

## 交際費課税制度についての一考察

—租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項による交際費等該当性判断の限界—

福島 正晃

交際費課税制度についての一考察  
—租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項による交際費等該当性判断の限界—

**目次**

はじめに	1
第 1 章 交際費課税制度	2
第 1 節 問題の所在	2
第 2 節 交際費課税制度の立法趣旨と変遷	3
第 3 節 交際費等の意義と成立要件	14
第 4 節 租税法律主義との関係	22
第 5 節 小括	28
第 2 章 交際費等と隣接費用との区分	29
第 1 節 交際費等の除外規定	29
第 2 節 通達からみた区分と「解釈基準」	30
第 3 節 交際費等と寄附金との区分	34
第 4 節 小括	39
第 3 章 判例研究	40
第 1 節 観光バス運転手等に対する手数料が交際費等に該当するとされた事例	40
第 2 節 英文添削料の差額負担金が交際費等に該当しないとされた事例	44
第 3 節 小括	52
第 4 章 交際費課税制度のあり方についての考察	54
第 1 節 諸外国における交際費課税制度	54
第 2 節 寄附金の損金不算入制度が示唆するもの	55
第 3 節 今後の交際費課税制度のあり方	58
おわりに	60
参考文献一覧	61

## 凡例

1. 本論文は、2020年(令和2年)1月1日現在の法令による。
2. 本論文において引用した法令等の略語は、下記のとおりである。

### 【法令】

憲法……………日本国憲法

### 【裁判所】

最判……………最高裁判所判決

高判……………高等裁判所判決

地判……………地方裁判所判決

### 【判例集・雑誌】

行集……………行政事件裁判例集

税資……………税務訴訟資料

判時……………判例時報

訟月……………訟務月報

3. 参考および引用した文献・論文等の筆者・编者・書名・出版社・刊行年等は、論末の参考文献一覧を参照。
4. インターネット記事は、2020年1月14日に掲載の確認をしている。

## はじめに

租税法は、憲法で保障される財産権の侵害規範であるため、課税要件が明確にされていないなければならない。しかし、租税法の規定の中には、不確定概念を用いた規定があり、そのような規定では、納税者の法的安定性や予測可能性が守られないケースが存在する。不確定概念を用いた規定の1つに、本論文のテーマである、租税特別措置法61条の4(法人における交際費の取扱いに関する規定)がある。

租税特別措置法61条の4は、同条第4項で定めている交際費等について、大法人では、原則全額損金不算入としており、中小法人でも、限度額の範囲内でのみ損金算入を認めている。交際費等は、会計上の交際費よりも範囲が広いものとなっているため、特に、大法人にとっては、ある支出が交際費等に該当するか否かは、大きな問題となる。

しかし、交際費等の定義規定(同条第4項)では、「交際費、接待費、機密費その他の費用」「その他事業に関係のある者等」「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」といった不確定概念が多用されているため、交際費等該当性や隣接費用との区分の判断が難解なものになっており、裁判に発展した例が多数ある。

そこで、本論文では、租税特別措置法61条の4第4項による交際費等該当性や隣接費用との区分の判断の難解性を検討し、今後の交際費課税制度のあり方について考察する。

本論文は、次に示す全4章で構成されている。

第1章では、租税特別措置法61条の4第4項における不確定概念や交際費等の成立要件について検討したうえで、交際費課税制度に関する問題意識を明確にする。

第2章では、通達における隣接費用との区分規定や通達独自の基準が存在するという学説を確認したうえで、通達によって隣接費用との区分が明確になっているといえるか否かを検討する。また、個別の隣接費用として、特に判断基準が明確でない寄附金との区分について検討する。

第3章では、判例研究を行う。交際費等該当性や隣接費用との区分について、2つの裁判における判示を検討することで考察を深める。

第4章では、前章までの検討を踏まえたうえで、諸外国における交際費課税制度や日本における寄附金の損金不算入制度との関連性を検討し、日本における今後の交際費課税制度のあり方について、考察する。

## 第1章 交際費課税制度

本論文は、交際費等該当性判断の難解性が問題となる、法人を前提に研究を進める。本章では、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項による交際費等該当性判断の難解性について検討したうえで、租税法律主義の観点から、同項で不確定概念が多用されている現状において納税者の法的安定性や予測可能性が守られているといえるのか否かについて検討を行う。

第 1 節では、交際費課税制度に関する問題意識を簡潔に述べる。第 2 節では、交際費課税制度の立法趣旨や変遷を、税制調査会答申などの資料も参照しながら確認する。第 3 節では、交際費等の意義や成立要件についての学説を確認し、交際費等の定義規定における不確定概念の解釈や成立要件に関する問題について検討する。第 4 節では、第 1 節の内容をより詳しく述べる。具体的には、租税法律主義の意義・歴史・機能・内容を概観したうえで、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項において不確定概念が多用されていることによる租税法律主義上の問題を明確にする。第 5 節では、本章を小括する。

### 第1節 問題の所在

交際費等については、法人所得の計算上、損金算入が制限されている。しかし、法人が交際費等に該当する支出をした場合の取扱いが規定されている租税特別措置法 61 条の 4 においては、不確定概念が多用されているため、その支出が交際費等に該当するか否かの判断が難解なものとなっている。具体的に述べると、同条第 4 項(交際費等の定義規定)における「交際費、接待費、機密費その他の費用」「その他事業に関係のある者等」「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」といった文言の意味するところが明確でないため、交際費等該当性の判断が難解になっている。そのため、その判断について、納税者と課税庁との間で見解の相違が生じ、裁判に発展した例が多数ある。

租税法は、憲法で保障される財産権の侵害規範であるため、課税要件が明確にされていなければならない。しかし、このような不確定概念を多用した規定で、納税者の法的安定性や予測可能性<sup>1</sup>が守られているといえるのであろうか。

---

<sup>1</sup> 谷口勢津夫教授は、租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能について、「私人が法律に従って自己の租税負担を予測し、それに基づいて活動方針・計画を立てることを可能にし、もって私人の生活に対して法的安定性を保障する機能」と述べており、今日においては重要な機能であると述べている。(谷口勢津夫『税法基本講義第 6 版』(弘文堂・2018 年(平成 30 年))11 頁参照。)詳しくは、後述する。

## 第2節 交際費課税制度の立法趣旨と変遷

本節では、最初に、交際費等の損金算入が制限されている法の仕組みや現行の交際費課税制度の概要を確認し、その後、制度の立法趣旨や変遷について税制調査会答申や学説を参照しながら確認する。

### 1. 法人所得の意義と計算

法人税法では、各事業年度の所得の金額を課税標準としている(法人税法 21 条)<sup>2</sup>。各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額(同条第 2 項)<sup>3</sup>から当該事業年度の損金の額(同条第 3 項)<sup>4</sup>を控除した金額であり(同条第 1 項)、これに税率が適用され、税額が算出される(同法 66 条)<sup>5</sup>。そして、同法 22 条第 4 項は、益金の額および損金の額のもととなる収益および費用等の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(公正処理基準)に従って計算されるべき旨を定めている<sup>6</sup>。しかし、益金の額および損金の額に算入すべき金額については、同条第 2 項および第 3 項で「別段の定めがあるものを除き」とされており、法人税法および租税特別措置法によって、租税政策上の理由から公正処理基準が大幅に修正を受けている<sup>7</sup>。本論文の研究テーマである租税特別措置法 61 条の 4 も、その「別段の定

<sup>2</sup> 金子宏『租税法〔第 23 版〕』(弘文堂・2019 年(令和元年))337 頁参照。

<sup>3</sup> 益金の意義について、法人税法 22 条第 2 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定している。

<sup>4</sup> 損金の意義について、法人税法 22 条第 3 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。」と規定し、①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、②①に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額、および、③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの、の 3 つを掲げている。(金子・前掲注(2)342 頁参照。)

<sup>5</sup> 谷口・前掲注(1) 363 頁参照。

<sup>6</sup> 金子・前掲注(2)348 頁、谷口・前掲注(1)403 頁参照。

なお、法人所得の計算(租税会計)と企業会計の関係については、①法人税法 22 条第 4 項(法人の収益・費用等の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(公正処理基準)に従って計算されるべき旨の規定)と、②会社法 431 条の「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」という規定および同法 614 条の「持分会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」という規定、ならびに、③法人税法 74 条第 1 項の確定申告は「確定した決算」に基づき行うべき旨の規定を総合して見ると、わが国の法人税法は、法人所得の計算はまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での「会計の三重構造」を前提としている、と解してよいとされる。

したがって、公正処理基準は、会社法会計の基準および企業会計の基準を包括するものと解され、それは、会社法および会社計算規則、金融商品取引法および財務諸表等規則等の法令上の計算規定、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会(公益財団法人財務会計基準機構)の企業会計基準・同適用指針、日本公認会計士協会・日本税理士会連合会・日本商工会議所・企業会計基準委員会「中小企業の会計に関する指針」(平成 17 年 8 月 1 日。逐次改正。)などの公表された会計基準のほか、確立された会計慣行をも含むものである。(金子・前掲注(2)348-350 頁、谷口・前掲注(1)404-406 頁参照。)

<sup>7</sup> 金子・前掲注(2)353-354 頁参照。

なお、金子宏教授は、別段の定めに関する規定について、3 つのグループに分類して説明している。

め」の1つである。

## 2. 現行の交際費課税制度の概要

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をいう(租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項)<sup>8</sup>。そして、そのように定められた交際費等に関して、現在では、資本金が 1 億円を超える法人(大法人)については、原則として損金算入が一切認められず、資本金が 1 億円以下の法人(中小法人)についても、年額で 800 万円の定額控除限度の範囲内でのみ損金算入が認められることとなっている(同法条第 2 項)<sup>9</sup>。ただし、全法人を対象として、1 人当たり 5,000 円超の一定の飲食費(接待飲食費)は、その 50%につき損金算入が認められている(同条第 1 項)<sup>10</sup>。

公正処理基準により費用とされる交際費等に関しては、「別段の定め」の1つである租税特別措置法 61 条の 4 が不在の場合には、法人税法 22 条第 3 項により、損金に算入できるものと考えられる<sup>11</sup>。しかし、現在は、租税特別措置法により損金算入が制限されている。企業会計上費用となるものが、損金算入制限を受ける理由は何であろうか。その理由を探るため、次項で交際費課税制度の立法趣旨と変遷を確認する。

## 3. 制度の立法趣旨と変遷

本項では、吉牟田勲教授の 4 段階説<sup>12</sup>によって、交際費課税制度の立法趣旨や変遷を、税制調査会の資料等を参照ながら、確認していく。また、立法趣旨との関連性から、交際費等の損金算入が制限されている理由についての学説も確認する。

---

第 1 は、公正処理基準を確認する性質のものであり、例えば、資産の評価益の益金不算入の規定(法人税法 25 条)、法人税の還付金の益金不算入の規定(同法 26 条第 1 項 1 号)、資産の評価損の損金不算入の規定(同法 33 条)、法人税の損金不算入の規定(同法 38 条第 1 項)である。

第 2 は、公正処理基準を前提としつつも、画一的処理の必要から、統一的な基準を設定し、または一定の限度を設け、あるいはそれを部分的に修正することを内容とする規定である。例えば、棚卸資産の評価に関する規定(同法 29 条)、減価償却に関する規定(同法 31 条)、引当金に関する規定(同法 52 条以下)である。

第 3 は、租税政策上または経済政策上の理由から、公正処理基準に対する例外を定める規定である。例えば、受取配当の益金不算入に関する規定(同法 23 条)、特別減価償却や準備金に関する規定(租税特別措置法 42 条の 5 以下・55 条以下)、交際費の損金不算入に関する規定(同法 61 条の 4)である。(金子・前掲注(2)354 頁参照。)

<sup>8</sup> 金子・前掲注(2)423 頁参照。交際費等の定義規定は、後述する。

<sup>9</sup> 金子・前掲注(2)423 頁参照。

<sup>10</sup> 山本守之「交際費課税の改正経緯—根底に流れる考え方の変遷—」税経通信 69 巻 5 号(2014 年(平成 26 年))64 頁参照。

なお、1 人当たり 5,000 円以下の一定の飲食費は、交際費等から除かれている(租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項 2 号、租税特別措置法施行令 37 条の 5 第 1 項)。(金子・前掲注(2)423・424 頁参照。)

<sup>11</sup> 増井良啓『租税法入門 [第 2 版]』(有斐閣・2018 年(平成 30 年))276 頁参照。

<sup>12</sup> 吉牟田勲教授は、交際費課税制度は、創設以来、その意義、理由が変化しているとして、4 期に区分してその内容を述べている。(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 号(日本税務研究センター・1989 年(平成元年))12 頁参照。)

(1). 1954 年度～1960 年度(昭和 29 年度～昭和 35 年度)<sup>13</sup>

交際費課税制度は、1954 年度(昭和 29 年度)の税制改正で創設された。その内容は、資本金 500 万円以上の法人のみについて、その支出交際費額が、①基準年度の交際費額<sup>14</sup>の 7 割相当額(実績基準)、または、②取引高ごとに事業の種類ごとに定められた一定の割合<sup>15</sup>を乗じた金額(取引基準)のいずれか高い方の金額を超えているときに、その超える部分の金額の 2 分の 1 相当額を損金不算入とする、というものであった<sup>16</sup>。

制度創設時(1954 年)の日本は、第二次世界大戦により荒廃した日本経済の復興に向けて、法人の自己資本の充実策が一層強力に推し進められている状況であった<sup>17</sup>。このような状況の中、交際費課税制度が導入されることとなった背景として、当時の国税庁の調査資料では、「……企業の資本蓄積を促進するためには積極的な強制再評価の実施、減価償却の励行、高率配当の自粛、増資配当についての法人税の免除等の措置を講ずるとともに、支出面においてもできる限り冗費を節約することが必要であると考えられた。この冗費的支出として常に問題視されるのはいうまでもなく法人の支出する交際費であつて、もちろん交際費の中には純粋な営業経費に属するものも相当多いことは否めないが他面社用族というような新造語も生れる位で、……節約可能のものもかなりあるものと考えられ、これらの点にかえりみ、法人の支出する交際費等の額が一定限度をこえるときは、そのこえる金額の 2 分の 1 に相当する金額を損金に算入しない措置が講ぜられるに至つたのである」<sup>18</sup>と記述されている。

その後、1956 年度(昭和 31 年度)改正で、損金不算入割合について限度超過額の 50%から 100%への引上げ<sup>19</sup>、1957 年度(昭和 32 年度)改正で、①実績基準の 70%から 60%への引下げ、②取引基準の率の 5 割程度の引下げ(製造業は 0.8%から 0.4%に変更)、③適用法人の資本金の額を 1,000 万円以上へ引上げ、1959 年度(昭和 34 年度)改正で、実績基準を、1954 年度(昭和 29 年度)の支出交際費額の 60%相当額と 1958 年度(昭和 33 年度)の支出交際費額

---

<sup>13</sup> 吉牟田勲教授は、この時期の制度を「濫費抑制のための一部課税方式(取引基準等の基礎控除付)」と表現している。(吉牟田・前掲注(12)14 頁参照。)

<sup>14</sup> 基準年度の交際費額とは、昭和 29 年 4 月 1 日を含む事業年度開始の日前 1 年以内に開始した各事業年度において支出した金額の合計額をいう。(吉牟田・前掲注(12)14 頁参照。)

<sup>15</sup> 事業の種類ごとに定められた一定の割合については、銀行及び信託業 0.5%、製造業 0.8%、卸小売業 0.25%など 11 業種に区分して定められていた。(吉牟田・前掲注(12)14 頁参照。)

<sup>16</sup> 吉牟田・前掲注(12)14 頁参照。

<sup>17</sup> 市丸吉左エ門「交際費の一部の損金不算入制度の創設」吉国二郎総監修『戦後法人税制史』(税務研究会・1996 年(平成 8 年))213 頁参照。

<sup>18</sup> 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』(国税庁・1955 年(昭和 30 年)3 月)493 頁。

<sup>19</sup> 山本守之教授は、この 1956 年度(昭和 31 年度)改正について、「昭和 29 年度では『支出額は全く不要なものばかりではなく、また、社外流出のものであるから負担能力が乏しい』との理由で限度超過額の 50%を損金不算入としていたものを、その理由を打ち消す理論的説明もなく、限度超過額の 100%損金不算入としている」ことに注目すべきであると述べている。(山本守之『交際費の理論と実務〔四訂版〕』(税務経理協会・2009 年(平成 21 年))7 頁参照。)



の 80%相当額のいずれか多い額とする変更がそれぞれ行われた<sup>20</sup>。

これらの改正のうち、1957年度(昭和32年度)改正については、1956年(昭和31年)の臨時税制調査会の答申で、「……交際費の相当部分は、営業上の必要に基くものであり、ただちにその全部を濫費と称することはできない。しかし、戦後経済倫理のし緩等によつて企業の経理が乱れ、このため、一方では役員及び従業員に対する給与が、旅費、交際費等の形で支給される傾向が生ずるとともに、他方及び役員従業員の私的關係者に会社の経費で接待をするとか、事業関係者に対しても、事業上の必要をこえた接待をする傾向が生じている。……したがつて、交際費損金否認の制度は、今後しばらくこれを続けるとともに、よりその効果をあげるため、現行制度をむしろ強化する必要がある」<sup>21</sup>と述べられている。

また、交際費課税制度については、「他の資本蓄積策と並んで、法人の交際費等の濫費を抑制し、経済の発展に資するねらいをもっている」<sup>22</sup>とされている。

## (2). 1961年度～1966年度(昭和36年度～昭和41年度)<sup>23</sup>

1960年(昭和35年)12月の税制調査会第一次答申では、当時の交際費課税制度について次のような問題点が指摘された<sup>24</sup>。

- ① 取引基準は、取引量の多い大法人に有利となっている(資本金100億円以上の大法人は1.5%の否認割合であるのに対し、資本金1～3億円程度の法人については31%の否認割合となっている。)
- ② 業種の慣行等から交際費支出の多い業種とそうでない業種とがあり、取引基準の率を各業種の実情に即して定めることは不可能に近い。
- ③ 税務執行の面では、取引基準があまりにも細分化されて複雑であり、また、業種の定義も難しいので、どの業種の取引基準を使用するか等について問題が多い。
- ④ 1,000万円という資本金基準は、交際費課税を免れるため増資をしない効果を生んでいるという批判や交際費支出のためばかりの小資本会社を生んでいるという非難がある。

<sup>20</sup> 吉牟田・前掲注(12)14-15頁、山本・前掲注(19)7頁参照。

<sup>21</sup> 臨時税制調査会編「臨時税制調査会答申」1956年(昭和31年)12月135-136頁。

<sup>22</sup> 臨時税制調査会編・前掲注(21)135頁。

<sup>23</sup> 吉牟田勲教授は、この時期の制度を「社用消費への現物給与の代替課税としての全法人課税」と表現している。(吉牟田・前掲注(12)15頁参照。)

<sup>24</sup> 税制調査会「答申の審議の内容及び経過の説明(答申別冊)」1960年(昭和35年)12月346-347頁([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s\\_s3512\\_toumenjissisubekizeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3512_toumenjissisubekizeiseikaisei.pdf))参照。  
なお、本文の問題点①～④については、吉牟田・前掲注(12)15-16頁も参照して記述している。

そこで、1961年度(昭和36年度)改正では、次の改正(適用法人の拡充、定額基礎控除・自己資本基準基礎控除の導入)が行われた<sup>25</sup>。

- ① 適用対象法人を全法人に拡充する。
- ② 取引基準および実績基準の基礎控除を廃止し、定額の基礎控除(年300万円)と自己資本基準の基礎控除(自己資本の0.1%)を設ける。
- ③ 交際費の損金不算入割合は20%とする<sup>26</sup>。

この改正について、前述の1960年(昭和35年)の税制調査会第一次答申では、「……現在の交際費の支出の状況や、冗費を節約して企業の基盤を強くする必要性等からみて、これを廃止することは、適当ではなく、期限を延長してむしろ若干の強化を行なうほうが現在の諸情勢に即する」<sup>27</sup>とされている。

この後、損金不算入割合は、1964年度(昭和39年度)改正で20%から30%に、1965年度(昭和40年度)改正で30%から50%に、それぞれ引き上げられている<sup>28</sup>。

損金不算入割合の引上げの背景・理由について、1963年(昭和38年)の税制調査会の答申では、「……最近における交際費支出の実態に即しつつ過大な交際費の支出を抑制する見地から、損金不算入割合を引き上げて30%程度とする」<sup>29</sup>とされている。

また、1964年(昭和39年)の税制調査会の答申では、「……昭和38年度における交際費の支出総額は4,520億円で、これは同年中の法人税額の約半分に相当するほど巨額なものになっている。また、最近の推移をみると、交際費支出総額は年々増大しており、売上高に対する支出交際費の割合も年々高くなってきているが、これに反し、支出交際費のうち占める損金不算入額の割合は逆に減少している状況である。……上記のような最近における交際費支出の実態にかえりみ、過大な交際費の支出を抑制することにより企業の蓄積努力を促進することが必要と考えられ、現行の損金不算入割合を引き上げる方向で改正すること

