

交際費課税制度の研究

—福利厚生費の論点を中心として—

武藤 裕之

論文要旨

交際費課税制度の研究 ―福利厚生費の論点を中心として―

武藤 裕之

現在、わが国が抱えている大きな課題に、少子高齢化問題がある。出生数の減少は、生産年齢人口に影響を及ぼし、高齢化が進むことで介護問題が生ずることとなる。

現在介護のために離職せざるを得ない介護離職者数は増加傾向にあり、介護離職に伴う経済全体の付加価値損失は約 6,500 億円と見込まれている。

今後、少子高齢化・労働力不足を理由として、社会全体がテレワークなど従来のオフィスでの勤務の形にとらわれない働き方を推進していくと考えられるが、このような環境では、従来のように一堂に会して直接対面の形を取るのは困難である。その解決策の一つとして、メタバースなど仮想空間を用いて福利厚生事業を行うことが想定される。

その際、福利厚生事業では非日常性の演出が求められることを勘案すると、行事の満足度を大きく向上させるために、特産品や高級品を企業から支給するといった現実空間での行為が混在する可能性が高くなる。

現在の交際費課税制度は、全て現実空間上で完結することを前提としているが、今後、現実空間と仮想空間にわたる行事が生じた場合、これを一連の行事として捉えられるか、その解釈において課税庁と納税者との間に見解の相違が生ずる可能性がある。

これは Web3.0 の普及に伴って生ずる税制に係る懸案事項の一つであり、納税者である企業にとって身近な問題であると考えられることから研究対象とした。

そして、仮想空間での行為と現実空間での行為の混在といった、従来想定していない状況が生じた場合であっても、コミュニケーションを円滑にし、組織を活性化させるための費用が社会通念上適切な金額である場合は、交際費等ではなく福利厚生費であるということを明確にすることを本研究の目的とした。

なお、本研究にあたり吉牟田勲教授の「交際費課税」、大淵博義教授の「交際費課税を巡る諸問題の論理的考察」、山本守之教授の「交際費の理論と実務」を主な先行研究として参考にしたが、本研究が対象としている仮想空間の出現など新たな経済事象については考慮されておらず、今後の多様化する働き方における福利厚生事業についても想定されていない。よって、本研究の対象とする新たな経済事象についての先行研究は存在しないことから研究の意義があるといえる。

本研究は、4 章立てとし、第 1 章から第 3 章では、現行の交際費課税制度における福利厚生事業(除外規定)について考察し、第 4 章で、今後のインターネット技術の進展(Web3.0)により社会構造や生活様式が大きく変化したときに、現行制度で起こりうる問題と法解釈で対応できるのかを考察した。

第 1 章では、交際費等の意義、交際費等の現状、交際費等における問題点、ならびに交際費課税制度が創設から現在に至るまでどのような変遷を経てきたのかを考察した。

第 2 章では、交際費等と福利厚生費・給与の区分について考察した。

第 3 章では、交際費等の除外規定の「通常要する費用」について、裁判所がどのように

判断をしたのかを考察した。

第4章では、今後のインターネット技術の進展（Web3.0）により起こりうる問題を考察した。

主に第4章では、第1節で、次世代インターネット社会である Web3.0 とその根底技術であるブロックチェーンを確認した。次に第2節で現在わが国の抱えている少子高齢化問題とそれに対応する働き方の変化について考察をした。そして、租税における Web3.0 技術の進展と少子高齢化がもたらす影響について、第3節で税務行政面から考察し、第4節で本研究の対象である交際費課税制度に及ぼす影響について福利厚生費の論点を中心として考察した。

その結果、本研究では、租税特別措置法第61条の4の規定を解釈し適用すると両空間における行事であっても、それぞれの内容に関連性と一連性があれば、一連の行事として考え、仮想空間で行うがゆえに例示事項に適合しないとしても、福利厚生事業としての本質を有し、社会通念の範囲内であれば、福利厚生費として認められると結論づけた。

以上

目次

目次	1
はじめに	4
第1章 交際費等と交際費課税制度	10
第1節 交際費等	10
1. 租税特別措置法第61条の4における交際費等の定義	10
2. 交際費等の現状の分析	13
3. 交際費等における問題点	17
第2節 交際費課税制度	22
1. 交際費課税制度の概要	22
2. 交際費課税制度の変遷	24
第3節 小括	38
第2章 交際費等と福利厚生費・給与	40
第1節 福利厚生費・給与の概要	40
1. 交際費等の隣接費用としての福利厚生費と給与	40
2. 福利厚生費の必要性	41
第2節 福利厚生費の取扱い	42
1. 企業会計における福利厚生費の取扱い	42
2. 法人税法における福利厚生費の取扱い	42
第3節 交際費等と福利厚生費の区分	43
1. 除外規定の趣旨	43
2. 創設規定と確認規定	43
3. 通常要する費用	44
4. 租税特別措置法第61条の4第6項第1号の解釈	45
第4節 交際費等と給与（フリンジ・ベネフィット）の区分	47
第5節 交際費等と福利厚生費・給与の判別	47
1. 判別基準の検討	47
2. 課税庁の解釈基準	50
第6節 小括	51
第3章 裁判例の研究	53
第1節 会社が福利厚生費として支出した忘年会・飲食代金等が 交際費等とされた事例	53
1. 事件の概要	53
2. 当事者の主張	54
3. 判決要旨	55

4. 結論	57
5. 本事例の検討	57
第2節 創業記念パーティに係る費用が「通常要する費用」と 認められなかった事例	58
1. 事件の概要	58
2. 当事者の主張	60
3. 判決要旨	60
4. 結論	61
5. 本事例の検討	61
第3節 リゾートホテルでの慰安行事に係る費用が「通常要する費用」と 認められた事例	63
1. 事件の概要	63
2. 当事者の主張	64
3. 判決要旨	66
4. 結論	72
5. 本事例の検討	72
第4節 小括	73
第4章 Web3.0 時代における交際費等と福利厚生費・給与	76
第1節 Web3.0 時代とわが国が抱える諸問題	77
1. Web3.0 時代の到来 (Web3.0 とブロックチェーン)	77
2. わが国が抱える少子高齢化問題と働き方の変化	81
3. 今後変わりゆく税務行政と税務調査のかたち	84
第2節 Web3.0 時代における交際費課税制度の考察	90
1. テレワークと仮想空間	90
2. 仮想空間と現実空間において行われる福利厚生事業	91
第3節 小括	96
おわりに	98
参考文献等一覧	101

凡例

1. 本論文は令和 5（2023）年 1 月 1 日現在の法令による。
2. 本論文における下線、傍点は、特段の記載があるものを除き、全て筆者によるものである。
3. 本論文において引用した法令・通達等の略語は下記の通りである。
なお、本論文の中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文括弧内および脚注において使用している。

【法令】

所法	所得税法	法法	法人税法
措法	租税特別措置法	措令	租税特別措置法施行令
通則法	国税通則法		

【通達】

所基通	所得税基本通達	法基通	法人税基本通達
措通	租税特別措置法関係通達		

【判例】

最高裁	最高裁判所	高裁	高等裁判所
地裁	地方裁判所		

【判例集】

民集	最高裁判所民事判例集	行集	行政事件裁判例集
税資	税務訴訟資料	訴月	訴訟月報
判時	判例時報	判タ	判例タイムズ

4. 参考および引用した文献・論文等の著者・編者・書名・出版社・刊行年等は参考文献等一覧を参照のこと。

はじめに

問題の所在

現在、わが国が抱えている大きな課題に、少子高齢化問題がある。令和 5（2023）年 1 月 1 日現在の日本人の人口は約 1 億 2,242 万人であり、去年より約 80 万人減り、14 年連続で人口減少した。出生数の減少は、生産年齢人口に影響を及ぼし、約 50 年後には生産年齢人口が現在の約 6 割（4,535 万人）まで減少すると推計される¹。そして、高齢化が進むことで介護問題が生ずることとなるが、現在介護のために離職せざるを得ない介護離職者数は、年間 10 万人程度で推移しており増加傾向にある。介護離職に伴う経済全体の付加価値損失は約 6,500 億円と見込まれている²。

このような状況に対し、政府は「経済財政運営と改革の基本方針 2023」、いわゆる「骨太の方針」において「人手不足への対応も視野に入れ、多様な人材がその能力を最大限いかして働くことができるよう、多様な働き方を効果的に支える雇用のセーフティネットを構築するとともに、個々のニーズ等に基づいて多様な働き方を選択でき、活躍できる環境を整備する。」と示した³。

更に、令和 5 年 6 月に政府税制調査会は、「わが国税制の現状と課題」と題した答申を公表し「Web3.0 等の技術による環境の変化」として、「近年、Web3.0 関連のスタートアップが登場し、地理的制約や資源制約に縛られないサイバー空間における経済活動が活発化してきている。Web3.0 に関連する近時の技術動向として、メタバースと言われるインターネット上の仮想の三次元空間も注目されており、メタバース上で様々な領域のサービスやコンテンツが生産者から消費者へ提供される際に、Web3.0 関連技術である NFT やブロックチェーンを用いる場合も想定される。…状況変化のスピードも意識しながら取引環境の整備を行っていくことが課題となっている」と示した⁴。

これらのことから、今後、少子高齢化・労働力不足を理由として、社会全体がテレワークなど従来のオフィスでの勤務の形にとらわれない働き方を推進していくと考えられ、このような環境では、従業員間のコミュニケーションを円滑にし、組織を活性化するにあたり、従来のように一堂に会して直接対面の形を取るのは困難であることから、メタバースなど仮想空間を用いて福利厚生事業を行うことが想定される。その際、福利厚生事業は非日常性の演出が求められることを勘案すると、行事の満足度を大きく向上させるために特産品や高級品を企業から支給するといった現実空間での行為が混在する可能性が高くなる。

¹ 総務省自治行政局住民制度課「住民基本台帳に基づく人口、人口動態及び世帯数のポイント（令和 5 年 1 月 1 日現在）」（2023）、及び内閣府『令和 5 年版高齢社会白書』（2023）3 頁より引用。

² 経済産業省「2050 年までの経済社会の構造変化と政策課題について」（2018）、34 頁。

³ 内閣府「経済財政運営と改革の基本方針 2023」（2023）、6 頁。

⁴ 税制調査会「令和 5 年 6 月 わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」（2023）、53-54 頁。

現在、租税特別措置法第 61 条の 4 第 6 項第 1 号は、「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」に該当する福利厚生費については交際費等から除外すると定めている。これらは、全て現実空間上で当該行事が完結することを前提としているが、今後、現実空間と仮想空間にわたる行事が生じた場合に、果たして一連の行事として捉えられるかなど、その解釈において課税庁と納税者との間に見解の相違が生ずる可能性がある。

これは Web3.0 の普及に伴って生ずる税制に係る懸案事項の一つであり、納税者である企業にとって身近な問題であると考えられることから、研究対象とすることとした。

本研究の目的

本研究の目的は、現行の交際費課税制度の性質・問題点、福利厚生費の本質を踏まえ、今後、Web3.0 関連技術の発達に伴って新たに出現するメタバースなど仮想空間での行為と、現実空間での行為の混在といった従来では想定していない状況が生じた場合、現行法では交際費等から除外している福利厚生事業に係る費用について、現行法の法解釈で対応できるかの考察を行い、現在も、今後においても、コミュニケーションを円滑にし、組織を活性化させるための費用が社会通念上適切な金額である場合は、交際費等ではなく福利厚生費であるということを明確にすることである。

なお、現実空間と仮想空間の両方において行われることが想定される福利厚生行事の一例として、現在の旅行業法第 2 条を解釈した場合、旅行には該当しないと想定されるバーチャル旅行、e スポーツ、エンターテインメント、バーチャル会場での記念行事といった仮想空間で行われる行為と、それに伴い提供される飲食物等の給付などの現実空間での行為が一連で行われるイベントが挙げられる。

先行研究の状況

交際費課税制度は創設から約 70 年経過し、交際費等が企業の事業遂行上必要不可欠な不要であることから、数多くの研究が行われている。本研究にあたり参考とした先行研究のうち、代表的な先行研究は以下の 3 稿である。

(1) 吉牟田勲「交際費課税」『日税研論集』第 11 号（1989）

吉牟田勲教授は、交際費に係る税調答申、支出状況、交際費課税の沿革と批判を通じ、その損金性と冗費性について分析し、隣接費用である寄附金・広告費とのバランス及び諸外国の制度と比較した上で、交際費等の今後の課税のあり方について考察しており、吉牟田教授は、交際費課税制度は将来的に廃止すべきであると主張している。

(2) 大淵博義「交際費課税を巡る諸問題の論理的考察」『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅱ巻』税務経理協会（2014）

大淵博義教授は、最近の交際費課税の現状、交際費課税制度の創設の意義、交際費等の

意義・範囲を、裁判例等を通じて考察した上で、交際費課税制度における諸問題について明らかにしている。大淵教授は、交際費課税が全額損金不算入とすることは原理的になじむものではなく、あくまで時限立法であることを鑑み文理解釈を重視して限定的に解釈すべきと主張し、交際費等が拡大解釈される傾向に異議を唱えている。

(3) 山本守之『交際費の理論と実務〔四訂版〕』税務経理協会（2009）

山本守之教授は、交際費の沿革と支出の実態、交際費課税の趣旨とその問題点、諸外国の交際費課税制度、損金不算入制度など交際費課税制度全般について考察し、裁判例を分析することで交際費の成立要件、不確定概念、交際費から除外される費用の考察を行っている。山本教授は交際費課税制度について、課税要件の最も重要となる部分は法律ではなく膨大な通達に定め、通達がなければ実際の適用が困難になっているため、租税法律主義（課税要件明確主義）に反している点が問題であると主張している。

なお、これまでの先行研究において、交際費課税制度における交際費等の解釈やその問題点について一定の結論が出されているが、本研究が対象としている仮想空間の出現など新たな経済事象については考慮されておらず、今後の多様化する働き方における福利厚生事業についても想定されていない。

よって、本研究の対象とする新たな経済事象についての先行研究は存在しないことから研究の意義があるといえる。

本研究の構造と概要

本研究は4章立てとし、第1章から第3章では、現行の交際費課税制度における福利厚生事業（除外規定）について考察する。そして、第4章で、今後のインターネット技術の進展（Web3.0）により社会構造や生活様式が大きく変化したときに、現行制度で起こりうる問題と法解釈で対応できるのかを考察し、今後労働環境や従業員の働き方が変わったとしても、企業が行う活動について社会通念の範囲内で福利厚生事業としての本質を有する場合、当該費用は福利厚生費となるべきであることを明らかにする。

第1章では、交際費等の意義、交際費等の現状、交際費等における問題点、ならびに交際費課税制度が創設から現在に至るまでどのような変遷を経てきたのかを考察する。

交際費課税制度は、昭和29（1954）年に時限立法として租税特別措置法に制定されたが、この制度の趣旨が冗費・濫費の抑制と、法人の資本蓄積であることは、現在においても変わっていない。

そして、交際費課税制度では、条文中に用いられている不確定概念の解釈を巡り多くの裁判が行われた。現在では、交際費等に含まれる範囲や交際費等の該当性については、最高裁における判示はないものの概ね確定しており、文理解釈上、三要件説が通説であり、

最も妥当性があるといえる。

ただし、交際費課税制度における「通常要する費用」の基準は、企業規模やその内容といった具体的事情によって異なるのが実状であり、交際費等が企業にとって欠かすことのできない費用である以上、その解釈にあたってはより明確であることが必要である。

交際費課税制度は、その時々の方政策的要素が色濃く反映されるのも特徴の一つである。

特に近年においては長引く不況の景気回復策の一つとして、交際費課税制度が緩和されており、立法趣旨の冗費・濫費の削減との整合性が取れていない。

また、中小法人の優遇についての検討も進んでおらず、課税の公平性の観点から、大企業と中小企業を同一に扱うことは非常に難しいものの、検討すべき問題である。

第2章では、交際費等と福利厚生費・給与の区分について考察する。

交際費等と福利厚生費・給与は、役員又は従業員を支出の相手先とする点、福利厚生事業等を通じて支出されるその支出形態、役員又は従業員の勤労意欲や満足度、会社への忠誠心の醸成といった効果において共通する部分が多く、その費用区分の判別には困難を伴う点がある。これは、わが国独自の終身雇用を前提とした雇用慣行の一環として福利厚生事業が発展したという経緯がある。従業員に対する経済的供与の線引きを厳密にすることは難しく、従前から交際費課税制度とフリンジ・ベネフィット課税については区別すべきであるという提言がされているが、現在でも実現していない。

交際費課税制度では、福利厚生事業に係る費用については除外規定として交際費等から除くこととされているが、社会通念上の範囲内としている。これは立法趣旨の冗費・濫費の削減という観点から見れば当然とも言えるが、社会通念の範囲を客観的に示していないのが問題である。

企業は、少子化を背景とした労働力不足に対し、いかに従業員の定着化を図り、事業運営を安定化させるかに苦慮している。そして、福利厚生費は企業への帰属精神を醸成させ、労働意欲を向上させるために必要な費用である。勿論、経営者や役員がその地位を利用して自己の欲求を満たすための浪費を福利厚生費として損金経理することは、不当に法人税等を減少させることになり、許されることではないが、企業が必要としている経費について、課税庁が交際費等の範囲を拡大解釈し「贅沢である」という判断だけで、損金に算入しないことも課税要件明確主義の観点から許されることなく問題である。

第3章では、交際費等の除外規定の「通常要する費用」について、裁判所がどのように判断をしたのかを考察する。

従来の裁判において、福利厚生事業が社会通念上一般的に行われているか否かの判断は、開催場所や一人当たりの費用といった判断しやすい項目によってなされてきた。これは司法のみならず、課税実務上も同様であり、金額が最重視される傾向（金額基準）にある。

この理由として、金額基準のほうが容易であること、実際の税務調査において抽出がし

やすいことや、個別に判断した場合、調査に際して企業と課税庁との見解が分かれ申告内容が容認されるか否かの不安があることが挙げられる。

金額基準は、本章事例 1 のように忘年会を高級料理店で行い、2 次会まで含めた多額の金額であれば、非常に判断がしやすい。

しかし、事例 2 のように全国各拠点から集合して行うイベントである場合、交通費だけで多額となり、福利厚生事業自体の評価に至らない可能性がある懸念される。

それに対し、事例 3 は、従来の判断と異なり金額基準のみならず、当該福利厚生事業の目的とその効果を判断要素とした点が画期的であり、今後も社会通念の判断においては、行為の目的まで含めた詳細な事実認定に基づく判断が求められると考える。但し、この判決に至ったのは、納税者側が福利厚生事業の目的や特殊事情、非日常性の重要性を子細に主張したこともその要因といえる。

つまり、納税者側も従業員を満足させるために実施するというだけではなく、福利厚生事業の妥当性を費用面・効果面から検討し、その合理性を立証できるようにすることで、交際費等ではなく福利厚生費であると主張することができる。

今後、企業は人材確保の手段の一つとして、福利厚生事業の必要性が高くなると推察される。その中で非日常性の提供による従業員の満足度向上は必要不可欠であるが、非日常性の提供と冗費性は切り離せないことから、その合理性の立証が一層重要となると考えられる。

第 4 章では、今後のインターネット技術の進展（Web3.0）により起こりうる問題を考察する。

おおよそ 2021 年より、次世代インターネット概念である Web3.0 の世界が実現化されつつある。その経済規模は 7 年後の 2030 年に約 302 兆円となると試算されている⁵。Web3.0 の根底技術であるブロックチェーンは、AI が学習で使うためのデータ管理に役立つと考えられている。またブロックチェーンの特徴である堅牢性から、データの信頼性を確保することができ、その台帳がオープンに分散させられることから、学習データに誰もがアクセスできる。これらは、AI の適切な活用と有用であると考えられている。

このように、世界的に大きな変革期にあり、わが国でも生活面・経済面ともに大きく変貌を迎えつつある中で、生産年齢人口に大きな影響を及ぼす少子高齢化が深刻な問題となっている。少子化による働き手の減少、高齢化に伴う介護等により離職せざるを得ない状況などが発生しており、全産業において労働者が足りない状況となっている。

労働者不足の解消策の一つに働き方の多様化があり、従来では離職せざるを得ない環境にあったものが、インターネット技術の発展により、従来のオフィス環境にとらわれない働き方ができるようになり、今後も推進されることが考えられる。

⁵ 電子情報技術産業協会「JEITA、社会課題を解決する先端テクノロジーをはじめとするデジタルイノベーション市場の世界需要額見通しを発表」（2022 年 12 月 15 日報道資料）より引用。

また、国税庁も今後の税務行政は納税者の税務申告内容（精度）の向上を推進しながら、リスク・ベース・アプローチに基づく調査に変化すると考えられ、人的不足をデジタル化やAIの活用で補いながら、適正・公平な課税・徴収の観点で悪質な納税者を重点的に調査・摘発していくと考える。

交際費課税制度においては、企業が行う福利厚生事業について、従業員が一堂に会することなく行うことができるようになり、イベントなどの行事がメタバースなど仮想空間での行為と、物品の提供など現実空間での行為と混在するようになった場合、一連の行事として認められるかという問題がある。条文における除外規定では、「運動会、演芸会、旅行等」と「等」がついており、国税庁も、専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行などのために通常要する費用については交際費等から除かれ、福利厚生費などとされたと示している⁶。

つまり、この「等」は専ら従業員の慰安のために行われる福利厚生事業としての本質を有することを意味しており、社会政策および独自の労務政策に基づき従業員の福利、厚生のために負担する費用で、従業員に対する「厚生費」に該当する事業であること意味している。そして、従業員への利益が提供される空間は異なるが、その行為自体が「従業員に対する福利厚生」という意味を有する場合、その連続して行われる行為には一連性があるといえる。よって、空間が異なる場合においても福利厚生事業の本質を有しており、その費用が社会通念から逸脱していない限り、福利厚生費とすることが妥当であると考ええる。

本研究において想定される結論

今後、仮想空間と現実空間の両方において福利厚生事業（イベント等）が行われても、その行事自体には一連性があると考えられること、飲食物の提供は非日常性の演出に欠くことができないこと、仮に旅行の定義に合わないとしても、事業自体が福利厚生としての本質を有することから、社会通念から逸脱しない限りは、交際費等には該当せず福利厚生費とすることが妥当であると考ええる。

本研究の意義

現在の交際費課税制度における福利厚生事業は、現実空間での実施しか想定されていないが、今後、現実空間と仮想空間の両方において行われる環境で行われるとしても、企業が行う活動について福利厚生事業としての本質を有し、社会通念の範囲内であれば、そこに係る費用は福利厚生費となるべきであることを本研究で明らかにする。これにより、今後の交際費課税制度において交際費等から除外される福利厚生事業に係る費用の解釈及び、実際に企業が費用を交際費等ではなく福利厚生費として計上する際の判断の一助となることが本研究の意義と考えている。

⁶ 国税庁タックスアンサーNo.5261「交際費等と福利厚生費の区分」より。

第1章 交際費等と交際費課税制度

一般にいう交際費は、企業の支出する「人とかかわる付き合い」の費用⁷であり、企業会計においては通常、販売費及び一般管理費として費用計上される。これは、販売の促進や取引の円滑化を主な目的として支払う費用であり、売上との直接的な対応関係はないものの、企業の収益獲得のために間接的に貢献していると考えられるためである。

法人税法においても、交際費は損金である（法法 22 ③二）⁸。しかし、交際費は政策的な目的から原則として損金に算入することができない（措法 61 の 4 ①）。

また、租税特別措置法で規定されているのは、交際費ではなく交際費等であり、一般に考えられる接待交際費よりもその範囲は広く（措法 61 の 4 ⑥）、かつ、条文中に用いられる不確定概念の解釈をめぐり、納税者と課税庁の見解の相違について争われてきた。

本章では、本研究が対象とする交際費等と交際費課税制度の概要について考察する。

第1節では、交際費等について考察する。租税特別措置法で規定している交際費等の定義、直近（令和 4（2022）年度）における交際費等の支出状況を確認し、交際費等の特徴について考察する。その上で、係争の原因である不確定概念について確認し、交際費等該当性の学説について考察する⁹。

第2節では、交際費課税制度について考察する。交際費課税制度は昭和 29（1954）年 4 月に創設されたが、適用要件について幾度も変更されてきた。その時々の方針目的によるものであるが、沿革を区分しその特徴について考察する。

そして、これらを踏まえ交際費等と交際費課税制度について、その特徴と現在有する問題について考察する。

第1節 交際費等

1. 租税特別措置法第 61 条の 4 における交際費等の定義

現在、わが国の交際費についての取扱い、租税特別措置法第 61 条の 4 で規定されており、同条第 6 項、及び租税特別措置法施行令第 37 条の 5 で、交際費等の定義がなされている。交際費等は税法独自の概念であり、一般に交際費と考えられる接待や贈答に係る

⁷ 新村出編『広辞苑 第七版』岩波書店（2018）、979 頁。

⁸ 法人税法第 22 条第 3 項第 2 号で、所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額に「前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」と規定されている。大栄電気事件（東京地判昭和 57 年 8 月 31 日、行集 33 卷 8 号 1779 頁）判決においても「法人が支出した交際費等は、事業のために使われている限りは、企業会計上はその全額が費用となるべき性質のものである」と判示されている。

⁹ 交際費等の該当性については複数の学説が存在するが、最高裁判決において確定されていないため、どの学説を以て該当性の要件とするのかが確定されていない。よって本研究においては、学説の妥当性について考察する。

費用¹⁰よりも広く、その内容は、以下の通りである。

交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、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（以下「接待等」という。）のために支出するものをいう。（措法 61 の 4 ⑥）

但し、次に掲げる費用のいずれかに該当するものは除かれる。

- ・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。（措法 61 の 4 ⑥）
- ・飲食費で、政令で定める金額（1 人当たり 5,000 円¹¹）以下の費用（但し、当該法人の役員、従業員、これらの親族に対する接待等のために支出するものを除く）（措法 61 の 4 ⑥、措令 37 の 5）
- ・カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手拭いその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用（措令 37 の 5 ②一）
- ・会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用（措令 37 の 5 ②二）
- ・新聞、雑誌等の出版物又は放送番組を編集するために行われる座談会その他記事の収集のために、又は放送のための取材に通常要する費用（措令 37 の 5 ②三）

ここでいう、接待、供応、慰安、贈答とそれに係る費用は次のように考えられており、接待等にはこれら全てが含まれている。

・接待

接待とは、客をもてなすことをいう¹²。接待費とは顧客、顧客見込者が商品等を購入し、取引を継続するように事業所等で湯茶、茶菓、昼食等を出して接待する費用である¹³。

・供応

供応とは、酒食を供して、もてなすことをいう¹⁴。供応費とは、顧客、顧客見込者を接

¹⁰ 一般に考えられる交際費とは何かについて、交際費についての説明がされているホームページを 30 件調査した。いずれの説明においても交際費の特徴を「取引先や事業に関係する者に対する接待や贈り物などにかかる費用」もしくはその旨を記していることから、一般に認識されている交際費とは「取引先等に対する接待・贈答に係る費用」であると判断した。

¹¹ 税抜経理方式を採用している場合は、税抜金額で 5,000 円以下、税込経理方式を採用している場合は、税込金額で 5,000 円（税抜 4,545 円）以下となり、飲食費として損金経理をした金額となる。なお、令和 5（2023）年 12 月 14 日に令和 6 年度税制改正大綱で、中小企業の経済活動の活性化や、飲食料費に係るデフレマインドを払拭する観点から現行の 5,000 円から 10,000 円に引き上げると公表した。

¹² 新村・前掲注 7、1641 頁。

¹³ 吉牟田勲「交際費課税 交際費の損金性、冗費性の分析と課税方式のあり方」『日税研論集』第 11 号（1989）、21 頁。

¹⁴ 新村・前掲注 7、755 頁。

待費同様の目的で料理店等の事業所以外の場所で、酒食を供する費用である¹⁵。

なお、接待費と供応費は厳密に区別するものではなく、いずれも親睦の度を深めながら商談のよりよい展開を図るための費用である¹⁶。

・慰安

慰安とは、なぐさめて心を安らかにすること¹⁷をいう。慰安費とは、慰安会、慰安旅行、観劇会、運動会の費用等であり、現代的にいえばリクリエーションの費用である。従業員により元気に働いて貰うための費用であり、収入増加（または費用減少）の費用である。慰安旅行等で、顧客等を対象とするときは、接待、供応と同様に親睦の度を増して、取引の継続や増加を図るための支出である¹⁸。

・贈答

贈答とは、物をおくったり、そのお返しをしたりすること¹⁹をいう。贈答費とは、事業者に関係者に対する贈答の費用であり、親睦の度を深め、継続させることにより収入の継続、増加を図るための支出であり、経費である²⁰。

以上のことから租税特別措置法及び同法施行令で規定する交際費等は、次の要件を満たす支出であると考えられる。

第一に、企業が経理する勘定科目を問わず「費用」であることを要する。

条文では、「交際費、接待費、機密費その他の費用」と規定されているが、法令において「その他の」が使われている場合は、「その他の」の前に出てくる言葉は、後にでてくる一層意味の深いことばの一部をなすものとして、その例示的な役割を果たす趣旨で使われている²¹ことから、ここにいう交際費・接待費・機密費は勘定科目の例示であり、その費用の名目は問わないということになる。

第二に、行為の対象者が、「得意先」、「仕入先」、「事業に関係のある者等」であることを要する。

条文では「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…」と規定されているが、法令において「その他」ということばが用いられている場合は、その「その他」の前にあることばと後にあることばとは、並列関係にあるのが原則である²²ことから、得意先、仕入先といった商取引の相手以外にも、会社が事業を行う上で関わる者全てが対象となり、町内会や近隣住民であっても対象となる²³。

¹⁵ 吉牟田・前掲注 13、21 頁。

¹⁶ 吉牟田・前掲注 13、21 頁。

¹⁷ 新村・前掲注 7、125 頁。

¹⁸ 吉牟田・前掲注 13、22 頁。

¹⁹ 新村・前掲注 7、1696 頁。

²⁰ 吉牟田・前掲注 13、22 頁。

²¹ 林修三『法令用語の常識』日本評論社（1975）、17 頁。

²² 林・前掲注 21、17 頁。

²³ 町内会が主催するイベントに対して関係の円滑化を目的とした支出（協賛金等）であれば、

なお、事業に関係ある者には「等」がついているが、これは不確定概念（多義的・抽象的概念）²⁴の一つである。

第三に、行われる行為が、「接待」、「供応」、「慰安」、「贈答」、「これら（接待・供応・慰安・贈答）に類する行為」であることを要する。

「接待」、「供応」、「慰安」、「贈答」は先に述べたとおりであるが、「これらに類する行為」も不確定概念の一つである。

これら3つの要件を満たせば、その支出は交際費等に該当することとなる。但し、その該当性の判断にあたっては不確定概念の解釈が重要となる。交際費の該当性における不確定概念の解釈については、二要件説、三要件説などの学説があるが、後程考察する。

また、交際費等には例外規定があり、適用要件を満たしていても以下に該当する場合は交際費等から除外され、損金と認められる。

- ・慰安費であるが、従業員のレクリエーション等の慰安に係る費用で通常要する費用である場合（福利厚生費となる）
- ・供応費であるが、少額（1人当たり5,000円以下²⁵）で、自社の役員・従業員・親族に対するものではない接待飲食費である場合（飲食費となる）
- ・贈答費であるが、カレンダー等の物品に係る通常要する費用である場合（宣伝広告費となる）
- ・接待費であるが、会議等供される茶菓や弁当に係る通常要する費用である場合（会議費となる）
- ・取材等に係る通常要する費用である場合（編集・取材費となる）

なお、ここに「通常要する費用」と規定されているが、これも交際費等における不確定概念の一つである。

2. 交際費等の現状の分析

(1) 交際費等の支出額の分析

① 令和3（2021）年度の交際費等支出額

令和5（2023）年3月に公表された「令和3年度分会社標本調査」によると、令和3年度（2021年4月1日～22年3月31日）の交際費等の支出額は、2兆8,507億円（前年度比－3.7%）で、そのうち損金不算入額は5,384億円（前年度比＋2.2%）で、損金不算入割

交際費等に該当する場合もある。また、建設業者が工事の同意を得るために近隣住民に金品を渡す場合、その費用は交際費等に該当する。

²⁴ 金子宏『租税法 第24版』弘文堂（2021）、84頁。

²⁵ 脚注11に記したとおり、令和5（2023）年12月14日に令和6年度税制改正大綱で、中小企業の経済活動の活性化や、飲食料費に係るデフレマインドを払拭する観点から現行の5,000円から10,000円に引き上げると公表した。

合は 18.9%であった²⁶。

この調査における営業収入金額は 1,478 兆 4,551 億円であり、営業収入 10 万円当たりの交際費等支出額は 193 円であった²⁷。

令和 3（2021）年度は、令和 2（2020）年度から引き続き交際費等の支出額が減少した²⁸が、新型コロナウイルス変異株による感染の再拡大や世界的な半導体の逼迫等による経済活動の縮小などによる景気の低迷²⁹がその要因である³⁰。

しかし、バブル経済の崩壊（1991～94 年）やリーマンショック（2008 年）のときの景気悪化とは異なる。それは、企業が経費削減のために接待交際を抑制したのではなく、緊急事態宣言に基づく自治体からの自粛要請に基づき、接待交際を取り止めたこと³¹や、オフィスに出社せずテレワークなどリモート環境での勤務により接待交際の機会が減少したことにより交際費等の支出が減少したということである。よって、従来の景気が悪くなったから行う交際費等の削減とは異なる点に留意する必要がある。

② 令和 3（2021）年度の資本階級別交際費等支出額の分析

令和 3（2021）年度における交際費等の支出額を資本金階級別に分類すると（第 1 表参照）、次の特徴があることが分かる。

イ．1 社当たりの交際費等支出額は会社規模（資本金の金額）が大きくなれば、その支出金額も大きくなる³²。

ロ．イと逆に、営業利益 10 万円当たりの交際費等支出額は会社の規模が大きくなれば、その金額は小さくなる。

ハ．法人税法上の中小法人等は、支出した交際費等の約 92%程度が損金に算入されている

²⁶ 国税庁企画課『令和 3 年度分会社標本調査』国税庁（2023）、20 頁。

²⁷ 国税庁・前掲注 26、21 頁。

²⁸ 交際費等の支出額は、令和元（2019）年度が 3 兆 9,402 億円、令和 2（2020）年度が 2 兆 9,605 億円（前年度比－24.9%）、令和 3（2021）年度が 2 兆 8,507 億円（前年度比－3.7%）であった。なお、交際費等の累計推移については後程考察する。

²⁹ 令和 3 年度の有効求人倍率は前年度の 1.10 倍から 1.16 倍と 0.06 ポイント改善したもの、新型コロナウイルス流行前を含む令和元年度の有効求人倍率 1.55 と比較すると低い水準であり、景気は回復していないといえる。（出典 厚生労働省 職業安定業務統計 令和 3 年度分）

³⁰ 令和 3 年度の株主総会における事業報告では、新型コロナウイルスの影響、半導体不足、原材料価格の高騰が経営に影響があったと記されている。（トヨタ自動車・日産自動車・本田技研・日立製作所・パナソニック HD・味の素の株主総会招集通知より筆者調べ。）

³¹ 政府は 2021 年 4 月から 9 月 30 日にかけて緊急事態宣言を出した。緊急事態宣言では、路上・公園等における集団での飲酒など感染リスクが高い行動に対して必要な注意喚起や自粛の要請を行い、酒類又はカラオケ設備を提供する飲食店等に対しては休業要請や営業時間の短縮を命令した。（内閣官房「新型コロナウイルス感染症緊急事態宣言の実施状況に関する報告」（2021）、7-8 頁。）

³² 本表において連結法人の当該金額が大きいのは、連結確定申告書に記されたグループ全体の金額を連結グループ数で除しているためである（次頁・脚注 33 参照）。よって、1 社当たりではなく、1 グループ当たりであることから当該金額が大きくなっている。

が、資本金 1 億円超の企業は、支出した交際費等の約 7%程度しか損金に算入されない。
連結法人については、支出した交際費等の約 4%程度しか損金に算入されない。

第 1 表 資本金階級別交際費等支出額の状況³³

資本金額		企業数 (構成比) 社	支出額 (構成比) 億円	損金不算入額 [損金不算入割合] 億円	1 社当たり 交際費等支出額 千円	営業収入 10 万円当たり 交際費等支出額 円
中小企業	1,000 万円以下	2,481,706 (86.6%)	18,811 (66.0%)	796 [4.2%]	758	523
	1,000 万円超	294,697 (10.3%)	4,565 (16.0%)	616 [13.5%]	1,549	180
	5,000 万円以下	53,496 (1.9%)	1,507 (5.3%)	565 [37.5%]	2,817	94
	5,000 万円超					
	1 億円以下					
	小計	2,829,899 (98.8%)	24,883 (87.3%)	1,977 [7.9%]	879	321
大企業	1 億円超	12,126 (0.4%)	700 (2.5%)	604 [86.4%]	5,772	60
	10 億円以下	4,657 (0.2%)	1,500 (5.3%)	1,434 [95.6%]	32,202	54
	10 億円超					
	小計	16,783 (0.6%)	2,200 (7.8%)	2,038 [92.7%]	13,109	56
	連結法人 (1,836 グループ)	17,704 (0.6%)	1,425 (5.0%)	1,369 [96.0%]	77,614	46
合計		2,864,386	28,507	5,384 [18.9%]	995	193

注：表中の係数は単位未満で四捨五入しているため内訳の計と合計は必ずしも一致しない
(出所：国税庁「令和 3 年度会社標本調査」20 頁より筆者作成。)

その理由は、経営者が私的な交際費を法人の経費として控除しているケースがないとは言えないが、一般的に中小企業は、大企業と比較すると、新規顧客の開拓や販売促進の手段が限られている。そのため、交際費等を支出することによって、取引の拡大や事業活動の円滑化を図っており、中小企業にとって交際費等が不可欠な販売促進手段となっている³⁴ためである。

