

交際費にかかる二つの判例についての研究

関 谷 忠

The Research of The Two Leading Judgments on The Social Expenses

Tadashi SEKIYA

はじめに

交際費課税は、いわゆる社用族による冗費を抑制し、企業の資本蓄積を促進する趣旨から、昭和29年に租税特別措置法により3年間に限り適用するものとして設けられた。租税特別措置法は経済・社会政策的ならびにその時々々の緊急な目的を達成するために、法人税の減免・延期を特例により定めた法律で、通常、時限立法の形式をとった臨時的な措置である。にもかかわらず、交際費課税は継続され、今日までの度重なる課税強化にもかかわらず、当初の政策目的は必ずしも達成されておらず、財源確保手段として機能しているともいえる。税制調査会は「平成14年度の税制改正に関する答申」で、「交際費課税制度については、景気情勢に配慮し、課税の緩和を図るべきではないかといった議論がある。交際費は企業の経済活動において必要な側面も有しているといった議論もあるが、平成8年度の法人課税小委員会報告においては、現行制度は、交際費を税制上経費として容認した場合には不要不急の支出を助長する面もあり、また、交際費の支出は公正・透明な取引を阻害する可能性がある点を考慮したものとされている。税制がこのような諸問題を助長することは、経済構造改革の観点からも問題が多く、少なくとも現行の制度を維持すべきである。」¹

と述べ、制度の継続を主張し、その後の答申においては交際費課税問題には言及していない。

このような交際費課税の政策目的からの乖離、原則全額課税の状況下で、課税庁との条文解釈の相違によるトラブル多発という現状をもとに、この論文は、交際費課税にかかる二つの判例について租税法律主義の視点から研究を行うことを目的としている。

I 昭和55年4月21日東京地裁判決²

1 事実の概要³

X株式会社(原告)は、広告業を営む青色申告法人であるが、昭和47年6月10日から同48年5月31日までの事業年度(以下「第一事業年度」という。)分の法人税について欠損金額49万2,148円とし、同48年6月1日から同49年5月31日までの事業年度(以下「第二事業年度」という。)分の法人税について所得金額1,407万4,233円とする確定申告をそれぞれ行った。

Y税務署長(被告)は、第一事業年度分については申告所得金額中、地代家賃中損金と認められないもの、交際費等の損金不算入を指摘し、所得金額3万1,123円とする更正処分を行った。第二事業年度分についても申告所得金額中、役員報酬中賞与に該当するもの、地代家賃中損金と認められないもの、交際費の損金不算入を指摘し、所得金額2,227万7,022円とする

第三次更正処分と過少申告加算税を16万2,600円とする過少申告加算税の賦課決定処分を行った。原告は、その取消しを求めて本訴を提起した。

2 争点

(1) X株式会社(原告)の主張⁴

原告は、交際費等とは法人の外部の者に対する接待、供応等のために要した費用であり、法人内部の者は法人の事業に関係のある者等に当たらないからそれらの者に対する接待、供応等のために支出された費用は交際費等に該当しないと解すべきであると主張。仮に法人内部の者に対する接待、供応等と同種の行為のために支出された費用が交際費等に該当することがあるとしても、当該各費用はその出席者数を考慮すれば極めてつましいものというべきであると主張している。

また、社外で行われた宴会等の費用は交際費等に該当するというが、立地条件、福利厚生設備等を考慮することなく、社内で飲食のできない原告にその基準を適用することは不当であると主張している。

さらに、事務打合せ後の税理士の帰宅費用や得意先を接待した後の従業員の帰宅費用、その他は役員あるいは従業員が残業した後の帰宅費用が含まれている。原告は日中の業務及び残業後の帰宅にはハイヤーを利用することを認めているのであるから、右帰宅費用は交際費等には該当しないというべきであると主張している。これらについて被告はその余のものについて飲食した後の帰宅費用であるから交際費用に該当すると主張するが、帰宅前の飲食の有無によってその経費の性格が変わるものではないと主張している。

