

フリッジ・ベネフィット課税の研究

ドイツ、イギリス及びフランスの

課税体系との比較を中心として

糀

光彦

〔研究部教育官〕

目次

第一章 序論	三三	実態	三五
一 問題の提起	三三	一 諸外国の支給実態	三五
二 本稿の構成	三三	二 我が国の支給実態	三五
第二章 フリンジ・ベネフィットの概念	三三	三 まとめ	三五
第一節 フリンジ・ベネフィットの意義及び特徴	三四	第二款 課税漏れの実態	三五
第二節 フリンジ・ベネフィットの形態	三四	一 諸外国の課税漏れの実態	三五
第三款 特徴	三四	二 まとめ	三五
第三章 フリンジ・ベネフィットを巡る諸問題	三四	第三章 フリンジ・ベネフィットの増大により生じる諸問題	三六
第一節 フリンジ・ベネフィットが増大する理由	三四	一 公平性の問題	三六
一 従業員側の理由	三四	二 資源の配分の問題	三六
二 事業主側の理由	三四	三 中立性の問題	三六
三 課税当局側の理由	三五	四 国際的問題	三六
第二節 課税ベースの浸食	三五	五 租税回避の問題	三六
第一款 フリンジ・ベネフィットの給付の	三五	第四章 評価問題	三六
		一 フリンジ・ベネフィットに関する諸外国の課税の状況	三七

第一節 各国のフリンジ・ベネフィットの課税方式	二七三	三 評価	三二
第二節 一般的なフリンジ・ベネフィットの課税状況	二七五	第二節 イギリスの課税体系	三三三
第三節 フリンジ・ベネフィット提供コストの損金算入の可否	二八八	第一款 所得税法の沿革及び課税概念の変遷	三三三
第四節 評価方法	二八九	一 所得税法の特徴	三三三
第五章 諸外国の課税体系	二九七	二 所得税法の沿革	三三四
第一節 ドイツの課税体系	二九七	三 課税概念の変遷	三三五
第一款 所得税法の沿革及び課税概念の変遷	二九七	第二款 課税所得	三三七
第二款 課税所得	三〇〇	第三款 フリンジ・ベネフィットの実定法上の取扱い	三三八
第三款 フリンジ・ベネフィットの実定法上の取扱い	三〇二	一 課税フリンジ・ベネフィットの根拠規定	三三八
一 課税フリンジ・ベネフィットの根拠規定	三〇三	二 非課税フリンジ・ベネフィット	三三三
二 非課税フリンジ・ベネフィット	三〇七	三 評価	三三五
		第三節 フランスの課税体系	三三八
		第一款 所得税法の沿革及び課税概念の変遷	三三八

第二款 課税所得	三三	第六章 典型的なフリンジ・ベネフィットにつ	三四
第三款 フリンジ・ベネフィットの実定法	三三	いての各国比較	三四
上の取扱い	三三	第一節 食事の支給	三五
一 課税フリンジ・ベネフィットの根拠	三三	第二節 福利厚生施設の利用	三六
規定	三三	第三節 レクリエーション費用	三六
二 非課税フリンジ・ベネフィット	三五	第四節 健康対策費	三六
三 評価	三七	第五節 社宅の貸与	三五
第四節 我が国の課税体系	三五	第六節 金銭の貸付	三九
第一款 所得税法の沿革及び課税概念の変	三五	第七節 永年勤続者又は業績優秀者に対する	三九
遷	三五	金品の支給	三九
第二款 課税所得	三四	第八節 教育費	三七
第三款 フリンジ・ベネフィットの実定法	三四	第九節 カンパニー・カー	三七
上の取扱い	三四	第七章 我が国の課税体系の問題点	三二
一 課税フリンジ・ベネフィットの根拠	三四	第一節 諸外国との所得概念の比較	三二
規定	三四	第二節 我が国の課税体系による問題点	三五
二 非課税フリンジ・ベネフィット	三六	第一款 法制度に内在する問題点	三五
三 評価	三六	一 フリンジ・ベネフィットの課税所得	三五

性	三六	参考資料3	「労働者1人1ヶ月平均の労働費用の推移」	三三
二 ヨーロッパ先進国の法律構成	三九			
三 我が国の法制度に内在する問題点	三〇	参考資料4	「内訳別法定福利費」	四四
第二款 個別事情による問題点	三三	参考資料5	「法定福利費の規模別格差」	四四
一 食事の支給	三三	参考資料6	「内訳別法定外福利費」	四五
二 福利厚生施設の利用	三九	参考資料7	「産業別労働費用格差」	四五
三 レクリエーション費用	四一	参考資料8	「企業規模別労働費用格差」	四六
四 社宅の貸与	四三	参考資料9	「企業規模、内訳別法定外福利費」	四六
五 金銭の貸付	四八	参考資料10	「企業規模、給与住宅の有無、住宅の種類、所有形態別企業数の割合」	四七
六 カンパニー・カー	四四			
第三節 まとめ	四七			
第八章 おわりに	四〇	参考資料11	「持家援助制度の種類別採用企業数の割合」	四七
(参考資料編)		参考資料12	「文化、教養、娯楽、余暇施設の設置状況」	四八
参考資料1 「労働費用構成の推移」	四三	参考資料13	「体育施設の設置状況」	四八
参考資料2 「国際比較による法定外福利費の内訳別割合(製造業)」	四三	参考資料14	「最も一般的なフリンジ・ベネフ	四八

「ドイツの課税取扱いの各国比較」…… 四三

参考資料 15

「事業主提供の特定のフリンジ・

ベネフィットコストの法人課税

所得計算上の控除可能性」…… 四三

参考資料 16

「特定のフリンジ・ベネフィット

の評価方法」…… 四四

参考資料 17

「Form P11D」…… 四五

参考資料 18

「個人所得税の申告書二〇四二号」…… 四七

〔注書及び略語について〕

一、注 書

注は、原則として各節の末尾に記載してある。

二、略 語

本稿において、ドイツ、イギリス、フランス及び日本の関連法令等の根拠条文を示す場合には、例えば、次のように表記することとした。

(一) ドイツの場合

・ Bundesfinanzhof …………… BFH

(連邦財政裁判所)

・ Bundessozialhilfegesetz …………… BSHG

(連邦社会保障法)

・ Bundessteuerblatt …………… BStBl

(連邦税務公報)

・ Einkommensteuergesetz …………… EStG

(所得税法)

<ul style="list-style-type: none"> • Einkommensteuer—Durchführungsverordnung (所得税法施行令) • Einkommensteuer—Richtlinien EStR (所得税指針) • Lohnsteuer—Durchführungsverordnung ... LStDV (賃金税施行令) • Lohnsteuer—Richtlinien LStR (賃金税指針) • Sachbezugsverordnung SachBezV (現物給与法) 	<ul style="list-style-type: none"> • Taxes Management Act • Statutory Instrument • CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS • (一般租税法) • 日本の場合 • 所得税法..... • 所得税法施行令..... • 所得税法基本通達..... • 法人税法..... • 法人税法施行令..... • 法人税法基本通達..... • 租税特別措置法..... • 租税特別措置法施行令..... • 租税特別措置法通達..... 	<ul style="list-style-type: none"> ESDV EStR LStDV LStR SachBezV ICTA FA FSC TMA SI CGI 所法 所令 所基通 所法 所令 所基通 所法 所令 所基通 措法 措令 措通
<ul style="list-style-type: none"> (二) イギリスの場合 <ul style="list-style-type: none"> • Income and Corporation Taxes Act ICTA (所得税法・法人税法) • Finance Act FA (財政法) • Extra—Statutory Concession ESC (非課税措置) 		

第一章 序 論

本稿は、近年、我が国よりもむしろ諸外国において問題提起されてきたフリンジ・ベネフィットに関する課税問題について研究したものである。

フリンジ・ベネフィットの概念は多義的であり、明確・簡明な定義を与えるのが難しい複雑な性格を有しているがゆえに、従来は、その量的分析及び重要性並びに課税上の取扱いについては、ほとんど実感を持たれないで断片的に考慮されてきた。そこで、本稿においては、我々の経済生活における身近な部分に焦点をあて、主として、ヨーロッパ諸国の税制を参考にしつつ、我が国の実体を踏まえた上で、その課税概念、実定法上の具体的取扱い等の内容を比較研究し、今後の我が国における現行税制の運用上又は税制上の改革に資することを目的としている。

一 問題の提起

フリンジ・ベネフィットは、我が国においては、「経済的利益」、「現物給与」、「付加給付」等と訳されており、一般的には、給与所得者が本来の賃金、給与に加えて享受している経済的利益といえる。そのようなフリンジ・ベネフィットは、経済の発展に歩調を合わせるようにして、金額的にも増加していると考えられ、その概念の不明確さや多種多様な発生形態ゆえにその捕捉が困難であり、また、その評価の困難性とあいまって、我が国のみならず、諸外国においても、課税上、優遇的な取扱いがなされている。端的に言えば、フリンジ・ベネフィットを供与する側にお

いては、損金算入が許容されるのに対し、これを享受する側においては、一般的に課税されていないところに問題があるといえる。従って、フリンジ・ベネフィットの利用の増大は、租税収入を浸食し、必然的に課税の不公平をもたらしているという指摘がなされている。

二 本稿の構成

本稿においては、諸外国との税制の比較が中心となることから、まず、OECD加盟二三ヶ国の課税の状況を通観し、その後、ドイツ、イギリス及びフランスの課税体系（課税概念及び実定法上の取扱い等）と我が国の課税体系との比較・考察を行い、フリンジ・ベネフィットについての基本的な考え方、その範囲及び技術的側面等についても併せて敷衍することとする。

そこで、以上の点を念頭に置きながら、フリンジ・ベネフィット税制について、主として、諸外国の税制の考察に重点を置き、次のとおり調査・研究することとした。

まず、第二章において、フリンジ・ベネフィットの概念的フレームワークを構築する。

フリンジ・ベネフィットは多義的概念であるので、その意義及び一般的な特徴を示すとともに、発生形態を明らかにする。

次いで、第三章においては、フリンジ・ベネフィットが増大する理由について従業員側、事業主側、課税当局側のそれぞれの側面から言及し、フリンジ・ベネフィットの給付規模の確認をマクロ的に行い、課税ベースの浸食による課税漏れ（イロージョン）の実態に迫る。それらの実態を踏まえたうえで、フリンジ・ベネフィットの増大により生

じる問題について考察する。

第四章では、OECDから一九八八年に発行された報告書「The Taxation of Fringe Benefits」により加盟三ヶ国の課税状況について通観する。

第五章では、ヨーロッパ諸国のうち、ドイツ、イギリス及びフランスの課税体系（課税概念及び実定法上の取扱い等）並びに我が国の課税体系について考察する。なお、本章は、国税庁税務大学校研究部において、平成五年二月二日から平成五年三月一三日の一四日間にわたり、税務大学校校長 川 信雄、研究部長 福富 嘉彦、研究部教育官 糀 光彦の三名がヨーロッパ諸国のFRINGE BENEFIT 課税の実態調査として、ドイツ連邦大蔵省、イギリス内国歳入庁及びフランス租税総局等に赴き、調査・検討した結果を参考にして取りまとめたものである。

次いで、第六章では、典型的なFRINGE BENEFIT について、前章で比較した三ヶ国について検討を加える。第七章では、第二章から第六章までの考察を踏まえ、我が国の課税体系に内在する問題について、法制度及び個別事情の観点から述べることとする。

第二章 FRINGE BENEFIT の概念

いわゆるFRINGE BENEFIT⁽¹⁾ (Fringe Benefit) とは、「給与所得者がその本来の給与に加えて、事業主から直接又は間接的に受領する経済的利益」であると考えることができる。具体的には、無償又は低額での社宅、食事、カーパニー・カーあるいは福利厚生施設の提供、記念品等の贈与、年金・保険料等の会社負担等々、さまざまな形態で

従業員に提供されている。それらが大別すれば、現物の支給、金銭の給付、用役の提供、労働条件の快適さ等幅広い範囲にわたって存在していると認識することができるが、「フリンジ・ベネフィット」という用語は、税制以外の他の分野でも使用されており、その意味するところの内容については、不明確な点が多い。そこで、本章においては、フリンジ・ベネフィットの概念について考察を試みる。

第一節 フリンジ・ベネフィットの意義及び特徴

フリンジ・ベネフィットという用語がいつ頃から使われだしたのかそのルーツははっきりとしないが、それを直訳すれば、「Fringe」は、そもそも布、帯、肩掛けの房のふち飾りのことであり、周辺とか追加的あるいは付加的という意味を併せもっている。

一方、「Benefit」は、利益とか給付という意味をあらわす。フリンジ・ベネフィットが、追加的給付であるとか付加的給付と翻訳される所以はそこにあるといっている。その他にも、経済的利益、現金外給付、現物給与、付随的給付、付帯給付などと訳されており、今のところ統一的な訳語はないようである。したがって、本稿においても敢えて翻訳することを避け、フリンジ・ベネフィットとして表現することとする。

そもそもフリンジ・ベネフィットは、労働法の分野で使用されている概念であり、「フリンジ・ベネフィットとは、付加的給付といわれるもので、使用者が労働者の賃金に上積みして支給する性格の給与ならびに施設などをいう」と定義されている。⁽²⁾

ところが、租税法上はフリンジ・ベネフィットという用語の一般的な定義はない。⁽³⁾

なぜなら、フリンジ・ベネフィットは、次のように明確、簡明な定義を与えるのが難しい複雑な特徴を有しているからである。

- 1 ほとんどの場合は、事業主が相当の金銭の負担をすることになるが（例えば、カンパニー・カーの提供等）、一方では、ほとんどあるいは全く費用を必要としないものがあること（輸送機関に従事する者の無料の輸送等）
- 2 従業員への賃金支払に加えて提供されるベネフィットあるいはサービスであること
- 3 従業員の全てあるいはほとんどの者に利用されるものであるが、近年特定の者（取締役等の高級従業員）に多く利用される傾向があること

- 4 従業員数の規模が変わることに増減するものであること
- 5 選択性が制限されていること

- 6 一般に換金性が制限されているものが多いが、価値を確認できるものがあること（例えば、航空会社が提供する航空券で、旅行代理店の従業員しか使用することができないもの等）

- 7 事業主から従業員へ職務遂行を容易にする目的で提供されるもので、事業主及び従業員の双方に利益があること（例えば、社員食堂、レクリエーション施設、社宅等）

従って、実際には、異なった定義付けがなされることになる。これらの定義は、非常に広範であったり、狭義であったりする。

例えば、一九八八年のOECDの報告書⁽⁴⁾では、「フリンジ・ベネフィットは、現在又は将来における現金若しくは現

物による支払いで、職務又は職務遂行上発生するものうち役務提供の対価でないものをいう」と定義付けたが、漠然としていてわかりづらい。

アメリカにおいては、ランドマン (Landman) がもう少し具体的に、「フリンジ・ベネフィットは、賃金に加えて、雇用条件、より大きな努力に対するインセンティブないしは事業主の便宜として、あるいは従業員⁽⁵⁾の健康、誠意及び能率の増進として支払われる財貨である」と定義付けている。この定義付けは、アメリカにおいて、フリンジ・ベネフィットに課税しない一つの論拠として引用されている。また、NICB (National Industrial Conference Board) は、二つの両極端な定義付けを行っている。

広義には、「正規の給与以外の労働に関する一切の支出」であるとし、通常は労働条件の一部としてみなされる冷却飲料水のような項目までもフリンジ・ベネフィットに含めている。一方、より狭義には、「正規の賃金を上回る従業員にとって現金価値があるあらゆる支出」としている。この場合の現金価値とは、従業員がフリンジ・ベネフィットを現金に換金できるかどうかを意味しており、一般的には、食事、レクリエーション、ほとんどの生命保険料、年金が除外される。

この点について、石島弘氏は、フリンジ・ベネフィットはその意味及び内容は必ずしも明確ではないとしながらも、「金銭以外の全ての経済的価値を有する利益あるいは利得であると捉え、給与所得に関していえば、金銭以外により支給される給与 (compensation paid other than in cash) あるいは現物給与 (compensation in kind) である」と称しており⁽⁶⁾、中里実氏は、「人的役務提供者が、その人的役務提供の直接の対価以外にサーヴィス受領者から直接的又は間接的に受け取る経済的利益」⁽⁷⁾、確井光明氏は、「給与所得者が、誰からも疑われることのない本来の給与に加え

て、給与所得者の立場において受けている経済的利益⁽⁸⁾として、それぞれフリンジ・ベネフィットを捉えている。

以上の三氏は、フリンジ・ベネフィットをより狭義に捉えているといえる。いわゆる経済的な側面からフリンジ・ベネフィットを捉え、フリンジ・ベネフィットの本質を「経済的利益(economic benefits)」であると観念しているといえる。つまり、広義に解した場合の「正規の給与以外の労働に関する一切の支出」を「経済的価値」という特別のフィルターにかけることによって、「経済的利益としてのフリンジ・ベネフィット」を抽出しているのである。言葉を変えれば、そのような「見えざる利益あるいは利得(invisible benefits)」に経済的価値を見出すことによって、はっきりと目にみえる「経済的利益としてのフリンジ・ベネフィット」に置き換えることにほかならないのではないだろうか。

いずれにしても、フリンジ・ベネフィットを広義に解するか狭義に解するかはともかく、その本質は、「経済的利益」であると考えられるので、本稿においては、「経済的利益としてのフリンジ・ベネフィット」を対象として研究していくこととする。

〔注〕

(一) 「フリンジ・ベネフィット」という用語が、我が国の税制上、使用されだしてから未だ日が浅いが、諸外国においてもそれほど歴史があるというわけではない。「フリンジ・ベネフィット」が世に問われたのは、一九八〇年代の世界的な税制改革の嵐の中で議論されたのが、初めてであろうと思われる。その際、諸外国はフリンジ・ベネフィットについて見直しを行い、オーストラリア及びニュージーランドでは、新たにフリンジ・ベネフィット税法を導入した。米国では、課税ベースの拡大をはかるために、税制を通じて供与される特定の所得源である非課税フリンジ・ベネフィットの縮減を行った。オーストラリ

アに關しては、島山武道「オーストラリア税制改革の背景」(ジュリスト八九四号)一三三頁、一二四頁、米原純七郎「オーストラリアの現物給与税」(地方税四三一、二、一九九二・二)四頁―四頁、アメリカに關しては、吉牟田勲「アメリカ財務省提案『公平、簡素、経済成長のための税制改革』の概要」(月刊経理情報)二〇(三)五七頁―五九頁、島山武道「追加的給付(Fringe Benefit)に対する課税の動向」(ジュリスト一九八五・一二)九五頁―九九頁、平石雄一郎「FRINGE・ベネフィットの課税強化の論理」(税経通信一九八五・一二)で詳細に検討されている。

(2) 賃金用語辞典、産業労働調査所四五―頁。

(3) OECD, The Taxation of Fringe Benefits, 1988, p. 7.

(4) Ibid, p. 7.

(5) Hugh Holleman Macaulay, Jr., Fringe Benefits and Their Federal Tax Treatment, 1959, p. 4. 私の知りうる限りでは、アメリカにおけるFRINGE・ベネフィットの体系的な研究書の一つであらうと思われる。この論文の概要は次のとおりである。

目次

序文

第一部 全体的問題

1 FRINGE・ベネフィットの歴史的成長と量的重要性

A FRINGE・ベネフィットの定義

B 形態と量についての過去の成長

C FRINGE・ベネフィットの誕生と成長の理由

D 将来の成長の見込み

2 公財政において生じる問題

A 課税所得の定義の問題

B 連邦所得税のFRINGE・ベネフィットに対する取扱いの歴史的推移

C 連邦所得税のFRINGE・ベネフィットに対する現行の取扱い

D フリンジ・ベネフィットの課税から生じる問題

E フリンジ・ベネフィットに与えられた税優遇から生じる問題

3 現行の税法上の取扱いの経済的影響

A 影響排除の目的

B 資金の配分に対する影響

C 労働の流動性に対する影響

D 循環的安定に対する影響

第Ⅱ部 個々のベネフィットの税法上の取扱い

4 退職ベネフィットに対する取扱い

A 年金計画

B 利潤共有計画

5 生命保険と死亡ベネフィット

A 生命保険

B 社会保障

C 寡婦ベネフィット

D 種々の死亡及び退職のベネフィット

6 失業及び健康保険

A 失業保険

B 入院及び手術保険

7 各種のフリンジ・ベネフィット

A 序論

B 食事

C 住宅

D 従業員に対する医療施設

E 他の各種のフリンジ・ベネフィット

8 まとめと結論

- (6) 石島弘「フリンジ・ベネフィット―現物給与の検討を中心として―」(租税法研究一七号、一九八九)五〇頁、五一頁。
- (7) 中里実「所得の構成要素としての消費―市場価格の把握できない消費と課税の中立性―」金子宏編『所得課税の研究』(有斐閣、一九九二)三七頁。
- (8) 碓井光明「フリンジ・ベネフィットの課税問題」金子宏編『所得課税の研究』(有斐閣、一九九二)一六五頁、一六六頁。

第二節 フリンジ・ベネフィットの形態

既に見てきたとおり、「フリンジ・ベネフィットとは何か」という定義付けは非常に困難である。なぜならば、フリンジ・ベネフィットの正確な境界 (borderline) は、個人の判断 (judgment)、創造 (imagination)、評価 (estimation) により線引きされるからである。

そこで、フリンジ・ベネフィットはどのような形態で従業員に提供されるのかについて考察することにする。

1 支給形態からの分類

- (1) 金銭形態によるベネフィット (例えば、通勤費、学資金、祝金又は見舞金等の贈与、無利息又は低利貸付、住宅貸付の利子補給、生命保険料若しくはレクリエーション費用の負担等)

(2) 現物形態によるベネフィット（例えば、食事、社宅、制服、永年勤続記念品等、商品又は製品の値引販売、レクリエーション施設等）

2 発生内容からの分類

- (1) 物品その他の資産の無償又は低額による譲渡により発生するベネフィット（例えば、食事、有価証券、商品又は製品、制服その他の身回品、通勤定期券、永年勤続者への記念品等）
- (2) 土地、家屋、金銭その他の資産の無償又は低価による貸付けにより発生するベネフィット
- (3) 福利厚生施設等あるいはサービスを無償又は低価で提供することにより発生するベネフィット
- (4) 個人的債務を免除又は負担することにより発生するベネフィット（寄宿舎の電気料等、生命保険料又は損害保険料、ゴルフクラブ又は社交団体の入会金等）

