

Title	交際費等課税制度に係る考察
Sub Title	Exclusion of entertainment expenses from deduction for taxable income
Author	高久, 隆太(Takaku, Ryuta)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2018
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.61, No.1 (2018. 4) ,p.33- 45
JaLC DOI	
Abstract	<p>交際費等を損金不算入とする制度は、1954年租税特別措置法に新設された特別措置である。当初、資本蓄積及び冗費節約等の政策目的のために創設され、本来は、適用期限が設けられている特別措置であるが、導入後60年超の長期間にわたり延長されてきている。かつて大法人が巨額の交際費等を支出していた時代に、それが社会問題化し、交際費等課税制度が支持されてきた。1982年、大法人が支出する交際費等は全額損金不算入となったが、交際費等のすべてについて損金性がないのではなく、なかには事業関連性のある支出もあるなか、一律損金不算入とすることが妥当か否か議論の余地があるところである。そして、景気後退により法人の経費削減が交際費等にも及ぶようになり、本来の趣旨である冗費節約が該当しない状況となってきた。そのようななか、2014年、景気回復、市場でのマネー循環を目的として、大法人が支出した飲食費について50%を損金算入とする等の改正が行われた。当該改正を契機として、交際費等課税制度について検討を行った。改正後であっても、交際費等課税制度には課題も多く、更なる改正も検討されるべきである。</p> <p>The system of the exclusion of entertainment expenses from deduction for taxable income is the special measures which was established in the Act on Special Measures Concerning Taxation 1954. At first, it was regulated for the capital accumulation and the policy purpose of the unnecessary expense saving and originally an application deadline was provided special measures. However, it is extended for the period of another 60 years after its introduction. The corporate cost reduction came to reach entertainment expenses, by the recession and the unnecessary expense saving which is an original tendency became the situation which doesn't adapt to the purpose. Even if it is after revision, there are many issues in this taxation systems of the entertainment expenses and further revision should be reviewed.</p>
Notes	黒川行治教授退任記念号#論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20180400-0033

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

交際費等課税制度に係る考察

Exclusion of Entertainment Expenses from Deduction for Taxable Income

高久隆太(Ryuta Takaku)

交際費等を損金不算入とする制度は、1954年租税特別措置法に新設された特別措置である。当初、資本蓄積および冗費節約等の政策目的のために創設され、本来は、適用期限が設けられている特別措置であるが、導入後60年超の長期間にわたり延長されてきている。かつて大法人が巨額の交際費等を支出していた時代に、それが社会問題化し、交際費等課税制度が支持されてきた。1982年、大法人が支出する交際費等は全額損金不算入となったが、交際費等のすべてについて損金性がないのではなく、なかには事業関連性のある支出もあるなか、一律損金不算入とすることが妥当か否か議論の余地があるところである。そして、景気後退により法人の経費削減が交際費等にも及ぶようになり、本来の趣旨である冗費節約が該当しない状況となってきた。そのようななか、2014年、景気回復、市場でのマネー循環を目的として、大法人が支出した飲食費について50%を損金算入とする等の改正が行われた。当該改正を契機として、交際費等課税制度について検討を行った。改正後であっても、交際費等課税制度には課題も多く、更なる改正も検討されるべきである。

The system of the exclusion of entertainment expenses from deduction for taxable income is the special measures which was established in the Act on Special Measures Concerning Taxation 1954. At first, it was regulated for the capital accumulation and the policy purpose of the unnecessary expense saving and originally an application deadline was provided special measures. However, it is extended for the period of another 60 years after its introduction. The corporate cost reduction came to reach entertainment expenses, by the recession and the unnecessary expense saving which is an original tendency became the situation which doesn't adapt to the purpose. Even if it is after revision, there are many issues in this taxation systems of the entertainment expenses and further revision should be reviewed.

交際費等課税制度に係る考察

高久隆太

<要約>

交際費等を損金不算入とする制度は、1954年租税特別措置法に新設された特別措置である。当初、資本蓄積及び冗費節約等の政策目的のために創設され、本来は、適用期限が設けられている特別措置であるが、導入後60年超の長期間にわたり延長されてきている。かつて大法人が巨額の交際費等を支出していた時代に、それが社会問題化し、交際費等課税制度が支持されてきた。1982年、大法人が支出する交際費等は全額損金不算入となったが、交際費等のすべてについて損金性がないのではなく、なかには事業関連性のある支出もあるなか、一律損金不算入とすることが妥当か否か議論の余地があるところである。そして、景気後退により法人の経費削減が交際費等にも及ぶようになり、本来の趣旨である冗費節約が該当しない状況となってきた。そのようななか、2014年、景気回復、市場でのマネー循環を目的として、大法人が支出した飲食費について50%を損金算入とする等の改正が行われた。当該改正を契機として、交際費等課税制度について検討を行った。

