

青色申告制度の課題

—所得税を中心に—

加 藤 恒 二
〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的

青色申告制度の創設から半世紀以上が経過した。この制度は、いわゆるシャープ勧告によって創設され、シャープ博士の名前は青色申告制度の生みの親として多くの人々に親しまれてきた。

青色申告制度は、納税者の選択により、適正な申告を目的として正確な記帳を実践する制度で、今日では法人の大部分と個人の過半数が実践しており、同制度は概ね定着したものと見られる。また、この制度は日本独特の制度とされ、記帳慣行の乏しい国々が実効性ある所得課税を実施するうえで参考とすべき成功事例として紹介されている。ところが、近年、この青色申告制度について種々の問題が提起されている。

青色申告の特典が課税の公平を害しているとの指摘や青色申告の承認、取消しに関する問題の指摘がある。とりわけ、青色申告の特典と課税の公平についての議論は、青色申告と白色申告の間における不公平の議論に止まらず事業所得者等と給与所得者の間における不公平の議論にも通ずるものである。

現在、増税の問題が議論されている状況のなかで、課税の公平に関する議論は一層厳しさを増していくものと思われる。青色申告の特典と課税の公平についての議論は所得課税の基礎構造に関わるものであるだけに重要であり、この問題の解決策を見出すことは青色申告制度の課題とも言うべきものである。

本稿は、この問題の解決策を見出すことを主目的としており、あわせて、本稿が提示する今後の方向が現行の実務に与える影響及びその実効性の確保策についても考察する。

なお、本稿は所得税の場合を中心に論ずる。既に青色申告割合が100%に近い法人税の場合、実体としてほとんどの問題は乗り越えられていると考えられるため必要に応じて言及することとした。

2 研究の内容

(1) 青色申告制度の経過と課題

シャウブ勧告は、所得税中心主義と課税の公平を強調している。所得税は「国民を市民的自覚に立たしめる税」と位置付けられ、その適正な執行には納税者のcomplianceの向上が不可欠であり、それは正確な帳簿・記録をつける場合のみ可能であることは自明の理と指摘している。しかし、当時の記帳慣行が乏しい状況では所得税の適正な執行が期し難かったために、記帳を基礎とした申告を普及させる必要が認識され青色申告制度が創設された。

青色申告制度には正しい記帳による申告を普及する役割（機能）が与えられ、記帳慣行が備わった暁には記帳義務へ移行するという過渡的性格を持つことになった。そして青色申告制度は納税者の任意の選択に依存するがゆえに、インセンティブとしての特典が用意されるという制度的特徴を持つことになったのである。

昭和28年（1953年）に国税庁は、青色申告制度の全面的普及と指導育成を税務運営の基本に掲げ各種施策を展開した。青色申告の普及・育成は一面で小規模事業の育成策とも位置付けられ、青色申告会や商工会をはじめとする民間団体の協力を得て推進されていった。このような、民間団体の参加はたいへん意義深いものとしてシャウブ博士も高く評価した。以後、計数として把握される青色申告割合は、所得税における納税者のcomplianceの指標としての役割を果たしてきたとも言えよう。

昭和59年（1984年）に至り、いわゆるクロヨン論議を背景として白色申告の場合についても一定の記帳義務等が規定され、記帳制度は二重構造の時代に移った。この頃から青色申告の特典と課税の公平の問題が意識されるようになっていった。例えば、青色申告の特典とされているもののなかには本来白色申告にも認められるべきものが含まれているといった指摘や、今日では、過渡的の制度である青色申告制度は既に役割を終えており、青色申告者に対する多くの特典は青色申告者と白色申告者や給与所得者との間

に税負担の不公平をもたらしている等の指摘がある。これらの議論を整理すると、青色申告の特典により生ずる税負担の差を不公平と認識している点で概ね同様であるが、その解決策としてはその方向の点で二つの議論に分かれる。

第一の類型は、青色申告と白色申告の並存を前提として、青色申告の特典についてはできるだけ白色申告にも認めるべきであるとするもので、本稿では青色申告の特典の一般化論と呼んでいる。第二の類型は、青色申告の記帳を一般的記帳義務とすべきであり、それにより従来青色申告の特典はすべての納税者に認められるようにすべき等とするもので、本稿では青色申告制度の一般化論と呼んでいる。以下、両論を順次考察する。

(2) 青色申告の特典の一般化論

青色申告の特典は、手続法と実体法上で50項目近いものがある。それが白色申告には認められない根拠は記帳水準の差と説明されている。

そこで、所得税について記帳規定からその違いを検討すると現金出納に関する事項が帳簿の記載事項とされているか否かが主な違いとなっている。更に所得計算のための記帳という観点から現金出納帳がどう評価されているかを検証すると、現金出納帳は取引事実の網羅性と検証可能性の面で重要視されており、現金出納帳の有無は青色申告と白色申告の本質的な違いになっていると考えられる。

そうすると、白色申告の記帳水準をそのままにして青色申告の特典を一般化することは青色申告への誘引効果を減殺するのみならず逆の意味で不公平を生ずることにもなり、この議論が今後の方向とは考えにくい。

(3) 青色申告制度の一般化論

青色申告制度の一般化論は、白色申告の記帳義務に係る記帳水準を現在の青色申告程度に引き上げて記帳制度を一本化することにより記帳制度の二重構造から生じている諸問題を一掃しようとするものである。その前提にはそれが可能か否かの現状認識の問題がある。

現在は教育・福祉・公的融資等多くの分野に制度の適用の可否等について

ての所得基準が存在していることを考えると、正確な記帳による適正な所得の算定は税のみならず広く社会的な要請でもある。また、青色申告の普及状況と記帳処理の機械化の発達や記帳指導・支援組織の充実等の記帳環境を考えあわせると、現在、ほとんどの納税者は正確な記帳が可能と思われる。そうすると、青色申告制度の一般化論が今後の方向と考えられる。その場合、義務的記帳のレベルや記帳義務を負う者の範囲を適切に設定することが特に重要と考えられることから、本稿では、ここまでの検討を踏まえ義務的記帳のレベルや記帳義務を負う者の範囲について考察した。

(4) 記帳制度の今後と実効性の確保

青色申告制度の一般化が現在の実務にどのような変化をもたらすか、またその実効性を確保していく上で執行上重要な要素はなにかを検討することは青色申告制度の一般化の姿をより明確にすることにも役立つものと思われる。

本稿では、青色申告制度の一般化が現在の実務にどのような影響ないし変化をもたらすかに関しては、①実体法上の特典の適用関係、②青色申告の取消し、③帳簿調査前置及び推計課税、④更正の理由付記及び⑤選択的審査請求の各項目について検討し、記帳制度の実効性確保策に関しては、①広報、②指導、③調査及び④ペナルティーの各項目について考察した。

3 結論

所得税は「国民を市民的自覚に立たしめる税」として今後とも税制の中心に位置付けられるべきものであり、所得税が基本税制として十分その財政上の役割を果たしていくためには、基礎構造としての記帳制度を課税の公平の観点から整備していくことが必要になってきているものと考えられ、申告納税制度の下における所得税の記帳制度が今後目指すべき方向は、青色申告制度の一般化であると考えられる。

その場合、記帳制度の実効性を確保していく上で執行上最も重要なことは、調査・指導に当たって、引き続き誠実な納税者の記帳を尊重し育成する姿勢

を堅持していくことであると考え。そして、納税者の記帳の実践に対する指導・支援の充実も重要であり、執行当局としては、民間団体との連絡、協調を更に進め、より効果的な指導・支援システムを構築していく必要があると考える。

目 次

| | |
|--------------------------------|----|
| はじめに | 9 |
| 第1章 青色申告制度の経過と課題 | 11 |
| 第1節 青色申告制度の創設 | 11 |
| 1 申告納税制度の実施と混乱 | 11 |
| 2 青色申告制度の創設 | 13 |
| 3 青色申告制度に類する制度 | 17 |
| 第2節 青色申告の普及・育成 | 19 |
| 1 青色申告の普及・育成の施策 | 19 |
| 2 民間団体の取組み | 20 |
| 3 小規模事業者等の育成策としての青色申告の普及 | 22 |
| 第3節 青色申告制度の課題 | 25 |
| 1 白色申告の記帳制度等の創設 | 25 |
| 2 青色申告制度の今日的課題 | 27 |
| 第2章 青色申告の特典の一般化論 | 30 |
| 第1節 青色申告の特典及び記帳水準の差 | 30 |
| 1 青色申告の特典 | 30 |
| 2 記帳水準の差 | 31 |
| 第2節 青色申告の特典の一般化 | 38 |
| 1 記帳の側からの議論 | 38 |
| 2 特典の側からの議論 | 40 |
| 第3章 青色申告制度の一般化論 | 43 |
| 第1節 青色申告の現状 | 43 |
| 1 青色申告の普及割合 | 43 |
| 2 記帳環境の変化 | 45 |
| 第2節 青色申告制度の一般化の方向 | 46 |
| 1 青色申告制度の一般化の議論 | 46 |

| | | |
|------|-------------------|----|
| 2 | 記帳レベル及び記帳義務の範囲の設定 | 48 |
| 第4章 | 記帳制度の今後と実効性の確保 | 52 |
| 第1節 | 青色申告制度の一般化の影響 | 52 |
| 1 | 実体法上の特典の適用 | 52 |
| 2 | 青色申告の取消し | 52 |
| 3 | 更正の制限 | 54 |
| 4 | 更正の理由付記 | 57 |
| 5 | 税務争訟 | 58 |
| 第2節 | 記帳制度の実効性の確保 | 59 |
| 1 | 広報 | 59 |
| 2 | 指導 | 61 |
| 3 | 調査 | 63 |
| 4 | ペナルティー | 64 |
| おわりに | | 67 |
| 資 料 | | 69 |

はじめに

青色申告制度は、昭和25年（1950年）に所得税法及び法人税法に規定が置かれ、今日まで既に半世紀以上が経過し正確な記帳に基づく申告の方法として広く知られている。この制度はいわゆるシャウブ勧告によって創設され、シャウブ博士の名前は青色申告制度の生みの親として多くの人々に親しまれてきた。

所得税法は、各種所得のうち青色申告制度の対象となる不動産所得、事業所得及び山林所得の金額は、いずれもその年中の総収入金額から必要経費を控除した金額（山林所得については更に山林所得の特別控除額を控除した金額）と規定している。また、法人税法は、各事業年度の所得の金額は当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額と規定している。この総収入金額や必要経費あるいは益金の額や損金の額を正確に把握しなければ正しい所得金額を算定できないことは言うまでもない。通常、所得の発生原因である総収入金額や必要経費あるいは益金の額や損金の額は多数の取引事実から構成されている。従って、正しい所得の金額を計算するには正確な取引記録を保存することが必要であり、そのためには正確な帳簿記帳が不可欠となる。

青色申告制度はこの当然の事理に従って記帳を実践する制度である。そして、青色申告を実践する納税者に対しては租税実体法上あるいは手続法上、青色申告の特典と呼ばれる数々の優遇措置が設けられている。

このような青色申告制度は日本特有の制度として、記帳慣行の乏しい国々が所得課税を実施するうえで参考とすべき成功事例として輸出（紹介）されている。

ところが、近年この青色申告制度については、税務行政上最も重視されるべき課税の公平の観点から種々の問題が提起されている。

例えば、青色申告だけに認められている特典のなかには、本来、青色申告の場合に限らず青色申告以外（以下、本稿では白色申告と呼ぶ。）の場合にも認められるべきものがあるというような指摘や、過渡的な制度である青色申告制度が正しい記帳の普及という機能を十分に発揮できなくなった今日、なおこの

制度を存続させるとすれば青色申告だけに認められている数々の特典は白色申告との間に不公平をもたらすことになるといような指摘があり、青色申告制度は既にその普及という役割を終えており、同制度の一般化を図るべきであるとの指摘もある。

これらの議論は課税の公平や青色申告制度の在り方に関する問題提起であり、課税の公平については、青色申告者と白色申告者の間における不公平の議論に止まらず、事業所得者と給与所得者の間における不公平の議論にも通ずるものである。

現在、今後の増税についての議論が行われている状況のなかで、課税の公平に関する議論は一層厳しさを増していくことが想定され、青色申告制度に関するこのような議論は所得課税の基礎構造に関わるものであるだけに重要な問題提起として捉えるべきものであろう。こうした問題提起に対する解決の方向を見出すことはいずれ避けて通ることのできない青色申告制度の課題とも言うべきものと考えられる。

そこで、本稿は指摘されている諸問題について分析・検討し、青色申告制度の今後の方向について考察することを目的としている。

まず第1章では、青色申告制度創設以後の経過を概観するなかで、上述の課題が提起されている同制度の創設の背景、機能、性格及び特徴等を検証するとともに、白色申告の記帳制度等が規定された以後の青色申告制度に関する諸議論を整理する。次に、第1章で整理した議論を第2章と第3章で順次検討し、青色申告制度の今後の方向を提示する。続く第4章で青色申告制度の今後の方向が現行の実務にどのような影響を与えどのように変わっていくのか及びその制度の実効性の確保策等について考察する。

なお、本稿は所得税の分野を中心に考察する。記帳という観点から青色申告制度等について考察を試みる本稿では、既に青色申告割合が100%に近い状況にあってしかも複式簿記が行われている法人税の分野について別に論ずべき点はほとんどないため、必要に応じて法人税の分野についても言及することとした。

第1章 青色申告制度の経過と課題

第1節 青色申告制度の創設

1 申告納税制度の実施と混乱

昭和22年（1947年）度税制改正に関する法律案要綱（昭和22年2月28日閣議決定）は、所得税における半世紀余に亘る賦課課税制度の終焉と申告納税制度の歴史の始まりを宣言するものとなった。この要綱には、申告納税制度の理念的な側面としての「税務行政の民主化」と機能的な側面としての「課税の公平の実現」及び「租税収入の確保」が盛り込まれている。

理念的には、日本国憲法が国民主権主義をベースに据えた時から租税の意味するところは大きく変わった。国民を支配する主権者が被支配者である国民から徴収するものが租税ではなくて、主権者たる国民が自らの国の活動に必要な費用を支弁するために自ら負担すべきものというように変わったのである⁽¹⁾。申告納税制度は自己賦課（self-assessment）と呼ばれるが、これは納税者が自らの課税標準と税額を計算して申告しその申告には納税額を確定する法的効果が付与されるという申告納税制度の姿を的確に表しており、国民主権主義の税制における具体化と受け止められた⁽²⁾。

一方、機能的な側面については、財政が深刻な状況の中にあってその解決策が模索されていたことを指摘しなければならない。当時の激しいインフレ亢進⁽³⁾により、営業等所得者の場合、前年の所得に対して当年に課税し徴

(1) 松沢智「租税手続法」92頁以下（中央経済社初版平成9年）は、国民主権主義的租税観と呼ぶ。

(2) シンポジウム「シャープ勧告50年の軌跡と課題」租税法研究28号91頁（植松発言）租税法学会、有斐閣平成12年。[シャープ=Carl Sumner Shoup 当時コロンビア大学教授1902. 10. 26-2000. 3. 23]

(3) 昭和10年（1935年）前後の卸売物価指数を1とした場合、昭和22年（1947年）は42.8、昭23年（1948年）は127.9、昭和24年（1949年）は208.8となっている。吉岡健次、兼村高文、江川雅司共著「シャープ勧告の研究」76頁、〈時潮社、昭和59年〉

収する賦課課税制度では所得発生と納税の間のタイムラグから税収は実質的に確保できなくなったばかりでなく、源泉徴収により即時的に税を負担している給与所得者との間に実質的な不公平をも招いたのである。そのため、課税の方法としては予算課税すなわち当年の所得に当年課税し徴収する仕組みが必要であった。しかし、年に何回かの課税を賦課課税方式でこなすことは現実問題として不可能であったから、申告納税方式は予算課税方式を実施するうえで不可避的な方式でもあった。

以上のように、申告納税制度は新時代にふさわしくかつ当面の課題を解決するために必要な制度として連合軍総司令部の指導の下で立法され実施された⁽⁴⁾。

昭和22年度申告所得税の納税者数は、8,335千人であった⁽⁵⁾。そして、更正決定等を受けた人員の割合は60.2%で、そのうち営業所得者では74.6%にのぼった⁽⁶⁾。この点については、「およそ納税者が正確な申告をしてくるなどということは有り得る筈がなく、運用は実質的には賦課決定と同じような更正決定によらざるを得ないであろうということだったが、事態はまさにそのとおりに進展したのである⁽⁷⁾。」とされている。

