

選定した評価方法によらないで評価し、
法定評価方法によるべきことを
法人自ら主張することの当否及び従業員の
海外旅行費用の企業負担金の性格他1件

〔京都地裁昭和六一年八月八日判決（双方控訴中）〕

昭和五九年（行ウ）第一七号 法人税更正処分等取消請求事件

判例時報一二〇八号七七頁、シュトイエル二九四号一四頁

井上喜好

（税務大学校
研究部主任教授）

はじめに

昭和六一年八月九日の全国新聞紙朝刊の社会面は、従業員による香港旅行で会社が負担した二万円を給与に加算した税務署の処理が京都地裁の判決で「不相当」とされたことを派手に報じた。その後、税の月刊専門誌上でいくつかの判例評釈が行われた。⁽¹⁾

昭和六二年二月、租税判例研究会の発表者に指名された機会に判決文を改めて読み返してみ、従業員に対する経済的利益の供与は何を条件に課税され又は非課税となるのか、福利厚生費とは何かと改めて問い直されたことに、従来あまり議論されていなかった棚卸資産の評価方法について、本判決は決定的な影響を及ぼすものであること、むしろ後者の方が、我々税務の執行に携わっている者にとっては、影響が大きいのではないかと感じた。

そこで、双方が控訴中の事案であるが、判例研究会において発表した要旨及び月刊「税理」に掲載したが紙面の都合上極く要旨のみに留まった判例研究を基に部内用に多少論旨を明確にしたところで評釈を行うこととする。⁽²⁾

なお、本稿は税大論叢第十八号のために執筆したものであるが編集の都合により次号送りとなったため、評釈としては時期が遅くなり、この間控訴審判決も出たので、補足として控訴審判決にも論及したものである。

I 事案の概要

原告Xは電子部品製造を業とする青色申告法人である。被告Y税務署長は、Xの本件係争年度である昭和五四年四月一日から昭和五五年三月二一日までの事業年度（以下「二六期」という。）及び昭和五五年四月一日から昭和五六

年三月三十一日までの事業年度（以下「一七期」という。）の法人税確定申告に対して、次のとおり認定して更正処分及び過小申告加算税を賦課決定をし、昭和五五年三月から昭和五七年一〇月までの源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分をした。

本件処分に關する基礎的事実は次のとおりである。

一 もえぎ会關係の支出

Xは、Xの役員及び従業員で構成される、「もえぎ会（以下「M会」という。）」にその費用の四分の三を支出していたが、Xは支出の時点でこれを法人の所得の計算上損金の額に算入していた。

Yは、①M会が一六期末及び一七期末において、未だ支出していない額の四分の三に相当する金額の損金算入を否認し、②M会からXの役員三名に対するバカンス表彰金、代表取締役に対する外国旅行費用としての各支出の四分の三に当る額を当該役員に対する賞与と認定し、③M会からの従業員に対するバカンス表彰金の支出の一部を給与と認定した。

二 サーマルプリントヘッドの期末棚卸資産の評価

Xは本件係争年度の時点では、棚卸資産の評価方法として原価法である総平均法を選定して届け出ていたが、一七期の法人税確定申告においては、サーマルプリントヘッド（以下「プリントヘッド」という。）の製品及び仕掛品の期末の棚卸額を、同期末直前二か月間のプリントヘッドの総製造費用の額を同期間中の総製造数量で除した額を基準

として算定する方法で、二、七一八万二八五〇円と評価したのに対して、Yは、一七期の法人税の更正処分において、事業年度を通じた（以下「通期」という。）総平均法によって、これを四、七三九万四七七〇円と評価した。

三 従業員の香港旅行費用の一部負担

Xは、昭和五六年一二月に従業員一七一名が二泊三日の香港旅行をするのに際し、一人当たりの費用七万七五〇〇円のうち二万円宛の計三四二万円を負担して支出した。Yは、これをXから旅行に参加した従業員に対する給与の支払いであって、所得税が課せられるべきものと判断し、源泉所得税の徴収決定を行った。

Xは、Yの右の各処分を不服とし、不服申立手続を経てから、処分の取消しを求めて本訴に及んだものである。

II 当事者の主張

一 Xの主張

(1) M会関係の支出

①M会の業務の主要なものは、バカンス表彰金制度の運営、運動会の開催、クラブ活動の運営等である。②M会は各営業所から委員として選出された従業員らが自主的に運営しており、Xは会の遂行には参画していなかった。③Xの代表者A及び取締役がM会の会議の構成員であったことはない。④ある従業員に表彰金を支給するか否か、休暇などの時点で与えるかどうか等は、M会において判断していた。⑤XはM会に対し従業員の勤務状況に関する資料提供

をする等の形で関与するに留まっていた。

よって、M会の成立の趣旨、運営状況に照らし、M会は独立した福利厚生団体である。そうすると、XがM会に支出した金員は法人税法上、支出の時点でXの損金と認められるべきであり、Xの役員らに支給されたバカンス表彰金、外国旅費用は、M会が直接各人に支給したもので、Xが支給したのではないから、Xに源泉徴収義務はない。

(2) プリントヘッドの期末評価

① Xが一七期末にプリントヘッドの製品及び仕掛品の評価額を同期末直前二か月間の総製造費用を同期間の総製造数量で除した額を基準とする方法で算定した理由は、(イ)プリントヘッドをXが製造を開始して三年目の本件係争年度においても、試作品、改良品、新製品の開発が激しく、特に事業年度前半の費用負担が過大であり、これに総平均を適用すると製造原価が販売価額の約二倍にも及び、一七期に売上利益が過大に計上され、翌一八期には同利益が過小となる。(ロ)そのため、期末二か月間は生産が比較的安定し、期末在庫品も殆ど期末二か月間に生産したものである。で前述の評価方法をとった。②右のような特殊な事情の下では、Xの用いた評価方法も総平均法として容認されるべきである。③仮りに、Xの採った評価方法が総平均法として認められない場合には、法人税法(以下「法」という)二九条一項、同法施行令(以下「施行令」という)三一一条一項の規定により、最終仕入原価法で評価されなければならない。

(3) 従業員が行った香港旅行費用の一部負担

①本件香港旅行は二泊三日で一人当り七万七五〇〇円の費用のうち二万円をが負担しただけである。②慰安旅行において、従業員の得た経済的利益が非課税となるのかどうかを決める際に、最も重要な考慮要素は、その受ける利益

