

平成24年3月21日

青色申告制度のあり方について

- 平成23年度諮問に対する答申 -

日本税理士会連合会
税制審議会

税制審議会委員名簿

本答申の審議に参加した特別委員及び専門委員は次のとおりである。

〔 特 別 委 員 〕

(会 長) 金 子 宏
(会長代理) 品 川 芳 宣
青 山 伸 悦
阿 部 泰 久
岩 崎 慶 市
岩 本 俊 雄
潮 田 道 夫
苧 野 恭 成
坂 本 裕 寿
瀬 戸 実
田 近 栄 治
田 中 治
中 里 実
成 道 秀 雄
伏 屋 和 彦
水 野 忠 恒
弥 永 真 生
山 田 二 郎
若 林 勝 三

〔 専 門 委 員 〕

(専門委員長) 小 池 正 明
(同副委員長) 牧 野 正 高
川 島 雅
近 藤 雅 人
上 西 左大信

目 次

はじめに	1
青色申告制度の意義と現状	1
1. 青色申告制度の意義	1
2. 青色申告制度の現状	1
現行の青色申告制度の問題点	2
1. 青色申告制度の廃止論	2
2. 青色申告の特典の性格と問題点	2
3. 青色申告の承認と取消制度の問題点	3
4. 現行の記帳制度の問題点	3
所得税における青色申告制度のあり方	4
1. 青色申告制度の存続の是非	4
2. 青色申告の特典のあり方	4
3. 青色申告の承認制度のあり方	5
4. 青色申告の適用否認に係る期間制限のあり方	5
5. 青色申告における記帳制度のあり方	6
白色申告者に対する所得課税のあり方	6
1. 青色申告者との課税上の差異の是非	6
2. 白色申告における記帳制度のあり方	6
3. 白色申告者の概算経費控除制度のあり方	7
法人税・消費税における青色申告制度のあり方	7
1. 法人税における青色申告制度の存続の是非	7
2. 消費税と青色申告制度の関係	8
おわりに	9

はじめに

現行の所得税法及び法人税法は、青色申告制度を定めており、その申告方法は、いわゆる白色申告との二重構造となっている。この点について、個人と法人を問わず、すべての事業者は、適正な記帳に基づいて算定された所得金額を申告しなければならないという原則論からみれば、青色申告制度を廃止し、申告方法を一元化すべきことになる。一方で、事業者の申告水準を維持し、今後も記帳レベルの向上を図る必要があるという観点からは、青色申告制度を存置すべきことになる。

平成 23 年 10 月 17 日付日連 23 第 842 号により諮問を受けた「青色申告制度のあり方について」の審議に当たり、当審議会は、上記の論点を踏まえ、青色申告制度の意義と現状を確認した上で、同制度の存続の是非を含め、その問題点と今後のあるべき方向を検討することとした。本答申は、総会を 6 回、専門委員会を 7 回開催し、審議した結果を取りまとめたものである。

青色申告制度の意義と現状

1．青色申告制度の意義

青色申告制度とは、税務署長の承認を受けて、所定の帳簿書類を備え付け、青色の申告書で申告を行う制度であり、適正な記帳を行うことを条件に、所得金額、税額の計算及び課税手続において納税者に一定の特典を付与することとしている。

この制度は、無申告や過少申告が常態化していた戦後の混乱期において、適正な記帳と申告を促し、申告納税制度の定着に一定の役割を果たしたものと評価することができる。また、執行面では、頻発していた決定・更正、再更正、不服申立てといった当時の悪循環を改善し、税務行政の円滑化に寄与したとみることができる。

青色申告制度は、シャウプ勧告に基づき昭和 25 年に創設されたものであるが、導入当初は、事業者の記帳慣行が定着するまでの過渡的なものであり、恒久的な制度とは位置付けられていなかったものと考えられる。

しかしながら、同制度は、その導入からすでに 60 年余が経過し、その存在は広く認知されており、適正な記帳と申告を促進するための制度として定着している。したがって、制度の導入当初の経緯やその後の普及状況等にかかわらず、現在ではほぼ恒久化した制度とみることができる。

