交際費等の損金不算入制度に関する研究

安西　志保美
（税理士法人創和パートナーズ）

目　　次

はじめに
◆第一章　交際費等の損金不算入制度の創設の経緯と趣旨
　第一節　昭和20年代（1945～1954）の経済史概観
　第二節　創設の経緯
　第三節　創設趣旨―資本蓄積と濫費抑制―
　第四節　租税特別措置としての検証
　第五節　創設趣旨の検証
◆第二章　交際費等の定義・成立要件・範囲
　　―係争事案を事例として―
　第一節　交際費等の定義
　第二節　交際費等の成立要件
　第三節　交際費等の範囲
　第四節　まとめ
◆第三章　交際費等の損金不算入制度の変遷
　第一節　第１期　昭和29年（1954）～昭和35年（1960）度
　第二節　第２期　昭和36年（1961）～昭和56年（1981）度
　第三節　第３期　昭和57年（1982）～平成25年（2013）度
　第四節　第４期　平成26年（2014）度以降
　第五節　交際費等の損金不算入制度の変遷に関する考察
◆第四章　支出交際費等の額に関するデータ分析
　第一節　支出交際費等の額をどのように捉えるか
　第二節　支出交際費等の額と営業収入金額の全体像
　第三節　業種別による支出交際費等の額に関する分析

第四節　企業の規模別による支出交際費等の額に関する分析
第五節　データ分析のまとめ
おわりに
参考資料及び文献

はじめに

交際費等の損金不算入制度は、法人が支出した交際費等について一定の要件を設け課税を行うというものであるが、その創設は、太平洋戦争の敗戦による経済的混乱もおさまり、その年の12月から神武景気が訪れたといわれる昭和29年（1954）にさかのぼる。

当制度は、企業の濫費の抑制と資本の蓄積を目的に、創設当初は３年の時限立法として制定された。しかし、その後現在までの60年余り、時限立法でありながら当制度による課税は続けられてきた。その間、定義と課税要件の不明確さから何度も係争を生みながら、租税政策的側面も有し、１～３年ごとの度重なる改正を経て今日に至っている。

そこで、本論文は、係争の争点となることの多い交際費等の必要経費性について、計量経済学的な視点から分析し考察することを目的とした。具体的には、法人の営業収入と交際費支出との関係を、これらに影響する経済活動と併せて、入手可能な時系列データによる回帰分析を主体として明らかにした。そして、その数値結果をもとに、課税の公平の観点から交際費課税のあり方について考察した。

交際費等の損金不算入制度の創設が昭和20年代の末年であることから、第一章で創設の経済的な時代背景として昭和20年代の経済史を概観した。その上で、創設の経緯を踏まえ、租税特別措置法に規定されていることの是非について論じ、さらに、創設の趣旨について確認し、分析及び考察を行った。第二章では、交際費等の意義、成立要件、隣接費用との区分について確認した。意義は、租税特別措置法に規定される条文により、成立要件は、現在広く認識されているものについて裁判事例により、隣接費用との区分については、租税特別措置法関係通達と係争事案により確認した。第三章では、交際費等の損金不算入制度の変遷を、創設から現在に至るま

での個々の改正を示すことにより追った。現在までの期間を改正の趣旨や内容により四つに区分し、経済的な背景を考察し、改正の根拠となる資料と具体的な税額の計算方法を併せて示した。第四章では、計量経済学に基づき交際費等の必要経費としての性質を明らかにした。全体像を俯瞰すると同時に、業種や資本金により区分することにより子細な分析と考察を心掛けた。

おわりに、分析の結果を踏まえ交際費等は必要経費としての性質が強いと結論付けると同時に、現在の税制においてなされている資本金等の額一億円以下の法人に対する優遇措置が、課税の公平の観点からは根拠に乏しいこと、業種ごとに異なる税率を課すなどの課税方式をとることが課税の公平につながることを述べた。

本論文は、平成29年（2017）１月に専修大学大学院経済学研究科に提出した修士論文に一部修正を加えたものである。そのため、修士段階としての研究を反映し、研究テーマの基礎的な内容を確認する部分が、論文全体の多くの部分を占めるていることをご了承いただきたい。

修士論文の作成には、統計学について専修大学大学院経済学研究科の妹尾芳彦客員教授に、経済学について専修大学経済学部の櫻井宏二郎教授に、懇切丁寧なご指導を賜った。この場において深く感謝の意を表したい。

第一章　交際費等の損金不算入制度の創設の経緯と趣旨

第一章では、交際費等の損金不算入制度の創設時の時代背景を踏まえ、立法の経緯とその創設の趣旨を確認し、創設趣旨の達成について考察する。

第一節　昭和20年代（1945～1954）の経済史概観

第一節では、交際費等の損金不算入制度の制定時の時代背景を概観するため、敗戦直後から当制度の制定された昭和29年前後までの、日本経済と

企業生産力の状況を確認する。

1．敗戦直後の経済的混乱と企業生産力の回復

昭和20年（1945）８月15日、日本はポツダム宣言を受諾し連合国に降伏した。日本の降伏により太平洋戦争は終結した。同戦争終結時の日本は、戦争による生産設備の破壊と戦後の占領軍による同設備の廃棄、復員兵などによる人口の増加、戦費調達のための国債を引き受けた日本銀行の紙幣増刷、そして生活物資の不足等々から、急激なインフレーションが生じ、大きな経済的混乱が生じていた。国民生活は窮乏の極みに達し、企業の生産活動は、戦前に比べ激しく落ち込んでいた。

たとえば、国民一人当たりの実質GDPは、戦前のピーク時の188,000円に対し昭和21年（1946）は104,000円に低下、都市勤労者のエンゲル係数は、戦前ピーク時32.5％に対し21年67.8％に達していた[1]。政府は、昭和21年（1946）２月金融緊急措置等の政策により預金封鎖や新円への切換えなどを試みるが、その効果は一時的なものに過ぎなかった。

インフレーションの根本的な解決は、昭和24年（1949）のドッジ・ラインの実施によりようやくもたらされることとなるが、『高度成長の時代』[2]では、降伏からドッジ・ラインの実施までの期間を「日本が敗戦の混乱の中で復興への足がかりを求めて苦闘した時期」[3]としている。

この時期は戦中から引き続いての経済封鎖の状態であったため海外原料の入手は困難であった。そのため、経済の回復策として、国内資源である石炭などを採掘して生産を回復させるべく、政府は「傾斜生産」を実施した。これは、石炭産業や鉄鋼業などの原材料や生産財を製造している産業を復活させためのもので、生産財に転換された軍事用ストックが底をつくと予測された昭和22年（1947）３月[4]を前に、同年初から始められた。

傾斜生産の結果、消費財の生産は低迷したままというアンバランスながらも産業の生産力は回復の兆しを見せ、経済の復興に役立った。

しかし一方で過剰な資金投入を産み、インフレーションは加速する。すなわち、傾斜生産を財政金融面から支えたのが復金融資と価格差補給金であるが、主に、復金融資は石炭産業を、価格差補給金は鉄鋼業を支援したが、大規模な公債発行などもあり、これらがインフレーション加速の要因となった。

２．経済的混乱の収束と企業の成長基盤

敗戦直後の経済と企業に影響を与えた政策として、連合国軍占領下において昭和20年（1945）10月に始まった財閥解体と労働改革などがあげられる。

なかでも、軍国主義の経済的基盤であった財閥を解体することにより日本の非軍事化と民主化を推し進めるために行われた財閥解体は、産業の集中度を低下させ、分割された企業が独立企業として再生をはかることにより企業間競争がおこり、産業界が活気づいた。『日本経済論』には「財閥解体と経済力の集中排除は、企業間競争を活発化し戦後の飛躍的な生産性上昇を可能にする基盤を形成した。財閥解体による人的支配網の解体により、経営者が若返り、経営と所有の分離が貫徹し、戦後日本の企業組織のあり方を方向付けることになった」[5]とある。

昭和22、23年（1947、1948）ころ東西冷戦構造が深まる中で、アメリカは日本をアジアにおける民主主義国とすべく、工業国として経済的に復活させる再建策をとるようになっていった。昭和23年（1948）12月、占領軍総司令部は予算の均衡化、徴税計画の促進強化、賃金の安定などの経済安定九原則の実施を政府に要求したが、これらの政策の多くは、昭和24年（1949）に来日したジョゼフ・ドッジによって推進されることとなった。

ドッジは、均衡財政と正常な市場機構を促進するドッジ・ライン（「日本経済安定計画」）を立案した。昭和24年（1949）度予算から実施された

ドッジ・ラインは、補給金などの援助を減らし、税収を強化、財政支出を抑制して財政の黒字化を図った。

単一為替レートの設定もドッジ・ラインの主要政策の一つである。資源の乏しい日本は戦前から輸入の依存度が高かったが、終戦直後は食糧難からさらにその依存度は高まり、正常な貿易の再開の必要性が強まっていた。この当時の貿易は、占領軍管理の国営貿易であったが、輸出入品目ごとに、それぞれ固定された為替レートが設定され、複数の為替レートが存在していた。そのため、単一為替レートの必要性が認識され、昭和24年（1949）４月から１ドル＝360円とする単一為替レートが実施された。

ドッジ・ラインの実施により、国の収支は黒字に転換し、「日銀券は収縮し、ヤミ物価は大幅に低落し、物資や価格の統制撤廃が進み（49年４月からの１ヵ年に、物資統制は290件から63件に、価格統制は2,128件から531件に４分の１に減少した)、産業合理化や能率向上の動きが顕著とな」[6]り、インフレーションは収束した。

しかし、一方で、ドッジ・ラインにより国内需要や輸出は停滞し、デフレーションが進行することとなった。昭和24年（1949)、解決策として政府は設備投資やコスト削減などの産業合理化を進めるが、翌25年（1950）６月朝鮮戦争が勃発、特需の発生と同時に輸出が伸長し、日本はデフレから脱却する契機をつかむ。

朝鮮戦争により、経済活動は拡大し日本経済は活況を呈したが、戦争一年後には、卸売物価は47％、消費者物価は15％となり、急激なインフレーションが再発した。

昭和26年（1951）９月サンフランシスコ条約が調印された。同条約は翌27年（1952）４月に発効し、日本は独立を回復したが、これに伴い経済的自立が叫ばれた。すなわち、朝鮮戦争の特需に頼らない国際収支の均衡である。政府は積極的な財政投融資政策を行い、民間産業は合理化計画を開始した。

朝鮮戦争は、日本に26年（1951）特需景気、27年（1952）消費景気、28年（1953）投資景気をもたらし、28年（1953）７月休戦協定が結ばれ一応の終結を見る。

経済的自立の達成には、日本のような人口過剰、資源不足の小国は、貿易、工業化、資本蓄積に活路を求めるべきとする貿易主義が採用された。そしてその妨げとなっていたコスト高の解消が合理化計画の中心課題となり、大量生産方式の導入、安価で良質の原材料の輸入などが行われ、合理化投資によるコスト削減効果は、鋼管などでは30％に達するなど大きな効果を上げた。昭和28年（1953）３月、重要産業の設備近代化によって経済自立を図る産業合理化促進法も制定され、合理化促進に大きな役割を果たした。企業の合理化努力、政府の産業保護政策、金融制度の再編成などによって、産業の合理化は進められ、その後に訪れる高度経済成長の基盤が形成された。

『高度成長の時代』は「1955年（中略）、ついに特需なしに国際収支の均衡が達成されたのである。それは日本経済にとって戦争に頼らず平和によって生きる道のあることを実証した年である。戦後復興の昭和20年代は終り、高度成長の昭和30年代が開幕する」[7]と、時代の変化をとらえているが、まさにこの昭和20年代の末年である29年（1954）に交際費等の損金不算入制度は制定をみることとなる。

第二節　創設の経緯

１．法人税法改正法案の不成立

交際費等の損金不算入制度は、現在租税特別措置法第64条の４に規定されているが、当初は時限立法ではなく、法人税法本則としての立法が図られていた。

それは、昭和28年（1953）の第15回特別国会（昭和27年（1952）10月24日～28年（1953）３月14日）に昭和28年度法人税法改正法案として提

出された、次のようなものである。

「法人税法第９条第８項

法人の支出した交際費、機密費等の金額が政令で定める一定の限度額を超えるときは、その超過額の２分の１を損金に算入しないものとする。」[8]

第15回国会に提出された昭和28年度法人税法改正案には、「従来設けられた資本蓄積のための措置のみではなお不十分であるとされ、さきには経済同友会が５年間の臨時立法として『資本蓄積促進法』の構想を発表するなど、税制上の措置の新設ないし拡張を要望する」声を背景に、「資本蓄積の促進に資するための考慮が相当強く前面に押し出されていた」[9]とされる。

具体的には、資産の再評価、特別償却の範囲拡張、貸倒準備金の積立限度の引上、価格変動準備金の改善などで、交際費等の否認規定案もこれらとともに提出された。

しかし、これらの法案はすべて、国会の解散（第４次吉田内閣のバカヤロー解散）により不成立に終わり、第16回国会に再提出され成立を見る。

しかし、交際費等の否認規定は、再提出された法案からは削除されていた。このいきさつについて、『所得税・法人税制度史草稿』は、第15回国会での審議中非常な問題となり、国会の解散がなく当初から成立を見ていた場合には削除されていたかもしれなかったため、その後の情勢にかえりみてあえて除外したのだと述べている。

それは、「交際費等の損金認容の制限に関する政府の提案に対しては、果然経済団体方面から猛烈な反対の火の手が上がるに至った」[10]からであった。「その代表的な意見」として次のように記載している。

「すなわち、交際費等は事業の運営上当然必要とされ、かつ常にその効果が考慮されつつ支出される経費であるから、その支出が冗費となることは民間企業としては本来あり得ず、仮に例外的部分的に事業運営に関係のない交際費等の支出が生じたとしても、すでに現行通達によってその部分については全額損金に認容されない取扱となっており、一定基準を設けて交際費等を制限しようとすればおのずから交際

費等の内容の限定、交際費等に該当するや否やに関して税務執行上好ましくないトラブルを生ぜしめるとし、次のような根拠を挙げていた。もし政府提案の趣旨が、（イ）交際費等の支出を抑制し、資本蓄積に役立たしめようというにあるならば、その一部について損金算入を否認しても決して資本蓄積に役立つものではなく、課税される金額だけかえって資本蓄積を減少せしめるものである。また交際費の支出に一定限度を設けることにより、将来その限度まで安易な支出を誘致するおそれがある。（ロ）会社の業務に関係を有すると否とにかかわらず、税収増加の目的から交際費の一定額以上の部分を否認しようとするにあるならば、会社事業運営上当然必要な経費が課税対象として所得に算入されることになり、法人税法の建前から不合理な結果を招来する。（ハ）交際費等認容についての現在の判定基準である「会社業務との関係の有無」を外形的基準を設けて判定しようとするにあるならば、交際費等支出額のうち外形的基準によって決定された一定限度を超える額の２分の１が、事情の如何にかかわらず、会社業務に関係のないものと判定されることとなり不合理である等」。[11]

国会の解散の有無にかかわらず、交際費等の否認規定は、経済界からの猛反発により成立はおぼつかなかったかもしれないことが推察される。

２．租税特別措置法としての成立

交際費等の否認規定は、昭和29年（1954）度税制改正法案として改めて国会に提出され、租税特別措置法として成立することとなる。この経緯について『所得税・法人税制度史草稿』では、「交際費等の一部の損金不算入に関する措置は、昭和28年第15回国会に提出された法人税法の一部を改正する法律案中に規定されたことがあり、これは同国会の解散によって不成立となったが、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するに至った」[12]と述べている。３年間の臨時措置であった。

昭和29年度税制改正法案においても、企業の資本蓄積は重視されているが、租税特別措置法の改正においてはさらに重要視されている。

「租税特別措置法による、税制面からする経済諸政策遂行のための寄与

は、経済諸相の現況にかえりみますます強力に行われることとなった。すなわち、資本の蓄積をより一層推進せしめることは経済自立の基本条件であることはいうまでもなく、国際収支の改善を図るためには、輸入の削減もさることながら輸出を積極的に増強することが第一義とされ、また企業の資本構成の是正を図ることの必要性等現下の重要課題の遂行に関する施策の一環として」[13]、定期性預貯金等についての利子所得に対する所得税の税率の引下、配当所得に対する源泉徴収税率の引下、価格変動準備金制度の合理化、増資配当金の損金不算入などとともに「法人の支出する交際費等の一部の損金不算入」も規定された。

創設当初の交際費等損金不算入制度の内容は、「法人が昭和24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（清算中の事業年度を除く。）において支出した交際費等の額が、基準年度の交際費等の額に当該事業年度の月数を乗じ12で除して計算した金額の百分の70に相当する金額、または法人の事業の種類及び各事業年度の取引金額に応じて計算される金額のいずれか多い金額をこえる場合に、そのこえる金額の２分の１に相当する金額を、当該事業年度の所得の計算上損金に算入しない」[14]とするものであり、昭和28年（1953）に提出された法案とほぼ同じ内容のものであった。

第三節　創設趣旨―資本蓄積と濫費抑制―

第三節では、交際費等の損金不算入制度の創設趣旨を確認し、その意味と制定当時の資本の蓄積状況を明らかにする。

１．税制調査会答申にみられる経済状況の変化

交際費等の損金不算入制度の趣旨は、「昭和31年（1956）の臨時税制調査会答申」に端的に言い表されているが、趣旨について触れる前に、税制調査会が昭和30年前後までの戦後の経済状況をどのように認識していたか

を確認する。

昭和24年（1949）７月、税制審議会は「税制に関する中間報告」の冒頭、次のように述べている。

「インフレーションを克服し、危機に瀕している日本経済を再建し、自立せしめるには、あくまで経済安定に関する九原則の線に沿って、まず財政収支の眞の均衡を図るべきであり、そのためには可能なる限りの租税負担にたえて國民等しく耐乏生活に徹するの要あることはいうまでもないところである。しかし、敗戦後の疲弊している國民経済の再建は、合理化せられた税制の下に適正な課税をするのでなければ、所期の目的を達しないばかりでなく、思想上にも非常な悪影響を及ぼし、延いては社会を混乱に陥れる虞がある。然るに現行の税制は、必ずしも合理的なものといい難く、徴税もまた適正を欠くもの多く怨嗟の的となっているので、これが合理化適正化を図ることは焦眉の急務である」。[15]

ここでは税制の合理的な改正が訴えられているが、「インフレーションを克服」「危機に瀕している日本経済」「敗戦後の疲弊している國民経済」など、随所で当時の厳しい経済状況を訴えていることが読み取れる。

「昭和28年11月税制調査会答申」では、「まえがき」に続き次のように述べられている。

「国力を無視した財政の膨張が、インフレの原因となり、国民負担の加重を強いるものであることは明らかである。最近における中央、地方財政の姿は正に国力の現実を無視し、既に国民負担の現界(ママ)をこえたものというべく、このままにして推移せんか、インフレは昂進し、対外競争力の喪失、輸出の不振をもたらして国際収支は悪化の一途をたどり、終には国民経済を破滅に導くに至るであろう。今日わが国民経済に課せられた最大の問題は、如何にして財政規模を圧縮し、国力と均衡を得せしめ、国民負担の軽減を実現するかに在る。（後略）」[16]

ここでも国民の租税負担の軽減を求めているが、その背景として財政の膨張によるインフレーションの昂進を指摘している。

「昭和31年12月臨時税制調査会答申」では「第１部総論　第１章税制改正の基本方針　第２減税断行の経済的条件　１経済の現状」の中で、次のように述べられている。

「戦後10年にわたる復興時代を経て、最近のわが国経済はきわめて順調な拡大発展の道を歩んでいる。鉱工業生産の規模は、既に戦前の２倍をこえ、国民所得も昭和30年には、ほぼ５割も戦前を上回るに至つた。しかも、昭和28年秋に始まつた経済健全化政策以来、インフレを起こさないで経済の拡大を持続的に進めていこうという政策は、海外経済の好転という恵まれた事情もあって、今日に至る３ケ年余、生産、貿易など経済活動の各分野において十分にその成果をあげることができた。

更に、物価は短期の小波動を含みながらも、おおむね安定した状態で推移したため、いわゆるインフレなき拡大を実現した。このような経済発展に伴って、実質国民所得は大幅に増大し、昭和30年度に引き続いて、昭和31年度もおそらく前年度に比べて１割程度の増加を見ることとなろう。もとより内外経済の動向等からみて、手放しの楽観は許されないが、いずれにしても、戦後10年にして日本経済はようやく正常な発展の軌道にのるに至つたといえよう。このような経済の正常化は、同時に、財政正常化の基盤ができつつあることをも物語るものである」。[17]

「危機に瀕している日本経済」とする昭和24年（1949）の答申と「国民経済を破滅に導く」とする28年（1953）の答申からは、いずれも強い危機感と緊迫感が伝わってくるが、31年（1956）の答申からは、一転して「戦後10年にして日本経済はようやく正常な発展の軌道にのるに至つた」という安堵感すら伝わってくる。当時の日本は、戦後十年かけてようやくインフレを克服し、順調な経済の発展をみたのである。

２．立法趣旨

「昭和31年12月臨時税制調査会答申」では「第２部各論　第３章租税特別措置の整理　第15交際費の損金算入否認（現行制度の概要と沿革）」の中で、交際費等損金不算入制度の立法趣旨について次のように述べられている。

「戦後資本蓄積の促進に資するため、各種の租税上の特別措置がとられたが、昭和29年、企業資本の充実のため資産再評価の強制等が行われた機会に、いわゆる交際費の損金算入否認の制度が設けられた。この措置は、他の資本蓄積策と並んで、法人の交際費等の濫費を抑制し、経済の発展に資する狙いをもっている」。[18]

すなわち、資本の蓄積と濫費の抑制が、当制度の趣旨であり目的である。

3．資本蓄積の意味

資本蓄積の意味は、近代経済学とマルクス経済学とでは異なるが、交際費等損金不算入制度の制定の目的とされる資本の蓄積は、近代経済学でいう資本の蓄積のことである。

近代経済学における資本蓄積とは資本財ストックの増加のことで、資本形成ともいわれる[19]。

資本形成とは、経済理論でいう投資と同じ概念で，現存する建物，構築物，機械設備，船舶，車両などの有形固定資産および原料，燃料，半製品，仕掛品，製品などの棚卸資産への新たな追加を意味する[20]。

具体的には、当制度の対象として企業の設備資本の増加のことと理解して差し支えないと思われる。

4．昭和20年代（1945～1954）の企業の資本蓄積状況

日本では戦前から資本蓄積は高率で行われており、終戦直後の「資本ストックは戦争経済の遺産として多量に存在して」[21]いたが、戦後の激しいインフレーションの中、傾斜生産などによりこの資本ストックを食いつぶす形で、日本の産業は生産を回復していく[22]。

資本蓄積の主体をなす設備資本について、企業の状況を見てみると、投資合計額では、昭和21年度（1946）には戦前を下回っていたが、22年度（1947）を底としてその後は増加の一途をたどり、26年度（1951）には戦前の金額を上回っている。

交際費等の損金不算入制度の制定された昭和29年（1954）に着目すると、投資合計額は戦前の1.3倍に、設備資本の累積高は戦前の1.6倍に及んでいる。そして、昭和30年（1955）以降は、投資合計額、累積高ともに、急速に増大している[23]。

昭和20年代の資本蓄積について、『現代日本の資本蓄積』の中（第一部　第一章　資本蓄積のテンポと構成）で内野達郎（1961）は、「戦後の昭和三〇年頃までは、各産業にとって軒並み復興、軒並み拡充の時期」[24]と評し、戦後20年間の日本の資本蓄積を「おおよそ三つの段階に区分してみることができる。第一段階は昭和二〇～二四年にかけての戦後復興の時期、第二段階は朝鮮動乱ブームとその余熱が働いた昭和二五～三〇年の時期、第三段階は昭和三一年以降最近に至るいわゆる技術革新の開花期である。これらの段階を追うごとに日本の資本蓄積は加速度的にそのテンポを増しているのである」[25]と述べている。

5．資本蓄積の必要性

ここでは税制面からの資本蓄積の重要性について確認する。

「資本の蓄積を図ることの必要性は、それが生産上昇の基礎となる点において、ひいては国民所得の源となる点において、いつの時代においても重要な意義をもつものであるが、戦争によって資本設備が徹底的に破壊され、インフレーションによって資本の価値が急激に低落したような経済環境においては一層その重要性が増すことはいうまでもない。

しかし、終戦後の混とんとしたインフレーション昂進期においては自発的な資本の蓄積などはいうべくして行われ得ず、漸く経済安定の萌芽の見え始めた昭和24年（1949）初頭ごろからまず資産再評価の問題が真剣に研究され始め、これはシャウプ勧告によってその輪廓が明確にされたが、シャウプ勧告には資産再評価による資本構成の是正が強調された外、資本蓄積への顧慮が明確な形をとって現われていた。それは法人に対する超過所得税の廃止、法人擬制説を徹底して貫いたことによる一連の措置、所得税の最高税率を55％に止めたことによる高額所得層の軽課等によって窺われるように、高額所得者の自発的な貯蓄意欲と株式への直接投資の助長という線を強く浮かび上がらせていたのである。

朝鮮動乱直後の異常なブームに続く反動的な景気沈滞は、近く予想されていた講和条約発効後の日本経済の急速な自立達成への配慮と相まつて、資本蓄積の必要性をさらに大きくクローズ・アップせしめるに至った。国の財政を通ずる投出資も継

続して行われ、間接投資のための預貯金の増加をねらいとする種々の措置もとられたが、重点はむしろ株式への直接投資を含む企業の内部蓄積におかれた観があり、税制の面からする資本蓄積への考慮も主としてこの方面から行われたのであった」。[26]

ここでもやはり、当時企業の内部蓄積を重視する税制がとられていたことがうかがえる。

6．濫費抑制

濫費とは「金銭をむやみに使うこと。むだづかい。」[27]のことであるが、交際費等が濫費として問題視されている当時の状況について、『所得税・法人税制度史草稿』では「法人の交際費等についてその濫費を抑制することは企業の資本蓄積を促進する上に必要であることはいうまでもないところであり、戦時中は経理統制令によって統制を行った事例はあるが、戦後

【表１】実質民間（法人企業）設備投資の推移

（現在価格：億円）

年　次	設備投資合計額
昭和9～11年平均	4,850
21年度	2,610
22年度	2,480
23年度	3,270
24年度	3,500
25年度	4,200
26年度	5,040
27年度	5,840
28年度	6,440
29年度	6,320
30年度	6,620
31年度	11,600
32年度	14,480
33年度	14,900

（備考）国民経済計算による

【表２】設備資本の累積高

（実質価格：億円）

年　次	設備資本累積高	（指数）
昭和20年度	30,430	（100）
21年度	32,080	（105）
22年度	33,110	（109）
23年度	34,810	（114）
24年度	36,800	（121）
25年度	38,780	（127）
26年度	41,500	（136）
27年度	44,420	（146）
28年度	46,080	（151）
29年度	47,800	（157）
30年度	49,200	（162）
31年度	55,080	（181）
32年度	63,900	（210）
33年度	69,150	（227）

（備考）昭和30年国富調査を基準とし、国民経済計算による年々の設備投資と資本減耗引き当てを調整したもの.

出所：表１、表２ともに『現代日本の資本蓄積』[28]から筆者が抜粋転記

においては法令による規制は全く行われなかった。しかし、法人の遊興飲食費の支出が多額に上り、社用族というような用語も生まれるに至って法人の交際費等を制限すべきであるという主張が強くなされるに至った」[29]

としており、税制調査会は昭和31年（1956）の時点で、次のような認識を持っている。

「わが国の資本金500万円以上の法人の１年間の交際費支出総額は、およそ700億円ないし800億円と推定されるが、このうち現行規定によって損金算入を否認されている部分は、約113億円と見込まれている。

もとより、これら交際費等の相当部分は、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称することはできない。しかし、戦後経済理論のし縁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、交通費等の形で支給される傾向が生ずるとともに、他方及び役員従業員の私的関係者に会社の経費で接待をするとか、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、所得税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」。[30]

昭和30年前後の企業においては、それ以前から引き続き資本の蓄積が必要とされる一方、交際費と称して遊興飲食を行えるほどに懐具合もあたたかくなっていたのだといえよう。

第四節　租税特別措置としての検証

１．租税特別措置とは

『日本大百科全書』によれば、租税特別措置とは「経済政策や産業政策などの政策的な見地に基づいて、多くの場合、基本税法を改定することなく、特別法によってその適用の一部を臨時的、例外的に変更して、特定の産業部門、納税者層の税負担を軽減・免除あるいは重くする措置をいう」[31]としている。

昭和35年（1960）12月の税制調査会答申の「答申の審議の内容及び経過の説明」の「租税特別措置の意味と基本税制との関係」では、租税負担

の公平の観点から「その時々の経済の要請にこたえる意味」でなされる基本税制自体の改正と租税特別措置との違いを明らかにしたうえで次のように述べている。

「ここでいう租税特別措置は、このような基本税制をその時々の経済情勢に即して組織的に体系づけるための規定や措置をさすものではなく、同じ経済的地位にあるものに対しては同じ負担という、いわゆる負担公平の原則を大なり小なり犠牲にしながら、経済政策的目的を特定の経済部門ないし国民層に対する租税の軽減免除という誘因手段で達成しようとする目的を持つ規定、ないし措置をさすものといえよう」。[32]

また、和田八束（1992）『租税特別措置』では、租税特別措置の定義について次のように述べている。

「一般に租税特別措置といわれているものは、特定の政策目的を実現するために、税制上の例外規定、特別規定をもって行われる税の軽減措置・優遇措置であると定義することができよう」。[33]

２．交際費等損金不算入制度の本来的なあり方

基本税制を改正することなく、経済政策的目的のために行うものであるから、百科全書のように「税負担を軽減・免除あるいは重くする措置」とするのが至当といえるが、実際は、上記引用のように「租税の軽減免除」であり「軽減措置・優遇措置」である場合がほとんどである。

現在でも法人を適用対象とする租税特別措置は、そのほとんどが税額控除や税率の軽減、特別償却、割増償却、準備金、引当金及び圧縮記帳などの課税の繰延べである。従って、課税措置である交際費等の損金不算入制度は特異な存在といえよう。

これは、これまで見てきたように、法人税法本則として法案が成立しなかったことに由来するものである。和田八束（1992）も「交際費に対する課税は、従来のような損金扱いを止めて、全額益金として課税所得に含めるべきであり、そのための本則の改定を行い、特別措置からとりはずすことが正当である」[34]と述べているが、交際費等を損金不算入とする根幹部

分を法人税法本法に組入れ、損金算入を認める優遇部分のみを租税特別措置とするのが、法人税制上からも租税特別措置の目的からも、本来的なあり方ではないかと考える。

第五節　創設趣旨の検証

1．資本ストックの推移と現状

交際費等の損金不算入制度が創設された昭和29年当時と現在とを比べれば、民間企業における資本の蓄積が大きく増加していることは一目瞭然であり、『交際費の理論と実務』では次のように述べている。

「交際費課税が企業の自己資本の充実と交際費の濫費抑制という目的で創設されたのは事実である。

しかし、創設当時と現在ではわが国の経済事情はおおいに異なる。たとえば、国際収支の大幅黒字という実情のなかでは、企業の競争力を強化するため、税制上で自己資本の充実策をとるという意義は失われているといってよいであろう。

交際費課税を維持する理由についても、税制調査会では『……この制度は累年強化され、すでに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、……』（昭50,52,53,55,56の各答申）としているだけで、資本の蓄積策という理由は姿を消している。」[35]

確かに、税制調査会の答申で資本の蓄積が強調されていたのは昭和30年代までであり、その後は濫費の抑制が前面に押し出され課税の強化が行われている。原則損金不算入とされた昭和57年度改正はその後13年間にわたり継続されるが、その間にバブル期があり、バブル崩壊後は経済の活性化などの政策目的のためか、交際費課税は緩和の方向に改正がなされている。そうした背景もあって、資本の蓄積という当初の立法趣旨は、答申や大綱から姿を消すこととなったともいえるだろうが、資本の蓄積が強く要請されなくなったのは、やはり十分な蓄積が行われていたからだろう。

