

論 説

フリンジ・ベネフィットに対する個人課税と交際費

—— 個人課税か法人課税か ——

八ツ尾順一

(大阪学院大学法学部教授)

目 次

- | | |
|-----------------|-----------------------|
| I はじめに | 1 交際費課税について |
| II フリンジ・ベネフィット | 2 渡切交際費 |
| 1 フリンジ・ベネフィットとは | 3 税務統計等から見た交際費 |
| 2 飲食等と消費欲・名誉欲 | 4 フリンジベネフィットと交際費の課税関係 |
| 3 飲食等の評価 | 5 代替課税の役割 |
| III 交際費課税 | IV おわりに |

I はじめに

交際費⁽¹⁾は、租税特別措置法（以下「措置法」という。）61条の4第4項で「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」と規定している。

この措置法の「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」という規定内容からすると、交際費の本質は、「個人の消費欲を満足させることによって当該個人の努力を期待するもの（事後的なものも含む。）」⁽²⁾である。交際費は、交際（飲食等を伴う接待）を行う企業側において、原則、損金不算入（課税）となる費用であるが、その支出の直接的な効果（経済的利益）は、あくまでも接待する側（役員、従業員）、接待される側（役員、

従業員）のそれぞれの個人に帰属することになる。当然のことながら、法人という組織自体、飲食等はできない。

ここに法人の役員、従業員に対する「フリンジ・ベネフィット（経済的利益）課税」の議論（租税収入の浸食、課税漏れによる不公平性等）が生じることになる。

もともと、交際費課税は、昭和29年に創設され、その理由として、交際費の濫費の抑制が挙げられている⁽³⁾。この濫費を抑制するために、その支出をする企業に対して、交際費課

(1) 本稿では、措置法61条の4に規定する「交際費等」について、原則「交際費」の用語で統一し、「等」を省略する。

(2) 八ツ尾順一『交際費（第5版）』（中央経済社・2007）2頁。

(3) 臨時税制調査会「最近の諸事情に即応すべき税制改正の方策に関する諮問に対する答申」（昭和31年12月）135頁。

税（支出費用の損金不算入）が行われたのである。また、接待飲食等は、本来、その経済的利益を享受する個人に対して課税することが好ましいのであるが、当該フリンジ・ベネフィットの評価については、選択性、換金性に乏しく、その価値の把握や評価が困難であること⁽⁴⁾などから、個人に対する課税が見送られてきた経緯がある。その意味で、交際費課税は、個人に対する代替課税ともいわれている。そもそも法人税を所得税の代替課税（前取り課税）と考え、本来個人課税を行うべきであるフリンジ・ベネフィットに対して、更に、法人税として所得税の代替課税を行うことには疑義が生じる。

また、国税庁から毎年公表される飲食等を中心とする交際費の巨額な支出額⁽⁵⁾を考えると、このまま個人の課税漏れを放置しておくことは、課税の公平性からも好ましくはない。

そこで、本稿では、交際費の本質である「個人の消費欲を満足させる支出」、特に飲食等の支出を、個人に帰属するフリンジ・ベネフィ

ットとして、所得課税をすることの適否について考えてみたいと思う。

II フリンジ・ベネフィット

1 フリンジ・ベネフィットとは

フリンジ・ベネフィット（fringe benefit）とは、一般的に基本となる給与に付加して、雇用主から受ける給付のことをいうが、これはまた「経済的利益」ともいわれている。税負担の公平確保という観点から、経済的利益を享受する者に対して、課税を行うというのは、実質所得者課税の原則（所法12）からも当然である。もっとも、フリンジ・ベネフィットに対して、それを享受した者ではなく、供給した側の雇用主側で課税（Fringe Benefit Tax：FBT）する国もある。例えば、ニュージーランドやオーストラリアなどでFBTは、導入されている⁽⁶⁾。ニュージーランドでは、次の①から④のフリンジ・ベネフィットについて、雇用主側に課税を行う。

(4) 石島弘「フリンジ・ベネフィット課税の問題」金子宏編『所得税の理論と課題』（税務経理協会・1996）247頁。

(5) 国税庁長官官房企画課「平成30年度分 会社標本統計－調査結果報告－税務統計からみた法人企業の実態」（令和2年5月）<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2018/pdf/h30.pdf>（最終確認日2021年8月25日）

平成23から30年度分までの交際費の支出額は、次のとおりである。

年度	交際費の支出額	年度	交際費の支出額
平成23年度	28,735 億円	平成27年度	34,838 億円
24	29,010	28	36,270
25	30,825	29	38,104
26	32,505	30	39,619

国税庁長官官房企画課「令和元年度分 会社標本統計－調査結

果報告－税務統計からみた法人企業の実態」（令和3年6月）https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2020/kaisha_hyohon/index.htm（最終確認日2021年8月25日）

令和元年度分「会社標本統計」（平成31年4月1日～令和2年3月31日までの間に終了した各事業年度）の交際費の支出額は、3兆9,402億円（同0.5%減）で、新型コロナの影響で、8年ぶりに減少した。

(6) Australian Taxation Office, Fringe benefits tax (FBT)

[https://www.ato.gov.au/General/fringe-benefits-tax-\(fbt\)/#](https://www.ato.gov.au/General/fringe-benefits-tax-(fbt)/#)（最終確認日2021年8月25日）

Inland Revenue, Fringe benefit tax return guide 2020 (IR425)

<https://www.ird.govt.nz/employing-staff/paying-staff/fringe-benefit-tax>（最終確認日2021年8月25日）

- ① 従業員の私的使用のために企業が提供する自動車
- ② 無料、助成、または割引で従業員に提供する商品またはサービス
- ③ 生命保険を除く低金利ローン
- ④ 従業員の病気、事故または死亡給付基金、老齢年金制度、および保険契約に対する事業からの拠出

オーストラリアは、FBTの対象となった交際費について、調整が必要となってくる。FBTの対象となる部分については、課税所得からの費用控除が認められる。すなわち、交際費（食事等）に該当するFBTは、その50%が損金算入と認められることから、残り50%が所得税法上、控除可能となる⁽⁷⁾。

我が国では、ニュージーランド・オーストラリアのようなFBTはなく、FRINGE BENEFITSは、原則、それを享受する個人に対して課税を行うことになっている⁽⁸⁾。

所得税法36条1項の括弧書きは、「金銭以外の物品又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」⁽⁹⁾と規定し、経済的利益を「収入金額」としている。すなわち、経済的利益を収入金額とし、同法2項では「…享受する時における価額とする」と規定し、その価額は「時価」であると定めている。所得税基本通達では、給与等とされる経済的利益の評価について、同通達36-36以下、次のように具体的に示している。

