

## 青色申告制度の帳簿要件

平 仁

### 一 はじめに

青色申告制度とは、申告納税制度の定着を図るために、シャープ勧告に基づいて昭和二五年に導入された制度である。申告納税制度が適正に機能するためには、納税義務者が帳簿書類を備え付けて、それに収入・支出を記載し、それを基礎として自己の所得を申告することが必要であるが、申告納税制度が採用された当時は、完備した帳簿組織を備えている者の数はむしろ少なかった。そこで、帳簿書類を基礎とした正確な申告を奨励する意味で、一定の帳簿書類を備え付けている者に限って青色の申告書を用いて申告することを認め、かつ青色申告に白色申告には認められない各種の特典を与えることとしたのである。

青色申告制度が導入された戦後直後の状況と、それから五〇年以上が経過した現在の状況は、だいぶ状況を異にしている。戦前の税制は賦課課税方式であったこと、商法導入当時の商法典論争の経緯を鑑みると、シャープ勧告によって青色申告制度が導入された当時には完備した帳簿組織を備えていた納税者が少なかったことは無理からぬことである。

あった。

しかし、青色申告制度が導入された昭和二五年には五〇・三％であった青色申告法人割合は昭和五五年には九〇％を超え、平成元年消費税法導入に際しては、税額計算の方式として帳簿方式が導入されたことを鑑みれば、現在では完備した帳簿組織をもたない法人組織の納税者は少ないといえよう。また、平成一八年に施行された会社法が「適時に正確な会計帳簿」の作成義務を課していることを鑑みれば、申告納税制度の定着を図るために一定の帳簿書類を保有している納税者に対して青色申告制度を特典として優遇する意味は、すでに失ったと考えられる。さらに、連結納税制度の適用要件には青色申告法人であることは挙げられていない。連結申告法人は青色申告法人である必要はない。そこで本稿は、青色申告制度の帳簿要件が示す特典としての現代的な意味と役割を、連結納税制度が導入された後の法人税法を中心に、他の制度における帳簿要件を比較することによって検討する。

## 二 青色申告制度の沿革

青色申告制度とは、申告納税制度の定着のためにシャープ勧告に基づいて導入された制度である。申告納税制度が適正に機能するためには、納税者が自己の収入とそのために要した費用とを適正に記録した上で、その記録に基づいて申告をすることが必要であるが、戦前のわが国の納税者の意識や帳簿の保有割合はかなり低いものであった。<sup>(1)</sup>そのため、簡易帳簿を容認する形ではあるが、少なくとも自己の所得を正確に把握することができる程度の記録を保有する者に特典を与えることによって、申告納税制度の定着と発展を目指す目的で、青色の申告書によって申告をさせ、もって白色の申告書で申告する者との差別化を図ったのである。

シャープ使節団による実地調査が行われている時期にわが国においても独自に帳簿組織の整備確立について検討されてきた。つまり、中小企業庁は特に個人の事業者が帳簿を保有していない原因として、①記帳能力に乏しい、②営業時間が長く、夜は疲労して記帳にたえない、③下手に帳簿をつければ税金が高くなる、④統制違反が発見される、⑤税務署は帳簿を認めてくれない、⑥帳簿により経営改善を策することの重要性を知らない、の六点を指摘した上で、「帳簿組織確立の問題については、税務署側と納税者側双方の理解を得ることが必要である。すなわち、税務署は複式簿記の方法によらなくても一定要件（括弧内略）を備えるものについては、これを尊重する建前をとるべきである。…（略）…なお記帳義務を負わず旨を法定し、異議申請の場合、この資料を尊重することは望ましいが、教育水準が低く記帳能力のない業者も少なくないので、記帳不能者に罰則を課すべきではないと、税制改正に対する意見書を公表している。<sup>(2)</sup>

当時のわが国における帳簿の保有状況について、シャープ勧告は次のように指摘している。「申告納税制度の下における適正な納税者の協力は、かれが自分の所得を算定するため正確な帳簿と記録をつける場合にのみ可能であるということは自明の理である。今日、日本における記帳は慨嘆すべき状態にある。多くの営利会社では帳簿記録を全然もたない。他の会社は有り余る程沢山もっていて、その納税者のみがどれが本当のものでどれが仮面に過ぎないものかを知っている。その結果は悪循環となる。税務官吏は正確な信用すべき帳簿がないから標準率およびその他の平均額を基礎とする官庁式課税による他はないと主張する。納税者は、また、税務官吏が帳簿を信用しないから、たとえかれらがそれをやる能力があっても、正確な帳簿をつけることは意味がないという。この循環は切断しなければならぬ。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注しなければならない。同様に、税務官吏がそのような正確な帳簿によって表明された報告を尊重

するよう(3)にあらゆる努力と工夫を傾注しなければならない。」

前述の意見書も指摘していたように、税務職員が帳簿を信用しないから納税者も帳簿をつけようとしないう当時の状況が窺える。シャープ勧告に基づいて導入された青色申告制度の普及を図る当初から、納税者から寄せられる質問には青色申告を行えば税金が安くなるかというものが多かったが、シャープ勧告が要請したことは、青色申告制度は適正に申告するために必要な帳簿を用いて適正な申告を行う納税者に特典を与える趣旨である。

青色申告に与えられる特典には現在では大別して四点が挙げられる。①青色申告に対する更正処分には、推計課税を行うことができず、納税者が保有する帳簿書類を調査することによって所得計算に誤りがあることが認められる場合に限られ(法人税法(以下法税)一五五条一項)、更正通知書には更正の理由を附記しなければならないこと(法税一五五②)、②正規の簿記の諸原則に従って記録している青色申告者には所得控除が認められること(租税特別措置法(以下租特)二五の二)、③欠損金の繰越控除(法税八一)など、青色申告者にのみ認められる特別措置、④青色申告と白色申告を通じて適用される措置について、事業専従者控除(所得税法五六、五七)など、青色申告者が有利に適用される措置。