ここでは、交際費等の損金不算入制度を多角的総合的に考察していくうえで、立法趣旨としての資本の蓄積について、具体的数値を用いてその推

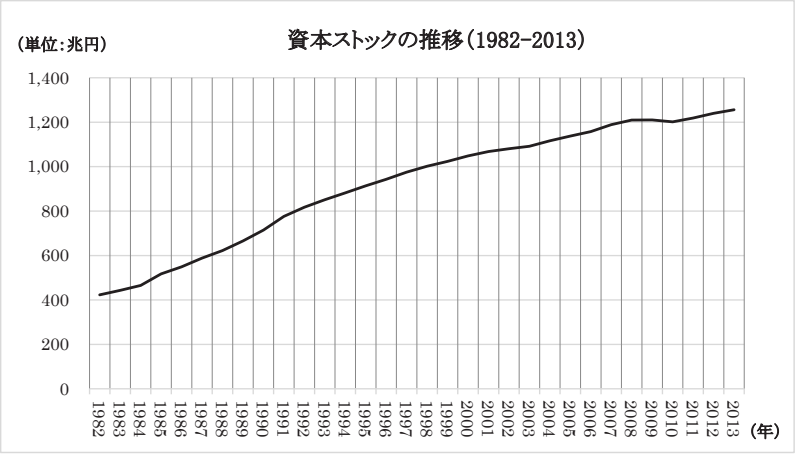
移をおさえ現状を確認したい。

昭和29年（1954）創設当初の設備資本の累積高は約47,800億円であるが[36]、その後高度経済成長期を経て、原則全額損金不算入の改正が行われた昭和57年（1982）には、民間資本ストックは約423兆円[37]となっており、単純計算で約90倍に増加していることがわかる。さらに、資本ストックを設備投資デフレータにより実質化し、昭和57年（1982）の数値を100とした場合、平成25（2013）は215となり、その約２倍以上に増加していることとなる。

資本ストックと実質GDPの数値を、ともに昭和57年（1982）の数値を100として、その推移を比べてみると、図２のグラフから読み取れるように、その度合いは異なるものの、ともに増加傾向にあることがわかる。

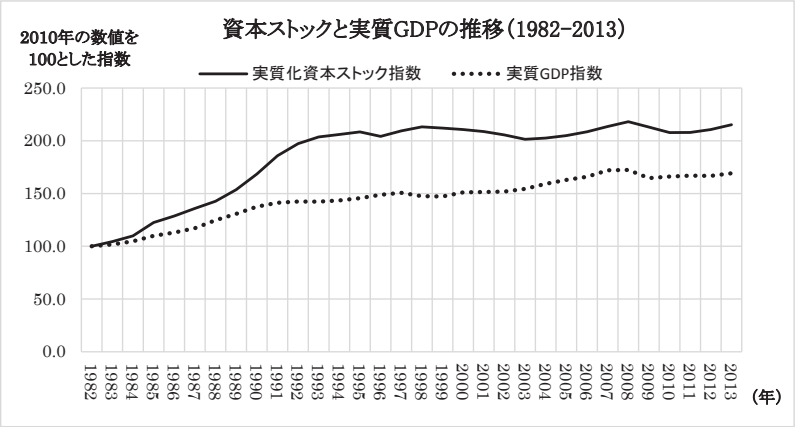
太平洋戦争直後大量の財を失った日本であったが、産業生産力の回復と経済成長を目指して企図された資本の蓄積は、十分達成されたことが確認される。

【図１】



出所：「国民経済計算」（内閣府）から筆者作成[38]

【図2】



出所：「国民経済計算」（内閣府）から筆者作成[39]

【表3】図1及び図2のグラフの根拠となる数値

		資本ストック（単位:百万円）	実質化資本ストック（単位:百万円）	資本ストック指数	実質GDP（単位：十億円）	実質GDP指数	民間企業設備デフレータ
昭和57年	1982	423,081,904	423,081,904	100.0	332,792	100.0	100.0
昭和58年	1983	443,022,294	441,697,202	104.4	338,552	101.7	99.7
昭和59年	1984	465,124,513	464,660,780	109.8	348,409	104.7	99.9
昭和60年	1985	517,238,390	518,269,773	122.5	365,788	109.9	100.2
昭和61年	1986	549,276,111	544,347,412	128.7	375,915	113.0	99.1
昭和62年	1987	588,455,397	574,961,405	135.9	389,887	117.2	97.7
昭和63年	1988	622,261,012	603,649,018	142.7	415,067	124.7	97.0
平成元年	1989	665,697,128	649,768,184	153.6	435,132	130.8	97.6
平成2年	1990	714,669,084	712,531,490	168.4	457,553	137.5	99.7
平成3年	1991	776,114,730	786,174,044	185.8	470,206	141.3	101.3
平成4年	1992	817,364,402	834,477,715	197.2	473,811	142.4	102.1
平成5年	1993	851,198,390	861,382,219	203.6	473,713	142.3	101.2
平成6年	1994	882,001,736	871,449,372	206.0	477,366	143.4	98.8
平成7年	1995	913,691,588	881,808,033	208.4	484,364	145.5	96.5
平成8年	1996	942,997,534	864,022,666	204.2	495,097	148.8	91.6
平成9年	1997	975,158,539	885,712,292	209.3	501,516	150.7	90.8
平成10年	1998	1,001,956,438	902,060,482	213.2	491,066	147.6	90.0
平成11年	1999	1,023,861,581	897,282,482	212.1	489,828	147.2	87.6
平成12年	2000	1,048,236,264	891,471,120	210.7	503,075	151.2	85.0
平成13年	2001	1,068,175,062	883,193,931	208.8	504,080	151.5	82.7
平成14年	2002	1,080,905,753	869,832,539	205.6	505,370	151.9	80.5
平成15年	2003	1,091,803,371	851,977,825	201.4	513,899	154.4	78.0
平成16年	2004	1,116,726,503	856,959,302	202.6	529,808	159.2	76.7
平成17年	2005	1,137,813,616	867,071,737	204.9	542,249	162.9	76.2
平成18年	2006	1,157,855,203	882,344,444	208.6	552,222	165.9	76.2
平成19年	2007	1,189,254,499	903,553,484	213.6	572,618	172.1	76.0
平成20年	2008	1,209,869,322	922,903,825	218.1	573,533	172.3	76.3
平成21年	2009	1,210,313,779	901,107,169	213.0	547,662	164.6	74.5
平成22年	2010	1,201,565,696	879,027,896	207.8	552,723	166.1	73.2
平成23年	2011	1,218,722,880	879,506,082	207.9	555,585	166.9	72.2
平成24年	2012	1,239,919,898	891,023,639	210.6	555,009	166.8	71.9
平成25年	2013	1,256,221,513	910,396,642	215.2	563,132	169.2	72.5
（資本ストック：平成12年平均価格評価）			（実質GDP：平成12年基準・93SNA）		（民間企業設備デフレータ：1990年基準・68SNA）		

出所：「国民経済計算」（内閣府）から筆者作成。資本ストック、実質GDP、民間企業設備デフレータは、2011年以降は平成12年の数値を使って接続した。[40]

２．損金性と濫費性について

濫費の抑制も交際費等の損金不算入制度の創設趣旨であるが、資本の蓄積が十分に達成された後も、濫費の抑制は答申等において指摘され、今日この目的をもって交際費課税は行われていると言えるだろう。

では、濫費の抑制はどの程度なされているのだろうか。

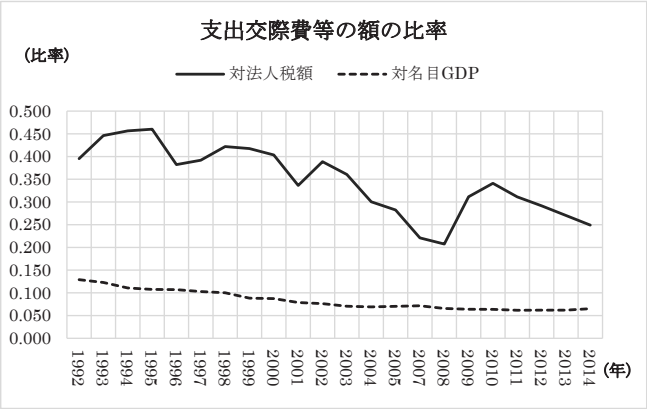
ここでは、支出交際費等の額の法人税額及び名目GDPに対する比率を用いて考察してみる。交際費等の支出額は、平成６年（1994）の６兆２千万円をピークに減少し、平成25年（2013）には約半分の３兆８百万円に減少している。法人税額とGDPに占める割合は、それぞれ、平成６年（1994）が約46％、約11％であるが、平成25年（2013）には、約25％、約6.5％少している。その間の推移は、図３のグラフに示すとおりである。[41]

従って、支出額自体が減少しているとともに、法人税額やGDPに対する比率も減少していることから、相対的に減少していることも確認できる。この減少が濫費の抑制によるものかどうか、それを数値的に分析することは難しいため、交際費等がどの程度の損金性すなわち必要経費性を備えているかを検証することにより、間接的に捉えていく方法をとる。これについては、第四章で数値データを用いて詳細な分析と検証を行う。

しかし、交際費等の実態の多くが飲食や贈答であることを考えれば、濫費とまではいかなくても、一定の遊興性を備え、社用族的な存在を容認することは十分にありえるであろう。したがって、濫費の抑制という創設趣旨は、完全に達成され得るものではなく、経常的に意識される必要があるものといえよう。

また、交際費等の損金性と濫費性、すなわち必要経費であるか遊興費であるかという問題については、第二章において裁判事例等を用いて詳述することとする。

【図3】



出所：「会社標本調査」（国税庁）及び「国民経済計算」（内閣府）より筆者作成

【表4】図3のグラフの根拠となる数値

		支出交際費額 単位：百万円	法人税額 単位：百万円	支出交際費の 対法人税額比	名目GDP 単位：百万円	支出交際費額の 対名目GDP比
平成4年	1992	6,207,831	15,705,604	0.395	48,078,280	0.129
平成5年	1993	5,945,117	13,325,268	0.446	48,371,180	0.123
平成6年	1994	5,408,726	11,846,970	0.457	48,845,030	0.111
平成7年	1995	5,325,369	11,571,514	0.460	49,516,550	0.108
平成8年	1996	5,409,426	14,155,449	0.382	50,501,180	0.107
平成9年	1997	5,309,922	13,551,654	0.392	51,564,410	0.103
平成10年	1998	5,063,912	12,001,152	0.422	50,490,540	0.100
平成11年	1999	4,391,752	10,517,735	0.418	49,762,860	0.088
平成12年	2000	4,390,782	10,885,379	0.403	50,298,990	0.087
平成13年	2001	3,913,516	11,637,875	0.336	49,771,970	0.079
平成14年	2002	3,742,636	9,626,702	0.389	49,131,220	0.076
平成15年	2003	3,464,471	9,611,708	0.360	49,029,400	0.071
平成16年	2004	3,439,258	11,453,123	0.300	49,832,840	0.069
平成17年	2005	3,533,828	12,512,507	0.282	50,173,440	0.070
平成18年	2006	3,631,393	16,426,757	0.221	50,736,480	0.072
平成19年	2007	3,379,994	16,298,075	0.207	51,552,040	0.066
平成20年	2008	3,226,064	10,353,817	0.312	50,437,760	0.064
平成21年	2009	2,997,859	8,786,547	0.341	47,093,670	0.064
平成22年	2010	2,935,972	9,435,485	0.311	47,617,308	0.062
平成23年	2011	2,878,515	9,870,087	0.292	46,522,442	0.062
平成24年	2012	2,901,018	10,727,507	0.270	46,892,685	0.062
平成25年	2013	3,082,536	12,374,009	0.249	47,262,829	0.065
					平成12年基準・93SNA	

出所：「会社標本調査」（国税庁）及び「国民経済計算」（内閣府）より筆者作成。名目GDPは、2011年以降は平成12年の数値を使って接続した。

第二章　交際費等の定義・成立要件・範囲―係争事案を事例として―

第一節　交際費等の定義

第一節では、交際費等の損金不算入制度における交際費等について、条文上どのように定義されているか、租税特別措置法第61の４に規定されているものを確認する[42]。

交際費等の課税の特例

（交際費等の損金不算入）

第六十一条の四　法人が平成二十六年四月一日から平成三十年三月三十一日までの間に開始する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百分の五十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金額の計算上、損金の額に算入しない。

２　前項の場合において、法人（投資信託及び投資法人に関する法律第二条第十二項に規定する投資法人及び資産の流動化に関する法律第二条第三項に規定する特定目的会社を除く。）のうち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もの（法人税法第二条第九号に規定する普通法人のうち当該事業年度終了の日において同法第六十六条第六項第二号又は第三号に掲げる法人に該当するものを除く。）については、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額をもつて、前項に規定する超える部分の金額とすることができる。

一　前項の交際費等の額が八百万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。）以下である場合　零

二　前項の交際費等の額が定額控除限度額を超える場合　その超える部分の金額

３　前項の月数は、暦に従つて計算し、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。

４　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、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（以下この項において「接待等」という。）のために支出するもの（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）をいい、第一項に規定する接待飲食費とは、同項の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（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。第二号において「飲食費」という。）であつて、その旨につき財務省令で定めるところにより明らかにされているものをいう。

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　飲食費であつて、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　前二号に掲げる費用のほか政令で定める費用

5　第二項の規定は、確定申告書等、修正申告書又は更正請求書に同項第一号に規定する定額控除限度額の計算に関する明細書の添付がある場合に限り、適用する。

6　第四項第二号の規定は、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。

上記にあるように、条文上の意義としては「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」とし、「接待飲食費とは、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（専ら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。）」と規定している。

第二節　交際費等の成立要件

第二節では、法人の支出が交際費等に該当するか否かを示す、交際費等

の成立要件について確認する。

1．成立要件の概要

交際費等の範囲は、第一節に記したように条文上規定されている。

これについて、『交際費の理論と実務』では、交際費等の成立要件をａ）支出の目的→交際費、接待費、機密費その他の費用であること、ｂ）支出の相手方→得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対するものであること、ｃ）行為の態様→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、と分析している[43]。

そして、裁判例で示された実際の要件を旧二要件説、新二要件説、三要件説に区分し、それぞれ次のように記載している。

ａ）旧二要件説→「支出の相手方」が、事業に関係のある者等であり、かつ、「支出の目的」が、これらの者に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであること。

ｂ）新二要件説→「支出の相手方」が、事業に関係のある者等であり、かつ、「支出の目的」が、接待等の行為により事業関係者等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ためであること

ｃ）三要件説→「支出の相手方」が事業に関係のある者等であり、「支出の目的」が事業関係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でもあるとともに、「行為の態様」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

上記の中で三要件説が「支出の目的と行為に態様を区分しており、一般的にすぐれていると考えられよう」として、昭和50年（1975）６月24日の東京地裁判決（定額支出されていた観光バスの運転手に対する心づけが交際費等に該当するか否かが争点）、昭和53年（1978）１月26日の東京地裁判決（婦人団体の役員を温泉地一泊旅行に招待した費用は交際費等であるか否かが争点）、平成４年（1992）９月30日の横浜地裁判決（中古自動

車競り売り開催業者の支出したオークションにおける抽選会の景品購入費用が、交際費等に該当するか否かが争点）などを挙げ、いずれも、支出の相手方と支出の目的だけでなく、行為の態様について言及していることを指摘している。

なお、上記の三種の説のほかに、三要件に加え、比較的高額支出と冗費・濫費性の二要件を加えた五要件説も唱えられている[44]が、昭和52年（1977）11月30日の東京高裁判決（定額支出されていた観光バスの運転手に対する心づけが交際費等に該当するか否かが争点）において、三要件に加え「支出金額が比較的高額であること」と「冗費・濫費性をおびていること」を主張した控訴人の陳述に対し、法人の支出が交際費等に該当するためには、その要件として、「第一に支出の相手方が事業に関係のある者であること、第二に当該支出が接待、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であることを必要とするが、それ以外には格別、控訴人主張のようなことを独立の要件とすべきものとは解されない」と判決理由に述べている[45]とおり、五要件説は否定されている。

２．裁判事例にみる三要件説

平成15年（2003）９月９日の東京高裁判決は、判決理由の根拠として明確に三要件説を述べたことで注目される。これは、製薬会社（以下Ｘ社とする）が支出した論文の英文添削料の差額負担金が交際費等に該当するか否かが争点とされたもので、一審の東京地裁判決（平成14年（2002）９月13日）は被控訴人（以下Ｙ税務署長とする）が勝訴し、二審の高裁判決で控訴人であるＸ社が逆転勝訴し、Ｙ税務署長は上告を断念したため控訴審判決が確定したものである。一審及び二審の概要を併せて以下に記述する[46]。

① 事案の概要

控訴人X社は、医薬品の製造販売を業とするが、医薬品の販売先である大学病院の医師等から、医師等の医学論文を海外の雑誌に掲載するための英訳文につき英文添削の依頼を受け、これをアメリカの添削業者２社に外注していた。X社は、医師等からは国内業者の平均的な英文添削の料金を徴収していたものの、外注業者にはその３倍以上の料金を支払い，その差額を負担しており，その金額は，平成６年（1994）３月期で１億4,513万円余、平成７年（1995）３月期で１億1,169万円余，平成８年（1996）３月期で１億7,506万円余に及んでいた。Y税務署長は、英文添削の依頼をした医師等が控訴人の「事業に関係ある者」に該当し、本件負担額の支出の目的が医師等に対する接待等のためであって、当該負担額は交際費等に該当し、租税特別措置法の規定によって損金に算入されないとして、上記３事業年度のX社の法人税について更正処分（平成６年（1994）３月期についてはさらに再更正処分）をした。

本件は、X社が、当該負担額は交際費ではなく損金の額に算入が認められる寄附金であると主張するとともに、本件更正通知書には理由附記の不備があるなどとして、更正処分の取消しを求めた事案である。

② 第一審の考え方：二要件説

一審では、交際費等の意義について条文上の規定を踏まえたうえで、当該差額負担金が交際費等に該当するか否かを判断するには、支出が「事業に関係のある者」のためにするものであるか否か、及び、支出の目的が接待等を意図するものであるか否かが検討されるべきこととなるとし、さらに、支出の目的が接待等のためであるか否かについては、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断すべきであるとした。

「支出の相手先」については、下記の理由により英文添削の依頼者を「事業に関係のある者」と認定している。

・英文添削の依頼者は、X社の取引先である大学の附属病院、これらの病院を有する大学の医学部その他の医療機関に所属する医師等その他の研究者に限られていた。
・X社は、英文添削について、取引先や一般の病院等に宣伝をしたことはなく、英文添削の依頼も、主にX社の医薬情報担当者が取引先を訪問した際に、取引の研究者から英文を預かるなどして受けていた。
・英文添削の依頼者が医薬品の購入や処方に関し決定権を有するなどしていなかった場合もしくは医療に携わらない研究者であった場合も、X社が英文添削の依頼を受けることにより、その依頼者の所属する、医局長や薬事審議会の構成員等に良好な印象を与え、X社の医薬品の購入や処方に円滑な進行が図れることも要因に考えられる。

次に、支出の目的については、下記の理由により、当該差額負担金は医薬品の販売に係る取引関係を円滑に進行する目的で支出したものだから、その支出は接待等を目的として行われたものと判断している。

・X社の医薬情報担当者は、英文添削の依頼を通し医師等と接触する機会をより多く得ることができ、ひいては取引先である医療機関に所属するものとの間に親密な関係を築き、それにより医薬品販売に係る取引関係を円滑にすることができる。
・X社が依頼を受けた英文添削は、国内の添削業者と同等又はそれ以上の内容の英文添削を、国内の添削業者と同水準の料金で提供するものであり、これによって取引先の医師らの関心を買うことができるから、医薬品販売に係る取引関係を円滑にする効果を有する。

一審は、以上の二点、支出の相手先と目的を根拠として、いわば二要件説に基づいて、当該差額負担金を交際費等に該当すると判断している。

③　第二審の考え方：三要件説

二審では、交際費等の意義について条文上の規定を踏まえるとともに、

「『交際費等』が一般的に支出の相手方及び目的に照らして、取引関係の相手方との親睦を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものと理解されていることからすれば、当該支出が『交際費等』に該当するというためには、①「支出の相手方」が事業に関係のある者等であり、②「支出の目的」が事業関係者等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であるとともに、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、の三要件を満たすことが必要であると解される。そして、支出の目的が接待等のためであるか否かについては，当該支出の動機，金額，態様，効果等の具体的事情を総合的に判断して決すべきである。また，接待，供応，慰安，贈答その他これらに類する行為であれば，それ以上に支出金額が高額なものであることや，その支出が不必要（冗費）あるいは過大（濫費）なものであることまでが必要とされるものではない」と、三要件が必要であることを明確に示し、かつ五要件までは不要であることを言い添えている。

まず、支出の相手先については、X社が医家向医薬品の製造・販売を事業内容とする会社であり、医師は医業を独占し患者に対する薬剤の処方や投与は医業に含まれるから、X社のような製薬会社にとって，条文上の「事業に関係のある者」に該当するとした。そして、英文添削の依頼者の中には、研修医や大学院生、医療に携わらない基礎医学の講師なども含まれていたが、その一方、大学の医学部やその付属病院の教授、助教授等X社の直接の取引先である医療機関の中枢的地位にあり医薬品の購入や処方権限を有する者も含まれていたことからすれば、全体としてみて、その依頼者である研究者らが「事業に関係のある者」に該当する可能性は否定できないとした。

しかし、主たる問題点は、支出の目的及びその行為形態だと付け加えている。

支出の目的については、「本件英文添削がなされるに至った経緯及び動

機は、主として、海外の雑誌に研究論文を発表したいと考えている若手研究者らへの研究発表の便宜を図り、その支援をするということにあったと認められる。それに付随してその研究者らあるいはその属する医療機関との取引関係を円滑にするという意図、目的があったとしても、それが主たる動機であったとは認め難い。」とし、さらに、英文添削について、その委託先に支払う外注費が研究者らから徴収する料金よりも高額になるという事態が生じたことについて、差額が生じるに至った経緯や、差額が生じていた事実を研究者らが認識していたとは認め難いこと、また、X社がその差額負担の事実を研究者らに明らかにしたこともないことなどからすれば、X社が、差額負担の事実を、研究者らあるいはその属する医療機関との取引関係の上で，積極的に利用しようとしていたとはいえないと判断している。

また、X社は、当時全国の9,000余の病院のほとんどと取引があったが，本件英文添削の依頼を受けていたのは、そのうち約95の機関で、これらは大学の医学部やその付属病院あるいはそれに近い性格を有する機関であり、高度かつ先端的な研究をする医療機関だが、必ずしも控訴人の大口の取引先というわけではないことをあげている。

英文添削は、若手の研究者らの研究発表を支援する目的で始まったものであり，その差額負担が発生した後もその目的に基本的な変容はなかったこと、その金額は、それ自体は相当に多額なものだが、その一件当たりの金額やX社の事業収入全体の中で占める割合は決して高いものとはいえないこと、英文添削の依頼者は主として若手の講師や助手であり、X社の取引との結びつきは決して強いものではないこと、その態様も学術論文の英文添削の費用の一部の補助であり、それが効を奏して雑誌掲載という成果を得られるものはその中のごく一部であることなどからすれば、英文添削の差額負担は、その支出の動機、金額、態様、効果等からして、事業関係者との親睦の度を密にし、取引関係の円滑な進行を図るという接待等の目

的でなされたと認めることは困難であると結論付けている。

行為の態様については、まず交際費課税と交際行為に関して「交際費は、企業会計上は費用であって、本来は課税の対象とならない支出に属するものである。それについて損金不算入の措置がとられているのは、交際費は、人間の種々の欲望を満たす支出であるため、それが非課税であれば，無駄に多額に支出され、企業の資本蓄積が阻害されるおそれがあること，また、営利の追求のあまり不当な支出によって、公正な取引が阻害され、ひいては価格形成に歪み等が生じること、さらに、交際費で受益する者のみが免税で利益を得ることに対する国民一般の不公平感を防止する必要があることなどによるものである。このような交際費課税制度の趣旨に加え、交際費等に該当するためには、行為の形態として『接待，供応，慰安，贈答その他これらに類する行為』であることが必要であるとされていることからすれば、接待等に該当する行為すなわち交際行為とは、一般的に見て、相手方の快楽追求欲、金銭や物品の所有欲などを満足させる行為をいうと解される。」と解釈している。

その上で、X社の「英文添削の差額負担によるサービスは、研究者らが海外の医学雑誌等に発表する原稿の英文表現等を添削し、指導するというものであって、学問上の成果、貢献に対する寄与である。このような行為は、通常の接待、供応、慰安、贈答などとは異なり、それ自体が直接相手方の歓心を買えるというような性質の行為ではなく、上記のような欲望の充足と明らかに異質の面を持つことが否定できず、むしろ学術奨励という意味合いが強いと考えられる。」と見解を述べ、Y税務署長が、この点について「接待、供応、慰安、贈答に続く『その他これらに類する行為』とは、接待、供応、慰安、贈答とは性格が類似しつつも、行為形態の異なるもの、すなわち、その名目のいかんを問わず、取引関係の円滑な進行を図るためにする利益や便宜の供与を広く含むものであると主張」したことに対し、「課税の要件は法律で定めるとする租税法律主義（憲法84条）の観

点からすると『その他これらに類する行為』を被控訴人主張のように幅を広げて解釈できるか否か疑問である。そして、ある程度幅を広げて解釈することが許されるとしても、本件英文添削のように、それ自体が直接相手方の歓心を買うような行為ではなく、むしろ，学術研究に対する支援、学術奨励といった性格のものまでがその中に含まれると解することは、その字義からして無理があることは否定できない。」として、退けている。

最終的に、「英文添削の差額負担は、通常の接待、供応、慰安、贈答などとは異なり、それ自体が直接相手方の歓心を買えるというような性質の行為ではなく、むしろ学術奨励という意味合いが強いこと、その具体的態様等からしても、金銭の贈答と同視できるような性質のものではなく、また、研究者らの名誉欲等の充足に結びつく面も希薄なものであることなどからすれば、交際費等に該当する要件である『接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為』をある程度幅を広げて解釈したとしても、本件英文添削の差額負担がそれに当たるとすることは困難である。」と結論を述べている。すなわち、X社の英文添削の差額負担金は、三要件のうち一つの要件のみを満たすにとどまるところから、交際費等には該当しないという判決である。

④　まとめ

以上のように、製薬会社の裁判事例には、交際費等の成立要件として三要件説がその根拠とともに明確に示されていることが確認できる。

第三節　交際費等の範囲[47]

交際費等の意義について租税特別措置法関係通達61の４（１）－１では、「措置法第61条の４第４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のであるが、主として次に掲げるような性質を有するものは交際費等には含まれないものとする。」として、（1）寄附金（2）値引き及び割戻し（3）広告宣伝費（4）福利厚生費（5）給与等を挙げている。

交際費等は原則として損金不算入とされているが、（2）～（5）の隣接費用は損金性が認められており、（1）の寄付金も原則は損金不算入であるが、一定額の損金算入が認められている。そのため、法人の支出が交際費等に該当するか否かについて、納税者と課税庁側で係争が絶えないという現実がある。

第三節では、通達と係争事件を踏まえて、隣接費用との区分を明らかにすることにより交際費等の範囲を確認する。

1．寄付金との区分

法人税法においては、寄付金の定義として「寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」（法人税法37条の7）と規定し、続けて「内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。」（法人税法37条の8）と規定している。

租税特別措置法関係通達では、次のように定められている。

（寄附金と交際費等との区分）

61の４（１）－２　事業に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おいて、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ものとし、次のようなものは交際費等に含まれないものとする。（平６年課法２－５「三十一」により改正）

（１）社会事業団体、政治団体に対する拠金

（２）神社の祭礼等の寄贈金

上記の規定によって、事業に直接関係のない者に対し金銭で贈与した場合には原則として寄付金とすることが確認できるが、寄付金も交際費も、金品の贈与又は経済的利益の無償の供与を起因とする点において類似性が強いので、区分することが困難な場合が多い。

昭和61年（1986）11月29日の国税不服審判所裁決は、法人の支出が寄付金に該当するか交際費等に該当するかが争点となった事例である。

これは、納税者が、特定の政治団体の中傷行為等を排除するためにやむなく支出した金員は、寄付金・交際費のいずれにも当たらないとする一方、原処分庁は寄付金に該当するとし、異議審理庁は交際費に該当するとした。これらの認識に対し、国税不服審判所は寄付金に該当すると判断したものである。その理由として、法人税法上の寄付金の定義を踏まえ、「一般的に寄付金とは金銭その他の資産の贈与、又は経済的な利益の供与のうち、事業の遂行に直接関係あるもの以外のもの、すなわち事業の遂行に直接関係のないもの及び事業の遂行との関係が明らかでないものと解される。」とし、租税特別措置法上の交際費の定義を踏まえ、事業に関係ある者等に対する金銭の贈与は交際費等に該当するが、事業に関係のない者等に対する金銭の贈与は、交際費等に含まれず、原則として寄付金に該当すると解される。」として、「金銭の贈与についての寄付金と交際費等との区別は、１金銭の贈与が事業の遂行に直接関係あるか否か、２若しくは贈与の相手先が事業に関係ある者に当たるか否かによってなされることにな

る。」と区分の根拠を明確にしている。さらに「通常の金銭の贈与については、寄付金・交際費等以外の経費は考えられない」とした上で、当該支出金はやむを得ず支払われたことがうかがわれると理解を示しながらも、「本件支出金は任意の反対給付を伴わない金銭の贈与に当たることは明らかで、政治団体の役員Bの行為が請求人の事業に多少なりとも影響するところがあったとしても、本件支出金のそもそもの発端は、請求人個人の行為にあり、本件支出金の支出が請求人の事業の遂行に直接関係のあるものとは到底認め難い」として、当該支出金を寄付金と認定している。

この裁決に対し、『交際費　税務処理・申告・調査対策　第５版』[48]では、「交際費等における『事業に関係のある者等』の範囲については、『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的に当該法人の利害に関係のある者』（傍点筆者）（措置61の４（１）－22）も含む」から、役員Bもこの中に入ると思われるとし、そうした場合、取引を妨害されないという消極的な意味での取引の円滑化を目的としてなされる金銭の贈与は、交際費等に該当するといえなくもないとし、「本件の支出金が相手方に対して、中傷行為等による取引活動の妨害をストップさせるという期待をもってなされたことを強調するならば、単純な贈与と異なり、交際費と認定すべきであろう」と反論している。

２．売上割戻しとの区分

交際費の隣接費用として、交際費との区分を明確化しなければならない割戻しは売り上げに係るものであり、売上値引きとともに、財務諸表等規則ガイドライン[49]には「売上値引とは、売上品の量目不足、品質不良、破損等の理由により代価から控除される額をいい、代金支払期日前の支払に対する売掛金の一部免除等の売上割引と区別するものとする。なお、一定期間に多額又は多量の取引をした得意先に対する売上代金の返戻額等の売上割戻は、売上値引に準じて取扱うものとする。」と記されている。

一般に、割戻しとはリベートのことであり、長期契約や大量契約等をした買い手に対し特別に割り引きを行うもので、支払いを受けた額の一部を買い手に払い戻すことをいう。したがって、買い手に対する謝意として「個人的な欲望を満足させる類のもので行われることが多く、また、その算定金額自体に恣意性が介入することも高い」[50]といわれる。こうしたところから、交際費と類似の性格を有しており、その区分の明確化が重要となる。

租税特別措置法関係通達には次のように規定されている。

（売上割戻し等と交際費等との区分）

61の４（１）－３　法人がその得意先である事業者に対し、売上高若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金銭で支出する売上割戻しの費用及びこれらの基準のほかに得意先の営業地域の特殊事情、協力度合い等を勘案して金銭で支出する費用は、交際費等に該当しないものとする。

（注）「得意先である事業者に対し金銭を支出する」とは、得意先である企業自体に対して金銭を支出することをいうのであるから、その金額は当該事業者の収益に計上されるものである。