36-36	有価証券の評価
36-37	保険契約等に関する権利の評価
36-38	食事の評価
36-38の2	食事の支給による経済的利益はないものとする場合
36-39	商品・製品等の評価
36-40	役員に貸与した住宅等に係る通常の賃貸料の額の計算
36-41	小規模住宅等に係る通常の賃貸料の額の計算
(以下：略)	

このように所得税基本通達では、経済的利益の具体的な評価方法を示し、個人に対して課税を行うことになっている。課税庁の通達

に基づいて、経済的利益の額を評価し、その評価額に基づいて課税を行うこと自体に問題がないとはいえないが、課税の実務では、多

(7) 酒井貴子「現物給与の範囲と課税のあり方ーオーストラリアのFTBを参考に」(租税研究826号(2018)) 53頁。

(8) 税制調査会「法人課税小委員会報告」(平成8年11月) 52頁。

「従業員に対する利益の供与は、本来その者に対する所得税課税で対応すべきである。しかし、その形態が様々であることから、個人所得税課税が行われていないものが数多く含まれていると考えられ、法人が経費として損金の額に算入する福利厚

生費の総額と個人所得課税の対象となる金額にはかなりの開差が生じているものと思われる。かくして、こうした個人所得課税が行われない形での法人の経費支出を放置すると、税負担の公平を損なうことにもなりかねない。」

(9) 所得税基本通達36-15では、①物品等の無償又は低廉譲渡、②不動産の無償貸与等、③無償又は低い金利での金銭貸付、④無償又は低い対価での利益の提供、そして⑤債務等の免除が「経済的利益」として挙げられている。

くの納税者は、この通達の評価規定に従って申告をしている。もっとも、一部については「通勤定期乗車券(15万円)」(所令20の2)「制服」(所法9①六, 所令21二)など、法令によってフリンジ・ベネフィットを(非課税として)規定しているものもある。

フリンジ・ベネフィットを個人に対して非課税とするか否かは、役員又は使用人の職務とそのフリンジ・ベネフィットの関係によって決められる。すなわち、職務上、必要と認められるもの、例えば、通勤定期乗車券とか、職務上、着用が義務づけられている制服などは、非課税とされている。

アメリカ大使館事件・東京地裁平成16年11月24日判決¹⁰⁾では、現金支給された給与所得の中に、日本において非課税とされているフリンジ・ベネフィット相当分が含まれていることを理由として、納税者(原告)は「雇用先である米国大使館から社宅の使用、交通費の全額負担、企業年金等、日本の税法では非課税扱いとなる直接的な経済的利益は受けておらず、その代わりに現金支給を受けていた」と主張した。この事件においては、通勤手当

相当額については、非課税として取り扱われている。なお、アメリカにおいても役員、従業員らに対する飲食等については、事業主の交際費として処理し、フリンジ・ベネフィットとしての課税は行っていない。

上記判決では、「給与については、必ずしも金銭の形を取る必要はなく、金銭以外の資産ないし経済的利益も、勤務の対価としての性質を持っている限り、職務の遂行に直接必要な給付と認められるものを除き、広く給与所得に含まれると解される」と述べている。その意味では、フリンジ・ベネフィットについても、非課税とする所得税法等の規定がない限り、理論上は、給与所得に該当することになるが、日本と同様に、接待による飲食費等は、交際費の範疇として処理されている。なお、当該判決においても、原告の主張するフリンジ・ベネフィットの中の「通勤手当相当額」は、非課税とされている。

我が国においては、通達レベルではあるが、以下のようなものは、社会通念、金額の多寡(重要性)等を斟酌して、課税の有無が決められている。

- | | |
|--------------------------|-------------------------------|
| ① 結婚祝金品等(所基通28-5) | ④ 商品、製品等の値引販売(所基通36-23) |
| ② 永年勤続者の表彰記念品等(所基通36-21) | ⑤ 食事の支給、貸与住宅(社宅)等(所基通36-38の2) |
| ③ 創業記念品等(所基通36-22) | |

いわゆる課税上、弊害のないフリンジ・ベネフィットについては、法令、通達等で課税されていない。もっとも、通達では、「…課税しなくても差し支えない」(所基通28-5, 28-9など)との表現になっていることから、このようなフリンジ・ベネフィットは、課税上弊害はないと考えられているのであろう。

これに対して、法人税基本通達9-2-9(債務の免除による利益その他の経済的な利益)

の(9)で、「役員に対して機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給したもののうち、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」を経済的な利益として例示している。ただ、現実には、慰労・接待をすると

(10) 税務訴訟資料254号順号9830。

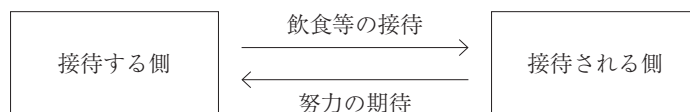
なお、アメリカ大使館事件の主たる争点は、給与所得における「偽りその他不正の行為」で、除外期間が7年(国通法70④)になるか否かである。

いう名目に隠れて、役員・従業員が飲食を行うケースが多いことに留意する必要がある。そして、同通達9-2-10（給与としない経済的な利益）では、「…それが所得税法上経済的な利益として課税されないものであり、かつ、当該法人がその役員等に対する給与として経理しなかったものであるときは、給与として取り扱わないものとする」としていることから、フリンジ・ベネフィットを給与として課

税するかどうかは、法人税において、具体的な判断はせずに、所得税の規定に任せているのである。

2 飲食等と消費欲・名誉欲

交際費の本質は、前述したように、個人の消費欲を満足させることによって、当該相手方の個人の努力を期待するものである。



接待されるのは、あくまでも個人（役員・従業員）で、当該個人の消費欲を満足させることによって、「接待する側」は、何らかの取引上の期待を「接待される側」にすることになる。しかし、これはあくまでも期待であって、その期待が裏切られたとしても、交際費に該当するか否かの判断には何ら影響はしない。期待するのは、「接待する側」の動機の問題であるから。

それぞれの立場は違っても、どちらもフリンジ・ベネフィットを得ていると考えることは出来る。

ところで、ここでは「消費欲」と「名誉欲」について検討してみたい。

消費欲には、いろいろな種類のものが含まれるが、飲食等によって食欲を満たす消費欲は典型（原始的）的なものである。交際費の課税は、「接待される側」の消費欲を満足させることを前提としているが、通常の接待行為は、「接待する側」と「接待される側」とが同席して、飲食等を行い、親交を深めるのであるから、結果として、「接待する側」の個人（役員・従業員）も「接待される側」と同様に、消費欲を満足させることになる。即ち、それ

肉体的・生理的（原始的）な要求である「消費欲」と社会的名声（誉れ）を得るという要求の「名誉欲」は、共に人間の本質的な欲望である。

これらの「欲」を満たすことによって、この満たされた相手方から、何らかの努力を期待する支出が交際費なのである。したがって、交際費課税において、個人の欲望を満たすものは、消費欲であろうが名誉欲であろうが、本質的な差異はない。ただ、一般的に、交際費の中心は、接待による飲食等の支出であることから、消費欲の満足が問題となることが多い¹¹⁾。

