

交際費等課税の趣旨に関する再確認

Reconfirmation of the purpose of taxation on entertainment expenses

上 松 公 雄

まえがき

交際費等支出について損金算入を制限する制度（以下、交際費等課税という。）の趣旨、目的は、一般に、交際費等支出について損金算入を制限することで、交際費等支出の抑制を図り、さらに究極には、交際費等として支出される冗費、乱費を排除しようとする点にあると理解される。

昭和57（1982）年度改正以後、いわゆる大企業の交際費等支出については全額損金不算入とされ、非常に厳格な制度が採られてきたが、平成18（2006）年度改正において1人当たり5,000円以下の飲食費については交際費等課税の範囲から除外する改正が行われて以後は、その姿勢が一転され、平成26（2014）年度改正においては、すべての法人を対象として接待飲食費については他の交際費等とは区分して、その支出額の50%相当額を損金算入とする仕組みが採用された。

これは、交際費等について、その性質、内容に関係なく一律に取り扱うことをやめ、接待飲食費について「必要不可欠な本来の事業費」と位置づけ、その支出の性質に応じた取扱いを行おうとするものと理解される。しかしながら、令和2（2020）年度改正において、資本金の額等が100億円を超える法人は、この接待飲食費の損金算入の対象から除外されることとなった。

接待飲食費の損金算入は、その支出の適切性について問うことがなく、また、損金算入される額が支出額の50%相当額に制限されるなど、内容的には不十分な点は認められるものの、接待飲食費を「必要不可欠な本来の事業費」であることを前提として、交際費等課税の適正化に向けた改正であったと考えるが、今次の改正は、再度、方向性を転換するものと思われ、この改正理由が適正なものであるのかを検証する必要がある。

そこで、本稿においては、交際費等課税の趣旨、目的について再確認を行うとともに、今次改正の妥当性について検討するものとする。

1 交際費等課税の沿革と立法及び改正趣旨

交際費等課税は、昭和29（1954）年度改正において租税特別措置法第5条の12とし

て創設された。交際費等課税に係る立法趣旨については、昭和29年度改正の全体的な目的が、「資本蓄積の促進」に置かれており、法案の提案理由においては「法人の交際費等の濫費の抑制に資する」ためとされているところからも明らかなおり¹⁾、冗費、乱費を抑制することによって資本蓄積の方向に進めることを目的としていたものと理解される。

すなわち、制度の目的は資本蓄積の促進にあり、冗費、乱費を抑制することは交際費等支出の抑制を意味するものの、これはあくまでも手段として位置づけられていたこととなる。

この当初における制度の趣旨が転換されて、交際費等の支出そのものを抑制することが目的とされた時期については必ずしも明確ではないが、たとえば、税制調査会(1963)以後の答申においては、単に「最近における交際費支出の状況にかえりみ」と述べられ²⁾、冗費性、乱費性の問題には直接的には触れず、交際費等支出そのものに着眼点が置かれている。

昭和42(1967)年度においては、制度について抜本的改正が行われ、前年度の交際費等支出(基準交際費額)を基準として、交際費等支出が一定割合相当額以上増えている場合には課税強化をする一方で、減少している場合には、その減少した部分については損金不算入の対象とはしないとする仕組みが導入された。これも交際費等支出の抑制を目的とするものであり、この点は国会の審議においても「交際費はふやした企業には重くする、減らした企業はむしろ減税をするという形で、交際費を減らす方向に持っていきたい」として明確にされている³⁾。

さらに、昭和57年度改正において、交際費等支出について原則全額損金不算入とされたが、この改正の理由も「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、交際費に対する課税の全般的な強化を図るべきである」とするものであり⁴⁾、やはり交際費等支出の抑制が目的とされている。

現行の交際費等課税の骨格は、この昭和57年度改正によって形成されたものと理解されるが、「2」においては、当時改正(課税強化)が必要とされた理由について検証する。

1) 昭和29(1954)年2月25日衆議院大蔵委員会・植木庚子郎(大蔵政務次官)

2) 税制調査会(1963)、4頁。

3) 昭和42(1967)年3月14日衆議院大蔵委員会・塩崎潤(大蔵省主税局長)

4) 税制調査会(1982)、4-5頁。

2 昭和57年度改正における課税強化の根拠、理由の検証

(1) 昭和57年度改正の根拠、理由

上述したとおり、昭和57年度改正において、交際費等支出については原則全額損金不算入とするものとされたが、これは交際費等支出を抑制するための改正を繰り返したものの、「その支出額が毎年増加し続けているという事実」があるために、さらなる課税強化を行うものであった。

ここで指摘された「その支出額が毎年増加し続けているという事実」については、次のとおり、交際費等支出の推移から確認することができる。

(表1) 交際費等支出の推移

(単位：百万円、%)

| 年 分 | 交際費等支出 | | 年 分 | 交際費等支出 | |
|--------|-----------|-------|--------|-----------|-------|
| | 金 額 | 対前年比 | | 金 額 | 対前年比 |
| 昭和41年分 | 592,597 | 103.1 | 昭和49年分 | 1,923,650 | 116.9 |
| 昭和42年分 | 693,339 | 117.0 | 昭和50年分 | 2,030,803 | 105.6 |
| 昭和43年分 | 773,362 | 111.5 | 昭和51年分 | 2,273,554 | 112.0 |
| 昭和44年分 | 915,466 | 118.4 | 昭和52年分 | 2,409,133 | 106.0 |
| 昭和45年分 | 1,070,083 | 116.9 | 昭和53年分 | 2,613,935 | 108.5 |
| 昭和46年分 | 1,255,841 | 117.4 | 昭和54年分 | 2,906,069 | 111.2 |
| 昭和47年分 | 1,325,507 | 105.5 | 昭和55年分 | 3,115,176 | 107.2 |
| 昭和48年分 | 1,645,869 | 124.2 | 昭和56年分 | 3,306,111 | 106.1 |