改正後であっても、交際費等課税制度には課題も多く、更なる改正も検討されるべきである。

<キーワード>

交際費等、飲食費、損金不算入、租税特別措置法

はじめに

企業会計と税務会計の相違点の一つに、交際費等¹⁾に関する取扱いがあげられる。企業会計上、法人が支出する交際費は、販売促進等事業のために支出し、その用途が明らかである限り、その全額が費用と認識されるが、税務上の取扱いはそれと異なる。租税特別措置法（以下「措法」）第61条の4に交際費等の取扱いに関する規定が置かれており、交際費等の損金算入に制限が設けられている。交際費等を損金不算入とする理由は、①冗費の節約、②資本の蓄積、という政策的見

1) 「交際費」ではなく「交際費等」としているのは、企業会計上の交際費より範囲が広く、会議費、広告宣伝費等であっても内容によっては税務上の交際費として取り扱われることによる。

地によるものである。法人の支出する交際費等は、毎年巨額にのぼっており、その冗費性が社会的問題となったこと²⁾から、その支出を抑制して冗費の節約を図るため、また、法人の資本を蓄積させるために、法人が支出した交際費等であっても、これを損金として認めないこととした。

本来、時限立法であったが、その後、多くの改正を経て、約60年間にわたり、交際費等の損金不算入に関する規定（以下「交際費等課税制度」）は継続されてきており、直近では2014年度に改正が行われた。本稿では、交際費等課税制度の存否について考察し、また、当該改正後に法人が支出した交際費等の金額が国税庁より公表されていることから、当該改正の効果について検討する。さらに、海外の主要国における交際費等課税制度との比較を行い、交際費等課税制度のあり方について検討を行う。

I 交際費等課税制度の概要

1. 沿革

1954（昭和29）年、交際費等課税制度が導入され、1954年4月1日から1956年3月31日の間に開始する事業年度について適用された。当該規定は、措法に設けられたことからわかるとおり、時限立法である。当初の適用対象法人は、期末資本金500万円以上の法人³⁾であり、損金不算入額の計算方法は、次のとおりであった。

$$\text{損金不算入額} = \{ \text{支出交際費額} - (\text{a または b のうち多い方の金額}) \} \times \frac{1}{2}$$

$$\text{a} = \text{基準年度の交際費額} \times \frac{\text{当期月数}}{12} \times 70\%$$

（基準年度の交際費額とは、1954年4月1日を含む事業年度開始の前日1年以内に開始した各事業年度の支出交際費額の合計額をいう。）

$$\text{b} = \text{取引基準額}$$

（取引基準額とは、取引金額に業種別の一定割合（例えば製造業0.8%、卸小売業0.25%、建設業1.2%等）を乗じて計算した額をいう。）

適用対象法人について、1957年に期末資本金1,000万円以上の法人、1961年には全法人に拡大された。また、損金不算入額の計算において、支出交際費額から控除される額が、1961年に「基準年度の交際費額又は取引基準額のうち多い方」から、「300万円+期末自己資本金×1/1,000×当期月数/12」（資本金基準）に変更された。その後、定額及び期末自己資本金に乗じる割合等が変更されてきたが、1979年資本金基準が廃止され、1982年大法人が支出した交際費等について全額損金不算入となった。さらに、多数回に及ぶ改正が行われており、直近では2014年度に改正が行われた。その内容はIIで言及する。

2) 「社用族」が世の中の響きを買っていた。

3) 当時の国税局調査課所管法人。

当初、交際費等は基本的には事業経費であるとの前提の上に、過剰な支出の損金不算入の制度として組み立てられたと説明されている⁴⁾。

ところで、1954年に交際費等課税制度が新設される際、当初から措法に規定することを企図していたわけではない。法人税法第9条の10として、法人の支出した交際費、接待費等が一定の限度を超えるときは、その超える額の2分の1は損金に算入しない旨の規定を設ける案であった。これに対し、財界からの反発があり、同案は撤回することを余儀なくされたが、その後措法における規定として成立したと説明されている⁵⁾。

