

⇒ 論 説 ⇐

日本鉄道会社の年次報告書における減価償却

加 井 久 雄

1 はじめに

現代の財務会計において、有形固定資産の減価償却をしない利益計算は、適正な利益計算ではない、というのが一般的な理解であろう。このような常識的な理解とは異なり、この論文の問題意識は、減価償却を行うことが常に社会的に望ましいわけではなく、状況によっては減価償却をしない方が社会的に望ましい帰結をもたらすのではないか、ということである^{*1}。

高寺 (1974) は、「鉄道業においてはイギリスから導入された複会計制度が減価償却の出現を阻止してしまったが、海運業においては船舶の減価償却は、[中略] 明治 10 年代末に確立期に入った、ということができる。」(p.78) と述べている。しかし、Dicksee (1903, Chapter XI) が指摘するように、複会計制度のもとでも減価償却を準備金の積立という形で行うことが可能である^{*2}。減価償却が実施されなかった理由を会社出資者や経営者、規制当局の無知や経験不足、非合理性に求めることや複会計制度を前提とした会計規則があり、そのもとで鉄道会社は会計報告を行い、減価償却を自発的に行う余地はなかった、という考えもありえるだろう。しかし、一方では、複会計制度が望ましい、複会計制度のもとで減価償却をしない方が望ましいとする規制当局の判断があったかもしれないし、鉄道会社は、減価償却を実施するよりも実施しない方が合理的な状況に置かれていたのかもしれない。

この論文では、上で引用した高寺 (1974) の主張を検証するため、明治時代最大の私鉄であった日本鉄道会社の減価償却に関する報告を取り上げる^{*3}。明治時代の日本において、海運会社と異なり、鉄道会社が、減価償却を実施しなかったのはなぜか、あるいは、実施するのが遅かったのはなぜか、という問いに対し、この論文は当時の税法に着目して検討していく。

日本鉄道会社は、1881 年 (明治 14 年) に設立され、1906 年 (明治 39 年) に国有化されている。つまり、株式会社制度や会計制度が整備されていない状況で設立され、商法の公布施行によって株式会社制度が整備される中で活動をし、株式会社を対象とする一般的な会計基準が整備される前に消滅した会社が日本鉄道会社である^{*4}。

この論文で対象とする日本鉄道会社は、明治設立から国有化までの期間、日本で最初で最大の私設鉄道会社であり、営業路線の距離は官有鉄道の営業路線距離を上回る時期もあった (星野, 1980, p.1)。さらに、株式市

^{*1} この問題意識は、Brief (1965) から生まれた。

^{*2} 複会計制度については、Edwards (1985), Kitchen (1974) などを参照して欲しい。

^{*3} 設立から国有化されるまでの間、日本鉄道会社は、株式日本鉄道会社や日本鉄道株式会社と名称を変更しているけれども、この論文を通じて、日本鉄道会社と称することとする。

^{*4} この当時の会社制度や日本鉄道会社の定款、政府から同社に下附された特許条約書、同特許条約書に伴う会計規則、明治商法などについては、加井 (2020a) にまとめて掲載している。

場においても、国有化されるまで、鉄道株は重要な銘柄であった(小林, 1995, pp.60-69)。

これまで、星野(1970, 1971, 1972)や高寺(1974, 第一章)、金戸(1993)、加井(2020b)、加井(2020a)などが日本鉄道会社の会計や財務について研究を行っている。星野(1970, 1971, 1972)は日本鉄道会社について極めて詳細な分析を加えているものの、同社の会計規則や会計処理や報告の方法には分析の力点は置かれていない。また、金戸(1993)は、日本鉄道会社の配当政策との関係で同社の会計規則に触れているものの、やはり同社の会計処理や報告の方法の詳細には触れていない。同社の会計処理や会計報告を研究したものとして加井(2020b,a)があるけれども、税法との関係からは検討していない。

高寺(1974)は、海運会社を題材に、減価償却の所得税上の損金性を巡る論争や制度の変遷を丹念に追いかけているけれども、鉄道会社の状況を詳しく検討していない。また、高寺(1974)は、減価償却の所得税法上の損金性と商法の付すべき価値規定との関係を詳細に検討しているものの、営業税にまったく触れていない。この論文は、所得税法だけでなく営業税法も検討対象とし、所得税法だけでなく営業税法も日本鉄道会社に重要な影響を与えていたことを明らかにする。

2 日本鉄道会社の減価償却

日本鉄道会社において減価償却が開始された時期を特定するには、減価償却を定義する必要がある。

今日の日本では、企業会計審議会の「企業会計原則」などを踏まえ、減価償却は、有形固定資産の取得原価から残存価額を控除した償却可能価額を、その耐用年数に渡って、計画的規則的に費用化する手続きと理解するのが通常である*5。

例えば、日本の企業会計基準委員会が2009年12月に公表した企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(2020年3月改正)は、その結論の背景において、減価償却方法の変更の取扱いに関する考え方の類型を示し、国際会計基準や米国会計基準と対比する形で日本の企業会計審議会の「企業会計原則注解」に言及するとともに、「企業会計原則」や「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第3 有形固定資産の減価償却について」の考え方を紹介している(59項から62項を参照)。また、日本公認会計士協会の監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」でも、「企業会計原則」における減価償却の考え方が採用されている。

現在の「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(以下では、「財務諸表規則」と略す。)や「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(以下では、「連結財務諸表規則」と略す。)などでは、明示的に「企業会計審議会により公表された企業会計の基準は、前項に規定する一般に公正妥当と認められた企業会計に該当するものとする。」(財務諸表規則第1条2や連結財務諸表規則第1条2)とされている*6。また、企業会計基準委員会の企業会計基準も財務諸表規則第1条3や連結財務諸表規則第1条3によって、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当するものとする。」と解釈される。このようなことから、減価償却を、「有形固定資産の取得原価から残存価額を控除した償却可能価額を、その耐用年数に渡って、計画的規則的に費用化する手続き」と定義することは、少なくとも現在の日本の金融商品取引法会計においては妥当と考える*7。

*5 ここでは減価償却を行う目的や意義については敢えて触れない。

*6 「企業会計原則」は1949年に経済安定本部に設置された企業会計制度調査会によって作成公表された。「企業会計原則」と「企業会計原則注解」の最終改正は1982年4月である。このような古い原則なども「企業会計審議会により公表された企業会計の基準」という理解で良いのだろう。企業会計制度調査会から企業会計審議会に至るまでの経過については、加井(2018)を参照して欲しい。

*7 私の知る限り、会社法会計においては、会社計算規則で「償却すべき資産については、事業年度の末日(事業年度の末日以外の日

表1 減価償却の積立

(単位：円)

	財産目録		貸借対照表			利益金配当案			
	機械器具	30分の1 の金額	工場	30分の1 の金額	工場機械補 償積立金	工場機械償却 金の積立額	工場機械償却 金の累積額	工場機械補 償積立金の 積立額	工場機械償却 金の累積額と 工場機械補償 積立金の合計
第40回報告（明治34年後年度）	470,496	15,683	247,120	8,237					
第41回報告（明治35年前年度）	472,328		299,210			14,800	14,800		
第42回報告（明治35年後年度）	461,097	15,370	382,514	12,750		14,800	29,599		
第43回報告（明治36年前年度）	445,901		503,324			14,991	44,591		
第44回報告（明治36年後年度）	433,514	14,450	376,410	12,547		14,991	59,582		
第45回報告（明治37年前年度）	421,821		640,377			15,092	74,673		
第46回報告（明治37年後年度）	420,845	14,028	1,407,279	46,909		15,044	89,717		
第47回報告（明治38年前年度）	411,900		721,932			15,680	105,396		
第48回報告（明治38年後年度）	397,390	13,246	818,995	27,300		15,680	121,076		
第49回報告（明治39年前年度）	721,640		393,510		121,076			15,944	137,019
第50回報告（明治39年7月1日 から同年10月31日）	833,408		260,620		137,019				

出所：日本鉄道会社の第40回から第50回の報告から作成した。

次に、取得原価の「費用化」の定義が課題となる。しかし、当面は、取得原価の費用化の定義は保留し、後の節でこの点を検討することにする。

ただし、教科書的な減価償却の効果と関連づけて少し触れておこう。飯野（1993, 7-4）によれば、減価償却の効果には、次の2つがある。

1. 固定資産に投下された資金が貨幣性資産によって回収されること。
2. 減価償却費は支出を伴わないから、減価償却費計上額だけ資金が企業内部に留保されること。

私の理解では、税法を無視すれば、費用計上という形であれ、利益の積立という形であれ、これらの効果を達成できる。また、法人の所得（利益）への課税を考慮すれば、費用であれ利益の積立であれ、税法上の損金として認められるかどうかが重要であり、狭義の財務会計上の費用であるかどうかは、この減価償却の効果の観点からは重要とは思えない。

そこで、有形固定資産の取得原価を「規則的」に減額しているかどうか、という観点から日本鉄道会社の報告を調べると^{*8}、この意味での減価償却が行われていた^{*9}。以下、本節ではこの点を具体的に見ていく。表1に適宜触れながら、説明する。

において評価すべき場合にあっては、その日。以下この編において同じ。）において、相当の償却をしなければならない。」（第5条2）とあるものの、これ以上の具体的な規定はないし、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」（第3条）や「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」（会社法第431条）とあるものの、金融商品取引法会計における財務諸表規則第1条2や3などのような「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」や「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の指針のようなものはない。このため、会社法会計上も「企業会計原則」などが「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」や「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当するか不明である。この点については、佐藤（2004）が参考になる。

^{*8} 日本鉄道会社の報告については、老川・中村（2004a,b,c,d,e）を利用した。

^{*9} 日本鉄道会社は開業式に関する支出を資産として繰り延べ、ある程度の規則性をもって純益金を計算する際の控除項目という意味で費用化していた。この点については、加井（2020b）を参照して欲しい。

日本鉄道会社の第41回報告（会計期間は明治35年1月1日から同年6月30日）と第42回報告（会計期間は明治35年7月1日から同年12月31日）の利益金配当案の差引項目に「工場機械償却金」がある。第41回報告と第42回報告においては、「工場機械償却金」の金額計算方法について説明はないけれども、第43回報告（会計期間は明治36年1月1日から同年6月30日）でも利益金配当案の差引項目に「工場機械償却金」があり、「当年度ニ於ケル工場機械償却金ハ [中略] 明治35年12月末日ニ於ケル工場機械ノ原価30分ノ1ニ当レリ」と説明している*¹⁰。第43回報告（会計期間は明治36年7月1日から同年12月31日）も同様であり、「当年度ニ於ケル工場機械償却金ハ [中略] 明治35年12月末日ニ於ケル工場機械ノ原価30分ノ1ニ当レリ」と説明している*¹¹。同様の処理と報告が、第48回報告（会計期間は明治38年7月1日から同年12月31日）まで行われている（表1を参照）。第49回報告（会計期間は明治39年1月1日から同年6月30日）には、「工場機械償却金」はない。しかし、その代わりに「工場機械補償積立金」があり、「明治38年後年度迄ニ積立タル工場機械補償積立金ハ金121,075円66銭2厘ナリ」と記述した上で、利益金配当案の差引項目に「工場機械補償積立金」を15943円61銭8厘計上している。日本鉄道会社の最終の営業報告となる第50回報告（会計期間は明治39年7月1日から同年10月31日）でも「工場機械償却金」はなく、「工場機械補償積立金」の金額が、「明治39年前年度迄ニ積立タル工場機械補償積立金ハ金137,019円28銭ナリ」と記述されている。しかし、「利益ニ相当スル金額配当案」の差引項目に「工場機械補償積立金」はない。現代でいう積立金の取り崩しも行われていない。

