

# 交際費課税制度改革の意味について

楊 光 洙  
鈴木 美 晴

## I. はじめに

日本において法人税収入は、単一税目としては、所得税に次ぐ規模のものであり、相次ぐ税率の引き下げや景気の低迷にもかかわらず、依然として上位3位以内に入る主要な租税である。法人税は、その性格上、景気に対する反応性に富み、財政の自動調整装置としての機能が高いことから、戦後の日本経済の高度成長を背景に、長い期間にわたり国税収入の30%前後を占める高水準で推移している<sup>1)</sup>。日本における法人税の課税所得は、益金の額から損金の額を差し引くことにより算定される。これは基本的には企業会計上の利益と同一のものであり、その計算手続きも企業会計の計算から離れて税法独自の計算を独立して行うわけではなく、企業会計の計算によって算出された当期純利益を基礎にし、これに税法固有の理由と必要に基づく修正を加え、誘導的に算出する仕組みになっている<sup>2)</sup>。

法人税法の課税標準である所得金額の算定は、固有の修正に関する規定が多く定められており、法令等の参照及び解釈に当たりその条文制定に関する法の意図を重視することが求められている<sup>3)</sup>。その修正項目の一つである交際費については、損金算入が厳しく制限されており、また支出した費用の区分をめぐっては、解釈の幅が広く、裁判の争点になっている場合も多くある。すなわち支出した費用が交際費とされる費用なのか、それとも交際費から除外される費用なのかは、法人にとって利害関係のある大き

な課題である<sup>4)</sup>。

現行の交際費課税制度は、国税の特例などを定めた租税特別措置法において、法人の資本の充実と冗費、濫費を抑制するために、原則として全額損金不算入とされている<sup>5)</sup>。租税特別措置法は、政策を実現するための本法の例外規定であり、本来は政策目標が終了するまでの短期的・臨時的なものであるはずである<sup>6)</sup>。そもそも、法人税法第2条第25号において、「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をいう。」<sup>7)</sup>と損金経理が定義されており、交際費も損金の額に算入するのが原則である。しかし、法人の健全な取引慣行を確立することなどを理由として一定の制限が設けられているのが現状である<sup>8)</sup>。交際費課税制度が創設されてから今日に至るまで、交際費と隣接費用についての区分問題など、多くの訴訟や審議請求が行われてきている。これは、納税者側と課税庁側の交際費に対する法の解釈や適用に広い幅があることを意味している。

本稿は、租税特別措置法における交際費課税制度の目的やその改正の背景を分析し、その意味を明らかにすることが目的である。まず、第2章においては交際費課税制度の導入経緯など、後半世紀を経過した現在に至るまでの制度の変遷を辿り、第3章においては納税者と課税庁の視点から交際費の意味について論述する。最後に、学術的視点から交際費課税の今後の課題について述べる。

## Ⅱ. 交際費課税制度の導入と変遷

### 1. 交際費課税制度の導入

1949年のシャープ勧告において、日本経済の自立を求めて税制を資本蓄積のために積極的に活用しようとする考えに基づき、租税特別措置法における政策税制の拡大が行われた。その代表的な政策として、交際費課税制度のほか引当金・準備金や特別償却の制度等が挙げられるが、戦後交際費支出が激増し、「社用族」<sup>9)</sup>といった言葉さえ生まれるなど、企業経営の

健全性が阻害されるようになったことから、他の資本蓄積策と並んで交際費の濫費を抑制することが急務であった経緯がある。この時代は、需要産業や基幹産業の設備投資に支えられ、内需拡大により好況であったが、輸入の増加による国際収支の悪化は徐々に深刻化し、経済基盤の強化と国際収支の健全化が求められていた。この表面的な好景気の中で交際費等の支出が増大し、税法上の措置が必要となったのである。

まず、1953年度法人税法の改正法案において、寄附金の一部損金不算入に準ずる規定を旧法人税法に追加する形で提案されたが、この法案は、経済界からの反対があり、国会の審議で難航し、さらに国会が解散（「バカヤロウ解散」）したため、不成立となった<sup>10)</sup>。交際費課税の規定は、1954年に法人の支出する交際費の損金算入に初めて一定の制限が設けられることから始まった。この改正において唯一の増税項目としては、1954年4月1日から1957年3月31日までの間に開始する各事業年度について適用される臨時的な措置として、法人税法本法ではなく、租税特別措置法第5条の12に交際費を損金不算入とする特別規定が創設されたのである。その狙いは、減税財源の一部を確保しつつ、交際費の濫費抑制によって企業の資本蓄積を促進することであった<sup>11)</sup>。