このような青色申告の特典の適用を受けるべく、導入当初の昭和二五年にはわずかに五〇・三%であった青色申告法人の割合は、昭和五五年には九〇・四%と九〇%を超え、平成一五年には九七・七%にもなっている(5)。青色申告制度の適用を受けるには所轄税務署長の承認を受ける必要があるが、税務署長は「①当該納税義務者の帳簿書類の備付け、記録または保存が財務省令で定めるところによって行われているかどうか、②その帳簿書類に取引の全部または一部を隠ぺいしまたは仮装して記載していることその他不実の記載があると認められる相当の理由があるかどうか、③青色申告の承認の取消または青色申告の取りやめがあってから一年以内に申請がなされたかどうか、の諸点を調

〔<sup>6</sup>〕した上で、その却下理由に該当しない限り青色申告を承認しなければならない（法税一四五）。つまり、青色申告制度は適正な会計帳簿を作成・保存している限り認められるといえよう。

### 三 青色申告制度における帳簿要件の内容と連結納税制度との差異

ところで、青色申告制度の要求する帳簿要件とはどのようなものであるのだろうか。また、日本の連結納税制度において要求される帳簿要件との差異はどのような点であろうか。

青色申告法人は、「財務省令の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（法税二二六①）」であり、その記録は正規の簿記の諸原則に従ったものではない。つまり、青色申告法人は、一切の取引を整然かつ明瞭に法人税法施行規則（以下、規則）別表二二に定める帳簿書類に記録し、その記録に基づいて決算を行わなければならない（規則五三、五四）。その記載方法については、規則別表二四が規定している。また、仕訳帳にはその取引の発生順に、総勘定元帳にはその勘定ごとに取引の内容を記載しなければならない（規則五五）。

一方、連結申告法人は、「財務省令の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等を記録し、かつ当該帳簿書類を保存しなければならない（法税四の四）」であり、一切の取引を整然かつ明瞭に規則五四条の規定に準じて当該帳簿書類に記録しなければならない（規則八の三の四、八の三の五）。また、仕訳帳にはその取引の発生順に、総勘定元帳にはその勘定ごとに取引の内容を記載しなければならない（規則八の三の六）。つまり、帳簿書類の備付作成義務については、連結申告法人が青色申告法人の規定を準用していることから、全く同じであると言

えるであろう。また、連結申告法人が記録すべき取引の範囲は「取引等」とされているが、取引に当たらない連結申告法人の時価評価に伴う帳簿価額の修正を含むためである。

決算に当たっては、青色申告法人は、決算日に所有する商品、製品、原材料等について棚卸その他の決算整理を行い、その実績を明瞭に記録しなければならない（規則五六①）。棚卸については、棚卸資産の種類、品質、型を区別してそれぞれ数量、単価、金額を記載した棚卸表を作成し（規則五六②）、その業種、業態等の実情を勘案しながらおおむね規則別表三三に掲げる勘定科目を用いて決算日現在の貸借対照表および損益計算書を作成しなければならない（規則五七）。連結申告法人も同様に、決算日に所有する商品、製品、原材料等について棚卸その他の決算整理を行い、その実績を明瞭に記録し（規則八の三の七①）、棚卸については、棚卸資産の種類、品質、型を区別してそれぞれ数量、単価、金額を記載した棚卸表を作成し（規則八の三の七②）、その業種、業態等の実情を勘案しながら規則五七条の規定に準じて貸借対照表および損益計算書を作成しなければならない（規則八の三の八）。したがって、決算についても、連結申告法人は青色申告法人の規定を準用し、全く同じ規定がなされている。

帳簿の保存規定についてはどうか。青色申告法人は以下の帳簿書類を七年間納税地に保存しなければならない（規則五九①）。

- 「一 第五四条（カッコ内略）に規定する帳簿及び当該青色申告法人（カッコ内略）の資産、負債及び資本に及ぼす一切の取引に関して作成されたその他の帳簿
- 二 たな卸表、貸借対照表及び損益計算書並びに決算に関して作成されたその他の書類
- 三 取引に関して、相手方から受け取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類及び自己の作成したこれらの書類でその写しのあるものはその写し」

ただし、帳簿の保存に関する事務負担の観点から保存期間の特例が置かれている。つまり、中小法人等においては、「最低限の負担で最も基本的な資料である金融資産の形成等に関する資料を保存することが適当である」という観点から<sup>(7)</sup>規則五九条一項一号二号のほか、三号書類のうち、現金、預貯金、有価証券の取引に際して作成された書類については七年間の保存とし、その他の書類は五年間保存すればよいとされている（規則五九②）。資本金が一億円以上の大法人においても、「商法上、商業帳簿等は一〇年間の保存義務があるところから、基本的には、税法上備え付けるべき帳簿書類も、すべて七年間保存することを要するが、大きな負担となることを軽減する趣旨から」、規則五九条一項三号のうち、所得計算との直接の関連性が低い棚卸資産取引に際して作成された書類については五年間保存すればよいとされている（規則五九①カッコ書）。

一方、連結申告法人の帳簿保存規定は、以下の帳簿書類を、七年間（棚卸資産取引に際して作成された書類については五年間）納税地（連結子会社にあつては、その本店又は主たる事務所の所在地）に保存しなければならない（規則八の三の一〇①）。

「一 第八条の三の五（カッコ内略）に規定する帳簿及び当該連結法人の資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引に関して作成されたその他の帳簿

