

## 論 説

# 法人の接待等と交際費等該当性の 判断基準との関係の考察

——大成ラミック事件（国税不服審判所平成23年1月24日裁決）の分析を中心に——

細川 健  
(税理士)

### 目 次

#### はじめに

#### I 税務相談室回答事例の分析

#### II 国税庁HPの照会回答事例の分析

#### III 大成ラミック事件（国税不服審判所平成23年 1月24日裁決）の分析

#### おわりに（結論）

### はじめに

本論文の対象は、租税特別措置法第61条の4に規定する交際費課税制度である。本論文の目的は、租税特別措置法第61条の4第4項に規定する「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」と交際費等該当性の判断基準との関係を明らかにすることである。

「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」と交際費等該当性の判断基準との関係を明らかにするために、オリエンタルランド事件及び安楽亭事件の契機となった税務

相談室回答事例である「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」、交際費等該当性との関係の分析の参考になる国税庁HPの照会回答事例及び大成ラミック事件<sup>(1)</sup>を題材にする。

まず、Iでは交際費等分析フレームワーク<sup>(2)</sup>に基づいて、税務相談室回答事例を租税特別措置法第61条の4第4項に基づいた厳密な文理解釈により分析する。税務相談室回答事例は、法人が自社レストランで顧客を接待した場合、売上金額ではなく売上原価の金額が交際費等に該当する旨の結論のみを記述し、そ

- (1) 行政機関の保有する情報の公開に関する法律（以下「情報公開法」という。）第9条第1項により国税不服審判所情報公開窓口に情報公開請求し、国税不服審判所裁決書（関裁（法）平22第44号／平成23年1月24日裁決〔未公開〕）（以下「大成ラミック事件」という。）を取得した。
- (2) 交際費等分析フレームワークとは条文の文理解釈から導かれる三つの基準である①「交際費、接待費、機密費その他の費用（で）」（企業会計上の費用）、②「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）」（事業関係者等）、③「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）」（支出の目的）及び④①から③以外の「その他の要素」から成立して、交際費等該当性に係る事実関係を分析するための方法論である。最終的には、④「その他の要素」の重要度と支出の目的を補完する等その役割を明らかにすることにより、交際費等の判断基準の明確化を図る。

の根拠に租税特別措置法関係通達62(1)の4-19(筆者注:現行の租税特別措置法関係通達61の4(1)-24)を挙げているのがその理由である。

次に、Ⅱでは交際費等分析フレームワークに基づいて国税庁HPの照会回答事例の分析を通じて、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の正しい考え方を明確にする。オリエンタルランド事件第一審判決で示されたような、納税者による一連の行為に基づく支出の交際費等該当性を判断するという考え方に問題があることを示すためである。

さらに、Ⅲでは交際費等分析フレームワークに基づいて大成ラミック事件(国税不服審判所平成23年1月24日裁決)を分析する。そして、「おわりに(結論)」ではこの論文の結論を述べる<sup>(3)</sup>。

## I 税務相談室回答事例の分析

### 1 税務相談室回答事例の内容紹介

〈オリエンタルランド事件と安楽亭事件の紹介〉

まず、オリエンタルランド事件<sup>(4)</sup>では、①対価の収受を伴わない無料入場者数と対価の収受を伴う有料入場者数との合計人数と②対価

の収受を伴わない無料入場者数の比率を算定し、③法人の役務提供に対応する原価の合計額に当該比率を乗じることにより、法人の役務提供に対応する原価の合計額の一定割合額を交際費等に認定する手法がとられている。

次に、安楽亭事件<sup>(5)</sup>では、①対価の収受を伴わない役務提供に対応する売上金額と実際の売上金額との合計額と②対価の収受を伴わない役務提供に対応する売上金額の比率を算定し、③法人の役務提供に対応する原価の合計額に当該比率を乗じることにより、法人の役務提供に対応する原価の合計額の一定割合額を交際費等に認定する手法がとられている。安楽亭事件では、法人が顧客等に対価の収受を伴わない役務提供をしたときは、当然ながら、役務提供に対応する現金等が顧客等により支払われない。したがって、株式会社安楽亭は通常の売上金額を貸方に計上すると同時に、反対勘定科目である借方に売上値引き金額を計上して、①対価の収受を伴わない役務提供に対応する売上金額は、②通常の売上金額と同様に売上として会計帳簿に記録されている。

課税当局により執筆された交際費課税制度に係る過去の事例集を徹底的に調査研究した

(3) 日本税法学会第450回関東地区研究会(日時:平成31年4月12日,場所:専修大学神田キャンパス)で報告題目「オリエンタルランド事件と大成ラミック事件の分析—交際費等分析フレームワークの適用—」の発表をする機会に恵まれた。日本税法学会関東地区会員の多くの方々から貴重な意見を賜り、意見を参考にして本論文を完成させた。

(4) 東京地判平成21年7月31日判時2006号16頁(以下「オリエンタルランド事件第一審」という。)では納税者が全面敗訴し、東京高判平成22年3月24日訴月58巻2号346頁(以下「オリエンタルランド控訴審」という。)はオリエンタルランド事件第一

審を支持して控訴を棄却し、最判平成22年10月8日税資260号順号11529(以下「オリエンタルランド事件上告審」、「オリエンタルランド事件第一審」及び「オリエンタルランド事件控訴審」と併せて「オリエンタルランド事件」という。)は上告不受理を決定している。

(5) 行政機関の保有する情報の公開に関する法律(以下「情報公開法」という。)第9条第1項により国税不服審判所情報公開窓口に情報公開請求し、国税不服審判所裁決書(関裁(法)平25第8号/平成25年10月1日裁決[未公刊])(以下「安楽亭事件」という。)を取得した。

ところ、当該手法の契機は、自社が経営するレストランで顧客を接待した場合の取扱いに関する東京国税局税務相談室による回答事例（以下「税務相談室回答事例」という。）にあることが判明した。現行の課税実務は税務相談室回答事例を基に行われていて、その根拠が不明なまま一種の課税慣行として定着し、オリエンタルランド事件及び安楽亭事件に見られるような、課税当局による法人税更正処分等も行われたと考えられる。

#### 〈税務相談室回答事例の内容紹介〉

渡辺邦男は、渡辺邦男編『税務相談事例集（平成3年版）』<sup>6</sup>658頁（1991年・大蔵財務協会）において、自社が経営するレストランで顧客を接待した場合の取扱いについて、次のように述べている。

〈税務相談室回答事例が説明する自社レストランを接待に利用する場合の交際費等の額〉

376 自社のレストランを接待に利用する場合の交際費等の額

**問** 当社は、レストランを経営しておりますが、得意先の接待等のために当社のレストランを利用する場合があります。この場合の交際費等の額は、売上金額又は売上原価の金額のいずれによりますか。

また、これに課税される特別地方消費税は、公租公課として処理できますか。

**回答** 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」するものをいうとされております（措法62③）。

したがって、交際費等の額は、実際に「支出」する金額と解されますので売上金額ではなく売上原価（材料費、水道光熱費、人件費その他の諸費用）の金額によることになりましょう（措通62(1)－19）。

なお、売上原価については、合理的であれば平均原価率により算出して差し支えありません。

また特別地方消費税の金額も接待等の「行為のため」に支出するものですから交際費等の額に含まれることになります。

渡辺邦男は、自社の経営するレストランで得意先を接待した場合、「交際費等の額は、実際に『支出』する金額と解され（る）」<sup>7</sup>ことを理由に、本来計上されるべき売上金額ではなく売上原価が交際費等に該当すると記述し、租税特別措置法関係通達62(1)－19（筆者注：

(6) 『税務相談事例集』は1年おきに改訂出版されているが、初版（小林松夫＝倉川康編『税務相談事例集（昭和54年版）』529頁（1979年・大蔵財務協会）から最新版（松岡啓二編『税務相談事例集（平成27年版）』864頁（2015年・大蔵財務協会））までのすべてに、ほぼ同一内容の税務相談室回答事例が収められていることから、昭和50年代半ばには、税務相談室回答事例が提示する自社が経営するレストランで顧客を接待した場合の売上に対

応する売上原価の交際費等該当性が、少しずつ実務的に定着していたことが分かる。なお、『税務相談事例集（平成3年版）』では、現在は廃止されている料理飲食税（特別地方消費税）の取扱いが取りあげられていて、接待等を含めた行為と支出の関係の議論に必須であることから、引用文献として選定した。

(7) 同上658頁。

現行の租税特別措置法関係通達61の4(1)-24)をその根拠に挙げている。また、「地方特別消費税の金額も接待等の『行為のため』に支出するもの」<sup>(8)</sup>(下線は筆者)と説明している。

しかしながら、渡辺邦男は、「交際費等の額は、実際に『支出』する金額と解され(る)」<sup>(9)</sup>ことを理由に売上原価が交際費等に該当するという結論を、関連する租税特別措置法関係通達62(1)-19(筆者注：現行の租税特別措置法関係通達61の4(1)-24)と一緒に記述しているに過ぎない。したがって、売上原価が交際費等該当性の判断の中で一番重要な「接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出」(支出の目的)にどのように結びつくのかの説明を一切していない。その一方で、「交際費等の額は、実際に『支出』する金額と解され(る)」<sup>(10)</sup>という文言を素直に解釈すると、課税当局は法人から現金、棚卸資産等の出捐がない限り交際費等該当性は満たさないと考えているように読めなくもない。

