



役員給与の「不相当に高額な部分の金額」の計算方法について  
—類似法人「3要素比率方式」の妥当性の検証—

(第1審) 東京地裁令和2年(行ウ)第456号法人税更正処分等取消請求事件  
令和5年3月23日判決(棄却) (TAINZ:Z888-2484)  
(控訴審) 東京高裁令和5年(行コ)第112号 同上  
令和6年1月18日判決(棄却) (TAINZ:Z888-2555)

第116回 2024年10月4日(金)

発表者 石黒 秀明

---

※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>

---

## 役員給与の「不相当に高額な部分の金額」の計算方法について —類似法人「3要素比率方式」の妥当性の検証—

- （第1審）東京地裁令和2年（行ウ）第456号法人税更正処分等取消請求事件  
令和5年3月23日判決（棄却）（TAINZ:Z888-2484）  
（控訴審）東京高裁令和5年（行コ）第112号 同上  
令和6年1月18日判決（棄却）（TAINZ:Z888-2555）

石黒 秀明 Hideaki ISHIGURO

### 1 はじめに

法人の役員給与については、そのうちの「不相当に高額な部分の金額」は損金不算入とされ（法人税法32条2項）、当該金額は、実質的な基準として、①当該役員の職務の内容、②その内国法人の収益、③その使用人に対する給与の支給の状況、④その内国法人と同種事業を営む類似事業規模の法人（以下、「類似法人」という。）の役員に対する給与の支給状況等に照らして相当と認められる金額（以下、「適正役員給与額」という。）を超える金額をいうとされている（法人税法施行令70条1項イ）。

本規定に係る更正処分の取消訴訟においては、適正役員給与額につき、基本的に課税当局の④による判断（以下、「類似法人比較基準」という。）要素である「比較法人のデータの選定方法」及び「相当とする金額の算定方法」の客観的・定量的妥当性が争われることが多いが、いわゆる「残波事件」では後者について、東京地裁（平成28年4月22日判決・一部取消）は課税庁が主張した各類似法人の役員給与の最高額の「平均額」ではなく「最高額」を基準とする（以下、「最高額基準」という。）と判断、続く東京高裁（平成29年2月23日判決・棄却）、最高裁（平成30年1月25日第一小法廷決定・棄却、上告不受理）もこの判断を維持している<sup>1</sup>。

ところが、本件で課税当局はXの適正役員給与額の計算に当たり、この「最高額基準」を採用せず、更正処分対象とした各事業年度の類似法人の役員給与の最高額の平均額に、Xと類似法人の売上等の3要素の額の比率を等分の重み付けをして乗じた金額とする計算方式（以下、「3要素比率方式」という。）を採用した。

本稿は、課税当局が採用したこの新たな方式の妥当性について、法解釈の観点及び統計学の観点から検討を加えるものである。

### 2 事実の概要

1. X（有限会社・京醃味噌）は、平成14年に京都市山科区を本店所在地、兵庫県明石市を支店所在地として、味噌等の製造・卸・販売等を目的として設立された会社である。その売上総利益の大部分は、取引先C社が取り扱う商品を企画・開発し、製造委託先に製

<sup>1</sup> この訴訟では役員退職給与についても争われたが、類似法人の支給額の最高額をもって適正額と判断されている。

造させた製品を購入して関連法人 B 社に販売することで生じており、さらに B 社は当該製品を C 社の小売店に販売するという事業形態を採っている。

2. X は、平成 25 年 9 月期から同 28 年 9 月期の各事業年度において、兄弟である取締役「甲」「乙」「丙」3 者に対して役員給与を支給し<sup>2</sup>、その全額を損金の額に算入して確定申告を行った。なお、X は、定款の規定等により役員給与支給可能限度額やその算定方法等を定めていなかった。

3. これに対し、被告 Y（東山税務署長）は、税務調査の結果、上記各事業年度において役員給与の「不相当に高額な部分」があるとして、平成 30 年 7 月 26 日付で、当該部分につき法人税等の増額更正処分及び賦課決定処分を行った。上記各事業年度における役員給与の支給状況及び過大役員給与認定額は下表のとおりである。

表 1 各役員に対する役員給与の支給状況及び過大役員給与認定額

(単位：円)

