

論 説

青色申告制度について

—— 白色申告者の事務負担 ——

武田浩明

(税理士)

目 次

I はじめに

II 青色申告制度

III 青色申告制度の普及率

IV 帳簿書類

V 白色申告と青色申告

VI おわりに

I はじめに

青色申告制度は、シャウプ勧告⁽¹⁾に基づき、昭和25年にわが国に導入された。60有余年の経過に伴う後述の2件の税制改正により、導入時における青色申告（者）といわゆる白色申告（者）による差異を再考すべき時期に来ているとはいえないであろうか⁽²⁾。

青色申告制度の導入当時は、申告納税制度を適正に機能させるため、申告納税制度の基

底となるべき帳簿書類の備付け・記録及び保存の義務（以下、ことわりのない限り「帳簿書類の備付け等」という。）を履行する納税者で、かつ、青色申告の承認を受けた者にのみ青色申告に係る特典を付与することにより、白色申告とは明確に区分させていた制度であることについては異論のないところであろう⁽³⁾。

その後、昭和59年度税制改正において、一定の所得を超える白色申告者にも帳簿書類の備付け等の義務を課したため⁽⁴⁾、当該改正の際

(1) シャウプ勧告において「Corporation and individual taxpayers who are currently keeping adequate records and who have filed a self-reappraisal return from will be permitted to file their income tax information and compute their tax on a blue colored form.」（シャウプ使節団編『シャウプ使節団日本税制報告書』General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers, 1949年、C-25頁）として、法人及び個人で適当な帳簿書類を備え付けている者は青色申告書を提出できるとしている。

(2) 青色申告制度の存続意義について、「税法上記帳

義務及び貸借対照表作成義務が立法化されるまでは、この青色申告制度を存続せしめるほかあるまい。」（中川一郎『税法学体系（全訂増補版）』ぎょうせい、1977年、329頁。）と述べられている。

(3) 青色申告制度制定の趣旨について、「青色申告者にいわゆる特典をあたえることによつて納税者に記帳の励行を普及し、適正な決算に基づき、更正を要しないような申告を納税者がすることによつて、税務署との間の相互不信感を排除することにあつた。」（中川・前掲注(2)、329頁。）と述べられている。

に白色申告について後述するような一部見直しを行うべきであったのではなからうか⁵⁾。しかし、当該改正は、本文で述べるように、すべての白色申告者に記帳義務等を課すべき改正には至っていなかったため、当該義務等に対する青色申告と白色申告との相関関係を議論することが困難であったのかもしれない。

ところが、平成23年度税制改正において、平成26年1月1日以後、白色申告者にも帳簿書類の備付け等の義務が課されたため、あえて白色申告と青色申告とに区分する意義はな

くなったのではないかと思料する。

将来、帳簿書類の性質に応じ、後述するような納税者の帳簿書類の備付け等の義務の履行の程度に応じた相応しい特典を付与すべきではないであろうか。

本稿では、青色申告制度を見直す理由として、とりわけ、青色申告制度の普及率及び平成26年1月1日以後の白色申告に対する帳簿書類の記録及び保存の義務についての法制化に伴う現況の下での一考を提案することにする。

(4) 昭和59年度税制改正の一環として納税環境の整備が図られたことについて「納税環境の整備は、……申告納税制度の定着と課税の公平の一層の推進を図ろうとするものである。」(高野俊信「所得税法・法人税法・国税通則法(納税環境の整備関係)の一部改正」税務弘報32巻7号, 1984年, 121頁。)と述べられ、さらに、「この記録及び記帳に基づく申告制度は、古くは、シャープ勧告においてその必要性を説かれ、さらに昭和36年の税制調査会の答申(国税通則法の制定に関する答申)においても取り上げられているが、当時は、まだその期が熟していないとして実現に至らなかったものである。」(同前掲, 121頁。)と述べられ、税の実質的公平の実現のための税制改正であるとしている。

(5) 白色申告者に対する帳簿書類の記帳及び保存の義務については、すでに昭和59年度税制改正において所得税法231条の2は「その年において不動産所得、事業所得若しくは山林所得を生ずべき業務を行う居住者又はこれらの業務を国内において行う非居住者(青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている者を除く。)で、その年の前々年分の確定申告書(修正申告書を含む。以下この項において同じ。)に係るこれらの所得の金額の合計額がその年の前年12月31日において300万円を超えるもの又はその前年分の確定申告書に係る当該合計額がその年の3月31日において300万円を超えるもの(これらに準ずる者として財務省令で定める者を含む。)は、財務省令で定めるところにより、帳簿を備え付けてこれにこれらの所得を

