

研究論文

役員給与に関する一考察 —過大な役員報酬の損金不算入を中心として—

紙 博文

The Officers' salaries

Hirofumi Kami

【要 旨】 本稿では、法人税法34条第2項(以下、「法」という)による「過大役員給与の損金不算入」についてその主旨及びそこでの“過大”の意味、すなわち“過大”の範囲、どの程度までが“過大”であり、そうではないのか、その基準はどこか、また、どのように定めているのかを考察している。

とりわけ、大企業ではどのような基準でもって役員給与が決められているのであろうか、そしてそれは法人税法等々に照らして果たして妥当と言えるのか、すなわち、大企業に対して、これらの法令が適用されているのだろうか、全く意に解されていないように思えるのだが、どうであるのか。これらについてあるべき提言をし、そしてその議論をしている。

本稿では役員給与の“過大”の判断として、3つの提言(①従業員給与との比較、②売上利益率の状況との比較、③社外第3者機関の設置)をしている。これらの議論はあくまでも私的な提言であり、適否についてはさらなる議論、検証を待たねばならないことは言うまでもない。しかしながら、法34条②の規定があるかぎり、役員給与額がいまのままで良いとは思えない。とりわけ、国際的なともいえるべき大企業のトップの報酬額が常識的に、これは日本の常識なのだが、具体的には従業員の給与と比較した場合、あまりにもかけ離れており、法34条②の実効性のためにもこうした議論は必要である。

なお、役員給与は、役員報酬、役員賞与、役員退職金の3項目を指すが、本稿では、それらのうち、役員報酬のみを取り上げることにして、その他(過大な役員賞与、退職金)については言及しない。ただ、役員賞与は、それが役員報酬に含めて株主総会にて決定され、有価証券報告書に記載・公表もされることから、その場合は、それらも含めて議論することになる

キーワード : 過大役員報酬、役員給与、委員会設置会社、会社法、企業がバナンス、従業員(使用人)の平均年収、売上利益率

1. 問題の所在

本稿の目的は、法人税法 34 条第 2 項（以下、「法」という）による「過大役員給与の損金不算入」についてその主旨及びそこでの“過大（不相当）”の意味、すなわち“過大”の範囲、どの程度までが“過大”であり、そうではないのか、その基準（線引き）はどこか、また、どのように決定されているのか考察することである。

とりわけ、大会社¹⁾ではどのような基準で役員給与が決定されているのだろうか。そしてそれは下記に述べる法人税法令等に照らして、果たして妥当といえるのか、つまり、大会社において、これらの法令が適用され、そして機能しているといえるのか、全く意に解されていないようにも思われるが、どうなのか。これらについてあるべき提言をし、その議論をすることとしたい。

法 34 条 ②²⁾は、「内国法人がその役員に対して支給する給与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（傍点は筆者）。」と規定しており、さらに当該政令である法人税法施行令 70 条第 1 項（以下、「令」という）には、当該“過大”の意味が詳細に規定されており³⁾、それらを要

¹⁾ 法人税法上、中小会社は次のように規定されている。すなわち、資本金 1 億円以下の会社が中小会社である（租税特別措置法 42 の 4 条⑥）。この資本金額を超える企業が、すなわち法人税法上の「大会社」である。他方、会社法では「大会社」のみを規定している。それによると、資本金が“5 億円以上の企業”若しくは“負債 200 億円以上の企業”が大会社となる（会社法 2 条⑥イ、ロ）。よって、この条件を満たさない会社は中小会社である。なお、公開会社（上場会社）の多くは大会社に含められる。なお、公開会社であり大会社であれば、取締役会の設置、監査役会の設置、会計監査人の設置会社となり、またあるいは取締役会、委員会の設置会社となる。

²⁾ そもそも法人税は、役員の給与（報酬〔給与相当分〕、賞与、退職金）については損金不算入の立場である。しかし、法 34 条 ①では 3 つの例外規定（定期同額、事前届出、利益連動）を設け、この例外規定に該当すれば“損金算入”となる。つまり、元来、役員給与は“損金不算入”項目なのである。

