

## 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判断の史的変遷

濱 沖 典 之\*

### Historical Change on Deductible Expense and Depreciation Charge in Corporate Income Tax Law and Changing Opinion on this Subject by the Tax Authorities

Noriyuki Hamaoki\*

This paper deals with the relationship between deductible expense and depreciation charge as stated in Japan's income tax law from 1899 to 1935.

At that time, the tax authorities did not consider depreciation charge to be a deductible expense, although they thought that the decreasing value of assets by commercial law was a deductible expense. In 1908 and 1910, the Japanese government submitted a bill to the Diet suggesting that depreciation charge should be considered as a deductible expense. However, the bill was not approved by the Diet, but the tax authorities administration continued to handle this issue. In 1918, they drew up "Table of Useful Life of Fixed Assets", and based on this table, they viewed depreciation charge as a deductible expense. However, they did not approve the indirect method of depreciation, because it could be identified as reserved income or accumulated fund.

#### Key Words (キーワード)

Corporate taxable income (法人課税所得), Deductible expense (総損金), Depreciation charge (減価償却費), Table of Useful Life of Fixed Assets (固定資産堪久年数表), Indirect method of depreciation (減価償却の間接法表示)

#### はじめに

わが国において法人所得に対して課税がなされた当初〔1899 (明治 32) 年〕から 1935 (昭和 10) 年頃までにおける固定資産の減価償却費の損金性に関する判断は、税法の法人課税所得の計算としての「総益金－総損金＝所得」における「総損金」に減価償却費が含まれるのか否かという問題の中にあった。本稿は、この固定資産の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判断の経緯を検証するものである。

#### 1. 「総益金－総損金＝所得」規定までの経緯

はじめに 1899 (明治 32) 年の所得税法改正における「第一種法人ノ所得」の所得算定において規定された「総益金－総損金＝所得」に至るまでの経緯を概観してみたい<sup>1)</sup>。

わが国の所得税制は、大蔵官僚によってイギリス税制<sup>2)</sup>を模倣し立法化をすすめたものと、伊藤博文とその幕僚によってプロシア税制を模倣してすすめられたものによって準備が進められた。

大蔵官僚による所得税法の立案は、1884 (明治 17) 年に「所得税制」としてまとめられ、松方正義に提出された。これはイギリスの分類所得税を範としたものであった。これが第 1 次草案である。

一方、伊藤博文は所得税の創設にはやくから関心を持ち備外国人のルードルフ (K.Rudolf) に、そ

\* 呉大学大学院社会情報研究科 (Graduate School of Social Information Science, Kure University)

の立案の取調をおこなわせた。ルードルフは1874（明治7）年に「収入税法律案」を伊藤博文に提出した。その内容はプロシアの「階級税および階層別所得税」を範としたものであった。このプロシア方式の所得税制が、わが国の所得税の形成に影響した。すなわち、1885（明治18）年に第2次草案が提出されたが、第2次草案においては基本的な点に変更しないものの細部については相当の改訂がなされた。

1887（明治20）年に創設された所得税法は、総合課税方式、所得算定方式、等級制累進税率など根本的な点は、プロシア税制に依存し、従来イギリス方式を採用した「所得税則」が改訂されて成立したとされる。それは個人の所得に課税するので、「総収入－必要経費」によって算定されることになった。

1898（明治31）年5月に政府は第12回帝國議會に所得税法改正案を提出した。その内容に、法人所得にたいする直接課税制度を採用し、各事業年度の「総益金」より「総損金」を控除したものを所得として算定する規定が織り込まれた。しかしこの改正案は、充分な討議を経ないままで廃案となり、1899（明治32）年11月の第13回帝國議會にあらためて改正案が提出され、同年2月法律第17号をもって、改正所得税法は公布された。この改正所得税法において「第一種法人ノ所得」の所得が新設され、その算定は「総益金－総損金」と規定された<sup>3)</sup>。この「総益金－総損金＝所得」の概念は、一貫して現在にまで及んでいるものである<sup>4)</sup>。

## 2. 「総損金」の概念に関する見解

「総益金」と「総損金」についての説明が条文中になかったために、これについて当時多様な解釈がなされた。この解釈、特に「総損金」に関する文献をみれば次のようである。

松江税務管理局長であった上林敬次郎<sup>5)</sup>は、1901（明治34）年出版の著書『所得税法講義』で次のように述べている<sup>6)</sup>。すなわち、

「法人ノ總損金ハ一事業年度中ニ於テ其ノ事業ノ爲メニ支出シタル経費及固定資本其他ノ資産ノ時價ノ減差額ノ合計トス経費ハ其ノ事業ノ爲メニ支出スルモノニ限ル即チ商品、原料品ノ代價、社員雇人ノ給料賃錢、固定資本タル土地、建物、器械、器具等ノ賃借料、修繕費、借入金ノ利子、諸公課旅費、郵便電信費、運送費、保険料、筆紙墨薪炭費ノ類ニシテ貸出金預ケ金、預金ノ拂出、借入金ノ辨済等ハ之ヲ損金トシテ計算スヘキモノニアラス又土地、建物、器械、器具等ノ買入等固定資本ヲ構成スル爲メニ支出シタル費用ハ唯資本力變形シタルニ過キサレハ亦損金中ニ包含セス」

このように上林敬次郎は、「総損金」とは経費及び資産の時価評価損であるとしている。

次に税務署の「大藏屬」の職にあった武本宗重郎<sup>7)</sup>は、1913（大正2）年刊の著書『改正所得税法釈義』で次のように述べている<sup>8)</sup>。すなわち、

「…益金又は損金の性質に付ては税法中別に規定なしと雖、商法の規定に依れば損益は畢竟會社財産の増減を云ふものなるが故に、本法に於ても亦此の意味なりと解すべきものとす、故に其の事業年度に於ける總収入金、法人の所有せる資産價格の増加及其の事業年度内に於て法人に屬せし權利の價額等は總て益金として計算すべきものにして其の營利の事業に屬すると否と又一時の所得なると否とを問はざるなり、又法人の資産價額の減損額及其の事業年度内に於て其の性質上利益の有無に係はらず負擔せる支拂義務額を以て損金とすべきものとす。」

このように武本宗重郎は、会社財産の増減が損益であると商法が規定しているものとして、所得税法においてもこれを援用するとしている。そして資産価額の減損及び支払義務額（債務確定主義と思われる）をもって損金としているのである。

また税務監督局長を歴任した關口健一郎<sup>9)</sup>は1916（大正5）年刊の著書『改正所得税法要義』で次のように述べている<sup>10)</sup>。すなわち、

「事業年度内ニ於ケル支出金額（其ノ年度ノ利益ノ存在ヲ條件トセサル）、滅失シタル積極財産ノ価額及積極財産ノ減価償額・消極財産ノ増加セル価額ハ總損金ヲ構成スヘキモノトス、…」

このように關口健一郎は、総損金を構成するものには支出金額・滅失した積極財産の価額・積極財産の減価償額・消極財産の増加額があるとしているのである。積極財産の減価償額が減価償却のことをさしているのかどうかは、不明である。