3 受益者の立場からの分類

- (1) 受領とともに消費されるベネフィット（例えば、食料等の財・サービスの現物支給、労働条件⁽²⁾（working condition）、尊敬・社会的信用その他による心理的満足⁽³⁾（prestige））
 - (2) 受領時に貯蓄可能な（将来消費される）ベネフィット（資産の無償譲渡、適格退職年金の掛金・保険料等）
- ところで、アメリカでは、定義付け等について議論するよりもむしろフリンジ・ベネフィットを具体的にリストアップすることで解決の糸口を見出そうとしているが、残念ながら、我が国においてはそのような取組みは未だなされていらない。フリンジ・ベネフィットとしてどういうものが該当するのかを、概念としてではなく実際にリストアップすることにより把握することは解決への近道であるように思えるので、ここに紹介することとする⁽⁴⁾。

アモス・タック・スクール (Amos Tuck School) の C. W. Sargent 教授は、非常に広範なリスト・アップをしてい
る。次のとおり、個人の賃金を補うものとして、約六〇の項目に分類して⁽⁵⁾いる。

賃金を補則するものの一覽表

- 1 労働していない時間に対する支払
 休暇、祭日、昼食時間、病氣及び出産休暇、工場での医療時間、個人の届け出欠勤時間、例えば、①家族の死
 亡、②買い物時間、③工場外での医療及び歯科治療時間、陪審員としての義務時間、投票時間、ウェット時間（悪
 天候によって失われた時間）、証人としての時間
- 2 特別の活動又は業績に対する金銭報賞金
 記念品、工場の整理整頓に対する賞与、サービス賞与及び賞品、品質向上に対する賞与、安全性、経費の節減、
 モラル並びにその他の課題に関連する従業員のコンテストにおける賞金品、提案制度の賞品等
- 3 従業員に対する間接的若しくは規則的又は特別なサービスを提供することに對する賞与、寄贈品、利益分配
 現行の利益分配支払（退職所得の規定に関連しないもの）、持株制度の分担額、株式購入制度の分担額、時価より
 低額での会社株式の売却、クリスマス又は年末の賞与、離職手当（解雇、離職、毎期の支払）、レイオフに伴う支払
 又は手当、軍への就任に対する賞与、兵役者保障手当、失業手当並びに労働者災害保障に対する追加支払、家族手
 当、教育費補助あるいは授業料又は費用の支払（従業員の仕事に直接関連しない場合）、従業員の子女に対する大学
 の奨学金
- 4 従業員のさまざまな危険又は偶発事件に対して、従業員に安全又は財政上の保護を与えるための支払

① 法的に要求された支払

i 高齢者及び生存保険、ii 失業保険、iii 労働者災害保障、iv 州の身体傷害保険

② 他の保護を与えるための支払

i 死亡、ii 業務外の事故、病気及び手足の切断、iii 入院費用、iv 医務衛生費、v 手術費用、vi 退職
(年金又は繰延利益分配制度)

③ 従業員の福利基金分担金

④ 従業員に対するベネフィット制度において発生する一般管理費

5 従業員が主として享受する施設又はサービス

信用組合施設、食物のサービス、従業員割引、従業員とその扶養家族が割引又は無償で利用できる音楽練習、ゴルフ指導、並びにその他のサービス、菜園、低価額で提供された保養施設及びレクリエーション施設並びに病院施設、住宅貸付

また、AIC (Associated Industries of Cleveland) は、一九五三年の調査において次のフリンジ・ベネフィットをリスト・アップしてゐる⁽²⁰⁾。

クリーブランドの関連産業の調査におけるフリンジ・ベネフィット

1 調査によって当初リスト・アップされたフリンジ・ベネフィット

交渉及び苦情処理時間、賞与、キャフェテリア、信用組合、贈与及び他の賞品、祭日、保険(生命、入院、医療傷害、病気、事故を含む)、老齢及び生存保険、失業手当、労働者災害保障、昼食時間、陪審員、州軍に対する支

私、年金、利益分配、レクリエーション活動、休息时间、退職金、休暇、洗面時間、福利基金（金銭、花等）、その他

2 その後追加されたフリンジ・ベネフィット

記念日の贈呈品、売店、清掃時間、コーヒー及びミルク、家族の死亡に対する弔慰金、診療所、段取り時間、祭日前の早仕舞、電気料金の割引、従業員割引、従業員教育、従業員新聞、従業員救済、眼鏡、救急施設、手袋、所得税のサービス、教化及び訓練、洗濯、昼食ワゴンの訪問に失われた時間、医療、軍からの賜金、軍からの家族手当、無利子の貸付、業務外の廃疾手当、駐車設備、年1回の健康診断、割引購入、安全靴、安全生活用品、永年勤続賞与、シャワー、有給病気休暇制度、提案による賞品、許容される遅刻時間、制服、作業着

NICB (The National Industrial Conference Board) もまた、フリンジ・ベネフィットについて三五の分類をしてゐる。

そして、それぞれについて調査対象九社の意見を示している。

1 九社全ては、次のものがフリンジ・ベネフィットであることに同意した。

有給の祭日、休暇、夏季の兵役休暇、陪審員の義務、年金、グループ生命保険、入院、グループ健康及び災害保険、医療及び手術費保険、連邦老齢ベネフィット（事業主の負担）、失業保険、労働者災害保険、州の身体傷害保険

2 九社全ては、次のものをフリンジ・ベネフィットとしてみなしている。

有給病気休暇、家族が死亡した場合の有給届け出欠勤、利益分配、有給の洗面時間

3 会社の殆どは、次のものをフリンジ・ベネフィットに含めている。

土曜、日曜、六日目、七日目、祭日労働に対する割増手当、有給の休養時間、退職手当、キャフェテリアの損失、レクリエーション計画、クリスマスボーナス

4 会社は、次のものをFRINGING・ベネフィットに含めることについて意見が分かれた。

超過勤務手当（プレミアム分のみ）、交替勤務の場合の差別賃率、出頭手当、在職期限賞与、教育費補助

5 会社の殆どは、次のものをFRINGING・ベネフィットから除外している。

苦情処理手当、交渉時間、信用組合、在職期限贈与、医療サービス、安全着、提案に対する賞品

〔注〕

(1) 中里実・前掲書三八頁。

(2) working conditionには、エアコン付のオフィスといった労働環境の他に、仕事それ自体の困難さ（責任の重さ）等も含まれる（容易な仕事ほど、working conditionが良い）。この点に関し、中里実氏は次のような論文の一節を引用している。中里実・前掲書四〇頁。

「彼ら〔従業員〕は、また、空調やレコード音楽といった、一般には雇用に付随する条件とみなされる快適な(amenities)から、利益を受けるかもしれない」Richard Goode, *Individual Income Tax 114* (revised ed. 1976).

「報酬を雇用条件から区別するための明確な線引きは存在しないということは認めなければならない。ほとんどの人がエアコンの効いたオフィスで働いているというだけの理由では、従業員が報酬を受け取っているとはいえないということに同意するであろう。しかし、雇用者が、サウナや、スカッシュのコートや、衣食住のすべてを提供する場合は、このような特に優れた労働条件は、報酬にかなり類似のものに見えはじめる。極端なことをいえば、運転手付きの自動車や、五〇ドルのマティニー・ランチや、毎月のカクテル・パーティーや、会社の飛行機での個人的旅行は、行政的に可能でさえあれば、報酬として課税すべき高度の消費要素性を有してゐる。」Emil M. Sunley, Jr., *Employee Benefits and Transfer*

Payments, in *Comprehensive Income Taxation* 75, 90 (Joseph A. Peckman ed. 1977).

(3) 中里実氏は、「実際には非課税とされるものの、理論的には所得に含まれる」と述べており(中里実・前掲書四一頁)、次のような引用をしている。

「人が働くのは、妻や子や友人や隣人からの尊敬を維持するためであり、慣習と生涯の諸期待によりひきおこされる心理的ニーズを実現するためであり——、また、彼が、社会的諸関係の網の目への参加を維持するために必要な情報のストック、教訓、及び逸話を補充するためである。」P. B. Townsend, *The Difficulties of Negative Income Tax*, in *Social Services for All?* Part Four 108 (1968).

- (4) Hugh Holleran Macaulay, Jr, op. cit., p. 5
- (5) C. W. Sargent, "Fringe" Benefits : Do We Know Enough About Them? (Hanover, New Hampshire : Amos Tuck School of Business Administration, 1953) pp. 14—15.
- (6) Associated Industries of Cleveland, *Employee Benefit Survey* (February 17, 1954)
- (7) Hugh Holleran Macaulay, Jr, op. cit., p. 6

第三章 フリンジ・ベネフィットを巡る諸問題

フリンジ・ベネフィットの提供が増大することにより生じる問題は、それが課税上優遇的な取扱いを受けることによって課税ベースが浸食され、必然的に課税の不公平をもたらすことにあるといえる。このことは、所得税の税率を引き上げさせる潜在的な要因にもなるうし、それによってなお一層賃金や給料に代えて、フリンジ・ベネフィットを利用するインセンティブを与えることにもなるう。

そこで、本章においては、フリンジ・ベネフィットに関して提起されている問題を中心に考察することとする。

第一節 フリンジ・ベネフィットが増大する理由

本節では、なぜフリンジ・ベネフィットの提供が増大するのか、その理由について考察する。

この点に関しては、OECDの報告書では、事業主、従業員、課税当局のそれぞれの側面から次のとおり指摘している。

一 従業員側の理由⁽²⁾

従業員が、報酬のうちの一部を現金ではなくフリンジ・ベネフィットとして受け取ることを望むのは、次のような理由による。

- 1 所得税が軽減されること
- 2 フリンジ・ベネフィットが課税されないかあるいは課税上優遇取扱を受けることにより、トータルの報酬額に対する平均又は限界税率を減じることができること
- 3 社会保障税(社会保険料)の軽減になること

これは、フリンジ・ベネフィットが従業員の社会保険料の計算の基礎に含められないか、あるいは仮に含められるとしても過小評価されれば、フリンジ・ベネフィットによる報酬の割合を高めることによって、従業員の実際の

支払額を減じることができる。

4 労働又は私生活を楽にすること

例えば、職場に近接した居住設備の提供、会社が提供するカンパニーカーの利用、大都市において無償で使用できる駐車場施設の提供、事業主建物内の給食施設などは、従業員に対してより快適な環境を与えることになる。

5 地位の誇示により心理的な満足感が得られること

例えば、会社内における役員専用のレストランにおける食事であるとか、社交界におけるお抱え運転主付の車などが挙げられよう。

二 事業主側の理由⁽³⁾

事業主は、次のような理由により積極的にFRINGING・ベネフィットの提供を行うことになる。

1 労働費用の全般的な引き下げになること

報酬の全般的な支払は、FRINGING・ベネフィットとして報酬の一部が支払われることにより、より少なくなる。FRINGING・ベネフィットが課税上優遇取扱いされる場合には、すべて現金で支払われる場合よりもより少ない支出で同等の税引後報酬を支払うことができることになる。

加えて事業主が、例えば、大量注文割引又は同業者割引などにより、市場価格よりもより低い価格でFRINGING・ベネフィットを提供することができる場合には、さらに節約が可能になる。

2 社会保険料の引き下げになること

FRINGJ・ベネフィットが、事業主の社会保険料計算の基礎から除外されるか、あるいは優遇取扱いを受ける場合には、従業員と同様、事業主が支払う社会保険料の水準を減じることになる。

3 柔軟な賃金構造を保てること

例えば、成績優秀又は特定の職種の従業員に対する報奨の手段として、あるいは新規従業員の確保のために利用することができる。

4 労働者の引き止め措置となること

FRINGJ・ベネフィットは、従業員を会社に隷属させることができる。

5 生産性の向上に寄与すること

例えば、従業員が従業員持株制度に参画することにより、生産性の向上に刺激が与えられる。

6 従業員の期待と一体化していること

多くの国又は産業にとって、カンパニーカーの提供や利用可能な他のFRINGJ・ベネフィットは、従業員の総合的な報酬の一部分として受け入れられており、もし事業主がそのようなFRINGJ・ベネフィットを提供しないならば、競争力がないとみなされる。

以上がOECDの報告書において指摘されている内容であるが、⁽⁴⁾ 島山武道氏は、次のような理由を挙げてい

1 企業の営業収益の向上につながること

例えば、カンパニーカーの利用による売上の増大など。

2 勤労者を差別的に取り扱うことができるとともに、様々の労務管理に利用できること

3 さらに、社会全体からみても、追加的給付による便益の供与は、政府が供給する以上により多様な便益を提供できる。また、決定機関を通して高所得者ほど多くの便益を享受できる点も、その公然たる影の動機になっている。

また、本間正明、跡田直澄両氏は、企業が賃金ではなくフリンジ・ベネフィットで従業員に報いる理由として、次の四つの理由を挙げている。⁽⁵⁾

- 1 賃金であれば、好・不況により調整が困難であるが、フリンジ・ベネフィットの場合には、それが容易であること
- 2 賃金は退職金などに跳ね返るが、フリンジ・ベネフィットにはこれがないこと
- 3 横並び意識の強い我が国の賃金決定システムでは、突出した賃上げは批判の対象になること
- 4 フリンジ・ベネフィット化は企業にとって損金算入の対象になりうると同時に、従業員にとっては所得税の対象にならないという税制上のメリットがあること

三 課税当局側の理由⁽⁶⁾

課税当局が特定のフリンジ・ベネフィットを課税上優遇取扱いをするのは、次のような理由からである。

- 1 フリンジ・ベネフィットの提供が政策目標と一致している限り、政府はその遂行を促進するために租税の歳出を進んで提供しようとする。例えば、多くの国では従業員持株制度に対して税のインセンティブを与えているし、いくつかの国では、公的社会保障制度の補完として私的年金、健康保険制度へ事業主が拠出をする場合に、そのよう

な制度に対して税制上の恩典を進んで与えている。

2 担税力がないとみなされる特定のフリンジ・ベネフィットの場合

もし、フリンジ・ベネフィットが従業員の労働条件の一部を構成するとみなされるならば（例えば、共用の売店又はレクリエーション施設など）、そのような給付を従業員の課税所得の一部とはみなしにくい。

3 特定のフリンジ・ベネフィットを課税することの非現実性

フリンジ・ベネフィットへの課税が多大な行政費用を伴う場合には、そのようなフリンジ・ベネフィットは課税ベースから除外される。

4 特定の産業を保護するために非課税とすること

それは、特定のフリンジ・ベネフィットに課税すると、特定の産業に不利益を被らせるからである。例えば、自動車産業を保護しようとする国は、生産が減少し多くの失業者が発生することのないように、カンパニー・カーに対して完全に課税することを嫌がるかもしれない。

〔注〕

(1) OECD, op. cit., p. 11.

(2) OECD, op. cit., p. 12.

(3) OECD, op. cit., p. 13.

(4) 亀山武道・前掲九六頁 Katz & Mankiw, How Should Fringe Benefits Be Taxed? 38 Nat'l Tax J. 37, pp. 37-38 (1985), Adamanche & Sloan, Fringe Benefits: To Tax or Not To Tax? 38 Nat'l Tax J. 47, pp. 47-48 (1985).

(5) 本間正明、跡田直澄「従業員を企業に隷属させるものは何か」(エコノミスト、'92. 3. 17) 六二頁。

(9) OECD, op. cit., p. 14.

第二節 課税ベースの浸食

本節では、課税ベースがどの程度浸食されているかについての検討を行う。しかしながら、フリッジ・ベネフィットの規模がどの程度であるかについての検証は、今までになされていないのでその実態を把握することは困難であるが、本節においては、各種の統計資料を参考にしながら考察することとする。

第一款 フリッジ・ベネフィットの給付の実態

労働省の調査によれば、労働費用とは、「使用者が労働者を雇用することによって生ずる一切の費用」のうち「労働者の所得とみなし得るもの」をいい、具体的には、現金給与、退職金等の費用、法定福利費(厚生年金、健康保険、労働保険料のうち事業主負担額)、法定外福利厚生費(事業主独自あるいは労使協定による福利厚生施策の一環としての事業主負担額で、住宅に関する費用、食事、医療・保健に関する費用、文化・体育・娯楽に関する費用、慶弔見舞等の費用)の四つのカテゴリに分類される。フリッジ・ベネフィットは、主として、それらのうち法定福利費と法定外福利厚生費に含まれているといえる。そこで、労働費用に占めるそれらの費用の割合を比較することにより、フリッジ・ベネフィット給付の傾向を明らかにする。

一 諸外国の支給実態

一九八四年の統計(ただし、日本は一九八五年、アメリカは一九八八年)によれば、労働費用総額に占める法定福利費及び法定外福利厚生費(以下「フリンジ・ベネフィット給付額」と呼ぶ)の割合は、日本一〇・七%、アメリカ二七・三%、イギリス一四・三%、ドイツ一六%、フランス二三・七%となっており、我が国は諸外国に比べ、低い比率となっている(参考資料1参照)。

1 法定福利費

労働費用総額に占める法定福利費の割合をみると、日本七・六%、アメリカ八・八%、イギリス七・七%とほぼ同程度であるが、ドイツ及びフランスは、それぞれ一五・九%、一九・七%となっており、約二倍以上の高い比率となっている。

法定福利費の割合の推移をみると、アメリカ及び日本は増加傾向にあるが、ドイツ、フランスでは横ばいであり、イギリスでは、一九八一年までは増加傾向にあったが、一九八四年には一転して減少している。

2 法定外福利厚生費

労働費用総額に占める法定外福利厚生費の割合をみると、アメリカ一八・五%と最も比率が高く、次いでフランス四・〇%、日本三・一%、ドイツ〇・一%となっており、ドイツは極めて低い比率となっている。

その内訳をみると、アメリカでは、有給休暇三七・八%、保険三〇・三%が高い比率を占めている。フランスでも失業保険の割合が三八・〇%と高い比率を占めており、両国とも公的社会保障制度を補完する役割を担っていること

がわかる。一方、日本では、私的保険制度への拠出割合は四・五％と低く、住居四一・三％、食費に関する費用一五・四％、文化・体育・娯楽に関する費用一一・九％が高い割合となっており、労働者の生活面を補完する拠出が多いことがわかる（参考資料2参照）。この点は、我が国と欧米諸国の相違点として、特に注目すべきであろうと考える。

二 我が国の支給実態

1 概要

一九八八年における一人当たり一ヶ月平均のフリンジ・ベネフィット給付額は、四二、三七八円である。労働費用総額に占めるフリンジ・ベネフィット給付額の割合は、一九七六年の九・四％から一九八八年の一・七％へと増加傾向にあるが、これは、法定外福利厚生費の減少（〇・四％）にもかかわらず、高齢化の進展による法定福利費の割合が一・七％増加したことによる（参考資料3参照）。

(1) 法定福利費

法定福利費の一人当たり一ヶ月平均のフリンジ・ベネフィット給付額は三一、三三〇円であり、その構成割合のうち、主たるものは、厚生年金保険料四五・五％、健康保険料三四・六％、労働保険料一八・四％となっており、一九八〇年と比べると厚生年金保険料の伸びが著しい（参考資料4参照）。

(2) 法定外福利厚生費

法定外福利厚生費の一人当たり一ヶ月平均のフリンジ・ベネフィット給付額は一一、〇四八円である。法定外福利厚生費の構成割合で見ると、住居に関する費用が三八・四％と最も比率が高く、次いで食事に関する費用一二・

9%、文化・体育・娯楽に関する費用一一・四%、医療・保健に関する費用一〇・四%となっている（参考資料6参照）。

2 産業別格差

電気・ガス・熱供給・水道業や鉱業のフリンジ・ベネフィットは、他の産業よりも多い。これは、電気・ガス・熱供給・水道業では、退職金等の費用、法定外福利厚生費が、鉱業では、退職金等の費用、法定福利費が産業平均よりも高いためである。一方、卸売・小売業、飲食店及びサービス業については、産業平均を下回っている（参考資料7参照）。

3 企業規模別格差

常用労働者五〇〇人以上の企業を一〇〇とした指数で、三〇〜九九人の企業との水準を比較すると、労働費用総額の格差一〇〇対五八・五に比べ、現金給与は一〇〇対六二・七に、法定福利費は一〇〇対七〇・五に縮小するが、法定外福利厚生費は一〇〇対二五・七に増大している（参考資料3、8参照）。法定外福利厚生費の主要な項目について同様の比較をすると、住居に関する費用の格差は一〇〇対八・四（参考資料10、11参照）、医療・保健に関する費用は一〇〇対四・三、財産形成貯蓄奨励金費用は一〇〇対四・九と著しい格差が生じているが、食事に関する費用、文化・体育・娯楽に関する費用、慶弔見舞費用に關しても、かなりの格差が生じている。一方、私的保険費用、労災付加給付の費用については、逆格差となっている（参考資料9、12、13参照）。

三 まとめ

フリンジ・ベネフィットの構成割合でみると、イギリス、フランス及びドイツのEC諸国では、我が国と比べ法定の社会保障拠出金の割合が非常に高くなっている。

一方、法定外福利厚生費の割合は我が国もEC諸国も大差ないが、その内容をみると、EC諸国においては退職金や失業保険等の拠出が多いのに対し、我が国においては私的保険の拠出は少なく、むしろ住居、食費、文化・体育・娯楽などの生活に密着したサービスの提供を積極的に行っており、EC諸国とは大きく異なっている。

このような日本的な福利厚生側の側面は、終身雇用、年功序列、企業別組合と並ぶ「日本的経営」の一特徴であり、従業員と企業との共同体意識の醸成を通じて企業への帰属意識を向上させ、さらに労働意欲の維持・向上のために、賃金のみならず生活全般にわたるさまざまなフリンジ・ベネフィットの提供が積極的になされてきたという、いわば歴史的な所産であろうと考えられる。

〔注〕

(1) 宮島洋「企業福祉と税制」(財団法人日本税務研究センター)一四頁。

第二款 課税漏れの実態

フリンジ・ベネフィットの利用によって、どの程度税収が減少するかについての推計は定期的に試算されてはいな

い。推計額の試算は、推計方法についての概念的及び実務的な問題が解決されない限り、困難であろう。一般的な試算方法としては、減収額（特別な規定の存在のために減少することとなる税収額）、増収額（税負担の軽減措置が廃止されたならば、期待されうる税収の増加額）、支出相当額（ベネフィットを提供するために必要とされる直接的な支出額）が利用されている。しかしながら、実際には、さまざまな見積り方法が用いられていることが想定される。

一 諸外国の課税漏れの実態

一九八八年のOECD報告では、いくつかの加盟国についてその課税漏れの実態を要約しているので、ここに紹介することとする。

オーストラリア

フリンジ・ベネフィットは、高額所得者ほど多く提供されており、経営者に対しては報酬パッケージとして、全体の報酬の一部となっている。

政府は、フリンジ・ベネフィット税の導入により得られる税収額を一年間でA\$七億五千万になるであろうと見積もっている（これは、一九八六〜一九八七年のPAYEの税収見積りの二・五五%である）。

