

交際費に対する課税問題

上 平 範 璋

前 書 き

多年、税法を研究しておりました、本大学専任講師である上平範璋君が、この度、その研究成果の一端として『交際費に対する課税問題』について、租税特別措置法並びに諸通達を中心に論考を試みた本レポートを発表しました。

本レポートは、現行の交際費課税方式を容易に理解し得るように論述されていると思いますので、是非共、先輩諸先生方の御高覧を賜りますよう、私もお願い申し上げます。

なお、同君の今後の精進のためにも、本レポートに関しての御批判を得られますれば、この上なき幸と存じます。

46. 3. 4 堺 六次郎

目 次

はじめに

- I 交際費等の概念
- II 交際費等の範囲についての考察
- III 課税制度
- IV 課税方法の変遷
- V 欧米における交際費課税
- VI 交際費支出の現況

おわりに

は じ め に

昭和29年、交際費等の課税の特例が特別措置の一環として創設されました。当

交際費に対する課税問題

初三年間という臨時立法でありましたが、意図するところとは逆に、その支出額は増加の一途をたどり、以後、課税の強化、適用期限の延長継続がなされ今日に至っております。本年は丁度、現行制度の満了時にあたっておりますが、本年の改正では、期限の延長はもちろん、一段と課税の強化が予定されています。しかし、どのように改正が行なわれましようとも、交際費の範囲につきましても、問題が残らましよう。交際費等の課税の特例が立法化されているかぎり残るでありましよう。交際費に関する更正及びその不服の事例をみますと、そのほとんどは交際費の範囲に関する問題であります。本稿では租税特別措置法第63条第5項にいう「交際費等の範囲」を中心として、交際費課税の実態を考察してみたいと思います。

I 交際費等の概念

法人税法取扱通達、基本通達（以下この稿に於て基本通達と略）9-2-10-(9)に於て「役員に対して機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給した金額でその費途が不明であるもの、又は法人の業務に関係がないと認められるもの」は各所得の金額の計算上、損金の額に算入しないとあり、費途不明、業務に無関係な支出は単純に損金経理が否認されるもので、これは企業会計上に於ても当然でありましよう。事業活動を行っていく上に於て或る程度の交際費支出は必要となりましようが、税務の上でその支出が費用と認容されるためには、会社の業務に結びついた、しかも費途が明らかなものでなければならず、このことは企業の経理面の処理に於て費途を明らかにする必要が生じます。しかし費途が明らかであるか否かの判断は実務上、問題となる事柄であります。

この他に法人税法はその支出が交際費たる条件を満たしているものに対し、政策上の見地から特に一定の限度額を超える金額の一部を損金に算入しないとする規定を設けています。この規定によって、法人税務上における交際費は特殊な地位を占めるとともに交際費等の範囲の決定が、実務上、重要な問題となります。

交際費に対する課税問題

1. 交際費等の範囲

租税特別措置法（以下この稿に於て措置法と略）第63条第5項に於て、損金算入の制限の対象となる交際費とは、「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ある者等に対する接待、きょう応、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」としております。又、海外取引を助成するという政策的見地から損金算入の制限の対象となる交際費等から除くとする特例を同条第3項で定めています。即ち「海外取引等に関して支出する交際費等の額で政令で定めるものは、交際費等の額に算入しない」という規定であります。ここでいう政令で定めるものとは、青色申告書を提出する法人で、昭和39年4月1日から昭和46年3月31日までの期間内の日を含む各事業年度の直前の事業年度の総収入金額のうち海外取引及び技術等海外取引による収入金額がある場合、当該法人が、海外取引等に関し、非居住者の法人税法の施行地における旅行及び宿泊のために通常要する費用（渡航旅費を含む）を負担する場合における当該費用及び当該法人が海外取引等に関し、法人税法の施行地外に於て支出する交際費等。（外国子会社が支出する当該交際費等で当該法人が負担するものを含む）をいいます。（租税特措置法施行令この稿の於て以下措置法令と略の第38条の2）

2. 交際費等の例示

租税特別措置法中法人に関するものの取扱通達（以下この稿に於て取扱通達と略）第八の25に於て次のような費用は原則として交際費等に含まれるとして、その例を示しています。

(1) 創立記念日等における宴会費用等

会社の何周年記念、又は社屋新築記念における宴会費、交通費及び記念品代並びに新船建造又は土木建築等における進水式、起工式、落成式等におけるこれらの費用。ただし、これらの費用が主として社内の行事でおおむね一律に社内

交際費に対する課税問題

て供与される通常の飲食に要する費用（福利厚生費）等は除かれる。

(2) 特約店等になるための運動費

下請工場、特約店、代理店等となるため又はするために支出する金品等の費用。

(3) 得意先の慶弔等に支出する費用

得意先、仕入先等社外の者の慶弔、禍福に際し支出する金品等の費用。

(4) 旅行、観劇等に招待する費用

得意先、仕入先その他事業に関係のある者（製造業者又は卸売業者と直接関係のない、その製造業者の製品又はその卸売業者の扱う商品を取り扱う販売業者を含む）等を旅行、観劇等に招待する費用。

(5) 招待費用の負担額

製造業者又は卸売業者がその製品又は商品の卸売業者に対し、当該卸売業者が小売業者等を旅行、観劇等に招待する費用の全部又は一部を負担した場合のその負担額。

(6) 得意先、仕入先等社外の者に対する接待、きょう応に要した費用で、寄附金、値引及び割引、広告宣伝費、福利厚生費、給与等に該当しないすべての費用。

取扱通達第八の28では交際費等の範囲に関連して「法人の支出する交際費等は、その法人が直接支出した交際費等であると間接支出した交際費等であることを問わない」とし、その例を次のごとく示しています。

(1) 二以上の法人が共同して接待、きょう応、慰安、贈答その他これらに類する行為をしてその費用を分担した場合に於ても交際費等の支出があったものとする。

(2) 同業者の団体等が接待、きょう応、慰安、贈答その他これらに類する行為をしてその費用を法人が負担した場合に於ても交際費等の支出があったものとする。

(3) 法人が団体等に対する会費その他の経費を負担した場合に於ても、当該団体もっぱら団体相互間の懇親のための会合を催す等のために組織されたと認められるものであるときは、その会費等の負担は交際費等の支出があったものとする。

なお支出した交際費等とは交際費等の支出の事実があったものをいう、それは

交際費に対する課税問題

接待、きょう応等の行為のあったときをいい、仮払、未払の経理をしているといないとを問わない。

3. 交際費等と類似費用との区分

又、取扱通達では交際費等と類似する費用との区分例を次のごとく示しています。

(1) 寄附金となるもの（取扱通達第八の20）

事業と直接関係のない者に対して金銭、物品等の贈与をした場合に於て、それが寄附金であるか交際費等であるかは個々の実態により判定すべきであるが金銭でした贈与は原則として寄附金とする。

社会事業団体、政治団体等に対する拠金、及び神社の祭礼等の寄贈金は交際費等に含まない。

(2) 売上割戻し等となるもの（同上21）

製造業者又は卸売業者がその販売した商品等の販売業者に対し、その売上高もしくは売掛金の回収高に比例して、もしくは売上高の一定額ごとに支出する金品の価額又はその販売した商品等の販売数量に応じた一定の割増率により支出するその販売した商品等と同種類の商品等もしくは自己の取り扱っている他の種類の商品等の価額は交際費等に含まれないものとし、次により取り扱う。

① 売上高もしくは売掛金の回収高に比例して又は売上高の一定額ごとに支出する金品の価額は売上割戻し等とする。

② 販売した商品等の販売数量に応じた一定の割増率により支出する商品等は、その販売した商品等を含めて販売したものとする。

(3) 広告宣伝費となるもの（同上22）

不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図するものは広告宣伝費の性質を有するものとし次のようなものは交際費等に含まない。

① 製造業者又は卸売業者が一般消費者又は小売業者に対し、抽選により又は金品引換券付販売の方法により支出した金品の価額及び一般消費者を抽選により

交際費に対する課税問題

旅行、観劇等に招待する費用。ただし小売業者を対象とする抽選で、その抽選が単に当選の順位を決定する等、形式的なものは除く。

② 小売業者が一般消費者に対し商品の販売に際して支出する景品の価額。

③ 一般の工場見学者等に製品の試飲、試食をさせる費用及び通常の茶菓等の接待費用。

④ 得意先等に対する見本品、試用品の供与に通常要する費用。

⑤ カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手拭その他これらに類する物品で多数の者に配付することを目的とした価額が少額なこれら物品の費用。（措置法令第38の3、取扱通達第八の26）

