

平成25年5月30日判決言渡

平成25年(行コ)第31号 所得税納税告知処分等取消請求控訴事件

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 豊島税務署長が平成21年11月25日付けで控訴人に対してした同年1月分の源泉徴収に係る所得税の納税告知及び不納付加算税の賦課決定をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、土木建築工事の請負を業とする株式会社であり、所得税法（平成22年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。）6条の源泉徴収義務者である控訴人（原告）が、豊島税務署長（処分行政庁）から平成21年11月25日付けで国税通則法36条1項2号の規定に基づく同年1月分の源泉徴収に係る所得税の納税告知（本件納税告知）及び不納付加算税の賦課決定（本件賦課決定。本件納税告知と併せて本件納税告知等）を受けたため、本件納税告知の原因とされた平成21年1月10日から同月12日までの間に実施した控訴人の従業員らの旅行（本件旅行。本件旅行に参加した控訴人の従業員を本件各従業員）に係る経済的利益の供与は所得税法28条1項の「給与等」の支払に該当するものではなく、控訴人は上記経済的利益について源泉徴収義務を負うものではないのであって、本件納税告知等は違法であると主張し、処分行政庁の所属する被控訴人（被告）に対して、本件納税告知等の各取消しを求める事案である。
- 2 本件の争点は、本件納税告知等が違法かどうか、具体的には、本件各従業員

に対する本件旅行に係る経済的利益の供与は所得税法 28 条 1 項の「給与等」の支払に該当するか否かである。

- 3 被控訴人は、本件各従業員に対する本件旅行に係る経済的利益の供与は所得税法 28 条 1 項の「給与等」の支払に該当し、控訴人は、同法 183 条 1 項の規定により、上記経済的利益について源泉徴収義務を負ったものであるところ、この経済的利益は同法 186 条 1 項の「賞与」に該当するから、控訴人がこれについて本件各従業員から徴収し納付すべき源泉所得税額は合計 34 万 7 472 円であると主張した。

これに対し、控訴人は、本件各従業員は、本件旅行について、参加するか否かの選択、旅程の選択、自由行動の幅といういずれの観点からも自由を与えられていなかったのであって、反射的に利益を受けることはあっても、この利益を自由に処分することはできなかったことなどによると、流入性、価値の保有性及び金銭的評価の可能性の要件を満たしておらず、本件各従業員分旅行費用相当の本件旅行に係る経済的利益は所得税の課税対象とされる経済的利益には当たらず、本件各従業員分旅行費用の負担は所得税法 28 条 1 項の「給与等」の支払に該当するものではないと主張した。

- 4 原審は、以下のとおり判断して、本件各従業員分旅行費用の負担は所得税法 28 条 1 項の「給与等」の支払に該当するとし、控訴人の請求を棄却した。

(1) 上記の「給与等」とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（同法 28 条 1 項）、すなわち、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者等の指揮命令に服して提供した非独立的な労務の対価として受ける給付をいうものであると解されるところ、上記「給与等」の給付の形式は金銭の支払には限られず、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の移転又は供与であっても、それが上記のような労務の対価としてされたものであれば、上記「給与等」の支払に当たるものというべきである。

(2) 本件各従業員は、本件旅行に参加することにより、その使用者である控訴

人から、本件旅行に係る経済的な利益の供与を受けた（本来有償でなければ受けることができない航空機，A等の交通機関，飲食店，宿泊施設等における役務の提供を，使用者である控訴人の費用負担の下に無償で受けた）ものであり，本件旅行は，専ら本件各従業員ほかのレクリエーションのための観光を目的とする慰安旅行であったものであると認めるのが相当である。

(3) そうすると，本件各従業員は，その使用者である控訴人から，雇用契約に基づき控訴人の指揮命令に服して提供した非独立的な労務の対価として，本件旅行に係る経済的な利益の供与を受けたものであり，控訴人は，本件各従業員に対し，本件旅行に係る経済的な利益を供与し，所得税法28条1項の「給与等」の支払をしたものであるということが出来る。

(4) 控訴人の主張について

ア 本件旅行が，現場作業員の指揮命令系統を強化し，操業の安全と能率の増進を図るという控訴人の業務上の必要に基づいて，本件各従業員に参加を強制して行われたものであると認めることはできず，本件各従業員が，控訴人から，労務の対価としてではなく，控訴人の業務上の必要に基づいて，本件旅行に係る経済的な利益の供与を受けたものであるということとはできない。