2. 趣旨・背景

交際費等課税制度が新設されたのは、当初資本の蓄積が主要な要因であったが⁶⁾、前述のとおり冗費の節約も要因であり、いずれにせよ政策的見地によるものであった。さらに、もし、交際費等について損金算入を認めると、法人税を納付することとなる法人は、交際費等を支出したほうが良いとの考えを持つことがあり、国がそれをバックアップすることとなる。この点について、「交際費等支出を自由に認めた場合には、今日のように交際費等支出がきわめて広範に、かつ多額にのぼるようになってきますと、先ほどの寄付金のところで話しができましたように、税収の中から国が補助金をつけてやっているという結果になる。つまり、国が交際費等支出を側面からバックアップする形になるのではないかという議論もされるようになってきています。」との説明がある⁷⁾。

また、背景には、①経費として飲食等の遊興が行われることに対する不公平感があること、②相手方への課税が困難であること、③費用性が希薄な場合があること、④役員や株主の消費支出と考えられる部分があること、との説明もなされている⁸⁾。

3. 交際費等の範囲

(1) 交際費等に該当する支出

交際費等とは「交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他の事業に関係のある者等に対する接待、供応、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」をいうと定義されている（措法61の④四）⁹⁾。

本条の解釈について、「ある支出が交際費等と認められるためには、支出する法人の側で取引関係の円滑な進行を図るという目的を有している必要があるが、それのみでなく、それが客観的に法人の活動の一環として認められる目的のために支出されていること、あるいはその相手方がそれによって法人から利益を受けていると認識しうる客観的状況のもとで支出されていること、

4) 岡村忠生 (2007) p.173。

5) 武田昌輔 (2009) pp.92-93。

6) 武田昌輔 (2009) p.95。

7) 渡辺淑夫・山本守之 (1983) pp.274-275。

8) 岡村忠生 (2007) p.171。

9) 同項では、さらに「接待飲食費」についても定義しているが、それに関してはⅡで言及する。

が必要であると解すべき¹⁰⁾とされている。

税法上の交際費等の範囲は、社会通念上の概念より幅広く、次のとおり取り扱われる

- ①交際費その他の費用とは、法人が交際費等の科目で経理したかどうかを問わないこと
- ②接待、贈答等の行為とは、もてなし、やりとり等の性質を持つすべての行為をいうこと
- ③事業に関係のある者等とは、直接その事業に関係のある者だけでなく、間接にその法人と関係のある者やその法人の役員、使用人、株主等も含まれること（措通61の4(1)-22)
- ④支出するとは、支出の事実があったことであり、接待するなどの行為があったことをいう。

したがって、仮払又は未払等の経理をしていなくともその行為があった事業年度の交際費等に含まれること（措通61の4(1)-24）

さらに、措法通達では交際費等となる費用として、①会社の何周年記念、社屋新築記念等における宴会費、記念品代等、②下請工場、代理店等となるため、又はするための運動費、③得意先、仕入先等社外の者の慶弔、禍福に際し支出する費用、④得意先、仕入先等事業に関係のある者を旅行、観劇等に招待する費用、⑤得意先、仕入先等の従業員に対して取引の謝礼等として支出する費用等のほか、⑥得意先、仕入先等社外の者に対する接待、供応に要した費用で、次の(2)に該当しないすべての費用をあげている（措通61の4(1)-15(1)～(11)）。

(2) 交際費等に該当しない支出

措法等において、交際費等から除かれる費用として、①従業員の福利厚生のための運動会や旅行等に通常要する費用（措法61の4④一）、②飲食その他これに類する行為のために要する費用（専らその法人の役員若しくは従業員又は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¹¹⁾（措法61の4④二、措令37の5①）、③広告宣伝のためのカレンダーや手帳等の作成費用（措令37の5②一）、④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（措令37の5②二）、⑤出版、放送のための取材費等の費用（措令37の5②三）があげられている。

さらに、通達において、交際費等から除かれる費用として、①社会事業団体、政治団体に対する拠金（措通61の4(1)-2(1)（寄附金）、②神社の祭礼等の寄贈金（措通61の4(1)-2(2)（寄附金）、③得意先に対し、売上高に比例させるなど一定の基準により交付する金銭や事業用資産、又は少額物品（おおむね3,000円以下）（措通61の4(1)-3、61の4(1)-4）（売上割戻し）、④あらかじめ行った広告宣伝に基づき一定の商品を購入した一般消費者を旅行に招待するまたは景品を交付するための費用（措通61の4(1)-9(3)）（広告宣伝費）、⑤一般の工場見学者等に製品の試飲、試食をさせる費用（措通61の4(1)-9(5)）（広告宣伝費）、⑥得意先等に対する見本品等の供与に通常要する費用（措通61の4(1)-9(6)）（広告宣伝費）、⑦創立記念日等に際し、従業員におおむね

