

租税特別措置法61条の4の解釈及び適用上の問題点

Problems Concerning the Interpretation and Application of
Special Tax Measures Law 61-4

菅 原 計
(Kei Sugawara)

租税特別措置法61条の4の解釈及び適用上の問題点

Problems Concerning the Interpretation and Application of Special Tax Measures Law 61-4

菅 原 計

はじめに

1. 交際費課税制度の趣旨と問題点
2. 租税特別措置法61条の4の構成要件の問題点
3. 損金控除規制の論理
4. 主要国における交際費課税
5. 措置法関係通達の例示における問題点
 - 5-1. 租税特別措置法61条の4と委任規定
 - 5-2. 措置法関係通達による課税特例の問題点
6. 判例にみる解釈上の問題点
 - 6-1. 英文添削料の交際費等認定の可否
 - 6-2. 優待入場券の交際費等認定の可否

おわりに

はじめに

租税特別措置法61条の4は、いわゆる交際費課税を条文化したものであるが、この条文の課税要件が不適格なために、多様な解釈を生み、課税庁による恣意的課税の温床になっているといえる。さらに、許容された拡大解釈が本来交際費でないものにまで適用対象が拡大し、それがますますエスカレートする租税現象すら見られる。

交際費は、会計上費用科目である。会計上、特定の交際費支出が収益との合理的対応性が認識され、公正に測定されたのであれば、課税上それを損金に算入すべきは当然である。損金不算入の合理性が、特定の交際費科目に認められるのであれば、個別にその要件を明確にして法人税法において定める必要がある。

確かに、わが国は従来から交際費天国といわれてきたが、現在のように経済の低迷期に突入した企業にとって、利益を上げるためには原価および費用をいかにコントロールすべきかが重要な課題であり、交際費も従来のような冗費・濫費に該当する支出は当然ながら削減すべき段階に入っている。かかる状況を勘案すると、適正な交際費課税制度を一刻も早く定着させることが緊要である。

1. 交際費課税制度の趣旨と問題点

昭和29年にいわゆる交際費等の冗費、濫費を抑制し、資本蓄積を促進する目的のために創設された交際費課税は、昭和32年3月までの特例措置として一時的に制定されたものであったが、期限を経過する毎に強化延長されて現在に至っている。

交際費課税は、冗費、濫費を抑制し資本蓄積を図ることを目的として制定されたものであるから、収益獲得のために必要であり、且つ事業経費として通常認められるような支出は、冗費、濫費性を伴わないものであるから課税の対象にはならないはずである。しかし、行政解釈に強く影響されてか、昭和38年長野地裁、昭和39年東京高裁は、ともに、支出の効果が利益と結びつくことをもって損金性を主張することは出来ないとし、売上の増加、利益の獲得に貢献したか否かは問わないと判示している（山本（2008）p. 824）。まさに、創設から10年も経過しないうちに交際費は、費用・収益対応原則から完全に外れたところでの独自の課税制度として位置づけられるに至った。

この交際費課税の創設当初は、実績基準と取引高基準を設け、これを超える額の2分の1を損金不算入とするものであった（山本（2008）p. 824）が、この損金不算入計算もしだいに強化され、中小企業を除き全ての交際費等支出額が損金に算入されなくなった。このような交際費課税の損金不算入規制が、企業の資本蓄積にどれほど効果をあげたのか疑問であるが、少なくとも交際費等支出が自粛された様子は見られず、一時は5兆円を超える交際費等支出が行われ、立法趣旨とは逆に交際費等支出に歯止めがかからない状況すら見られるようになった。

他方、交際費等課税の立法趣旨が形骸化し、拡大解釈を容認する交際費課税制度は、本来交際費等の支出にもかかわらず、損金算入の目的のために企業による交際費外しが行われ、本来交際費等でない支出にもかかわらず、金額が大きいという理由で損金不算入の目的のために課税庁による交際費認定が行われるという、極めて不合理な租税現象を創出するにいたっている。

2. 租税特別措置法61条の4の構成要件の問題点

租税特別措置法61条の4第3項は、交際費等の定義について「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、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいう。」と定める。この解釈を巡って、二要件説から四要件説まで展開されることになるが、東京地裁は法的要件として「第一に事業に関係ある者」、第二に交際を目的とし、第三に支出金額が高額であることをあげる（東京地裁、昭和44年11月判決）。また、東京高裁は、法的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要するが、支出額の高額性、冗費・濫費性、事業遂行に不可欠か否かは直接の必要性を要しないとする（東京高裁、昭和52年11月判決）。このように、裁判官によって、同項の構成要件が微妙に異なるのである。

当該条文は、なんら費目についての特定をしていないから交際費等その他の費用科目であれば足り、「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であれば、すべて交際費等に該当すると定める。問題は、交際費等に類する行為に何がはいるかであるが、条文上なんら明示がないためもっぱら解釈に委ねられることになる。法の構成要件が限定要件となっていないため、交際費等に該当するか否かはもっぱら判断に任せられ、個別事案毎に支

