

## 判例研究

# 措置法61条の4 (交際費等の損金不算入)の適用の限界

—福岡地裁平成29年4月25日判決を契機に—

山本洋一郎

(弁護士・税理士)

### 目次

#### I はじめに

#### II 本件判決の紹介

- 1 ふたつの費用の損金不算入課税
- 2 判決の要旨
- 3 本件の双方の主張の詳細
- 4 本件の判決理由の詳細

#### III 評釈

- 1 従前の学説の動向
- 2 従前の判例の動向

#### IV 本件判決の意義と射程距離等

- 1 本件判決の意義
- 2 本件判決の射程距離

### I はじめに

筆者は、かねて、税務調査立会の現場に携わる多くの税理士から、課税庁の実務において、本来、福利厚生費・給与費・広告宣伝費等に属し損金算入されるべきものであっても、資本金が1億円超の会社の場合は、租税特別措置法（以下、「措置法」と略す。）61条の4に定める「交際費等」に該当するとして課税したり修正申告を勧奨したりする例が後を絶たないとの指摘を受けてきた。

このたび、従業員参加型の慰安行事について「交際費等」に該当するとして課税処分を受けた会社から依頼され、当該課税処分の取消し判決（以下「本件判決」という。）を得ることができ、国が控訴を断念し確定した<sup>(1)</sup>ので、その判旨を紹介しながら、従前の学説・判例を整理し、今後の同判決の射程距離等を指摘することとする。

### II 本件判決の紹介

#### 1 ふたつの費用の損金不算入課税

- (1) 本件は、原告が、平成20年3月期ないし平成24年3月期（以下、これらを併せて「本件各事業年度」という。）の法人税に関して、①従業員等に対する「感謝の集い」と名付けられた行事（以下、「感謝の集い行事」又は「本件行事」という。）に係る費用の一部（損金不算入額5期合計約1億円）及び②原告の工場内の下請企業の従業員に対して支給した「表彰金」と名付けられた金員（以下、「表彰金」という。）に係る費用（損金不算入額5期合計約3億6000万円）

(1) 福岡地方裁判所平成29年4月25日判決〔未公開・裁判所ウェブサイト未掲載、TAINS-Z888-2083〕。

を損金の額に算入した上で確定申告したところ、処分行政庁が、上記各費用につき、いずれも措置法（平成24年法律第16号による改正前のもの。）61条の4第3項（現行第4項）に規定する「交際費等」に当たり、損金の額に算入することはできないとの判断に基づき、平成25年5月27日付けで本件各事業年度の法人税の更正処分（再更正を含む。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、「平成25年5月27日付け各処分」という。）を行い、さらに、同年9月9日付けで平成21年3月期ないし平成24年3月期の各事業年度の法人税の再更正処分（再々更正を含む。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、「平成25年9月9日付け各処分」という。）を行ったことから、原告が本件各更正処分等の取消しを求める事案である。

- (2) 筆者が原告訴訟代理人となって、上記ふたつの各費用について争ったところ、そのうち「表彰金」に係る部分の更正処分については、原告の訴状・第1準備書面が出た段階で、早々と、原処分庁が訴訟外の職権により、当該更正処分の全部を取り消す減額更正処分をしてきた。しかも、減額更正の理由は原告の主張した理由をそっくり是認したものであった。このような経験は筆者の30年に及ぶ税務訴訟で本件の他に1件しかない。この部分は（原告も訴訟の一部取下げをしたため）判決に至らなかった。

以下、「感謝の集い」に係る費用について論述する。

- (3) なお、本件訴訟は、前記(1)のふたつの費用の否認の課税処分の取消請求の訴えのほ

かに、主位的請求の訴えとして、申告書に過大に所得額を計上した誤りがあったのでその部分の取消も求めたところ、裁判所は、この主位的請求については、申告によって確定した納付すべき税額等を超えない部分について、納税者が自ら納税義務を確定させていたのであるから、上記部分の取消しを求める訴えの利益はないとして却下した。この点は、判例が確定している<sup>(2)</sup>ため、原告は、この点が却下されることを覚悟のうえで、本件「感謝の集い」費用の否認の課税処分の取消請求を予備的請求としたものである。

## 2 判決の要旨

### (1) 法令の定め

ア 措置法61条の4第1項（平成24年改正前）は、法人税法の特例として、法人が平成18年4月1日から平成24年3月31日までの間に開始する各事業年度において支出する交際費等の額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないと規定する。

イ そして、措置法61条の4第3項（現行第4項）は、同条の4第1項に規定する「交際費等」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（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除

(2) 松江地判平成13年10月24日税務訴訟資料251号順号9010、その控訴審広島高裁松江支部平成15年5月30日税務訴訟資料253号順号9358、その上告審最判第三小法廷平成17年3月1日税務訴訟資料255号順号9946ほか。

く。)をいう。」と規定し(柱書)、「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」(同項1号)等を掲記している。

(2) 事案の要旨(判決文より)

- ① 原告は資本金6億円の企業で、措置法61条の4の交際費等の損金不算入会社に該当する。
- ② 行事の概要は次のとおり(判決文より要旨)。
  - a その目的は、専ら従業員の慰安、勤労意欲の向上等のためのもの。
  - b その内容は、コース料理等の飲食及び歌・楽器演奏等の鑑賞。
  - c その1人当たりの費用は2万数千円。
  - d その開催の時期・回数等は、毎年3月に年1回開催。日帰り。
  - e その参加者は、従業員約1200名全員に参加を呼びかけ、その参加率は約71ないし75%。従業員以外では原告役員、工場内専属下請負企業の従業員であって、取引先等の第三者は含まれていない。
  - f その開催場所は、宮崎県のシーガイアリゾートの宴会場。

(3) 本件の争点(判決文より)

- ① 従業員全員を対象として慰安目的で支出される費用は、福利厚生費として、措置法61条の4第1項の「交際費等」には該当しないといえるか。
- ② 本件「感謝の集い」行事に係る費用は、仮に、同条第1項の「交際費等」に該当するとしても、同条の4第3項(現行第4項)の「通常要する費用」に該当するといえるか。

(4) 本件判決の結論(判決文より)

上記(3)①の争点の「交際費等」に該当しないとの主張を採用するのは困難であるが、上記(3)②の争点の「通常要する費用」に該当するとし、原告勝訴とした。

3 本件の双方の主張の詳細(判決文より、以下、アンダーラインは筆者加筆)

(1) 被告の主張(判決文より)

次のア及びイのとおり、本件各事業年度の本件行事に係る費用(本件各福利厚生費を含む。)は、いずれも措置法61条の4第3項柱書の「交際費等」に当たり、交際費等から除かれる費用(同項括弧書、同項1号。以下、「除外費用」ということもある。)には該当しないから、本件各福利厚生費を含む全ての費用が上記「交際費等」に当たる。したがって、本件各更正処分は適法である。

