実務研究

日本税務会計学会
平成29年4月　月次研究会

残波事件
～比較法人の最終報酬月額の最高額採用について～

草間　典子〔足立〕

1　はじめに

残波事件とは、沖縄の泡盛である「残波」の製造・販売を行う有限会社A社が、前代表取締役甲に対し支給した役員退職給与及び甲を含め4名の取締役に支給した給与について、原処分庁が不相当に高額な部分の金額があるなどとして、法人税の更正処分等を行った事案である。

東京地裁は、役員退職給与については、納税者の請求を認めているが、役員給与について、不相当に高額であるとの判断をしており、その判断は、東京高裁でも変わらなかった。現在納税者は最高裁に上告及び上告受理申し立てをしている。

この残波事件では、比較法人の最終報酬月額の最高額が採用されており、本稿では、最高額（値）採用の是非について検討する。

2　残波事件について

(1)事案の概要

A社の役員は、甲、甲の妻である乙、甲の長男丙、次男丁の4名である。役員退職給与は、代表取締役を退任した甲に対し支給されている。支給された役員給与及び役員退職給与の額は、判決文及び裁決文においてマスキングされており不明である。しかし、A社の役員退職給与の算定方法のうち、在職期間については、代表取締役の期間だけであり、取締役の期間を含んでいない。

更正処分は比較法人の最終報酬月額の最高額にて行われたが、裁判で国側は、平均額の採用と主張を変えている。

(2)裁判所の判断（平成28年4月22日東京地裁・Z888－1993・一部取消し、棄却、平成29年2月23日東京高裁・Z888－2065・棄却）

①役員退職給与について

本件においては、代表取締役に対する役員給与の最高額について、比較法人4法人のうち上位2法人と下位2法人との間に大きな乖離がみられ、しかも、その平均額についても各比較法人の代表取締役に対する役員給与の最高額との間に大きな乖離がみられるという状況であるところ、甲の原告における従前の職務の内容等に照らすと、原告の経営や成長等に対する相応の貢献があったというべきであって、その職務の内容等が代表取締役として相応のものであるとはいえない特段の事情があるとは認められないから、甲の代表取締役としての役員給与のうち、上記の平均額を超える部分が、不相当に高額な部分の金額であるとすることはできない。そして、比較法人の代表取締役に対する給与について、不相当に高額な部分の金額があるとはいえない本件においては、甲の役員給与が上記の最高額を超えない限りは、不相当に高額な部分の金額があるとはいえないと解すべきである。

②役員給与について

本件役員ら給与の額は、類似法人の中で役員報酬ないし役員給与の最高額となっている2法人をも上回るのであり、しかも上記2法人は、原告との比較においても、相当に経営状況がよいと評価することができることからすれば、本件役員ら給与には、不相当に高額な部分の金額があるというべきである。

(3)裁判所の判断について

役員退職給与については、算定の基礎となる在職期間についてそもそも誤りがあり、正しい在職期間で計算をすると、当初より不相当に高額な金額はないこととなる。そのため、裁判所の判断は、正しい。

しかし、役員給与については、比較法人の役員給与の平均額でなく最高額を採用したことは評価するが、これを上回る部分は、不相当に高額な部分の金額であるとの判断は、高裁においても、覆されることはなかった。

また、国側の主張の中に、役員給与及び役員退職給与算定時の参考となるべき資料について、「法人企業統計年報特集」、「民間給与実態統計調査」や「週刊税務通信」の掲載記事など具体例が挙がっているが、実務上、不相当に高額か否かを判断する材料としては、不十分である。

3　裁判所が平均値を採用する理由

残波事件では、役員退職給与の算定の基礎となる最終報酬月額と役員給与の不相当に高額の判断に、比較法人の役員給与の最高額が採用された。

過去の裁判では、最高値でなく平均値が採用される場合がほとんどである。

その理由について、役員退職給与の算定基礎となる功績倍率を最高値でなく平均値を採用した裁判では、下記のように述べている。

「同業類似法人における功績倍率の平均値を算定することにより、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象され、より平準化された数値が得られるものといえることからすれば、このような最終月額報酬、勤続年数及び平均功績倍率を用いて役員退職給与の適正額を算定する平均功績倍率法は、その同業類似法人の抽出が合理的に行われる限り、法36条及び施行令72条の趣旨に最も合致する合理的な方法というべきである注」。

役員給与や役員退職給与は、その法人の収益やその役員の功績、職務内容等の様々や要因が重なり合って決定されたものである。不相当に高額であるか否かということを判断する材料としては、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象され、より平準化された数値が得られる平均値を採用することは、上記判決文のとおり、法人税法の趣旨に最も合致する合理的な方法といえる。

4　最高値選択の類似裁判例

功績倍率の最高値を採用した裁判例から、どのような場合に最高値が選択されるのか検討する。

①　比較法人にばらつきがあるとして功績倍率の最高値を採用した事例（昭和55年5月26日東京地裁・Z113－4599）

抽出された7法人の期末総資産額及び売上金額を原告のそれと比較すると前者は0・6倍（A社）ないし10・8倍（G社）、後者は0・4倍（F社）ないし11・8倍（G社）であつて、ばらつきが大きいものの、これらの金額と功績倍率の大小との間には顕著な相関関係は見出し難いのであり、従って少なくとも右比較法人の功績倍率の最高値を基準として退職給与金額の相当性を判断する限りにおいては右選定基準の不十分さの故に右判断の合理性が失われるものではない。

そして、抽出された比較法人及び退職役員の数も資料の客観性を担保するに足りるものであるから、右退職役員の功績倍率の最高3・0を基準として原告の退職役員に対する退職給与の相当性を判断することは合理的であるというべきである。

②　比較法人が少数であるとして、功績倍率の最高値を採用した事例（平成10年4月7日仙台高裁、Z231－8135）

抽出された対象は4法人5事例にとどまり、これによって判明した功績倍率は1・30から3・18までの約2・45倍もの幅があることからすると、右の功績倍率の平均値である2・30に基づいて算出された相当額については、類似法人の平均的な退職金額であるということはできるとしても、それはあくまでも比較的少数の対象を基礎とした単なる平均値であるのにすぎないので、これを超えれば直ちにその超過額がすべて過大な退職給与に当たることになるわけでないのは当然であり、したがって、被控訴人主張の右平均功績倍率に依拠して算定された金額をもって、これのみが合理性を有する数額であるとするのには無理がある。功績倍率の最高値3・18を示しているB法人については、平均値との開差も1・38倍程度であることからして特異な値とは解されず、また、その支給額が過大であるとして被控訴人においてこれを否認ないし更正したとの証拠もないので、本件においては右B法人の功績倍率こそが有力な参考基準となるものと判断する。

5　実務への影響

残波事件では、比較法人間の数値に大きな差があり、そこで算出された平均額は、比較法人の最高額とは大きな乖離がみられること、代表取締役の原告における経営や成長等に対する相応の貢献を考慮して最高額が採用された。

最高値が採用された他の2つの裁判例をみると、最高値を採用することに合理性がある又は平均値を採用した方が逆に不合理であるなどの理由がある又は比較法人が少数であり、また最高値が平均値との開差も大きくない場合などには、最高値が採用されている。

この残波事件では、当初の更正処分において、既に最高額が採用されていた経緯に照らせば、この事案においては、最高額を採用することは妥当であったと思われるが、実務上他の法人において、平均値でなく最高値が適用されることは限定されると思われる。

注　平成25年3月22日東京地裁（Z263－12175）、平成25年7月18日東京高裁（Z263－12261）、平成26年5月19日最高裁（Z264－12474）