

## 「交際費・福利厚生費・広告宣伝費」再考

鳥飼貴司

(鹿児島大学学術研究院法文教育学域法文学系教授)

## 目 次

- |                                    |                   |
|------------------------------------|-------------------|
| I はじめに                             | 4 「支出の相手先」の範囲     |
| II 交際費の意義                          | III 交際費と福利厚生費との区別 |
| 1 松澤論文以後における租特法61条の4第4項(旧第3項)の条文履歴 | IV 交際費と広告宣伝費との区別  |
| 2 租特法61条の4の立法趣旨                    | V おわりに            |
| 3 租特法61条の4第4項の課税要件(新旧2要件説と3要件説)    |                   |

## I はじめに

本稿は、交際費課税の問題を法解釈論から考察(再考)するものである。ここに法解釈論とは、現行法の文言を離れて新たな制定法を設けるべきと主張する立法論とは異なり、現行法の文言から出発してそれに基づく解釈を主張することを意味する<sup>(1)</sup>。

周知のように、日常的に使用される「交際」

は「つきあい」や「まじわり」という意味があり、「交際費」とは慶弔費や贈答品の費用など「世間のつきあいのための費用」を意味する<sup>(2)</sup>。会計学的に交際費とは、会社が業務を続けてゆくに当たって必要とする交際に関する費用で、接待費や機密費がこれに含まれ、具体的には、得意先、仕入先、株主や関係団体に対する接待、供給、慰安や社長等の機密費などである<sup>(3)</sup>。会計学的に交際費は、「経常的

(1) 金子宏・新堂幸司・平井宜雄編集代表『法律学小辞典〔第4版補訂版〕』(有斐閣・2008年)1248頁は、「実定法の枠内で、その解釈として唱えられる主張が『解釈論』、実定法の枠を超えた望ましい解決の主張が『立法論』である。『その議論は立法論としては傾聴に値するが、解釈論としては無理だ』というように用いられる」とする。法令用語研究会編『有斐閣法律用語辞典〔第4版〕』(有斐閣・2012年)92頁は、解釈論を「法令解釈を内容とする主張、見解。法令解釈の方法論をいうこと

もある。前者の意味では、現行の法令の枠内で展開されるものである点に着目し、立法論と対比して用いられることが多い」とし、同書1156頁は、立法論を「立法政策の立場から一定の理想を表明し、又はその実現を図る施策を論ずること。なお、実定法の不備、欠陥が認識される場合に、それに対する理想として要求するところを表明することにも用いられる。」とする。

(2) 新村出編『広辞苑〔第6版〕』(岩波書店・2008年)938頁参照。

かつ正常な金額である限り原価性が認められているので、交際費を工場関係のものとそれ以外のものに区分し、前者は製造経費または製造間接費、後者は販売費および一般管理費として処理される。<sup>(4)</sup>とする。したがって、交際費は、「経常的かつ正常な金額である限り」、製造原価や販管費として費用勘定となる。会計学上、費用勘定になるとすれば、税法的にも、本来的に法人税法22条3項「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。一 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 二 前号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(……)の額 三 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」が適用されて、所得金額の計算上損金に算入されることになる。

しかしながら、現行法上は、租税特別措置法(以下、「租特法」という。)61条の4で、「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(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。」と規定している。これは、会計学上の交際費・接待費等に該当しないものをも含む法的概念である。というのは、交際費等に、交際費・接待費・機密費という会計学的な概念よりも「その他の費用」という概念を用いてより広く「交際費等」に含める法制度設計をしているからである。「その他の費用」の前に出てくる交際費・接待費・機密費という概念は、後に出てくる「その他の費用」の例示としての役割を果たすのである<sup>(5)</sup>。したがって、「交際費等」という法的概念は、会計学における交際費・接待費・機密費よりも幅広いものとなっている。

ところで、筆者は以前「交際費等の税法上の位置とその課税のあり方」<sup>(6)</sup>(以下、「拙稿」という。)という論稿を公表している。拙稿は、著名な体系書に引用されていることもあり<sup>(7)</sup>、多くの方々に読まれているようである<sup>(8)</sup>。その拙稿での問題意識は、前述の租特法の「交

(3) 渡辺進編著『最新基準会計学辞典』(中央経済社・1975年)148頁参照。他にも、安藤英義(ほか)編集代表『会計学大辞典〔第5版〕』(中央経済社・2007年)450頁〔田中良三〕は、「交際費とは得意先、仕入先、その他事業に関係ある者に対する営業上必要な接待および交際に要した費用である。たとえば、接待交際費、旅行・観劇の接待費、冠婚葬祭費(社外者)などである。」とする。

(4) 安藤ほか編集代表・前掲注(3)450頁〔田中〕。

(5) 吉田利宏『新法令用語の常識』(日本評論社・2014年)24頁参照。なお、同書の旧著といえる林修三『法令用語の常識〔第3版〕』(日本評論社・1975年)17頁も同様な説明をしている。

(6) 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)305頁以下。

際費等」の課税のあり方が、合理性を持ちうるか否かを分析・検討するもの<sup>(9)</sup>であり、結論的には「会計学的な交際費の原価性と非原価性を峻別することなく、すべてを一括して『交際費等』とし、質的な峻別ではなく量的な峻別で損金に算入する、あるいは不算入にする」と考えるのはあまりにも不合理であり、したがって実際問題の解決に資することにはならない<sup>(10)</sup>とした。拙稿は、いわゆる立法論（制度論）を展開していたものであり、法解釈論としては全く議論していなかったと思われる。

その後、交際費課税における優れた法解釈論である松澤智「交際費・福利厚生費・広告宣伝費」<sup>(11)</sup>（以下、「松澤論文」という。）に接したこと、また、いわゆる「萬有製薬事件」の判決において、初めて3要件説が採用されたこと、さらに、今現在でも交際費の範囲をめぐって税務訴訟等で争点になっていることから、屋上屋を架すことになるだけかもしれないが、筆者なりに交際費課税の問題を法解釈論から考察（再考）してみたいと思った次第である。なお、本稿の議論の進め方は、松澤論文を踏襲している。直接に教えを受けた松澤教授が今ご存命ならばどのようなことを