の程度（金額）であり、その額が福利厚生費として一般に認められる程度の額であれば、非課税とされるべきである。③海外旅行者の数も増大しており、旅行先が海外であることだけで、課税利益とするのは相当ではなく、源泉徴収義務があるとした納税告知処分は違法である。

二 Yの主張

(1) M会関係の支出

①M会の運営資金はXの役員及び従業員が各人の本給の1%をそれぞれ拠出し、Xがその三倍に相当する金額を拠出している。Xは運営資金の大部分を負担しているので、同会がXから独立しているとはいえない。②M会の運営について、(イ)Xの経理、総務等を統括する役員Bは原処分調査時、Xの各事業所で選出された運営委員としての厚生委員が、運営委員会を開催して運営している旨を供述している。(ロ)運営委員会の議事録として提出された全社厚生委員会議事録の写しによると、その委員会でM会の運営について会議が行われていた。(ハ)その議事録によれば、その席にXの代表者であるA及び役員BがXを代表して出席し、M会の運営について指導的な発言をしていたことから、XからMが独立しているとはいえない。③M会はバカンス制度において、会員であるXの従業員に対しバカンスに要する休暇を与えるが、その制度の適用資格を得るには、Bが決定責任者として関与している。④従業員に通常の休暇以外の休暇を与えることは、使用者の意思を離れては決定しうる事項ではない。従って、XはM会の運営に参画しているといふべきである。

以上のとおり、M会はXから独立した別個の団体とみることはできない。従って、M会の損益のうちXの負担部分

はXの損益となる。M会の各期末残高のうち四分の三に相当する額は債務が確定しない費用であり、Xの損金の額から除かれるのが相当である。M会がXの役員に支給したバカンス表彰金及び外国旅行費用のうち、四分の三はXが支給したもので、これは法三五条四項の役員賞与に該当するから、Xの所得の計算上、損金の額に算入されない。また、M会がXの従業員に支給したバカンス表彰金の四分の三はXが支給したものであり、これは臨時的給与であるから、所得税法（以下「所法」という。）一八三条により、Xには源泉所得税が賦課される。

(2) プリントヘッドの期末棚卸資産評価

① Xは期末棚卸資産の評価方法として総平均法を選定し届出していた。総平均法は事業年度の全期間を通しての平均値を算定すべきであるべきところ、Xの採った期末直前二か月による方法は、計算期間が相違しており、計算方法を誤ったものである。② Xは一七期の全期間の総平均法により評価した資料を有していたので、それによりXの誤りを是正したものであり、③ 令三一条一項による最終仕入原価により評価すべき場合には該当しない。

(3) 従業員の香港旅行費用の一部負担

① 本件香港旅行が実施された当時の従業員数は約四五〇名程度で、この中旅行参加者は一七一名に過ぎず、費用としてXは一人当り二万円を負担しただけである。② 本来、従業員のレクレーションとしての慰安旅行は原則的に従業員全員が等しく参加できるものであり、かつ、全員参加に近い形で実施されている。③ 本件香港旅行は単にYの従業員の一部の参加希望者が旅行費用の大部分を自己負担して参加したものであり、一般的に行われている社内の慰安旅行とはいえない。④ 本件香港旅行は、単なる個人の海外旅行が世間一般に行われているどうかと同一次元で論ずべきではなく、慰安旅行としての海外旅行が一般的に行われていたかどうかを論ずべきである。⑤ 従業員の慰安旅行

として現在は海外旅行が一般化しているとはいえない。
よって、旅行費用の一部負担は、課税されるべき給与に当り、Xは源泉徴収義務があり、納税告知処分は適法である。

Ⅲ 判 旨

一 M会関係支出

① M会は、その収入の四分の三をXに依存しているが、会の組織に関する規約を持たず、代表者さえ定められていない状況であって、その事業はXの代表者A及び役員であるBが出席した会議で相談のうえ決定されていた。費用の大部分が支出されるバカンス制度は、もともと、原告が直接行っていたものであり、その内容とする休暇の付与は使用者であるX以外に行えるものではなく、現にXの取締役、工場長などが決定責任者として、休暇の付与、表彰金支給の決定をしている。これらの点を考慮すると、M会はXから独立した団体ということとはできない。

② そうすると、XがM会に支出した金員でM会が期末までに支出しなかった一六期分の一、六七九万四〇一八円、一七期分二四三万二五四四円は、法人税法上はXの同期間に支出した経費と解することはできない。また、M会が期中にXの役員三名に支出したバカンス表彰金及び海外旅行費用のうち四分の三に当る二〇〇万六二五〇円は、Xが役員に支給したものであって、法人税法上は賞与と解すべきであるから、Xの経費とすることはできない。更にM会がXの従業員に支給したバカンス表彰金のうち四分の三に当る三、八一一万四〇〇〇円は所得税法上、Xが従業員に支

給したものであって、その性格は給与と解すべきである。

二 プリントヘッドの期末棚卸資産の評価

① Xは本件係争年度の時点では、(イ)棚卸資産の評価方法は総平均法による原価を選定して届出ていたが、(ロ) Xは一七期では期末直前の二か月間のプリントヘッドの総製造費用を同期間中の総製造数量で除した額を基準として算定する方法で、二、七二八万二八五〇円と評価した。(ハ)施行令二八条一項一号ニに定める総平均法によれば、右の棚卸資産の評価額は四、七三九万四七七〇円となる。

② 以上の認定により、Xは総平均法によることを選定して届出ていたが、一七期の申告において採った方法は明らかに総平均法とは異なる方法であって、Xは選定した評価の方法により評価しなかった。前記の評価方法をXは意識的に選んでおり、総平均法を適用しながらその加減乗除を誤ったというものではないから、総平均法により評価したとはいえない。よって、法二九条一項、施行令三一条一項により最終仕入原価法で評価した金額となる。最終仕入原価法により評価した金額について、Yは何の主張も立証もしていない。