また二宮丁三は、1920（大正9）年刊の著書『改正所得税法計算法』で次のように述べている<sup>11)</sup>。すなわち、

「…依て總益金、總損金の意義は一般會計學上の解釋並に所得税課税の趣旨に鑑みて之を判定すべきものであらうと思ふ、乍併法人に於て作成する損益計算書は其の儘で法人總所得算出の標準となるものではない。即ち政府は法人の提出した損益計算書及び申告に拘束せられず政府は政府の立場からして各事業年度の損益の内容を檢覈し以て各法人の總所得を計算するやうに察せらる、従て總益金と總損金の解釋に付ては是迄屢々疑義の生じた所であり政府（即ち税務當局）と納税者との間に爭議の起つた所以である。之れ一は法の不備から來ること勿論であるが一は確に税法の精神と會計學の原則との間に何等連絡融合のないことから來るものと信ずる。今回の改正法が此點に關し寸分の進歩をもして居ないことは甚だ遺憾に堪へない所である。要するに會計學の解釋を基礎として税法上總益金及び總損金の意義を確定し以て所得の算定に多くの疑義誤解なからしむることは極めて必要なことト信ずる。」

このように二宮丁三は、総損金の説明がないのは税法の不備であるとして、その解釈は會計學における解釈を基礎として理解すべきであるとしている。

また税務監督局の中村繼男は1918（大正9）年刊の著書『改正法人所得税法詳解』で次のように述べている<sup>12)</sup>。すなわち、

「益金とは正味資産の絶對的增加を來たすべき取引原因を謂ひ、損金とは正味資産の絶對的減少を來たすべき取引原因を謂ふ。而して益金又は損金と稱するは事實上増減する金銭又は金銭價值を有する財産其のものを指すが如しと雖、事實上増減する金銭又は金銭價值を有する財産は、資産又は負債に外ならずして、損金又は益金にあらざるなり。即ち會計學的言辭を以てすれば、…價值あるモノ又は價值多きモノを與へて、價值なきモノ又は價值少きモノを受取るとき、其の正味財産の絶對的減少を生ずる取引原因を稱して損金又は損失と謂ふものなり。…」

このように中村繼男は損金とは正味資産の絶對的減少を來たす取引原因をいうとし、価値あるもの又は価値多きものを与えて、価値なきもの又は価値少きものを受取る時に正味財産の絶對的減少を生ずる取引原因となるので損金又は損失というとしているのであるとしている。なお、中村繼男は1925（大正14）年刊の著書『法人所得及所得税』においても同様の見解を示している<sup>13)</sup>。

また渡邊善藏は1922（大正11）年刊の著書『所得税法講義』で次のように述べている<sup>14)</sup>。すなわち、

「…總損金トハ純資産減少ノ原因トナルベキ一切ノ事實ヲ指スモノトス。個々ノ取引ニ於テ『消滅シタル資産又ハ取得シタル債務』ノ額ガ『取得シタル資産又ハ消滅シタル債務』ノ額ヲ超過スル場合ノ差額即チ損金ナリ。此損金ノ合計ヲ指シテ總損金ト云フ。法人ノ所得（總所得）ハ各事業年度内ノ益金ヨリ損金ヲ控除シタル殘額ナリ。然レドモ各個ノ益金又ハ損金ガ果シテ何レノ事業年度ニ屬スベキモノナリヤハ甚ダ複雑ナル問題ニシテ一言ヲ以テ之ヲ盡シ難シ。余ハ原則トシテ權利義務確定ノ時ヲ以テ區分スベキモノナリト信ズ。資産又ハ負債ノ得喪ハ要スルニ權利義務ノ得喪ニ外ナラザレバナリ。然レドモ實際會計上ニ於ケル取扱ハ必ズシモ此ノ權利義務主義ニ則ルモノニアラズ。法律的ニハコノ原則ヲ可ト信ズレドモ一面會計學上ノ理論モ亦之レヲ無視スルヲ得ズ。又實際上ノ便宜ニヨリ現實ノ收入支出主義ヲ以テ一貫スル法人ニ對シ、強テ之レヲ否認スル

モ何ノ實益ナシ。法律ノ改廢等ノ場合ニ於テ多少負擔ヲ異ニスルコトナキニアラズト雖、惡意ヲ以テ其ノ輕減ヲ圖ルモノニアラザル以上ハ強テ其ノ計算ヲ否認セザルヲ可トス。要スルニ損益ノ所屬年度ハ原則トシテ權利義務確定ノ年度ニ從フベキモノナリト雖、法人ガ他ノ方法ヲ以テ整理スル場合ニ於テハ大體ニ於テ之レヲ認容スルノ方針ニ出ゾルヲ穩當トス。尤モ故意ニソノ會計ヲ曖昧ニシテ負擔ノ公平ヲ害スルガ如キ事實アルモノニ對シテハ原則ニ從テ之レヲ否認スベキコト勿論ナリ。」

このように渡邊善藏は、消滅した資産又は取得した債務の額が取得した資産又は消滅した債務の額を超過する場合、これを損金としている。そして、会計学上の理論を尊重するが具体的には總損金は義務が確定した事業年度でこれを判断するものとしている。

また東京税務監督局の山本貞作<sup>15)</sup>は1925(大正15)年の『會計』誌第10巻第1号で「法人所得税の計算及申告方に就て」と題し、次のように述べている<sup>16)</sup>。すなわち、

「…益金及損金ノ何タルヤニ付テハ税法上明定スル所ナキヲ以テ商法其ノ他ノ法規及至學問上ノ觀念ニ基キ之ヲ決スヘク…」

このように山本貞作は、商法その他の学問上の觀念に基づいて損金を判断するとしているのである。

また税務署の「司税官」の職にあった矢部俊雄<sup>17)</sup>は1929(昭和4)年の著書『會社の改正所得税營業収益税資本利子税とその實際』で次のように述べている<sup>18)</sup>。すなわち、

「…會社の總損金とは總益金の反對に資本の拂戻以外に於て純資産減少の原因となるべき一切の事實をいふのである。…」

このように矢部俊雄は、資本の払戻以外の純資産減少の原因となる一切の事實を損金としている

のである。

また全国6か所の税務監督局長と税関長を歴任した勝正憲<sup>19)</sup>は、1930(昭和5)年刊の著書『企業と租税』で次のように述べている<sup>20)</sup>。すなわち、

「益金とは資本の拂込以外に於て純資産の増加を來す原因となるべき一切の事實を云ひ、損金とは利益金の處分以外の純資産減少の原因たる一切の事實を云ふ。」

このように勝正憲は、損金とは利益金処分以外の純資産減少の原因である一切の事實をいうとしているのである。そして損益計算の結果としての純利益金額と所得とは同一であるとしているのである。

また東・渡部會計事務所の船田勇<sup>21)</sup>は1934(昭和9)年刊の著書『税務會計』で次のように述べている<sup>22)</sup>。すなわち、

「總損金と稱するのは總益金の正反對の性質を帯びて居るもので、即ち純資産減少の原因となる一切の事實を指して云ふものである。これを個々の取引に付て見るに「消滅したる資産が取得したる資産の額」を超過するか、又は「取得したる債務が消滅したる債務の額」を超過する場合に生ずる差額が損金なのである。」

このように船田勇は、純資産減少となる一切の事實が總損金であるとしている。

以上みてきた文献を整理すれば、当時の「總損金」は、①経費、②商法上の資産評価損、③確定した義務の額、④会計学上の解釈による、⑤正味財産減少取引、⑥資本の払戻以外の純資産減少の原因となる一切の事實と解釈されていたようである<sup>23) 24) 25)</sup>。

このように、「總損金」については多様な解釈が示されていたが、そ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把握不能であったように思われる。

「總損金」の内容が税法において規定されないままで、税務当局は税務行政運営上、減価償却費の損金性を判断していくこととなった<sup>26)</sup>。

### 3. 税務当局による減価償却費の損金性の判断

1899 (明治 32) 年 2 月 10 日に改正所得税法が制定されたが、同年の 9 月 2 日付の『東京経済雑誌』に「法人所得税に對する大藏省の見解」と題する記事が掲載されている<sup>27)</sup>。すなわち

