

# 交際費等の意義と範囲

——交際費等と研修費及び販売促進費との区分——

東京地裁 昭和五年一月二十六日判決  
昭和三十九年（行ウ）第七六号、法人税  
更正処分取消等請求事件、六九二頁、税務訴  
訟資料九七号四卷三六二頁

中村利雄

（税務大学校  
研究部教授）

## 〔事実〕

### 1 事案の経緯

原告X会社は、婦人呉服・寝具・装飾品等の月賦販売を業とする資本金八〇、〇〇〇千円の株式会社で法人税法上の同族会社であるが、昭和四十四年十月二十一日から昭和四十五年十月二十日までの事業年度（以下「昭和四十四年度」という。）の法人税について、所得金額二〇九、二二七、八六七円、法人税額七三、一八九、五〇〇円とする確定申告をし、昭和四十五年十月二十一日から昭和四十六年十月二十日までの事業年度（以下「昭和四十五年度」という。）の法人税について、所得金額三二二、〇一八、八四九円、法人税額一〇三、九七〇、四〇〇円とする確定申告をしたところ、被告Y税務署長は、昭和四十七年七月三十一日に、昭和四十四年度の法人税につき所得金額二四八、一八六、二七七円、法人税額八五、三五六、〇〇〇円、過少申告加算税六〇八、三〇〇円、昭和四十五年度の法人税につき所得金額三三四、一〇一、八一三円、法人税額一一五、一一〇、七〇〇円、過少申告加算税五五七、〇〇〇円とする更正処分及び加算税の賦課決定処分を行った。

そこで、X会社は、この処分が青色申告書に係る更正であるため、昭和四十七年九月二十九日、国税不服審判所長に對し処分の取消しを求める審査請求をしたところ、昭和四十九年三月四日、請求を棄却する裁決があったため、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分の取消しを求めて本訴に及んだものである。

### 2 当事者の主張の要旨

本件訴訟の争点は、X会社が支出した会議費のうち婦人団体等の役員等を温泉地へ一泊旅行に招待した費用及び販売

① 支出交際費等の明細

摘		要	昭和44年度	昭和45年度
争いのある部分	会議費のうち 招待旅行費用	宿泊代	26,282,800	26,395,716
		バス代	9,573,500	13,429,500
		昼食代	3,478,215	3,745,200
		諸雑費	859,404	944,684
		芸人報酬	1,900,000	—
		小計	42,093,919	44,515,100
	販売促進費のうち贈呈品費用	11,300,000	17,085,912	
争いのない分	支店経費(会議費)のうち	—	8,127,150	
	会場費のうち	—	260,000	
	交際接待費(原告申告分)	6,646,133	11,850,102	
合 計 ①		60,040,582	81,838,264	

② 交際費等の損金不算入額の計算

限度額	定 額 基 準 ②	4,000,000	4,000,000
	期末の資本等の金額 ③	40,000,000	80,000,000
	同上の $\frac{2.5}{1,000}$ 相当額 ④	100,000	200,000
	限度額 $(②+④) \times \frac{12}{12}$ ⑤	4,100,000	4,200,000
限度超過額 $(①-⑤)$ ⑥		55,940,582	77,638,264
損金不算入額	基準交際費額	6,066,527	60,040,582
	同上の105%相当額 ⑦	6,369,853	63,042,611
	100%損金不算入分 $(①-⑦)$ ⑧	53,670,729	18,795,653
	60% $\text{〃}$ $(⑥-⑧)$ ⑨	2,269,853	58,842,611
	同上の60%相当額 ⑩	1,361,911	35,305,566
損金不算入額 $(⑧+⑩)$		55,032,640	54,101,219

促進費のうち婦人団体等の役員等に贈呈した肌掛ふとん等の贈呈品費用が交際費等に該当するかどうかという点にある。

そこで、支払交際費等の明細及び損金不算入額の計算を示せば、前頁のとおりである。

(1) 招待旅行費用

原告X会社は、本件招待旅行費用は、X会社が婦人団体の役員等を対象として開催した研修会のために支出した費用であり、交際費等には該当しないとして、この研修の実体と必要性を要約、次のとおり主張した。

① X会社の販売・集金方法が特殊であること。

X会社は、婦人呉服、寝具、装飾品等の月賦販売を目的とする会社であるが、その販売方法は、店頭売りではなく、婦人団体等の役員を通じての展示販売、委託販売、カタログ販売の三方法によっており、いずれの販売方法をとる場合も、購入希望者には現品先渡しで、代金は一〇か月の月賦払とし、集金もすべて婦人団体の役員に委託している。