(2) Y税務署長(被告)の主張

被告は、福利厚生費とは運動会、演芸会、旅行等従業員のいわゆるレクリエーション活動に通常要する費用、会社の創立記念日等に際し従業員におおむね一律に社内において供与される通常の飲食に要する費用、及び従業員の親族等の慶弔、禍福に際し一定の基準に従って支給さ

れる金品に要する費用等をいうものと解されているから、社内での飲食、すなわち事務室等実際に従業員が業務に従事している場所で行う飲食のみが通常要する費用にあたるものというべきであって、従業員の慰安等のために社外の飲食店等で行う宴会等に要する費用は、個々の会社の立地条件等を考慮することなく一律に昭和48年法律第16号による改正前の租税特別措置法第63条第4項に定める交際費等に該当するものと解すべきところ、表1の番号1ないし4はいずれも社外で行われた忘年会等の費用であるから交際費等に該当するというべきであると主張している⁵。

また、役員、従業員の残業、休日出勤の際に供与される食事代は福利厚生費としてではなく給与としてその損金算入が認められるものであるが、従業員等の慰安のために酒食を提供する行為に要する費用はその目的から交際費等に該当するというべきところ、表1の番号5は一部従業員が酒類を伴う飲食をした費用であるから交際費等に該当するものであるとしている⁶。

さらに、原告は租税特別措置法第62条第4項に定める「事業に関係のある者等」の範囲に従業員等が含まれない旨主張するが、同項のかつ書きが本文をうけて従業員を対象とするものうち特定の支出のみを交際費等に該当しない旨規定していることから明らかなように、同項は従業員等が「事業に関係のある者等」に含まれることを当然の前提としており、原告の主張は失当であるとしている⁷。

3 判決の要旨(原告敗訴)

東京地裁は、一定限度を超える交際費等の損金算入を否認する措置法の趣旨が法人の濫費抑制の点にあることを考慮すれば、法人が従業員等の慰安のために忘年会等の費用を負担した場合、それが通常一般的に行われている程度のものである限りその費用は交際費等に該当しないが、その程度を超えている場合には交際費等に該当すると解するのが相当であるとしている。そして、忘年会等が右のような意味で通常一般的に行われている程度のものか否かは個々の忘

表1 X株式会社(原告)の飲食代等支出明細⁸

番号	支出年月日	支出金額 円	1人当たり 金額 円	飲食等の場所	内 容
1	47.12.21	32,798	約3,000	銀座 A	社員忘年会
2	〃	68,400	6,000	サロン・T	同上2次会
3	48. 1. 5	29,626	2,400	ホテル・N	社内御用納め
4	48. 5.21	39,105	2,700	社 外	会社創立記念パーティー
5	47.11.21~22	22,750	5,400	サロン・T	社員飲食代
6	48.10.20	10,340	(1,200以上)	R 亭	料理飲食等消費税課税済
7	48.11.20	5,445	不 明	サパークラブ	社員会食代
8	48.11.12	12,840	6,420	レストラン	社員飲食代
9	49. 4.30	18,634	2,660	パブレストラン	従業員慰労
10	49. 5.31	4,600	920	〃	〃
11	〃	33,904	3,670	〃	社員飲食代
12	〃	69,000	3,830	中華料理店	入社歓迎会
13	48.10. 4	12,815	(1,200以上)	不 明	6に同じ
14	48. 8.21	48,510	2,700	不 明	退職社員送別会
15	48.11.30	10,560	2,640	パブレストラン	残業食事代
16	〃	9,130	1,820	レストラン	休日出勤者食事代
17	〃	19,640	不 明	パブレストラン	残業食事代
18	48.12.20	23,730	不 明	社 外	〃
19	〃	8,040	2,680	レストラン	〃
20	48.12.25	7,920	(1,200以上)	社 外	6に同じ
21	48.12.26	7,810	〃	〃	〃
22	〃	11,000	不 明	〃	社員忘年会
23	〃	14,850	〃	〃	〃 2次会
24	49. 1.19	11,555	6,780	パブレストラン	残業食事代
25	〃	85,415	不 明	社 外	社員忘年会
26	49. 1.31	5,580	2,790	Pホテル	休日出勤者食事代
27	48. 8.20	3,300	1,650	レストラン	残業食事代

