

交際費等課税規定における「支出」の概念の検討

安井 栄 二

目次

- 一 はじめに
- 二 事案の紹介
 - 1. 事案の概要
 - 2. 当事者の主張
 - 3. 判決
- 三 検討
 - 1. 検討すべき論点
 - 2. 交際費課税の趣旨との関係
 - 3. 交際費を推計することの是非
 - 4. 他の事案への影響
 - 5. 小括
- 四 結びに代えて

一 はじめに

租税特別措置法（以下「措置法」という）61条の4第3項によれば、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（……『接待等』という。）のために支出するもの」とされる。つまり、措置法に規定される交際費等とは、要するにその支出により取引を円滑にするためのものであるといえる。したがって、企業会計上これらは費用であるといえ、法人税法上も22条3項2号の費用にあたり、「損金」となるといえよう。

しかしながら、措置法は、この交際費等を原則的に損金不算入としている。その理由としては、一般的に「法人の支出する交際費等の中には事業との関連性の少ないものもあり、また交際費等の損金算入を無制限に認めると、いたずらに法人の冗費・濫費を増大させるおそれがある」¹⁾からとされている。このうち、「事業との関連性の少ないもの」については、そもそも事業との関連性がないものであれば企業会計上も「費用」とはならないから、法人税法上も「損金」にならないことは明らかである。問題になるのは、取引先を接待しそれによって仕事を受注することができたというような、事業との関連性が認められるケー

1) 金子宏『租税法（第17版）』弘文堂（2012年）346頁。

スである。措置法の規定上、交際費等を事業との関連性があるものとならないものとに区別していないから、このような交際費も損金不算入となるが、その理由が「いたずらに法人の冗費・濫費を増大させるおそれがある」という部分である。これは、事業遂行のために多額の交際費を使用することは企業活動として健全ではないという考え方に基づいているものと考えられる。そのため、交際費等を損金不算入として課税対象とすることは、まさに政策目的によるものといえよう²⁾。

この交際費等に対する課税を巡っては、これまでである支出が交際費等にあたるか否かについて、数多く争われてきた。昭和40年改正前の旧法下ではあるが、取引先を旅行に招待した際に負担した費用が交際費等にあたるかが争われた事案において、東京高裁昭和39年11月25日判決³⁾は、「交際費等とは……法人が得意先仕入先その他事業に関係ある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ために支出するものをいう」と交際費等の要件を述べている。次に、ドライブインを営む法人が自己の経営するドライブインに駐車した観光バスの運転手等に交付したチップが交際費等にあたりとされた、いわゆる「ドライブイン事件」では、東京高裁昭和52年11月30日判決⁴⁾が、「法人の支出が（措置）法第63条第5項（現行：61条の4第3項）に定める交際費等に当るとされるためには、同条項の規定の文理上明らかなように、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、きよう応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものであることを必要とする」と述べている。ここで述べられた交際費等該当要件は一般に「二要件説」とよばれている⁵⁾。

これに対し、大学病院の医師らが英語で執筆した論文の添削を製薬会社が業者に依頼し、その際に必要な添削料の一部を製薬会社が負担し、それが交際費等に当たるとして課税処分が行われた、いわゆる「萬有製薬事件」では、東京高裁平成15年9月9日判決⁶⁾が、次のように述べて「三要件説」とよばれる判断基準を示している。

「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。」

2) 交際費課税が政策目的であることについて、谷口勢津夫『税法基本講義（第3版）』弘文堂（2012年）434頁、岡村忠生『法人税法講義（第3版）』成文堂（2007年）171頁参照。

3) 行集14巻4号790頁。

4) 行集28巻11号1257頁。

5) この判断基準によるものとして、東京高裁平成5年6月28日判決・行集44巻6=7号506頁等参照。

6) 判時1834号28頁。なお、この事案で東京高裁は、製薬会社が論文添削料の一部を負担することにより当該医師らを「接待した」とはいえないとして、課税庁の課税処分を取り消している。

このように、ある支出が交際費等に該当するかどうかの判断基準については、上記判例やそれに対する評釈等⁷⁾により明確化されつつある。

ところが、近年、交際費等を巡る別の論点が浮き彫りとなった。それは、交際費等とされる支出がそもそも存在するかどうかという点である。これは、いわゆるテーマパーク施設を運営する株式会社が、当該施設への入場および施設の利用等を無償とする優待入場券を発行し、取引先等に交付していたケースで、課税庁がその会社に対して交際費課税を行った事案において問題となった。すなわち、この会社は自社サービスを取引先等に提供することによって接待を行い、課税庁はそのサービス提供に要した費用が交際費等に当たるとして当該費用額を損金不算入としたのである。