(4) 福利厚生費となるもの（取扱通達第八の23）

次のような社内の行事等に際して支出される金品等は交際費等に含まれない。

① 創立記念日、国民祝日、新社屋落成式等の社内の行事に際し役員、従業員におおむね一律に社内に於て供与される通常の飲食費用。

② 役員、従業員の親族等の慶弔、禍福に際し一定の基準に従って支給される費用。

③ もっぱら従業員の慰安のために行なわれる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用。（措置法第63条第5項カッコ書き部分）

(5) 給与等となるもの（取扱通達第八の24）

役員、従業員に対して支給する次のようなものは、給与等の性質を有するものとする。

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 交際費、機密費、接待費、旅費等の名義で支給した金額でその用途が明らかでないもの又は会社業務に関係がないと認められるもの。

④ ゴルフクラブの入会金等について（基本通達9-7-11, 12, 13）

個人会員として入会した入会金。ただし法人会員として、あるいは法人会員制

交際費に対する課税問題

度がないため個人会員として入会し、その入会が法人の業務の遂行上必要であると認められるときは、その入会金は資産として計上し脱退した場合に、その入会金が返還されないときは、その脱退する日の属する事業年度の損金に算入される。

個人会員として入会している場合の年会費等。又プレーに直接要する費用で法人の業務の遂行上、必要と認められないもの。

⑤ 社交クラブの入会金等について（同上 9—7—14, 15）

個人会員として入会した入会金、会費等。ただし、法人会員として、あるいは法人会員制度がないため個人会員として入会したもので、その入会金、会費等の支払が業務遂行上、必要と認められるものについては交際費等とされる。なお經常会費のみについては、その入会金が交際費に該当する場合には交際費とし、その入会金が給与に該当する場合にはその会員の給与とする。

⑥ 特約店等のセールスマンに支出する金品。（取扱通達第八の24の2）

製造業者又は卸売業者が、その特約店等のセールスマンに対し、その取扱数量が一定額に達した等の場合にあらかじめ定められているところにより支出する報奨金の価額は交際費等としない。

(6) 会議費等となるもの（措置法令第38条の3，取扱通達第八の27，25の2）

① 会議に際し社内又は通常会議を行う場所に於て供与される酒類を伴わない飲食物等の接待に要する費用。

② 製造業者又は卸売業者が特約店その他の販売業者を旅行、観劇等に招待し、あわせて新製品の説明、販売技術の研究等の会議を開催した場合に於て、その会議が会議としての実体を備えていると認められ、会議に通常要すると認められる費用。

(7) 編集費等となるもの（措置法令第38条の3）

新聞、雑誌等の出版物又は放送番組を編集するために行な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。

II 交際費等の範囲についての考察

措置法第63条第5項を分析しますと次の三つに区切ることができましよう。

- (1) 交際費，接待費，機密費その他の費用で。
- (2) 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。
- (3) 接待，きょう応，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。

まず(1)の要件について考察してみましよう。交際費，接待費，機密費と三科目が示されておりますが，法人税法施行規則第57条，貸借対照表及び損益計算書の標準科目の中では，機密費，接待交際費を挙げております。これは交際費等の表現からして交際費に代わる科目名が沢山あることを物語っています。例えば，条文で示された三科目以外に，施行規則で挙げた機密費，接待交際費その外に交際接待費，贈答費，きょう応費，社交費等が考えられます。それらを総称して交際費等と表現したものと思われまます。

取扱通達で交際費等として例示しているものを上に挙げた科目のうち一つに統一しようとしたならば，その支出の内容を最も適格に表現しているものを選びだすのは難しいことでしょう。(1)の要件で掲げた三科目は，さしたる意味をもたず，ここは「交際費等とは事業の用に供する費用で，法人が……」あるいは，「交際費等とは，法人の費用のうちで……」程度の表現であった方が適切では，なかったでしょうか。

(2)の要件では，事業に関係のある者の範囲が問題となりましよう。事業の関係で分類しますと，社内と社外に大別することができます。社内関係者は役員を含む従業員及び株主であり，条文カッコ書き部分からも，それが十分推察できましよう。即ち，カッコ書き部分では，交際費等から除かれるものとして，「もっぱら，従業員の慰安のため」のものとしている点からそれがうかがえます。

取扱通達第八の18によりますと，「……当該法人の役員，従業員，株主等も含むのであるから留意する」とあり，それが一層，明らかとなります。しかし従業

交際費に対する課税問題

員に対しましては、給与、福利厚生費等の販売費及び一般管理費として、役員に対しましては役員報酬、又株主に対しましては利益配当との結びつきの方がより自然でありましょう。要するに、事業関係者に含めたとしても、(3)の要件によって限定されると考えられます。

社外関係者については、得意先、仕入先等の取引関係のある者及び取引関係はないが、事業と関係のある同業者、業者団体等は含まれることになりましょう。では取引関係もなく、事業とも関係がない者、不特定多数者はいかがなりましょうか。「……関係ある者等」との表現からしますと、関係のある者の外、関係のない者も含めてと解されなくもありません。取扱通達第八の18において「直接、当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利害に関係のある者も……含むのであるから留意する」とあり間接的利害関係者も含まれることとなります。取扱通達第八の20、寄附金と交際費等との区分において「事業に直接関係のない者に対して……」また同通達22、広告宣伝費と交際費等との区分では「不特定多数の者に対する……」とあり、その範囲は限定されず、たいへん広いものといえましょう。

しかしながら社内、社外を問わず、現に取引関係のある者をはじめとして過去にあった者、将来、入る者、入る可能性のある者、全くそれがわからない者、その他、取引関係以外において、関係を生じた、生じている、生ずるかもしれない者もすべて含むことになるのでしょうか。不明確な一例であります。この点を明確にさせる要件が、次の(3)ということになります。

では(3)の要件で挙げている「これらに類する行為」について考察してみましよう。

まず「これら」とは、接待、きょう応、慰安、贈答その他を指すこととなりますが「これら」から推して同類のものでなければなりません。接待、きょう応、贈答については同類視できましようが慰安については少なくとも異質のものがあるように思えます。

「これらに類する行為」とは、一般的には社会通念上からして判断することに

交際費に対する課税問題

なりましょうが、取扱通達第八の20～28において交際費等とされる場合の行為をみますと必らずしも、(3)の要件の表現は適切ではありません。

通達を概観しますと、いかにも基本的な例示がなされ疑問のようがないようにみえますが、よく観察しますと不明確な要素が沢山あるといえます。

以上、三つの要件は交際費等の範囲を認定する場合に重要な論点となりましょう。なかでも(3)の行為の態容によって最終的には、きまるものと思われます。

次に交際費等の課税の特例について、その法構成をみますと

(1) 交際費等の範囲に関するもの

措置法第63条第5項 交際費等の定義

同上第3項 海外取引の特例

措置法令第38条の3 交際費等の範囲

同上の2 海外取引等に関して支出する交際費等の範囲

取扱通達第八の18～29

18 交際費等の支出の相手方の範囲

19 交際費等の意義

20 寄附金との区分

21 売上割もどし等との区分

22 広告宣伝費との区分

23 福利厚生費との区分

24 給与等の区分、特約店等のセールスマンに支出する金品。

25 交際費等に含まれる費用の例示、旅行等に招待しあわせて会議を行った場合の会議費用

26 カレンダー、手帳等に類する物品の範囲

27 会議に関連して通常要する費用の例示

28 交際費等の支出の方法

29 交際費等の支出の意義

基本通達 9-7-13～15, 18

交際費に対する課税問題

- 13 ゴルフクラブの年会費その他の費用
- 14 社交クラブの入会金
- 15 社交クラブの会費等
- 18 費途不明の交際費等

(2) 損金不算入額の計算に関するもの

措置法第63条第1項 損金不算入の計算

同 上 第2項 基準交際費額

同 上 第4項 月数計算

同 上 第6項 基準交際費額の計算に関する特例

措置法令第38条 資本又は出資の金額の特例

同 上の4 新設法人等の基準交際費額

取扱通達第八30, 39, 46～50

- 30 原価に算入された交際費等の取扱い
- 39 繰延費用に含まれる交際費等の取扱い
- 46～50 資本又は出資の金額の算出等

以上のように、交際費等の範囲についてはほとんどが通達によって例示されています。さて通達に例示された交際費等が全くその例示どおりであれば問題は、おき得ませんが、実際の場に適用してみますと、業種、業態、取引慣行等からして一様ではありません。では、通達によって示された事柄は絶対的なものなのでしょうか。通達は法令の解釈及び取扱いについて各省大臣又は長官等が下級機関に発するもので下級機関の職務を拘束するが国民に対しては強制力をもたないものとされています。

