



学校法人へ支出した金員が交際費等に当たるとして
損金算入したことにつき、
当該支払が寄附金に該当するとされた事例

第一審水戸地裁平成 27 年 1 月 29 日判決
控訴審東京高裁平成 27 年 8 月 26 日判決

第 80 回 2018 年 10 月 18 日（木）

発表者 小坂 亮太

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

学校法人へ支出した金員が交際費等に当たるとして損金算入したことにつき、当該支払が寄附金に該当するとされた事例

**第一審水戸地裁平成 27 年 1 月 29 日判決
控訴審東京高裁平成 27 年 8 月 26 日判決**

5

平成 30 年 10 月 18 日 MJS 租税判例研究会
発表者 小坂 亮太

10 **I 事例（下線筆者）**

1 事案の概要

15 本件は、X 社（原告・控訴人）が、商品券の購入費用及び学校法人へ支出した金員につき交際費等の額に当たるとして損金の額に算入して法人税の確定申告をしたのに対し、処分行政庁が、当該商品券の用途が明らかではなく業務との関連性も不明であるからその購入費用につき損金の額に算入されず、また、学校法人へ支出した金員の額は寄附金の額に該当するなどとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたところ、X 社が、上記各処分は違法であると主張して、国 Y（被告・被控訴人）に対し、上記更正処分のうち所得金額及び納税すべき税額につき更正前の額を超える部分並びに上記賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

20 (1) 前提事実

イ X 社について

25 X 社は、株式会社 I に X 社の従業員を出向させて給与負担金収入を受領することを主たる業務とする資本金 1000 万円の株式会社であり、1 月 1 日から 12 月 31 日までを事業年度としている（以下、平成 18 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの事業年度を「平成 18 年 12 月期」といい、他の事業年度も同様の略称とする。また、平成 18 年 12 月期、平成 20 年 12 月期及び平成 21 年 12 月期を併せて「本件各事業年度」という。）。

30 X 社は、本件各事業年度を通じて、株式会社 H（以下「本件親法人」という。）が発行済株式全てを保有する同族会社である。本件親法人の代表取締役である A は、平成 15 年 3 月 31 日から平成 19 年 3 月 26 日まで及び平成 24 年 12 月 10 以降の各期間において、X 社の代表取締役にも就いている（以下、A を「X 社代表者」という。）。

ロ 商品券の費用処理

35 X は、平成 18 年 12 月期、平成 20 年 12 月期及び平成 21 年 12 月期の各事業年度において購入した商品券（以下「本件商品券」という。）の各購入費用（以下「本件商品券各購入費用」という。）を、本件各事業年度の総勘定元帳の交際費勘定にそれぞれ計上したうえで、本件商品券各購入費用の額について、租税特別措置法 61 条の 4 第 1 項を適用し、平成 18 年 12 月期につき 360 万円、平成 20 年 12 月期につき 270 万円、平成 21

年12月期につき360万円を損金の額に算入して、それぞれ確定申告をした。

ハ 学校法人へ支出した金員の費用処理

5 Xは、Q市に所在する学校法人R（以下「本件学校法人」という。）に対して平成20年12月5日に支出した金員100万円（以下「本件金員」という。）を、平成20年12月期の総勘定元帳の交際費勘定に計上した上で、租税特別措置法61条の4第1項を適用し、本件金員のうち90万円につき平成20年12月期の損金の額に算入して確定申告をした。

ニ 処分行政庁の更正処分等

10 処分行政庁は、平成23年10月28日付けで、X社に対し、本件各事業年度に係る法人税について、それぞれ更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、これと本件各更正処分を併せて「本件各処分」という。）をした。

15 本件各更正処分の通知書の「更正の理由」欄には、X社が本件商品券各購入費用の一部を損金の額に算入したことに関して、「商品券の具体的用途の内容等を確認できる証拠資料がなく用途が明らかではありませんので、当該金額は損金の額に算入されません」などの記載（以下、上記通知書に記載された更正の理由を「本件付記理由」という。）がなされた。

ホ X社の訴えの提起

20 X社は、本件各処分等を不服として、平成23年12月26日付けで、処分行政庁に対し異議申立てを行ったところ、処分行政庁は、平成24年3月21日付けで、当該異議申立てを棄却する旨の決定をした。X社は、当該決定を不服として、同年4月19日付けで、国税不服審判所長に対し審査請求を行ったところ、国税不服審判所長は、平成25年3月26日付けで、当該審査請求を棄却する旨の裁決をした。X社は、同年9月25日、本件訴えを提起した。