② X会社の販売方法等が①のとおり特殊であるため、婦人団体等の役員に対する研修会の開催は、X会社の営業活動に必要不可欠であること。

第一に、婦人団体等の役員は、展示会への招待者の人選（展示販売の場合）、販売の斡旋（委託販売・カタログ販売の場合）、月賦代金の集金事務手続（すべての販売方法に共通）等、X会社の営業活動の一部を分担することとなるので、これらの団体役員に対する研修なしではX会社の販売活動は円滑に遂行しえない。

第二に、X会社は婦人団体等の役員に対し物品による販売促進及び金員による集金手数料を支給することになっているが、X会社は研修会を通じて右役員に対し、いかなる内容の業務を遂行すればいかなる利益が与えられるかを説明

し、取引先及び取引額を拡大し事業を拡張してきたものであるから、この研修会はX会社の事業の存続及び拡大のための根幹をなしているものである。

第三に、研修会の参加者は、新規に取引を開始しようとする婦人団体等の役員であり、一団体より三役及び世話役等の五名を限度とし、男子及び子供の参加は認めておらず、原則として同一人が二回以上参加することはない。従って、この研修会は、X会社の事業関係者としての新たな販売・集金員の獲得のために開催されたものであり、慰安のためのものではない。

③ 婦人団体等の役員に対し実質的な研修が行なわれていること。

研修第一日目は、八王子の織物工場の見学を行い、バスで西熱海ホテルに至り、夕食前にX会社の役員の紹介をし、第二日目は、同ホテルで各種の販売方法、取扱商品及び集金伝票の書き方等について説明する等の研修を実施した。

④ X会社が研修会を実施するには、熱海、箱根等の温泉地の旅館を使用する必要があること。

第一に、研修対象である婦人団体等の役員が関東から中部地方にかけて居住しているため、これを一堂に集めるには、中間地である熱海、箱根等が会社にとって最も有利である。

第二に、X会社の信用力を示し、説明の統一、商品の展示、能率的な勧誘等のためには参加者は一回当り二五〇名〜四五〇名程度の研修会にする必要がある、このためには比較的大きな会場を要する。

第三に、研修は一回二日単位で行うが、商品展示、経費節約等のため連続して数十回開催する必要がある。そのためには比較的長期間連続して専属的に商品展示と会議のため大規模な会場を必要とするが、これに適う場所は熱海、箱根では閑散期の旅館以外にはなく、また、温泉地を利用することにより、参加者にとって堅苦しいものに参加するという

印象が薄れ参加し易くなるため、参加者の人員確保が容易となる利点もある。

⑤ 研修会の実施には一泊する必要があること。

研修第一日目の工場見学は、X会社の取扱商品の生産過程を団体役員等に見せ、商品に対する信用を与える等、広告宣伝上も必要不可欠であり、X会社の取引先のうち設備が完備し、多人数の者が見学できるのは、M社八王子工場だけであった。また、同工場の見学を終え研修会場に到着するのは夕刻となり、引続き夕食、説明会等を実施すると終了は早くとも午後九時を過ぎ、その時点で解散すると参加者の帰宅が深夜となるので、参加者が中年の婦人であることを考えると、このような日程で研修会を開くことは不可能である。

以上のとおり、この研修会は、X会社の販売外交・集金員としての役割を果たす婦人団体等の役員に対する研修として必要なものであり、かつ、実質的な研修が行われているのであるから、たまたま芸人等が出演したとしても、商品の展示がファッション・ショーの形式でなされる場合もあり、また、研修者が中年婦人であるため研修の堅苦しさを取り除くためもあって夕食時に多少の娯楽を加味したにすぎず、芸人等の出演の一事をもって研修会全体がきょう応、慰安の目的で開催されたとみるべきではない。従って、この研修会開催に要した費用は、交際費等とみるべきではない。

これに対し、被告Y税務署長は、本件招待旅行は、もっぱら婦人団体等の役員等との親睦を図るために行われた慰安旅行であって研修とは認められず、これに要した費用は、X会社とその事業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ために支出されたものであるから、交際費等に該当するとして、要約、次のとおり主張した。

① 租税特別措置法六三条五項（現行六二条四項）にいう交際費等とは、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解すべきであり、その支出

