

論 説

役務提供に係る原価の交際費等非該当性と 交際費等の判断基準の明確化

—オリエンタルランド事件の分析を中心に—

細川 健

(税理士)

目 次

I 序章	2 オリエンタルランド事件第一審の判断と論点整理
II 根拠条文、各要件説の確認及び交際費等分析フレームワークの提示	3 本件原価按分算定式の合理性の検討
1 租税特別措置法第61条の4第4項の規定の確認	4 本件優待入場券の発行、交付及び使用させる行為の分析
2 交際費等該当性の判断と各要件説の紹介	5 本件優待入場券の交付と法人税法第22条第2項の適用関係
3 交際費等分析フレームワークとは何か	
III オリエンタルランド事件の分析	IV 結論
1 事案の概要	

I 序章

この論文の目的は、法人が行う役務提供に対応する原価の交際費等非該当性を明らかにし、租税特別措置法第61条の4に規定する交際費等の判断基準を明確化することである。この論文の対象は租税特別措置法第61条の4に規定する交際費課税制度である。法人が行う役務提供のうち、対価の収受を伴わない役務提供に対応する原価の交際費等非該当性を明らかにし、交際費等該当性の判断基準を明確化するために、オリエンタルランド事件の分析を中心に議論を展開する。

具体的な分析方法としては、筆者の提唱する交際費等分析フレームワークを用いた徹底した文理解釈を行うことにより、最終的には、法人が行う役務提供のうち、対価の収受を伴

わない売上に対応する原価が交際費等に該当しないことを明らかにし、交際費等の判断基準を明確化することにこの論文の狙いがある。

オリエンタルランド事件の特徴は、法人が行う役務提供のうち、対価の収受を伴わない役務提供に対応する原価の交際費等該当性が争われ、納税者が東京地方裁判所及び東京高等裁判所で全面敗訴している点にある。

まず、IIでは通説とされる三要件説を含めたそれぞれの要件説を説明し、次に、租税特別措置法第61条の4第4項に規定する交際費等の定義を確認する。さらに、筆者が提唱する交際費等分析フレームワークを租税特別措置法第61条の4第4項の文理解釈に基づいて説明し、その有効性を示唆する。そして、IIIではオリエンタルランド事件を分析し、IVの最終章では結論を述べる。

を明確にする。

以下、オリエンタルランド事件を分析対象にして、交際費等該当性の判断における交際費等分析フレームワークの有効性を検討し、三要件説が、とりわけ、三要件説のうちの「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」（行為の形態）が課税要件として機能していないことと「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」（支出の目的）を「接待等の行為により事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためであること」に言い換えたことにより支出の目的と範囲が広がり、租税特別措置法第61条の4第4項の文理解釈から大きく乖離し、納税者に不利な判断が三要件説に基づいて行われていること等を中心に議論をする。

2 交際費等該当性の判断と各要件説の紹介

〈交際費等の要件説とは何か〉

八ツ尾順一は、「交際費等の具体的な支出状況はいろいろあるが、交際費等に該当するかどうか判定する要件については、大きく分けると次の三つの説に分かれる」⁽²⁾と、旧二要件説、新二要件説及び三要件説を説明する。オリエンタルランド事件第一審で課税当局は、三要件説に基づいて役務提供に係る原価の交際費等該当性を主張している。

〈旧二要件説とは何か〉

まず、旧二要件説（東京高裁昭39.11.25判決）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、これらの者に対する、接待、供応、慰安、贈答等であること」⁽³⁾と説明される。旧二要件説は、条文から導かれる三つの基準のうち、②「事業に

関係のある者等」と③「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のため」（支出の目的）から成立している。したがって、①「企業会計上の費用」が②と③の前提になる条文から導かれる基準であることを考慮すると、旧二要件説は租税特別措置法第61条の4第4項の規定に基づいた文理解釈に最も忠実な説であるとも考えられる。しかしながら、仮に、旧二要件説に金銭、棚卸資産の出捐を伴う企業会計上の帳簿への費用計上の概念が抜け落ちているとすれば、大きな問題をはらんでいる。

〈新二要件説とは何か〉

次に、新二要件説（東京地裁昭和53.11.25）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（下線は筆者）」⁽⁴⁾と説明される。旧二要件説と新二要件説との差は、「接待、供応、慰安、贈答等のために支出」（支出の目的）という条文の規定を、「接待等の行為により事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためであること」という一般的な文言に言い換えたことにある。理由としては、「その他これらに類する行為」の意義と範囲に解釈上の争いがあり、明確なメルクマールが示されていないことにあると考えられるが、結果的に、条文に規定されている「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」（支出の目的）の範

(2) 八ツ尾順一『交際費〔第5版〕』（中央経済社・2007年）40頁。

(3) 八ツ尾・前掲注(2)40頁。

(4) 八ツ尾・前掲注(2)40頁。

囲を大きく広げる効果をもたらしている。

〈三要件説とは何か〉

最後に、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、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ものであるとともに、『支出行為の形態』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」⁽⁵⁾と説明される。

三要件説は新二要件説の二つの課税要件に加えて、「行為の形態」を独立させて課税要件と考えて加えた説である。そして、三要件説は「……通説と解されている」⁽⁶⁾。三要件説は「支出行為の形態」を重視し、別の課税要件として独立させる考え方に基づいていることから、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出」(支出の目的)を交際費等の一般的な解釈である「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」に言い換えた新二要件説の考え方を引き継いでいる。文言の言い換えを引き継いだ最も大きな理由は、同一条文の同一箇所から複数の課税要件が抽出される論理的矛盾を避けたためと考えられるが、三要件説が①「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」(支出の目的)を交際費等の一般的な解釈に言い換えて、支出の目的の幅を大きく広げていること、②「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」(行為の形態)を課税要件として独立させ、表層的には条文解釈の厳密化を試みていることに着目する。

八ツ尾順一は、三要件説の提唱者を松沢智と考えていて、その記述を紹介している。

〈松沢智の提唱する三要件説〉

交際費等となるための要件として「交際費、接待費、機密費その他の費用」(支出の目的)、「得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対し」(支出の相手先)、「接待、きょう応、慰安、贈答その他これらに類する行為」(行為の形態)の三要件を規定している。従って、交際費等となるためには、支出の目的、支出の相手先、行為の形態の要件を具備したうえで、その意義を考えねばならぬ(傍点は松沢智)⁽⁷⁾。

松沢智が考えている交際費等の課税要件は、「支出の目的」、「支出の相手先」及び「行為の形態」の三つであり、「支出の目的」が導かれるのは、「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」(支出の目的)ではなく、「交際費、接待費、機密費その他の費用」(傍点は松沢智)であると考えているところに特徴がある。

松沢智の提唱する三要件説は、現在通説とされている三要件説とは異なる。しかしながら、松沢智が「三要件を規定している」⁽⁸⁾と自ら記述していることから、八ツ尾順一は松沢智を三要件説の提唱者として位置付けたと考えられる。筆者が知る限り、租税法の主な論者はすべて、オリエンタルランド事件第一審及びオリエンタルランド事件控訴審は三要件