交際費課税に対して議論されるのかを考えることにしたい<sup>(12)</sup>。本稿の題名を「『交際費・福利厚生費・広告宣伝費』再考」とした理由は、ここにある。

## II 交際費の意義

### 1 松澤論文以後における租特法61条の4第4項（旧第3項）の条文履歴

松澤論文は、「法人の支出する交際費（entertainment expense）の額は、年を追って益々増加の一途をたどる」という文章から始まっている<sup>(13)</sup>。拙稿執筆当時のデータによれば、交際費の支出額は、5兆3,099億円（前年より995億円減少）であり、このうち税法上の限度額を超えたため損金に算入されなかった金額は、2兆9,549億円であり、交際費支出額に占める割合（損金不算入割合）は55.6%となっていた<sup>(14)</sup>。現在の最新データ（平成25年分）によれば、交際費の支出額は、3兆825億円で、このうち税法上損金に算入されない金額は1兆1,488億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は37.3%であるとなっている<sup>(15)</sup>。少なくとも、データ上では「年を追

(7) 金子宏『租税法〔第20版〕』（弘文堂・2015年）380頁参照。

(8) 岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』（成文堂・2007年）546頁に参考文献として引用されている。また、増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』（成文堂・2013年）552頁で、「交際費課税のあり方についてアメリカ税法を踏まえた比較法の観点からも分析しており、参考になる。」と、過大な評価を頂いている。なお、交際費課税のアメリカ税法を踏まえた比較法の観点から分析した文献として、宮谷俊胤「交際費の濫用に関する税法上の規制」法と政治19巻1号185頁以下（1968年）参照。

(9) 鳥飼・前掲注(6)307頁参照。

(10) 鳥飼・前掲注(6)319-320頁。

(11) 松澤智『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則—〔補正第2版〕』（中央経済社・2003年）318頁以下。

(12) 他にも、松澤教授の見解を前提に交際費課税を論じる文献として、増田英敏『紛争予防税法学—税理士のための租税法講座—』（TKC出版・2015年）182頁以下参照。

(13) 松澤・前掲注(11)318頁。

(14) 国税庁長官官房企画課編『平成9年分税務統計から見た法人企業の実体—会社標本調査結果報告—（平成10年12月）』（大蔵省印刷局・2000年）18頁参照。

って益々増加の一途をたどる」という状況ではなくなっている<sup>16)</sup>。

交際費等の意義につき、松澤論文では「現行租税特別措置法61条の4第3項には『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、きょう応、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（もっぱら従業員の慰安のために行なわれる運動会、演芸会、旅行のために通常要する

(15) この点については、国税庁HP (<https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm>) [最終確認日：2015年9月30日] 参照。

(16) 国税庁HP・前掲注(15)の過年度データを集計すると、毎年の交際費支出額は次のとおりである。

平成24年分の交際費等の支出額は2兆9,010億円で、このうち税法上損金に算入されない金額は1兆1,469億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は39.5%である。

平成23年分の交際費等の支出額は2兆8,785億円で、このうち税法上損金に算入されない金額は1兆1,447億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は39.8%である。

平成22年分の交際費等の支出額は2兆9,360億円で、このうち税法上損金に算入されない金額は1兆1,703億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は39.9%である。

平成21年分の交際費等の支出額は2兆9,979億円で、このうち税法上損金に算入されない金額は1兆1,839億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は39.5%である。

平成20年分の交際費等の支出額は3兆2,261億円で、このうち税法上損金に算入されない金額は1兆6,108億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は49.9%である。

平成19年分の交際費等の支出額は3兆3,800億円で、このうち税法上損金に算入されない金額は1兆6,665億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は49.3%である。

平成18年分の交際費等の支出額は3兆6,816億円で、このうち税法上損金に算入されない金額は1兆8,929億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は51.4%である。

平成17年分の交際費等の支出額は3兆5,338億円で、このうち税法上損金に算入されない金額は1兆7,708億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は50.1%である。

平成16年分の交際費等の支出額は3兆4,393億円で、このうち税法上損金に算入されない金額は1兆6,854億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は49.0%である。

平成15年分の交際費等の支出額は3兆4,645億円で、このうち税法上損金に算入されない金額は1兆9,450億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は56.1%である。

平成14年分の交際費等の支出額は3兆7,426億円で、このうち税法上損金算入されない金額は2兆1,730億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は58.1%である。

平成13年分の交際費等の支出額は3兆9,135億円で、このうち税法上損金算入されない金額は2兆2,836億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は58.4%である。

平成12年分の交際費等の支出額は4兆3,908億円で、このうち税法上損金算入されない金額は2兆6,789億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は61.0%である。

平成11年分の交際費等の支出額は4兆3,918億円で、このうち税法上損金算入されない金額は2兆5,195億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は57.4%である。

平成10年分の交際費等の支出額は5兆639億円で、このうち税法上損金算入されない金額は2兆7,552億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は54.4%である。

平成9年分の交際費等の支出額は5兆3,099億円で、このうち税法上損金算入されない金額は2兆9,549億円であり、支出額に占める割合（損金不算入割合）は55.6%である。

以上、拙稿執筆時にまで遡ってみた。データから判ったことは、平成5年から平成16年までは減少傾向となっており、その後増加傾向に転じるが、平成19年から平成23年までは再び減少傾向となっている。したがって、松澤論文当時（2003年）においても、データ上では「年を追って益々増加の一途をたどる」ということはなかったと思われる。

費用その他政令で定める費用を除く。)をいう。』と規定している。」とする。松澤論文執筆時(2003年)と現在(2015年)の租特法61条の4は若干異なっているため、同条の条文履歴を確認しておきたい。

