

# 交際費課税の本質と問題点

関 谷 忠

The Essence & The Problem of Taxation at Social Expenses

Tadashi SEKIYA

## はじめに

法人税法74条1項によると、内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対して、確定した決算に基づき、当該事業年度の課税標準である所得の金額および法人税額を記載した申告書を提出しなければならないとしている。法人税法においては、いわゆる確定決算主義により企業の確定した決算をもとに税務調整を行い、申告納税するのが原則である。この場合、一般的に企業経営上必要な費用は当然、課税所得計算上損金の額に算入することが原則である。しかしながら法人税法においては、「別段の定め」により課税所得の計算上様々な特例が設けられており、特に交際費については、租税特別措置法により原則全額課税という規定が設けられている。このため、実務上では条文等の解釈をめぐる、課税庁との間の認識の違いからトラブルが絶えず、多くの訴訟が提起されてきた。

こうした交際費課税の現状をもとに、この論文では、交際費課税の本質を明らかにするとともに、その問題点を検討するものである。

## I 交際費等支出額の状況

国税庁の「平成16年分 税務統計から見た法人企業の実態 会社標本調査結果報告」<sup>1)</sup>によ

ると、法人の交際費等支出額の累年比較は表1のとおりである。平成16年の交際費等支出額は3兆4,393億円であり、前年より0.7% (252億円) 減少している。

交際費等のうち、損金不算入額は1兆6,854億円であり、交際費等支出額の49.0%を占めている。全体として、交際費等支出額は減少傾向にあり、損金不算入額も減少しているが、損金不算入割合は50%程度を維持したままである。これを資本金階級別に見ると、表2のとおりである。営業収入10万円当たりの交際費等支出額では、資本金1,000万円未満の階級が599円と高く、資本金10億円以上の階級は134円と低い。業種別の交際費等支出額は表3のとおりである。交際費等支出額では建設業6,144億円、サービス業5,230億円、卸売業4,891億円が圧倒的であるが、1社当たりでは化学工業6,118千円、機械工業2,415千円、金融保険業2,343千円、運輸通信公益事業2,240千円となっている。業種的には、交際費等支出額は建設業が圧倒的に多いが、1社当たりの交際費等支出額については、化学工業や金融保険業の方が多いのは、企業規模として比較的中小企業の比率が建設業に多いからであると思われる<sup>2)</sup>。営業収入10万円当たりの交際費等支出額では、建設業がトップで517円、出版印刷業405円、化学工業342円、サービス業319円、繊維工業310円となっている。

表1 交際費等支出額の累年比較

区 分	交際費等支出額				損金不算入 割合(B)/(A)	営業収入 10万円当たり
	(A)	伸び率	(B)	伸び率		
	億円	%	億円	%	%	円
平成6年分	54,087	△ 9.0	27,616	△ 10.4	51.1	382
7	53,254	△ 1.5	29,277	6.0	55.0	372
8	54,094	1.5	30,308	3.5	56.0	362
9	53,099	△ 1.8	29,549	△ 2.5	55.6	341
10	50,639	△ 4.6	27,552	△ 6.8	54.4	319
11	43,918	△ 13.3	25,195	△ 8.6	57.4	288
12	43,908	△ 0.0	26,789	6.8	61.0	281
13	39,135	△ 10.9	22,836	△ 14.8	58.4	250
14	37,426	△ 4.4	21,730	△ 4.8	58.1	260
15	34,645	△ 7.4	19,450	△ 10.5	56.1	247
16	34,393	△ 0.7	16,854	△ 13.3	49.0	237

(出所) 国税庁「平成16年分 税務統計から見た法人企業の実態」

表2 資本金階級別交際費等支出額の状況

区 分	支出額 (A)	損金不算 入額 (B)	損金不算入 割合(B)/(A)	1社当たり	営業収入 10万円当たり
(資本金階級別)	億円	億円	%	千円	円
1,000万円未満	7,580	1,091	14.4	535	599
1,000万円以上5,000万円以下	13,685	3,597	26.3	1,291	365
5,000万円超 1億円未満	1,979	1,131	57.2	3,735	180
1億円以上 10億円未満	3,089	2,974	96.3	10,014	130
10億円以上	8,060	8,060	100.0	114,714	134
合 計	34,393	16,854	49.0	1,339	237

