

〈論 文〉

交際費課税における判断要件等の再検討 —判例解釈を中心として—

村田 洋

Abstract This study focuses on the corporate taxation on entertainment and social expenses which is provided with “extra provisions” in Article 61-4 (hereinafter referred to as the Special Measures Law) of the special Taxation Measures Law. The purpose of this research is to deepen the understanding of correct entertainment expenses etc. by re-examining the contents of the three-requirement theory, which is regarded as a general theory of taxing requirements such as correct entertainment expenses.

キーワード: 交際費課税、判断要件、判例解釈、要件説、租税特別措置法

1. はじめに

本研究の対象は、租税特別措置法¹ 第 61 条の 4（以下特別措置法という）法律上の「別段の定め」が設けられている交際費課税制度² についてである。その研究目的は、交際費等³の課税要件の通説とされる三要件説等の内容を再検証し、さらに、主要判例と関連する判例を通して、関係する法人税、所得税、寄付金等について検討することで、より正しい交際費等⁴の理論的理解を深めることにある。

主要研究判例には、萬有製薬の東京地裁平成 14 年 9 月 13 日判決（平成 11 年（行ウ）第 20 号）法人税更正処分取消請求事件.第一審と東京高裁平成 15 年 9 月 9 日判決（平成 14 年（行コ）第 242 号）⁵ 法人税更正処分取消請求控訴事件.控訴審 1)⁶ を中心に用いた。しかし、本研究の根拠づけ並びに判断基準の基礎となった判例が存在したのかを検証するため、過去の判例の理解を深めることを最初に行うこととした。このことで、交際費課税の解釈の変遷が若干でも理解されることを期待したものである。さらに、分析に必要な判例を検討に用いて考察した。

萬有製薬の判例以前の 2 つの代表的な判例を提示し考察を深めることは交際費課税の要件の判断基準を考察するために意義のあることと理解したことによる。

2. 東京地裁昭和 44 年 11 月 27 日（興安丸事件）⁷

本判例は、交際費と広告宣伝費との区分における事案である。しかも、本事業関係者には不特定多数の者を含まないという事案であった。具体的には、長年引き上げ船に使用されていた船を遊覧船として就航させるにあたり開催されたレセプションのために支出された費用が、広告宣伝費であって、特別措置法（昭和 34 年法律第 77 号による改正前）63 条第 2

項所定の交際費にあたらないとされた事案。

結局、特別措置法⁸第 63 条第 2 項所定の交際費というためには、少なくとも、第一に、「事業に関係ある者」に対して支出されたものであることを要し、これには、近い将来事業と関係をもつに至るべき者を含むが不特定多数の者まで含むものではない。第二に、「接待、供応、慰安、贈答」等企業活動における交際費を目的とし、商品、製品等広告宣伝を目的とするものでないことを要する。判断は、現実の支出について主たる目的がいずれに該当するかによってその性質を決定すべきである。第三に、支出金額が比較的高額であることを要する。

後述するが、萬有製薬事件の判例以前には、交際費に関する要件は通常、2 要件説によって判断していたということが推測される。さらに、2 要件説に挙げられ第一と第二に示された 2 つの要件以外に支出金額の高額判断という、第三の要件を必要としているように思えた。

3. 東京地裁昭和 50 年 6 月 24 日・東京高裁昭和 52 年 11 月 30 日（ドライブイン事件）⁹

さて、もう一つ判例を検討する。ドライブイン事件である。本判例はドライブインを営む法人が、自己の経営するドライブインに駐車した観光バス運転手等に交付したチップが、租税特別措置法（昭和 44 年法律 15 号による改正前）63 条 5 項所定の交際費にあたるとされた事案。

具体的には、交際費等は当該の支出が事業遂行に不可欠であるか否か、慣例として行われていた定期的な支出であるか否かを問わないとした判例である。ここでの判断は、ドライブインが観光バスの運転手、ガイド、添乗員へチップとして、金銭（300 円当時）を渡し、これを乗客の誘導に対する対価として、交際費に参入せず処理していたところ、課税庁より運転手等の歓心を得るための心づけであるので、交際費と認定されたが、これは、交際費課税の立法の趣旨にそぐわない。つまり、「冗費・濫費」には該当せず、業務遂行上必要な行為であるとされたものである。

第一審では、当該支出が、交際費に該当するか否かの判断基準は次の二点であった。第一に支出の相手側が事業者に関係のある者。第二に支出の目的が、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為を目的に必要としていたか否かであった。さらに、支出の目的が、接待等を意図しているかについては、支出の動機、金額、態様、効果等、具体的事情を総合的に判断しなければならないとした。

つまり、金銭の支払いは、運転手等の歓心を図るためのもの（チップ）で、対価性のない支出で、その支出の目的は、お客誘致のための運転手等に対する接待であることは明確であり、交際費に該当するとした。

高裁判決では、法人の支出が法第 63 条第 5 項に定める交際費等にあたるためには、同条項の規定の文理上明らかなように、その要件として、第一に、支出の相手方が事業に関係のある者。第二に、当該支出が、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を必要とする。

さらに、限定解釈として支出された手数料は、支出の相手方がドライブインに駐車した運転手等に限られ、支出により運転手等の歓心を買って今後もドライブインに駐車してくれることを期待するもので、お客誘致のためにする運転手等の接待の目的に相当すると判断された。

法人税法の考えとしては、支出の収益への貢献度が重視されていたのではないかと。なぜならば、ドライブイン事件の判決において、慣行に対する行為、これが直接的に接待や、供応、慰安、贈答に即該当するのであろうかかなり疑問であるからだ。つまり、事業上の必要性以上に交際費課税が規定されているように解釈できるからである。だとすれば、支出が事業上必要なか否かは最終判断ではないのであろう。

