



オリエンタルランド事件の無料優待券に関する交際費課税制度の検討

最高裁第一小法廷平成 24 年 6 月 7 日決定

東京高裁平成 23 年 8 月 24 日判決

東京地裁平成 22 年 11 月 5 日判決

第 121 回 2025 年 8 月 1 日（金）

発表者 長谷川 記央

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

はじめに

オリエンタルランド事件の無料優待券については、税務会計学の視点¹と役務原価の算定の視点²から検討を行ったが、総合的な検討を行う機会がなかったように思えたため、本研究会で、今までの研究をふまえて、今一度、オリエンタルランド事件について検討を行うこととした。

1. 交際費課税制度の概要

1. 1 交際費等の定義

交際費等とは「交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に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（以下この項において「接待等」という。）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。）」（租税特別措置法 61 の 4 条第 6 項）と、定義する。

交際費の成立要件は、①支出の目的、②支出の相手方、③行為の態様があげられる。①支出の目的は、交際費、接待費、機密費その他の費用であることをいう。②支出の相手方とは、得意先、仕入先その他事業に関係のある者等であることをいう。③行為の態様とは、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いう。

1. 2 交際費等の学説

交際費等の成立要件については、先行研究³でまとめられているとおり、学説上、①旧二要件説、②新二要件説、③三要件説があげられている。

①旧二要件説は、「支出の相手方」が、事業の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が、成立要件となる。

②新二要件説は、「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」が接待等の行為により事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためであることが、成立要件となる。

③三要件説は、「支出の相手方」が事業に関係のある者等であり、「支出の目的」が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ことであるとともに、「行為の態様」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が、成立要件となる。

萬有製菓事件⁴は、三要件説の立場から法的基準に基づく判示を行っている点で注目され

¹ 長谷川記央「交際費課税制度における無料優待券の税務会計学的研究－オリエンタルランド事件を題材にして－」（令和 6 年、日本経営実務研究学会）経営実務研究 19 号、pp. 53-70.

² 長谷川記央「法人税における原価計算の問題－オリエンタルランド事件を題材にして」（令和 7 年、財経詳報社）税務事例税務事例 57 巻 8 号、pp. 6-16.

³ 山本守之『交際費の理論と実務』（平成 21 年、税務経理研究会）p. 52.

⁴ 東京地裁平成 11 年（行ウ）20 号・平成 14 年 9 月 13 日判決
東京高裁平成 14 年（行コ）242 号・平成 15 年 10 月 9 日判決

ており、学説上も三要件説が通説とされている。

また、詳細に分類された先行研究⁵によれば、①三要件説、②五要件説、③金額考慮三要件説、④行為目的二要件説、⑤交際目的二要件説があげられている。

①三要件説は、交際費、接待費、機密費その他の費用で（支出の意図・交際目的）、得意先、仕入先その他事業に関係にある者に対し（支出の相手先・事業関係者）、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（支出行為の態様・接待等の行為）を満たすこと（条文の文理上解釈であり、通説的な理解）。

②五要件説は、三要件説に加えて、「支出金額の高額性」や「冗費濫費性」を要件に加えた考え方。

③金額考慮三要件説は、事業関係者に対する支出、接待等の企業活動における交際費目的とする支出、支出金額の比較的高額であること。

④行為目的二要件説は、事業関係者に対する支出、支出の目的が接待、供応、慰安、贈答等の行為を目的とすること、その支出の目的が接待等を意図しているかどうかは、支出の動機、金額、態様、効果等具体的事情の総合判断によるとするもの。

⑤交際目的二要件説は、事業関係者に対する支出、支出の目的が接待、供応、慰安、贈答等の行為により、事業関係者との間の親密の度を密にして、取引関係の円滑な進行を図るのを目的とすること。

1. 3 無料優待券に関する交際費課税制度の問題

「無料優待券に関する交際費課税制度は、法律の明確な規定がなく課税されていることが問題となる。無料優待券が交際費等に該当すると仮定した場合に、支出したものの射程がどの程度であるのかが問題となる。無料優待券に係る交際費等が損金不算入とされる場合に、課税所得が過大となり、資金的裏付けのある税引前当期純利益（実現主義に基づく企業会計の利益）より過大となることから、法人税が過大となり資金の社外流失が生ずることとなる。このため、維持すべき資本が社外に流失することになるため、事業の持続可能性を損なわせるおそれがある。」⁶ことがあげられる。

2. 東京地裁平成 22 年 11 月 5 日判決⁷

2.1 事実の概要

本件は、遊園施設の運営等の事業を行う会社である原告が、事業関係者等に対して交付した原告が運営する遊園施設への入場及びその施設の利用等は無償とする優待入場券（以下「本件優待入場券」という。）の使用に係る費用は、いずれも租税特別措置法 61 条の 4 に規定する交際費等に該当するなどとして、市川税務署長が、原告の平成 18 年 3 月期及び平成

⁵ 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅱ巻』（平成 26 年、税務経理研究会）pp. 251-254.

⁶ 長谷川・前掲注(1)p. 56.

