

統計的方法による過大役員給与額の算出

Statistical Method for Deciding
the Amounts of Excessive Directors' Salaries

佐藤直人

1. 過大な役員給与額の損金不算入

会社法の施行により、企業会計では役員賞与を含めた役員報酬はすべて経費として扱われるようになったが、法人税法では、同族会社において役員給与の一部が利益の分配の機能を果たしていることがみられることやお手盛りによる役員給与が支給されることがあることから、会社法施行後も役員給与の損金算入を一部制限している¹⁾。その制限の一つとして、法人税法34条2項では、内国法人がその役員に対して支給する給与のうち「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と規定している。そして、政令（法人税法施行令70条）で定める3項目の一つとして、過大な役員給与がある。

本稿は、この過大な役員給与額の基準として法人税法施行令70条イで規定する「相当であると認められる金額」の原則的な算定方法は客観的な統計的方法によることが必要であると考え、どのような統計的方法が法令の文言と趣旨に沿った適切な方法かを研究したものである。

2. 研究対象としての「相当であると認められる金額」

まず、一般論として、役員給与額として「相当であると認められる金

額」というものが存在するののかという疑問がある。役員給与額は、その企業の業績、当該役員の能力、実績、貢献度などを考慮して経営判断として決定されるものであって、世間相場的なものがありうるとしても、客観的かつ具体的にある取締役の役員給与額として相当な金額が存在するとは考えにくい。また、支給した役員給与額に利益分配やお手盛りといえる部分がある場合であっても、正確にどの部分が本来の役員給与額であるかについて、当事者でも見解が異なることがあろう。

しかし、本来配当として分配される利益を役員給与として分配したりお手盛りした部分を損金算入することは、課税の公平に反することになる。そのため、法人税法 34 条 2 項で不相当に高額な部分は損金不算入とし、同施行令 70 条 1 号イでその基準である「相当であると認められる金額」を規定しているのであるから、ここでは、一般論としての「相当であると認められる金額」について論じるのではなく、同施行令で定める「相当であると認められる金額」について、その解釈と統計的方法により検討する。

また、「相当であると認められる金額」を一次的に決定するのは、課税処分を行う課税庁であり、訴訟場面でも課税庁が立証しなければならない。通常の訴訟においては原告が主張・立証責任を負うが、課税の取消しを求める訴訟においては、被告である国等がその課税が適正であることについて、収益のみならず経費等の益金も含めて主張・立証責任を負担すると解されている。過大役員給与額については、企業会計において役員給与が経費とされるところ、法人税法ではその「不相当に高額な部分の金額」を損金不算入とする別段の定めを設けているのであり、その意味でも「不相当に高額な部分の金額」、そしてその基準となる「相当であると認められる金額」の主張・立証責任を課税庁側である国が負うことになる²⁾。

そして、「不相当に高額な部分の金額」あるいは「相当であると認められる金額」は、具体的に存在する金額ではなく社会通念上相当と認められる評価的な金額であるから、直接的に立証することは困難である。課税を

行った国側は、その処分の基礎となった金額とその評価を根拠付ける事実（評価根拠事実）について主張・立証することになる。その意味では、本稿は、課税庁に対する訴訟のみならず、その前提となる課税処分の基準としての提案という位置付けになる。

3. 実質基準としての「相当であると認められる金額」

法人税法 34 条 2 項を受けて同施行令 70 条では、過大な役員給与、過大な役員退職給与及び使用人兼務役員の使用人と異なる時期に支給する使用人部分の給与の三つを掲げ、それらの合計額が法人税法の規定する「不相当に高額な部分の金額」とすると定めている³⁾。これらのうち、過大な役員給与については、「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（…）の額（…）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」（同条 1 号イ。以下「実質基準」という。）又は定款の規定又は株主総会等の決議による役員給与の支給限度額を超える金額（同号ロ。以下「形式基準」という。）の二つのうちいずれが多い金額と定めている。二つの基準のうち、「形式基準」が適用される場合は支給限度額が不明確であることは少ないが、「実質基準」については「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」（以下においては、「相当役員給与額」という。）についての明確な指標がなく、法人の収益や使用人給与の支給状況等から相当役員給与額を算出することが困難であることが多い。そのため、「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」に照らして算出される金額（以下、この算出方法を「類似法人比準方式」という。）をもって相当役員給与額とすることが多い。