すなわち、すでに述べたとおり、昭和57年度改正以前にも昭和42年度改正において抜本的改正が行われているが、この前年の昭和41（1966）年分から交際費等支出の額は一貫して増加を続け、昭和41年分の約5,926億円から昭和56（1981）年分は約3兆3,061億円と5.6倍となっており、上記の指摘された状況を裏付けるものとなっている。

(2) 交際費等支出の実相

しかしながら、この交際費等支出の推移は、直ちに、各法人における交際費等支出の状況を示すものとはならない。すなわち、交際費等支出は、各法人が交際費等の支出を増やすことで法人全体としての交際費等支出が増加することは当然であるが、増加の要因はこれに止まらず、期間中における法人数の増加と物価上昇、経済規模の拡大によっても交際費等支出は増加することになる。しかしながら、(表1)で示した推移からは、期間中の法人数の増加及び物価上昇、経済規模の拡大の影響が排除されておらず、それだけで「その支出額が毎年増加し続けているという事実」があると判

断することは適当ではない。

すなわち、上掲の昭和41年分から昭和56年分までの間に、法人数は2.1倍の増加となり（718,663法人→1,498,888法人）、営業収入金額は7.8倍となっており（104兆7,764億円→820兆4,142億円）、同期間において交際費等支出が5.6倍に増加した主要な理由は、法人数の増加と物価上昇、経済規模の拡大にあるものと推察される。

そこで、これらの影響を排除あるいは減殺したところでの交際費等支出の状況を確認するために、「1法人当たりの交際費等支出」及び「営業収入10万円当たりの交際費等支出」の推移を次の（表2）及び（表3）として示すこととする。

まず、（表2）によると、期間16年分中、「1法人当たりの交際費等支出」が対前年を下回ったのは昭和47年分だけであり、昭和41年分の約82万円に対して昭和56年分は約221万円と2.7倍に増加している。

（表2） 1法人当たりの交際費等支出の推移 （単位：千円、％）

| 年 分 | 交際費等支出の額 | | 年 分 | 交際費等支出の額 | |
|--------|----------|-------|--------|----------|-------|
| | 金 額 | 対前年比 | | 金 額 | 対前年比 |
| 昭和41年分 | 824.6 | 101.7 | 昭和49年分 | 1,674.8 | 110.5 |
| 昭和42年分 | 898.1 | 108.9 | 昭和50年分 | 1,677.0 | 100.1 |
| 昭和43年分 | 962.3 | 107.2 | 昭和51年分 | 1,804.7 | 107.6 |
| 昭和44年分 | 1,066.2 | 110.8 | 昭和52年分 | 1,835.9 | 101.7 |
| 昭和45年分 | 1,188.3 | 111.5 | 昭和53年分 | 1,937.2 | 105.5 |
| 昭和46年分 | 1,297.7 | 109.2 | 昭和54年分 | 2,072.7 | 107.0 |
| 昭和47年分 | 1,289.1 | 99.3 | 昭和55年分 | 2,149.1 | 103.7 |
| 昭和48年分 | 1,516.3 | 117.6 | 昭和56年分 | 2,205.7 | 102.6 |

(表3) 営業収入10万円当たりの交際費等支出の推移 (単位：円、%)

| 年 分 | 営業収入10万円当たりの交際費等支出の額 | | 年 分 | 営業収入10万円当たりの交際費等支出の額 | |
|--------|----------------------|-------|--------|----------------------|-------|
| | 金 額 | 対前年比 | | 金 額 | 対前年比 |
| 昭和41年分 | 565.6 | 90.9 | 昭和49年分 | 481.0 | 99.4 |
| 昭和42年分 | 553.4 | 97.8 | 昭和50年分 | 456.0 | 94.8 |
| 昭和43年分 | 537.9 | 97.2 | 昭和51年分 | 508.8 | 111.6 |
| 昭和44年分 | 533.3 | 99.1 | 昭和52年分 | 445.9 | 87.6 |
| 昭和45年分 | 510.5 | 95.7 | 昭和53年分 | 432.6 | 97.0 |
| 昭和46年分 | 517.8 | 101.4 | 昭和54年分 | 446.5 | 103.2 |
| 昭和47年分 | 483.8 | 93.4 | 昭和55年分 | 454.6 | 101.8 |
| 昭和48年分 | 565.6 | 90.9 | 昭和56年分 | 408.8 | 89.9 |

これだけを見ると、税制調査会（1982）が指摘する「その支出額が毎年増加し続けているという事実」があるように思われるが、（表3）の「営業収入10万円当たりの交際費等支出」の推移をみると、期間16年分中、対前年で増加したのは4年分（昭和46、51、54、55年分）に限られ、しかも、その金額が昭和41年分の565.6円から昭和56年分は408.8円と27.7%減少しているところからは「その支出額が毎年増加し続けているという事実」があるとするには疑問がある。

要するに、これらの点からは、法人全体における合計額としては交際費等支出が一貫して増加していることとなる要因は、法人数の増加と物価の上昇並びに経済規模の拡大にあり、特に、物価の上昇並びに経済規模の拡大の影響が極めて大きいものと理解される。

