

交際費課税制度に関する一考察

芝田佳津男

目次

はじめに

第一章 交際費課税制度の沿革と問題点

第一節 交際費課税制度の沿革と立法趣旨

第二節 交際費等の意義と範囲

第三節 交際費課税制度の問題点

第二章 交際費等の課税要件に関する諸説の概要

第一節 旧二要件説

第二節 新二要件説

第三節 三要件説

第四節 他の三要件説

第三章 裁判例からの検討（萬有製薬事件）

第一節 事実の概要と当事者の主張

第二節 東京地裁判決及び東京高裁判決

第三節 地裁判決と高裁判決の比較検討

第四章 交際費等の課税要件の具体的検討

第一節	支出の相手方
第二節	支出の目的
第三節	行為の形態
第四節	高額な支出、冗費・濫費性の該当性
おわりに	

はじめに

法人が支出する交際費等は、その事業活動を遂行するにあたり、必要とされるものである限り企業会計上は費用とされている。⁽¹⁾ 同様に事業遂行上、必要とされる交際費等の支出は税法上でも原則として損金の額に算入されるべきである⁽²⁾と考へる。

交際費課税は昭和二九年の改正において、政策上の観点及び当時の企業の財政状況から、租税特別措置法（以下、措置法とする。）五条の一二に三年間の時限立法として創設された。その後、改正の度に課税強化され、現在では、原則として交際費全額が損金不算入となり、交際費等の損金性は否定されている。

現在、交際費等は措置法六一条の四第三項に規定され、この条文には不確定概念が存在する。そのため、納税者が交際費等に該当するか否かの判断を行うには困難が生じ、過少申告加算税を賦課される危惧の念を抱きながら、申告し納税している。このことは、納税者の法的判断を放棄することとなり、申告納税制度そのものの基盤を危うくすることになると考へられる⁽²⁾。

措置法とは、本来、租税負担の公平性の一部を排除し、経済的政策、社会的政策その他の政策のための臨時的な法であり、拡大解釈は慎まれるべきである。よって、必要とされる費用については課税せず、過大な部分に対して課税するものと考えられるのであるが、交際費全てが冗費であるといった社会的批判に乗じて、課税庁は交際費の範囲を拡大解釈しているように思われてならない。

そこで、本稿では、措置法に規定されている交際費等について、条文から考えられる課税要件を裁判例と学説から検討及び分析することによって、交際費等の範囲を考察する。

第一章 交際費課税制度の沿革と問題点

第一節 交際費課税制度の沿革と立法趣旨

(一) 交際費課税制度の沿革

① 昭和二十七年以前

昭和二〇年九月に公表された法人税の取扱通達の中には「法人が交際費、機密費等の名義をもって役員または使用人に支給した金銭にしてその費途の明らかならざるものは、これを当該役員または使用人に対する賞与と認む。」というものがあつた。昭和二五年九月に制定された法人税基本通達二六九は、使途不明のものは損金の認識ができないから損金に算入しないという趣旨のものであり、交際費を直接否認する考え方はなかつた。⁽³⁾

② 昭和二八年・経常的二分の一課税案

法人の交際費について、その濫費を抑制して企業の資本蓄積を促進するため、改正案が政府より提案され、法人税法九条第八項に制定される予定であった。この規定の趣旨は「寄付金は一定限度をこえた金額の全額を損金に算入しないが、交際費等については一定限度をこえてもある程度は事業経営上必要なものと考えられるので、限度超過額の二分の一を損金算入しないこととする案であった。」⁽⁴⁾と説明されている。

この法案は経済界から猛烈な反対⁽⁵⁾があったが、結局、国会が解散したため廃案となった。

③ 昭和二九年～昭和三五年・交際費過大支出抑制のための課税の時期

昭和二九年度の税制改正において、資本充実策の一部として、資本金五百万円以上の法人についてのみ、実績基準⁽⁶⁾と取引基準⁽⁷⁾の基礎控除⁽⁸⁾付きで設けられた⁽⁹⁾。この趣旨は「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。」と答申で並べられている。この制度は、交際費の支出の抑制を図ることに主眼があり、その支出額に特別の負担を求めるといふ趣旨のものではなかった⁽¹⁰⁾。

④ 昭和三六年～昭和四一年・社用消費への現物給与の代替課税等の時期

昭和三六年の改正では、全面的な改正が行われた⁽¹¹⁾。その内容は、適用対象法人を全法人に拡充し、定額(年三百万円)の基礎控除を設け、取引基準と実績基準を廃止した。当期における支出交際費から基礎控除額を控除した金額の二〇%程度を損金の額に算入しないものである⁽¹²⁾。この二〇%は、従業員の所得として課税すべき部分を支出交際費の

二〇％程度とみて、源泉徴収的な意味で法人税を課税することとしたものと説明されている。⁽¹³⁾

⑤ 昭和四二年～昭和五六年…交際費増加部分の全額損金不算入の時期

昭和四二年の改正では、従来の計算方式に加えて、新たな計算方式が採り入れられた。この趣旨は「前期より交際費支出を減少させた企業には法人税負担を軽減する反面、逆に交際費支出を増加させた企業には税負担を重課する仕組みを加える方が適当である。」と答申されている。⁽¹⁴⁾

昭和五四年の改正⁽¹⁵⁾では、損金不算入限度額の基礎となる定額控除額が、一律年四百万円から年二百万円に改められ、損金不算入割合が、九〇％に引き上げられた。⁽¹⁶⁾ この改正における資本金基準の基礎控除の廃止、定額基礎控除の大部分の廃止により、交際費の基礎控除は企業規模に無関係となり、小さい法人ほど多くの割合の交際費の損金算入が認められるという説明しにくい制度に変形してきた。⁽¹⁷⁾