2003年当時、租特法61条の4第3項は次のとおり規定されていた。

「第1項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為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。」

その後、平成18年3月31日法律第10号(平成18年4月1日施行)によって、次のように改正された。

「第1項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為(第2号において「接待等」という。)のために支出するもの(次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。)をいう。

一 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用

二 飲食その他これに類する行為のために要する費用(専ら当該法人の法人税法第2条第15号に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。)であつて、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」

すなわち、第3項中「行為」の下に「(第2号において「接待等」という。)を加え、「専ら従業員の慰安のために行なわれる運動会、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「次に掲げる費用のいずれかに該当するもの」に改め、同項に各号を付け加えた<sup>(17)</sup>。コンメンタールによれば、改正内容のタイトルは「交際費の課税上の範囲の明確化」であり、具体的には、「交際費の範囲について、平成18年度改正前において法令・通達上で示されていた費用とは、別に、飲食その他これに類する行為のために要する費用(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されるものは除かれる。)として、1人当たり5,000円以下の費用の損金算入が認められることとされた。」<sup>(18)</sup>となっている。

さらに、平成26年3月31日法律第10号(平成26年4月1日施行)によって、次のとおり改正された。

「第1項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為(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

(17) 武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法〔第8巻〕』(第一法規・加除式)3195-3196頁参照。

(18) 武田編著・前掲注(17)3196頁。

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」

全体的には、租特法61条の4第3項が同法61条の4第4項に繰り下がっているが、細かな改正点は次のようである。

旧第3項中「第2号」を「以下この項」に、「をいう」を「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」に改め、旧第3項第2号中「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。）」を「飲食費」に改

め、第3項全体を第4項と改めた<sup>19)</sup>。

このような条文履歴を通じて、現行の租特法61条の4第4項となっている。

## 2 租特法61条の4の立法趣旨

周知のとおりであるが、改めて確認しておく。日本に交際費課税制度が創設されたのは1954年（昭和29年）である。ただ、1954年以前に、1952年10月24日から1953年3月14日まで開かれた第15回国会に提出された昭和28年度法人税法改正法案で、法人税法9条8項として、恒久的な規定であり一定限度額超過額2分の1を損金不算入とする規定の追加が考えられていた<sup>20)</sup>。

なぜ超過額の2分の1だったのだろうか。それは、当時の立法趣旨が交際費等については一定限度を超えてもある程度は事業経営上必要なものと考えられるという理由だったようである<sup>21)</sup>。

その後、1954年の改正において、租特法5条の12として交際費課税制度は規定されることとなった。同規定は、資本金500万円以上の法人に対して適用され、資本金500万円未満の中小法人は適用外とされていた。その立法趣旨は、いわゆる経費の濫費を行う「社用族」の非難を受けているのは大法人であるので、大法人の「交際費等」のうち30%を損金不算入にしたとされている<sup>22)</sup>。つまり、交際費課税は大企業（1954年当時の資本金500万円以上）だけになされたものであり、課税対象を期末資本金額が500万円以上としたのは、当時の国

(19) 武田編著・前掲注(17)3198頁参照。

(20) 山本守之『交際費の理論と実務〔4訂版〕』（税務経理協会・2009年）1頁参照。

(21) 山本・前掲注(20)2頁参照。

(22) 武田編著・前掲注(17)3184-3185頁参照。

税局調査課所管法人が資本金500万円以上であったこともあり、「大法人のみの措置」という意味を持っていたようである（現在に換算すると資本金1億円以上の法人ということになる）<sup>23</sup>。

なお、交際費等の損金不算入制度の趣旨・目的について説明している裁判例として、東京高判平成3年4月24日<sup>24</sup>がある。同判旨は、「企業会計上は経費である交際費等を損金に算入しないこととするこの制度は、冗費、乱費を防止して企業所得の内部留保による資本蓄積の促進を図る等のため、昭和29年に政策的に設けられたものであるが、その後も、交際費等の支出が抑制されず、年々増加し続けている状況及びこれに対する厳しい社会的批判に鑑み、段階的に損金不算入枠を拡大する方向で改正がなされ、昭和57年の改正において、現行のように原則として全額を損金不算入とするものとなったことが認められる。このような改正の趣旨やその内容に照らせば、右制度は、現在、政策的見地から交際費等の支出自体の抑制に、その目的の重点が置かれている課税の特例であるということが出来る。」とする。交際費等の支出自体の抑制が目的の課税の特例であるから、交際費課税制度はなるべく幅広く認めていこうという趣旨になるのだろうか。

逆に考えれば、「冗費、乱費を防止して企業所得の内部留保による資本蓄積の促進を図る」ことを阻害しなければ、そもそも「課税の特

例」である交際費課税制度を適用すべきではないとも言えるだろう。また、憲法学には、立法事実（legislative facts）という理論がある。この立法事実とは、法律を制定する場合の基礎を形成し、かつその合理性を支える一般的事実、すなわち社会的・経済的・政治的もしくは科学的な事実をいう<sup>25</sup>。交際費課税制度が導入された1954年当時の立法事実と現在の社会的・経済的状況は果たして同じなのだろうか。条文があるから企業支出額が高額だからという安易な価値判断で、交際費課税制度を適用すべきではないと思われる。

ところで松澤論文では、「交際費の損金不算入の措置は、当初単に濫費を抑制するというだけでなく、他面資本蓄積の促進に資するためというねらいもあって立法されたものである。」としつつ、法文解釈の態度として次のように説いている。交際費課税制度の条文解釈態度として重要な指摘と思われるので、ここに引用しておきたい。