すなわち、法人数の増加と物価上昇並びに経済規模の拡大の影響を排除あるいは減殺したところで交際費等支出の状況を確認すると、税制調査会（1982）が課税強化をすべき理由として挙げた「その支出額が毎年増加し続けているという事実」は必ずしも認められない。この点からは、税制調査会（1982）が挙げた課税強化すべき理由は、交際費等支出に係る実態及び事実の一面についてのみ言及したものといえ、課税強化を図る根拠、理由が十分に説明されていたとはいえないものと指摘できる。

(3) 原則全額損金不算入の対象となった法人区分における交際費等支出の実相

昭和57年度改正によって、交際費等支出が原則全額損金不算入とされたのは、すべての法人ではなく、資本金額等が5,000万円超の法人に限定された。

(2)においては、法人全体における交際費等支出の状況について確認を行い、原

則全額損金不算入とする根拠、理由は十分に説明されていなかったものと結論としたが、実際に、原則全額損金不算入とされたのが資本金額等5,000万円超の法人であることから、この区分、階層の法人における交際費等支出の状況について確認する必要がある。

なお、検討に用いる統計資料⁵⁾においては資本金階級別に数値が整理されているが、「資本金額等5,000万円超」は区分基準として採用されていないため、「資本金額等5,000万円以上」の法人の状況を、次に(表4)及び(表5)において示すこととする。したがって、資本金額等がちょうど5,000万円である法人の数値が確認データに含まれてしまう点に注意を要する。

(表4) 1法人当たりの交際費等支出の推移(資本金額等5,000万円以上)

(単位:千円、%)

| 年 分 | 交際費等支出 | | 年 分 | 交際費等支出 | |
|--------|----------|-------|--------|----------|-------|
| | 金 額 | 対前年比 | | 金 額 | 対前年比 |
| 昭和41年分 | 19,920.3 | 97.5 | 昭和49年分 | 30,943.2 | 105.4 |
| 昭和42年分 | 22,131.7 | 111.1 | 昭和50年分 | 26,034.9 | 84.1 |
| 昭和43年分 | 22,178.8 | 100.2 | 昭和51年分 | 30,076.2 | 115.5 |
| 昭和44年分 | 23,687.9 | 106.8 | 昭和52年分 | 30,655.6 | 101.9 |
| 昭和45年分 | 25,970.6 | 109.6 | 昭和53年分 | 31,636.8 | 103.2 |
| 昭和46年分 | 25,783.3 | 99.3 | 昭和54年分 | 32,441.0 | 102.5 |
| 昭和47年分 | 26,290.1 | 102.0 | 昭和55年分 | 32,905.9 | 101.4 |
| 昭和48年分 | 29,356.2 | 111.7 | 昭和56年分 | 32,754.1 | 99.5 |

⁵⁾ 『会社標本調査結果』「資本金階級別表(昭和26年分から平成22年度分まで)」(国税庁HP:
<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/jikeiretsu/xls03/k02.xls>)

(表5) 営業収入10万円当たりの交際費等支出の推移 (資本金額等5,000万円以上)

(単位:円、%)

| 年 分 | 営業収入10万円当たり の交際費等支出 | | 年 分 | 営業収入10万円当たり の交際費等支出 | |
|--------|------------------------|------|--------|------------------------|-------|
| | 金 額 | 対前年比 | | 金 額 | 対前年比 |
| 昭和41年分 | 381.5 | 90.1 | 昭和49年分 | 271.2 | 88.5 |
| 昭和42年分 | 372.5 | 97.6 | 昭和50年分 | 290.7 | 107.2 |
| 昭和43年分 | 360.0 | 96.6 | 昭和51年分 | 262.2 | 90.2 |
| 昭和44年分 | 351.7 | 97.7 | 昭和52年分 | 258.2 | 98.5 |
| 昭和45年分 | 333.7 | 94.9 | 昭和53年分 | 273.4 | 105.9 |
| 昭和46年分 | 324.7 | 97.3 | 昭和54年分 | 278.4 | 101.8 |
| 昭和47年分 | 307.1 | 94.6 | 昭和55年分 | 243.0 | 87.3 |
| 昭和48年分 | 306.5 | 99.8 | 昭和56年分 | 235.5 | 96.9 |

(出典) (表1) から (表5) は、いずれも『会社標本調査結果』「資本金階級別表 (昭和26年分から平成22年度分まで)」国税庁HP (<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/jikeiretsu/xls03/k02.xls>) を基に上松作成

まず、基礎的なデータとしては、16年間で、この区分に属する法人数は10,847法人 (昭和41年分) から36,436法人 (昭和56年分) となって3.4倍、営業収入金額は56兆6,319億円 (昭和41年分) から506兆8,313億円 (昭和56年分) となって9.0倍に増加している。さらに、同期間における交際費等支出は2,160億円 (昭和41年分) から1兆1,934億円 (昭和56年分) と5.5倍に増加している。

次に、法人数の増加と物価上昇並びに経済規模の拡大の影響を排除あるいは減殺したところでの交際費等支出の状況を整理すると、「1法人当たりの交際費等支出」については、期間16年分中、対前年を下回った回数は4回 (昭和41、46、50、56年分) と少ないが、昭和41年分の約1,992万円に対して昭和56年分は約3,275万円と1.6倍の増加に止まっている。

また、「営業収入10万円当たりの交際費等支出」は、期間16年分中、対前年で増加したのは3回 (昭和50、53、54年分) のみで、金額も昭和41年分の381.5円から昭和56年分は235.5円と40%近い減少となっている。