#### 「法人所得税に對する大藏省の見解

法人の所得金は其法人の總收入より營業費前季繰越金を控除するのみならず、尚前季繰越損失金 (所謂創業費消却の如きもの)、建物及器械代消却金、役員賞與金及所得税をも控除するものなるや否やに付き、目下其筋と會社との間所得税法の解釋を異にせる由なるが、右に關する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會社を監督せるものにもあらざれば、實際會社の定款に於て前記の如き費目を損金の一部と見做して計算すべきものとなし、其計算方に基きて會社の純益金なるものを算出し、之を届出でたるときは其届書に従つて所得金を決定すべく、若し又前記の費目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、其計算法に従ひ會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、此場合には亦其届出に基きて課税すべきものと爲す、之を要するに前記の各費目は會社の定款と及び其定款に従つて編製する計算書の如何に由て決定する筈なりといふ、尤も税務管理局長の見解は或は之と異なりて一概に是等の諸損金にも課税するとなきやを保せずと雖も、大藏省の見解は兎に角以上の如きものなりと云ふ、」

すなわち大藏省は会社の定款での規定を尊重し、これに従つて計上された費目としての「建物及器械代消却金」については損金として認めていたようである。

しかし、このことは、1899 (明治 32) 年 10 月 2 日に主税局から全国の税務管理局長にあてて発せられた通牒によって否定された。すなわち<sup>28)</sup>、

「明治三十二年十月二日主税局長通牒 (各税務管理局長)

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、前項ノ同名稱ノモノヲ損金トシテ計算シ其ノ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、二ノ場合共積立金ハ所得ト見ルヘキモノトス

一、土地建物器械器具等固定資本ハ商法ノ規定ニ依リ其ノ決算期ニ於テ時價ヲ付スルモノナレハ其ノ時價ヲ前期決算期ノ時價ニ對比シ増差額ハ固定資本ノ増價益金トシテ總益金ニ計算シ減差額ハ減價損金トシテ總損金ニ計算スルモノ

…右固定資本…ノ減價損金ハ…總損金中ニ計算スヘキモノトス」

このように「器械器具代償却準備金」「器械器具代償却積立金」は積立てであるから損金としない、またそれが利益より償却または積立てると定款に定められている場合においても同様であるとして、固定資産については商法上の資産評価損を損金としたのである。

商法上の資産評価損を尊重する同様の解釈は同年 11 月 25 日付の「東洋經濟新報第 143 号」の記事にもみることができる<sup>29)</sup>。すなわち、

#### 「法人所得税と審査委員會の決定

法人所得に關し諸會社が東京税務管理局の決定に異議の申立をなしたることは曩に報道したる所なるが今聞く所によれば東京税務管理局内の所得税審査委員會にては今般右に關し左の如く決定を與へたりと云ふ…

(二) 器具器械建物等の消却積立金は商法第二十六條に依り會社が財産目録を作りたる時の財産に對し實際缺損のありたる場合に消却積立金と爲したるものに付ては控除すべきものとす」

すなわち、税務当局は商法第 26 条に規定する資産評価の評価損の範囲内で設定する「消却積立金」は損金としていたようである。

また、先にみた上林敬次郎の著書『所得税法講

義』〔1901（明治34）年刊〕では次のように解説されている<sup>30)</sup>。すなわち

「損金計算ニ關シテハ實際上種種ノ疑義ヲ生ス左ニ其ノ主ナルモノヲ掲ケテ之ヲ説明セム…

(3) 建物、器械等ノ固定資本ノ滅失毀損ノ償却ニ充ツル爲メ毎事業年度ノ純益金ノ一部分ヲ割キテ蓄積スルモノ即チ普通ニ償却金ト稱スルモノハ損金トシテ計算スヘキモノナリトノ説アリ其ノ理由ハ建物、器械等ノ固定資本ハ使用ニ因リテ漸次滅失毀損スルモノニシテ之ニ相當スル金額ハ常ニ利益金ト爲リテ回収セラレサルヲ得ス詳シク言ハ、資本金ニ對スル利益ノ外ニ滅失毀損ノ償却ニ充ツヘキ收入ヲ爲ササレハ資本金ハ漸次減少スルノ結果ヲ生スヘシ普通ノ計算ニ於テ總益金ヨリ總損金ヲ控除シタル殘額ヲ純益金ト稱スレトモ其ノ實ハ滅失毀損ニ對スル償却金ヲ包含スルモノナルカ故ニ純益金ノ一部分ハ償却金トシテ分割スルヲ當然トス既ニ滅失毀損ニ對スル償却金タル以上ハ損金トシテ控除セサルヘカラスト謂フニ在リ此ノ説理アルニ似タリト雖一事業年度中ニ於ケル固定資本ノ滅失毀損ハ其ノ時價ノ算定ニ於テ既ニ損金トシテ計算セラレタル筈ナリ然ルニ尚純益金ノ一部分ヲ割キテ償却金トシテ之ヲ控除スルトキハ二重ニ計算スルモノト爲ルヘシ而シテ固定資本ノ滅失毀損ハ資本金ノ減少ニシテ之カ補填ハ純益金ヲ以テスヘキ資本金ヲ以テスヘキモノニアラサルカ故ニ縱令利益金中ニハ之ヲ見積リテ其ノ回収ヲ計ラサルヲ得ストスルモノ之ヲ損金トシテ計算スヘキモノニアラス殊ニ償却金トシテ蓄積スルモノノ如キハ純益金中ヨリ別途ノ計算ニ移スニ止マリ經費トシテ之ヲ支出スルニアラサルヲ以テ純益金ノ配當ノ一タル積立金ノ性質ヲ有スルモノト謂ハサルヲ得ス…」

このように上林敬次郎は、固定資産については評価損を損金としているため、減価償却費を損金とすると2重計上になるとして減価償却費が損金であるとするのを否定している。そして、償却金なるものは純損益を算定したあと別途に計上するものであって、積立金の性質を有するので損金とならないとしているのである。

このように税務当局は、器械器具の準備金又は

償却積立金は利益処分としての積立金であるとみなし課税したのである。

しかし、1908（明治41）年に「會計検査院」が「主税局」に問合せ、「主税局」が答弁した内容が、前掲の武本宗重郎著『改正所得税法釋義』に掲載されている。そこでは次のように述べられている<sup>31)</sup>。すなわち、

「明治四十一年三月九日會計検査院照會

第一種所得決定ニ關シ資産減價償却金ハ會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價ノ整理ヲ爲スモノト（二）損益計算上償却金ハ利益金ノ處分トシテ補充シ次期ノ初二至リ資産減價ノ整理ヲ爲スモノト有之右前段ノ整理方ニ依ル償却金ハ當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當該期ニ於テ損金ニ算入シ或ハ次期ノ損金ニ屬スルモノトシ損金ニ算入セサル取扱ヲ爲シ區々ニ相成居候處會社ノ計算上利益金ノ處分トシテ補充スル償却金ト雖資産價格ハ現實低落シ之カ整理ヲ次期ニ於テ爲スニ過キサルモノナルヲ以テ當該期ノ損金ニ算入スル方相當ト被認候且、之ヲ當該期ノ損金ニ計算スルトキハ全部損益計算ヲ爲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  
○明治四十一年四月十八日往第四、八二〇號主税局回報

本月九日付送第五一五號御照會ニ係ル資産減價償却金ニ關スル件ハ貴見ノ通取扱可然ト存候」

「會計検査院」の問合せ内容は、直接法による減価償却の場合の減価償却費は、その期の損益計算書に算入される処理が会社でなされている。また、利益処分で積立金を設け次年度でこれを取崩して資産価額を減額する処理もなされているが、この扱いを同一に、すなわち、その期の損金とした方がよいのではなからうかというものであった。そして、これにたいする主税局の回答はそれでよいとするものであった。