(出所) 国税庁「平成16年分 税務統計から見た法人企業の実態」

表3 業種別の交際費等支出額

区 分	営業収入金額	交際費等支出額	1社当たり	営業収入 10万円 当たり
			千円	円
(業種別)	億円	億円	千円	円
農 林 水 産 業	41,147	112	534	271
鉱 業	46,653	90	1,976	193
建 設 業	1,189,588	6,144	1,403	517
織 維 工 業	54,525	169	1,062	310

化学工業	708,808	2,426	6,118	342
鉄鋼金属工業	381,467	1,026	1,685	269
機械工業	1,524,888	2,238	2,415	147
食料品製造業	334,721	699	1,554	209
出版印刷業	197,029	797	1,871	405
その他の製造業	408,697	1,229	1,211	301
卸売業	2,934,928	4,891	1,768	167
小売業	1,634,994	2,508	681	153
料理飲食旅館業	222,874	668	545	300
金融保険業	607,703	930	2,343	153
不動産業	531,880	1,487	570	280
運輸通信公益事業	947,569	1,872	2,240	198
サービス業	1,637,965	5,230	1,015	319
その他の法人	421,390	933	2,322	221
小計	13,826,826	33,449	1,302	242
連結法人	668,043	944	323,229	141
合計	14,494,869	34,393	1,339	237

(出所) 国税庁「平成16年分 税務統計から見た法人企業の実態」

## II 交際費課税の歴史

ここでは制度創設時と、一連の交際費課税の歴史の中で特徴的改正が行われた、昭和36年度、昭和42年度、昭和57年度およびその後の主な改正について取り上げることとする。

### 1 昭和29年度制度創設

交際費課税制度は昭和29年度の税制改正により導入されたが、当初は昭和28年度の法人税法改正案に織り込まれて第15回国会に提案されたが、同国会の解散により審議未了となり、不成立に終わったものである<sup>3</sup>。続く第16回国会においては、前国会における不評にかえりみ再提出された法人税法改正案には織り込まれず、ここに臨時立法として成立に至ったという経緯を有するものであった<sup>4</sup>。

桜井氏（当時主税局勤務）は交際費等課税制度創設の趣旨を次のように述べている<sup>5</sup>。「法人の資本蓄積を促進し、資本構成の是正を図るためには、前述のようにいろいろな税制上の措置

を講じているわけであるが、企業は自らの努力によってその目的達成に努めなければならないのであって、法人の支出面においても、できるだけ冗費を節約する必要があるわけである。

而して、現在法人が支出している交際費等をみると、そのうちには、法人の営業の遂行上やむを得ないと認められるものもかなりあるが、また、反面においては浪費的支出も少なくなく、節約可能なものもかなりあり得ると考えられるので、資本蓄積を促進する措置の一環として、法人が支出する交際費の額が一定限度額を超過する場合に、その超過額のうち2分の1相当額を損金に算入しないこととする措置を講じているのである。しかしながら、この交際費の損金不算入の措置は、あくまでも法人の資本蓄積を促進するための臨時的な措置とし、昭和29年4月1日以降開始する事業年度から3年間に限って適用するものとしているのである。

法人の支出する交際費の額のうち一定限度をこえるものについて損金に算入しないこととする措置は、既に昭和28年の税制改正の際においても論議せられ、3月14日衆議院の解散に

より決議未了となった税制改正案においては、既に法人税法の一部改正案として提案せられていたのであったが、総選挙後における国会に提案せられた改正案においては、交際費の件はその姿を消し、再び本年、租税特別措置法の一部改正として交際費の件が登場したわけである。」

こうした経緯・趣旨により交際費課税制度は昭和29年度税制改正において租税特別措置法第5条の12として初めて設けられ、その算式は次のとおりであった。

当時の規定は、資本金500万円以上の法人に

$$\left\{ \text{支出交際費額} - \left[ \begin{array}{l} \text{基準年度の交際費額} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times 70\% \\ \text{または取引基準額のうち多い方の金額} \end{array} \right] \right\} \times \frac{1}{2}$$

についてのみ適用することとされ、交際費の損金不算入限度としては、「取引高（収入金額）基準」と「実績基準」とが定められた。

「取引高基準」はその営む主たる事業の区分に応じて、取引金額に一定の割合を乗じた金額であった。「実績基準」は、昭和28年度の交際費等の支出実績の70%に相当する金額であった。

