

実務対応報告第 12 号「法人事業税における外形標準課税部分の損益計算書上の表示についての実務上の取扱い」の解説

I. はじめに

企業会計基準委員会から、平成 16 年 2 月 13 日に、実務対応報告第 12 号「法人事業税における外形標準課税部分の損益計算書上の表示についての実務上の取扱い」（以下「本実務対応報告」という。）が公表されている。以下では、本実務対応報告の概要について解説する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見である。

II. 検討の経緯等

平成 16 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度より、資本金 1 億円超の法人を対象とした法人事業税の「外形標準課税制度」が導入されることに伴い、平成 15 年 3 月 25 日に日本公認会計士協会から「法人事業税における外形標準課税制度の導入に伴う税効果会計適用上の取扱い」（以下「外形標準課税の取扱い」という。）が公表された。外形標準課税の取扱い前書きにおいて、外形標準課税制度下の事業税の損益計算書における表示方法等については、別途検討される必要がある旨述べられていたこともあり、外形標準課税部分のうち特に付加価値割部分に関して、利益に関連する金額を課税標準とする事業税に該当するのではないかという一部の考え方が存在していた。本実務対応報告は、平成 16 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において、考え方の相違に生じうる実務上の混乱を避けるため、確認の意味で法人事業税における外形標準課税部分の損益計算書上の取扱いを明らかにしたものである。

III. 外形標準事業税の損益計算書上の表示

1. 外形標準事業税の性格

平成 16 年 4 月 1 日以後開始する事業年度より導入される外形標準事業税は、企業の資本等の金額を課税標準とする資本割と付加価値額を課税標準とする付加価値割から構成される。企業の資本等の金額を課税標準とする資本割は、所得割の課税標準である課税所得の概念と異なっていることに関して、疑いのないところである。一方、付加価値割の課税標準である付加価値額についても、企業の活動価値を表すものと考えられ、課税所得とは異なる考え方にに基づき算定されると位置付けられる。これは、付加価値額の計算構造をみたとき、例えば、人件費を多く（少なく）計上すれば単年度損益は小さく（大きく）なるが、収益分配額中の報酬給与額は大きく（小さく）なるなど、課税所得の計算構造と異なることによるものとされている。

また、一個の課税標準である付加価値額を分解し、抜き出した単年度損益に対応する事業税についてのみ取扱いを違える考え方に関しては、不合理であると位置付けられている。その理由と

して、付加価値額は、一体としてひとつの課税標準であるため、それを構成要素に分解することは、外形標準事業税導入の趣旨にも沿っていないであろうし、実態を適切に反映することにはならないと考えられたためである。

したがって、外形標準課税の取扱いにおいて示されているように、付加価値割及び資本割の性格は、利益に関連する金額を課税標準とする事業税には該当しないと結論付けられている。

2. 損益計算書上の表示

損益計算書上の取扱いは、原則として販売費及び一般管理費に計上することとされる。ただし、合理的な基準に基づき売上原価（当期製造費用）に配分することができるとされている。ここで、売上原価（当期製造費用）に計上する場合であるが、例えば、販売部門を有しない製造会社のケースや工場の設置されている都道府県と本社/販売拠点の設置されている都道府県とが異なるなど当期製造費用と販管費の配分が容易なケースで、販売費及び一般管理費に当該事業税を計上するよりも売上原価（当期製造費用）に計上することがより適切に経済実態を示すと考えられるときを想定したものである。ただし、実務的には売上原価に対応する部分と販管費に対応する部分を分けるのは困難であると予想されるため、原則的には、販売費及び一般管理費に計上することとし、売上原価（当期製造費用）に配分することができるとされたものである。

<u>事業税の算定基準</u>	<u>損益計算書における表示区分</u>
外形基準（付加価値割及び資本割）	販売費及び一般管理費
所得基準（所得割）	法人税、住民税及び事業税

事業税における外形標準課税部分を販売費及び一般管理費に計上する会計処理は、財務諸表等規則（第95条の5）等の規定、日本公認会計士協会監査委員会報告第63号「諸税金に関する会計処理及び表示と監査上の取扱い」に基づくものであり、従来との変更はない。

なお、損益計算書上の表示に関しては、外形標準による法人住民税均等割の表示とも併せて検討したほうがよいという意見がある。この意見は、さらに二つに分かれており、ひとつは、外形標準事業税は金額的に重要性が低いと見込まれるから、会計処理の簡便性の観点から法人住民税均等割と同様に、「法人税、住民税及び事業税」に表示すべきというものである。もう一つは、逆に法人住民税均等割の表示についても法人事業税と同様に「販売費及び一般管理費」に表示するよう変更すべきであるというものである。法人住民税均等割は外形標準課税に基づくものであるが、本実務対応報告の趣旨は、法人事業税の付加価値割及び資本割が外形標準に基づくものである（利益に関連する金額を課される事業税ではない）ことを明確にするところであり、また、法人住民税均等割は、一般的に重要性が低いと考えられ、既に財務諸表等規則等により実務上も定

着しているものであることから、本実務対応報告の検討の範囲とはされていないものと考えられる。したがって、これまでと同様に、法人住民税均等割は「法人税、住民税及び事業税」に表示されることとなる。

IV. 貸借対照表上の表示

事業税の外形標準課税部分の未納税額に関しては、「未払法人税等」に含めて貸借対照表の流動負債に記載することとしている。貸借対照表上の取扱いは、上記監査委員会報告第 63 号で明らかにされている。

V. 会計処理の変更か否か

本実務対応報告では、外形標準事業税は、損益計算書上、原則として「販売費及び一般管理費」に表示することとしているが、これは外形標準事業税の導入という新事実に対応した新たな会計処理の導入に該当するものである。すなわち、正当な理由による会計方針の変更の類型のひとつである「会計基準等の改正に伴う会計方針の採用又は変更」ではなく、「新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の採用」と考えられている（監査委員会報告第 78 号「正当な理由による会計方針の変更」2(4)③参照）。

以 上

企業会計基準委員会
専門研究員 湯川 喜雄