

Q1 平成18年度の税制改正で、一人当たり5千円以下の飲食費は交際費に含めなくてもよくなったということですが、改正の内容を教えてください。

A

ポイント

- (1) 平成18年度の税制改正で、資本金又は出資金1億円以下の中小法人に認められている、支出交際費のうち400万円までの部分についての90%損金算入の特例は、平成20年3月31日まで適用期限が2年延長された。
- (2) また、今年度の税制改正で、交際費とは別に1人当たり5,000円以下の飲食費について、損金算入を認めることが規定され、交際費課税の範囲が明確化された。
適用時期：平成18年4月1日以降開始事業年度から（例えば6月決算の場合、18
- (3) (2) の一律損金算入が認められる飲食費の「5,000円基準」の適用を受けるために保存が必要な書類の記載事項が注目されたが、記載事項は「氏名又は名称及びその関係」、「人数」等とされた。

1. 交際費の損金不算入の原則と損金算入の特例の2年延長

交際費については、冗費を節約して企業の自己資本を充実し企業体質の強化を図るという政策的見地等から、原則として損金不算入とされています。

平成15年の税制改正により、資本金又は出資金1億円以下の法人は、平成18年3月31日までに開始する事業年度においては、400万円までの定額控除枠のうち90%までは損金算入ができるという特例が認められましたが、平成18年度改正により、この損金算入の特例がさらに2年延長されることになりました。

この特例の延長と2の交際費の課税範囲の明確化は、販売促進の手段が限られている中小企業の事業活動の活発化にとって有益な措置といえます。

2. 交際費課税の緩和（交際費の課税上の範囲の明確化）

交際費の範囲については、政令や通達等でその範囲を定めているものの、福利厚生費、広告宣伝費、取材費、会議費等の隣接費用との区分が不明確であることから、隣接費用としての計上を税務署に否認される事例も多く、従来よりその解釈や運用をめぐる様々な議論が存在していました。今回の改正は、特にこれまで境界があいまいだった損金算入が認められる会議費と、認められない交際費との区分を明確化するのが主な目的とされ、（これまで実務上、1人あたり3,000円が交際費と会議費等との区分の目安とされることが多かった）交際費とは別に1人当たり5,000円以下の飲食費について、損金算入を認めることが明確化されたものです。

ただし、この5,000円基準は対外的な者への飲食代にかかる費用についてですので、社内

の役職員間の飲食費については認められません。

この規定は、財務省令で定める書類を保存している場合に限り適用されるものです。

なお、この制度の適用対象法人の範囲は、資本金又は出資金による制限はなく、全ての法人が対象となるものですので、交際費全額が損金不算入の大企業にとってもかかってない改正であり、この制度を活用することになるでしょう。

この制度の適用時期は、平成18年4月1日以降開始事業年度からですから、例えば6月決算であれば、平成18年7月1日に開始する事業年度から適用されることになります。

3. 財務省令による飲食費の「5,000円基準」の詳細

(1) 保存が求められる書類への要記載事項

平成18年度法人税法改正で、一人当たり5,000円以下の飲食費を交際費とせず、一律に損金算入を認めるいわゆる「5,000円基準」が設けられましたが、この規定の適用を受けるためには、財務省令で定める書類の保存が義務づけられているところから、その書類には氏名等の記載が求められるかどうかについて関心が集まりました。

このほど明らかにされた財務省令によると、書類への記載事項は、下記①～⑤とされました。

- ① 当該飲食等のあった年月日
- ② 当該飲食等に参加した得意先、仕入先その他事業に関係のある者等の氏名又は名称及びその関係
- ③ 当該飲食等に参加した者の数
- ④ 当該費用の金額ならびにその飲食店、料理店等の名称及びその所在地
- ⑤ その他参考となるべき事項

(2) 注目点は得意先等の氏名又は名称及びその関係

これらの記載事項の中で、最も注目されるのは、②の「当該飲食等に参加した得意先、仕入先その他事業に関係のある者等の氏名又は名称及びその関係」が盛り込まれたことです。

それは、この種の飲食費は元来秘匿性が高く、企業側はこれを積極的に明らかにしたくないという事情があるためです。

ただ、「氏名又は名称」という規定振りからわかるように、必ずしも氏名を書く必要はないようで、「氏名」としたのは、例えば個人事業者や政治家など、個人として活動している者と飲食した場合を想定しているものとみられます（その場合には氏名を書かざるをえないことになります）。したがって、例えば取引先会社の複数人と飲食したような場合には、一人ひとりの氏名をすべて書く必要はなく、会社の名称だけを書けば足りるものと思われれます。

また、「その関係」については、「仕入先」、「顧問先」といった、飲食した相手との関係を明らかにすることを求めていると考えられます。

コンプライアンスに敏感な公開企業等においては、経費請求の際、相手先の名前等の記載を従業員に求めているところが多いので、そのような場合には記載事項について対応しやすいが、業界や事情によっては、あえて相手先を明確にしていなくても考えられ、そうした企業への影響は少なからず出てくることになります。

Q2 医療法人成りの際、手続きの簡略化のため、土地・建物を理事長個人からの賃借としましたが、医療法人の内部留保も多少できてきたので、とりあえず建物を個人から時価で買い取ることを考えています。その場合、個人と医療法人にどのような課税問題がでてきますか。

A

ポイント

建物を医療法人が買い取ると、土地に借地権が設定されたこととなりますので、権利金收受の慣行がある場合、その支払の問題等が出てきますが、医療法人とその理事長との間などでは、資金繰りの都合や権利金への課税を避けるため、通常権利金を授受することなく、次のような権利金の認定課税を受けない方法をとるケースが多いようです。