日本鉄道会社の第40回報告から第50回報告を基に、減価償却に関する資料をまとめたのが表1である。第43回報告に「当年度ニ於ケル工場機械償却金ハ [中略] 明治35年12月末日ニ於ケル工場機械ノ原価30分ノ1ニ当レリ」とあるものの、財産目録や貸借対照表に「工場機械」そのものは見当たらないし、ましてや各年末の原価もわからない。そこで、工場機械に関係のありそうな項目として、財産目録から「機械器具」の金額を、貸借対照表から「工場」の金額を、それぞれ取り出した。その上で、参考額を得るために、毎年末の財産目録の機械器具の金額と貸借対照表の工場の金額の30分の1の金額を計算し、その結果を示した。報告の利益金配当案から工事機械償却金の積立額と工事機械補償積立金の積立額を取り出した。前年末の工場機械の原価の30分の1を翌年の前年度と後年度の2回に渡って報告することになっている。第41回報告（明治35年前年度）と第42回報告（明治35年後年度）の工場機械償却金の積立額は共に14,800円であり、第43回報告（明治36年前年度）と第43回報告（明治36年後年度）の工場機械償却金の積立額は共に14,991円であり、第47回報告（明治38年前年度）と第48回報告（明治38年後年度）の工場機械償却金の積立額は共に15,680円であり、各年の前年度と後年度の工場機械償却金の積立額は等しくなっている。しかし、第45回報告（明治37年前年度）と第46回報告（明治37年後年度）の工事機械償却金の積立額は等しくなく、少し差がある。この表から明らかなように、毎期の工事機械償却金の積立額と工事機械補償積立金の積立額に近いのは、財産目録の機械器具の金額の30分の1の金額であるといえる。

工事機械償却金と工事機械補償積立金の関係について、報告に説明はなかったものの、表1から、第49回報告の貸借対照表の工事機械補償積立金の金額は、それまでの工事機械償却金の積立累計額と等しいことを確認できる。つまり、工事機械補償積立金は工事機械補償金を名称変更したものであり、1回しか工事機械補償積立金の積立が行われていることから明確には言えないかもしれないけれども、工事機械の原価の30分の1を積み立てていると概ね言えるだろう。

このように、日本鉄道会社は、第41回報告（明治35年前年度）から第50回報告（明治39年7月1日から

*¹⁰ 耐用年数を15年間と見積もったといえる。

*¹¹ 会計期間は6ヶ月間であるけれども、工事機械償却金の金額計算は1年当たりの金額を基にしていたことになる。

表2 租税の明細

(単位：千円)

	諸経費明細または営業費（費目別）に記載分														
	国 税				府 県 税					市 町 村 税					合 計
	地 租	所 得 税	営 業 税	小 計	地 租 割	所 得 税 割	営 業 税 附 加	法 人 建 物 税 等	小 計	地 価 割	所 得 税 附 加	営 業 税 附 加	法 人 建 物 税 附 加 等	小 計	
明治34年年報	0.019	131	131	262	0.003		27	8	35	0.019	53	59	12	124	421
明治35年年報	0.038	140	135	275	0.020		28	11	39	0.015	64	66	9	139	453
明治36年年報	0.042	147	116	263	0.015		22	10	32	0.024	66	102	17	185	480
明治37年年報	0.067	202	200	402	0.019	1	24	10	35	0.011	65	42	8	115	552
明治38年年報	0.139	383	299	682	0.021	3	47	10	60	0.022	39	35	9	83	825

出所：日本鉄道会社の年報から作成した。

注：地租、地価割、地価割を除き、金額は100円の位で四捨五入している。

同年10月31日)において、利益金配当案における利益の処分という形であるけれども、規則的に工場機械の原価の削減を行っていることを確認できた。

3 租税の報告

仮に減価償却「費」を財務会計で認識しても、減価償却「費」の金額が課税所得計算上の損金として認められなければ、その分、会社は資金を留保できない。言い方を変えと、今日的な意味での利益の積立であっても、その積立額が課税所得計算上の損金として認められれば、財務会計上の費用かどうかに関わりなく、資金の留保は可能である。

1899年(明治32年)に所得税が改正され、法人も納税主体となった。高寺(1974)が明らかにしているように、課税当局は減価償却の金額を損金の額とすることを認めなかった。そのため、減価償却の損金性を巡って、東洋汽船株式会社(明治35年第218号)、日本郵船株式会社(明治36年第51号)、大阪商船株式会社(明治36年第123号)といった海運会社が行政裁判所に訴え出ている。しかし、日本鉄道会社は行政裁判所に所得税を巡る訴えはしていないようである^{*12}。

日本郵船株式会社などにとっては、減価償却などの損金性は、裁判で争うほど重要であったということであるけれども、現在までのところ私は日本鉄道会社が減価償却の損金性に執着したことを示す資料を見つけていない^{*13}。日本鉄道会社にとって減価償却の損金性が重要でないことを租税の面から、本節で確認したい。以下では、日本鉄道会社の第1回報告から第50回報告(1881年(明治14年)から1906年(明治39年))において租税がどのように処理され、そして、日本鉄道会社がどれほどの負担をしていたのかを確認する。

日本鉄道会社は、1882年(明治15年)6月に工事を開始し、1883年(明治16年)7月に第一区のうち上野熊谷間を開通し、1884年(明治17年)6月に開業式を開催し、同年8月に第一区(上野前橋間)を全通させている。日本鉄道会社の報告のうち、創立から第一区全通までの期間に係る報告は、第1回報告(会計期間：創立時の明治14年1月から明治15年6月30日)から第6回報告(会計期間：明治17年7月1日から同年12月31日)である。この間の報告をみると、租税関係は次のように報告されている。

^{*12} 調査には、TKC法律情報データベースのLEX/DBインターネットを利用した。本論文のテーマではないけれども、所得税改正後に多くの紡績会社が役員賞与金の損金性に関して訴えを起こしている。なお、『行政裁判所判決録』での確認はできていない。

^{*13} 日本鉄道会社の報告や年報のほかには社史(野田他, 1980a,b)も確認したが、関係する記述を見つけることはできなかった。

第1回報告（創立時の明治14年1月から明治15年6月30日）では、本社費支出報告表に「税」のつく勘定科目はない。明治15年下半季本社費予算書の雑費の内訳に「郵便税」200円とあり、また、「家税及修繕費」600円とある。「家税及修繕費」については、「借家料一ヶ月金八十三円余宛六ヶ月分他家屋税社中小繕ヒ及ヒ敷物等取繕ヒ費」と注記がある。

第1回報告の次期の本社費予算書の「家税」はその注記から「家屋税」のことであるとわかる。

家屋税は地方税の一つである。少し、規定を確認しよう。

江戸時代に商工業者への賦課の種類は800余りに及び、そのため、商工業者の生業に対する賦課は雑税とよばれた。明治時代の初めは、江戸時代以来の雑税が存続し、国税と地方税の区別もなかった。しかし、1875年（明治8年）2月20日の太政官布告第23号により、雑税は廃止され^{*14}、さらに、同年9月8日の太政官布告第140号により、租税賦金は国税と府県税に分けられた。1878年（明治11年）7月22日の太政官布告第19号地方税規則（「府県税及民費ノ名ヲ以テ徴収セル府県費区費ヲ改メ更ニ地方税」する規則）によって府県税（と民費）は地方税とよぶことになった^{*15}。

1878年（明治11年）7月22日の太政官布告第19号地方税規則（「従前府県税及民費ノ名ヲ以テ徴収セル府県費区費ヲ改メ更ニ地方税」する規則）の第1条は次のとおりである^{*16}：

地方税ハ左ノ目ニ従ヒ徴収ス

- 一 地租5分の1以内
- 一 営業税並雑種税
- 一 戸数割

1882年（明治15年）の太政官布告第12号により、東京府・京都府・大阪府・神奈川県 of 3府1県の区部に係る戸数割を家屋税となすことが可能となり、実際、同年6月28日づけで東京府は「区部家屋税賦課規則」を定め、同年7月1日より施行するとしていた^{*17}。なお、国税としての営業税が設けられるのは、1897年（明治30年）1月1日施行の営業税法（法律第33号）からである。それまでには地方税としての営業税のみであった。

第1回報告の次期本社費予算書の「家税」（家屋税）は、この東京府の家屋税を見越したものであろう。

郵便税は郵便料金のことである^{*18}。

地方税規則第1条に、地方税には営業税と雑種税もある。地方税規則第3条は、「営業税雑種税ノ種類及制限ハ別段ノ布告ヲ以テ之ヲ定ム」として、1878年（明治11年）12月20日の太政官布告第39号で「地方税中営業税雑種税ノ種類及制限」をしている。地方税規則本体と同様に、「地方税中営業税雑種税ノ種類及制限」も頻繁に改正されている。1880年（明治13年）の太政官布告第17号による「地方税中営業税雑種税ノ種類及制限」改正後の地方税制一覧表（自治庁、1957, pp.158-159）を見ると、営業税について、会社の制限は金15円となっている。「但し、国税あるものを除く。」ともある。

先取りすると、第1回報告から最終の営業報告である第50回の報告のいずれにも営業税の金額は報告され

^{*14} 廃止された雑税の税目を自治庁（1957, pp.55-66）で確認できる。

^{*15} 明治財政史編纂会（1971a, pp.36-37）を参考にした。ここで触れた太政官布告はすべて自治庁（1957）に収められている。なお、本節で触れる太政官布告は、特に断りがなければ、自治庁（1957）を参照している。

^{*16} 地方税規則は1880年（明治13年）に太政官布告第16号により改正されるなどしているけれども、第1条に変更はない。なお、地方税規則は1926年（大正15年）に法律第24号によって廃止された。地方税規則やその改正などについては、自治庁（1957）を参照した。