⁷ 東京高裁平成 21 年（行ウ）608 号・平成 22 年 11 月 5 日判決

19 年 3 月期に係る法人税の各更正処分及び加算税の各賦課決定処分をするとともに、本件課税期間に係る消費税及び地方消費税の更正処分並びに加算税の賦課決定処分（以下、上記各更正処分と上記各賦課決定処分とを併せて「本件各処分」という。）を行ったのに対し、原告が、本件の取消しを求めた事案である。

2.2 前提事実

本件優待入場券は、原告が運営する遊園施設である c ランド又は c1 ランド（以下併せて「本件遊園施設」という。）への入場及びその施設の利用等は無償とする原告の発行に係る入場券である。本件優待入場券には、原告の役員等が各種企業等に対して交付する入場券（以下「本件役員扱い入場券」という。）と、原告がいわゆるマスコミ関係者及びその家族に対して交付する入場券（以下「本件プレス関係入場券」という。）の 2 種類がある。

2.3 争点

本件優待入場券の使用に係る費用が交際費等に当たるか。また、その金額はいくらか。

2.4 被告の主張

交際費等とは、接待等のために支出するものであるから、本件優待入場券の交付に伴う交際費等の支出の時期（接待等の行為があった時）は、本件優待入場券を現に使用した時、すなわち、特定の事業関係者が本件遊園施設を利用した時となる。そうすると、本件優待入場券の使用に伴い原告が支出する交際費等の額は、本件優待入場券が使用されたことに伴い原告が支出したと認められる費用の額（原価）というべきであり、本件優待入場券の使用により支出したと認められる 1 人当たりの費用の額に使用された本件優待入場券の枚数を乗じた金額となる。

原告の経営する事業は、本件遊園施設に有料で入場させ、アトラクションの利用やショーの観覧などのサービスの提供を行うものであるところ、原告は、本件優待入場券による入場者（以下「本件優待入場者」という。）と有償入場券による入場者（以下「有償入場者」という。）との間に、本件遊園施設の利用に関して差異を設けることなく、一律に同様のサービスを提供している。そうすると、原告は、上記各入場者に対してサービスを提供するために、「人件費、営業資材費、エンターテイメント・ショー制作費、業務委託費、販促活動費、ロイヤルティー」等として本件遊園施設の運営に係る費用を支出しているのであるから、原告は、本件優待入場者に対しても費用を支出していることは明らかである。

そして、本件優待入場券は、原告の発行している入場券のうちの一部であることから、本件優待入場券の使用により支出される費用の額は、入場券売上げに対応する費用の額を算定することにより求めることができる。

2.5 原告の主張

本件遊園施設の運営は原告の事業そのものであり、原告はこれらを接待用の施設として運営しているわけではない。また、原告は、本件有償入場者を排除することなく、あくまで余裕枠の範囲において、本件優待入場者に本件遊園施設を使用させているにすぎない。このことは、平成 13 年 3 月期から平成 17 年 3 月期にかけての本件優待入場者の割合が、総入場者の 0.2%程度にすぎず、1 日当たりの平均値でみても 100 人程度で、本件遊園施設の 1 日当たりの平均入場者数（c ランドが約 4 万人、c1 ランドが約 3 万人）の 0.25%から 0.3%程度にすぎないという数字からも明らかである。

したがって、被告が本件優待入場券に係る交際費等として主張する金額の法的性質は、あくまで事業遂行上必須の費用の一部であり、事業の遂行それ自体のために支出された費用であるから、「本件優待入場者に対する接待等のために支出する費用」ではない。

法人税制度が立脚する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（法人税法 22 条 4 項参照）の下では、支出された費用の性質は単一的に決定されなければならない。ある費用が〇〇〇費であると同時に×××費でもあるというのでは、仕訳を起こすことすら不可能になり、会計制度自体が成り立たない。事業遂行のために不可欠なものとして支出された費用（例えば人件費）であると同時に、接待等のために支出された費用であるという被告の主張は全くの詭弁であり、破綻しているというほかない。

2.6 裁判所の判断

ア 前記前提となる事実（第 2 の 2(3)参照）、証拠（甲 6 の 1 及び 3、乙 51 から 57 まで）及び弁論の全趣旨によれば、原告は、本件役員扱い入場券については、原告の役員等において重要な取引先と判断した企業に対して交付し、本件プレス関係入場券については、全国紙の役員等の原告が特に選定したいいわゆるマスコミ関係者及びその家族に対して交付していたこと、これらを使用する者は、原告が運営する本件遊園施設に無償で入場してその施設の利用等を行うことができること、本件遊園施設は、我が国屈指の人気を得ているものであり、その入場及び施設の利用等に係る有償入場券の売価は、1 枚当たり 5000 円前後であったことが認められる。

そして、証拠（甲 6 の 1）及び弁論の全趣旨によれば、原告においては、1 日当たりの最大入場可能数及び平均入場者数が、c ランドにあつてはそれぞれ 7 万人及びおおむね 4 万人、c1 ランドにあつてはそれぞれ 5 万人及びおおむね 3 万人であることを前提に、本件優待入場券を発行し、本件優待入場者に対して有償入場者に対するのと同等の役務を提供することとして、施設の運営に当たっていたことが認められるところ、このような事実関係の下においては、本件優待入場券が現に使用されて遊園施設への入場等がされたときに、本件優待入場者に対し、原告の提供する役務に係る原価のうち本件優待入場者に対応する分につき費用の支出があつたものと認めるのが相当である。

そうすると、原告が本件優待入場券を発行してこれを使用させていたことについては、原告の遂行する事業に関係のある企業及びマスコミ関係者等の特定の者に対し、その歓心を

買って関係を良好なものとし原告の事業を円滑に遂行すべく、接待又は供応の趣旨でされたと認めるのが相当であり、これを使用して入場等をした者に対して役務を提供するに当たり原告が支出した上記の費用については、上記のような支出の相手方、支出の目的及び支出に係る行為の形態に照らし、措置法 61 条の 4 第 3 項の交際費等に当たると認めるのが相当である。