しかし、この会社は運営するテーマパークの通常営業中に取引先等を招待し、通常入場者と区別することなくサービスの提供を行っていた。そのため、この事案では、優待入場券が使用されても特段の費用が発生することはなかったのである⁸⁾。そこで、課税庁は上記の「サービス提供に要した費用」を入場者一人当たりの売上原価に優待入場券による入場者数を乗ずることによって算定した。しかしながら、このような場合に交際費等が「支出」されたといえるのだろうか。

そこで、本稿では、まずその事案を紹介した後、この事案に関する当事者の主張および裁判所の判断を確認する。そして、裁判所の判断を前提とした場合に生じる問題点について、特に交際費等課税規定の趣旨との関係や本件における交際費等の算定方法を中心に検討することによって、交際費等課税規定における「支出」の概念をどのように捉えるべきか考察していきたい。

二 事案の紹介

1. 事実の概要

原告のX社は、わが国で遊園施設（いわゆるテーマパーク）を運営する株式会社である。X社は、運営する遊園施設への入場及びその施設の利用等を無償とする優待入場券を発行し、重要な取引先やマスコミ関係者に交付していた。施設内において、優待入場券による入場者と通常の有償入場券による入場者は区別されておらず、X社が優待入場券による入場者に対して特別の役務提供を行っている事実はなかった。そのため、X社は、本件優待入場券が使用されたことに伴う経費処理を特段行っていなかった。

これに対して課税庁は、本件優待入場券が使用されたときに費用が支出されており、X社が売上原価とした費用の一部は、措置法61条の4第3項が規定する交際費等に当たる、

7) 萬有製薬事件の評釈としては、田中治「判批」判時1870号（2004年）175頁、辻富久「判批」ジュリ1270号（2004年）210頁、林仲宣＝四方田彰＝角田敬子「判批」税経通信60巻12号（2005年）233頁、山田俊一「判批」月刊税務事例37巻9号（2005年）22頁、秋山高善「判批」税研25巻3号（2009年）119頁等を参照。

8) 厳密には、優待入場券の発行に際してその作成費用が別途発生しており、その費用は、取引先等に対する接待のために支出した費用といえる。

として更正処分を行った。X社がこれを不服として、所定の不服審査手続を経て、本件更正処分等の取消を求めて出訴したのが本事案である。

2. 当事者の主張

(1) 被告側の主張

本事案において被告（国）は、まず交際費等該当性の判断基準について、「(ある)支出が交際費等に該当するためには、〔1〕支出の相手方が事業に関係のある者等であること、〔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ためであること、〔3〕支出の原因となる行為の形態が接待等であることの3要件を満たす必要がある。」と述べている。

これは、製薬会社が病院の勤務医の英語論文の添削費用の一部を負担した事案（いわゆる「萬有製薬事件」）の控訴審（東京高裁平成15年9月9日）判決において示されたものと同じ基準といえる。これを踏まえて被告は、本件の交際費等該当性について概ね以下のように主張している。

- ① X社は重要な得意先やマスコミ関係者に対して優待入場券を交付していることから、本件優待入場券の使用に係る費用の支出の相手方は、事業に関係のある者等といえる。
- ② X社は、特定の事業関係者に対し、本件優待入場券を無償交付し、遊園施設を利用させている。これは、原告の事業と特に関係の深い者に対する謝礼の意であり、本件優待入場券の使用に係る費用の支出の目的は、これらの者と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といえる。
- ③ X社は、事業関係者に対し、本来有償である入場券を上記の目的をもって無償交付したところ、その交付は、これを受けた特定の得意先又はマスコミ関係者の歓心を買うとともに、これらの者に対するその利用による慰安のために行った接待又は贈答であるから、本件優待入場券の使用に係る費用は、その支出の原因となる行為の形態が接待等に当たる。

また、被告が交際費等に当たると主張する「本件優待入場券の使用に係る費用」の額について、被告は次のように述べている。

「交際費等とは、接待等のために支出するものであるから、本件優待入場券の使用に係る費用の支出の時期（接待等があったとき）は、本件優待入場券を現に使用したとき、すなわち、特定の事業関係者が原告の遊園施設を利用したときとなる。そうすると、本件優待入場券の使用に伴い原告が支出する交際費等の額は、本件優待入場券が使用されたことに伴い原告が支出したと認められる費用の額（原価）といえ、本件優待入場券が使用されたときに支出される1人当たりの費用の額に使用された本件優待入場券の枚数を乗じた金額となる。」