二 棚卸表、貸借対照表及び損益計算書並びに決算に関して作成されたその他の書類

三 取引に関して、相手方から受け取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類及び自己の作成したこれらの書類でその写しのあるものはその写し」

したがって、連結申告法人の帳簿保存要件は、青色申告法人の資本金一億円以上の大会社を対象とした規定と全く同じである。

ところで、会社法上の商業帳簿の保存期間が一〇年である（会社法四三二②）にもかかわらず、青色申告法人の帳簿保存義務は原則として七年間とされているのは、更正決定処分を除斥期間との関係との整合を図るためであろう。つまり、偽りその他不正の行為によりその全部もしくは一部の税額を免れ、またはその全部もしくは一部の税額の還付を受けた国税についての更正決定処分は、法定申告期限から七年間なしえる（国税通則法（以下税通）七〇⑤）。また、保存義務の軽減措置が五年間であるのも、更正処分が原則三年間（税通七〇①）、決定処分が五年間（税通七〇③）で除斥期間を途過することとの整合を図ったものであると考えられる。

以上のような帳簿規定が青色申告法人および連結申告法人に課されているが、帳簿書類はどのような形態で記帳され、保存されるのであろうか。この点、法人税法は簡易帳簿の存在を容認し、簡易帳簿を含め、帳簿が紙媒体に記帳されており、確認できる形で保存されていることをもって青色申告要件としている。また、青色申告に対する更正処分には、推計課税を行うことができず、納税者が保有する帳簿書類を調査することによって所得計算に誤りがあることが認められる場合に限られ（税法一五五①）、更正通知書には更正の理由を附記しなければならない（税法一五五②）こととされるが、国税職員の質問検査権（税法二三四）は納税者に受忍義務を課しており、<sup>(9)</sup> 税務「調査を受ける者が保存している『証拠書類』が真に『証拠書類』となるかどうかを調査するのが税務調査である」<sup>(10)</sup> から、青色申告制度が求める帳簿の保存要件は税務調査に際して真実の所得を確認するに足るものである必要がある。

昨今では、パソコンが普及し、国税庁においてもパソコンの存在を前提としたOCR様式の申告書が導入されている。電子帳簿保存法が平成一〇年に制定施行され、国税関係帳簿書類の全部又は一部について、自己が記帳段階から一貫して電子計算機を使用して作成する納税者が所轄税務署長の承認を受けた場合には、その電磁的記録の備付け及び保存をもって当該承認を受けた帳簿の備付け及び保存に代えること、又はその電磁的記録の保存をもって当該承認



を受けた書類の保存に代えることができる（電子帳簿保存法四）。ただし、電磁的記録の備付け及び保存の要件は、所轄税務署長が必要となるときに確認できることが必要であり、ソフトウェアの障害やフロッピーディスクの破損等により、確認ができない場合には保存要件は満たされないと解すべきである。<sup>(11)</sup>

#### 四 商法上の商業帳簿と会計慣行

わが国において近代的帳簿組織が導入されるようになったのは、官僚に集中した高等教育修了者が民間に就職し始めた明治中期以降であり、<sup>(12)</sup>官業払下げによって官営工場の近代的会社組織と帳簿組織を取り入れ、財閥体制が確立されていく時期でもあった。<sup>(13)</sup>つまり、官業払下げの対象となった官営工場においては、いわゆる御雇い外国人が自国の科学技術と共に会社管理組織を導入した結果、近代的な会社組織と近代的な帳簿組織を備えていたのである。<sup>(14)</sup>

ただ、わが国に導入された近代的帳簿組織は、英米式のものであった。これは明治五年の国立銀行条例がアメリカのナショナル・バンク制度に範を採ったものであり、<sup>(15)</sup>国立銀行の銀行員を啓蒙し、素養を要請するために執筆された「銀行簿記精法」の「帳簿組織については、とくにその特色である『現金式仕訳法』については、その源流をなしたのはイギリスの当時の慣行であった」<sup>(16)</sup>。さらに、明治八年にはニューヨークで公刊された専門学校のテキストを翻訳した「馬耳蘇氏記簿法」<sup>(17)</sup>が文部省教科書とされている。

この時代に近代的会社組織に対する規制としての法律の制定はどのように進められたのであろうか。明治二年の会社弁、立会略則に始まる初期は特別立法としての規制であったが、明治一四年にロエスレルが来日して以来、商法典の編纂に移行した。<sup>(18)</sup>初期の特別立法の時代には帳簿組織についての規定は設けられていなかったため、帳簿組織に対

する法的規制は商法典の編纂に始まるといえよう。

ロエスレルは、当時の日本の商慣習は国際社会の常識であるヨーロッパ列強各国のものとはかなりの隔たりがあるために日本の商慣習を考慮しない商法典を起草した。明治一七年商法草案三二条前段は、「各商人ハ自己ノ従事スル業体中ニ行ハルル習例ニ從テ商業上ノ帳簿ヲ設備スルノ義務アリトス」と規定し、後段は商業帳簿に記入する内容について規定している。三二条前段についてはフランス法を模しているが、フランス法は、商業帳簿の記入を義務とし、細密な規則を備えているばかりか、帳簿記入義務に違反した場合には罰則規定がある。三二条後段については、当時の日本の商慣習が体系的な帳簿組織を備えておらず、たとえ体系的な帳簿組織が存在したとしても、和式簿記は秘伝の技法として秘匿されてきたため、全国的に不統一であるので、帳簿に記入すべき事項が列挙されている。