この交際費課税の規定が創設されることとなった背景には、世界的な景気後退の中で激化する輸出競争に対抗するため、輸出振興と資本蓄積に向けた政策を強化し、景気後退期の国民負担の軽減をするための所得税減税を引き続き実施するという「減税と増税」の抱き合わせ税制改正の必要があったからである<sup>12)</sup>。また、日本の近代税制の歴史が第2次大戦を境とした変化、すなわち戦前の間接税のウエイトが大きいヨーロッパ型の税制から、戦後は直接税を根幹とするアメリカ型に変換したことも指摘できる。この転換により日本の税制と租税理論に関しては、法人独立課税主体説から株主集合体説に転換することになった。

この交際費課税の規定は、企業の経理が乱れ、事業関係者に対しても事業場の必要を超えた接待をする傾向が生じる等という社用族に対する非難

を受けて制定され、期末における資本金が500万円以上の大法人のみを対象とされた。これは、当時の国税局調査課所管法人が資本金500万円以上であったこともあり、「大法人のみの措置」という意味を持ち<sup>13)</sup>、資本又は出資金額のない法人については期首の収益事業に属する固定資産の帳簿価額の合計額が2,000万円以上の場合だけ適用されるものであった。この交際費課税制度の制定に当たっての交際費の損金算入限度額の算出方法としては、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る取引高（収入金額）基準と交際費等の支出実績の70%に相当する金額である既往実績基準<sup>14)</sup>とが定められ、企業の支出交際費の総額からいずれか大きい金額を控除することとし、この控除した残額、すなわち限度超過額の50%を損金の額に算入しないこととした。

交際費課税規定が創設されたときには「支出額はまったく不要なものばかりではなく、また、社外流出のものであるから負担能力が乏しい」という理由で、限度超過額の50%を損金不算入とされていたものが、1956年の改正においては合理的説明もなく超過額の全額が損金不算入とされた。さらに翌1957年の改正では、支出交際費額から控除する実質基準の比率を70%から60%へと10%引き下げるとともに、取引基準の率を引き下げ、かつ対象法人の資本金を500万円から1,000万円に引き上げられるとともに全文改正により租税特別措置法第62条として規定された。

1955年から1956年にかけて、日本経済は景気の上昇局面にあり、さらに1957年にかけては、いわゆる神武景気と呼ばれる投資型の景気に移行している。この頃、当時の役員や使用人に対する給与が、交際費等の形で支給される傾向があったため、「個人所得税の累進税率は緩和するが、交際費の形で支給される仮装給与については給与所得として所得税の課税適正化を図り、交際費の濫費については法人の側で交際費課税を行ってその支出を抑制しよう」という考えから全文改正により、交際費課税が強化された。実際、交際費課税制度が制定された1954年の交際費課税の特例による税収は、21億円であったのが、1956年には45億円となっている。さ

らに、対象法人の資本金が1,000万円に引き上げられた1957年度の税制改正時には75億円もの国税収入となった<sup>15)</sup>。

他方、31ヶ月続いた神武景気は国際収支の悪化により急速に冷え込み、1957年から1958年前半にかけていわゆる「なべ底不況」というデフレ現象にみまわれたが、1958年後半にはこの不況から脱した。以後1971年まで神武景気を上回る、景気拡大期間が42ヶ月続いた「岩戸景気」という景気上昇局面へ移行し、また1960年12月に池田内閣の「国民所得倍増計画」が発表され、所得の増加に支えられて耐久消費財すなわち三種の神器と呼ばれる白黒テレビ、冷蔵庫、洗濯機の需要が爆発し、高度成長が加速化された。

このような状況の中で、1959年度の予算編成は、経済運営の基本的態度を「経済の安定成長と質的改善」とし、基本方針を健全財政堅持に置き、交際費の否認額についても業種や規模による各企業の損金不算入のアンバランスの解消及び基準年度と実情の乖離を是正するための改正が行われた。この時期においては、「大法人にだけ課税する」という考えが支持され、資本金1,000万円未満の法人に交際費を課税しない制度を利用して、増資を控えるなど、小資本金会社を作り出すような問題等が生じたため、制度を見直す必要が生じたのである<sup>16)</sup>。

## 2. 交際費課税制度の改正

日本国内において岩戸景気や所得倍増計画の好景気の影で、エネルギー革命と呼ばれた石炭から石油への急速な転換で、重化学工業の発展をもたらしたが、各地で公害を発生させる一方、海外においては不況で輸出が伸びずに国際収支が悪化してきた。これを受け1961年5月の金融引き締め政策により岩戸景気は終わり、1962年に経済白書の中で「成長要因変化による日本経済の転換期が訪れた」と指摘された。その後引き締め政策は短期間で効果を表し、国際収支は回復したが、これ以降日本経済は、国際収支に影響する政策を繰り返すことになった。