(2) で確認した法人全体における交際費等支出の状況と同じ傾向を示しているものと認められるところであり、むしろ、法人全体における「営業収入10万円当たりの交際費等支出」の状況と比べて、いずれの年分においても、その金額が低く推移し、期間中の減少率も高くなっている。

この点からは、資本金額等が5,000万円超の法人区分においても、交際費等支出について原則全額損金不算入とすることの根拠、理由とされた「その支出額が毎年増加し続けているという事実」からは、さらに乖離した状況にあったものと推察される。

(4) 小括

上記(2)及び(3)で確認したとおり、昭和57年度改正当時における交際費等支出の実相としては、その改正、つまり、交際費等支出について原則全額損金不算入とすべき根拠とされた状況にあったとは認められない。

したがって、ここでの結論としては、交際費等支出について、その全額を損金不算入としなければならない明確な必要性はなく、また、この改正は交際費等課税を適正ならしめることを目的とするものではなかった点も指摘できる。

なお、法人全体における交際費等支出が一貫して増加していることの要因分析を行い、改正の根拠及び方向性について疑問や懸念を呈することは、当時においても行われていたところであり、この点は、「3」において整理するものとする。

3 先行研究における認識及び指摘

昭和29年度改正における制度創設以後、交際費等については、その支出を抑制することを目的として継続一貫して課税強化が図られ、「2(2)」で確認したとおり、支出抑制については昭和57年度改正の当時において、すでに一定の効果、つまり、支出の抑制を実現していたものと評価される。

そして、このことは、当時の複数の研究においても認識、指摘されていたところである。

たとえば、富岡(1980)は、昭和54(1979)年度改正後の時点において、昭和40(1965)年度から昭和53(1978)年度までの「交際費等の支出額」、「営業収入1,000円当りの支出額」の推移を示した上で、「交際費の支出が増え続けているのは事実だが、支出総額の増加は、直接に、正確な意味において実質的な交際費の増加にはつながらない」とし、その理由について、「一年間の消費者物価の上昇に加えて、法人数の増加とともに、事業のスケールの拡大がある」と指摘している。さらに、交際費等支出の状況を確認するには「交際費の支出総額でみるよりも、営業収入1,000円当りの交際費の方がより実態を反映しているといえるであろう」と述べている⁶⁾。

富岡(1980)におけるこの言及は、昭和57年度改正よりも前に行われている点に、特に注意を要する。

⁶⁾ 富岡(1980)、11頁。

次いで、海野（1983）においては、交際費等の「支出額の増加は、取引高の増加、事業規模の拡大、法人数の増加、物価の変動（上昇）および景気の変化等の要因によることになる」と述べ、昭和38（1963）年度から昭和56（1981）年度までの「売上高（営業収入）1,000円当り」の支出額を示した上で「売上高（営業収入）1,000円当りの支出額は、傾向として逐年（引用ママ。引用者注、「逐年」の誤記と推認される。）減少していることがうかがわれるが、このことから、支出の抑制がみられるといえるのかも知れない」と述べている⁷⁾。

ここで、いま一度、交際費等支出について原則全額損金不算入とされた理由を掲げると、「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、交際費に対する課税の全般的な強化を図るべきである」とするものであり、これは、「巨額にのぼる交際費の実態」と交際費等の「支出額が毎年増加し続けているという事実」に対して厳しい「社会的批判」が向けられている状況を前提としていたものと分析することができる。

要するに、社会的批判が向けられた対象は2つあり、まずひとつには「巨額にのぼる交際費の実態」である。（表1）のとおり、当時においては、交際費等支出の額は3兆円を超える規模となっており、印象としては巨額と思われる。ただし、巨額かどうかの基準が明確にされておらず、その実態の有無を判断することは困難であるので、この点は措くこととする。

次いで、交際費等の「支出額が毎年増加し続けているという事実」の有無については、上掲の各先行研究においても疑問視されていたところであり、かつまた、「2(2)」においても「交際費等支出に係る実態及び事実の一面についてのみ言及したものの」と述べたとおりである。

つまり、課税強化の理由として挙げられた社会的批判は、交際費等支出の実態または事実に対する誤った認識あるいは表面的な理解に基づいたものであることも確認すべき点となる。

なお、課税強化の実態が、社会的批判そのものに対応するものであり、その結果として、交際費等課税が不合理なものとなったとの指摘も存在する。

たとえば、富岡（1980）では、交際費等の支出を巡っては、横領と認識すべき私的費消や使途不明金の実態が存在することを確認しつつも、一部のマスコミの論調においては、「交際費は当然に所得課税の対象となるべきであるが、交際費課税がゆるや

⁷⁾ 海野（1983）、45頁。

かにすぎ、交際費に対する課税がルーズであるから、もっと課税を強化すべきであるという考え方に立った議論が多く行われている」ことを指摘し⁸⁾、こうした「交際費に対する課税が寛大であるという発想やセンスを前提とした論調それ自体が非常に問題を含んでいる」との見解を示している⁹⁾。

また、新井（1984）は、「企業活動に必要欠くべからざる経費（損金）」である交際費等を損金に算入しないことが許容されてきたのは、乱費の「抑制を求める世論の支持をうけたからにほかならない」とし、続けて「その世論の支持をよいことにして、交際費と称してつかわれた企業の支出が、真に企業活動に必要欠くべからざる経費としてつかわれたものか、むだづかい、濫用、濫費のたぐいのものか、を区別することを、避けるかのような取扱い」をすることを不合理と断じている¹⁰⁾。

