

經濟論叢

第七十五卷 第五號

カウツキーの帝國主義概念……………靜 田 均…(1)

英國稅務會計における減價償却の生成・確立過程 (1) ……高 寺 貞 男…(20)

下請工業分析に對する試論……………吉 澤 榮 藏…(38)

日本鐵鋼業の成立と資源 (Ⅲ) ……………小 野 一 一 郎…(56)
難 波 平 太 郎

[昭和三十年五月]

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(一)

高 寺 貞 男

まえがき

會計は資本の循環過程を計數的に——計算貨幣の姿態で——記錄計算するものであるといわれている。すなわち運動している價值——それが生産部面内にあるか流通部面の兩段階にあるかを問はず——としての經濟的事實、economic fact と、それを會計によつて把握した結果であるところの會計事實、accounting fact とはイコールの關係にあると理解されているのである。しかし、このように會計というものを理解することは、現實のブルジョアの會計實踐は經濟的事實を正確に把握するものであると考える誤りをおかしているのである。それは現在おこなわれている會計が一定の經濟的事實からカメレオンのごとく會計事實を生み出していること——經理操作をしていること——を隠蔽してしまふからである。

アメリカ會計士協會の「財務諸表の檢證」によるまでもなく、會計事實(財務諸表)の形成過程には、適用された資本家的判斷と會計慣行が重要な影響をおよぼしているのであるから、會計實踐の過程は經濟的事實をそのまま

反映するものではなく、會計政策 accounting policy とそれに從屬する會計技術 accounting procedure によつて嫌介されてカメレオンのごとき會計事實を作成してゆく過程であると理解されねばならない。かかる會計實踐の構造をさらに嚴密に考えれば、客觀的な價值過程そのものが會計對象 accounting object となるのではなく、會計政策によつて資本家的に觀念されたものが會計對象として現象し、それを會計技術によつて把握しているにすぎないのである。私はもちろん會計對象の認識は、現實的經濟的事實によつて基本的に規定されるものであることを忘れてゐるわけではないが、會計對象の把握の仕方を支配している會計政策の地位を等閑視することは出来ないと思つてゐるのである。問題をさらに具體化して減價償却を考察すれば、このことはより明白となる。

勞働手段から生産物への漸次的價值交付ならびに商業手段の價值消耗³⁾即ち事實的減價 actual depreciation と會計的減價 accounting depreciation とは直接關係のないものであり、事實的減價は、これを一會計期間の費用（生産費・流通費）としていくばくを確認するかという減價償却政策 depreciation policy に媒介されて、會計對象として認識された會計的減價に轉化するのである。事實的減價と會計的減價との相違——全體計算としての意味で云つてゐるのではなく一會計期間における相違——は資本的支出の増大につれて、減價償却政策に媒介され、ますます擴大する可能性を持つてゐるし、またかかる經理操作の可能性を資本家は十分に利用してゐるのである。第二次大戰後獨占企業の加速償却の實施にともない減價償却政策という用語が使用されたのも理由がないわけではないのである。特に、このことは課税の節減即ち消極的財政信用を合理化するものとしての損金の擴張を意圖するところに現れてゐる。稅務會計における損金の擴大化を通じ、減價償却政策は、國家權力による獨占資本への國民所得の有利な再分配に奉仕してゐるのである。獨占資本段階の會計は單なる企業會計というよりむしろ政治的な性格

を多分にもつてゐるものである。

株式會社の發展から提起された一つの會計問題であつた減價償却は、配當しうる利益の算定、即ち資本と收益の區別計算として登場してきたが、所得税の恒久稅化にともなう増徴化の傾向に對應して課税しうる利益算定に直面した。ここにおいて減價償却の擴大化を主張する資本の要求とそれを制約していた税法との矛盾が出現して、税法適用の自由化—税法の改正をめざす産業ブルジョアジの闘争が展開した。獨占資本主義段階に入ると資本の要求は次第に税法の中に包攝されて、兩者は相互に影響しあいながら、その統一への傾向を歩んできている。

私は、經營財務政策として登場してきた減價償却が經濟政策の一環である租稅政策としての減價償却へと統一される過程において、物質的減價が税法上承認されるまでの段階を稅務會計における減價償却の生成過程と規定し、經濟的減價が承認されて特別償却が誕生する段階を稅務會計における減價償却の確立過程と呼びたいと思う。

小論は、右の過程を、資本主義が古典的に發展し、「所得税の祖國」といわれるイギリスの稅務會計の展開史の中に求め、第一部において、減價償却の生成過程を、第二部において、その確立過程を考察せんとするものである。

(1) AIA, *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*, 1936, Sec. I.

