

## マカオへの2泊3日の社員慰安旅行が従業員に対する給与等とされた事例 (国税不服審判所平成22年12月17日裁決<sup>1</sup>)

平成29年12月9日

租税法務学会

公認会計士・税理士 戸田 悠子

5

### I. はじめに

本裁決は、使用人全員を対象とする福利厚生事業としての社員慰安旅行について、その参加者の受けた経済的利益が給与所得として課税された事例である。報告者の最初の印象として、望まない社員慰安旅行にほぼ強制的に参加させられた上に、給与として課税されたことに極めて強い抵抗を感じたことが研究の発端である。

包括的所得概念の下、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成する<sup>2</sup>以上、社員慰安旅行から受ける経済的利益の額は所得金額の計算上収入に含める必要があり(所得税法(以下、「法」という)36条1項)<sup>3</sup>、所得税法において社員慰安旅行が非課税所得<sup>4</sup>として特段規定されていない以上、原則通り所得課税されるべきである。

一方で、法36条に関して制定された所得税基本通達36-30(以下、「本件通達」という)は、一定の要件に該当するレクリエーションとしての社員慰安旅行は「課税しなくて差し支えない」としている。これは、法が非課税所得として定めているものとは別に、通達が非課税所得を規定していることを意味しており、ある経済的利得が非課税となるか否かという納税者にとって極めて重大な局面に、法律以外のものが根拠として介入する構造を示している。もちろん本件通達が税負担を軽減する方向で納税者に有利に作用することもあるが、その瀬戸際の判断を課税庁の恣意的な裁量に委ねることとなる点で、納税者の予測可能性が著しく阻害されており、このような通達を根拠とした判断は許されるべきではない。

そこで本稿では、本裁決の基本通達36-30に拠った判断構造に対する疑問を提示した上で、通達に拠ることなくもっぱら法律の規定に拠ることで、福利厚生事業としての社員慰安旅行から受ける経済的利益の所得区分について検討を加えたいと思う。

<sup>1</sup> 裁決事例集81集329頁。

<sup>2</sup> 金子宏「租税法第二十二版」(弘文堂平成29年)187頁。

<sup>3</sup> なお、福利厚生事業としての社員慰安旅行の使用者負担額は、そもそも使用者から使用人への経済的利益の供与に該当せず、法36条1項の収入にカウントすべきではないと考えることも可能ではある。使用人にとって使用者から強制的に付与された旅行については、社命に近く、使用人において処分可能性が皆無である以上経済的利益が使用人に帰属するとは言えないというのがその理由である。しかしそのように考えると、法36条1項の「経済的な利益」とは何かという論点となり、法律論からかけ離れ、説得力のある説明ができないと考えた。従って、本稿では不本意ながら、そのような社員慰安旅行の使用者負担額は参加者にとって経済的利益があることを前提として、その経済的利益の所得区分に焦点を絞って検討を加えることとした。

<sup>4</sup> 例えば、給与所得者の職務遂行のための旅行費用、転任のための転居費用等のうちその旅行に通常必要であると認められるもの(法9条1項4号)、給与所得者の通勤手当のうち通常必要であると認められるもの(同5号)、給与所得者が職務の性質上欠くことのできないものとして船員の船上での食料や職務の性質上制服を着用すべき者が使用者から支給される制服等(同6号、所得税法施行令21条)がある。

## II. 事案の概要

杭打ち等の土木建築工事の請負を業とする審査請求人（以下、「請求人」という）は、D国への社員慰安旅行（以下、「本件旅行」という）の会社負担額について、福利厚生費として損金の額に算入して申告した。ところが、当該会社負担額は多額であるため、本件旅行は社会通念上一般的に行われていると認められる旅行とはいえず、法 28 条にいう給与に該当するとして源泉所得税の納付告知を受けた。本件はこれを不服とした請求人がその処分の取消を求めた事案である。

### 10 1. 前提事実

本件旅行は、請求人の休業日である平成 21 年 1 月 10 日（土）から 12 日（月）成人の日（祝日）まで 2 泊 3 日の日程で実施された。本件旅行の参加者は、請求人の代表取締役 B と従業員 10 名及び外注先 21 名の計 32 名であった。本件旅行の費用の総額は 8,000,000 円であり、請求人は当該費用の額を福利厚生費として損金の額に算入した<sup>5</sup>。

