



萬有製薬事件

第 1 回 2004 年（平成 16 年）12 月 8 日

発表 藤井 茂男

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

萬有製薬事件

東京高裁 平成15年9月9日判決

(原判決取消し・全部取消し)(納税者勝訴)(確定)

東京地裁 平成14年9月13日判決 (棄却)(原告控訴)

報告者 藤井茂男

事件の概要

1. 事案の概要

本件は、原告が、被告税務署長から平成5年4月1日から平成8年3月31日までの各事業年度分の法人税につき、それぞれ更正処分を受け、その処分は、原告の英文添削事業の支出が交際費等に該当するとして損金に算入しなかったこと、及び、更正通知書における理由附記の不備を不服として、上記各処分の、原告が主張する額を超える部分の取消しを求めている事案である。

1. 法人税の申告及びこれに対する更正処分の経緯

(1) 原告は、被告に対し、原告の法定申告期限内に行った申告に対して、被告はつぎのような更正処分を行った。

(千円)

	法定申告期限内申告		更正処分			摘要
	所得金額	税額	所得金額	税額	更正処分	
平6年3月期	18,894,137	6,629,378	19,016,538	6,682,491	平7.1.31	更正処分
			19,161,675	6,736,917	平9.6.30	再更正処分 各更
平7年3月期	22,172,714	7,856,511	22,266,948	7,893,887	平9.6.30	更正処分 正処
平8年3月期	22,518,521	8,185,534	22,881,112	8,321,506	平9.6.30	更正処分 分

(2) 原告は、平成9年8月26日、本件各更正処分を不服として審査請求をしたが、国税不服審判所長が3か月を経過するも、裁決をしなかったことから、本件訴訟を提起した。

なお、原告は、平成11年2月10日、上記審査請求を取り下げた。

2. 本件英文添削について

(1) 原告は、病院の医師等から英文添削の依頼を受け、アメリカ合衆国所在の「MEC社」、「クリニコム社」及び「メルク社」という(「本件各添削業者」)に対して、添削を外注していた。

(2) 原告が、本件英文添削の対価として医師等から受領する収入は、つぎのとおり。

期 間	単 価
平成5年 6月30日以前の受付分	A4判 1 ページ当たり1,500円
平成5年 7月 1日以降の受付分	A4判 1 ページ当たり2,000円
平成7年10月 1日以降の受付分	A4判 1 ページ当たり2,500円

(3) 原告が、MEC社及びクリニコム社に支払う外注費は、つぎのとおり。

	本件添削業者	単 価
	MEC社	52 米国ドル@ページ
	クリニコム社	70 米国ドル@時間 (平 6.12.31 以前は 65 米国ドル)

(4) 原告は、本件各事業年度における本件英文添削に係る収入及び外注費の額を、それぞれ益金及び損金の額に算入した(それぞれ「本件英文添削収入」及び「本件英文添削外注費」)。

本件各事業年度	英文添削外注費額	英文添削収入の額	本件負担額
平成 6 年 3 月期	180,368,538	3,523,169	145,136,839
平成 7 年 3 月期	152,395,677	4,070,534	111,690,336
平成 8 年 3 月期	228,650,178	5,358,854	175,061,634

(5) 原告は、本件各事業年度において、本件英文添削収入の 3.7 倍ないし 5.1 倍もの差額を原告自らが負担していた(この差額を「本件負担額」)。

3. 本件各更正処分の理由附記について

「本件各更正通知書」に附記した理由のうち、「交際費等」の損金不算入額に係る理由については、「この負担額は、次のことから、病院等の医師等との関係を円滑にすることを目的として負担されたものと認められ交際費等に該当します」と記載され、その理由として、

「医師等から受領した英文添削料金と支出した外注費との間の著しい開差を経済的利益を供与している」

「医師等は、医薬品の納入先に勤務する者で、医薬品購入の決定に影響力を行使する立場にある」

「医師等は、医薬情報担当者(「MR」)に医薬品等の情報を提供しうる者である」

「英文添削サービスは、MRが窓口となり貴社の取引先に限られている」ことが記載され、「交際費等」に該当する金額及び交際費等の損金不算入額が記載されている。

4. 被告による本件各更正処分の根拠

原告が、本件英文添削について、本件各添削業者に支出し、その対価として医師等から受領し、益金の額に算入した本件負担額の各事業年度の額はつぎのとおり。

	英文添削外注費	英文添削収入	本件負担額
平成 6 年 3 月期	1億8036万8538円	3523万1699円	1億4513万6839円
平成 7 年 3 月期	1億5239万5677円	4070万5341円	1億1169万0336円
平成 8 年 3 月期	2億2865万0178円	5358万8544円	1億7506万1634円