イ これに対し、原告は、本件優待入場券の発行等に伴って生ずる費用はその製作、印刷費用のみである等と主張し、これに沿う証拠（甲 6 の 1 から 3 まで）を提出する。しかしながら、既に述べた事実関係の下におけるように、例えば 1 日といった単位となる期間においてその対象となる者が相当の多数にわたりあらかじめその数を確定することが困難であることを踏まえ、一定の見込みに立って、それらの者に対して包括して特定の役務を提供することを事業とする法人が、当該役務を現に提供し、かつ、当該役務の提供を無償で受ける者がこれを有償で受ける者と別異の取扱いをされていない場合、当該役務の提供に要した費用は、当該役務の提供を受けた者との関係においては、これを無償で受けた者を含め、対象となった者全員に対する当該役務の提供のために支出されたとみるのが相当である。このことを基礎に、当該役務の提供に要した費用のうちこれを無償で受けた者に対応する分につきその全部又は一部が交際費等に当たるか否かを論ずることは、法人のする特定の行為について一定の政策的見地から法人税の課税の基礎となる所得の金額の計算に当たりそのために支出した費用の額を損金の額に算入しないものとすることによって抑制しようとする措置法 61 条の 4 の規定の趣旨と矛盾するものではない。これとは異なる前提に立つ原告の主張、N成蹊大学名誉教授の鑑定意見、O中央大学教授の鑑定意見等は、いずれも採用することができない。

2.7 検討

本件の優待入場券の「支出の相手方」が、全国紙の役員等の原告が特に選定したいいわゆるマスコミ関係者及びその家族に対して交付していたことから、その事業に関係のある者等に交付されたものと判断された。

「支出の目的」は、原告の遂行する事業に関係のある企業及びマスコミ関係者等の特定の者に対し、その歓心を買って関係を良好なものとし原告の事業を円滑に遂行すべく、接待又は供応の趣旨でされたと認めるのが相当であると判断された。

「行為の態様」については、原告が運営する本件遊園施設に無償で入場してその施設の利用等を行うことができること、本件遊園施設は、我が国屈指の人気を得ているものであり、その入場及び施設の利用等に係る有償入場券の売価は、1 枚当たり 5,000 円前後であったことが認められることから、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為と判断された。

本件の優待入場券は、交際費等に該当するのか、広告宣伝費に該当するのかという問題がある。不特定多数に対する宣伝的効果を意図した費用は、交際費等には含まれないものとされている。租税特別措置法通達 61 の 4 (1) -9 は「不特定多数の者に対する宣伝的効果を意

図するものは広告宣伝費の性質を有するものとし、次のようなものは交際費等に含まれないものとする。」と明示しており、少なくとも不特定多数の者に対する宣伝的效果を意図するものは、交際費等に含まれない。本件の場合には、事業に関係ある企業及びマスコミ関係者の特定の者に対して、優待入場券を交付していることから、広告宣伝費に該当しないと判断されたと考えられる。この点、交際費等と広告宣伝費の判断が通達によるとすれば、租税法律主義に反するという批判的な見解もある。本件は、優待入場券が交際費等として判断されていることから、特定の者に対する行為の側面が捉えられ、交際費等と判断されたのであろう。

交際費等の支出の額については、原告の提供する役務に係る原価のうち本件優待入場者に対応する分につき費用の支出があったものと認めるのが相当であると判断された。原告は、本件優待入場券の発行等に伴って生ずる費用はその製作、印刷費用のみである等と主張したが、当該主張が認められなかった。

交際費等の支出の額については、原告が主張するように、優待入場券の交付に必要な直接的な支出の額と考えるのが、一般的である。つまり、優待入場券の交付に必要な支出の場合には、借方に費用である交際費等といった勘定科目を割り当てられる場合が想定される。本件の場合には、交際費等の額を役務原価としているため、具体的な会計処理とは切り離して、その額を算定している。このため、原告が主張する「支出したもの」には、役務原価は含まれないようにも思われる。これに対して、当裁判所の判断は、「支出したもの」には役務原価が包含されると判断しており、会計処理とは切り離して交際費等の額を判断したものと考えられる。

3. 東京高裁平成 23 年 8 月 24 日判決⁸

3.1 事実の概要

事業関係者等に対して交付した本件遊園施設への入場及びその施設の利用等は無償とする優待入場券（以下「本件優待入場券」という。）の使用に係る費用が、いずれも租税特別措置法 61 条の 4 に定める交際費等に該当するなどして、法人税の更正処分及び加算税の各賦課決定等を行った。

これに対して、控訴人が、本件各処分の取消を求めた事案である。

3.2 争点

本件優待入場券の使用に係る費用が交際費等に当たるか。また、その金額はいくらか。

3.3 控訴人の主張

(1) 本件優待入場券の使用に係る費用は、人件費、営業資材費、エンターテイメント・

⁸ 東京高裁平成 23 年 8 月 24 日判決・税務訴訟資料第 261 号 142(順号 11732)