4. 交際費等の解釈に関する分析

交際費等の範囲と課税要件を検討する。交際費等は、事業に関連した費用であり、本来会計処理上は損金の額に算入されるべきものである。しかし、どういうわけか、支出状況に応じて原則として損金不算入とした経理処理をする¹⁰。

つまり、交際費等の規定では本来は損金の額に算入すべき費用の損金算入を認めないことから、支出の相手方、支出の目的、行為の様態等の課税要件は明確に規定されていなければならない。しかし、この法文上には不確定概念が多用化されているように読み取れる。すなわち、「… その他の費用」¹¹ 等が存在しているからだ。また、寄付金の損金算入限度額枠と交際費等のように、その制度的な側面もあいまいな点が見受けられるのが実情である。

ではそもそも交際費とはどのような法的趣旨で制定されたものなのであろうか。ここでは紙面の都合上簡略化した関係から歴史を追ってみる。もともと、交際費は企業の事業経営を円滑にし、事業の維持・拡大を図る目的で事業に関連する費用であり、原則として法人税の損金算入の額に算入されるべきものであった。¹² しかし、昭和 29 年税制改正で、「冗費・濫費」を抑制して資本金 500 万円以上の企業に対して損金を制限することによって内部資本の蓄積を目的として創設されたものである。¹³

これは、昭和 29 年の租税特別措置法の改正で損金不算入制度が設けられた。その制度の趣旨は、企業の資本蓄積の促進にあった。それは、当時の減価償却の励行、準備金や特別償却制度の創設、資産再評価の強行、高率配当の自粛、増資配当の免税等の措置が資本拡充の諸施策として講じられ、交際費課税についてもその一環として、できる限り冗費を節約することを目的として設けられたことによる。

一方寄付金については、昭和 17 年の臨時租税特別法改正によって損金不算入制度が設けられた。¹⁴ その制度の趣旨は、国庫収入の財源確保であった。その後、法人税の規定整備で、寄付金は事業に関するものではなく、多分に利益処分的な性格が強いことから主張され、損金算入を認めると、それに見合う法人税が減少し、寄付金の一部を国が負担する結果となると解された。

さて、ここで理解を深めるため企業会計の観点から少し考察してみる。法人税法上は交際費及び寄付金については、その全部または一部が損金不算入となる制度が設けられている。法人税法第22条には別段の定めがあるものを除き販売費、一般管理費、その他の費用は損金の額に算入。これは、法人税法が損金となる範囲について規定したのだからと解するのが自然で、企業会計上の費用となるものについては、法人税法上例外的な扱いがあるものを除き取り扱いが異なることを意味している。結論的には、企業会計の費用と法人税法上の損金は原則一致ということ。そして、法人税法上特段の定めがある場合は企業会計と法人税法は取り扱いが異なってくるということだ。

以上のような基本的な考察の下、改めて萬有製薬の判例から交際費等の課税について、法人税法を検討し、「別段の定め」を再考しつつ新たな方向性を見出していくこととする。法人税の計算上（法人税法第22条3項）により、法人が事業に関連して支出ないし負担するすべての原価・費用及び損失の額が損金の額に含まれる。これに対して、交際費等は政策的見地から損金算入が認められない費用として、「別段の定め」がある。

交際費の定義（特別措置法第61条の4第3項）として、租税法律主義（憲法第84条）¹⁵の点から、交際費等の該当性について文言に厳格に解すべきであろう。

ところが、「課税庁は交際費等を広く解釈する傾向があり、納税者側も判断について争うことが少なかった。」¹⁶ ように思う。そのため本研究では、改めて交際費課税制度について考察する必要性を痛感した。

5. 主要判例検討 一事実の概要（控訴審）

「X（原告・控訴人）は、主に医家向医薬品の製造販売を業とする株式会社である。Xは、大学病院の医師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2社に外注していた。Xは、公正取引協議会に確認し、指導の下、医師等からは国内業者の平均英文添削料を徴収していた。料金改定後も継続していた。一方でXは、各添削業者に3倍以上の料金を支払っていたため、負担額は平成6年3月期で1億4513万円余、平成7年3月期で1億1169万円余、平成8年3月期で1億7506万円余に及んだ（本件負担額）。平成9年10月にXが添削料を負担していることが報道され、医師等が差額の発生していたことを知った。その後は、英文添削料は外注費と同額に改定された。所管税務署長Y（被告・被控訴人）は、英文添削を依頼した医師等がXの『事業に関係あるもの』に該当し、負担額の支出の目的は医師等に対する接待等に当たるため、負担額は、特別措置法第61条の4第1項に規定する交際費に該当し損金の額に算入されないとして、上記3事業年度のXの法人税につき更生処分（平成6年3月期については再更正処分）をした。Xは本件負担額を交際費ではなく寄附金であると主張し、上記更正処分の取消しを求めて提訴した。

第一審判決では、本件負担額の支出は、『交際費等』に該当するとして、Xの請求を棄却した。これに対してXが控訴したのが本件である。」¹⁷

6. 主要判例検証 一判旨

原判決取消し（確定）

「(1)「特別措置法第61条の4第3項(当時)は、同法第61条の4第1項(当時)に規定する『交際費等』の意義について、『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の運動会や演芸会、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。』と規定している。

つまり、法文上の規定や『交際費等』が、一般的に支出の相手側及び目的に照らして、取引関係の相手と親睦を密にして取引関係の円滑化を図るために支出するものからすれば、当該『交際費等』に該当するためには、①『支出の相手方』が事業に関係ある者等であり、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三要件を満たすことが必要であると解される。