昭和44年5月1日、法人税取扱通達、基本通達が全面改訂されましたが、その前文で「この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るように努められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行なったり、通達中に例示がな

交際費に対する課税問題

いとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいたりすることのないように留意されたい」と述べられています。

しかしながら税務当局者の間に通達は法令に準ずるという考え方がありはしないのでしょうか。複雑な経済社会にあって通達を具体的な事実にあてはめようとするのは無理がありましょ。裁判例の中にも通達に示されている事柄が争点となっているものが、多々あります。国税通則法では昭和45年5月1日改正により協議団に代り設置された国税不服審判所は、審査請求事件の裁決にあたり国税庁長官の発した通達に示されている解釈に拘束されず、最も適切と認められる解釈により裁決できることになりました。ただし国税不服審判所長は通達と異なる裁決をしようとするとき、又は国税の処分を行う際の法令の解釈の重要な先例となると認められる裁決をしようとするときは裁決にききだつて、その意見を国税庁長官に申し出なければなりません。国税庁長官は、これを国税審査会（大蔵大臣の任命による学識経験者10人以内により組織される）に諮問し、国税審査会は議決にもとづき長官に指示します。このようにして民間の公正な意見にもとづいて通達を反省し、これを税務執行面にも及ぼさせることとしております。これは若干の進歩といえましょ。

ついで通達中示されています用語の解釈につきまして實際上、問題の多い点について考察してみますと、交際費の範囲から除かれる費用は、それぞれの場合の支出として「通常要する費用の額」の範囲に限られておりますが、この場合、通常要する費用の額の判定について具体的な判断の基準は示されているとはいえません。わずかに通達例示から推察しまして、①カレンダー等の物品の贈与については多数の者に配付する、広告宣伝的效果を意図する、価額が少額なもの。②会議における飲食物の供与については、酒類を伴わない飲食物等の接待費用。③記事の収集等のための編集等の費用については、前述の会議における飲食物等の供与の取扱いに準ずるかと思われます。④海外取引に於て非居住者の日本国内における旅行等のために通常要する費用の額は旅行の目的が取引上のものか、ある

交際費に対する課税問題

いは、観光それ自体のための費用かによって判断されるかと思われます。⑤従業員の慰安のために通常要する費用については、あくまでも従業員を対象としてゐること、慰安旅行の費用については一般の基準額によって判定されましよう。

通常要する費用の判定は實際上、問題となるところで、その判定につきましては、それぞれの場合の一般法人の支出事例、支出する法人の業種、業態、規模、過去の実績、慣行、物価推移等を勘案して判断せざるを得ないと考えられます。

Ⅲ 課税制度

昭和45年度の租税特別措置による減収額表をみますと、そのほとんどが課税軽減措置により減収を示しておりますが交際費課税の特例では唯一の増収を示しています。これを見ましてもわかりますように交際費課税は特別措置の中でも異例の措置といえます。

課税軽減の中にあつて何故、課税強化されたのかといひますと、そもそも特別措置は経済社会政策の目的達成のために設定される措置であり負担公平の原則からみますと甚だ不公平な法といえます。租税特別措置を政策目的別に分類してみますと次のとおりとなります。

(1) 貯蓄の奨励等。(2)輸出の振興。(3)技術の振興、設備の近代化。(4)内部留保の充実、企業体質の強化。(5)社会開発の促進等。(6)その他。

このような経済社会政策の一環として意義を持つ反面、租税負担公平の大原則、租税の中立性を阻害する等と多くの弊害を内在しているわけです。交際費等の課税の特例は、このような政策目的のうち特に資本充実策としての内部留保の充実、企業体質の強化等の折角の措置が交際費支出を、野放しにすることによって無意味になることをさける見地からとられた措置といえます。このことは交際費課税が間接的に資本充実策としての働きを持っていることとなります。

単に税収を上げるためではなく、直接的には課税の軽減にならない、その反対の措置として交際費が選ばれていますのは、交際費支出に冗費として認められる支出が多いことによると思われます。この趣旨は損金不算入の計算過程において

交際費に対する課税問題

租税特別措置による減収額（国税）

（単位 億円）

| 事 項 別 | 事項別の内、100億円以上のもの | 45 年 度 | 46 年 度 |
|--------------------|------------------|--------|---------|
| 貯蓄の奨励等 | 少額貯蓄利子の非課税 | 498 | 681 |
| | 利子所得の課税の特例 | 298 | 295 |
| | 配当所得の課税の特例 | 386 | 422 |
| | 生命保険料控除 | 640 | 690 |
| | (計) | 1,864 | 2,135 |
| 輸出の振興等 | 輸出割増償却 | 548 | 515 |
| | 海外市場開拓準備金 | 150 | 138 |
| | (計) | 785 | 737 |
| 技術の振興，設備 の近代化 | 試験研究費の税額控除 | 130 | 158 |
| | 中小企業用合理化機械の特別償却 | 135 | 178 |
| | 中小企業者の機械等の割増償却 | 113 | 114 |
| | 重要産業用合理化機械の特別償却 | | 154 |
| | (計) | 535 | 691 |
| 内部留保の充実 企業体質の強化 | 青色事業主特別経費準備金 | | 112 |
| | (計) | 194 | 306 |
| 社会開発の促進等 | 公害対策のための課税の特例 | | 243 |
| | 住宅対策のための課税の特例 | 195 | 245 |
| | 収用買換等の譲渡所得課税の特例 | 362 | 230 |
| | (計) | 625 | 783 |
| 基礎資源の開発促 進等 | 資源開発投資損失準備金 | | 102 |
| | (計) | 124 | 245 |
| そ の 他 | 社会保険診療報酬の所得計算の特例 | 590 | 670 |
| | 交際費課税の特例 | △ 910 | △ 1,196 |
| | (計) | △ 286 | △ 503 |
| | 合 計 | 3,841 | 4,394 |

大蔵省試算（平年分計算）46年度は2月26日発表資料

△ 印は増を示す

交際費に対する課税問題

もみることができます。即ち、基準交際費額を基準として、その支出額が基準交際費額より増加した場合には課税を厳しく反対に減少した場合には企業努力を認め、それだけ課税の軽減を行っております。又この種の支出は、健全な取引慣行を阻害するものともいえましょう。

1. 損金不算入額の計算

法人が昭和44年4月1日から昭和46年3月31日までの間に開始する各事業年度（清算中の事業年度を除く。）において支出した交際費等の額が、400万円に当該事業年度終了の日における資本又は出資の金額と資本積立金額との合計額の $\frac{2.5}{1000}$ に相当する金額を加算した金額に当該事業年度の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額を超えるときは、その超える部分の金額（限度超過額）の $\frac{60}{100}$ に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金に算入しないとするものです。（算式①参照）なお、基準交際費額に比して、当該事業年度の支出交際費額が減少、増加したときは、算式②、③の如く損金不算入額の計算が行なわれます。（措置法第63条）

(1) 算式

① 原則

$$\left[400\text{万円} + \left\{ (\text{期末資本金額} + \text{期末資本積立金額}) \times \frac{2.5}{1,000} \right\} \right] \times \frac{\text{当期月数}}{12} = \text{限度額}$$

$$\text{当該事業年度交際費額} - \text{限度額} = \text{限度超過額}$$

$$\text{限度超過額} \times \frac{60}{100} = \text{損金不算入額}$$

② 当該事業年度交際費額が基準交際費額より減少した場合

$$\text{基準交際費額} - \text{当該事業年度交際費額} = \text{減少額}$$

$$\left\{ (\text{当該事業年度交際費額} - \text{限度額}) - \text{減少額} \right\} \times \frac{60}{100} = \text{損金不算入額}$$

③ 当該事業年度交際費額が基準交際費額の $\frac{105}{100}$ を超えた場合

交際費に対する課税問題

当該事業年度交際費額－（基準交際費額× $\frac{105}{100}$ ）＝超えた金額^(イ)

(注) 当該事業年度交際費額が限度超過額を超える場合には限度超過額に相当する金額とする。

(限度超過額－超えた金額^(イ))× $\frac{60}{100}$ ＝(ロ)