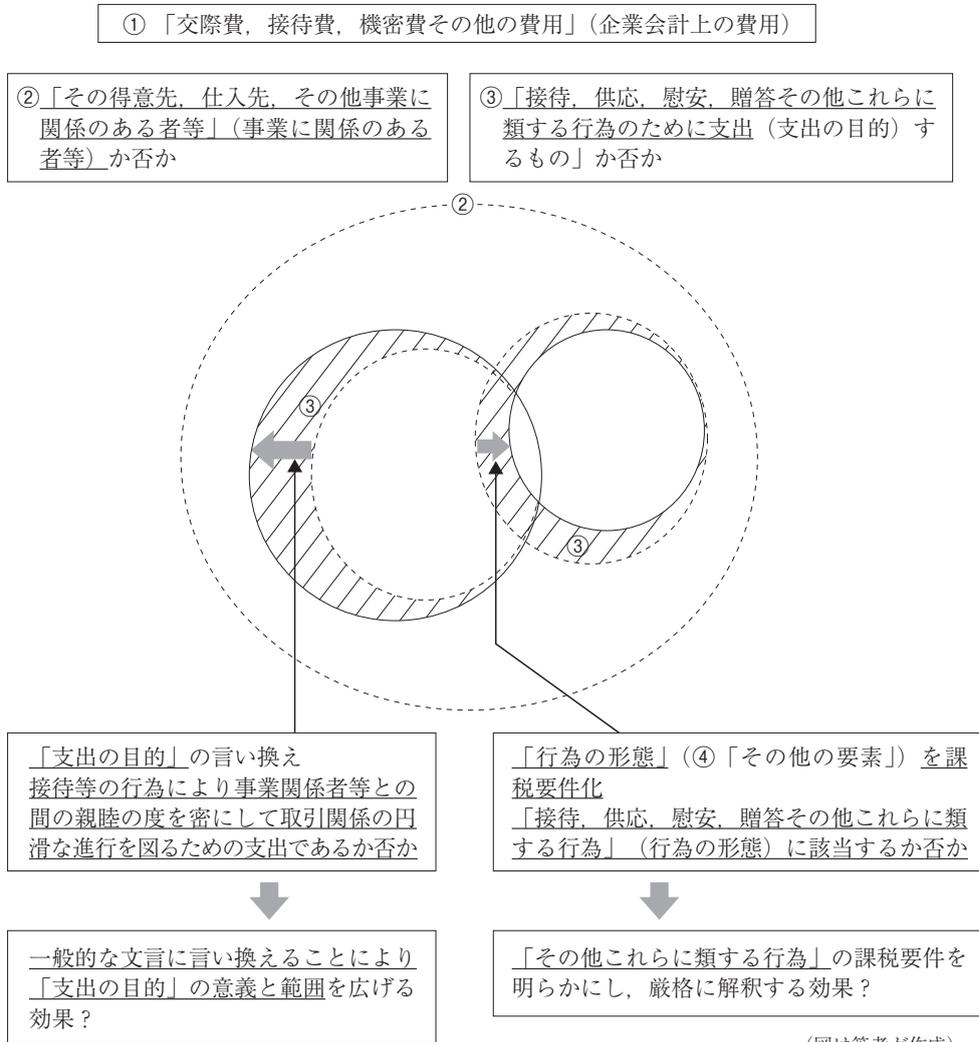
(5) 八ツ尾・前掲注(2)40・41頁。

(6) 酒井貴子「交際費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』30巻4号(2014年)115頁。

(7) 松沢智『租税実体法—法人税法解釈の基本原理解』(第1版)〔中央経済社・1976年〕279頁。

(8) 松沢・前掲注(7)279頁。

図Ⅱ-1 三要件説と交際費等分析フレームワークの関係



説に基づいて判決が下されていると考えているが，筆者には異論がある。

3 交際費等分析フレームワークとは何か

条文から導かれる三つの基準に該当しない「支出の形態」，「接待等を受ける側の認識」及び「接待等の相手方の利益享受」等の要素は，④「その他の要素」として分類し，最終的にはそれぞれの④「その他の要素」の意義と重

要性を明らかにし，それぞれの「その他の要素」と「条文から導かれる三つの基準」の関係を明確にするべきであると考えます。

「条文から導かれる三つの基準」により交際費等該当性を判断し，最終的に④「その他の要素」の役割，重要性及び条文から導かれる三つの基準との関係を解明する方法を交際費等分析フレームワーク⁹⁾と呼ぶ。

Ⅲ オリエンタルランド事件の分析

Ⅲではオリエンタルランド事件の争点2(本件優待入場券の使用に係る費用)について分析する。なお、争点1(清掃業務委託料差額が交際費等に該当するか)は、法人が行う役務提供に係る原価の交際費等該当性とは無関係な争点なので、省略する。

〈審級関係〉

東京地方裁判所平成21年7月31日判決(平成19(行ウ)第655号)法人税更正処分取消等請求事件⁽⁹⁾(以下「オリエンタルランド事件第一審」という。)では納税者が全面敗訴している。また、東京高等裁判所平成22年3月24日判決(平成21年(行コ)第276号)法人税更正処分取消等請求控訴事件⁽¹⁰⁾(以下「オリエンタルランド事件控訴審」という。)はオリエンタルランド事件第一審を支持して控訴を棄却し、最高裁判所第二小法廷平成22年10月8日決定(平成22年(行ツ)第262号・平成22年(行ヒ)第266号)⁽¹¹⁾(以下「オリエンタルランド事件上告審」,「オリエンタルランド事件第一審」及び「オリエンタルランド事件控訴審」と併

せて「オリエンタルランド事件」という。)は上告不受理を決定している。

したがって、オリエンタルランド事件は、オリエンタルランド事件第一審の裁判所の判断を中心に分析する。オリエンタルランド事件第一審の納税者と課税当局の主張及びオリエンタルランド事件控訴審の追加的な検討事項については、括弧引用を用いて補足的に引用しながら分析する。

まず、事案の概要を述べ、争点を明らかにし、オリエンタルランド事件第一審の判断を整理する。そして、納税者と課税当局の主張を対比させながらオリエンタルランド事件第一審を分析する。なお、請求人・原告・控訴人は納税者、原処分庁・被告・被控訴人は課税当局に置き換えて記述する。

1 事案の概要

千葉県浦安市で遊園施設の運営事業を営む納税者(株式会社オリエンタルランド)が、①清掃業務委託料として、瑞穂総業、中央興発に支払った金額と実際に清掃業務を実施した白青舎へ支払われた金額との差額(以下「清掃業務委託料差額」という。)及び②事業に関

(9) 細川健は、交際費等分析フレームワークは萬有製薬事件控訴審の分析にも有効であり、接待等を受ける側の認識の位置付けと条文から導かれる三つの基準の関係を明らかにしている。最終的に、萬有製薬事件控訴審で最大の争点とされた接待等を受ける側の認識は、交際費等分析フレームワークに示された i) 企業会計上の費用 ii) 事業に関係のある者等 iii) 接待等のために支出及び iv) その他の要素のうち、iv) その他の要素に分類され、iii) 接待等のために支出を補完する要素にすぎず、課税要件には該当しないことを結論づけている(細川健「交際費等の三要件説の限界と交際費等分析フレームワークの提示—萬有製薬事件を題材に—」『LEC会計大学院紀要』14号

(2017年)109-136頁)。

(10) 税務訴訟資料260号(順号11548)【データベース名】Westlaw Japan【文献番号】2009WLJPCA07318001【データベース閲覧日】平成29年8月1日。

(11) 税務訴訟資料261号(順号11732)【データベース名】Westlaw Japan【文献番号】2010WLJPCA03246014【データベース閲覧日】平成29年8月1日。

(12) 税務訴訟資料262号(順号11966)【データベース名】Westlaw Japan【文献番号】2010WLJPCA10086003【データベース閲覧日】平成29年8月1日。

係のある者等に交付した遊園施設への入場及びその施設の利用等を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第61条の4第1項に規定する交際費等に該当するとして、課税当局は平成11年3月期ないし平成17年3月期の法人税更正処分及び加算税賦課決定処分等（以下「本件更正処分等」という。）を行った。

本件優待入場券は、納税者（オリエンタルランド）が運営する遊園施設、東京ディズニーランド又は東京ディズニーシーへの入場及びその施設の利用等を無償にする納税者が発行する入場券である。本件優待入場券は、①納税者とその役員を通じて各種企業に交付す