- (2) 商企業における減價償却の本質については、佐々木吉郎、經營經濟學概論、昭二四、一〇八頁を参照されたい。
- (3) 固定資産會計は「對象の事實的損耗と直接關係のないものである。機械の給付單位が給付命數の間に減少するこ

とが認識されたあとで、現實的會計問題はかかる事實を如何に帳簿に記録すべきかということになるのである。

このことは、會計技術における問題であり、物理的經濟的事實と明瞭に區別されねばならぬ。」(Hatfield, Henry R., *What they say about Depreciation*, Acc. Rev., March, 1936, pp. 19-20.)。設備資産の費用配分計算は「單一

あるべき實際の價值減耗に對して、いわば無關係に計算された會計事實ともいうべきものの反映である。」(舛田精一、資産會計上の減價償却に關する問題、企業會計、昭和三〇、一月號、九八頁)。

- (4) Cf. Kimmel, Lewis H., *Depreciation Policy and Postwar Expansion*, 1949; Terborgh, G., *Dynamic Equipment Policy*, 1949, Chap. I; Grant, Eugene I. and Norton, Paul, T., *Depreciation*, 1949, Part. III, Part. IV; Anderson, David R., *Practical Control Systems*, 1951, Chap. XXI; Terborgh, G., *Realistic Depreciation Policy*, 1954.

- (5) 減價償却の一般化の理由について、リトルトン氏は「株式會社における會計問題の中心は配當しうる利益の算定にかかわるものであるが、これは本來資本と収益との區別の問題である」(Littleton A. C., *Accounting Evolution to 1900*, 1938, p. 206.)、^{*}「株式會社の發展から提起された一つの重要な會計問題は、収益に對應する費用は如何に構成されるべきかということであり、これはやがて固定資産の減價償却および更新問題をひき起すに至つた」(Littleton, *ibid.*, p. 223.)^{*}と述べて、リットンは「商業が多數の小企業において個人で經營されてきた、規則的な所得税のなかつた、十九世紀前半においては現金主義で計算した結果あとにのこつた現金殘高が、經濟的利益である

英國稅務會計における減價償却の生成・確立過程(一)

のか、以前に支出された資本的支出部分が損耗するのという問題は經營にあたる個人にとつてどうでもよいことであつたといひ、減價償却一般化の原因を株式會社の生成および所得税の恒久税化に求めている (Leak, P. D., *Depreciation and Wasting Assets*, 1923, pp. XXIV-XXV.)^{*} 減價償却の一般化の原因を利益の分配にのみ關心をもつてゐる株主の増大または所得税の増徴のみに求めることは出來ないのであり、公益事業の發展にとまらぬ料金引下げを要求する大衆をなつとくさせるための料金決定計算の問題、労働運動の激化にとまらぬ、高率な賃銀を要求する労働者階級の登場、利潤分配制度の採用の擴大化に對する賃金ストップと減價償却の關係 (Leak, *ibid.*, p. XXIII; *The Accountant's Dictionary*, ed. by Pixley, Francis W., 1926, vol. I, p. 398.)^{*} また、恐惶としてく合同過程における、合同會社を統一的基礎におくために、「營業時における不規則かつ複雑な方法でおこなわれた資本支出を費用に計上することを除去し、その代り組織的繼續的な方法で財産の消耗に對する費用を計上することがほとんど必然的となつた」(May, G. O., *Financial Accounting*, 1946, p. 123.)^{*} 問題を考察せねばならないが、小論ではあえて取上げないこととする。

減價償却の一般化に對する税法の影響をメーは重要視し、

減價償却に對する必要性の十分な認識は米國における最初の法人所得税法が一九〇九年に制定されたことにはじまるといつてもほとんどさしつかえなかるう、と述べて

52 (May G. O., *Twenty-five Years of Accounting Responsibility*, 1936, vol. II, p. 343.)

所得稅發展形態の一典型といわれるイギリス所得稅は、「對佛戰爭の所産」として十八世紀末に設定されたが、その當時における企業の會計はどんな地位にあり、固定資産會計上の問題はどこにあつたであらうか。