ここでは、「名誉欲」について、争われた萬

(11) 草光俊雄「消費社会の成立と政治文化」草光俊雄＝眞嶋史叙監修『欲望と消費の系譜』（NTT出版・2014）5頁。

「人びとが消費をするという行為は、もちろん経済的行為として現れるが、その背後にはさまざまな

文化的要因が存在する。消費の要因を考えると、これは、経済学の問題にとどまらず、政治的、社会的、文化的な記号を解明することによって、その背後にある政治、社会、文化の行動原理をも明らかにすることになる。」

有製薬事件（東京高裁平成15年9月9日判決¹²⁾）について検討してみたい。

製薬会社が医学研究者に対して、英語の医学論文について費用の一部（平成6年3月期：1億4,513万円，同7年3月期：1億1,169万円，同8年3月期：1億7,506万円）を負担して、英文添削のサービスを提供する行為が交際費に該当するか否かが争われた事件であるが、「名誉欲」について、課税庁（被控訴人）は、「…医師等にとって、英語による研究論文を作成することは、その名声及び地位の向上という欲望を満たす重要な要素であり、

その欲望の成就を実際・現実に左右するものが英文添削となっている…製薬業者である控訴人は、医師等のそうした欲望を満たすことが、取引先である医師等との緊密な人間関係を構築するための有効な手段であることを十分に認識していた…」（下線：筆者）と名誉欲を満たす支出は、交際費であると主張している。

しかし、これに対して、東京高裁は、「名誉欲」について、次のように述べている（①②については、筆者が印している）。

研究者らの論文が、適切な英文添削指導を受けることによって、権威ある雑誌に掲載され、その研究者らの名声が高まることになれば、ひいて当該研究者の地位の向上や収入の増大をもたらすことがあることは確かである。また、研究者らの中には、そのような目的で論文の発表を目指す者もないとは言いきれない。しかし、①そのような研究者が一般的であるとは認め難いし、②本件英文添削を受けた論文の中で、世界の主要な医学雑誌に掲載されることになるものは、その中のごく一部であることは前述したとおりである。（下線：筆者）

上記の下線①の東京高裁が述べている「一般的であるとは認め難い」との判断については疑問である。

小説ではあるが、山崎豊子の「白い巨塔」¹³⁾に登場する「財前五郎」のような医者は多く、名声を求めない医者は少数派であろう。むしろ、財を保有する者とか社会的な地位のある者は、飲食等を消費する欲望よりも、名誉という社会が自己を認知してくれるというものに対する欲望の方が強いのであろう。経済学で、エンゲルの法則がある。すなわち、所得の上昇に伴い、消費の中に占める食費の割合が低下するという規則性であるが、このエンゲルの法則を考えると、医者は、飲食等よりも名誉欲に強い関心があるともいえる。

萬有製薬会社は、同社のMR（Medical Representatives：医療情報担当者）を使っ

て、医師の名誉欲を満足させるべく、取引先の医師等が書いた原稿についての英文添削料の一部負担を行っていたのである。ここで、交際費課税の判定において重要なことは、萬有製薬会社が取引先の医師の名誉欲を満足させるために、添削の料金の一部を負担したということなのである。すなわち、交際費課税は、交際費を支出する法人の意図（目的）が大切なのである。被控訴人が主張するような製薬会社の英文添削の一部負担が何を目的として行われていたのか（英文添削料を負担する動機）によって、交際費の判断がなされるべきである¹⁴⁾。そのように考えると、営利企業の萬有製薬会社が、毎年、1億円以上の経済

(12) 判例タイムズ1145号141頁。

(13) 山崎豊子『白い巨塔』（新潮社・1965）

的利益を取引先の医師等に提供すること（これは「贈答」に該当する）の意図（目的）は、「親睦を密にして、取引関係の円滑な遂行」であることは明らかである。

下線の②は、論文の医学雑誌に掲載される結果を理由としているが、そのような理由は交際費の判断には何の関係もない。例えば、得意先を料亭で接待をしたが、その接待を受けた得意先が、料理が不味く、不機嫌になって、途中で料亭を退席したとしても、その料亭の費用は交際費にならないことはない。得意先を料亭で接待した側の「動機」が重要なのであって、その結果は、交際費の判断には何ら影響を及ぼさない。

従って、萬有製薬事件の東京高裁は、医学論文ということ意識しすぎて、交際費課税の本質から遠く離れたところで、判断しているのである。

以上「名誉欲」を満足させる支出は、「消費欲」を満足させる支出と同様に、交際費の本質となっている。

3 飲食等の評価

前述したように、交際費課税については、その経済的利益の評価等が困難であることを理由として、現物給与の代替課税として、原則、法人の支出した交際費を損金不算入として課税している一面がある¹⁴⁾。

しかし、接待等における飲食を中心とする支出は、個人の消費欲を満足させるもので、

当該消費欲の満足は、法人に帰属するものではなく、当該接待等に参加した役員・従業員が受けるものである。そして、接待を行った役員・従業員の立場から飲食等の評価をするとき、接待交際費の支出額を参加人数で除して、フリンジ・ベネフィットとして（接待側の）当該役員・従業員に課税することが可能となる。

例えば、交際費として10万円を支出し、それに参加していた者が5人であれば、一人2万円として、フリンジ・ベネフィットの評価額を計算できる。交際費は、会社の接待という制約された「個人的消費欲の満足」ということを考えて、2万円の70%を評価額（30%の評価減）とすることも可能である。これは、所得税基本通達36-23で、課税しない経済利益として、その(1)で、値引販売に係る価額が、使用者の取得価額以上であり、かつ、通常他に販売する価額に比し著しく低い価額（通常他に販売する価額のおおむね70%未満）でないことから、「70%」という基準を採用したものである。

交際費の一人当たりの具体的な計算は、既に、措置法61条の4第2項2号にある。すなわち、交際費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る規定である。措置法施行令37の5第1項では、「…同項に規定する飲食費として支出する金額を当該飲食費に係る飲食その他これに類する行為に参加した者の数で除して計算した金額とし…」と

14) 八ツ尾順一「交際費課税の基本的構造とその本質～萬有製薬事件を素材として」租税研究724号（2010）38頁。

15) 吉国二郎総監修『戦後法人税制史』（税務研究会・1996）214頁。

同書は、「この制度は、あくまでも交際費の支出の

抑制を図ることに主眼があり、その支出額が基準額を下廻る場合には適用がなく、基準額をこえて支出しても課税額はその超える金額の2分の1相当額であり、交際費の支出そのものは好ましくない支出であるからその支出額に特別の負担を求めるとい趣旨のものではなかった」と述べている。

