

## 論 説

### 文理解釈等に基づく交際費等の該当要件の再考察

—萬有製薬事件（東京地判平 14.9.13<sup>(1)</sup>・東京高判平 15.9.9<sup>(2)</sup>）—

大阪国税不服審判所

国税副審判官 中 村 隆 一

#### ◆SUMMARY◆

交際費課税制度については、その法文の規定に不確定概念が多用されていることから、交際費等の該当要件が明らかではないため、これまで学説や判決において区々の基準が示され、それらを大別すれば、いわゆる旧二要件説、新二要件説と三要件説がある。

萬有製薬事件では、1審（東京地裁）では新二要件説に基づき判断し、控訴審（東京高裁）では三要件説に基づき判断し、その結果が異なっている。控訴審判決が出るまでは、1審で採用した新二要件説が主流であったと思われるが、控訴審判決により、三要件説が、学説においても多く支持され、また、その後の判決や裁決においても採用されている。しかしながら、最高裁判所において争われた事案はない。

そこで、本稿では、文理解釈の原則及び交際費課税制度の趣旨目的を踏まえて、法文の各文言の意義及び税法以外の法令等との比較を含めた字義並びに種々の論文及び判決文から、法文の規定を検討することによって、どの説が最も法文に忠実であるかを再考察するとともに、その結果を踏まえ、萬有製薬事件について両判決を対比させつつ再評価を試みている。

（令和3年7月13日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、  
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式  
見解を示すものではありません。

## 目 次

はじめに .....	48
I 事件の概要 .....	49
II 東京地裁の判断 .....	49
1 「交際費等」の意義について .....	49
2 事業に関係ある者について .....	50
3 支出の目的が接待等を意図するものか .....	50
4 利益享受の認識の必要性について .....	50
III 東京高裁の判断 .....	51
1 「交際費等」の意義について .....	51
2 事業に関係のある者について .....	51
3 支出の目的について .....	51
4 行為の形態について .....	51
5 利益享受の認識の必要性について .....	52
IV 研究 .....	52
1 法文の規定と学説の要約 .....	52
2 交際費課税制度の趣旨 .....	53
3 交際費等の定義規定からの解釈 .....	54
(1) 「交際費、接待費、機密費その他の費用で」について .....	54
(2) 「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」について .....	56
(3) 「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの」 について .....	58
(4) 小括 .....	60
V 東京地裁判決及び東京高裁判決の再評価 .....	60
1 交際費等の要件について .....	60
2 支出の目的について .....	60
3 支出の相手方について .....	62
4 支出の形態について .....	63
5 利益享受の認識の必要性について .....	63
6 小括 .....	63
VI 結びに代えて .....	63

## はじめに

交際費課税制度については、その法文の規定ぶりから交際費等となる基準が明らかではないということから、従前から学説において種々見解が出され、また、数多くの裁判で争

われてきた。詳細は後で記すが、それらを大別すれば、いわゆる旧二要件説、新二要件説と三要件説の3つの説があり、萬有製薬事件では、1審での東京地裁では新二要件説に基づき判断し、控訴審での東京高裁では三要件

説に基づき判断し、その結果は異なっている。控訴審判決が出るまでは、1審で採用した新二要件説が主流であったと思われるが、控訴審判決により、三要件説が、学説においても多く支持され、また、その後の判決や裁決においても採用されていることから、三要件説が定着したように見受けられる。しかしながら、最高裁判所において争われた事案はないことから、どの説かはまだ確定していない。そこで、本稿では、文理解釈の原則及び交際費課税制度の趣旨目的を踏まえて<sup>(3)</sup>、法文の各文言の意義及び税法以外の法令等との比較を含めた字義並びに種々の論文及び判決文から、法文の規定を精緻に検討することによって、どの説が最も法文に忠実であるかを再考察する。さらに、その結果を踏まえ、萬有製薬事件について両判決を対比させつつ再評価することとする。

## I 事件の概要

主として医家向医薬品の製造販売を業とする株式会社であるX（原告・控訴人）は、その取引先である医薬品を販売している大学病院の医師等から、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に英訳文につき、英文添削の依頼を受け、これをアメリカの添削業者2社に外注していた。Xは、医師等からは国内業者の平均的な英文添削の料金を徴収していたものの、外注業者にはその3倍以上の料金を支払って、その差額を負担しており、その金額は、平成6年3月期で1億4513万円余、平成7年3月期で1億1169万円余、平成8年3月期で1億7506万円余に及んでいた。なお、依頼した医師等は、Xが当該差額を負担していることを認識していなかった。所轄税務署長Y（被告・被控訴人）は、英文添削の依頼をした医師等がXの「事業に關係ある者」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、本件負担額は交際費に該当するとし

て、租税特別措置法の規定によって損金の額に算入されないとして、上記3事業年度のXの法人税について更正処分（平成6年3月期についてはさらに再更正処分）した。本件は、Xが、本件負担額は、交際費ではなく損金の額に算入が認められる寄附金であるなどとして、上記更正処分の取消しを求めた事案である。

## II 東京地裁の判断

### 1 「交際費等」の意義について

「措置法（筆者注：租税特別措置法。以下、III及びVにおいて同じ。）61条の4第3項（筆者注：現行第4項。以下、III及びVにおいて同じ。）は、同法61条の4第1項に規定する『交際費等』の意義について、『交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に關係のある者等に対する接待、供應、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。』と規定しており、『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『事業に關係ある者』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、効果等の具体的な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・客觀的事情も総合して認定すべきである。」

## 2 事業に関係ある者について

「本件英文添削の依頼者は、Xの取引先である大学の付属病院、これらの病院を有する医科系大学及び総合大学の医学部又はその他の医療機関に所属する、医師等やその他の研究者に限られていたのであるから、本件英文添削の依頼者は、いずれもXの『事業に関係ある者』に該当するというべきである。

『事業に関係ある者』の範囲を、X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X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。

実際、病院等における医薬品の購入手続が、Xの主張するとおり、各医局の長が申請し、各医局の代表者が構成する薬事審議会等の議決機関が決定するものであり、医薬品の処方についても、医局の長が大きな権限を有しているとしても、病院等に勤務する医師等は、Xの製造、販売に係る医薬品の購入を申請するよう、各医局の代表者に働きかけることが可能であり、医薬品の処方に関しても、病院等が同種の医薬品を購入している場合には、Xの製造、販売に係る医薬品を選択して処方することができるものと考えられる。

さらに、本件英文添削の依頼者のうち、基礎医学の医師など、医療に携わらない研究者については、Xの製造、販売に係る医薬品を使用する機会がないとしても、これらの研究者の所属する大学の付属病院等がXの取引先であり、Xがこれらの研究者から英文添削の依頼を受けることにより、その研究者が所属する大学等の各医局の長、薬事審議会の構成員等に良好な印象を与える、Xの製造、販売に係る医薬品の購入、処方の円滑な進行が図れる場合も容易に考えられるところである。

このような事情にかんがみれば、本件英文添削を依頼した研究者が、病院等において医薬品の購入や処方を自ら決定する権限を有しておらず、また、直接医薬品を使用する立場

になかったとしても、そのことをもって、これららの者がXの『事業に関係ある者』に該当しないとはいえないから、Xの上記主張は理由がない。」

## 3 支出の目的が接待等を意図するものか

「Xは、取引先の医療機関に対し、医薬品の適正使用や普及を目的とした情報活動等を行う目的で、MR（筆者注：医薬情報担当者。以下同じ。）を派遣していたものであるところ、本件英文添削の依頼をMRを通して受けることにより、MRは取引先の医師等やその他の研究者と接触する機会をより多く得ることができ、ひいては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、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ものということができる。

加えて、本件英文添削は、外資系の医薬品製造、販売業者であるXが、国内の添削業者と同等又はそれ以上の内容の英文添削を、国内の添削業者と同水準の料金で提供するものであって、このような事業を提供することにより、取引先の医師等の歓心を買うことができるところからも、本件英文添削は、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べきである。

したがって、本件負担額は、X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。」

## 4 利益享受の認識の必要性について

「金員の支出が『交際費等』に該当するためには、前記（筆者注：上記1）のとおり、当該支出が事業に関係のある者のためにするものであること、及び、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はできない。」

### III 東京高裁の判断

#### 1 「交際費等」の意義について

「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、効果等の具体的な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。」

