

## 法人課税における減価償却費の損金性に関する史的考察\*

濱 沖 典 之

呉大学大学院社会情報研究科

## 序

この研究は、わが国における法人課税所得算定上の減価償却費の損金算入の是非に関する議論を歴史的にたどり、その背後にある考え方を考察することによって、減価償却費の損金性に関する税法の規定及び税務当局の認識・判断の妥当性について、会計学・財務会計論に基本的なスタンスを置いて評価することを試みたものである。考察した年代は、明治32年から昭和の初期(10年代、一部20年代)までである。

明治32年改正所得税法「第一種法人ノ所得」の規定によって、わが国で初めて法人の所得に対する課税が制度化された。明治34年出版の上林敬次郎著『所得税法講義』では、「損金」とは、現金支出による「経費」及び「固定資本其他ノ資産ノ時價ノ減差」とした。減価償却費はこのいずれにもあてはまらないため損金にならないという認識である。明治32年までの企業の大多数は個人企業であって、廉価な固定資産は購入のときに経費とし、従って税務当局は実務でのこの取扱を、そのまま損金として是認していたことが察せられる。よって明治32年に至るまで、減価償却費について所得課税上の問題はとくに提起されなかったようである。上林敬次郎は、商法上の財産評価規定を課税所得の計算に参酌する見解を述べたが、この財産評価規定は、当時の会計実務に存在しなかったと思われる資産の評価損益計上を強要するものであった。わが国における減価償却費の損金性の認識・判断をめぐる問題は、明治32年改

正所得税法公布によって、同年に公布された商法の財産評価規定及び会計処理（実務）と関連して生じたものである。現代会計理論からすれば、減価償却費を損金に算入しない税務当局の認識・判断は認められるものではないが、このような認識・判断は、当時としては、合理的なものではなかったのであろうか。また、その後、昭和の初期に至るまでの、税務当局の減価償却費に対する損金性をめぐる認識・判断は果して妥当なものであったのであろうか。こうした疑問が、本論文における問題提起をなすものである。

## 1. 明治・大正期における減価償却費の損金性をめぐる行政訴訟

明治年間に国策によって政府から特別の助成金を受けたり、国営企業を払下げられた民間企業は巨額の資産を所有するようになった。これらの企業の中で法人所得課税における減価償却費の損金算入問題が生じたのは、諸外国において鉄道業に先鋭的な形であらわれたのにたいして、もっぱら紡績業と海運業を営む会社においてであった。これらの会社が所有する機械・船舶・建物などの減価償却費が損金に算入されるか否かは、課税される会社側にとっても、課税する国にとっても、その額が巨額であっただけに大きな問題となった。会社と税務当局はしだいに、この扱いをめぐり対立するようになった。すなわち明治32年改正所得税法における損金に減価償却費が含まれることを主張する会社側が、これを拒もうとする税務当

\* 呉大学社会情報学部紀要 社会情報学研究, Vol.10, 73-77, 2004

\* 呉大学審査学位論文 口頭発表日 2004年2月2日, 学位取得日 2004年3月21日

局を相手として、あいついで行政裁判所へ提訴した〔①明治33年第112号行政事件{(原告)日本絹綿紡績株式会社, (被告)横濱税務管理局長}、②明治36年第51号行政事件{(原告)日本郵船株式会社, (被告)東京税務監督局長}、③明治36年第218号行政事件{(原告)東洋汽船株式会社, (被告)東京税務監督局長}、④明治36年第123号行政事件{(原告)大阪商船株式会社, (被告)大阪税務監督局長}、⑤大正7年第62号行政事件{(原告)日本郵船株式会社, (被告)東京税務監督局長}。〕。これらの事件の宣告の要点は、財産の評価につき、明治32年改正商法がその第26条において時価評価を、また明治44年改正商法がその第26条において時価以下評価を定めていたので、この規定を前提として財産評価損を損金としたことにある。減価償却費を損金とすれば、商法上の財産評価損との2重計上になるため、宣告はあくまで商法上の財産評価損を税法上の損金とすることにこだわったのである。