<sup>25</sup> 吉牟田・前掲注(12)16-19頁参照。損金不算入額を算式で表現すると以下のようになる。

{ 支出交際費額 - (300万円 + 期末自己資本金額 × 1/1000) × 当期月数/12 } × 20%

<sup>26</sup> 損金不算入割合を20%としたことについて、吉牟田勲教授は、「……交際費支出を役員や従業員の社用消費としてつかまえば、従業員について所得として課税すべきこととなる。今回の改正の構想の一端はこの点にもあり、従業員等の所得として課税すべき部分を支出交際費の二〇%程度とみ、これに源泉徴収的な意味で法人税を課税する」と述べている。(吉牟田勲「交際費の損金不算入制度の改正」税務弘報9巻5号(1961年(昭和36年))79頁。)

<sup>27</sup> 税制調査会・前掲注(24)347-350頁。

<sup>28</sup> 損金不算入割合以外の変更として、1964年度(昭和39年度)改正で、①自己資本基準による基礎控除が、利益積立金を含む自己資本の0.1%から資本金及び資本積立金の0.25%に改められ、②輸出交際費は別枠で全額損金算入が認められることとなり、③定額基礎控除は年400万円とされた。(吉牟田・前掲注(12)16-19頁参照。)

<sup>29</sup> 税制調査会「臨時答申の審議の内容及び経過の説明(答申別冊)」1963年(昭和38年)12月81頁([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s\\_s3812\\_s39zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3812_s39zeiseikaisei.pdf))。

が適当である」<sup>30</sup>とされている。

(3). 1967年度～1981年度(昭和42年度～昭和56年度)<sup>31</sup>

1967年度(昭和42年度)改正では、次の改正(基準交際費制度の導入)が行われた<sup>32</sup>。

- ① 基準交際費額(前年同期の交際費支出額)の105%を超える当期交際費支出額の部分については、損金不算入割合を100%とする(基準交際費額の105%以下の交際費支出額の部分については、基礎控除額を控除したうえで、損金不算入割合を従来の50%とする(交際費支出額から基礎控除額を控除したものを限度超過交際費額という)<sup>33</sup>。)
- ② 交際費支出額が基準交際費より減少した場合は、その減少額を限度超過交際費額から控除する。

この改正について、1967年(昭和42年)の税制調査会の答申では、「……基準年度(たとえば直前事業年度)の交際費に比べて増加額について課税を強化する一方、減少額についてこれを否認対象額から控除する等の措置を講ずる」<sup>34</sup>とされている。

この後、限度超過交際費額の損金不算入割合は、1969年度(昭和44年度)改正以降、段階的に引き上げられ、1979年度(昭和54年度)改正では、90%となっている<sup>35</sup>。

---

<sup>30</sup> 税制調査会「答申の審議の内容及び経過の説明(答申別冊)」1964年(昭和39年)12月81-82頁  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s\\_s3912\\_s40zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_s3912_s40zeiseikaisei.pdf))。

<sup>31</sup> 吉牟田勲教授は、この時期の制度を「増加交際費の禁止的課税と減少交際費の全額損金算入」と表現している。(吉牟田・前掲注(12)17頁参照。)

<sup>32</sup> 吉牟田・前掲注(12)17-20頁参照。損金不算入額を算式で表現すると以下ようになる。

① 支出交際費額 < 基準交際費額 のとき  
 $\{ \text{限度超過交際費額} - (\text{基準交際費額} - \text{支出交際費額}) \} \times 50\%$

② 支出交際費額 > 基準交際費額 × 105% のとき  
㊦と㊧の合計額  
㊦  $(\text{支出交際費額} - \text{基準交際費額} \times 105\%) \times 100\%$   
㊧  $(\text{限度超過交際費額} - \text{㊦の金額}) \times 50\%$

③ 基準交際費額 ≤ 支出交際費額 ≤ 基準交際費額 × 105% のとき  
限度超過交際費額 × 50%

なお、限度超過交際費額とは、次により求めた金額をいう。

$\text{支出交際費額} - (400 \text{万円} + \text{期末資本等の金額} \times 2.5/1000) \times \text{当期月数}/12$

<sup>33</sup> 吉牟田勲教授は、この改正について、「これは、交際費は事業経費であり、少なくともその一部は損金算入を認めるとの考え方が是正されたものと見ることができよう」と述べている。(吉牟田・前掲注(12)17頁。)

<sup>34</sup> 税制調査会「昭和42年度の税制改正に関する答申」1967年(昭和42年)2月73頁  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4202\\_s42zeiseikaiseihoka.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf))。

<sup>35</sup> 損金不算入割合は、1969年度(昭和44年度)改正で、50%から60%に、1971年度(昭和46年度)改正で70%に、1973年度(昭和48年度)改正で75%に、1976年度(昭和51年度)改正で80%に、1977年度(昭和52年度)改正で85%に、それぞれ引き上げられている。  
なお、損金不算入割合の引上げ以外にも、資本金基準の基礎控除額が、1974年度(昭和49年度)改正で、資本金等の0.25%から0.1%へ、1976年度(昭和51年度)改正で0.05%へ、1977年度(昭和52年度)改正

これらの引上げの背景・理由は、「社用消費の実態にかえりみ、……課税を強化することとし、……」<sup>36</sup>(1970年(昭和45年)の税制調査会の答申)「……最近における交際費支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に顧み、……課税を一層強化すべきである」<sup>37</sup>(1978年(昭和53年)の税制調査会の答申)などとされている。

#### (4) 1982年度～現在(昭和57年度～現在)<sup>38</sup>

1982年度(昭和57年度)改正では、次の改正(原則として全額損金不算入)が行われた<sup>39</sup>。

- ① 損金不算入割合を100%とする(改正前90%)。
- ② ①に伴い、基準交際費額より増加または減少した場合の課税強化または軽減措置は廃止する。
- ③ 定額基礎控除は、資本金5,000万円超の法人については廃止し、0とする(改正前200万円)。なお、資本金1,000万円以下の法人の年400万円、資本金1,000万円超5,000万円以下の法人の年300万円の定額控除は、そのままとする。

この改正に関して、1981年(昭和56年)の税制調査会の答申では、「……巨額にのぼる交際費の実態及びその支出額が毎年増加し続けているという事実に対する社会的批判には依然として厳しいものがある。したがって、この際、交際費に対する課税の全般的な強化を図るべきである」<sup>40</sup>とされている。

この後、上記③の定額基礎控除制度は、1994年度(平成6年度)改正以降、内容の変更が繰り返された。課税強化の改正として、1994年度(平成6年度)改正では、資本金5,000万円以下の法人に関して、控除限度額以下の部分の10%相当額が損金不算入とされ(改正前、

---

で0.025%へ、それぞれ引き下げられている。

また、1979年度(昭和54年度)改正では、①定額の基礎控除を原則として400万円から200万円に引き下げ、資本金1,000万円以下の法人は400万円、1,000万円超5,000万円以下の法人は300万円とし、②資本金基準の基礎控除を廃止している。

さらに、1981年度(昭和56年度)改正で、基準交際費の「105%」を超える部分の支出交際費の全額が損金不算入とされていた、その「105%」が「100%」に改められた。(吉牟田・前掲注(12)17-21頁参照。)

<sup>36</sup> 税制調査会「昭和46年度の税制改正に関する答申」1970年(昭和45年)12月7頁  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4512\\_s46zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4512_s46zeiseikaisei.pdf))。

<sup>37</sup> 税制調査会「昭和54年度の税制改正に関する答申」1978年(昭和53年)12月7頁  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5312\\_s54zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5312_s54zeiseikaisei.pdf))。  
なお、税制調査会「昭和51年度の税制改正に関する答申」1975年(昭和50年)12月5頁

([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5012\\_s51zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5012_s51zeiseikaisei.pdf))、  
税制調査会「昭和52年度の税制改正に関する答申」1977年(昭和52年)1月6頁

([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5201\\_s52zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5201_s52zeiseikaisei.pdf))  
も同旨である。

<sup>38</sup> 吉牟田勲教授は、この時期の制度を「交際費支出への懲罰的課税」と表現している。(吉牟田・前掲注(12)18頁参照。)

<sup>39</sup> 吉牟田・前掲注(12)18-21頁参照。

<sup>40</sup> 税制調査会「昭和57年度の税制改正に関する答申」1981年(昭和56年)12月4-5頁  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5612\\_s57zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5612_s57zeiseikaisei.pdf))。

限度額以下全額損金算入)、さらに、1998年度(平成10年度)改正で、同部分について20%相当額が損金不算入とされた<sup>41</sup>。

また、課税緩和の改正として、2002年度(平成14年度)改正では、資本金1,000万円超5,000万円以下の法人の定額基礎控除額が400万円に引き上げられ(改正前300万円)、2003年度(平成15年度)改正では、定額基礎控除を認める対象法人が資本金1億円以下の法人に拡大される(改正前資本金5,000万円以下)とともに、限度額以下の損金不算入割合が10%に引き下げられた(改正前20%)。そして、2009年度(平成21年度)改正では、資本金1億円以下の法人に認められる定額基礎控除額が600万円に引き上げられ(改正前400万円)、2013年度(平成25年度)改正では、同控除額が800万円に引き上げられるとともに、限度額以下の損金不算入措置が廃止された(改正前10%損金不算入)<sup>42</sup>。

さらに、課税緩和の改正として、2014年度(平成26年度)改正で、全法人を対象に、「1人当たり5,000円超の一定の飲食費」(接待飲食費)は、その50%につき損金算入が認められることとなった(一定の飲食費とは、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。))<sup>43</sup>。

これらのうち、課税強化の改正について、例えば、1994年(平成6年)の税制調査会の答申では、「交際費については、これを経費として容認した場合には、濫費の支出を助長するだけでなく、公正な取引を阻害することにもなるのではないか、また、企業による巨額な交際費支出が正常な価格形成を歪めているのではないか、といった問題点が指摘されている。そこで、法人の支出する交際費については、原則として、その全額を損金に算入しないこととしている」としたうえで、「ただし、中小企業については、一定額(定額控除枠)以下の支出交際費はその全額を損金に算入することとしているため、法人が支出する全交際費の半分近くがなお経費として控除される結果となっている。こうした状況は前述のような交際費課税の考え方から見て問題があるほか、この定額控除枠が商取引において真に必要とされる以上の交際費を支出する誘因となっている面も否定できない。したがって、現行の定額控除枠の範囲内の部分についても、一定割合は損金の額に算入しないこととすべきである」と述べられている<sup>44</sup>。

---

<sup>41</sup> 山本・前掲注(19)11-12頁、渡辺淑夫『法人税法〈令和元年度版〉』(中央経済社・2019年(令和元年))598-599頁参照。

<sup>42</sup> 山本・前掲注(19)11-13頁、渡辺・前掲注(41)596-600頁参照。

<sup>43</sup> 山本・前掲注(10)64頁、渡辺・前掲注(41)596頁参照。

なお、「1人当たり5,000円以下の一定の飲食費」に関しては、2006年度(平成18年度)改正で、交際費等の範囲から除外されている。これは、課税対象にしない少額の飲食費について、法解釈というより執行上の基準を示したものと考えられる。(山本・前掲注(19)100-101頁参照。)

<sup>44</sup> 税制調査会「平成6年度の税制改正に関する答申」1994年(平成6年)2月5頁

([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0602\\_h6zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0602_h6zeiseikaisei.pdf))。また、1996年(平成8年)の「法人課税小委員会報告」では、「……経営者が私的な交際費を法人の経費として控除したり定額控除額を利用するための会社分割が行われているといった問題の指摘もある」と

また、課税緩和の改正の理由については、例えば、山本守之教授は、「景気対策」(2002年度(平成14年度)改正)や「不況のため」(2003年度(平成15年度)改正)としている<sup>45</sup>。

さらに、2014年度(平成26年度)改正については、2013年(平成25年)の税制改正大綱で、「……景気回復の実感は中小企業や地域経済には未だ十分浸透していないと指摘されている。……景気回復の実感を広く行き渡らせるため……企業の交際費に着目した消費活性化のための措置……を講ずる」<sup>46</sup>と述べられている。

なお、2019年(令和元年)12月に公表された「令和2年度税制改正大綱」では、接待飲食費に係る損金算入の特例について、「一部の大企業において、接待飲食費の特例によって交際費が大きく変化している状況とは言えず、現預金の大幅な減少に寄与していないことから、資本金の額等が100億円超の大企業について、この特例の対象法人から除外する」と述べられており、企業におけるいわゆる内部留保(特に現預金)が増加していることを受けての改正が行われる見通しとなっている<sup>47</sup>。

#### (5) 学説における損金算入制限の理由

交際費等の損金算入が制限されている理由として、金子宏教授は、①法人の支出する交際費等の中には事業との関連性の少ないものもあることと、②交際費等の損金算入を無制限に認めると、いたずらに法人の冗費・濫費を増大させるおそれがあることを挙げており<sup>48</sup>、この2点は、他の学者も述べている<sup>49</sup>。

---

したうえで、「……現行の定額控除額内の支出交際費の損金不算入割合を更に引き上げることも必要ではないか」と述べられている。(税制調査会「法人課税小委員会報告」1996年(平成8年)11月54頁([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0811\\_houjinkazeisyouiinkai.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0811_houjinkazeisyouiinkai.pdf)。))

<sup>45</sup> 山本・前掲注(19)12頁参照。

<sup>46</sup> 自由民主党 公明党「平成26年度税制改正大綱」2013年(平成25年)12月1頁(<https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h25.12.12.pdf>)。

<sup>47</sup> 自由民主党 公明党「令和2年度税制改正大綱」2019年(令和元年)12月3頁([https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/140786\\_1.pdf?\\_ga=2.32949374.130089825.1578121032-1548002103.1576755282](https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/140786_1.pdf?_ga=2.32949374.130089825.1578121032-1548002103.1576755282))参照。

<sup>48</sup> 金子・前掲注(2)423頁参照。

<sup>49</sup> 事業関連性の観点は、岡村忠生教授、谷口勢津夫教授が、冗費・濫費の観点は、北野弘久教授、谷口勢津夫教授がそれぞれ挙げている。(岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』(成文堂・2007年(平成19年))171頁、谷口・前掲注(1)453頁、北野弘久『現代企業税法論』(岩波書店・1994年(平成6年))100頁参照。)また、それ以外の理由として、岡村忠生教授は、経費として飲食等の遊興が行われることに対する不公平感(遊興費の一部を国庫が負担することになると主張される)や相手方への課税が困難であること、役員・株主の消費支出と考えられる部分があることを、谷口勢津夫教授は、内部留保の充実・財務体質の改善などの政策的配慮を、それぞれ挙げている。(岡村・同171頁、谷口・前掲注(1)453頁参照。)

## (6). 制度の立法趣旨と課税が強化・維持されてきた背景

(1)～(4).で確認した税制調査会答申や税制改正大綱の記述から、制度の立法趣旨は、少しずつ変化してきていることがわかる。例えば、制度創設当初は「資本の蓄積」が趣旨の1つとして挙げられていたが、「令和2年度税制改正大綱」によれば、2020年度(令和2年度)に、企業におけるいわゆる内部留保が増加していることを受けての改正が行われる見通しとなっており、近年においては「資本の蓄積」という趣旨は姿を消している。

しかし、法人の「冗費・濫費の抑制」という内容に関しては、制度創設以降一貫して主張されており、(5).で確認した学説の内容も踏まえれば、これが制度の立法趣旨の中心をなすものであると考えられる(なお、学説で述べられている事業関連性の観点に関しては、第4章で考察する。) <sup>50</sup>。

また、制度の内容については、例えば、1961年度(昭和36年度)改正における実績基準・取引基準の廃止、1967年度(昭和42年度)改正における基準交際費制度の導入、1982年度(昭和57年度)改正における基準交際費制度の廃止など、少しずつ変化している。しかし、1961年度(昭和36年度)に20%であった損金不算入割合は徐々に増加されていき、1982年度(昭和57年度)改正では100%にされるなど、大法人においては、制度創設以降、課税自体は強化され続けてきたといえる <sup>51</sup>。

課税が強化・維持されてきた背景として、税制調査会答申では、企業による巨額の交際費支出や支出に対する社会的批判などが挙げられており、それら以外にも巨額な支出による価格体系のゆがみや公正な取引の阻害といった指摘も考慮していることが示唆されている。

---

<sup>50</sup> 本論文は、法人課税における交際費等をテーマとするものであるため、個人課税(所得税法)における交際費、接待費の取り扱いを検討しないが、ここで簡単に触れることで、法人において、交際費等の損金算入が制限されている理由を本文とは別の側面から考察する。

個人事業者の交際費、接待費については、必要経費と家事費の性質を併有している費用であって、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確に区分できる場合等は、その部分に限って必要経費に算入される(所得税法45条第1項1号、所得税法施行令96条)(金子・前掲注(2)317頁参照)。つまり、所得税法においては、法人における交際費課税制度のような規定はなく、交際費であっても、業務の遂行上必要とされれば、必要経費に算入されるのである。

法人と個人事業者とで交際費などの取り扱いが違う理由として、筆者は、法人は組織として成り立っているため、交際・接待行為をしなくても取引を行いやすいが、個人事業者の場合は、交際・接待行為をしないとそもそも取引を行うことが難しいということがあるのではないかと考える。また、法人の場合は、交際・接待行為をした人は、法人の財産を使って利益を享受することになり、自分の財産が減少することはないため、必要以上の支出をしてしまう可能性があるが、個人事業者の場合は、多額の支出をすると、自分の財産が減少することに直接つながることになり、過度な支出はある程度抑制されるため、法人における交際費課税制度のような制度は必要ないということも理由の1つではないかと考える。

このように、個人事業者に比べれば取引上交際・接待活動を行う必要性が低いこと、必要以上の過大な支出をしてしまう可能性があることなどの理由もあって、法人における交際費等は損金算入を制限されてきたものと考えられる。

ただし、筆者は、個人課税で、業務の遂行上必要であり、かつその必要部分を明確にできる場合には必要経費に算入されるのであれば、法人課税においてもそのような場合には、たとえ全額ではないにしても、損金に算入されるべきと考えられる。

なお、第4章では、個人課税との比較ではなく、法人課税における他制度との関係等から交際費等の事業関連性に関して考察する。

<sup>51</sup> 小松芳明『法人税法概説〔五訂版〕』(有斐閣・1993年(平成5年))117頁参照。

以上を踏まえれば、交際費課税制度は、企業による巨額の交際費支出、支出に対する社会的批判、巨額な支出による価格体系のゆがみ・公正な取引の阻害などを背景とした、冗費・濫費を抑制するための制度であるといえる。

ただし、近年(特に 2002 年度(平成 14 年度)改正以降)は、不況が原因と考えられる課税緩和の改正(接待飲食費や中小法人における交際費支出の取扱いに關しての改正)が行われており、制度の内容については、景気あるいは経済状況も考慮されていると考えられる。

本節では、交際費等概念を理解する一端として、交際費課税制度の立法趣旨や変遷について確認した。税制調査会の答申や学説によれば、制度の中心的な趣旨は、法人の冗費・濫費を抑制するというものであると考えられる。

次節では、第 1 節で述べた、「租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項では、不確定概念が多用されているため、納税者の法的安定性や予測可能性が守られていないのではないか」という問題意識について詳しく述べるために、交際費等の意義を確認し、租税特別措置法 61 条の 4 における不確定概念や交際費等の成立要件に関する複数の学説について検討する。



### 第3節 交際費等の意義と成立要件

本節では、交際費等の意義を確認した後、租税特別措置法61条の4第4項における不確定概念(「交際費、接待費、機密費その他の費用」「その他事業に係のある者等」「接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為」)の解釈について検討する。

また、交際費等該当性の判断においては、成立要件が整理されており、ある支出について、その成立要件を満たす場合に、交際費等に該当すると判断される。しかし、租税特別措置法61条の4第4項において不確定概念が多用されているため、成立要件についても、見解が分かれている。

そこで、本節では、成立要件についての学説も確認する。

#### 1. 交際費等の意義

交際費等は、租税特別措置法で以下のように定められている。

##### 第61条の4

4 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(以下この項において「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。)をいい、第1項に規定する接待飲食費とは、同項の交際費等のうち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。第2号において「飲食費」という。)であつて、その旨につき財務省令で定めるところにより明らかにされているものをいう。

- 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 飲食費であつて、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

そして、上記の「政令で定める金額」「政令で定める費用」は、租税特別措置法施行令で以下のように定められている。

第37条の5 法第61条の4第4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、同項に規定する飲食費として支出する金額を当該飲食費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 法第61条の4第4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、手拭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

以上のように、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」から、

- 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「飲食費であって、その飲食費として支出する金額を当該飲食費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が5,000円以下の費用」
- ③「カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手拭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」
- ④「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」
- ⑤「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」

を除いたものといえる<sup>52</sup>。

<sup>52</sup> 本文の①～⑤の費用は、福利厚生費、少額の飲食費、広告宣伝費、会議費、取材費であるため、交際費等から除かれているとされている。詳しくは、第2章で述べる。