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なければならないとする（東京高裁、昭和50年6月判決）。しかし、法律上の構成要件が不明確なために別な判断基準が必要となるのであり、問題は法条文上なら構成要件とされていない動機、金額、態様、効果等が何故新たな判断基準となるのかについて法的に説明する必要がある。

交際費等の一般的解釈は、取引先等との親睦の度を密にして取引を円滑に行うための手段（大淵、（1993）p. 225）であるとされているようであるが、もしそうであるならば、支出の動機、態様、効果等を総合的に判断して交際費等に該当するか否かを判断しなければならないとする理由が釈然としない。さらに、問題となるのはその場合の判断主体とは誰かである。通常、判断主体が異なれば異なる判断結果となるから、かかる主観的判断を抑制するために、法はできるだけ客観的要件を具備する必要がある。

条文上、「事業に関係のある者等」とは、得意先、仕入先に準ずる者と狭い意味に捉えれば法人の外部の取引先を示すが、事業に関係のある者を広義に解すれば、法人内部の従業員、役員も含まれ、さらに法人に出資している株主、法人に融資している債権者等も含まれる。すなわち、「事業に関係のある者等」とは、法人と経済的利害を有する全ての者が含まれる可能性があり、さらに潜在的経済利害関係者も広い意味では包含される。したがって、「事業に関係のある者等」とは、交際費等の相手方をなんら特定したものではない。

このように、同法61条の4第3項が特定の限定要件を示していないので、事実認定のための法の役割を果さず、税実務上は国税庁通達による通達課税によって執行されることになり（北野（2007）p. 231）、裁判所の判断も行政解釈に翻弄され、課税上混乱と弊害をもたらしている。

3. 損金控除規制の論理

税務会計上の課税所得計算において、事業経費が損金に算入されるためには、次のような要件が必要となる（富岡（2003）p. 841）。

- ① 当該課税年度において支出したものであること。
- ② 納税者の事業に直接関係があり、事業に属する経費であること。
- ③ 事業の運営上通常且つ必要な経費であること。
- ④ 資本的支出から区別される期間的経費であること。

これらの四つの要件を満たす事業経費は、会計上も費用として認識・測定されるものであり、租税計算上も損金として認識・測定されるべきものである。交際費も例外ではない。これらの損金に関する基本的要件は、租税法上明文化されるべきであり、特に交際費等のように損金控除を規制すべき理由がある場合には、個々の費目に応じて個人的色彩の濃い支出に対しては典型的に限定列举して納税者に対する予測可能性を確保する必要がある。

この点、富岡博士は、アメリカやドイツに較べると「わが国の場合には、一般におおづかみな、単なる外形的な形式基準による量的規制にとどまっているものが多く、損金控除の認定についての実質基準による質的規制についてのルール形成とその運

用は、極めて、曖昧、かつ、寛大であり、ルーズであるといわなければならない。」(富岡(2003) p. 848) と、指摘する。

わが国の法人税法には、事業関連性、通常且つ必要性のある経費が損金に算入されるという文言はどこにも見当たらないが、アメリカ連邦所得税法には事業関連性 (associated with the active conduct of the taxpayer's trade and business) 及び通常且つ必要性 (ordinary and necessary) のある支出は損金に算入されるとする明文規定がある。

課税所得の計算上、損金は課税標準たる課税可能な純所得を算定把握するための控除項目であり、担税力にふさわしい課税所得を算定把握するための deduction を意味する項目である。交際費等が法人にとって事業に関連性を有する事業経費であれば、当然ながら損金に算入されるべきものである。ただし、会計上の倫理的規制として法人が負担すべきでない交際費支出は、当然ながら会計上も費用として認識されえないから、公正な会計慣行としての交際費支出の認識・測定が、課税上の必要・不可欠な前提となることはいうまでもない。

その上で、通常且つ必要性のある事業経費としての交際費支出が公正な会計慣行上認識されうるのであれば、課税所得計算上も基本的に損金として認識・測定されるべきものとなる。それでも、租税政策上私費性が強いと判断される項目があればそれは損金控除規制の対象となるが、規制するためにはそれ相応の法的合理性がなければならない。この辺の法整備が極めて不十分なため、納税者は交際費等となるものをできるだけ交際費等から外そうとし、課税庁は交際費等の支出でないものまでも、損金算入を否定するために交際費等として認定しようとする。交際費等の全額損金不算入制度は、通達による交際費等認定の税慣習をますます複雑化させ、親会社は子会社の損金算入限度額を最大限利用し、質的内容を問わない損金不算入制度は逆に不正支出の温床にもなっている。かかる悪しき税慣習が、税制上いたずらに蓄積されてますます混迷の度を深めていくことになる。