## 2. 減価償却費の損金性をめぐる論争

大正時代に入っても、減価償却費は所得税法における「第一種法人ノ所得」計算上の損金となるのか否かについて、実務家は企業経営上の必要性からこれを損金算入項目であると主張したのに対して、税務当局はこれを損金に算入せず所得として課税した。そうしたなか大正6年に『會計』誌が発行されると、その第1巻第2号からこの問題をめぐる論争が大正15年までに亘って簿記・会計学者、実務家、税務当局者の間で展開された。上田貞次郎は、行政裁判所の明治33年と明治36年の減価償却費を損金としない宣告を、税務当局が減価償却費を損金としない根拠としている。これは認めがたいとした。これに対して中村茂男は、当時の宣告を妥当とし、現在は税務当局は減価償却の損金性を認めていると反論した。また、小山強次は、間接法による減価償却費を損金としない税務当局の判断は間違いであるとした。これに対し五十川三竿は商法上の財産評価損が損金であっ

て、減価償却による減価償却費は、商法上の財産評価の便法であると反論した。また、佐藤善助は、残存価額を設定せずに、残存価額相当額まで減価償却する実務を疑問視し、また、固定資産の中古取得の場合の残存価額の認識について定説がないことを指摘した。これに対して中田伍一は、商法上の財産評価損を損金とするものと反論した。また、中村繼男は、減価償却に関する大正7年の行政裁判所の宣告は、減価償却を認めないもので納得がいかなしいとした。また渡部義雄は商法上の財産評価損と減価償却との関係が不明であるとし、減価償却費が商法上の評価損であることを商法の条文中に織り込むべきと主張した。また、岡田誠一は、間接法による減価償却費の損金性を税務当局が認めないことに疑問を呈した。また、佐藤雄能は、実務での減価償却の方法は、定款には依っているものの理論的ではないので、会計学上の減価償却の方法に依るべきであると主張した。

## 3. 減価償却費の損金性に関する税法の規定及び税務当局の認識・判断の変遷

明治32年の改正所得税法における「總損金」については、その説明が条文中になかったために、「總損金」について①経費・商法上の財産評価損及び確定した義務の額、②会計学上の解釈による、③正味財産減少取引、④資本の払戻以外の純資産減少の原因となる一切の事実と多様に解釈されていた。これらの何れによっても減価償却費の損金性の有無についての納得しうる説明は困難であるように思われる。税務当局の減価償却費の損金性の認識・判断は、一時は定款で定め費用として計上する場合には、その損金性を認めたが、商法の財産評価損を援用してこれを損金としたため、減価償却費そのものの損金性は否認された。しかし、この取扱いは減価償却費の損金性を税法の条文に規定して認めようとする動きに変わっていった。すなわち、明治41年の帝國議會に、政府は所得税法の改正案を提出し、「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。としたが、衆議院において否決された。ついで、明治 43 年の帝國議會に提出した所得税の改正法案で、「第一種ノ所得ヲ算定スル場合ニ於テ固定資本ノ減価ニ對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」としたが、この法案もその後の経済変動から、財源不足を理由に政府が撤回した。その後一部の議員が同一内容の法案を議會に提出したが、やはり財政上の理由により衆議院で否決された。そして、大正 2 年に所得税の改正法が成立した時には、減価償却に関する規定は無かった。条文に減価償却費の損金性の規定を織り込めなかったのである。そこで、主税局は税務行政の運用で対処すべく「固定資産堪久年数表」を作成した。これが、わが国における初の耐用年数表であった。これは、大正 7 年 7 月 19 日付で、各税務監督局に通牒された。この通牒は固定資産の耐用年数の基準を示したばかりでなく、資産の評価減の限度となる低減歩合をも指示したものであった。これ以降、税務当局はこの規定による「堪久年数」を基礎とし、法人が採用している償却の方法による償却歩合を求め、それによって減価償却額を計算し、それを該当する年度の損金算入の限度額とするという方針を採ったのである。しかしながら、税務当局は間接法による減価償却は、これを準備金とみなして課税した。これは少なくとも昭和 12 年まで続いた。