## 2. 租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項における不確定概念の解釈

### (1). 「交際費、接待費、機密費その他の費用」の解釈

「交際費、接待費、機密費その他の費用」の解釈がなされた判決の一例として、静岡地方裁判所 1995 年(平成 7 年)10 月 13 日判決<sup>53</sup>が挙げられる。本件は、冷凍冷蔵設備の設計施工等の事業を営む株式会社が取引先店舗の開店に当たって贈呈した花輪や生花に係る費用が交際費等に該当するか、あるいは、広告宣伝費に該当するか等が争われた裁判である。

判決では、「……原告が冷凍設備等の設置工事を相手先店舗に対し、開店祝いとして花輪等を贈呈した行為は、いわゆる『つきあい』として慣行に従うという面が多分にあるものの、工事発注に対する謝意との今後の好誼を願う意図とを込めた祝賀の意思を表すことを主たる目的としたものと推認される所、それは、とりもなおさず、相手先店舗との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図る目的、すなわち交際目的にほかならず、したがって、本件花輪代は……交際費等に当たるといふべきである」とされている。つまり、裁判所は、「交際費、接待費、機密費その他の費用」を、交際目的の費用と解釈しているものと考えられる。そして、本判決は、控訴審判決、上告審判決でもそれぞれ支持されている<sup>54</sup>。

しかし、学説では、「交際費、接待費、機密費その他の費用」の解釈に関して、見解が分かれている。

松沢智教授は、「……文理解釈としても、……交際費以下の文言は例示ではあるが、その後を受けるその他の費用は、例示された費用と部分対全体の関係で同質のもの費用に限られる……」<sup>55</sup>と述べている。つまり、「交際費、接待費、機密費その他の費用」を、「交際費、接待費、機密費と同質性を持つ費用」と捉えている<sup>56</sup>。

これに対し、吉牟田勲教授は、「……企業の勘定科目として用いられまたは一般に呼ばれている費目を例示的に列挙しているに過ぎないので、科目のいかんを問わず、三要件をみただけで支出は交際費等と解すればよい」<sup>57</sup>と述べており、同質性は求められていないとしている。

このように、学説では、「交際費、接待費、機密費その他の費用」の解釈として、「交際費、接待費、機密費と同質性を持つ費用」と捉える考え方と、費用全般と捉える考え方の 2 つに分かれている。

<sup>53</sup> 静岡地判 1995 年(平成 7 年)10 月 13 日税資 214 号 27 頁。

<sup>54</sup> 東京高判 1996 年(平成 8 年)10 月 30 日税資 221 号 244 頁、最判 1997 年(平成 9 年)11 月 28 日税資 229 号 916 頁。

<sup>55</sup> 松沢智『新版 租税実体法(補正第 2 版)—法人税法解釈の基本原則—』(中央経済社・2003 年(平成 15 年)) 327 頁。

<sup>56</sup> なお、大淵博義教授は、「……現行の交際費等の定義では、交際費、接待費等と類似した性質の交際目的を意図した費用支出に限定されることから、資産の取得費用の費用配分である減価償却費はもとより、資産の取得のために要する費用(消耗品等)や人件費等の費用は、ここでの第 1 の要件である『交際費、接待費、機密費その他の費用』には該当しない」と述べ、同質性について会計上の性質にも触れている。(大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第 II 巻』(税務経理協会・2014 年(平成 26 年)) 257 頁。)

<sup>57</sup> 吉牟田勲「交際費等、寄付金、広告宣伝費」北野弘久編『租税実体法 I 判例研究日本税法体系 2』(学陽書房・1979 年(昭和 54 年))143 頁。

## (2). 「その他事業に係りのある者等」の解釈

「その他事業に係りのある者等」の解釈については、東京地方裁判所 1969 年(昭和 44 年)11 月 27 日判決<sup>58</sup>で、「ここにいう『事業に係りのある者』とは、近い将来事業と関係をもつにいたるべき者をも含み、これを除外する合理的理由はないが、だからといって、不特定多数の者まで含むものでないことは、右の文言からみても、また、前叙のごとき本条の立法趣旨に徴しても明らかである」と判示されている。

さらに、神戸地方裁判所 1992 年(平成 4 年)11 月 25 日判決<sup>59</sup>では、「右条項の趣旨からすれば、冗費濫費のおそれがあるのは、法人が取引先等のために支出した場合だけでなく、法人がその役員や従業員のために支出した場合も同様であり、また、措置法六二条三項(筆者注:現 61 条の 4 第 4 項) 括弧書きは、交際費等の範囲から『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』を除いており、従業員に対するこれらの支出が本来的には交際費等に当たるべきものであることを前提としていると解することができるから、同項の『その得意先、仕入先その他事業に係りのある者』とは、得意先、仕入先だけでなく、当該費用を支出した法人の役員及び従業員……も含まれると解するのが相当である」と判示されている。

以上のように、「得意先、仕入先その他事業に係りのある者等」には、①不特定多数の者は含まれないが、②近い将来事業関係を持つにいたるべき者は含まれ、さらに、③役員、従業員も含まれる、と解されている<sup>60</sup>。

ただし、接待等の相手方に事業関係者と不特定多数の者とが混在している場合は、その相手方が「その他事業に係りのある者等」に該当するか否かが問題となる。

上述の東京地方裁判所 1969 年(昭和 44 年)11 月 27 日判決<sup>61</sup>では、海運業者が支出したレセプション関係費について、交際費等であるか広告宣伝費であるかが争われた。本件レセプション関係費は、引揚船を遊覧船に模様替えするにあたり、粗末な引揚船の印象を払拭し、面目一新した容姿を公衆の観覧に供する意図のもと支出されたものであり、各種名簿より抽出して招待した者(団体利用の決定権をもつと推定される者約 1.5 万人)や、当日参観のために集まった招待券を持っていない者(約 5 万人)に対する、バスの利用、船内の参観、オゾン料理等の供給、ショルダーバッグの贈呈等に要した費用である。

裁判所は、本件レセプション関係費について、対象者が招待者に限られていなかったこと等の理由により、交際費等に該当しないと判示した。

この判決に対して、碓井光明教授は、「……招待客以外の者が混入しているということのみで、交際費の要件を欠くことになるとはいえないであろう」<sup>62</sup>と述べている。

<sup>58</sup> 東京地判 1969 年(昭和 44 年)11 月 27 日税資 57 号 591 頁。

<sup>59</sup> 神戸地判 1992 年(平成 4 年)11 月 25 日税資 193 号 516 頁。

<sup>60</sup> 山本・前掲注(19)70-72 頁参照。

<sup>61</sup> 東京地判 1969 年(昭和 44 年)11 月 27 日税資 57 号 591 頁。

<sup>62</sup> 碓井光明「交際費等の意義と範囲―課税強化の趨勢の中で―」税務弘報 31 卷 2 号(1983 年(昭和 58 年))8

また、武田昌輔教授も、条文において「その他事業に関係のある者等」とされていることから、接待等の対象となる者を狭く解することには疑問を呈しており、本件の場合、接待等の相手方を事業関係者と「不特定多数の者」とに区分する必要があるとして、裁判所が交際費等の要素を全く否認したことは問題であると述べている<sup>63</sup>。

このように、接待等の相手方に、事業関係者と不特定多数の者などが混在している場合には、「その他事業に関係のある者等」に該当するか否かの判断が難解なものとなっている。

### (3). 「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の解釈

田中治教授は、東京高等裁判所 2003 年(平成 15 年)9 月 9 日判決以前の判決では、接待、供応等の「行為」とは具体的に何をいうのか、「その他これらに類する行為」の内容と範囲は何か、についてほとんど触れられていない、と述べている<sup>64</sup>。

例えば、接待、供応に該当するか否かの判断が難解であることを示す事例として、東京高等裁判所 2010 年(平成 22 年)3 月 24 日判決<sup>65</sup>が挙げられる。

本件は、遊園施設の運営等を事業とする株式会社 X が、事業関係者等に対して交付した X の運営する遊園施設への入場及びその施設の利用等は無償とする優待入場券(以下、「本件優待入場券」という。)の使用に係る費用が交際費等に当たるか否か等が争われた裁判である。

この裁判の判決の中で、裁判所は、①X は、本件優待入場券を、X の役員において重要な取引先と判断した企業や、全国紙の役員等、X が特に選定したマスコミ関係者及びその家族に対して交付したこと、②本件優待入場券を使用する者は、X が運営する遊園施設を無償で入場・利用できること、③X が運営する遊園施設は、日本屈指の人気を得ており、その有償入場券の売価は、5,000 円前後であること、④X においては、本件優待入場券使用者に対して有償入場券使用者に対するのと同等の役務の提供をすることとして、施設の運営に当たっていたと認められること等から、X が本件優待入場券を発行し、使用させていたことについては、X の遂行する事業に関係のある企業及びマスコミ関係者等の特定の者に対し、その歓心を買って関係を良好なものとし X の事業を円滑に遂行すべく、接待又は供応の趣旨でされたと認めるのが相当であると判示している。

この判示に関しては、品川芳宣教授が、通達の取扱い等に照らしても、本件の X の行為が、接待、供応等に類するものであるか否かは必ずしも判然としないと述べていることから

---

頁。

<sup>63</sup> 武田昌輔「租税特別措置法六三条二項所定の「交際費」の意義について」判例評論 138 号(1970 年(昭和 45 年))23-24 頁参照。

<sup>64</sup> 田中治「製薬会社による英文添削料の差額負担は、租税特別措置法六一条の四第三項の「交際費等」に当たらないとされた事例」判例評論 550 号(2004 年(平成 16 年))24 頁参照。

なお、東京高判 2003 年(平成 15 年)9 月 9 日(萬有製薬事件・控訴審判決)では、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の解釈についての判示がなされている。詳しくは、第 3 章で述べる。

<sup>65</sup> 東京高判 2010 年(平成 22 年)3 月 24 日訟月 58 卷 2 号 346 頁。

66、接待、供応の内容・範囲が明らかになっていないため、本件の X の行為が接待、供応に該当するか否かの判断が難解になっているものと考えられる。

では、接待等の行為とは、どのように解釈すべきであろうか。

確井光明教授は、「接待、供応、慰安」といえるためには、ある程度実体的な支出でなければならないとして、例えば、会社を訪問した客に対して提供される茶菓等は、国語的な意味では「接待」に含まれるとしても、法にいう「接待」に含まれるとみることは困難である、と述べている<sup>67</sup>(なお、「広辞苑」によると、「接待」とは「客をもてなすこと」<sup>68</sup>、「供応」とは「①酒食を供して、もてなすこと②迎合すること」<sup>69</sup>、「慰安」とは「なぐさめて心を安らかにすること」<sup>70</sup>、「贈答」とは「物をおくったり、そのお返しをしたりすること」<sup>71</sup>とされている。)

ただし、上記の確井光明教授の見解に対しては、交際費課税制度は、もともと政策的な措置であるから、相手方にとって実体的に意味のある利益の存否などを問う必要はないし、そのような基準は明示されていないという反対論も考えられる<sup>72</sup>。

このように、判決や学説をみると、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の解釈や範囲については、必ずしも明確にはなっていないものと考えられる。

以上(1)～(3)より、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項については、不確定概念が多用されているため、その解釈に幅があることが理解される。

---

66 品川芳宣教授は、さらに、本件優待入場券は、我が国随一ともいえる遊園施設の利用券であって多くの人にとって使用価値も高く、有料入場券の 5,000 円程度の価値を有するものであるから、それを交付することは、「接待・贈答」等の色彩が強いものといえるのではないかと述べている。(品川芳宣「交際費等の範囲——優待入場券の無償交付と清掃業務委託料の差額——」TKC 税研情報 19 巻 2 号(2010 年(平成 22 年))48・49 頁参照。)

これに対して、大淵博義教授は、本件優待入場券使用者に対して、個別に接待、供応等の具体的行為を伴うものではないとして、本件の X の行為は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当しないと述べている。(大淵・前掲注(56)268 頁参照。)

67 確井・前掲注(62)9 頁参照。

68 新村出編『広辞苑 第七版』(岩波書店・2018 年(平成 30 年))1641 頁参照。

69 新村編・前掲注(68)755 頁参照。

70 新村編・前掲注(68)125 頁参照。

71 新村編・前掲注(68)1696 頁参照。

72 確井編・前掲注(62)10 頁参照。

### 3. 交際費等の成立要件

交際費等の成立要件については、主に、以下の「旧二要件説」「新二要件説」「三要件説」がある<sup>73</sup>。

- (i)旧二要件説… ①「支出の相手方」が事業に関係のある者等であること  
②「支出の目的」が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であること
- (ii)新二要件説… ①「支出の相手方」が事業に関係のある者等であること  
②「支出の目的」が接待等の行為により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ためであること
- (iii)三要件説 … ①「支出の相手方」が事業に関係の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であること

これらの説について、吉牟田勲教授は、目的と支出形態を区別した三要件説がすぐれていると評価しており<sup>74</sup>、多くの学者が三要件説を支持している<sup>75</sup>。

しかし、田中治教授や山田二郎教授は、旧二要件説に近い見解を示している<sup>76</sup>。

また、上記の新旧二要件説、三要件説以外にも、①「支出の相手方」、②「支出の目的」、③「比較的高額な支出」を成立要件とする説<sup>77</sup>や、①「支出の目的」、②「支出の相手先」、③「行為の具体的形態」、④「比較的高額な支出」、⑤「冗費、濫費性」を成立要件とする説<sup>78</sup>もある<sup>79</sup>。

<sup>73</sup> 吉牟田・前掲注(57)142頁参照。

<sup>74</sup> 吉牟田・前掲注(57)142頁参照。

<sup>75</sup> 吉牟田勲教授以外の三要件説支持者としては、松沢智教授や碓井光明教授、谷口勢津夫教授、大淵博義教授などが挙げられる。(松沢・前掲注(55)322頁、碓井・前掲注(62)9頁、谷口・前掲注(1)454頁、大淵・前掲注(56)251-255頁参照。)

<sup>76</sup> 田中治教授は、「法の規定からすれば、支出の『相手方』と『行為』の二つを中心に定められているとすることができる」(田中治・加藤貴子「観光バス運転手等に交付する金員の交際費該当性」税経通信 59巻13号(2004年(平成16年))201頁。)と述べている。また、山田二郎教授は、「支出先」と「支出態様」の2つを成立要件として挙げている。(山田二郎『山田二郎著作集I 租税法の解釈と展開(1)』(信山社出版株式会社・2007年(平成19年))270頁参照。)

<sup>77</sup> 東京地判1969年(昭和44年)11月27日税資57号591頁。

<sup>78</sup> 高梨克彦「交際費等」税法学300号(1975年(昭和50年))18-19頁参照。

<sup>79</sup> 大淵・前掲注(56)252-253頁参照。

なお、これらの要件のうち、「比較的高額な支出」と「冗費、濫費性」の2つの要件は、東京高判2003年(平成15年)9月9日(税資253号順号9426)では否定されている。

このように、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項において不確定概念が多用されているため、交際費等の成立要件についても、三要件説が中心ではあるものの、見解が分かれている。

ただし、三要件説については、「支出の目的」要件の根拠や内容が曖昧になっている。そこで、次項では、三要件説における「支出の目的」要件に関する問題について述べる。

#### 4. 三要件説における「支出の目的」要件に関する問題

同じ三要件説であっても、学説によって「支出の目的」要件の根拠が異なっている。

例えば、松沢智教授は、「接待、きょう応等の行為は、目的ではなく交際の目的で行なわれた具体的行為の種類（外形基準）に過ぎない。……従って、「慰安の目的」とか「贈答の目的」と等と説くことは誤りであって、交際費概念の建設には目的と行為の様子は区別しなければならぬ」<sup>80</sup>と述べ、「交際費、接待費、機密費その他の費用」の部分を「支出の目的」要件の根拠としている<sup>81</sup>。

この松沢智教授の見解に対して、碓井光明教授は、「……交際目的と他の目的とが峻別されるものかどうかは疑問である。……私は、むしろ、『接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為』という部分が、支出の様態を画すると同時に、目的をも規定したものと考えている」<sup>82</sup>と述べ、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の部分を「支出の目的」要件の根拠としている<sup>83</sup>。

このように、三要件説における「支出の目的」要件については、その根拠が学説によって異なっている。

ただし、上記の松沢智教授と碓井光明教授のいずれの説を採用するにしても、「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」という「支出の目的」要件の内容は、規定において明確に表現されていないものである<sup>84</sup>。そして、その内容が意味するところについて、田中治教授は、「かなり曖昧である」として、「ある支出が、取引関係の円滑な進行に役立つものと判断することは比較的容易であるところからすれば……、交際費の範囲は理由なく広がりかねない」と述べている<sup>85</sup>。

以上のことからすれば、「支出の目的」要件に関しては、その根拠や内容が明確とはいえないものとする。

---

<sup>80</sup> 松沢・前掲注(55)325-326 頁。

<sup>81</sup> 大淵博義教授も、「交際費、接待費、機密費その他の費用」に部分が「支出の目的」を表している旨の見解を示している。(大淵・前掲注(56)251 頁参照。)

<sup>82</sup> 碓井・前掲注(62)10 頁。

<sup>83</sup> 増井良啓教授も、「3 要件説とよばれる傾向は、『行為のために』という文言をさらに分解して目的と行為形態を別々の基準とし、……3 つの要件をたてる」と述べている。(増井・前掲注(11)277 頁。)  
なお、このような「支出の目的」要件の根拠の違いは、交際費等の除外規定(第 2 章で述べる。)を創設規定と解するか、確認規定と解するかに関わるものとされている。(碓井・前掲注(62)10-11 頁参照。)

<sup>84</sup> 田中・前掲注(64)24 頁参照。

<sup>85</sup> 田中・前掲注(64)24 頁。



本節では、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項については、不確定概念が多用されているため、その解釈に幅があることや、交際費等の成立要件について、複数の説が存在することを確認してきた。また、三要件説における「支出の目的」要件については、その根拠や内容が明確でないことも確認した。

次節では、租税法律主義を概観することで、筆者の問題意識(「租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項では、不確定概念が多用されているため、納税者の法的安定性や予測可能性が守られていないのではないか」)は、租税法律主義にその根拠があることを明確にする。

## 第 4 節 租税法律主義との関係

本節では、最初に、租税法律主義の概要(意義・歴史・機能・内容)を確認する。そして、その後、租税法律主義の観点から、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項において不確定概念が多用されていることによって生じている問題を明確にする。

また、交際費課税制度に関しては、通達で多くの定めが置かれているため、通達がなければ実際の適用が困難な点で、租税法律主義上の問題が指摘されることもある。そこで、本節では、租税法の法源という観点から通達の捉え方についても確認する。

### 1. 租税法律主義の意義

租税法律主義とは、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」という原則であり、これは、日本国憲法 84 条の「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。」という規定から導かれる<sup>86</sup>。

この租税法律主義は、租税公平主義と並び、租税法の全体を支配する基本原則とされる<sup>87</sup>。

### 2. 租税法律主義の歴史

租税法律主義は、13 世紀のイギリスにおいてその始まりをみることができる。近代以前の国家においては、封建領主や絶対君主が戦費の調達や個人的欲望の満足のために恣意的な課税を行うことが多かったが、1215 年のマグナ・カルタにおいて、各種の負担は、それを課される者の同意を要する、という原則が定められた<sup>88</sup>。この原則が発展し、1628 年の権利請願および 1689 年の権利章典によって、近代的意味における租税法律主義が確立した<sup>89</sup>。

<sup>86</sup> 金子・前掲注(2)78-80 頁参照。

<sup>87</sup> 金子・前掲注(2)78 頁、水野忠恒『大系租税法(第 2 版)』(中央経済社・2018 年(平成 30 年))8-14 頁参照。

<sup>88</sup> 金子・前掲注(2)79 頁参照。

<sup>89</sup> 金子・前掲注(2)79-80 頁、水野・前掲注(87)8 頁参照。

その後、他の諸国においても、ボストン茶会事件(1773年・アメリカ)や人権宣言(1789年・フランス)において租税法律主義の思想が主張され、やがて各国において憲法原理として承認されるようになったのである<sup>90</sup>。

### 3. 今日における租税法律主義の機能(法的安定性と予測可能性)<sup>91</sup>

このように発展してきた租税法律主義の今日における機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにある。今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもなしえない。むしろ租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである。その意味で、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましいのである。

### 4. 租税法律主義の内容<sup>92</sup>

3.で述べたような機能を持つ租税法律主義の内容とは、どのようなものであろうか。

金子宏教授は、その内容として、「課税要件法定主義」「課税要件明確主義」「合法性の原則」「手続的保障原則」「遡及立法の禁止」「納税者の権利保護」の6つを挙げている<sup>93</sup>。

ここでは、この6つのうち、「課税要件法定主義」と「課税要件明確主義」について述べる。

#### (1). 課税要件法定主義

課税要件法定主義とは、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は国民代表議会の定める法律によって規定されなければならない、とする原則である<sup>94</sup>。

法律と行政立法(政令・省令等)との関係については、課税要件法定主義の要請からして、法律の根拠なしに政令・省令等で新たに課税要件に関する定めをなすことはできない。また、法律の定め違反する政令・省令等も効力を持たない。