③ そうすると、Yのした一七期の更正処分は棚卸資産の評価方法を誤り、所得金額を二、〇二二万一九二〇円過大に認定した。

三 従業員の香港旅行費用の一部負担

① Xは一人当りの費用七万七五〇〇円のうち二万円を負担したに過ぎない。この額は当時の企業負担で従業員の慰

安旅行として一般に行われていた一泊二日の旅行費用と同程度であり、慰安旅行に使用者がこの程度の額を負担することは、社会通念上一般に行われていたと解される。

②そのうえ、この旅行は自己負担もあるのに従業員約四割もが参加したものであり、行先は近いとはいえ外国であり、慣れた国内の旅行に比しレクリエーション、慰安として効果は大で、勤労意欲を高めるのに有効であったといえる。この点を考慮すると二万円宛の旅行費用の一部負担は給与の支払として所得税法上も課税対象となるものではないと解される。

③外国旅行は、昭和五六年当時すでに大衆化して来ており、その費用も国内旅行より低廉な場合もあるし、国内旅行以上にレクリエーションとしての効果が大きく、従業員の勤労意欲を高める面も強い点を考えると、使用者が負担した費用が外国旅行費であるということだけで、国内旅行と全く異なった取扱いをするのは相当ではない。

④そうすると、源泉所得税納税告知処分のうち、本件旅行費用の一部負担に関する部分及び不納付加算税決定処分は違法である。

IV 評 釈

一 M会関係支出 判旨賛成

(1) 人格のない社団の成立要件

①XはM会が人格のない社団に当ると主張したのに対し、判決ではその主張を認めなかった。判決の中でも引用さ

れている岡山地裁（昭和五一年（行ウ）第六号、昭和五四年七月一八日判決）の場合でも、人格のない社団の成立要件として、「団体としての組織を具え、そこに多数決原理が行われ、構成員の変更にも拘らず団体が存続し、代表者によって団体としての活動をしているものであると共に、代表の方法、總會の運営、財産の管理、その他社団としての継続的組織、運営に関する主要な点が規約によって確定されていることを要するものと解すべきである。」と判示されている。^③

② 本件M会を判決理由①において「運営等の基本的事項に関する規約を持たず、代表者の定めもなかった。」と認定しており、成立要件である基本的な点が欠けていることを明確にし、M会の現実の運営はXの代表者であるAと管理担当取締役Bが出席したXの会議である全社厚生委員会の会議の中で決定されていたことの経緯を考えれば、M会がXから独立した団体には当たらないと判断したことは当然であろう。

③ さらに、「人格のない社団であると主張するためには、目的、名称、事業所、資産、役員等に関する定めをなし、これに従って社会通念上一つの経済取引の主体としての活動をする人的集合体にして、相当強固な経済的基礎を有していることを必要とするものと解することを相当とする……」^④と経済的な独立性をも判断要素とする考えもある。

M会が会員であるXの役員、従業員のおのおのから本給の1%に相当する額の拠出を求め、Xはこれの三倍に相当する額の拠出をし、これにより会の活動が行われていた経緯をみれば、M会の経済的基礎は強固とはいえず、この点からもM会がXから独立した社団であると判断されるものではないといえる。

(2) 福利厚生等を目的として組織された従業員団体の成立とその取扱

① M会がXから独立した団体に当らないとみられた場合は、M会はXと運命共同体的関係に当たる。ところで、M会はXの役員、従業員の福利厚生を目的として組織されていることは明らかであるが、法人税基本通達（以下「法基通」という。）一四―一四で定める団体に該当する団体かどうかである。M会が同通達でいう所定の条件を具備すれば、M会の収益、費用等はその全額をの収益、費用等に計算されることになる。

② その条件とは、(イ) 法人の役員又は使用人で一定の資格を有する者が、その資格において当然に当該団体の役員に選出されることになっていること(ロ) 当該団体の事業計画又は事業の運営に関する重要案件の決定について当該法人の承諾を要する等、当該法人がその事業の運営に参画していること(ハ) 当該団体の事業に必要な施設の全部又は大部分を当該法人が提供していることの何れか一つに該当する事実があることである。

判決理由で、人格のない社団の成立要件である基本的事項に関して、M会は会としての規約を持たず、代表者等の定めもなかったと認定しており、一見(イ)に該当しないようであるが、Xの代表者Aのほか取締役が各回とも出席したXの業務上の会議の中で相談のうえM会の事業が決定されていたのであるから、前記(イ)又は(ロ)の条件に該当するとともに、会議はXの施設で行われ、その事務はXの職員が担当していたので前記(ハ)の条件にも該当する結果、M会前記法基通の適用があることになる。

(3) 抛出金等の帰属

法基通一四―一四に該当する従業員団体における従業員の抛出金と会社抛出金との割合は、経験的には一対一ないし、一対二の場合が大部分を占めているように思われる。

本件の場合は一対三と圧倒的にXの抛出金が多い。この多い部分はXがM会に特別な活動を期待していた部分であ

るとも考えられる。それは本来X自身が使用者として実施するのが当然と考えられるバカンス表彰金制度の運営等をM会に委ねたものであると考えるのが自然であり、そうでなければM会がXの優良勤続者（勤続五、一〇、一五年又は出勤日数一、六〇〇日、三、三〇〇日の者）を表彰し、三日ないし七日の休暇と本俸の一ないし三か月分に相当する表彰金を支給することは使用者が行ってこそ当然であり、使用者でない者が行うのは筋違いであろう。また、逆にXの社命により外国出張をした者に対しては、M会のバカンス表彰制度上の二〇万円の海外旅行券は支給しない定めになっており、ここではXとは独立したはずのM会がXと一身体同体の関係にあることを自ら示しているといえよう。

このように、実際の運営面でもM会はXの福利厚生生活動の中の相当程度の部分を担っており、XからM会に拠出した金銭は、XがM会に預託したものと同視することが相当で、Xが主張するようにXからM会に拠出した時点においてXの損金とすることが相当とは到底判断できない。俗な例えでいえば、右のポケットの現金を左のポケットに移したに過ぎないものであって、Xの管理不可能な圏外に出たわけではないといえる。従って、M会において期末に未だ支出されていない残余金のうち、Xの拠出部分に相当する額は、Xの損金の額と認めることはできない。さらに、M会での支出中Xの役員が受けた金銭等の額での拠出部分に相当する額はXが支給したものと認め、その支給が臨時的なものであるから、役員賞与と扱うことは相当である。本件のように、従業員団体を經由することで役員又は従業員が受ける経済的利益に対して源泉所得税の課税を免れようとする事例は意外に多いようである。⁽⁵⁾

