

製薬会社が病院の勤務医等のために支払った 英文添削料と交際費～萬有製薬事件～

第1審：東京地裁平成14年9月13日判決（TAINS：Z888-0699）
控訴審：東京高裁平成15年9月9日判決（TAINS：Z888-0768）

調査官の眼

本件は、医薬品製造業を営む非同族の同族会社が、その医薬品の納品先である大学の付属病院及び国公立病院の医師及び研究者から医学論文の英文添削を安価で引受けた場合、一般市場における添削料との差額負担金が、交際費等に該当するかどうかという事件である。

調査官は、製薬会社が取引先である医療機関の若手研究者らに対し、自らの負担をもって英文添削サービスを含む便宜供与をしている場合、それは「贈答その他これらに類する行為」とみなし、経済的利益の供与（贈与）も、交際費課税の対象とするものと判断した。

判決は、第1審は納税者敗訴であったが、控訴審で逆転し、納税者勝訴で確定した。交際費課税と経済的利益の供与をめぐる注目すべき事件である。

I 事実関係

萬有製薬株式会社（以下「萬有製薬」という。）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、日本橋税務署長により、英文添削外注費と英文添削収入との差額（以下「本件負担額」という。）は、萬有製薬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、更正処分等をなした。

これを不服とした萬有製薬は、所定の手続きを経て、本訴に及んだ。本件係争年度に萬有製薬が交際費等として認定された本件負担額は、次のとおりである。

（単位：円）

本件各事業年度	英文添削 外注費額①	英文添削 収入の額②	本件負担額 （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	175,061,341

萬有製薬が英文添削事業を行った経緯の詳細は省略するが、概要は、次のとおりである。

萬有製薬は、平成4年、アメリカの法人CliniCom Inc., Medical and Pharmaceutical Communications（クリニコム社）及びMEC.Inc（MEC社）と英文添削に関する契約を締結し、その料金は、クリニコム社の添削料金は、平成4年から平成6年12月までは1時間あたり65ドル、平成7年1月以降は1時間あたり70ドルであったが、平成9年10月以降は、1頁当たり54ドルに減額された。MEC社の添削料金は、平成4年から平成6年9月までは1頁当たり6,200円、平成6年9月以降は1頁当たり52ドルであったが、これについても平成9年10月以降は、1頁当たり47ドルに減額された。なお、クリニコム社との添削取引は、平成12年3月をもって終了した。

一方、萬有製薬が英文添削を依頼した研究者らに請求する料金は、当初は1頁あたり1,500円であったが、公正競争規約への抵触を懸念し、その後、ほぼ2年ごとに国内の英文添削業務の市場価格を調査して料金改定を行い、その料金は、平成5年7月以降が2,000円、平成7年10月以降が2,500円、平成9年7月以降が3,500円であった。また、平成9年10月には、萬有製薬が英文添削料金の差額を負担していたことが報道され、研究者が差額の発生を知り得ることとなったため、その料金は5,000円に改定された。

本件英文添削の対象は、国内の医科系大学、総合大学の医学部、その付属病院及び医療機関等、約95の機関に所属する研究者に限定されていた。そのうち大学病院等の医療機関は、すべて萬有製薬の製造、

販売に係る医薬品の取引先であったが、萬有製薬の売上実績からすれば、必ずしも上位を占めるものではない。なお、萬有製薬の売上全体の中で大学病院の占める割合は、10%以下であり、その多額を占めるのは開業医又は病床数100床未満の小規模病院である。平成7、8年当時の全国の病院数は9,000以上であったが、そのほとんどが萬有製薬の取引先であった。

本件英文添削の依頼者は、若手の研究者が多く、平成7年においては講師、助手及びその他の研究者からの依頼が全体の87.4%を占めており、教授及び助教授からの依頼は、全体の12.6%であった。また、依頼者の中には、研修医、大学院生、研究医等、大学の職員の資格を有しない者のほか、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。

II 争点

本件の争点は、本件差額負担額の交際費該当性である。原告の萬有製薬は、交際費等の課税要件である「事業に関係のある者」につき、萬有製薬に本件英文添削を依頼した研究者は、萬有製薬の事業関係者に該当しない旨主張した。すなわち、わが国の医療施設において、医薬品の購入は、各医局長が申請して、各医局の代表者が構成する薬事審議会等の議決機関で決定されることにより行われ、医薬品の処方についても、医局長が大きな権限を有しているのに対し、萬有製薬に英文添削を依頼していたのは病院等ではなく、医薬品の購入について何らの決定権限も有していない個々の研究者であった。また、萬有製薬は、我が国において医学、薬学の分野で高水準の研究を行っていると考えられる合計96の大学及び医療機関を選定し、それらの施設に所属する研究者であれば、医薬品を処方する臨床医師に限らず、研究論文の添削の依頼を受けていたのであり、このような研究者の中には、萬有製薬の取引先となる可能性のない教室に所属する研究者や、留学生が含まれていた。このように、萬有製薬に英文添削を依頼した研究者は、取引に関係のない者であるから、事業関係者に該当しないと主張したのである。

さらに、本件負担額の支出目的については、概して英語力が不足している日本の研究者の優れた研究について、海外で発表する機会を増

やし、十分な評価を得られるための助力を行うことが、外資系企業である萬有製薬が日本の医学の発展に貢献する手段であると考えたもので、研究者との親密の度合いを深めたり、取引の円滑を図るために行ったものではなく、本件負担額は寄附金に該当すると主張した。