イ 本件旅行への参加が強制されたものであり，流入性，価値の保有性及び金銭評価の可能性の要件を欠くとの主張は，その前提を欠く。

また，本来有償でなければ受けることができない役務の提供を無償で受けたことにより，本件各従業員の担税力は増加したものであるということが出来るのであって，控訴人が本件各従業員に供与した本件旅行に係る経済的な利益は所得税の課税対象となるものというべきである。

ウ 既に金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益を収受し，所得の実現があったとみることが出来る状態が生じたときは，その時期の属する年分の収入金額として所得を計算すべきものであることは当然で

ある。

本件各従業員は、本件旅行に参加することにより、その使用者である控訴人から本件旅行に係る経済的な利益の供与を受けたものであるから、本件旅行に係る経済的な利益は、本件旅行が実施された平成21年1月10日から同月12日までの間に、本件各従業員に収受され、所得の実現があったとみることができる状態が生じたということができ、本件旅行に係る経済的な利益は本件旅行が実施された時に実現したものとするのが相当であり、その帰属時期を確定することができないということはない。

エ 使用者が役員又は使用人に提供した用役については、当該用役につき通常支払われるべき対価の額により評価するのが相当であると解されるところ、控訴人が本件各従業員に供与した本件旅行に係る経済的な利益につき通常支払われるべき対価の額は本件各従業員分旅行費用の額である24万1300円であると認めることができるのであって、本件各従業員が供与を受けた経済的な利益の額は本件各従業員分旅行費用の額となるのが相当である。

5 これに対して、控訴人が控訴した。

6 関係法令の定め等、前提事実及び当事者の主張は、後記7に当審における控訴人の主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1、2及び4記載のとおりであるから、これを引用する。

7 当審における控訴人の主張

(1) 本件旅行の目的

原審は、本件旅行を慰安旅行と認定し、従業員が旅行を楽しんでおり、業務ではないと認定したが、不当である。

本件旅行は、控訴人代表者が従業員、特に現場で危険な作業に当たる従業員に対して、指揮命令系統を強固にし、工事の安全を図るために行われたものであり、控訴人代表者の、旅行に参加せよとの業務命令によりされたもの

である。

そのことは、① 本件旅行は、控訴人代表者が企画し、従業員の意見・希望は聞かずに行き先・旅程を決定していること（乙2）、② 従業員としては不参加という選択肢があるとは考えておらず、控訴人代表者の命ずるままにパスポートを準備し、日程を確保する状況であったこと、③ 指揮命令系統強化が目的であったため、普通の旅行であれば許されるであろう、集合時間に僅か5分遅れただけのことで控訴人代表者が従業員を叱責するということもあったこと、からも明らかである。

(2) 社長命令と労働時間（本件旅行の業務性）

最高裁平成12年3月9日第一小法廷判決・裁判集民事197号75頁は、労働基準法32条の労働時間とは、労働者が使用者の指揮命令下に置かれている時間をいい、労働時間に該当するか否かは、労働者の行為が使用者の指揮命令下に置かれたものと評価することができるか否かにより客観的に定まるものであるとしている。本件旅行に参加不参加の自由はなく、行き先などについて従業員が意見を述べる機会はなく、控訴人代表者の一方的指示で、旅行に連れて行かれ、旅行中であっても代表者が集合時間について厳しく注意していたことからすれば、控訴人代表者が旅行中も従業員を指揮監督する状況にあったものであり、本件旅行は、業務に不可欠な指揮命令系統を強固にするためのものであった。

(3) 原審は、控訴人代表者が異議調査で指揮命令系統を強固にするためという目的を述べていないとするが、異議調査は、控訴人代表者が質問に回答する立場であり、主張をする場ではなかったし、調査を受ける側として緊張し、事前に主張を整理することも困難であることからすれば、危険な作業を行う現場作業従業員の一体感が必要であることに一切触れていないとしたのは不当である。

(4) 本件旅行の利得性

原判決は、本来従業員が費用を支払って参加すべき慰安旅行であるのに、会社が支払っているため従業員が支払義務を免れたと認定するが、不当である。本件旅行に参加することが業務命令であり、本件旅行に参加することは従業員の職務であったから、職務遂行に必要な旅費交通費を会社が負担したというにすぎず、本来的に従業員が負担すべき費用ではないから、従業員が支払を免れたということとはできない。