二 プリントヘッドの期末棚卸資産の評価 判旨反対

(1) 棚卸資産の評価方法

法二九条では、棚卸資産の期末評価額は令二八条あるいは令二八条の二所定の評価方法の中から、法人が選定した評価方法による評価額とし、法人が選定した評価の方法により評価しなかった場合には、令三一条一項により最終仕入原価法により算定した金額とされている。

Xは総ての棚卸資産について、通期の総平均法を選定し届け出ている。

(2) 選定した棚卸資産の評価方法の変更手続

いったん選定した評価方法を変更する場合には、税務署長の承認を要し、そのためには承認を受けようとする事業年度開始の日の前日までに、変更しようとする棚卸資産の種類等、変更しようとする旨、変更しようとする理由等を記載した申請書を税務署長に提出しなければならない(令三〇①)。これは、棚卸資産の評価方法に継続性を保たせ決算期末に到つての利益操作を目的とする恣意的な評価方法の変更の防止を計っていると考えられる。

Xはこの評価方法の変更申請を行わず、しかも、全く恣意的な、かつ、独自の評価の方法、つまり、一六期では下期の六か月間の、一七期では期末直前二か月間の総製造費用を同期間の総製造数量で除した額を製造単価とする方法で期末棚卸額を算定した。

これは事業年度の開始の時に有していた棚卸資産の取得価額の総額と、その数量を単価の算定に全く関係させてない点を判決では「総平均法の基本的な原則に従っていないから、これをもって総平均法ということとは到底できない。」

と認定している。

(3) 法定評価方法の適用

Xの一七期の事業年度を通じた総平均法によれば、プリントヘッドの期末評価額は四、七三九万四七七〇円となる資料をXは有していた。このためYはこの資料に基づいて、Xの確定した決算における評価額との差額二、〇二二万一九二〇円を更正したものであるが、Xの前記期末直前二か月間による方法も総平均法として容認されるべきであると主張している。

さらには予備的に「仮りに原告の用いた方法が総平均法として認められない場合は、法定評価方法である最終仕入原価法により評価されなければならない。」と主張したのに対して、判決は「法は明文をもって、……選定した方法により評価しなかったときは、最終仕入原価法により評価することを定め(略)ており、この限度で期により評価方法が異なることを許容しているのであって、この法規の適用を排除すべきものではない。」と述べている。

法二九条は表面的には、確かに判決のように読めるといえるが、果してそのように積極的に解することが相当かどうか甚だ疑問である。

(4) 申告納税制度と届出

昭和二五年に始まった申告納税制度は法人が自主的に適正な所得を算出し、これに基づいて申告を行うことが期待されている。この意味で棚卸資産の評価方法は税法で定めている八種類の方法のうち法人が選定した方法によって棚卸額が計算されることになる。法人がその方法を選定し届け出ない場合には法定評価方法である最終仕入原価法によって計算を行うことされている。Xが選定した評価方法は総平均法であったから、評価方法について変更の届出を行

い、税務署長の承認を受けない限り、Xは総平均法によって棚卸資産の評価を行うことが相当であり、Xから自己が選定している方法以外の法定評価方法によるべきことを主張することは、申告納税制度の根幹を揺るがす主張であり、適正申告を行うことの信義則に反するものといえよう。

そこで、Yは自ら承認を与えた評価方法である総平均法によるべきことをXに求めたのが本件処分であって、しかも、処分の基となった資料はXが通期の総平均法によって計算し、保有していたものであって、この点においてYの処分は何ら不都合なところはないと考える。そうであれば、判決のように殊更「最終仕入原価法による評価額は、総平均法による評価額よりもXが採った方法による評価額の方に近いものと解される。」と付言し、通期の総平均法による評価額の資料がありながら、これを採らずXのした評価額を最終仕入原価法による評価額と擬制する必要はなかったといえよう。

(5) 昭和四〇年法人税法全文改正前の規定

昭和四〇年全文改正前の法人税法（以下「旧法」という。）九条の七（棚卸資産の評価）の規定を受けた同法施行規則二〇条の三（棚卸資産が届け出た方法によつていない場合の特例）では、「……その届け出た方法により棚卸資産の評価をすることが困難なときは、……税務署長は、……更正又は決定をなす場合においては、……最終仕入原価法により算出した取得価額による原価法により当該棚卸資産の評価をなすことができる。」と規定しており、更正等に際して通常は法人が選定している評価方法によって評価を行い、最終仕入原価法の適用は例外的な場合に限られることが明定されていた。

昭和四〇年法人税法全文改正は「法人税制の体系の整備、表現の平明化及び個別規定の簡素合理化を目的として行

われ、基本的な方針としては、従来の法人税法を因襲する建前で行われているため、全文改正により実質的な法人税制が基礎から変ってきたようなことはない。」と改正の趣旨が明らかにされている(傍点は筆者)。⁶⁾

しかも、旧法当時でも法人が選定した評価方法に従っていないからといって、直ちに最終仕入原価法の適用を行うのではなく、調査においても「在庫商品の評価を売価還元法による旨届け出る以上は、現実が存在が確認された調査日現在のたな卸額を基準にして売価還元法によって取得価額を算出すべきであり、……」と創立以来全く棚卸を行つたことがない法人の場合においても原価率を用いて、いわゆる逆算法により調査対象事業年度の棚卸評価額の算定をすることが相当とする判例があるほど、法人の選定した評価の方法は厳格に適用することが求められており、法的な裏付があつても容易には法定評価方法の適用は行われなかつた。⁷⁾

この点本件判決は法文の解釈において文字を余りに忠実に追ひ、旧法の規定、旧法からの伝統的な考え方及び法改正の経過等を一切考慮しなかつたものといえる。判決で「そのように解釈すべき理由もない。」としている点は少なくとも旧法の規定を知っていたならば、そのように明解には断言できなかつたものと思われる。

