ニ依リ若干ノ元資ヲ填補スルハ相当ノ方法ニ出タルモノトス又被告ハ定款第四十五条並ニ準備金及利益配当ニ関スル議案ニ徴シ利益積立金ト認メサルヲ得スト云フト雖モ定款第四十五条ニハ明ニ船舶減価償却金總価額ノ百分ノ二以上トアリ又準備金及利益配当ニ関スル議案ニモ船舶減価償却金トアリテ元資ヲ填補スルモノタルコトハ明了ナリ然レハ本件償却金ハ之ヲ利益積立金ト認ムルヲ得サルモノトス

依テ判決スルコト左ノ如シ

明治三十五年上半期原告会社ノ……船舶減価償却金十八万一千円ヲ益金ニ計算シタル処分ヲ取消ス被告ハ更ニ該金ニ付相当ノ処分ヲナスヘシ<sup>10)</sup>（傍点——高寺）

右に引用したように、大阪商船株式会社対大阪稅務監督局長事件の判決はさきの日本郵船株式会社対東京稅務監督局長事件および東洋汽船株式会社対東京稅務監督局長事件のそれとまったく同じであつたが、大阪稅務監督局長の答弁には重要な批判が二つふくまれていたことを見逃してはならないであらう。その一つは、大阪稅務監督局長が、大阪商船株式会社で「ハ船舶カ用ヲ維持シ得ル統計上ノ命數ヲ二十五年トシ毎年船舶原価百分ノ四ニ相当スル

金額ヲ船価減退額ト為」しているが、「假ニ二十五年ヲ経過セバ事実上船舶ノ効用ヲ有スルコトナシトスルモ其形骸ニハ少カラサル價格ヲ有スヘキハ是亦疑ナキ事實ナリ」と残存価格を無視して減価償却額の算出をしていることをついた点である。その第二は、当社「定款ニ依レハ……毎期必ス総船価ノ百分ノ二をついた点で強ヲ償却スヘキコトヲ定メ且ツ甚シキニ至リテハ配当金ノ多寡ニ依リ所謂償却金ヲ減少スルコトヲ得ト為シタリ」と利益比例償却にながれる恐れのあることを批判した点である。ところが、行政裁判所は、右のような批判をかいりみることなく、「船舶ノ時価ヲ定ムルハ至難ナルヲ以テ原告カ……予メ船舶ノ堪用年数ヲ算定シ定款ニ於テ船舶維持ノ標準ヲ設ケ年々船舶減価償却金ノ項目ニ依リ若干ノ元資ヲ填補スルハ相当ノ方法ニ出タルモノト」認めたのである。そのため、のちにいたり、「此の如き定款に依れる同会社の支出（船舶減価償却）を行政裁判所が相当の方法と認めたるは解する能はざる所なり<sup>11)</sup>」と批判されることになるのであるが、大阪稅務監督局長が、さきに引用した行政裁判所の判決にしたがい「相当ノ処分」としてどのような処分をしたかは、残念ながら不明である。「日本郵船株式会社及東洋汽船株式会社對東京稅務監督局長第一種所得金額取消ノ訴訟ニ付本（明治三六）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對シ船齡ヲ二十五ヶ年ト見做シ一事業年度（事業年度ハ六カ月ナリ）毎船（船原）價百分ノ二ヲ船価償却トシテ損金ニ計算スルコトニ決定<sup>12)</sup>」していたので、おそらくこれと同様の決定をしたのではなからうか。だとすると、当時の稅務行政は、日本郵船株式会社が右の行政訴訟の際に「船舶ノ船齡ヲ定メ滿二十五年トセリ乃チ此年月ノ経過ニ依テ朽糜シ若クハ不用無價格トナルモノナリ<sup>13)</sup>」（傍点——高寺）とのべたような「残存價格ゼロ論」を前提としていたことになる。事実、神田橋稅務署長および東京稅務監督局長が、固定資産原価を耐用年数で割って減価償却額を算出する「均一金額償却法は、最終迄之を遞減することを得ずして、相当の程度に

於て価格を残存せしめざるべからず。」との主張の下に、「製造後二十年ヲ超ユル」日本郵船株式会社「所有船舶ニ付」当社「定款ニ基ク二十五原価償却法ニ依ル減価ヲ認メスシテ原価二十五分ノ五ノ価格アルモノトセル結果」<sup>15)</sup>「日本郵船株式会社が為したる所有船舶に対する減価償却金の内、建造後二十年を経過せる船舶に係る分」八万千八百二十六円ヲ「否認したのは、ずっとおくれ、日本郵船株式会社」ノ自大正五年十月至大正六年三月事業年度分第一種所得金額ノ決定」<sup>16)</sup>においてであつた。

- (1) 『大阪商船株式会社五十年史』昭和九年、八四八頁。
  - (2) 前掲書、六一九—六二〇頁。
  - (3) 前掲書、八四八頁。
  - (4) 佐藤雄能「船舶価格の整理」会計、大正一〇年三月号、一五頁。
  - (5) 『大阪商船株式会社五十年史』八四八—八四九頁。
  - (6) 前掲書、六二五頁。
  - (7) 『行政裁判所判決録』第一四輯(明治三六年度)、九六八—九六九頁。
  - (8) 前掲判決録九六九頁。
  - (9) 前掲判決録、九七〇—九七二頁。
  - (10) 前掲判決録、九七二—九七三頁。
- この事件の判決理由が「商法第九十五条」を採用していたため、のちになって、「明治三十六年第二百二十三号事件ニ於テハ船舶減価償却金ヲ商法第九十五条ノ損失補填ト認メタルカ如キモ、同条ニ所謂補填ハ、前年度ニ於ケル損失ヲ本年度ノ利益ヲ以テ補填スヘキ場合ナルカ故ニ判決ノ理由ノ如クンハ船舶減価償却金ハ当然利益金ノ処分ト云フノ外ナルヘシ」(関口建一郎『改正所得税法要義』大正五年、一一二—一一三頁)と解釈をするものできた。
- (11) 佐藤、前掲論文、一五頁。

(12) 武本宗重郎『改正所得税法釈義』大正二年、一〇〇—一〇一頁。

(13) 前掲判決録、六三—六三四頁。

(14) 佐藤善助(神田橋稅務署)「法人所得税の課税上より疑たる船舶償却に就いて」會計、大正七年九月号、五頁。

(15) 『行政裁判所判決録』第三〇輯(大正八年度)、二五七頁。

(16) 前掲判決録、二五七頁。

「日本郵船株式会社は之を不服とし適法なる手續を経て行政訴訟(大正七年第六二号)を提起したる処、行政裁判所は右に對し本(大正八)年四月二十四日所得金額算定に關しては船舶の評價は時價に依るべきものなりとの理由を以て原告の敗訴を宣告せり。