これに対し課税庁は、「事業に関係のある者」に対する要件該当性につき、「事業に関係ある者」という要件が、法人の事業と何らかの関係を有する者を広く含むものであることは、その文理上明らかであり、裁判例においても、その文理どおり広く解されている。したがって、萬有製薬は、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）、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）、医師は製薬会社にとって「事業に関係ある者」に該当するというべきである。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、萬有製薬のMR（医薬情報担当者）が医薬品の納品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なわれていたのであり、本件英文添削の依頼者は、萬有製薬の医薬品の納品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、本件英文添削の依頼を受けた医師等が「事業に関係ある者」に該当することは明らかである。

また、本件負担額の支出目的についても、租税特別措置法61条の4第3項に規定する「接待、供応、慰安、贈答」は、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って、取引関係の円滑な進行を図る行為の例示であるから、同条項に規定する接待等には、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の供与が広く含まれるというべきである。すると、本件負担額の支出目的は、萬有製薬の医薬品の納品先である病院等に勤務する医師等に対し利益を供与し、これにより医薬品の販売に係る取引関係を円滑に進行する目的で行われていたものと認めることができ、交際費等の支出目的要件に該当すると主張した。

III 判決の要旨

1 東京地裁の判断（納税者敗訴）

第1審の東京地裁は、租税特別措置法61条の4第3項から、交際費

等の判定要件を2要件とし、本件につき(1)当該支出が「事業に係る者」のためにするものであるか否か、及び(2)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り、さらに、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すべきであって、当該支出の目的は、支出者の主観的事情だけではなく、外部から認識し得る客観的事情も総合して認定すべきであるとした。

そこで、まず、本件英文添削の依頼者が、萬有製薬の「事業に係る者」に該当するか否かについては、「本件英文添削の依頼者は、原告の取引先である大学の付属病院、これらの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、医師等やその他の研究者に限られていたのであるから、本件英文添削の依頼者は、いずれも原告の『事業に係る者』に該当するというべきである。」と判示した。

次に、本件負担額の支出の目的については、「原告は、取引先の医療機関に対し、医薬品の適正使用や普及を目的とした情報活動を行う目的で、MRを派遣していたものであるところ、本件英文添削の依頼をMRを通して受けることにより、MRは取引先の医師等やその他の研究者と接触する機会をより多く得ることができ、ひいてはMRが取引先である医療機関に所属する者との間に親密な関係を築くことにより、原告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えることができる。加えて、本件英文添削は、外資系の医薬品製造、販売業者である原告が、国内の添削業者と同等又はそれ以上の内容の英文添削を、国内の添削業者と同水準の料金で提供するものであって、このような事業を提供することにより、取引先の医師等の歡心を買うことができることから、本件英文添削は、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えるべきである。」と判示した。

2 東京高裁の判断(逆転納税者勝訴)

第1審の東京地裁では納税者の敗訴に終わったが、控訴審の東京高裁では逆転納税者勝訴の判決となった。

第1審の東京地裁は交際費等の判定要件として2要件説をとったが、東京高裁は次のとおり3要件説をとっている。すなわち、(1)「支出

の相手方」が事業に係る者等であり、(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とともに、(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こと、の3要件を満たすことが必要であるとしている。なお、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り、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であれば、それ以上に支出金額が高額なものであることや、その支出が不必要(冗費)あるいは過大(濫費)なものであることまでが必要とされるものではないとしている。そこで、これら3要件につき、次のとおり判示した。

はじめに、「支出の相手方」要件については、「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ことは、上記(1)ク認定のとおりであるけれども、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、上記『事業に係る者』に該当する可能性は否定できない。もっとも、本件の主たる問題点は、本件英文添削の差額負担の支出の目的及びその行為形態が『接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為』に当たるか否かであると考えられるので、上記の点の最終的判断はひとまずおいて、さらに判断を進めることとする。」と判示した。この判断には問題点を多く含み、後の「IV評釈」において批判するが、東京高裁は本件における支出の相手方を事業に係る者と判断した。

次に、本件英文添削の差額負担の「支出の目的」については、その主たる目的が那邊にあったかが重要な点となる。東京高裁は、まず、「本件英文添削がなされるようになった経緯及び動機は、主として海外の雑誌に研究論文を発表したいと考えている若手研究者らへ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。」とした。さらに、萬有製薬は本件英文添削の差額負担の事実を、研究者らあるいはその属する医療機関との取引

関係上、積極的に利用しようとしていたとはいえないこと、平成7・8年当時、全国の9,000余の病院のほとんどと萬有製薬は取引があったが、本件英文添削の依頼を受けていたのは、そのうち約95の機関であり、これらは大学の医学部やその付属病院あるいはそれに近い性格を有する機関で、いずれも高度、かつ先端的な研究をする医療機関であるが、必ずしも萬有製薬の大口取引先というわけではないことなどを斟酌し、結論として次のとおり、判示した。「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……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、本件英文添削の差額負担は、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った接待等の目的でなされたと認めることは困難である。」

