

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號六第 卷四十二第

行發日一月六年二和昭

## 論叢

マルクスの農業經濟觀 . . . . . 教授 法學博士 河田 嗣郎  
 所得申告遺漏の補完方法 . . . . . 教授 法學博士 神戶 正雄  
 國家と社會 . . . . . 助教授 法學士 作田 莊一

## 說苑

ブルゲン氏の諸社會主義評論 教授 法學博士 田島 錦治  
 産業としての林業の特性 . . . . . 教授 林學士 平田 憲夫  
 琉球の癩藩置縣 . . . . . 教授 法學博士 山本美越乃

## 雜錄

津輕藩の武士歸農策 . . . . . 教授 經濟學士 黒 正 巖  
 統計に於ける二重計算 . . . . . 彦根高等商業學校 教授 經濟學士 岡崎 文規  
 銀行法と普通銀行の資本金 . . . . . 助教授 法學士 沙見 三郎

## 法令

支拂猶豫ノ件・日本銀行特別融通及損失補償法・臺灣ノ金融機關ニ對スル資金融通ニ關スル法  
 律・特別融通審査會規則・商工會議所法・計理士法・保稅倉庫法中改正・保稅工場法

## 附錄

本誌第二十四卷總目錄

## 所得申告遺漏の補完方法

(特に消費事實に依る補完方法)

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 所得申告の遺漏と其補完方法 (一)所得申告の遺漏(A)申告の重要(B)申告の缺點(二)所得申告遺漏の補完方法(A)所得税其ものに於て行はるゝもの(イ)義務者の申告の正確を促がす方法(1)國民の租稅道義の養成(2)稅其ものを公平且つ明確とすること(3)稅率を可及的低くすること(4)稅率を超過累進とすること(5)所得を各科目に分けて申告せしむること(6)各人の所得總額を公示すること(7)申告内容の外部漏洩を防ぐこと(8)一定形式の記帳義務を負はしむること(9)申告正確の宣誓を爲さしむること(10)不正申告に制裁を附すること(11)所得額の大小に應じ特典に差等を附すること(12)義務者の申告以外に於て調査材料を得る方法(1)義務者以外の人を利用すること(a)他人申告を利用すること(b)密告を賞與すること(3)政府自ら義務者の申告以外の材料を求むること(a)他稅の材料を利用すること(b)義務者に屬する其他の外形標準に據ること(c)一般生産交通界の統計材料に依ること(d)他地方の申告と比較すること(は)一部特別所得に源泉課稅法を採ること(B)所得稅外の稅にて行はるゝもの)

第二段 消費事實に依る所得申告遺漏の補完方法 (一)其方法(二)其批判(A)課稅技術上(イ)長所(る)短所(B)公平課稅上(イ)長所(る)短所(C)經濟上及社會政策上(イ)短所(る)長所(D)財政收入上)

結論(全文の要旨)

## 緒言

所得は今日の通説では課税標準として最適なるものとせられて居り(註二)、随つて所得税は今日の文明國租税制度の中樞を成して居る所だ。是から推して所得税のみにて、即ち單一所得税にて租税制度を組立てやうといふ考も生じては居るが、其處まで往つては進み過ぎであり、其れでは、各國の必要とする収入も十分には充たし得ず、特に各人の給付能力を遺漏なく捕捉して、公平なる課税を爲すといふことが出来ない(註三)。其れで所得税は中心税とはせられても、其遺漏を補完する爲めに色々の方法が取られなくてはならない。特に所得といふ正面事實の反面を成す所の消費事實からして補ふを得るといふ事を見逃してはならない。實際、文明諸國一般に消費税といふ、消費事實其ものを捕へての特別の課税を採用して之を實行して居る所だが(註三)、尙ほ其外に、所得税其ものに於ても、消費事實を捉へて所得申告の遺漏を補はしめやうとして居るの例があり、そして其れに尤もだすべき相當の理由のある所だから、私は茲に此を述べて見やうと思ふ。此等の事情は、所得税といふやうな重要な税を完成するのには最も注意を拂ふて然るべしと思はるゝのに、我邦では此點、閑却されて居るやうに見ゆるので、茲に之を説くのも決して無用ではあるまいと思ふて、敢て之を行ふ。

(註一) セリグマンは、所得を以て、他の何れの標準よりも一層精確に、近代的の需要に應ずと爲し、エーベルヒは、一般所得税は、其理念からすれば租税の各の形式に勝るものだとする。尙ほ拙文、所得税に於ける所得の統一課税、參照。

(註二) ロッシーアーは、所得税ほど評定の困難な税なしとまでいふて居り、セリグマンは、所得税は、凡べての税の中で、眞の公正及精密なる賦課の最困難なるものだといひ、エーベルヒは、一般所得税の有つ長所は、特に所得を近接的確實に確定するの困難といふ實行上の大缺點によりて、大に軽減せらるゝといふて居る。尙ほ拙文、租税の補充作用參照。

(註三) セリグマンは、消費税は所得の確定さるゝことの出来ない所には好ましくないものと爲し、エーベルヒは、支出と所得との均衡の推定は或度まで正しいといふて居る。

## 第一段 所得申告の遺漏と其補充方法

(一) 所得申告の遺漏——(A) 元來、所得税に於ける所得申告は、所得税に於ける缺くべからざる大黒柱であり、官廳の調査に依りては盡す能はざる所得内情を知るのに必要であり、又官廳調査のみでは兎角吟味のとなるの弊があり、且つ過小収入ともなるの嫌があるのを(註四) 防ぐのに役立つものである。だから所得申告は官廳調査に比較しては大體に於ては勝るものとして良い(註五)。特に其の行はるゝ事、久しきに及べば、各人々に慣れて進んで申告することゝもなり、一層所得の精確なる捕捉に貢献することゝなる。(B) 併し此申告には尙ほ何としても缺點を伴はぬといふ譯に往かない。其は一には各人の道義心の到底完全なることの望めないからして(註六)と、二には經