#### 2 事業に関係のある者について

「Xは、主として医家向医薬品の製造、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、措置法61条の4第3項にいう『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、本件英文添削の依頼者の中には、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・・・るけれども、他方、大学の医学部やその付属病院の教授、助教授等、Xの直接の取引先である医療機関の中枢的地位にあり、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、その依頼者である研究者らが、上記『事業に関係のある者』に該当する可能性は否定できない。」

#### 3 支出の目的について

「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、そのような目的に基本的な変容はなかったこと、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、X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こと、本件英文添削の依頼者は、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決して強いものではないこと、その態様も学術論文の英文添削の費用の一部の補助であるし、それが効を奏して雑誌掲載という成果を得られるものはその中のごく一部であることなどからすれば、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。」

#### 4 行為の形態について

「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、その具体的な態様等からしても、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。」

## 5 利益享受の認識の必要性について

「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。

英文添削のサービスをするに際し、その料金が本来、そのサービスを提供するのに必要な額を下回り、かつ、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考えることはできない。」

## IV 研究

### 1 法文の規定と学説の要約

交際費等の定義は、租税特別措置法第 61 条の 4 第 4 項に次のとおり規定されている。

「…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關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（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（以下略）。

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<sup>(4)</sup>

二・三 略」

この規定をみて分かるように、「その他の」や「その他」の文言が入っていること、すなわち不確定概念が多用されていることから、交際費等の該当要件が明らかではないため、これまで学説及び判決において区々の基準が示されてきたが、それらが示した交際費等に該当する要件を要約すると、次の表のとおりになると思われる<sup>(5)(6)</sup>。

	旧二要件説	新二要件説	三要件説
支出の相手方	事業に関係ある者等	事業に関係ある者等	事業に関係ある者等
支出の目的	<p>これらの者に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであること +</p> <p>支出の動機、金額、態様、効果等、具体的な事情を総合的に判断することが必要</p>	<p>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にものであること +</p> <p>支出の動機、金額、態様、効果等、具体的な事情を総合的に判断することが必要</p>	<p>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にものであること +</p> <p>支出の動機、金額、態様、効果等、具体的な事情を総合的に判断することが必要</p>
行為の形態			<p>接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為 +</p> <p>相手方の客観的な利益享受の認識があること</p>
判例	<p>東京地判昭 50・6・24 東京高判昭 52・11・30 東京高判平 5・6・28 ほか</p>	<p>東京地判平 14・9・13 東京地判昭 53・1・26 東京地判昭 50・6・24 ほか</p>	<p>東京高判平 15・9・9 東京高判平 22・3・24 裁決平 20・4・25 ほか</p>

ここで、もう一度、交際費等の該当性を判定する要件について、法文の各文言の意義及び税法以外の法令等との比較を含めた字義並びに種々の論文及び判決文から、どの説が最も法文に忠実であるのか考察してみたい。

なお、税法の解釈に当たっては、税法が侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くことから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない<sup>(7)</sup>という原則に基づいて、当該法文の規定を精緻に考察することとする。

## 2 交際費課税制度の趣旨<sup>(8)</sup>

そもそも交際費とは、企業の支出するもので、販売の促進や取引の円滑化のため、取引の交渉の相手方などを接待等するために支出される事業遂行上の必要経費であるから、企業会計上においては費用であり<sup>(9)(10)</sup>、法人税

法上においても、事業と直接の関連がある限り損金の額に算入されるべき性質のものである<sup>(11)</sup>。しかし、法人税制においては、租税特別措置法に交際費課税制度を設けて、交際費等支出額の一定額を損金不算入としている。この交際費課税制度は、昭和 29 年に創設された制度で、その当時社用族という用語が生まれるくらい過剰な接待、供応等が行われていたことから、その濫費を抑制することによって<sup>(12)</sup>、企業の資本蓄積を促進し、日本経済の発展に資する狙いをもって導入された<sup>(13)</sup>。この過剰な接待、供応等は、社外の取引関係者だけではなく、役員や従業員の私的関係者に対しても、事業上の必要を超えた接待をすることが常態化していた<sup>(14)</sup>。そして、昭和 40 年代にはいると、交際費等の支出額が増加し続ける状況に対する対策が一層強く考慮されるようになり、資本蓄積の促進から交際費等の支出自体の抑制にその軸足を移している<sup>(15)</sup>。さらに、国税庁「平成 6 年改正税法のすべて」において、「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ゆがめているのではないか、といった問題の指摘がなされています。」<sup>(16)</sup>として改正を行っていることから、現在では上記の趣旨に加えて、公正な取引阻害の防止及び正常な価格形成という趣旨も含まれていることとなる。こうした経緯を踏まえて交際費課税制度が設けられている趣旨をまとめると、本来の必要経費の範囲を超えた冗費、濫費を生ずる弊害を防止して、資本充実、蓄積等の促進を図るとともに、交際費等をいたずらに支出するならば、公正な取引を阻害し、公正な価格形成をゆがめることにもなることから、これを防止することを目的とするものであると解される<sup>(17)</sup>。

なお、交際費課税をする理由について、第一は、企業の意思によって恣意的に支出することができること、第二は、その支出する額についてもある程度自由に決定できること、第三は、一般に会社の役員等も参加して費用化できること、第四としては、特に高級料亭等における供応については、社会的な批判の存すること等であると解される<sup>(18)</sup>。

### 3 交際費等の定義規定からの解釈

交際費等の定義規定（上記1）を分解すると、次のとおりとなる。

- (1) 交際費、接待費、機密費その他の費用で
  - (2) 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
  - (3) 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
- 各項目について、以下で考察することとする。

#### (1) 「交際費、接待費、機密費その他の費用で」について

「交際費、接待費、機密費その他の費用で」

の文言について、以下で考察する。

まず、「交際費」、「接待費」、「機密費」の各用語について、法令及び企業会計における定義等を調べてみると次のとおりであった。

税法において、「交際費」及び「接待費」については所得税法第57条の2（給与所得者の特定支出の控除の特例）、法人税法第25条の2（受贈益）、第37条（寄附金）、租税特別措置法第61条の4（交際費等の損金不算入）、第68条の66（交際費等の損金不算入）に記載されている。次に、「機密費」については租税特別措置法第61条の4（交際費等の損金不算入）、第68条の66（交際費等の損金不算入）に記載されている。また、「機密費」及び「接待交際費」については法人税法施行規則別表20（青色申告書の提出の承認を受けようとする法人の帳簿の記載事項）、21（貸借対照表及び損益計算書に記載する科目）及び22（普通法人等の帳簿の記録方法）に記載されている。なお、同規則別表20及び22では、仕入れ以外の経費については、「・・・機密費、接待交際費、・・・等に、それぞれ適当な名称を付して区分し・・・」と記載されている。いずれも、各用語の定義はない。

税法以外の法令では、「交際費」については、自動車道事業会計規則（昭和39年運輸省・建設省令第3号）別表第一の「経常費用」のところ、鉄道事業会計規則（昭和62年運輸省令第7号）別表第一の「費用」のところ及び高速道路事業会計規則（平成17年国土交通省令第65号）別表第一の「費用」のところで、「交際費」とは「接待、贈答等に要する費用」と、東京湾横断道路事業会計規則（昭和63年建設省令第1号）別表第一の「損益計算書」のところで、「交際費」とは「得意先、来客等の接待費、慶弔見舞及び中元歳暮品代等」と定義されている。なお、定義はないものの、「交際費」という用語が使われているのは、株式会社国際協力銀行の会計に関する省令（平成24年財務省令第15号）、地方公営

企業法施行規則(昭和 27 年総理府令第 73 号)、国土交通省所管に属する物品の無償貸付及び譲与に関する省令(平成 18 年国土交通省令第 4 号)等がある。また、「接待費」については東京湾横断道路事業会計規則(昭和 63 年建設省令第 1 号)別表第一の「損益計算書」のところに記載されているが、定義はされていない。「機密費」については使用されている法令はない。

企業会計原則等の企業会計においては、財務諸表等規則ガイドライン 84 及び中小企業の会計に関する基本要領で「交際費」の用語の記載はあるが、定義はされていない。また、「接待費」及び「機密費」については、使用されていない。なお、企業会計原則の「第二損益計算書原則」の三(営業利益)の F(販売費・一般管理費の計上と営業利益の計算)では、「販売費及び一般管理費は、適当な科目に分類して営業損益計算の区分に記載」と定められている。また、財務諸表等規則ガイドライン 85 において、「販売費及び一般管理費は、適当と認められる費目に分類し、当該費用を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。」と定められている。

