

企業の飲食行為への課税

伊 藤 悟

はじめに

- 1 飲食取引の法的評価と経理処理
- 2 企業の飲食行為と日本の所得・消費課税法
- 3 企業の飲食行為とフランスの所得・消費課税法
- 4 企業の飲食行為への課税のあり方

結語

はじめに

日本の企業経営では、いわゆる「飲ませ、食わせ、握らせ、抱かせ」といわれる接待が行われている。その基本は飲食供与である。また従業員の慰安としての飲食、たとえば歓送迎会、忘年会、新年会などもあり、日本では企業の飲食供与（正確には、企業が関係者に飲食供与しその飲食行為費用を負担する行為）は、日本の企業経営文化の一つとして看取され、企業の飲食行為は日常的に行われている。

日本の税法は、企業の飲食行為に対して部分的に制限している。たとえば、租税特別措置法61条の4は、法人税の課税所得金額の計算特例として交際費等の損金不算入を規定している。これは、交際費等の支出が企業の販売促進等に必要経費であるが、その冗費性を抑制する必要からの政策税制（特定の政策目的を実現する観点から講じられている租税特別措置）である。この結果、交際費等の支出企業はその支出額に対応する法人税額を多く負担する。当然、交際費等の収受した方も、売上として所得課税を受ける。交際費等に

ついで、支出側と收受側の両者に所得課税が二重になされている。

一方、消費課税において、交際費等支出に係る消費税負担は、消費税額計算において仕入税額控除として認められる⁽¹⁾。日本の消費税は、総合消費税であり、ヨーロッパの付加価値税と類似する税制を有している。付加価値税の母国であるフランスでは、企業の飲食行為に係る負担税額を控除対象税額から特例的に除外していた。飲食費税額を控除すべきか否かは、消費課税原理から考察されなければならないと考える。

日本では、企業の飲食行為は日常的に行われ、それらに係る支出は、企業経営上の費用であり、税法上も一部政策的配慮によるものを除き控除されるものとして取り扱われている。本稿は、企業、特に法人企業である株式会社などの飲食行為支出について、その法的評価と経理処理を検討し、これに基づく日本の所得課税と消費課税における措置を整理し、フランスにおけるこれら支出に関する税務措置を紹介し、これと比較し、個人の消費である飲食行為に関する法人所得課税と消費課税のあり方を検討する。

なお、企業の飲食行為となる事例は後述のように多様であるので、本稿では福利厚生費として経理処理される従業員・役員等に対するものと、交際費として経理処理される外部者に対するものについて中心に検討する。

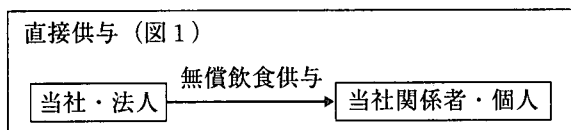
1 飲食取引の法的評価と経理処理

1-1 企業関係者への飲食供与の形態

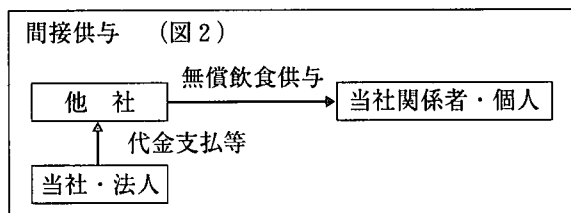
検討すべき「企業の飲食行為」は、企業が関係者に飲食供与しその飲食行為費用を負担する行為である。しかし、企業経営において企業と関係する者は多様であり、それらに対する飲食供与も多種のものが想定される。

基本的には、飲食供与の形態は二つのものを提示できる。一つは、自社直営または委託施設において関係者に飲食供与する場合である（これを直接供与とする、図1）。たとえば、社員・職員レストラン等

での従業員への無償または低額での食事供与、飲料品・食品メーカーや食品加工業社などの食品関係企業が自社製品・商品である飲食物を関係者に供与する場合はこれに該当する。



もう一つは、外部において関係者に飲食供与する場合である（これを間接供与とする、図 2）。たとえば、典型的な接待において関係者への飲食供与、購入した弁当の無償配布、ホテルなどでの従業員等忘年会での飲食供与などがこれに該当する。



そして、この二つの形態において、有償供与と無償供与とが想定できる。考察を単純にするために、本稿は、無償での飲食供与を基本的な対象とする。また、図 2 のものを基本と考える。直接供与は取得原価による飲食の供与であるが、間接供与は市価での飲食供与となる。

図 1 および図 2 における当社関係者には、仕入先、得意先、株主、役員、従業員、一般消費者や自社近隣住民などが想定される。これら関係者が法人であることも想定できるが、本稿では飲食消費主体である個人に限定して考える。

1-2 企業関係者への飲食供与の私法的評価

企業関係者への飲食供与は当事者間に合意がなければ成立しないことから、その法的構造は基本的には契約である。

企業の関係者への無償飲食供与は、図1の直接的供与では企業が自ら製造した飲食物を、図2の間接的供与では他企業から購入した飲食物を、無償で関係者に与える意思表示に対する関係者の受諾により成立するものであるから、基本的には贈与契約である（民法549条）。しかし、図1および図2での無償供与とみられるものも、関係者が従業員である場合に従業員の慰安としての忘年会での飲食、残業時の食事提供などは雇用契約に基づく労務提供の対価とみることも、関係者が役員である場合に役員会議での茶菓子や弁当の提供は役員関係（会社法330条により民法643条以下に規定する委任とされる）に基づく法律行為（役員会議での経営意思決定）の一環であるとも解することができる。しかしながら、これらの者に対する無償の飲食供与は、常識的範囲での供与である限り、それを雇用契約等に基づく給与や報酬と解することは通常なく（税務上は現物給与等の問題がある）、単に贈与と解するのが妥当であると考えられる。また、図2では、関係者が他社に支払うべき代金を当社が負担するという代位弁済とも想定できるが、結果的な無償の飲食供与は、単純に、贈与として考えるべきである。

企業の関係者への有償飲食供与は、飲食供与を約し相手から代金を受け取ることであることから、売買契約である（民法555条、559条）。低額譲渡がある場合、すなわち有償契約ではあるが実費以下の対価負担である場合、たとえば実費一人5,000円を一人4,000円負担とし残金を企業負担とする従業員忘年会等、お客様還元と称して通常1杯300円のコーヒーを1杯100円で提供、これらは有償部分・売買契約と無償部分（実費との差額部分）・贈与契約を含む複合的契約であるとみることができる。しかし、後者のようなお客様還元セールは、単なる値引き販売として売買契約のみと解することもできる（当事者間での合意としての100円売買）。

特殊な場合を除き、図1と図2で示した無償飲食供与部分は、基本的には贈与契約と考える。

1-3 企業関係者への飲食供与の経理処理

企業は、取引を行うと、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従い、これを会計帳簿に記録し（簿記処理）、企業の財政状態および経営成績を明らかにするために貸借対照表および損益計算書を作成する（企業会計原則、商法19条、会社法431条等、会社計算規則3条）。簿記処理は、複式簿記の原理に基づき、簿記上の取引を日付、金額、勘定科目で仕訳処理するものである。簿記上の取引は、必ずしも法的取引と合致するものではない。簿記処理は、企業の財政状態や経営成績に影響しない限り行われぬ。たとえば、建物賃貸借契約が締結されても、鍵の引き渡しが行われても、賃料収入としての現金収受など資産等に変動がない限り、取引は帳簿記録には載らない。逆に、法的取引ではない内部取引である工場から管理部倉庫への製品移動は、帳簿に記録される。