日本国憲法は、行政権による立法を全面的に排除する趣旨ではなく、一定の範囲でそれを

---

<sup>90</sup> 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣・2010年(平成22年))46頁、水野・前掲注(87)8-9頁参照。

<sup>91</sup> 本項は、金子・前掲注(2)80頁を参照して記述している。

<sup>92</sup> 本項は、全般において金子・前掲注(2)81-87頁を参照して記述している。なお、金子・前掲注(2)以外で参考にした文献等は、その都度注に記している。

<sup>93</sup> 岡村忠生教授もほぼ同旨の見解を示しているものと考えられる。(岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法〔第7版〕』(有斐閣・2013年(平成25年))31-37頁参照。)なお、佐藤英明教授は、「合法性の原則」は、租税公平主義の内容であると主張している。(佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣・2007年(平成19年))67-70頁参照。)

<sup>94</sup> 水野・前掲注(87)10頁参照。

認めていると解される<sup>95</sup>ことから、租税立法においても、租税に関する定めを政令・省令等に委任することは許されると解される<sup>96</sup>。そして、課税要件法定主義の趣旨からして、それは具体的・個別的委任に限られ、一般的・白紙的委任は許されないとされる<sup>97</sup>。具体的・個別的委任であるというためには、委任の目的・内容および程度が委任する法律自体の中で明確にされていなければならない<sup>98</sup>。

## (2) 課税要件明確主義

課税要件明確主義とは、法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない、という原則である<sup>99</sup>。これは、みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、また納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねないことによる<sup>100</sup>。

したがって、租税法においては、課税リスクの最小化の見地から行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解すべきであり、また不確定概念(抽象的・多義的概念)を用いることにも十分慎重でなければならないとされる<sup>101</sup>。

この不確定概念について、金子宏教授は、次の2種類に分けられるとしている。

- ① その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意味を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や濫用をまねくおそれがあるものであり、終局

---

<sup>95</sup> 日本国憲法 73 条前文および同条 6 号において、「内閣は、他の一般行政事務の外、左の事務を行ふ。」  
「この憲法及び法律の規定を実施するために、政令を制定すること。但し、政令には、特にその法律の委任がある場合を除いては、罰則を設けることができない。」と規定されている。

<sup>96</sup> 北野弘久『税法学原論〔第 7 版〕』(勁草書房・2016 年(平成 28 年))74 頁、清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房・2013 年(平成 25 年))30 頁参照。

<sup>97</sup> 北野・前掲注(96)74-75 頁、水野・前掲注(87)10 頁、清永・前掲注(96)30 頁参照。  
なお、清永敬次教授は、何をもって一般的・白紙的委任と考えるかは問題である旨の見解を示している。(清永・同 30 頁参照。)

<sup>98</sup> 北野・前掲注(96)74-75 頁参照。  
なお、同旨の判決として、大阪高判 1968 年(昭和 43 年)6 月 28 日は、「……租税法律主義の原則から、法律が命令に委任する場合には、法律自体から委任の目的、内容、程度などが明らかにされていることが必要であり、損金益金への算入不算入といった課税要件について、法律で概括的、白地的に命令に委任することは許されないと解するのが相当である」としている。(大阪高判 1968 年(昭和 43 年)6 月 28 日行集 19 卷 6 号 1130 頁。)

<sup>99</sup> 仙台高判 1982 年(昭和 57 年)7 月 23 日判時 1052 号 3 頁。

<sup>100</sup> 佐藤英明教授も、「課税要件法定主義の補完」と「予測可能性の確保」の 2 つの観点から課税要件明確主義は重視されるべき旨を述べている。(佐藤・前掲注(93)61 頁参照。)  
谷口勢津夫教授は、納税者の立場からすると、「課税要件明確主義」の要請が満たされて初めて、租税法律主義の予測可能性・法的安定性保証機能を十分に発揮することができると述べている。(谷口・前掲注(1)30 頁参照。)

<sup>101</sup> 北野・前掲注(96)74 頁参照。  
なお、谷口勢津夫教授は、行政庁の要件裁量を認めなければ、行政による恣意的課税の余地は法理論上完全に排除され、租税法律主義は貫徹されることになるとしながらも、要件裁量を認めたとしても、不確定概念につき合理性を持つ複数の解釈可能性は存在し得るため、法律によらない課税や恣意的ないし不当な課税に直ちにつながるわけではないと述べている。(谷口・前掲注(1)30 頁参照。)

目的ないし価値概念を内容とする不確定概念<sup>102</sup>

② 中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるもの

租税法規が、①の不確定概念を用いた場合には、その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解すべきであるのに対し、②の不確定概念を用いた場合には、その必要性和合理性が認められる限り、課税要件明確主義に反するものではない、と考えられる。

つまり、金子宏教授は、その不確定概念が①に該当するか②に該当するかによって、課税要件明確主義に反するか否かを判断すべきであると述べている<sup>103</sup>。

## 5. 通達

通達とは、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用方針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令のことである(国家行政組織法 14 条 2 項)。通達は、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない。したがって、通達は租税法の法源<sup>104</sup>ではない<sup>105</sup>。

しかし、実際には、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしている、といっても過言ではない。各税務署における租税法規の統一的な執行を確保するためには、通達が必要だからである<sup>106</sup>。また、納税者側においても、通達の存在がなければ、租税法律主義の機能である国民の経済生活における法的安定性と予測可能性が保障され難いことになる<sup>107</sup>。

ただし、通達のこのような重要性にかんがみ、その内容は法令に抵触するものであってはならない。つまり、法令が要求している以上の義務を通達によって納税者に課すことがあってはならないと同時に、法令上の根拠なしに通達限りで納税義務を免除したり軽減したりすることも許されない<sup>108</sup>。

<sup>102</sup> 例として、金子宏教授は、「公益上必要のあるとき」と「景気対策上必要があるとき」を挙げている。

<sup>103</sup> なお、増田英敏教授は、不確定概念の使用が課税要件明確主義に抵触するか否かの判断基準として、本文の金子宏教授の学説を踏まえたうえで、①不明確な規定であっても立法趣旨を踏まえた趣旨解釈によりその意味を明確にできるか否か、②その規定によると公権力の恣意や乱用を招く恐れがあるか否か、③その不明確な文言の使用に課税の公平を確保するといった合理的理由が存在するか否か、の3つを挙げている。(増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』(成文堂・2019年(令和元年))31頁参照。)また、谷口勢津夫教授は、不確定概念の使用に当たって、予測可能性・法的安定性の犠牲を最小限度にとどめるために、立法者は、規定の趣旨・目的を個別的・具体的に明らかにし、それに照らして当該概念の意味を明らかにできるとの判断を先行させ、かつ、公表される立法理由の中で明示すべきであると述べている。(谷口・前掲注(1)29-30頁参照。)

<sup>104</sup> 租税法の法源とは、租税に関する法の存在形式のことをいう。租税法の法源には、憲法、法律、命令、条例、規則等の国内法源と、条約、交換公文等の国際法源とがある。(金子・前掲注(2)107頁参照。)また、行政先例法(慣習法)、判例法も法源に含まれるものと解されている。(品川芳宣『租税法律主義と税務通達—税務通達をめぐるトラブルの実践的解決への示唆』(ぎょうせい・2003年(平成15年))26頁参照。)

<sup>105</sup> 金子・前掲注(2)115-116頁参照。

<sup>106</sup> 金子・前掲注(2)116頁参照。

<sup>107</sup> 品川・前掲注(104)30頁参照。

<sup>108</sup> 金子・前掲注(2)116頁参照。

以上より、内容が法令に抵触しない限り、通達は、納税者の法的安定性や予測可能性を保障するために必要であると考えられる。

本節では、ここまでで租税法律主義を概観してきた。そこで、次項では、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項において不確定概念が多用されていることによる、租税法律主義上の問題を確認する。

#### 6. 租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項における不確定概念多用がもたらす問題

ある支出が交際費等に該当するか否かは、所得測定に重要な影響をもたらすため、法人にとっては大きな問題となる<sup>109</sup>。

しかし、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項に関して、松沢智教授は、税法は、課税要件明確主義を原則としているため、「……ケースバイケースで交際費になったり、給与または福利厚生費、或いは広告宣伝費となったりするのは、明確性に違反……することになる」とし、「交際費の範囲につき必ずしも明確ともいえない」と述べている<sup>110</sup>。

このように、交際費等該当性、あるいは、交際費等と隣接費用との区分の判断が難解であるため、納税者の法的安定性や予測可能性が守られない事態が生じており、このことは、本節で確認してきた租税法律主義の観点から問題であると考えられる。そして、その難解である要因は、「交際費、接待費、機密費その他の費用」「その他事業に係のある者等」「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」といった不確定概念が何を示しているのかが明確でないこと(本章第 3 節参照)ではないかと考える(不確定概念多用により、交際費等該当性の判断基準が不明確になっている。)

ただし、金子宏教授の説によれば、例え法が不確定概念を用いていても、その不確定概念が「法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるもの」であれば、その規定は課税要件明確主義に反するものではない。

そこで、次項では、交際費課税制度の立法趣旨によって、交際費等該当性の判断基準が明確になるか否かを検討する。

---

<sup>109</sup> 増田英敏「税法上の交際費等の意義とその判断要件—萬有製薬事件」税務事例 36 卷 2 号(2004 年(平成 16 年))3 頁参照。

<sup>110</sup> 松沢・前掲注(55)318 頁。

同旨の見解として、北野弘久教授は、法は、交際費等の範囲を決定する尺度を十分に示していない旨述べている。(北野弘久『税法学の基本問題』(成文堂・1972 年(昭和 47 年))159 頁参照。)

また、田中治教授も、租税特別措置法において、明確な交際費等の定義、判断基準の定めがないと述べている。(田中・加藤・前掲注(76)199 頁参照。)

## 7. 趣旨解釈による交際費等該当性の判断

制度の立法趣旨を考慮して、交際費等該当性の判断を行うとする考え方は、学説で述べられている。しかし、趣旨解釈によっても、必ずしも交際費等該当性の判断基準が明確になるとはされていない。

田中治教授は、交際費等該当性の判断基準の1つとして、冗費、濫費の抑制、資本蓄積の阻害の防止といった制度の立法趣旨が規範的な意味をもつとしているが、「何をもって、冗費、濫費というかは難しい問題である」として、立法趣旨を考慮しても、判断基準として不明確な部分が残る旨の見解を示している<sup>111</sup>。

立法趣旨から導かれる判断基準に関して、碓井光明教授は、「相手方にとって実体的に意味のあるほどの利益となる支出」のみを交際費等とすべきであるとしている<sup>112</sup>。しかし、そのような利益の存否を判断することが困難であることに関しては、否定していない<sup>113</sup>。

また、高梨克彦氏は、「冗費、濫費性」そのものを交際費等の成立要件の1つに挙げているが、その冗費、濫費性については「ある種の不確定評価概念」としており、必ずしも明確に判断できるものではないことを示唆している<sup>114</sup>。

このように、上記学説では、そもそも冗費、濫費という概念が明確でないことが示唆されており、筆者は、趣旨解釈によっても、交際費等該当性の判断基準は明確になっていないものとする。

以上より、趣旨解釈によっても交際費等該当性の判断基準は明確にならないため、租税特別措置法61条の4第4項における不確定概念は、金子宏教授が述べているところの「法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるもの」には該当せず、その使用は課税要件明確主義の観点から問題があるものとする。

---

<sup>111</sup> 田中・前掲注(64)26頁参照。

<sup>112</sup> 碓井・前掲注(62)10頁参照。

<sup>113</sup> 碓井・前掲注(62)10頁参照。

<sup>114</sup> 高梨・前掲注(78)19-29頁参照。

## 第5節 小括

本章では、法人課税分野における交際費等の意義や成立要件を確認し、租税法律主義を概観することで、交際費課税制度に関する問題意識を明確にした。また、交際費等概念を理解するための一端として、交際費課税制度の立法趣旨や変遷についても確認した。

第1節では、交際費課税制度に関する問題意識を簡潔に述べた。

第2節では、交際費等は、租税特別措置法61条の4がない場合には損金に算入できるが、法人の冗費・濫費を抑制するという立法趣旨のもと、同法によって損金算入が制限されているのであり、この立法趣旨は制度創設時から平成以降にかけて引き継がれているものであることを確認した。

第3節、第4節では、租税特別措置法61条の4第4項において、「交際費、接待費、機密費その他の費用」「事業に関係のある者等」「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」といった不確定概念が多用されているため、交際費等該当性の判断基準が明確でなく、納税者の法的安定性や予測可能性が守られていないことを指摘した。

租税法は、租税法律主義を基本原則としており、その内容の1つである、課税要件明確主義では、法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない、とされている。つまり、法が不確定概念を多用しているために、交際費等該当性の判断基準が明確でないとなれば、納税者の法的安定性や予測可能性が守られないことになってしまい、その規定は、租税法律主義上の問題を抱えていることになるのである。

ただし、第4節では、例え法が不確定概念を用いていても、その不確定概念が「法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるもの」であれば、その規定は課税要件明確主義に反するものではない、とされていることも確認した。しかし、そもそも冗費、濫費という概念が明確でないため、趣旨解釈によっても、租税特別措置法61条の4第4項における不確定概念の意義は明確になっておらず、課税要件明確主義の観点からは問題があるものと考えられる。

以上のことからすれば、交際費課税制度は、法人の冗費、濫費という「曖昧なもの」を規制しようとする制度であるため、交際費等の定義規定においてある程度の不確定概念を使用することはやむを得ないものとする。しかし、租税特別措置法61条の4の規定は、多義的な文言をあまりに多く使用しているため、解釈に幅ができてしまい、納税者の法的安定性や予測可能性が守られない事態になっているのである。

そこで、次章では、本章の内容を踏まえ、交際費等と隣接費用との区分について検討する。

## 第2章 交際費等と隣接費用との区分

前章で述べたように、交際費等の定義規定には、不確定概念が多用されているため、交際費等該当性の判断が難解なものとなっている。そのため、通達で交際費等と各種隣接費用との区分が定められている。

そこで、本章では、通達によって隣接費用との区分が明確になっているのかを検討し、さらに、隣接費用の中でも特に区分の判断基準が明確でない寄附金との区分についても検討する。第1節では、法令で交際費等から除外されている費用を確認する。第2節では、通達における隣接費用との区分についての定め(一部)や通達の規定の基となっている基準が存在するという学説を確認し、租税法律主義や租税法の法源の観点も踏まえたうえで、通達によって区分が明確になっているといえるのか否かを検討する。第3節では、交際費等と寄附金との区分の判断基準について、学説を参照しながら検討する。第4節では、本章を小括する。

### 第1節 交際費等の除外規定

前章で述べたが、交際費等から除外される費用として、租税特別措置法61条の4第4項括弧書きおよび租税特別措置法施行令37条の5において、以下の5つが規定されている。

- 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「飲食費であって、その飲食費として支出する金額を当該飲食費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が5,000円以下の費用」
- ③「カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手拭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」
- ④「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」
- ⑤「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」

渡辺淑夫教授は、①～⑤の費用が交際費等から除かれている理由として、①については、いわゆる「福利厚生費」として処理されるべきものであるため、②については、交際費課税制度の立法趣旨に鑑み、専ら社外の者を対象とする少額の飲食費までは課税対象にしないため、③については、「広告宣伝費」に該当するものであるため、④については、いわゆる「会議費」であるため、⑤については、いわゆる報道、出版等のための「取材費」であるが、これらの取材等には若干の飲食や物品の贈与を伴うことが多いものの、とりたてて交際・接



待と称するに至らない程度のもものは特に損金不算入の規制を加えていない、としている<sup>115</sup>。

以上の5項目に関しては、法令で交際費等から除外されているが、現実の問題としては、この5項目以外のもので交際費等との区分が必ずしも明らかでないものも多い<sup>116</sup>。

そこで、次節では、通達による交際費等と各種隣接費用との区分について述べる。

## 第2節 通達からみた区分と「解釈基準」

前章で述べたように、通達は、租税法の法源ではないものの、その内容が法令に抵触しない限り、納税者の法的安定性や予測可能性という観点からは必要なものである。

本節では、通達における交際費等と隣接費用との区分(一部)と、通達の規定の基となっている基準が存在するという学説を確認し、通達によって区分が明確にされているといえるかという点について言及する。

### 1. 広告宣伝費との区分

広告宣伝費とは、「購買意欲を刺激する目的で商品等の良廉性を広く不特定多数の者に訴えるための費用」<sup>117</sup>であり、販売促進費の1つである<sup>118</sup>。また、交際費等も同様に、販売促進を意図するものであるから、両者には、支出する態様において類似性がある<sup>119</sup>。

そこで、広告宣伝費と交際費等との区分として、租税特別措置法関係通達では次のように定められている。

---

<sup>115</sup> 渡辺・前掲注(41)603-604 頁参照。

<sup>116</sup> 渡辺・前掲注(41)605-606 頁参照。

<sup>117</sup> 東京高判 1964 年(昭和 39 年)11 月 25 日税資 38 号 861 頁。

<sup>118</sup> 大淵・前掲注(56)306 頁参照。

<sup>119</sup> 大淵・前掲注(56)306 頁参照。

61 の 4(1)-9 不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図するものは広告宣伝費の性質を有するものとし、次のようなものは交際費等に含まれないものとする。

- (1) 製造業者又は卸売業者が、抽選により、一般消費者に対し金品を交付するために要する費用又は一般消費者を旅行、観劇等に招待するために要する費用
- (2) 製造業者又は卸売業者が、金品引換券付販売に伴い、一般消費者に対し金品を交付するために要する費用
- (3) 製造業者又は販売業者が、一定の商品等を購入する一般消費者を旅行、観劇等に招待することをあらかじめ広告宣伝し、その購入した者を旅行、観劇等に招待する場合のその招待のために要する費用
- (4) 小売業者が商品の購入をした一般消費者に対し景品を交付するために要する費用
- (5) 一般の工場見学者等に製品の試飲、試食をさせる費用(これらの者に対する通常の茶菓等の接待に要する費用を含む。)
- (6) 得意先等に対する見本品、試用品の供与に通常要する費用
- (7) 製造業者又は卸売業者が、自己の製品又はその取扱商品に関し、これらの者の依頼に基づき、継続的に試用を行った一般消費者又は消費動向調査に協力した一般消費者に対しその謝礼として金品を交付するために通常要する費用

(注) 例えば、医薬品の製造業者(販売業者を含む。)における医師又は病院、化粧品の製造業者における美容業者又は理容業者、建築材料の製造業者における大工、左官等の建築業者、飼料、肥料等の農業用資材の製造業者における農家、機械又は工具の製造業者における鉄工業者等は、いずれもこれらの製造業者にとって一般消費者には当たらない。

## 2. 福利厚生費との区分

交際費等と福利厚生費は、従業員等に対する経済的利益の供与という点で共通性・類似性が認められる<sup>120</sup>。

そこで、福利厚生費と交際費等との区分として、租税特別措置法関係通達では以下のよう

61 の 4(1)-10 社内の行事に際して支出される金額等で次のようなものは交際費等に含まれないものとする。

- (1) 創立記念日、国民祝日、新社屋落成式等に際し従業員等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
- (2) 従業員等(従業員等であった者を含む。)又はその親族等の慶弔、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

<sup>120</sup> 大淵・前掲注(56)291 頁参照。

### 3. 給与との区分

給与についても、福利厚生費と同様、従業員等に対する経済的利益の供与という性質があるため、交際費等との区分が問題となる<sup>121</sup>。

そこで、給与と交際費等との区分として、租税特別措置法関係通達では以下のように定められている。

61の4(1)-12 従業員等に対して支給する次のようなものは、給与の性質を有するものとして交際費等に含まれないものとする。

- (1) 常時給与される昼食等の費用
- (2) 自社の製品、商品等を原価以下で従業員等に販売した場合の原価に達するまでの費用
- (3) 機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給したもののうち、その法人の業務のために使用したことが明らかでないもの

### 4. 通達による区分の問題点

#### (1). 通達に定められていない場合

1.~3.以外にも、租税特別措置法関係通達 61の4(1)-1~61の4(1)-21において、交際費等と各種隣接費用との区分が定められている。

しかし、上記の通達の確認からも分かるように、起こり得るすべてのケースを想定して定めることは不可能であり、実際には、通達に定められていないケースも存在する。そして、そのようなケースについては、通達を用いても、区分が明らかでなく、納税者の法的安定性や予測可能性が守られないことがあり得るのである。

#### (2). 課税要件法定主義上の問題

山本守之教授は、「……課税要件の最も重要となる部分は法律ではなく膨大な通達に定め、通達で金額要件、適用要件、相手方要件を定め、通達がなければ実際の適用が困難となっているため租税法律主義（課税要件法定主義）に反している点が問題である」<sup>122</sup>と述べている。

また、渡辺淑夫教授は、通達では、次の6つの基準(以下、本論文において「解釈基準」という。)によって、具体的な交際費等の例示と隣接費用との区分を示している、と述べている<sup>123</sup>。

- ①「事業必要性基準」… その支出の基因となる行為(以下、②~⑥において「行為」という。)又は支出が、法人の事業遂行上必要なものであること。
- ②「特定者基準」… その行為又は支出の相手方が、特定の事業関係者等であって、