この算式における2分の1については、「寄附金は一定限度をこえた金額を損金に算入しないが、交際費等については一定限度をこえてもある程度は事業経営上必要なものと考えられるので、限度超過額の2分の1を損金に算入しないこととする案であった。」と説明されている<sup>6</sup>。しかしながら、昭和31年度改正では、超過額の2分の1課税が廃止され、超過額の全額に対し課税された。

ここで適用対象法人企業を資本金500万円以上の法人だけに限定したのは、社用族の非難を受けているのは主として大法人であって、小法人は大部分が同族会社であり、ここでは同族関係者個人の負担となるべき交際費を会社の勘定で支払っていることはあっても、いわゆる社用族の存在はあまりない。また、仮に、資本金500万円未満の法人企業に適用するとすれば、会社の数が多いだけに課税庁の手数も少なくないから大規模法人だけを対象とした。こういう理由に基づくものとされている<sup>7</sup>。

実績基準が支出実績の70%相当額を限度額

にしていることに関しては、考え方の基調に基準年度の交際費等のうち30%を節約して欲しい、その節約ができない場合には、税法としても節約できない額は損金に算入しないこととしたのだとされている<sup>8</sup>。

## 2 昭和36年度改正

交際費等課税について、昭和35年12月の税制調査会答申は、次のように述べている<sup>9</sup>。「交際費課税の特例についてその簡素化及び公平化を図るとともにこれを強化するため現行の1,000万円以上の法人の支出交際費について取引基準及び実績基準を基礎として否認する制度に代えて、企業の支出交際費のうち一定の基礎控除額をこえる金額の一定割合を損金に算入しない制度に改め、その適用期限を3年程度延長する。」

昭和36年度税制改正要綱には、「交際費課税の特例についてその簡素化及び公平化を図るとともにこれを若干強化するため、支出交際費につき取引基準及び実績基準を基礎として損金算入を制限する従来の制度に代えて、企業の支出交際費のうち一定の基礎控除額（300万円に自己資本の一定割合相当を額を加えた金額）をこえる金額の20%を損金に算入しない制度に改め、なお3年間適用期限を延長すること。」と記載されている<sup>10</sup>。

具体的な算式は次のとおりである。

$$\left( \text{支出交際費額} - \left\{ \left[ 300\text{万円} + \frac{\text{期末自己資本金額}}{1,000} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \right] \right\} \right) \times 20\%$$

ところで、この昭和36年度の改正の趣旨は、創設以来、昭和31年度、昭和32年度、昭和34年度と交際費課税の強化が図られてきたが、従来の制度では「特定の業種や比較的小規模の法人による否認が多くアンバランスが認められ、しかも、基準年度の交際費が古いものとなったため、実情に合わない点が認められたため改正を行った。」<sup>11</sup>とされている。

すなわち昭和31年度には対象法人企業を資本金1,000万円以上（従来は500万円）と制限していたが、このため、故意に増資をさける事態を生じたり、交際費支出のための小資本公司を生む等の当初予定していなかったような結果を生じる事態となった。また、実績基準と取引高基準との組合せの上に立っていたので、取引量の増大の著しい大法人にとって有利となる反面、小規模法人の固定的交際費部分が無視されがちであるという弊もあり、更に各業種に適用される取引高基準について客観的な妥当性を求めることが困難であり、かつ、その内容が細分化されて、極めて複雑化しているという状態にあった。そこで、かかる事情を踏まえたうえで、交際費の実際の支出状況に着目した基礎控除方式を採用することとなったとされている<sup>12</sup>。

ここでの基礎控除額の構成要素である年間300万円とは、概ね適用対象法人企業である資本金1,000万円程度の法人の支出交際費の金額を基礎として算定され、資本金等に1,000分の1を乗ずるとするのは、この300万円に若干の

経営規模の大小を加味する意味で導入されたのだとされている<sup>13</sup>。

### 3 昭和42年度改正

交際費等課税について、昭和42年2月の税制調査会答申は、次のように述べている<sup>14</sup>。「その適用期限を延長するとともに、基準年度（たとえば直前事業年度）の交際費に比べて増加額について課税を強化する一方、減少額についてこれを否認対象額から控除する等の措置を講ずる。」

