

論壇

正しい交際費等の判断方法 —三要件説の限界と交際費等分析フレームワークの提示—

1. はじめに

交際費課税制度は、平成16年度税制改正により、一定の基準を満たす一人当たり5千円以下の飲食費が法人の支出する交際費等から除外された¹。また、平成26年度税制改正により法人の支出する接待飲食費の額のうち50%の損金算入が認められ、800万円の定額控除限度額²が認められている中小法人は両者の選択適用が可能になった。交際費課税制度の目まぐるしい改正に目を奪われがちであるが、租税特別措置法第61条の4第4項に規定する交際費等の定義そのもの

2. 交際費等の定義の確認と交際費等分析フレームワークの提示

租税特別措置法第61条の4第4項は、交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用（企業会計上の費用）で、法人が、その得意先、仕入先、その他事業に關係のある者等（事業に關係のある者等）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「接待等」という。）のために支出する（支出の目的）もの（括弧及び傍線は筆者）と規定している。

は、昭和29年度税制改正による交際費課税制度の創設以来一貫して変わっていないことに着目する。交際費等の解釈は、交際費等の定義に従って厳密な文理解釈を行い、条文から導かれる三つの判断基準を事実関係に当てはめることにより交際費等該当性を判断することが交際費等の正しい解釈方法であり、最終的には納税者の救済につながることを考える。そして、条文の規定から導かれるべき課税要件の文言を言い換えることは是非を明らかにする。

の」とは費用のことであり、交際費等に該当するか否かの判断は、法人が、①交際費、接待費、機密費その他の費用（企業会計上の費用）に交際費等を現金又は棚卸資産の出捐を伴う費用として企業会計上の帳簿に計上しているか否か、②交際費等の支出の相手方がその得意先、仕入先、その他事業に關係のある者等（事業に關係のある者等）に該当するか否か及び③接待等のために支出する（支

出の目的）か否か（以下「条文から導かれる三つの判断基準」という。）により、厳密な文理解釈に基づいて行われるべきである。条文

3. 三要件説とは何か

三要件説は「『支出の相手方』が、事業に關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關係者等との間の親睦の度を密にして取引關係の円滑な進行を図るものであるとともに、『支出行為の形態』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」⁴と説明される。三要件説は、支出の目的の文言を一般化し、支出行為の形態を独立させて課税要件と考えるに加えた説である⁵、……

4. 萬有製薬事件について

萬有製薬事件控訴審は、納税者が負担した英文添削料差額を接待等の相手方が認識する必要があるか否かが争点の一つとされ、課税当局が接待等の相手方の認識に係る証拠収集を怠っていたことが重視され、納税者が逆転勝訴している。接待等には、通常、接待等の相手方の認識が包摂されていなければならない。仮に問題にされるとしても、接

通説と解されている⁵。三要件説は、「接待等のために支出する（支出の目的）」を交際費等の一般的な解釈である「接待等の行為により事業關係者等との間の親睦の度を密にして取引關係の円滑な進行を図るためであること」に言い換えている。文言の言い換えを行った最も大きな理由は、同一条文の同一箇所から複数の課税要件を抽出する論理的矛盾を避けたためと考えられる。

接待等の相手方の最低限の認識があれば十分である。萬有製薬事件控訴審は、課税当局が主張する「接待等の相手方の認識は不必要である」「接待等は利益や便益の供与の例示である」ことを明確に否定し、「その他これらに類する行為」が「金銭の贈答に類する行為」であることを示唆している。しかしながら、萬有製薬事件控訴審は「……三



細川 健
【江東西】

要件を満たすことが必要と解される。」と三要件説を提示するのみであり、議論の中心は条文から導かれる三つの基準のうち、最も重要な支出の目的や支出の意図であり、最終的に「支出行為の形態」のメルクマールを提示していない。そして、次に説明するオリエンタルランド事件第一審は、「……個別の事実