抑々神田橋稅務署に於て二十年以上を経過せる船舶に對する減価償却金八万老千八百余円を損金と認めざりし所以は、船舶の使用年限經過後の船舶の残骸價額即ち船舶の建造價額より償却を要すべき價額を控除せる殘額にして、廢船としての價額は少くとも建造代價の二割に相当すべしと認めたるが爲に、既に建造代價の八割を償却せられたる船舶に對しては、より以上の償却を認むる必要なしとなしたるに基くものにして、決定當時に於ける二十年以上經過の船舶の時價が建造代價の二割に相当するものありと評價したるが爲に否認したるものに非ず。即ち、日本郵船株式会社が從來船舶の填用年限を二十五年と定め、毎年の償却額は其の均分額即ち建造代價の四歩を以て毎年の償却金額となしたるものなるが故に、建造後二十年を経過せる船舶に對しては既に其の建造代價の八割——稅務署に於て償却を要すと認めたる金額の全部——を償却し尽したるものなるを以て、より以上の償却の必要なしとする神田橋稅務署に於ては、其の超過償却額を否認せるものなり。然れども、右は船舶の時價が建造代價の二割に相当すとの事田を以て償却の必要は認むるに不拘、之を否認せるものとは明かに其の理由を異にするものなり。即ち神田橋稅務署の処置は徹頭徹尾減価償却に關する觀念に基き終始せるものにして、本件訴訟に對する被告答弁の要旨に徴するも容易に其の事實を首肯し得べしと信す。

而して、今神田橋稅務署に於て如此取扱に出でたる理由は、會計學上……原價より残骸價額を控除せる殘額を以て償却の目的額となしたるものなり。即ち、日本郵船株式会社に於て採用せる償却法は、原價總額を以て償却を要すべき價額となしたるものにして、二十五年經過の船舶價額は零となり、殘骸價額をも償却し尽すこととなり、減価償却の一般的觀念に適合せざる

を以て、其の計算方法を否認し、残骸価額を原価の二割と認め原価の八割を以て償却を要すべき額とし、より以上の償却は之を否認したるものなり。

然れども、右取扱は精細に之を観察すれば尚多少批難の余地なきに非ず。即ち、船舶の権用年限が二十五年なることは税務署に於ても当初より之を是認せり。然るに不拘、二十年を以て償却を是認すべき年限とし、残り五年間に對しては全然償却を認めざるの点之なり。右は毎年の償却是認額を原価の二十五分の一となしたるに基くものにして、真の計算に依る毎年の償却是認額は原価より残骸価額を控除したる残額を権用年限を以て除したる額に——即ち権用年限を二十五年とし、残骸価額を原価の二割とすれば毎年の償却是認額は  $\frac{\text{原価} - \text{残骸価額}}{25}$  即ち、原価の三五歩二厘とせざる可らず。然れども、従來の取扱として税務署に於ては原価の二十五分の一、即ち四歩を是認し來りたるが爲に、偶然にも二十年以上経過の船舶に對しては最早償却を是認するの必要なきに至りたり。之を極言すれば、従來四歩宛の償却を認め來りたるは畢竟一種の誤謬なりと稱することを得べし。而して権用年限の残年間に對し償却を認めざるは過去の誤謬を將來に向つて是正せむとするものなり。

右の如く、税務署の取扱に對しても多少の批難の点を存せざるに非ずと雖、要之するに旧來の取扱たる減価償却額計算上、残骸価額を無視せる非會計的方法を改め、残骸価額を認めたる点に關しては、稅務取扱上の一大進歩なりとせざるを得ず。……而して右処置に對する行政裁判所の判決は、何等減価償却の問題に言及せず、単に時価相当なりとの理由を以て原告の敗訴を宣告せり。即ち、判決の結果に於ては税務署の取扱を不当となさざるも、其理由に關しては吾人の予期と甚しく相違するものあり。吾人の予期したる争点は残骸価額を原価の二割と定めたるは適當なりや否やの点に在りたり。然れども、行政裁判所は原価の二割は當時の時価として相当なりとなせり。……本件訴訟に對し行政裁判所が果して其會計上の原則たる償却問題を全然無視せるや否や、又償却は之を認め乍ら單に判決の形式として時価主義を標榜せるに過ぎざるや否やは窺知すること能はずと雖も、名実共に時価主義に依りたるものとせば、之れ実に稅務の執行を危殆ならしむるものにして、會計原則の打破從つて産業政策をも打破せずむば止まざるものと謂はざる可らず。

依て按ずるに、行政裁判所に於ては會計の原則を無視するも尚違法に非ずと判決するの故を以て、稅務の執行も亦然か為さざる可らずとなすべき何等の理由存在するものに非ずと信ず。」(中村維男「東京稅務監督局」)「第一種所得金額の算定に關し

ては資産の評價は時価に依るべしとなす行政裁判例に対する批判」會計、大正八年一〇月、一〇二—一〇七頁。傍点—高寺)

※「原告ハ所有船舶ノ價格ヲ毎年製造原価ノ二十五分ノ一宛ノ割合ヲ以テ減価償却ヲ爲シ二十五年ヲ経過シタルモノハ現ニ船体ヲ存シ其ノ用途ニ航行シ収益ヲ爲シツツアルモノト雖之ヲ無価値トスルノ計算方法ヲ採リ居ルモ斯ノ如キハ事実ニ反スルモノナリ之レ相統稅法第四條第二項第一号但書ニ製造後二十年ヲ経過シタルモノハ製造費ノ五分ノ一ヲ以テ其ノ価値トストノ規定アル所以ナリトス今船舶ヲ調査スルニ船舶二十年以上三十年迄ノモノハ平時ニ於テ製造費ノ二割以上戰時ニ於テハ四割五分以上ナルヲ以テ船舶二十年ヲ超ユル原告所有船舶ニ對シ製造費ノ二十五分ノ五ヨリモ減価スルモノトセル原告ノ償却計算ヲ否認シ之ヲ損金中ヨリ控除セル被告ノ決定ハ毫モ不当ニ非ス」(前掲判決録、二五八—二五九頁)

## 七

さて、すでにのべたように、明治三十六年七月一〇日に行政裁判所判決、さらに同年八月一九日に訴願裁決があり、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総益金ノ内ヨリ控除シテ所得ヲ算出スル」ことになつたが、「法人ト同一營業ヲ営ム個人ニ在リテハ」いぜんとして「此ノ種ノ減価償却金ヲ所得ヨリ(必要経費として)控除スルコトナ」<sup>1)</sup>かつた。「茲に於てか法人と個人との間には負担の甚しき不公平を生ぜざるを得ず、例へは彼の船価償却金所得税問題の如きこれなり、即法人組織たる日本郵船、大阪商船、東洋汽船会社の如きは現に船価償却金に對して所得税の賦課を免ぜらるるに拘らず、個人船主は其船価償却金に對しても尚所得税を納付せざる可からず」<sup>2)</sup>「是レ公平ヲ得タルモノニ非ス故ニ個人ノ場合ニ於テモ固定資本ノ減償却金ヲ所得ヨリ控除スルヲ至当トストノ提議アリ」<sup>3)</sup>「個人營業ノ固定資本減償却費ヲ所得ヨリ控除スルノ可否」<sup>4)</sup>が討論されたのは、日露戰爭後に税制整理のため明治三十九年四月大蔵省内に設置された「税法審査委員会」(委員長—大蔵次官若槻礼次郎、第一