これを受けて、昭和42年度の改正では、交際費が前年同期の額をこえた場合には、その超過額のうち前年同期の額の5%をこえる部分の金額を課税する一方、前年同期の額より減少した場合には、その減少額相当額を否認対象額から控除するよう制限を合理化した。

具体的な算式は次のとおりである。

- ① 支出交際費額が基準交際費額に満たない場合  
(限度超過額=満たない金額) × 50%
- ② 支出交際費額が基準交際費額の105%を超える場合  
(イ) および (ロ) の金額の合計額  
(イ) その超える金額の100%  
(ロ) (限度超過額 - (イ) の金額) × 50%

なお、「基準交際費額」とは、前期において支出した交際費等の額を、基準年度の月数で除して、これに当期の月数を乗じて計算した金額をいう。

$$\text{支出交際費額} - \left\{ 400\text{万円} + \frac{\text{期末資本金等の金額}}{1,000} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \right\} (A) = \text{限度超過額}$$

昭和42年度改正の趣旨はどこにあったのか。もともと交際費課税のねらいは、税収をあげることよりも、過大な交際費の支出に対して課税

を行うことにより、これらの支出を節約させて、たとえば試験研究費など有益な面へその支出を向かわせる点にある。この見地からすれば、す

すべての法人企業に対して一定の基礎控除部分を認めるとともに、それを超える部分については一定割合により損金不算入とするよりも、交際費支出を節約した企業には税負担を軽く、反対に支出が増加した企業には税負担が重くなるような仕組みの方が適当であると考えられたからであるとされている<sup>15</sup>。

また、基準交際費額の105%で許容したのは、一般に法人企業の事業規模の伸長に応じて、必要不可欠とされる交際費の額も増加すると考えられるので、概括的に5%程度の増加はやむを得ないと考えられたので、これを超えるところから課税を強化することとしたいとされている<sup>16</sup>。

#### 4 昭和57年度改正

昭和56年12月の税制調査会答申は、「交際

費については、累次にわたって課税の強化が行われてきたところであるが、巨額にのぼる交際費の実態及びその支出額が毎年増加し続けているという事実に対する社会的批判には依然として厳しいものがある。したがって、この際、交際費に対する全般的な強化を図るべきである。」<sup>17</sup>と述べている。

これを受けて、昭和57年度税制改正要綱は、「交際費課税制度について、3年間の措置として、交際費の全額（資本金1,000万円以下の法人にあっては年400万円、資本金1,000万円超5,000万円以下の法人にあっては年300万円をそれぞれ超える部分の金額）を損金不算入とする。」<sup>18</sup>としており、具体的な算式は次のとおりである。

$$\text{支出交際費額} - \left[ \text{定額控除額} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \right] = \text{損金不算入額}$$

(注) 定額控除額は、期末の資本または出資の金額の区分に応じてそれぞれに掲げる金額である。

(期末の資本または出資の金額)	(定額控除額)
1,000万円以下	年 400万円
1,000万円超5,000万円以下	年 300万円
5,000万円超	年 0万円

この改正により、資本金5,000万円超の法人は、交際費等支出額の全額が課税されることとなった。

その後の改正では次のような規定が設けられた。

- ・平成6年度改正では、資本金5,000万円以下の法人の定額控除について10%損金不算入の規定が設けられた。
- ・平成10年度改正では、中小企業の10%の損金不算入割合が20%に引き上げられた。
- ・平成14年度改正では、資本金1,000万円超5,000万円以下の法人の定額控除限度額が年300万円から年400万円に引き上げられた。
- ・平成15年度改正では、次のような改正が

行われた。

- ① 定額控除特例の対象法人の範囲が資本金1億円以下の法人まで拡大された。
  - ② 中小企業（資本金1億円以下の法人）の損金不算入割合が20%から10%に引き下げられた。
- ・平成18年度改正では、交際費等の範囲から、1人当たり5,000円以下の一定の飲食費が除外されることとなった。
  - ・平成18年度における規定は次の算式で表される。
    - ① 資本金1億円超の法人  
交際費等の額＝損金不算入額
    - ② 資本金1億円以下の法人

$$\left[ \text{交際費等の額} - 400\text{万円} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \right] + 400\text{万円} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times 10\% = \text{損金不算入額}$$

