

交際費課税制度に関する一考察

高 木 勢 生

はじめに

第 1 章 交際費課税の創設と推移

1. 交際費課税の創設
2. 年代ごとの交際費課税制度の推移
3. 交際費課税の立法趣旨
4. 他の法律と交際費課税との立法趣旨の矛盾

第 2 章 諸外国における交際費課税

1. アメリカ
2. ドイツ
3. フランス
4. イギリス
5. 韓国
6. わが国との比較

第 3 章 判例からの考察

1. 萬有製薬事件の検証の目的
2. 萬有製薬事件の概要
3. 萬有製薬事件の事実関係
4. 地裁判決（第一審）
5. 高裁判決
6. 高裁判決の検討

おわりに

はじめに

交際費とは、租税特別措置法 61 条の 4 第 3 項で「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のために支

出するものをいう」と規定されているものであって、基本的に全額損金不算入となっている（期末資本金等が1億円以下の中小法人の場合は400万円が支出交際費の少ない方の金額の90%を限度として損金算入ができる）。これが昭和29年度の税制改正により設けられ改正を加えながら今なお続く、「交際費課税」である。

交際費は、一般的には企業経営上必要な支出であり、収益を得るために必要な経費である。法人の側からみれば相手方への金銭や物品の供与のための経費なのである。にもかかわらず、原則として全額損金不算入とされている。

交際費課税は当初、企業の冗費の節減や資本の蓄積に対して、これを抑制して自己資本の充実を図ることを目的として設けられたものである。なぜなら一般に、課税されるならその経費の支出を抑えることを優先するということは容易に想像がつくからである。

然るに、消耗品費や旅費交通費などといった一般経費のように、ごく自然に損金への算入が認められる費用と比べて、交際費との費用の性格の差異は何なのか。加えて、交際費について損金算入を認めない理論的根拠はどこにあるのか。さらには、政策として税収確保のために損金算入を制限するとしても、その理由、論拠はいずれにあるのか。交際費課税導入後50年を超える年月が経過したことを踏まえて、現行の全額損金不算入という規制は、わが国の経済実態に即した制度であるのかどうか、こういったことを研究し論述する所存である。

研究に当たっては、次の三つの視点から考察を行った。第一の視点は、交際費課税制度の歴史的検証である。交際費課税の論理的な裏づけを、昭和29年の導入時やその後の改正時における国会での審議経過および税調答申等に基づいて、背景となった当時の社会経済状況を踏まえながら、課税のための、いかなる論理的裏づけが存在したのかを検討して、交際費課税の導入当時よりも強化された現在においてもその概念は適切か否かを検討しよう

考えるものである。

第二の視点は、諸外国の交際費課税を研究し、日本の交際費課税制度研究の参考にしようとするものである。アメリカ・ドイツ・フランス・イギリス・韓国について、それぞれの国における交際費課税を考察して、わが国と諸国の交際費課税に関する規定の相違を注視するものである。

第三の視点は、判例を検証することにより、現行の交際費の取り扱いについて問題となる点を考察した。取り上げた項目は、いわゆる「萬有製薬事件」といわれるものである。

これは、製薬会社が医師等の依頼に応じて、医師等から提出を受けた論文の英語添削につき、一定の国内の添削料相当額を徴収し、これを外国の専門会社に添削を依頼して添削料を支払っていた。この時製薬会社は医師等から徴収した添削料を超えた外注費を支払い、これを経費として計上して税務申告をしたところ、その超過した差額負担分について交際費等に該当するとして、課税庁から更正処分を受け、この処分を不服として控訴し、差額負担分は寄附金であると主張して争った事件である。この判例のうちの高裁判決は、現行の交際費のあいまいな規定に起因した、課税庁の交際費に対する拡大解釈に歯止めをかけたものとして注目した。これにより、なにをもって交際費とするべきなのかという解釈を明らかにしていく所存である。なお、交際費は原則として全額損金不算入とされているのに対して、寄附金は資本等の0.25%と所得金額の2.5%を合計したその2分の1の限度では損金算入を許容している（法人税法37条、令73条）。また、支出の意義が法人の行う事業と直接関連性がなくとも一定の範囲内で損金算入が認められ、国等に対する寄附については、全額損金算入が認められている。

第1章 交際費課税の創設と推移

1. 交際費課税の創設

交際費課税は、昭和29年度の税制改正により、昭和29年4月1日から昭和32年3月31日までの事業年度に限定された臨時措置として創設された。昭和29年度の税制改正は、「税負担の調整及び資本蓄積の促進」「奢侈的消費の抑制」「国際収支の改善」「課税の簡素化及び地方財源の偏在是正」を目的としていた。そのため交際費課税は資本の充実や奢侈的消費の節約をすすめるための政策の一部として租税特別措置法に規定されたのである。冗費の抑制は現在における交際費課税の論拠とされるものである。