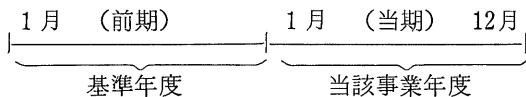
(イ)+(ロ)＝損金不算入額

(2) 基準交際費額とは

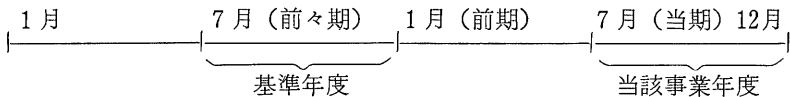
基準交際費額とは法人の当該事業年度の直前の事業年度（基準年度）において支出した交際費等の額を当該基準年度の月数で除してこれに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額をいいます。なお月数は暦に従って計算し1月に満たない端数が生じたときは1月として計算します。

基準年度とは基準交際費額の算定の基準となる事業年度をいい、図解しますと次のとおりです。

① 1年決算法人の場合



② 半年決算法人の場合



基準年度がない法人又は合併法人もしくは事業年度を変更した法人等の基準交際費額の計算は次のとおりとなります。（措置法令第38条の4）

① 新設法人の場合

新設法人で基準年度がない法人は当該事業年度において支出した交際費額が基準交際費額とみなされることになっています。

② 合併後存続する法人の場合

合併後存続する法人でその合併を適用年度（昭和44年4月1日から昭和46年3

交際費に対する課税問題

月31日までの間に開始する各事業年度)において行ったもののその適用年度における基準交際費額は次の(イ)、(ロ)に示す金額の合計額とすることになっています。

(イ) その適用年度内の日を含む各月に対応する前年同月の合併法人の月割交際費の合計額。

(ロ) その合併の日からその適用年度終了の日までの期間内の日を含む各月に対応する前年同月の被合併法人の月割交際費額の合計額。

③ 合併後存続する法人又は合併により設立した法人の場合

その合併又は設立の日以後1年以内に開始した事業年度であるものの当該適用年度における基準交際費額は次の(イ)、(ロ)に示す金額の合計額とすることになっています。

(イ) その適用年度内の日を含む各月に対応する前年同月の当該法人の月割交際費の額。

(ロ) その適用年度内の日を含む各月に対応する前年同月の被合併法人の月割交際費の額。

④ 事業年度を変更した法人の場合

その変更した事業年度開始の日以後1年以内に開始した事業年度が適用年度である場合のその適用年度の基準交際費額は、その適用年度内の日を含む各月に対応する前年同月の月割交際費額の合計額を基準交際費額とすることになっています。ここで、いっている月割交際費額とは前年同月の属する事業年度において支出した交際費の額の月別平均額をいいます。

(3) 資本又は出資の金額に準ずるものの範囲等（措置法令第38条）

法人税の課税の対象となるもののなかには資本又は出資金額の有しない法人、又は公益法人、人格のない社団等いろいろなものがあります。これらの法人の交際費等の損金不算入額の計算をする場合の資本又は出資金額の取扱いは次によって行なわれます。

① 資本又は出資を有しない法人（次の③④⑤に該当する法人を除く）

当該事業年度終了の日における確定した決算に基づく貸借対照表に計上されて

交際費に対する課税問題

いる総資産の帳簿価額から総負債の帳簿額を控除した金額。（当該貸借対照表に当該事業年度にかかる利益の額が計上されているときはその額を控除した金額とし、当該事業年度にかかる欠損金の額が計上されているときは、その額を加算した金額とする。）の $\frac{70}{100}$ に相当する金額。

② 公益法人等又は人格のない社団等（次の③，④，⑤に該当する法人を除く）

当該事業年度終了の日における資本又は出資の金額，資本積立金額の合計額にその同日における総資産価額のうち占める収益事業に係る資産の価額の割合を乗じて計算した金額。

③ 資本又は出資を有しない公益法人等又は人格のない社団等（⑤に掲げる法人を除く）

当該事業年度終了の日における貸借対照表につき①に準じて計算した金額にその同日における総資産価額のうち占める収益事業に係る資産の価額の割合を乗じて計算した金額。

④ 外国法人（⑤に掲げる法人を除く）

当該事業年度終了の日における資本又は出資の金額，資本積立金額の合計額にその同日における総資産の価額のうち占める法施行地にある資産の価額の割合を乗じて計算した金額。

⑤ 資本又は出資を有しない外国法人

当該事業年度終了の日における貸借対照表につき①に準じて計算した金額にその同日における総資産の価額のうち占める法施行地にある資産の価額の割合を乗じて計算した金額。（④，⑤において公益法人等，人格のない社団等に該当するものにおいては、総資産の価額のうち占める法施行地にある資産は収益事業に係るものに限る）

なお資本又は出資の金額は税務計算上の払込否認金額がある場合には、その払込否認金額を控除した金額によります。（取扱通達第八の46）

（注）生命保険会社に係る①による総負債の額には取扱通達第八の50に於て例示があります。

交際費に対する課税問題

(4) 原価、繰延費用に算入された交際費等の取扱

法人が支出した交際費等については、当該交際費等の金額のうち、当該事業年度終了の日における棚卸資産の原価、固定資産の取得価額、資産に計上した繰延費用の金額に含まれているため直接当該事業年度の損金に算入されていない部分の金額がある場合においてもその支出した交際費等の全額について計算することとし、その取扱は次によるものとする。

① 交際費等の金額のうち損金に算入されないこととなる金額（損金不算入額）は、まず当該事業年度において損金に算入した部分の交際費等の金額から成るものとする。（棚卸資産又は固定資産に含まれていた金額が販売原価又は譲渡原価等として損金に算入された場合の当該金額も、この場合における損金に算入した部分の金額に含まれるものとする）

② 損金不算入額が当該事業年度において損金に算入した部分の交際費等の金額を超える場合においては、その超える部合の金額は当該事業年度終了の日における棚卸資産の原価、固定資産の取得価額、資産に計上した繰延費用の金額に含まれている交際費等の金額から成るものとし、当該事業年度終了の日における棚卸資産、固定資産に対応する当該金額、資産に計上した繰延費用については、その超える部分の金額に相当する金額を限度として、当該、棚卸資産、固定資産、資産に計上した繰延費用の金額を減額することができるものとする。

2. 計算例

〔設例〕

甲株式会社の第15期（45.10.1～46.3.31）の貸借対照表は次のとおり。

なお、

- | | |
|--------------------------------|---------|
| ① 第14期（45.4.1～45.9.30）の交際費支出額 | 2,500千円 |
| ② 第13期（44.10.1～45.3.31）の交際費支出額 | 3,000千円 |

であった。

交際費に対する課税問題

B/S

46.3.31

| | | | |
|-------|-----------|-----------|-----------|
| 諸 資 産 | 100,000千円 | 諸 負 債 | 56,000千円 |
| | | 資 本 金 | 20,000 |
| | | 資 本 積 立 金 | 4,000 |
| | | 利 益 積 立 金 | 5,000 |
| | | 別 途 積 立 金 | 5,000 |
| | | 当 期 純 利 益 | 10,000 |
| | 100,000千円 | | 100,000千円 |

〔例1〕 支出した交際費額が基準交際費額より増加した場合の例。

甲株式会社の当期（第15期）交際費支出額が3,500千円であったとする場合。

① 限度額

$$\text{基礎控除額} \quad \text{資本金} \quad \text{資本積立金} \\ \left[4,000,000 + \left\{ (20,000,000 + 4,000,000) \times \frac{2.5}{1,000} \right\} \right] \times \frac{6}{12} = 2,030,000$$

② 限度超過額

$$\text{当期支出額} \quad \text{限度額} \\ 3,500,000 - 2,030,000 = 1,470,000$$

③ 基準交際費額の $\frac{105}{100}$ に相当する金額を超える部分の金額。

$$\text{当期支出額} \quad \text{基準交際費額} \\ 3,500,000 - \left(3,000,000 \times \frac{105}{100} \right) = 350,000$$

④ 限度超過額から基準交際費額の $\frac{105}{100}$ 超の金額を控除した額の $\frac{60}{100}$ に相当する金額。

$$\text{②による金額} \quad \text{③による金額} \\ (1,470,000 - 350,000) \times \frac{60}{100} = 672,000$$