連合軍の強力な指導、督励は税収確保を成功に導いたものの必然的に課税の公平は犠牲となった。税額確定場面における過少（無）申告→見込みによる更正決定→不服申立てと納税の場面における常習滞納→徴収強行という悪循環が繰り返されるなかで、税務署と納税者との溝は深まっていくことになり、申告納税制度の理念とその現実は大大きく乖離していった。

(4) 平田敬一郎外編著「昭和税制の回顧と展望<上巻>」253頁以下（(財)大蔵財務協会、昭和54年）4回、戦後インフレーションと税制（昭22～23）の項に経緯等が紹介されている。

(5) 国税庁官房総務課編「国税庁統計年報書・100回記念号」117頁、(昭和51年)

(6) 大蔵省財政史室編「昭和財政史・終戦から講話まで」第8巻395頁、(東洋経済社、昭和52年)

(7) 大島隆夫「申告納税制度50年の考証－申告納税制度導入の経緯や当時の社会状況等の体験的考察」税研VOL.13-76・25頁（(財)日本税務研究センター、平成9年）

このような混乱の原因としては、①所得調査委員会⁽⁸⁾による所得の決定という旧慣習の下で実額所得に対する課税という考え方が未成熟であったこと、②個人事業者の多くはいわゆるドンブリ勘定で記帳慣習が乏しかったこと、③激しいインフレで、納税者は予算課税での年間所得の見積もりが極めて困難であったこと、④統制経済下で、統制違反の罪を問われることを回避しようと闇所得を隠そうとしたこと、⑤所得税の大衆化による納税者数の増加とそれを上回る事務量の増加に対して、税務の執行に当たる職員が量・質ともに不十分であったこと等が指摘されている⁽⁹⁾。

2 青色申告制度の創設

昭和24年（1949年）に来日したシャープ使節団は、およそ4ヶ月間の全国におよぶ調査・研究の成果を「シャープ使節団日本税制報告書」として取りまとめた。その序文で「われわれの目的は商工業者および相当な生計を営むすべての納税者が記帳を励行し、公平に関するかなり複雑な問題を慎重に論及することを辞さないということに依存する近代的な制度を勧告するにある。⁽¹⁰⁾」と述べている。この報告書は一般にシャープ勧告と呼ばれており、米国における税制の歴史のなかに存在する教訓や自らの理論を盛り込んだ理想的な体系の近代税制としてこの勧告を提示したもので、「首尾一貫した理論的体系に従って一国の租税制度をデザインしたものであり、いわば壮大な実験であった。⁽¹¹⁾」とも評価されている。

(8) 福田幸弘監修、シャープ税制研究会議「シャープの税制勧告」431頁以下（霞出版社、昭和60年）「池田大蔵大臣からシャープ博士宛の書簡」に詳細な分析がある。

(9) 平田敬一郎外編著「昭和税制の回顧と展望<下巻>」114頁以下、((財)大蔵財務協会、昭和54年)。なお、所得調査委員会については、所得決定に関するボス支配排除の方針の下で廃止された。

(10) シャープ勧告の訳文は、大蔵省主税局編「シャープ勧告書の詳解」（勧告書の全文及附録）、別冊「財政」（財団法人大蔵財務協会、昭和24年）によった。

(11) 金子宏「租税法（第8版）」69頁（弘文堂、平成13年）。なお、「実験」については、租税法研究第28号の租税法学会シンポジウム「シャープ50年の軌跡と課題」78

昭和24年（1949年）9月17日、政府はシャープ勧告を受け入れるとの声明を発表⁽¹²⁾し、シャープ勧告に基づく基本的な税制改革に着手することになった。

シャープ勧告は、所得税中心主義と課税の公平を強調している。

第一の「所得税中心主義」という点についてこの勧告は、「国民を市民的自覚に立たしめ必要な税収を公平に分配するような所得税⁽¹³⁾」と述べ、「所得税を財政制度の根幹とする試みは継続されなければならない⁽¹⁴⁾」としている。これは、所得税について、担税力に応じた課税、富の再分配機能及び景気調整機能といったそれまでの理論に加えて「市民的自覚に立たしめる税」という新たな意味を与えたものとして注目すべきものと考えられる⁽¹⁵⁾。市民的自覚に関しては、この勧告の中でcomplianceという用語が多用⁽¹⁶⁾されていることに注目したい。complianceは「法令等を遵守し公正、

頁（有斐閣昭和12年）で、「これはいわば日本を実験材料にしたという意味で言ったのではなくて、壮大な「試み」であった」と補足しておられる。

- (12) 福田幸弘監修、シャープ税制研究会編「シャープの税制勧告」450頁所収「朝日新聞記事」。（霞出版社、昭和60年）
- (13) この点に関し、サラリーマンも年末調整の代わりに確定申告をすれば社会の構成員として社会共通の費用を分かち合っていく意識を高めるとの指摘があり、税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」142頁でもこの議論はとりあげられている。納税者である給与所得者側の対応の問題や執行側の税務署の処理能力等現実面での多くの条件が必要十分に整えられなければ、円滑、適正な実行は困難であり慎重な検討が必要であろう。平成16年2月から電子申告及び納税のシステムの運用開始が予定されているなど、電子的情報処理技術の目覚しい発達はこの問題のうち申告手続き等の分野に解決を与えるかも知れない。また、給与所得控除についてはその水準の妥当性（把握差控除的部分の存在等）について疑問が投げかけられており、給与所得課税そのものについての検討も必要になろう。
- (14) シャープ使節団「日本税制報告書」第一篇、第四章、A
- (15) 日本租税研究協会「シャープ勧告の総合的研究」59頁、（有斐閣、昭和25年）の平田敬一郎主税局長の談を参照。
- (16) シャープ勧告の原文に、「compliance」という言葉は、序文以外では、一次勧告の第一編第四章（個人所得税関係）及び第四編附録D（個人所得税および法人所得税の執行関係）の部分に特に多用されている。この言葉には、「協力」という訳語が与えられている場合が一般的であるが、「市民的自覚」を強調する勧告全体の立

公平に行動すること」であり、この勧告全体を通じてcomplianceの向上が不可欠なものとして意識されていることがうかがえる。具体的には、「申告納税制度の下における適正な納税者のcomplianceは、かれが自分の所得を算定するため正確な帳簿と記録をつける場合のみ可能であるということは自明の理である⁽¹⁷⁾。」と述べ、納税者の正確な記帳記録保存がこの制度の基盤であることを明らかにしている⁽¹⁸⁾。

また、第二の「公平重視」については、「税の適正な算定は、納税者に押し付けた専断的な税額ではなく、多数の納税者の平均所得でもなく、特定の納税者の、実際の所得なのである⁽¹⁹⁾。」と述べ、個別に計算された実額所得に対する課税だけが真の公平を実現するものであることを示している。それは、従来のが国の所得税における権衡査案型の課税実務に対する姿勢の変更を求めるものであった。

当初、シャウプ使節団のサリー教授⁽²⁰⁾は、記帳義務を規定することと帳簿調査をしなければ更正決定できないと規定すること等を示唆⁽²¹⁾していたが、記帳慣行の乏しい当時の状況では実施困難とする日本側の強い意見から、勧告には特典を設けて記帳の普及を図る仕組みが盛りこまれた⁽²²⁾。これが、世界に類をみない制度といわれる青色申告制度の原点となり、この制度には正しい記帳による申告を普及するという機能が与えられ、記帳慣行が備わった暁には記帳義務へ移行すべきものという過渡的性格が内在することになった。そして、正しい記帳による申告の方法が納税者の任意の選択に依存する

場からは、「協力」の意味を含むが、より積極的かつ主体的な意味合いを持つ言葉と理解すべきものと考えられる。

(17) シャウプ使節団「日本税制報告書」第四篇、附録D、E節、第二款 a

(18) この点については、記帳記録は所得課税制度に共通して必須なものであり、申告納税制度の場合にのみ限定されるものではないと考えられる。

(19) シャウプ使節団「日本税制報告書」第四篇、附録D、B節、1

(20) Stanley Sterling Surry(1910-1984)、当時カリフォルニア大学法学部教授

(21) 平田敬一郎外編著「昭和税制の回顧と展望<上巻>」430頁以下、((財)大蔵財務協会、昭和54年)

(22) シャウプ使節団「日本税制報告書」第四篇、附録D、E節、第二款、c、(3)

が故に、納税者が記帳による申告を選択するインセンティブとして正しい記帳を選択する場合には特典を付与するという制度的特徴を持つことになった。

シャープ勧告に基づく昭和24年（1949年）の税制改正に関する法律案要綱には、帳簿の整備に関する要領として「課税の適正化を図るため、正確な帳簿の記載に基づく青色申告の制度の実施を考慮し、差し当たり、その準備的な措置として法人又は事業所得等を有する個人の所得の計算に関して備え付ける帳簿についてその記載事項を定めることとし、右の帳簿を備え付ける者は昭和25年1月31日までに政府に届け出ることとする。」が掲げられ、同年12月に「所得税法の臨時特例等に関する法律」として施行された。続く昭和25年（1950年）3月に所得税法及び法人税法に青色申告制度は規定され、この年は青色元年として人々の記憶にとどまることになった。

青色申告制度の仕組みは、一定の個人や法人は税務署長に申請してその承認を受けることによって青い色⁽²³⁾の用紙により申告をすることができるというものであり、税務署長は申請があった納税者の記帳状況等を確認し承認あるいは却下を通知することとされている（現実にはみなし承認⁽²⁴⁾される場合がほとんどである。）。青色申告は任意に取りやめることができ⁽²⁵⁾、税務署長は納税者の記帳記録保存が規定に従っていない等、法定の事由に該当する場合はその承認を取消することができる⁽²⁶⁾。

青色申告の特典として、①帳簿調査をせずに更正処分はできないこと、②更正処分にはその理由を付記すること、③貸倒準備金への繰入額の必要経費算入及び④純損失の繰越し、繰り戻しの4項目が規定され、個人にあつては

(23) なぜ青色なのかについては、自動車で田舎を走っていた際に日本人の運転手に「青という色は日本ではいい色か」と訪ねたところ、いい色だという答が返ってきたのでそれでは青にしようということになって日本に提案したところ受け入れられた、とのいきさつをシャープ博士が語っている。全国青色申告会総連合「青色申告40年（役員用）」13頁、（平2年）。

(24) 所得税法第147条、法人税法第125条

(25) 所得税法第151条第1項、法人税法第128条第1項

(26) 所得税法第150条、法人税法第127条

正規の簿記の原則⁽²⁷⁾に従った記帳が、法人にあつては複式簿記の記帳が求められることになった。

3 青色申告制度に類する制度

青色申告制度は世界に類のない制度とされているが、記帳と特典を組み合わせた制度は過去、現在においていくつか存在する。それらはいずれも日本の場合とは異なる経過を示している。

日本の青色申告制度の原点は、ドイツの制度に見られるとも言われている⁽²⁸⁾。

大正8年(1919年)のライヒ国税通則法(Reichsabgabenordnung:RAO)に記帳義務が規定(第161条、162条)され、その後、その規定は昭和52年(1977年)の国税通則法(Abgabenordnung:A0)に引き継がれていった(第140条から第148条)が、昭和49年(1974年)までの所得税法(Einkommensteuergesetz:EstG)には、純益を正規の記帳に基づいて算定する者について、「留保利益に対する租税特典(10条a)」や「損失の繰越控除(第10条d)」の特典が与えられていた。賦課課税制度の下における制度ではあるが、所得課税のための制度という点では日本の青色申告制度に類似の制度と考えるとよいものと思われる。これらの制度は、「簿記はその自己目的ではない(簿記は租税特典をうけることを目的とするものではない。)」と批判され⁽²⁹⁾、昭和50年(1975年)以後、記帳と特典は切り離された。

中華民国(台湾)では、「営利事業所得税青色申告書実施弁法」に青色申告制度が規定されており、承認を受けて青色申告をすると交際費の損金算入

(27) 企業会計原則(昭和57年4月20日、企業会計審議会)の一般原則の二は、正規の簿記の原則として、①記録の網羅性、②記録の検証可能性、③記録の秩序性を備えていることを要求している。

(28) 忠佐市「税法と会計原則」449頁、(中央経済社、昭和28年)

(29) 連邦租税裁判所等の「批判」については、坂本孝司、「租税法における記帳規定と簿記の証拠力(その2)」57頁、TKC税研情報Vol.7 No.6(平成10年)を参照。

や欠損金の繰越控除の特典が認められるが、青色申告の承認基準が厳しいこと、会計士監査を受けた場合は同様の特典が認められることから、会計士の税務監査を受けるケースが多い⁽³⁰⁾とされている。

韓国では、緑色申告制度と呼ばれる日本の制度に似た制度が昭和41（1966年）に導入されたが、標準率による申告勧奨が行われる等育成の面での消極姿勢等が原因で普及に至らず平成6年（1994年）に廃止された⁽³¹⁾。

大正8年（1919年）のRAO以来、税法に記帳義務が規定されているドイツの場合を除き、他の例から見ると、日本の青色申告制度が法人のほぼ全部と個人の過半数に普及している状況は、50年余の歳月を要したとはいえ他に見られない大きな成果をあげてきたことを示すものであり、それは、普及と同時に記帳の尊重を柱とした育成を重視した運用がこのような成果に結びついたものと考えられる。

フランスには、上記の事例とはやや様子を異にするものの、記帳に基づく申告となんらかの特典付与が組み合わされた制度として税務公認管理センター等の制度⁽³²⁾があり一定の効果をあげている。

近年は、日本から発展途上国に対する国際協力（知的支援）の一環として、所得課税に青色申告制度の導入を提案することも行なわれるようになってきている⁽³³⁾。

(30) 監査法人トーマツ編「アジア諸国の税法」134頁、（中央経済社、平成8年）

(31) 湖東京次、「青色申告制度の問題点と青色申告承認取消処分の違法性」（静岡大学法政研究4巻1号、11頁、平成11年）。注記に、ユン・ミョン「日韓における税制及び税務行政比較・分析」3頁（静岡大学大学院税法演習論文平成10年）とある。

(32) 税務公認管理センターと自由業者税務公認協会という法律により公認された団体があり、経理指導等を行なっている。加入者には、所得控除、配偶者給与控除その他の租税優遇措置が適用される。

伊藤悟「適正申告確保と納税協力団体」、北野弘久教授還暦記念「納税者の権利」357頁以下（勁草書房、平成3年）。

(33) 例えば、平成13年（2001年）の、モンゴル国に対する国際協力事業団（JICA）の支援事業である「The Study On Economic Transition and Development Support in Mongolia [Tax Collection Enhancement 2]」（市場経済化支援調査

第2節 青色申告の普及・育成

1 青色申告の普及・育成の施策

昭和24年（1949年）に発足した国税庁は信頼される税務行政を目標に掲げて税務行政の改善に努めた⁽³⁴⁾。しかし、青色申告制度の元年は、予想されたこととはいえ、個人と法人の記帳環境の違いがそのまま青色申告の承認申請の状況に現れた。昭和25年（1950年）分の個人の青色申告者数は111千人（このうち申告納税額のある営業等所得者は82千人で青色申告割合は4%）、法人の青色申告者数は145千社（全法人数に対する青色申告割合は48%）という結果であった⁽³⁵⁾。

この結果は、青色申告制度の中心的課題は所得税の問題であることを浮き彫りにした。第二次シャープ勧告は、その打開策として個人の記帳要件の緩和を勧告し、なおかつ、「些細な記帳上の誤謬があっても、納税者から青色申告の特典を奪わないこと」即ち、青色申告の育成の重要性を説いた。更に、「税務署は、青色申告の最低限の要件を備えようとしている納税者が、すべて青色申告書を提出するように奨励すべきである。」としてその普及推進を提言した。この勧告に従って、昭和28年（1953年）の改正では「簡易な記録の方法及び記載事項」が定められ、また、この年に限り青色申告の承認申請期限が6月15日まで延長された。

この年、国税庁は「税務運営方針」を定め、所得税の事務運営の基本方針に「青色申告制度の全面的普及と指導育成」を掲げた。簡易帳簿の標準様式が公開され、納税者と接するあらゆる機会をとらえて個別勧奨が実施される

[徴税機能強化支援フェーズ2]の調査報告書には、青色申告制度の導入が盛り込まれている。

(34) 脚注4の平田敬一郎編著、前掲書<上巻>555頁以下。同<下巻>345頁以下では、所得税における「お知らせ制度」について述べられているが、ともあれ、昭和26年（1951年）の所得税の更正決定は4%程度に激減している。