以上、法令及び企業会計をみてきたところ、税法以外の法令では、「交際費」について「接待、贈答等に要する費用」と「得意先、来客等の接待費、慶弔見舞及び中元歳暮品代等」の 2 種類の定義がなされている。しかし、税法以外の法令で定義がされているものについては、交際費課税制度が創設された後にできた法令であるため、法制定者が同制度の法文を作成するにあたって当該税法以外の法令を参考にしたとは思われない<sup>(19)</sup>。他方、企業会計においては、定義はなく、一部交際費が掲記されているが、これは、「当該費用を示す名称を付」と定められていることから、一般に理解されている交際費というものを示すものと考えられる。法人税法においても、同法第 22 条第 4 項で「一般に公正妥当と認めら

れる会計処理の基準に従つて計算されるものとする」と規定されていることから、法人税法においては企業会計を尊重して、法人税法施行規則において、仕入れ以外の経費については、「・・・機密費、接待交際費、・・・等に、それぞれ適當な名称を付して区分し・・・」と記載されているものと思われる。

そうすると、これらの費用は、上記でみたとおり、企業会計において、「当該費用を示す名称を付」と定められていることから、法人税法においても、帳簿の記載事項については「それぞれ適當な名称を付」と規定されているものと考えられ、租税特別措置法第 61 条の 4 第 4 項の「交際費等」の定義の要素である「交際費」については、明確な定義はないものの、会計の三重構造<sup>(20)</sup>を踏まえると、一般に理解されているところの意味・内容に立脚することがむしろ自然であると考える。これは、「接待費」、「機密費」等についても同様である。

そこで、次に、租税特別措置法第 61 条の 4 第 4 項の「交際費等」の定義の要素である各用語について、「広辞苑」で意義をみてみることとする。なお、「接待費」の意義はなかった。

- ・ 交際費：①世間のつきあいのための費用。  
慶弔費や贈答品の費用など。②官庁や会社などで職務上の交際のために係る費用<sup>(21)</sup>
- ・ 交際：人とかかわること。つきあい、まじわり<sup>(22)</sup>
- ・ 接待：①客をもてなすこと、②一般に、湯茶・食事などをふるまうこと<sup>(23)</sup>
- ・ 機密費：機密の用途に充てる費用<sup>(24)</sup>
- ・ 機密：政治・軍事上の最も大切な秘密の事柄<sup>(25)</sup>

なお、「機密」については、本稿では、交際費課税制度の適用を受ける法人を対象としていることから、事業上最も大切な秘密の事柄と解すべきである。

こうしてみてみると、「交際費」、「接待費」

及び「機密費」の概念については、必ずしも一義的なものではなく、多義的な性格を帶びているといえるが<sup>(26)</sup>、事業上の観点からみると、「交際費」は得意先等との付き合いによって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<sup>(27)</sup>、「接待費」は顧客、顧客見込み者等が商品等を購入し、取引を継続するように事業所等で湯茶、茶菓、昼食等を出して接待する費用<sup>(28)</sup>と解される。「機密費」は目的等を対外的に秘して<sup>(29)</sup>取引先や社内において事業上又は会社の機密事項を取り決めることなどによって、事業を円滑に遂行していくための費用と解される。これらの費用の共通的な特徴から、交際費等は、支出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解釈することができる<sup>(30)</sup>。このため、多くの判決においても、この解釈を採用しているものと考える<sup>(31)</sup>。

次に、法文の規定では、「その他の費用」とある。法令用語で、「その他の」は、その後ろに続く語句が前に置かれる語句を含む、より広い意味を示す場合に用いられる。つまり、前に置かれる語句は、後ろに続く語句の例示ということになる<sup>(32)</sup>。そうすると、この場合の「その他の費用」とは、その前に置かれている「交際費、接待費、機密費」が例示となり、それらを包含する、より広い意味を示すこととなるが、例示されている費用とその性質が類似する費用をいうものとみるべきである<sup>(33)</sup>。これについては、「その他費用」とした場合と比べると理解しやすいと思われる。法令用語において「その他」を用いる場合は、その前後の語句を並列の関係で並べる場合に用いられることから<sup>(34)</sup>、「交際費、接待費、機密費その他費用」は、交際費、接待費、機密費と並列関係にあり、したがって必ずしもその共通要素があるものではないということになるため、全ての費用が該当することになるからである<sup>(35)</sup>。したがって、「交際費、接

待費、機密費その他の費用」とは、法人の計上している勘定科目のいかんを問わず、「交際費、接待費、機密費」と例示されている費用とその性質が類似する費用すべてをいうと解される<sup>(36)</sup>。

そして、「交際費、接待費、機密費その他の費用」が、支出の目的を示していると考える<sup>(37)</sup>。これについて、増田教授は、「『交際費、接待費、機密費その他の費用』の文言は、交際費、接待費、機密費というように既に費用項目として、企業会計上の費用概念を明示的に示している。費用概念は収益を獲得するために費消された経済価値を示すものであり、収益を獲得するために交際するといった、まさに目的を明示したものと解釈できる。その文言自体が、支出の意図をうかがわせるものであり、『支出の目的』を示したものといえよう。」<sup>(38)</sup>と説明されておられ、これらの費用が（主として）どのような目的によって支出されたものかと言えば<sup>(39)</sup>、上記で考察したとおり、一般的に交際費等は支出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費用で、それによって収益を獲得しようとするためのものと考えられていることから、「支出の意図が取引先等の親密化を図るという交際目的である」と解釈できるため<sup>(40)</sup>、首肯できる。したがって、この文言によって、「支出の目的」を示していると考える。

なお、支出の目的が接待等であるためであるか否かについては、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的な事情を総合的に判断することとなる<sup>(41)</sup>。

## （2）「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」について

この文言は、「支出の相手方」を規定していることに異論はないと思われる。「その」は、その直前に位置する「法人」を指すので、「その支出をする当該法人の」という意である

で<sup>(42)</sup>、「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」は「その支出をする当該法人の得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する」という意となる。「得意先」、「仕入先」については特に問題はないと思われる。問題は、「その他事業に関係のある者等」である。上記したとおり、法令において「その他」を用いる場合は、その前後の語句を並列の関係で並べる場合に用いられ<sup>(43)</sup>、「事業に関係があるかどうか」は支出の理由が事業遂行上直接又は間接に必要又は有益とされるかどうかであると解されることから<sup>(44)</sup>、「その他事業に関係のある者等」は、得意先、仕入先と並列関係にあり、それ以外で支出の理由が事業遂行上直接又は間接に必要又は有益とされる者等ということになる。そこで、さらに(1)と(3)の文言や趣旨も加味して、その範囲を画することとする。

「事業に関係のある者」から得意先や仕入先以外の直接の取引先、間接の取引先や株主等も含まれると解されること、「機密費」という概念は、法人が社外のみならず、社内における役員その他の一部特定の従業員に対して支出される場合も含まれると考えられること<sup>(45)</sup>、交際費課税制度創設時は、社用族に代表されるように、過剰な接待、供応等は、得意先、仕入先以外で法人の外部において直接又は間接に法人の事業と関連性を有する者のみならず、役員や従業員の私的関係者に対しても、事業上の必要を超えた接待をすることも常態化していたことから、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<sup>(46)</sup>、資本蓄積の促進のためにそれらに本制度の網をかぶせる趣旨であったこと、「慰安」は前提として内部的なものであり、得意先を慰安することは通常ではなく、内部の従業員等のための勤労意欲の向上という面からの支出と考えられること<sup>(47)</sup>、交際費等から除外されている一つ

に「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」が規定されていることから従業員は支出の相手方に含まれていると考えられること<sup>(48)</sup>などから、「その他事業に関係のある者等」は、直接その法人の営む事業に取引のある者だけではなく、間接にその法人の利害に関係のある者<sup>(49)</sup>及びその法人の役員、従業員、株主等の得意先、仕入先以外のすべての事業関係者と解すべきである<sup>(50)</sup>。租税特別措置法通達61の4(1)-22(交際費等の支出の相手方の範囲)においても、そのことが確認的に定められている<sup>(51)</sup>。なお、筆者は、本制度の制定時において想定されていたと思われる、得意先、仕入先以外の直接又は間接にその法人の利害に関係のある者及びその法人の役員、従業員、株主等が「事業に関係のある者」に該当し、「等」は本制度制定時には想定できない者が出てきたときのために設けられているものと料する。法令用語において「○○等」の表現を用いる場合は、一般に、「○○」から類推される範囲内のものを表現しているので<sup>(52)</sup>、この場合の「等」は、上記でみてきた「得意先、仕入先その他事業に関係のある者」と同質又は同類の性質を有するものと解すべき、すなわち、得意先、仕入先その他事業に関連のある者その他これに準ずる者と解すべきであることから<sup>(53)</sup>、不特定多数の者<sup>(54)</sup>すなわち事業に関係のない者が含まれると解することはできないが、明確に事業に関係のある者とまでいえない者であっても、将来、事業と関係を持つにいたるべき者<sup>(55)</sup>等は含まれると解される<sup>(56)</sup>。なお、「等」は、支出の目的である「交際費、接待費、機密費その他の費用」と行為の形態である「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」には使われていない。前者については、この文言は上記で考察したとおり支出の目的を表し、支出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