る入場券（以下「本件役員扱い入場券」という。）と、②納税者がマスコミ関係者及びその家族に交付する（以下「本件プレス関係入場券」という。）の二種類がある。

〈争点〉

本件の争点は次のとおりである。

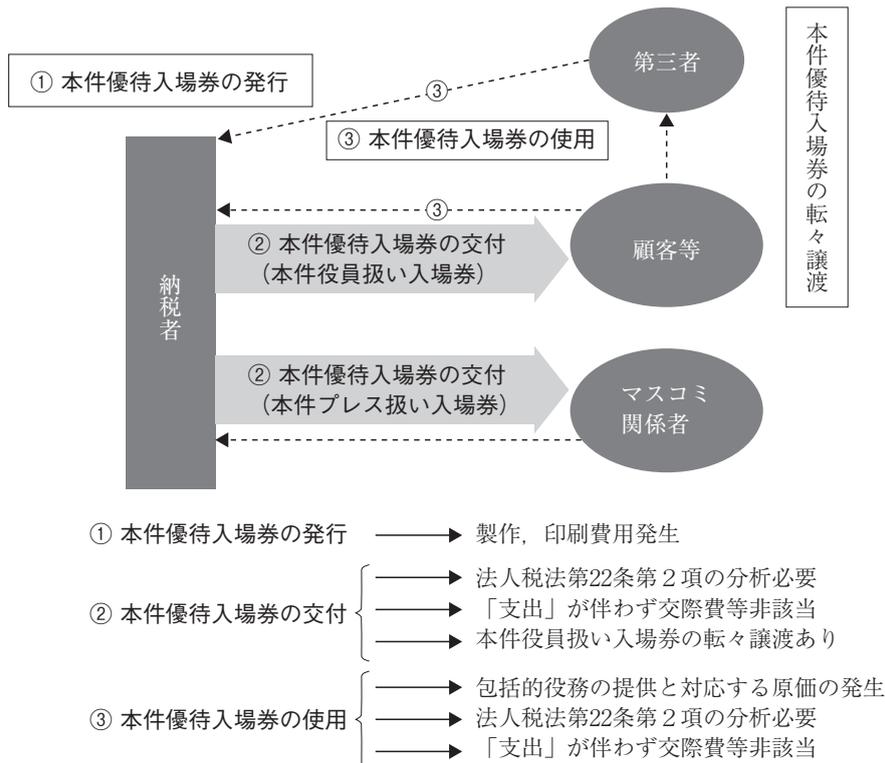
争点1：清掃業務委託料差額は交際費等に該当するか（省略）。

争点2：本件優待入場券の使用に係る費用は交際費等に該当するか。

2 オリエンタルランド事件第一審の判断と論点整理

〈オリエンタルランド事件第一審の分析方法とその指針〉

図Ⅲ－1 オリエンタルランド事件（争点2）の概要



（図は筆者が作成）

オリエンタルランド事件第一審の判断を引用し、筆者による若干の考察を加えることにより、オリエンタルランド事件第一審の論点を整理する。なお、オリエンタルランド事件第一審の分析には、交際費等分析フレームワークを用いて、条文から導かれる三つの基準である「企業会計上の費用」、「事業に関係のある者等」及び「支出の目的」の抽出と事実関係への当てはめを整理し、条文から導かれる三つの基準以外の「その他の要素」の重要度、役割、三つの基準との関係の明確化を試みる。

〈オリエンタルランド事件第一審の一般的判断事項（総合考慮説）〉

オリエンタルランド事件第一審は「……特定の費用が同項（筆者注：租税特別措置法第61条の4第3項、現行の租税特別措置法第61条の4第4項）の交際費等に当たるか否かを判断するに当たっては、個別の事案の事実関係に即し、その支出の相手方、支出の目的及び支出に係る法人の形態を考慮することが必要とされるものと解される」（下線は筆者）と議論する。

オリエンタルランド事件第一審は、筆者の知る限りすべての評釈が三要件説に基づいて判断していると議論されるが、「……個別の事案の事実関係に即し、①その支出の相手方、②支出の目的及び③支出に係る法人の形態を考慮することが必要とされるものと解される」（附番・下線は筆者）と明確に議論していて、三要件説ではなく、三つの要素を考慮して交際費等該当性を判断すると述べているにとどまり、三要件説による判断の桎梏と矛盾を慎重に回避していることに留意する。そして、オリエンタルランド事件第一審は③の「行為

の形態」についてはメルクマールを示していないのみならず、言及さえしていないことに留意する。

また、オリエンタルランド事件第一審は「……特定の費用が……（中略）……の交際費等に当たるか否かを判断する」（下線は筆者）と議論していて、「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」（支出の目的）や「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」（行為の形態）から離れた、役務提供に対応する費用の全部又は一部の交際費等該当性を念頭に置き、「特定の費用」という特殊な言及をしていると考えられるが、租税特別措置法第61条の4の文理解釈に照らして、「特定の費用」が交際費等該当性を本当に満たすのかの検討が必要である。

〈本件優待入場券の交付と使用について〉

オリエンタルランド事件第一審は、「……本件役員扱い入場券については、納税者の役員等において重要な取引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……（中略）……マスコミ関係者及びその家族に交付していたこと、これらを使用する者は、納税者が運営する遊園施設である東京ディズニーランド又は東京ディズニーシー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、上記各遊園施設は、①我が国屈指の人気を得ているものであり、②その入場及び施設の利用等に係る入場券の売価は、5000円前後であったことが認められる。」（附番と下線は筆者）と議論している。

オリエンタルランド事件第一審は本件優待入場券をその交付ルートにより本件役員扱い入場券と本件プレス関係入場券に分け、本件役員扱い入場券は「納税者の役員等が重要な

取引先と判断した企業に交付」され、本件プレス関係入場券は「全国紙の……（中略）……マスコミ関係者及びその家族に交付」されていて、本件優待入場券の交付先は「その得意先、仕入先、その他事業に関係のある者等」（事業に関係のある者等）であることを認定している。さらに、本件優待入場券の使用に係る交際費等該当性の判断に当たっては、①本件優待入場券の使用により利用できる遊園施設は非常に人気が高いこと、②その売価が5000円程度であったことを重視していることから、オリエンタルランド事件第一審は本件優待入場券の交付よりも使用を中心に交際費等該当性を考えていて、二つの要素が「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」（支出の目的）を補完する重要な要素であると考えていることが分かる。

〈本件優待入場者への役務提供と提供する役務に係る原価の費用の支出は本件優待入場券の使用であること〉

オリエンタルランド事件第一審は「……原告においては、1日あたりの最大入場可能数及び平均入場者数が、東京ディズニーランドにあつては7万人及びおおむね4万人、東京ディズニーシーにあつては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、それを使用して入場等をする者に対して有償入場券により入場等をする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、……（中略）……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、その者に対し、納税者の提供する役務に係る原価のうちその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。」（下線は筆者）と議論している。

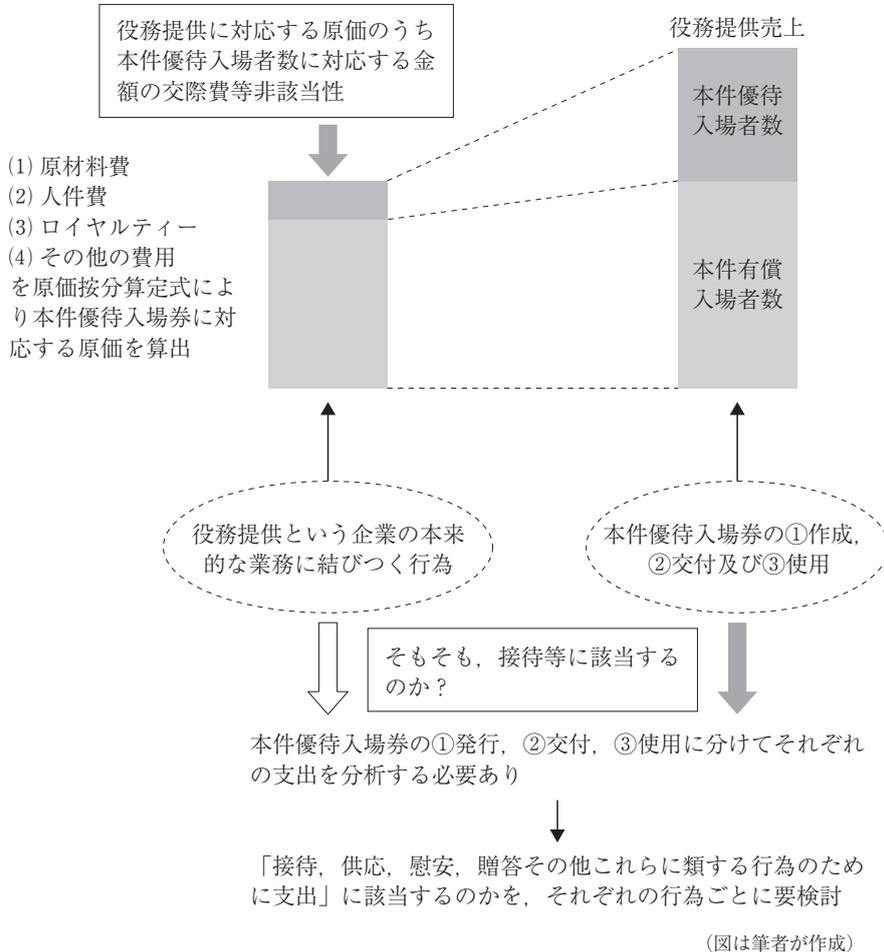
オリエンタルランド事件第一審は、納税者が「本件優待入場券を発行し、それを使用して入場等をする者」（以下「本件優待入場者」という。）と「有償入場券により入場等をする者」（以下「本件有償入場者」という。）に同等の役務を提供していて、本件優待入場券の使用時に、「役務に係る原価のうちその者に対応する部分」を「費用の支出」と考えていて、交際費等該当性を判断していることが分かる。また、オリエンタルランド事件第一審は、納税者が本件有償入場者と本件優待入場者に「同等の役務を提供」していると考えていて、この事実を両者を均一に扱う根拠として考えると考えられる。