最後に、「行為の形態」要件については、「接待等に該当する行為すなわち交際行為とは、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。」とし、本件については、次のとおり判示し、本件差額負担はその行為要件から交際費等に該当しないとした。「本件英文添削の差額負担によるサービスは、研究者らが海外の医学雑誌等に発表する原稿の英文表現等を添削し、指導するというものであって、学問上の成果、貢献に対する寄与である。このような行為は、通常の接待、供応、慰安、贈答などとは異なり、それ自体が直接相手方の歡心を買えるというような性質の行為ではなく、上記のような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。」なお、租税法律主義の観点から、行為要件の「その他これらに類する行為」を税務当局主張のように幅を広げて解釈できるか否かは疑問であり、かりに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歡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、その字義からして無理があることは否定できない。」と判示し、行為要件の拡大解釈に

釘をさした。

以上、東京高裁は交際費等の3要件のうち、第2の「支出の目的」及び第3の「行為の形態」からみて、租税特別措置法61条の4第1項に規定する「交際費等」には該当しないものとした。

IV 評 釈

1 本判決への賛否

筆者は、控訴審判決を支持し、本件差額負担金は、租税特別措置法61条の4の交際費等に該当しないと考える。ただし、交際費等の判定要件のうち「事業に関係のある者等」については、本件研究者、医師はこの要件に該当しないと考えるので、その限りにおいて、東京高裁の判断は必ずしも妥当性があるものではないと考える。また、交際費等の具体的行為形態要件の「贈答」について、「経済的利益の贈与」までを含むとしている解釈は明らかに誤りである。以下、この点を中心に吟味する。

2 交際費課税の趣旨

交際費課税制度（交際費等の損金不算入制度）は、昭和29年の税制改正により時限立法として創設されたが、その後、課税の強化を目的として幾度も改正が行われ、現在では事実上恒久的な税制となっている。特に資本金1億円超の法人に対する100%損金不算入は、「交際費」という費目の性格をまったく無視した課税制度であり、現行の交際費課税制度は単なる税収確保の一手段であると考えられる。

この点本判決（東京高裁）では、交際費課税の趣旨を、「交際費は、人間の種々の欲望を満たす支出であるため、それが非課税であれば、無駄に多額に支出され、企業の資本蓄積が阻害されるおそれがあること、また営利の追求のあまり不当な支出によって、公正な取引が阻害され、ひいては価格形成に歪み等が生じること、さらに、交際費で受益する者のみが免税で利益を得ることに対する国民一般の不公平感を防止する必要があることなどによるものである。」としており、愚者がお題目を並べるように冗費の抑制、資本蓄積策の一環、受益者免税への代替課税と、従来からいわれていることを繰り返すのみで、交際費課税は“嫉妬の課税”の域から抜け出せないままである（価格形成

のための公正な取引の阻害という理由は、合理性がある。)

筆者は、現行の交際費課税制度は適正な課税所得の計算という観点からすでに限界にきており、廃止すべきであると考え、交際費について新たな課税の仕組みを立法論として提案している。^{*1}なお、立法論とは別に現行租税特別措置法61条の4の解釈論からも、交際費等の判定要件に合致しない支出は、交際費課税の対象から適正に除外されるべきであると考えられる。

3 交際費等の判定要件

租税特別措置法61条の4第3項は、交際費等の意義につき、次のとおり規定する。

「3 第1項に規定する交際費等とは、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、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為(第2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

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2号に掲げる費用のほか政令で定める費用」

この規定から、一般に交際費等の判定要件は、(1)支出の相手方、(2)支出の目的、(3)具体的行為形態の3つが要件とされ、これら3要件のすべてを満たす場合に、原則として当該支出は交際費等として損金不算入となるのである。

本件においては、第1審の東京地裁は交際費等の判定要件は、「支出の相手方」と「支出の目的」の2要件を掲げ、支出の目的については総合的な判断が必要であるとした。なお、第2審の東京高裁は、上

*1 渡辺充「交際費」(「税務会計研究」・税務会計研究会・第10号、89～133頁)および渡辺充「新たな交際費課税の模索」(「租税研究」・日本租税研究協会・第604号、12～26頁)参照のこと

記3要件を掲げている。交際費等の判定要件は、それにより法人が支出した金額が損金算入となるか損金不算入となるかが決定される重要な要件であり、その判定は慎重に行われなければならないが、上記2要件説と3要件説には必ずしも大きな差異があるのではなく、両者をことさら区分することは適当でない^と筆者は考える。本件のように具体的行為形態が交際費の支出の目的に合致しているかどうかということは、一体的に総合的な観点から判断される要件である。したがって、要件の数が2つか3つかということは、議論の過程で取り立てて大きな問題ではない。

4 「支出の相手方」要件

交際費等の支出の相手方は、「得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」である。「得意先、仕入先」は当該法人と現に直接的に取引関係を有する者で、これについては自ずとその範囲は明確である。しかし、それに続く文言が「その他事業に関係のある者等」となっており、支出の相手方の範囲は広くとらえられる恐れがある。特に最後に「・・者等」とあるとおり、「等」の字によりその範囲の特定はきわめて困難となっている。

過去の判決例^{*2}では、この「等」には当該法人の役員や従業員までもが含まれるとするが、私見としては役員や従業員等に対する支出は、むしろフリンジ・ベネフィットの問題として整理すべきであり、自社の役員や従業員は交際費等の支出の相手方から除外すべきである^と考える。この点一つをとっても支出の相手先要件は、きわめて不確定である。また、この「等」をめぐる^は、現に当該法人と取引関係を有する者以外に将来的に取引関係を有する可能性がある者までも含むとした判決例^{*3}があり、現行制度の解釈としては、支出の相手方は不当に広すぎる解釈を許すものとなっている。