4. 類似法人比準方式における類似法人の選定方法

類似法人比準方式においては、同種の事業を営む法人（以下「類似法人」という。）をどのように選定するかが重要な要素となる。裁判例で見ると、「同種の事業」は、「美術品の製造販売及び額縁の製造販売並びに書画材料の販売業」、「一般貨物運送業」、「眼科診療を専業で営む法人」、「日本標準産業分類（総務庁）『8811 一般病院』及び『8821 有床診療所』」、「日本産業分類における外衣製造業（和式を除く）」、「酒類製造業のうち、単式蒸留しょうちゅう（いわゆるしょうちゅう乙類）の製造を業としていること（なお、総製成数量に占める単式蒸留しょうちゅうの製成数量が90%を超えていること）」などとなっており、事案により広狭さまざまである。類似法人の業種は対象法人のそれとできる限り類似したものであるべきであるが、他方である程度の類似法人数を確保する必要があるため、一律の基準を設定できないと考える。

次に、「事業規模が類似するもの」としては、対象法人を所轄する税務署を管轄する国税局管内又は同国税局とその隣接国税局管内の同種の事業を営む法人の中から、売上額、利益額、利益率、総資産額など法人の事業規模を示す要素について、対象法人の2分の1以上2倍以下の法人を選定する。この方法は「倍半基準」と呼ばれ、「推計課税」により所得金額を推計する場合に用いられる方法で、行政実務上確立しており、これを認める裁判例⁴⁾も蓄積されている。

類似法人の選定方法については、「同種の事業」の範囲の基準がなく、また、なぜ類似法人が対象法人の2分の1以上2倍以下なのかということについて明確な根拠がないので、それ以外の範囲ではいけないという理由はない。しかし、条文の「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」という文言から外れるものではなく、行政実務上確立し裁判例においても是認されているものであるから、本稿ではその検討を省略する。

5. 裁判例にみる類似法人比準方式の「比準」方法⁵⁾

類似法人が選定されるとそれらの取締役を支払われた給与の額が照らされるべき「役員に対する給与の支給の状況」となるが、代表取締役、平取締役、非常勤取締役、監査役などの役職によって給与の額が異なるため、対象者の役職に対応した役職者の給与額が抽出される。こうして抽出された類似法人の取締役を支払われた給与の額に照らして相当役員給与額を算出するわけであるが、その算出方法は法令で示されていない。裁判例では、平均値⁶⁾、最高値⁷⁾、計算式⁸⁾によって算出したものなどがみられる。しかし、特別の事情があって高額な給与が支給されるのであればその事情を考慮すべきであるが、そのような事情がない場合には、公平の観点から法人税法34条2項及び同施行令70条1号イの文言及びその趣旨に則った一定の統計的な手法を用いて算出する取扱いが確立されるべきである。

上記のとおり、裁判例にみられる相当役員給与額の算出方法は、類似法人の支給した役員給与額の最高額、課税庁が用いていた計算式により算出された金額、類似法人の支給した役員給与額の平均額とする方法などがある。しかし、類似法人が支給した役員給与の最高額が相当役員給与額となるのは特別な事情がある場合に限られるであろうし、また、課税庁が用いている計算式は一見もっともらしいものであるが、合理的根拠を欠くものである。類似法人が支給した役員給与額の平均額は、平均値という統計的方法によるものであり、法人税法施行令70条1号イの「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」との文言からは妥当するようにも見えるが、同条は法人税法第34条2項の「不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額」を受けた規定であるため、同号の解釈として適切ではない。