生ずべき業務に係るその年の取引のうち総収入金額及び必要経費に関する事項を財務省令で定める簡易な方法により記録し、かつ、当該帳簿(その年においてこれらの業務に関して作成し、又は受領した書類で財務省令で定めるものを含む。次項において同じ。)を保存しなければならない。」と定めている。

泉美之松氏は、改正前所得税法231条の2に定める300万円の基準について、「前々年分の所得が300万円を超える者だけが記帳するというのが少し高い金額ではないか。一挙にはなかなかむずかしかつたことだとは思いますが、これでいくと相当記帳しなくてもいい人が出てきてしまう。」(泉美之松=滝島義光=丸山高満「特別鼎談 59年度税制改正をめぐって」税経通信39巻7号, 1984年, 11頁。)と述べられ、本来はすべての納税者が帳簿書類を記帳すべきとの主張に対し、大蔵省主税局総務課長の滝島義光氏は、「これは単に税制上の問題にとどまらず、……納税環境の整備を図り、自主申告制度というものが、かつてな申告制度というものではなくて、きちんとした記録に基づいて所得計算が行われる制度である、ということを制度的に明確にしよう……税制調査会で2年がかりでご審議していただいた結果を今度制度化したわけでございます。」(同前掲, 12頁。)と返答したうえで、さらに「これを第一歩として申告納税制度に対する信頼、理解というものがますます強固になつていく、ということを期待しております。」(同前掲, 12頁。)と述べられている。

II 青色申告制度

申告納税制度の趣旨を適正に機能させるためには、少なくとも、納税者が正確な帳簿書類を作成し、これに基づいて自主的に申告をすることが必要である。青色申告制度は、申告納税制度の趣旨を定着させるため、正確な帳簿書類を納税者に作成させることにより、青色申告と白色申告を区分し、青色申告に係る特典を付与することにより、一定水準以上の帳簿書類の備付け等を推奨してきたといえよう⁽⁶⁾。

青色申告書を提出するためには、所轄税務署長の承認を得なければならない。所得税法上、「不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を行う居住者は、納税地の所轄税務署長の承認を受けた場合には、確定申告書及び当該申告書に係る修正申告書を青色の申告書により提出することができる。」(所得税法143条)と定めている。また、青色申告の承認を受けることについて、「その年分以後の各年分の所得税につき前条の承認を受けようとする居住者は、その年3月15日まで(その年1月16日以後に新たに同条に規定する業務を開始した場合には、その業務を開始した日から2月以内)に、当該業務に係る所得の種類

その他財務省令で定める事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。」(所得税法144条)と定めている。すなわち、青色申告と白色申告に係る手続的差異は、とりわけ、承認申請書を提出しているか否かにある。承認申請させる行為とは、適正な帳簿書類の備付け等の義務を納税者に履行させる、申告納税制度を適正に機能させる私人の行為であるといわれている⁽⁷⁾。

納税者の申請した青色申告に係る承認が認められるか否かは、「第144条(青色申告の承認の申請)の申請書の提出があつた場合において、その年分以後の各年分の所得税につき第143条(青色申告)の承認を受けようとする年の12月31日(その年11月1日以後新たに同条に規定する業務を開始した場合には、その年の翌年2月15日)までにその申請につき承認又は却下の処分がなかつたときは、その日においてその承認があつたものとみなす。」(所得税法147条)と定めている。ところが、実務上、税務署長は納税者に承認通知書⁽⁸⁾を交付しない自動承認、いわゆる「みなし承認」によって青色申告に係る承認をしている⁽⁹⁾。

税務署長が青色申告に係る承認申請を却下することができる事由としては、①帳簿書類の備付け・記録又は保存が財務省令の定める

(6) この場合における白色申告者の帳簿書類について、「この記帳義務における記帳様式は、記帳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。」(首藤重幸「帳簿書類」日税研論集20号、1992年、85頁。)と述べられ、白色申告者で一定規模以上の者については青色申告者と同様の義務を負っていることを明らかにしている。

(7) 青色申告の承認行為について、「青色申告は、青色申告の承認についての私人(納税義務者)の申請による税務行政庁(税務署長)の承認を受けて

することができることとなる私人の行為である。」

(新井隆一「青色申告の法的性格」日税研論集20号、1992年、33頁。)と述べられ、納税者の意思表示によることを明らかにしている。

(8) 青色申告の承認通知について、所得税法146条は「税務署長は、第144条(青色申告の承認の申請)の申請書の提出があつた場合において、その申請につき承認または却下の処分をするときは、その申請をした居住者に対し書面によりその旨を通知する。」と定めている(傍点は筆者による)。

規定に従っていない場合、②帳簿書類に取引金額の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載しその他不実の記載をしている場合、③青色申告の承認の取消しを受け又は青色申告の取りやめの届出書を提出した日から1年以内である場合、に限られている(所得税法145条)⁹⁹⁾。承認申請書が却下された場合は、必然的に白色申告書を提出することになる。