本件においても東京高裁は、医師は製薬会社にとって「事業に関係のある者」に該当すると、支出の相手方要件として最広義の判断を下した。そして、「上記の点の最終的判断はひとまずおいて」(傍線筆者)、

*2 中央設備商会事件・第1審：東京地裁昭和56年4月15日判決(税務訴訟資料117号4頁)、控訴審：東京高裁昭和57年7月28日判決(税務訴訟資料127号524頁)、上告審：最高裁昭和60年9月27日判決(税務訴訟資料146号760頁)

*3 興安丸事件・東京地裁昭和44年11月27日判決(税務訴訟資料57号591頁)

さらに判断を進めることとする。」と、第1要件の支出の相手方要件については、全くこれを軽んずる態度で接している。筆者はこの点は本判決の重大な欠点であると考ええる。

第1要件の該当性を判断するには、はじめに支出の相手方が、①不特定多数、②不特定少数、③特定多数、④特定少数のいずれに該当するかを判断すべきである。①の不特定多数の者が支出の相手方であるときは、これは街頭における広告宣伝用のティッシュ等の配布のように広告宣伝費の性格を有するもので、交際費等には該当しない。また、③の特定多数の相手方も、たとえば若い女性をターゲットとした宣伝活動のように、基本的に広告宣伝費となり交際費等には該当しない。たとえば、これに関する有名な判決例に「興安丸事件」*³がある。戦後引揚船だった興安丸を遊覧船としてお披露目するにあたり、当初事業関係者に案内状をだしたところ、5万人もの人が集まってしまい、結果としてその数の多さは特定多数と考えられ、特定の事業関係者に対する招待というよりも、一般人に対する広告宣伝的効果が主たる目的として認定された事件である。要するに支出の相手方が多数にのぼる場合は、交際費等の相手方要件として適当でないという性格がある。

次に、②の不特定少数の場合と④特定少数の場合である。④の特定少数は明らかに支出の相手方が限定されるので交際費等の課税要件を満たすことになる。ただし、②の不特定少数の場合は、少数という数字をどの程度の数字とするかのクライテリアはケース・バイ・ケースとなるが、基本的に相手方を特定できない場合は、交際費等の支出の目的性が希薄となり交際費等の第1要件としては適当ではないと考える。本件の場合、まさにこの点が問題となっており、萬有製薬が英文添削をした医師等が特定少数なのか特定多数なのかを判断すべきである。事実関係によると、本件英文添削の対象は、国内の医科系大学、総合大学の医学部、その付属病院及び医療機関等、約95の機関に所属する研究者に限定されていた。その限りにおいては支出の相手方は特定している。しかも、萬有製薬の売上全体の中で大学病院の占める割合は10%以下であり、その多数を占めるのは開業医又は病床数100床未満の小規模病院であり、平成7・8年当時の全国の病院数は9,000以上であったことから、9,000病院中の95機関となれば約1%の数字となり、きわめてその対象は少数となる。しかし、この数字によって支出の相手方は特定少数となるのではなく、実際の英文添削依頼者は、

若手の研究者らに加え、研修医、大学院生、研究医等、大学の職員の資格を有しない者のほか、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おり、その実数は約3,700件（訴訟資料では係争年度の平成6年3月期しか明らかにされていない。）となっている。この添削件数の人数は不明であるが、決して少数であるとはいえず、むしろきわめて多数の者を相手にしていたことが推認できる。したがって、本件は特定多数の者を支出の相手方とするもので、およそ交際費等の相手方である該当性はないとするのが筆者の見解である。

この点はさらに、支出の相手方の事業関連性と相俟って判断される。交際費等はそもそも事業関係者との親睦の度合いを密にし、取引関係の円滑な進行を図るといった目的がある。したがって、支出の相手方要件に事業関連性が要素となるのは当然のことである。そこで、この場合の事業関連性とは、「その他」という法令用語によってリードされているように、得意先、仕入先と同等の事業関係の成立を予定しているものと考ええる。すなわち、得意先、仕入先と同様に「明らかな事業関係が存在する者」と、具体的行為形態が取引または業務に付随して行われる「業務付随性の関係がある者」を前提としているのである。すると、本件においては、医薬品の購入や処方権限のない若手の研修医らについては、明らかな事業関係は存在せず、業務付随性についてもその結びつきはかなり間接的なものとなり、事業関連性のある支出の相手方には該当しないことになる*⁴。

5 支出の目的要件

交際費等の判定要件の第2は、「支出の目的」要件である。条文の文言には直接交際費等の支出の目的という表現が明記されていないが、「第1項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で」と商慣習に基づき、一般に会計処理される費目を例示し、「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」と具体的行為要件と合わせて当該支出の目的を判定することとしている。

*4 山本守之「交際費課税における課税要件」（『税経通信』（税務経理協会）・平成16年2月号、159-171頁）では、私見と同様、支出の目的から独立して「事業に関係のある者」を判断すべきではないとし、東京高裁のこの点の判断につき不満を示している。