規定している。

上記の例で、5人の内、3人が接待する会社側の役員・従業員で、これらの飲食費の70

%をフリンジ・ベネフィットとして課税するとしたら、次のようになる。

100,000円 ÷ 5人 = 20,000円 (1人当たりの飲食費)			
20,000円 × 70% = 14,000円 (1人当たりの評価額)			
14,000円 × 3人 = 42,000円 (フリンジ・ベネフィット課税)			
(仕訳)			
給与	42,000円	/	現金 100,000円
交際費	58,000円		

また、接待する会社側の役員・従業員について、一律、70%の評価で行うことは妥当でないかもしれない。例えば、役員は、70%で評価するが、従業員は、50%で評価すること

も考えられる。上記の例で、3人の内、役員1人、従業員2人であれば、次のようになるであろう。

20,000円 × 70% = 14,000円 (役員)			
20,000円 × 50% = 10,000円 (1人の従業員)			
10,000円 × 2人 = 20,000円 (従業員の合計)			
(仕訳)			
給与	34,000円	/	現金 100,000円
交際費	66,000円		

以上の会計処理は、飲食費の一部が、給与として個人に課税される場合には、当然、法人の交際費課税の対象から除外するということを意味している。

なお、当該フリンジ・ベネフィットに係る給与については、源泉徴収を行う必要が生じる(所法183①)。この場合、源泉徴収相当額について、法人が給与として現金支給することも考えられる。

III 交際費課税

1 交際費課税について

交際費課税は、交際費を支出する「接待をする側」における課税である。それ故に、接

待をする行為者の目的(動機)によって、課税関係が生じる。従って、「接待される側」の状況については、原則、交際費課税の有無の判断上、考察する必要はない。

「接待する側」は、「接待される側」と、親睦の度を密にして、何らかの取引を円滑に行うことを目的として、接待行為を行っているのであり、あくまでもその行為の「主体」は、「接待をする側」であるから、交際費課税は、専ら、その「接待をする側」の課税問題なのである。

交際費課税における接待行為等の主体及び支出の帰属の認定については、次の東京地裁平成2年5月31日判決⁽⁶⁾がある。

(6) 判例時報1361号21頁。

「措置法の交際費（62(3)）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については、これを法人の支出する交際費等とすべきものであり、換言すれば、法人が支出に係る交際費等による具体的な接待、贈答等の行為の主体であり、交際費等に係る具体的な接待、贈答等の行為が法人の事業に関連して、その業務遂行の円滑化のために行われた場合には、その交際費等は、法人の支出に帰すべきものというべきであって、このことは、企業の行う接待、贈答等の具体的な交際行為が、直接にはその接待者、贈与者等と被接待者、受贈者等との間の人的な繋がりの構築、維持又は強化を図ることにより、ひいて業務の円滑な遂行に資することを目的とする活動であり、それ故に、具体的な交際行為の効果は、その接待者、贈与者等に、その業務の円滑な遂行という形態で生ずるものというべきことに照らしても、首肯し得るものということができる。」（下線：筆者）

ここでいう「法人」とは、「接待を行う法人」のみであり、そして、交際行為（人的な繋がりの構築、維持、強化等）を行う者は、「接待者、贈与者、被接待者、受贈者等」すなわち、「接待を行う法人」と「接待を受ける法

人」のそれぞれの「役員・従業員」なのである。

このように交際行為では、それを負担する法人（接待を行う法人）とその経済的利益を享受する双方の会社の「役員・従業員」が含まれているのである。そして、接待を受ける側の法人は、ここでは登場しないことに留意しなければならない。

なお、平成26年度税制改正⁷⁷で、消費を拡大して、経済の活性化を図ることを目的として、飲食のための支出（社内接待費を除く。）の50%を損金算入することができるようになった（中小法人については800万円との選択可能）。しかし、令和2年度税制改正で、資本金の額等が100億円を超える法人については、同50%相当額の損金算入を適用しないことになった（措置法61の4①④）。このように「接待飲食費」については、景気対策等も含めて、国の経済政策的な目的によって、たびたび法改正が行われてきた。

この「接待飲食費」とは、交際費のうち飲食費であって、その飲食費であることにつき法人税法上その整理保存を義務付けられている帳簿書類に、次に掲げる事項が記載されているものをいう（措置法61の4④、措置規21の18の4）。

- ① その飲食費に係る飲食その他これに類する行為のあった年月日
- ② その飲食費に係る飲食等に参加した得

17) 財務省『改正税法のすべて（平成26年）』（大蔵財務協会・2014）577頁。

同書では、改正の趣旨及び背景を次のように述べている。

「消費税率引上げ後の消費の拡大を通じた経済の活性化を図る観点からは、昨年度の中小企業向けの交際費課税の緩和のみではなく、大企業による接待交際を含む事業活動が交際費課税によって必要

以上に萎縮することのないようにするための工夫が必要であるとの要請が強くなっていました。特に、交際費課税は、地方の繁華街等の飲食店への影響が大きく、地方経済の活性化を妨げているといった指摘がありました。そこで、交際費等のうち、飲食のための支出に要する費用について、その課税を大幅に緩和し、もって企業の経済活動の活性化を図ることとされました。」

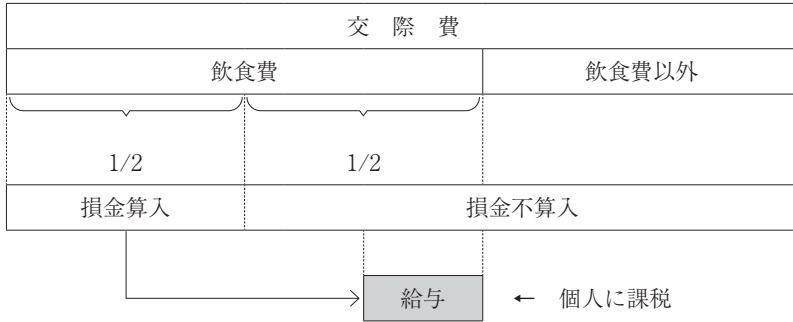
意先、仕入先その他事業に関係のある者等の氏名又は名称及びその関係

- ③ その飲食費の額並びにその飲食店、料理店等の名称及びその所在地
- ④ その他飲食費であることを明らかにするために必要な事項

この「接待飲食費」の範囲は、交際費の範

囲から除くことができる一人当たり5,000円以下の飲食等のために要する費用（少額飲食費）の対象となる飲食費と同じ範囲のものとなる。

以上の法改正を経て、交際費課税を前提として、その一部を個人の給与所得として課税する対象は、以下の「網掛け」の部分である。



(振替仕訳) 給与 (損金算入) *** / 交際費 (損金不算入) ***

この振替処理は、損金不算入の交際費が損金算入の給与となることによって、法人課税から本来の個人課税に変更していることを意味している。これによって、「二重課税」が回避されることになる。