原告は、この差額である本件負担額を寄付金として申告していたが、被告課税庁は、医師等が原告の「事業に関係ある者」に該当し、本件負担額の支出の目的が医師等に対する接待等のための支出として、その負担額は交際費等に該当するとしたものである。

本件は、原告製薬会社が本件負担額は交際費等ではなく、寄附金であると主張して、更正処分取消しを求めた事案である。

2. 控訴人の主張

1. 交際費等の意義

措置法61条の4の「交際費等」に該当するか否かは、同条3項の規定により、支出の相手方が事業関係にある者といえるか否か、及び支出の目的が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為を意図するものであるか否かによって判断される。

(1) 支出の目的が接待等に類する行為を意図するものであるか否かは、当該支出の具体的事情が総合的に判断されなければならない。

交際費等は、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。かかる支出が、その相手方と親睦を密にして取引関係の円滑な進行を図るためといえるか否かが検討されなければならない。

(2) 控訴人が英文添削費用の差額を負担した者の中には、控訴人が製造・販売する医薬品の処方に携わらない基礎医学の研究者や、付属病院が新たに医薬品を購入する際に全く関与しない者が多く含まれている。

このような研究者は、事業関係者ということとはできず、事業関係者に該当しない。

2. 学術の発展を目的とした行為

本件英文添削を学術の発展による社会公共の利益の増進を目的として行ってきたものであって、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためではない。

そのことは、次の事実から明らかである。

(1) 本件英文添削は、昭和59年までに在籍していたウォーカー博士が、好意により研究者の英語論文の添削を、控訴人が会社として行うようになったものである。

その後、国内の添削業者の平均的な料金を徴収したため、英文添削の依頼者は、控訴人の差額の負担を知らなかった。医師等の中には、患者を診療しない基礎医学を研究する者や、処方権限がない大学院生・医員・留学生等が多数含まれている。

(2) 投稿論文と雑誌掲載の実態

投稿した論文の雑誌掲載は、研究によるものであり、添削を依頼した研究者の大半の論文が雑誌には掲載されることなく終わっている。

以上のような状況の下、添削料金の差額を負担し続けたのは、真に優れた研究が世界的な場での発表の機会を得るためである。

3. 交際費等の範囲に含まれない

(1) 措置法61条の4第8項の規定には、「その他」という不確定概念を多用し、規定それ自体が課税要件明確主義に反するおそれが強い。

(2) 控訴人は、その製造・販売する医薬品を全く使用しない研究者や、処方権限のない研修医・大学院生・留学生等から数多くの添削の依頼を受けていたものであり、これらの者は控訴人の「得意先、仕入先その他事業に関係ある者」に該当しない。

(3) 医師等は、控訴人が英文添削料の差額を負担していることを知らず、利益を受けた

ことの認識がなかったことから、控訴人の支出は、「接待、供応、慰安、贈答」あるいは「これらに類する行為」にも該当しない。

(4) 添削を依頼した研究者は、正当な対価を支払って役務の提供を受けたと認識していることから、控訴人の添削料の差額負担により、親睦の度合いが密になることもない。

(5) したがって、本件英文添削に要した費用は、取引の相手方との親睦の度合いを密にするために支出する「交際費、接待費」ということはできず、かつ「機密費」にも該当しない。本件の差額の負担が収入を得るのに必要な支出である「費用」であるとは考えられず、「その他の費用」にも該当しない。

3. 被控訴人の主張

1. 交際費等の意義

措置法61条の4第1項に規定する「交際費等」は、企業会計上ないし一般通念上の交際費概念よりも相当広い概念であり、租税法上の固有概念である。

その「接待、供応、慰安、贈答」は、いずれも相手方の歓心を買うことによって相手方との親睦の度を密にしたり、取引関係の円滑な進行を図る行為の例示であり、その名目にかかわらず、取引関係の円滑な進行を図るためにする利益や便宜供与が広く含まれる。

2. 交際費等は二要件で判断する

ある支出が「交際費等」に該当するためには、支出の相手方が事業に関係のある者であることと、支出の目的がかかる相手方に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであれば足り、接待等が、その相手方において、当該支出によって利益を受けていると認識できるような客観的状況の下に行われることは必要でない。

また、交際費等に該当する接待等の行為は、相手方の欲望を満たす必要はない。

3. 研究者が受ける英文添削は経済的な欲望の充足である

(1) 英文添削による経済的利益は欲望充足行為である

本件英文添削及びその経済的負担額は、客観的状況からみて、支出の相手方である医師等にとって、一般的な飲食等に代表される接待交際と実質的に何ら変わりがない精神的及び経済的な欲望を満たすものである。

それゆえ、医師等は、研究論文における英文添削に対し、強い関心や期待を有しているが、それは高額な経済的負担をもたらすものであることから、その負担を軽減した上で、信頼性の高い英文添削を得たいとの欲望が存在する。