十八世紀七十年代にはじまる産業革命は第二次農業革命⁵¹⁾第二次國込運動を伴ひ、工場制 factory system の確立過程と大土地所有 *large estate* の確立過程とは相互に補充しつつ、産業資本確立の道を歩みはじめるのであるが、イギリスにおける原價計算の發達した三大部門⁵²⁾といわれる農業においては科學的農法が導入されたとはいへ農業機械化はほとんどみるべきものがなく、また炭坑、鐵道においても、炭坑から石炭を搬出するためのトロッコが木製軌道からようやく鐵製軌道の上にはしるようになったにすぎなかつた。しかも「工業單位の多くは小さな家族企業であるか、二三人の友人のパートナーシップであつた。大抵の産業において、固定資本は、一人の家内の工業者が、あるいは一人の職工でさえもが、自己の稼ぎの中から支辨しうる程度のものにすぎなかつた。もし利益があれば、それを設備の擴張に使うことが出來た。」⁵³⁾〔再投資, Ploughing back することにより〕一個の企業が……その企業内部の源泉よりしぼり出しうるものよりも、より大きい基金を必要とすることがしばしばあつた。しかし、一七二〇年の泡沫〔會社〕條例 Bubble Act は、一般のパートナーシップを六名に制限した。しかもその各メンバー

は、その企業の負債について「無限」責任を負わねばならなかつた。したがつて、富裕な人々にすすめてそうした危険を引受けさせるということは容易ではなかつた。そこで工場の建物を近所の地主、辯護士、僧侶、寡婦などに抵當に出して資金を調達するというのがより普通のやりかたになつた。……産業革命を通じて……それは工業金融の重要な手段であつた⁴⁾。

十九世紀の中期即ち産業革命が完成するまでの工業の企業形態はパートナーシップであつた。頭初若干の資金を醸出した数人のパートナーは、特殊な抵當金融による長期信用を利用しながらも、自己の支配權を確保しつつ、借入資本、利子等の現金支出を支拂つてあとにのこつた現金残高を、さらに自己の蓄積資金として再投資し、企業財産の増大をはかつたのである。したがつて、ここでは、リークののべるごとく固定資本が年度経過中において損耗するという問題は、パートナーにとつて重要なこととして意識されなかつたのである。たとえ建物、機械等に固定された資本が次第に増加し、労働手段の生産物への價值交付部分がふえても、それは、生産物の賣却により回收され、單に資本價値の質存形態を異にするだけであるから、配當しうる利益または課税所得の計算が表面化しなかつた時において、それを意識的に費用として控除する必要性はパートナー經營においてなかつたのである⁵⁾。

イギリス所得税の濫觴としての一七九八年の三階段税 Triple Assessment-The Aid and Contribution Act とそれにつづく一七九九年所得税法 The Income Act, 1799 が出現した當時において所得階層は主として地代、家賃収入をうる地主であり、パートナーシップ經營の死亡率は高く、企業はまだ年々の所得を定期的にするまで、生長していなかつた。したがつて三階段税は第三類の「家屋、土地の所有者」を中心とする富者重課を意圖した素外なものであり、課税基準は前年度に支拂つた租税におかれていた。一七九九年の所得税においても第一項目の「家屋

をふくむ土地からの所得」に重心がおかれ、家屋の修繕費控除が認められていたにすぎなかつた。

地主の家屋敷 Principal messuage (Homestead) がある農地の農業建物は、その年價格 annual value の八%、
借地農によつて占有されている農地の農業建物の場合には、三%、農業に關係のない家屋および建物については一
〇%の修繕費が費用として認められた。地主の建物と借地農の建物の控除率が異なることに注意しなければならない
が、年價格とは賃貸價格のことであり、家屋の修繕費の實際的支出の多寡とは無關係な、年價格に對する一定率の
修繕費控除が認められたのである。これを現在の用語で表現すれば、總年價格 Gross annual value ≡ 全額賃貸價
格 Rack rent からそれに對する一定率の控除がなされた純年價格 net annual value が法定課稅標準として、これ
に稅率が適用されたのである。

一八〇三年所得稅法 The Income Tax Act, 1803 によつて、借地農は地主への地代支拂によつて稅金を免除さ
れたために、スケジュール A (土地および家屋の所有からの所得) による課稅は地主だけになされた。またこの場
合地主の所得は、土地と共に借地農へ賃貸されている農業建物の修繕を地主が負擔する條件の下で、借地農が支拂
つた賃借料 (地代家賃) から、一定率を家屋修繕費控除として差引いた殘額とされた。家屋修繕控除率は一八〇三
年所得稅においては農業建物に對しては二%、その他の建物については五%であつた。¹⁰⁾

しかしながら、實際に借地農によつて修繕が行われたにもかかわらず、地主が控除を請求して、申告を正確にし
ている他の人々以上に、利益を得たことが問題となり、一八〇六年所得稅法 The Income Tax Act, 1806 は、スケ
ジュール A (土地および家屋の所有から生ずる所得) における課稅年價格の決定において、家屋の修繕費控除を排
除してしまつた。¹¹⁾ 一八〇六年財産稅手引 (Guide to the Property Tax Act, 1806, p. 13) は、修繕控除の放棄の