ところが、平成23年度税制改正により、平成26年1月1日以後、所得税法における白色申告についても帳簿書類の備付け等の義務が定められた。すなわち、「その年において不動産所得、事業所得若しくは山林所得を生ずべき業務を行う居住者又はこれらの業務を国内において行う非居住者(青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている者を除く。)は、財務省令で定めるところにより、帳簿を備え付けてこれにこれらの所得を

生ずべき業務に係るその年の取引のうち総収入金額及び必要経費に関する事項を財務省令で定める簡易な方法により記録し、かつ、当該帳簿(その年においてこれらの業務に関して作成したその他の帳簿及びこれらの業務に関して作成し、又は受領した財務省令で定める書類を含む。次項において同じ。)を保存しなければならない。」(所得税法231条の2)と定められた。所得金額について300万円を超える白色申告者に限られていたが、当該改正により、白色申告者の事業規模にかかわらず、帳簿書類の備付け等が義務付けられた¹⁰⁰⁾。

帳簿書類の備付け等の義務を白色申告者に課したにもかかわらず、青色申告特別控除のような特典¹⁰¹⁾は白色申告者に付与されていない。すなわち、青色申告に係るすべての特典は帳簿書類の備付け等の義務を履行している白色申告者に付与されているわけではない。

(9) 青色申告の承認について、「青色申告の承認が……青色申告承認の申請者の帳簿書類の記録・保存が法令の定めに従ってなされているか等の調査の後に承認処分をなすのではなく、ほとんどが帳簿書類の記帳・保存の程度を調査されることのないまま、……行われているようである。」(首藤重幸「制度の目的と沿革」日税研論集20号、1992年、3頁。)と述べられ、青色申告の承認についての問題点を明らかにしている。

(10) 青色申告の承認申請の却下について、「この申請の却下は、……税務署長が申請の内容が法律の要件に該当しないことを理由に、機械的・自動的に却下するのではなく、法律の列記する却下事由に該当する場合であっても、裁量によって却下しないことができる。帳簿書類備付け・記帳保存の軽微な法令違反や、税務署長の指導に従って改善が可能な場合、その他がこれに該当することになる。」(畠山武道「青色申告の承認制度」日税研論集20号、1992年、52頁。)と述べられている。

(11) 昭和59年度の税制改正により、一部の白色申告者にも帳簿書類の備付けの義務ができたが、帳簿書類の備付けを怠ったとしても別段罰則はない。

このことについて、「これは、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、脱税と結びついて現れるであろうが、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等を理由とする。もつとも、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ないので、これが実質的な担保措置となるのではないかと考えられている。」(高野・前掲注(4)、130頁。)と述べられている。

(12) 所得税法における青色申告にのみ適用が限定されている定めは約40条項以上あり、本稿においては白色申告に比し青色申告が優遇されていると思われる法律のみ紹介することにする。また、法人税法における青色申告にのみ適用が限定されている定めは約70条項あり、その大半は租税特別措置法で定められているが、本稿の目的は所得税法における白色申告の帳簿書類による事務負担の増加であるため省略した。

白色申告に比し青色申告が優遇されていると思われる特典の例示は以下の通りである。

① 帳簿書類の作成により付与される特典

青色申告書に係る更正処分通知書の理由附記（所得税法155条）、青色申告特別控除額の計上（租税特別措置法25条の2）等

② 経費として認められる特典

貸倒引当金の計上（所得税法52条2項）、返品調整引当金の計上（所得税法53条）、退職給与引当金の計上（所得税法54条）、事業に専従する親族がある場合の必要経費の計上等（所得税法57条）、純損失の繰越控除の適用（所得税法70条）、純損失の繰戻しによる還付の請求（所得税法140条）等

③ 政策的配慮による特典

棚卸資産の低価法による評価の選択（所得税法施行令99条の2）、耐用年数の短縮（所得税法施行令130条）、試験研究を行った場合の所得税額の特別控除の特例（租税特別措置法10条の2）、中小企業者が機械等を取得した場合の特別償却又は所得税額の特別控除（租税特別措置法10条の3）、特定設備等の特別償却（租税特別措置法11条）、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（租税特別措置法28条の2）等

青色申告に係る特典は上記の3種類に分類することができ、①については、さらに2つの性質に分類することができる。1つは帳簿書類の作成に対する事務負担のインセンティブとして青色申告特別控除が認められ、2つは帳簿書類の備付け等の義務を履行することを尊重し、課税庁は更正処分の具体的理由を附記しなければならない、ことである。また、

②については、法人においてすべて認められる経費若しくは損金としての性質を有するものを所得税法における青色申告にのみ認めている。③については、国の政策的配慮により認められているものであり、このことからすると、所得税法における白色申告者は納税しているにもかかわらず、国の経済政策の対象とならないのは、青色申告と白色申告の納税者間の課税の公平を欠いていると言わざるを得ないであろう。