2．青色申告制度の現状

青色申告制度の普及割合をみると、法人税では 90%を超えている一方で、所得税においては過去 40 年余の間は 50%台にとどまっている。

法人税に比べ所得税の青色申告割合が低いのは、低所得者には青色申告の特典の効果が及びにくいこと、記帳のためのコストに見合う事業経営上のメリットが得られにくいこと、個人事業者には開廃業が多いため事業者数が流動的であること、事業規模が一定以上になると法人成

りするケースが多いことなどが考えられる。

これに対し、法人税において青色申告の普及率が高いのは、会社法等の関係などから、小規模な企業においても一定の会計帳簿を備えるべきことが認識されており、また、経営状況が安定しないため、青色申告の特典としての欠損金の繰越控除制度を適用する機会が多いためであると考えられる。

なお、所得税における所得階層別の青色申告の普及割合をみると、申告所得金額が1,500万円超の階層では90%を超えているのに対し、同200万円以下の階層では50%を下回っている。申告所得者の64%を所得金額200万円以下の階層で占めているため、全体としての普及率が50%台となっている。こうした状況を見ると、高所得者層と低所得者層の間では青色申告に対する認識に相当程度の差異があるとともに、高所得の事業者に限って青色申告の普及割合をみれば、法人税とほぼ同程度であると考えられる。

現行の青色申告制度の問題点

1. 青色申告制度の廃止論

平成23年11月に成立した同年度の税制改正において、所得税法上の記帳及び記録保存義務が見直され、従前はその義務規定の適用がなかった所得金額が300万円以下の事業者に対しても一定の記帳を求めることとされた。また、法人の場合には、記帳慣行がおおむね定着しており、青色申告の普及割合も実働法人に限ればほぼ100%に近い状況にある。

これらの税制の動向や企業の実態からみると、青色申告と白色申告との間の差異が縮小し、両者を区別する意義が相対的に薄れてきているとみることができる。また、記帳に基づいて算定した適正な所得を申告しなければならないという原則論からみれば、青色申告と白色申告という二重の申告制度には問題がないとはいえない。このような観点から、青色申告制度の存在意義に疑問があるとして、同制度を廃止すべきであるという意見がある。

2. 青色申告の特典の性格と問題点

一般に青色申告の特典と称されている税制上の措置は、およそ50種類にも上っているが、その性格からみれば、おおむね次のように区分することができる。

- イ 記帳水準を向上させるためのインセンティブ措置と考えられるもの（例：青色申告特別控除制度）
- ロ 本来的に経費性を有すると考えられるもの（例：青色事業専従者給与の必要経費算入制度、純損失又は欠損金の繰越控除制度）
- ハ 納税者の当然の権利と考えられるもの（例：更正等の場合の理由附記制度）
- ニ 産業政策的な性格を有すると考えられるもの（例：租税特別措置としての特別償却及び税額控除制度）

これらの特典は、その時々を経済状況や租税政策に応じて制度化されてきたものであるが、上記のように多様な性格を有する措置を一律に青色申告の「特典」と位置付けることが適当か

どうかという問題がある。

また、それぞれの制度が青色申告にのみ適用されるものであっても、税の性質、機能及び仕組みの異なる所得税と法人税の間で同様の位置付けをすることが適当かどうかという問題もある。

3．青色申告の承認と取消制度の問題点

現行の制度では、納税者が青色申告を行うためには、事前に税務署長の承認を得ることとされている。ただし、実務の現状は、いわゆる「みなし承認」がほとんどであり、実際に承認通知が行われることは皆無に近く、帳簿書類の備付け等の状況は、税務調査の際に確認されているのが実態である。このため、青色申告に係る事前の承認制度が必要かどうかという問題がある。

一方、青色申告の取消事由をみると、所得税の場合には、帳簿書類の備付け、記録又は保存が財務省令で定めるところに従って行われていないこと、帳簿書類について税務署長の指示に従わなかったこと、帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記載し又は記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること、とされている。また、法人税の場合は、これらに加え、確定申告書をその提出期限までに提出しなかったことが取消事由とされている。

青色申告の取消の効果は、その後の年分又は事業年度にも及ぶため、取消事由があった年分のみならず、適法な帳簿と記録の保存のある年分についても青色申告に係る税制措置の適用が否認されることになる。その結果、納税者に過重な負担が生じることになるが、このような制裁的な取扱いが青色申告制度の趣旨等からみて適当かどうかという問題がある。