<sup>121</sup> 大淵・前掲注(56)291頁参照。

<sup>122</sup> 山本・前掲注(10)63頁。

<sup>123</sup> 渡辺・前掲注(41)606頁参照。

- 不特定多数の一般消費者ではないこと。
- ③「目的基準」 … その行為又は支出の目的が、正当な商取引以外において、専ら相手方の歓心を買ひ、あるいはこれに迎合することにより自己に有利な取引関係等の円滑な進行や環境作りを図ることにあること。
  - ④「公正取引基準」 … その行為又は支出が、専ら法人の裁量により相手方に利益を供与することを意図して行われるものであって、相手方から適法かつ公正な取引の対価として公然とこれを請求できるような性質のものではないこと。
  - ⑤「社会通念基準」 … その行為の内容や支出金額が、社会通念上、相手方において接待、供応、慰安、贈答その他の行為により利益の供与を受けたと認識できる程度以上のものであること。
  - ⑥「無権限基準」 … その利益の供与が金銭又は金銭以外の資産を贈与する方法で行われる場合には、相手方がその贈与を受けた金銭又は資産をどのような目的に費消し、又は使用するかについては、専ら相手方の自由裁量に委ねられ、法人にはその権限がないこと。

以上を踏まえると、通達で定められている「金額要件」「適用要件」「相手方要件」等は、上記の「解釈基準」を根拠としており、通達が、法で規定していない独自の基準によって交際費等の範囲を定めている可能性がある。

したがって、租税法律主義や租税法の法源(第1章第4節5.参照)の観点から、交際費等と隣接費用との区分の最終的な根拠は、通達ではなく、法に求めるのが妥当であり、通達によっても交際費等と隣接費用との区分が明確になっているとはいえないものとする。

次節では、隣接費用の中でも特に判断基準が明確にされていない、寄附金との区分について、学説を参照しながら検討する。

### 第3節 交際費等と寄附金との区分

#### 1. 寄附金の損金不算入制度の概要

寄附金は、法人税法 37 条第 7 項で以下のように定められている。(なお、寄附金の除外項目を挙げている括弧書き(「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。」の部分)については、以下、本論文において「37 条 7 項括弧書き」という。)

#### 第 37 条

7 前各項に規定する寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与<sup>124</sup>又は無償の供与(広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。)をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。

また、法人税法 37 条第 8 項では、以下のように、低額で資産の譲渡または経済的な利益の供与をした場合も、時価と対価との差額が寄附金に含まれることを規定している。

8 内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。

このように定められた寄附金について、法人税法 37 条第 1 項は、統一的な損金算入限度額を設け、その範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入しないこととしている<sup>125</sup>。寄附金の損金算入が制限されている理由については、金銭等の贈与や経済的利益の無償の供与の中には、事業に関連があるか否かが明確でないものが含まれているためと考えられる<sup>126</sup>。詳しくは、次項と第 4 章で述べる。

<sup>124</sup> ここでいう贈与とは、民法(549 条)における贈与概念の借用概念とされている。(谷口・前掲注(1)452 頁参照。)

なお、民法 549 条では、「贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思を表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる。」と定められている。

<sup>125</sup> 金子・前掲注(2)407 頁参照。

なお、普通法人の損金算入限度額は、「当該事業年度終了の時における資本金等の額を 12 で除し、それに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の 1000 分の 2.5 に相当する金額」と「当該事業年度の所得の金額の 100 分の 2.5 に相当する金額」の合計額の 4 分の 1 に相当する金額である(法人税法施行令 73 条第 1 項 1 号)。(金子・前掲注(2)407 頁参照。)

<sup>126</sup> これに対して、北野弘久教授は、寄附金は、本来的な必要経費の性格をもつものではないが、会社が社

## 2. 交際費等と寄附金との区分の検討

### (1). 区分が問題となるケース

法人税法 37 条第 7 項で定められている寄附金の範囲については、複数の異なった考え方がある。

例えば、岡村忠生教授は、寄附金の範囲について、次の 3 つの説があると述べている<sup>127</sup>。

- ① 「通説は、寄附金の範囲を画する贈与および無償の供与の概念を、費用性(事業関連性や必要性)によって画定するのではなく、相手方からの直接的な対価の流入を伴わない資産の譲渡や役務の提供の全てを含む極めて広いものと捉える。このことから、費用性の認められる無償の支出、たとえば広告宣伝費や見本品費、交際費、接待費、福利厚生費の支出も、そのままでは寄附金に含まれることになる。そこでこれを避けるため、37 条 7 項括弧書が、これらを寄附金の範囲から排除していると理解することになる。この考え方からは、括弧書の項目は、創設的な限定列举と解されることになる。」
- ② 「費用性の認められるもの、あるいはそれが明白なものについては、無償により支出されても寄附金には該当せず、損金として認めるべきであるとする考え方がある。……この考え方では、寄附金とは、費用性のない支出のうち、無償のものということになる。また、37 条 7 項括弧書にあげられた広告宣伝費等の項目は確認的な例示に過ぎず、他にも寄附金とはされない無償取引が存在しうることになる。」<sup>128</sup>
- ③ 「費用性のない支出は、その全額が損金に算入されるべきではないから、寄附金に該当しないとする考え方がある。それによれば、こうした支出は、22 条 3 項の損金にも該当しないことになる。つまり、寄附金とは、費用性の認められる支出のうち、無償のものということになる。」

---

会単位として存在する以上はある程度の寄附を行うことは必要であり、「一種の義務的経費」の側面をもつため、損金算入が制限されている旨の見解を示している。(北野弘久『現代税法講義〔五訂版〕』(法律文化社・2009年(平成21年))105頁参照。)

<sup>127</sup> 本文の①～③の説は、それぞれ岡村・前掲注(49)158-159頁を引用している。

なお、大淵博義教授は、寄附金の範囲についての説を、④寄附金における事業関連性の捉え方と、⑤37 条 7 項括弧書きの 2 つの側面から論じているが、本文で述べている岡村忠生教授とほぼ同様の説を示しているものと考えられる。

詳しく述べると、④に関しては、④-1 寄附金とは、事業関連性の有無を問わず、直接的な対価を伴わない支出であるという説、④-2 寄附金とは、事業に関係なく支出される金銭等の贈与をいい、その支出が事業に関係のあるものであれば、寄附金には該当しないという説、④-3 寄附金とは、事業に関連するものであり、事業に関連のない寄附金は利益処分による寄附金として損金の額に算入されないという説、の 3 つがあり、⑤に関しては、⑤-1 限定列举であるという説、⑤-2 販売費・一般管理費の営業費用の性質をもつものに限り寄附金から除外される(営業費用の性質をもつものは 37 条 7 項括弧書きに含まれる)という説、⑤-3 事業に関連した費用は寄附金から除外される(事業に関連した費用は 37 条 7 項括弧書きに含まれる)という説、の 3 つがあると述べている。(大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開第 I 巻〔改訂増補版〕』(税務経理協会・2013年(平成25年))558-563頁参照。)

<sup>128</sup> 岡村忠生教授は、②の考え方は、法人税基本通達にもあらわれているとして、以下のように述べている。「通達は子会社整理のための損失負担や子会社再建のための無利息貸付等を寄附金から除外しているが(基通 9-4-1、9-4-2)、『その損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙ることになる』という要件から理解されるように、その理由は、費用性が認められることに求められる。」(岡村・前掲注(49)158頁。)

これらをまとめると、以下のように表現できる。

- ① 寄附金は費用性(事業関連性や必要性)があるかないかにかかわらずのものであるが、費用性の認められる 37 条 7 項弧書きの項目に限って寄附金から除外する。
- ② 費用性の認められるもの、あるいはそれが明白なものについては、寄附金には該当しない。したがって、37 条 7 項括弧書きの項目は、例示である。
- ③ 寄附金とは、費用性の認められる支出のうち、無償のものである。

これらの説について、①が通説とされているが、②を支持する学者もいる<sup>129</sup>。③については、少数説とされる<sup>130</sup>。

このように、寄附金の範囲については、事業関連性や必要性の捉え方が 1 つのポイントになっているものと考えられる。

ここで、交際費等概念における事業関連性の捉え方について学説をみると、田中治教授は、事業に関連していることは、交際費等該当性の判断に重要な影響を与える旨の見解を示している<sup>131</sup>。ただし、前章で述べたとおり、交際費等については、事業関連性が少ない場合もあるとされている(第 1 章第 2 節 3.(5)参照)。

このように、交際費等該当性の判断においては、事業関連性そのものが成立要件や判断基準となっているわけではなく、事業関連性が少ない支出も交際費等に該当する可能性が指

---

<sup>129</sup> 岡村忠生教授と大淵博義教授は、①(費用性(事業関連性や必要性)を考慮しないという説)が通説であるとしている。

岡村忠生教授は、②(費用性があるものは寄附金から除外されるという説)と③(寄附金は無償かつ費用性があるものという説)はいずれも費用性の判定を個別に行うことになり、法が形式的な損金算入限度を設けている趣旨と合致するかどうかが問題となるため、たとえ、②や③の説を取り入れるとしても、明白に費用性が認められ、または明白に認められないものについて、寄附金の範囲から除外するという理解になるのではないかと述べている。(岡村・前掲注(49)159 頁参照。)

大淵博義教授は、②、③の考え方は、文理解釈等から妥当でない旨を述べている。(大淵・前掲注(127)558-564 頁参照。)

なお、②の支持者としては、竹下重人氏と中村利雄教授が挙げられる。

竹下重人氏は、「……37 条 5 項(筆者注:現 7 項)のカッコ書きの趣旨は、金銭その他の資産の贈与又は経済的利益の無償の供与のうちから『事業に関係のある』支出を除外するというのではなく、それよりも狭義のものと解釈すべきものであろう」と述べたうえで、「……販売経費及び一般管理費としての性質を持つことが明らかな支出は寄附金ではないのであって、このカッコ書きの中の勘定科目は例示である」と述べている。(竹下重人「法人税法上の寄附金について」日本税法学会編『中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集』(日本税法学会本部・1979 年(昭和 54 年))244-245 頁。)

中村利雄教授は、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 が、子会社整理のための損失負担や子会社再建のための無利息貸付等を寄附金から除外していること等に照らし、37 条 7 項括弧書きは、例示であり、しかも、販売費及び一般管理費に限定されず、営業外費用及び特別損失も含まれると述べている(注(128)参照)。(中村利雄「寄附金」税理 28 卷 10 号(1985 年(昭和 60 年))105 頁参照。)

<sup>130</sup> この説を採る学者として、松沢智教授が挙げられる。松沢智教授は、事業に関連のないことの判断基準として、「従来の見解は、事業関連の有無の判定が容易でないと言及が、しかし営利を目的とする法人の企業活動としては、定款所定の目的によって経済活動をするのであるから、その支出の経済的実質的効果が直接事業遂行に役立つかどうかという視角から事業関連性を区別し得ないであろうか」と述べている。(松沢・前掲注(55)312 頁。)

<sup>131</sup> 田中・加藤・前掲注(76) 200 頁参照。

摘されている。

以上のことから、①の説を採用するにしても、②の説を採用するにしても、事業に関連するかしないかが明らかでないケースにおいては、交際費等と寄附金のいずれにも該当する可能性が考えられるため、特に両者の区分が問題となるものとする(なお、前述したとおり、交際費等概念における事業関連性の捉え方に関しては、第4章でより詳しく考察する。)132。

次項では、交際費等と寄附金の類似性を確認し、両者の区分の手がかりを探ることとする。

## (2) 交際費等と寄附金の類似性

災害を受けた得意先等に対して、その復旧支援を目的に売掛債権等を免除した場合には、その免除による損失の額は、交際費等と寄附金のいずれにも該当しないものとされている(租税特別措置法関係通達61の4(1)-10の2、法人税基本通達9-4-6の2)。

このことは、得意先等に対する債権放棄に関しては、交際費等と寄附金のいずれにも該当する可能性があることを示しており、両者の類似性が示唆されている133。

大淵博義教授は、交際費等と寄附金の類似性について、次の3点を指摘している134。

- ① 支出の態様が類似していること(接待による経済的利益の供与と無償の経済的利益の供与、贈答と贈与)
- ② 支出の相手方は、交際費等は事業関係者であるが、寄附金の場合も事業関係者に対する場合があること
- ③ 金品の供与に対応して直接的、個別的な反対給付が伴っていないこと

---

132 大淵博義教授は、37条7項括弧書きによって寄附金から除外されているのは、「交際費、接待費」であって「交際費等」ではない旨を述べている。(大淵・前掲注(127)602頁参照。)この解釈と本文①の説(37条7項括弧書きの項目に限って寄附金から除外するという説)を合わせて考慮すれば、「交際費、接待費以外で交際費等に該当するもの」については、寄附金から除外されていないため、交際費等と寄附金のいずれに該当するのかが問題となる可能性がある。

133 大淵・前掲注(127)596-597頁参照。

134 大淵・前掲注(127)596頁参照。



このように、交際費等と寄附金は類似性があるものと考えられるが、以下のように、通達において、両者の区分の明確な基準は示されていない。

61の4(1)-2 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、次のようなものは交際費等に含まれないものとする。

- (1) 社会事業団体、政治団体に対する拠金
- (2) 神社の祭礼等の寄贈金

では、交際費等と寄附金はどのように区分すべきであろうか。

次項では、交際費等と寄附金との区分の判断基準について、本項の内容や学説を基に検討する。

### (3). 区分の判断基準

大淵博義教授が述べている交際費等と寄附金の類似性の内容からすると、両者の区分の判断基準については、支出の態様(接待による経済的利益の供与と無償の経済的利益の供与、あるいは、贈答と贈与の違い)が考えられる。

このうち、贈答と贈与の違いに関しては、武田昌輔教授が「贈答」とは「やりとり」のことであり、交際費等は、寄附金と異なり、事業経営上原価となるもの(見返りを求めているもの)であると述べている<sup>135</sup>。

しかし、接待による経済的利益の供与と無償の経済的利益の供与に関しては、前章で確認したように、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項における「接待」の内容・範囲が明確にされていないため(第 1 章第 3 節 2.(3).参照)、両者の違いを確定させることは難しいのではないかと考える。

また、支出の態様(行為の形態)以外の判断基準となるものとして、大淵博義教授と渡辺淑夫教授は、支出の目的を挙げている<sup>136</sup>。

しかし、渡辺淑夫教授は、支出の目的という主観的な基準だけで両者を峻別するのは困難な場合が少なくないとも述べている<sup>137</sup>。

以上のことから、交際費等と寄附金との区分の判断基準については、支出の態様(行為の

<sup>135</sup> 武田昌輔「総説」日本税務研究センター編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討—理論と実践—』(財経詳報社・2004年(平成16年))15-16頁参照。

<sup>136</sup> 大淵・前掲注(127)603頁、渡辺・前掲注(41)579-580頁参照。なお、渡辺淑夫教授は、交際費等と寄附金には、「事業遂行上の便益を受けること」を直接の目的としているか否かの違いがある旨の見解を示している。詳しくは、第4章で述べる。

<sup>137</sup> 渡辺・前掲注(41)580頁参照。

形態)と支出の目的が重要なポイントと考えられる<sup>138</sup>。しかし、支出の態様(行為の形態)については、「接待」の意味するところが明確でないため、また、支出の目的については、目的というものが主観的なものであるため、それぞれの判断が難解なものとなっており、その結果、交際費等と寄附金との区分が難解になっていることが考えられる。

なお、交際費等と寄附金との区分については、さらに、第4章で、寄附金の損金不算入制度の立法趣旨による考察を行う。

## 第4節 小括

本章では、主に、①通達によって交際費等と隣接費用との区分が明確にされているのか(第2節)と、②隣接費用の中でも特に区分の判断基準が明確でない寄附金との区分(第3節)、の2点について検討してきた。

①については、租税特別措置法61条の4第4項だけでは隣接費用との区分が難解であるため、通達において、各種区分が定められている。しかし、実際には、通達によっても区分が難解なケースがあるため、納税者の法的安定性・予測可能性が守られないケースもある。また、通達における区分は「解釈基準」に基づいているとされる学説があるが、通達が法で定められていない独自の基準を用いているとすれば、課税要件法定主義や租税法の法源の観点からは問題があるものと考えられる。

これらのことから、通達によっても隣接費用との区分が明確にされているとはいえず、区分の最終的な根拠は、法に求められるべきである。そして、前章の内容も踏まえれば、区分が難解であるという問題の原因は、結局のところ、租税特別措置法61条の4第4項において不確定概念が多用されていることであると考え(この問題の改善策については、第4章で、特に交際費等と寄附金との区分の観点から考察する。)

②については、交際費等と寄附金との区分の判断基準は、各学説の検討により、支出の態様(行為の形態)と支出の目的であると考え。しかし、「接待」の意味するところが明確でないことや、目的というものが主観的なものであることから、それぞれの判断が難解なものとなっており、その結果、両者の区分が難解になっていることが考えられる。

次章では、これまでの内容を踏まえて、交際費等該当性や交際費等と隣接費用(販売奨励金と寄附金)との区分について、具体的な事例を用いて検討し、考察を深める。

---

<sup>138</sup> 大淵博義教授も、両者の区分に当たって重要なことは、支出の目的が何であるかと、行為が交際費、接待費に該当する冗費性・濫費性のある支出行為といえるか否かである旨の見解を示している。(大淵・前掲注(127)603頁参照。)

### 第3章 判例研究

本章では、ドライブイン事件(第1節)と萬有製薬事件(第2節)についての判例研究を行う。研究事項は、①交際費等該当性についての判示が妥当であるか否かと、②交際費等と隣接費用との区分(第1節は販売奨励金との区分、第2節は寄附金との区分)、の2つとする。

①に関しては、ドライブイン事件第1審判決は旧二要件説を、萬有製薬事件第1審判決は新二要件説を、同控訴審判決は三要件説をそれぞれ採用している。しかし、両事件ともに、交際費等該当性の判断が難解となっているため、各判決では各要件(一部)について判断基準を示し、その基準によって判断を行っている。そこで、第1節、第2節でそれらの判示が妥当であるか否かの検討を行い、第3節で租税特別措置法61条の4第4項による交際費等該当性の判断について筆者の考えを述べる。

また、②に関しては、学説や前章の内容を基に検討を行う。

#### 第1節 観光バス運転手等に対する手数料が交際費等に該当するとされた事例

(東京地方裁判所 1975年(昭和50年)6月24日判決)<sup>139</sup>

##### 1. 事実の概要<sup>140</sup>

ドライブインを営む株式会社X(原告、控訴人)は、1967年度(昭和42年度)において手数料勘定10,971,580円を、また、1968年度(昭和43年度)において手数料勘定10,980,295円(以下、各年度における手数料勘定のことを「本件手数料」という。)を、それぞれ損金に算入して法人税の申告を行った。

本件手数料は、Xが自己の経営するドライブインに駐車した観光バスの運転手、バスガイド、旅行斡旋業者の添乗員等(以下、「運転手等」という。)に交付したチップ(1人当たり100円ないし300円程度の現金)の合計額であった。

これに対し、税務署長Y(被告、被控訴人)は、Xが1967年度(昭和42年度)及び1968年度(昭和43年度)において支出した交際費勘定の金額(1967年度351,379円、1968年度427,450円)のほか前記手数料勘定の金額も「交際費等」に該当するものとして、両年度の法人税の更正処分を行った。

Xは、この更正処分を不服として取消訴訟(本訴)を提起した。

<sup>139</sup> 東京地判1975年(昭和50年)6月24日税資82号222頁。

なお、本件の控訴審判決として、東京高判1977年(昭和52年)11月30日(行集28巻11号1257頁)があるが、本判決(第1審判決)とほぼ同様の内容である(本文において後述する、「支出の目的」要件の判断基準として第1審判決が提示している「総合的判断」については否定している)。

<sup>140</sup> 荻野豊「交際費と販売手数料—ドライブイン事件」金子宏・水野忠恒・中里実編『租税判例百選(第三版)』(1992年(平成4年))88頁参照。

## 2. 争点(一部)

- ①本件手数料は、交際費等に該当するか否か。
- ②本件手数料は、販売奨励金に該当するか否か。

## 3. 判決要旨

### (1). 交際費等に該当するための要件(交際費等の成立要件)

本件手数料が交際費等に該当するか否かについては、第 1 に、支出の相手方が事業に関係のある者であること、第 2 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とすることを必要とするが、支出の目的が接待等を意図しているかどうかについては、さらに支出の動機、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ことはいうまでもない。

### (2). 運転手等が X の事業に関係のある者に該当するか否か

本件手数料は、その支出の相手方が X のドライブインに駐車する運転手等であるから、事業に関係のある者に当たると解することができる。

### (3). 本件手数料の支出の目的が接待等を意図しているか否か

本件手数料は、運転手等に 1 人当たり 100 円ないし 300 円程度の現金を心付けとして任意に支出するものであり、その支出により観光バスのドライブインに対する駐車を期待するものであるから、その金員は、文字どおり運転手の歓心を買うための「チップ」であって、対価性のない支出であり、その支出の目的は客誘致のためにする運転手等に対する接待であることは明らかである。