主税局は明治32年に全国の税務管理局に対し通牒をくつがえし、明治41年には、減価償却が直接法であっても、利益処分を通じて資産減価

の処理をするものであっても、その期の損金とすることを認めているのである。このことは、次にみる政府による所得税法の改正法案の内容と符合するのである。

#### 4. 減価償却費の損金性は認に関する改正法案

税務当局の減価償却費の損金性の判断は、一時は定款で定め費用として計上する場合においてその損金性を認めたようであったが、商法の資産評価損を援用してこれを損金としたため、減価償却費の損金性は否認された。しかし、前記の「會計検査院」からの問合せにたいする回答は、減価償却費の損金性を税法上に規定して認めようとする動きに連なっていた。すなわち、1908（明治41）年の第24回帝國議會に、政府は所得税法の改正案を提出し、その法案第4条、

「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價ハ命令ノ定ムル所ニ依リ之ヲ経費ト看做ス」<sup>32)</sup>

と規定したが、衆議院で否決された。

ついで、1910（明治43）年の第26回帝國議會に提出された所得税の改正法案の第4条で、

「第一種ノ所得ヲ算定スル場合ニ於テ固定資本ノ減價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」<sup>33)</sup>

と規定した。その理由を『明治大正財政史』にみれば次の如くである。すなわち、

「當時現行の法人所得算定方法に依れば、固定資本の減價償却積立金は、現實に之を消費せざる限り課税を免れざりしも、斯くては法人をして固定資本を不當に低價に見積るの弊を助長するのみならず、減價償却積立金は結局會社の所得とならざるものなるを以て、寧ろ命令を以て減價歩合を一定し、其の範圍内に於ては現實に消費せざるも、尚損金と看做して免税するを可

なりと認めしを以てなり。」<sup>34)</sup>

としている。

また、大阪と横濱の税関長を歴任した鈴木繁<sup>35)</sup>も1919（大正8）年の『帝國税法論』で政府が減価償却費の損金性を条文をもって認めようとした理由を次のように述べている。すなわち<sup>36)</sup>、

「…此規定ヲ設ケタル理由ハ現行税法ノ解釋トシテ固定資本ノ減價ヲ直ニ損金トシテ計上スルトキハ之ヲ益金ヨリ控除セラルルモ減價ハ之ヲ見積ラズシテ利益金ノ處分トシテ減價償却積立金ヲ為ストキハ其積立金ハ所得トシテ課税セラレ後ニ至リ減價補填ノ爲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ル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トシテ減價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爲シタルナリ。…而シテ會社實際ノ計算方ヲ見ルニ（一）損益計算上償却金ヲ損失ニ算入シ同時ニ資産減價ノ整理ヲ爲スモノト（二）損益計算上償却金ハ利益金ノ處分トシテ補充シ次期ノ初二至リ資産減價ノ整理ヲ爲スモノトアリ。前段ノ整理方ニ依ル償却金ハ當該年度ノ損金ニ算入スベキハ當然ナルモ後段ノ整理方ニ依ルモノニ付テハ當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ヤ疑アレドモ會社ノ計算上利益金ノ處分トシテ補充スル償却金ト雖資産價格ハ現實低落シ之ガ整理ヲ次期ニ於テ爲スニ過ギザルヲ以テ當該年度ノ損金ニ算入スルヲ相當ナリトス。」

しかし、この第26回帝國議會に提出された法案もその後の經濟變動から、財源不足を理由に政府が法案を撤回するという事態となった。その後一部の衆議院議員が第27回及び第28回帝國議會で、前述の改正法案とほとんど同一内容の法案を提出したが、やはり財政上の理由で衆議院で否決された。そして1913（大正2）年に、ようやく所得税の改正法が成立した時には、その中から減価償却に関する規定は除かれていた。

税法の条文中に減価償却費が損金であることを織り込めなかった税務当局は、税務行政執行上の

通達の形式によって損金算入の態勢を整備することに方針が切り替えられていったのである。

## 5. 税務当局による、減価償却費の損金性の是認

### ー固定資産堪久年数表の作成ー

税務当局は計画的・規則的な減価償却による減価償却費を総損金に算入する判断を採るようになった。その為には、取得価額、耐用年数、残存価額を明確にしなければならない。しかし、これらについて実務（定款）で明確に規定されることはなく、簿記会計学上でも具体的に定められてはなかった。ここに至って、主税局は「固定資産堪久年数<sup>37)</sup>表」を作定したのである。これが、わが国における初の耐用年数表であった<sup>38)</sup>。「固定資産堪久年数表」は、1918（大正7）年7月19日主秘第177号主税局通牒「固定資産ノ減価償却及時価評価損認否取扱方ノ件」で、各税務監督局に通牒<sup>39)</sup>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。

この主秘第177号主税局長通牒の要点は次のようであった。

・減価償却額は、固定資産堪久年数表の堪久年

数に応じ、減価償却歩合により計算する。

- ・未償却残額を基礎として償却する会社に対する減価償却額は、歩合表の未償却残額に対する歩合をもって計算した額を限度とする。
- ・原価を基礎として償却する会社に対する償却額は、歩合表の原価に対する償却歩合をもって計算した額を限度とする。
- ・原価を基礎として償却する場合においては、その積算額が原価の10分の9に達したときは、以後償却を認めない。
- ・堪久年数の全部を経過しても、その減価償却積算額が原価の10分の9に達しないときは、その差額は会社において自由に償却してもよい。
- ・堪久年数に記載したもの以外のものに対しては、各事実につき堪久年数を定めて、これに相当する償却率を適用する。

「固定資産堪久年数表」は建物、構築物、機械・器具に対し構造別に堪久年数を示し、また、機械については種類別、用途別に堪久年数を掲げている。また機械・器具につき細目に区分して減価償却をしないときには、つぎの堪久年数表によるとし、下の構造別堪久年数表を示した。

種 類	構 造	堪 久 年 数	種 類	構 造	堪 久 年 数
器 械	鉄 製	25年	器 具	鉄 製	35年
	木 製	12		木 製	8

税務当局は、「固定資産堪久年数表」を作定してからは、この内規による「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、それをその年度の損金算入の限度額とするという方針となっていた。

この固定資産堪久年数表が作定された翌々年に

出版された書には、商法上の固定資産評価損を損金とすることに消極的な見解がみえる。すなわち、大蔵省国税課の藤原弘は1920（大正9）年刊の著書『改正所得税法通義』で次のように述べている<sup>40)</sup>。



「法人所得の計算上其の損益は各事業年度に於ける純資産の對資本増減額を意味するものと解すべきを以て、其の資産に對する評價は實に其の利益計算の基礎を爲すものと謂はざるべからず、故に適當なる評價損益は當然之を是認せざるべからずと雖、故意に其の資産價格の評價を低減し以て其の所得を隱蔽減殺せむとするもの即不當過多なる評價減は否認せられざるむとするも遂に能はざるべし。商法第二十六條第二項に依り財産目録に記載したる資産に附すべき價格の規定は其の目的自ら異なるを以て、之を所得税法上の損益計算に強ふるを得ず、而して其の資産に對する時價の増加は即之を益金として計算するを要すと雖、絶対に之を強制するは法人經濟の基礎確實を勸奨する所以にあらざるを以て、甚しく不當なる低價を付せざる限、寧ろ消極的なるを可と信ず。」

このように商法第26条第2項での規定は、商法の目的のためにあるのであって、所得税法上の損益計算とは異なるものとしているのである。税務当局において減価償却費を損金と認める判断をした以上、それまで固定資産についての損金性の判断基準として援用してきた商法上の資産評価損を遠ざける解釈を税務当局が採ることは当然のこととなったのであろう。