創設された交際費課税の内容は、次のようなものである。

- ① 交際費課税適用の対象となる法人は、資本金500万円以上とする。
- ② 交際費等の支出額のうち下記のイ又はロのいずれか多いほうの金額を超える部分（限度超過額）の50%相当額は、法人税の課税所得の計算上、損金に算入されない。
 - ア. 前1年間の交際費等の支出の70%に相当する金額（実績基準）。
 - イ. 法人の主たる事業区分に応じて、取引金額に一定の割合を乗じた金額。

2. 年代ごとの交際費課税制度の推移

交際費課税は昭和29年度に創設された後、多くの改正を経て現在に至っている。

(ア) 昭和 30 年代

- ① 昭和 31 年改正 損金不算入割合を限度超過額の 100% へ（改正前 50%）。
- ② 昭和 32 年改正 損金不算入控除額の実績基準の 60% 引き下げ（改正前 70%）。
- ③ 昭和 34 年改正 実績基準は 29 年度支出交際費額の 60% と 33 年度の支出交際費額の 80% いずれか多い額とする。
- ④ 昭和 36 年改正 控除基準の見直し。300 万円に資本金の 1000 分の 1 を加えた基礎控除を設ける、損金不算入割合を 20% とする。
- ⑤ 昭和 39 年改正 損金不算入割合を 30% へ引き上げ（改正前 20%）。

(イ) 昭和 40 年代

昭和 40 年代には、交際費課税は、さらに強化されていった。

- ① 昭和 40 年改正 損金不算入割合を 50%（改正前 20%）へ引き上げ。
- ② 昭和 42 年改正 損金不算入基準を 400 万円（改正前 300 万円）へ引き上げ。
- ③ 昭和 44 年改正 損金不算入割合を 60%（改正前 50%）へ引き上げ。
- ④ 昭和 46 年改正 損金不算入割合を 70%（改正前 60%）へ引き上げ。
- ⑤ 昭和 48 年改正 損金不算入割合を 75%（改正前 70%）へ引き上げ。
- ⑥ 昭和 49 年 損金不算入額から控除する資本金基準を 0.1%（改正前 0.25%）へ引き下げ。

(ウ) 昭和 50 年代以降、交際費課税は全額損金不算入の時代に入った。

- ① 昭和 50, 52, 54 年にそれぞれ損金不算入割合を 5% 引き上げ。85% となった。
- ② 昭和 57 年 全額損金不算入制度の導入。
- ③ 平成 6 年 中小事業者の定額控除一部損金不算入制度の導入。
- ④ 平成 10 年 中小事業者の定額控除一部損金不算入割合を 10% 引き上げ。

- ⑤ 平成 14 年 資本金 5000 万円超法人の全額損金不算入。資本金 5000 万円以下法人は、400 万円に達するまでの金額の 20% 相当額 + 400 万円を超える金額損金不算入。
- ⑥ 平成 15 年 資本金 1 億円超法人の全額損金不算入。資本金 1 億円以下法人は、400 万円に達するまでの金額の 10% 相当額 + 400 万円を超える金額の損金不算入。

3. 交際費課税の立法趣旨

交際費課税の創設の趣旨を考えると、当時の時代的背景を考慮する必要がある。当時の日本は基幹産業の設備投資による内需拡大が好景気を生み、それに伴って交際費の冗費・濫費がかなりあったようだ。この交際費の「冗費・濫費の抑制」が交際費課税の創設の趣旨であると考えて間違いないであろう。

当時の国際収支に目を移すと逆に、朝鮮戦争の終結が原因で法人の収益が低くなり、企業にとって法人税負担は過酷なものとなりつつあった。そこで法人の資本蓄積充実のため、法人税の税率引き下げの世論が強くなっていたのだが、当時の政府は、減税をすれば歳入減少を招くことを理由に減税の措置を見送り、法人税率は据え置かれることになった。国際収支の悪化に対応するため、交際費を抑えて会社内部の資本の充実を図る目的もあったようだ。

「冗費・濫費の抑制」という意味で交際費という支出が存在しうるのか、さらに課税するというで抑制しなければならないのか疑問である。また、国際収支が良好の現代にその立法趣旨が通じるかどうかも疑問である。景気が完全に回復したといわれる現代であるが、国内的に見れば、中小企業の倒産が相次いでいるのが現状だ。こんなときに交際費を冗費・濫費というように出費している企業があるとするなら、課税を重くするということより