⑥ 昭和五七年～平成六年…原則全額損金不算入の時期

昭和五七年度の改正では、損金不算入割合が九〇％から一〇〇％へ引き上げられ、これに伴い、基準交際費額より増加または減少した場合の課税強化または軽減措置も廃止された。⁽¹⁸⁾ 定額の基礎控除も、資本金五千万円超の法人については廃止されたが、五千万円以下の法人の定額控除は維持することになった。この改正で、資本金五千万円超の法人は何らの基礎控除もなく、支出交際費の一〇〇％が損金不算入とされたので、交際費の経費性は完全に否定され、全額が課税されることになった。⁽¹⁹⁾

⑦ 平成六年（現在…全額損金不算入を原則とし、中小企業の定額控除限度内の一定部分も損金不算入とし、限度超過額は全額損金不算入とする時期

平成六年度の改正では、資本金五千万円以下の法人の支出交際費等のうち定額控除限度額以下の部分についても全額損金不算入を改め、支出交際費等の一〇%相当額を損金不算入（限度超過額は全額損金不算入）とされた⁽²⁰⁾。

平成二一年度改正では、定額控除額が四百万円から六百万円に引き上げられた。

現在、資本金一億円を超える法人については、支出交際費等の全額を損金不算入として課税対象とすることになっている。このため、交際費の支出が事業遂行上、いかに有効であるとしても、その全額が冗費・濫費の支出として損金不算入とされている⁽²¹⁾。

交際費課税制度は、創設当初の時限立法による臨時的な課税措置の形をとっているが、期限到来の都度、延長され、その実は恒久化されている。

(二) 交際費課税制度の立法趣旨

創設当初は冗費・濫費を抑制して資本充実を図るという趣旨であり、法人の公私を混同した交際費等の濫費の支出を抑制するとともに、企業所得の内部留保による資本蓄積の促進を目的とするものであった。これは当時の法人の支出状況が社用族を蘇生させたような過度のものであったために臨時的にその支出を抑えようとするものであり、経済界の発展に対応して設けられたものである⁽²²⁾。更に、一定の限度額を超えた場合の超過額だけが損金不算入になることについては、資本蓄積のための種々の税法上の特例措置を設けていることに対して、企業側においても自助努力を促

進するため⁽²³⁾である。

その後、改正を経て、平成六年の答申では、「交際費が公正な取引を阻害する（中略）交際費支出が正常な価格形成を歪めている（以下略）」と述べ、現在では創設当初の趣旨と明らかに変質している。

こうした交際費課税の背景には、経費として飲食等の遊興が行われることへの不公平感、社会的批判や相手方への課税が困難であること、費用性（事業関連性や必要性）が希薄な場合があること、冗費と言ってもよい役員や株主の消費支出と考えられる部分があることが認められる⁽²⁴⁾。

従って、交際費課税制度は当初の内部資本の蓄積と充実から、役員、従業員の社用という名目で乱用する交際費支出の累年の増加を背景に、冗費・濫費に対する社会的批判に対応し、租税制度による制裁という政策的側面からの交際費課税制度に変質してきた。

第二節 交際費等の意義と範囲

交際費等は措置法に規定され、創設当初から条文は改正されていない。また、租税特別措置法施行令三七条の五第二項に交際費等の範囲が規定されている。

交際費等とは、企業会計または一般的に用いられる交際費、即ち、法人が業務を遂行する際に得意先や仕入先等の直接の取引関係者に対して、接待、供給、贈答などその他これらに類する行為のために支出する費用に加え、接待費だけでなく、機密費などその他これに類する費用で、直接の取引関係者だけを対象にしたものに限らず、間接に当該

法人の利害に関係のある者や当該法人の役員、使用人、株主等を対象にした支出する法人の役員その他一部の特定の従業員も対象として支出する費用を含む税法特有の概念であり、通常使用する交際費よりも幅の広い概念である。

そして、この規定は、支出する費用の内容、相手先、目的や行為の要件について、「その他の費用、その他事業に係る者等、その他これらの類する行為」と不確定概念を多用している。そのため、納税者にとって交際費等の意義・範囲を判断することが困難であり、事業との関連性やその該当性の判断などについて争いが生じる要因になっていると考えられる。

第三節 交際費課税制度の問題点

創設時における交際費等は冗費と考えられる部分に対して損金不算入とし、社会通念上、必要とされる交際費は事業経費として認められ、損金算入することができた。その後、改正により社会的批判があるという事由で原則損金不算入となり、事業活動に必要な費用まで、交際費等の範囲に含まれるまでに拡大し、企業経営の実態や慣行にそぐわないという問題が生じている。

そこで、交際費等の範囲が課税庁の解釈によって拡大されていることを「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」を例に考察する。

「贈答」は、単なる贈与ではなく、「物を贈ったり、お返しをしたりすること。（広辞苑）」であり、贈ることと、返しをすることとされ、何らかの見返り（対価）を期待して金品等を贈ることといえる。これに対して、「贈与」は、「金

銭・物品をおくり与えること。（広辞苑）であり、一方的に財産を与え、見返り（対価）がないものといえる。従って、この意味からは単に金銭・物品等を贈与したというだけでは、当然に交際費等には該当しないというべきである。

ところが、課税庁は平成二年の証券不祥事取引先に行った損失補てんを交際費と認定している。このように、「贈答」を「贈与」の範囲まで含めていると考えられる。創設時は社用族の冗費抑制のために、「贈答」である支出を交際費等に含めるものとしていたが、社会情勢や商習慣が変化しつつあるなかで、「贈与」に相当するであろうものも「贈答」に含めてきたと推定できる。贈答は贈り物のやりとりであって、贈与とは異なるものであり、「接待、供応、慰安」などと同次元的、同性格的なものとして解されるべきであって、拡張的に経済的利益の供与、贈与と同じ意義に解することは不当な拡大解釈である。⁽²⁵⁾