ベルギー

一九八四年と一九八五年に施行された“The Conseil Supérieur des Finances”では、徹底的な税の支出の再調査と可能な限りそれぞれの支出について予算上の評価がなされた。特別に優遇された利率で事業主が従業員に対して設定した抵当権担保ローンの場合には、BF七億五千万の歳入不足が確定した（これは、所得税収入の〇・〇八%

にあたる)。

カナダ

スチーブンソンとケロッグによる研究では、現物による非強制的なベネフィットは従業員の総所得の1%に当たり、年金・福祉制度によるベネフィットは10%に当たるとしている。

フィンランド

一九八四課税年度において、フリンジ・ベネフィットの課税総額はMK一二億八千二百万(課税される所得の0・7%)であった。非課税のフリンジ・ベネフィットの総額はわからない。

フリンジ・ベネフィットは、受領者の所得が増加するにつれて増大している。加えて、フリンジ・ベネフィットの提供を受けている賃金稼得者の割合が一九八〇年と一九八四年の間においては毎年微増してきた。一般的には、これらの推計が、市場価格より低い評価で表わされている課税記録が基礎になっていることに特に注意されるべきである。

フランス

役に立つ統計数字はないけれども、フリンジ・ベネフィットの課税取扱いに関連した歳入の損失額は、かなり大きいものと考えられる。

アイルランド

特定のフリンジ・ベネフィット、特にカンパニー・カー、昼食、生命・医療保険は、多くの経営者及び管理者によって受領されているが、どの程度の規模であるか有効な数字はない。それにもかかわらず、個人の分野において

報酬の一部として金銭によらないベネフィットの利用は広がっており、多くのベネフィットは課税を免れている。なぜならば、課税当局に報告されていないし、課税額を決定するための評価基準が確立されていないからである。

ニュージーランド

税制改革に関する特別部会は、大部分のフリンジ・ベネフィットに税の網をかけることによって一九八〇／八一年ベースで税引後NZ\$二億一千万まで歳入が増加するであろうと見積もった(所得税の三・二二%相当)。そのうち、NZ\$一億五千万については、カンパニー・カーの課税により生じるものである。いくつかの立法上の導入の発端となったのは、簡便性のためであった。執行二年目においては(一九八七年三月三十一日課税年度、徴収された歳入総額はNZ\$一億六千六百万であった。そのうち、NZ\$一億七千七百万については、事業主提供のカンパニー・カーへの課税から、そしてNZ\$三千三百万については低利の貸付への課税からもたらされた。

ノルウェー

一九八一年に設立された委員会は、事業主提供のカンパニー・カー、居住設備、住宅援助以外の現物によるベネフィットは、およそNkr一億相当であると見積った。

ポルトガル

食事の補助を除いて、賃金稼得者は相対的にフリンジ・ベネフィットをほとんど受けていないことを示している。所得階級ごとのベネフィットの分布について入手しうる情報はない。

イギリス

「所得」と「福祉」の分配に関して、王立委員会(Royal Commission)は、一九八七年において最も高い水準にあ

る高級幹部に事業主が与えたフリンジ・ベネフィットの費用は、報酬総額の約三六%を占めることを示す統計を表した。

この割合は、ここ五年間で二〇〇%以上の割合で上昇してきた。ところが、低級の経営幹部においては、その上昇はほんの五%にすぎなかった。

一九八三／八四において課税されるフリンジ・ベネフィットの受領者約一三五万人について、八五万人はカンパニー・カーを所有し、そのうち五〇万人は、さらに事業主から燃料を提供されていた。一方、約五三万人は、事業主によって全部あるいは一部について個人の医療保険料が負担されていた。家計調査の結果から大雑把に推測できることは、 $\text{£}8,500$ 以下の所得である四〇万人以上の従業員がカンパニー・カーを所有し、おそらく二七万五千人は個人の医療保険に加入している。このように、ざっとイギリスのすべての従業員の六%（役員を含む）は、カンパニー・カーを所有しており、四%は、完全又は部分的に事業主が支払った個人医療保険に加入している。

一九八三／八四においては、カンパニー・カー、燃料、及び個人の医療保険料が、ベネフィットの総課税評価額の七五%の割合を占めた。他は、フリンジ・ベネフィットとして有利なローン、保証人、教育費の補助、交際費、交通費、生活費、及び一般経費である。

高額所得従業員は、一九八三／八四において、課税フリンジ・ベネフィットのすべての受領者のほぼ七五%を占めた。しかし、ベネフィットの総課税評価額の五五%だけを受領したにすぎない。一方、取締役は受領者の二五%を占めたが、課税評価額の四五%を受領した。取締役及び高額所得従業員の双方において、課税フリンジ・ベネフィットの受領者の半数以上は、年に $\text{£}15,000$ 以下の所得であった。これは、総課税フリンジ・ベネフィッ

トの評価額の半分以上は、年に $\text{¥}15,000$ を超える高額所得者に対するものであったためである。平均的な課税評価額は、高額所得従業員の場合、年間所得 $\text{¥}15,000$ 以下では $\text{¥}380$ であるが、年間所得 $\text{¥}50,000$ 以上では $\text{¥}3,375$ まで増加する。取締役の平均的な課税評価額は、年間所得 $\text{¥}15,000$ 未満では約 $\text{¥}780$ であるが、年間所得 $\text{¥}50,000$ 以上では $\text{¥}3,430$ まで増加する。また、一九八三／八四において、会社の取締役以外の年間所得 $\text{¥}8,500$ 未満の従業員によって受領された特定のベネフィットについての税額控除の結果、約 $\text{¥}800$ 万の歳入が失われたと見積もられている（所得税収入の 0.17% ）。

公認の年金制度に対する事業主の支給を従業員の課税所得の一部としてみなさないことによって失われた歳入の見積額は、一九八五／八六年においては $\text{¥}23$ 億に、一九八六／八七年においては $\text{¥}22$ 億に達している（所得税収入の約 4.5% を占める）。

米 国

一九八六財政年度において見積もられた歳入損失は、次のとおり報告された。

- ① 健康保険雇用者負担拠出金の非課税 $\text{\$}237$ 億
- ② 年金掛金及び年金給付の非課税 $\text{\$}551$ 億
- ③ 団体生命保険掛金の非課税 $\text{\$}22$ 億
- ④ 食堂や宿舎（軍専用を除く）の非課税 $\text{\$}8.7$ 億
- ⑤ 扶養手当の非課税 $\text{\$}0.2$ 億
- ⑥ 軍人に対するプリンジ・ベネフィットの非課税 $\text{\$}21$ 億

これらすべての非課税規定によって失われた歳入は、所得税収入のほぼ一八%となっている。

米国商業会議所は、フリンジ・ベネフィットに関して定期的に広範囲な分析を行っている。一九八三年の調査によれば、すべてのベネフィットに係る支出（休暇の付与のような無形のものも含む）は、報酬総額の約三三%を構成し、年に\$五五〇億を占める。

GAO⁽³⁾の最近の推計によれば、一九九二財政年度において見積もられた歳入の損失は、次のとおりである。

- ① 健康保険雇用者負担拠出金の非課税 \$三三五億
- ② 年金掛金及び年金給付の非課税 \$五〇〇億
- ③ 団体生命保険掛金の非課税 \$ 二九億

これらすべての非課税規定によって失われた歳入は、所得税収入のほぼ一七・三%となっている。

日本

残念ながら、一九八八年のOECD報告には、我が国の実態は紹介されていない。従って、今のところ全般的な課税漏れの実態については、判然としないのが実情である。⁽⁴⁾

二 まとめ

ここで紹介された資料から、何らかの結論めいたものを引き出すことは困難である。なぜなら、税収及び税負担の分配に対するフリンジ・ベネフィットの影響は、国家間によって異なるし、異なった種類のベネフィット間によっても異なるからである。それにもかかわらず、数値は多くの一般的な潮流を示しているように思えてならない。

一番目として、従業員に対するフリンジ・ベネフィットの提供は、今や多くの国で増大していること。

二番目として、各種の統計数値は、高所得階層でより多くのフリンジ・ベネフィットが利用されていることを反映していること。

三番目として、多くの国においては、課税上優遇的に取り扱われている費用は、非課税を含みかなりのものとなっていること。

〔注〕

(1) OECD, op. cit., p. 18.

(2) OECD, op. cit., pp. 20-23.

(3) General Accounting Office. これは、我が国の会計検査院に該当する。

(4) 沼田道孝「フリンジ・ベネフィット課税の研究―その実態の解明と税制上の改革提案―」(税研別冊九二、第一六回、財団法人日本税務研究センター)五六頁によれば、社宅の提供によるフリンジ・ベネフィットについて、世帯用住宅で約一兆円が課税ベースから除外されており、税額では約二千億円が課税漏れとなっているという試算をしている。

第三節 フリンジ・ベネフィットの増大により生じる諸問題

本節においては、フリンジ・ベネフィットの増大により生じる諸問題のさまざまな側面に焦点をあてることにする。

一 公平性の問題

公平性が、租税政策が標榜する望ましい目標であることは、広く一般に受け入れられているところである。一般に、所得を担税力の指標として考えた場合、同等の担税力を有する納税者は同額の税金を支払うべきであり、担税力の相違する納税者は、担税力の大きな者がより多額の税金を支払うことが公平性の原点となるはずである。従って、経済的に同価値の報酬を受領する給与所得者は、報酬の組合せがどうであろうとも同額の税金を支払うべきである。しかしながら、フリレンジ・ベネフィットが課税上優遇されることにより、事業主から現金で報酬を受領するよりもフリレンジ・ベネフィットで受領する方が給与所得者に有利に働くことになれば、その水平的公平は著しく侵害されることとなる。フリレンジ・ベネフィットの利用の増加は、享受できる人と享受できない人との間の格差、すなわち、フリレンジ・ベネフィットを享受しやすい大企業に従事する人と中小企業に従事する人の間の格差をますます拡大させることになる。

また、取締役等の高級従業員の方が、フリレンジ・ベネフィットをより多く享受できる機会を有するので、それ以外の一般従業員との間にクロヨン問題と同様の現象が生じることとなる。

以上見てきたとおり、企業規模間の格差及び役職間の格差だけでなく、職種間の格差、労働組合の有無による格差も生じており、公平性はかなり歪められたものとなっている。

一方、フリレンジ・ベネフィットの増加は、税負担の垂直的公平をも侵害する。垂直的公平は、納税者の平均税率は所得が増加すれば上がるということを意味する。一般に、高級従業員は、フリレンジ・ベネフィットの占める割合を大

大きくしようとするが、それが適切に課税されないと累進性が損なわれ、税負担は減少することになる。

高級従業員にFRINGING・ベネフィットが偏在し、課税上優遇されることになれば、累進税率の適用が回避されることになり、それ以外の一般の従業員にとって税負担は逆進的に作用することになりかねない。

従って、納税者間の水平的公平及び垂直的公平を最大限確保するためには、FRINGING・ベネフィットを完全に捕捉し、課税する必要があるといえる。

二 資源の配分の問題

特定の財貨やサービスが、現実の要求あるいはそれらの必要性にかかわらず、FRINGING・ベネフィットとして提供される場合には、生産高と価格に影響を与えることになる。

すなわち、FRINGING・ベネフィットとして、典型的に供給される特定の財貨やサービスに対する課税上の優遇措置は、過剰消費に拍車をかけることとなる。そのような過剰消費は、消費のパターンを歪め、そのような財貨等の価格は、FRINGING・ベネフィットとして消費する従業員の需要が価格弾力性を失う場合に限り、上昇することになる。

三 中立性の問題

FRINGING・ベネフィットに対する課税上の優遇措置は、必然的に、金銭給与よりもFRINGING・ベネフィットの提供を増加させるインセンティブとなる。

FRINGING・ベネフィットの割合が、特定の職種に偏っている場合には、FRINGING・ベネフィットに対する課税上の

優遇措置が、従業員の仕事選択に影響を及ぼし、労働市場における移動性について、弾力性を制限することになりかねない。

四 国際的問題

他方の国において、同じ業界で経営している会社と競合関係にある一方の国の会社は、フリッジ・ベネフィットに対する税制上の取扱いによって影響を及ぼされることになる。

フリッジ・ベネフィットが課税されないか、あるいは優遇的な評価規定が適用される場合には、事業主の全体的な費用を減少させ、競争上有利な状況を会社に提供することになる。事業主に対して、法人税の基礎から特定のベネフィットを提供するための費用を控除することを認めないか、あるいは事業主の側にフリッジ・ベネフィットを課税する国々(オーストラリアとニュージーランド)においては、フリッジ・ベネフィットを提供し続ける会社の競争的な立場は、逆の影響(不利な影響)を及ぼすこととなる。

けれども、すべての国でそうであるように、その影響は、租税が事業主と従業員の間でどのように配分されるかによって左右される。

他方、フリッジ・ベネフィットについてのさまざまな税制上の取扱いは、現金報酬から分離されたベネフィットを受領するための「最適の管轄権漁り」を刺激することにもなる。例えば、納税者は、フリッジ・ベネフィットが課税されるべき報酬とならない国において、それが受領されるようなスキームを構築するかもしれない。

五 租税回避の問題

課税上、優遇取扱いされるフリンジ・ベネフィットの増大は、納税者に租税回避の機会をより多く与えることにならざるかもしれない。事業主又は従業員にそのようなフリンジ・ベネフィットを課税当局に報告する義務がある場合でも、その報告を怠れば、結局課税されないことになる。しかしながら、実際問題として、これらの報告を強制的に要求することには自ずから限界があらうし、それを回避するためには、通常の場合、課税当局に多大な負担を強いることになるであらう。

第四節 評価問題

フリンジ・ベネフィットの課税上、解決困難な問題の一つとして、従業員によって享受されるベネフィットの評価問題がある。⁽¹⁾ 一般的には、フリンジ・ベネフィットの評価は、市場価格いわゆる時価⁽²⁾ (market value) によるが、その選択性及び換金性が制限されているがゆえに、経済的価値を算定するには自ずから困難が伴う。

例えば、社宅等で、もっぱら勤務用として提供されるものではないが身分不相応な立派な豪邸が提供された場合、この社宅に相当の賃貸料(時価)を見積もってフリンジ・ベネフィットとして課税されることになると、その人の受領する給料の額と比較して著しく不相当となる。もし、これらの人々が自由に住居を選定できるとすれば、もっと安い賃貸の家に居住したであらうと思料される場合には、その提供された社宅の賃貸料相当額で課税することには、問

題があろう。その場合、社宅の提供によるフリンジ・ベネフィットとしての評価は、その社宅の賃貸料相当額ではなく、社宅の提供がなかった場合に、その人が自己の給料等を考慮して借りるであろう住宅の賃貸料であるという考え方も成り立ちうる。⁽³⁾ 有償でならば獲得することを好まないようなフリンジ・ベネフィットをやむを得ず享受する場合に、これを課税所得として認識することは極めて不合理である。Simonsは、その所以について非常に興味深い見解を述べている。⁽⁴⁾

「同様の困難な問題は現物による給与の場合にも起こり得る。——我々は、普通の軍人が軍隊で勤務する場合と、皇帝の侍従武官として仕える場合の相対的所得 (relative income) の測定方法について質問を受けた。両者ともに名目上の俸給は同じである。しかし、後者の方は、宮殿において宿舎を貸与され、宮廷の食卓で食事をし、ハンチング用としての従者と馬を付けてもらえる。また、彼は皇子のお伴をして劇場やオペラに行くなど、自分では一銭も支出しないで宮廷生活を営むことができるのである。

しかし、もし、この場合、侍従武官がオペラも嫌い、ハンチングも嫌いであったとすれば話は面倒となり、この問題の解決は明らかに絶望的である。そうかといって、あらゆる現物給与を無視することも適当ではない。しかしまた一面において、これらの役得を俸給の一種として所得に包含せしめることは、いろいろの活動の中で快樂なもの（それは評価不可能なもの）についてまでも、すべてこれを所得として評価しなければならぬという結論となるであろう。従って、侍従武官のぜいたくな生活に対して、これを所得とみなすことは——理由のないことである。」

このようにフリンジ・ベネフィットの享受を好むか好まざるかというような主観的な価値判断によって評価額を決

定すること、言い換えれば従業員にとつての価値で評価することは、経済的中立性の観点からもっとも望ましいとする見解もあるが、⁽⁵⁾個人の選好により評価することにならば、画一的ないしは統一的な評価を期待することは困難とならう。

いずれにしても、フリンジ・ベネフィットを過大に評価すれば、納税者に対して租税制度に対する不信の念を抱かせることにならうし、他方、評価の安全性の観点から⁽⁶⁾過少に評価すれば、水平的公平の侵害⁽⁷⁾及び歳入不足、そして同様のフリンジ・ベネフィットを享受しえない納税者に不信の念を抱かせることにもなる。また、実務上、評価の困難性ゆえに特定のフリンジ・ベネフィットに対して課税されないことが慣例化すれば、実際の法律規定がどうであれ、課税されないことが当然であるような風潮を生むことにもなりかねない。

OECDの報告書では、次の四通りの評価方法について分析検討を行っているが、実際問題としては、各国ともこれらの方法を組み合わせて使用しており、納税者の選択も認めている。⁽⁸⁾そして、各々の方法による評価額は、一般的に、同様のフリンジ・ベネフィットについて異なったものとなる。

1 従業員の受益額による評価方法 (Value to the employee)

従業員の受益額により評価する方法は、一般に、課税上最も公正な測定方法であるとみなされている。なぜならば、暗黙のうち個人納税者の状況と選好を考慮しているからである。しかしながら、かなり不明確な概念であり、実際の問題としてめったに用いられない。従業員の受益額による評価は、納税者がどのようなものであれ、ベネフィットに対して自発的に支払うであろうと思われる額といつていいであらう。

例えば、上限として、納税者は市場価格を超えて支払うことはないだろうし、下限での評価は、本人の特定の状態

が考慮されるかもしれないが、課税当局にとって時間がかかり、手間のかかる仕事である。それゆえに、公平性及び正確性と行政上の簡便性の間でトレードオフの関係が成立する。この問題については、どういふ評価額を査定評価額に置き換えるべきかについて納税者に举证責任（それは確立されている明らかな先例がないので費用と時間のかかる訴訟が必要になるかもしれない）を負わせ、評価額を仲裁により決定することによってのみ問題を克服することができるとする。

2 事業主の提供コストによる評価方法 (The cost to the employer)

事業主の提供コストによる評価は、商品購入のような場合であれば、会計学的な意味においては、通常は極めて容易に確定される。しかしながら、従業員のフリンジ・ベネフィットの評価と事業主がそのベネフィットを与えるために要した現実の費用との間に必然性がない場合には、この対応方法を一般的に適用する上で問題が生じる。実際に、従業員が商品又はサービスを消費することによって多大なベネフィットを享受するとしても、事業主には費用がかからない場合があるからである。例えば、航空会社が従業員に航空機の座席を提供しなければ空席のままになっている場合に、座席を提供する場合などが挙げられよう。

3 市場価格による評価方法 (Market value)

市場価格による評価方法は、一般的な測定方法である。従業員の受益額による評価方法における固有の主観的要素は取り除かれるが、そうすることによって個人に対して不公平感を与え、ひいては不確実性が増幅されるかもしれない。特定の種類のベネフィットについては、市場がないか若しくは同一性がないので、合理的にみて類似の市場が存在しない。例えば、事業主が使用について制約を課しているようなカンパニー・カーの場合などが該当する。それは

また、従業員が現物給付の受領に関して実際の選択権がないことや、自由に市場に参加しえないことも関係している。市場において商品を購入することを選択するならば、従業員が負担する費用で評価すべきか、あるいは商品を売却した場合の売却価格で評価すべきかどうかに関しても疑問が生じる。市場での購入又は売却価格の相違は、必要とされる取引費用を考慮すれば、相当大きいものとなるからである。

4 行政規則等によって規定される標準価格による評価方法 (Standard value)

標準価格による評価方法は、評価規定に基づき算定される価格である。カンパニー・カーの個人使用とか、居住設備、食事、そして低利による貸付は、通常、標準率により算定されるプリンジ・ベネフィットである。課税評価額は、一般的には最低評価額で課され、法定化されている。ただし、特定の年に適用される率の現実的な決定は、通常は、行政規則若しくは規定という形で法定されることになる。標準価格による評価方法は、他の評価方法の欠点のいくつかを克服し、課税当局に過度の行政費用がかからないという利点がある。しかしながら、すべてのプリンジ・ベネフィットについて標準価格による評価方法を公式化することは、実行上不可能である。標準価格による評価方法は、一般的には、市場価格による評価方法と共に用いられる。さらに、納税者は課税されるベネフィットについて標準価格による評価方法を受け入れるか、あるいは課税評価額はどれくらいであるかべきかについての証明を提出するかを選択を迫られる。例えば、納税者が市場価格が標準価格より低いということを立証できるならば、標準価格が市場価格より低くなる傾向があるとしても市場価格が採用されるであらう。

〔注〕

(1) 「租税支出の国際基準(統一ガイドライン)」では、その指針七においてフリンジ・ベネフィットの評価問題に言及している。

すなわち、フリンジ・ベネフィットの公正な市場価値が所得に含められるべきであるとしながらも、フリンジ・ベネフィットの評価額は一国の各地方間でも相当異なるように、正確な評価額を計算することは困難であるとしている。そして、そのような実施上の問題に遭遇した場合には、公正な市場価値に代わる適正な概算額等(標準額表)の採用並びに従業員に対するフリンジ・ベネフィットを非課税とし、かつ、事業主のフリンジ・ベネフィット提供費用の控除を否認する方法を許容している。

他方、フリンジ・ベネフィットの提供が雇用の条件として与えられている場合には、フリンジ・ベネフィットは従業員の所得から除外されることが認められる。

吉牟田勲「租税支出の国際基準の逐条的研究—個人所得税関係」中川一郎先生喜寿祝賀税法學論文集(日本税法学会本部、一九八六)二六八頁—二七二頁。

(2) OECD, op. cit., p. 17.

我が国においても、所法第三六条第二項において「金銭以外の物又は権利その他の経済的利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額」とされ、時価評価が原則となっている。

(3) 田中勝次郎「法人税法の研究」(税務研究会、一九六五)一、一一四頁。

(4) Henry Simons, *Personal Income Taxation* 53 (1938).