ショー制作費、業務委託費、販促活動費及びロイヤルティー等（以下「事業運営費用」という。）であって、これらの費用は、優待入場券の利用の有無にかかわらず施設を運営するために不可欠な費用として支出されたものである。このような特定の事業関係者の接待等を目的として支出されたものではない費用について、「接待等のために支出する費用」に当たるとすることは、措置法 61 条の 4 第 3 項の文理解釈からして無理である。さらに措置法で交際費等の損金不算入を定めた制度趣旨は、法人の冗費・乱費を抑制し、自己資本の充実を図る等の政策上の目的達成にあるところ、本件優待入場券の有無にかかわらず事業遂行上支出しなければならない事業運営費用を損金不算入とすることは、この制度趣旨に全くそぐわない解釈である。

(2) 措置法 61 条の 4 第 3 項は、交際費等の定義について、接待等のために支出するものをいう旨定めている。要するに、交際費等に該当するためには、「支出するもの」という要件に当てはまることが必須である。しかしながら、仮に、本件優待入場券制度を廃止したとしても、事業運営費用を減額することができないのであって、優待入場者がいることによる控訴人の「支出」は何もない。丸 1 日を優待入場者のための無料開放日にすれば、事業運営費用の支出ということはあるが、実際には、平成 13 年 3 月期から平成 17 年 3 月期にかけての本件優待入場者による入場者の割合は、総入場者の 0.2 パーセント程度にすぎない。1 日当たりの平均値は 100 人程度で、D や E の 1 日当たりの平均入場者数の 0.25 ないし 0.3 パーセントにすぎず、ごく僅かな割合の優待入場者について、現実に「支出するもの」が存在しないことは明らかである。

・・・省略・・・

(4) なお、交際費等の算出をするに当たり処分行政庁が行っている、入場券売上げに対応する費用の額を計算した上で、これを総入場者数で除して入場券 1 枚当たりの費用を算定し、これに本件優待入場券の利用枚数を乗じて本件優待入場券の交付に伴い控訴人が支出した交際費の額を算出する方法は、入場券売り上げに対応する費用の額を計算するに際し人件費を加えており、給与等は交際費等に含まれないとした措置法通達 61 の 4(1)-1 に違反する。

3.4 当裁判所の判断

ア 原判決認定の事実によれば、控訴人は、1 日当たりの平均入場者数が D について約 4 万人、E について約 3 万人であることを前提に、毎年、3 万枚を超える本件優待入場券を発行して、正規料金を支払った有償入場者と同等の役務を提供し、施設の運営に当たっているが、この事実関係の下においては、本件優待入場券が現に使用されて本件遊園施設への入場等がされたときに、本件優待入場者に対し控訴人の提供する役務に係る原価のうち本件優待入場者に対応する分について、費用の支出があったものと認めることが相当である。すなわち、特定の役務を提供することを事業とする法人が、その提供の対象となる者が相当の多数にわたり、あらかじめその数を確定することが困難であることを踏まえ、一定の見込みを

もって、それらの者に対して包括して役務を提供する場合に、当該役務の提供を無償で受ける者がこれを有償で受ける者と同等の取扱いをされたときは、当該役務の提供に要した全体の費用は、有償か無償かにかかわらず、対象となった者全員に対する役務の提供のために支出されたものとみるのが相当である。

イ 控訴人は、本件優待入場券の使用に係る費用は、事業運営費用として優待入場券の利用の有無にかかわらず施設を運営するために不可欠な費用であると主張するが、事業運営費用が、毎年相当数を発行する本件優待入場券の利用者を含む、見込まれた一定の入場者に対する包括的な特定役務の提供のための費用である以上、個々の入場者の有無が事業運営費用の増減に直接結びつかないことは、有償の入場者についても同様であって、優待入場者を排除して事業運営費用を観念することは相当とはいえない。

また、控訴人は、本件優待入場券を発行するための費用は、1枚当たり2.1円ないし2.3円の僅かな金額で、本件優待入場券を廃止しても事業運営費用はほとんど変わらないのであるから、本件優待入場券の交付につき、その費用の損金への算入を認めないことにしても、措置法で交際費の損金不算入を定めた趣旨、すなわち法人の冗費・乱費を抑制し、自己資本の充実を図る等の政策上の目的を達することにはならないと主張する。

しかしながら、交際費の損金不算入を定めた制度趣旨は、法人が事業に関係のある者等に対する接待等のために支出する費用は、そのいたずらな支出が公正な取引を害し、公正な価格形成をゆがめ、国民一般に不公平感を与えることになることから、その支出を減縮し、法人の内部留保を高め、法人の健全化を図り、ひいては法人の社会的責任を全うさせようとするにあるものと解される。仮に、正規の料金を支払っても本件遊園施設を利用したいと考えていた者が本件優待入場券の交付を受けた場合（本件遊園施設が高い人気、定評を得ていることは公知の事実であり、実際に本件優待入場券を利用した者のうちの相当数が、この場合に該当すると考えられる。）、正規の料金を支払わずに本件遊園施設を利用することになるが、これは、正規料金に係る収入を得る機会を失わせ、控訴人の利益が失われたことになることが明らかであって、そうだとすると、本件優待入場券の交付が法人の内部留保、自己資本の充実を間接的に妨げていることは明らかである。したがって、本件優待入場券の利用に係る費用を交際費等と認定したことが措置法で交際費等の損金不算入を定めた制度趣旨に反することはない。

ウ 控訴人は、本件優待入場券による入場者の割合は、総入場者の0.2パーセント程度、1日当たりの平均値でみても100人程度で、DやEの1日当たりの平均入場者数の0.25ないし0.3パーセントにすぎず、このようにごく僅かな割合の優待入場者について、現実には「支出するもの」は存在しない旨主張する。しかし、本件優待入場券の利用があった場合、その割合の多寡にかかわらず、控訴人が本件遊園施設の入場者に提供する役務に係る原価のうち、本件優待入場者に対応する分の費用の支出があったと認めるのが相当であることは、前説示のとおりである。また、このように解することは、措置法61条の4第3項所定の「接待等のために支出するもの」に該当するというべきであり、その文理に反するもので