項目 \ 事業年度		平成25年 9月期	平成26年 9月期	平成27年 9月期	平成28年 9月期
甲	役員給与支給額	185,000,000	186,000,000	180,000,000	600,000,000
	適正役員給与額	36,794,372	30,210,389	36,119,390	158,668,835
	過大役員給与額	148,205,628	155,789,611	143,880,610	441,331,165
乙	役員給与支給額	0	0	0	1,000,000,000
	適正役員給与額				52,889,612
	過大役員給与額				947,110,388
丙	役員給与支給額	54,000,000	54,000,000	19,000,000	0
	適正役員給与額	36,794,372	30,210,389	36,119,390	
	過大役員給与額	17,205,628	23,789,611	0	
過大役員給与額合計		165,411,256	179,579,222	143,880,610	1,388,441,553

(注) 平成28年9月期の乙の適正役員給与額は、役員給与の支給期間が平成27年12月分～平成28年3月分のため、当該4ヵ月分に換算した金額である。

<sup>2</sup> 裁判所の事実認定による各役員の職務の内容は以下のとおりである。

甲は、本件各対象事業年度において、X 及び B 社（事業多角化のため平成元年に買収した法人）を含む丁味噌の関連会社全体の業務として商品開発、営業活動等業務全般に従事し、X 及び丁味噌に係る有価証券取引や資金調達業務も担っており、かつ、X の経営方針についての決定権を有していた。また、甲は、ベトナム新規事業の計画後、同事業の稼働に向けての事務業務及び経営全般業務を担っていた。

丙は、本件各対象事業年度において、X の経理事務・経費等の銀行支払業務に従事していた。X の取締役会は、平成 26 年 12 月以降、丙の担当している商品の売上高及び利益の金額が減少したことを理由に、丙の給与を、月額 450 万円から月額 100 万円に変更する旨決議した。また、X は、平成 27 年 10 月 9 日、丙からの役員給与の辞退の申出を受け、同月分から無給とする旨決議した。なお、丙の業務内容は、上記の給与の変更前後で変更はなかった。

乙は、X 設立以来、X の取締役であったが、主に B 社や丁味噌の業務に従事しており、平成 27 年 12 月以前は X の業務を担っていなかった。乙は、同年 12 月から、ベトナムに赴任した上で、ベトナム新規事業に係る販売事業業務全般を担うことになっていたが、赴任前に、ベトナムにおける課税の問題が浮上したことにより、赴任を拒んだ。

乙は、同月から平成 28 年 3 月までは、ベトナム新規事業における工場の設計・工場設備の配置に関する検討を行っており、また、甲とともに、上記課税の問題を合法的に回避するための方法を検討していたが、平成 28 年 3 月 31 日、上記課税問題につき対応策が見出せずベトナムで業務に従事する見込みが立たなかったこと、及び、X から、乙の提案で始めた F X 取引により生じた損失の責任を追及されたことを理由として、X の取締役を辞任した。

4. Yは、本表の「適正給与支給額」につき、法人税施行令70条一号に基づき、比較対象法人を抽出しているが、その具体的方法は以下のとおりである。

- (1) Xの支店と所在地が同じ兵庫県内の各税務署（21署）の管轄区域を対象とする。
- (2) 事業の類似性を判断する業種につき、Xと同じKSKシステム<sup>3</sup>の業種分類番号3190（その他の飲食料品卸売業）に属する業種目<sup>4</sup>を基幹の事業とし、かつ一定の関連品目<sup>5</sup>を取り扱っている法人を選定する。
- (3) 事業規模の類似する判断基準を「売上高倍半基準」（各事業年度における売上高が、対応するXの事業年度の売上高の0.5倍から2倍までの範囲内にあること）とする。
- (4) 同業類似法人の適格性の確保の観点から、法人税の確定申告書を青色の申告書により提出している法人を選定する。

5. Yが上記方法に従って抽出したデータは以下のとおりである。

表2 本件類似法人の役員給与最高額の平均額等

（単位：円）

項目 \ 事業年度		平成25年 9月期	平成26年 9月期	平成27年 9月期	平成28年 9月期
本件類似法人の役員給与最高額	A社	8,400,000	8,400,000	8,400,000	
	B社	14,700,000			
	C社	8,308,000	8,328,000	8,328,000	8,328,000
	D社		7,800,000	9,000,000	9,000,000
	E社		10,400,000		7,400,000
	F社	12,360,000	11,760,000	9,960,000	9,360,000
	G社	9,840,000	9,000,000	9,000,000	9,000,000
	H社	7,800,000	7,800,000	7,800,000	7,800,000
	I社	8,400,000	6,200,000	6,287,000	7,800,000
	J社	7,200,000	8,720,000	8,880,000	8,880,000
	平均値	9,626,000	8,712,000	8,456,875	8,446,000
	最低額	7,200,000	6,200,000	6,287,000	7,400,000
	最高額	14,700,000	11,760,000	9,960,000	9,360,000