(2) 英文添削依頼者の中には、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留学生も含まれていたこと。また、大学の教授、助教授等の X の直接の取引先である医療機関の中核的地位にあるものも含まれていたことからすれば、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) 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り、差額負担が発生しても目的に基本的には変容がなかったこと。さらに、金額自体は多額に見えるが1件当たりの金額や X の事業収入以前他に占める割合も高いものではなかった。また、主として若手の講師や助手であり X との結びつきは強くなく、学术论文の費用の一部の補助ととらえることもできる。このことから、接待等の目的でなされたとは認めることは困難であるという。

(4) 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、学術奨励という意味合いが強いこと、研究者らの名誉欲等の充足に結びつく面も希薄であり交際費等に該当する要件である、行為にはある程度解釈を広げたとしても、差額負担がそれにあたるとするのは困難¹⁸と思われる。

7. 争点の検討

(1) 交際費等の要件は相手に負担額を受ける認識がない場合でも、交際費等に該当する。つまり、萬有製薬の事案は、取引先である医療機関の医師や研究者、大学院生などを相手に医療関連の文献の英文添削事業に関する内容で、国内事業者の平均的な代金が1頁あたり、1500円の代金であった。低額な請求金額であっても、専門的な依頼者が多く存在していたことから、利益が出ていた。その専門家が退職したことで、外部に委託せざるを得なくなり、外部委託の費用が収入金額を超過することが恒常的になり課税庁により指摘を受け交際費とされ損金不算入とされ課税処分が下り問題となった。

(2)英文添削料の差額負担分が交際費等に該当するか否か。

これは、英文の添削の依頼者の差額支出が、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に該当するかということが問題となった。

8. 解釈と考察

8.1 通達からの解釈

(1)費用が交際費等に該当するか否かは、支出の目的、支出の相手側、および行為の態様によって判断することとなる。しかし、課税の実際上の現場である実務社会では、国税庁の通達に従って判断される場合がその大半を占めている。通達は細部にわたり細かく定められているが、実務が通達に拘束されるということになれば、法令の趣旨よりも、通達が優先されることになり、交際費の判断基準がさらに複雑化してくる可能性が危惧される。

なぜならば本来通達というものは、あくまで行政命令であって法令ではない。その法令ではない通達が、法令の規定よりも優先されること自体憲法で規定されている租税法律主義に抵触しないのであろうかと、考えるのが自然な解釈である。

このような状況下では、通達上の取り扱いをどこまで法令に規定できるかをまず考えなければならぬであろう。この点を理解することが望まれることから、福利厚生費用の側面で、交際費を検討してみることにした。

平成8年1月26日裁決、裁決事例№51、346頁¹⁹の判例を分析してみる。結論は、本件海外慰安旅行の参加者一人当たりの費用は平成3年5月分341,000円、平成4年5月分454,411円および平成5年5月分520,000円であり、当該金額は、多額と認められることから、社会通念上一般に行われている福利厚生行事と同程度のものとは認められないとした事案である。

つまり、「使用者が負担するレクリエーション等の福利厚生行事において、経済的利益の供与を受けた場合、従業員は雇用されている関係上、必ずしも希望しないレクリエーション行事に参加せざるをえない面があり、その経済的利益を自由に処分できるわけでもないこと、当該行事に参加することによって従業員等が受ける経済的利益の額は少額であるのが通常である上、その評価も困難な場合が少なくないこと及び従業員等の慰安を図るため使用者が費用を負担してレクリエーション行事を行うことは一般化しており、当該レクリエーション行事が、社会通念上一般に行われていると認められる場合にはあえて課税しないこととするのが相当である。

従業員等の慰安旅行が社会通念上一般に行われていると認められるか否かの判断に当たっては、当該旅行の企画立案、主催者、旅行の目的・規模・行程、従業員の参加割合、使用者及び従業員の負担額、両者の負担割合等を総合的に考慮すべきであるが、経済的な利益の額が多額であれば、課税しない根拠を失うこととなる。

(2)本件海外慰安旅行において請求人が負担した参加者1人当たりの費用の額は、それぞれ、平成3年5月分341,000円、平成4年5月分454,411円及び平成5年5月分520、

000円であるが、当該金額は、上記のあえて課税しない趣旨からすれば、多額であると認められることから、社会通念上一般に行われている福利厚生行事と同程度のものとは認められない。

そうすると、請求人が負担した本件各旅行の費用のうち、従事員(その代理で参加した妹、友人を含む。)に係る金額については、当該従事員に対し臨時的な給与等を支給したことになる。そのうち、請求人の代表取締役に係る部分の金額(平成3年5月分341,000円、平成4年5月分454,411円及び平成5年5月分520,000円)は、同人に対し役員賞与を支給したこととなるから、本件各事業年度の損金の額に算入することはできない。また、取引先の役員及び従業員に係る部分の金額(平成4年5月分454,111円及び平成5年5月分1,040,000円)は、交際費の額と認められる。」²⁰

結局、判旨から読み取れることは、当該金額が多額であること、社会通念上一般に行われている福利厚生行事と同程度のものとは認められない、ということである。

8.2 主要判例からの考察

萬有製薬事件における交際費の判断要件の検討

(1) 交際費等を検討する前に、交際費等に類似する費用を検討していく。

交際費課税では交際費等の支出か否かが問題となるが、交際費と類似するものが、租税特別措置法関係通達61条の4(1)-1で規定²¹されている。

つまり、寄附金、値引きおよび割り戻し、広告宣伝費、福利厚生費、給与等である。はじめに寄附金。寄附金は、事業に直接関係ない者に金銭及び物品を贈与したりした場合、個々の実態に応じて判断されるべきものである。

