

# 青色申告制度の意義と今後の在り方

日 野 雅 彦

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 育 官 〕

## 要 約

### 1 研究の目的（問題の所在）

青色申告制度には青色普及率の推移から次の問題を指摘することができる。

第一に、所得税の青色申告制度の見直しの問題である。所得税の青色普及率は約 40 年もの間 50%台での横ばい推移となっている。青色申告こそが適正申告を實踐する理想的な申告方法だとすればこの普及停滞は看過できないと考えられるからである。

第二に、法人税の青色申告制度の存在意義の問題である。青色申告制度が記帳慣行定着のための過渡的制度であるとするならば、90%程度に達した今日の青色普及率は法人税の青色申告制度の役割の終焉を告げるものと考えられ、一般的な記帳義務制度（以下「一般記帳制度」という。）に切り替えるべきと考えられるからである。

以上の問題意識に基づき、本研究は、青色申告制度の意義と今後の在り方を検討する。

### 2 研究の概要

#### （1）青色申告制度鳥瞰

##### イ 青色申告制度の概要とその特徴

青色申告制度は税務署長の承認を受け所定の帳簿書類を備え付ける納税者が青色の申告書で申告を行う制度である。そして、青色申告者には損失の繰越し等 50 を超える特典が与えられる。このように、青色申告制度は記帳の義務を課す一方で特典を付与する記帳制度であるが、適用を「承認制」とする点が特徴的である。

##### ロ 税務行政の混乱と青色申告制度の導入

終戦直後の 1947（昭 22）年、GHQ の指導下で両税に申告納税制度が導入された。だが、当時の納税者に記帳の慣行がなかったことに加えインフレの高進などの悪条件が重なったため、軒並み過少（無）申告が続出

し、これに対する大量の更正（決定）とおびただしい不服申立て、減額の訂正、再び行われる不十分な申告、という悪循環に陥った。

1949（昭24）年、シャープ使節団は我が国税制の調査・研究を精力的に行い先の税務行政の混乱（悪循環）に対する解消策を提示した。納税者に正確な記帳慣行を醸成させ当局もその記帳を尊重した課税を行う制度、すなわち青色申告制度創設の勧告である。そして、翌1950（昭25）年、両税に青色申告制度が導入された。

#### ハ 青色申告制度の普及とその取組

##### （イ）所得税

制度導入時の所得税の青色申請は111千件（4％）と低調であった。これを踏まえ、簡易簿記の認容等の措置のほか当局は記帳指導に力点を置く運営を行った。1955（昭30）年、青色申告者数は519千件（32％）に急増した。

しかし、青色申告者の増加で白色申告者との負担の均衡の批判や反省がなされ、当局は青色申告の勧奨は誠実に記帳する者を中心に行う方針に舵を切った。すると、当局のこの姿勢は納税者に敏感に伝播し青色普及は再び停滞した。

1963（昭38）年、当局は再度量的拡大策を打ち出し指導體制を強化した。制度面でも1967（昭42）年に現金主義による所得計算を認めるなど特典が拡充された。

現在当局は、青色申告者の質・量両面の向上に努めているところであり、2007（平19）年の青色申告者数は5,315千人（56％）となっている。

##### （ロ）法人税

制度導入時の法人税の青色申請は145千件（48％）であった。その後、当局は、記帳の指導、頻繁な説明会の開催など関係民間団体の協力も得つつ青色申告の普及に努めた。結果、青色申告法人数は漸次増加の傾向をたどった。青色申告法人は、1980（昭55）年には1,612千

社（90％）に至り、2007（平19）年には2,680千社（89％）に達している。ちなみに、同年の状況を稼働中の普通法人で見ると、青色申告法人数は2,544千社、青色普及率は98％に及ぶ。

## ニ 関係民間団体の支援

青色申告制度の普及・育成は広く関係民間団体の支援を受け行われてきている。この「関係民間団体」には、青色申告会、法人会、納税協会、業種団体等、税理士会、日本税務協会、商工会議所、商工会、農協等様々な団体が存在する。

このうち、青色申告制度の導入と時期を同じくして結成された青色申告会と法人会の活動の概略を見ると、次のとおりである。青色申告会は個人の青色申告者を構成員とし、法人会は法人を構成員とする団体であるが、両会いずれも、税の知識の普及その他の税務支援を会員に対して行っている。また、両会は、e-Taxの普及推進や租税教室の開催等による税の啓蒙活動などの公益的活動も積極的に行っているほか、一署・一会の原則により全国各地に単位会を設置し当局との連絡強調体制を確保している。

現在の会員数は、青色申告会が約100万人、法人会が104万社を擁する。

## （2）青色申告制度の今日的意義

### イ 青色申告の理想性—白色記帳制度との対比

1984（昭59）年、白色事業者を対象とする記帳制度（以下「白色記帳制度」という。）が設けられた。このため、冒頭に述べた所得税の青色申告の普及停滞は問題足り得ないと考える向きもあり得る。そこで、この点の検討を試みる。

所得税の白色記帳制度における記帳項目は、売上げ、仕入れ、経費の損益項目となる。他方、青色申告制度では損益項目に加え資産負債項目も記帳の対象とする。つまり、両制度の相違は資産負債項目の記帳の有無にある。では、この相違がいかなる意味を有するか。ポピュラーな資

産たる現金を記帳する現金出納帳を例にとる。現金出納帳は、日々の現金の出納と残高を記録するものであるが、同時に実際の現金有高との照合により記帳漏れ等を検証するものである。つまり、資産負債項目の記帳は帳簿の正確性の検証作業を意味するのである。そして、このような検証を経た帳簿から計算した所得が所得税法の求める所得であると解される。よって、白色記帳制度をもって所得税の青色申告の普及停滞の問題は解決し得ず、青色申告制度における記帳こそが理想的な記帳方法と言えるのであり、その普及促進を行う意義がここに認められるのである。

参考に、法人税の青色申告制度と白色記帳制度を見ると、前者は後者にない仕訳帳と総勘定元帳の備付けが要求されており検証可能性の点で秀でている。ゆえに、法人税においても青色申告制度における記帳がより望ましいと言える。

#### ロ 青色申告制度廃止論

##### (イ) 青色申告制度の位置付け

青色申告制度は承認制であることから、同制度が定める記帳の実践は納税者の意思（選択）に委ねられる。しかし、青色申告制度における記帳は両税制上理想的なものであり、すべての納税者が実践するのが望ましいと考える。また、青色申告制度は記帳慣行が乏しくかつ行政混乱という時代背景の下で導入された制度である。さすれば、納税者の意思（選択）に記帳を委ねる青色申告制度が恒久的な制度であるはずがない。青色申告制度は一般記帳制度を設けるまでの過渡的な制度と解すべきである。

##### (ロ) 青色申告制度廃止論の検討

以上のとおり青色申告制度は過渡的制度と解するが、既に今日において、青色申告制度を廃止し一般記帳制度を創設すべきとの指摘が存在する。その理由は大要次のとおりである。所得税にあつては、青色普及率が永年横ばいであり、承認制を採る青色申告制度では更なる普及率の向上は困難である上に、青色申告への誘引機能を発揮しない特

典の存在は公平の観点から問題がある、との理由である。他方、法人税にあっては、高い青色普及率からして法人税の青色申告制度の役割は終えているとの理由である。

この点、以上の青色申告制度廃止論は法人税については説得力を有するが所得税については慎重に検討すべきものとする。すなわち、同廃止論はすべての納税者に一律に記帳義務の網を掛けることで上述の問題の一扫を企図するものである。しかし、現在の青色申告の普及の程度からすると、法人は別にしても個人事業者の記帳は満足な水準に達しているとは言い難い。このため、一般記帳制度の導入に当たっては、記帳水準を下げる例外規定（損益項目のみの記帳等）を設けるなどの調整を余儀なくされるものと考えられる。これでは、記帳制度の複雑化は不可避なものとなろう。

また、青色申告の普及停滞が惹起する特典の公平性の問題であるが、10万円の青色申告特別控除のように専ら青色申告への誘引策と認められる特典は普及停滞が公平の問題を投げかけると解されるが、他の特典については、青色申告制度における正確な記帳を行っている場合に限り認めるとするのは合理的な政策の範囲であるとする。したがって、普及停滞が直ちに特典の存在を不公平なものに導くものではないと考える。

よって、所得税の青色申告制度廃止論は将来的展望との位置付けでは賛同するが、同制度を直ちに廃止すべきとする見解には組し得ない。

## ハ 青色申告制度の今日的意義

### (イ) 所得税

青色申告制度における記帳は検証機能を備えた理想的な記帳制度であり広く普及が望まれる。ところが、所得税の場合は普及停滞に陥っている。適正公平な課税が強く叫ばれる今日、こうした状況を打開すべく対策を講ずる必要があることは明らかである。そこで、今一度、青色申告制度の今日的意義を検討してみる。

翻って申告納税制度を考えると、それは納税者が自発的に適正申告を行うことで成り立つ。ゆえに、納税道義の高揚が最も望まれるところである。この点、青色申告は納税者の当局への申請で行われるが、青色申告制度が正確な記帳に基づき適正申告を行う制度であることから、その申請を当局に対する適正申告を行う旨の意思の表明と捉えることができる。また、青色申告制度の記帳は一般に高度なものと認知されていると思われ、青色申告者の中には、その記帳を実践することである種の誇りのようなものを抱く者も少なくないとする。そして、この誇りが適正申告を生むのである。

また、仮に青色申告制度が廃止された場合「青色申告」という制度の名称を付す青色申告会に与える影響（名称の再検討やモチベーション等の問題）は少なくないものと考えられる。

このように、青色申告制度の納税道義の高揚機能や同制度廃止による青色申告会への影響等を考慮すると所得税の青色申告制度は今後も一層の普及が図られるべきものと考えられる。

#### (ロ) 法人税

法人税の場合は、青色申告制度がほぼ普及し切った感がある。稼働中の普通法人においては青色普及率は98%に及んでいる。また、法人は税法以前の設立根拠法等により正規の簿記に相当する記帳の義務付け又は要請がなされている。これらのことから、青色申告法人に個人のような青色申告への誇りを見いだすのは困難であるとする。

加えて、青色申告制度を廃止した場合の法人会をはじめとする関係民間団体への影響は所得税の場合に比し少ないものと思われ、また、青色申告制度の廃止は申請書提出等の手続がなくなり、税制も簡素化されるという利点が得られることになる。

以上から法人税の場合は一般記帳制度の導入を積極的に検討すべきである。

### (3) 青色申告制度の今後の在り方

#### イ 所得税—青色普及策の検討

青色申告制度の普及促進策は執行面と制度面の双方のアプローチが考えられるが、既述のとおり同制度の導入から今日までの60年間、青色普及の道のりは平坦ではなく様々な執行面の工夫が尽くされたものと推測される。このため、執行面で普及の道筋を模索するよりも制度面の検討を行うのが有益であると考え。以下では制度面を検討する。

#### (イ) 特典の拡大策

青色普及率の横ばい推移は特典の誘引効果の不十分さを物語る。これを踏まえ、税の減少に直結する特典の拡大策を提案できよう。特に、青色申告制度は実効税率の低い事業者にも十分な普及が望まれるから、高い誘因効果を備えるべく大胆な拡大措置が必要である。しかし、こうした特典の拡大措置は、本来あり得べき税を減免するものであり課税の公平に大きな歪みをもたらすため、採用し得ないと考える。

#### (ロ) 白色記帳制度の再構築

白色記帳制度には青色申告制度への移行促進機能が期待されている。とはいえ、白色記帳制度の適用は所得300万円超に限られ、それ以下の所得者階層への青色普及の寄与度は限られる。また、白色記帳制度が適用される場合にあってもその履行を確保する規定がないため実効性が十分とは言えない。重加算税の要件たる仮装・隠ぺいは帳簿がある場合に比し帳簿がない方が立証困難であること等を奇貨として積極的に記帳を怠る白色事業者も存在する。こうした行為への制裁欠如は、申告納税制度を没却する行為を看過するものであるほか、青色普及の足かせとも酷評することができよう。これらをかながみると、青色申告制度への移行を促進する観点、更には適正公平な課税の実現の見地から、白色記帳制度は抜本的な見直しを行う必要があると言える。その制度設計の概要を以下に提案する。

第一に、白色記帳制度の適用基準（所得300万円）はこれを廃止し

すべての白色事業者に同制度を適用すべきである。現行の適用基準の設定は零細企業の記帳能力への配慮とされる。しかし、記帳制度が要求する記載事項は損益に係る極めて基本的なものである上、零細企業の場合は取引回数も少なく記帳時間もさほど要しないと考えられる。また、従来に比し、IT技術の進展を受け記帳環境は格段に向上し、就労時間も総じて短縮化の傾向にあり、加えて、記帳は経営の分析等にも資するものである。よって、ことさら零細企業を白色記帳制度から除外する必要はないと考えるのである。

第二に、履行確保規定を設けるべきである。帳簿書類が存在しない又は不備と認められる場合に適用する措置である。この場合、①加算税（記帳等不備加算税）又は②所得計算上の不利益（記帳等を欠く経費の否認、高めの推計課税）の採用が適当であると考えられる。なお、零細企業等を考慮し、履行確保の実効性を損なわない限度において、制裁を留保する例外措置を検討すべきである。これには、初回に限り制裁を見合わせるなどの方法が考えられよう。

第三に、以上の整備により白色申告者への特典の付与の問題が生ずる。この点、上述の整備は、従来の平易な記帳水準を据え置くものであること、青色申告制度への更なる移行促進を期待するものであることから、特典の設置は見合わせるのが妥当である。

#### ロ 法人税—一般記帳制度導入の考察

一般記帳制度を導入するに当たっては、とりわけ記帳水準、現行の特典の取扱い、履行確保規定の在り方を検討しておく必要がある。

まず、記帳水準は、法人税の青色普及率の高さからして現行の青色申告制度のそれと同等に設定すべきである。この場合、人格のない社団等に対しては、任意団体ゆえ事業性が希薄な団体も含まれるなど、記帳水準を緩和する措置を講ずることも一案として考え得る。しかし、人格のない社団等には、同団体等が特定の事業を継続して事業場を設けて行う場合に限り記帳制度が適用され、また、現行でも公正処理基準（法法 22

④) が適用されていること等からすれば、特段例外措置を講ずる必要はないと考える。

次に、特典の取扱いであるが、一般記帳制度の導入に伴い現行の特典をすべての法人に付与（一般化）すべきである。なお、特典のうち特定の政策目的のために設置されているものは、一般化に当たり再度適正性を検証すべきである。

最後に、履行確保規定は、記帳水準の維持と記帳等を欠く場合の措置という二面から制度構築すべきである。前者の措置としては、一般化された特典は一般記帳制度の記帳方法を履行しない場合にはこれを認めないとする措置を講ずるのが妥当である。この場合、履行の判定は現行の青色申告の承認の取消基準を参考にすべきである。また、後者の措置としては、上記イ（ロ）の所得税の履行確保規定と同様の措置を講ずるのが相当であると考えられる。

## 目 次

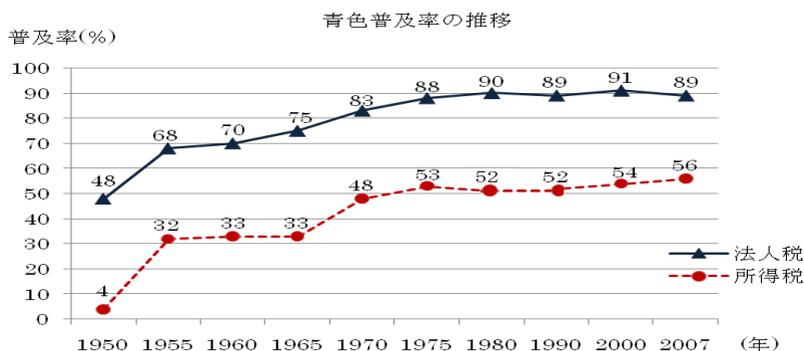
はじめに	327
第1章 青色申告制度鳥瞰	329
第1節 制度の概要	329
1 序	329
2 適用対象者	329
3 記帳の義務	329
4 特典の付与	331
5 承認制の採用	334
第2節 制度の沿革	335
1 序	335
2 シャウブ勧告	335
3 青色申告制度の創設	341
4 青色申告制度の普及とその取組	344
第3節 関係民間団体の支援	347
1 序	347
2 関係民間団体の青色普及支援	347
3 青色申告会	348
4 法人会	349
第2章 青色申告制度の今日的意義	351
第1節 青色申告の理想性	351
1 序	351
2 記帳の意義	351
3 白色記帳制度との関係	352
第2節 青色申告制度廃止論	360
1 序	360
2 廃止論の内容	360

3	廃止論の検討	362
4	小括	367
第3節	青色申告制度の今日的意義	367
1	所得税の青色申告制度	367
2	法人税の青色申告制度	370
第3章	青色申告制度の今後の在り方	372
第1節	所得税—青色申告制度の普及促進策	372
1	序	372
2	普及策の検討	372
3	白色記帳制度の再構築	377
第2節	法人税—一般記帳制度の創設案	399
1	序	399
2	記帳水準	399
3	特典の一般化	402
4	履行確保措置	403
	結びに代えて	406

## はじめに

所得税及び法人税（以下「両税」という。）では申告納税制度が採用されている。申告納税制度とは納税者自らが行う申告によって第一次的に税額が確定する制度であるから（通法 16）、両税制の円滑な運営に当たっては、納税者による適正申告の履行が不可欠となる。この点、両税法には、帳簿記録に基づく適正申告を誘引・助長する青色申告制度が設けられている<sup>(1)</sup>。そして、現在、青色申告制度は多くの納税者に利用されており両税制の支柱を担う存在となっている。

しかし、青色申告制度にはその普及率の推移から問題点を指摘することができる。両税の青色普及率<sup>(2)</sup>の推移を示したものが次の表である<sup>(3)</sup>。



- (1) 最判昭 62・10・30 訟 34 卷 4 号 853 頁は、「青色申告の制度は、納税者が自ら所得金額及び税額を計算し自主的に申告して納税する申告納税制度のもとにおいて、適正課税を実現するために不可欠な帳簿の正確な記帳を推進する目的で設けられたものである」と判示している。
- (2) 本稿で「青色普及率」とは、特に断りのない限り、所得税の場合は、納税額を有する営業等所得者（事業所得者のうち農業所得者を除く者をいう。）の青色申告者の占める割合をいい、法人税の場合は、清算中の法人を除く全法人の青色申告法人の占める割合をいう。
- (3) 1950～1990 年の数値は国税庁「日本における税務行政（平成 10 年）」18～19 頁に記載の数値であり、2000 年及び 2007 年の数値はそれぞれ国税庁「事務年報〔平成 12、19 年度〕」16・115、15・115 頁（頁は年度版の昇順に対応する頁を記した。以下、類似のケースに同じ。）に記載の数値である。

上段のグラフは法人税の青色普及率を下段のそれは所得税の青色普及率を示すものであるが、ここから、次の問題が提起される。

まず、所得税の場合は、青色普及率がおよそ40年間にわたって50%台で推移をしている。このことは、裏を返せば、白色申告が40%台を占める常況にあることを示すものである。青色申告こそが適正申告を實踐する上で理想的な申告方法であるとするならば、この普及停滞は看過し得ないものとなる。よって、所得税の青色申告制度は抜本的な見直しを行う必要があるのではないか、とする問題である。

次に、法人税の場合は、青色普及率が90%程度にまで達している。青色申告制度が記帳慣行の定着のための過渡的な制度との位置付けにあるならば、もはや青色申告制度は役割を終えたと言え、一般的な記帳義務制度（以下「一般記帳制度」という。）に切り替えるべきではないか、という問題である。

本稿は、以上のような問題意識の下、青色申告制度の今日的意義を明らかにし、同制度の今後の在り方を考察するものである。

# 第1章 青色申告制度鳥瞰

## 第1節 制度の概要

### 1 序

青色申告制度は帳簿記録に基づく適正申告を實踐する制度であると広く知られているが、同制度はいかなる設計となっているのか。以下では、青色申告制度を鳥瞰し同制度の設計枠組みを確認する。

### 2 適用対象者

所得税の場合、納税者のうち不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を営む者に限り、青色申告制度の適用が認められている（所法143）。したがって、これらの業務を営まない個人（例えば、給与所得者、譲渡所得者<sup>(4)</sup>、雑所得者等）に対して青色申告制度は適用されない。

法人税の場合は、所得税のような限定はなく、すべての法人が青色申告制度の適用対象となり得る（法法121）<sup>(5)</sup>。

### 3 記帳の義務

青色申告制度はすべての青色申告者に対し記帳義務を課している<sup>(6)</sup>。その

- 
- (4) 昭和32年法律27号による改正前の所得税法においては、譲渡所得者に対しても青色申告制度が適用されていた（旧所法26の3）。なお、譲渡所得に係る青色申告制度の廃止に関し、掃部実氏は「譲渡所得の青色申告は、株式の譲渡所得に対する課税がなされていた当時にはその実益もあつたが、株式の譲渡所得を非課税としている現在ではほとんどその効果がなく、実際にもこれが少ないので、これを廃止することとせられた。」と説明されている（同「所得税法の一部改正」『昭和32年度版改正税法解説』33-34頁（税務研究会、1957））。ちなみに、株式の譲渡所得は昭和28年1月～平成元年3月まで原則として非課税とされていた。
- (5) もっとも、法人税の納税義務者たる法人課税信託の受託者である個人も、法人税の青色申告制度の適用対象者になり得る（法法4④、4の6）。
- (6) また、青色申告者には帳簿及び証ひょうについて原則7年間の保存義務が課されている（所法148、法法126）。この場合、一定の要件を満たすときには電子データ等による保存も認められる（電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保

概要は以下のとおりであり、両税における記帳内容はそれぞれ異なっている。

### (1) 所得税

所得税の青色申告制度では記帳方法を三通り設けている。第一が、正規の簿記の方法である。これは、仕訳帳、総勘定元帳、その他必要な帳簿を備え付け、正規の簿記<sup>(7)</sup>の原則に従い資産、負債、資本（元入金）及び損益に関する事項を記録し、これにより貸借対照表と損益計算書を作成する方法である<sup>(8)</sup>。

第二が、簡易簿記の方法である。これは、上記の第一の方法より簡易な記帳方法であり、資産・負債の一部（現金出納、売掛金、買掛金等）及び損益に関する事項を記録し、これに基づき損益計算書を作成する方法である<sup>(9)</sup>。この方法では、貸借対照表の作成が要求されないから、その帰結として仕訳帳、総勘定元帳の備付けは不要となる。