〈本件優待入場券の発行と使用に係る役務提供に対応する原価の支出〉

「納税者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、納税者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納税者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納税者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（筆者注：現行の租税特別措置法第61条の4第4項）の交際費等に当たると認めるのが相当である。」（下線は筆者）と判示している。

オリエンタルランド事件第一審は、本件優待入場券の発行と使用による役務提供に対応する原価の支出は租税特別措置法第61条の4

図Ⅲ-2 法人の行為と役務提供、役務提供に対応する原価の関係



第4項の接待又は供応に該当すると考えている。

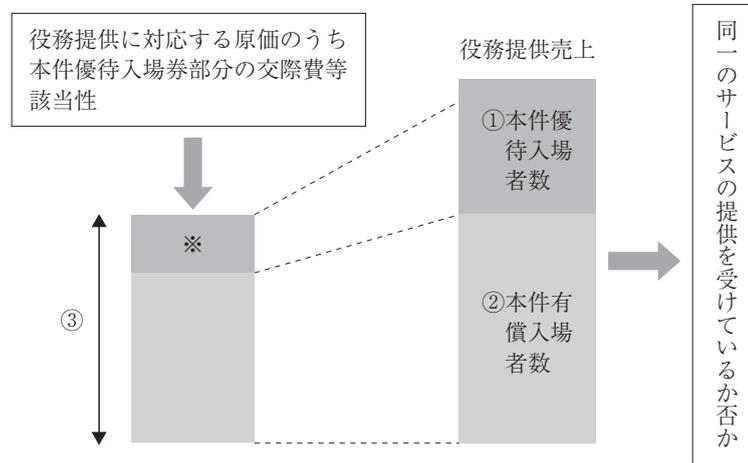
オリエンタルランド事件の本質は、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」が行われたのが、本件優待入場券の①発行のときなのか、②交付のときなのか又は（及び）③使用のときなのかであり、「役務に係る原価のうちその者に対応する部分」を「費用の支出」として交際費等該当性を判断できるか否かである。オリエンタルランド事件第一審は、本件優待入場券の発行、交付及び使用を包括的に「接待、供応、慰安、贈答その他これら

に類する行為」と考えていることから、行為課税を本質とする交際費課税制度の考え方にふさわしいのか、更なる検討が必要である。

〈役務の提供を受ける者には無償で受けた者を含めるのが相当〉

オリエンタルランド事件第一審は「……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、一定の見込みを立て、それらの者に対して包括して特定の役務を提供するこ

図Ⅲ－３ 本件原価按分算定式の分析



$$\text{③ 法人の役務提供に対応する原価の合計額} \times \frac{\text{① 本件優待入場者数}}{\text{① 本件優待入場者数} + \text{② 本件有償入場者数}} = \text{※ 本件優待入場者数に対応する原価の合計額}$$

(図は筆者が作成)

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見るのが相当である。(下線は筆者)と議論する。

「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」(下線は筆者)(以下「本件優待入場者」という。)は有償入場券により入場した者(以下「有償入場者」という。)とどのような差異があるのか、また、有償入場者数と

本件優待入場者数を基礎にして、対応する原価を按分する計算式(以下「本件原価按分算定式」という。)の経済的合理性を認めることができるか、経済的合理性を認めることができないとすればその理由は何かが議論の中心になると考えられる。

〈役務提供に要した費用と法人のする特定の行為〉

オリエンタルランド事件第一審は「……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しない。」(下線は筆者)と判示する。

〈ロイヤルティーを本件原価按分算定式に含めることの合理性〉

オリエンタルランド事件第一審は「……本件優待入場券を使用して入場等をする者は、有償入場券により入場等をする者と別異の取扱いをされることなく、……(中略)……ロイヤルティーの金額が有償入場券の売上げを基に計算されるとしても、それは、納税者の運営する遊園施設に入場等をした者全員に対する役務の提供につき必要となる費用であり、当該役務に係る原価を構成するものと評価し得る」(下線は筆者)と議論する。

オリエンタルランド事件第一審は、有償入場者と本件優待入場者が遊園施設に入場後、平等に扱われていることをロイヤルティーの金額を含めて計算している本件原価按分算定式の合理性の理由としている。

〈オリエンタルランド事件第一審の論点整理〉

以上、オリエンタルランド事件第一審の判断の論点は、次のように整理できる。

第一に、オリエンタルランド事件第一審は本件原価按分算定式の合理性が争われていて、有償入場者と本件優待入場者が入場後に「同等の役務を提供されている」ことを理由に、その合理性を認めている。本件原価按分算定式の合理性の有無は役務提供に係る原価の交際費等該当性の判断とは基本的に別問題であることが重要である。

第二に、オリエンタルランド事件第一審は、納税者が本件優待入場券を発行し、「その得意先、仕入先、その他事業に関係のある者等」(事業に関係のある者等)に交付し、本件優待

入場者に使用させる一連の行為を包括的な役務提供(特定の行為)と考えていて、本件優待入場券の使用を中心に議論を組み立てている。そして、「特定の行為」を租税特別措置法第61条の4の「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」(行為の形態)に含めることが正しいか否かは、法人の支出の起因となる一つ一つの行為の更なる分析が必要である。

最後に、「特定の行為」に対応する原価が交際費等に該当するかは、本件原価按分算定式の合理性とはまったく別問題であり、法人の行為と「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」(支出の目的)との関係を含めて、更なる検討が必要である。

3 本件原価按分算定式の合理性の検討

Ⅲ3では、本件原価計算按分算定式の合理性の有無を検討する。まず、納税者の主張と課税当局の主張を引用しながら対比させ、Ⅲ2で論点整理をしたオリエンタルランド事件第一審の判断を踏まえて結論を述べる。

〈本件優待入場者の比率と余裕枠の議論〉

納税者は租税特別措置法第61条の4について的一般論を述べた後、「……本件優待入場券による入場者の割合は、総入場者の0.2パーセント程度にすぎず、……(中略)……電鉄会社における優待乗車券と同様に、納税者が保有する遊園施設を余裕枠の範囲内において有償入場券による入場者を排除することなく使用させるにすぎない」と主張している。

これに対して、課税当局は「『余裕枠』とは、納税者の遊園施設の1日当たりの最大入場可能者数と平均入場者数との差を意味すると解されるところ、実際には、本件優待入場

券による入場者は、……（中略）……有償入場券による入場者を排除してサービスの提供を受ける」と主張している。

納税者の遊園施設は極めて人気が高く、休日には入場制限が行われることもあることは度々報道されている。そして、本件優待入場者には世間に強い影響力を持つマスコミ関係者とその家族が含まれていることを考え併せると、本件優待入場者の一部は有償入場者を排除して優先入場し、役務提供を受けている可能性が極めて高いと考えられる。そうすると、納税者が主張する「余裕枠」（納税者の遊園施設の1日当たりの最大入場可能者数と平均入場者数との差）は、課税当局の主張どおり、少なくとも満員御礼札止めの休日にはそもそも存在しないことは明らかである。