15 このうち、従業員に係る本件旅行の費用の額は 2,413,000 円であり（1 人当たり 241,300 円）、本件旅行に参加しなかった従業員 2 名に対して金銭等の支給はなかった。

### 2. 争点

20 争点は、本件旅行が社会通念上一般的に行われていると認められる旅行に当たるか否かである。

## III. 審判所の判断

### 1. 法解釈

25 法 36 条 1 項は、受けた経済的利益の価額についてもその年分において収入すべき金額とする旨規定しており、従業員等が使用者から給与以外の名目の金銭や無償の便益等の供与を受けた場合、すなわち、収入すべき権利が確定したときはその金額の多寡にかかわらず、法 9 条《非課税所得》などによって非課税とされる場合を除き、その時点において法 28 条に規定する給与等に該当するとされる。

30 そして所得税基本通達 36-30《課税しない経済的利益》は、使用者が社会通念上一般的に行われていると認められるレクリエーション行事の費用を負担することによりこれら

---

<sup>5</sup> 裁決では全額を福利厚生費として所得金額の計算上損金の額に算入したとされているが、その後の裁判（平成 24 年 12 月 25 日東京地裁判決（平成 23 年（行ウ）第 385 号）税務訴訟資料 262 号順号 12122）では、「外注先従業員等 21 人分の代金に相当する 506 万 7300 円を交際費として、本件各従業員 10 人分の代金に相当する 241 万 3000 円を福利厚生費として、原告代表者分の代金に相当する 51 万 9700 円を役員賞与としてそれぞれ経理処理し」とされている。いずれにせよ、原告従業員 10 人分として処理した福利厚生費 241 万 3000 円が給与等と認定されたことに変わりはないため、本稿ではそこに焦点を当てて論ずることとする。

の行事に参加した役員又は従業員が受ける経済的利益については、一定の要件を満たす場合において課税しなくて差し支えない旨定めている。

この取り扱いは、[1] 使用人らは、雇用されている関係上、必ずしも希望しないままレクリエーション行事に参加せざるを得ない面があり、その経済的利益を自由に処分できるわけでもないこと、[2] レクリエーション行事に参加することによって使用人らが受ける経済的利益の価額は少額であるのが通常であるうえ、その評価が困難な場合も少なくないこと、[3] 使用人らの慰安を図るため使用者が費用を負担してレクリエーション行事を行うことは一般化しており、レクリエーション行事が社会通念上一般に行われていると認められるようなものであれば、あえてこれに課税するのは国民感情からしても妥当ではないこと等を考慮したものと解され、合理性を有するものといえる。したがってレクリエーション行事として行われる旅行が本件通達にいう社会通念上一般的に行われていると認められるものに当たるか否かの判断に当たっては、当該旅行の企画立案、主催者、旅行の目的・規模・行程、従業員の参加割合、使用者及び参加従業員の負担額、両者の負担割合等を総合的に考慮すべきであるが、上記 [1] ないし [3] の趣旨からすれば、従業員の参加割合、参加従業員の費用負担額ないし両者の負担割合よりも、参加従業員の受ける経済的利益、すなわちレクリエーション行事における使用者の負担額が重視されるべきである。けだし、上記の経済的利益が多額であれば非課税とする根拠を失うのに対し、従業員の参加割合、参加従業員の負担額、使用者と参加従業員の負担割合は、当該旅行がレクリエーション行事といえるかどうかの判断について考慮すべき事項であるとはいっても、自らの、どの程度費用を負担してレクリエーション行事に参加するか否かは最終的には従業員が決定すべき事項であって、参加しない者も予定されるからである（昭和63年3月31日大阪高裁判決）。

## 2. 認定事実

本件旅行の目的等について、本件旅行は、請求人の外注先である個人事業者が現場を去ることになったことを契機として企画され、普段はいくつかの現場に分かれて業務を遂行している従業員や外注先と一緒に海外旅行に連れて行くことで一体感を持たせ、円滑な業務の遂行が可能となることを期待して行われたものである。また、本件旅行に同行した外注先は、請求人と長年取引のある個人事業者の外注先及び法人の外注先の社員等であった。