企業の関係者への飲食供与は、出費を伴うものであり、企業経理として簿記処理がなされる。上記の法的評価において、企業の関係者への飲食供与は、無償の場合は贈与、有償の場合は売買、と解した。これを経理処理すると、飲食を供与し出費のある企業（当社・法人）側では、有償部分の代金は「売上」または「譲渡」代金として「売上」計上となるが、図1の直接的供与では部分的には妥当であるが、図2の間接的供与では「売上」というよりは「雑収入」で処理することが妥当であろう。そして、無償部分は、贈与であるので、企業にとっては「贈与損」（または「寄附金」となるが、これでは明瞭性の原則に反する処理となる。正規の簿記処理として「贈与損」や「寄附金」勘定での処理は許されないと考える。

図1と図2の形態において無償部分の飲食供与につき企業（当社・法人）で想定できる経理処理を示すと次のようになる。

(1) 図 1 の当社・法人（食品製造企業）の経理

①食品見本を製造し100個（原価50円）、見本に供した。

（見本品）5,000／（製造原価）5,000と仕訳後、（見本品費）5,000／（見本品）5,000と仕訳する。または直接、（見本品費）5,000／（製造原価）5,000と仕訳する。不特定多数に宣伝として配布されるものであれば「広告宣伝費」として、現品見本として仕入先におまけ的に渡されるものであれば「売上原価」として処理することも可能であろう⁽²⁾。

②社内食堂で昼食100食（原価250円）を従業員や役員に無償で提供した。

食材購入費用と調理人給与など含めて、食堂部署での原価計算をするものとすれば、（福利厚生費）25,000／（製造原価）25,000と仕訳できる。または、食材購入費用を直接に福利厚生費で処理することもできる。

③得意先への贈答品として自社製品100個（原価50円）を譲与した。

（交際費）5,000／（製造原価）5,000と仕訳できる。税法上、交際費の内容範囲が広く、また関連費目の区分もなされ、実務では、税務基準に基づき処理されているといえる。

(2) 図 2 の当社・法人の経理

①食品卸業としての当社取扱食品を見本（仕入価額5000円）に供した。

(1)①と類似した処理となる。（見本品）5,000／（仕入）5,000と購入仕訳し、（見本品費）5,000／（見本品）5,000と供出仕訳できる。「見本品費」は、「広告宣伝費」や「販売促進費」とすることも許容される。

②従業員の慰安のために忘年会をホテルで開催し、その費用全額20万円を負担した。

（福利厚生費）200,000／（現金預金）200,000と仕訳処理する。受領側ホテルは、（現金預金）200,000／（売上）200,000となる。これは、本稿が検討する基本的事例の一つである。

なお、従業員等が企業の経費負担で食事をすることは、夜勤の食事（福利厚生費）、社員・職員食堂での食事（福利厚生費）、出張先での食事（出張旅費）、会議等での弁当（会議費）、など多くの処理が想定される。また、税法上、交際費とされる事例もある。

③得意先を寿司屋で接待し、料金全額5万円当社負担とした。

（交際費）50,000／（現金預金）50,000と仕訳できる。

寿司屋は、（現金預金）50,000／（売上）50,000となる。これは、交際費課税の典型例である。これも、本稿が検討する基本的事例の一つである。しかし、これが取材のための飲食である場合には、取材費として処理することも、また会議費として処理することも可能である。

以上の仕訳以外にも想定しうるものもあろうが、基本的なところは上記のものといえる。これらから、経理処理としては、飲食供与の相手により、仕訳する勘定科目が異なることを理解しなければならない。特に、借方（仕訳の左側）の勘定科目は、売上原価、見本品費、広告宣伝費、販売促進費、福利厚生費、交際費と多様な費用項目として処理されうる。しかし、大部分は企業の販売および一般管理業務に関して発生した費用、すなわち「販売費及び一般管理費」（「販管費」と略す）に属する費目であり（財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（「財務省表規則」と略す）84条）、企業の営業費用として処理される。すなわち、飲食供与は、企業活動において特別臨時の出費ではなく経常的な出費とされる。

図1での取引は、原価の振替仕訳として処理されるのが経理処理として普通となっている。また、図2でも見本品試用品提供の取引についても原価振替となるものとされる。しかし、税法では、自家消費や役員に対する贈与・低額譲渡につき特別な考えをもって市価（買価）基準での処理を求めることがある⁽³⁾。

2 企業の飲食行為と日本の所得・消費課税法

2-1 企業関係者への飲食供与の税法的評価概要

企業会計では企業関係者への飲食供与は、上記のように費用として処理される。税法も基本的にはこれを前提にしている（法人税法（以下、「法税」と略す）22条4項参照）。しかし、税法は、課税公平の観点等から、企業会計上の費用・損失を税法上の必要経費・損金として否認することがある。これを法人税務では損金不算入という。損金不算入は、結果として、課税所得の増額となることから、収益でないにもかかわらずその金額に対して課税となる。また、税法は、当事者間の意思表示としての私法上の法律行為形式とは異なる法形式に置き換えて課税することもある。税法は基本的には私法秩序を前提にしているが、このような税法による私法的秩序の否認は、税法の私法からの独立として説明される。しかしながら、法的安定性を害する税法上の否認規定は、課税公平の観点など合理的理由が必要であり、かつ具体的な否認規定を立法し明確に条文化されなければならぬ。これが租税法律主義の要請である。

企業の飲食供与と関係のある法人税の損金不算入規定は、主なものとして、現物給与として認定される場合には役員給与の損金不算入（法税34条）、特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入（法税35条）、過大な使用人給与の損金不算入（法税36条）、無償の飲食提供が贈与であることから寄附金の損金不算入（法税37条）、そして、本稿の主内容である交際費の損金不算入（租税特別措置法（以下、「租特措」と略す）61条の4）がある。このほか、所得税では、現物給与の非課税（所得税法（以下、「所税」と略す）9条1項6号、同施行令21条参照）、または給与所得としての課税（所税28条）がある。また、消費税では、課税仕入れに係る消費税額控除（消費税法（以下、「消税」と略す）30条）が関係する。

企業の無償飲食供与は、私法上、贈与契約と考えられる。これに従えば、企業の無償飲食供与は、税法では、すべて寄附金と解する

こともできる。法人税法37条7項は、「寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他のいずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする」と規定している。この規定は、寄附金が資本金額と所得金額に応じた一定額が損金不算入（法税37条1項）となることから、法人税法において損金限度額のある寄附金と限度額のない「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費」とを明確に区別している。このことから、企業の無償飲食供与は、税法適用では、普通、寄附金ではなく、企業経理で行われている福利厚生費や交際費などを基礎として考慮される。企業がこれら費目で経理処理していたとしても、税法は、これと異なる評価をすることがある。それゆえ、企業は、節税のために、税法に誘導された経理処理を優先する傾向がある⁽⁴⁾。

紙幅の関係もあり、企業の飲食行為にかかる費目すべてについて検討することはできない。ここでは、福利厚生費と交際費について検討する。本稿では、基本的に、福利厚生費は企業内部の者を相手とする支出とし、交際費は企業外部の者に対する支出とする。ただし、実務では、これらを明確に区分できないとき（従業員、役員のほか、外部関係者を招待して行う会社創立○周年記念パーティ費用など）もあり、税法判例では交際費の相手方に役員等を含めている⁽⁵⁾。

2-2 福利厚生費の税務

企業の従業員や役員（法人税法2条1項15号に定義する法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち政令（法税令7条）で定めるものをいう。）に対する飲食供与は、法的評価としては無

償部分が贈与であり有償部分が売買であるが、経理処理としては無償部分が福利厚生費として仕訳され、有償部分が雑収入として仕訳されるのが普通であろう。

福利厚生費は、広義には社会保険料等の法定福利費を含むが、狭義には、従業員等の医務衛生、保健、慰安等に要した費用で会社が負担するものとされる⁽⁶⁾。従業員等への食事供与は、福利厚生費として経理処理されるのが普通であろうが、所得課税法が給与に金銭給付のみならず、現物給付（食事供与）、さらに債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものとしている（法税34条4項、同36条および同基本通達9-2-9、所税28条および36条）⁽⁷⁾ことから、従業員等の給与所得課税の問題が発生する。当然、食事手当⁽⁸⁾として金銭支給されるものは、経理上も給与であり、所得課税上も給与所得として課税される。