#### 4. 商法の財産評価に関する規定と減価償却

法人の所得に課税が行なわれるようになった当初から、法人課税所得の算定は、商法の規定に従って会社が作成した計算書類等をベースにして行なわれてきたと察せられる。この意味では、商法の財産評価規定による評価損と減価償却費との関係は課税所得と配当可能利益の計算における問題の一つである。明治 32 年に公布された商法における財産評価に関する規定は、その第 26 条第 2 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價格ヲ付スルコトヲ要ス」とするものであった。商法は財産評価に時価主義を採用したのであった。しかし、当時の実務は取得原価主義であったため、この規定の解釈に論議が生じた。明治 40 年に司法省内に設けられた法律取調委員会で改正商法案が起草された。この起草案の第 26 条第 2 項で財産評価に時価以下主義が採用された。また、新たに第 190 条ノ 2 が設けられた。これは審議され、第 27 回帝國議會に提出された政府案には、その第 2 項に「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ハラズ其取得價額又ハ製作價額ヨリ相當ノ減損額ヲ控除シタル價額ヲ附スルコトヲ得」という表現が織り込まれた。しかし、第 190 条ノ 2 の第 1 項は先議された貴族院で削除され、次いで衆議院で第 2 項も削除された。明治 44 年改正商法での財産評価規定は、第 26 条第 2 項の時価以下主義だけが成立・公布された。時価主義から時価以下主義へと変更することによって、会社が破産した場合に債権者の利益を害さないことにもなるし、実務上行なわれていた取得原価主義を是認できることにもなったものと思われる。改正商法第 26 条第 2 項の規定はさまざまに解釈されたが、多くの商法学者は、これは明らかに減価償却費を意味するとした。明治 44 年の改正商法で財産評価が時価以下主義と改められたことによって、減価償却後の帳簿価額が必ずしも時価に合致する必要がなくなり、商法会計において減価償却が取入れやすくなったと理解されうる。従って、明治 32 年以降商法上の財産評価損を「損金」としてきた税務当局の認識・判断に従う限り、減価償却費が「損金」に算入される商法の解釈論的基盤が整うことにもなったと考えられる。昭和 13 年の改正商法で財産評価に関する第 34 条の規定は、営業用の固定財産に対し、明治 44 年改正法案に織り込まれたが、衆議院で削除された第 190 条ノ 2 第 2 項の規定の内容が 28 年の歳月を経て織り込まれ、ここに商法上減価償却が認められることになった。

## 5. わが国における企業財務論的減価償却観の生成と展開

わが国における経営学（経営経済学）研究は、明治35年頃から上田貞次郎によって始められたが、はじめはドイツの、そして1920年代に入ってからアメリカの企業経営に関する研究の影響を受けた。大正3年から昭和12年の間の企業財務論的減価償却観は①投下資本の回収②再調達資金の確保③資本維持の側面から論じられていた。分類すればこのようにはなるが、1つの文献に複数の側面が述べられている場合が多い。この時期の企業財務論的減価償却観は、これらの側面が混在して論じられていたことが特徴として指摘できる。会計実務はこのような多様性をもつ企業財務論的減価償却観にもとづきなされたものであり、この観点における実務は、「随時不定額償却法」がその中心的思考をなしていた。つまり継続性をもたない不規則な会計処理を行うものであった。「減価償却」の用語が定着するまでには、さまざまな用語が当てられてきた。その用語には「原価（価）」又は「減價（価）」及び「消（銷）却」又は「償却」がある。減価償却は、固定資産の取得原価を費用配分するものとの認識に基づくならば、「原価消却」又は「減価消却」の用語が適当であろう。しかし用語としては、明治32年から昭和9年までは、「減価償却」が多かった。調査した文献の内、67.4%がこの用語を使用していた。昭和7年に当時の商工省臨時産業合理局財務委員会の制定・公表した「固定資産減價償却準則」及び昭和9年に公表された当時の商工省同委員会の「財務諸表準則」において「減価償却」という用語が使われた。昭和10年から昭和20年までについて調査した文献の内87.9%がこの用語を使用していた。当時の商工省の「固定資産減價償却準則」と「財務諸表準則」が公表されてから用語としては企業財務論的意味を持つ「減価償却」に統一されたといえよう。会計理論としての費用配分論が通説になっていったにもかかわらず、固定資産の減価を償い、埋め合わせするという企業財務論的な認識