本件旅行は、①なるべく現地での滞在時間が長くなるよう往路は午前便、復路は午後便を利用したこと、②本件旅行の参加者に満足感を与えるため、宿泊はランドマーク的なホテルで部屋を一人一部屋とし、食事は現地の有名レストランを利用したこと、③ほかの観光客に迷惑がかからないよう本件旅行の参加者のみをグループとし、専用の添乗員を付けたこと、④請求人の業務に支障が出ないように、連休中の2泊3日の日程で旅行を企画したこと等から旅行費用が割高になった。

一般的な海外旅行に要する費用等の額と会社負担金額等について、調査研究の受託業務を行うE社が平成21年12月に会員企業に対して行った社内行事と余暇・レク活動等に関

するアンケート調査の結果によれば海外への社員慰安旅行を実施した企業の一人当たりの海外旅行費用平均額は 81,154 円、うち会社負担金額は 56,889 円（負担割合は 70.1%）であった。

### 5 3. 当てはめ

レクリエーション行事として行われる役員又は従業員を対象とした慰安旅行が社会通念上一般的に行われていると認められる範囲内か否かの判断に当たっては、上記の通り、当該旅行の参加者が受ける経済的利益の額（使用者の負担額）が少額不追求の範囲内となるか否かを判断すべきであるところ、本件について見ると、請求人が負担した従業員一人当たりの旅行費用の額 241,300 円は、上記の通りランドマーク的なホテルを一人一部屋使用した10 こと、現地の有名レストランで食事をしたこと等の事情もあって、上記E社の調査結果による会社負担額と比較すると、当該負担金額を大きく上回る多額のものであるから、少額不追求の観点から、強いて課税しないとして取り扱うべき根拠はないものといわざるを得ない。従って、本件旅行については、その実施日程が2泊3日で従業員のほぼ全員が15 参加しているとしても社会通念上一般に行われているレクリエーション行事の範囲内と認めることはできない。

## IV. 本判決の判断構造と位置づけ

### 20 1. 本判決の判断構造

本判決は、法令解釈の箇所において昭和 63 年 3 月 31 日大阪高裁判決<sup>6</sup>の判示内容をそのまま引用していることから明らかな通り、その判断構造を踏襲している。大阪高裁判決では、香港慰安旅行の会社負担額一人当たり約 2 万円が、レクリエーション行事のための費用として社会通念上一般に行われている程度のものであり、従業員に対する給与の支25 払として所得税法上課税の対象となるものではないとされた事案であり、裁判所は基本通達 36-30 の趣旨を少額不追求にあるとし、その考え方には合理性がある旨を示した<sup>7</sup>。

本判決でも、同様に基本通達 36-30 の趣旨である少額不追求の考え方に合理性を認め20 た上で、本件旅行の従業員一人当たりの会社負担額は 241,300 円であり、その金額は海外への慰安旅行における一般的な会社負担額（5 万 6,889 円）を大幅に上回っているから、30 少額不追求の範囲を逸脱しているとして、社会通念上一般的に行われているレクリエーション行事とは認められないと判断した。

<sup>6</sup> 昭和 63 年 3 月 31 日大阪高裁判決（昭和 61 年（行コ）33 号）税務訴訟資料（1~249 号）163 号 1082 頁。

<sup>7</sup> この判決を受けて、現在の「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行事の費用）の運用について」（昭和 63 直所 3-13，平元直所 3-3，平 5 課所 4-5 改正）が制定され、海外旅行が一般的となりつつある社会情勢に合わせて基本通達 36-30 の運用方針が明確化されたと言われている（品川芳宣「従業員等の海外慰安旅行の費用負担と経済的利益の供与」TKC 税研情報 2014. 4」（TKC 税務研究所）47 頁）。