(2) 医師等は製薬会社の意図を認識しうる立場である

本件の客観的状況は、製薬業者である控訴人の行う本件英文添削が医師等に供与されたということである。

控訴人の担当者らは、医師等の欲望を充足するため、本件英文添削が高い信頼性と高い質を有することに加え、経済的負担が軽減されていることを医師等に認識せしめることが可能であるとの認識を持つことが容易であった。

(3) 英文添削は申込件数から学術奨励金とは異なる

本件英文添削の差額負担は非公表で行われ、かつ対象者が極めて限定されており、その公平性、透明性が確保されていないものであって、学術奨励金などとは理念及び内容が全

く異なり、それらと同視できるものではない。

(4) 事業関係者に対する贈答等の行為は取引関係の円滑な進行と解する

交際費等に該当する第1の要件は、「支出の相手方が事業に関係のある者であること」であり、その範囲は相当に広い。第2の要件は、「支出の目的がかかる相手方に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであること」である。

「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」は、いずれも相手方との親睦の度を密にしたり相手方の歓心を買うことによって取引関係の円滑な進行を図る行為の例示と解すべきである。

(5) 英文添削は交際費等に該当する

本件では、控訴人と医師等は、医療情報の伝達を介しての必然的な関係が存するのであって、医師等が控訴人の「事業関係者」に当たることは明らかである。また、医師等が本件英文添削に関心を持っていること、本件負担額の性質は、医師等との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものであることなどからすれば、控訴人は、医師等に対して、その取引関係を円滑に進行するため、本件英文添削を提供して、その歓心を得る目的で本件負担額という経済的利益を供与していたものである。

裁判所の判断

当裁判所は、控訴人の請求は理由があると判断する。

その理由は、次に記載するとおりである。

1. 本件英文添削がなされるに至った経緯及びその概要

原判決事実及び争いのない事実によれば、以下の事実が認められる。

事実の概要及び争いのない事実を参照。

2. 「交際費等」の意義について

(1) 交際費等における三要件の必要性

法文の規定からすれば、当該支出が「交際費等」に該当するというためには、つぎの三要件を満たすことが必要であると解される。

「支出の相手方」が事業に関係ある者等であること。

「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。

「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。

(2) 支出目的を総合的に判断

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。また、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であれば、それ以上に支出金額が高額なものであることや、その支出が不必要（冗費）あるいは過大（濫費）なものであることまでが必要とされるものではない。

3. 本件英文添削の差額負担の支出の相手方について

(1) 医師等は「事業に関係のある者」に該当する

医師は医業を独占し、患者に対する薬剤の処方や投与は医業に含まれるから、医師は、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。

(2) 英文添削の差額支出金の行為形態

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、供給、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。

4. 本件英文添削の支出目的

(1) 英文添削は社会貢献であり、取引関係の円滑は主たる動機ではない

控訴人は、当時、控訴人の CLIC への支払額は、研究者らから徴収した料金を下回っていたことなどからすれば、主として海外の雑誌に研究論文を発売したいと考えている若手研究者らへの研究発表の便宜を図り、その支援をするということにあったと認められる。

(2) 委託料金を適正額と認識

その後、その委託先に支払う外注費が研究者らから徴収する料金よりも高額になるという事態が生じた。これは、メルク社から伝えられた料金をそのまま支払うことになったが、それがかなり割高なものであったこと。これに対し、控訴人が研究者らから徴収する料金については、定期的に国内の英文添削業者の料金を調査の上、見直しをしていたものの、上記外注料金に達する額までに至らなかったという事情によるものと認められる。

(3) 差額負担額改定の意図

上記の差額は相当に高額であるが、1件当たりの負担額は決して大きなものではない。

また、本件英文添削の差額負担の事実が報道されてからは、その料金が差額の生じない額に改定されたけれども、これは、差額負担が公表され、研究者らに利益供与の認識が生じた以上、取引の誘引等と誤解されるおそれがあるためと認められる。これをもって、直ちに、従来控訴人が何らかの不正な意図に基づいて、差額の負担を続けていたと推測できるものではない。

(4) 英文添削依頼者と掲載実績

本件英文添削を依頼する者は、主として講師、助手などの若手研究者らであり、また、その依頼者の中には、研修医や大学院生などのほか、医療に携わらない基礎医学の講師や海外からの留学生も含まれている。本件英文添削の依頼を受けていたのは、そのうち約 95 の機関である。これらは大学の医学部やその付属病院あるいはそれに近い性格を有する機関であり、いずれも高度、かつ先端的な研究をする医療機関であるが、必ずしも控訴人の大口の取引先というわけではない。

上記のような医薬品の購入や処方の権限のない若手の研修医らの中から、上記の権限を有するものも出てくる可能性がある。しかし、その結びつきはかなり間接的なものであるといわざるを得ない。