年会等の具体的態様，すなわち開催された場所，出席者1人あたりの費用，飲食の内容等を総合して判断すべきであって，社外で行われたか否かということだけで判断すべきではないとしている⁹。

また，法人が役員或いは従業員に対して食事代を負担した場合に，給与等としてその損金算入が認められる場合もあるが，通常の食事の程度を超えるものに要した費用は交際費等に該当すると解するのが相当であり，法人が残業手当を支給することなく残業或いは休日出勤の際の食事代を負担している場合にも異なる解釈をする必要はないとしている。そして，通常の食事

か否かは，食事の場所，1人当たりの費用，飲酒の有無及び飲酒代が食事代に占める割合等を総合して判断すべきであり，飲酒も重要な目的であると認められる場合や全体の費用のうちの相当部分で占められているような場合には通常の食事とはいえないが，飲酒を伴うものがすべて通常の食事に当たらないと解するのは相当でないとしている¹⁰。

さらに，措置法第63条第4項の「事業に係る者等」には法人の役員，従業員も含まれることを前提とし，特にかつこ書きを設けて従業員を対象とするもののうち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その他政令で定める費用のみを交際費等から除外していると解すべきであり、法人の内部の者に対する飲食代は交際費等に当たらないという原告の主張は失当であるとする¹¹。

また、原告が福利厚生費、会議費として支出した表1の飲食代等について一般に福利厚生費等として認められる範囲を超えていると解するのが相当であり、交際費等に該当するとしている¹²。例えば、番号1は忘年会、番号2は右忘年会の2次会の費用であり、1人当たり費用は合計約9,000円余となる。法人が福利厚生費としてこのような費用を負担すること自体不相当であるのみならず、こうした費用は一般に福利厚生費として認められる範囲を超えていると解するのが相当であるから交際費等に該当するとしている。また、番号5の社員飲食代については、その場所、金額からみて通常の食事の程度を超えているものと認めるのが相当であり、その費用は交際費等に該当するとしている。さらに、原告が支出したタクシー代10万8,690円(延べ12回)は、従業員の残業後の帰宅費用として具体的立証がなく、乗車時間、乗車場所等から、深夜まで銀座で飲食した後の帰宅費用であると認めるのが相当であり、交際費に該当するとしている¹³。

4 本件に関する問題提起

本件のいう「従業員の慰安のために通常一般的に行われているものの費用」や「通常の食事に要した金額」とは、いくらなのか明確でない。判決では、飲食等の場所、1人当たりの費用、飲食内容等を総合して判断すべき旨判示しているが、適正な判断がなされるとは思えない。1人当たりの一定額以上の飲食費を一律に交際費

等とすることのほうが、むしろ合理的であるように思える¹⁴。実務上、交際費等の支出状況は千差万別であり、法律の規定では十分でなく、判例においてこれらの規定から判定要件を理論構成するとともに、多岐にわたる支出内容について、交際費等に該当するかどうかを判定している。しかしながら、租税法律主義の視点から、こうした裁判例の積み重ねが交際費の内容を事実上規制していくことは問題であり、行政による恣意性の介入の恐れもあり、早急に立法措置が必要である。

II 平成15年9月9日東京高裁判決¹⁵

1 事実の概要¹⁶

X株式会社(原告、控訴人)は、医家向医薬品の製造販売を業とする株式会社であるが、その医薬品を販売している大学病院の医師等から、その発表する医学論文が海外の雑誌に掲載されるようにするための英訳文につき、英文添削の依頼を受け、これをアメリカの添削業者2社に外注していた。X株式会社は医師等から国内業者の平均的な英文添削の料金を徴収していたものの、外注業者にはその3倍以上の料金を支払い、その推移は表2のとおりである。このため平成5年4月1日から平成8年3月31日までの間の3事業年度分の法人税につき、英文添削事業により生じた支出を全額損金の額に算入して申告したところ、Y税務署(被告、被控訴人)は、英文添削外注費と英文添削収入との差額は、X株式会社が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したものと認められ交際費等に該当するとして、更正処分等をなした。これを不服としたX株式会社は所定の手続を経て、本訴を提起した。