ア 本件行事に係る費用は、いずれも「交際費等」に該当すること

本件行事は、原告及び協力会社等の全従業員を対象としており、これらの従業員は、措置法61条の4第3項の「その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」に該当することから、「交際費等」に該当する支出の相手方となる。また、本件行事は、参加者の慰安を目的として飲食の提供及びコンサート鑑賞を行ったものである。

したがって、本件行事に係る支出は、措置法61条の4第3項柱書の「交際費等」に該当する要件を満たしている。

イ 本件行事に係る費用は、措置法61条の3項1号の「通常要する費用」の範囲を超えていること

措置法61条の4第3項並びに措置法通達61の4(1)―10及び同(1)18によれば、会社の従業

員等の慰安行事に係る費用は、「通常要する費用」の範囲内である限り、福利厚生費として「交際費等」から除外されるところ、当該費用が「通常要する費用」の範囲内であるか否かについては、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し、その判断に当たっては、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。

本件行事については、本件行事の開催場所が宮崎市内の著名なホテルの大宴会場であり、一人当たり1万2000円の午餐の他にアルコール等の飲物が提供されて、著名な歌手やピアノ演奏家等による歌謡・演奏のコンサートが催されるなど大きな規模で行われたものであり、支出総額は、おおよそ2100万円ないし2700万円と高額であって、参加者の一人当たりの費用としてもおおよそ2万2000円ないし2万8000円に上る。そして、この金額が、平日の昼の時間帯に、開演から終了まで4時間ないし4時間50分という比較的短い時間で行われた慰安行事に費やされた額としては極めて高額であることは明らかである。したがって、本件行事は、法人が費用を負担して行う福利厚生事業として社会一般的に行われていると認められる行事の程度を著しく超えているといわざるを得ない。

上記によれば、本件行事に係る費用については、「交際費等」から除かれる福利厚生費（除外費用）には該当せず、「交際費等」に該当するというべきである。

(2) 原告の主張（判決文より）

否認ないし争う。次のア及びイによれば、

本件各費用が「交際費等」に該当しないことは明らかであるから、本件各更正処分等は違法である。

ア まず、措置法61条の4第3項及び措置法通達61の4(1)―1によれば、全従業員を対象として慰安目的の行事に係る費用は、福利厚生費に該当し、「通常要する費用」であるか否かを問わず、そもそも「交際費等」には該当しない。すなわち、措置法61条の4第3項は、「交際費等」の支出の相手方につき「その得意先、仕入先その他事業に関係ある者等」と規定しているところ、この文言から一般的に理解されるのは取引相手であるから、従業員に対する支出は福利厚生費であって、「交際費等」には該当しないものの、特定の一部の従業員を対象とする場合には、法人の冗費が増大し、損金不算入制度の趣旨に反するから、福利厚生費ということはできず、例外的に「交際費等」に該当するものと解すべきである。

本件行事は、原告及び協力会社等の全従業員に受益の機会が保障されたものであって、特定の一部の従業員を対象とするものではない。したがって、本件行事に係る費用（本件各福利厚生費を含む。）は、福利厚生費に当たり、「交際費等」には含まれないというべきである。

イ 仮に、被告主張のとおり、福利厚生費について、「通常要する費用」を超える場合には、「交際費等」に含まれると解されるとしても、本件各福利厚生費は、「通常要する費用」の範囲内であると認められる。

すなわち、福利厚生費が「通常要する費用」の範囲内であるか否かについては、実際の支出に即して、その目的達成との関係において通常要する費用かどうかという観

点から、行事の規模、開催の場所、参加者の構成、飲食等の内容、一人当たりの費用額、会社の規模を判断要素として、判断すべきであって、実際の支出の目的達成とは無関係に、抽象的一般的に判断すべきではない。

本件行事については、本件行事の目的が全従業員に対して感謝の意を表するとともに、労働意欲の向上を図ることなどにあつて、1000人を超える従業員全員を一堂に集める必要があること、工場での操業を2日以上停止させることはできないことなどに照らせば、上記判断要素のどの点についても「通常要する費用」の範囲に含まれるというべきである。

したがって、本件各福利厚生費は除外費用に該当し、措置法61条の4第3項の「交際費等」には該当しないというべきである。

### (3) 原告の主張の補足

前記(2)の「原告の主張」は、判決文で「原告の主張」として判示された部分であるが、原告は、その準備書面でより詳細な主張を展開しているので、以下、その判決文判示以外の準備書面の要旨を引用する。

#### ① 前記2(3)の本件の争点①「交際費等」に該当するか、の補足

前記(1)アの被告の主張は、三要件をバラバラに解釈し、かつ、「相手方要件」「行為態様要件」に該当すれば当然に「目的要件」にも該当することになるかのように主張する点で誤りである。

この第3項の規定から一般国民が理解するのは、従業員との間で「交際費、接待費、機密費その他の費用」の支出をすることは、原則としてあり得ないことである。

#### ② 前記2(3)の本件の争点②「通常要する費用」に該当するか、の補足

ア 「通常要する費用」の主張・立証責任は課税庁にある。従って、課税庁側で、金額に限らず、どの点で何が「通常要する範囲」を超えているというのか、立証すべきであるのに立証できていない。

イ 肝心要の「行事の目的」が判断基準、判断要素から欠落している。

前記措置法61条の4第3項の1号の除外規定は、その文理上、「従業員の慰労を専らの目的」としている。「福利厚生費の目的」は、「従業員の教養を高め心身を豊かにさせ、生活労働環境を改善し労働意欲を向上させ、明日への活力を養成するため」のものである。よって、「通常要する費用」かどうかの判断基準として、この「行事の目的」との関係論ずるべきである。

この目的達成との関係とは無関係に、単に社会通念上一般的に豪華かどうか等を判断基準とするのは、前記措置法61条の4第3項1号の文理に反し、交際費等の目的に反する誤りを犯すものである。

被告の主張は、前記(1)イ記載のとおり「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」とあるだけで、肝心要の「行事の目的」が、判断基準からも判断要素からも抜け落ちている。

#### 4 本件の判決理由の詳細（判決文より。アンダーラインは筆者加筆）

##### (1) 措置法61条の4第3項の意義等

ア 措置法61条の4第1項は、法人が平成18年4月1日から平成24年3月31日までの間に開始する各事業年度において支出する「交際費等」の額は、当該事業年度の所得の

金額の計算上、損金の額に算入しない旨を定め、同条の4第3項は、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係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」等を除く。）をいうと定めている。このような「交際費等」の損金不算入制度の趣旨は、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、資本充実、蓄積等の促進を図るとともに、交際費等を徒に支出するならば、公正な取引を阻害し、公正な価格形成を歪めることにもなるため、これを防止する趣旨であると解される。