第三が、現金主義の方法である。課税所得の計算は発生主義により行うのが原則であるが、一定の青色申告者の場合、現金の収入時、支出時をもって課税所得の計算を行う現金主義による所得計算の特例の適用が認められている<sup>(10)</sup>。そして、この特例を適用した場合の記帳方法が現金主義の方法である。ここでは、現金出納及び償却資産に関する事項のみを記録し、

存方法等の特例に関する法律参照)。なお、同法の導入背景及び各条項を詳解するものとして、川根誠「電子帳簿保存法の解説」松沢智編著『コンピュータ会計法概論』51-136頁（中央経済社、1998）を参照。

- (7) 「正規の簿記」の意義は、法令上明らかなでないが、複式簿記のほか、日々の継続的な記録と棚卸しやその他の決算整理を行うことにより貸借対照表と損益計算書を作成できる程度の組織的な簿記をいうと取り扱われている（国税庁「青色申告者のための貸借対照表作成の手引き〔20.11〕」2頁）。
- (8) 具体的には所得税法施行規則 56 条以下、昭和 42 年大蔵省告示 112 号別表 1「第一欄」を参照。
- (9) 具体的には所得税法施行規則 56 条 1 項ただし書、昭和 42 年大蔵省告示 112 号別表 1「第二欄」を参照。
- (10) 「一定の青色申告者」とは、前々年分の所得金額が 300 万円以下の事業所得及び不動産所得を有する青色申告者をいう（所法 67、所令 195）。なお、現金主義による所得計算の特例の適用を受けるためには、所定の期間内にその適用を受ける旨の届出を行う必要がある（所令 197）。

これにより損益計算書を作成することになる<sup>(11)</sup>。つまり、上記の第二の記帳方法を一層簡易化したものである。

## (2) 法人税

法人税の青色申告制度では、複式簿記の原則による記帳を義務付けている。先の所得税の場合と異なり、法人税における記帳方法ではこの一本のみを用意する。この方法は、仕訳帳、総勘定元帳、その他必要な帳簿を備え付け、資産、負債、資本及び損益に関する事項を記録し、これに基づき貸借対照表と損益計算書を作成するものである<sup>(12)</sup>。ここで記帳する内容は、上記(1)所得税の第一の記帳方法とほぼ同じとなっている。

## 4 特典の付与

青色申告者には特典が付与される。ここで「特典」とは、白色申告者に認められない税制上の有利な措置をいうが、実体上の特典（所得計算上・税額計算上の特典）と手続上の特典とに分かつことができる。両税法に設置された特典の総数は共に 50 を超えるが、以下では、そのうち主な特典について概観する<sup>(13)</sup>。

### (1) 実体上の特典

#### イ 損失の繰越控除・繰戻し還付

損失の繰越控除は、損失の金額を翌期間<sup>(14)</sup>以降 3 年（法人税は 7 年）間の所得と通算するものである（所法 70、法法 57）。また、損失の繰戻し還付は、損失の金額を前 1 年（所得税の廃業等は 2 年）の期間の所得と通算し、同期間に係る税額を還付するものである（所法 140～142、法

---

(11) 具体的には所得税法施行規則 56 条 1 項ただし書、同条 2 項、昭和 42 年大蔵省告示 112 号別表 1 「第三欄」を参照。

(12) 具体的には法人税法施行規則 53 条以下、同規則別表 21～22 を参照。

(13) 所得税の青色申告の特典の詳細は国税庁「第 133 回国税庁統計年報〔平成 19 年度版〕」100-101 頁を参照。

(14) 本稿で「期間」とは、年分又は事業年度を意味する。

法 80) <sup>(15)</sup>。

#### ロ 準備金

準備金制度は、将来の多額の支出や損失の準備として積み立てた準備金のうち一定の金額について経費<sup>(16)</sup>算入を認める制度である。これには、船舶等の特別の修繕に充てるための特別修繕準備金（措法 20 の 4、57 の 8）や一定の国外投資の損失に備えるための海外投資等損失準備金（法人税のみ）（措法 55）などがある。

#### ハ 特別償却・税額控除

特別償却又は税額控除制度は、一定の資産を取得し事業に供した場合に、通常の償却費に一定割合の償却費を加算した特別償却を認め、又は一定割合の税額控除を認める制度である。例えば、中小企業投資促進税制（措法 10 の 3、42 の 6）では、中小企業者が一定の電子計算機等を取得し製造業等の指定事業に使用した場合に、普通償却額に基準取得価額の 30%を加えた特別償却、あるいは基準取得価額の 7%の税額控除の選択適用を認めている。

#### ニ 所得税固有の特典

所得税の青色申告制度固有の特典として次のものがある。

##### ① 青色事業専従者給与

所得税法では、生計を一にする家族従業員への給与等を経費に認めないのを原則とする（所法 56）。青色事業専従者給与の特典はこの原則の例外に当たるものであり、家族従業員が事業に専ら従事する等一定の要件の下に、家族従業員への給与を経費とするものである（所法 57①）。

##### ② 青色申告特別控除

青色申告特別控除は所得の計算上 65 万円又は 10 万円を上限として

(15) ただし、現在、法人税の欠損金の繰戻し還付は中小企業等の法人を除いてその適用が停止されている（措法 66 の 13）。

(16) 本稿で「経費」とは必要経費又は損金を意味する。

控除するものである（措法 25 の 2）。65 万の控除は正規の簿記の記帳方法（上記 3（1）第一の方法）を履行する場合に限り適用される。これに対し 10 万円の控除は、記帳方法の制限はなく 65 万円の控除を受けない場合に適用される。

### ③ その他

その他所得税に固有の特典として、(i) 現金主義による所得計算の特例、(ii) 退職給与引当金等の経費算入を挙げることができる。(i) の特例の概要は上記 3（1）の第三の記帳方法で確認したとおりである<sup>(17)</sup>。

次に、(ii) の引当金制度は将来の費用又は損失の発生の備えとして繰り入れた引当金のうち一定の金額の経費算入を認めるものである。これには、貸倒引当金、返品調整引当金、退職給与引当金の三本がある（所法 52②～54）<sup>(18)</sup>。

## (2) 手続上の特典

### イ 帳簿調査に基づく更正

税務署長は、青色申告に係る帳簿書類を調査し計算に誤りがある場合に限り、更正することができる（所法 155①、法法 130①）。すなわち、この裏返しで、青色申告者は税務調査において帳簿調査が保障されるこ

(17) なお、(i) の特例を適用した場合には、上記②の青色申告特別控除が 10 万円に限られるなど (1) の実体上の特典につき一定の制限がある。

(18) 法人税法にも貸倒引当金、返品調整引当金の二本の引当金制度があるが、青色申告のみならず白色申告の場合にも適用される（法法 52～53）。従来、法人税の場合も各種引当金制度の適用は青色申告要件とされていたが、昭和 43 年度税制改正でその要件が廃止されている。廃止の理由は、「①これら引当金は、いずれも企業会計上、費用収益対応の原則から合理的な費用性を有するものと観念されるので、健全な会計慣行を尊重するという税制簡素化の見地からは、これを特に青色申告法人に限定しない方が適当であると考えられること ②法人の大部分は青色申告法人であり、また、青色申告法人でない法人であっても、一応の帳簿組織があり、ある程度の記帳が行なわれている現状であること 等があげられる。」とする（荒井久夫「法人税法の一部改正」税弘 16 巻 6 号 75-76 頁（1968））。すなわち、税制の簡素化の見地から、引当金の費用性と記帳水準を踏まえ、法人税では青色申告要件の廃止が適当とされたのである。

とになる。

ロ 更正の理由附記

税務署長は、青色申告書に係る更正をする場合には、更正通知書に更正の理由を附記する必要がある（所法 155②、法法 130②）。つまり、青色申告者は更正を受ける際、更正の理由が附された更正通知書を受領するという特典である。

ハ 推計課税の禁止

推計により更正・決定を受けないとする特典である（所法 156 かつこ書、法法 131）。

ニ 直接審査請求

青色申告書に係る更正を受けた場合に異議申立てをするか直接審査請求をするか任意に選択できるとする特典である（通法 75④一）。

ホ 手続上の特典の効力

上記イないしハに掲げる特典は税務署長に一定の行為を義務付けるものであるが、これらはいずれも課税処分の効力要件となるものである。このため、これらの行為を欠く課税処分がなされた場合、それは無効な処分となる。

## 5 承認制の採用

青色申告制度の骨子は以上のとおりであるが、これが一律すべての納税者に適用されるわけではない。青色申告制度は、税務署長から青色申告の承認を受けた者に限り、適用されるものである（所法 143、法法 121）。

そこで、承認手続はどのように行われるのかを確認する（所法 144～147、法法 122～125）。まずは、納税者が申請を行うところから始まる。青色申告の承認を受けようとする者は、所定の日<sup>(19)</sup>までに税務署長に対し青色申告の承認申請書を提出する。

---

(19) 原則として、所得税の場合は適用年の3月15日、法人税の場合は適用事業年度開始の日の前日となる。

次に、税務署長がその申請に対する処分をする。具体的には、申請を受けた税務署長は、申請の内容を検討し、承認又は却下の処分を行う。この却下の処分は、帳簿書類の不備や隠ぺい等、あるいは青色申告の取消しから1年未経過という事実があるときに行うことができる。また、申請した期間の終了日までに承認又は却下の処分がなかった場合には、その日に承認があったものとみなされる（いわゆる「みなし承認」）<sup>(20)</sup>。

なお、青色申告の承認を受けた場合でも、その後、①帳簿書類の不備、②税務署長の指示に従わなかったこと、③帳簿書類の隠ぺい等、④期限内申告をしなかったこと（法人税に限る。）のいずれかに該当する事実があるときには、その事実があった期間にさかのぼって青色申告の承認が取り消されることがある（所法150、法法127）<sup>(21)</sup>。

## 第2節 制度の沿革

### 1 序

第1節では青色申告制度の枠組みを見てきた。これを要すれば、青色申告制度とは納税者に記帳義務を課す一方特典を付与するものでその適用を承認制とする制度である。つまり、青色申告制度は強いる制度ではなく適用が任意の制度である。こうした制度は極めてユニークなものとも評される<sup>(22)</sup>が、なにゆえこのような制度が採用されたのか。

### 2 シャウプ勧告

周知のとおり、青色申告制度はシャウプ勧告に基づき導入された制度であ

(20) 実務上「みなし承認」による青色申告の承認が多くなされているようである。

(21) 課税庁の具体的な取消基準は平成12年7月3日付「個人の青色申告の承認の取消しについて」（事務運営指針）、同日付「法人の青色申告の承認の取消しについて」（事務運営指針）を参照。

(22) 金子宏『租税法〔第14版〕』57頁（弘文堂、2009）。また、畠山武道教授は青色申告制度につき「世界に例をみない日本独自の制度である」と評される（同「青色申告制度の展望と提言—青色申告の承認制度—」日税研論集20号197頁（1992））。

る<sup>(23)</sup>。ここではシャープ勧告のうち青色申告制度に関連する部分に焦点を当て、その導入背景を確認する。

(1) 勧告の性格（実証性・理論性・公正性）<sup>(24)</sup>

1949（昭24）年5月10日、GHQ（連合国最高司令官総司令部）の要請により、コロンビア大授教授カール・S・シャープ博士を団長とする7名の税制使節団が来日した。同使節団の使命は、我が国の税制・税務行政に関する調査を行い、我が国に制度改善の勧告を行うことであつた。

シャープ使節団は1949（昭24）年8月27日「シャープ使節団日本税制報告書」（同報告書が「シャープ勧告」と呼ばれるものであり、以下「勧告」という。）をとりまとめ翌9月15日にこれを発表した。勧告は、使節団が全国各地の納税者や税務署等に赴きインタビュー調査を展開するなど実証的な調査・研究を経て作成されたものである<sup>(25)</sup>。また、使節団7名は税制に高い見識を持つ者であり、勧告には当時の最新の租税理論が盛り込まれた。更に特筆すべきは、勧告がGHQの影響を受けることなくまとめられたことである<sup>(26)</sup>。こうした性格から、勧告は今日においても学問的に高い評価を受けている。

(2) 勧告における行政混乱の処方せん

イ 勧告前夜の行政混乱

1947（昭22）年、賦課課税制度に取って代わり、両税に申告納税制度が導入された。GHQの指導による税制の民主化の流れの中で措置されたものである。この申告納税制度は、税額の第一次確定権を納税者に与え

(23) シャープ勧告を現代的な視点から再考し我が国の抜本的な税制改革の理念を考察するものとして、神川和久「シャープ勧告の再考」税大ジャーナル9号91頁（2008）を参照。

(24) この箇所は、金子・前掲注（22）54-60頁によるところが多い。

(25) 神川・前掲注（23）94頁。

(26) 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで—〔第7巻〕』444頁（東洋経済新報社、1977）。シャープ勧告「序文」には「この報告書にもり込まれた勧告は、われわれ使節団のものであって、GHQ、第八軍または日本政府のどんな人もこの勧告に対してどのような責任をも負わない。」とある。なお、本稿におけるシャープ勧告の邦訳は、福田幸弘『シャープの税制勧告』（霞出版社、1985）による。

るものであり、民主的な思想に相応しい課税方式と評価できるものであった<sup>(27)</sup>。

ところが、当時の申告納税制度の運営はこの民主的な理想とかけ離れたものであった。それは次のごとくである<sup>(28)</sup>。納税者は軒並み過少（無）申告を行う。これに当局は推計による大量の更正（決定）で応答する。更にこれに対し納税者はおびたしい不服申立てをする。そして当局は減額の訂正を行う。また再び、不十分な申告が行われる、という悪循環の繰返しであった。

この状況を 1948（昭 23）年分の所得税の数値で見ると、実に納税者の 70%が更正・決定を受けその追徴税額は申告所得税収の 55%を超える有り様であった<sup>(29)</sup>。また、法人税の申告状況も東京財務局管内で見ると、同年 12 月末現在で管内法人数約 5 万 2,500 社のうち約 8 割の 4 万社以上が無申告となっていた<sup>(30)</sup>。

勧告は以上の状況を「中小営業者（小売商人、製造業者、卸売業者等）は、更正決定の嵐の中心地帯である。」（14 章「更正・決定」と形容した。

(27) ただし、こうした評価が賦課課税制度を非民主的な課税方式と意義付けることにはならない。なぜなら、「民主主義の原則は、課税権の発動方式として、必ずしも申告納税の方式を強要するものではない」と考えるからである（新井隆一「税法における申告の理論と現象—納税申告行為と租税賦課行為の体系的理解への提言—」税大論叢 1 号 71 頁（1968））。このことは、OECD 加盟国 30 か国のうち所得税（Personal income tax）において申告納税制度（self-assessment）を採用している国がその 50% の 15 か国である（OECD. (2009). “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)” pp.161.184-188.）ことから裏付けられよう。なお、昭和 59 年 3 月 26 日の衆議院大蔵委員会において梅澤節男大蔵省主税局長は「申告納税制度が民主主義社会と必然的な関係にあるというわけではございません。」と答弁されている（「第 101 国会衆議院大蔵委員会議録第 8 号」2 頁）。

(28) 国税庁「国税庁五十年史」217、267 頁（2000）。

(29) 国税庁・前掲注（28）217 頁。ちなみに、申告納税制度実施初年である 1947（昭 22）年分の申告所得税収のうち 63%強は更正・決定によるとされる（高橋昭典「申告所得税の半世紀—制度定着の過程と税務行政の努力—（第 1 回）」税通 58 卷 6 号 160 頁（2003））。

(30) 国税庁・前掲注（28）28 頁。

## ロ 行政混乱の処方せん

勧告は、上記の行政混乱（過少（無）申告→更正（決定）→不服申立て→減額訂正→翌年の過少（無）申告）について、次のとおり述べる。

「この悪循環を断ち切るためには時間がかかるであろうが、しかし、最近の日本税務行政機構の改革およびこの報告書の付録にある詳細な提案の採用が行われれば実行できるというのがわれわれの意見である。」（14章「更正・決定」）つまり、勧告は、行政混乱は税務行政機構の改革と勧告の付録の提案の採用をもって解消し得るとするである。

ここで、前者の「税務行政機構の改革」「というのは1949年に大蔵省に国税庁を設置し、これが国税局に対し、またこれを通じて地方の税務署に対して直接の監督権を行使するようにすることである。」（14章「更正・決定」）これは、大蔵省から税務行政機構を分離し国税庁→国税局→税務署という一元的組織の確立を図ることであるが、同組織は1949（昭24）年6月1日に設置されており、勧告時には既にその実現を見ている。

次に、後者の「勧告の付録の提案」であるが、これに該当するのが勧告「付録D 所得税および法人税の執行」に示す提案である。そこでは、「日本の戦後の所得税および法人税を効果的に執行するには、大きな障害があった。」と切り出した上、行政混乱の原因が①新規納税者の急増、②正確な帳簿の不備・不存在、③税務代理者（税理士）の不備、④当局の執行体制の不備、⑤激しいインフレの影響、⑥目標額制度等にあるとする（A節2）。そして、これらの行政混乱を解消すべく様々な提案を行っているのである。このうち、上記②への対処が次に見る青色申告制度（案）である。

### （3）勧告の青色申告制度（案）

#### イ 納税者の協力の重要性

勧告は付録Dの冒頭にて「税務行政を効果的に執行する責任は、政府の職員ならびに税務職員のみが負うべきではなく、賃金および給与の所得者、農業者と漁業者、小規模事業者と会社の管理者、自由職業者と投

資家、要するに全国民にかかってくるのである。それだからこそ、これらの租税〔＝両税〕を適用するにあたって公正を実現するには、あらゆる階層の納税者と政府との相互の協力を必要とする。」と唱える(A節1)。すなわち、勧告は税務行政の成功は納税者と当局の協力の賜物であるとの基本認識を示すのである。

そして、両税の執行に関して具体的に次の指摘をする。「所得税および法人税が適正に執行されるかどうかは、全く納税者の自発的協力にかかっている。」と(付録D・B節2)。つまり、勧告は「納税者の自発的協力」が両税執行の成功の鍵になると位置付けるのである。ここで「納税者の自発的協力」を上記の基本認識(納税者と当局の協力の必要性)に照らして解すると、納税者は文字通り納税の協力を努めること、他方、当局はその協力を引き出す努力をすることを意味しよう。

#### ロ 納税者の協力と正確な帳簿

勧告は「申告納税制度のもとにおける適正な納税者の協力は、納税者が自分の所得を算定するため正確な帳簿と記録をする場合のみ可能であるということは自明の理である。」と指摘する(付録D・E節2a)。つまり、「納税者の自発的協力」とは「正確な帳簿」の備付けをいうのである。

そして、勧告は「納税者が帳簿をもち、正確に記帳し、その正確な帳簿を税のために使用するように奨励、援助するようあらゆる努力と工夫を傾むけなければならない。同様に、税務職員がそのような正確な帳簿に基づいた申告を尊重するようあらゆる努力と工夫を傾注しなければならない。」と指摘する(付録D・E節2a)。

これらの勧告の指摘は、税務行政の混乱が納税者の当局への不信による「正確な帳簿」の不備・不存在及び当局の帳簿の不尊重に起因しているとの判断に基づくものである。

また、勧告は、納税者の「正確な帳簿」の備付けに関し、簿記教育の充実や帳簿の模範様式の公開を提案している(付録D・E節2c(1))

(2))。

#### ハ 青色申告制度（案）

以上のとおり、勧告は、税務行政の混乱の解消策、換言すれば納税者と当局の相互不信の解決策として、納税者への「正確な帳簿」の備付けの推奨と当局のその帳簿の尊重の必要性を指摘するが、その具体的な制度についても言及している。すなわち、勧告は「教育と道具の提示だけでは恐らく不十分であろう。このような道具を納税者が利用するように積極的に奨励する見返りを与えねばならない。一つの可能性は帳簿記録を行う納税者には特別な行政上の取扱いを規定することである。」として、次の制度の導入を提案するのである（付録D・B節2c(3)）。これが、今日に見る青色申告制度の原型である。

- ① 行政上の「特別な取扱いを希望する納税者は正確な帳簿記録を行う意図があることを税務署に登録する」。…【青色申告の承認】
- ② 税務署は「必要なレベルまで記帳していない場合には特別申告の特権を取り消すことができる」。…【青色承認の取消し】
- ③ 「実地調査しない限り、更正決定<sup>(31)</sup>を行わないことを保証する」。…【帳簿調査に基づく更正】
- ④ 「更正決定を行ったらその明確な理由を示す<sup>(32)</sup>」。…【更正の理由附記】

なお、勧告付録Dには明記はないものの勧告の他の箇所では、次の青

---

(31) 昭和37年法律67号による改正前の法人税法（勧告当時の法人税法）では、納税額のない申告を納税額のある申告にする処分を「決定」と呼称していた（旧法30）。この処分は現行では更正と呼ばれる（通法24）。なお、志場喜徳郎=山下元利=荒井勇=茂申俊共編『国税通則法精解〔平成19年改訂〕』341頁（大蔵財務協会、2007）も参照。

(32) なお、勧告付録D・C節5b(c)2では「納税者には更正決定の理由についてできるだけ詳しく通知すべきである。その措置が実地調査に基づいてなされる場合には、税務署はその理由および新税額の算定についてこれを十分に説明できる立場にある。更正決定が標準率に基づいてなされる場合、その通知は必然的に制約を受ける。しかし、何れの場合においても、納税者はなぜに更正決定をされたか、また追加税額はいかにして算出されたかを知る権利を有する。」としているから、勧告は更正の理由附記の対象を青色申告者に限定するものではない。

色申告に係る特別な行政上の取扱いの提案が認められる(勧告7章C節)。

- ⑤ 「損失を翌年度以降の損益計算において繰り越して控除できるとし、損失額が所得で相殺されるまでこの繰越しを継続する」。また「損失の二年度繰戻しを納税者に認める」。…【損失の繰越控除・繰戻し還付】

### 3 青色申告制度の創設

#### (1) 青色申告制度の準備法令

1949(昭24)年12月15日、シャープ勧告に基づく税制改正の第一弾として、所得税法の臨時特例等に関する法律(昭和24年法律269号)、大蔵省令105号及び国税庁告示31号が公布された。これは、青色申告制度を1950(昭25)年から開始するためには、同年1月1日から記帳を行わせる必要があり、両税法の税制改正が同日までに間に合わないと認められたために取り急ぎ措置されたものである<sup>(33)</sup>。