さらに、論文が医学雑誌に掲載されるか否かは、基本的にその研究内容で決まるものである。控訴人が英文添削を引き受けてきた論文数は、年間数千件にのぼるのに対し、そのうち世界の医学雑誌に掲載されたものはこの 12 年間で約 400 編にすぎない。

(5) 差額負担金は研究支援目的

このように本件英文添削は、若手の研究者らの研究発表を支援する目的で始まったもの

であり、その差額負担が発生してからも、その目的に基本的な変容はなかった。その金額は、それ自体をみれば相当に多額なものではあるが、その一件当たりの金額や、控訴人の事業収入全体の中で占める割合は決して高いものとはいえない。本件英文添削の差額負担は、その支出の動機、金額、態様、効果等からして、事業関係者との親睦の度を密にし、取引関係の円滑な進行を図るといった接待等の目的でなされたと認めることは困難である。

5. 差額負担が、接待等に類する行為といえるか否かについて

(1) 交際費課税制度の趣旨

交際費は、企業会計上は費用であって、本来は課税の対象とならない支出に属するものである。それについて損金不算入の措置がとられているのは、交際費は、人間の種々の欲望を満たす支出であるため、それが非課税であれば、無駄に多額に支出され、企業の資本蓄積が阻害されるおそれがあること、また、営利の追求のあまり不当な支出によって、公正な取引が阻害され、ひいては価格形成に歪み等が生じること、さらに、交際費で受益する者のみが免税で利益を得ることに対する国民一般の不公平感を防止する必要があることなどによるものである。

(2) 差額負担金は学問への寄与

ところが、本件英文添削の差額負担によるサービスは、通常の接待、供応、慰安、贈答などとは異なり、むしろ学術奨励という意味合いが強いと考えられる。

この点に関し、被控訴人は、「その他これらに類する行為」とは、接待、供応、慰安、贈答とは性格が類似しつつも、その名目のいかに問わず、取引関係の円滑な進行を図るためにする利益や便宜の供与を広く含むものであると主張する。

しかし、課税の要件は法律で定めるとする租税法律主義（憲法84条）の観点からすると「その他これらに類する行為」を被控訴人主張のように幅を広げて解釈できるか否か疑問である。むしろ、学術研究に対する支援、学術奨励といった性格のものまでがその中に含まれると解することは、その字義からして無理があることは否定できない。

(3) 被控訴人が学術奨励金を否定することについて

被控訴人は、本件英文添削の差額負担は、非公表で行われ、対象者も限定されていて、公平性、透明性が確保されていないのであるから、学術奨励金などとは同視できないと主張する。

しかし、このような差額負担が、すべての者に門戸が開かれているわけではなく、また、公表されてもいないからといって、それが故に、上記のような学術の発展という社会公共の目的がなかったといえるものではない。

もっとも、その負担の相手方が取引における意思決定において大きな影響力を有する関係者に限られているというような場合であり、かつ、その差額負担による利益の提供を相手方が認識しているような場合には、その差額負担は、客観的にみて、学問の発展に寄与するというよりは、相手方の歓心を買って、見返りを期待することにあると認められる場合もあるであろう。しかし、前述のところからすれば、本件がそのような場合に当たらないことは明らかである。

(4) 被控訴人の研究論文は名声及び地位向上の欲望充足について

さらに、被控訴人は、研究者らにとって、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こと、それゆえ、研究者らは、そ

の英文添削に強い関心や期待を有しているが、それが高額な経済的負担を伴うことから、控訴人は、その欲望を満たすため、本件英文添削の差額負担をしていたものであるなどと主張する。

研究者らの論文が、適切な英文添削指導を受けることによって、権威ある雑誌に掲載され、その研究者らの名声が高まることになれば、ひいて当該研究者の地位の向上や収入の増大をもたらすことがあることは確かである。また、研究者らの中には、そのような目的で論文の発表を目指す者もないとは言い切れない。本件英文添削が研究者ら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、直接研究者らの歓心を買ひ、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。

(5) 差額負担金は学術奨励の色彩が強い

以上のように、本件英文添削の差額負担は、通常の接待、供応、慰安、贈答などとは異なり、むしろ学術奨励という意味合いが強いこと、また、研究者らの名誉欲等の充足に結びつく面も希薄なものであることなどから、交際費等に該当する要件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。

6. まとめ

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、措置法61条の4第1項に規定する「交際費等」には該当しない。

そうすると、本件各事業年度において、控訴人の本件英文添削事業により生じた支出すなわち本件負担額を交際費等に該当するとした、本件各更正処分のうち、上記の各税額を超える部分を取り消すこととする。