³⁾ 「法人税法 34 条第 2 項に規定する政令で定める金額とは次に掲げる金額である。

令 70 条①

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 34 条第 2 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 3 号に掲げる金額の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、その内国法人の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 2 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）（太字、下線は筆者）

ロ 定款の規定又は株主総会、社員総会若しくはこれらに準ずるものの決議により役員に対する給与として支給することができる金銭の額の限度額若しくは算定方法又は金銭以外の資産（ロにおいて『支給対象資産』という。）の内容（ロにおいて『限度額等』という。）を定めている内国法人が、各事業年度においてその役員（当該限度額が定められた給与の支給の対象となるものに限る。ロにおいても同じ）に対して支給した給与の額（法第 34 条第 5 項に規定する使用人として職務を有する役員（第 3 号において『使用人兼務役員』という。）に対して支給する給与のうちその使用人としての職務に対するものを含めないで当該限度額等を定めている内国法人については、当該事業年度において当該職務に対する給与として支給した金額（同号に掲げる金額に相当する金額を除く。）のうち、その内国法人の他の使用人に対する給与の支給状

約すれば次の4点になると思われる。

- ① 当該企業の使用人に対する給与の支給の状況
- ② その内国法人の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
- ③ 定款の規定又は株主総会等の決議により役員に対する給与として支給することができる金銭の額の限度額を超える額
- ④ 金銭以外の資産を定めている法人が、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のうち当該事業年度に係る当該限度額及び当該算定方法により算定された金額及び当該支給対象資産の支給の時における価額に相当する金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額。

ここで①、②の基準が「実質基準」であり、③、④が「形式基準」である。政令では、①、②と③、④のうち、いずれか多い金額を損金不算入すると述べているが、形式基準はともかく実質基準は不確定概念であることから個々のケースで判断され、そこには明確なる基準は存在しない。

なお、過大なる役員給与にかかる規定⁴⁾は、当該法人税法第34条②のみであり、そこには大会社、中小会社の区別はない。この条文のみが、否、この条文だけが過大な役員給与の損金算入の有無を規定している⁵⁾。

“役員給与”は、中小会社の経営者ならびに大会社の経営者にとって、大きな関心事であり、そしてそれは、法人ばかりでなく我々の社会生活においても多大な影響を与えることになる⁶⁾ことから、そうした問題意識を持ってここでの議論を進めたい。そして、そうすることが、役員給与の“あるべき姿”、“あるべき方向性”を見出すことができるように思われる。

なお、役員給与は、役員報酬、役員賞与、役員退職金の3つを指すが、本稿では、それらのうち、役員報酬だけを取り上げることにして、その他（過大な役員賞与、退職金）については言及しない。ただ、役員賞与は、それが役員報酬に含めて毎期株主総会にて決定され、有価証券報告書に記載・公表もされることから、そうした場合、それらも含めて議論することになる⁷⁾。

況に照らし、当該職務に対する給与として相当であると認められる金額を除く。）の合計額が当該事業年度に係る当該限度額及び当該算定方法により算定された金額及び当該支給対象資産（当該事業年度に支給されたものに限る。）の支給の時における価額に相当する金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額（同号に掲げる金額がある場合には、当該超える部分の金額から同号に掲げる金額を控除した金額）（太字は筆者）」

⁴⁾ “過大なる…”には、条文が述べる“不相当”という意味も本稿では含んでいる。

⁵⁾ したがって、条文以外の根拠として他に判例等（判例、訴訟資料、審判所裁決例）を参照することになる。

⁶⁾ 我々の社会生活に影響を及ぼすとは、すなわち、令70条①が示すように“役員給与”の金額算定に使用人（従業員）の給与の額も何かしら関連しているからである。また、過大な役員給与の支払いにより個人株主にとっては配当金額にも影響を及ぼす可能性がある。