いずれにせよ、青色申告と白色申告におけるすべての納税者が帳簿書類の備付け等の義務を課されている限り、その取り扱いにおいて差異を設けるべきではない。

Ⅲ 青色申告制度の普及率

青色申告制度の普及率をみることにより、わが国における納税者の帳簿書類における意識・認識を明らかにすることができよう。前述の通り、従前より青色申告には帳簿書類の備付け等の義務が課せられていたため、青色申告者は帳簿書類を作成しなければならない意識・認識がある。また、白色申告のうち昭和59年度税制改正において前々年若しくは前年における所得の金額の合計額が300万円を超える者については、帳簿書類の備付け等の義務があるため、これらに該当する者は帳簿書類を作成しなければならない意識・認識があるといえよう。さらに、白色申告で前々年若しくは前年の所得の金額の合計額が300万円未満の者についても、帳簿書類を全く記帳していないわけではないので、納税者の帳簿書類を作成している普及率は、下記表の青色申告制度の普及率よりも実際には高くなると考えられる。

申告納税制度は、正確な帳簿書類の作成を

青色申告制度について

行うことにより、適正な申告がなされることになる。つまり、正確な帳簿書類の作成なく適正な申告をすることは不可能であるといえよう。

青色申告制度の目的は、申告納税制度の適正な定着を図るため、シャウブ勧告に基づいて導入された制度であり、申告納税制度の確立を意図するならば、その手段として、青色

申告制度を普及させることに異論はないといえよう。

しかしながら、納税者が帳簿書類を作成する習慣のなかった我が国において所得税の納税義務者の半数以上の者に帳簿書類を作成させることを普及させたことは、シャウブ勧告が果たした大きな役割といえよう。

所得税

年月	普及率	年月	普及率	年月	普及率	年月	普及率
昭和25年	4%	平成2年	51%	平成10年	55%	平成18年	55%
昭和30年	32%	平成3年	51%	平成11年	53%	平成19年	55%
昭和35年	33%	平成4年	50%	平成12年	54%	平成20年	59%
昭和40年	48%	平成5年	50%	平成13年	55%	平成21年	56%
昭和45年	53%	平成6年	50%	平成14年	55%	平成22年	57%
昭和50年	52%	平成7年	50%	平成15年	54%	平成23年	60%
昭和55年	51%	平成8年	50%	平成16年	54%	平成24年	62%
昭和60年	52%	平成9年	51%	平成17年	54%	平成25年	63%

上記表¹³⁾からするならば、所得税に係る青色申告については50%強の普及率で推移しており、ほぼ半数程度の納税者が青色申告を選択している。前述の通り、昭和59年度税制改正以後、前々年若しくは前年における所得の金額の合計額が300万円を超える白色申告者については、帳簿書類の備付け等の義務が課されるようになったため、昭和60年以後の青色申告制度の普及率が上昇すると思われたが、昭和45年から平成19年までの間の青色申告制度の普及率については、大きな変化は見られない。つまり、一定の所得金額のある白色申告者は帳簿書類の備付け等の義務があるにもかかわらず、青色申告を申請して青色申告に係る特典を受けようとしていないのであろう¹⁴⁾。

所得税に係る青色申告制度の普及率については50年近く50%程度で推移している。また、昭和59年度税制改正において一定の所得金額を超える白色申告者にも帳簿書類の備付け等の義務を課すことになったにもかかわらず、青色申告制度の普及率が増加していないことからすれば、平成26年1月1日以後の青色申告制度の普及率についても増加するとは考えづらいといえよう。

13) 上記表は、国税庁ホームページより発表されている数字に基づいて作成したものである。国税庁HP（<https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm> [最終確認日：2014年11月10日]）参照。

法人税

年月	普及率	年月	普及率	年月	普及率
昭和25年	47.80%	平成2年	89.00%	平成10年	92.30%
昭和30年	67.90%	平成3年	91.10%	平成11年	91.70%
昭和35年	69.70%	平成4年	91.60%	平成12年	90.60%
昭和40年	75.20%	平成5年	92.10%	平成13年	89.80%
昭和45年	82.70%	平成6年	91.90%	平成14年	89.80%
昭和50年	88.00%	平成7年	92.60%		
昭和55年	90.40%	平成8年	92.70%		
昭和60年	90.30%	平成9年	92.40%		

上記表¹⁴⁾からわかるように、法人税については90%程度の納税者が青色申告をしている。法人税に係る青色申告制度の普及率については、非常に高い普及率であり、法人についてはシャープ勧告の目的はほぼ達成されたといえよう。