回明治明治三十九年五月一七日、最終第五四回（二月二日、審議結果の大蔵大臣への報告（二月二四日））であった。当「委員会」於テハ此ノ提議ヲ理由アリトシ唯其ノ固定資本ノ種類及範圍ヲ限定セルトキハ種々ナル弊害ヲ生スルニ至ルヘキヲ以テ此ノ点ハ更ニ研究ヲ要スル問題トシテ留保シタルモ大体ニ於テ此ノ意見ヲ是認シタリ<sup>5)</sup>。そして、結論として「個人営業に於ける船舶運送業者の船舶又は倉庫業者の倉庫の減価は、必要なる経費と見做して所得より控除すること」<sup>6)</sup>に決し、当委員会によつて起草された「所得税法中改正法律案」の第四条には第三項としてつぎのようない項が加えられた。

船舶運送業者ノ船舶又ハ倉庫業者ノ倉庫ノ減価ハ之ヲ経費ト看做ス<sup>7)</sup>

「而して」右の場合、減価償却の是認対象を「単に船舶又は倉庫に限り、広く固定資本の減価償却に及ぼさざりしは、実行上困難を伴ふことを慮りしに因るものなり」<sup>8)</sup>しが、間もなく、個人経営の「船舶運送業者の船舶及倉庫業者の倉庫の減価の外、製造業に於ける機械の減価をも経費と看做して所得より控除を許すこと」<sup>9)</sup>になった。それは、さきの「税法審査委員会」の手になる租税整理案ならびにそれにもとづく法律案をさらに審議討究するため、明治四〇年三月二九日に設置された「税法整理案審査会」（会長大蔵大臣阪谷方郎、第一回明治四〇年四月四日、最終第二四回（七月五日））においてであった。このように「審査会は（個人所得算定の場合に）船舶運送業における船舶、倉庫業者の倉庫の減価をば経費として所得より控除する原案を可決し、更らに製造業における機械の減価を所得より控除することを許すことに決定した」<sup>10)</sup>が、以下、『税法整理案審査会審査要録』から、当審査会における個人「製造業ニ於ケル機械ノ減価ヲ経費ト看做スノ可否」をめぐる討議の様相をうかがってみよう。

原案ハ船舶運送業ノ船舶及倉庫業ノ倉庫ノ減価ヘ之ヲ経費トシテ所得ヨリ控除スルコトヲ許シタリ委員ノ一人ハ之ニ製造業ニ於ケル機械ノ減価ヲ加フヘシト主張シテ曰ク

法人ノ所得ト箇人トノ計算方法ヲ同ニシテ兩者ノ間ノ不公平ヲ矯正スル為船舶運送業ノ船舶、倉庫業ノ倉庫ノ減価ヲ経費ト看做シ之カ控除ヲ許シタル立法主義ハ全然實同スル所ナリト雖之ヲ船舶運送業ト倉庫業トニ限りタルハ其ノ範圍狹キニ失スルノ憾アリ例ヘハ製造業ニ於ケル機械ノ如キハ一定ノ使用年限ヲ有スルモノニシテ注意深キ企業家ハ其ノ減価ヲ見積ルヲ常トス故ニ之ヲ経費トシテ所得ヨリ控除スルヲ許スハ最モ至当ノコトナリトス現ニ法人所得ノ計算ニハ之ヲ控除セリ箇人所得ノ計算ニ之カ控除ヲ許ササルハ不公平ナリ或ハ各種製造業ノ機械ニ付一切ニ之カ減価ノ控除ヲ許スハ実行困難ナリトノ反対アランモ其ノ減価ノ控除ヲ許ス機械ノ範圍ハ必スシモ一枚ノ鉋一挺ノ斧ニ及フヘシト云フニ非ス動力ニ依リテ運転スル機械其ノ他適當ナル標準ニ依リテ之ヲ限定スルモ可ナリ

此ノ意見ニ對シテ委員ノ一人ハ原案ノ趣意ヲ説明シテ曰ク

法人所得ニ於テ船舶、建物、機械等ノ減価ヲ経費トシテ控除スルハ法人所得ハ事業年度經過後ニ〔当該事業年度損益計算表に依リ〕課税セラルルモノシテ其ノ果シテ積立ナタルヤ否ヤハ事實ニ依リ之ヲ確認スルコトヲ得ヘシト雖個人所得ハ〔総収入金より必要の経費を控除したる〕予算〔年額〕ニ依リ課税セラルルモノナルヲ以テ其ノ果シテ減価トシテ積立ツルヤ否ヤ未必ニ属ス是レ現行法カ個人所得ニ於テ減価ヲ経費トシテ控除スルヲ認め〔ざ〕ル所以ナリ然ルニ船舶運送業又ハ倉庫業ノ如キハ個人営業ノモノト雖性質上営業ノ規模大ニシテ法人営業ト扱フ所ナク船舶又ハ建物ノ減価償却方法ノ確立スルモノアリテ仮ヒ予算ヲ以テスルモノヲ確認スルニ難カラサルヲ以テ之カ控除ヲ許スモ敢テ弊害ヲ生スルノ恐ナシト雖製造業ノ如キハ営業ノ種類雑多ナルノミナラス其ノ規模大小頗ル区々ニシテ其ノ大ナルモノニ在リテハ機械ノ減価償却方法ヲ立ツルモノアリト雖其ノ小ナルモノニ在リテハ機械ノ減価償却方法ヲ立ツルモノナク又之ヲ立ツル能ハサルモノ多キ実況ニシテ面シテ

減価ノ控除ヲ許スヘキモノト然ラサルモノトノ間ニ區別ヲ立ツルハ殆ト不可能ナルヲ以テ若シ製造業ニ對シ機械ノ減価ノ控除ヲ許スモノトセハ之ニ乗シテ不当ノ見積ヲ為シ脱税ノ端ヲ啓クノミナラス之カ実行上頗ル困難ナルヘシ是レ原案カ製造業ノ機械ニ及ハサリシ所以ナリ

更ニ他ノ委員ハ曰ク

機械減価ノ控除ハ小製造家ニ對シテ最モ多ク必要ナルヲ以テ機械減価ノ控除ヲ許ス以上ハ動力ニ依リ運転スル機械ノミナラス人力ニ依リテ運転スル機械其ノ他一切ノ器具、器械ニ其ノ範圍ヲ擴張スルヲ要ス若シ此ノ範圍擴張ニシテ不可能ナリトセハ寧ロ一切ノ機械ノ減価ノ控除ヲ否認スルニ如カス

審査会ハ審議ノ末多數ヲ以テ製造業ニ於ケル機械ノ減価ヲ所得ヨリ控除スルヲ許スコトニ決シ而シテ其ノ減価ノ控除ヲ許スヘキ機械ノ範圍ハ実行ノ難易ヲ省ミ提案者ノ意見ノ如ク動力ニ依リ運転スル機械其ノ他適當ナル標準ニ依リ之ヲ限定スヘキモノト為シ其ノ範圍ハ命令ニ讓ルヘキモノト決シタリ<sup>11)</sup>