もない。

エ 控訴人は、措置法 61 条の 4 第 3 項所定の支出は得意先等に対してされることが要件になっているところ、本件プレス関係入場券は、マスコミ関係者に対して交付されるもので、控訴人の得意先等には該当しないし、本件役員扱い入場券は、控訴人の役員及び部長に交付されるものであるが、交付を受けた役員が宣伝的意図から不特定多数の者に対してさらに交付されることが当然に予定されている旨主張する。

ところで、措置法 61 条の 4 第 3 項でいう得意先等には、当該法人の営む事業において直接取引関係のある者だけでなく、間接的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、株主等も含まれると解するのが相当である（措置法通達 61 の 4(1)-22 参照）。本件プレス入場券は、新聞、テレビ、雑誌等に所属するマスコミ関係者に限定して交付されるものであるところ、これは、マスコミ関係者とその家族の歓心を買うことを目的としたもので、本件遊園施設の好感度の向上・低下にマスコミが深く寄与していることに鑑みれば、マスコミ関係者が間接的に控訴人の利害に関係のある者であり、「その他事業に関係のある者等（得意先等）」に該当することは明らかである。また、乙 53 号証及び弁論の全趣旨によれば、本件役員扱い入場券は、控訴人の重要な取引先に交付されるものと認められるから、上記得意先等に該当することは明らかである。そして、同入場券の交付を受けた者が不特定の者に再交付したとしてもその宣伝効果は限定的であって、交付にその意図があったと認めることは困難である。

オ 次に、控訴人は、入場券売上げに対応する費用の額を計算した上で、これを総入場者数で除して入場券 1 枚当たりの費用を算定し、これに本件優待入場券の利用枚数を乗じて本件優待入場券の交付に伴い控訴人が支出した交際費の額を算出する方法は、入場券売上げに対応する費用の額を計算するに際し人件費を加えており、これは、給与等が交際費等に含まれないとした措置法通達 61 の 4(1)-1 に違反する旨主張する。

しかしながら、措置法通達 61 の 4(1)-1 は、得意先等に対する支出が交際費等の性質に該当するか否かに関する規定であり、当該支出が交際費等に該当すると判断された上で、交際費等の額の算定に適用されるものではない。自社製品を関連業者に贈答した場合に、その原価が交際費等に該当することは明らかであり、自社製品の製造原価に人件費が含まれるのと同様、本件遊園施設における特定役務の提供の原価に人件費が含まれるのは当然であって、これらは、措置法通達 61 の 4(1)-1 に何ら違反するものでもない。

3.5 検討

本件は「支出したもの」に該当するのかが争点とされる。控訴人は本件優待入場券制度を廃止したとしても、事業運営費用を減額することができないのであって、優待入場者がいることによる控訴人の「支出」は何もないと主張する。丸 1 日を優待入場者のための無料開放日にすれば、事業運営費用の支出ということはあるが、実際には、平成 13 年 3 月期から平成 17 年 3 月期にかけての本件優待入場者による入場者の割合は、総入場者の僅かにす

ぎないと主張する。

控訴人は、事業運営費用が固定的な費用であることに着目して、本件優待入場券制度の有無にかかわらず、事業継続に必要な固定費用であって、当該優待入場券の交付にあたって生ずる支出ではないことを主張している。これに対して、当裁判所の判断は、本件優待入場券の利用があった場合、その割合の多寡にかかわらず、控訴人が本件遊園施設の入場者に提供する役務に係る原価のうち、本件優待入場者に対応する分の費用の支出があったと認めることが相当であるとする。

控訴人が「接待、供応、慰安、贈答その他にこれらに類する行為」にかかる直接的な支出が交際費等であると主張したのに対し、当裁判所の判断は「接待、供応、慰安、贈答その他にこれらに類する行為」に係る間接的な支出も交際費等に包含されると判断されたものといえる。

4. 最高裁第一小法廷平成 24 年 6 月 7 日決定⁹

4.1 理由

1 上告について

民事事件について最高裁判所に上告をすることが許されるのは、民訴法 3 1 2 条 1 項又は 2 項所定の場合に限られるところ、本件上告理由は、違憲及び理由の不備をいうが、その実質は事実誤認又は単なる法令違反を主張するものであって、明らかに上記各項に規定する事由に該当しない。

2 上告受理申立てについて

本件申立ての理由によれば、本件は、民訴法 3 1 8 条 1 項により受理すべきものとは認められない。

5. 無料優待券に関する検討

5. 1 交際費等に関する役務原価

5. 1. 1 役務原価の計算の問題

原価計算基準は、原価計算制度を実際原価計算制度と標準原価計算制度に大別している。

「実際原価計算制度は、製品の実際原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、実際原価をもって有機的に結合する原価計算制度である。原価管理上必要ある場合には、実際原価計算制度においても必要な原価の標準を勘定組織のわく外において設定し、これと実際との差異を分析し、報告することがある。」¹⁰

⁹ 最高裁第一小法廷平成 24 年 6 月 7 日決定・税務訴訟資料 第 262 号-116 (順号 11966)

