

A | 出版税制をめぐる諸問題

A-1 会計・税務取扱基準の確立

❖三つのプロセス

戦後、出版社における会計・税務面の整備の展開は、次の三つの時期に分類される。

- ①戦後の民主化とともに、確定申告制度、青色申告制度などの整備が行われ、企業にとっても確定決算主義にもとづく申告納税制度が定着した。出版業界においても出版物の取引に適した商慣行の確立と、その商慣行と会計・税務処理の基本原則との橋渡しをする取扱基準を策定する必要が生じた。そこで会計・税務上の考え方および処理方法が検討され、関係方面に理解を求めるなどの折衝を行った結果、今日の処理方法の骨格となる基準ができた。
- ②1965年(昭和40)に法人税法などの全面改正が行われ、期間損益基準を基とする確定決算による申告納税制度がより明確にされた。出版業界にかかわる制度では「返品調整引当金」(法人税法第53条)が法定され、この改正を受けて基本通達の整備が行われ、出版業における各種の取り扱いが明確にされた。
- ③1989年(平成1)の消費税導入に関連して、再販制度を維持しつつ消費税の導入に対応する検討が行われた。この問題に関しては、その後の税率改正、総額表示の導入など引き続き出版業界としての対応が求められている。

❖会計・税務取扱基準の確立までの経緯

戦後から1965年(昭和40)ころまでの時期は、出版税務会計の草創期といえる。終戦後、出版社が多数創業される一方で多数の出版社が継続して出版活動を行うことが困難となり廃業に追い込まれた。このような状況に危機感をもち、経営の安定を目指して出協、全協などの業界団体を中心に、今日では常識となっている「返品調整引当金」、「返品債権特別勘定」、長期在庫を保持せざるをえない出版社の実態を反映した「単行本在庫調整勘定」などの原型が検討され、税務当局に対し、取引の実態に即した取り扱いを求める活動を展開した。

1950年(昭和25)には、東京に多数の出版社が集中していることから東京国税局に陳情書を提出したが、その内容は「税務上も委託販売として認容すること」(返品の取り扱い)、「返品在庫品、売れ残り在庫品の時価は製造原価によることなく評価されること」(棚卸資産の評価)など業界の取引実態に理解を求めるものであった。また、翌51年には日本学術会議から国税庁長官あてに「学術専門書の在庫評価について」の要望が出された。これらの事項について東京国税局は、出版業界との折衝の結果を51年ころまでに事実認定として、その取り扱いを認めることになった。同

時期には、店頭陳列見本品としての常備委託制度(現「常備寄託制度」)が、出版物の販売特性から民法上の「寄託契約」にもとづくものとして認められ実施されている。53年には、懸案であった「紙型」の評価について、資産計上をしないで「原則として初版の原価に含めることを認める」との取り扱いが明示された。

51年には、出版関係団体で出版事業税対策連合会を組織し、「出版物に対する事業税免税に関する意見書」を政府、国会など関係方面に提出した。翌52年の第13国会に地方税法改正案が議員提案され、国会を通過し、「学術研究、学校教育、社会教育に関する出版物を発行する出版業」の事業税が非課税となった(86年に非課税措置廃止、98年経過措置終了)。

返品の手続きについては、60年(昭和35)に、「返品及び景品等に関する法人税の取扱いについて」(書籍について)および「出版業における雑誌の返品調整勘定への繰入額の特例について」の個別通達が出され、取り扱いが明確になった。

65年には、法人税法および所得税法が全面改正され、適正な期間損益計算上欠くことができない引当金として「返品調整引当金」が法定されるなどの変更があり、80年(昭和55)の法人税基本通達改正で書籍の評価損が「単行本在庫調整勘定」として規定された。このほか、所得税法、租税特別措置法、印紙税法などの取り扱いなどについてもそれぞれ対応してきた。

これらの取り扱いについて、書協・雑協は1957年(昭和32)に「出版税務研究会報告書および特別報告書」を作成し会員社に配布、書協では64年に「出版税務会計において注意すべき諸点」を作成、68年以降は「出版税務会計の要点」を作成し、その後の取り扱いの改正に応じ、随時改訂を重ね出版業界における出版税務会計上の留意点を明らかにしてきた。