も、乱脈経営が経営自体を圧迫することは明白であり、企業が自然淘汰されるであろう。このように考えると、冗費・濫費という立法趣旨で課税されることに、納税者が納得できるのか、また、実際に課税する必要があるのかと思うものである。

4. 他の法律と交際費課税との立法趣旨の矛盾

第一に、法人税法 67 条（留保金課税）の留保金額への課税との矛盾が挙げられる。留保金課税は、株主の過半数が経営者の親族らで占める同族会社が配当せずに利益を内部留保するのを抑制するため、中小企業が法人税などを払った後の内部留保金に追加課税する制度である。これに対して交際費課税は「企業資本の充実」を図るため冗費・濫費に課税するというものだ。ここに留保金課税と交際費課税の立法趣旨に矛盾点がある。企業資本の充実が留保金であるのであるから、これに課税することは交際費課税の趣旨に反するのである。

第二に、交際費の明確な定義が法律上で示されていないことが、租税法律主義に矛盾する。さらに、交際費との区別がつきにくい他の費用との明確な区分についても、現状は、その判断を通達によっている点で、支払った経費が交際費であるのかどうかについて、税務当局と納税者側との見解が異なり、裁判が起こることも珍しくない。

日本国憲法 84 条【課税の要件】においては、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」とされている。さらに日本国憲法 30 条【納税の義務】においては、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」とされている。これは、納税の義務は法律の規定に基づく国民の義務であること（租税法律主義）を明確に示している。

租税法律主義の具体的な内容のひとつとして課税要件明確主義が挙げられ

る。課税要件明確主義とは、課税の要件および賦課徴収手続は、誰でもその内容を理解できるように、一義的で明確に定められなければならないことをいう。逆に言えば、不明確な定めであるならば、行政庁にその課税要件等を一任してしまうことになることを意味するものである。交際費かどうかの判断に、課税要件明確主義が遵守されているか疑問である。

第2章 諸外国における交際費課税

1. アメリカ

アメリカの場合、交際費等損金不算入制度は、その支出については個別の・実質的に判定し、個々に損金算入・不算入の適否を判断する。その上で最終的に、損金算入できる交際費のうち50%部分は、その損金算入を認めないという量的規制を行っている。なお、1986年のレーガン政権下の税制改正においては、80%損金算入であったが、1993年のクリントン政権下の税制改正において、50%へ課税が強化されたのである。

具体的には、アメリカにおける交際費の取り扱いは、アメリカ内国歳入法162条および274条において規定されている。

まず、第一段階として162条が事業経費に関する一般規定であるから、ここに定められた要件、つまり、「事業と直接関連する、あるいは付随するもの」であるか、という要件を満たす必要がある。つまり、その交際費支出が、事業の遂行上通常かつ必要なものであったかという判定が下される。その結果、この段階で冗費性のある支出は損金から除かれることになる。

次に第二段階として、交際費そのものを検証するため内国歳入法第274条が規定されている。つまり、当該交際費が、①事業と直接関連するものか、②事業に付随するものであること、を納税者が証明できない場合は損

金算入が認められないこととなっている。具体的には、証拠書類の提出が条件とされている。また、交際費の中でも、レジャー施設やスポーツクラブ等いわゆるクラブの入会金・会費は損金算入が認められない。

さらに、事業上の贈答については、一人あたり年間 25ドルまでは損金算入が認められているが、25ドル以上の場合は、その全額が損金算入できないことになっている。このようにアメリカにおいては、個別的・実質的に損金算入の可否を判定し、かつ、十分な証拠と記録に基づき、当該交際費の事業目的との適合性が証明された場合に限り、その 50% が損金算入できるものとして取り扱われている。

2. ドイツ

ドイツの交際費課税は、取引の通念に照らし相当と認められる交際費のうちで、その 30% が損金不算入とされている。アメリカ同様、交際費の内訳を検証した後に、70% の損金算入を認める量の規制を行っている。具体的に、ドイツの法人課税においては、法人税法で特別な規定を設けている場合を除いては所得税の規定が適用される（法人税法第 8 条①令第 26 条）。

交際費については、まず所得税法第 12 条により、個人的費用は損金不算入とされ、私的な生活費を事業費用として損金処理することは、認められない。次に所得税法第 4 条第 5 項において、損金算入できない事業支出として、次のように規定している。

ア. 営業活動において発生した交際費で取引の通念に照らし相当と認められるものは、その 70% を超えて損金とすることができない。

イ. これらが、詳細に書面で記録されていなければならない。

なお、狩猟、釣り、ヨット、乗馬、およびモーターボートの保持・使用の支出、その他類似のものにかかる費用は原則として損金算入が認められていない。また、贈答用の費用については、同一人に対し、年間 35 ユーロを超