25 2 争点

(1) 本件各更正処分は通則法24条所定の調査に基づいてなされたか否か。

(2) 本件付記理由の適法性

(3) 本件商品券各購入費用の損金算入の可否

(4) 本件金員の寄附金該当性

30 ※(1)～(3)の争点は省略し、(4) 本件金員の寄附金該当性について以下、検討することとする。

3 争点に対する当事者の主張

(1) Yの主張

35 イ 「寄附金」の意義について

課税の公平及び行政的便宜の観点から設けられている寄附金の額の損金不算入の制度の

趣旨や、法人税法37条7項及び8項の定めからすると、同条7項の「寄附金」とは、民法上の贈与に限らず、経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的利益の供与をいうものと解すべきであるから、法人がした支出につき、〈1〉対価性がなく、〈2〉同条7項括弧書きにおいて寄附金から除外されている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（以下、これらを「寄附金除外費用」という。）に当たらないときは、当該支出は、法人の事業に関連するか否かを問わず、寄附金としての性質を有するものと解すべきである。

ロ 本件金員の支出に対価性はないこと

X社は、本件学校法人との間で、平成18年1月から平成19年12月までの間、賃料月額21万円で、同法人の図書館の一部を事務所として借り受ける旨の賃貸借契約（以下「本件賃貸借契約」という。）を締結していたところ、同契約が更新され平成20年1月から5月まで継続していたため、その賃料に見合う金員として本件金員を支払った旨主張する。

しかし、〈1〉本件賃貸借契約が平成20年1月以降も継続していたのであれば、本件調査において質問を受けた際にその旨の回答がなされるべきところ、そのような回答はなされていないこと、〈2〉X社代表者自身も、本件調査の際に、本件金員が寄附金に当たることを自認するような申述をしていたこと、〈3〉本件金員が、実質的に本件賃貸借契約が解約されたとされる同年5月より半年以上も経過した同年12月5日に支払われるのは不自然であること、〈4〉その支払金額についても、平成19年12月以前の賃料は毎月21万円である以上、本来は5か月分の賃料として105万円が支払われるべきところ、実際に支払われたのは100万円であり、5万円分少ない点で不自然であること、〈5〉真に賃料であれば全額が損金の額に算入されるにもかかわらず、あえて損金算入が一部制限される交際費として経理処理したことも不自然であること、〈6〉平成20年1月以降にX社が本件学校法人の図書館の一部を使用していた事実や、X社がいつ事務所を引き払ったかといった事実に関して、これを裏付ける客観的証拠がないことなどからすれば、同月以降に本件賃貸借契約が存続していたとは認められず、遅くとも平成19年12月31日をもって本件賃貸借契約は終了していたというべきである。

したがって、本件金員の支出は、対価性のある支出とはいえない。

ハ 本件金員の支出は寄附金除外費用に当たらないこと（三要件の未充足）

（イ） 租税特別措置法61条の4第1項及び第3項の規定や、「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、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にあるとともに、〈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（以下「接待等」という。）であること、の三要件を満たすことが必要であると解すべきである。

本件についてみると、〈1〉支出の相手方に関しては、本件学校法人であるところ、X社

の事業は他社の事業所に従業員を出向させて製造に従事させるものであり、X社が本件学校法人に従業員を出向させていた事実が認められないことからすると、本件学校法人はX社の事業に直接関係のない者であるといわざるを得ない。また、〈2〉支出の目的についてみると、本件学校法人は、X社と同様、本件親会社の関連法人の一つであり、X社代表者が理事
 5 長を務めていることからすれば、X社が本件学校法人との間で親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図る必要性は認められない。さらに、〈3〉行為の形態についても、上記にみたX社と本件学校法人の関係性からすれば、X社が本件学校法人に対し接待等として金銭を支払う合理的理由が存在するとは認められない。

そうすると、本件金員は、交際費等に該当しないというべきである。

10 (ロ) なお、本件金員の支出が、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福利厚生費等として寄附金から除かれる費用に当たると認めるに足りる証拠もない。

ニ よって、本件金員の支出は、対価性がなく、また、寄附金除外費用にも当たらないことから、法人税法37条7項所定の寄附金に該当する。

15

(2) X社の主張

以下の理由により、本件金員の支出は寄附金に当たらない。

イ 賃料該当性（契約の自動更新条項の適用）

20 X社は、本件学校法人との間で、平成18年1月から平成19年12月までの間、賃料月額21万円で、同法人の図書館の一部を事務所（以下「本件事務所」という。）として借り受ける旨の賃貸借契約（本件賃貸借契約）を締結し、同年1月31日及び平成20年1月31日に賃料として252万円ずつ支払っていた。本件賃貸借契約の期間満了時に、X社及び本件学校法人から解約の申出がなかったことからすれば、同契約の自動更新条項により、同契約は継続していたことになる。そして、X社は、同年1月から5月までの期間において
 25 本件事務所を引き続き賃借し、実際に利用していたが、上記期間満了時に本件事務所を引き払ったことで、同契約は同時点で実質的に解約された。