値引きおよび割り戻しは、措置法関係通達61条の4(1)-3に記載されているが、会計上は売上割り戻し等は売上高から控除されるだけの処理で、費用処理にはならない。税務上は、契約等で明確に明示されていれば損金処理が可能である。ただ、物品やチケットなどの招待券は、対象者がお得意様であれば交際費に該当することとなる。さらに、少額一般的には3,000円以下であれば、交際費に該当しない処理が可能である(租税特別措置法関係通達61条の4(1)-4)。

広告宣伝費については、交際費に該当しない(租税特別措置法関係通達61条の4(1)-9)。

福利厚生費は、社内の行事に際して支出される金銭等で、一定の基準に従って支給される金品に要する費用は交際費等には含まない(租税特別措置法通達61条の4(1)-10)。²²

そして、給与等については、従業員などについて支払うものであり、給与の性格を有するものとして交際費等には含まれない(租税特別措置法通達61条の4(1)-12)。

(2) 今度は交際費等から除外される費用を検討する。

これは、もっぱら従業員の慰安のためのものや演芸会、旅行は含まれない。また、飲食を

伴う費用であっても政令²³で定める金額以下であれば除外される。さらに、物品を贈答するために通常要する費用や会議の茶菓子も除外されている。ただし注意しなければならないのは、「通常要する費用」という文言である。課税庁は通常要するか否かで費用の区分分けをしているように受け止められるが、この部分が実務においてもあいまいさを残す原因となっていることも事実である。この点を田邊正氏も同様に指摘している。²⁴

さらに萬有製薬事件の判断要件について考察してみる。萬有製薬事件においては、支出費用の法的な解釈をめぐりいくつかの判断要件が用いられ判断がなされた。まずこの判断基準とは何であろうか。旧二要件説とは、事業に関係のある者。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。新二説とは、事業に関係のある者。事業関係者等との親睦の度合、取引関係の円滑な進行を図る。三要件説とは、事業に関係のある者。事業関係者等との親睦の度合、取引の円滑な進行を図る。接待、供応、慰安、贈答、その他に類する行為。五要件説とは、事業に関係のある者。事業関係者等との親睦度合取引関係の円滑な進行を図る。接待、供応、慰安、贈答など、これらに類する行為。支出金額は比較的多額。冗費および濫費性を帯びている。²⁵ これらの要件説は学説においても支持されている²⁶ ようである。ただし、五要件説は除いて支持されている。

(3) 判例では以下の解釈がなされた。そして要件判断には、旧二要件説。新二要件説。三要件説がもちいられた。

「①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、接待等その他に類する行為のためであること。②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親睦の度を密にして取引の円滑な進行を図るためのもの。③三要件説。支出の相手方が事業に関係ある者等であり、かつ、支出の目的が接待等の行為により、親睦の度を密にして、取引の円滑な進行を図り、行為の形態が接待等その他に類する行為であること。」²⁷

本件第一審では、②新二要件説により、負担額は交際費等に該当するとし、納税者敗訴。本件控訴審では、③三要件説により、負担額は交際費等に該当しないとし、納税者勝訴。これには、特殊事情（医療用薬品卸売業における景品類の提供の制限に関する公正競争規約、昭和59年公正取引委員会告示第35号）も考慮されたといえる。

「経済的利益（差額負担額）の贈与」については、贈答との区分の再認識。贈答はあくまで、金品の贈与がその根底にある。交際費課税の贈答には、文理解釈における経済的利益の贈与は含まれないと解すべきである。ただし、「交際費等の支出とされたり、交際費課税の認定が是認され、差額相当の負担は交際費に当たるとされた判例」²⁸ が散見された。²⁹

もちろんいくつかの要件説は今後時代の変遷に伴い変容していくことが考えられるが、今のところ三要件説が判断基準として定着しているようである。ただし、裁判所は、支出額と冗費額と濫用費を問わないという姿勢を採用しているので、筆者はあえてこの立場を特に支持して検討したいと考えている。もちろんまだ検討過程ではあるが、裁判所がこのよ

うな立場を支持する理由が厳密に存在するのかもしれないと思われる。今後は判断基準で活用されなかった五要件説などを含めた新たな説の創設も検討されるべきであろう。そして、これらの判決を含めた問題については今後改めて検討する必要がある。

8.3 所得税からの考察

所得税法第37条1項に基づき、必要経費に該当すると認められる費用支出には、収入金額から控除が認められるということになる。このことは、所得税法27条2項で規定されている事業所得は、「事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から、必要経費を控除した金額」であるとし、同法37条1項の必要経費については、「これらの所得の総収入金額に係る売り上げ原価その他当該収入金額を得るために直接要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」としていることからもうかがい知れる。³⁰

結局、所得税法における交際費支出に対する課税上の取り扱い、総収入金額を得るために必要な費用であれば、控除が認められるということだ。しかし、個人事業主のような個人の場合には適用可能であろうか。ここは、法人と個人事業主とを区分しておく必要がある。個人の場合は、家事関連費³¹や家事費³²が存在し消費生活上の費用としてとらえられている。収入を得るための必要経費とは認められない。ただ、家事関連費は、必要経費と明確に区分できる場合等に限って、必要経費に算入させることになっている。このことは、所得税法45条1項1号、所得税法施行令96条に記載されている。ただしこの調整度合いは微妙である。