表2 英文添削外注費等の推移¹⁷

(単位：円)

本件各事業年度	英文添削外注費①	英文添削収入②	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

2 争点

(1) X株式会社(原告・控訴人)の主張

① 「交際費等」の該当性¹⁸

措置法61条の4の「交際費等」に該当するか否かは、同条3項の規定により、支出の相手方が事業関係者にある者といえるか否か、及び支出の目的が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為を意図するものであるか否かによって判断される。そして支出の目的は当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情が総合的に判断されなければならない。また、交際費等は、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。そうすると、支出の相手方が事業関係者といえるかの判断では、かかる相手方と親睦を密にして取引関係の円滑な進行を図ることができるか否か、また、かかる支出が、その相手方と親睦を密にして取引関係の円滑な進行を図るためといえるか否かが検討されなければならない。

② 「事業に関係ある者」の該当性¹⁹

控訴人の英文添削費用の差額を負担した者の多くは大学の医学部又は医科系大学に所属する研究者であるが、その中には、控訴人が製造・販売する医薬品の処方携わらない基礎医学の研究者や、処方権限のない留学生等又は付属病院の職員でない医員、さらには付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、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、事業関係者に該当しない。また、その余の処方権限を有する医師についても、特に厳しい倫理が求められる大学の付属病院において、控訴人が英文添削の依頼を受けたことにより処方や新たな医薬品の購入決定が左右されるものではない。したがって、処方権限のある医師も事業関係者に当たるとはできない。

③ 「支出目的」の該当性²⁰

投稿した論文が雑誌に掲載されるか否かは、研究内容によるのであるから、自己の論文が雑

誌に掲載された研究者が、国内業者の平均的な料金を払って添削を依頼した控訴人に対して、ことさら好感情を抱くことは期待できない。なお、控訴人が英文添削の依頼を受け、添削料金の差額を負担し続けたのは、良質の添削を提供することにより、真に優れた研究が世界的な場での発表の機会を得ることがなく終わることがないように考えたからである。支出の相手方である研究者は、控訴人が英文添削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のであるから、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。

(2) Y税務署(被告)の主張

① 「交際費等」の該当性²¹

措置法61条の4第1項に規定する「交際費等」は企業会計上ないし一般通念上の交際費概念よりも相当広い概念であり、租税法上の固有概念である。そしてその「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ためにする利益や便宜供与が広く含まれる。

ある支出が「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ることと、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、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。

② 「事業に関係ある者」の該当性²²

交際費等に該当する第1の要件は、「支出の相手方が事業に関係のある者であること」であり、第一審において被告は次のように主張している²³。原告は、主として医家向医薬品の製造、販売を事業内容とする株式会社であるところ、医師は医業を独占し(医師法17条)、患者に対する薬剤の処方や投与は医業に含まれるから(医師法22条)、医師は、原告のような製薬会社にとって、「事業に関係ある者」に該当するといふべきである。

しかも、本件英文添削は、一般の病院等に広告されていたものではなく、原告のMRが医薬品の納入先である大学病院等を訪問した際に、医師等から添削を依頼された原稿を対象に行われていたのであって、本件英文添削の依頼者は、原告の医薬品の納入先である病院等に勤務する医師等に限定されていたのであるから、原告に本件英文添削の依頼を受けた医師等が原告の「事業に係る者」に該当することは明らかである。

控訴審においても「事業に係る者」とは、直接及び間接に当該法人の事業に係る者や将来事業に係る者を持つに至るべき者を含むといふべきであり、その範囲は相当広いと主張している。また、控訴人と医師等は、医療情報の伝達を介しての必然的な関係が存するのであって、医師等が控訴人の「事業関係者」に当たることは明らかである。

③ 「支出目的」の該当性²⁴

第2の要件は、事業に係る者に対し、「支出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」であるとする。「その他これらに類する行為」の文理について、「接待、供応、慰安、贈答」と性格が類似しつつも、それとは行為形態の異なるものを指すと解される。いずれも相手方との親睦の度を密にしたり、相手方の歓心を買うことにより取引関係の円滑な進行を図る行為の例示と解すべきであり、「その他これらに類する行為」とは、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概念であると解される。