〈無償入場券に係る固定費用と変動費用〉

納税者は、「……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、ロイヤルティー及びその他の費用の支出は……（中略）……本件優待入場券の製作、印刷費用を除いては、全く不変である」と主張している。

これに対して課税当局は、「納税者が本件優待入場券による入場者にサービスを提供することに伴い費用の支出がされており、これらの者の割合が小さいことと、これらの者に対する費用の支出がされていないこととは、次元の異なる問題」と主張している。

〈ハツ尾順一の固定費と変動費に関する見解〉

ハツ尾順一は、「交際費（ママ）を支出した（交際費課税が行われる）側での状況で計算すべき」¹³⁾ことを根拠にして、納税者の主張を全面的に支持している。その議論には、納税者に

は余裕枠があるので無償入場者が増加しても固定費は不変という議論が根拠になっている。

しかしながら、少なくとも顧客で溢れかえる休日にはこの議論が成立しないことは前述したとおり明らかであり、納税者の余裕枠の存在を前提にした『優待入場券』は、『有償入場券』と異なり、『発行した法人』にとっては、当期の売上と直接関係しない入場券であるから、固定費とは直接リンクさせるべきではない、「固定費は、売上に直接対応する費用であるから、有料入場券のみに対応させるべきで、もともと売上を想定していない優待券に対応させるべきではない」¹⁴⁾という議論はその前提に誤りがあり、説得力に著しく欠けるものである。

ハツ尾順一の主張は一貫していて、交際費等該当性の判断は「交際費（ママ）を支出した（交際費課税が行われる）側での状況で計算すべき」¹⁵⁾、「……交際費課税は、接待等の行為があったときにその行為に対して課税すること、つまり一種の行為課税をその本質としているといわれている」¹⁶⁾というものであるが、交際費課税の本質が行為課税にあることを根拠とするその主張には、首肯できる部分があると同時に、稚拙な部分が含まれている。

交際費課税の本質は行為課税にあり、ハツ尾順一が主張するように行為者である接待等を行う法人を中心に考えるべきであり、接待等を受ける側の交際費等の支出の効果については、交際費等該当性の判断には無関係であ

13) ハツ尾順一「優待入場券の無償交付と交際費課税」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』（2011年）595頁。

14) ハツ尾・前掲注(13)595頁。

15) ハツ尾・前掲注(13)595頁。

16) ハツ尾・前掲注(2)48・49頁。

る。したがって、交際費等該当性は交際費等を支出した側だけで判断すべきであることから、交付された本件優待入場券が転々譲渡され、「その得意先、仕入先、その他事業に関係のある者等」(事業に関係のある者等)以外の者が入場しても交際費等該当性の判断には無関係という主張には首肯できる。しかしながら、有償入場者と本件優待入場者が入場後に受ける役務が同一であることを根拠に、有償入場者数と本件優待入場者数を基礎にして対応する原価を按分計算することには高い合理性があり、交際費課税制度の本質は行為課税であるがゆえに、接待等を行う法人の行為を中心に考えるべきことは、接待等を行う法人側を中心に考えたとしても、本件原価按分算定式を否定する理論的根拠にはなり得ない。

〈本件原価按分算定式には経済的合理性あり〉

問題の所在は、つまるところ、本件優待入場者数が増えたとしても、納税者の支出する人件費、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、ロイヤルティー及びその他の費用(以下「人件費等」という。)が不変であることを、納税者が何らかの形で立証できるか否かに集約される。それは納税者側から理論的根拠を示すこと又は(及び)実証的データとして提示されることにより満たされる。

これまでの検討結果から、①満員御礼止めの休日には、一部の本件優待入場者は、とりわけ、マスコミ関係者とその家族は、有償入場者を排除して入場している可能性が極めて高いこと、②入場後には有償入場者と本件優待入場者は「同一の役務提供」を受けていることを考えると、本件優待入場者が増加しても人件費等が不変であることを明らかにす

ることは、原価計算の理論的根拠はもちろんのこと、実証的データを示す等実務的にも不可能であり、納税者が証拠を提示できる可能性は極めて低いように思われる。

そうすると、役務提供に対応する原価から除くことができるのは、課税当局が主張するように、①グッズ商品売上に対応する原価や飲食売上に対応する原価等明らかに法人の本来的な役務に対応しないものや、②減価償却費のように、法人税法上の適正な所得金額の算定のために、法令の規定に従って取得価額の期間按分を擬制し、減価償却費として費用化するような性格のもの以外は、すべて本件原価按分算定式の対象になるものと考えられる。したがって、本件原価按分算定式は、課税当局が主張し、オリエンタルランド事件第一審が認めたように、極めて合理性が高いと考えられる。

〈納税者の接待等の行為に関する主張〉

納税者は「交際費等を、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人がその事業に関係する者等に対する接待等のために支出するものをいうと定義し、接待等のために支出された費用でなければ、そもそも定義上、交際費等に該当しないことを明らかにしている。」と交際費課税制度の一般論を主張するのみであり、法人による「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」の起因になる行為と「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」との結びつきについて明確な分析と主張を行っていない。

納税者が遊園施設の提供という包括的な役務提供を行い、本件優待入場者数に対応する部分に係る原価の交際費等該当性について一

切具体的な主張を行わず、唐突に、本件原価按分算定式の経済的非合理性に関する主張をしていることがオリエンタルランド事件の納税者全面敗訴の原因である。また、「本件優待入場券の交付は、上記製作、印刷費用を除き、何らの金銭の出えんを伴わないのであるから、上記製作、印刷費用以外の費用は、そもそも交際費等に該当しない。」(下線は筆者)と主張していることから、納税者は本件優待入場券を接待等の相手方に交付するときを接待等が行われたときと考えていると思われる。また、製作、印刷費用が発生するのは、接待等の相手方に本件優待入場券を交付したときではなく、正確には本件優待入場券を発行したときであると考えられるところ、納税者による本件優待入場券の発行と「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」の相手方への本件優待入場券の交付とを混同し、議論の要である本件優待入場券を顧客等に使用させる行為と「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」との関係については明確な主張を行っていない。したがって、①法人の一つ一つの行為と「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」との結びつきに関する主張を行わなかったこと、そして、唐突に、②根拠のない本件原価按分算定式の経済的非合理性に関する主張を行ったことがオリエンタルランド事件の納税者敗訴につながったと考える。

〈課税当局の接待等の行為のときに関する主張〉

「交際費等とは、接待等のために支出するものであるから、本件優待入場券の使用に係る費用の支出の時期(接待等があったとき)は、本件優待入場券を現に使用したとき、すなわ

ち、特定の事業関係者が納税者の遊園施設を利用したときである。そうすると、本件優待入場券の使用に伴い納税者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納税者が支出したと認められる費用の額(原価)といえる」と主張している。課税当局が自ら認めるように、実際に本件優待入場券を使用しているのは本件優待入場券を交付した接待等の相手方であり、納税者ではない。つまり、課税当局の主張には、「本件優待入場券の使用に伴い納税者が支出する交際費等の額」という、法人の行為と支出の結びつきについて著しい論理的な飛躍がある。したがって、法人の一つ一つの行為と支出金額が直接結びつかない限り「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」には該当しないのが原則であると考えられ、法人の一つ一つの行為が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当し、かつ、それぞれの行為が「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」に直接結びつかない限り「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」には該当しないと考えられる。

〈法人の行為と「接待等のために支出」との関係の正しい分析方法〉

以上検討したように、行為の一つ一つがどのような目的で行われ、どのような支出に結びついているかを十分に検討した上で、法人の一つ一つの行為の交際費等該当性を判断する必要がある。

納税者が、①本件優待入場券を発行する、②本件優待入場券を顧客に交付する及び③本件優待入場券を顧客等に使用させ、顧客等は娯楽施設を利用等するという三つの行為を、

納税者、課税当局及びオリエンタルランド事件第一審はすべてを一連の行為として議論しているところに誤った結論を導いた最大の原因がある。したがって、Ⅲ 4では納税者が本件優待入場券を発行し、顧客等に交付し、顧客等に本件優待入場券を使用させる行為について詳細に分析する。