⑤ 損金不算入額

$$\text{③による金額} \quad \text{④による金額} \\ 350,000 + 672,000 = 1,022,000$$

交際費に対する課税問題

(注) 申告書別表十五において記載される

⑥ 所得金額の計算

| | |
|--------------|-------------------|
| 当期純利益 | 10,000,000 |
| 交際費等の損金不算入額+ | <u>1,022,000</u> |
| 所得金額 | <u>11,022,000</u> |

(注) 申告書別表四において「交際費等の損金不算入額」として加算する。

〔例2〕 支出した交際費額が基準交際費額より減少した場合の例

甲株式会社の当期(第15期)の交際費支出額が2,500千円であったとする場合。

① 限度額

〔例1〕の①により計算した額, 2,030,000

② 限度超過額

当期支出額 限度額
 $2,500,000 - 2,030,000 = 470,000$

③ 支出した交際費額が基準交際費額に満たない部分の金額

基準交際費額 当期支出額
 $3,000,000 - 2,500,000 = 500,000$

④ 損金不算入額

②による金額 ③による金額
 $470,000 - (500,000 \times \frac{60}{100}) = 170,000$

⑤ 所得金額の計算

| | |
|--------------|-------------------|
| 当期純利益 | 10,000,000 |
| 交際費等の損金不算入額+ | <u>170,000</u> |
| 所得金額 | <u>10,170,000</u> |

IV 課税方法の変遷

交際費課税の課税方法の変遷をみますと、業種別に定められた取引高基準額を一つの基準として損金不算入額を計算する方法によった昭和29年から35年までと

交際費に対する課税問題

現行のような課税方法による昭和36年以後とに大別することができます。以下、課税方法の概略を述べますと次のようになっております。

昭和29年度制定

(1) 適用年度 昭和29年4月1日から昭和32年3月31日までの間に開始する各事業年度。(清算中の事業年度は除く)

(2) 損金不算入額の計算

限度額の計算

$$\textcircled{1} \left(\text{基準年度の交際費額} \times \frac{\text{事業年度の月数}}{12} \right) \times \frac{70}{100} = \square$$

$$\textcircled{2} \text{取引金額} \times (\text{業種ごとの所定の割合}) = \square$$

— いずれが多
— い方の額
A

損金不算入額の計算

$$\textcircled{3} (\text{当該事業年度の交際費額} - A) \times \frac{1}{2} = \text{損金不算入額}$$

(注)₁ 通常、①による計算を実績基準、②による計算を取引高基準という。

(注)₂ 基準年度の交際費額とは昭和29年4月1日を含む事業年度開始の日前1年以内に開始した各事業年度(基準年度という)において支出した交際費等の額をいう。

(注)₃ 取引金額とは本来の事業活動に伴う事業収入をいう。たとえば製造業の場合、製品売上その他、副産物、作業屑等の売上も含まれ、固定資産売却益、有価証券売却益は除かれる。

(注)₄ 業種ごとの所定の割合は次のとおり

| | |
|-----------------------------|--------------|
| ① 証券業及び商品取引業 | 0.4 1,000 |
| ② 貿易業 | 1.5 1,000 |
| ③ 貿易業以外の卸売及び小売業 | 2.5 1,000 |
| ④ 電気供給業 | 3 1,000 |
| ⑤ 銀行及び信託業 | 5 1,000 |
| ⑥ 農、林、漁、水産養殖、鉱、ガス供給業 | 6 1,000 |
| ⑦ 出版業を除く製造業、放送業を除く運輸通信業、映画業 | 8 1,000 |
| ⑧ 新聞業を除く出版業、不動産貸付業 | 10 1,000 |

交際費に対する課税問題

| | |
|-----------------------|--------------------|
| ⑨ 建設業，保険業 | $\frac{12}{1,000}$ |
| ⑩ 新聞業，ニュース供給業，広告業，倉庫業 | $\frac{15}{1,000}$ |
| ⑪ その他の事業 | $\frac{8}{1,000}$ |

(注)：基準年度の交際費額及び新規設立により取引金額がない場合には，交際費額全額が否認される。

(注)：業種ごとの所定の割合を乗ずる計算は①主たる事業の区分による。②法人が二つ以上の事業を営んでいる場合は取引金額は各事業ごとに計算されたものの合計であるが，乗ずる割合はそのうち主たる事業について定められたものによる。

(3) 非適用法人

すべての法人に適用しても実益はないという考え方から次の法人には適用しない。

① 各事業年度末において資本又は出資の額が500万円未満の法人。

② 次に掲げる資本又は出資のない法人で期首の固定資産((i)の法人については収益事業に属する固定資産に限る)の帳簿価額が2,000万円未満の法人

(i) 公益法人等で資本又は出資の有しないもの。

(ii) 輸出組合，輸入組合及び蚕糸業会で出資を有しないものならびに水産業協同組合共済会。

(iii) 酒造組合，酒造組合連合会，酒造組合中央会，酒販組合，酒販組合連合会，酒販組合中央会。

(iv) 調整組合，調整組合連合会。

(v) 医療法人で出資を有しないもの。

昭和31年度改正

昭和31年4月1日以後開始する事業年度より一部改正された。

改正点

従来は損金算入容認範囲額が圧縮された。即ち従来は限度額(取引高基準による額と実績基準による額とのいずれか多い金額)を超える額の $\frac{1}{2}$ が損金不算入額とされていたが，今回の改正で限度超過額全額が損金不算入額とされることにな

交際費に対する課税問題

った。

昭和32年度改正

内容を強化して適用年度を二年間存続させた。

改正点

(1) 実績基準による計算方法が基準年度の交際費額に $\frac{70}{100}$ を乗じていたが、 $\frac{60}{100}$ に改正された。

(2) 取引基準による計算において、取引金額に乗ずる業種ごとの所定の割合が次のとおり改正された。

| | |
|---|---------------------|
| ① 証券業，商品取引業 | $\frac{0.3}{1,000}$ |
| ② 貿易業 | $\frac{0.8}{1,000}$ |
| ③ 百貨店業 | $\frac{2}{1,000}$ |
| ④ ②及び③以外の卸売，小売業 | $\frac{2.5}{1,000}$ |
| ⑤ 電気供給業 | $\frac{3}{1,000}$ |
| ⑥ 銀行業，信託業 | $\frac{3.5}{1,000}$ |
| ⑦ 農，林，漁，水産養殖，食料品製造，紡績，衣料品製造，木材及び木製品製造（家具製造業を除く）紙及び紙製品製造，石油石炭製品製造，第一次金属製造，皮革及び皮革製品製造業ならびにガス供給業 | $\frac{4}{1,000}$ |
| ⑧ 鉱業及び映画業 | $\frac{5}{1,000}$ |
| ⑨ 運輸，通信，不動産貸付業 | $\frac{7}{1,000}$ |
| ⑩ 印刷，出版業，医療品製造業，建設業，保険業 | $\frac{8}{1,000}$ |
| ⑪ 新聞業，放送業，ニュース供給業，広告業，倉庫業 | $\frac{15}{1,000}$ |

交際費に対する課税問題

⑫ ①～⑩に掲げる事業以外の事業 $\frac{6}{1,000}$

(3) 非適用法人

① 各事業年度末における資本又は出資の額が1,000万円（改正前500万円）未満の法人。

② 資本又は出資のない法人で期首固定資産（公益法人等にあつては収益事業に属する固定資産）の帳簿価格が、3,000万円（改正前2,000万円）未満の法人。

(4) 基準年度の交際費額及び取引金額もない場合の法人については次により計算した金額が限度額（損金算入容認範囲額）となる。

$$\left(\text{期末資本(出資)金額} + \frac{\text{期末資本} + \text{再評価}}{\text{積立金} + \text{積立金}} \right) \times \frac{15}{1,000} \times \frac{\text{当該事業年度月数}}{12}$$

昭和年34度改正

昭和36年3月31日までの間に開始する各事業年度の交際費について適用される。主な改正点は基準交際費額について改正前は基準交際費額は昭和28年の実績を基礎としているため実情にそわなくなったとして今回の改正となった。

改正点

(1) 基準交際費額の改正，次のうち，いずれか多い金額となった。

① 旧基準年度の交際費額 $\times \frac{\text{当該事業年度月数}}{12} \times \frac{60}{100} = \square$

② 新基準年度の交際費額 $\times \frac{\text{当該事業年度月数}}{12} \times \frac{80}{100} = \square$

旧基準年度の交際費額とは昭和29年4月1日を含む事業年度開始の日前1年以内に開始した各事業年度において支払った交際費額であり，新基準年度の交際費額とは昭和34年1月1日を含む事業年度開始の日前1年以内に開始した各事業年度において支払った交際費額をいう。