6. Yは適正役員給与額の算定に当たり、前述の「3要素比率方式」を採用した。その具体的な算定方法は以下のとおりである。

- (1) 適正役員給与額を、各事業年度の類似法人の役員給与最高額の平均値に、①同類似法人の売上高、②改定営業利益（営業利益に役員給与の額を加算した額）及び③個人換算所得（所得金額、役員給与の額、役員に対して支払う賃借料その他の資産の借受けの対価の額及び役員に対して支払う負債の利子の額の合計額）を勘案すべき要素

<sup>3</sup> 国税総合管理システム。日本の標準産業分類の業種目に基づいて業種分類整理番号が定められている。

<sup>4</sup> 日本標準産業分類の大分類「I卸売業、小売業」⇒中分類「52-飲食料品卸売業」⇒小分類「522食料・飲料卸売業」⇒細分類「5221-砂糖・味そ・しょう油卸売業」、「5229-その他の食料・飲料卸売業」等

<sup>5</sup> 冷凍食品、インスタント食品、味噌等

の額として、①～③の各要素の額の各比率につき等分の重みづけをして、これに乗じて算出する。

<適正役員給与額の計算式（3要素比率方式）>

<b>適正役員給与額 = A × (b / B + c / C + d / D) × 1 / 3</b>	
A	類似法人の役員給与最高額の平均額
B	類似法人の平均売上高
C	類似法人の平均改定営業利益
D	類似法人の平均個人換算所得
b	Xの売上高
c	Xの改定営業利益
d	Xの個人換算所得

(注1) 改定営業利益 = 営業利益 + 役員給与支給額

(注2) 個人換算所得 = 法人税申告所得額（繰越欠損金控除前の額）+ 役員給与支給額 + 役員に対する賃借料等の支払金額および役員に係る借入金利子の額の合計額

(2) 各事業年度の抽出類似法人から計算された上記A～cの額は下表のとおりである。

表3 3要素比率方式による適正役員給与計算式の代入数値額

(単位：円)

項目		事業年度			
		平成25年 9月期	平成26年 9月期	平成27年 9月期	平成28年 9月期
抽出類似法人数		8	9	8	8
類似法人	役員給与最高額の平均額 (A)	9,626,000	8,712,000	8,456,875	8,446,000
	平均売上高 (B)	1,038,050,765	852,223,973	953,786,103	839,400,794
	平均改定営業利益 (C)	20,350,096	17,013,743	23,396,566	26,616,125
	平均個人換算所得 (D)	21,135,449	15,312,174	22,155,816	21,798,117
X	売上高 (b)	1,019,837,652	734,938,806	866,236,059	654,655,084
	改定営業利益 (c)	40,726,940	10,191,057	(1,901,533)	9,743,137
	個人換算所得 (d)	179,301,827	136,916,241	265,561,654	1,203,535,954

(注) カッコ ( ) 内の値は負値を示す。

7. Yは、Xによる更正処分及び賦課決定処分の取消しを求めて平成30年10月23日付でXに対して再調査の請求、令和元年6月21日付で国税不服審判所長に対し審査請求を行ったが、いずれも棄却されたため、令和2年11月30日に本件訴訟を提起した。

### 3 争点

本件の争点は、以下の3点であるが、本稿では（争点3）で検討された、本件における適正役員給与額の計算方法（3要素比率方式）の妥当性に焦点を当てて議論する。

- （争点1）法人税法34条2項の違憲性及び法人税法施行令70条1号イの違法性<sup>6</sup>  
（争点2）本件各法人税更正処分認定の適正給与額と本件訴訟における被告主張の適正給与額との相違に係る違法性の有無<sup>7</sup>  
（争点3）本件各役員給与における不相当に高額な部分の金額の有無及びその額<sup>8</sup>

<関係法令>

法人税法

第三十四条

2 内国法人がその役員に対して支給する給与（前項又は次項の規定の適用があるものを除く。）の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