そして被告は、「原告は、本件優待入場券による入場者と有償入場券による入場者との間に、遊園施設の利用に関して差異を設けることなく、一律に同様のサービスを提供しているのであって、上記各入場者に対してサービスを提供するために、……遊園施設の運営

に係る費用を支出しているのであるから、原告は、本件優待入場券による入場者に対しても費用を支出していることは明らかであるから、「本件優待入場券は、原告の発行している入場券のうちの一部であることから、本件優待入場券が使用されたときに支出される費用の額は、入場券売上げに対応する費用の額を算定することにより求めることができる。」と費用計算の妥当性を主張している。この被告の主張をまとめると、次のとおりとなる。

- ① 売上原価である遊園施設の運営に係る費用は全入場者に対して向けられたものであり、入場者1人当たりの費用の額が算出できる。
- ② その1人当たりの費用の額に優待入場券による入場者数を掛けると優待入場券による入場者に対して支出されたと考えられる費用の額が算定できる。
- ③ この費用は交際費等該当性の上記要件を満たすので、交際費等として損金不算入となる。

(2) 原告側の主張

これに対して原告（X社）は、「交際費等の損金不算入の制度趣旨は、法人の冗費、濫費を抑制して資本蓄積の充実等により企業基盤の強化を図ることにある。」と述べた上で、次のように主張している。

「本件優待入場券による入場者数の割合は、総入場者の0.2パーセント程度にすぎず、1日当たりの平均値でみても……1日当たりの平均入場者数の0.25パーセントから0.3パーセント程度であって、電鉄会社における優待乗車券と同様に、原告が保有する遊園施設を余裕枠の範囲において有償入場券による入場者を排除することなく使用させるにすぎない。仮に原告が本件優待入場券の交付を廃止しても、原告の人件費、営業資材費、エンターテイメント・ショー制作費、業務委託費、販促活動費、ロイヤルティー及びその他の費用の支出は、本件優待入場券の作成に直接要した費用、すなわち本件優待入場券の製作、印刷費用を除いては、全く不変である。本件優待入場券の製作、印刷費用を除く上記の費用は、本件優待入場券による入場者の存否にかかわらず、原告が施設を運営するためには否応なしに支出しなければならない不可欠の費用であり、本件優待入場券による入場者の接待等のために支出した費用ではない。本件優待入場券の交付は、上記製作、印刷費用を除き、何らの金銭の出えんを伴わないのであるから、上記製作、印刷費用以外の費用は、そもそも交際費等に該当しない。また、企業の冗費を節約して資本蓄積の充実等により企業基盤の強化を図るという交際費課税の趣旨からすれば、ある費用が交際費等であると認定して損金不算入制度を適用するためには、大前提として、当該接待等が減少すればそのために要していた費用が不要となることが要件となるところ、そのような観点からも、上記製作、印刷費用以外の費用が交際費等に当たるとはいえない。

そして、上記製作、印刷費用の単価は、1枚当たり2.4円ないし5.8円程度であるところ、交際費等の損金不算入の制度趣旨が前記のとおりであることにかんがみれば、このようなわずかな支出が冗費、濫費となる余地はないのであるから、上記製作、印刷費用

が交際費等に該当する余地はない。

したがって、本件優待入場券に関しては、交際費等として課税をする余地がないのであり、被告が主張する諸費用は、原告が本件優待入場券による入場者に対する接待等の『ために支出する』費用に当たらないことは明白である。』

3. 判決

(1) 第一審判決

第一審である東京地裁は、平成21年7月31日判決において、以下のような理由からX社の請求を退けた。

まず、交際費等該当性の判断基準については、「(措置法61条の4第3項の文言に照らすと、特定の費用が同項の交際費等に当たるか否かを判断するに当たっては、個別の事案の事実関係に即し、その支出の相手方、支出の目的及び支出に係る法人の行為の形態を考慮することが必要とされるものと解される。」と述べ、いわゆる萬有製薬事件における東京高裁の判断基準を踏襲している。その上で、次のように結論づけている。