## 6. 間接法表示による減価償却費の損金性の否認

しかしながら、1920（大正9）年に所得税法が改正され、そこで新設された「留保所得」課税は、積立金に課税することをその内容とするものであったが、間接法による減価償却については、これを積立金とみなされて課税されることになったのである<sup>41)</sup>。

しかし、一方では、1920（大正9）年8月の「所得税法施行上取扱方心得」で減価償却費の計上は、それが利益処分であっても、その期の損金とする旨が通達された。すなわち、

〔所得税法施行上取扱方心得（大正9年8月19日・大蔵大臣達）〕

「第三條 法人ノ資産減價償却及繰越缺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處分トシテ之ヲ爲シタル場合ト雖其ノ純益ノ生シタル事業年度ニ於ケル總損金中ニ之ヲ算入スヘキモノトス」

ここにおいて、減価償却費の計上が直接法によって行われれば、それが費用として認められ、また、利益処分によっても損金算入されるが、間接法による場合には積立金とみなされて課税されることになったのである。

ところが、政府は積立金に対する課税を1926（大正15）年になって廃止する法案を第51回帝國議會に提出したのである<sup>42)</sup>。そして、この法案は可決された。すなわち、1926（大正15）年の所得税法改正によって「留保所得」に対する課税がなされなくなり、従って、積立金に対する課税が条文中から削除されたのである<sup>43)</sup>。しかしながら税務当局は、減価償却が間接法による場合については継続してこれに課税したのである。このことを文献を追ってみると次のようである。

原口亮平は『税法上の損益—商業研究所第22回公開講演會（昭和2年5月19日）講演—』で、減価償却の間接法による表示は準備積立金であるので、一般の準備金と同様に利益処分でなされると税務当局が判断しているためであると述べている。そして評価勘定と準備積立金との区別を税務当局は認めていないとしている<sup>44)</sup>。

また、片岡政一は1931（昭和6）年刊の著書『税務會計』で、準備金又は引当金などの科目による間接法表示は利益の留保であり損金ではないとしている<sup>45)</sup>。

また、先に述べた矢部俊雄は1930（昭和5）年の『最新税法の精解』で「減価償却準備金」すなわち間接法による減価償却は損金ではないと述べている<sup>46)</sup>。

また、船田勇は1931（昭和6）年と1934（昭和9）年刊の著書『表式例解税務便覧』それぞれにおいて、直接法による場合は損金であるが、間接法による場合は損金でないとしている<sup>47)</sup>。また彼は

1934（昭和9）年の著書『税務會計』で、「減価償却積立金」は「明らかに利益の隠蔽」となるので必要以上の償却金に対して課税をしなければならない。それを税務署が一々査定することができないため損金とされないとしている<sup>48)</sup>。同様の解説が『表式例解税務便覧』の昭和11年改稿5版にも述べられている<sup>49)</sup>。しかし、船田勇は1937（昭和12）年の『税務論』では、間接法による場合についても、将来の用に備えるためのものではないにもかかわらず、税務署によって損金を否認されているとして、意見を変えている<sup>50)</sup>。

この税務当局の減価償却の間接法に対して課税を行う税務行政は少なくとも1937（昭和12）年までは続いたのである<sup>51)</sup>。

## おわりに

税法に減価償却費の損金性に関する規定のないままで、減価償却費の損金性に関する税務当局の判断は、当初、商法の資産評価規定を拠りどころにこれを認めなかったが、1918（大正7）年を境として、それ以降は会計理論の是認へと切り替えた。すなわち、税務当局は計画的、規則的な減価償却による減価償却費を損金と認め、その運用の為にみづから「固定資産堪久年数表」を作成した。しかし、間接法による減価償却は積立金とみなし、その減価償却費を損金と認めないとする独自の姿勢を採ったのであった。これは、間接法による実務の多くが利益処分によってなされていたためであると思われる。すなわち利益処分による減価償却の計上はしばしば利益が多く計上された時のみになされ、従って個々の資産について計画的・規則的な償却をなすものではないと判断したことによるものと思われる。

税務当局による減価償却費の損金性の判断の歴史は、商法・会計学そして会計実務の影響を受けながら変化していったものと察せられる。

## 【注】

- 1) 参考にしたのは次の文献である。大蔵省編纂『明治大正財政史 第6巻』財政經濟學會、1937（昭和12）年、64ページ及び大蔵省編纂『明治大正財政史 第6巻』經濟往來社、1957（昭和32）年、64ページ（筆者は大蔵省編纂『明治大正財政史 第6巻』を出版社と出版年の異なる上記2冊を参考にしてゐるが、その内容は同様である。）。高橋誠「初期所得税制の形成と構造——日本所得税制史論その一——」法政大學經濟學會『經濟志林』第26巻第1号、1958（昭和33）年、50～69ページ。高橋誠「明治後期の所得税制——日本所得税制史論その二——」法政大學經濟學會『經濟志林』第27巻第1号、1959（昭和34）年、85～120ページ。汐見三郎、『財政學入門（初版）』廣文社、1950（昭和25）年、107～109ページ。大内兵衛・武田隆生『財政學（初版）』弘文堂、1955（昭和30）年、91～100ページ。
- 2) イギリスの税制について汐見三郎は次のように述べている。「所得税を初めて採用したのはイギリスであり1799年ピット（William Pitt）がナポレオン戦争の時に徴収したものである。1802年に平和條約成ると共に廢止せられたが、その翌年に再び戦が開かれるに及びアディントン（Henry Addington）が再び起し、1816年にナポレオンが全く破れるに及んで之を廢止したのである。1842年に印度に叛亂起るやピール（Robert Peel）が再び所得税を起し關稅改革に伴う收入の缺陷を補つた。當時の所得税は要するに戰時税である。ピールは一定の期限を附し議會の承認をへたが、その期限後も財政の狀態がその撤廢を許さず、かくて所得税は恒久的の租稅として認められることとなつた。イギリスの所得税は各國の租稅制度に大なる刺戟を與え、今日では文明國にして所得税を有しないものなしという有様である。…」「…1803年の税の精神を踏襲し恒久税として今日に及んでいる。しかし1803年の所得税は所得源によつて所得をA・B・C・D・Eに分ち、源泉課税を主とする分類所得税（Schedule system）であつて、綜合所得税とは距離の遠いものであつた。漸く1910年にロイド・ジョージ（Lloyd George）が超過所得税を制定

し、それが附加所得税 (Surtax) と改め、従來の分類所得税と相並んで綜合所得税の實を擧げることゝなつた。」(汐見三郎, 同上書, 116 ~ 118 ページ。)

3) 所得税法 [1899 (明治 32) 年 2 月 13 日 法律第 17 號]

「第四條 所得ハ左ノ區別ニ從ヒ之ヲ算定ス

一 第一種ノ所得 (法人ノ所得) ハ各事業年度總益金ヨリ同年度總損金…ヲ控除シタルモノニ依ル…」

4) ちなみに、以降のこの概念に関する税法の規定を挙げれば次のようである。

所得税法 [1918 (大正 7) 年改正] 「第四條 第一種ノ所得ハ…各事業年度總益金ヨリ同年度總損金ヲ控除シタル金額ニ依ル…」

法人税法 [1940 (昭和 15) 年 3 月 29 日 法律第 25 号] 「第四條 …法人ノ各事業年度ノ所得ハ各事業年度ノ總益金ヨリ總損金ヲ控除シタル金額ニ依ル。」  
法人税法 [1963 (昭和 38) 年] 「第 9 條 第 1 項各事業年度の所得とは、各事業年度の總益金から總損金を控除した金額をいう。」