以上引用したように、個人所得算定に關して、税法審査委員會の「原案は船舶運送業の船舶及倉庫業の減価は、之を経費として所得より控除することを許せしが、『税法整理案』審査会に於ては此の理論を擴張して、製造業に於ける機械の減価に迄及すべしとの説提出せられたり。而してこの説に對しては、機械減価の控除を許すべきものと同然らざるものとの間に、限界を立つるは殆んど不可能なるが故に、実行上困難なりとの意見を存せしも、審査会は多數を以て機械の減価を経費と認むることに決し、而して其の減価の控除を許すべき機械の範圍は動力に依り運転する機械、其の他適當なる標準に依り、命令を以て之を限定することに決し<sup>12)</sup>て、当審査会が起草した「所得税法中改正法律案」では、さきの法律案四第條第三項はつぎのように改められた。

船舶運送業者ノ船舶、倉庫業者ノ倉庫又ハ製造業者ノ機械ノ減価ハ命令ノ定ムル所ニ依リ之ヲ經費ト見做ス<sup>13)</sup>

右のような条項をふくんでいた所得税法中改正法律案すなわち「税法整理案審査会の審議修正を経たる所得税整理案は、明治四十一年一月第二十四回帝國議會の開會に當り、他の各種租稅整理案と共に衆議院に提出せられしが、……衆議院は……所得税整理案を始め租稅整理に関する十七法律案……を否決し<sup>14)</sup>」てしまった。そこで「政府は更に調査研究を遂げたる末、明治四十三年一月第二十六回帝國議會の開會と同時に、第二次整理案を提出したり。右第二次整理案は第一次整理案を基礎として立案せしものなるを以て、税法改正の大体の主義に於ては敢て前案と異なる所なかりしと雖も、其細目に至りては前案を修正したる点尠からず<sup>15)</sup>」。その中で、減価償却に關しては、「個人所得に於て、前案の如く船舶運送業者の船舶、倉庫業者の倉庫又は製造業者の機械の減価を經費と看做して、所得より控除することを認むるの外、更に法人所得に於て、固定資本に對する減価積立金を損金と看做すことを認めたり<sup>16)</sup>」(傍点——高寺)「蓋シ」當時における「税法ノ解釈トシテ固定資本ノ減価ヲ直ニ損金トシテ計上スルトキハ之ヲ益金コリ控除セララルルモ減価ハ之ヲ見積ラズンテ利益金ノ処分トシテ減価償却積立金ヲ為ストキハ其積立金ハ所得トシテ課稅セラレ後ニ至リ減価補填ノ為支出セラレタル場合ニ於テ損金トシテ其事業年度ノ益金ヨリ控除セラレベキモノトナルヲ以テ此間ノ不公平ヲ矯正スル必要アリントシテ減価償却積立金ハ之ヲ積立タル各事業年度毎ニ損金ト看做スコトト為シタルナリ<sup>17)</sup>」つまり、「当時現行の法人所得算定方法によれば、固定資本の減価償却積立金は、現実之を消費せざる限り課稅を免れざりしも、……減価償却積立金は結局会社の所得とならざるものなるを以て、寧ろ命令を以て減価歩合を一定し、其範圍内に於ては現実に消費せざるも、尚損金と看做して免稅す

るを可なりと認め<sup>15)</sup>、第二六回帝國議會提出の「所得税法中改正法律案」第四条には第三項としてつぎのような一項が加えられ、さきの第三項は第四項へ移された。

第一種〔法人〕ノ所得ヲ算定スル場合ニ於テ固定資本ノ減価ニ対シ償却積立金ヲ為スモノニ在リテハ命令ノ定ムル所ニ依リ之ヲ損金ト看做ス

第三種〔個人〕ノ所得ヲ算定スル場合ニ於テ船舶運送業者ノ船舶、倉庫業者ノ倉庫又ハ製造業者ノ機械ノ減価ハ命令ノ定ムル所ニ依リ之ヲ経費ト看做ス<sup>16)</sup>

「然るに……政府は……再調査の必要を名として衆議院委員会に於て審査中、……右〔第二次〕所得税整理案を撤回したり。……〔なお〕衆議院における一部の議員は……第二十七回及翌第二十八回兩次の帝國議會に於て、前記第二次整理案と殆んど同一なる整理案を提出せしが、政府は……財政上の理由に依りて之に反対し、衆議院亦此等を否決<sup>20)</sup>」ため、そこにもられていた法人企業における減価償却積立金の損金算入、個人企業における船舶、倉庫、機械の減価償却の損金の算入ならびにその前提としての耐用年数の法定も結局実現することなく、葬りざられてしまったのである。

- (1) 『税法審査委員会審査報告』(明治三十九年二月二十四日)、一五〇頁。
- (2) 田中穂積『税制整理論』明治四十三年、三〇一頁。
- (3) 前掲報告、一五〇頁。
- (4) 前掲報告、一四九頁。
- (5) 前掲報告、一五〇頁。

- (6) 『明治大正財政史』第六卷、昭和十二年、一〇三二頁。  
前掲報告、別冊第一号、一五頁。
- (7) 『明治大正財政史』第六卷、一〇二二頁。  
前掲書、一三九—一四〇頁。
- (8) 『明治大正財政史』第六卷、一〇二二頁。
- (9) 『明治大正財政史』第六卷、一〇二二頁。
- (10) 阿部勇『日本財政論・祖稅』昭和八年、三三七頁。
- (11) 『稅法整理案審査會審査要錄』（明治四〇年七月）、八二—八五頁。
- (12) 『明治大正財政史』第六卷、一〇二七—一〇二八頁。
- (13) 前掲要錄、附錄、一九頁。
- (14) 『明治大正財政史』第六卷、一〇三二頁。  
前掲書、一〇三七—一〇三八頁。
- (15) 前掲書、一〇四〇頁。
- (16) 鈴木繁『帝國稅法論』大正八年、三六四—三六五頁。
- (17) 『明治大正財政史』第六卷、一〇四〇頁。
- (18) 前掲書、一〇四七頁。

第二六回帝國議會衆議院所得稅法中改正法律案外四件委員會において、政府委員菅原通敏（大藏省主稅局長）は、委員高橋直治が「船舶倉庫ハ何年ニテ償却スルトカ、機械ハ何年ニテ償却スルトカ云フ、凡ノ命令ニ依ッテ定メタルモノガアルノデアリマスルカ」と質問したのになし、つぎのように答弁していた。

「第三種ノ所得ヲ計算スル場合ニ於テ、船舶運送業者ノ船舶、倉庫業者ノ倉庫、製造業者ノ器械ノ減価ハ、命令ノ定ムルトコロニ依テ經役ト看做ストアルガ命令ノ定ムルトコロノ腹案デモアルノデアルカ、若命令ニ於テ定ムルト云フナラバ、減価ヲスルト云フニ付テハ幾年間ニソレヲ償却スルト云フ見積リデアアルカト云フノデアアリマシタガ、是ハ命令案ハ未タ出来テ居リマセヌ、多少ノ腹案ハ持テ居リマスガ——要スルニ船舶デアアルナラバ、二十年或ハ二十五年ト云フノガ通例デアアル、或ハ倉庫デアアレバ三十年或ハ五十年トカ、イロ／＼種類ニ依テ違ヒマスガ、凡ソ其年齡ヲ計算致シマシテ、ソレニ對シテ減価ヲ定メル積