### (4). 販売奨励金との区分

なお、X は、本件手数料は、販売奨励金に当たると主張する。しかし、運転手等が X のドライブインの取り扱う食事の提供や土産品の販売に関与していることを認めるに足る証拠はないし、運転手等の業務とドライブインの売上げの増加とは無関係であるから、本件手数料を販売奨励金とする X の主張は、とうてい採用することができない。

### (5). 結論

したがって、本件手数料は、交際費等に該当すると認めるのが相当である。

## 4. 検討

以下では、(1).交際費等該当性の判断に関する判示、(2).販売奨励金との区分に関する判示、について検討していく。

### (1). 交際費等該当性の判断に関する判示についての検討

裁判所は、3.で記したように、交際費等の成立要件として、旧二要件説を採用したうえで、「支出の目的」要件の判断については、「さらに支出の動機、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ことはいうまでもない」と判示している。

しかし、その「総合的判断」に対して、波多野弘教授は以下のような疑問を呈している。

つまり、裁判所は、交際費等該当性判断の一般論として、「……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ものと解すべきである。また浪費的飲み食いの要素のあるものだけが交際費等に当たるとする原告の主張も……独自の見解であって採用できない」と判示しているが、これらの要素(支出が事業遂行に関係しているか否か、定額であるか否か、浪費的飲み食いの要素があるか否か)は、まさに当該支出の動機、金額、態様等具体的事情ではないのかという疑問である<sup>141</sup>。

また、裁判所が本件手数料の支出が接待に当たるとしたことについて、田中治教授は、交際費等該当性の判断において、「問われるべきは、単に、取引の相手方の歓心を買おうとする行為があったかどうか、ではなく、通常取引においては必要としない過剰な接待等の行為があったかどうか、である」として、「判決は、……本件チップの供与が、通常取引においては必要としない過剰な接待行為であるか否かを具体的に判断していない」と述べている<sup>142</sup>。

筆者も、本件における裁判所の総合的判断や接待行為該当性の判断が不十分である点については、同意する。

しかし、これらの判断が不十分であるそもそもの原因は、交際費等の定義規定において、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するための基準が明確に示されていないことである。田中治教授や波多野弘教授が、裁判所は具体的事情の判断が十分にできていないと述べていることは、正に基準が明確でないことを示しているものと考えられる。

---

<sup>141</sup> 波多野弘「交際費等について」シュトイエル 162号(1975年(昭和50年))18頁参照。

同旨の見解として、田中治教授も、「……支出の目的が事業遂行に関係しているかどうか、関係しているとした場合、それが浪費的飲み食いの要素をもっているかどうかなどは、当該支出を交際費と認定するかどうかを左右する決定的要素というべきである」として、裁判所は「総合的判断」を全く行っていないと述べている。(田中・加藤・前掲注(76)200頁参照。)

<sup>142</sup> 田中・加藤・前掲注(76)200頁。

これに対し、大淵博義教授は、観光バスの運転手がドライブインに駐車するのは乗客等の休息や食事のためであることを根拠として、本件手数料は駐車に対する対価ではなく、専ら運転手等の歓心を引く接待、贈答の目的で支出したものである旨の見解を示し、裁判所の判断を支持している。(大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務』(税務研究会出版局・1996年(平成8年))501頁参照。)

## (2). 販売奨励金との区分に関する判示についての検討

Xは、本件手数料の支出は、ドライブインの売上高を伸ばすこと、つまり、販売促進を目的としたセールスマンに相当する運転手等に対して、観光客の食事、休憩等のためにドライブインに立ち寄せ相当の売上げを図るために支払われるものであるから、本件手数料は販売奨励金であると主張した。

これに対して、裁判所は、運転手等がドライブインの売上げに関与していないことから、運転手等をセールスマンに喩え、本件手数料を販売奨励金と同一視する X の主張は採用できないと判示している。

このように、本件は交際費等と販売奨励金との区分が争点の 1 つとなっているが、両者の区分について、大淵博義教授は、「……いわゆる販売奨励金(又は販売促進費)の性格が必ずしも明確でない点でその区分が若干問題とされる余地がある」<sup>143</sup>と述べている。

そして、波多野弘教授は、運転手等を取引の斡旋または紹介をした者とみることは可能であり、比較的少額で定額と考えられる本件手数料は通達という販売手数料であるとする余地は十分にあると述べている<sup>144</sup>。

このように、交際費等と販売奨励金との区分の判断基準が明確になっていないため、本件手数料はいずれとも判断できる余地が生じていることが理解される。

## (3). 検討の結論

本判決において、支出の目的に関する裁判所の総合的判断や接待行為該当性の判断が不十分であるとするが、その原因は、そもそも、交際費等の定義規定において、「接待」に該当するための基準が明確に示されていないためではないかと考える。このため、本件手数料の支出が「接待」に該当するか否かの判断が難解になっている。

また、本判決においては、交際費等と販売奨励金との区分についての判断基準が明確に示されていないため、本件手数料の区分についても難解となっていることが理解される。

---

<sup>143</sup> 大淵・前掲注(142)501 頁。

なお、大淵博義教授は、販売奨励金は、販売高の直接的な拡大増加に目的があり、その支出先も取引の相手方であること等の特色があることが考えられるため、本件手数料は、取引の直接の相手方でない運転手等に対する支払である点で販売奨励金に該当しないと考えられると述べている。(大淵・前掲注(142)501 頁参照。)

<sup>144</sup> 波多野・前掲注(141)18 頁参照。

## 第2節 英文添削料の差額負担金が交際費等に該当しないとされた事例

(東京高等裁判所 2003 年(平成 15 年)9 月 9 日判決)<sup>145</sup>

### 1. 事実の概要<sup>146</sup>

製薬会社である X(原告・控訴人)は、X の医薬品の販売先である大学病院等の医師・研究者(以下、「本件依頼者」という。)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文訳につき、英文添削の依頼を受け、これをアメリカ合衆国所在の法人 2 社に外注(以下、「本件英文添削」という。)していた。X は、本件依頼者からは国内業者の平均的な英文添削の料金(以下、「本件英文添削収入」という。)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(以下、「本件英文添削外注費」という。)を支払い、その差額を負担していた。平成 6 年 3 月期の「本件英文添削収入」は 35,231,699 円、「本件英文添削外注費」は 180,368,538 円、平成 7 年 3 月期の「本件英文添削収入」は 40,705,341 円、「本件英文添削外注費」は 152,395,677 円、平成 8 年 3 月期の「本件英文添削収入」は 53,588,544 円、「本件英文添削外注費」は 228,650,178 円であり、負担金額は、各期の差額である 145,136,839 円、111,690,336 円、175,061,634 円であった(以下、この金額のことを「本件負担額」という。)

税務署長 Y(被告人・被控訴人)は、英文添削の依頼をした本件依頼者が X の「事業に関係ある者」に該当し、本件負担額の支出の目的が本件依頼者に対する接待等であるため、本件負担額は交際費等に該当し、損金に算入されないとして、上記 3 事業年度の X の法人税について更正処分をした。

X は、本件負担額は、交際費等ではなく、損金算入が認められる寄附金である旨を主張し、上記更正処分の取消しを求めて出訴したが、原審の東京地方裁判所 2002 年(平成 14 年)9 月 13 日判決<sup>147</sup>が X の請求を棄却したため、控訴した。

### 2. 争点(一部)

本件負担額は、交際費等に該当するか否か。

### 3. 判決要旨

#### (1). 本件負担額が生じることとなった経緯(控訴審判決より<sup>148</sup>)

アメリカ合衆国所在の法人 A から X の研究開発本部に派遣されていた乙博士は、同開発本部所属の研究員が作成する社内文書や研究論文等を添削・指導する業務を担当していたが、ときに無償で社外の医師・研究者が作成した論文等の英文添削を行うこともあり、それ

<sup>145</sup> 東京高判 2003 年(平成 15 年)9 月 9 日税資 253 号順号 9426。

<sup>146</sup> 辻美枝「交際費の意義—萬有製薬事件」中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選〔第 6 版〕』(2016 年(平成 28 年))116 頁参照。

<sup>147</sup> 東京地判 2002 年(平成 14 年)9 月 13 日税資 252 号順号 9189。

<sup>148</sup> 第 1 審判決においても、ほぼ同様の内容が述べられている。

が好評を博していた。乙博士は、1984年(昭和59年)に帰国し、その後、Xの社内文書の英文添削は、引き続きAが行っていた。他方、社外の医師・研究者からは、Xに対し、引き続き英文添削を行ってほしいという要望があった。そこで、Xは、若手研究者を支援すべく、1985年(昭和60年)から、名古屋地区で英文添削の依頼を受けるようになった。

上記英文添削の依頼を受けるに際し、Xは、医療用医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に違反することを懸念し、事前に公正取引協議会に確認したところ、同協議会から、国内の英文添削業者と同額の料金を徴収するようとの指導を受けた。そこで、Xは、国内業者の平均的な料金を調査した結果に基づき、料金の徴収を行った。なお、当初は、徴収料金がAへの支払金額を上回っており、Xに一定の収入をもたらしていた。

その後、英文添削の依頼を受ける地区の範囲が広がり、Aだけで英文添削を行うことが困難となったことや、乙博士がAを退社したことなどから、Xは、1992年(平成4年)、アメリカ合衆国所在の法人B及びCと英文添削に関する契約を締結した。その料金については、両社がAの紹介した業者であったため、直接交渉を行うことなく、Aから伝えられた料金をそのまま支払うことになった。一方、Xが本件依頼者に請求する料金は、公正競争規約への抵触を懸念し、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ってきた。このことにより、本件英文添削外注費が本件英文添削収入を上回り、本件負担額が生じることとなった。

## (2) 第1審判決(二要件説)

### ①. 交際費等に該当するための要件(交際費等の成立要件)

交際費等が、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か否かを判断するには、⑦支出が「事業に関係ある者」のためにするものであるか否か、及び、⑧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る。そして、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。

### ②. 本件依頼者がXの事業に関係のある者に該当するか否か

本件依頼者は、Xの取引先である大学病院等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、本件依頼者は、いずれもXの「事業に関係ある者」に該当するといふべきである。



③. 本件負担額の支出の目的が接待等を意図するものであるか否か

本件英文添削は X の取引先に所属する医師・研究者しか利用できないことや、医薬情報担当者(以下、「MR」という。)が本件英文添削の依頼を受けることは、取引先に所属する者と接触し、親密な関係を築き、X 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こと、本件英文添削外注費は、本件英文添削収入の約 3~5 倍の額に上っていることより、本件負担額は、X が、医薬品の販売に係る取引関係を円滑に進行する目的で支出したものであるべきであるから、本件負担額の支出は、接待等を目的として行われたものであるというべきである。

④. 結論

以上によれば、X による本件負担額の支出は、交際費等に該当するものと認めることができる。

(3). 控訴審判決(三要件説)

①. 交際費等に該当するために要件(交際費等の成立要件)

ある支出が交際費等に該当するというためには、⑦「支出の相手方」が事業に関係ある者等であり、④「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、⑦「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。そして、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。

②. 本件依頼者が X の事業に関係のある者に該当するか否か

X は、主として医薬品の製造、販売を事業内容とする株式会社である。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、X のような製薬会社にとって、「事業に関係のある者」に該当するというべきである。

そして、本件依頼者の中には、研修医、大学院生、医療に携わらない基礎医学の講師、海外からの留学生も含まれていたが、他方、X 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、本件依頼者が、「事業に関係のある者」に該当する可能性は否定できない。

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。

### ③. 本件英文添削の差額負担の目的

本件英文添削は若手研究者らの研究発表を支援する目的であったと認められること、本件負担額は1件当たりの金額やXの事業収入全体の中で占める割合が高くないこと、本件依頼者は、主として若手の講師や助手であり、Xの取引との結びつきは強くないこと、本件英文添削が功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の理由から、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ことと認めることは困難である。

### ④. 本件英文添削の差額負担が接待等に該当するか否か

接待等に該当する行為とは、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。

ところが、本件英文添削の差額負担によるサービスは、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歓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。

さらに、Yは、本件依頼者にとって、英語による研究論文を作成することはその名声及び地位の向上という欲望を満たす重要な要素であるなどと主張するが、そのような名声及び地位を目的とする研究者が一般的であるとは認め難いし、本件英文添削を受けた論文の中で、世界の主要な医学雑誌に掲載されることになるものは、その中のごく一部である。そうすると、本件英文添削が本件依頼者の名誉欲等の充足に結びつく面があるとしても、その程度は希薄なものであり、これをもって、本件英文添削の差額負担が、直接本件依頼者の歓心を買って、その欲望を満たすような行為であるということもできない。

以上のことからすれば、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。

### ⑤. 結論

以上のとおり、本件英文添削の差額負担は、その支出の目的及びその行為の形態からみて、交際費等には該当しないものといわざるを得ない。

#### 4. 検討

##### (1). 本件依頼者が事業関係者等に該当するか否かの判示についての検討

本件依頼者が X の事業に関係のある者に該当するか否かについては、第 1 審判決と控訴審判決は、ともに該当する旨の判示を行っている。ただし、控訴審判決は、前述のとおり、明確な判断を避けている。

これらの判示に対して、大淵博義教授は、X と本件依頼者との間の取引関係の存否や本件依頼者が医薬品の購入・処方権限を有するか否かを考慮して判断すべきである旨述べている<sup>149</sup>。

また、田中治教授は、医薬品の購入・処方権限までは言及していないものの、X が本件英文添削の差額負担をすることと、大学病院等による医薬品の購入等が促進されることとの間で何らかの相関関係があるのか否かにより判断すべき可能性を指摘しており、本件においては、その関係は薄いのではないかと指摘している<sup>150</sup>。

これらの指摘については、控訴審判決で「本件英文添削の依頼者は、若手の研究者らが多く」とされており、明示されていないものの、本件依頼者は、医薬品の購入・処方権限はない者、あるいは、購入・処方に対する影響力が大きい者が多いことが示唆されている。

しかし、第 1 審判決が「『事業に関係ある者』の範囲を、原告の主張するように、医薬品の購入や処方について何らの決定権限を有していたり、あるいは、将来原告の取引先になる可能性のある者に限定して解釈すべき文理上の根拠はない」と判示しており、権限を有するか否かの考慮をどこまですべきかの判断は、難しいものと考えられる。

このように、本件は、支出の相手方が事業に関係のある者か否かが明確でない場合、あるいは、事業関係者と直接的な事業関係者ではない者とが混在しているような場合と考えられる。しかし、条文における「その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」という文言の意味するところが不明瞭であるため、本件のような複雑な場合の判断が難解になっているのではないかと考える。

##### (2). 本件英文添削の差額負担の目的に関する判示についての検討

第 1 審判決と控訴審判決はいずれも、「支出の目的の判断の際には当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断すべき」旨を判示している。

実際に、第 1 審判決では、本件英文添削は X の取引先に所属する医師・研究者しか利用できないこと(=態様)、MR が本件英文添削の依頼を受けることは、取引先に所属する者と接触し、親密な関係を築き、X 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こと(=効果)、本件英文添削外注費は、本件英文添削収入の約 3～5 倍の額に上っていること

<sup>149</sup> 大淵・前掲注(56)263-265 頁参照。

<sup>150</sup> 田中・前掲注(64)25 頁参照。

(=金額)などを根拠として、本件負担額は、X が、医薬品の販売に係る取引関係を円滑に進行する目的で支出したものであると判示している。そして、本件負担額は 1 億円以上になっていること(=金額)や、本件英文添削を引き受ける対象者が X の取引先に所属する研究者のみに限られていたこと(=態様)から、専ら本件依頼者への支援という目的だけのために本件英文添削を行ったものと認めるのは困難であると判示されている。

また、控訴審判決では、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あることが認められること(=動機)、本件負担額は 1 件当たりの金額や X の事業収入全体の中で占める割合が高くないこと(=金額)、本件依頼者は、主として若手の講師や助手であり、X の取引との結びつきは強くないこと(=態様)などを根拠として、本件英文添削の差額負担は、事業関係者との親睦の度を密にして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のは困難であると判示されている。

このように、第 1 審判決と控訴審判決はいずれも「具体的事情の総合的な判断」を行っているが、結論が異なっている。田中治教授はこの両判決の違いは、それぞれの事実認定の力点やその内容によるものであり、いずれの事実認定がより妥当かについて、適切かつ内在的に論じることは困難であると述べている<sup>151</sup>。

実際に、学説では、本件負担額の支出の目的・意図についてかなり見解が分かれている。

田中治教授は、「……その経緯を時系列でみる限り、少なくとも、本件差額負担は、本件会社が、これまでの行きがかり上、英文添削事業をやめるにやめられず、相手方に知らせることなく、差額を負担したものとみることができるように思われる」と述べ、本件負担額は、会社の事業に伴う経費であると述べている<sup>152</sup>。

三木義一教授は、本件英文添削の差額負担は、高度な英文添削による信用力をつけ、X の商品自体のイメージアップを図り、販売を促進する目的が主で、若手研究者の支援の目的が従である旨述べている<sup>153</sup>。

大淵博義教授は、本件負担額が生じることとなった経緯や、当時の新聞報道から、X による本件英文添削の差額負担の趣旨は、医学の進歩・発展のための会社の利益還元であることがうかがえると述べている<sup>154</sup>。

---

<sup>151</sup> 田中・前掲注(64)23 頁参照。

<sup>152</sup> 田中・前掲注(64)25 頁参照。

<sup>153</sup> 三木義一「判決の緒 税理士“春香”の事件簿 第 46 話 英文添削料の差額負担と交際費」税研 19 巻 3 号(2003 年(平成 15 年))44 頁参照。この中で、三木義一教授は、年間 1 億円以上の本件負担額について、間接的に医薬品の販売促進につながっていることが株主との間の暗黙の前提となっているため、これだけの支出があっても株主からの反発が起きていないのではないかという旨を述べている。

<sup>154</sup> 大淵博義「「交際費等」の解釈適用の現状と課題(第 1 回)」租税研究 727 号(2010 年(平成 22 年))149 頁参照。

このように、本件については、判決の内容(大淵博義教授は、新聞報道の内容も考慮に入れている)からだけでは、支出の目的の判断を適切に行うことは困難であると考えられる<sup>155</sup>。

以上のことと、交際費等の定義規定が支出の目的に関して明確な判断基準を示していない(第1章第3節4.参照)ことからすれば、第1審判決と控訴審判決が、いずれも、具体的事情を総合的に判断している点は妥当と考える。しかし、田中治教授が述べているように、最終的な結論が事実認定の力点や内容によるということになると、判断する者の恣意が入り込む余地があるため、「具体的事情を総合的に判断」という基準で支出の目的の判断を適切に行うことができるのかは疑問である。

### (3). 本件英文添削の差額負担が接待等に該当するか否かの判示についての検討

第1審判決は二要件説を採用し、本件英文添削の差額負担が接待等に該当するか否かについて直接的な判断を行っていないのに対し、控訴審判決は三要件説を採用しており、接待等に該当するか否かについて直接的な判断を行っている<sup>156</sup>。そのため、控訴審判決について、増田英敏教授は、租税法律主義の観点から評価できるものであると述べている<sup>157</sup>。

しかし、その判示の具体的な内容について、田中治教授は疑問を呈している。

控訴審判決では、接待等の行為とは、「相手方の快樂追求欲、金銭や物品の所有欲などを満足させる行為をいう」と判示されている。この判示に対して、田中治教授は、「……これで交際費の対象となる行為を、過不足なく、的確に表現することができるかどうかはなお疑問である。というのも、逆に、一般論のレベルで、快樂追求欲等の欲望に働きかけ、これを満足させる行為は、すべて接待等に当たるとか、それらはすべて措置法で規制しようとしている接待等の行為に当たるとかはいえないからである。卸売業者が、小売業者の利潤拡大への欲望に対応して、商品を廉価で販売したからといって、それは、一般に、たとえ相手方の欲望を満たしたといえても、接待等の行為であるということとはできない」<sup>158</sup>と述べているのである。

---

<sup>155</sup> なお、筆者は、判決文をみる限りでは、田中治教授と同様、Xが、これまでの行きがかり上、英文添削事業をやめるにやめられず、相手方に知らせることなく、差額を負担したと考えるのが妥当ではないかと考える。

<sup>156</sup> 本文の3.(2).③でも触れたように、第1審判決は、本件英文添削の差額負担が接待等に該当するか否かについて、「……本件負担額は、原告が、本件英文添削を取引先の医師等に提供するために必要な費用として、医薬品の販売に係る取引関係を円滑に進行する目的で支出したものであるというべきであるから、本件負担額の支出は、接待等を目的として行われたものであるというべきである」と判示している。この判示について、田中治教授は、一般論として、「……当該支出が取引関係を円滑に進行する目的をもつから、それは接待等の目的をもつと結論することは、論理的には相当の飛躍があるというべきである」と批判している。(田中・前掲注(64)23頁参照。)