(2) 交際費等の累計推移の分析

交際費等の支出額は、年々減少する傾向があり、新型コロナウイルス流行の直近の令和元(2019)年度は、交際費支出のピークであったバブル経済崩壊前(平成 3(1991)年)の約 6 割(65.3%)となっており、令和 2(2020)年度は新型コロナウイルスの流行があ

³³ 本表では、法人税法第 57 条第 11 項第 1 号に規定する「中小企業等」に該当する企業を「中小企業」と記し、中小企業等に該当しない資本金 1 億円超の企業を「大企業」と記している。連結法人については、企業数については、連結親法人(1,836 社)と連結子法人(15,868 社)をそれぞれ集計しているが、支出額以下は 1 連結グループを 1 社として連結親法人が提出した連結確定申告書(1,836 件)の係数に基づき集計し、資本金階級区分は「連結法人」として分類している。

³⁴ 詳細は令和 6 年度税制改正要望(経済産業省)「交際費の課税の特例(中小法人における損金算入の特例)措置の延長」を参照のこと。

ったため、約 5 割（53.9%）となっている（第 2 表参照）。

そして、有効求人倍率・実質 GDP 成長率の推移と交際費の支出割合はおおむね一致することから、交際費支出額は景気の影響を受けているということが分かる。

平成 24（2012）年度の交際費支出割合と有効求人倍率・年次 DGP 成長率の推移に大きな乖離が見られる要因に東日本大震災（平成 23（2011）年 3 月 11 日）の影響が考えられ、平成 27（2015）年度から交際費等の支出が増加していく要因に金融緩和政策の実施が考えられる。

第 2 表 交際費等支出額と有効求人倍率・年次 GDP（実額）の累年比較³⁵

年度	支出額 億円	交際費等 前年度比 %	営業収入 金額 億円	営業収入金 額に対する 交際費割合 %	有効 求人 倍率 倍	前年・期比 改善割合 倍	年次 GDP 実額 兆円	年次 GDP 成長率・ 前年度比 %
平成 3（1991）	61,407	— —	15,118,122	0.406	1.40	— —	441.2	— —
平成 24（2012）	29,010	-7.3 ▼	13,861,038	0.209	0.82	0.12 △	517.9	0.6 △
平成 25（2013）	30,825	1.4 △	14,934,688	0.206	0.97	0.15 △	532.1	2.7 △
平成 26（2014）	32,505	2.4 △	15,380,207	0.211	1.11	0.14 △	530.2	-0.4 ▼
平成 27（2015）	34,838	13.7 △	14,495,528	0.240	1.23	0.12 △	539.4	1.7 △
平成 28（2016）	36,270	4.0 △	14,508,100	0.250	1.39	0.16 △	543.5	0.8 △
平成 29（2017）	38,104	0.3 △	15,194,651	0.251	1.54	0.15 △	553.2	1.8 △
平成 30（2018）	39,619	2.1 △	15,477,854	0.256	1.62	0.08 △	554.5	0.2 △
令和元（2019）	39,402	3.7 △	14,847,912	0.265	1.55	-0.07 ▼	550.1	-0.8 ▼
令和 2（2020）	29,605	-17.4 ▼	13,500,943	0.219	1.10	-0.45 ▼	527.7	-4.1 ▼
令和 3（2021）	28,643	-3.3 ▼	14,784,551	0.193	1.16	0.06 △	541.8	2.7 △

注：平成 3（1991）年は年度ではなく暦年である。

（出所：筆者作成）

（3）交際費等の業種間比較の分析

令和 3（2021）年度の営業収入金額 10 万円当たりの交際費等支出額を業種別に見ると、建設業が 521 円、料理飲食旅館業 が 471 円、不動産業が 438 円と高く、一方、化学工業が 76 円、機械工業が 103 円、食料品製造業が 104 円と低い³⁶。

なお、過去 10 年間ににおける、営業収入金額 10 万円当たりの交際費等支出平均額が最も多い業種は、建設業であり、その額は 599 円である。次いで、不動産業の 513 円、サービス業³⁷の 431 円、料理飲食旅館業の 423 円と続いている³⁸。

建設業の交際費等の額が高い理由として、建設業の特徴に受注生産方式（フルオーダー

³⁵ 『平成 9 年分 税務統計から見た法人企業の実態』国税庁（1999）、『令和 3 年度会社標本調査』国税庁（2023）、厚生労働省・職業安定業務統計、内閣府・国民経済計算（GDP 統計）より筆者が作成した。

³⁶ 国税庁・前掲注 26、21 頁。

³⁷ サービス業とは、情報サービス業、インターネット付随サービス業、映像・音声・文字情報制作業（新聞業、出版業を除く）、医療業、保健衛生、社会保険・社会福祉・介護事業、学校教育、その他の教育、学習支援業、専門サービス業、学術・開発研究機関、洗濯・理容・美容・浴場業、その他の生活関連サービス業、娯楽業、廃棄物処理業、自動車整備業、機械等修理業、物品賃貸業、広告業、技術サービス業、職業紹介・労働者派遣業、その他の事業サービス業、その他のサービス業、分類不能の産業をいう。

³⁸ 過去 10 年の会社標本調査より筆者作成。

メイド)がある。その金額も大きく、工期も長いため、受注にあたり発注者との信頼関係が必要であり、その信頼関係構築に接待等を含めたコミュニケーションが必要となる。また、受注から引渡しまでの間、長期にわたり多くの人が関わるため、付き合いが多く発生し、工事中も近隣関係者との関係を円滑に進める必要がある。そして、安全を最も重視するためには意思疎通が不可欠であり、社内におけるコミュニケーションを重視する企業風土がある。このことから、他業種に比べ意思疎通を図るための接待飲食費、贈答・慶弔費、近隣対策費、社内飲食費などの交際費等が発生すると考えられる。

また、不動産業も売主や貸主との信頼関係がなければ成り立たない業界であり、信頼関係構築に接待等を含めたコミュニケーションが必要となるため交際費等の額が高くなると考えられる。

3. 交際費等における問題点

(1) 不確定概念

交際費等は、規定に用いられている不確定概念の解釈を巡り、争われてきた。

ここにいう不確定概念とは、抽象的であり、多義的な概念を指している³⁹が、納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害する⁴⁰ことから課税要件明確主義に反するという考えもある。

その一方、新型コロナウイルスの流行のように、具体的に予測し得ないような経済環境、社会環境の変化が生じた場合には、不確定概念であるが故にこのような変化にも対応して、税法の規定が機能しうる⁴¹という考えもある。

大阪地裁昭和35年(行)第25号・昭和44年3月27日判決(訟月15巻6号721頁)では「課税要件明確の原則も租税法律主義の一内容であつて、不確定概念をもつて課税要件を定めたり、その運用に当つて自由裁量を行つたりするのは、極力避けねばならない。しかし租税法人主義の機能は経済生活の安定と予測可能性にあるのであるから、その機能が実質的に阻害されない限り、公平負担の原則からみて、不確定概念をもつて課税要件を定めることが、絶対に許されないものというべきではない。」と示している。

金子宏名誉教授は、「不確定概念には2種類のものがあることに注意する必要がある。1つは、その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や濫用をまねくおそれのあるものである。…その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解すべきであろう。…いま1つは、中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であつて…法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。…それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁

³⁹ 酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈』清文社(2015)、4頁。

⁴⁰ 金子・前掲注24、84頁。

⁴¹ 藤曲武美「税法上の不確定概念の考え方」『税務弘報』第69巻第12号(2021)、22頁。

判所の審査に服する問題であると解される。その必要性和合理性が認められる限り、…課税要件明確主義に反するものではないと解すべきであろう」と述べている⁴²。

(2) 交際費等における不確定概念

租税特別措置法第 61 条の 4、及び同法施行令第 37 条の 5 にて用いられている不確定概念は、(イ) 交際費等の支出の相手先である「事業に関係のある者等」(措法 61 の 4 ⑥)、(ロ) 接待等の行為に係る「その他これらに類する行為」(措法 61 の 4 ⑥)、(ハ) 福利厚生支出の目的に係る「専ら」(措法 61 の 4 ⑥一)、(ニ) 交際費に該当しない福利厚生・宣伝広告・会議・取材に係る費用で「通常要する費用」(措法 61 の 4 ⑥一、措令 37 の 5 ②一、二) である。

(イ) については、規定に得意先、仕入先と例示されており、「近い将来事業と関係をもつにいたるべき者をも含み」(東京地判昭和 36 年(行)第 6 号・判例時報 581 号 27 頁)、「直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利害に関係ある者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含む」(東京地判平成 22 年 11 月 5 日・税資 260 号順号 11548)と判示されているため、これが争点となることは解消されたといえる⁴³。

しかし、問題となるのは、(ロ) 以下であり、企業が意図していない行為が接待等に類する行為と判断されることや、通常要する費用の考え方はその会社の規模や目的等によって異なるということである。

金子宏名誉教授は、「交際費の意義と範囲は、法人にとって重大な利害関係を有する問題であり、…ある支出が交際費と認められるためには、支出する法人の側で取引関係の円滑な進行を図るという目的を有していることが必要であるが、そのみでなく、それが客観的に法人の活動の一環として認められる目的のために支出されていること、あるいはその相手方がそれによって法人から利益を受けていると認識しうる客観的状況のもとで支出されていることが必要であると解すべき」と述べている⁴⁴。

また、大淵博義教授は「交際費等とは、親密を図るための行為が行われて費用が支出されているものであり、かかる行為の態様が接待等の冗費、濫費⁴⁵をもたらすものとして課税対象とされているという交際費等制度の原点を失念しては、解釈の誤りを犯すことになる」と述べている⁴⁶。

⁴² 金子・前掲注 24、85 頁。

⁴³ 租税特別措置法基本通達 61 の 4(1)－22 において「措置法第 61 条の 4 第 6 項に規定する『得意先、仕入先その他事業に関係のある者等』には、直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利害に関係ある者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含むことに留意する。」と明記され、同通達 61 の 4(1)－9 で「特定の者」と「不特定多数の者」の違いも例示されている。

⁴⁴ 金子・前掲注 24、433 頁

⁴⁵ 冗費とは「むだな費用」(新村・前掲注 7、1452 頁。)を、濫費とは「みだりについやすこと」(新村・前掲注 7、3066 頁。)をいう。

⁴⁶ 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅱ巻』税務経理協会(2014)、338-339 頁。

(3) 交際費等の該当性

交際費等の範囲は、「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…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。）…」（措法 61 の 4 ⑥）と定義されているが、交際費等の具体的支出の状況は千差万別であるのでこれだけの規定では十分ではなく、判例においてこれらの規定から判定要件を理論構成するとともに、かなり種々の支出についてこの交際費等に該当するかどうか判定している⁴⁷。

そして、交際費等該当性の要件として代表的なものに「二要件説」、「三要件説」があり、二要件説も「旧二要件説」と、「新二要件説」がある。

① 二要件説

イ. 旧二要件説（行為目的二要件説⁴⁸）

旧二要件説は、交際費等該当性の要件を、「支出の相手方」が、事業に関係のある者等であり、かつ、「支出の目的」が、これらの者に対する接待、供応、慰安、贈答、その他これらに類する行為のためであること⁴⁹とする説である。

支出の目的が接待等の行為であることから、行為目的二要件説ともいう。比較的古い判例は、この旧二要件説によるものが多い。

ロ. 新二要件説（交際目的二要件説⁵⁰）

新二要件説は、旧二要件説を修正したもので、「支出の相手方」が、事業に関係のある者等である点は旧二要件説と同じだが、「支出の目的」を、接待等の行為により事業関係者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であること⁵¹とする説である。支出の目的が交際目的であることから交際目的二要件説ともいい、支出の目的を接待等の意図（効用）を重視している⁵²点が、旧二要件説と異なる。

なお、新二要件説は、行為形態を重視するのではなく、事業関係者との取引関係の円滑化に寄与するかどうかという点が強調される結果、「行為形態という交際費等の範囲の客観的制約要件が取り除かれ、支出が取引関係の円滑化に寄与するといえれば、行為形態がいかなるものであれ、交際費等に該当するという結論が導出できることになる⁵³」と指摘さ

⁴⁷ 吉牟田勲「交際費等、寄附金、広告宣伝費」北野弘久編『租税実体法 I』学陽書房（1979）、142 頁。

⁴⁸ 大淵・前掲注 46、252 頁。

⁴⁹ 山本守之『交際費の理論と実務〔四訂版〕』税務経理協会（2009）、52 頁。

⁵⁰ 大淵・前掲注 46、252 頁。

⁵¹ 山本・前掲注 49、52 頁。

⁵² 大淵・前掲注 46、253 頁。

⁵³ 増田英敏「租税特別措置法とその適正な解釈－萬有製薬事件」『税法学』第 549 号（2003）、202 頁。

れている⁵⁴。

そして、新二要件説は、目的が取引先との関係の円滑化であれば交際費等に該当するため、旧二要件説よりも交際費等の範囲は広いとされ⁵⁵、訴訟において課税庁が抗弁する際に、交際費等の該当要件として用いることが少なくない。

② 三要件説

三要件説は、「支出の相手方」が、事業に関係のある者等であるという点は旧二要件説と同じだが、「支出の目的」を、接待等の行為により事業関係者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であるとともに、「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とする説⁵⁶である。

また、「行為の形態」に客観的な相手方における認識可能性を加えた⁵⁷ものを修正三要件説という。

三要件説は新二要件説に、「行為の形態」を追加したもの⁵⁸であるが、三要件説が学説においても多く支持され、また、その後の判決や裁決においても採用されていることから、三要件説が定着したように見受けられる。しかしながら、最高裁判所で争われた事案がない⁵⁹。よって、交際費等をどの説によって適用要件とするのかはまだ確定していない。

③ その他の学説

その他の交際費等の適用要件として五要件説が挙げられる。

五要件説は、交際費等の成立要件を、①支出の目的、②支出の相手先、③行為の具体的形態、④比較的高額な支出、⑤冗費・濫費性⁶⁰の五つとする考え方であり、三要件説に比較的高額な支出と冗費・濫費性の二つの要件を加えたものである。

実際に、東洋郵船事件（東京地判昭和 44 年 11 月 27 日、行集 20 卷 11 号 1501 頁）では、交際費等の要件の一つに「支出金額が比較的高額である」ことが挙げられると判示している。

しかしその後、双葉観光事件控訴審（東京高判昭和 52 年 11 月 30 日、行集 28 卷 11 号 1257 頁）では、「規定の文理上…控訴人主張（注・定額的な支出や冗費性の要素のあるものが交際費等に当たると主張した。）のようなことを独立の要件とすべきものとは解されない」と判示し、萬有製薬事件控訴審（東京高判平成 15 年 9 月 9 日、高裁民集 56 卷 3 号 1

⁵⁴ 大淵・前掲注 46、253-254 頁。

⁵⁵ ハツ尾順一『図解租税法ノート（十三訂版）』清文社（2021）、145 頁。

⁵⁶ 吉牟田・前掲注 47、142 頁。

⁵⁷ 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論（第 4 版改訂増補版）』財経詳報社（2017）、266 頁。

⁵⁸ ハツ尾・前掲注 55、145 頁。

⁵⁹ 中村隆一「文理解釈等に基づく交際費等の該当要件の再考察」『税大ジャーナル』第 34 号（2022）、60 頁。

⁶⁰ 高梨克彦「交際費等」『税法学』第 300 号（1975）、19 頁。

頁)でも、「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。」として、冗費性・濫費性は要しないと判示している。

④ 学説の妥当性(評価)

これら交際費等該当性判定要件の各学説について、今村隆教授は「ある支出が交際費と認められるためには、支出する法人の側で取引関係の円滑な進行を図る目的を有していることが必要であるが、そのみでなく、それが客観的に法人の活動の一環として認められる目的のために支出されていることのほか、その相手方がそれによって利益を受けていると認識し得る客観的状况の下で、支出されていることが必要と考えるべきであろう。もっとも、このように考えるのは、相手方の認識あるいは認識可能性が必要という意味ではなく、行為態様が客観的に接待等といえることが必要であるとの意味である。…そうすると、結局、交際費であるための要件は、①支出の相手方が事業関係者であること、②支出の目的が取引関係の円滑な進行を図ること、③支出の態様が客観的に接待等に当たることとなると考える。なお、条文解釈上は、『接待、供応、慰安、贈答その他これに類する行為』といえるような行為のための支出と読むことになる。」⁶¹との理由から三要件説を支持している。

また、中村隆一氏は「法文における交際費等の定義規定から、『交際費、接待費、機密費その他の費用で』は『支出の目的』を、『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』は『支出の相手方』を、『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』は『行為の形態』を示すものと解せられ、よって、三要件説が最も法文に忠実であると考えられる」⁶²として三要件説を支持している。

そして、増田英敏教授は「交際費の要件を①支出の目的、②支出の相手先の2つの要件に行為形態の要件を加え、3要件と解することにより、要件の具体性は飛躍的に向上する。」⁶³と三要件説を支持している。

このように、交際費等の該当性については三要件説が通説であり、他の学説と比しても妥当性が高いといえる。

なお、その際には実質判断も必要であるという考えもある。

辻美枝教授は「交際費等の範囲を判定要件を用いて画するには、本規定の目的を斟酌したうえで、支出ごとの具体的事情に即した実質判断が必要である」⁶⁴と述べている。

⁶¹ 今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」『税大ジャーナル』第4号(2006)、17-18頁。

⁶² 中村・前掲注59、60頁。

⁶³ 増田英敏『リーガルマインド租税法(第5版)』成文堂(2019)、601頁。

⁶⁴ 辻美枝「交際費の意義—萬有製薬事件」『租税判例百選(第7版)』有斐閣、123頁。

第2節 交際費課税制度

1. 交際費課税制度の概要

(1) 制度概要

交際費課税制度とは、租税特別措置法第61条の4、及び同法施行令第37条の5にて規定されている、法人が損金経理⁶⁵した交際費等について、その法人の規模に応じて、一定の額を超過したものは損金に算入することができないとする制度である。

この制度は、昭和29（1954）年に租税特別措置法（旧措置法）5条の12として創設され、その後度重なる延長を重ね、現在に至っている。

なお、制度の創設前においても、交際費等に関して、費途不明・業務に関係のない費用は損金に算入しないという条項が通達にあった⁶⁶。しかし、これは使途不明のものは損金の認識ができないから損金に算入しないという趣旨のものであり、交際費等を直接否認する考え方ではなかった⁶⁷。

交際費等は、取引先等の事業関係者との関係を円滑ならしめ収益獲得につながることを目的として支出されるものであるので、収益獲得のための対価であり、事業経費そのものである⁶⁸。

しかし、交際費等の支出が国民経済的に見て消費的、非生産的な性格を持っていることから、法人企業の消費的経費を節減させ、冗費・濫費⁶⁹の抑制と社内留保の促進を図り、ひいては、資源の有効利用を推進するため、法人企業の交際費等の支出額の損金控除を制限する課税上の特例として、昭和29年度に、時限立法として創設された⁷⁰。

そして、令和5（2023）年9月時点における交際費課税制度の主な内容は以下のとおりである。

イ. 平成26（2014）年4月1日から令和6（2024）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、当該適用年度の所得の計算上損金の額に算入しない。（措法61の4①）

ロ. 交際費等の額は、資本金の額が100億円以下の法人は、接待飲食費の50%相当額を超える部分とする。（措法61の4①）

⁶⁵ 損金経理とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。（法法2二十五）

⁶⁶ 昭和25年9月25日に公表された法人税取扱通達269にて「法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもつて役員又は支出したものでその費途が明らかではないもの及び会社業務に関係ないと認められるものは損金に算入しない。」と規定されている。『法人税取扱通達』国税庁（1951）、92頁。

⁶⁷ 市丸吉左エ門「戦後法人税制史・昭和29年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立50周年記念出版〕』税務研究会（1996）、213頁。

⁶⁸ 成道秀雄監修、坂本雅士編著『現代税務会計論（第6版）』中央経済社（2023）、125頁。

⁶⁹ 当時は、重要産業や基幹産業の設備投資に支えられた内需拡大で好況を続けており、交際費の濫用もかなりあったようである。（山本・前掲注49、17頁。）

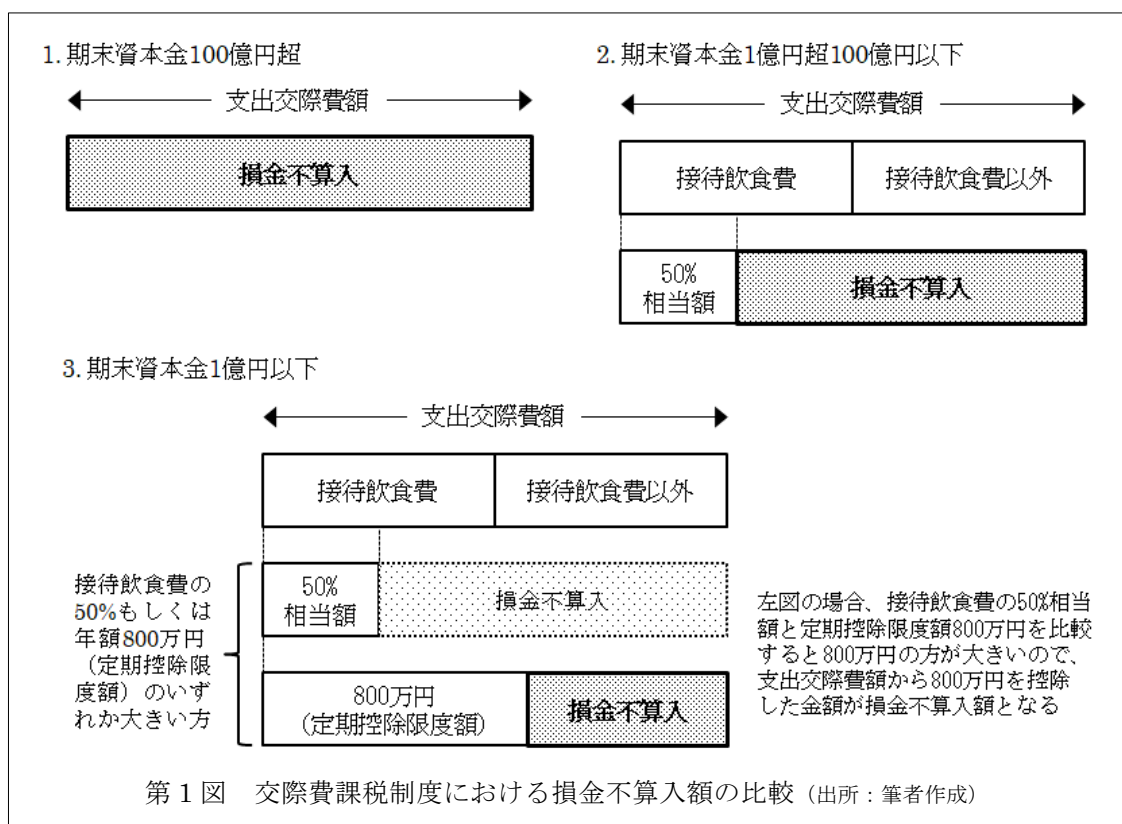
⁷⁰ 富岡幸雄『新版税務会計学講義（第3版）』中央経済社（2013）、166頁。

ハ．接待飲食費とは、交際費等のうち飲食その他これに類する行為のために要する費用である。（措法 61 の 4 ⑥）

ニ．資本金の額が 1 億円以下の法人は、交際費等の額を、定額控除限度額（800 万円に当該事業年度月数を 12 で除した数値を乗じた値。）を超える金額とすることもできる。（措法 61 の 4 ①）

注：以下本稿では、当該基準年度の月数で除してこれに当該事業年度の月数を乗じて計算することを「月数調整」といい、特段の記述がない場合、当該事業年度における数値を算出する場合には、月数調整を行うものとする。

本制度は法人税法第 57 条第 11 項第 1 号に規定する「中小企業等」に該当するいわゆる中小企業（資本金 1 億円以下の企業）と、それに該当しないいわゆる大企業（資本金 1 億円超）でその取扱いが異なり、前者であれば交際費等であっても 1 事業年度（1 事業年度が 12 月に満たない場合は月数調整する）800 万円もしくは接待飲食費の 50%相当額の大きい方が損金算入されるが、後者は、資本金 100 億円以下の企業であれば交際費等のうち接待飲食費の 50%相当額のみが損金算入でき、資本金 100 億円超であれば交際費等の全額が損金不算入となる。（第 1 図参照）



(2) 制度趣旨

交際費課税制度の制度趣旨は、先にも述べたとおり「冗費・濫費の抑制」ならびに「資本の蓄積」である。

昭和 31 年臨時税制調査会答申においても、制度の概要に「戦後資本蓄積の促進に資するため、各種の租税上の特別措置がとられたが、昭和 29 年、企業資本充実のため資産再評価の強制等が行われた機会に、いわゆる交際費の損金算入否認の制度が設けられた。この措置は、他の資本蓄積策と並んで、法人の交際費等の濫費を抑制し、経済の発展に資するねらいをもっている」⁷¹と明記されている。

それは、近年においても変わっておらず、大栄電気事件（東京地判昭和 57 年 8 月 31 日行集 33 巻 8 号 1771 頁）判決において「法人の冗費・濫費を抑制し、自己資本の充実を図る等の政策上の目的から、右のように損金不算入の特例を設けたものと解される」と判示されている。

静岡地裁平成 17 年 4 月 14 日判決（税資 255 号順号 9998）では「措置法 61 条の 4 が定める交際費等の損金不算入制度は、冗費、濫費を節減して法人所得の内部留保による資本蓄積の促進を図ることなどを目的として政策的に設けられたものであるが、個々の交際費等のうちの冗費、濫費に該当する部分のみを採り上げてこれを規制する制度ではなく、得意先、仕入先その他事業に係る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に支出される交際費等であればこれを総量的に損金に算入できない旨を規定することによって、事前に、交際費等の支出そのものの抑制を図り、その結果として、冗費性又は濫費性を帯びる必要以上の交際費等の支出を抑制することを狙った制度であると解される」と判示している。

更に、平成 30（2018）年においても「法人の冗費、濫費を抑制し、法人の資本の蓄積を促進するという租税特別措置法 61 条の 4 の趣旨に照らすと…」と判示されている⁷²ことから、創設から約 70 年経過した現在においてもこの制度趣旨は変わっていないといえる。

2. 交際費課税制度の変遷

交際費課税制度は昭和 29（1954）年に時限的措置として創設されたが、現在に至るまでの間幾多の延長と改正がなされてきた。

それは、先にも述べたように本制度が政策的な目的を有しているためであり、その時々
の情勢により政策的に損金不算入額の変更が行われている⁷³。そして、その制度の内容が

⁷¹ 臨時税制調査会「昭和 31 年 12 月臨時税制調査会答申」（1956）、135 頁。

⁷² 神戸地判平成 30 年 11 月 14 日、税資 268 号順号 13207。

⁷³ 例えば、平成 26 年度の改正では、接待飲食費の額の半分までは、損金の額に算入することが可能になったが、その理由を改正の趣旨及び背景にて「消費税率引上げ後の消費の拡大を通じた経済の活性化を図る観点からは、昨年度の中小企業向けの交際費課税の緩和のみではなく、大企業による接待交際を含む事業活動が交際費課税によって必要以上に萎縮することのないようにするための工夫が必要であるとの要請が強くなっていました。特に、交際費課税は、地

強化されつつ、適用期間が延長されてきた。

交際費課税制度の変遷については、その意義に応じ区分することができる。吉牟田勲教授は、昭和 29 年の制度創設から論文を発表した平成元年までを 4 段階で区分しており⁷⁴、吉牟田論文を基に推移を考察した山本守之教授は、昭和 29 年から平成 21（2009）年までを 5 段階で区分をしている⁷⁵。本稿においては吉牟田論文を基とする山本論文における区分に平成 21 年以降の変遷を加えて整理する。

（1）第 1 期（昭和 29（1954）年度～昭和 35（1960）年度）

第 1 期は交際費課税制度の創設期であり、吉牟田教授は「交際費過大支出（濫費）抑制のための課税（取引基準控除等）の時期」と位置づけている⁷⁶。

そして、昭和 29 年度の創設時の適用要件は以下の通りであるが、期末資本金金額が 500 万円以上である「大企業のための措置」という意味を持っていた⁷⁷。

- ① 適用対象法人は、資本金 500 万円以上の法人とする。
- ② 適用対象事業年度は、昭和 29（1954）年 4 月 1 日から昭和 32（1957）年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度とする。
- ③ 交際費等の支出額のうち、以下のイ又はロのいずれか多い金額を超過する部分の 50%相当額を損金不算入とする。
 - イ．当該事業年度の基準年度の交際費等（基準年度の交際費額）の 70%相当額
 - ロ．取引金額に応ずる一定金額

つまり、500 万円以上の大法人が、当事業年度において支出した交際費等のうち、基準年度の交際費額の 70%相当額（支出実績基準）、又は取引金額に一定の割合を乗じた金額のうちいずれか大きい金額（取引基準）を超過した額の 50%を損金不算入とする規定である。（第 2 図参照）

ここにいう基準年度の交際費額⁷⁸とは、法人が昭和 29 年 4 月 1 日を含む事業年度開始の日前一年以内に開始した各事業年度（第 3 図参照）において支出した交際費等の額の合計

方の繁華街等の飲食店への影響が大きく、地方経済の活性化を妨げているといった指摘がありました。そこで、交際費等のうち、飲食のための支出に要する費用について、その課税を大幅に緩和し、もって企業の経済活動の活性化を図ることとされました。」と政策的な理由であることを明らかにしている。

⁷⁴ 吉牟田・前掲注 13、12 頁。

⁷⁵ 山本・前掲注 49、6・7 頁。

⁷⁶ 吉牟田・前掲注 13、12 頁。

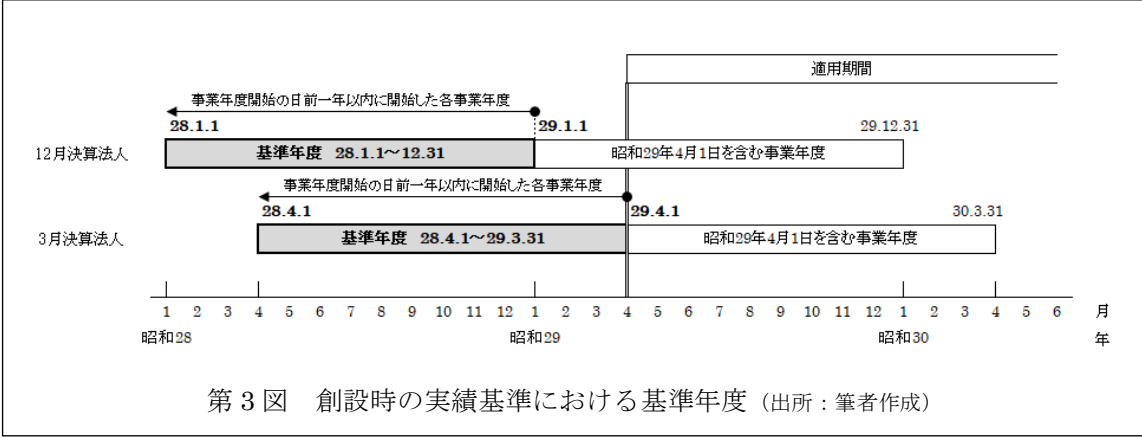
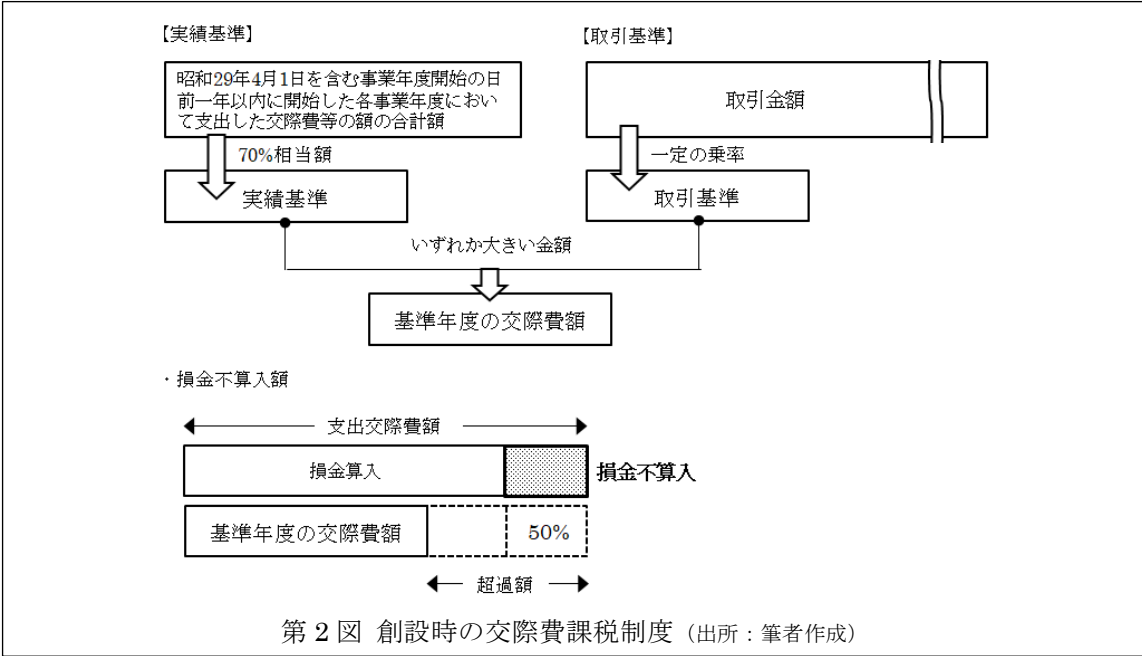
⁷⁷ 山本・前掲注 49、5 頁。

⁷⁸ 租税特別措置法（法律第三十七号（昭二九・三・三一））第五条の十二では、「法人が昭和 29 年 4 月 1 日から昭和 32 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度（清算中の事業年度を除く。）において支出した交際費等の額が、基準年度の交際費額に…」と規定されている。

額をいい（租法 5 の 12）、取引金額に一定の割合を乗じた金額とは、当該事業年度における取引金額に企業の主たる事業の区分に従って適用される一定率を乗じた金額をいう⁷⁹（措令 37 の 4）。

なお、当該一定率は、証券業及び商品取引業が 1,000 分の 0.4（0.04%）、製造業（出版業を除く。）、運輸業及び通信業（放送業を除く。）が 1,000 分の 6（0.06%）、建設業及び保険業が 1,000 分の 10（0.1%）など業種によって区分して定められていた。

そして、支出実績基準における基準額が基準年度の 70%とされたのは、30%の節約を期待したもの⁸⁰であり、取引基準が設けられたのは、新設法人に係る基準が必要であったこと、企業がたまたま基準年度に冗費節減に努めた結果、交際費等の支出が著しく少なかった場合、損金不算入額が過大となる点を補完する必要があったことが挙げられる。



⁷⁹ 市丸・前掲注 67、216 頁。

⁸⁰ 市丸・前掲注 67、214 頁。

その後、昭和 31（1956）年度、32（1957）年度、34（1959）年度に改正が行われ、その内容は強化されることとなる。昭和 31 年度改正では損金不算入割合が 50%から 100%に引き上げられ、超過額の全額が損金不算入とされた。

また、昭和 32 年度改正では、支出実績基準が基準年度の交際費額の 70%から 60%に引き下げられ、取引基準の一定割合も 5 割程度に引き下げられた。これにより、超過額が拡大することになる。その一方で資本金基準が引き上げられ、従来の 500 万円から 1,000 万円となり、より大きな会社を対象となった。

このように、規制が強化された背景には社用族の存在がある。社用族とは「1950 年ころに…自前では一流レストラン、バー等で飲食することができず、その支払いを社用という名目で会社に肩代わりさせた」⁸¹連中のことを意味する。

このことは、昭和 31 年 12 月の臨時税制調査会答申においても、以下のように問題視されており、交際費課税制度の強化の必要が提起されている⁸²。

…戦後経済倫理のし緩（原文ママ）等によって企業の経理が乱れ、このため、一方では役員及び従業員に対する給与が、遊興費、交際費等の形で支給される傾向が生ずるとともに、他方及び役員従業員の私的關係者に会社の経費で接待をすとか、事業関係者に対しても、事業上の必要をこえた接待をする傾向が生じている。このため企業の資本蓄積が阻害されていることは、争えない事実である。今回個人所得税について大幅に累進税率の緩和が行われれば、このような弊害も次第になくなることが期待されるが、その積極的防止策としては、仮装の給与等の支給に対してはこれを給与所得としては握（原文ママ）し、所得税課税の適正化を図るとともに、交際費の濫費については、この制度によってこれを抑制することが必要である。したがって、実際費損金否認の制度は、今後しばらくこれを続けるとともに、よりその効果を上げるため、現行制度をむしろ強化する必要がある。

そして、昭和 34 年度改正では、新たな基準額を設け⁸³、実績基準は、昭和 29 年 4 月 1 日を含む事業年度開始の日前一年以内に開始した各事業年度において支出した交際費等の 60%相当額（旧実績基準）と、昭和 33（1958）年 1 月 1 日⁸⁴を含む事業年度開始の日前一年以内に開始した各事業年度（第 4 図参照）において支出した交際費等の交際費額の 80%