リデアリマス、」（第二六回帝國議會衆議院所得税法中改正法律案外四件委員会議録（速記）「第三回、明治四三年二月三日、一四頁）

(2) 『明治大正財政史』第六卷、一〇四三頁。

## 八

「明治四十三年第二十六議會に提出したる所得税法改正法案中の一条項に於て「第一種ノ所得ヲ算定スル場合ニ於テ固定資本ノ減価ニ対シ償却積立金ヲ為スモノニ在リテハ命令ノ定ムル所ニ依リ之ヲ損金ト看做ス」と規定せるも、右改正法案は不幸にして成立するに至らざりし」ことは、すでにのべたとありであるが、政府が当改正案を明治四三年二月九日に撤回してから約八ヶ月後の明治四三年一〇月一日に、主税局は台湾總督府からの照会にたいし、「建物機械其ノ他固定資産償却ノ名義ヲ以テスルモ積立ト為スモノハ損金ト認メス但シ現実償却シタルモノハ損金トス」と、右改正法案にもられた規定を否定する回答をした。そして、このように逆転した主税局の見解にしたがつて、「大正二年の改正」税法には右の規定が無かつた。<sup>4)</sup> このことは「明治四十四年商法の改正せられたる際に、会社の会計取扱ひとして明文を以て減価償却を認めんと」（「政府」提案ありしを議會は此案を否決せり<sup>5)</sup>」しことと直接関係はなかつたが、利益処分による減価償却積立金の税務上の取扱ひに関するかぎり、その損金算入を否認した明治三二年一〇月二日主税局長通牒の線つまり振出しへ戻ったことを意味した。いや、そればかりではない。大正二年所得税法改正後には、減価償却を否定し、固定資産時価評価損のみを認めんとする反動的風潮さえも生じた。<sup>6)</sup> もちろん、かかる動きは、大正九年の所得税法の改正を契機として、終止符をうたれ、それにかわつて、「各事業年度の負担すべき固定資産に関する損金は評価損にあらずして、前払経費の分担額即ち減価償却額のみを

計算するを以て正当とす。」とされ、またそれとともに固定資産原価を期間配分する基準として作成された大蔵省  
内規「固定資産壊久年数表」が発表された。<sup>9)</sup>しかし、税務当局は、このように減価償却を固定資産原価配分として  
位置づけ、その配分基準として決定耐用年数を明らかにしたにもかかわらず、「将来の減価償却資源として、一定  
金額の積立を為す各事業年度の益金処分は、之を当該事業年度の損金として計算すべきものに非ず。」との見解をす  
てず、さらにかかる利益処分による減価償却積立金についての取扱いを費用処理した評価性の減価償却引当金にも  
及ぼし、間接的に表示している「積立金を減少して現実償却するに至るまでは其の全額を所得の留保と看做」して、  
課税した。

ただし、「利益処分項目を以てしたものであつても、「翌期期首に於ける決算仕訳または繰越記入に当りて、  
当該資産科目を減額整理するもの」に限り、「すではやくから」これを損金と認め」ていた。<sup>11)</sup>すなわち、主税局は、  
明治四一年三月九日会計検査院照会にたいする明治四一年四月一八日往第四、八二〇号主税局回報によつて、「当  
該期ニ於ケル資産ノ価格ハ現実低落シ之カ減価ヲ次期ニ於テ整理スルニ過キサルモノナルトキハ其償却金ハ将来ノ  
減価ヲ慮リ積立テ置ク所ノモノ即チ償却積立金トハ其性質ヲ異ニスルモノナルヲ以テ当該期ニ於ケル損金ニ算入ス  
ルヲ相当ト認ム」ことを明らかにし、さらに大正九年八月一五日大蔵大臣達「所得税法施行上取扱方心得」はその  
第三条において「法人ノ資産減価償却及繰越欠損金ノ補填ハ其ノ事業年度ノ損金ト認ムヘキモノナルヲ以テ法人ノ  
計算ニ於テ純益金ノ処分トシテ之ヲ為シタル場合ト雖其ノ純益ノ生シタル事業年度ニ於ケル総損金中ニ之ヲ算入ス  
ヘキモノトス」<sup>14)</sup>としていた。もちろん、「利益処分項目を以てしたるものに就ては、右に一言したる如く、……も  
し、翌期に於て資産科目の減額整理をなさないで、貸方科目に計上して所謂間接表示をなしたる場合に在りては、

〔長い間〕利益金の留保として否認<sup>15)</sup>されたのである。

このように税務当局は「昭和23年4月の法人税法施行細則の改正までは直接法だけを認めていたのであるが、」その後、減価償却の「認定如何を……形式的表示方法の相違に根拠を置かず、むしろ事業に於て正確なる固定資産の細密記入を行わしめ、それに基して課税基礎を定むる様にし、事業の記録の整理を積極的に促進して行く必要があらう<sup>17)</sup>」という提案をうけられて、「昭和二十三年四月法人税法施行細則の改正を契機として、一定の条件の下に間接法による償却をも認めることに改められた<sup>18)</sup>」のである。

ところで、すでにのべたように、「相当の範囲と適當なる標準の下に固定資本減価償却金控除の主義を個人営業にも均霑せしめざる可らざるなり<sup>19)</sup>」との主張の下に、「明治四十年我が政府の設置したる税法整理委員会に於て所得税法中に左の一項を加ふる決議したることありき

船舶運送業者の船舶、倉庫業者の倉庫、又は製造業者の機械の減価は命令の定むる所に依り之を経費と看做す

然れども上記の事項は所得税法中に規定せらるるに足らざる<sup>20)</sup>き。」すなわち、右の規定をそのまま織込んでいた

第二六回帝國議會提出の所得税法中改正法律案は政府みずからが撤回してしまい、（また、第二七回および第二八回議會に再度若干の衆議院議員により提案された所得税法中改正法律案にも、右の規定は含まれていたが、これらの改正案は否決されてしまい）、ようやく第三〇回議會において通過した大正二年の所得税法中改正法律案には、右の規定はもられてい

なかつたのである。右法律案の審議にさいし、政府委員菅原通敬（大蔵省主税局長）は、委員石橋為之助の「第四条ノ初ニ「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金額ニ依ル」トアリマス、ソレデ此総損金ト云フ中ニハ無論固定資本ノ元価償却モ含マレテ居ルモト解シテ居リマスガ、サウシマスルト此第四条ノ三

ノ終ノ所ニ個人ノ所得ノ控除スベキ部分ガ規定シテアル、其必要ノ経費ト云フ中ニモ個人ノ方モヤハリ同ジ主義ニ基テ固定資本ノ元価償却ヲ控除シテ差支ナイト解釈シテ居ルノデスガ、ソレデ宜シイノデスカ、ソコヲ一ツ確メテ置キマス」との質問にたいし、「元価償却ニ付キマシテハ御述べニナツタ通りデアリマス」と答弁していた。しかし、個人企業の減価償却を経費と看做す規定の欠除は、その後の稅務行政を左右し、「稅務当局の方針として、これを損費に認めるのは法人企業のみであつて個人企業には認められなかつた。」<sup>22)</sup> もつとも、昭和一〇年代に入ると、「個人企業でも規模が相当大きく、かつ會計帳簿が整備して居り、法人企業と異らぬものに就ては次第に償却費を認める傾向」が生じたが、「管轄稅務署によつて未だ必ずしも統一的に取扱はれていな<sup>25)</sup>」<sup>23)</sup> かつた。