「原告が本件優待入場券を発行してこれを使用させていたことについては、原告の遂行する事業に関係のある企業及びマスコミ関係者等の特定の者に対し、その歓心を買って関係を良好なものとし原告の事業を円滑に遂行すべく、接待又は供応の趣旨でされたと認めるのが相当であり、これを使用して入場等をした者に対して役務を提供するに当たり原告が支出した上記の費用については、上記のような支出の相手方、支出の目的及び支出に係る行為の形態に照らし、措置法61条の4第3項の交際費等に当たると認めるのが相当である。」

また、X社の「交際費課税の趣旨からすれば、ある費用が交際費等であると認定して損金不算入制度を適用するためには、大前提として、当該接待等が減少すればそのために要していた費用が不要となることが要件となる」という主張については、次のような理由から退けている。

「例えば1日といった単位となる期間においてその対象となる者が相当の多数にわたりあらかじめその数を確定することが困難であることを踏まえ、一定の見込みに立って、それらの者に対して包括して特定の役務を提供することを事業とする法人が、当該役務を現に提供し、かつ、当該役務の提供を無償で受ける者がこれを有償で受ける者と別異の取扱いをされていない場合、当該役務の提供に要した費用は、当該役務の提供を受けた者との関係においては、これを無償で受けた者を含め、対象となった者全員に対する当該役務の提供のために支出されたとみるのが相当である。このことを基礎に、当該役務の提供に要した費用のうちこれを無償で受けた者に対応する分につきその全部又は一部が交際費等に当たるか否かを論ずることは、法人のする特定の行為について一定の政策的見地から法人税の課税の基礎となる所得の金額の計算に当たりそのために支出した費用の額を損金の額に算入しないものとすることによって抑制しようとする措置法61条の4の規定の趣旨と矛盾するものではない。」

(2) 控訴審における当事者の主張と判決

X社の控訴を受けて行われた控訴審において、X社は、上記主張他に「本件優待入場券に関して控訴人が何らかの費用を支出したとしても、それは広告宣伝又は販売促進を目的とするものであり、交際費等が支出されたとみる余地はない。」という予備的主張を追加した。

これに対して東京高裁は、平成22年3月24日判決において、東京地裁の判決を支持し、X社の予備的主張については、次のような理由で退けている。

「本件優待入場券のうち、本件役員扱い入場券の配布先には控訴人の広告宣伝又は販売促進との結びつきが考えにくい企業や個人が多く含まれており、パーク内での商品販売収入や飲食販売収入の促進を図ることを目的としたものとは言い難い。また、本件プレス関係入場券の配布先も控訴人の広告宣伝又は販売促進との結びつきが考えにくいマスコミの部署や役員、管理職が多く含まれており、広告宣伝を目的としたものとは言い難く、プレスファミリーデーも、マスコミ関係者の家族を招待するものである以上、本件プレス関係入場券により来場したマスコミ関係者やその家族の歓心を買うための企画といわざるを得ない。

結局、控訴人が本件優待入場券を配付して使用させたのは、原判決が説示しており、特定の配布先に対する接待又は供応の趣旨によるものと認めるのが相当であり、広告宣伝又は販売促進を目的とするものであったという控訴人の主張は採用することができない。」

(3) 最高裁決定

その後X社は、最高裁に対して上告及び上告受理申立てを行ったが、最高裁第二小法廷は平成22年10月8日決定において上告棄却・不受理とし、X社の敗訴が確定した。

三 検 討

1. 検討すべき論点

本判決に対しては、東京地裁判決が出されて以降、複数の評釈が発表されている⁹⁾。そのなかには、交際費等該当性の三要件説に則って本判決を支持するもの¹⁰⁾や、逆に批判するもの¹¹⁾などがある。しかしながら、本件で争点となったのは、「ある支出が交際費等に

9) 品川芳宣「判批」TKC税研情報19巻2号(2010年)39頁、同「判批」税研25巻6号(2010年)86頁、林仲宣＝高木良昌「判批」税務弘報58巻2号(2010年)134頁、藤曲武美「判批」月刊税務事例42巻9号(2010年)20頁、大淵博義「判批」月刊税務事例43巻1号(2011年)1頁、久乗哲「判批」税理54巻3号(2011年)222頁、佐藤孝一「判批」月刊税務事例43巻9号(2011年)7頁、橋本守次「判批」税務QA116号(2011年)22頁、拙稿「判批」税務QA119号(2012年)48頁など参照。

