２．　英文添削料の差額負担額は交際費等に該当するとの国の主張が斥けられたケース

～ **萬有製薬事件**（東高判平 15.9.9 判タ 1145 号 141 頁）～

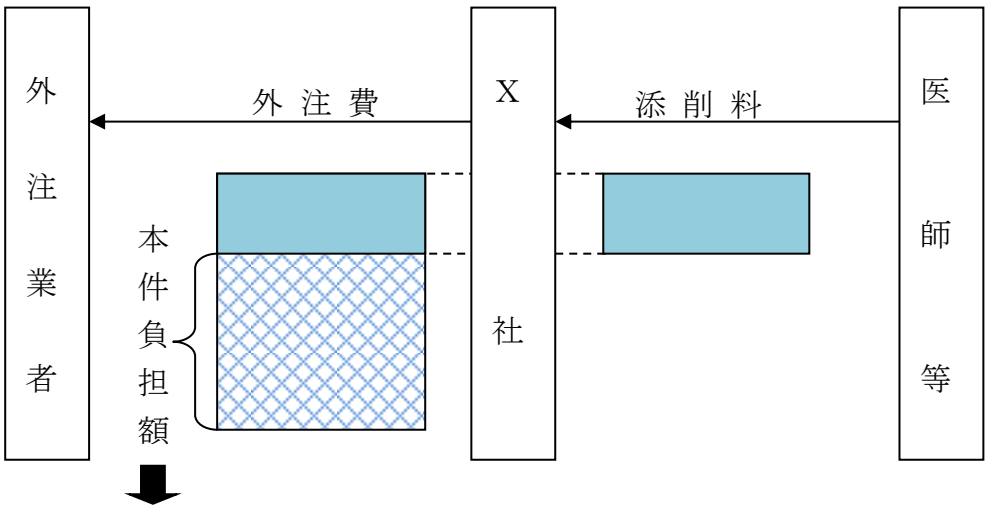
(1) 事案の概要

製薬会社であるＸ社は、その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の英訳文につき、英文添削の依頼を受け、これをアメリカの添削業者２社に外注していました（以下、「**本件英文添削**」といいます。）。

Ｘ社は、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**を支払い、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 万円余に及んでいました（以下、「**本件負担額**」といいます。）。

Ｘ社は、**外注業者に支払った全額**を**外注費として損金計上**して法人税の申告をしたところ、処分行政庁は、英文添削の依頼をした医師等がＸ社の「事業に関係ある者」に該当し、本件負担額の支出の目的は医師等に対する接待等のためであって、**本件負担額**は租税特別措置法 61 条の 4 の定める**交際費等に該当し、損金に算入されない**として、上記３事業年度の法人税について更正処分をしました。

そこで、Ｘ社は、**本件負担額は、交際費等ではなく**損金の額に算入が認められる**寄附金である**（寄附金の損金算入に限度がありますが、**Ｘ社は本件負担額全額を損金算入することが可能でした。**）等と主張して、上記更正処分の取消しを求めました。



交際費等として損金算入を否定

(2) 争点

交際費等の要件
～相手方に本件負担額を受ける認識がない場合も、交際費等に該当するか～

措置特別措置法

第 61 条の 4

3　第一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**（第二号において「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。

（以下、略）

交際費等の成立要件に関する学説としては、次の 3 説があります（辻富久・ジュリ 1270・211 頁他）。

① 旧 2 要件説

支出の相手先が事業に関係ある者等であり、かつ、支出の目的がこれらの者に対する接待、饗応、慰安、贈答その他これに類する行為のためであること。

② 新 2 要件説

支出の相手先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のものであること。

③ 3 要件説

支出の相手先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とともに、行為の形態が接待、饗応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること。