さらに、吉牟田（1989）においては、「交際費が明らかに事業上の経費であり、企業規模に応じて、事業経費である交際費等が増加するものであり、増加すべきものであるという企業の実状および理論上の妥当性に反するムード的批判を受け入れたために生じた不合理な税制と考えられる」としている¹¹⁾。

これは、直接には、中小法人にのみ定額控除が認められていることに言及したものであるが、例外として中小法人に定額控除が認められていることと原則として全額損金不算入とされていることとは表裏の関係にあることから、その不合理とする対象は制度全体に及ぶものと考ええる。

4 全額損金不算入による交際費等支出の抑制効果

昭和57年度改正以後も、単なる適用期限の延長に留まらない内容的な見直しを含む改正が複数回行われているが、抜本的改正に至るものはなく、現行の交際費等課税の骨格は、昭和57年度改正によって形成されたものといえる。

現行制度に至る改正の理由としては、交際費等支出を抑制することが挙げられるが、これは交際費等支出に冗費、乱費が含まれることが前提とされ、究極には制度創設時の立法趣旨と同様に冗費、乱費を排除しようとするものと理解される。

しかしながら、仮に、冗費、乱費を排除するとしても、交際費等支出の全額が損金不算入とされる制度の下では、交際費等が増減しても法人税の課税対象たる所得金額は変動しないため、法人税の負担の増減効果によって冗費、乱費を排除あるいは抑制しようとする誘因とはならないところとなっている。

8) 富岡（1980）、43頁。

9) 富岡（1980）、45頁。

10) 新井（1984）、187頁。

11) 吉牟田（1989）、31頁。

この点を、簡単な説例、計数に基づいて確認すると、まず、収益が400、交際費等以外の費用（全額損金算入）が200であるとする（この設定は、設例のすべてにおいて共通とする）。

[設例1] 交際費等（全額損金不算入）が100あるとした場合

この場合、法人税の課税対象たる所得金額は、次の算定過程のとおり200となる。

（算定過程）

$$\text{利 益} = \text{収益}400 - \text{費用}200 - \text{交際費等}100 = 100$$

$$\text{所得金額} = \text{利益}100 + \text{交際費等}100 = 200$$

[設例2] 交際費等（全額損金不算入）を80に抑制した場合

これに対して、交際費等支出の見直しを図り、その支出額を80に抑えたとした場合、ここで従前（交際費等を100支出していた場合）と比べて法人税の負担が軽減されることとなると、交際費等支出を抑制することへの誘因となるものと理解されるが、この場合も、次のとおり、所得金額は200となる

（算定過程）

$$\text{利 益} = \text{収益}400 - \text{費用}200 - \text{交際費等}80 = 120$$

$$\text{所得金額} = \text{利益}120 + \text{交際費等}80 = 200$$

[設例3] 交際費等（全額損金不算入）を130に増加した場合

また、従来よりも交際費等支出を増やした場合（130を支出）、仮に、この交際費等が冗費、乱費に該当するものであったとしても、次のとおり、所得金額は変動しない。

（算定過程）

$$\text{利 益} = \text{収益}400 - \text{費用}200 - \text{交際費等}130 = 70$$

$$\text{所得金額} = \text{利益}70 + \text{交際費等}130 = 200$$

これらによると、交際費等支出の額が何程であっても、また、増加するにせよ、減少するにせよ、所得金額も一定のものとなる¹²⁾。したがって、交際費等の全額損金不算入制度は、交際費等支出の抑制を促すものとはいえず、ここに制度適用による実態と一般に説明される制度の趣旨、目的との乖離が認められる。

この点について、新井（1980）においては、「税金を払っての交際費等の” 濫費” であるならば、濫費をしても差し支えない、というか、しかたない、という態度で

¹²⁾ 損金不算入割合などが改正された初年度は所得金額は変動する。

ある」と指摘し、制度の不合理性を説いている¹³⁾。

5 接待飲食費の損金算入の適用対象を縮減することの妥当性に関する検討

(1) 接待飲食費を損金算入する仕組みの採用

平成26年度改正によって、接待飲食費については他の交際費等とは区分して、その支出額の50%相当額を損金算入とすることとされた（以下においては、単に「接待飲食費を損金算入する」と表現する）。この接待飲食費を損金算入する仕組みの採用については、まず、交際費等の「課税を大幅に緩和し、もって企業の経済活動の活性化を図ること」としたものであることが明らかにされている¹⁴⁾。また、自由民主党・公明党（2013）においては、「消費の拡大を図る観点から、交際費課税の見直しを行い、大企業にも飲食のための支出の50%の損金算入を認める」と述べられている¹⁵⁾。

つまり、企業法人に対して接待飲食費の支出を促すことで経済を活性化（特に地方経済の活性化）することを目的としたものと理解される。この点においては、経済政策の一端を担う制度であった点が指摘できる。

なお、注目すべきであるのは、接待飲食費について「現在の企業ガバナンスを斟酌すれば、各企業にとって必要不可欠な本来の事業費として、交際費課税による損金不算入の対象から除外するとしても、その趣旨・目的を損なうものではない」と、その位置づけが明確にされた点である¹⁶⁾。要するに、接待飲食費は「必要不可欠な本来の事業費」であり、交際費等課税が、その排除を究極の目的とする冗費、乱費には該当しないことが明らかにされたものと捉えることができる。

交際費等支出について全額損金不算入すること、また、いわゆる中小法人に対して一定額の損金算入限度額を認めることは、いずれも量的規制と理解されるが、この量的規制については、不合理なものとして捉える見解が少なくない。