える場合には、損金不算入とされている。

20%が損金不算入とされることについては、交際費の一部は私的な生活費を含むとみなすという解釈からきている。

3. フランス

フランスにおいて税法は「会社の規模と性質に鑑みて極端に過大でない限りにおいて」営業費用の損金算入の限度額は設けていない。事業に関係するものに対する交際費は、過大でないものであれば、基本的に損金算入される。さらに、一定額以上の交際費については、明細書の提出が義務づけられ、納税者が支払いの事実を証明する必要がある。証明できなければ、損金不算入となる。また、フランスの交際費課税においては、「奢侈な」費用に対して、損金不算入と規定している。「奢侈な」費用とは、狩りや、釣りに関連した費用、別荘等のリゾート施設の購入費用・維持費用等を指す。

4. イギリス

イギリスでは、交際費は損金の額には算入されない。これは、イギリスでは費用の損金算入の条件として主たる事業目的に直結したものでなければならぬことになっていて、交際費は一般的に主たる事業目的に直結したものではないということが理由とされる。

イギリスでは交際費の損金算入は、判例にまかせられるという時代が続いたが、1965年の税制改正において交際費の損金不算入が規定された。その理由として、当時のイギリスの所得税の最高税率は85%と高かったことから、交際費と偽って、個人的支出が増大するという社会的背景があったことが挙げられる。このために、1965年の税制改正において、交際費の損金算入を認めれば濫費の支出が増大するとしてこれを、交際費の損金算入を一切

認めないこととしたものである。

5. 韓 国

韓国では、法人税法第 25 条に交際費が規定され、一定金額に限り損金算入が認められている。また、クレジットカード等を使用しない 50,000 ウォン超の接待費の損金算入は認められないこととなっている。接待費および機密費の損金算入限度額は、一定の計算式で計算されるが、交際費のうち、証拠書類が不備なもの、あるいは業務との関係がない経費については、損金算入ができない。

6. わが国との比較

第一に、交際費の全額が損金不算入と規定されているイギリスを除けば、他国は交際費について質的に区分する制度を採用しているということだ。諸外国においては、交際費につき、その定義や範囲を明確にして、その支出項目ごとに取り扱いを定めているなど、細かい規定をしている点が特長だ。これに対してわが国においては、企業が支出した交際費の金額により交際費課税を行っており、法律としての細かい規定はない。また、その判断基準は多くが通達で定められている。もっと支出形態に応じた制度を考えるべきである。

第二に、交際費の定義および取り扱いを本法に定めているということである。アメリカにおいては、アメリカ内国歳入法 162 条および 274 条において定めている。またドイツにおいては、所得税法 12 条および所得税法 4 条において定め、韓国においても、法人税法 25 条において交際費の定義や取り扱いを定めている。このように諸外国においては、交際費の定義や取り扱いを本法に規定しているのである。わが国においても、交際費の定義および取

り扱いを本法において明確に規定すべきではないかと思う。

第三に、十分な証拠と記録とに基づく交際費の、事業目的適合性の証明が要求されているということである。これについて特筆すべきはアメリカである。アメリカにおいては、内国歳入法第 274 条により、事業の遂行上通常かつ必要なものであったかという判定がなされたもののみが、損金算入することができる。

わが国には、このような判定をする法律がないことは、実務上で混乱をきたす原因となりうることは、容易に推測される。

第 3 章 判例からの考察

1. 萬有製薬事件の検証の目的

本来、ある支出が交際費等の範疇に入っているかどうかは法律によって定められていて、あやふやな場合には法令の解釈に基づく判断がされるものである。

交際等の範囲については、「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その他政令で定める費用を除く）をいう」（措法 61 の 4 ③）と定義されている。

しかしながら、これは、あくまで租税特別措置法で定められたもので、法人税法ではない。このため、交際費等の具体的な成立要件として、どのようなものが定義されるべきか、明確な基準がないままであるのが現状である。その結果、本来は交際費等の範疇外と思われる支出までが、拡大解釈されて交際費等に取り込まれてきたきらいがあり、その解釈などを巡って争い

が発生するのが現実である。

そこで、この章では、判例等により交際費等の課税要件が検討された萬有製薬事件を取り上げ、交際費等の範囲を明確に定義して、交際費等の概念を整理し検証するものである。

2. 萬有製薬事件の概要

この事案は、製薬会社が取引先である大学付属病院および国立病院などの医師や研究者に対して、その発表する医学論文の英語訳につき英文添削業務を請け負い、これをアメリカの別の添削業者2社に外注していた。製薬会社は、医師等から国内業者の平均的な添削料金を受け取っていて、添削業者に支払う外注費は医師等から受け取る添削料金よりも安く、その結果製薬会社は一連の取引で利益を上げていた。ここまでは、商取引としてなんらおかしい点はない。