ここでは、青色申告者によるべき記帳方法が明らかにされている。大蔵省令105号2～10条は、仕訳帳、総勘定元帳を備え付け、正規の簿記の原則に従い資産、負債、資本(元入金)及び損益に関する事項を記録し、これにより貸借対照表と損益計算書を作成する必要があることを規定した<sup>(34)</sup>。ただし、同省令附則2項は、個人及び宗教法人は当分の間は複式簿記以外の方法を適用できるとした。

つまり、同省令の本則では両税共に正規の簿記の方法によるものの、その附則の記述を踏まえると、よるべき記帳方法は、複式簿記の方法が原則であり、個人と宗教法人に限って当分の間正規の簿記の方法を認めることとしたと解することができる。このことから、青色申告者によるべ

(33) 武田昌輔編著『DHC コメンタール法人税法』5294頁(第一法規、1979)。

(34) 国税庁は、1949(昭24)年12月28日付で「青色申告の前提となる帳簿制度について」(通達)を発遣し、青色申告制度における帳簿の基本的な考え方を明らかにしている。同通達の内容は編集部「青色申告に関する法律・省令・告示・通達」税通5巻2号112頁(1950)を参照。

き記帳方法は、所得税の場合は暫定的であるが正規の簿記の方法、法人税の場合は宗教法人への暫定措置を除き複式簿記の方法と定められたと言える。

また、1950（昭25）年から上記の記帳方法による帳簿を備え付けようとする者は同年1月31日までに当局にその旨を届け出る必要があると併せて規定された。

なお、上記法令には、帳簿の備付けに伴う法的効果（特典）に関する言及は見当たらない。

## （2）青色申告制度の創設

以上の諸準備を踏んで、1950（昭25）年3月末日、両税法に正式に青色申告制度が創設された（昭和25年法律71、72号）<sup>(35)</sup>。創設された青色申

---

(35) 青色申告制度では「青色の申告書」によるとされている（旧所法26の4、所法143、旧法25、法121）。では、なぜ「青色」とされたのであろうか。この点、播久氏は、「昭和47年10月、日本政府の招待で来日中のシャープ先生、サリー先生…に、青色申告の由来について伺うことができた。『なぜ青色を選ばれたか』について『記帳にもとづいてまじめに申告する納税者と、記帳もしないでゴマ化し申告する納税者を税務署が区別するためには、確定申告書で色分けしておくことが実務上便利である。この場合、まじめな納税者について何色が適当であるかについては、時間をかけて議論をしなかった。5分間ぐらいの議論ではなかったかと思う。何となく青色がよいのではないかとされたが、ここでは結論を出さなかった。後日、視察のために自動車に乗ったときに、日本人の運転手に「日本人は青色をどのような感じで受けとめるだろうか」と聞いてみたところ、「ああ、青色は気持ちのよい色ですよ。青空のようにスッキリした色ですからね」という答えがハネ返ってきた。そこで、やっぱり「青色にしよう」と決めたわけである』とお答えを頂いた。」と青色の由来につき詳細に述べられている（同『実録・青色申告制度40年史』74-75頁（大蔵財務協会、1990））。金子一平氏は「シャープ博士が話したことです、日本人は「色」に対して独特な考えを持っている、色に思想があるというのです。青色には、特別な思想がない、それで青色が良いと思ったと話していました。」とされる（同「申告納税制度導入前後」納税通信1564号（昭和54年3月26日）7・8面）。では、国税庁はこの点いかなる説明をしているのか。「国税庁メールマガジン（創刊号）17/07/01」（[http://www.nta.go.jp/merumaga/backnumber/05\\_07.htm](http://www.nta.go.jp/merumaga/backnumber/05_07.htm)）は、「『青色』とした理由は、残念ながら明確な記録は残っていませんが、当時はすべて『白色』の申告用紙が使用されていたため、従来のものと明確に区別する必要があったと考えられます。また、青色は、『目に優しい色』、『正直をイメーজする色』などの説が唱えられています。」と説明する。また、「国税庁レポート2004」30頁では、「アメリカで当時導入されていた制度が青色の申告書（blue return）を用いていたからとの説」があることも紹介している。以上のとおり、青色の由来については公式記録

告制度の内容は、下表のとおりであり、おおむね勧告案のとおりとなった。ただし、勧告案では、損失の繰越しの無制限の適用や繰戻しの2年間の適用等を提案していたが、納税者の帳簿保存能力や執行の実情等を理由に修正が加えられた<sup>(36)</sup>。

		勧告案(上記2(3)ハ①～⑤区分)	所得税法	法人税法
承認制		・青色申告の承認(①)	採用	採用
		・青色申告の承認の取消し(②)	採用	採用
特 典	実 体	・損失の繰越控除(無制限) ・繰戻し還付(2年)(⑤)	採用 (ただし繰越し3年・繰戻し1年)	採用 (ただし繰越し5年・繰戻し1年)
		—	・貸倒準備金の経費算入	・貸倒準備金の経費算入
	手 続	—	—	・船舶修繕引当金の経費算入
	手 続	・帳簿調査に基づく更正(③)	採用	採用
		・更正の理由附記(④) <sup>(37)</sup>	採用	採用
		— <sup>(38)</sup>	・推計課税の禁止	・推計課税の禁止

もなく諸説が存しているようであるが、青色に対する印象の良さが青色採用の大きな決め手になったと言うことはできそうである。

なお、現在、税務署等に青色をした申告書は備え付けられていない。また、色の概念がない e-Tax による申告も認容されている。これらのことを踏まえると、両税法が規定する「青色の申告書」とは、用紙の色が青色の申告書と解するのではなく、税法における固有の概念として理解すべきものとなる(酒井克彦『スタートアップ租税法』47頁(財経詳報社、2009))。

(36) 勧告案と昭和25年改正法(法律71、72号)との相違点及び修正理由は、井上一郎『シャープの第二次税制勧告』231-263頁(霞出版社、2004)を参照。

(37) 勧告は白色申告者にも更正の理由附記をするよう提案していたが(前掲注(32))、昭和25年改正法では、白色申告者に対しては、更正決定に係る所得の種類と金額を通知するとどまった。その理由は、「税務の現状においては、極めて多数に上る更正決定につき一々その理由を記載することは困難であるから」とされる(井上・前掲注(36)257頁)。

(38) 勧告において青色申告の特典として「推計課税の禁止」を直接言及する箇所は見当たらない。しかし、勧告が当局に対し正確な帳簿の尊重を指摘している等の諸点を踏まえると、「推計課税の禁止」を青色申告の特典とするのは触れずとも勧告の予定するところと解することは十分に可能であろう。

また、青色申告制度が要求する帳簿の記帳方法も両税法に正式に定められた。上記（１）に見た記帳方法を基本的に踏襲するものであった<sup>(39)</sup>。すなわち、原則、所得税は正規の簿記の方法、法人税は複式簿記の方法によることとされた<sup>(40)(41)</sup>。

なお、青色申告の承認申請書の提出期限 1950（昭 25）年 1 月 31 日が同年 5 月 31 日に延長された<sup>(42)</sup>。

#### 4 青色申告制度の普及とその取組

青色申告制度は今日では相当程度の普及を見ているが、とりわけ所得税の場合、その道のりは決して平坦なものではなかった。このことは、本稿冒頭の青色普及率の折れ線グラフの推移から見ても明らかである。以下では両税の別に青色申告制度の普及の足跡をたどる<sup>(43)</sup>。

##### （１）所得税

###### イ 量的拡大の時期

青色申告制度が導入された 1950（昭 25）年、個人の青色申請は 111

(39) 若干の相違点は次のとおり。すなわち、法人税の場合、上記（１）では、暫定的に宗教法人に対し複式簿記以外による正規の簿記の方法を許容するとしていたが、昭和 25 年大蔵省令 40 号附則では、許容対象を公益法人（旧法 5①法人）に拡張している。

(40) なお、前掲注（39）のとおり、公益法人には複式簿記以外の記帳方法が認められていたが、1965（昭 40）年 3 月の法人税関係法令の全文改正において、当該記帳方法を許容する規定は盛り込まれなかった（昭和 40 年大蔵省令 12 号本則・附則参照）。すなわち、同年以後の法人税の青色申告における記帳方法においては、すべての法人に対し複式簿記の方法が適用されることになった。

(41) 忠佐市氏は「税法の条文としては、所得税法では正規の簿記の原則、法人税では複式簿記の原則、所得税では組織的な簿記であれば複式簿記でなくともかまわない。というような考えをしていたのですね。」と懐述されている（平田敬一郎=忠佐市=泉美之松共編『昭和税制の回顧と展望（上）』〔忠発言〕431 頁（大蔵財務協会、1979）。

(42) これは、上記（１）の準備法令では青色申告の効果をはっきりさせないで届出をさせていたので、昭和 25 年改正法で青色申告の効果をはっきりさせるとともに、改めて青色申告の届出ができる措置が講じられたものとされる（吉国二郎『戦後法人税制史』102 頁（税務研究会、1996））。

(43) この項の記述は、国税庁・前掲注（28）225-228、267、230-231、448-452 頁によるところが多い。

千件、青色普及率は4%と極めて低調な滑り出しを見せた。これを受け、当局では青色申告者に対し実質的な調査を見合わせるなど自発的な申告を尊重する運営を行ったが、青色申告の普及は遅々として進まなかった。

そこで、青色申告制度の普及促進を図るべく制度面、運営面の措置が講じられた。制度面では、1952（昭27）年に青色事業専従者控除（限度額5万円）が創設され<sup>(44)</sup>、続いて1953（昭28）年に一定の小規模事業者（前々年の所得100万円未満）に対し簡易簿記の方法が認められた<sup>(45)</sup>。運営面では、制度面の措置を受け標準簡易帳簿の公開やマスメディアを活用した簿記講座の開講など活発に広報活動を展開した。また、これと同時に各税務署に青色申告係や青色申告専担者を設けるなど指導体制の充実を図った。

こうした効果はてきめんに現れ、1955（昭30）年には、青色申告者数は519千件、青色普及率は32%と増加に転じた。

#### ロ 質的充実の時期

しかし、青色申告者の急速な増加の結果、青色申告者と白色申告者との税負担の均衡が保たれているかなどの批判や反省がなされた。

これを受け、当局は青色申告の勧奨は誠実に記帳しようとする者を中心に行う方針に舵を切った。すなわち、記帳内容に立ち入った実質的な申告水準の向上に結び付く指導や青色・白色混合の調査体制を徐々に拡大することとした。また、1961（昭36）年には、青色申告係を廃止し青

(44) なお、1951（昭26）年分の所得税についても通達でこれと同様の専従者控除が青色申告者に認容された（国税庁・前掲注（28）224頁）。

(45) ちなみに、上記2で見たシャープ勧告のアフター・ケアーの性質を持つ「シャープ使節団第二次日本税制報告書」が1950（昭25）年9月21日に発表され、同報告書「付録書」が同年11月8日に発表されたが、同「付録書」の「所得税及び法人税の執行に関する問題」B・1・d「青色申告書」では、所得税の青色普及率低調を踏まえ、「農民とか小営業者に対しては、単式簿記の使用が認められることを、法律上においても運営面においても、明瞭にすべきである。」として、簡易簿記の導入を既に勧告していた（邦訳は、井上・前掲注（36）による。）。しかし、同勧告は第一次勧告の場合と異なり日本政府に対する全面的な拘束力がなかった（井上・同前9頁）。このためか、同「付録書」に基づく簡易簿記の導入は見送られている。

色指導担当者を削減した。

このような当局の態度は納税者に敏感に伝播し、青色申告の普及は再び足踏みを始めた。1963（昭38）年に至っても青色申告者数は561千件<sup>(46)</sup>にとどまり、同年の青色普及率も28%<sup>(47)</sup>と1955（昭30）年当時と比し下降した。

#### ハ 量・質充実の時期

1963（昭38）年、当局は再び青色申告制度の量的拡大の運営方針を打ち出した。1966（昭41）年には税務署に青色申告指導係を置くなど指導事務を充実させた。しかし、当局の職員のみでは青色申告者の増加に対応しきれないため、広く関係民間団体に協力を求め指導体制の強化を図った。制度面でも、1967（昭42）年に青色事業専従者給与の支給額上限の撤廃や現金主義による所得計算の特例が設けられ、更に1975（昭50）年には簡易簿記の所得制限等が撤廃されるなど特典が拡張された。

また、1972（昭47）年には記帳確認調査を実施し、そして、1985（昭60）年には白色記帳制度の創設<sup>(48)</sup>を踏まえより高度な記帳水準が求められる青色申告者の記帳指導を充実すべく税務署に記帳指導推進官を設置するなど質的充実にも努めた。そして現在、当局は青色申告の量的拡大と質的充実の両方に努めている。

2007（平19）年、個人の青色申告者は5,315千人であり、青色普及率は56%になっている。

#### (2) 法人税

制度導入時の1950（昭25）年、法人の青色申請は145千件であり青色普及率は48%であった。その後、当局は新聞、ラジオ等を通じた広報や関係民間団体の協力も得つつ記帳方法等の指導及び頻繁な説明会の開催など

(46) 国税庁「第89回国税庁統計年報書〔昭和38年度版〕」50頁の「(1) 青色申告の状況」の「計④」欄の合計数である。

(47) 国税庁・前掲注(46) 50頁の「(1) 青色申告の状況」の「庶業所得〔＝現行でいう営業等所得〕計」の「②/①」欄の数値である。

(48) 白色記帳制度については第2章第1節3(1)を参照。

様々な努力を払った。この結果、法人の青色申告制度は、制度創設から10年後の1960(昭35)年には適用法人数が643千件で青色普及率70%、1980(昭55)年には同じく1,612千件で90%という具合に漸次増加の傾向をたどった。

2007(平19)年では、青色申告法人は2,680千社であり青色普及率は89%に至っている。なお、これを同年の稼働中の普通法人でみると、青色申告法人は2,544千社、青色普及率は98%にまで及んでいる状況にある<sup>(49)</sup>。

### 第3節 関係民間団体の支援

#### 1 序

関係民間団体を抜きにして青色申告制度は論じ得ない。第2節の沿革では関係民間団体の支援の一端を散りばめたが、本節ではもう少し詳細に同団体の支援状況に触れる。まず、関係民間団体の支援状況を概観し、その中から青色申告会と法人会を採り上げ近年の活動概要を確認する。

#### 2 関係民間団体の青色普及支援

青色申告制度の創設当時、同制度を周知等すべく政府部内では国税庁、中小企業庁、経済安定本部との間で協力体制が敷かれた。しかし、官庁のみでは限界があるため、民間団体の日本商工会議所及び日本中小企業連盟から協力を得ることになった。そして、両団体が主体となり全国の国税局のブロック別等で講演会を開催するなど「中小企業簿記普及運動」<sup>(50)</sup>を展開し青色申告制度の普及運動を行った<sup>(51)</sup>。また、両団体と国税庁は普及指導者養成の必

---

(49) 国税庁長官官房企画課「平成19年度分会社標本調査—調査結果報告—〔平成21年2月〕」157頁。

(50) 使用テキストは「中小企業簿記要領」である。同要領は第2節3(1)の青色準備法令に定められた記帳方法を織り込んで1949(昭24)年12月に経済安定本部から公表されたものである。

(51) 播・前掲注(35)76-79頁。

要から「中小企業簿記指導養成講習会」を開催し指導講師のスキルアップに努め、これを受講した税理士等は税務署別等で薄謝にて記帳等の指導に当たった<sup>(52)</sup>。

また、申告納税制度の導入時辺りから、税の理解を深めるべく納税者を構成員とする団体が各地に結成された。申告納税制度の下適正な申告の実践には納税者に記帳や税制の知識が必要となるが、構成員たる納税者はこの知識をその団体の活動を通じて効果的に習得できるのである。これら納税者を構成員とする団体としては、青色申告会、法人会、納税協会、業種団体等を挙げる事ができる。

このほか、公的な関係民間団体として、上述の商工会議所のほか、税理士会、日本税務協会、商工会、農協、漁協等様々な団体が存在する。

関係民間団体は構成員の利益活動のほか公益的活動にも努めている。一例を示せば、1963（昭38）年における当局の青色申告の量的拡大方針（第2節4（1）ハ）に伴い、新規の青色申告者に対する記帳指導体制の強化が不可欠となった。そこで、国税庁は、同年10月に全国青色申告会総連合（以下「全青色」という。）と日本税理士会連合会との間で「小企業納税者に対する税務指導に関する了解事項」（いわゆる「三者協定」）を結び記帳指導の充実を図るなど、現在に至るまで官民協力による記帳指導を行っている。なお、平成19年事務年度に関係民間団体が実施した記帳指導人員は約410千人に及んでいる<sup>(53)</sup>。

このように、青色申告の普及・育成は、制度創設時から今日に至るまで、広く関係民間団体の支援によって行われてきている。

### 3 青色申告会<sup>(54)</sup>

青色申告会は事業所得を有する個人の青色申告者を中心に結成された任意

---

(52) 播・前掲注(35) 85-86頁。

(53) 国税庁・前掲注(3)「事務年報〔平成19年度〕」15頁。

(54) この項の記述は、国税庁・前掲注(3)「事務年報〔平成19年度〕」58-59頁に多くを負う。

団体（一部は社団法人）であり、一税務署・一青色申告会の原則により配置され当局との連絡強調体制を確保している。また、青色申告会の中には業種別、地域別に支部や班組織を持つものもある。現在、青色申告会の会員数は約 100 万人存在する<sup>(55)</sup>。

青色申告会の活動は原則として全青色の指導の下行われるが、全青色では、当局と連絡強調の下、青色申告を基盤とした税務、経理及び経営の調査、研究並びに指導を行うとともに、青色申告者の公正な世論を結集して、その実現に務め、もって申告納税制度の確立と小規模企業の振興に寄与することを目的としている。

2007（平 19）年度の活動では、全青色は、機関誌等による会員に対する税制関連の情報提供、パソコン用会計ソフト「ブルーリターンA」の活用による複式簿記の普及推進に努め、また、青色申告会は、記帳指導、税法説明会などの指導事業や e-Tax の普及促進、租税教室の開催、「税を考える週間」における各種イベント事業等を行っている。

#### 4 法人会<sup>(56)</sup>

法人会は法人を構成員とする社団法人であり、青色申告会と同様に一税務署・一法人会の原則により置かれ当局との協調体制を敷いている。現在、法人会の会員数は約 104 万社である<sup>(57)</sup>。

法人会も全国法人会総合連合（以下「全法連」という。）の指導下でその活動が行われる。全法連は当局と連絡協調の下に税務知識の普及に努めるとともに、適正な申告納税制度の確立と納税意識の高揚を図り、もって税務行政の円滑な執行に寄与し、これを通じて企業経営と社会の健全な発展に貢献することを目的としている。

2007（平 19）年度の活動では、全法連は、税務・経営等に関する知識の普

---

(55) 週刊税のしるべ 2853 号（平成 20 年 9 月 29 日）5 面。

(56) この項の記述は、国税庁・前掲注（3）「事務年報〔平成 19 年度〕」59 頁に多くを負う。

(57) 全国法人会総合連合「平成 20 年事業報告」1 頁。

及のため、税務研修会用の各種教材の配付、機関誌「ほうじん」などの出版物の発行等を行うとともに、政府税調等に対して税制改正の要望をしている。一方、法人会では、税知識の普及や企業経営の健全な発展のため、新設法人説明会などの税務・経営に関する説明会の開催、また、公益的活動として e-Tax の普及推進や租税教室の開催、「税を考える週間」における各種イベントの実施等を行っている。

## 第2章 青色申告制度の今日的意義

### 第1節 青色申告の理想性

#### 1 序

本節では、青色申告制度が求める記帳方法が課税所得の計算上理想的なものかという、そもそも論を展開する。

#### 2 記帳の意義

両税は所得を課税物件にする租税であるが、その所得は次により計算される。所得税法から見ると、青色申告の対象所得である不動産、事業、山林所得はいずれも「総収入金額から必要経費を控除した金額」を所得としている（所法 26②、27②、32②）<sup>(58)</sup>。また、法人税法では「益金の額から」「損金の額を控除した金額」を所得とする（法法 22①）。そして、「総収入金額」又は「益金の額」は棚卸資産の譲渡や役務の提供等から生ずる収入金額をいい、「必要経費」又は「損金の額」は売上原価や一般管理費等をいう。

要するに、所得は純資産を増加させる金額からそれを減少させる金額を控除して計算するのである。したがって、これらの金額を了知さえしていれば（例えば記憶さえあれば）、所得計算は可能と言えなくもない。

とすると、次の疑問がわき上がろう。両税制上何ゆえ記帳や証ひょうの保存が必要なのか、換言すれば、両税制上、記帳や証ひょうの保存は必須の要素とは言えないのではないのか、と。この点に対する回答は、両税制が採用する申告納税方式という税額確定の仕組みから導くことができる。

第一に、申告納税方式は納税者のする申告に第一次確定権を付与している（通法 16①一）。このため、必然的に納税者による適正申告の履行が期待されるところである。ところで、両税の課税物件たる所得は上述のとおり純資

---

(58) ただし、山林所得の場合は更に特別控除（原則 50 万円）を控除したものが所得となる。

産の増減の把握で計算が一応可能となり得るが、所得を発生させる経済取引は一樣ではなく多様で複雑かつ回帰的に生ずる。よって、その取引に係る記帳や証ひょうの保存を欠いて所得を正確に計算するのは事実上不可能であるから、何らの記帳等なくして作成された両税の申告を適正なものと捉えることはできない。また、納税者は申告した内容の誤りに気付いた時には一定の条件の下修正申告や更正の請求をすることが認められる（通法 19、23）。これらは正規定も、申告内容の事後的な検証を行い得るすべがあることを前提とする規定であると解することができる。

第二に、申告納税方式では納税者の申告が税務署長の調査と異なる等の場合は税務署長による二次的な是正が行われる（通法 16①一）。つまり、納税者の申告・無申告の適否につき税務署長の調査が制度上予定されているのである。このため、納税者は税務署長の調査に対し申告・無申告の内容の適否を確認し得る情報を提供することが予定されていると解される。この適否の情報が客観的な情報を言うことは明らかである。

以上のとおり、両税制では納税者自身と税務当局の双方が検証可能となる手段を用いて所得を算定することを予定していると言え、その手段となり得るものが帳簿や証ひょうであると解するのが相当である。とりわけ、帳簿は証ひょうその他に基づき仕訳を行いそれを集計・記録したものであり所得の検証に最も適したものと考えられる。したがって、両税上記帳や証ひょうの保存は不可欠とすることができる。