すでに、新井（1980）及び同（1984）における言及については確認したが¹⁷⁾、富岡（1980）は、交際費支出の『量的規制』について”誤った発想”と表現し、量的規制によることの発想を転換して、「どのような交際費をどこまで損金あるいは必要経費

13) 新井（1980）、102頁。これは、昭和57年度改正よりも前のものであるが、真に企業活動に必要な欠くべからざる経費として支出されたものか濫費であるのかの認定を行わないことを不合理とする見解は、脚注10)で掲げたとおり、その後においても一貫している。

14) 『平成26年度税制改正の解説』577頁。

15) 自由民主党・公明党（2013）、3頁。

16) 『平成26年度税制改正の解説』577-578頁。

17) 上掲脚注10)、11)のとおり。

として認めるかという認定が問題」であるとしている¹⁸⁾。

また、山本（1989）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」と指摘している¹⁹⁾。

これらの見解は、要するに、本来、実質課税の観点から支出の性質、内容に応じて事業遂行に必要不可欠なものであるか、冗費、乱費の類であるかに基づいて損金算入、損金不算入の判断を行うべきところ（より正確には、冗費、乱費は事業経費から除外されるべきところ）、この質的、内容的な認定を放棄して、事業経費であるものも全額損金不算入とし、また逆に、冗費、乱費に該当するものであっても一定額までは損金算入となる点が問題視されている。

この点からは、接待飲食費を損金算入することは、まず、接待飲食費が「必要不可欠な本来の事業費」であることを前提として、一部かつ不完全ではあるものの、交際費等課税において、支出の性質、内容に基づいて損金算入を認めるとしたものであり、制度の適正化に資する仕組みであると評価できるものと考えられる。

もっとも、「一部かつ不完全」と形容したように、接待飲食費の損金算入に当たっては、接待飲食費の中味、内容が問われない点には問題がある。たとえば、山本（2018）においては、「料亭や高級レストラン」での飲食に対する冗費性、乱費性が指摘されている²⁰⁾。

（2）接待飲食費の損金算入の適用対象の見直し

上述したとおり、接待飲食費を損金算入することによって、「必要不可欠な本来の事業費」の損金算入が可能となり、僅かながらも、本来のあるべき形に近づいたように思われたが、令和2年度改正において、資本金の額等が100億円を超える法人については、この損金算入の対象から除外する改正が行われた。すなわち、資本金の額等が100億円を超える法人においては、従前の制度に戻り、「必要不可欠な本来の事業費」であることが明確にされたはずの接待飲食費を含めて交際費等支出の全額を損金不算入とするものとされた。

ここでまず問題となるのは、この改正の理由である。この点については、税制改正の解説などにおいては明らかにされていないが、自由民主党・公明党（2019）において、次のように説明されている²¹⁾。

18) 富岡（1980）、45頁。

19) 山本（1989）、42頁。

20) 山本（2020）、428頁。

21) 自由民主党・公明党（2019）、3頁。

「一部の大企業において、接待飲食費の特例によって交際費が大きく変化している状況とは言えず、現預金の大幅な減少に寄与していないことから、資本金の額等が100億円超の大企業について、この特例の対象法人から除外する。」

接待飲食費を損金算入することで接待飲食費の支出を促し、これにより経済を活性化することを目的のひとつとするものであるため、目的を果たすことができなければ制度、仕組みの見直しは不可避であると思われる。

この点に関しては、接待飲食費の支出状況が、どのようになっているのかが問題となるので、この実相については（3）において整理する。

（3）接待飲食費支出の実相

まず、資本金の額等が100億円を超える法人における交際費等支出の状況として「1法人当たりの交際費等支出」及び「営業収入10万円当たりの交際費等支出」の推移を（表6）及び（表7）において確認する。

（表6）1法人当たりの交際費等支出の推移（資本金の額等100億円超）

（単位：千円、%）

| 年 分 | 交際費等支出 | | 年 分 | 交際費等支出 | |
|---------|-----------|-------|---------|-----------|-------|
| | 金 額 | 対前年比 | | 金 額 | 対前年比 |
| 平成25年度分 | 246,178.5 | — | 平成28年度分 | 270,082.8 | 104.1 |
| 平成26年度分 | 250,221.8 | 101.6 | 平成29年度分 | 263,998.9 | 97.7 |
| 平成27年度分 | 259,414.7 | 103.7 | 平成30年度分 | 252,305.4 | 95.6 |

（表7）営業収入10万円当たりの交際費等支出の推移（資本金の額等100億円超）

（単位：円、%）

| 年 分 | 営業収入10万円当たり の交際費等支出 | | 年 分 | 営業収入10万円当たり の交際費等支出 | |
|---------|------------------------|-------|---------|------------------------|-------|
| | 金 額 | 対前年比 | | 金 額 | 対前年比 |
| 平成25年度分 | 94.7 | — | 平成28年度分 | 104.9 | 108.1 |
| 平成26年度分 | 95.2 | 100.5 | 平成29年度分 | 100.6 | 95.9 |
| 平成27年度分 | 97.0 | 101.9 | 平成30年度分 | 101.8 | 101.2 |

まず、（表6）によると、「1法人当たりの交際費等支出」は直近の2年度において前年を下回っているものの、平成30年度における支出額は2億5,231万円であり、制度が導入される前年の平成25年度の支出額2億4,618万円よりも多い金額となっている。

次に、(表7)によると「営業収入10万円当たりの交際費等支出」については、平成29年度に前年度を下回ったものの、増加傾向を維持しているものと認められ、平成25年度と平成30年度との比較においても約7.5%、支出額が増加している。