4 本件優待入場券の発行、交付及び使用させる行為の分析

〈本件優待入場券の発行について〉

納税者が本件優待入場券を発行する行為の本来の目的は、本件優待入場券を製作、印刷することそのものが本来の目的であり、本件優待入場券の製作、印刷にはそれぞれ製作、印刷費用の支出を伴う。本件優待入場券を発行する行為を「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」そのものととらえるよりも、本件優待入場券を顧客等に交付する行為に必要不可欠な又は本件優待入場券を顧客等に交付する行為と密接不可分の行為ととらえる方が自然であると考えられる。したがって、本券優待入場券を発行する行為が、仮に「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当しないとしても、次に分析する本件優待入場券を顧客等に交付する行為が、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当することから、本件優待入場券を発行するための費用である製作、印刷費用は、納税者が自ら認めるように、「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」に該当すると考えられる。

〈本件優待入場券の交付について〉

筆者は、基本的に、本件優待入場券を顧客等に交付したときが「接待、供応、慰安、贈

答その他これらに類する行為」のときと考える。本件優待入場券を交付した相手方が「その得意先、仕入先、その他事業に関係のある者等」(事業に関係のある者等)に該当しなければ交際費等には該当しない。「その得意先、仕入先、その他事業に関係のある者等」(事業に関係のある者等)は条文から導かれる三つの基準のうちの一つであることに留意する。

〈本件優待入場券の交付先について〉

課税当局は本件優待入場券の交付先について、「本件役員扱い入場券は、納税者の役員又は部長の判断で特に重要な得意先に交付していること、役員が私的に使用している事実も認められないこと、本件プレス関係入場券は、納税者が特に選定したマスコミ関係者に対して発送した招待状を持参した者及びその家族に対して交付している」と主張しているが、納税者はこれといった反論をしていないように考えられる。そして、オリエンタルランド事件第一審も、課税当局の主張に沿った判断を下して、本件優待入場券の交付先が「その得意先、仕入先、その他事業に関係のある者等」(事業に関係のある者等)であることについては争いが無いものと考えられる。

〈オリエンタルランド事件第一審の重視した要素〉

オリエンタルランド事件第一審は、「……上記各遊園施設は、①我が国屈指の人気を得ているものであり、②その入場及び施設の利用等に係る有償入場券の売価は、5000円前後であったことが認められる。」(附番と下線は筆者)と議論して、本件優待入場券の交付と使用の交際費等該当性の判断に当たっては、①本件優待入場券の使用により利用できる遊園

施設は非常に人気が高いこと、②その売価が5000円程度であったことを重視していることから、オリエンタルランド事件第一審は本件優待入場券の交付と使用の両方について交際費等該当性を考えていて、①本件優待入場券の著名性と②本件優待入場者の高額性の二つの要素を「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」（支出の目的）を補完する要素と考えていることが分かる。

本件優待入場券を交付する行為は「無償の資産の譲渡」又は「無償の役務の提供」に該当すると考えられるところ、法人税法第22条第2項に基づく分析は、次のⅢ5で行う。

〈課税当局の主張する本件優待入場券を使用させる行為〉

課税当局は「……その交付は、これを受けた特定の得意先又はマスコミ関係者の歓心を買うとともに、これらの者に対するその利用による慰安のために行った接待又は贈答であるから、本件優待入場券の使用に係る費用は、その支出の原因となる行為の形態が接待等に当たる」（下線は筆者）と主張していて、得意先等が本件優待入場券を使用したときが接待等のときであり、「本件優待入場券の使用に係る費用」が「接待等のために支出」としながらも、「その支出の原因となる行為」、つまり、本件優待入場券の交付を接待等と考えていて、「……行為の形態が接待等に当たる。」として三要件説の「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」（行為の形態）をも満たしていると主張している。課税当局の主張は、本件優待入場券の発行、交付及び使用という一連の行為とそれに対応して発生する費用をすべて一緒に考えていて、オリエンタルラン

ド事件第一審もそれに沿った判断を下している。

〈納税者の主張する本件優待入場券を交付し、使用させる行為〉

この論点に関し、オリエンタルランド事件第一審で最も問題があるのは、本件優待入場券を交付し、使用させる行為に係る納税者の主張である。納税者は「本件優待入場券の交付は、上記製作、印刷費用を除き、何ら金銭の出えんを伴わないのであるから、上記製作、印刷費用以外の費用は、そもそも交際費等に該当しない。」と主張するのみであり、法人の一つ一つの行為が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当する行為が含まれているのか否か、「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」に該当する支出があるのか、そして何よりも「本件優待入場券の使用に係る費用」の本質的な部分についての明確な分析と主張を怠っていることがオリエンタルランド事件第一審の納税者敗訴の原因である。

〈本件優待入場券を使用する主体は法人ではないこと〉

そもそも、本件優待入場券を使用する主体は本件優待入場券の交付を受けた顧客等であるところ、本件優待入場券を顧客等に使用させ、遊園施設を利用等させる行為を法人の「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」ととらえ、本件優待入場券売上に対応する原価を「接待等のために支出」ととらえることには、文理解釈上、大きな問題があり、著しい論理的飛躍がある。

とりわけ、本件役員扱い入場券については、市場価値が5000円前後であることから市場で

転々譲渡され、場合によってはチケット業者を経て、まったくの第三者が使用することも可能である。したがって、納税者の従業員や役員が選んだ顧客以外の者が入場する場合も多々あると考えられる。したがって、課税当局とオリエンタルランド事件第一審が議論の基本に据えている、①本件優待入場券を発行し、②顧客に交付し及び③顧客等に使用させる一連の行為が必ずしも同一の行為者によるものでないことは、本件優待入場券に係る費用の交際費等非該当性の理由の有力な根拠の一つに挙げられる。

〈本件優待入場券の発行、交付及び使用の分析〉

そして、本件優待入場券の発行、交付及び使用は、法人の一つ一つの行為が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するか否かを判断し、仮に、法人のそれぞれの行為が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するとすれば、「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」があるか否かを一つ一つの行為ごとに内容検討しなければならない。本件優待入場券の発行のための支出は製作、印刷費用であり、本件優待入場券の交付は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するが、「接待等のために支出するもの」は存在しない。さらに、本件優待入場券を顧客等に使用させ、遊園施設を利用させる行為は、そもそも法人の行為に該当せず、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」にも当然ながら該当せず、仮に法人の行為に該当するとしても、本件優待入場券に対応する売上原価は、本件原価按分算定式により対応する費用を合理的に集計

計算した結果にすぎず、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当しない。

〈「本件優待入場券の使用に係る費用」の分析〉

課税当局が主張し、オリエンタルランド事件第一審が判断した「本件優待入場券の使用に係る費用」は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」を起因とする支出ではない。したがって、「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」は、製作、印刷費用以外は発生していない。

原材料費、人件費、ロイヤルティー、その他の費用は遊園施設運営という役務提供を事業とする納税者の本来的、基本的な活動を行うための費用であり、本件優待入場券を発行し、顧客等に交付し、顧客等に使用させ遊園施設を利用するための支出ではない。本件優待入場券の発行、交付及び使用に対応する売上原価は経済的合理性が極めて高い本件原価按分算定式により計算されている。しかしながら、本件優待入場券の発行、交付及び使用に対応する売上原価の起因となる行為は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当しないことに加えて、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に必要不可欠な行為でも、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」と密接不可分な行為でもない。したがって、本件優待入場券の発行、交付及び使用に対応する売上原価は原価計算の結果に過ぎず、本件優待入場券の発行、交付及び使用に対応する売上原価は「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」に該当しない。

以上、本節では本件優待入場券の発行、交付及び使用させる行為を分析した。法人の行

為はその一つ一つが「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するか否かを判断する必要がある、それぞれの行為を起因とする「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」が存在すれば交際費等に該当する。本件優待入場券の発行、交付及び使用させる一連の行為を包括的にとらえ、「特定の行為」に対応する原価をとらえて、「接待等のために支出」と考えるのは、文理解釈上、誤りである。

5 本件優待入場券の交付と法人税法第22条第2項の適用関係

Ⅲ5では、筆者が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」が行われたと考える本件優待入場券の顧客等への交付と法人税法第22条第2項の適用関係を考察する。