(5) 中里実・前掲書四三頁。

(6) 小林栢弘氏は、相続財産の評価に関して、税務執行上の観点から、「——ある程度の汎用性のあるものであることが要求され、多少の個別具体的妥当性を犠牲にしても画一的統一性のあるものであることが要求される。そうすると、これを満足するような基準とするためには、ある程度の安全性を見込んで基準を作成せざるを得ないので、評価の水準は、個別的にみると市場価格に比して低いものとなってしまふのであるが——」と述べている。これは、フリンジ・ベネフィットの評価にも言えることであろうと思われる。小林栢弘「相続税法の時価評価と負担付贈与をめぐる若干の問題」(税理三二巻一四号)一八

頁。

(7) この点に関し、中里実氏は、「金銭的報酬が課税され、フリンジ・ベネフィットが非課税であるとしても、市場による調整の結果、水平的不公平の問題は解消されるが、その代わりにフリンジ・ベネフィットの比率が高まり、そのために所得税の課税が納税者の職業選択行動に影響を及ぼすという非中立性がもたらされる」と指摘している。中里実・前掲書四六頁。

(8) OECD, op. cit., p. 16.

第四章 フリンジ・ベネフィットに関する諸外国の課税の状況

給与制度⁽¹⁾におけるフリンジ・ベネフィットの利用の急速な増大は、租税収入を浸食し、税の公平性を阻害するばかりか、税制上の取扱いの差異により国際的に競合している会社にも影響を与えている。

そのような状況の下で、各国の課税当局に提案された諸問題を明らかにするために、OECDは、「フリンジ・ベネフィットの課税」(The Taxation of Fringe Benefits)を一九八八年に発行した。その報告書においては、フリンジ・ベネフィットという言葉は何を意味するのかという議論を行うとともに、利用される原因、執行上の困難性、国際関係、さらには参加国によって今後検討されうる法制上、執行上の変革等を詳細に検討している⁽²⁾。

第一節 各国のフリンジ・ベネフィットの課税方式

各国のフリンジ・ベネフィットの課税方式は、概略次のとおりである⁽³⁾。

オーストラリア（一九八六年七月一日以降）とニュージーランド（一九八五年四月一日以降）を除くすべての加盟国では、受領者たる従業員の支配下にあるフリンジ・ベネフィットを一般的には納税者の通常の所得として課税している。

ほとんどのフリンジ・ベネフィットは、雇用の対価としての報酬の一部として課税されている。例えば、カナダにおいては、雇用の見返りとして納税者によって享受されたベネフィットを課税所得に含めている。また、米国においてもフリンジ・ベネフィットを雇用の対価として所得の一部に含めているが、その用語は定義されていない。

英国の法律では、現物によるベネフィットの供与を含んだところで雇用の対価としての報酬に課税している。オーストラリアにおいては、一九八六年六月三〇日（新型のフリンジ・ベネフィット税制が一九八六年七月一日から施行になった）までの関連規定において、供与及び授与されたすべての「心付け、補償金、ベネフィット、ボーナス、プレミアム」は、納税者の何らかの雇用あるいは与えられたサービスに直接的又は間接的に関連すれば課税されるとしていた。他の国は、表現は種々さまざま違ふけれども同様の取扱いとなっている。

いくつかの国では、フリンジ・ベネフィットの課税目的上、課税される所得の一般的な概念について詳しく説明することを要しない。なぜなら、スイスにおいては、裁判所の判断により一般所得条項においてフリンジ・ベネフィットに効果的に課税することを課税当局に認めてきているし、大多数の国においては、法律、規則、そして行政手続によってフリンジ・ベネフィットを確実に課税ベースにとりこんでいるからである。そして、課税目的上、特定のベネフィットがどのように評価されるべきかについての指針を打ち出しており、通常は、一般的な所得条項を補っている。そして、イギリス、ベルギー及びフィンランドでは、フリンジ・ベネフィット課税に対処する包括的な法典を有

している。

ベルギーには、現物によるすべてのベネフィットは、従業員が受益した真実の価値で評価されるという包括的な法典がある。ただし、特定のベネフィットは、標準評価による。

フィンランドにおいては、居住設備、電気、食事、カンパニー・カーの提供のような特定のフリンジ・ベネフィットについては、NBT (National Board of Taxes) によって発布された詳細な通達により、標準価格で評価されるが、標準評価額が市場価額よりも高い場合は、市場価額により評価される。

〔注〕

- (1) The Company Car Factor : TEST (Transport & Environment Studies) 一九八四を参照のこと。
- (2) 吉牟田 勲「諸外国のフリンジ・ベネフィット課税の現状」税経通信四五卷一四号六三頁は、簡潔に各国の状況について要約しているので参照された。
- (3) OECD, op. cit., pp. 23—25.
- (4) オーストラリアとニュージーランドでは、ベネフィットを提供した事業主に対して課税を行っている。

第二節 一般的なフリンジ・ベネフィットの課税状況

参考資料1は、加盟国において広範に利用されているフリンジ・ベネフィットの課税上の取扱いを要約したものであり、これらのベネフィットについて様々な課税上の取扱いがあることを示している。⁽¹⁾

対象となっている加盟国は、次の二三ヶ国である。

- ① オーストラリア、② オーストリア、③ ベルギー、④ カナダ、⑤ デンマーク、⑥ フィンランド、⑦ フランス、⑧ ドイツ、⑨ ギリシャ、⑩ アイルランド、⑪ イタリア、⑫ 日本、⑬ ルクセンブルク、⑭ オランダ、⑮ ニュージールランド、⑯ ノルウェー、⑰ ポルトガル、⑱ スペイン、⑲ スウェーデン、⑳ スイス、㉑ トルコ、㉒ イギリス、㉓ アメリカ。
- 対象となるフリンジ・ベネフィットは、次の一一種類である。

- ① 退職年金又は老齢年金への事業主拠出金（公的制度及び私的制度）、② 医療保険、③ 歯科保険、④ 生命保険料、⑤ 事業主建物内の食堂施設、⑥ 食券、⑦ 娯楽施設、⑧ 居住設備、⑨ 贈与、⑩ 教育費（従業員及び扶養親族）、⑪ 自動車。
- ここでは、どのようなフリンジ・ベネフィットが課税の対象になるかということに焦点が当てられている。
- それぞれの項目について、諸外国と我が国の取扱いを比較すると、次のとおりである。

1 社会保険料

〔諸外国の取扱い〕

事業主が負担する社会保険料は、典型的なフリンジ・ベネフィットであるが、一般的には、課税ベースから除外されている。スウェーデンやフィンランドでは、事業主によって支払われた法定社会保険料の負担は、従業員の課税ベースから特別に除外されるか、あるいはフリンジ・ベネフィットとはみなされないものとして扱われる。一方、ポルトガルのように、法律によって事業主が従業員の法定の保険料を支払うのを禁じている国もあることに注目する必要がある。

〔我が国の取扱い〕

我が国においては、事業主負担の社会保険料は、従業員の課税ベースから除外されているが、法令等で何ら規定されておらず、被保険者たる従業員が負担すべき保険料を事業主が支払った場合に、従業員の課税ベースにとりこまれる取扱いとなっている。⁽³⁾

2 年金掛金

〔諸外国の取扱い〕

事業主が負担する年金掛金は、一般的には、課税ベースから除外されている。⁽⁴⁾多くの国では、個人年金保険料及び退職年金基金並びに信託を非課税としているが、これらの退職年金基金は、負担の前に特定の条件と手続に従わなければならぬ。例えば、いくつかの国においては、課税当局による承認と認可がその基金が当初設定されるときに必要とされ、それによってその基金に免税適格としての資格が与えられる。⁽⁵⁾

大多数の国では、従業員の退職に伴って発生する年金支払は、それらが公共基金又は個人基金から支払われるかどうかにかかわらず、従業員の課税所得に含まれる。ドイツは法定年金保険スキームから支払われた年金の利子部分の払戻（あるいは特別の事情により従業員が強制的な年金保険について課税されない場合、同等の個人スキーム）が、退職時の受取人の年齢を参考にして決定される平均税率で課税される場合のみ非課税である。また、事業主が従業員の保険契約を締結したような場合に、生命保険会社によって支払われた年金についても同様の取扱いがなされる。⁽⁶⁾

〔我が国の取扱い〕

我が国においては、諸外国と同様に課税ベースから除外されており、従業員が負担すべき掛金を事業主が支払った

場合の取扱いは、社会保険料の場合と同様である⁽⁷⁾

3 医療・歯科・生命保険料

〔諸外国の取扱い〕

個人の医療・歯科・生命保険料の場合、そのベネフィットスキームに対する事業主の負担に關しての課税は、各国によって大きく異なっている。しかしながら、従業員に対して基金からなされた支払は、めったに課税されない。医療・病氣及び事故支払の場合には、その支払が給料又は所得の損失の代替として考えられている場合には、単に課税所得としてみなされる。また、保険の満期における生命保険金の一括支払は、一般的には課税所得としては取扱われない⁽⁸⁾。

〔我が国の取扱い〕

我が国においては、事業主が従業員の掛捨ての生命保険料を負担した場合、役員のみを対象とする場合を除き課税されない⁽⁹⁾。満期保険金等の償還がある保険の保険料を事業主が負担した場合には課税されることになるが、事業主が満期保険金等の全額を受領するか、あるいは従業員が退職手当等に充当される場合には課税されない⁽¹⁰⁾。

なお、事業主が、従業員のために生命保険料を負担した場合には、従業員の給与所得として課税されることとなるが、役員のみを対象とする場合を除き、事業主が負担する金額が月額三〇〇円以下である場合には課税されない⁽¹¹⁾。

4 食事補助

〔諸外国の取扱い〕

事業主建物内の給食施設、娯楽施設及び余暇施設は、一定の基準で無差別に事業主がすべての従業員に提供するな

らば、課税されない傾向にある。⁽¹²⁾ 無償の食事の提供は、ベルギー、カナダ、デンマーク、フィンランド、ルクセンブルク、オランダ、スイスにおいては、重要なフリンジ・ベネフィットとして考えられ課税されている。

一方、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、アイルランド、ニュージーランド、オランダ、ノルウェー、スウェーデン、イギリス、アメリカでは、非課税となっている。また、アイルランドやノルウェー、イギリスのように、全ての従業員に対して無差別にそのような施設が提供されることといった制限が設けられて非課税とされる場合もあれば、オランダ、スウェーデンのようにベネフィットの最高限度を決めている場合もある。また、ベルギーやカナダのように、従業員が合理的な費用負担を要する国もある。

食券は、給食施設とは異なり、事業主提供の建物外での食事に関しては、一般に広く課税されている。これら食事に関するベネフィットについての異なる取扱いは、次のような理由による。敷地内における給食施設の提供は、従業員を食休みの間も事業主の建物内に止めることができるので、事業主に重要なベネフィットを提供する。ところが、食券の場合には、そのように従業員を拘束することがないからである。

〔我が国の取扱い〕

事業主が従業員に支給する食事については、福利厚生的な性格があることから、従業員が食事の価額の五〇%以上を負担しており、かつ、従業員に支給した食事について、事業主が負担した金額が月額三、五〇〇円以下であれば課税されない。⁽¹³⁾

なお、食事の価額は、原則として、時価により評価することとなるが、事業主内の施設等において支給する食事についてまで材料等の直接費だけでなく間接費も含めることは、実務上極めて困難であるため、簡便的な計算として直

接費相当額により評価することとされている。これに対し、他から購入して支給する食事については、その購入価額が時価そのものであることと、その食事に係る直接費相当額も明らかでないので、購入価額により評価することとしている。⁽¹⁴⁾

5 居住設備

〔諸外国の取扱い〕

居住設備として家屋の援助は、原則として、すべての国において課税される。ただし、提供された建物が従業員の労働条件の一部である場合（アイルランド）、あるいは仕事の場所が特に遠隔地である場合（カナダ）には、いくつかの例外がある。また、オーストラリアでは、仕事の場所が遠隔地で不便な場所であれば、ベネフィットの評価においてかなりの減額をしている。⁽¹⁵⁾

〔我が国の取扱い〕

我が国においては、社宅の貸与を受ける者が役員であるか従業員であるかによって、原則として、次のように「通常の賃貸料」をそれぞれ計算して評価することとしている。⁽¹⁶⁾

(1) 法人（公共法人を除く）の役員

イ 自己所有社宅（小規模なものを除く。次のロも同様）の場合

$$\left[\begin{array}{l} \text{その年度の家屋} \\ \text{の固定資産税の} \times 12\% \text{ (木造以外の家屋は} 10\%) \\ \text{課税標準額} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{l} \text{その年度の敷地} \\ \text{の固定資産税の} \times 6\% \\ \text{課税標準額} \end{array} \right] \times \frac{1}{12}$$

ロ 借上げ社宅

その借上げ料の五〇%相当額とその社宅についてイの算式により計算した金額とのいずれか多い金額
ハ 役員に貸与した社宅のうち小規模なもの（木造一三二㎡、その他九九㎡以下のもの）

$$\begin{array}{l} \text{その年度の家屋} \\ \text{の固定資産税の} \times 12\% + 12\text{円} \times \frac{\text{家屋の総床面積}}{\text{その年度の敷地}} \\ \text{課税標準額} \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \text{の固定資産税の} \times 0.22\% \\ \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \text{課税標準額} \end{array}$$

3.3

(2) 従業員及び公共法人

その社宅の大小を問わず、かつ、借上げ社宅であるかどうかにかかわらず、(1)のハの算式により計算した金額。
なお、従業員及び公共法人等の役員から徴収した賃貸料の金額が、「通常の賃貸料」相当額の五〇%以上であるときは課税されない。

6 低利子又は無利子貸付

〔諸外国の取扱い〕

低利子又は無利子のローンは、広く普及している。銀行、金融会社、保険会社のような職業の分野では、伝統的に家屋、消費財、サービスの購入のための助成基金を提供してきている。多くの国においては、一般的に行われており、産業の幅広い範囲に広まりつつある。実際に、すべての加盟国はこれらのベネフィットに課税している。ただし、住宅ローンについては、いくつかの例外がある。例えば、ドイツのように住宅ローンが「二世帯家屋」を建てるために用いられる場合である。また、ノルウェー、スウェーデンでは、住宅ローンの利子は、所得税法の適用上、住

居の所有者において控除できるし、ベルギーにおいては市況の変化に応じてそれぞれの種類のローンに対する参考利率を定義しており、課税されるベネフィットは、参考利率と事業主によって課された実際の率の差として計算される。

しかしながら、評価の困難性はここでもつきまとう。結果としては、もたらされたベネフィットより過少に課税されることになる。⁽¹⁷⁾

〔我が国の取扱い〕

我が国においては、事業主が従業員に金銭を無利息又は低金利で貸し付けた場合には、従業員は通常の利率により計算した利息の額又はその金額と実際に支払っている利息との差額に相当する金額に課税されるが、災害・疾病等に起因する貸付の場合には、担税力を考慮して課税されないこととなっている。なお、貸付による経済的利益の額が、少額（年額五、〇〇〇円以下）である場合には課税されない。⁽¹⁸⁾

また、住宅貸付の場合には、年三％以上の利息を徴収していれば課税されない特例がある。⁽²⁰⁾

7 割引

〔諸外国の取扱い〕

従業員に対する商品やサービスの割引は多くの国で実施されているが、事業主にとって費用がかからない場合と、あるいは値引きの割合が大切な顧客になされるほど大きくないならば、そのベネフィットを課税しない傾向がある。⁽²¹⁾

〔我が国の取扱い〕

事業主が従業員に対し、自己の取り扱う商品等の値引販売を行うことにより、その従業員が受ける経済的利益については、その値引販売が、次のいずれにも該当するものである場合には課税されない。⁽²³⁾

- (1) 値引販売に係る価額が、事業主の取得価額以上であり、かつ、通常他に販売する価額に比し著しく低い価額（通常他に販売する価額のおおむね七〇%未満）でないこと
- (2) 値引率が、従業員の全部につき一律に、又はこれらの者の地位、勤続年数等に応じて全体として合理的なバランスが保たれる範囲内の格差を設けて定められていること
- (3) 値引販売をする商品等の数量は、一般の消費者が自己の家事のために通常消費すると認められる程度のものであること

8 贈与

〔諸外国の取扱い〕

従業員に対する贈与や心付けは、通常はフリンジ・ベネフィットとみなされない。なぜなら、それらは一般的に役務提供の対価ではないからである。⁽²³⁾

それにもかかわらず、事業主によって示された恩情の程度とあいまって、心付けと提供された役務との関連の程度によって、しばしば、そのベネフィットが課税されるか否かが決定される。贈与や心付けにどういう意味合いがあるかという法的な判断は国によって異なるが、二通りの法的な対応方法が確認されている。⁽²⁴⁾

その第一番目は、事業主からのあらゆる贈与は、特定の例外を除いて課税所得とみなす方法である。

二番目の方法は、私利私欲のない思いやりあるいは個人的な敬意からなされた譲渡とみなして、受取った従業員の

所有であるとして課税されないものとみなす方法である。この二番目の方法における実務上の問題は、事業主の意思をどのようにして認定するかである。

〔我が国の取扱い〕

労働協約及び就業規則等並びに慣習等によって事業主から支給される結婚祝い又は出産祝い等のための金品は、事業主からの一方的な給付、すなわち単なる贈与ではなく、従業員としての地位に基づき支給されるものであるから、原則的には、給与所得として課税されるべきものである。しかしながら、このような贈答は、広く世間一般に行われていることから、社会常識に照らし相当なものについては、課税しないこととしている。⁽²⁶⁾

また、葬祭料、香典、災害等の見舞金についても、従業員の社会的地位及び事業主との関係等に照らし、社会通念上相当と認められるものについては課税されない。⁽²⁶⁾

9 教育費

〔諸外国の取扱い〕

教育費用は、従業員に直接帰属するものと扶養親族の教育に関連するものに区別される。前者の費用は、一般的に、訓練が事業主に関連するとき、あるいはベネフィットをもたらすものについては課税されない。⁽²⁷⁾

その費用が職務に関連性がない場合には、オーストリア、ベルギー、カナダ、ドイツ、アイルランド、日本、ノルウェーでは、従業員に対するベネフィットとして課税される。従業員の扶養親族の教育費用を事業主が負担した場合、大多数の国において従業員に課税している。事業主が手数料の割引きを保証している場合、あるいは優遇した料金で従業員の親族に教育設備を提供する教育団体を有している場合には、従業員に帰属するベネフィットは、事業主

が負担した費用に限定される。

〔我が国の取扱い〕

我が国の場合は、従業員又はこれらの子弟に学資金等として支給される金品は、原則として、課税される⁽²⁸⁾。しかし、事業主が自己の業務遂行上の必要に基づき、従業員にその職務遂行に必要な技術若しくは知識を習得させ、又は免許若しくは資格を取得させるための研修会、講習会等の出席費用等に充てるものとして支給する金品は、

もともとその者の職務内容の質的向上を図るためのものであるから、その使途、金額等からみて適正なものである場合は課税されない⁽²⁹⁾。

また、近年における経済取引の複雑化等により、若年従業員について、少なくとも高等学校教育程度の知識を習得させる必要があることから、高等学校以下の学資金支給については、費用として適正なものであれば、従業員の親族を対象とする場合を除き課税されない⁽³⁰⁾。

10 カンパニー・カー

〔諸外国の取扱い〕

事業主が提供したカンパニー・カーのベネフィットは、すべての国で課税されている⁽³¹⁾。これは、従業員に報酬を与えるために、そのようなベネフィットの利用が増大していること、並びに各国の潜在的

な歳入不足から考えて、当然に予想されることかもしれない。その場合、個人の納税者は、特に関心を示すに違いない。それゆえに、課税当局は、それらのベネフィットに対する課税に関して、明確なガイドラインをつくる必要がある。

しかしながら、ベネフィットを評価する仕組みは、各国により大きく異なっている。各国別の評価方法については、第四節で詳述する。

〔我が国の取扱い〕

我が国においても、当然課税されることとなるが、具体的な計算についてのメルクマールの明示がないため、課税されている例は少ない。

〔注〕

- (1) OECD, *op. cit.*, 49-57, Table A : TAX TREATMENT OF THE MOST POPULAR FRINGE BENEFITS IN MEMBER COUNTRIES, q. v.
- (2) OECD, *op. cit.*, p. 25.
- (3) 所基通三六一二(1)により、事業主が月中に負担する額が三〇〇円を超える場合に、課税対象となる。
- (4) OECD, *op. cit.*, pp. 25-26.
- (5) ヘルギーでは、グループ保険契約が社会保障制度を補うものとして分類されており、事業主の負担が従業員の所得に含まれることになる。一方、従業員は、その負担額の総額を控除することができる。オーストリアとドイツでは、そのような場合における事業主の負担額は、オーストリアにおいては従業員一人当たり年にSch4、〇〇〇、ドイツにおいてはDM三二二を限度として非課税となっている。
- (6) その場合、会社の年金や基金のような事業主が提供した年金スキームから支払われる年金は、年にDM四、八〇〇を超過する場合のみ課税される。
- (7) 所基通三六一二(1)。
- (8) OECD, *op. cit.*, p. 26.

- (9) 所基通三六一三一。
- (10) 所基通三六一三一(注)。
- (11) 所基通三六一三二(2)。
- (12) OECD, op. cit., p. 26.
- (13) 所基通三六一三八の二。
- (14) 所基通三六一三八。
- (15) OECD, op. cit., p. 26.
- (16) 所基通三六一四〇〜四八。
- (17) OECD, op. cit., p. 26. なお、ベルギーにおいては市況の変化に応じて、それぞれの種類のローンに対する参考利率を定義しており、課税されるベネフィットは、参考利率と事業主によって課された実際の率の差として計算される。
- (18) 所基通三六一一五(3)。
- (19) 所基通三六一二八、三六一四九。
- (20) 措置法第二九条、措置令第一九の二条。
- (21) OECD, op. cit., p. 26.
- (22) 所基通三六一一三。
- (23) OECD, op. cit., p. 27.
- (24) OECD, op. cit., p. 9.

例えば、ノルウェー、フランスでは、退職、記念日、結婚といった特別な場合になされた贈与は、課税されない。その贈与がまず第一義的に、従業員にとって本質的に個人的な価値を有するものであり、商業的な価値がないものというような場合である。

ベルギー、カナダでは、重要性の原則が、このような枠の範囲に関連して適用される。

デンマークにおいては、特別の出来事(記念日、退職)の場合に従業員に支払われたお祝い金は、Dkr 6,000を超え

るとき、五〇%の率で特別の所得として課税される。しかしながら、たいていの場合には、そのお祝い金は、受領者が他の特別の所得を有していないならば課税されない。

- (25) 所基通二八―五。
- (26) 所基通九―二三。
- (27) OECD, *op. cit.*, p. 27.
- (28) 所基通九―二八。
- (29) 所基通九―一五。
- (30) 所基通九―一六。
- (31) OECD, *op. cit.*, p. 27.