渡辺邦男は、「地方特別消費税の金額も接待等の『行為のため』に支出するもの」<sup>(11)</sup>と述べているが、地方特別消費税を支払う行為は、本当に「接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為」とそれを起因とする支

出に該当するか否かを明確にする必要がある。地方特別消費税を支払う行為は、「接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為」とそれに伴う支出に何らかの関係性があり、金銭又は棚卸資産等の出捐を伴う支出の起因になる行為であるから、交際費等該当性を満たす等の明確な理論的根拠が必要であると考えられる<sup>(12)</sup>。

それでは、税務相談室回答事例の根拠に挙げられた租税特別措置法関係通達62(1)-19(筆者注：現行の租税特別措置法関係通達61の4(1)-24)は具体的にどのような定めであり、どのような意味合いを持つのであろうか。

## 2 租税特別措置法関係通達61の4(1)-24の内容検討

租税特別措置法関係通達61の4(1)-24は、租税特別措置法第61条の4第1項に規定される支出した交際費等の範囲を租税特別措置法関係通達レベルで広く解釈している。

租税特別措置法関係通達61の4(1)-24は、「措置法第61条の4第1項に規定する各事業年度において支出した交際費等とは、交際費等の支出の事実があったものをいう」(租税特別措置法関係通達61の4(1)-24)ことを理由に、条文から導かれる三つの基準の一つであ

(8) 同上658頁。渡辺邦男が記述する「接待等の『行為のため』に支出するもの」は、接待等の定義に誤りがあり、「『接待等(接待、供給、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」が正しい。

(9) 同上658頁。

(10) 同上658頁。

(11) 同上658頁。

(12) ①料理飲食税の支出は公租公課ではなく、交際費等に該当することは実務的には異論がないところであるが、筆者の知る限り、理論的な説明はこ

れまでに一度もされたことがない。次に、②料理飲食税を支払う行為そのものは、「接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当しないことも異論がないと考えられるが、①と②を結びつける議論は、筆者の知る限り存在しない。つまり、「接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するか否かが不明確な行為を起因とする支出が、どのような場合に交際等該当性を満たすのかという検討プロセスが抜け落ちていると考えられる。この部分を明確化するのがこの論文の狙いの一つである。

る企業会計上の費用に計上されていなくても、取得価額に含まれている交際費等の額や仮払いされた交際費等の額は、交際費等の支出の事実があれば交際費等に該当すると記述している。

これは、支出した交際費等の額が工事の売上原価に含まれていて損金算入されていない場合や、顧客を接待するための雀卓、ビリヤード台又はクレーザー等が減価償却資産として資産に計上されている場合を想定していると考えられる。実務的には、法人が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」を行い、金銭又は棚卸資産等の出捐が伴うにもかかわらず、工事原価、仮払金、減価償却資産等に計上され、結果的に企業会計上の費用に計上されていない場合には、課税当局は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」が行われた事業年度で、法人税法確定申告書の別表4で工事原価、仮払金、減価償却資産等に計上された金額を減算（留保）した上で、交際費等損金不算入（その他社外流出）として同額を加算することができる<sup>13)</sup>と考えられる。

### 3 税務相談室回答事例の分析

渡辺邦男は「交際費等の額は、実際に『支出』する金額と解されますので売上金額ではなく売上原価（材料費、水道光熱費、人件費

その他の諸費用）の金額による<sup>14)</sup>として材料費、水道光熱費、人件費その他の諸費用が交際費等に該当すると述べる。しかしながら、それぞれの費用の起因になる法人の行為は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に本当に該当するのかという素朴な疑問が湧いてくる。そして、この問題は、税務相談室回答事例のみならず、オリエンタルランド事件、安楽亭事件及び大成ラミック事件に通底する共通の根本的問題であって、自社が経営するレストランが、顧客に料理を提供するというレストランの基本的かつ本来的な業務を行うこととそれに伴う金銭又は棚卸資産等の出捐が、何故、交際費等に該当すると判断されるのか、そしてそれは本当に正しいのかという問題を解明すべきことに帰着する。

法人が自社レストランで顧客を接待することは、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当し、「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」（支出の目的）は接待そのものであるが支出を伴わない。そして、売上原価に係る支出は、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」を起因とする金銭又は棚卸資産等の出捐には、どう考えても直接結びつかない<sup>15)</sup>。

そして、当然ながら、法人が「接待、供応、

13) 租税特別措置法関係通達61の4(2)―7（原価に算入された交際費等の調整）は、棚卸資産、固定資産、繰延資産等の原価に算入された交際費等の金額の調整計算を定めているが、あくまで租税特別措置法関係通達のレベルであることを留意すべきである。つまり、租税特別措置法第61条の4第4項には「交際費、接待費、機密費その他の費用で」（傍点は筆者）と規定されていることから、法人が企業会計上の費用に計上することが交際費

等の議論の基礎にあることに留意する。また、当然のことながら、租税特別措置法関係通達61の4(2)―7（原価に算入された交際費等の調整）の適用は、法人による「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」を起因とする支出、つまり金銭又は棚卸資産等の出捐があり、法人の資産が減少していることが前提である。

14) 同上658頁。

慰安、贈答その他これらに類する行為」を起因とする交際費等の金額を支出している事実も存在せず、法人が交際費等の金額を企業会計上の費用に計上している事実も、仮払金等の資産科目に計上している事実も存在しない。売上原価は、材料費の支出、水道光熱費の支出及び人件費の支出等から構成されていて、それぞれの売上原価を構成する費目の起因になる行為とは、原材料の購入、ガス・水道等水道光熱費の消費及びレストランのサービスに係る人的役務の提供等は企業の一般的、本来的な複数の経済的行為である。したがって、原材料の購入、ガス・水道等水道光熱費の消費及びレストランのサービスに係る人的役務の提供等、企業の一般的、本来的な複数の経済的行為は、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」には直接的には結びつかないことに留意する<sup>15)</sup>。

以上の分析から明らかなのは、交際費等該当性を検討するためには、法人の支出の起因になる「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の一つ一つの行為を中心に分析するべきであり、それぞれの行為の結果が法人からの支出、すなわち、金銭又は棚卸

資産等の出捐、つまり、法人の資産の減少をもたらし必要がある。それに加えて、条文から導かれる三つの基準、①「企業会計上の費用」に計上されているか、②「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の相手方が「事業関係者等」に該当するか及び③「支出の目的」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」に該当するか否かに照らして交際費等該当性を検討しなければならない。

自社が経営するレストランで顧客を接待する場合、法人の会計帳簿に売上は記録されるが、対応する現金等は当然ながら入金されないで、貸方に売上金額が計上されると同時に反対勘定科目である借方に売上値引き金額が計上される。①自社のレストランで得意先を接待することに対応する対価の収受を伴わない売上金額を分子として、②実際の売上金額に①対価の収受を伴わない、自社のレストランで得意先を接待することに対応する売上金額を加算した金額を分母とし、③対応する原材料等の合計額に①と②の割合を乗じることにより、自社レストランで顧客を接待することにより売上原価を算定する原価按分算定

15) ハツ尾順一『法人税実務問題シリーズ／交際費（第5版）』（2007年・中央経済社）49頁。仮に、納税者が自社のレストランで顧客を接待し、特別な料理を提供するために特別な材料を個別に購入するとする。この場合、特別な材料を購入する行為は、顧客を接待するために特別な料理を提供するという「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」として、必要不可欠又は密接不可分な行為である。この場合は、問題になる仕入が、納税者が自社のレストランで顧客を接待する行為に紐付きであることを考慮し、対価の収受を伴わない売上金額とそれに対応する紐付きの仕入金額に限って言えば、特別な材料を購入する行為を起