理由を次のごとく述べている。すなわちスケジュールAの控除が「非常に不適當なものであり、また非常に不公平に運用され、しかも修繕費が借地農によつて拂われた多くの事例において(それが地主によつて)請求されたこと」と。

- (1) Seligman, Edwin R. A., *The Income Tax*, 1911, p. 57.
- (2) Bray, L. S., Dave, C. V., *Farm Accounts*, 1948, p. 38.)
加用信文、牛乳生産費計算上の諸問題、農業総合研究、二六年、八月號、六八一六九頁より引用。
- (3) Ashton, T. S., *The Industrial Revolution*, 1947, 中川敬一郎譯、一〇二頁。
- (4) Aston, *ibid.* 中川敬一郎譯、一〇五頁。
- (5) 尤も産業革命を代表する産業部門である織物工業、金屬工業及び鐵山業においては、ジョイント・ストック企業は一九世紀のはるか後まで比較的大きな重要性をもたなかつた(Hunt, B. C., *The joint-stock company in England 1800-1825*, *Journal of Pol. Economy*, XLIII, p. 5.)。大隅健一郎、株式會社法變遷論、昭二八年、七六頁より引用。
- (6) 「當時の一般的方法というよりも、むしろ最上のものを代表する方法であらう」といわれる John Mair, *Book-keeping Mechanist*, 5th ed., 1757. においては、船、家屋等の修繕費が問題となるだけであり、John Mair, *Book-keeping Modernized*, 2nd ed., 1758. になつてゐる減價疵英國稅務會計における減價償却の生成・確立過程(一)

念は浮かび上つてこなく。唯、商品棚卸損的取扱が説明されてゐるのではないかと推察されるにすぎなく。William Jackson, *Bookkeeping in the True Italian Form*, 1801. に至つて、やつと「損耗と時の経過等による損失」という説明が出現し、棚卸計算による減價の損失的取扱が出現してゐる(Littleton, *ibid.*, pp. 224-227)。また當時バートナージツプ經營であつたボールトン・ワット工場の原價計算について、M・R・ボールトンが彼のパートナリーにあてた手紙には「控除は……建物と機械に支出された資本の利子……に對しておこなわれた」と記されてあり、一七八七年—一八〇〇年に建物に對し5%の控除、一七九七年—一七九八年に備物場に對しての控除が、減價に相當するものとして、自己資本利子のごとき取扱で計算されてゐる。この計算は自己資本利子的な計算でもつて減價償却を代用したものと考えられる。坂本藤良氏は、これらの計算を計算利子の計算とされているが、減價償却の代用計算にすぎないものである(坂本藤良、經濟學における原價理論(序説1)、經濟學論集、昭二九十月號、九四頁—九五頁)。一七九九年には利子項目から、

英國稅務會計における減價償却の生成・確立過程(一)

第七十五卷 三五七 第五號 二八

機械の損耗費が分離されて、出現してゐる (Roll, E., *An Early Experiment in Industrial Organization*, 1930, p. 123, p. 255, p. 249.) これらの事例は當時の先進的經驗であり、減價償却の一般化の論據にはなりえないものである。

- (7) Dowell, Stephen, *The Act relating to the Income Tax*, 6th ed., 1908, p. II
(8) Dowell, *ibid.*, p. III; Saliers, Karl A., *Depreciation*, 1922,

- (9) 福田幸弘、英國所得稅法(邦譯註釋) (9)、稅法學、二九年、六月號、二八頁。大原一三、英國稅法における所得概念(1)、稅法學、二八年九月號、七頁。
(10) Seligman, *ibid.*, pp. 92-93; Saliers, *ibid.*, p. 305.
(11) Dowell, *ibid.*, pp. I-v-Ivi.
(12) Seligman, *ibid.*, p. 103; Kirkham, Edward J., *Depreciation under Income Tax*, Acc. Rev., Dec., 1926, p. 346.

二

オータールーを最後に對佛戰爭が終ると、一八一六年に戰時稅と考えられていた所得稅は廢止されるに至つたが、この期間において、減價償却控除を稅務當局へ要求する聲はなかつた。

印度に叛亂おこるとともに「臨時的なものとして所得稅が再び賦課された一八四二年においては、商業の條件は現在のものとはまつたく相へだたつており、組織的會計は實踐的に未知の狀態であつた」ため、一八四二年所得稅法 The Income Tax Act, 1842 は、採石所、鑛山、ガス製造所、運河、ドック、鐵道等のいわゆる「土地に關連する企業」 concerns about land (Sect. 60, Sched. A, No. III, Rules 1, 2, 3) についての規定が追補されたことをのぞいて、その主要部分は一八〇六年所得稅法の再版にすぎなかつた。したがつて、「イギリス所得稅制において今日みられるごとき所得稅法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控除の性質をおびたことは認められず」、一八四二年所得稅法第百條においてスケジニール D (商工業の所得) に