^{*17} 安藤（1962, pp.313-316）を参照した。

^{*18} 1873年（明治5年）の太政官布告第97号の改定郵便規則によって従来の郵便賃金が郵便税に呼称変更された。

ていない。しかし、表2に示すように、明治34年から明治38年の日本鉄道会社の年報においては営業税を含む税の種類ごとの金額が示されている。

第2回報告（明治15年7月1日から同年12月31日）では、会計報告表の本社費の内訳や15年下半季本社費予算並ニ支出報告表には「税」のつく科目はない。税関係の支出は雑費に含められるけれども、これらの表では雑費の内訳は示されていない。明治16年上半季本社費予算書の雑費の内訳に「郵便税」150円があり、また、「家税」550円がある。「家税」については、「借家料及其他費」と注記がある。「家税」には東京府の家屋税が含まれているのであろう。

第3回報告（明治16年1月1日から同年6月30日）では、会計報告表の本社費の内訳や「16年上半季本社費予算並ニ支出報告表」に雑費の内訳は示されていない。明治16年下半季本社費予算書の雑費の内訳に「郵便税」100円がある。家屋税は示されていない。金額に差異はあるものの、第4回報告（明治16年7月1日から同年12月31日）と第5回報告（明治17年1月1日から同年6月30日）は、第3回報告と同様の報告をしている。

第6回報告（明治17年7月1日から同年12月31日）では、明治17年下半季本社費予算並ニ決算報告表の雑費の内訳は示されていない。明治18年上半季本社費予算表に「地租家税」650円とある。

日本鉄道会社には1881年（明治14年）11月に特許条約書が下付されている。この特許条約書によって、数々の恩典が日本鉄道会社に与えられている。その恩典の一つが、「鉄道ニ属スル一切ノ土地ハ国税ヲ免除スヘシ」（特許条約書第4条）、である。このため、「地租家税」の「地租」は、地方税規則第1条に基づく地方税として地租（地価割・地租割）であろう。

第1回報告から第6回報告においては、本社費予算の雑費の内訳に郵便税や家屋税などが示される程度で、その実際の支払額は報告されず、本社費の雑費として一括して報告されている。このような報告状況から変化が見えるのは、第7回報告（明治18年1月1日から同年6月30日）からである。

第7回報告（明治18年1月1日から同年6月30日）では、「明治18年上半季本社費予算並ニ決算報告表」の費目の一つに「地租家税」があり、予算額650円、本払450円48銭5厘、予算残額199円51銭5厘とある。第一区第二区興業費内費表に「輸入税」があり、第一区60円57銭2厘、第二区空欄となっている。本社費内訳表に「地租家税」450円48銭5厘とある。運輸費並線路橋梁修繕費内訳表の運輸費の内訳に「郵便税」1円85銭5厘と「地租家税」333円63銭がある。明治18年下半季本社費予算表に「諸税」250円とある。

まず、本社費に関し、予算額、実際の支払額、そして、予算残額が報告されるようになった。その一環として、地租家税についても、その予算額、実際の支払額、予算残額が報告されている。次に、輸入税が興業費を構成していることがわかる。第三に、郵便税と地租家税が運輸費を構成している。第6回の報告と異なり、地租家税が本社費だけでなく運輸費にも含まれている。本社費と運輸費に含まれている地租家税は、いずれも国税ではなく地方税であろうか。なお、運輸費は、機関車費や線路橋梁修繕費、諸車修繕費とともに営業費を構成している。

第8回報告（明治18年7月1日から同年12月31日）では、明治18年下半季本社費予算並決算表の費目に「諸税」があり、予算額250円、本払7円96銭8厘、予算残額242円03銭2厘とある。第一区第二区興業費内訳表に「輸入税」があり、第一区60円57銭2厘、第二区空欄である。運輸費並線路橋梁修繕費内訳表の運輸費の内訳として「郵便税」第一区9円31銭、第二区空欄、「諸税」第一区919円89銭、第二区37円とある。明治19年上半季本社費予算表に「諸税」100円がある。

興業費内訳表の輸入税の金額は第7回報告のものがそのまま繰り越されただけであろう。

第9回報告（明治19年1月1日から同年6月30日）から第26回報告（明治27年7月1日から同年12月31日）まで、報告における租税関係の報告方法は同じである。

なお、第23回報告（明治26年1月1日から同年6月30日）から、総係費内訳表の本社費の内訳に諸税があり、線区ごとの金額が示されている。

第26回報告（明治27年7月1日から同年12月31日）の本社費予算決算表の決算高では、費目ごとに営業費負担額と興業費負担額が示されている。また、第26回報告の本社費予算表では、費目ごとに営業費負担額と興業費負担額が示されている。しかし、第27回報告（明治28年1月1日から同年6月30日）からは本社費予算決算表や本社費予算表に類する表はなくなっている。この点を除けば、28回報告（明治28年7月1日から同年12月31日）から第37回報告（明治33年1月1日から同年6月30日）の租税の報告方法は同じである。

第38回報告（明治33年7月1日から同年12月31日）から最終の営業報告である第50回報告（明治39年7月1日から同年10月31日）からは、「諸税」を把握できない。それまでの報告では、総係費の内訳に本社費が示され、さらに、本社費の内訳に「諸税」が示されていた。また、営業費の内訳として運輸費が示され、さらに、運輸費の内訳に「諸税」が示されていた。第38回報告から第50回報告では、このような内訳が報告されていない。

もともと、第8回報告（明治18年下半季）から第37回報告（明治33年前年度）まで本社費や運輸費の内訳として「諸税」が示されていたといっても、「諸税」の中身は示されていない。詳しくは後で見られるけれども、国税としての営業税が施行されたのは1897年（明治30年）1月1日からであり、法人に所得税が課されるようになったのは1899年（明治32年）分からである。そうすると、第30回報告（明治29年後年度）までは直接国税は地租だけであり、地租は基本的に免除されていた。そうすると、第30回報告までの「諸税」は直接国税以外の国税（具体的には確認していない）や府県税や市町村税であろう。

後で営業税が日本鉄道会社に与えた影響を検討するけれども、ここで少し先取りしておく。国税としての営業税が施行されるまでの1896年（明治29年）までは、本社費に含まれる一年当たり「諸税」の金額は50円から150円程度であるのに対して、運輸費に含まれる一年当たりの「諸税」の金額は2千円から42千円程度と、運輸費の「諸税」の金額の方が格段に大きい。しかし、この関係は、国税としての営業税が施行された1897年（明治30年）以降は逆転し、1897年（明治30年）の本社費中の「諸税」の年額は64千円ほどであるのに対し、運輸費中の「諸税」の年額は6千円ほどとなっている^{*19}。これは本社が一括して営業税を収めることと対応しているのだろう。そして、法人所得税が施行された1899年（明治32年）分からは、本社費中の「諸税」の金額は、急激に増加している。具体的には、第33回報告（明治31年前年度）は、60千円、第34回報告（明治31年後年度）は、75千円、第35回報告（明治31年前年度）は、90千円、第36回報告（明治32年後年度）は、149千円、第37回報告（明治33年前年度）は、197千円となっている。後に見るように、日本鉄道会社の年報から、ある期の所得税は翌年に納税し、納税した翌期の本社費として日本鉄道会社はその期の分の所得税を計上していると考えられるから、第37回報告から「諸税」に所得税が含まれているのだろう。

「報告」が簡略化される一方、1901年（明治34年）から1905年（明治38年）については、詳しい「年報」を利用することが可能である^{*20}。各年「年報」では、運輸費の内訳として「諸税」が、また、総係費の本社費の内訳として「諸税」が、それぞれ報告されている。さらに、「年報」では、営業費の費目別の金額が報告され、税の種類ごとの金額を把握することができる。また、1903年（明治36年）から1905年（明治38年）の「年報」では、興業費の増加額を費目別に示しており、そこから税の種類ごとの金額を把握できる。

^{*19} なお、明治29年度に属する府県税または地方税の賦課を受けた業体に対するこの税法の営業税は明治30年に限り年額4分の3を徴収する（第38条）。そして、営業税の納付は5月と11月の年2回であるけれども（第20条）、明治30年に限り5月ではなく7月の納期となっている（第39条）。これらに対応してか、日本鉄道会社の明治30年前年度の諸税の金額は極端に少ない。

^{*20} 日本鉄道会社の年報は国立国会図書館デジタルコレクションから入手できる。

表3 所得税額とその計算方法の推定

(単位：千円)

	(ア)	(イ)	(ウ)	(エ)	(オ) = (ウ) × (エ)	(カ)	(キ) = (ウ) + (カ)	(ク) = (キ) × (エ)	(ケ)	(コ) = (キ) + (ケ)	(サ) = (コ) × (エ)	(シ)	(ス) = (シ) × (エ)
	所得税額	経常収支	純益金	所得税 の税率	所得税の 推計額A	所得税 関係額	純益金+前 年の所得税 関係額	所得税の 推計額B	補給金	純益金+前年 度の所得税関 係額+補給金	所得税の 推計額C	減価償却 の積立額	節税可能額
明治33年前年度		2,504	2,504										
明治33年後年度		2,719	2,720										
明治33年	131	5,223	5,224	0.0250	131	189			302				
明治34年前年度		2,579	2,582										
明治34年後年度		2,881	2,884										
明治34年	140	5,460	5,466	0.0250	137	204	5,655	141	255	5,910	148		
明治35年前年度		2,614	2,613									15	
明治35年後年度		2,917	2,914									15	
明治35年	147	5,531	5,527	0.0250	138	221	5,731	143	371	6,102	153	30	1
明治36年前年度		2,678	2,675									15	
明治36年後年度		3,128	3,113									15	
明治36年	202	5,806	5,788	0.0250	145	269	6,009	150	247	6,256	156	30	1
明治37年前年度		2,845	2,841									15	
明治37年後年度		3,270	3,258									15	
明治37年	383	6,115	6,099	0.0425	259	422	6,368	271	201	6,569	279	30	1

出所：日本鉄道会社の報告と年報から作成した。

注1：(ア) 所得税額は、年報記載の国税分のみの金額である。

注2：(イ) 経常収支は、営業収入から営業費を控除したものである。

注3：(ウ) 純益金のうち、明治33年後年度から明治37年後年度の純益金は、損益計算書の金額を用いた。

注4：(エ) 所得税の税率について、明治33年から明治36年までの税率は0.025であり、明治37年の税率は、非常特別税法により、7割増徴されたので、0.0425である。

注5：(オ) 所得税関係額は、年報記載の国税の所得税、府県税の所得税別、市町村税の所得税附加と所得割の合計額である。

注6：(シ) 減価償却の積立額は、報告の工場機械償却金の積立額のことである。

注7：金額の単位はすべて千円であり、100円の位で四捨五入している。

日本鉄道会社の1901年(明治34年)から1905年(明治38年)までの年報に記載されている営業費(費目別)などをまとめたものが表2である。なお、1903年(明治36年)から1905年(明治38年)までの年報には興業費の増加額の内訳としての租税が示されているけれども、金額的に重要性がないことから、ここでは示さない。