### 3 白色記帳制度との関係

1984（昭59）年、納税環境の整備の一環として、不動産、事業、山林所得を生ずべき業務を営む白色申告者（以下「白色事業者」という。）及び白色申告法人に対する記帳制度（以下「白色記帳制度」という。）が設けられた。このため、所得税の青色申告制度の普及停滞はさほど問題とはならない、との指摘もあり得る。換言すれば、申告納税制度に必要な記帳のレベルは白色記帳制度で手当済みであるとする指摘である。また、法人税の場合も、青色申

告制度と白色記帳制度の記帳水準に差異が認められないのであれば、前者にのみ税制上の特典を付与するのは妥当ではないとする指摘が可能となる。

そこで、以下では、白色記帳制度を概観した上で同制度と青色申告制度との対比を通じてその差異を明らかにし、この指摘の可否を考察する。

## (1) 白色記帳制度の概要

### イ 両税共通

次のロとハに述べる白色記帳制度は、その適用基準に該当する白色事業者に一律に適用される制度である。青色申告制度が任意の適用制度であるのに対し、この白色記帳制度はいわば強制的に適用されるという特徴を有する。ただし、白色記帳制度の不履行に対するサンクション規定は置かれていない。

### ロ 所得税

所得税の白色記帳制度は、白色事業者で前々年又は前年の所得金額が300万円を超えるものが後記(2)イ(イ)に掲げる事項を記帳した帳簿及び取引に関して作成し、又は受領した証ひょうを保存する制度である(所法231の2①③)。

なお、税務署長は、白色記帳制度適用者に対する調査の際には、原則として、帳簿検査を実施することになる(所法231の2②)。

### ハ 法人税

法人税の白色記帳制度とは白色申告法人(公益法人等は収益事業を営む場合に限る。)が後記(2)ロ(イ)に掲げる事項を記帳した帳簿及び取引に関し作成し、又は受領した証ひょうを保存する制度である(法法150の2①)。なお、税務署長は白色申告法人に対する調査に際し、原則として、帳簿を検査することになる(法法150の2②)。

## (2) 白色記帳制度との対比と検討

### イ 所得税

#### (イ) 両制度の対比

青色申告制度が規定する三つの記帳方法(正規の簿記、簡易簿記、

現金主義)と白色記帳制度が規定する記帳方法を比較すると、次表のとおりとなる<sup>(59)</sup>。

営業等所得 (農業所得を除いた事業所得をいう。)		青色申告制度			白色記帳制度		
		正規簿記	簡易簿記	現金主義			
作成帳簿	仕訳帳	○					
	総勘定元帳	○					
	その他必要な帳簿	○	○	○	○		
記帳項目	資産	(1) 現金	○	○	○		
		(2) 当座預金	○				
		(3) 手形	○				
		(4) 売掛金	○	○			
		(5) 買掛金	○	○			
		(6) (2)～(5)以外の債権債務	○				
		(7) 減価償却資産・繰延資産	○	○	○		
	負債項目	(8) (1)～(4)(6)(7)以外の資産	○				
		(9) 引当金・準備金	○	○			
		(10) 元入金	○				
		損益項目	(11) 売上げ	○	○		○
			(12) (11)以外の収入	○	○		○
			(13) 仕入れ	○	○		○
			(14) (13)以外の費用	○	○		○
作成書類	損益計算書【収支内訳書 <sup>(60)</sup> 】	○	○	○	【○】		
	貸借対照表	○					

(注)「○」印は記録・作成の義務があることを示す(後記ロ(イ)の表に同じ)。

(59) 所得税の青色申告制度及び白色記帳制度には①営業等所得(農業所得を除く事業所得)、②農業所得、③不動産所得、④山林所得の4種類の別に記帳方法が定められているが、このうち①を採り上げている。

(60) 「収支内訳書」は白色事業者がその業務に係る総収入金額と必要経費の内容を記載する書類であり、その記載内容は損益計算書と類似するものとなっている。なお、「収支内訳書」は白色記帳制度に基づき作成する書類ではなく、所得税法120条4項に基づき作成する書類であるが、記帳制度適用者が確定申告書を提出する際には必ず添付が要請される書類であるためこの表に織り込んだ。

## (ロ) 検討

青色申告制度では、正規の簿記の方法を原則としているが、この記帳方法よりも記帳の信頼性が低い簡易簿記の方法と現金主義の方法を許容している。正規の簿記の方法が白色記帳制度における記帳方法よりも記帳水準が高いことは検証するまでもなく明らかであるから、青色申告制度が規定する三つの記帳方法のうち白色記帳制度との関係で検討を要するのは、簡易簿記と現金主義の二つの記帳方法となる。

### ① 簡易簿記と白色記帳制度

まず、簡易簿記の方法と白色記帳制度を見てみよう。上記(イ)の表の「記帳項目」に注目すると、「損益項目」を記帳対象とする点に両者の一致が認められる。しかし、「資産負債項目」は、簡易簿記の方法の場合は、そのうちの一部に当たる「(1)現金」、「(4)売掛金」、「(5)買掛金」、「(7)減価償却資産・繰延資産」を記帳対象とする一方、白色記帳制度の場合は、そのすべての項目について記帳対象としていない<sup>(61)</sup>。つまり、両者の具体的な差異はここに存在する。

では、この差異がどういう評価につながるのか。まず、「(1)現金」の項目から見ると、これは、具体的には「現金取引の年月日、事由、出納先及び金額並びに日日の残高」を記載事項とする現金出納帳を備え付けるものである。現金は業務に係る取引の基本的な決済手段である上、その現金取引には証ひょう等の授受を伴わないものもまま存在し得ることから、業務に関する現金の出納状況を一元的に管理することは、その業務に係る総収入金額や必要経費を正確に把握する上で重要な作業と言える。とりわけ、日々行う帳簿上の現金残高と実際の現金有り高との照合及びその不一致の解明は、現金出納

---

(61) 「(9)引当金・準備金」の項目は、一般的には青色申告の特典(第1章第1節4(1)ロ、同③(ii)参照)であり(例外:所法52①)、白色記帳制度に記帳が要求されないのは当然であるから、両者の差異の対象からは除外した。

に係る記帳内容の検証作業であり、帳簿の正確性を補強するものとなる。

次に、「(4)売掛金」の項目では、「売上その他取引の相手方別に、取引の年月日、品名、その他行なつた給付の内容、数量、単価及び金額」を記載する。すなわちこれは、売掛帳を備え付けるものである。得意先ごとの掛売りや売掛金の回収状況を適時に記帳するため、総収入金額の正確な把握や引当金の設定に資するものとなる。

また、「(5)買掛金」の具体的な記載内容も上記売掛帳と同様である。この記帳を行うことすなわち買掛帳の備付けは、仕入れ状況の的確な把握など、必要経費の正確な計上に資する。

最後に、「(7)減価償却資産・繰延資産」の項目では、「資産の種類ごとにそれぞれの取得又は支出の年月日、取得又は支出の相手方、数量、取得価額又は支出の価額」等を記載する。つまりこれは、固定資産台帳を備え付けるものであり、償却費や資産損失等の適正計上に資する<sup>(62)</sup>。

以上のとおり、簡易簿記の方法では現金出納帳、売掛帳、買掛帳及び固定資産台帳という帳簿の正確性を担保する補助簿の備付けを要求する。このことから、簡易簿記の方法が正確な所得金額の計算に寄与する程度は、白色記帳制度に比し相当大なるものがあると評価することができる。したがって、簡易簿記の方法と白色記帳制度とでは前者の記帳方法が相当程度記帳水準が上回ると考えられる。

## ② 現金主義と白色記帳制度

次に、現金主義と白色記帳制度を見てみる。現金主義が設ける「記帳項目」は「(1)現金」と「(7)減価償却資産・繰延資産」の二つ

---

(62) なお、白色事業者の場合も確定申告書に添付する「収支内訳書」に「○減価償却費の計算」欄を記載するところ、これを履行する場合には、事実上、固定資産台帳と類似の項目を記帳していると解することも可能のように思われる(菊池衛「記帳・記録保存制度等について(上)」の「問43(減価償却費の記録方法)」国税速報3707号16-17頁(1984)も参照)。

となる。他方、白色記帳制度にあつては「損益項目」の四つとなっている。このように両者の記帳項目数に注目すると、現金主義の方が白色記帳制度よりも記帳項目が少なく、より簡易な記帳方法であると言える。そうすると、現金主義の方が白色記帳制度よりも記帳水準が劣るのではないかとの疑問が生ずる。

仮に、この疑問に「しかり」と回答が寄せられるとすれば、青色普及の停滞は直ちに問題とはならない。現金主義よりも記帳水準の高い白色記帳制度が白色事業者をカバーしているからである。そこで、現金主義と白色記帳制度の各記帳水準を検討する。

ところで、記帳は所得を計算する上で不可欠な作業であると解されるところ(上記2)、そこで記帳すべき内容は正確な所得を計算し得る内容で足りるものとする。現金主義の方法は現金主義による所得計算の特例(所法67)を適用する場合に用いる記帳方法であるが、同特例では償却費と貸付金等の資産損失の計上を除き、現金の出納で所得を計算することになる(第1章第1節3(1))。したがって、償却費等の計算と現金の出納を正確に記帳することで同特例に係る所得が正確に計算できることになる。この点、現金主義の方法は、現金出納帳で、現金の出納すなわち同特例に係る業務の総収入金額及び必要経費を記帳するとともに、日々の現金有り高の照合により帳簿の正確性をも検証する記帳方法である。他方、白色記帳制度では、「損益項目」の記帳により損益を記帳するものの、現金出納帳に見るような資産項目からの検証手段は設けられていない。このため、正確な所得の計算に寄与する記帳方法という観点からは、現金主義の記帳水準が白色記帳制度のそれを上回っていると考えられる。

### ③ 結論

①と②の検討のとおり、青色申告制度が用意する記帳方法は資産負債項目を記帳するものであり帳簿の正確性の検証を併せ行うもの

であるから白色記帳制度を上回る記帳水準であることを確認することができる<sup>(63)</sup>。そして、当該検証を経た帳簿から計算した所得が所得税法の求める所得であると解される。よって、白色記帳制度をもって所得税の青色申告の普及停滞の問題は解決し得ず、青色申告制度における記帳こそが理想的な記帳方法と言えるのであり、その普及促進を行う意義がここに認められるのである。

## ロ 法人税

### (イ) 両制度の対比

法人税の青色申告制度の記帳方法と白色記帳制度を比較すると、次表のとおりとなる。

		青色申告制度	白色記帳制度	
作成帳簿	仕訳帳	○		
	総勘定元帳	○		
	その他必要な帳簿	○	○	
記帳項目	資産負債項目	(1) 現金	○	○
		(2) 当座預金	○	○
		(3) 手形	○	○
		(4) 売掛金	○	○
		(5) 買掛金	○	○
		(6) (2)～(5)以外の債権債務	○	○
		(7) 有価証券	○	○
		(8) 減価償却資産・繰延資産	○	○
		(9) (1)～(4)(6)～(8)以外の資産	○	○
	損益項目	(10) 売上げ	○	○
		(11) (10)以外の収入	○	○
		(12) 仕入れ	○	○
		(13) (12)以外の経費	○	○
作成書類	損益計算書	○	○	
	貸借対照表	○	○	

(63) なお、現金主義の方法は白色記帳制度よりも記帳水準は上回るのであるが、同方法が例外的なものであることに留意する必要がある。すなわち、課税所得の計算は信用取引が発達した今日では権利確定主義により行うのが妥当であることに加え、現金主義の方法では所得の年度帰属を調整することが可能となり課税上の弊害が生じ得るからである。現金主義の方法はあくまでも青色申告制度の特典という整理でのみ認容されるものとする。

(ロ) 検討

上記(イ)の表を見ると、青色申告制度と白色記帳制度は、「記帳項目」と「作成書類」のすべてが同様となっている<sup>(64)</sup>。つまり、両記帳方法のいずれもが資産負債と損益の各項目をすべて記帳し損益計算書と貸借対照表を作成することになる。これに対し、異なる部分は、青色申告制度において「仕訳帳」と「総勘定元帳」の備付けが要求される点及び記帳方法が複式簿記の原則によるとされている点である。

では、この点の相違は記帳水準の関係でどう評価されるのか。「仕訳帳」とは、「すべての取引を借方及び貸方に仕訳する帳簿」(法規 54)であり、取引の発生日順に記載される。ゆえに、仕訳帳は法人が行うすべての取引を一覧できる資料となる。

また、「総勘定元帳」は「すべての取引を勘定科目の種類別に分類して整理計算する帳簿」(法規 54)である。総勘定元帳は仕訳帳から転記されるものであり記載する内容(数値)も仕訳帳と同一となるが、勘定科目ごとに整理する点に特徴がある。

このように、「仕訳帳」と「総勘定元帳」は、すべての取引を発生日順かつ勘定科目別に一覧することができる資料であるから、記帳した内容の是非の検証等に当たっての極めて有力なツールとなるものである。したがって、これを具備した青色申告制度はそれを備えない白色記帳制度に比し信頼性の高い記帳方法であると言える。ゆえに、法人税においても青色申告制度における記帳が白色申告制度のそれより望ましいから、前者にのみ税制上の特典が付されていることに理由は認められよう。

---

(64) ただし、具体的な記載事項では多少の相違はある。一例を挙げると、「(1)現金」では、両記帳方法いずれも「取引の年月日、事由、出納先及び金額並びに日日の残高」を記載することになるが、白色記帳制度の場合は、「ただし、少額な取引については、その科目ごとに、日々の合計金額を一括記載することができる。」として記帳事項の簡易化を図っている。

## 第2節 青色申告制度廃止論

### 1 序

第1節で確認したように、青色申告制度は正確な所得の計算に資するものであり、申告納税制度を円滑に運営するに当たり理想的な制度である。しかし、昨今、青色申告制度に対しては、それを廃止すべきであるとの指摘もまま見受けられる。この指摘の是非をここでは考察する。

### 2 廃止論の内容

青色申告制度廃止論は、大要、二つに分類することができる。一つが、条件を示しその将来の成就を前提に青色申告制度の廃止を展望するものである（以下「条件付廃止論」という。）。いま一つが、即時又は近時に同制度の廃止を指摘するものである（以下「近時廃止論」という。）。順次見てみよう。

#### (1) 条件付廃止論

##### イ 記帳水準が向上した時

「現在、直ちに青色申告制度を廃止するのは妥当ではないが、筆者は、従来より青色申告者に特典の偏った現行制度に疑問を持っており、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）すべきであると考えている。」<sup>(65)</sup>

##### ロ 特典の無機能の明確時

「近年、所得税における青色申告の割合が50パーセント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

---

(65) 畠山武道「記帳義務の問題」日税研論集4号131頁脚注24(1987)。

創設すべきとする見解も出てくることになる。」<sup>(66)</sup>

## (2) 近時廃止論

### イ 記帳は申告納税制度の責務

「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、すべての営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。」<sup>(67)</sup>

### ロ 青色申告制度の役割の終焉

① 「大蔵省は、すでに、昭和 54 年 8 月の『青色申告の優遇見直しの方針』で、当初のねらいだった取引の記帳普及はほぼ目的を達し、その奨励のための事実上、優遇措置を講じる意味が薄らいだと判断している。この判断は少なくとも法人税についての青色申告制度に関する限り妥当であるということができよう。過渡的誘引制度としての青色申告制度はその役割をすでに終わったと言える。」<sup>(68)</sup>

② 「青色申告制度は、すでに十分に役割を終えたわけで、この辺りで過渡的な制度に終止符をうつ時期に達したといえるであろう。」<sup>(69)</sup>

③ 「青色申告制度の中心的目的が記帳水準の向上にあるとすれば、消費税が導入された今日、もはやその使命は完全に終了したといえよう。」<sup>(70)</sup>

### ハ 青色申告制度の普及の限界

「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」

(66) 首藤重幸「帳簿書類」日税研論集 20 号 94 頁 (1992)。

(67) 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 7 巻 6 号 68 頁 (1998)。

(68) 石島弘「青色申告」日税研論集 28 号 84 頁 (1994)。

(69) 和田八束「青色申告制度の成立とその後の経過」税理 36 巻 1 号 107 頁 (1993)。

(70) 湖東京至『消費税法の研究』248 頁 (信山社、1999)。

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」こと、「特典と呼ばれる数々の措置がそれほどの誘引効果を發揮していない」ことにあるから、青色申告制度は「制度としての限界に達している」。「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。」一方、白色記帳制度は「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」<sup>(71)</sup>。

### 3 廃止論の検討

#### (1) 青色申告制度の位置付け

青色申告制度の廃止論者は、そのための条件を付すにせよ、付さないにせよ、同制度を過渡的な制度と位置付けた上でその廃止を唱えている。そこで、まず、同廃止論が前提とする青色申告制度の位置付けを確認する。

青色申告制度は承認制であることから、同制度が定める記帳の実践は納税者の意思（選択）に委ねられている。しかし、青色申告制度における記帳は両税制上理想的なものであるから、すべての納税者が当該記帳を実践するのが望ましいと考えることができる。

また、税制調査会は、昭和36年7月「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」72～73頁において、「青色申告制度は、租税制度に本来的のないしは恒久的な制度として考えるべきであろうか。」と問題提起をした上で、①「シャウプはこの制度を『正しい記帳のための誘引策』と呼ぶなど「勧告者たるシャウプ使節団が、この制度を過渡的なものとして考えていたことは明白である」こと、②「このような制度は諸外国にも

---

(71) 加藤恒二「青色申告制度の課題—所得税を中心に—」税大論叢 41号 46-47頁(2003)。

その例をみないものである」ことなどを踏まえ、「やはりこの制度は、本質的には過渡的なものとして理解すべきであろうと考える。」との結論を提示している。

第1章に見たように、青色申告制度はシャープ勧告に基づき戦後の行政混乱の解決策として導入されたものである。すなわち、終戦直後における当局と納税者との間の相互不信を解決する鍵を帳簿に見だし、納税者の記帳慣行の定着を図るべく、承認制の下、正確な記帳履行者に対し特典を付与し当局もその記帳を尊重する課税を行う方策として青色申告制度は設けられたのである。ここで、承認制や特典の付与といった制度が仕組みられた理由は、当時の混乱下では、記帳義務を課すことが困難であり、やむを得ない措置であったと解することができる<sup>(72)</sup>。

さらに、諸外国に目を転ずると、管見の限り、青色申告制度に類似する制度（承認制の記帳制度）は中華民国（台湾）に藍色申告制度<sup>(73)</sup>が認められるのみ<sup>(74)</sup>で、申告納税制度の輸入元であるアメリカをはじめ、フランス

- (72) このことは、平田敬一郎氏が行ったシャープ使節団（サリー教授）との記帳問題に係る議論、すなわち、「向こう [=シャープ使節団] は最初、帳面を記帳するのを義務づけるわけにいかんかとか言っていましたよ。アメリカがそれをやって、長い時間かかったけど成功した。しかし、ぼくは、義務づけるということはとてもできないから、逆に恩典を認めることによって、なるべく普及を図るという方向でどうだといった」（平田ほか・前掲注（41）〔平田発言〕430頁）というやりとりからも示唆される。
- (73) 中華民国（台湾）では1963（民國52）年に藍色申告制度を導入した（所得税法（民國32年公布。以下「台湾所法」という。）77①二、營利事業所得稅藍色申報書實施辦法（民國52年公布。以下「實施辦法」という。）。この藍色申告制度は（i）營利事業所得稅（法人、個人の企業が納税義務者。我が国の法人税に相当）と（ii）総合所得稅（個人が納税義務者。我が国の所得稅に相当）に適用されるが、それぞれ次の特典が置かれている（實施辦法19）。（i）の特典には、①交際費の損金算入額の拡大（台湾所法37）、②欠損金の5年間の繰越控除（同39）、③予定納税額（前年税額の50%）の当期前半6か月の仮決算の認容（同67）が、（ii）の特典には、総合所得総額の計算上配偶者の事業損失の通算（同16）の特典がある。なお、藍色申告の資格審査では会計組織が健全であるか否かが調査され優秀でないとその許可が下りないようであり（山内進「ハイブリッド税法に関する一考察—税法の移転メカニズムの比較研究—」福岡大学商学論叢49巻3・4号413頁（2005））、藍色申告の許可件数は我が国に比し相当少ない状況にある。
- (74) 過去に目を転ずると、韓国にも、青色申告制度に類似の綠色申告制度が置かれて

やドイツ等の先進諸国では記帳義務制度を整備している状況にある<sup>(75)</sup>。

以上からすると、納税者の意思に記帳を委ねる青色申告制度は恒久的な制度であるはずはなく過渡的な制度であると考えらるべきであるから、同制度廃止論が置く前提は正当であると考えられる。青色申告制度はいずれは廃止の時を迎える運命にあると解するのが自然と言えよう。

## (2) 廃止論の検討

### イ 条件付廃止論

上記2(1)のとおり、条件付廃止論は二様となっている。一つ目は、白色事業者の記帳水準が向上した時に青色申告制度を廃止すべきとする

いたことを確認することができる。韓国における緑色申告制度は我が国の青色申告制度を变形導入したものとされる(韓国租税研究所「緑色申告納税制度導入에 관한 연구」研究報告書 39 輯 35 頁 (2003))。緑色申告制度は、1966 年の韓国国税庁の開庁を契機に、国税庁訓令(훈령제 16 호)により所得税と法人税を対象に施行され(국세청「국세청 40 년사」[韓国国税庁 40 年史] 162、1593 頁 (2006))、1969 年には、それらが両税において法制化された(법률제 2124、2125 호)のであるが、1981 年に至り法人税の緑色申告制度が、1994 年に至り所得税の同制度がそれぞれ廃止されている(법률제 3270、4803 호)。

この点の廃止理由は次により説明される。국세청・同前 106 頁によれば、①納税者の認識不足から緑色申告制度の適用対象者は年平均 100 余名のごく少数にすぎず、また、②「実地調査の免除」という特典を悪用しかえって申告を不誠実にする傾向が現れこれに対する措置や制度改善を行ったものの同制度を活性化することができなかったためとする。そして、同頁は、緑色申告制度の廃止を振り返り、「どんなに先進制度であっても納税意識を度外視した異常な制度施行は結局失敗するという教訓を与えた最初の事件であると言える。」と締めくくっている。また、韓国租税研究所・同前 37-39 頁では、緑色申告制度が定着をみず途中で廃止された理由について、①緑色申告の資格要件が制約的であったこと、②特典が少なかつたこと、③実地調査の免除の特典が保障されなかつたこと、④1960~70 年代の納税意識水準、記帳能力等が足りなかつたこと、⑤特典が租税回避の手段として悪用されたことなどを挙げている。いずれにせよ、韓国における緑色申告制度はそれが効果的に運営できず不成功という形で幕を閉じたものと言うことができる。