筆者は、納税者が遊園施設を利用できる本件優待入場券を顧客等に使用させたときではなく、交付したときに「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当し、「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」があれば交際費等に該当すると考えていて、そのためには法人税法第22条第2項の適用可能性の検討が必須であると考えているが、類似した先行研究は存在する。

佐藤孝一は、納税者が本件優待入場券を顧客等に交付したとき又は顧客等に本件優待券を使用させることにより顧客等が遊園施設を利用等するときに、法人税法第22条第2項が適用される可能性を議論している¹⁷⁾。

〈本件優待入場券の使用と法人税法第22条第2項の適用可能性〉

本判決（筆者注：オリエンタルランド事件第一審）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、その者に対し、X会社の提供する役務に係る原価のうちその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り、同費用については、「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」と……（中略）……課税処分を適法と判断したものであるが、疑問があるといわざるを得ない。¹⁸⁾

佐藤孝一は、顧客等が交付された本件優待入場券を使用することにより、遊園施設を利用等したときに発生する費用のうち、本件優待入場者に提供される役務に対応する原価をオリエンタルランド事件第一審が交際費等と認定したことに疑問を持っていると述べる。

17) 藤曲武美（藤曲武美「特集—交際費等を巡る諸問題—優待入場券の無償交付、業務委託料差額は交際費等に該当するとした事例」『月刊税務事例』42巻9号（2010年）20-24頁、藤曲武美「優待券の交付と交際費等課税」『税務弘報』64巻6号（2016年）151-156頁）は、佐藤孝一（佐藤孝一「関係企業及びマスコミ関係者等に対する無料優待入場券の交付と交際費課税 法人税の所得計算構造からの検討」『月刊税務事例』43巻9号（2011年）

7-12頁）と同様に納税者が本件優待入場券を顧客等に交付することが無償の資産譲渡等に該当し、法人税法第22条第2項の適用可能性を議論するが、明確な分析はしていない。
18) 佐藤孝一「関係企業及びマスコミ関係者等に対する無料優待入場券の交付と交際費等課税、法人税の所得計算構造からの検討」『月刊税務事例』43巻9号（2011年）11頁。

佐藤孝一が提示する論点は二つある。一つ目は、納税者が顧客等に本件優待入場券を交付したときに「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」が発生するのか、納税者が顧客等に本件優待入場券を使用させ、遊園施設を利用するときに「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」が発生するか否かである。二つ目は、顧客等が本件優待入場券を使用し、遊園施設を利用したときに、本件優待入場者に提供される役務に対応する原価が交際費等に該当するか否かである。

佐藤孝一は本件優待入場券を顧客等へ交付し、顧客等に本件優待入場券を使用させ、遊園施設を利用する行為と法人税法第22条第2項の関係について次のような議論を展開する。

〈佐藤孝一が整理する法人税法第22条第2項の適用関係〉

争点2の課税要件は、(納税者が)本件遊園施設に無償で入場し、無償でその施設の利用等を行うことができる権利(債権)を表彰(ママ)する本件優待入場券を交付したこと又は本件優待入場券による入場及び施設の利用等が法人税法22条2項にいう「無償による資産の譲渡」又は「無償による役務の提供」に該当すること(である。)(下線と括弧書きは筆者)¹⁹⁾。

佐藤孝一は納税者が顧客等に「権利(債権)を表彰(ママ)する本件優待入場券を交付したこと又は(顧客等が)本件優待入場券による入場及び施設の利用等」(括弧書きは筆者)をしたときのどちらかが「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」のときと考

えているが、どちらが接待等の行為に該当するかについては明確な議論をしていない。

佐藤孝一が整理するように、納税者が顧客等に権利(債権)を表章する本件優待入場券を交付したときに、法人税法第22条第2項に規定する「無償による資産の譲渡」に該当し、一旦、益金の額に算入される、又は顧客等が本件優待入場券による入場及び施設の利用等をしたときに、法人税法第22条第2項に規定する「無償による役務の提供」に該当し、一旦、益金に計上されると整理するべきである。

顧客等が本件優待入場券による入場及び施設の利用等をしたときに法人税法第22条第2項に規定する「無償による役務の提供」に該当して益金に計上されるのではなく、納税者が顧客等に権利(債権)を表章する本件優待入場券を交付したときに、法人税法第22条第2項に規定する「無償による資産の譲渡」及び交際費等に該当する可能性を検討する必要があると考える。

〈本件優待入場券を交付したときの法人税法第22条第2項の適用関係について〉

佐藤孝一が整理するように、納税者が権利(債権)を表章する本件優待入場券を交付したときに「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」があるか否かを考えるべきであり、法人税法第22条第2項の「無償による資産の譲渡」が適用されると考える。

そうすると、法人税法第22条第2項の「無償による資産の譲渡」が適用されることにより、市場価値が5000円前後の本件優待入場券の対価は、対価の流入の有無にかかわらず、一旦、「接待、供応、慰安、贈答その他これら

¹⁹⁾ 佐藤・前掲注(18)11頁。

に類する行為」を行った法人の益金の額に算入される。そして、支出の目的に「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」の要素が含まれていれば交際費等該当性を検討する必要があるが、寄附金、広告宣伝費、販売促進費等該当性も同時に検討する必要がある。さらに、納税者が顧客等に権利（債権）を表章する本件優待入場券を交付することは、金銭、棚卸資産等の出捐、つまり、法人の資産が減少する行為には該当しないことから、「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」には該当しないことは明らかである。したがって、納税者が顧客等に権利（債権）を表章する本件無償優待券を交付する行為は交際費等に該当する可能性はあるが、「接待等のために支出するもの」に明らかに該当しないことから、交際費等には該当しないことに留意する。

〈遊園施設の利用等をしたときの法人税法第22条第2項の適用関係について〉

法人が顧客等に本件優待入場券を使用させ、顧客等が遊園施設を利用等する行為は、法人の行為にそもそも該当しないので、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当しないと考えられる。

仮に、法人が顧客等に本件優待入場券を使用させ、顧客等が遊園施設を利用等する行為が法人の行為に該当すると仮定し、法人が顧客等に本件優待入場券を使用させ、顧客等が遊園施設を利用等する行為を法人税法第22条第2項により、一旦、益金として認識するとしても、金銭等の出捐が伴わないので、「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」に該当しないこ

とから、交際費等には該当しないことは明らかである。

〈佐藤孝一の法人税法第22条第2項に関する議論〉

佐藤孝一は、顧客等が本件優待入場券を使用し、遊園施設を利用等する行為について、法人税法第22条第2項により認識された収益そのものではなく、収益に対応する費用（収益の支出）が「交際費等」に該当することを交際費等の課税要件と考えていて、次のように議論する。

〈収益に対応する費用の交際費等該当性〉

納税者が役務を提供するために支出した各費用（その集積である原価）は、いずれも、上記の「認識された収益に対応する費用」に当たらないのみならず、納税者がその役務を提供するために要した各費用の支出は、提供を受けた労務の対価（人件費）、購入した営業資材の対価（営業資材費）、エンターテイメント・ショー制作の対価（エンターテイメント・ショー制作費）、委託した業務の対価（業務委託費）、ロイヤルティーの対価等としてなされたものであるから「接待等のために支出するもの」、「接待又は供応の趣旨でされたもの」に該当（しない）。（下線と括弧書きは筆者）²⁰

佐藤孝一は、法人が顧客等に本件優待入場券を使用させ、顧客等が遊園施設を利用等する行為を法人税法第22条第2項に規定する「無償による役務の提供」により収益として認識するとしても、課税当局が認定し、オリエ

²⁰ 佐藤・前掲注(18)11・12頁。

ンタルランド事件第一審が認めた「役務を提供するために支出した各費用（その集積である原価）」、つまり、本件優待入場券²¹⁾に対応する原価を「認識された収益に対応する費用」には当たらないと考えている。さらに、佐藤孝一は各費用の内容を分析し、各費用が「接待等のために支出するもの」、「接待又は供応の趣旨でされた」ものに該当しない旨を述べる。