10) 金子宏（2017）p.399。

11) 飲食費5,000円以下の支出は交際費等に含めないとの取扱いが、いわゆる逆基準性をもたらしている。少額の交際費等について損金算入を認めることに異存はないが、企業会計や非営利会計において租税法の規定が逆基準となっている。

一律に社内で供与される通常の飲食に要する費用（措通61の4(1)-10(1)（福利厚生費）、⑧ 従業員又はその親族等の慶弔、禍福に際し一定の基準で支給される費用（措通61の4(1)-10(2)）（福利厚生費）（専属セールスマン及び専属下請業者の従業員の場合も同じ。（措通61の4(1)-13(3)、61の4(1)-18(4)）、⑨ 機密費、交際費等の名義で、従業員に支給した金額でその費途が不明のものや法人の業務に関係がないもの（措通61の4(1)-12(3)）（給与）等の費用をあげている。

以上のように、交際費等の範囲は、通達によって規定されている部分が多い。法令で詳細に規定することは困難ではあるが、通達で詳細に規定することには、租税法律主義の観点から問題であるとの意見がある。さらに、実務上、国税当局の裁量の余地が大きく、交際費等の範囲は不明確であり、課題が山積しているといえる。「立法趣旨からは、支出された金銭の使途が抑止すべき交際行為にあることを基準として、交際費の範囲を判断すべき」との指摘があり、¹²⁾ 首肯する。

なかには、交際費等とその他の費用の要素が混在しているケースもありうる。そのようなケースについては、両費目への配分を認める等の規定も必要ではないかと思われる。

4. 判例による交際費等の範囲

交際費の意義に関して裁判で争われた事例が多数ある。このうち、2003（平成15）年9月9日東京高裁判決（平成14年（行コ）第242号）（いわゆる「萬有製薬事件」）で、課税要件について以下の三要件説の立場から判示を行ったことが注目される。

- ① 支出の相手方が事業関連者であること
- ② 支出の目的が、事業関連者との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ること
- ③ 行為の形態が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること

三要件説に関しては、2010（平成22）年3月24日東京高裁判決（いわゆる「オリエンタルランド事件」）¹³⁾においても採用されている。

5. 交際費等支出額の推移

ここ40年間に交際費等支出額はどのように増減してきたか。1975（昭和50）年度から2015（平成27）年度までの5年毎の交際費等支出額の推移は表1のとおりである。

1990年頃までは交際費等支出額は増加の一途を辿っていたが、その後は減少して推移していた。景気後退により法人が交際費等を含めた費用の支出削減を図っていたことが要因と思われる。しかし、近年再び増加に転じている。

12) 岡村忠生（2007）p.173。

13) このほか、交際費等について訴訟となった事案は枚挙にいとまがない。平成5年6月28日東京高裁判決（平成4年（行コ）第110号）（いわゆる「オートオークション事件」）では、同社がオートオークションにおいて行った抽選会の景品購入費用を支払奨励金として損金算入していたところ、税務当局が当該費用は交際費等に該当するとして更正処分を行ったもので、第一審は、当該費用は、支払奨励金、販売促進費、宣伝広告費のいずれにも該当せず、交際費等に該当するとの判決を下し（横浜地判平成4・9・30行集43巻8・9号1221頁）、控訴審で控訴棄却（東京高判平成5・6・28行集44巻6・7号506頁）、上告も棄却されたことから確定している。

表 1 交際費等支出額の推移

年 度	交際費等支出額 (百万円)
1975 (昭和50)	2,030,803
1980 (昭和55)	3,115,176
1985 (昭和60)	3,850,391
1990 (平成 2)	5,627,426
1995 (平成 7)	5,325,369
2000 (平成12)	4,390,782
2005 (平成17)	3,533,828
2010 (平成22)	2,935,972
2015 (平成27)	3,483,834

(出典：国税庁編『国税庁統計年報書 各年度版』
一般財団法人大蔵財務協会を基に筆者作成)

表 2 2015 (平成27) 年度 交際費等支出額 (資本金額別)