¹⁰ 大蔵省企業会計審議会中間報告「原価計算基準」(昭和 37 年 11 月 8 日) 第 1 章 原価計算の目的と原価計算の一般的基準 2 原価計算制度

「標準原価計算制度は、製品の標準原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、標準原価をもって有機的に結合する原価計算制度である。標準原価計算制度は、必要な計算段階において実際原価を計算し、これと標準との差異を分析し、報告する計算体系である。」¹¹

原価計算基準は、製品の原価を算定するための原価計算制度を明示したものであり、役務の原価を算定するものではない。

このため、交際費等と認められる金額を算定する場合に、役務原価の算定が必要となると、原価計算基準を用いることができないため、どのように役務原価を算定するかが問題となる。

東京地裁平成 22 年 11 月 5 日判決¹²の裁判所の判断は下記のとおりである。

「本件優待入場券の交付に伴い原告が支出する交際費等の額は、本件優待入場券が使用されたことに伴い原告が支出したと認められる費用の額（原価）であり、本件優待入場券が使用されたときに支出される 1 人当たりの費用の額に使用された本件優待入場券の利用枚数を乗じた金額となるというべきである。そして、本件優待入場券は、原告が発行している入場券のうちの一部であるから、本件優待入場券が使用されたときに支出される費用の額は、入場券売上げに対応する費用の額を算定することにより求めることができる。

平成 18 年 3 月期及び平成 19 年 3 月期の入場券売上げに対応する費用の額は、別表 4 のとおりであり（争いがない。）、これを総入場者数で除して入場券 1 枚当たりの費用の額を算定し、本件優待入場券の利用枚数を乗じて本件優待入場券の交付に伴い原告が支出した交際費の額を算定すると（これらの数値及び計算については争いがない。）、別表 5 のとおり、平成 18 年 3 月期が 59,876,828 円、平成 19 年 3 月期が 49,912,320 円であると認められる。」

別表 4 は、原価計上額のうち入場券売上に対応する原価を分類する。入場券売上に対応する原価として、人件費、営業資材費、エンターテイメント・ショー制作費、業務委託費、販促活動費、ロイヤルティー、その他を集計して計算する。なお、平成 18 年 3 月期の入場券売上に対応する原価は 52,974,363,819 円、平成 19 年 3 月期の入場券売上に対応する原価は 51,906,721,952 円とされる。

入場券売上に対応する原価に対応する原価に総入園者数を除して、入場券 1 枚当たりの費用の額を算定し、本券優待入場券利用枚数を乗じて、交際費等と認められる金額を計算する。平成 18 年 3 月期の交際費等と認められる金額は「52,974,363,819 円（入場券売上に対応する原価）÷24,766,316 人（総入園者数）×28,006 枚（本券優待入場券利用枚数）＝59,876,828 円（交際費等と認められる金額）」とされる。なお、平成 19 年 3 月期の交際費等は、49,912,320 円と算定される。

¹¹ 大蔵省企業会計審議会中間報告・前掲注（10）第 1 章 原価計算の目的と原価計算の一般的基準 2 原価計算制度

¹² 東京地裁平成 21 年（行ウ）608 号・平成 22 年 11 月 5 日判決。

東京高裁平成 23 年 8 月 24 日判決¹³の裁判所の判断は、下記のとおりである。

「控訴人は、入場券売上げに対応する費用の額を計算した上で、これを総入場者数で除して入場券 1 枚当たりの費用を算定し、これに本件優待入場券の利用枚数を乗じて本件優待入場券の交付に伴い控訴人が支出した交際費の額を算出する方法は、入場券売上げに対応する費用の額を計算するに際し人件費を加えており、これは、給与等が交際費等に含まれないとした措置法通達 6 1 の 4 (1)－1 に違反する旨主張する。

しかしながら、措置法通達 6 1 の 4 (1)－1 は、得意先等に対する支出が交際費等の性質に該当するか否かに関する規定であり、当該支出が交際費等に該当すると判断された上で、交際費等の額の算定に適用されるものではない。自社製品を関連業者に贈答した場合に、その原価が交際費等に該当することは明らかであり、自社製品の製造原価に人件費が含まれるのと同様、本件遊園施設における特定役務の提供の原価に人件費が含まれるのは当然であって、これらは、措置法通達 6 1 の 4 (1)－1 に何ら違反するものでもない。」

以上のことから、交際費等と認められる金額の算定にあたり、入場券に対応する原価の算定がされ、役務に対する原価（役務原価）の計算が行われていることになる。また、当該原価計算は、原価計算基準を用いることができないため、役務原価の特有の算定方法であるのが、特徴的である。交際費等で「役務原価」に着目し、入場券 1 枚当たりの費用の額を原価計算していることが、特徴的な判例である。

5. 1. 2 「支出するもの」と「役務原価」

「支出するもの」は、交際費等の成立要件である「行為の態様とは、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のための支出するもの」に、役務原価が含まれるのか否かが問題となる。東京高裁平成 23 年 8 月 24 日判決は、「事業運営費用」を交際費等の額としている。「事業運営費用」と「事業関係者等との間の親睦の度を密について取引関係の円滑な進行を図る」効用は、個別的・具体的に紐付けることができず、間接的・期間的対応のものと考えられる。このため、交際費等の額は、間接的・期間的対応のものも包含されることがある。

この場合に、「事業関係者等との間の親睦の度を密について取引関係の円滑な進行を図る」効用と、間接的・期間的対応がある支出の範囲が不明確であり、どのような事実認定に基づいて判断すべきかが、問題となる。「事業関係者等との間の親睦の度を密について取引関係の円滑な進行を図る」効用とその犠牲である支出の相当因果関係を、どの程度まで拡大するのかが問題となる。」¹⁴

