

III 判例研究 III

使途秘匿金における「相当の理由」について

- 国税不服審判所平成15年6月19日裁決 -

渡 邊 英 之

1 《事案の概要》

本件は、ばね製造業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）がしたビール券（以下「本件ビール券」という。）の引渡しについて、これが租税特別措置法（以下「措置法」という。）第62条《使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例》に規定する使途秘匿金の支出に当たるか否かを争点とする事案である。

2 《裁決》

(1) 《裁決のポイント》

請求人がした本件ビール券の引渡しは、相手方の氏名等を帳簿書類に記載していないことに「相当の理由」があるから、使途秘匿金の支出には当たらないとした事例（①平成10年3月21日～平成12年2月29日各事業年度の法人税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分、②平成12年4月1日～平成13年3月31日事業年度の法人税の更正処分／①一部取消、②却下・平成15年6月19日裁決）

(2) 《審査請求に至る経緯》

- イ 請求人は、本件ビール券を、商品券、中元・歳暮用品とともに、株式会社Hで購入し、本件ビール券は同社から直接配送されていた。
- ロ 請求人は、平成10年3月21日～平成12年2月29日の各事業年度の

法人税について、本件ビール券の購入金額を交際費等の額に計上し、青色の確定申告書に記載して、いずれも法定申告期限までに申告した。

ハ 原処分庁は、これに対し、本件ビール券の購入については、請求人が贈答したとする相手方の氏名等が請求人の提示した帳簿書類に記載がなく、また、その用途を明らかにする帳簿、証ひょう等の提示もないことから、その用途が不明であり、原処分に係る調査担当職員が、請求人に対して、帳簿あるいは証ひょう等を提示するなどしてその贈答先及び在庫の状況等を明らかにするよう再三にわたり求めたにもかかわらず、請求人はこれに応じなかったことから、他の商品券の支出と併せて本件ビール券の支出は使途秘匿金の支出に該当するとして、上記の各事業年度の法人税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。

ニ 請求人は、この処分を含む原処分を不服として審査請求をした。

(3) 《裁決の要旨》

原処分庁は、請求人が本件ビール券を贈答したとする相手方の氏名等が、「相当の理由」がなく、請求人の帳簿書類に記載されていないので、本件ビール券の引渡しは、使途秘匿金の支出に該当する旨主張する。

しかしながら、①本件ビール券は、購入先を通じて通常の中元又は歳暮時期に配送されたと認められること、②本件ビール券の配送先は、請求人が当審判所に提出した購入先保管の最も古い配送申込票の写し及び請求人保管の最新の配送申込票の控に記載されたビール券の送付先がいずれも請求人の取引先の関係者であることから、請求人の取引先の関係者であったと推認されること、③本件ビール券は、配送先1件当たりの配送枚数からみて、中元又は歳暮用品として金額的に相当であると認められることに照らしてみれば、本件ビール券の配送先については、これを帳簿書類に記載しないのが通例であると認められる。

したがって、請求人が本件ビール券の引渡しの相手方の氏名等を帳簿書類に記載していないことに「相当の理由」があるから、その引渡しは使途秘匿金の支出には当たらないというべきである。

3 《検討》

(1) 使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例制度創設の背景

法人税基本通達9-7-20《費途不明の交際費等》は、法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭でその費途が明らかでないものは、損金の額に算入しない旨定めており、いわゆる使途不明金として、かなり以前から課税上の問題として認識されてきた。このような使途不明金について、平成5年に明らかになったゼネコン汚職を契機に、企業の使途不明金がヤミ献金や賄賂などの不正資金の温床になっているとの批判が高まり、各方面から税制面でも思い切った対応を図るべきであるとの強い要請がなされるようになった。政府税制調査会は、このような各方面の要請を踏まえ、この問題について幅広い観点から議論を行い、その結果を「平成6年度の税制改正に関する答申」で、次のように述べている。

「企業が税務当局に対し相手先の氏名等を秘匿するような支出は、違法ないし不当な支出につながりやすく、それがひいては公正な取引を阻害することにもなりかねないという問題がある。近年、企業の使途不明金の額は多額に上っており、これをそのまま放置することには社会的な問題があること等にかんがみれば、そのような支出を極力抑制する見地から、税制上追加的な負担を求めることもやむを得ないのではないかとその意見が少なくない。しかしながら、いわゆる使途不明金問題は、企業経営者のみならず社会的なモラルの問題でもあり、このような問題を是正するために税制を活用することは、厳に慎むべきであるとの意見も強い。したがって、やむを得ず税制上の措置を講ずるような場合においても、単に支出先が不明であるというだけでいたずらに対象を拡大することのないよう配慮す