(35) 国税庁HP、2002.8.20閲覧

などにより青色申告者は顕著な増加をみた。しかし、量的な拡大の結果、青色申告の質的低下が懸念されることとなり、調査・指導に力を入れた結果量的拡大は停滞した。昭和38年（1963年）になって再び量的拡大の方針が打ち出されるとともに、同年10月には、国税庁、全国青色申告会総連合及び日本税理士会連合会による三者協定⁽³⁶⁾が締結され、11月には国税庁と中小企業庁の間の協議により、商工会議所、商工会も小規模事業者の経営合理化推進の見地から青色申告者の記帳指導に当たることになるなど、指導体制の充実も図られた。その後、個人の青色申告者は、昭和43年（1968年）に青色事業専従者給与の必要経費算入の限度額が撤廃されたことなど、特典の拡大に伴ってその選択者は増加し、青色申告割合は50%に達した。以後の行政側の施策はその力点を量あるいは質に傾斜した時期はあるものの、概ね両方のバランスをとりながら推移してきた。

2 民間団体の取組み

シャープ勧告は、所得税および法人税の執行について、「適正に執行できないのであれば、より執行の容易な他の税に代えるべきである」と述べるのであるが、日本における将来の見通しについては、「この試みが失敗の悲運に会うとは考えられない。」とし、全国的な調査活動を通じて得られた手応えを勧告書に表現している⁽³⁷⁾。

昭和23年（1948年）当時、税務行政の混乱のなかにあつて、納税者の中にもそれを憂える人々がいた。彼らは税務署と納税者の「狐と狸のばかし合い」への決別を宣言し、「公開経営運動」を始めたのである。翌年来日したシャープ使節団も彼等と面談した⁽³⁸⁾。彼らの運動は青色申告の先駆けをな

(36) 青色申告者等の記帳、決算、申告の指導を協力して実施することを内容とする協定である。

(37) シャープ使節団「日本税制報告書」第四編、附録D、A節、第三款

(38) 大蔵省財政史室編、「昭和財政史・終戦から講話まで」第8巻460頁（東洋経済社、昭和52年）。東京目黒区の喜田村実は、闇取引も記帳する旨を警視庁、検察庁、経

すものと評価されている。昭和25年（1950年）に青色申告制度がスタートすると、「公開経営運動」の精神を引き継いだ形で各地に青色申告会という任意団体が結成され始めた。はじめはその結成について行政からの働きかけがあったようである⁽³⁹⁾が、秋ごろから東京都内の青色申告者の有志が税務署ごとに青色申告会を結成しその翌年にはそれら単位会の連合体として東京青色申告会連合会が結成された。その後、青色申告の普及とともに全国各地に設立の機運が広がり⁽⁴⁰⁾、昭和30年（1955年）には全国組織としての全国青色申告会総連合が設立された。

青色申告会⁽⁴¹⁾は、青色申告による誠実な記帳と適正な申告の実践を活動の基礎として、青色申告の普及、記帳の指導、納税道義高揚のための地域活動、個人事業者にかかわる税制の改正要望、その他会員の事業繁栄と福祉増進事業等を行っており、現在、その会員数は、全国で100万人を超えている。法人の場合は、昭和21年（1946年）以降全国各地で税務署の管轄を単位とした法人会が設立され、昭和29年（1954年）には（財）全国法人会総連合会が設立された。現在125万社が会員となっており、税の講習会や地域社会貢献運動等幅広い活動を展開している。

納税者の任意の選択に委ねられている青色申告制度について、その普及・育成を、行政サイドだけで進めていくことは困難と言わざるを得ず、シャウブ博士はこのような民間団体の活動は世界に例がないものとして高く評価した。

済調査庁に宣言した。国税局は、「正直者にばかをみさせるようなことは断じてしない」ことを約束し、その運動を激励した。

(39) 平田敬一郎外編「昭和税制の回顧と展望〈上巻〉」561頁（（財）大蔵財務協会、昭和54年）

(40) 大阪国税局の管内では、法人、個人を通じた「納税協会」という公益法人の設立が行われた。

(41) 青色申告会は、すべて任意団体として設立されたが、平成5年（1993年）度に、板橋青色申告会、小田原青色申告会及び千葉東青色申告会が公益法人（社団）となり以後、各地で青色申告会の社団化が進み、平成10年（1998年）には東京青色申告会連合会も社団法人となった。国税庁（国税庁五十年史）108頁（平成12年）ほか

青色申告会や法人会のような、直接、青色申告の当事者等が組織する団体のほか、税理士会、商工会議所、商工会、農協、漁協その他の業種団体等も普及、育成に寄与している。このことは、所得税、法人税に関してシャープ勧告の「会社および個人の活動に関係する全ての団体は、正確な帳簿記録をつけることの重要性を強調しなければならない。このような提案には商工会議所、同業組合及びその他の営業団体、農業協同組合およびこれに類するものの協力を得なければならない。⁽⁴³⁾」との提言が具体化されたものと見られ、行政サイドとこれらの人々の協力的努力によって達成される青色申告割合という係数は、「市民的自覚」ないし「voluntary compliance」のひとつの指標としての役割を果たしてきたと言えよう。

青色申告会や法人会が全国組織を整えた昭和30年（1955年）の青色申告割合は、個人が32%、法人が68%であった⁽⁴⁴⁾。この当時、青色申告と白色申告の統合の議論が生じたが、それは時期尚早として法律改正の議論には至らなかった⁽⁴⁵⁾。

むしろこの時期以降、青色申告の普及・育成に向けて行政と民間団体が協同作業を推進する方向に向かい、申告納税制度の導入時の混乱で生じた税務署と納税者との間の不信感を緩和し相互信頼関係が醸成されていったと考えられる⁽⁴⁶⁾。

3 小規模事業者等の育成策としての青色申告の普及

事業者にとって、適切な記帳は本来事業を営むうえで事業主自身のために必要なものであり、納税目的はその重要な一つの要素に過ぎないと言いき

(43) シャープ使節団「日本税制報告書」第四篇、附録D、付帯問題e中小企業。

(44) 国税庁HP、平成14年8月20日閲覧

(45) 租税法学会「シンポジウム、シャープ勧告50年の軌跡と課題」租税法研究、28号96頁（植松発言）。

(46) シャープ第2次勧告、C 所得税の執行に関する問題は、「納税者側も税務当局同様に法律を遵守する意思を示すなら（中略）相互に尊敬し合い信頼し合うようになるであろう。」と述べている。

であろう。

青色申告の普及・育成は、中小企業とりわけ小規模事業育成の手段としても重視されている。中小企業に関しては、「中小企業基本法」、「商工会及び商工会議所による小規模事業者⁽⁴⁷⁾の支援に関する法律」等があり、所得税の納税者である事業者は大部分が小規模事業者の枠内にあるものと思われる。商工会や商工会議所は、小規模事業者の支援事業の一環として「経営改善普及事業」を実施しており、経営指導、労務管理指導、経理・税務指導、金融斡旋、各種共済事業及び創業者支援事業を行なっている。これらの事業のうち、経理・税務指導に関しては、記帳指導、記帳代行及び税務指導を行っており、白色申告者に対しては青色申告を勧奨しそれに沿った指導をしている。中小企業庁は、平成14年8月に「平成15年度中小企業関係税制改正意見の概要」を公表し、「中小企業の挑戦を支援するための税制改革」として、各税に亘る総合的な税制改正を要望している⁽⁴⁸⁾。

なお、事業所得者については、近年、SOHO⁽⁴⁹⁾ (Small Office Home Office) やテレワーク⁽⁵⁰⁾ と呼ばれる新しい事業形態が出現し、コンピューターを活用した各種のビジネスが行なわれている。これらの事業を総称してマイクロビジネスと呼んでいる。平成12年(2000年)頃から、自治体による

(47) 小規模事業者は、常時使用する従業員数20人(商業又はサービス業は5人)以下の事業者と定義されている。(商工会及び商工会議所による小規模事業者の支援に関する法律第2条)

(48) 中小企業庁のHP (chusho.meti.go.jp/yosan/15fy_zeisei.html) 平成14年9月10日閲覧。

(49) SOHOの定義は定まっていない。(財)日本SOHO協会では、「ITを活用して事業活動を行なう、10名以下程度の規模の事業者」としている。SOHOの歴史はまだ数年にすぎない。平成7年(1995年)にWindows95が発表され簡単にインターネットが利用できるようになり、まず米国で在宅ワーカーが増加し、彼らをSOHOと呼ぶようになった。日本では、平成10年(1998年)の旧郵政省の「通信白書」で初めて公式にSOHOという言葉が使用された。(HP : soho-web.jp/contents/knowledge/main.html) を参照、平成14年8月3日閲覧)

(50) テレワークの定義も定まっていない。日本テレワーク協会では、「ITを利用した場所、時間にとられない働き方」としている。

SOHO支援施設の開設等の支援事業も行なわれるようになった。(財)日本SOHO協会の調査「SOHO白書2002」によれば、SOHOの年齢は20～40歳代が約80%を占め、そのうち約90%がサラリーマンからの転進組で、事業形態は個人が約40%となっており、個人で開業し軌道に乗ったら法人化を考えるケースが多いとの結果が出ている⁽⁵¹⁾。このような新たな分野は、青色申告の普及・育成に当たっても注目すべき分野と考えられる。

また、農業所得者の青色申告割合は、平成13年分では、54%（納税者数129千人、うち青色申告者数71千人）となっており⁽⁵²⁾、ほぼ営業等所得者と同程度である。農業所得については、「農業所得標準」による所得計算から収支計算への移行が行なわれていることから、JAあるいは農業委員会等の指導の下で農業青色申告会の設立や組織拡大の取組みも行なわれており、「経営改善普及事業」等の一環として、パソコンの活用も含めた青色申告による記帳の普及と指導が進められている。

青色申告の普及・育成に関連して、個人青色申告者の複式簿記への移行意識について厚生労働省所管の(財)全国生活衛生営業指導センター⁽⁵³⁾が平成5年(1993年)に実施した調査「所得税(青申特別控除)改正に伴う記帳方法調査状況について⁽⁵⁴⁾」によれば、関係8業種466名についてのアンケートの結果、①現在の記帳方法については、「複式簿記」が79名で約2割、「簡易帳簿」が248名で約6割、現金主義簡易帳簿が99名で約2割となっており、②複式簿記を勉強してみたいかとの設問に対しては、「はい」が271名

(51) 営業等所得者は、一般に自営業者(Self-Employed)と呼ばれ、雇用者(Employed)の失業に対するセーフティネット機能や新規ビジネスや法人を生み出すナーサリー(苗床)機能が注目されている。とりわけ、マイクロビジネス分野は今後の成長が期待されている分野である。

(52) 国税庁HP：統計情報、

(53) 生活衛生関係営業の運営の適正化及び振興に関する法律」第57条の9の規定に基づいて設立され、生衛業(同法が指定する飲食、理美容、クリーニング等の18業種)についてその振興を図ることを目的とした指導、調査、研究を行なっている。

(54) 全国生活衛生指導センターのHP (seiei.or.jp/zaimu/4-4.htm)、平成14年9月20日閲覧。

で約2/3、「いいえ」が155名で約1/3となっている。この調査の対象者が現在どうしているかのデータがなく件数や業種は限定的ながら、平成13年分の複式簿記選択者の割合が27%⁽⁵⁵⁾であることを考えあわせると、選択が任意である場合は必ずしも選択する行動に結びつかないという状況が見られる。青色申告の普及に関しても同様の傾向があるものと推測される。

第3節 青色申告制度の課題

1 白色申告の記帳制度等の創設

昭和59年（1984年）の税制改正で白色申告についての記帳制度等⁽⁵⁶⁾が創設された。

いわゆる「クロヨン論議⁽⁵⁷⁾」に対応したものであった⁽⁵⁸⁾。これにより納税者の選択による青色申告の記帳と法が義務として要求する白色申告の記帳が、制度的に二重構造となって並存することになった⁽⁵⁹⁾。

白色申告の記帳制度は、個人の場合、基準となる所得金額が300万円を超える者は損益項目に係る記帳により、300万円以下の者は原始記録等を保存することにより所得金額を計算し、法人の場合は、現金出納帳その他必要な帳簿を記帳して所得金額を計算しなければならない。当然のことながらいずれの場合も税務調査に当たってはこれら帳簿、書類を検査することになって

(55) 平成14年10月国税庁「青色申告特別控除の適用者」

(56) 所得税法231条の2、法人税150条の2。

(57) 給与所得者と事業所得者の間には所得の把握格差があって、税負担に不均衡が生じているとの議論。

(58) 税制調査会昭和55年中期答申、臨時行政調査会昭和57年基本答申、税制調査会昭和59年度税制改正答申の関係議論参照。申告納税制度に内在する納税者の当然の責務を明確化するものとされた。

(59) このような在り方については、昭和36年の税制調査会「国税通則法の制定に関する答申及びその説明」でも記帳制度制定への「一里塚として現行の青色申告制度と平行して、一定範囲の納税者を記帳義務者とする記帳義務制度を導入することが考えられてくる。」としている。

いる。

この記帳制度等の創設について「改正税法のすべて⁽⁶⁰⁾」は、「記録及び記帳に基づく申告制度の確立は、シャウプ勧告以来の懸案を実に30数年振りに解決するという画期的なものです。」と述べている。この改正で青色申告の記帳と白色申告の記帳が並存することになった点については、「青色申告制度が現在まで大きな役割を果たしてきたことを考えると、記帳制度と青色申告制度とは並存させ、また、その求めるべき記帳の水準に差を設け、かつ、記帳制度には原則として特典を与えないことにより、この両者を制度的に整理すべきであると考えられました。」と述べ、特典を与えない根拠が記帳水準の差であることを明らかにしている。更に、「納税者としては、記帳せざるを得ないのであれば、特典のある青色申告を選択した方が有利であるとして、おのずとより高度な記帳に移行していくことを期待することとされたのです。」と述べ、この制度が一層の青色申告の普及を意図した過渡的な制度であることを明らかにしている。

この制度の施行に伴い、この制度が適用される者に対しては税務署から個別に記帳制度の内容が周知されるとともに、記帳開始説明会や決算説明会が開催されるほか、希望者に対しては記帳指導が受けられる体制が整備され、これらの機会を捉えた青色申告の勧奨も行われるようになった。記帳制度等が創設されてやがて20年になろうとする今日まで、個人の記帳制度適用者数は、当初約100万人であったが、平成11年（1999年）には958千人、平成13年（2001年）には781千人と減少している⁽⁶¹⁾。

一方、青色申告については、昭和48年（1973年）に創設された「みなし法人課税制度⁽⁶²⁾」が平成4年（1992年）末をもって廃止されるとともに、翌

(60) 「昭和59年改正税法のすべて」47頁以下（大蔵財務協会、昭和59年）。基本的な考え方は昭和36年の税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」を踏襲するものとなっている。

(61) 国税庁「日本における税務行政」22頁（平成13年）

(62) 事業所得等に事業主報酬を認め法人と同様な所得計算をする制度であったが、個

年から青色申告控除制度に代わって青色申告特別控除制度が実施された。現行の規定は、正規の簿記による記帳をしている場合55万円を控除し、それ以外の場合は10万円を控除するという原則のもとで、経過措置により平成17年（2005年）までは簡易帳簿であっても、確定申告書に損益計算書と併せて貸借対照表が添付されている場合は45万円を控除するという制度である。この制度は結果から見れば、「みなし法人課税制度」の廃止による青色申告者の記帳意欲の減退を緩和するとともに、白色申告者の記帳義務等が創設されたことに対応して、青色申告者についても一層の記帳水準の向上をめざす新たな取組みを促すことになった⁽⁶³⁾。

2 青色申告制度の今日的課題

白色申告の記帳制度等の創設前後から、青色申告制度について白色申告の記帳制度等の存在を前提とした新たな議論が生じてきた。これらの議論はいずれも青色申告の特典の存在に関わってくるのであるが、概ね二つの類型に分けることができる。

第一のタイプの議論は、例えば、特典としての「必要経費は、青色申告とは関係なく、必要経費と認められる性質のもの⁽⁶⁴⁾」という指摘や「青色申告は既に定着し、白色申告者に対する記帳制度の導入によって記帳慣行も大きく促進されているとすれば、所得税および法人税について一般的記帳義務制度を導入しうる状況があることになり、過渡的制度としての青色申告制度が