A-2 出版業の特性と問題点

❖ 出版業の特性

出版社の企業活動の特性は、①出版は読者(需要者)が求める内容のものを企画編集することであり、「質と量」、「営利性と文化性」の調和をはかり出版経営に生かしていくこと、②出版企画を実現するため著作者との人間関係および著作権などの権利を契約上取得すること、③書籍・雑誌の製作を印刷会社、製本会社などに外注すること、④取次会社および小売書店などとの取引形態が「委託販売」(買戻し条件付き販売)であること、⑤再販売価格を維持するため「定価」を表示していること、⑥長期在庫を大量に抱えていること(在庫点数および在庫量の増加、保管費用の増加)

などがあげられる。

委託取引における会計上の問題のひとつは、返品取り扱いである。当初は出版業界(出版社―取次会社―小売書店)における取引の商法上の解釈から、税法上の関係、出版物の所有権関係の検討が行われ、1965年(昭和40)ころ今日の姿となった。現在は、出版社・取次会社間、取次会社・小売書店間で取引契約書が結ばれているが、出版会計・税務上では以下のとおり取り扱っている。

出版業の産業分類は、総務省の〈日本標準産業分類〉では従来「製造業」であったが、2002年(平成14)の改訂で、大分類の「H 情報通信業」の「414 出版業」に分類された。ただし、「新聞、書籍等の発行、出版を行う事業」(消基通13-2-5)は、従来どおり製造業として取り扱うこととしているが、地方税法の法人事業税分割基準では非製造業となっている。

❖返品調整引当金による取り扱い

出版社は委託販売制度下において、買戻し条件付きで取次会社などに引渡(出荷)基準によって商品を売上げに計上している。したがって、期間損益計算にもとづく事業年度末では、翌期に返品が予想される未実現利益を計上する結果となり、費用収益対応の原則からも、その調整が求められた。

返品調整引当金は、①出版業、出版にかかる取次業などで、常時その販売する商品の大部分について、②販売先からの求めに応じ、その販売した商品を当初の販売価額によって無条件に買戻す特約があること、③販売先において、出版業者から商品の送付を受けた場合にその注文によるものかどうかを問わずこれを購入する特約があることが要件となっている。繰入限度額の計算方法は、次の二つの方法が定められており、そのいずれによるかは、対象事業の種類ごとに、また事業年度ごとに法人の選択が可能である。

A. 売掛金基準 (期末売掛金残高+受取手形)×返品率×売買利益率

B. 販売高基準 (期末以前2か月間の総売上高-期末2か月間に対応する売上割戻し)×返品率×売買利益率

A, Bの計算式からわかるように、期末決算時において、小売書店など流通過程にある返品されるであろう未実現利益を引当金として計上することであり、言い換えれば返品されるであろう商品を自社在庫と同様に原価評価するという考え方で、税法や企業会計基準でいう本来の「委託販売」に近い処理方法となっている。

❖返品債権特別勘定

返品債権特別勘定は、出版社が、雑誌(週刊誌、旬刊誌、月刊誌などの定期刊行物という)の販売に関し、取次会社など(販売業者)との間に、次の①および②に掲げる

事項を内容とする特約を結んでいる場合に、その販売した事業年度において繰入限度額の範囲で損金経理により返品債権特別勘定に繰り入れることができる。

①各事業年度終了時においてその販売業者がまだ販売していない雑誌(当該事業年度終了時の直前の発行日にかかるものを除く。以下「店頭売れ残り品」という)にかかる売掛金に対応する債務を当該時において免除すること。

②店頭売れ残り品を当該事業年度終了時において自己に帰属させること。
という内容である。この勘定は、前述の返品調整引当金と似ているが内容的には別なものである。その基本的考え方は、週刊誌などの定期刊行物は、次号が刊行された時点で陳腐化し、出版社に返品されると廃棄処分の対象となる。したがって、期末時点で店頭にあり、その後返品される商品はスクラップ評価が妥当であるとの実態が底流にある。