また、交際費課税が措置法に規定されているという観点からみると、措置法は拡大解釈には慎重であるべきであり、⁽²⁶⁾交際費の範囲についても創設時より変えられていないため、法人税法の基本原則から逸脱した必要経費課税になっていること、範囲も冗費的なものに圧縮するのが筋であること等を考えるとき、交際費の行為形態の要件についての拡大解釈には租税法律主義の点から問題がある。⁽²⁷⁾

以上のように、交際費課税制度の立法趣旨、社会通念上の交際費と課税庁による交際費の範囲の解釈について、相違があるものと判断できる。これは、交際費課税が多岐にわたる機能を果たしており、それに対応して範囲が広く性格が異なる支出を、適用対象として⁽²⁸⁾いることが原因である。

第二章 交際費等の課税要件に関する諸説の概要⁽²⁹⁾

ある支出に対する交際費等の該当性については、条文の法令解釈に基づいて判定しなければならない。この判定を論理的に行おうとする場合、法令解釈によって導出される「交際費等の要件」を判断基準として用いることが有益である。ところが、この交際費等の要件として、如何なるものを設定すべきかについては、様々な説がある。これらの諸説は、学説として提起されたもの、裁判において納税者又は税務当局により主張されたもの、そして判決又は裁決において採用されたものからなる。⁽³⁰⁾ これら諸説の課税要件を整理すると、旧二要件説、新二要件説、三要件説に区分される。更に学説においては、五要件説⁽³¹⁾が存在する。

第一節 旧二要件説

「支出の相手方」が事業に関係ある者等であり、かつ「支出の目的」がこれらの者に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであること、とするものである。

昭和三九年一月二五日東京高裁判決(招待旅行事件控訴審)において、「旧租税特別措置法五条の一二に規定する交際費等とは「交際費、接待費、機密費其の他の費用が法人がその得意先、仕入先その他の事業に関係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したもの」であつて、」と明確に旧二要件説を採用している。

昭和五二年一月三〇日東京高裁判決（ドライブイン事件控訴審）も同様に旧二要件説が採用されている。
訴訟における課税庁の主張はこの旧二要件説が多いようである。⁽³²⁾

第二節 新二要件説

「支出の相手方」が事業に関係ある者等であり、かつ「支出の目的」が接待等の行為により事業関係者等との親睦を密にして、取引関係の円滑な進行を図ること、とするものであり、「支出の目的」を行為形態により判別するのではなく、取引関係の円滑化に寄与するか否かによって判別する。

平成四年九月三〇日横浜地裁判決（オートオークション事件）において、「交際費等が、一般的にその支出の相手方及び支出の目的からみて、得意先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に支出するものと理解されているから、その要件は、第一に支出の相手方が事業に関係ある者であること、第二に支出の目的がかかる相手方に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであること、というべきである。」と明確に述べている。

第三節 三要件説

「支出の相手方」が事業に関係ある者等であり、かつ「支出の目的」が事業関係者との間の親睦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、「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、とするものである。増田英敏教授は「租税法主義の視点からすると、行為の形態の要件を加えた三要件により交際費の範囲を確定することを法が要求していると解するのが合理的であろう。」⁽³³⁾と述べている。

平成一六年三月三日広島高裁判決(MTE事件控訴審)において、「本件機械をMTEに無償で支出した行為は、被控訴人の事業の遂行上必要なものとして原木取引の相手方があるMTEとの関係を円滑にする目的で行われたものであって、措置法六一条の四第三項の「仕入先その他の事業に係る者等に対する」「贈答その他これに類する行為」に該当し、本件機械を取得するために要した費用は、「贈答その他これに類する行為のために支出した費用」に当たべきといふべきである。」と判示している。

その他、平成二一年七月二一日東京地裁判決(無料入場者事件)でも採用されている。

第四節 他の三要件説

昭和四四年一月二七日東京地裁判決(東洋郵船事件)において採用されている説で、旧二要件説に「高額な支出」が加わり、三要件とするものである。

「その第一は、法人の当該事業経費が「事業に係る者」に対して支出されたものでなければならぬということである。(中略)その第二は、「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って、(中略)その第三は、支出金額が比較的高額であるということであり(後略)」と判示している。但し、前述のドラ

イブイン事件控訴審では、支出金額が高額であるということは否定されている。⁽³⁴⁾

以上より、最近の裁判例の傾向では三要件説が採用され、この説は学説的にも支持されている。⁽³⁵⁾ しかしながら、この三要件説においても課税要件が明確になったというのは早計である。次章では、課税要件や行為の形態について、交際費等の該当性を考えるうえで、有意義な裁判となった萬有製薬事件について検討する。

第三章 裁判例からの検討（萬有製薬事件⁽³⁶⁾）

第一節 事実の概要と当事者の主張

（一）事実の概要

X（原告・控訴人）は、医家向医薬品の製造販売業を主とする株式会社である。その取引先である大学病院の医師や研究者等から、医学論文の英文添削の依頼を受け、米国の添削業者に外注していた（本件英文添削）。Xは平均的な英文添削の料金を徴収していたが、外注業者には徴収額の約四倍〜約五倍の外注費を支払い、その差額を原告自らが負担していた（本件負担額）。Xは本件負担額を寄附金として損金の額に算入し、法人税の確定申告を行った。

Y（被告・被控訴人）税務署長は、本件負担額を交際費等に該当すると判断し、Xの法人税について更正処分を行った。

本件は、原告が本件負担額は交際費等ではなく、損金算入できる寄附金に該当すると主張して、被告の行った更正処分の取消しを求めた事案である。

(二) Xの主張

① 交際費等の該当性について

法人税法三七条六項と交際費等の規定から費用性を有するものについては交際費等に、有さないものについては寄附金に区分される。費用性を有するというためには、接待等の行為が、その相手方において当該支出によって利益を受けていると認識できるような客観的状況の下に行われることが必要である。

② 支出の相手方

Xに英文添削を依頼していたのは、そのほとんどが医薬品の購入について何らかの決定権限も有していない個々の研究者であり、いくら親睦を密にしても取引の円滑を図ることはできないのであって、事業関係者ということとはできない。