また、現行の青色申告の取消制度には、いわゆる除斥期間の定めがないことから、法令上は更正可能な期間前に遡ってその取消を行うことが許容されている。このため、青色申告の取消と更正の期間制限との関係をどのように考えるかという問題がある。

4．現行の記帳制度の問題点

所得税における現行の記帳制度は、青色申告の場合と白色申告の場合に区分した上で、青色申告については、正規の簿記による記帳、簡易な簿記による記帳及び現金主義による記帳の3つがある。

白色申告の場合には、総収入金額と必要経費について、青色申告の簡易な記帳方式よりもさらに簡易な方法による記帳が認められている。

このように青色申告と白色申告の間で記帳水準に開差があるとともに、青色申告であっても3種類の記帳方法を許容しているのが現行の制度である。このため、記帳制度は一元的であるべきという観点からは、適当な制度といえるかどうか疑問である。

また、記帳義務を履行しなかった場合に、青色申告者については青色申告の取消はあるが、記帳義務違反に対する罰則はなく、白色申告者では推計課税の規定が適用される場合はあるが、青色申告の場合と同様に記帳義務違反についての罰則はない。このように、現行制度には、記

帳義務の不履行に対する制裁措置がないため、適正な申告に支障が生じているのではないかという指摘がある。

所得税における青色申告制度のあり方

1．青色申告制度の存続の是非

所得税における青色申告制度は、導入の経緯や当初の立法目的からみて、個人事業者に記帳慣行が定着するまでの過渡的なものと考えられていたことは明らかである。したがって、すべての事業者において一定レベルの記帳が行われているのであれば、青色申告制度を廃止することとしても問題はない。

しかしながら、継続的な事業体として組織されている法人と異なり、個人事業の場合には開廃業が頻繁に生じ、一身専属的な事業も少なくない。このため、記帳の水準を一定レベルに維持することが困難であるという事情がある。また、新たに事業を開始したような場合には、一定の期間を経て記帳レベルが向上する例もある。

こうした状況を勘案すれば、適正な申告を担保するための税制として、また、記帳水準を向上させるインセンティブとしての青色申告制度は、依然として重要な役割を担っていると考えられる。所得税における同制度は、事業者の記帳水準を向上させる手段として、当面は存置することが適当である。

なお、青色申告と白色申告という二重構造に疑問があることは前記したとおりである。将来的にはすべての事業者に同一レベルの記帳義務を課した上で青色申告制度を廃止し、申告方法を一元化することが望ましい。

2．青色申告の特典のあり方

青色申告制度を廃止した場合には、当然のことながら同制度の「特典」は、その存在意義を失うことになる。

一方、青色申告制度を存置する場合には、同制度の適用者と白色申告者との間に課税上の差異を設け、前者について一定の優遇措置を講じる必要があると考えられる。したがって、青色申告特別控除のように制度普及のインセンティブとなる特典については、今後とも存置することが適当である。

ただし、青色申告制度を存置するとしても、事業専従者給与など本来的に必要経費性のあるものについては、青色申告者に限定して適用することは適当とはいえない。一定レベルの記帳があり、費用の支出が確認できる場合には、青色申告と白色申告を区別することなく、相当な対価に限り、必要経費に算入することを認めるべきである。

また、産業政策的な見地から定められている特別償却や税額控除制度などの各種の租税特別措置については、できるだけ広範に適用することが制度の趣旨に叶うと考えられる。これらを青色申告の「特典」と位置付けることは適当ではなく、その適用要件が充足される限り、白色申告者を含め、すべての事業者に適用を認めるべきである。

純損失又は欠損金の繰越控除制度は、事業専従者給与などと同様に、本来的に必要な経費性があると考えられる。したがって、白色申告者にも適用すべきであるが、同制度の適用に当たっては、継続した適正な記帳が前提となる。白色申告者の記帳水準の動向を踏まえて検討すべき課題である。また、現行の純損失の繰越控除期間（３年）についても、法人税における欠損金の控除期間（９年）とのバランスを考慮し、その延長を検討すべきである。

