

論壇

京醍醐味噌事件における適正役員給与額算定方法の検証  
―課税庁が繰り出した不可思議な「類似法人3要素比率基準」―



石黒 秀明  
千葉商科大学会計大学院 教授  
【新宿】

はじめに

税務訴訟において、法人税法における役員給与の「不相当に高額な部分の金額」は、基本的に「他の同種事業・規模類似法人の役員給与の支給状況」で判断される「適正役員給与額」と実際の支給額との比較によって算定される（以下、「類似法人比較基準」という）。この適正役員給与額は、直近の「残波事件」<sup>1</sup>では、課税庁が収集した類似法人の役員給与データの

＜適正役員給与額の計算式（3要素比率基準）＞

適正役員給与額 = A × (b/B + c/C + d/D) × 1/3	
A:	類似法人の役員給与と最高額の平均額、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息の額の合計額

類似法人3要素比率方式

X（有限会社京醍醐味噌）は、平成14年に京都市山科区を本店、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が、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、その全額を損金の額に算入して確定申告を行ったところ、Y（東山税務署長）の税務調査により、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受けたために、その処分の取消

「偏差」の考え方と正規分布

「偏差」とは個々のデータに与えられるもので、「データマイナスイタス平均値」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。

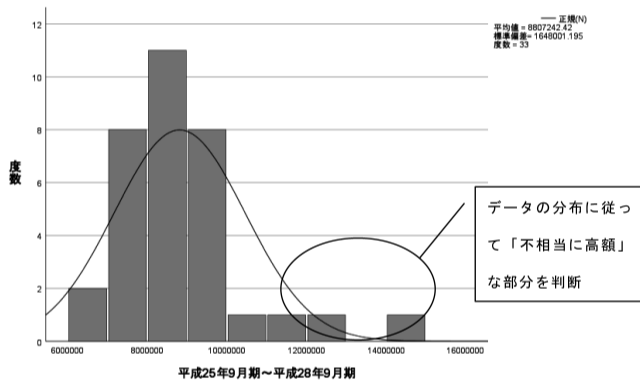


図1 類似法人役員給与と最高額のヒストグラムと正規分布グラフ

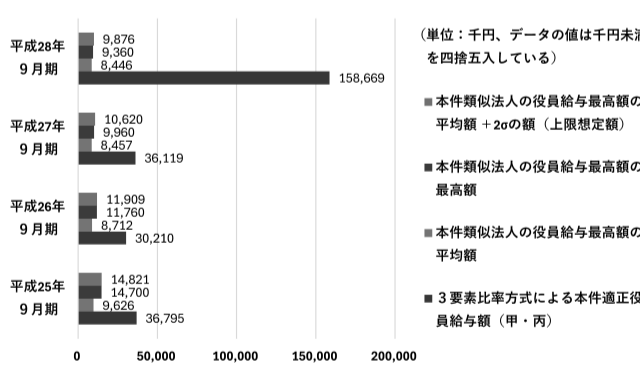


図2 本件適正給与額と類似法人最高額等の平均額等の比較

3要素比率基準の非合理性

本件類似法人から抽出された役員給与と最高額のデータから図1が作成できるが、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」と判断するかは本来の問題となる。

図2は、3要素比率基準で算定された本件適正役員給与額と、本来は基準額として検討すべき類似法人役員給与とを比較している。

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庁が新たに採用し、裁判所が支持した「3要素比率基準」について、統計学の視点からその非合理性を論じた。課税庁が残波事件で採用された「最高額基準」ではなく、なぜこのような全く前例のない調整計算をしたのか不明である。筆者が提言した適正役員給与額（上限想定額）の計算基準

- 1 東京地裁平成28年4月22日判決（一部取消）・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）
- 2 筆者はこの結論に対して疑問をもっている。石黒秀明「役員報酬の「不相当に高額な部分の金額」の統計学的視点からの考察―残波事件―における「同業種・類似規模法人比較基準」の妥当性の検証」『税理士界』Vol.1397、p.15（2021）
- 3 東京地裁令和3年5月23日（棄却）、東京高裁令和6年1月18日判決（棄却）
- 4 ただし、乙については、対象期間において4か月間しか職務を履行しておらず、当該算式を使用することが相当とは認められないとして、類似法人役員給与最高額の平均額の4ヵ月分が適正給与額に該当するとした。
- 5 一般に観測データが  $X_1, X_2, \dots, X_n$  のとき、平均  $\bar{X} = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n X_i$ 、分散  $\sigma^2 = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})^2$  となる。この分散の平方根  $\sigma$  が標準偏差（σ）である。
- 6 この図は、データ数を増やしてヒストグラムと正規分布曲線を表現するたため、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）を集積して作成している。
- 7 母集団に関する仮説の真偽については、母集団から得られた標本をもとに確率的に判断する統計手法。
- 8 この基準は、石黒秀明「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―類似業種―3要素比率方式」の妥当性の検証―『税理77巻14号』p.130-142（2024）で議論している。
- 9 処分後の税務訴訟を想定した場合当該基準を採用したと、否認額があまりに高額となることに課税庁が慎重になったのかもしれない。