4. 主要国における交際費課税

アメリカの内国歳入法 (Internal Revenue Code) においては、原則として事業関連経費は損金に算入されると規定されているが、特定の交際費については損金算入が認められていない。交際費支出で損金に算入されるためには、接待、娯楽、レクリエーションとなる活動について、直接納税者の営業 (trade) 又は事業 (business) に関係するか又は実質的に且つ真実な (bona fide) 事業交渉の前後に関連する場合 (会議室又はその他の会議を含む) に該当することを立証 (establish) しなければ認められない (IRC274(a)(1))。すなわち、納税者が立証することによって損金に算入される。

施設費 (with respect to facilities) も納税者の営業又は事業に関連する限り損金に算入されるが、通常且つ必要な額を超える額は損金に算入されない。施設費としては、社交、スポーツクラブまたは組織の使用料 (dues) 又は入場料 (fees) が含まれるが、その活動が営業又は事業に直接関連し、納税者の営業又は事業を促進させるために利用されることが納税者により立証されることが条件となる (IRC274(a)(2))。ただし、

事業、娯楽、リクリエーション又はその他の社交目的に組織された、クラブの会員として支払うべき会費等は損金に算入されない（IRC274(a)(3)）。

主要国の交際費支出額の損金不算入割合について、直近の財務省資料に基づき紹介すると次のようである。アメリカは、交際費支出の全額が損金算入であったが、1986年レーガン税制改正で20%が損金不算入となり、1993年クリントン税制改正で50%が損金不算入となった。

イギリスは、わが国と同じく原則として交際費支出の全額が損金不算入であるが、広告宣伝用の少額贈答品は受贈者1人当たり年間50ポンド(6,650円)まで損金に算入される。また、従業員の福利厚生費は全額損金に算入される。

ドイツは、原則として交際費支出の30%が損金に算入される。以前は全額損金算入可であったが、1990年以降20%が損金不算入とされ、2004年以降は30%が損金不算入とされる。損金算入の条件は、取引通念に照らして相当であり、且つ金額、日時、場所、目的及び参加者について書面により届出をしなければならない。贈答費用については、受贈者1人当たり年間35ユーロ(3,955円)を超えない場合は全額損金に算入されるが、当該金額を超えると全額損金不算入となる。

フランスは、原則として交際費支出額の全額が損金に算入される。損金算入の条件は、事業の遂行上直接必要な経費であり、且つ過大でないことが必要である。接待費用については年間6,100ユーロ(689,300円)、贈答費用については年間3,000ユーロ(339,000円)を超えた場合は申告時に明細書の提出が義務付けられる。

このように、主要国はイギリスを除き、ドイツでは30%が損金に算入され、アメリカでは50%が損金に算入され、フランスでは全額が損金に算入される。わが国は、交際費等支出の全額損金不算入を原則とするが、少なくとも質的概念を明確にしたうえでの量的規制を考えるべきである。交際費支出は、確かに私費的な部分を明確に区別することが難しい場合もあるが、基本的には質的及び量的規制の両方が重要であり、交際費支出が法人の収益と直接的に関連する限り、課税所得計算上損金に算入しなければならない。

私費的流用性が明確であれば、会計上も費用として認識されるものではなく、会計上認識されない交際費が課税上損金として算入されることは、確定決算主義を前提とする限りあり得ない。わが国のように、交際費等の中身を接待、供応に限らずその他これらに類する行為と広く捉え、一旦交際費等として類似行為をすべて包摂し、その中から明らかに他の費目に該当するものは除くとしながら、他の費目とならないものを通達で指示することにより、結果として除外されなかったものを交際費等として認定するという複雑な方法を適用することにより、本来事業経費として損金になるものまでも損金不算入とする極めて不合理な課税制度となっている。

5. 措置法関係通達の例示における問題点

わが国の交際費等支出は、法人税法22条3項による通則規定によって原則として損金に算入され、租税特別措置法61条の4による特例措置によって損金不算入となるとされる。しかしながら、交際費等に関する別段の定めによる明文規定がなんら存在しないから、租税特別措置法によって初めて交際費等支出に関する規定が明らかになる。

時限立法としての租税特別措置法に短期間で設定される例外的規制が、その都度期間が延長され強化されて、現在まで続いていることに実は問題があるが、この同法61条の4第3項は、既に述べた如くなんら法的意味での定義規定になっていない。

税実務上、何が交際費等に含まれ、何が交際費等に含まらないかの判断基準は同法61条の4ではなく、措置法関係通達によって行なわれている。課税制度が通達によって行われていること自体問題であるが、通達に謳われている交際費等に含まれる項目は、社会通念上の交際費等の範囲を大幅に拡大したものとなっている。本来交際費等の範囲は、一般に公正妥当と認められる会計費目上（generally accepted accounting terms）の範囲に限定して考えるべきものである。