## 2. 本判決の位置づけ

### (1) 従来の判決

これまでも、社員慰安旅行の会社負担額について給与に該当するか否かが争われた判決や裁決は数多く存在するが、本判決では先にも述べた通りその中でも最も代表的な判決である前掲の大阪高裁判決に準じた判断を行っている。大阪高裁判決は、「事業主が企画・主催した従業員旅行において従業員が受けた利益（事業主の費用負担部分）が課税対象とならないとした最初の裁判例であり、その一般論とともに事例判決としても大きな先例的意義を有した」<sup>8</sup>と評されている。しかし思うに、この判決が、原則課税すべき経済的利益を非課税とする根拠としての本件通達について、「合理性を有するもの」と評することによって、通達を課税判断の根拠にすることを肯定的に判示したことは、必ずしも好ましい先例とはいえないと考える。司法の場面でも、昭和 63 年大阪高裁判決の確定後、例えば平成 8 年 1 月 26 日裁決<sup>9</sup>や平成 10 年 6 月 30 日裁決<sup>10</sup>において、福利厚生行事としての社員慰安旅行の一人当たり会社負担額が多額であるとして給与所得に該当するとされ、基本通達 36-30 の少額不追求の考え方を根拠とした判断が繰り返されて今日まで来ている。本判決は、これらの判決等の延長線上に位置づけられる裁決である。

### (2) 学説

一方で学説を確認すると、福利厚生費と給与との区別について、松沢智教授は、「福利厚生費とは従業員の教養を高め心身を豊かにさせ、生活と労働環境を改善し労働意欲を向上させ、明日の活力を養成するために支出するものであり、…企業の将来のために企業主のサイドから従業員に与えるものである。これに対し、給与は従業員の労務の提供に対する対価である。それは従業員が企業に対し労務を提供した後に与えられる報酬なのである。従って、それは従業員の過去の労務提供に対する対価であるから、従業員個人個人に帰属すべきものであって、自由に処分し得るものである。そこで、法律的にその支出が福利厚生費か給与かは、その予定された支出さるべき金員が、対価性を持つかどうか、すなわち報酬性があるか否か、当初から従業員に帰属し自由に処分し得るものか否かによって区別されるべきである（給与は過去を凝視するものであるが、福利厚生費は将来に向けられている）。…あくまでも報酬性の実質で判断すべきである。結局それは事実認定の問題である。（傍点は原文ママ）」<sup>11</sup>と述べられている。この下りは、あくまでも法人税法の論点の一つ「福利厚生費」についての記述であることから、使用人の所得区分について言及していない。しかし、福利厚生費が、必ずしも労務提供に対する報酬であるとは限らないとい

<sup>8</sup> 佐藤英明「海外慰安旅行と経済的利益」『戦後重要租税判例の再検証』(財経詳報社平成 15 年)99 頁。

<sup>9</sup> 裁決事例集 51 集 346 頁。目的地はシンガポール・アメリカ・カナダであり、一人当たりの旅行代金は 34 万円ないし 52 万円である。

<sup>10</sup> 裁決事例集 55 集 248 頁。目的地は九州、ハワイ、沖縄であり、一人当たりの旅行代金は 19 万円ないし 45 万円である。

<sup>11</sup> 松沢智『新版租税実体法』(中央経済社平成 6 年) 333 頁。

うことを示唆しているように思われる。また別の箇所では、所得概念について、「経済的利益がすべて所得となるのではなく、社会的な秩序の力によって、財産権の内容をなす経済的利益がその者の継続された事実的支配の裡に在って、担税力を認め得る程度にその利益を享受していると認められるような客観的事情が備わることによって課税適状を生じ始めて所得となりうるのである。」<sup>12</sup>とも述べている。このことから松沢説においては、福利厚生費として支出された場合でも、必ずしも「使用人が自らのものとして受け取って味わい楽しむ(=享受する)」とは限らないものは、課税適状を生じているとは即断できず、その限りで所得になり得ないと捉えているように思われる。

次に、増田英敏教授は、上に引用した松沢教授の福利厚生費に関する論述を引用し賛意を示された上で、「一般的に法人の費用支出の区分は、まず給与等の報酬支払と、そのほかの費用支出に区分されることになろう。その際の区分判断の基準は「直接対価性」の存否によることになる。労働などの役務提供の対価としての費用支出は直接対価性を有するものであり、給与等の報酬に区分される。一方直接対価性のない費用支出は、その支出の性質により交際費や福利厚生費、そして広告宣伝費というように区分されることになる。」<sup>13</sup>と述べている。ここでは使用人の所得区分については触れられていないが、福利厚生費と給与とは直接対価性の有無で区別されるとしている。