所得税と法人税に係る青色申告の普及率に差異があることは、以下の理由により、個人事業者と法人に関する規定内容の差異が影響しているといえよう。

株式会社の帳簿書類について、株式会社は「法務省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならない。」(会社法432条)と定めているため、株式会社(有限会社を含む。以下同じ。)は、青色申告・白色申告のいずれを問わず帳簿書類の備

付け等の義務を負っている。

また、株式会社の会計帳簿の保存期間について、株式会社は「会計帳簿の閉鎖の時から10年間、その会計帳簿及びその事業に関する重要な資料を保存しなければならない。」(同法2項)と定めており、税法においては帳簿書類の保存期間は7年としているが、株主や裁判所から閲覧等の請求があった場合には、会計帳簿閉鎖の時から10年間応じなければならないことになる。

個人事業者は帳簿書類の備付け等の義務を履行しなければ青色申告を申請することができないのに対し、株式会社は帳簿書類の備付け等をしているため、青色申告と白色申告に係る差異は、承認申請書を提出しているか否かである。

14) 青色申告制度との関係性について、「一般的な記録保存ないし記帳の制度と青色申告制度とをどう考えるべきかという問題については、……記帳制度と青色申告制度とを併合させ、同時に、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設けないことにより、この両者を制度的に整備すべきであると考えられた。」(高野・前掲注(4)、125頁。)と述べられ、青色申告を選択することについて、「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ものである。」(高野・同前掲注、125頁。)と述べられている。

15) 前掲注(13)、[最終確認日：2014年11月10日] 参照。ただし、国税庁の「日本における税務行政」が平成16年以後作成されていないため、平成14年までの統計である。

さらに、一定規模以上の個人事業者に消費税の納税義務が生じた場合には、法人成りすることがある。個人事業者で青色申告を選択している者が法人成りをして、法人を設立した後も、個人事業者の時と同様に帳簿書類を作成することに抵抗がなく青色申告を選択することが多いことにより、所得税よりも法人税の方が青色申告の普及率が高い原因の1つとも考えられる。

IV 帳簿書類

平成26年1月1日以後、すべての納税者に帳簿書類の備付け等の義務が課されたため、各種税法における帳簿書類の備付け等について紹介しておく。

所得税法における帳簿書類とは、青色申告に係る帳簿書類として「第143条（青色申告）の承認を受けている居住者は、財務省令で定めるところにより、同条に規定する義務につき帳簿書類を備え付けてこれに不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額に係る取引を記録し、かつ、当該帳簿書類を保存しなければならない。」（所得税法148条）と定め、青色申告者に帳簿書類の備付け等の義務を課している。

青色申告に係る帳簿書類の具体的な記載事項については、所得税法施行規則57条から64条において以下の事項を定めている。

- 資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引を正規の簿記の原則に従った記録（同規則57条）
- 総勘定元帳の作成（同規則58条）
- 取引の年月日、内容、勘定科目及び金額の記載（同規則59条）
- 棚卸資産の記録（同規則60条）
- 貸借対照表及び損益計算書（同規則61条）

• 労務の性質及び事績の記録（同規則62条）
 所得税法に係る白色申告者は平成26年1月1日から帳簿書類の備付け等の義務について法制化されたが、帳簿書類の記帳内容については、所得税法施行規則102条の規定において以下の事項のみを定めている。

- 総収入金額及び必要経費に関する事項を記録（同規則102条1項）
- 棚卸資産の記録（同規則102条3項1号）

白色申告と青色申告に係る各帳簿書類の差異は、正規の簿記の原則に従っているか否かと、総勘定元帳を作成しているか否かである。

法人税法も帳簿書類について定めている。青色申告に係る帳簿書類について、「第121条第1項（青色申告）の承認を受けている内国法人は、財務省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引を記録し、かつ、当該帳簿書類を保存しなければならない。」（法人税法126条）と定めており、所得税法と同様に、青色申告に帳簿書類の備付け等の義務を課している。

青色申告に係る帳簿書類の具体的な記載事項については、法人税法施行規則53条から59条において以下の事項を定めている。

- 資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引を複式簿記の原則に従った明瞭な記録（同規則53条）
- 総勘定元帳の作成（同規則54条）
- 取引の年月日、内容、勘定科目及び金額の記載（同規則55条）
- 棚卸資産の記録（同規則56条）
- 貸借対照表及び損益計算書（同規則57条）

法人税法に係る青色申告は、上記の事項を記載した帳簿書類を作成することになる。法人税法に係る白色申告には帳簿書類の具体的な記載事項に関する規定は存在しない。ただ

し、白色申告者が確定申告の際に提出する書類について「第1項の規定による申告書には、当該事業年度の貸借対照表、損益計算書その他の財務省令で定める書類を添付しなければならない。」(法人税法74条3項)と定めており、貸借対照表及び損益計算書を提出しなければならない等の義務を定めている。