「昭和29年の立法当時は、確かに法人の交際費名目での支出の状況に鑑み（いわゆる“社用族”の氾濫）、他の資本蓄積策と並びその濫費を抑制することも、もっぱら資本蓄積の目的に在ったといえよう。しかし、そもそも法文の解釈は、その法文のもつ現代的意義を中心として理解せねばならぬ。必ずしも立法当時の趣旨、目的のみに拘束されることはない。……法人というものは本来営利を目的とするものであるから、営利の追求に際して費用の

<sup>23</sup> 山本守之『法人税の理論と実務〔平成26年度版〕』（中央経済社・2014年）394-395頁参照。なお、同書395頁では、中小法人を適用除外とした理由を、「期末の資本金額が500万円に満たない法人は、同族会社が多く、資本主が経営者であって徒に社用族的な経費を支出することは少ないと考えられ、

その支出額も少額なものが多いから徴税の手数等を考慮して適用除外とされた」とする。

<sup>24</sup> 税資183号352頁、LEX/DB:22005492。

<sup>25</sup> 芦部信喜『司法のあり方と人権』（東京大学出版会・1983年）215頁。なお、芦部信喜『憲法訴訟の理論』（有斐閣・1973年）23頁、152頁参照。

不当な支出、すなわち濫費は許されないという基盤に立脚したうえで、法が法人制度を認めたその社会的目的に反するような不当な濫費の支出に対する肅正にこそ現代の本質的意味があるといえるのであって（従って、値引、割りもどし、広告宣伝費、福利厚生費、給料等はいかにその支出が大きくても交際費概念に入らぬので支出を制限しない、つまり損金を否認しない。……）、交際費等の定義の問題も、寧ろ、本質的にかかる点から検討されなければならぬ<sup>26)</sup>。つまり、費用の不当な支出である濫費でなければ、如何に法人の支出額が大きくとも交際費等と認定して支出を制限することなく、交際費課税規定の法解釈を施すべきであるとする価値判断と思われる。この価値判断は、企業に出来るだけ金銭の流出をさせて、いわゆる「経済の活性化」を目指すという観点から、現在の日本にとって有効な経済政策の一つではないだろうか。

### 3 租特法61条の4第4項の課税要件（新旧2要件説と3要件説）

では、改めて租特法61条の4第4項を考察してみようと思う。松澤説を継承すれば<sup>27)</sup>、現行の同条同項は、交際費等となるための要件として、「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のある者等に対」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）の3要件を規定していると解することになる。この3要件説の他にも「支出（の）目的」と「支出の相手方（先）」の2要件説<sup>28)</sup>がある（なお、学説的には4要件説や5要件説もあるようだが、本稿においては紹介を省略させて頂く）。そこで、交際費の課税要件に関する各説を簡明に整理された吉牟田勲氏の論稿を引用してみる<sup>29)</sup>。

- (1) 旧2要件説……「支出の相手方」が、事業に関係のある者等であり、かつ、「支出の目的」が、これらの者に対する接待、きょう応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであること。
- (2) 新2要件説……「支出の相手方」が、事業に関係のある者等であり、かつ、「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。
- (3) 3要件説……「支出の相手方」が事業に関係ある者等であり、「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、「行為の形態」が、接待、きょう応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること。

以上の吉牟田氏による整理に従えば、次の

<sup>26)</sup> 松澤・前掲注(11)321-322頁。

<sup>27)</sup> 松澤・前掲注(11)322頁参照。

<sup>28)</sup> 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12頁（1964年）は、「交際費等をどのように定義するか難しい問題である。もう少し検討しなければならないが、評者は、一応、支出目的と支出の相手方によって交際費等に当たるかどうかが決まるのではないかと考えてい

る。支出目的というのは、交際目的であり、『接待、きょう応、慰安、贈答その他これらに類する行為』というのは交際の具体的形態を意味する。支出の相手方というのは、『得意先、仕入先その他事業に関係ある者』である。『その他事業に関係ある者』のなかに従業員も含まれるのか（通常の解説書はこれを肯定している）問題があるように思われる。」とする。

ような相異となる。

新旧2要件説と3要件説は、第1の要件である「支出の相手方」を「事業に関係のある者等」と共通している。そして、第2の要件である「支出の目的」が、旧2要件説では「事業に関係のある者等に対する接待、きょう応、慰安、贈答その他これらに類する行為のため」であること、新2要件説と3要件説では「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、となっている。さらに、新旧2要件説が「行為の形態」を要件としないのに対して、3要件説では「行為の形態」を要件に加えている。というよりも、旧2要件説で「支出の目的」としていたものを3要件説では「行為の形態」としていると解するのが正しいように思われる。

実際に古い裁判例では、旧2要件説を採用している。例えば、長野地判昭和38年4月9日<sup>29)</sup>は、「……本件費用が……交際費等であるか否かについて判断する。先ず本件費用の支出目的につき検討するに、……得意先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もまた本件費用支出の重要な目的の一であつたことを認めることができる。次に本件費用の支出の相手方が原告の特定の得意先であるか否かについて検討するに、……本件費用支出の相手方は原告の得意先である特定の小売業者であることが明らかである。」と「支出の相手方」と「支出の目的」でもって交際費の判定をしている。長野地判昭和38年4月9日の控訴審である東京高判昭和39年11月25日<sup>30)</sup>でも、「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、きょう応、慰安、贈答その他これ

らに類する行為のために支出したもの』であって『もっぱ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其他命令で定める費用を除いたもの』をいい、換言すれば法人が得意先仕入先その他事業に関係ある者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に支出するものをいう」とする。また、東京地判昭和44年11月27日<sup>31)</sup>は、①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、②接待、きょう応、慰安、贈答等企業活動における交際を目的とする、という旧2要件説を採用しつつも、③支出金額が比較的高額であるということ、という第3の要件を加えている。その理由として、法が交際費等から「除外するものとして挙げている費目の性質に徴して明らかである」とする。この点、酒井克彦教授は、「費用の性質に徴して」判断した結果であるにもかかわらず、「行為の性質に徴して」判断するというように読み替えているとし、「そもそも高額な旅行であるかどうかが問題となるのではなく、従業員慰安旅行として会社が負担するのに通常要する額であれば交際費等に該当しないと解することができるのではなからうか。」<sup>32)</sup>とされる。いわゆる「ドライブイン事件」と呼ばれる東京高判昭和52年11月30日<sup>33)</sup>も、法人の支出が交際費等に当たるとされるためには、「規