また、石島弘教授は、「福利厚生費」という概念は必ずしも明確ではないが、と前置きした上で、「企業(使用者)からの従業員の生活と労働環境の改善、労働力の確保と労働意欲・資質の向上による安定した経営を企図して、…労務対策としての施策として事業遂行上の必要の観点から解されていて、「労務の対価」としての性質を有するものとは解されていない。したがって、企業の従業員に対する経済的価値の支出は、それが福利厚生費としての経済的利益の給付であれば福利厚生費として損金ないし必要経費の名目で課税所得から控除されることになるが、受給者にとって、これは企業からの「給与」(労務の対価)として受給するものではないから、給与所得とはならず、企業においてこれを労務費として処理することはできないと思われる。…企業の福利厚生費支出は経費として控除するが、福利厚生から受ける経済的利益は受給者にとって概念上給与を構成しないから、所得課税の対象にはならない。」<sup>14</sup>と述べている。石島教授は福利厚生としての経済的利益の供与を受けた場合、使用人の所得区分について、給与所得とはならないし、所得課税の対象にはならないと言い切っている。

このように、学説上は、福利厚生費と給与について報酬性の有無、直接対価性の有無、事業遂行上の必要性の有無といった観点から区別されるべきであると考えられており、福利厚生費としての支出の使用人における所得区分は、必ずしも給与所得とは限らないという見解が支配的と感じられる。

<sup>12</sup> 松沢智『新版租税実体法』(中央経済社平成6年)118頁。

<sup>13</sup> 増田英敏『紛争予防税法』(TKC出版平成27年)206頁。

<sup>14</sup> 石島弘「フリンジベネフィット課税について」『税法の課題と超克 山田二郎先生古稀記念論文集』(信山社出版平成12年)40頁。

## V. 研究・・・本判決の判旨に反対

本判決では、使用人が使用者から給与以外の名目の金銭や無償の便益等の供与を受けた場合には、全て法 28 条に定める給与等に該当するとし、参加した使用人にとってのレクリエーション旅行の会社負担額の所得区分も当然給与所得としている。しかし、雇用関係の下で使用者から使用人へ供与した経済的利益の使用人における所得区分は、給与所得に限られたものではないと考える<sup>15</sup>。

そこで、以下では、まず法 28 条の法解釈を行った上で、福利厚生事業としての社員慰安旅行から受けた経済的利益の所得区分が給与所得には該当しないことを確認し、続いてその他の所得区分の該当性を検討する。

### 1. 給与所得とは

給与所得は、法 28 条に「給与所得とは、俸給・給料・賃金・歳費および賞与ならびにこれらの性質を有する給与をいう」と定義されているが、その規定ぶりからも分かるようにその示す範囲は曖昧である。給与所得か否かが争われた従来の判決においても、昭和 56 年最高裁判決<sup>16</sup>や次に説明する平成 17 年最高裁判決等、事例ごとに事実関係に照らし給与所得該当性の判断がなされてきた経緯がある。