イ ところで、措置法61条の4第3項が、「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」について、損金不算入の取扱いを受ける「交際費等」から除外したのは（同項括弧書、1号）、従業員も「事業に係る者等」に含まれ、交際費の支出の相手方となるものの、専ら従業員の慰安のために行われる諸活動のために「通常要する費用」は、従業員の福利厚生費として法人が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冗費・濫費抑制等の目的に反しないからであると解される。したがって、専ら従業員の慰安のために行われる行事に係る費用について、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範囲を超えており、当該行事に係る費用が社会通念上福利厚生費として認められる程度を超え

ている場合には、交際費等に当たり、損金算入が否定されることになると解するのが相当である。

そして、当該行事が福利厚生事業として社会通念上一般的に行われる範囲を超え、当該行事に係る費用が社会通念上福利厚生費として認められる程度を超えているか否かについては、交際費等の損金不算入制度の趣旨及び目的に鑑み、当該法人の規模や事業状況等を踏まえたうえで、当該行事の目的、参加者の構成（すなわち、従業員の全員参加を予定したものか否か）、開催頻度、規模及び内容、効果、参加者一人当たりの費用額等を総合して判断するのが相当である。

ウ なお、原告は、従業員全員を対象とした慰安目的の行事に係る費用は、福利厚生費に該当し、費用の多寡にかかわらず、「交際費等」に該当しない旨主張するが、措置法61条の4第3項柱書及び同項1号の文言によれば、「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」の費用であっても、上記イによる「通常要する費用」を超える場合には、除外費用に当たらないものと解される。そして、法人の冗費・濫費抑制等の目的に照らせば、全従業員を対象とする慰安目的の行事であったとしても、当該行事に係る費用が「通常要する費用」を超える場合には損金算入を認めるのは相当ではないというべきである。したがって、従業員の慰安行事に係る費用については、対象が従業員の全員であるか、一部であるかを問わず、当該費用が「通常要する費用」を超える場合には「交際費等」に該当するというべきであり、原告の上記主張を採用するのは困難である。

## (2) 「感謝の集い」行事に係る費用について

ア 本件行事は、原告及び協力会社等の従業員全員を対象とし、原告代表者が従業員に対する感謝の意を表し、従業員の労働意欲を向上させるために、他の従業員との歓談や交流の機会、コース料理及びコンサート鑑賞の機会を提供するものである（前提事実(2)ア、認定事実(1)）。したがって、本件行事は「専ら従業員の慰安のために行われる」ものといえる。そして、本件行事の日程（同(3)）、特に、従業員の移動時間（同(3)イ）及び本件ホテル行事の会場の性質（従業員が普段訪れることのない大型リゾートホテルの宴会場であること（同(2)イ、同(5)イ(イ)）並びに本件ホテル行事の内容（全従業員同士が集まる唯一の機会であり、従業員が普段味わう機会のないコース料理やライブコンサートの鑑賞を内容とするものであること（同(4)、同(5)イ(ア)及び(イ)）に照らせば、本件行事は、従業員にとってある程度の非日常性を有する場所への移動の要素を含むとともに、また、全従業員が一堂に会し、特別のコース料理を共に味わい、ライブコンサートを楽しむという非日常的な内容を含むものであって、従業員全員を対象とする「日帰り慰安旅行」であったといえる（同(3)イ）。

そこで、前記(1)イの検討結果に照らして、本件行事について、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範囲を超え、本件行事に係る費用が社会通念上福利厚生費として認められる程度を超えるものであるか否かについて検討する。

イ まず、本件行事の目的は、原告が原告代表者のリーダーシップの下、生産及び販売

体制の整備によって債務超過による倒産の危険を乗り越え、グループ会社を含めて黒字経営となったという経営再建の歴史的経緯を踏まえて、原告代表者が、その原動力となった従業員に感謝の気持ちを伝えて労苦に報いるとともに、従業員の労働意欲を更に向上させ、従業員同士の一体感や会社に対する忠誠心を醸成することにあつた（認定事実(1)ア、イ、同(5)ア）。そして、このように従業員の一体感や会社に対する忠誠心を醸成して、更なる労働意欲の向上を図るためには、従業員全員において非日常的な体験を共有してもらうことが有効、必要であると考えられる。

この点、一般に従業員の慰安目的の福利厚生事業においては、慰安目的を達成するために、従業員に対し、感動や感銘をもたらすような非日常的な要素が含まれているのが通常であつて、非日常的な体験としては、例えば、従業員が普段訪れることのない県外や国外への旅行（認定事実(6)ア）、普段味わう機会のない食事や生の音楽鑑賞等が考えられる（例えば、過去の裁判例（甲43）においても、従業員の慰安旅行について、外国旅行は、「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」であるとされており、慰安行事における非日常的要素の重要性が指摘されている。）。本件調査の際、旅行会社からも、慰安旅行において従業員に対して「目玉として食事内容をグレードアップし、「日頃口に出来ない食材を提供」することの意義等が指摘されているところであつて（同(6)イ）、このような旅行会社の指摘内容（同(6)イ）等に照らせば、旅行先それ自体に非日

常性が乏しい場合（例えば、旅行先が勤務先事業所の所在する県内である場合等）には、慰安旅行の形態を採るとしても、従業員の慰安目的を達成するために、旅行先において従業員に提供される料理や食事の場所及び娯楽等の質ないし等級を上げるとい  
う形態を選択することも、社会通念上一般的に行われていることであるものと認められる。

ウ　ところで、原告の事業状況（前提事実(1)イ、認定事実(3)ア）や従業員の女性比率の高さ等（同(3)ア）に照らせば、原告の事業に支障を来すことなく、可能な限り全員参加が可能な慰安旅行の日程を考えると、原告においては、宿泊を伴う旅行は現実的ではなく、日帰り旅行にせざるを得ない状況にあったといえる。もっとも、原告関連の事業所が九州各地（長崎県及び沖縄県を除く。）に点在することから、従業員の移動時間等を考慮すれば、日帰りの旅行先としては、宮崎県又はその近隣とせざるを得ないところ（同(6)ア）、これらの地域は従業員にとっては普段訪れることのない場所とはいえず、非日常性に乏しく、同県内又はその近隣の観光地を回るという形態での日帰り旅行では、慰安目的を十分に達成するのは困難であって、多くの参加者を確保することも困難であったものと考えられる。そうすると、原告においては、福利厚生事業として慰安目的の達成可能な、意味のある行事としては、従業員の移動の負担を可能な限り軽減するとともに、行事の内容として、特別な食事や質の高い娯楽を等級の高い場所で提供するという点において非日常的要素を盛り込むという形態以外には企画が困難であったと考えられる（同(6)ア）。