5.1 租税特別措置法61条の4と委任規定

現行租税特別措置法61条の4は、第1項で、平成18年4月1日から平成22年3月31日までの各事業年度において支出する交際費等の額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないと定め、括弧書きで1億円以下の法人については限度額規定を設けている。同条第3項は、これら接待等から除かれるものとして、同項1号では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を定め、第2号では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をあげる。ただし、括弧書きで、法人税法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支出は、除かれるとする。同項第3号ではそのほか政令で定める費用が交際費等から除かれると定める。

同法61条の4第3項第2号により委任された同施行令37条の5では、第1項で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いうとして、その金額が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人数で除した金額が、5千円以下とすると定める。

同項第3号により委任された交際費等から除かれる費用として、同施行令は次の三つをあげる。第1号ではカレンダー、手帳、扇子、団扇、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、第2号では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、第3号では新聞、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をあげる。

したがって、同法61条の4は、1億円以下の法人を除き原則として交際費等の額を損金に算入しないことを定め、交際費等から除かれるものとして同条第3項第2号で福利厚生費をあげ、同施行令37条の5第1項で1人当たり5千円以下の飲食費をあげ、同条第2項1号では広告宣伝費をあげ、同2号では会議費、同第3項では取材費をあげる。

このように、租税特別措置法61条の4は、第3項では交際費等の科目を特定せず、事業に関係のある者等の限定もせず、接待行為等の限定もせず、これらに該当するかどうか特定できないものを一旦交際費等に包摂し、そこから明確に異なる費目を除外するという方法で交際費等を認定しようとする。除かれる費目の項目が列挙されてい

るが、これでは交際費そのものを定義したことにはならない。そもそも、交際費等に該当するか否かが不明確な費用額を一旦交際費等を含め、他の費目とすべきものを除くという法規定そのものが、課税要件明確主義に反し、課税要件明確主義に反する規定はおよそ租税法としては不適格である。課税要件は、法の中で規定され、明確にされなければならないが、これを通達に委ねているところに重大な問題がある。

5.2 措置法関係通達による課税特例の問題点

交際費等から除かれるものとして、租税特別措置法及び同施行令では5項目を挙げているが、措置法関係通達61の4(1)-1は、交際費等に含まれないものとして、寄附金、値引き及び割戻し、広告宣伝費、福利厚生費、給与等をあげる。同通達が、これらの項目を追加しているのは明らかに課税要件法定主義の原則に反するものであり、交際費等に含まれないとするからには、逆にこれらの費目が交際費等と隣接する科目であることを暗示しているともとれる。隣接科目だとすると、これらの費目と交際費等との識別基準が必要となるが、識別基準が明示されていないので、さらに解釈通達を解釈しなければならないという矛盾が生じてくる。

同通達61の4(2)-2は、「事業に直接関係のない者に対して金銭、物品等の贈与をした場合において、それが寄附金であるか交際費等であるかは個々の実態により判定すべきであるが、金銭でした贈与は原則として寄附金とするものとし、次のものは交際費等に含まれないものとする」として、社会事業団体、政治団体に対する拠金、神社の祭礼等の寄附金をあげる。しかし事業に関係があるか否かの識別基準が示されていない。起工式等の祭礼行事を委託している神社への寄附金は、寄附金なのかそれとも交際費等に該当するのか、個々の実態によりどのように判断すべきかが不明である。

同通達61の4(1)-3は、「事業者に対し、売上高若しくは売掛金の回収高に比例して、又は売上高の一定額ごとに金銭で支出する売上割戻しの費用及びこれらの基準のほか得意先の営業地域の特殊事情、協力度合い等を勘案して金銭で支出する費用は、交際費等に該当しないものとする」というが、売上割戻しが交際費等に該当しないのはいうまでもない。なぜなら、売上割戻しは売上高からの控除項目であるから費用ではない。にもかかわらず、同通達は殊更交際費等に該当しないことを示しながら、次の(1)-4では、一転して交際費等に該当する売上割戻しがあることを指摘する。

同通達61の4(1)-4は、「得意先に対して物品を交付する場合又は得意先を旅行、観劇等に招待する場合には、たとえその物品の交付又は旅行、観劇等への招待が売上割戻し等と同様の基準で行われるものであっても、その物品の交付のために要する費用又は旅行、観劇等へ招待するために要する費用は交際費等に該当するものとする」というが、売上割戻しは一定の方法（売上高基準又は売上数量基準）によって計算されるものであり、その同一額による物品の交付、又は旅行、観劇等への招待が行われた場合は、その支出額が売上割戻しと同様の基準で行われる限り、それは売上割戻しの性格を失うものではない。