10) 久乗・前掲注9)226頁以下参照。

11) 大淵・前掲注9)4頁以下参照。

該当するか」ではなく、「交際費等に該当するとされる支出が存在したか」であった。すなわち、本件において問題となるのは、課税庁により交際費等として認定された費用が「接待等のために支出された」ものといえるかどうかである。交際費等該当性の三要件は、「ある支出が交際費等に該当するか」を判断するためのものであり、本件の事案は、上記三要件に該当するかどうかを検討する以前の問題であると思われる。

この点に関して、措置法基本通達61の4(1)-24では、交際費等の支出の意義として「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つたものをいう」と定められている。しかし、この通達の定めも、交際費等がどの事業年度に帰属するかという問題に関連するものであり、本件の争点との関連性は薄いものと思われる。

それでは、この問題にかかる当事者の主張と裁判所の判断をあらためてみていきたい。まず、X社は「企業の冗費を節約して資本蓄積の充実等により企業基盤の強化を図るといふ交際費課税の趣旨からすれば、ある費用が交際費等であると認定して損金不算入制度を適用するためには、大前提として、当該接待等が減少すればそのために要していた費用が不要となることが要件となる」と述べている。これに対して、被告は「原告の主張は、冗費、濫費の抑制という政策目的を実現し得ること又は本件優待入場券を廃止すれば運営費が減少する関係にあることという交際費等該当性の要件ではない事情を要件として取り込もうとするものであり、失当である。」と述べている。そして、裁判所も「当該役務の提供に要した費用のうちこれ無償で受けた者に対応する分につきその全部又は一部が交際費等に当たるか否かを論ずることは、法人のする特定の行為について一定の政策的見地から法人税の課税の基礎となる所得の金額の計算に当たりそのために支出した費用の額を損金の額に算入しないものとすることによって抑制しようとする措置法61条の4の規定の趣旨と矛盾するものではない。」と述べて、X社の主張を退けている。

しかしながら、そのような裁判所の判断を前提とすると、①交際費課税の趣旨との関係、②交際費を推計することの是非、および③他の事案への影響、といった問題が発生すると思われる。以下では、この3つの問題についてそれぞれ検討していきたい。

2. 交際費課税の趣旨との関係

(1) 交際費課税の趣旨の確認

前述のとおり、交際費課税の趣旨は法人の冗費、濫費の抑制であるとされている。たとえば、昭和31年臨時税制調査会答申においては、次のように述べられている¹²⁾。

「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ねらいをもっている。」

12) 臨時税制調査会編『臨時税制調査会答申』臨時税制調査会（1956年）135頁。

また、裁判例では東京地裁昭和44年11月27日判決が次のように述べている¹³⁾。

「租税特別措置法は、『交際費等』につき、法人税収入の増加をはかり、あわせて、その浪費を抑制し、資本の蓄積を期するために、所得の計算上、一定の限度を画し、その限度を超える部分を損金に算入しないこととしている。」

この他、東京地裁昭和53年1月26日判決¹⁴⁾、同昭和56年4月15日判決¹⁵⁾、同昭和57年8月31日判決¹⁶⁾が、交際費課税の趣旨について同様の判断を示している。

このように、交際費課税の趣旨が法人の冗費、濫費の抑制にあるということには異論がないと思われる。なお、記念行事開催に伴い支出した交際費等の額から出席者から受領した祝金を控除して交際費等の額を計算することができるかが争われた、東京地裁平成元年12月18日判決は、次のように述べている。

「交際費損金不算入制度は、資本蓄積のために個々の交際費等のうちの冗費、濫費に該当する部分のみをとり上げてこれを規制する制度ではなく、交際費等の性質如何にかかわらずこれを損金に算入（原文ママ）できない経費とすることによって、冗費性又は濫費性を帯びる必要以上の交際費等の支出を抑制することもその目的とするものであり、同制度制定以来、個々の交際費等につき冗費、濫費を問うことなく交際費等の支出額のうち損金算入額の範囲を総量的に定めてきたものと理解される」。

上記判決は、交際費等該当性の要件に当該費用の冗費、濫費性も加味するべきだという、納税者の主張を退ける根拠として示されたものである。得意先に花輪等を贈った際の費用が交際費等に当たるかが争われた、東京高裁平成17年8月2日判決¹⁷⁾も、原審である静岡地裁平成17年4月14日判決¹⁸⁾を引用する形で、同様の判示を行っている。措置法61条の4第3項の定義規定に「費用の冗費性、濫費性」が明記されていない以上、交際費等該当性の要件にそれらを加味しないという上記判決の判断は仕方がないものと思われる。