日本帝国統計年鑑の政府の歳入種類別を見ると、明治34年度の地租が46,633千円、所得税が6,833千円、営業税が6,477千円、租税合計額139,530千円となっている。政府の租税においては地租が相変わらず重要であることがわかる。これに対し、日本鉄道会社の地租や地租割、地価割の負担は極めて軽いことを確認できる。日本鉄道会社の租税負担については、所得税と営業税に注目するべきであるといえる。さらに、明治36年年報の税額と比較すると、明治37年年報と明治38年年報のそれは急激に増加していることもわかる。

4 所得税と法人所得

日本では、1887年(明治20年)3月19日勅令第5号をもって29か条からなる所得税法が公布され、同年7月1日より施行された。所得税法第1条と所得税法施行細則第1条において、納税主体は戸主である個人である*²¹。このため、日本鉄道会社自体は、所得税に基づく納税額を削減するなどの誘引を持つ余地はなかったといえる。ただし、株式利益配当金の金額は個人の所得を構成した(所得税法第2条第1項)。なお、1887

*²¹ 本節の所得税に関する規定などは明治財政史編纂会(1971a)を参考にした。

年（明治20年）の所得税は総合所得税であり、所得金額に応じて税率が定められていた（所得税法第4条）。

1899年（明治32年）2月10日法律第17号をもって改正所得税法が公布され、その第48条によれば、改正所得税法は1899年（明治32年）分の所得税から適用された^{*22}。この改正所得税法の特徴の一つは、個人だけでなく法人も納税主体としたことである^{*23}。その第3条は、所得を「第一種 法人ノ所得」、「第二種 此法律施行地ニ於テ支払ヲ為ス公債社債ノ利子」、「第三種 前各種ニ属セサル所得」の3種に分け、税率を定めている。つまり、改正により総合所得税から分類所得税に変わった。

法人所得の算定については、「第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金、前年度繰越金及保険責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル」（第4条第1項第1号、但し書きは省略した）。法人所得の税率は1千分の25であった（第3条）。この所得税法の改正に伴って所得税法施行規則も改正された（勅令第78号）。法人所得の算定については、所得税法と所得税法施行規則の全体を見渡しても、所得や総益金、総損金を定義する規定はない。

なお、「第三種ノ所得ハ総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル予算年額ニ依ル〔以下省略〕」とあり、「此法律ニ依リ所得税ヲ課セラレサル法人ヨリ受ケタル配当金」は第三種の所得となる（第4条第1項第3号）。所得税法施行規則第1条は、第三種の所得を計算するにあたり、総収入金額より控除する項目について次のように規定している。「所得税法第四条第一項第三号ニ依リ総収入金額ヨリ控除ス可キモノハ種苗蚕種肥料ノ購買費家畜其他ノ飼養料仕入品ノ原価原料品ノ代価場所物件ノ修繕費其借入料場所物件又ハ業務ニ係ル公課雇人ノ給料其他収入ヲ得ルニ必要ナル経費ニ限ル但シ家事上ノ費用及之ト関係スルモノハ之ヲ控除セス」。第一種の所得である法人所得の計算規定と異なり、第三種の所得の計算規定では総収入金額から控除する経費の具体例が示されている。念のため確認しておく、減価償却は経費として例示されていない。

納税義務ある法人は各事業年度ごとに損益計算書を政府に提出しなければならない（改正所得税法第7条）。法人の所得金額は、提出された損益計算書を調査した上で政府が決定する（第9条）。政府は所得金額を決定したら、それを納税義務者に通知する（第35条）。納税義務者は、政府が通知した所得金高に対して異議あるとき、通知を受けた日から20日以内に不服の事由とともに政府に申し出て審査を求めることができる（第36条）。しかし、審査を求めた場合でも通知を受けた所得金額によって税金を納めなければならない（第38条）。所得金額の決定に対して不服のある者は訴願または行政訴訟をなすことができる（第39条）。法人所得については、各事業年度ごとに所得税を徴収する（第42条）。なお、所得税法施行規則第3条に「納税義務アル法人ハ毎事業年度通常総会後7日以内ニ損益計算書ヲ所轄税務署ニ提出スヘシ」とある。1899年（明治32年）商法第192条は、取締役は財産目録や貸借対照表、営業報告書、損益計算書、準備金及び利益又は利息の配当に関する議案を定時総会に提出し、その承認を求めなければならない、としている。所得税法は定時総会で承認された損益計算書の提出を会社に求めているといえよう。

さらに、改正所得税に伴い税務機関の事務取扱を一定にするため、明治32年4月1日に各税務管理局に大蔵省内訓秘326号が発せられた。その第1条は、「第一種ノ所得ヲ算出スルトキ純益金ヨリ前年度繰越金ヲ控除スルハ前年所得税ヲ課セラレタルモノニ再ヒ所得税ヲ課セサルノ旨趣ニ出テタルモノナルヲ以テ前年度ニ於ケル益金中ニ包含セラレサルモノハ之ヲ控除スルニ及ハサルモノトス」としている。

法人所得税が課されるようになった1899年（明治32年）以降の日本鉄道会社における所得税額に係る

^{*22} この論文では、所得税創設の経緯や改正の経緯については触れない。これらの経緯などについては、阿部（1933）、高橋（1958、1959、1960、1962）、林（1965）、高寺（1974）、藤井（1982）、織井・山本（1990）、堀口（1997）、高木（2007、第1章と第2章）、牛米（2007、2017）、鈴木（2013、第7章）などを参照して欲しい。

^{*23} 明治20年の所得税第1条は、「凡ソ人民ノ資産又ハ営業其他ヨリ生スル所得金高一箇年三百円以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ム可シ〔改行〕但同居ノ家族ニ属スルモノハ総テ戸主ノ所得ニ合算スルモノトス」であり、改正所得税法第1条は、「帝国内此法律施行地ニ住所ヲ有シ又ハ一箇年以上帝国内ニ居所ヲ有スルモノハ此法律ニ依リ所得税ヲ取ムルノ義務アルモノトス」である。

る点をまとめると次のようになる。

第 35 回報告（明治 32 年前年度）、第 36 回報告（明治 32 年後年度）および第 37 回報告（明治 33 年前年度）では、まだ商法 192 条が定時総会で承認を要求する書類のうち、財産目録や貸借対照表、配当金分配案はあるが、損益計算書はない。従来からの総体損益勘定表はあり、いわば損益計算書と配当金分配案が一つになった表である。

第 38 回報告（明治 33 年後年度）からは、損益計算書も報告されている。配当金分配案から利益金分配案に名前が変わっている。商法第 192 条の書類がすべて揃っている。第 38 回報告では、益金が、営業収入から営業費を控除して計算されている。また、損益計算書は収入の部と支出の部からなり、収入の部には営業収入と貯蔵不用品売却益金があり、支出の部には営業費や社債利子、償却勘定がある。損益計算書上の純益金は、その収入から支出を控除して計算されている。第 35 回報告から第 37 回報告では、貯蔵不用品売却益金、社債利子、償却勘定は純益金の計算に入っておらず、配当金分配案（利益金分配案）の構成要素であった。ここで、償却勘定については、「当年度ニ於ケル家屋其他移転費」と報告に説明があり、現在の減価償却費や減損損失、資産評価損に類するものではない。

以降の第 39 回報告（明治 34 年前年度）から第 49 回報告（明治 39 年前年度）は、この第 38 回報告と同様となっている。

最終の営業報告となる第 50 回報告（明治 39 年 7 月 1 日から同年 10 月 31 日）では、損益計算書の収入の部は、営業収入と 39 年度前年度繰越金からなり、支出の部は営業費のみを示している。利益金処分案に代わり、「利益に相当する金額配当案」が報告されている。

日本鉄道会社の所得税などの金額は、明治 34 年から明治 38 年の同社の年報に記載されている^{*24}。所得税は、納税時の会計期間の営業費に含められていると解釈するのが自然であるから、各年の年報記載の所得税の金額はその前年の所得に対する課税額である。そのため、明治 34 年年報記載の国税・所得税額は、表 3 の明治 33 年の（ア）所得税額の欄に記入している。他の年についても同様に記入している。

表 3 の（イ）経常収支は、営業収入から営業費を控除したものであり、（ウ）純益金は、明治 33 年前年度を除き、報告の損益計算書の純益金であり、明治 33 年前年度の純益金は経常収支と同じ金額としている。表 3 の（イ）経常収支と（ウ）純益金を比較すると、両者に大きな差はないことがわかる。

所得税法は、1899 年（明治 32 年）以降、改正されていないものの、日露戦争（1904 年から 1905 年）に伴う歳入不足を賄うため、1904 年（明治 37 年）4 月に非常特別税法（法律第 3 号）が制定された。この非常特別税法により、第一種の所得（法人所得）に対して、定率以外に更にその 10 分の 7 を増徴されることになり、1904 年（明治 37 年）分より実行された^{*25}。1899 年（明治 32 年）改正所得税第 3 条は、法人所得の税率を 1 千分の 25 と定めていることから、表 3 の明治 33 年から明治 36 年の（ウ）所得税の税率を 0.025 と記入し、1904 年（明治 37 年）の非常特別税の適用を受けた 1904 年（明治 37 年）分の税率を $0.025 \times 1.7 = 0.0425$ と計算し、その結果を記入している。

先に見たように、法人の所得金額は、提出された損益計算書を調査した上で政府が決定し（所得税第 9 条）、

^{*24} 年報は国立国会図書館デジタルコレクションから入手できる。ただし、各年の年報にある所得税の金額は営業費の内訳としての金額であり、それが日本鉄道会社が負担した所得税の全額とは限らないかもしれない。

^{*25} 非常特別税法は 1905 年（明治 38 年）に改正されている。1904 年制定に伴う増徴を第 1 次徴収、1905 年改正に伴う増徴を第 2 次徴収という。第 2 次徴収では甲（株主 21 人以上又は株主及社員の数 21 以上の株式会社または株式合資会社）と乙（その他の法人）に分けて規定している。日本鉄道会社の第 40 回報告（明治 34 年後年度）によれば、株主数は 4,722 人であり、日本鉄道会社は甲に該当する。第 2 徴収では、さらに定率の 8 割を増徴することとなり、定率 1,000 分の 25 の 15 割増しとなった。所得税の増徴は明治 38 年分からとなっている。非常特別税法については、大蔵省（1957a, pp.1000-1007）や明治 37 年 4 月 1 日の官報第 6222 号、明治 38 年 1 月 1 日の官報号外を参照した。