法人税法施行令（平成29年政令第106号による改正前のもの）

第七十条 法第三十四条第二項（役員給与の損金不算入）に規定する政令で定める金額は、次に掲げる金額の合計額とする。

一 次に掲げる金額のうちいずれか多い金額

イ 内国法人が各事業年度においてその役員に対して支給した給与（法第三十四条第二項に規定する給与のうち、退職給与以外のものをいう。以下この号において同じ。）の額（第三号に掲げる金額に相当する金額を除く。）が、当該役員の職務の内容、その内国法人の収益及びその使用人に対する給与の支給の状況、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する給与の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額（その役員の数が二以上である場合には、これらの役員に係る当該超える部分の金額の合計額）

ロ（以下省略）

#### 4 裁判所（東京地裁）の判断<sup>9</sup>

1. 本件算式（3要素比率方式）において、本件類似法人の役員給与最高額の平均額が基準値とされたことについては、甲及び乙がXの代表権を有する取締役であったこと、Xの事業内容<sup>10</sup>及びXの収益状況<sup>11</sup>に鑑みると、合理的といえる。

<sup>6</sup> 法人税法34条2項は課税要件明確主義（憲法84条）に違反するかおよび同施行令70条1号イの基準が法人税法の委任内容に反するもしくは超えているか。

<sup>7</sup> 本件各法人税更正処分認定の適正給与額と本件訴訟における被告主張の適正給与額との間に相違があることにつき、課税要件事実の同一性を欠く違法な理由の差し替えとなるか。

<sup>8</sup> 同業類似法人の抽出基準、本件各役員の職務対価、Xの収益状況等の考慮、採用されるべき計算方法等は合理的か。

<sup>9</sup> Xの控訴を棄却した東京高裁判決も適正役員給与額の計算方式について特に新たな判断は示していない。

<sup>10</sup> Xの事業内容として、①Xの取扱商品および会計処理（卸売業としての実態）、②B社に対する売上の原因となる取引に係る販売経路・内容（取引先C社に対する販売取引における甲・丙及び仲

2. 甲がXの売上げを得るために果たした職責や達成した業績に鑑みると、東山税務署長が、本件類似法人の役員給与最高額の平均額に一定の加重をすることが相当であると判断して、Xと本件類似法人との間に存する偏差を調整するために、法人税法施行令70条1号イにおいて適正給与額の判断要素として規定している「事業規模」の指標に当たるものとして売上高、「収益」に当たるものとして改定営業利益及び個人換算所得（同族会社における実質的な所得金額と解される。）を勘案要素として考慮した本件算式を用いて算出したことは合理的であり、丙がXの売上げを得るために果たした職責や業績に鑑みると、丙についても、同様に、本件算式を用いるのが相当である。

したがって、甲及び丙については、本件算式により算出される金額が適正給与額に該当し、それを超える金額が「不相当に高額な部分の金額」に該当すると認めるのが相当である。

3. これに対し、乙については、平成27年11月まではXの業務を担っておらず、Xから給与の支給がされていた平成27年12月から平成28年3月までの4か月間に果たした職務の内容等に鑑みても、本件類似法人の役員給与最高額の平均額に一定の加重をすることが相当とは認められない。

したがって、本件類似法人の役員給与最高額の平均額（8,446,000円）の4か月分（3分の1を乗じた金額=2,815,334円）が適正給与額に該当し、それを超える金額が、「不相当に高額な部分の金額」に該当すると認めるのが相当である<sup>12</sup>。

#### 4. Xの主張について

介法人としてのB社の役割）、③平成27年8月ごろのベトナム新規事業計画と同年11月の同計画留保の経緯（同年12月から乙が業務全般を担う予定であった）が事実認定されている。

<sup>11</sup> Xの収益状況は下表のとおりである。

<表 Xの収益状況>

（単位：千円）

項目	事業年度				
	平成24年 9月期	平成25年 9月期	平成26年 9月期	平成27年 9月期	平成28年 9月期
売上高	1,058,682	1,019,838	734,939	866,237	654,655
売上総利益	116,063	100,698	57,984	46,493	48,249
営業利益	13,182	(198,274)	(229,809)	(200,902)	(1,590,257)
改定営業利益	98,782	40,726	10,191	(1,902)	9,743
経常利益	46,204	(94,798)	(195,888)	(97,297)	(3,204,708)
改定経常利益	129,804	144,202	44,112	101,773	(1,604,708)
所得金額	49,919	(59,698)	(103,084)	66,562	(396,464)
個人換算所得	133,519	179,302	136,916	265,562	1,203,536