ロエスレルの商法草案に翻訳後の修正等を加えて明治一三年に制定された旧商法（以下、明治一三年商法を旧商法）三二条は「各商人ハ其営業部類ノ慣例ニ從ヒ完全ナル商業帳簿ヲ備フルノ責アリ」と規定した。ここに商法における商業帳簿に対する規制の基本方針が明確になる。フランスのナポレオン商法に源流を遡る完全なる商業帳簿概念である。しかし、「商業帳簿をつけることは到底今日の日本ではすべての商人ができることではない。その規定は空文に帰するに相違ない」という反対意見もあり、明治一五年の第三回帝國議會においても旧商法三二条の完全なる商業帳簿はあまりに過酷であるとして「完全ナル」の四文字を削除する旨の建議が東京商工会から提出された。<sup>(22)</sup> 結局、日本人のみによって起草された明治一三年商法二五条は「商人ハ帳簿ヲ備ヘ」と、「完全ナル」の四文字が削除され、整然明瞭に記載された帳簿を保有すればよいこととなった。<sup>(23)</sup> しかし、商法による商業帳簿規定は、戦前の賦課課税方式の下では機能せず、シャープ勧告が青色申告制度を導入したことによって一般規定としての意味をもったのである。

明治四四年商法改正のきっかけとなったのは、泡沫会社の勃興と企業倒産であり、その最大の事例が過年度におけ

る架空利益の計上による粉飾決算が発覚したことをきっかけとして、政財界を巻き込んだ疑獄事件に発展した日糖事件<sup>(24)</sup>であろう。日糖事件に代表される企業倒産事件は、明治四四年商法改正において監査規定の強化という結果をもたらし、イギリス型の勅許会計士制度の導入が検討された<sup>(25)</sup>。

戦後になると、昭和二四年に経済安定本部企業会計制度対策調査会から中間報告として、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められるところを要約したもの」<sup>(26)</sup>であり、「企業会計に關係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならない」<sup>(27)</sup>原則として、企業会計原則が公表された。これに基づき昭和二五年に大蔵省令として「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に關する規則」いわゆる財務諸表規則が制定された。しかし、財務諸表規則が証券取引法に対応した省令であるため、商法に基づく商業帳簿と証券取引法に基づく商業帳簿の二系統が並存する形になってしまった。昭和三七年商法改正は、その対応策として法務省令「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に關する規則」いわゆる計算書類規則を制定した。いわゆる粉飾決算の結果として昭和三九年にサンウェーブ工業が、昭和四〇年に山陽特殊鋼が相次いで倒産したが、商法上の監査役監査も証券取引法上の公認会計士監査も機能しなかったため、昭和四九年商法改正において「株式会社の監査等に關する商法の特例に關する法律」いわゆる商法特例法が制定された。さらに、商法上の商業帳簿規定も「商業帳簿ノ作成ニ關スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」とするいわゆる公正処理基準を商法三二条二項として新設した<sup>(28)</sup>。

公正処理基準という意味では、法人税法二二条四項が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」と規定する。これは「税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に關する計算原理規定

は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適當である<sup>(29)</sup>という政府税調の答申を受けた昭和四二年法人税法改正において新設されたものである。「公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、企業会計原則や商法に基づく商業帳簿と証券取引法に基づく商業帳簿が中心となるが、確立した会計慣行を広く含むと解すべきである<sup>(30)</sup>。

平成一八年五月施行の会社法は、従来の商業帳簿規定から考えると、形式的にも実質的にも大分改正されている。「商法三二条が設けられた昭和四九年当時とは異なり、現在は、会計基準の整備が進み、また、企業活動の国際化等の影響もあり、国際的にも信頼性の高い基準に従った計算書類の作成が重要性を増し<sup>(31)</sup>」、また、「最新の会計基準と商法の計算関係規定に齟齬を生じないように、積極的、かつ、迅速な商法改正が繰り返されて<sup>(32)</sup>」いることから、会社法四三一条は「会社の会計は一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定した（持分会社は会社法六一四）。「斟酌」から「従う」により強い表現に用語が変更されている点につき、「実質的な規定内容が変わるものではない<sup>(33)</sup>」といわれるが、従来から、企業会計原則の法的意義に学説上の対立があった<sup>(34)</sup>ことを鑑みると、この改正により、公認会計士監査がその拠り所とする企業会計原則を中心とする会計諸規則に商法上の根拠を与えたものと評価できよう。

また、商法三三条一項は「会計帳簿ニハ左ノ事項ヲ整然且ツ明瞭ニ記載又ハ記録スルコトヲ要ス」と規定していたが、会社法四三一条は「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」と規定した（持分会社は会社法六一五①）。会計帳簿に適時・正確性を要求していることを鑑みると、旧商法三一条に規定されていた幻の完全なる商業帳簿に近い概念であると考えられる。

従来の商法においては、商人は、税法の要件に合致した場合には青色申告制度の適用を受けることができた程度の

帳簿の保有義務しか課されていなかったが、会社法は一般に公正妥当と認められる会計慣行に従った（簡易ではない）正確な会計帳簿を保有しなければならない義務を課していると考えられ、簡易帳簿でも適用可能な法人税法上の青色申告制度の適用が許されるのは、会社法適用法人においては当然、いや、むしろ、青色申告制度が適用できない法人の場合には、会社法違反といわざるを得ないであろう。

## 六 消費税法の帳簿規定

消費税法三〇条七項は「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書（カッコ内略）を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ又は課税貨物に係る課税仕入れ等の税額については、適用しない。」と消費税法も帳簿保存規定を置いている。しかも同八項及び九項は、帳簿及び請求書について記載要件を法定化している。その内容は、青色申告法人に対する帳簿要件を規定した規則の内容におおむね対応しているが、帳簿等に記載する氏名又は名称について、法定要件は氏名でありフルネームが判別できることが要件とされよう。この点、最高裁は、課税仕入れの相手方を仮名で記載した帳簿が、消費税法上の記載要件を具備する法定帳簿に該当するかどうかを争点として争われた事例において、消費税「法三〇条八項の記載事項が単に一般的記帳義務の内容を規定するものにすぎないとすれば、法三〇条中に規定する理由はないというべきであるし、あえて再生資源卸売業等に関する記載事項の特例（令四九条一項）を設け、法三〇条八項一号イのみの記載省略を規定していることに照らしても、同項に規定する事項が仕入税額控除の要件として保存すべき法定帳簿の記載事項を規定していることは明らかといふべきである。」と判断している。<sup>36)</sup>