政府は所得金額を決定したら、それを納税義務者に通知する（同第 35 条）。しかし、具体的な所得の計算方法は明らかではない。日本鉄道会社の年報を観察したところ、国税の所得税だけでなく、所得税に基づく府県税の所得割や市町村税の所得税附加と所得割も営業費に含めている。なお、国税の所得税、府県税の所得割、市町村税の所得税附加と所得割をまとめて「所得税関係額」と呼んでいる（表 3（カ）を参照）。日本鉄道会社は、これら所得税関係額を含む営業費を営業収入から控除して損益計算書の純益金を計算している。損益計算書の純益金が課税標準になったのかどうかを表 3 を使って確認している。換言すれば、所得税関係額が法人所得計算上の損金と認められたのかどうか、を検討する。表 3 の（ス）節税可能額は、減価償却（日本鉄道会社の報告上の名称は工場機械償却金）の積立額が損益と認められたと仮定した場合の節税額を示しており、1 年あたり約 1 千円である。これに対し、表 3 に示していないけれども、例えば、1902 年（明治 35 年）の所得税関係額は 221 千円であり、この金額全額が損金の額と認められたとすれば、その節税額は約 5.6 千円である。日本鉄道会社にとっては、減価償却の積立額が損金として政府に認められるかどうかよりも、所得税関係額が損金として認められるかどうかの方が金額的に重要であったといえる。

表 3 の（オ）所得税の推計額 A は、（ウ）純益金の額に税率を掛けた金額であり、（ク）所得税の推計額 B は、（キ）純益金＋前年の所得税関係額の合計額に税率を掛けた金額である。（オ）所得税の推計額 A と（ク）所得税の推計額 B を比較すると、所得税関係額は損金とは認められていなかったといえるだろう。ただし、明治 36 年と明治 37 年については、実際の所得税額は、所得税の推計額 B を大きく上回っている。そこで、政府からの利子（配当）補給金も課税所得計算上は益金として政府が扱った可能性を考え、所得税関係額の損金性を否定し、補給金を益金とした場合の所得税の推計額 C を表 3 の（サ）に示した。所得税の推計額 C は、明治 34 年と明治 35 年に関しては、所得税の推計額 B よりも過大になり、明治 36 年と明治 37 年については、所得税の推計額 B よりも実際の所得税額に近づくものの、依然として大きな差がある。大きく見れば、政府が出した補給金に政府が課税するというのは理屈上は不合理であろうから、補給金は益金扱いされなかったのではないだろうか^{*26}。

利用可能な資料が少なく、かなり粗いことしかいえないけれども、日本鉄道会社においては減価償却の積立金の損金性は相対的に重要でなく、また、所得税などは損益計算書の純益金の計算においては控除項目であるものの、その損金性は、課税所得計算上、否定されていたと考えられる。

5 営業税

5.1 営業税の直接的効果

既に触れたように、1875 年（明治 8 年）2 月 20 日の太政官布告第 23 号により、江戸時代以来の雑税は廃止され、同年 9 月 8 日の太政官布告第 140 号により、租税賦金は国税と府県税に分けられた。1878 年（明治 11 年）7 月 22 日の太政官布告第 19 号地方税規則によって府県税と民費は地方税とよぶことになった。その地方税規則の第 1 条は、地方税には地租（の 5 分の 1 以内）、営業税並びに雑種税、戸数割の税目があると示していた。

しばらくは、国税としての営業税はなかったけれども、1896 年（明治 29 年）3 月 27 日公布の営業税法（法律第 33 号、施行日は明治 30 年 1 月 1 日）により、国税として営業税が導入された^{*27}。鉄道会社を含む運送

^{*26} 私に重大な誤解や記入ミスがあるかもしれないけれども、明治 37 年の実際の（ア）所得税額 383 千円については、年報の記載が誤っている可能性がある。非常特別税法は、1905 年（明治 38 年）に改正され、明治 38 年分の所得に適用される税率は、 $0.025 \times 2.5 = 0.0625$ となった。表 3 の明治 37 年の（キ）純益金＋前年の所得税関係額 6,368 千円に税率 0.0625 を掛けると、税額は 398 千円となる。これは表 3 の明治 37 年分の（ア）所得税額に近い。

^{*27} 本節の営業税法関係の条文については、明治財政史編纂会（1971a）と自治庁（1957）を参照した。営業税法導入の経緯や営業税法

業は営業税を課され（第1条）、運送業の課税標準は2つあり、一つは資本金額であり、その税率は1千分の2半であり、もう一つの課税標準は従業者であり、税率は1人ごとに金1円であった（第12条）。従業者は前年における最多数のときにより（第16条第1項）、資本金額の算定方法は勅令をもって定めるとある（同条第2項）。営業税は年額を2分し、その年の5月と11月を納期とする（第20条）。所得税と異なり、営業税は、発生の時期と支払時期が同じと考えてよいだろう。府県はこの営業税法により納税義務を有する営業者の営業に対し本税の10分の2以内の附加税を課することができる。しかし、この附加税のほかに府県税または地方税を課することはできない（第36条）^{*28}。

資本金額の算定方法は、1896年（明治29年）7月20日公布の営業税法施行規則（勅令269号）で定められた。株式会社においては、課税標準となすべき資本金額は前年中の各月末における払込株式金額及び名義の何であるかを問わず各種の積立金額その他の積立金の性質を有する資産金額[原文ママ]とし月割平均をもって算定する（施行規則第5条）^{*29}。

さらに、同年7月31日に大蔵省の内訓（大蔵省秘第647号）として営業税法施行上取扱方（以下では、取扱方と略す。）が出された。そこでは、資本金額は前年中各月末における現在価格[原文ママ]を合計し、その月数をもってこれを除し、その平均額を求める（取扱方第7条）。同第8条は次のように規定している。

- 会社ノ積立金額其他積立金ノ性質ヲ有スル資金金額[原文ママ]ハ大約左ノ種類ヲ含ム
- 一 積立金又ハ準備金ノ名称ヲ付スルモノ
 - 二 積立金又ハ準備金ノ固定資本に変シタルモノ
 - 三 営業費其他何等ノ名義ヲ用フルニ拘ハラズ営業上ノ利益ト認ムヘキ収入ヲ支弁シタル固定資本
 - 四 繰越金其他ノ名義ヲ以テ益金ノ割賦残額ヲ翌年度ニ繰入ルルモノ

営業税法の課税標準としての資本金額には、前年の各月末の株式払込金額のほかに積立金や準備金、繰越利益金の金額の月割平均だけでなく、積立金や準備金を取り崩して取得した固定資本[資産]の金額（取扱方第8条二）や収益的支出として会社が処理した支出のうち資金的支出といえる金額（取扱方第8条三）も含むと解釈できる。

営業税の支払額を最小にする、という観点からすると、日本鉄道会社が減価償却積立金を積み立てるのは合理的ではなく、利益は株主に配当をした方がよい。営業税法施行取扱方第8条の三から、営業活動から得た現金を鉄道建設に使ったら、その投資額も営業税法上の資本金額と解する余地がある。このように解釈すると、日本鉄道会社としては、内部留保資金を利用した設備投資ではなく、株主に利益を配当し、改めて鉄道建設に必要な資金を株主からの出資によって調達した方がよい。このように理解すると営業税法は日本鉄道会社の投資活動を損ねるように見える。

営業税法は1902年（明治35年）3月10日に改正され（法律第18号、施行日は明治36年1月1日）、鉄道業が運送業から分けられ、鉄道業の課税標準は、収入金額（税率は1千分の10）と従業者（税率は1人ごとに金1円）となった。つまり、この改正によって、日本鉄道会社に適用される営業税法の課税標準の一つ目が資本金額から収入金額に変更された。

の内容については、牛米（2017、第2編）が詳しい。

^{*28} 明治財政史編纂会（1971a, p.55）では、「本税十分ノ二以内ノ附加税ヲ課スコトヲ得ス」となっているのに対し、自治庁（1957, p.281）では、「コトヲ得」となっている。明治29年3月28日の官報第3821号も「コトヲ得」となっている。意味内容を考えても、さらに、明治財政史編纂会（1971a, p.65）にある明治29年12月付の大蔵省主税局長並びに内務省県治局長から各府県知事に出された通牒との整合性の観点からも、「コトヲ得」が妥当であることから、「コトヲ得」を採用した。

^{*29} 明治29年7月21日の官報（第3918号）でも「資産金額」となっている。さらに、明治35年10月6日改正の営業税法施行規則第6上ノ2でも「資産金額」となっている。

国税としての営業税法だけを見ると、1897年（明治30年）1月1日からの施行から改正法が施行されるまでの1902年（明治35年）12月31日までは、資本蓄積を一見すると削ぐ効果を持っていたものの、改正により資本蓄積を削ぐ効果はなくなったといえよう。

5.2 営業税の間接的效果

日本鉄道会社からすると、内部留保による投資を阻害する直接的な効果のほかに、営業税法にはもう一つ厄介な効果があったと私は考えている。それは附加税を通じた会社の税務負担である。1871年（明治4年）7月1日に廃藩置県が布告され（太政官布告第353号）、市制及町村制（明治21年4月25日法律第1号）、「市制、町村制中直接税、間接税ノ区別ヲ定ム」（明治21年7月13日大蔵省告示第95号）、府県制（明治23年5月17日法律第35号）、郡制（明治23年5月17日法律第36号）などによって地方制度が整備された^{*30}。これらの地方制度の整備を踏まえた地方税制の一覧表が自治庁（1957, pp.251-255）に記載されている。その一覧表では、税目ごとに納税義務者、課税客体、課税標準、制限税率、適用が示されている。このうち、所得税と（国税ではない）営業税に関係する部分を抜粋したのが表4である^{*31}。

念のため注意すると、1890年（明治23年）当時、所得税は施行されているものの、法人は所得税の課税対象ではない。表4で示したように、所得税の附加は府県税ではなく、市町村税にあり、その制限税率は所得税の50%となっている。この所得税附加税について、市制及町村制（明治21年4月25日法律第1号）の市制によれば、納税者の市外における所有の土地家屋または営業（店舗を定めない行商を除く）より収入する所得はこれを控除しなければならない（第94条）。数市町村に住居を構えまたは滞在する者に第94条の市税を賦課するときは、その所得を各市町村に平分しその一部分にのみ課税しなければならない。ただし、土地家屋または営業より収入する所得はこの限りではない（第95条）。直接国税の100分の50を超過する附加税を賦課する市会の議決は内部大臣および大蔵大臣の許可を受ける必要がある（第122条）。町村制においても、その第94条、第95条、第124条に同様の規定がある。仮に法人所得にも課税されるとしたら、このただし書きは、日本鉄道会社のように市町村で営業活動を行う法人にとっては脅威となりうる。所得税の50%という制限が付いているものの、各市町村で法人全体の所得に対して所得税額の50%を課したら、日本鉄道会社の税負担は相当なものになってしまう^{*32}。