⁷⁾ 「企業内容等の開示に関する内閣府令」第二号様式（記載上の注意）(57) a (d) によれば、取締役等の報酬額については、報酬等の種類別（基本報酬、ストックオプション、退職慰労金）に表示することが規定されている。このため、報酬のみではなく賞与も同時に公開されることになる。

2. 過大役員給与損金不算入に関する判例等

以下に3つの代表的な判例等を取り上げる⁸⁾。

- ① 「役員報酬適正額は、売上金額と売上総利益の各増加率を加味して判断するのが相当であるとされた事例(傍点は筆者)」

最高裁 平成9年3月25日第三小法廷判決—平成7年(行ツ)第110号(法人税更生処分取消等請求上告事案)⁹⁾—

主たる争点は、原告が訴外A及びBに支払った役員報酬が類似会社の役員報酬に照らして不相当に高額であるとして損金不算入としたことの適否及び裁決固有の瑕疵の有無に関する事案。

判旨は、原告の請求を棄却。A及びBに対して類似法人の報酬額を参考に適切な報酬額を算定し、それを超える金額を損金不算入とした。類似法人については、同地域の同業種、同規模の企業を抽出し、そこでの売上総利益、売上高、使用人の給与の支給状況を参考に判断している。つまり、令70条①(当時は令69条)に沿った判決といえよう。

- ② 裁決事例集 No.70(国税不服審判所)平成17年12月19日裁決。

同族会社で建築業を営む審査請求人に対し、非常勤取締役に対する報酬のうち、不相当に高額の部分の損金不算入の適否についての事案。

判断としては、類似法人の役員報酬、職務内容、職務の貢献度等、令70条①に照らして高額である旨が示された。

- ③ 裁決事例集 No.76(国税不服審判所)平成20年11月14日裁決。

製造業及び販売等を事業目的とする同族会社(社員総会を開催する程度の会社)に対する高額な役員報酬についてその高額な部分の損金不算入に関する事案。

結論としては、②の事案と同様に令70条①の項目に依拠して高額な部分の損金不算入を認定した。

いずれの事案も令70条①を適用し総合的に判断された事案である。すなわち、同一地域で、同種の業態、職務内容等が類似したいくつかの会社を抽出して、役員報酬の高額な部分が判断されている(この点は①も同じである)。

なお、いずれも中小会社であるとともに同族会社を対象とした事案であることにここで留意しておきたい¹⁰⁾。

⁸⁾ 平成18年の法人税法の大改正により、役員給与に関する事項が大きく改められた。このため役員報酬の過大報酬に関する事案例は、それ程多くはない。このため、先にも述べたが国税審判・採決事例も参照することとする。

⁹⁾ 大森([2005],194頁)。

¹⁰⁾ その他、若干、古いが同様の判決に、イ.名古屋地裁平成8年3月27日判決(税務訴訟資料215号,1131頁)『役員報酬が類似法人の平均値の2.5倍を超えるから過大であるとされ、その適正額は売上金額の伸び率を超えないとされた事例』ロ.岐阜地裁昭和56年7月1日判決(税務訴訟資料120号1頁)『代表取締役らの報酬が過大であるとさ

3. 大会社の役員給与（報酬）¹¹⁾

3.1 概 要

上述したように判例や審判資料等をみると、そそれは主として中小会社における役員給与の損金不算入事案が多いようである。

他方、わが国の大会社と呼ばれる企業、それには超大会社（ここでは売上高が、概ね1兆円を超え、多国籍企業を指すこととする）も含めるが、そうした大会社の過大役員給与（報酬）等に関する事案は存在するのであろうか。それ程、多く見ることもないように思えるのだが、では、大会社はどのような基準で“役員給与（報酬）”を決め、そして当該報酬額を妥当な金額として判断しているのだろうか。すなわち、会社法（以下、「会法」という）に従うことになるが、会法361条には、当該役員報酬¹²⁾額は「…定款に定めるか、若しくは株主総会の決議で決定される…」と規定している¹³⁾。