このように「個人ノ所得稅においては、長く減価償却を必要経費に算入する制度を認めて來なかつた。しかし個人ノ事業といへども事業所得の適正な計算の爲には減価償却を認めることが正しいことであるので、昭和一五年稅制改正の際に、個人ノ所得の計算上も必要経費として控除することを認めることになつた」<sup>24)</sup>のである。

- (1) 藤沢弘『会社の経済と納稅』大正一〇年、二〇五—二〇六頁。
- (2) 『第二十六回帝國議會衆議院公報』第二七号、明治四三年二月九日、一二四頁。
- (3) 島延田編『改訂稅法便覽』大正四年、一一七頁。
- (4) 船田勇『稅務會計』昭和九年、七五頁。

なぜ「大正二年ノ改正所得稅法ハ此規定ヲ缺」（鈴木、前掲書、三六四頁）いたかについて、當時つぎのように説明されていた。

「減価償却積立金ハ其積立ノ目的ガ將來減価ノ償却ニ充當スルニ在リト謂フノ外其他ノ積立金ト性質ヲ同ジクシ利益ノ処分ニ外ナラザルモノニシテ之ヲ積立テタル年度ニ於テ減価アルト否トヲ問ハズ又其事業年度ニ於テ償却ノ爲之ヲ支出スルモノニモ非ズ、而シテ實際其事業年度ニ於テ資産ノ減価ヲ生ジタルトキハ損金トシテ計算シ得ベキヲ以テ減価償却積立金ヲ所得ヨリ

控除スヘキ理由ナシ。……減価償却積立金ヲ課税外トスル……規定ヲ設ケントセバ船舶建物器具機械等固定資本ノ種類ヲ異ニシ構造ヲ同ジウセザルモノ毎ニ法令ヲ以テ減価ノ平均歩合ヲ定ムルニ非ザレバ名ヲ減価償却積立金ニ借リテ利益金ニ対スル課税ノ遺脱ヲ計ルノ幣ヲ生ズル虞アリ。而シテ固定資本ノ種類品目ハ千差万別ニシテ各種目毎ニ法令ヲ以テ減価標準歩合ヲ定ムルハ至難ナルヲ以テ現行税法ニ於テハ實際減価ノ割合ニ依リ其減価評価額ヲ損金トシテ控除スベキ趣旨ヲ以テ前改正案ノ如キ規定ヲ加ヘザルモノナリ」(鈴木、前掲書、三六五—三六六頁)

(5) 渡部義雄「減価償却と評価に就きて」會計、大正八年一月号、九八頁。

「コハ明治四十四年〔第二七回帝國〕議會ノ否決スル所トナリシ改正附法案第九十條ノニ外ナラ」(北川浩「減価償却及資産評価ト所得税」國民經濟雜誌、大正六年八月号、一〇四頁)ないが、その「第二項の継続して營業の用に供する財産の評価に関する事項は、最初〔すなわち明治三十四年七月に發表された政府の〕改正案に規定せられざりし所なりき、独逸商法(第二六一條第三号)には……同一の規定あり。〔そこで〕松本・手戸の両博士は〔つぎに引用するよう〕に同意味の規定を本条に加ふべきことを主張せられ(法学協會雜誌第二八卷第一号、京都法学会雜誌第五卷第一〇号)、遂に追加せらるるに至れるものなり。」(佐藤雄雄「財産目録と其の記載価額(中)」會計、大正九年一月号、三〇—三一頁)

「継続シテ会社ノ營業ニ使用スヘキ物件(例ヘハ營業所、工場、營業用具)ハ多クハ其評価困難ニシテ實際上此種ノ財産ニハ其取得価額又ハ製作価額ヲ附シ別ニ償却積立金トシテ其使用減損ニ相当スル金額ヲ積立テ若クハ其取得価額又ハ製作価額ヨリ其使用減損ニ相当スル金額ヲ控除シタル価額ヲ附スルヲ常トス是レ独逸商法二六一條ノ認ムル所ニシテ余ハ之ヲ以テ事理ニ適シタルモノト信ス固ヨリ斯クシテ定メタル価額ハ時ニ時價ヲ下ルコトナキヲ保セスト雖モ会社ノ基礎ヲ危クシ会社債権者ヲ害スルニ至ルコトナカルヘク而モ斯クスルトキハ財産目録調製毎ニ困難ナル評価ヲ為スヲ要セサルヘシ故ニ余ハ改正案ニモ此種ノ規定ヲ設クルヲ可トス……余ハ使用減損ニ相当スル金額ヲ積立テ、取得価額又ハ製作価額ヲ附スルハ取得価額又ハ製作価額ヨリ使用減損ニ相当スル金額ヲ控除シタル価額ヲ附スルノ一方法ト認ムルコトヲ得ヘント信スル」(毛戸勝元「商法改正案ヲ評ス」(一)「京都法学会雜誌、明治四三年一〇月号、一二九—一三〇頁。傍点——高寺)

「我邦及ヒ英仏独其他ノ外國ノ實際ヲ見ルニ継続シテ營業ニ供用スル固定財産ニ付テハ其取得価額又ハ製作価額……ヲ掲クルト同時ニ貸借対照表ノ負債ノ部(借方)ニ別ニ其使用減損ニ相当スル金額ヲ償却積立金トシテ掲クルヲ常トス若シ此積立金ニ

シテ相当ノ金額ヲ下ラサルモノナルトキハ仮令取得価額又ハ製作価額ヨリ之ヲ控除シタル価額カ偶々其財産ノ時価ヲ下ルコトアルモ以テ会社ノ基礎ヲ危クスルモノト謂フヘカラス此種ノ固定財産ノ評価ハ頗ル困難ナルコト多キヲ以テ配当期毎ニ之カ評価ヲ為スカ如キハ實際上不能ナルコト少カラサルヘク且……是等ノ固定財産ノ一時的ノ暴落ヲ生シタル場合ニ於テ時価ニ從ヒテ之カ評價ヲ改メシムルハ却テ会社ノ營業ヨリ生スル損益ヲ動搖セシムルノ弊害ナシトセス故ニ独商法ノ如キモ亦譲渡ヲ日トセス繼續シテ營業ニ供用セラルル財産（工場機械ノ類）ニハ減損ニ該当スル金額ヲ控除スルカ又ハ別ニ相当ノ償却費立金ヲ設クルトキハ時価ニ從ハスシテ取得価額又ハ製作価額ヲ附スルコトヲ得セシムハ、独商法第二六一条）余ハ我改正案カ此實際ニ適スル規定ヲ闕却セルノ理由ヲ解セス本条ニ此意味ノ規定ヲ追加スルコトノ喫緊ノ必要ヲ認ムル者タリ」（松本蒸治「商法中改正法律案ヲ評ス（承前）」法学協會雜誌、明治四三年一月号、一一三—一一四頁。傍点——高寺）「余ハ前述セル趣旨ニ基キ本条第二項トシテ次ノ一項ヲ追加センコトヲ希望ス曰ク「前項ノ〔低価以下主義による会社財産評価〕規定ハ会社カ繼續シテ營業ニ供用スヘキ財産ニ其取得価額又ハ製作価額ヨリ減損ニ相当スル金額ヲ控除シタル価額ヲ附スル場合ニハ之ヲ適用セス」ト此提案カ別ニ償却金ヲ置キテ取得価額又ハ製作価額ノ金額ヲ附スルノ実例ニ適合スヘキトスル理由ハ毛戸博士ノ見解ト同キヲ以テ茲ニ詳述セス」（松本、前掲論文、一一五頁）