よつて課税される人（自然人、法人の兩者を意味する）が用具、什器の修繕費控除をおこなうことのみを認め、一八〇六年法の再版として家屋の修繕費控除を否認していた。

「スケジュールDによつて課税される利益または利得を推定するにあたり、……商業、製造業、貿易業および事業の目的のために占有されている家屋の修繕に支出した金額、またはこれらの目的のために使用されている用具、什器、物品 implements, utensils, articles の補充、修繕、改修のために、査定年度に先行する三ヶ年に通常支出した平均額を超える金額が、……控除されてはならぬ」(Sect. 100. Sched. D. 1st Cas. Rules 3.) 云々。

資本として投下された金額と家屋の改良費については控除が認められなかつたのであるが、産業革命が完成し、株式會社とその組織的會計が一般化して來ると、法の制約性と産業ブルジョアジーの減價償却政策とが矛盾してゐる。

十九世紀の第三四半期に入ると、イギリス工業の近代化に對應して、企業金融は、一八五五年の有限責任法 Limited Liability Act 一八五六年の株式會社法 Joint-Stock Companies Act 一八六二の會社法 Companies Act による有限責任制の確立を経て新たな展開をみせた。新しい資本信用形態の登場は、優先株が普通株より分化することを促進し、企業の舊所有者（支配者が普通株を所有するのに對し、「高い利潤をつかむ賭博的機會よりもむしろその貨幣に對するかなり安全な報酬を望んでいるような小投資者」が確定利子的な配當を与えてくれる優先株を所有する胎動が現實化してくる。優先株の本格的展開は、一八八〇年以後の産業合同期に入つてからのことであるが、一八七三年に有限責任法により設立された Neuchatel Asphalte Company は、獨占的採掘權を譲渡した Neuchatel Rock Paving Company 等に對し、協定により、七%の配當をする優先株および普通株をあたえておつた。さらに

取締役は配當の行われる前に、會社の利益から、偶發事故積立金 *reserve fund to meet contingencies*、配當平均積立金 *reserve fund for equalising dividends*、修繕積立金 *reserve fund for repairing and maintaining the works* を分離する權能を定款により認められていたが、借地（鐵山）の更新または再取得のための積立金を設定することを義務づけられていなかったため、使用權（*tenancy*）の價值は減少し、それは資本損失の大部分をしめるから、それを償ふことなくしては利益の配當はなしえない、會社は一八八五年の損益勘定の二七、一四〇ポンドの利益はもうけていない、配當は制限すべきである、と主張する（普通）株主が、會社を相手どつて訴訟事件 *Lee v. The Newchapel Asphalt Company* を起すに至つた。⁽⁹⁾ この事件において、裁判官は「資本が維持され、現在の収益が現在の費用を超過するかぎり、一般法及び會社の定款にしたがえば、超過額を株主間に配當するか、または、瀆漏資産 *wasting assets* の再調達のための積立金として分離するかは決定は、まづたく株主次第である。裁判所は、株主の決定に干渉する權能をもつていないが、（減耗控除をなすことは）、馬鹿げた、輕率なごとと考えられる」との見解をとつていたが、配當可能利益を算定するにあたり減價償却控除をすることは、裁判所によつて支持されており（*Davidson v. Gilles, 1875*; *Dent v. London Tramways Co., 1880*）、減價償却は損耗した資産を再調達するものとしてみられていた。⁽¹⁰⁾ これらの商法上の事件を考察すれば、「株式會社の出現するにおよんで、資本的資産の永久的投資が所得測定機構とむすびついた」⁽¹¹⁾ことは明白となるであらう。

バベージの計算に疑問をもつたマルクスへの一八五八年三月四日の手紙でエンゲルスは「各工場主が年々彼の機械を磨損および修理のために減價償却し、かくして一定期間内に彼の機械を全額償却するパーセントテージは普通七・五％だ」⁽¹²⁾と指摘しており、マルクスは、翌日の手紙で、『工場委員會第一次報告書』によれば、一〇〇〇ポ

下の建物および機械の投下資本に對し六・五%の固定資本償却基金が設定されていると、返事している。また *English Bookkeeping, 1861* には、建物および機械の「退化又は損耗について原初原價の年五乃至一〇%を減額する必要がある」とあり、十九世紀第三四半期にはいり、原初原價に對し約七%内外の定額減償償却が一般化してきたことを物語っている。ここにおいて修繕を行つたにもかかわらず資産の損耗は進行し、取替が必要であるという事實と税法上の制約との間にくいちがいが生じ、税務會計上において減償償却の認可を要求する産業ブルジョアジーの闘争が展開するものである。