以上の経過からすれば、本件金員の支出は、本来は賃料に見合うものであって、帳簿記載上の科目の誤記により交際費等に計上されたにすぎず、寄附金には該当しない。

ロ 交際費等該当性（三要件の充足）

30 本件金員が仮に賃料として計上されないとしても、〈1〉支出の相手方である本件学校法人は、上記イでみた契約関係からすれば事業に関連する者に当たり、〈2〉支出の目的は、本件学校法人との良好な関係を維持することにあり、〈3〉支出行為の形態は、本件賃貸借契約に係る賃料又は賃料分に相当する謝礼であることからすれば、本件金員の支出は交際費等に該当する。

35

II 判決の要旨（下線筆者）

1 水戸地裁平成27年1月29日判決

(1) 判決

X社の請求をいずれも棄却する。

5 (2) 認定事実

前記前提事実に加え、争いのない事実、証拠（乙1）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

10 イ S係官は、平成22年10月5日、本件調査のため、X社と同一所在地にある本件親法人の本社事務所を訪れ、X社代表者に対し調査への協力を要請したところ、協力する旨の回答を得た。

ロ 本件調査担当職員は、同月8日、本件調査を行うため、本件親法人の本社事務所を訪れたところ、本件調査について本件親法人の取締役であるa a総務部長（以下「a a部長」という。）が対応すると告げられたため、同人からX社の事業概要を聴取するとともに、同人に対し帳簿書類の準備を依頼した。

15 ハ 本件調査担当職員は、同月12日、本件親法人の本社事務所を訪れ、帳簿書類の調査をしたところ、平成17年12月期から平成21年12月期までの総勘定元帳の交際費勘定の中に、100万円又は200万円の商品券の購入事績があり、それらの商品券の購入に係る証票については提示を受けた領収書の中になかったことから、a a部長に対し、商品券を購入した時の領収書を提示するよう依頼するとともに、その用途が分かるもの、
20 例えば配布先が分かるリスト等があれば併せて提示するよう依頼した。

また、本件調査担当職員は、総勘定元帳の交際費勘定の中に、本件学校法人への100万円の支出（本件金員の支出）があることを把握した。

ニ 本件調査担当職員は、平成22年10月13日、本件親法人の本社事務所を訪れ、帳簿書類の調査を行ったが、本件商品券の配布先が分かるリスト等は提示されなかった。

25 ホ 本件調査担当職員は、同月14日、本件親法人の本社事務所を訪れ、帳簿書類の調査を行ったが、この日も本件商品券の配布先が分かるリスト等は提示されなかったため、再度、a a部長に対し、商品券の配布先等が分かる書類を提出するよう依頼した。

ヘ T係官は、同月22日、これまでの調査内容における質問事項をまとめたメモをa a部長に手渡した（乙1・別添1）。当該メモには、本件商品券の配布先について教えて欲しい旨や、本件金員の内容について教えて欲しい旨などが記載されていた。

30 ト 本件調査担当職員は、平成23年1月26日、本件親法人の本社事務所を訪れ、X社代表者、a a部長らと面会したところ、上記への質問事項に関して、以下のやりとりがなされた。

（イ） 本件商品券各購入費用について

35 X社代表者は、「商品券は、I大阪工場の事業に関する取引先の不特定多数の者へ自分が手渡しで配っている。少しはHグループの取引先にも渡している。」、「1000円券で一人

当たり2枚から5枚ぐらいに小分けした会社の袋に入れて渡している。私用で使用したことはない。」と述べたが、渡した相手先のリストの存在に関する質問に対しては、「ない。秘密はどこの会社でもある。」と述べ、商品券の配布先を明らかにしなかった。

5 本件調査担当職員が、商品券を渡した先が明らかになる書類やリストは存在せず、誰に渡したかは明らかにできないということでよいかと尋ねると、X社代表者は、「よい。あとはそちらで判断してくれ。」と述べた。