第三節 フリンジ・ベネフィット提供コストの損金算入の可否

続いて参考資料15は、事業主の法人課税所得計算上、フリンジ・ベネフィット提供コストの損金算入の可否について表したものである⁽¹⁾。

ほとんどの国は、従業員に対するフリンジ・ベネフィット提供コストの損金算入を容認しているが、その場合、そのような経費が事業目的上、独占的かつ合法的に生じることになる⁽²⁾。

一方、各国の執行はさまざまであり一様でない。フランスにおいては、フリンジ・ベネフィット提供コストの損金算入は、合理的な経費に制限されている。そして、ヨット・レジャー用ボート又は別荘に關しての費用は、控除でき

ない。ポルトガルにおいては、控除の可否は、公共性があり従業員に一般的に利用され、そして特定の職員や家族の構成員に個人的なベネフィットを与えることを予定していないかどうかによる。ニュージーランドにおいては、その受益者たる従業員がベネフィットを提供している会社の株式を一〇%以上保有する株主であるならば、FRINGJ・ベネフィットの控除は否認される。オーストラリアにおいては、クラブの会費に関連する経費と出張に同伴する親類に關して負担した費用は控除できない。

ところで、FRINGJ・ベネフィット提供コストの損金算入を否認すれば、特定のベネフィットの乱用を思い止まらせることができるかもしれないが、そのことはまた、非課税事業主と課税事業主間に新たな差別を生むことになるであらう。

〔注〕

- (1) OECD, op. cit., pp. 58—61, Table B: DEDUCTIBILITY UNDER THE CORPORATION TAX OF THE COST OF CERTAIN FRINGE BENEFITS PROVIDED BY THE EMPLOYER, q. v.
- (2) 以下の記述は、OECD, op. cit., pp. 27—28 に於ける。

第四節 評価方法

参考資料16は、FRINGJ・ベネフィットの評価方法を要約したものである。⁽¹⁾

大多数の国は評価の一般的なベースとして、市場価格を採用している。⁽²⁾ここで、市場価格とは、購入者が公開市場の独立企業間取引において商品又はサービスのために支払うであろう金額を意味するものとされる。イギリス及びイタリアにおける一般的な基準は、事業主が提供したコストによる評価である。市場価格は、低所得従業員の場合に適用されるが、その基準は、公開市場における独立企業間の中古販売により従業員が受け取る金額である。アイルランドもまた、一般的に事業主が提供したコストを基礎として評価している。オーストリアとドイツでは、消費又は使用する場所での第三者が支払うであろう平均的な小売価格を採用している。オーストラリアとニュージーランドのフリンジ・ベネフィット税法は、市場価格又は事業主が提供するコストを状況に応じて適用しており、定型的方法でフリンジ・ベネフィットを評価している。

いくつかの国では、従業員の受益額による評価の近似値として、市場価格を採用している。しかし、きわめてわずかの国ではあるが、従業員の受益額による評価概念を一般的な評価の基準として使用している。

ベネフィットの測定の尺度として、通常は、納税者が節約できた支出の額を使用するのが一般的である。ポルトガルを除くすべての国においては、ベネフィットを得るために従業員によってなされた実際の支払は、課税額を減少させる。

ほとんどの国は、通常の評価方法以外に特別の評価規定を有しているので、いくつかの種類のベネフィットについては、標準評価法を使用することによって、より迅速に執行されている。低利率でなされた従業員に対する貸付は、しばしば、市場価格と連動して設定された参考利率と比較され、通常は、その参考利率を適用した利子と実際の利子との差額に、課税される。標準評価額は、カンパニー・カーの評価に用いられるが、標準評価額を計算するために用

いられる方式は、次のとおり国によって大きく異なっている。⁽⁶⁾

オーストリア

納税者は、二通りの方法を選択することができる。

第一法は年間の自動車の総費用に対する個人の使用割合により計算する方法であり、第二法は法定の一定方式による方法である。第二法における課税評価額は、その車両の取得原価に対する一定の割合であり、課税年度に走行した総km数に応じてその割合が変わる。その場合、従業員の負担額は、課税評価額から減額される。

オーストリア

評価は、連邦大蔵省 (the Federal Minister of Finance) の法令によって決定される標準評価額を基になされる。そして、その法令は、オーストリアの課税当局 (the Austrian Tax Administration) の官報に公表される。

ベルギー

自動車のパワーと使用方法を基に算出される標準評価額による。

カナダ

「代替課税」により課税される。

従業員に利用された各三〇日間の自動車の原価の最大限二％を限度として課税される。リースの場合は、リース料の二／三が課税される。各三〇日間の個人の走行距離が一、〇〇〇km未満であるならば、一定の減額がある。従業員が主に自動車の販売に従事するならば、割合は一％又は〇・五％へ特別に減額される。また、平均法は、プールされた自動車の原価を決定するために使われる。

デンマーク

一九八五年以降、標準評価法を適用している。従業員は、個人使用走行km（通勤を含む）を基準として評価される。その評価額は、自動車の再取得価値と年に走行した距離（一〇、〇〇〇km未満かあるいは一〇、〇〇〇km以上か）に基づく一定の方式によって計算される。

フィンランド

標準評価額は、自動車のパワーと経過年数によつた月次の評価額、あるいは自動車のパワーと経過年数に使用方法によつて算出されるkm当たりの金額を加算することによる一ヶ月当たりの基礎評価額に基づいて計算される。

その評価額は、毎年、所得及び資本税法一九七四の二〇章(6)に規定され、国家租税委員会 (The National Board of Taxes) により公表される。

フランス

実際の評価額が使用されている。それは、事業主が実際に支払つた自動車の維持費、ガソリン代、保険料、そして従業員の個人使用に対応する減価償却費に基づいて計算される。従業員によって提供される正確な資料がない場合には、課税当局はエンジンの排気量と走行キロ数を基礎とした自動車費用の標準率を参考にして評価する。

ドイツ

評価額は、従業員が所有しているものと同じ種類の自動車を運転する場合に発生する費用を基礎としている。手続を簡素化するために、個人の運転に帰属するキロ数にDM〇・四二が乗じられる。従業員が運転の記録を有していないならば、課税の基礎は、自動車の購入価格について一ヶ月当たり一%で査定されることになる。

ギリシヤ

ギリシヤの所得税法典は、従業員に対するフリンジ・ベネフィットの課税に対して何ら特別な規定を有していない。

アイルランド

ベネフィットの現金等価額に対して、課税される。これは、当初の市場価格に対する割合である（普通は、新車の価格表による）。その割合は、一二・五％から二〇％の範囲で変わる。最も低い率は、自動車だけが提供されるとき適用され、最も高い率は、事業主がすべてのランニング・コストを負担するとき適用される。その場合、従業員が自動車関連諸費用を負担する場合には、減額される。通常の場合、減額は高度の営業利用の場合に適用され、年に一〇、〇〇〇マイル以上一、〇〇〇マイル未満の場合には標準負担額の九五％に、そして、その負担が〇に減額される二五、〇〇〇マイルまでの範囲で配分される。

イタリヤ

事業主の提供コストは、従業員に対する課税評価額を査定するときに使用される。

日本

評価額は、レンタル費用あるいは自動車の利用に際し支払わなければならない費用と同額が基礎とされる。

ルクセンブルク

通常の市場価格——従業員が該当のベネフィットを得るために支払われなければならない額による。

オランダ

ベネフィットの現金等価額として、新車の評価額の二〇％が課税される。

ニュージーランド

負担額の基礎は、自動車の原価である。リースの場合は、そのリースが開始されたときの市場価格の六％を基礎とする。その負担額は、事業主の個人的な使用のために利用できる九〇日間のうちに占める日数により、原価の六％を配分することによって計算される。長期間、家を留守にすることが要求される広範囲な営業出張、長距離電話、そして従業員によって負担された費用に対しては、減額措置がある。

ノルウェー

原則として、標準率が適用される。

ポルトガル

個人使用目的のために自動車の使用をする場合の従業員の受益額である。その場合、課税当局が、従業員によって申告された評価額を受け入れないならば、課税当局自身が評価をすることになる。

スペイン

評価額は、自動車のリース又はレンタル評価額に基礎を置いている。もし、事業主が自動車をリースするならば、現実に支払われたレンタル料、あるいは同じ種類の自動車の通常の市場レンタル料である。

スウェーデン

毎年の標準評価額は、自動車を保有するための平均的な実費に基づいて計算され、現在、走行距離を改めることが問題となっている。納税者が毎年の走行距離について個人使用目的以外の使用部分を証明しない場合は、一〇、〇〇

○kmとみなされる。

一九八六年一〇月に国会に提出された政府の法案では、自動車の使用について評価する新標準評価方式を提案している。新規則によれば、自由に使用できる自動車を提供されることによるベネフィットは、直近モデルの新車価格の二二％で評価されることになる。三年以上使用され続けている自動車においては、その割合は一八％である。もし特定のモデルの製造が中断されるならば、評価は、同様のモデルの新車価格の査定評価に基づくこととなる。代替すべき方法としては、National Tax Boardによって決定された評価によって、六年以上使用され続けている自動車の評価を基にすることが可能である。臨時の設備の当初の原価が、Skerrin、〇〇〇を超えるならば、その超過分は新車価格に加算される。その場合、納税者が燃料費を負担するならば、その割合は、一八％と一四％へ、それぞれ四％減ぜられる。同様に、納税者が自動車の使用に対して支払いをするならば、査定評価額は減額される。さらに、有利な評価額は、特別の状況の下で減額されるかもしれない。例えば、納税者が相当の時間自動車を 사용할ことができない場合とか、あるいは個人的な使用をかなり妨げる設備や備品が自動車に装着されている場合である。

スイス

ベネフィットの課税は、市場価格に基づいてなされる。市場価格を決定するための基準となる標準率は、連邦及び州の課税当局によって共同で編集された刊行物に記載されており、その率は、取得の年の自動車の定価表価格、総走行距離、個人旅行、発生した総ランニング・コストに基づいて決められる。

トルコ

事業主が提供した自動車に係る支出額の半分が、課税される。

イギリス

自動車の指数化された評価額は、経過年数、当初の市場価格、そして排気量を参考にすることにより決定される。それは、どの程度実際に個人使用されるかとは無関係である。燃料費の指数化された評価額は、エンジンの能力によって査定される。その場合、従業員が営業出張のために優先的に使用されることが証明できれば、指数化された評価額は、減額される。

米 国

セーフ・ハーバーは、毎年のリース評価を参考にして決定される。セーフ・ハーバー評価額には、燃料費、お抱え運転手その他の費用は含まれていないが、維持費と保険費用が含まれている。自動車が個人で利用出来ないときは、相当の減額がある。特別の規定は、個人使用が通勤のみの場合に適用される。その際的评价額は、一日につき三ドルである。

【注】

- (一) OECD, op. cit., pp. 62-64, Table C: VALUATION OF CERTAIN FRINGE BENEFITS IN MEMBER COUNTRIES, p. v.
- (二) 本邦の記述は、OECD, op. cit., pp. 31-32 を参照せよ。
- (三) OECD, op. cit., pp. 65-68, Table D: THE TREATMENT OF EMPLOYER-PROVIDED MOTOR VEHICLES.

第五章 諸外国の課税体系

本章においては、ヨーロッパ諸国のうち、ドイツ、イギリス及びフランスの課税体系について、その課税概念及び実定法上の取扱い等について考察するとともに、我が国の課税体系との比較を行うこととする。

第一節 ドイツの課税体系

第一款 所得税法の沿革及び課税概念の変遷

プロイセンの所得税法は、一八四八年のブルジョア革命を経て、一八五一年に階級税及び階級別所得税として成立した。⁽¹⁾これは、一八九一年のミケルによる近代的所得税法の原型を形成するものであった。一八九一年のプロイセン所得税法における所得概念は、「所得源泉説」⁽²⁾に基づくものであったが、一九二〇年所得税法では、「所得源泉説」は否定され、完全とはいえないまでも「純資産増加説」⁽⁴⁾に立脚した課税方式が導入された。その際の所得概念の本質は、「所得源泉説」と「純資産増加説」の「折衷説」といえるものであった。その後、一九二五年、一九三四年の所得税法においては、従来の「折衷説」が基本的に引き継がれ、主として実務上の観点から所得概念が構成されてきた。⁽⁵⁾そして、現行法もまた、所得概念の一般的な定義を断念しており、所得概念は、単に課税総所得金額を算定すること

により導き出されるにすぎない。⁽⁶⁾

〔注〕

(1) 佐藤 進「近代税制の成立過程」(財団法人東京大学出版会、一九八二)二五五頁、二五六頁によれば、ドイツの経済及び社会状況の後進性の故に、身分階級的な区分に基づく課税方式と所得課税の原理に基づく課税方式との折衷的課税方式を採らざる得なかつたようである。なお、階級税及び階級別所得税の具体的内容については、同書二八三頁―二九五頁参照のこと。

(2) 所得概念に関する代表的な学説であり、主として、フィステイニング (Festing) により提唱されたものである。これは、一定の源泉 (Eink) から生じる所得のうち、反復性・規則性をメルクマールとして所得を制限的に解するものである。従って、贈与物、とみくじの当たり、遺産、資産の譲渡の対価等は、所得とはならない。この学説については、金子宏「租税法における所得概念の構成」法学協会雑誌八三巻九・一〇号一、二五七頁以下、吉良実「所得課税法の論点」(中央経済社、一九八二)二〇六頁、同「実質課税論の展開」(中央経済社、一九八〇)一九二頁、木村弘之亮「ドイツ所得税法における所得概念」(波多野弘先生還暦祝賀記念論文集、一九八八)一三三頁以下、小松芳明「各国の租税制度」(財經詳報社、一九八〇)一頁、忠佐市「課税所得の概念論・計算論」(財団法人大蔵財務協会、一九八〇)一七頁以下参照。

(3) 高橋誠「初期所得税の形成と構造」(『経済志林』、二六の一)によれば、この税は、一八八七年の我が国の所得税の創設の際、大きな影響を与えたが、これは、当時、我が国の状況がドイツと類似していたからであると述べられている。

(4) これは、「所得源泉説」に相對峙する学説であり、ゲオルクシャントツ (Georg von Schantz) により体系的に構築されたものである。これは、所得の源泉にかかわりなく、一定期間における純財産の増加に担税力を見出すものであり、所得を包括的に解するものである。したがって、この説によれば、一時の所得あるいは資産の譲渡の対価も所得となる。この学説については、金子宏・前掲一、二六五頁以下、吉良実・前掲書二〇七頁、木村弘之亮・前掲書一三〇頁以下、小松芳明・前掲書一頁、忠佐市・前掲書一七頁以下参照。

- (5) 木村弘之亮・前掲書一四六頁、一四七頁。
- (6) 課税総所得金額は、次のように算定される (LSR 1993 § 2)。
- 1 所得の種類ごとの所得合計額
 - 2 十追加課税額 (所得税法第一〇 a 条)
 - 3 十解約された積立準備金 (所得税法第五八条第二段)
 - 4 十加算額 (所得税法第二 a 条第三項第三段、第四項、对外投资法第二条第一項第三段、第二項)
 - 5 一 二重課税防止条約の場合における対外損失 (所得税法第二 a 条第三項第一段)
 - 6 Ⅱ 所得の合計額
 - 7 一 高齢者控除額 (所得税法第二四 a 条)
 - 8 一 農林業控除 (所得税法第一三條第三項)
 - 9 Ⅱ 所得の総額 (所得税法第二條第三項)
 - 10 一 特別支出 (所得税法第一〇 条、第一〇 b 条、第一〇 c 条)
 - 11 一 異常負担 (所得税法第三三 条、第三三 c 条)
 - 12 一 居住目的に利用される住居、建物及び文化財的建築物並びに保護価値を有する文化財の租税優遇 (所得税法第一〇 e 条、第一〇 h 条、第五二条第二一項第四段、第七段及び開発促進地域法第七 条)
 - 13 一 損失控除 (所得税法第一〇 d 条、第二 a 条第三項第二段)
 - 14 Ⅱ 総所得金額 (所得税法第二條第四項)
 - 15 一 子女控除額 (所得税法第三二 条第六項)
 - 16 一 世帯控除額 (所得税法第三二 条第七項)
 - 17 一 税率表額 (所得税法第三二 条第八項)
 - 18 一 所得税法第四六条第三項、所得税施行令第七〇 条の規定による苛酷調整
 - 19 Ⅱ 課税総所得金額 (所得税法第二條第五項)

第二款 課税所得

居住納税義務者は、次の七つの所得種目から生じる各所得 (Einkünfte) に限り納税義務を負うことになる。⁽¹⁾

① 農林業所得、② 営業所得、③ 独立労働所得、④ 非独立労働所得、⑤ 資本財産所得、⑥ 使用賃貸及び用益賃貸所得、⑦ 第二二条の規定によるその他の所得。

ところで、所得税法第一九条第一項では、非独立労働は、「1 公的及び私的勤務に対して支給される俸給、賃金、謝礼、分配金及びその他の収入金並びに利益 2 休職手当、退職手当、寡婦手当、遺児手当、及び過去の勤務に基づくその他の収入金及び利得 3 それが継続的収入金であるか又は一時的収入金であるか、あるいはその収入金に対して法的請求権が存するか否かは、これを問わない。」と規定されており、フリンジ・ベネフィットは、この非独立労働所得の範疇に属することになる。

課税所得は、非独立労働に係る収入金額から次の必要経費を控除して算定されるが、非独立労働所得については、別途賃金税が源泉徴収により課税される。⁽³⁾ 労働賃金には、雇用関係に基づいて従業員に流入するすべての収入が含まれ、その名目、形式は問われない。⁽⁴⁾ そして、フリンジ・ベネフィットは、金銭的価値を有するものに限り、労働賃金に含まれる。⁽⁵⁾

(1) 必要経費の概算控除

必要経費については、所得算定にあたり、DM二、〇〇〇の概算控除が認められている。⁽⁶⁾

(2) 必要経費の実額控除

実際の必要経費が、概算控除DM二、〇〇〇を超える場合には、その証明をすることにより、実額により控除することができる。

ところで、必要経費には、職務に基因する一切の支出が含まれるが、それは客観的に職務と関連があり、かつ、職務の促進のために行う支出をいうものとされている⁽⁷⁾。そして、職業との関連性は、その支出が、従業員の収入に対応した活動と経済的関連がある場合に認められている⁽⁸⁾。例えば、従業員の雇主の顧客に対する広告用品購入のための支出は、必要経費とされる。ただし、その従業員の雇主の売上を増し、かつ、それによりその従業員の業績となる場合に限られる⁽⁹⁾。従って、従業員の生計に係る経費は、原則として、これを控除することはできない。ただし、例外として、職務との関連性がある場合には、控除できる⁽¹⁰⁾。

以上の観点から、控除可能なものとして、次のようなものが認められている。

- ① 道具、制服、本及び雑誌などの労働手段のための支出⁽¹¹⁾
- ② 職業上の知見及び技能を維持及び充実するための継続教育費又は再教育費⁽¹²⁾
- ③ 研修旅行又は専門家会議への参加費用⁽¹³⁾
- ④ 職業上の活動に基因する旅費⁽¹⁴⁾
- ⑤ 宿泊費及び旅行雑費⁽¹⁵⁾
- ⑥ 移転費⁽¹⁶⁾
- ⑦ 二重家計の場合にやむを得ず生じる超過支出⁽¹⁷⁾
- ⑧ 家庭の作業室の費用⁽¹⁸⁾

第三款 フリンジ・ベネフィットの実定法上の取扱い

一 課税フリンジ・ベネフィットの根拠規定

非独立労働所得は、一般に、労働賃金と称され、「雇用関係に基づいて従業員に流入するすべての収入 (Einkommen) である」と定義されている⁽¹⁹⁾。そして、収入の概念⁽²⁰⁾については、「1 収入とは、金銭又は金銭的価値を有し、かつ、第二条第一項第四号ないし第七号の各規定に定めるいずれかの所得として、納税義務者に流入する一切の財貨である」
 2 金銭以外の収入（住居、食事、商品及びその他の現物収入）は、その消費地の通常の最終価値をもってこれを計上する。従業員の受ける現物給付の価額が、社会保障基本法第四編第一七条第一項第三号の規定に従う法規命令により定められている場合は、その価額を基準とする。その価額は、法定年金保険の義務を負わない従業員に対しても定めるものとする。ただし、その価額が、その現物給付に対して明らかに不適切な場合である。州の上級税務署は、連邦大蔵大臣の承認を得て、従業員のその他の現物給付に対し平均価額を定めることができる。3 雇用主との雇用関係に基づいて、特に、その従業員のために製作、販売、調達されたものではなく、かつ、その収入が第四〇条により一括して課税されない商品若しくはサービスの提供を受ける場合には、その価額として、第二項の規定にかかわらず、雇主又はその消費地の最寄りに居住する購買者が、その商品又はサービスを不特定の最終消費者へ通常の取引において提供する価額から四％減額した最終価額が適用される。従業員から支払われた料金の控除後に生じた利益は、非課税である。ただし、雇用関係からのその利益が、暦年内において総額 DM 二、四〇〇を越えない場合に限るものと

する」と規定されている⁽²¹⁾。

本条項により、原則として、収入は、「有償の収入」、すなわち金銭又は金銭で評価することができる（経済的価値を有している）物及び権利であり、従業員の給付に対する反対給付として流入するものであると観念することができる。

すなわち、そう観念することによって流入性、経済的価値及び金銭評価の可能性が、課税所得性のメルクマールとして認識できる。

流入性の観点から考えると、例えば、納税義務者が受け取ることが出来る収入の放棄や債務の免除、資産の値上がりによる含み益等は収入とならない反面、公序良俗違反あるいは違法行為に基づくものは、収入として認識される⁽²²⁾。

一方、経済的価値の観点から考えると、例えば、単なる慰勞⁽²³⁾（Annehmlichkeit）は収入とはならないが、帰属家賃⁽²⁴⁾、債務の利息免除、無利息貸付、カンパニー・カーの提供は、収入として認識されることになる。

〔注〕

(1) EStG 1993 § 2(1)、所得税法第二条第一項に規定する所得の獲得に共通するメルクマールとして、有償による使用、給付の取引（Umsatz von Leistungen）、市場取引への参加を挙げている。木村弘之亮・前掲書一五七頁。