人と法人のいいとこ取りで負担の公平を損なうとの批判から、事業主報酬の制限を通じてその節税メリットを縮小させる暫定的な措置を経て廃止された。

(63) 平成4年（1992年）3月12日の衆院予算委員会で、政府はこの制度の立法趣旨について答弁し、「勤労所得分に対する配慮という観点ではございませんで、（中略）青色申告のなんといいますか、実行していただく方はふえていただきたい、記帳水準を上げていただきたい、そういう風な趣旨で」と述べている。（山口那津男分科員に対する石坂匡身政府委員の答弁）

(64) 右山昌一郎「青色申告の特典」、日税研論集「青色申告制度」第20巻97頁以下、日本税務研究センター（平成4年）。個々の特典の詳細な分析がある。

存続する根拠はなくなる。それにもかかわらず誘引手段として機能しない青色申告制度を維持するとすれば、青色申告者に対する多くの特典だけが残り、白色申告者や給与所得者との間に税負担の不公平をもたらすことになる。⁽⁶⁵⁾」等の指摘を出発点として、青色申告と白色申告の並存を前提としつつ、「所得計算に係る通則的なものは白色申告者にも認められるべきであり⁽⁶⁶⁾」、「現在のように青色申告が相当程度に普及定着している状況においては実体的特典を青色申告の絶対的条件として固定的に捉えるべきものではない。公平の観点から、その範囲は縮小する方向で検討すべきであろう⁽⁶⁷⁾」というような主張に繋がっていく。本稿では、この議論を「青色申告の特典の一般化論」と呼ぶ。

第二のタイプの議論は、昭和36年（1961年）の税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」が公式には最初であり、「将来、納税者のすべてが記帳の必要性を認識した記帳能力をもつようになったときには、記帳義務制度が納税者すべてについて無理なく実施できることとなり、その暁には青色申告制度はその使命を終えて発展的に解消すべきことになる筋合いのものである。」と述べている⁽⁶⁸⁾。

また、昭和63年（1988年）頃にシャウプ博士は、「ある意味で青色申告は時が経過してその有用性がなくなってしまったともいえよう。⁽⁶⁹⁾」と述べ

(65) 石島宏「青色申告」日税研論集第28号83頁、日本税務研究センター、（平成6年）。

推計課税の禁止や更正の理由付記は白色記帳義務者の更正にも適用されるものと解する、としている。

(66) 岸田貞夫「青色申告と税務行政」、金子宏編著「所得税の理論と課題・二訂版」387頁以下、税務経理協会（平成13年）。この論文では、記帳の程度について、「簡易であっても正確な帳簿記帳の存在は必要」としていることから、この特典の一般化論は青色申告制度の一般化論に近い考え方であるものと思われる。

(67) 前掲、石島弘「青色申告」、日税研論集第28巻89頁、日本税務研究センター（平成6年）

(68) 同答申別冊73頁。

(69) カール・S・シャウプ著柴田弘文ほか訳「シャウプの証言」77頁、税務経理協会、（昭和63年）

ている。その後の議論としては、「近年、所得税における青色申告の割合が50%前半程度で固定されており、残りの者については青色申告の特典は効果がないことが明確であるとすれば、白色申告者の青色申告への移行が近い将来において促進されるとは考えられなくなる。この前提に立つと、白色申告への記帳義務の導入を機会に青色申告制度を廃止して、一般的な記帳義務を創設すべきとする見解も出てくることになる。こうなれば、記帳を前提として合理的な範囲にあると考えられる現在の青色申告による特典は、まさしく青色申告のみの特典でなく納税者の一般的権利として位置付けられるべきことになる。⁽⁷⁰⁾」あるいは、「現時点で判断すれば、志願制度としての青色申告制度は、もはや納税者の甘え以外のなにものでもない。申告納税制度の下での納税者の記帳は申告納税義務に内在する義務である。客観的に記帳に耐え難いと判断される小規模事業者を例外としつつ、すべての業者に記帳義務を課すべきであり、志願制度である青色申告制度は早急に廃止されるべきである。⁽⁷¹⁾」といったものがある。第2のタイプの議論は、その出発点は青色申告の特典の一般化論と同様に青色申告の特典と課税の公平の問題であるが、解決策として青色申告の記帳を一般的義務とすべきであるとする点で第1のタイプの議論と異なる。本稿では、「青色申告制度の一般化論」と呼ぶ。

青色申告の特典の一般化論も青色申告制度の一般化論も、既に50年以上が経過した青色申告制度の今日の状況を課税の公平の観点から見直すとともに、納税者の義務と権利の關係に立脚して今後の方向を示そうとしているものと考えられる。今後の方向はいずれであるべきかについて、以下、二つの議論を順次考察する。

(70) 首藤重幸「帳簿書類」日税研論集第20号94頁、日本税務研究センター（平成4年）

島山武道「記帳義務の問題」日税研論集第4号131頁の注24は、「制度の将来のあり方としては、白色申告者の記帳水準が向上した時点で、青色申告制度を廃止（あるいは、すべての白色申告者を青色申告者並みの取扱いに）すべき」とされている。

(71) 坂本孝司「租税法における記帳規定と簿記の証拠力（その2）」TKC税研情報 Vol. 7, No. 6, 68頁（TKC税務研究所、平成10年）

第2章 青色申告の特典の一般化論

第1節 青色申告の特典及び記帳水準の差

1 青色申告の特典

青色申告の特典は、納税者が完備した記帳に基づく適正な申告をしようとするインセンティブを与える意図のもとに設けられている⁽⁷²⁾。

青色申告の特典とされている事項は、実体法上のもの（所得計算や税額計算上のもの）と手続法上のものとは大別することができる。所得税の場合、実体法上の特典とされているものとしては、①各種の引当金・準備金関係の特典（返品調整引当金、退職給与引当金、プログラム等準備金、特別修繕準備金等）②各種特別償却や耐用年数の短縮等の減価償却費関係（特定設備等の特別償却、中小企業者の機機械等の特別償却等）、③所得税額等の特別控除関係（技術等海外取引に係る所得の特別控除等）、④たな卸し資産の評価関係（低価法の選択）、⑤家事関連費の必要経費算入関係、⑥損失の繰越控除・繰戻し関係、⑦青色事業専従者給与の必要経費算入関係、⑧青色申告特別控除及び⑨現金主義による所得計算の特例等がある。また、手続き上の特典とされているものとしては、①更正の制限（帳簿調査・推計課税の禁止）、②更正の理由付記及び③更正に対する不服申立ての場合の異議申立てと審査請求の選択等がある。青色申告制度創設当時には、貸倒準備金への繰入額の必要経費算入、純損失の繰越し・繰戻し、更正の制限及び更正の理由付記が規定されたが、次第に増加して現在はおおよそ50項目が規定されている。

(72) 帳簿書類を基礎とした正確な申告を奨励する意味で、一定の帳簿書類を備え付けているものに限って青色の申告書を用いて申告することを認め、かつ青色申告に白色申告には認められない各種の特典を与えることとしたのである。金子宏「租税法〔第8版（増補版）〕」575頁、（弘文堂、平成13年8月）

2 記帳水準の差

2-1 青色申告と白色申告の記帳の差異

青色申告制度の核をなすものは「記帳」にほかならず、白色申告にも記帳義務が規定されている現在、所得税法と法人税法が規定する記帳の方法及び記載事項は6種類（法定帳簿の備付け及び記帳を要しない場合を含めると7種類）となっている。

所得税法は4種類（法定帳簿の備付け及び記帳を要しない場合を含めると5種類）の方法及び記載事項を規定している。いずれも、所得の金額が正確に計算できるように記帳すべき旨規定されている。営業等所得の場合について見ると、まず、第1の方法は、青色申告の原則的方法⁽⁷³⁾で、貸借対照表と損益計算書の作成を前提とした正規の簿記の原則に従った記帳であり整然かつ明りょうに記録することが求められる。具体的には、仕訳帳、総勘定元帳及びその必要な帳簿を備え、現金出納、預金、手形、売掛金、買掛金、その他債権債務、減価償却資産、その他の資産、引当金、準備金、元入金、売上、その他の収入、仕入及びその他の費用に関する事項を記載するとともにたな卸表の作成を行なう。

第2の方法は、青色申告の簡易な記帳と呼ばれている方法⁽⁷⁴⁾で、損益計算書の作成を前提とした簡易な方法に従った記帳であり、整然かつ明りょうに記録することが求められる。具体的には、必要な帳簿を備え、現金出納、売掛金、買掛金、減価償却資産、引当金、準備金、売上、その他の収入、仕入及びその他の費用に関する事項を記載するとともにたな卸表の作成を行なう。

第3の方法は、小規模事業者の収入及び費用の帰属時期の特例に対応する

(73) 所得税法第148条、同施行規則第56条1項本文、第57条から第61条、第64条、昭和42年大蔵省告示第112号（別表1の第1欄）、同施行規則第56条1項本文。

(74) 所得税法第148条、第60条、昭和42年大蔵省告示第112号第3項一号本文（別表1の第2欄）

方法⁽⁷⁵⁾で、現金主義の記帳と呼ばれる最も簡易な記帳の方法であり、整然かつ明りょうに記録することが求められる。具体的には、現金出納及び減価償却資産に関する事項を記載する。青色申告の場合で、かつ、基準となる不動産所得と事業所得の金額の合計が300万円以下の小規模事業者のみが選択できる方法である。山林所得には適用がない。現金主義により収入、経費を認識するためのたな卸表の作成は不要である。

第4の方法は、白色申告の記帳制度等に基づいて要求される簡易な記録の方法⁽⁷⁶⁾で、必要な帳簿を備え、整然かつ明りょうに記録することが求められる。具体的には、売上、その他の収入、仕入、その他の費用に関する事項を記載する。基準となる不動産所得、事業所得及び山林所得の金額の合計が300万円を超える者が行なうべき方法である。たな卸表の作成が必要である。

基準となる不動産所得、事業所得及び山林所得の金額の合計が300万円以下の者及び総収入金額報告書⁽⁷⁷⁾を提出した者について法律上の記帳義務はなく、業務上作成された又は受領した帳簿及び書類等を保存することのみが義務付けられている。

法人税法は2種類の方法及び記載事項を規定している。第1の方法は、青色申告法人に係る方法⁽⁷⁸⁾で、貸借対照表及び損益計算書等の作成を前提とする複式簿記の原則に従った記帳であり、整然かつ明りょうに記録することが求められる。具体的には、仕訳帳と総勘定元帳その他必要な帳簿を備え、現金出納、預金、手形、売掛金、買掛金、その他の債権債務、有価証券、減価償却資産、繰延資産、その他の資産、売上、その他の収入、仕入及びその他の経費に関する事項を記載するとともに、たな卸表の作成を行なう。

(75) 所得税法施行規則第56条第2項、昭和42年大蔵省告示第112号第3項一号ただし書（別表1の第3欄）。

(76) 所得税法第231条の2、同施行規則第101条、第102条、昭和59年大蔵省告示第37号（別表）。

(77) 総収入金額報告書については、所得税法第231条の3、同法施行規則第104条。

(78) 法人税法第126条、同法施行規則第53条から第59条の3、第66条、同法施行規則別表20。

第2の方法は、一般（白色申告）の記帳義務に基づいて要求される方法⁽⁷⁹⁾で、貸借対照表及び損益計算書等の作成を前提とした簡易な記帳であり、整然かつ明りょうに記録することが求められる。具体的には、現金出納帳その他必要な帳簿を備え、現金出納、預金、手形、売掛金、買掛金、その他の債権債務、有価証券、減価償却資産、繰延資産、その他の資産、売上、その他の収入、仕入及びその他の経費に関する事項を記載するとともに、たな卸表の作成を行なう。仕訳帳や総勘定元帳の記帳は要求されていない。

青色申告の記帳と白色申告の記帳の違いについて、所得税の場合所得区分により若干記帳の内容を異にした規定となっているので、典型的な場合として営業等所得者の場合について比較すると、青色申告の場合、3通りの方法に共通の記載事項は現金出納に関する事項と減価償却資産に関する事項である。白色申告の場合、減価償却については決算時に記帳とは別に計算することになることからすると、両者の違いは、現金出納に関する事項が必要な記載事項になっているか否かという点に限られる。

一般に現金出納帳の記帳処理では、帳簿残高と現金の実際在り高が照合される。それが不一致の場合は記帳もれや記載誤りが想定される。その原因が解明されると売上、経費あるいは売掛金や買掛金の決済、預金や店主勘定との間の入出金等の記帳もれや金額の記載誤りが発見されて現金出納帳は追加記帳又は修正記入が行われることになる。解明されなかった事項は現金過不足勘定で管理され解明の都度処理されていく。

白色申告の場合には、現金出納に関する事項が必須記載事項となっていない。従って、現金残高と帳簿残高の照合という作業は行われなから、記帳もれや記載誤りがあつたとしてもそれらは記帳システムの上でのチェックは行われなから。

以上のように、青色申告の記帳は、現金出納帳の記帳を通じて記録の網羅性と検証可能性が確保される記帳システムであるから、一般的に、青色申告

(79) 法人税法第150条の2、同法施行規則別表21、22。

の帳簿から算出される所得は、現金出納帳を記帳しない白色申告の場合に比べると、算定される所得金額の正確性に対する信頼度は高いものとなる。

法人税の場合は、青色申告でも白色申告でも帳簿の記載項目としては、各々現金出納に関する項目を含めて14項目が規定されており、帳簿の記載事項に関する限り、両者の違いはほとんどない。

法人税の場合、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って」会計処理を行なうことが求められており⁽⁸⁰⁾、結果として、法人税法の記帳規定では複式簿記の範囲のなかで仕訳帳や総勘定元帳の備付が省略可能という差異が設けられている。法人税については、所得税の場合に比べ青色申告と白色申告の記録の網羅性と検証可能性や算定される所得の正確性の差は所得税の場合ほどには大きくないと考えられる。

記帳規定における、青色申告の記帳と白色申告の記帳の違いは所得税に顕著であり、現金出納に関する事項が記載事項となっているか否かが唯一の違いである。両者の記帳水準の差はこの点にあるものと考えられる。

2-2 記帳の評価

所得税の場合、記帳規定の上では現金出納帳の有無が青色申告と白色申告の大きな違いとなっているが、実務の場で現金出納帳が記帳に関してまた所得計算に関してどのように評価されているかを知る上で、わが国の税務訴訟における裁判例が参考になる。その典型的な例が推計課税を争う訴訟である。税務調査に際して、納税者の非協力等により帳簿書類の提示がなく実額による調査額が算定できない場合、税務署長は推計により所得を算定しこれにより課税処分をする。納税者は、この課税処分は所得を過大に認定した違法な処分であると主張して、異議申立て等の不服申立て手続きを経由して訴訟を提起することがある。しばしば、このような訴訟において、原告（納税者）は、調査の過程で提示しなかった帳簿書類を提出しそれを証拠として実額所得を主張する。この場合には、その主張する実額所得が適正なものとして成

(80) 法人税法第22条第4項

立しうるか否かを巡って他の証拠と併せて記帳の評価が行なわれる。

裁判例の流れとしては、この場合に納税者が主張する実額所得の存在の立証は、「合理的な疑いを容れない程度」でなければならないとの判断基準が定着しているものとみられる。具体的には、「帳簿に誤記などの不備があったとしても、それがごく些細な部分に限られており、単にたまたまその部分に限って正確性を欠いていたにすぎないとみることができるときは、その不正確な部分を他の資料で補うことによって実所得の計算が可能であるということができるのであって、この場合に、不備があるとの一事をもって帳簿等の資料を無視し、安易に推計課税の方法によるべきでないというべきである。しかしながら、その誤記等がかなりの部分にみられる場合はもとより、それほど多くの部分にあるわけではないとしても、例えば、その帳簿等の記載の方法が、常時数日分をまとめて記帳するとか、記帳の正確性を検証する手段が講じられておらず、その正確性を担保し得ないような方法で記載されているというように、その誤記を単発的な過誤とみることができず、それが あることにより帳簿全体の正確性や信憑性に合理的な疑問を生じさせることになる場合にはもはやそのような帳簿に基づいて所得の実額を計算することはできないというべきであり推計課税の方法によることもやむを得ないといわなければならない。⁽⁸¹⁾」という考え方がとられている。この考え方が示されている事例では、現金出納帳が提出されているが鉛筆書きで数箇所にとりマイナスの残高があるなど不正確で他の帳簿との不一致もあること、他の帳簿書類も不正確と判断し、原告（納税者）の実額の主張を退けている。

白色申告の建築業（個人）の事例では、実額所得の立証の方法や程度に「その立証方法としては、会計原則等に照らし、正規の簿記の原則に従って作成された会計帳簿等、それに準ずる帳簿書類による立証が必要であり、また、立証の程度としては、申告納税制度における適正公平な課税の実現の要請及び立証の容易性等に照らし納税者である原告に真実の所得額に合致する