(2) 取引金額に乗ずる業種ごとの所定の割合が一部改正された。

① 化粧品製造業，民生用電気機械器具，通信用機械器具製造業 $\frac{8}{1,000}$

② 国際航空運輸業 $\frac{9}{1,000}$

③ 医薬品製造業

$\frac{11}{1,000}$

昭和36年度改正

従来の実績基準，取引高基準が廃止され全面的に改正された。この改正は現行規定と基本的には同じであり現行規定と異なる点は次のとおり。なお改正点の特色は，この交際費の制限が法人の資本金の大小にかかわらずすべての法人に適用されることです。

改正点

(1) 適用年度

昭和39年3月31日までの間に開始する事業年度。

(2) 損金不算入額の計算

① 限度額

$$\left[300万円 + \left(\text{期末自己資本} \times \frac{1}{1,000} \right) \right] \times \frac{\text{当該事業年度月数}}{12} = \text{限度額}$$

② 損金不算入額

$$(\text{当該事業年度交際費額} - \text{限度額}) \times \frac{20}{100} = \text{損金不算入額}$$

ここでいう期末自己資本とは期末資本又は出資の金額と期末貸借対照表に計上されている資本積立金額，再評価積立金額その他の積立金の額（当該貸借対照表に計上されている利益のうちから積み立てられた金額がある場合には，これを含まない金額）から前期以前分の欠損金として当該貸借対照表に計上されている金額を控除した金額をいう。

(3) 資本（出資）の金額に準ずるものの範囲

① 資本（出資）を有しない法人（次の②③の法人を除く）

$$\frac{\text{期末総資産} - \text{期末総負債}}{(\text{帳簿価格})} = \text{資本等に準ずる金額とする。}$$

② 公益法人又は人格のない社団等

$$\left(\frac{\text{期末資本（出資）の金額}}{\text{期末総資産価額}} \times \frac{\text{期末収益事業に係る資産価額}}{\text{期末総資産価額}} \right) + \text{その営む収益事業に係る当該貸借対照表に計上されている資本積立金額等}$$

交際費に対する課税問題

資本又は出資を有しないものにあつては①に準じて計算した金額とする。

③ 外国法人

$$\left(\frac{\text{期末資本(出資)の金額} + \text{期末資本積立金額等}}{\text{期末総資産価額}} \right) \times \frac{\text{法人税法施行地にある資産価額}}{\text{期末総資産価額}}$$

資本又は出資を有しない外国法人にあつては①に準じて計算した金額とする。

昭和39年度改正

(1) 適用年度

昭和42年3月31日までの間に開始する事業年度。

(2) 損金不算入額の計算

基礎控除額が300万円から400万円に、資本金額等に乗ずる割合が $\frac{1}{1,000}$ から $\frac{2.5}{1,000}$ に、限度額を超える額に対する割合が $\frac{20}{100}$ から $\frac{30}{100}$ に引き上げられた。算式で示すと次のとおり。

① 限度額

$$\left[400 \text{万円} + \left\{ \left(\frac{\text{資本(出資)金額} + \text{資本積立金額等}}{\text{資本金額}} \right) \times \frac{2.5}{1,000} \right\} \right] \times \frac{\text{当該事業年度月数}}{12} =$$

(注) (資本(出資)金額+資本積立金額等)の額は当該事業年度終了の日における資本又は出資の金額、資本積立金及び再評価積立金額の合計額となった。

② 損金不算入額

$$(\text{当該事業年度交際費額} - \text{限度額}) \times \frac{30}{100} =$$

(3) 資本又は出資の金額に準ずるものの範囲。

① 資本(出資)の有しない法人及び生命保険会社。(次の③, ④, ⑤の法人を除く)

$$\left(\frac{\text{期末総資産(帳簿価額)} - \text{期末総負債(帳簿価額)} - \text{当期純利益}}{\text{期末総資産(帳簿価額)}} \right) \times \frac{70}{100} =$$

(注) 欠損金が計上された場合は加算する

② 公益法人, 人格のない社団等。(次の③, ④, ⑤の法人を除く)

交際費に対する課税問題

$$(\text{期末資本(出資)金額} + \text{資本積立金額等}) \times \frac{\text{収益事業に係る資産額}}{\text{期末総資産額}} =$$

③ ②における資本（出資）の有しないもの（⑤に掲げる法人を除く）

$$(\text{①に準じて計算した金額}) \times \frac{\text{収益事業に係る資産額}}{\text{期末総資産額}} =$$

④ 外国法人（⑤に掲げる法人を除く）

$$(\text{期末資本(出資)金額} + \text{資本積立金額等}) \times \frac{\text{法人税法施行地にある資産額}}{\text{期末総資産額}} =$$

⑤ 外国法人で資本（出資）の有しないもの

$$(\text{①に準じて計算した金額}) \times \frac{\text{法人税法施行地にある資産額}}{\text{期末総資産額}} =$$

昭和40年度改正

限度額を超える額に対する割合が $\frac{30}{100}$ から $\frac{50}{100}$ に引き上げられた。算式で示す

と次のとおり。

① 限度額

$$\left[400\text{万円} + \left\{ \left(\frac{\text{資本(出資)金額} + \text{資本積立金額}}{\text{資}} \right) \times \frac{2.5}{1,000} \right\} \right] \times \frac{\text{当該事業年度月数}}{12} =$$

(注) (資本(出資)金額+資本積立金額)は40年租税特別措置法より当該事業年度終了の日における資本又は出資の金額及び資本積立金額の合計額とされ、資本積立金は法人税法、通則にて定義された。

② 損金不算入額

$$(\text{当該事業年度交際費額} - \text{限度額}) \times \frac{50}{100} =$$

昭和42年度改正

(1) 適用年度

昭和44年3月31日までの間に開始する事業年度。

(2) 損金不算入額の計算について一部、新たな制度が生まれた。

基準交際費額の一定割合を超える部分の額については、課税を強化し、反対に減少する部分について軽減する制度。この制度につきましては、「Ⅲ 課税制度」を

交際費に対する課税問題

御参照ください。なお、算式中 $\frac{60}{100}$ とありますは $\frac{50}{100}$ と読みかえていただきます。

(3) 海外交際費を課税の対象となる交際費の範囲から除外する制度の創設。

この制度につきましても「Ⅲ 課税制度」を御参照ください。

昭和44年度改正

(1) 適用年度 昭和46年3月31日までの間に開始する事業年度。

(2) 損金不算入額の計算

限度額を超える部分の額に対する割合が、 $\frac{50}{100}$ から $\frac{60}{100}$ に引き上げられた。

昭和45年度改正

(1) 合併した法人の基準交際費額の計算

(2) 事業年度を変更した場合の基準交際費額の取扱、制定。昭和45年度につきましては、「Ⅲ 課税制度」を御参照ください。

昭和46年度改正案

(1) 交際費課税における輸出交際費の特例廃止。

(2) 損金不算入割合を $\frac{70}{100}$ （現行 $\frac{60}{100}$ ）に引き上げた上、その適用期限を二年間延長する。

V 欧米における交際費課税

欧米では、我が国のように交際費だけをとりあげて特別な課税をしている国はありません。あくまでも一般営業費の一環として課税を行っております。したがって我が国と欧米各国の交際費課税の仕方をくらべる事は難しいと思われまます。しかし共通していえますことは我が国でいう交際費に該当するものに対する規制を強めようとしていることです。

1. アメリカ

アメリカの税法では、一般に事業経費については、「課税年度中、事業もしくは営業を営むについて支出もしくは負担した通常かつ必要なすべての経費 (all

交際費に対する課税問題

the ordinary and necessary expenses)」を控除すべきことを規定していますが、交際費については、さらに次の要件を満たすことを要するとしています。

その要件とは

- (1) 接待にかかわる経費については、実際に営む事業もしくは営業に直接関連するもしくは直接付随する (directly related to or directly associated to) 経費を除き、控除を否認する。
- (2) 接待施設にかかわる経費については、その施設が主として (おおむね $\frac{1}{2}$ 以上とされる) 納税義務者の事業もしくは営業助成のために用いられ実際に営む事業もしくは営業に直接関連を有する経費であるものを除き、控除を否認する。
- (3) 事業上の贈与については、受贈者1人に付25ドル (9,000円) の制限を置き、この金額までのものについてのみ控除を認める。ただし価格が4ドル以下で広告の目的をもって不特定多数に配付されるもの及び見本等は、上記贈与から除外される。
- (4) 納税義務者は接待及び関連施設にかかわるすべての支出について適切な記録もしくは自己の陳述書を裏づける十分な証拠により証明できること。

