

株主優待券の使用と交際費

平成25年10月1日裁決 (TAINS : F0-2-528)

Brush up Point

本件は、株主優待券の使用が交際費等に該当するか否かという事例である。裁決のポイントは、次のとおりである。

- (1) 本件株主優待は、請求人が株主との間の親睦の度を密にしてその歓心を買ひ、事業の円滑な遂行を図ることを目的とした接待又は贈答であり、本件株主優待に係る費用は交際費等に該当する。
- (2) 株主優待券を配付して使用させることの目的は、株主の歓心を買って株主の地位を維持する関係を構築することであり、それによって一般株主を安定株主とし、また、一般株主については市場の好感を得て株価を安定、上昇させるなどして、事業の円滑な遂行を図ることにあると認めるのが相当である。

I 事実関係

請求人は、飲食業を営む同族会社であるが、その平成20年3月期から平成23年3月期の各事業年度において、所定の基準を満たす株主に対し、請求人の直営店舗及びフランチャイズ契約又は店舗業務委託契約を締結している個人又は法人の店舗（以下「FC店等」という。）で現金と同様に使用する券面額500円の株主優待券を無償で配付する株主優待制度を導入した。本件株主優待券は、使用枚数に制限はなく、株主だけでなくこれを譲り受けた株主以外の者も使用可能であるが、

釣銭の請求や現金との引換えをすることはできないものである。

そこで、請求人は本件係争各事業年度において、本件株主優待券が直営店舗で使用された場合には、飲食代金の額を限度としてその使用金額を売上値引き勘定に経理し、FC店等で使用された場合には、請求人がFC店等に対して本件株主優待券の使用金額相当額を支払った上で、同額を支払手数料勘定に経理して確定申告をしたところ、原処分庁は、当該株主優待券の使用に係る費用の額は、交際費等に当たるとして更正処分を行った。請求

人はこれを不服としてその処分の取消しを求めたのが本事件である。

II 主たる争点及び当事者の主張

本件の主たる争点は、本件株主優待券の使用に係る費用が、租税特別措置法61条の4に規定する交際費等に当たるか否かである。請求人は交際費課税の3要件につき、それぞれ非該当性を主張したが、特に支出の目的については、株主優待制度の目的が、販売促進、広告宣伝（請求人店舗等の口コミ依頼）、顧客及び株主からの意見収集、投資家向け広報（以下「IR」という。）にある点を強調した。一方、原処分庁も3要件につきその該当性を主張し、支出の目的についても、投資家は株主優待制度と配当を含めた利回りを投資時の指標の一つと考えており、請求人は本件株主優待券の使用に係る費用を支出し飲食等を提供することにより株主の歓心を買ひ、株主が請求人の株式を取得し株主の地位を維持することの動機となることを期待していると主張した。

III 裁決の要旨

国税不服審判所は、交際費課税の3要件につき、まず「行為の形態要件」から検討し、本件株主優待券を無償で配付してこれを使用した行為は、接待供給行為に当たると認めるのが相当であるとした。

次に「支出の相手方要件」については、「本件株主優待券に係る接待供給行為に要した費用（は）、株主のために支出したというべきであり、支出の相手方は株主、すなわち

会社の出資者として事業に関係ある者等と認めるのが相当である。」とし、請求人が株主以外の者の使用可能性につき、本件においては不特定多数の者が支出の対象であると主張した点については、「請求人が本件株主優待券の使用を株主に限らないとしていることは、株主に対して、接待供給行為によって得る利益を第三者に付与する権能を与えたという意味を持つにすぎず、株主のかかる権能により本件株主優待券を譲り受けた第三者がこれを使用することになったにすぎないだけのことともいえ、支出の相手方に関する上記判断を左右するとはいえない。」と判断した。

さらに、「支出の目的要件」については、「株主の歓心を買って株主の地位を維持する関係を構築することであり、それによって、一般株主を安定株主とし、また、一般株主については市場の好感を得て株価を安定、上昇させるなどして、事業の円滑な遂行を図ることにあると認めるのが相当である。」と判断し、交際費該当性を是認した（支出の目的要件については、「IV 評釈」で詳しく取り上げる。）。

IV 評釈

〔1〕本件は、いわゆる安楽亭事件として有名であるが、株主に配った優待券（食事券）を広告宣伝費として処理したところ、2011年3月期までの4年間で約3億円の申告漏れを国税当局に指摘されたものである。筆者は長年交際費課税の研究をしてきたが、交際費等の範囲があまりにも拡大解釈され、本来、租税特別措置法が規制する趣旨である冗費・濫費の抑制という観点からすると、本