- 2) Seligman, Income tax. 2 ed. p. 15. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 298 拙著、租税研究、一卷 151。  
 3) Roscher, Fw. 5 Aufl. I. S. 405. Seligman, l. c. p. 18. Eheberg, ebenda. S. 299. 拙著、租税研究、三卷 1 以下。  
 4) Seligman, l. c. p. 17. Eheberg, ebenda. S. 421。

濟生活の幼稚の域を脱せぬが爲め又は如何に一般的には此が進歩しても或度まで一部舊態を存するが爲めに、即ち各人の經濟に於ける簿記の不正確と(註七)、實物經濟的要素の存在と(註八)の爲めに、所得遺漏を生ずることを免れない。其結果、折角、公平課税を期して此制度を設けながら其期待に反して不公平なる課税とならなければならぬ。將た又、政府財政收入の上に不利といふことにもなる。加之、結果から見ても其は、或遁脱した義務者が、他の正直な申告をした義務者の財産を不當に横奪したといふの不都合ともなる(註九)。だからして是非とも之が匡正の策を講じなければならぬ。

(註四) ロッシャーは、財産及所得税では、官廳に依る單なる調査によりては、或は堪ゆべからざる吟味的のものとなるか、又は餘り小な収入しか生ぜぬこととならう。何となれば過大査定をすれば、直ちに人民から抗議が出て、過小査定の方は黙止するからといひ、ケンナンも、所得税に對して屢々向けられたる非難は、此が吟味的なものだといふこととて、其が制限せられたるに於て當るといふのは、主として此官廳調査の方面にてといふのだ。<sup>5)</sup>

(註五) コンラードは、所得税では、良結果は自己評定に依つてのみ得らると爲し、ブリューニングは、スキスの租税の第一原則の實行は、租稅義務者の自己評定によりて、最信頼すべく到達せらるゝと爲す。其れから、テツシエマツヒアーは、實際所得の捕捉につき、賦課官廳の手にある本質的基礎は義務者自身の申告であるといひ、チヌカは、普魯西の所得税について、其好成果が専ら自己評定に依る所得の一層良き且つ正しき捕捉に歸すと爲す。<sup>6)</sup>

(註六) (I) エーベルヒは、申告不満足の原因として租稅事項に於ける良心の缺乏を擧げ、クラインウエヒターは、租稅遺義の缺乏の爲めに、多くの納稅者が其所得を出來るだけ低く申告すといふことありと爲し、テツシエマツヒアーは、所得申告の

5) Roscher, a. a. O. S. 380, 405. Kennan, Income taxation. p. 324.  
6) Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 70. Brüning, Vorschläge zur Reform der Einkommensbesteuerung. S. 9. Teschemacher, Die Einkommensteuer. (Gerloff & Meisel, Handbuch der Fw. II.) S. 91. Tyszkra, Fw. 2 Aufl. S. 189.

當否は、租稅道義にかゝるに、其租稅道義は困難にして且つ遲緩なる教育の産物であり、そして今日、此教育が完成したとはいふを得ぬと爲す。尤も舊時のハンブルヒにては財産稅につき各人の良心に任かして好果を擧げ、瑞西にても比較的申告が良き結果を収めて居るといはるゝ。が此は國の小さいのと民主的自治的に訓練の良く行はれて居るのとに因るので、大國などにては望めない。<sup>7)</sup>

(2) マツカロツクが夙に、所得稅を以て、正直者を課して虚偽者を免ずるものと爲し、グラッドストーンは、此稅が、國民を虚偽者たらしむとした所だが、同様の事は諸多の人がいふて居る。さればアウアースワルドが、單一所得稅は租稅義務者の高き教育と良心とを必要とするといふのも無理ならぬことである。<sup>8)</sup>

(註七) チスカは、注意深き簿記の根據に於て初めて、營業者に、所得の非難なき申告が可能だと爲し、ブリューニングは、小農の所得の確知が大な困難に遇ふ。此にては殆んど全く、帳簿の記入なく、往々にして收支についての簡單なる記録さへもないのであるといふて居る。之については、ロツシア、エーベルヒ參照。拙著をも參照。<sup>9)</sup>

(註八) チスカは、自己評定は、高く發達したる經濟生活を其前提と爲し、アウアースワルドは、所得稅なの大る困難は、所得が實物にて入る所に存するといふ。尙ロツシア、エーベルヒ、拙著參照。<sup>10)</sup>

(註九) ニーダムは、逆稅は或納稅者により他の納稅者の上に行はれたる盜賊の忌むべき形式だといふて居る。<sup>11)</sup>

## (二) 所得申告遺漏の補完方法

(A) 所得稅其ものに於て行はるゝもの

(い) 義務者の申告の正確を促がす方法

(1) 國民の租稅道義を養ふこと——此が實は、義務者の申告を完全ならしむるに於て最も根本的のものである。此さへ眞に徹底して行はれたならば、申告は大に正確なるものとなるであら

7) Eheberg, a. a. O. S. 300. Kleinwächter, Fw. S. 174. Teschemacher, a. a. O. S. 91. Adam Smith, Wealth of nations. II.-II.-II. Bela Földes, Fw. S. 433.  
8) Rosch.r., a. a. O. S. 406. Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 103. Conrad, a. a. O. S. 30. Bela Földes, a. a. O. S. 367.