比較的古い裁判例は、①旧 2 要件説、比較的新しい裁判例は②新 2 要件説をとっているといわれるところ、**本件第一審判決**は、②**新 2 要件説**により納税者**敗訴**（本件負担額は交際費等に該当する。）とし、**本件控訴審判決は**、③**3 要件説**により納税者**勝訴**（本件負担額は交際費等に該当しない。）としています。

ところで、**本件の特殊事情**として、**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**（昭和 59 年公正取引委員会告示第 35 号、以下「公正競争規約」といいます。）の存在があげられます。

裁判所の認定によれば、X社が、**医師等から国内業者の平均的な英文添削の料金を徴収していた**のは、本件英文添削の依頼を受けるに際し、**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、そのような指導を受けていた**からです（X社は、ほぼ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いました。）。

しかも、**X社は、取引を誘引する行為を禁じた公正競争規約に違反しないよう、MR**（Medical Representative、医薬情報担当者）**に対し、本件英文添削を取引の条件としたり、取引の条件としているような印象を与えないよう指導しており**、本件英文添削について、取引先や一般の病院等に対して宣伝をしたこともありませんでした（研究者らは、口伝えなどにより本件英文添削を知って、X社に依頼していたとの認定です）。

当初、アメリカの添削業者に支払う外注費は、医師等から徴収する添削料を下回っていたのですが、その後、外注費が増額したため、国内業者の平均的料金を基準とした医師等から徴収する添削料よりも、外注費の方が高額になるという事態が生じました。この点、控訴審裁判所は、**X社がその差額負担の事実を研究者らに明らかにしたことはなく、医師等もそのような差額が生じていた事実を認識していたとは認め難い**と判示しています。

このような事情の下、本件負担額は、交際費等に該当するのかが、交際費の成立要件と絡んで問題となりました。

(3) 判決

① 第一審判決（東地判平 14.9.13 税務訴訟資料２５２号）　納税者**敗**訴

・「交際費等」の意義について

新２要件説

「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。」

©2012 Hisaya Avenue Law Office

「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。」

・本件負担額の交際費該当性について

a. 相手方

「本件英文添削の依頼者は、X社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社の**『事業に関係ある者』に該当する**というべきである。」

b. 支出の目的

「X社の取引先に所属する研究者しか利用できず、かつ、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本件英文添削を、本件各事業年度において、極めて頻繁に行っており、…これらの事実に照らせば、X社は、本件英文添削を、添削の依頼者である研究者の所属する取引先との間において、医薬品の販売に係る取引関係を円滑に進行することを目的として行っていたものというべきである。…

したがって、本件負担額は、X社が、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**。」

② 控訴審判決（東高判平 15.9.9 判タ 1145 号 141 頁）　納税者勝訴（国の上告断念により確定）

・「交際費等」の意義について

3要件説

「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。**」

「交際費課税制度の趣旨に加え、交際費等に該当するためには、行為の形態として『接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為』であることが必要であるとされていることからすれば、**接待等に該当する行為すなわち交際行為とは、一般的に見て、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る行為をいうと解される。**」

・本件負担額の交際費該当性について

a. 相手方

「医師は、Ｘ社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。」

b. 支出の目的

「本件英文添削がなされるようになった**経緯**及び**動機**は、主として、海外の雑誌に研究論文を発表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。…　差額が生じるに至った経緯や、**研究者らがそのような差額が生じていた事実を認識していたとは認め難いこと**、また、**Ｘ社がその差額負担の事実を研究者らに明らかにしたこともないこと**などからすれば、…このような差額が生じるようになってからも、…本件英文添削の**基本的な動機、目的に変容があったと認めることは困難**である。…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社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社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。**」

c. 行為の形態

「本件英文添削の差額負担によるサービスは、研究者らが海外の医学雑誌等に発表する原稿の英文表現等を添削し、指導するというものであって、**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。」

「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**。」

⇔ 「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。」

「また、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。」

(4) 本件のポイント

- 控訴審判決は、事例判例か？
- 交際費課税と寄附金課税