### Ⅲ 交際費課税の本質

#### 1 交際費の損金性

##### (1) 企業会計における損金性

交際費は、企業会計上、経常的かつ正常な金額である限り原価性を認め、そしてそれを工場関係のものとしてそれ以外のものに区分し前者は製造経費または製造間接費、後者は販売費および一般管理費として処理される<sup>19</sup>。こうした交際費について、新井益太郎教授は会計理論上如何なるものであるかを論じたものは極めて少ないとして、次のように指摘している<sup>20</sup>。たとえば「企業会計原則」においても「財務諸表準則」においても交際費の用語は見当らない。財務諸表の雛形においても勿論ない。交際費は通常、製造原価になるもの、販売費および一般管理費になるものに分けられることを暗黙のうちに認めているにすぎない。すなわち、特に交際費として取り上げてはいないのである。「財務諸表規則」第84条は「販売費及び一般管理費は、適当と認められる費目に分類し、当該費用を示す名称を附した科目をもって掲記しなければならない。」ことを規定し、「財務諸表規則取扱要領」において交際費を販売費および一般管理費のなかに例示しているが、交際費の内容については何ら示していない。「原価計算基準」においても交際費の用語は見当らない。交際費の内容は以上の点からみるかぎり、極めて漠然としたものしか会計理論は考えていないことが明らかである。

富岡幸雄教授は、企業の交際費は、「一般に取引先との人的関係の形成、維持または強化を通じて販売の拡張や取引の円滑化を図るために支出する事業遂行上の必要な経費で、広告宣伝費と並ぶ代表的な販売促進費の一項目である。」<sup>21</sup>と明確に損金性を認めている。

これに対して、岡部利良教授は、「交際費と

いうのは、一般には当然のごとく費用とされているけれども、それが支払われる財源という点からみるならば、この交際費の場合に問題となる財源というのは、上の配当、租税などの場合と同様、一般には企業の得た各当期の利益がそれに当たるものとしてあげられるべきものである。そこで、私は、交際費というのは利益処分項目とすべきものとしてきたわけです。」<sup>22</sup>と述べている。

このように、企業会計における交際費の損金性はごく一部の意見を除き、疑う余地もないのである。

##### (2) 法人税法における損金性

法人税法は、所得税法等と異なり、課税所得の計算原理ないし、計算方法を税法だけで完結的、網羅的に規定することはせずに、むしろ、その相当部分は適正な企業会計の慣行に委ねている。すなわち、課税所得は、公正妥当な会計慣行（公正処理基準）に従って計算された収益の額及び費用・損失の額を基礎とし、これに法人税関係法令の「別段の定め」による一定金額を加算又は減算して誘導的に計算することとされており、法人税関係法令の個別規定は、課税所得の計算に関し必要な事項のすべてを完結的、自足的に規定しているわけではなく、かえって明文の規定による定めのないものが多いのである。そして、税法に「別段の定め」のない、いわゆる白地部分は、法人の経理が公正妥当な会計慣行に従っておれば、そのまま課税所得の計算に受け入れられることとなるのである<sup>23</sup>。

具体的には、法人税の課税標準を「各事業年度の所得の金額」（課税所得）に求め（法21）、課税所得は各事業年度の「益金の額」から「損金の額」を控除した金額として算定される旨を定めている（法22①）。法人税法では、課税所得概念を積極的に規定する方式をさけ、所得の金額を画定する積極的要素たる「益金の額」と

消極的要素である「損金の額」との差額として求められるものであるとしている。そこで、次には当然「益金」や「損金」の概念規定が問題となってくる。ここでも税法は益金・損金についての明確な概念規定を行わず、「益金の額に算入すべき金額」および「損金の額に算入すべき金額」についてのみ、定めているにすぎない<sup>24</sup>(法22②③)。つまり、益金概念や損金概念の積極的定義を行うことなく、収益概念や費用・損失概念からその規定を試みていることが知られる。

このように、法的概念である益金・損金の概念を法人税法だけで完結的・網羅的に規定することはせずに、「益金の額に算入すべき金額」および「損金の額に算入すべき金額」について定めているにすぎず、公正妥当な会計慣行(公正処理基準)に従って計算された企業会計上の収益の額及び原価、費用、損失の額を基礎概念としている。