因とする支出は交際費等に該当すると考えられなくもない。

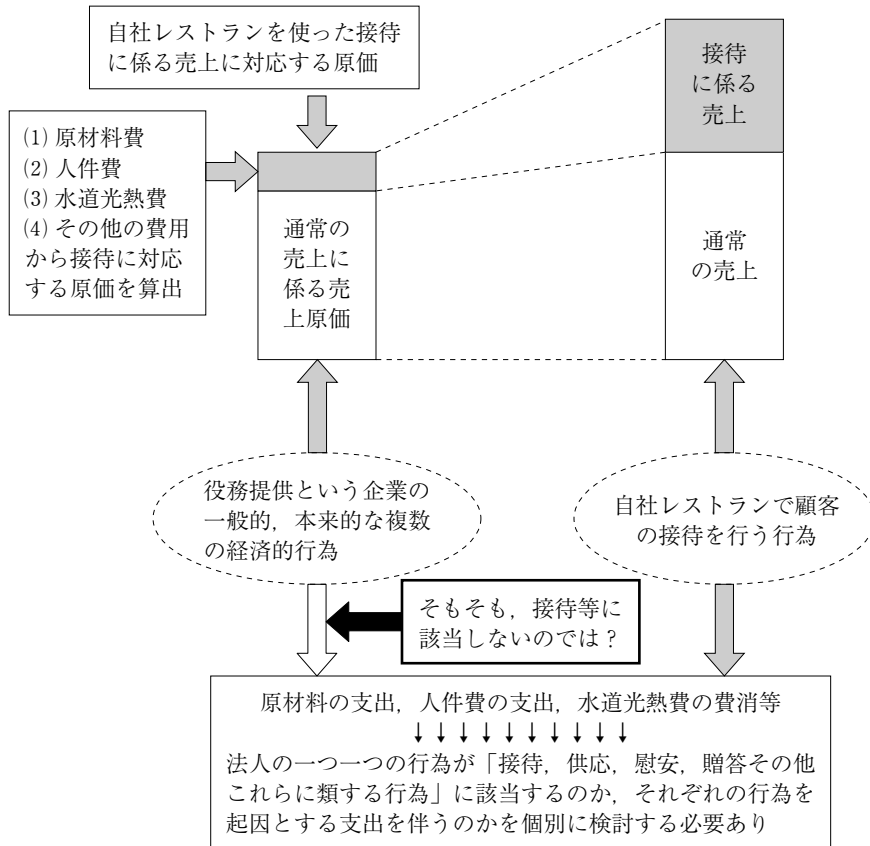
16) ハツ尾順一はハツ尾順一『法人税実務問題シリーズ／交際費（第5版）』（2007年・中央経済社）49頁において、「……交際費課税は、接待等の行為があったときにその行為に対して課税すること、つまり一種の行為課税をその本質としているといわれている」（傍点はハツ尾順一）と交際費課税が行為課税といわれる理由と行為課税が交際費課税の本質であることを説明している。なお、「接待等の行為があったとき」は「接待等（接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為）があったとき」が正しい。

式そのものは合理性が極めて高いと考えられる。また、自社のレストランで顧客を接待することに対応する売上金額に実際の売上原価率を乗ずる算定方法も原価按分算定式としては合理性が高い計算方法である。しかしながら、税務相談室回答事例は①「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」と②自社が経営するレストランで顧

客を接待することに対応する原価の集計、原価の按分計算とを明らかに混同していて、何故、自社が経営するレストランで顧客を接待することが交際費等に該当するのかを一切説明していない。

以上の議論を図示すると、下図のように表せる。

図 I - 1 自社レストランを使った接待に係る売上に対応する原価（税務相談室回答事例）



(図は租税訴訟11号 (2018) 233頁の図5及び税法学578号180頁の図Ⅲ-2を修正の上、再掲)

#### 4 小括

税務相談室回答事例は「交際費等の額は、

実際に『支出』する金額と解されますので売上金額ではなく売上原価（材料費、水道光熱費、人件費その他の諸費用）の金額による」<sup>17)</sup>

として材料費、水道光熱費、人件費その他の諸費用の金額が交際費等に該当すると結論している。しかしながら、法人の行為が「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」に該当するためには、法人による一つ一つの行為が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当する必要がある。そして、法人によるそれぞれの行為を起因とする金銭又は棚卸資産等の出捐があり、つまり、法人の資産の減少をもたらす支出を伴うことにより交際費等該当性は満たされる。さらに、交際費等分析フレームワークに示されたように、条文から導かれる三つの基準、①「企業会計上の費用」に計上されているか、②「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の相手方が「事業関係者等」に該当するか及び③「支出の目的」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」を事実関係に当てはめる必要がある。

材料費の支出、水道光熱費の費消及び人件費の支出等の起因になる行為は、それぞれ、企業の一般的、本来的な複数の経済的行為であり、法人の一つ一つの行為は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」及び「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」(支出の目的)には直接は結びつかない。法人のそれぞれの行為が「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」の起因になる行為に該当するか否か及び「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」に結びつくか否かを一つ一つの行為ごとに丁寧に検討する必要がある。

自社が経営するレストランで顧客を接待することにより自社レストランに顧客を接待す

ることに対応する、対価の收受を伴わない売上金額に係る売上原価を算定する原価按分算定式そのものは合理性が極めて高い。また、本来発生すべき金額に実際の売上原価率を乗ずる算定方法も合理性がある。しかしながら、渡辺邦男は①接待のために支出する金額と②自社が経営するレストランで顧客を接待することにより発生する対価の收受を伴わない売上金額に対応する原価の集計とを混同していることは明らかである。

## II 国税庁HPの照会回答事例の分析

Iの税務相談室回答事例の分析から明らかのように、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の定義と範囲をどのように考えるべきか、そして、課税当局が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するか否かが不明確な支出が例外的に交際費等該当性を満たすのはどのような場合と考えているのか、その検討過程を明確にする必要がある。

国税庁HPの照会回答事例(以下「照会回答事例」という。)の中に、他社主催及び自社主催の懇親会に出席させるために要するハイヤー・タクシー代の交際費等該当性に関するものがあり、これを基にして法人が他社主催の懇親会に出席する場合と自社主催の懇親会に出席する場合に分け、どのような行為が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当し、どのような場合に「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」の起因になる行為に該当する可能性があるかを検討する。

(17) 渡辺・前掲注(6)658頁。



〈法人の行為と交際費等の範囲に関する  
照会応答事例<sup>18)</sup>〉

交際費等の範囲（接待を受けるための  
タクシー代）

**【照会要旨】**

他社が主催する懇親会に当社の従業員  
又は役員を出席させるために要するハイ  
ヤー・タクシー代（当社～懇親会会場、  
懇親会会場～自宅）は、会社の業務遂行  
上の経費であり、接待、供応等のために  
支出するものではありませんから、交際  
費等以外の単純損金（旅費交通費）と解  
して差し支えありませんか。

（注）懇親会の費用はすべて当該他社が  
負担します。

**【回答要旨】**

照会意見のとおりで差し支えありませ  
ん。

（理由）

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  
されています（租税特別措置法第61条の  
4第4項）。

照会に係る費用は、他社が主催する懇  
親会に出席するための費用であり、「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」ではあ  
りません。

（参考）

照会に係る費用は、他社が行う接待を  
受けるために支出するものであり、得意  
先等に対して自社が行う接待のために支  
出するものではありませんから、交際費

等に該当しません。

なお、自社が懇親会を主催する場合に  
おいて、得意先を会場まで案内するた  
めに支出するハイヤー・タクシー代は、  
得意先に対して自社が行う接待のために  
支出するものですから、照会の場合と異  
なり、交際費等に該当することとなります  
のでご注意ください。（下線は筆者）

他社が主催する懇親会は、当然ながら法人  
が自ら行う行為ではなく、他社の行為である。  
したがって、他社が主催する懇親会に法人の  
従業員又は役員を出席させるために要するハ  
イヤー・タクシー代は法人の業務遂行上の経  
費であり、交際費等には該当しない。その一  
方で、自社の主催する懇親会を開催する行為  
と自社の主催する懇親会に伴って得意先を会  
場まで案内する行為は、両方とも法人の行為  
である。法人がハイヤー・タクシーを利用す  
る行為とその支出は、自社の主催する懇親会  
を主催する行為と必要不可欠又は密接不可分  
な行為を起因とする支出なので交際費等に該  
当すると分析できる。

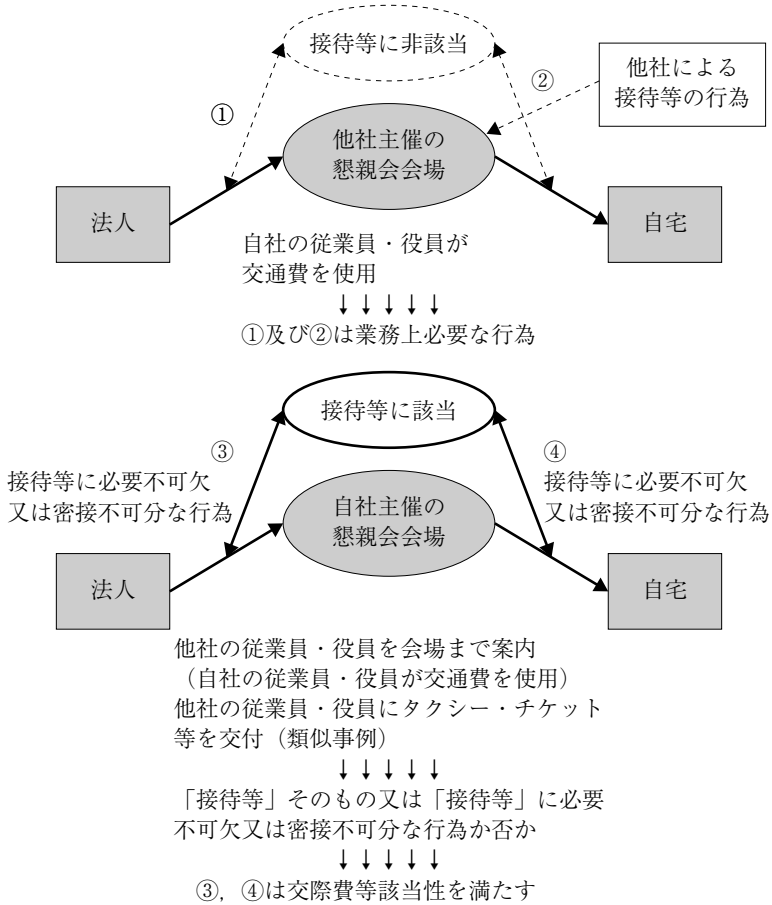
照会回答事例から明らかなように、法人の  
一つ一つの行為が「接待、供応、慰安、贈答  
その他これらに類する行為」に該当するか、  
そして、それぞれの行為を起因とする「接待、  
供応、慰安、贈答その他これらに類する行為  
のために支出」を伴うか否かを判断する必要  
がある。したがって、ハイヤー・タクシーを  
利用する行為と懇親会を開催する行為を一連  
の行為として包括的にとらえ、交際費等該当