る費用と解されていることから、これに該当する費用をすべて包含する規定であればよい。したがって、規定の文言は「その他の費用」と規定して、その例示である交際費、接待費、機密費を包括するより広い概念を示して、それらと性質が同じ又は類似する費用を取り込んでいるため、「等」を付す必要はないものと考える。また、後者については、交際費課税制度の趣旨目的から、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」によって、課税対象となる交際費等の範囲を限定しているものであることから、この規定にさらに「等」を付してその範囲を拡張させては行き過ぎであると考えたためであると思料する。他方、支出の相手方については、交際費課税制度において課税すべきとされる交際費等は「交際費、接待費、機密費その他の費用で、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの」であるため、その対象者は、交際費等が支出される相手方全てであるので、本制度の制定当時に想定しえなかつた者を含める必要があるために「得意先、仕入先その他事業に関係のある者」に「等」を付したのだと考える。

### (3) 「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの」について

法文の規定ぶりから、「交際費、接待費、機密費その他の費用」がすべて交際費等に該当するのではなく、そのうち「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの」に該当するものが交際費等となるのである。言い換えれば、「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交際費、接待費、機密費その他の費用」が交際費等に該当するのである。なお、この場合の「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」は、「・・・行為として支出する」と同意義であると解せられる<sup>(57)</sup>。

次に、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの」の各用語について考察する。

武田教授は、これらの用語について次のとおり説明されておられる。

「接待とは、客をもてなすことであり、一般には湯茶食事などをふるまうことである。人を招くことであるから、これによって、原則として、その招待された者の歓心を買うことがその目的であり、事業を円滑に遂行するための費用として企業においては、欠くことのできないものである。交際費課税においては、これが中心となる。

供応は、酒食を供してもてなすこと。供応を受ける。『供応接待』というのである(広辞苑)、一般には、供応を強いるとか、あるいは、何十回供応をしたというように、高価な接待が前提とされている。しかし、この供応は、接待に含まれるものと解され、接待の方が広い概念である。供応は接待であるが、接待は供応に該当しないものも存する。ただ、交際費課税の目的は、この供応が中心となっているものと思われ、この用語を殊更に用いたものと解される。

次の慰安はなぐさめて心を安らかにすることであり、法律の趣旨から、慰安というのは、一般的にいえば、従業員等の労をねぎらうためのパーティ等を指すものと解せられる。これは、・・・本来、交際費ではなく、福利厚生費であるが、慰安会に名を借りて豪華な会合を開催することが多く見受けられたことから、これを対象とすることとされた。

次に、『贈答』については、単なる贈与ではなく、『物を贈ったり、お返しをしたりすること』である(広辞苑)。<sup>(58)</sup>

以上から、これらは、行為の具体的形態を示していると解される<sup>(59)</sup>。そして、接待等に該当する行為すなわち交際行為とは、一般的にみて、相手方の快楽追及欲、金銭や物品の所有欲などを満足させて歓心を呼ぶ行為をい

うものと解される<sup>(60)</sup>。

次に、「その他これらに類する行為」については、上記のとおり、法令において「その他」を用いる場合は、その前後の語句を並列の関係で並べる場合に用いられることから<sup>(61)</sup>、「その他これらに類する行為」は、接待、供応、慰安、贈答と並列関係にある「これらに類する行為」であるから、掲げられている行為以外で相手方の快楽追求欲、金銭や物品の所有欲などを満足させて歓心を呼ぶ行為に該当するものであると解される<sup>(62)</sup>。

また、「行為のために支出するもの」という規定は、接待、供応等のために直接支出するものだけではなく、これらに伴って支出したものを一切含むという意味である。ただし、間接費用をすべて交際費等に取り込むということではないと解すべきである<sup>(63)</sup>。また、「支出するもの」とは、金銭、物品その他の財産上の利益を供与又は交付することと解すべきである<sup>(64)</sup>。

なお、接待等に該当する行為すなわち交際行為とは、一般的にみて、相手方の快楽追及欲、金銭や物品の所有欲などを満足させて歓心を呼ぶ行為をいうものと解されることから、相手方において客観的な利益享受の認識が必要であると解すべきである。金子名誉教授も「その相手方がそれによって法人から利益を受けていると認識しうる客観的状況の下で支出されていることが必要であると解すべきである。」<sup>(65)</sup>と指摘されておられるし、本稿で取り上げている萬有製薬事件における東京高裁判決や大阪高裁判決（昭和 52 年 3 月 18 日 訟務月報 23 卷 3 号 612 頁）でもそのように判示している。その理由について、大淵教授は、「ある支出が交際費等に該当するかどうかは、交際費等の費用支出の意図が取引関係の円滑化にある以上、接待者の接待等の行為が被接待者において認識されていないのであれば、『取引関係の円滑化の進行』という目的が達成できないから、その支出は交際費等には

該当しないことは言うまでもない。支出の相手方の被接待者が、その接待者から接待等を受けている。その接待等により利益を享受しているということを認識していないということは、その被接待者は接待者のために取引関係の円滑化に寄与しようというインセンティブが働かないから、現実にも、当該接待等の行為による支出の効果は発現しないということになる。」<sup>(66)</sup>と説明されておられ、首肯できる。

また、上記Ⅲ 1 の東京高裁判決のとおり、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）又は過大あるいは濫費なものであることまでは、法文の規定からは読み取れないため、要件とされるものではないものと解すべきである<sup>(67)</sup>。この点につき、高梨弁護士は三要件説に「比較的高額な支出」及び「冗費、濫費性」を加えた五要件説を唱えておられ<sup>(68)</sup>、廣瀬正氏も「支出金額の多寡」を要件の一つに挙げておられ、東京地判昭和 44 年 11 月 27 日判決（行政事件裁判例集 20 卷 11 号 1501 頁）でも「比較的高額な支出」を要件に挙げているが<sup>(69)</sup>、上記で考察したとおり、法文の文理解釈等から、これらを独立の要件とすることは困難である<sup>(70)</sup>。

次に、新旧二要件説についてみてみると、旧二要件説では、「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」という接待等の行為形態を支出の目的としてとらえているが、交際費等の目的という「支出の目的」と「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」という交際費等の「具体的形態」とを混同して扱っていると思料する。接待、供応等の行為は、支出の目的ではなく、交際費等の目的で行われた具体的行為の類型を示しているものと解すべきであるため<sup>(71)</sup>、目的と行為の態様は区別しなければならないと考える。また、新二要件説で

は、「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にものであること」という接待等の意図（効用）を重視して支出の目的としているが、これは上記でみたとおり、「交際費、接待費、機密費その他の費用」から導出されるが、法文の規定からすると、交際費、接待費、機密費等であっても、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当しないものは、交際費等には該当しないのである<sup>(72)</sup>。したがって、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの」は、支出の目的を遂行する行為の形態を具体的に明示したものと解すべきである<sup>(73)</sup>。

#### （4）小括

以上考察してきたとおり、法文における交際費等の定義規定から、「交際費、接待費、機密費その他の費用で」は「支出の目的」を、「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」は「支出の相手方」を、「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」は「行為の形態」を示すものと解せられ、よって、三要件説が最も法文に忠実であると考える<sup>(74)</sup>。なお、「行為の形態」においては、相手方において客観的な利益享受の認識が必要であると考える。

## V 東京地裁判決及び東京高裁判決の再評価

### 1 交際費等の要件について

東京高裁判決は、「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、効果等の具体的な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。」と判示して三要件説を採用している。他方、東京地裁判決は、「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、効果等の具体的な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。」と判示して新二要件説を採用しているが、上記IVで考察したとおり、三要件説が、法文の規定に最も忠実であるといえるため、東京高裁の判断が妥当である。