<sup>29)</sup> 吉牟田勲「交際費等、寄付金、広告宣伝費」北野弘久編『判例研究 日本税法体系2』（学陽書房、1979年）142頁。

<sup>30)</sup> 行裁例集14巻4号79頁、LEX/DB:21017480。

<sup>31)</sup> 税資38号861頁、LEX/DB:21020140。

<sup>32)</sup> 行裁例集20巻11号1501頁、LEX/DB:21031780。

<sup>33)</sup> 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第3版〕』（財經詳報社・2014年）286頁参照。

<sup>34)</sup> 行裁例集28巻11号1257頁、LEX/DB:21060200。

定の文理上明らかなように、その要件として、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に当該支出が接待、きょう応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものであることを必要とするが、それ以外には格別、控訴人主張のようなことを独立の要件とすべきものとは解されない(当該支出が事業の遂行に不可欠なものであるか否か、定額的な支出であるか否か等の判断が、交際費等の認定に直接の必要性を有しないこと引用にかかる原判決の説示するとおりである。)として、旧2要件説の立場を維持している。

これに対して新2要件説を採用した裁判例は、東京地判昭和53年1月26日<sup>35)</sup>が最初のものである。同判旨は、「『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、きょう応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの』をいうと規定しているから、当該支出が交際費等に該当するというためには、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、きょう応、慰安、贈答等の行為により、事業関係者との間の親睦の度を密

にして、取引関係を図るのを目的とすることを必要とするものというべきであ」とする。しかし、何故に「事業関係者との間の親睦の度を密にして、取引関係を図るのを目的とする」という条文に書かれていない要件が登場するのだろうか。おそらくは、具体的事案を解決するための“方便”として、このような要件を「支出の目的」としたのではないかと思われる。また、何故に租税法61条の4第4項の交際費等に該当するためには、「支出の相手方」、「支出の目的」、「行為の形態」の3要件(時代によっては「支出の相手方」、「支出の目的」という2要件)なのだろうか。裁判例には、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だからということから、当たり前のように2要件や3要件を立ててきたが、果たしてその両者には因果関係があるのだろうか。疑問なしとはしない。

その後の裁判例では新2要件説で交際費等の判定がなされている(酒井教授は「修正2要件説」<sup>36)</sup>とされる。)。いわゆる「萬有製薬事件」の第1審である東京地判平成14年9月13日<sup>37)</sup>も、新2要件説の立場である。ただし、横浜地判平成4年9月30日<sup>38)</sup>は、「交際費等が、

35) 税資97号62頁, LEX/DB:21060730。

36) 酒井・前掲注33288頁参照。

37) 税資252号順号9189, LEX/DB:28080339。ただ、同判旨は、「『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、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、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。」としており、従来型の新2要件説とは若干異なっていると言えるだろう。

38) 行裁例集43巻8・9号1221頁, LEX/DB:22006101。同判決は、控訴審である東京高判平成5年6月28日行裁例集44巻6・7号506頁や上告審最判平成10年1月22日税資230号58頁で維持されている。

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。」というように、2要件であるが実質的には3要件説と同様の判断基準を挙げているものもある。

「萬有製薬事件」の控訴審である東京高判平成15年9月9日<sup>39)</sup>は、3要件説を採用するに至った(酒井教授は、「修正3要件説を採用したものと捉えることも可能である」<sup>40)</sup>とする)。同判旨は、「法文の規定や、『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」に該当するというためには、[1]「支出の相手方」が事業に関係ある者等であり、[2]「支出の目的」が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであるとともに、[3]「行為の形態」が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること、の3要件を満たすことが必要であると解される。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。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。」とする。この3要件説は、いわゆる「オリエンタルランド事件」東京地判平成21年7月31日<sup>41)</sup>で、「特定の費用が同項の交際費等に当たるか否かを判断するに当たっては、個別の事案の事実関係に即し、その支出の相手方、支出の目的及び支出に係る法人の行為の形態を考慮することが必要とされるものと解される。」とされ維持されている。

なお、松澤論文で「正確に交際費等の概念決定をした注目すべき判決」とされた東京地判昭和36年12月22日<sup>42)</sup>を紹介しておきたい。同判旨は、「交際費がいかなるものであるかは、最寄りの税務官署税理士などに対する照会によつて容易にその内容を知りうるものであるのみならず、元来同法条にいう交際費なるものは、法の目的から規則および行政解釈による多少の技術的配慮が加えられるにしても、同条は損金とみとめる交際費の質的な制限ではなく、もつぱら量的な制限を企図するものであるから、結局は従来取引社会における慣行ないし常識によつて一般に承認された交際費の意味を基盤として理解することが可能なものである」とする。つまり、質的な制限ではなく量的な制限であるから、従来取引社会における慣行あるいは常識、すなわち社会通念によつて交際費等か否か判断すべきと解することができよう。しかし、この判旨を後に引用する裁判例は殆どなく、わずかに最

39) 税資253号順号9426, LEX/DB:28082672。

40) 酒井・前掲注33290頁。

41) 税資259号順号11256, LEX/DB:25460171。地裁判決は、東京高判平成22年3月24日訟月58巻2号346頁(LEX/DB:25471803)で支持され、最決平成22年10月8日税資260号順号11529(LEX/DB:25464110)は上告不受理とした。