<sup>18)</sup> 国税庁 HP < <https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/15/01.htm> > 【インターネット閲覧日】2019年8月14日。

性を判断することは基本的に誤りである。る。

以上の議論をまとめると下図のように表せ

図Ⅱ-1 接待等に必要不可欠又は密接不可分な行為と「接待等のために支出」の関係



(図は筆者作成)

他社の主催する懇親会の開催行為は接待を行う他社の行為であり、自社の「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」には該当しないし、そもそも法人による「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」が生じていない。また、自社の従業員又は役員が他社が行う接待の前後にハイヤー・タクシーを用いて他社の主催する

懇親会会場に向かう行為、懇親会会場からハイヤー・タクシーを用いて自宅に帰宅する行為は業務上の行為であり、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」には該当しない。

その一方で、自社の主催する懇親会に出席する行為は、自社の「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」であり、「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」を伴うので交際費等に該当する。自社の社員又は従業員が得意先を会場まで案内する行為を、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」そのものととらえるか、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に必要不可欠又は密接不可分な行為ととらえるかは見解が分かれる可能性はある。しかしながら、自社の社員又は従業員が得意先を会場まで案内することにより支出するハイヤー・タクシー代が交際費等に該当することには異論がないと思われる。

#### 〈照会回答事例に関連する類似事例の分析〉

これまで検討したように、法人の一つ一つの行為、法人から自社主催又は他社主催の懇親会の会場へのハイヤー・タクシー代、懇親会会場から自宅へのハイヤー・タクシー代のそれぞれの交際費等該当性を検討する必要があることは明らかである。

照会回答事例に関連する類似事例としては、自社主催の懇親会に顧客が出席するための会場までのハイヤー・タクシー代や懇親会終了後の自宅までのハイヤー・タクシー代として、顧客にタクシー・チケット等を手渡す行為がある。

実務的に交際費等が発生するのは、顧客がタクシー・チケット等を用いてハイヤー・タクシーに乗車したときであるが、接待等の行為が行われるのは、法人が顧客にタクシー・チケット等を交付したときが基本である。法人が支出するハイヤー・タクシー代の交際費等該当性は異論がないところであろうが、実際にハイヤー・タクシーに乗車するのは法人の顧客等の行為であり、それを「顧客にハイヤー・タクシー代を使用させる行為」として

行為の主体を法人ととらえることができるか否かは議論が分かれると思われる。法人が旅費交通費を顧客のために支出する行為は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に必要不可欠又は密接不可分な行為であり、法人が旅費交通費を顧客のために支出する行為は、「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」に該当すると無理のない理論構成をするべきであろう。

いずれにせよ、法人の一つ一つの行為、つまり、法人から自社主催の懇親会会場へのハイヤー・タクシー代を支払う行為、自社主催の懇親会会場から自宅へのハイヤー・タクシー代を支払う行為の分析が必要である。

#### 〈照会回答事例に関連する限界事例の分析〉

法人の一つ一つの行為、つまり、法人から自社又は他社主催の懇親会会場へのハイヤー・タクシー代を支払う行為、他社主催の懇親会会場から自宅へのハイヤー・タクシー代を支払う行為を基に交際費等該当性を検討する必要がある。照会回答事例に関連する限界事例としては、自社主催の懇親会に自社の従業員又は役員が出席するための会場までのハイヤー・タクシー代を支払う行為や自社主催の懇親会終了後の自宅までのハイヤー・タクシー代を支払う行為の交際費等該当性は見解が分かれる可能性がある。

自社の従業員又は役員が、自社主催の懇親会会場に赴き、自社主催の懇親会会場から帰宅する行為を「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に必要不可欠又は密接不可分な行為ととらえれば、それぞれの行為自体は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当しなくても、それぞれの行為を起因とする支出は交際費等該当

性を満たす可能性があることに留意する。

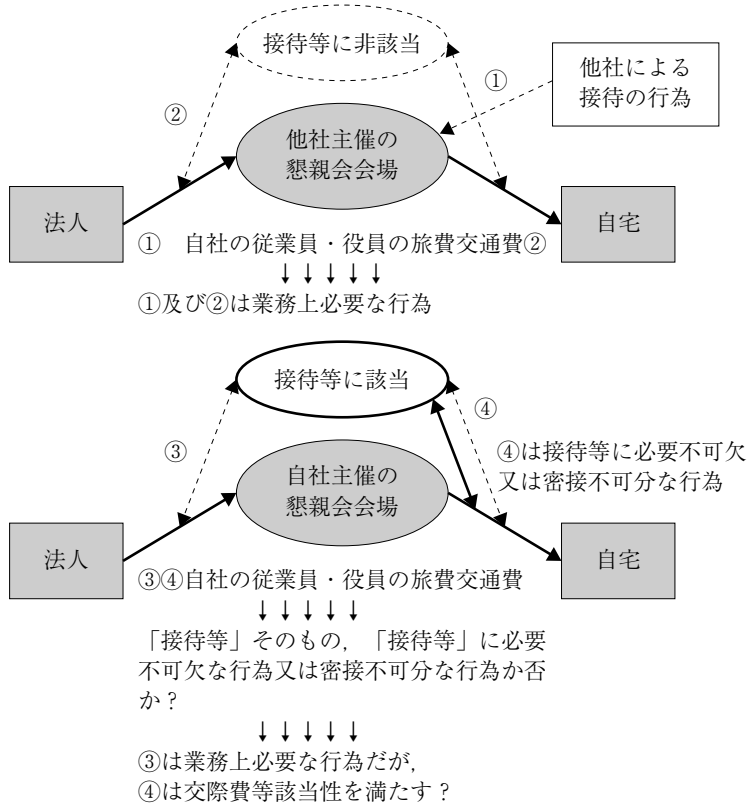
一方、自社の従業員又は役員が、自社主催の懇親会会場に赴き、自社主催の懇親会会場から帰宅する行為を「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」とは独立した行為と考えれば、法人の業務遂行に必要な行為であり交際費等には該当しない。

自社の従業員又は役員が自社主催の懇親会会場に赴く行為は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」とは独立した業

務上必要な行為なので交際費等に該当しない。しかしながら、従業員又は役員の自社主催の懇親会会場から自宅までのハイヤー・タクシー代を支払う行為は接待そのものには該当しないが、接待と必要不可欠又は密接不可分な行為なので交際費等該当性を満たす可能性がある。

以上の考察をまとめると下図のように表せる。

図Ⅱ-2 接待等に必要不可欠又は密接不可分な行為と「接待等のために支出」の関係



(図は筆者作成)

法人の行う行為の一つ一つが「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該

当するか否かを分析する必要があり、法人の支出が「接待、供応、慰安、贈答その他これ

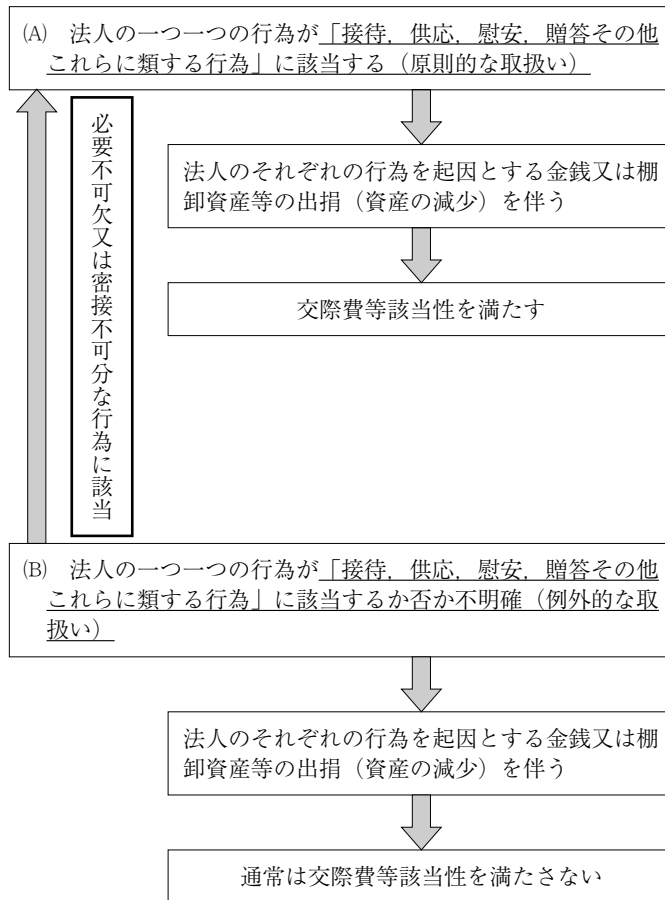
法人の接待等と交際費等該当性の判断基準との関係の考察

らに類する行為」を起因とする支出であるか否かを検討、確認していくことが議論の要である。そして、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するか否かが不明確な行為は、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当する行為と必要不可欠又は密接不可分な行為に該当する