### 2 支出の目的について

東京地裁判決は、「Xは、取引先の医療機関に対し、医薬品の適正使用や普及を目的とした情報活動等を行う目的で、MRを派遣していたものであるところ、本件英文添削の依頼をMRを通して受けることにより、MRは取引先の医師等やその他の研究者と接触する機会をより多く得ることができ、ひいては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、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

するものということができる。」と判示して、接待等を目的として行われたものであると判断している。

一方、東京高裁判決は、「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、その差額負担が発生してからも、そのような目的に基本的な変容はなかったこと、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、X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こと、本件英文添削の依頼者は、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決して強いものではないこと、その態様も学術論文の英文添削の費用の一部の補助であるし、それが効を奏して雑誌掲載という成果を得られるものはその中のごく一部であることなどからすれば、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。」と判断している。

筆者は、この点については、製薬会社の商取引の実態等から鑑みれば、東京高裁判決に疑問を生じる。製薬会社Xにとって、大学病院は医薬品の納品先すなわち売上先であり、自身の医薬品を購入してもらうためには、その医師等の判断等に頼らざるを得ない立場にある<sup>(75)</sup>。つまり、医薬品業界の商慣行からみれば、その収益を得る源である医師等には、Xの担当者らが常日頃から、様々な付き合いを通して、親密な関係を築き、それを基盤として、医薬品等の購入をしてもらっているのが通例であると思われる。そのため、Xは、取引先の医療機関に対し、医薬品の適正使用や普及を目的とした情報活動等を行う目的で、MRを医師等に訪問等させ、医薬品の説明や情報収集等を行っていたのである。そして、英文添削サービスの取次窓口となっていたの

もMRである。Xにとっては、医師等とのパイプが多ければ多いほど、また太ければ太いほどいいのであるから、この様々な付き合いのツールの一つとして、本件の英文添削サービスを請け負っているのであって<sup>(76)</sup>、英文添削料金の差額を負担する意味はそこにあると考える。つまり、英文添削を請け負うことによって、程度の差はある、相手方からは少なからず歓心は買えるし、また、英文添削サービスを通じて、医師等との接点も増えて、より一層親睦を密にできるし、ひいては取引の円滑な進行を図ることができ<sup>(77)</sup>、商談の話もしやすくなって、売上・収益に貢献する可能性が高くなることが期待される<sup>(78)</sup>。この点については、東京地裁も同様に認定していると考える(3も参照)。逆に、Xに英文添削サービスを利用してほしいと言ってきた研究者等や特定の層・者を断るとその指導教授・医師等、ひいては大学病院との円滑な取引に支障をきたすと考えて引き受けた面もあると考える<sup>(79)</sup>。また、Xは、外資系企業であることから日本の医学の発展に貢献するための手段として英文添削サービスを行ったと主張しているが、営利企業にとってなんら収益に貢献すると見込まれない費用は支出しないのである。株主への責任・説明をどのように果たせるのか疑問である<sup>(80)</sup>。この点につき、三木教授も、「利益を追求すべき製薬会社(株式会社)が本当に学術の発展の趣旨で寄付行為をしているとは考えにくい。」と指摘されておられる<sup>(81)</sup>。したがって、企業が費用を支出する意図については、商取引の実態等を踏まえて考察するべきである。Xが競争相手の同業者との違い、すなわちメリットを示し、医師等との接点を増やせ、好評価を得るには、英文添削サービスは有効なツールなのである。なお、Xは、医薬品の購入について決定権限を有しない研究者等に対しても英文添削を行っていたので、事業関係者には当たらないと主張しているが、それは、その者の将来を

見越して行っているものであり<sup>(82)</sup>、さらに、その研究者等がXが英文添削サービスをしてくれるということを他の医師等に言ったり紹介してくれたりして、大学病院でのコネクションが増えて販路が広がることになり、その上、Xに対する好評価<sup>(83)</sup>が大学病院に広がればそれだけ医師等への訪問や商談もしやすくなつて、収益に貢献することとなる。また、東京高裁判決では、Xが引き受けた英文添削の論文数は年間数件であるにもかかわらず、そのうち世界の医学雑誌に掲載されたものは12年間で約400編にすぎないことから医師等が直接の利益を得る場合は多くなかったと判示しているが、研究者等にとって、まずは論文を作成して世界の医学雑誌に投稿できることが大切なのであり、それをXが助力しているということが、Xにとって重要であるから、Xにとって支出の効果は十分あると考えるのが妥当であると思料する。また、世界的な医学雑誌への掲載が少ないという点について、Xが研究を奨励するためであれば、事前にフィルターをかけるものと思われる<sup>(84)</sup>。そう考えるならば、支出の動機、金額、態様、効果等の具体的な事情を総合的に判断して、支出の目的の要件を満たすと考えることができるのではないかと考える<sup>(85)</sup>。したがつて、この点については東京地裁の判断に賛成である。

### 3 支出の相手方について

東京地裁判決は、「本件英文添削の依頼者は、Xの取引先である大学の付属病院等に所属する、医師等・研究者に限られていたのであるから、本件英文添削の依頼者は、いずれもXの『事業に関係ある者』に該当する。実際、病院等における医薬品の購入手続が、Xの主張するとおり、各医局の長が申請し、各医局の代表者が構成する薬事審議会等の議決機関が決定するものであり、医薬品の処方についても、医局の長が大きな権限を有しているとしても、病院等に勤務する医師等は、Xの製

造、販売に係る医薬品の購入を申請するよう、各医局の代表者に働きかけることが可能であり、医薬品の処方に關しても、病院等が同種の医薬品を購入している場合には、Xの製造、販売に係る医薬品を選択して処方することができるものと考えられる。さらに、本件英文添削の依頼者のうち、基礎医学の医師など、医療に携わらない研究者については、Xの製造、販売に係る医薬品を使用する機会がないとしても、これらの研究者の所属する大学の付属病院等がXの取引先であり、Xがこれらの研究者から英文添削の依頼を受けることにより、その研究者が所属する大学等の各医局の長、薬事審議会の構成員等に良好な印象を与え、Xの製造、販売に係る医薬品の購入、処方の円滑な進行が図れる場合も容易に考えられるところである。このような事情にかんがみれば、本件英文添削を依頼した研究者が、病院等において医薬品の購入や処方を自ら決定する権限を有しておらず、また、直接医薬品を使用する立場になかったとしても、あるいは、将来Xの取引先になる可能性のある者でなくとも、そのことをもって、これらの者がXの『事業に関係ある者』に該当しないとはいえないから、Xの上記主張は理由がない。」と判示している。

一方、東京高裁は、最終判断は留保しているものの、「医師は、Xのような製薬会社にとって、措置法61条の4第3項にいう『事業に関係ある者』に該当するというべきである。そして、本件英文添削の依頼者の中には、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・・・るけれども、他方、大学の医学部やその付属病院の教授、助教授等、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、その依頼者である研究者らが、上記『事業に関係ある者』に該当する可能性は

否定できない。」と判示している。

本件については、医薬品の購入等の決定権限を有しない研究者や大学院生などが含まれていたとしても、上記IV 3(2)で考察した規定の文言や上記2の支出の目的の認定等から、東京地裁判決のとおり、「事業に関係のある者等」に該当すると考えるのが妥当である。

#### 4 支出の形態について

接待、供応、贈答等（これらに類する行為を含む。）に該当する行為すなわち交際行為とは、上記IV 3(3)で考察したとおり、客等をもてなしたり、物を贈るなどして、相手方の快楽追及欲、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ので、Xが当該差額を負担したということは、法が想定している交際行為に該当するとはいがたいと考える。したがって、Xの当該差額負担行為は、交際行為である接待、贈答等には該当しない<sup>(86)</sup>と思料する。なお、仮に、法文の文言に「・・・贈答その他これらに類する行為のために支出するもの等」と「等」が入っていれば、法制定時には想定しえなかつた本件の英文添削サービスについて、違った見解が出てくる余地はあつたのかもしれない。

#### 5 利益享受の認識の必要性について

東京地裁は不要としているが、東京高裁は必要と判断している。上記IV 3(3)で考察したとおり、交際行為とは、一般的にみて、相手方の快楽追及欲、金銭や物品の所有欲などを満足させる行為をいうものと解されることから、相手方の利益享受の認識は必要であると考えるため、東京高裁の判断が妥当であると考える。

本件においては、Xは英文添削の差額負担の事実を研究者や医師等に知らせてていなかつたのであるから、研究者等には、Xが翻訳業者にいくらで外注に出しているのかは分からず、自分たちがXに渡している国内業者の平