- (1) Kirkham, *ibid.*, p. 147.
- (2) Leake, *ibid.*, p. 147.
- (3) Dowell, *ibid.*, p. 78; Seligman, *ibid.*, p. 138.
- (4) May, C. O., *Financial Accounting*, 1946, p. 122.
- (5) Dowell, *ibid.*, p. 138.
- (6) (Cole, G. D. H., *The Evolution of Joint Stock Enterprise*, 1936, p. 88.) 生川榮治「工業金融の發生とその一英國金融資本成立前史」、『經營研究』二八年一月號、四六頁より引用。
- (7) 一八六二年會社法の付屬雛形A表(貸借對照表)の積立金 Reserve Fund の項目の「リザーブ」 The amount set aside from profits to meet contingencies (Hatfield, Henry K., *Modern Accounting*, 1921, p. 66.)
- (8) Pixley, Francis W., *Accountancy*, pp. 204-206.

英國稅務會計における減償償却の生成・確立過程(一)

- (9) Littleton, *ibid.*, p. 222. 物質的磨損をみとめたイギリスにおける最初の商法上の判例は「ハットフィールドによる」となり一八七九年の Davidson v. Gilles 事件である (Hatfield, *ibid.*, p. 124.)
- (10) Littleton, *ibid.*, p. 220.
- (11) Littleton, *ibid.*, p. 218.
- (12) Marx, K., Engels, F., *Brief über Das Kapital*, 1954. 崎次郎譯「七八頁」。
- (13) Marx, Engels, a. a. O. 岡崎次郎譯「八一—八二頁」。
- (14) Littleton, *ibid.*, p. 226.
- (15) エンゲルスの一八六七年八月二六日のマルクスあての手紙には「機械の最初の費用が一〇〇〇ギンドで第一年度に一〇〇ギンド減償償却される場合に、第二年度には一〇〇ギンドの一〇%を減償償却するのが通例なのか、それ

れとも九〇〇ポンドの一〇%なのか……後の方をわれわれはやっている」(岡崎次郎譯、一六六頁)と記して、償却基金の再投資の計算に言及してゐることよりみれば、

當時定率法的な計算もまたおこなわれたと推察される。二十世紀に入つての英國の實踐はもっぱら未償却殘高へ一定率をかける方式をとつてゐるから。

三

産業ブルジョアジーが經營財務政策として採用した減價償却政策を課税所得計算原理の中に導入しようとする運動を考察する指標は、まず税法上の判例 Case 次に歳入當局の讓歩 concessions がある。イギリスにおける税法上の判例は制定法の下位に立つものであり、裁判所の判決は單に制定法の條項を嚴格に文理解釋することに限定されているから、判例の歴史的考察は裁判官の意見をきくことによつて、それ自身意義あることとしても、歳入當局が所得税法の執行に當り不公正な結果をもたらさないように法律の文字通りの適用をさせて納税者に有利にこれを實施する讓歩が充分研究されねばならないのである。メイものべているごとく、「減價償却控除がないことが、苦情の種であることが認められ、委員(異議申立を處理する一般委員會 general commissioners および特別委員會 special commissioners の委員)の中には法律上の立場を固守するものもあつたが、非公認の控除を許しはじめたものもあつた」からである。

鑛山業の課税問題が一八五一年、一八六一年に議會特別委員會 Select Committee において取上げられてより、租鑛料としての鑛山地代、鑛產物の採掘料 Royalty についての控除、建物の減價償却控除を要求する聲と共に、埋藏鑛石の使い果し using up に對する控除が必要であると信じた人々を出現させたが、坑道の建設費および坑道

の減價についていかなる控除もゆるされていないことが問題となり、一八七五年に石炭採掘業者が、(1)坑道の掘進費(2)建物および機械の減價に對し一定率の控除を請求した事件 *Addie & Sons v. Solicitor of Inland Revenue* (1875) が起つた。この事件において Lord President は「かかる種類の企業において新坑道を開設することは……まさに資本の支出である。それは資金、資本の投下であり、資本勘定に記入さるべきものである」⁽⁵⁾「坑道に關連している機械、建物は、私には坑道そのものの正當な部分であると思われる。それらは鑛山を運營するために必要な一個の合成組織である。新坑を建設することは資本の支出である」⁽⁶⁾との判決を下し、坑道の減價に對し何らの控除を認めることなく、坑道に附屬する建物、機械もまた坑道の一組織部分として減價償却の對象になりえな⁽⁷⁾いと申請を否認した。結局、一八四二年所得税法における、資本として投下された金額についての控除否認原則がまもられたのである。この原則は一八七七年の事件 *Knowles v. McAdam* (1877) においても繼續的に適用され、毎年の運營によつて消耗する坑道建設に支出した資本額に相當する金額を控除する資格はないと上院によつて決定された。