ただし、東京高裁平成17年8月2日判決においても、交際費等課税規定は、事業関係者との取引関係の円滑化のために支出される交際費等を損金不算入とすることで「事前に、交際費等の支出そのものの抑制を図り、その結果として、冗費性又は濫費性を帯びる必要以上の交際費等の支出を抑制することを狙っ」ていると解されている。

そうすると、交際費課税の対象となる費用は、交際費等の対象となる接待等の行為を行

13) 行集20巻11号1506頁。

14) 「法六三条五項の交際費等課税の趣旨は、法人の交際費等の濫費を抑制し、経済の発展に資するため、本来、事業遂行上必要な損金性を有する支出のうち、同条項に該当するものを政策的に一定の限度で損金に算入しないこととした」（判時882号39頁）。

15) 「交際費等が当該法人にとっては必要な事業経費であり得るにもかかわらず一定限度を超える額の損金算入を否認している趣旨が、社会的冗費の抑制にある」。税資117号20頁以下）。

16) 「法人が支出した交際費等は、事業のために使われている限りは、企業会計上はその全額が費用となるべき性質のものである。しかし、法人の冗費・濫費を抑制し、自己資本の充実を図る等の政策上の目的から、右のように損金不算入の特例を設けたものと解される。」（行集33巻8号1779頁以下）。

17) 税資255号順号10093。

18) 税資255号順号9998。

わなければ、その費用分の支出が抑えられる関係があるものでなければならぬはずである。これは、措置法の条文にある「接待等のために支出するもの」という文言からも明らかであると思われる。

(2) 本事案との関係

しかしながら、本件で交際費とされた費用は、固定費である遊園施設の運営経費の一部である。固定費であるため、たとえ優待入場券の交付をやめたとしても、その費用が減少することはない。そうすると、本件におけるその費用を交際費等として損金不算入にしても、それによって交際費等の支出の抑制を図ることはできず、法人の冗費、濫費の抑制という交際費等課税の趣旨に該当するものとはいえないと思われる。

この点について、本事案を審理した東京地裁は「(本件で問題となった費用)が交際費等に当たるか否かを論ずることは、法人のする特定の行為について……抑制しようとする措置法61条の4の規定の趣旨と矛盾するものではない。」と述べ、交際費課税は問題がないとした。

しかしながら、この東京地裁の判断は極めて問題であると思われる。というのも、東京地裁は、交際費等課税の趣旨を「法人のする特定の行為について抑制しようとするもの」であると述べてしまっているのである。これは、これまでみてきた税制調査会や過去の裁判例が述べてきた、「法人の冗費、濫費の抑制」という交際費等課税の趣旨と異なるものであり、学説上も述べられたことがないような、まったく独自の见解である。

この见解を検討するに、「法人のする特定の行為」である接待等は、「法人の冗費、濫費」が支出される要因に過ぎない。繰り返し述べるが、交際費等課税によって抑制しようとするものは、「法人の行為」ではなく「法人の冗費、濫費」なのである。そうであれば、交際費等課税の趣旨を「法人のする特定の行為について抑制しようとするもの」と捉える東京地裁の判断は、その根拠において理由がないといわざるをえないと思われる。

3. 交際費を推計することの是非

仮に、東京地裁の上記判断に根拠があるとしても、本件において「接待等のための費用の支出」があったかどうかの問題となる。本件においてX社は、「そもそも接待等のために費用を支出していない」と主張した。それは、「本件において交際費とされた費用は遊園施設の運営経費の一部であり、この費用はたとえ優待入場券による入場者が存在してなくても発生する費用であるから」という考え方に基づくものである。

このようなX社の主張は、裁判所において一切認められなかった。その理由として、地裁判決は、優待入場券による入場者が一般の有償入場券による入場者と同等の役務提供を受けていることを挙げている。その論理構成をまとめると、以下ようになる。

- ① 遊園施設の運営経費が固定費であったとしても、その費用は遊園施設入場者に対する役務提供のために支出されたものである。
- ② その役務提供の対象者の中には、優待入場券による入場者も含まれている。

- ③ したがって、遊園施設の運営経費の一部は、優待入場券による入場者に対して支出されたものといえ、優待入場券が交付された事業関係者等に対する接待等のために支出された費用と認められる。