う。尤も此教育的感化といふことが容易なるものではない。<sup>12)</sup>

(2) 税其ものを公平且つ明確ならしむること——も亦た義務者の申告を正確に導く。税の申告が不正確だといふのは、義務者の道義心の缺乏にも因るが、税其ものが悪いといふことにも因る。公平な明確なる税であれば、義務者は進んで、又は少くとも甘んじて出すが、多少とも不明確だとか不公平だとかいへば、之から逃げやうといふことに誘はれる(註一〇)。だからして義務者の申告を正確に導くには、税制其もの、改善を忘れてはならない。

(註一〇) ニーダムは、逆脱に誘ふ元素として、移り氣な、随つて不公平な負擔歸着の税といふことを擧げて居る。<sup>13)</sup>

(3) 税率を出来るだけ低くすること——も亦、義務者の申告を正確ならしむるに有力である。人が税を逃げやうとするのは税の重いとき、税の高いときに多く、此が低くければ低いほど人が税を逃ぐることになるの可能性が小さい。だからして申告を正確にする爲めには、税を公平明確ならしむると共に、低率とすることを努めなければならない(註一一)。

(註一一) ニーダムは、税が歴史的の(高)率を維持するときには、逆脱及詐欺の誘惑が大いといひ、メラフェルデスも、所得税の成功は、主として租税道義の度合に係り、租税道義を進める方法は、税率を低くすることだといふて居る。<sup>14)</sup>

(4) 税率を超過累進とすること——各義務者の正確なる申告を促がすのには、税率を單純なる累進としないで、比例とするか超過累進とするのが選むべきだ。所得税ではまさかに比例とす

Fabian Research Dekartment, A revolution in the income tax. p. 5. Auerwald, Beiträge zur Lehre von der einzigen Steuer. S. 98. 拙著、租税研究、三卷 198. 212.

9) Tyszka, a. a. p. S. 176. Brüning, a. a. O. S. 17. Roscher, a. a. O. S. 406. Eheberg, a. a. O. S. 300 拙著、租税研究、三卷 199.

ることも出来まいから、超過累進とすべきである。普通の單純なる累進では正確に申告することに於ける負擔の重さが、あまりに大なる恐があるので、出来るだけ低く申告して、一段階でも下の税率の適用を受けやうとするが、超過累進だと多く申告したとしても、其が爲めに負擔の増加することは極僅かで済むから、むしろ正直に申告しやうといふことになる(註一二)。

(註一二) ロッシャーは、之が爲めに、分級して各級に一定税金額(歩合率でない)を課する方法を奨めて居るが、本文にいふ超過累進の方が之にも勝つて居る。

(5) 所得を各科目に分けて申告せしむること——申告するのに、包括的に大綱的にするのは、何處に缺陷遺漏があるか分らず、随つて虚偽の申告を爲すことになり易いが、細目に分けて申告せしめたならば、其遺漏は直ぐ分かる。政府で之を一應調べる、他の人との比較し、前の年のと比較し、其他色々詮議することが出来易い。随ふては義務者自身も虚偽申告を遠慮し躊躇することになる(註一三)。

(註一三) 此事は諸多の學者の認めて居る所である。<sup>10)</sup>

(6) 各人の所得總額を公示すること——假令各義務者の所得の細目には秘密を保つとして、其の總額だけは之を公表するときに、各人が出来るだけ虚偽申告を慎むことになる。即ち之を公示することによりて其正確を促がす(註一四)。反對に公示されなければ、此處に乗じて虚偽の

10) Tyszka, a. a. O. S. 176. Auerswald, a. a. O. S. 98. Roscher, a. a. O. S. 406. Eheberg, a. a. O. S. 300. 租税研究、三卷 199.  
 11) Needham, Income tax. p. 35.  
 12) Tyszka, a. a. O. S. 177.  
 13) Needham, l. c. p. 8.



申告をして知らぬ顔して居るといふことになる。尤も此公示といふ事は、不動産から生じた所得の如く公知のものなれば良いけれど、營業者の所得や、醫師辯護士の其の如きは其の減少したとさきの如き、公示される爲めに信用を失はしめることにもなるから避けたが良いともいふが(註一五)、所詮、所得税の存する以上、之を絶対に公示せぬといふことは出来ず、公示されて困るといふても、或人の全所得は公示するにせよ、各目は公示せぬとすれば、全所得の減少が何處から来たか確かには分らず、其處に幾らか其秘密の保たる、ことが出来、之を秘密にしたいといふの希望も充たされる。又強めて其所得の減少を秘したいといふならば、眞實よりも大きく所得を申告して置けば、其れで其目的は達せられる譯である。或は又、公示さるゝ爲めに、不正申告された他人の例に倣ふものを多く生じて、全體上にも過小所得申告となるといふ恐がある(註一六)といふが、そして其も或度までは正しいが、併し又反面に於て公示さるゝから、あまり虚偽の申告をした爲めに、社會から悪しく思はるゝのを恐れるといふこともあつて、自ら申告を正確に近づかしむる。

(註一四) ヨンナードは、所得税に於て好果を取むる爲めには、監督上、公衆の協力を要すると爲し、ベラフェルデスは、租税申告を公示して監督を公衆に任かすといふ手續が排斥すべからずと爲す。

(註一五) ロツシアーは、土地に關するものは別として、或人の全所得を其儘公示することには躊躇すべきものありと爲し、チスカは、商工業にては所得の高を申告することによりて、營業秘密の漏れることを恐れる。特に其失敗したるときに信用の傷はるゝことを恐れるものと爲し、ベラフェルデスは、所得税は、此が箇人の内情へ感知深き關涉なくしては行ふべか

- 14) Needham, l. c. p. 6. Bela Földes, a. a. O. S. 457.
- 15) Roscher, a. a. O. S. 408.
- 16) Roscher, a. a. O. S. 407. Eheberg, a. a. O. S. 300. Bela Földes, a. a. O. S. 382. Kleinwächter, a. a. O. S. 191.
- 17) Conrad, a. a. O. S. 70. Bela Földes, a. a. O. S. 383.