5) 上林敬次郎は 1899 (明治 32) 年から 1900 (明治 33) 年にかけて新潟税務管理局長の職にあり、同年から 1902 (明治 35) 年にかけて松江税務管理局長の職にあった。1902 (明治 35) 年に税務管理局は税務監督局となったため、松江税務監督局長となり、1903 (明治 36) 年までその職にあった (大蔵省百年史編纂室『大蔵省百年史 別巻』大蔵財務協会, 1969 (昭和 44) 年, 54, 61 ページ参照。)

6) 上林敬次郎『所得税法講義 (第四号)』松江税務監督局内松江税務調査會, 1901 (明治 34) 年, 57 ~ 58 ページ。

7) 武本宗重郎『改正所得税法釋義 全 (初版)』同文館, 1913 (大正 2) 年, 表紙参照。

8) 武本宗重郎, 同上書, 93 ページ。

9) 關口健一郎は、1902 (明治 35) 年から 1907 (明治 40) 年にかけて、郡山、宇都宮、丸亀の各税務監督局長を勤めた (大蔵省百年史編集室編, 前掲書, 60 ~ 62 ページ参照)。

10) 關口健一郎『改正所得税法要義 (改訂新版)』巖松堂, 1916 (大正 5) 年, 94 ページ。初版は 1911 (明治 44) 年に出版されている。

11) 二宮丁三『改正所得税計算法 (初版)』經濟社, 1920 (大正 9) 年, 40 ~ 41 ページ。

12) 中村繼男『改正法人所得税法詳解 (初版)』東京税務監督局内税務二課會, 1918 (大正 9) 年, 61 ~ 62 ページ。

13) 中村繼男『法人所得及所得税 (三版)』巖松堂, 1925 (大正 14) 年, 37 ~ 38 ページ。初版は 1922 (大正 11) 年に出版されている。

14) 渡邊善藏『所得税法講義 (四版)』大蔵省主税局國稅課内東京財務協會, 1922 (大正 11) 年, 57 ~ 58 ページ。

15) 山本貞作「法人所得税の計算及申告方に就て」日本會計學會編『會計』明治大学出版部, 第 10 卷 第 1 号, 1926 (大正 15) 年, 稿のタイトル参照。

16) 山本貞作, 同上稿, 110 ページ。

17) 矢部俊雄『會社の改正所得税營業収益税資本利子税とその實際 (8 版)』東京税務監督局内東京税務二課會, 1929 (昭和 4) 年, 表紙参照。

18) 矢部俊雄, 同上書, 91 ページ。初版は 1947 (昭和 2) 年に出版されている。

19) 勝正憲は、1907 (明治 40) 年から翌年にかけて松江、長崎の、1911 (明治 44) 年から 1913 (大正 2) 年にかけて鹿児島、長野の税務監督局長を歴任している。そして 1914 (大正 3) 年から翌年にかけて函館税関長の任に就き、1915 (大正 4) 年から翌年にかけては仙台の、1920 (大正 9) 年から 1933 (大正 12) 年にかけて東京の、1934 (大正 13) 年から 1926 (昭和 元) 年にかけて再び東京の税務監督局長を歴任している (大蔵省百年史編集室, 前掲書, 61 ~ 62, 69, 75 ページ参照)。

20) 勝正憲『企業と租税 (初版)』1930 (昭和 5) 年, 24 ページ。

21) 船田勇『税務論 (初版)』千倉書房, 1937 (昭和 12) 年, 表紙参照。

22) 船田勇『税務會計 (初版)』東洋出版社, 1934 (昭和 9) 年, 18 ~ 19 ページ。

23) なお、1949 (昭和 24) 年刊の栗原一平『税の實務 (新版)』ダイヤモンド社, 187 ~ 188 ページでは、「總益金とは益金の總合計であり總損金とは損金の總合計であるが、更に詳しく言えば總益金とは資本

の拂込以外の原因によつて法人の純資産の増加する一切の事実を謂い、総損金とは之と反対に法人の純資産が、資本の拂戻又は利益処分による以外の他の原因によつて資産の減少する一切の事実を指すのである。」としている。

- 24) また「総益金」と「総損金」について高橋誠は 1959 (昭和 34) 年の稿で次のように述べている。「…注目すべきは法人所得算定の方式の問題である。

総収入 (Roheinnahmen) - 必要経費 (Werbungskosten) = 所得という従来概念にたいして、総益金 - 総損金 = 所得とする算定の方式をとった点である。この場合、総益金とは資本拂込による以外の一切の資産の増加を意味し、総損金とは資本の拂戻および利益の処分以外の一切の資産の減少を意味する。したがって、所得はある一定期間における財産増加の総額より、その期間内における財産減少の総額を差引いた金額として把握される。このような所得把握は (総収入 - 必要経費 = 所得) という従来方式にたいして、より近代的な概念であることはいふまでもない。すなわち、近代企業は巨大な資産を中心として企業活動がいとなまれており、一定期間における収入金額が企業の経済力を反映することは勿論であるが、企業の所得資産そのものの變動が、より企業の経済力を左右するものとかんがえるにいたったことを背景にしたものである。

この所得概念がジャンツ (G. r. Schanz) のいわゆる Reinvermögenzugangstheorie である。個人所得については、財産の増加、減少総額を調査することは困難であるのにたいして、法人については、事業年度ごとに貸借対照表をつくり資産、負債の状況をあきらかにすることを商法が義務づけているからこの所得概念の採用ができたものである。

このような所得算定の方式は、99 (明治 32) 年 3 月、ドイツ一般商法に範をとった商法が公布施行され、会社企業がその近代的法制的形態の基礎をあたえられるにいたったことを前提にしているが、当時の政府当局が、その所得査定の近代的概念を充分に理解するまでには相當の期間を必要とした。(高橋誠、前掲稿「明治後期の所得税制——日本所得税制史 その二——」, 116 ページ。)

- 25) また、1954 (昭和 29) 年法人税法基本通達 52 では、「総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払戻し又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」とされている。この通達は 1963 (昭和 38) 年の同法基本通達 52 においても同様である。

- 26) ここで税務行政機構の変遷及び法人の所得に関する税務書類提出の手續きについてふれておきたい。

[参考にしたのは次の文献である。大蔵省昭和財政史編集室編『昭和財政史 第二巻 財政機関』東洋経済新報社、1956 (昭和 31) 年、4 ~ 7 ページ、大蔵省編纂、前掲『明治大正財政史 第 6 巻』。]

まず、税務行政機構の変遷についてみれば次のようである。

創設された 1887 (明治 20) 年所得税法における徴税機関は、中央では大蔵省が管掌していたが、地方では、府・縣・知事及び郡區長の管掌する地方行政組織の「調査委員会」に委任されていた。そして 1896 (明治 29) 年 10 月に新たに税務管理局および税務署が設置され、初めて大蔵省直属の徴税機関ができた。税務管理局は、全国の主要都市 23 か所に置かれ、管理局管内に税務署が配置された。税務管理局および税務署は、直接に国税の徴収を担当するものであった。1899 (明治 32) 年に所得税法が改正されたのを機に、新設された「第一種法人ノ所得」については税務署がその所得金額を決定することになった。市町村は地方行政庁ではあったが、従前のように地租および勅令をもって指定された国税の徴収事務を担当した。その後、1907 (明治 35) 年 11 月には、税務管理局は廃止され、これにかわって税務監督局が設けられた。すなわち 1907 (明治 35) 年になって、監督機関として税務監督局、執行機関としての税務署、徴税補助機関としての市町村という基本的な組織が確立したことになる。