42) 税資刑32号475頁, LEX/DB:21015680。

決平成6年7月26日<sup>(43)</sup>において、「交際費の性質、その損金算入限度額超過を知らなかったという事例」として引用されたのみである。ただ、この東京地判昭和36年12月22日を前提とすれば、交際費等に該当するか否かをまずは従来の取引社会における慣行あるいは常識、すなわち社会通念で判断することになり、それを法的に構成するために、新旧2要件説や3要件説があったと考えることも可能であろう。

#### 4 「支出の相手先」の範囲

「支出の相手先」に企業の従業員も含まれるかが問題となる。すなわち、租特法61条の4第4項「その他事業に関係のある者等」に従業員が含まれるか否かである。

この点に関して、先例となり得る判決として東京地判昭和56年4月15日<sup>(44)</sup>がある。平成18年3月31日法律第10号による改正前では、かっこ書きに「もっぱら従業員の慰安のために行なわれる運動会、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。」と規定していた。このかっこ書きは、従業員も「事業に関係のある者等」に含まれることを前提として、従業員に対する支出のうち特に一定のものだけを交際費等から除外しているものであるとする。したがって、交際費等に該当する支出の相手方としては、従業員も含まれるというべきであると結論付ける。また、交際費等が必要な事業経費であり得るにもかかわらず一定限度を超える額の損金算入を否認している趣旨が、社会的冗費の抑制にあることを考えると、「もっぱら従業員の慰安のために行なわれる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用」を特に交際費等から除外しているのは、従業員個々人の業務

実績とは無関係に従業員全体の福利厚生のために支出されるものであり、通常要する範囲を超えない限り全額損金算入を認めても、法人の社会的冗費抑制の目的に反しないとしたためであるとする。逆に、通常一般的とされる範囲内の限度を超えたときは、交際費等から除外されるものではないとする。

これに対して松澤論文では、「この見解は妥当でない。この規定の文言は『その他政令で定める費用』と併列的な次元で考えるものであって、特にここで明記したのは、これらの費用が本来交際費等に該当するのであるが、これを除外するのであるというような解釈をすべきでなく、広告宣伝を内容としたり、福利厚生を内容としたり、会議または雑誌等の編集費、取材費というものが直接事業に関連して要する費用であって、ただその支出形態が交際費等の支出に類似しているということから、誤解を避けるために注意的に除外した確認規定にすぎないものと解すべきである。」<sup>(45)</sup>とする。さらに、「会社がその使用する全従業員と事業遂行上“交際”するということはあり得ない」<sup>(46)</sup>と断じられる。仮に「その他事業に関係のある者等」に従業員が含まれるとしても、「通常要する」とはどの程度なのかの判断が困難となり、課税庁側の主観によって、交際費・福利厚生費・給与になるのでは課税要件明確主義に反すると述べられる<sup>(47)</sup>。課税庁側は、「通常要する費用」の金額を租特法施行令37条の5第1項にある「5,000円」と解しているのであろうか<sup>(48)</sup>。筆者には、松澤論文が説

(43) 税資203号2130頁, LEX/DB:28035107。

(44) 税資117号4頁, LEX/DB:21073060。地裁判決は、東京高判昭和57年7月28日訟月29巻2号300頁および最判昭和60年9月27日税資146号760頁で支持されている。

得的であると思われる。

### Ⅲ 交際費と福利厚生費との区別

福利費 (welfare expenses) には、狭義の福利費として社会保険の事業者負担額である「法定福利費」と、広義の福利費として従業員の生活水準を高めたり、暮らしを豊かにすることなどをねらいとして、企業等雇用者側が従業員のために支出する経費である「福利厚生費」がある<sup>(45)</sup>。現行租特法61条の4第4項柱書のカッコ書きは、「次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く」とし、1号において「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」とする。この「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」を「福利厚生費」と解すると思われる。

裁判例としては、次のものがある。東京地判昭和50年8月6日<sup>(46)</sup>は、「いわゆる福利厚生費は、……その性質上当該法人の事業遂行と関連性のあることが必要であることはいうまでもない。」と判示した。また、京都地判昭和50年2月14日<sup>(47)</sup>は、「結婚披露宴費用中挙式料及び宿泊料につき、それらを福利厚生費として損金に算入できないことも明らかである。」と判示し、京都地判の控訴審である大阪高判昭和52年3月18日<sup>(48)</sup>も、原審を支持している。

東京地判昭和55年4月21日<sup>(49)</sup>は、「一定限度を超える交際費等の損金算入を否認する趣旨が法人の濫費抑制の点にあることを考慮すれば、法人が従業員等の慰安のために忘年会等の費用を負担した場合、それが法人が社員の福利厚生のため費用全額を負担するのが相当であるものとして通常一般的に行なわれている程度のものである限りその費用は交際費等

(45) 松澤・前掲注(11)329頁。なお、北野弘久教授は、「このカッコ書は単なる注意的確認規定でないとすれば、本文の支出にはひろく従業員等への支出も含まれることとなるからである。」(北野弘久「税法上の交際費等の意義」『税法学の基本問題』(成文堂・1972年)158頁[初出、1965年])と述べられていることから、「2人の学者の相反した主張がある」と評する見解がある(朝倉洋子・藤曲武美・山本守之『税務判決・裁決例の読み方』(中央経済社・2014年)142頁[山本守之])。しかし、北野教授は、あくまでも仮定の形で述べているだけで、積極的に創設的規定説を支持している訳ではないと私には思われる。つまり、「2人の学者の相反した主張がある」と断じることはできないのではないだろうか。

(46) 松澤・前掲注(11)330頁。

(47) 松澤・前掲注(11)330頁参照。

(48) 「所得税基本通達36-30(課税しない経済的利益……使用者が負担するレクリエーションの費用)の運用について」は、「(1)当該旅行に要する期間が4泊5日(……)以内のものであること。(2)当

該旅行に参加する従業員等の数が全従業員等(工場、支店等で行う場合には、当該工場、支店等の従業員等)の50%以上であること。」のいずれの要件も満たしている場合には、原則として課税しなくて差し支えないものとする。この取扱いを所得税のみとするのではなく、法人税の取扱いについても参考とすべきであろう。