なお、緑色申告制度の特典には、①繰越欠損金の 4 年間の控除、②保険差益等の損金算入、③貸倒引当金の限度額の割増し、④特別償却の認容、⑤減価償却の繰延べ、⑥租税の分納、⑦税務実態調査の省略などが置かれた(韓国租税研究所・同前 37 頁)。

- (75) 掲げた各国の根拠条文を示せば、アメリカでは Internal Revenue Code (内国歳入法) 6001 条・Internal Revenue Regulation (財務省規則) 1.6001-1、フランスでは Livre des procédures fiscales (租税手続法典) 102B 条、ドイツでは Abgabenordnung (租税通則法) 140-148 条となる。

ものである。青色申告制度を正確な記帳慣行の定着を目的とする過渡的の制度であると理解する以上、記帳水準の向上をもって同制度を廃止すべきとする見解は極めて妥当な展望と言えよう。ここで、「記帳水準の向上」がどの程度の水準であるかは明示されていないが、少なくとも、上記の論稿が発表された1987(昭62)年当時の白色事業者の記帳水準を上回る記帳水準を指すことは自明であろう。

二つ目は、所得税に関してのものであるが、特典の青色申告への誘引機能がないことが明確になった時を青色申告制度の廃止基準とするものである。確かに、特典は青色申告者のみに付与されるものであるから、課税の公平の観点から見たときに特典の存在は問題なしとしない面もあり得よう。そして、特典が青色申告への誘引として措置されている点を強調すれば、こうした条件設定も妥当性を有しよう。ただし、特典には実体上の特典と手続上の特典があるところ(第1章第1節4)、前者の場合は所得計算が正確に行われていることが基本的な前提であると解され、また、後者の場合も正確な記帳を行う青色申告者に対する当然の措置と考えることができるので、誘引機能の無機能が直ちに同制度の廃止へとつながるものではないと考える。なお、例えば、10万円の青色申告特別控除のように明らかに青色申告への誘引のみのために存在すると思われる<sup>(76)</sup>特典は検討を要しよう。また、その他の特典も、特定の団体等の既得権と批判されることがないように絶えずその存置の是非の検証を行う必要があることは言うまでもない。

#### ロ 近時廃止論

次に、近時廃止論を検討する。上記2(2)のとおり、その議論は三

---

(76) 10万円の青色申告特別控除(第1章第1節4(1)ニ②)は、従来、青色申告者の優遇措置として設けられていた青色事業主特別経費準備金制度(事業所得の5%相当額(最高10万円)を限度に同準備金への繰入額を経費認容する制度)に代わって創設されたものであるが、この制度の切換えに当たっては、青色申告制度の一層の普及がねらいにあった(柿谷昭男「租税特別措置法(所得税関係)の一部改正について」税通27巻8号51頁(1972))。

つに分類できる。一つ目は、記帳を申告納税制度内在の義務と捉え承認制を採用する青色申告制度の即時廃止を唱えるものである。記帳を責務と解する点に異論を差し挟む余地はないが、青色申告制度が記帳慣行の確立という育成的な制度として今日まで歩み続けてきた点や、記帳の現状を踏まえ設定する記帳水準をいかようにするかという点をかんがみると、廃止にはいまま少し慎重な検討を要するものと解する。

二つ目は、青色申告制度がその役割を終えたと評価し同制度の廃止を言うものである。法人税の場合にはその普及率を見ればこの指摘は当を得たものと考えることができよう。しかし、所得税の場合はやや早計の感がある。青色申告制度の役割とは正確な記帳慣行の定着にあるところ、現在の所得税の青色申告制度の普及状況はいまだ不十分であると解するからである。

三つ目は、適用の選択を許す承認制を採用し青色誘引機能がない特典を付与する青色申告制度及び青色移行機能を欠く白色記帳制度の両制度をもってしては、これ以上正確な記帳の普及は期待し得ず、その結果、特典の存在が不公平となるため、これらの問題を一掃すべく一般記帳制度の創設を提言するものである。しかし、両制度での正確な記帳の普及が現状において困難であるとしても、そのことが両制度を廃止するという選択肢のみを用意するものではないと考える。また、二本の記帳制度を一本にしたところで、実態が伴わないようでは、あるいは、予定する記帳水準に直ちに誘導するのが困難であるためこれを調整する細やかな経過規定（記帳水準を下げる例外規定であり、例えば損益項目のみの記帳等）を織り込む等の複雑な手当を施すのであれば、あえて性急に制度を改変する意義も乏しいものと考えられる。さらに、特典の不公平の指摘については、特典が正確な記帳に対する当然の措置等と考え得る場合は、必ずしも当たらない指摘と考えられることは既述のとおりである。

#### 4 小括

青色申告制度は、恒久的な制度ではなく過渡的な制度であると考えられる。このため、上述のような青色申告制度廃止論が展開されるのは極めて自然なことである。そして、青色申告制度が正確な記帳慣行の定着を目的として創設された経緯を踏まえると、記帳水準の向上をもって同制度の役割が終焉したと解し同制度の廃止を展望することは最も理にかなったものであると考える。

この点、法人税に限って言えば、青色普及率の高推移からすれば、青色申告制度の役割が終焉したとする指摘は説得力を有する。

一方、所得税の場合は、現在の青色普及率の停滞からして、必ずしも満足した記帳水準にあるとは言い難い。ゆえに、青色申告制度の役割は未だ終えておらず、同制度の終焉を言うには早計と考える。ただし、その役割を果たすのが同制度ではもはや困難であるとして、異なる制度の創設をもってその役割を果たすべきであるという主張は成り立ち得る。しかし、満足した記帳水準のある程度の実証（すなわち一定程度の青色普及率の向上等）がない段階では、まずもって現存の記帳制度の工夫による対応の可否を十分に検討すべきものとする。近時廃止論の中にこの観点からの検討は見当たらず、廃止ありきで議論が展開されているようにさえ感ずる。したがって、青色申告制度廃止論は将来的展望との位置付けでは賛同し得るが、直ちにその廃止をすべきとする見解には組みし得ない。

### 第3節 青色申告制度の今日的意義

#### 1 所得税の青色申告制度

青色申告制度は、検証可能性を備えた理想的な記帳を実践するものであるから、申告納税制度の下では、広く納税者に普及されることが望まれる制度である。しかし、所得税の青色普及率は永年にわたり50%前後で足踏みをしている状況にあり芳しいものではない。適正公平な課税の実現が強く叫ばれる今日、こうした状況を看過することはできず、何らかの手当を講ずる必要

がある。そこで、青色申告制度の今日における意義を整理することとする。

申告納税制度は納税者が自発的に適正な申告を行うことで成り立つ制度である。それゆえ、納税者の納税道義の高揚が最も望まれることになる。この点、青色申告制度は承認制を採用するため納税者の当局への申請によって行われる。そして、青色申告制度が正確な記帳に基づく適正申告を行う制度であることにかんがみると、青色申告の申請は当局に対する適正申告を行う旨の意思の表明と見ることができるのではなかろうか。

例えば、青色申告の申請は一般に税務署等に備付け<sup>(77)</sup>の「所得税の青色申告承認申請書」により行われるが、同申請書の「6 その他参考事項」欄では納税者が備え付ける青色申告に係る帳簿を「現金出納帳・売掛帳・買掛帳・経費帳・・・(略)・・・」の中から選んで○印で囲むことを求めている。このため、納税者は青色申告の申請の際自身が備付けを行う帳簿を当局に対しあらかじめ明示することになる。したがって、青色申告の申請は単に申請という意味にとどまらず青色申告制度の核となる正確な記帳を約束するもの、ひいては適正な申告を行う旨の意思の表明と解することができるのである<sup>(78)</sup>。

また、青色申告制度の記帳方法は一般に高度なものと認知されているように思われる。筆者もしばしば「青色申告は難しい」などと耳にすることもある<sup>(79)</sup>が、このことの証左となろう。こうしたことから、青色申告者の中には青色申告に係る記帳を実践することである種の誇りのようなものを抱く者も少なくないと考えられる。そして、この誇りが適正申告を生むのである。

(77) 各種申請書や申告書などの様式は国税庁ホームページ (<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/kensaku02/search/index.php>) から入手できる。

(78) 佐藤和雄氏は「青色申告制度というのは、要は納税者の政府に対する『正しい申告と納税とを致します』という誠実さを誓約した意思表示であり、政府はこれに対し一定の褒章的特典を与えることを約した一種の双務契約的な制度である。」と述べられている(同「青色申告制度について」税通10巻5号43頁(1955))。

(79) こうした声はホームページ上でも紹介されている。例えば、『青色申告は難しい…』周りのそんな声に影響されて、起業1年目や、白色から切替えたばかりの人は、10万円控除を選んでしまいがちです。…(All About ホームページ [http://allabout.co.jp/1/220651/1/product/220651\\_01.htm](http://allabout.co.jp/1/220651/1/product/220651_01.htm) (2009/7/9閲覧))。

次に、青色申告制度が関係民間団体の支援の下に維持されている点に目を向けてみる。同団体の中でもとりわけ青色申告会はその名称のごとく青色申告制度の育成・普及を事業目標に掲げ積極的にその普及に努めている<sup>(80)</sup>。仮に青色申告制度が廃止された場合、青色申告会は納税協力団体として存続するとしても、会の名称をどうするか等の問題が生ずる。永らく通称「青会」などとして親しまれてきた青色申告会に青色申告制度の廃止が与える影響は少なくなかろう<sup>(81)</sup>。

さらに、国税庁の使命は適正公平な課税の実現であり、そのためには人的資源の適正配置等をもとより納税者の情報等も的確に収集・分析の上、効率的・効果的な調査、指導、広報等の事務運営を行う必要がある。青色普及率は納税者の記帳水準を示す重要な指標と評価できるものである<sup>(82)</sup>が、青色申告制度を廃止してしまつては、記帳水準の実態を測るバロメータを喪失することになってしまう。とりわけ、記帳水準向上の途上にあると目される個

(80) 例えば、東京青色申告会連合会（以下「東青連」という。）の「第12期事業計画書（平成21年4月1日から平成22年3月31日まで）」の「2. 事業計画」の「(2) 青色申告制度の普及と組織の強化に関する事業」には、「① 最重点課題として、青色申告制度の普及促進と健全な納税者の育成に取り組みます。」(傍点筆者)とある。

(81) 播久夫氏によれば、1956（昭31年）に全青色は日本経済新聞の「青色申告廃止か」の記事を受け、大蔵省主税局長と国税庁長官に対し「当局は青色申告を本当に廃止するのか」との公開質問状を提出したとされる（播・前掲注（35）105頁）。また、1979（昭54）年の日本経済新聞の大蔵省が青色申告制度を近い将来廃止する方向で検討を進めている旨の記事の掲載を受けて、東青連を中心とする青色申告会の「代表者が国税庁に出向き、直税部長に税務行政をあずかる当局者としてこのような報道記事に対してどのようにお考えになるか責任ある回答をしてもらいたいと申し入れ」たとされる（播・同前199-201頁）。ちなみに、両ケース共に当局から青色申告制度の廃止はないとの回答が得られたとする（播・同前106、201頁）。

なお、播氏は、所得税の青色申告制度を恒久的なものとは解しておらず、同制度の廃止は「『記帳習慣の醸成』という青色申告制度創設の趣旨ができたかどうかという判断にある」としている（播・同前205-206頁）。

(82) 本稿の「所得税の青色普及率」は公表データすなわち納税額を有する者の青色申告の普及率である（前掲注（2）参照）。このため、納税額のない者や還付申告者はこれに反映されておらず、「所得税の青色普及率」を事業者全体にそのままトレースして記帳水準を測定することはできないが、納税額の有無で青色普及率が乖離しているとも思われぬ。ゆえに、「所得税の青色普及率」は事業者全体の記帳水準を測る有力な材料になるものと考えている。

人事業者を擁する所得税にあつては、その影響は著しいものとなる。

以上のとおり、青色申告制度の納税道義の高揚機能や同制度廃止による青色申告会への影響、効率的・効果的な事務運営の諸点を考慮すると、今後も所得税の青色申告制度は一層の普及が図られるべきであると考えられる。

## 2 法人税の青色申告制度

法人税の青色普及率は約 30 年間にわたり 90%による高率の推移を示しており、これを稼働中の普通法人で見ると 98%と 100%をわずかに下回る程度にまで達している（第 1 章第 2 節 4（2））。この数値は、正確な記帳慣行の定着を示すと評価できるものであって、法人税の青色申告制度はその役割を果たしていると解することができる。

また、青色申告制度の廃止による納税道義や関係民間団体への影響は所得税の場合と異なり少ないものと思われる。すなわち、法人税の青色普及率は上記のごとく極めて高率であり、会社法その他の法律で一定水準の記帳が元々要請されていることから、青色申告法人に個人の青色申告者に認められる青色申告への誇りを同様に見いだすのは困難である。そして、法人会をはじめとする関係民間団体が青色申告制度の強力な支えとなっていることは既述のとおりであるが、仮に同制度を廃止した場合においても、上述の青色申告会の場合に想定される会の名称の問題が生ずることもないなど関係民間団体への影響は比較的少ないものと思われる。

さらに、青色申告制度の廃止は、同制度上で求められる各種の申請書の提出の省略を可能にするという事務の簡素化が得られるという利点を生む。ただ、この点に関しては次の指摘が予想される。青色申告制度は上述のとおり十分定着を見ているので、同制度の廃止は、その周知等で当局・納税者双方に新たな負担を強いることになるから、かえって簡素化に反するのではないかと、とする指摘である。

しかし、この指摘はやや近視眼的なものであると考えられる。なるほど制度を改正すれば、それが周知されるまでの間、当局はその普及に必要な事務

量を投下する。青色申告制度の廃止ともなれば一定程度の事務負担を要しよう。また、納税者はもとより関係民間団体等に対しても制度了知のため一定の負担を強いることも不可避である。けれども、このような負担は恒常的に続くものではない。税制は公平・中立・簡素の原則を理念に制定されるべきものであるが、現行の税制は公平あるいは政策等の要請により極めて複雑化している状況にある。このため、税制の簡素化は可能な限りできるところから実施すべきことなのである。

加えて、法人税の青色申告制度に対しては、高い青色普及率にもかかわらずなお青色申告制度を存置しているのは青色申告の承認の取消しという「伝家の宝刀」の維持にある、との指摘が存する<sup>(83)</sup>が同制度の廃止をもって、これは払拭されることになる。

以上から、法人税の青色申告制度は、これを廃止し、一般記帳制度の導入の検討を積極的に行うべきと考える。

---

(83) 神田良介「青色申告制度の意義に関する研究—会計的視点による—」商学研究論集 10 号 15 頁 (1999)、湖東・前掲注 (70) 248 頁。

## 第3章 青色申告制度の今後の在り方

### 第1節 所得税—青色申告制度の普及促進策

#### 1 序

所得税の青色申告制度は今後一層の普及が図られるべきである。しかしながら、青色普及率を見ると40年間にも及ぶ極めて長期の間50%程度のこう着状態にある。このため、新たな何らかの対策を打たずして更なる普及が見込めないことは経験則上明らかである。そこで、本節では青色申告制度の普及拡大策の具体的な手法を検討しその提言を行う。

#### 2 普及策の検討

##### (1) 執行面の工夫

青色申告制度の更なる普及推進に当たり、いかなる施策が功を奏するのか。これは、青色申告の普及現状を的確に把握・分析した上で必要に応じた普及策を講ずるのが最も効果的であると考えられる。

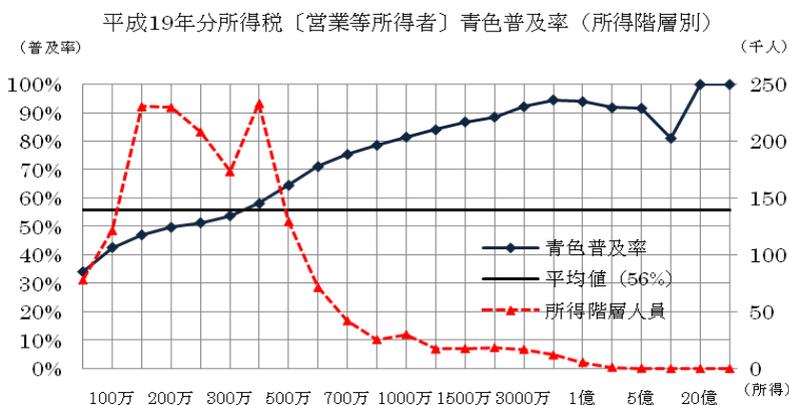
##### イ 中低所得階層の普及の必要性

2007（平19）年分の所得税の青色普及率を所得階層別にまとめると、次表のとおりとなる<sup>(84)</sup>。青色普及率は低所得階層から高所得階層に移行するにつれ上昇傾向を示している。そして、青色普及率が平均値（56%）を超えるのは400万円超の階層であり、70%を超えるのは600万円超の階層である。一方、青色・白色合計の納税者数は600万円未満の階層に多くが分布している。

ここから、青色普及率の平均値を押し上げるためには、600万円未満の所得階層を中心に普及の充実を図る必要があることを指摘することができる。

---

(84) 国税庁・前掲注(13)の「(1) 所得階級別人員」の「営業等所得者」(65頁)に占める「(3) 青色申告」(67頁)の割合をグラフ化したものである。

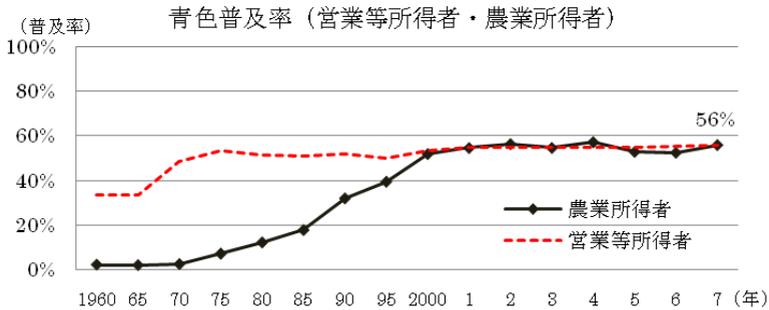


#### ロ 業種別普及率の分析の必要性

これまで本稿は、所得税の青色普及率に関し国税庁の統計資料を中心に議論を展開してきた。具体的には、当該統計資料は事業所得者を①営業等所得者と②農業所得者とに二分して公表されているところ、本稿は①の資料を採り上げ議論を行っている。では、ちなみに、②の農業所得者の青色普及率であるが、直近の2007（平19）年で56%となっており営業等所得者と同じ普及率となっている。だが、①と②の青色普及率の推移<sup>(85)</sup>を見ると、以下に示すように2000（平12）年以前では普及の足取りが相当異なっている状況にある<sup>(86)</sup>。

(85) 国税庁「第86、91、96、101、106、111、116、121、126～132回国税庁統計年報書〔昭和35、40、45、50、55、60、平成2、7、12～18年度版〕6・8、50、26・44、26・27、25・27、25・27、53・55、51・53、63・65、63・65、63・65、63・65、63・64、63・64、63・65頁及び国税庁・前掲注(13)65・67頁に基づき、納税額を有する営業等所得者又は農業所得者のうちに占める青色申告者の割合をグラフに示したものである。

(86) 過去、農業所得者の青色普及率は極めて低調であったが、これには、従来、一定の農業所得者に対して収支実額によらず農業所得標準による農業所得簡易計算が認められていたことが影響していたものと思われる。他方、農業所得の青色普及率を押し上げた要因としては、従来に比し農業の経営規模の拡大化を挙げることができる。例えば、経営耕地面積5ha以上の農家数は1985（昭60）年に19千戸であったのが2008（平20）年には56千戸に増加している（農林水産省大臣官房統計部「平



また、2000（平12）年以前、国税庁は上記①の営業等所得者の青色申告状況等について、更に（i）営業所得者と（ii）その他事業所得者<sup>(87)</sup>の別に各種統計資料を公表していた。同年以前の（i）と（ii）の青色普及率の推移をまとめると次のとおりである<sup>(88)</sup>。

表で確認し得る期間内に限ってのことではあるが、（i）と（ii）の青色普及率には20～30%強の開差が常に存在する。現在、両者の青色普及率がいかなる状況にあるかは不明であるが、下表の普及推移から推測すれば、両者に一定程度の開差が存するとみるのが自然である。このように、大きくくりの業種区分で比較しても青色普及率に差異が認められることを踏まえると、青色申告に係る業種を更に細分化の上分析すれば<sup>(89)</sup>、青色普及率が低調な業種が浮き彫りになると考えられる。

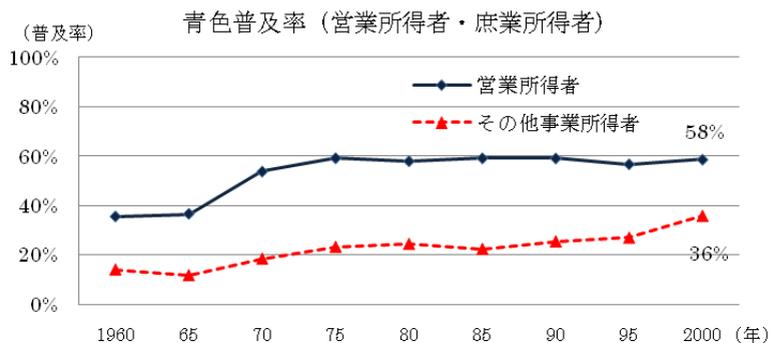
成20年農業構造動態調査結果の概要—経営耕地面積規模の大きい農家数が増加—（2頁）。なお、農業所得者数は就業の雇用化の進展等により減少している。

(87) 「その他事業所得者」とは、事業所得者のうち、営業所得者及び農業所得者以外の者（弁護士、医師、芸能人などの自由職業人）をいう（国税庁・前掲注（85）「第126回国税庁統計年報書」52頁）。

(88) 国税庁・前掲注（85）「第86、91、96、101、106、111、116、121、126回国税庁統計年報書」6・8、50、26・44、26・27、25・27、25・27、53・55、51・53、63・65頁に基づき、納税額を有する営業所得者又はその他事業所得者のうちに占める青色申告者の割合をグラフに示したものである。