③ 支出の目的

Xは、本件英文添削を学術の発展による社会公共の利益の増進を目的として行ったものであるから、法の規定する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（以下、「接待等の行為」とする。）を目的とするものではない。

④ 行為の形態と相手方の認識

支出の相手方は、Xが英文添削料の差額を負担していることを知らず、英文添削は歓心を買うことが期待できる状

況ではなく、利益を受けたことの認識がなかったのであるから、当該支出は接待等の行為に該当しない。

(三) Yの主張

① 交際費等の該当性について

当該支出が交際費等に該当するには、支出の相手方が事業に關係のある者であること、支出の目的がかかる相手方に対する接待等の行為のためであることが要件となる。また、その相手方において、当該支出によって利益を受けていると認識できるような客観的状況の下に行われることは必要ではない。

② 支出の相手方

本件英文添削の依頼者は、Xの取引先である病院等に勤務する医師等に限られていたのであるから、「事業に關係ある者」に該当することは明らかである。

③ 支出の目的

英文添削の依頼を受けていた医師等はMR⁽³⁷⁾を通じて英文添削の依頼を行っていたことから、本件負担額はXの取引先である病院等に勤務する医師等に対し利益を供与し、取引關係を円滑に進行する目的で行われていたとすることができる。

④ 行為の形態と相手方の認識

「交際費等」を支出して交際行為を行うことにより、両者の親睦が密となり、もって取引關係の円滑な進行が図られる關係が存すれば足りるのであって、交際の相手方が支出者の負担を認識した上、これに対して感謝や歓心を抱くこ

とは必要ではない。

第二節 東京地裁判決及び東京高裁判決

(一) 東京地裁判決

① 「交際費等」の意義

当該支出が「交際費等」の該当性を判断するには、支出が「事業に関係ある者」のためにするものであるか否か、及び、支出の目的が接待等を意図するものであるか否かが検討されるべきこととなる。

② 支出の相手方

依頼者は、Xの取引先である医師等やその他の研究者に限られていたのであるから、Xの「事業に関係ある者」に該当するといふべきである。

③ 支出の目的

本件英文添削を実施するに当たり、Xが医学研究者の援助という目的を有していたとしても、本件負担額が高額であること、本件英文添削を引き受ける対象者が、Xの取引先に所属する研究者のみに限られていたことにかんがみれば、Xの医薬品の販売に係る取引関係を円滑にする効果を有するものといふことができる。

④ 行為の形態と相手方の認識

当該支出が「交際費等」に該当するための要件として、接待等がその相手方において、利益を受けていると認識で

きるような客観的状況の下に行われることが必要であるということとはできない。

⑤ 判決

原告による本件負担額の支出は、「交際費等」に該当する。

(二) 東京高裁判決

① 「交際費等」の意義

「交際費等」に該当するためには、「支出の相手方」が事業に関係ある者等であり、「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、「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。

そして、支出の目的が接待等のためであるか否かについては、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断して決すべきである。

② 支出の相手方

Xの直接の取引先である医療機関の中核的地位にあり、医薬品の購入や処方権限を有する者も含まれていたことからすれば、全体としてみて、その依頼者である研究者らが、「事業に関係のある者」に該当する可能性は否定できない。

③ 支出の目的

本件英文添削は、若手の研究者らの研究発表を支援する目的で始まったものであり、その差額負担が発生してから

も、そのような目的に基本的な変容はなかったこと、その金額は相当に多額なものではあるが、一件当たりの金額やXの事業収入全体の中で占める割合は決して高いものとはいえないこと、その態様も学術論文の英文添削の費用の一部の補助であるし、それが効を奏して雑誌掲載という成果を得られるものはその中のごく一部であることなどからすれば、本件負担額は、その支出の動機、金額、態様、効果等からして、事業関係者との親睦の度を密にし、取引関係の円滑な進行を図るといふ接待等の目的でなされたと認めることは困難である。

④ 行為の形態と相手方の認識

行為の形態として、接待等の行為であることが必要であるとされていることからすれば、接待等に該当する行為とは、一般的に見て、相手方の快樂追求欲、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。本件負担額のような行為は、通常の接待、供応、慰安、贈答などとは異なり、欲望の充足と明らかに異質の面を持つことが否定できず、むしろ学術奨励という意味合いが強いと考えられる。

⑤ 判決

本件負担額は、その支出の目的及びその行為の形態からみて、「交際費等」には該当しない。

第三節 地裁判決と高裁判決の比較検討

(一) 交際費等の意義

本件負担額が「交際費等」に該当する要件として、地裁判決は新二要件説を、高裁判決では三要件説を採用した。

措置法に規定されている「その他の費用」という文言の解釈によつては、交際費の範囲が拡張されることがあり得る。このような危惧を排除するためにも、交際費の判断要件として「行為の形態」を法が要求していると解釈することは妥当である。

この行為の形態の要件は、拡大解釈を阻止するうえで効果的であり、高裁判決は課税要件明確主義にも寄与する⁽³⁸⁾有意義な判断である。

(二) 支出の相手方（事業に関係ある者）

地裁判決では支出の相手方を、「事業に関係ある者等に該当する」と明確に示している。しかし、この相手方には直接の購入権限を持たないことを前提として考えた場合、大学の医学部やその付属病院の教授、助教授を交際費等の相手方に含めることは拡大解釈である⁽³⁹⁾。

一方、高裁判決では、「事業に関係のある者」に該当するかどうかの判定は回避している。薬品の購入権限を有しておらず、将来においても医薬品の購入についての具体的な関与度合いが明確でない医師や研究者については、「事業に関係ある者等」に該当しないと判断すべきである。

(三) 支出の目的（負担額の支出目的）

地裁判決では、「支出の目的」について、依頼主が病院を有する大学等の医療機関に限定されていたこと、その依頼主との接触がMRであるということや本件負担額の絶対額が大きいことなどから、MRが英文添削の事業を通じて、