⁸¹ 浜口恵俊「社用族」『世界大百科事典第 12 巻改訂新版』平凡社（2007）、750 頁。

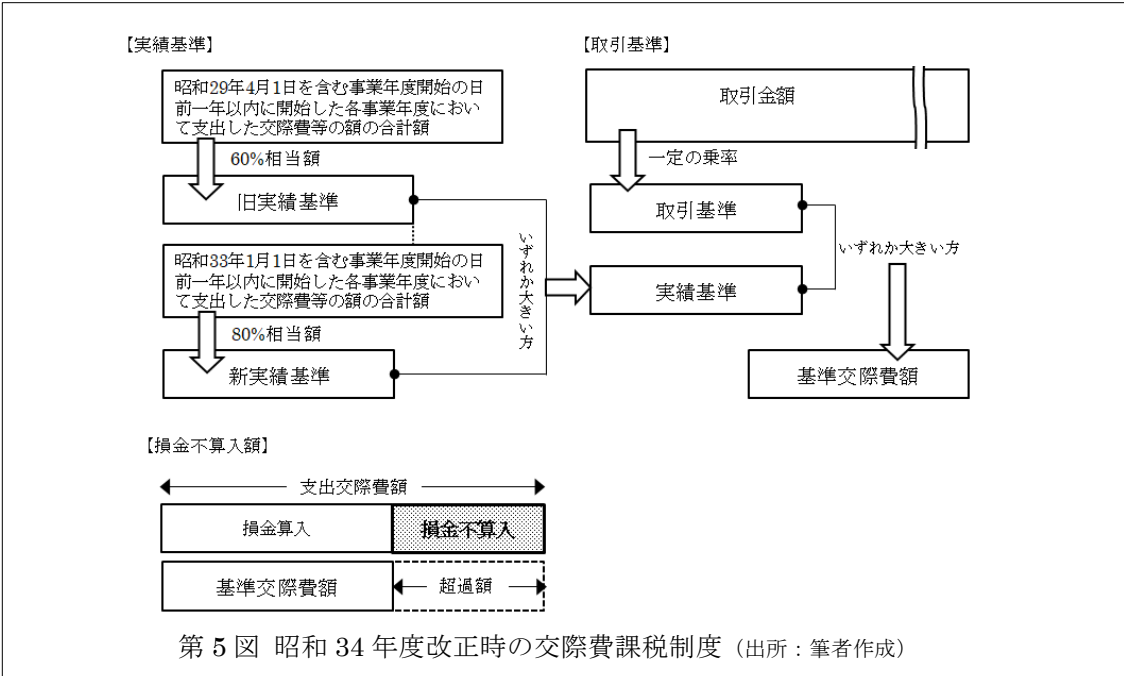
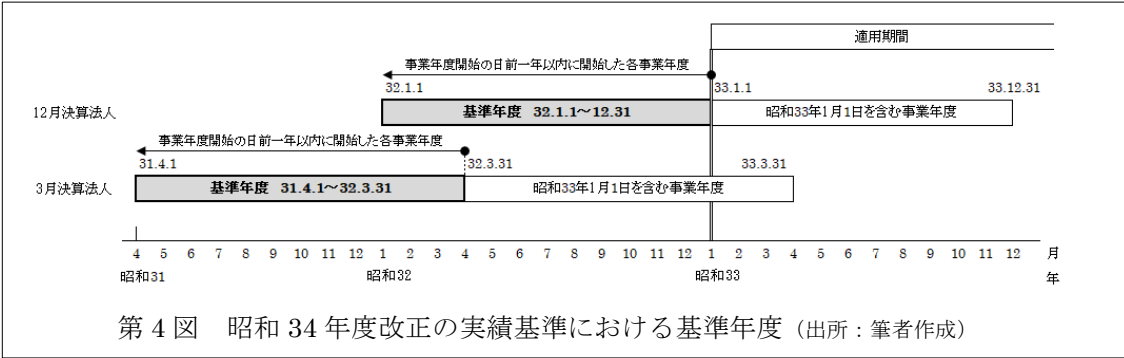
⁸² 臨時税制調査会・前掲注 71、135 頁。

⁸³ 従来「基準年度の交際費額」としていたものを、「基準交際費額」と名称を改めた。

⁸⁴ 新基準について、昭和 34 年 4 月 1 日を含む直前事業年度とせず、1 月 1 日としたのは、改正法が国会に提出されたのが 2 月 12 日であり、4 月 1 日とすれば、たとえば 4 月 1 日事業年度開始の法人は、その後 3 月末日まで支出交際費額を恣意的に増加させることによって、新基準額を操作する可能性があり、こういうことは望ましくないと考えられたからである。（武田昌輔「戦後法人税制史・昭和 34 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会（1996）、284 頁。）

相当額（新実績基準）のいずれか大きい金額とし、その基準交際費額を超える金額が損金不算入とされた⁸⁵。（第 5 図参照）

また、取引基準についても、取引高に乗ずる率が 5 業種について引き上げられた⁸⁶。



昭和 34 年度改正において新実績基準を設け、支出交際費額の 80%としたのは、制度創設から 5 年経過し、当初は 30%の節約を期待したが、最近の支出交際費等については 20%程度の節約を期待することが妥当であろうとしたもの⁸⁷であり、企業の実状に即した課税を行うべく改正がなされた⁸⁸と考えられる。

⁸⁵ 武田昌輔「戦後法人税制史・昭和 34 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会（1996）、284 頁。
⁸⁶ 武田・前掲注 85、285 頁。
⁸⁷ 武田・前掲注 85、284 頁。
⁸⁸ 安西志保美「交際費等の損金不算入制度に関する研究」『税に関する論文入選論文集』納税協会（2017）、108 頁。

(2) 第2期（昭和36（1961）年度～昭和41（1966）年度）

第2期について、吉牟田教授は「社用消費への現物給与の代替課税としての全法人課税」と位置づけている⁸⁹。

社用消費への現物給与については、昭和31（1956）年12月の臨時税制調査会答申で問題視されたが（本稿前頁参照）、昭和35（1960）年税制調査会第一次答申（以下、「昭和35年答申」と記す。）においても、「大企業とよばれているものを選んでみると…（中略）…交際費の金額は取引量と比例関係にあるものとはかならずしもえず（原文ママ）、同じ大企業といわれており、しかも交際費の金額は同じ程度でありながら取引量の関係から一は否認がなく他は否認されている事例が見受けられる。」⁹⁰と記されている。

また、当時は主要諸外国でも交際費の乱用の問題が講じられている傾向にあり、昭和35年答申におけるアメリカの交際費課税制度の概要では、「従業員費用勘定（福利厚生費、旅費等に属するカントリークラブ等の会費又は掛金、事業旅行に伴う妻子等家族の旅行費用、保養のための旅行費用、自動車、ヨット、ホテル等の維持運搬等の費用等）については、個別に審査し、個人の所得とするかどうかを検討される。」⁹¹と、交際費として損金経理していても、個別審査の結果によっては現物給与とされることを紹介した上で、「最近諸外国にも、このような傾向がみられることは、わが国のこの制度に一つの反省を与えるものであろう。」⁹²と改正の必要があると結論づけている。

そして、昭和36（1961）年度改正では以下の内容に改められた。

- ① 適用対象を従来の資本金1,000万円の法人から、全法人とする。（資本金基準の廃止）
- ② 各事業年度に支出した交際費等の金額が、定額（300万円）に資本金（資本積立金額、再評価積立金額その他の政令で定める積立金の額を含む。）の1,000分の1を加算した金額である基礎控除額を超過した場合、その超過額の20%相当額は損金の額に算入しない

この改正から、適用対象法人がいわゆる大法人から全ての法人に変わったが、これは当時、交際費課税を免れるため増資をしない効果を生んでいるという批判や、交際費支出のためばかりの小資本会社を生んでいるという非難があった⁹³ためである。

また、企業の取引量が増大しても、それに比例して交際費等が大きくなるわけではないため、取引量と交際費等の支出額が比例関係という前提としていた取引基準が大企業に有利であったこと、取引基準と実績基準の乖離が問題となっていたこと、取引基準の乗率が

⁸⁹ 吉牟田・前掲注13、12頁。

⁹⁰ 税制調査会「昭和35年12月当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」（1960）、347頁。

⁹¹ 税制調査会・前掲注90、346頁。

⁹² 税制調査会・前掲注90、350頁。

⁹³ 税制調査会・前掲注90、347頁。

細分化されており複雑であったことなどの理由から是正の必要があったため、制度の変更がなされた⁹⁴。

そして、限度超過額に対する損金不算入率割合を 20%にしたのは、昭和 34 年度における支出交際費に対する損金不算入割合が 20.4%であったことや、従業員の所得として課税すべき部分は支出交際費の 20%とみて一種の源泉徴収的な意味で交際費課税をする考え方が背景にあったからである⁹⁵。

その後、昭和 39 (1964) 年度、昭和 40 (1965) 年度に改正が行われ、昭和 39 (1964) 年度改正では、損金不算入割合を改正前の 20%から 30%へ引き上げた一方で、自己資本による基礎控除を、従来の 300 万円と資本金等の 0.1%を合計した額から、400 万円と資本金等の 0.25%を合計した額に引き上げた。

つまり、損金不算入額を引き上げたが、基礎控除額も増加させたということであり、その理由について、昭和 39 年度答申では「損金不算入割合の引き上げは最近における交際費支出の実態に即しつつ過大な交際費の支出を抑制する見地」によるもの、資本基準の控除割合の引き上げについては、「最近の経済情勢と法人規模を考慮」したものとしている⁹⁶。

なお、この改正で輸出交際費は別枠で全額損金算入を認められるようになった。

また、昭和 40 年度では、損金不算入額が改正前の 30%から 50%に引き上げられた。

この理由について、昭和 40 年答申では「企業の自己資本充実の必要性にかえりみ、内部留保の増大に資するため、法人税率の引き下げを答申しているが、この観点から見るときは…最近における交際費支出の実態にかえりみ、過大な交際費の支出を抑制することにより企業の蓄積努力を促進することが必要と考えられ」⁹⁷るためとしており、企業の自己資本充実のために法人税を引き下げる必要があるが、交際費支出が増加しているため、本来の趣旨である「冗費・濫費抑制」の観点から課税を強化したといえる。

(3) 第 3 期 (昭和 42 (1967) 年度～昭和 56 (1981) 年度)

第 3 期について、吉牟田教授は「交際費増加部分の全額損金不算入 (減少部分の全額損金算入) の時期」と位置づけている⁹⁸。

その特徴は、増加交際額の禁止的課税と減少交際費の全額損金算入という政策的要素を強く打ち出した⁹⁹ものであり、昭和 42 (1967) 年度改正から損金不算入額の計算にあたり、

⁹⁴ 武田昌輔「戦後法人税制史・昭和 36 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会 (1996)、316 頁。

⁹⁵ 山本・前掲注 49、9 頁。

⁹⁶ 税制調査会「昭和 39 年度税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」(1963)、81 頁。

⁹⁷ 税制調査会「昭和 40 年度税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」(1963)、81-82 頁。

⁹⁸ 吉牟田・前掲注 13、12 頁。

⁹⁹ 山本・前掲注 49、9 頁。

基準交際費と比して、減少した場合もしくは増加した場合によって、その損金不算入額が変わるようになった。

まず、昭和 42（1967）年度改正では以下の内容に改められた。（第 6 図参照）

- ① 各事業年度において支出した交際費等の額から、定額 400 万円と期末資本金等の額に 1,000 分の 2.5 を乗じた額を加算した金額を控除した金額を「限度超過額」とする。
- ② 法人の当該事業年度の直前の事業年度（事業年度が一年である法人以外の法人については、当該直前の事業年度の直前の事業年度）において支出した交際費等の額を「基準交際費」とする。
- ③ 支出交際費の金額が限度超過額を超える場合、当該限度超過額の 50%相当額を損金の額に算入しない。但し、次のイ又はロに該当する場合は、それぞれに定める金額を損金の額に算入しない。

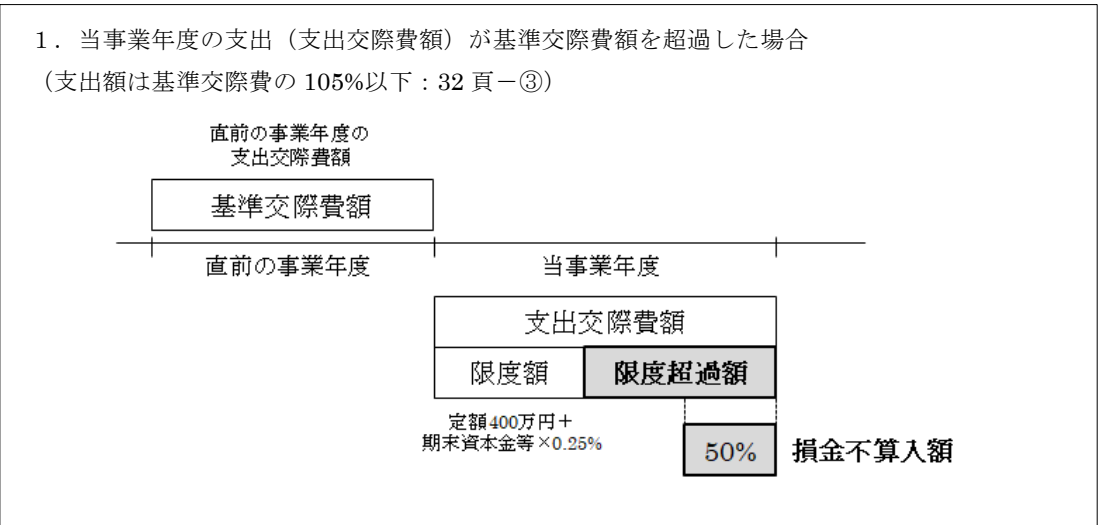
イ．支出交際費の額が基準交際費額に満たない場合（当事業年度＜直前事業年度）
限度超過額から、その満たない部分の金額（当該金額が当該限度超過額を超える場合には、当該限度超過額に相当する金額）を控除した金額の 50%に相当する金額

ロ．支出交際費の額が基準交際費額の 105%相当額を超える場合（当事業年度＞直前事業年度の 105%）

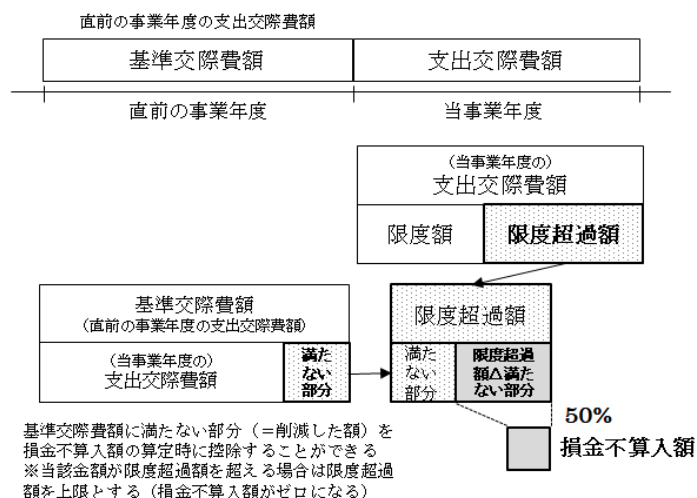
以下の（イ）と（ロ）を合計した金額

（イ）その超える部分の金額（当該金額が当該限度超過額を超える場合には、当該限度超過額に相当する金額）

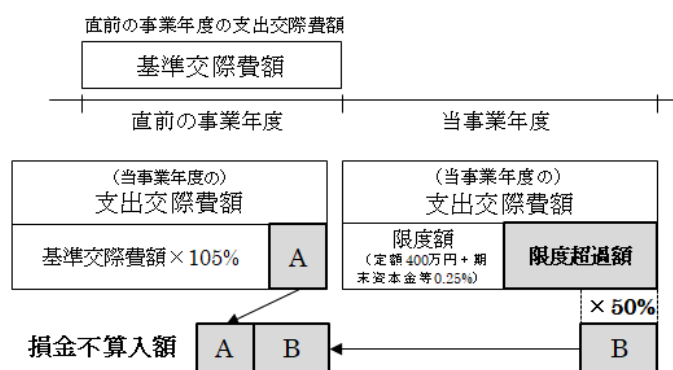
（ロ）当該限度超過額から（イ）に掲げる金額を控除した金額の 50%相当額



2. 当事業年度の支出（支出交際費額）が基準交際費額を下回った場合（32 頁－③イ）



3. 当事業年度の支出（支出交際費額）が基準交際費額の 105%を超過した場合（32 頁－③ロ）



第 6 図 昭和 42 年度改正時の交際費課税制度（出所：筆者作成）

その後、損金不算入限度額の引き上げ、資本金基準額の引き下げなどが行われ（第 3 表参照）、昭和 46（1971）年度改正で輸出交際費の特例が廃止され、昭和 54（1979）年度改正で定期控除額が引き下げられると共に資本金基準が廃止された。

第 3 表 昭和 44（1969）年度から昭和 54（1979）年度の間に行われた課税の強化

損金不算入限度額	資本金基準	その他
昭和 44（1969）年度 50%→60%	昭和 49（1974）年度 0.25%	昭和 54（1979）年度
昭和 46（1971）年度 50%→60%	→0.1%	定期控除額を 400 万円から
昭和 48（1973）年度 70%→75%	昭和 51（1976）年度 0.1%	200 万円に引き下げる。（資
昭和 51（1976）年度 75%→80%	→0.05%	本金額 1,000 万円超 5,000 万
昭和 52（1977）年度 80%→85%	昭和 54（1979）年度 廃止	円以下の法人は、400 万円→
昭和 54（1979）年度 85%→90%		300 万円とし、同金額 1,000
		万円以下の法人は 400 万円の
		まま据え置く。）

（出所：筆者作成）

そして、昭和 56（1981）年度改正では更に課税が強化されることとなった。改正前は、当時行年の支出交際費のうち、基準交際費（直前の事業年度の交際費等支出額）の 105% を超過する金額が否認されていたが、105%から 100%に引き下げられた。

この理由として、昭和 56 年度税制改正に関する答申では「交際費に対する課税は、累年強化され、既にかかなりの程度に達しているが、最近における交際費支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に顧み、交際費支出の増加部分に対する課税制度について、さらに強化を図ることが適当である。」¹⁰⁰と提言している。

この答申が出された昭和 55（1980）年の支出交際費額は 3 兆 1,152 億円であるが、5 年前の昭和 50（1975）年の支出交際費額が 2 兆 308 億円と比べると約 53%増加していることが分かる。この間、支出交際費額は減少することなく毎年増加し続けている（第 4 表参照）ことから、課税庁も強化する必要があったことが分かる¹⁰¹。

第 4 表 支出交際費額の推移（昭和 50（1975）年～55（1980）年）

	支出交際費額 億円	伸び率 %
昭和 50（1975）年	20,308	—
51（1976）年	22,738	12.0
52（1977）年	24,091	6.0
53（1978）年	26,139	8.5
54（1979）年	29,061	11.2
55（1980）年	31,152	7.2

注：年度ではなく年単位で集計されている

（出所：「昭和 56 年分税務統計から見た法人企業の実態」¹⁰²より筆者作成）

なお、昭和 56 年度改正では定期控除額の引き下げによる課税強化は据え置かれた。これは中小企業に対する配慮等の観点¹⁰³からである。

（4）第 4 期（昭和 57（1982）年度～平成 5（1993）年度）

第 4 期について、吉牟田教授は「原則全額損金不算入（基礎控除の廃止）の時期」と位置づけている¹⁰⁴。

¹⁰⁰ 税制調査会「昭和 56 年度の税制改正に関する答申」（1980）、8 頁。

¹⁰¹ なお、答申が公表されたのは昭和 55（1980）年 12 月であるが、答申の検討がなされている時点では昭和 55（1980）年の支出交際費額は出ていないため、昭和 54（1979）年の支出交際費額を以て検討がなされていると推察できる。この場合においても、昭和 54（1979）年の支出交際費額は 2 兆 9,061 億円と 5 年前の昭和 49 年の支出交際費額 1 兆 9,237 億円を比べると、約 51%増加していることが分かることから、課税強化の必要性があったと考えられる。

¹⁰² 国税庁総務課編『昭和 56 年分税務統計から見た法人企業の実態』（1983）、22 頁。

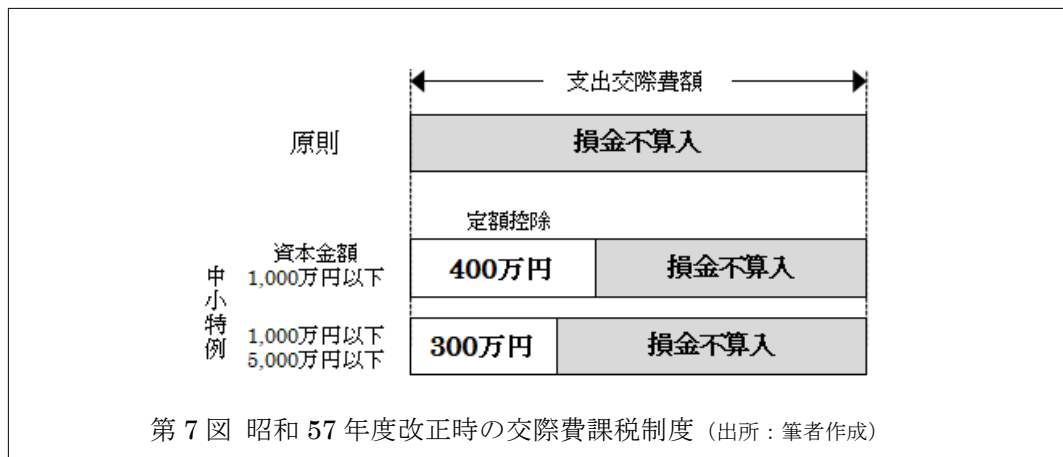
¹⁰³ 原一郎「戦後法人税制史・昭和 56 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会（1996）、597 頁。

¹⁰⁴ 吉牟田・前掲注 13、12 頁。

その特徴は「交際費の懲罰的課税」¹⁰⁵であるとし、昭和 57（1982）年度改正から損金不算入割合が 90%から 100%に引き上げられ、原則として、その支出額の全額が損金不算入とされた¹⁰⁶。（ただし、厳しい経済環境にある中小法人に対する配慮として、資本金額 1,000 万円以下の法人の定額控除 400 万円、資本金 1,000 万円超 5,000 万円以下の法人の定額控除 300 万円は存続されている¹⁰⁷。）

まず、昭和 57 年改正では以下の内容に改められた。（第 7 図参照）

- ① 各事業年度に支出した交際費等は損金の額に算入しない。
- ② 当事業年度に支出した交際費等のうち、期末資本金 1,000 万円以下の法人は 400 万円を超える部分、期末資本金 1,000 万円超 5,000 万円以下の法人は 300 万円を超える部分について損金の額に算入しない。



この改正理由について、昭和 57 年度税制改正に関する答申では「交際費については、累次にわたって課税の強化が行われてきたところであるが、巨額にのぼる交際費の実態及びその支出額が毎年増加し続けているという事実に対する社会的批判には依然として厳しいものがある。したがって、この際、交際費に対する課税の全般的な強化を図るべきである。」¹⁰⁸と提言しており、前年度改正時にも同様の趣旨により課税強化されたが、この改正により、期末資本金 5,000 万円以下の法人は、交際費の経費性が完全に否定¹⁰⁹されたことになる。

前年、交際費支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に顧み、改正が行われたが、昭和 56（1981）年の支出交際費額は 3 兆 3,061 億円であり、前年の昭和 55（1980）年の

¹⁰⁵ 吉牟田・前掲注 13、18 頁。

¹⁰⁶ 土屋俊康「戦後法人税制史・昭和 57 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会（1996）、605 頁。

¹⁰⁷ 土屋・前掲注 106、605 頁。

¹⁰⁸ 税制調査会「昭和 57 年度の税制改正に関する答申」（1981）、4-5 頁。

¹⁰⁹ 山本・前掲注 49、10 頁。

支出交際費額 3 兆 1,152 億円から約 6%増加しており、交際費等の増加が止まらないことから課税が強化されたといえる。そして、この措置は平成 6（1994）年度に改正されるまでの 13 年にわたって継続された。

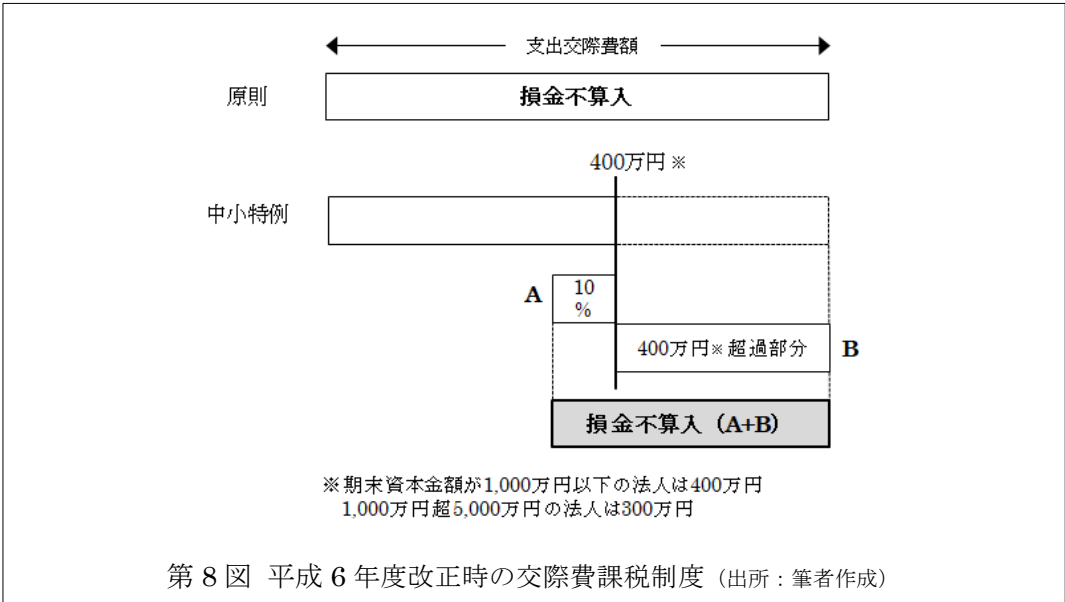
（5）第 5 期（平成 6（1994）年度～現在）

第 5 期においては、中小企業に対する優遇措置の見直しと、景気対策のための緩和措置がとられた時期といえる。

従前から中小企業に対する優遇措置については、そのあり方を検討すべきであるという意見があった。「昭和 58 年 11 月今後の税制のあり方についての答申」における「中小企業の定額控除については、引き続きそのあり方を検討すべきである」¹¹⁰との提言をはじめ、「昭和 59 年 1 月 昭和 59 年度の税制に関する答申」、「昭和 59 年 12 月 昭和 60 年度の税制に関する答申」、「昭和 61 年 10 月 税制の抜本的見直しについての答申」など毎年のように提言されてきた。

そして、平成 6（1994）年度改正において、中小企業の優遇措置の見直しがなされることとなった。

その内容は、各事業年度に支出した交際費等は損金の額に算入しないとした原則は変わらないものの、期末資本金が 1,000 万円以下の法人は、支出した交際費等の額のうち 400 万までに達する金額の 10%と 400 万円を超過した場合の全てを損金不算入とし、期末資本金が 1,000 万円超 5,000 万円以下の法人は、支出した交際費等の額のうち 300 万までに達する金額の 10%と 300 万円を超過した場合の全てを損金不算入とした。（第 8 図参照）



¹¹⁰ 税制調査会「昭和 58 年 11 月今後の税制のあり方についての答申」（1983）、32 頁。

この改正理由は、「交際費については、これを経費として容認した場合には、濫費の支出を助長するだけでなく、公正な取引を阻害することにもなるのではないか、また、企業による巨額な交際費支出が正常な価格形成を歪めているのではないか、といった問題点が指摘されている。そこで、法人の支出する交際費については、原則として、その全額を損金に算入しないこととしている。中小企業については、一定額（定額控除枠）以下の支出交際費はその全額を損金に算入することとしているため、法人が支出する全交際費の半分近くがなお経費として控除される結果となっている。こうした状況は前述のような交際費課税の考え方から見て問題があるほか、この定額控除枠が商取引において真に必要とされる以上の交際費を支出する誘因となっている面も否定できない。したがって、現行の定額控除枠の範囲内の部分についても、一定割合は損金の額に算入しないこととすべきである。」¹¹¹との提言を受けたものである。

その後、平成 10（1998）年度改正において、損金不算入率が 10%から 20%に引き上げられることとなり、中小企業への課税が強化されることとなった。

その理由は「現行の中小法人に対する定額控除制度については、中小企業の交際費支出の相当部分が依然として損金の額に算入されているのは交際費課税の趣旨にそぐわないとの問題が指摘されている。また、経営者が私的な交際費を法人の経費として控除したり定額控除額を利用するための会社分割が行われているといった問題の指摘もある。このような問題に対処するためには、現行の定額控除額内の支出交際費の損金不算入割合を更に引き上げることも必要ではないかと考える。」¹¹²との提言が反映されたものと考えられる。

その一方で、景気対策のために課税の緩和が図られるようになる。

平成 3（1991）年頃にバブル経済の崩壊以降、日本経済は「失われた 20 年」と言われる景気の長期低迷に陥ることとなったが、景気回復策の一つに交際費課税制度の緩和があった。

その内容は、定額控除の緩和（定額控除額の引き上げ、定額控除対象法人の範囲の拡大）ならびに一定要件を満たす飲食費の交際費等からの除外及び接待飲食費の一部の損金算入の認容であった。

定額控除の緩和の変遷は、平成 14（2002）年度改正から 15（2003）年度改正、21（2004）年度改正、25（2005）年度改正と 4 回にわたり行われ、平成 25 年度改正で定期控除限度額内の一部損金不算入が廃止された。（第 5 表参照）

接待に係る飲食費については、平成 18（2006）年改正において一定要件を満たす飲食費の交際費等から除外されることとなり、その要件は、役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等ではない、1 人当たり 5,000 円以下の飲食費である。また、平成 26 年度改正では、接待飲食費の 50%相当額を損金算入することができるようになり、期末資本金額 1 億円以下の法人については、年間 800 万円を限度とする定期控除、又は接待飲食

¹¹¹ 税制調査会「平成 6 年 2 月 平成 6 年度の税制改正に関する答申」（1994）、5 頁。

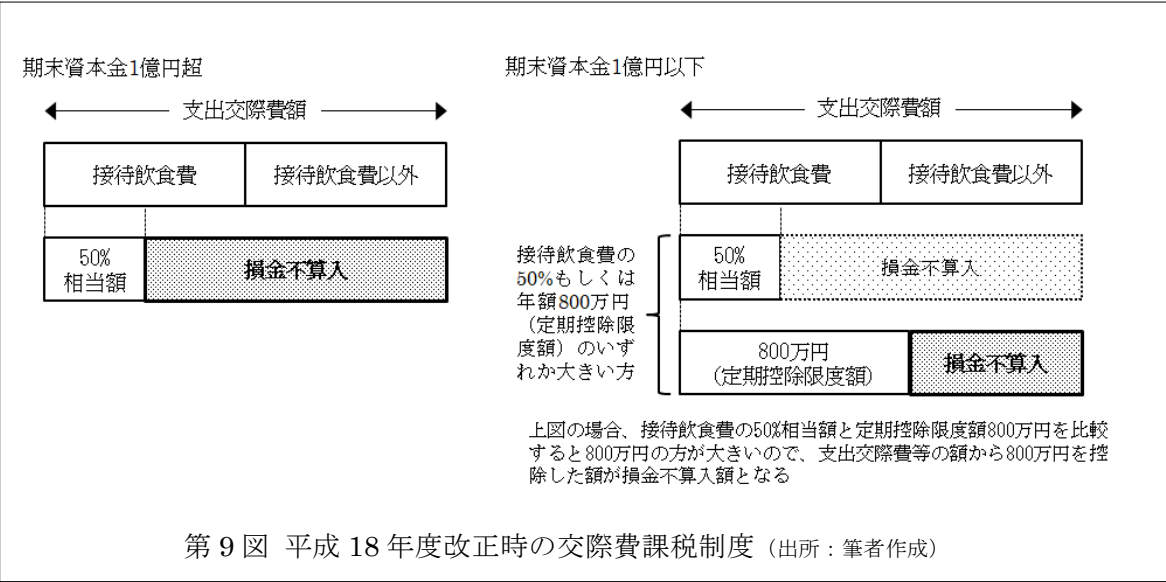
¹¹² 税制調査会「平成 8 年 11 月 法人課税小委員会報告」（1996）、54 頁。

費の 50%相当額の大きい金額が損金算入されることとなった。(第 9 図参照)

第 5 表 平成 14 年度から 25 年度改正における定期控除の緩和の変遷

定期控除額の引き上げ	平成 14 (2002) 年度改正	平成 21 (2009) 年度改正	平成 25 (2013) 年度改正
	資本金 1,000 万円超 5,000 万円以下の法人 300 万円→400 万円	資本金 1 億円以下の法人 400 万円→600 万円	資本金 1 億円以下の法人 600 万円→800 万円
損金不算入率の引き下げ	平成 15 (2003) 年度改正：定期控除限度額枠内の損金不算入率 20%→10%		
その他	平成 15 年度改正：資本金 1 億円以下の法人に 400 万円の定額控除を認める 平成 25 年度改正：定額控除限度額内の損金不算入措置の廃止		

(出所：筆者作成)



なお、令和 2 (2020) 年度改正により、期末資本金 100 億円超の法人は、接待飲食費の 50%相当額の損金算入措置は廃止されたが、期末資本金 100 億円以下の法人に対する交際費課税制度の緩和措置は現在も継続されている。

また平成 18 (2006) 年度改正以降、1 人当たり 5,000 円以下の飲食費については、交際費等の範囲から除外されているが、近年の物価の動向等を受け、厚生労働省の令和 6 (2024) 年度税制改正要望では、具体的金額には触れていないものの、その上限額の引き上げを求めている¹¹³。

¹¹³ 脚注 11 に記したとおり、令和 5 (2023) 年 12 月 14 日に令和 6 年度税制改正大綱で、中小企業の経済活動の活性化や、飲食料費に係るデフレマインドを払拭する観点から現行の 5,000 円から 10,000 円に引き上げると公表した。

第3節 小括

本章では、交際費等の意義、交際費等の現状、交際費等における問題点、ならびに交際費課税制度が創設から現在に至るまでどのような変遷を経てきたのかを確認した。

交際費課税制度は、昭和 29（1954）年に時限立法として租税特別措置法に制定されたが、この制度の趣旨は冗費・濫費の抑制と、法人の資本蓄積であることは、約 70 年と 43 回改定を経て、当時とは経済状況等が大きく変わった現在においても変わっていない。

そして、交際費課税制度において納税者と課税庁の間で争いが生じるのは、条文中で用いられている不確定概念が原因であり、その解釈を巡り多くの裁判が行われた。

なお、不確定概念について課税要件明確主義の關係で問題が指摘されることもある¹¹⁴が、判例や学説においても、租税行政庁の自由裁量となるものではなく、必要性和合理性が認められれば課税要件明確主義に反するものではない¹¹⁵と考えられている。

現在では、交際費等に含まれる範囲や交際費等の該当性については、最高裁における判示はないものの概ね確定しているといえ、その解釈にあたっては、先行研究¹¹⁶でも明らかになっているが、文理解釈上三要件説が通説であり、最も妥当性があるといえる。

ただし、「本規定の目的を斟酌したうえで、支出ごとの具体的事情に即した実質判断が必要である」との意見があるよう¹¹⁷に、「通常要する費用」の基準は、企業規模やその内容といった具体的事情によって異なるのが実状であり、交際費等が企業にとって欠かすことのできない費用である以上、その解釈にあたってはより明確であることが必要であると筆者は考える。

また、交際費課税制度はその推移で明らかなように、その時々の方政策的要素が色濃く反映されるのも特徴である。特に近年においては長引く不況の景気回復策の一つとして、交際費課税制度が緩和されており、立法趣旨の冗費・濫費の削減との整合性が取れていないといえる。そして、かねてより指摘されているように中小法人の優遇についての検討も進んでおらず、課税の公平性の観点から、大企業と中小企業を同一に扱うことは非常に難しいものの、検討すべき問題であると筆者は考える¹¹⁸。

¹¹⁴ 藤曲武美「税法上の不確定概念の考え方」『税務弘報』第 69 巻第 12 号（2021）

¹¹⁵ 金子・前掲注 24、85 頁。

¹¹⁶ 交際費等の解釈に係る先行研究には、吉牟田勲「交際費等、寄附金、福利厚生費」北野弘久編『租税実体法 I』学陽書房（1979）、渡辺充「新たな交際費課税の模索」『租税研究』第 604 号（2000）、山本守之「事例研究 交際費」『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財経詳報社（2004）、ハツ尾順一「交際費課税の基本的構造とその本質」『租税研究』第 724 号（2010）、芝田佳津男「交際費課税制度に関する一考察」『九州国際大学大学院法政論集』第 13 号（2011）、大淵博義「交際費課税を巡る諸問題の論理的考察」『法人税法解釈の検証と実践的展開Ⅱ巻』（税務経理協会、2014）、鳥飼貴司『「交際費・福利厚生費・広告宣伝費」再考』『税法学』第 574 号（2015）、紙博文「租税法上の不確定概念序説」『大阪学院大学経済論集』第 32 巻第 1・2 号（2018）、中村隆一「文理解釈等に基づく交際費等の該当要件の再考察」『税大ジャーナル』第 34 号（2022）などがある。

¹¹⁷ 辻・前掲注 64 を参照のこと。

¹¹⁸ 中小企業は大企業に比べ生産性や収益性が低い場合があり、大企業と完全に同一の税制の

これらの状況を踏まえた上で、次章では、交際費等の隣接費用である福利厚生費と給与と交際費等の関係及びその問題点について考察したい。

適用を行えば、不利となることは想定できるが、交際費課税制度において資本金 1,000 万円以下の法人と、資本金 1 億円以下の法人が同一の定額控除とすることの妥当性については検討の余地があると考えられる。

第2章 交際費等と福利厚生費・給与

交際費等の周辺には、支出原因たる接待・供応・慰安・贈答等の行為の形態において類似性を持った支出であっても、その支出の性格、内容、事情などを考慮して「交際費等」とは区別される、いわゆる「隣接費用」が存在¹¹⁹し、交際費等と隣接費用との区分は所得計算上、非常に重要であるといえる。