佐藤孝一は、何故、「役務を提供するために支出した各費用（その集積である原価）」、つまり、本件優待入場者数に対応する原価が「認識された収益に対応する費用に当たらない」²²⁾と考えるのかその理由を明確に述べていない。

本件優待入場者数に対応する原価が「認識された収益に対応する費用」、つまり、売上原価（集計された原価）に該当するか否かは、法人の行為を起因として支出された費用の交際費等該当性の判断とは無関係であり、別問題である。「役務を提供するために支出した各費用（その集積である原価）」は本件原価按分算定式に基づいた原価計算の集計結果に過ぎない。そして、本件優待入場者数に対応する原価が「認識された収益に対応する費用」に該当するか否かは、本件原価按分算定式に経済的合理性があるか否かの問題であり、交際費等該当性の議論とは無関係である。

また、佐藤孝一は、それぞれの原価を構成する各費用が「接待等のために支出するもの」、「接待又は供応の趣旨でされた」ものに該当しない旨を述べるが、租税特別措置法第61条の4第4項に規定されているのは、「接待又は供応の趣旨でされたもの」ではなく、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために」（支出の目的）であるか否かの誤りである。分析すべきはそれぞれの原価を

構成する費用の起因となる法人の一つ一つの行為が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するか否かである。したがって、各費用の起因となる法人の一つ一つの行為が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当せず、包括的な役務の提供という法人の本来の業務活動に基づく行為であり、金銭、棚卸資産等の出捐、つまり、法人の資産の減少を伴わないので、「接待等のために支出するもの」にも該当しない旨を明確に説明する必要がある。

さらに、各費用の起因となる法人の一つ一つの行為が①「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当せず、②「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」と密接不可分、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に必要不可欠な行為にも該当しないことから、「接待等のために支出」に該当しない旨を丁寧に説明する必要がある。

IV 結論

この論文の目的は、オリエンタルランド事件の分析を通じて、法人が行う対価の収受を伴わない役務提供に対応する原価の交際費等非該当性を明らかにし、租税特別措置法第61条の4に規定する交際費等の判断基準を明確化することであった。

オリエンタルランド事件における法人が行

21) 佐藤孝一は本件優待入場券により議論を進めるが、本件優待入場券は死蔵されたり、本件役員扱い入場券の場合、転々譲渡により紛失される場合もあるので、厳密には本件優待入場者数とは異なることから、本件優待入場者数に統一して議論を進める。

22) 佐藤・前掲注(18)12頁。

う対価の收受を伴わない役務提供に対応する原価は、合理性の高い本件原価按分算定式に基づいて行われた原価計算の集計結果にすぎない。本件原価按分算定式の合理性は高く、納税者の主張は排斥されるべきであり、本件原価按分算定式で選択された要素もそれぞれ適切である。しかしながら、法人が行う対価の收受を伴わない役務提供に対応する原価は交際費等に該当しない。何故ならば、対価の收受を伴わない役務提供に対応する原価の起因になる一つ一つの行為は、遊園施設の運営という法人の基本的な経済活動を構成する行為であり、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当せず、「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」の起因になる行為に該当しないことは明らかであるからである。

法人が①本件優待入場券を発行し、②株主に交付（配付）し、③株主又は株主から本件優待入場券を譲り受けた者が、本件優待入場券をそれぞれ使用する行為は、その一つ一つが「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当するか否かを個別に検討しなければならない。そして、それぞれの行為を起因として、金銭、棚卸資産等の出捐による法人の資産の減少が生じなければ、「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」には該当しない。②株主に交付（配付）し、③株主又は株主から本件優待入場券を譲り受けた者が、本件優待入場券をそれぞれ使用する行為には、法人税法第22条第2項が適用され、一旦、「無償の資産の譲渡」又は「無償の役務の提供」が益金の額に算入されるとしても、「支出」を伴わないので交際費等に該当せず、広告宣伝費、販売促進費等に該当する。

「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に該当しない行為を起因とする支出が、「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」に例外的に該当する行為とは、一つ一つの法人の行為が「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」と密接不可分か、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」に必要不可欠な場合に限定される。そして、「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」に例外的に該当する行為は、その一つ一つの行為について慎重に判断される必要がある。

課税当局及びオリエンタルランド事件第一審は「その他これらに類する行為」のメルクマールを示していない。交際費等該当性の判断は、租税特別措置法第61条の4第4項の厳密な文理解釈に基づいて行われるべきであり、接待等を行う法人の行為を中心に分析するべきである。

接待等を行う法人による「利益の供与」は、法人による「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」から生じる当然の経済的効果にすぎず、条文から導かれる三つの基準を補完する「その他の要素」にもなり得ない。

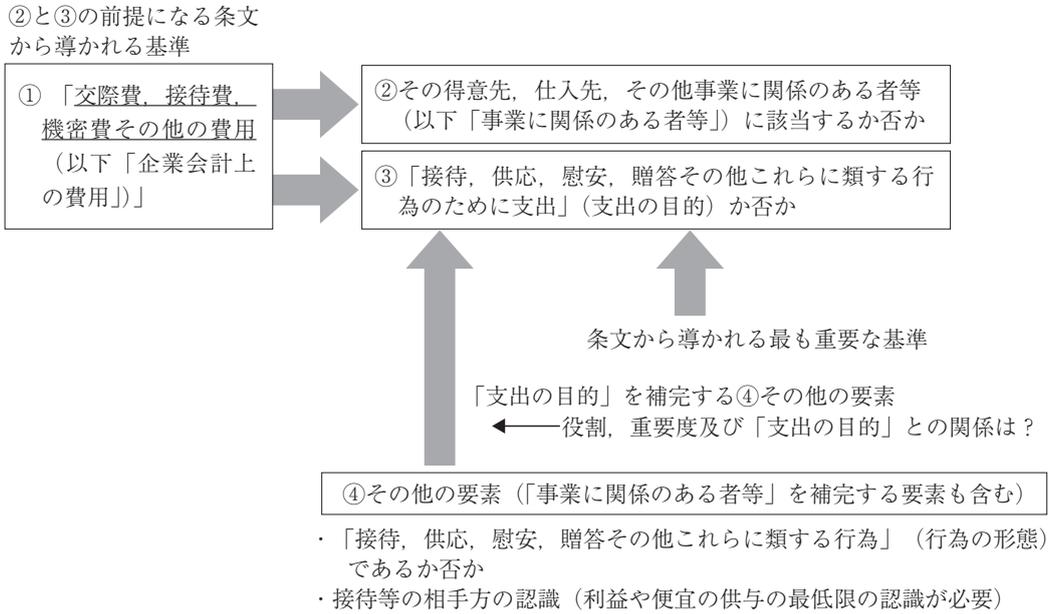
三要件説は「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出」（支出の目的）を「接待等の行為により事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためであること」に言い換えていて、支出の目的が条文の規定から大きく離れ、広く解釈されている。

条文から導かれる三つの判断基準のうち、最も重要な支出の目的は、「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」の厳密な文理解釈により判断されるべきであり、三要件説に基づいて「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」により判断することは誤りである。また、安易に課税要件の数を増やす、課税要件に修正を加えることは根本的な誤りである。

図IV-1 交際費等分析フレームワークの構造



(図は筆者が作成)

交際費等該当性は租税特別措置法第61条の4第4項の徹底した文理解釈に基づいて、交際費等分析フレームワークに基づいて行われるべきである。交際費等該当性は(1)「交際費、接待費、機密費その他の費用」(企業会計上の費用)、(2)「その得意先、仕入先、その他事業に関係のある者等」(事業に関係のある者等)及び(3)「接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出」(支出の目的)の条文から導かれる三つの基準により判断するべきである。

オリエンタルランド事件第一審及びオリエンタルランド事件控訴審は「接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為」(行為の

形態)を提示するにとどめていて、「その他これらに類する行為」のメルクマールを提示していないのみならず、言及さえしていないことから、通説とされる三要件説ではなく総合考慮説に基づいて判断を下している。

交際費等該当性は租税特別措置法第61条の4第4項の文理解釈、つまり、交際費等分析フレームワークに基づいて行われるべきであり、総合考慮説に基づいたオリエンタルランド事件第一審の判断、そして、それを追認したオリエンタルランド事件控訴審の判断は誤りである。

以上