本件では、医師等が本件英文添削に関心をもって、本件負担額の性質は、医師等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であること、本件英文添削の行為態様は、添削業者への支払額を下回るような額を医師等に請求するものであり、その添削内容は、英語文化圏の、かつ、高度な医療関係の知識を有する外国人による、質の高いものであることなどからすれば、控訴人は、

医師等に対して、その取引関係を円滑に進行するため、本件英文添削を提供することで、その歓心を得る目的で、本件負担額という経済的利益を供与していたものである。

3 判決の要旨

(1) 東京地裁の判断（納税者敗訴）²⁵

東京地裁は、当該支出が「交際費等」に該当するか否かを判断するには、支出が「事業に係る者」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であるという次の2要件で判断している。

① 「支出の相手方」が事業に係る者等であるか否か

本件英文添削を依頼した研究者が、病院等において医薬品の購入や処方等を自ら決定する権限を有しておらず、また、直接医薬品を使用する立場になかったとしても、そのことをもって、これらの者が「事業に係る者」に該当しないとはいえない。

② 「支出の目的」が接待等を意図するものであるか否か

英文添削を引き受ける対象者が、医学研究者一般を対象としたものではなく、實際上、原告の取引先である大学の付属病院、これらの付属病院を有する医科系大学及び総合大学の医学部又はその他の医療機関に所属する研究者のみに限られていたことに鑑みれば、専らこのような目的だけのために本件英文添削を行ったと認めることは困難であり、原告に医薬品の販売に係る取引関係を円滑にすることを目的とする意図が存したことは否定できないといふべきである。

(2) 東京高裁の判断（逆転納税者勝訴）²⁶

東京高裁は、「交際費」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」に該当するためには次の3要件を満たすことが必要であるとされている。

① 「支出の相手方」が事業に関係ある者等であるか否か

本件英文添削の依頼者の中には、研修医や大学院生などのほか、医療に携わらない基礎医学の講師や海外からの留学生も含まれていたが、他方、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、上記「事業に関係ある者」に該当する可能性は否定できない。

② 「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ものであるか

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、その目的に基本的な変容はなかったこと、その金額は、それ自体をみれば相当に多額なものではあるが、一件当たりの金額や、控訴人の事業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、本件英文添削の依頼者は、主として若手の講師や助手であり、控訴人の取引との結びつきは決して強いものではないこと、その態様も学術論文の英文添削の費用の一部補助であるとし、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ごく一部であることなどから、本件英文添削の差額負担は、その支出の動機、金額、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う接待等の目的でなされたと認めることは困難である。

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であるか

本件英文添削の差額負担は、通常の接待、供応、慰安、贈答などとは異なり、それ自体が直接相手方の歓心を買えるというような性質の行為ではなく、むしろ学術奨励という意味合いが強いこと、その具体的態様からしても、金銭の贈答と同視できるようなものではなく、また、研究者らの名誉欲等の充足に結びつく面も希薄であることからすれば、交際費等に該当する要件である「接待、供応、慰安、贈答その他これ

らに類する行為」をある程度幅を広げて解釈したとしても、本件英文添削の差額負担がそれに当たるとすることは困難である。課税の要件は法律で定めるとする憲法第84条の租税法律主義²⁷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。ある程度幅を広げて解釈することが許されるとしても、本件英文添削のように、それ自体が直接相手方の歓心を買うような行為ではなく、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、その字義からしても無理があることは否定できない。

4 本件に関する問題提起

山本守之氏は、「本判決において次の点から、交際費等の範囲の解釈について拡大傾向にあった実務、判例の傾向に一定の歯止めをかけたという点では、今後の交際費等の判断要素に大きな影響を与えるものと考ええる。」²⁸とし、「交際費課税をめぐる争いは数多くあるが、交際費における課税要件（成立要件）を真正面から検証し、その課税要件（①支出の相手方、②支出の目的、③行為の態様）について、いわゆる3要件説の立場から法的基準に基づく判示を行っている点が萬有製薬事件の注目されるゆえんである。」²⁹としている。