医薬品の販売にかかる取引関係を円滑に進行するとしてしていると判示した。医師等における利益享受の認識は不要と言及している。

これに対して、高裁判決では、当初の研究者支援という目的や添削の動機に変化は見られないことや差額負担が発生するに至った経緯を考慮し、本件負担額の絶対額は大きいものの、一件あたりの負担額や事業収支全体に照らした負担額が大きくないこと、医師等における利益收受の認識がなかったこと、本件負担額を積極的に利用しなかったことなどから、事業関係者との親睦を密にし、取引関係の円滑な進行を図るといふ接待等の目的は認められないとし、同じ行為に対して異なった見方をしてしている。

(四) 行為の形態と交際費等の該当性

地裁判決の特徴は、接待等の行為に学術研究を実質的に奨励する英文サービスが含まれると判断したところにある⁽⁴⁰⁾。高裁判決では、支出目的から考慮して、学術奨励の行為であり、接待等に類するものではないと判断している。これには一見、妥当性があるように思われるが、営利を目的とする企業が本当に学術奨励のために行っていたことを疑問視する意見⁽⁴¹⁾もある。

この本件負担額は、法人が主張する学術奨励目的の寄附金というよりは、むしろ論文の良質な添削指導を行うという従来から医師等に対して培ってきた企業イメージの維持、向上を主たる目的とした事業上必要な支出であると考えられる。

高裁判決は交際費等でないと判断したが、寄附金もしくはは広告宣伝費であるのかという費用項目についての判断は

していない。この支出の特性から判断すると、長期的な投資、企業イメージの向上により、将来の収益獲得につながるものと考えられるので、イメージアップを図る趣旨での販売促進費とするのが相当である⁽⁴²⁾と考えられる。

更に、「その他これらに類する行為」をある程度幅を拡げて解釈することが許されるとしても学術奨励といった性格のものまで含まれると解することは、その字義からして無理があることは否定できない」と述べている。確かに、真に原告が学術奨励のために支出を行っていたと考えると適切な判断だと思われる。

しかし、当該行為が学術奨励の性格を帯びているとしても、MRを通じて行われていたこと、研究者にとって海外で論文を發表することが自身のステップアップのため、大きな関心事であることを考慮すると本件英文添削が接待費に代えて行われていたと見ることもできる。そうすると、本件負担額も交際費等に含まれる可能性が生じてくる⁽⁴³⁾。

（五） 接待費の相手方の認識

地裁判決は、相手方が利益を受けたという認識は独立とした要件とはならない旨を明確に判示した⁽⁴⁴⁾。それに対して、高裁判決は、相手方における利益供与の認識の有無を支出目的の判断基準に含めるとしたうえで、相手方が差額相当の利得があることを明確に認識していないのであるから、金銭の贈答に準ずるものとは考えられないとした。

増田教授は、「相手方自身が利益享受していることを認識できないような状況下でなされる支出は、支出法人にとっては不合理な支出で、その効果が客観的に認識できないような支出は、コスト削減にしのぎを削る企業環境下ではありえないと思われるからである⁽⁴⁵⁾。」と述べているように、接待等の相手方の認識は必要であるとの主張は、説得力があると思われる。

(六) 考察

高裁判決が厳格な法的解釈を行っていると考えられる三要件説を採用したことについては、評価されるべきである。行為の形態を独立の要件とし、不確定概念を用いて拡大解釈されつつあった課税庁の判断に一石を投じることになるであろう。

しかし、本件負担額が、どのような費用に該当するのかを裁判所は判断すべきであつたのではないかと思われる。それは今後、納税者がどのような処理や判断を行うことが適正であるのか明示しなければ、納税者の法的判断が可能になつたとはいえないからである。

第四章 交際費等の課税要件の具体的検討

条文に「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」との文言がある。これは、交際費の範囲を具体的に確定するには不十分であるとして、具体的に行為の形態を示したものと立法者の意図を読み取ることができ、目的と相手方、そしてその目的を遂行する行為形態を明示したものと解することが合理的である。⁽⁴⁶⁾このように考えると、交際費等の要件を「支出の相手方」、「支出の目的」の二つの要件に「行為形態」の要件を加えることで、三要件と解することが交際費等の該当性を的確に判断する事になり、要件の具体性は飛躍的に向上する。

そこで、本章では、三要件説の「支出の相手方」「支出の目的」「行為の形態」に、学説上の要件である「高額な支出、冗費・濫費性」について検討する。

第一節 支出の相手方

支出の相手方とは、事業に関係ある者等であり、社内社外に問わず、利益を享受する者が該当すると考えられる。その事業に関係ある者等には、支出の相手方は直接その法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく、間接にその法人の利害に関係ある者及びその法人の役員、使用人、株主等も含まれるし、製造業者における間接の得意先である小売店およびその役員、使用人も含む⁽⁴⁷⁾ことになる。平成四年一月二五日神戸地裁判決でも、その旨を判示している。確井教授は、「接待等の行為が事業に関係のない者に対してなされることは、通常の場合ありえないことであるから、事業に関係ある者であると推定されるというてよい。事業に関係のない者に対する接待費は、ある場合には、寄附金として扱われ、ある場合には、役員や従業員個人の私的交際費の支給（したがって、役員賞与や従業員給与）として処理される⁽⁴⁸⁾。」と述べているように、支出の相手方が社内であり、一部の特定の者に対する場合には、交際費等の給与代替課税説が支持されることになる。

次に、社外における支出の相手方における基準は、「特定の者」であるか「不特定の者」であるかということである。これは、支出する側と相手方との関係により判断されると考えられる。不特定の者に対して、接待等の行為を行うことは通常あり得ないうえ、その対価を得ることができないことから、支出の相手方に該当しないことは明らかである。

例えば、措置法通達六一の四（一）一九通達で、不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図する支出は、交際費等から除外される。