(49) 安藤ほか編集代表・前掲注(3)1191頁参照[國村道雄]。また、神戸大学会計学研究室編『会計学辞典〔第6版〕』(同文館・2007年)1041-1042頁[安酸健二]は、福利費とは「従業員の福利厚生を費用をいう。広い意味では、法定福利費、福利施設負担額、厚生費、小額の現物給付などを包括する複合的な経費を指す。狭い意味では、社会保険の事業者負担額、すなわち法定福利費を指すこともある。」とする。

(50) 税資82号521頁, LEX/DB:21051330。

(51) 訟月21巻5号1131頁, LEX/DB:21049120。

(52) 訟月23巻3号612頁, LEX/DB:21057260。

(53) 行裁例集31巻5号1087頁, LEX/DB:21069240。

に該当しないが、その程度を超えている場合にはその費用は交際費等に該当すると解するのが相当である。そして、忘年会等が右のような意味で通常一般的に行なわれている程度のものか否かは個々の忘年会等の具体的態様、すなわち開催された場所、出席者一人あたりの費用、飲食の内容等を総合して判断すべきであつて、社外で行なわれたか否かということだけで判断すべきではない。また、法人が役員或いは従業員に対して食事代を負担した場合に、通常の食事に要した費用は右役員等に対する給与等としてその損金算入が認められる場合もあるが、通常の食事の程度を超えるものに要した費用は役員等に対する慰安のための費用として交際費等に該当すると解するのが相当であり、法人が残業手当を支給することなく残業或いは休日出勤の際の食事代を負担している場合にも右と異なる解釈をする必要はない。そして、通常の食事か否かは個々の食事の具体的態様、すなわち食事の場所、一人あたりの費用、飲酒の有無及び飲酒代が食事代に占める割合等を総合して判断すべきであつて、飲酒も重要な目的であると認められる場合や全体の費用のうちの相当部分が飲酒に関するもので占められているような場合には通常の食事とはいえないが、飲酒を伴うものがすべて右の意味での通常の食事に当たらないと解するのは相当でない。」と判示した。東京地判昭和57年8月31日<sup>54</sup>は、「法人が支出した交際費等は、事業のために使われている限りは、企業会計上はその全額が費用となるべき性質のものである。しかし、法人の冗費・濫費を抑制し、自己資本の充実を図る等の政策上の目的から、右のように損金不算入の特例を設けたものと解される。……『もっぱら従業員の慰安のために行なわれる運

動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用』については、損金不算入の取扱いを受ける交際費等から除外することとしている。……右費用を交際費等から除外しているのは、従業員も『事業に関係のある者等』に含まれ、その慰安行事のため支出する費用が本来は交際費等に該当することを前提としながら右費用が通常要する費用の範囲を超えない限りは従業員の福利厚生費として法人において負担するのが相当であり、その全額につき損金算入を認めても法人の社会的冗費抑制等の目的に反しないとして、これを交際費等から除外することにしたものと解される。したがって、交際費等から除外されるためには、もっぱら従業員の慰安のための行事の費用であると同時に、当該行事が法人が費用を負担して行う福利厚生事業として社会通念上一般的に行われていると認められるものであることを要すると解するのが相当であり、たとえ従業員の慰安のための行事であっても、通常一般的に行われている程度を超えるときは、その費用は通常要する費用の範囲を超えるものとして交際費等に該当するものと解すべきである。そうして、当該行事が右の通常一般的に行われる範囲内のものであるか否かは、当該行事の規模、開催場所、参加者の構成及び一人当たりの費用額、飲食の内容等を総合して判断すべきである。……原告は、支出金額の多寡をもって交際費等と福利厚生費とを区別すべきでないとも主張するが、福利厚生費が通常要する費用のものに限られる以上、金額の多寡を無視することは許されないというべきである。」と判示した。

しかしながら、筆者はこの東京地判昭和55年4月21日に疑問がある。「たとえ従業員の慰安のための行事であっても、通常一般的に行

われている程度を超えるときは、その費用は通常要する費用の範囲を超えるものとして交際費等に該当するものと解すべきである。」と判示するが、このような通常要する費用の範囲を超えた場合には従業員に対する所得課税をするのが正しいのではないだろうか。従業員の慰安旅行費の使用者負担は、旅行先が外国の場合、従業員に対する給与の支払として所得税が課されるべきである旨の原告側の主張に対して京都地判昭和61年8月8日<sup>54</sup>は、「原告の旅行費用負担額は2万円にすぎない。この額は当時に企業において費用を負担し、従業員の慰安旅行として一般に行われていた1泊2日の旅行費用と同じ程度であることは明らかであつて、慰安旅行について使用者がこの程度の額の負担をすることは、社会通念上一般に行われていたところと解される。そのうえ、この旅行は、自己負担金もあるのに従業員の約4割もが参加したものであり、しかも近いとはいえ外国であるから、慣れた国内の旅行に比してレクリエーション、慰安としての効果も大きく、労働者の勤労意欲を高めるのにも有効であつたというべきである。……原告の負担した額は1人につき2万円であつて、使用者がレクリエーション旅行の費用としてこの程度の額の負担をすることは、社会通念上一般に行われており（この点で、昭和50年に1人当たり18万6500円ものハワイ旅行の費用を負担した事案である岡山地判昭和51年（行ウ）第6号同54年7月18日判決・行裁集30巻7号1315頁とは異つている）、本件香港旅行はレクリエーションとして勤労意欲を高める効果もあつたのであるから、この費用の負担が、旅行先が外国であるとの理由で、給与の支払いととして課税の対象となるというべきではない。」と判示した。控訴審である大阪高判昭和