帳簿書類の備付け等において問題となるのは、所得税法における白色申告である。上述のように、所得税法における白色申告については、平成26年1月1日以後、帳簿書類の記録及び保存について法文化されたが、帳簿書類の記載方法や記載内容については、個別具体的に規定しているとまではいえない。また、帳簿書類の保存期間については、青色申告と同様に、白色申告も7年間保存しなければならないが、青色申告と同旨の義務を白色申告にも課しているのであれば、白色申告者の事務負担は増えるばかりであろう。

さらに、所得税法に係る白色申告者が消費税の納税義務も負うことになる場合において、所得税の申告のために簡易な帳簿書類を作成している場合には、消費税の申告のために別途消費税法における帳簿書類を作成しなければならないことになる。消費税法における帳簿書類の具体的な記載事項として、消費税法30条8項は、課税仕入れの相手方の氏名又は名称、課税仕入れを行った年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の内容、課税仕入れに係る支払対価の額等を定めている。

所得税法に係る青色申告は、仕訳帳に取引の年月日、内容、勘定科目及び金額を記載しなければならないため、消費税の申告のために別途帳簿書類を作成する必要はない。所得税法における白色申告に係る帳簿書類には、消費税法に定める4つの要件を記載しなけれ

ばならない旨の定めになっていないため、白色申告者が消費税の納税義務者になった場合には、帳簿書類の記載事項を増やす等の事務負担が増加することが明らかであろう。

消費税法における帳簿書類と、所得税法と法人税法における帳簿書類とは記帳目的がそれぞれ異なり、消費税法における帳簿書類は税額控除を目的として記帳されるのに対し、所得税法と法人税法における帳簿書類は適正な所得計算を目的として記帳される。税目が異なることにより、納税者が帳簿書類の記載内容を考慮しなければならないことは、納税者の事務負担が増加するのみであるといえよう。

ところで、シャープ勧告により我が国に青色申告制度が導入された当初の、帳簿書類に対する意識・認識は現在とは異なっていたといえよう。

青色申告制度が導入された当初の帳簿書類は、手作業により記帳するため時間も労力も要していたため、青色申告者には様々な特典が付与された。しかし、平成26年1月1日以後、白色申告者も帳簿書類の備付け等の義務が課された。ところが、その時間的負担や金銭的負担は青色申告者と変わらないため、白色申告者にも青色申告者と同様の特典を付すべきであろう⁹⁶。すべての納税者が帳簿書類を備え付け、詳細に記帳されているほどに、税務調査等において納税者は帳簿書類による費用の証明が可能になる。さらに、コンピューターの発展とともに、現在は納税者の正規の簿記の原則に基づく帳簿書類の作成のための事務負担が青色申告制度の導入当初と比べると、軽減されたといえよう。納税者の事務負担が軽減され、正規の簿記の原則に基づく帳簿書類が作成できることは、納税者にとって

必然的なことであると同時に、申告納税制度を適正に機能させるための必須的・基底的なことでもある。

青色申告に係る帳簿書類の種類として、正規の簿記の原則に基づく帳簿書類、簡易な記帳による帳簿書類、現金主義の3つに区分することができる¹⁶⁾。青色申告者は、いずれの帳簿書類を選択するかにより、青色申告特別控除の額が異なる。また、白色申告に帳簿書類の備付け等の義務を課すことになったが、青色申告のように帳簿書類の種類については区分されていない。すべての納税者が正規の簿記の原則に基づく帳簿書類を作成することが申告納税制度のあるべき姿であろうが、白色申告者は帳簿書類の記帳及び保存を単なる義務としかとらえず、かつ、青色申告のような特典が認められていないため、白色申告者の帳簿書類に対する啓蒙は連動しないのではないであろうか。

白色申告と青色申告のいずれもが、帳簿書類の備付け等の義務を履行することにより、同旨の義務を履行しているにもかかわらず、同旨の取り扱いにならないのは公平性の観点からしても現行の青色申告制度が理想的な制度であるとは言えない。しかしながら、青色申告制度は、納税者が帳簿書類を作成する習慣のない時代に申告納税制度の普及のために導入した制度としては十分な役割を果たした

といえよう。シャープ勧告はわが国の申告納税制度の普及に多大な貢献をした。青色申告制度の導入から60有余年以上経過した今日においては、納税者に帳簿書類を作成させる意識・認識づけをした点においては成功を収めたといえよう。しかしながら、納税者の帳簿書類に対するさらなる意識・認識向上のためにも、青色申告制度の見直しが必要な時期に来ているといえよう。