さらに同通達では、売上割戻しに関連する費用について、下記のように記している。

（売上割戻し等と同一の基準により物品を交付し又は旅行、観劇等に招待する費用）

61の４（１）－４　法人がその得意先に対して物品を交付する場合又は得意先を旅行、観劇等に招待する場合には、たとえその物品の交付又は旅行、観劇等への招待が売上割戻し等と同様の基準で行われるものであっても、その物品の交付のために要する費用又は旅行、観劇等に招待するために要する費用は交際費等に該当するものとする。ただし、物品を交付する場合であっても、その物品が得意先である事業者において棚卸資産若しくは固定資産として販売し若しくは使用することが明らかな物品（以下「事業用資産」という。）又はその購入単価が少額（おおむね3,000円以

下）である物品（以下61の４（１）－５において「少額物品」という。）であり、かつ、その交付の基準が61の４（１）－３の売上割戻し等の算定基準と同一であるときは、これらの物品を交付するために要する費用は、交際費等に該当しないものとすることができる。

上記二つの通達から、交際費等に該当せず売上割引として認められる要件は、次のようにまとめられる。

・法人の得意先である事業者に対する支出であり、事業者において収益計上されること。
・その金額が売上高若しくは売掛金の回収高に比例し、又は売上高の一定額ごとに支出するものであること。
・金銭による支出であること。（ただし、金銭による支出でなくとも、事業用資産又は少額物品であれば交際費に該当しない）

物品の交付が交際費等に該当しないものとして、景品引換券付販売等に係る少額の景品などに関し、下記のように通達されている。

（景品引換券付販売等により得意先に対して交付する景品の費用）

61の４（１）－５　製造業者又は卸売業者が得意先に対しいわゆる景品引換券付販売又は景品付販売により交付する景品については、その景品（引換券により引き換えられるものについては、その引き換えられる物品をいう。）が少額物品であり、かつ、その種類及び金額が当該製造業者又は卸売業者で確認できるものである場合には、その景品の交付のために要する費用は交際費等に該当しないものとすることができる。

（注）　景品引換券付販売に係る景品の交付に要する費用を基本通達９－７－３により未払金に計上している場合においても、当該費用が交際費等に該当するかどうかは、実際に景品を交付した事業年度においてこの通達を適用して判定することとし、交際費等に該当するものは当該事業年度の交際費等の額に含めて損金不算入額を計算する。

売上割戻しを買い手に払い戻さず、一定額に達するまで預かり、旅行や観劇等に招待する場合には交際費等に該当するとして、次のように通達している。

（売上割戻し等の支払に代えてする旅行、観劇等の費用）

61の４（１）－６　法人が、その得意先に対して支出する61の４（１）－３に該当する売上割戻し等の費用であっても、一定額に達するまでは現実に支払をしないで預り金等として積み立て、一定額に達した場合に、その積立額によりその得意先を旅行、観劇等に招待することとしているときは、その預り金等として積み立てた金額は、その積み立てた日を含む事業年度の所得の金額（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度の連結所得の金額）の計算上損金の額に算入しないで、旅行、観劇等に招待した日を含む事業年度において交際費等として支出したものとする。

（注）　この場合に、たまたまその旅行、観劇等に参加しなかった得意先に対し、その預り金等として積み立てた金額の全部又は一部に相当する金額を支払ったとしても、その支払った金額は交際費等に該当する。

売上割戻しとの区分に関し、繊維製品の卸売会社（以下請求人とする）が代理店に対して旅行目的で支払った売上割戻しが交際費等に該当するか否かが争点となった事例（昭和60年（1985）10月14日に国税不服審判所により裁決）がある。

請求人は、販売促進のため代理店を対象とする表彰制度に基づいて売上割戻しを支出したのであり、金銭の支出に代えて旅行を実施したものではなく、その支出は直接代理店に振り込んだものであり、かつ旅行への参加を強制したわけではないから交際費等には該当しない旨を主張した。これに対し、国税不服審判所は、代理店に対し表彰状などとともに、旅行の行先や期日などを記載した目録を渡し、その目録通りに旅行が実施されていること、売上割戻しとして支出した金額が旅行費用相当額であること、支

出した時期が旅行の実施された前後であること、支出した金額が実際の旅行費用と相違した場合にはそれに応じた金額を支払っていること、通常の売上割戻しと異なり明細の通知がなかったことなどに照らして、当該売上割戻しは「もともと得意先である代理店を海外旅行に招待することを目的とし、得意先との間の親睦を密にして販売政策上、売上の増加を期待して支出されたものというべきであり、たとえ、表彰対象者が全員参加したものでなく、また、表彰対象者以外の者が旅行に参加しているとしても、それによってその本質を異にするものではなく、本件支払手数料は、措置法に規定する交際費等に該当するものと認めるのが相当である。」と裁決している。

したがって、売上割戻しと旅行等が紐づけられているか否かが問題であり、紐づきである場合はその支出は交際費等に該当することとなるし、支出先が任意で旅行を行った場合には、単なる売上割戻しとして認められることとなる。

3．広告宣伝費との区分

一般に、広告宣伝とは、商業上の目的で、商品やサービス、事業などの情報を積極的に世間に広く知らしめることで、そのために支出する費用を広告宣伝費というが、租税特別措置法関係通達では広告宣伝費と交際費の区分について次のように定めている。

（広告宣伝費と交際費等との区分）

61の４（１）－９　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れないものとする。

（１）　製造業者又は卸売業者が、抽選により、一般消費者に対し金品を交付するために要する費用又は一般消費者を旅行、観劇等に招待するために要する費用

（２）　製造業者又は卸売業者が、金品引換券付販売に伴い、一般消費者に対し金品を交付するために要する費用

（3）　製造業者又は販売業者が、一定の商品等を購入する一般消費者を旅行、観劇等に招待することをあらかじめ広告宣伝し、その購入した者を旅行、観劇等に招待する場合のその招待のために要する費用

（4）　小売業者が商品の購入をした一般消費者に対し景品を交付するために要する費用

（5）　一般の工場見学者等に製品の試飲、試食をさせる費用（これらの者に対する通常の茶菓等の接待に要する費用を含む。）

（6）　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

（7）　製造業者又は卸売業者が、自己の製品又はその取扱商品に関し、これらの者の依頼に基づき、継続的に試用を行った一般消費者又は消費動向調査に協力した一般消費者に対しその謝礼として金品を交付するために通常要する費用

（注）　例えば、医薬品の製造業者（販売業者を含む。以下61の４（1）－９において同じ。）における医師又は病院、化粧品の製造業者における美容業者又は理容業者、建築材料の製造業者における大工、左官等の建築業者、飼料、肥料等の農業用資材の製造業者における農家、機械又は工具の製造業者における鉄工業者等は、いずれもこれらの製造業者にとって一般消費者には当たらない。

以上のように、通達では、広告宣伝費は「不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図」して要する費用と定義される。昭和50年（1975）７月21日の国税不服審判所の裁決は、「不特定多数の者」に該当するか否かを争点とした事例である。

外国語関係教科書の出版を業とする会社である請求人が、自社の出版物のカタログに同封した日本茶の購入費用が交際費等ではなく広告宣伝費に該当すると主張したことに対し、国税不服審判所は、当該日本茶の配付先は、全国の大学等職員録から把握した担当教授等１万件前後であり、そのうち請求人の出版物をテキストとして採用したのは、20～25％に過ぎないとし、日本茶の送付先である担当教授等が請求人に対して特定の者であるか不特定多数の者にあたるかについては、請求人が語学関係教科書の出版社であり、出版物の販路が限定されているという特殊性を考慮すべきとし

て、潜在的な採用可能性のある者を含めて一律に配付していることから、日本茶を送付した担当教授等は不特定多数に該当し、主として広告宣伝効果を意図した配付と認めるべきであり、これら担当教授等を特定の得意先と解することは相当でないと判断している。さらに、日本茶が請求人の社名等の記載された簡易な紙製パックで包装されたもので、出版物のカタログ等に同封していること、語学関係教材用テキストの出版社であるという請求人の特殊性及び営業政策等から、日本茶は、出版物の広告宣伝的効果をより一層高める意図のもとに配付されたものと認めるのが相当であり、その送付時期が新学期等に先立つ教科書等の選定時期であり、さらに、日本茶とは別に、出版物をテキストとして採用した教授等のうち継続して採用する見込の強い者等請求人と特別な関係にある者に対しては、中元及び歳暮の物品を贈答し、その費用を交際費に計上している事実が認められるから、日本茶の購入費用は、出版物の広告宣伝効果の増加を意図して支出されたものであるとして、広告宣伝費と認めるのが相当であり、交際費等には該当しないと裁決している。

上記の裁決によれば、不特定多数の者の中には特定の者も含まれており、広告宣伝費と交際費等との区分は、その判断に諸事情が考慮されていることがわかる。

4．福利厚生費との区分

福利厚生というと、一般には、企業が、労働力の確保・定着、勤労意欲・能率の向上などの効果を期待して、従業員とその家族に対して提供する各種の施策・制度を意味し、社会保険料などの法律で義務づけられた法定福利も含まれるが、交際費等との区分において取り上げられる福利厚生費は、企業が任意で実施する飲食会や旅行などの福利厚生に係る費用のことをさす。

租税特別措置法関係通達には、次のように記されている。

（福利厚生費と交際費等との区分）

61の４（１）－10　社内の行事に際して支出される金額等で次のようなものは交際費等に含まれないものとする。

（１）　創立記念日、国民祝日、新社屋落成式等に際し従業員等におおむね一律に社内において供与される通常の飲食に要する費用

（２）　従業員等（従業員等であった者を含む。）又はその親族等の慶弔、禍福に際し一定の基準に従って支給される金品に要する費用

この規定から、『交際費　税務処理・申告・調査対策　第５版』では、福利厚生費の性質を次のように要約している。[51]

・おおむね一律にまたは一定の基準に従って給付されるものであること。
（おおむね一律であればよく、必ずしも従業員全員でなければならないことはない）

・給付の目的が接待、供応のためのものでないこと。

・その支出額が通常の費用の範囲内であること。

・その支出が業務と関連性を有しているものであること。

平成８年（1996）１月26日に国税不服審判所が裁決した事例は、納税者である土建会社がその役員と従業員に対して行ったとする海外旅行の費用を福利厚生費としたところ、課税庁側は、当該費用は経済的な利益の供与に該当するとして、役員賞与及び従業員の臨時の給与とし認定したことにより係争に発展したものである。これ対し、国税不服審判所は、その調査により、海外旅行の参加者には土建会社の従業員の親族及び取引先の役員・従業員も含まれていたことを明らかにし、三回にわたる当該海外旅行費用の一人当たりの金額が34万1,000円～52万円と高額に及ぶことを示したうえで、支出額が多額であるから当該旅行が「社会通念上一般的に行われている福利厚生行事と同程度のものとは認められない」として、旅行参加者に対して、一人当たりの金額に相当する経済的利益を供与したと認められるから、従事員に係る費用は給与等に、取引先の役員及び従業員に係

る費用は交際費等に該当する旨を裁決している。

国税不服審判所の裁決では、費用の高額な点が主として指摘されているが、審判所の調査で明らかになったように、納税者の従業員のうちに参加していない者がいることや取引先の役員など事業に関係のある者が参加していることなどを勘案すると、福利厚生費として扱えないのは明らかであるとしている。

しかし、納税者が税法上の交際費等や福利厚生費、あるいは給与について支出時にどういう認識を持っていたか、一般的な認識においては難しいのではないだろうか。

5．給与との区分

給与とは、一般には、官公庁や会社などで支給される給料や諸手当のことをいうが、所得税法上「給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう」（所得税法28条）とされている。

交際費等との区分における給与については、租税特別措置法関係通達では、次のように定めている。

（給与等と交際費等との区分）

61の４（１）－12　従業員等に対して支給する次のようなものは、給与の性質を有するものとして交際費等に含まれないものとする。

（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）　機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給したもののうち、その法人の業務のために使用したことが明らかでないもの

上記通達の（３）に該当するものとして、ゴルフプレー費用について、

納税者（パチンコ業を営む法人、以下X社とする）が交際費等に該当するから一部損金算入できるとしたのに対し、課税庁側が業務に無関係の費用だから全額損金不算入としたことで係争に発展した事案（昭和57年（1982）５月20日東京地裁判決、昭和59年（1984）４月26日東京高裁判決）がある。これについて、裁判所は、次のように判決をしている。

納税者のゴルフプレー費用について、裁判所は、①T（X社の代表者）がプレーしたゴルフの費用であること、②その際の同伴者の多くはTと同じ在日韓国人で、金融、キャバレー、パチンコ、土木等の事業をしている者であり、X社の事業に直接関係する者ではないこと、③ゴルフプレーは、いずれも親睦を主たる目的としたもので、それ以上の格別の意味はなかったこと、④Tは在日本大韓民国居留民団の支部長を勤めるほか、X社のほかにN商事の代表取締役も兼ね、妻又は息子が代表取締役をするS商事及びM会館の経営にも関与しており、ゴルフが好きであったこと、以上の事実が認められるから、本件プレー費用は、X社の事業との関連性が認められず、交際費等すなわち、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ということはできないので、このゴルフプレーは、X社の代表者T個人がゴルフ同好者等との交遊を兼ねつつ自己の趣味として行ったもので、本件プレー費用は、T個人に対する臨時の給与として役員賞与に該当するというべきであるとしている。

通達の（３）に照らしてみると、交際費の名義で行われた支出だが、法人の業務に使用したことが明らかでないものだから、交際費等には該当せず、給与の一種である役員賞与に該当するという判決であったことが理解される。

第四節　まとめ

第二節と第三節で取り上げた係争事案は、膨大な数に上る法人の交際費

等に関する係争の一部分である。取り上げた事案からもわかるように、交際費等とその隣接費用との区分については、一般の納税者にはわかりにくい部分があり、また、条文からは判断しにくい納税者や支出の相手先の事情もあるため、係争事案に発展することも多いと考えられる。

係争事案が多いことについては、交際費という費用の性質が複雑であること、租税特別措置法61の４に規定されている交際費等の定義が明確さを欠くこと、通達による補足にも限界があることに起因していると言える。

第三章　交際費等の損金不算入制度の変遷

第一章でみたように交際費等の損金不算入制度は昭和29年に３年の時限立法として創設されたが、以後二十数回の改正を経て今日に至っている。本章では、この四十年余りの間に行われた改正について、その時期を課税対象と損金不算入割合を基準に大きく四つに区分し、改正の一つ一つをおさえながらその推移を追う。

第一節　第１期　昭和29年（1954）～昭和35年（1960）度

（適用対象法人が期末資本金額を基準に限定され、支出交際費額の一部が否認される時期）

この時期は、濫費抑制のための課税時期といわれる[52]が、創設当初の趣旨が最も色濃く反映された時期といえる。

1．昭和29年（1954）創設当初

「期末資本金500万円以上の法人の限度超過額の50％相当額の損金不算入」

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

創設当初の制度内容はだいたい次のようなものであった。

期末資本金500万円以上の法人が昭和29年（1954）４月１日から昭和32年（1957）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、基準年度の交際費等の額に当該事業年度の月数を乗じ12で除して計算した金額の100分の70に相当する金額（基準年度の交際費額がない場合または当該100分の70に相当する金額が当該法人の営む事業の区分および取引金額に応じて定める一定金額に満たない場合には、その一定金額）をこえるときは、そのこえる部分の金額の50％相当額は、当該事業年度の損金の額に算入されない。

※基準年度とは、昭和29年（1954）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のこと。

※事業の区分および取引金額に応じて定める一定金額とは、業種ごとの率を乗じて計算した金額で、製造業1,000分の８、建設業は1,000分の12など、業種ごとに率が規定されている。この基準により算定した金額を取引基準額という。

その内容について、『戦後法人税制史』には「基準年度の交際費額の70％をこえる支出をする場合に課税の対象とされたのは、30％の節約を期待したものであり、超過額の２分の１を損金不算入としたのは、その支出額が全く不要なものばかりでなく、また、社外流出のものであるから負担能力が乏しいこと等を考慮したもの」であり、「期末資本金額が500万円に満たない法人は、同族会社が多く、資本主が経営者であって徒らに社用族的な経費を支出することは少ないと考えられ、その支出額も少額なものが多いから徴税の手数等を考慮して適用除外とされた」[53]としている。

なお、交際費等の意義と範囲は、創設当初から、現在租税特別措置法第64条の４の４項に規定されているものと同じであった。

２．昭和31年（1956）度改正

「期末資本金500万円以上の法人の限度超過額全額の損金不算入」

$$\text{支出交際費額} - \left[\begin{array}{l}\text{基準年度の交際費額} \times \dfrac{\text{当該事業年度の月数}}{12} \times 70\% \\ \text{又は取引基準額のうち多い方の金額}\end{array}\right]$$

創設時には限度超過額の２分の１を損金不算入としたが、昭和31年改正では限度超過額全額が損金不算入とされた。

この理由について、この時期の答申である昭和30年（1955）12月の臨時税制調査会中間答申には、具体的な記述はない。

『戦後法人税制史』には「昭和31年の税制改正においては、所得税の大幅な減税の必要性が強調され、その実施を行わざるを得ない情勢となった。しかし財源が不足するので結局法人税を増徴し、その増収額を所得税の減税財源の一部に充てることとなった」とし、「法人税の増税策としては退職給与引当金と交際費が取り上げられ」、「交際費の支出について課税の強化を図ることもやむを得ないと判断された」[54]と説明している。

従って、本来の制度趣旨に基づく改正とはいえないであろう。[55]

３．昭和32年（1957）度改正

「期末資本金1,000万円以上の法人の限度超過額全額の損金不算入」

$$\text{支出交際費額} - \left[\begin{array}{l}\text{基準年度の交際費額} \times \dfrac{\text{当該事業年度の月数}}{12} \times 60\% \\ \text{又は取引基準額のうち多い方の金額}\end{array}\right]$$

創設時に超過額の70％相当額とした実績基準額を60％相当額に、製造業などの取引基準額を５割程度引き下げ（製造業1,000分の８→1,000分の

４）、適用法人の期末資本金額を500万円から1,000万円に変更した。

この改正について、昭和31年（1956）12月の臨時税制調査会答申では次のように述べている。

「戦後経済倫理のし緩等（ママ）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、他方及び役員従業員の私的関係者に会社の経費で接待をするとか、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、仮想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（ママ）、所得税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。

したがって、交際費損金否認の制度は、今後しばらくこれを続けるとともに、よりその効果を上げるため、現行制度をむしろ強化する必要がある。

このような観点から、交際費の損金算入（ママ）の制度は、なお２年間これを継続し、現行の損金算入の容認範囲額をさらに２割程度圧縮して、この制度の強化を図ることとすべきである」。

また、適用対象法人の変更について、『交際費の理論と実務』では「適用法人の資本金基準の引き上げは調査課所轄法人の限度引き上げに伴うもので、この時代には『大法人にだけ課税する』という考え方が維持されていたと考えることができる」[56]としている。

この改正により、損金不算入額も減少したが、当初３年とされた時限立法はさらに２年間継続されることとなった。

４．昭和34年（1959）度改正

「期末資本金1,000万円以上の法人の限度超過額全額の損金不算入」

$$\text{支出交際費額} - \left[\begin{array}{l}\text{基準年度の交際費額} \times \dfrac{\text{当該事業年度の月数}}{12} \\ \text{又は取引基準額のうち多い方の金額}\end{array}\right]$$

基準交際費額として、昭和33年（1958）度の支出交際費額の80％相当額と、昭和29年度の支出交際費額の60％相当額のいずれか多い金額として、新たに基準交際費額を設けた。また、取引基準額について、医薬品製造業など５業種の率が引き上げられた。

この改正について、『戦後法人税制史』は次のように述べている。

「実績基準額がこのように改正されたのは、本来実績基準が妥当性を持つのは、現在のように企業規模が変化して資本金や取引量が増加し、または特約店制度等新しい販売方式がとられ、注文生産が見込み生産になる等種々の変動が激しいときには、このような絶対額基準は実情にそわないものとなり易い。そこで最近のベースに基準を改正したのであるが、ただ、企業によっては、この制度採用後相当節約に務め交際費額が相当減少しているものもあり、これらの企業について、その節約した金額のさらに一定割合とすることは実情に適しないので、旧基準と新基準の選択を認めこの間の調整を図ったのである。

この調整により旧基準が実情に合わず相当多額の否認がなされていた企業は、相当否認額が減少し、節約につとめて否認がなかった企業も、従来通りの支出額では否認されることなく共に妥当な改正効果を受けることになった。

（中略）

また、新実績基準を支出交際費額の80％としたのは、最近の支出交際費額についておよそ20％程度の節約を期待することが妥当であろうとしたものである」。[57]

企業の実情に即した課税を行うべく、改正がなされたことがうかがえる。

第二節　第２期　昭和36年（1961）～昭和56年（1981）度

第２期は、全法人が適用対象とされ、支出交際費額の一部が否認される時期である。

昭和36年（1961）度改正より、期末資本金額1,000万円以上の法人を適用対象とする制限を廃止し、全法人が適用対象とされたが、適用対象の制限はその後も設けられることなく、全法人が適用対象とされたまま現在に至っている。

1．昭和36（1961）年度改正

$$\left\{\begin{array}{l}\text{支出交際費額}-\\ \left(300\text{万円}+\text{期末自己資本金額}\times\dfrac{1}{1{,}000}\right)\times\dfrac{\text{当該事業年度の月数}}{12}\end{array}\right\}\times 20\%$$

※期末自己資本金額とは、期末における資本又は出資の金額、再評価積立金の額、資本積立金額及び利益積立金額の合計額をいう。

この改正では、従来の制度の抜本的な見直しがなされ、全法人を適用対象とすると同時に、実績基準と業種別の取引基準とを廃止し、300万円の定額基礎控除額と自己資本金額の1,000分の１との合計額が支出交際費額を超える部分の金額の20％相当額を損金不算入とすることとされた。

この改正についての昭和35年（1960）12月の税制調査会第一次答申の内容を要約すると、下記のとおりとなる。

（ｲ）資本金1,000万円以上の法人の１年間の交際費支出総額は、昭和35年（1960）度においておよそ1,000～1,200億円と推定され、昭和29年（1954）以来漸次増加傾向にある。

（ﾛ）昭和34年（1959）10月１日以後開始事業年度においては、交際費の損金算入の否認割合が、資本金100億円以上の法人は1.5％であるのに対し、資本金１～３億円程度の法人については31％と高率になっている。これが大部分取引基準の関係によるものであることは明らかで、取引量の増大につれ、小規模の法人の固定的交際費部分が無視されがちである一方、取引量の大きい大規模な法人に有利になっている。

（ﾊ）業種の慣行等から交際費支出の多い業種とそうでない業種があり、現行の取引基準の率を各業種の実情に即して改定することも、不可能に近い。

（ﾆ）現行では取引基準があまりにも細分化されて複雑であり、特定の企業が様々な物品を製造している場合には業種の定義も難しく、その

選定が難しい。

すなわち、資本金基準は公平性を欠き、取引基準は業種の選定が難しいことから、この両者を廃止すべきということである。そして、「現在の交際費の支出の状況や、冗費を節約して企業の基盤を強くする必要性等からみて、これを廃止することは、適当ではなく、期限を延長してむしろ若干の強化を行うほうが現在の諸情勢に即する」として、３年間程度延長することが適当だと述べている。さらに、「現行の業種別の取引基準と実績基準とを廃止し、それに代えて、定額の基礎控除制度を採用し、これをこえる部分の金額の一定割合を損金に算入しない方法をとる。この場合、基礎控除の金額と否認する一定割合については現在の交際費支出状況を基礎として若干の増収を図る見地から計算することを適当と考えるが、前者については300万円程度を中心とし、後者については20％程度を中心として政府が適切な案を考えるべきである」[58]と提案していた。

この改正について、『戦後法人税制史』では「基礎控除のうち300万円は、おおむね現行の適用限度である資本金程度の法人の支出交際費の金額を基礎として定めたものであり、自己資本金額を加算することとしたのは若干経営規模の大小を加味する意味であるとされている。（中略）損金不算入を20％としたのは、現行の経験的に算出された一般的な否認割合等をも勘案したうえで、企業の通常形態のものでの支出交際費のうちに含まれている冗費部分を考慮した」[59]と説明している。

損金不算入割合を20％にしたことについて、山本（2009）は、「昭和34年度における支出交際費に対する損金不算入割合が20.4％であったことや従業員の所得として課税すべき部分は支出交際費の20％とみて、一種の源泉徴収的な意味で交際費課税をするという考え方が背景にあったから」[60]と解釈している。

２．昭和39年（1964）度改正

$$\left\{\begin{array}{l}\text{支出交際費額}-\\ \left(400\text{万円}+\text{期末資本金等の額}\times\dfrac{2.5}{1{,}000}\right)\times\dfrac{\text{当該事業年度の月数}}{12}\end{array}\right\}\times 30\%$$

※資本金等の額とは、期末における資本又は出資の金額及び資本積立金額（再評価積立金の額も含まれる。）の合計額をいう。

昭和39年（1964）度改正では、損金不算入割合を20％から30％に、自己資本による基礎控除を利益積立金を含む自己資本の0.1％から資本金および資本積立金の0.25％に引き上げられ、輸出交際費は別枠で全額損金算入されることとなった。そして、３年間の延長がなされた。

この改正について、「昭和38年12月　臨時答申の審議の内容及び経過の説明（答申別冊）」では「最近における交際費支出の実態に即しつつ過大な交際費の支出を抑制する見地から、損金不算入割合を引き上げて30％程度とするとともに、他方、負担を調整する見地から控除額を引き上げることが適当であると認めた。」と述べていた。そして、数値の根拠として、「この控除額の引き上げの程度については、最近の経済情勢からみて、従来の年300万円を年400万円に引き上げるほか、法人の規模を考慮して、従来の資本金額等の1,000分の１相当額を、寄付金限度計算の場合の資本基準である資本金額等の1,000分の2.5と同様にすることが適当であると考える。なお、この際、『資本金額等』の計算内容も、寄付金否認の場合の計算内容に一致させて、既定の整備を合わせ行うことが適当であると考える」と述べ、経済情勢の考慮と寄付金の損金不算入制度の計算内容との一致を図るべきとしていた[61]。

3．昭和40年（1965）度改正

$$\left\{\begin{array}{l}\text{支出交際費額}-\\ \left(400\text{万円}+\text{期末資本金等の額}\times\dfrac{2.5}{1{,}000}\right)\times\dfrac{\text{当該事業年度の月数}}{12}\end{array}\right\}\times 50\%$$

昭和40年（1965）度改正では、損金不算入額が50％に引き上げられた。

この改正について、昭和39年（1964）12月の答申別冊では、「昭和38年度における交際費の支出総額は4,520億円で、これは同年中の法人税額の約半分に相当するほど巨額なものになっている。また、最近の推移をみると、交際費支出総額は年々増大しており、売上高に対する支出交際費の割合も年々高くなってきているが、これに反し、支出交際費のうちに占める損金不算入の割合は逆に減少している」と問題を提起し、「企業の自己資本充実の必要性にかえりみ、内部留保の増大に資するため、法人税率の引下げを答申しているが、この観点からみるときは、上記のような最近における交際費支出の実態にかえりみ、過大な交際費の支出を抑制することにより企業の蓄積努力を促進することが必要と考えられ、現行の損金不算入割合を引き上げる方向で改正することが適当である」との見解を示している[62]。

すなわち、この改正は、交際費支出の増大している状況を踏まえ、過大な交際費支出の抑制と企業の蓄積努力という、制度本来の趣旨とともに法人税率の引下げを考慮した改正といえる。

4．昭和42（1967）年度改正

（イ）支出交際費額＜基準交際費額のとき

｛限度超過額－（基準交際費額－支出交際費額）｝×50%

（ロ）支出交際費額＞基準交際費×105％のとき

㋑と㋺の合計額

㋑（支出交際費額－基準交際費額×105％）×100％

㋺（限度超過額－㋑の金額）×50％

（ハ）基準交際費額≦支出交際費額≦基準交際費額×105％のとき

限度超過額×50％

※基準交際費額とは前年同期の支出交際費額をいう。

※限度超過額とは、次により求めた金額をいう。

$$\text{支出交際費額}-\left(400\text{万円}+\text{期末資本金等の額}\times\frac{2.5}{1,000}\right)\times\frac{\text{当該事業年度の月数}}{12}$$

昭和42年（1967）度改正では、交際費が前年同期の額を超えた場合には、その超過額のうち前年同期の額の５％を超える部分の金額に課税し、前年同期の額よりも減少した場合には、その減少額相当額を否認対象額から控除するとした。

この改正について「昭和42年２月　昭和42年度の税制改正に関する答申」では「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」[63]と方向性を述べている。

この課税の仕方について、吉牟田勲（1898）は「増加交際費の禁止的課税と減少交際費の全額損金算入」とし、「①基準交際費額の105％をこえる当期交際費の支出額の部分については、損金不算入割合が100％に引き上げられた。これは、交際費は事業経費であり、少なくともその一部は損金算入を認めるとの考え方が是正されたものとみることができよう。②基準交際費より減少した交際費額は、限度超過交際費額から控除することが認められた。減少額相当額は、事業経費というより、交際費の増加抑制（ムチ）・減少奨励（アメ）の効率的制度への脱却と見ることができよう」[64]と評価している。

5．昭和44年（1969）度改正

昭和44年（1969）度改正では、損金不算入割合が50％から60％に引き上げられた。

これについて「昭和43年12月　昭和44年度の税制改正に関する答申」には具体的な根拠はあげられておらず、「租税特別措置等の整備合理化」の中で「現行の法人税負担が国際的水準と比べても個人所得税の負担水準からみても相対的に決して高い水準にあるとは言えないことを考慮すれば、全体として企業負担を引き下げることとなるような結果を避けるべき」とし、「租税特別措置等について所要の拡充及び創設を行うとしても、これによる減収は既存の措置の改善合理化によって生ずる増収の範囲内にとどめることを基本方針」とする考え方に基づき、当面の経済情勢等から交際費課税については強化の措置を講ずることとしていた[65]。

従って、他の租税特別措置とのバランスから課税強化されたと理解される。

6．昭和46年（1971）度改正

昭和46年（1971）度改正では、損金不算入割合が60％から70％に引き上げられた。

これについて「昭和45年12月　昭和46年度の税制改正に関する答申」では「租税特別措置の整備合理化等」の中で「新規の措置の創設及び既存の措置の拡充は、既存の措置の整理合理化に伴う増収額の範囲内にとどめるべき」とし、「交際費に対する課税を強化する」とし、具体的課税強化の根拠としては「社用消費の実態」を考慮したということを挙げるにとどまっている[66]。

7．昭和48年（1973）年度改正

昭和48年（1973）度改正では、損金不算入割合が70％から75％に引き

上げられた。

これについて「昭和48年１月昭和48年度の税制改正に関する答申」では、「社会経済情勢の進展に即応しつつ、弾力的な改廃に努めるべき」とし、「交際費課税の特例についても、このような見地から強化すべきである」と述べるにとどまっており、具体的な根拠はあげられていない[67]。

８．昭和49年（1974）年度改正

昭和49年（1974）度改正では、基礎控除の一つである期末資本金等の額に乗ずる割合が1,000分の2.5から1,000分の１に引き下げられた。これについて「昭和48年12月　昭和49年度の税制改正に関する答申」には、根拠や見解は特に述べられていない。

９．昭和51年（1976）度改正

昭和51年（1976）度改正では、期末資本金等の額に乗ずる割合が1,000分の１から1,000分の0.5に引き下げられ、損金不算入割合が75％から80％に引き上げられた。

これについて「昭和50年12月　昭和51年度の税制改正に関する答申」では、「交際費課税の強化」として「交際費は企業経理上当然に必要経費となるものであるが」とし、さらに「この制度は累年強化され、既にかなりの程度の達しているが」として、交際費の損金性と従来の課税強化に理解を示しながらも、「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」を理由に、昭和51年（1976）度の税制改正においては、損金不算入割合の75％を80％に、資本金等の1,000分の１を1,000分の0.5にすることが適当である」[68]と提案していた。