先行研究によれば「遊園設備等の業務に従事する従業員等の人件費は、遊園設備を稼働させ又はショーに出演する従業員等の労務の提供に対する対価として支出される費用であり、エンターテイメント・ショー製作費は、ショーに使用する設備を制作するための費用、また、

¹³ 東京高裁平成 23 年 8 月 24 日判決・租税訴訟資料第 261 号-142（順号 11732）

¹⁴ 長谷川・前掲注（1）67 頁。

ロイヤリティは、米国のY社のキャラクター使用及びノウハウの提供を受けることに
対する対価として支出される費用であるから、いずれの費用も、交際費、接待費等のように
「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費用」とは性格を異
する費用であることは自明のことである。」¹⁵と論ずる。

先行研究があげるように、交際費等の成立要件である「行為の態様とは、接待、供応、慰
安、贈答その他これらに類する行為のための支出するもの」とは、当該支出とそれらの行為
が直接的に紐付けられるものであるのか、すなわち、売上高と売上原価の個別的・直接的な
対応があるものであるのか、間接的な対応をも包含するのか、という問題がある。

また、「無料優待券に係る交際費等は、「事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関
係の円滑な進行を図る」という効用と「事業運営費用」という犠牲で交際費等と判断してい
る。このことから、交際費等の範囲は、「事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関
係の円滑な進行を図る」ことを実現するために発生した費用のうち、間接的・期間的な対応
関係が包含される場合には「事業運営費用」が含まれることとなる。これに対して、交際費
等の範囲を直接的・個別的な対応関係に限った場合には、「本件優待入場券を発行するた
めの費用」となる。

交際費等の範囲が間接的・期間的な対応をも包含するとなると、「支出したもの」の範囲が
多岐にわたり、納税者の予測可能性を害するおそれがある。また、間接的・期間的な対応をも
って判断されるとなると、個別具体的な「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する
行為」との紐付けがなく、交際費等の支出した額を算定することになる。このため、個別具
体的な行為とその支出した額の事実を認定することなく、交際費等を判断することが可能
となるため、問題であるといえる。

したがって、交際費等の「支出したもの」は、直接的・個別的な対応関係のあるものに限
って交際費等と判断すべきである。」¹⁶

「支出するもの」の射程を、間接的・期間的な対応を包含する場合に、減価償却は過去に支
出したものを費用配分する手続きによって認識された費用ではあるが、当該事業年度に支
出はないものの、過去には支出したものであるから、広義に捉えれば「支出したもの」に包
含されることが考えられる。しかしながら、役務原価の算定にあたっては、その計算におい
て、減価償却費は考慮せずに行われていることから、過去の支出は「支出するもの」には包
含されないであろう。

5. 1. 3 役務原価の検討

役務原価は、企業会計原則は「役務の給付を営業とする場合には、営業収益から役務の費
用を控除して総利益を表示する。」¹⁷とされている。

¹⁵ 大淵・前掲注(5) p. 258.

¹⁶ 長谷川・前掲注(1) p. 65.

¹⁷ 企業会計審議会「企業会計原則」(昭和57年4月20日)第二 損益計算書原則(営業利益)三 D

換言すれば、営業収益である「役務収益」から役務の費用である「役務原価」を控除して売上総利益を計算することとされている。

役務収益と役務原価の関係は、売上高と売上原価と同様に、個別的・直接的な関係（個別的対応）と捉えることができる。個別的対応とは「ある特定の商品および製品を売却することによって得られた実現収益（たとえば、売上高）とその商品および製品の原価（たとえば、売上原価）とのように、当該商品および製品を媒介として収益と費用を関連づける考え方」¹⁸をいう。役務原価と個別的・直接的な費用が役務原価として計上されることになる。オリエンタルランド事件は、入場券売上に対応する原価として、人件費、営業資材費、エンターテイメント・ショー制作費、業務委託費、販促活動費、ロイヤルティー、その他を集計し、役務原価として捉えており、役務収益と個別的・直接的な関係にあったかが問題となる。少なくとも、販促活動費は、販売費及び一般管理費に該当するのが一般的であろう。また、これらの費用を財務諸表において、役務原価と表示していないとすれば、役務収益と期間的・間接的な関係である費用が含まれているのではなかろうか。

このように考えると、企業会計原則の考え方にたてば、役務収益と役務原価は、売上高と売上原価と同様の相当因果関係を有していなければならないと考えられる。

他方で、法人税法基本通達 5-1-3 は「これを消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額が含まれるのである」と明示しており、販売の用に供するために直接要した費用、すなわち、「製造場等から販売所等へ移管するために要した運賃、荷造費等の費用の額」などの販売費を、製造等に係る棚卸資産の取得価額が含まれると明示する。

企業会計原則に準じた役務原価を算定した場合に、法人税は役務原価に「販売の用に供するために直接要した費用の額」を包含すると考えると、企業会計原則に準じた役務原価をそのまま、法人税の役務原価として用いることはできない。なぜなら、企業会計原則において「販売の用に供するために直接要した費用の額」は、販売費及び一般管理費とされ、売上高と売上原価は、間接的・期間的な対応関係がもとめられるにすぎない。具体的な問題として、予約管理システム利用料の固定費などが考えられる。

このように、企業会計原則に準じた役務原価を算定した場合であっても、当該役務原価をそのまま法人税の役務原価として用いることができないことが予定されている。

また、原価計算基準は、製品の原価を算定することを目的としているため、役務原価の算定に用いることができない。

法人税法施行令 32 条 1 項 2 号ロは「当該資産を消費し、又は販売の用に供するために直接要した費用の額」と規定しており、原価計算基準に準じて原価計算をした場合であっても、当該費用について修正がもとめられることが考えられる。

法人税の原価計算は「当該資産を消費し、又は販売の用に供するために直接要した費用の額」を含めて、製品の取得価額を算定するため、販売費の全部又は一部が、製品の取得価額

¹⁸ 広瀬義州『財務会計』（平成 27 年、中央経済社）p. 449.