なお、業務上の会議における飲食費用、従業員食堂の食費、従業員用のレクリエーション施設等は適用されない。

2. 西独

西ドイツ所得税法においては、事業所得については、純益 (Gewinn) をもって所得とするとあります。純益とは、事業年度末の事業資産と直前事業年度末の資産との差額に払出しの価格を加え、払込みの価格を控除したものをいう。この場合、払出しとは、納税義務者が事業以外の目的のために払出した一切の財貨をいいます。払込みとは、納税義務者が事業に投下した一切の財貨をいうものとされています。したがって、事業上の支出については、それが事業以外の個人的な生計費に属するものでなければ、すべて損金として扱われることとなりますが、交際費については、「控除できない事業支出」の条項が適用され交際費支出の抑制をはかる手段がとられています。その内容は、

交際費に対する課税問題

(1) 無条件に控除を否認される事業支出

① 事業上の贈与で、1年間になされた贈与の価額が、受贈者1人当たり100ドイツ・マルク(9,836円)を超える場合において、その全額

② 事業所所在地外の宿泊施設に対する支出。事業所所在地外にある宿泊施設に対する支出については、その宿泊施設が取引先を案内するというような事業目的に使用される場合でも控除されない。この禁止の趣旨は、取引のためではなく、単なる個人的な慰安と保養を目的に訪れる顧客の宿泊費の控除を否認するにあるといわれています。この場合、事業所所在地とは、事業所の存在する市町村(Gemeinde)をいいますが、境界の近傍ならば容認されることになっております。

③ 取引先を接待するための次に掲げるような支出は控除を否認する。

(i) 狩猟又は漁撈のための支出。

(ii) ヨット及びモーターボートの保持又は使用のための支出。

(iii) (i)又は(ii)と類似の目的のための支出。たとえば、ゴルフ場の保持等の支出。

(iv) (i)から(iii)までに関連する接待のための支出、たとえば、狩猟に招待した場合に支出した接待費等。たとえ、それが、もっぱら顧客の接待を目的とするものであっても一切控除を否認するというものです。

(2) 取引の通念に照らして不相応な場合に控除を否認される事業支出

(1)に掲げた支出以外のもので納税義務者又はその他の者の生計に関連を有するものについては取引の通念に照らし不相応と認められる限度で事業支出としての控除を否認されます。

3. 英国

外国の顧客及びその代理人の接待のために要した合理的な支出を除き、支出された交際費は一切否認されます。年間1人当りの贈与額は1ポンド(864円)まで認められ、それを超えると、贈った法人に課税されるというものです。

以上のように我が国とくらべると非常に厳しい規制がひかれています。

交際費に対する課税問題

欧米の交際費支出のようすを眺めてみますと、概して欧米企業は原価意識が強い、交際費と私用支出との混同に対し厳しく目を光らせている。又楽しむのは相手だけ、こちらはあくまで仕事と、ビジネス意識が強い等が特色としてあげられるようです。

米国の多くの企業は、日米の交際費の違いについて①米国では純然たる営業経費であるのに、日本では一種の給与外所得としての性格を持っている。②取引が終わったあと日本では当然のように接待が行なわれるが米国ではこうしたことがない。と指適しています。

一般的にいうならば、後進国ほど交際費支出が盛んなようです。その意味では、我が国は交際費支出に関しては後進国並みといえるようです。

VI 交際費支出の現況

最近における交際費支出の状況をみますと資料のとおり年々増加の傾向を示しています。もちろん企業の売上も年々増加していますので、それに伴って交際費がある程度、ふくらむのは当然かもしれません。

売上高1,000円当りの交際費支出の比率の高い業種をみますと1位サービス業(14円71銭)、2位建設業(10円15銭)、3位不動産業(9円87銭)、4位料理飲食旅館業(8円45銭)、5位運輸通信公益事業(8円31銭)と続いております。なかでも運輸通信公益事業に対しては関係官庁を連想させ、又物価上昇率の高いものとの関連を思い起すとき、単純にはきめつけられません、疑問に感ずるのは私ばかりではなからうと思います。ただ若干でも好感されますのは、売上1,000円当りの交際費支出が、少しづつではありますが下がっていることです。このことは各企業が、その使い方を自粛しているあらわれとみられましょう。

さて一体、交際費支出は事業遂行上、かかせないものなのでしょう、交際費の必要性を販売促進に結びつけ、あるいは先行投資だと考えるむきもあります。たしかに企業によっては、広告費の役割を交際費が受持っているケースもありましょう。販売促進の上で効果の大きい企業もあるでしょう。

交際費に対する課税問題

業種別交際費支出の状況（昭和38年～43年）（国税庁調べ）

| 業種 | 年 支 出 額 (単位・百万円) | | | | | 売上高千円当り (単位・円) | | | | | | |
|-------------|------------------|---------|---------|---------|---------|----------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | 38年 | 39年 | 40年 | 41年 | 42年 | 43年 | 38年 | 39年 | 40年 | 41年 | 42年 | 43年 |
| 農 林 水 産 業 | 2,197 | 2,476 | 2,650 | 2,402 | 2,852 | 3,023 | 5.12 | 4.73 | 4.61 | 4.11 | 5.15 | 3.83 |
| 鉱 業 | 5,334 | 5,762 | 5,611 | 5,822 | 6,790 | 6,717 | 7.46 | 7.83 | 7.40 | 5.88 | 5.79 | 5.29 |
| 建 設 業 | 45,521 | 60,617 | 67,011 | 72,635 | 83,039 | 88,645 | 12.29 | 12.79 | 12.22 | 9.70 | 11.27 | 10.15 |
| 紡 織 業 | 13,982 | 15,404 | 18,494 | 15,649 | 17,226 | 20,377 | 5.44 | 5.68 | 5.09 | 4.66 | 4.62 | 4.47 |
| 化 学 工 業 | 47,411 | 48,263 | 51,625 | 52,211 | 60,889 | 68,818 | 8.24 | 7.54 | 7.23 | 6.34 | 6.13 | 6.41 |
| 金 属 機 械 工 業 | 72,721 | 89,798 | 89,335 | 87,437 | 107,048 | 124,190 | 8.00 | 7.73 | 7.04 | 6.43 | 6.00 | 5.49 |
| そ の 他 製 造 業 | 50,941 | 60,514 | 66,659 | 70,067 | 83,633 | 87,362 | 7.38 | 7.97 | 3.74 | 6.93 | 6.97 | 6.67 |
| 卸 売 業 | 114,747 | 130,989 | 134,326 | 144,758 | 169,252 | 185,761 | 4.19 | 3.91 | 3.74 | 3.57 | 3.46 | 3.36 |
| 小 売 業 | 22,494 | 23,388 | 39,387 | 30,165 | 35,268 | 41,153 | 4.92 | 4.81 | 5.15 | 4.91 | 4.27 | 4.73 |
| 料 理 飲 食 旅 館 | 6,029 | 7,216 | 8,812 | 9,217 | 11,213 | 12,505 | 11.33 | 10.48 | 9.92 | 9.43 | 9.31 | 8.45 |
| 金 融 保 険 業 | 17,713 | 19,325 | 19,680 | 19,828 | 21,411 | 23,047 | 3.27 | 3.25 | 5.80 | 4.62 | 5.17 | 4.74 |
| 不 動 産 業 | 4,068 | 6,381 | 7,013 | 7,501 | 10,406 | 13,220 | 13.06 | 13.59 | 13.44 | 10.05 | 11.42 | 9.87 |
| 運 輸 通 信 公 益 | 31,800 | 40,401 | 40,476 | 40,754 | 46,806 | 51,184 | 11.12 | 8.98 | 10.09 | 8.78 | 8.87 | 8.31 |
| サ ー ビ ス 業 | 17,122 | 21,227 | 28,698 | 29,064 | 30,106 | 39,126 | 15.96 | 17.26 | 18.16 | 14.63 | 14.99 | 14.71 |
| そ の 他 法 人 | 4,192 | 4,693 | 5,081 | 5,086 | 7,403 | 8,233 | | | | | | |
| 合 計 | 456,720 | 536,451 | 574,859 | 592,597 | 693,339 | 773,362 | 6.33 | 6.22 | 6.22 | 5.66 | 5.53 | 5.38 |