白色申告と青色申告は、いずれも帳簿書類の備付け等の義務を負うことになった。しかし、青色申告者に係る帳簿書類の記帳及び保存に関する義務違反があった場合には、青色申告者は青色申告の取り消し処分を受け、白色申告者となる場合がある。他方、白色申告者に帳簿書類の備付け等に関する義務違反があったとしても、それに対する罰則規定がないため、白色申告者は帳簿書類の備付け等の義務を履行しなくても従前と変わらないことになる。この点については、青色申告が承認申請により認められることが原因であるといえよう。納税者が青色申告を選択しようとする場合には税務署長に対し青色申告承認申請書を提出するが、いわゆる自動承認されるため帳簿書類の記帳及び保存の義務を果たしているかは、税務調査が行われるまで判明しないからである。

16) 昭和59年度の法律改正による白色申告者の帳簿書類の問題点として、「法は、この白色申告者に対し『現金式簡易帳簿』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1つの問題が生ずることになる。」(首藤重幸「帳簿書類」日税研論集20号、1992年、85頁。)と述べられ、青色申告者と白色申告者が同様の義務があるにもかかわらず、青色申告者のみが優遇されていることを指摘している。

17) 青色申告者の帳簿書類について、「現行の青色申告制度の前提とされている……正規の簿記・複式簿記の方法を内容とする帳簿書類の備え付け・記録・保存の制度を前提とする青色申告制度が、納税申告制度の本来の姿を具現しているものであるといわなければならないのである。」(新井隆一「青色申告の法的性格」日税研論集20号、1992年、31頁。)と述べられ、青色申告制度は正規の簿記・複式簿記を前提にしていることを明らかにしている。

V 白色申告と青色申告

白色申告者と青色申告者においては、いずれも帳簿書類の備付け等の義務を課しているが、現行法上はその取り扱いに差異がある。

- ① 青色申告書に係る更正をする場合には、帳簿書類による調査をしなければならず、推計課税は許されない（所得税法156条）⁽¹⁸⁾。
- ② 青色申告に係る更正通知書には、理由を附記しなければならない（所得税法155条2項）⁽¹⁹⁾。
- ③ 所得税法、法人税法、租税特別措置法において、青色申告にのみ認められる特典として、引当金の必要経費算入、純損失の繰戻還付、繰越欠損金の控除、欠損金の繰戻還付等がある。

第II章で述べたように、白色申告と青色申告における差異は、承認申請書を提出しているか否かにある。すなわち、平成26年1月1日以後、白色申告と青色申告のいずれも帳簿書類の備付け等の義務を課しているにもかかわらず、青色申告においては、承認申請書を提出していない者、承認申請書申請が却下された者、青色申告の取消しを受けた者は白色申告者と同様の取り扱いとなる。

白色申告者も帳簿書類の備付け等の義務を負うことになったにもかかわらず、従来のように、白色申告者に対してのみ、推計課税による賦課処分を認めていることは不公平とい

わざるを得ない。白色申告者または青色申告者の区分によって推計課税処分の可否を判断するのではなく、帳簿書類の備付け等をしていない場合に限り、推計課税をするように改めるべきである。

青色申告者に対する更正通知書に限り、更正処分の理由を附記すべき旨を定めており、その規定の意義は、納税者が帳簿書類を記載していることへの配慮等から、更正処分の理由を附記することとされている。しかし、白色申告も帳簿書類の備付け等の義務を負うことになっている趣旨に鑑み、将来の法改正及び運用においては、帳簿書類の備付け等の義務を履行していない場合に限り、更正通知書に更正処分の理由を附記させるべきではない。とりわけ、平成23年12月2日に公布された「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」（平成23年法律114号）により、白色申告者に対する更正通知書にも更正処分の理由を附記することになっている趣旨を尊重し、今後の法改正及び運用においても尊重すべきである。

前述の所得税法、法人税法、租税特別措置法に規定された特典は、白色申告を除き、青色申告に係る承認申請書を提出し、かつ、帳簿書類の備付け等の義務を履行している青色申告者のみに付与されていたため、青色申告者しか適用がなくても異論はなかったといえよう。

しかしながら、平成26年1月1日以後、白

(18) 所得税法156条のカッコ書きにおいて、青色申告者のみが適用除外とされている。

(19) 更正理由を更正通知書に附記をする趣旨について、「法律が青色申告制度を採用し、青色申告にかかる帳簿の記載を無視して更正しないことを納税者に保障している趣旨にかんがみて、更正処分庁

の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制していること、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えていること」があげられている。山田二郎「青色更正の理由附記とその程度について」『租税法の解釈と展開(1)』（信山社出版、2007年）、211頁以下参照。

色申告者に帳簿書類の備付け等の義務を課すことになったため、青色申告者と同様に白色申告者にも当該特典を付与すべきである。わが国の行政が申請主義であることから、従来の取り扱いに異論はなかったが、白色申告者に対して帳簿書類の備付け等の義務を課したことからすれば、あえて青色申告に係る承認申請書を提出しているか否かを当該特典の付与基準にする意義は希薄になったといわざるを得ない。