なお、将来において青色申告制度が廃止された場合においても、事業専従者給与の必要経費算入、欠損金等の繰越控除制度のほか、各種の租税特別措置も当然に適用されるべきであるが、その場合には、青色申告要件がなくなるため、それぞれの制度について各別に適用要件を定める必要がある。

3．青色申告の承認制度のあり方

青色申告制度を存置する場合には、その適用に際しての承認制度のあり方を検討する必要がある。現行の事前承認制度は、納税者に記帳及び記録の保存について、あらかじめ認識させるとともに、その準備も要するという観点から設けられたものと考えられる。

しかしながら、納税者において適正な記帳と記録の保存が行われていれば、事前承認の有無にかかわらず青色申告を適用することとしても問題はないと考えられる。また、実務の現状は、いわゆる「みなし承認」がほとんどであり、事前の承認制度は事実上形骸化しているとみることもできる。行政手続の簡素化の観点からは、現行の承認制度を廃止し、毎年度の申告時に青色申告を適用する旨の届出制とすることが望ましい。

なお、事前の承認制度を廃止した場合には、制度が濫用されるなどの規律上の問題が生じないとも限らないが、届出制に移行したとしても、青色申告の要件違反があった場合には、その要件違反があった年分について、届出の効力を消失させ、青色申告の適用を否認することは可能であると解される。

4．青色申告の適用否認に係る期間制限のあり方

青色申告の取消と更正処分を対比すると、前者の事由と後者の要件は異なっており、また、更正には期間制限があるが、青色申告の取消には除斥期間の定めはない。このため、制度上は、更正の期間を徒過した年分に遡及して青色申告が取り消される可能性がある。そのような取消が行われた場合には、その取消年分のみならず、その後の年分の青色申告にも取消の効力が及ぶこととなる。

このような疑義や問題を解消するため、青色申告の適用否認についての期間制限規定を設けることが適当であり、その場合には、更正の除斥期間や帳簿及び証憑の保存期間を考慮して定める必要がある。

なお、この問題に関して、正確な記帳を基に適正な申告を担保するという青色申告制度の趣旨に鑑みれば、適法な記帳と記録の保存のある年分についてまで同制度の適用を否認することは適当とはいえない。青色申告の要件を満たさない年分に限り、その適用を認めないこととすべきである。また、純損失又は欠損金の繰越控除は、継続して適正な記帳が行われていること

を前提とする制度であるが、青色申告の要件違反があった場合には、その要件違反のあった年分に生じた純損失又は欠損金に限って繰越控除を認めないこととすべきである。

5. 青色申告における記帳制度のあり方

青色申告制度を廃止した場合には、すべての事業者にも同一レベルの記帳を強制するという一般的な記帳義務制度に移行することとなる。

また、青色申告制度を存置するとしても、一定レベルの記帳義務を課す必要があることは当然であるが、前記したとおり青色申告における現行の3種類の記帳方法は必ずしも適切とはいえない。青色申告に税制上の優遇措置を付与する限り、正規の簿記の原則又はそれに準ずる程度の記帳を求めるべきである。小規模事業者の事務負担を考慮すれば、当面は現行制度を維持することが適当であるが、将来の一般的な記帳義務制度への移行を見据えた上で、青色申告者の記帳レベルについて、一層の向上を図る必要がある。

なお、現行法上は、青色申告者が記帳義務を履行しない場合の罰則規定はないが、記帳義務違反がある場合には、青色申告の特典を不適用とするペナルティーがある。したがって、記帳義務違反に対する別途の罰則は必要ないと考えられる。

白色申告者に対する所得課税のあり方

1. 青色申告者との課税上の差異の是非

青色申告制度を存置する限り、白色申告者との間の課税上の差異について検討しておく必要がある。この点に関し、白色申告者の場合には、青色申告者に対する税制上の優遇措置がないことから、両者の間で課税の公平が害されているのではないかという指摘がある。また、個人事業者の申告方法をみると、高所得者層ほど青色申告の割合が高くなる傾向がある。このため、限界税率の高い青色申告者ほど優遇措置による税の軽減効果が大きくなり、所得水準の低い白色申告者との間での不平等がさらに拡大しているという見方もできなくはない。