が交際費等に該当するためには、支出の相手方が事業に関係のある者であり、かつ、支出の目的が接待、きょう応、慰安、贈答その他これらに類する行為を目的とすることを必要とするが、支出の目的が接待等を意図しているかどうかは、その動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断しなければならぬ。交際費等の課税の特例は、法人の交際費支出の状況にかんがみ、他の資本蓄積策と並んで、その濫費を抑制し、経済発展に資することを目的とするものであり、交際費等に該当するか否かは租税特別措置法六三条五項の要件に該当するか否かにより決定されることがらである。当該支出が事業遂行に不可欠であるか否か、定額的な支出であるか否かを問わないものと解すべきである。

② 本件招待旅行は、X会社の事業関係者である婦人団体等の役員の慰安を目的として行なわれたものである。

③ 本件招待旅行においては、一般の企業における職員の研修とは異なり、その内容は極めて短時間の会社の概況説明と新製品の説明等が行なわれる程度のものに終り、X会社から婦人団体に支払われる手数料及び役員等に交付する物品、集金に伴う紛争処理等、販売上の重要な事項の説明がされておらず、研修としての実体を備えていない。

④ 本来の研修は、参加者に研修の趣旨を周知徹底させて行うべきものであるが、X会社がこれを曖昧にしていたのは、購買者たり得る参加者の歓心を買うこと、すなわち、接待、きょう応、慰安の意図を有していたからである。

⑤ 研修参加者の人選は、専ら婦人団体に委されており、X会社は参加者がX会社の営業活動を分担しているか否か又は将来分担し得るか否かを見定めることなく参加させている。これは、招待旅行で新しい得意先を獲得することを主眼としていたからである。また、参加者の中には二、三度参加する者もあり、かつ、参加者は、招待旅行、慰安旅行と認識していた。

⑥ 婦人団体等の役員には取引開始に当ってX会社の担当セールスマンから説明がなされているから、ことさら一定の

シーズンに一堂に集めて説明を行う必要はなく、本件招待旅行が会社の販売活動に必要な不可欠であるとは認められない。たとえ招待旅行の際に商品の説明や集金に関する説明があったとしても、それはたまたま慰安旅行の機会を利用して附随的に説明されたものにすぎず、本件招待旅行が慰安、接待を目的としたものであることを妨げるものではなく、また、仮に、本件招待旅行が販売上不可欠のものであるとしても、これに要した費用を交際費等と認定する妨げにはならない。

⑦ 本件研修は、工場見学が一時間、説明会が一時間三〇分にすぎず、このような短時間のものではあれば都内又は近県の都市でも十分実施できるものであり、集金方法等の細部にわたって懇切な研修を実施しようとするれば、二五〇名と四五〇名もを一堂に会するような研修は適當ではない。また、係争年度中の大部分の期間には工場見学は実施されておらず、後期の終りに至って開始されているが、それも婦人団体等の役員の希望を入れたものであり、役員の研修のためではない。さらに、昭和四十五年二月二日から三月二十七日に実施した招待旅行一九回のうち一三回の多きにわたり有名芸能人が一回一〇万円の報酬で出演していることから、この旅行がきょう応、慰安を目的としていたことは明らかである。

以上のとおりであるから、本件招待旅行費用は、交際費等に該当するための二要件（支出の相手方、支出の目的）を充足している。

(2) 贈呈品費用

原告又会社は、本件贈呈品費用は、販売促進費ないし販売手数料とみるべきであって、交際費等には該当しないと主張し、要約、次のとおり主張した。



① 贈呈品費用は、X会社の販売方法のうち委託販売の場合に限り、商品を販売した婦人団体等の役員に対し物品を交付するための費用であり一種の販売手数料である。

② 物品の交付先は、婦人団体等の役員であつて団体ではない。物品の交付基準は、ハナシンソフト毛布の場合は委託販売枚数一〇枚ごと一枚、ハナシン洋掛布団の場合は委託販売枚数五枚ごと一枚と一定の割合によつており、X会社はこの基準を事前に婦人団体等の役員に通知している。X会社は、これ以外に委託販売に対する手数料等は支払つておらず、従つて、物品の交付は、右役員の手続、販売の報酬であり、販売手数料ないしセールスマンに対する売上歩合金の如きものである。

なお、集金に関しては、三種類の販売方法のすべての場合に集金手数料を交付しているが、その交付先は、集金事務を委託している婦人団体等であつて、その団体の役員個人ではない。