(2) EStG 1993 § 2(2)。

(3) EStG 1993 § 38(1), LStR 1993 § 104, 105。

なお、源泉徴収された賃金税相当額は、所得税額から控除される。EStG 1993 § 36(2)。

(4) LStDV 1993 § 2(1)。

- (5) LSR 1993 § 70(2)3.
- (6) 一九九〇年一月一日以降適用される。これは、従来の概算控除DM五八四、従業員控除DM四八〇及びクリスマス控除DM六〇〇が統合・増額されたものである。
- (7) 一九八〇年一月二八日付BEH判決—BSBI一九八一年第二部三六八頁。
- (8) 一九八二年一〇月一日付BEH判決—BSBI一九八三年第二部一七頁。
- (9) 一九八四年一月三日付BEH判決—BSBI第二部三一五頁。
- (10) LSR 1993 § 33.
- (11) EStG 1993 § 9(1)6; LSR 1993 § 44.ただし、もっぱら、職務遂行に利用される場合に限る。一九八一年一〇月一六日付BEH判決—BSBI第二部六七頁。労働手段の取得費及び製造費は、支出年度において、全額必要経費として控除することができるのであるが、個々の労働手段についてDM八〇〇を越えないことが条件となっている。DM八〇〇を越える場合には、予定利用期間に応じて、控除されることになる。
- (12) LSR 1993 § 34.
- (13) LSR 1993 § 35.ただし、その旅行が、訪問先国の地理、経済及びその他の特殊性に関する一般的な情報並びに経済教育に利用される場合には、職業上の理由とは認められず、必要経費とはならない。一九八一年一〇月三日付BEH判決—BSBI一九八二年第二部六九頁、一九九一年三月二七日付BEH判決—BSBI第二部五七五頁。
- 例えば、次に掲げる基準により勘案される。
- 1 職業上の支出と認められる要素
- ① 参加者グループが一樣であること
 - ② 個人的な興味に対しては殆ど余地を残さない厳しく、かつ、課程に従った編成
 - ③ 参加者の職業上の必要性と条件に合わせて調整されたプログラム
 - ④ 勤務免除または特別休暇の保証
 - ⑤ 雇主の補給金

2 職業上の支出と認められない要素

- ① 観光を優先した訪問
 - ② 場所の頻繁な移動
 - ③ 短期間の行事で自由に使用できる多くの日曜日及び祝祭日の取り入れ
 - ④ 配偶者又はその他の近親者の同伴
 - ⑤ 私的滞在との関連性
 - ⑥ 例えば、船旅など気晴しとなる費用がかかる輸送
- (14) L.S.R. 1993 § 37. 旅費には、交通費 (同 § 38)、食費超過支出 (同 § 39)、宿泊費及び旅行雑費 (同 § 40) が含まれる。ただし、衣服費、鞆、その他の旅行具の調達費用は、旅費に含まれない (一九八六年七月四日付 B.F.F. 判決—B.S.D. 第 II 部七七一頁)。なお、職務関連であることの理由、その旅行期間及び旅行行程について従業員は記録しなければならず、さらに適切な資料、例えば、走行記録書 (同 § 31(1))、ガソリンスタンド領収書、ホテル勘定書、手紙等を利用して証明若しくは疎明しなければならぬ。
- (15) L.S.R. 1993 § 40(1)。(a) 宿泊費は、公務旅行、職務上の巡回、及び運転業務の場合に控除できる。旅行雑費は、次に該当する費用をいう。
- ① 荷物の輸送、保険及び保管
 - ② 事業主又は取引先との遠距離電話及び通信
 - ③ 道路利用及び駐車場並びに交通事故のための損害賠償給付
 - ④ 労働災害を補償する災害保険
- (16) L.S.R. 1993 § 41. 職務上の理由により、住居変更した場合に要した費用をいう。実際の移転費は、特にその監査なしに、連邦移転費法の規定により、その最高額まで控除できる。一九八二年三月三〇日付 B.F.F. 判決—B.S.D. 第 II 部五九五頁、一九九〇年一月一日付連邦移転法。
- (17) E.S.G. 1993 § 9(1)4. 5. L.S.R. 1993 § 43. 二重家計は、次のとおり分類される。

1 期間的に無制限の二重家計——これは、従業員が世帯(家庭)を維持し、職務上それ以外の場所で仕事に従事し、かつ、勤務地に第二住居を有する場合をいう。

2 時間的に制限される二重家計——家庭を持たない従業員については、次に掲げる期間が二重家計とみなされる。

① 一般に新たな勤務地での活動開始後二週間

② 要員交替業務に伴う新たな勤務地での活動開始後三ヶ月間

そして、超過支出として次のものが認められる。

① 二重家計の開始及び終了時の交通費並びに週末の帰郷又は各週の家族との遠距離電話費用

② 食費超過支出

③ 第二住居のための支出

(18) L.S.R. 1993 § 45.

(19) L.S.D.V. 1993 § 2(1)(2). なお、フリンジ・ベネフィットは、L.S.R. 1993 § 70(2)3.において、労働賃金に含まれる旨規定されている。ただし、従業員にとって金銭的価値を有する場合に限られる。L.S.R. 1993 § 31, § 32.

(20) 波多野弘「西ドイツ所得税法における収入について(1)」(税法学二四三号)三二頁—三五頁、同「西ドイツ所得税法における収入について(2)」(税法学二四四号)三三頁—三六頁。

(21) EStG 1993 § 8(1), (2), (3).

(22) これは、収入の認識として法的側面よりも経済的側面を重視した結果であると考えられる。すなわち、財産流入の原因たる行為が、法律上有効であるかどうかとは無関係に、経済的な観点から財産の増加に着目して担税力があると判断するものであり、その行為が適法であるか、あるいは違法であるかを問わないという考え方に則していると思料される。なお、この点に関する文献として、中川一郎「ドイツ税法調整法の研究」(税法学四五号)二頁、金子宏「テラ銭等の違法な利得に対する課税」(ジュリスト三二六号)三三頁、田中勝次郎「法人税法の研究」(税務研究会、一九六五)一、一八四頁がある。

(23) リットマンは、収入として認識しない理由として、受領者に客観的な資産の増加が生じないことを指摘している。波多野弘・前掲「西ドイツ所得税法における収入について(1)」三三頁。

(24) 帰属家賃に関しては、E.S.I.G. 1993 § 21(2)において、「自己所有家屋の住居用益額又は全部若しくは一部無償で納税義務者の利用に供されるその他の附属空間及び庭を含む住居の用益額も、賃貸所得に属する」と規定し、経済的価値があるものとして認識している。

一方、イギリスでは一九六二年に、フランスでは一九六五年に、それぞれ帰属家賃に対する課税は廃止されており、我が国においても、昭和三八年の税調答申「自己所有の家屋等の使用による利益（賃貸料相当額）」については、消費された用役の所得ないし消費できる（あるいは消費された）権利の価格をも所得概念にとり入れるべきであるとする立場からは、いわゆるインビュティッド・インカムとして課税所得を構成することにならうが、所得概念にこの範ちゅうまでとり入れることは、あまりにも多くの対象を包括し過ぎることになって、その限界が明確を欠くのみならず、税務行政の困難に耐ええないと認められるので、適当とは考えられない。」により、課税所得から除外されている。また、岸昌三「帰属家賃の課税問題」（追手門経済論集一一(3)、173）一頁―五頁では、公平の観点からは、帰属家賃は課税所得とされなければならないとするが、住宅政策の見地、政治的問題及び税務行政上の困難性から、その課税所得性に対する消極的な見解を紹介している。

なお、帰属所得に関する文献として、金子宏「租税法における所得概念の構成」法学協会雑誌九二巻九号一、一一二頁以下、マグド・塩崎潤訳「個人所得税」（今日社、一九七六）一一八頁―一三六頁、田中勝次郎・前掲書一一〇二頁以下、松本茂郎「経済的利益の課税の意義と問題点について」杉村章三郎先生古稀祝賀税法論文集（三晃社、一九七〇）二二二頁―二二六頁、鈴木雅博「課税単位とインビュティッド・インカム（帰属所得）」（税研、94）五八頁―六一頁がある。

二 非課税フリンジ・ベネフィット

非課税フリンジ・ベネフィットとしては、次のものがある。

- ① 労働条件を改善するための給付——例えば、談話室、休憩室の提供、事業所シャワー、浴場施設など⁽¹⁾
- ② 従業員慰安旅行、クリスマスパーティー、記念祝典などの企業行事において通常要する費用⁽²⁾

③ 個人的な出来事の機会に提供されるもので、会社の交際において通常交換されており、かつ、被用者にとって重要な利得とならない心付け⁽³⁾——例えば、花束、嗜好品、一冊の本、一枚のレコード、ワインなど（ただし、DM六〇を超えないものに限る）

④ 無償又は低料金で、従業員に毎日提供する飲み物——例えば、コーヒー、お茶など⁽⁴⁾

⑤ 取引先接待又は特別の勤務形態（長時間のミーティングなど）の場合に提供される食事⁽⁵⁾

⑥ 主として、事業主の企業利益の為になされる健康診断⁽⁶⁾

⑦ 従業員の職務能力を向上させる企業内の継続教育及び再教育⁽⁷⁾

⑧ 業務上必要な住居と勤務先の間の特送⁽⁸⁾

⑨ 従業員割引で、年間DM二、四〇〇を超えないもの

⑩ 無償で提供される労働手段⁽⁹⁾

⑪ 事業主の損害補償手当⁽¹⁰⁾

⑫ 立替金に対する補償⁽¹¹⁾

⑬ ストライキ及びロックアウト援助⁽¹²⁾

⑭ 従業員の将来保障のための法律の規定に基づく支出金⁽¹³⁾で、次に掲げるもの

i 生命保険、ii 法定年金保険の任意保険、iii 従業員の職業グループの公法上の保険制度又は扶養制度

⑮ 幼稚園若しくはそれに準ずる施設における就学義務を負わない従業員の子女の収容及び介護のための雇主の給付⁽¹⁴⁾

⑯ 従業員の工具の事業所内での利用のための補償金——工具手当（ただし、当該補償金が従業員のこれに準ずる費用を明らかに超えない範囲に限る）⁽¹⁵⁾

⑰ 従業員の婚姻又は子女の出産時における雇主からの支出金⁽¹⁶⁾

⑱ 無償又は低利貸付の場合の利子貯蓄並びに事業主の利子補給金⁽¹⁷⁾

[注]

(1) LStR 1993 § 70(3).

(2) LStR 1993 § 72. 企業行事の場合に要する費用については、一九八五年BFH判決—BStB第Ⅱ部五二九頁、五三二頁により、事業主の経営上の利害関係による給付であるとして非課税となっている。

(3) LStR 1993 § 73.

(4) LStR 1993 § 31(6).

(5) LStR 1993 § 70(3)2.

(6) LStR 1993 § 73(3)3. 一九八二年BFH判決—BStB 一九八三年第Ⅱ部三九頁。

(7) LStR 1993 § 74.

(8) EStG 1993 § 3(32). LStR 1993 § 21. 団体輸送は、次の場合に認められる。
① 公共の輸送機関がないか、若しくは極端に長時間かかる場合。

② 就業場所が絶えず変わる場合、若しくは広大な作業敷地のさまざまな場所に動員される場合。

③ 作業の進行が、輸送される従業員の同時的作業着手を必要とする場合。

(9) EStG 1993 § 3(31). なお、典型的な制服の給付に関しては、LStR 1993 § 20を参照。

また、連邦国防軍、連邦国境警備隊、州の警察予備隊、州・市町村の行政警察及び職業消防隊の所属員、並びに連邦・州・市町村の刑事警察の執行公務員については、

- ① 公給制服の価額
- ② 制服着用又は着用準備の義務を負う者の制服、並びに刑事警察の執行公務員の勤務上必要な衣服のための衣服補助金又は損耗補償金
- ③ 出勤時に無償で支給される給食の価額又は食費手当
- ④ 無料診療、無料入院、治療手段の無料使用、並びに罹病した妻及び扶養子女の無料診療の価額
が、費用弁償的な観点から非課税とされている。
EStG 1993 § 3(4), LStR 1993 § 6.
- (10) LStR 1993 § 70(3)7. ただし、事業主が法的な義務を負う場合に限る。
- (11) LStR 1993 § 22. ただし、その立替が、企業利益のためのみに支出されたことが証明されなければならない。
- (12) 一九九〇年一〇月二四日 BFH 判決—BSBl—一九九一年第二部三三七頁。
- (13) EStG 1993 § 3(6)2), LStR 1993 § 24(1)~(4).
その補給金は、被用者の法定年金保険の保険加入義務免除の場合においては従業員の出費額の二分の一、並びに鉱山労働者年金保険の保険加入義務免除の場合においてはその三分の二を超えず、かつ、従業員の法定年金保険又は鉱山労働者年金保険の保険加入義務がある場合においては雇主負担金分として支払うことになる額を超えない範囲に限り、これを非課税とする。第二段及び第三段の各規定は、従業員が国内で勤務に従事せず、かつ、雇主が国内において法定年金保険の負担金を給付しないときは、年金金庫に対する雇主の負担金について、これを準用する。
- (14) EStG 1993 § 3(2)3), LStR 1993 § 21a(1)~(4).
- (15) EStG 1993 § 3(30), LStR 1993 § 19.
- (16) EStG 1993 § 3(15), LStR 1993 § 15(1)~(3).
ただし、各支出金の額が DM 七〇〇を超えない範囲に限る。
- (17) LStR 1993 § 28(1)~(13).
ただし、その貸付金が、国内にある建物において自己利用住居の建築及び取得と関連性がある場合とし、利子貯蓄及び利子

補給金の合計額が一暦年においてD M二、〇〇〇を超えない範囲に限る。利子貯蓄は、貸付金に対する利率が四%を下回る範囲において認められる。

この規定は、従業員が一九八九年一月一日以前に取得した貸付金についての利子貯蓄及び利子補給金に対し、一九八九年度から二〇〇〇年度まで引き続きこれを適用する。ただし、利益が、一九八八年度に支給された利益を超えない場合に限る。

三 評 価

1 通 則⁽¹⁾

FRINGE・ベネフィットは、現金による賃金支払と同様に、「その消費地の通常の最終価額」で評価される。無償により給付される場合には、その金銭価額を基準とする。

通常の最終価額より低額で給付される場合には、そのFRINGE・ベネフィットの金銭的価値と実際の価値との差額に課税される。その場合、金銭的価値は、単独評価若しくは公式の現物給付価額により算定される⁽²⁾。特別評価規定は、事業主が、特にその従業員の需要に応えるために製作、販売若しくは調達したものではない商品又はサービスの給付に対して適用される⁽³⁾。

2 FRINGE・ベネフィットの単独評価⁽⁴⁾

FRINGE・ベネフィットに対して公式の現物給付価額が指定されず、かつ、特別評価規定によって評価されないFRINGE・ベネフィットは、所得税法第八条第二項第一段の規定により、引渡の時点におけるその消費地での「通常の最終価額」で査定される。一つの商品又はサービスの「通常の最終価額」は、一般に、最終消費者が取引を行う場合

の価額表示令により表示される価額である。「通常の最終価額」には、売上税及びその他の価額構成要素を含むが、値引きは認められない。事業主が、不特定多数の最終消費者に対し、比較可能な条件の下で評価される商品又はサービスを通常の最終価額よりも低い価額で提供した場合には、妥当な範囲においてその額を最終価額として査定する。

また、価額決定の規準となるのは、事業主が従業員にプリンジ・ベネフィットを提供する場所である。しかしながら、その場所において同種の財貨が不特定多数の最終消費者に提供されていないために、「通常の最終価額」を決定することができない場合は、「通常の最終価額」を見積もることとなる。

3 公式のプリンジ・ベネフィット価額⁽⁵⁾

公式のプリンジ・ベネフィット価額は、現物給与法⁽⁶⁾、航海及び漁業における食事価額の公示、又は所得税法第八條第二項第四段の規定による州上級財務官庁の公示によって決定される。

公式のプリンジ・ベネフィット価額は、所得税法第八條第三項の規定が適用されない限りにおいて、公式のプリンジ・ベネフィット価額が指定されているプリンジ・ベネフィットに対して、例外なく適用される。現物給与法によるプリンジ・ベネフィット価額は、所得税法第八條第二項第三段の規定により、法定年金保険の義務を負わない従業員に対しても適用される。ただし、その価額が明らかに不適切である場合は除かれる。公式のプリンジ・ベネフィット価額は、労働協約、事業所内の協定、プリンジ・ベネフィットに関する労働契約において、公式のプリンジ・ベネフィット価額と異なる額が定められている場合であっても、適用される。ただし、公式のプリンジ・ベネフィット価額は、対象となっているプリンジ・ベネフィットが、現金報酬によって支払われる場合には適用されない⁽⁷⁾。

すなわち、この場合においては、原則として現金報酬が課税されるからである。

[注]

- (1) EstG 1993 § 8(2).
- (2) LStR 1993 § 31(1).
- (3) EstG 1993 § 8(3).
- (4) LStR 1993 § 31(2).
- (5) LStR 1993 § 31(3).
- (6) SachBezV 1993.
- (7) 一九六二年三月一六日付 BfE 判決—BStB 第Ⅲ部二八四頁。

第二節 イギリスの課税体系

第一款 所得税法の沿革及び課税概念の変遷

一 所得税法の特徴

イギリスは、「所得税の祖国」といわれるように、導入されてからの長い歴史の所産として構築されたものであるが、その国民性を反映してか、理論的な側面よりも現実的あるいは実際的な側面が伝統的に重視されてきた。従って、租税理論に裏付けされた税制というよりはむしろ、既にある制度の不備欠陥を是正することにより、形式より実

質的な効果を狙った税制となっている。それは、一八世紀末に戦時の臨時税として創設された所得税が、当初は不完全なものであったにもかかわらず、次第に発展整備されいつのまにか恒久税の地位を占めるようになり、租税制度の中枢をなすまでに至ったことをみれば、世界各国の模範となったこともうなづけよう。また、イギリスの租税制度が、形式よりも実質を重視しているという点で、情勢の変化に機敏に対応できる弾力性を有していることも見逃せない大きな特徴であろう。

二 所得税法の沿革

イギリスの租税制度の中枢をなしているのは、言うまでもなく、所得税である。イギリスでは、一七九八年にウィリアム・ピット (William Pitt) により、戦時税として「三倍税」が創設され、翌一七九九年財政法が創設された。⁽¹⁾その後、一八〇二年に廃止されたが、⁽³⁾その翌年に現行の所得税法の基礎となる一八〇三年財政法が、アディングトン (Henry Addington) により、制定された。⁽⁴⁾その後、一八〇五年、六年の改正を経て、一八一六年ナポレオン戦争の終結と同時に廃止され、それ以降二〇年程は、所得税空白の時代となった。そして、一八四二年にロバート・ピール (Robert Peel) は、臨時税としてではなく、恒久税としての所得税の採用を断行した。⁽⁵⁾その後、今日に至るまで一〇〇以上の財政法が存するが、細部を変更したものであり、一八〇三年財政法における所得のシュジュール分類と源泉課税制度については、ほとんど実質的な変更はなされていない。そして、一九一八年、一九五二年、一九七〇年、一九八八年の四度にわたる統合がなされ現在に至っている。⁽⁶⁾

三 課税概念の変遷

イギリスの所得税法は、所得についての一般的な定義を有しておらず、所得をいくつかのシュジュール(Schedule)に分類し、各シュジュールについての所得の合計に対して課税される。これは、イギリス所得税法の根幹をなす「所得源泉説」⁽⁸⁾から導き出される課税方式であり、各シュジュールにより課税所得と課税されない所得とを限界づけており、制限的な所得概念が採用されている。⁽⁹⁾

そのような所得概念が生じた理由としては、所得税創設時のイギリス社会が停滞的な農業社会であり、不動産の処分が封建的に制限された静的な社会であつた⁽¹⁰⁾という歴史的な背景もさることながら、古典派正統経済学の代表であるリカードの「資本に課税すべからず」という理論が根強かつたことも見逃せない。⁽¹¹⁾

そのような所得概念によれば、法律の規定にしたがつて所得とされるものについては、非課税規定がない限り課税されることになるが、所得とされるか否かの解釈については、常に争われてきた。⁽¹²⁾

他方、負担の公平という見地から、「所得源泉説」の修正を求める声も多く、一九二〇年、一九五五年の王立委員会⁽¹³⁾の勧告を経て、一九六二年財政法において、キャピタル・ゲインのうち投機的な短期譲渡所得に対する課税が断行され、さらに一九六五年財政法において、キャピタル・ゲインに対し全面的に課税する措置が立法化された。ここに、イギリスにおいては課税所得概念に画期的な変換がなされ、実質的に所得概念が拡張されたのである。

〔注〕

- (1) イギリスは、当時、ナポレオン率いるフランス軍と交戦中であり、巨額の戦費を調達する必要があったが、租税は、主として、弾力性の乏しい地租、関税、消費税などに依存していたため、戦時税として「三倍税」(The Triple Assessment)を創設したものである。この税は、富裕階層を対象としたものであったが、その本質は、一般所得税の性質を有していた。西野襄一「主要諸外国の所得税制の最近の動向」(税経通信一九八二年一月号)五〇頁以下。
 - (2) 一七九九年財政法は、所得を一九種類に分類し、申告主義による総合課税制度を標榜するものであった。
 - (3) 戦争の中断により廃止されたが、納税者のすべての源泉からの総合所得を明らかにするものであったため、私人の秘密を侵害するものであるとして非難を受け、脱税等により収税は予想の六〇％程度しかあげられなかった。
 - (4) 一八〇三年財政法は、従来の申告主義に基づく立法とは根本的に異なり、現在までイギリス所得税制度の顕著な特徴である分類主義(Schedule System)に基づく源泉課税方式の導入であった。これは、納税者側からの不評と徴税側において適正な申告であるかどうかをチェックする機構が存しなかったことにより失敗に終わった一七九九年の財政法の欠陥を是正するために立法されたものであるとされている。
 - (5) ピールの所得税は、一八〇三年法を模範としたものであるが、最大の特徴は、低所得者に対する優遇措置である。これは、勤労所得及び事業所得に限らず、低額所得に対する免税点を $\text{£}50$ から $\text{£}15$ に引き上げたことである。
 - (6) British Master Tax Guide 1893—1894, p. 89.
 - (7) 「利潤及び所得に対する課税に関する王室委員会最終報告」(一九五五)二八頁では、「所得税法に、課税所得のようなきわめて複雑な対象を掴まえなければならぬ一般的な定義を導入したとしても、おそらく実質的な利益が生まれることはないであろう。」と指摘されている。金子宏「租税法における所得概念の構成」法学協会雑誌八五巻九号一二五〇頁。
 - (8) 「所得源泉説」は、イギリスの社会経済的な産物であるといわれる。すなわち、イギリスの所得税は、一八世紀末に創設されたが、当時のイギリスは、土地保有を中心とする農業経済を基盤としており、穀物の収穫により毎年の所得がもたらされると考えられていた時代であり、不動産処分を封建的に制約するEntailed estatesと呼ばれる制度があり、不動産を自由に処分することが出来なかった。その結果、譲渡所得その他の一時的収入は、所得から除外された。
- 一方、イギリスと対比されるアメリカにおいては、二〇世紀初頭に現行の連邦所得税が確立されたが、この時代は、まさに

フロンティア精神に基づく西部開拓時代であり、金鉱などの鉱物資源あるいは一攫千金の油田をひたすら求めた投機をはらむ開拓者経済の真っ直中にあり、土地所有の制限はなく、油田等の転売による利益獲得の機会に恵まれていた。その結果、「純資産増加説」に立脚した包括的な所得概念を基盤とする立法がなされた。それは、一定期間内における財産増加の総額から、その期間内の財産減少を差し引いた残額を所得とするものであり、譲渡所得その他の一時的収入までも課税所得に含めるものである。

(9) すなわち、法定の源泉による所得以外は課税しないということであり、忠佐一・前掲書二八頁によれば、「果実と樹木とは区別されるべきものであって、果実には課税されるが、樹木の価値の変化には、その樹木について事業としての売買の場合以外には課税されない」と。私たちには、いつごろからか、こうした樹木と果実の原則として一般化されてきた考え方によって、その樹木が財産又は資本への連想をうみ、その果実が分離性への連想をうんで——と説明されている。

(10) 「利潤及び所得に対する課税に関する王室委員会最終報告」二八頁。

(11) 竹内謙二訳「リカード 経済学及び課税の原理」(千倉書房、一九八一)一五〇頁—一五二頁。

(12) 「利潤及び所得に対する課税に関する王室委員会最終報告」二六頁—四三頁。

判例上、所得とされるか否かの解釈についてのメルクマールとして、①年々回帰性 (annual)、②金銭転換可能性、がある。すなわち、所得については、適法か違法かは問わず、孤立的又は偶発的な性質を持つものは回帰性の要件を欠くこととなるし、それをクリアーしても、さらには、金銭に転換することができるかどうかのフィルターにかけられることになる。忠佐一

・前掲書二七頁、Martin v. Lowry (1927) A. C. 312, 117. C. 297.