明治四四年一月に貴族院に提出された商法中改正法律案には、石のような提案を受入れ、その第九十条ノ二第二項として「繼續シテ營業ノ用ニ供スル財産ニ付テハ前項ノ規定ニ拘ラス其取得価額又ハ製作価額ヨリ相当ノ減損額ヲ控除シタル価額ヲ附スルコトヲ得」という規定がおこまれていた。貴族院では、第一項の低価以下主義による会社財産の評価規定を削除して、取得価額又は製作価額よりも高い時価を附することを妨げないようにしたけれども、その代りに財産評価増差額を利益として処分することを禁じた第九十条の二を加えたので、第二項は傍点を付した箇所が「ヲ財産日録ニ記載スルニハ」と修正されて第九十条の二となった。「然ルニ衆議院ハ或場合ニハ評價益ヲモ配当スルコトヲ得セシムルヲ要シ、若シ之ヲ許サルニ於テハ、売買ヲ仮装シテ評價益ヲ配当スルノ幣ヲ生スヘシトテ、政府案並ニ貴族院案ヲ否決セリ。」（毛戸勝元『商法改正評論』明治四四年、九頁）

(6) かかる反動的傾向は、さあにとりあげた日本郵船株式会社が東京税務監督局長を相手どっておこした行政訴訟（大正七年第六二号、大正八年四月四日宣告）にたいする「船舶ハ時価ニ依リ之ヲ評價スヘキモノト解スヘク……当裁判所明治三六年第五

十一号事件ノ判決ハ船舶ニ付テハ壞用年限ヲ定メ原価ヲ其年数ニ割宛テタル金額ヲ原価ヨリ遞減シタルモノヲ其価額トスヘキ旨ノ法則アルコトヲ判示シタルニ非スシテ右ノ如キ方法ニ依リ遞減シタル金額カ其事件當時ノ時価トシテ相当ナルコトノ事實ヲ認定シタルニ過キサルモノトス然ルニ本件ニ在リテハ係争事業年度ニ於テ製造後二十年ヲ超ユル原告所有船舶ノ實際ノ價格カ製造費二十五分ノ五下ヲサリシコトハ原告ノ争ハサルトコロナレハ被告カ該船舶ノ価額ヲ製造費ノ二十五分ノ五ト評価シタルハ違法又ハ失当ナリト為スヘキニ非ス既ニ然レハ被告カ製造後二十年ヲ超ユル原告所有船舶ニ付原告ノ償却計算ヲ否認シテ原告ノ第一種所得金額ヲ算定シタルハ失当ナリト云フヲ得ス」(前掲判決録、二五九—二六〇頁)という判決となつて表面化したガ、當時行政裁判所評定官の一人として、当事件の裁判にあつた関口建一郎は、すでに大正五年に、大正二年改正所得税法の解説をした際つぎのようにのべていた。

「器械建物消却金ト云ヒ、船舶償却費又ハ建物減価引除金ト云フ皆之レ単ニ名稱ノ差異ニ止マリ、会社ノ財産價格ノ時価見積ニ於テ減少シタルニモアラス、又共ニ其ノ事業年度ニ於テ支払ノ義務ヲ生シタルニモアラサルヲ以テ、……計算上ハ之ヲ益金処分ト見ルヘキニアラサルカ、……若シ事實ニ於テ船舶又ハ建物ノ價格減少ヲ認ムヘキモノアラハ、之レ会社ノ資産價格ノ減差額トシテ損金ニ計算スヘキモノナリト信ス、」(関口、前掲書、一一二—一一三頁)

(7) 中村維男『改正法人所得税法詳解』大正九年、一五六頁。中村維男『法人所得及所得税』大正十一年、一〇四頁。

右の関口評定官のような見解からすれば、「假令、……高価船を持つてゐて、戦後船価暴落の危険ありとするも、現在に於て減価の事実なき以上は、償却金なる科目を附したる一種の積立金である。詳言すれば、益金の処分である。」(五十川三竿「京租務務署」『評価差益及び減価償却に就きて』会計、大正七年五月号、二七頁)との結論がでてくるが、東京租務監督局の中村維男は、大正九年改正所得税法の解説書の中で、「是又時価の増減とを混同せるものにして、如何に固定資産の時価騰貴するも固定資産の物理的効用は、使用又は自然の破壊力に依り一分、一秒と雖、消尽せられて止まざるものなるを以て、損益計算上その消尽せる効用量の計算は時価の騰落に拘らず絶てに必要なり。されば減価償却は時価の騰落に關係なく之を計算すべきこと勿論なり」(中村、前掲書、一六三頁。大正十一年、一〇九—一一〇頁)と批判した。

(8) 大蔵省内規として「固定資産積久年数表」がいつ定められたかについては、大正七年説(神馬新七郎『減価償却の実務』昭和十一年、三七五頁。沼田嘉穂『固定資産会計』昭和十一年、三二二頁。黒沢清『会计学』昭和十一年、三四七頁、武田昌輔

『会社税務会計』昭和三七年、一九七頁)、大正八、九頃説(原口亮平・小菅敏郎『現行会計法令類集』昭和一五年、二五二頁)、大正九年頃説(木村和二郎『減価償却研究』昭和二二年、一六五頁)があるが、筆者の知るかぎり、「余の経験せる所に依り重なる資産に付その相当と認むる堪久年数を掲記すれば左の如し」(中村、前掲書、大正九年、一六八頁)とそれが公表されたのは大正九年であつた。

(9) 藤沢弘『改正所得税法通義』大正九年、八二—八三頁。

当時すでに「固定資産の減価償却金は償却を為した年度の損金として看做すべきもので例令其れが利益金の処分として計算せられて居ても之を利益金と看做して課税する訳には行かない。……即ち減価償却金と振替に直に資産価格を切下げても又積立金の名に於て整理しても共に損金と看做すべきである。」(二宮丁三『改正所得税計算法』大正九年、四三—四四頁)との批判があつたが、大蔵省国税課の藤沢弘は翌年には「余は税法立法論としては、曾て「治明四三年に」上案せられたる改正法案の規定の如く、減価償却積立金は之を損金と為す旨の規定を置く……を可と信ず」(藤沢『会社の経済と納税』二〇六頁)とのべるにいたつた。