均的な料金だと推測しているかもしれないし、それに差額が生じているか否かも把握していないため、Xの差額負担による利益享受は認識できない。したがって、この点からも支出の形態の要件を満さないと考えるのが妥当であると考える。

#### 6 小括

東京高裁判決は、交際費等の該当要件を、法文を最も忠実に示した三要件説を採用した点で大いに評価できる。ただ、「支出の目的」については商取引の実態等も踏まえて判断すべきであったと思うし、「支出の相手方」については確定的な判断をしてほしかった。筆者としては、これらについては、東京地裁判決に与する。

#### VII 結びに代えて

従前、「交際費等」の定義規定の文言に「その他」や「その他の」があるため、不確定概念が多くて、交際費等の範囲が明確ではないとの見解が多かったが、上記で再考察したところ、三要件説が最も法文に忠実であると解せられ、それを東京高裁が採用し、多くの学説が支持したことによって、その外延は明確になったのではないかと思料する。また、その後の判決や裁決においても三要件説に基づき判断するようになってきてることから、三要件説が固まってきたものと考えられる。

実務においても、本稿が交際費等に該当するのか否かを判断する一助になれば幸いである。

<sup>(1)</sup> 東京地判平成14年9月13日（税務訴訟資料252号順号9189）。

<sup>(2)</sup> 東京高判平成15年9月9日（高等裁判所民事判例集56巻3号1頁）。

<sup>(3)</sup> 金子宏『租税法 第23版』弘文堂（2019年）123・124頁。また、一高教授も「交際費等の定義規定は、本特例の政策目的に照らして解釈すべ

きものの、所得のないところに課税が及びうる以上、文理から離れた課税は慎む必要がある。」と述べておられる（一高龍司「従業員等の慰安行事に要した費用の交際費等該当性」ジャリスト 153 号 187 頁）。さらに、東京高判平成 14 年 2 月 28 日（訟務月報 48 卷 12 号 3016 頁）において「法令において用いられた用語がいかなる意味を有するかを判断するにあたっては、まず、法文自体から用語の意味が明確に解釈できるかどうかを検討することが必要であり、法文から用語の意味を明確に解釈できない場合には、立法の目的及び経緯、法を適用した結果の公平性、相当性等の実質的な事情を検討のうえ、用語の意味を解釈するのが相当であ」り、また、「税法中に用いられた用語が法文上明確に定義されておらず、他の特定の法律からの借用概念であるともいえない場合には、その用語は、特段の事情がない限り、言葉の通常の用法に従って解釈されるべきである。なぜなら、言葉の通常の用法に反する解釈は、納税者が税法の適用の有無を判断して、正確な税務申告をすることを困難にさせ、さらには、納税者に誤った税務申告をさせることになり、その結果、過少申告加算税を課せられるなどの不利益を納税者に課すことになるからである。」と判示している（東京地判平成 19 年 4 月 17 日判例時報 1986 号 23 頁も同旨）。また、国税不服審判所平成 25 年 3 月 27 日裁決（裁決事例集 90 集 95 頁）において、「税法中に用いられた用語が法文上明確に定義されておらず、他の特定の法律から借用した概念であるといえない場合には、その用語は、特段の事情がない限り、言葉の通常の用法に従って解釈すべきである。なぜならば、税法の解釈において使用される用語の用法が通常の用語の用法に反する場合、当該用法が客觀性を失うことになるため、納税者の予測可能性を害し、また、法的安定性をも害することになるからである。」と説示している。ところで、占部教授は、「立法者が特に『意味』を解説せずに用いている用語については、第 1 に法律用語として法律家の間における周知の意味を付与されているものと考えてよい（いわゆる、固有概念や借用概念の問題となりうることが多い）。第 2 に法律用語として用いられない文言は、通常の国語辞典等でいう意味に解すべきことになる。」と指摘されている（占部

裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」『日税研論集 Vol.78』日本税務研究センター（令和 2 年）49 頁）。そうすると、上記東京高判平成 14 年 2 月 28 日及び国税不服審判所平成 25 年 3 月 27 日裁決でいう「言葉の通常の用法」については、占部教授が指摘されておられる「通常の国語辞典等でいう意味に解すべきことにな」り、例えば、東京地判平成 23 年 9 月 14 日（税務訴訟資料 261 号順号 11765）では「我が国の代表的な国語辞典の 1 つである広辞苑」で用語の用法を用いており、他の判決でも同様である。以上から、本稿においても、基本的にこれらに基づき考察することとする。

(4) 租税特別措置法第 61 条の 4 第 4 項第 1 号は、平成 18 年度改正に伴い単独の号とされたが、それまでは、交際費課税制度創設以来判決文に示されているように本文に括弧書きで規定されていた。

(5) 要件の分類及び基本的な内容については、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 Vol.11』日本税務研究センター（平成 2 年）27・28 頁によった。三要件説に、比較的高額な支出と冗費・濫費性の二要件を加えた五要件説を主張するものとして高梨克彦「交際費等」税法学 300 号 19 頁、支出金額の多寡と支出の効果の二要件を加えた五要件説を主張する廣瀬正『判例からみた税法上の諸問題（新訂版）』396・397 頁、また、旧二要件説に比較的高額な支出を加えて判断した東京地判昭和 44 年 11 月 27 日判決（行政事件裁判例集 20 卷 11 号 1501 頁）がある。また、田中教授は、①支出の相手方、②支出の行為又は態様、③立法趣旨の三要件を唱えておられる（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」判例時報 1870 号 180 頁（判例評論 550 号 26 頁））。

(6) 増田教授は、新旧二要件説の違いは、「旧 2 要件説が『支出の目的』を接待、供応、慰安、贈答等の行為のための支出として行為形態を目的判定の基準としているのに対して、…新 2 要件説は接待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の円滑化を図る意図を基準としている点にある。後者は、『支出の目的』

を行為形態により判別するのではなく、取引関係の円滑化に寄与するか否かによって判別するのである。すなわち、新2要件説は、接待等の行為を手段として取引関係の円滑化を図ることを目的とする支出か否かが強調されている。」と述べておられる（増田英敏「租税特別措置法 61 条の 4 に規定する交際費等の意義とその範囲」ジュリスト 1244 号 297 頁）。

- (7) 金子・前掲注(3)123・124 頁。
- (8) 趣旨及び改正の経緯については、武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法 8巻』3182 頁～3197 頁の 3 によった。
- (9) 水野忠恒『体系租税法 第2版』中央経済社（2018年）508 頁。
- (10) 米山公認会計士は、「現実の取引の実態をみると、その取引の間に介在し、その取引を直接に取り扱っている個人の感情に左右されている面があり、この面の個人的な感情の揺さぶりにより販売成績の向上等を期待しようとして支出されるのが交際費です。」と述べられている（米山鉤『交際費（11訂版）』税務経理協会（昭和 57 年）5 頁）。
- (11) 金子・前掲注(3)423 頁及び武田昌輔編著『21世紀を支える税制の論理 第3巻 企業課税の理論と課題』税務経理協会（平成 19 年）363 頁。
- (12) 武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈〔五訂版〕』財経詳報社（平成 5 年）600 頁及び武田・前掲注(11)367 頁。東京高判平成 17 年 8 月 2 日（税務訴訟資料 255 号順号 10093）では、「個々の交際費等のうちの冗費、濫費に該当する部分のみを採り上げてこれを規制する制度ではなく、得意先、仕入先その他事業に關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これを総量的に損金に算入できない旨を規定することによって、事前に、交際費等の支出そのものの抑制を図り、その結果として、冗費性又は濫費性を帯びる必要以上の交際費等の支出を抑制することを狙った制度であると解される。」と詳細に判示している。
- (13) 武田教授は、趣旨として次のようにも述べられている。「企業の支出する交際費（entertainment expenses）は、販売の促進や取引の円滑化などを狙って支出される事業遂行上の必要経費である

から、企業会計上はいうまでもなく単純な損費であり、その限りにおいては税法上も損金として控除されてしかるべきものである。しかしながら、たとえ事業遂行上の必要から行うものであるとはいえ、社用の接待、きょう応、贈答等が過度にわたるようになると、そのために支出した費用を単純に損金として認めることについては種々の問題が生ずることになる。すなわち、もともと接待、きょう応等の類の行為は、ややもすると際限なくエスカレートする性質のものであるから、企業経営の健全性や商業道德の面からみても決して好ましいものではないし、さらに、かりに交際費を無制限に損金として控除することを認めるすれば、これにより法人税負担が減少する分だけのいわば国が企業の交際費支出に補助金（subsidies）をつけてやるようなものであり、租税負担の公正な配分が損なわれることにもなりかねないからである。現に企業の交際費支出は年を負ってますます増加の一途をたどっており、消費倫理の上からもとかく批判を浴びているところである。このようなことから、税制面では、租税特別措置法として、企業の交際費支出については、原則としてこれを認めないこととし、これにより冗費の抑制と企業の社内留保の促進を図ることとしているのである（措法（筆者注：租税特別措置法）61 条の 4）。」（武田・前掲注(11)363・364 頁）