第二節 支出の目的

支出の目的とは、一般的には交際費、接待費等として支出される費用で、主たる目的が「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」支出するものと解するべきである。最近の裁判例も同様に解して、定着した見解となっている。

ここで「取引の円滑な進行を図る」とは、「特定の良好な人的関係の形成・維持を確立し、本来の取引において、有利な地位や経済的効果を得ること」と換言できる。それは、「利益を獲得するために、競合他社よりも優位な状況を作り出すための費用」であると考えられるからである。

法人の様々な取引の中で「親睦」や「円滑な取引」を期待することは当然である。よって、交際費等の該当性を判断するには、本来の事業目的からして、真の目的は何かと考え、取引の動機、規模、形態、効果等から総合的に判断するべきである。萬有製菓事件高裁判決でも述べられているように、客観的に交際費等の該当性を判断するには「支出の相手先」や「行為の形態」ないし「支出の形態」によって、判断せざるを得ないと考えられる。

平成八年一〇月三〇日東京高裁判決は、冷凍設備業を営む者が工事を請け負った取引先に対し開店祝いとして贈呈した花輪代を、交際費等の支出目的に該当すると判示した。これは一般的な業界の慣行で、広告宣伝目的であるとしながらも付随的なものであると判断された。また、原告が「パチンコ機メーカーがパチンコ店の新規開店の祝いのために贈与する花輪代は交際費等に該当しない」と主張した点については、業界の慣行が異なるとして、交際費等に該当すると述べている。

このように、ある支出が複数の目的を有する場合は、本来の主とする目的を考慮すべきであろうと考えられる。また、業種間での慣習も、支出の目的を検討する事項になる。

第三節 行為の形態

交際費等の該当性を判断するうえで、「行為の形態」は重要な要件であると考えられる。接待等の行為とは、萬有製菓事件高裁判決にある「一般的に考慮すると、相手方の快樂追求欲、金銭や物品の所有欲を満足させる行為」を、その判断基準とすることができる。

相手方が利益を受けていることを客観的に認識できないような状況下での支出は交際費に該当しないと考えるべきであり、行為の形態を判断するうえでは必要な要件である。

ここでの問題点のひとつは、金銭による贈与が接待等の行為に含まれるかということである。

前述のドライブイン事件控訴審は、ドライブインに駐車した観光バスの運転手、バスガイド等に現金で交付されたチップが、交際費等に該当すると判断した。これは消費行為を伴わない金銭の支出が交際費等に該当するとしたが、条文からは金銭による贈与は贈答とは判断できず、交際費等に含まれないと解するべきではないかと思われる。

この点について、確井光明教授は、「金銭の交付によるものは、接待、供応、慰安、贈答といえる消費行為に直結している場合にのみ、交際費等と扱われるのであって、相手方の自由な使途に委ねられる金銭交付は、交際費等の範囲外であると解するべきである。かかる金銭については、相手方に対する所得課税を徹底することで足りると思われる。」⁵¹

と述べている。

次の問題は、「その他これに類する行為」とはどのような範囲を示すかということである。前述の裁判例では、ドライブインに駐車してもらうことによって、多くのツーリストをドライブインに誘導し、売り上げに貢献するための費用であり、裁判所もチップを渡すということが慣習として成立していることを、認定している。ところが、この費用は土産品等に関する商品の良廉性を広めていないことから、販売促進費や広告宣伝費ではないとし、交際費等と認定した。よって、このチップの支払いは接待等の行為に該当し、「その他これに類する行為」と判断したことになる。

その他、昭和五五年四月二一日東京地裁判決では、法人が業務を円滑に遂行する目的で、接待、交際等のために直接支出するものだけでなく、これらに伴って支出したのも一切含まれると判断している。しかし、「類する行為のために」を文理的に解釈し、間接費要素のある費用を全て交際費等とする考え方には賛成できない⁽⁵²⁾。その論拠は交際費課税の対象を法の文理的検討だけに頼り、「類する行為のために」の考え方を拡張し、本来損金不算入とすべきではない費用にまで交際費等に含まれるからである。

よって、この文言が交際費等を判断するうえで、最も困難であり、どのような判断をすべきかを法によって、規定すべきであると考える。

第四節 高額な支出、冗費・濫費性の該当性

濫費の抑制という法の立法趣旨にかんがみ、高額性を交際費等の要件とすべきか否かが問題となるのであるが、前

述の東洋郵船事件では「高額な支出」を交際費等の課税要件に挙げている。また、かつての解説書等にある「三千元基準」と呼ばれるものがあるが、注意すべきことは少額の支出は交際費等に該当しないという誤った認識があることである。これらの支出が交際費等に含まれないのは、その金額が少額であるからではなく、そのような費用は、社会通念からみて交際費等とは考えられず、支出の動機や目的からみて相手方の個人的歓心を買うための費用ではないので、交際費等とはしていないのである。⁽⁵³⁾

高額な支出や冗費・濫費性を判断するのは、社会通念上から見て判断すべきであり、金額の多寡をもって、判断するものでないと考える。

前章で述べた萬有製菓事件高裁判決でも金額の大きさに言及しているが、これは交際目的かどうかの判断が必ずしも明確でない場合に、副次的に機能する判断要素としているものと考えられる。

おわりに

交際費等は他の費用項目とは異なっている点がある。それは接待、供応等の費用の支出については、第一に経営者の判断にある程度まかされていることである。第二に個人的な費用が本来経費とならないのは当然であるが、接待、供応のなかには個人的な費用が含まれているということである。ところが、交際費等は事業遂行上、必要となる費用である。このような複雑な性格を有しているところから、課税上何らかの損金性を否認することはやむを得ない措置である。

しかし、交際費等の意義や範囲を明確にしなければ、納税者が税務判断を行うべき申告納税制度の意義が問われる事になりかねない。納税者が交際費等の該当性を判断することは幾多の裁判例を重ねているが、未だに困難であるといえる。