しかし、その後問題となった事業期間においては、受け取る委託料（添削料金）とその外注費との差額が年間1億円を大きく超えていて、その差額を製薬会社が負担していた。この行為について製薬会社が経理処理をした。これについて、課税庁は交際費にあたるとしてその処理を否認。負担をした差額分につき損金不算入としたものである。本件は、萬有製薬株式会社（原告、控訴人、以下「萬有製薬」とする）が被告税務署長から、平成5年4月1日から平成8年3月31日までの各事業年度分の法人税についてそれぞれ更正処分を受け、その処分は、原告の英文添削事業の支出が交際費等に該当するとして損金に算入しなかったこと、及び、更正通知書における理由附記の不備を不服として、原告が主張する額を超える部分の取り消しを求めている事案である。萬有製薬は、あくまで負担した金額は損金算入が認められる寄附金であるとして、更正処分の取り消しを求めた。

なお、本件は、第一審（東京地裁平成14年9月13日判決）では納税者である

原告が敗訴しているが、第二審（東京高裁平成 15 年 9 月 9 日判決）において逆転勝訴となった事件である。被告である国側は上告せず、控訴審判決が確定している。

3. 萬有製薬事件の事実関係^(注)

(1) 事件の経緯

萬有製薬（原告）は、医家向けの医薬品の製造販売を事業とする株式会社である。平成 5 年 4 月 1 日から平成 8 年 3 月 31 日までの各事業年度分の法人税につき、英文添削事業による支出を全額損金計上して申告したことについて、日本橋税務署長（被告、被控訴人、以下「税務署」という）から、英文添削のため支出した費用（外注費）と英文添削についての収入との差額（以下「差額負担額」という）は、医薬品の販売を円滑に進めることを目的に支出したものであるから、交際費に該当するとして、それぞれ更正処分を受けた。これを不服とした萬有製薬は、本訴訟に臨んだわけである。法人税の申告およびこれに対する更正処分の経緯は、以下のとおりである。

(2) 法人税の申告およびこれに対する更正処分の経緯

原告は、被告に対し、原告の法定申告期限内に行った申告に対して、被告はつぎのような更正処分を行った。

（単位：千円）

	法定申告期限内申告		更正処分			摘要
	所得金額	税額	所得金額	税額	更正処分	
平成 6 年 3 月期	18,894,137	6,629,378	19,016,538	6,629,378	平 7.1.31	更正処分
			19,161,675	6,736,917	平 9.6.30	再更正処分
平成 7 年 3 月期	22,172,714	7,856,511	22,266,948	7,893,887	平 9.6.30	更正処分
平成 8 年 3 月期	22,518,521	8,185,534	22,881,112	8,321,506	平 9.6.30	更正処分

原告は、平成9年8月26日、本件更正処分を不服として審査請求をした。しかし、国税審判所長は、これに対して3か月を経過しても採決をしないという事態になった。そのため、原告は本件につき訴訟を起こしたわけである。

(3) 本件英文添削について

(ア) 原告は、病院の医師等から英文添削の依頼を受け、アメリカ合衆国所在の「MEC社」および「クリニコム社」（本件各添削業者）に対して、添削を外注していた。原告が、本件英文添削の対価として医師等から受領する収入は、つぎのとおり。

	期 間	単 価
①	平成5年6月30日以前の受付分	A4判1ページあたり1,500円
②	平成5年7月1日以降の受付分	A4判1ページあたり2,000円
③	平成7年10月1日以降の受付分	A4判1ページあたり2,500円

(イ) 原告がMEC社およびクリニコム社に支払う外注費は、次のとおり。

	本件添削業者	単 価
①	MEC社	52米ドル@ページ
②	クリニコム社	70米ドル@時間

(ウ) 原告は、本件各事業年度における本件英文添削に係る収入及び外注費の額を、それぞれ益金及び損金の額に算入した。（それぞれ「本件英文添削収入」および「本件英文添削外注費」とする）

(単位：円)

事業年度	外注費額①	収入額②	負担額①－②
平成6年3月期	180,368,538	35,231,699	145,136,839
平成7年3月期	152,395,677	40,705,341	111,690,336
平成8年3月期	228,650,178	53,588,544	175,061,634