しかしながら、このような東京地裁の判断はやや強引であるように思われる。というのも、交際費を認定するということは、その額も認定しなければならないが、東京地裁は、被告の主張のとおり、「全体の費用を全入場者数で除して1人当たりの費用額を算定し、それに優待入場券による入場者数を乗じる」ことによって、交際費となる費用の額を算定した。これは、一見妥当性のある計算方法のように見えるが、明らかに推計であり、実際に優待入場券による入場者に対してなされたサービスの提供にかかる費用の額とは乖離していると考えられる¹⁹⁾。

確かにその費用の額を算定するためには、優待入場券による入場者がどのようなサービスを受けたかということを確認しなければならぬが、それはほぼ不可能である。したがって、優待入場券による入場者に対して提供された役務にかかる費用の実額を算定することは困難である。しかし、「交際費等としての費用の支出があった」というためには、実際の支出額を算定しなければならないはずであり、その額が推計で算定されるのは問題があると思われる。

4. 他の事案への影響

以上のような問題点があるにもかかわらず、東京地裁がこのような判断を下し、その上級審もその判断を覆さなかった理由は何であろうか。あくまでこれは筆者の推測であるが、X社が運営する遊園施設は我が国においてトップクラスの人気があり、通常の有償入場券の売価が5千円程度のものであったことから、本件優待入場券にも同等の価値があり、それを交付すること自体が「接待等」にあたり裁判所が考えたのではないだろうか。さらに、「他社が本件有償入場券を購入し事業関係者に贈答した場合に、その購入費用が交際費となること」との整合性をとるためであったのかもしれない。

また、自社サービスの提供という観点からみても、レストランを運営している会社が自社レストランにおいて事業関係者に飲食提供による接待を行った場合には、提供した料理の材料費や水道光熱費等といった原価部分が交際費等となる²⁰⁾。これに対して、本件でも事業関係者を自社サービスにより接待しているのに、本件では交際費等が存在しないのはおかしいと考えることもできよう。

このような東京地裁の判断を前提とすると、鉄道会社が自社の株主に対して、自社線の鉄道に無償で乗車できる株主優待券を発行した場合、その取扱いはどうなるのであろうか。措置法61条の4第3項にいう事業関係者は、自社の株主も含むと解されている²¹⁾。そうす

19) 同様の主張として、大淵・前掲注9)6頁、橋本・前掲注9)34頁参照。

20) 鈴木博編『税務相談事例集(平成23年版)』大蔵財務協会(2011年)831頁、西巻茂『交際費課税のポイントと重要事例Q&A(第2版)』税務研究会出版局(2010年)208頁参照。

21) 租税特別措置法関係通達(法人税編)61の4(1)-22参照。

ると、この株主優待券も本件優待入場券も、事業関係者（もしくはステーク・ホルダー）に対して、その歓心を買う目的で贈答するという点では、本事案とまったく同じである。そして、それらの券の使用にかかる費用とは、まさに自社が顧客に対して役務を提供するために支出する費用の一部である点も同じである。

しかし、この株主優待券の使用にかかる費用を交際費とする旨の解釈はほとんどみられない²²⁾。また、従来の実務においても、このような優待券使用に伴って交際費等課税が行われたことはないとされる²³⁾。そうすると、今回の東京地裁の判断は、従来の解釈および実務と相反するものといえ、実務への影響は計り知れないものになると思われる²⁴⁾。

5. 小括

そもそも、交際費等の「支出」があった場合とは、事業関係者等に対して接待等を行うために「新たに」支出されるものである、というのが自然な考え方であると思われる。X社は、運営する遊園施設について日々の運営経費を固定費として支出していたが、接待等のために「新たに」費用を支出してはいなかった。これに対して、裁判所は、運営経費は入場者全員に対する役務提供のために支出されたものであり、その役務提供の対象者の中に優待入場券による入場者が含まれているから、その入場者に対する運営経費は「結果として」接待等のために支出された費用であると判断した。

しかしながら、これまでみてきたように、本事案における裁判所の判断は、立法趣旨や従来の裁判例、実務を前提とした場合に様々な問題点をはらんでいると考えられる。そうであれば、裁判所のような解釈はとるべきではないものと思われる。

四 結びにかえて

従来の交際費等課税を巡る争訟では、企業が行った特定の支出における交際費等該当性が争われてきた。すなわち、問題となった費用が事業関係者に対する接待等のために支出されたものといえるかが争点となっていたのである。そういった争点の下、判例や学説において、交際費等該当性の判断基準として「二要件説」や「三要件説」が示され、現在に至っている。そのような議論の根底には、交際費等課税規定の制度趣旨が「法人の冗費、濫費の抑制」であることが挙げられている²⁵⁾。