この当時は、国税としての営業税はなく、府県税としての営業税が施行されていた。府県制（明治23年5月17日法律第35号）によれば、府県内に土地家屋を所有しまたは店舗を定めて営業をなす者は、その土地家屋営業に対する賦課する府県税を納めるものとする。法人であるときもまた同じである。ただし、郵便電信および官設鉄道の業はこの限りではない（第49条）。府県税の賦課について納税者がその府県外において店舗を定めている営業の収入をその課税標準に付することはできない（第50条）。この第50条によって、営業収入を課税標準とする限り、日本鉄道会社は会社全体の営業収入ではなく、各府県における営業収入に基づいて府県税としての営業税が課されるといえる。

市町村は、府県税である営業税に附加することができる（市制第90条第1項1と町村制第90条第1項1）。ただし、附加税は直接国税または府県税に賦課し、均一の税率をもって市の全部または町村の全部より徴収することを常例とする（市制第90条第2項と町村制第90条第2項）。均一の税率によらずに国税府県税に附加税を賦課する市会または町村会の議決は府県参事会または郡参事会の許可を得ることを要する（市制第123条

^{*30} 地方制度、とくに地方財政制度の整備、については藤田（1977, 第1章）が詳しい。

^{*31} 本小節で参照する条文は特に断りがなければ、自治庁（1957）を参照している。

^{*32} 中西（2015）を参考にした。

表 4 明治 23 年の地方税制一覧表（の一部）

税 目		納税義務者	課税客体	課税標準	制限税率	摘 要
府県税	営業税（但し 国税あるものを除く。）	府県内に店舗を定めて 営業を成す者	営業			府知事県令は、府県会の決議を以て営業税及び雑種税の法定類目中に於て、府県会の議決を以て賦課する者を取捨することができる。
市町村税	国税附加税 所得税附加税	本 税 に 同 じ。	本税に同じ。	本税の税額	所 得 税 100 分の 50	制限税率を超過する附加税を賦課する場合には市町村会の議決は、内務、大蔵両大臣の許可を受けなければならない。
	府県税 営業税附加税 附加税	本 税 に 同 じ。	本税の同じ。	本税の税額		
	特別税					1. 直接又は間接の特別税を新設し増加し又は変更する場合には市町村会の議決は、内務、大蔵両大臣の許可を受けなければならない。 2. 東京府区部内に於ては、市区改正の費用を充てるため、地租割（地租同額以内但し耕地を除く。）、営業税並に雑種税、家屋税（営業税並に雑種税、家屋税は地方税 10 分の 4 以内）、清酒税 [制限の記載は省略] の特別税を賦課する。

出所：自治庁（1957, pp.251-255）から作成した。

7と町村制第127条7)。これらは、その実効性をここでは検討しないけれども、特定の個人や法人に高率の附加税を課すことを防止する規定である。

なお、府県税徴収法(明治23年10月1日法律第88号)第1条第1項は、「市町村ハ其市町村内ノ府県税ヲ徴収シ之ヲ府県ニ納付スルノ義務アルモノトス」としている。その見返りとして、同条第2項は、「地租割外ノ府県税ニ対シテハ其徴収金額ノ100分の4ヲ徴収費用トシテ其市町村ニ交付スヘシ但東京市京都市大阪市ハ此限ニ在ラス」としている。府県が府県税を徴収するならば、重複課税の可能性は小さいだろう。しかし、市町村に府県税の徴収を義務付けていたとなると、重複課税を防止するための十分な調整が行われていたのか疑問が残る。

表4をみると、府県税としての営業税の課税標準と制限税率は空欄となっている。これは、裏を返せば、各府県で様々な課税標準や税率が利用可能であったということである。市町村の営業税附加についても、課税標準は「本税の税額」とあるものの、制限税率は空欄となっており、やはり、市町村は均一性の条件を充たせば、自由に税率を設定できたことを意味する。明治財政史編纂会(1971a, p.45)は、国税としての営業税を導入する理由の一つとして、「従来ノ地方税中営業税雑種税ノ賦課ハ極メテ均一ヲ欠ケルヲ以テ国税トシテ営業税ヲ設ケ地方税ハ其附加税トシテ一定ノ率ニ依リ之ヲ徴シ負担ノ公平ヲ期スルニアリ」としている。

既に国税としての営業税法の関係する内容を確認したけれども、国税としての営業税法の成立に伴い、府県税や市町村税を通じて営業税法が日本鉄道会社に与えたであろう間接的な影響を中心に本小節では検討を進める。

1896年(明治29年)公布の営業税法(明治29年3月28日法律第33号、施行日は明治30年1月1日)は、複数の営業場がある場合について次のように定めている^{*33}。

第15条 物品販売業、土木請負業、労力請負業、席貸業、旅人宿業、料理店業、公ナル周旋業、代弁業仲立業、仲買業ハ各店舗其他ノ営業場毎ニ営業税を課ス
前項ニ掲ケサル営業ニシテ店舗其他ノ営業場数箇所アルトキ其資本ヲ区分シタルモノハ格別ニ営業税ヲ課ス其資本ヲ区別セサルモノハ合算シテ之ヲ課ス

日本鉄道会社は、線区ごとに株式払込金額を示しているものの、準備金や積立金、繰越利益金を線区ごとには示していない。中西(2015, p.53の注18)が指摘するように、日本鉄道会社も「其資本ヲ区別セサルモノ」として営業税は合算して一括して納税していたのであろう。営業税の納付は5月と11月の年2回であるけれども(第20条)、1897年(明治30年)に限り5月ではなく7月の納期となっている(第39条)。第32回報告(明治30年後年度)から、それ以前より多額の本社費中の諸税を日本鉄道会社は報告している。一方、営業場所ごとに営業税が課され、納税していたら、従来と同様に、運輸費中の諸税として営業税を処理し、第32回報告(明治30年後年度)以降にその金額が増加していたであろう。しかし、運輸費中の諸税は第31回報告(明治30年前年度)から大きく減少している。これらの報告の実態は、営業税一括納税説の正しさを裏付けるものである。

営業税法は、府県はこの税法により納税義務を有する営業者の営業に対し、本税の10分の2以内の附加税を課することができるけれども、この附加税のほか府県税または地方税を課することはできない(第36条)、としている^{*34}。市町村においては、表4の所得税附加税の制限税率が所得税の100分の50と同様に、営業税附加

^{*33} 自治庁(1957, p.278)では第15条第2項が抜けている。ここでは、明治財政史編纂会(1971a, p.51)と1896年(明治29年)3月28日の官報(第3821号)を参考にした。

^{*34} 明治財政史編纂会(1971a, p.55)の第36条の条文の「ス」の位置が間違っている。ここでは、自治庁(1957, p.281)と1896年(明治29年)3月28日の官報(第3821号)を参考にした。

税の制限税率は営業税の 100 分 50 である*35

営業税法の国税化をうけて、府県税に営業税附加税が追加されている（明治 30 年 3 月 11 日大蔵省告示第 11 号）。国税の徴収については、1889 年（明治 22 年）に国税徴収法（法律第 9 号、施行日は明治 22 年 4 月 1 日）が公布されていたけれども、営業税法の国税化後の 1897 年（明治 30 年）3 月に国税徴収法（法律第 31 号、施行日は明治 30 年 7 月 1 日）が制定された。徴収について、次のように定めている（明治財政史編纂会、1971b, pp.131-132）。

第 5 条 市町村ハ其市町村内ノ地租及勅令ヲ以テ命シタル国税ヲ徴収シ其税金ヲ国庫ニ送付スルノ責任アルモノトナス

前項地租徴収ノ費用ハ其市町村ノ負担トシ其他ノ国税ハ其徴収金額 100 分ノ 4 ヲ其市町村ニ交付スヘシ

この新しい国税徴収法とともに勅令 193 号が公布され、所得税、営業税、自家用酒税、売薬営業税の諸税は市町村において徴収すべし、とされた（1897 年 6 月 22 日官報、第 4190 号）。このように、1896 年（明治 29 年）に営業税が国税とされてから、「企業がある市町村において一括納税していると、他の市町村は領域内にその企業の工場や営業所などがあるにも関わらず付加税を課税できない、という行政区画が市町村課税の障害となる事態が生じ、大きな制約となっていた。」中西（2015, p.53）とされる。

確かに、営業税の一括納税は、市町村財政の大きな障害となっていたようで、中西（2015）が紹介し検討を加えているように、1900 年（明治 33 年）4 月 16 日に大蔵省主税局と内務省地方局長の連名で各地方長官に宛てた地甲第 30 号「営業税法第 15 条第 2 項ニ依り他市町村ニ於テ其税金ヲ合算賦課スルトキ自市長村ニ於ケル特別税ノ新設及国税営業税ニ対スル制限超過ノ附加税ノ賦課ノ件依命通牒」において「特別税ヲ新設シテ自市町村内ニ於ケル営業ニ対シ之ヲ賦課セントスルモノ及国税営業税ニ対シ市町村ニ於テ制限超過ノ附加税ヲ賦課セントスルモノニ関シテハ負担過重ノ嫌有之」としている。しかしながら、地甲第 30 号では、財政難の市町村にも理解を示し、次のような上限の緩和を告げている。

附加税ニ在テハ法定ノ制限外 100 ノ 30 ヲ超過セサル範囲内ニ於テ（若シ其市町村ニ於テ営業税法第 15 条第 2 項末段ニ依り資本ヲ区分セサルカ為メ其税金ヲ合算賦課セラル、モノアル場合ニ於テ他市町村内ニ在ル店舗其他ノ営業場ニ於テ其営業ニ対シ特別税営業税ノ賦課ヲ受クヘキモノアルトキハ之ヲ通算シテ法定ノ制限外 100 分ノ 30 ヲ超過セサル範囲内ニ於テ）特別税ニ在テハ国税営業税ヲ納入スル店舗其他ノ営業場在ノ市町村ニ於テ賦課スルコトヲ得ヘキ附加税及他市町村ニ於テ賦課スルコトヲ得ヘキ特別税営業税ト通算シテ前項附加税ト同一ノ範囲内ニ於ケル課税ヲ許可スルコトニ決定相成候（自治庁、1957, pp.354-355）

ただし、地甲第 30 号は、営業税附加税制限外賦課及び特別税営業税新設の場合には、関連する規定を市町村が設けることも要請している。

すでに紹介したように、営業税法は 1902 年（明治 35 年）3 月 10 日に改正され（法律第 18 号、施行日は明治 36 年 1 月 1 日）、鉄道業が運送業から別記となった。鉄道業の課税標準は 2 つあり、その 1 つは従業者（税率は 1 人ごとに金 1 円）であり、改正前と同じであるものの、もう 1 つの課税標準が、資本金額（税率は 1 千分の 2 半）から収入金額（税率は 1 千分の 10）になった。中西（2015, p.54）によれば、この改正の理由は、