建物、固定設備および機械の減價に對して、定款にしたがい、利益から一定額を分離⁽⁸⁾させていた製鐵會社は、一八七六年に、スクジュールドによつて年度所得を申告する際に、この金額を控除することを申請した。會社は法律上當然の權利を有する修繕費を計上すると共に、修繕に支出された金額は發生した減價を全面的に補填することは出来ないものであり、減價部分を附加⁽⁹⁾的控除として償却することは當然であるとの根據によつて、右の申請をなした。これらの申請事項を審議した委員の多くは、會社が毎年減價に對し一定額を自己の利益から償却する權利をもつているし、また會社の請求する金額はあらゆる點において、公正かつ合理的で *just and reasonable* あり、認めるものであるとの決定にしたが、この決定に承服しなかつた租稅調査官 *Surveyors* は法律解釋上の點におい

て誤謬ありとして、最高法院による判決を求めた。この事件 *Forder v. Handyside* (1876) の判決に *Justice Heddelston* は、聰明な人々は更新のためにものを蓄積せんとする意圖をもっているが、*Addie & Sons v. Solicitor Inland Revenue* (1875) の判決が正しいならば、會社が減價に對し利益から分離した金額は、資本であり、所得稅目的のために控除すべきでないといふ減價償却を否認した。¹¹⁾

以上の如く、稅法上の判例に關する限り、一八四二年所得稅の文理解釋にすぎなかつたが、*Forder v. Handyside* 事件における委員の取つた態度にも現れたように、所得稅法の實際的適用は、法律の條項に記されたものよりも次第によりりべラルなものととなり、修繕は更新をふくむものと解釋され、特に船舶の場合には取替費 *amount toward replacement* を利益から控除することを或程度ゆるした事例もあつた。¹²⁾ 例えば、*Hall v. King's Lynn Harbour Mooring Commissioners* (1875) 事件では、工作物plantの更新費の控除が認められていた。¹³⁾

一八七七年に至り、修繕費控除の規定に、さらに損耗から生ずる減價に對して合理的な金額を利益から控除する規定を附加する改正案が下院に提出されたが、その際における議會報告書 *Parliamentary Debates* は所得稅法の條その實踐的適用の間の差異を明白に物語つてゐる。即ち、減價償却控除の提案をめぐつて議會において討論がなされた項とれる數年前、即ち一八七〇年初期に出版された大藏省覺書 *Treasury Minute* によれば、船舶財産を有するものは、一〇—一五%の減價を控除することが認められ、他方、印刷業者、紡績業者、織布業者その他の業者は、利益の殘高へこれまで控除した減價を繰戻すことを強制されたと記されている。¹⁴⁾ また鐵道設備および機械については、時々減價償却が認められた事例もあつたが、前述のように、委員が減價償却控除を認めることは法律によつて公認されていないと考へて、否認した場合も多かつた。したがつて、個々の事例においてはばかりでなく、委員の裁量に

よつて、地方ごとに減價償却控除の取扱は區々となり、本來不適當な手續をより不公正にする役割をはたす結果となり、一八七七年に減價償却控除を公認し、一般化せんとする改革案が提出されたのである。

提案された改正案について、大蔵大臣は、當局の調査したところによれば減價償却の企業における慣行は區々まちまちであり、減價が檢證される客觀的基準は存在しないし、政府は問題となつた事例を公平に處理することに苦心してゐると減價償却控除についての公平なる手續の展開のむづかしさを表明し、また、修繕費控除をさらに擴大し「減價に對する控除を認めることは不合理な提案である。なぜならば、それは控除を二度行うことが認められるからである」と答辯し、減價の客觀的測定の困難性が二重控除 (duplication of allowance) のおこなわれる可能性をもつてゐることを指摘してゐた。修正案は三五票の投票により否決され、問題解決は翌年にもちこされたが、一八七八年關稅及び内國歲入法 Customs and Inland Revenue Act, 1878 の第十二條によつて、遂に減價償却は公認された。⁽¹⁵⁾

「一般委員會と特別委員會は……機械または設備の年度中における損耗によつて減少した價值に相當するものとして、公正かつ合理的で just and reasonable あると委員會が考へる控除を認可しうる。個人または會社が、機械または設備を保全する義務を負い、賃借期間の終つた時良好な狀態で返還する條件により、機械または設備を賃借している場合には、これらの機械または設備は、當該個人または會社に屬するものと見做される」と。