交際費等の費目の例示は、本来通達で定める性格のものではないが、同通達61の4(1)-15は、その他交際費等に含まれる費用として11項目を例示する。租税特別措置法61条の4は、原則損金不算入と定めているから、交際費等に含まれると判断される

と損金性を失うことになる。しかしながら、この例示のなかには明らかに損金性の認められるものが含まれており、損金性が認められるとしても、明らかに交際費等に該当しないものも含まれている。

事業関連性、通常且つ必要性を満たす費用は、原則として課税上も損金として認識すべきである。損金として認識されたものを損金額として確定するためには、なんらかの計算規定と限度額規定が必要とされ、通常且つ必要性要件を満たすことが必要であるが、通常且つ必要性概念により限度額を設ける場合には、当然ながら納税者を拘束するものであるから本法によって定める必要がある。

同通達(1)にいう会社の何周年記念又は社屋新築記念における費用は、事業関連の支出であり、広く社会に対する広告宣伝の意味を有するものであるから、事業関連性が認められるといえる。したがって、通常且つ必要性を満たす限り損金性が認められる。

同通達(2)にいうところの下請け工場、特約店、代理店等となるため、又はするための運動費等の費用は、事業そのものの展開をするための必要な費用というべきであり、損金性が認められる。

同通達(6)にいう、総会屋等に対して支払う会費、賛助金、寄附金、広告料、購読料等の名目で支出する金品は、会社法120条2項による違法行為であるから、交際費等に該当するから損金性を失うのではなく、むしろ違法支出であるから損金性を失うというべきである。

同通達(7)でいうところの、建設業者等が高層ビル、マンション等の建設に当り、周辺の住民の同意を得るために、当該住民又はその関係者を旅行、観劇等に招待し、又はこれらの者に酒食を提供した場合における、これらの行為のために要した費用は交際費等に該当するというが、これは交際費等というよりもむしろ建設そのものの事業を推進するために必要な費用であり、必ずしも交際費等に該当するという理由で損金性を失うものではない。

同通達(8)では、スーパーマーケット業、百貨店業等を営む法人が既存の商店街等に進出するに当り、周辺の商店街等の同意を得るために支出する運動費等の費用は、交際費等であるから損金不算入となるというが、これは既存の商店街等の同意を得なければ事業進出が出来ないものであるから、事業を展開するために必要な事業関連経費であり損金性が認められるというべきである。

同通達(10)の建設業者が工事の入札等に際して支出するいわゆる談合金その他これに類する費用は、刑法96条の3に定める違法行為であるから、かかる談合金等は交際費等に該当するから損金性を失うのではなく、むしろ違法支出として損金性を失うものと理解すべきである。

交際費等に含まれると判断された項目は、原則として損金に算入されないから、その限りにおいては税収を上げることにつながる。しかし、交際費等課税の損金不算入制度は、立法趣旨からすると本来税収をあげるのが目的ではなく、交際費等を縮減して企業の内部留保を高め企業の体質改善を狙いとするものであった(武田(1998) p. 627)という。かかる立法趣旨が正しければ、事業経費となるものは当然ながら費用であり、課税所得計算上は損金性が認められるはずである。通達もこの点につき、

販売奨励金として金銭又は事業用資産を交付する場合のその費用は交際費等に該当しないと定め（措置法通達61の4(1)-7）、情報提供料についても情報提供の対価として金品を交付した場合でもそれが契約等に基づいて対価性のある場合には交際費等に該当しないと定める（同通達61の4(1)-8）。

問題は、通達とは国税庁が租税法の解釈を行政的に解釈したものであり、課税庁内部の税務行政においては統一的権限を有するものの、一切納税者を拘束するものではない。裁判所の判断においても、通達を法源とすることは司法上一切認められていない。かかる通達の性格からみれば、通達は法令にない定めを付加することは出来ず、法令に準ずる定めをするようなことがあれば、それは憲法30条及び84条に反するものとなる。

6. 判例にみる解釈上の問題点

裁判所は、租税争訟で告訴された事案について、事実認定に基づき適切な法条文を適用し、法条文の適正な解釈に基づき公正な判断をしなければならない。司法判断の根拠は法の条文であり、国税庁の発遣する通達ではない。問題は、課税庁が通達に基づいて認定した交際費等に関して、裁判所が係る通達を無視して法に基づきどのように判断しているのかが問題とされる。

6.1 英文添削料の交際費等認定の可否

医薬品の製造及び販売を業とする法人が、大学病院の医師等の書いた医学論文を海外の雑誌に送るために、差額分を負担した英文添削料が交際費等に該当するか否かが争われた事件がある。当該法人は、アメリカの添削業者に外注して、当該業者に支払う外注費を損金に計上し、医師等から受領した金員を益金の額に算入して申告したが、被控訴人（課税庁）は本件英文添削収入の3.5倍から5.1倍もの英文添削外注費の負担差額は、交際費等に該当するとして更正処分をした。これに対し、控訴審は交際費等に当たらないという判断を示した（東京高裁、2003.9.9判決）。