る必要があるほか、新たな措置が企業活動や税務執行にどのような影響を及ぼすことになるのか必ずしも予測しがたいことにもかんがみ、時限的なものに止めることが適当である。」

このように、政府税制調査会の答申は、使途不明金に対する課税強化を全面的に支持する内容のものとはなっていないが、政府としては、各方面からの強い要請にかんがみ、期限を付した上で、新たな税制上の措置を措置法に規定することとしたものである。

(2) 本制度の趣旨

本制度は、企業が相手方を秘匿するような支出が、違法ないしは不当な支出につながりやすく、それがひいては公正な取引を阻害することにもなるので、そのような支出を極力抑制するために、政策的に追加的な税負担を求めるものである。

(3) 本制度の概要

法人は、その使途秘匿金の支出について法人税を納める義務があるものとし、法人が平成6年4月1日から平成24年3月31日（制定当初は、平成8年3月31日）までの間に使途秘匿金を支出した場合には、各事業年度の所得に対する法人税の額は、通常の法人税の額に、当該使途秘匿金の支出の額の40%相当額を加算した金額とする（措置法第62条第1項）。

(4) 使途秘匿金の意義

使途秘匿金の支出とは、法人がした金銭の支出（贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含む。）のうち、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由（以下「相手方の氏名等」という。）を当該法人の帳簿書類に記載していないものをいうが、次のものは使途秘匿金に含まれないものとする（措置

法第62条第2項)。

- イ 相手方の氏名等を帳簿書類に記載していないことに「相当の理由」があるもの
- ロ 資産の譲受けその他の「取引の対価の支払として支出されたもの（当該取引の対価として相当であると認められるものに限る。）であることが明らかなもの」

いわゆる使途不明金についても、相手方の氏名等を帳簿書類に記載していないものをいい、法人税基本通達9-7-20には上記イ及びロに該当する規定は設けられていないものの、使途不明金の判定に当たっても上記イ及びロの観点が求められることから、法人税基本通達9-7-20に規定される使途不明金と、措置法第62条第2項に規定される使途秘匿金とは基本的に同一であるといえよう。

しかしながら、使途秘匿金については、税務署長は、法人がした金銭の支出のうちにその相手方の氏名等を当該法人の帳簿書類に記載していないものがある場合においても、その記載をしていないことが相手方の氏名等を秘匿するためでないと認めるときは、その金銭の支出を使途秘匿金の支出に含めないことができる（措置法第62条第3項）。この認定による適用除外の規定は、「相当の理由」又は「取引の対価の支払として支出されたものであることが明らかなもの」に該当しない支出であっても、相手方の氏名等を秘匿するためでないと認められる場合があり得るので、そうした支出を追加課税の対象から除外するために設けられたものであり、本制度は、法人が相手方を秘匿している、すなわち法人に秘匿の意思が存在すると認められる支出を課税対象とし、それ以外の支出は課税しないことを意味している。

したがって、本制度によって追加課税の対象となる使途秘匿金は、いわゆる使途不明金のうち法人に秘匿の意思の存在が認められるものとなる。

(5) 「相当の理由」の意義

措置法第62条第2項の「相当の理由」があるもの又は「取引の対価の支払として支出されたものであることが明らかなもの」は使途秘匿金に含まれない旨の規定は、政府税制調査会の答申に述べられた「単に支出先が不明であるというだけでいたずらに対象を拡大することのないよう配慮する必要がある」ことを踏まえ設けられたものであるが、相手方の氏名等が帳簿書類に記載されていない場合に、どのような理由が「相当の理由」に該当するかについては、法令上特に明らかにされておらず、本制度の趣旨と社会通念に照らして判断することとなる。「相当の理由」に該当する支出は多岐にわたると考えられるが、①多数の者へのカレンダー、手帳等の広告宣伝用物品等の贈与、チップ等の小口謝金、②災害等により帳簿書類を紛失した場合の当該帳簿書類に記載された支出などが例として挙げられ、不特定多数の者との取引で、その取引の性格上、相手方の氏名等がわからない支出、小口の金品の贈与あるいは不特定多数の顧客を相手とする事業者への支払のように、相手方の氏名等まで一々帳簿書類に記載しないのが通例となっている支出等が該当するとされている。なお、犯罪に問われる可能性がある、相手方に迷惑がかかる、取引が継続できなくなるといった理由は、「相当の理由」には該当しないと解される。