*35 この論文執筆時点では、自治庁（1957）などで具体的な根拠規定を見いだせていないけれども、1900 年（明治 33 年）4 月 16 日に大蔵省主税局と内務省地方局長の連名で各地方長官に宛てた地甲第 30 号「営業税法第 15 条第 2 項ニ依り他市町村ニ於テ其税金ヲ合算賦課スルトキ自市長村ニ於ケル特別税ノ新設及国税営業税ニ対スル制限超過ノ附加税ノ賦課ノ件依命通牒」やこの通牒の解説（中西、2015, p.54）を踏まえると、これで間違いではないだろう。この通牒自体は、自治庁（1957, pp.354-355）にある。

表 5 所得税と営業税の比較

(金額の単位：千円)

	国税			府県税と市町村税			府県税と市町村税の合計 の国税に対する比率	
	所得税	営業税	差額	所得税関係	営業税関係	差額	所得税関係 ÷所得税	営業税関係 ÷営業税
明治34年年報	131	131	0	53	86	(33)	0.40	0.66
明治35年年報	140	135	5	64	94	(30)	0.46	0.70
明治36年年報	147	116	31	66	124	(58)	0.45	1.07
明治37年年報	202	200	2	66	66	0	0.33	0.33
明治38年年報	383	299	84	42	82	(40)	0.11	0.27

出所：日本鉄道会社の年報から作成した。

注 1：所得税関係の金額は、府県税の所得割の金額と市町村税の所得税附加の金額の合計である。

注 2：営業税関係の金額は、府県税の営業税附加の金額と市町村税の営業税附加の金額の合計である。

注 3：国税の差額は、所得税の金額から営業税の金額控除した金額である。

注 4：府県税と市町村税の差額は、所得税関係の金額から営業税関係の金額を控除した金額である。

注 5：差額の符号が負のとき、金額を丸括弧で括っている。

市町村税への配慮ではなく、鉄道業内部の負担不均衡の是正が目的である。市町村ごとの営業場所の資本金額の把握は困難であるけれども、営業収入の把握は比較的容易である。実際、日本鉄道会社の 1901 年（明治 34 年）年報から 1905 年（明治 38 年）年報は、駅ごとの賃金（料金収入のことであろう）を示している。また、1903 年（明治 36 年）9 月 2 日付けで、大蔵省主税局長と内務省地方局長の連名で各地方長官に宛てて地甲第 69 号「市町村ニ於テ国税営業税ニ関シ附加税ヲ賦課シ又ハ特別税ヲ設定スルノ件依命通牒」が出ており、営業税の改正の結果、「国税額ヲ各営業場毎ニ算定シ得ルニ付鉄道営業税ニ就テハ該営業場所在地ニ於テ附加税トシテ市町村税ヲ賦課シ得ルコトニ決定」したとしている（自治庁, 1957, p.391）。

営業税法の改正と地甲第 69 号を受け、市町村は停車場があることを根拠に日本鉄道会社への課税を行い、これを不服とした日本鉄道会社は何度か行政裁判で争ったが、いずれも敗訴した^{*36}。このことは、表 2 の市町村税の営業税附加を見ると、1903 年（明治 36 年）に急増していることから確認できる。

表 5 は、所得税と営業税について、国税と府県税・市町村税の比率を示している。1901 年（明治 34 年）年報から 1905 年（明治 38 年）年報の国税所得税と国税営業税の金額を比較すると、1901 年（明治 34 年）や 1902 年（明治 35 年）、1904 年（明治 37 年）については、両者の金額にほとんど差がない。しかし、1903 年（明治 36 年）と 1905 年（明治 38 年）については、所得税額の方が営業税よりも明らかに大きい。1903 年（明治 36 年）については、営業税の金額が減少している。この減少の原因は、営業税の改正が原因かもしれない。このことを確かめ、さらに、非常特別税法の影響をみるために作成したのが、表 6 である。

先に所得税で触れたように、1904 年（明治 37 年）に非常特別税法（明治 37 年 4 月、法律第 3 号）が制定され、同年分から営業税額の 10 分の 7 が増徴された（大蔵省, 1957b, p.21）。明治 36 年年報の営業税額は 116 千円であり、これを単純に 1.7 倍すると 197.2 千円であり、明治 37 年年報の営業税額 200 千円に近い。非常特別税法は、翌年 1 月に改正され（明治 38 年、法律第 1 号）、さらに 10 分の 8 増徴され、合計で 10 分の 15

*36 中西 (2015, p.55 の注 22) を参照して欲しい。

表 6 明治 36 年分から明治 38 年分の営業税の報告金額と推計額

	営業税の報告額	営業収入	従業員数	営業税の推計額	差額＝報告額－推計額
明治 36 年	116 千円	10,986 千円	11 千人	121 千円	(5) 千円
明治 37 年	200 千円	11,407 千円	11 千人	213 千円	(13) 千円
明治 38 年	299 千円	14,569 千円	13 千人	397 千円	(98) 千円

出所：日本鉄道会社の年報から作成した。

注 1：従業員数は、各年「年報」記載の使用人数とした。

注 2：推計額は、営業収入の金額に 0.01 を掛けた金額と従業員数に 1 円を掛けた金額の合計額である。

注 3：第 1 次非常特別税法を考慮し、明治 37 年については、7 割の増徴を加味した。

注 4：第 2 次非常特別税法を考慮し、明治 38 年については、15 割の増徴を加味した。

注 5：差額の符号が負のとき、金額を丸括弧で括っている。

の増徴となった。改正非常特別税法は 1905 年（明治 38 年）分から適用された。ここでも明治 36 年年報の営業税額 116 千円を大雑把な基準として利用すると、この 116 千円を単純に 2.5 倍すると 290 千円であり、明治 38 年年報の営業税額 299 千円に近い。

表 6 を見ると、1903 年（明治 36 年）分と 1904 年（明治 37 年）分の営業税の推計額は年報記載の営業税の金額とほぼ等しいことがわかる。

しかし、1905 年（明治 38 年）分については、年報記載の営業税の金額と営業収入と従業員数から推計した営業税の推計額との乖離が大きい。このような結果になった可能性として、先にも触れたけれども、日本鉄道会社の明治 38 年年報にミスがあったのかもしれない。表 2 から 1905 年（明治 38 年）の所得税額と営業税額の合計は 682 千円になる。一方、ある期の所得税の納付は翌期に行うから 1905 年（明治 38 年）の年報に記載された所得税の金額はその前年の 1904 年（明治 37 年）分の所得税と本論文では考えた。そうすると、表 3 に示したように、明治 37 年分の所得税の推計額 B は、271 千円であり、表 6 の明治 38 年の営業税の推計額は 397 千円であり、これらの推計額の合計額は 668 千円である。年報記載の所得税税額と営業税税額の合計額 682 千円に対し、所得税と営業税の推計額の合計額は 668 千円であることから、年報作成時に誤記誤謬があったのかもしれない^{*37}。

さて、表 5 に戻り、所得税額と所得税関係の金額の比率をみると、明治 34 年から明治 36 年の年報では、所得税関係の金額は、所得税額の半分以上となっている。表 2 で示したように、この間の所得税関係の金額はすべて市町村税の所得税附加であり、比率は、表 4 で示した制限税率 50% より小さい。非常特別税法は、北海道、府県以外の公共団体は営業税または所得税 100 分の 30 を超過する付加税を課することをできず、地租、営業税及び所得税の増徴額に対して付加税を課することをできないとしている（第 22 条）^{*38}。明治 37 年年報と明治 38 年年報の「所得税関係 ÷ 所得税」の比率が、それぞれ 0.33 と 0.11なのは、非常特別税法の影響といえる^{*39}。

このように、所得税に関しては、国税と府県税・市町村税の比率は制限税率におおよそ収まっていることを確認できた。

^{*37} 資料の数字はしばしば判読が難しいこともあり、私の責任に帰す原因でこのような大きな推定誤差があるのかもしれない。

^{*38} 大蔵省（1957b, p.1107）を参照した。

^{*39} もっとも、明治 38 年年報に基づく 0.11 という比率はかなり不正確かもしれない。

次に営業税について確認しよう。

表5の「営業税関係÷営業税」をみると、1901年（明治34年）から1903年（明治36年）にかけて、その比率はいずれも0.5を超えている。表2を見ると、表5の「営業税関係÷営業税」が制限税率の0.5を超えているのは、市町村税の営業税附加が多いことによることがわかる。とりわけ、営業税が改正され、鉄道会社への附加税が「解禁」となった1903年（明治36年）には、営業税額よりも府県税・市町村税の営業税附加税額の方が大きくなっている。非常特別税法が施行された1904年（明治37年）と1905年（明治38年）の「営業税関係÷営業税」は、制限税率の0.3前後の比率となっている。

6 おわりに

日本鉄道会社は、商法が施行され、法人所得課税が開始を伴う改正所得税の施行された後の1902年（明治35年）の後年度から「工事機械償却金」という名称で減価償却の積立を始めた。久野（1972, p.77）が指摘するように、減価償却を利益処分を通じて積み立てるという方法は明治時代の特徴である。

減価償却の対象とした資産の金額が小さかったという可能性はあるけれども、仮に減価償却の積立額が所得税上の損金と認められたとしても、その節税効果（資金留保効果）はわずかであった。まず、この観点から、減価償却を行うことや、減価償却の損金性を海運会社のように訴えることは、日本鉄道会社にとってさほど魅力的ではなかった。

なお、この当時の所得税の所得計算規定は無きに等しい状態であり、定時株主総会で承認された損益計算書を基に課税所得を決定し、会社に通知していたけれども、どのように会計上の利益を所得に調整したのかは所得税法やその施行規則を見ただけではわからない。日本鉄道会社は、所得税額の全部ではないかもしれないけれども、相当な部分を営業費に参入し、会計上の利益に反映させていた。しかし、私が推計したところ、課税当局はそのような所得税額の損金を否定していたようである。

減価償却を税法との関係で論じる際は、法人所得との関係とりわけ減価償却の損金性の観点から研究されてきた。しかし、この論文では、所得税法よりも営業税法の方が日本鉄道会社の減価償却行動により大きな影響を与えたことを明らかにしている。1897年（明治30年）施行の営業税法は、鉄道会社について、資本金額と従業員数を課税標準とした。ここで、資本金額は、株式払込金額のみならず、積立金、準備金、繰越利益金の金額も含み、さらには、源泉を利益とする固定資産（固定資本）の金額をも含む。そのため、減価償却を積み立て、積立金を取り崩して固定資産投資をすればするほど、営業税額が増加する、という仕組みになっている。1897年（明治30年）施行の営業税法は、日本鉄道会社に減価償却の意欲を削ぐのに十分に大きな存在であった。

営業税法は1902年（明治35年）に改正され、鉄道業の課税標準は収入金額と従業員数になった。もちろん、この改正自体は日本鉄道会社の減価償却意欲を削ぐものではない。しかし、この改正に伴い、日本鉄道会社に対する市町村の営業税附加税が重くなり、税負担の軽減を求めて行政訴訟だけでも数件起こした。行政訴訟は氷山の一角であり、行政訴訟までは至らなくとも市町村との協議が多く行われたと予想できる。日本鉄道会社には海運会社のように減価償却の所得税上の損金性について当局と争う余裕はなかったのだろう。