(6) 判決容認の場合の影響

①本件は、Xがプリントヘッドの他の一九種類の製品については通期による総平均法を適用しながら、プリントヘッドのみ一七期には、期末直前の二か月間を棚卸評価の計算対象としたものであり、しかも、Xはプリントヘッドについて通期の総平均法によつた評価額の資料を有していたことから、Xは全体として総平均法を採つていたといえる。従つて、プリントヘッドの評価については計算方法及び計算期間の採り方を明らかに誤つていたといふべきであらう。

更正処分を行う場合において適正な評価額がXの有する資料から得られるなら、Yはその資料に基づいて処理すべ

きことは当然といえよう。Xが何故プリントヘッドのみ、このような評価方法を採ったのかXの主張をみると期末近くにおいて生産性が良くなり、結果として製造原価が安くなったという点であろう。つまり、これにより、期末棚卸資産の評価額が低くなり、その結果売上利益を縮減できた。一七期の申告額の対前期比は一四八%と急増している点から、最も初歩的な利益調整の方法である棚卸資産の評価額を操作したものであり、その対象がプリントヘッドであったと推測される。このことは、プリントヘッドの評価方法が一五期では通期で、一六期は下期の六か月で、一七期では期末直前二か月をもって評価するという全く便宜の方法を用い、評価方法に継続性がないことから窺われる。

(なお、一般に生産性は一五期、一六期、一七期と順次向上していると考えられるがこの点については、両者とも触れていない。しかし、Xの採った方法は、生産性が前期より次第に悪化している場合に行うであろう計算となっているといえる。) Xは税務署長に評価方法の変更承認を受けていなかったために、評価方法を代えずに、代えたと同様の効果を挙げるための理由づけを行ったのがXの主張だと考えられる。判決はXの副次的な主張を受入れたといえよう。

②判決のとおり、単に選定した評価方法に従っていないかというだけで直ちに法定評価方法の適用があるとすれば、本件の場合において最終仕入原価法は、低価法を選定していない法人には実質的に低価法を選定したのと極めて近い結果をもたらし、かつ、選定した評価方法以外の第二の原価法を法人税法の上で簡単に認める結果となるが、これは将しく法の予定しない解釈といえよう。

このため、判決に従えば評価の継続性を重視する公正妥当な会計処理はXの恣意によって容易に否定され、かつ、法的手続を経ずして恣意的経理を法が容認する結果となる。判決は法文の表面的な解釈にとらわれ、恣意的経理を許す結果の重大性を全く考慮しなかったといえよう。

③法基通五―二―八では、原価の率が売価の一〇〇%を超える場合の売価還元法の適用について、評価額の算定法を定めている。この場合の期末棚卸資産の評価額は、一〇〇%を超える原価率を適用して算定することとしている。そこで、判決のとおり、最終仕入原価法の適用が簡単に認められるならば、前記通達の示す方法に従って期末棚卸資産の評価額を売価を超える額とする法人は先ず皆無となり、その限りにおいて選定した評価方法及び前記通達は適正申告という点で意味のないものとなるといえよう。

(7) 法定評価方法の適用

法人が選定した評価方法に従っていなかったために法定評価方法である最終仕入原価法を適用し、期末棚卸資産の評価を行う場合を想定すると、調査対象法人における原材料の仕入状況、商品管理状況等は推計課税を行うほどではないが、多種類の商品等があり、一の商品等でも期中の仕入数量等は不明であり、しかも、選定した評価方法が「その都度後入先出法」や「移動平均法」等であったような場合では、更正処分等を行う場合に法人が選定した評価方法に従って評価額を確定するためには、それだけでも相当な調査日数を要する状況にあるような場合に限り改善の策として、最終仕入原価法によって、一挙に評価額を確定することを法が保証したものと考える。この意味で本件は最終仕入原価法を適用すべき場合には当たらないと考えざるを得ない。現在の法人も将しくこのような場合を想定したものであり、判決のように安易に適用する事までを想定したものではないと考える。

(8) 現在までの執行状況

昭和四〇年以来本件に至るまで自己が選定した評価方法以外の方法を適用すべきであると争った判例及び審果事例はないようである。現在全国の法人数は一六六万余社（昭和四〇年でも七一万社弱）でこのうち赤字法人が現在約五

五%を占めているとはいへ、⁽⁸⁾全国では年間数万社について実地調査が行われており、昭和四〇年以來の累計では延べ数十万社について調査が行われ、棚卸洩れと指摘を受ける件数も少なくないものと思われる。このような数の中で評価方法に関する争いが生じていないのは、法人が選定した評価方法に従った調査による非違額を当然として受入れている結果と考えられ、そのような処分を不当とする本件訴訟は極めて特異な事件であるといえる。

三 従業員の香港旅行費用の一部負担 判旨反対

(1) 一部負担金の性格

① 雇傭関係に基づいて従業員に対して給付した金銭又は経済的利益は、法人の所得金額の計算上は損金の額に算入される。一方、給付を受けた従業員には所得税法上で、「金銭以外の物又はその他経済的利益」に当り使用者から支給されたものは、収入すべき金額に含まれるとされており(所法三六条一項)、課税対象となる雇傭者の給与等については源泉徴収義務が課せられている(所法一八三条)。

② 給与等とされる経済的利益を概観すると、有価証券の給付、商品(製品)等の支給、住彼の無償貸与、低利融資のほか、用役の提供も含まれている(所得税基本通達「以下「所基通」という。」三六一三六一五〇)。雇傭関係に基づいて使用者から給付される現金は勿論である。

③ 所基通三六一三〇(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の費用)では、「使用者が役員又は使用人のレクリエーション(以下「レク」という。)のために社会通念上一般的に行われていると認められる会食、旅行、演芸会、運動会等の行事の費用を負担することにより、これらの行事に参加した役員及び使用人が受け

る経済的利益については、使用者が当該旅行に参加しなかった使用人（使用者の業務の必要に基づき参加できなかった者を除く。）に対し、その参加に代えて金銭を支給する場合又は役員だけを対象として当該行事の費用を負担する場合を除き、課税しなくて差支えない。」としている。その取扱についての逐条解説では、「役員又は従業員のレクのために社会通念上一般的に行われていると認められる行事は、簡易なものが多く、参加者全員の希望を十分に満たすものばかりとはいえない」点を考慮し課税しないこととしたものであるといっている。⁽⁹⁾