資本金	交際費等支出法人数	交際費等支出額 (百万円)	1法人当たりの 交際費等支出額 (百万円)
1億円以下	2,261,988	2,678,312	1.2
1億円超	12,704	128,800	10.1
5億円超	1,584	39,655	25.0
10億円超	2,913	101,109	34.7
50億円超	672	48,007	71.4
100億円超	938	243,331	259.4

(出典：国税庁編『国税庁統計年報書 2015年度版』一般財団法人大蔵財務協会を基に筆者作成)

次に、2015 (平成27) 年度における交際費等支出額の資本金額別の内訳は表 2 のとおりである。また、損金算入限度額及び損金不算入額の資本金額別の内訳は表 3 のとおりである。

表 2 は資本金額別の交際費等支出額であるが、これを 1 法人当たりの交際費等支出額と比較してみると、資本金の増加に伴い、交際費等支出額も増加し、資本金100億円超の大法人については259.4百万円となっている。一方、表 3 のとおり、交際費等支出額に対する損金不算入額の割合は、資本金 1 億円以下の法人では8.5%であるが、資本金 1 億円超の法人では、80%を超えている。

次に、2015 (平成27) 年度における交際費等支出額の業種別の内訳は表 4 のとおりである。

交際費等支出額では、サービス業、建設業、卸売業の順であるが、1 法人当たり交際費等支出額では、卸売業、建設業、サービス業の順となる。また、表 4 からは、業種による開差がみられる。なお、連結法人については、1 法人当たり交際費等支出額が15,289百万円となっているが、これは連結対象法人についても含めていることによる。

表3 2015（平成27）年度 交際費等の損金算入限度額及び損金不算入額（資本金別別）

資本金	損金算入限度額 (百万円)	損金不算入額 (百万円)	1法人当たり 損金不算入額 (百万円)	損金不算入割合 (%)
1億円以下	2,449,252	228,930	0.1	8.5
1億円超	22,591	106,191	8.4	82.4
5億円超	6,594	33,056	20.9	83.4
10億円超	16,926	84,182	28.9	83.3
50億円超	8,464	39,544	58.8	82.9
100億円超	31,896	211,435	225.4	86.9

(出典：国税庁編『国税庁統計年報書 2015年度版』一般財団法人大蔵財務協会を基に筆者作成)

表4 2015（平成27）年度 交際費等支出額の内訳（業種別）

業 種	交際費等支出額 (百万円)	法人数 (千社)	1法人当たり 交際費等支出額 (百万円)
サービス業	791,066	717	1,103
建設業	641,154	420	1,526
卸売業	402,657	240	1,678
小売業	250,371	330	759
不動産業	213,300	298	716
その他	940,666	609	1,545
連結法人	244,620	16	15,289
計	3,483,834	2,630	1,325

(注) 連結法人については、複数業種にまたがっていることから、業種に区分していない。

(出典：国税庁編『国税庁統計年報書 2015年度』一般財団法人大蔵財務協会を基に筆者作成)

II 交際費等に係る2014年度税制改正

1. 損金不算入額

1954年に導入されて以降、数次にわたる改正が行われてきたが、直近では2014年に改正が行われた。2014年公布された所得税法等の一部を改正する法律（平成26年法律第10号）により、法人の交際費等課税制度に関する規定が以下のとおり改正され、2014年4月1日以後に開始する事業年度から適用されることとなった。

「各事業年度において支出する交際費等の額のうち接待飲食費の額の100分の50に相当する金額を超える部分の金額は、当該事業年度の所得の計算上、損金の額に算入しない」（措法61の4①）。

これにより大法人が支出した交際費等の額のうち接待飲食費の額の50%については損金に算入されるが、それを超える部分については損金に算入されないこととなった。

しかし、中小法人¹⁴⁾については、別途規定されており、(a) 上記1. の接待飲食費の額の50%

相当額の損金算入と、(b) 定額控除限度額までの損金算入のいずれかを選択適用できることとなった(措法61の4①②)。定額控除限度額とは、800万円にその事業年度の月数(1月に満たない端数があるときは、1月とする)を乗じてこれを12で除して計算した金額である(措法61の4②③)。また、通常、棚卸資産の評価方法等多くが継続適用を原則とすることが多いが、本制度については事業年度ごとに選択できる。なお、(b)を選択した場合、確定申告書等に別表15の添付がある場合に限り適用可能となっている。

この選択適用については、接待飲食費の額が年1,600万円を超える場合は、(a)の損金算入額が(b)の損金算入額を超えることとなり、法人にとって(a)が有利となる。一方、接待飲食費の額が年1,600万円以下の場合は、(a)の損金算入額が(b)の損金算入額以下となり、法人にとって(b)が有利となる。