それ故、税法において交際費は、本来的に法人税法22条3項が適用されて、損金に算入されるものである。すなわち、製造原価として損金に算入される交際費は、法人税法22条3項1号に該当する費用となる。それ以外の交際費は、法人税法22条3項の費用となる。これが税法上の本来的な扱いである<sup>25</sup>。

## 2 フリンジ・ベネフィット

フリンジ・ベネフィット(fringe benefit)とは、一般に基本となる給与に付加して、雇用主より受ける給付のことをいうのであるが、これはまた「経済的利益」ともいわれる<sup>26</sup>。こうした経済的利益は、実質的にその役員または使用人に対して給与を支給したと同様の経済的効果をもたらすものとされている。このフリンジ・ベネフィットは、経済発展に伴って、労働者側の環境改善という名目のもとで給付されることが次第に多くなっている。個人レベルでは考えられないような高級料亭や会員制レジャークラブ、そして相撲の升席、歌舞伎のチケット、グリーン車席、社用車の使用、豪華な住宅またはリゾートの保養所などがその例としてあげら

れる。

フリンジ・ベネフィットについては、その利益を享受する者のそれぞれの主観的な価値がまちまちであることから、享受者に課税する場合、その評価基準がきわめて困難であり、これに対して、法人(雇用者)を納税義務者として交際費課税と同様な課税方式を採れば、フリンジ・ベネフィットを個別的に捕捉して評価する必要はなく、法人(雇用者)が給付するすべてのフリンジ・ベネフィットの額に対して課税されるところから、フリンジ・ベネフィットの給付自体を抑制し、課税の不公平の拡大を防止することが容易にできるであろう<sup>27</sup>。

昭和31年12月「税制調査会答申」は、「もとより、これら交際費の相当部分は、営業上の必要に基づくものであり、ただちにその全部を濫費とすることはできない。しかし、戦後経済倫理のし緩等によって企業の経理が乱れ、このため、一方では役員及び従業員に対する給与が、旅費、交際費等の形で支給される傾向が生ずるとともに、他方役員及び従業員の私的関係者に会社の経費で接待をすとか、事業関係者に対しても、事業上の必要をこえた接待をする傾向が生じている。このため企業の資本蓄積が阻害されていることは、争えない事実である。今回個人所得税について大幅に累進税率の緩和が行われれば、このような弊害も次第になくなることが期待されるが、その積極的防止策としては、仮装の給与等の支給に対してはこれを給与所得としては握し、所得課税の適正化を図るとともに、交際費の濫費については、この制度によってこれを抑制することが必要である。」として、フリンジ・ベネフィットについて制度の必要性を述べている。

このように、昭和31年には、交際費課税とフリンジ・ベネフィット課税の区分について、仮装の給与等の支給の問題について言及しているにもかかわらず、フリンジ・ベネフィット課税についてはその後なんら議論もされないまま、交際費課税の強化が延々と続けられた<sup>28</sup>。



### 3 交際費課税の本質

昭和28年当時は、重要産業や基幹産業の設備投資に支えられた内需拡大で好況を続けており、交際費の濫費もかなりあったようである。一方では、輸入の増加による国際収支の悪化は徐々に深刻化しており、朝鮮動乱による特需景気は終りを告げ、経済基盤の強化と国際収支の健全化が求められていたといえよう。つまり、設備投資に支えられた表面的景気の中で交際費等の支出が増加していたが、経済基盤は脆弱で、国際収支も悪化している中では、企業の資本を貯蓄することによる国際競争力の強化が求められるのは当然といえよう。そこで、交際費の濫費を抑制し、資本の充実のための税制上の措置が必要となったのである。

交際費は、本来事業の遂行上さけられない支出であり、一般に企業の事業規模の伸長に応じてその支出も増加せざるをえない面を有している。シャープ税制下では、このような交際費等の支出の経費性から、交際費等支出の全額が法人税の課税上損金として取り扱われていた<sup>29</sup>。しかし、この交際費等支出に対する「寛容」が交際費支出及び使途不明金支出を増加させることとなり、法人の役員や高給社員に対して捕捉し課税することが困難な経済的利益（フリンジ・ベネフィット）を拡大享受させる結果をもたらした<sup>30</sup>。

わが国では、戦前から金銭以外の現物（経済的利益）によって、給与を支給する慣行が多く、また、フリンジ・ベネフィットに対する課税の姿勢が比較的ゆるいことにより、フリンジ・ベネフィット化は日本の雇用形態や商慣習に根ざしたものである。