このような経済状況のもと、1961年における交際費課税制度の改正は、1959年度の予算編成により交際費課税規定が創設されてから生じてきた問題、すなわち、取引金額基準が不合理であり、加えて中小法人に交際費課税が適用されないことに対する批判に応えるため全面的な改正が行われた。この問題解決として、まず、対象法人を大法人だけでなく中小法人を含めたすべての法人に変更し、さらに売上高を基準とし又は交際費の支出の実績を基準とする制度を廃止して、当期における交際費から一定額を控除した金額の20%程度を損金の額に算入しないという方式からいわば現行規定の原型に近い算定方式に変更されたのである。

その後、1963年から1964年には、東京オリンピック開催を控えて公共投資が活発化し、さらに夢の超特急といわれた東海道新幹線や首都高速道路、東京モノレール、黒四ダムといった大型の公共工事が次々に行われることで景気が上昇した。この時期の交際費課税制度においては、1964年の改正において基礎控除部分及び損金の額に算入しない率を20%から30%に変更するなどの改正が行われ、この年の税収は133億円となり、1963年から45億円も増収<sup>17)</sup>となった。さらに、1965年においては、1964年12月の税制調査会の答申で、「交際費支出の現状にかえりみ、その損金不算入割合を引き上げる方向で検討すべきである。」と述べられ<sup>18)</sup>、これを受けて損金不算入割合が50%に引き上げられた。損金不算入割合が、1964年度の改正から20%も引き上げられたため、1965年の税収は380億円<sup>19)</sup>となり、1964年の税収の3倍となった。

政府は1965年7月、佐藤栄作首相のもと、政府は財政投融资の増額と特例国債発行を内容とする補正予算を決定している。すなわち、税収不足を補うために2,000億円の特例国債を発行し、同時に昭和41年度の予算編成における建設国債の発行と大型減税も決定した。1967年ごろの日本の経済状況は、1964年の東京オリンピック開催がはじまった10月頃から日本の景気は急速に下降をはじめ、後退局面に入っており、相次ぐ中小企業の倒産、株価の下落等で企業収益も減り、1965年に入るとサンウェーブ

等の大手企業の破綻も相次ぎ、信用不安に広がりを見せていた。

このような経済状況を受け、交際費課税制度においては、1967年の改正で、交際費課税制度の本来の目的が税収を上げることよりも過大な交際費の支出に対し課税を行うことにより、これらの支出を節約させる点にあるという原点に立ち戻り、従来の計算方式に加え、前期より交際費支出を減少させた企業には法人税負担を軽減する反面、逆に交際費支出を増加させた企業には税負担を重課する仕組みを加えた。そして、基本的には昭和53年までこの基本的な計算方式が継続することになった<sup>20)</sup>。また、この1967年の改正においては、損金不算入割合が50%であったのに比し、この後の改正において、損金不算入割合が増増したため、2年後の1969年において60%に引き上げられた。

1970年の改正においては、事業年度変更の場合等といった規定の改善合理化のために技術的な問題について整備が行われたにすぎないが、1971年の改正では、社用消費についての世論の批判がますます厳しくなった時代背景の下、交際費の規制を一層強化するため、さらに損金不算入割合を70%に引き上げるとともに、これまで交際費課税の適用対象外とされていた海外取引等に係る交際費についてもその対象に含めることとなった。そして、翌1973年の改正において、損金不算入割合がさらに5%引き上げられて75%となった。さらに、1974年の改正においては大企業の交際費抑制の見地から、資本金基準額の控除額について引き下げが行われた。このように、オリンピック景気終焉による建設投資の停滞等といった本格的な景気下降に始まり、1970年に大阪万博景気で好調になったものの、1971年にはドルショック、さらにはオイルショックといった経済的混乱が高まってきた時代でもありインフレーションが加速され、そして1974年12月には「総理の犯罪」の異名を持つロッキード事件により、金脈問題が大きく取り上げられるなど、激動の時代であった経済状況の中で、交際費課税制度の強化が行われた時代といえよう。