2. 接待飲食費の範囲

接待飲食費(以下「飲食費」とは、交際費等のうち飲食その他これに類する行為のために要する費用であるが、もっぱらその法人の役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものは除かれる。さらに、法人税法上で整理、保存が義務付けられている帳簿書類に以下の事項を記載することにより飲食費であることが明らかにされているものをいう(措法61の4④、措規21の18の4、法規59、62、67)。

- ① 飲食費に係る飲食等(飲食その他これに類する行為をいう。)のあった年月日
- ② 飲食費に係る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 飲食費の額並びにその飲食店、料理店等の名称及びその所在地(名称について、店舗を有しないことその他の理由によりその名称が明らかでないときは、領収書等に記載された支払先の氏名又は名称をいう。また、所在地について店舗を有しないことその他の理由によりその所在地が明らかでないときは、領収書等に記載された支払先の住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地をいう。)
- ④ その他飲食費であることを明らかにするために必要な事項
損金算入を認める以上、厳格な要件を定めたということである。

3. 改正の効果

(1) 交際費等支出額の変化

改正前の2013年度及び改正後の2014年度～2015年度における交際費等支出額は表5のとおりである。

14) 中小法人とは、事業年度終了の日における資本金の額または出資金の額が1億円以下の法人をいうが、普通法人のうち事業年度終了の日において資本金の額又は出資金の額が5億円以上の法人などの一定の法人による完全支配関係がある子法人は除かれる(措法61の4②、措令37の4、法66⑥二・三)。大法人は、中小法人以外の法人である。

表5 改正前後の交際費等支出額の変化（2013年度～2015年度）

年 度	交際費等支出額 (百万円)	損金算入限度額 (百万円)	損金不算入額 (百万円)
2013 (平成25)	3,082,536	1,928,571	1,148,816
2014 (平成26)	3,250,513	2,358,480	891,917
2015 (平成27)	3,483,834	2,577,148	906,532

(出典：国税庁編『国税庁統計年報書 2015年度』一般財団法人大蔵財務協会を基に筆者作成)

2013年度と2014年度を比較すると、支出額で約1,680億円増加し、2013年度と2015年度を比較すると、支出額で約4,013億円増加したことから、とりあえず交際費等支出増を図るとの目的は達成したといえる。

一方、損金算入限度額が約6,000億円増加し、損金不算入額が約2,000億円減少したことから、法人税減収に繋がるのではないかとの懸念があるが、中小法人の多くは欠損法人であり、法人税減収の影響はさほど大きくはないものと思われる。

(2) 検討

2014年改正は、アベノミクスの一環で、市場でのマネーの流通増を図ったものである。

大法人に係る改正については、飲食店にとっては売上増が見込まれるが、接待ゴルフ、お中元・お歳暮といった贈答品に係る支出はこの規定の対象外であることから、ゴルフ場のほか百貨店等贈答品に関わる業界については改正による大幅な売上増は見込めず、効果は限定されるであろう。

また、1人当たり5,000円を超えない金額を支出する飲食店では、従来通り交際費等の損金不算入の対象とはなっていないことから、今回の改正のメリットは少ないといえるが、それを超える金額を支出するような飲食店にとっては、メリットがあるといえる。概して、景気やマネーの循環に対して一定の効果はあったといえるが、大きなインパクトを与えるものとはいえない。

一方、中小法人については、選択適用が可能となったが、その分岐点となる1,600万円の交際費等を支出している中小法人は多くないと思われる。したがって、多くの中小法人にとって税制改正によっても実質的な変化はさほどないものと思われる。

そもそも景気対策として交際費等課税制度を利用することに疑義がある。交際費等課税制度が特別措置であるからといって、場当たりの措置をとることが妥当であるとは思えない。