消費課税では、福利厚生費のうち課税仕入れに該当するものは、控除税額の計算において考慮される。

(1) 福利厚生費と所得課税

図2において、当社の従業員や役員に対する飲食供与に係る福利厚生費は、企業経理上の営業経費・販管費または製造原価・労務費であり、法人税法でも損金として処理されるのが原則である。そして、その支払相手である他社がその収益として所得課税を受ける。このように経理原理として「当方の収入・収益は相手方の支出・費用」が認められ、これを前提に所得課税でも「当方の所得は相手方の損金・必要経費」が認められる。取引が飲食行為であるとき、支出・費用には消費を含むこととなる。これをまとめると、「一方の収益、所得は、他方の費用、損金、消費」という所得課税上の原理が認めらる。図2では、当社と他社との関係はまさにこれに該当するが、実際に飲食消費する従業員等はこの関係に入らず課税もないとするのが市民的常識とされる。

しかし、税法は、飲食供与が税法上の現物給与（経済的利益）となる場合には、受給者（従業員、役員）側の給与所得として所

得税の課税を行う。法人税法の適用では、先にあげた役員給与の損金不算入（法税34条）、特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入（法税35条）、過大な使用人給与の損金不算入（法税36条）の各規定が関係する。現物給与も、給与所得者がその使用者から受ける金銭以外の物（経済的な利益を含む。）でその職務の性質上欠くことのできないもの（船員法80条の食料の支給）である場合、これは非課税である（所税9条1項6号、所税令21条）。したがって、確定決算において、福利厚生費で処理していた金額のうちに非課税以外の現物給与に相当する飲食供与額が計上されている場合、企業は従業員等の給与所得としての税務措置（所得税源泉徴収）を講じなければならない⁽⁹⁾。企業の従業員や役員に対する飲食供与は、所得税非課税となる船員法上のものを除き、実定税法令の解釈として、現物給与として認定できる⁽¹⁰⁾。そして、これらが給与と税務認定され、法人税法の損金不算入に該当するとき（過大給与に該当するとき）には、法人課税も行われる。

しかしながら、実務では、税務通達（所得税基本通達）による基準に従い、所得税非課税以外の従業員等への飲食供与についても「課税しない」取扱がなされている⁽¹¹⁾。すなわち、所得税法基本通達36-38の2（食事の支給による経済的利益はないものとする場合）は、「使用者が役員又は使用人に対して支給した食事（36-24の食事を除く。）につき当該役員又は使用人から実際に徴収している対価の額が、36-38により評価した当該食事の価額の50%相当額以上である場合には、当該役員又は使用人が食事の支給により受ける経済的利益はないものとする。ただし、当該食事の価額からその実際に徴収している対価の額を控除した残額が月額3,500円を超えるときは、この限りでない。」と規定する（規定中の「36-24の食事」とは残業または宿日直をした者に支給する食事（課税なし）をいう、また「36-38により評価した当該食事の価額」とは①使用者が調理して支給する食事では、その食事の材料等に要する直接費の額に相当する金額、②使用者が購入して

支給する食事では、その食事の購入価額に相当する金額をいう）。すなわち、月額3,500円以内の食事支給は現物給与として源泉所得税の課税はないものとされる。これを受けて、法人税の実務でも、「それが所得税法上経済的な利益として課税されないものであり、かつ、当該法人がその役員等に対する給与として経理しなかったものであるときは、給与として取り扱わないものとする」（法税基本通達9-2-10）とされる。これにより、夜勤の従業員等の夜食および月額3,500円（年額42,000円）までの飲食供与は、給与課税とはならない。また、「給与所得を有する者がその使用者から受ける金銭以外の物（経済的な利益を含む。）でその職務の性質上欠くことのできないもの」（所税2条1項6号）が非課税となることから、受益・受給者である従業員等の意思ではなく使用者企業の職務遂行において必要となる従業員への飲食給与は、現物給与ではあるが、所得課税の対象外となると解する。この例としては、船員法80条の食料の支給（所税令21条）のみならず、食品メーカーでの製品試食なども該当すると解する。ただし、現物給与として課税される飲食供与と非課税のものとの区分は難しく、実務では、通達に従った処理がなされる傾向を有する。

通達は、税法令ではないことから、市民・納税者を拘束する強制力はない。しかし、現実の企業税務はこれに基づき運用されている（通達の法源性を示す）。これ自体が租税法律主義から批判される。基本的には、非課税の現物給与として政令にて規定すべき内容のものとする。

図2の形態において、従業員等への飲食供与が現物給与となる場合、当社においては、福利厚生費が給与として税務認定されたこととなるが、販管費内の問題であり当社の法人税額には影響しないが、所得税源泉徴収が要請される。これは、飲食供与の受益者である従業員への所得課税である。当然、他社においては、売上に対する所得課税がある。一つの経済取引において、先に指摘したように「一方の収益、所得は、他方の費用、損金、消費」と

なることが認められる。この基準により、当社の損金は、同額が他社の益金として処理される。しかし、現物給与の認定がある場合には、現物給与額が二重に所得課税の対象となる。その現物給与により、過大給与とされる場合には、当社においても損金不算入となり、三重に所得課税の対象となる（特に、かつての法人税法は役員賞与を損金不算入としていたことから、これら現物給与は損金不算入となっていた）⁽¹²⁾。これらを肯定する税法論理の理解は一般市民には難しいものである。

以上のことから、福利厚生費をめぐる所得課税上の問題は、現物給与の認定をめぐる法人税法上の損金不算入と源泉所得課税であるといえる。かつて役員賞与が損金不算入とされた法人税法（平成18年3月31日改正以前）とは異なり、現行法は、過大給与のみが法人税法上の損金不算入となっている。旧制度は、役員賞与が利益の分配にあたるとして損金不算入としていた。福利厚生費としての従業員等への飲食 供与は、非課税に該当しない限りにおいて現物給与であると解する。ただし、飲食供与額は少額であることが多く、これに課税することは、その評価も煩雑であり、逆に課税上の弊害となる。それゆえ、通達は現物給与について少額非課税の取扱をしている。

(2) 福利厚生費と消費課税

消費課税には、様々な課税方式があるが、総合消費税と呼ばれる日本の消費税は、課税事業者において課税期間中（事業年度）に課税資産譲渡（商品販売、サービス提供）等を行ったときに、その譲渡対価に税率を乗じた金額を譲渡相手から収受し、課税期間中に負担した消費税額（「課税仕入れに係る消費税額」という）を控除した消費税額を納付させるものである（消税30条1項、45条）。すなわち、消費税は最終消費者が負担することになっている。

福利厚生費として支出した金額に係る消費税負担は、課税仕入れに係る消費税額として処理される⁽¹³⁾。課税仕入れとは、「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、

又は役務の提供（所得税法（昭和四十年法律第三十三号）第二十八條第一項（給与と所得）に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。）を受けること（当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもので、第七條第一項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するもの及び第八條第一項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限る。）をいう」と規定されている（消税2条1項12号）。実務では、上記の「課税仕入れの範囲から除かれる「給与等を対価とする役務の提供」とは、雇用契約又はこれに準ずる契約に基づき給与等を対価として労務を提供することをいうのであるが、この場合の給与等には、俸給、給料、賃金、歳費、賞与及びこれらの性質を有する給与のほか、過去の労務の提供を給付原因とする退職金、年金等も該当する」とする（消税基本通達11-1-2）。