- (14) 昭和 31 年 12 月の臨時税制調査会の答申では、当時の交際費課税の趣旨について、「役員及び従業員に対する給与が、遊興費、交際費等の形で支給される傾向が生ずるとともに、他方では役員、従業員の私的関係者に会社の経費で接待するとか、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。このため企業の資本蓄積が阻害されていることは争えない事実である。」と記載している（同答申 135 頁）。
- (15) 東京高判平成 5 年 6 月 28 日行集 44 卷 6・7 号 506 頁、東京高判平成 17 年 8 月 2 日税資 255 号順号 10093。
- (16) 国税庁「平成 6 年改正税法のすべて」250 頁。
- (17) 福岡地判平成 29 年 4 月 25 日（L L I / DB 判例秘書）。
- (18) 武田昌輔「総説」『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財経詳報社（平成 16 年）16・

17 頁。

(19) 用語について、交際費課税制度の定義規定と税法以外の法令のそれとの比較をみてみると、税法以外の法令では、「交際費」について「接待、贈答等に要する費用」と「得意先、来客等の接待費、慶弔見舞及び中元歳暮品代等」の2種類の定義がなされており、他方、交際費課税制度の定義は「交際費、接待費、機密費、その他の費用」と規定されていることから、同制度における「交際費」には、接待費等が含まれていないため、税法以外の法令に比し範囲が狭いとの見解もある。

(20) 金子・前掲注(3)349 頁。

(21) 新村出編『広辞苑 第7版』岩波書店（2018 年）979 頁。

(22) 新村・前掲注(21)979 頁。

(23) 新村・前掲注(21)1641 頁。

(24) 新村・前掲注(21)733 頁。

(25) 新村・前掲注(21)733 頁。

(26) 高梨・前掲注(5)16 頁。

(27) 東京地判平成 14 年 9 月 13 日（税務訴訟資料 252 号順号 9189）ほか（本文掲載の新・旧二要件説及び三要件説の表参照）。

(28) 吉牟田・前掲注(5) 21 頁。

(29) 米山・前掲注(10)34 頁。

(30) 高梨・前掲注(5)20 頁、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（平成 26 年）257 頁、成道秀雄「交際費と認定賞与・寄附金」『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財経詳報社（平成 16 年）134 頁。

(31) 東京高判平成 15 年 9 月 9 日（高等裁判所民事判例集 56 卷 3 号 1 頁）ほか（本文掲載の新・旧二要件説及び三要件説の表参照）。

(32) 法制執務用語研究会『条文の読み方』有斐閣（2015 年）37 頁。

(33) 武田・前掲注(18)18 頁及び大淵・前掲注(30)257 頁。

(34) 法制執務用語研究会・前掲注(32)37 頁。

(35) 大淵・前掲注(30)257 頁。また、松沢教授は、「他の費用」とは、『その他費用』と異なって、交際費以下の文言は例示ではあるがその後に受ける他の費用は、例示された費用と部分対全体の関係で同質のものの費用に限られるのであり、若し『その他費用』として規定されてあればそれは並列的な別個の観念として、論者の説く

ように性質の異なる費用も入る余地はある（略）。したがって、すべて損金に属する費用であれば足りるとする見解は文理解釈のみをもってしても妥当でないといわねばならぬ。」と指摘されておられる（松沢智『新版租税実体法－法人税法解釈の基本原理』中央経済社（平成 11 年）327 頁）。

(36) 吉牟田・前掲注(5)29 頁。

(37) 東京高判平成 15 年 9 月 9 日（高等裁判所民事判例集 56 卷 3 号 1 頁）、松沢・前掲注(35)322 頁、高梨・前掲注(5)18・19 頁、成道・前掲注(30)134 頁。

(38) 増田英敏「税法上の交際費等の意義とその判断要件－萬有製菓事件」税務事例 36 卷 2 号 5 頁。

(39) 岡本弘嗣「交際費課税の目的と措置法第 62 条第 3 項（定義規定）の解釈」税法学 423 号 2 頁。

(40) 大淵・前掲注(30)257 頁。

(41) 東京高判平成 22 年 3 月 24 日（税務訴訟資料 260 号順号 11404）、東京高判平成 15 年 9 月 9 日（高等裁判所民事判例集 56 卷 3 号 1 頁）、東京地判昭和 53 年 1 月 26 日（訟務月報 24 卷 3 号 692 頁）、国税不服審判所平成 20 年 4 月 25 日裁決。

(42) 高梨・前掲注(5)21 頁。

(43) 法制執務用語研究会・前掲注(32)37 頁。

(44) 広瀬・前掲注(5)398 頁。

(45) 松沢・前掲注(35)323 頁。

(46) 最判平成 6 年 2 月 8 日（税務訴訟資料 200 号 562 頁）、大阪高判平成 5 年 8 月 5 日（税務訴訟資料 198 号 476 頁）及び神戸地判平成 4 年 11 月 25 日（判例タイムズ 815 号 184 頁）。

(47) 武田・前掲注(18)4・18 頁。

(48) 最判平成 6 年 2 月 8 日（税務訴訟資料 200 号 562 頁）、大阪高判平成 5 年 8 月 5 日（税務訴訟資料 198 号 476 頁）及び神戸地判平成 4 年 11 月 25 日（判例タイムズ 815 号 184 頁）並びに東京地判昭和 55 年 4 月 21 日（行政事件裁判例集 31 卷 5 号 1087 頁）、東京地判昭和 56 年 4 月 15 日（税務訴訟資料 117 号 4 頁）、東京地判昭和 57 年 8 月 31 日（行政事件裁判例集 33 卷 8 号 1771 頁）。また、吉牟田教授は、除外規定（現行における租税特別措置法第 61 条の 4 第 4 項第 1 号）から、従業員は事業関係者等に含まれ、また、当該規定は改正経緯から「創設規定と読まざるを得ない。したがって、全従業員を含むと解するのが、法令に即した読み方といえよう。」と述べておら

れる（吉牟田・前掲注(5)28 頁）。

- (49) 長野地判昭和 38 年 4 月 9 日（行政事件裁判例集 14 卷 4 号 790 頁）では、「交際費等はその支出の相手方との間に具体的取引関係のないことをその要件とはしていない。」と判示していることから、「その他事業に関係のある者等」は、その前に「得意先、仕入先」の文言はあるものの、直接の取引関係者等である必要はないと解される。

(50) 大淵・前掲注(30)263 頁。

(51) 大淵教授は、「交際費課税が冗費濫費を抑制して内部資本の充実を図るという制度の趣旨に鑑みれば、かかる解釈は文理にも制度の趣旨目的にも則した合理的な解釈であるというべきである。」と述べておられる（大淵・前掲注(30)263 頁）。

(52) 高橋和之=伊藤眞=小早川光郎=能見善久=山口厚『法律学小事典[第 5 版]』有斐閣（2016 年）1385 頁。

(53) 武田・前掲注(8)3204 頁。

(54) 東京地判昭和 44 年 11 月 27 日（行政事件裁判例集 20 卷 11 号 1501 頁）。なお、不特定多数の者を対象となるものは広告宣伝費となり、交際費等には該当しない（渡辺淑夫=山本清次編『法人税基本通達の疑問点（四訂版）』ぎょうせい（平成 21 年）940 頁）。

(55) 東京地判昭和 44 年 11 月 27 日（行政事件裁判例集 20 卷 11 号 1501 頁）、東京地判昭和 53 年 1 月 26 日（訟務月報 24 卷 3 号 692 頁）、武田・前掲注(18)18・19 頁。