（注1）金額は千円未満四捨五入。

（注2）カッコ（ ）内の値は負値を示す。

（参考）指数化：平成24年9月期=100

項目	事業年度				
	平成24年 9月期	平成25年 9月期	平成26年 9月期	平成27年 9月期	平成28年 9月期
売上高	100	96	69	82	62
売上総利益	100	87	50	40	42
改定営業利益	100	41	10	(2)	10
改定経常利益	100	111	34	78	(1,236)
個人換算所得	100	134	103	199	901

<sup>12</sup> 当該裁判所の認定金額は本件更正処分の認定金額以上となっており、処分は適法とされている。

(1) X は、加重計算をするに当たり、収益及び個人換算所得のみを勘案要素とするべきであり、売上高を勘案要素とするべきではない旨の主張をするが、前判示のとおり、売上高は事業規模を測るのに有用で明確な経済指標であるから、X と本件類似法人との間に存する偏差を調整するに当たり売上高を勘案するのは合理的といえる。

(2) X は、収益の判断要素として、改定営業利益ではなく改定経常利益の数値を用いるべきであると主張するが、前判示のとおり、改定経常利益は、営業外の利益を含むものであり、調整要素として、営業外の利益を含まない改定営業利益よりも適しているということとはできない。

(3) X は、従業員がいないことについても考慮すべきであると主張するが、偏差を調整するに当たっては、上記の勘案要素を検討すれば十分であるといえるから、本件各役員の適正給与額の算定に際し、更に従業員がいないことを加算の考慮要素とする必要はない。

## 5 検討

### 5.1 「偏差」の考え方

裁判所は課税当局が役員給与適正額の計算で採用した「3要素比率方式」について、類似法人の役員給与最高額の平均額を基準値としつつ、各役員（乙を除く）の職責や業績に鑑みて、一定の加重をすることを目的とした、類似法人との間に存する「偏差」を調整するものとして合理的な算式であると判断している。この「偏差」の意義について、統計学の観点から考察してみたい。

「偏差」とは個々のデータに与えられるもので、「データー平均値」で定義される。ただし偏差の和はゼロとなり意味を持たないため、その2乗値である「分散」さらにその平方根である「標準偏差」がデータの平均値からの距離として意味づけられる<sup>13</sup>。

ある現象において取りえるさまざまな値（確率変数＝横軸）に対して、その確率変数をとる確率（確率密度＝縦軸）の分布を表現するものとして「確率分布」がある。自然界や社会・人間の行動等で観察される様々な現象・事象には、次のような連続型<sup>14</sup>確率分布である「正規分布（normal distribution）」がよく当てはまることが知られている。

<sup>13</sup> 一般に観測データが  $x_1, x_2, \dots, x_n$  のとき、平均  $X = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n x_i$ 、分散  $s^2 = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - X)^2$  となる。この分散の平方根  $\sqrt{V}$  が標準偏差（ $\sigma$ ）である。

<sup>14</sup> 連続型変数は重さや温度などのように連続した値をとるものを指し、これに対して離散型変数はさいころの出目のようにとびとびの値をとるものを指す。

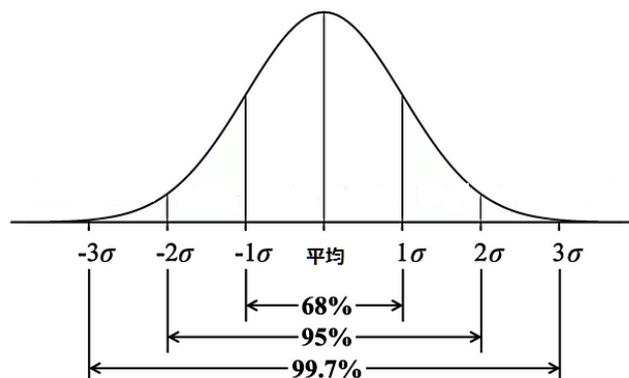


図1 正規分布図

この分布は、①平均値を中心にして左右対称である、②x軸が漸近線である、③分散（標準偏差）が大きくなると山が扁平となり、小さくなると尖鋭になる、という特徴をもつ。

確率変数  $X$  が母平均  $\mu$ 、母分散  $\sigma^2$ （標準偏差  $\sigma$ ）の正規分布に従うとき（ $N(\mu, \sigma^2)$  に従うと省略表記される）<sup>15</sup>、その確率密度関数は次式で表され、これを全区間で積分すると1になり、変数  $x$  は平均・分散（標準偏差）の値に関係なく、平均値  $\pm 1\sigma$  の範囲内に全体の約68%、 $\pm 2\sigma$  の範囲内に同約95%、 $\pm 3\sigma$  の範囲内に同約99.7%が収まる<sup>16</sup>。

$$f(x) = \frac{1}{\sqrt{2\pi}\sigma} e^{-\frac{(x-\mu)^2}{2\sigma^2}} \quad (-\infty < x < \infty) \quad (\pi : \text{円周率、} e : \text{自然対数の底})$$