被控訴人によると、租税特別措置法61条の4第1項に規定する交際費等は、企業会計上及び社会通念上の交際費概念よりも相当広い概念であるとする。すなわち、交際費等とは接待、供応、慰安、贈答等の行為により、相手方の歓心を買うことにより親睦の度を蜜にして取引関係の円滑な進行を図る行為であり、取引関係の円滑な進行を図るためにするすべての利益や便宜供与が広く含まれる、という解釈を前提として、本件は学術奨励ではなく、交際費等に該当するものであるから更正処分は適法であると主張した。

かかる最広義の要件を本件に当てはめると、当該差額負担金の相手方は事業に関係のある者であり、その行為は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に該当し、広く取引関係の円滑な進行を図る目的で行われたものであるから、交際費等に当たるということになる。また、本件英文添削の差額負担は、非公表で行われ、且つ対象者が極めて限定されているから、その公平性、透明性が確保されていないものであって、学術奨励などとは理念及び内容が全く異なり、これらと同一視することは出来ないとした。

同法61条の4の規定は、このように拡大解釈するとどこまでも無限に広がり、本来交際費でないものまでが交際費等に該当する可能性がでてくる。しかし、立法趣旨からみて同条は、解釈を拡大すべきではなく、むしろ限定的に縮小解釈をしなければならない。常識的に考えて、英文添削を補助する行為が、接待、供応、慰安、贈答と同等の行為とは到底考えられない。

東京高裁の、本件が交際費等に該当しないとする判断はほぼ正しいが、仔細に検討するといくつかの法的問題点を指摘することができる。

（１）事業関係者の範囲

同法61条の4第3項は、最初の要件として、支出の相手方が事業に関係のある者であることをあげる。当該添削料の相手方は、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るが、他方医学部やその附属病院の教授、助教授等、医薬品の購入や処方権限を有する者も含まれている。東京高裁は、その点、「事業に関係する者」に該当する可能性は否定できないとする。しかし、「事業に関係する者」であるか否かは、本来交際費等を認定する場合の重要な要件とはなり得ない。

「事業に関係する者」とは、最広義に解すると、直接又は間接を問わず、現在又は将来を問わず、企業と何らかの経済的利害を有する全ての関係者が含まれることになるから、逆に「事業に関係のない者」を特定する方がむしろ困難になる。現在医療に携わらないとされる基礎医学の講師や海外からの留学生であっても、いつどこで附属病院の医療に関係することになるか分からない。したがって、同法61条の4第3項の「事業に関係のある者」を限定的に解釈できない限り法の構成要件にはなりえない。

（２）支出の目的

当該製薬会社が、英文添削料の差額分を負担することになった経緯は、当初会社に派遣されていたアメリカ人の博士が好意として行っていた英文添削を、博士の帰国後も会社がこれを引継いで行うことにしたものである。その趣旨は、主として海外の雑誌へ研究論文を発表したいと考えている若手研究者への研究発表の便宜を図り、その支援をすることにあった。東京高裁は、このような経緯と趣旨から判断すると、親睦の度を蜜にして取引関係の円滑な進行を図ることが目的であったとは認められないとした。すなわち「上記差額は、もっとも多い年では1億7,500万円余りになっており、それ自体をみれば、相当に高額なものであるが、それは年間数千件に及ぶ英文添削の差額負担の合計であり、1件当りの負担額は決して大きなものではない。いずれにせよ、Xの事業収支全体の中では、必ずしも大きな額とはいえず、このような費用を負担したからといって、それが特定の意図に基づくものと推認できるものではない。」として、支出の目的が交際費等に該当しないと判示した。

東京高裁の係る判断は正しいが、そもそも交際費等が「親睦の度を蜜にして取引関係の円滑な進行を図る」ことを目的とするという要件が、同法61条の4のどこにも記されていないのにそれを法的要件とすること自体、文理解釈上理解できない。その点、裁判所独自の解釈というよりも行政解釈をそのまま裁判所が認容したようにもとれ

る。

(3) 接待行為の該当性

東京高裁は接待等の行為について、「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、ひいては価格形成等に歪み等が生じること、さらに、交際費等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。」という独自の解釈を展開する。かかる解釈を前提として、当該英文添削行為を判断すると、相手方の歓心を買って取引を円滑に進行するというものではなく、また欲望の充足を満たすような支出とは明らかに異質の面をもつことを否定できず、むしろ学術奨励という意味合いが強いので、交際費等には当たらないとした。

英文添削が、接待等に当たらないことは自明の理であり、東京高裁の判断は正しいが、交際費等に該当する理由として、人間の欲望を満たす支出であるため資本蓄積を阻害すること、不当な支出であること、受益者が免税で利益を受けることをあげるが、果たしてこれらが交際費等の法的解釈として正しいか否かははなはだ疑問である。