(エ) 原告は、本件各事業年度において、本件英文添削収入の3.7倍ないし5.1倍もの差額を原告自らが負担していたということになる。以下この差額を「本件負担額」と示す。

(4) 本件各更正処分理由の理由附記について

「本件各更正通知書」に附記した理由のうち、「交際費等」の損金不算入額に係る理由については、「この負担額は、次のことから、病院等の医師等との関係を円滑にすることを目的として負担されたものと認められ交際費等に該当します」と記載され、その理由として、

- ① 「医師等から受領した英文添削料金と支出した外注費との間の著しい開差は経済的利益を供与している」
- ② 「医師等は、医薬品の納入先に勤務する者で、医薬品購入の決定に影響力を行使しうる立場にある」
- ③ 「医師等は、医薬情報担当者（「MR」）に医薬品等の情報を提供しうる者である」
- ④ 「英文添削サービスは、MRが窓口となり貴社の取引先に限られている」

ことが記載され、『交際費等』に該当する金額および交際費等の損金不算入額が記載されている。

(注) 本項の表および記述の多くは「租税判例研究会第1回研究報告」（報告者：藤井茂男、平成16年12月8日）からの引用（一部、表記を変えた）である。

4. 地裁判決（第一審）

(1) 判決の概要

東京地裁平成14年9月13日（タインズ〔税理士情報ネットワークシステム〕Z888-0699）は、本件負担額の支出については、交際費であると判断した。

地裁判決は、交際費等の要件について、① 支出の相手方が、得意先、仕入先などの事業に関係のある者であるかどうか、② 支出の目的がかかる相手方に対する接待等を意図する行為のためであるかどうか、の二つの要件をもって交際費であると判断している。

（2）第一審の判断基準

交際費とは、「交際費・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」（措法61の4③）と規定されている。そのことからみると、ある支出が「交際費等」として成立該当するための要件（課税要件）には、1. 支出の目的（支出の目的が、交際費、接待費、機密費その他の費用であること）、2. 支出の相手（支出の相手方が、得意先、仕入先などの事業に関係のある者であること）、3. 行為の態様（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であること）、以上三つの要件が必要であるといえる。しかし地裁判決は、交際費としての判断要件のうち、① 相手が事業関係者であるか、② 支出の目的、の二つの要件から、かかる支出を交際費と判断した。

支出の相手方が、得意先、仕入先などの事業に関係のある者であるかどうかについて、萬有製薬に英文添削を依頼した医師等が、萬有製薬の取引先大学附属病院等に限られていたことや、医師等の所属する附属病院がすべて萬有製薬の製造販売に係る医薬品の取引先であることをもって、これらの者が「事業に関係のある者」として認定する判断を下している。また、英文添削の依頼者には医薬品の購入の手續きに関与していない研修医・大学院生がいたとしても、それにより好印象を与え取引の円滑な進行を図ることは考えられるので、これを「事業に関係のある者」とみなしている。

支出の目的については、萬有製薬が英文添削の差額負担をすることによって、萬有製薬の医薬品販売にかかる取引を円滑にする効果を有することがで

きるとした。萬有製薬は、英文添削の差額負担について、医師等にその認識がなかったから、交際費に該当しないと主張したが、医師等が利益の供与を受けている認識がない点については、交際費かどうか判断することに必要ないとした。以上のことから、当該支出の目的を「医薬品販売に係る取引関係を円滑に進行するための接待等を目的として行われたもの」という判断をしたものである。

たとえ医師等が利益供与、いわゆる接待を受けているとの認識がなくとも、客観的に見れば交際費であるということになるとみなされるのだ。判決は、接待等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は必要でないと判断したのである。

5. 高裁判決

(1) 萬有製薬（控訴人）の主張

ア. 控訴人が英文添削費用の差額を負担した者の中には、控訴人が製造・販売する医薬品の処方に携わらない基礎医学の研究者や、附属病院が新たに医薬品を購入する際に全く関与しない者が多く含まれている。このような研究者は、事業関係者ということではできず、事業関係者に該当しない。

イ. 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てきたものであって、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためではない。

ウ. 医師等は、控訴人が英文添削料の差額を負担していることを知らず、利益を受けたことの認識がなかったことから、控訴人の支出は、「接待、供応、慰安、贈答」あるいは「これらに類する行為」にも該当しない。

エ. 以上の理由により、英文添削費用の差額負担は交際費等に該当しない。寄附金であると主張する。

(2) 被控訴人（国側）の主張

ア. 措置法 61 条の 4 第 1 項に規定する「交際費等」は、「接待、供応、慰安、贈答」は、いずれも相手方の歓心を買うことによって相手方との親睦の度を密にしたり、取引関係の円滑な進行を図る行為の例示であり、その名目にかかわらず、取引関係の円滑な進行を図るためにする利益や便宜供与が広く含まれる。