(89) 例えば、総務省の「日本標準産業分類（平成19年11月改定）」では、大分類20、中分類99、小分類529、細分類1,455の業種区分を定める。

そして、この場合には、青色普及率が低調な業種に関する同業者団体等を通じて青色申告の勧奨をするのが効果的な普及策となる。



#### ハ 執行面の対応の限界

以上、統計資料を参考に所得階層別、業種別の青色普及率の差異に着目した青色勧奨策を提示し得るのであるが、当局は以上のような点を踏まえた効果的な執行策を講じてきたのであろうか。この点の答えは、「しかり」と言えそうである。

すなわち、当局は以上のような諸指摘も考慮の上、青色普及策を行ってきたものと考えられる。このことは、例えば、1985（昭60）年当時の国税庁所得税課長の次のコメントからもうかがい知ることができる。「青色申告の普及割合は…業種別、所得階級別ではかなりの開差があるのが実態である。青色申告制度は…今後ともその育成、普及について一層の努力をしていきたい。」<sup>(90)</sup>（傍点は筆者）

また、近年においても「平成19事務年度国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」58頁にも見られるように、当局は「あらゆる機会を

(90) 週刊税のしるべ1695号（昭和59年10月15日）3面。このコメントの隣には国税庁が公表したとする昭和58年分所得税の主要97業種の青色普及率の掲載があるが、業種間に相当の普及開差が認められる。なお、同誌では当該公表を受けて、「営業所得者と高額所得者の普及割合はいわば“及第点”を示しているが、一部の庶業所得者と少額所得者が普及割合の足をひっぱっている勘定。」と分析している。

とらえて、青色申告制度の説明と勧奨を行い普及に努め」(傍点筆者) ているのである。

さらに、既述のとおり、青色申告制度の導入から今日までの60年間、青色普及の道のりは平坦なものではなかったことから、その普及のために当局は様々な執行面の工夫をしてきたことは想像に難くない(第1章第2節4(1))。

にもかかわらず、青色普及率の横ばいは一向に解消されていない。このことから、執行面の工夫のみをもってして普及率停滞を打破するのは至難の業というほかない。このため、執行面で普及の道筋を新たに模索するよりも、制度面の再検討を行うのが有益であると考ええる。

## (2) 特典の拡大

先の青色申告制度廃止論での指摘にもあったが、青色普及率の横ばいは特典の誘引機能の不十分さを物語る。既述のとおり、現在では50を超える特典が設けられているものの、その多くは一定の設備投資等をする場合に限って適用されるものであるから、現実的に利用可能な特典は限られてくる。個人事業者で最も利用されている特典は、①青色申告特別控除と②青色事業専従者給与の経費算入であると考えられる。それ以外では、③一括評価の貸倒引当金、④中小企業者の少額減価償却資産の取得価額の必要経費算入の特例、⑤損失の繰越控除・繰戻し還付、⑥現金主義による所得計算の特例などが少々利用されているに過ぎないのではなかろうか<sup>(91)</sup>。

そこで、①ないし⑥の特典の拡大を青色普及策の検討の姐上に乗せることができる。特に、①の特典は原則すべての青色申告者に適用されるもの

(91) 会計検査院「平成19年度決算検査報告」1165頁では、「青色申告特別控除以外の青色申告の特典の中で適用率が最も高い特典は青色事業専従者給与の必要経費算入であり、…その次に適用率が高い特典は、売掛金等の貸倒れによる損失の見込額の一括評価による貸倒引当金の設定であり、…そして、取得価額を即時償却できる中小企業者の少額減価償却資産の取得価額の必要経費算入の特例であり、…上記以外のその他の特典…の中には中小企業者が機械等を取付した場合の所得税額の特別控除や情報通信機器等を取付した場合等の所得税額の特別控除などの税額控除がある。」(下線は筆者)と報告している。

であるから、この特典の拡大措置が効果的であると考えられる。そして、この点の具体案としては、青色申告特別控除（10、65万円）を引き上げるなどの方策が考えられよう。この場合において、上記（1）イに見た青色普及率の所得分布を踏まえれば、実効税率の比較的低い中低所得階層に特典の誘引効果を十分に効かす制度設計が望まれることから、特典の拡大措置はドラスティックに行う必要がある。

ところで、所得税は税体系の基幹をなすとともに個人の所得に直接負担を求める税であるゆえ、公平の確保が強く要請されているところである。そして、青色申告に係る所得は10種類の所得のうち、不動産、事業、山林の3種類の所得に限られるから、特典の設定に当たっては他の所得とのバランスも考慮しなければならない。

そうすると、以上のようなドラスティックな特典の拡大策、すなわち本来あり得べき税の大幅な減免は、課税の公平に大きな歪みをもたらすことになる<sup>(92)</sup>から採用し得ないものとする<sup>(93)</sup>。

### 3 白色記帳制度の再構築

#### (1) 白色記帳制度の役割

翻って白色記帳制度の意義は何かを考えてみる。同制度は、「新たな義務の創設ではなく、本来、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するものであり、これを確認する制度」<sup>(94)</sup>と行うことができよ

(92) 会計検査院は青色申告特別控除の平成19年度減収見込額が660億円と多額になっていることを問題視し同控除の適用状況等の検査を行っている（詳細は前掲注(91)1157-1177頁参照）。ちなみに、平成20年度では710億年程度の減収見込みになっている（川上尚貴『図説日本の税制〔平成20年度版〕』141頁（財経詳報社、2008））。

(93) 韓国税務士会付設の韓国租税研究所では廃止された緑色申告制度について、資格の要件や特典を再構築した上でその導入提言を行っている。そこでは、空港等の公的施設の割引等や教育費の減額等の特典が掲げられている（韓国租税研究所・前掲注(74)56頁）。これは、大変興味深い特典の提言であるが、こうした特典を我が国に導入するには公平の原則等の見地からしても乗り越えるべきハードルは高いものと思われる。

(94) 国税庁「昭和59年改正税法のすべて」50頁。

う。そして、このことは、第2章第1節2における申告納税制度における記帳の意義の考察からも導き得る。

ところで、白色記帳制度は、上記のとおり、記帳という納税者の責務を確認する制度にほかならないのであるが、これに加え、二つの大きな役割が期待されている。

第一の役割が、個人事業者の所得捕捉に対する不信感の払拭である。これが白色記帳制度の直接の創設原因といってもよい。同制度は昭和59年度税制改正で創設（1985（昭60）年分から適用）された<sup>(95)</sup>が、当時では所得税の執行面における業種間の把握差が社会問題となっていた。給与所得者の場合は源泉徴収により所得がほぼ捕捉されるのに対し個人事業者の場合は客観的な資料に基づく申告をを求める制度がなく所得の補足が不十分である、との批判がなされたのである<sup>(96)</sup>。そこで、こうした事態に対処すべく白色記帳制度が設けられたのである<sup>(97)</sup>。すなわち、白色記帳制度の役割の一つは白色事業者に対し記帳義務を課すことで個人事業者の社会的な不信感を払拭することにある。

第二の役割が、青色申告制度への移行促進機能である。白色記帳制度を設ける際、記帳を実施する制度という意味で類似の既存の青色申告制度との関係が問題となった。この点は、両制度を並存させ、求めるべき記帳の水準に差を設けることで調整が図られた。すなわち、白色記帳制度には青色申告制度に至らない記帳水準を設定する反面、特典を付与しないとする制度設計がされたのである。そして、白色事業者には、「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

(95) なお、白色記帳制度の創設に併せ、同制度の適用のない所得金額300万円以下の白色事業者に対しては業務に関しては業務に関し授受した証ひょう等の保存義務が課せられている（後掲注（104）参照）。

(96) これらは、「九（ク）・六（ロ）・四（ヨン）」（＝当局の所得捕捉率について給与所得が9割、営業等所得が6割、農業所得が4割であるという意）などと呼称される。なお、参考までに付言すると、業種間補足率の問題について「九・六・四」というような表現で「把握」から「議論」するのは適切ではない。

(97) 国税庁・前掲注（94）49-50頁。

のずとより高度な記帳に移行してくことを期待する」<sup>(98)</sup>とされた。

## (2) 役割の達成度

では、二つの役割の達成状況はどうであろうか。まず、第一の所得捕捉に対する不信感の問題から見ると、この点に係る実証分析等は見当たらずその検証は容易ではない。しかし、白色記帳制度をもって客観的資料に基づく申告という制度的手当が講じられたのであるから、同制度が社会的不信感を拭う一助になっているのは確かと言えよう<sup>(99)</sup>。当局でも、関係民間団体の協力の下、白色記帳制度の適用者に対し記帳開始説明会や個別の記帳指導等を行うなど、記帳制度の実効性を高めるべくその周知・指導に努めているところである。

だが、不信感が払拭し切れたと断ずるには難がある。事実、今日においても、「所得捕捉率については、…傾向として改善しているとはいえ、引き続き給与所得、自営業所得、農業所得ごとに捕捉率の違いがあることが指摘されている。…引き続き業種を問わず所得捕捉率を高めていくことが課題である。」<sup>(100)</sup>との指摘や、給与所得控除の見直し議論に関して「給与所得控除は『クロヨン』など国民の税に対する不信感を背景に創設されたものであり、見直しにあたってはこの不信感の解消が前提になるものと考える。」<sup>(101)</sup>との指摘があるなど、業種間捕捉率の問題は現在でも登場してく

(98) 国税庁・前掲注 (94) 51 頁。

(99) 白色記帳制度との因果関係は必ずしも明らかでないが、近年では、業種間の所得捕捉率が改善の傾向にあることが論じられている。例えば、大田弘子=坪内浩=辻健彦「所得税における水平的公平性について」内閣府・景気判断・政策分析ディスカッション・ペーパー23 頁 (2003) は、税務統計と国民所得統計に一定の調整を加えた上で所得補足率の推計を行い、「77年には給与所得者、自営業者、農業所得者の間に9対7対4に近い所得捕捉率の格差があったのに対し、その後20年間でその差は飛躍的に縮小し、97年の時点では10:9:8に近い比率になっており、大幅に改善していることがみてとれる。」と分析している。

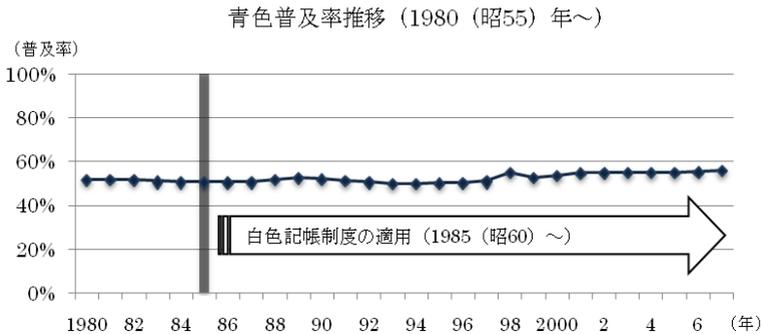
(100) 内閣府「平成20年度年次経済財政報告（経済財政政策担当大臣報告）ーリスクに立ち向かう日本経済ー」206 頁 (2008)。また、近年の業種間所得捕捉率につき大幅な改善が見られるとの諸分析（大田ほか・前掲注 (99) 等）に対して慎重論を投げかけるものとして、日本総合研究所「所得捕捉率推計の問題と今後の課題—90年代以降格差大幅縮小との判断は早計—」ビジネス環境レポートNo.10 (2005) を参照。

(101) 2003/06/18「政府税調『中期答申』について」民主党税調ホームページ

る。このことからすると、この問題は依然として税務執行が直面している課題の一つと考えるべきである<sup>(102)</sup>。

以上から、第一の役割については、一定程度の達成を評価し得るものの、社会的不信感の払拭にはいまだ至っていないものと言えよう。

次に、第二の役割である青色申告制度への移行の状況を見てみよう。これは、青色普及率の推移をもって判断するのが相当である。その結果は、既に本稿の冒頭のグラフで確認したところであるが、以下に、白色記帳制度の適用前の1980(昭55)年から直近までの期間を抽出したものを再掲する。それを見ると、わずか数%程度の微増を認めることができるが、普及率の横ばいの状態に変化はない。つまり、白色記帳制度は青色申告制度への移行促進の役割を果たしているとは言い難い。



### (3) 役割の未達成に対する対策

以上のとおり、白色記帳制度の二つの役割の達成状況について考察したが、それらは十分と言えるものでなかった。

では、どう対策を立てるべきか。第一の役割である捕捉率の不信感を払拭し切れない問題から考えてみる。捕捉率の不信感、脱税の報道や人の

(<http://www.dpj.or.jp/news/?num=11641&mm=print> (2009/7/9閲覧))。

(102) 例えば、増井良啓「税務執行の理論」フィナンシャル・レビュー65号180頁(2002)では、「現在の税務執行が直面している課題」として「クロヨン問題」を掲げている。

噂などの様々な要因で醸成されるものである。このため、ひとり記帳制度をもってして不信感を払拭することは困難と言えるのであるが、正確な記帳が広く実践され、そのことが認知されれば、不信感の払拭に大きく貢献するのは間違いなからう。そこで、考えられる対策は、正確な記帳に基づく申告を实践する青色申告制度が更に普及されることにあると考える。

そうすると、この第一の対策は、次の第二の役割である白色事業者の青色申告制度への移行の正否にかかってくると言うことができる。

次に、第二の役割の不十分さへの対策を考えてみる。青色申告は特典が付され白色申告より有利であると言われる。裏を返せば、白色申告は不利な申告と言うことになる。そこで、白色記帳制度は平易な記帳義務を課し記帳の慣行を備えさせる一方で特典を付さないとする制度枠組みを採用することによって青色申告制度への移行促進を企図したのである。ところが、上述のとおり青色普及率に変化は認められず、現在までの間、白色記帳制度にかけたこの点の期待は実現を見ていないのである。

しかし、既述のとおり、青色申告制度には更なる普及拡大が図られるべきであるから、この普及策をいかに打ち出すかが問題となる。この点は、基本的な手法であるが、白色事業者が青色申告を選択しない理由を把握した上でその対策を練ることから始める以外にはなからう。

納税者へのアンケート結果によれば、青色申告をしない理由の大宗は①小規模経営等による特典メリットの少なさや②記帳の手間・煩わしさにあるようである<sup>(103)</sup>。①への対策としては、特典の拡充措置を考えることが

(103) 例えば、農林水産省が2001(平13)年に農業所得者に対し行った経営管理に係る調査結果では、青色申告を行わない理由は何かとの質問に対する回答がまとめられているが、「農業収入が少なく、税制上のメリットがほとんどないため」が36.3%、「白色申告に比べ簿記記帳の手間がかかるため」が28.1%の割合を占めている(農林水産省「農業経営の管理に関する意向調査結果」25頁(2001))。また、やや古くなるが、内閣府(旧総理府)が行った昭和40年の世論調査における同様の質問に対しても、「事業規模が小さいから」、「記帳する暇がないから、記帳がわずらわしいから」、「事業の性質上ほとんど記帳の必要がないから」の項目に多くの回答が寄せられている(国税庁=内閣総理大臣官房広報室「所得税の青色申告に関する世論調査(昭和41年2月)」25頁)。

できるが、これは採用し得ないことは既述のとおりである（上記2（2））。

では、②の記帳の手間・煩わしさゆえに青色申告をしないとする点はどうか。確かに、青色申告制度における記帳は損益項目に加え資産負債項目もその対象とするから、白色記帳制度の適用者にとってみれば若干の手間を要することになる。これが、白色記帳制度の適用のない白色事業者である場合には、一層手間と感ずるものと思われる。

そこで、この点の対処法の検討が必要となるのであるが、まずもって、「記帳の手間・煩わしさ」が青色申告をしない理由に挙げられること自体を重く受け止めなければならない。既述のとおり、所得税法が求める所得とは青色申告制度の記帳に基づき計算された所得であると解された。このことを深く念頭に刻めば、青色申告制度における記帳は納税者にして当然に実践されるべきものとなる。そうすると、本来的には、「記帳の手間・煩わしさ」が青色申告をしない理由とはなり得ないはずなのである。

しかし、既に見た執行上の諸施策にもかかわらず、このような理由が提示されるということは、制度上の手当が十分でないこと意味するものと考えられる。白色事業者に対して記帳を促す制度は白色記帳制度にほかならないから、同制度が十分に機能するように制度設計を再構築する必要があると思料する。そして、白色記帳制度が適正に機能することで、白色事業者に記帳の実践が図られ、より高度な青色申告制度への移行促進が期待されることになるのである。

#### （4）白色記帳制度の再構築

##### イ 所得基準の撤廃

白色記帳制度には青色申告制度への移行促進機能が期待されている。とはいえ、白色記帳制度の適用は所得 300 万円超の者に限られるから、それ以下の所得階層に属する者への青色普及の寄与度は限られる<sup>(104)</sup>。

(104) なお、所得 300 万円以下の白色事業者であっても、前年に確定申告書を提出しているなど一定の要件に該当する者は、任意に作成し、又は受領した帳簿や証ひょうを保存することとされている（所法 231 の 2③）。しかし、この保存制度は記帳を積

このことは、所得階層別の青色普及率が低所得階層に向かうほど低下していることから明らかなである。

上記の適用基準は「零細事業者にまで記帳義務を課すことは、その必要とそれに伴う新たな負担とのバランスからみて必ずしも問題なしとしない」<sup>(105)</sup>ことを理由に設定されたものである。つまり、零細事業者（所得 300 万円以下の事業者）はそれ以外の事業者（以下「非零細事業者」という。）と異なり「記帳の必要性」よりも「新たな記帳の負担」に配慮されるべき、との判断に基づく適用基準の設定である。

このように適用基準の設定は、「記帳の必要性」や「新たな記帳の負担」が零細事業者か否かで異なるとの思考、つまりは零細事業者は非零細事業者よりも「記帳の必要性」が乏しくかつ「新たな記帳の負担」が大きいとの判断によるものである。そこで、この点の是非を検討する必要がある。

まず、「記帳の必要性」から見る。零細事業者につき「記帳の必要性」が乏しいと解するのは、記帳の不備による「税収への影響度」などが少ない点にあると考えられる。すなわち、所得税法は所得の大小に応じて累進税率により税額を決定する。このため、非零細事業者の場合は、取引規模が大きくかつ税額が高い傾向にあるから、記帳を欠くときに生ずる正当な税との過不足金額は大きくなる可能性がある。これに対し、零細事業者の場合は、取引規模が小さくかつ税額が少ない傾向にあるから記帳を欠くときに生ずる正当な税との過不足金額は比較的小さくなるものと考えられる。このように、零細事業者の場合は記帳不備に起因する「税収への影響度」は少ない。また、この「税収への影響度」は、租税に対する社会的な注目度が納税額の多寡で異なることを踏まえると、「社

---

極的に推進せしめる制度ではないため、青色申告制度への移行機能を期待するのは困難である。なお、この保存制度は所得 300 万円を超える白色事業者にも適用される。

(105) 大川要「白色申告者に対する記帳義務～その制度面からの検討」税理 27 卷 12 号 70 頁 (1984)。

会への影響度」に置き換えて説明することも可能となる。このような視点に立つと、零細事業者の「記帳の必要性」は非零細事業者のそれよりも相当劣後すると考えることができる。

しかし、以上のような視点に基づく判断は首肯し得ない。その理由は二つある。第一に、この視点自体に難点があることである。以上の零細事業者であるか否かの判定は所得によって行われているが、この判定自体が正確な所得を測定し得ない限り不能となる。既述のとおり、正確な所得の計算には記帳は欠かせないのであるから、この視点の前提において、零細か非零細かを問わず「記帳の必要性」は要求されることになるのである。

ただし、これには反論があろう。零細事業者は非零細事業者に比し取引金額やその数量等が少ない傾向にあり、記帳を欠いても正確な所得に近似した所得を算定することは可能である。例えば、近似値の所得よりも所得控除の額が相当上回ることが明らかな場合は、税収に影響はなく実益の観点からも「記帳の必要性」は後退すると。

だが、このようなケースは極端に取引回数が少なく一見して所得が明らかな場合に限られるのであり、実際問題こういう事例は余りないと考えられる。つまり、想定の外を出ないものとする。また、仮にこのようなケースが存するのであれば、記帳の手間も皆無に等しいから、強いて記帳を見合わせる必要性も乏しいと考える<sup>(106)</sup>。

第二に、公平配分の観点からの問題である。租税は、公共財やサービスを提供するための財源となるいわば会費と言うべきものであるから、公平な配分が強く要請されている。所得税の場合は、所得で担税力を測ることから、所得の大小に応じた納税をもって公平な配分が実現される

---

(106) 本稿の検討の範囲外のことであるが、近年のFX所得やIT取引所得の申告漏れ等の出現にかんがみ継続的に生ずる雑所得についても記帳の在り方を検討する必要があるものとする。なお、武田昌輔教授は1982年当時既に「一定額以上の所得が継続的に発生する場合の雑所得等も〔記帳義務の対象に〕含めるべきである」と指摘されている(武田・後掲注(112)6頁)。

ことになる。

だが、所得が正確であると言えない場合は、この公平な配分は実現したことにはならない。所得が不正確である場合には、正当な税との間に過不足が生ずるからである。また、所得が課税最低限以下の者である場合も、正確な所得の把握があつてはじめて、課税最低限以下の所得と言えるのである。とりわけ、近年では、課税最低限以下の所得者に対する財政支援として給付付き税額控除などの検討も積極的に行われているところであり、低所得者の正確な所得捕捉の必要性も強く指摘されているところである<sup>(107)</sup>。このため、公平配分の観点からも零細事業者に記帳は必要となる。

以上から、「記帳の必要性」は零細事業者か否かで異なることはないと思解されるのである。

次に、「新たな記帳の負担」について見る。ここでいう「新たな記帳の負担」とは、今まで記帳を行っていない事業者に対して当てはまるものであると思われる。

一般に事業者が業務を行う上で何の記帳も行わないというのは、我が国の慣行上想定しにくい。むしろ、何らかの記帳を行っていると思解するのが自然であると思われ、このような白色事業者にとっては白色記帳制度の適用は余り負担とはならないであろう。

仮に、全く記帳を行っていない者においても、先に「記帳の手間・煩わしさ」は青色申告をしない理由足り得ないと論じたごとく、青色申告制度の記帳よりも簡易な白色記帳制度の記帳は「新たな記帳の負担」と考えるべきものではない。