らざることに最大非難ありと爲す。<sup>18)</sup>

(註一六) ベラフェルデスは、公示の結果、從來正直に申告したもので、悪例を見て、之に倣ふといふことありと注意す。<sup>19)</sup>

(7) 申告内容の外部漏洩を嚴重に防止すること——上にいふ如くで各人の所得の金額は公示するの外なく、又其の公示が必要なことではあるが、各人に於て其内容の細きことを外部に知らるゝのを嫌ふといふこともあるのだから(註一七)、此秘密だけは政府官吏、委員などに於て嚴重に之を保つやうにしなければならぬ(註一八)。さもないと其申告を偽るの例を作ることにもなり得る。過多に詐るのは財政収入には不都合でないけれども、一たび此が行はるゝときには、他日過小に詐るといふことにもなつて、結局、財政不利を生ずる。

(註一七) 前出註一五参照。

(註一八) プリットウイツツが、ハルデンベルヒに宛てた報告に於て、所得税が性質上、有力に私財産の秘密に立入り、其爲め國民を墮落せしめ、外國人を遠ざけ、財産を國外に追ひ出すといふたが、ベラフェルデスも、租税事項には嚴格なる秘密が保たれなくてはならぬといふて居る。尙ほコンラッドは、申告の細目を通例の委員會には秘密にすべしといふが、其れでは委員會の機能を發揮することが出来ない。<sup>20)</sup>

(8) 一定形式の記帳の義務を負はしむること——此も申告者の虚偽を抑へ、之が監督を爲す上に有功である。尤も此を凡べての種類のものに強制するのは無理であるが、併し出来るだけ廣

18) Roscher, a. a. O. S. 381. Tyszka, a. a. O. S. 177. Bela Földes, a. a. O. S. 367.  
19) Bela Földes, a. a. O. S. 383. 436.  
20) Bela Földes, a. a. O. S. 365. 383. Conrad, a. a. O. S. 70.

く之を行ふことが、右の監督の上には望ましい。

(9) 申告者に申告の正確につき宣誓せしむること——此は一の形式で、有名無實とも見らるゝ所ではあるが(註一九)、併し此あるときは、此なき場合よりも何程か各人の良心を喚起するに役立つことが出来やう。

(註一九) ロッシアは、之を以て大に疑はしき方法と爲し、コンラードも、申告の正當の保證は、唯だ國民の義務の上のみ存すべく、精々、誓約に代るべき保證の上のみ起るべし。宣誓の要求は排斥すべきものである。何となれば此が經驗上、回避を防ぐに足らぬからといふ。<sup>21)</sup>

(10) 不正申告に制裁を課すること——各人の申告を詐るのを防ぎ、更に又申告を怠るのを防ぐのには、制裁罰則を設くるも已むを得ぬ。此が一方法である(註二〇)。固より制裁を待たずして義務者が自發的に申告するやうになるのが望ましいが(註二二)、併し其は理想であつて、實際としては制裁が必要にして缺くべからずである。特に此制裁も近頃は體刑さへも課するを至當とし、且つ其實例も出來て居る次第である(註二三)。

(註二〇) 此に罰則の必要有なることは、ロッシア、コンラード、ユーベルヒ、ベラフェルデス等注意す。<sup>22)</sup>

(註二二) テッシェマツヒアーは、租税罰則は唯だ最後手段であつて、一般輿論の有力なる協力と人の内心的同意となくしては用ゆべきものでない。そして公共道義と租税道義との發達が決定的のものだといふて居る。<sup>23)</sup>

(註二三) 新しき税法は特に世界大戰に促がされて税法違反者に、體刑をも加ふることになつて居る。斯くて例之、米國所得

21) Roscher, a. a. O. S. 380. Conrad, a. a. O. S. 70.

22) Roscher, a. a. O. S. 380. Conrad, a. a. O. S. 70. Eheberg, a. a. O. S. 300. Bela Földes, a. a. O. S. 382.

23) Teschemacher, a. a. O. S. 92.

税にては、故意に脱税したものは重罪として罰金の外に、五年以内の禁錮にも處する。獨逸所得税にても、逓稅者に逓稅高の五倍乃至二十倍、を課し、外に五年以内の禁錮にも處する。<sup>24)</sup>

(11) 所得額の大小に應じて選舉權其他の特典に差等を附すること——も亦、申告を正確ならしむるのに幾分か役立つであらうが、所詮其差等は精細なものであることは出來ず、大まかなものであつて、其效果は大したものではあり得ぬ。加之、此に或度の效果があるとしても、民衆的精神の盛んな時代には、行ひ悪いといふこともある(註二三)。

(註二三) ロッシャーは、此方法は内部の反對の爲めに破れるであらう。即ち選舉權に大なる價値を與ふるやうな政治熱の盛んな國民は、通例、同時に民主的に考ふるから、此制度を堪ゆべからずと爲すといふて居る。<sup>25)</sup>