エ　そして、まず、本件行事の開催場所については、本件行事の目的（認定事実(1)イ、同(2)ア）から、原告の従業員全員（1000人程）が一堂に会することが必要であったといえ、同程度の人員を収容できる会場であって、原告の本社に近い会場としては、本件ホテル（大型リゾートホテル）のコンベンションセンターのみであったことから（同(2)ア、イ）、本件行事の開催場所を本件ホテルとしたことは、やむを得ないことであったものと認められる。

オ　次に、本件行事の内容についてみるに、上記イ及びウの検討結果に加えて、本件行事の目的、開催頻度、会場の性質、従業員の女性比率の高さ、日程の制約等に加えて、本件行事に参加するための従業員の移動時間は往復3時間ないし6時間に及ぶこと（認定事実(3)イ）などを考慮すれば、本件行事の内容として、県外へ旅行等に代わる非日常的要素として、大型リゾートホテルにおける特別のコース料理やプロの歌手や演奏家によるライブコンサート鑑賞を含めることには、必要性、相当性があったものと認められ、原告のような事業規模を有する優良企業が年に1回の頻度で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範囲を超えるものであると認めるのは困難である。

カ　さらに、本件行事に係る参加者一人当たりの費用は2万1972円ないし2万8726円であるところ、上記エ及びオのとおり、本件行事の会場及び内容等とともに、本件行事は、年1回、従業員の移動時間を含めると約8時間から約11時間を掛けて行われる行事であること（認定事実(3)イ）に照らせば、通常要する費用額を超えるものとは認め難

い。そして、上記アのとおり、本件行事は、「日帰り慰安旅行」というべきものであるところ、仮に、旅行先の非日常性を主たる慰安要素として日帰り慰安旅行を企画するとすれば、(原告関連の事業所が設置されていない)長崎への慰安旅行が考えられ(もともと、上記事情から非現実的であって、本件調査においても、1泊2日旅として検討されていた(同(6)ア(イ)。))の「日帰り慰安旅行」に係る一人当たりの費用は2万6000円程度となると認められるのであって(同(6)ア(イ))、この費用額と比較すれば、本件行事に係る一人当たりの費用は、「日帰り慰安旅行」に係る費用として通常要する程度であるというべきである。

キ 実際には、本件行事への従業員の参加率は、本件各事業年度とも70%を超えており(前提事実(2)イ)、原告の業績の推移(認定事実(1)ウ)及び本件行事に対する従業員の受け止め方等(同(5))によれば、本件行事は、従業員の更なる労働意欲の向上、一体感や忠誠心の醸成等の目的を十分に達成しており、その成果が原告の業績にも反映されているものと認められる。

ク 上記アないしキの検討結果によれば、本件行事について、福利厚生事業(慰安行事)として社会通念上一般的に行われている範囲を超えており、当該行事に係る費用が社会通念上福利厚生費として認められる程度を超えているものと認めることは困難であるというべきである。

なお、被告は、①「酒食等の提供を主としてなされる慰安旅行」と②「移動や宿泊等を伴う旅行を主としてなされる慰安行事」とは、その一般的に必要となる一人当たりの支出費用が異なるのであり、酒食等が旅

行等より安価だからといって当然に当該支出が福利厚生費(通常要する費用)に該当するということとはできない旨主張する。

しかしながら、上記アのとおり、本件行事は、上記②の要素をも含むものであって、「日帰りの慰安旅行」であると認められる。そして、上記イのとおり、上記①及び②の各要素は、いずれも従業員の慰安行事において慰安目的達成のために必要な非日常的要素であって、上記各要素は互いに排他的なものではなく、当該法人の規模や事業状況等によって、両要素を含む慰安行事も一般的に行われていると考えられる。

上記によれば、本件行事に係る費用について、「日帰り慰安旅行」に係る費用額との比較を行うことも十分な合理性を有するというべきであり、上記カのとおり、本件行事に係る費用は、「日帰り慰安旅行」に係る費用額と比較すれば、通常要する程度であるといえる。したがって、被告の上記主張を採用することは困難である。

ケ 上記クのとおりであるから、本件行事に係る費用(本件各福利厚生費を含む。)は、措置法61条の4第3項の「交際費等」に該当するとは認め難いというべきである。

(3) 前記(2)のとおりであるから、本件各福利厚生費は、措置法61条の4第1項の「交際費等」に該当するということが困難である。

### III 評 釈

以下、「1 従前の学説の動向」「2 従前の判例の動向」については、本件訴訟の原告準備書面において学術的分析を展開してきたので、その準備書面から引用することとする。

## 1 従前の学説の動向

### (1) 松澤智元判事の学説

本件の争点を争点と意識して採り上げた学説はほとんどなく、結果的に従前の課税実務を容認する学説しかなかった。その中にあって、ほぼ唯一というべき学説が、松澤智元東京地裁行政専門部判事・元日本大学教授の『新版租税実体法』<sup>(3)</sup>の論述であるので、以下、若干長くなるがその要旨を紹介して後世に残しておく(アンダーライン箇所は、筆者加筆。)

「租税特別措置法規定の交際費等に該当するのは、支払の相手方が従業員の全部の場合ではなく特定の一部の場合に限られると解釈すべきである」としたうえで<sup>(4)</sup>、「交際費と福利厚生費との相違」について詳細に論述している<sup>(5)</sup>。

その根拠は、要約すると次のとおりである。

- ① 同規定の立法趣旨が、会社制度の存在目的(企業で獲得された利益は、株主、社会、全従業員という三者に還元すべきであること)に照らし、企業に従事する全従業員の福利厚生のための支出であれば、本来、その支出を抑制する必要はない。わが国における国民の福祉の向上という福祉国家の目的のためにも、法人たる企業は、その福祉国家を理念とする国によって制定された法によって設立を認められた法人制度であるから、全従業員の福利厚生の実に意を用いるべきである。そうだとすれば、全従業員の福利厚生の目的に対しその支出に制限を加えるべきではない。それは、あたかも企業が従業員に対し給料を支給するのに、過大な支給は不必要であるとして他が介入して制限することはないというのと同視すべきである<sup>(6)</sup>。

交際費の抑制の立法趣旨は、濫費の抑制にしかなく、いわゆる社用族など一部の特定の従業員についての支出に限ることで充分である。

- ② 租税特別措置法3項柱書きの「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、仕入先を他の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に類する行為」(行為の態様)の三要件を想定している。従って、交際費等となるためには、支出の目的、支出の相手先、行為の態様の要件を具備したものと、「交際費等」の意義を考えねばならぬ。そうだとすると、交際費等の概念について、「支出の相手先」として、取引先等だけでなく、従業員に対するものも含まれるとしても、「事業に関係のある」というしぼりが係り、「接待等その他これに類する行為」というしぼりが係るものに限られるのであるから、およそこれらのしぼりに関係のない全従業員は含まれないと解釈すべきである<sup>(7)</sup>。