場合に、交際費該当性を満たす場合があると考えられる。したがって、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するか否か不明確な行為を起因とする支出は、通常は交際費等該当性を満たさない。

以上の議論をまとめると下図のように表せる。

図Ⅱ-3 法人の一つ一つの行為の交際費等該当性と接待等を起因とする支出の関係



(図は筆者作成)

### Ⅲ 大成ラミック事件（国税不服審判所平成23年1月24日裁決）の分析

#### 1 事案の概要

国税不服審判所は公表した裁決事例集の一部をHPに掲載していて、その中には事例集未搭載の裁決要旨も含まれている。

国税不服審判所裁決要旨検索システムのキーワードに「株主優待制度」及び「交際費等」を入れて検索すると、安楽亭事件以外に、納税者が株主優待制度（以下「本件株主優待制度」という。）に基づく優待品（以下「本件株主優待品」という。）を株主に委託先を通じて送付し、本件株主優待品に係る送付費用（以下「本件送料」という。）の交際費等該当性が争われた国税不服審判所平成23年1月24日裁決（以下「大成ラミック事件」という。）が存在することが判明する<sup>(19)</sup>。

なお、本件株主優待品とは、法人が「自らが開発し、取引先に提供した包装用フィルム等を基に製造されたレトルト加工食品等」（T & A master 編集室, 2012, p.4）であり、「年2回、毎年3月末と9月末現在の株主に対して送付していた（現在は3月末の年1回のみ実施）」<sup>(20)</sup>。法人は本件株主優待品として「毎年3月末日および9月末日現在の株主に対し100

株～999株保有の場合は3,000円相当、1,000株以上保有の場合は5,000円相当の自社製品に関連する商品を贈呈（現在は3月末日の年1回のみ、100株以上保有の場合に5,000円相当の商品を贈呈）」<sup>(21)</sup>していた。

納税者は本件株主優待品の購入、箱の購入、商品の箱への組込及び本件株主優待品の株主への送付を委託先（以下「本件委託先」という。）に委託した。そして、納税者は、本件委託先に支払った商品代、箱代及び組込費用（以下「本件株主優待品費用」という。）を交際費等として経理し、本件委託先に支払った本件送料を運送費と経理した。課税当局は本件送料を交際費等として更正処分及び過少申告賦課決定処分（以下「更正処分等」という。）を行い、納税者は本件送料の交際費等該当性を争った。納税者は平成22年4月27日付でされた法人税更正処分等（平成18年3月期、平成19年3月期及び平成20年3月期）について関東信越国税不服審判所に審査請求の申立をし、国税不服審判所は平成23年1月24日付けで請求を棄却している。

大成ラミック事件の概要とその分析の方向性をまとめると下図のように表せる。

(19) 【データベース名】国税不服審判所裁決要旨検索システム

【データベース・アドレス】 <<http://www.kfs.go.jp/cgibin/sysrch/prj/web/pub/list/Saiketsuyoushi/searchtype/k/page/1>>

【データベース閲覧日】2019年8月14日

(20) 行政機関の保有する情報の公開に関する法律（以下「情報公開法」という。）第9条第1項により国税不服審判所情報公開窓口の情報公開請求し、裁決書（関裁（法）平22第44号／平成23年1月24

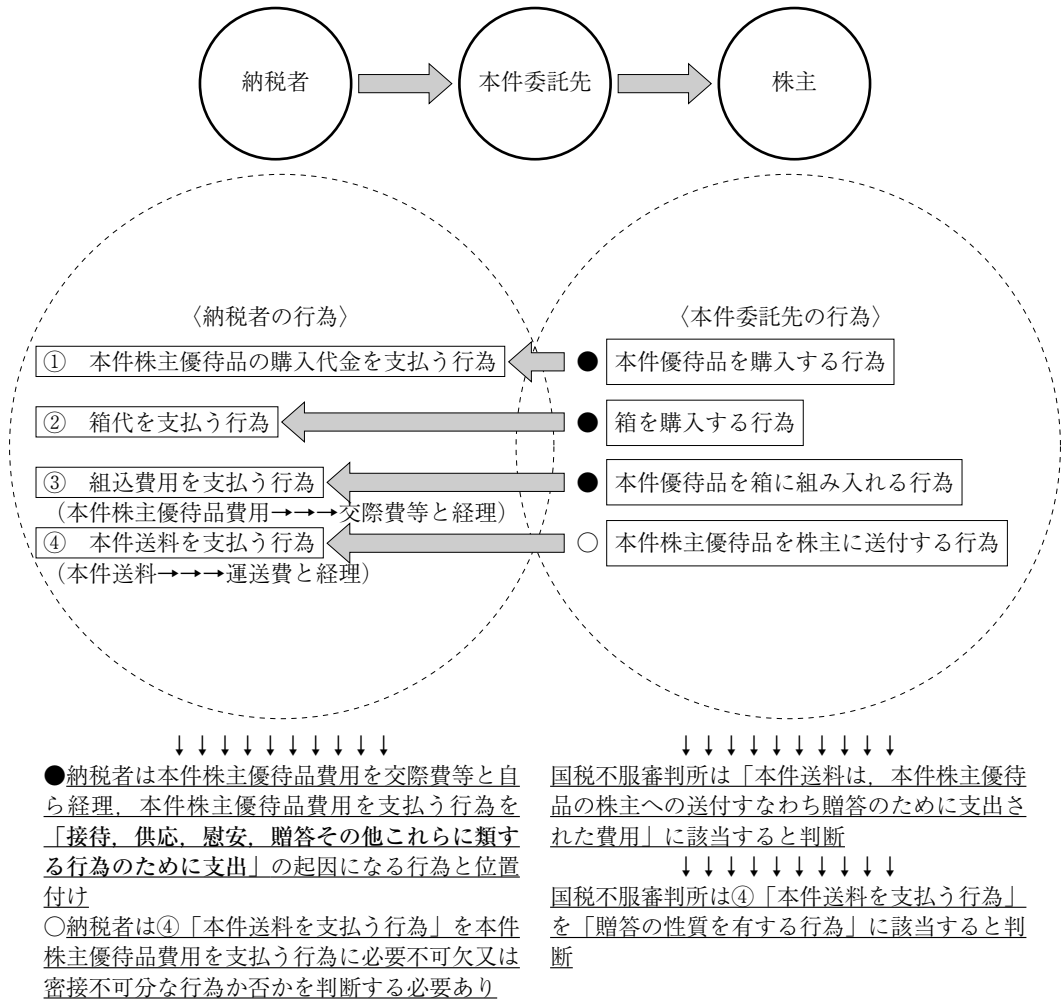
日）（大成ラミック事件 [未公開]）を取得した。

(21) T&A master 編集室「ニュース特集 審判所、株主への贈答行為と認定 株主優待制度の落とし穴、優待品の送料は交際費に」T&A master441号（2012年）4頁。当該裁決番号と裁決日（関裁（法）平22第44号／平成23年1月24日）が特定されていることから、納税者（審査請求人）は大成ラミック株式会社であることが判明した。

(22) T&A master 編集室・同上4頁。

図Ⅲ-1 大成ラミック事件の事実関係とその分析の方向性

納税者は本件委託先に①本件株主優待品の購入、②箱の購入、③箱への組入れ及び④株主への本件株主優待品の送付を委託



(図は筆者が作成)

## 2 争点

- イ 本件送料は、租税特別措置法第61条の4第3項に規定する交際費等に当たるか否か
- ロ 本件各更正処分は、信義則の原則に反し違法か否か(省略)
- ハ 平成17年3月期及び平成18年3月期の各

更正処分は、国税通則法第70条第1項に反し違法か否か(省略)

## 3 課税当局の主張

課税当局は、本件株主優待品の送付に係る本件送料の交際費等該当性の理由を次のように主張している。

〈株主は特定多数の者に該当〉

「……措置法通達61の4(1)–22に定めるとおり、株主は交際費等の支出の相手方に含まれるから、納税者の株主は納税者の事業に係る特定多数の者に当たる」(裁決書3頁)(下線は筆者)。

〈本件株主優待制度の支出目的は交際目的〉

「……本件株主優待制度における支出の目的は、広告宣伝ではなく、安定的な株主数の維持にあると認められるところ、納税者と株主との間の親睦の度を密にして継続して株主の地位を維持する関係を構築することは交際目的に該当する。」(裁決書4頁)

〈本件株主優待品を送付する行為は株主が便益を受けるための行為〉

「株主が本件株主優待品を受け取るためには、納税者が本件株主優待品を送付する行為は不可欠であるから、その行為は株主が便益を受けるための行為にほかならない。」(裁決書4頁)(下線は筆者)

#### 4 納税者の主張

納税者は、本件株主優待品の送付に係る本件送料の交際費等非該当性の理由を次のように主張している。

〈本件株主優待品の送付に係る本件送料交際費等に該当しないこと〉

「支出の相手方が株主という特定された者であったとしても、本件株主優待品は、納税者が開発し、取引先に提供した(包装用フィルム等)<sup>23</sup>を基に製品化された商品であり、納税者がかかわって製造された製品を株主に提供するという広告宣伝のための支的要素を強