Ⅲ 主要国の制度

交際費等課税制度は日本独自のものではなく、主要国においても導入されているところである。主要国における交際費等の税務上の取扱いについては、表6のとおりである。

表6に記載されているように、国によって交際費等課税制度の内容は異なる。

アメリカでは、交際費の50%を損金不算入（すなわち50%が損金算入）とされるが、これは日本¹⁵⁾

表6 主要国における交際費等の税務上の取扱い

国名	原則	備考
アメリカ	交際費の50%を損金不算入。	損金算入に当たっては、①事業の遂行に当たって、通常かつ必要なものであり、かつ、②直接事業に関連すること、等が要件。 贈答費用については、受贈者1人当たり、年間25ドル(2,875円)まで損金算入可。
イギリス	交際費の全額を損金不算入。	広告宣伝用の少額贈答品(飲食物、たばこ、商品券を除く)については、受贈者1人当たり年間50ポンド(8,200円)まで損金算入可。
ドイツ	交際費の30%を損金不算入。	損金算入に当たっては、①取引通念に照らし、相当であり、かつ、②金額、日時、場所、目的及び参加者について、書面により届出すること、等が要件。 贈答費用については、受贈者1人当たり、年間35ユーロ(4,480円)を超えない場合は全額損金算入可(当該金額を超えた場合は、全額損金不算入)。
フランス	交際費の全額を損金算入。	損金算入に当たっては、①事業の遂行上直接必要な経費であり、かつ、②過大でないこと、等が要件。 接待費用については、年間6,100ユーロ(78.1万円)を、贈答費用については、年間3,000ユーロ(38.4万円)を超えた場合には、申告時に明細書の提出が義務づけられる。

(注) 為替換算レートは、1ドル=115円、1ポンド=164円、1ユーロ=128円としている。

(出典：財務省ホームページ「主要国における交際費の税務上の取扱い」)

での接待飲食費の額の50%相当額を超える部分の金額について損金不算入となることとは異なる。アメリカでは、飲食費及び交際費について損金に算入するためには、事業との直接関連性、または準関連性が要件となる¹⁶⁾。直接関連性とは、①当該支出により、将来的に収益が増加すること、または、事業上の便益が期待されること、②主目的が、事業活動であること、③接待時に事業活動を行っていること、の3要件であり、これらすべてに該当しなくてはならない。一方、準関連性とは、事業目的が明確であることが要件となる。

交際費には、飲食費、飲食に係る諸税(消費税等)、ナイトクラブの入会金等が含まれるが、事業上の贈答品費については、各年度、同一の者に対する費用について1人当たり25 USドルを上限として損金に算入することが可能である。

カナダでは、交際費の50%が損金不算入とされる。損金に算入される支出として、顧客との飲食費、劇場・コンサート・ファッションショーのチケット購入費用、クルーズ費用等が、一方、損金に算入されない支出として、レクリエーション施設の利用料、スポーツ関係の年間席の購入費用、販売地域外で使用した飲食費等が列挙されている¹⁷⁾。

中国では、原則交際費の60%を損金算入できるが、売上高の0.5%までとの上限が設けられている¹⁸⁾。

アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスでは、贈答品費について一定限度まで損金算入を認めており、日本も参考とすべきである。

15) Internal Revenue Code (IRC) § 274.

16) Regulation § 1.274-2.

17) Revenue Canada Agency HP.

18) 税理士法人トーマツ(2011) p.106.

IV 検討及びまとめ

交際費等課税制度には、種々議論があるところではあるが、以下の項目について検討を行った。

第一に、交際費等課税制度の導入の趣旨は、①冗費の節約と②資本の蓄積である。当制度が導入された年度からバブル期頃にかけて法人が支出する交際費等の額は、増加の一途を辿っており、冗費の節約との趣旨は理解できる。しかしながら、全額冗費といえず、リーマンショックを境に法人は経費削減に努めており、交際費等もその例外ではない。また、流出を防止し資本の蓄積を図るとの趣旨も現状にはそぐわない。こうした現状は、交際費等課税制度新設時の趣旨とは乖離しているといえる。

第二に、2014年度改正により、大法人については、従来の交際費等全額損金不算入から、飲食費の50%が損金算入となったが、贈答品費等飲食費以外の交際費等については全額損金不算入である。贈答品費のほかにも、創立何周年記念、社屋新築記念といったレセプション費用等事業に関係のある交際費等について損金不算入となっている。いわゆる社内交際費ではなく、新規顧客の開拓や取引の維持のための支出等事業関連性のある交際費等については、ある程度損金算入が認められるべきであろう。

第三に、交際費等課税制度について廃止論及び維持論が併存している。交際費等課税制度の廃止を主張する立場では、新設当初、交際費等については、会社の自主性を尊重すべきであって、税法で規制することは適当でないとの意見も出されている。¹⁹⁾さらに、法人側からは、交際費等課税制度の廃止を求める意見が出されており、公益社団法人日本租税研究協会が加盟法人を対象に行ったアンケートには以下の意見が寄せられている。²⁰⁾