件安楽亭事件は、交際費課税の適用対象外と考える。

〔2〕租税特別措置法61条の4に規定する内容から、一般に交際費課税については3要件説が支持されている。すなわち、①支出の相手方要件、②支出の目的要件、③具体的行為形態要件である。これらの3要件については本裁判例でも、それぞれの内容が吟味されているが、③の具体的行為形態要件と②の支出の目的要件は総合的に判断される。そのなかでも本件で筆者が注目するのが、②の要件である。この目的要件については、萬有製薬事件（渡辺充「製薬会社が病院の勤務医等のために支払った英文添削料と交際費～萬有製薬事件」・渡辺充編著『検証！国税庁情報の重要判決50』《ぎょうせい》98～113頁）が有名であり、その控訴審判決では、「英文添削の差額負担は、その支出の動機、金額、態様、効果等からして、事業関係者との親睦の度を密にし、取引関係の円滑な進行を図るといふ接待等の目的でなされた」と認めるとは困難である。」と判示し、納税者の勝訴となっている。

法人の行為は複数の目的をもってなされることがしばしばであるが、本件でも請求人は、本件株主優待券配付の目的を販売促進・広告宣伝・顧客及び株主からの意見収集・IRであると主張した。IR（Investor Relations）とは、企業が株主や投資家に対し、財務状況など投資判断に必要な情報を提供する活動の全般を指す言葉として使用されるが、最近では株主や投資家に対する情報提供だけでなく、顧客や地域社会等に対して経営方針や活

動成果を伝えることもIRの重要なねらいの一つとなっている。たとえば、本件と同業種の外食産業大手のワタミ株式会社は、本件と同様な株主優待制度を行っているが、その株主優待の内容は同社ホームページのIRのコンテンツに掲載されている（<http://www.watami.co.jp>）。

事程左様にいまや株主優待制度は、単に「事業に関係のある者等」（支出の相手方要件）である株主のみをターゲットとするのではなく、広く一般大衆に視線を拡大させたIRの一環で行われていることは否定できない。しかるに国税不服審判所は、「請求人は、本件株主優待券の使用者に対し、店舗において一般客と同様に飲食させるだけにすぎず、投資判断に必要な情報を提供するなど本件株主優待券の配付がIR活動であることをうかがわせるような行動は一切認められないことからすると、IR目的を支出の主たる目的としているとは認定できない。」とし、いかにもIRを狭く解釈した狭見である。

また、販売促進という観点についても、「本件株主優待券配付後に売上げ等が明確に上がっているともいえないこと、……本件株主優待券がその使用者の飲食代金の多寡にかかわらず一定額を値引くものであることを考えると、販売促進としての効果は決して大きいものではない」と、支出に対する成果主義まで要求する始末である。支出の目的要件は成果まで要求するものではなく、法人税は企業の公正妥当な会計処理を重視すべきである。

〔3〕次に、本件における支出した交際費等の額の認定の問題がある。通常、自社の飲食提供による接待等では、提供した料理の原

材料、人件費、光熱費等の原価が支出交際費の額となる。本件は情報公開法第9条第1項による開示請求に基づき公開された裁判例であり、残念ながら金額的な情報まで開示されていない。そこで、たとえば原価率50%の飲食店で株主が5,000円の食事をし、①株主優待券2枚（1枚500円）を使用した場合、②全額10枚の株主優待券で支払いをした場合の仕訳を考える。

①（現金）4,000（売上）5,000
（売上値引）1,000

この場合、売上に対する原価率は50%であるから、2,500円（5,000円×50%）が交際費等に係る原価となり、この2,500円が支出交際費の額となる。しかし、株主から現金4,000円を徴収しており、原価を上回る回収がなされ、株主に対する接待といった行為に係る支出はことさら発生していない。すなわち、もともと①のケースでは「支出交際費の額」が認定されないのであるから、交際費等の要件該当性を判断する以前の問題となる。①の場合は、純粋な売上値引があったものとみてよいのである。

次に、②の場合である。

（売上値引）5,000円（売上）5,000円

この場合、売上に対する原価率は上記のとおりであるから、2,500円が交際費等に係る原価となり、この2,500円が支出交際費の額となり、税務当局の考え方では別表調整が必要となる。

本件の場合、以上のような処理がなされたものと考えるが、②の場合は、たとえば株主優待ということで自社製品を株主に贈答す

る場合も同様である。しかし、上述したとおり、かりに自社製品を贈答した場合には、支出の相手方要件、具体的行為形態要件が条文の文言どおりに該当するとしても、①のケースでは、経済的利益の贈与は「贈答」と異なり、本件のように相手方が優待券を使用する枚数で、当該行為の本質に変化が生じるのはおかしな問題となる。かつて、いわゆるオリエンタルランド事件（東京高裁平成22年3月24日判決）では、清掃業務の委託料とその再委託料との差額たる経済的利益が交際費等に該当するとし、また、関係企業・マスコミ関係者等に対して優待入場券を発行し使用させたことによる原価相当額は交際費等に当たると判示したが、この事件も交際費概念を拡大解釈することの容認へ導いた誤りのある判決であると筆者は考える。

以上のとおり、本来株主という直接事業に関係のある者等に対して、親睦の度を密にするため、接待等という具体的行為が行われた場合は、交際費等の該当要件に合致するが、本件のような株主優待で飲食サービス（値引き）を伴うものは、もはや“接待”という枠を超え、その主たる目的は企業のIR戦略の一つであるとして、企業会計上、売上値引や広告宣伝といった会計処理が妥当な項目で、筆者は交際費課税に反対するものである。