なお、参考までに法人全体での各交際費等支出の額の状況を示すと、次の(表8)及び(表9)のとおりである。この法人全体との比較では、資本金の額等が100億円を超える法人における交際費等支出の状況は活発なものではなく、交際費等支出に関しては抑制的であることが認められる。

(表8) 1法人当たりの交際費等支出の推移(法人全体) (単位:千円、%)

| 年 分 | 交際費等支出 | | 年 分 | 交際費等支出 | |
|---------|---------|-------|---------|---------|-------|
| | 金 額 | 対前年比 | | 金 額 | 対前年比 |
| 平成25年度分 | 1,347.5 | — | 平成28年度分 | 1,578.5 | 103.4 |
| 平成26年度分 | 1,448.7 | 107.5 | 平成29年度分 | 1,643.7 | 104.1 |
| 平成27年度分 | 1,526.5 | 105.4 | 平成30年度分 | 1,688.8 | 102.7 |

(表9) 営業収入10万円当たりの交際費等支出の推移(法人全体) (単位:円、%)

| 年 分 | 営業収入10万円当たり の交際費等支出 | | 年 分 | 営業収入10万円当たり の交際費等支出 | |
|---------|------------------------|-------|---------|------------------------|-------|
| | 金 額 | 対前年比 | | 金 額 | 対前年比 |
| 平成25年度分 | 206.4 | — | 平成28年度分 | 250.0 | 104.0 |
| 平成26年度分 | 211.3 | 102.4 | 平成29年度分 | 250.8 | 100.3 |
| 平成27年度分 | 240.3 | 113.7 | 平成30年度分 | 256.0 | 102.1 |

ところで、上掲の(表6)から(表9)の各表で確認したところは、文字通り交際費等支出の状況であり、ここで問題とすべきは、接待飲食費の支出状況である。

国税庁の統計には直接的に、接待飲食費の支出額について明示されていないが、資本金の額等が1億円を超える法人において損金算入となる交際費等の支出は接待飲食費に該当するものに限られるので、資本金の額等が1億円を超える法人区分における「損金算入限度額」は間接的に、接待飲食費の支出状況を示すものとなっていると理解される²²⁾。

そこで、資本金の額等が100億円を超える法人における「1法人当たりの損金算入限度額」及び「営業収入10万円当たりの損金算入限度額」の推移を(表10)及び(表

²²⁾「損金算入限度額」は、接待飲食費の50%相当額であるので、これを2倍したものが接待飲食費として費用計上された金額となるものと理解される。

11) として掲げ、また、検証、分析のための基礎データとして、資本金の額等が100億円を超える法人の「法人数」及び「営業収入金額」、「損金算入限度額」の状況について、(表12) に示すこととする。

(表10) 1法人当たりの損金算入限度額の推移 (資本金の額等100億円超)

(単位：千円、%)

| 年 分 | 損金算入限度額 | | 年 分 | 損金算入限度額 | |
|---------|---------|-------|---------|---------|-------|
| | 金 額 | 対前年比 | | 金 額 | 対前年比 |
| 平成26年度分 | 23,510 | — | 平成29年度分 | 29,497 | 100.4 |
| 平成27年度分 | 29,479 | 125.4 | 平成30年度分 | 27,291 | 92.5 |
| 平成28年度分 | 29,372 | 99.6 | | | |

(表11) 営業収入10万円当たりの損金算入限度額の推移 (資本金の額等100億円超)

(単位：円、%)

| 年 分 | 営業収入10万円当たりの損金算入限度額 | | 年 分 | 営業収入10万円当たりの損金算入限度額 | |
|---------|---------------------|-------|---------|---------------------|------|
| | 金 額 | 対前年比 | | 金 額 | 対前年比 |
| 平成26年度分 | 10.1 | — | 平成29年度分 | 13.1 | 99.8 |
| 平成27年度分 | 12.7 | 125.5 | 平成30年度分 | 13.0 | 99.2 |
| 平成28年度分 | 13.1 | 103.1 | | | |

(表10) から「1法人当たりの損金算入限度額」の推移をみると、まず、平成27年度に前年度比25%を超える増加となり、その後、平成29年度まで横ばいで推移している。直近の平成30年度に前年比7.5%の減少はしたものの、適用初年度である平成26年度の金額を上回るものとなっている。

(表11) の「営業収入10万円当たりの損金算入限度額」についてもほぼ同様の傾向、つまり、平成27年度に大きく増加 (25%超の増加) して、その後は横ばいで推移している。なお、「営業収入10万円当たりの損金算入限度額」は直近の平成30年度についても、「1法人当たりの損金算入限度額」のように落ち込むことなく横ばいとなっている。

さらに、同期間における資本金の額等が100億円を超える法人の法人数及び営業収入金額の状況と照合して検討すると、資本金の額等が100億円を超える法人の数は、平成26年度の1,093法人から平成30年度は1,043法人へと4.6%の減少となり、営業収入金額も253兆6,040億円であったものが219兆1,103億円へと13.6%もの減少となって

いる。これに対して損金算入限度額は256億円から285億円と11%の増加となっており、営業収入金額が減少する経済環境の下においても、相応規模の接待飲食費の支出が行われている状況が指摘できる。