さらに、条文から判断すると、①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、②飲食その他これに類する行為のために要する費用であって、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（平成18年改正で追加）、③その他政令で定める費用を除くというかたちで除外規定を設け、交際費等の範囲を整理している（措置法令37の5）。すなわち、交際費等にはたとえば寄附金、売上値引き、売上割戻し、広告宣伝費、販売奨励費、情報提供費、会議費、福利厚生費、給与等といった隣接諸費用が存在するが、交際費等の支出の目的要件は、その主たる支出の目的が、日本的商慣習に根ざした取引関係の円滑な継続にあり、交際費等は長期にわたる良好な事業関係を築き、取引のキャンセル等の潜在的な危険を減少させるために支出される費用なのである。

したがって、これを本件にみると、税務当局は本件負担金は医薬品の販売に係る取引関係を円滑に進行する目的が主たる目的であると主張し、第1審の東京地裁もこれを支持し、本件負担金は取引先の医師等の歓心を買うものであるとした。しかし、控訴審では、取引関係を円滑にするといった意図、目的があったとしてもそれは主たる動機であったとは認め難いとし、主たる目的はあくまで若手研究者への支援であるとする納税者の主張を支持した。私見としても、本件において当該差額負担額の主たる支出の目的は交際費等ではなく、広くわが国医学界に対する貢献の一手段であったと考える。

ただ、本件においては差額負担額の本来の性格は那邊にあるかを結論づけていない。萬有製薬はその主張において、本件負担額は寄附金に該当するとしたが、私見としてはこの差額負担額を寄附金とすることに賛成しない。法人税法37条は寄附金の損金算入限度額計算について定めているが、この規定は法人の支出した金額の事業経費性を積極的に判断することなく、形式基準を設けて損金算入、損金不算入額の計算を行うものである。本来寄附金は金品の無償の贈与を前提とするが、およそ営利目的をもって経済的活動を行う法人に本来事業に関係の無い費用が発生することはなく、私見としては寄附金も事業関連性

*5 渡辺充「寄附金課税再考」〔租税研究〕（日本租税研究協会・第616号、31～52頁）

のあるものと無いものに区分してその税法上の取扱いを定めるべきであると考え。この点の議論については別稿にゆずるが*5、本件で萬有製薬が本件差額負担額の寄附金性を主張するのは、たとえ寄附金と認定されても、その額は損金算入限度額以内のものであるから安心してそのような主張ができたものである。したがって、本件において差額負担額の経済的利益の移転を議論すれば、萬有製薬にとって寄附金の損金算入限度額の範囲内であっても、法人税法22条と相俟って贈与益の発生や、相手方に経済的利益が移転したとすれば、たとえば一人の個人に対し件数的・金額的にも多額な場合には、一時所得の課税の対象となるといった問題も発生する*6。したがって、本件において萬有製薬が本件差額負担額の費用性を全く否定した主張を行った点は、自殺行為ではなからうか。筆者は、本件差額負担額には事業経費性があると考え、上記のとおり特定多数の者を相手方とするが多分に広告宣伝的効果があり、また情報提供費として本件英文添削費は損金算入が可能な支出であると考え。

6 具体的行為形態要件

交際費等の判定要件の第3は、「具体的行為形態」要件である。条文の文言によると、交際費等は、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」といった具体的な行為が行われることが特徴である。ここで判定要件として「接待」とは何か、「供応」とは何か、「慰安」とは何か、「贈答」とは何かといった点が問題となるが、これらの行為はそもそも交際費課税が租税特別措置法に時限立法として創設された昭和29年にさかのぼると、飲食を中心とした行為の冗費抑制が大きな目的であった。したがって、「接待」、「供応」とは酒食のもてなし行為が本来主体的に考えられる。“お中元”、“お歳暮”といった贈答行為も、古くは米や魚を贈ることが多く、これももともとは神仏への供物の一部で、ともに食べることにより贈られた人とのつながりが一層緊密になると考えられていたことに由来するものである。ただ、

*6 木村政文稿「製薬会社が負担した英文添削料」〔週刊租税通信〕（税務研究会）No2806、平成16年2月2日号44頁）では、「本判決は、本件支出が現実に相手方に経済的利益を付与しているという客観的な側面をあまりにも無視したものではなからうか。客観的な側面にも着目して、本件支出の目的は、相手方に経済的利益を与えることであるという結論も十分あり得たと考える。」としている。

時代の趨勢とともに、酒食のみならず、旅行、観劇、ゴルフ接待など、必ずしも酒食を伴わない行為も増えてきたので、交際費等の具体的行為形態は「その他これらに類する行為」まで拡大してとらえられてきた。課税要件を拡大的に解釈することは納税者の不利益になり、課税庁の不当な拡大解釈を誘発することにもなり、危惧される問題である。本件控訴審判決では、「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、その字義からして無理があることは否定できない。」とし、「その他これらに類する行為」の拡大解釈に釘をさした点は評価できる。

ところで、租税法主義の課税要件明確主義からすれば、依然として「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」は不確定概念である。この中で私見としては、「慰安」という文言は、主に従業員を想定した文言であり、交際費等の支出の相手方要件の箇所でも述べたとおり、従業員、役員に対する支出は、本来フリンジベネフィットの課税としてこれらを整理すべきであり、交際費等の具体的行為要件の例示として「慰安」は適当でないと考える。