本稿は、Web3.0 技術を利用し拠点にとらわれない働き方を前提とした、企業が福利厚生事業を行う場合の交際費等との区分の問題点を研究するが、本章では現行の交際費課税制度における交際費等と福利厚生費の区分について考察する。また、福利厚生事業を行うにあたり、役員・従業員に対する経済的利益とされる場合には、受益者の役員報酬又は給与と所得となる場合があることから、交際費等と給与の区分についても考察する。

第1節 福利厚生費・給与の概要

1. 交際費等の隣接費用としての福利厚生費と給与

福利厚生費（福利費）とは何かについて明示したものは法令、通達にはない¹²⁰が、企業が国の社会政策および独自の労務政策に基づき従業員の福利、厚生のために負担する費用を一般に福利厚生費という¹²¹。

福利厚生費は広義と狭義に分けて考える必要がある¹²²。広義で捉えた場合の福利厚生費は、①法定福利費、②福利施設等負担費、③厚生費、④退職給付（一時金と年金等）、⑤現物給与の諸項目が含まれ、法定福利費と法定外福利費の両方を併せた福利厚生費であり、狭義の福利厚生費は、①法定福利費のみを指す。

本稿の対象である交際費等の隣接費用である福利厚生費であれば、福利厚生費は広義の福利厚生費となり、交際費等がその費用の名目を問わず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であることを考えると、③厚生費、⑤現物給与が該当するといえる。

なお、ここにいう厚生費とは、一般的に考えられる¹²³福利厚生費であり、会社が従業員の労をねぎらうことを目的とした祝儀・香典・お見舞いといった一定の基準に従って支給される金員や、従業員一律に提供する福利厚生事業などが該当するが、交際費との隣接費用として考えられる福利厚生費としては、主に社員旅行などのレクリエーションイベントなど、飲食や娯楽、物品の提供を伴う行事が該当する。また、現物支給には、住宅（社宅・

¹¹⁹ 富岡・前掲注 70、170-171 頁。

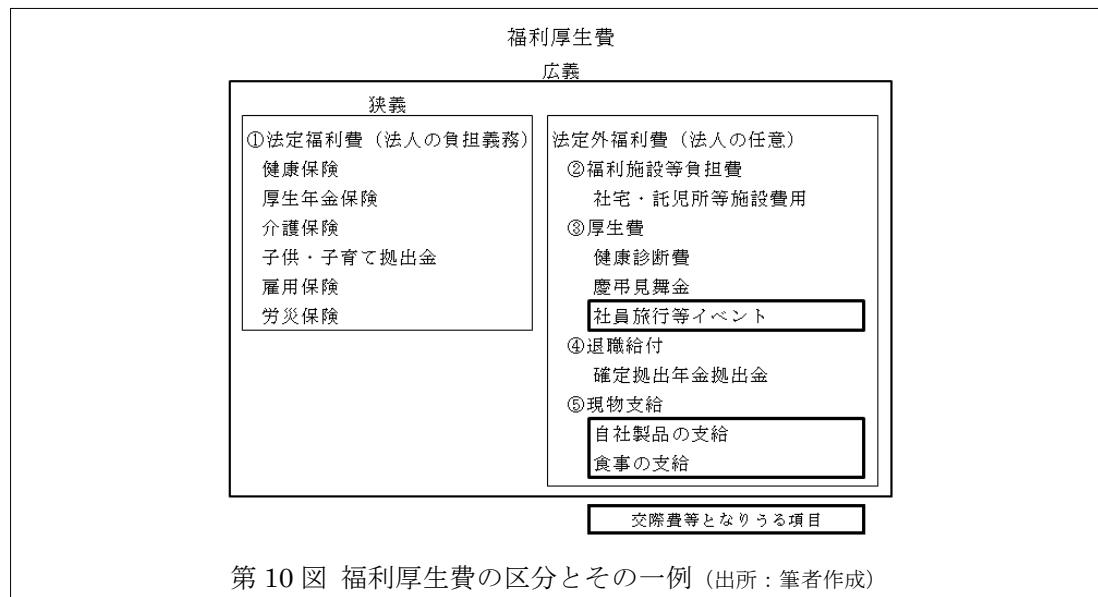
¹²⁰ 山本・前掲注 49、257 頁。

¹²¹ 富岡・前掲注 70、209 頁。

¹²² 末政芳信「福利費」森田哲彌・宮本匡章（編）『会計学辞典 第五版』中央経済社（2008）、479 頁。

¹²³ 雇用主が従業員向けに健康の増進や生活の充実を図ること（新村・前掲注 7、2546 頁。）であり、企業が従業員とその家族に提供する健康や生活のためのサービスをいう。

寮など）の貸与、食事や自社製品の提供、通勤用定期券の支給等があるが、交際費との隣接費用として考えられる給与としては、食事や自社製品の提供といった物品の提供が考えられる。（第 10 図参照）



2. 福利厚生費の必要性

わが国における福利厚生 の起源は、農村出身の低賃金労働者や遠隔地で就業する労働者に対する現物給付を中心とした恩恵的な生活援助であった¹²⁴。

それが戦後、高度経済成長期を通じて社会保障制度の整備や賃金水準の上昇につれて、社会保険制度から法的すなわち強制的に義務づけられる法定福利厚生と、労務管理政策の発展形態としての法定外福利厚生の二つの構造をもつことになった¹²⁵。

特に法的な義務に基づかない法定外福利厚生は企業間格差がある。これは労働組合が福利厚生関連要求については春闘のような業界水準の制約を受けることなく、独自の交渉ができる¹²⁶という背景があった。

そして、豪華な社宅や福利厚生施設のような多大な費用投下の他、同一組織内にあって多くの従業員が長期間、共存関係を維持するためには、集団内におけるコンフリクトの解消、相互の密接なコミュニケーションなどの共同体維持のための施策が必要であり、様々なレクリエーション施設、全社的イベント、スポーツ活動などが福利厚生制度として展開され有効に機能した¹²⁷。

つまり、企業が福利厚生事業、すなわち福利厚生費を必要とするのは、福利厚生事業を通じた従業員の意欲向上、会社への帰属意識やコミュニケーションの円滑化を図るためと

¹²⁴ 西久保浩二『日本型福利厚生 の再構築』社会経済生産性本部（1998）、3 頁。

¹²⁵ 西久保・前掲注 124、3・4 頁。

¹²⁶ 西久保・前掲注 124、9 頁。

¹²⁷ 西久保・前掲注 124、8 頁。

いえ、企業における福利厚生施策の実態に関する調査¹²⁸において、福利厚生制度・施策について重視する目的を調査したところ、「従業員の仕事に対する意欲の向上」(60.1%)とする企業割合が最も高く、次いで「従業員の定着」(58.8%)、「人材の確保」(52.6%)、「従業員同士の一体感の向上」(35.0%)や「従業員が仕事に専念できる環境づくり(生活の安定等)」(32.5%)となっていることからわかる。

特に、近年では少子高齢化の影響による労働者不足が問題となっており、企業としては上記調査からも明らかなように人材の確保が課題であるが、2024年度卒業予定の大学生・大学院生に行った調査¹²⁹によると、企業に対して安定性を感じるポイントとして、「福利厚生が充実している」ことが最多(58.8%)であり、就職先の選定にあたって福利厚生が重視されていることがわかる。

以上のことから、福利厚生費は従来の従業員の満足度の向上やコミュニケーションの円滑化による会社の生産性の向上や企業価値の向上のために必要な費用であることに加え、今後会社を継続させていくための人材確保の費用としても必要であるといえる。

第2節 福利厚生費の取扱い

1. 企業会計における福利厚生費の取扱い

福利厚生費は法定福利費と法定外法定福利費に分類することができるが、企業会計においては、法定福利費は「法定福利費」科目で費用計上し、法定外福利費を主に「福利厚生費」として費用計上する。

ここにいう福利厚生費は一般管理費として費用計上される。その理由は、企業会計において、収益は経済的価値の生成を意味し、費用は経済的価値の消費を意味する¹³⁰が、福利厚生費は、従業員の会社への満足度の向上及びそれによる生産性の向上など企業活動の円滑化に資する費用であり、企業活動に伴う経済的価値の消費を示すことから、期間的に収益と対応する費用として認識される。

2. 法人税法における福利厚生費の取扱い

法人税法第22条第3項第2号は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額」を損金の額に算入する旨を定めている。そして、福利厚生費は一般管理費であることから、所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額に算入されるが、そこに接待等の行為があれば、交際費課税制度の対象となることから、支払の有無を問わず交際費等として損金不算入の対象となる。これは仮払金として繰

¹²⁸ 労働政策研究・研修機構『JILPT 調査シリーズ No.203 企業における福利厚生施策の実態に関する調査』(2020)、25頁。

¹²⁹ 株式会社マイナビ「マイナビ 2024年卒大学生 活動実態調査(3月)」(2023)。

¹³⁰ 桜井久勝『財務会計講義 第24版』中央経済社(2023)、76頁。

り述べたとしても、仮払交際費等として当該制度の対象となることを意味する。

第3節 交際費等と福利厚生費の区分

1. 除外規定の趣旨

租税特別措置法第61条の4第6項第1号において、「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」は交際費等から除外されている。

この規定の趣旨は、中央商会事件第一審（東京地判昭和56年4月15日、税資117号4頁）で判示されており、『もっぱら従業員の慰安のために行なわれる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用』を特に交際費等から除外しているのは、この種の費用が、従業員個々人の業務実績とは無関係に従業員全体の福利厚生のために支出されるものであり、法人において負担するのが相当な費用であるので、通常要する範囲を超えない限り全額損金算入を認めても、法人の社会的冗費抑制の目的に反しないとしたためであると解される。」とされている。

つまり、交際費課税制度の趣旨は、本来、法人の冗費、濫費抑制にあるのだから社会的常識において一般的な従業員に対する福利厚生事業に関する支出は、福利厚生費として交際費等から除外しようとするものである¹³¹。

2. 創設規定と確認規定

本除外規定の解釈については従前から創設規定であるのか、確認規定であるのかで、見解が分かれている。ここでいう創設規定とは、本来交際費等に含まれるものであるが、交際費等から除かれることになるという解釈（創設的規定説）であり、確認規定とは、法文解釈からすればここに規定されているものは当然交際費等の範囲から除かれるべきものではあるが、確認のためにこの規定を置いたものであるとの解釈（確認的規定説）¹³²である。

除外規定を確認規定と解釈すると、従業員慰安費用等の隣接費用については、交際費等に該当しないと考えるのが原則であり、支出対象者と支出金額が「専ら」従業員のためのものでない場合、または、「通常要する費用」を超えた場合にのみ交際費等に該当することになる。結果的に、交際費等の範囲を狭くとらえる考え方である¹³³。

他方、創設規定と解釈する立場は、従業員慰安費用等の隣接費用の支出は、本来、交際費等に該当し「専ら」従業員を対象として行う一定の支出における「通常要する費用」に限り、交際費等から除外するという考え方である。結果として交際費等の範囲を広くとらえることになる¹³⁴。

¹³¹ 中西良彦「交際費等における不確定概念」山本守之・守之会『新版 検証税法上の不確定概念』中央経済社（2015）、192頁。

¹³² 岡本弘嗣「交際費課税の目的と措置法第62条第3項（定義規定の解釈）」『税法学』第423号（1986）、4頁。

¹³³ 中西・前掲注131、191頁。

¹³⁴ 中西・前掲注131、191頁。

碓井光明教授は『接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為』という部分が、支出の態様を画すると同時に、目的をも規定したものと考えている。逆に『交際費、接待費、機密費その他の費用』によっては、それほど明確な限定がなされているわけではない。したがって、法 62 条 3 項のかっこ書き（『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その他政令で定める費用を除く』と規定されていた。現 64 条の 1 第 6 項第 1 号。筆者記す。）は創設規定であると解すべきである。」¹³⁵と、本除外規定は創設規定であると主張している。

また、中村隆一氏は、文理解釈面と趣旨目的解釈面のどちらから見ても、本除外規定は創設規定であると主張する。その理由として、文理解釈面においては「交際費等の定義規定である措置法 61 条の 4 第 4 項（現第 6 項。筆者記す。）柱書から、当該要件に該当するものはいったん全て交際費等に該当すると解され、そして、本除外規定に該当した場合には、同項柱書括弧書により交際費等から除かれると解すべき」とし、また趣旨目的解釈面においては「昭和 29 年当時、社用族という用語が生まれるくらい企業の内外にわたって従業員等による過剰な接待、供応、慰安等が行われていたことから、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て、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、交際費等の損金不算入制度が設けられたのであるから、措置法 61 条の 4 第 4 項（現第 6 項。筆者記す。）柱書によって、いったんこれらの費用全てを交際費等とし、その上で、冗費、濫費を抑制等するという趣旨を逸脱しない本来の必要経費の範囲である「通常要する費用」であれば同項柱書括弧書及び本除外規定によって交際費等から除外したという規定ぶりとしたものと考える」¹³⁶としている。

一方、松澤智教授は、この除外規定について「広告宣伝を内容としたり、福利厚生を内容としたり、懷疑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して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。」¹³⁷として、確認規定であると主張している。

3. 通常要する費用

本除外規定では、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」と定められている。これは社会通念の範囲内ということを示しているが、何を以て社会通念とするかが問題となる。

この通常要する費用については、租税特別措置法、同法施行令、租税特別措置法関係通

¹³⁵ 碓井光明「交際費等の意義と範囲」『税務弘報』第 31 卷 2 号（1983）10-11 頁。

¹³⁶ 中村隆一「従業員等に対する慰安行事の交際費等の該当性」『税大ジャーナル』予定（2021）、8 頁。

¹³⁷ 松澤智『新版租税実体法 補正第 2 版』中央経済社（2003）、329 頁。

達でも具体的な金額は明示されていない。よって、個別具体的に検討をする必要がある。

裁判例においても、具体的金額について判示したものはなく、金額の妥当性については「具体的態様、すなわち開催された場所、出席者一人あたりの費用、飲食の内容等を総合して判断すべき¹³⁸⁾」としている。

なお、平成 18 (2006) 年度改正から、役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等ではない、1 人当たり 5,000 円以下の飲食費（いわゆる 5,000 円基準）については交際費等から除外されたが¹³⁹⁾、当該金額を 5,000 円とした理由は見当たらず、交際費課税制度の特徴の一つである政策的観点からの設定であると推察できる。

4. 租税特別措置法第 61 条の 4 第 6 項第 1 号の解釈

租税特別措置法第 61 条の 4 第 6 項第 1 号は、交際費等のうち福利厚生事業に係る費用として、交際費等の範囲から除外するものを「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」と規定している。

本規定を創設規定と考えると、専ら従業員の慰安のために行われる費用で、かつ、通常要する費用である場合に限り、交際費等となる費用であっても交際費等から除外されることになる」と解釈できる。

そして、前段の「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」には、「等」がついているが、「一般に法令の規定において、一ないし数個の列举事項の直後に『等』という後が用いられていた場合には、別異に解すべき特別な理由がない限り、その『等』に包含される事項は、例示事項とその規範的価値において同じ性質の重要性を有するものと解するのが相当である¹⁴⁰⁾」とされており、租税特別措置法の交際費等に係る条文中に、従業員の慰安のために行われる行為について記されていないことから、運動会、演芸会、旅行のような専ら従業員の慰安のために行われる行事と解することができる。

なお、後段の「通常要する費用」は、前項で考察したとおり、社会通念の範囲内ということになる。

次に、運動会、演芸会、旅行の定義であるが、これらはいずれも租税特別措置法はもとより、他の法律を含めて定義がされていないことから、一般的な意義を確認すると、次の通りになる。

運動会とは、「多人数集合して種々の運動競技や遊技をする行事」とされ、運動競技とは、「一定の規則に従って、速力・持久力・技能などを競う運動。競技。スポーツ」である¹⁴¹⁾。

¹³⁸⁾ 株式会社インター・イメージ事件(東京地判昭和 55 年 4 月 21 日、行集 31 巻 5 号 1087 頁。)判決より。

¹³⁹⁾ 脚注 11 に記したとおり、令和 5 (2023) 年 12 月 14 日に令和 6 年度税制改正大綱で、中小企業の経済活動の活性化や、飲食料費に係るデフレマインドを払拭する観点から現行の 5,000 円から 10,000 円に引き上げると公表した。

¹⁴⁰⁾ 内閣法制局監修『法制意見総覧』帝国行政学会 (1957)、1331-1332 頁。

¹⁴¹⁾ 新村・前掲注 7、306 頁。

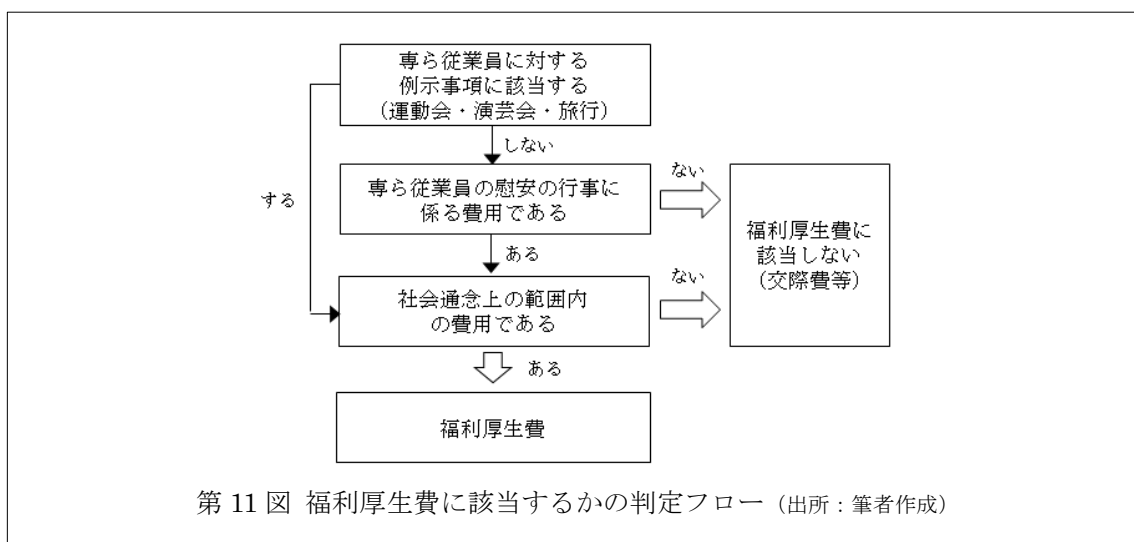
演芸会とは、「公衆の前で演ずる落語・講談・漫才・演劇・舞踊などの芸」である「演劇」¹⁴²と、「人々が集まってする行事。集まり。つどい。」である「会」¹⁴³が合ったものであることから、演劇や音楽演奏、ショーなどの鑑賞会といえる。

旅行とは、「徒歩または交通機関によって、おもに観光・慰安などの目的で、他の地方に行くこと。旅をすること。」である¹⁴⁴。

なお、旅行は、観光学において旅行形態の分類などから定義付けの検討をもっても、共通した定義を探すことは困難とされているが、「日常生活圏を離れて、交通手段等を使って、一時、ある目的をもって他の場所へ行くこと¹⁴⁵」といった「他の場所への移動」を伴うことは共通して認識されている。

また、旅行業等を営む者に対する諸規定を定めた旅行業法においても、旅行業の事業内容に「運送等サービスの提供に係る契約を、自己の計算において、運送等サービスを提供する者との間で締結する行為」と定めており、ここでいう運送等サービスとは、旅行者が提供を受けることができる運送又は宿泊のサービスであることから、旅行業における事業の主たるものは「運送手段ならびに宿泊サービスの提供」であり、旅行は「他の場所への移動」を伴うものであると一般に認識されていることが分かる。

これらのことから、福利厚生事業に係る費用が交際費課税制度上、交際費等ではなく福利厚生費となるためには、専ら従業員に対する例示事項に該当し、社会通念の範囲内の費用であること、又は専ら従業員の慰安の行事に係る費用で、社会通念の範囲内の費用であることと解することができる。（第 11 図参照）



¹⁴² 新村・前掲注 7、755 頁。

¹⁴³ 新村・前掲注 7、472 頁。

¹⁴⁴ 新村・前掲注 7、3099 頁。

¹⁴⁵ 佐々木正人『旅行の法律学』日本評論社（1996）、2 頁。

第4節 交際費等と給与（フリンジ・ベネフィット）の区分

給与は、所得税法第28条第1項柱書で給与所得として定義されており、「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」とされている。これは、雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む観念であり、非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念することができる¹⁴⁶。

所得税法第36条括弧書きで、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」とされていることから、給与は金銭の形を取る必要はなく、金銭以外の資産ないし経済的利益も、勤務の対価としての性質を持っている限り、広く給与所得に含まれる¹⁴⁷。そして、このような資産ないし経済的利益は、現物給与もしくはフリンジ・ベネフィットと呼ばれる¹⁴⁸。

そして、企業の行う福利厚生事業は、法定外福利費であり各企業の任意であるため、企業間格差が生じており、それは賃金格差よりも大きいといわれている¹⁴⁹。

また、「海外社員旅行など、本来『個人的な楽しみ』であるものについてまで、社会の慣習とはいえ、なにゆえに『社業』とみて、それを非課税としているだろうか」という批判¹⁵⁰もある。

このことは従前から問題視されており、昭和31（1956）年12月の臨時税制調査会答申においても、「…戦後経済倫理のし緩（原文ママ）等によって企業の経理が乱れ、このため、一方では役員及び従業員に対する給与が、遊興費、交際費等の形で支給される傾向が生ずるとともに、他方及び役員従業員の私的關係者に会社の経費で接待をすとか、事業関係者に対しても、事業上の必要をこえた接待をする傾向が生じている。…（中略）…。今回個人所得税について大幅に累進税率の緩和が行われれば、このような弊害も次第になくなることが期待されるが、その積極的防止策としては、仮装の給与等の支給に対してはこれを給与所得としては握（原文ママ）し、所得税課税の適正化を図るとともに、交際費の濫費については、この制度によってこれを抑制することが必要である。」として、交際費課税制度とフリンジ・ベネフィット課税を整備する必要があると提言されているが、現在に至るまで解決はなされていない。

第5節 交際費等と福利厚生費・給与の判別

1. 判別基準の検討

交際費等の対象は「事業に関係のある者」であるが、ここでいう事業に関係ある者とは、社外の取引関係者のみならず、自社の従業員等も含む。すなわち、自社の従業員等に対す

¹⁴⁶ 金子・前掲注24、246頁。

¹⁴⁷ 金子・前掲注24、247頁。

¹⁴⁸ 金子・前掲注24、248頁。

¹⁴⁹ 八ツ尾順一『交際費 第五版』中央経済社（2007）、4頁。

¹⁵⁰ 八ツ尾・前掲注149、5頁。

る接待等の行為は交際費等に含まれるが、それが経済的利益の享受となれば、給与として認定されることもあり¹⁵¹、その支出の性質によっては、福利厚生費と考えられる場合もある。このように類似性が高いにも関わらず、使用者である法人が従業員等に対して支出した費用が、交際費等、給与又は、福利厚生費のいずれかに該当するかという判断の基準は必ずしも明確なものは存しないから、かなり困難な認定評価の問題¹⁵²となる。

これら、交際費等・給与・福利厚生費の判別について、大淵博義教授は「①業務関連性の有無、②行為の通常性、③費用の通常性の三つの基準で行うことが妥当であると考えられる。」と主張している¹⁵³。

これによると、関連する費用について、上記の三つの基準を設け、それぞれの基準を順番にクリアし、最後に残ったものが損金性のある福利厚生費として処理されるべきとしている。

①業務関連性の有無とは、「その費用支出の対象とされた法人の行為が、当該法人の事業に関連した支出であるかどうかである。そして、この要件を欠く非事業関連性の費用支出は、法人の収益獲得の価値擬制とはいえないから、法人が本来支払うものではなく、したがってかかる費用の支出により利益を享受している従業員等に対する給与課税の対象とされる。」¹⁵⁴としている。つまり、会社の支出した費用に事業関連性がなければ、個人的な経済的便益のための費用ということになり、給与とすべきであるとしている。これは交際費等、福利厚生費は企業の利益獲得にかかる経費であることを前提としているためであるといえる。

次に、②行為の通常性とは、「①の業務関連性をクリアした支出費用の行為が、通常のレクリエーション行事として行われる行為ではないという場合であり、係る場合には、その費用支出により経済的利益を享受している従業員等の給与として課税される」¹⁵⁵としている。

ここでいう通常のレクリエーション行事として行われる行為ではないものは、一般に高額な海外旅行などを指すが、現在、課税庁は所得税法基本通達 36-30 にて「使用者が、従業員等のレクリエーションのために行う旅行の費用を負担することにより、これらの旅行に参加した従業員等が受ける経済的利益については、…（中略）…次のいずれの要件も満たしている場合には、原則として課税しなくて差し支えないものとする。(1) 当該旅行に要する期間が 4 泊 5 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。(2) 当該旅行に参加する従業員等の数が全従業員等（工場、支店

¹⁵¹ 一例として役員に対する個人経費を交際費等として損金経理しているケースが考えられる。この場合、交際費等は否認され、役員給与（損金不算入）とされ、更に源泉税の徴収漏れということになる。

¹⁵² 大淵・前掲注 46、292 頁。

¹⁵³ 大淵・前掲注 46、292-297 頁。

¹⁵⁴ 大淵・前掲注 46、292 頁。

¹⁵⁵ 大淵・前掲注 46、292 頁。

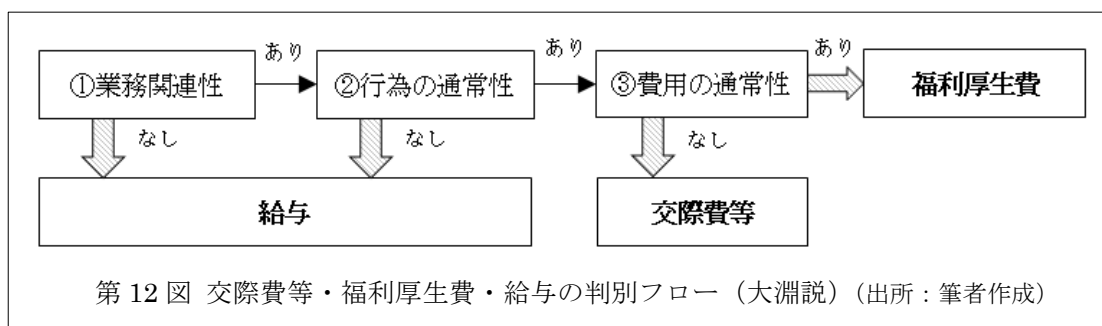
等で行う場合には、当該工場、支店等の従業員等)の50%以上であること。(注)上記の行事に参加しなかった者(使用者の業務の必要に基づき参加できなかった者を含む。)に支給する金銭については、給与等として課税することに留意する。」と発出していることから、この範囲内であれば給与としては取り扱われない。

但し、この従業員等の中には家族は含まれていないため、社員と共に参加する家族分を会社が支出した場合には、その分が給与に該当することになる。

また、レクリエーション行為でなくとも、自社従業員等に対して中元や歳暮を提供する行為がある場合、これは一般に行われるものとは考えにくく、行為に通常性を有さないことから、当該行為により受けた経済的利益は給与として取り扱われる。

そして、③費用の通常性は「①及び②をクリアした費用支出が、通常要する費用を超えている場合には、その従業員等に対する接待、慰安等の行為としての交際費等に該当する。当該基準は、交際費等の定義規定から除かれている福利厚生費に該当しない場合の費用支出であり、それが①事業関連性を有し、②行為の通常性も有している場合には、当該費用支出は交際費等に該当することになる」¹⁵⁶としている。

これは、①業務関連性と②行為の通常性に該当しないことから給与にはならないが、専ら従業員の慰安のために行われる通常要する費用の範囲を超えていることから、福利厚生費には該当せず、交際費となることを意味している。(第12図参照)



なお、交際費等と福利厚生費の区分について、課税庁は以下の通達を発出している(租税特別措置法関係通達61の4(1)-10)。

租税特別措置法関係通達61の4(1)-10

社内の行事に際して支出される金額等で次のようなものは交際費等に含まれないものとする。

- (1) 創立記念日、国民祝日、新社屋落成式等に際し従業員等におおむね一律に社内において供与される通常の飲食に要する費用
- (2) 従業員等(従業員等であった者を含む。)又はその親族等の慶弔、禍福に際し一定の

¹⁵⁶ 大淵・前掲注46、293頁。

基準に従って支給される金品に要する費用

これらにも社会通念を意味する「通常要する金額」と定めているが、その金額を具体的に明示していないため、課税庁がその行事等について「贅沢である」と判断すれば、交際費等に認定されてしまうことに問題がある。

2. 課税庁の解釈基準

課税庁は、交際費等、福利厚生費、給与の判別の判断について、判例等に基づき取扱通達を発出する形で、一応の判断基準を明示している。

そして、これら費用の判別の判断を含め、取扱通達における交際費等の範囲に関する解釈態度について、渡辺淑夫名誉教授は、交際費課税制度の立法理由、交際費等の定義規定及び除外規定その他の関連規定に照らし、次の解釈上共通する重要な基準（解釈基準）に則り、取扱いを示していると述べており、その解釈基準は、①事業必要性基準、②特定者基準、③目的基準、④公正取引基準、⑤社会通念基準、⑥無権限基準の6つの基準であるとしている¹⁵⁷。

① 事業必要性基準とは、「その支出の起因となる行為（以下「行為」という）又は支出が、法人の事業遂行上必要なものであること。なお、その支出金額が資産の取得価額に算入すべきものであるとしても、交際費判断には関係がないこと。」¹⁵⁸をいい、その支出が事業経費であり、かつ資産取得に係る付随費用として、取得原価に算入すべきだとしても、交際費等該当性に関係のない（原価算入交際費¹⁵⁹とならない）費用が判断基準の対象となることを意味している。

② 特定者基準とは、「その行為又は支出の相手方が、特定の事業等関係者であって、不特定多数の一般消費者でないこと。」¹⁶⁰をいい、交際費等は、その支出の対象が事業に関係のある者であり、事業に関係のない者であれば交際費等の対象とならないことを意味する。

③ 目的基準とは、「その行為又は支出の目的が、正当な商取引以外において、専ら相手方の歓心を買ひ、あるいはこれに迎合することにより自己に有利な取引関係等の円滑な進行や環境作りを図ることにあること。」¹⁶¹をいい、交際費の行為目的が社外における事業に関係のある者であれば、当該支出の目的が「交際目的」であるのと同時に、自社従業員に対する支出であれば、円滑な労働環境の形成を目的とすることを意味する。

¹⁵⁷ 渡辺淑夫『法人税法 令和4年度版』中央経済社（2022）、606-607頁。

¹⁵⁸ 渡辺・前掲注157、606頁。

¹⁵⁹ 原価算入交際費とは、資産の取得原価に算入された交際費等のことをいい、一定額を限度としてその資産の取得価額等を減額することができる。租税特別措置法関係通達61の4(2)－7参照のこと。

¹⁶⁰ 渡辺・前掲注157、606頁。

¹⁶¹ 渡辺・前掲注157、606-7頁。

④ 公正取引基準とは、「その行為又は支出が、専ら法人の裁量により相手方に供与することを意図して行われるものであって、相手方から適法かつ公正な取引の対価として公然とこれを請求できる性質のものではないこと。」¹⁶²をいい、当該支出が支出側の裁量により相手への供与として行われるものであり、相手との譲渡や役務などの取引の対価として、相手方から請求されるものではないということを意味している。

⑤ 社会通念基準とは、「その行為の内容や支出金額が、社会通念上、相手方において接待、供応、慰安、贈答その他の行為により利益の供与を受けたと認識できる程度以上のものであること。」¹⁶³をいい、当該支出が社会通念上許容されるものか否かをいい、交際費等の規定の中で頻出する「通常要する費用」を超えるものか否かを意味する。これを超過するものは冗費性があることから交際費等の対象としている。

⑥ 無権限基準とは、「その利益の供与が金銭又は金銭以外の資産を贈与する方法で行われる場合には、相手方がその贈与を受けた金銭又は資産をどのような目的に費消し、又は使用するかについて、専ら相手方の自由裁量に委ねられ、法人にはその権限がないこと。」¹⁶⁴をいい、支出法人が相手先に対し、使途制約を行う場合は交際費等に該当せず、寄附金に該当することから、交際費等の判断区分を行う際には、支出法人は相手先に対する使途制約を行う権限を有さないことを意味する。

第6節 小括

本章では、交際費等と福利厚生費・給与の区分について確認した。

交際費等と福利厚生費・給与は、役員又は従業員を支出の相手先とする点、福利厚生事業等を通じて支出されるその支出形態、役員又は従業員の勤労意欲や満足度、会社への忠誠心の醸成といった効果において共通する部分が多く、その費用区分の判別には困難を伴う点がある。これは、わが国独自の終身雇用を前提とした雇用慣行の一環として福利厚生事業が発展したという経緯があり、従業員に対する経済的供与の線引きを厳密にすることは難しいという背景がある。

また、従前から交際費課税制度とフリンジ・ベネフィット課税については区別すべきであるという提言がされているが、現在においてもなされていない。

交際費課税制度においては、福利厚生費については除外規定として交際費等から除くこととされているが、あくまで社会通念上の範囲内としている。これは立法趣旨の冗費・濫費の削減という観点から見れば当然とも言えるが、社会通念の範囲が客観的に示されていない部分があることが問題であると考えられる。

企業は、若年層の離職や少子化を背景とした労働力不足に対し、経営者はいかに従業員の定着化を図り、事業運営を安定化させることか出来るかということに苦慮している。そ

¹⁶² 渡辺・前掲注 157、607 頁。

¹⁶³ 渡辺・前掲注 157、607 頁。

¹⁶⁴ 渡辺・前掲注 157、607 頁。

うした状況において、会社への帰属精神を醸成させ、労働意欲を向上させるために必要な費用である。勿論、経営者や役員がその地位を利用して自己の欲求を満たすための浪費を福利厚生費として損金経理することは、不当に法人税等を減少させることになり、倫理的にも許されることではないと考えられるが、同時に企業が必要な経費を交際費等の範囲を拡大解釈し、課税庁の「贅沢である」という判断だけで、損金に算入しないことも課税要件明確主義の観点から非常に問題であると考えられる。

そのためにも、かつて従業員の海外慰安旅行についてその基準が判示されたことを受け、所得税基本通達 36-30 でその具体的基準が明示されたように、レクリエーションイベントや記念事業等、現在明示されていない福利厚生事業についても、社会通念についてのおおよその考え方を課税庁は明らかにし、納税者の予測可能性を担保する必要があると考えられる。

次章では、裁判所は社会通念の判断をどのように行ったか、裁判例を考察することで、明らかにしたい。

第3章 裁判例の研究

交際費課税制度では、不確定概念が用いられていることから、その解釈を巡り納税者と課税庁の間で多くの裁判が行われた。納税者が福利厚生費として費用計上したが課税庁に否認され交際費等とされた事案も多く、会社が行った福利厚生事業に係る費用について、社会通念から逸脱しており「通常要する費用」ではないと課税庁が判断し行った更正処分の取り消しを求めるものであった。

本章では、「通常要する費用」を巡る係争事案において、裁判所がどのような判断をしたのかを考察する。

第1節 会社が福利厚生費として支出した忘年会・飲食代金等が交際費等とされた事例

東京地裁 昭和51年（行ウ）第98号 株式会社インター・イメージ事件【納税者敗訴】
（東京地判昭和55年4月21日・行集31巻5号1087頁）

1. 事件の概要

株式会社インター・イメージ（以下、インター社という。）は広告業を営む法人である。

同社は、第1事業年度（昭和47（1972）年6月10日～昭和48（1973）年5月31日）内の昭和47年末に社外で開催した忘年会及び御用納めに係る費用及び、昭和48年に社外で開催した会社設立記念パーティ、ならびに社員飲食費を福利厚生費として損金経理した。（第6表参照）

また、第2事業年度（昭和48（1973）年6月1日～昭和49（1974）年5月31日）内の送別会費、休日出勤・残業時における社員食事代、忘年会費用を福利厚生費として損金経理した。（第7表参照）

これに対し、麻布税務署長は、インター社の福利厚生費として損金経理した第1事業年度における19万2,679円及び、第2事業年度に同様に損金経理した27万1,470円は、福利厚生費ではなく交際費等に該当し、所得金額に加算すべきとして、更正処分ならびに賦課決定処分を行ったが、インター社はこれを不服として、これらの各処分を求めた事案である。

第6表 インター社が第1事業年度において福利厚生費とした内訳

	行事開催日（飲食日）	支出内容	支払金額
イベント	昭和 47（1972）年 12 月 21 日	社員忘年会（一次会）銀座アスター	32,798 円
	〃	〃（二次会）サロン・タカナワ	68,400 円
	12 月 29 日	年末御用納め ホテル・ニューオータニ	29,626 円
	昭和 48（1973）年 5 月 21 日	会社創立記念パーティ	39,105 円
社員飲食費	昭和 47（1972）年 11 月 21・22 日		22,750 円
合計			192,679 円

（出所：行政事件裁判例集31巻5号1087頁（34）別表二を参考に筆者作成）

第7表 インター社が第2事業年度において福利厚生費とした内訳

	行事開催日（飲食日）	支出内容	支払金額
イベント	昭和48（1973）年 7月23日	退職社員送別会費	48,510円
	12月11日	社員忘年会	16,500円
	12月19日	社員忘年会（一次会）	14,850円
	〃	〃（二次会）	11,000円
	12月11・19日	一次会・二次会の区分は不明 （11日16,500円、19日68,915円）	85,415円
社員飲食費 ※	昭和48（1973）年 11月19日	【残業】パブレストラン・ダンケ	22,750円
	11月23日	【休出】レストラン・あおしま	9,130円
	11月27日	【残業】パブレストラン・ダンケ	19,640円
	11月29日	【残業】プチ（詳細は不明）	23,730円
	12月4日	【残業】世界貿易会館レストラン・プルニエ	8,040円
	11月25日	【休出】しゃらく（詳細は不明）	7,920円
	11月27日	【休出】ボボ（詳細は不明）	7,810円
	昭和49（1974）年 1月9日	【残業】パブレストラン・ダンケ	11,555円
	1月20日	【休出】高輪プリンスホテル	5,580円
	昭和48（1973）年 8月15日	【休出】不明	3,300円
	不明	不明	4,430円
合計			271,470円