この時代は、オイルショック後大きく揺れ動いた日本経済を背景とし、

引き締め政策から景気刺激策への転換がなされた時期であり、日本の経済状況は1965年以降の10%成長から1975年以降の4～5%成長へと大きく減速した。これは、1975年度の特例債発行により恒常的な財政赤字が始まり、この本格的な赤字財政が、急激な経済成長の低下をもたらした。また租税収入が落ち込んだこともあり、政府は、こうした赤字財政を財政危機と捉え、財政再建を当面の課題にすえて、特例債の発行をゼロにするために、支出を削減し得ないならば、増税のほかはないという結論を示し、一般消費税の提案も行われた。

その中で、交際費課税制度については、1976年の改正において期限未到来にかかわらず、資本金基準額の控除額が、1974年の改正で0.1%に引き下げられたものを、さらに0.05%までに引き下げられるとともに、また損金不算入割合が80%に引き上げられた。1976年度税制改正に関する答申では、「交際費は企業経理上当然に経費となるものであるが、税法では、社用消費抑制の見地から、基礎控除額を超える部分についてその75%を損金不算入とする特例措置が講じられている。この制度は累年強化され、すでにかかなりの程度に達しているが、最近における交際費支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に顧み損金不算入割合の75%を80%に、資本等の1,000分の1を0.5にすることが適当である。」<sup>21)</sup>と述べられた。

さらに1977年の改正において資本金基準額の控除額が0.025%まで引き下げられるとともに、損金不算入割合が85%まで引き上げられた。次いで1979年の改正においては、さらなる交際費課税の強化が図られた。1977年及び1979年の改正における税制調査会の税制改正に関する答申においても、1976年の答申と理由は変わらず、「交際費に対する課税は、累年強化され、すでにかかなりの程度に、達しているが、最近における交際費支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に鑑み、課税を一層強化すべきである。」<sup>22)</sup>と述べられており、オイルショック以後大きく揺れ動いた日本経済が背景にあり、引き締め政策から景気刺激策への転換がなされた時期であったことが大きな要因であると思われる。

その後、1979年の改正において、交際費の損金算入限度額の計算の基礎となる定額控除額が一律年400万円から年200万円に改められ、資本金基準額により損金算入限度額の計算の基礎とすることが廃止された<sup>23)</sup>。この資本金基準の廃止により交際費の基礎控除が企業規模を問わず無関係となり、小さい法人ほどより多くの割合の交際費の損金算入が認められるようになった。また、交際費の損金不算入割合が、85%から90%に引き上げられた。この改正における税制調査会の答申には、1976年の改正時と同様、「交際費に対する課税は、累年強化され、すでにかかなりの程度に、達しているが、最近における交際費支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に鑑み、課税を一層強化すべきである。」と提案した。

1981年の改正においては、交際費の損金不算入割合を基準交際費の105%超の金額を全額損金不算入とされていたのを、100%超の金額をもって全額損金不算入とすることとなった。この改正においても、1976年と同様、「交際費に対する課税は、累年強化され、既にかかなりの程度に達しているが、最近における交際費支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に顧み、交際費支出の増加部分に対する課税制度について、さらに強化を図ることが適当である」という税制調査会の答申であり、1967年から1981年までの期間は、増加交際費額の禁止的課税と減少交際費の全額損金算入という政策的要素を強く打ち出した時代であるともいえよう<sup>24)</sup>。

### 3. 交際費課税制度と原則全額損金不算入

日本経済は景気の谷を迎え、1982年には鈴木善幸首相のもと「増税なき財政再建」が叫ばれ、税制改正において新規増税を行わず、歳出の節減合理化により財政再建を進める方針が打ち出された。その一方で、租税特別措置法に規定されている交際費課税制度については厳しい見直しを進めるということが、当時の基調となり、全額損金不算入とする現行の基礎となる計算方式が導入された<sup>25)</sup>。

これは1981年12月の税制調査会における答申における陳述は、「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、巨額に上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。従って、この際、交際費に対する課税の全般的な強化を図るべきである。」と、1976年から続けて変わっていなかった。この1981年の改正においては、交際費の全額（資本金1,000万円以下の法人にあつては年400万円、資本金1,000万円超5,000万円以下の法人にあつては年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とともに、課税の強化がなされた計算方法に改正された。そしてこの計算方法はその後の改正の都度、期間延長によりその適用が現在まで引き続き延長されてきた。

この頃の対外的には、アメリカのレーガン大統領によるレーガノミックス、すなわち「強いアメリカ、強いドル」という政策が実行されたが、アメリカは貿易収支が悪化し、さらには貿易赤字と財政赤字が並存するという双子の赤字が発生した。そしてアメリカが貿易赤字になる過程で、日本は大幅な貿易黒字を伸ばし、輸出による景気は拡大した。日本側は、日本国内外の経済情勢にも配慮した財政運営が行いつつ、消費税の導入を睨んで大平、鈴木、中曽根改革の緊縮財政の財政改革が進められた。そして1981年に発足した増税なき財政再建路線により、財政はゼロシーリングが敷かれた。このような一連の政策により内需が縮小し、企業は輸出に依存せざるを得ないこととなった。