担税力とは、課税対象となる個人や法人が実際に税負担を受け持つことができる能力をいい、税を負担するにはその経済的利益を自由に処分することが必要であるが、本件では、従業員が希望した旅行とはいえ、その代金を従業員が経済的利益として自由に処分できたという状況ではない。経済的利益については、給与を受ける側から考えて、流入性、価値の保有性及び金銭的評価の可能性という3要件が必要であるが、原審はこの点についての検討をしておらず、審理不盡である。

(5) 所得税基本通達36-30について

本件旅行は、控訴人に定年まで勤め上げた従業員を丁重に送り出すことにより、従業員の忠誠心を引き出すという目的がある。従業員がそろって旅行に行く社員旅行という行事そのものが今となっては不人気となっている。それでも従業員を参加させるとすると、社員旅行はある程度贅沢にしないと社員に評価してもらえないという最近の実情がある。また、土産物屋に寄らない分の費用を他に充てたという観点からすると、金額から見ても社会通念上一般的に行われているものと評価すべきである。

上記通達の規定方法では、いかなる金額が少額であり課税されないのかを納税者が知ることができず、旅行実施当時は社会通念上一般的であると考えていたものが、後になって否定され、課税されることになるが、法で課税要件・課税率を定めることは、課税側の権限を明確にし、納税者の行動の自由を保障する意味で重要なものであり、基準の明確性が要求される。上記通達

の運用は、事後的に課税要件を示されて課税されるのと等価である。事前予測が困難な社会通念上一般的に行われているという要件は、納税者に有利に解釈されるべきであり、これを厳しく解釈するのは違憲の疑いがある。

本件旅行の代金は、本件旅行代金から飲料代を引いたものがツアー料金として考えられるべきものである。また、本件旅行が行われたのは1月の連休であり、本件旅行の旅行先であるマカオは年間を通して観光ができることからすれば、日本国内の休日に当たるか否かで旅行代金が増減すると考えられ、控訴人の業務に差し障りのない日程（連休）で旅行を計画するとすると、料金が高くなるを得ない。さらに、一般のパッケージ旅行では、いわゆる「お土産屋さん」を行程に入れ、旅行会社がそのマージンを受け取ることで旅行代金を安価にすることがあるが、これを行程に入れない場合には旅行代金を下げることはできないのであり、いわゆるパッケージ旅行と、控訴人代表者が指示したとおりに組み立てた旅行代金とを比較することは不可能である。本件旅行代金について、いわゆるお土産屋さんによる場合のマージンを控除し、3連休ではなく平日を含むツアー代金と比較をし、飲料代金を控除した金額をもって比較すれば、旅行代金は平均的なものである。そうすると、所得税基本通達36-30を適用した場合、課税されない旅行代金額に該当すると考えられる。原審は、旅行代金が高額であるとして所得税基本通達36-30の基準を超えており、課税されるものとしているが、誤りである。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、本件各従業員分旅行費用の負担は所得税法28条1項の「給与等」の支払に該当するものと判断する。その理由は、下記2に当審における控訴人の主張に対する判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。
- 2 当審における控訴人の主張について

(1) 控訴人は、「本件旅行は、控訴人の従業員、特に現場で危険な作業に当たる従業員に対して、指揮命令系統を強固にし、工事の安全を図ることを目的として、控訴人代表者の業務命令によりされたものであり、参加不参加の自由はなく、控訴人代表者は、旅行中でも従業員を指揮監督していたものであるから、業務のためのものである。控訴人代表者が異議調査で指揮命令系統を強固にするためという目的を述べていないのは、そのような主張をする場でなかったことなどからであって、異議調査において上記の目的に一切触れていないとするのは不当である。」旨主張する。

しかし、控訴人代表者自身、本件旅行の目的が、定年制を前提に、熟練技能者等の長年の労に対して盛大に報い、きちんと勤め上げると全社を挙げて盛大に送り出してもらえると社員に感じさせるために本件旅行を企画したとしている（甲11）のであり、そのことによって会社に対する忠誠心がかん養され、ひいては指揮命令系統が強まることがあり得るとしても、付随的派生的効果にすぎず、従業員等の慰安や親睦を目的とする一般の慰安旅行と異なるところはないと考えられる。このことは、旅行先を控訴人代表者が決定したり、旅行中に、参加した従業員の遅刻を控訴人代表者が叱責するということがあったとしても変わるものではない。