イ. 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のある者であることと、② 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れば足り、二要件で判断する。接待等が、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は必要でない。また、交際費等に該当する接待等の行為は、相手方の欲望を満たす必要はない。

ウ. 以上の理由により、英文添削費用の差額負担は交際費等に該当する。

(3) 高裁判決の概要

東京高裁平成 15 年 9 月 9 日判決（判時 1834 号 28 頁）は原判決を覆し、本件負担額の支出を以下の理由から、交際費でないと判断した。

ア. 「交際費等」の意義——交際費等における三要件の必要性

措置法 61 条の 4 第 3 項の規定からすれば、当該支出が「交際費等」に該当するというためには、次の三要件を満たすことが必要であると解される。

① 「支出の相手方」が事業に関係ある者等であること。

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こと。

- 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のために支出するものであること。

イ. 本件英文添削の差額負担の支出の相手方について

判決では、「大学の医学部やその付属病院の教授、助教授等、控訴人の直接の取引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』に該当するというべきである。」として、この点につき控訴人の萬有製薬の主張を斥ける結果となっている。

ウ. 本件英文添削の差額負担の支出目的について

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。本件英文添削がなされるようになった経緯および動機からすれば、「主として若手研究者らの研究発表の便宜を図り、その支援をするということにあったと認められる。それに付随してその研究者らあるいはその属する医療機関との取引関係を円滑にするという意図、目的があったとしても、それが主たる動機であったとは認め難い」と判示している。

英文添削の委託先に支払う外注費が研究者らから徴収する料金よりも高額になるという事態が生じ、添削料の差額を萬有社が負担することになったことについては、「研究者らがそのような差額が生じていた事実を認識していなかったこと、また、控訴人がその差額負担の事実を研究者に明らかにしていなかった」ことから、差額負担の事実を研究者等あるいはその属する医療機関との取引関係の上で積極的に利用していたとはいえないと判断された。

エ. 英文添削の差額支出金の行為形態

本件英文添削の差額負担の支出の目的およびその行為形態が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為なのかどうかということについて、判決では交際行為（交際費に該当する行為）を「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。」としている。この点は、税務署が主張した「接待等が、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は必要でない。また、交際費等に該当する接待等の行為は、相手方の欲望を満たす必要はない。」とする意見とは、大いに異なる。

判決によれば、「本件英文添削の差額負担によるサービスは、通常の接待、供応、慰安、贈答などとは異なり、むしろ学術奨励という意味合いが強い」と考えられる。この点に関し、被控訴人は、「その他これらに類する行為」とは、接待、供応、慰安、贈答とは性格が類似しつつも、その名目のいかんを問わず、取引関係の円滑な進行を図るためにする利益や便宜の供与を広く含むものであると主張する。しかし、課税の要件は法律で定めるとする租税法主義（憲法84条）の観点からすると「その他これらに類する行為」を被控訴人主張のように幅を広げて解釈できるか否か疑問である。むしろ、「学術研究に対する支援、学術奨励といった性格のものまでがその中に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」と判断している。

6. 高裁判決の検討

(1) 交際費の行為形態

交際費等は原則として、損金の額に算入すべき費用の額を損金不算入とされている。当然その損金算入を制限する規定は明確に、かつ、限定的に規定されるべきであるのであるが、実際には租税特別措置法61条の4第3項に規定する交際費等の範囲は、「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……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

に通常要する費用その他政令で定める費用を除く。]をいう」とされ、交際費等の範囲が不明確なものとなっている。このため実務においてもその範囲を判断する場合には、寄附金・会議費・広告宣伝費などとの区分がとても難しいケースも多い。

本判決は行為の形態である接待について、「接待等に該当する行為、すなわち交際行為とは相手方の快樂追求欲、金銭や物品の所有欲などを満たす行為をいう」として、相手方の利益の認識の有無を交際費かどうかの判断要素とした。そして、「その他これに類する行為」は、接待、供応、慰安、贈答と行為形態の異なるものについては、原則として交際費に含まれないと限定した。こうして、交際費等の行為形態を限定的にみると、本件の場合には、医師等が差額負担の事実を知らなかったのであるし、金銭の授受もなかったのである。私は、これをもって交際費に該当しない理由とする判断は妥当と考える。

(2) 支出の目的

高裁判決が、本件の差額負担金が交際費でないと判断した大きな要因は、差額負担金の趣旨が、相手方との取引の円滑化を目的とするものでなく、学術奨励とした支出金であり、接待を目的としたものではないということであった。