- ③ これに対し全従業員も交際費等の相手方に入るという見解の根拠のひとつとして、同法61条の4第3項のかっこ書き(当時)に「もっぱら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行のために通常要する費用を除く」と規定していること(その後の改正で、第3項の柱書きに(次に掲げ

(3) 松澤智著『新版租税実体法』平成6年11月15日版中央経済社刊。

(4) 松澤・前掲注(3)327~331頁。

(5) 松澤・前掲注(3)331~336頁。

(6) 松澤・前掲注(3)332頁、333頁。

(7) 松澤・前掲注(3)322頁、323頁、327頁。

る費用のいずれかに該当するものを除く)との定めを置き、その第1号に同文の定めを置く仕組みに改正された。…このかっこ内は筆者加筆)から、「通常要する費用」の程度を超えるものはすべて交際費等に入ると説く。

しかし、この見解は妥当ではない。このかっこ書きの文言は「その他政令で定める費用」との定め(当時)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というような解釈をすべきではなく、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を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>(8)</sup>。

- ④ そもそも、全従業員を対象に支出されるものは、給与か福利厚生費に限られるものであって、全従業員に対しては「交際」とか「接待」とかの概念が入る余地は社会通念上全く存在しないといわねばならない。全従業員に対して「慰安」や「贈答」することは、福利厚生費の範ちゅうであって、交際費等の問題ではない。従来考え方は、これを全く看過している。会社がその従業員と事業遂行上、交際、するということはあるべきである<sup>(9)</sup>。
- ⑤ 要するに、福利厚生の目的で全従業員を対象に支給されたものであれば、金額の多寡を問わぬといわねばならぬ。従来考えは、目的観念を取り違えて、慰安の目的、を交際の目的ととらえていたために、福利

厚生費と交際費の区別を混同していたように思われる。一部特定の者(従業員…筆者加筆)のみを対象とした支出は、そこに他の従業員と差別した恩恵的行為がみられ、それは前述したように交際費である。福利厚生費はあくまでも全従業員を対象とするものに限るものである<sup>(10)</sup>。

- ⑥ なお、同法61条の4第3項の定義には、「その他事業に関係のある者等」と定めているにとどまり、「従業員」という文言は明示されておらず、措置法基本通達61の4(1)―22に「従業員も含む」とあるにすぎないので、一部の特定の従業員に限定することは文理解釈論としても可能である(この⑥は筆者加筆)。

## (2) 三木義一教授の学説

三木義一青山学院大学教授が、超多忙の中で本件のために意見書(私的鑑定意見書)<sup>(11)</sup>を書きおろして下さった。その要点は、そもそもの措置法の制定の経緯・趣旨から同法の解釈は厳格でなければならずと明示した点、先行する下級審判決を詳細に分析し批判した点、「交際費等」の争点のほかに「通常要する費用」の争点も取り上げた点等、原告の主張の基盤となった意見書であるので、以下、若干長くなるがその要旨を紹介しておく。

### ① 租税特別措置法の解釈方法

まず何よりも、本件の交際費課税の要件が租税特別措置法に定められていることを、裁判官は正確に理解すべきである。なぜ、法人

(8) 松澤・前掲注(3)329頁。

(9) 松澤・前掲注(3)330頁。

(10) 松澤・前掲注(3)335頁。

(11) 三木義一著「意見書―従業員に対する福利厚生費と交際費の関係について」平成27年8月19日。

税法にではなく、租税特別措置法に規定されているのか、その理由を理解しておかねばならない。

交際費が、寄付金のように、そもそも事業上の経費性が希薄な支出であれば、その損金性を法人税法本法で制約することも可能であったかもしれない。しかし、交際費は、企業会計上当然の損金であり、実際に支出している以上、その損金性を否定することは本来できないものである。

ところが、昭和29年の、いわゆる「社用族」の氾濫による資本蓄積への影響を懸念した政府は交際費の損金性を「政策的」に制限せざるをえなくなり、そのために、租税特別措置として損金算入否認規定を設けたのである。

租税特別措置は、通常は課税されるものを例外的に非課税にする優遇措置が多いが、交際費特例は全く逆に、本来原則課税されないものを、例外的・政策的に課税し、納税者に著しい不利益を及ぼす特別措置である。従って、最高裁が、非課税規定を優遇措置として「厳格解釈」しなければならないと強調するなら（例えば、「不動産の取得」の解釈についての最高裁昭和48年11月16日民集27巻10号1333頁第二小法廷判決など）、不利益措置としての租税特別措置の解釈はより厳密な「超厳格解釈」でなければならないはずである。

この点、交際費に関する租税特別措置法の解釈についての従来の裁判例は、まったく非体系的な錯覚した議論を展開している。例えば、東京地裁平成21年2月5日判決<sup>12)</sup>をみると、次のような記述で交際費に該当するとしている。

「従業員の慰安行事のため支出する費用は、本来は損金に算入されない交際費等に該当するものであることを前提としつつ、その

費用が『通常要する費用』の範囲にある限りは、従業員の福利厚生費として法人が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冗費を抑制するなどの目的に反しないからであると解される」

まず、「従業員の慰安旅行が本来は交際費等に該当する」というのは、一体、法人税法及び企業会計のどこから出てくるのだろうか。全く税法を誤解した説明と言わざるを得ない。従業員全体を対象にした慰安旅行は本来福利厚生費であり、それが法人税法の原則である。また、交際費は本来損金に算入されないものではない。政策的に、本来は損金算入が当然なものを規制したに過ぎない。その意味で、この判決のこの文章は全く法人税法の仕組みを理解していない記述と言わざるを得ない。

従って、本来は福利厚生費であるが、ただ、福利厚生の名目で特定の従業員等に対するのみ飲食費が支出されているようなときには、通常の福利厚生費としての実態が疑わしい場合がありうる。そのような場合は、特定の従業員に対する給与や交際費に該当するとしなると不合理な場合があり得るが、それはあくまでも例外である。

## ②「交際費等」の規定内容

本来損金なのに、政策的に損金算入が否定されている「交際費等」の規定内容を次に確認しておこう。租税特別措置法61条の4（平成26年法改正前の本件課税年度に係るもの）の規定によると、損金算入が否定されるのは、「交際費、接待費、機密費その他の費用」で、「得意先、仕入れ先その他事業に関係のある者等に対する」支出であり、その行為が「接待、