10．昭和52年（1977）度改正

昭和52年（1977）度改正では、期末資本金等の額に乗ずる割合が1,000

分の0.5から1,000分の0.25に引き下げられ、損金不算入割合が80％から85％に引き上げられた。

これについて「昭和52年１月昭和52年度の税制改正に関する答申」では、「交際費に対する課税は、累年強化されてきているが、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、昭和52年度の税制改正においても、引き続き、その課税を強化すべきである」としており、昭和51年（1976）度改正に関する答申と同様の見地から課税強化を提案している[69]。

11. 昭和54年（1979）度改正

（イ）支出交際費額＜基準交際費額のとき

｛限度超過額－（基準交際費額－支出交際費額）×90%

（ロ）支出交際費額＞基準交際費×105％のとき

㋑と㋺の合計額

㋑（支出交際費額－基準交際費額×105％）×100％

㋺（限度超過額－㋑の金額）×90％

（ハ）基準交際費額≦支出交際費額≦基準交際費額×105％のとき

限度超過額×90％

※基準交際費額とは前年同期の支出交際費額をいう。

※限度超過額とは、次により求めた金額をいう。

$$\left(\text{支出交際費額} - 200\text{万円} \times \frac{\text{当該事業年度の月数}}{12}\right)$$

※定額控除額の年200万円については、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、資本金1,000万円以下の法人にあっては年400万円とする。

昭和54年（1979）度改正では、かなり強い課税強化が行われたといえよう。累年率の引き下げが行われていた資本金基準は廃止され、昭和36年

（1961）度改正で20％から始まった損金不算入割合はついに90％に引き上げられた。さらに、定額控除限度額については、「厳しい経営環境にある中小企業に対しては、特段に配慮する趣旨から」[70]資本金1,000万円超5,000万円以下の法人は年300万円、資本金1,000万円以下の法人は年400万円とされたものの、従前の400万円から原則200万円に引き下げられている。

『戦後法人税制史』では、このような課税強化が行われた理由として「交際費課税については、逐年課税の強化が図られてきたが、交際費支出の方も年々増加を続け、例えば、昭和52年分の交際費支出は、２兆4,091億円で、前年より1,356億円、約６％増となっていた（昭和52年分「法人企業の実態」国税庁）」と、交際費支出額の増大を挙げている。また、資本金基準の廃止については定額控除額の改正により「定額控除額が資本金の大きい法人ほど小さくなったことや、類似の改正により資本金基準額はすでに名目的な水準にまで下がってきていること等による」[71]と述べている。

なお、資本金基準の廃止について『交際費課税の理論と実務』では、「この制度がもともと大法人を対象としたものであり、取引上の弱者への配慮、社用族経費が乏しいという中小法人の実態にも着目する必要がある」[72]と述べている。

12. 昭和56年（1981）度改正

昭和56年（1981）度改正では、従前支出交際費額が基準交際費額の105％を超える部分の金額が否認されていた、その105％が100％に引き下げられ、課税は強化された。

これについて、「昭和55年11月財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申」では「交際費に関する課税は、累年強化され、既に、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、今後、なお、交際費課税の強化を図るという観点からは、損金不算入額の計算に際しての現行の定額控除制度の合理化等も検討すべきであろう」と定額控除額の変更も検討されたようだが、翌月の「昭和55年12月　昭和56年度の税制改正に関する答申」では「交際費課税は、累年強化され、既に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」と述べられており、結局は増加部分についての変更が提案されたことがうかがえる[73]。

そして、課税強化の背景はやはり増大する交際費支出とされている。

第三節　第３期　昭和57年（1982）～平成25年（2013）度

第３期は、全法人が適用対象とされ、原則として支出交際費額の全額が否認される時期である。

昭和57年（1982）年度以降平成25（2013）年度までは、資本金等の額の小さい法人に対しては一定の控除が認められるものの、適用対象は全法人であり、原則として支出交際費額の全額が損金不算入とされた時期となる。

１．昭和57年（1982）度改正

$$\text{支出交際費額} - \left(\text{定額控除限度額} \times \frac{\text{当該事業年度の月数}}{12}\right)$$

※定額控除額については、資本金5,000万円超の法人にあっては０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、資本金1,000万円以下の法人にあっては年400万円とする。

昭和57年（1982）度改正では、原則として、その支出額の全額が損金不算入とされた。

昭和29（1954）年度改正以来56年（1981）度改正までは、全法人に対

し前年の交際費支出額や資本金などを基準とした控除が認められていたことを考えると、この改正は大変大きな課税強化である。

この改正は、「昭和56年12月　昭和57年度の税制改正に関する答申」に「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」[74]と提案されていたものである。

全額の損金不算入措置の理由については、『戦後法人税制史』に「交際費支出額の100％損金不算入という措置は、企業会計上、本来、費用とされ、法人税の課税所得の計算上も、基本的には損金性を有するとする交際費の性格を否定するものではなく、政策的見地から、累次にわたり課税強化が行われた結果、原則として全額損金不算入となったものと考えられる」[75]と推察している。たしかに、損金不算入割合は、昭和36年（1961）度20％→39年（1964）度30％→40年（1965）度50％→44年（1969）度60％→46年（1971）度70％→48年（1973）度75％→51年（1976）度80％→52年（1977）度85％→54年（1979）度90％と、20年間の間に徐々に引き上げられており、この流れから100％に至ったとみることはできる。しかし一方では、「交際費の経費性は完全に否定された」[76]と断定する見解もある。

なお、この改正時には３年間の措置とされたが、昭和60（1985）度改正、平成元年（1989）度改正、平成３年（1991）度改正、平成５年（1993）度改正において、それぞれ２年間延長され、昭和57年（1982）度に改正された措置は、13年間にわたり継続された。

２．平成６年（1994）度改正

平成６年（1994）度改正では、資本金5,000万円以下の法人に認められ

ている定額控除限度額（資本金1,000万円以下の法人は年400万円、1,000万円超5,000万円以下の法人は年300万円）の10％相当額が損金不算入とされた。（改正前は定額控除限度の全額損金算入可）

『戦後法人税制史』では「中小企業に対する定額控除限度額については、昭和58年11月の『今後の税制のあり方についての答申』以後、その在り方について検討すべきであると指摘されてきたところでもあった」[77]としている。

同書の指摘にある通り、「昭和58年11月　今後の税制のあり方についての答申」に「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、交際費に対する課税は累年強化され、原則として全額が損金不算入とされているが、中小企業については一定の定額控除（資本金1,000万円以下の法人については年400万円、1,000万円超5,000万円以下の法人については年300万円）が認められている。交際費課税についての基本的方向は当面維持していくべきものと考えられるが、中小企業の定額控除については、引き続きそのあり方を検討すべきである」[78]と、「昭和59年１月　昭和59年度の税制に関する答申」に「交際費課税については、交際費支出の状況及びその課税の状況を踏まえつつ、中小企業の定額控除について今後ともそのあり方を検討すべきである」[79]と、「昭和59年12月　昭和60年度の税制に関する答申」に「交際費については、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、累年、課税強化され、原則として全額が損金不算入とされているが、中小企業については一定の定額控除が認められている。交際費課税についての基本的方向は当面維持していくべきものと考えられるが、中小企業の定額控除については、引き続きそのあり方を検討すべきである」[80]と、「昭和61年10月　税制の抜本的見直しについての答申」に「交際費は損金性を有するものではあるが、その支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に顧み、それに対する課税は累年強化され、現在では原則として全額が損金不算入とされている。ただ、中小企

業については一定の定額控除（資本金1,000万円以下の法人については年400万円、1,000万円超5,000万円以下の法人については年300万円）が認められている。交際費課税についての現行制度は当面維持していくべきものと考えられるが、中小企業の定額控除については、そのあり方を見直すべきである」[81]とあり、いずれも中小企業の定額控除についての検討を答申している。

このような従前の考え方を背景に「平成５年11月　今後税制のあり方についての答申」では「交際費については、これを経費として容認した場合には濫費の支出を助長することから、原則として全額が損金不算入とされている。交際費の支出は公正な取引を阻害しているのではないか、また、企業による巨額の消費的支出に支えられた価格体系が個人が生活の豊かさを実感できない要因の一つとなっているのではないかといった指摘があることをも考慮すれば、当面、現行制度は維持していくべきものと考えられる。中小企業の定額控除については、以上のような交際費課税の基本的考え方にかんがみ、そのあり方について見直していく必要がある」[82]とされ、「平成６年２月　平成６年度の税制改正に関する答申」では「交際費については、これを経費として容認した場合には、濫費の支出を助長するだけでなく、公正な取引を阻害することにもなるのではないか、また、企業による巨額な交際費支出が正常な価格形成をゆがめているのではないか、といった問題点が指摘されている。そこで、法人の支出する交際費については、原則として、その全額を損金に算入しないこととしている。ただし、中小企業については、一定額（定額控除枠）以下の支出交際費はその全額を損金に算入することとしているため、法人が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。こうした状況は前述のような交際費課税の考え方から見て問題があるほか、この定額控除枠が商取引において真に必要とされる以上の交際費を支出する誘因となっている面も否定できない。したがって、現行の定額控除の範囲内の部分について

も、一定割合は損金の額に算入しないこととすべきである。」と提言されている[83]。

この改正による措置は平成７年度と平成９年度において期間延長され４年間継続した。

３．平成10年（1998）度改正

平成10年（1998）度改正では、資本金5,000万円以下の法人に認められている定額控除限度額（資本金1,000万円以下の法人は年400万円、1,000万円超5,000万円以下の法人は年300万円）の20％相当額が損金不算入とされた（改正前は10％相当額）。

これに先立ち「平成８年11月　法人課税小委員会報告」[84]では、「法人の支出交際費については、大法人については、その全額が損金不算入、中小法人については、定額控除額を超える部分は全額、定額控除額までは10％相当額が損金不算入とされている。現行制度は、交際費を経費として容認した場合に乱費の支出を助長することになり、また、交際費の支出は公正な取引を阻害する可能性がある点を考慮して措置されているものである。また企業による巨額の消費的支出に支えられた価格体系により個人が生活の豊かさを実感できないのではないかといった問題も指摘されている。」と先行の答申を踏まえたうえで、「税制がこうした諸問題を助長してはならないことから、現行制度は抜本的に維持することが適当である。さらに、現行の中小法人に対する定額控除制度については、中小企業の交際費支出の相当部分が依然として損金の額に算入されているのは交際費課税の趣旨にそぐわないとの問題が指摘されている。また、経営者が私的な交際費を法人の経費として控除したり定額控除額を利用するための会社分割が行われているといった問題の指摘もある。このような問題に対処するためには、現行の定額控除額内の支出交際費の損金不算入割合を更に引き上げることも必要ではないか」と提言している[85]が、平成10年（1998）度改正

は、このような考え方に基づくものと判断される。

この改正による措置は、平成11年（1999）度改正及び平成12年（2000）度改正において期間延長され、４年間継続された。

４．平成14年（2002）度改正

平成14年（2002）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額が年400万円に引き上げられた（改正前は300万円）。

これについて税制調査会の答申などは特になされてないが、山本（2005）は「景気対策から定額控除額の区分を改正した」[86]と、その理由を述べている。

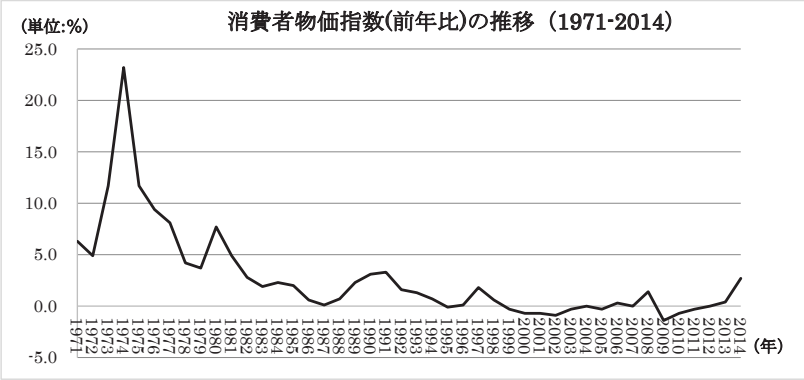
確かに、平成12年（2000）～平成14年（2002）頃は、「失われた二十年」と呼ばれる景気の長期低迷期間の真っただ中であり、図４からも、リーマンショック到来前の景気の底の時期であったと言える。

５．平成15年（2003）度改正

平成15年（2003）度改正では、資本金１億円以下の法人に年400万円定額控除限度額が認められ（現行では資本金5,000万円以下）、定額控除枠内の損金不算入割合が10％に引き下げられた（改正前は20％）。

これは、平成14年（2002）度改正に続く緩和措置であるが、この背景には先に述べたように、長引く景気の低迷があるからだろう。図４のグラフにも表れているように、平成11年（1999）以降数年間は物価指数が前年を下回っている。

【図４】



出所：平成27年９月25日総務省統計局「平成22年基準消費者物価指数全国平成27年（2015年）８月分」より筆者作成

６．平成18年（2006）度改正

平成18年（2006）度改正では、交際費等の範囲から、一人当たり5,000円以下の一定の飲食費が除外された。一定の飲食費とは、飲食その他これに類する行為（飲食等）のために要する費用をいうが、もっぱらその法人の役員、従業員またはこれらの親族に対する接待等のために支出する費用は除かれる。また、一人当たり5,000円以下の判定は、飲食等の支出費用を参加者の人数で除した金額により行うこととされ、この適用を受けるためには日にちや参加者の氏名等を記載した書類の保存が必要とされた。

この改正について、平成17年度税制改正大綱における検討事項には「交際費課税については、これをめぐる種々の指摘に鑑み、交際費等の範囲に関し、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。」[87]とされており、これを受け、調査・検討した上で、一定の明確化が図られたものである。

７．平成21年（2009）度経済危機対策関連改正

平成21年（2009）度改正では、資本金１億円以下の法人に適用される定額控除限度額が600万円に引き上げられる課税の緩和措置が取られた（改正前は400万円）。

この改正は、リーマンショックによる世界金融危機と世界同時不況において、政府・与党会議と経済対策閣僚会議の合同会議が打ち出した経済危機対策としての税制改正の一環である。具体的には「中小企業の活動の支援」のため、「中小企業の交際費課税の軽減」とされている。

８．平成22年（2010）度改正

平成22年（2010）度改正では、法人税法にグループ税制が導入され、大法人（資本金の額が５億円以上の法人）の100％子法人については、中小法人向けの特例措置が一部制限された。これを受けて、交際費課税についても、資本金等の額が５億円以上の法人の100％子法人については、定額控除限度額の適用はないこととなった。

９．平成23年（2011）度改正

平成23年（2011）度改正では、前年度の改正と同様、交際費課税についてもグループ税制関連の改正がなされ、100％グループ内の複数の大法人（資本金の額が５億円以上の法人）に発行済株式の全部を保有されている法人には、定額控除限度額の適用はないこととなった。

10．平成25年（2013）度改正

平成25年（2013）度改正では、定額控除限度額が年800万円に引き上げられ（改正前は年600万円）、定額控除枠内の損金不算入措置が廃止された（改正前は10％相当額が損金不算入）。

「平成25年度税制改正大綱」では、改正の基本的考え方として、長引く

円高・デフレ不況の中、成長戦略である「三本の矢」により強い経済を取り戻すべく、「民間投資や雇用を喚起し持続的成長を可能とする成長戦略に基づく政策税制措置」を講ずるとしている[88]。そして、具体的な中小企業対策として「地域の経済・雇用・生活を守るためにも、地域経済を支える中小企業を支援していくことが必要である。中小企業の活力の強化を図るため、（中略）中小法人の交際費課税の特例を拡充し、800万円までの交際費支出を全額損金算入することを可能とする。」と記載している[89]。

この改正において、長引く不況における中小企業支援のため交際費課税は緩和された。

第四節　第４期　平成26年（2014）度以降

第４期は全法人が適用対象とされ、支出交際費等の額のうち接待飲食費額の２分の１が損金に算入される時期である。

１．平成26年（2014）度改正

昭和57年（1982）度改正により、原則として支出交際費の全額が損金不算入とされ、以来約30年間この原則は継続されたが、平成26年（2014）度改正により、全法人において支出交際費等の額のうち接待飲食費額の50％相当額の損金算入が認められた。この措置は、平成28年（2016）度改正において２年間の延長がなされた。

これについて「平成26年度税制改正大綱」では、デフレ脱却と経済再生を最重要課題とする中、中小企業に対する景気回復策として「企業の交際費に着目した消費活性化」のための措置を講ずるとしている。また、同改正においては消費税率の引き上げが行われるため、「今般、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」[90]と説明している。

第五節　交際費等の損金不算入制度の変遷に関する考察

第一節から第四節までみてきたように、交際費等の損金不算入制度は、創設から昭和30年代の半ばまでは、創設当初の趣旨である資本の蓄積と濫費の抑制を色濃く反映した制度内容となっており、資本の大きな法人のみが対象であり、同時に業種や資本金の大きさが課税の基準として設定されている。

昭和30年代の半ばを過ぎると、日本経済は軌道に乗って大きく成長していく。「資本の蓄積」という言葉も税制調査会の答申からも見られなくなり、景気の拡大とともに交際費課税は年々強化の一途をたどる。

昭和57年（1982）度改正において、原則として支出交際費等の額の全額が損金不算入となり、以後13年間この措置は継続するが、この間にバブル経済（1986～1991）が始まり崩壊する。バブル崩壊後も、中小企業の定額控除額の特例的措置が租税回避行為に利用されるなどの理由から、平成６年（1994）度改正及び平成10年（1998）度改正で課税の強化が行われるが、平成14年（2002）度改正後は、「失われた二十年」と言われる長引く景気の低迷とともに、交際費課税は緩和される一方となり、平成26年（2013）度改正においては全法人に対して接待飲食費額の50％相当額の損金算入が認められることとなった。

このように、交際費等の損金不算入制度は、日本経済の動向を色濃く反映し、経済政策の一環としても存在する制度と言える。

第四章　支出交際費等の額に関するデータ分析

本章では、交際費の費用性について、数値データを用いて分析を行う。第一章でも述べたように、交際費等の損金不算入制度の創設趣旨の一つである濫費の抑制について、濫費性そのものを数値的に検証していくことが難しいため、濫費とは対極にある必要経費としての費用性がどの程度認め

られるか、数値を用いて検証していくことにより、制度趣旨について考察した。

費用性を考察するには、営業収入に対して交際費支出がどの程度影響しているか、その関係を明らかにすることが必要である。その際、まず支出交際費等の額をどのように捉えるかを提示し、その上で営業収入とこれに影響する経済活動を表す数値を併せて使用し、総合的な分析と考察を行うよう心掛けた。

なお、本章の分析に用いた数値データは、付表とし章末に一括して掲げた。

第一節　支出交際費等の額をどのように捉えるか

支出交際費等の額とは、税務上交際費等とされる支出のことであり、その意義と成立要件については第四章で述べたとおりである。また、本章で分析の対象とする支出交際費等の額の数値データは、国税庁の会社標本調査の数値である。これにはその支出の意味内容による区分はなく、税務上支出交際費等の額とされる金額が総額で示されている。

実証分析を行うにあたり、より具体的に支出交際費等の額をどのように捉えるかを示す必要から、ここでは、まず、100％遊興のために使われる支出は別として、その意味内容から交際費の支出を大きく二つに分けて考えてみる。

その一つは、例えば大口の受注を取るというような目的のために支出する交際費、すなわち明確で具体的なビジネスチャンスを獲得するためのもの、もう一つは、例えば中元や歳暮、冠婚葬祭時の支出、忘年会や新年会、あるいは一つの事業が成果を生んだ後の打上げのように、その取引関係に謝意を表し、今後の取引につなげていくためのものである。

前者は、時には社運をかけて行うシビアな支出であり、企業の懐事情があまりよくなくても支出せざるをないものであり、後者はある程度の経済

的な余裕により行われる支出と理解する。前者は、その支出をすることによって収入を得るものであるが、これに対し、後者は、一般的には既に得た収入により行われる支出である。したがって、後者よりも前者のほうがより必要経費性が強いと言える。しかし、いずれも企業活動において必要な支出であることには違いない。

本章では、遊興性の高いものも必要経費性の高いものもすべて包含されている国税庁の会社標本調査による支出交際費等の額を様々な観点から分析することにより、必要経費としての性質を考察することとする。

第二節　支出交際費等の額と営業収入金額の全体像

第二節では、交際費と営業収入についての全体像を見ていくこととする。その際、総額を用いて検証するため、マクロ的な経済の数値を表すものとして実質GDP、営業収入に大きく影響する費用として広告宣伝費の総額を用いた。なお、分析及び検証に用いた数値は本章の最後に付表として示した。

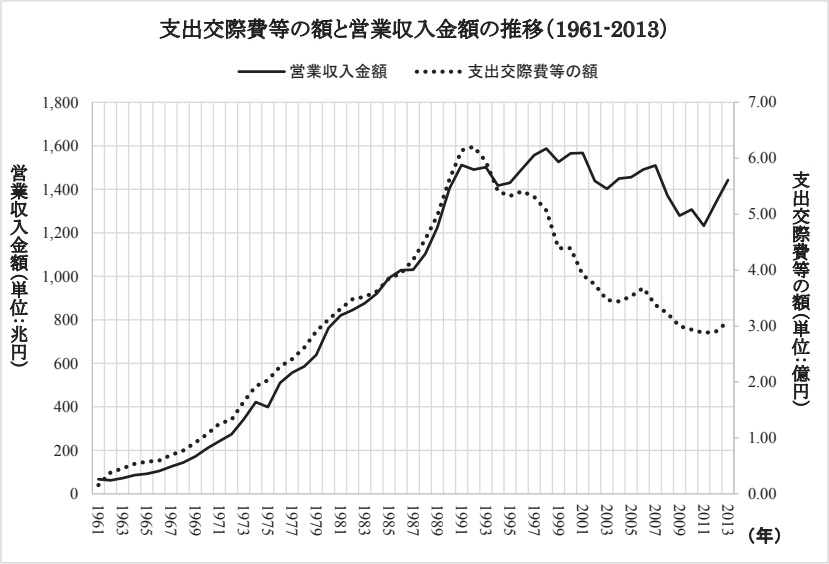
1．現在までの全体的な推移

国税庁の統計情報である「会社標本調査結果」の平成26年（2014）までの長期時系列データ[91]をもとに、営業収入額の総額と支出交際費等の額の総額の推移を折線グラフに示すと図５のようになる。

さらに、実質GDP[92]と広告宣伝費[93]を加え、営業収入に対する影響をみるために、2010年の数値を100とし、それぞれを指数化して、昭和36年（1961）から平成25年（2013）までの期間における動向を図６の折線グラフに示した。

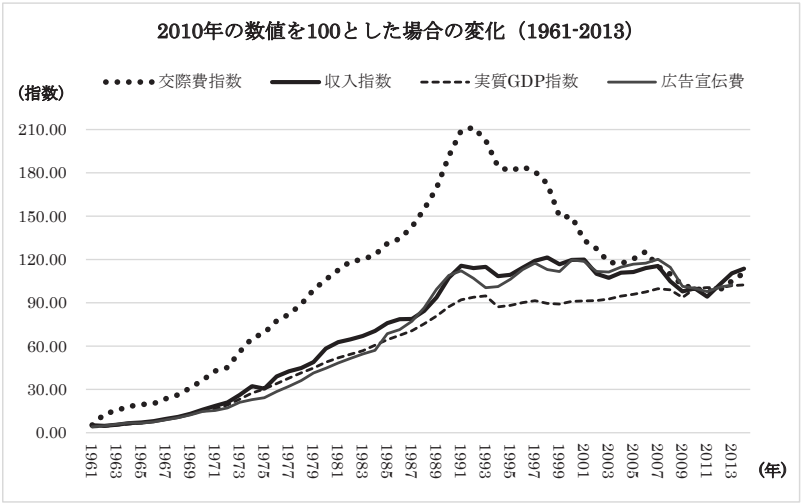
これら四種の数値に関し、営業収入金額指数を被説明変数、支出交際費等の額指数、実質GDP金額指数及び広告宣伝額指数を説明変数として回帰分析を行う[94]と、補正Ｒ２（決定係数）は0.99278となるが、ダービンワ

【図5】



出所：「平成26年会社標本調査」（国税庁）より筆者作成

【図6】



出所：「平成26年会社標本調査」（国税庁）、「国民経済計算」（内閣府）、電通「日本の広告」より筆者作成

トソン比（攪乱項が系列相関を起こしているか否かを検出するための統計量）が0.66633であるため、コクラン・オーカット法（攪乱項に系列相関を生じている場合に、これを除去し有意な推定値を得るための方法）を用いて再度回帰分析を行う[95]と、補正Ｒ２（決定係数）は0.960199、ダービンワトソン比は1.733748、各説明変数のｔ値、ｐ値から決定係数の優位性も認められる。

【表５】営業収入指数を被説明変数、交際費･実質GDP･広告宣伝費の指数を説明変数とした回帰分析

概要

回帰統計	
重相関 R	0.996593
重決定 R2	0.993197
補正 R2	0.99278
標準誤差	3.588024
観測数	53

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	3	92094.75	30698.25	2384.531059	4.5E−53
残差	49	630.8218	12.87391		
合計	52	92725.57			

	係数	標準誤差	t	P−値	下限 95%	上限 95%	下限 95.0%	上限 95.0%
定数項	−0.34729	1.15466	−0.30077	0.764862592	−2.66766	1.973089	−2.66766	1.973089
交際費指数	0.116258	0.016057	7.240229	2.81825E−09	0.08399	0.148526	0.08399	0.148526
実質GDP指数	0.358435	0.076749	4.670233	2.37261E−05	0.204202	0.512667	0.204202	0.512667
広告宣伝費指数	0.54882	0.063652	8.622191	2.17112E−11	0.420907	0.676734	0.420907	0.676734

出所：根拠となる数値は、付表１に掲げた。

【表６】表５につきコクラン・オーカット法により再度行った回帰分析

概要

回帰統計	
重相関 R	0.981091
重決定 R2	0.96254
補正 R2	0.960199
標準誤差	2.698729
観測数	52

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	3	8982.891	2994.297	411.1273005	3.21E−34
残差	48	349.5906	7.283138		
合計	51	9332.482			

	係数	標準誤差	t	P−値	下限 95%	上限 95%	下限 95.0%	上限 95.0%
定数項	−0.58332	0.923104	−0.63192	0.530440153	−2.43935	1.272701	−2.43935	1.272701
交際費指数	0.122365	0.032797	3.730941	0.00050454	0.056421	0.188309	0.056421	0.188309
実質GDP指数	0.47513	0.117434	4.045929	0.000188464	0.239013	0.711248	0.239013	0.711248
広告宣伝費指数	0.456436	0.09716	4.697758	2.23805E−05	0.261082	0.65179	0.261082	0.65179

しかし、この回帰分析のみをもって交際費と営業収入の関係を結論付けることはできないので、第三節では業種別に、第四節では資本金別にその関係を検証し考察していくこととする。

なお、第三節に筆を進める前に、図５にみられる、平成６年（1994）以降の支出交際費等の額と営業収入金額の折線グラフの乖離について考察する必要がある。

２．支出交際費等の額と営業収入額の推移の乖離について

図５をみると、グラフに表れているとおり平成６年（1994）を境に支出交際費等の額と営業収入額の関係に変化がみられる。同年までは、同じような曲線を描きともに増加しているが、翌平成７年（1995）以降、支出交際費は大きく減少しているのに対し、営業収入は増減を繰り返しており、両者の動きには乖離が生じている。

支出交際費の減少について、まず、交際費等の損金不算入制度の改正の影響を検証する。

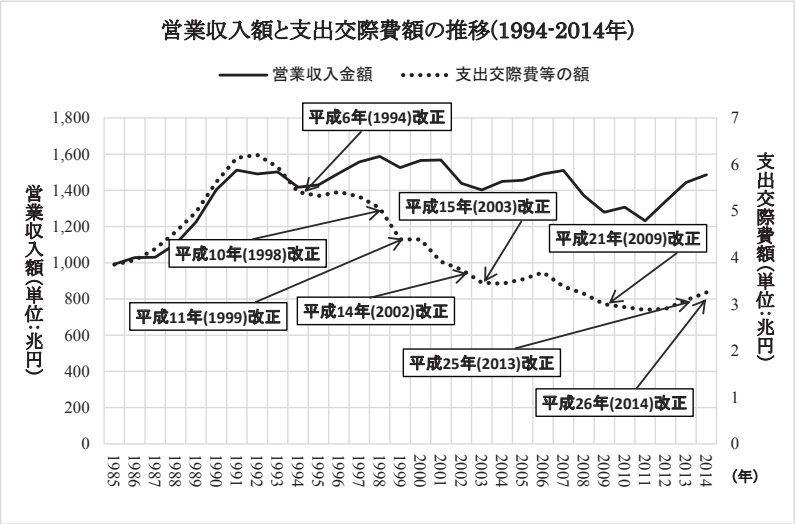
①　支出交際費等の額と制度改正

まず、平成６年（1994）から平成26年（2014）までの期間を、主な制度改正をベースに考察することとする。

同期間の支出交際費等の額と営業収入金額の推移を折線グラフにし、主な制度改正の時期を示すと、図７のようになる。

制度改正については、第五章に詳述しているので、ここでは必要な部分について述べる。平成６年（1994）度改正では、それ以前には全額損金算入が認められていた資本金5,000万円以下の法人の定額控除限度額の10％が損金不算入とされ、平成10年（1998）度改正では、さらにその20％が損金不算入とされるなど、少しずつだが中小法人に対する課税の強化が行われている。これらは、課税の強化であるが、その後の改正では、課税の

【図7】



出所：平成26年会社標本調査（国税庁）より筆者作成

緩和のみが行われ、平成14年（2002）度改正では、中小法人の定額控除限度額が300万円から400万円に引き上げられ、翌年には、その損金不算入割合が20％から10％に引き下げられている。平成18年（2006）度改正では、交際費等の範囲から一人当たり5,000円以下の一定の飲食費が除外された。定額控除限度額は、平成21年（2009）度改正では400万円から600万円に、平成25年（2013）度改正ではさらに800万円に引き上げられ、平成26年（2014）度改正では、全法人に対し交際費等のうち接待飲食費額の50％相当額の損金算入が認められることとなった。

これらの改正が法人税率の改正とともに、法人の納税額にどのような影響を与えたかを、シミュレーションとして算出したのが表７と図８である。ここでは、資本金２億円の大法人及び資本金5,000万円の中小法人が、それぞれ毎年2,000万円の当期純利益を上げ、1,000万円の交際費等の額を支出し、損金不算入額は支出交際費等の額のみと仮定した。さらに、平成

26年（2014）は、両法人の支出交際費等の額の全額を接待飲食費とした。

このシミュレーションでは、法人税の基本税率が過去最高の43.3％であった時期のうち昭和60年（1985）度から、全法人に対し接待飲食費の50%相当額の損金算入を認めるとした平成26年（2014）度までを対象期間とし、法人税率と当制度の改正により納税額に変化が生じた年度をピックアップした。

これによれば、毎年同額の利益があがり同額の交際費を支出した場合には、昭和60年（1985）度に比べ平成26年（2014）度の納税額は半分以下となる。したがって、これらの改正だけを考えれば、税負担の減少を背景に支出交際費等の額は増加していくことが考えられる。

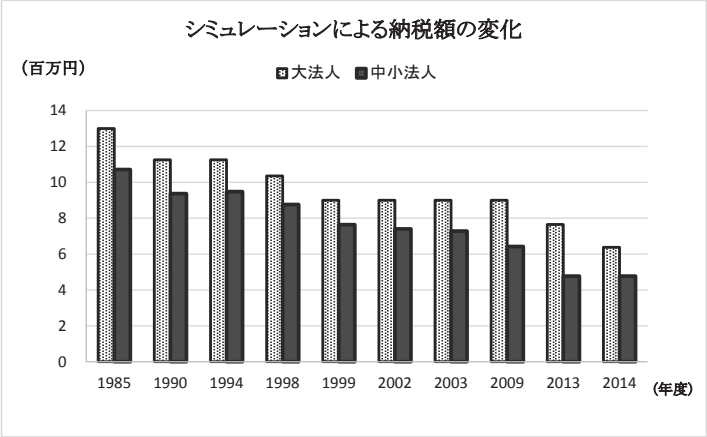
しかし、実際には図８に示されるように、支出交際費等の額は減少傾向にある。したがって、法人税率と交際費課税の改正が、営業収入金額と支出交際費等の額との乖離に及ぼした影響はほとんどないと言えよう。