※表中、【残業】は残業食事代を、【休出】は休日出勤食事代を意味する。

（出所：行政事件裁判例集31巻5号1087頁（34）別表二を参考に筆者作成）

2. 当事者の主張

（1）納税者（インター社）の主張

交際費等とは法人の外部の者に対する接待、きょう応等のために要した費用であり、法人の内部の者は法人の事業に関係のある者等にあたらないからそれらの者に対する接待、きょう応等のために支出された費用は交際費等に該当しないと解すべきである。

当該費用はいずれも原告の役員あるいは従業員の飲食のために支出されたものであるから、交際費等には該当しないというべきである。

仮に法人の内部の者に対する接待、供応等と同種の行為のために支出された費用が交際費等に該当することがあるとしても、当該忘年会費用、御用納め費用、会社創立記念日の社員慰労会の費用はいずれもその出席者数を考慮すれば、通常要する費用として交際費等には該当しない。

また、役員あるいは従業員の残業あるいは休日出勤の際の食事代は、残業手当を支給する代わりに食事代を負担することになっていたのであるから、当該食事代は交際費等には該当しない。

よって、福利厚生費として損金経理した費用は交際費等に該当しないと主張した。

(2) 課税庁の主張

インター社は当該費用（第 6・7 表参照）を福利厚生費として損金経理した。

福利厚生費とは、運動会、演芸会、旅行等従業員のいわゆるレクリエーション活動に通常要する費用、会社の創立記念日等に際し従業員におおむね一律に社内において供与される通常の飲食に要する費用、及び従業員の親族等の慶弔、禍福に際し一定の基準に従って支給される金品に要する費用等をいうものと解されている。

そして、社内での飲食、すなわち事務室等実際に従業員が法人の業務に従事している場所で行なう飲食のみが通常要する費用として福利厚生費にあたるものというべきであり、従業員の慰安等のために社外の飲食店等で行なう宴会等に要する費用は、個々の会社の立地条件等を考慮することなく一律に交際費等に該当するものと解すべきである。

また、役員、従業員の残業、休日出勤の際に提供される食事代は福利厚生費としてではなく役員、従業員に対する給与としてその損金算入が認められ、従業員等の慰安のために酒食を提供する行為に要する費用はその目的からして交際費等に該当する。

よって、本件における社外で実施された忘年会は交際費等に該当し、残業・休日出勤時の食事代は酒類を提供する行為であるため交際費等に該当すると主張した。

3. 判決要旨

(1) 忘年会等イベント費用の「通常要する費用」の判断基準

一定限度を超える交際費等の損金算入を否認する趣旨は法人の濫費抑制の点にある。

法人が従業員等の慰安のために忘年会等の費用を負担した場合、通常一般的に行なわれている程度のものである限り、その費用は交際費等に該当しないが、その程度を超えている場合にはその費用は交際費等に該当する。

忘年会等が通常一般的に行なわれている程度のものか否かは個々の忘年会等の具体的な態様を総合して判断すべきであって、社外で行なわれたか否かということだけで判断すべきではない。

(2) 残業・休日出勤時の食事代の「通常要する費用」の判断基準

法人が役員あるいは従業員に対して食事代を負担した場合、通常の食事に要した費用は役員等に対する給与等としてその損金算入が認められる場合もあるが、通常の食事の程度を超えるものに要した費用は役員等に対する慰安のための費用として交際費等に該当する。

法人が残業手当を支給することなく残業あるいは休日出勤の際の食事代を負担している場合にも異なる解釈をする必要はない。

そして、通常の食事か否かは個々の食事の具体的な態様を総合して判断すべきであって、飲酒も重要な目的であると認められる場合や全体の費用のうちの相当部分が飲酒に関するもので占められているような場合には通常の食事とはいえない。しかし、飲酒を伴うものがすべて通常の食事に当たらないとするのは相当でない。

(3) 本件忘年会等イベント費用の「通常要する費用」か否かの判断

① 第一事業年度

昭和 47（1972）年 12 月 21 日に銀座アスター¹⁶⁵で行なわれた忘年会、及びサロン・タカナワ¹⁶⁶で行なわれた忘年会二次会の出席者は 10 名であり、一人あたりの費用は合計約 9,000 円¹⁶⁷となる。

法人が福利厚生費としてこのような忘年会二次会の費用を負担すること自体不相当といふべきであるのみならず、当該忘年会及び二次会の費用は一般に福利厚生費として認められる範囲を超えていることから、交際費等に該当する。

昭和 47 年 12 月 29 日にホテル・ニューオータニ¹⁶⁸で行なわれた御用納めの会の費用の出席者は 12 名であり、一人あたりの費用は約 2,400 円となること、及び食事に要した費用が 21,600 円、飲酒に要した費用が 8,026 円である¹⁶⁹。これらに要した費用は一般に福利厚生費として認められる範囲を超えていることから交際費等に該当する。

昭和 48（1973）年 5 月 21 日に、社外で行なわれた会社創立記念パーティの出席者は 13 名と推認され、一人あたりの費用は約 2,700 円となる¹⁷⁰。これらに要した費用は一般に福利厚生費として認められる範囲を超えていることから、交際費等に該当する。

② 第二事業年度

昭和 48（1973）年 7 月 23 日に行われた退職社員の送別会の出席者が仮に全員出席していたら 18 名で、一人当たり約 2,700 円¹⁷¹となり、法人が福利厚生費等としてその費用を負担するのを相当とする程度を超えていることから、交際費等に該当する。

(4) 本件残業・休日出勤時の食事代の「通常要する費用」か否かの判断

インター社が支出した残業・休日出勤時の食事代（第 7 表参照）はその金額あるいは、

¹⁶⁵ 昭和元（1926）年創業の老舗高級中華料理店である。

¹⁶⁶ 林=四方田=角田「判例・裁決事例に学ぶ 交際費課税 第 8 回」『税経通信』第 60 巻 15 号（2005）、206 頁では「高級クラブ」と記されている。

¹⁶⁷ 昭和 47（1972）年の消費者物価指数（年平均）は 34.5、直近の令和 4（2022）年の同指数（年平均）は 102.3 である。消費者物価指数により物価水準を比較すると、約 3.0 倍となり、当時の 9,000 円は現在の約 27,000 円となる。（指数は総務省統計局「消費者物価指数」より引用し、現在価値換算は筆者による。）

¹⁶⁸ 昭和 39（1964）年創業のわが国における著名なホテルの一つである。東京都千代田区紀尾井町に所在する。

¹⁶⁹ 消費者物価指数により、現在の金額に換算すると、一人当たり約 7,200 円、食事代が約 64,800 円、飲酒代が約 24,000 円、合計 88,800 円である。（指数は総務省統計局「消費者物価指数」より引用し、現在価値換算は筆者による。）

¹⁷⁰ 昭和 48（1973）年の消費者物価指数（年平均）は 38.6、直近の令和 4（2022）年の同指数（年平均）は 102.3 である。消費者物価指数により物価水準を比較すると約 2.7 倍となり、当時の 2,700 円は現在の約 7,300 円となる。（指数は総務省統計局「消費者物価指数」より引用し、現在価値換算は筆者による。）

¹⁷¹ 脚注 169 と同様に当時の 2,700 円は現在の約 7,300 円となる。

食事よりも飲酒に重点が置かれている（ウイスキーをボトルで注文している）ことから、法人が費用を負担すべき通常の食事の程度をいささか超えていると認めるのが相当であり、これらの飲食に要した費用は交際費等に該当する。

4. 結論

東京地裁はインター社が損金経理した福利厚生費は、交際費等に該当するとし、インター社の請求を棄却した。

5. 本事例の検討

本件において課税庁は、社内での飲食については福利厚生費にあたるが、社外の飲食店で行う宴会等の費用は、個々の会社の立地条件等を考慮することなく一律に交際費等に該当すると主張したが、東京地裁は社外で行なわれたか否かということだけで判断すべきではなく、通常一般的に行なわれている程度のものである限り、その費用は交際費等に該当しないと示した。

一方、このような忘年会二次会の費用を負担すること自体不相当というべきであるのみならず、当該忘年会及び二次会の費用は一般に福利厚生費として認められる範囲を超えていると示した。

ここにいう「このような」とは、インター社が忘年会を、銀座アスター（高級中華料理店）やサロン・タカナワ（高級クラブ）といった高級店で行ったことを示していると考えられる。

つまり、高級店で行う忘年会等の費用を法人が負担することが不相当であるだけでなく、一般に福利厚生費として認められる範囲を超えているということであり、この判決においては、その店の格式（高級店や著名なホテルであること）も社会通念の判断の要素になることを示している。

そして、金額について本判決では、全て「通常要する費用の範囲」を超えていることから、福利厚生費ではなく交際費等に該当すると東京地裁は判断したが、通常要する金額の具体的な上限額については示さなかった。

現在の金額に換算すると忘年会の1・2次会で約27,000円程度、その他では約7,000円程度であったが（脚注167、169・170参照）、範囲を超えるとする理由が示されていないことから、前者については社会通念から逸脱していると言うことができても、後者が社会通念から逸脱しているとは必ずしも言い切れないと考える¹⁷²。

¹⁷² 株式会社リクルートライフスタイルが2018年12月10日に公表した「忘年会・新年会についてのカスタマーアンケート」によると、忘年会・新年会の平均想定予算は4,395円で、2年連続上昇傾向にあった。また、5,000円～6,000円未満と回答した人が最も多かった(30.1%)。そして、この調査時点に比べ現在の方が物価高は進行していることから、現在の金額でいう7,000円程度が必ずしも社会通念から逸脱しているとは言い切れないと判断した。

第2節 創業記念パーティに係る費用が「通常要する費用」と認められなかった事例

東京地裁 平成 19 年（行ウ）第 621 号 株式会社岡三証券グループ事件【納税者敗訴】
（東京地判平成 21 年 2 月 5 日、税資 259 号順号 11138）

1. 事件の概要

株式会社岡三証券ホールディングス（以下、岡三証券 HD という。）¹⁷³は主として金融商品取引業を営む岡三証券株式会社（以下、岡三証券という。）などから構成されるグループの連結親法人であった。同社は平成 15（2003）年 11 月 8 日の土曜日に、東京都港区の著名なホテルの 2 会場において、役員・従業員 2,400 人が出席する創業 80 周年を記念する行事（以下本節では、本件行事という。）を開催した。

本件行事では、1,000 人以上を収用できる大宴会場の 2 会場を貸し切り、隣接する両会場には舞台装置、映像、音響機材を設置し、両会場の行事は同時中継されて他の会場でも見るようにされ、同時に進行された。

午前 11 時 10 分ごろに開場し、開演までバンドの演奏が行われ、正午ごろに開演した後、まず、重要無形文化財又は人間国宝である楽師らによる祝言として能楽が披露され、その後、会長挨拶及び花束贈呈、社長挨拶及び乾杯に続き、洋中の折衷料理による午餐、著名な女性歌手によるショー、プレゼント抽選会、著名な男性歌手によるショーと途中で休憩等を挟むことなく、午後 3 時 55 分まで連続して行われ、開演から終了までの所要時間は約 3 時間 55 分、開場後開演前のバンド演奏も合わせると約 4 時間 45 分であった。（第 8 表参照）

第 8 表 創業 80 周年を記念する行事の式次第

11:10 頃	開場 (バンドによる演奏)	
12:00 頃	開演	
	祝言（人間国宝による能楽）	約 15 分
	会長挨拶・花束贈呈	約 20 分
	社長挨拶・乾杯	約 5 分
	午餐（洋中の折衷料理）	約 73 分
	著名な女性歌手によるショー	約 30 分
	著名な男性歌手によるショー	約 60 分
	プレゼント抽選会	約 15 分
15:55	終了	

（出所：税務訴訟資料より筆者作成）

¹⁷³ 本行事が行われた平成 15（2003）年及び、本訴訟が提起された平成 19（2007）年時点の連結親法人の社名は「株式会社岡三証券ホールディングス」であったが、同社は平成 20（2008）年に「株式会社岡三証券グループ」と社名変更している。判決文における原告は株式会社岡三証券グループであるが、本稿においては、本行事実施時における社名で記している。（但し表題においては、判決言渡時における社名の「株式会社岡三証券グループ事件」としている。）

本件に係る費用は、1 億 7,968 万円であり、その支出内訳は、役職員で構成するグループが 5,126 万円、岡三証券が 1 億 2,842 万円であった。

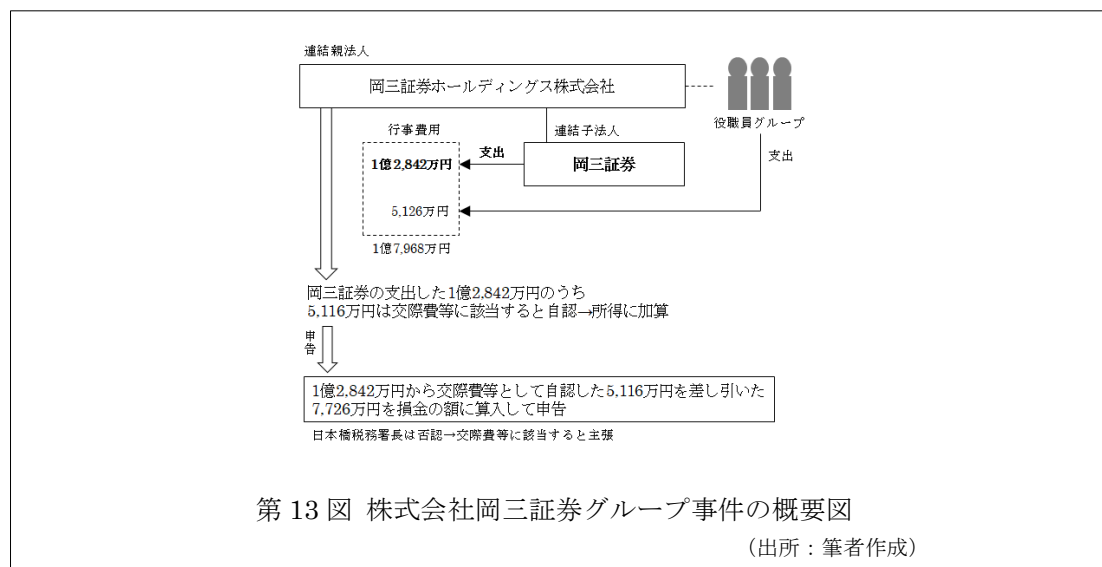
岡三証券 HD は、税務申告（連結納税）にあたり、岡三証券が支払った 1 億 2,842 万円のうち、5,116 万円は交際費等に当たると自認し連結所得金額に加算したが、残額 7,726 万円については、平成 15（2003）連結事業年度分の法人税の申告において、損金の額に算入した。（第 9 表参照）

第 9 表 岡三証券 HD の本件行事に係る申告内訳

損金の額に算入して申告したもの（単位：万円）		損金の額から除いたもの（単位：万円）	
会場費	305	エンターテインメント費用	4,574
飲食費	2,650	抽選会の商品代	470
記念品代	612	花束	16
従業員旅費	3,544	出演者心付け	46
出演者報酬	183	出演者宿泊費	3
その他	432	その他	7
小計	7,726	小計	5,116
岡三証券が支払った金額（合計）		1 億 2,842 億円	

注：その他の金額は東京地裁判決・別紙 2 で明示されていないため、筆者が小計金額から各項目を差し引いた金額を記載した。（出所：税務訴訟資料・別紙 2 より筆者作成）

これに対し、日本橋税務署長は、連結子法人である岡三証券が支払った 7,743 万円（損金の額に算入された 7,726 万円と、交際費等に含まれる控除対象外消費税額 16 万円を合算した金額。千円以下を合算すると 7,743 万円となる。）は交際費等に該当するから、損金に算入すべきでなく、連結所得金額に加算すべきであるとして更正処分ならびに賦課決定処分を行ったが、岡三証券 HD はこれを不服として、これらの各処分の取り消しを求めた事案である。（第 13 図参照）



なお、本係争は交際費等以外に、ソフトウェアの著作権等の譲渡対価が寄附金に該当するか否かでも争われたが、本稿では交際費等についてのみを取り上げる。

2. 当事者の主張

(1) 納税者（岡三証券 HD）の主張

本件行事は、創業 80 周年を役職員が揃って祝賀することを目的として全役職員約 2,400 人を対象としたものであり、そのような多数人を収容できる施設は都内に僅かしかない。

本件行事のために支出した本件交際費等を使途ごとに検討すれば、本件で支出された程度の会場費（305 万円）は最低限必要であり、1 人当たりの飲食費（約 1 万 1,000 円）には実質的な会場費も含まれ、通常の午餐の最低ランクより低く料金が設定されていることから、昼食代としても妥当である。

本件行事のために支出した本件交際費等（7,726 万円）は、本件行事の趣旨を実現するためには最低限必要な費用である。

1 人当たり 5 万 3,511 円という金額は、本件行事が、創業 80 周年の記念式典であり、全国から全従業員が一同に会して行われるものであったことなど、その特徴に鑑みれば決して高額ではない。したがって、本件交際費等の額は、損金に算入されるべきであると主張した。

(2) 課税庁の主張

本件行事は、従業員を慰安する行事であり、開場からお開きまで合計 4 時間 45 分にわたる全体として 1 つの行事であるから、岡三証券が本件行事のために支出した 1 億 2,842 万 7,037 円の全額が損金の額に算入しない交際費等に当たる。

そして、この 1 億 2,842 万 7,037 円の参加者 1 人当たりの金額は約 5 万 3,511 円であり、本件行事の所要時間が約 4 時間 45 分であることからすれば、このように短い時間で要した費用としては極めて多額であるから、納税者が本件行事のために支出した 1 億 2,842 万円は、上記の「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」に該当せず、その一部である本件交際費等も損金に算入されないと主張した。

3. 判決要旨

交際費課税制度の趣旨は、交際費を縮減して冗費を節約し、企業の体質を改善するとともに、交際費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のでこれを防止する趣旨である。

従業員の慰安行事のため支出する費用が「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。

本件行事は、従業員の全員参加を予定したものであるところ、開催の場所は、東京都内

の著名なホテルの大宴会場であり、その内容は、昼食の飲食等のほかに、重要無形文化財又は人間国宝である楽師らによる能楽、著名な女性歌手及び男性歌手による２つの歌謡ショー、プレゼント抽選会等が行われ、２つの大宴会場のほかに来場者、出演者、スタッフ等の控室として合計 20 以上の会場や客室を借りるほどの大きな規模で行われたものであった。

これらに支出した費用は、岡三証券が支出した総額で 1 億 2,842 万円、参加者 1 人当たりの額で 5 万 3,511 円に上るものであって、これが土曜日の昼すぎの時間帯に、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、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通念上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るといわざるを得ない。

本件行事は、その大部分が従業員らの娯楽ないし慰安の時間に費やされ、これらが、途中に休憩等を挟むことなく、一つの行事として連続して行われているのであって、これら一連の行事が、専ら従業員らの慰安のために行われた行事であると認められる。

よって、本件行事に支出された費用を全体としてみて、専ら従業員の慰安のために行われる行事のために「通常要する費用」に該当するか否か判断すべきである。

また、会社にとっての当該行事の占める位置付けや規模いかんによっては、それに必要な費用であればすべて「通常要する費用」に該当すると解することは、法人の冗費抑制を目的とする趣旨に合致しないことは明らかである。

よって、岡三証券が損金とした 7,726 万円は、「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その他政令で定める費用」に該当しないから、岡三証券の連結親法人である岡三証券 HD は、本件事業年度の連結所得の金額の計算上、本件交際費等を損金の額に算入することはできない。

4. 結論

東京地裁は岡三証券が損金経理した福利厚生費は、交際費等に該当するとし、岡三証券 HD の請求を棄却した。

5. 本事例の検討

本事案では、岡三証券は本件行事に係る費用を用途ごとに検討し、同社が本件行事の趣旨を実現するために最低限必要な費用と考えたものについては福利厚生費として損金経理し、エンタメント費用や抽選会の商品といった娯楽性が高いものについては交際費等として費用計上した。これに対して課税庁は、本件行事は全体として一つの行事として行われたものであり、用途に応じた費用計上を認めず、岡三証券の支出した費用全てを交際費等とし、東京地裁も支出総額を交際費等とした上で、本件行事は通常要する費用を著しく超えていると判断した。

なお、本件行事は約 2,400 人を一同に会する会場で、かつ出席する全役職員は当日の午

前中に全国から上京することから着席形式とした¹⁷⁴ため、実施できる会場が限られており、実際に、本件行事が開催された時期に同条件で実施できる施設を調べたところ、都内では当該施設（新高輪プリンスホテル国際館パミール）のみが同一フロアにおいて隣接する 2 会場（宴会場「崑崙」と「北辰」）で収容できる施設であった¹⁷⁵。

本件行事が、通常要する費用の範囲にあるかどうかの判断について、東京地裁は支出総額（1 億 2,842 万円）、参加者 1 人当たりの額（5 万 3,511 円）、開催日時（土曜日の昼すぎの時間帯）、所要時間（約 4.75 時間）の点から、通常要する費用から判断したが、本判決においても、いくらまでならば通常要する費用として妥当なのかは示されなかった。

なお、東京地裁は「会社にとっての当該行事の占める位置付けや規模いかんによってはそれに必要な費用であればすべて『通常要する費用』に該当すると解することは、法人の冗費抑制を目的とする趣旨に合致しないことは明らかである」と交際費課税制度の立法趣旨の観点から、必要経費であっても冗費性の点から問題があれば、通常要する費用には該当しないと判示した。

しかし、本件行事の内容の冗費性（人間国宝の祝言、著名歌手による演奏）については検討したものの、当該行事開催日の 1 ヶ月前に準大手証券会社では初めて持株会社制に移行したことから社員の団結の場として行った意図があったこと¹⁷⁶、バブル崩壊による苦難な環境からの立ち直りに報いるという意味があったことなど¹⁷⁷、従業員に対する労いについて個別具体的な検討はされなかった。

なお、本事例は非常に参加人数が多く、かつ持株会社体制への移行など、通常の創立記念行事とは異なる要素があったと言えるが、通常の創立記念パーティに係る費用が「通常要する費用」と認められなかった事例として、大栄電気株式会社事件（東京地裁昭和 55 年（行ウ）第 151 号、東京地判昭和 57 年 8 月 31 日、行集 33 巻 8 号 1771 頁）がある。

電気工事を主とする一般建設業を営む法人である株式会社大栄電気（以下、大栄電気という。）は、昭和 52（1977）年 5 月 20 日、25 日、27 日に、会社の創立 30 周年記念祝賀会（納税者は 10 年に一度、創立記念祝賀会を開催していた。）を東京・大阪・名古屋の各拠点で行い、福利厚生費として損金経理した。

課税庁は当該費用を交際費等とし、更正処分ならびに賦課決定処分を行ったが、大栄電気は不服として各処分の取り消しを求めた事案である。

当該行事の参加者は、大栄電気の役職員（407 名）及びその家族（160 名）、並びに下請

¹⁷⁴ 岡三証券社史編纂室編『岡三証券 80 年史』岡三証券（2004）、208 頁。

¹⁷⁵ 宴会場検索サイト「会場ベストサーチ」で筆者が調べたところ、東京都内のホテルにおいて 2,400 名が着席形式で一つの会場に集まることのできる施設は存在せず、ホテル内の複数の宴会場を用いる形態での開催のみ可能であった。また、同一フロアで隣接する会場は新高輪プリンスホテル以外にはなかった。

¹⁷⁶ 岡三証券社史編纂室編・前掲注 174、283-284 頁。

¹⁷⁷ 岡三証券社史編纂室編・前掲注 174、283 頁。

業者（60名）であり、行事の内容は、記念式典、社長挨拶、永年勤続社員表彰、協力会社表彰を行った後、祝賀会に移り、プロの楽団や芸能人が加わった余興を楽しみながら飲食をしたもので、開催時間はいずれの会場においても3時間前後であった。

そして、その費用は590万3,835円であり（第10表参照）、本件支出のうちサービス料及び税金を除けば、そのほとんどは飲食代と余興費であった。

裁判所は短時間に行われた行事の費用としては相当に高額であり、法人が費用を負担して行う福利厚生事業としては、社会通念上一般的に行われていると認められる行事の程度を超えていると判示した。

第10表 大栄電気30周年記念祝賀会（各拠点ごと）の参加者ならびに支出費用

開催日		事業所名	参加人数	支出金額	一人当たり金額※	
昭和52（1977）年5月	20日	東京本店	440名	410万9,345円	9,339円	13,045円
	25日	大阪支店	118名	125万3260円	10,621円	13,622円
	27日	名古屋支店	69名	54万1,330円	7,845円	9,022円
			627名	590万3,835円	9,416円	12,642円

※一人当たり金額の右欄は役職員の家族を参加人数から除いた場合の金額である。
（家族の招待は従業員に対する慰安に包含されるという考え方に基づくもの。）
（出所：行集33巻8号1781-1782、1787頁を参考に筆者作成）

第3節 リゾートホテルでの慰安行事に係る費用が「通常要する費用」と認められた事例 福岡地裁 平成27年（行ウ）第15号 株式会社児湯食鳥（感謝の集い）事件

【納税者勝訴】（福岡地判平成29年4月25日、税務訴訟資料第267号順号13015）

1. 事件の概要

株式会社児湯食鳥（以下、児湯食鳥という。）は、宮崎県で主として養鶏・食肉加工業を営む法人である。同社は平成20（2008）年3月期から平成24（2012）年3月期にかけて、各事業年度の最終月（3月）に、宮崎県宮崎市に所在するリゾートホテルであるフェニックス・シーガイア・リゾートの宴会場（以下、本件ホテルという。）で、同社の役職員及び、協力会社の役職員合計1,000人程度が参加する「感謝の集い」と称した従業員の慰安、勤労意欲の向上等を目的とするイベント¹⁷⁸（以下本節では、本件行事という。）を開催した。（第11表参照）

児湯食鳥は、本件行事に係る費用を福利厚生費（一部、寄附金¹⁷⁹）として損金経理していた。（第12表参照）これに対し、課税庁は、本件行事は交際費等に該当し損金の額に算

¹⁷⁸ 山本洋一郎「判批」『税法学』第578号（2017）、197頁。

¹⁷⁹ アナウンサーに支払った謝礼金を寄附金として経理している。

入することはできないとして、法人税の更正処分、及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったが、児湯食鳥はこれを不服として、これらの各処分の取り消しを求めた事案である。

第 11 表 児湯食鳥「感謝の集い」式次第

平成 20 (2008) 年 3 月期	平成 20 (2008) 年 3 月期以外	内容
11:00	11:00	開会
11:00～11:15	11:00～11:20	代表者の挨拶・乾杯 従業員に対する思い、会社の思い、そしてこの会社をどういう形に 持っていくのか、立派な会社にしていこうという内容であった。
11:20～13:00	11:20～13:20	食事・歓談 食事時には、コース料理（1 万 2,000 円）及び飲物が提供され、 飲食の間、プロの演奏家による演奏が行われていた。なお、食事の内 容は、本件ホテルにおいて通常のメニューとして用意されているもの ではなく、児湯食鳥が本件行事のために、本件ホテルに準備させたも のであった。
13:00～13:10	13:20～13:30	休憩
13:10～14:50	13:30～15:40	コンサート プロの歌手、クラシック音楽の演奏家によるコンサートであった。
14:50	15:40	万歳三唱
15:00	15:50	閉会

（出所：税務訴訟資料第 267 号順号 13015、11・12 頁を参考に筆者作成）

第 12 表 本件行事の参加者と参加割合ならびに費用

開催期	参加人数	参加割合	一人当たりの費用	本件行事に係る費用
平成 20 (2008) 年 3 月期	954 名	72.7%	28,726 円	2,740 万 4,604 円
平成 21 (2009) 年 3 月期	925 名	72.5%	24,159 円	2,234 万 7,075 円
平成 22 (2010) 年 3 月期	946 名	71.4%	22,254 円	2,105 万 2,284 円
平成 23 (2011) 年 3 月期	1,003 名	73.3%	22,022 円	2,208 万 8,066 円
平成 24 (2012) 年 3 月期	1,022 名	75.1%	21,972 円	2,245 万 5,384 円
合計				1 億 1,534 万 7,415 円

（出所：税務訴訟資料第 267 号順号 13015、5 頁を参考に筆者作成。本件行事に係る
費用は、公表されている一人当たりの費用に参加人数を乗じて算出している。）

2. 当事者の主張

(1) 納税者（児湯食鳥）の主張

児湯食鳥は、①租税特別措置法に規定する交際費等の解釈、②本件行事の目的とその内容の二点から、本件行事に係る費用は従業員に対する支出であることから福利厚生費であり、「通常要する費用」の範囲内であることから交際費等には該当しないと主張した。

① 主張１：租税特別措置法に規定する交際費等の解釈から福利厚生費である

租税特別措置法 61 条の 4 第 3 項（現：第 6 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」と規定しており、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」には該当しないが、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く、福利厚生費に当たることから、「交際費等」ではない。

また、租税特別措置法関係通達 61 の 4 (1) -1 においても、「福利厚生費」は交際費等には含まれないものとするとしてされており、福利厚生費が「通常要する費用」を超える場合を除くとは規定されていない。このような通達の規定からも、（課税庁は、通常要する範囲を超えていると主張するが）福利厚生費は、費用の多寡にかかわらず、「交際費等」には含まれないというべきである。

② 主張２：本件行事の目的とその内容から「通常要する費用」を超えない

仮に福利厚生費が「通常要する費用」を超える場合は、「交際費等」に含まれると解されるとしても、本件行事費用（福利厚生費）は、次の二点（イ、ロ）より、「通常要する費用」の範囲内であると主張した。

イ．通常要する費用の判断基準について

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。

ロ．本件行事への当てはめ（個別具体的検討）

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、1,000 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ことになることから、本件各福利厚生費は除外費用（措法 61 の 4 ③（現：措法 61 の 4 ⑥）にて、交際費等の範囲から除かれている費用）に該当し、「交際費等」には該当しないというべきである。

(2) 課税庁の主張

課税庁は、本件行事が、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、「その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」に該当し、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。そして、本件行事に係る費用は、「通常要する費用」の範囲を超えていることから、本件行事は福利厚生費ではなく、交際費等に該当すると主張した。

なお、租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項（現：第 6 項）、同法関係通達 61 の 4 (1) - 10、及び同 (1) - 18 で、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」の範囲内であれば、福利厚生費として交際費等から除外されるが、本件行事は以下の三点（イ～ハ）より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考えられ、その費用は「通常要する費用」ではないことから、福利厚生費とは認められないと主張した。

【課税庁が当該費用は「通常要する費用」ではないとした理由】

- イ．本件行事については、その開催場所が宮崎市内の著名なホテル（フェニックス・シーガイア・リゾート）の大宴会場であり、一人当たり 1 万 2 千円の午餐の他にアルコール等の飲物が提供され、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ること。（内容の冗費性）
- ロ．当該行事の支出総額は、おおよそ 2,100 万円ないし 2,700 万円と高額であって、参加者一人当たりの費用としてもおおよそ 2 万 2,000 円ないし 2 万 8,000 円に上ること。（費用の多寡）
- ハ．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。（費用の多寡）

3. 判決要旨

(1) 事実認定

① 本件行事開催の経緯

児湯食鳥は、平成 12（2000）年、債務超過の状態であって、十数年来倒産すると言われ続け、従業員に生气はなく、誇りや自信を喪失した状況にあった。代表者（社長）の渡部博行氏（以下、代表者という。）は、同年、代表取締役社長に就任して再建に着手し、社長就任後 2 年で累積赤字を解消し、その後、グループ会社も全て黒字化して無借金経営とした。

経営再建の過程を経て、代表者は、従業員に報いたいという強い思いと、従業員のやる気を引出し、会社に長く勤めたいというモチベーションを高めていくために、平成 18 年、会社創立 40 周年を機に、同年から年 1 回の頻度で、児湯食鳥及びその協力会社等（下請

先)の全従業員を対象に本件行事を開催することとした。

実際、児湯食鳥の売上は、平成 20 年 3 月期からほぼ順調に増加傾向にあり、同年 11 月には、ブロイラー生産販売で国内トップシェアを持ち、同年 3 月期決算で、グループ全体で 1,200 億円超を記録し、代表者は大きな負債を抱え伸び悩んだ企業をここまで成長させたと報じられるまでになった。

代表者は、従業員全員の気持ちを一つにまとめ上げるとともに、その場を利用して会社の進むべき道を示し、全体のやる気を高めていくために、従業員 1,000 人全員が一堂に会することが必要であると考えた。

② 日帰りイベントとなった理由

児湯食鳥及びそのグループ会社の工場や事業所は九州各地（長崎県及び沖縄県を除く。）に点在しており、1,000 人規模の従業員を一堂に収容できる会場で、本社（宮崎県児湯郡）に近い会場としては、フェニックス・シーガイア・リゾートの宴会場のみであった。納税者は、4 工場を年間 300 日稼働させ食鳥を処理し、全国シェア 10%の鶏肉を産出しているため、仮に全工場の稼働が 2 日間停止すると、市場や消費者に多大な迷惑を及ぼすことになるという事情があり、かつ従業員の 6 割以上が女性であり、2 日間家を空けることができないといった事情があったことから、感謝の集いについて、宿泊を伴う慰安旅行として行うのは困難であると考え、日帰り慰安旅行で行うこととした。

③ 行事の内容

従業員は、九州各地（宮崎県児湯郡、都城市、高崎町（現都城市）、西都市、日南市及び熊本県八代市）から、開催日当日の朝、フェニックス・シーガイア・リゾート（宮崎市）に向けて出発し、ホテルでの行事（11:00～15:50 の約 5 時間）終了後、それぞれの工場等に戻るという旅程であり、従業員の往復の移動時間を含めて、約 8 時間から約 11 時間を要する行事であった。

④ 本件行事の成果（従業員の指摘）

本件行事に参加した各工場の従業員は、次の思いを述べている。

- ・ 従業員としては、本件行事は全従業員同士が集まる唯一の機会であり、原告代表者の思いに毎年感謝しながら参加し、1 年の思い出等を同僚と語り合い、飲食・鑑賞を共にして、これからも児湯食鳥（グループ）で働くぞと労働意欲を盛り上げ、「新たな事業年度のスタートを切る」という気持ちになることができている。
- ・ 普段は大型のリゾートホテルの宴会場で食事をしたり、歌手の生の歌唱を鑑賞したりする機会がないことから、本件行事の開催場所、食事の内容、コンサート鑑賞等によって、大いに盛り上がり、大いに慰労され、「また一年この会社のために頑張り

たい」という思いに駆り立てられてきた。

- ・ 普段味わえないコース料理が出て普段そのようなコース料理を味わう機会が少ない私ども従業員は歓喜し、モチベーションが上がってきたのであり、仮に、普段と代わり映えのしない居酒屋で飲み放題付き 5,000 円コースが提供されるとすれば、わざわざ宮崎市内まで出向いて参加する従業員は激減し、かつ従業員のモチベーションが上がることはないと思われる。
- ・ 3K¹⁸⁰の労働環境の中で、働きづめの私ども従業員が普段味わえない歌手のライブを鑑賞することで、大いに慰労され、大いに労働意欲が向上し、自信と誇りをもって明日への活力を養うことができている。
- ・ 感謝の集いがあるからこそ年に一回心身ともに充実し、当社で働けることに誇りや生きがいを感じるきっかけとなり、全従業員が益々一丸となって会社に貢献しようという気持ちが高まっている。

⑤ 他の形態での実現可能性の検討

児湯食鳥は、全社員で一斉に行う慰安旅行又は慰安行事の可能性について、旅行会社に調査を依頼し、旅行の目的地を関東・関西・沖縄・長崎とした場合と宮崎県内で行う慰安行事を比較検討した。なお、沖縄・長崎を検討したのは児湯食鳥（グループ含む）の事務所が存在しないためである。

その結果、関東ならびに関西を旅行先とした場合は、人数の規模から企画困難となり、沖縄とした場合（航空機による旅行）は1泊2日で一人当たり9万5,000円、長崎とした場合（バスによる旅行）は1泊2日で一人当たり3万9,000円となった。

なお、他社事例による年1回従業員全員で行う慰安旅行の一人当たりの参加費用は3万9,000円ないし5万円程度であった。

そして、日中宮崎市内で慰安行事として行う場合、同費用は2万3,800円程度であるものの、時間が十分に取れること、目玉として食事内容をグレードアップ出来ること、音楽・楽器の演奏などのグレードアップも可能というメリットがある旨の指摘がされた。

(2) 判決（要旨）

① 交際費等該当性について

児湯食鳥は、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」に該当しない旨を主張したが、租税特別措置法61条の4第3項柱書及び第1号の文言によると、「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、「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。よって、従業員の慰安行事に係る費用については、当該費用が「通

¹⁸⁰ 3K：「(三つの形容語をローマ字書きした頭文字から) きつい、汚い、危険な仕事。労働条件が悪く嫌われる仕事」を意味する。(新村・前掲注7、1213頁。)

常要する費用」を超える場合には「交際費等」に該当する。

② 本件行事が福利厚生費で「通常要する費用」の範囲内の検討

福岡地裁は事実認定に基づき、本件行事が社会通念上一般的に行われている範囲であるかどうか、即ち「通常要する費用」であるかを本件行事の各要素について検討した。

イ. 本件行事が「専ら従業員の慰安のために行われる」ものであるかの検討

本件行事は、児湯食鳥とその協力会社等の従業員全員を対象としており、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ことから、「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、日程、従業員の移動時間及び会場の性質並びにその内容に照らせば、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、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。