また、どのような理由が「相当の理由」に該当するかの判断において参考となる判例として、東京地裁昭和51年7月20日判決は、原告法人が接待した相手方の氏名を開示しなかったため、その費途が明らかでないとして課税庁から交際費を否認されたことが争われた事件について、「一般的に言えば、交際費として確定申告された金額が社外に支出されていることが明白に認定できて、申告法人の事業内容、支出の金額、接待の時期、方法等、接待の態様、認容され得る他の交際費の金額、過年度の事績、同種事業目的の法人との比較等からして当該法人の事業の遂行上客観的に必要な接待と認められる以上は、その費用は交際費として認容

されるべきものであり、接待の相手方の氏名を開示しないことは、事実上交際費であることの認定を困難とする一の事情とはなっても、交際費として認定されるための不可欠の要件であるわけではない。すなわち、交際費として認容されるためには接待の相手方の氏名を開示することを常に必要とするものではない」と判示しており、控訴審である東京高裁昭和53年11月30日判決、最高裁昭和54年9月20日判決も原審の判断を維持している。

(注) 日本大学の松沢智教授(当時)は、相手方の氏名等が帳簿書類に記載されていない支出が使途秘匿金とならないための要件として「相当性」の存在、すなわち、「事業遂行上の客観的必要性」が外形上からみて何人も、その存在が容易に肯認できる客観的事実の存在が必要であり、この「相当性」の存在を推認する情況証拠による間接事実として、社外流出が明らかであって、当該法人の事業内容、業界取引の慣行、支出金額の程度、支出の時期、支払方法、当該行為の態様、過去の支出実績等を総合判断することによって、業務遂行上必要なものと事実上推認できると述べている。

(6) 本判決の判断について

本判決では、上記(5)のとおり、「相当の理由」があるかどうかは、本制度の趣旨と社会通念に照らして判断することになること、上記(2)の本制度の趣旨について述べた後、例えば、支出の時期、金額の多寡等からみて相当の支出であると認められる金品の贈答については、公正な取引を阻害することにつながるものではなく、相手方の住所・氏名まで一々帳簿書類に記載しないのが通例であると認められるから、その相手方の氏名等が帳簿書類に記載されていないことに「相当の理由」があるものと解されるとしている。

そして、これを本件についてみると、①支出の時期については、本件ビール券が、購入先を通じて、我が国の慣習として定着している通常の

中元又は歳暮時期に配送されたと認められること、②支出の相手方については、本件ビール券の配送先が、購入先保管の最も古い配送申込票の写し及び請求人保管の最新の配送申込票の控に記載されたビール券の送付先がいずれも請求人の取引先の関係者であることから、請求人の取引先の関係者であったと推認されること、③支出の金額については、本件ビール券の配送先1件当たりの配送枚数からみて、中元又は歳暮用品として金額的に相当であると認められることに照らしてみれば、本件ビール券の配送先については、これを帳簿書類に記載しないのが通例であると認められるとする。

したがって、請求人が本件ビール券の引渡しの手当の氏名等を帳簿書類に記載していないことに「相当の理由」があるから、その相手方の氏名等を帳簿書類に記載しなかったことが秘匿するためであったか否かを判断するまでもなく、その引渡しは使途秘匿金の支出には当たらないというべきであって、本件ビール券の購入金額は、交際費等の額に該当するものと認められるとしており、妥当な判断であるといえよう。

なお、使途秘匿金における「相当の理由」を認めた判例はなく、裁決事例としても本裁決が唯一の事例であることから、本裁決は今後の参考となる事例として評価できるものと思われる。

〈参照条文〉

租税特別措置法第62条

〈参照判決〉

東京地裁昭51.7.20判決

〈参考文献〉

国税庁編「平成6年 改正税法のすべて」(大蔵財務協会) 251～256頁

金子宏「租税法〔第15版〕」(弘文堂) 331～332頁

松沢智「新版 租税実体法〔補正版・第2版〕」(中央経済社) 355, 365～366頁