本判決の評価として、「あいまいとされる交際費等の範囲を適正な法解釈により明確にしたという点で、本控訴審の判断は、租税法律主義の課税要件明確主義の視点からも評価できるものである。」³⁰という意見もあれば、「本件は、特殊な個別事情に基づくもので、その射程距離は極めて狭いものと考えられ、（後略）」³¹という意見もある。基本的には、交際費といえども損金であり、その費用を措置法によって政策的配慮から損金算入を認めないのであるから、拡大解釈はできるだけ避けるべきであり、その意味で本判決の判示は高く評価される³²。要は、「課税要件の範囲があいまいであり、その要件の射程がいたずらに拡張される結果を招く場合には、当該課税要件の文言は不確定概念が存在

するのと同様に、行政による恣意的課税の危険をはらむ。』³³のである。

武田昌輔教授は「この英文添削料が贈答及びこれに類する行為に該当しないことは明らかであって、このようなことが裁判となっているそのことについて問題があると考える。』³⁴と厳しく指摘している。

Ⅲ 交際費課税と租税法律主義

租税特別措置法第61条の4第3項は交際費について次のように規定している。

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、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為（第二号において「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。）をいう。

- 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その他政令で定める費用
- 二 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2条第15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。）であって、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

また、租税特別措置法施行令第37条の5は交際費等の範囲を次のように規定する。

法第61条の4第3項第2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、同号に規定する飲食その他これに類する行為のために要する費用として支出する金額を当該費用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5,000円とする。

- 2 法61条の4第3項第3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
 - 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
 - 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

この規定では、①交際費、接待費、機密費その他の費用であって、②得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対するもので、③接待、供給、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という3つの形式要件を具えた支出費用を交際費等に該当するとしている。しかし、通常社会通念から福利厚生費と考えられている程度の従業員の慰安費用、広告宣伝を主としているとみられる少額簡易な物品の贈答費用や取材のためのものとみられる費用及び会議の茶菓代などの特定のものについては、この損金算入を制限する交際費等から除外することとしている。

米山均一氏は、「税法が特に除いているものを除いて、上記3つの要件を具えた事業関係者等の接待費に使った費用のすべてが該当するということになるが、形のうえでは事業関係者等に対する接待等の費用であっても、税法が特に冗費規制の目的でもって制度を設けた趣旨からして、通常社会通念上の交際費等の考え方から大きく逸脱して本来の事業活動に伴う適正かつ、有効な費用つまり本質的に広告宣伝費などのような交際費等たる性格をもたないと考えられる費用までを形式的に事業関係者等の接待であるというだけで交際費等に取り込むことは相当ではありません。』³⁵としている。

これらのことを念頭に、文理解釈を行ってみ

ると、次の問題点が明らかになる。

①まず、「交際費の範囲」についての問題である。措置法の規定では、「交際費、接待費、機密費その他の費用」の「その他の費用」についてである。法人の計上している勘定科目（費用科目）名を問わず交際費としての性質のものはすべて交際費等に含まれるとしているのであるから、費目を限定的に解する必要はなく、無限定と解してよいであろうという考え方がある³⁶。文理的に例示部分は消去され、何の意味ももたないという解釈もあり得るが、そうした場合、措置法の定義規定での例示は必要ないと思われる。「その他の」という場合は、その字句のすぐ上に掲げられるものを含むのであり、その字句の上に掲げられたものは、その一例示として挙げられているにすぎないのである³⁷。つまり、「交際費、接待費、機密費」は例示であり、「その他の費用」は、これらと同質、または類似の費用を意味していると解すべきである。ここでの例示部分の規定を無視して無限定に交際費の範囲を拡大して解釈することに疑問を感じる。