それを繰入限度額の計算方法でみると、

A. 売掛金基準 {期末における雑誌売掛金残－最終号分売掛金残}×返品率}
－ { }のスクラップ価額

B. 販売高基準 {(期末前2か月間の雑誌販売高－最終号分販売高)×返品率}
－ { }のスクラップ価額

となっており、期末時点での店頭にある雑誌のうち、その後返品されるであろう商品をスクラップ評価し、その差額を引き当てるという内容である。まさに、週刊誌などの定期刊行物の商品の性格を反映させたものといえる。

◆在庫評価と単行本在庫調整勘定

出版物の製造原価は、原価算入費目のなかで一般的に製造間接費とされる編集人件費、編集費をめぐる取り扱い、すなわち「在庫評価の問題」の歴史的経緯をみると出版業の性格が表れている。

1945年(昭和20)からの戦後の一時期においては、税法上製造業に区分される出版業の製造原価(取得原価)への算入費目は、a.用紙材料費、b.印刷費、c.製本費、d.印税・原稿料であった。当時は、製造間接費の原価に占める割合が相対的に低かったことと出版業の経営実態を反映した在庫評価の問題でもあり、また会計上の保守主義の原則から直接費のみで在庫評価を行っていた。しかしながら、税務当局の一定の了解のもとに一般管理費で処理してきた製造間接費(編集人件費、編集費)が、53年(昭和28)の法人税法改正により、製造原価に算入する取り扱いとなった。この改正を受け、出版業界として税務当局と折衝を行ったが、出版業における製造原価は、現在の取り扱いである直接製造費に製造間接費を加えて計算することとなった。

「在庫評価の問題」では、50年(昭和25)ころ、「返品在庫評価基準要綱」を作成、この要綱にそって書籍の評価減を実施したい旨を税務当局に要請し、折衝の結果、事実認定として認められることとなった。また、65年(昭和40)の法人税法改正で棚卸資産の評価減が限定されたため、書協の出版税務委員会が税務当局と折衝し、「売れ残りによって陳腐化した評価基準」として引き続き認められることになり、80年(昭和55)の法人税基本通達改正で「単行本在庫調整勘定」として現在の取り扱いが規定された。

単行本在庫調整勘定のおもな取り扱いは、以下のとおりである。

設定基準は、①決算日前6か月間に発行(増刷を含む)した書籍は原価で評価する、②決算日において有する書籍のうち、その最終発行刷後6か月以上を経過したものを、単行本在庫調整勘定の対象とする、③常備寄託品(販売業者などに寄託しているもの)は、店頭陳列見本品であるから原価で評価する、などである。

繰入限度額は、「当該事業年度終了時における売れ残り単行本の帳簿価額の合計額」×「評価基準表の売上比率および発行部数の各欄の区分に応じた繰入率」で計算し、調整勘定に繰り入れた金額は、翌期製品に戻し入れして、改めて繰入限度額の計算を行うこととなる。評価基準表は当初の基準から変更はないが、91年の改正で売上比率(期前6か月間の実売部数/期前6か月以前における最終刷の発行部数)は実売部数となった。

この勘定は、出版物の文化性から少数の需要にもこたえる社会的責任と商品の代替性がないこと、著作権者への継続出版の義務などの出版物の商品特性に着目し、商品の販売可能性を加味して評価を繰り延べるという考え方である。他の業種と比較して製品在庫率が高い出版業界において必要不可欠な取り扱いである。2002年(平成14)の出版業の経営実態調査では年間売上高比で1社平均在庫率44.03%、全製造業では7.6%(財務省「法人企業統計」)となっている。

以上、出版業界特有の会計・税務上のおもな取り扱いについて記述したが、それは「委託販売」(買戻し条件付き販売)、「多量在庫」とかかわっている。このほか、紙型の評価、常備寄託品の取り扱い、原稿料などの源泉徴収(1961年4月から15%→10%)にも出版業に特有の取り扱いである。

《参考文献》

『出版税務会計の要点』 日本書籍出版協会