控訴人は、本件旅行には従業員に参加不参加の自由がなかったと主張し、これに沿うと考えられる証拠（甲20、21）を提出するが、本件旅行には女性従業員2名が参加しなかったところ、この点について、控訴人代表者は、「総務職を担当するものであり、他の従業員とは性質が異なるので具体的に誘うことはなかった」旨述べたり（甲11）、「参加しなかった理由は特に聞いていない」旨述べている（乙1）のであって、こうした控訴人代表者の述べている内容を併せて検討すると、上記の控訴人の主張を採用することはできない。

また、異議調査において控訴人代表者が述べた内容についても、本件旅行

の趣旨目的について説明しなかったというのではなく、慰安と親睦のための旅行であり、行き先は一般的な観光場所である旨積極的に回答しているのであるから(乙1)、主張をする場でなかったとの控訴人の主張は理由がない。そもそも、異議申立書に記載された異議の理由は、本件旅行が従業員の慰安旅行であることを前提に、控訴人負担額が社会通念上常識的な金額であり、これを給与として課税することは課税の公平を欠くというものであったこと(甲2)をも踏まえると、異議申立てから19日後にされた異議調査における控訴人代表者の応答内容は、むしろ率直に事情を説明したものと理解できるものであり、その内容からも、本件旅行の目的が控訴人従業員などの慰安と親睦にあると認めるべきものであることは、原判決の説示するとおりである。

- (2) 控訴人は、「本件旅行に参加することは従業員の職務であり、職務遂行に必要な旅費交通費を会社が負担したというにすぎないから、従業員が支払を免れたということはできず、その代金を従業員が経済的利益として自由に処分できたという状況ではない。経済的利益については、給与を受ける側から考えて、流入性、価値の保有性及び金銭的評価の可能性という3要件が必要であるが、原審はこの点についての検討をしておらず、審理不尽である。」旨主張する。

しかし、本件旅行の目的は、上記のとおり、控訴人従業員などの慰安と親睦にあったものであり、控訴人の業務上の必要に基づいて本件各従業員に参加を強制して行われたものと認めることはできず、控訴人の業務上の必要に基づいて経済的な利益の供与を受けたものということができないことは原判決説示のとおりであり、控訴人の主張は前提を欠く。

- (3) 控訴人は、所得税基本通達36-30に関し、「本件旅行は、控訴人に定年まで勤め上げた従業員を丁重に送り出すことにより、従業員の忠誠心を引き出すという目的があるが、従業員がそろって旅行に行く社員旅行という

行事そのものが今となっては不人気となっているため、社員旅行はある程度贅沢にしないと社員に評価してもらえないという最近の実情があることや、飲料代を引いたものがツアー料金と考えるべきであること、控訴人の業務に差し障りのない日程（連休）で旅行を計画するとなると、料金が高くならざるを得ないこと、土産物屋に寄らないためにマージン分が安くないことなどの観点からすると、社会通念上一般的に行われているものと評価すべきである。」旨主張する。

しかし、従業員の参加意欲を喚起するためにある程度贅沢にしなければならないとの主張は、本件旅行が業務命令であるとする控訴人の前記主張に必ずしも沿わないものである。また、本件各従業員が享受した経済的利益の観点からは、旅行代金から飲料代や土産物屋のマージン分を控除する理由はなく、本件旅行に参加することにより享受する経済的な利益の額が少額であるものと認められないことは、原判決説示のとおりである。

また、控訴人は、「上記通達の運用は、事後的に課税要件を示されて課税されるのと等価であり、事前予測が困難な社会通念上一般的に行われているという要件は、納税者に有利に解釈されるべきであって、これを厳しく解釈するのは違憲の疑いがある。」旨主張する。

しかし、社会通念上一般的に行われているものと認められるか否かは、旅行に参加した従業員等が受ける経済的利益の額、すなわち使用者の負担額を中心として、当該旅行の目的や内容、従業員の参加状況などの諸事情を考慮することにより判断することが可能であり、事前予測が困難ということではできないし、本件においてこれが控訴人の主張するように厳しく解釈されたものということもできない。控訴人の上記主張は理由がない。

- 3 以上によれば、控訴人の請求を棄却した原判決は正当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第2民事部

裁判長裁判官

佐 久 間 邦 夫

裁判官

林 正 宏

裁判官

齋 藤 憲 次