(10) 中村、前掲書、大正九年、一三三頁。大正一一年、八七頁。なお、失部俊雄『最近会社税法の精解』昭和五年、一〇九—一〇一頁。失部俊雄『増訂最近会社税法の精解』昭和六年、一〇九—一〇一頁。船田、前掲書、七三—七四頁。船田勇『新訂

税務会計』昭和一五年、三四—三五頁。参照。  
神馬、前掲書、三三七頁。神馬新七郎『減価償却』昭和二五年、三三八頁。

(12) 明治四一年三月九日会計検査院照会

第一種所得決定ニ関シ資産減価償却金ハ会社計算方ニ途ニ出テ(一)損益計算上償却金ヲ損失ニ算入シ同時ニ資産減価ノ整理ヲ為スモノト(二)損益計算上償却金ハ利益金ノ処分トシテ補充シ次期ノ初ニ至リ資産減価ノ整理ヲ為スモノト有之右前段ノ整理方ニ依リ償却金ハ当該期ニ於テ損金ニ算入セルモ後段ノ整理方ニヨルモノニ就テハ当該期ニ於テ損金ニ算入シ或ハ次期ノ損金ニ属スルモノトシ損金ニ算入セザル取扱ヲ為シ区々ニ相成候処会社ノ計算上利益金ノ処分トシテ補充スル償却金ト雖資産価格ハ現実低減シ之カ整理ヲ次期ニ於テ為スニ過キササルモノナルヲ以テ当該期ノ損金ニ算入スル方相当ト被認候且之ヲ当該期ノ損金ニ計算スルトキハ全部損益計算ヲ為シタル年度ノ損金ニ算入スルコトニ相成取扱上便利ト被存候取扱方一定候様云々

明治四一年四月一八日往第四、八二〇号主税局回報

本月九日付送第一五号御照会ニ係ル資産減価償却金ニ關スル件ハ貴見ノ通取扱可然ト存候（武本、前掲書、一〇五—一〇六頁）

(13) 『修正増補税法實議類集』大正一〇年、二四六頁。

「会社實際ノ……損益計算上償却金ハ利益金ノ処分トシテ補充シ次期ノ初ニ至リ資産減価ノ整理ヲ為スモノニ付テハ当該年度ニ於テ損金ニ算入スベキカ又ハ次年度ノ損金トシテ計算スベキカ疑アレドモ会社ノ計算上利益金ノ処分トシテ補充スル償却金ト雖資産価格ハ現実低落シ之ガ整理ヲ次期ニ於テ為スニ過ギザルヲ以テ当該年度ノ損金ニ算入スルヲ相当ナリトス。」（鈴木、前掲書、三六六頁）

(14) 『明治大正財政史』第六卷、一一四〇頁。

「会社計算ノ形式カ損金ニ計上セルト利益処分ヲ以テセルトニ拘ラス之（直接法による減価償却）ヲ損金トスヘキハ勿論ナリ」（山本貞作「法人所得税の計算及申告方に就て」會計、大正一〇年一〇月号、一一三頁）

「会社が之をその事業年度の損金に計上したると利益金の処分を以てしたるとに拘らず、その利益の生じた事業年度の総損金に之を算入すべきである。」（失部、前掲書、昭和五年、一〇九頁。昭和六年、一〇九頁）

(15) 神馬、前掲書、昭和五年、三三八頁。昭和五年、三三九頁。

(16) 田中嘉男「固定資産の引当金」渡辺進編『稅務固定資産會計』昭和三五年、二二六頁。

(17) 沼田、前掲書、三九六頁。

(18) 神馬、前掲書、昭和五年、一九一頁。

(19) 田中應積、前掲書、三〇二頁。

(20) 佐藤雄能「船舶價格の整理」會計大正一五年三月、二一一—三頁。

(21) 「第三十帝國議會衆議院所得税法中改正法律案委員會議錄（速記）」第五回、大正二年三月二〇日、三三頁。

(22) 沼田、前掲書、三九九頁。

個人企業の場合には、減価償却のみでなく、固定資産時価評価損さえも認められなかった。当時の税法解説書はこの点を、

「第三種所得ノ源泉ヲ成ス財産ノ価格カ或ハ増加シ或ハ減少スルコトアリ、例ヘハ土地ノ価格増加シ、家屋ノ価格ハ年々々ニ減少スルヲ通常トス、而シテ財産価格ノ増減モ亦第三種所得ノ計算ニ加フヘシト論スルモノナキニアラス、然レト第三種所得ノ算出ニ付キ規定セル税法第四條ノ三ハ財産価格ノ増減ヲ所得算出ノ基礎トナスニアラスシテ、収入、支出ニ依リテ之ヲ計算スルノ趣旨ナリト解スルヲ相当ナリト信スルカ故、単ニ財産ノ評価ノ増減ハ第三種所得ニアリテハ之ヲ問ハスシテ可ナリ、之レ第一種所得ノ計算ト大ニ異ナル所ナリトス」(関口、前掲書、一五一—一五二頁)と、解説していたが、現に、高岡稅務署長および大阪稅務監督局長は、富山県高岡市の個人船舶運送業者平能伊右衛門の中止八年分所得金額を、「大正七年十月頃ヨリ船舶暴落シ」(『行政裁判所判決録』第三一輯(大正九年度)、二八九頁)たにもかかわらず、「第三種所得金額ハ単ニ收入支出ニ依リ計算スヘキモノナルカ故ニ支出ナキ船舶時価差損額ハ第三種所得計算上控除スヘキモノニ非ス」(前掲判決録、二九〇頁)という見解の下に、「二万二千七百六十四円ト決定シタ」(前掲判決録、二八八頁)かかる決定にたいし、平能は「法人ノ場合ニ總損金トシテ船舶償却金及時価減損金ヲモ控除スル……然ルニ個人ノ場合ニ於テハ船舶ノ時価減損金ヲ控除スルコトヲ得ストセハ船舶ノ時価暴落ノ為ニ非常ノ缺損ヲ生シ商業トシテハ大損失ナルニ拘ラス単ニ收入ヨリ経費ヲ控除シテ多少ノ剰余アリトノ一事ヲ以テ所得稅ヲ賦課スルカ如キ不公平ナル結果ヲ生スヘシ」(前掲判決録、二八九頁)と主張し、「所得金額決定取消請求ノ訴」(大正九年第三〇号・大正九年四月一五)第三部宣告)を起したが、行政裁判所は稅務當局の見解を支持して、「海運業ニ因ル第三種所得ハ所得稅法第四條ノ三及同法施行規則第一條ノ規定ニ從ヒ收入予算金額ヨリ其ノ收入ヲ得ルニ必要ナル経費ヲ控除シタル予算金額ニ依リテ之ヲ算定スヘキモノニシテ船舶ノ時価減損額ノ如キハ経費即チ支出スヘキ費用ニ非サルコト言フヲ駁タサルトコロナルカ故ニ原告ノ右主張ハ其ノ理山ナシ」(前掲判決録、二九一頁)と判決した。

沼田、前掲書、四〇〇頁。

② 平田敬一郎「減価償却の諸問題」企業會計、昭和二六年一月号、三〇頁。

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