(ロ) 本件金員について

10 X社代表者は、「以前の調査で、とある会社に金銭を支出したが、交際費であるとの認定を受けたことがあった。また、I大阪工場の従業員がRの図書館で書籍の閲覧をするなどしている。」、「私が交際費だとして支出しているのだから交際費である。」と述べた。

なお、この時に、X社代表者から、本件金員が、本件学校法人から図書館の一部を事務所として借用したことに対する賃料であるとか、当該借用に関する謝礼であるといった話は出なかった。

15 チ 本件調査担当職員は、同年2月17日、関東信越国税局において、a a部長及びa b税理士(以下「a b税理士」という。)と面会し、〈1〉商品券については、その用途を秘匿するとの回答であるから、その購入費用は使途秘匿金に該当する、〈2〉本件学校法人に対する交際費100万円の支出については、単なる現金支出で、 10 供給接待といった交際費等の要素がないので、寄附金に該当する旨の見解を伝え、以上の2点について修正申告 の意思の有無を確認した。

20 これに対して、a b税理士は、「商品券の配布先は分からないが、秘匿に合理的理由があればよいのではないか。」「具体的な配布先について私も会長から説明を受けていないので、会長に説明できるかどうか持ち帰ることとしたい。」と発言した。

25 リ 本件調査担当職員は、同年6月13日、関東信越国税局において、a b税理士らと面会し、本件商品券各購入費用について、上記チで使途秘匿金に該当するとした見解を、再度検討した結果、その用途が明らかでないことから使途不明金に該当し、損金の額に算入できないとする見解に改めたことを伝え、その場合の修正申告の提出の意思の確認を依頼したため、a b税理士は、X社代表者の意向を確認することとした。

ヌ S係官は、同月14日、a b税理士から電話を受け、X社代表者は、修正申告をする意思はなく、更正をしてもらうしかないとの意向である旨の説明を受けた。

30 ル S係官は、同年9月28日、a b税理士に電話を架け、同年10月中に本件各更正処分等を行う旨説明し、X社にその旨伝えるよう依頼した。

(3) 争点(4) (本件金員の寄附金該当性) について

イ 「寄附金」の意義について

35 法人税法37条7項は、寄附金とは、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、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。)をいう旨規定している。

5 法人税法が一定金額を超える寄附金の額の損金不算入の制度を設けているのは、法人が支出した寄附金の全額を無条件で損金の額に算入するとすれば、国の財政収入の確保を阻害するばかりではなく、寄附金の出捐による法人の負担が法人税の減収を通じて国に転嫁
 10 され、課税の公平上適当でないことから、これを是正することにあると解される。他方で、法人が支出する寄附金には、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用としての側面を有するものもあり、当該支出が費用の性質を有するか、又は利益処分の性質を有するかを客観的に判定することは困難であるため、法人税法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその限度額の範囲内の金額を費用として損金の額に算入することを認め、それを超える部分の金額を損金の額に算入しないことにしたものと解される。

15 そして、上記に述べた寄附金の額の損金不算入の制度の趣旨並びに法人税法37条7項及び8項の規定の内容からすると、同条7項に定める「寄附金」とは、民法上の贈与に限らず、経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的利益の供与をいうものと解すべきであり、ここにいう「経済的にみて贈与と同視し得る金銭その他の資産の譲渡又は経済的利益の供与」とは、金銭その他の資産又は経済的利益を対価なく他に
移転する場合であって、その行為について通常の経済取引として是認することができる合理的理由が存在しないものを指すと解するのが相当である。

20 そうすると、法人がした支出につき、〈1〉対価性がない経済的利益の移転と認められ、かつ、〈2〉同条7項括弧書き所定の寄附金除外費用に当たらないものは、法人の事業に関連するか否かを問わず、寄附金としての性質を有するものと解すべきである。

ロ 本件金員の支出の対価性について

25 X社は、本件金員につき、平成20年1月から5月まで本件学校法人の図書館の一部を事務所として借用していたことに対する賃料に見合う謝礼として支払ったと主張し、X社代表者もこれに沿った陳述及び供述をする(甲13、X社代表者)。

30 証拠(甲8)によれば、X社が、本件学校法人から、同法人が所有するQ市の建物(図書館)の1階の一部分につき事務所として使用する目的で、平成18年1月1日から平成19年12月31日までの間、賃料年額240万円(消費税は別とする。)で賃借する旨の合意(本件賃貸借契約)がなされたこと、当該合意に係る書面において、期間満了時に当事者のいずれからも解約の申出がなければ上記契約を自動更新する旨の特約が付記されていたことが認められる。