【表７】シミュレーションによる交際費等の損金不算入額と納税額の変化

		法人税の基本税率	法人税の軽減税率	交際費等の損金不算入額(単位:円)		納税額(単位:円)		交際費課税の状況(一部分)
				大法人	中小法人	大法人	中小法人	
昭和60年	1985	43.3%	31.0%	10,000,000	7,000,000	12,990,000	10,707,000	資本金5千万円超の法人は全額損金不算入
平成2年	1990	37.5%	28.0%	10,000,000	7,000,000	11,250,000	9,365,000	資本金1千万円超5千万円以下の法人は300万円を超える全額が損金不算入
平成6年	1994	37.5%	28.0%	10,000,000	7,300,000	11,250,000	9,477,500	資本金1千万円超5千万円以下の法人は300万円を超える全額と300万円の10%が損金不算入
平成10年	1998	34.5%	25.0%	10,000,000	7,600,000	10,350,000	8,762,000	資本金1千万円超5千万円以下の法人は300万円を超える全額と300万円の20%が損金不算入
平成11年	1999	30.0%	22.0%	10,000,000	7,600,000	9,000,000	7,640,000	
平成14年	2002	30.0%	22.0%	10,000,000	6,800,000	9,000,000	7,400,000	資本金1千万円超5千万円以下の法人は400万円を超える全額と400万円の20%が損金不算入
平成15年	2003	30.0%	22.0%	10,000,000	6,400,000	9,000,000	7,280,000	資本金1億円以下の法人は400万円を超える全額と400万円の10%が損金不算入
平成21年	2009	30.0%	18.0%	10,000,000	4,600,000	9,000,000	6,420,000	資本金1億円以下の法人は600万円を超える全額と600万円の10%が損金不算入
平成25年	2013	25.5%	15.0%	10,000,000	2,000,000	7,650,000	4,770,000	資本金1億円以下の法人は800万円を超える全額が損金不算入
平成26年	2014	25.5%	15.0%	5,000,000	2,000,000	6,375,000	4,770,000	全法人に対して、交際費等の額のうち接待飲食費の50%相当額の損金算入が認められた

出所：税率については財務省HP「法人税率の変化」を参照し、筆者作成

【図８】



出所：表７の納税額をもとに筆者作成

②　乖離の要因となる経済事象について

①で考察した制度改正のほかに影響を与えるものとして経済事象が考えられる。支出交際費等の額は、平成４年（1992）の６兆２千億円をピークに減少するが、その前後から現在までの経済上の大きな変化といえば、平成３年（1991）のバブル経済期の崩壊や平成21年（2009）のリーマンショックが挙げられる。

バブルの崩壊やリーマンショックが交際費の減少の要因の一つとして考えることはできるが、バブル崩壊からリーマンショックまでの期間の交際費の減少の仕方は、営業収入額や広告宣伝費などの推移と比べてみると、経済状況そのものとは違う要因があることが推察される。

③　使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例の創設

平成５年（1993）、ゼネコン各社が政界へ多額の闇献金を行っていることが発覚し社会的関心を呼び、企業における不正支出の経理手段として使

途不明金の存在が広く知られることとなった。そのような中、税制においても、使途不明金制度が改正され、平成６年（1994）新たに使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例が創設されるに至った。

平成５年（1993）以前、法人税制上、支出交際費も使途不明金もともに損金不算入とされ[96]、その意味では税務上の取り扱いは変わらなかった。そのため、使途不明金が相手先不明の交際費として企業会計上処理されていても、税務上その支出が交際費か使途不明金かを明らかにする必要性が乏しく、交際費として計上されたままになっていたと思われる。しかし、使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例により、使途秘匿金の支出は、その全額が損金不算入となるに加え、その支出金額の40％が法人税額に加算されることとなったため、税務上交際費であるか使途秘匿金であるかを明確にする強い必要性が生じ、平成５年（1993）以前交際費として計上されていた使途秘匿金に該当する支出が、平成６年（1994）以降は使途秘匿金として税務上計上され、交際費額が減少したと考えられる。

さらに、宮本幸平（1998）「法人税法における使途秘匿金の費用性について」[97]における「国税庁の調査による使途秘匿金の総額は、平成４年度の595億円をピークに減少を続けているものの、平成８年度には未だ245億円が計上されている」との記述から、交際費と使途秘匿金とがともに減少したということもわかる。

使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例の創設は、平成６年（1994）以降、支出交際費等の額の推移が営業収入額の推移から乖離していく主要因と言える。

④　支出交際費等の額と営業収入金額の関係

使途秘匿金の長期統計データについては、平成28年（2016）５月２日、国税庁長官官房企画課調査統計係に電話で問い合わせたところ、存在しないとのことであった。

そこで、使途秘匿金があった場合の課税の特例の創設を、支出交際費等の額に対して大きく影響した出来事としてとらえ、ダミー変数を用いて分析を行うこととする。

まず、昭和36年（1961）以降平成26年（2016）までの期間における、営業収入金額と支出交際費等の額について、支出交際費等の額を被説明変数、営業収入金額を説明変数として回帰分析を行ってみる[98]。すると、補正Ｒ２（決定係数）は0.759426に、ダービンワトソン比は0.04803となる。

【表８】支出交際費等の額を被説明変数、営業収入金額を説明変数として行った回帰分析

回帰統計	
重相関 R	0.874051
重決定 R2	0.763966
補正 R2	0.759426
標準誤差	816528.7
観測数	54

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	1	1.12E+14	1.12E+14	168.30688	6.24E−18
残差	52	3.47E+13	6.67E+11		
合計	53	1.47E+14			

	係数	標準誤差	t	P−値	下限 95%	上限 95%	下限 95.0%	上限 95.0%
定数項	636406.1	221665.8	2.871017	0.00590561	191601.2	1081211	191601.2	1081211
営業収入金額	0.002636	0.000203	12.97331	6.2405E−18	0.002228	0.003044	0.002228	0.003044

出所：根拠となる数値は、付表１に掲げた。

これに対し、説明変数にダミー変数を加え[99]、同様の回帰分析を行う[100]と、補正Ｒ２（決定係数）は0.915526に高まるが、ダービンワトソン比が0.42043であるため、コクラン・オーカット法により再度分析[101]すると、補正Ｒ２（決定係数）は0.827116、ダービンワトソン比は1.31915、ｔ値、ｐ値から補正Ｒ２の優位性も裏付けられる結果となる。

【表9】支出交際費等の額を被説明変数、営業収入金額及びダミー変数を説明変数として行った回帰分析

概要

回帰統計	
重相関 R	0.958495
重決定 R2	0.918713
補正 R2	0.915526
標準誤差	483849.1
観測数	54

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	2	1.35E+14	6.75E+13	288.204737	1.60504E−28
残差	51	1.19E+13	2.34E+11		
合計	53	1.47E+14			

	係数	標準誤差	t	P−値	下限 95%	上限 95%	下限 95.0%	上限 95.0%
定数項	194221.9	138806.5	1.399228	0.16779756	−84443.77287	472887.6	−84443.8	472887.6
ダミー変数	−1951518	198054.6	−9.85344	2.1287E−13	−2349129.413	−1553907	−2349129	−1553907
営業収入金額	0.003909	0.000177	22.13702	8.1697E−28	0.00355422	0.004263	0.003554	0.004263

出所：根拠となる数値は、付表１に掲げた。

【表10】表９につきコクラン・オーカット法により再度行った回帰分析

概要

回帰統計	
重相関 R	0.913108
重決定 R2	0.833766
補正 R2	0.827116
標準誤差	170351.3
観測数	53

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	2	7.28E+12	3.64E+12	125.3901906	3.29619E−20
残差	50	1.45E+12	2.9E+10		
合計	52	8.73E+12			

	係数	標準誤差	t	P−値	下限 95%	上限 95%	下限 95.0%	上限 95.0%
定数項	150385.6	50497.64	2.978073	0.004464819	48958.14747	251813.1	48958.15	251813.1
ダミー変数	−755578	69855.38	−10.8163	1.07366E−14	−895886.4074	−615269	−895886	−615269
営業収入金額	0.001	6.33E−05	15.80311	4.405E−21	0.000872745	0.001127	0.000873	0.001127

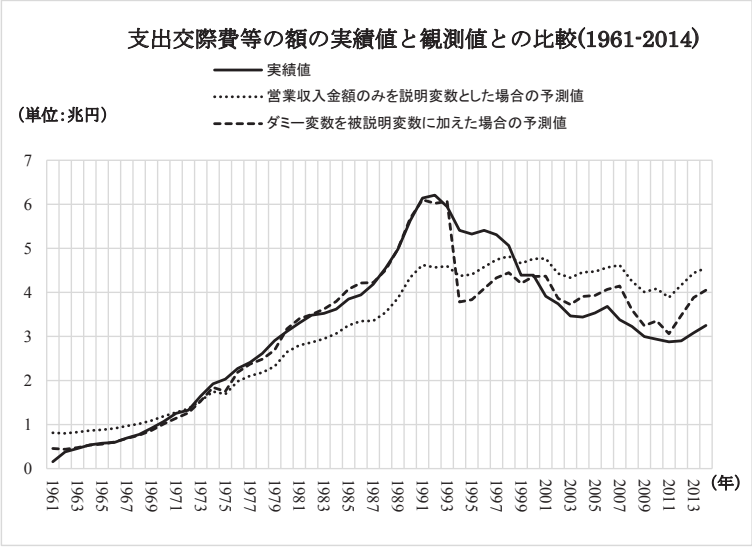
このダミー変数を用いた回帰分析の妥当性について検証する。

昭和36年（1961）から平成26年（2014）までの期間の支出交際費等の額の実際の金額（実績値）と、表８の回帰式[102]を用いた支出交際費等の額の予測値と、表９の回帰式[103]を用いた支出交際費等の額の予測値を折れ線グラフに示すと、図９の通りとなる。表８の予測値を示す折れ線よりもダミー変数を加えた表９の予測値を示す折れ線の方が、特に平成10年（1998）以降は実績値を示す折れ線に近づいていることがわかる。このこ

とから、支出交際費等の額のみで営業収入金額を説明するよりも、これにダミー変数を加えて営業収入の金額を説明した場合の方が実績値に近づくことがわかり、ダミー変数を用いることの妥当性が確かめられる。

したがって、今回分析に当たりダミー変数という形であらわした使途秘匿金の支出があった場合の課税の特例の創設が、支出交際費等の額の変化に影響を与え、図５にみられるような営業収入金額との乖離を生じたことが確認された。

【図９】



出所：表８、表９、表10の回帰分析により得られた関数式により筆者作成

３．第二節小括

これまでの回帰分析の結果から、営業収入金額を支出交際費等の額によって説明した場合も、支出交際費等の額を営業収入金額によって説明した場合も、ともに高い決定係数の値が得られ、総体的には、営業収入金額と

支出交際費等の額との間に強い因果関係がうかがえる。

もちろん、営業収入を交際費支出のみによって説明することには無理があるし、この分析結果をもってのみ、収入と交際費の関係を結論付けることは妥当ではないだろう。

従って、第三節では企業の業種別に、第四節では規模別に、さらに分析と考察を進めていく。

第三節　業種別による支出交際費等の額に関する分析

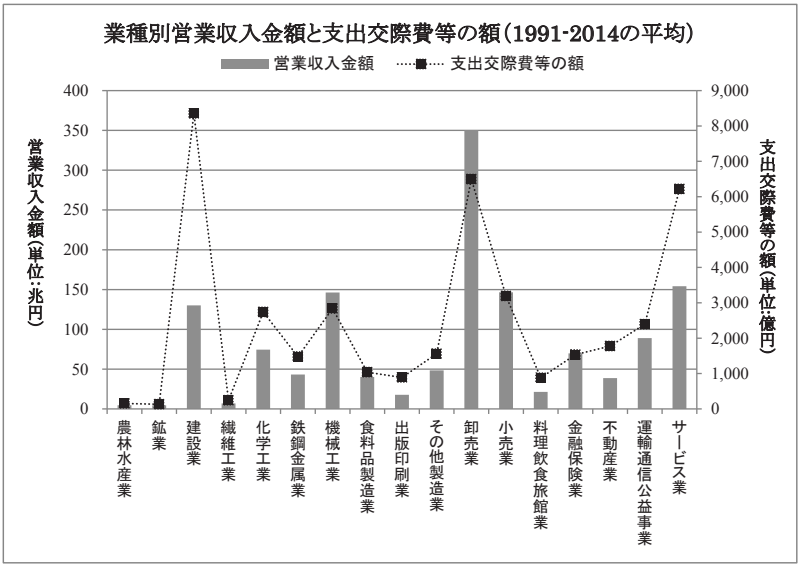
前節では、支出交際費等の額について、営業収入との関係を中心に全体像を俯瞰したが、本節では国税庁の会社標本調査で分類されている業種別（詳細は本節末掲載）の分析を行う。

まず、いくつかの観点から各産業の経済活動と支出交際費等の額の大きさ等を分析し、比較した。比較する期間については、支出交際費等の額に影響を及ぼした使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例が創設された平成６年（1994）と、経済に大きな影響を及ぼしたバブル崩壊の平成３年（1991）を考慮し、平成３年（1991）から平成26年（2014）までとした。比較に用いた数値は、この23年間の平均値とした。比較することにより、具体的に分析する業種をピックアップし、ピックアップした業種についてより詳しい分析を行った。

１．各産業の比較

まず、経済活動の大きさをみるために、業種ごとの営業収入金額について比較し、同時に、各業界における支出交際費等の額の大きさを比べた。これをあらわしたのが、図10である。この図から、営業収入金額が最も多いのは卸売業（350兆円）、これにサービス業、小売業、機械工業、建設業などが続き、支出交際費等の額が最も多いのは建設業（8,300億円）で、卸売業やサービス業がこれに続いていることがわかる。

【図10】

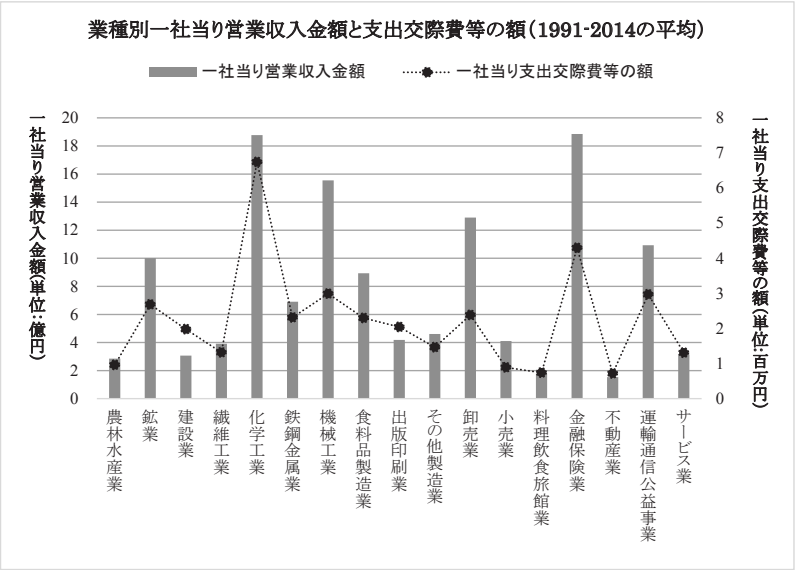


出所：「平成26年会社標本調査」（国税庁）より筆者作成。根拠となる数値は付表２に掲げた。

次に、各業種における一社当りの営業収入金額と支出交際費等の額を集計し比較したのが、図11である。この図から、一社当たりの営業収入金額が最も多いのは、化学工業と金融保険業（19億円弱）、これらに機械工業や卸売業などが続き、一社当たりの支出交際費等の額が最も多いのも化学工業（670万円）で、これに金融保険業が続いていることがわかる。

卸売業や機械工業は、業種全体の収入が多いと同時に一社当りの収入も多く、化学工業や金融保険業は一社当りの収入が多いと同時に一社当りの交際費も多い傾向にあると言える。

【図11】



出所：「平成26年会社標本調査」（国税庁）より筆者作成。根拠となる数値は付表２に掲げた。

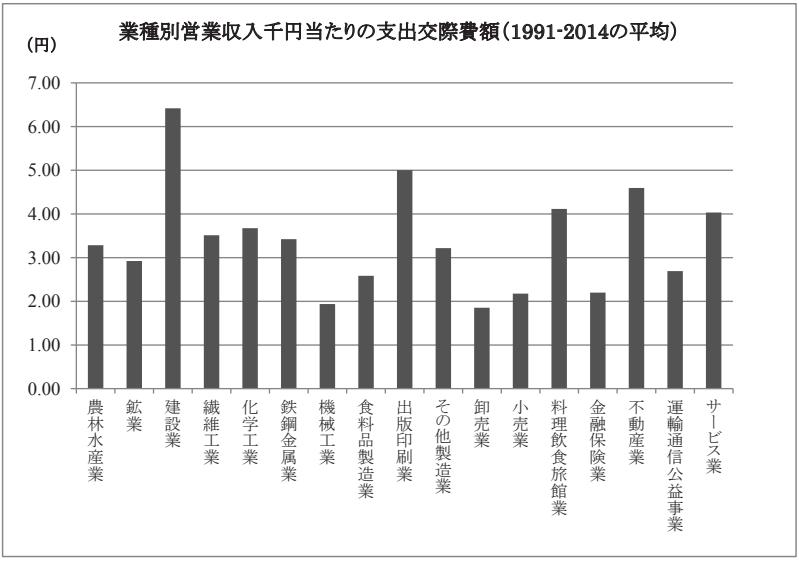
さらに、業種ごとに営業収入金額千円当りに占める支出交際費等の額について分析し集計したのが図12である。

図12からは、収入千円当り交際費が最も多いのは建設業（6.4円）、これに出版印刷業、不動産業、料理飲食旅館業、サービス業などが続いていることがわかる。

図13は、データの入手可能な昭和44年（1969）から平成26年（2014）までの期間における、各業種の営業収入金額千円当りに占める支出交際費等の額の変化を示したものである。昭和44年（1969）当時は、最も多かったのがサービス業（14.7円）で、これに、出版印刷業、不動産業、建設業、料理飲食旅館業、運輸通信公益事業などが続いていたが、いずれも現在までの期間に急激に落ち込んでいることが見て取れる。また、卸売業や農林水産業については、昭和44年（1969）当時から現在まで大きな変化はなく、営業収入金額

千円当りに占める支出交際費等の額は少ない状態が続いていることがわかる。

【図12】



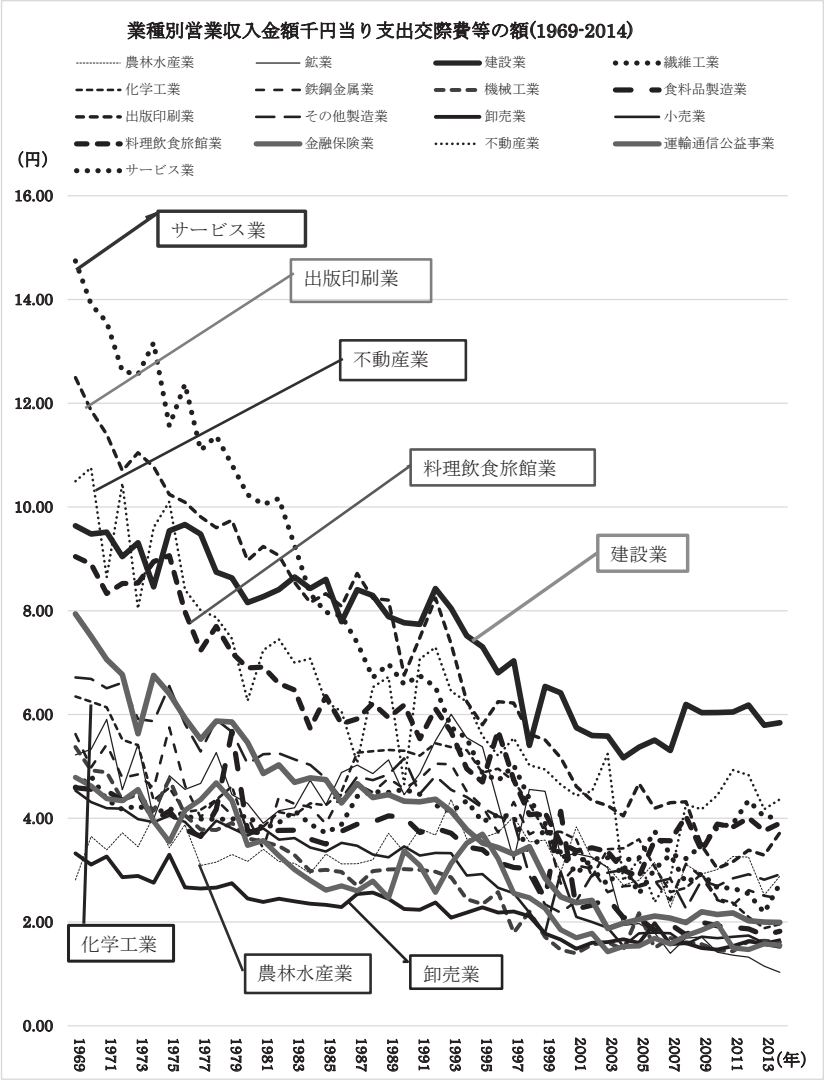
出所：「平成26年会社標本調査」（国税庁）より筆者作成。根拠となる数値は付表２に掲げた。

【表11】業種別による営業収入金額と支出交際費等の額の相関係数

	S44(1969)-H26(2014)	S44(1961)-H2(1990)	H3(1991)－H26(2014)
農林水産業	0.898927	0.983492	0.542206
鉱業	0.277389	0.963796	−0.119604
建設業	0.929005	0.996691	0.896726
繊維工業	0.971853	0.956507	0.987479
化学工業	0.730352	0.944578	0.707158
鉄鋼金属業	0.785379	0.961020	0.886005
機械工業	0.725806	0.990206	0.719649
食料品製造業	0.609615	0.959460	0.297107
出版印刷業	0.662744	0.986292	0.594944
その他製造業	0.669896	0.988070	0.645574
卸売業	0.912516	0.991146	0.930495
小売業	0.768001	0.996858	0.258713
料理飲食旅館業	0.788506	0.987397	0.275673
金融保険業	0.789617	0.965933	0.770182
不動産業	0.800236	0.974761	−0.075163
運輸通信公益事業	0.640941	0.992935	0.069815
サービス業	0.885432	0.987747	−0.359675

出所：「平成26年会社標本調査」（国税庁）より筆者作成。根拠となる数値は付表２に掲げた。

【図13】



出所：国税庁「平成26年会社標本調査」より筆者作成。根拠となる数値は付表２に掲げた。

これらの分析に加え、業種ごとに営業収入金額と支出交際費等の額の相関関係について調べてみた。表11がその結果であるが、昭和44年（1969）

からバブル期の平成２年（1990）までは、いずれの業種においても高い相関係数が算出されるが、平成３年（1991）以降平成26年（2014）までの期間には、ばらつきがある。繊維工業や卸売業では平成３年（1991）以降も非常に高い相関係数を保っているが、運輸通信公益事業や不動産業、鉱業などにおける相関係数は非常に低い値となっている。また、繊維業と建設業においては、昭和44年（1969）から現在までの期間を通して高い相関係数が保たれている。

以上の分析結果を踏まえ、本節では、卸売業、建設業、化学工業、繊維工業の四種について、より詳細な分析を行い、営業収入に対する必要経費性を考察することとする。

２．業種別考察

①　卸売業

卸売業は、業界全体での営業収入金額と支出交際費等の額が大きいこと、昭和44年（1970）から平成26年（2014）までの期間を通して、営業収入金額と支出交際費等の額の相関係数が高い（0.930495）と同時に収入に占める交際費の割合は低いことが特徴である。

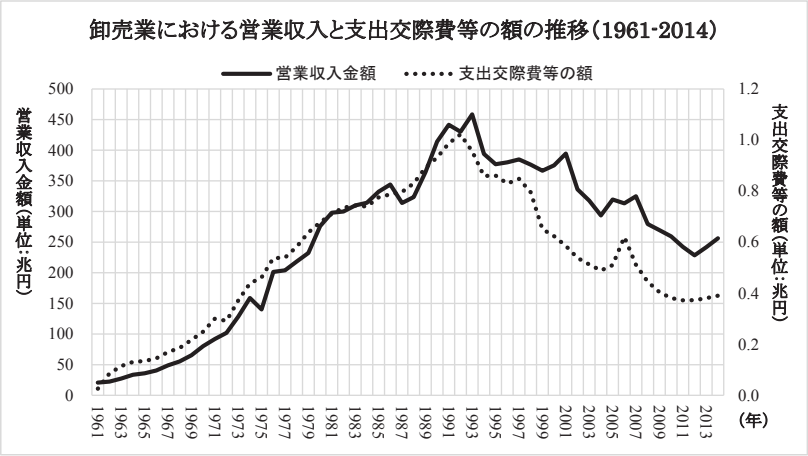
両者の推移を見ると、平成４年（1992）以降多少の乖離が見られるものの、昭和36年（1961）から平成26年（2014）までの期間を通し、両者はほぼ同じような曲線を描いていることがわかる。

両者の因果関係をはかるために、営業収入金額指数を被説明変数、支出交際費等の額指数を説明変数とし、さらに、卸売業の経済活動の広範さと規模の大きさから、実質GDP[104]の指数を説明変数に加えて[105]、昭和36年（1961）から平成26年（2014）までの期間につき回帰分析を行う[106]と、補正Ｒ２（決定係数）は0.972182となるが、ダービンワトソン比が0.56145であるため、コクラン・オーカット法により再度分析を行う[107]と、補正Ｒ２（決定係数）は0.901281、ダービンワトソン比は2.079028となり、各説明

変数のｔ値、ｐ値の値から決定係数の優位性が認められる。

卸売業は、営業収入に占める支出交際費等の額の割合は、全業種の中で最も低いレベルにあるが、この分析結果からは、交際費と営業収入の間に高い因果関係がうかがえる。

【図14】



出所：「平成26年会社標本調査」（国税庁）より筆者作成

【表12】卸売業に関する回帰分析

概要

回帰統計	
重相関 R	0.986525
重決定 R2	0.973232
補正 R2	0.972182
標準誤差	8.281724
観測数	54

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	2	127177.8	63588.89	927.12815	8.02E−41
残差	51	3497.934	68.58695		
合計	53	130675.7			

	係数	標準誤差	t	P−値	下限 95%	上限 95%	下限 95.0%	上限 95.0%
定数項	−6.78149	2.668388	−2.54142	0.0141235	−12.1385	−1.42448	−12.1385	−1.42448
支出交際費額指数	0.434189	0.021049	20.6278	2.099E−26	0.391932	0.476446	0.391932	0.476446
実質GDP指数	0.677915	0.041428	16.36385	6.117E−22	0.594746	0.761084	0.594746	0.761084

出所：根拠となる数値は、付表２・３に掲げた。

【表13】表12につきコクラン・オーカット法により再度行った回帰分析

概要

回帰統計	
重相関 R	0.951356
重決定 R2	0.905078
補正 R2	0.901281
標準誤差	6.755064
観測数	53

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	2	21754.38	10877.19	238.3734424	2.72E−26
残差	50	2281.544	45.63089		
合計	52	24035.93			

	係数	標準誤差	t	P−値	下限 95%	上限 95%	下限 95.0%	上限 95.0%
定数項	−3.53698	2.377016	−1.48799	0.143032814	−8.31136	1.237393	−8.31136	1.237393
支出交際費額指	0.428027	0.03702	11.56217	9.74275E−16	0.353671	0.502383	0.353671	0.502383
実質GDP指数	0.702293	0.073235	9.589529	6.46111E−13	0.555196	0.849391	0.555196	0.849391

②　建設業

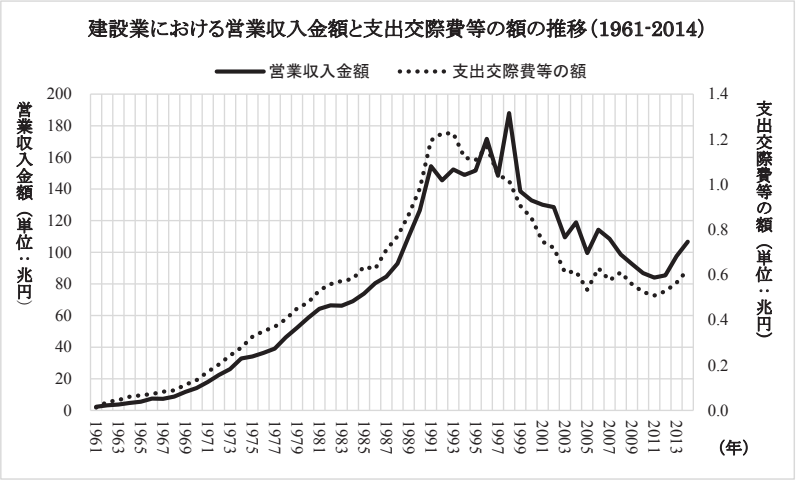
建設業は、業界全体での支出交際費等の額が多いこと、営業収入千円当りの支出交際費等の額が多いこと、そして、昭和44年（1969）から平成26年（2014）までの期間を通して営業収入と支出交際費等の額との間に高い相関係数（0.896726）が保たれていることなどが特徴である。

建設業における営業収入金額と交際費等の額の推移をあらわした図15を見ると、平成４年（1992）から平成８年（1996）の５年間程度は多少の乖離が見られるが、昭和36年（1961）から平成26年（2014）までの期間全体を通し、折れ線グラフは同じような曲線を描いていることがわかる。

両者の因果関係をはかるために、営業収入金額指数を被説明変数、支出交際費等の額指数を説明変数とし、さらに、建設業の収入に大きく影響する公共事業関係費[108]の指数を説明変数に加えて[109]、昭和42年（1967）から平成25年（2013）までの期間につき回帰分析を行う[110]と、補正Ｒ２（決定係数）は0.916957であるが、ダービンワトソン比が0.650063となるため、コクラン・オーカット法により再度分析を行う[111]と、補正Ｒ２（決定係数）は0.716979となるが、ダービンワトソン比は2.169968、各説明変数のｔ値、ｐ値の値から決定係数の優位性も認められる。この分析結果から、建

設業においては交際費と営業収入の間に因果関係があることがわかる。

【図15】



出所：「平成26年会社標本調査」（国税庁）より筆者作成

【表14】建設業に関する回帰分析の結果

概要

回帰統計	
重相関 R	0.959462
重決定 R2	0.920568
補正 R2	0.916957
標準誤差	16.02599
観測数	47

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	2	130966.7	65483.35	254.9653672	6.31E-25
残差	44	11300.62	256.8323		
合計	46	142267.3			

	係数	標準誤差	t	P-値	下限 95%	上限 95%	下限 95.0%	上限 95.0%
定数項	-9.10941	5.484459	-1.66095	0.103834063	-20.1626	1.943791	-20.1626	1.943791
支出交際費額指数	0.524649	0.082949	6.324918	1.12276E-07	0.357475	0.691822	0.357475	0.691822
公共事業費指数	0.390529	0.084985	4.595258	3.62374E-05	0.219252	0.561805	0.219252	0.561805

出所：根拠となる数値は、付表２・３に掲げた。

【表15】表14につきコクラン・オーカット法により再度行った回帰分析

概要

回帰統計	
重相関 R	0.854141
重決定 R2	0.729558
補正 R2	0.716979
標準誤差	11.20101
観測数	46

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	2	14553.51	7276.754	57.99938232	6.16E-13
残差	43	5394.893	125.4626		
合計	45	19948.4			