一方、アメリカ経済を救済する目的で1985年に「プラザ合意」を締結することにより、米ドル安政策が推進され、これにより日本は超円高を甘受することとなりさらなる貿易黒字をもたらしたが、1987年にいわゆる「ブラックマンデー」が起こった。輸出に頼っていた日本経済は、円高不況の発生により、日本銀行は金融政策として著しい金融緩和を実施した。そして財政政策においては、1986年から1988年にかけていわゆる「抜本的税制改革」により、1988年度に所得税の大幅減税とあわせて1989年（平成元年）に消費税の導入が行われた。その後、高齢化社会の急速な進展に

伴う財政需要や、急速な経済の国際化への対応等のために所得税・法人税等の大幅な減税と大幅な公債の発行が行われてきたため、日本の財政の赤字体質は悪化の一途を辿ることになった。

日本経済は、1986年末以降、市中に溢れた資金をもてあました個人消費・設備投資といった内需が膨れ上がり、その後長期の景気拡大を見せ、実体経済の経済成長以上に資産価格が上昇するという「バブル経済」へと突入した。バブル期の財政は税収が増加し、国債発行も減少し1990年には発行されることはなかったが、これが最後で、その後赤字国債は増加の一途をたどっている。バブル崩壊後、1991年に始まった金融緩和は、未曾有の低金利政策に移行した。この深刻さを認識した政府が財政支出を伴う大規模な経済対策が行われた1994年においては、資本金5,000万円以下の中小法人に対し定額控除額を超える部分を全額損金算入とされていた規定が、定額控除限度以下の部分についても10%相当額を損金不算入とする交際費課税制度の改正が行われた。

これは1993年の税制調査会の答申において「中小企業については、法人の支出する全交際費の半分近くがなお経費として控除される結果となっている。・・・この定額控除額が商取引において真に必要なとされる以上の交際費を支出する誘引となっている面も否定できない」<sup>26)</sup>と述べられているとおり、交際費の濫費抑制、公正な商取引を促進させる目的として中小法人に対して行われた交際費課税の強化であった。この年には、使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例の創設に伴い、条文番号が61条に変更された。

さらに阪神・淡路大地震の起こった1995年の改正、並びに、金融ビッグバンによる金融制度改革及び護送船団方式の行き詰まりによる金融機関の相次ぐ破綻のあった1997年の改正においては、また適用期限延長が行われたにすぎない。そして日本経済がマイナス成長に陥り、不良債権問題が本格化した1998年の改正においては、定額控除枠内の損金不算入割合が10%から20%に引き上げられた。これは1994年の改正に続き、中小法

人に対する課税強化となる改正であった。また、超就職氷河期へ入った翌1999年の改正、構造改革を打ち出した小泉純一郎内閣成立へ国民の多くが期待を寄せた2001年の改正においては、交際費課税制度の適用期限のさらなる延長が行われた。

外需先導での景気回復により、平成不況が終結した2002年には「改革なくして成長なし」と謳った小泉内閣が発足した。小泉内閣で起用された竹中平蔵氏が経済財政担当大臣及び金融担当大臣も兼任し、金融再生プログラム「官から民へ」と改革が実行され始めた2002年の交際費課税制度の改正については、景気対策の見地から中小法人に対する定額控除額の区分を改正すべく、資本金1,000万円超5,000万円以下の法人に係る定額控除限度額が、年300万円から年400万円に引き上げられた。

その後、2003年においては平成不況が底を打ち、小泉内閣により「聖域なき構造改革」が断行された。金融危機を解消しデフレ対策に対する対策に取り組みや国際競争力が問われる中、経済活性化のための政策として、不況の原因となった不良債権の問題を解決し金融機関の経営再建目的のために公的資金を投入した。そして広範な国民への大增税を行う一方で、税制改革の一環として一握りの大企業への減税をはかり、また本格的な個人投資家優遇制度が導入された。この税制改革において、法人税の減税政策として、最大規模となる法人税の試験研究費の総額に係る特別控除制度の創設や中小企業の留保金課税とともに交際費課税についても見直しが行われた。2003年の交際費課税制度の改正では、地域の活性化や中小企業の取引の円滑化等につながることや、販売促進活動を活発化することを目的として、実際の改正では400万円の定額控除を認める対象法人の範囲が資本金1億円以下の中小法人に拡大されるとともに、定額控除枠内の損金不算入割合が10%に引き上げられて適用期限が2006年3月31日まで3年間延長された。