一八七八年關稅および内國歲入法の條項は減價償却という用語は使用しておらず機械または設備の年度中における損耗によつて減少した價值の控除という表現をしており、本來的な勞働手段の物質的磨損にたいしてのみこれを控除することを認可したのである。したがつて Addie & Sons v. Solicitor of Inland Revenue (1875) 事件で問

題となつた坑道に關連する機械は明白に坑道そのものから區別されて取扱われるようになったとはいへ、家屋および坑道そのものに固定された資本についての控除は公認されず、機械および設備は、用具および什器と他方家屋および坑道の中間にある特定クラスの資産を意味するものと解釋されていたのである。⁽¹⁷⁾ (未完)

- (1) *Coltess Iron Co. v. Black* (1881) 事件において、Lord Blackburn は「唯一の安全な規則は、法律の文字をみて、その用語より、何が表現されていることを知ること」であると述べて、租稅法上の法源として制定法が判例法の上にあることを示している。
- (2) 福田幸弘、前掲論文(1)、前掲雜誌、二八年十月號、三七頁。
- (3) May, *ibid.*, p. 122.
- (4) 一八五一年に議會特別委員會におい、鐵山所有者の苦情が取上げられ、委員長 Hume の報告書草案は土地に關連する企業の課稅査定は、利益のみではなく、資産の一部に課稅されることと同じように不正であると指摘していたが、委員會はこの問題について勸告書も作成せず、一時的興味を生んだだけで、水泡に歸してしまつた。一八六一年議會特別委員會は鐵山の課稅についての證言を聞いた。證人は救濟策についての意見の一味をみなかつたが、現行手續の不正について同じ意見をいだいてゐた。法律の最大の缺陷の一つとして、實現の過程にある

- 資本が、鐵産物の全價格を基礎として課稅されていることに注目した委員長 Hubbard は金屬鐵山の地代、ロイヤリテイについては年價格の五分の一、非金屬鐵山、採石所の場合は一〇分の一、建物、修繕、保險を補填するばかりでなく年月の経過によつて腐蝕した時に取替える基金を準備する必要があるから、六分の一を控除して認めることを提案したが、委員會はかかる問題にたいし明白な決論を下しえず、遂に採擇されなかつた(Kirkham, *ibid.*, p. 346.)。
- (5) Kirkham, *ibid.*, p. 347.
- (6) Dowell, *ibid.*, p. 83.
- (8) Dowell, Stephen, *The Act relating to the Income Tax*, 8th ed., 1919, p. 328. リトルトンによれば Knowles v. McAdam (1877) 事件は商法上の判例のごとく記述されているが、これは稅法上の判例のごとく記述されているが、それは「相續財産を後に賣却した場合、その原價、價值を差引くのと同じ意味で」純利益算定上考慮すべきことがらであるとみられていたとのべているが、

これは裁判官のおこなつた判決の一部を引用した結論ではなからうか。鑛山の部分的潤滑による資本損失について控除を請求した翌年の事件 *Miller v. Faine* (1878) においては、運営費を差引いた全産出額は、鑛山の漸次的潤滑を考慮されることなく課税の對象となるとの判決があるからである (Cf. *Littleton, ibid.*, p. 220. *Dowell, ibid.*, 8th ed., p. 328.)。

- (9) 當時の英國の用語慣習として「利益に對應させる set against profit」または「利益から分離する set aside or set apart from profit」が使用されていた。即ち償却前利益を算定し、しめるのちには純利益を確定する計算をなこなつていたのである。

- (10) イギリス税法の對象とする本來の課税所得は *annual profit* であり、*casual profit* (accretion of capital) ではない。

ない。ここから税務會計における減償償却計算の特性が生れてくるが、この點については第二部において詳細に論及することとした。

- (11) *Kirkham, ibid.*, p. 347; *Dowell, ibid.*, 6th ed., p. 186, p. 424.
 (12) *Seligman, ibid.*, p. 189; *Salters, ibid.*, p. 306.
 (13) *Dowell, ibid.*, 6th ed., p. 87.
 (14) *Kirkham, ibid.*, p. 348.
 (15) *Seligman, ibid.*, p. 178; *Salters, ibid.*, p. 306.
 (16) *Dowell, ibid.*, 6th ed., p. 421.
 (17) *Snelling, W. E., Dictionary of British Income Tax and Super-tax Practice*, 5th ed., 1924, p. 209; *Kirkham, ibid.*, p. 349.