課税仕入れ控除条件として、消費税法は、「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等（同項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が少額である場合その他の政令で定める場合における当該課税仕入れ等の税額については、帳簿）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。ただし、災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかつたことを当該事業者において証明した場合は、この限りでない。」と規定する（同30条7項）。ここに規定する帳簿とは、「課税仕入れ等の税額が課税仕入れに係るものである場合には」、①課税仕入れの相手方の氏名又は名称、②課税仕入れを行つた年月日、③課税仕入れに係る資産又は役務の内容、④課税仕入れに係る支払対価の額、の事項が記載されているもの（同8項）、また請求書等とは、「事業者に対し課税資産の譲渡等（第七條第一項、第八條第一項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。以下この号において同じ。）を行

う他の事業者（当該課税資産の譲渡等が卸売市場においてせり売又は入札の方法により行われるものその他の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われるものである場合には、当該媒介又は取次ぎに係る業務を行う者）が、当該課税資産の譲渡等につき当該事業者に交付する請求書、納品書その他これらに類する書類で」①書類の作成者の氏名又は名称、②課税資産の譲渡等を行った年月日、③課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容、④課税資産の譲渡等の対価の額、⑤書類の交付を受ける当該事業者の氏名又は名称、の事項が記載されているもの（同9項）とされる。日本の消費税における仕入税額控除は、当初「帳簿方式」（税額控除の要件を仕入れの事実を記載した帳簿または仕入先から交付を受けた請求書等の保存とする方式）から現行の「請求書等保存方式」（税額控除の要件を仕入れの事実を記載した帳簿の保存に加え、請求書、領収書、納品書その他取引の事実を証する書類のいずれかの保存とする方式）に平成6年秋の税制改革（平成9年4月1日施行）により変更された。すなわち、帳簿や領収書等に記載の不備がある、またこれらの保存がない支出は、課税仕入れとならない。帳簿等の保存の有無は、税務調査において納税義務者が帳簿等を提示しなければ帳簿等を保存しない場合に該当すると解するのが判例である⁽¹⁴⁾。

福利厚生費として処理されている従業員等への飲食供与費用は、原則として仕入税額控除の対象となる。しかし、国内ではなく外航船内での食事費用は、対象外である。また、食事手当として従業員に金銭支給している場合、これは給与であり仕入税額控除とはならない。消費課税においては、「事業者が使用人等に金銭以外の資産を給付する場合の当該資産の取得が課税仕入れに該当するかどうかは、その取得が事業としての資産の譲受けであるかどうかを基礎して判定するのであり、その給付が使用人等の給与として所得税の課税の対象とされるかどうかにかかわらない」（消税基本通達11-2-3）とし、現物給与として所得課税がある場合

でも、消費税の課税仕入れとして控除することを認めている。したがって、国内での従業員等への飲食供与は、それに係る消費税を仕入税額控除することができる⁽¹⁵⁾。この場合の課税仕入れは、原則として課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに該当するものとして取り扱うものとされる（消費税基本通達11-2-17）。

なお、従業員等から一部実費を徴収するときには、この徴収金は課税資産等の譲渡として課税売上となる（消費税基本通達5-4-4）。

2-3 交際費の税務

企業外部の関係者への飲食供与は、一般の消費者に対する広告宣伝費または販売促進費となるものもあるが、得意先などを接待する場合、それは交際費となる。交際費をめぐる税務は、特に所得課税では損金容認の是非が従来から問われてきた。

(1) 交際費と所得課税

交際費は、法人税法では損金として認めている。しかし、租税特別措置法は、これを損金に算入することを原則として否認している（資本金1億円以下の法人には実質的に年間360万円までの損金算入が認められている）（租特措61条の4）。結果、実定税法は交際費を損金不算入としている。この措置は、交際費が企業の販売促進経費であるが、冗費でもあり、企業の資本充実のために、企業経営の均衡のために（交際費を支出できる企業とそうでない企業の格差をなくすために）、採られている政策税制である⁽¹⁶⁾。

交際費は、「交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供与、慰安、贈答その他これらに類する行為」のために支出するもので、①専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用、②飲食その他これに類する行為のために要する費用（専ら当該法人の役員若しくは従業員又はこ

これらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。）であって、その飲食等のために要する費用として支出する金額をその飲食等に参加した者の数で除して計算した金額が5,000円以下となる費用、③その他政令（租特措令37条の5第2項）で定める広告宣伝のためのカレンダーや手帳等の作成費用、会議に関連してお茶菓子や弁当程度のもてなしをする費用、出版・放送のための取材費等の費用を除くものである（租特措61条の4第3項、同令37条の5）。

交際費を支出する当社としては、一人5,000円基準を守り、それが領収書等により証明されれば、その飲食供与に係る交際費は全額損金算入となる。飲食供与を受けた関係者は、従業員等ではない限り、現物給与としての認定を受けないことから、その受益もオフバランス（オフバランス取引off-balanced trade、帳簿外取引）であり、課税も事実上ない（法人からの贈与は一時所得として所得税申告しなければならないが、一時所得の特別控除額が年間50万円であることから（所税34条3項）、これ以下の受益には課税されない）。当然、他社では売上として所得課税がある。

交際費に関する問題事例は、公的機関の交際費・食糧費問題を含めると、多くの判例がある（第一法規法情報総合データベースD1-Law.comにて「交際費」で判例検索すると2,000件以上がヒットすることからも、多様である。その中でも、損金不算入とされる交際費等と損金算入とされる福利厚生費との区分に関する判例が検討されなければならない。この点に関して判例は、会社が役員および従業員の忘年会の飲食代金等の費用として支出した金員を福利厚生費ではなく交際費等に当たる場合があるとする⁽¹⁷⁾。従業員や役員に対する飲食供与は、基本的には福利厚生費として経理処理することができる。しかし、判例は、一人の役員に対する飲食代金支出は交際費としている。福利厚生費は福利厚生行事として行われる忘年会など内部従業員等の全員に対する慰安のための飲食費であるとの考えがあり⁽¹⁸⁾、交際費は内外の特定者に対

する飲食供与費とされる。なお、従業員等に対して支給する①常時給与される昼食等の費用、②自社の製品、商品等を原価以下で従業員等に販売した場合の原価に達するまでの費用、③機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給したもののうち、その法人の業務のために使用したことが明らかでないもの、これらは給与の性質を有するものとして交際費等に含まれないものとされる（租特措基本通達61の4(1) -12「給与等と交際費等との区分」）。

(2) 交際費と消費課税

交際費に係る消費税負担は、福利厚生費と同様、仕入税額控除として原則処理される⁽¹⁹⁾。しかし、福利厚生費のところでも記したように、消費税法は仕入税額控除につき請求書等保存方式を採用していることから、その保存がない課税仕入れ等の税額について仕入税額控除規定（消費税30条1項）を適用することはできない。また、実務通達では、請求書等の記録がない場合のほか、事業者が交際費、機密費等の名義をもって支出した金額でその費途が明らかでないものについても同項の規定の適用を受けることができないと解されている（消費税基本通達11-2-23）。

3 企業の飲食行為とフランスの所得・消費課税法

3-1 飲食供与への所得課税

企業の飲食供与は、内部の従業員等に対するものと、外部関係者に対するものとに区分できる。フランス会計基準であるプラン・コンタブル・ジェネラル（Plan comptable général）に基づき、財務諸表の表示区分において福利厚生費は「人件費（64.Charges de personnel）」のうちの「その他の人件費（648.Autres charges de personnel）」として、また交際費は「その他の対外費用（62.Autres services extérieurs）」のうちの「旅費、機密費、接待費（625.Déplacements,missions et réceptions）」として、経理処理される⁽²⁰⁾。