(81) 東京地判平成9年2月12日、税資222号381頁。

ことを通常人が疑いを差し挟まない程度まで、立証する責任があるというべきである。⁽⁸²⁾」とされている。この事例は、出勤簿、貸金台帳、出勤伝票等の原始記録を提出したもののその内容は不完全で、帳簿は一切提出していない状況で、その実額の主張を退けている。

青色申告が取消された建築塗装工事業（個人）の事例では、現金出納帳について触れており、「日々の現金の出入りという事業者にとって最も基本的な事柄についてすら、その記帳の正確性に疑問がある。⁽⁸³⁾」としており、現金出納帳の機能を重視する姿勢が示されている。この他にも美容業の事例⁽⁸⁴⁾やクリーニング業の事例⁽⁸⁵⁾など、現金取引が中心の事業については、「現金の管理が適正かつ正確に行なわれているか否かが、重要な要素」とされている。

以上のように、税務訴訟の場では現金出納帳の記帳が実額の所得金額を立証する上で重視されているのである。

アメリカ、ドイツ及びフランス等の諸外国でも、所得課税の前提としての記帳義務が定められている。日本の青色申告制度創設を指導したアメリカでは、すべての納税義務者に継続的な記帳又は記録を行なう義務⁽⁸⁶⁾を課している。ただし、農業従事者や給与所得者には軽減措置がある。賦課課税制度を採用していたイギリスでは、個人所得税については1997税務年度から、法

(82) 札幌地判平成9年3月13日、税資222号810頁。

札幌高判平成9年10月31日、税資229号435頁（控訴審）。

(83) 松江地判平成8年12月11日、税資221号803頁。

広島高判平成9年12月5日、税資229号962頁（控訴審）。

(84) 東京地判平成8年4月26日、税資216号254頁。

東京高判平成10年3月18日、税資231号18頁（控訴審）。

(85) 横浜地判平成9年3月19日、税資222号962頁。

東京高判平成10年3月26日、税資231号317頁（控訴審）。

(86) 会計処理の基準としては、現金主義、発生主義、混成法及びその他の特殊な方法があり、棚卸資産に重要性がある場合は売上と売上原価には発生主義が適用される。会計事務所等の役務提供業種では、現金主義によっている場合が多いという。伊藤公哉「アメリカ連邦税法」中央経済社（平成13年）

人所得税については1997年以降終了事業年度分から申告納税制度に移行しているが、税法上、直接的な記帳の義務は課されていない。ドイツの場合は、国税通則法（Abgabenordnung, AO）に、租税法以外の法律により記帳等の義務がある者は税のためにもその義務を履行すべきこと（140条）、それ以外の場合でも、一定の基準を超える者については税法上の記帳義務が規定（141条）されている。フランスの場合は、商工業者についてはすべて、農林業者及びその他自由職業所得者については一定の基準を超える者について記帳義務がある⁽⁸⁷⁾。

これら欧米諸国における記帳制度については、その根底に500年以上の長きにわたる会計の歴史⁽⁸⁸⁾があり、通常、記帳と言えば複式簿記と考えられており、一般の実務慣行のなかで認められてきた方法が法的にも尊重されている。例えば、アメリカの場合、内国歳入法典（Internal Revenue Code:IRC）の規定は、納税者が通常の会計帳簿記録上で採用している会計処理の基準をもって課税所得を計算するものと規定（法446条(a)）し「通常の会計帳簿記録」は実務慣行に委ねられる。ドイツの場合、AOは、記帳義務の規定以外に、143条から148条に、商品受入れ払出しに関する規定や記帳・記録及びその保存に関する規定等をおいているが、第146条(5)に「帳簿及びその他の必要な記録は、これらにつき適用される手続きを含めて、その記帳の形式が正規の簿記の原則に適合するものである限り（以下略）」と規定し、この「正規の簿記の原則」の内容については特に規定しない限り実務慣行に

(87) フランスは、1999年から中小事業者を対象とする申告制度のうち、納税者と税務当局の協議により税額を決定するフォルフェ制度を廃止し、売上高の一定割合を課税所得とする零細事業者制度について適用要件を緩和する改正がなされた。富安泰一郎「欧米主要国における最近の税制改正の動向」、

HP:mof.go.jp/kankou/hyou/g564/564_a.pdf(平成14年12月10日閲覧)

(88) 通常、簿記という場合は「複式簿記」を意味する。複式簿記の体系的記述は、1494年のイタリアの修道僧ルカ・パチヨリによる「数学・幾何・比例・比率要論」中の「記録・計算詳論」と言われており、1543年にインピンがパチヨリの複式簿記論を英語、フランス語、オランダ語に翻訳して以後、ヨーロッパ全体に普及したとの説が一般的である。

委ねられる。

記帳の評価という観点からみると、ドイツのAOが、記帳の証拠力（158条）に関する規定をもっていることが注目される。本条は、「第140条から第148条までの規定に適合する租税義務者の記帳及び記録は、個々の場合の事情により、その客観的な正当性に異議を唱える原因がない限り、課税の基礎とする。」と規定している。

第140条から第148条までは、商品の受入れ、払出しの記録、記帳及び記録の作成、資料の保存等に関する規定が設けられているが、現金収入及び現金支出については、毎日これを確実に管理するものとするとの規定（第146条（1））を置き、現金出納帳が記帳の証拠力に関して重視されている。正規の現金記帳の規定は、強行規定ではなく秩序規定と解されているものの、それを履行した納税義務者が結果として記帳の高い証拠力を獲得できることを保証したものであり、逆に、現金出納帳に間違いがあれば、全体の記帳それ自体の正規性がなく記帳の証拠力を獲得できない⁽⁸⁹⁾と考えられているのである。

第2節 青色申告の特典の一般化

1 記帳の側からの議論

青色申告の特典の一般化論は、青色申告の特典は白色申告にもその適用を認めるべきであるとする。その根拠として記帳規定に着目した議論がある。

白色申告の「記帳義務における記帳様式は、記録すべき取引項目からして青色申告者における「簡易簿記」と「現金式簡易簿記」の中間に位置するものといえよう。法は、この白色申告に対し「現金式簡易簿記」よりも精密な帳簿記載を要求しながら、青色申告のような特典を認めていない。ここに一

(89) 坂本孝司「租税法における記帳規定と簿記の証拠能力（その1）」TKC税研情報VOL. 7. NO. 5. 50頁（TKC税務研究所、平成10年）

つの問題が生ずることになる。⁽⁹⁰⁾」との指摘である。具体的には、白色申告の記帳義務では記帳すべき項目が4項目規定されているのに対して青色申告の現金主義では記帳すべき項目は2項目であり白色申告の方が記帳項目は多い。それにも関わらず白色申告に特典を認めないのは不合理であるとする。これに対しては、現金主義による簿記は所得を正確に反映しづらいものであり、事業所得等の金額が300万円以下の場合にしか認められておらず、白色申告の記帳義務者となる事業所得等の金額が300万円を超えるような者と比較して不合理とすることは適当でないとの反論がなされた。

この議論は根底において記帳水準の差が特典適用の有無の根拠となることを肯定しており、青色申告と白色申告の並存を前提とした議論と考えられるが、記帳は所得計算の基礎になる取引事実の網羅的把握の手段であることからいえば、現金主義の記帳といえども現金出納を管理するシステムが組み込まれた記帳システムであり、現金主義そのものは収入金額あるいは必要経費の帰属年分の認識基準にすぎない。

そうすると、現金主義の記帳システムは、現金出納の管理システムが組み込まれていない白色申告の記帳義務に係る記帳システムに劣後する水準の記帳とは言えないことになる。従って、記帳によって管理する項目の数そのものは青色申告の特典を白色申告にも与えないことが不公平という議論の根拠にはなり得ないものと考えられる。

白色申告に記帳制度等が導入される以前に「白色申告書提出者について帳簿の備付け義務を課する場合、それを最低限度のものにとどめるとしても、所得計算上の必要性を考えれば、現金出納帳や日計表、月計表程度のものが必要とすべきであろう。⁽⁹¹⁾」との指摘があった。しかし、当時の諸事情からやむを得なかったとはいえ、結果的に現金出納帳は規定されなかった。こ

(90) 首藤重幸「帳簿書類」日税研論集、第20号、85頁（平成4年）。同旨、畠山武道「記帳義務の問題点」日税研論集、第4号、126頁、（昭和62年）。いずれもこのような議論があったことを紹介している。

(91) 林修三「記帳義務の強化とその問題点」Vol. 26, No12、4頁（昭和58年）

の指摘からみると、白色申告の記帳義務は申告納税制度に内在している納税者の責務を明確化しようとしたもの⁽⁹²⁾ではあったが、その記帳の水準は、過渡的措置として、所得計算上の必要を充たす最低水準に至らない程度のものにせざるを得なかったということになる。結局、この状態がおよそ20年間続いてきたのである。

2 特典の側からの議論

青色申告の特典の一般化論におけるもう一つの議論は、特典個々の性質に着目して記帳が適用の要件となるべきものかどうか、すなわち「白色申告との対比において、青色申告の特典として扱うべきものか、又は、所得計算の通則として考えるか、あるいは、政策税制にすぎないものとして考えるかという見地」と「特典といわれるものが帳簿の有無に直接、密接に関連しているかどうかという見地」の両方からの再検討が必要とするものである⁽⁹³⁾。この考え方の下では、青色申告特別控除、更正の制限又は理由付記等は帳簿を整備していることにより積極的に認められるべき特典であり、「所得計算に係るものは、本来、どのような納税者についても等しく認められるべきである。ただ、その計算についての立証が帳簿の適正な記載によらざるを得ないものは、その立証がないことによって結果的に認められないというように、柔軟にかつ制限的に除外されるべきであろう。」ということになる。

更に、「実体的特典は記帳育成への勧誘措置であり、手続的特典は恣意的課税の防止措置である。後者は本来「特典」とはいいがたいものである。⁽⁹⁴⁾」との考え方の下では、更正の制限（推計課税の禁止）や更正の理由付記の規定は白色申告にも適用すべきものということになる。

(92) 「昭和59年改正税法のすべて」54頁、大蔵財務協会（昭和59年）

(93) 岸田貞夫「青色申告と税務行政」木下和夫外監修21世紀を支える税制の論理のうち金子弘編著「所得税の理論と課題（二訂版）第2巻」404頁（税務経理協会、13年）。

(94) 石島弘「青色申告」日税研論集28巻（日税研創立10周年記念論文集）75頁。（平成6年）

青色申告の特典の一般化論は、特典の適用について青色申告と白色申告は並存させつつその垣根を極力取り払う方向の議論であるが、現在の制度としての青色申告と白色申告の記帳水準の差をそのままにして一般化するならば、青色申告への誘引効果を減殺するだけでなく、逆の意味での不公平を生じさせることにもなる⁽⁹⁵⁾と考えられ、この議論が今後の方向とは考えにくいのである。

実体法上の特典利用は、租税負担の軽減という優遇利益を享受することになるのであるが、それはあたかも補助金を受けるのと同一の効果をもっていると考えられ、そのような利益を享受する資格として一定以上のレベルの記帳を行っていることを求めることも、政策論としては、あながち不合理とはいえないのではないかと考え方もありえよう。

法人税の場合、青色申告と白色申告の記帳水準の差は所得税の場合ほど大きくないだけに特典の適用を巡る制度的な不公平の度合いはより強いと考えられるが、法人の青色申告割合が既に100%に近いという状況を考えると、現実がこの問題を乗り越えているといってもよいように思われる。

所得税の場合は、白色申告の記帳制度等が創設される前の制度では、青色申告には記帳があり、白色申告には記帳がないという明確な切り分けがあった。そのため、青色申告制度の特徴として青色申告にだけ認められる多くの特典が存在することについては、正確な記帳の普及という機能（目的）の重要性とそれが過渡的性格のものであるとの前提で、税負担の不公平が生ずることもやむを得ないものとして許容されてきた。その後、白色申告に一定の記帳義務が規定されてからは、青色申告と白色申告の違いは記帳レベルの差に止まるものとなったことによって、相対的に課税の公平の観点が重視されるようになり、青色申告の特典の一般化論がでてきたものと考えられる。し

(95) 筆者の経験では、青色申告の記帳を実践している人々から、「自分と同じ記帳環境の下にある者がなぜ現金出納帳すらない記帳で済ますことが許されているのか」といった質問をされることがしばしばあった。白色申告に青色申告の特典を認めるならば、このような人々は強い不公平感を持つことになるう。

かし、青色申告と白色申告の記帳レベルの本質的な差に着目すると、所得計算の必要上、最低限のレベルに達しないと評価される記帳が制度上の義務とされて今日に至っていることがむしろ問題の根源であるように思われる。

第3章 青色申告制度の一般化論

第1節 青色申告の現状

1 青色申告の普及割合

青色申告制度の一般化論は、青色申告の特典がもたらす不公平を問題とする点では青色申告の特典の一般化論と認識はほぼ共通であるが、その問題への対応の方法を異にするものということができる。

前述の昭和36年税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」は、青色申告の発展的解消の前提として、納税者のすべてが記帳の必要性を認識することと記帳能力をもつようになることが条件であると述べている。

青色申告制度創設から半世紀余が過ぎ白色申告の記帳制度等が規定されて約20年が経過した今日、記帳の必要性については広く認識されていると言つてよいものと思われる。結局、青色申告制度の一般化論の前提には、答申がいう記帳能力に対する現状認識の問題があると考えられる⁽⁹⁶⁾。そこでまず、現在の青色申告の普及状況等について検討する。青色申告の普及割合は、直近の統計によると次のようになっている。

所得税の場合は、平成14年（2002年）3月31日現在の平成13年分所得税の確定申告状況（速報）によれば、申告納税額のある営業等所得者の場合、全体の申告件数（1,944千件）に対する青色申告件数（1,063千件）の割合は、54.7%となっており、依然として50%台前半に止まっている⁽⁹⁷⁾。これを、合計所得金額300万円を基準として全体の申告件数を区分してみると、300万円以下の申告件数（1,142千件）に対する青色申告件数（541千件）の割合は47.4%、300万円超の申告件数（802千件）に対する青色申告件数（522千

(96) 昭和36年の税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明」71頁は、「理想を求めるのに急で現状から遊離することのないよう充分に配慮する必要がある。」と述べている。

(97) 参照、本稿の資料1、青色申告件数の推移（個人：営業等所得者）の計表

件)の割合は65.1%となっている⁽⁹⁸⁾。また、近年の営業等所得者に係る新規青色申告承認申請書の提出件数は、ここ3年間、12万件ないし13万件で推移している⁽⁹⁹⁾。なお、営業等所得者である青色申告者のうち、55万円の青色申告特別控除を適用している者(複式簿記の記帳をしている者)の割合は、平成13年分の場合、27%となっている⁽¹⁰⁰⁾。

法人税の場合は、平成13年(2001年)6月30日現在の休業中の法人を含む法人数(2,885千社)に対する青色申告の法人数(2,613千社)の割合は、91%となっており⁽¹⁰¹⁾、同日現在の稼働中の法人のみの法人数(2,536千社)に対する青色申告の法人数(2,488千社)の割合は98%となっている⁽¹⁰²⁾。

以上のような青色申告の普及状況は、青色申告の普及の問題が主に所得税の問題であることを意識させるものとなっている。法人税の場合にその普及率が100%に近い状況にある理由としては、法人の経営管理上記帳が必要であること、税引き後の利益を極大にするために青色申告の特典利益を享受しようとする事、商法等他の法律でも記帳が義務付けられていること等のほか、法人の場合は会計士や税理士が関与するケースが殆どでありその場合は通常青色申告が前提とされており、個人とは異なる環境にあることがその理由と考えられる。個人の場合も所得が高額な階層では税理士が関与しているケースが多く、その場合は殆どが青色申告を行っていると考えられ、法人と同様の青色申告普及割合を示している。このような普及割合から見る限り、実態として青色申告が通常の方法で白色申告は例外的な方法になっていると言ってもよい。

(98) 参照、本稿の資料3、平成13年分営業等所得者の青色申告割合の計表

(99) 第50回国税庁事務報告書[平成12年度版]113頁(平成14年)

(100) 平成14年10月、国税庁(青色申告特別控除の適用者:837千人/3,158千人)

(101) 参照:本稿の資料2、青色申告件数の推移(法人:各年度の調査時は翌年度の6月30日現在である。)