(13) 小松芳明・前掲書一二頁、忠佐一・前掲書二九頁、金子宏・前掲注(7)一、二五二頁参照。

第二款 課税所得

イギリスでは、現在、所得を五つのシュジュールに大分類し、各シュジュールの収入金額から必要経費を控除して⁽²⁾

法定所得 (Statutory income) を算定し、損益通算後の総所得 (Statutory total income) から人的控除 (Personal reliefs) 等を行ない課税所得 (Taxable income) が導かれるシステムになっている⁽³⁾。現行税制上、所得は、次のとおり五つのシュジュールに分類される⁽⁴⁾。

- 1 シュジュール A : 連合王国内の土地からの所得
- 2 シュジュール C : 連合王国及び外国の政府公債からの利子所得
- 3 シュジュール D : 六種類 (case) に区分される。

第一種 : 事業からの所得、第二種 : 専門職又はその他の職業からの所得、第三種 : 利子、年金及びその他の年支払金、第四種 : 外国の証券からの所得で、シュジュール C で課税されないもの、第五種 : 外国の事業財産からの所得、第六種 : 他のシュジュールで課税されない所得及び法令で規定された特定の所得

4 シュジュール E : 給与所得で、次の三種類に区分される⁽⁶⁾。

第一種 : 通常の居住者の国内給与所得、第二種 : 通常でない居住者及び非居住者の国内給与所得、第三種 : 居住者の外国源泉の給与所得

- 5 シュジュール F : 連合王国内の法人からの配当及び分配金

第三款 フリンジ・ベネフィットの実定法上の取扱

一 課税フリンジ・ベネフィットの根拠規定

イギリス租税法上、フリンジ・ベネフィットについて定義した法令等は存在しない。すなわち、既に第二款で述べたとおり、イギリスにおいては包括的な所得概念が存しないので、フリンジ・ベネフィットについても、その概念は、具体的ケースについての判例における積み重ねと立法上の解決により醸成されてきたといえる。⁽⁷⁾それは、従来からなされてきた資本的収入（非課税）と所得的収入（課税）との間の区分に関する議論において、明確に位置付けられるものではなく、むしろそのボーダーライン上にあるものが、フリンジ・ベネフィットに該当すると考えられる。フリンジ・ベネフィットは、給与所得としてシュジュールEに帰属することとなるが、シュジュールEで課税されるのは、役職⁽⁸⁾（office）若しくは雇用⁽⁹⁾（employment）から生じる報酬⁽⁹⁾（emolument）及び年金である⁽⁹⁾。そして、報酬については、「その性質のいかんを問わず、すべての俸給⁽¹⁰⁾（salaries）、手数料⁽¹⁰⁾（fees）、賃金⁽¹⁰⁾（wages）、役得⁽¹⁰⁾（perquisites）及び収益⁽¹⁰⁾（profits）を含む」と規定されており、判例では、金銭転換可能性のあるものでなければならず、という解釈論が確立されている。すなわち、その従業員が受領したフリンジ・ベネフィットに金銭的価値があるか否か、言葉を変えれば、金銭に換えることができるか否かということである。そして、重要なことは、実際に換金したかどうかではなく、換金可能性に着目している点である⁽¹¹⁾。

しかしながら、東京大学の碓井光明教授によれば⁽¹²⁾、判例の解釈論において課税を肯定するという結論は同一であっても、金銭への転換可能性に関する考え方までは、完全に一致していないと結論付けている。それは、氏の論文における次の諸裁判官の判示から理解できる。例えば、リーディングケースとされている *Tennant v. Smith*, 3 T. C. 158 (1892) は、銀行の施設を管理する任務を負った銀行の支店の支配人が、その任務を遂行するために銀行の家屋内に居住することを義務付けられた場合に、その賃貸料相当額が課税所得になるか否かが争われた事件であるが、本事件に

において、ホールズベリー (Halsbury) 卿は、家屋の単なる占有のみでは、課税の対象とならないと述べたうえで、それ自身の性質から金銭に転換することができる物について、金銭と同様に扱ってよいという考え方が示された。その後、Haton v. Bell, 46 T. C. 211 (1969) 事件において、モーリス (Morris) 卿は、株式の買受権について譲渡不可能ではあっても、買受権の行使によって株式を取得し、それを譲渡することが可能であれば、「必ずしも金銭支払の形態をとる必要はない」と判示した。この判示で注目すべきことは、現実にはフリンジ・ベネフィットを享受した時点で、金銭転換可能性が否定されるものについても、将来のある一定時点で金銭転換可能性があるものについては課税される点である。

一方、ディプロック (Diplock) 卿は、「金銭転換可能 (convertible into money)」なる文言は、制定法の中に存在しないのであるから、具体的な事実関係により判断すべきであるとして、例えば、フリンジ・ベネフィットとして受領するか、金銭で受領するか選択可能な場合には、そのフリンジ・ベネフィットをなしにすることによって、その代わりに金銭を獲得できるのであるから、そのようなフリンジ・ベネフィットは課税対象となると判示している。

ところで、課税されるべきフリンジ・ベネフィットについては、一般の従業員と特定の従業員 (必要経費控除前の給与とフリンジ・ベネフィットの合計額が、年間 \pm 八、五〇〇以上の従業員、又は役員をいう。通常、 FCIT 該当従業員と呼ばれる) とで相違しており、後者については、特別の規定により課税される。また、イギリスにおいて諸外国にみられない制度として、事業主は、Form P11D (参考資料17参照) に特定の従業員に対して提供したフリンジ・ベネフィットあるいは支払った経費 (立替分を含む) を記載して、各年の六月六日までに税務署へ申告する義務がある。

また、給与所得の必要経費については、「……職務遂行上、被用者自らの報酬から、必要やむを得ず (obliged) 支出せざるをえなかつた旅費又は馬の維持管理費、若しくはその他完全に (wholly)、排他的に (exclusively)、かつ不可避的に (necessarily) 支出した費用は、報酬から控除することができる」と規定されている⁽¹⁷⁾。一方、事業所得については、「……事業目的のために (for the purposes of the trade) 完全に、排他的な費用……」と規定され⁽¹⁸⁾、「やむをえず」であるとか、「不可避的に」という文言が入っていない。必要経費として控除が可能な経費については、いったんみなし給与として所得に加算され、その後控除されることになるが、事業所得よりもかなりその範囲が限定されたものになっている。

判例によれば、必要経費として控除されるためには、職務遂行上不可避的に支出されなければならないから、単に職務を遂行できるようにするための費用であるとか、職務をより効果的に遂行するための費用は控除できないとされている。また、職務の内容に照らし客観的に必要でなければならず、特定の従業員にとって必要であるというだけでは、控除できない⁽¹⁹⁾。例えば、必要経費として控除できないものとして、次の費用がある。

①通勤費⁽²⁰⁾、②接待交際費⁽²¹⁾、③研修教育費⁽²²⁾、④労働組合費⁽²³⁾、⑤教養費、⑥求職に要する費用、⑦夫婦共稼ぎの場合の家政婦費用、⑧パイロットが勤務時間その他特別の連絡のための電話料金。

しかしながら、いったんみなし給与として所得に加算されても、結果として控除されれば加算前と同様であることから、事業主が申請すれば、税務署からその記載について省略する許可 (dispensation) を得ることができる⁽²⁴⁾。この申告が、期限までに提出されない場合には、よ三〇〇を超えない範囲内 (提出のない状態が継続した場合には、一日につきよ六〇を超えない範囲内で追徴される) でペナルティーが⁽²⁵⁾、申告書の記載に誤りがある場合には、よ三、〇〇〇

を超えない範囲内でペナルティーが課せられる可能性がある。⁽²⁶⁾

なお、報告すべき項目は以下のとおりである。

A 給与

当該課税年度中（前年四月六日から当年四月五日まで）に支払われたもの。なお、FA 1989s. 35-45により、従来の発生主義による申告から現金主義による申告に取扱いが変更された。これは、一九八八／一九八九課税年度以降、適用される。

B カンパニー・カー及びガソリン代

① 各従業員に提供された車両の明細。なお、「プールカー」（従業員が車両を共有する場合）については、みなし給与の対象とならない。

② 各従業員が私用している場合のガソリン代。

③ 各従業員の自家用車両の維持費等。

C 低利貸付金

貸付金額、貸出日、返済状況等の明細。

D その他の経費等

① 医療・歯科治療費又は保険料、② 渡し切り経費、③ 旅費交通費、④ 私用のために利用されたトラック、⑤ 交際費、⑥ 私用の電話代、⑦ 自動車電話、⑧ 会費、⑨ 無償又は割引きによる物品及びサービスの提供、⑩ 商品券 (Voucher) 及びクレジットカード、⑪ 車両、不動産等の提供又は譲渡等、⑫ 託児施設の提供、⑬ 教育費の補助、⑭ 家賃の補助

又は社宅の提供、⁽¹⁵⁾従業員負担の所得税、⁽¹⁶⁾その他の経費（休暇、社会保険料補助等）。

従って、右記の Form P11D に記載される内容そのものが、課税フリンジ・ベネフィットということになるが、一般の従業員については、課税されない場合が多い。

前記のうち、特に、⁽¹⁴⁾については、例えば、灯台の看守のように業務の性質上、事業主が提供した居住設備で職務を遂行せざるえないならば、課税されないという例外規定もある。この取扱いは、一般に「代理占有 (representative occupation)」基準と呼ばれている。⁽²⁷⁾

二 非課税フリンジ・ベネフィット

シュジュール E において、課税されないフリンジ・ベネフィットは、概ね次のとおりである。

- ① 事業主建物内の給食施設、売店での無償の食事の提供若しくは食費の補助、あるいは食事をするためのチケット若しくはトークンが支給された場合には、それが合理的な範囲内で、事業主建物内の給食施設・売店であるかどうかにかかわらず、すべての従業員に対し提供されるか、あるいは提供されない従業員に対して食事券 (meal-vouchers) が交付される場合⁽²⁸⁾
- ② 食事券は、譲渡不能であり、食事にのみ利用され、一営業日あたり一五ペンス以内であること⁽²⁹⁾
- ③ 退職又は死亡により提供される恩給 (pension)、年金 (annuity)、一時支給金 (lump sum)、褒賞金 (gratuity) 及びその他類いの支給金⁽³⁰⁾
- ④ 連合王国外での業務遂行中に、病気又は怪我をした場合の通常必要な医療費及び医療保険費用⁽³¹⁾

- ⑤ 同一グループ内の二以上の会社を兼任している取締役の特定の旅費⁽³²⁾
- ⑥ ストライキ又は他の労働争議により公共交通機関が利用不能になった場合の特別に要した旅費、宿泊代、食事代等⁽³³⁾
- ⑦ 教育訓練費用で一定の要件を満たすもの⁽³⁴⁾
- ⑧ 永年表彰に伴う物品の供与⁽³⁵⁾
- ⑨ 勤務場所内外での駐車スペース⁽³⁶⁾
- ⑩ 贈答のうち、次に該当するもの⁽³⁷⁾
 - i 商品あるいは商品にのみ交換することができる商品券及びトークン
 - ii 贈答者は、事業主又は事業主に関連する者でないこと
 - iii 贈答品は、事業主又は事業主に関連する者が調達したものでないこと
 - iv 贈答品の価額は、 $\text{¥}100$ 以下であり、かつ、従業員又は家族構成員に対して同一の贈答者によってなされた贈答品の総額が、一課税年度中に $\text{¥}100$ 以下であること
- ⑪ 通勤費のうち、次の要件を満たすもの⁽³⁸⁾
 - i たまたま深夜勤務が必要となったこと（規則的でないこと）
 - ii 帰宅時間までに公共交通機関が終了するか、あるいはそれを利用することがその状況において合理的でないこと
- ⑫ 毎年催されるクリスマスパーティー若しくは同様のディナーパーティーの費用で、全従業員が対象であり、一

人当たり $\text{¥}50$ 以下であること⁽³⁸⁾

⑬ 石炭の無料支給に代えて炭鉱夫に対して支給される現金手当⁽⁴⁰⁾

三 評価

原則として、フリンジ・ベネフィットは、事業主の提供コストで評価される。ただし、フリンジ・ベネフィットが他から購入した転売可能な商品又は資産であるならば、次のいずれか大きい額が評価額となる。⁽⁴²⁾

①商品又は資産の中古価額、②事業主の提供コスト（購入、選択、検査、保管、アフターコスト費用を含む）。

[注]

(1) ニつ以上のシュジュールに帰属する所得を有する場合には、経費をそれぞれ別個に分類しておかなくてはならない。

Mitchell and Edon v. Ross, 1962 A. C. 814 ; 1961 3All E. R. 49.

(2) 監査法人トーマツ「海外税務ハンドブック」(税務研究会出版局、一九九二)二〇六頁、小松芳明・前掲書二六三、二六四頁。

(3) British Master Tax Guide 1993-1994, pp. 98, 99. なお、シュジュールBでは、山林からの所得に課税していたが、一九八八/一九八九課税年度以降廃止された。FA 1988, s. 65, Sch. 6.

(4) イギリスの正式な名称は、グレートブリテン・北部アイルランド連合王国 (United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland) であり、略して連合王国 (United Kingdom) と呼称されている。連合王国は、イングランド (England)、ウェールズ (Wales)、スコットランド (Scotland) (この三地域がグレートブリテンと呼ばれる)、北アイルランド (Northern Ireland) 及びその周辺諸島から構成されている。ただし、マン島 (the Isle of Man) 及びチャネル諸島 (the Channel Islands) は、行政上広汎な自治権を有しており、連合王国には含まれない。

(5) ICTA 1988, s. 19(1) ; FA 1989, s. 36.

- (6) リーディングケースとして、Great Western Railway Co v Bater (1922) 2 AC 1がある。
- (7) 宮谷俊胤「英国税法における利益(1)」(税法学二四三号)一五頁によれば、イギリスにおいては、一九二〇年以降、納税者と税務当局又は議会はシーソーゲームを展開しており、納税者の方で、ある工夫(pegging)が見いだされると一般に普及するが、それをチェックせんがために立法され、更にはより一層手のこんだ工夫がなされ、更に規制立法するということがなされてきたようだ。そして、留意すべきは、それはまさしく個別具体的立法を媒介としてのものであって、抽象的文言によつているのではない点であると指摘してゐる。
- (8) 雇用契約が実質的に存するかどうかは、事実関係を総合勘案して決定されるのであるが、裁判所においては、例えば、指揮命令下にあるかどうか、他の第三者に仕事を委任できるかどうか、危険負担はどうか、所得税及び国民保険税(National Insurance contributions)は源泉徴収されているか、道具及び設備は提供されているか、仕事時間は拘束されているか等が勘案される。
- British Master Tax Guide 1993—1994, pp. 115, 116.
- (9) ICTA 1988, s. 19.
- (10) ICTA 1988, s. 131(1).
- (11) British Master Tax Guide 1993—1994, p.123.
- (12) 椎井光明・前掲書一八七頁以下。
- (13) Abbott v. Philbin, 39T. C. 82 (1960).
同様に、Wilkins v. Rogerson, 39T. C. 344 (1961)では、洋服の供与によつて、それを取得する機会を譲渡することとなるが、取得した洋服を売却することができると判示してゐる。
- (14) ICTA 1988, s. 167 (1)(b). ただし、取締役にについては、例外として該当しない場合がある。ICTA 1988, s. 167(1)(b), s. 168(10)(11).
- (15) ICTA 1988, s. 153—168.
- (16) ICTA 1988, s. 15, TMA 1970 SI 334 of 1973 (Regulation 31).

- (17) ICTA 1988, s. 198(1).
- (18) ICTA 1988, s. 74(a).
- (19) 注解所得税法研究会編「注解所得税法」(会計ジャーナル、一九七六・一一)一五一頁。
- (20) Ricketts v. Colquhoun, A. C. 1 : 10T, C, 118)
- (21) ICTA 1988, s. 577(1). 交際費は、原則として、会社においても個人においても費用としては認められない。ただし、会社の
 税務計算において損金算入が否認された交際費については、個人のみなし給与とした上で、ICTA 1988, s. 198(1)の基準に該
 当すれば、必要経費として控除される。
- (22) *Humbles v. Brooks*, 40 T. C. 500.
- (23) *Hamerton v. Overy*, 35T. C. 73.
- (24) ICTA 1988, s. 166.
- (25) ICTA 1988, s. 98(1), TMA 1970.
- (26) ICTA 1988, s. 98(2), TMA 1970.
- (27) ICTA 1988, s. 145(4)(a), *Tennant v. Smith*, 3T. C. 158(1892).
- (28) ただし、ホテル、仕出し業者、外食産業において、一般の顧客の利用時間帯にレストラン等で提供されるものについては、
 適用されない。 ICTA 1988, s. 155(5), ESC A74.
- (29) ESC A2.
- (30) ICTA 1988, s. 155(4), ESC A72.
- (31) ICTA 1988, s. 155(6).
- (32) ESC A4.
- (33) ESC A58.
- (34) ESC A63.
- (35) ただし、二〇年以上勤務の場合に、一年当たりも二〇までは非課税。

ESC A22.

- (36) ICTA 1988, s. 46, F. A. 1988.
- (37) ESC A70.
- (38) ESC A66.
- (39) ESC A70B.
- (40) ESC A6.
- (41) ICTA 1988, s. 156(1)(2).
- (42) Exception Section 19, Statement of Practice 6/85.