### (ろ) 義務者の申告以外に於て調査材料を得る方法

#### (1) 義務者以外の人を利用すること

(a) 他人申告を利用すること——即ち義務者以外に於て、其人の所得を知り得る地位にある一定の者に、義務者の所得について申告するの義務を負はしむることも亦、遺漏を充たすのに有益であり、且つ此が義務者の反省をも促がす事になる。例之、雇主利拂主借地人借家人などの如きものに其使用人、貸主などの收得すべきものについて申告せしむるのには有益である(註二四)。特に近代經濟組織にては、銀行や信託會社に此種の義務を負はすならば最有力である(註二五)。併

24) Eheberg, a. a. O. S. 227. Bela Földes a. a. O. S. 382. Holmes, Federal income tax. 6 ed. p. 1487.-1488. Conrad, a. a. O. S. 53.

25) Roscher, a. a. O. S. 407.

し恰かも其は銀行等の反對で行はれ難いのである。

(註二四) 此事は諸多の人の認むる所であり、尙ほ拙文参照。<sup>26)</sup>

(註二五)

ニーベルヒは、近頃は銀行も報告すべきものとせらるゝと爲し、ロツシアーも、銀行が富者の大部分の爲めに帳簿及金庫を預かる。英國のやうな處では、銀行は所得税の評定には、恐らく良い結果を以て助けと爲し得るであらうといふ。<sup>27)</sup>

(b) 租税事項の密告者を賞與すること——此も亦 租税遺漏を補ふの一方法とはなる。けれども其は國民相互間に他人の弱點を發き合ふことゝなるので、善良の風俗を傷けるものである。むしろ採らぬが良い(註二六)。

(註二六) ロツシアーも、深く考へた一般國民の考は、密告を恥づべきことゝ爲すといふて居る。<sup>28)</sup>

(2) 政府自ら義務者の申告以外の材料を求むること、

a) 他税の材料を利用すること——即ち所得税以外に存する、収益税や特別所得税や相続税などに於ける課税物件及標準からして或人の所得を推定し得ることが少くない(註二七)。

(註二七)

ロツシアーは、収益税、相続税について此を説く。ベラフェルデスも、申告の監督の爲めに役立つ諸の手續の中に、其中告を、他の源より生ずるものと比較することありと爲す。<sup>29)</sup>

b) 義務者に屬する其他諸の外形標準に據ることも——出来る。其んなものは見出せぬともいふが(註二八)、實際或度まで役に立つ外形標準は求めて得られぬことはない。其最適切なのは消費情態の如きである(註二九)。消費情態が完全に所得を示めすものとはいへず、此のみにて所得

26) Roscher, a. a. O. S. 381. Eheberg, a. a. O. S. 227. Bela Földes, a. a. O. S. 383. Kleinwächter, a. a. O. S. 116. 120. 拙著、租税研究、一卷 73.  
27) Eheberg, ebenda. Roscher, a. a. O. S. 407.  
28) Roscher, a. a. O. S. 381.  
29) Roscher, a. a. O. S. 407. Bela Földes, a. a. O. S. 382.

を見やうといふのは不都合であらう(註三〇)。特に大な所得者では之によりて誤らるゝことにはなるが(註三二)、併し元來、消費は或度まで所得と釣合を保つて居り(註三二)、特に小な所得者では之からして所得を見ることが出来る。特に義務者の申告した所得が消費額よりも小さいといふことを見出す場合の如きには、むしろ消費に據るとするの已むを得ぬ。其れから住家の家賃の如きも所得の一標準となる。此家賃の一定倍數を以て所得と見做すとするの、所得の明なり難き場合には用ゐて便である。現に佛國にては、外國人にして内地に滞在するものには、其所得は其住する家屋の屋賃の一定倍數以下たるべからずと爲し(註三三)、他の國にても屋賃を或方法にて所得調査に利用して居る(註三四)。其他、田畑の所得を、其賃貸價格の一定割として推定するといふことも行はるゝ(註三五)。此も一々の田畑につき實所得を算定することの面倒厄介なるに於て、一の便法として獎むるに足る。

(註二八) クラインウエヒターは、人が各義務者の所得の大きを精密に確知する或外形標準を定めることは不可能だといふ。<sup>30)</sup>

(註二九) チスカは、租税官廳が所得の高きを知る一方法として、外形標準、例之、消費による官廳の判定を擧げ、ロツツは、舊時の申告義務を缺き官廳的調査によりて所得税の行はれた場合には、消費の見積が主要なる標準であつたと爲し、ペラフェルデスは、諸の所得税法が、其租税收入確保の方法を、擔税者の生活標準が其申告したよりも一層大な所得を前提し得る場合に所得の代りに消費を標準とすることに見出したといふ。<sup>31)</sup>

(註三〇) チスカは、消費は、所得の高きに就いての實際の確なる標準を供することは出来ないといふ。<sup>32)</sup>

30) Kleinwächter. a. a. O. S. 191.

31) Tyszka, a. a. O. S. 175. Lotz, Fw. S. 407. Bela Földes, a. a. O. S. 438.

32) Tyszka, a. a. O. S. 176.