2014年6月25日、朝日新聞 朝刊には、世界の自動車メーカートップの報酬額が掲載されており、それによると、日本を代表する自動車メーカーであるN社のG氏の2013年度の役員報酬は9億9,500万円であったようである。その際、N社の純利益は3,890億円であった。

他方、N社と比べればはるかに高収益を出しているT社のトップ、T氏のそれは、2億3,000万円（約半分が役員賞与である）で、同じくその際の純利益は1兆8,232億円。また同様に、H社のそれは各々1億5,000万円（役員賞与分が4,800円含まれている）、5,741億円（純利益）であったという¹⁴⁾。

また、一時期、世界的な電機音響メーカーであったS社は、最近、電機部門の不振が続き、2013年度は1,283億円の赤字（連結純損失）であったにもかかわらず、H社長の報酬は、3億5,920万円（内1億7,520万円がストックオプション）であったことが判明し、その他、単体決算で最終利益が赤字であったにもかかわらず、1億円以上の役員報酬を支給している企業が東京E社、半導体電子部品メーカーA社と2社あったことが報じられていた¹⁵⁾。

N社の有価証券報告書ではG社長の報酬について、「…平成20年6月25日開催の第109回定時株主総会の決議により年額29億9,000万円以内とされており、その範囲内で、企業報酬のコンサルタント、タワー・ウトソン社による大手の多国籍企業の役員報酬のベンチマーク結果

れた事例』。詳細は、品川（[2003] 124頁、132頁）を参照のこと。

¹¹⁾ ここからは、給与のうち「役員報酬」を主としてとりあげることとするためこのような標記とする。なお、単に“役員報酬”と記す場合もある。なお、後述するが、会社法では「役員報酬」という標記である。

¹²⁾ 会社法では「役員報酬」である。

¹³⁾ しかし、「役員報酬額」を「定款」で定める企業はほとんどないという。

¹⁴⁾ ちなみに、その他世界の自動車メーカーのトップの報酬額をみるとフィアットのCEOが31億2,000万円の報酬を得て、その際の純利益は2,800億円、またフォードのCEOは、同様に23億6,000万円、7,510億円、フォルクスワーゲンの会長の21億3,000万円、1兆2,960億円、GMのCEOが14億7,000万円、3,960億円、ダイムラーの会長が、11億5,000万円、9,400億円である。

¹⁵⁾ 2014年6月28日付け「日刊 ギンダイ」より要約。なお、S社の有価証券報告書では、若干、新聞報道とは異なるが、H社長の報酬は1億8,000万円、他ストックオプションが20万株付与されていることが述べられている。

を参考¹⁶⁾に、個々の役員の会社業績に対する貢献により、それぞれの役員報酬が決定される…(傍点は筆者)」として、大手の多国籍企業の役員報酬や経営コンサルタントの資料等を参考にして、決定した旨が述べられている。

N社、G氏の報酬金額で注目されるのは、その金額があまりにも突出していることである¹⁶⁾。N社の有価証券報告書によれば、他の4名の取締役の合計額が5億1,800万円であり、G氏の報酬額の約52%に留まっていることを考えれば、まさに、G氏1人の貢献によりN社が事業を営んでいるかのようにも見受けられる。

他方、T社の有価証券報告書によるとその支給方針は、「…(当社の)役員報酬額は、平成23年6月17日開催の第107回定時株主総会決議により、月額130百万以内と定められています。…」と記してあり、その範囲内での役員報酬額の決定であると思われる¹⁷⁾。

不思議なのはS社ある。業績が赤字であるにもかかわらず、巨額な報酬を受取ることができるシステムに注目したい。すなわち、株主総会でこうした報酬額の決定についての疑義がなげかけられなかったのか、不思議でならない¹⁸⁾。

そもそもS社は、大会社であり、そして公開会社、しかも委員会設置会社である。委員会設置会社は、企業のガバナンスの観点から2006年5月施行の会社法から正式に採用されたが、そこでは3つ委員会(監査、報酬、指名)があり、その内の過半数は社外取締役で構成されている¹⁹⁾。