そこで、使途不明金の損金不算入の措置が採られ、支出役員等に対し認定賞与（フリンジ・ベネフィット）課税が行われることとなり、さらに、昭和28年には、資本蓄積に資するとして交際費等課税が提案されることとなった。

こうした交際費等課税制度は、前述したように制度創設当初の目的であった冗費の抑制と資本の蓄積機能とは別に、財源補填機能として実際は機能している。また、個人に対するフリン

ジ・ベネフィット課税制度の不備から、法人税法における企業課税としてのみ機能することとなった。このため政策目的を追求すればするほど損金不算入割合が増大し、ついには100%課税という、極めて奇妙な制度となってしまったのである。

### IV 交際費課税の問題点

これまでみてきた交際費課税制度の問題点として、次の諸点を指摘することができる。

- ① 交際費は、本来は法人の費用であるから、課税所得の計算上、これを損金不算入とすることは適当でない。
- ② 交際費課税に関する規定の解釈は、できるだけ狭義・消極的に解釈すべきである。
- ③ 租税特別措置法での交際費課税制度は限界である。

今日の交際費課税制度について大淵博義教授は、「交際費課税制度は、当初、交際費の冗費性と濫費性から、その支出を抑制して、自己資本の充実を図るというものであったが、支出額の全額が原則として損金不算入とされる制度に至っては、このような制度の趣旨、目的は薄れ、交際費等の支出に対する社会的批判に応えたペナルティとしての課税であるといえよう。」<sup>31</sup>と政策目的の変化を指摘している。また、山本守之氏は、「交際費課税自体が矛盾を持っているのは、損金不算入割合を強化しながら、その対象となる交際費等の範囲を改正することなく、推移した結果である。」<sup>32</sup>として、こうした意味から冗費抑制という理由も説得力がないと指摘している。

政策目標とその達成状況、時限措置、原則100%課税という観点からみた場合、現状の租税特別措置法での課税は限界であり、以下のような主張がなされている。

新井益太郎教授は、交際費課税制度について「交際費は他の費用項目と等しく損益計算上すべて費用として計上されるべき金額であり、一部が利益処分とされるべき性格を会計理論上与えることができない費用である。にもかかわら

ず、一部が損金に計上されるのは純粋に課税政策に基づくものである。』<sup>33</sup>と述べている。また、北野弘久教授は、「交際費等の範囲については、現行法の規定の仕方はきわめてあいまいである。租税法律主義の視点（租税要件明確主義）から、再検討される必要がある。』<sup>34</sup>と指摘している。富岡幸雄教授は、「新しい交際費課税のあり方」の探求として、①交際費の「損金控除の明確な設定要件」および「損金控除の条件となる立証要件」を確立し、これを明定すること、②「量的規制」から「質的規制」へ発想方法の転換の2点を提示している<sup>35</sup>。

吉牟田勲教授は、交際費課税方式のあり方について、①交際費課税の廃止、②費目別一部損金不算入の導入、③基礎控除付一部損金算入方式への復帰というような段階的考え方が妥当ではないかとしている<sup>36</sup>。さらに、中村利雄教授は交際費課税制度の改善策について①立法方式（法人税法）、②交際費課税制度の廃止、③質的規制の方法の採用、④定額基準及び資本基準による基礎控除方式への復帰の4点を指摘している<sup>37</sup>。

このように、交際費課税は抜本的な見直しが

必要な時期となっているのである。

## まとめ

交際費は、本来費用であり、損金算入されるべきである。そのため、交際費課税は廃止し、租税特別措置の整理・縮小が必要である。つまり、交際費課税廃止による財源調達機能の喪失と相殺に租税特別措置法による優遇税制の見直しも必要になるのである。

また、廃止せずに課税するのであれば、租税法律主義による課税要件法定主義の立場から、法人税法で規定すべきであり、課税対象は国民の批判の対象となる冗費や濫費に該当する交際費部分に限るべきである。

さらに、FRINGE・ベネフィットに対する課税問題が残されている。現在のように所得税の代替課税でなく、受給者側で適正に課税することが必要である。また、課税権の行使にあたっては財産権の侵害に留意すべきであり、課税庁の拡大解釈を引き起こさない立法措置が重要である。