63年3月31日<sup>55</sup>も、原審を支持している。これら判決は、旅行費用負担額2万円を高額とは認めていないことから、前述の「通常要する費用」は相対的な金額であると思われる。

#### IV 交際費と広告宣伝費との区別

広告宣伝費（advertisement expenses）とは、自社または自社の商品・製品を広く不特定多数の者（一般消費者）に認知してもらうために支出する費用をいう<sup>56</sup>。広告宣伝費は、税法上、交際費等のように損金算入への制限がないため、交際費等との区別が重要となる。租特法施行令37条の5第2項1号に「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」とあるが、これが広告宣伝費の典型例であろう。また、租特法関係通達61の4(1)~9は、(広告宣伝費と交際費等との区分)という表題のもとで「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」とする取扱いを定めている。

裁判例上、交際費等ではなく広告宣伝費とされたものとして、いわゆる「興安丸事件」と呼ばれる東京地判昭和44年11月27日<sup>56</sup>がある。同判旨は、「本件レセプション関係費は、興安丸を遊覧船として就航せしめるに当たり、それを公衆の観覧に供することによつて広い観客層を獲得せんことを目的とし、且つ、そ

<sup>54</sup> 行裁例集33巻8号1771頁、LEX/DB:21076920。

<sup>55</sup> 行裁例集37巻7・8号1020頁、LEX/DB:22001180。

<sup>56</sup> 税資163号1082頁、LEX/DB:22002453。

<sup>57</sup> 安藤ほか編集代表・前掲注(3)449頁参照〔渡辺充〕。

<sup>58</sup> 行裁例集20巻11号1501頁、LEX/DB:21031780。

の対象者も、事業に関係のある者のみに限定されることなく、一般大衆にも及んだというのであり、しかも、これに要した前記費用も、披露の開催に必要なもの又は広告宣伝を効果的ならしめるもの、ないしは、その単価の点からみて社会通念上参観者に対する儀礼の範囲を出ないきよう応費であるというを妨げないものであるから、本件レセプション関係費は、……進水式の招待費とは趣きを異にし、興安丸の広告宣伝費であつて、……「交際費等」には該当しないものと認めるのが相当である。」とした。筆者が知る限り交際費課税で納税者側勝訴は、この「興安丸事件」と「萬有製薬事件」のみである。

近年の裁判例である東京地判平成24年1月31日<sup>59)</sup>は、「ある法人の支出が当該法人の広告の費用（広告宣伝費）であると認められるためには、その支出の対価として提供された役務が、客観的にみて、その受け手である不特定多数の者に対し当該法人の事業活動の存在又は当該法人の商品、サービス等の優越性を訴える宣伝的效果を意図して行われたものであると認められることが必要であるというべきである。」と判示した。他にも、東京地判平成22年11月5日<sup>60)</sup>は、「広告宣伝費とは不特定多数に対する宣伝的效果を意図する費用をいうところ、本件プレス関係入場券は、相当網羅的であるとはいえ、新聞、テレビ、雑誌等に所属するマスコミ・関係者に限定して交付されたものであるから、その支給対象が不特定多数であるということとはできない。……本件プレス関係入場券を交付した目的は、広告宣伝を目的としたものとはいえず、マスコミ関係者やその家族の歓心を買うことを目的としたものと認められるのであって、広告宣伝費には該当せず、交際費等に該当するという

べきである。」と判示した。控訴審である東京高判平成23年8月24日<sup>61)</sup>は、地裁判決を支持した。

## V おわりに

本稿は、交際費課税の問題を法解釈論から考察した。その結果、①一見してどれほど企業の支出額が大きくなって「冗費、乱費を防止して企業所得の内部留保による資本蓄積の促進を図る」ことを阻害しなければ、「課税の特例」である交際費課税制度を適用して損金不算入とすべきではないこと、②企業の従業員は事業遂行上“交際”するということはある程度あり得ないので、「支出の相手先」の範囲に含めることは妥当ではないこと、③仮に従業員の慰安のための行事で、1人当たりの企業負担額が通常一般的に行われている程度を超える場合には、企業に対する交際費課税ではなく従業員に対する所得課税をすべきであること、を特に強調しておきたい。

租特法61条の4が規定する交際費課税制度は、交際費等のうち冗費に当たる部分のみを規制するものではなく、「事業に関係のある者等」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に支出される交際費等であれば、全て損金に算入できない旨を規定することで一定額以上の交際費等の支出自体を抑制することが目的の特例課税である。

しかし、そもそも企業の支出自体を抑制することが果たして現在の日本において妥当な政策論なのだろうか、筆者には多分に疑問が

59) 訟月58巻8号2970頁, LEX/DB:25490887。

60) 税資261号順号11548, LEX/DB:25471060。

61) 税資261号順号11732。なお、上告審である最決平成24年6月7日税資262号順号11966は、上告不受理とした。

生じるところである。確かに、戦後10年ほどの1954年当時の日本では交際費等の支出を抑制することが社会状況として妥当であったかもしれない。しかしながら、過度の交際費課税制度の適用は、現在の日本では「経済の活性化」を阻害するものではないだろうか。企業が何らかの名目で金銭を支出することは、逆に考えればその支出を受ける者にとっては所得となる。日本には、個人所得に対しては所得税、法人所得に対しては法人税を設置している。企業支出の段階で交際費課税を適用して支出抑制という政策を取らずとも、受け手の段階で課税をしても問題はないと思われ

る。課税庁側が企業従業員への高額な出費と思うのならば、企業側に対して交際費課税制度で規制すべきではなく、従業員に対する所得税課税で対応すべきであろう。何故に交際費課税制度で企業の支出を抑制する必要があるのだろうか。企業の支出を抑制しないことで「経済の活性化」を図ることは、特に地方では有効な経済政策と思われる。交際費課税制度があることによって、企業の支出自体をなるべく抑制することなく、立法趣旨を無視するような悪質な交際費等の支出に限って交際費課税制度を適用すべきである。