これに対し、被告Y税務署長は、本件贈呈費用も交際費等に該当するとして、要約、次のとおり主張した。

① X会社の販売所管規程によれば、販売手数料は、販売活動を行う婦人団体に支払われるものであり、その団体の定めはない。この規程によると、販売、集金手数料は、販売活動を行う婦人団体に支払われるものであり、その団体の特定の役員に手数料が支払われる根拠はない。役員個人は、婦人団体の活動として販売にあつただけであり、個人としてこれをなしたのではない。委託先である婦人団体に對しては手数料が支払われており、団体の販売及び集金活動の職務に對する対価は決済されているから、本件物品の交付は、専ら婦人団体の役員個人の歓心を買うために行われたものである。

② 調査の結果、物品の交付の基準は一定しておらず、一枚の交付を受けていない者もあるし、X会社の主張する基準

よりも少ない枚数を貰っている者もある。仮に交付の基準があったとしても、これのみで販売手数料ということはない。

③ X会社は、原処分時から審査請求時の途中まで、本件贈呈品は見本品ないし試用品である旨主張していたことから明らかのように、X会社は、贈呈品の交付時点においては、販売手数料であるとの認識はなかったといふべきである。

### 〔判示〕

判決は、まず、本件の争点は、「(1)会議費のうち婦人団体等の役員等を温泉地へ一泊旅行に招待した費用及び(2)販売促進費のうち婦人団体等の役員等に贈呈した肌掛ふとんの費用が交際費等に該当するか否かにある。」として、これを確定し、次いで、租税特別措置法六三条五項が予定する交際費等の範囲について、次のとおり支出の相手方及び支出の目的の二つの判断基準を判示し、認定事実がこれを充足しているかどうかを判断して本件招待旅行費用及び贈呈品費用は、この二要件を充足するから交際費等に該当するとし、原告X会社の請求を棄却して、本件更正処分を維持した。

『法六三条五項が交際費等の範囲について、「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関係ある者に対する接待、きょう応、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」をいふと規定しているから、当該支出が交際費等に該当するというためには、第一に支出の相手方が事業に関係のある者であること、第二に支出の目的が接待、きょう応、慰安、贈答等の行為により、事業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のを目的とすることを必要とする。』

## 1 わが国の交際費課税の特徴

わが国の交際費課税の特例は、法人が支出した交際費等について、税務調査により個別的にその損金性を判断して是否認を行うことが困難であることから、本来、交際費等は損金性を有することを前提として、画一的に一定限度額を超える交際費等の一定割合を損金不算入とする量的規制の方法が採られている。

この点、アメリカの内国歳入法が、事業経費につき、「通常かつ必要」な支出に限って経費控除を認めることを前提とし、交際費については、さらに事業遂行との関連性により規制するとともに厳格な証明を要求する質的規制の方法を採っているのと異なる。<sup>(注)</sup>

なお、わが国の税法において同じく量的規制の方法によっている寄付金については、質的規制（いわゆる指定寄付金及び試験研究法人等に対する寄付金の特例）を加味している点が交際費等と異っている。

(注)

交際費等から除かれる費用として、①もっぱ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、②カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手ぬぐ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、③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、④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が掲げられており（租税特別措置法六二条四項、同施行令三八条の二）、それぞれ「通常要する費用」と表現されていることから、『控除容認経費の一般的要件の一つである、いわゆる「通常、かつ、必要な費用」の概念によって限定されている』との見解がある（中央大学教授富岡幸雄「近代会計学第七卷」（新版税務会計論）四〇五、四三六頁）が、この見解には賛成できない。

私見では、米國と課税所得の計算構造の異なる我が國の税法においては、この「通常要する費用」の概念は、損金算入について規制の対象となる交際費等と（規制の対象とならない）その隣接費用との区分の基準として使用しているにすぎず、これらの費用の損金性の判断基準として用いているものではないと考える（拙稿「費用又は損失の損金性」昭和五年五月二十五日付「税理士界」七三二号八頁参照）。

## 2 交際費等の損金性と交際費課税の趣旨

法人が支出した交際費等は、企業経営における販売促進等の涉外活動に必要な費用であり、従って、それが事業のために使用されている限り、企業会計上はその全額が損費（販売費又は一般管理費、生産に直接関連するものは製造原価）となるべきものであり、税法上も原則として、損金性を有する（法人税法二二条三項）。