もし、平均額が相当役員給与額であるとする、平均額を超える役員給与額は「不相当に高額な部分の金額」として損金に算入できなくなるが、

抽出された類似法人の取締役給与額のうちおよそ半分程度が平均値を超えている可能性があるが、それらが直ちに不相当に高額な部分の役員給与に該当して損金不算入とされているわけではない。また、法人税法 34 条 2 項及び同施行令が過大な役員給与額を損金不算入としている趣旨は、実質的に利益の分配であるものを役員給与で支給したり、お手盛りの役員給与を支給したりすることを抑制することであり、類似法人が支給する役員給与額の平均額を超える部分の金額を直ちに「不相当に高額な部分の金額」としてしまうのは法令の趣旨を逸脱し、適切な解釈とはいえない。そうすると、役員給与の最高額又は平均額、課税庁が使用する計算式により算出される金額のいずれも相当役員給与額として適切ではないことになる。

すでに述べたとおり、法人の役員の給与額は、その法人の経営判断によって決定されるものであり、本来はいくらが適正額であるというものはない。しかし、法人の中には、利益の分配やお手盛りによる支給を行うものがあるため、相当役員給与額を超える部分を損金不算入としているものである。その意味では、相当役員給与額とは、社会通念を基準に判断して、その金額を超える金額を不相当に高額な給与額として不損金算入とされてもやむを得ない金額ということではなからうか。そのため、平均値や中央値などの標準的な金額より一定の幅をもった高い金額をもって相当給与額とすべきであると考ええる。

それでは、相当役員報酬額を算定する統計的方法とはどのような方法であろうか。

6. 相当役員報酬額算定のための統計的方法

(1) 推測統計学的方法か記述統計学的方法か

抽出された類似法人の役員に対する給与支給額は、当該業種の当該事業規模の法人すべてであり、それらの役員に対する給与支給額のデータも該当するものすべてである。したがって、給与支給額のデータは該当するものすべて（全標本）であって、母集団の中から抽出された標本ではない。

また、法人税法施行令 70 条 1 号イも類似法人の役員に対する給与の支給状況に照らしと規定しているのであって、類似法人もその役員もその給与額も具体性を持っており、抽象的な母集団を想定した文言とはなっていない。それゆえ、相当役員給与額の算定の方法は、推測統計学ではなく記述統計学の方法によるべきことになる。

記述統計学的方法による相当役員給与額を算出する方法として、①平均値と標準偏差を用いる方法、②四分位法の第 3 四分位の値を用いる方法があると考えられる。

(2) 平均値と標準偏差を用いる方法

平均値と標準偏差を用いる方法は、平均値 (μ) に標準偏差 (σ) を加えた金額、あるいは標準偏差の 2 倍 (2σ)、3 倍 (3σ) を加えた金額をもって、相当役員給与額とする方法である。標準偏差は統計データの平均値との差を二乗した数値の合計をデータ数で割った数値 (分散) の平方根であり、平均値にデータのばらつきに基づく一定の幅を持たせた数値となる。ちなみに、データが正規分布をなすと仮定すれば、平均値 \pm 標準偏差 ($\mu \pm \sigma$)、平均値 $\pm 2 \times$ 標準偏差 ($\mu \pm 2\sigma$)、平均値 $\pm 3 \times$ 標準偏差 ($\mu \pm 3\sigma$) の範囲内にあるデータ数の割合は、それぞれ 68.7%、95.5%、99.7% となる。そして、平均値 + 標準偏差を超えるデータ数 ($\mu + \sigma$) は全体の 15.9%、平均値 + $2 \times$ 標準偏差 ($\mu + 2\sigma$) を超えるものは 2.3%、平均値 + $3 \times$ 標準偏差 ($\mu + 3\sigma$) を超えるものは 0.1% である。また、データが正規分布をなすか否かに関わらず、チェビシェフの不等式により、平均値 $\pm 2 \times$ 標準偏差 ($\mu \pm 2\sigma$)、平均値 $\pm 3 \times$ 標準偏差 ($\mu \pm 3\sigma$) の範囲内にそれぞれデータ数の 4 分の 3 (75%) 超、9 分の 8 (88.9%) 超があることになる。つまり、平均値 + $2 \times$ 標準偏差の値 ($\mu + 2\sigma$) を超えるデータ数は 12.5% 未満、平均値 + $3 \times$ 標準偏差の値 ($\mu + 3\sigma$) を超えるデータ数は 5.6% 未満ということになる。