<sup>15</sup> 本判決の問題点として、本筋とは異なるがもう二点、基本通達 36-30 に関して指摘しておきたい。

一点目は、本判決では、基本通達 36-30 にある「社会通念上一般的に行われていると認められる行事の費用」という不確定概念について、「行事の参加者の受ける経済的利益の額、すなわち使用者の負担額を重視し、その額が少額不追求の範囲内であることを前提に強いて課税しない」としているが、何をもって少額と考えるかについて明確に判示していない。本判決では同時期に海外への社員慰安旅行を実施した企業の一人当たりの旅行代金の平均額と比較しているが、この比較対象として調査対象会社の規模や社員慰安旅行の目的・行程等を一切無視していることから依然として比較対象として漠然としており、規範とすべき内容とは言えず、納税者の予測可能性が極めて低い点で非常に問題があると考えられる。この点、「社会通念上一般的に行われていると認められる行事の費用」については、平成 29 年 4 月 25 日福岡地裁において租税特別措置法 61 条の 4 第 3 項の「通常要する費用」という課税要件について画期的な判決が確定したことによって、その外縁の捉え方に一定の方向性が示されたと言えると考えている。「社会通念」に照らすという極めて漠然とした基準で金額の多寡のみに焦点を当てて「逸脱」を判断してきた従来の実務が、そうではなくて納税者にも立証可能な支出の目的やそれに沿った具体的な事情等に照らして金額の妥当性を判断するように変遷していくことが期待される。それによって訴訟の場において納税者側の積極的な主張が可能となると同時に、裁判官の判断の過程も明確になるので、納税者の予測可能性及び法的安定性が飛躍的に高まることとなる。福岡地裁判決の詳細については、小関健三「時事解説 従業員の慰安行事費用が「交際費等」に当たらないとされた事例（平成 29 年 4 月 25 日福岡地裁判決）」「税務弘報 2017. 10」47 頁を参照されたい。

二点目は、少額不追求という考え方そのものについてである。昭和 38 年 12 月の税制調査会が「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」において、現物給与に対する課税について「総じて常識的に無理のない程度で判断する必要があると考えられる」と述べていることから読み取れるように、日本においては、FRINGE・BENEFITが課税されることを前提に執行面において緩和するという考え方が支配的であると言われている（確井光明「FRINGE・BENEFITの課税問題」金子宏編『所得課税の研究』(有斐閣平成 3 年) 168 頁)。つまり、少額不追求という考え方は、徴税コストとの関係等、課税庁の便宜の観点から生み出された考え方であり、それが立法されない限り租税法主義の観点からは決して許されるべきではないと考える。

<sup>16</sup> 昭和 56 年 4 月 24 日最高裁判決（昭和 52 年（行ツ）第 12 号）税務訴訟資料 117 号 296 頁。

(1) 平成 17 年 1 月 25 日最高裁判決 (ストックオプション事件)<sup>17</sup>

最高裁平成 17 年判決は、外国親会社が日本子会社の役員に対して付与したストックオプションについて、当該役員が権利行使することで得た権利行使時点の株価と権利行使価格との差額相当の経済的利益が、当該役員にとって給与所得に該当するか一時所得に該当するかが争われた事例である<sup>18</sup>。

第一審判決<sup>19</sup>においては、本件権利行使益は一時所得とされたが、控訴審<sup>20</sup>では労務の対価に該当するため給与所得であるとされ、続く最高裁においても「本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるといふべきである」とされた。つまり、ストックオプションの付与自体は、精勤の継続を動機づけるためであるが、精勤の結果株価が上昇した時に、被付与者が権利行使をすることによって得られる権利行使時点の株価と権利行使価格との差額相当の経済的利益は、被付与者にとってまさに労務の対価であって給与所得に該当する、ということである。

(2) 平成 27 年 10 月 8 日最高裁判決 (債務免除益事件)<sup>21</sup>

平成 27 年 10 月 8 日最高裁判決は、権利能力なき社団の理事長の地位にあった者に対する債務免除益が、法 28 条 1 項にいう賞与に該当するとした事例である。

本件債務免除益は、理事長が権利能力なき社団に対し雇用契約に類する原因に基づき提供した役務の対価として、被控訴人から功労への報酬等の観点をも考慮して臨時的に付与された給付とみるのが相当であるから、法 28 条 1 項にいう賞与または賞与の性質を有する給与に該当するものといふべきである、とした。

つまり、(1)、(2) の判決から共通していえることは、給与所得とは、経済的利益の源泉や雇用契約等の有無は別として、使用人側において「労務又は役務の提供に見合った対価として受け取ったもの」であるということである。

2. 本件旅行による経済的利益は給与所得に該当するか。

ここで、本件旅行は従業員全員を対象とし、「従業員や外注先を一緒に海外旅行に連れて行くことで一体感を持たせ、円滑な業務の遂行が可能になることを期待して行われたものである」<sup>22</sup>とされているように、「企業の将来のために企業主のサイドから」<sup>23</sup>従業員に与えた、まさに福利厚生費である。認定事実からは、永年勤続や会社の利益への貢献、手柄等、過去に提供した労務を評価して付与した報酬であることを示す客観的な事実は一切