5. オリエンタルランド事件について

オリエンタルランド事件は、優待入場券の使用に係る費用の交際費該当性が争点とされた。第一審及び控訴審は納税者敗訴の判断を下し、最高裁は上告不受理を決定している。そして、その判断には、①法人の行為を起因とする接待等のための支出と②優待入場券入場者に係る売上原価の適正な計算方法による把握との混同がある。「……交

際費課税は、接待等の行為があったときにその行為に對して課税すること、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⁶。ので、交際費該当性の判断は、文理解釈上、接待等を行う法人の行為を中心に判断する必要がある。優待入場券を発行し、得意先等に交付し、得意先等に使用させた納税者の一つ

の事實關係に即し、①その支出の相手方、②支出の目的及び③支出に係る法人の形態を考慮することが必要とされるものと解される⁷（附番及び傍線は筆者）と議論している。三要件説ではなく、三つの要素を総合的に考慮して交際費等該当性を判断する総合考慮説を採っていることに留意する。

つの行為を起因とする支出の交際費該当性を、それぞれ別の行為ごとに判断する必要がある。法人により接待等が行われたのは、得意先等に優待入場券を交付したとき又は得意先に優待入場券を使用させたときであり、法人税法第22条第2項の適用により、得意先等に優待入場券を交付したとき及び得意先に優待入場券を使用させたときに、それぞれ無償の資産譲渡又は無償の役務提供として、一旦、益金に計上される可能性はある。しかしながら、得意先等に優待入場券を交付したとき及び得意先に優待入場券を使用させたときには「接待等のために支出する」と、つまり、接待等を目的とする金銭又は棚卸資産の出捐を伴わないので交際費等に該当しないことは明

らかである。また、優待入場券を使用するのはその交付を受けた得意先等であり、そもそも法人による接待等の行為に該当しない。

6. 三要件説の限界

三要件説は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する（支出の目的）を交際費等の一般的な解釈に言い換えて支出の目的の幅を広げ、②接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（支出行為の形態）を課税要件として独立させ、表層的には条文解釈の厳密化を試みている。しかしなが

7. おわりに

「冗費・濫費性」、「支出の高額性」、「支出行為の形態」及び「接待等の相手方の認識」等の判断要素は、「その他の要素」として分類し、最終的には、それぞれの「その他の要素」の意義と重要性を明らかにし、それぞれ「その他の要素」と「条文から導かれる三つの基準」との關係を明確にすれば足りる。交際費等の最も重要な課税要件は接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出する（支出の目的）であり、多くの場合「その他の要素」は「支出の目的」を補完する「その他の要素」と結論付けられる。

交際費該当性は徹底した条文の文理解釈により判断すべきであり、通説とされる三要件説は条文を事実關係に当てはめた裁判所による分析結果の一つに過ぎない。交際費等の課税要件をいたずらに増やし、安易に修正することは根本的な

ら、支出行為の形態に係る判断基準は導かれず、支出の目的は言い換えられることにより、納税者有利に働いていない。それは、①により支出の目的が租税特別措置法第61条の4第4項の文理解釈から離れて幅広く解釈されていること、②その他これらに類する行為のメルクマールを導出することの困難性に帰着する。

誤りである。交際費該当性は徹底した文理解釈に基づき、交際費等分析フレームワークに従って判断すべきである。

1 租税特別措置法第61条の4第4項第2号、租税特別措置法施行令第37条の5第2項、租税特別措置法施行規則第21条の18の4
2 租税特別措置法第61条の4第2項第1号、第2号
3 租税特別措置法第61条の4第4項第2号、租税特別措置法施行令第37条の5第1項
4 八ツ尾順一、2007、『交際費』第5版、中央経済社、p.40-41.
5 酒井貴子、2014、『交際費該当性判断とその範囲—優待入場券の無償交付と業務委託料差額—』『税研』第30巻第4号、p.115.
6 八ツ尾順一、2007、『交際費』第5版、中央経済社、p.49.