(3) 四分位法の第 3 四分位の値を用いる方法

四分位法は、データを小さい方から並べて 25%、50%、75% の値をそ

れぞれ第1四分位値、第2四分位値（中央値；median）、第3四分位値とするものである⁹⁾。そして、四分位法による方法では、第3四分位値をもって相当役員給与額とするのである。第3四分位値を相当役員給与額とすると、この金額を超える25%のデータが相当役員給与額を超えることになる。

(4) 算定方法の検討

では、どの値が相当役員給与額としてふさわしいのか。まず、類似法人の支給する取締役給与額のうち極端に高いあるいは低いもの（外れ値）の影響の除去する必要がある。類似法人の中には、特別な事情があつて特定の取締役に特に高い給与を支給したり、名目的な極端に低い給与を支給したりするものがある。そして、類似法人を抽出する過程で「不相当に高額」な役員給与を支給する法人を排除することにはなっていないので、不相当に高額な役員給与の額も含まれる可能性がある。これら極端に高額あるいは低額の役員給与額による影響は、特別な事情がない場合の「職務に対する対価として相当であると認められる金額」を算定するうえで排除されるべきである。しかし、個別のデータにどのような事情があるかは明らかではないし、事情を知ることが出来たとしても、明確で客観的な基準によらないで操作されるべきではない。また、類似法人を絞り込む結果、実際に抽出される類似法人の支給する役員給与額のデータ数が10前後のことが多く、20にならないことも考慮しておく必要がある。データ数が少ない結果、外れ値のウエイトが高くなる。

極端な値のデータの影響に関しては、平均値と標準偏差の値は、すべてのデータを計算の対象とするのでその影響を受けやすい。これに対して、四分位値による方法は、第3四分位値を超え又は第1四分位値を下回る極端な値のデータがあつたとしても、個別の値は変動しないので、影響を受けにくい方法である。

また、相当役員給与額とは、「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」であり「相当」な金額であるべきなので、多くの場合に類似法人の役員給与額の最高額が相当役員給与額となるような方法、つまり抽出された役員給与額のすべてが相当な金額以下になるような方法は適当ではない。相当役員給与額は、少なくとも抽出された役員給与額のうち一部のデータが除かれる方法で算出されるべきである。

そうすると、まず、平均値+3×標準偏差 ($\mu + 3\sigma$) は除かれる。平均値+2×標準偏差 ($\mu + 2\sigma$) は、この値を上回るデータ数は12.5%未満であるが正規分布する場合は2.3%しかないので、やはり除かれるべきであると考えている。

上記のうち残るのは、平均値+標準偏差 ($\mu + \sigma$) と第3四分位値である。このうち平均値+標準偏差 ($\mu + \sigma$) は、データの分布が平均値を中心に左右対称であることが前提であるが、類似法人の役員給与額の分布は平均値を中心として左右対称になるとは限らない。また、平均値と標準偏差は、データに極端な数値がある場合にその影響を受けることになる。類似法人を絞り込んで抽出される役員給与額のデータ数が少ないことを考えると、分布が左右対称にならない場合が多いことが予想され、しかも、特別な事情があつてかなり高額となっているものや不相当に高額な金額が含まれる可能性がある。そして、これらのデータが平均値や標準偏差を過大にすることが予想されるから、平均値+標準偏差 ($\mu + \sigma$) を相当役員給与額とすることには問題がある。

第3四分位値については、データに極端な数値がある場合であっても第3四分位値が変わるわけではないので、その影響を受けることはない。そして、この方法では、第3四分位値に該当する類似法人の役員給与額が、そのまま相当役員給与額となる。データ数が多くないため、第3四分位値を相当役員給与額とすることについては不安定さが否定できないが、このことは、条文が類似法人の「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」と規定していることから外れるものではない。この文言は、必ずしも多くの法人

の役員給与の事例を要求しているものではなく、業種と規模で限定した実際にある類似法人が支給している役員給与の状況に照らすことを求めているからである。

結 び

法人税法 34 条 2 項が、役員給与のうち「不相当に高額な部分」は損金に算入できないと規定していることから、相当役員給与額は類似法人の支給する役員給与額の平均値や中央値ではないということを出発点として研究を開始し、第 3 四分位値の類似法人の役員給与額をもって相当役員報酬額とするのが最も妥当であるとの結論に至った。