### Ⅲ. 交際費課税制度と租税法律主義

現行の交際費課税制度（2006年改正）は、新会社法の制定に対応すべく多くの重要な改革の一つとして行われた。これは、2005年度税制改正大綱において交際費等につき、「これをめぐる種々の指摘に鑑み、交際費等の範囲等に関しその実態等を踏まえつつ、課税上の運用の明確化のための検討を行う」とされ、租税特別措置法第61条の4において交際費等の課税の特例として交際費等の損金不算入制度を次のように規定している<sup>27)</sup>。

第六十一条の四 法人が平成十八年四月一日から平成二十年三月三十一日までの間に開始する各事業年度（清算中の各事業年度を除く。）において支出する交際費等の額（当該事業年度終了の日における資本金の額又は出資金の額（資本又は出資を有しない法人その他政令で定める法人にあつては、政令で定める金額）が一億円以下である法人については、当該交際費等の額のうち次に掲げる金額の合計額）は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

- 一 当該交際費等の額のうち四百万円に当該事業年度の月数を乗じてこれを十二で除して計算した金額（次号において「定額控除限度額」という。）に達するまでの金額の百分の十に相当する金額
  - 二 当該交際費等の額が定額控除限度額を超える場合におけるその超える部分の金額
- 2 前項の月数は、暦に従って計算し、一月に満たない端数を生じたときは、一月とする。
- 3 第一項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為（第二号において「接待等」という。）のために支出するもの（次号に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）をいう。
- 一 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

- 二 飲食その他これに類する行為のために要する費用（専ら当該法人の法人税法第二条第十五号に規定する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。）であつて、その支出する金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額が政令で定める金額以下の費用
- 三 前2号に掲げる費用のほか政令で定める費用
- 4 前項第2号の規定は、財務省令で定める書類を保存している場合に限り、適用する。

以上のように、第1項に交際費等の損金不算入の原則規定及び限度額の計算方法、第2項に月数計算、そして第3項に交際費等についての定義と損金不算入の対象外となる交際費が規定されている。また、第3項のうち第2号は、損金不算入の対象外となる交際費として2006年の改正によって創設されたところであり、交際費課税にまたひとつの例外が加えられたものであり、第4項には創設された条文の適用規定が設けられている。この改正においては、法人の事業活動の実状と交際費課税制度の本旨に鑑み、少額の社外飲食費を課税対象から除外するという措置が採られた<sup>28)</sup>といえる。さらにこの創設された条文に準拠して、租税特別措置法施行令第37条の5についても改正が加えられ、第1項について規定が加えられた<sup>29)</sup>。

第三十七条の五 法第六十一条の四第三項第二号に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、同号に規定する飲食その他これに類する行為のために要する費用として支出する金額を当該費用に係る飲食その他これに類する行為に参加した者の数で除して計算した金額とし、同号に規定する政令で定める金額は、五千円とする。

- 2 法第六十一条の四第三項第三号に規定する政令で定める費用は、次に掲げる費用とする。
  - 一 カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手ぬぐいその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用
  - 二 会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与する

ために通常要する費用

- 三 新聞、雑誌等の出版物又は放送番組を編集するために行われる座談会  
その他記事の収集のために、又は放送のための取材に通常要する費用

さらに、創設された条文中に準拠して租税特別措置法施行規則第21条の18の4への改正後は、以下のとおりとなっている<sup>30)</sup>。

第二十一条の十八の四 法第六十一条の四第四項に規定する財務省令で定める書類は、同条第三項第二号に規定する飲食その他これに類する行為（以下この条において「飲食等」という。）のために要する費用につき次に掲げる事項を記載した書類とする。

- 一 当該飲食等のあった年月日
- 二 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
- 三 当該飲食等に参加した者の数
- 四 当該費用の金額並びにその飲食店、料理店等の名称（店舗を有しないことその他の理由により当該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）及びその所在地（店舗を有しないことその他の理由により当該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）
- 五 その他参考となるべき事項

2006年の改正により、交際費等から除かれる費用は、福利厚生費、飲食費、広告宣伝費、会議費、取材費となったが、交際費課税制度の対象となる交際費等が上記のように定められているので、税法上の「交際費等」は一般通念上の交際費とはかなり異なり、その範囲は相当に広がっているのがわかる<sup>31)</sup>。