とはいえ、現実的には、記帳は生身の人間の行う作業であるから、零細事業者に限っては、例えば、物理的に記帳を行う環境を確保し得ない、あるいは確保するのが困難という事情があれば、記帳の義務化は「新た

---

(107) 例えば、荒井晴仁「わが国における課税最低限以下の所得層について」国際税制研究 21 号 54-62 頁 (2008)。

な記帳の負担」にほかならない。そこで、この点を以下検討する。

まず、白色記帳制度の記帳時間がいかほどか推定してみよう。白色記帳制度で求める記帳は売上げ、仕入れ、費用の損益項目である。その具体的な記帳内容を見ると、取引年月日、相手方、金額等に限られる。そして、少額な現金取引や小売業等の現金売上取引、証ひょうで内容が確認できるものは日々の合計金額のみ一括記載する方法も認められている。この結果、例えば、売上げの項目で個々の取引ごとに記帳を要する取引は、製造業等のうち多額の売上げかつ納品書控等のない取引のみであり、ほとんど考えられないことになる<sup>(108)</sup>。このように、白色記帳制度における記帳内容は相当簡略化されているから、零細事業者の記帳時間はさほど要しないと考えられる。

それでは、具体的な記帳時間の推定に入るとするが、次の三つの点を踏まえると、1日当たり30分を超えることはないものと考えられる。一つ目は、1965（昭40）年の世論調査において、半数の青色申告者が1日の記帳時間を30分未満と回答していることである<sup>(109)</sup>。当時はまだ電卓等が普及していない時代である。一方、今日ではIT技術は飛躍的に進展を遂げているのである。二つ目は、白色記帳制度における記帳方法は青色申告制度のそれより平易ということである。三つ目は、零細事業者の取引数量は比較的少ないと考えられることである。

次に、零細事業者の就労時間を見してみる。以上のとおり、白色記帳制度の記帳時間は1日当たり30分を超えることはないが、零細事業者の多くは使用人等を雇用しておらず事業主自身が記帳事務を行うものと考えられる。仮に零細事業者の就労時間が長時間であり記帳時間30分を別途設けることが著しく困難を強いるということになるのであれば、「新たな記帳の負担」は大きいということになる。

以下に、個人の製造業者の「平均」、「事業主のみ」、「事業主と家族従

---

(108) 大川・前掲注(105)73頁。

(109) 国税庁=内閣総理大臣官房広報室・前掲注(103)53頁。

業者（又は従業者）1人」の別における「1日の就業時間」<sup>(110)</sup>と「年間営業日数」<sup>(111)</sup>の推移をまとめた<sup>(112)</sup>。「1日の就業時間」は統計期間が直近の7年間と短期間であるが、実態を把握する上では差し支えなからう。そこでは、「事業主のみ」がやや微増の傾向を示すものの、「平均」と「事業主と家族従業者1人」については減少の傾向にあることを確認することができる。いずれも、就業時間は9時間を下回る状況にある。

また、「年間営業日数」については、直前の30年を超えた長期間の推移であるが、近年に至り総じて営業日数は減少している状況にある。

なお、以上において製造業者について採り上げたのは、前掲注(108)本文に触れたように製造業等の記帳が省略の可能性が少ないことを踏まえてのことである。それ以外の業種としては、卸売・小売業、飲食店、サービス業等について上記同様の統計があるが、いずれも製造業と同様の傾向を示している。

これらからすると、仮に記帳時間を最大の30分と見積もったとしても、この程度の記帳時間を零細事業者が確保するのは決して困難なことではないと言えよう。

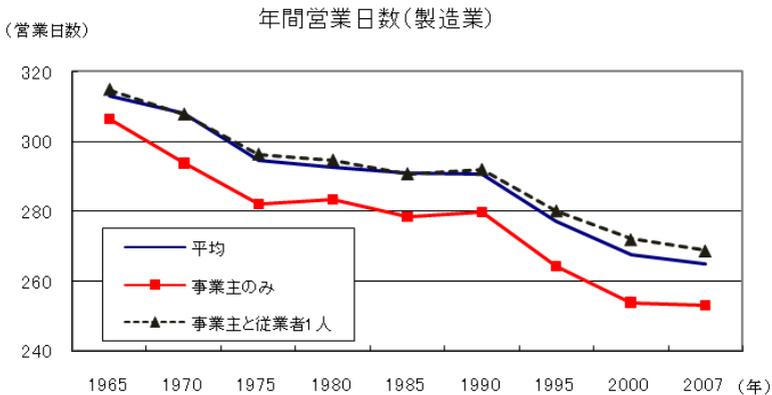
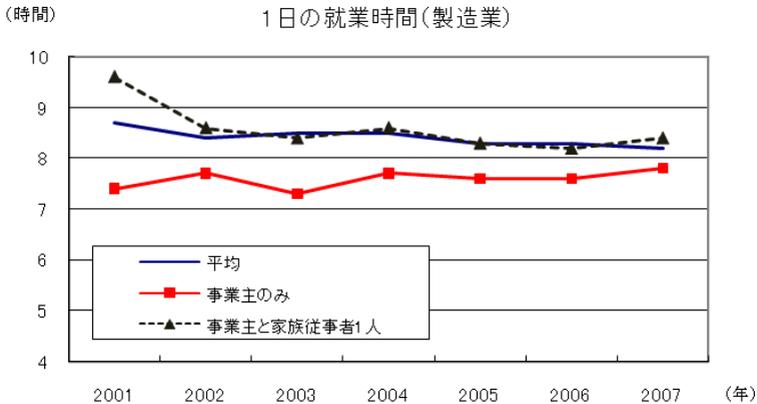
(110) 総務省統計局「個人企業経済調査〔構造編〕(2001～2007年)」の「第3表 産業大分類、従業者規模別営業状況」に掲げる「製造業」の「1日の平均営業（操業）時間」をいう。

(111) 総理府統計局「個人企業経済調査総合報告書〔昭和27～41年度〕」の「第3表 従業者規模別営業状況（製造業）」53頁、総務庁統計局「個人企業経済調査総合報告書〔昭和42年度～61年度〕」の「第4表 従業者規模別営業状況―製造業」81、83、85、87頁、同「個人企業経済調査年報（平成2、7年度）」の「第3表 産業大分類、従業者規模別営業状況」41、41頁、総務省統計局・前掲注(110)「個人企業経済調査〔構造編〕(2007年)」の「第3表 産業大分類、従業者規模別営業状況」に掲げる「製造業」の「1年間の営業（操業）日数」をいう。

(112) 使用人がいる場合に比しそれがいない場合の方が記帳が困難になるとの見地から、事業者のみ又は従業員一人について分析を行っている。なお、武田昌輔教授は白色記帳制度の導入前の論稿において、記帳の手数に耐えられない零細企業者には記帳義務を免除する必要があるとし、「使用人を有していない者、年収、保有財産等を考慮に入れて、その免除の要件を定めることが適当であると考え。」と使用人の有無を記帳免除の考慮要素に挙げられている（同「記帳義務と青色申告」税理37巻11号6頁（1982））。

加えて、記帳は経営の分析等に資するものでもある。

以上から、ことさら零細事業者を白色記帳制度から除外する必要性はないと考えられる<sup>(113)</sup>。したがって、白色記帳制度の適用基準（所得 300 万円）を廃止して、すべての白色事業者に同制度を適用すべきである。



(113) 税制調査会平成 17 年 6 月「個人所得税に関する論点整理」16 頁においても、「現行税制においては、零細事業者の事務負担に配慮し、事業所得等に係る所得が 300 万円以下の者には記帳義務は課せられていない。しかし、申告納税制度の定着、記帳水準の向上、情報技術の進展といった状況を踏まえ、記帳義務について、申告納税制度の本旨に則した見直しを行うべきである。」として、現行の 300 万円の所得基準の設定に疑問を呈している。

## ロ 履行確保規定の創設

### (イ) 履行確保規定の必要性

上記イの所得基準の撤廃によりすべての白色事業者に白色記帳制度が適用されることになる。しかし、それだけでは同制度の青色申告制度への移行機能の発揮が十分に期待できないことは経験則上明らかである（上記3（2）参照）。

ところで、行政法分野では制度の実効性を高めるべく履行確保規定が置かれることがある<sup>(114)</sup>。現行の租税法でも、申告義務その他の租税法上の義務履行を確保すべく、ほ脱犯等の行政刑罰や加算税等の行政罰を設けており、一定の成果が得られていると考えられる。

この点、白色記帳制度には記帳の義務付けをする一方で履行確保規定は置かれていない。よって、白色記帳制度の実効性を高めるべく履行確保規定の創設を提案することができる<sup>(115)</sup>。しかし、その提案の前提として、現行の白色記帳制度には、それがクロヨン議論等を背景に創設されたものであるにもかかわらず、履行確保規定が措置されていないことに留意しなければならない。

そこで、まず、履行確保規定が置かれなかった理由を確認した上で、今日、同規定を置くことが妥当であるかを検証する。次に、その措置が妥当であると解される場合には、履行確保規定の青写真を提案することとする。

白色記帳制度に履行確保規定を置かないとした理由は、次のとおりとされる。

すなわち、「記帳慣行の習熟を図る制度として特典を与えて記帳を奨励する青色申告制度が一方にあり、これとのバランスを考慮する必要

---

(114) 我が国の行政上の義務履行確保の制度は①強制執行制度、②公表制度等の新たな制度、③行政罰制度の三つにより構成される（塩野宏『行政法I〔第5版〕』223頁（有斐閣、2009））。

(115) 武田昌輔教授は「制裁のない法令は単なる訓示規定となる」と述べられる（武田・前掲注（112）6頁）。

があること、記録保存義務違反や記帳義務違反は、通常、脱税と結び付いて現われるであろうが、これについては、既に重加算税ないし罰則の制度が設けられていること…、ずさんな帳簿記録しか有しない納税者は、課税処分取消訴訟において、立証責任の分配や証拠提出のあり方との関連で事実上不利益を受けることもあるので、これが実質的な担保措置となる場合もあるのではないかと考えられている。」<sup>(116)</sup>ことを履行確保規定の不存置の理由とする。

ここで掲げられた理由は三つある。第一が、青色申告制度とのバランスの考慮である。同制度に履行確保規定がないこととの平仄である<sup>(117)</sup>。これは、白色記帳制度の履行確保規定を設けた場合それが青色申告者にも適用されるのであれば、このバランスの問題は乗り越えられると考える。

第二が、記帳義務違反は通常脱税と結び付いて現れこれについては既に重加算税や罰則の制度が設けられている、ということである。確かに、典型的な二重帳簿の作成や帳簿の改ざんのように積極的に帳簿書類に工作を施して過少・無申告に及ぶ場合には重加算税や罰則の対象になり得る。

しかし、こうした積極的工作が外部から伺えないような場合、例えば、記帳あるいは証ひょうの保存を怠る等の場合には、重加算税の賦課や罰則の適用も極めて困難となる。なぜなら、そうした懈怠が積極的意図に基づくものか単なる不知によるものかが通常は判然としないからである。こうした事実を、次の指摘が如実に物語っている。「青色申告をしない理由については、白色申告者や税理士等の話によると、…記帳をすると税務調査で申告漏れ（不正申告）が指摘されやすいうえ、その所得について仮装、隠べいに該当すると認定され、重加算税

(116) 高野俊信「白色申告者に対する記帳義務等 所得税法の一部改正」ひろば 37 卷 11 号 24 頁 (1984)。

(117) ちなみに、青色申告の承認の取消しは、一度に税負担が集中するため制裁の様相を呈するが、白色申告の状態に復するにとどまるので実際は制裁とは性質は異なる。

が課されやすい。白色申告者であれば申告漏れを指摘されても重加算税が課されるケースは少ない<sup>(118)</sup>。また、罰則については、ほ脱犯の成立は積極的な所得秘匿工作が行われた場合に限られるところ、会計処理に工作を加えない単なる無申告の場合にはほ脱犯に該当しないと解されている<sup>(119)</sup>。このことに対しては、「取引に関する一切の記帳を行わず所得があるのに拘わらず所定期限内に申告書の提出を行わないものには、単純無申告犯の軽い取扱いをなし良心の苛酷に苦悩しつつ経理操作を行ない、税負担の軽減を図るため過少申告を行なったものは前者に比し悪質であるとする取扱は妥当とはいえないのではなかろうか<sup>(120)</sup>」との指摘に代表されるように現行の罰則制度の在り方にも疑問が呈されている。

このため、現行の重加算税や罰則をもって白色記帳制度の履行確保規定と言うには不十分と考えられる。

第三が、ずさんな帳簿書類の場合には課税訴訟上不利に扱われそれが事実上の履行確保措置となるということである。これは、推計課税訴訟での納税者の実額反証の場面を想定してのものと思われる。この点に関し最近の裁判例は、納税者が実額課税により推計課税を覆すためには、「捕捉漏れのない総収入金額及びその収入と対応する必要経費が実際に支出され、当該事業と関連性を有することについて合理的な疑いをいれない程度の高度の蓋然性をもって立証することを要する」

---

(118) 藤本清一「我が国の個人所得課税」大阪経大論集 55 巻 3 号 50 頁 (2004)。また、品川芳宣教授も「帳簿の備付けも記帳もしない、取引の原始記録を保存しないばかりか作成もしない、そして申告もしないという、形に何も残さないという行為が、実質的には最も悪質な隠ぺい行為であるということもできる。このことは、巷間、なまじ帳簿をつけ記録を保存していると重加算税が賦課されるが、何も記録を残さなければ重加算税の賦課は免れるという税の執行に対する批判（皮肉）を考慮した場合にも、見逃すことのできない事実であろう。」と指摘される（同『附帯税の事例研究〔第3版〕』359頁（財経詳報社、2002））。

(119) 最判昭24・7・9刑集3巻8号1213頁。

(120) 河井信太郎「無申告脱税犯をめぐる問題」産業経理 24 巻 9 号 52 頁 (1964)。

(121)として納税者に高度の証明責任を要求する傾向にある。このため、ずさんな帳簿書類による実額反証は不可能となる。

だが、これをもって白色記帳制度の履行確保措置と解するには極めて不十分と言わざるを得ない。そう解する理由は二つある。一つが、記帳のないことが必ずしも実額反証の不利益につながらないからである。これは、推計課税が推計の必要性を満たす場合に限り認められることにある。一般に推計の必要性は実額所得の把握が直接資料（証ひょうや他の調査資料）によって不可能又は著しく困難な場合に限り満たされることになる<sup>(122)</sup>（推計の必要性）。このため、記帳のないものすべてが推計課税の対象とはならず<sup>(123)</sup>、その結果、実額反証の不利益が必ずしもそれに及ばないのである。

いま一つが、推計課税自体が不利益な課税とは限らず、結果、実額反証の不成功が必ずしも不利益にならないからである。推計課税はその必要性が満たされている場合においても、税務署長の自由な判断において行い得るものではない。推計の基礎となる資料の正確性や推計方法の合理性等が要求されている<sup>(124)</sup>。すなわち、推計課税は真実の所得の近似値を客観的に求め課税するものである。このため、納税者に記帳がないなど推計の基礎資料を十分に把握し得ない場合においても、その限られた資料に基づき合理的な推計を行うものであり、その結果算出された推計所得が真実の所得に満たない場合も十分考えられる。ゆえに、推計課税そのものが不利益課税であるとは限らず、不利

(121) 東京地判平 17・12・22 税資 255 号順号 10255。これと同旨の判決として東京高判平 8・5・15 訟月 43 卷 6 号 1542 頁、釧路地判平 6・6・28 判時 1534 号 19 頁等。

(122) 金子・前掲注 (22) 680-681 頁。

(123) 水野忠恒教授は、推計の必要性について、「帳簿書類に依存できない場合であっても、納税者の売上傳票や仕入伝票等の原始記録や、取引先に対する反面調査によって、直接の証拠を収集することができる場合も考えられる。したがって、推計課税の方法によるためには、これらの情報をもってしても、直接の証拠に基づいて税額等を確定しえない場合であることが必要である。」と述べられる（同『租税法〔第4版〕』57頁（有斐閣、2009））。

(124) 金子・前掲注 (22) 683 頁。

益でない場合には当然に実額反証の不利益も生じ得ないことになる。

以上のとおり、白色記帳制度の導入時の履行確保規定の導入の見合わせの理由は、いずれも十分な理由とはなり得ないことは明らかである。したがって、白色記帳制度にはその実効性を高めるべく履行確保規定を設けるべきである<sup>(125)</sup>。

もつとも、ほとんどの白色事業者は誠実な申告を行っているものと思われるが、前掲注(118)本文に引用したような嘆かわしい現実があることも直視しなければならない。そして、こうした行為への制裁の欠如は、申告納税制度を没却する行為を看過するものであるほか、記帳意欲をそぐものとなり青色普及の足かせとも酷評し得るのである。とりもなおさず、租税は担税力に応じて公平に分かち合うべきものであるから、正直者が馬鹿を見ることのないよう、制度上の抜け道はこれを可能な限り封ずる必要があると考えるのである<sup>(126)</sup>。

#### (ロ) 履行確保規定(試案)の提示

行政法上において履行確保規定は様々なものがあるが、記帳義務の履

(125) なお、消費税法では、記帳や証ひょうの保存を欠くとき課税事業者の仕入税額控除を否認する(消法 30⑦)ところ、2005(平 17)年からの免税点の引下げの結果、白色事業者も相当数が課税事業者成りをしたものと思われる。それゆえ、当該否認規定が事実上白色事業者の記帳履行の担保をなすことから、所得税における履行確保規定の創設は不要ではないか、とする指摘も考え得る。しかし、2004(平 16)年から消費税免税点の引下げ後の2005(平 17)年に増加した課税事業者の内訳を見ると、簡易課税適用者が777千人の増加、一般課税適用者が382千人の増加と前者が大幅に増加している(国税庁・前掲注(85)「第130、131回国税庁統計年報書」168、168頁)。このことからすると、白色事業者の多くは簡易課税適用者である可能性は否めない。そうすると、仕入税額控除否認規定の効果はさほど白色事業者には及ばないものと考えられる。したがって、消費税法における仕入税額控除否認規定の存在は所得税における履行確保規定の創設を否定ならしめるものとはならないと言うべきである。なお、本稿が後に示す履行確保規定と併せて仕入税額控除の否認が適用される者については、今後の消費税率の動向等を踏まえいずれか一方の適用を見合わせるような制度設計はあり得るであろう。

(126) 国税庁の発足に重要な役割を果たしたハロルド・モス氏は同庁の開庁式において「正直者には尊敬の的、悪徳者には畏怖の的」(“Respect among the honest; Fear among the dishonest”)という言葉を国税庁のスローガンとして贈られた。この言葉は現在の税務行政の道標と言えるものであるが税制の設計面においても踏まえらるべきものであろう。

行に効果的な履行手段としては、差し当たり①金銭的な不利益措置又は②所得計算上の措置を挙げることができよう<sup>(127)</sup>。

以下、これら措置（試案）の概要を示す<sup>(128)</sup>。

#### ① 金銭的な措置

現行の両税法における履行確保規定は罰金や加算税等の金銭的な不利益措置が中心となっている。また、両税以外の税目に目を向けると、酒税やたばこ税等の間接諸税では記帳制度につき罰金や科料による履行確保規定を設けている<sup>(129)</sup>。このため、白色記帳制度についてもこれらと同様に金銭的な措置の創設を提案することができると考える。

##### A 要件

適用要件は「白色記帳制度に基づく帳簿書類を保存していないこと」とする。具体的には、次のいずれかに該当する場合をいう<sup>(130)</sup>。

(A) 帳簿の保存がない（税務調査時の不提示を含む。(B)に同じ。）こと。

「帳簿の保存」の有無の判定は、白色記帳制度に定める記載項目を記帳した帳簿が保存されているか否かにより行う。この場合、当該記帳を欠く帳簿の保存であっても、その欠落が軽微なものに過ぎないときは、「帳簿の保存がないこと」には該当しないものとする。ただし、その欠落が相当期間継続して発生している場合は「欠落が軽微なもの」には当たらない。

(B) 証ひょうの保存がないこと。

(127) ①と②の双方あるいは一方のみを採用するかは慎重に検討すべき事項である。

(128) なお、以下に示す試案は青色申告者にも及ぶ（後記（二））。

(129) 酒税法 59 条、たばこ税法 30 条、印紙税法 25 条、石油石炭税法 26 条、揮発油税法 29 条、航空機燃料税法 21 条、石油ガス税法 30 条、電源開発促進税法 14 条。

(130) もっとも、災害等の自己の責めに帰することができない事由によりこの要件に該当する場合には、制裁規定を適用しないものとする。

「証ひょうの保存」の有無の判定は、白色事業者が業務に関し作成し又は相手方から受領した証ひょうが保存されているか否かにより行う。この場合、一部を欠く証ひょうの保存であっても、その欠落が帳簿の信ぴょう性の検証にさほど影響を及ぼすものでないときは、「証ひょうの保存がないこと」には該当しないものとする。

(C) 証ひょうの整理がないこと。

「証ひょうの整理」の有無の判定は、証ひょうが一定の秩序で整理されているか否かにより行う。「一定の秩序」とは、証ひょうを、売上げ、仕入れの取引先別に日付順にするなどだれが見ても分かるようにすることをいう。このため、例えば、証ひょうをダンボール箱に無秩序に保存するなど帳簿の信ぴょう性の検証が容易にできないと認められる状態での証ひょうの保存は「証ひょうの整理がないこと」に該当する。ただし、税務調査時、調査官が定めた合理的な一定の期間内に、納税者が証ひょうを一定の秩序に従い整然と整理した場合には「証ひょうの整理がないこと」に該当しないものとする。

B 措置

一定の金額の不利益を課する。この「一定の金額」は、白色記帳制度の実効性や零細事業者にも措置が及ぶ点、他の租税制度の不利益措置とのバランス等を踏まえ設定する必要があるが、差し当たり、次の【算式】により計算した金額を試案として提示してみたい。

この場合、この種の制裁手法には、行政刑罰（罰金、科料等）あるいは加算税等による措置が考えられるが、実効性の点に優れかつ簡易迅速な権利救済を可能とする加算税による措置が適当であると考えられる。本稿ではこの加算税を「記帳等不備加算税」と称する。

## 【算式】

次の (i) と (ii) のいずれか多い金額を記帳等不備加算税の額とする<sup>(131)</sup>。ただし、同加算税額が 5,000 円に満たない場合又は重加算税が課される場合は、これを課さない (通法 119 ④)。