35 しかし、〈1〉本件賃貸借契約が平成20年1月以降も継続していた(あるいは実質的にその借用が継続していた)のであれば、本件調査段階における質問時にその旨の回答がなされるべきところ、平成23年1月26日の調査時に、X社代表者は、「I大阪工場の従業員がRの図書館で書籍の閲覧をするなどしている。」「私が交際費だとして支出しているのだから交際費である。」などと回答するのみで、本件学校法人の図書館の一部につき事務所

5 としての使用実態があったとか、その賃料ないし賃料に見合う謝礼であるといった内容について一切言及していないこと（前記(2)ト（ロ）参照）、〈2〉本件賃貸借契約が実際に平成20年1月から5月まで継続していたのであれば、本件金員の支出は賃料としてその全額が損金の額に算入されるにもかかわらず、あえて損金算入が一部制限される交際費等として経理処理した点や、支出額が賃料相当額（消費税込みで105万円）を5万円下回っている点、支出されたのが上記期間満了後半年以上も経過した同年12月になされている点は不自然というほかなく、そのような不自然な取扱いをしたことについての合理的理由も見当たらないこと、〈3〉X社が同年1月以降に本件学校法人の図書館の一部を事務所として実際に使用していたことや、同年5月に事務所を引き払ったことを裏付ける的確な証拠は見当たらないことなどからすれば、本件賃貸借契約は遅くとも平成19年12月31日までに終了していたとみるのが相当であって、平成20年1月以降において、当該契約が存続していたとは認められないし、本件学校法人の図書館の一部につきX社が事務所として使用していたことも認められないといわざるを得ない。

10 したがって、本件金員の支出につき、X社主張の賃料ないし賃借に対する謝礼と認めることはできないというべきであり、その対価性はないものといわざるを得ず、これに反するX社の主張やX社代表者の供述等は採用できない。

ハ 本件金員の除外費用該当性について

(イ) 交際費等該当性について

20 (a) 法人税法37条7項括弧書きにおいて寄附金から除外されている費用のうち交際費及び接待費については、措置法61条の4が規定している。同条1項は、法人が支出する交際費等の額は、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旨規定しているところ、同条3項は、同条1項にいう交際費等の意義について、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係る者等に対する接待等のために支出するもの（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等を除く。）をいう旨規定している。このような法文の規定や、「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、接待等に当たること、の

25 三要件全てを満たすことが必要であると解するのが相当である。

30 (b) 本件についてみると、少なくとも、支出の目的については、本件学校法人は、X社と同様、本件親会社の関連法人の一つであり、X社代表者が理事長を務めていることや、その事業形態に鑑みても、X社と本件学校法人は通常取引等をする関係にないことからすれば、X社が本件学校法人との間で親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図る必要性は認め難い。

これに加えて、行為の形態についても、前記ロのとおり、平成20年1月から5月までの間、X社が本件学校法人の図書館の一部を事務所として使用していたことは認められない以上、本件金員の支出につき、賃料であることはもとより、事務所使用の謝礼としてみることもできないことや、上記にみたX社と本件学校法人との関係からすれば、X社が本件
 5 法人に対し接待等として金銭を支払う合理的理由は見当たらないことからすれば、本件金員の支出について、接待等として認めることも困難である。

そうすると、本件金員は、交際費等に該当しないというべきであり、これに反するX社の主張は採用できない。

10 (ロ) なお、本件金員の支出が、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福利厚生費等として寄附金から除かれる費用に当たると認めるに足りる的確な証拠もない。

(ハ) したがって、本件金員の支出は、寄附金除外費用に当たらない。

ニ よって、本件金員は、その支出に対価性がなく、また、寄附金除外費用にも当たらないことから、法人税法37条7項所定の寄附金に該当するものと認めるのが相当である。

15

2 東京高裁平成27年8月26日判決

東京高裁は、X社の請求をいずれも棄却することが相当であり、これと同旨の原判決は正当として是認することができるとして、X社の控訴を棄却した。

20 Ⅲ 検討（下線筆者）

判旨に反対。判決理由が不十分であると考える。

1 本件金員の賃料該当性

25 水戸地裁判決は、本件調査における質問に対しX社代表者は本件賃貸借契約が継続している旨の回答をしていない点、本件金員の支払時期と支払金額が不自然な点、本件金員が交際費として経理処理されている点等から、賃料としての費用計上は認められないと述べている。

30 同判決がの認定事実によると、X社代表者は、「以前の調査で、とある会社に金銭を支出したが、交際費であるとの認定を受けたことがあった。また、I大阪工場の従業員がRの図書館で書籍の閲覧をするなどしている。」と述べたとある。