- ・交際費等については、企業の営業活動等の上での必要経費であり、社内交際費に該当するものを除き、損金の額に算入してもよいのではないか。
- ・交際費等課税を廃止すべき。交際費等の範囲が不明確でかつ租税特別措置法という法的安定性を欠く法的根拠に依拠している状態は納税者にとってリスクが高い。また、現行法では法的安定性及び予測可能性が低く裁量行政につながる。

一方、交際費等課税制度維持論も出されている。交際費等の全額損金算入を認めると、法人税を納付するくらいなら交際費等で支出しようとの考えをもつ法人経営者も出てくることは否定できない。

交際費等の支出のなかには、相手方において所得として把握されるべきものも含まれる。日本ではFRINGE BENEFIT TAX 税制が導入されていないことから、交際費等課税制度は個人の所得税の代替課税としての意義はある。そのような点を勘案すると、交際費等の全額損金算入には首肯できない。

第四に、交際費等課税制度の法的根拠について触れておきたい。交際費等課税制度は、措法に

19) 武田昌輔 (2009) p.98。

20) 公益社団法人日本租税研究協会 (2017) p.31。

規定された特別措置である。本来は、適用期限が設けられている特別措置であるが、60年超の長期間にわたり継続されている。こうしたことから、法人税法に規定すべきとの意見がある。

法令においてすべてを規定することには限界があり、通達による規定も必要であろうが、通達も多項目にわたり、明確とはいえない。交際費等課税制度に関しても、通達行政が行われているといわざるをえない。さらに、税務調査において翌期認容とならない「その他流出」について積極的にチェックが行われている。会議費、福利厚生費、雑費といったいわゆる他科目交際費に重点を置いての税務調査を行い、些細な非違を指摘する執行が妥当であるとはいえない。

いずれにせよ、措法における規定を継続すること、通達で詳細に規定すること、等については再検討すべきであると思われる。

第五に、大法人と中小法人の区分として資本金基準を採用している点についても触れたい。²¹⁾ 交際費等の損金不算入額の計算は、大法人と中小法人で異なる。資本金1億円を基準に大法人と中小法人を区分しているが、資本金のみを基準としていることは妥当であろうか。また、仮に資本金のみを基準とすることが妥当であるとしても、交際費等の損金不算入額の計算に際し、資本金1億円以下を中小法人として取り扱っていることは妥当であろうか。

制度が複雑化することに賛成はしないが、売上、所得等の基準を設けることも検討するべきである。寄附金の損金不算入額が資本金及び所得を基準として計算されているように。

最後に、贈答品費の取扱いについて、主要国の交際費等課税制度において認められているように、贈答品費について一定限度、例えば贈答先1人当たり3～5,000円まで損金算入を認めることを検討すべきである。

おわりに

交際費等の損金不算入に当たって、事業関連性の有無が考慮されるべきであるが、それを判断するのも困難が伴う。そのために、通達により詳細な規定が設けられ、税務当局の裁量の余地が増えることが妥当とは思えない。したがって、事業関連性のある交際費等について、一定額の損金算入を認めることとし、現行の飲食費の50%損金算入の規定は、廃止すべきと思われる。制度の簡素化を勘案し、すべての法人について交際費等支出額の50%を損金算入とし、贈答品費については、贈答先1人当たり3,000～5,000円まで交際費等から除くことが妥当と思われる。

参 考 文 献

- 岡村忠生『法人税法講義 第3版』成文堂（2007）
金子宏『租税法（第22版）』弘文堂（2017）
岸田貞夫『判例法人税』税務経理協会（2009）
公益社団法人日本租税研究協会『平成30年度租研会員の税制改正意見集』（2017）
国税庁『国税庁統計年報書』大蔵財務協会（1975～2015）

21) 交際費等課税制度以外にも資本金1億円の基準が適用される項目は多い。

- 財団法人日本税務研究センター『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討——理論と実践——』財経詳報社
(2004)
- 税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法 第7版』中央経済社 (2011)
- 武田昌輔「提言」『日税研論集』Vol.11 (1989)
- 武田昌輔『法人税回顧六〇年——企業会計との関係を検証する——』TKC出版 (2009)
- 中里実『租税法概説 第2版』有斐閣 (2015)
- 中里実『租税判例百選 [第6版]』有斐閣 (2016)
- 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(沿革を含む)」『日税研論集』Vol.11 (1989)
- 渡辺淑夫・山本守之『法人税法の考え方・読み方』税務経理協会 (1983)
- 渡辺淑夫『法人税法<平成29年度版>』中央経済グループパブリッシング (2017)