交際費に関する所得課税は、日本と同様に損金不算入措置を講ずる国が多いのが普通であろう⁽²¹⁾。しかし、フランスの所得課税は、

原則として、交際費は全額損金として処理している。

(1) 税法上の企業経費認定

フランス法人税の課税所得金額の計算は、個人所得課税の商業所得金額の計算に準じて行われる⁽²²⁾。企業の収益・費用の認識は会計基準であるプラン・コンタブルに基づき行われるが、所得金額の計算は租税一般法典（Code général des impôts, CGIと略す）の規定に従いなされる。フランスの所得課税において企業の経費は、原則として、会計帳簿に記載されていることを基礎とし、それが証明されないときには、経費は控除できないものとされる⁽²³⁾。企業会計処理がすべて税法上認められるものではなく、税目的からの税務調整がなされる。これには企業経理に加算（réintégrations extra-comptables）・減算（déductions extra-comptables）する税務調整（rectifications extra-comptables）と、諸控除額（abattements）がある⁽²⁴⁾。

(2) 福利厚生費

フランスの会計基準では、従業員への支出は人件費として処理される。この中には、従業員（salarié）や役員（dirigeants de sociétés）に対する食事手当（indemnités de repas）もある。これらは、人件費であることから、企業の費用である。しかし、受給者側では、日本と同様、これは給与所得である。

フランスの給与所得課税（CGI art.79-90）は、金銭支給される俸給（traitements）、手当（indemnités）、報酬（émoluments）、給与（salaires）のほかに、現物給与（rémunérations en nature）も対象としている⁽²⁵⁾。企業の飲食供与（octroi de nourriture）は、現物給与に該当する。現物給与の中には、日本と同様、所得課税されるものと、課税除外されるものがある。課税除外される支給は、企業の職務遂行上の必要経費（dépenses professionnelles）とされるものの支弁に該当するもので、合理的金額（一定額が法定されている）であるものという基準に従っている⁽²⁶⁾。飲食供与も、その職務遂行において従業員が自宅等で食事をとれない事情

がある場合を前提に課税除外としている。飲食供与については、概算手当支給額（allocations forfaitaires）の一部として、職場での食事供与が5.4ユーロ、職場外での通常の食事供与が7.9ユーロ、そして出張等の際の食事供与が16.1ユーロまでが給与所得課税の課税除外金額とされる⁽²⁷⁾。すなわち、この金額までの飲食供与は、職務遂行上必要である場合に限り、控除経費とされるが、職務遂行上のものでない飲食供与や食事手当は、個人的なものへの支給であり、給与所得課税の対象となる⁽²⁸⁾。

(3) 交際費

フランスの企業経営、特に営業活動において、日本のような接待交際行為（企業経営文化としての接待交際）は、顕著に見ることはできないと思われるが、全くないとは言えない。会計基準であるプラン・コンタブルにおいても「旅費、機密費、接待費」と明示している。

接待費（les frais de réception）、交際費（les frais de représentations）は、企業費用とされ、所得課税においても企業の経費として処理される⁽²⁹⁾。そして、フランス所得課税では、交際費の損金不算入という規制措置は原則として採用されていない。しかし、企業は、これら支出に関して年間6100ユーロを超えるときには、所得税・法人税の確定申告において、特別の申告書（添付資料）を課税庁に提出しなければならない⁽³⁰⁾。

3-2 飲食供与への消費課税

フランスの消費課税の基本は、付加価値税（TVA : Taxe sur la valeur ajoutée）である。この付加価値税と日本の消費税とでは税率（標準税率、軽減税率、特殊税率）や課税方法において若干の相違がある⁽³¹⁾が、共に総合消費税として最終消費者がその負担をする点において同様なものである。したがって、フランスにおける飲食供与に関する現行の付加価値税制は基本的には日本の消費税と同じであり、企業の飲食供与に係る付加価値税は、控除税額となるといえる。

しかし、かつて暫定措置として、フランス租税一般法典は、企業の飲食供与に係る付加価値税額を控除税額の対象から除外していた。

社員・職員食堂（les cantines d'entreprises）での飲食供与は、有償の場合には5.50%の軽減税率が適用される⁽³²⁾。無償の場合には、課税対象とはならない。しかし、無償飲食供与の場合にも、企業の支出額に係る付加価値税額は税額控除の対象となる。接待としての飲食供与についても、同様な措置がなされる。

しかしながら、かつて租税一般法典アネックスⅡ第236条は、この企業の飲食供与に係る付加価値税額の控除を認めていなかった⁽³³⁾。すなわち、同条は、「暫定措置として、宿泊、レストラン、接待および観劇の支出に係る付加価値税額は税額控除から除くものとする。A titre temporaire, la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles est exclue du droit à déduction.」と規定していた⁽³⁴⁾。この規定は、EC理事会（Conseil des communautés européennes）が宿泊、レストラン、接待および観劇の支出に係る付加価値税額の控除除外をフランスに認めた1989年7月28日理事会決定（EC付加価値税の導入に際して、それ以前の各加盟国の控除除外に関する立法措置（停止条項clause de gel）を認めた）を受けて制定されいたが、その後、この決定を無効とするEC裁判所（CJCE : la Cour de justice des communautés européennes）2000年9月19日の判決⁽³⁵⁾を受け、一部修正（受益者のいかに問わなかったものから、企業の第三者の利益となるものの控除を認め、従業員・役員に対するものに限り控除除外）し、税務通達（instruction administrative）も改訂した⁽³⁶⁾。しかし、フランスの行政裁判所であるコンセーユ・デタ（國務院とも訳される、Conseil d'État : CE）がこれを違法であると2002年5月27日に判決⁽³⁷⁾したことから⁽³⁸⁾、2002年12月12日1466号デクレにより大きく修正され、そして2007年4月26日566号デクレにより廃止された⁽³⁹⁾。

現行法は飲食供与に係る付加価値税を控除税額としているが、最

終消費者が消費税を負担するという消費税の基本構造からすると、廃止された236条の控除除外規定は、飲食行為が消費行為である限り、暫定措置ではあったが、適正なものとも考えられる。

4 企業の飲食行為への課税のあり方

4-1 企業の飲食行為への所得課税のあり方

企業の飲食行為に関する所得課税は、これに係る支出費用を企業経費として基本的には処理している。しかし、部分的には、企業会計処理と異なる税務判断として、現物給与としての給与所得課税、交際費の損金不算入措置が講じられている。これは、先にも指摘したように、一度の行為に対して二重ないし三重の所得課税が行われていることになっている。また、飲食行為は、基本的には自然人である個人の行為であることから、これを企業の経費・損金とする可否が問われなければならない。以下、これらにつき検討する。

(1) 一飲食行為への二重・三重課税について

一般的な飲食供与は図2の形態である。ここでの課税関係は、基本的には、その取引金額につき、支出企業（当社）が損金となり、收受企業（他社）が益金となる。これは先に指摘した所得課税原理「一方の収益、所得は、他方の費用、損金、消費」から理解される。

福利厚生費としての企業の飲食供与は、すべての従業員等に等しくなされる限り交際費認定はないが、一定額を超えると、現物給与としての給与所得課税の対象となる。交際費としての企業の飲食供与は、原則・損金であるが、租税特別措置法により法人課税において原則・損金不算入とされている（フランス所得課税法は損金とする）。この課税措置により、同一の行為に対して、二重、三重の所得課税が行われている。

福利厚生費としての飲食供与が現物給与とされる場合、企業（当社）の経費負担は、従業員等への経済的利益とされ給与所得として認定課税されるとともに、当然、收受企業（他社）の益金とも

なる。この二重と思われる所得課税をいかに正当化するのか。一般常識的な範囲・金額を超えた奢侈な飲食供与に対して、これを経済的利益をもたらすものとして現物給与と認定し給与所得課税することは、社会的公正から見ても理のある課税として理解できる。これを別の視点から説明すると、図2において、現物給与としての給与所得課税がなされるとき、飲食行為の代金は当社から他社に支払われているが、この代金支払は、本来、受益者・飲食者である従業員等がなすものであるところを当社がなしている（代位弁済）と見てとり、かつ当社がその求償権を行使していないことから、これを給与所得と税法的評価をしたと解することもできる。したがって、同一行為への二重課税ではなく、従業員等が給与を受け、それで飲食消費したとすると、給与所得課税と売上課税とが別のもので理解される。