その他の文言については、あくまで例示であるが、控訴審判決では、「接待等に該当する行為すなわち交際行為とは、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。」とした。このような満足理論^{*7}は、もともと人間の欲求が人間を行動にかりたてる意識的・無意識的な動因をいうことから、相手方の快樂追求欲を刺激し、取引を優位にかつ円滑に運ぶものを交際費等の具体的行為形態とした。しかし、実際に行われる交際行為は相手方の欲求を必ずしも満足させるものばかりではなく、きわめて儀礼的で、商品の質より接待の質を争うばかりの業務戦略性のないものである。したがって、東京高裁の判断は交際行為を定義づけようとした点において傾聴に値するが、相手方の快樂追求欲を交際行為の普遍的特徴であるとするのは適当でないと考える。したがって、第3要

件は行為形態の具体的例示にとどまり、第2要件の支出の目的と相俟って、総合的に判断しなければならない点に要件としての独立性に弱い点がある。

なお、本件では英文添削料の差額負担額が交際費等に該当するかどうか争点で、問題となる具体的行為形態は「経済的利益（差額負担額）の贈与」である。経済的利益の贈与といわゆる「贈答」ではその一般的理解は異なる。すなわち、上述したとおり、「贈答」とはその字義から、あくまで金品の贈与がその根底にあり、交際費課税における具体的行為の例示における「贈答」には、文理解釈として経済的利益の贈与は含まれないものと解すべきである。このような経済的利益の贈与までも交際費等に含むものとする、それは控訴審がいみじくも判示したとおり、贈答に続く「その他これらに類する行為」の文言の不当拡大である。

同様に、土地交換に係る交換差額相当の支出は交換の相手方に対する交際費等の支出に当たるとされた「大和地所事件」^{*8}や遊園施設の清掃の業務委託料差額の交際費等該当性について争われた「オリエンタルランド事件」^{*9}では、ともに「経済的利益の供与」について、交際費課税の認定が是認されている。これら一連の「贈与」の行為は、「贈答」行為に類する行為と位置づけることに筆者は反対する。

以上のとおり、本件萬有製菓事件は、交際費等の3要件のすべてを満たさず、また差額負担額の性格も、広告宣伝費や情報提供費といったもので、事業経費性がある項目として損金算入が認められるものであると考える。

(渡辺 充)

*7 かつてハルペリン (Daniel I Halperin) は、必要経費の議論において、個人の所得を生み出す費用であっても、それが個人的な満足を提供する限りにおいてその満足は所得に算入されるべきであり、必要経費には算入しないとしたが、本件高裁の理論も相手方が満足をするものは相手方個人の所得であって、これを法人の必要経費として損金算入しないのは、交際費の代替課税理論の発想であり、必ずしも合理性があるとはいえない。

*8 大阪地裁平成9年9月4日判決 (税務訴訟資料228号449頁)

*9 第1審：東京地裁平成21年7月31日判決 (判例時報2066号16頁)、控訴審：東京高裁平成22年3月24日判決 (TAINS: Z888-1550)、上告審：最高裁平成22年10月8日判決 (TAINS: Z888-1534)

をかせいでおり、単独の租税では約1兆円のたばこ税に相当するものです。

Ⅲ. 判例動向

交際費については特に損金算入となる隣接諸費用との区別の問題がありますが、現在では通達で相当整備されており、また過去の判決例から実務的には重要な判断の要素が示されており、本日は29例用意しましたので、簡単に解説します。

1. 昭38.4/19長野地裁、昭39.11/25東京高裁

租税特別措置法制度のもとでは、利益増加のために支出した費用であることを理由に、交際費の損金性を主張することはできないとした事例。交際費課税制度はまさに特別法によりその損金性を否認するものですから、制度内における解釈からは必要経費を主張しても認められません。すなわち、これは本日の講演の結論ですが、立法論的に解決するしかありません。

2. 昭44.11/27東京地裁

交際費等と広告宣伝費との区分で、事業関係者等には不特定多数の者を含まないとした事例。これは有名な事件で興安丸事件といわれますが、戦後引揚船だった興安丸を遊覧船としてお披露目するにあたり、当初事業関係者にご案内をだしたところ、5万人もの人が集まってしまい、結果としてその数の多さは不特定多数と考えられ、特定の事業関係者に対するご招待というよりも、一般に対する広告宣伝的效果が主たる目的として認定されました。

3. 昭50.2/14京都地裁、昭52.3/18大阪高裁

同族会社の代表取締役の結婚費用等は交際費等ではなく役員賞与であるとした事例。係争年度は昭和42年で、当時723,401円の結婚費用がかかっており、納税者はこれを会社の交際費としましたが、これは判決どおり役員賞与で問題がないと考えます。結局、わが国の法人は中小

同族企業が圧倒的に多く、このような個人費用のつけ回しが行われ、先に述べましたとおりプリンジ・ベネフィットとの濫用が行われていたのです。なお、社葬費用は福利厚生の性格を有するものとして、これは損金算入が認められます。

4. 昭50.6/24東京地裁、昭52.11/30東京高裁

交際費等は当該支出が事業遂行に不可欠であるかどうか、定額的な支出であるかどうかを問わないとした事例。これも有名な事件でドライブイン事件といわれますが、係争年度は昭和42年です。ドライブインが観光バスの運転手、ガイド、添乗員にチップとして300円をわたし、納税者はこれを乗客の誘導に対する対価として処理したところ、税務当局より運転手等の歓心を買うための心付けであるとされました。結論としては妥当な判決と考えますが、そのチップの対価性がたとえば契約によって示されている場合どのようになるかなど、対価性ある支出と交際費の区分という点で検討されるべき事例です。