ロ. 本件行事の目的と非日常性の必要の検討

本件行事の目的は、代表者のリーダーシップの下、経営再建の歴史的経緯を踏まえて、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った。

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。

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り、過去の裁判例においても、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。

本件行事のように、旅行先が勤務先事業所の所在する県内である等、非日常性が乏しい場合には、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。

ハ. 本件行事の実施にあたっての制約の検討

児湯食鳥の事業状況や従業員の女性比率の高さ等に照らせば、納税者の事業に支障を来すことなく、可能な限り全員参加であることを考えると、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。

また、納税者関連の事業所が沖縄県と長崎県を除く九州各地に点在するため、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が、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、非日常性に乏しいため、慰安目的を十分に達成すること、多くの参加者を確保することは困難だったと考えられる。

二. 本件行事の開催場所の検討

本件行事の開催場所については、本件行事の目的から、原告の従業員全員（1,000 人程度）が一堂に会することが必要であり、同程度の人員を収容でき、納税者の本社に近い会場とは、本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、本件行事の開催場所を本リゾート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。

ホ. 本件行事の内容についての検討

本件行事の内容について、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（往復 3 時間ないし 6 時間）を考慮すれば、県外への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、児湯食鳥のような事業規模を有する優良企業が年 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。

ヘ. 本件の費用の検討

本件行事に係る参加者一人当たりの費用は 2 万 1,792 万円ないし 2 万 8,726 円であるところ、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。

また、本件行事は、「日帰り慰安旅行」というべきものであるが、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れば、長崎への慰安旅行が考えられる。この長崎旅行に係る一人当たりの費用は 2 万 6,000 円程度となると認められ、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。

ト. 従業員の参加率及び本件行事の効果の検討

本件行事への従業員の参加率は、各事業年度とも 70%を超えており、原告の業績の推移及び本件行事に対する従業員の受け止め方等によれば、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。

福岡地裁は、上記イないしトの本件行事の各要素について検討した結果(第13表参照)、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判断した。

第13表 本件行事の各要素についての検討結果と「通常要する費用」の判断

検討事項	検討結果	判断
イ 本件行事が「専ら従業員の慰安のために行われる」ものであるかの検討	従業員全員を対象としており、「専ら従業員の慰安のために行われる」ものといえる。	○
ロ 本件行事の目的と非日常性の必要の検討	本行事の目的は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である。そのために従業員全員に非日常的な体験を共有してもらうことは有効・必要で、非日常性が乏しい場合には、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。	○
ハ 本件行事の実施にあたっての制約の検討	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。日帰り旅行であれば、宮崎県又はその近隣とせざるを得ないが、これらの地域は非日常性に乏しく、慰安目的の達成、多くの参加者確保は困難と考えられる。	○
ニ 本件行事の開催場所の検討	原告の従業員全員(1,000人程度)が一堂に会することが必要であるからやむを得ない。	○
ホ 本件行事の内容についての検討	県外への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、相当性があつたものと認められる。	○
ヘ 本件の費用の検討	日帰り慰安旅行であれば2万6千円程度であり、それと比較しても通常要する程度と言える。	○
ト 従業員の参加率及び本件行事の効果の検討	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。	○

(出所：筆者作成)

4. 結論

福岡地裁は、当該行事費用は交際費ではなく福利厚生費であるとして、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消した。

5. 本事例の検討

本事例は、通常要する費用の解釈について行事の目的、経緯、効果等を踏まえた上で、従業員の慰安行事には非日常性が重要であり、そのための飲食の場所、等級をあげることが社会通念上一般的であることを裁判所が認めた。

これは従来の判定要素¹⁸¹に加え、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を踏まえた上で、本件行事の目的とその効果を判定要素に取り入れた、福利厚生費の本質を捉えたものであるといえる。

品川芳宣名誉教授は、「本判決は、本件行事が児湯食鳥¹⁸²の従業員のモチベーション向上のために有効なものであったことを認定し、『社会通念上一般的に行われる』又は『通常要する費用』についても、従前の裁判例の認定よりも拡大的に判断し、本件各福利厚生費を含む本件行事に係る費用が「交際費等」に該当しないと判断した。このような判断は、最近の各企業における福利厚生事業が従業員の参加率を高めるためには非日常的な相応に豪華な催し等を必要としていること等を認めた上での判定であるものと評価できる。」「交際費等課税のあり方が問題にされている折、福利厚生費と交際費等の区分について意義ある判断が示されたものと評価できる。」¹⁸³と本判決を評価している。

藤曲武美税理士は、本判決の特徴は福利厚生行事における非日常性の要素に着目したことであるとした上で、「筆者は本判決文を読んで、かつて福利厚生行事に関してある会社の従業員が次のように述べていたことを思い出した。『自分たちが日頃行けないようなところで、日頃は口にはできないような飲食をするものが福利厚生で、自分たちが日頃行っているようなところでは福利厚生とはいえないと思う。』」と、従業員の考える福利厚生行事について触れ、「本判決では、この点を端的に『非日常性』と表現した。この点で本判決は、従業員にとっての福利厚生行事の実態・本質を明確にした点に大きな意義があると考えられる。従業員にとって、何の感動も満足もないような行事では、通常の勤務の延長にすぎないのである。福利厚生行事における日常性とは異なる『感動や満足』を通じて、会社が従業員

¹⁸¹ 従来の「社外での酒食の提供費用に関連した通常性の具体的判断要素には、対象が従業員の全員か一部か、『開催の場所、出席者1人当たりの費用、飲食の内容、回数等』（大阪高判平成5年8月5日、税資198号478頁）、あるいは『行事の規模、開催場所、参加者の構成及び1人あたりの費用額、飲食の内容等』（京都地判平成11年9月10日、税資244号631頁）があり、総合的判断が求められてきた。」（一高龍司「判批」『ジュリスト』臨時増刊1531号（1991）、187頁より引用。）

¹⁸² 原文ではXと記述されていたところを、筆者が「児湯食鳥」と記した。

¹⁸³ 品川芳宣「判批」『TKC税研情報』第26巻5号（2017）、47頁。

を大事にしてくれていることを実感し、気分を一新し、従業員一丸となって新たに頑張ろうとなるところに福利厚生行事の本質があるといえる。その実態、本質を捉え、『非日常性』と端的に表現したところに本判決の優れた特徴があるといえる。」、非日常性が生み出す福利厚生の効果こそが「福利厚生行事を行う目的、本質である。」¹⁸⁴と評価している。

渡辺充教授は、「判決では、このような本件原告における事情を斟酌し、単なるホテルで行われた飲食による宴会というよりも慰安旅行としてこれをとらえた点に、福岡地裁の柔軟性と福利厚生費の趣旨解釈が行われたものと考える。」と評価した一方で、「本件は、やはり 1000 人全員の福利厚生を考えた場合の特殊性に判断基準の重点があった事件である。その意味では、本件は、事例判決であるといえる。」¹⁸⁵として、射程範囲が狭いことを指摘した。

勿論この事例について、他企業にそのまま当てはめることは困難であり、非現実的だと思われる。しかし、福利厚生事業はその業種・業態等によって多様な形態があつて然るべきものであるし、解釈にあたって、従来の画一的な冗費性に重きを置いた判断から、その目的と効果といった福利厚生事業の本質を検討した上で判断を行うべきとしたことに、本判決の意義があると考ええる。

第 4 節 小括

本章では、交際費等の除外規定の「通常要する費用」について、裁判所がどのように判断をしたのかを考察した。

従来の裁判においては、福利厚生事業が社会通念上一般的に行われているか否かの判断において、開催場所や一人当たりの費用といった判断しやすい項目によってなされてきた。

(第 14 表参照)

第 14 表 本章各事例における社会通念上一般的に行われているか否かの判断要素

	行事の内容 具体的態様	開催場所	開催規模	飲食の内容	1 人当たり の費用	全員対象 参加者構成
インター・イメージ事件	○	○		○	○	
岡三証券事件	○	○			○	
大栄電気事件		○	○	○	○	○
児湯食鳥事件		○	○	○	○	○

(出所：各事例判決文より筆者作成)

¹⁸⁴ 藤曲武美「判批」『税務弘報』第 66 巻 4 号 (2018)、141-145 頁。

¹⁸⁵ 渡辺充「判批」『速報税理』第 36 巻 28 号 (2017)、23 頁。

これは司法のみならず、課税実務上も同様であり、金額が最重視される傾向（以下、本節にてこの傾向を金額基準という。）にある。この理由として、金額基準のほうが容易であること、実際の税務調査において抽出がしやすいこと、個別判断に判断した場合、調査に際して企業と課税庁との見解が分かれ申告内容が容認されるか否かの不安がある¹⁸⁶ことが挙げられる。

本章事例 1（株式会社インター・イメージ事件）のように忘年会の会場を高級中華専門店にし、その金額も 2 次会まで含めて多額である場合、非常に判断がしやすい。しかし、事例 2（株式会社岡三証券グループ事件）のように全国各拠点から集合して行うイベントである場合、交通費だけで多額となる¹⁸⁷ことから、金額基準だけで判断するのは金額が大きいという時点で交際費等に該当すると判断され、福利厚生事業自体の評価に至らない可能性がある懸念される。一方、事例 3（株式会社児湯食鳥事件）は、従来の判断と異なり金額基準のみならず、当該福利厚生事業の目的とその効果を判断要素とした点が画期的であり、今後も社会通念の判断においては、行為の目的まで含めた詳細な事実認定に基づく判断が求められると考える。

但し、この判決に至ったのは、裁判所の詳細な事実認定もあったが、同時に納税者側が福利厚生事業の目的を詳細に述べ、日帰り旅行とせざるを得なかった特殊事情（市場への供給停止による影響等）、宿泊を伴う旅行としたときの料金比較、非日常性の重要性を子細に主張したこともその要因といえる。

つまり、納税者側も従業員を満足させるために実施するというだけではなく、福利厚生事業の妥当性を費用面・効果面から検討し、その合理性を立証できるようにすることで、交際費等ではなく福利厚生費であると主張することができる。今後、企業は人材確保が一層厳しくなることが想定され¹⁸⁸、従業員確保の手段の一つとして、福利厚生事業の必要性が高くなると推察される¹⁸⁹。その中で非日常性の提供により従業員の満足度向上は必要不可欠であるが、非日常性の提供と冗費性は切り離せないことから、その合理性の立証が一層重要となると考えられる。

ここまでの 1 章ないし 3 章で、現行税制における交際費課税制度を考察した。特に福利厚生事業と交際費等については、福利厚生事業の重要性が増すことから、今後もその見解

¹⁸⁶ 山本守之『税務形式基準と事実認定 第 3 版』中央経済社（2000）、20 頁。

¹⁸⁷ 株式会社岡三証券グループ事件では、交通費が全体の 27.6%（3,544 万円）を占めている。

¹⁸⁸ 帝国データバンクが 2023 年 5 月 2 日に発表した「人手不足に対する企業の動向調査（2023 年 4 月）」によると、2023 年 4 月において正社員の人手が不足していると感じている企業の割合は 51.4%、非正社員では 30.7%となった。4 月の人手不足感として、正社員は 2006 年 5 月の調査開始以降で最も高い水準となり、非正社員は新型コロナウイルスの感染が拡大する前の 2019 年 4 月以来 4 年ぶりの 3 割超となった。

¹⁸⁹ 脚注 128 の調査（労働政策研究・研修機構・掲注 128、25-26 頁参照。）によると、人手が不足していない要因として「働きやすい職場環境づくり」や「福利厚生の充実」があった。福利厚生事業は人材確保や従業員の定着のために欠かせないことから、今後より一層福利厚生事業の必要性が高まると筆者は判断した。

の相違が起こることが考えられる。また、多様性のある働き方と Web3.0 技術の発展により、オフィス環境にとらわれない働き方や、一連の行為が現実空間と仮想空間の両空間にわたって行われることが想定される。

次章では、このような環境において実施される福利厚生事業について、現在の交際費課税制度を適用する場合に起こると考えられる問題について考察したい。

第4章 Web3.0 時代における交際費等と福利厚生費・給与

近年、Web3.0¹⁹⁰というキーワードに注目が集まっている。ブロックチェーン、トークン、メタバースなど全て Web3.0 に関連する技術であるが、これらがインターネットの世界を変え、私達の生活環境¹⁹¹を大きく変えていくことが予想されている。

また、現在わが国が抱える大きな問題に少子高齢化による労働力不足があり、この問題に対応すべく従来の生活様式から大きな変化が求められていることから、生活環境が大きく変わることが予想されている。

税務行政においても労働力不足の影響を受け、従来のシステムでは限界があることから平成 29（2017）年より、税務行政のデジタル・トランスフォーメーション（DX）により事務処理コストの削減や効率化や課税・徴収事務の効率化・高度化を進めるとともに、リスク・ベース・アプローチの考えを取り入れて税務調査の質の向上を図ろうとしている。

そして、企業は働き方の多様性に対応すべく、従来一般的であったオフィスへの出社などをなくし、働く場所にとらわれないワークスタイルを導入しつつある。

実際に、仮想オフィス¹⁹²を導入し、仮想空間（メタバース）上で社員のコミュニケーションを取り、拠点にとらわれない事業運営をする企業も現れてきている。

このように、今後、現在わが国が抱えている問題の解決や技術の進化に伴い、生活環境が大きく変わっていくといえる。しかし、税制においては、現行制度をそのまま適用した場合、新たな生活環境では従来とは異なる概念となりうることから、その解釈について問題が生じる可能性があり、解決すべき課題であると考ええる。

よって、本章では、現在到来しつつある次世代インターネット社会である Web3.0 とその根底技術であるブロックチェーンを確認し、現在わが国の抱えている少子高齢化問題とそれに対応する働き方の変化について考察した後、その上で、今後変化していくと考えられる税務行政及び税務調査のかたちについて考察する。

そして、本稿の研究テーマである交際費課税制度において、Web3.0 関連技術の発達に伴って新たに出現するメタバースなど仮想空間での行為と、現実空間での行為の混在といった従来では想定していない状況が生じた場合、現行法では交際費等から除外している福

¹⁹⁰ 本来 Web3.0 と Web3 は別の意味で用いられていたが、現在では同義に用いられることが多い。本稿においても同じものと考え、Web3.0 という用語を用いる。なお、Web3.0（Web3）の定義については、専門家の中でも多様な意見があり、その技術についても非常に専門性の高いことから、本研究では税務上の問題に関連する事項とその考察に必要な範囲に限定して扱うこととする。

¹⁹¹ ここでの生活環境とは、消費者のライフスタイルのみならず、社会の経済構造や社会規範など全てを含めた社会環境全般を意味する。

¹⁹² ここでいう仮想オフィスとは、仮想空間上でアバターと呼ばれるキャラクターを用いて、社員間のコミュニケーションをとるためのメタバース上のオフィス環境（会議室等）をいい、メタバースオフィスともいう。なお、類似する用語にバーチャルオフィスがあるが、バーチャルオフィスとは、実際のオフィスを構えずに事業に必要なオフィス機能の一部を利用できるサービス（法人登記に記載可能な住所の貸出や専用電話番号の貸出、郵便物の転送）をいう。

利厚生事業について、第1章から第3章で考察した交際費課税制度を踏まえ、新たな経済事象に基づく問題であっても、現行法の法解釈で対応できるかの考察を行う。

第1節 Web3.0時代とわが国が抱える諸問題

1. Web3.0時代の到来（Web3.0とブロックチェーン）

(1) Web3.0とは（概要）

Web3.0とは「ウェブスリー」と呼ばれており、その定義に確定したものはないが、次世代インターネットとして注目される概念である。これは、巨大なプラットフォームの支配を脱し、分散化されて個と個が繋がった世界であり¹⁹³、ブロックチェーン上で、暗号資産等のトークン¹⁹⁴を媒体として「価値の共創・保有・交換」を行う経済（トークン経済）¹⁹⁵と考えられている。

その経済規模は、2021年に矢野総合研究所が公表した2025年度のブロックチェーン活用サービスの国内市場規模予測が7,247億6,000万円であり¹⁹⁶、2022年に一般社団法人電子技術産業協会が公表した2030年のWeb3.0／ブロックチェーンに係る世界市場規模予測は約1,136億ドル（約14.6兆円）である。なお、これらはブロックチェーンのみに係る市場規模予想であり、デジタルイノベーション全体の世界市場規模予想は、約2兆3,525億ドル（約302.5兆円）である¹⁹⁷。

(2) Web社会の変遷（Web1.0からWeb3.0へ）

経済産業省が令和4（2022）年5月に公表した「経済秩序の激動期における経済産業政策の方向性」では、デジタル技術の発展に合わせて、Web社会を3つの段階に分けて捉える考え方が示された¹⁹⁸。この考えによるとWeb社会は、i）インターネット導入初期段階の静的で一方的な情報であるホームページが中心であったWeb1.0、ii）SNSなど動的で情報の流れが双方向であり、巨大なプラットフォームに個人データが集中するWeb2.0、iii）ブロックチェーン技術をベースとした中央集権不在で個人同士が自由につながり交流・取引する世界に分けることができる。（第14図参照）

¹⁹³ 内閣府「経済財政運営と改革の基本方針2022」（2022）、17頁。

¹⁹⁴ トークンとは、トークンとはブロックチェーン上に刻まれた価値の表章（Web3.0の価値交換媒体）をいい、①「代替性トークン」（FT：Fungible Token）と②「非代替性トークン」（NFT：Non-Fungible Token）に大別される。（経済産業省大臣官房Web3.0政策推進室「Web3.0事業環境整備の考え方」（2022）、13頁より引用。）資金決済法第2条第14項でいう暗号資産に分類されるビットコインや、デジタルアートに唯一性を持たせたNFTアートもトークンの一種であり、デジタル上の価値を表す。

¹⁹⁵ 経済産業省大臣官房Web3.0政策推進室ホームページ「Web3.0とは」より引用。

¹⁹⁶ 矢野経済研究所（ホームページ）プレスリリースNo.2914「ブロックチェーン活用サービス市場に関する調査を実施（2021年）」（2022）

¹⁹⁷ 電子情報技術産業協会・前掲注5より引用。

¹⁹⁸ 経済産業省経済産業政策局産業構造課「経済秩序の激動期における経済産業政策の方向性」（2022）、30頁。

なお、これらの区分けについては、2023 年であるから Web3.0 に属するというわけではない。それは、Web3.0 がブロックチェーン技術を用いて Web2.0 の中央集権的な情報管理などの不具合やリスクを解消するための新たなインターネットインフラの構築だからである。

よって、現在は Web 社会環境から、Web3.0 の環境に移りつつある過渡期であり、今後は Web2.0 と Web3.0 のそれぞれ「良い部分」が混在した環境になるということである。

	i) Web1.0	ii) Web2.0	iii) Web3.0
年代	1990 年後半～2005 年	2005 年～2021 年	2021 年～
コミュニケーションの形	一方的	双方向	個人同士が自由につながり 交流・取引
特徴	インターネットの初期段階。従前の手紙や電話といった手段に加えて電子メールがコミュニケーション手段に追加された。テキスト（文字）と写真（静止画）で構成されたホームページによる一方的な情報発信が主であった。	SNS（X、Facebook 等）が生み出され、双方向のコミュニケーションが可能になる。その一方で巨大なプラットフォームに個人データが集中する仕組みが確立される。	ブロックチェーンによる相互認証、データの唯一性・真正性、改ざんに対する堅牢性に支えられて、個人がデータを所有・管理し、中央集権不在で個人同士が自由につながり交流・取引する世界が考えられる。
形態図			

第 14 図 Web 社会の変遷（Web1.0～Web3.0）

（出所：「経済秩序の激動期における経済産業政策の方向性」30 頁を参考に筆者作成）

（3）ブロックチェーン（Web3.0 の根底となる技術）

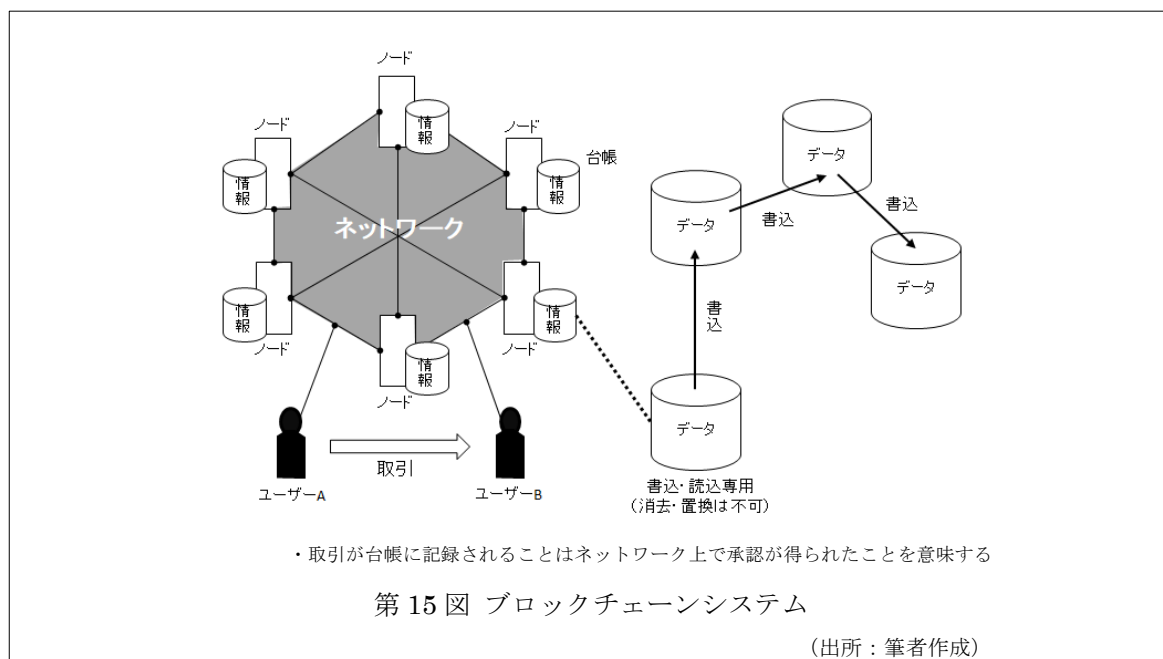
そして、この Web3.0 の根底となる技術がブロックチェーンである。ブロックチェーン技術は2008年10月に発表されたビットコインを実現するために生み出された技術¹⁹⁹であったが、2013 年から 15 年にかけて、分散型システムにおいて有効な技術として着目された²⁰⁰。

¹⁹⁹ 2008 年 10 月 31 日に暗号理論に関するメーリングリスト Cryptography に “Bitcoin : A Peer-to-Peer Electronic Cash System” が投稿された。投稿者は Satoshi Nakamoto 氏とされるが、その正体は未だに不明である。

²⁰⁰ 分散型システムでは、中央の管理システムが存在しないため、参加者の中に故障したコンピュータや悪意を持った個人が紛れ込んでいる状態では正しい合意形成ができず、これにより

ブロックチェーン技術の基盤となるのは、ネットワーク上で対等な状態にある端末どうしを直接接続してデータをやりとりする、P2P（ピアツーピア）型のネットワーク²⁰¹である。P2P 型のネットワークには、中心となるようなサーバやストレージはなく、利用者はソフトウェアをインストールして起動すると、自動的にそのネットワークに接続される²⁰²
203。

また、ブロックチェーンシステムは、ブロックチェーンを共有するノードの集まりから成るネットワークで構成される。ノードとは交点を意味し、ブロックチェーンとは、そのネットワーク上の取引記録が全て保存されている分散型台帳をいう。つまり、ネットワーク上の交点（サーバー）に、ネットワーク上の全てのやりとりが保存された台帳が分散して存在するネットワークである²⁰⁴。（第 15 図参照）



ブロックチェーンでは、ネットワーク内で発生した取引の記録を「ブロック」と呼ばれる記録の塊に格納される。個々のブロックには取引の記録に加えて、1 つ前に生成されたブロックの内容を示す情報など（ハッシュ値）が格納され、生成されたブロックが、時系

障害が発生する問題がある。これを「ビザンチン將軍問題」という。ビザンチン將軍問題の詳細は、佐藤一郎『『ビザンチン將軍問題』とは何か』『国立情報学研究所ニュース』第 69 号(2015)、8-9 頁を参照されたい。

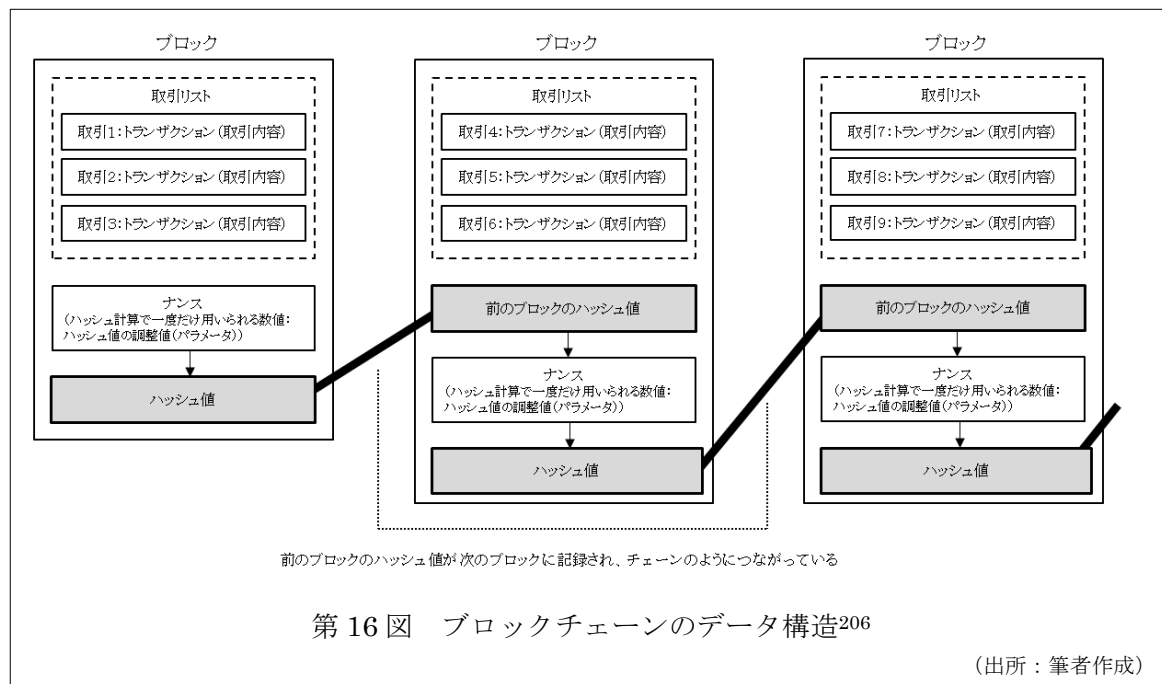
²⁰¹ 山崎重一郎「仮想通貨に技術的跳躍をもたらしたブロックチェーン技術」『国立情報学研究所ニュース』第 69 号(2015)、6 頁。

²⁰² 仮想通貨などのトークンのやりとりを行うためには、ウォレットと呼ばれるトークンを管理するためのソフトウェア（アプリケーション）が必要となることが多い。

²⁰³ 山崎・前掲注 201、6 頁。

²⁰⁴ 公開されたネットワークにおけるノードの提供者には、ネットワークの運用・保守に貢献した報酬がコイン等により支払われる。

列に沿ってつながっていくデータ構造となっている²⁰⁵。(第 16 図参照)



ブロックチェーンの特徴にデータの堅牢性が挙げられる。ブロックチェーンは取引ごとに暗号化した署名を用いるため、なりすまし行為が困難である。加えて、取引データが連鎖して保存されているため、一部を改ざんしても過去のデータも全て改ざんする必要があり、改ざんはほぼ不可能である。また、台帳により過去のデータを参照することができるため、データの改ざんをリアルタイムで監視可能である²⁰⁷。

このため、ビットコインを代表する決済用仮想通貨だけでなく、企業が資金を調達する際に発行するトークンや、NFT アートなど様々な用途で用いられている。

そして、税務においてもブロックチェーン上のトークンの堅牢性と透明性（トレーサビリティ）を活かして、税の支払のためにのみ使用される暗号通貨の導入の提案が海外ではされている²⁰⁸。

²⁰⁵ NTT データ HP「ブロックチェーンの仕組み」より引用。

²⁰⁶ ブロックチェーンのデータ構造についての詳細は、小出俊夫「ブロックチェーンのデータ構造と動作原理」『電子通信情報学会 情報ソサイエティマガジン』第 53 号（2022）、12-18 頁を参照されたい。

²⁰⁷ 三菱総合研究所「ICT によるイノベーションと新たなエコノミー形成に関する調査研究」（2018）、88 頁。

²⁰⁸ ボストン大学の Ainsworth らは、EU における VAT（付加価値税）遁脱及びその対策の議論を踏まえて、GCC（サウジアラビア、アラブ首長国連邦（UAE）、バーレーン、オマーン、カタール、クウェートの計 6 か国で構成される「湾岸協力理事会」をいう。）に対して、テクノロジーを駆使した VAT 遁脱対策の採用を提案してきた。詳細は、泉絢也「テクノロジー（暗号通貨・ブロックチェーン・人工知能）の税務行政への活用」『千葉商大論叢』第 56 巻第 3 号（2019）、101-122 頁を参照されたい。

一方、ブロックチェーンの不得意とするのは即時処理である。ブロックチェーンでは、ある程度の時間間隔をもって生成されるブロックに、新たに発生した取引に関する情報や、取引を行う際に必要となる署名データ、前回生成されたブロックに関する情報等が記録されるが、ブロックに記録可能な情報量に実質的な上限が設定されているため、取引量の拡大に伴い記録すべき情報量が上限（1MB）を超過すると、ブロックに全ての取引情報を記録することが困難になる。記録されなかった取引は、次回以降のブロック生成時に記録されるまで処理されず、その間放置されることになる²⁰⁹。このことをスケーラビリティ問題といい、特に多数のユーザーが参加するパブリック型のブロックチェーンでは問題となっている。この問題を解消するために、一定の分権構造を確保しつつ、スケーラビリティの改善を図る手法が提案されており、今後の動向が注目されている²¹⁰。

2. わが国が抱える少子高齢化問題と働き方の変化

(1) 少子高齢化の現状の分析

現在、わが国が抱える重大な課題の一つに少子高齢化が挙げられる。

国立社会保障・人口問題研究所が令和 5（2023）年 8 月に発表した「日本の将来推計人口（令和 5 年推計）」によると、わが国の総人口²¹¹は、令和 2（2020）年国勢調査による 1 億 2,615 万人が 2070 年には 8,700 万人に減少すると推計され、総人口に占める 65 歳以上人口の割合（高齢化率）は、2020 年の 28.6%から 2070 年には 38.7%へと上昇すると推計している²¹²。

その一方、内閣府が令和 5 年 6 月に公表した出生数は減少を続け、令和 52（2070）年には 50 万人になると推計されている。この減少により、年少人口（0～14 歳）は令和 35（2053）年に 1,000 万人を割り、令和 52 年には 797 万人と、令和 4（2022）年の約 55%になると推計されており、出生数の減少は、生産年齢人口にまで影響を及ぼし、令和 14（2032）年に 6,971 万人と 7,000 万人を割り、令和 52 年には 4,535 万人となると推計されている²¹³。令和 5 年現在の生産年齢人口は、7,226 万 2,175 人である²¹⁴ことから、約 50 年後には生産年齢人口が現在の約 6 割まで減少すると推計される。

そして、高齢化が進むことにより、介護問題が生ずることとなるが、現在介護のために離職せざるを得ない介護離職者数は年間 10 万人程度で推移しており増加傾向にある。介護離職に伴う経済全体の付加価値損失は約 6,500 億円と見込まれている²¹⁵。

²⁰⁹ 田中修一＝菅山靖史「ブロックチェーン技術のスケーラビリティ問題への対応（日本銀行レポート・調査論文）」日本銀行決済機構局（2020）、4 頁。

²¹⁰ 田中＝菅山・前掲注 209、1 頁。

²¹¹ ここでいう総人口とは、外国人を含む日本に常住する総人口である。

²¹² 国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口」（2023）、1 頁。

²¹³ 内閣府『令和 5 年版高齢社会白書』（2023）、5 頁。

²¹⁴ 総務省自治行政局住民制度課「住民基本台帳に基づく人口、人口動態及び世帯数のポイント（令和 5 年 1 月 1 日現在）」（2023）より引用。

²¹⁵ 経済産業省「2050 年までの経済社会の構造変化と政策課題について」（2018）、34 頁。

政府は、平成 2 年（1990）年の 1.57 ショック²¹⁶を契機に、少子化社会への対応を重要な政策課題として位置付けるようになり、平成 6（1994）年のエンゼルプランの策定から、令和 2（2020）年の第 4 次少子化社会対策大綱策定に至るまで、様々な少子化対策政策を講じてきた²¹⁷が、少子高齢化に歯止めがかからない状況は続いている。

これらのことから、わが国における少子高齢化は非常に深刻であり、国家レベルでは、国力の低下、納税人口割合の減少、従来の医療・保健サービスの提供が困難となることなどが懸念され²¹⁸、家族レベルでは、少子化によって、結婚した夫婦のもつ子どもの数も相対的に減少することで、高齢の親をサポートする潜在的な家族のメンバーが限られてくる²¹⁹ことから、介護により離職せざるを得ない状況が発生すると考えられる。

（2）深刻化する労働力不足に対する働き方の変化

ここまで考察したとおり、少子高齢化による労働力不足が深刻化する中で、これらの解消策の一つに、多様性のある柔軟な働き方があり、昨今のインターネット環境や技術の進展により広く用いられるようになってきた。

特に「テレワーク」は時間・場所を有効に活用できる柔軟な働き方を実現すると考えられている。工場や接客業等の一部の職を除く、幅広い職種において活用が可能であり、育児や介護による離職や病気や障害により就労に制約がある者も含め、テレワークを活用することで就労が可能となる。（第 15 表参照）現在、全国の地方公共団体において、地域活性化に資する施策として企業等のテレワークを誘致する取組みが進められている²²⁰。

第 15 表 在宅勤務等により就労可能と考えられる就労希望者

	非労働力人口	就業希望者	適当な仕事がありそうにない		出産・育児	介護・看護	その他
			近くに仕事がない	その他			
男性	1,508	77	5	27	0	4	39
女性	2,597	161	11	44	38	11	56
男女合計	4,105	238	16	69	38	15	95
在宅勤務等により就労可能と考えられる就労希望者							69
						うち男性	9 11.7%
						うち女性	60 37.3%

（単位：万人）

（出所：総務省統計局「労働力調査（詳細集計）2022 年（令和 4 年）平均結果」（2023）を基に筆者作成）

²¹⁶ 1.57 ショックとは、平成 2（1990）年の前年である平成元（1989）年の合計特殊出生率が 1.57 と、「ひのえうま」という特殊要因により過去最低であった 1966（昭和 41）年の合計特殊出生率 1.58 を下回ったことが判明したときの衝撃を指している。（内閣府『平成 19 年版少子化社会白書』（2007）、24 頁より引用。）

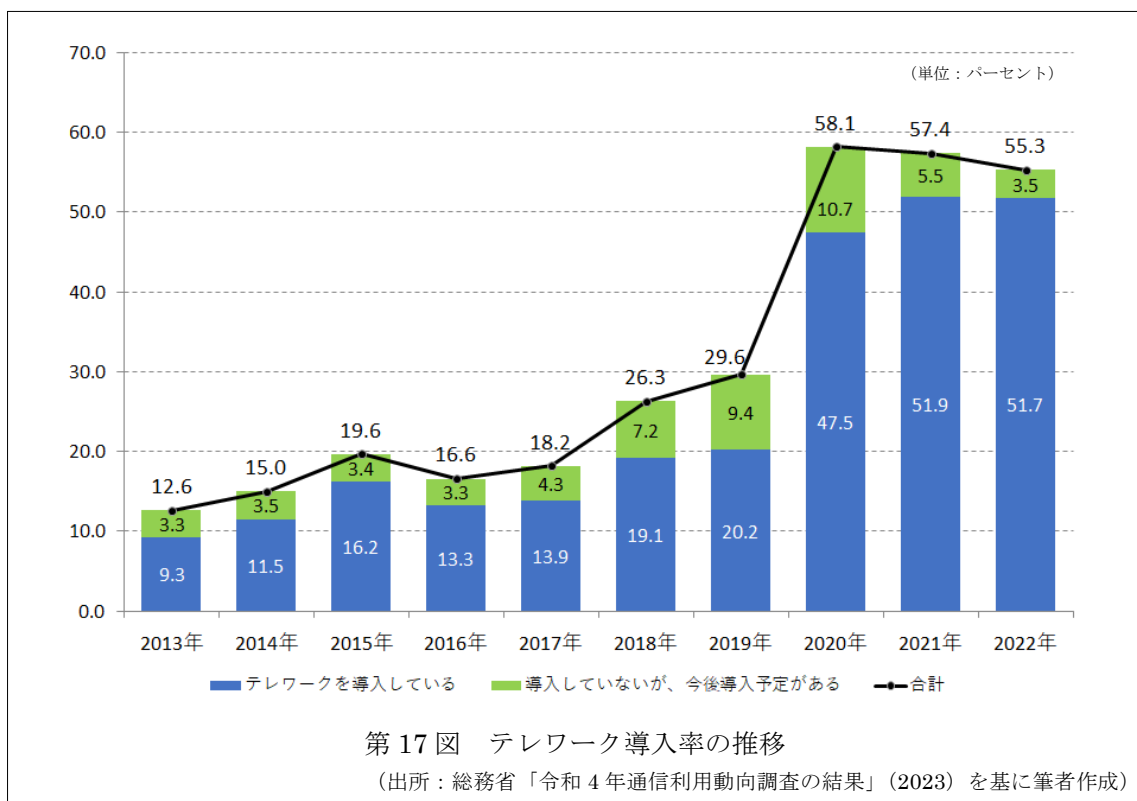
²¹⁷ 内閣府「令和元年度 少子化の状況及び少子化への対処施策の概況」（2020）、61-62 頁。