研究

1. 本判決のポイント

萬有製薬事件における東京高裁判決の効果は、いままでの交際費課税に対する、ある種の諦めにも似た風潮に風穴を開けてくれたことにある。

本判決のポイントとして、次のことが挙げられる。

(1) 事業に関連する費用との関係

交際費等は、事業に関連した費用であり、本来は損金の額に算入されるべきである。それにもかかわらず、租税特別措置法により長期間にわたり、損金の額に算入することを制限してきた。しかも、創設以来その損金不算入の解釈が拡大してきたのである。

そこで、本高裁判決が、医学学術雑誌に掲載する論文の翻訳添削という特殊な事例とはいえ、従来の課税庁の解釈に踏み込んで、新たな課税要件を打ち出した影響は大きいと思われること。

(2) 交際費等の規定の明確性

交際費等の規定では、原則として損金の額に算入すべき費用の額を損金不算入としていことから、その損金算入するを制限する規定は明確に、かつ、限定的に規定されるべきである。ところが、租税特別措置法61条の4第3項に規定する交際費等の範囲は、「・・・その他の費用」等の不確定概念が多用されて、容易にその範囲を判断することができないことが実務でも指摘されていた。

しかも、課税庁の判断では、「事業に関係ある者」に対して、「交際・接待・供応・慰安・贈答その他これらに類する費用」を支出することにより、交際費等の課税要件(二要件説)を充足するとしてきたことに対して、これまでの考えに「行為の形態」としての接待等による相手方の認識を行為に含めた三要件説が交際費等の課税要件を充足するとの判断を示したこと。

(3) 差額支出金を学術奨励と判断

英文添削の外注費の支出金から依頼者が負担した費用との差額を、経済的利益の供与として接待等にあたることとした課税庁の判断を、差額負担金の趣旨が学術奨励とした支出金であり、その支出目的に基づいて交際費等の額としない判断を行ったこと。

(4) 交際費隣接科目とその認定

交際費等の規定は、寄付金、値引き及び割戻し、広告宣伝費、福利厚生費、給与等の、その隣接科目との境界に対して不明確な解釈及びその解釈を税務通達に委ねる取扱いがあること、及び法人の費用としたものの支出金に明確な業務関連性が見いだせない場合には、事業関連性を行政裁量権により、認定されたものであるとして適用される寄付金と混同される場合があること。

本件では、申告においては、その寄付金とした内容が交際費と認定されたケースである。

以上の点を踏まえて、本判決について、次のとおり検討した。

2. 交際費規定の意義

(1) 不確定概念

交際費等の概念は、一般に考えられている交際費より広く解釈されており、これは交際費等の規定に多くの不確定概念が使用されていることによるもので、その不確定概念の例示では、「交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの（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く。）をいう(措法61の4)。」「(傍線筆者)とされ、その費用の内容、支出の相手先、接待等の行為の要件について不確定概念を多用しているために交際費等の範囲が不明確なものとなっている。

(2) 多用されることへの批判

申告納税制度では、課税要件を明確に規定されることが要請されている。

しかも、この交際費等の概念に関する規定が「交際費、接待費、機密費その他の費用」のように、解釈によってはその範囲が拡大する可能性を有しており、交際費のような多様な性格の支出について、ある程度の不確定概念を用いることはやむを得ないところがあるが、本規定のように、日本語としてさえも疑問を抱く程多用されていたのでは、納税者が課税要件を判断できなくなる恐れがあることも当然である。

(3) 課税要件を三要件説とする解釈

本高裁判決では、「交際費等」が、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するれば、当該支出が「交際費等」に該当するというためには、1.(2)に記した、これまでの二要件説に踏み込んで、次の三つの要件を満たすことが必要と判断している。

「支出の相手方」が「その得意先、仕入先その他事業に関係ある者等」であること。

「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。

「行為の形態」が接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為であること。

そして、以上の三つの要件を踏まえて、「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。」と判示していることは注目に値する。

さらに、判示につづけて、「接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為であれば、それ以上に支出金額が高額なものであることや、その支出が不必要（冗費）あるいは過大（濫費）なものであることまでが必要とされるものではない。」とし、「行為の形態」の判断・解釈においては、金額の多寡、または、その支出が不必要（冗費）あるいは過大（濫費）といった要素を考慮する必要がないことを判示している。

(4) 代表的な課税要件の例示

交際費等を法文の文言から解釈すると、課税要件について次の考え方がある。

旧二要件説

最も単純化した解釈によるもので、次の二つの要件によって判断する考え方である。

ア。「事業に関係ある者等」(支出の相手先)に対する支出であること。

イ。「接待、供給、慰安、贈答」等の企業活動における交際を目的とするものであること。

事例として、「交際費等」というためには、その一は、法人の当該事業経費が「事業に関係のある者」に対して支出されたものでなければならないということであり、その二

は、「接待、供応、慰安、贈答」等の企業活動における交際を目的とするものである。」(東京地裁昭44.11.27)とする考えに代表される。

これを補強した考え方(新二要件説)が主張され、二つの二要件説を区分するために、旧二要件説と呼ばれている。

新二要件説

前述の旧二要件説における「支出の相手先」及び「接待等の目的」に加えて、事業関係者との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑を図るためであるとする考え方である。