(註三一) ロツツは、小所得階級では、所得を、多少精密に消費によりて見積る可能があるけれども、大所得取得者には、其生活方法を變更することなくして、大なる額を資本化する(消費に使はな)可能性ありといふ<sup>33)</sup>

(註三二) テツシエマツヒアーが、消費は所得の大きに係る。消費と所得との交換性が此に基くといふのは或度まで意味ある事である。

(註三三) (1) 佛國所得税では、佛國に住處を有たず併し一又は數多の居處(副住處)を有つ人について、其課税すべき所得は、佛國に在り又は行はるる財産營業又は職業より義務者の收得する所得が一層大な金額に上らざる限り、其一又は數多の居處の賃貸價格の七倍に齊しき額とする。(2) 其他、埃國にて管て其一般所得税の賦課につき政府から提案せられ、併し議會では採納されなかつた案にても、右と同様、租税義務ある所得が住居消費の少くとも一定倍數と假定された所である。即ち之に依ると、住居地を三段に分けて、ウキーンにては、五〇〇フロリン以下の年住居消費にては四倍、五〇〇—一〇〇〇、にては五倍、一〇〇〇—二〇〇〇にては六倍、二〇〇〇—五〇〇〇にては七倍、五〇〇〇—一〇、〇〇〇にては八倍、一〇、〇〇〇以上にては十倍とし、次ぎに一萬以上の人口の町及保養及温泉町では、五〇〇以下の年住居消費では五倍、五〇〇〇—一〇〇〇〇では六倍、一〇〇〇〇—二〇〇〇〇では七倍、二〇〇〇〇—五〇〇〇〇では八倍、五〇〇〇〇以上では十倍とする。凡べて其他の處では、五〇〇以下の住居消費では六倍、五〇〇〇—一〇〇〇〇では七倍、一〇〇〇〇—二〇〇〇〇では八倍、二〇〇〇〇以上では十倍とする。其れからタスマニアに於ける非吟味的能力税といふのが、此と同方法に依るものである。即ち此にては、人的所得額は納税者が其住處の爲めに現に拂ひ又は拂ふと推定せらるる額により、其年家賃額との間に一定の關係ありと假定せられる。即ち屋賃の一定の倍數を所得とすることとなる。即ち普通の住處の占有者にては三十磅(年屋賃)以下には其の五倍、三〇—四〇磅のには六倍、四〇—六〇磅のには七倍、六〇—八〇磅のには八倍、八〇—一〇〇磅のには九倍、一〇〇磅以上には十倍とするのである。<sup>34)</sup>

(註三四) 例之、埃國にては、出来るだけ義務者の申告に依るけれども、其があまりに小さいとき、十分なる説明を得ないときは、委員會は他の材料によりて自ら決定することを得、隨ふて或外形標準に基いて見積りを爲すことになる。此等の標準

33) Lotz, a. a. O. S. 408.  
34) Teschemacher, a. a. O. S. 82.  
35) Besson, Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt general sur le revenu. p. 426. Schäffle, Steuern. B. T. S. 139. Kennan, l. c. p. 27-8. Mills, Taxation in Australia, p. 194.

としては、納税者の住處の爲めに彼により拂はれたる家賃が最有力のものとせられる。そして通例、所得は此の如き家賃の五倍に齊しいものとせられる。<sup>36)</sup>

(註三五) 英國では、農業者の場合に、其地の賃賃價格の一定割合を、其利得の標準とすといふ工夫が、農業者をして簿記を必要とせしめず、而かも脱税誘惑から救ふたといふことである。<sup>37)</sup>

(c) 一般生産交通界に於ける統計材料に依ること——前に挙げた二のものは、當該義務者に屬するものである。併し其外に、一般經濟界に於ける統計材料などからして推定し得ることが少くない。例之、砂糖商人の所得額は、砂糖の生産高、輸出入高、其價格の變動などから或度までは分り得る。之を利用することを忘れてはならない。

(d) 他地方の申告と比較すること——も、米國などでは行はれて居るといふことであり、此國では斯くして各地の間に平準を行ひ不均衡のないやうに務めるさうだが、斯くすれば、むしろ過小申告が標準となつて申告の遺漏を助くることとなるの嫌がないではない。尤も此運用方法如何によりては、之によりて漏れたるものを埋めることが出来ないこともない。

(は) 申告に依る主觀的課税法と並んで、一部特別の所得に就き、特に義務者の申告に依らず客觀的なる源泉課税法を探ること——即ち所得の多くのものは申告主義によりて綜合課税を行ふても、特に隱匿の可能性の大きい所得については之が除外例と爲し、之を源泉からして取るとするの

36) Kennan, I. c. p. 40-41. Szombathy, Die neue Einkommensteuer S. 62-63.

37) Fabian Research Department, I. c. p. 6.

38) Bela Földes, a. a. O. S. 439.



も一の申告遺漏の防止方法である(註三六)。現に此は我國の第二種所得に行はれて有効に働いて居る。之によりて申告主義の吟味的の弊も避けられ(註三七)、更に徴稅費をも節するを得て居る(註三八)。

(註三六) (1) エーベルヒは、源泉課稅が一般に一層良好なる租稅成果に導くと爲し、チスカも、此が出来ただけ凡べての所得を捕捉する目的を達すと爲し、セリグマンも、源泉課稅の利益は、正直なる納稅者の保護と、國庫利益の保護とにありと爲し、フエーピアレンザーチデバートメントも、根本原則として源泉課稅を採用することによりて、實際には不正直の場合に適當に課稅することを確保すと爲し、テツシエマツヒアーは、此が其の行ひ停べき資本種類を實際、殘なく捕捉すること  
は否むべからずと爲し、ロツシアーは貸地、債權について之を説く。<sup>39)</sup>

(註三七) ケンナンは、源泉課稅原則が十分に適用する、ときに、吟味的方法に依ることが大に避けらると爲し、ペラフエル  
デスも、之により義務者が不快なる申告より免ると爲す。<sup>40)</sup>