(102) 第126回国税庁統計年報書[平成12年度版]150頁(平成14年)

2 記帳環境の変化

現在は、所得税等の分野に限らず、国民健康保険、介護保険、国民年金、公営住宅の入居、授業料の補助や減免等の教育分野、医療費助成等の医療分野、児童扶養手当、公的な無利息ないし低利融資等、生活や事業に関わる多くの分野で所得基準が設けられており、その場合の所得は所得税あるいは住民税といった課税所得を基礎としているケースが多く、正確な所得計算が行われない場合、税の公平を害するだけでなく、不当な優遇や給付の受給にもつながり、それが税に対する不満を増幅することにもなる。記帳環境としては、事業者等の経営上の必要はもちろん、社会生活の上でも正確な所得計算すなわち正しい記帳が要求される社会になってきていると言えよう。

更に、近年はコンピューターを活用した記帳処理技術の発達が注目されている。今後の青色申告の記帳に関しても大きな力を発揮していくことは間違いない。社会生活の中にコンピューターが浸透している現在、ポタンアレルギーという言葉は既に死語になりつつあるし、記帳について、特別な複式簿記の知識がなくても記帳、決算ができるシステム⁽¹⁰³⁾や経営に必要な分析資料を労せずして取得できるようなシステムも開発されており、ハード、ソフトの両面でそのコストも低廉になってきている。記帳は難しいとか多額の記帳コストがかかるといった、かつての記帳阻害要因は相当程度克服されてきている。平成10年（1998年）には、「電子計算機を使用して作成する国税関係書類の保存方法等の特例に関する法律（平成10年法律第25号）」が施行された。

更に現在は、税理士等の職業専門家の増加⁽¹⁰⁴⁾、青色申告会や商工会等の

(103) 1966年に「会計の本質は情報システムである。」という基礎的会計理論に関する意見書（ASOBAT, AAA）が公開され、現在アメリカの大学の講座や会計士試験の受験科目に「簿記」はないと伝えられている。（HP：簿記廃止論）実践論としての正規の簿記の原則がゆらいでいる。

(104) 平成12年度（2000年度）末の税理士登録者数は65,144人である。国税庁「日本

記帳指導・支援組織の充実等、納税者自身の記帳能力が不足していてもそれを補い得る多様な手段が存在している。記帳環境は、ここ10年ほどの間に、かつての状況と比較して著しく向上しているのである。

第2節 青色申告制度の一般化の方向

1 青色申告制度の一般化の議論

青色申告制度の一般化論が現行制度の問題点として指摘している点は、次の3点に集約される。第1は、青色申告の普及割合は所得税の場合50%台前半に止まっているが、今後促進される見通しが乏しい⁽¹⁰⁵⁾とすれば青色申告の普及のための過渡的措置として存在する根拠はなくなっている、第2は、青色申告に特典が偏在し公平を害している、第3は、首尾一貫した制度として記帳義務制度を組み立てるうえで青色申告制度の存在がその妨げになっている⁽¹⁰⁶⁾、との諸点である。

これらの問題点のうち、所得税の場合青色申告割合が50パーセント台前半に止まっている状況を考えると、納税者としては所得計算には記帳が必要であり記帳が事業経営に有益な情報をもたらすことを頭では理解できているし、記帳能力もありまたは補完手段を利用すれば記帳可能であっても、必ずしも青色申告の実践に結びつかないという状況があることを示すものである。その原因は、青色申告制度が納税者の任意の選択に委ねられているという制度そのものにあると言わざるを得ない。納税者のなかには、青色申告の記帳が

における税務行政」71頁（平成13年）。昭和55年度（1980年度）の登録者数40,535人に対し、1.6倍になっている。

(105) 武田昌輔「記帳義務と青色申告」税経通信Vol.37.No.11.7頁（昭和57年）。この指摘は、それから20年を経た現在まで妥当し、所得税の青色申告割合はなお50%台前半に止まっているのである。

(106) 畠山武道「記帳義務の問題」日税研論集第4巻128頁は、特典のみで不利益の伴わない青色申告制度の存在がむしろ首尾一貫した制度を構想する上での桎梏になっているといえなくもない。とされる。

できないわけではないが白色申告でも構わない制度になっているのであれば青色申告はしないでおう、との選択もあることは間違いない⁽¹⁰⁷⁾。また、特典と呼ばれる数々の措置がそれほどの誘引効果を発揮していないこともひとつの原因である⁽¹⁰⁸⁾。このような意味で青色申告の普及の現状認識としては、納税者の任意の選択に依存する制度としての限界に達しているということができる。そうすると、青色申告制度の役割（機能）である正確な記帳の普及が今後促進されるとは考えられないことになり、青色申告の特典の存在は公平の原則と真っ向から衝突することになる。また、一貫性のある記帳制度の構築の障害ともなるとの指摘は否定できないものとなるのである。

一方、所得税の白色申告の記帳制度等に目を向けると、その創設は画期的なものであったと評価されるべきものでありなんらかの記帳・記録による申告が本来の申告であることを広く納税者に意識させる役割を果たしてきたことは確かであるが、白色申告者が青色申告者になっていくことを期待した過渡的な制度であるにもかかわらずその効果はあがっていない。青色申告制度に限らず白色申告の記帳制度等も、青色申告の普及の観点からはともに存在意義は乏しくなっているというべきである。このような状況にあるとすれば、所得計算の基礎としての記帳制度が二重構造となっており、そこから生ずる不公平ないし不合理を解消することは、現行の白色申告の記帳制度等も含めて青色申告制度の今日的課題と言うべきであろう。その有効な解決方法は、問題発生の根源である制度的二重構造そのものの解消すなわち青色申告制度の一般化であり、これが今後の方向になるべきものと考えられる。そしてこの議論は、もはや遠い将来の構想ではなく現実味をもった議論になってきていると考えられるのである。

平成12年（2000年）7月の税制調査会答申「わが国税制の現状と課題－21

(107) そのような意見は、インターネット上のHPにしばしば見られる。例えば「HP：世捨てコラム／不公平税制の真実（2002.7.25閲覧）」。

(108) 青色申告の特典を更に拡大してその普及を図ることは、白色申告との税負担の不公平を拡大することになり、受け入れられないものと考えられる。

世紀に向けた国民の参加と選択」が、所得税について「青色申告が一層普及し、正確な記帳が行なわれることは今後とも重要⁽¹⁰⁹⁾」と述べている一方で、タックス・コンプライアンス（制度への信頼と納税過程における法令遵守）の観点から、納税環境を構成する重要な要素の一つとして、記帳・帳簿保存の制度もそのあり方を検討していかなければならないとの趣旨⁽¹¹⁰⁾を述べている。

シャープ勧告におけるcomplianceが、国民の市民的自覚を根源とするものであるならば、それは単なる協力ではなくて主権者である国民の主体的かつ積極的な責務を果たす行動というべきであり、青色申告制度創設からの50年余はその訓練の期間であったとも思われる。

2 記帳レベル及び記帳義務の範囲の設定

青色申告制度の一般化により、白色申告はその記帳水準を引き上げた上で青色申告に吸収され、原則として全ての納税者に共通の一般的記帳義務が規定されることになる。所得税の場合、義務的記帳レベルと記帳義務を負う納税者の範囲の設定をどうすべきかの問題が生ずる。

義務的記帳レベルの設定は、記帳により所得計算の基礎となる取引事実の網羅的な把握が可能で検証可能性を有することを前提とすることになるから、正規の簿記が理想であることは言うまでもない。しかし、現実的には青色申告の普及状況や正規の簿記の選択状況等を踏まえて決定せざるを得ない。必ずしも正規の簿記の普及状況がそれを義務とするに十分でない現状を考慮するならば、正規の簿記、簡易帳簿及び現金主義の3種類の記帳方法は、当面、並存させる必要があるだろう。それらのうち中心とすべき記帳方法は、現時点での判断としては、最も多くの青色申告者が選択している簡易帳簿のレベル

(109) 同答申111頁。

(110) 同答申358頁。

が妥当すると思われる⁽¹¹¹⁾。

この場合、正規の簿記は記帳水準の高度化に向けて奨励する記帳の方法と位置付けられることになる。そのために租税特別措置法上の特別控除を設定することも、正しい所得計算上必要最低限の記帳レベルが確保されているなかでのより高度な記帳への誘引策として考慮されてもよいのではなかろうか。また、現金主義の簡易な記帳については、権利確定主義ないし発生主義を原則とする収入や経費の認識方法に対する例外であることから、その選択可能範囲は極力限定すべきであろう。

また、記帳義務の適用範囲を論ずる場合、程度の差こそあれ義務軽減範囲を設定すべきであるとの見解を示すものがほとんどであり、一定範囲の納税者について記帳義務を軽減することに関して消極的な見解⁽¹¹²⁾は少ない。所得税の場合は、能力及び記帳環境の面でその負担に耐え難い場合も存在することは否定できない。そのようなケースについては記帳義務を軽減する措置⁽¹¹³⁾の必要性が肯定されるべきものと思われる。ただし、現在は、納税

(111) 白色申告の記帳に現金出納帳を加えると、青色申告の簡易帳簿とほぼ同じレベルの記帳になる。

(112) 牛島正「社会的公正と所得課税」227頁、(東洋経済新聞社、昭和59年7月)は、次のとおり、適用除外規定に消極的な見解を示している。「事業所得の正確な補足の前提に納税者の記録がある限り、申告制度のもとでは事業所得者に記帳義務を課すべきものと考えられる。これに対して、課税当局は業種ごとに工夫された簡便な記帳方法をとくに零細業者に示すべきであろう。その場合、小売販売業の場合には、記録の機能をもつ金銭登録機などの設置を義務づけることも考慮されるべきである。」

阿部泰隆「資産・取引の完全な把握と税制・福祉の総合政策—納税者番号制を含めて」3頁(ホームページ: 2.kobe-u.ac.jp/yasutaka/shgron1.htm、平成14年8月20日閲覧)は、「個人でも法人でも、業として収入を上げる場合には、青色申告か白色申告かを問わず、税務署に届け出た銀行若しくは郵便局の口座での取引または税務署の審査を得た金銭登録機、電子取引その他の金銭の出入を自動記録する仕組みを利用して記録することを義務づけ、記録のない現金取引を禁止するべきである。」とされる。

(113) 軽減措置としては、取引記録の網羅性や検証可能性が正規の記帳がなくても確保されている等、課税上弊害がないと認められるならば例外的に現金出納帳の省略

者本人の記帳義務履行に係るハンディキャップを補完する多様な手段があることを考慮すると義務軽減の範囲はできるだけ限定すべきであろう。

なお、現行の白色申告の記帳義務では所得基準を300万円としているが、新たな義務的記帳についてその軽減の範囲を所得基準300万円未満に設定すると、現在の青色申告者のうちこの所得基準を下回るかなりの数の者が義務軽減対象者となり⁽¹¹⁴⁾、記帳義務の設定が正確な記帳をすべき者の減少につながる状況も想定され、その意味が半減する可能性があることにも留意すべきである。

また、現時点において、例えば営業等所得のある者について人員やその所得階層別分布状況をみると（合計所得金額による階層区分ではあるが）、その合計所得金額が500万円から250万円の階層に納税人員や課税対象となる営業等所得金額が集中する傾向が顕著⁽¹¹⁵⁾であり、この階層は営業等所得者に対する課税という面で重要な階層と考えられる。記帳義務の範囲の設定に当たってはこのような点も含めて総合勘案することも必要であろう。

具体的な記帳義務の範囲の設定については、ドイツの国税通則法（AO）のように他の法律により記帳義務のあるものも税法上の記帳義務者とした上で、それ以外の者については売上高基準（260,000Euro）、利益高基準（営業及び農林業25,000Euro）及び資産基準（農林業20,500Euro）という複数の基準によって記帳義務を課し（141条）、個別にまたは特定グループ別に課税上の弊害が生じない範囲で記帳義務等の軽減が承認される途を設けている（148条）例もある。このような設定の仕方は参考になるものと思われる。例えば、収入金額と所得金額の複数の基準により記帳義務軽減の範囲を設定する⁽¹¹⁶⁾が、消費税法により帳簿の備付け等の義務を負う事業者⁽¹¹⁷⁾であ

ということもありえよう。

(114) 合計所得金額が300万以下の青色申告者数は541千人となっている。

(115) 参照：本稿の資料4、営業等所得のある者の人員・所得金額の分布状況（平成12年分）。

(116) 平成13年分営業等所得者の所得階級別青色申告割合については、本稿の資料3

る場合や、専従者給与の必要経費算入の特例についてその適用を受けようとする場合⁽¹¹⁸⁾、及び純損失の繰越控除⁽¹¹⁹⁾、繰り戻しの規定⁽¹²⁰⁾の適用を受けようとする場合等現金出納帳の記帳を含めた正しい記帳が必要な特例規定を適用する場合は、金額基準では軽減対象となる場合でも記帳義務を負うとするような規定を設けることも考えられる。

なお、記帳義務の軽減措置については、業種等一定のグループ単位への対応に止めるか個別対応まで行なうかどうかについては、その管理（軽減の承認、実態把握、変更、撤回等の事務）の実行可能性の面から慎重な検討が必要と思われる。

を参照されたい。

(117) 消費税法第58条、同施行令第71条、同施行規則第27条。

(118) 青色専従者給与の必要経費算入の規定（所得税法第57条第1項）は、所得税法第56条が定める親族間における対価の支払いによる恣意的な所得分散防止規定の特例として、一定の条件の下で生計を一にする親族に支払われた給与の必要経費算入を認めるものであり、現在、多くの青色申告者が活用している青色申告の特典である。その必要経費算入は青色申告の記帳の下でその記帳により支払い事実が確認できる場合に認められる。

(119) 所得税法第70条

(120) 所得税法第140条

第4章 記帳制度の今後と実効性の確保

第1節 青色申告制度の一般化の影響

1 実体法上の特典の適用

青色申告制度の一般化によって、従来青色申告の特典とされてきた実体法上の措置は、原則としてすべての記帳義務者に適用されることになる。その場合、記帳義務の軽減措置が設けられその対象となる者についてはどう扱われるべきであろうか。この点については、青色申告か白色申告かという形式的記帳水準の差を特典適用の有無の根拠としてきた従来のあり方からすれば、記帳義務が軽減されることによって記帳義務規定が要求する記帳の水準に達しないことになる場合は特典を認めないという考え方になる。しかし、従来の枠組みが青色申告の普及を図るという政策目的のための枠組み設定であることを踏まえるならば、青色申告制度の一般化は一般的記帳義務として所得計算上必要な水準の記帳を求める制度であり、その枠組みのなかで課税上弊害のない場合に限定的に記帳義務が軽減されるものであり、専従者給与の必要経費算入の規定や純損失の繰越、繰戻し等、通常の記帳が必要となる規定の適用者は記帳義務が軽減されない仕組みとするならば、それ以外の規定は記帳義務が軽減されている者についても適用されるべきであると考えられることから、現在青色申告の特典とされている規定は通常の記帳が前提となる場合を除き記帳義務が軽減される者にも適用されるべきであろう⁽¹²¹⁾。

2 青色申告の取消し

青色申告制度の一般化により、青色申告承認取消処分⁽¹²²⁾ はなくなる。

青色申告承認取消しの事由は、①帳簿書類の備付け、記録又は保存が財務

(121) 青色申告の特典も含め税の優遇措置については縮減の方向にあることに留意すべきである。

(122) 所得税法第150条、法人税法第127条。

省令に従っていない場合、②帳簿書類について税務署長の指示に従わなかったこと、③取引の全部又は一部を隠ぺい仮装して記載し、その他記載記録の全体の真実性を疑うに足りる相当の理由がある場合として規定されている⁽¹²³⁾。青色申告承認取消処分は、青色申告の記帳要件を欠く場合に特典適用から生ずる白色申告との間の税負担の不公平を是正するものであるが、その取消し原因の存する年度に遡及して行われるなど、それによって特典が剥奪される場合、現実問題として、特典を利用していればいるほど多大な税の負担が生ずる。そのため、この規定の存在は「青色申告制度の目的からみてそれを阻害するような違反行為に対する制裁措置⁽¹²⁴⁾」とも考えられており、青色申告の選択に二の足を踏む隠れた理由でもあった。青色申告承認取消処分については、「最近になって聞こえる声は、青色申告承認の取消しの影響が深刻に過ぎる、という嘆きの声である。すなわち、承認の取消しは、過去の特典による税額を一時に徴収されるという懲罰的な打撃をすら与えることになった、と叫ばれてきたのである。⁽¹²⁵⁾」というような指摘が古くからあり現在まで続いている。これに対しては、「一つの解決として、青色申告承認の取消しに期間制限（除斥期間）を設けることが考えられるが、他方でより現実的な方法として、取消し事由の発生した年度以降の全部を取消すのではなく、帳簿書類を検査して、ある年度に限って青色申告承認を取消し、取消し事由の存在しない年度（たとえば、既に記帳等が修正され、信頼性を回復していた場合）は、そのままに青色申告扱いとする処理を認めるべきであろう。⁽¹²⁶⁾」との議論もある。