<sup>17</sup> 平成 17 年 1 月 25 日最高裁判決 (平成 16 年 (行ヒ) 第 141 号) 税務訴訟資料 255 号順号 9908 頁。

<sup>18</sup> 木山泰嗣「給与概念の確立と変容」青山法学論集第 57 巻第 4 号 137 頁。

<sup>19</sup> 平成 15 年 8 月 26 日東京地裁判決 (平成 13 年 (行ウ) 第 49 号) 税務訴訟資料 253 号順号 9414 頁。

<sup>20</sup> 平成 16 年 2 月 19 日東京高裁判決 (平成 15 年 (行コ) 第 235 号) 税務訴訟資料 254 号順号 9567 頁。

<sup>21</sup> 平成 27 年 10 月 8 日最高裁判決 (平成 26 年 (行ヒ) 第 167 号) 税務訴訟資料 265 号順号 12732。

<sup>22</sup> 前掲注 1。

<sup>23</sup> 前掲注 12。



読み取ることにはできない以上、従業員にとっても「労務又は役務の提供に見合った対価として受け取ったもの」とはいえないと考える。

従って、本件旅行は、雇用関係の下で使用者が使用者から受けた経済的利益であっても「労務又は役務の提供に見合った対価として受け取ったもの」とはいえないため、給与所得には該当しない。

### 3. 他の所得区分への該当性について

本件旅行から受けた経済的利益の所得区分について、給与所得に該当しない以上、残る所得区分のうち該当する可能性のある一時所得と雑所得について検討しなければならない。

一時所得とは、利子所得ないし譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質をもたないものをいう（法 34 条 1 項）。従って、一時所得と雑所得を区別する 2 つの課税要件、(1) 営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得、(2) 労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質をもたないもの、について一時所得と雑所得の区別を確認した上で、結果として社員慰安旅行から受ける経済的利益がいずれの所得区分に該当するかを検討する。

#### (1) 営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得

平成 27 年 3 月 10 日最高裁判決（競馬事件）<sup>24</sup>は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である。…いずれの所得区分に該当するかを判断するに当たっては、…所得税法の趣旨、目的に照らし、所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべきである」と判示している。また続く当てはめの下りで、「馬券を自動的に購入するソフトを使用して…長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえるなどの本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする経済的行為から生じた所得として…雑所得に当たる」としている。これらの判示から、裁判所は、一時所得と雑所得の区別において、「営利目的」がその行為の態様から客観的に見てとれることを重視していると考えられる。

#### (2) 労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質をもたないもの

本件旅行からの経済的利益が労務の対価に該当しないことは、先に述べた通りであり、そうであれば本課税要件は当然に充たすと考えられる。

<sup>24</sup> 平成 27 年 3 月 10 日最高裁判決（平成 26 年（あ）948 号）最高裁判所刑事判例集 69 卷 2 号 434 頁。

ここで、一時所得と雑所得の区別における「対価としての性質」とは「対価」そのものではなく、「対価としての性質」は「対価」よりも広い概念であるとする見解もあり<sup>25</sup>、この見解からすると、雇用関係にあれば即「対価としての性質」が肯定されかねないので、念の為検討する。

- 5 「対価としての性質」という課税要件について、昭和46年12月17日東京高裁判決<sup>26</sup>（昭和45年（う）第1131号）は「対価・等価の関係にある場合に限られるものではなくて、広く給付が抽象的、一般的な役務提供に密接・関連してなされる場合も含むと解するのが相当である。」と判示している。そしてこれを受けて、「金品授受の関係として全体的に考察すれば、名目は中元、歳暮、祝儀、餞別または香奠であっても、決して唯だ一過性
- 10 または一回限りのものではなくて、炯眼な業者らが敏感にそれぞれの機会を捉えては、被告人の愛顧や恩寵を得るために、営々と反覆継続してなした供与の一環ないしは一駒にほかならないものということができる」と当てはめがなされている。つまりこの判決では、経済的利益と愛顧や恩寵といった漠然とした役務提供との間に「密接・関連性」が見出されたからこそ、対価としての性質があるとされたのである。そうであれば、雇用関係にあ
- 15 るからといって即、使用者から使用人への経済的利益の供与に全て「対価としての性質」があるとすることは短絡的に過ぎ、あくまでも個別の事実関係に基づいて判断すべきと考える。