(註三八) レツヂツシは、此が稅務官に於ける仕事及費用の大なる節約を生ずるといふ。<sup>41)</sup>

(B) 所得稅外の稅に於て行はるゝもの——所得稅にては遁脫されたにしても、他の諸の稅の存在によりて其を捕捉するといふことがいへる。所得稅で漏れた所得、能力を凡べて捕へるとはいへないが、或度まで捕へ得といふことは出来る。之を租稅の補完作用として考察すべきであり<sup>42)</sup> 收益稅交通稅消費稅など凡べて此働を爲す。就中、相續稅は或人の一生中に遁脫したものを最後に抑へるのに缺くべからずと見られて居る(註三九)。

39) Eheberg, a. a. O. S. 299. Tyszka, a. a. O. S. 179. Seligman, l. c. p. 692. Fabian Research Department, l. c. p. 5. Reddish, Principles and practice of income tax etc. p. 5. Teschemacher, a. a. O. S. 90. Roscher, a. a. O. S. 407.

40) Kennan, l. c. p. 324. Bela Földes, a. a. O. S. 443.

(註三九) フリユートニングは、所得税通脱の唯一の信頼すべき救済手段として、たゞ直系卑屬への相續税の採用のみが考察に來ると爲し、エーベルヒも、假令後からとはいへ、實際有效なる監督が最良く、一般相續税によりて行けると爲し、ロツツは、夫婦及直系卑屬の收得をも捕捉する相續税に依る所得税の補完が、此社會に普及したる過小申告を消滅せしめる爲めの頗る用ゆべき方法と認めらるといふて居る。<sup>41)</sup>

## 第二段 消費事實に依る所得申告遺漏の補完方法

前段に於て所得税に於ける所得申告の遺漏を述べ、且つ之が補完の爲めにする諸の方法を列擧した。茲に其中に就いて、義務者の消費事情からして所得額を推定する方法を採つて特に考察して見やうと思ふ。

(一) 其方法——其は義務者の申告した所得額が、明かに其人の住居のみならず廣く生活振り、消費情態から見て其費用に及ばぬと、政府に於て認めたるときは、本人よりして確實なる反證なき以上は、政府の認定によりて決定し得ることゝ爲すので、此は現に獨逸共和國の所得税法の採る所であり(註四〇)、瑞西等にも同様のことが行はれ(註四二)、更に英國にても一部の者の所得につき消費よりの推定が行はれて居る(註四三)。

(註四〇) 詳しくいふと、獨逸では、無制限に所得税義務を負ふ者(内地在住者、外國在住の獨逸臣民)の決定されたる所得が、其人の全生活情態の考察の下に、其人の消費と明かに不均衡なる場合には、其消費が課税標準から除外された一定の所

41) Reddish, l. c. p. 5.

42) 拙著、租税研究、三卷 1、以下。

43) Brüning, a. a. O. S. 22. Eheberg, a. a. O. S. 227. Lotz, a. a. O. S.

得科目から支出されたか、其人以外の義務者の處で反響性を有つた収入として既に課税されて居る支出に屬する（即ち其は或人から他の人へ反響的に與へらるゝ補助金で、受くる方の人の處で所得税を課せられて居れば、此與ふる人の處では之には課しないことになる）ことを其義務者が證明しない以上は、所得の代りに其消費が課税標準とせらるゝを得ることゝなつて居る。そして此に消費といふのは、特に義務者の家計及生計の爲めに支出さるゝ額（彼自身及家族の維持に使はるゝもの並に義務者の處で財産税の賦課せられない物體の取得の爲めの費用を含む）とする。此消費に算へないのは（a）義務者の事情にて相當なる標準を超へないだけにての線資、（b）一定の負債利子、年金及繼續的負擔、（c）所得、財産、土地、營業の税、（d）一定の特別給付並に内國の協會への一回的及反響的分擔金（但し學問上藝術上宗教上慈善上又は公益上の目的を追ふものを除く）、（e）藥材及其他の治療又は肉體損害回復目的の物體の爲めの費用である。そして更に義務者の申請によりて除外するを得る消費もある。其は（a）病氣又は不幸により生ぜられたる出費、（d）出産、小供の養育教育によりて必要となりたる異常なる出費、（c）社會的理由よりして必要なるだけにて使用人又は舊使用人の爲めの費用である。それから所得と消費との不均衡といふことは、消費が少くとも、所得よりも其半分だけ高いときのみ假定せられることが出来、それから其義務者が其消費を、最近三年内の其成立時に際して、所得税法に依る課税に服したる財産其ものから支出したことを證明したときには、此所得の代りに消費を標準とするの規定を適用しない。更に此規定は、消費が年少くとも一萬五千馬克なるときのみ適用する。<sup>44)</sup>

（註四） 瑞西にては、租税義務者の所得は、其が少くとも其所得によりて生活する人の消費より少くないやうな高さに評定しなくてはならぬといふ規定がある（チユーリツヒ、サンガレン、ゾロツルン）。尤も義務者が其消費を、所得税義務なき貨幣方便（例之、其もつ財産自體の消費により、借入金により、又は他州に在る土地等の収入により）から支出することを反證すれば、所得が消費よりも小くても消費に依らぬことゝなり得る。併し又此反證は、税法が明かに所得の代りに消費其ものを課税物件とする場合には許されない（例之、チユーリツヒでは、新に此州に來住した義務者にして、營利の爲めに此に滞在しないものについては、此州に於ける彼の滞在の最初の三年間は、彼の消費、詳しくいへば彼自身及彼と共同生活する者

44) Boetke, Handbuch des Steuerrechts. S. 328-330. Mirbt, Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts. S. 180-181. Teschemacher, a. a. O. S. 82.