このように、この論文は、日本鉄道会社の営業期間のうち、営業税法（1897年施行）と法人も課税対象とした改正所得税（1899年施行）が施行された期間を主に分析し、改正所得税よりも営業税法（とくに改正前の営業税法）の方が日本鉄道会社の減価償却に関する意思決定に与える影響が大きく、減価償却に後ろ向きになる要因であったことを指摘した。

もちろん、このような税法が施行されるより前の期間については、日本鉄道会社が減価償却を実施しなかつ

た原因を所得税法や営業税法といった税法以外の要因に求めなければならない。日本鉄道会社は資金のほとんどを株式発行によって調達しており、債権者との関係で減価償却が必要となることはなかった。また、日本鉄道会社は鉄道線区ごとに建設に必要な資金を見積もり、建設見積額全額を株式発行で調達し、建設の進捗に応じて株主に分割払込を求める株式分割払込制を採用していた。日本鉄道会社の社史によると、株主の多くが日本鉄道会社の株式を担保に銀行から借入を行い、借入資金を株式の払込に充てていた。鉄道会社が投資対象として魅力的であることを示すためだけでなく、そのような株主の資金繰りのために、日本鉄道会社は多くの配当を行う必要があった。換言すれば、減価償却を通じて利益をできるだけ会社内部に留保して、鉄道建設に利用する、という必要性に乏しかった。

減価償却に関する初期の文献である Matheson (1884, PartI Chapter 1) や Garcke and Fells (1893, Chapter VI) は、出資者の世代間の公平の観点から減価償却の必要性に言及している。しかし、「1890 年以降、日鉄株の売買が急減し、ほぼ皆無となった」(小風, 1992, p.99) とされる。当初予定していた第 1 線区から第 5 線区までの上野青森間が全通したのは 1891 年(明治 24 年) 9 月であり、順調な配当実績もあり、出資者の世代間の不公平を是正するという観点からの減価償却の必要性も弱かったのだろう。もちろん、日本鉄道会社への出資者には、鉄道の外部効果に期待したり、設立に関わり、多数の株式を有する岩倉具視を代表とする華族や岩崎家などの資本家の政治力に期待したりする者がおり、純粋な民間の株式会社ではなく官許の会社という認識が株主の間に強く、減価償却をせずに配当していても、困窮すれば政府が救済してくれる、救済させる、という意識が強かったのかもしれない。

さらに、日本鉄道会社は鉄道国有法(明治 39 年 3 月 31 日、法律第 17 号)によって国有化されたけれども、設立当初から国有化の議論は展開されてきた(小風, 2003)。有力株主がいる日本鉄道会社であれば、私設会社として存続しても官設となっても株主にとって悪くない、と考えられていた可能性もあろう。中村(2018)は、国有化にあたり、日本鉄道会社の買収価額が過大に評価されていたと報告している。

私は、このように、所得税法や営業税法が施行される前の時期についても、日本鉄道会社が減価償却を行う合理的な理由はなかったと考えているけれども、ここで示したのは今後の研究に向けた展望であり、より厳密な検討を必要することは言うまでもない。^{*40}。

^{*40} 明治時代の法律を踏まえた金融制度については、野田(1980)が大変有益である。

参考文献

- Brief, Richard P. (1965) "Nineteenth century accounting error," *Journal of Accounting Research*, Vol. 3, No. 1, pp. 12-31.
- Dicksee, Lawrence Robert (1903) *Depreciation, reserves and reserve funds*, Vol. 26 of The Accountant's Library: Gee & Company.
- Edwards, John Richard (1985) "The origins and evolution of the double account system: an example of accounting innovation," *Abacus*, Vol. 21, No. 1, pp. 19-43.
- Garcke, Emile and John Manger Fells (1893) *Factory accounts: Their principles and practice*: Crosby Lockwood, and Son.
- Kitchen, Jack (1974) "Lawrence Dicksee, depreciation, and the double-account system," in Edey, Harold and B. S. Yamey eds. *Debits, credits, finance and profits*: Sweet & Maxwell, pp. 109-130.
- Matheson, Ewing (1884) *The depreciation of factories and their valuation*: E. & F. N. Spon.
- 阿部勇 (1933) 『日本財政論 租税』, 改造社.
- 安藤春夫 (1962) 『封建財政の崩壊過程』, 酒井書店.
- 飯野利夫 (1993) 『財務会計論』, 同文館, 三訂版.
- 牛米努 (2007) 「明治 20 年所得税法導入の歴史的考察」, 『税務大学校論叢』, 第 56 号, 437-488 頁.
- (2017) 『近代日本の課税と徴収』, 有志社.
- 老川慶喜・中村尚史 (2004a) 『明治期私鉄営業報告書集成 (1) 日本鉄道会社 第 1 巻』, 日本経済評論社.
- (2004b) 『明治期私鉄営業報告書集成 (1) 日本鉄道会社 第 2 巻』, 日本経済評論社.
- (2004c) 『明治期私鉄営業報告書集成 (1) 日本鉄道会社 第 3 巻』, 日本経済評論社.
- (2004d) 『明治期私鉄営業報告書集成 (1) 日本鉄道会社 第 4 巻』, 日本経済評論社.
- (2004e) 『明治期私鉄営業報告書集成 (1) 日本鉄道会社 第 5 巻』, 日本経済評論社.
- 大蔵省 (1957a) 『明治大正財政史』, 第 6 巻, 経済往来社.
- (1957b) 『明治大正財政史』, 第 7 巻, 経済往来社.
- 織井喜義・山本洋 (1990) 「創成期の所得税制叢考」, 『税務大学校論叢』, 第 20 号, 1-376 頁.
- 加井久雄 (2018) 「「原価計算基準」の設定と維持の法的根拠の変遷」, 『會計』, 第 194 巻, 第 2 号, 69-81 頁.
- (2020a) 「日本鉄道会社の会計規制と報告」, 『新潟大学経済論集』, 第 109 号, 1-47 頁.
- (2020b) 「日本鉄道会社の本社費と開業式費」, 『會計』, 第 198 巻, 第 1 号, 82-94 頁.
- 金戸武 (1993) 「日本鉄道会社の財務と会計」, 『會計』, 第 144 巻, 第 5 号, 104-115 頁, 11 月.
- 小風秀雅 (1992) 「交通資本の形成」, 高村直助 (編) 『企業勃興』, ミネルヴァ書房, 第 3 章.
- (2003) 「明治中期における鉄道政策の再編—井上勝と鉄道敷設法—」, 野田正穂・老川慶喜 (編) 『日本鉄道史の研究: 政策・経営金融・地域社会』, 八潮社, 第 2 章.
- 小林和子 (1995) 『株式会社の世紀—証券市場の 120 年—』, 日本経済評論社.
- 佐藤信彦 (2004) 「会計基準の権威」, 『會計』, 第 165 巻, 第 2 号, 13-26 頁, 2 月.
- 自治庁 (1957) 『地方税制度資料』, 第 1 巻, 自治庁.
- 鈴木一水 (2013) 『税務会計分析—税務計画と税務計算の統合—』, 森山書店.
- 高木勝一 (2007) 『日本所得税発達史—所得税改革の発展と歴史創設期から現在まで—』, ぎょうせい.
- 高寺貞男 (1974) 『明治減価償却史の研究』, 未来社.

- 高橋誠 (1958) 「初期所得税制の形成と構造: 日本所得税制史論 (1)」, 『経済志林 (法政大学経済学部学会)』, 第 26 巻, 第 1 号, 47-83 頁.
- (1959) 「明治後期の所得税制: 日本所得税制史論 (2)」, 『経済志林 (法政大学経済学部学会)』, 第 27 巻, 第 1 号, 85-120 頁.
- (1960) 「日本所得税制史論 (3)」, 『経済志林 (法政大学経済学部学会)』, 第 28 巻, 第 1 号, 129-160 頁.
- (1962) 「日本所得税制の史的構造」, 『社會學研究 (東京大学社会科学研究所紀要)』, 第 13 巻, 第 6 号, 1-42 頁.
- 中西啓太 (2015) 「明治中後期における企業進出と市町村税問題—制度整備と地域の対応を中心に—」, 『社会経済史学』, 第 81 巻, 第 1 号, 49-67 頁.
- 中村将人 (2018) 「「鉄道国有化」の会計」, 『地域経済経営ネットワーク研究センター年報』, 第 7 号, 72-76 頁.
- 野田正穂 (1980) 『日本証券市場成立史: 明治期の鉄道と株式会社金融』, 有斐閣.
- 野田正穂・原田勝正・青木栄一 (1980a) 『明治期鉄道史資料第 2 集 地方鉄道史 第 1 巻社史 (1) 日本鉄道株式会社沿革史 (第 1 篇)』, 日本経済評論社.
- (1980b) 『明治期鉄道史資料 第 2 集 地方鉄道史 第 2 巻社史 (2) 日本鉄道株式会社沿革史 (第 2 篇)』, 日本経済評論社.
- 林健久 (1965) 『日本における租税国家の成立』, 東京大学出版会.
- 久野秀男 (1972) 「日本減価償却生成史の実証研究 (4・完結)」, 『学習大学経済論集』, 第 9 巻, 第 2 号, 51-82 頁.
- 藤井誠一 (1982) 「創設期所得税法の基本的性格—日本所得税法生成史論序説—」, 大東文化大学大学院経済学研究科編集委員会 (編) 『経済研究』, 大東文化大学大学院経済学研究科.
- 藤田武夫 (1977) 『日本地方財政発展史』, 文生書院.
- 星野誉夫 (1970) 「日本鉄道会社と第十五国立銀行 (1)」, 『武蔵大学論集』, 第 17 巻, 第 2-6 合併号, 77-109 頁.
- (1971) 「日本鉄道会社と第十五国立銀行 (2)」, 『武蔵大学論集』, 第 19 巻, 第 1 号, 1-22 頁.
- (1972) 「日本鉄道会社と第十五国立銀行 (3)」, 『武蔵大学論集』, 第 19 巻, 第 5・6 号, 117-183 頁.
- (1980) 「解題『日本鉄道株式会社沿革史』」, 野田正穂・原田勝正・青木栄一 (編) 『明治期鉄道史資料 第 2 集 地方鉄道史 第 2 巻社史 (2) 日本鉄道株式会社沿革史 (第 2 篇)』, 日本経済評論社.
- 堀口和哉 (1997) 「明治 32 年の所得税法改正の立法的沿革」, 『税務大学校論叢』, 第 28 号, 1-162 頁.
- 明治財政史編纂会 (1971a) 『明治財政史』, 第 6 巻 租税 (2), 吉川弘文館, 第 3 版.
- (1971b) 『明治財政史』, 第 5 巻 租税 (1), 吉川弘文館, 第 3 版.