に基づいて「減価償却」の用語が用いられることが多かったのではなかろうかと思われる。わが国における専門用語としての減価償却は、価値が減じた額を償い埋め合わせするという意味をもつ「減価償却」という用語に定着した。「減価償却」は今日では、費用配分論の上に立った会計及び会計学の用語としては「名は体を表す」ことになっていないともいうべきであろう。

## 6. 明治・大正・昭和初期における簿記・会計学上の減価償却論

わが国初の簿記書が出版されたのは明治6年であった。その後多くの簿記書が翻訳された。翻訳に際し大きな影響を与えたのは、イギリスとアメリカの書であった。しかし、翻訳された当時の簿記書では、減価償却は大きな問題として扱われていなかった。明治の終りから大正のはじめにかけて、ようやく会計の書が出版されはじめた。この時期に出版された会計の書の中で、しだいに減価償却の問題が扱われるようになった。わが国の減価償却理論の展開に影響を与えたとされる Dicksee (1912), Leake (1912), Saliers (1915), Kester (1918) の見解によれば、1910年代におけるイギリスおよびアメリカにおける減価償却観は、主として企業財務論的減価償却論と費用配分論が論じられており、通説は未だ存在しなかったことが伺える。ドイツ諸国においては独自の貸借対照表観があり、したがって、減価償却に対する考え方もアメリカ、イギリスのそれとは異なったものであったようである。ひるがえって、わが国の大正14年においては、会計理論における減価償却観に定説がなかったがために、会計上の処理も一般に認められたルールがなかったようである。昭和の初期における減価償却については、財産評価論・企業財務論・費用配分論の三考が混在していた。すなわち、減価償却は、商法上・経営上・会計上の視点から混同して論じられていた。

## 7. 費用配分論の展開

減価償却の費用配分論を最も強く全面に打ち出した文献は、大正元年に出版されたハットフィールド著海老原竹之助譯『最近會計學』{原著名:H. R. Hatfield, *Modern Accounting*, 1909(明治42)年}である。大正から昭和にかけて、費用配分論を推進し、展開した重要な人物と考えられるのは太田哲三である。のちに彼は減価償却の本質をもって、企業財務論的なものとする結論に達した{昭和26年『固定資産會計』}が、彼の早い時期での動態論的主張は費用配分論をもって会計理論上の通説へと導いたものと思われる。今日のアメリカ型会計理論においては、減価償却に対する企業財務論的償却観は、会計理論の外にある問題として考えられている。

## 結 論

わが国において、法人課税が行なわれた当初、減価償却費の損金性を認めなかった税務当局の認識・判断の背後には、(1)商法の財産評価規定の影

響(2)企業財務論的減価償却観の影響(3)費用配分論とその実務の未成熟が存在したといえよう。わが国の商法・企業財務論・会計学は、明治・大正・昭和にかけてドイツ・イギリス・アメリカの学問的影響を受けて生成・発展してきた。そして、減価償却に関する思考はそれぞれの学問的枠組みの中で生成・発展していった。減価償却観は依る立場(視角)によってさまざまな面をみせるものであり、したがって、それぞれの立場によって減価償却費の損金性に対する認識も異なるものとなる。しかし、減価償却問題は、しだいに会計学において扱われるウェイトが大きくなり、やがて費用配分論が通説となるに及んで、税務当局の認識・判断も減価償却費の損金性の是認へとシフトして行くことになる。この動きは、大正7年に作成された「減価償却堪久年数表」にその定着をみた。このように、税務当局の採った減価償却費の損金性の認識・判断は、わが国の商法・企業財務論・会計学が、ドイツ・イギリス・アメリカの学問的影響を受けながら生成し成熟する過程にあって、ゆれながら、納まるべきところへと進んで行ったものであるといえよう。