なお、資本金1億円以下の中小企業において認められている交際費課税¹⁸⁾における800万円の定額控除限度額（措置法61の4②一）は、従前から、中小企業の社長の「小遣い」の範囲として認められていると揶揄されている。交際費課税といいながら、社長の個人的な消費欲を満足させる支出をあらかじめ800万円までは、措置法によって非課税にするという規定を設けているのである。そして、執行面（税

務調査）において、一旦、会社側の経理において、交際費として処理していれば、個人的な飲食等に近いものであっても、殊更、給与所得として課税するということを求めることは少ないようである。

2 渡切交際費

渡切交際費とは、交際費、接待費、機密費等の名目で支出される交際費等を、事前に役員又は管理者等の一定の者に対して、一定の金額を給付するものである。このように、毎月定額によって支給される「渡切交際費」については、それが不相当に高額でない限り役員給与として損金算入することができる（法

18) 近畿税理士会「令和4年度税制改正に関する意見書」(令和3年3月29日)15頁は、800万円定額控除については、単に「資本金の額」を基準とするのではなく、資本剰余金も含んだ「資本金等の額」とすべきであるとして、次のように述べている。

「資本金の額が1億円以下であっても、株主からの払込資本という意味では、その性質が資本金と変わらない資本剰余金を多額に有し、その規模がもはや中小法人とはいえないような法人も存在する。」

法34①一)とところから、実務では広く活用されている¹⁹⁾。なお、渡切交際費を「臨時不定額」で支給する場合は、役員給与(賞与)として、損金不算入になり、個人と法人それぞれが課税されることになる。

法人税基本通達9-2-9(10)は、「役員等に対して機密費、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」と規定し、この内容は、いわゆる「渡切交際費」を意味している。渡切交際費を受け取った役員等の専らの裁量に基づいて、当該金員を使用することができる性質を有するものである

ことから、結果として、交際費として使用されたとしても、役員等の給与所得として取り扱われることになる。

渡切交際費が、実務上、ある程度、企業において活用されている理由としては、交際費と異なり、法人税において「損金算入」することができるということであろう。

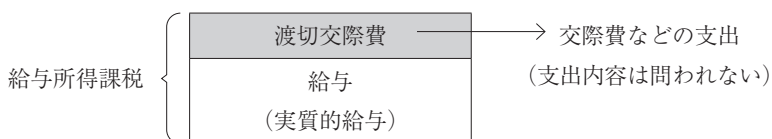
「交際費」「渡切交際費(役員給与:法34①一)」「使途秘匿金(措置法62)そして「認定賞与」について、「法人税」「消費税」そして「源泉所得税」のそれぞれの課税状況を一覧すると、次のようになる。

	法人税	消費税	源泉所得税
交際費	原則：損金不算入 中小企業800万円の 定額控除有	原則：課税仕入 (香典：不可)	なし
渡切交際費 (役員給与)	原則：損金算入 高額報酬は損金 不算入	課税仕入不可	課税あり
使途秘匿金	損金不算入 40%の法人税の 別途追加課税有	課税仕入不可	なし
認定賞与	損金不算入	課税仕入不可	課税あり

このように「渡切交際費」は、実際に交際費などに使われながら、役員給与として、個人に対して課税を行うものである。法人税基本通達も「渡切交際費」については、給与所得としての課税の処理を追認している。法人の意思で、交際費の支出を役員等の給与として処理することに、課税庁としては何ら異議を申し立てる必要はない。また、個人の消費欲を満足させる支出は、一旦、個人の給与所

得として課税し、その支出内容(使途)については、当然のことながら、問われないという処理の方が好ましい。このような交際費や不透明な支出金(使途秘匿金等)は、全て、個人の給与所得課税として処理をするということである。

(19) ハツ尾・前掲注(1)207頁。



上記の渡切交際費の処理は、法人ではなく、個人の給与所得として課税が行われることから、課税漏れを防ぐことが可能となる。なお、「給与所得」である場合、累進税率が適用されることになるので、税負担を緩和化するために、「渡切交際費」相当部分については、比例税率（例えば20%など）を適用し、分離課税とすることも立法的には考えることができる。その場合、「渡切交際費」の支給額については、租税回避を防止するために、支給限度額（給与所得の10%以内とか）を定めておく必要がある。そして、その支給限度額以内の支出であれば、不相当に高額な給与として損金不算入とする規定（法法34②）に該当しないとすべきであろう。

3 税務統計等から見た交際費

国税庁が公表する平成30年度分の統計表である「会社標本調査～統計から見た法人企業の実態～」(平成30年4月1日から平成31年3月31日までの間に終了する事業年度)では、交際費の支出額は、3兆9,619億円で、このうち税法上損金に算入されない金額は、1兆487億円である。この支出額に対する割合は、26.5%になる。すなわち、73.5%が損金算入されていることになる。

交際費の支出額の累年比較（平成20年度分～平成30年度分）をみると、「第1表」になる。なお、下記の「第1表」「第2表」「第3表」「第4表」「第5表」及び「第6表」は、国税庁の公表されたデータを一部加工・修正したものである²⁰⁾。

(第1表)

	交際費支出額 億円	伸び率 %	損金不算入割合 %
平成24年度分	29,010	0.8	39.5
25	30,825	6.3	37.3
26	32,505	5.4	27.4
27	34,838	7.2	26.0
28	36,270	4.1	26.4
29	38,104	5.1	26.5
30	39,619	4.0	26.5

このように、上記「第1表」から交際費の支出額は増加する一方で、損金不算入割合は、減少していることがわかる。

次に、法人規模別に交際費及び損金算入限

度額を示すと、次の「第2表」になる。なお、

²⁰⁾ 国税庁長官官房企画課・前掲注(5)20頁、21頁、117-136頁。

同表は、法人を「利益計上法人」と「欠損法人」に分け、更に、「資本金1億円以下」と

(第2表)

法人規模	法人数	交際費等	損金算入限度額
利益計上法人	(社)	(百万円)	(百万円)
1億円以下	913,103	1,863,939	1,587,213
1億円超	13,342	507,603	79,267
欠損法人	(社)	(百万円)	(百万円)
1億円以下	1,414,050	1,294,422	1,192,880
1億円超	3,824	40,089	6,160
合計	2,345,988	3,961,875	2,912,962

上記の数値を分析すると、以下の「第3表」になる。すなわち、利益計上法人で、資本金1億円以下の法人は、1社の平均で2,041,323円(1,863,939百万円÷913,103社)、資本金1億円超の法人は、1社の平均で38,045,495円(507,603百万円÷13,342社)の交際費等を支出している。これに対して、欠損法人は、資本金1億円以下の法人は、1社の平均で883,576円(1,294,422百万円÷1,414,050社)、資本金1億円超の法人は、1社の平均で10,483,525円(40,089,百万円÷3,824社)の交際費等の支出