交際費等は、本来人間の欲望を満たすための支出ではなく、取引先との事業上の接待、供応、慰安、贈答のための行為であり、事業取引をするにあたって通常且つ必要な支出である。それはまた、不当な支出によって公正な取引が阻害されとか、価格形成等に歪み等を生じさせるとか、交際費等で受益する者のみが免税で利益を得るのである等の理由が直接当てはまるものでもない。営利追及のための不当又は不公正な支出は、不当性ゆえに取締法によって規制されるべきものであり、価格形成等に歪みを生じるような支出であれば、不公正取引として公正取引法により規制すべきものである。受益者が免税で利益を得ているのであれば、それを放置すべきではなく、租税法上経済的な利得として所得税を課すべき問題である。

交際費等だから損金不算入の措置がとられているのではなく、法の本来の趣旨は事業関連性が認められないから損金に算入されないのである。損金認識の基本原則は、担税力ある課税所得を算定把握するための価値減少要因を認識するためのものであり、益金・損金対応性の原理が貫かれていなければならない。

6.2 優待入場券の交際費等認定の可否

この事件は、遊園施設の運営等を事業とする企業が、特定の取引先等に交付した遊園施設の優待入場券の使用にかかる費用が、交際費等に該当するか否かを争点としたものである。この争点に対し、東京地裁は課税当局の更正処分を適法とする判決を示した（東京地裁（行ウ）655号、2009年7月判決）。

地裁判決によると、優待入場券の交付は、取引先の歓心を買って関係を良好なものとして、事業を円滑に遂行するためのものであり、支出の目的及び支出に係る形態に照らし交際費等に該当し、企業が提供した役務にかかる原価のうち優待入場券を使用して入場した者に対応する分が交際費等に該当すると判断した。控訴審の東京高裁の

判決も地裁の判断をほぼ踏襲した形となっている（東京高裁、（行コ第276号）2010年3月24日）。

課税当局は、支出の相手方が事業に関係のある者等であり、支出の目的が事業関係者、マスコミ関係者で、これらの者との親睦の度を蜜にして取引関係の円滑な進行を図るためのものであるから、支出の相手先及び支出の目的は交際費課税の要件を満たしていると主張した。そのうえ当該入場券の交付行為は、特定の得意先、又はマスコミ関係者の歓心を買うと共に、慰安のために行った接待又は贈答行為に該当するから、同法61条の4第3項の交際費等に当たるとした。

法人側は、交際費等に係る金額は仮に交付を廃止しても、企業の人件費、営業資材費、エンターテインメント・ショー制作費、業務委託費、販売促進費、ロイヤルティー及びその他の費用は優待入場券の作成に直接要した製作、印刷費を除いて不変であるから、優待入場券の製作、印刷費以外の費用はそもそも交際費等に該当しないと主張したが認められなかった。一步譲って交際費等であるとしても、損金不算入額は益金に加算されて課税されるものであるから、原価の額から優待入場券で入場した者に対応する分を計算して交際費等の額とすることは適切ではなく、むしろ入場券の製作及び印刷費に限定してその額を算定すべきものである。

冗費を節約し、資本蓄積を促すために交際費等支出の一定額を超える額の2分の1を損金に算入しないとする当初の立法趣旨（武田（1998）p. 629）からすると、同法61条の4の現代的解釈は立法趣旨から大幅に外れている。当該遊園施設の優待入場券は、重要な取引先とマスコミ関係者に交付されたもので、本来事業経費として認識されるべきものが、同法61条の4第3項の拡大解釈によると、交際費等に該当し損金性が認められない場合のあることが税実務上証明されたようにもみえる。

果たして、かかる優待入場券の交付は、慰安のための接待、贈答行為に当たるといえるかどうか、むしろ、接待というよりも多分に宣伝的要素が含まれており、さらなる事業拡大へと繋がる支出とも解することが可能である。交際費等について、「歓心を買って関係を良好なものとして事業を円滑に遂行すべく支出されるもの」という解釈が一般に定着されているが、かかる文言は法文上どこにも存在せず、ただ解釈上一般化されているに過ぎない。

遊園施設の優待入場券の交付は、歓心を買って取引を円滑にするというよりも、遊園施設の実際の体験を通じて、施設内の工夫を凝らした遊興空間とエンターテインメント・ショーを広く知ってもらい、特定の関係者から感想・意見等を採りいれながら、今後の新たな事業展開へと繋げていこうという趣旨であり、交際費というよりもむしろ広告宣伝費に近い。広告宣伝費は「不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図するもの」と通達（61の4(1)-9）では指示するが、宣伝的効果を意図した支出は必ずしも不特定多数に限定されるものではなく、特定の関係者に対する宣伝的効果を伴う支出もあり得る。