この問題については、現行の青色申告制度が納税者による選択制とされていること、また、税務行政上も青色申告を奨励していることに留意する必要がある。これらの税制や税務環境からみれば、白色申告によることの不利益は、その納税者の責に帰すべき問題にすぎず、青色申告者との間の課税の公平論にはなじまないと考えられる。

ただし、更正等の処分の際の理由附記については、青色申告者と白色申告者とを平等に扱うべきである。平成23年度の税制改正では、記帳義務の強化に伴って白色申告の場合にも理由附記制度を導入することとされたが、同制度は、行政手続法の規定を根拠とするものであり、記帳の有無や内容とは直接に関係しない問題である。消費税や相続税等にも理由附記が行われることからみても、青色申告と白色申告を区別することなく、不利益処分に際しては事実の摘示と理由の開示が行われるべきである。

2. 白色申告における記帳制度のあり方

納税環境整備の一環として、昭和59年の税制改正及び平成23年の税制改正において、白色

申告者に対する記帳制度が徐々に強化されつつあるが、依然として青色申告者の記帳内容とは開差がある。

この点について、制度の原則論からすれば、適正な申告を行うための記帳は一元的であるべきであり、青色申告者との間で記帳レベルが異なるのは適当ではないと考えられる。また、将来の一般的な記帳義務制度の導入を見据えれば、事業の規模や種類にかかわらず、白色申告者に対しても一定レベルの記帳を求めていく必要がある。

したがって、現行の白色申告者の記帳義務をさらに強化すべきであるが、現実問題とすると、小規模な事業者の多い白色申告者に対し、高度な記帳を要求しても、直ちにその履行を期待することは困難な例が少なくない。小規模事業者の実態を考慮すれば、当面は現行の簡易な記帳制度を維持せざるを得ないと考えられるが、今後ともさまざまな施策を講じて記帳レベルの向上を図っていく必要がある。

なお、現行法上は、白色申告についても青色申告と同様に記帳義務や記録保存義務に反した場合の罰則規定はない。ただし、記帳や記録の保存がない場合には、推計課税が行われる場合があることなどからみて、青色申告の場合と同様に、記帳義務違反に対する新たな罰則規定は必要ないと考えられる。

3. 白色申告者の概算経費控除制度のあり方

平成 23 年度税制改正大綱では、白色申告者の記帳義務化に関連して、「必要経費を概算で控除する租税特別措置のあり方」が検討事項とされている。この点についての具体的な改正の方向は明らかではないが、所得金額を課税標準とする限り、必要経費の控除は実額によることが原則である。したがって、概算経費控除制度の導入は、所得課税の本質論からみて適切とはいえない。

また、概算経費控除に法的根拠を与えると、記帳意欲の減退や記帳慣行の後退を招くおそれがあるとともに、実際に記帳を行った上で実額と概算額を比較して有利な申告方法を選択するという弊害も生じかねない。

しかしながら、事業の規模や形態等からみて、記帳を行うことが困難な事業者が存することも事実であり、これらの者に対し、所得課税の本旨を逸脱しない範囲で税制上の便宜を付与することは、現実的な方策とすれば、必ずしも不相当とまではいえない。

これらを勘案すれば、仮に概算経費控除制度を導入するとしても、本来の記帳制度に対する例外的な措置であることを明確にし、記帳を困難とする事情のある者に限定して適用すべきである。また、控除額の水準については、実額による経費に比して有利にならないように設定するなど、適正な記帳を行うインセンティブになるような制度設計を行う必要がある。

法人税・消費税における青色申告制度のあり方

1. 法人税における青色申告制度の存続の是非

法人税においては、実働法人のほぼ 100%が青色申告を行っていること、会社に対しては会

社法によって会計帳簿の作成が義務付けられていること、また、法人のほとんどが一定レベル以上の記帳と証憑の保存を行っていること、といった現状をみると、青色申告と白色申告を区分する意義が相当に薄れているとみることができる。

また、青色申告法人のみに適用される税制措置は、記帳を前提としたものがほとんどであり、個人事業者に対する青色申告の「特典」とは、その性格や趣旨が異なると考えられる。