事例として、「交際費等が、一般的にその支出の相手方及び支出の目的からみて、得意先との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものと理解されているから、その要件は、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に支出の目的がかかる相手方に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであること、にあるというべきである。」(横浜地裁平4.9.30)がある。

三要件説

前の二つの解釈に対して、法文の規定から、次の三要件が備わる必要があるとする考え方がある。(松沢智 新版租税実体法 中央経済社 322頁)

「交際費、接待費、機密費その他の費用」(支出の目的)、

「得意先、仕入先その他事業に関係ある者等に対し」(支出の相手先)、

「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」(行為の形態)

以上の考え方と代表的な裁判例を一覧表にすると次のとおり。

交際費等の課税要件一覧

	支出の相手方	支出の目的	行為の形態	事例
旧二要件説	事業に関係のある者等であること。	接待等の行為のためであること。	要件としない。	改装遊覧船運航時招待(東京地裁昭44.11.27)
新二要件説		接待等の行為により親睦の度を密にして取引関係の円滑を図ること。		婦体役員温泉旅行(東京地裁昭53.1.26)、中古自動車の競売(横浜地裁平4.9.30)、萬有製薬事件(東京地裁平成14.9.13)
三要件説		事業関係者との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な親交を図ること。	接待等のこれらに類する行為であること。	萬有製薬事件(東京高裁平成15.9.9)

3. 事業に関係のある者

(1) 「事業に関係のある者」の判断

差額支出金の相手先である英文添削の依頼者が、「事業に関係のある者」かどうかの「事業に関係する者」の解釈は極めて広く解されている。これには、相手先の形式的な役職や肩書きだけでは判断できない支出相手先の多様性によるためと考えられる。

本高裁判決では、製薬会社にとって医薬の独占性と薬剤の処方・投与の実態から「事業に関係のある者」としている。過去の判決においても、事業関連性の判断は課税執行の公平性の判断を含め、将来の事業関係者をも含むこととされている。

本件において、英文添削依頼者を関係が希薄であるとはいえ、事業に関係がないとはいえないとして、消極ながらも「事業に関係のある者」を認定している。

(2) 「事業に関係のある者」の要件必要性

それでは、漁網メーカー漁民を相手にする行為、農機具メーカーが農家を相手にする行為も、ことごとく、事業関係者に該当することとなり、「事業に関係のある者」の要件にほとんどの関係先が該当することが予想される。そうであるならば、課税要件とすることに疑問を呈する。

本判決の例ならば、現在も医薬品の購入・調合等の業務に関わっている依頼者はともかく、現状では、薬品の購入権限を有しておらず、将来においても医薬品についての具体的な関与度合いが明確でない医師または研究者については、「事業に関係ある者」に該当しない判断が可能ではないだろうか。

4. 英文添削差額支出金の目的

(1) 地裁判決

本裁判の原審では、「原告が派遣したMRを通して英文添削の依頼を受けていたことは、MRが取引先である医療機関に所属する者との間に親密な関係を築くことにより、原告の医薬品の販売に係る取引関係を円滑にする効果を有するものということができる。」というように、MRの日常業務の性質から、その差額負担金を接待等に該当するとした判断には無理があると思われる。

(2) 本高裁判決

これに対して、本判決では、「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始まったものであり、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う接待等の目的でなされたと認めることは困難である。」と同じ行為を、異なった見方をしていることは興味深い例である。

(3) MRの職務の判断

地裁判決では、つぎの理由等から、MRが医薬品の販売にかかる取引関係を円滑に進行する目的としていると判示した。

MRを通じて、病院を有する大学等の医療機関に限られていること。

MRの派遣目的から、医薬品の取引を円滑にする効果を期待するものであること。

本件英文添削は、原告の取引先の研究者しか利用できないこと。

ところが、高裁判決では、つぎに掲げる事実から、本件英文添削の差額負担額は、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う接待等の目的は認められないとした。