しかし、本当に取引の円滑化を目的とするものでないであろうか。添削を引き受けると損をするという事実があるのに、それを続けるということは、営利を目的とする企業にとっては、不自然である。やはり、断ることによって円滑な取引が行われなくなることを恐れたからだと考えるのが自然ではないだろうか。この点につき高裁判決は、「萬有製薬は差額負担の事実を研究者に知らせることもなく、また研究者がその事実を知らなかった」ことを理由に、取引の円滑化が主たる目的でないと判断した。また、その負担額は一般に考えて高額であったとはいえ、萬有製薬の法人所得の1%にも満た

ないという事情もあるのである。

（3） 交際費等の課税要件の重要性

萬有製薬事件においては、交際費課税における課税要件の重要性を深く認識させられ、さらに、今後、課税庁の課税の裁量権に対して、私自身が実務家である税理士として、知識および理論構築に努めなければならないと痛感した。一般に法人の交際費等の会計処理では、①「事業に関係のある者」に対する支出金であり、②「交際費、接待費、機密費その他の費用」という二つの要件によって判断して、交際費等として処理している。

二つの要件に加えて高裁判決によって示された「行為形態」という課税要件によって交際費等の判断を行うとすれば、支出の目的が接待等のためであるか否かについては、判決にいう、「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」であるかどうかを当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断することとなる。これを、法人自らが、証拠を示し交際費の支出目的や交際費の内容を説明できなければならない。そうすることで、「行為形態」を判断することにより、不要な交際費課税を免れることができるのである。

おわりに

交際費の意義と範囲は法人の利害に重要な影響を与える。商談の際の接待費や中元・歳暮等の贈答費などは、明らかに事業を運営する上での経費である支出が、交際費等にあって損金不算入となる

そもそも交際費等の中の支出費目は、現実には多種多様であって、当然その支出の目的や、費用の性格も違うものだ。その多種多様な要素を含んだ交際費等を、一つの課税論拠で判断しようとするところに、無理が生じる。課税方法としても、法人税法の本法には規定がなく、課税の裁量権は課税庁に

広く設定されている。したがって本来ならば損金とされるべき費用が、損金不算入にされるという、不合理な扱いを受けている場合もある。

交際費課税の立法趣旨は冗費・濫費の抑制という趣旨であったはずだが、現状は国の税収の確保が趣旨となっている。いや、本来交際費は、事業のための費用であるから、いつまでも冗費・濫費を理由に損金算入を認めないこと自体が不自然である。

交際費課税制度が、臨時的措置として創設されてから、半世紀以上経過している。なぜ、交際費だけが全額損金不算入で、企業が課税されなければならないのであろうかという疑問を探ってきた。法人の支出する交際費等の全額が原則損金不算入とされる現行制度は、交際費等の損金性を否定するものであり、諸外国の事情から鑑みても、真に正当な課税なのか疑問である。わが国の経済実態に即していないと言わざるを得ないものである。

そもそも交際費の明確な定義が法律上で示されていないことが、交際費についての争いの起点となっている。交際費につき法人税法本法において規定してはどうだろうか。その際には、課税される交際費等の範囲を、可能な限り限定すべきだ。例えば現行の交際費等の範囲を規定した租税特別措置法61条の4第3項のうち「その他これらに類する行為」を削除して、交際費等の範囲を「接待、供応、慰安、贈答」の四つに限定するのだ。この目的は、将来的に交際費課税を見直し、交際費の損金算入の適正化を図ることである。

しかし現状では、租税特別措置法における交際費等の定義が明確であるとは言えないため、こういった要件を備えていれば交際費等に該当するかが争われることは、今後もありうるであろう。なにをもって交際費とするのか、交際費等の損金不算入制度の存続が妥当なのかどうかを、今後も研究する必要がある。

〔参考文献〕

金子宏『租税法』平成18年 弘文堂

山本守之『交際費の理論と実務』平成16年 税務経理協会

森田政夫『問答式 交際費・リベート等の税務と会計』平成16年 清文社

税務経理協会編『最近の傾向からみた交際費課税の判断』平成16年 税務経理協会

渡辺淑夫『法人税法——その理論と実務』平成17年 中央経済社

武田昌輔『DHC コメントール法人税法』第一法規出版

東京高判平成15年9月9日判時1834号28頁

三木義一・市木雅之「医師への翻訳添削料負担の交際費該当性——萬有製薬事件」『月

刊 税経通信』平成16年1月号

駒崎清人『交際費の税務』平成16年 大蔵財務協会

財務省HP「法人税（法人課税）などに関する資料」