次に法人の所得に関する税務書類提出の手續きについてみれば次のようである。

1899 (明治 32) 年の改正所得税法による法人所得課税創設時における法人所得の算定については、法人は毎事業年度末に損益計算書を所轄税務署 (政府) に提出し〔「所得税法 (明治 32 年 2 月 10 日 法律第

17 號)「第七條 納税義務アル法人ニ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スヘシ…」, 所轄税務署(政府)はこれを調査して所得金額及び税額を決定した〔(所得税法(明治 32 年 2 月 10 日 法律第 17 號))「第九條 第一種ノ所得金額ハ損益計算書ヲ調査シ政府之ヲ決定シ第三種ノ所得金額ハ所得調査委員會ノ調査ニ依リ政府之ヲ決定ス」〕.そして, 法人が損益計算書を提出しなかった場合には, 所轄税務署は, 法人の損益を調査して所得金額が決定された〔(所得税法施行規則(明治 32 年 3 月 30 日 勅令第 78 號))「第三十一條 納税義務アル法人損益計算書ヲ提出セサルトキハ政府其損益ヲ調査シ其所得金額ヲ定ム」〕.

提出期限については 1913 (大正 2) 年の所得税法改正によって, 法人は毎事業年度の決算確定の日から 7 日以内〔(大正 2 年 4 月 28 日) 勅令第 65 號〕所得税法施行規則中左ノ通改正ス…「第三條 第一種ノ所得ニ付納税義務アル法人ハ毎事業年度決算確定ノ日ヨリ七日内ニ所轄税務署ニ所得税法第七條ノ申告ヲ爲スヘシ」に所轄税務署へ損益計算書を申告〔この「申告」の意味は, 「申告」した損益計算書について政府が, 所得金額を決定するものであって, シャウブ勧告後, 現在にわたっていわれている申告納税制度における申告の意味(自己が所得金額を決定して申告する)ではないことは明らかである.) することになった. また 1920 (大正 9) 年の所得税法施行規則によって, 法人は各事業年度の所得を, 毎事業年度の決算確定の日から 20 日以内〔(所得税法施行規則 1920 (大正 9) 年 7 月 31 日 勅令第 226 號)「第十六條 法人ノ各事業年度ノ所得ハ毎事業年度決算確定ノ日若ハ合併ノ日ヨリ十四日内又ハ清算著手ノ日ヨリ二十日内ニ之ヲ所轄税務署ニ申告スヘシ」〕に所轄税務署へ申告することになった.

- 27) (記事)「法人所得税に對する大藏省の見解」『東京經濟雜誌』1899 (明治 32) 年 9 月 2 日付, 511 ページ. {復刻:『東京經濟雜誌』77 985 ~ 998 (明治 32 年 7 - 9 月)}日本經濟評論社, 1984 (昭和 59) 年. }
- 28) 武本宗重郎, 前掲『改正所得税法釋義』95 ~ 97 ページに(先例)として掲載されている.
- 29) (記事)「東洋經濟新報第 143 号 (明治 32 年 11 月

25 日付)」東洋經濟新報社 {東洋經濟新報社「復刻版東洋經濟新報 第 18 卷 (明治 32 年 11 月 ~ 12 月 / 第 141 号 ~ 第 146 号)} 龍溪書舍, 1992 (平成 4) 年.

- 30) 上林敬次郎, 前掲書, 60 ~ 61 ページ.
- 31) 武本宗重郎, 前掲書, 105 ~ 106 ページに(先例)として掲載されている.
- 32) 大藏省編, 前掲『明治大正財政史 第 6 卷』, 1036 ページ.
- 33) 大藏省編, 同上『明治大正財政史 第 6 卷』, 1047 ページ.
- 34) 大藏省編, 同上『明治大正財政史 第 6 卷』, 1040 ページ.
- 35) 鈴木繁は, 1914 (大正 3) 年から翌年にかけて大阪税関長, 1916 (大正 5) 年から 1922 (大正 11) 年にかけて横濱税関長の職にあった(大藏省百年史編集室, 前掲書, 68 ~ 69 ページ参照).
- 36) 鈴木繁『帝國税法論 (初版)』實文館, 1919 (大正 8) 年, 364 ~ 366 ページ.
- 37) 「堪久年数」の読み方について, 忠佐市は「辞書では, この堪は堪忍のカンであるが, なんと読まれたかは定かでない」としている(忠佐市「プレ税務会計史—シャウブ税制の発足に至るまでの税務会計の進展第 2 回」日本税理士会連合会監修『税理』ぎょうせい, 1976 (昭和 51) 年 11 月号, 11 ページ.).
- 38) 「固定資産堪久年数表」については, 次の文献にその詳細についてみることができる. 忠佐市「税法上の固定資産耐用年数論 (1) ~ (3)」日本會計學會編『會計』森山書店, 第 59 卷 第 6 号, 60 卷 第 1 号, 第 2 号, 1951 (昭和 26) 年. 大村巍「会計思考の発展と所得計算論争——大正年代の論争を中心として——」『税務大学校論叢 11』税務大学校, 1977 (昭和 52) 年. 沼田嘉穂『固定資産會計』ダイヤモンド社, 1972 (昭和 47) 年. 藤森三男「減価償却理論の成立——わが国減価償却論の展開——」『三田商學研究』第 6 卷 第 3 号, 慶応義塾大学商学会, 1964 (昭和 39) 年. 忠佐市, 前掲稿「プレ税務会計史——シャウブ税制の発足に至るまでの税務会計の進展——第 2 回」. 忠佐市「プレ税務会計史——シャウブ税制の発足に至るまでの税務会計の進展——第 4 回」日

本税理士会連合会監修『税理』ぎょうせい, 1977 (昭和 52) 年 1 月号。

- 39) 忠佐市は「通牒」されたものが大蔵省内規であるとして、次のように述べている。「1918 (大正 7) 年ころから 1946 (昭和 21) 年までの大蔵省内規とは、大蔵省主税局から税務監督局 (その後の財務局) に対する執務基準として通牒せられたもの。すなわち、法律、勅令 (その後の政令) または省令というような法規としての性格をもって公示せられたものではなく、上級官庁から下級官庁への訓示として、租税法規の運用の基準として与えられ、一般に公示するものとはせられていなかった。」〔忠佐市「プレ税務会計史——シャープ税制の発足に至るまでの税務会計の進展——第 2 回」日本税理士会連合会監修『税理』ぎょうせい 1976 年 11 月号 (昭和 51 年), 11, 14 ~ 15 ページ〕

- 40) 藤澤弘『改正所得税法通義 (初版)』経済社, 1920 (大正 9) 年, 81 ~ 82 ページ。

- 41) 「政府は大正九年一月第四十二回帝國議會に於て…所得税法改正法律案を提出したり。」

法人の留保所得に所得税を課する理由は、「留保所得も亦法人の所得にして、相當の擔税力ありと認むべき」であるとされたためである。

「第四十三回帝國議會の協賛を経たる、所得税法改正法律及所得税法の施行に関する法律の兩者は、裁可を経て何れも大正九年七月三十一日を以て公布せられたり。斯くて第四十二議會以來幾多の紆餘曲折を経たる所得税法の改正も漸く其の實現を見るを得、所得税の制度は茲に根本的の改革を施さるに至れり。(大蔵省編纂, 前掲『明治大正財政史 第 6 卷』, 1081 ~ 1085, 1104 ページ参照。)」

所得税法 [1920 (大正 9) 年 7 月 31 日 法律第 11 号]