(第3表)

法人規模	欠損法人A	利益計上法人B	比較比率A/B
1億円以下	883,576円	2,041,323円	231%
1億円超	10,483,525円	38,045,495円	363%

利益計上法人は、欠損法人と比較すると、資本金1億円以下の法人の場合は、2.31倍、資本金1億円超の法人であれば、3.63倍の交際費等の支出額となっている。その意味では、交際費等の支出額は、法人の利益金額に大きく依存し、原料費、人件費等の他の費用とは異なるものと考えられる。すなわち、交際費等の支出額は、ある程度、法人(経営者等)

がある。この数値から見ると、当然のことながら、1社当たり、大企業ほど交際費の支出額は大きく、また、利益計上の法人の方が、欠損法人よりも交際費の支出額は大きい。この点、大企業中小企業を問わず、利益計上の法人については、交際費の支出額が大きい。これは、交際費を多く支出した結果、利益が大きくなったというよりも、利益が大きくなったことによって、交際費の支出を増加させたと解する方が妥当であろう。

の裁量によって、金額を定めることができるのである。そして、交際費等は、個人の消費欲を満足させる支出であるから、「隠れた給与」として、役員・従業員に対して支給することが可能なことも意味している。

次に、法人が交際費等と支出しても、課税されていない金額(損金算入限度額)は、以下の「第4表」で示されているようになり高い。

(第4表)

法人規模	欠損法人A 損金算入割合	利益計上法人B 損金算入割合	全法人 損金算入割合
1億円以下	92%	85%	89%
1億円超	15%	16%	16%

資本金1億円以下の法人で、利益計上法人であれば、85%（1,587,213百万円÷1,863,939百万円）、欠損法人であれば、92%（1,192,880百万円÷1,294,422百万円）が損金算入限度額内で、共に交際費等について課税されていない状況にある。資本金1億円以下の法人であれば、800万円以下の定額控除限度額であれば、課税されないという規定（措法61の4②）が大きく影響している。

これに対して、800万円という定額控除限度額のない資本金1億円超で、利益計上法人は、16%（79,267百万円÷507,603百万円）、欠損法人は、15%（6,160百万円÷40,089百万円）と損金算入限度額は少なく、大部分が交際費等

(第5表)

資本金階級別	支出額A	損金不算入額B	割合B/A
	億円	億円	%
1千万円以下	21,836	1,042	4.8
1千万円超5千万円以下	6,792	1,188	17.5
5千万円超1億円以下	2,506	1,100	43.9
1億円超10億円以下	1,718	1,401	81.6
10億円超	3,759	3,221	85.7

このように見ると、資本金1億円以下の法人、特に、資本金1千万円以下の法人の交際費（損金不算入割合4.8%）については、課税がほとんどなされておらず、「代替課税」という交際費等課税の本来の効果を十分に発揮していないということが明らかである。

また、資本金階級別に、「1社当たり」及び

として法人税が課税されている。なお、平成18年度税制改正において、交際費等の範囲の見直しがなされ、交際費等の範囲から1人当たり5,000円以下の一定の飲食費が除外されたこと（措法64の4④二、措令37の5①）、更に、平成26年度税制改正によって、飲食のための支出（社内接待を除く）50%を損金算入できるようになった（資本金1億円以下の法人については800万円との選択可能）ことによって、資本金1億円超の法人も交際費等の損金算入の恩恵を受けることができるようになった²¹⁾。

更に、資本金階級別に、交際費の損金不算入割合をみると、次の「第5表」になる。

「営業収入10万円当たり」の交際費の支出額は、次の「第6表」になる。

²¹⁾ 但し、令和2年度税制改正で、資本金等の額が100億円を超える法人については、飲食等の支出の50%相当額の損金算入をしないことになった。

(第6表)

資本金階級別	1社当たり	営業収入10万円当たり
	千円	円
1千万円以下	927	646
1千万円超5千万円以下	2,283	307
5千万円超1億円以下	4,839	146
1億円超10億円以下	12,396	140
10億円超	77,390	106

法人の規模が大きいほど、「1社当たりの交際費」の額が大きいのは頷けるが、「営業収入10万円当たりの交際費」の額は、逆に、小さい規模の法人ほど大きい。中小企業ほど交際費を支出（接待）しなければ、売上が伸びないという側面はあるのかもしれないが、資本金1千万円以下の法人が、資本金10億円の法人の6倍以上の交際費の額を支出しているという状況は、不自然である。小規模の法人ほど、オーナーの判断によって、交際費の支出がなされ、その中には、個人が負担すべき飲

食費等も含まれている可能性は高いと考えられる。

これに対して、個人（所得税）の交際費は、業務の遂行上必要と認められるものは、必要経費に算入される（所法37①）。

会計検査院報告（平成19年度：租税特別措置等の適用状況等について）²²⁾によれば、高額営業等所得者1,212人及び高額不動産所得者1,054人の「接待交際費」の計上状況は、次の「第7表」のとおりである。

(第7表)

(単位：人)

交際費 所得者 区分	100万円未満 (うち計上 なし)	100万円以上 400万円未満	400万円以上 800万円未満	800万円以上 1200万円未満	1200万円 以上	計
高額営業等 所得者	464 (24)	517	146	47	38	1,212
高額不動産 所得者	1,026 (868)	25	2	0	1	1,054
計	1,490 (892)	542	148	47	39	2,266

同報告では、「接待交際費を計上していない者から高額な接待交際費を計上している者までおり、接待交際費の計上については、納税者により大きな差異がある。個人事業者の接待交際費については、必要経費に算入できる金額に上限は設けられていないが、業務の遂

行上必要と認められるものに限られる」と述

²²⁾ 会計検査院「平成19年度決算検査報告」(平成20年11月7日)1157頁以下

<https://report.jbaudit.go.jp/org/pdf/H19kensahoukoku.pdf> (最終確認日2021年8月25日)

べられているが、実際には、業務の遂行上必要と認められない交際費もかなり含まれていると考えられる。

そして、次の事例を紹介している（同報告1169頁）。

「事業者Fは、平成18年分の所得税の確定申告書において、事業収入2億6,650万余円（その99.9%が社会保険診療報酬）から経費等2億1,600万余円を控除して事業所得5,049万余円を算出している。上記の経費等の内訳についてみると、接待交際費1,251万余円（対売上比率4.6%）を必要経費に算入している。」