(i) 総収入金額×一定の率<sup>(132)</sup>

(ii) 差引納税額×一定の率<sup>(133)</sup>

(i) で総収入金額を課税標準としたのは、同金額が大きくなるにつれ記帳の重要性が高まるとの認識による。また、(ii) で差引納税額を課税標準としているのは、記帳等の不備が納税額に影響を及ぼす関係にあることを考慮したことによる。

なお、現行の加算税制度は過少申告又は無申告により差引納付税額が生ずる場合の措置であり、同税額が零円であるような場合には加算税額は生じない。他方、本稿で提案する記帳等不備加算税は帳簿書類の不備に対する措置であり差引納税額が生じないような場合にも課せられることになる。このため、上記試案は現行の加算税制度の仕組みからすると疑問を感じる向きもあろうが、加算税の実質は租税ではなく経済上の負担と解されている<sup>(134)</sup>ところでもあり、こうした制度設計も可能である

(131) 韓国の法人税法 76 条 1 項 (법인세법 (법률제 9763 호일부개정) 제 76 조제 1 항) では、法人が帳簿の備付義務を履行しない場合には、算出税額の 20% の金額 (その金額が法人の収入金額の 0.07% の金額に達しない場合は 0.07% の金額) の加算税を課するとしている。つまり、記帳制度の実効性を確保すべく、制度未履行者には (i) 収入金額の 0.07% と (ii) 算出税額の 20% のいずれか多い金額を加算税として賦課するとしているのである。本稿が提唱する「記帳等不備加算税」の構想は韓国の加算税制度から大きな示唆を受けている。

(132) 熟慮事項であるが、本稿は韓国の採用する 0.07% 程度が妥当であると考えている。

(133) 過少申告加算税の割合が 10% 又は 15%、無申告加算税の割合が 15% 又は 20%、重加算税の割合が 35% 又は 40% であることを踏まえると (通法 65①②、66①②、68 ①②)、「一定の率」はおおむね 5% 程度が妥当であると考えられる。

(134) 金子宏教授は加算税の「実質は、租税でも行政罰でもなく特殊な性質をもつ経済上の負担であると解すべきであろう。」とされる (金子・前掲注 (22) 9 頁)。また、

と考える。

## ② 所得計算上の措置

現行所得税法では実額課税の要請が強く働いている。このため、現在の税務調査では、所得金額は納税者の記帳等のほか取引先等の調査を踏まえて計算することになる。ゆえに、記帳等を欠く場合でも取引先等の調査に基づき必要経費が認容される場合がある。そして、このような場面は記帳等の不備が所得計算に影響を及ぼさない場面であるから、こうした所得計算は記帳の意欲をそぐことにつながる。

これを踏まえ、白色記帳制度に基づく記帳等に不備である場合には、次の区分に応じ、それぞれに掲げる金額を必要経費の額又は所得金額とみなして課税する措置を講ずることを提案する。

### A 実額課税を適用する場合（経費の否認）

白色記帳制度に基づく記帳及び証ひょうの保存がある経費に限り必要経費に算入する。すなわち、当該記帳及び証ひょうを欠く経費は必要経費に算入できないことになる。これは、税務調査の際、取引先等から経費の支出の確認が取れるような場合であっても同様である<sup>(135)</sup>。

なお、税務調査の際、実額所得による計算が困難である場合<sup>(136)</sup>

塩野宏教授も加算税につき「税という名前が付けられているが、本来の税ではなく、納税義務の履行を確保し、戦後導入された申告納税制度の定着を図るための制度である」とする（塩野・前掲注（114）243頁）。

- (135) 岡村忠生教授は「記帳義務、ひいては、実額による申告を担保する方法としては、刑事罰による方法のほか、記帳や証憑がない場合には、納税者の有利となる事実の存在を認めないという方法がある。」消費税の仕入税額控除の否認（消法30⑦）と同様に「所得課税でも、必要経費や取得費などは、帳簿や証憑などの具体的証拠がない限り、その控除を認めないことが考えられる。このように推計による費用控除を認めないこと…を立法によって法定してしまうことは可能である。」と述べられる（同『所得税法講義』257頁（成文堂、2007））。
- (136) ここで提案するAの措置は課税庁において総収入金額の把握をしていることが前提となる。このため、納税者への調査はもとより取引先等の調査を行うもその把握が困難な場合には当該否認措置は適用できない。なお、次のBの措置がいかなる態

は、推計課税を行うこととなるが、このときは次のBによることとなる。

B 推計課税を適用する場合（割増しの推計所得）

推計課税により所得を算定する場合には、現行の推計により算定した所得金額に更に一定の率を加算した金額をもって所得金額とみなすこととする<sup>(137)</sup>。

$$\cdot \text{現行の推計所得金額} \times (1 + \text{「一定の率」}^{(138)}) = \text{割増推計所得金額}$$

(ハ) 履行確保規定の適用留保

履行確保規定は零細企業にも及ぶため、経済的な負担の面を考慮し、かつ、履行確保の実効性を損なわない限度において、制裁を留保する例外措置を検討すべきである。これには、初回に限り制裁を見合わせるなどの方法が考えられる。

(ニ) 青色申告者への適用関係

以上の履行確保措置は青色申告者にも適用されなければならない。

様で適用するとするかは、現行の推計の必要性の態様やAとBの措置のバランス等を踏まえ、明確な基準を設定する必要がある。

- (137) 税制調査会平成 17 年 6 月・前掲注 (113) 4 頁は、「事業所得について、売上げ、必要経費の記帳に基づく申告納税の趣旨の重要性を再確認する必要がある」として、「実額での必要経費は正しい記帳に基づく場合のみ認めることとし、そうではない場合には一定の『概算控除』のみを認めるとの仕組みを導入することも考えられよう。」として、不正確な記帳者に対し概算経費控除の導入の検討を促している。ここで「一定の『概算控除』とは、低めの概算経費控除が想定されていると考えられる（この点に関し、永長正士「所得課税の課題と今後の方向—税調基礎小「個人所得課税に関する論点整理」について」租税研究 670 号 10 頁（2005）は「例えば粗利の何パーセント等、ある程度低めのレートになるうかと思えます」とする。）。このことから、税制調査会平成 17 年 6 月・同前の見解は、記帳が不正確な者に対し所得計算上の不利益を与えんとする点において、本稿の主張と同様であると言える。
- (138) 本稿では 20%程度を考えている（ただし更なる熟慮を要する。）。その理由は、現行の推計による所得金額は、その算定過程において相当程度の合理性が求められ、かつ、把握し得た資料に基づき算定するものであるため、最低限のこの程度所得が存在するという金額になることから、記帳制度を適正に履行し実額課税を受けている納税者との公平のバランスを考慮すると、上記の率程度の割増しが必要であると考えるからである。

同措置は記帳制度の履行懈怠者に適用されるものである。ゆえに、正確な記帳を行うはずの青色申告者に上記の履行確保規定に掲げる要件に該当する事実が認められる場合には、当然に青色申告者に対しても適用されなければ制度のバランスを欠く。この履行確保規定の適用除外を青色申告の特典として整理し得ないのは論ずるまでもない。

なお、上記（ロ）①と②の要件のBに該当する場合には、通常は青色申告の承認の取消処分も同時に行われることになるものとする。

#### ハ 特典の不設置

以上の履行確保規定の整備により白色事業者への特典の付与の問題が生ずる。この点、既述の整備は、従来の平易な記帳水準を据え置くものであること、青色申告制度への更なる移行促進を期待するものであることから、特典の設置は見合わせるのが妥当である。

## 第2節 法人税—一般記帳制度の創設案

### 1 序

法人税の場合は青色申告制度を廃止し一般記帳制度の導入を積極的に検討すべきであると解するが、その導入に当たって検討しておくべきいくつかの課題がある。以下では、この中でも重要と考えられる①記帳水準、②現行の特典の取扱い、③履行確保規定の在り方について考察する。

### 2 記帳水準

一般記帳制度を設ける場合その記帳水準はどう設定すべきか。この点、現在の法人税の青色申告制度は青色普及率の高さから定着を見ていると解することができる上に、法人は設立根拠法において一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う旨規定される<sup>(139)</sup>など法人の存立の前提において正確

---

(139) 会社法 431、614 条、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律 119 条など。

な記帳が義務付けられているのが一般的である。また、法人税法 22 条 4 項では、益金の額と損金の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」との規定（公正処理基準）を置き、企業会計原則や会社法等の定める計算規定によって課税所得を計算する旨を確認している<sup>(140)</sup>。これらのことからすれば、一般記帳制度で設定すべき記帳水準は、現行の青色申告制度のそれと同等にすべきことになる。つまり、一般記帳制度では複式簿記の方法を採用すべきである。

それでは、上記の記帳水準に例外を設ける必要はないのか。こうした疑問を抱くのは次の理由からである。法人税の課税対象となる法人は二つに区分することができる。一つが、上述の株式会社や医療法人、社団法人等のように法人格を備えた法人である。いま一つが、法人格を有しない任意の団体である人格のない社団等である。前者の法人に対してはそれぞれの設立根拠法等で正確な記帳の義務が課せられているのは上述のとおりであるが、後者の人格のない社団等に対しては、任意団体であるからして私法上の記帳の義務付け規定は存在しない。このように、人格のない社団等は法人と異なる団体であり、その存立に当たり記帳を前提とするものではない。したがって、人格のない社団等に対しては、記帳水準を緩和する例外規定を設けることも一考に値すると考えるからである。

そこで、この点の是非について見てみる。

まず、人格のない社団等とは何かという点を見ると、「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるもの」（法法 2 八）とされる。これは、民法上の権利能力なき社団等と同義と解されており、その成立要件は、団体としての組織を備え、多数決の原理が行われ、構成員が変更しても団体そのものは存続し、組織によって代表の方法、財産の管理等の団体としての主要

---

(140) 金子宏教授は、法人税の所得計算は、基底に企業会計、その上に会社法の会計規定、更にその上に税務会計があるという意味で会計の三層構造を前提としているとされる（金子・前掲注（22）263 頁）。なお、法人税法、商法、企業会計の相互関係の在り方を検討したものとして原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後の調整すべき課題について」税大論叢 51 号 449 頁（2006）を参照。

な点が確定していることにあると解されている<sup>(141)(142)</sup>。このようなことから、PTAや町内会、業種団体など様々な目的をもった多様な団体が存在し得ることになるから、その団体の事業性の濃淡も各団体ごとに区々になるものと思われる。

では次に、人格のない社団等に対する現行の記帳制度（青色申告制度及び白色記帳制度をいう。以下同じ。）であるが、同制度は人格のない社団等が収益事業の営む場合に限り適用される。これは、人格のない社団等が収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税の納税義務を負うからである（法4①、7）。そして、「収益事業」とは「政令で定める事業で継続して事業場を設けて行われるもの」（法23）とされる。したがって、人格のない社団等に対し現行の記帳制度は、その事業が「政令で定める事業」の34業種のいずれかに該当し、かつ、「継続して事業場を設けて行われるもの」である場合に限り適用されることになる。

このため、現行の記帳制度は、バザーを一時的に開催するような事業性の希薄な団体には適用されることはなく、物的設備をもって相当期間にわたって事業を行っている団体に限り適用されることになる<sup>(143)</sup>。そして、通常、後者の場合は、構成員等に対する正確な事業報告も要請されてくるものと思われる。

また、公正処理基準は上述のとおり企業会計原則等によって正確な記帳を行う基準であると解されるところ、公正処理基準は法人税のすべての納税者に対し適用されるものである。現在でも、人格のない社団等に対しては最低限のものとして白色記帳制度において収益事業につき損益項目及び資産負債項目の記帳が義務付けられているところであり、同制度と青色申告制度との

---

(141) 最判昭39・10・15民集18巻8号1671頁。

(142) 人格のない社団等と組合の相似性については、長谷部啓「パス・スルー課税のあり方—組合事業における組合員の課税関係とその諸問題—」税大論叢56号95-98頁（2007）を参照。

(143) 西村健次郎『昭和32年版改正税法総覧』14頁（財政経済弘報社、1957）、佐藤七郎「法人税法の改正」『昭和32年度版改正税法解説』69頁（税務研究会、1957）。

主たる相違は仕訳帳と総勘定元帳の備付けの有無だけである。

加えて、人格のない社団等の数は約 13 千件と少ない上<sup>(144)</sup>、現状でもその相当数が青色申告制度を適用しているものと思われる。さらに、IT 技術の進展による会計環境の向上による会計処理の平易化・迅速化は論ずるまでもない。

以上からすると、法人税に一般記帳制度を導入するに当たり人格のない社団等に係る例外規定を設ける必要性は極めて乏しいと言えよう。したがって、一般記帳制度の導入に際する記帳水準は現行の青色申告制度のそれのみとし、例外規定を設けないこととするのが適当であると考えらる。

### 3 特典の一般化

現行の法人税の青色申告制度には様々な特典が付されているが、一般記帳制度を導入する場合、この特典をいかに扱うかが問題となる。この点は、上記 2 のとおり、一般記帳制度は法人税法上のすべての法人に一律に適用されるものであるところ、同制度で設定すべき記帳水準が青色申告制度のそれと同様であることからすれば、現行の特典はすべての法人に適用する制度設計とするのが自然である。このため、特典は一般記帳制度の創設に伴い一般化されるべきである。

だが、特典を一般化するに当たっては留意すべき点がある。それは、現行の特典の中には租税優遇措置が数多く含まれていることである。これには、準備金や特別償却・税額控除などの特典が該当するのであるが、これらは特定の政策目的の下一定の要件を満たす場合に限り適用されるものである。本来、法人税は所得の大小で担税力を測り負担を求める租税であるから、同一の所得に対しては同一の法人税を負担するというのが原則となる。ところが、同一の所得を有する場合であっても、租税優遇に係る特典の適用の有無で法人税の負担が異なることとなり、その結果、課税の公平が歪められることに

---

(144) 国税庁・前掲注(13)139 頁。

なる。また、必要な税収を一定と仮定すれば、特定の者に対する租税の減免は他の者への租税負担の増加につながる関係にあることも忘れてはならない。

もちろん、租税には財源調達機能などの本来的な役割のほか、特定の政策目的の実現のための政策手段としての活用が期待されているところであり、租税優遇に係る特典を一概に問題視することはできない。だが、上述のとおり租税原則上最も重視されるべき課税の公平に反するものであるから、租税優遇に係る特典にあっては、政策目的・効果や手段の適正性の検討を絶えず行い<sup>(145)</sup>、いやしくもそれが既得権化しているとの批判を浴びることがないように不断の見直しをしていく必要がある。

したがって、現行の特典の一般化を行う場合においても、盲目的に特典の一般化を図るというのではなく、以上のような視点からの検証を行い、真に必要と認められる特典について一般化するよう配慮すべきである。

#### 4 履行確保措置

青色申告制度を廃止して一般記帳制度を導入する場合において、現在の法人の記帳水準を維持できるよう制度設計をする必要がある。むしろ、現在の場合と同様に一般記帳制度の導入後も当局の指導はもとより関係民間団体の支援を得つつ記帳水準の維持に努めることが不可欠となるのであるが、制度面においても、そのための手当てが必要になると考える。すなわち、現行の青色申告制度では、記帳に不備があるなど納税者に青色申告制度を承認するに相応しくない場合にあっては同制度の承認の取消しが行われ特典の剥奪（例えば、繰越欠損金の否認など）が行われることになる。これは、現行制度上は制裁と呼ぶものではないが、一時に租税負担が課せられることになるなど、実質的には制裁と同様の効果を有しているとみることもできよう。このため、現行の青色申告制度の下では、その承認の取消しの可能性が事実上

---

(145) 金子宏教授は租税優遇措置が憲法14条1項に反して無効になるかどうかは、①措置の政策目的の合理性、②目的を達するための措置の有効性、③公平負担の害される程度等の諸点により判断すべきとされる（金子・前掲注（22）80頁）。

記帳水準を維持する役割を果たしてきたものと評価することができる。この点、一般記帳制度は承認制ではなく上述の担保となり得る措置を備えていないため、記帳水準を維持すべく、何らかの制度的な手当を講ずる必要があると考えられる。

そこで、この点に係る提案であるが、一般記帳制度における記帳方法を履行する法人に限って、上記3で一般化される特典のすべてを認容することとするのである。換言すれば、一般記帳制度における複式簿記の方法を履行しない法人には欠損金の繰越控除等の特典を認めないことにするのである。このように制度設計をすれば、現行の記帳水準は維持されるものと考えられる。

なお、この場合、一般記帳制度における記帳方法の履行の有無の判定をいかに行うべきかが問題となるが、この点は、現行の青色申告の承認の取消基準を参考にすべきである。これにより、現行の記帳制度から一般記帳制度への移行がスムーズに行くものと考えられる。

次に、法人の中には帳簿書類を不備又は不存在とするものも現実には存在するため、このような法人に対する何らかの措置を講じておく必要がある。というのは、法人が脱税等を行っている場合において、帳簿書類を不備又は不存在としているときは、これを備えているときに比し、罰則や重加算税賦課の要件の充足が困難となるのは既に論じた所得税の場合と同様だからである。また、上述の複式簿記未履行による特典の否認措置であるが、帳簿不備・不存在の法人が無申告である場合や特典を適用していない場合には何らの特典の否認も生ぜず履行確保措置足り得ないものとなるのである。

もちろん、帳簿書類が不備のような法人に対しては設立根拠法等において過料の罰則が科せられる可能性がないとは言えない<sup>(146)</sup>が、その実効性は乏しい。租税が国民共通の会費であり公平に負担すべきものであることを念頭に置けば、こうした申告納税制度を破壊しかねない行為に対する制裁を欠く現行の法人税法に十分な対応が施されているとは言えずこれに対する何らか

---

(146) 例えば、会社法 976 条 7 号では会計帳簿等の記録すべき事項を記載しない場合や虚偽の記載をした場合には 100 万円以下の過料に処するとしている。

の措置を講ずる必要があると考えるのである<sup>(147)</sup>。

そこで、この点については、基本的な設計は上記の所得税における履行確保規定と同様に仕組むのが適当である。すなわち、①金銭的な措置又は②所得計算上の措置を講ずるのである。この場合、法人税では一般記帳制度における記帳水準が現行の青色申告制度のそれであるから、①の措置のうち「帳簿の保存」の要件の成就是現行の青色申告制度における記帳項目によって判定することになる。

---

(147) OECD加盟国30か国において法人税(Corporate Income Tax)の記帳制度の不履行に対しペナルティを設けている国は24か国に及んでいる(OECD, (2004). “Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)” pp. 52-53.)。

## 結びに代えて

終戦を境に我が国の租税制度は大きく一新され現行税制の基礎が形成された。そしてこの時、記帳慣行の定着を図るべく青色申告制度が産声を上げた。この青色申告制度も2010(平22)年には還暦を迎えることになる。この間、青色申告制度が記帳慣行定着のために果たしてきた役割は極めて大なるものがあるが、その一方で長期に及ぶ青色普及率の横ばい推移は同制度に対する処方せんの必要性を示唆するものとなる。

本稿は、以上の点に問題意識を持ち青色申告制度の今日的意義と今後の在り方について考察を試みたものである。そして、得られた結果を要すれば以下のとおりとなる。

まず、青色申告制度の位置付けであるが、一般記帳制度を設けるまでの過渡的な制度であると解すべきである。

そして、この位置付けを前提に両税における今日的意義を考察すると次のとおりである。所得税の場合は、青色申告制度の更なる普及促進が図られるべきである。5割強に過ぎない青色普及率、青色申告の納税道義高揚機能、関係民間団体への影響等をかんがみでの結論である。

これとは対照的に法人税の場合は、青色申告制度を廃止し一般記帳制度の創設を検討すべきである。10割に迫る青色普及率等からして青色申告制度の役割は終えたものと見るべきであり、また、同制度の存置に固執する意義も認められないからである。

以上を踏まえ、両税の記帳制度の今後の在り方を提案した。所得税の場合は、青色申告制度の普及の促進策として白色記帳制度に履行確保規定を設けるべきである。白色記帳制度の適切な履行が青色申告制度の普及に寄与するとの考えからである。

法人税の場合は、一般記帳制度の制度設計の提案であるが、そこでの記帳水準は青色申告制度の記帳水準と同等にすべきであり、これに伴い、特典はすべての法人に一般化されるべきである。ただし、記帳水準の維持等が要請される

ので、特典は一般記帳制度における記帳を履行する法人に限り認めることとするなどの履行確保規定を設けるべきと考える。

以上のとおり、本稿の提案は記帳制度の実効性の確保に力点を置き履行確保規定の創設を提案する内容になっている。ゆえに、課税強化を論ずるものとの指摘を受ける可能性があるので、この点につき一言しておきたい。

もとより、両税は所得を担税力の指標として税負担を求める租税である。そして、繰り返すまでもなく、所得を算定するには正確な記帳が不可欠となるのである。ところが、納税者の中には正確な記帳を履行しない者が存在することは否定し得ぬ事実であり、正確な記帳履行者との課税の公平を踏まえると、このことを軽視することは許されないと考えるのである。そして、こうした記帳未履行者に対する措置が不十分と認められる両税制の現状は、記帳未履行状態を傍観するものであると酷評し得るものであるほか、善良な納税者の記帳意欲をそぐことにもなり健全な記帳制度の発展の足かせになると考える。このため、両税の記帳制度には履行確保規定を設ける必要があると痛感し、以上の提案を行った次第である。

ただ、多くの納税者については、適正に記帳を行っていると思われるところであり、本稿が提案する履行確保規定の適用は基本的に無縁のものであると考えられる。したがって、履行確保規定の創設は正確な記帳の促進及び課税の公平に資することになると考えている。

もっとも、所得税であれ法人税であれ、記帳を行う者又はそれを行わしめる者は複雑な要素をもつ生身の人間である。ゆえに、履行確保規定等の制度上の手当てのみで正確な記帳の履行を確保し得るものではない。当局においては、引き続き、充実した税務調査の実施のほか、記帳指導等や広報等の各般の施策を実施することにより納税環境の整備に努め、適正公平な課税の執行を通じて納税者の信頼を得よう努めることが肝要となる。税務行政の円滑な運営には納税者との信頼関係の構築が何よりも欠かせないということはシャープ勧告で学んだ教訓であるが、これは未来永劫不変の原理と解すべきものである。

最後に、本稿が論じたものの中にはその検討の浅い箇所（履行確保規定の要

件に係る事実認定の在り方等) や更に検討すべきもの (青色申告承認取消処分の取消しがあった場合の原処分の維持に係る論点等) が存することは否めない。この点については今後の研究課題にすることとしたい。