X社の従業員も本件学校法人Rの図書館で書籍の閲覧をすることができる権利があるとすれば、そのような権利を得るための支出という意味で、本件金員に対価性があるといえる余地はないだろうか。

35 また、水戸地裁は、「本件賃貸借契約の合意にかかる書面において、期間満了時に当事者のいずれからも解約の申出がなければ上記契約を自動更新する旨の特約が付記されていたことが認められる。」とも認定している。

調査時に X 社代表者は本件賃貸借契約が継続している旨の回答をしていないものの、当事者のいずれからも解約の申出がない限りは、本件賃貸借契約が継続していると考えるのが妥当である。本件賃貸借契約が継続しているならば、未払賃料の支払という意味では、本件金員の支払時期と支払金額に差異があったとしても不自然ではないように思う。この
5 本件賃貸借契約の継続による対価性については、控訴審において X 社が補充主張しているが、判決では明確な理由なくこの対価性について否認している点で違和感がある。

この点に関し、判決文では触れられていないが、本件金員の支出の相手方である学校法人の経理処理がどのようにされていたのかも知りたいところである。

10 2 本件金員の交際費該当性（三要件説の観点から）

本件では、本件金員の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、接待等に当たること、の三要件の全てを満たすことが必要であるとする三要件説¹²によって判断している。
15 なお、酒井克彦教授は、三要件説の行為の形態の判断において、客観的な相手方における認識可能性を必要とする要件を加えた説を修正三要件説としている^{3,4}。
以下、三要件について検討する。

〈1〉支出の相手方が、事業に関係ある者等であること

X 社は、支出の相手方である本件学校法人は、本件賃貸借契約でみた契約関係からすれば
20 事業に関連する者に当たると主張し、Y は、本件学校法人は X 社の事業に直接関係のない者であると主張している。

租税特別措置法通達 61 の 4(1)-22 において、交際費等の支出の相手方である「事業に関係のある者等」の該当範囲が解釈されている。同通達は、「事業に関係のある者等」について、「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に当該法人の利害に関係
25 ある者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含むことに留意する。」としている。これを本件についてみれば、本件賃貸借契約の相手方である学校法人という点で X 社の主張のと

1 酒井克彦「学校法人への支払が寄附金に該当するとされた事例」会社法務 A2Z105 号 58 頁 (2016)。

2 なお、交際費等の成立要件に関する他の学説として次の二説がある。①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等のためであること。」と、②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のものであること。」である。新二要件説と三要件説を比較した場合、「支出の目的」の要件については両者に違いがないと思われる。

3 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論(第4版改訂増補版)』266頁(財経詳報社2017)。

4 金子宏『租税法〔第22版〕』399頁(弘文堂2017)。金子宏教授は、支出の目的について、「ある支出が交際費と認められるためには、支出する法人の側で取引関係の円滑な進行を図るといふ目的を有していることが必要であるが、それのみでなく、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、が必要であると解すべきであり、」とされている。

おり、事業に関係ある者等に当たるものとする。なお、水戸地裁、東京高裁とも、本件学校法人が事業に関係ある者等であるか否かについては、判断していない。

〈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

5 水戸地裁は、支出の目的について、本件学校法人は X 社と同様、本件親会社の関連法人の一つであり、X 社代表者が理事長を務めていることや、その事業形態に鑑みても、X 社と本件学校法人は通常取引等をする関係にないことからすれば、X 社が本件学校法人との間で親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図る必要性は認め難いと判示している。

10 三要件説において、支出の目的は、取引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とされ⁵、その支出の相手方を取引関係者に限定しているように解釈できる。一方、租税特別措置法通達 61 の 4(1)-22 においては、交際費の支出の相手方は、上記のとおり、取引関係者に限定せず、当該法人の利害関係者、当該法人の役員、従業員、株主等も含むと解されている。また、支出の目的を「取引関係者との取引関係の円滑な進行を図ること」に限定してしまうと、社内交際費は交際費等に当てはまらないこととなる。

15 酒井克彦教授はこの点について、「支出の目的に『親睦の度を密にして、取引関係の円滑な進行を図るのを目的とすること』まで付加して解釈することの妥当性は、文理解釈の点から疑問も惹起される。すなわち、租税特別措置法にいう交際費等には、「慰安」も含まれるところ、上記の解釈はあくまでも対外的な取引関係者のみを前提とした議論が先走っているように思えてならないからである。」とされている⁶。