<sup>12)</sup> 東京地判平成21年2月5日・税務訴訟資料259号順号11138。

「供給、慰安、贈答その他これらに類する行為」という三要件を具備するものに限られている。

この規定から、一般的に理解されるのは、取引相手に対する支出が規制の対象であり、従業員は原則として対象にならない、ということである。

ただ、そうすると、いわゆる社用族による冗費節約が形骸化されることから、従業員でも会社の費用で飲食を重ねる特定の従業員は例外的に規制の対象にしなければならないので、事業関係者等を含めて規制せざるをえないことになる。つまり、交際費課税の対象になるのは、一部の従業員が企業より接待等の利益を受けた場合に限定されているのである。逆に、企業が全従業員に接待するというのは法人税法の仕組みからはあり得ないのである。それは基本的に福利厚生費か、それが異常に高い場合には給与になりうるか、に過ぎない。

ただし、企業が一部の従業員に便益を与えた場合であっても、全従業員に与える便益等と変わらないものもある。このような場合に、一部の従業員が受けたということだけで交際費課税をするのは、冗費節約という政策目的にも合致しないので、特別措置法は「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」であれば、あえて交際費課税の対象にしないことを明記したのである。

つまり、特別措置法の規定が従業員に対する支出を含めるとしても、それは社用族としての実態のある一部従業員に対する支出を対象にしたのに過ぎないのであり、全従業員を対象とするものは本来含めていないのである。

また、一部の従業員に対する支出である場合でも、福利厚生としての実態がある場合もあるものであり、そういう場合は「通常要する費

用」の範囲内として除外されているのである。

この点を実務、裁判例が全く誤解していることが、こうした誤った課税を引き起こしている。

### ③ 従業員参加型の慰安行事の従前の下級審判決の分析

被告が依拠しているのは、交際費課税を安易に認定してきた従来の裁判例にすぎないし、前提がだいぶ異なる。

ア まず、東京地裁昭和56年4月15日判決<sup>(13)</sup>は特定の役員・従業員が支出した飲食代の事案であり、本件とは全く前提が異なる。

イ また、京都地裁平成11年9月10日判決<sup>(14)</sup>は、従業員よりも取引先の対象者が圧倒的に多く、しかも従業員の少数割合しか出席しなかった事例であり、これもまた前提が異なる。

全従業員を対象とした事案としては、東京地裁昭和57年8月31日判決<sup>(15)</sup>と東京地裁平成21年2月5日判決<sup>(16)</sup>があるが、この点は先行裁判例として検討しておこう。

ウ まず、上記東京地裁昭和57年8月31日判決は「本件祝賀会の参加者627名の中には、下請業者60名が含まれており、本件祝賀会がもっぱら従業員慰安のためであるとはいえない」ということを根拠にした判決である。法律用語としての「もっぱら」を100%と解していることになる。

(13) 最判昭和60年9月27日（税務訴訟資料146号760頁）の一審。

(14) 京都地判平成11年9月10日・税務訴訟資料244号631頁。

(15) 東京地判昭和57年8月31日・行裁例集33巻8号1771頁。

(16) 東京地判平成21年2月5日・税務訴訟資料259号順号11138。

しかし、通常法律解釈としては「専ら」は「主として」の意味で使われており、その割合は通常7割程度ということ为前提にしていることは周知の通りである。

また、この判決の解釈は、全従業員を対象にした福利厚生でも通常の費用を超えている場合には、交際費になるという誤った前提に立っている。従業員への支出が交際費課税の対象になるのは、全従業員への支出ではなく、特定の従業員に対する支出の場合であり、その形態等が接待等であるため交際費等といわざるをえない場合である。少なくとも、全従業員が対象となっているものは、それが慰安目的であり、合理性があれば、福利厚生費であり、万一、異常に高額である場合には、その差額は全従業員に対する給与と解されることになり、いずれにせよ、租税特別措置の交際費等の範囲外の問題である。

エ 次に、上記東京地裁平成21年2月5日判決は、上記昭和57年8月21日判決を前提にしているためか、前述のように、従業員に対する福利厚生費の位置づけを逆さまに理解しており、次のような前提で解している。

「従業員の慰安行事のため支出する費用は、本来は損金に算入されない交際費等に該当するものであることを前提としつつ、その費用が『通常要する費用』の範囲にある限りは、従業員の福利厚生費として法人が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冗費を抑制するなどの目的に反しないからであると解される。

したがって、専ら従業員の慰安のために行われる行事が、交際費等から除外されるためには、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範囲のものであると認められることが必要であり、通常一般的に行われる範囲内のものであるか否かは、当該行事が従業員の全員参加を予定したものかその一部のみを対象としたものか、開催の場所、慰安行事の内容、参加者1人当たりの費用等を総合して判断すべきである。

しかし、現行の法の仕組みからすれば全く逆であり、法人が全従業員に対し、慰安のために支出するものは原則として福利厚生費であり損金算入可能であるが、例外的に、異常に高額な場合は差額分が給与になることはあっても、本租税特別措置法の規定外である。他方、特定の従業員の慰安目的のためであるとすると、その支出に合理的理由がなかったり、異常に高額であった場合には、本租税特別措置法の規定により交際費に該当する場合があります。従って、東京地裁平成21年判決は、福利厚生費も原則損金不算入という誤った前提の下で司法が果たすべき検討を怠った判断に過ぎない。

#### ④ 「通常要する費用」の解釈・立証について

なお、100歩譲って被告の論理が成り立ち、全従業員を対象にした慰安のための支出が交際費になるとしても、通常の費用の範囲内は除かれねばならないのであるから、被告は通常の費用はいくらで、本件ではそれをどの程度超えているということを立証しなければならないはずであるが、被告は、ただ高いというだけで何ら根拠を示していないし何ら立証をしていない。

それだけではない。このような解釈適用は、冗費節約の趣旨を全く没却するものでもある。

例えば、企業が何周年記念に海外旅行を考

えたが、円安で費用が高くなったため、その金額より安く国内での宴会にして従業員に我慢してもらって費用を抑えても、宴会として通常より高ければ、交際費課税されるという、冗費節約の趣旨に真っ向から反する解釈適用をしているからである。課税庁自らが交際費課税の立法趣旨に真っ向から反する解釈適用をしていることを、司法はきちんと租税法律主義の観点から規制すべきである。

### (3) 小関健三教授の裁決評釈

続いて本件訴訟係属中に、小関健三旭川大学教授・公認会計士・税理士が、本件のもととなった裁決に対する評釈として論文<sup>17)</sup>を発表された。その論文から、『通常要する費用』の判断基準を交際費の三要件のうちの『支出の目的』に求め、従業員の慰安行事の場合は、その従業員の慰安という目的の観点から、その目的に関する具体的諸要素を考慮すべき』とのヒントをいただくことができ、その後の原告の「通常要する費用」の解釈論の基盤となすことができたもので、以下、学説が乏しいため、その要旨を紹介する（アンダーライン箇所は筆者加筆。）。