第 3 四分位値をもって相当役員給与額とすることは、法令に規定されているものではなく、条文から必然的に導き出される結論でもないが、法令の文言に沿った相当役員給与額の統計的算出方法として最も適切と考えられるものである。もちろん、特別な事情があって、かなり高額な役員給与であっても、当該役員給与額として相当な場合もありうる。しかし、そのような特別の事情がない場合には、第 3 四分位値の役員報酬額をもって相当役員給与額とすることが最も妥当であるし、公平の観点からも客観的で統一的な統計的算出方法を用意しておくことを提案するものである^{10) 11)}。

(Endnotes)

- 1) 平成 18 年改正前（会社法制定前）の法人税法は、役員報酬を損金算入とし役員賞与を損金不算入としていたが、改正後は役員報酬と役員賞与を合わせて役員給与とし、3 種類の役員給与を損金算入とし、それ以外を損金不算入としている（法人税法 34 条 1 項）。
- 2) 大江忠『要件事実租税法 下』第一法規、2004 年 8 月、185 頁。
- 3) 法人税法施行令 70 条では、「不相当に高額な部分の金額」として政令で定める金額は、通常の役員給与の相当であると認められる金額を超える部分又は株主総会決議等による限度額を超える部分（法人税法施行令 70 条 1 号）、役員退職給与額のうち過大部分（同 2 号）、使用人兼務役員の給与のうち使用

人としての職務に対する賞与で、他の使用人に対する賞与の支給時期と異なる時期に支給したものの額（同3号）の合計額であると規定しているが、退職給与及び使用人兼務役員の賞与については、本稿では論じない。

- 4) 名古屋高金沢支部判平成6年3月28日月報41巻10号2665頁、東京高判平成8年10月2日月報43巻7号1699頁ほか。
- 5) いずれも、平成18年の法人税法改正前の過大役員報酬の裁判事例である。
- 6) 東京高判平成23年2月24日訟務月報58巻6号2464頁（平成18年法人税法改正前の事例）。
- 7) 熊本地判平成15年9月26日税務訴訟資料253号順号9448。
- 8) 名古屋地判平成11年5月17日税務訴訟資料242号602頁で使用されたものは以下のとおりである。計算式は、事例により若干異なる。

$$\begin{array}{l}
 \text{原告の代表} \\
 \text{取締役以外} \\
 \text{の一人当た} \\
 \text{り適正役員} \\
 \text{報酬額}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{類似法人の} \\
 \text{代表取締役} \\
 \text{以外の一人} \\
 \text{当たり役員} \\
 \text{報酬支給額}
 \end{array}
 \times
 \left(
 \begin{array}{cccc}
 \frac{\text{原告の売上}}{\text{金額}} & \frac{\text{原告の売上}}{\text{総利益}} & \frac{\text{原告の個人}}{\text{換算所得}} & \frac{\text{原告の使用人}}{\text{給与最高額}} \\
 \frac{\text{類似法人の}}{\text{平均売上金額}} & \frac{\text{類似法人の}}{\text{平均売上総}} & \frac{\text{類似法事の}}{\text{平均個人換}} & \frac{\text{類似法人の}}{\text{平均使用人}} \\
 & \text{利益の額}} & \text{算所得}} & \text{給与最高額}}
 \end{array}
 \right)
 \times \frac{1}{4}$$

- 9) データ数が偶数の場合は、データ数の2分の1の順番の値と次の順番の値の平均値をもって第2四分位値（中央値）とする。第2四分位値以上のデータ数及び第2四分位値以下のデータ数が偶数の場合は、それぞれの中央値をもって第3四分位値、第1四分位値とする（他の算出方法もある。）。
- 10) 四分位値を使用した例として、移転価格税制において比較対象取引が複数ある場合に四分位範囲を使用するものがある（移転価格事務運営指針「別冊 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」14頁）。
- 11) 判例評釈である拙稿「租税研究489 類似法人の平均役員報酬額を超える部分は損金に算入できないとされた事例」（ジュリスト1459号135頁）において記述したものを、統計的方法の観点から取りまとめ、研究ノートとしたものである。