②次に、「事業関係者の範囲」についての問題である。措置法の規定では、「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・・・支出」であることを定めているが、この場合「その他事業に関係のある者等」の問題である。通達では、措置法第61条の4第3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と説明している（租税特別措置法関係通達61の4(1)-22）。昭和47年11月27日の東京地裁の裁判例³⁸では、課税庁（被告）は、「得意先、仕入先、その他事業に関係のあるべき者」とは、現に事業に関係のある者だけではなく、将来事業に関係のあるべき者をも包含するものと解するのが相当であり原告がレセプションに招待した人達が将来原告の事業に関係のあるべき者に該当することはいうまでもないと主張した³⁹。判決では、

「事業に関係ある者」とは、「近い将来事業と関係をもつにいたるべきものをも含むが、不特定多数の者まで含むものではない。」⁴⁰としており、課税庁側が5万人にのぼる任意抽出による招待客を「将来原告の事業に関係あるべき者に該当する」と拡大解釈をしたことになる。交際費の対象となる支出の相手方の範囲をどの辺まで括弧で考えるのか、重要な問題である。

③さらに、「行為の形態」についての問題である。措置法の規定による「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」は、交際費の判定をある程度形式的行為からとらえようとするものである。こうした費用は交際費とその他の費用との接点にあるものである。措置法においても、規制対象の交際費以外の費用とすべきものについては、その規定上交際費の範囲から除くこととしている。つまり、「その他これらに類する行為」とは、接待、供応、慰安、贈答のそれぞれに類する費用ということであって、不当に拡大解釈されるべきものではないと考える。

まとめ

租税法律主義の視点から、交際費に関する措置法の文理解釈をもとに、二つの裁判例について、問題点をまとめたものが表3である。

いずれも、文理解釈で問題とした、①「交際費の範囲」について課税庁が拡大解釈したこと、また、②支出の相手方が「事業関係者」に該当するか、③「行為の形態」が交際費に該当するのかが争点となっている。北野弘久教授は、租税法律主義のもとでは、税法の目的は、徴税の確保にあるのではなく、納税義務の限界、徴税権行使の限界を示すことによって、納税者の財産権を擁護することにあるとしている⁴¹。

これらの問題は、租税法律主義による課税要件明確主義の視点からみると、措置法の規定に問題があると考えられる。つまり、措置法の規定の不明確さ故に、課税庁と納税者との文理解釈の相違が生じ、結果として数多くの訴訟が提起されてきたのである。

表3 判例研究における問題点

裁 判	判例研究における問題点等
昭和55年4月21日 東京地裁判決 (課税庁勝訴)	① 納税者が福利厚生費として処理した従業員等との飲食費等を課税庁が交際費として認定し課税したものである。 ② 判決による「一般的」や「通常」の金額等の内容が不明瞭である。また、交際費等に関する条文等の規定の不備について判決内容が実務面の判断基準となるという問題が生じる。
平成15年9月9日 東京高裁判決 (納税者勝訴)	① 交際費の範囲を課税庁が拡大解釈し、英文添削関係費を交際費として認定し、課税したものである。 ② 3要件説により、事業関係者の該当可能性は否定できないものの、支出の目的、行為の形態が交際費に該当しないと判決。