以上の知見に基づけば、「類似法人比較基準」においては本来、①抽出されたデータの分布を観察し（正規分布になることが想定される）、②標準偏差を基にx軸の平均から右側で「相当」・「不相当」の判断基準値を設定し（例えば  $1\sigma$  より右側なのか、 $2\sigma$  より右側なのか）、③当該基準に照らして不相当に高額部分の額の判断をする、という分析・判断プロセスが必要はらずであるが、本件を含め過去の裁判例でこのようなアプローチが採られたことはない。

結論を言えば「類似業種比較基準」に基づく判断に当たり、データの分布状況を検証しないまま「平均値」はもとより残波事件のように「最高値」を基準とすることも妥当ではない。最高値が上記②の基準の外側に位置する可能性があるからである<sup>17</sup>。

## 5.2 「3要素比率方式」による適正給与額の検討

本件類似法人から抽出された役員給与最高額のデータから以下の図が作成できる。

<sup>15</sup> 統計対象の全ての集合を「母集団」といい、その平均を「母平均」、分散を「母分散」という。

<sup>16</sup> 正規分布は統計学において非常に重要であるが、これは、「母平均  $\mu$ 、母分散  $\sigma^2$  の母集団から大きさ  $n$  の標本を無作為に抽出するとき、標本平均  $X$  は、 $n$  が大きい場合、 $N(\mu, \sigma^2/n)$  に近似的に従う」言葉を変えれば、「抽出元の母集団の分布がどのような分布に従っていても、 $n$  が大きければ、その標本平均の分布は正規分布に従う。」という「中心極限定理」によるものである。

<sup>17</sup> 日本税理士会連合会会報『税理士界』Vol.1397、p.15（2021.2.15）

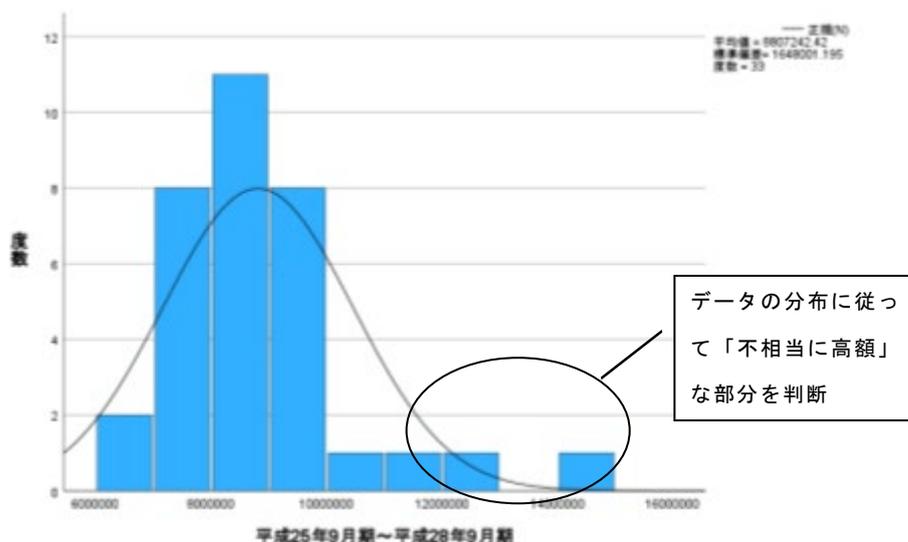


図2 類似法人役員給与最高額のヒストグラムと正規分布グラフ

この図は、データ数を増やしてヒストグラム<sup>18</sup>と正規分布グラフを表現するため、あえて各事業年度ではなく、平成26年9月期～平成28年9月期のデータ（ $n=33$ ）を集積して作成したものである。図で示したように、データが正規分布に従うと仮定した場合、各事業年度において、平均値からどの程度乖離した値を「不相当に高額」の閾値と判断するかが問題となる。