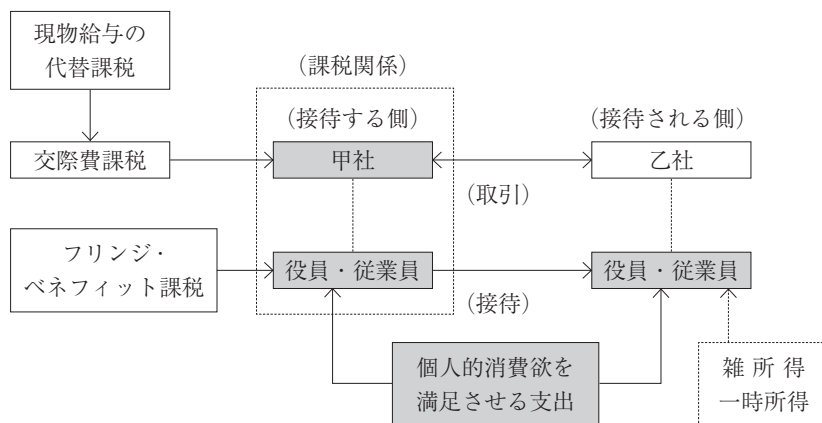
事業者Fは、個人開業医と推測されるが、個人開業医が、毎月平均して、100万円程度の交際費を使用することが、医師としての業務の遂行上必要と認められる支出なのか、疑問である。

このように個人所得における交際費についても、必要経費不算入とすべき家事関連費等

（所法45）が含まれているケースが多い。また、法人税と異なり、所得税の場合、業務の遂行上必要と認められる交際費は必要経費になることから、税務調査では、交際費の内容についての検討が、法人と比較すると、厳しいようである。

4 フリンジベネフィットと交際費の課税関係

フリンジ・ベネフィットと交際費の課税関係（交際費課税は、交際費を使った者の享受する利得に対する所得課税の代替的効果を狙っている。）は、次図のようになる。ここで検討する課税対象は、あくまでも「接待する側」の「甲社の法人」と「その役員・従業員」となる。なお、仮に「接待される側」の役員・従業員の享受した経済的利益に対して、課税関係が生じるとしたら、理論上は、これらの者の「雑所得」（所法35）又は「一時所得」（所法34）になるであろう⁸³。



(注) 得意先である乙社において、その受け取った金品などを収益として計上している場合には、原則として、支出した甲社において交際費として課税をしなくても良いと考えられている。この考え方は、措置法通達61の4(1)-3の「(注)1」で「『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」ということから窺い知ることができる。

現行の交際費課税は、接待する側の甲社のみに課税を行っている。それは、甲社及び乙社の役員・従業員の経済的利益に対する「代替課税」となっている。しかし、飲食等による行為の効果は、接待等の当事者である甲社及び乙社の「役員・従業員」である個人に帰属する。個人的消費欲を満足させる支出は、それを享受する個人に対して課税するのが、課税の公平という観点から好ましいことは、前述したとおりである。

そうすると、接待する側の「役員・従業員」については、その経済的利益の評価の問題はあるものの、甲社は、甲社の役員・従業員に対し、給与等として課税することは可能である。これに対して、接待される側の「役員・

交際費 200,000円	／	現金 200,000円
--------------	---	-------------

これに対して、甲社の「役員・従業員」に対して、フリンジ・ベネフィット課税を行う場合、仮に交際費の二分の一を給与とし、残りの二分の一である乙社の「役員・従業員」に

交際費 100,000円	／	現金 200,000円
給与 100,000円		

役員と従業員のフリンジ・ベネフィットについては、前述したように、その評価を異にすること（役員：飲食費の70%、従業員：飲食費の50%）も考えられる。

なお、乙社の役員・従業員に対して、金品等を支給する場合、その交付を受けた役員・従業員は、「雑所得」又は「一時所得」として

従業員」については、接待をする側の甲社が課税するという事は困難で、現実的ではない。その意味では、甲社が乙社の役員・従業員の代替課税として、交際費課税がなされなければならない。なお、接待される側の「役員・従業員」については、ケース（金額の多寡等）によって、当該経済的利益について「雑所得」等の課税が発生する可能性があることは、前述したとおりである。

ここでは、具体的な設例を考えることとする。

例えば、甲社が20万円の交際費を支出したとする。現行の措置法では、甲社の支出した交際費については、次のような会計処理（仕訳）がされる。

については、従前と同様、個人の代替課税として、甲社の交際費として会計処理（仕訳）することも考えられる。

課税を受けることになるが、雑所得にあっては、給与の年収金額が2,000万円以下の給与所得で他の所得が20万円以下の場合、確定申告をする必要がなく（所法121）、また、一時所得の場合、特別控除額が50万円である（所法34③）ことから、多くの場合は課税されないことになる。その意味では、甲社に交際費

②3 日本経済新聞「鹿島元部長 在宅起訴へ」（2021年6月29日朝刊）42頁。

「東日本大震災の復興事業に絡み、下請け業者からの受注の謝礼金など億単位の個人所得を申告しなかった…下請けから受け取るなどした個人所得2

億2千万円を申告せず、所得税約8300万円を免れた疑い。」

この記事内容によれば、鹿島元部長は、謝礼金等について「雑所得」として課税されたものと思われる。

として課税を行うことは、乙社の役員・従業員の代替課税的な役割を果たしているといえる。

また、交際費の支出の相手方は、直接その法人の営む事業に取引関係のあるものだけではなく、間接に、その法人の利害関係にある者及びその法人の役員、従業員、株主等も含まれる（措置通62(1)-17）。その意味では、税法上の交際費は、一般的に解されている交際費の相手方の範囲よりも広い。例えば、神戸地裁平成4年11月25日判決²⁴では「…本件支出の内容は、一部の従業員を対象として慰労のために社外の居酒屋、中華料理店等に支払った酒食の提供費用であり、租税特別措置法62条3項に定める事業に関係のある者とは、得意先、仕入れ先だけではなく、当該費用を支出した法人の役員及び従業員も含まれるのが相当である…」と述べている。すなわち、社内での飲食等の支出も税法では、交際費という範囲の中に含まれることになる。この事例のように、社長の判断で、従業員等を慰労するために飲食等をする場合、むしろ全額を社長の給与として処理することが妥当なのかもしれない。

5 代替課税の役割

法人税の性格（課税根拠）について、一つの分類形態として、「独立課税説」と「代替課税説」とに分けることができる。

これらの各説の内容については、諸説²⁵あることから、一概に定義を述べることは困難で

あるが、大まかに定義をすると、次のようになるであろう。

独立課税説は、法人の所得をその資本主（個人）の所得と異なるものと捉え、所得を有する法人自体を独立した課税主体と考えるものである。これに対して、代替課税説は、法人の所得とその資本主（個人）の所得と一体的に捉え、個人所得に対する課税の前段階（前取り）として、暫定的に法人の所得に対して課税しようとするものである。この説に立つと、法人税と所得税の二重課税に対する調整が必要となってくる。

また、法人の権利能力（性質論）に係る学説としては、ギールケ（Otto von Gierke・1841-1921）によって提唱された「法人実在説」及びサヴィニー（Friedrich Carl von Savigny・1779-1861）によって提唱された「法人擬制説」がある。