その結果、差額負担額の支出に取引関係を円滑にする目的は成立しないとしたのである。

控訴人会社に在籍して英文添削をしていたW博士が帰国したために、その所属会社等に外注したこと、料金も国内適正価格を設定していること。

受領した添削料金と外注先に支払った金額との差額にはやむを得ない事情があり、この差額によって添削の動機、目的に変化は見られないこと。

この差額の負担額は少額ではないが、事業全体からは大きな負担ではなく、特定の意図は推認できないこと。

英文添削依頼は講師、助手等の若手研究者が多く、論文が米国の専門雑誌に掲載された例はわずかであり、研究者が受けた利益は多くないこと。

なお、次項に掲げるように、交際費等の支出額について、その支出金額と受取金額との差額を交際費等に認定することには疑問がある。

交際費等の損金算入制限規定は、その接待行為の社会的な批判に応えるものであり、交際行為そのものを対象とすべきものである。

5. 差額負担額の交際費性

(1) 地裁判決

原審では、「接待等の相手方において、当該支出によって利益を受けることが必要であるとはいえないから、当該支出が「交際費等」に該当するための要件として、接待等が、その相手方において、当該支出によって利益を受けていると認識できるような客観的状況の下に行われることが必要であるということとはできない。」として、当該支出によって利益を受けていることは必要ないと判示している。

(2) 本高裁判決

高裁では、「本件英文添削の差額負担は、通常の接待、供応、慰安、贈答などとは異なり、それ自体が直接相手方の歓心を買えるというような性質の行為ではなく、むしろ学術奨励という意味合いが強いこと、その具体的態様等からしても、金銭の贈答と同視できるような性質のものではなく、また、研究者らの名誉欲等の充足に結びつく面も希薄なものであることなどからすれば、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。」として、原審を否定する判断を示している。

(3) 差額負担金の目的判断の相違

原審では、本件英文添削に多額の負担額を原告の取引先である病院等の医師に限って行ったことは取引関係を円滑に進行する目的を意図していたことは否定できないとして、その差額を負担したことのみを取って、その交際費性を認めているのに対して、本高裁判決では、交際行為は一般的に、相手方の快樂追求欲、金銭や物品の所有欲を満足させる行為であることを前提としているので、本件英文添削の差額負担金は、学問の成果貢献に対する寄与で、欲望の充足とは異なるため、学術奨励の意味合いが強い負担金であると判示している。

(4) 拡大解釈の限界を超える

さらに、被控訴人が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の「その他これらに類する行為」には、取引関係の円滑な進行を図るための利益供与を広く含むとの主張を、租税法主義(憲法84条)からこの拡大解釈には無理があるとし、ある程度の拡大解釈は認めても、学術研究の支援・奨励まで拡大することはできないと断じている。

(5) 差額負担の参考例

周年記念式典行事の祝金の処理において「交際費等の額とは、主催者が交際行為に要した費用の全額をいうものと解するのが相当である。」(東京高裁平3.4.24)として支出金の全額を交際費等とする旨を判示している。

では、本裁判で課税庁が主張した差額金を交際費等とする判断は、従来ならば、英文添

削の外注費を交際費等に認定し、依頼者の負担金を雑益計上すべきとされるはずである。

さもなければ、参考例の周年記念行事費用は祝金と差引差額金を交際費等に計上することができなければ、本件との均衡が取れないことになる。

(6) 交際費等と寄付金

本件差額金については、いままで述べてきた差額支出金の判断から、控訴人が主張するように寄付金または通常の費用とすべきものであり、交際費等の支出金とすることに無理がある。

ところが、本件における寄付金の損金算入限度額は差額負担金を上回り、課税対象とすることができないので、交際費等に認定としたものと思われる。

大規模法人では、事業関連性が希薄な寄付金に多額の損金算入限度額があるのに、事業関連性が明確な交際費等の損金算入限度額がないことが問題である。

本件では、課税庁がその間隙について裁量権を行使したもので、このような交際費等を拡大して解釈する傾向は抑止されなければならない。

実務では、交際費等と寄付金の区分を事業関連性で判断している(措通 61 の 4(1)-2)。

しかし、事業との関連性の判断が明確にできない場合が少なくない。すると、支出金の判断によっては、本件と同様な行政裁量権を行使される場合が想定されるのである。

6. 接待等の相手方の認識

(1) 地裁判決

原審では、「支出の目的が接待等を意図するものであることを満たせば足りるというべきであって、接待等の相手方において、当該支出によって利益を受けることが必要であるとはいえない。」として、課税庁の主張する二要件説に立ち、「行為の態様」を交際費等の要件としていないのである。

(2) 本高裁判決

これに対して、高裁では、「その差額が相当額にのぼることを相手方が認識していて、その差額に相当する金員を相手方が利得することが明らかであるような場合には、そのようなサービスの提供は金銭の贈答に準ずるものとして交際行為に該当するものとみることができる場合もあると考えられる。しかし、前述のように、本件は、研究者らにおいて、そのような差額相当の利得があることについて明確な認識がない場合なのであるから、その行為態様をこのような金銭の贈答の場合に準ずるものとする考えはできない。」として、課税要件に「行為の態様」として相手方の認識が必要であることを認め、本件では、金銭の贈答にはあたらないものと判断していることは、大いに評価できるとともに、今後の交際費等の解釈に大きな影響を与えていくものと思われる。