の爲めの消費を租税義務ある所得とする。此場合には必ず消費に依る。<sup>45)</sup>

尙ほ舊サクセン所得税法にても、申告された所得が、明かなる家計費よりも小さいときには、租税が後者により計算せられた。<sup>46)</sup>

(註四二) 英國では、小商店主其他獨立の利益收得者については稅務官が申告のみに依らず、種々の情報を集め、且つ住家の設備其他に關する生活情態からして各家族の通例の所得につき公平に精密なる假定を作り得ることになつて居るといふことだ。<sup>47)</sup>

## (二) 其批判——今進んで此方法を少しく批評して見る。

### (A) 課税技術上

(い) 長所——各人が進んで申告せず又は申告を詐り、政府にて各人の申告を促がす方法を講じて、尙ほ彼等が之に従ふて來ない以上は、直接正面から所得を見ることの代りに、裏面から消費に就いて所得を推定する方法を採るのも已むを得ざることである。必ず此推定が出來るとは限らず、時として所得の大部を消費に充てず、消費が所得に伴はぬといふこともあつて、之のみには依れないけれども、又所得と消費と並行することもあつて、特に申告したる所得が、消費より小さいときの如き、明かに其消費によりて所得を推定して良いのであり、そして其消費は第一、住居の賃貸價格の如きによりて明かに容易に推定し得る所であり、此にては少しも吟味的の弊害もなくして済む(註四三)。其れから僕婢の使用事情からしても推定は容易であり、其人の購入する相手の商人が定まつて居るとして、其商人の賣上帳の調べからしても計算することは出来る。

45) Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht. I. S. 234-235.

46) Bela Földes, a. a. O. S. 445. Lotz, a. a. O. S. 424.

47) Fabian Research Department, l. c. p. 7.

(註四三) ケンナンは、タスマニアに於ける住居賃貸價格からして所得を推定する方法につき、此が吟味的の弊を免るゝことを擧げて居る。<sup>48)</sup>

(ろ) 短所——此方法は實行可能であつて、或場合には行はれて有効だとはいへるけれども、

其一部は吟味的の弊害を伴ふを免れず、又所得よりも消費の小さい場合の如きには、之に依つて所得を推定することは出来ぬといふこともあり、技術上、缺陷ありとはいはなくてはならぬ。

### (B) 公平課税上

(い) 長所——所得として正面からは證明せられずとも、或人が其申告したる所得額以上の消費を爲す以上は、其消費は所得ありての消費と推定することが出来、所得から出たのでないといふ反證なき以上は、所得から出たと推定されても致方なく、義務者は之に依りて納税するの義務ありとしなければならぬ(註四四)。之により課税することによりて、申告によりて漏れるものを捕へるだけにて一層公平なる課税となり得る譯である。

(註四四) ブルーメンスタインは、之につき此方法は法律的には辯護せしめない。其根本觀はむしろ道徳的性質のものである。或箇人の一定の所得源が證明せらるゝことが出来ずとも、其生活方法が此の如き源泉の存在を推定せしむる以上は、免税さるべきものではないといふ。<sup>49)</sup>

(ろ) 短所——併し此方法によりて、完全に申告漏れの所得を掴めたとはいへない。消費の方が

48) Kennan, l. c. p. 29.

49) Blumenstein, a. a. O. S. 234.

所得よりも小さいものにては此方法は無用であり、申告したる所得の方が消費よりも小さい場合といへども、此際、消費に依つて所得を推定するとして、果して消費の額が所得と一致するや、多少疑はしきものであり、随ふて之により多少の不公平を生ずることは免れない。

(C) 經濟及社會政策上——

(い) 短所——此方法が各人の私經濟の内狀に立入り、商人の内情にも立入つて調べることにて於て、彼等に取りて厄介であり、經濟上の活動の邪魔になるといふ事はある。又其がむしろ主として大所得者よりは小所得者に適用せらるゝことゝなるだけに於て、社會政策上にも不都合だといふことを得る。

(ろ) 長所——けれども此厄介及不都合は凡べての人に就いて行はるゝのではなく、單に例外的に、不當申告者と目指した者だけに就いて行ふのであるから、そんなに甚しい弊害といふでなく、忍び得るものである。そして其の若干少數のものに就いて行はるゝのが、他の一般人をも刺戟して、反省せしむることゝなり、申告の正確を促がすことにもなる。

(D) 財政收入上——には此方法によりて申告により生ずべき缺陷を補完して、其れだけに於て、收入の充實に資するといふの利がある。

## ・ 結 論

以上要之、所得税に於ては義務者の申告によりて所得額を確知し之に基きて課税するといふことは避くべからざる事であるが、此には遺漏を生ずるを免れぬ。其れで之を補完する爲めには、所得税自體に於て並に其外の税にても色々の方法が講せられ、就中、本人の申告を促進する爲めに色々の方法が講せられて居る所である。そして其所得税の運用に於て申告の遺漏を補完する爲めに行ふ方法の中で、特に義務者の一般消費情態からして所得を推定して賦課するといふ方法は、往々にして閑却さるゝけれども、行ふて有效なる場合があり、又之によりて公平課税にも適ひ、財政收入の缺陷をも補ふ事を得る。之について工夫するといふ事は所得税を完成する上に缺くべからざるものだと思ふ。