消費税法三〇条七項は、消費税導入当初は「帳簿又は請求書等」の保存を要求していたが、平成六年消費税法改正において「自己記帳に基づく帳簿の保存だけでも控除が認められていた制度について、その信頼性を高める観点から、課税仕入れの事実を記載した帳簿とともに、請求書等の取引の事実を保存すべきではないかとの指摘を踏まえて」<sup>(37)</sup>「帳簿及び請求書等」の保存を要求することになったのである。ただし、消費税法三〇条八項九項の記載要件は、法人税法が求める記載要件と比し、極めて厳しいものとなっており、消費税法のみがこのような厳格な要件を求めることには疑問がある。<sup>(38)</sup>

消費税法における帳簿保存義務は、欧米諸国で一般的であるインボイス方式による前段階税額控除方式を念頭において、帳簿等を保有していることを前提として規定されている。<sup>(39)</sup>この点が、青色申告制度が帳簿保有に対する特典として規定される法人税法との決定的な違いである。<sup>(40)</sup>ただし、この違いは課税標準の違いに由来すると指摘されている。<sup>(41)</sup>すなわち、法人税法は、法人所得を課税標準としているので、益金だけでなく損金についても把握する必要があるから、推計課税（税法一三一）が認められる。一方、消費税法は、課税資産の譲渡等の対価の額を課税標準としており、仕入税額控除については、帳簿規定を満たしている場合に限り特例として認められているに過ぎない。消費税法の計算原理が、課税売上に係る税額から課税仕入れに係る税額を控除する形をとっているから、税に税がかかることを避ける必要があるが、法が要求しているのは、帳簿等が証拠となる場合のみ控除を認めるのであって、これは立法当局の意識の中では帳簿の保存は一般化していると考えられていた、と史料される。<sup>(43)</sup>それゆえ、消費税法には青色申告制度は規定されていない。

## 七 おわりに——現行の帳簿要件は特典たりうるか——

青色申告法人の帳簿要件と連結申告法人の帳簿要件はほぼ同じである。そうであるならば、連結申告法人には青色要件が付されていないけれども、青色申告制度が正規の帳簿を有するものに特典を与えるものであるならば、連結納税制度においては、連結法人の一部が青色申告制度の適用を受けていない場合であっても、青色申告の特典は当然に与えられてしかるべきである。これが認められないのであれば、一部の連結子会社が何らかの理由で青色申告を取り消された場合においても、それを理由として連結申告書が青色申告を取り消されることがないのは理論的に一貫性がない。むしろ連結納税制度は租税特別措置法に規定されるべきであった。

更正処分に対する理由附記について、税務署長は、連結申告法人に対しても、連結申告各法人の帳簿書類を調査した結果として、課税標準又は税額の計算等に誤りがある場合にのみ更正処分をすることができ、更正通知書には更正の理由を附記しなければならない（法税一三〇①）。「連結申告に対する更正の理由の附記については、青色申告の理由の附記と同じ考え方が妥当する」<sup>(44)</sup>から連結子法人も青色の連結親法人と同じ取扱いとされる。

さらに、消費税法が帳簿の存在を前提としており、青色申告法人が九〇%以上となっている現在においては、青色申告制度が帳簿の保有を特典とすることが妥当であろうか。商法による規定が帳簿保有を義務としながら罰則規定がないために、商業帳簿規定が空文化し、青色申告制度が導入された当時においては、完備した帳簿組織を保有する納税者が少なく、会計実務も成熟していなかったといえよう。しかし、青色申告制度が導入されて五〇年以上が経過し、青色申告法人が九〇%以上を越えるという申告納税制度の定着と発展という導入目的を達成したともとれる現状にお

いても、申告納税制度の定着のために帳簿の保有を特典の要件とすることには、すでにその役割を終えたと見るべきである。<sup>(45)</sup>

青色申告制度の特典を帳簿要件とすることなく、納税者主権論<sup>(46)</sup>とは関係なく一般化し、会社法における会計帳簿保有義務の厳格化を鑑み、帳簿を保有しない会社法四三二条違反の納税者に対するペナルティーとして青色申告制度を捉え直すべきである。連結納税制度が法人税法自体に規定されながら、青色申告法人でなくとも青色申告制度の帳簿要件とはほぼ同様の帳簿要件を要求される連結納税制度の承認を受けることができることから考えても、法人税法内部で自己撞着を起しかねない現状を打開することになる。

(1) 一九四八年四月九日朝日新聞天声人語は、シャープ使節団による実態調査について次のように指摘する。播久夫『実録・青色申告制度四十年史』大蔵財務協会一九九〇、四〇―四一頁。

「東京・銀座の喫茶店で問答する。教授『税金で情実がありますか』女主人『ありますとも。この街でも一軒だけ、少なかったところがあります』教授『帳簿をみせてください』女主人『いまはつけていません。税務署が去年、帳簿をみずに税額を決めていきましたから』

手分けて農村を歩いた。千葉県で麦刈りの農夫にきく。問い『あなた方、申告は自分で書きますか』答え『半数は自分で書く。三割が役所が、残りは農協の人が書きます』教授らは、どうすれば所得を自分で書けるようになるかをききとる。」