- 1 <http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho/tosin/131214a.pdf> 参照
- 2 東京地裁 昭和55年4月21日(昭和51年(行ウ)第98号) TKC 税務判決(裁決) データベース(平成17年10月版 CD) 文献番号21069240
- 3 同上データベース、「事実」
- 4 同上データベース、「事実、第二、三、(三)」
- 5 同上データベース、「事実、第二、二、(二)、3」
- 6 同上データベース、「事実、第二、二、(二)、3」
- 7 同上データベース、「事実、第二、四、2」
- 8 品川芳宣「従業員等に対する飲食費用負担と交際費等の範囲」『税経通信』第35巻第9号(1980) pp.222~223
国税庁『税務訴訟資料』第113号(1981) pp.142~146参照
- 9 同上データベース、「理由、二、3、(二)」
- 10 同上データベース、「理由、二、3、(二)」
- 11 同上データベース、「理由、二、3、(二)」
- 12 同上データベース、「理由、二、3、(三)」
- 13 同上データベース、「理由、二、8、(三)」
- 14 品川芳宣、前掲稿、p.227
- 15 東京高裁 平成15年9月9日(平成14年(行コ)第242号) TKC 税務判決(裁決) データベース(平成17年10月版 CD) 文献番号28082672
- 16 同上データベース、「事実及び理由、第2」
- 17 同上データベース、「事実及び理由、第2、3」
- 18 同上データベース、「事実及び理由、第2、2」
- 19 同上データベース、「事実及び理由、第2、2、(控訴人の当審における主張)、(1)」
- 20 同上データベース、「事実及び理由、第2、2、(控訴人の当審における主張)、(2)、(3)」
- 21 同上データベース、「事実及び理由、第2、2、(被控訴人の当審における主張)、(1)」
- 22 同上データベース、「事実及び理由、第2、2、(被控訴人の当審における主張)、(3)」
- 23 東京地裁 平成14年9月13日(平成11年(行ウ)第20号) TKC 税務判決(裁決) データベース(平成17年10月版 CD) 文献番号28080339、「事実及び理由、第2、4、(被告の主張)」
- 24 東京高裁 平成15年9月9日(平成14年(行コ)第242号) TKC 税務判決(裁決) データベース(平成17年10月版 CD) 文献番号28082672「事実及び理由、第2、2、(被控訴人の当審における主張)、(3)」
- 25 東京地裁 平成14年9月13日(平成11年(行ウ)第20号) TKC 税務判決(裁決) データベース(平成17年10月版 CD) 文献番号28080339、「事実及び理由、第3、3」
- 26 東京高裁 平成15年9月9日(平成14年(行コ)第242号) TKC 税務判決(裁決) データベース(平成17年10月版 CD) 文献番号28082672「事実及び理由、第3、1、(2)」
- 27 憲法第84条【課税の要件】
「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。」
- 28 山本守之・守之会編『検証納税者勝訴の判決』税務経理協会(2004) p.233
- 29 山本守之『交際費の理論と実務』(三訂版) 税務経理協会(2004) p.46
- 30 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』36巻2号(2004) pp.8~9
- 31 木村政文「高等裁判所判決紹介」『月刊税務事例』36巻1号(2004) p.40
- 32 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』No.1270(2004) p.212
- 33 増田英敏、前掲稿、p.8
- 34 武田昌輔『本質究明版 即答交際費課税 理論と実務』財経詳報社(2004) p.73
- 35 米山均一『交際費』(23訂版) 税務経理協会(1994) p.25
- 36 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11』(1990) p. 29参照
- 37 泉美之松『これでわかる税法条文の読み方-条文解釈の手引き-』東京教育情報センター(2005) p. 132
- 38 東京地裁 昭和44年11月27日(昭和36年(行)第6号) TKC 税務判決(裁決) データベース(平成17年10月版 CD) 文献番号21031780
- 39 同上データベース, 「事実, 第三, 一」
- 40 同上データベース, 「理由」
- 41 北野弘久, 『租税法の基本問題』成文堂(1972), p. 33

<参考文献>

- ・ 泉美之松『これでわかる税法条文の読み方-条文解釈の手引き-』東京教育情報センター(2005)
- ・ 金子宏『税法用語事典』(6訂版)税務経理協会(2004)
- ・ 金子宏『租税法』(第10版)弘文堂(2005)
- ・ 北野弘久, 『租税法の基本問題』成文堂(1972)
- ・ 木村政文「高等裁判所判決紹介」『月刊税務事例』36巻1号(2004)
- ・ 国税庁『税務訴訟資料』第113号(1981)
- ・ 国税庁調査資料『所得税・法人税制度史草稿』(1955)
- ・ 品川芳宣「従業員等に対する飲食費用負担と交際費等の範囲」『税経通信』第35巻第9号(1980)
- ・ 武田昌輔『本質究明版 即答交際費課税 理論と実務』財経詳報社(2004)
- ・ 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』No. 1270(2004)
- ・ 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』36巻2号(2004)
- ・ 山本守之『交際費の理論と実務』(三訂版)税務経理協会(2004)
- ・ 山本守之・守之会編『検証納税者勝訴の判決』税務経理協会(2004)
- ・ 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11』(1990)
- ・ 米山均一『交際費』(23訂版)税務経理協会(1994)