5. 昭51.7/20東京地裁

交際費等はその費途が明らかであって、その費途が法人の業務の遂行に関連のあるものであることを要するとした事例。これは後の私の提案とも関係しますが、交際費としてその必要経費性を主張する場合、納税者は当然その立証関係で当該支出の目的、相手方の名称、接待の内容等を明らかにしなければなりません。本件は食糧庁関係者に対するマージャン接待でしたが、その費途を明らかにできなかったのでしょうか。現行法人税基本通達9-7-20にあるとおり、費途不明の交際費は当然損金不算入です。

6. 昭53.1/26東京地裁

婦人団体等の役員を温泉地一泊旅行に招待した費用は交際費等であるとした事例。これも有名な事件ですが（ハナシン事件）、実体のある会議費と交際費の区分ということで、現在における取扱いの元となった事件です。本件は熱

海、箱根の温泉地で工場見学1時間、寝具取扱商品の説明1時間半といった程度の販売会議を行い、昭和44年当時1回250人から450人の参加で約4,200万円といった大きな金額の事件でしたが、税務当局はその全額を交際費として否認しました。その判断自体は妥当なものと考えますが、現在ではたとえば、販売会議、商品説明会のタイムスケジュールが明確に管理され、しかも2〜3時間程度といった内容ではなく、相当程度の時間をかけた十分な説明会等が行われるのであれば、これは「実体のある会議」として認められ、その部分にかかる費用まで交際費として否認されることはありません。もちろんその晩における宴会費用、翌日のゴルフ大会等は交際費です。

7. 昭53.4/24東京地裁

交際費等の支出が帳簿に記載されていても、その内容及び相手先等を裏付ける説明、資料がないときは交際費等の損金計上を認めないとした事例。中小企業については現在でもいわゆる定額控除があり、当時は定額控除に資本金基準があったときですから、一定限度額の交際費は交際費としてその内容が証明される限り損金算入が認められました。本件は相手先が暴力団員であったためその証拠がとれなかったのですが、[5]の事例と同じように今後、交際費の立証関係は明確に行われなければなりません。

8. 昭55.2/29東京地裁

交際費等と広告宣伝費との区分に関する事例です。ゴルフ大会576万円の支出を広告宣伝費として会社は処理しましたが、相手先が特定の顧客だけということで交際費となりました。特にその判断に問題ははありません。

9. 昭55.3/10東京地裁（刑事）

売上額につき公表金額と差引修正金額に差が生じたことに伴い、交際接待費も増加しているとして損金算入を主張した被告人の主張は認められないとした事例。売上隠蔽が発覚し、当該売上高の認定を行うならば交際費の増額も認定すべきであるという主張ですが、売上増加と交

際費の因果関係は気持的には充分理解できますが、比例的に増加するものではなく、やはり個々の費用の立証に基づく計上が絶対条件であると考えます。

10. 昭55.4/21東京地裁

従業員等の慰安のための忘年会と交際費等の判定。福利厚生費としての通常性、一般性が争点ですが、あとで類似の判決がありますので、そこで解説します。

11. 昭55.6/9大津地裁

景品付招待付販売の費用は交際費等であるとした事例。これは現行措置法通達61の4(1)〜5にあるとおりで、景品としての少額物品はよいが本件はそれを旅行で行ったものであり認められないとするもので、妥当な判断であると思います。

12. 昭55.6/28東京地裁、昭56.5/28東京高裁、昭57.11/30最高裁

ホステス引抜き募集費を役員慰安の交際費等と認定した事例。最高裁までいった事件ですが、売上増加の目的からお客がついているホステスを引き抜くことはきわめて直接的な手段ですが、結果としてその行為のどこまでが募集費でどこまでがその役員慰安に関係していたかが争点となり、裁判では結局納税者が負けましたが、オール・オア・ナッシングではなく、事業関連性の観点から、一部募集費を認定する柔軟な姿勢が必要であったと考えます。

13. 昭55.10/22東京地裁

交際費の使途、贈与先が不明な場合の損金性の否認。本件は政治家に対するお中元、お歳暮のギフトチェック代の問題でした。

14. 昭56.4/1東京地裁、昭57.7/28東京高裁、昭60.9/27最高裁

交際費等に該当する支出の相手方には従業員も含まれるとした事例。現行制度の交際費等の定義によると、交際費の支出の相手先は得意先、仕入先その他事業に係る者等となっております。カッコ書きで専ら従業員の慰安のための費用を除くとしています。そこで本件は「事業に

関係のある者等」の「等」には当該法人の役員、従業員も含まれるとしたものです。現行制度の解釈上、最高裁の判断が本件で示されましたが、私が想定する交際費にはおよそ役員や従業員を支出の相手先には含めません。あとで説明しますが、これらはFRINGE・ベネフィット課税で取り扱われるべき問題と考えます。

15. [14] と同一事件

代表者一人による飲食代金に交際費を認定した事例。納税者は機械整備工事を営む法人で、夜間や土日に従業員を慰安することがあり、その二次会として社長が一人で飲食した場合の費用が本件で問題となりました。一審はこれを役員賞与としましたが、二審では交際費は二次会までも含むものとして全体を交際費としました。しかし、私はまさにこれは当該役員に直接帰属するFRINGE・ベネフィットであり、一審の判断が正しいものと考えます。