²¹⁸ 梅崎昌裕「人類集団の生存戦略に影響する要因としての少子高齢化」『日本健康学会誌』84 巻 6 号（2018）、258 頁。

²¹⁹ 梅崎・前掲注 218、258 頁。

²²⁰ 総務省『令和 2 年版 情報通信白書』（2020）、110 頁。

また、新型コロナウイルスの流行を契機にテレワークを導入する企業も増え始め、新型コロナウイルスが流行する 2019 年以前における導入企業は全体の 2 割以下であったが、2020 年以降は今後の導入予定を含めると半数以上にのぼることが分かる。(第 17 図参照)



今後のテレワークの展望について、経団連が令和 4 (2022) 年 4 月に公表した報告「エンゲージメントと労働生産性の向上に資するテレワークの活用」によれば、「働く場所の選択の幅を広げ、時間を効率的に使うことができるテレワークは、柔軟な働き方を可能とするだけでなく、働き手の自律性を重視した働き方とあわせて活用することで、エンゲージメントと労働生産性を高める有効な施策となり得る。」²²¹としてその効果を期待できる一方で、推進目的の浸透、規定・ルールの整備、就労環境・支援制度の整備、マネジメントの見直し・実現など各企業が解決しなければならない課題も多いことを指摘している²²²。

しかし、労働力不足が深刻化すれば企業は事業の継続が困難となる。働く場所の選択肢を増やすことは、これまで離職せざるを得なかった社員が就労を継続しやすくなるほか、企業にとっては、優れた人材の獲得・定着を図りやすくなることが期待できる。実際、地方に所在する企業において、遠隔地勤務を前提とした IT 人材の採用活動を行ったところ、従来を大きく上回る応募があった例もある²²³ことから、リモート環境で働くことのできる職種においては導入が増加していくと考えられ、これにより働き方も多様化することが考

²²¹ 日本経済団体連合会「エンゲージメントと労働生産性の向上に資するテレワークの活用」(2022)、1 頁。

²²² 日本経済団体連合会・前掲注 221、10 頁。

²²³ 日本経済団体連合会・前掲注 221、14 頁。

えられる²²⁴。

3. 今後変わりゆく税務行政と税務調査のかたち

ここまで考察した通り、現在わが国が抱える少子高齢化による労働者不足の問題は、あらゆる産業において顕著になっている²²⁵。

税務行政においても例外ではなく、国税庁の職員数（定員）は、ピークであった平成 9（1997）年会計年度の 57,202 名²²⁶から、令和 3（2021）年度においては 5 万 5,954 名²²⁷と約 1,250 名減少しており、ここ 20 年間で所得税・法人税・消費税のいずれの税目も申告件数が増加しているのに対して、職員定員は減少をしている。（第 16 表参照）

第 16 表 国税庁職員定員及び所得・法人・消費税の申告件数の推移

（出所：「国税庁レポート」及び国税庁「日本における税務行政」より筆者作成）

※	国税庁職員			所得税			法人税			消費税		
	定員	前年比		確定申告 者数	前年比		申告件数	前年比		申告件数	前年比	
	名	名	%	万人	万人	%	千件	千件	%	千件	千件	%
平成14年 2002	56,466	0	0.0	2,087	0	0.0	2,723	0	0.0	2,126	0	0.0
平成15年 2003	56,315	△ 151	△ 0.3	2,139	52	2.5	2,727	4	0.1	2,076	△ 50	△ 2.4
平成16年 2004	56,239	△ 76	△ 0.1	2,167	80	1.3	2,742	15	0.6	2,132	56	2.7
平成17年 2005	56,185	△ 54	△ 0.1	2,318	231	7.0	2,767	25	0.9	3,722	1,590	74.6
平成18年 2006	56,159	△ 26	△ 0.0	2,349	262	1.3	2,787	20	0.7	3,668	△ 54	△ 1.5
平成19年 2007	56,195	36	0.1	2,362	275	0.6	2,799	12	0.4	3,580	△ 88	△ 2.4
平成20年 2008	56,216	21	0.0	2,369	282	0.3	2,805	6	0.2	3,538	△ 42	△ 1.2
平成21年 2009	56,240	24	0.0	2,367	280	△ 0.1	2,786	△ 19	△ 0.7	3,493	△ 45	△ 1.3
平成22年 2010	56,261	21	0.0	2,315	228	△ 2.2	2,762	△ 24	△ 0.9	3,385	△ 108	△ 3.1
平成23年 2011	56,263	2	0.0	2,185	98	△ 5.6	2,763	1	0.0	3,209	△ 176	△ 5.2
平成24年 2012	56,194	△ 69	△ 0.1	2,152	65	△ 1.5	2,761	△ 2	△ 0.1	3,124	△ 85	△ 2.6
平成25年 2013	55,856	△ 338	△ 0.6	2,143	56	△ 0.4	2,771	10	0.4	3,103	△ 21	△ 0.7
平成26年 2014	55,790	△ 66	△ 0.1	2,139	52	△ 0.2	2,794	23	0.8	3,121	18	0.6
平成27年 2015	55,703	△ 87	△ 0.2	2,151	64	0.6	2,825	31	1.1	3,137	16	0.5
平成28年 2016	55,666	△ 37	△ 0.1	2,169	82	0.8	2,861	36	1.3	3,066	△ 71	△ 2.3
平成29年 2017	55,667	1	0.0	2,196	109	1.2	2,896	35	1.2	3,166	100	3.3
平成30年 2018	55,724	57	0.1	2,222	135	1.2	2,929	33	1.1	3,177	11	0.3
令和元年 2019	55,903	179	0.3	2,204	117	△ 0.8	2,949	20	0.7	3,152	△ 25	△ 0.8
令和2年 2020	55,953	50	0.1	2,249	162	2.0	3,010	61	2.1	3,177	25	0.8
令和3年 2021	55,954	1	0.0	2,285	198	1.6	3,065	55	1.8	3,206	29	0.9
2002年比	512名減(0.1%減)			198万人増(9.5%増)			342千件増(12.6%増)			1,080千件増(50.8%増)		

※各税目の集計期間について、所得税は暦年、法人税は事務年度(7月～翌6月)消費税は年度(4月～3月)である。

²²⁴ なお、オフィスにとらわれない働き方としては、テレワーク以外にもノマドワークやワーケーションがあるが、ノマドワークは一般に一定の拠点を持たない働き方を指し、ワーケーションは、リゾート地や郊外などで余暇を楽しみつつ仕事を行う働き方を指すことから、本研究では対象としないこととした。

²²⁵ 直近に影響の出る問題として、働き方改革法案により生じる 2024 年問題がある。物流業や建設業において大きな影響が出ることが懸念されている。

²²⁶ 国税庁「税務行政の将来像～スマート化を目指して～」(2017)、16 頁。

²²⁷ 国税庁「第 71 回 令和 3 年度事務年報」(2023)、108 頁。

そして、わが国の国税のほとんどが申告納税方式により徴収されており、課税庁はその申告内容について必要がある場合は、質問検査権に基づいて、納税者等に質問し、その者の事業に関する帳簿書類やその他の物件を調査することが認められている（国税通則法第 72 条の 2～第 74 条の 6）が、その税務調査の対象の選定は、国税庁の事務管理システム（KSK システム）によって数値等を分析して行っている。

しかし、職員数の不足や、経済規模の拡大・複雑化などにより、現行システムでは税務調査を行うためのマンパワーが足りなくなっているという問題が生じており、平成 29（2017）年よりデジタル化による業務改革が行われることとなった。

更に現在、税制調査会は、令和 5（2023）年 6 月 30 日に公表した答申で、租税債権の特殊性・立証責任の観点からの納税環境整備の必要性²²⁸と、重点課題への取組みの観点からの情報収集・調査体制整備の必要性²²⁹について言及しており、税務行政におけるデジタル化の一層の推進が重要であると提言していることから、今後その範囲は更に拡大していくと考えられる。

（1）国税庁の業務の効率化・高度化（税務DX）への取組み

① 税務行政の将来像（平成 29（2017）年）

国税庁が税務 DX²³⁰を初めて公表したのは、平成 29（2017）年であるが²³¹、その背景

²²⁸ 税務調査会「わが国税制の現状と課題」（2023）、244 頁。

租税債権の場合には、通常の契約上の金銭債権の多くとは異なり、債権者である税務当局よりも債務者である納税者の方が、債権発生基礎となる事実（所得等）に関する十分な情報と証拠を持っており、税務当局と納税者の間に情報の非対称性が存在するという性格がある。

税務当局には、質問検査権が付与されているものの、限られた人員・体制の下で大量かつ反復的に課税処分を含む納税者への対応を行う必要があるため、適正・公平な課税を実現するためには、納税者による情報提供が適切に行われることが不可欠である。

このため、主要諸外国においては、申告された所得等の適正性についての税務訴訟における立証責任は納税者側にある国が多くなっているが、我が国においては、立証責任は一般的に税務当局側にあるとされている。

こうした中、申告された所得等が適正か否かの証拠となる帳簿書類等の提示・提出等を税務調査において納税者が行わないような場合には、税務当局が膨大な事務量を投下しても課税処分を行うための十分な証拠を収集することができず、取引等の実態に即した課税処分を行うことが困難となる場合がある。上述した租税債権の性格も踏まえ、納税環境の整備に取り組んでいく必要がある。

²²⁹ 税務調査会・前掲注 228、260 頁。

課税・徴収事務におけるデジタル技術の活用により、納税者に対する調査や金融機関への照会等が効率化・高度化されることで、不正や課税逃れへの的確な対処に資することが期待される。経済取引が多様化・複雑化している中、巧妙な不正や課税逃れに厳正に対処するためには、情報収集及び調査体制の整備や職員の専門性の向上等の取組みを一層推進することが重要であると考えられる。

²³⁰ DX とはデジタル・トランスフォーメーションの略語であり経済産業省のデジタルガバナンスコード（令和 2（2020）年公表）では「企業がビジネス環境の激しい変化に対応し、データとデジタル技術を活用して、顧客や社会のニーズを基に、製品やサービス、ビジネスモデルを変革するとともに、業務そのものや、組織、プロセス、企業文化・風土を変革し、競争上の優位性を確立すること」と定義されている。これを税務行政で考えると、「税務行政をデジタル

として、所得税の申告件数ならびに法人数は増加している²³²ものの、国税庁の職員数は減少²³³していることから、デジタル化が避けられなかったといえる。

特に、徴収面に関して、「具体化を検討中の取組等」には明示していないものの、併記している海外税務当局の取組事例において、「…税収への影響が大きい納税者には専属の担当官を配置するなど限られた人的資源を重点配分する…」(イギリス)や、「…税収への影響が大きい納税者には専属のチームが対応するなど限られた資源をより有効に活用する取組を行ってい」ること(オーストラリア)を取り上げている。

これは、デジタル化が公表される前年、平成 28 (2016) 年 10 月に公表された「国際戦略トータルプラン」に基づく取組方針の「情報リソースの充実(情報収集・活用の強化)」 「調査マンパワーの充実(専門体制の整備・拡充)」を実現する上で、調査・徴収面での AI 活用が必要との考えからである²³⁴。

② 税務行政の将来像 2.0 (令和 3 (2021) 年)

国税庁は、令和 3 (2021) 年、平成 29 (2017) 年に公表された「税務行政の将来像」を改訂した「税務行政の将来像 2.0」を公表した。

これは、税務行政の目指すべき姿は、従来の ①納税者の利便性の向上(スムーズ・スピーディ)と、②課税・徴収の効率化・高速化(インテリジェント)の 2 本柱であるものの、それに加えて「あらゆる税務手続が税務署に行かずにできる社会」に向けた構想を示した²³⁵。また、令和 2 (2020) 年に閣議決定された「デジタル社会の実現に向けた改革の基本方針」に基づき、国税庁の業務改革(BPR²³⁶: Business Process Reengineering)の徹底

化の恩恵を取り込むことによる能率の向上」ということになる。

²³¹ 国税庁・前掲注 226、1-2 頁より。

具体的には、納税者個々のニーズに即したカスタマイズ型の情報配信(メールやチャットを利用した税務相談の自動化、申告・納付のデジタル化(国税・地方税の電子的提出のワンストップ化など))や申告内容の自動チェック、軽微な誤りのオフサイト処理(悪質でない軽微な誤りについては電子メール等の電子的な手段で個々の納税者に対し自動的に是正依頼を行うなど)といった調査・徴収での AI 活用が挙げられた。

²³² 所得税の申告件数を、平成元年(1,697 万件)と平成 27 年(2,169 万件)で比較すると、約 1.3 倍となり、法人数も平成元年(235 万法人)と平成 27 年(305 万法人)で比較すると、約 1.3 倍になっている。連結法人割合も平成 15 年(1,678 法人)と平成 27 年(10,155 法人)を比較すると、約 6.1 倍となっている。(国税庁・前掲注 226、16 頁より。)

²³³ 平成 9 年会計年度(ピーク時)は 57,202 名であったが、平成 28 会計年度は 55,666 名(約 2.7%減)である。(国税庁・前掲注 226、16 頁より。)

²³⁴ その将来像として「調査・徴収の複雑・困難化などの環境の変化に適切に対応するため、定員の計画的な確保を図った上で、全体として効率的な資源配分に努め、重点課題(国際的租税回避への対応、富裕層に対する適正課税の確保、大口・悪質事案への対応)への的確な取組を通じて、適正・公平な課税・徴収の実現を図る。」と明記されている。(国税庁・前掲注 226、1-2 頁。)

²³⁵ 国税庁「税務行政のデジタル・トランスフォーメーション—税務行政の将来像 2.0—」(2021)、2 頁。

²³⁶ BPR とは、業務の目的を達成するために、既存の業務体系や制度などを根本から見直し、再構築することをいう。業務改善が、業務の一部について、既存の組織体制の範囲内で部分

を掲げ、全ての業務のあり方と職員の働き方を見直し、課税・徴収におけるデータ分析の活用等を更に進めていくことで、課税・徴収の効率化・高度化を図り、組織のパフォーマンスの最大化を目指すこととし、具体的には、前回公表した将来像から4年経過した中で、技術的に進展した部分の取り込み(チャットボット²³⁷の充実、Web会議システムの活用等)が行われた。

そして、前回の将来像では明示されなかった「重点課題への的確な取組」が今回の改訂では全体像の中に明記され²³⁸、その項目は、①租税回避への対応、②富裕層に対する適正課税の確保、③消費税不正還付等への対応、④大口・悪質事案への対応の4点である。

また、将来像2.0を実現するためのインフラ整備についても、基幹システムの刷新(令和8年リリース予定)や、データ分析のための人材育成等が挙げられた。

③ 税務行政の将来像 2023 (令和5 (2023) 年)

国税庁は、令和5 (2023) 年6月に「税務行政の将来像 2.0」(令和3 (2021) 年公表)を改訂した「税務行政の将来像 2023」を公表した。

その主な改訂内容は、「税務行政の将来像 2.0」に「事業者のデジタル推進化」を加えたものである²³⁹。

事業者のデジタル化推進には、①デジタル関係施策の周知・広報、②他省庁との連携・協力、③関係団体との連携協力の3点が挙げられ、事業者のデジタル化を促す施策を推進することで、事業者の単純誤りの防止による正確性の向上、事務の効率化による生産性の向上を図り、社会全体のDX推進につながることが期待されている²⁴⁰。

施策の具体例としては、デジタルインボイス(インボイス制度において、仕入税額控除の適用を受けるために必要な適格請求書を電子データ化したもの)、電子帳簿保存制度²⁴¹(2023年12月末日で猶予期間が終了)などが挙げられる。

的に改善を行うことが大半であるのに対し、BPRは既存の組織体制に限らない、業務全体を根本的に見直すことをいう。(三井住友銀行HP: Business Naviより引用)

²³⁷ チャットボットとは、「チャット」と「ボット」を組み合わせた「自動会話プログラム」のことをいい、「チャット」は、インターネットを利用したリアルタイムコミュニケーションのことで、主にテキストを双方向でやり取りする仕組みである。また、「ボット」とは、「ロボット」の略で、人間に代わって一定のタスクや処理を自動化するためのプログラムのことをいう。(ITトレンド「IT用語辞典」より引用。)

²³⁸ 国税庁・前掲注235、5頁。

²³⁹ 国税庁「税務行政のデジタル・トランスフォーメーションー税務行政の将来像 2023ー」(2023)、2頁。

²⁴⁰ 「デジタル社会の実現に向けた重点計画」(令和5 (2023) 年6月9日閣議決定)に基づく施策である。

²⁴¹ 電子帳簿保存法は、各税法で保存が義務付けられている帳簿・書類を電子データで保存するためのルール等を定めた法律で、2022年改正で「電子取引」に関するデータ保存の義務化が盛り込まれた。電子取引に関するデータとは、電子的に授受した取引情報をデータで保存することで、具体的には、領収書や請求書などをデータでやりとりした場合には、そのデータを保存しなければならないというものである。(中小企業庁「ミラサポ plus」HPより引用)

(2) 変化する税務行政と A I を活用した税務調査

ここまで考察したとおり、今後の税務行政は税務 DX により効率化・高度化を図ることで、人的資源の不足を補おうとしているが、課税や徴税にあたっては「適正・公平な課税・徴収」を推進しており、不正に税金の負担を逃れようとする悪質な納税者に対しては、適切な調査体制を編成し、厳正な調査を実施し、その他の納税者に対しては、文書や電話などによる簡易な接触²⁴²を行っている。

そして、調査の効率化・高度化と同時に、納税者側にも適正申告に向けた自発的な取組を求めている。具体的に、国税庁は大企業に対して、税務コーポレートガバナンスの推進及び、自主点検・自主監査を推進している。

税務に関するコーポレートガバナンス（以下、税務 CG という。）では、税務当局幹部が企業のトップマネジメントに直接働きかけを行うことで、企業の税務コンプライアンスの向上を図ろうとしている。

なぜならば、大企業の経済活動は、我が国経済に占めるウェイトが大きく、申告所得金額も多額であり、企業グループ全体や下請けの中小企業等の税務コンプライアンスに与える影響が大きいことから大企業の税務コンプライアンスを高めることは、税務行政全体の効率性を高めるのに有効²⁴³と考えるためである。

また、企業側にとっても、コーポレートガバナンスの状況が極めて良好と評価されることにより、次回調査までの間隔が延長されるという実務上の負担軽減に加え、外部に取組状況を公表することにより、企業の社会的評価が高まるというメリットもある。

そして、国税庁は個々の法人の税務 CG の状況、事業内容、申告・決算内容、把握された非違の内容や改善状況など各種要素の分析に基づき税務リスクを判定し、そのリスクに応じた的確な調査選定と適正な事務量配分を実践するリスク・ベース・アプローチに基づく税務調査の重点化を図り、企業は税務 CG を通じて不適切な税務処理の発生リスクの軽減や税務調査対応負担軽減を図ることとなる²⁴⁴。

よって、税務 CG は国税庁と企業との協力関係の構築し、企業の税務コンプライアンスを維持・向上させる役割が期待されている。

自主点検・自主監査では、国税庁がホームページにて公表している「申告書確認表」に則り提出直前の申告書の自主点検を行い、「大規模法人における税務上の要注目項目確認表」に則り、帳簿、決算・取引関係書類等を作成し、申告書を作成される前の決算調整事項や申告調整事項の把握漏れ等の自主監査することを求めている²⁴⁵。

²⁴² 国税庁「国税庁レポート 2023」（2023）、32 頁。

²⁴³ 国税庁調査部「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組について」（2021）、4 頁。

²⁴⁴ 国税庁・前掲注 243、6 頁。

²⁴⁵ 国税庁「『申告書の自主点検と税務上の自主監査』に関する確認表の活用について」（2021）、1 頁。

この自主点検・自主監査により、申告書を作成される前の決算調整事項や申告調整事項の把握漏れ等を防ぐとともに、確認表にある事項についての単純な申告誤りや税務処理誤りは、税務調査以前に納税者において是正²⁴⁶することで、税務上のリスク軽減を図ることができる²⁴⁷と考えられる。

これらは国税庁が大企業に対して行っているものだが、中小企業に対しては法人会及び納税協会が「自主点検チェックシート」を作成・配布している。

この自主点検シートは、企業における日々の内部統制面の強化や会計経理面の質を向上させることを目的としており、国税庁の目的とする提出直前の申告書の自主点検や税務上の観点からの自主監査を促進し、申告誤りを未然に防止することとは異なる。

なぜならば、大企業は内部統制が整備されていることが多く、経理においても一定の水準以上であることが想定できるが、中小企業は必ずしもそうであるとは限らないからである。よって、中小企業は申告の基礎となる経理水準を向上させることが必要であると考えられる。

そして、日本租税研究協会が平成 27（2015）年に行った意見調査の結果、コーポレートガバナンスは大企業だけではなく中小企業の問題でもあると理解しているものの、広く普及・拡大させることについては慎重に捉える意見が多かった²⁴⁸。

これは、中小企業が行うには、導入労力やコスト負担が大きく、導入したとしても費用対効果が分からないためであると推定される。

以上のことから、今後の税務行政は納税者の税務申告内容（精度）の向上を推進しながら、リスク・ベース・アプローチに基づく調査に変化すると考えられ、人的不足をデジタル化や AI の活用で補いながら²⁴⁹、適正・公平な課税・徴収の観点で悪質な納税者を重点的に調査・摘発していくと考える。

そして、国税庁はデジタル化により、重点項目に人的資源を集約させると共に、従来の国税庁が保有するデータを基に行っていた調査対象の選定から、国税庁が保有するデータに加え他省庁、地方公共団体、金融機関からのデータを入手し、AI によるデータ解析に基づいた調査対象の選定や税務調査を行うことになる。

AI による解析によれば、過去の調査実績等の傾向から、申告漏れの可能性が高い納税者を判定することができ、滞納者ごとに接触できる可能性の高い方法を予測し、効率的な滞

²⁴⁶ 税務コーポレートガバナンス検討会事務局「税務コーポレートガバナンス通信」『租税研究』第 795 号（2016）、259 頁。

²⁴⁷ 国税庁・前掲注 245、1 頁。

²⁴⁸ 「税制についての租研会員の意見調査結果」『租税研究』第 792 号（2015）、106 頁。

²⁴⁹ ただし、国税庁が推進しているデジタル化においてブロックチェーン技術を用いたものは、現時点（令和 5（2023）年 1 月 1 日）ではない。海外においては付加価値税（VAT）遁脱対策として、VAT の支払のみに使用される VATCoin 構想が提案されているが、詳細については、泉絢也「テクノロジー（暗号通貨・ブロックチェーン・人工知能）の税務行政への活用」『千葉商大論叢』第 56 巻第 3 号（2019）」を参照されたい。

納整理を実施する²⁵⁰ことができると考えられる。

その一方で、「AI が学習するデータによっては、特徴量の抽出やその重み付けの場面において、これまで発覚しなかった精巧な不正スキームに係る情報が反映されない可能性があるからである。AI にインプットさせる過去の調査データ等に種々の誤り、偏り、過不足がある可能性及びその影響に留意する必要がある」²⁵¹との指摘がある。

特に、「過去の調査データは、国税庁にとって“従順で税金を取りやすい”特定の納税者集団，“期ズレなど申告書類や帳簿書類から把握しやすい”特定の非違に係るものなど既に様々なバイアスがかかっている可能性」があり、「課税要件を満たしていないにもかかわらず、満たしているかのような処理が行われたもの（例えば、隠蔽又は偽装行為を行ったことを納税者自らが認めている、いわゆる“自認事案”に係る重加算税の賦課決定事案）」²⁵²をそのまま学習データとして利用することが適しているのか、「バイアスを含んだ学習用データを使用して生成されたアルゴリズムは、既存のバイアスを再現し、ひいては不当な差別や偏見につながる可能性がある」²⁵³ことなど解決すべき多くの課題も残っている。

例えば、「調査選定システムが、特定の業種に係る事業を営む法人で、かつ、その代表者が特定の国籍を有しているものを調査必要度が高いと判定」し、「そのことが延々と繰り返される」といったことが想定され²⁵⁴、国税庁が取りやすい納税者から偏った徴税が行われる可能性があることから、状況を注意深く見る必要があると考える。

第2節 Web3.0 時代における交際費課税制度の考察

働き方の多様化により、テレワークが推進されることは前章第2項にて考察したが、本節では交際費課税制度を適用する場合について考察したい。

1. テレワークと仮想空間

テレワークを行うにあたり、どのツールを用いるかは多種多様であるが、近年仮想空間上にオフィスを設け、従業員はアバターという自らの分身となるキャラクター像を用いて、仮想空間上でコミュニケーションを取りながら仕事を進めることができるバーチャルオフィスツールを導入する企業が増えてきている。その背景には、テレワークの推進に伴う、チームとしての一体感の低下や孤立化、業務の偏りの発生、人間関係や信頼関係の構築への影響といったコミュニケーションの希薄化があり、その解消のために有用と考えられている。

²⁵⁰ 国税庁・前掲注 239、21 頁。

²⁵¹ 泉絢也「テクノロジー（暗号通貨・ブロックチェーン・人工知能）の税務行政への活用」『千葉商大論叢』第 56 巻第 3 号（2019）、112 頁。

²⁵² 泉絢也「AI の行政利用の法的問題と国税庁が遵守すべき AI 諸原則」『税研』第 37 巻第 2 号（2021）、115 頁。

²⁵³ 泉・前掲注 252、115 頁。

²⁵⁴ 泉・前掲注 252、115 頁。

また、コミュニケーションの円滑化や組織の活性化を目的とする福利厚生事業の実施にあたっては、仮想空間が用いられつつある。

よって、働き方においても、福利厚生事業においても、仮想空間で行うことは今後一般的となり²⁵⁵、現実空間と仮想空間が混在する環境となると考えられる。

2. 仮想空間と現実空間において行われる福利厚生事業

(1) 問題提起

今後、仮想空間と現実空間の両方にわたる行事が生じる場合、現在の租税特別措置法第61条の4第6項第1号で定める、福利厚生関連事業（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）が現行の解釈で成り立つのかという問題がでてくる。

第一に仮想空間で行われる運動会、演芸会、旅行の行為が、租税特別措置法第61条の4第6項第1号で例示されている「運動会、演芸会、旅行」に該当するのか。そして、これらに該当しない場合には「専ら従業員の慰安のために行われる」行事に該当するのかということである。

第二に、現実空間における行事であれば、各行事の間に移動や休憩といった行為が途中に入り、一連の行為と呼ぶことができるが、両空間にわたる場合、仮想空間で行われる行為と現実空間で行われる行事に一連性があると言えるのか²⁵⁶ということである。

仮に一連性がなく一つの行事として認められない場合、それぞれの行為に対して交際費等の該当性を判断し、福利厚生事業としての可否を判定することになるが、これは行為の本質を捉えておらず、問題であると考えられる。

(2) 仮想空間における行為の考察

ここでは、仮想空間で行われる「運動会、演芸会、旅行」が、現実空間で実施される場合の相違について考察する。

① 仮想空間において行われる運動会、演芸会、旅行の考察

仮想空間において行われる運動会、演芸会、旅行について考察する。

²⁵⁵ 一例として、2022年9月に大和証券は、創業120周年を記念した事業の一環でグループの社員と家族、OB・OGら約3万人を対象に、メタバース上で社員や家族が交流するイベントを開催し、チャットルームで他部署の人とメッセージを交換するほか、クイズ大会やお笑いライブを行った。また、順天堂大学と日本アイ・ビー・エム株式会社は、メタバース上で入院患者さんとの面会ができるメタバース面会アプリを共同開発し、2023年7月31日よりアプリストアでの一般配信を開始した。翌日8月1日からは附属病院にて、本面会アプリの運用・臨床研究を開始していることが挙げられる。

²⁵⁶ 例えば、13時から15時までオンライン旅行を行い、15時から17時の間に宅配便にて旅行にちなんだ銘酒や名産品が送られ、17時半から仮想空間にて記念式典及び懇親会が行われる場合、これらの行事は一連性のある行事と呼ぶことができるのかということである。

イ. 運動会

仮想空間において行われるスポーツに e スポーツがあり²⁵⁷、一般社団法人日本 e スポーツ連合によると、e スポーツは『『エレクトロニック・スポーツ』の略で、広義には、電子機器を用いて行う娯楽、競技、スポーツ全般を指す言葉であり、コンピューターゲーム、ビデオゲームを使った対戦をスポーツ競技として捉える際の名称』と定義されている²⁵⁸。

近年、e スポーツは物理的距離、性別、年齢、障害の有無を問わずに楽しめるため若い世代を中心に受け入れられている²⁵⁹。

国際オリンピック委員会（IOC）は令和 5（2023）年 9 月 5 日、「e スポーツ委員会」を新設したと発表した。IOC は令和 5 年 6 月に「オリンピック・e スポーツ・シリーズ」をシンガポールで初開催しており、バッハ会長は「バーチャルスポーツが伝統的な五輪競技を補完し、強化する可能性を秘めていると信じている」とコメントしている²⁶⁰。

また、一般の人々が仮想空間で行う一例として、新型コロナウイルスの流行を契機に、一部の企業で行われているバーチャル運動会があり、自宅での借り物競走や、風船わり競争、社内〇×クイズ、創作ダンスなどの競技が行われている。

これらの行為が運動会に該当するかについて、第一に一般的な定義である「多人数集合して種々の運動競技や遊技をする行事」²⁶¹であるか否か、第二に行われる内容（競技）が運動会として適切か否かという二点から考察する。

第一の「多人数集合して種々の運動競技や遊技をする行事」については、従業員の大半がログオンをし、競技に参加することが想定されることから該当すると考えられる。

第二に行われる内容（競技）が運動会として適切か否かについては、スポーツ基本法に定められているスポーツの意義から考察する。

平成 23（2011）年 8 月 24 日から施行されたスポーツ基本法の前文には、スポーツについて、「心身の健全な発達、健康及び体力の保持増進、精神的な充足感の獲得、自律心その他の精神の涵（かん）養等のために個人又は集団で行われる運動競技その他の身体活動であり…人と人との交流及び地域と地域との交流を促進し、地域の一体感や活力を醸成するものであり、人間関係の希薄化等の問題を抱える地域社会の再生に寄与するものである。」と示されている。

²⁵⁷ e スポーツが、スポーツに該当するのかわについては様々な見解があるが、本研究において、その該当性の検討は研究の趣旨から外れるため行わず、e スポーツはスポーツに該当するという観点から考察する。なお、e スポーツのスポーツ該当性については、岡本慎平「e スポーツはスポーツか？もしそうでないなら、どのような意味で？」『ぶらくしす』通巻第 22 号（2023）、1-10 頁を参照されたい。

²⁵⁸ 一般社団法人日本 e スポーツ連合ホームページ「esports：e スポーツとは」より引用（2023 年 12 月 18 日参照）。

²⁵⁹ 寛誠一郎「第 7 章スポーツ産業の振興 8. e スポーツの動向」『スポーツ白書 2023』笹川スポーツ財団（2023）、168 頁。

²⁶⁰ 日本経済新聞 2023 年 9 月 7 日夕刊「IOC が e スポーツ委新設」、3 面。

²⁶¹ 運動会の一般的な定義については 45 頁を参照のこと。

そして、運動会において行われる競技は、人との交流の促進、一体感と活力の醸成をもたらすと考えられることから、該当すると考えられる。

よって、仮想空間で行われる運動会であっても、現実空間における運動会と同じであると認められる。

ロ. 演芸会

仮想空間において行われる演芸会として、音楽演奏には、オンラインライブやオンラインコンサートがあり、演劇などもライブ配信がある。

これらのオンライン配信は、新型コロナウイルス感染症の流行を契機によく用いられるようになり、新型コロナウイルス感染症が第2類相当感染症から第5類感染症に移行した後も行われていることから、一般的であるといえる。

このライブ配信には、中継カメラの切り替えによる主催者が意図する映像提供と、バーチャル・リアリティ（Virtual Reality：仮想現実、以下「VR」と記す。）を用いた参加者が見たい視点からの映像の鑑賞があるが、いずれにおいても芸能コンテンツを享受できるという点では同じであり、特に後者は仮想空間ならではのメリットであるといえる。

このことから、現実に行われる会場での鑑賞ではなく、仮想空間における演芸の鑑賞であっても、現実空間における演芸会と同じであると認められる。

ハ. 旅行

仮想空間において行われる旅行に、バーチャル旅行がある。

バーチャル旅行は、主にツアーガイドが説明しながら観光名所をまわるものであり、オンラインで旅行の疑似体験ができるものである。現地の風景や雰囲気を楽しむことができることから、新型コロナウイルスの流行により海外渡航ができないときに、実際の旅行に代わり一定の需要があった。

そして、新型コロナウイルス感染症が第5類感染症に移行した後も、身体の機能が落ち自由に外出できない高齢者に、各地の映像 VR で見てもらい、「もう一度、自らの足で旅に出たい」という気持ちを高めリハビリへの意欲をかき立てる²⁶²といった目的で広がりを見せている。

バーチャル旅行が旅行に該当するかについては、旅行の一般的な定義である「徒歩または交通機関によって、おもに観光・慰安などの目的で、他の地方に行くこと。旅をすること」²⁶³、すなわち「他の場所への移動」があるかどうかにより検討することとなるが、周知の通りバーチャル旅行は、仮想空間においても観光地に向かう移動がないことから、この定義には該当しない。

²⁶² 日経産業新聞 2022 年 5 月 20 日「高齢者、仮想世界で輝く VRでリハビリ 旅行や技能継承も（NextTech 2050）」、7 面。

²⁶³ 旅行の一般的な定義については 46 頁を参照のこと。

また、バーチャル旅行を業とする場合、宿泊施設や運送機関の手配が発生しないことから旅行業法に定める旅行業登録は不要であることから、バーチャル旅行は旅行には該当しないといえる。

② 現行法（租税特別措置法第 61 条の 4 第 6 項第 1 号）への当てはめ

現行法である租税特別措置法第 61 条の 4 第 6 項第 1 号の解釈は第 2 章第 3 節において考察したが、ここでは、例示事項が仮想空間で行われた場合への当てはめを行う。

例示事項である運動会、演芸会、旅行のうち、運動会と演芸会については仮想空間で行われたとしても、現実空間で行われるものとその性質は同じであることから例示事項に該当するが、仮想空間での旅行であるバーチャル旅行については、他の場所への移動を伴わないことから、例示事項には該当しないことを確認した。

そして、運動会、演芸会であれば、交際費等から除外規定における例示事項に該当することから、その費用が社会通念の範囲内であれば、交際費等には該当せず福利厚生費として損金算入されることが考えられる。

次に、例示事項に該当しない場合、その行為が運動会、演芸会、旅行のような専ら従業員の慰安のために行われる行事への該当性により判断することとなる。

社員旅行など、企業が福利厚生事業としての行う旅行は、従業員の一体感を高めたり、旅行を通じてのロイヤリティを醸成したりするのが目的²⁶⁴であり、コミュニケーションの円滑化やエンゲージメント向上が期待される効果であることから、当該行事は専ら従業員の慰安のために行われるものであるといえる。

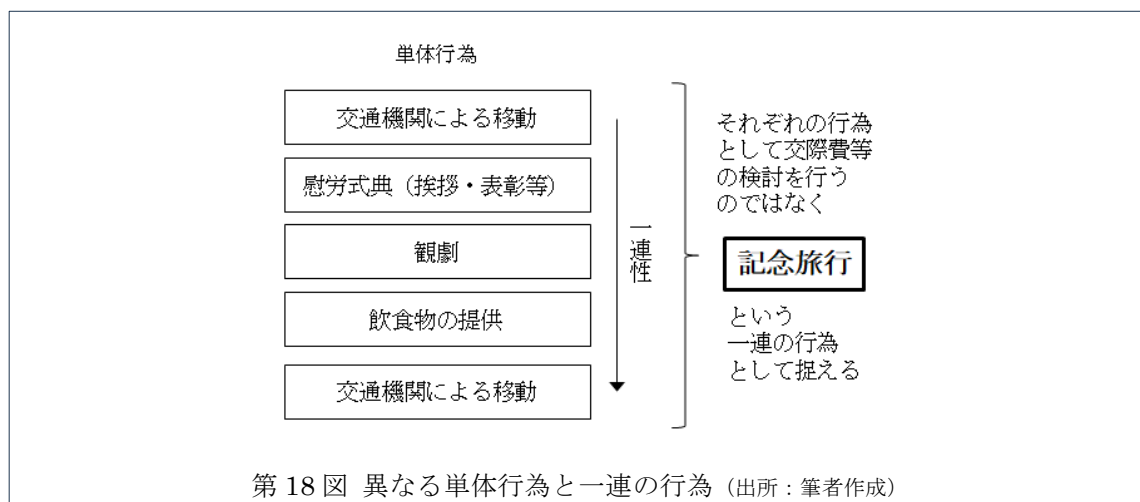
よって、バーチャル旅行は、実際の移動は伴わないことから例示事項である旅行には該当しないが、福利厚生事業としての本質を有する「専ら従業員の慰安のために行われる行事」であることから、運動会や演芸会と同様にその費用が社会通念の範囲内であれば、交際費等には該当せず福利厚生費として損金算入されることが考えられる。

(3) 行為の一連性の考察

ここまでの考察で、福利厚生事業が仮想空間において行われる場合であっても、例示事項に該当する場合、もしくは福利厚生事業としての本質を有する「専ら従業員の慰安のために行われる行事」である場合であり、かつその金額が通常社会通念内であれば交際費ではなく福利厚生費に該当することを確認したが、これらの行為がどのように行われたのかを考慮する必要がある。