交際費の場合も同様の論理で理解される。この場合、受益者が基本的に外部関係者であることから、給与所得ではなく一時所得課税と売上課税として理解される。ただし、交際費の損金不算入があることから、当社の法人課税所得の加算が発生し、二重ではなく、三重の所得課税があるようにも思える。しかし、これは、上記の論理と異なり、冗費を回避させる趣旨での特例措置・政策税制であると理解しなければならない。

なお、飲食供与が経済的利益であっても、それが「その職務の性質上欠くことのできないもの」である場合、これは企業の直接負担すべき支出費用であり、給与所得とすることはできないものである（所税9条1項6号参照）。その際、租税法主義理論から、基準額等はフランスのように法定化されるべきである。

(2) 企業の飲食経費負担の適否について

飲食は個人消費である。法人企業が飲食行為の主体にはならない。飲食は、個人の生活の一部であり、個人が所得を得て、これを衣食住という生活費として消費する一部である。それゆえ、福利厚生費の処理として、企業の従業員等への飲食供与費用が企業の経

費ではあるが、税法的評価として従業員等への現物給与となり、その結果、その飲食が従業員等の個人的消費（所得処分）とされる。

しかし、企業の飲食供与が従業員の職務遂行上の必要性からのものであるとき、たとえば、企業の福利厚生行事としての忘年会等での飲食、出張・会議等での飲食、等は、従業員等の個人的消費としての飲食であるが、企業活動としての一面もあり、すべてを経済的利益として従業員等の所得を構成するものとするところもできないところがある。それゆえ、所得税法 9 条（非課税規定）は、旅費交通費、通勤費、「給与所得を有する者がその使用者から受ける金銭以外の物（経済的な利益を含む。）でその職務の性質上欠くことのできないもの」について、受給者・給与所得者の所得を構成させていない。すなわち、企業の飲食供与が事業遂行上必要であることから、企業会計においても、また税法においても、その支出費用を企業経費・損金としている。

個人が自宅ではない場所で生活行動としての食事をしなければならないことが、その職務として必要であるか否かの基準は、非常に不明確である。会社法、労働法、社会保障法および税法において共通の基準が立法されることが要請される。

個人的にレストランで食事をする傍らで、職務として福利厚生費または交際費にて食事をしている人達がいることは、日本では、日常的である。しかし、これが社会的公正であるかは疑問である。税法的観測すれば、職務上の飲食費は、概算経費控除としての給与所得控除額または最低生活費を保障する基礎控除に含められ課税所得金額から控除されているものと解する（フランスの給与所得に係る概算控除は交通費、昼食代、衣服代等を含むと考えられている）。したがって、税法的観測からは、企業の飲食供与は、企業の経費・損金であるが、内部関係者である従業員等に対するものである場合には常に給与所得課税の対象とし、外部関係者に対するものである場合には相手に課税をすることが困難であることから、支出企業の課税所得金額の計算においてその支出額を損

金不算入の対象（政策税制としての交際費課税ではなく原則課税としての交際費課税、または寄付金としての損金不算入）とすべきものである。飲食は個人の消費行為であり、この費用を飲食者以外が負担することは、基本的には、飲食者への贈与である。これを基軸とした課税関係が構築されるべきである。

4-2 企業の飲食行為への消費課税のあり方

現行の消費課税は、企業の飲食供与に係る消費税負担を税額控除として認めている（日本およびフランスとも）。しかし、かつてのフランス付加価値税は飲食供与に係る税額控除を認めていなかった。これは、消費に対する課税である付加価値税は最終消費者がその税負担をするという消費課税の基本構造からである。

企業の飲食供与に係る費用負担は、飲食者への贈与であり、「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供」（消税2条12号「課税仕入れ」定義参照）を受けることではない。内部従業員等への飲食供与に係る費用負担が現物給与を構成することから、消費税法は給与等を対価とする役務の提供を課税仕入れから除いている（消税2条12号かつこ書）。企業が領収書等において消費税額を含む金額を飲食供与において負担したとしても、その消費税額を負担したのは消費者である飲食者・従業員等であり、企業は、消費税込代金を贈与負担したものと解する。交際費についても、飲食者・外部関係者が消費税を含む飲食代を負担しないことから、消費である飲食に係る消費税は、飲食者に代わり、これを支出負担した企業（当社）が最終的に負担すべきものとなる。

この考えは、理論としては十分に理解できるが、課税仕入とそれ以外のものとの区別（記帳区分）が実務では煩雑な作業を伴っていることはよく知られており（インボイス方式であるフランス付加価値税においても同様であろう）、現実に消費税が課税された証拠としての領収書等があることから、実務的に受け入れ可能であるか疑問となる。それゆえ、課税売上に係る消費税額（仮受消費税）から

課税仕入に係る消費税額（仮払消費税）を控除した残額を納付または還付するという基本構造を維持するためには、単純に事業者が負担した消費税額を控除対象とすることが実務的には望まれる。

しかしながら、フランスの措置も、暫定的措置であった。純理論的消費課税制度から飲食供与に係る消費税を控除税額から除外することを適正であると解することが許されるかは不確かである。飲食は消費であり、その費用負担を企業がしたとき、企業の消費行為として企業が消費税を最終的に負担すると考えることはできても、反面、企業が消費主体ではないことも指摘できる。企業は、事業活動（収益を獲得する目的）として関係者に飲食供与し、その経費を負担するものであり、それに係る消費税負担を転嫁できる。企業は負担した消費税を消費者に転嫁するのが消費課税の基本ともいえる。

福利厚生費のうち現物給与として給与所得課税された金額、また交際費のうち法人課税所得金額の計算において損金不算入とされた金額、これらに対応する金額に係る消費税額は控除除外とする立法は十分に妥当なものと考ええる。

結語

いかなる飲食行為も基本的には個人・自然人の消費行為である。法人企業自体が飲食行為の主体にはなり得ない。それにもかかわらず、その関係者への飲食行為出費が所得課税・法人税課税において企業の経費・損金となり消費課税において仕入税額控除の対象となることは、課税制度（政策税制ではなく純理論的税制）から適正なものか否か再検討されなければならない。

日本における企業の接待供与、中でも飲食供与は、日本的営業文化とも言える。また、役員と従業員が一同に会して飲食を共にすること（福利厚生行事としての新年会、忘年会、歓送迎会）は、「同じ釜の飯を食った仲間」意識を向上させ、日本の企業には欠かせないものであるとも言える。それゆえ、会社法（会社計算規則）は販管費としてこれを認め、税法も必要経費・損金とする。

しかし、企業による過度の飲食供与への支出負担は、社会的公正を欠くものであると考える。基本的に個人的消費行為である飲食への支出負担は、個人所得の処分としての消費支出であり、その支出負担を法人企業が職務遂行上のものとして負担することはその飲食者への所得付与として所得課税の対象とすべきであり、また飲食物の最終消費者である飲食者の負担すべきである消費税額も代位弁済した法人企業が負担すべきものであると考える。

この場合、法人課税所得金額の計算において支出負担額は、原則的に支払給与として損金となるが、交際費のような冗費性のある支出抑制を考慮し、これを損金不算入とする。また、消費税額の計算において支出負担額の中の消費税額は支払給与の一部であると考え、これを控除税額にはしないものとするべきである。

この提案が税実務をより複雑にするおそれがあることは認識している。しかし、コンピューター会計・財務処理が普及していることから、この複雑化は入力の手間のみ負担となる。現行の交際費処理・入力も、交際費を課税仕入、非課税、課税除外などに分け、また相手などを摘要欄入力するなど、十分に複雑で手間がかかっている。