しかし、税法は、政策的観点から「別段の定め」により、法人が支出した交際費等の額が一定の限度額を超えるときは、その超過額の九〇%（本件年度当時は六〇%）又は一〇〇%相当額は損金の額に算入せず、課税の対象とすることとしている（租税特別措置法六三条―現行六二条）。

この交際費課税の特例は、交際費等の冗費の濫費を抑制し、企業の資本蓄積を促進するという目的で、昭和二十九年に創設されたものであるが、その後においては、主として過大な交際費支出の抑制という理由で十数次にわたり、順次課税の強化（限度額の引下げ及び損金不算入割合の引上げ）を図る改正が行なわれ、今日に至っている。

なお、適用対象法人は、制度創設當時は、期末資本金五〇〇万円（昭和三十二年改正で一、〇〇〇万円）以上の法人に限定していたが、昭和三十六年の改正でこれを全法人に拡大し、昭和四十二年の改正で交際費を節約した場合には課税の軽減を行う反面、交際費を増加した場合には重課するメリットシステムを採用し、過度の交際費の支出抑制の実効

を高めることとしている。また、交際費課税の特例の立法形式は、時限立法による臨時的な課税措置の形をとっているが、期限到来のつど延長され、その実は、なかば恒久化されている。

(注) 昭和五三年分(昭和五三、二、一―五四、一、三)間に事業年度が終了した内国普通法人の交際費の支出額は、二六、一三九億円(営業収入一、〇〇〇円当り四円四六銭)で、このうち損金不算入額は九、五六九億円(損金不算入割合は三六・六%)となっている。

このように、交際費課税の特例の創設当時は、わが国の自己資本比率の低調を背形に、この制度の趣旨につき資本蓄積の促進が強調されていたが、その後の累次にわたる改正では過大な交際費の濫費の抑制に重点が移行しており、特に近年は財政事情の悪化に伴い、次第に重要な財源の一部とさえなりつつある感がある。

(注) 昭和五四年度の改正により、資本基準の廃止、定額基準の引下げ、損金不算入割合の引上げによる交際費課税の強化が図られたことにつき、中央大学の富岡幸雄教授は、「表面的にみるかぎり、交際費は、ほとんど損金性が否定されることに近くなっていることを意味するものともいえるであろう。」と述べ(「交際費課税の基本的問題点と課程強化への対策」税経通信三四巻四号五一頁)、また、成蹊大学の武田昌輔教授は、「要するに、交際費等については、全額損金不算入に近いものとなったという過言でない。交際費課税がここまでくれば、むしろその課税の本質について検討する必要があるように思われる。」として、交際費等の範囲の明確化と交際費課税のあり方の基本的な検討が必要であると述べている(「昭和五四年度税法改正の批判と展望」会計ジャーナル一一巻六号五四―五五頁)。

この交際費課税の趣旨について、被告Y税務署長の主張では、昭和三十一年十二月の税制調査会の答申を引用して、「法人の交際費支出の状況にかんがみ、他の資本蓄積策と並んでその濫費を抑制し、経済発展に資することを目的とするものであり、……」と述べていたのに対し、本判決は、単に、「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のであるから、……」と判示し、資本蓄積策に触れなかったのは、前述したような推移からして妥当であると考ええる。

### 3 交際費等の意義及び範囲

#### (1) 交際費等の意義

交際費課税の特例の対象となる交際費等とは「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、きょう応、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（もっぱら従業員<sup>(注)</sup>の慰安のために行なわれる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定める費用を除く。）をいう。」ものとされている（措置法六三条五項―現行六二条四項）。この規定は、かっこ書の政令で定める費用の範囲につき若干の異動があったことを除き、制度創設当初から全く変わっていない。

また、この交際費等は、税法個有の概念であって、一般に交際費、接待費と呼ばれているものより、その範囲はかなり広い。すなわち、一般に、交際費、接待費と呼ばれるものは、「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のである。」<sup>(注)</sup>が、交際費課税の特例の対象となる「交際費等」は、これらの費用のほか、法人が業務の円滑な進行を図るために役員又は特定の従業員に対し支出される「機密費」及び交際費、接待費、機密費に類似する「その他の費用」も含まれる。