(3) 行為の態様

三要件説における「行為の態様」では、英文添削の依頼者が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」であり、接待等の性質上からは、その相手方が接待による受益を認識している必要性があると考えることが自然である。

その「行為の態様」について、地裁判決では、「当該支出が事業関係者のために、その支出の目的が接待等を意図するものであれば、接待等の相手方が利益を認識する必要はない。」とあくまでも、二要件説の立場で判示している。

それに対して、高裁判決においては、「取引に影響力を有する関係者がその負担額を認

識している場合は、相手方の歓心を買うための見返りを期待するものと認められるとしながらも、本件英文添削の依頼者は、添削の負担額は一般的な国内価格の水準にあったこと等から、依頼者に差額を負担してもらっているとする明確に認識がないことから、金銭の贈答に当たらない。」として、相手方に歓心を買う期待を「行為の態様」の要件としているものの、英文添削の依頼者に差額を負担してもらっている意識がなく、金銭の贈与に当たらないと明確に判示していることは分かり易い解釈である。

7. 実務における対応 (まとめに代えて)

(1) 交際費等の会計処理

法人の交際費等の会計処理では、交際費等に該当する支出金がかなりの頻度で発生するために、ここの取引について、その都度に交際費等の要件を吟味することは現実的ではない。しかし、「事業に関係のある者」に対する支出金であり、「交際費、接待費、機密費その他の費用」を一律に交際費等として処理しているものが一般的である。

この会計処理は、被控訴人・課税庁が主張している「新二要件説」に基づく会計処理に他ならないのである。

(2) 「三要件説」の応用

本高裁判決によって示された「行為の態様」によって交際費等の判断を行うとすれば、判決でいう「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。」に従うことになる。

この、「当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情」は、納税者自身が説明・立証しなければならない。

実務では、例えば、「交際費管理規定」を作成し、交際費の支出目的や交際費の内容を本判例の趣旨を織り込んで規定し、「交際費支出願届」または「交際費支出報告書」に支出の理由、支出の目的、支出の場所、支出の効果を記載する項目を設定し、必要に応じて記載できる書式を作成し、運用する等の配慮が求められる。

その記載によって、「行為の態様」を判断することにより、不要な交際費課税を免れることができる。

(3) 隣接科目との峻別

また、交際費等の内容は、業務の対価性の判断では、寄付金、得意先及び仕入先との値決め交渉によっては、値引き及び割戻し、広告及び宣伝を目的とした場合には、広告宣伝費、従業員が介在する支出については、福利厚生費、役員及び従業員に対する経済的利益の供与については、給与等と隣接科目の支出と密接に関連している。

これらは、原則として損金に算入されるもの、一部の損金算入が制限されているもの、全額が損金不算入されるもの、源泉所得税が課税されるものとそれぞれの税制の扱いが異なるものが含まれている。

ともすると、税務調査における交渉材料の一つとして、交際費等の支出にもかかわらず、交際費等として支出したことを求められる場合が皆無とは言い切れない。

その調査等における税務行政裁量に対応する手段として、本判決の趣旨を用いることができるのではないだろうか。

(4) 差額支出金としての交際費等

従来からの交際費課税では、その支出金額の全体を接待等の行為として、交際費等に含

めて損金不算入の算定を行っていたことは、前述した。

本事例では、英文添削に対する外注費と、その英文添削の依頼者が負担した金額との差額が交際費等とされたのである。この考えは、英文添削の外注費が交際費等に該当しない限り成立しない議論である。そこに、交際費等のあいまいな規定に便乗した、課税庁の裁量が介入する余地が生まれる。

しかし、本件では、その支出と収入の差額をもって、交際費等の支出金額とされたのである。はたして、このような経済的利益をもって、交際費等の支出金額とすることが可能なのであろうか。税務申告の実務においても、疑問を感じるところである。

本件で取り上げた萬有製薬事件も同様な状況から発生したものである。

(5) 税務争訟の成果

本件では、税務争訟において課税要件の大切さが明確にされたことから、今後への影響が大きな判決である。しかし、どうして、ここまで至らなければ問題が解決されなかったのかも実務の対応として必要である。

本判決からは、交際費課税における課税要件の重要性、課税庁の税務裁量権の問題、その裁量権に対する税理士等の知識及び理論構築、そして、それらの補強及び確認としての税務争訟の役割及び税理士補佐人の制度拡充が求められる。

その意味では、萬有製薬事件の高裁判決は高く評価され、実務の範とすべきものである。

参考文献

山本守之 「租税法の基礎理論」 税務経理協会

同 「交際費の理論と実務」 同

大淵博義 「役員給与・交際費・寄付金の税務」 税務研究会

松沢 智 「新版租税実体法」 中央経済社

武田昌輔編著 DHCコンメンタール法人税 第一法規出版