交際費に対する課税問題

資本金階級別の交際費

(昭和41年)

| 資本金階級 | 支出した会社数(a) | 支出額 (b) | 1社当り b/a |
|-----------|------------|-----------|----------|
| 100万円未満 | 255,058 | 56,945百万円 | 223千円 |
| 100万円以上 | 314,643 | 158,455 | 504 |
| 500万円 " | 49,981 | 58,993 | 1,180 |
| 1,000万円 " | 37,431 | 102,128 | 2,728 |
| 5,000万円 " | 5,083 | 34,571 | 6,801 |
| 1億円 " | 4,238 | 66,217 | 15,625 |
| 10億円 " | 750 | 51,362 | 68,483 |
| 50億円 " | 104 | 17,674 | 169,942 |
| 100億円 " | 124 | 46,251 | 372,992 |
| 合計 | 667,412 | 592,597 | 888 |

国税日本の税金より

業種別、資本金階級別の営業収入1,000円当りの交際費

(単位 円)

| 業種 | 資本金 | | | | |
|----------|---------|---------|-----------|--------|-------|
| | 500万円未満 | 500万円以上 | 5,000万円以上 | 10億円以上 | 合計 |
| 農林水産業 | 8.41 | 6.14 | 4.25 | 1.36 | 3.83 |
| 鉱業 | 11.54 | 9.46 | 5.93 | 3.48 | 5.29 |
| 建設業 | 12.84 | 9.64 | 9.36 | 8.05 | 10.15 |
| 繊維工業 | 7.78 | 5.60 | 3.56 | 2.56 | 4.47 |
| 化学工業 | 9.93 | 8.39 | 6.86 | 5.26 | 6.41 |
| 金属機械工業 | 13.45 | 8.55 | 5.10 | 3.00 | 5.49 |
| その他の製造業 | 9.35 | 7.33 | 5.01 | 3.87 | 6.67 |
| 卸売業 | 6.06 | 4.47 | 2.96 | 0.35 | 3.36 |
| 小売業 | 5.92 | 4.36 | 2.44 | 1.91 | 4.73 |
| 料理飲食旅館業 | 8.79 | 8.64 | 7.12 | 7.32 | 8.45 |
| 金融保険料 | 17.73 | 14.99 | 5.32 | 4.24 | 4.74 |
| 不動産業 | 13.63 | 10.87 | 5.42 | 10.63 | 9.87 |
| 運輸通信公益事業 | 16.51 | 13.07 | 10.00 | 3.91 | 8.31 |
| サービス業 | 20.03 | 12.35 | 9.38 | 6.11 | 14.71 |
| 合計 | 8.75 | 6.44 | 4.81 | 2.95 | 5.38 |

昭和43年度国税庁調べ

交際費に対する課税問題

ではここで交際費支出の内容を若干、検討してみましよう。

交際費支出は企業規模、業種によって、たいへん違いがあります。概して資本規模が大きくなるに従い、営業収入1,000円当りの交際費は小さくなっています。全体を通じましては資本金5百万円未満の会社では8円75銭となっているのに対し資本金10億円以上の会社では2円95銭とかなりの開きがあります。

一方一社当りの交際費額を単純に支出額だけで見ますと資本規模の大きいもの程その支出額は大きくなっていますが、資本金額に比較してみますと課税の適用をうけない企業の方がその割合は大きくなっていることに気がきます。課税制度が大企業に厳しく、中小企業に甘いというあらわれでしょうか。そういう面が反映されてか、交際費管理につきましても大企業の方がより進んでいるようです。

支出の固定的なもの、即ち、社会的な儀礼、つきあいのための費用、例えば、中元、才暮費用、旅行会、運動会等の費用、酒類の伴なわない茶菓子の接待費用、取引先の冠婚葬祭費用、あるいは創立記念日等の費用があげられますが、これらの費用は、その支出が、ほとんど固定的であり、突発的に多額の支出を要するという性格のものではないので予算がたて易く問題は少なからうと思われまます。

支出が非固定的なものをみますと、先ず販売促進手段として直接結びつくと考えられます酒類を伴った接待費用、奨励金、補助金、謝礼金等の現金あるいは物品で支出する費用等が考えられます。奨励金、補助金、謝礼金等に対しましては、支出基準を設けることにより比較的、取扱いは容易でありましよう。酒類の伴った接待等につきましては各企業共、頭の痛い点であろうと思われまます。管理する上においても難かしい所であり、とかくいきすぎの傾向がみられるわけで社会の批判もこの点に集中するわけです。いきすぎた交際費が、しいては不正につながり、贈賄汚職事件を起したケースも新聞紙上で、しばしば目にするところでありまます。こうなりますと何がための販売促進か先行投資かということになります。

東京商工会議所の調査資料によりまますと、社用接待の現状について、改善の必要があるとの答えが82.8%もあり、その理由として、モラルの低下29%、価格上

交際費に対する課税問題

昇の一因28%，正常取引の阻害21%等をあげています。改善方法としては、コスト意識の高揚33%，トップ層の自粛自戒が28%，従業員のモラルを向上させる22%という結果を示しています（昭和43年7月、会員に対する社用交際の現状に関するアンケート調査による）

ここで交際費課税の問題を考えますと、課税制度は年々、強化されているにもかかわらず、交際費支出が減少しない事実であります。その理由を考えますと、一つは、我が国の商慣習にあるといえましょう。商談の成立によって、あるいは成立させるための接待は除かれるべきでありましょう。他の面での競合が考えられてしかるべきです。こういう支出の節約が物価抑制にいくぶんでも役立つのではないのでしょうか。さらに我が国では公私の区別がきわめて、あいまいであるといえないでしょうか、即ち、社用族の横行であります。これは個人所得の低さ、及び過去の習慣の延長と考えられなくもありません。

いずれにしましても、課税前の段階、交際費の支出する側、使う側に問題があるように思われます。

お わ り に

過去の交際費支出の推移をみましてもわかりますように、交際費課税の特例が交際費支出の抑制に効果を上げていない、及び交際費の範囲について不明確さを残し、それが現在まで解決されずにきている事実であります。

特別措置法の簡略化がさげばれている昨今、昭和36年の全面改正から数えて10年たった現在、一度、交際費等の課税の特例につきまして、根本から考えなおすべきときではないでしょうか。その際、検討にあたいしますのは欧米例のように、損金経理を頭から否認する方法であります。これによりますと、資本規模、業種、業態に関係がなく、すべての企業に対し条件が同じとなりましょう。このように厳しい規定によりまして、社用族も少しは減少するでしょうし、交際費管理の面につきましても小企業といえども積極的にならざるを得ず取引慣行の改善に結びつくのではないのでしょうか。

（昭和46年2月28日記）

交際費に対する課税問題

参 考 文 献

最近の出版物をみますと交際費に関するものが目につきます。会計ジャーナル 3月号「座談会、交際費の効率的なコントロール法」第一法規出版、サンデー毎日 2/7号「交際費1兆円に育てられた公私混合」毎日新聞社、日本法令様式出版部編「交際費支出事例230の取扱い」日本法令様式出版、日経ビジネス 1970—5号「交際費を洗いざらい勘定し直す」日経マグローウヒル社、いずれも、その問題としております点は交際費支出の無駄をつき、その効率的な使い方にあるかと思われまます。以上は交際費支出の現況を知る上に大変参考になりました。その他参考にさせて載きました文献を挙げますと次のとおりです。

- (1) 昭和29年～45年、法人税法令集、通達集及び法人税法解説書
- (2) 月刊税務事例1970—10月「交際費の事例研究」
同 上 1970—11～3月「法人税における個別事例の判断について」(1)～(4)
財経詳報社
- (3) 「各国の租税制度」小松芳明著 財経詳報社（欧米における交際費課税について引用させて載きました）
- (4) ファイナンス 1971—2月 大蔵財務協会「昭和46年度税制改正について」安井誠著
及び資料「昭和46年度税制改正の要綱」
- (5) 昭和45年度「改正税法のすべて」大蔵財務協会
- (6) 「税法講義Ⅰ」北野弘久著 中央経済社「第8章現代財政法の基本構造と問題」
「第12章通達のあり方」
- (7) 「税法判例研究」北野弘久著 中央経済社「第十章税法上の交際費」
- (8) 「別冊ジュリスト」租税判例百選 有斐閣 「交際費」武昌輔著
- (9) 「税についての基礎知識」泉美之松著 税務経理協会 「第14章租税特別措置について」
- (10) 「日本の税法」谷山治雄著 東洋経済新報社