(2) 播久夫、前掲注一、四二―四八頁

(3) 『シャープ使節団日本税制報告書』第四編E節第二款D五六頁

(4) 企業会計原則一般原則二は正規の簿記の原則を「企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない。」と規定する。しかし、忠佐市は、企業会計原則の公表以降、正規の簿記の原則という用語が定着したが、会計理論上の概念は「企業の資本および財産の状態ならびに企業成績を組織的に明示することができ



るように網羅的な記録を通じて整然とした系統的な整理をすることができるものを指している」が、ドイツ商法の商業帳簿作成原則である「正規の簿記の諸原則」は「手段と目的の実現とを意図する会計原則そのもの」であるから、商法や税法においては、わが国においてもいわゆる正規の簿記の諸原則といえる規定を作らなければならず、「原則として企業会計原則および財務諸表規則の構想が現段階における正常な簿記会計の原則の基本的な内容として考えられるべきものだ」としている。忠佐市『会計原則と商法・税法』中央経済社一九五六、九六一―一六頁。この認識は現在でも当てはまるが、わが国の会計慣行は企業会計原則制定当時を意識されていたであろうアメリカ型の重層的なG A A Pを構成しきれていない。したがって、会計慣行の成熟を待つよりも、ドイツ型の法令による規制を前提とする正規の簿記の諸原則を法制化することが必要になる。G A A Pの構成については、加藤盛弘『一般に認められた会計原則』森山書店一九九四を参照。

(5) 国税庁HPより二〇〇五・五・二四取得

(6) 金子宏『租税法』第十二版、弘文堂二〇〇六、六七〇頁。

(7) 武田昌輔『立法趣旨法人税法の解説(平成一〇年度版)』財経詳報社一九九八、四七二頁

(8) 武田昌輔、前掲七、四七二頁

(9) 石田八郎『税務調査と証拠書類の揃え方(八訂版)』税務経理協会一九九九、一七頁

(10) 国税職員の質問検査権について争われた最高裁昭和四七年一月二二日判決(刑集二六卷九号五五四頁)や最高裁昭和四八年七月一〇日判決(刑集二七卷七号二一〇五頁)は、税務調査に際して第三者の立会等を要求するなど、公務員の守秘義務(国家公務員法一〇〇①)に抵触する調査拒否をした納税者の青色申告を取り消した上で推計課税による課税がなされたものであるが、青色申告制度の帳簿保存が呈示を含む概念である以上、青色申告が取り消されてしかるべきであったといえるよう。

(11) 国税不服審判所平成一一年一〇月二九日裁決(裁決事例集五八集一〇七頁)は、税理士業を営む請求人が税務調査において帳簿書類を提示しなかったのは、会計データを保存していたフロッピーディスクの不具合のため、データの出力が不可能になったためであり、不可抗力であると主張したが、「会計データをフロッピーディスクに保存していたとしても、それだけで帳簿書類の備付け、記録及び保存があることになるわけではなく、また、領収書等を併せて保存すべき」である旨、判断している。破産法事例に關し、最高裁平成一四年一月二二日判決(刑集五六卷一号一頁)は、「破産法三七四条三号にい

う「商業帳簿」は、商法三二条一項にいう「会計帳簿及び貸借対照表」をいうと解されるところ、電磁的記録であっても、直ちにプリントアウトできることなどによって、可視性、可読性が確保されている限り、これらの規定にいう「商業帳簿」ないし「会計帳簿及び貸借対照表」として欠けることはなく、破産法三七四条三号が定める行為が行われた場合、債務者の財産状態を把握することが著しく困難になることにおいて帳簿の外形を備えた「商業帳簿」と差異はないというべきである」と判示し、フロッピーディスクに保存された総勘定元帳ファイルを商業帳簿の不正記載等の証拠として認めている。

- (12) 明治八年東京会議所（後の一橋大学）設立以後各地に高等教育に含まれる商業学校が設置、明治二三年には小学校の一種として実業補習学校が設置され、明治四四年には六七〇校を超えている。久野秀男「本邦簿記制度史論（三）」『國學院大學政経論叢』九卷二号、村上俊亮・坂田吉雄編『明治文化史三教育・道徳編』洋々社一九五五。また、明治四〇年代には高等商業教育を受けた人材の約五〇%が、高等法律教育を受けた人材の約二五%が銀行や会社に就職しているが、明治三〇年までの高等法律教育を受けた人材が銀行や会社に就職したのは一〇%程度であり、その多くが判事や官僚になっている。杉山和雄「明治後期ビジネスの商業教育要請」『経営史学』八卷二号、手塚豊「明治三十年頃の慶応義塾法律科」『手塚豊著作集九卷』慶応通信一九八八。

- (13) 小林正彬「政商と官業払下げ」由井常彦編『工業化と企業者活動』日本経済新聞社一九七六、森川英正「三菱財閥の経営組織」『経営史林』七巻四号、粕谷誠「中上川入行前後の三井銀行」『経営史学』一一巻三号。

- (14) 明治二〇年に三菱に払い下げられた長崎造船所は、慶応義塾教師から三菱に転身していた荘田平五郎を所長として派遣した。荘田は、明治一〇年に日本で最初の減価償却を導入しているが、三菱造船所において明治三三年から本格的な原価計算を導入している。詳しくは、高寺貞男『明治減価償却史の研究』未来社一九七四、山下正喜「明治・大正期三菱造船所の減価償却」『会計』一一六巻三号。

- (15) 坂入長太郎『明治前期財政史』酒井書店一九八八、一五三―一五六頁

- (16) 片野一郎『日本銀行会計制度史「増補版」』同文館一九七七、一一頁

- (17) 西川孝治郎『日本簿記史談』同文館一九七一、六頁。

- (18) 浜田道代「『会社』との出会い」『日本会社立法の歴史的展開』商事法務研究会二〇〇一（以下、北澤古稀）、四三―四四五頁の参考文献一覧の他、伊牟田敏充「殖産興業政策と産業諸立法」福島止夫編『日本近代法体制の形成』下巻、日本評論社