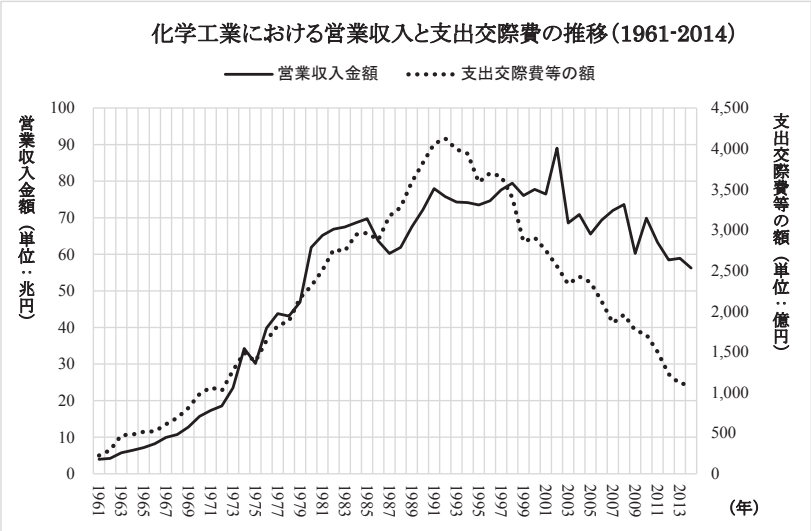
	係数	標準誤差	t	P-値	下限 95%	上限 95%	下限 95.0%	上限 95.0%
定数項	−1.75711	3.924813	−0.44769	0.656622308	−9.67225	6.158029	−9.67225	6.158029
支出交際費額指数	0.731231	0.1025	7.133977	8.23652E−09	0.524521	0.937942	0.524521	0.937942
公共事業費指数	0.168092	0.092194	1.823242	0.075223425	−0.01783	0.354019	−0.01783	0.354019

③　化学工業

化学工業は、一社当たりの営業収入金額と一社当たりの支出交際費等の額が最も多いことが大きな特徴である。平成３年（1991）以降平成26年（2014）までの期間における相関係数は0.707158で、法人数が３万から４万であるため決して低い数値とは言えないが、建設業や卸売業ほどには高くない。

そこで、平成３年（1991）以降平成24年（2012）までの期間の回帰分析を行った[112]。この分析では、被説明変数を営業収入金額指数[113]、説明変数を支出交際費等の額指数[114]とし、これに鉱工業指数より化学工業、石油・石炭製品工業、パルプ・紙・紙加工品工業の各指数[115]を説明変数に加えた。分析の結果、決定係数は0.457945と低い数値にとどまっており、ダービンワトソン比も1.468599である。一社当たりの営業収入金額と一社当たりの支出交際費等の額は、全業種の中で最も高いが、回帰分析結果からは、バブル崩壊以後支出交際費等の額と営業収入金額との間に因果関係は認められないということになる。

【図16】



出所：「平成26年会社標本調査」（国税庁）より筆者作成

【表16】化学工業に関する回帰分析の結果

概要

回帰統計	
重相関 R	0.749128
重決定 R2	0.561194
補正 R2	0.457945
標準誤差	7.166628
観測数	22

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	4	1116.653	279.1632	5.43536262	0.005254
残差	17	873.1294	51.36055		
合計	21	1989.782			

	係数	標準誤差	t	P−値	下限 95%	上限 95%	下限 95.0%	上限 95.0%
定数項	52.86856	40.15361	1.316658	0.20542859	−31.8481	137.5853	−31.8481	137.5853
支出交際費額指数	0.223429	0.074984	2.979699	0.00841077	0.065227	0.38163	0.065227	0.38163
化学工業指数	−0.55538	0.648315	−0.85665	0.40355462	−1.9232	0.812448	−1.9232	0.812448
石油石炭工業指数	−1.12487	0.638596	−1.76148	0.09613026	−2.47219	0.222446	−2.47219	0.222446
パルプ・紙等工業指数	1.884063	0.831409	2.266109	0.03678802	0.129944	3.638182	0.129944	3.638182

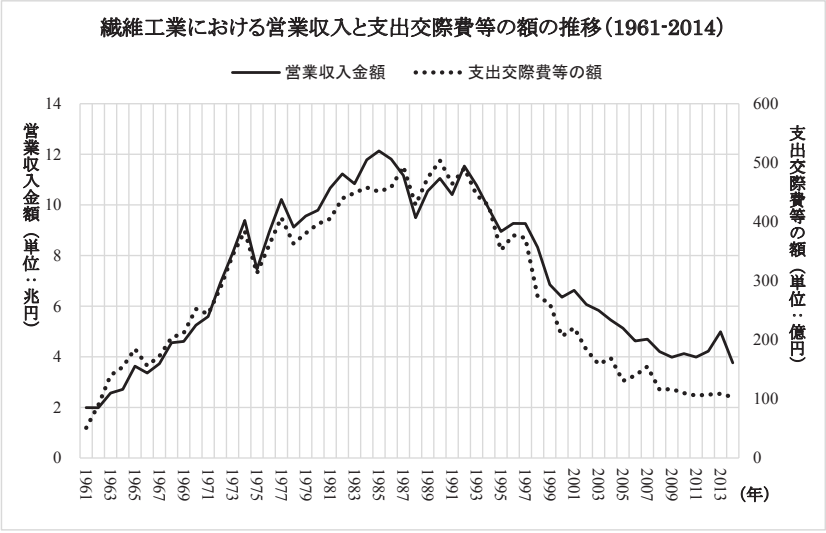
出所：根拠となる数値は、付表２・３に掲げた

④　繊維業

繊維業は、昭和44年（1969）から現在までの期間全体を通して高い相関係数を保っているが、業種全体として営業収入も支出交際費等の額も非常に低く、一社当りの収入金額と支出交際費等の額も低いことが特徴である。

営業収入と支出交際費等の額の推移をあらわした図17を見ると、昭和36年（1961）から平成26年（2014）までの期間全体を通し、両者の折れ線グラフはほとんど同じような曲線を描いていることがわかる。また、相関係数についても、表11にあるように、バブル期以前は0.956507、バブル期後も0.987479と、非常に高い。

【図17】



出所：「平成26年会社標本調査」（国税庁）より筆者作成

繊維業も化学工業と同様、平成３年（1991）以降平成24年（2012）までの期間の回帰分析を行った[116]。被説明変数を営業収入金額指数[117]とし、説明変数を支出交際費等の額指数[118]とし、これに鉱工業指数より繊維工業

の指数[119]を説明変数に加えた。分析結果によれば、決定係数は0.980029と、非常に高い数値となっている。ダービンワトソン比も2.158738であり、各説明変数のｔ値、ｐ値の値から決定係数の優位性も認められる。

繊維工業は、産業の空洞化が叫ばれて久しく、図17からもわかるように、現在の営業収入額は1960年代の水準にまで落ち込んでいる。そのため、収入も支出もともに減少しているが、今回の分析結果からは、バブル崩壊後も営業収入と支出交際費等の額、繊維工業指数には因果関係が認められる。

【表17】繊維工業に関する回帰分析の結果

概要

回帰統計	
重相関 R	0.990924
重決定 R2	0.981931
補正 R2	0.980029
標準誤差	0.085721
観測数	22

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	2	7.58703	3.793515	516.263947	2.76E−17
残差	19	0.139612	0.007348		
合計	21	7.726642			

	係数	標準誤差	t	P−値	下限 95%	上限 95%	下限 95.0%	上限 95.0%
定数項	0.63534	0.055929	11.3597	6.5037E−10	0.518279	0.752402	0.518279	0.752402
支出交際費額指数	0.475539	0.018589	25.58183	3.4821E−16	0.436632	0.514446	0.436632	0.514446
繊維工業指数	−0.0012	0.000575	−2.08478	0.05082159	−0.0024	4.74E−06	−0.0024	4.74E−06

出所：根拠となる数値は、付表２・３に掲げた

３．業種別分析のまとめ

本節では、すべての業種について分析と考察を行ったわけではないが、取り上げた４業種をみても、業種ごとに交際費と営業収入との関係性やその状況が異なっていることがわかる。したがって、現行制度のようにすべての業種に同様に課税することには、課税の公平性の観点から問題があるといえる。

支出交際費等の損金不算入制度の創設当初から７年間は、業種ごとに規定された率を乗じて計算する取引基準も用いられていた。この基準につい

てはいくつかの問題点が指摘され、廃止されたが、取引基準について再考することも必要と思われる。

たとえば、支出交際費等の額が多くても、営業収入との因果関係が弱ければ、遊興費性が高いとして課税を強化したり、営業収入との因果関係が強ければ課税の緩和を行うなど、何年かに一度は見直すなどの措置を講じてはどうだろうか。

※各業種の具体的な産業は、国税庁「会社標本調査」の「業種等の分類」[120]において次のように示されている。

（業種名）　　（産業分類）
農林水産業：農業、林業、漁業、水産養殖業
鉱　　業：鉱業、採石業、砂利採取業
建　設　業：総合工事業、職別工事業、設備工事業
製　造　業
　繊維工業：繊維工業
　化学工業：パルプ・紙・紙加工品製造業、化学工業、製薬業、石油製品・石炭製品製造業、ゴム製品製造業、窯業・土石製品製造業
　鉄鋼金属：工業 鉄鋼業、非鉄金属製造業、金属製品製造業
　機械工業：はん用機械器具製造業、生産用機械器具製造業、業務用機械器具製造業、電気機械器具製造業、情報通信機械器具製造業、電子部品・デバイス・電子回路製造業、輸送用機械器具製造業
　食料品製造業：食料品製造業、飲料・たばこ・飼料製造業
　出版印刷業：新聞業、出版業、印刷・同関連業
　その他の製造業：上記以外の製造業
卸　売　業：各種商品卸売業、繊維・衣服等卸売業、飲食料品卸売業、建築材料、鉱物・金属材料等卸売業、機械器具卸売業、その他の卸売業
小　売　業：各種商品小売業、織物・衣服・身の回り品小売業、飲食料品小売業、機械器具小売業、その他の小売業、無店舗小売業
料理飲食旅館業：宿泊業、飲食店、持ち帰り・配達飲食サービス業
金融保険業：銀行業、協同組織金融業、貸金業、クレジットカード業等非預金信用機関、金融商品取引業、商品先物取引業、補助的金融業等、保険業、相互会社
不 動 産 業：不動産取引業、不動産賃貸業・管理業

運輸通信公益事業：鉄道業、道路旅客運送業、道路貨物運送業、水運業、航空運輸業、倉庫業、運輸に附帯するサービス業、郵便業、通信業、放送業、電気業、ガス業、熱供給業、水道業

サービス業：情報サービス業、インターネット付随サービス業、映像・音声・文字情報制作業（新聞業、出版業を除く）、医療業、保健衛生、社会保険・社会福祉・介護事業、学校教育、その他の教育、学習支援業、専門サービス業、学術・開発研究機関、洗濯・理容・美容・浴場業、その他の生活関連サービス業、娯楽業、廃棄物処理業、自動車整備業、機械等修理業、物品賃貸業、広告業、技術サービス業、職業紹介・労働者派遣業、その他の事業サービス業、その他のサービス業、分類不能の産業

第四節　企業の規模別による支出交際費等の額に関する分析

本節では、現行の支出交際費等の損金不算入制度における中小法人と大法人の区分に従い、資本金の額が一億円を超える法人を大法人、一億円以下の法人を中小法人として区分し、支出交際費等の額と営業収入金額との関係について大法人と中小法人を比較しながら分析と考察を行うこととする。

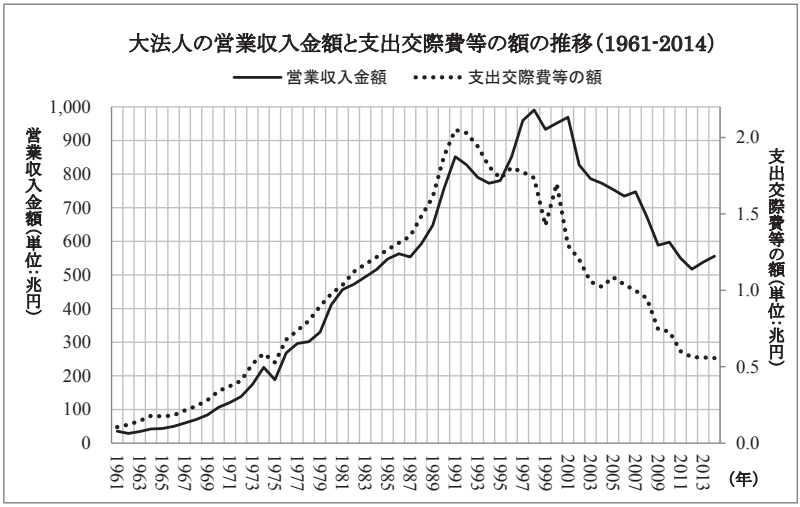
また、回帰分析に際しては、資本金の額により区分を行っていることから、企業規模を表す一つの指標として財務省の法人企業統計[121]における役員数と従業員数のデータを用いた。

なお、本節で行う分析の根拠となるデータについても一括して章末に付表として掲げた。

1．支出交際費等の額と営業収入金額の全体な推移

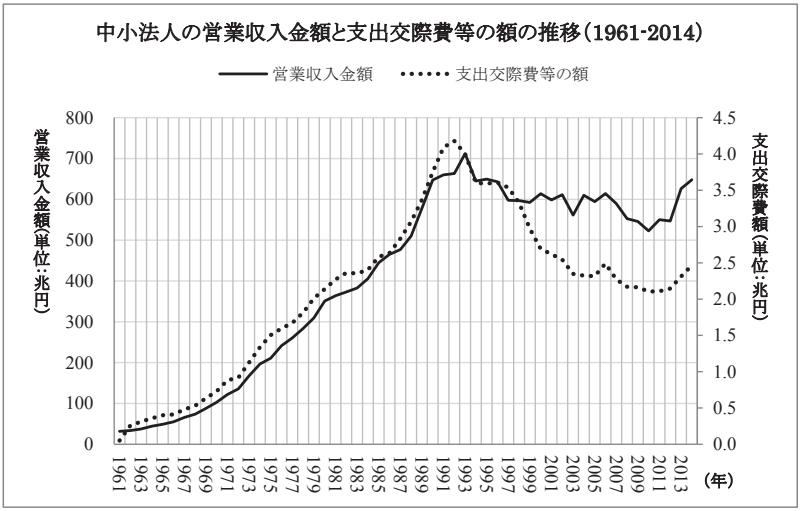
昭和36年（1961）から平成26年（2014）までの支出交際費等の額と営業収入金額の全体な推移をあらわした大法人、中小法人それぞれの折れ線グラフをみると、やはり大法人においても中小法人においても、ある時期までは交際費と収入が同じような曲線を描くが、その時期以降は乖離していくことがうかがえる。

【図18】



出所：国税庁「平成26年会社標本調査」筆者作成

【図19】



出所：「平成26年会社標本調査」（国税庁）より筆者作成

この乖離については、第二節で分析・考察したように、平成６年（1994）に創設された使途秘匿金の支出があった場合の課税の特例の影響を受けていることは間違いないが、支出交際費等の額の変化は大法人と中小法人では多少異なっている。

支出交際費等の額のピークは、大法人では平成３年（1991）、中小法人では平成４年（1992）であり、いずれも平成３年（1991）のバブル崩壊という大きな経済変動の影響を受けていることがわかる。

乖離が始まる時期は、大法人が平成８年（1996）ころから、中小法人が平成11年（1999）ころからであり、また、その後の交際費等の額の減少の仕方にも違いがみられる。

大法人は、ピークを迎えた平成３年（1991）以降、平成12年（2000）に一度増加したのみで平成26年（2014）まで大きく減少傾向にある。金額ベースでは、平成26年（2014）現在の支出交際費等の額は、昭和50年（1975）前後の水準にまで落ち込んでいる。

これに対し、中小法人は、平成９年（1997）から平成12年（2000）にかけて急激に減少するが、その後は大法人に比べて減少の仕方がゆるやかである。これは、平成10年（1998）度改正までは中小法人に対する課税の強化が行われていたものが、平成14年（2002）度改正以降は、課税の緩和が行われ続けていることが多少影響していると考えられる。

また、平成25年（2013）以降、中小法人における支出交際費等の額は徐々に増加しているが、大法人においては減少し続けており、資本金の額にかかわらず飲食費の２分の１が損金算入となる平成26年（2014）度の改正の影響もあまり見受けられない。

２．支出交際費等の額と営業収入金額の関係

第二節での分析と本節における図17と図18のグラフの推移から、大法人においても中小法人においても、平成５年（1993）までは、支出交際費等

の額と営業収入金額に相関関係が認められることは明らかである。昭和36年（1961）から平成５年（1993）までの相関係数は、大法人が0.9980、中小法人が0.9965となる。

本節では、使途秘匿金の支出があった場合の課税の特例が創設された平成６年（1994）以降について、分析を行う。

まず、平成６年（1994）から平成26年（2014）までの期間の相関係数をとってみると、大法人が0.8524、中小法人が0.6447となる。次に、企業規模をあらわす一つの指標として役員数と従業員数を説明変数に加え、営業収入金額を被説明変数、支出交際費等の額を説明変数として回帰分析を行うと、大法人の決定係数は0.7859[122]、中小法人は0.3635[123]となる。

大法人においては一定の因果関係が認められるものの、中小法人においては因果関係はほとんど認められない。また、大法人の回帰分析結果では、ダービンワトソン比は0.631363であるためt値の信用性は低く、さらに、役員・従業員数の切片がマイナスに出ているため、営業収入金額に対して、企業規模を表す役員・従業員数がプラス方向に作用して出た決定係数ではないことがわかる。

これら今回の分析結果からは、企業を資本金の大きさで区別した場合には、営業収入金額と支出交際費等の額には因果関係は薄く、支出交際費等の額の必要経費性は高いとはいえないことがわかる。

【表18】大法人に関する回帰分析の結果

回帰統計	
重相関 R	0.898509
重決定 R2	0.807318
補正 R2	0.785908
標準誤差	71321270
観測数	21

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	2	3.84E+17	1.92E+17	37.7089824	3.66E-07
残差	18	9.16E+16	5.09E+15		
合計	20	4.75E+17			

	係数	標準誤差	t	P-値	下限 95%	上限 95%	下限 95.0%	上限 95.0%
定数項	1.88E+09	5.34E+08	3.520305	0.00244399	7.58E+08	3E+09	7.58E+08	3E+09
支出交際費等の額	157.1472	59.65944	2.634071	0.01684611	31.80734	282.487	31.80734	282.487
役員・従業員数	−104.782	38.1691	−2.74521	0.01330772	−184.972	−24.5918	−184.972	−24.5918

出所：根拠となる数値は、付表４に掲げた

【表19】中小法人に関する回帰分析の結果

概要

回帰統計	
重相関 R	0.653611
重決定 R2	0.427208
補正 R2	0.363564
標準誤差	29672744
観測数	21

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	2	1.18E+16	5.91E+15	6.71250821	0.006637
残差	18	1.58E+16	8.8E+14		
合計	20	2.77E+16			

	係数	標準誤差	t	P-値	下限 95%	上限 95%	下限 95.0%	上限 95.0%
定数項	3.63E+08	1.97E+08	1.836543	0.08284919	−5.2E+07	7.77E+08	−5.2E+07	7.77E+08
支出交際費等の額	47.95674	13.97656	3.431226	0.00297816	18.59308	77.3204	18.59308	77.3204
役員・従業員数	3.251664	5.407332	0.601343	0.55510966	−8.10872	14.61205	−8.10872	14.61205

出所：根拠となる数値は、付表４に掲げた

第五節　データ分析のまとめ

以上本章で分析と考察を行った結果、第二節においてみたように総体としては支出交際費等の額と営業収入金額との間には強い因果関係がみられ、支出交際費等の額は必要経費と認められる。しかし、第三節でみたように、業種別に分析を行うと、業種によって因果関係の強いものと弱いも

のとがあることがわかる。また、第四節でみたように、資本金と役員・従業員数を考慮し、規模別に分析を行うと、中小法人にはほとんど因果関係が見受けられないことがわかる。

したがって、課税の公平性の観点からは、第三節でも述べたように、やはり業種ごとに課税の率を替えるなどの方法をとることが妥当である。さらに、中小法人に対する優遇税制は、支出交際費等の額の必要経費性の面からは妥当性を欠くものといえる。

【付表１】図５、６、７、８、９のグラフ及び表５、８、９の回帰分析の根拠となる数値

		営業収入金額	支出交際費額	実質GDP額	広告宣伝額	営業収入	支出交際費	実質GDP	広告宣伝	支出交際費額	支出交際費額
		百万円	百万円	十億円	億円	2010年を100とした場合の指数				表8予測値	表9予測値
昭和36年	1961	67,051,754	155,674	21,075	2,110	5.13	5.30	4.01	4.13	813,169	456,307
昭和37年	1962	62,324,467	378,694	23,329	2,435	4.77	12.90	4.44	4.77	800,707	437,829
昭和38年	1963	72,057,331	456,235	27,404	2,982	5.51	15.54	5.22	5.84	826,365	475,872
昭和39年	1964	86,276,588	536,451	31,762	3,491	6.60	18.27	6.04	6.84	863,850	531,451
昭和40年	1965	92,417,418	574,859	35,278	3,440	7.07	19.58	6.71	6.74	880,038	555,454
昭和41年	1966	104,776,417	592,597	41,478	3,831	8.01	20.18	7.89	7.50	912,619	603,761
昭和42年	1967	125,284,897	693,339	48,527	4,594	9.58	23.62	9.24	9.00	966,684	683,922
昭和43年	1968	143,775,266	773,362	57,409	5,321	11.00	26.34	10.93	10.42	1,015,428	756,196
昭和44年	1969	171,671,736	915,466	67,977	6,328	13.13	31.18	12.94	12.39	1,088,969	865,235
昭和45年	1970	209,598,937	1,070,083	78,673	7,560	16.03	36.45	14.97	14.81	1,188,953	1,013,480
昭和46年	1971	242,531,210	1,255,841	86,614	7,868	18.55	42.77	16.48	15.41	1,275,770	1,142,203
昭和47年	1972	274,000,514	1,325,507	100,810	8,782	20.96	45.15	19.19	17.20	1,358,730	1,265,207
昭和48年	1973	342,162,005	1,645,869	121,945	10,768	26.17	56.06	23.21	21.09	1,538,418	1,531,629
昭和49年	1974	421,874,595	1,923,650	144,655	11,695	32.27	65.52	27.53	22.91	1,748,557	1,843,201
昭和50年	1975	399,146,596	2,030,803	159,189	12,375	30.53	69.17	30.30	24.24	1,688,641	1,754,365
昭和51年	1976	509,856,564	2,273,554	178,969	14,568	39.00	77.44	34.06	28.53	1,980,496	2,187,096
昭和52年	1977	556,857,285	2,409,133	198,613	16,427	42.60	82.06	37.80	32.18	2,104,400	2,370,808
昭和53年	1978	585,483,582	2,613,935	217,950	18,457	44.79	89.03	41.48	36.15	2,179,865	2,482,699
昭和54年	1979	639,323,737	2,906,069	235,330	21,133	48.90	98.98	44.79	41.39	2,321,799	2,693,144
昭和55年	1980	762,099,859	3,115,176	256,550	22,783	58.30	106.10	48.82	44.62	2,645,463	3,173,038
昭和56年	1981	820,414,216	3,306,111	272,488	24,657	62.76	112.61	51.86	48.30	2,799,192	3,400,972
昭和57年	1982	845,380,597	3,483,480	285,570	26,272	64.67	118.65	54.35	51.46	2,865,009	3,498,558
昭和58年	1983	876,503,702	3,522,970	298,391	27,820	67.05	119.99	56.79	54.49	2,947,056	3,620,208
昭和59年	1984	921,236,431	3,620,201	318,818	29,155	70.47	123.31	60.67	57.11	3,064,981	3,795,055
昭和60年	1985	992,264,287	3,850,391	338,822	35,049	75.90	131.15	64.48	68.65	3,252,225	4,072,681
昭和61年	1986	1,028,380,001	3,944,783	354,571	36,478	78.66	134.36	67.48	71.45	3,347,434	4,213,847
昭和62年	1987	1,030,602,206	4,186,210	371,453	39,448	78.83	142.58	70.69	77.27	3,353,292	4,222,532
昭和63年	1988	1,103,218,374	4,550,261	396,670	44,175	84.39	154.98	75.49	86.53	3,544,724	4,506,367
平成元年	1989	1,225,400,498	4,976,964	424,692	50,715	93.73	169.52	80.82	99.33	3,866,822	4,983,940
平成2年	1990	1,403,972,680	5,627,426	458,480	55,648	107.39	191.67	87.25	109.00	4,337,576	5,681,924
平成3年	1991	1,511,812,174	6,140,740	483,930	57,261	115.64	209.16	92.10	112.16	4,621,864	6,103,436
平成4年	1992	1,490,927,748	6,207,831	493,028	54,611	114.05	211.44	93.83	106.97	4,566,808	6,021,805
平成5年	1993	1,501,866,374	5,945,117	498,110	51,273	114.88	202.49	94.80	100.43	4,595,645	6,064,561
平成6年	1994	1,417,404,080	5,408,726	458,304	51,682	108.42	184.22	87.22	101.23	4,372,984	3,782,905
平成7年	1995	1,430,299,620	5,325,369	463,570	54,263	109.41	181.38	88.22	106.28	4,406,980	3,833,310
平成8年	1996	1,494,801,966	5,409,426	473,670	57,715	114.34	184.25	90.14	113.05	4,577,021	4,085,430
平成9年	1997	1,557,207,521	5,309,922	480,556	59,961	119.12	180.86	91.45	117.44	4,741,536	4,329,354
平成10年	1998	1,587,532,596	5,063,912	470,767	57,711	121.44	172.48	89.59	113.04	4,821,479	4,447,886
平成11年	1999	1,525,529,637	4,391,752	468,489	56,996	116.69	149.58	89.16	111.64	4,658,026	4,205,535
平成12年	2000	1,565,312,681	4,390,782	478,260	61,102	119.74	149.55	91.02	119.68	4,762,903	4,361,035
平成13年	2001	1,567,407,583	3,913,516	479,861	60,580	119.90	133.30	91.32	118.66	4,768,425	4,369,223
平成14年	2002	1,438,633,967	3,742,636	480,833	57,032	110.05	127.48	91.51	111.71	4,428,951	3,865,886
平成15年	2003	1,402,346,915	3,464,471	486,669	56,841	107.27	118.00	92.62	111.33	4,333,290	3,724,051
平成16年	2004	1,449,486,897	3,439,258	497,146	58,571	110.88	117.14	94.61	114.72	4,457,561	3,908,307
平成17年	2005	1,455,496,788	3,533,828	503,915	59,625	111.34	120.36	95.90	116.79	4,473,405	3,931,798
平成18年	2006	1,490,559,917	3,681,605	512,543	59,954	114.02	125.40	97.54	117.43	4,565,839	4,068,849
平成19年	2007	1,509,973,493	3,379,994	524,321	61,334	115.50	115.12	99.78	120.13	4,617,017	4,144,731
平成20年	2008	1,371,448,692	3,226,064	519,945	58,481	104.91	109.88	98.95	114.55	4,251,836	3,603,279
平成21年	2009	1,279,309,843	2,997,859	492,200	51,749	97.86	102.11	93.67	101.36	4,008,938	3,243,137
平成22年	2010	1,307,310,540	2,935,972	525,459	51,055	100.00	100.00	100.00	100.00	4,082,754	3,352,583
平成23年	2011	1,232,430,790	2,878,515	528,179	49,892	94.27	98.04	100.52	97.72	3,885,355	3,059,901
平成24年	2012	1,339,170,013	2,901,018	527,632	51,479	102.44	98.81	100.41	100.83	4,166,743	3,477,112
平成25年	2013	1,442,899,545	3,082,536	535,354	52,221	110.37	104.99	101.88	102.28	4,440,196	3,882,559
平成26年	2014	1,485,942,919	3,250,513	538,186	—	113.66	110.71	102.42	—	4,553,667	4,050,803

出所：国税庁「平成26年会社標本調査」、内閣府「国民経済計算」及び電通「日本の広告」より筆者作成。会社標本調査の金額は平成18年の数値により、広告宣伝費は平成17年の数値により、実質GDPは平成６年の数値により接続。