① 本件裁決は文理ではなく立法趣旨に拠って解釈していると考えられその結果「通常要する費用」という文言を「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範囲のもの」と捉えているが、後述するとおり、これは文理からかけ離れた解釈である。

文理に拠れば、①目的の要件、②相手方の要件、③行為形態の要件の三つの要件を充たせば交際費等となるが、規定振りに着目すれば当該除外規定は、新たな要件を付加して交際費等から除外するというよりは、基

本的に柱書の要件との関連において交際費等ではない支出を表したものと考えられる。

② そもそも「専ら従業員の慰安のために行われる運動会や演芸会等」といった福利厚生のための慰安行事は、柱書に言うその他の事業関係者に対して行われる慰安行為とは“専らの”目的を異にし、単なる接待と言うよりは従業員に対する勤労意欲の確保（＝慰労）を目的とするものである。したがって、当該除外規定は、従業員に対し（①相手方の要件を充足）、単なる接待や交際等と言うよりは慰労を専らの目的として行われる（②目的要件充足の障害となる事実の存在）、運動会、演芸会、旅行等の慰安行事（③行為形態の要件を充足）のために「通常要する費用」であれば、交際費等に含まれないということを確認的に規定したものであると考えられる。

したがって、当該除外規定は、柱書の目的要件充足の障害となる事実（専らの目的が慰労にあること）と、その事実のための支出の必要性について定めるものと位置付けることができる。

③ 「当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情」に照らして慰労目的が専らであると評価できるかがまず判断されるべきであり、続く必要性についても、全くの通常一般性ではなく、請求人が主張したよう

17) 小関健三著「従業員に対する慰安行事費用の交際費等除外要件」税務弘報2016年4月号151頁以下の租税法務学会（理事長増田英敏教授）『裁決事例研究』に収録。なお、その後、本判決に対する租税法律主義、要件事実、立証責任に論及した論文として「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）」を『税務弘報』2017年10月号に発表された。

な業種、業態、規模等の具体的状況下において当該慰労目的の実現のためには通常なら支出することが必要であったと評価できるかどうかで判断されるべきであると考える。

さらに言えば、抽象的に社会通念上一般的な慰労概念と比較するよりも、具体的事情に照らして認定された慰労目的のために通常要する費用だったかどうかを具体的状況に即して判断する方が、法が抑制すべきとしている冗費や濫費についての適切な判断ができると思われ、この方がより立法趣旨にも適う解釈である。

さすれば、本件「感謝の集い」に係る支出は、裁決がしているように、それが単に一般的に見て高額なものであるとか、通常より豪華な食事が供されているとか、一般的ではないと思われる著名人のコンサート鑑賞を伴っているとかというような、抽象的な社会通念から想定される程度や金額や範囲と比較して「通常」かどうかで判断されるべきではないことになる。

- ④ 例えば普段は目耳にすることのない優れた芸術や料理に触れさせることにより従業員の人格を涵養し心身を豊かにすることによって勤労意欲を高揚させ、また明日への活力を醸成するような慰労目的のためにあり、業種、業態、規模等の具体的状況に照らしてその目的のためには通常必要なものであったこと等の主張がもっとあって然るべきであったと考える。

## 2 従前の判例の動向

- (1) 交際費の二要件説・三要件説判決の分析  
① 措置法61条の4の「交際費等」の意義については、従前の判例は、旧二要件説、新二要件説、三要件説<sup>18)</sup>と解釈の変遷を経てき

たが、三要件説が妥当であると現在の通説も解している<sup>19)</sup>。

### ② 本件の争点との関係

ア 「支出の目的」の要件の検討が不可欠であること

上記①の判決の変遷を見ると本件争点との関係で最も重要なことは、交際費等の要件について、いずれの判決も次の2点を挙げていることである。

- ・第1点 その「支出の目的」の要件を不可欠の要件としている点
- ・第2点 その「支出の目的」の内容を「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」と定義している点

この2つの点、少なくとも第1の点、から明らかなことは、交際費等の意義として、「支出の相手方」の面から、「事業に関係のある者等」の概念に従業員が含まれるかどうかを論じる際に、単にその要件のみを分断して取り上げて論ずるのでは不十分で、「支出の目的」の面からの要件の検討も併せて論じなければならぬということである。つまり、「支出の目的」の要件の検討を抜きにないし軽視して、「交際費等」の意義を論じることは誤りであるということである。

18) 東京高判平成15年9月9日(萬有製薬事件)・判例時報1834号28頁。

19) 増田英敏著「税法上の交際費等の意義とその判断要件」『税務事例』36巻2号1頁(2004年)。

20) 最判昭和60年9月27日・税務訴訟資料146号760頁(一審:東京地判昭和56年4月15日・税務訴訟資料117号4頁、二審:東京高判昭和57年7月28日・訟務月報29巻2号300頁)。

イ 被告の論旨が「支出目的」の検討を欠いていること

被告の主張には、「支出の目的」の面から見た福利厚生費と接待交際費との区別・検討が、スッポリ抜け落ちている。

## (2) 最高裁判決の分析

① 最高裁昭和60年9月27日判決<sup>(21)</sup>は、上告審であることから、上告人が主に憲法30条・84条違反を主張したのに対し、単に「所論の点に関する原審の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法はない」等として、上告を棄却したものであって、上告理由書の個別の主張に立ち入ってその当否まで判示したものとなっていない。

しかも、その事案は、上記最判昭和60年9月27日のもととなった事実認定を行った一審判決<sup>(22)</sup>によれば、いずれも、原告の社員等又はこれと原告代表者が夜間に飲酒若しくはこれを主体とする飲食をし、又は相当程度の酒を伴う比較的高価な食事をするのに要した代金である。いずれの飲食も従業員全体で行われたものではなく、その都度一部の者が集まってしたものであり、しかも、特定の者に偏っている。これに飲食の頻度（月数回から数十回一筆者加筆）や…飲食した場所（スナック、バー、すし屋、料亭等一筆者加筆）等を総合して考えれば、右飲食が、従業員全体の福利厚生のために行われる…従業員の慰安のため相当なもの

として通常一般的とされる範囲内の行為であったと認めることができない」という事案であったから、上告審判決が上告人の個別の主張に立ち入ってその当否まで判示する必要がなかったものである。