「第三條 所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス

第一種…

乙 法人ノ留保所得

第四條 法人ノ所得ハ各事業年度ノ総益金ヨリ総損金ヲ控除シタル金額ニ依ル…

本法ニ於テ積立金ト稱スルハ積立金其ノ他名義ノ何タルヲ問ハス法人ノ所得中其ノ留保シタルモノヲ云

フ

法人ノ各事業年度ノ所得中積立金ト為シタル金額ヲ以テ法人ノ留保所得トス

第八條 本法ニ於テ積立金ト稱スルハ積立金其ノ他名義ノ何タルヲ問ハス法人ノ所得中其ノ留保シタルモノヲ謂フ

第九條 法人ノ各事業年度ノ所得中積立金ト為シタル金額ヲ以テ法人ノ留保所得トス

- 42) 「政府は…十五年一月第五十一回帝國議會に於て、税制整理に關する各種の法律案を提出したり。

(一) 法人の留保所得に對する累進的課税を廢止し、留保所得と配當所得との區分を爲さずして、其の普通所得 (所得總額より非課税所得を控除せるもの) に對し百分の五の比例税を課すること。

現行法に於ては法人の所得中配當したる部分と留保したる部分とに對する課税を異にし、配當所得に對しては百分の五の比例税なるに拘らず、留保所得に對しては百分の五より百分の二十に達する累進的税率を適用するが故に、自ら法人の社内保留を少からしむる傾向を生じ、其の結果事業の基礎を薄弱ならしめ、延て産業の發達を阻害すとの非難あり。而して現行の制度は、配當金の綜合課税を回避せんが爲にする不當の留保を防ぐの目的に出づるものにして、一應の理由なきに非ずと雖も、法人の種類を問はず、又留保の要否を論ぜずして、總ての法人に對し一律の取扱を爲すが故に、實際上配當金の綜合課税を回避せんとする意思を有せざる一般の法人に對しても、尚高率の課税を爲すの結果を生じ、實施の狀況に照し適當ならずと認めしを以て、改正案に於ては留保所得に對する累進的課税を廢止し、留保と配當との區分を爲さずして、其の普通所得に對し現行留保所得の最低税率百分の五の比例税を課することと爲したり。(大蔵省編纂, 前掲『明治大正財政史 第 6 卷』 1191 ~ 1192 ページ。)」

- 43) (法律第 8 號 大正 15 年 3 月 27 日)

「所得税法中左ノ通改正ス…

第三條 所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス

第一種

法人ノ普通所得

法人ノ超過所得

法人ノ清算所得…

第八條中「所得ヲ「普通所得」ニ改ム

第九條 削除」

44)「…間接法表示法と稱せられるものである。而して税務當局は此の方法による價格の消却を認めないのである。之に關しては從來會計學者は其の不當なることを責めたのであったが、慣例は依然として存在してをる。税務當局は曰く、斯る消却高は準備積立金に外ならず、故に之を實例に徴するも他の一般準備金と同様に利益として處分せらるゝこと鮮からず、と。…又評價勘定と準備積立金との區別を認めざる當局者の下にある納税者は、大なる實益なき其の表示法を棄てて宜しい。〔原口亮平『税法上の損益——商業研究所第22回公開講演會(昭和2年5月19日)講演——』9～10ページ。〕」

45)「…資産科目の減額を爲さずして負債科目に計上し、所謂間接表示を爲したる場合に於ては利益の留保として否認さるゝこと勿論である。〔片岡政一『税務會計(初版)』森山書店、1931(昭和6)年、146ページ。〕」

46)「…將來の減價に充てる爲めの所謂は固より損金ではない。之を以て現實資産の減價償却をしたときその事業年度の損金に計算すればよい。稀には減價償却金をその事業年度の損金に負擔せしめ若くは之を利益處分に計上し、一面に於て資産の原價を表示せんが爲め資産價額を減少せしめず、減價償却金としてその事業年度又は翌事業年度の貸借對照表負債科目に計上するやうな整理方法を採用する會社もあるが、かかる場合の減價償却金は客觀上之を前述の減價償却準備金と區別することは困難であるばかりでなく、之を損金に算入するに於ては實行上種々困難な問題を生ずる虞もあるから、この減價償却金は矢張り損金に計算せず、之を以て現實に資産價額を減少せしめたときその事業年度の損金に計算するのである。

之を要するに所得計算に當つては聊か形式にこだはるの嫌はあるが、所謂、現實に資産價額の減價切下を行つた場合のみ之を損金に計算するのである。(矢部俊雄、前掲『最新税法の精解』、109～110ページ。)」

47)「減價償却準備金は損金ではない」「固定資産の減價償却の如き直接法を以て減價額を資産額より差引き損失に計上する場合は損金として認めらる…準備金又は引當金其他の科目を以て損金に計上したるものは益金の留保なりとし、損金と認めず、事實發生したる年度の損金とし取扱ふ〔船田勇、前掲『表式例解税務便覧』1931(昭和6)年及び1934(昭和9)年、13,18ページ。〕」

48)「減價償却積立金として資産の反對側に必要以上の金額を計上するときは明かに利益の隱蔽となり従て税金の通脱が行はれる事になるから其の必要以上の償却金に對して課税せねばならぬ事となるが、税務署としては一々其の査定を行ふと云ふ事は出来ない事であるから、準備金、引當金、積立金等科目の如何を問はず、こゝにいふ名稱で處理した場合には一律に課税するといふ方針になつて居るのである。〔船田勇、前掲『税務會計(初版)』、73～74ページ。〕」

49)「減價償却積立金を損金と認めない理由…資産の反對側に必要以上の金額を計上するときは明かに利益の隱蔽となり、従て税金の通脱が行はれる事になるから、其の必要以上の償却金に對して課税せねばならぬ事となるが、税務署としては一々其の査定を行ふと云ふ事は出来ない事であるから、準備金、引當金、積立金等科目の如何を問はず、こゝにいふ名稱で處理した場合には一律に課税するといふ方針になつて居るのである。〔船田勇、同上書の改稿5版、1936(昭和11)年、32ページ。〕」

50)「…間接法による償却法は決して將來の用に備へる爲めのものでなく、資産の減耗額を表示せしむる爲めのもので損失の性質を滞びたものであるにも拘らず、税務署に於ては右の間接法に依る時は損金でないという理由を以て會社計算が否認せられるのである。…何故に税務署に於ては間接法による減價償却金を損金として認めないであらうかと云ふに、資産の減價と云ふは只觀念上相對的に計算する事は出来るが、其の絶對數を計算すると云ふ事は到底出来ない、故に當該積立金額の中何程が當該年度に於ける實際減價額を示すものか又何程が將來の減價に對する準備に相當するものか計算が出来ないか

ら、会社がやがて絶対減価を認めて現実に償却する迄は積立金の全額を所得の留保と看做して損金とは見ないのである。〔船田勇『税務論（初版）』千倉書房、1937（昭和12）年、49～50ページ。〕

51) 1954（昭和29）年の法人税法基本通達208には、間接法による減価償却の扱いについて次のように述べてある。すなわち「法人が間接法により減価償却引当金を設けた場合において、当該引当金を減価償却額と認めて損金に算入するのは、「209」により償却範囲額を通算することのできる固定資産ごとに元帳、補助簿等で確認できるよう経理したときに限る

ものとする。したがって、元帳、補助簿等で確認できるよう区分経理しなかつたときは、減価償却をしないで利益を留保したものと認める。法第18条から第21条までに規定する申告書に減価償却引当金に関する明細書を添付しなかつた場合もまた同様とする。」これは、個々の資産ごとに減価償却をするものについては一定の範囲内で損金と認めるが、そうではなく例えば利益が多い事業年度において一括して減価償却を計上する場合については、利益の留保として課税するものと解される。