(表12) 法人数及び営業収入金額、損金算入限度額の推移（資本金の額等100億円超）

(単位：百万円、%)

| 年 分 | 法人数 | | 営業収入金額 | | 損金算入限度額 | |
|---------|-------|------|-------------|------|---------|-------|
| | 法人数 | 対前年比 | 金 額 | 対前年比 | 金 額 | 対前年比 |
| 平成26年度分 | 1,093 | 97.9 | 253,603,966 | 99.0 | 25,696 | — |
| 平成27年度分 | 1,082 | 97.2 | 250,737,398 | 98.9 | 31,896 | 124.1 |
| 平成28年度分 | 1,069 | 99.1 | 239,421,126 | 95.5 | 31,399 | 98.4 |
| 平成29年度分 | 1,039 | 95.9 | 234,097,715 | 97.8 | 30,647 | 97.6 |
| 平成30年度分 | 1,043 | 99.1 | 219,110,268 | 93.6 | 28,464 | 92.9 |

(出典) (表6) から (表12) は、いずれも『会社標本調査結果』「資本金階級別表（平成23年度分から）」国税庁HP (<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/jikeiretsu/xls03/k01.xlsx>) を基に上松作成。

(4) 小括

繰返しとなるが、資本金の額等が100億円を超える法人について、接待飲食費の損金算入の適用対象から除外することに当たっては、「一部の大企業において、接待飲食費の特例によって交際費が大きく変化している状況」にあるとはいえないことが、その理由として掲げられている。もちろん、「一部の大企業において」、つまり、個々の法人においては接待飲食費の支出が増えない、あるいは、支出が行われていない例は当然に存在すると思われるものの、資本金の額等が100億円を超える法人区分全体においては、相応規模の接待飲食費の支出が行われている状況にあると理解される。

接待飲食費を損金算入する仕組みは、接待飲食費が「必要不可欠な本来の事業費」であることを前提として、交際費等課税の適正化に資するものと捉えられるところであるので、その採用から短期間のうちに説得的な理由によらずに適用対象を縮減したことは改悪と評価すべきものと考えられる。

まとめ

本稿の明らかにするところを端的に示すと、昭和57年度改正においても、また今次の令和2年度改正においても、その改正理由に掲げられた交際費等支出の状況は、必ずしも実相を捉えたものではないということである。

交際費等課税については制度創設以後、継統一貫して課税強化の方針が採られ、交際費等支出そのものを抑制することが図られてきたが、巷間「失われた30年」と表現されるほどの経済状況を活性化するため、平成18年度改正以後、度々、交際費等支出を促す仕組みが採り入れられるように変容し、平成26年度改正においては、接待飲食費が「必要不可欠な本来の事業費」であることを前提として、その50%相当額の損金算入が認められるところとなった。

この接待飲食費の損金算入は、経済の活性化という経済政策の一端を担うとともに、交際費等課税の適正化にも資する仕組みと理解されるが、長らく交際費等支出は抑制すべきとする社会的批判に直面して、その抑制、削減に苦慮してきた企業法人としては、接待飲食費について損金算入が認められるからといって、交際費等支出に関する方針を急に転換することは困難であると推察される。

また、上場企業においてはコーポレート・ガバナンス・コードへの対応の必要もあり、事業経費の支出には相応の説明責任が伴い、支出の増大が容易ではないことは想像に難くない。

このような諸点を考慮すると、接待飲食費の支出状況の観察・確認には、いましばらくの時間をかけて、多面的かつ入念な検討を行った後に、制度、仕組みの見直しをすべきであったと考える。

(注1) 本稿においては、年数、年度の表記は、和暦を原則として、初出の際にのみ西暦を併記している。

(注2) 本稿においては、引用部を除いて「乱費」の用語を使用した。

[引用文献]

(著書・論稿)

新井隆一 (1980) 『納税の立場 課税の立場 (税法評論1)』、成文堂、1980年

新井隆一 (1984) 『負担の公平 記帳の責任 (税法評論3)』、成文堂、1984年

海野安美 (1983) 『交際費—その税務処理と対策—』、税務研究会出版局、1983年

自由民主党・公明党 (2013) 「平成26年度税制改正大綱」(平成25年12月日)

自由民主党・公明党 (2019) 「令和2年度税制改正大綱」(令和元年12月12日)

税制調査会 (1963) 「昭和39年度の税制改正に関する臨時答申」(昭和38年12月)

富岡幸雄 (1980) 『交際費を考える—その節税戦略から効率管理まで—』、税務研究会出版局、1980年

山本守之 (1989) 「交際費と他経費項目との区分の基準と実務上問題とされている支出の判定」『日税研論集・交際費課税』Vol. 11、39-114頁、日本税務研究センター、

1989年

山本守之（2020）『法人税の理論と実務（令和2年度版）』、中央経済社、2020年
吉牟田勲（1989）「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・交際費課税』Vol. 11、5－38頁、日本税務研究センター、1989年

（WEBサイト）

『会社標本調査結果』「資本金階級別表（昭和26年分から平成22年度分まで）」国税庁HP

<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/jikeiretsu/xls03/k02.xls>

（令和2年11月22日閲覧）

『会社標本調査結果』「資本金階級別表（平成23年度分から）」国税庁HP

<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/jikeiretsu/xls03/k01.xlsx>

（令和2年11月22日閲覧）

『平成26年度税制改正の解説』財務省HP（国会図書館HP上に保存されている）

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/explanation/index.html

（令和2年11月22日閲覧）

（参考文献）

末永英男編『「租税特別措置」の総合分析－租税法、租税論、会計学の視点から－』、中央経済社、2012年

武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈（10年度版）』財経詳報社、1998年

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、2004年

武田昌輔監修『法人税の損金不算入規定』、中央経済社、2012年

山本守之『交際費課税の論点■判決・裁決例からみた実務的検討』、中央経済社、1993年

（うえまつ きみお・大原大学院大学 会計研究科准教授）