ここで、母集団分布の母数に関する仮説を標本から検証する統計学的方法の1つとして、「仮説検定（hypothesis testing）」がある、これは母数または確率分布について、「帰無仮説」と「対立仮説」という2つの相対立する仮説を設定し、それに従う母集団から実際に観察された標本が抽出される確率が、あらかじめ決めておいた確率＝「有意水準」より十分に小さければ、その仮説を棄却する（帰無仮説を採択する）という手順をとる。この有意水準は一般的に「5%」が使用されることが多く、データが得られた確率が5%より小さいのであれば、それは偶然に起こったのではなくて、なにかしらの必然の原因があって起こるべくして起こった、と考えるのである。

この考え方を本件に準用すれば、収集された役員給与額が正規分布に従うとすると、全データの95%を占める平均値＋2標準偏差の値の外（5%の領域）を統計学的に起こりえない領域、つまり「不相当な金額」の領域と考えることができるであろう。平均値＋2標準偏差が相当な役員給与額の限界値と判断するのである。

下表は、3要素比率方式で算定された本件適正役員給与額と、それに代替する基準額として検討すべき本件類似法人の役員給与最高額の「平均額」「最高額」「平均額＋ $2\sigma$ （標準偏差）の額」を比較したものである。

表4 本件適正給与額と類似法人最高額等の平均額等の比較

<sup>18</sup> ヒストグラムとは、ある特定のデータを区間ごとに区切り、各区間の個数や数値のばらつき（「度数分布表」で表現する）を棒グラフに似た形の図で表現するグラフで、形や中央値などで分布の特徴を判断できる。

（単位：円）

項目 \ 事業年度	平成25年 9月期	平成26年 9月期	平成27年 9月期	平成28年 9月期
3要素比率方式による本件適正役員給与額（甲・丙）	36,794,529	30,210,389	36,119,387	158,668,835
本件類似法人の役員給与最高額の平均額	9,626,000	8,712,000	8,456,875	8,446,000
本件類似法人の役員給与最高額の最高額	14,700,000	11,760,000	9,960,000	9,360,000
本件類似法人の役員給与最高額の平均額 + 2 $\sigma$ （標準偏差）の額	14,821,001	11,908,959	10,619,951	9,876,336
（参考）				
本件類似法人の役員給与最高額の平均額 + 3 $\sigma$ （標準偏差）の額	17,418,501	13,507,438	11,701,490	10,591,504

ここで判明することは、①本件適正役員給与額がほかの額（参考として「平均額 + 3 $\sigma$ の額」 = 全データの 99.7% をカバーする閾値も記載）と比較して、圧倒して高額となっている、②前述の残波事件で適正給与最高額として採用された「最高額」と、「平均額 + 2 $\sigma$ （標準偏差）の額」がほぼ近似した額となっている、ということである。本表をグラフ化したものが図2であるが、本件で課税当局が認定した適正役員給与額が他の額と比較して異常に突出して高額であることが視覚的にも確認できる。