<sup>157</sup> 増田・前掲注(109)6-7頁参照。

<sup>158</sup> 田中・前掲注(64)24頁。

さらに、控訴審判決では、本件英文添削の差額負担によるサービスについて、学問上の成果、貢献に対する寄与であり、相手方の欲望の充足と明らかに異質の面を持つことや、本件依頼者の名誉欲等の充足に結びつく面は希薄であることが指摘されている(本節 3.(3).④参照)。この指摘に対して、田中治教授は、欲望の質や程度に違いはあるかもしれないが、医学論文を書いて、それが評価されることによって、よりよい地位を得たいと願うことは、異とするに足りないことであり、人の欲望と関係がないとはいえないと述べている<sup>159</sup>。

以上のことからすれば、本件の控訴審判決で接待等の解釈や内容・範囲が明らかになったとはいえず、さらに、本件英文添削の差額負担が接待等に該当するか否かについての判示に関しても、その妥当性には疑問がある<sup>160</sup>。

#### (4) 検討の結論

「支出の相手方」要件に関しては、本件のような複雑な場合(支出の相手方が、事業に係のある者であるか否かが明確でない場合、あるいは、事業関係者と直接的な事業関係者ではない者とが混在していると考えられる場合)の判断が難解となっている。また、第1章から検討している接待等(三要件説における「行為の形態」要件)については、控訴審判決で1つの解釈が示されているが、この判示には疑問点が多いため、本判決においてもその解釈や範囲が明確になっているとはいえない。さらに、「支出の目的」要件については、裁判所は「具体的事情を総合的に判断」という基準を示しているものの、最終的には事実認定次第で結論が異なる可能性があり、判断する者の恣意が入り込む余地がある点で問題があると考えられる。

#### (5) 本件における交際費等と寄附金との区分

Xは、本件負担額は寄附金である旨を主張している。これに対して、裁判所は、第1審判決と控訴審判決のいずれも、交際費等であるか否かの判断しか行っていない。

したがって、控訴審判決では、交際費等に該当しないと判断されたものの、本件負担額が何に該当するかは判示されていない。

この点について、大淵博義教授や増田英敏教授は、寄附金に該当する旨を述べているほか、田中治教授や木村政文氏は、裁判所は寄附金に該当すると判断しているのではないかと述べている<sup>161</sup>。

<sup>159</sup> 田中・前掲注(64)24頁参照。

八ツ尾順一教授も、「個々の研究者にとって、英文の論文が掲載されることを目的とした執筆活動の背景には、各個人の『名誉欲』が存することは、一般の多くの人々の理解するところである」と述べ、本件英文添削のサービスは、名誉欲の充足に結びつく旨の見解を示している。(八ツ尾順一「交際費課税の基本的構造とその本質—萬有製薬事件を素材として—」租税研究 724号(2010年(平成22年))49頁参照。)

<sup>160</sup> なお、本件英文添削の差額負担が接待等に該当するか否かについて、筆者は、「Xが、これまでの行きがかり上、英文添削事業をやめるにやめられず、相手方に知らせることなく、差額を負担した」(注(155)参照)と考えるのであれば、接待等には該当しないのではないかと考える。

<sup>161</sup> 大淵・前掲注(127)600頁、増田・前掲注(109)8頁、田中・前掲注(64)25頁、木村政文「製薬会社が医

そこで、本件負担額が交際費等と寄附金のいずれに該当するかについて検討すると、前章の検討より、筆者は、両者の区分判断においては、支出の態様(行為の形態)と支出の目的が重要であると考え。しかし、本件英文添削の差額負担が接待等であるか否かの判断や、その目的を確定させることが難解であることは本項(2).(3).で述べたとおりであるため、本件負担額が交際費等と寄附金のいずれに該当するかの判断は難解であるものと考えられる(なお、前述したとおり、次章において、交際費等と寄附金との区分の判断基準についての考察を行う。)

### 第3節 小括

本章では、ドライブイン事件と萬有製菓事件を題材として、交際費等該当性の判断について具体的な検討を行った。本節では、これらや前章までの検討を基に、租税特別措置法 61条の4第4項による交際費等該当性の判断について筆者の考えを述べる。

「支出の相手方」の判断に関して、萬有製菓事件の控訴審判決では、『事業に関係のある者』に該当する可能性は否定できない」としながらも、最終的な判断は回避している。第1章では、事業関係者と不特定多数の者とが混在しているケースでの判断が難解であることを確認しており(第1章第3節2.(2).参照)、これらのことから、「その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」という文言だけでは、その該当性の判断に限界があるものとする。

「支出の目的」の判断に関して、ドライブイン事件の第1審判決、萬有製菓事件の第1審判決、同控訴審判決はいずれも、「支出の目的の判断の際には当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断すべき」旨を判示している。しかし、ドライブイン事件の第1審判決では、「総合的な判断」を十分になしえておらず、また、萬有製菓事件の第1審判決と同控訴審判決は、両者ともに「総合的な判断」を行っているものの、結論が異なっていることから、そもそもこの「具体的事情を総合的に判断」という基準で妥当な判断ができるのか否かは疑問である。そして、この疑問の根本的な原因は、交際費等の定義規定において不確定概念が用いられているため、「支出の目的」要件の内容が不明瞭になっていることである(第1章第3節4.参照)。このことから、現在の交際費等の定義規定により支出の目的に関する明確な判断基準を導き出すことには、限界があるものとする。

「行為の形態」の判断に関して、萬有製菓事件の控訴審判決は、接待等とは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いう解釈を提示しているが、その解釈が妥当なのかは疑問である。ある行為が「接待」に該当するか否かが難解であるケースは、第1章でも確認しており(第1章第3節2.(3).参照)、これらのことから、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」という文言では、その解釈や該当性の判断に限

---

師等から受け取る英語論文の添削料金が、添削に要する費用に満たないとしても、その差額は交際費等に当たらないとされた事例」税務事例 36 卷 1 号(2004 年(平成 16 年))40 頁参照。

界があるものとする。

以上のことから、現在の租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項では、交際費等該当性の具体的な判断基準が明らかにならないため、該当性判断が難解であるという問題を解釈論により解決するのは困難であるとする。そこで、納税者の法的安定性や予測可能性を守るためには、法整備による判断基準の明確化が必要とする。

次章では、本章までの内容を踏まえ、今後の交際費課税制度のあり方について考察する。



## 第4章 交際費課税制度のあり方についての考察

本章では、諸外国の制度や、日本における他の制度との関連性を検討し、今後の交際費課税制度のあり方について、筆者の考えを述べる。

第1節では、諸外国の交際費課税制度を概観することで、交際費課税制度の可能性について学ぶ。第2節では、寄附金の損金不算入制度を概観することで、交際費等概念における事業関連性について考察する。第3節では、本論文全体(特に本章)の内容を踏まえて、今後の交際費課税制度のあり方について筆者の考えを述べる。

### 第1節 諸外国における交際費課税制度

#### 1. 各国の交際費課税制度<sup>162</sup>

##### (1). アメリカ

アメリカにおいて交際費が損金算入されるためには、①その費用が通常かつ必要であり、金額も妥当であり、事業あるいは利益を生ずる活動に伴って発生したものであること、②納税者の事業に直接関係していること、あるいは、交際接待が会議等の前後に行われた場合は事業との関連性があること、③納税者が、交際接待等の金額、行われた日付、時間及び場所、目的、接待相手の事業上の関係の記録を保持し、立証すること、が要件となっている。

そして、これらの要件を満たす交際費について、50%の損金算入が認められている。

##### (2). イギリス

イギリスでは、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(飲食物、たばこ、商品券を除く)は、受贈者1人当たり年間50ポンドまで損金算入が認められる。また、従業員の福利厚生のための支出は、全額損金算入が認められる。

##### (3). ドイツ

ドイツでは、原則として交際費支出の70%が損金算入可能である。損金算入の要件は、取引通念に照らして相当であり、かつ、金額、日時、場所、目的および参加者について書面により届出をすること、等である。贈答費用については、受贈者1人当たり年間35ユーロ

---

<sup>162</sup> 本項は、千田裕・田中由美恵「諸外国における寄附金・交際費」日本税務研究センター編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討—理論と実践—』(財経詳報社・2004年(平成16年))300-307頁、山本・前掲注(19)27-31頁、菅原計「租税特別措置法61条の4の解釈及び適用上の問題点」東洋大学経営学部『経営論集』77号(2011年(平成23年))64-65頁  
([https://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=pages\\_view\\_main&active\\_action=repository\\_view\\_main\\_item\\_detail&item\\_id=15&item\\_no=1&page\\_id=13&block\\_id=17](https://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=pages_view_main&active_action=repository_view_main_item_detail&item_id=15&item_no=1&page_id=13&block_id=17))、財務省「主要国における交際費の税務上の取扱い」([https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/corporation/080.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/080.htm))、を参照し、記述している。

を超えない場合は、全額が損金算入可能であるが、当該金額を超えると全額が損金不算入となる。

#### (4) フランス

フランスでは、原則として交際費支出額の全額が損金算入可能である。損金算入の要件は、事業の遂行上直接必要な経費であり、かつ、過大でないこと、等である。接待費用については年間 6,100 ユーロ、贈答費用については年間 3,000 ユーロを超えた場合は、申告時に明細書の提出が義務付けられている。

### 2. 各国の制度が示唆するもの

1.より、諸外国においては、交際費支出について、質的および量的規制の両方を採用している国が多いことが、確認できる。そして、質的規制に関しては、交際費支出についての事業関連性を納税者が立証したり、詳細についての届出をしたりすることを損金算入の条件としている国が多いことが確認できる。

このように、交際費支出に関して、事業関連性(納税者による立証や書面による届出を含む)を条件として、その全部または一部の損金算入を認めるという制度は、交際費の取扱いに関する制度としての1つのあり方といえる。

次節では、交際費等における事業関連性の捉え方について、交際費課税制度と同じく法人所得の損金算入を制限する制度である寄附金の損金不算入制度から考察を行う。

## 第2節 寄附金の損金不算入制度が示唆するもの

渡辺淑夫教授は、交際費等は、交際接待の相手から「事業遂行上の便益を受けることを直接の目的として支出されるもの」であるが、寄附金は、表向きはそのような関係がないものであるとの見解を示している<sup>163</sup>。

そこで、本節では、寄附金の事業関連性について記述している、「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(1963年(昭和38年))により、交際費等の事業関連性について考察する。

### 1. 寄附金の損金不算入制度の立法趣旨

第2章でも確認したように、寄附金については、損金算入限度額が設けられており、限度額の範囲内の金額に限り損金算入が認められている<sup>164</sup>。

---

<sup>163</sup> 渡辺・前掲注(41)579-580頁参照。

<sup>164</sup> 金子・前掲注(2)407頁参照。

このような寄附金の損金不算入制度の立法趣旨として、1963年(昭和38年)の「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」では、「法人が利益処分以外の方法により支出する寄附金の中には、法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要であることが明らかでない寄附金があり、後者は多分に利益処分とすべき寄附金を含むとの見地から、税法は後者に属する寄附金を税法上の寄附金とし、これについて損金算入限度を設け形式基準による区分を行なう……制度を設けている」<sup>165</sup>と記述されている。

また、寄附金の範囲については、「……業務に全く関係のない贈与は、税法上の寄附金から除き、限度計算を行なうことなく損金不算入とすることが好ましいが、法令においてこれを規定すること及び執行上これを区分することが困難であることにかんがみ、無償の支出のうち業務に明らかに関係あるものとそれ以外のものに区分し、後者を税法上の寄附金として取り扱うこととする」<sup>166</sup>としている。

寄附金の損金不算入制度については、金子宏教授も、「……法人の支出した寄附金のうちどれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判定することが困難であるため……、法人税法は、行政的便宜ならびに公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それをこえる部分の金額は損金に算入しないこととしている」<sup>167</sup>と述べており、このような見解は多くの裁判や学者によって述べられているものである<sup>168</sup>。

このように、寄附金の損金不算入制度は、無償の支出について、費用性あるいは業務関連性の判定が困難であるため、行政的便宜等の観点から、統一的な損金算入限度額を設けている制度といえる。

## 2. 「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(1963年(昭和38年))が示唆するもの

1.で確認したように、1963年(昭和38年)の「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」は、寄附金の範囲について、「無償の支出のうち業務に明らかに関係あるものとそれ以外のものに区分し、後者を税法上の寄附金として取り扱うこととする」としている。この中の「業務に明らかに関係あるもの」とは、吉牟田勲教授や山本守之教授によれば、37条7項括弧書きの費用(「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきもの」)のことである。)を指すと解されている<sup>169</sup>。つまり、37

<sup>165</sup> 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」1963年(昭和38年)12月36頁  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s3812\\_syotokuzeiho\\_houjinnzeihonoseibi.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s3812_syotokuzeiho_houjinnzeihonoseibi.pdf))。

<sup>166</sup> 税制調査会・前掲注(165)37頁。

<sup>167</sup> 金子・前掲注(2)407頁。

<sup>168</sup> 大阪高判1960年(昭和35年)12月6日行集11巻12号3298頁、熊本地判2002年(平成14年)4月26日税資252号順号9117、東京地判2009年(平成21年)7月29日判時2055号47頁、吉牟田・前掲注(57)149頁、山本守之『租税法の基礎理論〔新版改訂版〕』(税務経理協会・2013年(平成25年))519-520頁、吉村政穂「法人の所得課税——法人税と地方税」中里実・弘中聡浩・瀧圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編『租税法概説〔第3版〕』(2018年(平成30年))187頁参照。

<sup>169</sup> 吉牟田勲教授は、武田昌輔教授の見解を「『利益の贈与又は無償の供与であるが、それが事業の経費で

条 7 項括弧書きの費用に関しては、業務に明らかに関係があることが前提となっていると考えられる。

37 条 7 項括弧書きの解釈については、岡村忠生教授は、①限定列举であるという説、②例示であるという説の 2 つを挙げており、①が通説とされているが、②を支持する学者もいる(第 2 章第 3 節 2.(1).参照)。

しかし、吉牟田勲教授や山本守之教授が述べている、「業務に明らかに関係あるものとは、37 条 7 項括弧書きの項目を指す」という考え方に基つけば、①の説を採用しようが、②の説を採用しようが、37 条 7 項括弧書きに挙げられている交際費、接待費とは、「業務に明らかに関係あるもの」となる。したがって、寄附金の損金不算入制度の立法趣旨からは、交際費等は事業関連性を有するものである、ということが示唆されているのではないかと考える。

この点については、37 条 7 項括弧書きにおいて「交際費等」ではなく「交際費、接待費」とすることで、法人税法 37 条第 7 項において交際費等は事業関連性を有するものであると明示することを避けていると考えることもできる。しかし、本節 1.でも確認したように、寄附金の損金不算入制度の基本的な趣旨は、無償の支出のうち事業関連性が明らかでないものに関して損金算入限度額を設けるものであると解されている。したがって、立法趣旨において、事業関連性が明らかでない支出として交際費等に関する言及がない以上、交際費等は事業関連性が曖昧なものではなく、明白なものとするのが妥当ではないかと考える。

なお、仮に、この「交際費等は事業関連性を有することが明白なものである」という考え方を採用するのであれば、前章における、製薬会社による英文添削の差額負担の金額は、その事業関連性が明白でない限り、寄附金に該当するという判断もあり得るのではないかと考える。

次節では、本論文全体(特に本章)の内容を踏まえて、今後の交際費課税制度のあり方について筆者の考えを述べる。

---

ある場合、つまり、広告、宣伝及び見本品の費用』等は、事業費用として寄付金としないというもので、この費用とされるもの以外の事業との関連が明らかでないもの、または事業との関係が全くないと見られるが損金経理された支出が、限度額の対象となる寄付金である、というのが、主張されている内容である」としたうえで、これを根拠に「業務に明らかに関係あるもの」は 37 条 7 項括弧書きの項目に該当するものをいうと解されていると述べている。(吉牟田・前掲注(57)150-151 頁、武田昌輔『新講 税務会計通論』(森山書店・1978 年(昭和 53 年))133 頁参照。)

また、山本守之教授も、1963 年(昭和 38 年)の「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」を受けて、法人の業務に明らかに関係のある贈与について、37 条 7 項括弧書きを規定したと述べている。(山本・前掲注(168)519 頁参照。)

### 第3節 今後の交際費課税制度のあり方

本論文は、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項における不確定概念多用によって、交際費等該当性の判断が難解になっており、納税者の法的安定性や予測可能性が守られていないのではないかという問題意識から、交際費等該当性判断の難解性を検討し、今後の交際費課税制度のあり方について考察してきた。

第 1 章では、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項における「交際費、接待費、機密費その他の費用」、「その他事業に関係のある者等」、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」といった不確定概念の解釈に幅があり、交際費等の成立要件にも複数の説があることから、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項による交際費等該当性の判断が難解となっていると考えた。

第 2 章では、通達において隣接費用との区分が定められているものの、それだけでは区分が難解な場合があることや、通達の規定は法で定められていない独自の基準(「解釈基準」)が基となっているとされる(渡辺淑夫教授の学説)ことから、交際費等該当性の最終的な判断は法によるべきであると考えた。

第 3 章では、判例研究を行い、交際費等該当性の判断に関する判示について検討した。ここでは、交際費等の各成立要件について明確な判断基準が示されておらず、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項では、交際費等該当性の判断に限界があるため、法整備による判断基準の明確化が必要であるとの結論に至った。

そして、本章の第 1 節では、諸外国においては、交際費支出について納税者が事業関連性を立証したり、詳細についての届出をしたりすることを条件として、その全部または一部の損金算入が認められる制度があることを確認した。

第 2 節では、寄附金の損金不算入制度の立法趣旨から、交際費等は事業関連性を有するものであることが示唆されているのではないかという筆者の見解を述べた。

以上のように、現在の租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項では、交際費等該当性の判断基準が明確になっているとはいえ、納税者の法的安定性や予測可能性の観点から問題があるため、法整備による判断基準の明確化が必要であると考えられる。

その際には、特に寄附金の損金不算入制度との関係から、事業関連性を明記すべきである。

ただし、事業関連性の有無に関しては、前章で取り上げた萬有製薬事件のように、判断が非常に難解なケースが考えられる(前章でも述べたとおり、萬有製薬事件は、製薬会社の目的が研究者に対する純粋な支援(事業関連性なし)であるか、あるいは、自社の医薬品販売の促進(事業関連性あり)であるか等の判断が非常に難解なケースである。)

そこで、事業関連性の判断に関しては、諸外国のように、納税者が立証したり、詳細につ

いての届出をしたりすることを要件とするなど、より詳細に立証・検証する仕組みを制度上整えるべきである<sup>170</sup>。そして、そのような立証・検証により事業関連性が認められれば、交際費等の一部の損金算入を認めるのが妥当ではないかと考える(制度の立法趣旨には一定の合理性があると考えため、全額ではなく、一部の損金算入を認めるのが妥当と考える。)

さらに、このような制度を設けるためには、寄附金よりも交際費等の損金算入がより多く認められるという前提が必要と考える。その理由は、この前提がなければ、事業関連性について立証・届出をしたために交際費等に該当し、立証・届出をしなかった場合(寄附金に該当する場合)に比べて損金算入額が少なくなってしまうというケースが生じてしまうからである。

このように、交際費課税制度に関しては、事業関連性を法で明文化(納税者による立証や詳細についての届出を含む)し、かつ、寄附金の損金不算入制度と整合性のある制度に改正する必要があるものと考えられる。

なお、本論文(特に本章)においては、諸外国の制度や寄附金との区分という観点から、事業関連性に焦点を当てて、交際費等該当性の判断基準を考察してきたが、他の隣接費用との区分や事業関連性以外の判断基準についてはほとんど触れることができていない。交際費等該当性については、事業関連性以外の観点からの判断も必要であるため、事業関連性以外にどのような基準を定めれば、判断基準として妥当といえるのかについては、今後の研究課題である。ただし、少なくとも、現在の租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項では、交際費等該当性や隣接費用との区分の判断が難解であり、納税者の法的安定性や予測可能性が守られない場合があるため、より具体的な基準を定めるべきと考えている<sup>171</sup>。

---

<sup>170</sup> アメリカでは、交際費に関して損金算入が認められるためには、納税者による立証だけでなく、事業と直接関係があるか否か、あるいは、事業との関連性があるか否かについてのテストをクリアする必要がある。(千田・田中・前掲注(162) 302-303 頁参照。)

<sup>171</sup> 例えば、渡辺淑夫教授が述べている「解釈基準」の内容は、交際費等の定義規定よりも具体的であるため、筆者は、少なくとも具体性という点においては「解釈基準」の方が、現在の租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項よりも、妥当ではないかと考えている。ただし、本文でも述べたように、本論文では事業関連性以外の基準に関しては、ほとんど触れることができていないので、「解釈基準」の内容の妥当性については今後さらなる研究が必要である。

## おわりに

本論文では、交際費等該当性や隣接費用との区分の判断が難解であることを示すことで、交際費課税制度に関する問題を提起し、今後の制度のあり方についての考察を行った。

現在の租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項では不確定概念が多用されており、交際費等該当性や隣接費用との区分の判断が難解なものになっている。そのため、各種隣接費用との区分は通達において定められているが、通達によっても区分が難解なケースがあり、また、通達自体も法で規定されていない独自の基準(「解釈基準」)を基にしているという学説(渡辺淑夫教授説)があることから、区分の最終的な根拠は、法によるべきである。