(123) 所得税法第151条、法人税法第126条。調査の際の帳簿不提示は帳簿書類がないと評価される。

(124) 昭和58年1月21日浦和地裁判決（税務訴訟資料129号4頁）。なお、青色申告の取消し処分は制裁的機能を有するものではないとの考え方として、昭和47年3月28日名古屋高裁判決（税務訴訟資料65号557頁）等がある。

(125) 忠佐市「税法と会計原則」413頁、（中央経済社、昭和28年）

(126) 畠山武道「青色申告制度の展望と提言－青色申告承認制度」日税研論集第20号199頁（平成4年）

青色申告制度の一般化によりこのような事態は一掃されることになる。

その一方で、青色申告の取消しがなくなれば、記帳に対する取組姿勢に悪い影響を与えるのではないかと懸念もある。記帳の懈怠については指導あるいはペナルティーの対象とする等による対応が必要となる。

なお、本稿の目的からは離れるが、青色申告制度の一般化は青色申告にまつわる諸問題を解消するとともに、記帳に関わる制度の簡素化の実現にも繋がるものと考えられる。これにあわせて専従者給与関係の届出や現金主義関係の諸手続きについても廃止することを検討してよいのではなかろうか。例えば、青色専従者給与の必用経費算入については「青色の事業所得者において事業専従者に対し所得を分与することについては、就労の実態がある限りにおいてそれを否定することには無理があり、過大な給与の支払いがある場合には制度の厳正な運用により対処していくのが適当である。⁽¹²⁷⁾」と考えられており、実務家等からはこの届出（変更届）制の廃止の要望もある⁽¹²⁸⁾。これらの事項は決算書に表現されその適用が事後的に確認可能であり、不適法であれば是正も可能である⁽¹²⁹⁾。

3 更正の制限

税務署長は、申告された課税標準等又は税額等の計算が誤っている場合や調査したところと異なる場合は更正（申告がない場合は決定）処分を行う⁽¹³⁰⁾が、更正の制限と呼ばれる措置として、帳簿書類調査規定と同様に青色申告の場合の推計課税禁止規定がある。

青色申告の場合の帳簿書類調査規定⁽¹³¹⁾は、申告納税制度実施当初にお

(127) 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」37頁（昭和61年）。

(128) 日本税理士会連合会「平成15年度の税制改正に関する建議書」所得税関係（平成14年8月）

(129) 支払事実を記帳から確認するには調査によることになるが、それは現状でも同様である。

(130) 国税通則法第24条、第25条。

(131) 所得税法第155条、法人税法第130条。

ける帳簿書類の存在を無視した調査による更正・決定を禁じようとしたものであり、青色申告制度創設の動機にもなった。この規定については、帳簿書類の記録を無視して更正されることがない旨を納税者に保証した趣旨と解されているが、白色申告の場合でも、記帳義務等を課している以上実額による課税こそが真の公平を実現するものであるという基本的な考え方との関係において、帳簿の検査を困難とする事情がない限り帳簿を検査すべきことは当然のことであろう。今日の調査では提示された帳簿書類を特別な事情もなくあえて無視する状況は想定されないが、この規定の趣旨は青色申告制度の一般化の後も規定として承継されるべきものと考えられる。

また、更正の制限と呼ばれる措置のうち、青色申告に係る更正の場合に推計による更正又は決定を禁じた規定⁽¹³²⁾については、青色申告制度の一般化に伴って規定自体がなくなる。一般的に現行の青色申告の水準の記帳が要求されることになるからといって推計課税が一般的に禁じられることになるわけではないことは当然である。推計課税は、「何らかの理由により真実の所得金額の把握ができない場合においても租税法律主義ないし租税平等の原則からといって課税を放棄することは許されないため、このような場合に、真実の所得金額それ自体ではないがこれに近似すると推認される金額を算定し、これを税法上という所得金額として課税する方法⁽¹³³⁾」であって、明文の規定の有無にかかわらず認められるべきものと考えられている⁽¹³⁴⁾。

現行の制度では、青色申告をしている場合、青色申告承認取消事由に該当する事実があれば青色申告の承認を取消したうえで白色申告者として推計による更正・決定が行われるが、一般的な記帳義務が規定された場合は、その義務が実額所得の算定を可能とする程度に果たされていない場合や調査に際して正当な理由なく帳簿書類の提示がない等記帳がないと同一に評価される

(132) 所得税法第155条、法人税法第130条。

(133) 昭和55年9月22日東京地裁判決（税務訴訟資料114号751頁）。

(134) 昭和31年4月7日大阪高裁判決（税務訴訟資料23号209頁）等。

場合⁽¹³⁵⁾は、推計課税が行われることになるものと考えられる。

推計課税については、実額課税が原則的な課税方法であるとの前提の下で、多くの裁判例や学説の展開により、推計の必要性和推計の合理性が認められることがその成立の条件と考えられており定着している。推計の必要性については、①帳簿書類その他の資料を備えていない場合、②帳簿書類の記載内容が不正確で信頼性が乏しい場合及び③納税者の調査非協力により実額所得を算定する資料が得られない場合に推計課税の必要性がある⁽¹³⁶⁾と解されている。また、推計の合理性については、推計の方法に恣意性がなくその方法の選択や基礎資料が適切であること等が合理性の有無についての判断要素になっている。推計の方法について所得税法は、財産・債務の増減状況、収入・支出の状況、生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模により推計することができると規定しており、内容は法人税法も同様である。

推計課税はそれ自体が特別な価値を持つわけではなく、適正な実額所得が不明な場面でやむなく行われるものである。青色申告制度の一般化の後もその適用場面や方法に基本的な変化はなく推計課税の実務に格別な影響は生じないものと考えられる。

しかし、推計課税は一層その適用場面が縮小されることが望ましいことは言うまでもない。そのためには正確な記帳が、納税者の選択ではなく、所得計算の必要上当然の義務であることが納税者に意識されるような制度の確立が重要と考えられ、それは申告納税制度の下における納税者のcomplianceの向上にも資するものと考えられるのである。

(135) 平成10年6月11日最高裁第一小法廷判決（税務訴訟資料232号541頁）

(136) 推計の必要性については、その法的性質を巡り効力要件説、行政指針説、別個の処分説及びこれらの折衷説等がある。訴訟実務では効力要件とするものが定着している。

4 更正の理由付記

青色申告に係る更正については更正の理由付記が必要であり、この規定⁽¹³⁷⁾は青色申告の特典とされている。その趣旨は、①処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制することと、②処分の理由を相手方に知らせて不服申立てに便宜を与えることにある。昭和38年5月31日の最高裁判決⁽¹³⁸⁾は、この考え方を前提として、青色申告の場合その計算が「法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障したものである」と判示しており、正当に記帳の義務を履行している者に対する手続き的権利の保障⁽¹³⁹⁾として当然の対応との考え方をとっている。このような立場は、その後の判例においても踏襲されており既に定着していると言ってよい。

現在の青色申告制度が一般化された場合、上記判例の考え方に従えば、この規定がすべての納税者に適用されることになる。そして、逆に、記帳・記録がない場合や調査に際して記帳・記録が提示されないなど、所得の実額を算定するための必要十分な資料が得られない場合に行われる推計課税の場合については、この制度が保障される前提としての納税者の義務履行がないか又は必要最低限の程度に達していないのであるから、納税者自らがこの制度の保障の枠外に身を置いていると考えられ、理由付記の規定は現在と同様に適用がないということになろう。また、推計課税の場合には、もともと申告の基になった計算が不明あるいは不正確であるために推計するのであるから、どの項目がどう違うといった具体的な摘示はできない。従って法が予定して

(137) 所得税法第155条2項、法人税法第130条2項。

(138) 民集第17巻4号617頁。

(139) 行政手続法は、行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、国民の権利利益の保護に資するため、処分、行政指導及び届出手続きに関して共通事項を定めているが、国税の処分である更正等については、国税通則法第74条の2により適用除外となっている。この理由について平成3年11月の行革審「公正透明な行政手続部会報告」は、「特定の行政分野について独自の手続体系が形成されている」と説明している。

いるような理由を記載することは現実問題として不可能であるとも言えよう。

この更正の理由付記の規定については、どの程度の記載が必要なかが主要な論点となっている。上記判例は、「特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要とする」とした。その後、昭和60年4月23日の最高裁判決は帳簿記載の否認を伴わない更正では、「帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料の摘示」は必ずしも必要ないとの判断を示している。更正処分が行われる場合について、①帳簿書類の記載自体に誤りがある場合、②同族会社の行為計算否認等の場合、③税法の解釈に誤りがある場合及び④単なる計算誤りの場合の四分類について考えるならば、①の場合以外具体的事実の摘示は必要ないとの考え方もある⁽¹⁴⁰⁾。更正の理由付記に係る程度の問題は、青色申告制度の一般化の後も引き続き議論されていく問題と考えられる。

5 税務争訟

通常、更正処分に不服がある場合は、税務署長がした処分についてはまず税務署長に対する異議申立てを行い、その決定になお不服があるときは国税不服審判所長に対して審査請求をすることができ、その審査裁決に不服がある場合は裁判所に訴訟を提起することができることになっている⁽¹⁴¹⁾。このような異議申立てを前置する仕組みとなっている趣旨について、昭和49年7月19日最高裁第二小法廷判決⁽¹⁴²⁾は「国税の賦課に関する処分が大量かつ回帰的なものであり、当初の処分が必ずしも十分な資料と調査に基づいてされえない場合があることにかんがみ、まず、事案を熟知し、事実関係の究明に便利な地位にある原処分庁に対する不服申し立て手続によってこれに再審理の機会を与え、処分を受ける者に簡易かつ迅速な救済を受ける道を開き、

(140) 久保茂樹「納税者の手続き的権利と理由付記」芝池儀一外編「租税行政と権利保護」143頁、ミネルバ書房（平成7年）

(141) 国税通則法第8章（不服審査及び訴訟）、行政事件訴訟法第二章（抗告訴訟）

(142) 民集28巻5号759頁。

その結果なお原処分不服がある場合に審査裁決庁の裁決を受けさせることとし、一面において審査裁決庁の負担の軽減を図るとともに、他面において納税者の権利救済につき特別の考慮を払う目的に出たもの」と判示している。

青色申告に係る更正処分について不服があるときは、納税者の選択により、原処分庁に対する異議申立てを経由しないで直接、国税不服審判所長に対して審査請求をすることができる⁽¹⁴³⁾。この規定も青色申告の特典とされているが、上述の判示事項から考えるならば、一般に青色申告の更正の場合は更正の理由が付記され、税務署と納税者の間の争点もある程度整理されていることが予定されており、そのことが異議申立て前置を省略できることの実質的な理由であると思われる。そうだとすると、推計課税に係る異議申立ての場合は、原処分の段階で納税者が提示しなかった帳簿や資料が原処分庁に提示されることによって実額所得あるいはより合理的な推計所得が算定され、それによって争点が整理される機会となることが期待されると言えよう。

青色申告制度の一般化の後についても、以上のような考え方に変更はないとするならば、記帳義務を適正に履行している納税者にはその効果として実額による更正処分不服がある場合には異議申立てを経ることなく審査請求ができ、推計課税の場合については異議申立て前置が必要という違いが生ずると考えられる。ただし、審査裁決庁の負担が過大になるようであれば、異議申立て前置が考慮されることもあり得よう。

第2節 記帳制度の実効性の確保

1 広報

新しい記帳制度の実効性の確保策として広報は重要である。記帳の仕方の細目については個別の指導の分野になるものと考えられるが、その概要や申告納税制度、とりわけ所得課税における記帳との関係については、記帳義務

(143) 国税通則法第75条4項1号

者に限らず給与所得者も含めた国民一般向けに絶えず周知を図っていくことが重要と考える。そうすることによって、事業所得者等はすべて正確な記帳をする義務を負うことが国民共通の認識になっていけば、少なくとも現在よりは事業所得者等の申告に対する人々の見方は改善され、課税の公平に対する信頼感が増すのでなかろうか⁽¹⁴⁴⁾。このような広報活動は、税務当局のみの活動に限定することなく、地方団体や民間団体との連携により、地域に向けた活動も有効かつ重要である。税務当局とそれらの団体とは、引き続き意思の疎通を図りつつ連携して幅広い広報活動を展開していくべきである。

広報とは異なるが、学校教育の場でも上述の内容が取り上げられるべきである。そして簿記の基本なども教えることが望ましい。学校教育は事業所得者等に対する記帳の指導と異なり目先の効果を期待することはできないが、近い将来に向けた重要な投資である。簿記教育については、かのゲーテがワイマールの国民すべてに簿記教育をうけることを義務付けたことが知られている⁽¹⁴⁵⁾。簿記の基本的仕組みを理解しておくことは、税のために限らず、読み書き・計算と同じように、実用的な知識教養として役立つはずであり、

(144) 本庄資「高額納税者公示制度の意義と最近の問題点」税理Vol. 46-No 2（平成15年）2頁は、「捕捉格差の実態が明らかにされないままであるため、給与所得者が税務行政に対し不公平感・相対的重税感を抱き申告所得者もまた税法を軽視する傾向がある。」と指摘されている。

平成14年11月19日の税制調査会答申「平成15年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」に盛り込まれなかった主な意見として「個人所得課税の見直しに当たっては、給与所得者と事業所得者の所得捕捉率の格差など、根強い「不公平」問題の是正に取り組むべきではないか」との意見があったことが伝えられている。税制調査会HP

(145) Johann Wolfgang von Goethe (1749—1832年) ドイツの詩人、文学者、政治家。1795年に発表された小説「*ウ・イルヘルム・マイスターの修行時代*」のなかで登場人物に次のように言わせている。「複式簿記が商人に与えてくれる利益は計り知れないほどだ。人間の精神が産んだ最高の発明のひとつだね。立派な経営者は誰でも経営に複式簿記を取り入れるべきなんだ。」、岩波文庫山崎章甫訳「*ウ・イルヘルム・マイスターの修行時代*（上）」平成14年第2刷54頁。日本でも、明治5年の学制では、尋常小学校の上等小学で簿記が扱われていた。菅野正一「我が国における租税意識の生成と解析」租税法研究紀要第1号29頁、(多摩税研、1997年)

商業過程の有無を問わず高等学校の教育課程で扱われることが望ましい。

しかし、当面、税の側面からのアプローチを考えるとすれば、現在、税の広報施策の一環として行われている租税教育の中に取り込む方法が考えられる。国税当局と各地の教育委員会等の協力によって租税教育推進協議会が各地で設立され、税の役割、税の種類等を教える副読本が作成されるなど、学校教育の場でも税の話が取り上げられるようになってきている。今後は、そのような場で記帳の重要性や基本についても分かり易い形で触れていくことが現実的と考える。

2 指導

指導は、事業所得者等に対する施策として益々重要になろう。現在は、税務署の調査・接触の機会に把握した要指導者のほか、新規青色申告申請者、新規開業者及び白色申告者で新たに記帳制度適用者となった者のうち指導を希望する者に対して、国の施策として税理士や青色申告会、商工会議所、商工会等が指導を担当して記帳指導が実施されている。平成13年（2001年）度では、約68千人が記帳指導を受けてそのうち32%に当たる約22千人が記帳できるようになっている⁽¹⁴⁶⁾。ほぼ3人に1人が指導により自分で記帳できるようになっていることは有効な施策として評価すべきものであろう。

日本の青色申告制度における記帳指導の仕組みを参考にしたといわれるフランスの制度⁽¹⁴⁷⁾がある。一定の資格基準を満たした指導・支援機関は税務行政庁の認可を受けてその事業を行い、その機関の会員となって指導・支援を受けている納税者には、所得控除、税額控除等の特典が付与される。指導機関に税務行政庁との協定不遵守、1年以上にわたる当該機関の維持すべき定員割れ、加入者の義務を遵守しない者を除名しない等の場合には認可の

(146) 国税庁のHP：目標ごとの実績の評価書 実績目標、6／8頁（所得税関係）。

(147) フランスの制度については、伊藤悟「適正申告確保と納税協力団体-フランスの事例を通して-」北野弘久教授還暦記念論文集「納税者の権利」357頁以下（勁草書房、平成3年）。