(注) 東京高裁昭和三九、一一、二五判決（訟務月報一卷三号四四四頁、税務訴訟資料三八号八六九頁）

#### (2) 交際費等の範囲（判断基準）

本判決は、交際費等の範囲について、租税特別措置法六三条五項（現行六二条四項）が前記のとおり規定しているか

ら、「当該支出が交際費等に該当するというためには、第一に支出の相手方が事業に關係のある者であること、第二に支出の目的が接待、きょう応、慰安、贈答等の行為により、事業關係者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のを目的とすることを必要とするものといふべきであり」として、交際費等の判断基準として、支出の相手方及び支出の目的の二要件を挙げてゐる。

交際費等の判断基準としては、①本判決のように支出の相手方と支出の目的の二要件に分析するもの、②支出先と支出の態様の二要件に分析するもの、③支出の相手先、支出の目的、行為の形態の三要件に分析するもの、④支出の相手先、支出の目的、支出金額が比較的高額の三要件に分析するもの、⑤支出の目的、支出の相手先、行為の具体的形態、比較的高額な支出、冗費又は濫費性の五要件に分析するもの、⑥支出の相手方、支出の目的、行為の形態、支出金額の多寡、支出の効果の五要件に分析するもの等がみられる。<sup>(注6)</sup>

本稿では、本判決に即して支出の相手方及び支出の目的（ないし行為の形態）の二要件を中心として交際費等の範囲について検討することとする。

まず、支出の相手方は、その法人の「得意先、仕入先その他事業に關係ある者等」であることが要件とされる。ここに「事業に關係ある者」には、現に法人の営む事業と直接の取引關係がある者に限らず、「近い将来事業と關係をもつにいたるべき者」も含まれる（東京地裁昭和四四・一一・二七判決）が、本条項の文言及び立法趣旨からして不特定多数の者までも含むものではないと解されている（同）。また、本条項のかっこ書で、従業員の慰安のために行われる運動會等のために通常要する費用が交際費等から除外されていること及び本条項が「その他事業に關係ある者等」としてゐることから、得意先、仕入先等の直接の取引先及び当該法人の営む事業に利害關係を有する者等社外に限らず、当該

法人の役員、従業員等の社内の者及び当該法人の株主等も、これに含まれるとするのが通説、判例である（東京地裁昭和五〇・六・二四判決では、ドライブインに駐車する観光バスの運転手等もこれに含まれるとしている。なお、租税特別措置法関係係通達六二(1)―一七参照）。

次に、支出の目的ないし行為の形態は、「接待、きょう応、慰安、贈答」等企業活動における交際を目的とするものであることを要する（東京地裁昭和四四・一一・二七判決参照）。名義のいかんを問わないことは勿論、支出の方法も法人が直接支出した交際費等であると間接的に支出した交際費等（例えば、二以上の法人が共同して接待等の行為をしてその費用を分担した場合や同業者団体等が接待等の行為をしてその費用を法人が負担した場合等―租税特別措置法関係通達六二(1)一八参照）であるとを問わない。また、接待、きょう応、慰安、贈答は、例示であるから、これらに類似する行為のための消費的性格を有する支出及び贈与は交際費等に該当する。

なお、交際費等とその隣接費用とで支出目的が並存する場合には、その主たる目的ないし支配的な目的がいずれにあると客観的に認められるかによって、その費用の性質を判断すべきものと解される。東京地裁昭和四十四年十一月二十七日判決は、交際目的と広告宣伝目的は、「相排斥する絶対的なものではなく、究極にはいずれも企業利益に貢献することは否めないところであるから、現実の支出については、その主たる目的がそのいずれに存するかによって、当該費用の性質を決定すべきである。」と判示している。

(注1) 長野地裁昭和三八・四・九判決（行裁例集一四卷四号七九〇頁）、税務訴訟資料三七号四〇六頁）、東京高裁昭和三九・一一・二五判決（前記（注）参照）、東京地裁昭和五〇・六・二四判決（行裁例集二六卷六号八三一頁）、税務訴訟資料八二号二二二頁）、東京高裁昭和五二・一一・三〇判決（行裁例集二八卷一一号一、二五七頁）、税務訴訟資料九六号三九一頁）

(注2) 山田二郎判事「交際費課税をめぐる問題」（公法の理論下II一九二四頁）



なお、この二要素説は、支出の目的は主観的なものであり、客観的な支出の態様から支出目的が推認されるとの理解のもとに、支出目的に代えて支出の態様を判断要素としたものであろう。