② なお、最判平成6年2月8日<sup>(23)</sup>も、上記最判昭和60年9月27日同様の判示しかしていない。

しかも、この最判平成6年2月8日の事案のもととなった事実認定を行った一審判決・二審判決によれば、「本件支出は、…その支払の相手先も支払額も多様であり同一基準によって支出されているということはできないから、やはり福利厚生費に当たるということとはできない。」「いずれも、従業員の全員を参加の対象とせず、一部の従業員のみを参加対象（参加人員は最大で20名、最小で2名、大部分は7名以下の少数である）として、居酒屋、中華料理店、焼肉屋、寿司屋、割烹店等で行われ…、回数も平成元年3月から同年12月までの間に53回という多数に及んでいるものであり、…法において負担するのを相当とするような従業員全体の福利厚生のための支出とみることは到底できない」という事案である。

③ 以上のとおり、「全従業員が参加し、その経済的受益・サービスの内容も均等である場合」については、未だ最高裁判所の判決は出ていないのである。（その一審二審の事実認定が「一部の者が多数回にわたって…」

(21) 東京地判昭和56年4月15日・税務訴訟資料117号4頁。

(22) 最判平成6年2月8日・税務訴訟資料200号562頁（一審：神戸地判平成4年11月25日・判例タイムズ815号184頁、二審：大阪高判平成5年8月5日・税務訴訟資料198号476頁）。

(23) 東京地判昭和57年8月31日・行裁例集33巻8号1771頁。

(24) 京都地判平成11年9月10日・税務訴訟資料244号631頁。

(25) 東京地判平成21年2月5日・税務訴訟資料259号25順号11138。

の場合と判示していることからすると、上記最判は、いずれも「従業員全員参加型で年1回…」の場合には「交際費等」に当たらないと示唆しているとも言える。）

### (3) 各下級審判例の分析

① 「全従業員が参加し、その経済的受益・サービスの内容も均等である場合」に関すると思われる判決は、東京地判昭和57年8月31日<sup>23</sup>、京都地判平成11年9月10日<sup>24</sup>、東京地判平成21年2月5日<sup>25</sup>のみであり、いずれも、地裁判決にとどまっている。

② しかも、上記東京地判昭和57年8月31日は、創立30周年記念として、社内の専属下請け業者の従業員ではなく、社外の下請負会社の代表60名が招待をされた事案である。

上記京都地判平成11年9月10日も、創立10周年記念祝賀会として、取引先の106名が招待され、原告の従業員はわずか52名で、全従業員の33%という事案である。

従って、これら二つの判決は、そもそも上記「全従業員が参加し、その経済的受益・サービスの内容も均等である場合」に該当していないのであるから、福利厚生費に該当せず、本件の参考にならない。

③ 残る上記東京地判平成21年2月5日は、一人当たりの費用が5万3511円であった事案であり、この点だけから見ても、本件事案（一人当たりの費用が2万数千円）の参考とはならない。

## IV 本件判決の意義と射程距離等

### 1 本件判決の意義

(1) 上記Ⅲの数多くの判決が、ことごとく、「交際費等に該当し、かつ通常要する費用の

範囲を超えているので、課税処分は正しい」とする動向のなかで、本件判決は、その範囲を超えていないとしてその動向に歯止めをかけた点で意義がある。

(2) そして、その「通常要する費用」の判断基準を「支出の目的」に求め、従業員の慰安行事の場合には、その従業員の慰安という目的の観点から、具体的な諸要素（当該行事の目的、参加者の構成、開催頻度、規模及び内容、効果、参加者一人当たりの費用額等）を総合して判断するのが相当であるとした点に意義がある。なお、本件判決が「支出の目的」をいかに重視しているかは、判決理由の文中（前記Ⅱの4）に「目的」という用語が実に10回出ていることに現われている。

なお、本件争点のうち、第一の「交際費等」に該当しないと展開した原告の解釈論（福利厚生費は、交際費とその目的を異にし、法人税法・企業会計にとって本来的に経費・損金に算入されるものであること、交際費の三要件のうちの「支出の目的」を重視すべきこと、措置法の本件規定は厳格解釈をすべきこと等）は、その主張自体は本件判決で認められなかったものの、第二の「通常要する費用」に該当するとの本件判決の判断において、その判断基準を「支出の目的」に求めた点、福利厚生費の場合は具体的な慰安の目的に則して関係する具体的諸要素を検討すべきとした点で、第一の争点での原告の主張を実質的に考慮・反映していると評価できる。

(3) さらに、従業員の全員を対象とする日帰り慰安旅行にあっては、「非日常的な」要素

が含まれているのが通常であって（前記Ⅱの4(2)イ）、その要素に則して開催場所、内容、単価等の具体的な事情を考慮すべきとした点（裏返せば、抽象的・画一的な「日常的な」開催場所、内容、単価等を考慮すべきではないとした点）で、今後に向け、従前の判例・課税実務の壁を打破したところに意義がある。なお、本件判決が、「支出の目的」が従業員全員参加型の慰安行事の場合には、「非日常性」の要素をいかに重視しているかは、判決理由の文中（前記Ⅱの4(2)）に「非日常性」という用語が実に12回出てくることに現われている。

## 2 本件判決の射程距離

- (1) 本件判決は、国からの控訴がなかったため一審で確定したが、「支出の目的」を重視してその目的に則した具体的な事情を総合考慮すべきとした点、従業員参加型の慰安行事の目的のときは「非日常性」が考慮されるのが通常であるとした点等において、今後、同種事案で他の下級審判決・最高裁判決の先駆けとして射程をのばす可能性がある<sup>26)</sup>。
- (2) また、本件判決は、あくまで法人税及び

その特別措置法に関するものである。所得税の事業所得における交際費の解釈論（所得税法37条の必要経費の解釈論）に及ぶものではない。この所得税法37条の交際費の解釈論については、同じく弁護士山本洋一郎と三木義一教授のコンビ等で勝ち取った東京高裁平成24年9月19日判決<sup>27)</sup>（及びその上告不受理決定をした最高裁平成26年1月17日決定）の評釈<sup>28)</sup>を参照されたい。これで、個人と法人ともに交際費について勝訴したことになる。

<sup>26)</sup> 品川芳宣筑波大学名誉教授は「本判決は、『通常要する費用』について、従前の裁判例の認定よりも拡大的に判断したもので、現在においては、企業等における消費抑制的な交際費等課税が消費促進という経済改革の要請に適合しなくなっていることから、『交際費等』の範囲を制限的に（狭く）解すべきである旨の要請に本判決の判断は適うことにもなる」と評価している（品川芳宣「従業員等の慰安旅行費用が交際費等に当たるか—福岡地裁平成26年4月25日判決—」TKC税研情報2017年10号判例解説）。

<sup>27)</sup> 東京高判平成24年9月19日・判例時報2170号20頁。

<sup>28)</sup> 日税連監修『月刊税理』平成26年4月号113頁以下の「弁護士必要経費事件の確定と実務への影響」の三木義一・山本洋一郎ら座談会。