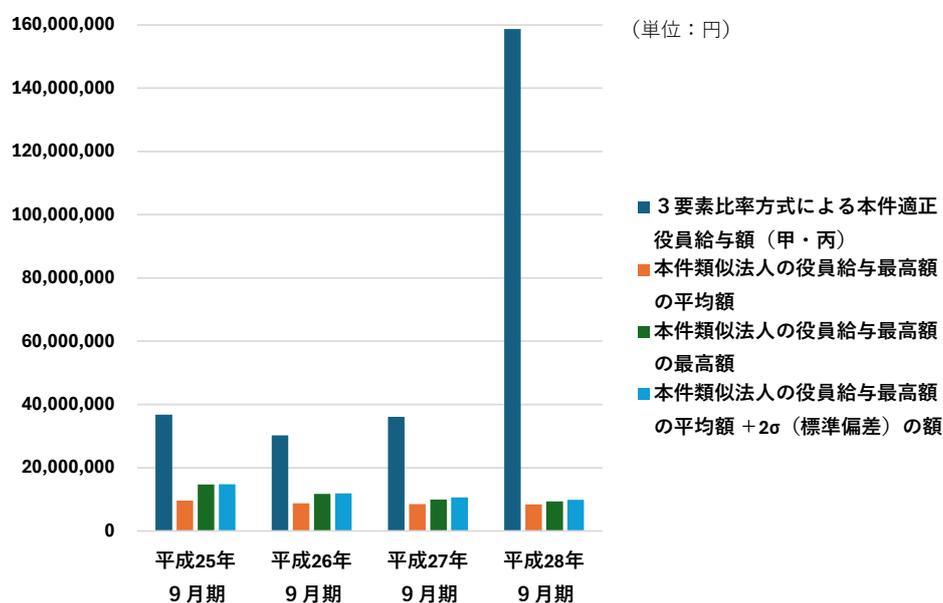


図3 本件適正給与額と類似法人最高額等の平均額等の比較グラフ

### 5.3 「3要素比率方式」の非合理性

以上の検討による問題点と計算式そのものの問題点から、次のとおり「3要素比率方式」の非合理性を指摘しておきたい。

- (1) 役員給与の「不相当に高額」な金額は、あくまでも収集されたデータが正規分布に従うことを前提として、その平均値からの距離（＝偏差）により判断すべきであり、その値は平均額＋2σ（標準偏差）の額を上限とすべきである。
- (2) 本件で認定された適正役員給与額は、課税当局により収集されたデータの偏差から算定される金額をはるかに超えており、その分布つまりは想定される役員給与の母集団から逸脱するもので、合理的に算定された金額とは言えない。
- (3) 3要素比率方式は、適正役員給与額を、各事業年度の類似法人の役員給与最高額の平均値に、「同類似法人の売上高」「改定営業利益」「個人換算所得」に各比率につき等分の重みづけをし、乗じて算出しているが、そもそも役員給与がこれらの要素で決定される、さらにその重みが等分であるというという科学的根拠は何ら示されていない。
- (4) 過大役員給与の問題はあくまでも法人から支出される給与の額の適正性を判断するものであり、「個人換算所得」という個人化体所得はその判断要素になりえない<sup>19</sup>。役員に対する賃借料等の支払金額や役員に係る借入金利子の額の合計額は損金として社外に流出し役員に還元されているものであり、結果的にそれらの金額が増加すれば役員給与として相当となる金額も増加し納税者が有利になることは、極めて不合理である。
- (5) 法人税法施行令（70条1号イ）の文理上、「個人換算所得」は法人の「収益」ではなく、また事業規模を表す法人の「売上高」でもないから、当該所得を類似法人の抽出要素としても、適正役員給与算定要素としても考慮することは不相当である。仮に当該所得を売上高（事業規模）の代替値として考慮するのであれば、当該所得が類似した法人を抽出して比較・分析をするべきであり、いずれにせよ本比率方式は不合理な計算式となっている。

## 6 おわりに

本稿では、「京醍醐味噌事件」において不相当に高額な役員給与額の算定のために課税当局が新たに採用し、裁判所が支持した「3要素比率方式」について、法解釈の観点及び統計学の観点から検討し、当該方式に合理性はなく、その採用は妥当ではないことを論証した。

本稿の結論では結果的に納税者に不利な結果となるが、課税当局が残波事件で採用された「最高額基準」ではなく、なぜこのような調整計算をしたのかが不明であり<sup>20</sup> 税務の執行においては、課税の公平を担保するためあくまでも科学的で合理的な判断がなされなければならない。

また、本稿の論点以外にも、適正役員給与類の算定のためにひろく採用されている類似法人比較基準の根本的な問題として、①「倍半基準」によるデータの抽出は、そのレンジが広すぎ、「類似規模」という文理上の抽出要件に抵触していること、②抽出されるデー

---

<sup>19</sup> これに対し、本件の審査請求で国税不服審判所は、「（個人換算所得は）請求人（X）のような同族会社における実質的な所得金額と解される」と判断している（令和2年5月29日裁決）。

<sup>20</sup> 当該基準を採用すると、否認額があまりに高額となることに課税当局が慎重になったのかもしれない。

タ数が過少であり<sup>21</sup>、課税当局による抽出の「無作為性」も担保されていないこと<sup>22</sup>、③収集できる法人のデータ量について納税者と課税当局との間で圧倒的な差があり、情報の非対称性が看過できないレベルにあること、を指摘しておきたい。

---

<sup>21</sup> データの母数が入ると推定される信頼区間を95%とすると、許容誤差は $1.96 \times \text{標準誤差}$  ( $\sigma/\sqrt{n}$ ) で求められ、一般に分析に必要なデータ数 ( $n$ ) は、この式の逆算で計算できることになる。

<sup>22</sup> 要するにこれらは、標本データをもとに、平均・分散など、確率分布の母数（パラメータ）として推定した「推定量（Estimate）」が、それが母数の推定に対してどの程度よい性質を持っているかを判断する重要な基準である「一致性（consistency）」（標本サイズ  $n$  が大きくなるに従い真の値に近づくこと）「不偏性（unbiasedness）」（期待値が真の母数の値となること）の問題である。