【付表2】図5、6、7、8、9のグラフ及び表5、8、9の回帰分析の根拠となる数値

		農林水産業			鉱業			建設業			繊維工業		
		営業収入金額	支出交際費額	法人数	営業収入金額	支出交際費額	法人数	営業収入金額	支出交際費額	法人数	営業収入金額	支出交際費額	法人数
		百万円	百万円		百万円	百万円		百万円	百万円		百万円	百万円	
昭和36年	1961	308,206	1,292		648,077	4,379		2,282,933	12,908		1,991,354	5,104	
昭和37年	1962	321,951	1,452		767,770	6,513		3,222,792	37,269		1,985,274	8,977	
昭和38年	1963	428,707	2,196		715,291	5,334		3,705,071	45,521		2,568,986	13,982	
昭和39年	1964	523,384	2,476		736,355	5,762		4,739,672	60,617		2,711,358	15,404	
昭和40年	1965	574,299	2,650		757,833	5,611		5,482,586	67,011		3,629,938	18,494	
昭和41年	1966	584,329	2,402		990,276	5,822		7,490,392	72,635		3,358,257	15,649	
昭和42年	1967	554,216	2,852		1,172,899	6,787		7,367,981	83,039		3,727,279	17,226	
昭和43年	1968	788,389	3,023		1,268,947	6,717		8,733,422	88,645		4,554,860	20,377	
昭和44年	1969	940,674	2,644	5,396	1,466,262	7,655	4,711	11,769,341	113,433	83,934	4,608,531	21,188	23,319
昭和45年	1970	1,134,219	4,139	6,019	1,431,282	7,628	4,737	14,155,555	134,196	89,839	5,247,627	25,231	24,081
昭和46年	1971	1,337,440	4,534	6,545	1,819,059	10,740	5,401	17,941,601	170,711	96,973	5,588,983	24,380	24,979
昭和47年	1972	1,474,551	5,485	7,285	1,846,118	8,399	4,313	22,471,943	203,240	116,631	6,912,962	28,823	24,879
昭和48年	1973	1,803,061	6,223	7,342	2,147,298	11,655	5,584	26,124,876	243,259	128,876	8,092,048	34,331	24,787
昭和49年	1974	1,927,595	7,793	8,624	3,068,107	12,227	5,205	32,817,710	277,644	140,003	9,386,830	38,470	25,815
昭和50年	1975	2,622,892	8,999	9,267	2,422,500	11,680	5,356	34,149,776	325,857	152,017	7,464,787	31,284	24,906
昭和51年	1976	2,811,487	10,895	9,129	3,028,713	13,801	5,330	36,373,908	351,421	162,684	8,922,996	36,047	24,970
昭和52年	1977	3,286,603	10,154	9,287	3,145,557	14,697	5,320	39,055,257	370,163	173,804	10,215,002	40,726	25,248
昭和53年	1978	3,617,388	11,407	9,878	2,317,214	12,201	4,642	46,245,316	404,454	181,283	9,121,704	36,299	24,421
昭和54年	1979	3,786,923	12,503	9,654	3,458,056	15,404	4,768	52,288,434	451,452	193,417	9,561,657	38,069	24,515
昭和55年	1980	4,074,973	12,911	10,549	4,617,653	19,786	5,258	58,536,117	477,546	202,488	9,788,958	39,655	25,051
昭和56年	1981	4,239,464	14,421	10,058	4,663,924	18,206	5,141	64,248,426	531,429	215,690	10,661,531	40,519	24,619
昭和57年	1982	4,399,328	13,931	10,322	4,756,302	19,722	5,128	66,459,659	558,881	228,041	11,223,827	43,960	24,892
昭和58年	1983	4,739,796	14,846	10,472	4,712,073	19,808	5,142	66,229,725	573,013	229,627	10,836,679	44,886	24,613
昭和59年	1984	4,899,799	14,390	10,858	4,390,869	20,777	5,247	69,048,747	582,169	234,631	11,783,386	45,812	25,132
昭和60年	1985	4,708,702	15,586	10,857	4,756,926	20,257	4,837	73,886,592	635,819	241,962	12,134,824	45,094	23,678
昭和61年	1986	4,403,665	13,742	10,944	4,148,961	20,259	5,221	80,460,514	626,651	247,968	11,811,140	45,841	24,236
昭和62年	1987	4,922,367	15,376	10,897	3,959,188	19,892	5,134	84,571,205	710,861	266,390	11,164,223	49,371	23,945
昭和63年	1988	5,099,757	16,313	10,205	4,289,323	20,849	5,102	92,893,580	770,414	274,584	9,492,422	42,840	23,203
平成元年	1989	4,526,189	16,788	11,055	4,499,405	23,065	5,618	109,833,118	866,158	300,714	10,548,213	47,470	22,987
平成2年	1990	5,200,691	17,425	10,814	5,443,192	24,236	5,416	126,500,986	982,796	325,674	11,049,813	50,349	23,180
平成3年	1991	5,204,901	19,780	11,762	5,147,960	25,040	5,626	154,417,589	1,195,048	365,775	10,405,917	46,427	23,469
平成4年	1992	5,309,150	19,517	11,718	4,123,783	22,659	5,656	145,528,955	1,226,540	379,237	11,536,206	49,070	23,301
平成5年	1993	4,526,549	19,745	13,323	3,262,776	19,587	5,532	152,389,819	1,226,159	400,636	10,777,364	44,505	23,216
平成6年	1994	4,639,080	16,697	14,838	3,517,337	19,529	5,575	148,915,214	1,119,496	408,799	9,851,872	42,730	22,605
平成7年	1995	4,167,470	15,089	14,070	3,814,572	20,516	5,558	151,645,485	1,107,955	418,722	8,951,544	35,179	22,210
平成8年	1996	4,448,361	16,583	13,889	4,605,178	19,709	5,708	171,693,109	1,168,166	431,727	9,267,102	37,718	20,694
平成9年	1997	4,885,598	19,682	13,698	6,057,528	19,360	5,094	148,422,996	1,044,064	437,477	9,265,932	37,272	20,456
平成10年	1998	4,278,257	15,162	14,431	3,725,377	16,971	5,145	187,987,612	1,015,981	450,245	8,325,561	27,416	20,893
平成11年	1999	3,339,420	11,954	15,779	3,284,269	14,844	5,002	138,566,367	906,388	455,621	6,852,438	26,124	20,122
平成12年	2000	4,057,966	12,045	13,928	3,884,022	12,716	5,025	132,817,029	852,267	459,539	6,356,428	20,607	19,035
平成13年	2001	4,322,920	16,575	14,321	3,741,228	12,406	4,811	130,064,840	747,172	466,678	6,627,851	22,052	17,271
平成14年	2002	4,280,861	13,781	13,393	3,263,949	10,611	4,649	128,578,967	719,476	442,223	6,069,834	18,326	16,908
平成15年	2003	4,455,633	13,661	14,243	3,150,075	9,594	4,550	109,406,666	611,021	438,865	5,834,015	15,881	16,502
平成16年	2004	4,114,703	11,154	16,094	4,665,347	9,019	4,564	118,958,800	614,432	437,928	5,452,465	16,914	15,934
平成17年	2005	4,554,403	12,784	14,660	4,665,479	9,193	4,138	99,499,085	534,382	434,063	5,129,103	13,068	15,216
平成18年	2006	4,047,556	12,750	13,787	4,798,828	8,604	4,099	114,264,824	629,290	426,941	4,625,148	13,970	14,284
平成19年	2007	4,564,906	10,392	21,423	5,124,486	7,159	3,942	108,517,565	575,819	427,613	4,698,451	15,487	14,022
平成20年	2008	3,855,329	11,981	23,422	4,029,984	6,808	4,033	98,612,015	610,925	428,483	4,203,931	11,587	14,054
平成21年	2009	4,674,367	13,676	23,369	3,740,627	6,400	3,597	92,619,515	558,950	427,247	3,982,948	11,667	11,899
平成22年	2010	4,426,771	13,333	26,599	4,298,446	6,101	3,974	86,826,867	524,227	408,952	4,125,121	10,984	13,272
平成23年	2011	4,141,614	13,522	28,511	4,199,290	5,714	4,142	84,033,659	508,202	439,007	3,986,530	10,575	13,523
平成24年	2012	4,232,299	13,752	26,348	4,248,775	5,620	3,645	85,411,844	527,980	411,748	4,224,105	10,748	12,080
平成25年	2013	5,707,548	14,371	27,140	5,762,610	6,615	3,596	97,514,439	564,965	412,030	4,987,931	10,884	11,704
平成26年	2014	5,320,445	15,350	28,083	5,777,283	5,956	3,543	106,697,954	623,233	415,420	3,763,944	10,311	11,409

		化学工業			鉄鋼金属			機械工業			食料品製造業		
		営業収入金額	支出交際費額	法人数	営業収入金額	支出交際費額	法人数	営業収入金額	支出交際費額	法人数	営業収入金額	支出交際費額	法人数
		百万円	百万円		百万円	百万円		百万円	百万円		百万円	百万円	
昭和36年	1961	3,958,875	22,509		8,287,305	34,872							
昭和37年	1962	4,202,567	29,078		6,982,377	55,150							
昭和38年	1963	5,748,789	47,411		9,095,803	72,720							
昭和39年	1964	6,403,077	48,263		11,611,253	89,798							
昭和40年	1965	7,140,486	51,625		12,690,103	89,335							
昭和41年	1966	8,233,222	52,211		13,602,475	87,437							
昭和42年	1967	9,938,153	60,889		17,831,238	107,048							
昭和43年	1968	10,730,663	68,818		22,620,803	124,190							
昭和44年	1969	12,762,167	81,015	28,672	9,938,615	55,896	38,927	17,604,598	94,612	42,136	6,092,038	27,952	32,604
昭和45年	1970	15,700,745	98,094	29,219	13,502,155	67,249	42,994	21,591,782	106,336	43,705	7,099,638	32,355	32,078
昭和46年	1971	17,319,467	106,314	32,148	13,725,077	74,390	45,908	23,258,346	113,599	46,633	8,192,726	37,106	33,655
昭和47年	1972	18,541,336	102,229	31,097	15,111,519	72,226	47,531	26,376,005	114,783	48,722	9,441,445	41,009	34,206
昭和48年	1973	23,509,891	127,145	32,268	18,005,021	87,234	48,726	31,147,824	138,964	50,588	10,889,024	48,892	34,081
昭和49年	1974	34,242,591	148,907	33,627	23,479,435	107,504	51,010	37,722,420	156,505	53,557	13,512,835	53,520	34,499
昭和50年	1975	30,143,051	138,253	35,124	18,291,899	105,197	53,547	30,796,584	146,397	55,292	14,986,270	62,007	35,110
昭和51年	1976	39,834,162	164,083	35,074	22,706,997	105,104	53,052	41,177,299	167,078	55,652	18,871,639	71,399	36,960
昭和52年	1977	43,788,575	182,358	37,095	29,127,747	117,089	53,361	47,643,092	180,302	58,102	21,210,822	77,462	37,659
昭和53年	1978	43,102,623	187,770	36,663	28,423,181	123,835	54,133	52,986,582	199,904	58,895	21,259,477	88,699	38,262
昭和54年	1979	46,901,597	216,317	35,582	30,856,719	125,343	55,031	56,292,149	220,109	59,326	22,567,097	128,048	37,499
昭和55年	1980	61,894,888	230,969	36,799	37,433,701	150,654	56,183	66,258,580	239,246	60,224	23,619,232	88,658	38,983
昭和56年	1981	65,169,992	250,238	37,982	48,863,831	166,804	56,615	76,062,488	270,097	63,606	25,243,295	93,638	38,607
昭和57年	1982	66,892,203	275,604	37,870	37,565,634	165,799	58,600	80,211,691	277,946	65,629	27,477,166	103,483	40,156
昭和58年	1983	67,448,741	273,971	36,967	37,649,571	161,032	57,847	84,770,293	278,897	64,900	28,107,144	105,947	38,662
昭和59年	1984	68,625,652	294,236	38,136	38,564,491	162,682	60,904	95,495,453	284,781	69,259	29,464,379	105,976	39,598
昭和60年	1985	69,711,647	296,287	39,001	44,163,616	171,926	58,961	106,870,595	321,256	70,618	31,283,070	109,550	39,664
昭和61年	1986	63,668,661	287,684	38,748	38,445,068	171,912	59,602	108,679,659	322,350	74,372	31,603,972	118,498	40,369
昭和62年	1987	60,237,446	317,136	39,560	35,743,620	166,444	60,218	110,941,009	299,358	77,558	30,121,136	117,057	41,493
昭和63年	1988	61,893,581	327,625	39,367	41,240,847	185,610	60,532	111,048,297	331,111	79,244	31,045,694	121,937	41,672
平成元年	1989	67,476,175	358,805	39,602	43,856,063	209,160	63,582	126,969,704	382,747	87,112	31,133,269	125,995	43,025
平成2年	1990	72,173,510	382,601	42,280	47,674,737	217,904	64,425	144,411,833	436,196	90,863	33,108,000	133,035	43,846
平成3年	1991	77,972,497	405,970	41,995	54,512,593	259,414	67,537	158,383,696	475,889	96,800	35,955,826	133,932	44,190
平成4年	1992	75,765,902	412,519	43,563	52,570,506	265,552	70,190	159,749,852	474,205	100,801	38,725,791	147,423	45,227
平成5年	1993	74,299,937	399,134	42,728	47,743,438	240,616	70,370	149,545,985	427,942	100,788	37,641,706	139,704	45,276
平成6年	1994	74,131,586	393,802	43,874	41,592,519	187,805	69,104	147,213,685	359,168	98,059	36,647,193	126,307	46,057
平成7年	1995	73,503,679	358,610	44,411	45,319,143	191,653	69,268	150,363,081	352,826	98,744	39,655,959	134,621	46,375
平成8年	1996	74,626,839	369,818	43,349	51,966,246	193,505	68,965	154,516,174	398,150	98,984	41,185,498	129,564	46,284
平成9年	1997	77,603,549	365,918	43,234	47,067,776	203,087	67,950	222,975,214	400,070	97,886	39,241,586	119,742	46,257
平成10年	1998	79,448,133	339,654	43,726	48,065,383	177,357	68,290	162,138,132	357,021	96,807	42,842,310	129,775	46,223
平成11年	1999	76,062,827	285,412	42,378	43,702,327	167,963	66,345	180,823,986	309,583	102,672	41,906,548	102,267	45,238
平成12年	2000	77,765,482	290,714	41,864	45,640,874	125,019	64,573	189,486,835	277,725	103,103	38,085,319	157,483	45,533
平成13年	2001	76,479,019	274,679	40,339	43,412,724	134,210	64,137	192,310,761	268,380	100,484	41,241,636	92,888	44,465
平成14年	2002	89,018,585	255,431	40,205	37,149,106	112,513	63,142	166,097,300	259,915	95,722	41,508,342	96,541	45,053
平成15年	2003	68,551,444	233,352	39,738	39,030,127	100,505	61,808	142,597,890	229,721	93,348	37,835,136	92,700	45,201
平成16年	2004	70,880,849	242,565	39,647	38,146,650	102,562	60,858	152,488,824	223,792	92,678	33,472,135	69,888	44,978
平成17年	2005	65,536,198	235,557	38,696	41,829,540	113,484	60,411	135,135,710	293,391	92,963	38,541,268	79,985	44,004
平成18年	2006	69,364,210	212,164	39,087	38,501,033	107,678	60,146	136,783,623	205,242	89,820	42,309,218	77,675	44,439
平成19年	2007	71,981,619	185,468	38,346	43,558,439	105,145	59,008	121,926,176	206,339	89,637	42,922,079	83,966	44,080
平成20年	2008	73,601,784	195,664	37,711	39,535,529	123,491	58,295	114,437,953	184,104	89,740	38,224,234	66,977	44,280
平成21年	2009	60,233,718	176,492	31,608	29,600,179	84,761	55,512	91,137,011	143,305	74,109	37,574,026	74,944	41,020
平成22年	2010	69,888,312	171,358	35,907	33,168,345	80,349	54,301	95,714,652	139,544	84,286	37,194,971	71,659	46,402
平成23年	2011	63,301,367	150,129	36,732	34,669,774	80,600	57,298	91,915,557	132,061	87,414	35,639,448	67,579	48,964
平成24年	2012	58,463,275	122,565	35,047	30,918,555	80,823	53,108	81,546,114	132,743	82,338	35,393,530	66,154	43,854
平成25年	2013	58,908,786	110,813	34,515	31,590,965	79,207	52,167	82,551,851	135,138	81,046	36,843,538	64,254	43,796
平成26年	2014	56,260,374	110,173	34,072	34,334,348	84,169	51,378	84,595,947	136,846	79,921	33,376,665	60,832	43,433

		出版印刷業			その他製造業			卸売業			小売業		
		営業収入金額	支出交際費	法人数	営業収入金額	支出交際費	法人数	営業収入金額	支出交際費	法人数	営業収入金額	支出交際費	法人数
		百万円	百万円		百万円	百万円		百万円	百万円		百万円	百万円	
昭和36年	1961				4,650,635	13,557		20,809,255	25,940		3,510,421	3,012	
昭和37年	1962				8,794,745	68,830		22,363,938	85,395		4,017,561	19,227	
昭和38年	1963				6,901,369	50,941		27,408,873	114,747		4,572,190	22,494	
昭和39年	1964				7,591,780	60,514		33,520,293	130,989		4,865,166	23,388	
昭和40年	1965				8,697,539	66,659		35,935,849	134,326		5,702,500	29,387	
昭和41年	1966				10,103,612	70,067		40,579,234	144,758		6,145,537	30,165	
昭和42年	1967				12,000,138	83,633		48,848,806	169,252		8,265,054	35,268	
昭和43年	1968				13,088,366	87,362		55,282,813	185,761		8,693,834	41,153	
昭和44年	1969	1,833,887	22,914	19,944	7,405,706	49,721	65,840	65,284,376	216,999	145,993	10,820,781	49,037	160,424
昭和45年	1970	2,225,575	26,402	21,161	8,544,991	57,131	67,098	80,260,448	249,285	149,236	12,925,544	55,735	166,293
昭和46年	1971	2,826,997	32,232	23,899	9,521,418	61,945	70,886	91,923,536	299,886	158,292	15,910,927	66,722	176,097
昭和47年	1972	3,086,711	33,026	25,709	10,628,833	70,285	72,276	101,880,089	291,740	163,503	17,636,049	73,830	183,139
昭和48年	1973	3,492,662	38,583	23,480	15,033,174	88,873	77,596	128,528,206	371,304	172,229	22,692,057	90,394	185,147
昭和49年	1974	3,842,854	41,405	25,624	18,988,505	111,459	81,737	158,833,773	438,065	180,529	27,892,640	109,463	192,608
昭和50年	1975	4,757,911	48,732	27,494	17,636,139	115,504	82,472	140,204,536	462,295	194,651	31,157,826	126,182	200,754
昭和51年	1976	5,318,804	53,682	27,595	20,427,884	118,822	85,725	201,404,738	537,270	201,732	35,969,409	141,352	209,535
昭和52年	1977	5,436,995	53,347	28,504	25,730,279	136,011	87,824	203,933,300	539,433	211,638	41,527,611	150,511	216,601
昭和53年	1978	6,593,374	63,305	29,692	22,353,726	131,890	85,796	218,449,907	581,951	220,174	43,071,403	170,242	224,598
昭和54年	1979	7,273,973	70,884	30,362	27,215,514	154,211	89,754	232,245,360	638,092	228,925	45,796,972	174,299	227,763
昭和55年	1980	8,754,923	78,530	32,042	30,948,422	156,299	90,669	276,111,291	677,245	230,989	53,695,307	196,838	234,247
昭和56年	1981	9,586,511	88,586	31,984	32,729,682	171,356	91,890	298,021,380	711,503	241,120	55,232,359	210,123	240,051
昭和57年	1982	9,698,617	87,921	34,109	29,264,107	153,680	90,797	300,031,616	734,923	243,326	60,639,532	217,543	242,070
昭和58年	1983	9,302,233	79,511	34,844	31,768,809	163,101	91,565	309,805,580	742,870	251,771	62,155,324	224,836	252,742
昭和59年	1984	10,861,553	88,616	35,132	33,552,608	168,715	94,494	314,309,154	739,675	253,227	68,178,109	234,274	255,697
昭和60年	1985	10,912,876	90,891	36,919	36,900,091	175,987	93,945	332,394,446	774,823	256,709	70,171,333	235,773	262,944
昭和61年	1986	11,992,894	96,983	37,954	42,724,027	187,130	94,058	344,012,370	787,134	260,500	73,558,517	259,303	267,175
昭和62年	1987	11,188,228	97,570	38,381	39,053,389	187,468	97,348	313,807,435	796,615	268,571	75,372,137	261,577	270,546
昭和63年	1988	12,941,306	106,635	40,569	44,170,924	209,175	100,895	323,510,126	830,229	249,360	96,424,966	318,251	306,982
平成元年	1989	14,662,702	120,299	42,093	47,477,183	230,011	104,267	364,123,233	891,110	253,108	104,027,852	337,820	316,632
平成2年	1990	19,496,217	131,762	44,575	50,476,976	260,154	109,076	414,115,646	931,647	260,408	109,592,694	378,979	329,135
平成3年	1991	17,393,449	130,068	46,620	56,258,367	251,473	114,751	441,551,931	987,112	268,698	123,948,881	406,590	343,621
平成4年	1992	16,863,983	139,055	46,697	56,415,974	271,518	116,061	430,126,199	1,022,275	272,098	128,922,671	429,565	353,749
平成5年	1993	18,705,479	137,716	47,450	52,624,753	239,359	116,482	458,417,514	955,351	276,150	127,057,084	422,782	357,304
平成6年	1994	15,979,791	99,826	46,692	47,926,448	211,322	115,851	394,020,458	859,463	277,224	129,054,542	373,785	357,219
平成7年	1995	17,517,750	101,651	47,375	47,354,918	199,003	116,120	377,165,089	860,767	277,264	132,287,447	386,832	365,474
平成8年	1996	18,038,237	112,683	46,908	46,361,369	187,211	113,491	380,176,919	829,553	281,871	143,586,608	381,779	369,136
平成9年	1997	19,024,939	118,354	46,795	51,555,689	203,115	110,226	385,081,464	847,894	281,740	139,824,276	357,341	369,557
平成10年	1998	18,863,082	106,058	48,120	62,852,449	182,032	111,989	376,476,301	795,326	285,703	171,292,557	373,503	367,045
平成11年	1999	16,955,192	93,447	46,469	65,173,564	152,482	107,587	366,516,602	651,247	279,651	172,582,384	308,803	371,564
平成12年	2000	18,377,670	94,931	45,291	66,861,044	145,736	114,063	375,291,942	623,138	278,455	173,952,797	516,104	373,394
平成13年	2001	18,604,630	85,838	44,419	60,863,980	146,191	116,006	394,575,156	585,376	275,167	140,369,040	294,533	375,295
平成14年	2002	17,272,353	74,980	43,513	46,468,895	135,116	104,648	336,193,062	538,077	282,090	138,450,243	276,823	372,738
平成15年	2003	15,569,396	66,085	43,223	41,596,280	122,743	102,557	317,749,553	512,637	275,662	142,481,922	269,130	370,542
平成16年	2004	19,702,909	79,712	42,612	40,869,668	122,904	101,458	293,492,837	489,055	276,543	163,499,355	250,829	368,148
平成17年	2005	16,297,017	76,137	40,776	43,803,027	117,469	98,447	319,448,670	509,865	275,176	148,541,589	264,504	379,217
平成18年	2006	19,565,818	82,042	40,675	43,724,831	120,951	97,156	313,375,701	620,032	275,033	140,981,925	253,120	365,907
平成19年	2007	17,609,196	75,728	41,055	42,934,338	121,720	97,144	324,792,570	510,688	275,845	131,251,327	234,158	366,194
平成20年	2008	15,207,603	65,666	39,716	43,676,468	98,750	96,705	279,412,867	445,206	261,064	122,573,766	192,822	351,629
平成21年	2009	15,504,761	53,875	37,510	34,937,013	97,930	104,365	269,620,749	403,973	285,953	131,143,927	225,212	295,248
平成22年	2010	17,658,175	53,549	43,797	35,368,737	95,241	88,500	259,349,580	380,779	259,218	129,901,296	219,391	339,576
平成23年	2011	15,392,851	48,698	33,139	31,268,474	88,868	92,055	242,291,659	372,198	240,439	126,141,382	216,268	355,438
平成24年	2012	14,271,041	48,306	35,366	31,020,425	90,617	89,242	228,545,862	372,672	247,001	127,647,500	221,997	338,118
平成25年	2013	14,877,347	48,926	34,528	32,334,888	91,052	88,272	241,558,097	380,444	244,078	144,345,582	230,256	335,970
平成26年	2014	12,811,153	47,668	33,652	31,578,534	92,164	87,446	256,309,293	390,133	241,726	141,572,464	235,088	333,466

		料理飲食旅館業			金融保険業			不動産業			運輸通信公営機事業		
		営業収入金額	支出交際費	法人数	営業収入金額	支出交際費	法人数	営業収入金額	支出交際費	法人数	営業収入金額	支出交際費	法人数
		百万円	百万円		百万円	百万円		百万円	百万円		百万円	百万円	
昭和36年	1961	270,958	211		17,037,231	13,319					2,062,779	14,001	
昭和37年	1962	333,204	3,196		5,033,849	17,390					2,500,841	26,452	
昭和38年	1963	531,975	6,028		5,422,030	17,713		311,597	4,068		2,859,598	31,800	
昭和39年	1964	688,712	7,216		5,938,208	19,325		469,538	6,381		4,499,669	40,401	
昭和40年	1965	888,478	8,812		3,394,764	19,680		521,972	7,013		4,009,587	40,476	
昭和41年	1966	977,278	9,217		4,294,679	19,828		746,390	7,501		4,643,782	40,754	
昭和42年	1967	1,204,921	11,213		4,141,581	21,411		911,027	10,406		5,277,375	46,806	
昭和43年	1968	1,479,237	12,505		4,861,655	23,047		1,339,179	13,220		6,157,929	51,184	
昭和44年	1969	1,674,092	15,142	43,542	5,426,054	25,977	13,058	1,614,815	16,951	42,769	7,208,431	57,228	31,393
昭和45年	1970	2,081,331	18,524	46,942	6,234,715	28,818	13,647	2,296,236	24,699	48,367	9,029,992	67,789	32,021
昭和46年	1971	2,693,309	22,439	48,888	7,857,519	34,402	13,267	3,534,181	30,562	55,575	10,886,277	76,870	35,606
昭和47年	1972	2,963,276	25,263	52,353	9,248,160	40,115	14,626	3,939,323	41,194	62,552	11,478,075	77,701	36,354
昭和48年	1973	4,050,757	34,571	56,710	10,724,524	48,857	14,323	7,732,052	62,173	75,891	16,818,586	94,669	39,281
昭和49年	1974	4,322,130	38,677	58,876	14,052,683	55,390	14,876	7,626,107	73,255	82,516	16,722,263	112,943	40,678
昭和50年	1975	4,726,482	42,831	61,252	18,249,175	64,717	16,651	6,432,026	64,982	85,601	18,218,675	116,646	44,861
昭和51年	1976	5,916,565	47,239	65,352	18,297,822	75,983	17,587	7,557,830	63,527	88,611	22,548,291	133,739	45,703
昭和52年	1977	6,683,510	48,355	68,282	19,790,157	86,256	18,441	8,637,172	69,192	91,889	26,087,066	144,048	47,639
昭和53年	1978	7,401,130	56,978	71,773	19,533,796	91,482	18,803	9,961,253	78,411	96,541	26,551,311	155,949	47,667
昭和54年	1979	7,702,062	55,367	73,711	22,820,351	99,073	19,132	11,903,012	88,837	104,835	28,570,036	167,275	50,918
昭和55年	1980	8,647,826	59,657	77,301	31,659,224	110,051	19,540	16,614,857	104,119	112,175	34,220,343	186,884	52,449
昭和56年	1981	9,360,733	64,717	78,323	24,820,571	88,626	20,274	13,912,492	100,738	116,384	40,712,308	197,965	52,202
昭和57年	1982	10,289,859	67,902	80,817	39,361,097	129,028	20,521	13,645,234	101,652	123,801	41,777,855	210,142	53,233
昭和58年	1983	10,111,532	65,461	82,896	42,112,018	126,703	21,551	14,727,995	103,098	128,115	44,440,188	208,532	55,743
昭和59年	1984	11,675,538	66,970	85,405	44,051,446	123,462	22,104	15,886,289	112,403	132,961	45,005,172	215,073	56,414
昭和60年	1985	11,720,513	74,383	88,109	50,833,960	132,881	22,630	18,443,125	115,097	140,130	49,970,403	237,101	57,704
昭和61年	1986	12,646,990	73,620	88,436	54,174,231	146,039	22,590	23,060,874	139,744	146,513	54,711,298	235,011	57,811
昭和62年	1987	13,108,417	77,551	93,444	64,247,614	167,053	24,131	37,361,063	189,204	160,442	52,581,778	245,490	61,949
昭和63年	1988	14,426,391	89,657	95,411	63,885,400	178,160	25,470	31,209,613	203,674	173,088	60,074,829	264,306	61,696
平成元年	1989	14,870,192	88,316	101,708	74,511,713	183,927	28,373	34,597,382	232,566	186,896	62,458,625	278,341	65,721
平成2年	1990	16,228,617	100,319	104,574	87,089,828	293,644	29,170	61,283,358	285,296	204,515	73,183,052	316,859	67,372
平成3年	1991	21,223,399	117,430	111,030	98,129,904	303,165	31,976	40,292,025	284,865	214,419	73,599,428	317,772	71,527
平成4年	1992	19,930,225	121,775	113,484	91,089,187	234,223	31,202	32,914,053	240,067	220,525	77,348,250	337,769	73,568
平成5年	1993	20,903,230	118,434	115,033	77,399,612	242,029	33,698	32,555,694	209,919	221,938	78,166,875	323,348	76,298
平成6年	1994	21,667,477	107,371	115,755	72,454,086	255,129	32,152	30,367,514	189,683	229,500	79,610,918	300,954	77,991
平成7年	1995	20,229,034	95,042	115,395	70,050,803	258,839	32,428	33,315,768	186,126	233,221	85,592,357	301,493	78,612
平成8年	1996	19,574,120	111,314	119,122	75,761,456	244,067	33,021	33,917,005	176,575	230,949	83,552,072	287,014	80,384
平成9年	1997	20,083,386	95,196	120,856	72,850,405	185,928	32,611	35,105,375	194,656	235,637	89,760,103	297,002	81,869
平成10年	1998	24,753,371	100,696	120,125	67,302,991	166,132	32,421	36,747,647	184,569	240,850	95,427,080	329,485	83,112
平成11年	1999	22,333,229	91,633	118,077	60,732,547	137,424	33,454	34,661,905	171,291	245,726	90,868,101	258,463	83,838
平成12年	2000	22,205,252	78,236	117,796	65,531,596	121,221	33,841	33,152,509	154,140	246,155	95,673,848	237,808	83,834
平成13年	2001	21,271,263	71,734	116,454	66,289,831	112,463	35,076	32,786,329	145,428	248,051	98,882,973	234,612	83,227
平成14年	2002	20,603,398	70,669	121,601	60,994,432	108,758	40,789	35,592,518	160,987	249,452	93,357,917	225,756	82,578
平成15年	2003	20,126,537	67,558	122,263	62,842,293	89,642	36,203	29,317,897	153,660	257,336	100,988,272	189,260	83,381
平成16年	2004	22,287,415	66,822	122,506	60,770,295	92,965	39,681	53,188,027	148,681	260,918	94,756,871	187,235	83,583
平成17年	2005	25,598,932	73,707	118,814	62,502,169	96,053	39,102	44,719,430	143,874	257,177	87,188,733	178,812	82,350
平成18年	2006	19,125,025	68,324	118,810	55,968,072	94,345	41,403	61,540,141	146,665	259,756	86,295,528	182,541	84,947
平成19年	2007	18,452,995	65,817	119,414	56,631,498	89,377	43,562	54,514,301	155,658	259,548	88,102,215	182,726	84,349
平成20年	2008	17,676,500	71,356	121,222	51,042,811	88,641	44,890	35,663,408	152,040	275,879	87,596,479	174,237	84,477
平成21年	2009	20,869,781	70,372	138,543	44,160,936	81,462	46,728	31,861,335	132,985	287,426	74,872,701	164,569	79,570
平成22年	2010	17,417,534	67,715	112,276	46,853,124	92,460	49,989	30,407,861	135,090	279,312	75,461,801	161,871	79,991
平成23年	2011	17,027,877	65,247	120,920	69,192,082	103,946	43,933	27,779,793	136,944	263,490	70,827,185	154,030	84,616
平成24年	2012	17,339,045	69,465	122,634	71,066,804	104,376	45,081	30,495,545	147,320	281,684	77,150,071	156,276	81,812
平成25年	2013	19,657,711	73,862	122,636	71,226,685	112,510	45,051	38,368,119	160,173	285,942	78,549,736	156,961	82,411
平成26年	2014	20,076,304	78,385	123,107	75,371,243	116,866	45,332	39,992,010	174,562	291,088	81,290,286	162,053	84,057

		サービス業		
		営業収入金額	支出交際費	法人数
		百万円	百万円	
昭和36年	1961	771,380	3,389	
昭和37年	1962	1,048,519	16,622	
昭和38年	1963	1,072,957	17,122	
昭和39年	1964	1,229,653	21,227	
昭和40年	1965	1,580,213	28,698	
昭和41年	1966	1,986,367	29,064	
昭和42年	1967	2,008,374	30,106	
昭和43年	1968	2,659,707	39,126	
昭和44年	1969	3,236,342	47,714	69,212
昭和45年	1970	3,998,632	55,602	74,911
昭和46年	1971	5,689,860	77,181	84,617
昭和47年	1972	6,547,737	82,622	95,700
昭和48年	1973	8,117,829	101,947	100,235
昭和49年	1974	9,154,118	120,528	110,222
昭和50年	1975	11,830,932	136,802	117,993
昭和51年	1976	12,375,417	153,088	124,944
昭和52年	1977	14,243,278	157,982	131,667
昭和53年	1978	16,243,419	184,673	136,992
昭和54年	1979	19,375,684	209,527	146,905
昭和55年	1980	23,806,579	243,721	155,770
昭和56年	1981	24,345,349	244,654	164,737
昭和57年	1982	27,076,426	275,180	172,176
昭和58年	1983	31,247,880	289,226	180,948
昭和59年	1984	37,248,119	310,215	194,403
昭和60年	1985	43,406,082	345,956	201,390
昭和61年	1986	45,267,437	357,561	214,626
昭和62年	1987	54,799,646	404,621	232,332
昭和63年	1988	68,412,695	459,232	252,000
平成元年	1989	72,216,812	503,644	275,394
平成2年	1990	89,257,885	587,388	304,335
平成3年	1991	99,832,663	673,662	336,728
平成4年	1992	104,593,961	683,018	361,047
平成5年	1993	116,450,410	669,874	373,371
平成6年	1994	115,270,205	638,639	382,963
平成7年	1995	124,154,643	605,516	390,381
平成8年	1996	134,318,385	634,351	400,277
平成9年	1997	137,103,625	688,288	420,524
平成10年	1998	142,973,244	625,499	437,442
平成11年	1999	152,950,116	596,508	452,607
平成12年	2000	170,941,013	570,350	453,680
平成13年	2001	193,586,128	567,979	463,513
平成14年	2002	173,851,068	558,405	488,646
平成15年	2003	164,199,121	531,998	500,669
平成16年	2004	163,796,456	523,009	515,252
平成17年	2005	171,825,818	555,619	535,937
平成18年	2006	157,624,555	591,108	556,798
平成19年	2007	163,708,134	541,178	557,175
平成20年	2008	159,497,201	514,022	573,340
平成21年	2009	149,775,642	520,862	617,684
平成22年	2010	136,948,701	523,212	597,536
平成23年	2011	132,072,335	514,787	574,368
平成24年	2012	132,242,917	574,501	615,011
平成25年	2013	166,891,561	671,942	678,579
平成26年	2014	180,040,347	723,521	696,192