役員報酬の報酬金額決定(内容)については「報酬委員会」がその役割を担う。会法404条③には報酬委員会の役割が次のように述べられている。

「…第361条第一項(取締役の報酬等)並びに第379条第一項、第二項(会計参与の報酬等)の規定にかかわらず、執行役等の個別の報酬等の内容を決定する。…(傍点は筆者)」

もし、この条文、そして委員会の機能が有効に働いていれば、赤字会社であるS社の役員報酬がそれほど多くはなかったのではなかろうか。

¹⁶⁾ G氏がこの5年間で受取った報酬額は48億円以上になる。また、その他注目される企業の報酬額としてフジッコのY氏[8億4,700万円・役員退職金含]、セガサミーH・DのS氏[6億3,500億円]である(日刊ゲンダイ2014年6月26日付)。

¹⁷⁾ その他同業のH社のそれには「…役員報酬は株主総会で決議された限度額の範囲内において、取締役については、取締役会で承認された報酬基準に基づいて支給し…取締役の賞与については、株主総会で決議された限度額の範囲内で、各事業年度の業績、従来の役員賞与、その他諸般の事情を勘案して、取締役会の決議によって決定しています。…また、取締役および監査役の全員が、報酬のうち一定額を役員持株会に拠出し、自社株を取得するとともに在任期間中継続して保有することとしている。」と記されている。

¹⁸⁾ ただ、S社の2014年度有価証券報告書111頁をみると、そこにはS社独自のコーポレートガバナンス体制の記述があり、「ガバナンスは有効に機能している」との記述がある。

¹⁹⁾ 委員会設置会社では取締役会(業務執行の意思決定と個々の取締役及び執行役の業務執行の監督)と執行役(実際の業務を執行する役割を担う)が存在する。なお、最高意思決定機関は、「株主総会」であるがこれまでの役割と異なりその権限は限定的である(利益処分案の承認から外されていること等)。取締役会にこの3つの委員会が設置されている。但し、執行役と取締役は兼任することができ、実際には兼任していることが多い。つまり、業務執行と意思決定が執行役に集中するものの先にも述べたように執行役と取締役の兼務しているケースが日本では多く、また、社外取締役の実効性の有無もあり機能しているか否か、今後の課題でもあろう。

一方、会社法では、大会社で公開会社であり委員会設置会社でない会社には、監査役会の設置を義務付けている（会社法 382 条①）。そこでは 3 人以上の監査役を任命する必要があり、しかもその半数以上は社外監査役でなければならない（会社法 335 条③）。監査役には株主総会に提出する議案の調査権（会社法 384 条、会社法施行規則 106 条）等があり、もし、こうした監査役会の機能が有効に働いていれば N 社²⁰⁾のトップの報酬が同業他社と比べて異常な金額であり、またトップ 1 人が他の取締役の報酬総額と比し約 2 倍の報酬額を得るということはなかったであろう。換言すれば、わが国の社会通念＝常識の域を超えることはなかったのではないか。

ちなみに N 社の G 氏は、自らの報酬額について株主総会で「…事業成績や同業他社の分析など、客観的な考察をした結果だ…（朝日新聞 2014 年 6 月 25 日 朝刊）」と述べ²¹⁾、さらに G 氏は過去に「…日本の役員報酬は世界に比べて低すぎる…」とも主張されているのは有名な話である。

3.2 大会社の役員報酬に関する若干の考察

先に述べたように中小会社の役員給与（報酬）については、課税当局も関心をもっていることは認めることができる。しかしながら、大会社（企業）等についてはどうか、法定外、“アンタッチャブルな状態”のようにも見受けられるが、いかがだろうか。

そもそも法 34 条②、令 70 条①は大会社に適用されているのだろうか。そして、これらの法令が有効に機能しているのだろうか。もし、そうでなければ過大な役員給与を規定した法令、法 34 条②、令 70 条①は、中小会社（企業）をターゲットにしたものでしかないように思われる。