く帯びているものであり、広告宣伝費としてとり扱われるべきものである。」(裁決書4・5頁)(括弧書きは筆者)。

〈接待等の相手方が直接利益を受けるという客観的状況の存在が必要〉

「交際費課税の対象とされるためには、接待を受けるなど、受益者が直接利益を受けるという客観的状況の存在が必要であるところ、本件送料は、本件株主優待品費用と異なり、株主が直接利益を受けるものではない。」(裁決書5頁)(下線は筆者)

#### 5 国税不服審判所の判断

国税不服審判所は、本件株主優待品の送付に係る本件送料の交際費等該当性を次のように判断している。

〈交際費課税制度の趣旨を提示〉

「措置法第61条の4に規定する交際費課税制度は、冗費、濫費を節減して法人所得の内部留保による資本蓄積の促進を図ることなどを目的として政策的に設けられたものである」(裁決書6頁)(下線は筆者)。

〈国税不服審判所は三要件説に基づいて交際費等該当性を判断〉

「措置法第61条の4第3項(筆者注:現行の租税特別措置法第61条の4第4項)の法文の規定や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の度を密にして取引関係の円滑な進行を図る

<sup>23</sup> 大成ラミック事件の裁決書原文で黒塗りになっている部分を、T&A master編集室・同上4～5頁等の筆者が得た情報を基に括弧書きで補足した。



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、冗費又は濫費に当たるか否かにかかわらず、①支出の相手方が事業関係者等であり、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するのが相当である。」(裁決書6・7頁)(下線と括弧書きは筆者)

〈本件株主優待品の送付は贈答の性質を有する行為〉

「……本件株主優待品の送付は、安定的な株主数を維持する目的で、納税者の株主に対して行われていたといえ、すなわち、納税者の事業関係者である株主の歓心を買って関係を良好なものとし、将来にわたって株主であることを奨励するものといえることができるから、贈答の性質を有する行為であると認めるのが相当である。」(裁決書7頁)(下線は筆者)

〈本件送料の支出の相手方は便益の享受をしている株主〉

「……本件送料は、本件株主優待品の株主への送付すなわち贈答のために支出された費用であり、その支出によって本件株主優待品の受領という利益を納税者の株主は受けるのであるから、本件株主優待品費用の支出と同様に、本件株主優待品を受け取る株主が、本件送料の支出による便益を享受するといえ、本件送料の支出の相手方であるといえることができる」(裁決書7頁)(下線は筆者)

## 6 大成ラミック事件の分析

〈納税者の主張は金子宏(2017)の誤読に基づくものであること〉

納税者は本件株主優待品に係る本件送料のみの交際費等該当性を争っていて、本件送料以外の本件株主優待品費用を自ら交際費等と経理している。また、納税者は本件株主優待品が納税者自ら開発し、取引先に提供した包装用フィルム等により製造されていること等を理由に、本件送料は広告宣伝費の要素が強いことを主張している。さらに、納税者の主張は、金子宏(2017)に基づいていて、法人の支出に交際費等該当性が認められるためには、受益者が直接利益を受けるという客観的状況の存在が必要であると主張している。つまり、納税者の主張は「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」に該当するためには、①接待等を受ける相手方が直接利益を受けている認識のみならず、②受益者が直接利益を受けるという客観的な状況にあることが必要であると主張していると考えられる。そして、納税者は「交際費課税の対象とされるためには、接待を受けるなど、受益者が直接利益を受けるという客観的状況の存在が必要であるところ、本件送料は、本件株主優待品の購入費用等と異なり、株主が直接利益を受けるものではない」(裁決書5頁)(下線は筆者)と主張し、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」を「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に係る相手方の認識のみならず、相手方の直接の利益享受の有無を中心に交際費等非該当性を主張していて、「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」をする主体である法人の行為ではなく、

支出の相手方が直接利益を受けているか否かを交際費等該当性のメルクマールとして主張するという大きな誤りを犯している。そして、それが納税者の審査請求棄却の最大の理由になっている。

大成ラミック事件は、課税当局のみならず納税者と国税不服審判所も「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の相手方の利益の享受の有無というその他の要素を判断の拠り所にしていてところに大きな特徴がある。

納税者の「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」をする主体である法人の行為ではなく、相手方の認識と受益者が直接利益を受けるという客観的状況の存在の必要性に係る主張は、金子宏（2017）の記述の誤読に基づいた主張であることに留意する<sup>24</sup>。

〈接待等を受ける側の最低限の認識があれば交際費等該当性は満たされる〉

「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の相手方の認識は「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」を受けているという最低限の認識があれば「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」（支出の目的）を補完する「その他の要素」の役割は果たす。そして、多くの場合、「接待、供応、慰安、贈

答その他これらに類する行為」の相手方の認識は行為の中に包摂されていて問題にさえない。

〈接待等の相手方の便益享受の有無は交際費該当性の判断に基本的に無関係〉

「受益者が直接利益を受けるという客観的状況が存在」するのは、御祝金やビール券、百貨店利用券の贈答のように、贈答された金銭の価値が明確である場合や贈答品を売買する市場が現実に存在していて、客観的交換価値が明らかな極めて限られた場合であり、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の相手方の便益享受の有無はその他の要素に過ぎない。

交際費等該当性は法人の行う「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」（支出の目的）を中心に分析をするべきである。納税者と課税当局がそれぞれ主張し、国税不服審判所が判断に重視している「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の相手方が受けた便益享受の有無は、交際費等該当性の判断において「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」（支出の目的）を補完する「その他の要素」に過ぎず、金銭等の贈答のような特殊な場合を除いて、交際費等該当性の判断には基本的に無関係である。

<sup>24</sup> 金子宏『租税法（第22版）』（2017年・弘文堂）399頁。金子宏が、交際費等と認められるためには、「それが客観的に法人の活動の一環として認められる目的のために支出されていること、あるいはその相手方がそれによって法人から利益を受けていると認識しうる客観的状況のもとで支出されていること」（下線は筆者）と記述しているのは、結婚披露宴の費用が交際費等に該当するか否か争われた裁判例と法人の代表者とその同伴者のゴルフ

プレーの費用が交際費等に該当するか争われた裁判例を基にした、個人的な経費と交際費等の区分に関する記述である。したがって、金子宏は、「相手方がそれによって法人から利益を受けていると認識しうる客観的状況のもとで支出されていること」により、個人的な経費と交際費等の区分に関しては法人の行為の客観性を重視していて、交際費等該当性の一般的規範（交際費等の課税要件）を示したのではないことに留意する。

〈国税不服審判所も納税者と同様に相手方の  
便益享受の有無を中心に判断〉

国税不服審判所は、納税者と同様に、「接待、  
供給、慰安、贈答その他これらに類する  
行為」の相手方の便益享受の有無を中心に交  
際費等該当性を判断している。本件送料は本  
件株主優待品を送付するための費用であるこ  
とは明白であるにもかかわらず、国税不服審  
判所は、本件送料は「本件株主優待品の株主  
への送付すなわち贈答のために支出された費  
用」(裁決書7頁)と何の脈略もなく、唐突に  
結論を提示している<sup>25)</sup>。

国税不服審判所は、本件送料は、①その贈  
答のために支出された費用であり、②本件送  
料の支出によって本件株主優待品の受領とい  
う利益を接待の相手方が受けることから、本  
件株主優待品の購入費用等の支出と同様に、  
接待の相手方が本件送料の支出による便益を  
享受するとして、「接待、供給、慰安、贈答  
その他これらに類する行為」の相手方の便益の  
享受を中心に交際費等該当性を判断している。

〈接待等のために支出か否かをどのように考え  
るべきか〉

納税者が交際費等の本件委託先に支払った

本件株主優待品費用を納税者自らが交際費等  
として経理している最大の理由は、納税者が  
本件委託先に委託の対価を現実に支払ってい  
るからにほかならない。つまり、オリエンタ  
ルランド事件及び安楽亭事件と比較すると、  
大成ラミック事件の事実関係の決定的な相違  
は、「接待、供給、慰安、贈答その他これらに  
類する行為のために支出」のうちの「支出」  
が明確に存在することにある。法人の本件委  
託先への支出の起因になる本件委託先の一つ  
一つの行為は、①本件委託先が本件株主優待  
品を購入し、②本件株主優待品を組み込むた  
めの箱を購入し、③本件株主優待品を箱に組  
み込み及び④本件株主優待品を株主に送付す  
る行為である。そして、本件委託先のそれぞ  
れの行為に対応する納税者の行為は、①本件  
委託先による本件株主優待品の商品代を支払  
い、②本件株主優待品を組み込むための箱代  
を支払い、③本件株主優待品を箱に組み込む  
組込費用を支払い及び④本件送料を支払う行  
為である。したがって、納税者の一つ一つの  
行為が「接待、供給、慰安、贈答その他これ  
らに類する行為」にそれぞれ該当するか否か  
を判断するべきことに留意する。そして、「接  
待、供給、慰安、贈答その他これらに類する

25) 国税不服審判所は「本件送料は、本件株主優待  
品の株主への送付すなわち贈答のために支出され  
た費用であり、その支出によって本件株主優待品  
の受領という利益を請求人の株主は受けるので  
あるから、本件株主優待品の支出と同様に、本件株  
主優待品を受け取る株主が、本件送料の支出によ  
る便益を享受するといえ、本件送料の支出の相手  
方であると言うことができる。」(裁決書7頁)(下  
線は筆者)と判断している。国税不服審判所は、  
①本件送料の支出目的が株主への贈答であることを  
唐突に判断し、しかも、②株主が本件送料の支  
出による便益を享受することを理由としている。