これらのことを踏まえれば、交際費等該当性の判断や隣接費用との区分が難解であるという問題の原因は、結局のところ、租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項において不確定概念が多用されていることであるため、問題の解決に向けて、法整備により判断基準を明確にすべきであると考ええる。

筆者は、その判断基準の 1 つとして、寄附金の損金不算入制度との関係から、事業関連性が重要であり、交際費課税制度としては、納税者の立証や詳細についての届出により事業関連性が認められれば、一部の損金算入を認める、という制度が妥当ではないかと考える。そして、交際費等該当性の判断基準として事業関連性を設定するのであれば、事業関連性が明白でないと考えられる寄附金よりも事業関連性のある交際費等の損金算入額の方がより多く認められることが必要である。

このように、現在の交際費会税制度は、交際費等該当性や隣接費用との区分の判断が難解であるという問題を抱えているため、問題の解決に向けて、寄附金の損金不算入制度との関連性から、交際費等該当性の判断基準として事業関連性を法で明文化し、かつ、交際費課税制度を寄附金の損金不算入制度と整合性のある制度に改正するとともに、事業関連性以外の基準も明確にする必要があるものと考ええる。

そのためには、2020 年度(令和 2 年度)改正で予定されているような制度の細かい変更だけでなく、根本的な変更に向けた議論が必要である。

最後に、本論文の作成にあたり、終始適切な指導を賜った東海学園大学大学院の渡辺基成教授、古賀智敏教授には、厚く感謝を申し上げたい。また、論文の構成や内容について助言を賜った同大学院経営学研究科の卒業生や研究室の方々にも、感謝の意を表したい。

## 参考文献一覧

### 【書籍】

- 大淵博義 『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務』(税務研究会出版局・1996年(平成8年))
- 大淵博義 『法人税法解釈の検証と実践的展開 第I巻〔改訂増補版〕』(税務経理協会・2013年(平成25年))
- 大淵博義 『法人税法解釈の検証と実践的展開 第II巻』(税務経理協会・2014年(平成26年))
- 岡村忠生 『法人税法講義〔第3版〕』(成文堂・2007年(平成19年))
- 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介  
『ベーシック税法〔第7版〕』(有斐閣・2013年(平成25年))
- 金子宏 『租税法〔第23版〕』(弘文堂・2019年(令和元年))
- 金子宏 『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣・2010年(平成22年))
- 北野弘久 『現代企業税法論』(岩波書店・1994年(平成6年))
- 北野弘久 『税法学原論〔第7版〕』(勁草書房・2016年(平成28年))
- 北野弘久 『税法学の基本問題』(成文堂・1972年(昭和47年))
- 北野弘久 『現代税法講義〔五訂版〕』(法律文化社・2009年(平成21年))
- 清永敬次 『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房・2013年(平成25年))
- 小松芳明 『法人税法概説〔五訂版〕』(有斐閣・1993年(平成5年))
- 酒井克彦 『裁判例からみる法人税法』(大蔵財務協会・2012年(平成24年))
- 品川芳宣 『租税法主義と税務通達 ―税務通達をめぐるトラブルの実践的解決への示唆』(ぎょうせい・2003年(平成15年))
- 品川芳宣 『増補改訂版 重要租税判決の実務研究』(大蔵財務協会・2005年(平成17年))
- 武田昌輔 『新講 税務会計通論』(森山書店・1978年(昭和53年))
- 武田昌輔 『即答 交際費課税』(財経詳報社・1988年(昭和63年))
- 谷口勢津夫 『税法基本講義第6版』(弘文堂・2018年(平成30年))
- 富岡幸雄 『新版 税務会計学講義』(中央経済社・2008年(平成20年))
- 中村利雄 『法人税の課税所得計算〈改訂版〉―その基本原理と税務調整』(ぎょうせい・1990年(平成2年))
- 成道秀雄 『新版 税務会計論(第4版)』(中央経済社・2013年(平成25年))
- 本庄資・藤井保憲  
『法人税法 実務と理論』(弘文堂・2008年(平成20年))
- 増井良啓 『租税法入門〔第2版〕』(有斐閣・2018年(平成30年))
- 増田英敏 『リーガルマインド租税法〔第5版〕』(成文堂・2019年(令和元年))



- 松沢智 『新版 租税実体法(補正第2版)—法人税法解釈の基本原則—』(中央経済社・2003年(平成15年))
- 水野忠恒 『大系租税法(第2版)』(中央経済社・2018年(平成30年))
- 山田二郎 『山田二郎著作集 I 租税法の解釈と展開(1)』(信山社出版株式会社・2007年(平成19年))
- 山本守之 『交際費の理論と実務〔四訂版〕』(税務経理協会・2009年(平成21年))
- 山本守之 『租税法の基礎理論〔新版改訂版〕』(税務経理協会・2013年(平成25年))
- 山本守之・守之会  
『新版 検証税法上の不確定概念』(中央経済社・2015年(平成27年))
- 雪岡重喜 『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』(国税庁・1955年(昭和30年))
- 吉國二郎 『法人税法〈実務篇〉—50年版—』(財経詳報社・1975年(昭和50年))
- 米山鈞一 『交際費』(税務経理協会・1994年(平成6年))
- 米山鈞一 『現代税務全集 14 交際費・寄附金の税務』(ぎょうせい・1982年(昭和57年))
- 渡辺喜久造 『税の理論と実際—実際編(II)』(日本経済新聞社・1957年(昭和32年))
- 渡辺淑夫 『法人税法〈令和元年度版〉』(中央経済社・2019年(令和元年))

#### 【雑誌・論文】

- 市丸吉左エ門「交際費の一部の損金不算入制度の創設」吉国二郎総監修『戦後法人税制史』(税務研究会・1996年(平成8年))
- 碓井光明 「交際費等の意義と範囲—課税強化の趨勢の中で—」税務弘報 31 卷 2 号(1983年(昭和58年))
- 碓井光明 「貿易業を営む法人が外国の政治家等に交付した金員が、事業に直接関係のない者に対する無償給付であつて、現実の支出年度の後の事業年度の損金に算入することはできないとされた事例」ジュリスト 708 号(1980年(昭和55年))
- 碓井光明 「法人税における損金算入の制限——損金性理論の基礎的考察——」金子宏編『所得課税の研究』(有斐閣・1991年(平成3年))
- 大淵博義 「「交際費等」の解釈適用の現状と課題(第1回)」租税研究 727 号(2010年(平成22年))
- 大淵博義 「英文添削事業から生じた負担金(添削収入とその数倍に上る添削外注費との差額)は交際費等に該当するとされた事例」TKC 税研情報 12 卷 5 号(2003年(平成15年))
- 大淵博義 「遊園地の優待入場券による無料入場者に対する交際費支出額認定の合理性の有無」税務事例 43 卷 1 号(2011年(平成23年))
- 荻野豊 「交際費と販売手数料—ドライブイン事件」金子宏・水野忠恒・中里実編『租税判例百選(第三版)』(1992年(平成4年))

- 北野弘久 「法人税法における「寄付金」の概念～法 22 条 2 項との関連において～」税理 21 卷 5 号(1978 年(昭和 53 年))
- 木村政文 「製薬会社が医師等から受け取る英語論文の添削料金が、添削に要する費用に満たないとしても、その差額は交際費等に当たらないとされた事例」税務事例 36 卷 1 号(2004 年(平成 16 年))
- 清永敬次 「租税特別措置法における交際費等の意義」シュトイエル 28 号(1964 年(昭和 39 年))
- 清永敬次 「無償取引と寄付金の認定～親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して～」税経通信 33 卷 13 号(1978 年(昭和 53 年))
- 佐藤英明 「租税法主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣・2007 年(平成 19 年))
- 倭文宣人 「交際費の意義——オートオークション事件」租税判例百選〔第 4 版〕(2005 年(平成 17 年))
- 品川芳宣 「交際費等の範囲 ——優待入場券の無償交付と清掃業務委託料の差額——」TKC 税研情報 19 卷 2 号(2010 年(平成 22 年))
- 末永英男 「寄附金税制の現状と問題点—法人所得税」税研 157 号(2011 年(平成 23 年))
- 図子善信 「税務調査における交際費課税の拡大傾向と対応策」租税研究 647 号(2003 年(平成 15 年))
- 千田裕・田中由美恵  
「諸外国における寄附金・交際費」日本税務研究センター編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討—理論と実践—』(財経詳報社・2004 年(平成 16 年))
- 高梨克彦 「交際費等」税法学 300 号(1975 年(昭和 50 年))
- 竹下重人 「法人税法上の寄附金について」日本税法学会編『中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集』(日本税法学会本部・1979 年(昭和 54 年))
- 武田昌輔 「総説」日本税務研究センター編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討—理論と実践—』(財経詳報社・2004 年(平成 16 年))
- 武田昌輔 「租税特別措置法六三条二項所定の「交際費」の意義について」判例評論 138 号(1970 年(昭和 45 年))
- 武田昌輔 「香典、花輪、餞別、祝金等と交際費等」税経通信 59 卷 10 号(2004 年(平成 16 年))
- 武田昌輔 「企業会計上の交際費と税務上の交際費～はるかに広い概念へのアプローチ」税理 31 卷 16 号(1988 年(昭和 63 年))
- 武田昌輔 「寄付金の損金算入限度額設定の法理」税務事例 26 卷 9 号(1994 年(平成 6 年))
- 武田昌輔 「不確定概念規定の解釈方法の検討」税理 21 卷 1 号(1978 年(昭和 53 年))

- 田中治 「製薬会社による英文添削料の差額負担は、租税特別措置法六一条の四第三項の「交際費等」に当たらないとされた事例」判例評論 550 号(2004 年(平成 16 年))
- 田中治・加藤貴子 「観光バス運転手等に交付する金員の交際費該当性」税経通信 59 卷 13 号(2004 年(平成 16 年))
- 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 1270 号(2004 年(平成 16 年))
- 辻美枝 「交際費の意義一萬有製薬事件」中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選〔第 6 版〕』(2016 年(平成 28 年))
- 鳥飼貴司 「交際費等の税法上の位置とその課税のあり方」北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』(勁草書房・2001 年(平成 13 年))
- 中川一郎 「租税特別措置法 63 条 2 項にいう「交際費」の意義」シュトイエル 99 号(1970 年(昭和 45 年))
- 中村利雄 「寄付金」税理 28 卷 10 号(1985 年(昭和 60 年))
- 中村利雄 「法人税の課税所得計算と企業会計—無償譲渡等と法人税法二二条二項—」税務大学校論叢 11 号(1977 年(昭和 52 年))
- 波多野弘 「交際費等について」シュトイエル 162 号(1975 年(昭和 50 年))
- 廣瀬正 「寄付金と業務関連性」税務事例 12 卷 5 号(1980 年(昭和 55 年))
- 増井良啓 「関連会社に対する売上値引きの寄付金該当性」ジュリスト 1044 号(1994 年(平成 6 年))
- 増田英敏 「税法上の交際費等の意義とその判断要件—一萬有製薬事件」税務事例 36 卷 2 号(2004 年(平成 16 年))
- 三上昌宏 「寄付金・会費と交際費等」税経通信 45 卷 4 号(1990 年(平成 2 年))
- 三木義一 「判決の緒 税理士“春香”の事件簿 第 46 話 英文添削料の差額負担と交際費」税研 19 卷 3 号(2003 年(平成 15 年))
- 水野忠恒 「親会社が子会社に対して無利息貸付をした場合には、無償とする合理的な経済目的が存しない限り通常の利息相当額の経済的利益が親会社の所得として認定されるとした事例」ジュリスト 686 号(1979 年(昭和 54 年))
- 水野忠恒 「同族会社で構成する企業グループ内の拠出金支出を法人税法上の寄付金とする更正処分とその附記理由の違法性」ジュリスト 846 号(1985 年(昭和 60 年))
- 八ツ尾順一 「交際費課税の基本的構造とその本質—一萬有製薬事件を素材として—」租税研究 724 号(2010 年(平成 22 年))
- 山本守之 「交際費課税の改正経緯—根底に流れる考え方の変遷—」税経通信 69 卷 5 号(2014 年(平成 26 年))
- 山本守之 「交際費課税における課税要件」税経通信 59 卷 2 号(2004 年(平成 16 年))

- 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 号(日本  
税務研究センター・1989 年(平成元年))
- 吉牟田勲 「交際費等、寄付金、広告宣伝費」北野弘久編『租税実体法 I 判例研究日本  
税法体系 2』(学陽書房・1979 年(昭和 54 年))
- 吉牟田勲 「交際費の損金不算入制度の改正」税務弘報 9 巻 5 号(1961 年(昭和 36 年))
- 吉牟田勲 「交際費課税の意義と課税強化の問題点」税理 27 巻 3 号(1984 年(昭和 59 年))
- 吉村典久 「日独における寄付金控除の法的性質とその基準—政党に対する寄付金を素材  
として」租税法研究 19 号(1991 年(平成 3 年))
- 吉村政穂 「法人の所得課税——法人税と地方税」中里実・弘中聡浩・瀧圭吾・伊藤剛志・  
吉村政穂編『租税法概説〔第 3 版〕』(2018 年(平成 30 年))
- 若林孝三 「交際費等の範囲とその判断基準」税経通信 45 巻 4 号(1990 年(平成 2 年))

#### 【判決】

- 大阪高等裁判所 1960 年(昭和 35 年)12 月 6 日判決(行集 11 巻 12 号 3298 頁)
- 東京高等裁判所 1964 年(昭和 39 年)11 月 25 日判決(税資 38 号 861 頁)
- 大阪高等裁判所 1968 年(昭和 43 年)6 月 28 日判決(行集 19 巻 6 号 1130 頁)
- 東京地方裁判所 1969 年(昭和 44 年)11 月 27 日判決(税資 57 号 591 頁)
- 東京地方裁判所 1975 年(昭和 50 年)6 月 24 日判決(税資 82 号 222 頁)
- 東京高等裁判所 1977 年(昭和 52 年)11 月 30 日判決(行集 28 巻 11 号 1257 頁)
- 仙台高等裁判所 1982 年(昭和 57 年)7 月 23 日判決(判時 1052 号 3 頁)
- 神戸地方裁判所 1992 年(平成 4 年)11 月 25 日判決(税資 193 号 516 頁)
- 静岡地方裁判所 1995 年(平成 7 年)10 月 13 日判決(税資 214 号 27 頁)
- 東京高等裁判所 1996 年(平成 8 年)10 月 30 日判決(税資 221 号 244 頁)
- 最高裁判所 1997 年(平成 9 年)11 月 28 日判決(税資 229 号 916 頁)
- 熊本地方裁判所 2002 年(平成 14 年)4 月 26 日判決(税資 252 号順号 9117)
- 東京地方裁判所 2002 年(平成 14 年)9 月 13 日(税資 252 号順号 9189)
- 東京高等裁判所 2003 年(平成 15 年)9 月 9 日判決(税資 253 号順号 9426)
- 東京地方裁判所 2009 年(平成 21 年)7 月 29 日判決(判時 2055 号 47 頁)
- 東京高等裁判所 2010 年(平成 22 年)3 月 24 日判決(訟月 58 巻 2 号 346 頁)

【その他】(インターネット記事は 2020 年 1 月 14 日に確認している)

臨時税制調査会編「臨時税制調査会答申」1956 年(昭和 31 年)12 月

- 税制調査会 「答申の審議の内容及び経過の説明(答申別冊)」1960年(昭和35年)12月  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s\\_s3512\\_toumenjissisubekizeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3512_toumenjissisubekizeiseikaisei.pdf))
- 税制調査会 「臨時答申の審議の内容及び経過の説明(答申別冊)」1963年(昭和38年)12月  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s\\_s3812\\_s39zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3812_s39zeiseikaisei.pdf))
- 税制調査会 「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」1963年(昭和38年)12月  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s3812\\_syotokuzeiho\\_houjinnzeihonoseibi.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s3812_syotokuzeiho_houjinnzeihonoseibi.pdf))
- 税制調査会 「答申の審議の内容及び経過の説明(答申別冊)」1964年(昭和39年)12月  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s\\_s3912\\_s40zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_s3912_s40zeiseikaisei.pdf))
- 税制調査会 「昭和42年度の税制改正に関する答申」1967年(昭和42年)2月  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4202\\_s42zeiseikaiseihoka.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf))
- 税制調査会 「昭和46年度の税制改正に関する答申」1970年(昭和45年)12月  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4512\\_s46zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4512_s46zeiseikaisei.pdf))
- 税制調査会 「昭和51年度の税制改正に関する答申」1975年(昭和50年)12月  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5012\\_s51zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5012_s51zeiseikaisei.pdf))
- 税制調査会 「昭和52年度の税制改正に関する答申」1977年(昭和52年)1月  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5201\\_s52zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5201_s52zeiseikaisei.pdf))
- 税制調査会 「昭和54年度の税制改正に関する答申」1978年(昭和53年)12月  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5312\\_s54zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5312_s54zeiseikaisei.pdf))
- 税制調査会 「昭和57年度の税制改正に関する答申」1981年(昭和56年)12月  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5612\\_s57zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s5612_s57zeiseikaisei.pdf))
- 税制調査会 「平成6年度の税制改正に関する答申」1994年(平成6年)2月  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0602\\_h6zeiseikaisei.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0602_h6zeiseikaisei.pdf))

- 税制調査会 「法人課税小委員会報告」1996年(平成8年)11月  
([https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0811\\_houjinkazeisyouiinkai.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0811_houjinkazeisyouiinkai.pdf))
- 自由民主党 公明党 「平成26年度税制改正大綱」2013年(平成25年)12月  
(<https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h25.12.12.pdf>)
- 自由民主党 公明党 「令和2年度税制改正大綱」2019年(令和元年)12月  
([https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/140786\\_1.pdf?\\_ga=2.32949374.130089825.1578121032-1548002103.1576755282](https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/140786_1.pdf?_ga=2.32949374.130089825.1578121032-1548002103.1576755282))
- 財務省 「主要国における交際費の税務上の取扱い」  
([https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/corporation/080.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/080.htm))
- 菅原計 「租税特別措置法61条の4の解釈及び適用上の問題点」東洋大学経営学部『経営論集』77号(2011年(平成23年))  
([https://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=pages\\_view\\_main&active\\_action=repository\\_view\\_main\\_item\\_detail&item\\_id=15&item\\_no=1&page\\_id=13&block\\_id=17](https://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=pages_view_main&active_action=repository_view_main_item_detail&item_id=15&item_no=1&page_id=13&block_id=17))
- 安西志保美 「交際費等の損金不算入制度に関する研究」  
([https://www.nouzeikyokai.or.jp/files/pdf/ronbun/2017\\_13/13-02.pdf](https://www.nouzeikyokai.or.jp/files/pdf/ronbun/2017_13/13-02.pdf))
- 野村篤史 「法人税法における不確定概念の解釈についての一考察—交際費課税の不確定概念の検討を中心に—」  
([https://www.sozeishiryokan.or.jp/award/024/z\\_pdf/ronbun\\_h27\\_09.pdf](https://www.sozeishiryokan.or.jp/award/024/z_pdf/ronbun_h27_09.pdf))
- 新村出編 『広辞苑 第七版』(岩波書店・2018年(平成30年))

## 第1・2章 交際費等該当性判断の難解性について検討し、問題を明確にする

### 法による交際費等該当性判断に関する問題

定義規定における不確定概念の多用

- ・ 交際費等の成立要件に関して複数の説が存在
- ・ 各成立要件について解釈の幅が存在

### 定義規定による交際費等該当性の判断が難解

通達で各種隣接費用との区分を規定

### 通達による交際費等該当性判断に関する問題

- ・ 通達によっても区分の難解なケースが存在
- ・ 通達の規定は法で定められていない独自の基準が基になっている可能性がある

- ・ 最終的な判断は法によるべき

【筆者の考え】

租税法律主義(特に課税要件明確主義)の観点から問題がある

問題意識：租税特別措置法 61 条の 4 第 4 項では不確定概念が多用されているため、交際費等該当性の判断が難解であり、納税者の法的安定性や予測可能性が守られていないのではないか

例えば…

寄附金との区分は、支出の態様が類似していることや、目的という主観的なものの判断が必要であることから、非常に難解

## 第3章 判例研究：交際費等該当性の判断に関する判示について検討

各成立要件の明確な判断基準を示すことができおらず、判断が難解なケースでは、判断者の恣意によって結論が分かれる可能性がある

### 現在の定義規定による交際費等該当性判断の限界

### 法整備による判断基準の明確化が必要

【筆者の考え】

事業関連性は納税者の立証や詳細についての届出を要件とし、事業関連性を基準として交際費等と寄附金との区分を判断すべき

## 第4章 交際費課税制度について改善策(一部)を考察

- ・ 諸外国における交際費課税制度
- ・ 寄附金の損金不算入制度の立法趣旨

- ・ 交際費等の定義規定には事業関連性を明記すべき
- ・ 寄附金の損金不算入制度と整合性のある制度にすべき
- ・ 事業関連性以外の判断基準も明確にすべき

【筆者の考え】

事業関連性に関して、交際費課税制度と深くかかわっている