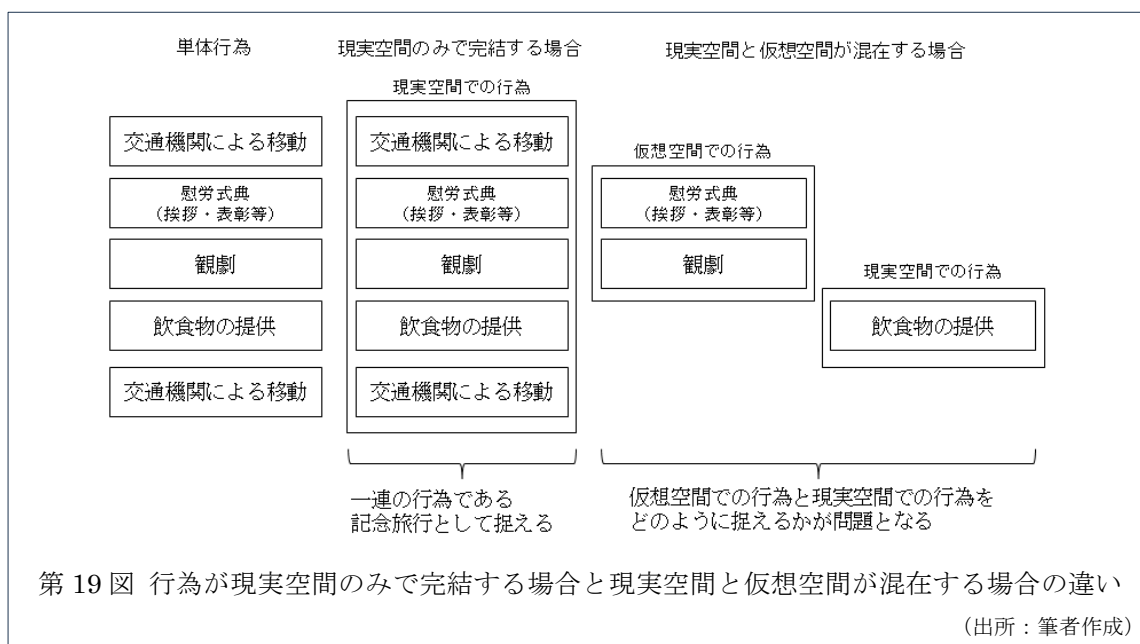
通常、現実空間において福利厚生事業を行う場合、行事においてそれぞれ異なる行為が行われたとしても、当該行為が一連性を有していれば一つの行事として捉えるのが一般的である。（第 18 図参照）

²⁶⁴ 可児俊信『新しい！日本の福利厚生』労務研究所（2019）、239 頁。



これは、同一空間上において一連の行為として行われるからであり、交際費等の認識に限ったことではない。

しかし、現実空間と仮想空間の両方にわたって行為が行われる場合、それぞれの空間における行為を一連の行為と捉えられるかが問題となる。(第 19 図参照)



現実空間と仮想空間の両方にわたって行為が行われる場合の司法判断は、現在まだなされていないが、行事の各要素を一体として捉えるという判断は示している。

第 3 章第 2 節で考察した株式会社岡三証券グループ事件において、東京地裁は「本件行事は、その大部分が、飲食等の午餐、能楽、2 回の歌謡ショー、プレゼント抽選会等、従業員らの娯楽ないし慰安の時間に費やされ、これらが、途中で休憩等を挟むことなく、一

つの行事として連続して行われているのであって、これら一連の行事が、専ら従業員らの慰安のために行われた行事であると認められる」とした上で、「本件交際費等を…使途ごとに区分して…判断すべきであるとする原告の主張は採用できない。」と判示している。

このことから、娯楽慰安行為が一つの行事として連続して行われている場合、各行為の関連性（類似性）と一連性を備えていれば、これを一連の行事と捉えることができると考えられる。

よって、現実空間と仮想空間の両方において行為が行われる場合であっても、各行為の関連性（類似性）と一連性を備えていれば、一行為として福利厚生費としての判断を行うことができると考える。

(4) 仮想空間と現実空間で行われる福利厚生事業についての結論

ここまで考察したとおり、仮想空間と現実空間で行われる福利厚生事業であっても、各行為の関連性（類似性）と一連性を備えていれば、当該行事を一行為として捉え、租税特別措置法 61 条の 4 第 6 項第 1 号に規定に当てはめをすることとなる。

第一に、当該行事が租税特別措置法 61 条の 4 第 6 項第 1 号に規定する例示事項（運動会・演芸会・旅行）に該当するか、第二に例示事項に該当しない場合、当該行事が福利厚生事業としての本質を有しているかを判断する。

福利厚生事業の本質とは、第 2 章第 1 節第 2 項で考察したとおり、企業の行う福利厚生事業が福利厚生事業を通じた従業員の意欲向上、会社への帰属意識やコミュニケーションの円滑化を図るという性質を有しているということであり、これらの性質を有しているのであれば当該行事は「専ら従業員の慰安のための行事」に該当するということになる。

その上で、当該行事に係る費用が社会通念の範囲内であれば、交際費等には該当せず、福利厚生費と認められるということを本研究における結論とする。

第 3 節 小括

本章では、ブロックチェーンをはじめとする Web3.0 の概要を確認し、わが国が抱える少子高齢化に対応するために、Web3.0 をはじめとする技術の進展に伴うオフィスにとられない働き方について確認した。

そして、租税における Web3.0 技術の進展と少子高齢化がもたらす影響について、税務行政面から考察し、最後に本研究の対象である交際費課税制度に及ぼす影響について福利厚生費の論点を中心として考察した。

福利厚生費の論点からの交際費課税制度に及ぼす影響とは、今後 WEB3.0 やその関連技術が進展することで、現実空間と仮想空間の両方で福利厚生事業が行われる可能性が出てくるということであり、空間が異なるそれぞれの行事を一つの行事と捉えることができるかという問題であった。

1 章から 3 章までの交際費課税制度の経緯やその解釈を踏まえ、租税特別措置法第 61

条の4の規定を解釈し、適用すると両空間における行事であっても、それぞれの内容に関連性と一連性があれば、一連の行事として考え、仮想空間で行うがゆえに例示事項に適合しないとしても、福利厚生事業としての本質を有し、社会通念の範囲内であれば、福利厚生費として認められると結論づけた。

金子宏名誉教授は、租税法の適用にあたって、課税要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実体」「形式と実質」ないし「名目と内容」が食い違っている場合には、外観・形式・名目に従ってではなく、実体・実質ないし内容に従って、それらを判断し認定しなければならない²⁶⁵と述べている。

ここでいう実体とは福利厚生事業としての本質であると考えられ、当該行事が専ら従業員の慰安のために行われることが空間の違いこそあれども、同じ判断条件であるとする。

ただし、Web3.0の技術は加速度的に進展しており、今後、本研究で考察した内容以外にも起こり得る可能性が充分考えられる。

²⁶⁵ 金子・前掲注24、148頁。

おわりに

本研究では、交際費課税制度の現在及び将来について、既に顕在化している問題と、経済事象の変化に伴いこれから生ずる可能性がある問題について考察した。

交際費課税制度は、昭和 29（1954）年に租税特別措置法による時限立法として創設されたが、その後度重なる延長を重ね、令和 5（2023）年現在、創設から約 70 年が経過している。

交際費等は企業の事業活動に欠かせない費用であるが、他の費用と異なり、冗費性・乱費性を含む可能性があるという特徴がある。

特に制度創設が検討された昭和 20 年代後半（1950～54 年）は、造船疑獄など政官界の贈収賄事件が起き、社会的にも企業の交際費に対して厳しい目が向けられた。このような背景と、交際費等の支出が国民経済的に見て消費的、非生産的な性格を持っていることから、経済界の反対は大きかったが、法人企業の消費的経費を節減させ、冗費・濫費の抑制と社内留保の促進を図り、資源の有効利用を推進するという立法趣旨の下、法人企業の交際費等の支出額の損金控除を制限する課税上の特例の時限立法として交際費課税制度は創設された。

そして、令和 3 年度（2021 年 4 月 1 日～22 年 3 月 31 日）における交際費等の支出額は 2 兆 8,507 億円、損金不算入割合は 18.9%となっており、その規模は非常に大きい。

ただし、その全てが立法趣旨で想定している冗費・濫費ではなく、中小企業の不可欠な販売促進手段であったり、業務遂行上緊密なコミュニケーションを形成する必要があったりすることから支出する経費でもある。

交際費課税制度の創設前は「使途不明のものは損金の認識ができないから損金に算入しない」という通達があったように、課税庁は事業経費について、交際費だから事業経費として認めないという考え方ではなく、使途が不明である費用については損金算入を認めないが、事業経費として明確であれば交際費であっても認めるとし、交際費であるから一律に損金性を否定するという事はなかった。

しかし、現在では、交際費等の形式的な要件に該当すれば、その損金性は否認され、損金不算入となることを意味し、企業が事業上必要経費であると考え、適切な費目をもって損金経理したにも関わらず、課税当局に否認されることも多い。

さらに、租税特別措置法第 61 条の 4 第 6 項 1 号において、交際費から「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」が除外されているが、これは福利厚生費であり、福利厚生費で通常要する費用であれば、交際費から除外されるが、会社の意図する福利厚生と課税当局の考える福利厚生の内容・通常要する支出額等に乖離があることから、当該費用が福利厚生費とは認められず、交際費等として損金不算入となり、何度も係争を生んでいる。

交際費課税制度における最も大きな問題は、その定義と課税要件の不明確さであり、裁

判例や通達により程度示されてはいるものの、これらはあくまでソフトローであり、成文法源ではない。

そして、納税者の立場から見ると、事業経費として計上した費用が税務調査で否認され更正処分を受け、過少申告加算税など更なる費用が発生することになる。これは法的安定性と予測可能性が害されている状況といえる。

また、交際費課税制度は懲罰的な課税であるという見解もある。

松澤智教授は、交際費課税制度の本質について「法人というものは本来営利を目的とするものであるから、営利の追求に際して費用の不当な支出、すなわち濫費は許されないという基盤に立脚したうえで、法が法人制度を認めたその社会的目的に反するような不当な濫費の支出に対する肅正にこそ現代の本質的意味がある」²⁶⁶と見解を述べている。

大淵博義教授は「交際費課税制度は、当初、交際費の冗費性と濫費性から、その支出を抑制して自己資本の充実を図るというものであったが、支出額の全額が原則として損金不算入とされる制度に至っては、このような制度の趣旨、目的は薄れ、交際費等の支出に対する社会的批判に応えたペナルティーとしての課税であると言うことができよう。」²⁶⁷と主張している。この懲罰的な課税について今村隆教授は「税の制度に政策的なものを持ち込むもので税の本来のあり方として好ましいものではない。」²⁶⁸と批判している。

このように、交際費課税制度は問題が多く存在する一方で、その支出額や損金不算入額が大きく、景気対策や中小企業優遇税制という側面も有していることから、制度自体を廃止とすることは困難である。

しかし、設立から約 70 年間租税特別措置法として時限立法であり続けること、課税要件明確主義の観点から問題があることを勘案すると、今ある形が望ましいとはいえず、納税者が明確に分かる形に見直した上で、法人税法にて定めるべき時期に来ているのではないかと筆者は考える。

本研究でも考察したとおり、既に経済事象に変化が生じてきており、特に労働力不足は顕著に表れてきている²⁶⁹。これに伴い、企業が人材確保のために従業員に対して支出する給与や福利厚生費といった費用は増加することが想定される。

特に福利厚生事業は、本研究でも考察したとおり、従業員のコミュニケーションを円滑

²⁶⁶ 松澤・前掲注 137、321 頁。

²⁶⁷ 大淵博義編著『知っておきたい国税の常識〔新装版〕』税務経理協会（2023）、139 頁。

²⁶⁸ 今村・前掲注 61、18 頁。

²⁶⁹ 今後、労働力不足解消の手段として、働き方の多様化の推進が想定されるが、現状においても育児・介護のために離職せざるを得なかった人が、隙間時間にパートやアルバイトなど非正規雇用で働くケースを女性中心に見受けられる。その際企業は、正規雇用と非正規雇用の間に法令違反であるにも関わらず、直接的な罰則が定められていないことから不合理な待遇の差を設けることがある。また働き手側も、年収 130 万円を超過することで家族の扶養から外れ、自ら国民年金・国民健康保険料を支払う必要が出ることから働けるにも関わらず、それ以上働かない所謂「130 万円の壁」など解消すべき問題が多く存在する。所得税についても扶養控除、配偶者特別控除など、配偶者などの控除額を考えて、労働時間の調整をする場合があり問題といえる。

にし、組織を活性化させるために不可欠であり、今後オフィスではなく自宅など一人で働く中で、孤独感や不安などを解消するためにも必要な費用であると考えられる。

品川芳宣名誉教授は、現在の交際費課税制度について、「交際費課税の制度それ自体が消費促進を必要としている現下の経済情勢に適合しなくなっている」²⁷⁰との見解を示し、福利厚生事業のありかたについて「最近の雇用情勢においては、各企業とも、従業員の確保とモチベーションの高揚を図る必要から、ある程度多額な費用をかけた福利厚生事業を行わざるを得ない」²⁷¹と述べている。

宮本十至子教授も「働き方の多様化が進むなか、将来的には企業の福利厚生費のあり方にも何らかの変容が迫られ、交際費判例もそれに応じて変遷するものと思われる。」²⁷²と見解を示している。

本研究で考察した経済事象の変化は、Web3.0 技術の進展における労働力不足に対応する働き方の多様化であり、労働環境が現実空間と仮想空間となるのに伴い、企業の福利厚生事業も現実空間と仮想空間の両方で行われると考えた。

そして、今後、企業が現実空間と仮想空間の両方にわたる福利厚生事業を行ったとしても、その一連の活動が福利厚生事業としての本質を有し、社会通念の範囲内であれば、そこに係る費用は福利厚生費となると結論づけた。

しかし、今後 Web3.0 技術の進展によって起こりうる生活環境や経済活動の変化、それに伴い新しく生まれる概念は数多く存在する可能性がある。これらが生じた場合に、現行法の解釈により解決できるのか、新たな法整備が必要となるのかを検討していく必要がある。

²⁷⁰ 品川芳宣「判批」『税研』第33巻4号（2017）、101頁。

²⁷¹ 品川・前掲注270、101頁。

²⁷² 宮本十至子「判批」『税研』第35巻4号（2019）、157頁。

参考文献等一覧

書籍

1. 赤羽善治・愛敬真生 編著『ブロックチェーン 仕組みと理論〔増補改訂版〕』リックテレコム (2019)
2. 天羽健介・増田雅史『NFTの教科書』朝日新聞出版 (2021)
3. 石島弘 他『税法の課題と超克 山田二郎先生古稀記念論文集』信山社 (2000)
4. 泉絢也・藤本剛平『事例でわかる NFT・暗号資産の税務』中央経済社 (2022)
5. 泉徳治・大藤 敏・満田明彦『租税訴訟の審理について 第3版』法曹会 (2018)
6. 海野安美『経済的利益の税務』ぎょうせい (1981)
7. 大内伸哉『誰のためのテレワーク 近未来社会の働き方と法』明石書店 (2021)
8. 大城隼人『移転価格税制の紛争解決に関する研究』税務経理協会 (2014)
9. 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第I巻 (改訂増補版)』税務経理協会 (2013)
10. 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第II巻』税務経理協会 (2014)
11. 大淵博義 編著『知っておきたい国税の常識 (新装版)』税務経理協会 (2023)
12. 岡三証券社史編纂室編『岡三証券 80 年史』岡三証券 (2004)
13. 岡村忠生『法人税法講義 第3版』成文堂 (2007)
14. 翁百合 他『ブロックチェーンの未来』日本経済新聞出版社 (2017)
15. 加藤俊彦 他『戦後改革7 経済改革』東京大学出版会 (1974)
16. 加藤俊彦 他『戦後改革8 改革後の日本経済』東京大学出版会 (1975)
17. 可児俊信『新しい！日本の福利厚生』労務研究所 (2019)
18. 金子宏 編『所得税の理論と課題』税務経理協会 (1999)
19. 金子宏 編『租税法の基本問題』有斐閣 (2007)
20. 金子宏『租税法 第24版』弘文堂 (2021)
21. 北野弘久『現代企業税法論』岩波書店 (1994)
22. 北野弘久『税法原論 第6版』青林書院 (2007)
23. 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』財経詳報社 (2011)
24. 酒井克彦『相当性をめぐる認定判断と税務解釈』清文社 (2013)
25. 酒井克彦『正当な理由をめぐる認定判断と税務解釈』清文社 (2015)
26. 酒井克彦『裁判例からみる法人税法 (二訂版)』大蔵財務協会 (2017)
27. 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論 (第4版改訂増補版)』財経詳報社 (2017)
28. 酒井克彦『スタートアップ租税法 (第4版)』財経詳報社 (2021)
29. 桜井久勝『財務会計講義 第24版』中央経済社 (2023)
30. 佐々木正人『旅行の法律学』日本評論社 (1996)
31. 櫻井敬子・橋本博之『行政法 第6版』弘文堂 (2019)
32. 塩野宏『行政法 I 行政法総論 第6版』有斐閣 (2015)
33. 城田真琴『決定版 Web3』東洋経済新報社 (2023)

34. 末永英男『税務会計研究の基礎』九州大学研究会（1994）
35. 末永英男 編著『租税特別措置の総合分析－租税法、租税学、会計学の視点から－』中央経済社（2012）
36. 図子善信『租税法律関係論』成文堂（2004）
37. 武田實『福利厚生』帝国地方行政学会（1963）
38. 田澤由利『テレワーク本質論』幻冬舎（2022）
39. 谷口勢津夫『税法基本講義 第7版』弘文堂（2021）
40. 谷口勢津夫『税法の基礎理論－租税法律主義論の展開－』清文社（2021）
41. 富岡幸雄『新版税務会計学講義（第3版）』中央経済社（2013）
42. 成道秀雄 監修、坂本雅士 編著『現代税務会計論（第6版）』中央経済社（2023）
43. 新村出 編『広辞苑 第七版』岩波書店（2018）
44. 西久保浩二『日本型福利厚生の再構築』財団法人社会経済生産性本部（1998）
45. 林修三『法令用語の常識』日本評論社（1975）
46. 本庄資=田井良夫=関口博久『国際租税法－概論－ 第4版』大蔵財務協会（2018）
47. 増田英敏『リーガルマインド租税法（第5版）』成文堂（2019）
48. 松澤智『新版租税実体法 法人税法解釈の基本原則（補正第2版）』中央経済社（2003）
49. 松下慶太『モバイルメディア時代の働き方』勁草書房（2019）
50. 三浦武盈『企業福祉論』森山書店（1991）
51. 三木義一・占部裕典・田中 治『租税判例分析ファイルⅡ 法人税編（第二版）』税務経理協会（2009）
52. 内閣法制局監修『法制意見総覧』帝国行政学会（1957）
53. 日本財務研究センター 編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』財経詳報社（2004）
54. 野村総合研究所 ITメディアコンサルティング部『ITナビゲーター2023年版』東洋経済新報社（2023）
55. 野村総合研究所 IT基盤技術戦略室『ITロードマップ2023年版』東洋経済新報社（2023）
56. 水野忠恒『租税法 第4版』有斐閣（2009）
57. 水野忠恒『大系租税法 第4版』中央経済社（2023）
58. 宮田三郎『行政裁量とその統制密度（増補版）』信山社（2012）
59. ハツ尾順一『交際費（第5版）』中央経済社（2007）
60. ハツ尾順一『図解租税法ノート（十三訂版）』清文社（2021）
61. 山口敬三郎『重要租税判例の解釈』同文館（2011）
62. 山口敬三郎『重要租税判例の解釈Ⅳ』同文館（2017）
63. 山本守之『税務形式基準と事実認定 第3版』中央経済社（2000）
64. 山本守之『交際費の理論と実務〔四訂版〕』税務経理協会（2009）
65. 山本守之『事例から考える 租税法解釈のあり方』中央経済社（2018）
66. 山本守之『時事税談 人間の感性から税をみつめる』清文社（2020）
67. 山本守之・守之会 編『検証 納税者勝訴の判決』税務経理協会（2010）
68. 山本守之・守之会 編『新版 検証税法上の不確定概念』中央経済社（2015）
69. 吉岡二郎 総監修『戦後法人税制史〔創立50周年記念出版〕』（税務研究会、1996）

70. 渡辺充『検証！国税庁情報の重要判例 50』（ぎょうせい、2012）
71. 渡辺淑夫『法人税法 令和 4 年版』（中央経済社、2022）

雑誌・論文集

1. 朝比奈重男「交際費等と販売手数料」『税経通信』第 38 巻 15 号（1983）
2. 安西志保美「交際費等の損金不算入制度に関する研究」『税に関する論文入選論文集』納税協会（2017）
3. 石島弘「フリンジ・ベネフィット 現物給与の検討を中心として」『租税法研究』第 17 号（1989）
4. 泉絢也「テクノロジー（暗号通貨・ブロックチェーン・人工知能）の税務行政への活用」『千葉商大論叢』第 56 巻第 3 号（2019）
5. 泉絢也「AI の行政利用の法的問題と国税庁が遵守すべき AI 諸原則」『税研』第 37 巻第 2 号（2021）
6. 一高龍司「従業員等の慰安行事に要した費用の交際費等該当性」『ジュリスト』臨時増刊 1531 号（2019）
7. 市丸吉左エ門「戦後法人税制史・昭和 29 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会（1996）
8. 今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」『税大ジャーナル』第 4 号』（2006）
9. 上西左大信「法改正及び判決から見た交際費等と隣接費用の今後の傾向」『税経通信』第 62 巻 3 号（2007）
10. 上松公雄「交際費等課税の趣旨に関する再確認」『研究年報』第 15 号（大原大学院大学、2020）
11. 碓井光明「フリンジ・ベネフィットの課税問題」金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991）
12. 梅崎昌裕「人類集団の生存戦略に影響する要因としての少子高齢化」『日本健康学会誌』84 巻 6 号（2018）
13. 占部裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」『日税研論集』第 78 号（2020）
14. 岡本弘嗣「交際費課税の目的と措置法第 62 条第 3 項（定義規定）の解釈」『税法学』第 423 号（1986）
15. 大淵博義「『交際費等』の解釈適用の現状と課題」『租税研究』第 727 号（2010）
16. 大淵博義「英文添削事業から生じた負担金は交際費等と該当された事例」『TKC 税研情報』第 12 巻 5 号（2003）
17. 甲斐素直・荒川卓「租税法上の不確定概念と通達」『会計と監査』第 64 巻 11 号（2013）
18. 紙 博文「交際費等課税の本質」『大阪学院大学経済論集第 31 巻第 1-2 号』（2017）
19. 木山泰嗣「交際費等に該当しない福利厚生費―福岡地裁平成 29 年 4 月 25 日判決税務訴訟資料 267 号順号 13015―」『税理』第 63 巻 2 号（2020）
20. 小関健三「従業員の慰安費用が「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』第 65 巻 10 号（2017）
21. 小山馨「英文添削料の負担が交際費に該当しないとされた事例」『税経通信』第 59 巻 15 号（2004）
22. 齋藤樹里「交際費と福利厚生費」『税』第 74 巻 10 号（2019）
23. 酒井貴子「交際費等該当性判断とその範囲／優待入場券の無償交付と業務委託料差額」『税研』第 178 号（2019）
24. 倭文宣人「中古自動車のオークション会場で開催された抽選会の景品の購入費用は交際費等に当た

- るとされた事例」『税理』第36巻17号（1993）
25. 品川芳宣「従業員等の慰安旅行費用交際費等に当たるか 平成29年4月26日福岡地裁判決（平成27年（行ウ）第15号）」『TKC 税研情報』第26巻5号（2017）
 26. 品川芳宣「従業員海外慰安旅行の費用負担と経済的利益の供与」『税研』第30巻1号（2014）
 27. 品川芳宣「従業員等に対する慰安行事の交際費等の該当性」『税研』第33巻4号（2017）
 28. 芝田佳津男「交際費課税制度に関する一考察」『九州国際大学大学院法政論集』第13号（2011）
 29. 関谷忠「交際費課税の本質と問題点」『別府大学短期大学部紀要』第26号（2007）
 30. 泉水一「交際費等と福利厚生費」『税経通信』第38巻15号（1983）
 31. 高木克己「税務通達の性格」『駒大経営研究』47巻1・2号（2015）
 32. 高梨克彦「交際費等」『税法学』第300号（1975）
 33. 武田昌輔「戦後法人税制史・昭和34年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立50周年記念出版〕』税務研究会（1996）
 34. 武田昌輔「戦後法人税制史・昭和36年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立50周年記念出版〕』税務研究会（1996）
 35. 武田昌輔「交際費等の範囲」『税務弘報』第31巻2号（1983）
 36. 武田昌輔「交際費課税のあり方について」『日税研論集』第11号（1989）
 37. 玉国文敏「ドライブインが観光バスの運転手等に対して交付したチップが交際費等にあたるとされた事例」『税務事例』第8巻9号（1976）
 38. 田中修一・菅山靖史「ブロックチェーン技術のスケーラビリティ問題への対応（日本銀行レポート・調査論文）」日本銀行決済機構局（2020）
 39. 田中治「従業員参加型の慰安行事に要した費用の交際費該当性—福岡地裁平成29年4月25日判決一」『TKC 税研情報』第28巻3号（2019）
 40. 田中治・加藤貴子「観光バス運転手等に交付する交際費該当性」『税経通信』第59巻13号（2004）
 41. 田邊正「交際費課税における判断要件の検討と問題点」『常磐国際紀要第18号』（2014）
 42. 辻富久「英文添削料の差額負担は交際費に該当しないとされた事例」『ジュリスト』第1270号（2004）
 43. 辻美枝「交際費の意義—オートオークション事件」『租税判例百選（第5版）』有斐閣（2011）
 44. 辻美枝「交際費の意義—萬有製菓事件」『租税判例百選（第7版）』有斐閣（2021）
 45. 土屋俊康「戦後法人税制史・昭和57年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立50周年記念出版〕』税務研究会（1996）
 46. 鳥飼貴司「交際費等の税法上の位置とその課税のあり方」『納税者権利論の展開（北野弘久先生古稀記念）』勁草書房（2001）
 47. 鳥飼貴司「『交際費福利厚生費広告宣伝費』再考」『税法学』第574号（2015）
 48. 中西良彦「交際費等における不確定概念」山本守之・守之会『新版 検証税法上の不確定概念』中央経済社（2015）
 49. 中村利雄「交際費等の意義と範囲—交際費等と研修費及び販売促進費との区分—」『税大論叢』第13号（1979）

50. 中村利雄「交際費課税制度及び交際費等の範囲に関する問題点とその改善策」『税研別冊』第 1 号 (1990)
51. 中村隆一「従業員等に対する慰安行事の交際費等の該当性－福岡地判平成 29 年 4 月 25 日を素材として－」『税大ジャーナル』第 35 号 (予定) (2021)
52. 中村隆一「文理解釈等に基づく交際費等の該当要件の再考察」『税大ジャーナル』第 34 号 (2022)
53. 林=四方田=角田「判例・裁決事例に学ぶ 交際費課税 第 8 回」『税経通信』第 60 巻 15 号 (2005)
54. 原一郎「戦後法人税制史・昭和 56 年度」吉国二郎総監修『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会 (1996)
55. 藤曲武美「福利厚生費と交際費等との区分」『税務弘報』第 66 巻 4 号 (2018)
56. 藤曲武美「税法上の不確定概念の考え方～新型コロナ禍と申告納税制度からみる不確定概念～」『税務弘報』第 59 巻 12 号 (2021)
57. 増田英敏「租税特別措置法とその適正な解釈－萬有製菓事件」『税法学』第 549 号 (2003)
58. 増田英敏「清掃業務委託料差額と無償優待入場料の交際費該当性－オリエンタルランド事件－」『TKC 税研情報』第 20 巻 5 号 (2011)
59. 宮本十至子「従業員等に対する「感謝の集い」の交際費等該当性」『税研』第 35 巻 4 号 (2019)
60. ハツ尾順一「交際費課税の基本的構造とその本質－萬有製菓事件を素材として－」『租税研究』第 724 号 (2010)
61. ハツ尾順一「フリンジ・ベネフィットに対する個人課税と交際費」『税法学』第 586 号 (2021)
62. 山崎重一郎「仮想通貨に技術的跳躍をもたらしたブロックチェーン技術」『国立情報学研究所ニュース』第 69 号 (2015)
63. 山本守之「交際費寄附金の課税要件からの一考察」『租税研究』第 658 号 (2004)
64. 山本守之「交際費等の判定基準及び使途不明金の損金算入要件」『税務事例研究』第 18 号 (1994)
65. 山本洋一郎「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－」『税法学』第 578 号 (2017)
66. 吉牟田勲「交際費課税 交際費の損金性、冗費性の分析と課税方式のあり方」『日税研論集』第 11 号 (1989)
67. 吉牟田勲「交際費等、寄付金、広告宣伝費」北野弘久編『租税実体法 I』学陽書房 (1979)
68. 渡辺充「専ら従業員等の慰安のために行われた『感謝の集い』と福利厚生費」『速報税理』第 36 巻 28 号 (2017)
69. 渡辺充「新たな交際費課税の模索」『租税研究』第 604 号 (2000)
70. 渡辺充「福利厚生費－フリンジ・ベネフィット課税の新たな展開－」『租税研究』第 606 号 (2000)

その他資料

1. IT トренд (ホームページ)「IT 用語辞典」
2. 味の素株式会社『第 144 回定時株主総会招集ご通知』(2022)
3. 一般社団法人日本 e スポーツ連合 (ホームページ)「esports : e スポーツとは」

4. 株式会社 NTT データホームページ「ブロックチェーンの仕組み」
5. 岡本慎平「e スポーツはスポーツか？もしそうでないなら、どのような意味で？」『ぷらくしす』通巻第 22 号（2023）
6. 寛誠一郎「第 7 章スポーツ産業の振興 8. e スポーツの動向」『スポーツ白書 2023』笹川スポーツ財団（2023）
7. 経済産業省「2050 年までの経済社会の構造変化と政策課題について」（2018）
8. 経済産業省「令和 6 年度税制改正に関する経済産業省要望」（2023）
9. 経済産業省大臣官房 Web3.0 政策推進室「Web3.0 事業環境整備の考え方」（2022）
10. 経済産業省大臣官房 Web3.0 政策推進室（ホームページ）「Web3.0 とは」
11. 経済産業省経済産業政策局産業構造課「経済秩序の激動期における経済産業政策の方向性」（2022）
12. 小出俊夫「ブロックチェーンのデータ構造と動作原理」『電子通信情報学会 情報サイエティマガジン』第 53 号（2022）
13. 厚生労働省「職業安定業務統計 令和 3 年度分」（2022）
14. 国税庁『法人税取扱通達』（1951）
15. 国税庁「税務行政の将来像～スマート化を目指して～」（2017）
16. 国税庁「税務行政のデジタル・トランスフォーメーションー税務行政の将来像 2.0ー」（2021）
17. 国税庁「税務行政のデジタル・トランスフォーメーションー税務行政の将来像 2023ー」（2023）
18. 国税庁「『申告書の自主点検と税務上の自主監査』に関する確認表の活用について」（2021）
19. 国税庁「第 71 回 令和 3 年度事務年報」（2023）
20. 国税庁「日本における税務行政 2003 年」（2003）
21. 国税庁「国税庁レポート 2004」（2004）
22. 国税庁「国税庁レポート 2005」（2005）
23. 国税庁「国税庁レポート 2006」（2006）
24. 国税庁「国税庁レポート 2007」（2007）
25. 国税庁「国税庁レポート 2008」（2008）
26. 国税庁「国税庁レポート 2009」（2009）
27. 国税庁「国税庁レポート 2010」（2010）
28. 国税庁「国税庁レポート 2011」（2011）
29. 国税庁「国税庁レポート 2012」（2012）
30. 国税庁「国税庁レポート 2013」（2013）
31. 国税庁「国税庁レポート 2014」（2014）
32. 国税庁「国税庁レポート 2015」（2015）
33. 国税庁「国税庁レポート 2016」（2016）
34. 国税庁「国税庁レポート 2017」（2017）
35. 国税庁「国税庁レポート 2018」（2018）
36. 国税庁「国税庁レポート 2019」（2019）

37. 国税庁「国税庁レポート 2020」(2020)
38. 国税庁「国税庁レポート 2021」(2021)
39. 国税庁「国税庁レポート 2022」(2022)
40. 国税庁「国税庁レポート 2023」(2023)
41. 国税庁『昭和 56 年分 税務統計から見た法人企業の実態』(1983)
42. 国税庁『平成 9 年分 税務統計から見た法人企業の実態』(1999)
43. 国税庁『平成 12 年分 税務統計から見た法人企業の実態』(2001)
44. 国税庁企画課『平成 24 年度分会社標本調査』国税庁 (2014)
45. 国税庁企画課『平成 25 年度分会社標本調査』国税庁 (2015)
46. 国税庁企画課『平成 26 年度分会社標本調査』国税庁 (2016)
47. 国税庁企画課『平成 27 年度分会社標本調査』国税庁 (2017)
48. 国税庁企画課『平成 28 年度分会社標本調査』国税庁 (2018)
49. 国税庁企画課『平成 29 年度分会社標本調査』国税庁 (2019)
50. 国税庁企画課『平成 30 年度分会社標本調査』国税庁 (2020)
51. 国税庁企画課『令和元年度分会社標本調査』国税庁 (2021)
52. 国税庁企画課『令和 2 年度分会社標本調査』国税庁 (2022)
53. 国税庁企画課『令和 3 年度分会社標本調査』国税庁 (2023)
54. 国税庁タックスアンサーNo.5261「交際費等と福利厚生費の区分」
55. 国税庁調査部「税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組について」(2021)
56. 国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口」(2023)
57. 佐藤一郎『『ビザンチン将軍問題』とは何か』『国立情報学研究所ニュース』第 69 号 (2015)
58. 自由民主党・公明党「令和 6 年度税制改正大綱」(2023)
59. 税制調査会「昭和 35 年 12 月当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」(1960)
60. 税制調査会「昭和 39 年度税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」(1963)
61. 税制調査会「昭和 40 年度税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」(1963)
62. 税制調査会「昭和 56 年度の税制改正に関する答申」(1980)
63. 税制調査会「昭和 57 年度の税制改正に関する答申」(1981)
64. 税制調査会「昭和 58 年 11 月今後の税制のあり方についての答申」(1983)
65. 税制調査会「令和 5 年 6 月 わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」(2023)
66. 税務調査会「わが国税制の現状と課題」(2023)
67. 税務コーポレートガバナンス検討会事務局「税務コーポレートガバナンス通信」『租税研究』第 795 号 (2016)
68. 「税制についての租研会員の意見調査結果」『租税研究』第 792 号 (2015)
69. 総務省『令和 2 年版 情報通信白書』(2020)
70. 総務省自治行政局住民制度課「住民基本台帳に基づく人口、人口動態及び世帯数のポイント（令和 5

年 1 月 1 日現在)」(2023)

71. 総務省統計局「労働力調査(詳細集計) 2022 年(令和 4 年) 平均結果」(2023)
72. 総務省「令和 4 年通信利用動向調査の結果」(2023)
73. 総務省統計局「消費者物価指数」
74. 中小企業庁(ホームページ)「ミラサポ plus」
75. 株式会社帝国データバンク「人手不足に対する企業の動向調査(2023 年 4 月)」(2023)
76. デジタル庁「デジタル社会の実現に向けた重点計画」(2023)
77. 一般社団法人電子情報技術産業協会「JEITA、社会課題を解決する先端テクノロジーをはじめとするデジタルイノベーション市場の世界需要額見通しを発表」(2022 年 12 月 15 日報道資料)
78. トヨタ自動車株式会社『第 118 回定時株主総会招集ご通知』(2022)
79. 内閣官房「新型コロナウイルス感染症緊急事態宣言の実施状況に関する報告」(2021)
80. 内閣府『平成 19 年版少子化社会白書』(2007)
81. 内閣府「令和元年度 少子化の状況及び少子化への対処施策の概況」(2020)
82. 内閣府「経済財政運営と改革の基本方針 2022」(2022)
83. 内閣府「経済財政運営と改革の基本方針 2023」(2023)
84. 内閣府『令和 5 年版高齢社会白書』(2023)
85. 内閣府「国民経済計算」
86. 日本経済新聞 2023 年 9 月 7 日夕刊「IOC が e スポーツ委新設」、3 面
87. 日経産業新聞 2022 年 5 月 20 日「高齢者、仮想世界で輝く VR でリハビリ 旅行や技能継承も (NextTech 2050)」、7 面
88. 日産自動車株式会社『第 123 回定時株主総会招集ご通知』(2022)
89. 日本経済団体連合会「エンゲージメントと労働生産性の向上に資するテレワークの活用」(2022)
90. パナソニックホールディングス株式会社『第 115 回定時株主総会招集ご通知』(2022)
91. 浜口恵俊「杜用族」『世界大百科事典第 12 巻改訂新版』平凡社(2007)
92. 株式会社日立製作所『第 153 回定時株主総会招集ご通知』(2022)
93. 本田技研工業株式会社『第 98 回定時株主総会招集のご通知』(2022)
94. 株式会社マイナビ「マイナビ 2024 年卒大学生 活動実態調査(3 月)」(2023)
95. 株式会社三井住友銀行(ホームページ)「Business Navi」
96. 株式会社三菱総合研究所「ICT によるイノベーションと新たなエコノミー形成に関する調査研究」(2018)
97. 株式会社矢野経済研究所 プレスリリース No.2914「ブロックチェーン活用サービス市場に関する調査を実施(2021 年)」(2022)
98. 株式会社リクルートライフスタイル「忘年会・新年会についてのカスタマーアンケート」(2018)
99. 臨時税制調査会「昭和 31 年 12 月臨時税制調査会答申」(1956)
100. 労働政策研究・研修機構『JILPT 調査シリーズ No.203 企業における福利厚生施策の実態に関する調査』労働政策研究・研修機構(2020)