1 <http://www.nta.go.jp/category/toukei/tokei/menu/kaisya/h16/pdf/02.pdf>  
2 八ツ尾順一『法人税実務問題シリーズ 交際費 税務処理・申告・調査対策』（第4版）中央経済社（2004）p.19  
3 国税庁調査資料『所得税・法人税制度史草稿』（1955）pp.426～427  
4 同上、p.488  
5 桜井四郎「租税特別措置法の一部改正」『税経通信』臨時増刊号（1954）p.294  
6 国税庁調査資料、前掲書、pp.426～427  
7 渡邊喜久造『税の理論と実際 実際編（II）』日本経済新聞社（1957）p.234参照  
8 同上、p.235参照  
9 社団法人財政研究所編『項目別税制調査会答申集』財経詳報社（1983）p.562  
10 同上、前掲書p.562  
11 佐藤春亥「租税特別措置法（法人税関係）の改正について」『税経通信』第16巻第5号（1961）pp.100～102  
12 佐藤春亥、前掲稿、pp.100～102

13 同上、pp.100～102  
14 社団法人財政研究所編、前掲書p.563  
15 大山孝夫「租税特別措置法（法人税関係）の改正について」『税経通信』第22巻第8号（1967）pp.164～166  
16 同上、pp.164～166  
17 社団法人財政研究所編、前掲書p.567  
18 同上、p.567  
19 田中良三「交際費」『会計学大辞典』第4版（森田哲彌・岡本清・中村忠）中央経済社（1996）p.346  
20 新井益太郎「企業会計における交際費課税の性格」『税経通信』第19巻2号（1964）p.62  
21 富岡幸雄『税務会計論講義』中央経済社（1993）pp.121～122  
22 岡部利良『現代会計学批判』森山書店（1951）p.30  
23 中村利雄『法人税の課税所得計算 その基本原理と税務調整』ぎょうせい（1982）pp.13～14  
24 武田隆二『平成17年版法人税法精説』森山書店（2005）p.35

- 25 鳥飼貴司「交際費等の税法上の位置とその課税のあり方」『納税者権利論の展開』北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編，勁草書房（2001）p.306
- 26 八ツ尾順一，前掲書，p.7
- 27 同上，p.11
- 28 高橋幹，井上幸治，蔵前達郎「交際費課税の変遷と立法趣旨についての考察」『第29回日税連公開研究討論会 交際費課税制度の研究』南九州税理士会（2001）p.20
- 29 石島弘「判例回顧 租税手続改革の方向」『租税法研究』第22号，p.186
- 30 石島弘「FRINGE・ベネフィット課税の問題」『所得税の理論と課題』金子宏編著，税務経理協会（1991）p.246
- 31 大淵博義『知っておきたい国税の常識』税務経理協会（2006）p.112
- 32 山本守之『交際費の理論と実務』（三訂版）税務経理協会（2004）p.19
- 33 新井益太郎，前掲稿，p.64
- 34 北野弘久編『現代税法講義』法律文化社（1989）p.97
- 35 富岡幸雄「交際費課税の基本的問題点と課税強化への対策」『税経通信』第34巻第4号（1979）p.55
- 36 吉牟田勲「交際費の損金性，冗費性の分析と課税方式のあり方」『日税研論集11』（1990）pp.35～37
- 37 中村利雄「交際費課税制度及び交際費等の範囲に関する問題点とその改善策」『税研別冊』（1991）pp.93～96

(参考文献)

- ・大蔵省財政史室編『昭和財政史 昭和27～48年度』（第6巻）東洋経済新報社，1990
- ・金子宏『租税法』（第10版）弘文堂，2005
- ・北野弘久『税法学の基本問題』成文堂，1977
- ・北野弘久『納税者の権利』岩波新書，1981
- ・末永英男『税務会計研究の基礎』九州大学出版会，1994
- ・武田昌輔『本質究明版 即答交際費課税 理論と実務』財経詳報社，2005
- ・武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈』財経詳報社，1998
- ・松沢智『新版 租税実体法』（補正第2版）中央経済社，2004
- ・水野忠恒『租税法』（第2版）有斐閣
- ・山田次郎『実務租税法講義 憲法と租税法』民事法研究会，2005
- ・山本守之『租税法の基礎理論』税務経理協会，2005
- ・山本守之・守之会『検証税務上の不確定概念』（第2版）中央経済社，2004