(56) 武田・前掲注(8)3204 頁では、この場合の「等」は、「その得意先、仕入先等の取引先すなわち直接事業に関係のある社外の者に対して支出されたものに限らず、役員、従業員等の社内に対するものも含まれる。さらに、その法人の株主に対するもの、間接にその法人の利害に關係のある者に対するものも含まれる（措置法（筆者注：租税特別措置法（法人税関係）通達）61 の 4-22。）」と解している。しかしながら、「その他事業に関係のある者」は、その前にある「得意先、仕入先」と並列で、事業に関係のある者であるから、本稿 IV 3(2)で考察したとおり、外部で直接事業に関係のある社外の者のみを指すと解すのは適切ではなく、また、当該通達の解説もそこまで言及はしておらず（大澤幸宏『法人税関係 措置法通達逐

条解説〔平成 26 年 3 月 1 日現在版〕』財経詳報社（平成 26 年）402・403 頁）、さらに、趣旨等から従業員や株主等も事業に關係のある者であるため、従業員や株主等も含むと解するのが妥当であると考える。したがって、筆者は、これらの者は、「等」ではなく、「その他事業に関係のある者」に含まれると考える。

(57) 高梨・前掲注(5)18 頁。

(58) 武田・前掲注(18)19・20 頁。なお、ここで引用されている広辞苑が第何版かは不明であるが、新村出編『広辞苑 第 7 版』岩波書店（2018 年）（前掲注(21)）と変わりはない（接待：客をもてなすこと、一般に、湯茶・食事などをふるまうこと（1641 頁）、供応：酒食を供して、もてなすこと（饗応）（755 頁）、慰安：慰めて心を安らかにすること（125 頁）、贈答：物をおくったり、そのお返しをしたりすること（1696 頁））。

(59) 東京高判平成 15 年 9 月 9 日（高等裁判所民事判例集 56 卷 3 号 1 頁）ほか、松沢・前掲注(35)322 頁、大淵・前掲注(30)254 頁、高梨・前掲注(5)18・28・29 頁。

(60) 東京高判平成 15 年 9 月 9 日（高等裁判所民事判例集 56 卷 3 号 1 頁）ほか。

(61) 法制執務用語研究会・前掲注(32)37 頁。

(62) 東京高判平成 15 年 9 月 9 日（高等裁判所民事判例集 56 卷 3 号 1 頁）ほか。現金の供与は、「贈答」には含まれないが、「その他これらに類する行為」には含まれると解されている（大淵・前掲注(30)337 頁）。

(63) 山本守之「事例研究 交際費」『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財経詳報社（平成 16 年）269・271 頁、藤井茂男「交際費の範囲と課税要件とは一萬有製薬事件をもとに一」税務弘報 52 卷 6 号 39 頁。

(64) 山本・前掲注(63)272 頁。

(65) 金子・前掲注(3)424 頁。大淵教授は、「現行法の交際費等の『取引関係の円滑化』という『支出の意図』からすれば、被接待者が接待者により利益を享受しているという認識は、交際費等の成立要件の基礎的な前提要件ということができる。」と指摘されておられる（大淵・前掲注(30)277 頁）。

(66) 大淵・前掲注(30)275 頁。辻教授も同意見である（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 212

頁)。また、田中教授も「相手方が利益の提供を認識していない以上、相手方の歓心を買って見返りを期待することなど、望みえない」と述べられている(田中・前掲注(5)179頁(判例評論550号25頁))。なお、大淵教授は、「交際費等の定義規定の『接待、供応、慰安、贈答等』の行為により接待者から接待を受けている場合、被接待者が、そのことを認識していないということは通常あり得ない。しかして、従前の交際費等の議論の中に、被接待者の認識という議論はあまりなされていなかつたのである。」とも述べておられる(大淵・前掲注(30)276頁)。

(67) 東京高判平成15年9月9日(高等裁判所民事判例集56巻3号1頁)のほか、東京高判昭和52年11月30日(行政事件裁判例集28巻11号1257頁)においても、「支出金額が高額であることや冗費・濫費性を帶びていること等を独立の要件とすべきものとは解されない。また、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は、交際費等の認定に直接の必要性を有しない。」と判示している。

(68) 高梨・前掲注(5)29~32頁。

(69) 広瀬・前掲注(5)397頁。

(70) 大淵・前掲注(30)253頁。

(71) 松沢・前掲注(35)325・326頁。

(72) 武田・前掲注(18)18頁。

(73) 増田・前掲注(38)6頁。

(74) 谷口教授も三要件説が「法文の文言により忠実な見解である」と述べておられる(谷口勢津夫『税法基本講義[第6版]』弘文堂(2018年)454頁)。そのほか、増田教授は「租税法律主義の視点からすると、行為の形態の要件を加えた3要件により交際費の範囲を確定することを法が要求していると解するのが合理的であろう。」(増田・前掲注(38)6・7頁)と、大淵教授は「文理に即した忠実な解釈として妥当である」(大淵・前掲注(30)251・254頁)として三要件説を支持しておられる。また、松沢教授は早くから三要件説を唱えておられた(松沢・前掲注(35)322頁)。なお、このことから、筆者は、脚注5で記した田中教授の三要件説に与することはできない。

(75) 租税特別措置法関係通達61-4(1)-9では、医薬品の製造業者における医師又は病院は、製造業者にとって一般消費者に該当しないとされ、不

特定多数に該当しないとして、その医師や病院に対する接待等の行為は交際費とされている。この点において、当該薬品購入の決定権限の有無等は問題とされていないと解される(大淵・前掲注(30)264頁)。

(76) 林税理士、四方田税理士及び角田税理士は、「医療機関と製薬会社・医療機器会社は密接な関係にある。・・・業界事情を考慮すれば、英文添削の便宜を図ることは製薬会社の経営戦略の一環である、という指摘を強ち否定できない。」と指摘されておられる(林仲宣=四方田彰=角田敬子「交際費課税」税経通信60巻12号235頁)。なお、MRの活動内容については、久坂部羊『MR』幻冬舎(2021年)が参考となる。

(77) 四方田税理士は、営利企業である製薬会社が、「本当に学術振興を図るためにあるならば、公益法人など、Xとは別に営利を追求しない形で法人を作る等、いかなる形も可能であったはずである。それを、作為的であるかいなかに関わらず、行ってこなかったということは、結果的にXが自社で英文添削を行っている事を医師らにアピールしたかったと思われても仕方のことである。」と指摘されておられる(四方田彰「英文添削費用の差額が交際費に該当しないとした事例」税法学554号135頁)。

(78) 東京高判昭和39年11月25日(訟務月報11巻3号444頁)では、「支出した費用が売上の増加利益の獲得にどのような役割を果たしたかは同法(筆者注:現行における租税特別措置法第61条の4)にいう『交際費等』の定義において問わないところである。」と判示している。

(79) 三木義一=市木雅之「医師への翻訳添削料負担の交際費該当性—萬有製薬事件」税経通信59巻1号233頁。

(80) 四方田税理士は、「営利企業である製薬会社が、本当に交際的意味を持たずには、その英文添削による支出を行っていたのであろうか。つまり、営利企業である一製薬会社のXが、学術の振興のために支出する負担額を、株主にどう説明するのであるのかという点である。」と指摘されておられる(四方田・前掲注(77)135頁)。

(81) 三木ほか・前掲注(79)234頁。

(82) 三木教授は、「若い研究者は将来において薬品購入権限を持つ可能性があり、このような研究者

---

等に対してA社（筆者注：本稿ではX）の良いイメージを確立しておくことは、将来に向けての『見えない投資』と言うことができる。」と指摘されておられる（三木ほか・前掲注(79)235頁）。

(83) 三木教授は、「若い研究者等に対して英文添削の便宜を図ることについても、これら若い研究者によって大学病院内等でのA社（筆者注：本稿ではX）の現在のイメージアップを図ることはできる。」と指摘されておられる（三木ほか・前掲注(79)235頁）。

(84) 三木ほか・前掲注(79)234頁。

(85) 三木教授は、東京高裁のこの点の判断については、建前論で割り切っており疑問が残るとし、「本件の負担は社会貢献的な側面もあるが、それはむしろ従であって、主目的はやはり事業目的であるように思われるからである。若手の医師にとって大学等に残りエリートコースを歩むには業績が必要であり、優良な英文添削のあっせんは飲食などよりもはるかに歓心を持たれる行為であり、この面で受けた恩恵についてはその後の医薬品取引に影響を与えることはまず間違いないと推測できるからである。」と批判されている（三木ほか・前掲注(79)231頁）。

(86) 武田教授は、当該差額負担について、「交際費等の範囲について上述（筆者注：IV 3(3)で引用した武田教授の用語の説明の個所）したところからみると、これは初めから交際費等には該当しないと考える。」と述べておられる（武田・前掲注(18)21頁）。