国税庁発表の「納税統計から見た法人企業の実態」から見ると、交際費等の支出は平成一九年度で三兆三千八百億円に達し、資本金が小さい企業ほど、営業収入十万円当たりの支出額が大きくなっている。これは、交際費等の範囲の中に冗費・濫費的なものばかりでなく、必要とされる費用が含まれているため、課税制度を強化しても支出額が減少しないと考えられる。

企業の経済活動は事業の促進、維持といった目的が主であるため、ある支出がそれらの目的を達するための行為であるか否か、支出する行為と費用が企業の収益獲得に対して、どのくらいの効果を有するかを交際費等の判断基準のひとつとして考慮すべきではないかと考える。当該支出が交際費等として課税対象になるのかは、三要件に加え、「冗費性と企業の収益獲得に対する効果」を個別具体的に検討することが必要になる。特に冗費性については、取引関係者間の立場や取引規模など勘案する要素が、非常に多くなると思われる。更に、通常取引や業界での商習慣をかんがみて、社会的非難を受けるに足りるかも検証されることになる。

これらを考えると、現在の交際費等の意義、範囲、課税要件等を再検討しなければならないことは当然の帰結である。これらの判断基準の設定が可能であるとしても、交際費等の該当性の判断は不明確な部分が生じるであろう。最終的には、立法によって、可能な限り具体的な判断基準を明示しなければならない。

交際費は企業活動に必要であること、立法趣旨に沿った課税制度という点から考慮すると、業務遂行上必要と考え

られる費用を除き、社会的批判と捉えられる冗費・濫費に相当するものを限定列挙する質的規制の採用が好ましいと考える。

質的規制の採用は、交際費等の拡大解釈を阻止することになるため、現行制度よりも納税者にとって明確になり、納得できるものになると思われる。交際費等は政策的な制裁課税ではなく、本来費用であり、損金算入されるべき事業を行う上での必要経費としての性格を有しないものを損金不算入とする考えから、措置法による課税制度を見直さなければならぬ。そして、交際費等は法人税の課税所得金額の算定上、寄附金と同様に恒常的な取扱いとし、法人税法にて規定すべきである⁽⁵⁴⁾と考える。

(注)

(1) 交際費については会計諸基準・規則等に直接的な定義はないが、一般に交際費とは接待、慶弔禍福、贈答などにかかる支出で会社が職務上つきあいのために支出した費用であると認識されている。一方法人税では「交際費等」という概念を設け、一般に考えられている交際費よりも広い概念を「等」に含ませ、交際費等を損金不算入とすることで課税対象とすることから、租税特別措置法に定義を設けその課税要件を明らかにしている。(後略)『税務会計学辞典』吉牟田勲、成道秀雄編 中央経済社一三〇頁

(2) 佐藤義行「交際費等の問題点」税法学四二四号二四頁

(3) 市丸吉左エ門「交際費の一部の損金不算入制度の創設」吉国二郎総監監修『戦後法人税法制史』税務研究会二二三頁

(4) 雪岡重喜著『所得税・法人税制度史草稿』国税庁四二六、四二七頁

(5) ①交際費等の一部について損金算入を否認しても、けっして資本蓄積に役立つものではなく、課税額だけ資本蓄積を減少させる。また、交際費の支出に一定限度を設けることにより、将来その限度まで安易な支出を誘発するおそれがある。②会社の

業務に關係すると否とにかかわらず、税収増加の目的から一部損金算入否認を行えば、会社業務運営上当然必要な経費が所得に算入され、法人税法の建前から不合理な結果を招来する。③会社業務との關係の有無を外形基準を設けて判定するといふのであれば、外形基準による一定額を超える額の二分の一が、事情のいかんにかかわらず、会社業務に關係ないものと判定され、不合理である。吉牟田勲「交際費の損金性、冗費性の分析と課税方式のあり方」日税研論集第一一〇号一四頁

(6) 実務基準とは基準年度の交際費額(昭和二十九年四月一日を含む事業年度開始の日前一年以内に開始した各事業年度において支出した交際費等の額の合計額)に当該事業年度の月数を乗じ十二で除して計算した金額の百分の七十に相当する金額をいう。(武田昌輔編著『DHCコンメンタール租税特別措置法』第一法規三二八三頁)

(7) 取引基準とは法人の営む業種に依じ、その取引金額に一定割合を乗じて計算した金額をいう。武田昌輔『前掲書』三一八三頁これは、新設法人は基準年度の交際費額がないので、これに代る(原文ママ)何等かの基準を設ける必要があったこと、たまたま基準年度の交際費額が節約その他のため少なかった場合や、業容の拡大に伴わない点等もあるので、これを補完する規定で設けられた。(市丸吉左エ門『前掲書』二二六頁)

(8) 実績基準または取引基準の、いずれか高い方の金額を超えているときに、その超える金額の二分の一相当額を損金不算入とした。(武田昌輔『前掲書』三二八五頁)

(9) 吉牟田勲「前掲論文」一四頁

(10) 市丸吉左エ門『前掲書』二二三頁

(11) 昭和三五年税制調査会答申では、「現在の交際費の支出の状況が、冗費を節約して企業の基盤を強くする必要からみて、これを廃止することは適当でなく、期限を延長してむしろ若干の強化を行うほうが現在の諸情勢に即するものと考えた。」と課税強化の説明をしている。

(12) 武田昌輔『前掲書』三一八七頁

(13) 吉牟田勲「前掲論文」一六頁

(14) 武田昌輔『前掲書』三二八九頁

(15) 昭和五四年の税制調査会答申では、「最近における交際費支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に顧み、課税を一層強化すべきである」と述べている。(武田昌輔『前掲書』三二九一頁)