以上に見てきたように交際費課税の規定は、企業の冗費濫費の増大を抑制し、企業所得の内部留保による資本蓄積の促進を図るという目的により、

制度が設けられた当初は、資本金500万円以上の法人について、基準年度の支出交際費の70%または取引金額の一定割合のいずれか多い金額を超える場合に、その超える金額の2分の1を損金不算入とする制度として創設された。現行の交際費課税制度の規定は、租税特別措置法において定められており、この法律により、法人が支出する費用が交際費に該当するかどうかの判断、そして損金とされる又は損金不算入とされるべく金額の計算が行われることとなる。すなわちこれは国の最高法規である日本国憲法第84条において『新たに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする』とする租税法律主義の規定に基づくものである。この憲法第84条は、国民の財産権を保障しその経済活動に予測可能性を当てるため、租税の内容を法律で定めること<sup>32)</sup>とするもの、すなわち租税の賦課、徴収は、必ず法律の根拠に基づいて規定されなければならないとされるため、交際費課税制度強いては租税法の法源として、特別法である租税特別措置法は最も重要なものであるといえる。

また、この憲法第84条は、租税法律主義のうち課税要件法定主義を示したもので、狭義の租税法律主義と考えることもできる<sup>33)</sup>。すなわち租税法律主義の第1の原則であり、法律自体に納税義務者、課税物件、課税標準、税率、納付の方法及び納付の期日が明記されることが必要となるものである。もとより、税を課すという行為は国民の財産権を侵害するものであるから、国が恣意的に行うことはできず、必ず法律の根拠を必要とするもので、罪刑法定主義とともに近代民主主義の根幹を構成している<sup>34)</sup>といえよう。さらに租税法律主義の第2の原則は、課税要件明確主義である。この課税要件明確主義とは、税法の規定も、その委任を受けた政省令の規定も可能な限り一義的でしかも明確でなければならないとするものである<sup>35)</sup>。すなわち条文を読む者によって解釈が分かれるような課税要件であると、納税者の予測可能性が大きく害されてしまうため、租税を法によって規制する意味がなくなる。

この課税要件明確主義にもかかわらず、現行の法律には数多くの不確定

概念が使われている。例えば交際費課税制度においては、「その他」という言葉が挙げられるが、これは解釈にあたり、行政庁に一般的な自由裁量権を与えることというのではなく、限界を裁判所が判定する法規裁量事項であり、法の趣旨、目的に照らしその意義が明確であれば、租税法律主義に反しないと解されている。しかし、日本において申告納税制度を採用している以上、税法解釈は納税者に理解しやすく、簡明であることを要するであろう。

また、租税法律主義は、第1の原則である課税要件法定主義及び第2の原則である課税要件明確主義のほかに、課税要件が充足される限りは租税行政庁には租税を減免する又は徴収しない自由もない<sup>36)</sup>とする第3の原則である合法性の原則、並びに租税の賦課徴収及びこれに対する訴訟も公正な手続きで行われなければならないとする第4の原則である手続き保障の原則<sup>37)</sup>がある。つまりこの租税法律主義は、租税法が侵害規範であるゆえに法的安定性の確保と予測可能性の確保という機能をもっているといえよう。

租税法律主義のもと租税特別措置法より法人の支出する費用が、交際費等か否か判断することを求められる以上、交際費等の範囲を納税者が解釈する明確化せねばならない。加えて租税法律主義とともに租税原則の中で最も重要なものは、日本国憲法第14条に定める法の下での平等による租税公平主義といわれるが、これも斟酌した上で、現在の経済や社会状況に応じ、法人の支出する費用の支出が交際費であるか否か、そしてその支出する費用が交際費であるか否かの判断基準が重要である。

#### IV. 結論

現行の企業会計上での交際費は、他の寄付金、広告宣伝費、販売促進費、会議費等と同じく費用項目として処理されている。それにもかかわらず、税法においては、なぜか他の費用とは異なり、他の費用と同じく損金性を有しながらも損金不算入という制約がある課税制度が設けられている。こ

の小論では、租税特別措置法における交際費課税制度の目的やその背景を分析し、その時代的な背景や意味を検討してきた。

交際費課税制度の規定は、企業の冗費濫費の増大を抑制し、企業所得の内部留保による資本蓄積の促進を図るという目的により1954年に制定された。その後、経済事情や景気変動を背景に取引金額基準の不合理的問題や社会的な批判に 대응するため、また地域の活性化、中小企業の取引の円滑化等につながることや販売促進活動を活発化するために順次改正が行われてきた。