水野忠恒教授は、「法人とは、結局、法人に出資する投資家である個人の集合に帰せられるとするのが、法人擬制説であり、これは、法人をフィクションにすぎないものとみる」とし、これに対して、「法人実在説というのは、法人とは、個人の集合なのではなく、個人とは独立して社会的に影響力をもった実体である」と述べている²⁶。

「法人実在説」は、法人税は、法人独自の租税であるとし「独立課税説」に繋がり、また、「法人擬制説」は、法人税は所得税の前取りになり、「代替課税説」と結びつくことになる²⁷。

²⁴ 判例タイムズ815号184頁。

²⁵ 法人税の課税根拠としての学説として「利益説」「経済統制説」「特権説」「社会費用配分説」「負担能力説」などがある。また、法人の本質については、「法人擬制説」「法人否認説」そして「法人実

在説」などの説がある。これらについても、法人税課税根拠として論じられることがある。

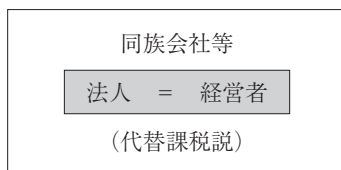
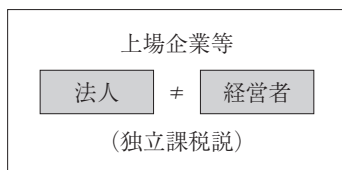
²⁶ 水野忠恒『大系租税法（第2版）』（中央経済社・2018）367頁。

²⁷ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂・2019）326頁。

シャウプ勧告²⁸⁾では、「法人は、擬人であり、大抵の場合、他の種類の納税者ほど強い政治的な主張を唱える能力もないのである。株主は、比較的少数であり、彼等ですら、租税の影響を直接には感じないものである。従って、日本のみならず多くの他の国においても法人に対しては殆ど経済的な根拠または理論らしいものすらなく、単に、それらが政治的にみても支配的であり、税務行政上も容易であるうえに、多くの収入を挙げるとい理由から、重い課税が行われている」と述べ、法人税を所得税の前取りと考え、配当二重課税の調整を勧告している。

思うに、大雑把ではあるが、独立課税説は、上場企業のような大きな法人（以下「上場企業等」という。）に適しており、また、代替課税説は、同族会社のようなオーナー支配の会

社（以下「同族会社等」という。）に適応しているように考えられる²⁹⁾。すなわち、上場企業の多くの経営者は、いわゆるサラリーマン（社長等）であり、オーナー経営者でない限り「法人＝経営者」という考え（認識）は持っていない。それ故にとかく、上場企業のサラリーマン経営者は、法人税負担の軽減又は租税回避について、それほど関心は高くなく、一般的に「企業は、法律に定められているとおりの納税を行うべきである」と考えている。一方、同族会社等の経営者は、「法人＝経営者」と考え、会社の所得と経営者個人の所得を一体的に考えている³⁰⁾。それ故に、同族会社等の経営者は、法人の税負担軽減である節税はもちろん、租税回避についても、強い関心を持つ。



このように同族会社等のような法人は、経営者と一体的な組織であることから、フリンジ・ベネフィットを法人で課税しても良いのではないかと考えることもできるが、中小法人（資本金等1億円以下）では800万円という定額控除があり、実質的に課税されていない

ことに鑑みると、個人に直接課税を行うことが好ましいと思われる。

一方、上場企業等の法人については、独立課税説であるところから、個人のフリンジ・ベネフィットを法人に代替課税すること自体、本来、なじまないことから、個人レベルで課

28) 財団法人神戸都市問題研究所・地方行財政制度資料刊行会編『戦後地方行財政資料別巻一・シャウプ使節団日本税制報告書』（勁草書房・1983）74頁。

29) 品川芳宣「法人税性格論の史的考察」税大ジャーナル7号（2008）36頁。
「元々、法人税を独立課税とするか又は代替課税として位置付けるかという議論に関して、個人に類似する小規模法人については代替課税の色彩がど

うしても強くなります」

30) 大淵博義「法人の性格と法人税制」税務会計研究23号（2012）11-12頁。

「所有と経営が分離し、個人株主は単なる投資者として位置づけられ、一方、少数の株主で経営する同族会社等の事業は、『法人＝株主の集合』という法人擬制説的思考の『法人個人一体説』の考え方に適合した経営実態にあるといえよう。」

税を行うことが妥当である。

従って、同族会社等の中小法人又は上場会社等の大法人、いずれの法人に対しても、飲食等のフリンジ・ベネフィットについては、個人で課税をすべきである。

IV おわりに

交際費は、一般的に、会社における「接待」というイメージが根強く、この接待という行為の中心は、個人では利用しえない高額な「飲食等」が伴うことから、社会的に批判されることが多い。そして、その飲食自体は、本質的に会社組織とは別に「個人の消費欲を満足させる支出」であることから、そこで、課税漏れ等を防止するため、個人に対するフリンジ・ベネフィット課税の必要性が従来から問われていたのである。

本稿では、交際費等の主要な支出内容である「飲食等」については、個人（接待する側の役員・従業員等）で課税されるべきであるという前提で、検討を行った。日本特有の会社による「接待文化」の陰に、個人の消費欲を密かに満足させている事実を鑑みると、これらを放置することは、税収の侵害であると共に、課税の公平を害していることにもなる。それ故に、何らかの課税のメスを入れ、交際費を法人サイドで課税（損金不算入）するのではなく（もっとも、法人サイドにおいても中小法人の交際費は、ほとんど課税されていないのが実情である）、飲食の消費欲を満足し

ている個人に対して、フリンジ・ベネフィット課税を直接に行うのが妥当である。それは、前述したとおり、法人の規模に関係なく、接待等に伴う飲食等のフリンジ・ベネフィットは、接待する会社側の個人（役員・従業員等）レベルで課税すべきものである。

その具体的な課税方法として、現行実務で行われている渡切交際費を個人の給与所得として課税することも十分に参考になると思われる。また、飲食の具体的な評価についても、既存の通達等の取扱いを参照して、単に評価が困難であるということを経由して課税を放棄せず、何らかの一定の合理的な基準を示し、その基準に従い、フリンジ・ベネフィットの評価を行い、個人に課税をすべきである。もっとも、交際費の支出の判断に影響力を持つ「役員」とその判断に従うことになる「従業員」では、フリンジ・ベネフィットの評価を異にすることが好ましい。更に、個人に対して享受されるフリンジ・ベネフィットを個人に課税することによって、今まで、野放しになっていた交際費の支出についても、ある程度歯止めになるという、副次的な効果も期待できると思われる。

本稿は、交際費の「飲食等」（フリンジ・ベネフィット）について、個人的消費欲を満足させるものとして、接待する法人側の「役員・従業員」に対して、個人課税を行うことを提言するものである。