この解説にもあるように、福利厚生事業は原則として全員参加であることが根底にあると考えられる。この点社員四五〇名中「一七一名が参加（参加率三八％）した本件旅行を判決では「自己負担もあるのに従業員の約四割もが参加した」として、「慰安の効果も大きく、勤労意欲を高めるのに有効であった」と、その根拠も示さずに極めて情緒的に認定しているが、逆に「原則として全員参加すべきところ、僅かに三八％の者しか参加しなかった。」ということもできる。その意味で、本件旅行は「参加希望者を募ったところ一七一名の有志が集まった。」というのが正しい表現のように思われる。

従って、本件程度の参加率で自己負担が七割もあるような旅行を、Xの業務の範囲である慰安旅行の範囲に入れるのは極めて疑問である。また、Xの負担した二万円は、その実質は儀礼的な餞別金としての支出があったと考える方が、旅行費用を負担したと考えるよりも自然であり、それは一部の者に対する臨時的な給与に当たるものである。

(2) 慰安旅行としての海外渡航の通常性

現在、確かに海外渡航をする者は多くなっているが、それは全くの業務活動としての渡航や個人が仕事から離れて海外見物旅行が大部分であり、従業員の慰安旅行としての海外渡航はまだ一般的に行われていると認められる程度

には至っていないと考えられる。

判決では、Xの主張する二万円の金額に引きずられ、慰安旅行としての海外渡航が一般化しているかどうかの判断を示さず、慰安旅行の費用としての二万円程度を負担することは通常であるとしているが、筋違いの論といえると思われる。

(3) 慰安旅行の実施

本件判決の中では必ずしも明らかでないが、簡易な日帰りの旅行は一六期及び一七期とも各営業所等の単位ごとに全員参加の形で行われ、その費用はM会の会計の中で処理されていたようである。また、全員参加に近い一泊旅行は本件旅行以外に既に実施されていたようである。してみると本件旅行は、多額の自己負担を前提にして海外旅行を希望する特定の従業員のために企画されたものであり、いわゆる業務の一環としての慰安旅行とはいえないものと考えられる。

そのため、本件旅行以外の福利厚生費用については税務調査においても損金の額と容認しているのであって、決して、新聞紙上で採り挙げているような偏狭な処理を行った訳ではないように思われる。

V おわりに

本件判決を契機として、所基通36—30の運用通達直法六一三が昭和六一年一月二四日付けで発遣された。それによれば、次のすべての要件を満たしている限り、それについて受けた経済的利益は課税されないことになった。

(一) 当該旅行に要する期間が二泊三日（目的地が海外の場合には、目的地における滞在日数による。）以内のもの

であること

(一) 当該旅行に要する期費用の五〇%以上を使用者が負担していること

(二) 当該旅行に参加している従業員等の数は全従業員等（工場、支店等で行う場合には、当該工場、支店等の従業員等）の五〇%以上であること

上記の通達でも明らかのように、一つの行事が法人の行事といふ得るためには、大部分の者が参加することが必要で、少なくとも半分以上の者が参加したうえで、その費用の大部分を少なくとも五〇%以上を使用者が負担していることと、目的地における滞在日数を二泊三日とする基準を明らかにすることで、徒に長期にわたる旅行までを福利厚生費に取り込むことを含むものではないことを明らかにした。通達の基準は妥当なものと理解できる。本件は従来あまり明確でなかったこの種の基準を明らかにしたという点では、一つのエポックを画したものと評価されよう。

また、本件訴訟を通じて調査全体を窺うと判決の結果はともかく、調査は的確に行われていたように感じられた。ただ一つプリントヘッドの評価において一六期には下期の六か月をもって期末棚卸額を算定していることを知りながら、それについて更正処理を行っていない。このため、同時処理でありながら一七期の処分と首尾が一貫していない結果となっている。

察するところ、一六期と一七期とを同時に処理すれば、一六期の棚卸資産の否認額は一七期においてはゞ同額を認容することになるので、一六期の処分を見合わせたものであろう。しかし、これは例え前期で否認した額を翌期で認容するものであっても、正しい期間損益を算出するためには処分の省略は許されないものと考ええる。これまでの判例評釈上でこの便宜的な処理を取り立てて非難したものはなかったが、敢えて反省事項として指摘しておきたい。

〔参考資料〕

法人税

単位・円

区分	一六期 (五四・四〇五五・三)		一七期 (五五・四〇五六・三)	
	金額	差額	金額	差額
申告	三〇九、五九四、七六六	……………	四五九、九一九、六六八	……………
更正	三三〇、四五七、二二八	二〇、八六一、四六二	五一五、八一九、六八九	五五、九〇〇、〇二一
裁決	三二七、〇七一、三三四	△三、三八五、八九四	五一五、八一九、六八九	〇
再更正	……………	……………	五一五、七六三、四三九	△五六、二五〇
判決	三二七、〇七一、三三四	〇	四九五、五五一、五一九	△二〇、二二一、九二〇

〔参考文献〕

(一) 本件に係る判例評釈は次の方々が行っておられる。ただし、M会関係及び棚卸資産関係にまで触れておられるのは◎を附した方々である。

	評釈者	職業	掲載紙	巻号
一	石岡富七	税理士	税理	二九卷一五号
二	老叻貞雄	法務省	税と計営	九二四号
三	◎堺沢良	税理士	税研時報	二卷一号
四	◎佐山雅彦	検事	税務弘報	三五卷二号

五	武田昌輔	大学教授	税務弘報	三四卷一三号
六	横山茂晴	弁護士	税務事例	一八卷一一号
七	◎大淵博義	国税庁審理室	税経通信	四二卷九号

(2) 月刊 税理 三〇卷七号

(3) 昭和三十九年一〇月一五日 最判民集一八卷一五号一六七一頁

同様の趣旨のものは、新訂民法総則(民法講義1)我妻栄著 一三三頁

同旨判例として、昭和五四年七月一八日行集三〇卷七号一三二五頁

(4) 昭和二十七年九月八日 下裁民集三卷九号二〇一頁

(5) 昭和二十七年二月二七日 静岡地裁 税資一六号四頁

給与の一律値上げの組合要求に対して、「会社の厚生団体である交友会を利用し、同会より会員に対する助成金として支給すれば、給与所得税の徴収は免れ得る……と、表向きの給与以外に交友会助成金名義の下に別途給与を支給……給与所得税の源泉徴収をしない旨を徴収担当者に指令せしめ……よって、……源泉所得税の徴収をしないこととした。」