また、白色申告と青色申告の経費の取り扱いについても問題がある。白色申告法人または青色申告法人がその親族に給与を支払った場合、いずれの法人においてもその額は損金として取り扱われ、また、個人事業者は青色申告者に限りその親族に支払った給与と同額の青色事業専従者給与が必要経費として、その算入を認めている（所得税法57条）。ところが、白色申告者の親族に支払った給与の全額は必要経費に算入することができない（所得税法56条）。すなわち、法人に係る白色申告と青色申告の取り扱いについての差異をみだすことはできないが、個人事業者に係る白色申告者のみが不利益を被ることになる。白色申告者が帳簿書類の備付け等の義務を履行すれば、その親族に支払った対価の額が労働に対する対価の額であることを帳簿書類により明らかにすることは可能であるため、現行法の事業専従者控除についても、青色事業専従者給与と同じにする旨の見直しも必要であろう。

すべての納税者において同旨の義務を課すのであれば、その履行があった場合においては同旨の取り扱いがなされなければ、納税者間の公平性を失することになる。

さらに、租税特別措置法の適用についても

問題がある²⁰。租税特別措置法は主に優遇措置を定めており、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等のような優遇措置は、青色申告のみに適用される。再三述べたように、白色申告と青色申告のいずれも帳簿書類の備付け等の義務を負っているにもかかわらず、白色申告と青色申告に係る差異は、青色申告に係る承認申請書を提出し、承認を受けているか否かにある。白色申告と青色申告に係る帳簿書類について履行しなければならない義務が同じであるならば、一方のみが租税特別措置法による優遇措置の適用が受けられるのは不公平であるといえよう。

ここでの更なる問題は、青色申告の特典を廃止すべきか、あるいは、白色申告にも青色申告と同様の特典を付与するかによる解決方法である。いずれの方法を採用した場合にも、白色申告者または青色申告は帳簿書類の備付け等について同旨の義務を負っているため、白色申告と青色申告における納税者間の取り扱いが公平になることは明確であろう。結論的にいえば、青色申告者が帳簿書類の備付け等の義務を怠った場合には、青色申告に係る承認が取消され、白色申告者になるため、青色申告に係る特典そのものをなくす方が、租税行政に与える影響は少ないといえよう。

けだし、青色申告に係る特典を廃止する方法を選択した場合、納税者全体の申告納税制度に対する意識・認識向上の観点からして、青色申告者の帳簿書類に対する意識・認識が低下する恐れがあるからである。換言すると、

²⁰ 租税特別措置法の詳しい問題点については、末永英男編著『租税特別措置の総合分析』（中央経済社、2012年）を参考にされたい。

当該特典を廃止する結果、納税者全体の帳簿書類に対する意識・認識が低下してしまうことを考慮すると、白色申告で帳簿書類の備付け等の義務を履行している者について現行法の青色申告に係る特典を付与することにより、白色申告者の適正な帳簿書類の作成の意識・認識が向上することになると。

なお、青色申告制度を創設したシャープ勧告の趣旨からすると、わが国の帳簿書類の備付け等を普及させるために納税者が帳簿書類の備付け等の義務を履行することによって適正な納税が可能になるため、当該履行者に対しては、確定申告書において帳簿書類の種類により当該特典の適用を受けることを選択性の導入も検討すべき時期に来ているといえよう。

VI おわりに

納税者が申告する際に、そのベースになるのが帳簿書類等である。それらは、申告納税制度を適正に機能させるために欠かせない資料である。また、申告納税制度は自主的に申告することをその趣旨としており、納税者が自主的に帳簿書類の備付け等の義務を履行す

ることに対する特典である。かかる特典を活用する権利は納税者にある。

帳簿書類の備付け等の義務を履行することを条件に、白色申告者にも現行法上の青色申告に対する特典を原則として付与すべきである。ただし、青色申告の特典をすべての白色申告者に無条件に付与するのではなく、①正規の簿記の原則による帳簿書類の備付けをしている者、②それ以外の帳簿書類（簡易帳簿）を備え付けている者、③その他の者、の3種類に区分し、青色申告特別控除以外の特典は①及び②に付与し、青色申告特別控除については、①について65万円、②について10万円とそれぞれ区分した特典を付与することにより、納税者の本来の申告納税制度に対する意識・認識の向上が図られるであろう。

将来の申告納税制度のあるべき姿としては、現行法上のように白色申告と青色申告の2つに分類する制度ではなく、上記①、②、③の3種類に分類することにより、帳簿書類の備付け等の義務を履行している納税者に当該特典をそれぞれ付与すべきであることを強調し、摺筆する。