## (注3)

清永敬次助教・シュトイエール二八号九頁以下、諸隈正公認会計士・シュトイエール七六号三七頁以下、松沢智検事・職務弘報二二卷一三三六三頁以下、米山鈞一公認会計士・税経通信三四卷四号五八頁以下。

なお、この三要素説を租税特別措置法の定義規定に当てはめれば、「交際費、接待費、機密費その他の費用で」部分がなわち交際のための支出が支出の目的、「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」部分が支出の相手先、「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」部分が行為の形態ということになる。

## (注4)

東京地裁昭和四四・一一・二七判決(行裁例集二〇卷一一号一、五〇一頁、税務訴訟資料五七号五九八頁)、中川一郎・シュトイエール九九号一〇頁以下、波多野弘教授・シュトイエール一六二号一四頁以下

## (注5)

高梨克彦弁護士・税法学三〇〇号一五頁以下

## (注6)

広瀬正調査官「判例からみた税法上の諸問題」(昭和五〇年版)三九六頁以下

## (3) 交際費等か研修費用かの区分

本判決は、交際費等の判断基準として、前述のとおり、支出の相手方及び支出の目的の二要件を判示したうえ、本件招待旅行費用がこれを充足しているかどうかを判断して、次のとおり判示し、交際費等に該当するとしている。

まず、支出の相手方について、『原告が本件一泊旅行に招待した婦人団体等の役員は、婦人団体等が原告と取引を行う場合に、その会員に対する展示会への招待、販売の斡旋、月賦代金の集金等の原告の営業活動の一部を担当するとともに、自らも会員として原告の商品を購入する得意先でもあるから、法六三条五項の原告の「事業に関係ある者」と認められる。なお、参加者のうち新規に原告と取引を開始しようとする者も「事業に関係ある者」に該当することはいう

までもない。』として、支出の相手方の要件を充足するとしている。

「事業に係る者」には、直接の取引関係のある得意先、仕入先に限らず、近い将来事業と関係をもつにいたるべき者も含まれると解すべきことは、前述のとおりであるから、この判示は相当である。

次に、本件研修の実体について、「本件一泊旅行において、原告の業務のために行われたとみうるものは、わずかに日程第一日目の美ささ織工場見学（一時間程度）と第二日目午前中に行われた原告取扱商品の販売・集金方法、商品の説明（一時間半程度）とがあるにすぎないし、右見学についても、本件旅行参加者が全員参加したのではないこと、原告が本件旅行参加者（すべて女性）の関心を忖度して日程に入れたものであること等前記認定の事実を照らすと、実質的な原告の業務研修といふことはできない。また、第二日の原告会社役員参加者に対する説明も、その所要時間、内容（スライド等を利用するだけの簡単なもの）等からみて、別段二五〇名ないし四五〇名を温泉地の旅館に集めて行わねばならぬほどのものではなく、また、参加者の中には数回参加し、既に原告と取引関係に入っている者もあり、このような者には右説明の必要もないこと等の事実を照らすと、右程度では、本件一泊旅行が原告主張のような業務研修のための旅行であったとは到底認められず……」として原告の主張を斥けている。そして、支出の目的については、まず、費用の多額性について「本件一泊旅行の一回あたりの費用は、参加者三六〇名程度であれば、約一、六〇〇、〇〇〇円であったことが認められる。」としたうえ、この多額な費用を「本件一泊旅行に支出した主たる目的は、婦人団体等の役員を接待して、原告との親睦を深め、その歓心を買うことによって取引関係の円滑を図ることにあり、延いては旅行に参加した役員を通じてその婦人団体等の構成員を原告の得意先に獲得し、販路の拡大を図ることにあったものと認められるのが相当である。」として、交際の目的と販路拡大の目的との並存を認め、交際を主目的と判断し、支出の目的の要

件を充足するものとしている。このように支出の目的が並存する場合には、その主たる目的ないし支配的な目的がいずれにあるかによって、その費用の性質を判断すべきものと解すべきことは、前述のとおりであるから、この判示は相当である。