現行の交際費課税制度は、創設当時と経済事情が大いに異なる現在においても、1982年度以降現在まで、規定内容が続いて適用されており、交際費の損金性は否定しがたく、きわめて政策税制の色彩が強い制度であるといえよう。またこの規定は、創設当時とかわらず本法である法人税法ではなく、特別法に位置づけられる租税特別措置法に定められたままである。これは、この租税特別措置法という法律により、法人が支出する費用が交際費に該当するかあるいは他の費用に該当するかの判断、そして損金とされる金額又は損金不算入とされるべき金額の計算までも、租税法主義に則し行わなければならないということの現われともいえよう。

## 注

- 1) 渡辺淑夫『法人税法の要点整理』中央経済社、2003年、5-6頁。
- 2) 同上書、37頁。
- 3) 中田信正『財務会計・法人税論文の書き方・考え方』同文館出版、2004年、78頁。
- 4) 山田二郎『税法講義』信山社出版、1996年、101頁。
- 5) 小野恭利『税法上文を読みこなす本』とりい書房、1995年、15頁。
- 6) 山内進『租税特別措置と産業成長—租税特別措置の効果分析—』税務経理協会、1999年、52頁。
- 7) 日本税理士会連合会中央経済社『法人税法規集』中央経済社、2007年、10頁。

- 8) TAC税理士法人税法研究会『法人税法 理論マスター』TAC株式会社出版部、2005年、102頁。
- 9) 社用族とは、社用と称し、社費で役得する人のことで、1951年生まれた俗語である。
- 10) 山本守之『交際費の理論と実務〔三訂版〕』税務経理協会、2004年、2頁。
- 11) 佐藤進・宮島洋『戦後税制史〔第二増補版〕』税務経理協会、1990年、47頁。
- 12) 同上書、23-44頁。
- 13) 同上書、5頁。
- 14) 八ッ尾順一『交際費』第5版、日本税理士会連合会、2007年、19-20頁。
- 15) 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」『交際費課税制度の研究』南九州税理士会、2001年、21頁。
- 16) 同上書、20頁。
- 17) 同上書、21頁。
- 18) 八ッ尾順一、前掲書、23頁。
- 19) 高橋幹・井上幸治・蔵前達郎、前掲書、25頁。
- 20) 八ッ尾順一、前掲書、24頁。
- 21) 武田昌輔編著、DHCコンメンタール法人税法、1979年、3190頁。
- 22) 八ッ尾順一、前掲書、26頁。
- 23) 武田昌輔、前掲書、3191頁。
- 24) 山本守之、前掲書、9頁。
- 25) 高橋幹・井上幸治・蔵前達郎、前掲書、28頁。
- 26) 武田昌輔、前掲書、3194頁。
- 27) 日本税理士会連合会中央経済社、前掲書、998頁。
- 28) 渡辺淑夫『法人税法－その理論と実務〈平成19年度版〉』中央経済社、2007年、524頁。
- 29) 日本税理士会連合会中央経済社、前掲書、1608頁。
- 30) 同上書、2104頁。
- 31) 武田昌輔、前掲書、3207頁。

- 32) 伊藤義一『税法の読み方、判例の見方』TKC出版、2007年、17頁。
- 33) 山本守之『租税法の基礎理論』税務経理協会、2004年、353頁。
- 34) 同上書、365頁。
- 35) 同上書、371頁。
- 36) 同上書、381頁。
- 37) 同上書、380頁。

<参考文献>

- 伊藤義一『税法の読み方、判例の見方』TKC出版、2007年。
- 小野恭利『税法上文を読みこなす本』とりい書房、1995年。
- 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」『交際費課税制度の研究』南九州税理士会、2001年。
- 佐藤進・宮島洋『戦後税制史〔第二増補版〕』税務経理協会、1990年。
- TAC税理士法人税法研究会『法人税法 理論マスター』TAC株式会社出版部、2005年。
- 武田昌輔、DHCコンメンタール法人税法、1979年。
- 中田信正『財務会計・法人税論文の書き方・考え方』同文館出版、2004年。
- 日本税理士会連合会中央経済社『法人税法規集』中央経済社、2007年。
- 八ッ尾順一『交際費』第5版、日本税理士会連合会、2007年。
- 山内進『租税特別措置と産業成長—租税特別措置の効果分析—』税務経理協会、1999年。
- 山田二郎『税法講義』信山社出版、1996年。
- 山本守之『交際費の理論と実務〔三訂版〕』税務経理協会、2004年。
- 山本守之『租税法の基礎理論』税務経理協会、2004年。
- 渡辺淑夫『法人税法の要点整理』中央経済社、2003年。
- 渡辺淑夫『法人税法—その理論と実務〈平成19年度版〉』中央経済社、2007年。