では、どのように考えればよいのだろうか。大会社は、大会社の“ガバナンス”に依存すればそれで足りるのだろうか、“良”とするのであろうか。しかし、もし、そうであれば“企業ガバナンス”が有効に機能するための何らかの担保が必要であると思われるが…、元々、企業ガバナンスは個々の企業に委ねられており、そうしたガバナンスを客観的に捉え、評価することは困難であると思われる。

ただ、1 つの議論として、現在の法人税法の過大な役員給与の損金不算入規定を中小会社のものと、大会社のものとに、その適用を分けるというやり方も考えられないことはない。

しかしながら、現在、そのようになってはいないし、もし、そうした動向があるとすれば、これまで何らかの措置が講じられてきているはずであるが、そうした議論は、これまで活発になされたとは思えない。

その理由は、1 つに、課税当局にとって“世界的な大会社（企業）の報酬（給与）のあり方”が、“よくわからない”、“不明”なことがあるのではなかろうか。

すなわち、大会社の役員報酬額の妥当な金額が、一体いくらなのか、職務に照らしてどの

²⁰⁾ N 社、T 社、H 社、そして半導体メーカー A 社は、会社法上の委員会設置会社ではない。

²¹⁾ N 社の有価証券報告書には、前述したように報酬額決定に多国籍企業のトップの報酬額、また、経営コンサルタントの資料（助言とも言うべきであろう）を参考にして決定した旨が記載されている。

ラインが適切なのか、よくわからないというのが実際なのではなかろうか。

よって、その金額は、個々の企業に委ねられ、株主総会の決議を唯一の拠り所として、それが当該報酬金額の妥当性を示す手段しかないように思われる。とりわけ大会社は、社会的な責任を持ち、また同族性も排除されていることが多く、社会通念上、充分なるガバナンス機能が働いているものと考えられ、また信じられているのが一般的である。有価証券報告書による1億円以上の役員報酬等の記載報告、役員報酬決定方針の公表等はその証左でもあろう。

しかしながら、実態はどうだろうか。必ずしも大会社等のすべてで企業のガバナンス、とりわけ役員報酬等について、それが機能しているとは思えない。例えば、先にみたように赤字企業でありながら多額の役員報酬を決定する企業、また、創業者一族が、職務としての役員報酬と併せて多額の配当金²²⁾を受け取っている実態もあり、大会社といえども報酬額の観点から、そのガバナンス機能に疑念を抱かざるを得ない。

4. 結びにかえて一あるべき提言とその議論一

では、大会社等の役員報酬(法人税法では“給与”)はどのように考えればよいのだろうか。

ここでは、誤解を恐れず大会社等に対する高額な役員報酬の“過大”の判断について、以下に述べる3つの提言(①使用人〔従業員〕給与との比較、②売上利益率の状況との比較、③社外第三者機関の設置)をしたい。

なお、当該提言には、次の2つの前提条件を述べておく。

1つは、世界的な大会社といえども世界的な大会社等の役員報酬体系を参考とはしないという点。ましてや報酬額決定に際して経営コンサルタント等の公表する資料や助言は排すべきであること²³⁾。そして、もう1点は、大会社の役員報酬(給与)といえども法34条②、令70条①の法令を根拠とすること、この2点である。

理由は、既存の法令があるかぎりそれを参照するのが当然であり、そして世界的な大会社といえども本社機能が日本にあるかぎり、“日本の”というべきか、“日本人の”というべきか、役員報酬(給与)でなくてはならない。このため、それらは同種・同業他社との比較、また使用人(従業員)給与との比較も当然、必要であり、そうした比較によって、日本(日本人)の社会通念上、それが“過大”であるか、否か、の判断が下せるように思われる²⁴⁾。

なお、この議論はあくまでも私的なもの(私論)であり、適否についてはさらなる議論、検

²²⁾ 本稿は役員給与をテーマとしており、「配当金」はここでは区別しなければならないのだが、創業者がオーナー社長であることが多いため、役員報酬と配当金の両方を受け取ることも多く、このように述べた。日刊ゲンダイ 2014年6月25日付け。「会社四季報」「東京商工リサーチ」の統計資料を参考のこと。