(6) 大蔵省編 昭和四〇年 「改正税法のすべて」 九二頁

(7) 昭和三十六年二月一八日 函館地裁 税資三二号八頁

(8) 国税庁企画課編 「法人企業の実態」四〇、六〇年分より

年分	法人数	欠損法人数	欠損割合
四〇	七〇八、八〇四	二五四、六〇二	三五・九
六〇	一、六六〇、〇一〇	九二〇、二六五	五五・四

(9) 国税庁直税部長編 昭和六〇年版「所得税基本通達逐条解説」二二六頁 (財)大蔵財務協会

補 足

本件の控訴審（昭和六一年（行ヨ）三二号、三三号）判決が、昭和六三年三月三十一日に言渡された。そこで、前述の評釈に係る判決結果について簡単に補足を行うこととする（双方控訴事案につき、この補足においても一審の原告及び被告をそれぞれX及びYと称することとする）。

I 判 決

一 M会関係支出について——一審判決どおり（X敗訴）

理由（一審判決理由の訂正又は追加。以下同じ。）

① Xには、社員の福利厚生を総合的に検討する機関として厚生委員会が設けられ、各事業所にあるM会で選出された者は自動的に厚生委員会の委員となる。同委員会の会議ではM会に関する事項も一緒に討議され、決定が行われていた。

② M会の資金は使用人等が拠出する会費の三倍をXが負担している。

③ M会の代表の方法、運営等も確定しておらず、独立した団体と認めるに足りるだけの組織的実体を有していたとは到底いえない。

④ M会に関する事項も、Xの役員出席のもとに全社の厚生委員会で検討、決定されていたもので、M会はX厚生委員会に従属するものといえる。

⑤ M会の運営に当たっては、中心的事業であるバカンス制度についてXが最終的に決定しているのをはじめ、その主要な事業の検討、決定、遂についてXが参画している。

以上により、M会がから独立している団体とはいえない。

二 プリントヘッドの期末棚卸資産の評価——法人の選定した総平均法で評価すべきで、法定評価方法を適用すべき場合には該当しない（Yの一審敗訴部分を取り消す）。

理由

① 期末直前二か月間に取得したものを以外評価の対象としていないの行った棚卸資産の評価の方法は総平均法とはいえない。

② 棚卸資産の評価の方法の変更には事前に申請を行う等極めて慎重な態度をとって、経理処理の継続性を図り、できる限り毎期の評価を同一にして利益計算の一貫性を確保しようとするものであるから、法二九条一項にいう「選定した評価の方法により評価しなかった場合」に当たるとして、法定評価方法である最終仕人原価法による評価を行うのは、他に評価する方法がないため、例外的に法の重視する継続性を犠牲にすることを余儀なくされることにほかならない。

③ 「選定した評価の方法により評価しなかった場合」とは、法人が採った現実の評価方法とその法人が選定した評価方法を対比し、その相違の程度、内容からみて法人の採った現実の評価方法が、選定した評価方法とその基本的考え方を異にし、両者が同一性を有しないと認められる場合を意味するものと解釈すべきであり、法人が採った現実の評価方法とその法人が選定した評価方法に形式的に異なる部分があっても、両者が同一性を有すると認めら

れる場合には、法が重視する継続性の原則を犠牲にする必要はなく、それは「選定した評価の方法により評価しなかった場合」とは認められないと解するのが相当である。

④ 旧法の施行規則二〇条の三と現行の令三一条とは規定の仕方に差があるが、法定評価方法に関する法の定めが実態的に改正されたといえるかどうかは明らかでないので、法二九条の合理的解釈によるべきである。法改正の沿革は、この解釈の決め手となるものではない。

⑤ Xの採った評価方法も期末二か月間に限定しているとはいえ、総製造費用を総数量で除して得た製造原価の平均値を基準として評価するものであるから、その考え方は総平均法と基本的な考え方を同じくし、両者は同一性を有するというべきである。ただ、計算の基礎とした対象期間を誤ったというべきであるので、法二九条一項にいう「選定した評価の方法により評価しなかった場合」には、当たらないとすることはできない。

そうすると、一七期末の棚卸資産を選定した評価方法である総平均法の正しい適用をしたYの法人税の更正処分には違法はない。

三 従業員の香港旅行——旅行費用負担額は、所得税法上課税対象となるものではない。一審判決どおり（Y敗訴）。

理由

① 香港旅行は、社内の親睦を図り、従業員の勤労意欲を高めることを目的として行われたものであり、Xが企画立案して主催し、全従業員を対象に参加者を募集したうえで実施された。

② 本来レク行事に参加した従業員にとっては、経済的利益を受けることになるのであるが、通達に「使用者が役

員又は使用人のレクのために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を負担することにより、その行事に参加した使用人らが受ける経済的利益については課税しなくて差支えない。」旨を規定し、非課税とする取扱いをしている。

③ この通達は、レク行事が社会通念上一般的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、合理性を有するといえる。

④ 本件旅行が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レク行事に当たるか否かの判断に当たっては、本件旅行の企画立案、主催者、旅行の目的、規模、行程、従業員の参加割合、X及び参加従業員の負担額、両者の負担割合と総合的に考慮すべきであるが、Yが重視すべきであるとする従業員の参加割合、参加従業員の費用負担額ないしXと参加従業員の負担割合よりも、参加従業員が受ける経済的利益すなわち、Xの負担額を重視すべきである。

⑤ 旅行は、Xが企画立案、主催したもので、全従業員を対象にして参加者を募集したうえ、X社内の親睦と従業員の勤労意欲向上を目的としたレク行事である。本件旅行は二泊三日であり、行先も比較的近距离の香港であるが海外旅行であることからレク行事としての目的に一層叶う面がある。旅行には四五〇名中一七一名（参加割合三八%）の参加があり、レク行事という目的を達成するのに支障のない程度の参加者数である。

⑥ Xの費用負担は一人当たり二万九五七八円（参加者の自己負担額五万三一九三円）で、この額自体レク行事として不相当な程に多額であるとはいえない。またXの費用負担の割合は三五%となるが、これをもって低率に過ぎるともいえない。