同じレストラン等で飲食をすることが、一方は消費、もう一方が経費、となることは公正を欠くものとする。基本は、飲食は消費であることを認識し、日本の企業文化である飲食供与は本来的な企業活動ではない。当然、例外はあろう（船員への食事等）。これらに関する会社法、労働法、社会保障法、税法などの分野での法整備と統一性が要請される。

注

- 1 タックスアンサーNo.6451「仕入税額の控除の対象となるもの」において、「広告宣伝費、厚生費、接待交際費、通信費、水道光熱費などの支払」が課税仕入れとなる取引として挙げられている（国税庁ホームページより参照可能：<http://www.nta.go.jp/>）。
- 2 葛村剛雄・山上一夫編著『新勘定科目全書』（中央経済社、2002年）451-452頁、「見本費」の項。本稿での仕訳処理は、同書を参考として行っている。
- 3 個人事業者が棚卸資産を自己の家事のために消費した場合、消費時における通常売買される価額に比し著しく低額（おおむね70%未満）でない限り当該棚卸資産の取得価額以上の金額をもってその備え付ける帳簿に所定の記載を行い、これを事業所得の金額の計算上総収入金額に算入するものとされる（所得税法基本通達39-1、39-2）。同様な事例に対して、質疑応答事例消費税関係では、「個人事業者が棚卸資産を自家消費した場合のみなし譲渡に係る対価の額は、当該棚卸資産の課税仕入れに係る支払対価の額に相当する金額以上の金額で、かつ、通常の販売価額の50%以上の金額であれば認められます（基通10-1-18）。」（同・課税標準「8棚卸資産の自家消費」国税庁ホームページより）との回答もある（このほかに、タックスアンサーNo.6317「個人事業者の自家消費の取扱い」参照）。
- 4 企業経理は簿記技術により実行されるのが基本である。しかし、現実の企業経理は、会社法や税法を無視することはできない。税法、商法、会社法は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従い企業経理が行われるものとしている（商法19条、会社法614条、法税22条4項）が、会社法では、株式会社の計算書類等の作成等につき法務省令、すなわち会社計算規則に従ったものであることを要求し（会社法435条）、法人税法でも、損金経理、すなわち法人がその確定した決算において費用又は損失として経理すること（費用損失経理しなければ損金算入を認めない）を要請する（法税2条25号、例として同31条減価償却資産の償却費の計算、32条繰延資産の償却費の計算、33条資産の評価損、42条国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入、52条貸倒引当金など）。そのため、現実の企業経理は、節税のため税法措置を考慮し、会社法に従った経理処理および表示を行うのが普通である。
- 5 最三小判昭57.11.30税務訴訟資料128号541頁・判例ID21077420、最二小判昭60.9.27税務訴訟資料146号760頁・判例ID22001421。
- 6 葛村剛雄・山上一夫編著・前掲書・461頁。
- 7 法人税法基本通達9-2-9は、「法第34条第4項《役員給与》、法第35条第1項《特殊支配同族会社の役員給与》及び法第36条《過大な使用者給与の損金不算入》」に規定する「債務の免除による利益その他の経済的な利益」について、法人が実質的にその役員等に対して給与を支給したと同様の経済的效果をもたらすもの（明らかに株主等の地位に基づいて取得したと認められるもの及び病気見舞、災害見舞等のような純然たる贈与と認められるものを除く。）とし、まとめると、①役員等に法人の資産を無償または低い価額で譲渡した場合、②役員等に社宅等を無償または低い価額で提供した場合、③役員等に金銭を低い利率で貸し付けた場合、④役員等に機密費、接待費、交際費等の名義で支給

企業の飲食行為への課税（伊藤）

- した金額で費途不明、会社業務に関係がないもの、⑤役員等の個人的費用を負担した場合、を規定している（税務大学校購本「法人税法（平成20年度版）」78頁参照）。
- 8 独立行政法人（日本貿易振興機構と都市再生機構のほかに、国民生活センター、科学技術振興機構、農畜産業振興機構、新エネルギー・産業技術総合開発機構、石油天然ガス・金属鉱物資源機構、中小企業基盤整備機構）が「食事手当」を支給していることが会計検査院により不適切との指摘があったと報道された（日本経済新聞2008年12月18日朝刊）。給与所得として所得課税がなされていれば税法的には問題はないが、高額給与を受給し、さらに食事手当がつくことに、世間の不満が集中し、会計検査院も不適正とした。
 - 9 税務上、給与所得の計算を行う際に、金銭給与のほかに現物給与を含めて給与所得の収入金額が計算される。この税務計算は、福利厚生費として経理処理されている現物給与部分を給与勘定に振替仕訳をする必要は簿記上ないとされる（寫村剛雄・山上一夫編著・前掲書・455頁）。
 - 10 青森地判昭61.4.15税務訴訟資料152号41頁・判例ID22001879は、福利厚生費の具体的認定を争うものとして参考になる。食費補助費は従業員に対する現物給与といふべきであるから必要経費である（名古屋高判昭49.9.18税務訴訟資料76号709頁、判例ID21047590）。基本的には福利厚生費のうち現物給与部分があるとしても、企業にとっては両者ともに必要経費、損金である。
 - 11 課税しない経済的利益として、所得税法基本通達は、永年勤続者の記念品等（同通達36-21）、創業記念品等（同通達36-22）、商品・製品等の値引販売（同通達36-23）、残業又は宿日直をした者に支給する食事（同通達36-24）、掘採場勤務者に支給する燃料（同通達36-25）、寄宿舎の電気料等（同通達36-26）、金銭の無利息貸付け等（同通達36-28）、用役の提供等（同通達36-29）、使用者が負担するレクリエーションの費用（同通達36-30）などの例示がある。
 - 12 福利厚生行事としての海外慰安旅行費用のうち役員を受けた経済的利益は法人税法上の賞与に当たるから損金に算入することは認められないとされた事例として、岐阜地判平14.4.11判例ID28110559がある。
 - 13 租税特別措置法関係通達により交際費とされない福利厚生費として、社内の行事に際して支出される金額等で、①創立記念日、国民祝日、新社屋落成式等に際し従業員等におおむね一律に社内において供与される通常の飲食に要する費用、②従業員等（従業員等であった者を含む。）又はその親族等の慶弔、禍福に際し一定の基準に従って支給される金品に要する費用が提示されている（同通達61の4（1）-10）。このうち、①の飲食費用は消費税の課税対象となる場合もあるが、②の慶弔等の金銭支出費用は消費税の課税対象外である。福利厚生費のすべてが消費税の課税対象とはならないことに注意しなければならない。
 - 14 最一小判平17.3.10判時1894号8頁・判タ1179号171頁・判例ID28100579。
 - 15 従業員の食事代の負担などに関する消費税の仕入税額控除について、タックスアンサー（No.6471「従業員の食事代の負担など」）では、①直営給食施設や委託給食施設において従業員に無償で食事を提供した場合、消費税の課税関係は生じない、②直営給食施設や委託給食施設において代金を徴収して食事を提供した場合には、従業員から徴収する食事代金が課税資産の譲渡の対価に該当

し消費税の課税の対象となる、その食事代金が一般の市場価格に比べて安い価格になっているかどうかは関係ない、③外部の特定の食堂と契約し、従業員に対してその食堂で利用できる食券を無償で交付した場合には、従業員との間では対価の授受がないため消費税の課税関係は生じないとする。①と②の場合に事業者が負担することになる直営給食施設の維持費用、例えば原材料の購入代金や水道光熱費、委託給食施設の運営費は課税仕入れとなり（ただし、直営給食施設の費用のうち施設の従業員に支払う給与は課税仕入れに該当しない）、③の場合に、食券を無償ではなく一部有償で販売した場合には、従業員から徴収した食券の代金が資産の譲渡の対価に該当し消費税の課税の対象となるが、従業員から受け取った食券の代金を預り金として処理し、契約食堂に支払う代金の一部に充当している場合には課税の対象とはならない、また事業者が契約食堂に従業員の食事代金の全部又は一部を支払っているときは、その金額が課税仕入れに該当する（ただし、従業員から徴収した代金を預り金として処理している場合には、事業者が実際に負担した部分の金額のみが課税仕入れの対象となる）。この解釈は、企業が飲食供与により負担した消費税額は仕入税額控除となるとする。