²³⁾ 経営コンサルタントの助言であるが、そこに“経営者の恣意性の入り込む余地”があると思われるがどうであろうか。そこには“助言というより経営者の判断が優先されるように思われる。”

²⁴⁾ このため、ここで提言①については令70条①イのうち、使用人への平均給与支給総額状況との比較をするものであり、同じく②は企業業績に対する判断である。また同③については、さらに一層の企業ガバナンスを進めることを意図するものである。

証を待たねばならないことは言うまでもない。

(1) 使用人（従業員）給与との比較

平成 24 年国税庁の「民間給与実態統計調査結果」によるとサラリーマンの平均年収は、平成 9 年の 467 万円をピークに平成 24 年の 408 万円まで、この 15 年間、収入ベースで一貫して下がり続けている²⁵⁾。にもかかわらず、役員は、こうしたサラリーマンの収入減に対してもある一定の報酬額を受け取っている。

N 社は、2012 年度の使用人平均年収は 699 万円（従業員数 23,605 人、平均年齢 42.6 歳、当期純利益 3,424 億円）、2013 年度は 766 万円（同 23,085 人、同 42.8 歳、同 3,890 億円）であった。使用人の平均年収では約 12% の伸び率であった。ただ、純利益も約 13%、伸びてはいる。

なお、これら使用人の平均年収額を N 社 G 氏の報酬額と比較してみれば、G 氏の報酬額は、使用人の平均年収の約 130 倍にもなることに驚きを感じせざるを得ない。

一方、T 社はどうか。

T 社の 2013 年度の使用人の平均年収は、約 795 万円（従業員数 68,240 人、平均年齢 38.8 歳、当期純利益 1 兆 8,231 億円）であり、T 社長の報酬額と比較すれば、約 29 倍程度に留まる。

また、同業の H 社は、2013 年度、使用人の平均年収は約 766 万円（従業員数 23,467 人、平均年齢 44.5 歳、5,741 億円）で、トップとの倍率は約 20 倍。よって、いかに N 社、G 氏の報酬額が飛び抜けているかがよくわかる²⁶⁾。

国税庁の調査でも明らかなように、使用人（従業員）、つまりサラリーマンの平均給与収入は、下がり続けている。

企業経営は、決して 1 人でできるものではない。そこには使用人（従業員＝社員）との“協働”関係があつてはじめて成立する。企業の方向性、その経営戦略等は経営者が決定し“利益”を生み出すための努力は経営者に求められ、果たすべき義務は経営者にある。そして、そこで生み出された“利益”は経営者の手腕に帰するものと言えるが、実際は、その方針を動かし利益を生み出す原動力は、使用人（従業員＝社員）の能力にあることも事実である。そうした企業組織が企業内に構築され、この組織機能が有機的に働き“利益”が獲得されるのである。つまり、役員の報酬（給与）額といえども使用人（従業員＝社員）のものと一体に考えるべきであるであろう。

よって、大会社といえども 令 70 条①が述べるように、使用人（従業員＝社員）の平均年収の倍率をもって“過大”か、否かの判断、つまり“報酬額の妥当性”を考えることは必要であるといえる。

しかし、ここで“何倍が妥当なのか”については、議論のあるところであり、それは各企業の判断を待たねばならない。ただ、先ほども述べたように、ここでは“社会通念上”という言葉が重要な意味をもつように思われる。

²⁵⁾ “所得”ベースではもっと減少している。

²⁶⁾ ちなみに 2 期連続赤字の S 社の 2013 年度の使用人平均年収は 885 万円（従業員数 140,900 人、平均年齢 42.5 歳、1,283 億円の赤字）であり、役員報酬と使用人のそれとの倍率は約 40 倍である。