こうした実態や税制の側面をみると、法人税においては青色申告制度を廃止し、すべての法人に共通する一般的な記帳義務制度に移行しても差し支えないと考えられる。

問題は、中小法人、とりわけ個人事業者が法人成りしたような小規模法人の記帳の実態である。これらの法人の場合は、必ずしも十分な経理体制が整っているとはいえず、すべての法人が会社法及び税法の規定に適合した帳簿書類の作成を行っているという確証はない。また、欠損金の繰越控除制度など、長期間にわたって適正な記帳が継続していることを前提とする税制について、不十分な帳簿書類の下でその適用を認めると、課税上の弊害が拡大するおそれがある。

これらの諸点を勘案すれば、現時点において直ちに青色申告制度を廃止することは、必ずしも適当であるとはいえない。所得税と法人税を対比すると、両者の間で青色申告制度の意義や機能が異なる面があるが、法人税においても、当面は同制度を存置することとし、中小法人の経理体制や記帳の実態を見極めた上で、申告方法の一元化を図るべきである。

なお、青色申告制度を廃止する場合には、現行法上、青色申告を適用要件としている各種の租税特別措置などについて、その適用要件を改めて法令に定める必要がある。

2. 消費税と青色申告制度の関係

現行の消費税法は、青色申告制度を採用していないが、仕入税額控除の適用について、いわゆる帳簿方式によっているため、実務的には記帳義務のある所得税や法人税と共通する面が多い。このため、消費税と青色申告制度との関係をどのように考えるかという問題がある。

現行の消費税法には記帳義務を定めた規定がなく、同法は、仕入税額控除の適用要件として、課税仕入れに係る一定事項の帳簿記載と証憑の保存を定めている。これに対し、所得税法及び法人税法では、所得金額の算定に必要なすべての事項を帳簿に記載することとされている。このような違いがあるのは、付加価値に課税する消費税と所得に課税する所得税・法人税とでは、税の仕組みや性格が異なるためである。

したがって、帳簿の記載に基づいて正確な所得金額を算定し、適正な申告を確保することを目的とした青色申告制度は、付加価値を課税対象とする消費税には関係しないと考えられる。

なお、企業における実務は、消費税のための帳簿と所得税・法人税のための帳簿を区別して作成しているわけではない。実務の観点からは、課税仕入れの内容等が請求書等の記載から判別できる限り、消費税における帳簿記載事項を簡略化し、所得税・法人税における帳簿記載事項と共通したものとすることが望ましい。

おわりに

青色申告制度は、世界にも類例のないわが国特有のものであり、適正な所得課税を担保する制度として申告納税制度の発展に寄与してきた。所得金額を課税標準とする所得税や法人税の申告に当たっては、いうまでもなく納税者自らが正確に所得金額を算定する必要がある。また、そのためには、的確な帳簿を作成する必要があることも当然であり、適正な申告と的確な帳簿の作成を機能的に結びつけてきたのが青色申告制度であると考えられる。

しかしながら、適正な所得申告と的確な帳簿の作成は、青色申告制度の有無にかかわらず、すべての事業者が実行しなければならないことである。その意味では、青色申告と白色申告という二重構造は、青色申告制度の果たしてきた役割を考慮しても、税制のあり方としては適切とはいえない。したがって、事業者が個人であるか法人であるかを問わず、また、事業の規模等にかかわらず、申告方法を一元化することが適当であると考えられる。

このような観点からは、現行の青色申告制度を廃止すべきことになるが、答申本文でも述べたとおり、小規模事業者の記帳の実態や経理体制の現状からみれば、直ちに同制度を廃止する状況にはなく、仮に現時点で廃止をすると、申告水準の低下などの悪影響が生じるおそれがある。

こうした現実を踏まえると、青色申告制度の廃止は将来的な課題とし、当分の間は同制度を存置することが適当であるというのが本答申の主旨である。今後、さまざまな施策によってすべての事業者の記帳水準が向上し、申告方法が一元化されるとともに、適正な記帳の下に、より多くの事業者にさまざまな税制措置が適用できるようになることを期待したい。

なお、現行の青色申告制度の個別的な問題点とそのあり方については、答申本文で触れたとおりである。現行制度を存置するに当たっては、これらの問題点が早急に改善されることを望みたい。