出所：国税庁「平成26年会社標本調査・業種別」より筆者作成。金額は平成18年の数値により接続

【付表３】表11、12、14、16、17の分析の根拠となる数値

		実質GDP額	公共事業関係費	化学工業	石油・石炭製品工業	パルプ・紙・紙加工品工業	繊維工業指数
		（単位：十億円）	（単位：千円）	（指数）	（指数）	（指数）	（指数）
昭和36年	1961	21,075					
昭和37年	1962	23,329					
昭和38年	1963	27,404					
昭和39年	1964	31,762					
昭和40年	1965	35,278					
昭和41年	1966	41,478					
昭和42年	1967	48,527	1,003,389,664				
昭和43年	1968	57,409	1,130,766,734				
昭和44年	1969	67,977	1,230,758,181				
昭和45年	1970	78,673	1,440,619,069				
昭和46年	1971	86,614	1,906,014,151				
昭和47年	1972	100,810	2,623,226,912				
昭和48年	1973	121,945	2,560,397,274				
昭和49年	1974	144,655	3,071,814,903				
昭和50年	1975	159,189	3,487,028,323				
昭和51年	1976	178,969	3,908,449,534				
昭和52年	1977	198,613	4,951,424,558				
昭和53年	1978	217,950	5,796,931,158				
昭和54年	1979	235,330	6,406,032,989				
昭和55年	1980	256,550	6,895,508,598				
昭和56年	1981	272,488	7,085,326,168				
昭和57年	1982	285,570	7,247,299,270				
昭和58年	1983	298,391	7,228,478,719				
昭和59年	1984	318,818	7,054,314,699				
昭和60年	1985	338,822	6,890,620,101				
昭和61年	1986	354,571	7,003,102,289				
昭和62年	1987	371,453	7,386,633,031				
昭和63年	1988	396,670	6,676,063,137				
平成元年	1989	424,692	7,405,501,750				
平成2年	1990	458,480	6,955,694,165				
平成3年	1991	483,930	7,420,510,705	117.19	104.48	100.27	9.88
平成4年	1992	493,028	9,671,466,605	111.68	105.00	96.05	9.74
平成5年	1993	498,110	13,684,486,258	104.63	105.86	94.61	9.48
平成6年	1994	458,304	13,207,599,623	105.85	108.38	97.42	9.58
平成7年	1995	463,570	12,794,987,308	111.72	106.54	101.50	9.46
平成8年	1996	473,670	12,340,226,304	110.94	104.64	102.88	9.52
平成9年	1997	480,556	11,067,073,450	113.20	108.09	105.05	9.54
平成10年	1998	470,767	13,034,234,494	104.93	102.72	99.29	9.22
平成11年	1999	468,489	12,972,296,010	108.60	100.79	100.89	9.23
平成12年	2000	478,260	11,909,611,284	108.68	102.53	104.78	9.21
平成13年	2001	479,861	10,820,096,756	104.21	106.18	102.06	8.88
平成14年	2002	480,833	9,162,119,955	105.54	104.83	102.88	8.69
平成15年	2003	486,669	9,358,806,119	108.55	108.88	104.24	8.79
平成16年	2004	497,146	8,235,698,852	110.04	109.23	106.75	8.91
平成17年	2005	503,915	8,390,514,596	112.43	113.03	109.11	8.79
平成18年	2006	512,543	7,708,927,086	110.45	109.36	110.32	8.85
平成19年	2007	524,321	7,257,115,172	112.79	107.43	110.31	8.83
平成20年	2008	519,945	6,920,908,727	101.86	104.93	107.23	102.03
平成21年	2009	492,200	8,353,194,938	91.65	96.54	92.68	90.92
平成22年	2010	525,459	5,802,761,930	100.18	99.96	100.02	99.98
平成23年	2011	528,179	5,914,762,639	96.42	96.68	98.15	104.23
平成24年	2012	527,632	5,775,966,883	92.17	98.72	96.53	103.13
平成25年	2013	535,354	7,975,211,906	－	－	－	－
平成26年	2014	538,186	－	－	－	－	－

出所：内閣府「国民経済計算」、経済産業省「産業業動指数」、財務省「昭和42年度以降主要経費別分類による一般会計歳出予算現額及び決算額」より筆者作成。実質GDPは平成６年の数値により接続。

【付表４】図18、19のグラフ及び表18、19の回帰分析の根拠となる数値

		中小法人			大法人		
		営業収入金額	支出交際費等の額	役員・従業員数	営業収入金額	支出交際費等の額	役員・従業員数
		百万円	百万円	人	百万円	百万円	人
昭和36年	1961	31,807,902	51,367		35,243,852	104,307	
昭和37年	1962	33,534,976	257,893		28,789,491	120,801	
昭和38年	1963	37,560,780	311,247		34,496,552	144,990	
昭和39年	1964	44,365,942	357,871		41,910,647	178,581	
昭和40年	1965	48,977,692	399,689		43,439,726	175,171	
昭和41年	1966	55,097,859	411,092		49,678,559	181,504	
昭和42年	1967	65,584,275	479,602		59,700,623	213,737	
昭和43年	1968	73,750,544	531,741		70,024,724	241,622	
昭和44年	1969	87,870,744	634,678		83,800,992	280,788	
昭和45年	1970	103,180,978	729,439		106,417,960	340,643	
昭和46年	1971	121,902,320	882,764		120,628,890	373,077	
昭和47年	1972	135,692,749	917,581		138,307,766	407,926	
昭和48年	1973	167,956,063	1,128,403		174,205,942	517,465	
昭和49年	1974	196,598,630	1,337,043		225,275,965	586,606	
昭和50年	1975	210,898,268	1,502,967		188,248,328	527,836	
昭和51年	1976	241,508,965	1,596,104		268,347,599	677,450	
昭和52年	1977	260,479,740	1,671,934		296,377,545	737,199	
昭和53年	1978	283,711,838	1,814,155		301,771,744	799,780	
昭和54年	1979	309,479,219	2,010,898		329,844,518	895,171	
昭和55年	1980	351,001,909	2,138,434		411,097,950	976,742	
昭和56年	1981	363,886,011	2,271,681		456,528,205	1,034,430	
昭和57年	1982	372,989,843	2,362,179		472,390,754	1,121,301	
昭和58年	1983	382,742,862	2,353,863		493,760,840	1,169,107	
昭和59年	1984	405,495,004	2,403,904		515,741,427	1,216,297	
昭和60年	1985	444,631,641	2,583,530		547,632,646	1,266,860	
昭和61年	1986	465,059,596	2,634,917		563,320,405	1,309,867	
昭和62年	1987	476,921,596	2,832,165		553,680,610	1,354,042	
昭和63年	1988	510,112,062	3,065,299		593,106,312	1,484,962	
平成元年	1989	577,597,551	3,367,066		647,802,947	1,609,899	
平成2年	1990	647,223,240	3,750,129		756,749,440	1,877,298	
平成3年	1991	660,057,227	4,091,067		851,754,947	2,049,673	
平成4年	1992	663,190,725	4,178,550		827,737,023	2,029,282	
平成5年	1993	711,862,967	4,003,344		790,003,407	1,941,773	
平成6年	1994	644,758,571	3,599,754	32,201,389	772,645,509	1,808,971	11,948,703
平成7年	1995	649,539,037	3,592,224	31,789,869	780,760,583	1,733,145	11,817,927
平成8年	1996	642,977,166	3,607,187	30,453,291	851,824,800	1,802,239	11,892,102
平成9年	1997	597,759,871	3,537,168	31,244,261	959,447,650	1,772,753	11,958,064
平成10年	1998	596,931,884	3,328,620	31,661,297	990,600,712	1,735,293	12,094,152
平成11年	1999	592,533,872	2,968,518	32,168,038	932,995,766	1,423,233	12,175,158
平成12年	2000	613,844,117	2,692,738	33,549,181	951,468,564	1,698,046	11,819,555
平成13年	2001	598,495,227	2,619,267	31,310,875	968,912,356	1,294,250	11,527,218
平成14年	2002	611,475,352	2,541,937	30,436,158	827,158,615	1,200,700	11,649,831
平成15年	2003	561,349,916	2,348,902	30,753,270	786,428,587	1,055,846	11,793,529
平成16年	2004	609,987,864	2,322,788	33,291,465	772,694,695	1,022,087	12,311,093
平成17年	2005	594,414,896	2,315,080	35,132,513	754,635,729	1,085,117	12,569,905
平成18年	2006	614,083,767	2,490,946	35,365,332	734,466,828	1,037,793	12,477,298
平成19年	2007	589,677,872	2,273,071	34,346,207	747,545,891	997,618	12,514,697
平成20年	2008	552,530,211	2,170,870	34,156,859	673,171,239	947,436	13,080,608
平成21年	2009	545,794,882	2,162,826	33,141,698	588,584,220	745,064	13,562,476
平成22年	2010	522,839,353	2,103,863	32,443,047	597,659,475	730,077	13,628,949
平成23年	2011	550,249,114	2,109,096	33,088,628	549,441,704	600,708	13,496,293
平成24年	2012	546,818,247	2,145,316	33,117,092	517,327,976	562,208	13,118,716
平成25年	2013	626,111,282	2,311,152	32,398,417	538,323,297	560,866	13,012,821
平成26年	2014	647,890,313	2,467,295	32,067,378	555,821,320	556,052	13,648,386

出所：国税庁「平成26年会社標本調査」・財務省豪政策研究所「財政金融統計月報」より筆者作成

おわりに

交際費等の損金不算入制度は、太平洋戦争に敗戦した日本が、企業生産力の回復による経済復興をなしとげるための資産の蓄積と、そして、その経済復興の一つの表れともいえる社用族による濫費を抑制することとを目的に設けられた制度である。その意味では、日本が敗戦を迎えた昭和20年（1945）から９年を経過した昭和29年（1954）という時代を色濃く反映した制度と言えよう。昭和29年（1954）は、黒澤明監督映画作品『七人の侍』や東映時代劇映画黄金時代の先駆けとなった『笛吹童子』が封切られた年である。敗戦直後食うや食わずであった国民が、ようやくにして木戸銭を払って娯楽を求めることができるようになった時期である。

そして、その創設については、交際費課税が資産の蓄積には結び付かないということと交際費は必要経費であるということを主張する経済界からの強い抵抗があった。その法案は、一度は見送られたものの、本来は法人税法本法として規定されるべきところ、時限立法として成立し、今日に至るまで租税特別措置法に規定されている。すなわち、経済界の抵抗にも一理あったのだと認められるし、それでもなお交際費に課税する必要があったのだと受け取れる。

さらに、条文に規定されている交際費の定義は、たくさんの通達により補われ、裁判事例などによる課税要件が支持されているにもかかわらず、一般にはやはりわかりにくく、隣接費用との境も明瞭でないのが現実である。そして、その支出が交際費に該当するか否か、課税か非課税かをめぐり、納税者側と課税庁側とで多くの係争事案を産むに至っている。

本稿では、こうしたさまざまな交際費の側面を踏まえたうえで、創設から60年余りが経過した交際費課税の妥当性について、計量経済学の視点から数値データを分析し営業収入に対する必要経費としての性質を探求して

きた。

ここに一つの反省点として、営業収入と支出交際費等の額の関係性を分析するに先立ち、それぞれが個々に、60年余りマクロ経済の中で、景気の動向や税制の改正の影響をどのように受け、その結果がどのように数値にあらわれたかについてもより詳細な分析と検証を行うべきであったことがあげられる。そうすれば、両者個々についてもその変化の理由を明らかにでき、さらに回帰分析により両者の関係性をみることができたと思う。今後の課題としたい。

その反省点を踏まえると、今回の分析結果だけから軽々にものを言うことははばかられる。しかし、分析結果としてあらわれた数値に着目した場合には、この60余年を通し法人企業全体においては、交際費は、広告宣伝費などの営業収入を支える他の支出同様、必要経費であると言えることが示された。同時に、業種別では、必要経費としての費用性が強い業種と弱い業種があること、さらに現在のような資本金額による区分においては、ほとんど必要経費としての費用性は認められないことなども確認された。

これらは、現状の交際費課税のあり方に問題があることも示している。経済学上の課税の公平の観点からは、資本金額による区分を廃し、創設当初に用いられていたような、業種ごとに異なる税率を課すなどの課税方式をとるべきと言えよう。

ただし、租税特別措置法に規定される交際費等の損金不算入制度は、景気に配慮した政策的側面や中小企業優遇税制としての側面も有する。課税上の優遇措置が中小企業の活動において重要な役割を果たしているのは言うまでもないことで、これらは無視できない側面である。したがって、にわかに資本金額による区分を廃止すべきではないだろう。

まずは業種ごとに状況に応じた税率を設定することによって、経済学的な課税の公平を実現できればと考える次第である。

【脚　注】

1　香西泰（1981）『高度成長の時代』日本評論社37頁　掲載資料（経済企画庁統計課「基本日本経済統計」、日本統計研究所「日本経済統計集」）
2　香西泰（1981）『高度成長の時代』日本評論社
3　前掲書36頁
4　香西泰（1981）『高度成長の時代』45頁「国民経済研究協会の『在庫調査』は、軍需用原材料ストックの手持ちがつきる時点を47年３月頃と判定した。」
5　正村公宏、山田節夫（2002）『日本経済論』東洋経済新報社85頁
6　香西泰（1981）『高度成長の時代』日本評論社69頁
7　前掲書87頁
8　山本守之（2009）『交際費の理論と実務　四訂版』財務経理協会１頁
9　雪岡重喜（1955）『所得税・法人税制度史草稿』大蔵省主税局389頁
10　前掲書427頁
11　前掲書427頁
12　前掲書488頁
13　前掲書487頁
14　前掲書493頁
15　税制審議会（1949）「昭和24年７月税制改正に関する中間報告」１頁
16　税制調査会（1953）「昭和28年11月税制調査会答申とその理由及び説明」４頁
17　臨時税制調査会（1956）「昭和31年12月臨時税制調査会答申」３頁
18　前掲書135頁
19　相賀徹夫編・著・出版（1986）『日本大百科全書　11』小学館176頁
20　コトバンク『ブリタニカ国際大百科事典　小項目事典』ブリタニカ・ジャパン
https://kotobank.jp/word/%E8%B3%87%E6%9C%AC%E5%BD%A2%E6%88%90-75059#E4.B8.96.E7.95.8C.E5.A4.A7.E7.99.BE.E7.A7.91.E4.BA.8B.E5.85.B8.20.E7.AC.AC.EF.BC.92.E7.89.88
21　香西泰（1981）『高度成長の時代』日本評論社101頁
22　相原茂（1961）『現代日本の資本蓄積』東京大学出版会14頁「わが国現下のインフレは、資本蓄積を伴うことなく、というよりむしろ資本を喰つぶしつつ進行している」。
23　前掲書38頁
24　相原茂編（1961）『現代日本の資本蓄積』東京大学出版会40頁
25　前掲書39頁
26　雪岡重喜（1955）『所得税・法人税制度史草稿』大蔵省主税局387・388頁
27　村松明編（2006）『大辞林　第三版』三省堂2653頁
28　相原茂編（1961）『現代日本の資本蓄積』東京大学出版会38頁
29　雪岡重喜（1955）『所得税・法人税制度史草稿』大蔵省主税局426頁
30　臨時税制調査会（1956）「昭和31年12月臨時税制調査会答申」の「第２部各論　第３章租税特別措置の整理　第15交際費の損金算入否認（現行制度の概要と沿革）」135頁

31　相賀徹夫編・著・出版（1986）『日本大百科全書　14』小学館170頁
32　税制調査会（1960）「昭和35年12月当面実施すべき制調改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」231頁
33　和田八束（1992）『租税特別措置』有斐閣６頁
34　前掲書89頁
35　山本守之（2009）『交際費の理論と実務　四訂版』税務経理協会20頁
36　【表１】参照
37　【図１】参照
38　グラフの根拠となる数値は、表３による。
39　グラフの根拠となる数値は、表３による。
40　内閣府HP「内閣府ホーム ＞ 統計情報・調査結果 ＞ 国民経済計算（GDP統計）＞ 統計データ ＞ 統計表」http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data_list/sokuhou/files/files_sokuhou.html
41　グラフの根拠となる数値は、表４による。
42　「法令データ提供システム」http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S32/S32HO026.html
第四章に記載の条文はすべてこれによった。
43　山本守之（2009）『交際費の理論と実務　四訂版』財務経理研究会51･52頁
44　高梨勝彦（1975）「交際費等」『税法学300号』三晃社19頁
45　インターネット判例HP　http://xn--eckucmux0ukc1497a84e.com/koutou/1977/11/30/39295
46　「LEX／DBインターネット　TKC法律情報データベース」
http://lex.lawlibrary.jp/lexbin/LexBnkn.aspx
「裁判所HP」 http://www.courts.go.jp/
47　第三節に記載した係争事案の出所：LEX/DBインターネットハンレイデータベース
http://202.248.47.42/lexbin/DBSelectAC.aspx
48　八ツ尾順一（2007）『交際費　税務処理・申告・調査対策　第５版』中央経済社78頁
49　金融庁総務企画局（2015）「『財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則』の取扱いに関する留意事項について」
50　八ツ尾順一（2007）『交際費　税務処理・申告・調査対策　第５版』中央経済社83頁
51　前掲書83頁
52　吉牟田勲（1989）『日税研論集vol.11』日本税務研究センター12頁では「濫費抑制のための一部課税時期」とし、山本守之（2009）『交際費の理論と実務　四訂版』税務経理研究会７頁では「交際費の濫費を抑制するために課税が行われた時期」としている。
53　吉国二郎総監修（1996）『戦後法人税制史』税務研究会214頁
54　前掲書236頁
55　山本守之（2009）『交際費の理論と実務　四訂版』税務経理研究会７頁では、昭和31年度改正について「昭和29年度では『支出額は全く不要なものばかりでなく、また、社外流出のものであるから負担能力が乏しい』との理由で限度超過額の50％を損金不算入として

いたものを、その理由を打ち消す論理的説明もなく」、100％に改正していることに対し、注目すべきと述べている。

56　山本守之（2009）『交際費の理論と実務　四訂版』税務経理研究会７頁

57　吉国二郎総監修（1996）『戦後法人税制史』税務研究会284頁

58　税制調査会（1960）「昭和35年12月当面実施すべき制調改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」346-350頁

59　吉国二郎総監修（1996）『戦後法人税制史』税務研究会317頁

60　山本守之（2009）『交際費の理論と実務　四訂版』税務経理研究会７頁

61　税制調査会（1963）「昭和38年12月　昭和39年度の税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」81頁

62　税制調査会（1964）「昭和39年12月　昭和40年度の税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」81・82頁

63　税制調査会（1967）「昭和42年12月長期税制のあり方についての中間答申　税制簡素化についての第一次答申　昭和42年度税制改正大綱についての答申　昭和42年度の税制改正に関する答申」73頁

64　吉牟田勲（1989）『日税研論集vol.11』日本税務研究センター17頁

65　税制調査会（1968）「昭和43年12月　昭和44年度の税制改正に関する答申」３頁

66　税制調査会（1970）「昭和45年12月　昭和46年度の税制改正に関する答申」４頁

67　税制調査会（1970）「昭和45年12月　昭和46年度の税制改正に関する答申」４頁

68　税制調査会（1975）「昭和50年12月　昭和51年度の税制改正に関する答申」５頁

69　税制調査会（1970）「昭和52年１月　昭和52年度の税制改正に関する答申」６頁

70　吉国二郎総監修（1996）『戦後法人税制史』税務研究会571頁

71　前掲書571頁

72　山本守之（2009）『交際費の理論と実務　四訂版』税務経理研究会10頁

73　税制調査会（1980）「昭和55年12月　昭和56年度の税制改正に関する答申」８頁

74　税制調査会（1981）「昭和56年12月　昭和57年度の税制改正に関する答申」４・５頁

75　吉国二郎総監修（1996）『戦後法人税制史』税務研究会605頁

76　吉牟田勲（1989）『日税研論集vol.11』日本税務研究センター18頁

77　吉国二郎総監修（1996）『戦後法人税制史』税務研究会766頁

78　税制調査会（1983）「今後の税制のあり方についての答申」32頁

79　税制調査会（1984）「昭和59年１月　昭和59年度の税制改正に関する答申」９頁

80　税制調査会（1984）「昭和59年12月　昭和60年度の税制改正に関する答申」10頁

81　税制調査会（1986）「昭和61年10月　税制の抜本的見直しについての答申」68頁

82　税制調査会（1993）「今後の税制のあり方についての答申」26頁

83　税制調査会（1994）「平成６年２月平成６年度の税制改正に関する答申」５頁

84　法人課税小委員会は、法人税制の抜本的見直しの方向を示した政府税制調査会の一つである。

85　税制調査会（1996）「平成８年11月法人課税小委員会報告」53-54頁

86　山本守之（2009）『交際費課税の理論と実務　四訂版』税務経理研究会12頁
87　財務省（2005）「平成17年度税制改正の大綱」
88　自民党・公明党（2013）「平成25年度税制大綱」１-２頁
89　自民党・公明党（2013）「平成25年度税制大綱」３頁
90　自民党・公明党（2013）「平成26年度税制大綱」１-３頁
91　国税庁HP　https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01_03.htm
92　内閣府HP「統計表（国民経済計算確報）」
http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data_list/kakuhou/files/files_kakuhou.html
93　ADMT広告図書館HP　http://www.admt.jp/library/statistics/ad_cost/gdp.html電通「日本の広告」
94　詳細な分析結果は表５を参照。
95　詳細な分析結果は表６を参照。
96　法人税法基本通達９-７-20「費途不明の交際費等　法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭でその費途が明らかでないものは、損金の額に算入しない。」
97　宮本幸平（1998）「法人税法における使途秘匿金の費用性について」『経済論叢第161巻第４号』京都大学72頁
98　詳細な分析結果は表８を参照。
99　平成５年（1993）以前を０とし、使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例が創設された平成６年（1994）以降を１とした。
100　詳細な分析結果は表９を参照。
101　詳細な分析結果は表10を参照。
102　支出交際費等の額をY、営業収入金額をXとおくと、Y＝0.002636X+636406.1
103　支出交際費等の額をY、ダミー変数をX_1、営業収入金額をX_2とおくと、
$Y = -1951518X_1+0.003909X_2+194221.9$
104　出所：内閣府HP「統計表（国民経済計算確報）」
http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data_list/kakuhou/files/files_kakuhou.html
105　三変数とも、2010年の数値を100とした。
106　表12を参照。
107　表13を参照。
108　財務省HP「昭和42年度以降主要経費別分類による一般会計歳出予算現額及び決算額」
http://www.mof.go.jp/budget/reference/statistics/data.htm
109　三変数とも、2010年を100とした。
110　表14を参照。
111　表15を参照。
112　表16を参照。
113　鉱工業生産指数に合わせ、2010年の数値を100とした。
114　鉱工業生産指数に合わせ、2010年の数値を100とした。

115　経済産業省HP「鉱工業指数（業種別季節調整済指数）」
http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/iip/b2010_result-2.html
116　表17を参照。
117　鉱工業生産指数に合わせ、2010年の数値を100とした。
118　鉱工業生産指数に合わせ、2010年の数値を100とした。
119　経済産業省HP「鉱工業指数（業種別季節調整済指数）」
http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/iip/b2010_result-2.html
120　国税庁HP　https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon/top.htm#b-02
121　財務省豪政策研究所HP　財政金融統計月報
https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon/top.htm#b-02
122　表18参照。
123　表19参照。

【参考資料及び文献】

相賀徹夫編集・著作・出版（1986）『日本大百科全書』小学館
相原茂編（1961）『現代日本の資本蓄積』東京大学出版会
LEX/DBインターネット　http://202.248.47.42/lexbin/DBSelectAC.aspx
大蔵省主税局編『シャウプ勧告書の詳解　別冊附録　勧告書全文　現行法との対照』大蔵財務協会　出版年不明
大蔵省財務室編（1990）『昭和財政史　昭和27～48年度　6　租税』東洋経済新報社
大矢俊雄編著（2015）『図説　日本財政　平成27年度版』東洋経済新報社
会計検査院HP　http://www.jbaudit.go.jp/
カール・S・シャウプ著　柴田弘文・愛子訳（1998）『シャウプの証言　シャウプ税制使節団の教訓』税務経理協会
金子宏著（2010）『租税法　第十五版』弘文堂
北村行伸（2002）「企業活動における法人税負担の実態」『平成14年度企業統治構造分析委員会報告書』
木村弘之亮（1983）「シャウプ法人税構想における資金調達誘因措置」『シャウプ勧告とわが国の税制』日本税務研究協会
金融庁総務企画局（2015）「『財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則』の取扱いに関する留意事項について」
経済産業省「鉱工業指数」 http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/iip/b2010_result-2.html
経済産業省HP「第３次産業活動指数」
http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/sanzi/result-2.html
香西泰著（1981）『高度成長の時代』日本評論社

コトバンク『ブリタニカ国際大百科事典　小項目事典』ブリタニカ・ジャパン
https://kotobank.jp/word/%E8%B3%87%E6%9C%AC%E5%BD%A2%E6%88%90-75059#E4.B8.96.E7.95.8C.E5.A4.A7.E7.99.BE.E7.A7.91.E4.BA.8B.E5.85.B8.20.E7.AC.AC.EF.BC.92.E7.89.88
国税庁総務課（1965）『昭和38年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1966）『昭和39年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1963）『昭和40年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1970）『昭和43年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1971）『昭和44年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1972）『昭和45年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1973）『昭和46年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1974）『昭和47年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1976）『昭和49年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1977）『昭和50年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1978）『昭和51年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1979）『昭和52年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1980）『昭和53年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1981）『昭和54年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1982）『昭和55年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1983）『昭和56年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1984）『昭和57年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁総務課（1985）『昭和58年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁企画課（1986）『昭和59年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁企画課（1987）『昭和60年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁企画課（1987）『昭和61年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁企画課（1988）『昭和62年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁企画課（1989）『昭和63年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁企画課（1990）『平成１年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁企画課（1991）『平成２年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁企画課（1992）『平成３年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁企画課（1993）『平成４年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁企画課（1994）『平成５年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁企画課（1995）『平成６年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁企画課（1996）『平成７年分　税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査報告』
国税庁HP会社標本調査結果
https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2010/kaisya.htm
財経詳報社（1970）「財経詳報」
財務省（2013）「財政金融統計月報」第735号」

財務省（2015）「日本の財政関係資料」
財務省財務総合政策研究所財政史室編（2003）『昭和財政史　昭和49～63年度　4　租税』東洋経済社
財務省財務総合政策研究所財政史室編（2014）『平成財政史　平成元～12年度　4　租税』大蔵財務協会
財務省主計局（2015）「我が国の財政事情」
財務省HP「昭和42年度以降主要経費別分類による一般会計歳出予算現額及び決算額」http://www.mof.go.jp/budget/reference/statistics/data.htm
芝田佳津男（2011）「交際費課税制度に関する一考察」『九州国際大学法政論集』第13巻
自民党・公明党（2013）「平成25年度税制改正大綱」
自民党・公明党（2013）「平成26年度税制改正大綱」
自民党・公明党（2014）「平成27年度税制改正大綱」
自民党・公明党（2015）「平成28年度税制改正大綱」
税制審議会（1949）「税制改正に関する中間報告」
税制調査会（1953）「税制調査会答申とその理由及び説明」
税制調査会（1960）「当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一答申）及びその審議の内容と経過の説明」
税制調査会（1961）「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」
税制調査会（1960）「昭和38年度の改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」
税制調査会（1963）「昭和39年度の改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」
税制調査会（1964）「昭和40年度の改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」
税制調査会（1965）「昭和41年度の改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」
税制調査会（1966）「長期税制の在り方についての中間答申　税制簡素化についての第一答申昭和42年度税制改正大綱についての答申　昭和42年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（1966）「昭和43年度の税制改正に関する答申　税制簡素化についての第二次答申」
税制調査会（1967）「昭和44年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（1970）「昭和46年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（1973）「昭和48年度の税制改正に関する答申　今後の土地税制の在り方についての答申」
税制調査会（1973）「昭和49年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（1974）「社会保険診療報酬課税の特例の改善に関する答申　昭和50年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（1975）「昭和51年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（1975）「昭和52年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（1978）「昭和54年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（1980）「財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申」
税制調査会（1980）「昭和56年度の税制改正に関する答申」

税制調査会（1981）「昭和57年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（1983）「今後の税制の在り方についての答申」
税制調査会（1984）「昭和59年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（1984）「昭和60年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（1986）「税制の抜本的見直しについての答申」
税制調査会（1993）「今後の税制の在り方についての答申」
税制調査会（1994）「平成６年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（1996）「法人課税小委員会報告」
税制調査会（1997）「平成10年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（2002）「平成15年度における税制改革についての答申」
税制調査会（2003）「平成16年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（2004）「平成17年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（2005）「平成18年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（2006）「平成19年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（2008）「平成21年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（2009）「平成22年度税制改正大綱」
税制調査会（2010）「平成23年度税制改正大綱」
税制特別調査会（1957）「税制特別調査会答申」
関谷忠（2007）「交際費課税の本質と問題点」『九州大学短期大学部紀要』第26号
関谷忠（2008）「交際費にかかる二つの判例についての研究」『九州大学短期大学部紀要』第27号
総務省統計局HP　http://www.stat.go.jp/data/index.htm
高橋志朗著（2011）『わが国税務会計の発達とシャウプ勧告』同文舘出版
武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法　措置法57の３～63』第一法規1979
内閣府（2013）「社会保障の現状と課題」
内閣府HP　http://www.cao.go.jp/
内閣府HP「統計表（国民経済計算確報）」
http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data_list/kakuhou/files/files_kakuhou.html
日本税務研究センター（1989）「日税研論集　11」
日本税法学会（1975）「税法学300号」
橋本恭之（2012）「法人税の改革について」『会計検査研究』№45
林健久・貝塚啓明編（1973）『日本の財政』東京大学出版会
春名章二（1979）「民間設備投資関数の理論と計測」『Hitotsubashi University Repository』
福田幸弘監修　シャウプ税制研究会編（1985）『シャウプの税制勧告』霞出出版
P.G.ホーエル著　浅井・村上共訳（1981）『初等統計学』培風館
正村公宏、山田節夫著（2002）『日本経済論』東洋経済新報社
宮啓（2012）「租税特別措置法61条の４の範囲に関する研究」『神奈川大学大学院経営学研究科研究年報』第16号

宮本幸平（1998）「法人税法における使途秘匿金の費用性について―『公正妥当な会計処理基準』考察を手掛かりとして―　『京都大学経済論叢』
三好ゆう（2006）「わが国法人税改革と税負担の動向」『立命館経済学　第55巻・第４号』
村松明編集（2006）『大辞林　第三版』三省堂
八ツ尾順一著（2007）『交際費　税務処理・申告・調査対策　第５版』中央経済社
山本拓・竹内明香著（2014）『入門　計量経済学』新世社
山本守之著（2009）『交際費の理論と実務　四訂版』税務経理協会
山本守之著（2015）『法人税』税務経理協会
雪岡重喜著（1955）『所得税・法人税制度史草稿』大蔵省主税局　1955
楊光洙、鈴木美晴（2010）「交際費課税制度の改革の意味について」『長崎県立大学経済学部論集』第44巻第１号
吉岡健次、兼村高文、江川雅司著（1984）『シャウプ勧告の研究』時潮社
吉国二郎総監修（1996）『戦後法人税制史』税務研究会
吉野直行、羽方康恵（2006）「税の所得弾力性の変化と税制の将来シミュレーション」『慶應義塾大学・経商』
渡辺淑夫著（2015）『法人税法　平成27年度版』中央経済社
和田八束著（1992）『租税特別措置』有斐閣
和田八束著（1997）『税制改革の理論と現実』世界書院
和田八束著（1979）『日本財政論』日本評論社
臨時税制調査会（1955）「臨時税制調査会中間答申」
臨時税制調査会（1956）「臨時税制調査会答申」