に含まれることが予定される。また、役務収益と「販売の用に供するために直接要した費用の額」は、個別的・直接的な関係を有する費用であるから、そもそも役務原価に含まれると考えることができる。

このため、役務原価を算定する場合に、製品の取得価額を算定するのと同様に「当該資産を消費し、又は販売の用に供するために直接要した費用の額」が、役務原価に含まれることが予定されると考えられる。

以上のことから、役務原価が「支出したもの」に含まれるとする場合であっても、その役務原価の算定方法が明確ではなく、問題であると考えられる。

5. 1. 4 予見可能性に係る問題

「役務原価の集計は、事業年度ごとに行うのか、前事業年度のものを利用するのかといった、いつの役務原価によってその額を測定するのかという問題が生ずる。

事業年度ごとに役務原価の集計を行い交際費等の額を算出する場合に、その事業年度の終了以後に、その額が算出することが可能となる。このため、役務の提供を行った時点では、交際費等の額は算出できない。

前事業年度の役務原価を用いて交際費等の額を算出する場合には、役務の提供を行った時点で、前事業年度の役務原価に基づいて交際費等の額を算出することになる。しかしながら、その役務の提供の内容に変更が生じた場合には、実際に役務の提供を行った内容とその役務原価が対応しないことが予想される。

このように、役務原価を交際費等にする場合には、その行為の時点において、その額が算出できないため問題である。このような弊害は、「接待、供応、慰安、贈答その他にこれらに類する行為」とその役務原価の対応が、間接的・期間的対応にすぎないため生ずる問題である。」¹⁹

この点については、納税義務の成立と確定時期が異なり、納税者は納税義務の確定にあたり、課税要件事実の確認をする。このため、納税義務の確定までに、交際費等に係る役務原価の算定が行われれば、予見可能性が担保できると考えられる。他方で、納税者はその行為時に、納税義務の具体的な税額を予見できることが望ましく、その行為時に税額の影響を予見可能でなければならないとする考え方も考えられる。

おわりに

オリエンタルランド事件の役務原価の算定方法が、法律の明確な規定がないため、租税実務において、どのように金額を算定すべきかが問題となる。

オリエンタルランド事件によって、交際費等の「支出するもの」の射程に、間接的な支出が包含されることになり、租税実務に混乱が生じかねない。交際費等の「支出するもの」は、

¹⁹ 長谷川・前掲注(1)p. 68.

本来、その行為とその支出が直接的に紐付けられるものに限定されるべきである。にもかかわらず、交際費等の範囲に役務原価が包含されると、行為とその支出の間接的な因果関係をどのような課税要件事実によって確認すべきかという問題が生ずることになる。

したがって、交際費等の「支出するもの」は、直接的に紐付けられるものに限ることが妥当である。

研究会の検討をふまえて

租税特別措置法 61 条の 4 第 6 項は「交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に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（以下この項において「接待等」）のために支出するもの」と規定しており、「支出するもの」とは金銭の支払いに限定されるものという考えで、本報告を行った。

他方で、交際費等の「支出するもの」の射程は、金銭の支出に限定されるものではないという意見があった。例えば、交際費等は金銭を支出して贈答品を媒介して、接待等の行為を行うことがある。このため、相手先に物品を贈与したという行為が交際費等に該当すると考えられるから、金銭の支出に限定されないという考え方だと思われる。

例えば、所得税法 36 条は「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもっ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）とする。」と規定する。

金銭の支出に限定されないとすれば、「支出するもの（金銭以外の物又は権利その他経済的利益したものを含む）」のような文言を用いるべきである。また、「経済的利益の移転」という文言を用いて規定していないことから、金銭の支出に限定されたものと解すべきであろう。

参考文献目録

大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅱ巻』（平成 26 年、税務経理研究会）pp. 251-254.

金子宏『租税法 第 23 版』（令和元年、弘文堂）

櫻井久勝『財務会計講義 第 21 版』（令和 2 年、中央経済社）

菅原計『税務会計学通論 第 3 版』（平成 22 年、白桃書房）

成道秀雄『税務会計－法人税の理論と応用』（平成 27 年、第一法規株式会社）

長谷川記央「交際費課税制度における無料優待券の税務会計学的研究－オリエンタルランド事件を題材にして－」（令和 6 年、日本経営実務研究学会）経営実務研究 19 号、pp. 53-70.

——「法人税における原価計算の問題－オリエンタルランド事件を題材にして」（令和 7 年、財経詳報社）税務事例 57 巻 8 号、pp. 6-16.

——「未実現利益に課税に関する税務会計学的研究」（令和 6 年）租税訴訟 17 号、pp. 49-72.

広瀬義州『財務会計』（平成 27 年、中央経済社）

山本守之『交際費の理論と実務』（平成 21 年、務経理協会）