取消しや不更新等の措置が取られる。

青色申告制度の一般化によって新たに記帳義務の対象となる者は、所得税の場合、合計所得金額が500万円程度以下の階層の者が中心となる。その階層に集中する人員、所得が全体に占めるウェイトが大きいと言う意味では重要な階層であること⁽¹⁴⁸⁾及び個人の場合は法人成り、給与所得者への変更あるいは代替わり等による廃業や死亡があり逆に新規開業等によって納税者の入れ替わりも法人に比較して頻繁であるという状況が見られることなどから、今後とも記帳の指導や支援は記帳義務の適正な履行を確保していく上で重要である。

その場合、指導・支援機関について一定の資格基準を設けて国が認可し税務署も運営に関与していくというフランスの考え方は、必要な指導・支援の水準を確保していく上で効果的と考えられ、わが国でも参考にしていよいのではなかろうか。青色申告会や商工会議所、商工会等はこれまでの記帳指導を通じて多くのノウハウを蓄積している。税理士会も含め、これら関係団体の協力を得て、指導・支援体制を一層充実させていくことが必要であろう。各団体はその単位会レベルでは会によりその規模、指導能力の面でかなりのバラツキがある。仮に指導・支援組織について一定水準の基準を設定した場合には、単位会によっては適合しない場合も考えられる。そのような場合は、例えば、青色申告会と商工会が協同で指導・支援機関を運営するというような方法も考えられる。いずれにしても、一定の水準が確保されている指導・支援機関の構築は、青色申告制度の一般化の前提として極めて重要と考えられる。

指導に当たっては、記帳結果からその納税者の事業に係る経営指標等も作成して与えるなど記帳が税だけでなく経営改善にも有益であることが認識されるような方法を工夫することが記帳意欲を起させ指導効果を高める上で有益であろう。また、納税者がこれらの公認の指導・支援機関での指導を受け

(148) 本稿の資料3「平成13年分営業等所得者の青色申告割合」の表参照。

るインセンティブが必要ならば、例えば、新たに指導を受ける者は必要に応じ1ないし2年間は原則として調査対象としないとか、この機関で指導を受け決算の点検を受けた上で申告する場合はその旨の書面を添付⁽¹⁴⁹⁾し調査手続きになんらかの措置を設ける等、税務執行上での配慮をしていくことも考えられる。

3 調査

昭和47年11月22日の最高裁大法廷判決⁽¹⁵⁰⁾は、税務調査について「国家財政の基本となる徴税権の適正な運用を確保し、所得税の公平確実な賦課徴収を図るという公益上の目的を実現するために収税官吏による実効性のある検査制度が欠くべからざるもの」との判断を示している。納税者が課税の公平に対して信頼感を失えばcomplianceは低下し、円滑適正な税務行政にも悪い影響が出てくることは明らかである。

その意味で税務調査は重要である⁽¹⁵¹⁾。意図して税を免れようとする者や正当な理由なく調査を拒む者に対しては厳正な調査と的確な課税処理を行うべきことは課税の公平とそれに対する国民の信頼を確保する上で不可欠である。そして、青色申告制度が日本でここまで発展してきた主因は、税務当局が育成を念頭に置いて制度の運用に当たってきたことにあることからすれば、青色申告制度の一般化の後も、誠実な納税者に対しては従来からの正しい記帳慣行を育成する立場を引き続き堅持していく必要がある。具体的には、納税者の記帳を最大限尊重する立場で調査を行うということであり、例えば、帳簿に不備があったとしても、たまたまその部分に限って不正確であるよう

(149) 税理士法第33条の2は、書面添付制度を定め、調査手続き上事前の聴取等が行われる。

(150) 刑集26巻9号554頁。

(151) 調査は、納税者がアカウントビリティを果たす場と考えられる。自己賦課という自らの責任について説明が求められるのである。帳簿書類はそこで自らの正当性を証明し権利を守る手段となる。

な場合は、その部分を他の資料で補って実額所得の算定に努め、そのような不備があるとの一事をもってその帳簿等を無視しないという態度が重要であろう。

4 ペナルティー

記帳義務不履行に対して直接的罰則を設けることについてシャープ勧告は慎重な姿勢を示した⁽¹⁵²⁾。白色申告の記帳義務導入に際しては、種々の議論がなされ、青色申告とのバランス、小規模事業者の記帳実態等からみてペナルティーを課すことは酷ではないか等の理由から罰則を設けることは見送られた⁽¹⁵³⁾。しかし、記帳義務不履行に対して何らかのペナルティーを課すことについては肯定的な見解を示すものが多い⁽¹⁵⁴⁾。

青色申告制度の下では、その要件としての記帳が行われない場合には青色申告が取り消され優遇措置の適用が否認されるが、それは白色申告の場合の取り扱いに戻すだけで不利益を与えるものとは言えないものの、ある意味ではペナルティーとして機能していた側面もある。

青色申告制度の一般化後の記帳義務については、記帳義務が履行されていない場合、なんらかのペナルティー⁽¹⁵⁵⁾を課することが必要と考えられ

(152) アメリカ、ドイツ、フランス等、記帳義務を法定している国の多くが、違反に対する罰則として罰金の制度を設けている。

(153) シャープ勧告は「徹底的教育運動および正当な帳簿記録をつける必要が広く認識されるように考案された他の活動が実行された後、正当な帳簿記録をつれることを故意に怠った場合刑罰を適用することが適当かもしれない。(附録D「帳簿、記録をつけてなかった場合」の項)と述べている。

(154) 例えば、武田昌輔「記帳義務と青色申告」税経通信Vol. 37/No. 11 (昭和57年)、6頁は、「記帳義務を履行しなかった場合の制裁については、課税所得面の算定についてたとえば減価償却を認めないこととすとか、あるいは不服申し立てを認めないなどの不利益を与える方式、また、罰金科料等を課する方式(さらにこれを併用する方式)が存するが、いずれにしても何らかの制裁を設けることが適当であると考える。」と述べておられる。

(155) 極端なものでは、サヴァリー法典(正式名称「Ordonnance de Louis XIV. ROY DE FRANCE ET DE NVARRE, Servant de Reglement pour le Commerce des Mar-

る⁽¹⁵⁶⁾。現段階で考えるならば、指導の実効性を確保する方向でペナルティー⁽¹⁵⁷⁾を設定することが望ましい。例えば、調査、接触の際に、記帳・記録がない、あるいは杜撰な記帳で推計により所得を算定せざるを得ない場合⁽¹⁵⁸⁾、税務署長は、公認の指導・支援機関で指導を受ける等により将来に向けてその改善方を指示することができることとし、一定期間内に改善が確認されない場合、ペナルティーを課することができる⁽¹⁵⁹⁾とすることが考えられる。ペナルティーの内容としては、義務懈怠に対する行政上の秩序罰（所得あるいは税額の計算過程から切り離れた形での定額の記帳過怠税⁽¹⁵⁹⁾（仮称）を賦課決定方式で課税する等の非刑罰的処理。）とするようなことも考えられる⁽¹⁶⁰⁾。この場合、ペナルティーに不服がある場合は、異議申立てから訴訟までの道が開かれることになり、裁判を受ける権利は保障されることになる。

ただし、正当な理由なく帳簿・書類の提示がないために推計課税に至った

chands＝商人の商業のための規則として役立つフランス及びナヴァルの王ルイ14世の王令」、1673年に完成）では、記帳もせず破産に至った者は、詐欺破産とみなし死刑に処したことが知られている。日本の破産法も、詐欺破産は10年以下の懲役（破産法374条）、過怠破産は5年以下の懲役30万円以下の罰金（同法375条）となっている。

(156) 記帳は手段でありその目的は正しい申告である。業種、業態によっては正しい申告に対して正規の記帳の必要性がない場合もあり得る。申告は正しいが記帳が正規に行われていない場合に、記帳義務違反としてペナルティーを課することが妥当か否かについてはなお検討が必要と思われる。

(157) シャウブ勧告でも「帳簿および記録をつけていない納税者は国税局へ提訴できないことになろう。」と述べ、そういう方法もあり得ることを示唆している。（記録：更正決定に対する納税者の異議申立）

(158) 推計課税に至らない程度の記帳不備については、調査、接触時の指導にとどめることになろう。

(159) 木村弘之亮「租税研究双書2 租税過料法」弘文堂、（初版、平成3年）57頁以下は、租税過怠税の機能として、国庫については一般抑止機能と歳入確保の実現、国民については権利保護、保障、行政については教化、特別抑止機能をあげておられる。

(160) 行政上の秩序罰については、宇賀克也「行政制裁」ジュリストNo,1228、54頁以下、

場合⁽¹⁶¹⁾とのバランスをどうするかという問題が残る。実額所得の算定に關しては、帳簿不提示は記帳がない場合と同じ評価をすることができると考えられるから青色申告の取消しが行われることも不合理とはいえないが、罰則の適用については明文の規定を置く必要がある。正当な理由がない帳簿・書類の不提示は、提示はあるが記帳がないあるいは記帳が杜撰な場合とはその違法性の性質が異なるとともに、実効性ある検査制度を害するものである点で格段に違法の程度は高いものと考えられる。このような場合への対応は、事務量を理由に過度に消極的であってはならないと考える。現行法上で考えるならば、刑罰が規定されているのであるから、法所定の刑罰⁽¹⁶²⁾の適用を検討すべきである⁽¹⁶³⁾。

(161) 記帳義務不履行や帳簿不提示はアカウントビリティーの不当な回避とも言えよう。

(162) 所得税法第242条は、質問検査権の行使に対する不答弁、偽答弁、検査拒否、妨害、忌避等について1年以下の懲役又は20万円以下の罰金刑を規定している（法人税法では第162条）。

(163) 畠山武道「記帳義務の問題」日税研論集第4号127頁、「申告納税の理念を重視する立場から言えば、申告納税制度を破壊しかねない未記帳者には刑事罰・行政罰をもって義務の履行を求め、それがおおよそ不可能な弱小の納税者に対しては法律の明文をもって記帳義務を免除するなどの措置をとるのが、制度の本来のあり方であろう。」とされる。

おわりに

所得税は、「国民を市民的自覚に立たしめる税」として今後も我が国の税制の中心に位置付けられるべきものであり、基本税制としての所得税が財政における役割を十分果たしていくためには、その基礎構造としての記帳制度を課税の公平の観点から整備していく必要があると考える。

かつて、青色申告と白色申告の違いは記帳があるか否かの違いであったから、青色申告の特典の存在から生ずる税負担の差は、正しい記帳の普及という目的とそれが過渡的な措置であるということと容認されてきたが、白色申告にも一定の記帳が義務付けられて青色申告と白色申告の違いが記帳レベルの違いにすぎないものとなり、相対的に課税の公平の観点が重要性を増し、記帳制度の二重構造から生ずる種々の問題がクローズアップされてきたものと思われる。

本稿では、青色申告の特典と課税の公平に関する指摘を出発点とする今後の記帳制度の在り方についての問題について、青色申告の特典の一般化論と青色申告制度の一般化論という二つの議論を考察し、申告納税制度の下で記帳制度が今後目指すべき方向は、青色申告制度の一般化であるとの結論に達した。

その場合、新たな記帳制度を定着させその実効性を確保していく上で重要なことは、青色申告制度を現在まで発展させてきたのは誠実な納税者の記帳を最大限尊重するという育成の姿勢であったことを踏まえ、今後も育成の姿勢を堅持した執行を進めていくとともに、記帳を指導・支援していく施策を充実していくことと考える。

しかし、記帳の指導・支援の施策を税務当局だけで十分に実施していくことは不可能でありその大部分は引き続き民間団体等の力を借りることになろう。職業専門家としての税理士等はもちろんのこと、青色申告会や商工会等をはじめとする民間団体がこれまで青色申告の普及、育成に尽くしてきた過程で蓄積してきた経験や指導のノウハウは貴重である。今後益々、このような民間団体等の指導・支援活動はその必要性が増していくものと考えられることから、執行当局としては、民間団体等との連絡、協調を一層密にして、より効果的な指

導・支援システムを構築していくことが重要であろう。

なお、本稿では記帳義務と制裁の関係について十分な検討を加えることができなかった。この点については、機会を改めて考察したいと考えている。

資 料

1 青色申告件数の推移（個人：営業等所得者）

| 区 分 年 度 | ① 申告件数 (千件) | ② 青色件数 (千件) | ②／① 青色割合 (%) |
|-------------|----------------|----------------|-----------------|
| 昭和25年(1950) | 2, 0 0 0 | 8 2 | 4 |
| 昭和30年(1955) | 1, 1 0 4 | 3 5 3 | 3 2 |
| 昭和45年(1970) | 2, 0 6 2 | 1, 0 0 0 | 4 8 |
| 昭和60年(1985) | 2, 9 4 7 | 1, 4 9 7 | 5 1 |
| 平成12年(2000) | 2, 0 8 5 | 1, 1 1 7 | 5 4 |
| 平成13年(2001) | 1, 9 4 4 | 1, 0 6 3 | 5 5 |

(注) 国税庁HP：日本における税務行政（表7）から作成した。

2 青色申告件数の推移（法人）

| 区 分 年 度 | ① 申告件数 (千件) | ② 青色件数 (千件) | ②／① 青色割合 (%) |
|-------------|----------------|----------------|-----------------|
| 昭和25年(1950) | 2 8 8 | 1 4 5 | 5 0 |
| 昭和30年(1955) | 4 9 0 | 3 4 7 | 7 1 |
| 昭和45年(1970) | 1, 1 1 1 | 9 1 9 | 8 3 |
| 昭和60年(1985) | 2, 0 3 0 | 1, 8 3 4 | 9 0 |
| 平成12年(2000) | 2, 8 8 5 | 2, 6 1 3 | 9 1 |

(注) 国税庁HP：日本における税務行政（表8）から作成した。

平成12年分の稼働法人数では、青色申告割合は98%((2,488千社／2,536千社)：
第126回国税庁統計年報書（平成14年5月）)になっている。

3 平成13年分営業等所得者の青色申告割合

| 区分 合計所得金額 | ①申告件数 (千件) | ②うち青色申告 件数(千件) | ②/①青色申告 割合(%) | 参考①-②白色 申告件数(千件) |
|--------------|---------------|-------------------|------------------|---------------------|
| 250万円以下 | 9 1 3 | 4 2 1 | 4 6 | 4 9 2 |
| 300 " | 2 2 9 | 1 2 0 | 5 2 | 1 0 9 |
| 小 計 | 1, 1 4 2 | 5 4 1 | 4 7 | 6 0 1 |
| 500 " | 5 0 3 | 2 9 1 | 5 8 | 2 1 2 |
| 1,000 " | 2 1 1 | 1 5 5 | 7 3 | 5 6 |
| 1,500 " | 3 3 | 2 6 | 7 9 | 7 |
| 3,000 " | 3 5 | 3 1 | 8 9 | 4 |
| 3,000万円超 | 2 0 | 1 9 | 9 5 | 1 |
| 小 計 | 8 0 2 | 5 2 2 | 6 5 | 2 8 0 |
| 合 計 | 1, 9 4 4 | 1, 0 6 3 | 5 5 | 8 8 1 |

(注) 国税庁HP：統計情報「2 申告所得金額階級別表」の「(1)所得者別人員」及び「(2)青色申告者」の表から作成した。

4 営業等所得のある者の人員・所得金額の分布状況(平成12年分)

| 区分 合計所得金額 | 人 員 (千人) | 左の分布 割合(%) | 営業等所得金額 (億円) | 左の分布 割合(%) |
|--------------|-------------|---------------|-----------------|---------------|
| 250万円以下 | 1, 0 8 0 | 4 4. 8 | 1 5, 2 1 3 | 1 9. 2 |
| 500 " | 9 0 3 | 3 7. 5 | 2 7, 1 3 9 | 3 4. 2 |
| 1,000 " | 2 9 5 | 1 2. 3 | 1 4, 6 0 0 | 1 8. 4 |
| 3,000 " | 1 0 3 | 4. 3 | 1 1, 2 3 5 | 1 4. 1 |
| 3,000万円超 | 2 7 | 1. 1 | 1 1, 2 3 3 | 1 4. 1 |
| 計 | 2, 4 0 8 | 1 0 0. 0 | 7 9, 4 2 0 | 1 0 0. 0 |

(注) 第126回国税庁統計年報書(平成14年5月)94頁、2-5 申告所得税標本調査の(3) 所得種類別表から作成した。