支出の効果をこのように捉えれば、当該優待入場券は特定の事業者に対する接待、供応、慰安、贈答という行為よりは、むしろ事業収益との直接的関連性が十分認識できるものであるから、損金性のある事業支出といえることができる。さらに、遊園施設内での商品販売や飲食等の収益にも貢献するものであるから、売上高との対応関係も

十分認識することができる。

おわりに

交際費課税制度は、法人税法の特例措置として定められたにもかかわらず、しだいに強化されて現在に至っているが、本来このような重要な課税は本法である法人税法に定めなければならない。交際費等の範囲、支出の目的、行為等に関して、措置法関係通達は社会通念をはるかに超えた解釈を前提としているが、法の解釈は一般に公正妥当と認められた慣行に従って判断しなければならない。

法条文は一義的な解釈とならなければならない、拡大又は縮小解釈が容易に生まれるような条文は、税法条文としては不適格である。なぜなら、納税者の予測可能性を完全に失うからである。法の正しい解釈に基づき、租税争訟を公平に判断し調整すべき裁判所は、通達課税を阻止すべくいち早く法条文の欠缺を指摘しなければならない立場にあるはずである。にもかかわらず、裁判所は税務行政に対しては極めて寛大である。

問題の根源は、租税特別措置法61条の4が拡大解釈を容易にさせる文言になっていることである。このような条文自体、法学的には憲法違反として指摘しなければならない。この際、交際費が会計上及び社会通念上の概念に立脚すべきことを確認し、交際費が原則として損金に算入されることを明らかにし、その場合の要件を明確にし、さらに課税上事業経費性が認められない項目については列挙して損金不算入項目を明確にすべきである。金額が大きい故に交際費等として認定し、損金に算入しないという課税庁の誤った恣意的課税を是正し、事業関連性のある収益と対応する交際費支出は損金性が認められるという基本原則に立ち返って交際費課税制度を抜本的に改善する必要がある。

(了)

【参考文献】

- 後久亮 (2002) 「売上割戻・販売奨励金・景品引換券付販売」『税経通信』(57巻11号)、72～77頁。
 井上久彌・平野嘉秋 (2007) 『法人税の計算と理論』税務研究会出版局。
 内川澄男 (2002) 「接待・供応の費用」『税経通信』(57巻11号)、42～48頁。
 大淵博義 (1993) 『役員給与・交際費・寄附金の税務』税務研究会出版局。
 岡村忠生 (2004) 『法人税法講義』成文堂。
 金子宏 (2008) 『租税法』弘文堂。
 北野弘久 (2007) 『税法原論』(第6版) 青林書院。
 齊藤明 (1994) 『租税行政争訟法』中央経済社。
 菅原計 (2010) 『税務会計学通論』(第3版) 白桃書房。
 鈴木豊 (2005) 『法人税法の3つの課税原則』中央経済社。
 須田徹 (1994) 『アメリカの税法—連邦税・州税のすべて』(改定4版) 中央経済社。
 武田昌輔 (1998) 『立法趣旨法人税法の解釈』財経詳報社。
 富岡幸雄 (2003) 『税務会計学原理』中央大学出版部。
 ——— (2008) 『新版税務会計学講義』中央経済社。

- 中島孝一(2002)「慰安・贈答(金銭・物品)の費用」『税経通信』(57巻11号)、49～55頁。
- 中村雄一(2002)「販売直接費・販売促進費・業務委託手数料」『税経通信』(57巻11号)、89～94頁。
- 成松洋一(2003)『法人税裁決例の研究』税務経理協会。
- 三木義一監修・植田卓(2008)『税務明解法人税』清文社。
- 右山秀一(2002)「交際費課税と管理マニュアル」『税経通信』(57巻11号)税務経理協会、32～41頁。
- 水野忠恒(2009)『租税法』(第4版)有斐閣。
- 八ツ尾順一(1994)『交際費』(法人税実務問題シリーズ)中央経済社。
- 山田二郎(2007)『租税法の解釈と展開』信山社出版株式会社。
- 山本守之・守之会(2000)『検証・税法上の不確定概念』中央経済社。
- (2008)『体系法人税法』税務経理協会。

【判例・その他】

英文添削料課税処分事件 東京高裁2003年9月9日判決(2002年(行コ)242号)。

<https://member.zeiken.co.jp> accessed 19 May 2010.

主要国における交際費の税制上の取扱い(財務省資料)

<http://www.mof.go.jp/jouhou/shuizei/siryou> accessed 5 Oct 2010.

優待入場券課税処分事件 東京地裁2009年7月31日判決(2007年(行ウ)第655号)。

東京高裁2010年3月24日判決(2009年(行コ)第276号)。

<https://member.zeiken.co.jp> accessed 13 May 2010.

(2011年1月5日受理)