### （3）所得区分に関する結論

- 20 本件においては、雇用されていれば等しく社員慰安旅行が与えられているので、使用人において積極的な意思をもった行動があったとはいえない以上、そもそも「行為」と呼べるものすら存在しない。仮に「雇用されていること」を「行為」と考えたとしても、使用人が社員慰安旅行を目的として勤務することは到底想定できないので、営利を目的とする行為は存在しないと考えられる。従って、本件旅行から使用人が受けた経済的利益は「営
- 25 利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」に該当する。

- また、本件旅行からの経済的利益が労務の対価には該当しないことは上述した通りであるし、労務以外の役務の提供や譲渡といった事実関係も見られないことから、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価」そのものではないことは明らかである。そして、本件旅行は、労働力の熟練度や勤続年数の長短、業績への貢献度等に関係なく、雇用されている
- 30 というだけで全員等しく受給できたのであって、その限りで労務提供との間に密接な関連性があるとまではいえず、「対価としての性質」があるとはいえないと考える。従って、本件旅行からの経済的利益は、労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質をもたないといえる。

<sup>25</sup> 酒井克彦『第4版クローズアップ課税要件事実論』（財経詳報社平成27年）239頁参照。

<sup>26</sup> 昭和45年（う）第1131号（税務訴訟資料64号1672頁）。

以上のことから、本件旅行から使用人が受けた経済的利益は、利子所得ないし譲渡所得以外の所得である以上、法 34 条 1 項の一時所得の課税要件を全て充たすので、本件事実関係の下においてはその所得区分は一時所得に該当すると考えられる。

## VI. おわりに

5 本判決は、過去に積み重ねられてきた判決に盲目的に追従し、認定した事実を基本通達 36-30 に照らして判断を下しているが、本判決に限らず社員慰安旅行を巡る争訟においては、このような租税法律主義を軽視した判断が続き、それを容認してしまっている現状<sup>27</sup>がある。この偏見にとらわれた現状を打破しなければ、課税庁による不意打ちのような課税が依然として横行することになり、社員慰安旅行に関する支出をする際の課税処分について納税者の予測可能性が保障されず、法的安定性も損なわれたままである。

10 本稿では、基本通達 36-30 に拠ることなく、給与所得の法解釈から、給与に該当しない社員慰安旅行も存在すること、またそのような社員慰安旅行から受ける経済的利益は参加者にとって一時所得に該当する可能性もあることを説明できたと考えている。なお、一時所得は、その担税力の低さゆえ、課税所得の計算及び税額の計算上累進税率の適用が緩和されている<sup>28</sup>。このことから本稿の見解は、いつ当たるとも限らない社員慰安旅行については担税力が低いはずであるという一般的な納税者の感情にも合致すると考えられる。

15 いうまでもなく、我が国の採用する申告納税制度の根幹をなすのは憲法 84 条を法的根拠とした租税法の基本原則の一つである「租税法律主義」である。租税法律主義の観点からすると、通達によって課税所得の一部を課税しない扱いとすることは許されるべきではない。基本通達 36-30 における「少額不追求」という一見納税者に有利なように思える  
20 考え方を根拠として課税判断を下した判決について、改めて法の支配の下に置き、通達＝課税庁を介在させることなく検討を加えることによって、既に語り尽くされているように思われる社員慰安旅行という論点について新しい見方を提示できたのではないかと思う。

---

<sup>27</sup> これらの判決に対する反対意見も多々見られるが、通達に定められている「社会通念上一般的」という要件の不確実性に対する批判が圧倒的で、この場合通達課税自体は容認しているように感じられるし、また給与所得該当性について論じていても、給与所得でないことを述べるばかりで、あるべき所得区分についての研究は管見の限りでは見られなかった。

<sup>28</sup> 金子宏『租税法第二十二版』（弘文堂平成 29 年）197 頁。