ここで、家事関連費と家事費における理解を深めるために代表的な家事関連費および家事費とは認められず、否認された6つの判例を提示分析して考察を深めた。

「[ア]、ロータリークラブの会費は事業所得の金額の計算上必要経費の額に算入することはできないとした事案。(昭和58年1月27日裁決)

家事関連費が必要経費として控除されるためには、業務上の必要性及びその必要である部分が客観的に明らかでなければならないものと解される所、請求人においてロータリークラブの例会を中心とする各種会合に参加し、各種職業の経営者と懇親を深め、社会的信用を高めることは、請求人の公認会計士としての業務に何らかの利益をもたらすであろうことは否定できないが、ロータリークラブに入会したこと及びその例会に参加することが主として業務上の必要性に基づくものであると客観的に認めることはできないので、本件ロータリークラブ年会費の額を事業所得の金額の計算上必要経費の額に算入することはできない。

「イ」、医師が医院建築資金を銀行から借り入れる際に締結した生命保険契約に係る支払保険料は、家事上の経費に該当し、事業所得の金額の計算上必要経費とはならないとされた事

案。(昭和60年1月28日裁決)

整形外科医師である請求人が銀行から医院建築資金を借り入れる際に銀行の要請によって締結した本件生命保険契約は、保険金受取人を請求人の妻及び子としており、仮に保険事故が発生し保険金が支払われた場合、請求人の妻子に継承される債務を減少させるとともに、連帯保証人でもある妻の債務の負担を免れ又は軽減させることになるものであり、もって請求人の妻子の生活を安定させるために締結されたものであるから、これに基づく本件生命保険料は、所得税法施行令第96条第1号及び第2号に規定する経費とは認められず、同法第45条第1項第1号に規定する家事上の経費というべきであり、同法第37条に規定する必要経費に該当するものではない。

[ウ]、請求人の従業員は、青色事業専従者である配偶者のみであるところ、従業員等のレクリエーションのため慰安旅行をし、福利厚生費として処理したが、サラリーマン家庭が行う通常の家族旅行と何ら異なる点は認められないとして否認した事案。(平成3年11月19日裁決)

請求人は、本件慰安旅行費用のうち、請求人及び事業専従者である配偶者に要した費用は、従業員等のレクリエーション費用として必要経費の額に算入される旨主張するが、[1] 本件旅行は、家族4人のみで毎年8月に、配偶者及び子女の都合・希望を聞いて実施されており、サラリーマン家庭が行う通常の家族旅行と何ら異なる点は認められないこと及び[2] 本件以外にも同様の旅行を実施しているのに、本件旅行費用のみ必要経費になるとした理由も明らかでないことから、本件旅行は、他の企業が実施している従業員のための慰安旅行と変わらないという請求人の主観的理由のみで事業に関連性を持たせ、必要経費に該当すると判断したにすぎず、客観的にみて事業遂行上必要なものであるかが明らかでなく、通常の家族旅行との相違点も認められないため、家事上の経費と判断するのが相当である。

[エ]、従業員であり請求人の母親である者の死亡に伴い支出した慶弔金及び香典は、事業と直接の関連を有し、客観的に通常かつ必要な費用であることは認められないことから、必要経費に算入することはできないとした事案。(平成9年12月10日裁決)

請求人は、従業員であり請求人の母親である者の死亡に伴い支出した本件弔慰金及び本件香典は、事業所得金額の計算上必要経費に算入すべきである旨主張する。しかしながら、本件弔慰金については、その理由があいまいであり、かつ、その金額の計算方法も不動産所得の基因となる建物の管理等の労務の対価及び建築後の経過年数を用いているなど合理性、整合性がないことから、事業と直接の関連を有し、客観的に通常かつ必要な費用であるとは認められない。

また、本件香典については、葬儀費用の負担者は喪主である請求人であり、本件香典を手向けた者と本件香典の受取人は請求人自身であると認められることから、香典として経理処理等をしたことをもって、事業遂行上客観的に通常必要な費用であるとは認められない。

仮に業務関連部分があるとしても、家事関連費とみるのが相当であるところ、業務遂行上必要である部分を明らかに区分することができず、所得税法施行令第96条に規定する経費に該当しない。

よって、本件弔慰金及び本件香典はその全額について必要経費に算入することはできない。

〔オ〕、請求人が支出した諸会費等が家事関連費に該当するとしても、業務の遂行上直接必要な部分を明らかにできないから、必要経費の額に算入することができないとした事案。

（平成13年3月30日裁決）

請求人は、同人が支出した諸会費等（同窓会費、共済負担金、英会話研修費、旅費交通費、同窓会主催旅行の参加費用等）は、請求人の業務の遂行上必要な経費であるから、必要経費の額に算入すべきである旨主張する。

しかしながら、支出した経費が、業務の遂行上直接必要である場合はもちろんのこと、それが家事関連費であっても、〔1〕その主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分できる場合、及び〔2〕青色申告であれば取引の記録等に基づき業務の遂行上直接必要な部分を明らかにすることができる場合に、それぞれその明らかな部分を必要経費に算入することができることとされているところ、請求人の主張する諸会費等はいずれも家事費又は家事関連費と認められ、家事関連費に該当するとしても、業務の遂行上直接必要な部分を明らかにすることはできないから、これを必要経費の額に算入することはできない。

〔カ〕、修士及び博士課程の授業料等並びに米国の大学への寄附金は、弁護士業に係る事業所得とすることはできないとした事案。（平成15年10月27日裁決）

弁護士業を営む請求人は、大学院の修士及び博士課程の授業料等並びに米国K大学への寄附金は業務遂行上必要な支出であるから事業所得の金額の計算上必要経費に算入される旨主張する。