(2) 売上利益率の状況との比較

売上利益率は、売上高に対する純利益の割合である。これは、前年との当該伸び率を参考にして役員報酬額を決定する議論である。

企業(株式会社)は“利益の追求”を目的としている。そして、ここで稼得する利益は、出資者(株主)に配当として還元(分配)される。これが企業の“使命”であるし、そうした義務を企業、すなわち経営者は最終的に負っている。つまり、利益を生まない企業の責任は、株主から委任された経営者である役員に帰するのである。このため、赤字企業の役員報酬(給与)はある程度制限されるべきである。利益のないところに“報酬(給与)はない”のである。

(3) 社外第3者機関の設置

ここでは役員給与と評価監視委員会なる第3者機関を社外に設置することを提言したい。これは上記の2つの提言を担保するための機関である。

(1)で示した使用人の平均給与と間の倍率の妥当性、また(2)売上利益率の伸び率の多寡の判断等、はこの第3者委員会に委ねる。この委員会の人員は、概ね20～30名程度、過半数は役員を含む使用人の代表者からなり、後の過半数は公募による一般人から構成するものとして、役員給与額の具体的なチェック機関とする²⁷⁾。

こうした社外の委員会があれば、役員給与が“過大か否か”を判断し、経営者の役員給与に対する行き過ぎをチェックすることになるように思われる。また、課税当局もこうした委員会の答申があれば、大会社の役員報酬(給与)の妥当性を判断する手段ともなり得るのではなかろうか。

また、その他の方法として、基本給与を決め、企業の業績によって給与(報酬)をプラス、マイナスする方法。また、国際的な企業にあっては、各国の“購買力平価GDP”の比較より算出し、その数値を目安として役員給与額を決める方法等もあるが、未だ議論の余地があるところである。

なお、再度、述べるが、多国籍企業の役員報酬(給与)とわが国のそれを比較することや経営コンサルタントの資料・助言を参考にすべきではない。それは、経営者に“恣意性”の入り込む余地を与えることにもなり、実態とあまりにもかけ離れた報酬額が提示されることが予想され、わが国の“報酬(給与)体系”に異質な考え方が持ち込まれることにもなりかねないからである。

以上、私見として3つの提言をしたが、今後、これらの検証が必要となろう。法34条②の規定があるかぎり、役員給与額がいまのままで良いとは言えない。とりわけ、国際的な企業を名乗る大会社のトップの報酬(給与)額が常識的に、これは日本の常識であるが、具体的には使用人の給与との比較ではあるが、あまりにもかけ離れており、法34条②の存在意義、そしてその実効性を高めるためにも、今後、この領域(大会社の役員給与額)の議論は必要である。

²⁷⁾ 委員の給与は無報酬が望ましい。

【参考文献】

- ・ 石村耕治編『現代税法入門塾＜第5版＞』清文社,2010年4月。
- ・ 今井 康雅著『Q&A 判断に迷う法人税実務 役員給与』税務経理協会,2012年4月。
- ・ 大森 健（稿）『法人税精選重要判例詳解』税務経理協会,2005年4月。
- ・ 岡村 忠生著『法人税法講義』成文堂,2004年12月。
- ・ 川田 剛著『基礎から学ぶ法人税法＜五訂版＞』（財）大蔵財務協会,2009年7月。
- ・ 北野弘久著『現代企業税法論』岩波書店,2000年5月。
- ・ 品川 芳宣著『役員報酬の税務事例研究－報酬・賞与・退職給与の判決等の集大成－』財経詳報社,2003年8月。
- ・ 税務経理協会編『法人税精選重要判例詳解』税務経理協会,2005年4月。
- ・ 税理士法人ブライスウォーターハウスコーパース編『精選 法人税重要事例 400』税務研究会出版局,2008年5月。
- ・ (財)日本税務研究センター編『新会社法と課税問題』武田 昌輔（稿）「役員報酬・役員賞与等」財経詳報社,2006年6月。
- ・ 富岡幸雄著『税務会計学原理』中央大学出版部,2003年9月。
- ・ 山本守之著『体系 法人税法』税務経理協会,2012年9月。
- ・ 国税庁 H・P。