なお、本判決は、支出の主たる目的の判断に際し費用の多額性を挙げているが、これが交際費等の判断要素であるかどうか不明確であるが、これは販路拡大↓広告宣伝費との区別のための事情にすぎないものと思われる。何故ならば、交際費等から除外される広告宣伝費として租税特別措置法施行令三八条の二第一号で例示されているカレンダー、手帳、扇子、うちわ、手ぬぐい等は、一般に、広く配付が可能な程度に一点当りの単価が安い小物であることからみても、広告宣伝費は比較的廉価なものであるから、支出金額が比較的高額なものは交際費等となる場合が多いと考えられるからである。また、本判決は、「原告は本件一泊旅行を行うことが原告の営業活動にとって必要であった旨縷々主張するが、……前記認定のとおり、本件一泊旅行が交際費等課税の要件に該当する以上、さらに右費用が原告の営業活動にとって必要であったか否かを検討する必要はないというべきである。」と判示している。この点につき役員結婚披露宴の費用等の個人的支出と交際費等の区分との関連で批判する向もある（高梨克彦・シフトイエル一九五号二〇頁）が、これは元来、法人の負担すべき支出ではないから、仮にこれを法人が費用として経理したとすれば、それは事実上反する経理であり、企業会計上も当然費用から除外されるべきものであって、何も交際費に限った問題ではない。従って、交際費等と類似費用との区分の問題以前の問題であるから、この批判は当たらない。

(4) 交際費等か販売手数料・販売促進費かの区分

本判決は、本件贈呈品費用が前記二要件を充足しているかどうかを判断して、次のとおり判示し、交際費等に該当す

るとしている。

まず、支出の相手方について、『原告が本件贈呈品を交付した相手方は原告が販売委託した前記婦人団体ないしその役員であり、いずれも原告の「事業に関係のある者」と認められる。』として、支出の相手方の要件を充足するとしている。

次に、支出の目的については、①対価性につき、「原告は前記各委託先に対し、販売斡旋及び集金にかかる手数料として売上高の五ないし一〇％相当額を現金で支払っており、右手数料の支払により原告の各委託先に対する債務は決済されたものとみるべく、本件贈呈品の交付には対価性がないこと。」、②交付基準の事前通知の欠缺につき、「事前に委託先である婦人団体及びその役員に周知させていたと認めるに足りる証拠はないこと。」、③交付基準の運用状況につき、「右基準の運用は原告の各支店の従業員の裁量に事実上委ねられており、弾力的であったこと。」、④交付物品の消費財性につき、「本件贈呈品の内容は中性洗剤、電気毛布、肌掛布団等であり、受け取った役員のおくは家庭の主婦であるから、いわば家庭向の消費財であり、事業用資産（たな卸資産）ではないこと。」、⑤原告の主張の変せんにつき、「原告が本件物品交付の趣旨につき、当初は見本品ないし試用品と主張していたのに、審査請求の審理の途中から販売手数料である旨その主張を変更したこと。」等の各認定事実を総合して、「本件贈呈品費用の支出の主たる目的は、原告の事業関係者である婦人団体等の役員に対し、謝礼的な贈答を行うことによってその歓心を買ひ、原告との親睦の度を密にして取引関係を円滑にし、延いては販路の拡大を図ったものといふべきであり」として、前述の招待旅行費用と同様、実際の目的と販路拡大の目的との並存を認め、交際を主目的と判断し、支出目的の要件を充足するものとしているが、前述した理由により相当である。また、交際費と販売手数料ないし販売促進費との区分につき、対価性、交付基

準、交付物品の種類等の基準により判定しているが、販売手数料は、取引の斡旋、仲介等の役務の提供に対する対価として斡旋、仲介者等に支払われるものであるから、対価性があり、支出基準も存在するのが通常で、しかも、原則として金銭支出であり、また、販売促進費は、販売数量又は販売金額の拡大促進をもたらすために支出される費用の総称であるから、将来の販売促進による経済的効果を求めて支出されるものであり、支出基準は原則として販売高に依じて支出され（例えば、リベート等）、交付物品は金銭又は事業用資産であるのに対し、交際費等は、交際、接待による取引関係の円滑化のために支出されるものであるから、対価性はなく、支出基準もないことが多く、交付物品は金銭又は消費性物品であることからして、これも妥当である。

かくして、本件贈呈品費用は、『原告の主張するような「販売手数料」ないし将来の販売促進に対する直接的な効果を目的としたいわゆる「販売促進費」として支出したものとはいえない。したがって、本件贈呈品費用も交際費等に該当すると認めるのが相当である。』との結論を導いている。

なお、原告が当初本件交付物品を見本品ないし試用品と主張したのは、実務上、得意先等に対する見本品、試用品の供与に通常要する費用は、交際費等に含まれないものとして取り扱われている（租税特別措置法関係通達六二(1)一八）ことを考慮したものであろう。