- 「相当の地代」(＝土地の更地価額×年6%)を收受する…1(2)の場合
- 契約書において将来医療法人が土地を無償で返還することを定め、かつ、「土地の無償返還に関する届出書」を医療法人と連名で税務署長に提出…1(3)②の場合

1. 借地権の設定にかかる支払い方法と税務上の取扱い

(1) 医療法人が理事長個人に通常権利金を支払う場合

医療法人が建物を時価で買い取ると、借地人として理事長個人の土地に借地権が設定されたこととなりますので、第三者間的に考えますと、借地権取引の慣行のある地域の場合、医療法人が理事長個人に通常権利金を支払うのが一般的です。その場合の課税関係は次のとおりです。

理事長個人	医療法人から收受する権利金の額が土地の価額の2分の1を超えるときは譲渡所得、2分の1以下のときは不動産所得として課税されます(権利金の額は、2分の1を超えることが多く、譲渡所得課税が行われることとなります)。
医療法人	有償で時価相当額の借地権を取得するだけですから、課税関係は生じません。

【土地、建物に係る譲渡所得課税の概要】

長期譲渡所得(5年超)	譲渡益×(所得税15%+住民税5%)による分離課税
短期譲渡所得(5年以内)	譲渡益×(所得税30%+住民税9%)による分離課税

他方、通常権利金の支払いがない場合、基本的には借地人である医療法人には借地権価額相当額の受贈益が認定課税されることとなります。なお、その場合、理事長個人は権利金を收受していないため、譲渡所得課税は行われません。

(2) 医療法人が理事長個人に権利金の支払いに代えて「相当の地代」を支払う場合

理事長個人と医療法人の間などでは借地権設定に伴う権利の移転意識が第三者間ほど強くないため、通常権利金を授受することなく借地権の設定が行われることが多いようです。

このような場合、通常権利金の支払いに代えて相当の地代を支払うこととしていけば、取引は正常な取引条件でなされたものとして、医療法人に借地権受贈益の認定課税は行われません。

相当の地代とは、当該土地の更地価額(近傍類地の公示価格等から合理的に算定した価額又は相続税評価額もしくは相続税評価額の過去3年間の平均額によることができます)に対しおおむね年6%程度とされています。相続税評価額の年6%の地代は通常考えられる地代より高額で、このような高い地代をとれる権利が地主に残っているということは、借主への権利の移転がほと

んどなく、それゆえ権利金授受がないと見るわけです。この場合の課税関係は次のとおりです

理事長個人	医療法人から受け取る地代は不動産所得として課税されます。
医療法人	理事長個人に支払う地代は損金算入されます。

なお、相当の地代はおおむね3年以下の期間ごとに見直しを行う必要があります、この場合には、「相当の地代の改定方法に関する届出書」を医療法人と連名で税務署長に提出します。

(3) 医療法人が権利金を支払わず、かつ相当の地代よりも低額の賃料で借る場合

この場合、借地権、地代のいずれが認定課税されるかですが、理事長個人と医療法人間の借地権設定契約書で将来借地人である医療法人が当該土地を無償で返還することが定められており、かつ両者連名で「土地の無償返還に関する届出書」を地主である理事長の所轄税務署長に遅滞なく提出しているかどうかによって、次の①又は②のいずれかとなります。

① 無償返還に関する契約及び届出がないとき・・・借地権の認定課税が行われます。

理事長個人	借地権の無償譲渡については、みなし譲渡の課税は行われません。
医療法人	借地権相当額の受贈益があったものとして認定課税されます。但し相当の額未満の地代を支払っているときは、次の算式による金額が権利金として認定されます。 土地の更地価額 × { 1 - (実際に支払っている地代の年額 ÷ 相当の地代の年額) }

計算例 土地の更地価額 4,000 万円 (相続税評価額 3,000 万円)、相当の地代の年額 180 万円、実際に支払う地代の年額 135 万円で、権利金の受領額がない場合
権利金の認定額 $4,000 \text{ 万円} \times \{ 1 - (135 \text{ 万円} \div 180 \text{ 万円}) \} = 1,000 \text{ 万円}$

② 無償返還に関する契約及び届出があるとき・・・①のような借地権の認定課税を行わず、代わりに相当の地代の認定課税 (実際の地代との差額) をするという考えをとっています。ところが理事長個人が地主、医療法人が借地人の場合は、結果的にどちらに対しても課税されません。

理事長個人	個人には実際に収受していない地代について不動産所得の認定はありません。
医療法人	地代の差額を受贈益として認定しても、同額の支払地代が損金として認定され、課税所得には影響ありません。

なお、無償返還に関する届出は、多少とも権利金の授受があったときは行うことができませんのでご注意ください。この無償返還届出書は使用貸借の場合も提出することができます。

2. 将来個人の相続が発生した場合、相続税の課税価格に算入される土地の価額

- (1) 通常通り権利金を支払って、又は医療法人が借地権の認定課税を受けて土地の賃貸借をしていた場合・・・土地の価額 × (1 - 借地権割合) ※借地権割合は、50~70%が多いでしょう。
- (2) 相当の地代を支払っていた場合・・・土地の価額 × 80%
- (3) 土地の無償返還に関する届出書を提出していた場合
 - ① 賃貸借の場合・・・土地の価額 × 80%
 - ② 使用貸借の場合・・・土地の価額全額

また、相続税の課税価格の計算上、被相続人の事業の用に供されていた土地については、一定面積部分について、20%~50%で評価される「小規模宅地の特例」が認められていますが、事業の用に供されているとは、土地の貸借について相当と認められる対価を受け取っているということです。ですので、(3) ②のケースでは、減額は受けられないことになります。