しかしながら、本件送料の本来の支出目的は本件  
株主優待品の送付であり、本件送料の支出という  
行為が本件株主優待品費用の起因になる行為と密  
接不可分又は必要不可欠な行為であることを議論  
すべきである。つまり、法人の本件送料を支出  
した行為を中心に交際費等該当性は判断するべき  
である。また、「接待、供給、慰安、贈答その他こ  
れらに類する行為」を受ける相手方が「便益を享  
受」するか否かは交際費等該当性の判断に特殊な  
場合を除いて無関係であり、支出の目的を補完す  
る重要度の低い「その他の要素」に該当する。

行為のために支出」のうち「支出」があるか否かの議論の要は、法人による一つ一つの行為を起因として、金銭又は棚卸資産等の出捐が伴うか否かである。したがって、「支出」があるか否かの議論は、「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」（支出の目的）を満たすか否か、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」（行為の形態）に該当するか否かは、まったく別の議論であることにも留意する。

〈本件送料の支払いは交際費等の支出の起因になる行為に該当しないこと〉

納税者が本件送料を交際費等と区分せずに運送費と経理したのは、本件送料の支出目的が「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」ではなく、広告宣伝目的が主なものであると考えたことに加え、そもそも論として、本件送料の支払いの本来的な目的は、本件委託先を通じて本件株主優待品を株主に送付することが目的であるからに他ならない。

〈本件送料の交際費等該当性、交際費等非該当性のための理論構成の必要性〉

そうすると、法人が本件委託先へ本件送料を支払う行為の直接的な支出の目的が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のため」に該当するか否か不明確であっても、納税者が自ら交際費等と経理した支出の起因になるそれぞれの行為である「①本件委託先が購入した本件株主優待品の商品代を支払い、②本件株主優待品を組み込むための箱代を支払い及び③本件株主優待品を箱に組み込むための組込費用を支払う行為」に必要不可欠又は密接不可分な行為に該当するのであれば、

交際費等に該当する。したがって、本件送料を納税者が負担する行為は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するか否か不明確であるが、「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」に該当するためには、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」と必要不可欠又は密接不可分な行為に該当すると理論構成する必要がある。

〈本件株主優待品費用は本当に交際費等に該当するのか〉

本件株主優待品費用と本件送料が交際費等該当性を満たすためには、まず、本件株主優待品費用の「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するか否かを検討しなければならない。

〈株主優待制度に係る株主優待品費用は交際費等として実務的に定着〉

納税者が本件委託先に支払った本件株主優待品費用である商品代、箱代及び組入費用を自ら交際費等として経理していることから、金銭又は棚卸資産等の出捐を伴う本件株主優待品費用の交際費等該当性判断は実務的に定着しつつあり、一般的に交際費等と判断されていることが明らかになった。

しかしながら、株主優待品費用は、そもそも論として、何故、交際費等に該当するのか、とりわけ、大成ラミック事件と異なり、株主優待品の株主の交付に法人の金銭又は棚卸資産等の出捐が伴わない場合に、「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」と理論構成できる場合があるか否かは法人の一つ一つの行為ごとに慎重に判断すべきである。

〈本件株主優待品費用と本件送料は、そもそも交際費等に該当しない可能性が極めて高いこと〉

納税者は本件送料のみを運送費と主張しながらも、それ以外の本件株主優待品費用を自ら交際費等と処理している。したがって、納税者の主張には一貫性がなく、国税不服審判所への審査請求とその理由は著しく説得力に欠けるものである。

本件株主優待品は「自らが開発し、取引先に提供した包装用フィルム等を基に製造されたレトルト加工食品等」<sup>26)</sup>であるところ、納税者は本件株主優待品費用と本件送料の全額が、納税者自らが開発し、取引先に提供した包装用フィルム等を基に製造されたレトルト加工食品等を用いた市場一般に対する広告宣伝費に該当すると主張するべきであった。

本件株主優待品費用の支出の相手方は3月末日と9月末日に一定株式数を保有する既存株主であるところ、課税当局が主張し、国税不服審判所が判断するように実際の支出の相手方は一定の条件を満たしている特定多数の株主である。

しかしながら、本件株主優待制度の究極の目的は、包装用フィルム等の自社製品を基に製造されたレトルト加工食品等を一定の条件を満たしている既存株主に配布することを通じて、市場に広く存在する潜在的株主の市場参加を促進させることにある。つまり、本件株主優待品費用及び本件送料を支出する本来の目的は、包装用フィルム等の自社製品を基に製造されたレトルト加工食品等の既存株主への広告宣伝というよりも、魅力的な本件株主優待品を提供することにより、大成ラミック株式会社そのものを株式市場で広告宣伝することにある。そして、その対象は市場に存

する不特定多数の潜在的株主であると明確に理論構成できることに留意する。以上の理論構成に従えば、本件株主優待品費用及び本件送料を支出する主な目的は、交際目的ではなく広告宣伝目的であることを主張することに加えて、本件株主優待品費用及び本件送料の支出の相手方は、市場に存する不特定多数の潜在的株主であり、事業関係者等には該当しないことから交際費等非該当性を主張する必要があった。

〈三要件説に基づく判断は交際費等該当性の範囲を著しく広げていること〉

国税不服審判所は、本件送料の支出の目的を「……安定的な株主数を維持する目的で、納税者の株主に対して行われていたといえ、すなわち、納税者の事業関係者である株主の歓心を買って関係を良好なものとし、将来にわたって株主であることを奨励するものといえることができるから、贈答の性質を有する行為であると認めるのが相当である。」(裁決書7頁)と判断している。したがって、国税不服審判所は支出の相手方が株主であることを考慮して、本来の三要件説の支出の目的である「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」、すなわち、「取引関係の円滑化」をさらに言い換え、「株主の歓心を買って関係を良好なものとし、将来にわたって株主であることを奨励するもの」(裁決書7頁)と議論している。つまり、国税不服審判所は「接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出」(支出の目的)という条文の規定から離れて、三要件説の「取引関係の円滑化」という支出の

<sup>26)</sup> T&A master編集室・前掲注(21)4頁。

目的に基づいて、結果的に交際費等該当性の範囲を極めて広く解釈しているのが分かる。さらに、国税不服審判所は大成ラミック株式会社の特定の既存株主のみが支出の相手方であることを強調するために、「(現在から)将来にわたって株主であることを奨励する」(下線と括弧書きは筆者)という議論を付け加えていて、支出の目的は市場の潜在的株主に対する広告宣伝目的であるという本件株主優待制度の本来の趣旨目的を熟知しながら、裁決作成に配慮していないことは明らかである。

〈国税不服審判所は誤った支出の目的を提示し、支出の形態のメルクマールの提示と内容検討を怠っていること〉

国税不服審判所は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」(行為の形態)のうち、「その他これらに類する行為」のメルクマールの提示をしていないのみならず、「贈答の性質」という検討結果を唐突に示すのみである。納税者が本件送料を支払う行為が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」のうちの贈答に、何故、該当するかの検討内容を一切示していない。その理由は、国税不服審判所が三要件説に基づいて判断し、「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」(支出の目的)をさらに言い換えていることにある。つまり、①条文中に規定する「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」(支出の目的)を言い換えた「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」(三要件説に基づく「取引関係の円滑化」という支出の目的)及び②「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」(行為の形態)は、課税要件としては完全に機能不

全に陥っていて、裁判所や国税不服審判所による納税者に不利な判断の拠り所になっていることが分かる。

おわりに (結論)

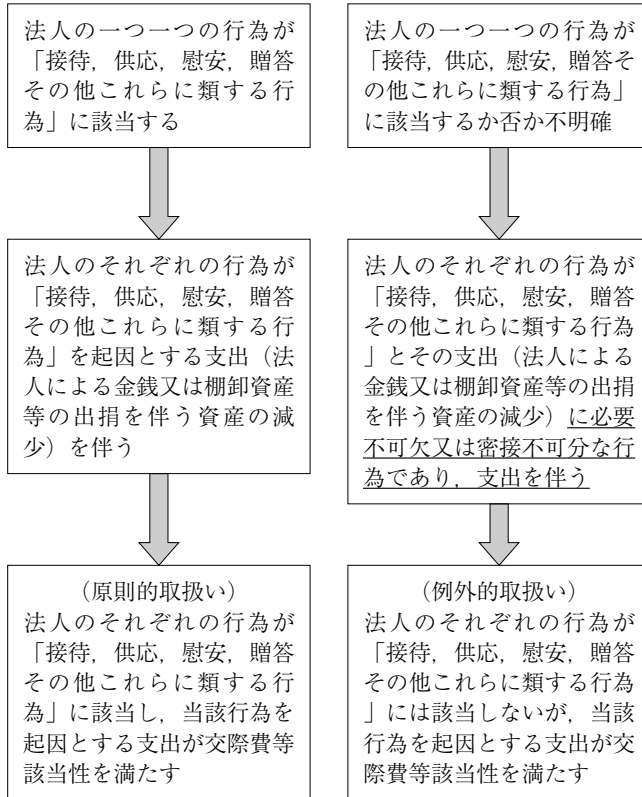
この論文の目的は、租税特別措置法第61条の4第4項に規定する「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」と交際費等該当性の判断基準との関係を明らかにすることであった。