20 通達の解釈を前提とするならば、支出の相手方だけでなく、支出の目的についても、「取引関係者との取引関係の円滑な進行を図ること」という目的に限定するのではなく、直接取引関係のない利害関係者、役員、従業員、株主等に対する親睦の度を密にするための支出も交際費等に該当するといえるのではないか。

25 支出の目的を広く解釈すれば、本件親会社の関連法人の一つであり、過年度に賃貸借契約を結んでいた相手方であり、X 社代表者が理事長を務めている本件学校法人は、利害関係者といえ、交際費等として認められる余地があるのではないか。

〈3〉行為の形態が、接待等に当たること⁷

利害関係者に対する金銭の贈答という点で合理的理由があり、接待等に該当する。

30 3 本件金員の寄付金該当性

⁵ 酒井・前掲注 3、265 頁。支出の目的についてこのような判断がなされた判決として、後述する萬有製薬事件東京高裁平成 15 年 9 月 9 日判決（高民集 56 卷 3 号 1 頁）がある。

⁶ 酒井・前掲注 3、265 頁。これに対して、本租税判例研究会では、取引関係者との関係に関して述べたものであり、従業員との関係では、法人が従業員との関係性を良好のものとするための支出であることは、当然に含むものという意見が出された。

⁷ 萬有製薬事件高裁判決では、「接待等に該当する行為とは、一般的に見て、相手方の快楽追及欲、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。」と判示している。

法人税法 37条7項は、寄附金とは、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、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。）をいう旨規定している⁸。

5 水戸地裁は、寄附金の額の損金不算入の制度の趣旨を以下のように判示している。

すなわち、「法人税法が一定金額を超える寄附金の額の損金不算入の制度を設けているのは、法人が支出した寄附金の全額を無条件で損金の額に算入するとすれば、国の財政収入の確保を阻害するばかりではなく、寄附金の出捐による法人の負担が法人税の減収を通じて国に転嫁され、課税の公平上適当でないことから、これを是正することにあると解される。他方で、法人が支出する寄附金には、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用としての側面を有するものもあり、当該支出が費用の性質を有するか、又は利益処分の性質を有するかを客観的に判定することは困難であるため、法人税法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその限度額の範囲内の金額を費用として損金の額に算入することを認め、それを超える部分の金額を損金の額に算入しないことにしたものと解される⁹。」とするのである。

15 上記寄附金の額の損金不算入の制度の趣旨並びに法人税法 37条7項の規定の内容からすると、寄附金該当性の要件は、〈1〉対価性がない経済的な利益の移転と認められ、かつ、〈2〉同条 7項括弧書き所定の寄附金除外費用（交際費等）に当たらないということになる¹⁰。

20 したがって、上記 1 で述べた賃料に該当すれば対価性があるといえるので、寄附金に該当せず、また、上記 2 で述べた交際費に該当すれば、寄附金除外費用に当たるので、寄附金に該当しないということがいえる。

4 萬有製薬事件との比較

25 交際費等の該当要件として三要件説を採用し、その後の交際費等をめぐる裁判に大きな影響を与えた萬有製薬事件東京高裁平成 15 年 9 月 9 日判決（高民集 56 卷 3 号 1 頁）と本件とを比較してみる。

(1) 両判決の共通点

- イ 交際費等か寄附金かが争われた事件であること。
- 30 ロ 交際費等の要件として両事件の高裁判決で三要件説を採用していること。
- ハ 両事件の高裁判決では、三要件のうち「支出の目的」と「行為の形態」の二つの要件が充足しないとされていること。

⁸ 金子宏・前掲注 3、382 頁。金子教授は、寄附金の意義について、「寄附金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産または経済的利益の贈与または無償の供与のことである（37条7項）」とされている。

⁹ 金子・前掲注 5、383 頁。

¹⁰ 酒井・前掲注 1。

(2) 両判決の相違点

イ 本件は、納税者が交際費等であると主張し、敗訴しているが、萬有製薬事件は、納税者が寄附金であると主張し、勝訴していること。

5 ロ 萬有製薬事件では、三要件説の「行為の形態」の判断要素に、相手方が接待等を受けているという認識を加えていること。

ハ 本件では、支出の相手方が法人（本件親会社の関連法人の一つである学校法人）であるのに対し、萬有製薬事件では、支出の相手方が個人（大学病院の医師等）であること。

10 ニ 本件では、争われた金員の支出が百万円であり、一事業年度の更正処分であったが、萬有製薬事件では、争われた金員の支出が一億数千万円余りで、かつ、三事業年度にわたる更正処分であったこと¹¹。