以上総合すると、海外旅行であるからといって特別視する必要はなく、本件旅行はレク行事と認定するのが相当であり、Xの負担額は非課税となるべきものである。

II 評 釈

一 M会関係の支出

M会については、Yの主張どおりM会が資金的にも、実態的にもXから独立した団体とは認められず、従って、M会からXの役員及び従業員に支給された金員のうちその四分の三はXからXの役員及び従業員に支給されたものと認定し、役員賞与及び従業員給与としての源泉徴収洩れ及び役員賞与の損金不算入としたYの処分が一審判決に続いて上告審でも維持されたものである。この点判決は当然と考える。

二 プリントヘッドの期末棚卸資産の評価

① Xは自己の選定した評価方法によるとプリントヘッドの期末棚卸資産の評価額が販売価額を上回るため、税務署長の承認を受けないまま期末直前の二か月間の総製造費用をその期間の総製造数量で除した価額を基準として、期末棚卸資産を評価した。これにつき、Xは「選定した評価の方法により評価しなかった場合」に当たるから、法定評価方法により評価すべきであると主張していた。一審判決では、Xは意識してそのような方法を採用したものであり計算の対象期間を誤ったというものではないとして、Yの行った処分を違法とした。

② 一審判決では令三一条をストレートに解し、期間利益の算定に最も重視されるべき評価の継続性を等閑視し、法は何等の手続なしに選定した評価方法以外の方法を採用することにより、法定評価方法である最終仕入原価法による

ことを許容していると極めて狭く解していたが、控訴審では全く逆に法定評価方法である最終仕入原価法によることは、他に評価する方法がないため、例外的に法の重視する継続性を犠牲にすることを余儀なくされるときに限られるとし、「選定した評価の方法により評価しなかった場合」の中に、法人の現実に採った評価方法とその法人が選定した評価方法とが異なるすべての場合が含まれると解するのは、継続性の原則を無視するものであって、法人の利益操作を許すことになりかねないから採用できないと判示している。

③ Xの採った評価の方法も、期末二か月間に限定しているとはいえず、その考え方は総平均法と基本的な考え方は同一性を有するものと認定している。従って、Xの採用した評価方法は、総平均法のうちで、計算の基礎とした対象期間を誤ったものであるから、いまだ「選定した評価の方法により評価しなかった場合」には当たらないものであるとの判断を示している。

従って、予めXが有していた通期の総平均法により計算した資料に基づいてYが行った期末の棚卸資産の過小評価額に係る更正処分に違法はないと判示した。

この判断に対しては全面的に賛成を表明したい。事実、Xの採ったような正当な手続無しに恣意的に評価方法を選定しうるのであれば、決算操作は思うままであり、株主をはじめ利害関係者は企業の公表する財務諸表に信頼を措くことはできないことにならう。

このことは、税務当局においても全く同様である。課税の公平が納税者の恣意により左右される事態は是非とも避けなければならないと考える。

この判決により、税務の執行上の従来の処理が是認されたわけであり、税法の尊厳も維持されることになったと

いえる。

それにしても、旧法施行規則の条文を改正する必然性は何であったのであろうか、その経緯を知りたいと思う。また、何人にも理解が容易な条文であることが望ましいことは勿論であり、この点について、現行法の規定はXの主張するような解釈を許す透き間があるといえよう。

三 香港旅行費用の一部負担について

① 判決は一審と同様に非課税が相当とし、Yが給与とした処分を違法と断定した。

その理由とするところは、レク行事としての旅行においては、「本件旅行の企画立案・主催者、旅行の目的・規模・行程・従業員の参加割合、X及び従業員の負担額、両者の負担割合等を総合的に考慮すべきであるが、参加従業員が受ける経済的利益、すなわち本件旅行におけるXの負担額が重視されるべきである」と断じている。

② さらに、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レク行事に当たるか否かについて、旅行はXが企画立案・主催したもので、全社員を対象として参加者を募集したことをもってレク行事とみている。そして、旅行には約四五〇名のうち一七一名（三八％）が参加しており行事の目的達成に支障のない程度の参加者数であると判示している。

③ Xのこの旅行のための費用負担額、つまり参加従業員が受ける経済的利益は二万九五七八円であり、少額といつて差支えなく、このことは通達適用上の判断に当たって重視されるべきであるとし、Xの費用負担割合が三五％となるが、低率に過ぎることはないとい判示している。

これら総合して、海外旅行であるからといって特別視する必要はなく、これはレク行事として社会通念上一般的

に行われていると認められている行事と認定し、非課税扱いとすべきであると判断を下している。

これについては、一、二審とも同じように「社会通念上一般的に行われていると認められている」旅行と見ており、国内旅行と区別することは考えていないようである。二審で新たに判示された点は、この旅行は「Xが企画立案・主催したもので、全従業員を対象にして参加者を募集した」とし、このことは社のレク行事としての目的に叶うものであるとしている。

参加従業員が受ける経済的利益の二万九五七八円が少額か否かは判断が分かれるところであらうが、Xが企画立案・主催したレク行事であれば参加割合が過半数でなく、費用負担が五〇%を超えていなくとも社の行事としては充分であるとの裁判所の判断であれば、それも一の見識であり、その判断を覆すのは容易ではない。

そこで、判決が確定したことを機に、従前に発遣した通達（直法六の一三）の一部を修正したところ等新通達を発遣し直した（昭和六三年五月二五日付、直法六一九）。その主要な点は、「旅行の企画立案、主催者、旅行の目的・規模・行程・従業員等の参加割合・使用者及び参加従業員等の負担額及び負担割合などを総合的に勘案して実態に即した処理を行う」こととし、この判決に沿った改正を行った。しかし、前記通達の(1)から(3)までの要件は従来どおりとし、改正は行われなかった。

業務上の海外旅行のみが基本通達で定められており、その他の場合には何等の取扱いが明らかにされていない中で急速に円高が進み、容易に海外旅行が可能となった今日では、結論はともかく、何れ通らなければならなかった問題が本件旅行であったといえよう。

〔追記〕

本件評釈で力点をおいた棚卸資産の評価方法に關する「税理」に掲載された拙文がYの控訴審の準備書面において数か所引用された結果控訴審判決文の中にも引用されており、幸に主張どおりとなったことは評釈者としては無上の喜びである。