〈結論 その1〉

まず、法人の一つ一つの行為が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するか否かを判断する必要がある、それぞれの行為が支出に結びつくか否かを明確化する必要がある。したがって、法人の一つ一つの「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当する行為を起因とする「支出」があるか否かにより交際費等該当性を判断するのが原則的取扱いである。次に、「支出」とは、法人による金銭又は棚卸資産等の出捐をいい、法人の資産の減少をもたらすことに留意する。さらに、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するか否か不明確な行為であっても、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」と必要不可欠又は密接不可分な行為を起因とする「支出」も交際費等該当性を満たすのが例外的取扱いである。

以上の議論を図示すると下図のように表せる。

図 結-1 法人の一つ一つの行為と交際費等該当性の関係



(図は筆者が作成)

### 〔結論 その2〕

交際費等該当性の判断基準は通説とされる三要件説ではなく、交際費等分析フレームワークを事実関係に当てはめ、条文から導かれる三つの基準以外の「その他の要素」の重要度と役割の明確化及び三つの基準との関係を明らかにすることにより導くべきである。三要件説に基づく支出の目的は「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」（支出の目的）が「取引関係との相手方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」（裁決書6・7頁）という「取引関係の円滑化」に言い換えられている。そ

して、国税不服審判所はそれを「株主の歓心を買って関係を良好なものとし、将来にわたって株主であることを奨励するもの」（裁決書7頁）として、「取引関係の円滑化」という三要件説に基づく支出の目的を大成ラミック事件の事実関係に合わせてさらに言い換えていて、結果的に三要件説は交際費等の課税範囲を大幅に広げる役割を果たしている。その一方で、国税不服審判所は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」（行為の形態）のうち、「その他これらに類する行為」のメルクマールを示していないのみならず、「贈答の性質を有する行為と認めるのが相当であ

る」(裁決書7頁)という結論のみを示している、内容の検討経過を一切示していない。したがって、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」(行為の形態)は課税要件の厳格化の役割を全く果たしていない。

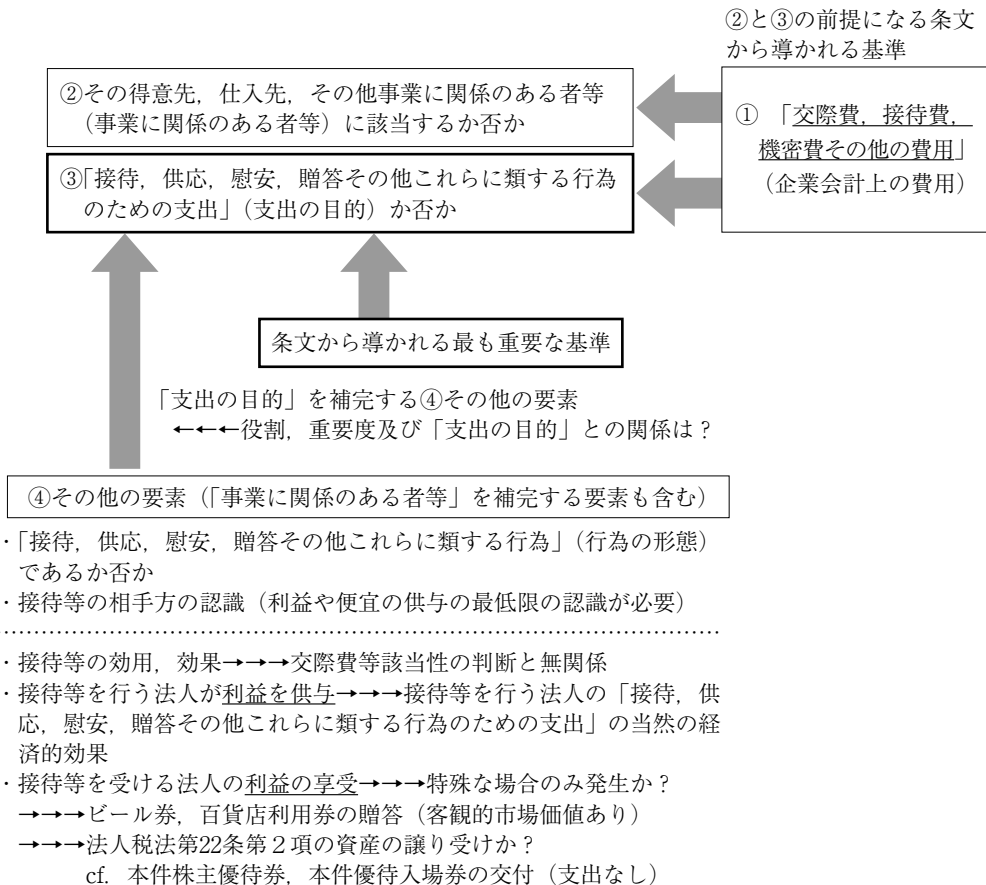
交際費等分析フレームワークとは①「交際費、接待費、機密費その他の費用」(企業会計上の費用)、②「その得意先、仕入先、その他事業に関係のある者等」(事業関係者等)、③「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出」(支出の目的)及び④①から③以外のその他の要素から成立している、

事実関係を分析するための方法論である。最終的には、④その他の要素の重要度と支出の目的を補完する等その役割の明確化及び三つの要素との関係を明らかにする。

大成ラミック事件で問題とされた「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」(支出の目的)の相手方の便益享受の有無はその他の要素に分類され、特殊な場合を除いて交際費等該当性の判断には基本的に無関係である。

以上

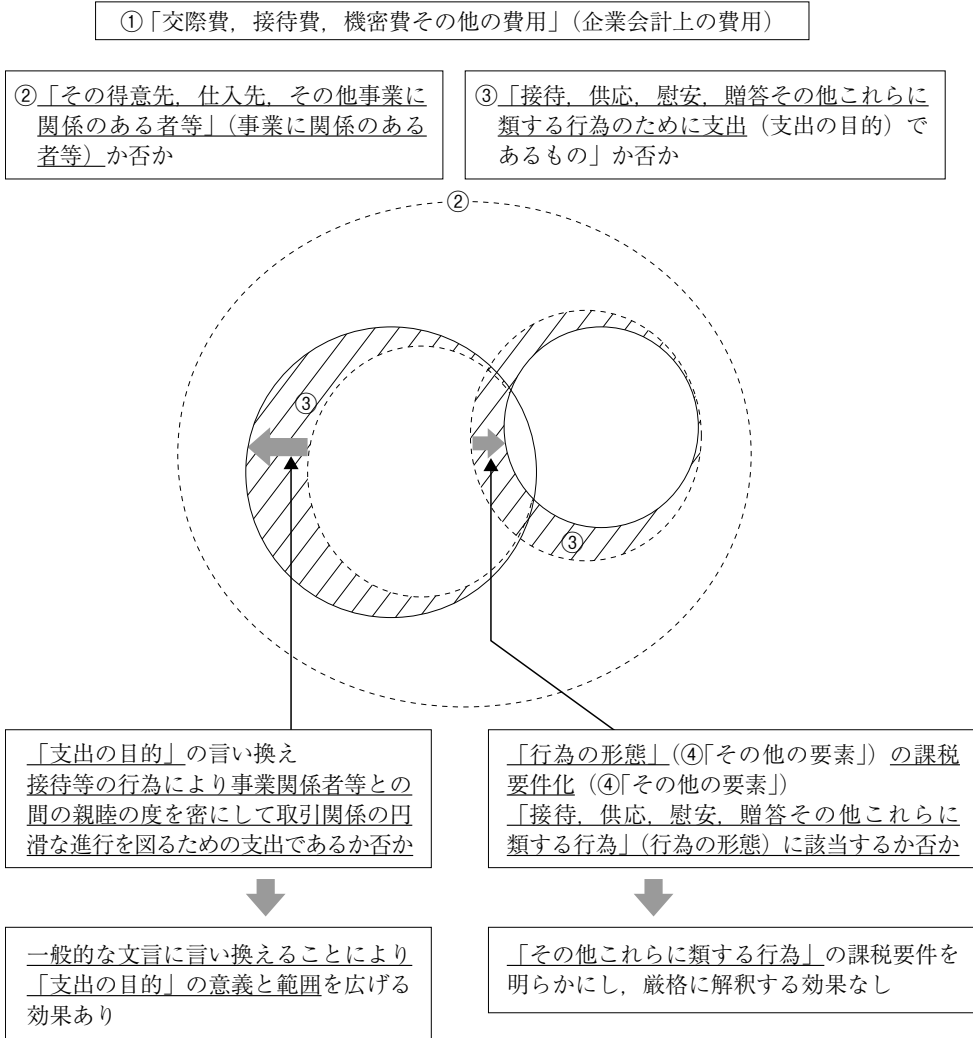
図 結-2 交際費等分析フレームワークの構造



(図は税法学578号 (2018) 194頁の図IV-1を修正の上、再掲)



図 結-3 条文から導かれる三つの基準と三要件説との関係



(図は税法学578号(2008)175頁の図II-1を修正の上，再掲)