ところが、本件では、固定費となっている売上原価の一部が交際費等に該当するとして課税処分が行われ、その当否が争われた。裁判所は、その課税処分を認めたが、その根拠

22) 藤曲・前掲注9)23頁参照。

23) 大淵・前掲注9)3頁。

24) 品川教授は、本件優待入場券の使用価値の高さに着目して、「本判決については、他の事案に影響を及ぼすにしても、本件優待入場券のような利用価値の高い無料入場券等に限定して、先例として考慮されるべきものと考えられる。」(品川・前掲注9)49頁)としている。しかし、交際費等該当性の判断と優待券の経済的価値の大小はそもそも無関係であり、東京地裁判決の判断からこういった限定がなされるとは思われない。

25) 本稿「三.2.(1)」で挙げた臨時税制調査会答申および裁判例を参照。

として交際費等課税の制度趣旨を「法人のする特定の行為について抑制しようとするもの」とであると捉えた。すなわち、抑制の対象を接待等によって生じる「冗費、濫費」から接待等という「行為」そのものとしたのである。これは、これまでみてきたように、従来の裁判例が述べる制度趣旨や税制調査会が述べる立法趣旨とも異なるものである。このように議論の根底において誤りがあると考えられる本判決の判断は、批判を免れないと思われる。そして、交際費等課税規定の制度趣旨が「法人の冗費、濫費の抑制」であるということに立脚して考えれば、交際費等課税規定における「支出」とは、接待等のために「新たに」支出されたものであると捉えるべきであると思われる。

なお、本判決に対しては、法人税法22条2項との関連を指摘する見解がある²⁶⁾。本稿の主題とは少し離れるが、本稿の結びにかえて若干の検討を行いたい。

まず、法人税法22条2項は、「無償による役務の提供に係る収益の額」を益金の額に算入すべきであるとしている。そもそも「無償による役務の提供に係る収益の額」はゼロのはずであるが、ここでの「収益の額」は時価であるとされる²⁷⁾。このような取扱いがなされるのは、法人税法22条2項が「正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した²⁸⁾」ものであると解されているからである²⁹⁾。そうすると、本件では、事業関係者等に対して優待入場券を交付し利用させることは「無償の役務の提供」であるといえるから、それが利用された段階で、この場合の時価と考えられる通常の来場者に対して販売される入場券の販売額に相当する収益の額（1人当たり5千円程度）が発生し、益金の額となると考えることもできよう。

ただし、当該収益の額は法人税法上擬制されたものにすぎないため、その全額が何らかの形で外部に流出していると考えなければならない。そこで問題となるのが、「利益」部分の取扱いである。この「利益」部分とは、通常の来場者に対して入場券を販売した場合に生じる入場料収益から売上原価その他の費用を控除した部分である。本件の優待入場券が利用された際に同様の収益を認識するのであれば、その収益には上記「利益」部分も含まれており、その「利益」部分も何らかの形で外部に流出していると考えられる。

それでは、この「利益」部分の外部への流出は、こういった費用項目で処理すべきなのだろうか。本件の優待入場券は、事業関係者に対して接待等のために交付されていたことから、交際費等に当たると考えることもできよう。しかし、本件のような優待入場券が利用されても、この「利益」部分の外部への流出は、措置法61条の4第3項にいう「接待等のために支出するもの」に当たらないと思われる。なぜなら、上記「支出」の意義は、上記規定の文理からすると「接待等を行うために金銭等の資産を流出させること」とであると

26) 藤曲・前掲注9)23頁以下、佐藤・前掲注9)10頁以下参照。

27) 金子・前掲注1)279頁。

28) 金子・前掲注1)279頁。

29) 宮崎地裁平成5年9月17日判決・判タ856号212頁，東京高裁平成20年2月20日判決・税資258号順号10898参照。

考えられるからである。そのため、当該「利益」部分は交際費等には該当せず、法人税法37条7項により、寄付金となると思われる。

しかしながら、本事案をみればわかるように、このような法人税法上の処理は現在の実務において行われていない。そのような実務が誤りであるということであれば早急に是正すべきであると思われる。ただし、そもそも本件のような優待入場券が使用されることが「時価相当額の収益が擬制される無償取引」であるとすべきかどうかについては、より詳細な検討が必要であろう。今後の検討課題としたい。