一九八二、等を参照。

(19) 司法省『ロエスレス氏起稿商法草案「復刻版」上巻』新青出版一九九五、一一五―一二〇頁。通説では、ロエスレル商法草案はドイツ商法に範を取るとされているが、「フランス・スペイン・オランダ・ドイツ・イタリア等の各商法典の他、不文法主義をとるイギリス・アメリカについても、特別法や判例学説を参照した上、或いは長所と思う所を採り、或いは独創をもってより法理に適すると思われる規定を作り出した」といえる。伊東すみ子「ロエスレル商法草案の立法史的意義について」滋賀秀三・平松義郎編『法制史論集』創文社一九七六、二〇三―二〇四頁。

(20) 和式簿記の帳簿組織は商家秘伝の法として秘匿されてきたため、近年になってようやくその全貌が明らかにされてきている。小倉栄一郎「わが国固有帳合法の史的展開一―二二」『企業会計』三二巻一―二二号、西川孝治郎「日本固有帳合法の特徴について」『商学集志』三八巻一・三・四合併号、西川登一「会計組織と簿記技法」安岡重明・宮本又郎編『日本経営史一近世的経営の展開』岩波書店一九九五、等を参照。

(21) 明治二三年第一回帝國議會商法施行延期法案第一読会における末松謙澄の発言。三枝一雄『明治商法の成立と変遷』三省堂一九九二、九四頁。

(22) 熊谷開作「商法典論争史序説」『松山商大論集』一七巻六号、一二五―一二六頁。商法典論争につき、今井潔・淺木慎一「法典論争と国産会社法の成立」、前掲注一八北澤古稀、一二三―一二四頁の参考文献一覽の他、淺木慎一「日本会社法成立史」信山社二〇〇三、松岡正美「日本商法典成立史序説」『立命館法字』三五号、清浦奎吾『明治法制史』明法社一八九九、等を参照。

(23) 商業帳簿の保有に対して法の遵守を強制する規定も、遵守しない場合の罰則規定もない商法では、体系的な帳簿組織が浸透していない当時のわが国にはそもそもこの規定はなじまないとして廃止を主張する学者もいたことに注意する必要がある。松波仁一郎『松波私案 改正日本商法』有斐閣一九二一、八九―九一頁。

(24) 原征士「わが国職業的監査人制度発達史」白桃書房一九八九、一八一―一九頁を参照。

(25) 岡野敬次郎「株式會社ノ監査制度ニ就テ」『法学協会雜誌』二八巻一号。この検討が後の計理士法運動に發展し、計理士法は昭和二年に制定、戦後にはアメリカ型の公認会計士制度への移行を果たし、昭和二三年公認会計士法制定へと昇華したのである。原征士、前掲注二四。また、明治末期には税務官庁への不服申立の代理を業とするものが出てきており、明治四

五年の大阪稅務代弁者取締規則を皮切りに、昭和一七年に稅務代理士法制定、昭和二六年の稅理士法制定に至る。日本稅理士會連合會編『新稅理士法』稅務經理協會二〇〇二、三一—三二頁。

(26) 企業會計原則前文二一

(27) 企業會計原則前文二三

(28) 企業會計との關係で戦後の商法改正の経緯を検討した文献として、島原宏明『企業會計法の展開と論理』稅務經理協會二〇〇三、一—三頁以下、長久保如玄『制度會計学の基本問題』森山書店一九九八、一二—三頁以下、田中久夫『商法と稅法の研究』森山書店二〇〇五、八八頁以下、を参照。

(29) 稅制調査會「稅制簡素化についての第一次答申」第三一—一(ウ)(a)、昭和四一年二月

(30) 大阪高裁平成三年二月一九日判決(行裁例集四二卷二—二二—二二九—二二九四頁)

(31) 相澤哲・岩崎友彦「株式会社の計算等」相澤哲編『立案担当者による新・会社法の解説』別冊商事法務二九五号(二〇〇六)、一一—二頁

(32) 相澤・岩崎、前掲注三一、一二—二頁

(33) 相澤・岩崎、前掲注三一、一二—二頁

(34) 金子宏は①企業會計原則の内容や確立した會計慣行が必ず公正妥当であるとは限らないこと、②企業會計原則や確立した會計慣行が決して網羅的であるとはいえないこと、③公正妥当な會計処理の基準は、法的救済を排除するものであつてはならないこと、の三点から客観的な規範性をもつ確立した會計慣行を広く含む概念であるとしている。金子宏、前掲注六、二七六—二七八頁。一方、武田昌輔は「企業會計において一般に公正妥当な會計処理の基準によって會計処理が行われるならば、稅法のなかにある数多くの計算規定は不要となり、あわせて稅務調査における否認等をめぐるトラブルもなくなるであらうという考え方にその意義を求めるべきである」として、公正処理基準が商業帳簿規定を統一する基準として評価している。武田昌輔、前掲注八、六一—六二頁。

大日方隆は、田中耕太郎『貸借対照表法の論理』有斐閣一九四四が、貸借対照表の根本原則は法目的によつてのみ規定、指導されるから、かりに會計理論が存在するとしてもそれは法律学に従属し、會計理論は技術論に止まると主張されていることに對し、「その見解にたいして、會計学の側からどれほど説得力のある議論が提示されてきたのであろうか。そうした

見解にたつ法律学者を納得させるに足りるほど、企業会計の自律的な論理について十分な研究成果が蓄積されてきたのかと問われるならば、さほど有効な反論はできないであろう。」と、これまで会計学者が法律問題を念頭に検討してこなかった現状に対して問題提起をしている。大日方隆「企業会計の資本と利益」森山書店一九九四、はしがき一一二頁。