- 16 神戸地判平4.11.25（判タ815号184頁・判例ID22005731、控訴審：大阪高判平5.8.5判例ID22007221、上告審：最一小判平6.2.8判例ID22007222）は、「交際費等の支出を法人の自制に任せるときは、従業員に対する給与が交際費等の形で支出されたり、役員若しくは従業員の私的な接待又は事業上の必要を超えた接待に使われ、冗費濫費を生じる傾向にあるため、それらの弊害を抑制し、資本の充実・蓄積等を促進するという政策目的から、前記条項を定めて、本来損金に含まれるべきはずの法人の交際費のうち一定額を超えるものを特別に損金不算入とする例外を設けたと解することができる。」と判示する。交際費の損金不算入は、政策税制・特別措置であり、例外であると解する。
- 17 最二小判昭60.9.27税務訴訟資料146号760頁・判例ID22001421、一審：東京地判昭56.4.15判例ID21073060、控訴審：東京高判昭57.7.28判例ID21076800。同趣旨、東京地判昭55.4.21判例ID：
- 18 最一小判平6.2.8税務訴訟資料200号562頁・判例ID22007222は、「租税特別措置法62条の「旅行等の費用」とは、法人が従業員の労働力の確保とその向上を図るために支出するもので、法人がそれを支出するのが相当であるというだけでなく、従業員全体が参加の対象として予定されているものでなければならない。」と判示する。
- 19 消費税の仕入税額控除として交際費の取扱は、「交際費については、その支出がお中元やお歳暮のように得意先への贈答品としての物品の購入代金や、得意先の接待のための飲食代の支払である場合には、原則として課税仕入れとなります。ただし、得意先へ商品券の交付をする場合や、祝金、餞別、弔慰金などを支出した場合には、課税仕入れとなりません。なお、渡切交際費などで、その用途が明らかにされていない場合には、仕入税額控除の対象となりません。」となっている（タックスアンサーNo.6463「寄附金や交際費の扱い」参照）。
- 20 現在のプラン・コンタブルは、Règlement N°99.03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptableを改訂し実行されている（フランス財務省ホー

企業の飲食行為への課税（伊藤）

ムページ内：

http://www.minefi.gouv.fr/fonds_documentaire/reglementation/avis/avisCNCCompta/pcg/sommairepcg.htm）。

Et voir [http://fr.wikipedia.org/wiki/Plan_comptable_\(France\)](http://fr.wikipedia.org/wiki/Plan_comptable_(France)) 。

- 21 財務省「主要国における交際費の税務上の取扱い」（財務省・税制ホームページ：<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/syuzei.htm>内・各種税金の資料・法人税）参照。
- 22 フランス租税一般法典（Code général des impôts : CGI）の第1部国税・第1編直接税の第2章に法人税（impôts sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales, art.205以下）が規定されているが、同209条は、その課税所得金額は個人所得税の商工業所得金額に関するCGIart.34-45などの諸規定に準じて決定される（les bénéfices passibles de l'impôts sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45）と規定する。
- 23 CGI art.39-5. Direction Générale des Impôts（DGI、フランス租税総局）、Précis de fiscalité 2008.No.1029-2. Document de base（DBと略す）4C-121. DGIホームページ内（<http://doc.impots.gouv.fr/aida/Apw.fcgi?FILE=Index.html>）にて参照可能。
- 24 DGIop.cit.,No.1013-1015.Voir DB 4A-213.
- 25 CGIart.82は、「課税標準額の確定のために、俸給、諸手当及び報酬、給与、年金、終身年金の収入金額のほか、これらに加えて関係者に支給される金銭または現物による利益のすべてを考慮する。Pour la détermination des bases d'imposition, il est tenu compte du montant net des traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que de tous les avantages en argent ou en nature accordés aux intéressés en sus des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères proprement dits.」と規定している。フランス労働法典も、給料支給は原則とし金銭で支払われなければならないとする（article L. 143-1 du Code du travail）が、現物給与も認められる。
- 26 DGIop.cit.,No.426 et s. CGIart.81-1°
- 27 Ibid.,No.427-3.427-7.497.概算手当の課税除外については、役員等に限定されている（CGIart.80ter,81-1°）。
- 28 Voir DB5F2512-3.
- 29 DB5G-2356は、その支出が職務と直接または一定程度の関係があり、その支出額が正当に証明されたときに、所得からの控除額として認められるとする。特に食事支出は、仕事上の食事（des repas d'affaires）や出張・会議での食事であり、職務遂行上の必要経費（dépenses professionnelles）でなければならない。それが個人的または奢侈（somptuaire）なものであるときには、その支出額は控除されない。
- 30 CGIart.39-5-f（Les frais de réception, y compris les frais de restaurant et de spectacles） et 54quater. CGI-annexeIV.art.4J-5°（6100 euros pour les frais de réception, y compris les frais de restaurant et de spectacles）. Voir DB4C45.これらは、企業の一般経費（frais généraux）に関する規制を定めている。

- 31 フランス付加価値税の税率は、19.60%の標準税率 (taux normal) (CGLart.278)、5.50%の軽減税率 (taux réduit) (CGLart.278bis-279bis)、2.10%の特殊税率 (taux particuliers) (CGLart.281quater-281nonies) の 3 種がある。日本の原則課税では請求書等保存方式が採られているが、フランスの付加価値税ではEU付加価値税の特徴であるインボイス方式が採られている。
- 32 CGLart.279-a-bis et art.85 bis de son annexe III; Les recettes provenant de la fourniture des repas dans les cantines d'entreprises. DGLop.cit.,No.2348 et voir DB3C-2212.
- 33 この236条 (CGLAnnexe IIart.236) は、Décret n° 89-885 du 14 décembre 1989 modifiant l'annexe II au code général des impôts en ce qui concerne le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutéeにより暫定措置として制定された。
- 34 過去のCGIの条文規定についても、Legifranceのホームページから日付指定して検索することができる (<http://www.legifrance.gouv.fr/home.jsp>) 。
- 35 CJCE 19 septembre 2000,aff.177/99,Ampafrance SA et Sanofi Synthelabo, RJF (Revue de jurisprudence fiscale) 2000.11.878:BDCF (Bulletin des conclusions fiscales) 2000.11.51,Concl. G. Cosmas; Chr.Turot,DF (Revue de droit fiscal) 2000.43.1404. Voir C.David/ O.Fouquet/ B.Plagnet/ P.-F.Racine,Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 4e éd.,Dalloz,2003.p-717.
- 36 BOI (Bulletin Officiel des Impôts) 3 D-2-00 (No.208 du 17 novembre 2000) .
- 37 CE 27 mai 2002, 229 133, Syndicat de l'industrie des technologies de l'information, FR Lefebvre,2002.30.3 et commentaire administratif, Instr. du 15 juill. 2002, tirant les conséquences de l'arrêt:FR.2002.36.3. Voir C.David/ O.Fouquet/ B.Plagnet/ P.-F.Racine, op.cit.,p-718.
- 38 BOI 3 D-3-02 (No.123 du 15 juillet 2002)
- 39 Décret n° 2002-1466 du 12 décembre 2002 - art. 1 (JORF (Le Journal officiel de la République) 19 décembre 2002) et Décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 relatif aux modalités de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant l'annexe II au code général des impôts- art. 1 (JORF19 avril 2007) .