- (16) 武田昌輔『前掲書』三一九一頁
- (17) 吉牟田勲「前掲論文」一八頁 雪岡重喜『前掲書』四二七頁によれば、昭和二八年度の法人税法改正案では、「交際費の支出が企業の利潤追求のための営業活動の一部であることから、ある程度取引金額または所得金額の高に比例して増減すること、また交際費の必要性は企業の外見的規模をも反映する面があることから自己資本の額が基準として考えられる（後略）」となっていたことから、資本金が大きくなれば、交際費もそれに比例して増大すると考えられていた。
- (18) 税制調査会昭和五六年の答申では、「最近における交際費支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に顧み、交際費の支出増加部分に対する課税制度について、さらに強化を図ることが適切である」と述べている。（武田昌輔『前掲書』三一九一頁）
- (19) 吉牟田勲「前掲論文」一八頁
- (20) 税制調査会の答申において、「交際費については、これを経費として容認した場合には、濫費の支出を助長するだけでなく、公正な取引を阻害することにもなるのではないか、また、企業による巨額な交際費支出が正常な価格形成を歪めているのではないかといった問題点が指摘されている。（中略）この定額控除枠が商取引において真に必要とされる以上の交際費を支出する誘引となっている面も否定できない。したがって、現行の定額控除枠の範囲内の部分についても、一定割合は損金の額に算入しないとこととすべきである。」と述べている。（武田昌輔『前掲書』三一九五頁）
- (21) 大淵博義「法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開」税経通信六三巻七号三九頁
- (22) 武田昌輔著『立法趣旨 法人税法の解釈（第五版）』財経詳報社六〇〇頁
- (23) 武田昌輔『前掲書（注22）』六〇二頁
- (24) 岡村忠生『前掲書』一六〇頁
- (25) 平石雄一郎「交際費等の範囲・判断基準と最近の傾向」税経通信四七巻四号六五頁
- (26) 武田昌輔教授は、「租税特別措置とは、経済政策、社会政策その他の政策的理由に基づいて、租税制度に基づいて、租税制度に加えられた臨時的な、例外的な措置であり、本則と明確に区分される」（日税研論集一一）と述べ、昭和六二年税制調査会答申においても「特定の政策目的を実現するための政策手段の一つであり、税負担の公平・中立・簡素という税制の基本理念の例外措置として設けられているものである」と述べられていることから、厳格な文理解釈が施されるべきである。
- (27) 平石雄一郎「前掲論文」六五頁

- (28) 渋谷正弘コメント 水野忠恒監修「交際費課税のあり方」税研一四卷八号一一頁
- (29) これら諸説の分類については、吉牟田勲「交際費等、寄付金、広告宣伝費」北野弘久『日本税法体系(二)』学陽書房一四二頁、中島茂幸「法人税に対する交際費課税の研究」北見大学論集第二八卷九九頁を参考に行った。
- (30) 畑山紀「交際費等の範囲に関する拡大解釈の是正」札幌学院大学商経論集第一二卷第三号四頁
- (31) 高梨克彦「交際費等」税法学三〇〇号一九頁、広瀬正著『判例から見た税法上の諸問題』新日本法規一五三頁
- (32) 次章で述べる萬有製薬事件の課税庁側の主張も、この旧二要件説を採用している。
- (33) 増田英敏「税法上の交際費等の意義とその判断要件」月刊税務事例三六卷二号七頁
- (34) 吉牟田勲「前掲論文」一四二頁の中で、「この説については賛意を表する者は少ない」との説明がある。畑山紀教授は「前掲論文」六頁の中で、表見上は三要件であるとしながらも、実質的には、三要件説に「支出の高額性」を加えた四要件説に分類している。
- (35) 松沢智著『新版租税実体法(補正第二版)』中央経済社三三二頁
- (36) 第一審平成一四年九月一三日東京地裁判決(税資二五二号九一八九頁)、控訴審平成一五年九月九日東京高裁判決(税資二五三号九四二六頁)
- (37) 医薬情報担当者のこと。薬についての知識や情報を医師や薬剤師に提供する製薬メーカーの営業担当者である。医薬品等の製造販売後安全管理の基準に関する省令(厚生労働省第一三三三号)
- (38) 増田英敏「税法上の交際費等の意義とその判断要件—萬有製薬事件」税務事例三六卷二号六頁
- (39) 四方田彰「判例研究」税法学五五四号一三二頁
- (40) 増田英敏「租税特別措置法六一一条の四に規定する交際費等の意義とその範囲」ジュリスト一二四四号二九六頁
- (41) 四方田彰「前掲論文」一三四頁
- (42) 三木義一・市木雅之「医師への翻訳添削負担の交際費該当性—萬有製薬事件」税経通信五九卷一号二三四頁
- (43) 辻富久「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」ジュリスト一二七〇号二二二頁
- (44) 平成二年二月二三日東京地裁判決において、被告である課税庁側は「その相手方において交際行為がいずれの法人をも含めたところとなされているものと認識し得るような客観的状況のもとになされたものであること」が要件であることを主張して

いる。

- (45) 増田英敏「前掲論文（注40）」二九八頁
- (46) 増田英敏『租税憲法学（第三版）』成文堂三四四頁
- (47) 山本守之『前掲書』五七頁
- (48) 碓井英明「交際費等の意義と範囲」税務弘報三一巻二号八頁
- (49) 平成一六年三月三日広島高裁判決、平成二一年七月三一日東京地裁判決
- (50) 金子宏『前掲者』三二一頁において、「その支出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」述べている。
- (51) 碓井光明「前掲論文」九頁
- (52) 山本守之『前掲書』六二頁
- (53) 山本守之『前掲書』五三頁
- (54) 交際費課税について、法人税法で定めるべきとの主張は、畑山紀「前掲論文」、武田昌輔著『即答交際費課税』財経詳報社一六頁、渡辺充「交際費」税務会計研究一〇号九九頁、関谷忠「別府大学短期大学部紀要第二六号（二〇〇七）交際費課税の本質と問題点」四六頁、占部裕典「法人税法における政策税制―その機能と法的限界―」日税研論集第五八号一二五頁、松沢智『前掲書』三二二頁にある。