しかしながら、修士及び博士課程の専攻は、請求人の営む弁護士業と関連性を有していることは認められるものの、むしろ請求人の自己研鑽のため進学したものと認めるのが相当で、また、当該寄附金の支出は、請求人の善意的な心情からのものと認められ、いずれも業務遂行上直接かつ通常必要なものとは認められず、事業所得を生ずべき業務について生じた費用ではないから、所得税法第37条第1項に規定する必要経費とすることはできない。」

33

以上の判例、否認された判例事案から考えられるのは、家事関連費は、必要経費と家事費との区別が客観的に明確に区分されていなければ必要経費への参入は認められないということ、証明責任は請求人にあることだ。そして家事関連費は当然に必要経費になるものではなく、むしろその範囲は狭く一定の要件を満たさなければ否認されてしまうということだ

ある。

結局、交際費を検討するうえで 明文はないものの家事費は必要経費に該当しないと考える方向性にあることが理解された。ただ、同時に不十分な検索ではあるが、消費税法には、「事業として」の要件が設けられていることが再認識された。³⁴ 一方所得税法では、この要件に対応する規定は設けられていない。そのため解釈として、同様の制限があると解する。しかし、理解に苦しむところであるが、通達では明確化が図られ実務では運用されている現状があるのも事実である。³⁵ このことが理解を複雑化しているある種の要因なのかもしれない。結果として、個人が交際費の支出を行ったときには、基本的には必要経費としての控除が認められるが、家事費や家事関連費に該当すると判断された場合には、控除が否認されるということである。³⁶

この所得税からの考察は、研究である租税特別措置法の研究対象とは少し離れる内容ではあるが、実務上で交際費の判断をするときにやや混乱をきたす項目であるので、重要事項再認識の側面も含めあえて挿入したが、本研究はあくまで、法人税法上の特例としての交際費課税制度である。

8.4 法人税からの解釈

法人税の交際費課税については、法人税法の規定のほか、租税特別措置法上の特例が規定されていることに気づく。³⁷ 法人税法第 22 条 3 項 2 号における各事業年の所得の金額の計算を見ても、損金の金額に算入すべき金額として、原則、交際費についても事業に関連がある費用である限り損金算入が認められることとなる。³⁸

ただ、租税特別措置法が重要な例外規定を設けていることに注目しなければならない。つまり、法人の支出する交際費の中には事業と関連性がないものも多々あることから、³⁹ 「冗費・濫費」を抑制する目的で、租税特別措置法 61 条の 4 により損金の制限が行われている。これは、交際費等の定義を設け、⁴⁰ これに該当する支出については、当該中小企業に該当するものを除き損金算入を認めないとされている。⁴¹

結局、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」⁴² であって、専ら従業員等のために行われる運動会等、飲食に要する一定の費用などについては交際費等の範囲から除くということだ。⁴³

8.5 寄附金からの考察

法人が対価性の乏しい行為をすることで、経済的な利益の移転が行われる場合がある。そのような利益の移転に関して、必ずしも明確な決まりがない。それが、法人の事業と直接に関連することが明らかな場合を除いて、寄附金に該当するものとして、一定の損金算入限度額を設けていることも事実である。それを超える部分については損金算入を認めないものとして規定されている。⁴⁴

この寄附金税制は事業とは関連性がない。関連性の乏しい支出を無制限に認めることによって各事業年度の所得金額の操作の恐れがあるので、一種の割り切りとして、損金算入限度額の範囲で、形式的に損金算入を認めていると解することができる。このことが寄附金税制の訴訟問題と関連する側面が多いようである。

法律的には寄附金が定義され規定されている。⁴⁵しかし、寄附金には経済的利益の移転が広く含まれると解されるが、事業に関する費用は含まれないとされている。

そこで、寄附金の範囲が問題となり、寄附金に含まれない費用に該当するか否か。経済的利益の移転に関するか否か対価性の有無があるか否かが問題視される。

さて交際費等との関係では、事業との関連性が一定程度認められるにしても、冗費としての性格を有していることから寄附金税制とは別に租税特別措置法によって損金算入が制限されているようだ。⁴⁶ただし対価性がないという側面からその区分が問題視されている。このことは判断基準として、交際費等に該当するか否かを先に判断し、交際費等に該当しなければ、寄附金等に該当するかを判断するという手順をとるとのことだ。このような手順が本来よろしいものか否かが検討される余地があるものにとらえてもよいのではないか。

9. おわりに

最後に本論文の結論について述べる。

交際費の意義について、萬有製菓事件の地裁判決では支出が『事業に関係ある者』のためにするか否か、支出の目的が接待等を意図するものか否かが検討された。支出の目的を総合的に判断し、主観的事情ではなく、外部から認識しえる客観的事情も考慮すべきとした。一方、高裁判決では、交際費等に該当するためには、先の三要件を満たすことが必要と解される。「これまで課税庁の解釈は、萬有製菓事件における交際費の判断要件を追従する判断」⁴⁷をしていたように記憶している。

しかし、高裁での判決は一步踏み込んだある意味画期的な判断をしたと解するともいえる。ただ、接待、供応、慰安、贈答その他に類するこれらの行為であれば、冗費あるいは濫費の検討を不要とした点について、交際費等の損金不算入制限が社会的批判への対応とも解せる。「冗費、濫費」に当たらない支出までも交際費等に含めた解釈はいかかなものかと思える。これについては、「いたずらに法人の冗費・濫費を増大させる恐れがある」⁴⁸との指摘もある。さらに、これは、贈答以下『その他これらに類する行為』の文言拡大解釈とも解せるような気がするからである。この点について、渡辺充氏が同様の指摘をしていることが文献により知りえた。⁴⁹