ホ 本件では、地裁・高裁判決ともに、三要件説を採用しているが、萬有製薬事件では、地裁判決で新二要件説（脚注2参照）を採用していること。

(3) 両事件を比較して

15 萬有製薬事件においては、支出の相手方が大学病院の医師等であるので、取引関係者となり得る可能性があり、その費用の支出が「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」を目的としているか否かを判断する必要があるといえる。

20 それに対し、本件では、そもそも X 社と本件学校法人は通常取引等をする可能性はないといえるので、取引関係者となり得る可能性はなく、「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」を目的としているか否かを判断する余地はなく、また、その必要もないと考える。

25 ただ、上記で検討したように、支出の相手方につき、取引関係者に限定するのではなく、利害関係者と解することができるのであれば、本件において、支出の目的が事業関係者等との取引関係の円滑な進行を図ることであるか否かについて検討する意味が出てくるのではないだろうか。

この点に関して、本租税判例研究会では、本判決では、X社と学校法人の賃貸借契約はすでに消滅していると認定されているので、X社にとって当該法人は事業関係者という関係にはないことになるから、寄附金はやむを得ないとの意見が出された。

30 IV 結びに代えて

萬有製薬事件で採用された三要件説における支出の相手方の要件の範囲に比し、この事件の場合（判決）は、支出の目的の要件の範囲が狭いのではないかと考える。萬有製薬事件は、その後の交際費等をめぐる裁判に大きな影響を与えた判決である。しかしながら、

¹¹ 酒井・前掲注3、263頁。酒井教授は、「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。」とされている。

その支出の目的の要件が「取引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」に絞られていることから、結果的に支出の相手方を取引関係者に限定してしまっているように解される。したがって、同判決が影響力を及ぼす射程範囲については、支出の相手方が直接取引関係のない利害関係者、役員、従業員、株主等に対する金員の支出に対する事案にまでに広げるべきでないように思う。三要件説を独り歩きさせ、交際費等該当性をめぐる裁判に拘子定規に当てはめをしてはならない。そのような理由から、本件の判決理由が不十分であると考え、本件の判旨に反対の立場をとったものである。

5

10

ちなみに、本研究会の議論では、萬有製薬事件の判決で「取引関係者」とされているのは、当該事業関係が製薬会社と医師等の関係であるため「取引関係者」という表現を使用したものであり、法文は、「得意先、仕入先、その他事業に関係ある者」に対する支出としていることから、広く「事業に関係ある者」との間の親睦の度を密にするという意味であるという意見が出された。

【参考文献等】

15

- ・金子宏『租税法〔第22版〕』弘文堂2017（寄附金・交際費）
- ・酒井克彦「学校法人への支払が寄附金に該当するとされた事例」会社法務 A2Z105号
- ・酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第4版改訂増補版〕』（財経詳報社2017）。
- ・今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル4号
- ・今村隆「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル10号

20

・辻美枝「交際費の意義——萬有製薬事件」租税判例百選〔第6版〕別冊ジュリスト 228号

・辻富久「租税判例研究第384回・英文添削料の差額負担は交際費に該当しないとされた事例」ジュリスト 1270号

- ・山田俊一「製薬会社が負担した英文添削料」税務事例 37巻9号

25

- ・判例時報 1834号 28頁

〔参考条文等〕

法人税法第 37 条（寄附金の損金不算入）

5 内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額（次項の規定の適用を受ける寄附金の額を除く。）の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の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を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

10 7 前各項に規定する寄附金の額は、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。次項において同じ。）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。

15 8 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。

20

租税特別措置法第 61 条の 4（交際費等の損金不算入）

25 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。

30 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

35

租税特別措置法施行令第 37 条の 5

法第六十一条の四第四項第二号に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、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、同号に規定する政令で定める金額は、五千元とする。

- 5 2 法第六十一条の四第四項第三号に規定する政令で定める費用は、次に掲げる費用とする。
- 一 カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手拭いその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用
 - 二 会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用
 - 10 三 新聞、雑誌等の出版物又は放送番組を編集するために行われる座談会その他記事の収集のために、又は放送のための取材に通常要する費用

租税特別措置法関連通達 61 の 4(1) -1 (交際費等の意義)

- 15 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。
- (1) 寄附金
 - 20 (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

25 租税特別措置法関連通達 61 の 4(1) -2 (寄附金と交際費等との区別)

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。

- 30 (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

租税特別措置法関連通達 61 の 4(1) -22 (交際費等の支出の相手方の範囲)

- 35 措置法第 61 条の 4 第 4 項に規定する「得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」には、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に当該法人の利害に関係ある者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含むことに留意する。