16. 昭57.8/31東京地裁

従業員に係る福利厚生費の交際費等からの除外基準（創立記念祝賀会事件）、本件は社外の一宴会場で30周年記念祝賀会を行ったところ、一人12,000円程度の費用が通常性ある福利厚生費となるかどうか争点でした。結局、社外で行われたこと、金額が高いということで交際費となりました。しかし、この程度の内容のものは福利厚生費として認めるべきです。

17. 昭58.4/8仙台地裁（刑事）

工場見学にきたスーパーの仕入担当者の足代負担は交際費等であるとした事例。本件では部長クラスに10万円、課長クラスに5万円、その他に3万円を一律に現金で支給したもので、これは交際費でよろしいと思います。

18. 昭61.12/17東京地裁

情報提供料と交際費等の認定基準。本件は不動産仲介業者がいわゆる地元の土地精通者に情報提供料として金銭を交付したところ、対価性はないとして交際費とされた事件です。情報提供料と交際費の区分は現行措置法通達61の4(1)～8にあるとおりでよろしいと考えます。

19. 平元9/22東京地裁

支出先の不明な企業機密費は交際費等として損金に算入される余地はないとした事例。

20. 平元10/5東京地裁、平2.8/30東京高裁、平3.4/23最高裁

法人の従業員に個別に提供された酒食の費用は交際費等であるとした事例。本件はいわゆるサラ金業界では従業員の定着率がよくないので、食事を通じて意志の疎通を図ったところ、飲食を主体とする料理店等での会議は通常ありえないし、福利厚生費の点からは金額的に通常認められるべき範囲を超えるものと判断され、交際費と認定されました。

21. 平元12/18東京地裁…… [24] と同旨

22. 平2.3/23東京地裁

二以上の法人が共同して交際行為を行った場合の交際費等の認定。納税者は外国洋酒メーカーの日本総代理店としてレミー・マルタン等の販売を行っていましたが、わが国での接待において外国洋酒メーカーと共同して接待を行った旨主張したところ、接待行為の主体は原告であると認定され、共同接待の主張が否認されました。この事件は後で関連箇所に取り上げます。

23. 平2.5/31東京地裁

外国船会社の日本における海運代理店である法人に交際行為の主体を実質的に認定した事例。[22] と同旨。

24. 平2.11/19浦和地裁、平3.4/24東京高裁、平3.10/11最高裁

交際費支出額の判定上、工場社屋落成の記念行事に係る交際費等からお祝金を控除することはできないとした事例。本件は記念行事のパーティを行った場合、これは交際費になるとしても、お祝金はいわば会費制パーティのように招待客が一部費用を負担してくれるという意味で、差し引き金額だけが税法上の交際費支出額であるとして申告したところ、交際費は支出全額で判断し損金不算入、お祝金は雑収入として益金算入になるという事件です。言葉は悪いですがいわゆる「往復ビンタ」です。現行制度上解釈

としてはやむを得ませんが、お祝金を支払った相手方も実は交際費課税が行われたとなると、3回課税されることとなりますので、やはり問題であると考えます。

25. 平2.12/20大阪地裁

会議費と交際費等の区分。[20] と同旨

26. 平4.1/22大阪地裁

工場見学招待費用と交際費等の認定。これは原告が一部勝訴した事件ですが、[6] の事件の通り、実体のある工場見学についてまでこれを交際費として否認する根拠はなく、本件はその部分で原告が一部勝訴しました。

27. 平4.9/30横浜地裁、平5.6/28東京高裁

中古自動車の競り売り開催業者の支出したオートオークションにおける抽選会の景品購入費用は交際費等であるとした事例。

28. 平4.11/25神戸地裁、平5.8/5大阪高裁、平6.2/8最高裁

従業員に対して支出した社外における飲食代は福利厚生費及び会議費ではなく交際費等であるとした事例。本件は社外の焼鳥屋、焼肉店、ステーキハウス、割烹店での会議はおよそ会議の体をなしていないものとして否認されたものです。事実認定の問題ですがやむを得ないと考えます。

29. 平7.10/13静岡地裁、平8.10/30東京高裁

取引先店舗の開店祝いの花輪代が交際費等と認定された事例。事件の内容としては冷凍機メーカーが得意先の開店祝いに社名付きの花輪を贈呈しこれを広告宣伝費として処理したところ、交際費等として否認されたものですが、現行制度の解釈上は妥当なものと考えます。ただし、問題はパチンコ業界に対する取扱いとして、昭和52年5月13日付法人税課情報14号として、花輪代は販売奨励金としていることです。法律や政令、通達による規定ではなく、内部の取扱いでそのようなことを定め、特定の業界についてはその慣行を重視するとして販売奨励金とし、一般の業界には認めないとする姿勢に問題がある

と考えます。

30. 平14. 9/13東京地裁、平15. 9/9東京高裁

交際行為とは、一般的に見て、相手方の快楽追求、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が、製薬会社が大学の付属病院及び国公立病院の医師等に対し英文の医学論文の添削業務を行い、海外英文添削発注費と添削料収入に差額が生じても、当該差額負担サービスは、研究者らが海外の医学雑誌等に発表する原稿の英文表現等を添削し、指導するというものであって、学問上の成果、貢献に対する寄与であり、このような行為は、通常の接待、供応、慰安、贈答などとは異なり、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、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ので、英文添削差額負担額は交際費等に該当しないとした事件。なお、第1審では納税者が敗訴したが、第2審では逆転勝訴となった（萬有製薬事件）。