また、寄附金になるのか交際費等になるのかは、個別事情によることや取引先との商談や社内での打ち合わせの際に供した茶菓子、弁当などの飲食費が、業務に関する費用としてではなく、会議費に該当することから、交際費だけ損金を認めない理論的根拠は薄いと主張する人もいる。⁵⁰

文献検索でしか確認はしていないが、ただ諸外国との比較で検討してみると、中小企業と

大企業での差異で検討しているのはわが国だけのようである。条件はあるにせよ全額ではないがアメリカやドイツは損金算入を認めているように理解できる。また、フランスは全額損金算入を認めているようである。⁵¹

いずれにしても、萬有製薬の事案から交際費等の判断要件を考察してみると、現行の交際費課税制度が適正な課税所得の計算という観点から正しいのか、限界なのか、廃止すべきなのか。医療界の特異性の問題なのか。医療法人における問題もあるのか。あるいは新たなフレームワークづくりをすべきなのかは、しばらく時間をかけてさらに議論し検討する余地があろう。

ただ言えることは、経済活性化への効果を考えるのであれば、交際費の損金性を認めることで、経済の活性化がある程度見られるかもしれない。確かに、交際費の損金計上により企業の利益が減少し、法人税の税収が落ち込むことも考えられるが、一方では、売り上げが増加し法人税の税収が増加することも確かであると考えられる。そして結果的としては、基本的にはプラスにもマイナスにもそれほど変化がないといえるのではないだろうか。

交際費等に関する様々な問題は昭和29年の制度創設から現在に至るまで延々と問題を抱えて時を経てきた。実務上の問題や判例上の問題まだまだ十分な解決策が見出されていないというのが現状である。このことは、交際費等の範囲には、不確実概念が多く、幅広い概念と解釈、通達の運用など度を含めて十分な議論が進まなかったからではないか。今後は法整備を含め法改正等の議論もさらに進めていかなければならない。

研究は、調査、研究を含め、現在進行形である。今後さらなるデータ分析を深め租税法の理解が十分になるように研究を継続していく所存である。しかし、先行研究を再考察した一応の結論を記しておく。

本研究の主眼は交際費課税における判断要件等の再検討である。そのため著者の基本的立場を述べることを控えていたが、筆者は寄附金とは言えないという立場を支持している。理由は、萬有製薬事件の判例において、交際費等の三要件にすべてあてはまらないと考えている部分があること。さらに、差額分の負担額の性格について損金算入が十分認められる費用の部分があると考えからだ。同様な指摘を渡辺氏が述べている文献も存在している。⁵²この点改めて、広告宣伝費、情報提供費とはそもそも何かを紐解く必要がある。

さらに、企業の当然の負担的側面や事業と関係性があるかという側面も考慮するとやはり、寄附金とはいえないように考えられる。この点についても、山本守之氏、⁵³ 三木義一氏⁵⁴が指摘している。

今後の検討課題として、以下のことに考察を加え、更なる研鑽を重ねたいと考えている。ある程度一応の回答は導き出してはいるが、まだ不確実な側面もあり、今後の研究課題となった。

- ① 本件負担金が寄附金に該当すれば、損金算入可能であったか。
- ② 「交際費課税ではなく、寄附金課税で争いをしたらどうなったであろうか。」⁵⁵
- ③ 添削依頼者がX支払いの差額の添削料を認識していたとしたらどうなったであろうか。