- (35) 安達巧は「企業会計審議会が公表する会計基準や監査基準は、法律の委任のない商法会計の分野においては法的拘束力がない」ことを指摘しつつも、「法務省をはじめ、その他の機関からも何らの基準が示されない現状では、企業会計審議会公表の『監査基準』及び公認会計士協会公表の監査実務指針にたとえ法的拘束力が認められないとしても、監査する側並びにされる側の双方が合意し得る規範としては、『監査基準』等しかない」と指摘する。安達巧『会計基準の法的位置づけ』税務経理協会二〇〇四、七六―八六頁。この論理は租税法における通達行政の問題と相似する。この点につき川端康之は「課税所得計算の用いる会計方法について課税庁と納税者の間で紛争が生じた場合には、当然のように帳簿上の会計方法に言及することなく、直接企業会計上の『公正妥当な』会計処理の基準を採知し、それを適用する必要性に迫られるのであるが、現実には企業会計上成立した会計方法が個別具体的取引に存在しない場合が紛争事例には多く、そこで解釈上権利確定主義の具体的内容を補充し、それを適用することになるのである。わが国立法には、(米国内国) 歳入法典四四六条 (b) に相当する、所得算定上の内容に関する規定を課税所得算定と財務会計の目的の相違から補充する立法は存せず、あくまで権利確定主義の法解釈に委ねられている。」と指摘する。( ) 内筆者。川端康之「米国内国歳入法典における『会計方法』と帳簿適合性要件」『総合税制研究』四号七五頁
- (36) 最高裁平成一一年二月五日判決(税資二四〇号六二七頁)は、上告理由に当たらないとして判断することなく上告棄却した。東京地裁平成九年八月二八日判決(行裁例集四八巻七:八号六〇〇頁)、東京高裁平成一〇年九月三〇日判決(税資二三八号四五〇頁)を参照。
- (37) 林訓「解説と問答による消費税の仕入税額控除と帳簿及び請求書の保存」大蔵財務協会一九九七、四四頁
- (38) 簡易課税制度はこのような厳格な帳簿要件を充たせない納税者のために創設されたのではないか。それならば、今回の改正による簡易課税の適用上限の引き下げは、多くの納税者が本則課税が求められる厳格な帳簿要件を充たせる状況になったと見ることもできるのではないか。
- (39) 消費税制度導入に当たって、税の累積の排除のための方法として帳簿方式とインボイス方式を検討しているが、納税者の

負担増を勘案して、帳簿方式が採用されている。しかし、帳簿方式の場合であっても、帳簿を保有していなければ納税者の負担は増えるはずである。消費税法の立法経緯につき、竹下登・平野貞夫監修『消費税制度の成立と沿革』ぎょうせい一九九三を参照。

- (40) 最高裁判平成一六年二月二〇日判決（裁判所時報一三七八号六頁）において滝井繁男裁判官は、「青色申告制度は、納税義務者の自主的かつ公正な申告による租税義務の確定及び課税の実現を確保するため、一定の信頼性ある記帳を約した納税義務者に対してのみ、特別な申告手続を行い得るとの特典を与え、制度の趣旨に反する事由が生じたときはその承認を取り消しその資格を奪うこととしているものである。そして、青色申告の承認を受けた者は、帳簿書類に基づくことなしには申告に対して更正を受けないという制度上の特典を与えられているのであるから、税務調査に際して帳簿等の提示を拒否する者に対してもその特典を維持するというのは背理である。（中略）これに対して、（消費税）法における仕入税額控除の規定は、前記のとおり課税要件を定めているといっても過言ではなく、青色申告承認のような単なる申告手続上の特典ではないと解すべきものである。そして、（消費税）法は、消費税額の算定に当たり、仕入税額を控除すべきものとした上で、帳簿等の保存をしていないとき控除の適用を受け得ないとしているにとどまり、仕入税額を控除すべきものとした上で、帳簿等の審査が尽くされていないので、原審に差し戻すべきであるとの反対意見を述べている。（一）内筆者

- (41) 日本税理士会連合会編『仕入税額控除』中央経済社一九九七、五一頁以下

- (42) 日本の消費税の付加価値税としての性質、及び、条文ができる規定でないことから、「特典的な制度ではないと考えるべきである」との見解もある。島添浩「消費税法における仕入税額控除の適用要件について」『国士館法研論集』三号、二二五頁。

- (43) 税理士が包括的に税理士業務を受託した場合には、「帳簿作成は税法が期待する通常の事務となる」との見解もある。加藤義幸「税法上の帳簿」『税法学』五四四号、六一頁。

- (44) 金子宏、前掲注六、六六八頁

- (45) 和田八束は、青色申告者に対する多くの特典が白色申告者等の一般の納税者に比し優遇的で不公平であるとの批判があることを触れた上で、この特典が一般的な会計処理方法であるから、むしろ白色申告者に対するペナルティという解釈が成り立つことを指摘する。そして、「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」と結論付けている。和田八束「青色申告制度の成立とその後の経過」『税理』三六卷一号、一〇五—一〇七頁。同様に石島弘は、「大蔵省は、すでに、昭和五四年八月の『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録普及はほぼその目的を達し、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。」と指摘する。石島弘「青色申告」『日税研論集』二八卷、八四頁。

(46) 松沢智は、申告納税制度の下では、納税者は帳簿書類に基づいて計算した実額を申告する租税債権者であることが予定されているから、青色申告による申告納税制度が納税者主権主義の現れであると主張する。松沢智『租税手続法』中央経済社一九九七、二二頁以下、九〇頁以下。