これら 3 点を含め、学説研究、実務上の運用、関係する諸法との関連性を含め新たな方向性を見出す予定でいる。

以上

注

- 1 租税特別措置法 租税法 昭和 32 年法律第 26 号 参照。
- 2 国税庁ホームページ No5265 参照。
- 3 租税特別措置法第 61 条の 4 において「交際費」でなく「交際費等」としているのは、「会計科目上の交際費よりは損金不算入の対象とする交際費等は その範囲がはるかに広く、会計処理上の勘定費目に捉われないから」山本守之編著 守之会著 (2013)『支出先別交際費判定の手引』新日本法規出版 10 頁 参照。
- 4 前掲 国税庁 第 8 章 交際費課税の特例 参照。
- 5 一審 東京地裁 税資 252 号 判事 9198 号 控訴審 東京高裁 判時 1834 号 28 頁。
- 6 東京高裁 平成 15 年 9 月 9 日判決 一部引用。
(原判決取消し・全部取消し)(納税者勝訴)(確定)
東京地裁 平成 14 年 9 月 13 日判決 (棄却)(原告控訴)。
- 7 裁判所 COURTS IN JAPAN 事件番号昭和 36(行) 6、法人税審査決定請求取消事件、昭和 44 年 11 月 27 日、東京地方裁判所 一部引用。
- 8 和田八束(1992)『租税特別措置』有斐閣. 6 頁 参照。
- 9 前掲 COURTS IN JAPAN 事件番号昭和 47 (行ウ) 171、再更生処分等取消事件、昭和 50 年 6 月 24 日、東京地方裁判所 一部引用。
- 10 前掲 国税庁 No5265 参照。
- 11 前掲 国税庁 No5265 参照。
- 12 日本租税研究協会『租税研究』アーカイブ 昭和 24 年 12 月-昭和 30 年 12 月号 参照。
- 13 佐藤和夫他『戦後住宅税制史概説』土地総合研究所 2009 夏号 5 頁 参照。
tabisland.ne.jp/explain/kousaihi/ksh-1-01.htm
- 14 Tabisland ネット税務会計情報 「交際費・寄付金の損金不算入制度の趣旨」参照。
- 15 金子宏(2004)『税法入門』有斐閣 参考 租税法律主義とは租税法律主義とは、何人も法律の根拠がなければ、租税を賦課されたり、徴収されたりすることがないとする考え方。
日本国憲法第 30 条「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」
第 84 条「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」
- 16 租税法学会編 (1991)『租税特別措置と法人税制』租税法研究第 19 号 有斐閣 参照。
- 17 辻美枝 (2016)「交際費の意義—萬有製薬事件 (東京高裁平成 15 年 9 月 9 日判決)」『租税判例百選 (第 6 版)』別冊ジュリスト 228 号 116 頁 一部加筆・省略。
- 18 同上『租税判例百選 (第 6 版)』別冊ジュリスト 228 号 116-117 頁 一部 加筆・省略。
- 19 国税不服審判所 平成 8 年 1 月 26 日 事案 福利厚生 参照。
- 20 同上 引用。
- 21 租税特別措置法通達 参照。
- 22 得意先等の災害見舞金などに要した金額は交際費に該当しないと記載されている (措通 61 条の 4 (1) -10 等)。
- 23 租税特別措置法施行令 37 条の 5。
- 24 田邊正 (2014)「交際費課税における判断要件の検討と問題点」『常磐国際紀要』18 号 8 頁。
- 25 芝田佳津男 (2011)「課税制度に関する一考察」『九州国際大学法政論集』 参照。
- 26 同 187 頁。
- 27 辻富久 (2004)「英文添削料の差額負担額は交際費等に該当するとの国の主張が斥けられたケース」『ジュリスト』1270 号 211 頁他 一部引用。
- 28 安井栄二 (2013)「交際費等課税規定における「支出」の概念の検討」『大阪経大学論集』第 63 巻. 第 5 号 85-98 頁 参照。 類似事件としてオリエンタルランド事件 (1 審東京地裁平成 21 年 7 月 31 日判決、控訴審東京高裁平成 22 年 3 月 24 日判決、上告審最高裁平成 22 年 10 月 8 日判決) がある。
- 29 渡辺充 (2010)「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」法人税事件 No15.『検証国税庁情報の重要判決 50』ぎょうせい 113 頁 参照。類似事件として大和地所事

件（大阪地裁平成9年9月4日判決）がある。

³⁰ 水野忠恒（2005）『租税法〔第2版〕』有斐閣 388頁 参照。

³¹ 個人用と事業用の両方で使っていて、切り離せないお金の使い方のこと。具体的には家賃や水道光熱費、ガソリン代、インターネット料金、携帯電話料金など。会計処理上こうした費用を計上する際は案分することとなる。国税庁一家事関連費一法第45条 参照。

³² 所得税法上家事上の経費で事業に関係なく必要経費とはならない費用をいう。具体的には家族の生活費や個人的支出など。所得税法第37条第1項 別段の定め。同第45条第1項1号 同96条 参照。

³³ 国税不服審判所 家事費、家事関連費判例 引用（〔ア〕：裁決事例集№25-42頁、〔イ〕：裁決事例集№29-30頁、〔ウ〕：裁決事例集№42-44頁、〔エ〕：裁決事例集№54-141頁、〔オ〕：裁決事例集№61-129頁、〔カ〕：裁決事例集№66-120頁）。

³⁴ 国税庁 №6917 交際費等の損金不算入額を算出する場合における消費税等の取り扱い 参照。

³⁵ 消費税法基本通達 11-1-1（課税仕入れ）、同 11-1-4（家事共用資産の取得）。

³⁶ 金子宏（2006）『租税法』弘文堂 258頁 参照。

³⁷ 国税庁「租税特別措置法関係通達」（法人税編）参照。

³⁸ 同 交際費 参照。

³⁹ 金子・前掲書 335頁。

⁴⁰ 国税庁 交際費 参照。

⁴¹ 同上。

⁴² 同上。

⁴³ 平成18年度税制改正で、損金不算入となる交際費等の範囲から1人5千円以下となる飲食費等が除外された。

⁴⁴ 法人税法 37条の1。

⁴⁵ 法人税法第37条の7、同37条の8。

⁴⁶ 租税特別措置法第61条の4項1。

⁴⁷ 倭文宣人（2005）「交際費の意義オートオークション事件（東京高裁平成5年6月28日判決）」119頁 参照。『租税判例百選（第4版）』別冊ジュリスト 178号 有斐閣

⁴⁸ 金子宏（2012）『租税法（第17版）』弘文堂 346頁。

⁴⁹ 渡辺充（2010）前掲書 98-113頁 一部引用。

⁵⁰ 竹内晴美（2012）「交際費課税に対する提言」6月18日。

<https://www.mhlw.go.jp/stf/houdou/2r985000002ge73-att/2r9852000002geiv.pdf>

⁵¹ 財務省ホームページ（2016）「主要国における交際費の税務上の取り扱い <http://www.mof.go.jp/tax-policy/summary/corporation/080.htm>

⁵² 渡辺充（2010）『検証国税庁情報の重要判例』ぎょうせい 113頁。

⁵³ 山本守之（2018）「交際費と寄付金の課税のあり方を検証する」租税訴訟法学会編『租税訴訟』№11.3頁。

⁵⁴ 三木義一・市木雅之（2004）「医師への翻訳添削料負担の交際費該当性—萬有製薬事件」『税系通信』1月号、231頁。

⁵⁵ 山本守行 前掲書 3-13頁一部引用。

村田 洋（むらた ひろし） 東京通信大学 情報マネジメント学部 教授