第三節 フランスの課税体系

第一款 所得税法の沿革及び課税概念の変遷

フランスにおける租税制度の中心をなしていたのは間接税であったが、その増税は、世界市場における地位の低下だけでなく、工業生産力の停滞を招いたため、その限界が指摘されるようになり、一九世紀末から二〇世紀にかけてのイギリス及びドイツでの所得税の採用にも刺激されて、一八八七年から一九〇七年のカイヨール (Lois Caillaux) 法案の出現に至るまで、所得税を巡る議論が活発になされた。その間に提案された所得税案は次のようなものであった。⁽¹⁾

- ① 従来の収益税の基本的な性格（外形標準や比例税率）を受け継いだものに、所得税の名を冠したものと
- ② イギリスの分類所得税的なもの
- ③ プロイセンの総合所得税的なもの
- ④ 資本税若しくは資本税と所得税の混合形態

そして、一九〇七年二月、蔵相カイヨーにより画期的な所得税法案が提出される。この法案の特徴は、イギリスの分類所得税とプロシアの総合所得税を折衷した二重構造型の所得税制度であった。⁽²⁾その後、激しい論争を経た後、一九一四年七月に総合所得税を骨子とする一般所得税（impôt général sur le revenu）が、一九一七年七月には分類所得税を骨子とする諸所得税（impôt sur diverses catégories de revenus）が成立した。

この所得税制度の主な特徴としては、農業利潤、賃金・俸給が新たに課税対象とされたこと、また、強制的であった所得の申告が任意的なものに改められ、申告した者だけに査定に対する不服申立てが認められたこと、大幅な扶養控除が認められたこと等、である。

そして、一般所得税及び諸所得税は一九四八年一月に廃止され、比例税である単一税と累進付加税が新たに採用された。比例税は、商工業収益、農林業収益、俸給、賃金、手当、報酬、恩給及び終身年金、自由職業業収益及びこれに準ずる所得、不動産所得、動産資本所得に対して一八%の標準税率で課されるものであり、累進付加税は、納税義務者の純所得総額に対して累進税率で課されるものであった。

一九五九年二月には、戦後一四年間のフランス内外の経済情勢の変化、特にE.E.Cの発足に対処するための租税制度を検討するため税制調査会が設置され、その報告に基づき同年一月、大規模な税制改正が行われた。その結果、

従来の比例税及び累進付加税が廃止され、個人所得に対する単一年税たる個人所得税 (impôt sur revenu des personnes physiques) が設けられることとなった⁽⁴⁾。

なお、その際に個人所得税を補完するものとして補充税が創設されたが、一九七一年一月の廃止に伴い、従来⁽⁵⁾の個人所得税という名称は、所得税 (impôt sur le revenu) に改められた。

そして、一九七七年一月には、キャピタル・ゲインに対しても課税されることとなり、課税ベースが拡張された。

〔注〕

(1) 森恒夫「フランス資本主義と租税」一八九頁―一九二頁。

(2) 森恒夫・前掲書一九八頁で、次の三点が理由として指摘されている。

① フランスにおける富や所得の分布状況から、従来以上の税収をあげるためには、プロシヤ型の総合累進所得税によるよりも、イギリス型の分類所得税を採用し、かつ、免税点を低く定める必要がある。

② 収益税で捕捉されなかった所得を新たに課税対象にすることにより、所得種類別に差別税率を適用することにより、税負担の不公平を是正する必要がある。

③ 免税点を低くすることにより大衆課税的な色彩が色濃くなるので、従来収益税の欠陥であった高額所得者に対する課税を充実強化するために、プロシヤ型総合所得税の採用により補充税として課する必要がある。

(3) 小松芳明・前掲書三六一頁では、ヨーロッパにおいて最も早く民主主義に移行したフランスが近代的な租税制度に移行できなかつたのは、政情不安が継続したことと、「家庭は城郭なり」という国民感情の根底に横たわる、個人のプライバシーを重視する立場並びに自由を尊ぶ精神のあらわれであろうと指摘している。

一方、森恒夫・前掲書二〇六頁―二〇八頁では、次の四点を挙げている。

① 巨大金融業者は、高度の累進税率や厳格な申告義務を伴う所得税の背後に、社会主義の脅威を感じていた。

② 多数の小農民は、所得税こそは自由の侵害と所有権の剝奪をもたらすものであると主張した。
③ 多数の独立小商工業者の利害の一致が困難であったこと。

④ 政争の激しき、内閣の頻繁な交代は、強力な徴税権力を前提とする所得税の実現にとって障害となった。さらに、正確な記帳、申告、査定を伴う所得税は、そうしたことに慣れない農民や小商工業者に対しては、適用しがたいものであり、厳格な査定を強行してもいたずらに摩擦を生ずるものと考えられた。

(4) なお、歳入面の要請から、比例税 (taxe complementaire) も、一九六五年に廃止されるまで一時的に課されていた。

(5) フランスでは、日本と異なり、租税一般法 (Code Général des Impôts) に国税、地方税それぞれの実体法規及び手続法規のすべてが含まれており、一九六五年に及んでいる (一九九二年七月四日現在)。

第二款 課税所得

フランスにおいては、所得に対する一般的定義が法律に明定されていない。⁽¹⁾

所得税は、毎年、納税者が同一年度内に取得あるいは処分する利益又は所得に対して課される。⁽²⁾そして、課税所得は、各所得種目ごとの総収入から、所得の取得及びその保全のための支出を控除して算出した純収益又は純所得を合計し、さらに諸経費及び損失を控除して算定される。⁽³⁾

所得は、その源泉により、次の七種類に分類される。⁽⁴⁾

- ① 不動産所得、
- ② 商工業収益、
- ③ 農林業収益、
- ④ 給与所得、
- ⑤ 自由職業収益、
- ⑥ 動産資本所得、
- ⑦ キャピタル・ゲイン

第三款 フリンジ・ベネフィットの実定法上の取扱い

一 課税フリンジ・ベネフィットの根拠規定

フリンジ・ベネフィットについて直接定義した規定は存しないが、給与所得には、俸給 (traitements) 、手当 (Indemnités) 、報酬 (emoluments) 、賃金 (salaries) 、年金 (pensions) 及び終身年金 (rentes viagères) が含まれる⁽⁵⁾。そして、フリンジ・ベネフィットについては、租税一般法第八二条において、「課税基礎を決定するには、俸給、手当、賃金等に加えて、当事者に支給される全ての現金給与又は現物給与の純総額が含まれる」と規定され、現金給与同様、給与所得とみなされる。フリンジ・ベネフィットの受益者は、フリンジ・ベネフィットについて個人所得税の申告書二〇四二号 (参考資料18) の該当欄に記載して申告しなければならない。一方、事業主は、従業員に支払う報酬について申告しなければならず、第二四六〇号申告書の特別欄に記載して申告することになる⁽⁶⁾。

課税所得の純総額は、支払金額及び現金給与並びに現物給与総額から①社会保険料、②国民公職予備金庫の設けた付加年金制度の掛金、③被用者が義務として加入している付加年金保障機関に対して支払う社会保険料及び掛金を控除した後の総所得から、職業上の必要経費相当部分を控除して算定される⁽⁶⁾。

1 必要経費控除

(1) 概算控除

総所得から前記①及び第八三条の二に定める保険料を控除した額の一〇%相当額 (一九九一課税年度において

は、F二、〇〇〇を下回ってはならず、給料及び賃金の総額を超えることはできない。なお、控除限度額はF六八、九六〇である⁽⁹⁾を概算経費として控除するのが原則であるが、特定の職業（ジャーナリスト、パイロット、モデル、議員等⁽¹⁰⁾）については、付加控除（五〜四〇％、F五〇、〇〇〇を限度）が概算経費控除に加えて適用される。

この概算控除の適用を受ける給与所得者は、この総所得に会社から支払われる経費補償手当を加算しなければならぬ。実際には、次のいずれか有利な方法を選択適用することができる。

① 経費補償手当を含む総所得に一〇％の概算経費控除及び付加控除を適用する。

② 経費補償手当を含まない総所得に一〇％の概算経費控除のみ適用する。

(2) 実額経費控除

前述の概算経費控除よりも実際の職務上の費用が多い場合には、次の条件を満たす場合に限り、概算経費控除に代えて実額経費控除を選択することができる。

なお、この選択は、申告又は異議申立ての形で行うことができる。⁽¹¹⁾

① 支給されたあらゆる経費補償手当を総所得に算入すること

② 経費の明細を申告書に添付すること

③ その経費を立証できること

なお、立証が事実上不可能な場合でも、その業務の性質や重要性、職業上の責任の度合いを勘案して、妥当であると判断された場合には、選択が認められる。

実務上は、職務上必要な次の費用が、必要経費とされている。

- i 出張旅費、転勤費、通勤費
- ii 作業場所の賃貸料、造作費、道具の購入費用
- iii 特殊な業務に必要とされる被服費
- iv 自動車の費用
- v 書籍及び刊行物
- vi 労働組合費
- vii 接待交際費
- viii 家賃
- ix 研究費・資格取得費

2 給与所得控除⁽¹⁾

前記1を控除後の所得に対して、二〇％控除される。ただし、前記1の控除後の所得がF六二六、〇〇〇（一九九一課税年度）を超える場合には、その超過分には控除が認められない。

また、直接的又は間接的に会社株式の三五％以上を保有する給与所得者は（配偶者の保有分は、間接的に保有しているものとみなされる）、前記1の控除後の所得がF四四〇、〇〇〇を超える場合には、その超過分には控除が認められない。

二 非課税フリッジ・ベネフィット

非課税フリッジ・ベネフィットは、次のとおりである。⁽¹⁾

- ① 職務又は職業に伴う諸費用に充てるための特別手当で、その目的のために実質的に充当されるもの
- ② 家族手当、公認保母雇用家族向け援助・在宅ベビーシッター手当
- ③ 家族補填手当
- ④ 単一家族収入手当・家事従事母親手当・保護費用手当
- ⑤ 成年障害者手当・家族収入捕捉手当
- ⑥ 住宅手当、個別的住宅援助の総額
- ⑦ 傷病軍人恩給
- ⑧ レジオンドヌール勲章及び軍功賞に伴う俸給
- ⑨ 労働災害の犠牲者又はその権利所有者に対して給付される補償一時金、給付金及び終身年金
- ⑩ 援助・保障に関する法律及びデクレに基づいて、その形式を問わず国家、公共団体及び公の施設によって支給される手当、補償金及び給付金

⑪ 日常生活活動を行なう際に第三者の援助を求めざるを得ない永続的、かつ、全面的な労働不能を犠牲者にもたらした原因である肉体的損害を賠償するため、司法上の有罪判決にしたがって損害賠償の代わりに支給される終身年金

- ⑫ 共済組合法典第1321-9条の規定の範囲内で、在郷軍人及び戦争犠牲者に対して支給される共済年金
- ⑬ 協力機関又は技術援助機関において現役軍務を果たしている社員に対して、国民役務法典第1104条に基づいて支給される生活・設備・住宅手当及び見積扶養手当
- ⑭ 株式の無償割当(a)保険法典第1322-12条に定める中央保険会社の株式で、同法典第1322-13条及び第1322-22条に基づいて国営保険会社職員のために行なわれる無償割当、(b)国営航空エンジン研究製造会社及び国営航空宇宙産業会社の株式で、一九七三年一月四日法律第七三一九号第一条に基づいて当該職員のために行なわれる無償割当
- ⑮ 二〇、〇〇〇フランを限度として、労働法典第L. 122-14-13条第一段に定める年金退職手当
- ⑯ 労働法典に定める条件に合致した契約に基づいて雇用された見習いに対する賃金は、その者が六五歳未満であれば、第五条の二に定める免除限度額を超えない部分について所得税を免除される。この規定は、個別課税の対象となつている見習い、又は見習いを扶養している納税者に適用される。⁽¹³⁾
- ⑰ フランス国内に課税住所を有する者で、かつ、フランス国内に居住する雇用者によって海外へ派遣されるフランス国籍の者が、海外における活動の報酬として受け取る給料及び賃金は、その者が活動を行なっている国において対象となる当該報酬に対して実際に所得税が課されたこと、及びこの所得税の額が同一の課税基礎に基づけば、フランスにおいて負担するであろう所得税の少なくとも三分の二に相当することを納税者が証明するとき、所得税を課されない。⁽¹⁴⁾
- ⑱ フランス国内に課税住所を有する者で、かつ、フランス国内に居住する雇用者によって海外へ派遣される、越

境労働者以外のフランス国籍の者が、海外における活動の報酬として受け取る給料及び賃金は、海外における活動が連続した一二月のうちの一八三日を超えることを証明されれば、所得税を課されない。⁽¹⁵⁾

この所得税免除が認められるのは、対象となる報酬が海外における次の活動に対して支払われる場合のみである。

- i 建設現場又は組立現場、工場設備、その運営開始及び開発、それらと関連した探鉱及びエンジニアリング
- ii 天然資源の探鉱、調査又は採掘

当事者がこの所得税の免除措置を受けられないとき、右記の報酬に対してフランスにおいて課税される。ただし、その活動がフランスにおいて行なわれたとすれば受け取っていたであろう賃金総額を限度とする。

三 評価

従業員が実際に金銭で受け取った総額が、社会保険制度の保険料 (contributions) を算定するために設定された限度額を超えていないときは、給与所得者に対する同制度の適用について定められた評価方法により評価し、設定された限度額を超えているときは、実質価額 (valeur réelle)⁽¹⁶⁾ により評価する。

実質価額を決定する方法は、プリンジ・ベネフィットにより異なる。例えば、事業主が製造した製品の場合には、実質価額は製造原価相当額となり、販売価額とはならない。他方、食事の価額は、その地域において同様の食事をするのに要する額とされている。

〔注〕

(1) 藤原雄三「フランス個人所得税法概要(3)」(税法学二八三号)一七頁—一九頁によれば、通常、税法上の所得は次のように観念されているようである。

① 課税所得は、納税者が従事する職業、経営の態様、業種によって、また納税者の身分(家族の長、妻又は子)によって異なる内容を有すること。

② 課税所得は、継続的な利益であること。従って、非継続的な取引又は行為による利益は、所得を構成しないこと(例えば、家具、絵画、宝石、証券の売却、賭博、競馬、宝くじ等)。

しかしながら、非継続的な取引又は行為が営利を目的としない場合もあるが、営業に付随して行われる場合もあり、実際には、課税所得に該当するか否かは微妙な問題であると指摘している。

(2) CGI art. 12.

(3) CGI art. 13①—④。小松・前掲書三六五頁。

(4) CGI art. 1.

(5) CGI art. 79.

(6) CGI art. 82.

(7) 併せて、毎年一月中に、その住居又は支払を行った建物若しくは事務所がある区域の税務署に対して、政令により内容が定められている届出書を提出する義務を負う。

役員又は幹部職員については、この届出書にさらに同人が受領した役職経費(frais d'emploi)に充てるための手当の総額並びに前年中に同人に支払った交際費、出張費及びその他の経費の総額を記載しなければならない。CGI art. 87, Voir également livre des procédures fiscales, art L. 82B et L. 102B.

また、課税対象となる報酬を支払うすべての個人及び法人は、その支払を受ける受益者別の帳簿その他支払を記録するための書類又は特別な帳簿に、①支払の日付、種類及び金額、②受益者が申告する被扶養者数、を記載する義務を負う。そして、租税検査官の要求がある場合には、直ちに提出しなければならないとされている。CGI art. 86, Voir également livre

des procédures fiscales, art. L. 82B et L. 102B.

(8) CGI art. 83③ 右山田一郎「各国におけるサラリーマンの課税制度(その五)」(税研88.11) 三六頁―三七頁。

(9) 共稼ぎ夫婦の場合には、このFIR 〇六〇〇の控除最低額は、それぞれに適用される。CGI art. 83③。

(10) CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS, ANNEXE N, DISPOSITIONS REVÉTANT LA FORME D'ARRÊTÉ art.5, 5A.

特定の職種(七十二職種)に対する概算控除率は、五%から四〇%まで制限的に列挙をわけている。主たるものは、次のとおりである。

俳優…二五%、音楽家…二〇%、パイロット…三〇%、オートクチュールのデザイナー…二〇%、同モデル…一〇%、国会

従業員…二〇%、病院のインターン…二〇%、新聞記者、編集者、評論家…三〇%、時計店の従業員…五%。

(11) CGI art. 158③a.

(12) CGI art. 81.

(13) CGI art. 81bis.

(14) CGI art. 81A I.

(15) CGI art. 81A II.

(16) CGI art. 82.

第四節 我が国の課税体系

第一款 所得税法の沿革及び課税概念の変遷

我が国の所得概念は、第二次大戦後、エポックメイキングな転換を遂げた。⁽¹⁾

我が国では、明治二〇年（一八八七年）三月に初めて所得税法が創設されたが、同法第一条では、「凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得」が課税所得とされていた。一方、同法第三条第三では、非課税所得として「営利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」は、課税の対象から除外された。この所得税法の草案作成にあたっては、既に所得税法を施行している諸外国の税制についての調査・検討が行われ、その中でもプロイセンの所得税法を中心に起草された。従って、その所得概念は「所得源泉説」に基づく制限的なものであったのはいうまでもない。その後、明治三二年、大正九年、そして昭和一五年の大改正により、所得税は我が国の租税制度の中心を占めることになる。昭和一五年の大改正では、分類所得税と総合所得税を併用する二本建ての制度が新たに採用されたが、依然として一時的な所得は、課税対象外であった。この制度では、分類所得税によって、所得の種類ごとの異なる担税力に着目して課税するという考え方にに基づき、資産性の強い所得には高税率、低い免税点を適用する一方で、勤労性の強い所得については、低税率、高額の控除を認めるものであり、勤労所得は、最も担税力の弱いものとして認識されていた。他方、総合所得税には、分類所得税が達しえない所得の多寡による担税力の相違に依りて、弾力的に課税できるというメリツトがあった。

戦前は、以上のような制限的な所得概念の下で推移したが、戦後、昭和二一年の改正を経て、昭和二二年の二度の改正により、従来の分類及び総合所得税併用の二本建ての制度が廃止され、近代的な一本建ての総合累進所得税制度へと変貌を遂げることとなる。

この改正では、所得を九種類（利子、配当、臨時配当、給与、退職、山林、譲渡、一時及び事業等所得）に分類し、懸賞金、競馬の賞金のような純粋な一時所得をも課税対象としていた。もっとも、退職、山林、譲渡及び一時所

得は、平準化を図る見地から、二分の一課税とされていた。

ここに、所得概念は、「所得源泉説」から「純資産増加説」へと大転換を遂げるのである。

そして、昭和二五年のシャープ改正によって、雑所得を新たに新設して、所得を現行と同様の一〇種類（利子、配当、不動産、事業、給与、退職、山林、譲渡、一時及び雑所得）に分類し、退職、山林及び譲渡所得を全額課税することにより、現行の所得税の基礎となる包括的所得税が導入された。⁽¹⁾この改正では、平準化方式が廃止され、新たに五年間の平均化方式が採用され、総合累進所得税制度が一層強化された。

その後、課税ベースの拡大と累進税率を厳格に適用する包括的所得税は、次第になし崩されてきている。すなわち、現行では、利子、配当、退職及び山林所得が分離課税の対象とされ、譲渡及び一時所得については、二分の一課税となっていることをみれば明らかであろう。

〔注〕

(1) 注解所得税法研究会・前掲三八頁―四二頁。

(2) 世界的にみると、一七九八年にイギリスに所得税が創設されて以来、一八四〇年スイス、一八五一年プロイセン、一八六一年アメリカ、一八六四年イタリヤ、一八八四年セルビヤ・南オーストラリアに続いて採用された。汐見三郎「各国所得税制論」(有斐閣、一九三四)。

(3) 国税庁税務大学校研究部編「租税資料叢書第四巻 明治前期所得税法法令類集」(辨じんのう、一九八八)一頁。

(3) 林健久「日本における租税国家の成立」(財団法人東京大学出版会、一九七五)二九六頁以下。所得税法採用の理由として、同法提出の際に添付された「所得税法之議」には、次の三つの理由が挙げられているが、実際には、当時の税制の不公平(農業とその他の事業及び富裕層と貧困層との不均衡)を是正しつつ、しかも収入増加をはかろうとしていたことが窺える。

- ① 「近來東洋諸國國際間ニ関スル現況上海防ノ一事ハ最モ輕忽ニ附シ難ク随テ其經費ヲ要スルノ巨多」の財源確保のため
 - ② 北海道水産税の軽減を埋めあわせるため
 - ③ 他の諸税についての増税が困難であったこと
- なお、北海道水産税については、西野敏雄『北海道水産税史—北海道租税史(一)—』税務大学校論叢二二で詳細に検討されている。
- (4) 林健久・前掲書三〇一頁以下。金子宏「租税法における所得概念の構成」法学協会雑誌八五卷九号一二五六頁以下。
 - (5) 分類所得税とは、所得をその性質により六種類(不動産、配当利子、事業、勤労、山林及び退職所得)に分類し、それぞれについて異なる免税点、基礎控除及び比例税率に基づき課税するものであり、総合所得税とは、各種の所得を総合して一定額を超える部分に対して、超過累進税率により課税するものであった。
 - (6) この税制は、諸外国の税制を参考としている。それは、次の平田敬一郎発言による。「戦時体制が強くなってきたので……そうなると、一番弾力性のある税制は何だろうというのでイギリスの所得税が一つのモデルになった……それは普通所得税と付加所得税の二段構えになっていまして、普通所得税というのは比例税です。イギリスは予算のニードがあるたびごとに普通所得税の税率をしょっちゅう動かして……イギリスのはフラットな税率ですが、所得の種類によって差別をつけなかったのですが、フランスは差別をつけるシステムで、イギリスの税制とフランスの税制とのあいこのこみたいな形がいいんじゃないかというので、結局、分類所得税と総合所得税の二本建ての方式を採用することに決まった……」平田敬一郎・忠佐一・泉美之松『昭和税制の回顧と展望』上巻七七頁。
 - (7) 石島弘「税負担の公平性」(税理 Vol. 28, No. 4) 二五頁
 - (8) 新たに譲渡所得として、「不動産、不動産上ノ権利、船舶(製造中ノ船舶ヲ含む)又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル所得」に限り、課税所得とされた。
 - (9) 大蔵省財政史室編「昭和財政史7租税(1)」(東洋経済新報社、一九七七)一八七頁。
 - (10) しかしながら、山林所得については既に課税されており、昭和十三年には退職所得も課税されていたので、実質的には、必ずしも従来の制度が「所得源泉説」によっているとは言い切れない。松隈秀雄監修・日本租税研究協会「戦後日本の税制」

(東洋經濟新報社、一九五九) 七頁。

(11) この制度は、包括的所得概念に基づいている。一般に、「包括的」所得概念とは、一九世紀のドイツにおける所得概念論争(一八三二—一八九六)に終止符を打つ形で提唱されたシャントツ(Schantz)の理念を受け継いだハイグ(Haig)及びサイモンズ(Simons)の「純資産増加説」的な所得概念をいう。シャントツは、所得を「一経済体における一定期間の純財産の増加」であると定義した。そして、ハイグ及びサイモンズは、所得を

$$\begin{aligned} Y &= C + (W_1 - W_2) \\ \text{所得} & \quad \text{期中の消費} & \quad \text{期末の資本財} & \quad \text{期中の資本財} \\ & & \quad \text{の市場価値} & \quad \text{の市場価値} \\ & = C + \Delta W \\ & \quad \text{期中の消費} & \quad \text{資産の純増} \end{aligned}$$

として定式化した。

第二款 課税所得

フリンジ・ベネフィットは、一般的には、給与所得者が本来の給与以外に受領する「経済的利益」であるといえる。従って、我が国においては、「給与所得」の範疇に属することになる。課税所得は、給与等の収入金額から給与所得控除額を差し引いて計算されるが、特定支出の合計額が給与所得控除額を超えるときは、給与所得控除額に代えて特定支出の合計額を控除して算定することができる。

特定支出とは、例えば、給与所得者が支出する次の費用をいう。

- (1) 通勤費、(2) 転居費、(3) 研修費、(4) 資格取得費、(5) 帰宅旅費。

第三款 フリンジ・ベネフィットの実定法上の取扱

一 課税フリンジ・ベネフィットの根拠規定

既に述べたとおり、フリンジ・ベネフィットは、「経済的利益」であるとされているが、この「経済的利益」という文言は、昭和四〇年の全文改正の際、所得税法第三六条第一項の収入金額の項で、「……その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする」として規定された。⁽⁴⁾

こうして明文上、フリンジ・ベネフィットも収入として認識され課税所得を構成することになったわけであるが、ここで従来⁽⁵⁾の取扱について、時系列的に概観してみたい。

明治二〇年の所得税法（明治二〇年勅令五号）第二条第一では、「……利子、株式ノ利益配当金、官私ヨリ受クル俸給、手当金、年金、恩給金及割賦賞与金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス」と規定されていた。その後、大正一五年の所得税法（大正一五年法律八号）第一四五条五では、第三種所得として、「俸給、給料……此等ノ性質ヲ有スル給与ハ前年中ノ収入金額」として、初めて収入金額という文言で規定されたが、その収入金額の内容については、明確に規定されなかった。そして、戦後の昭和二二年の所得税法の全文改正（昭和二二年法律二七号）において、現行法の基本となる規定が設けられた。そして、その第一〇条第一項では、「……収入金額は、その収入すべき金額（金銭以外の物又は権利を以て収入すべき場合においては、当該物又は権利の価額……）」と規定され、収入金額に『金銭以外の物又

は権利」が含まれることが明示された。そして、「所得税法に関する基本通達（昭和二六年一月一日付直所一一一）」の二〇六には、『金銭以外の物又は権利』として、農産物（果物を含む）の収穫、現物給与及びたな卸商品の消費又は贈与が例示として定められていた。さらに、現物給与についても、九項目が例示されていた。⁽⁶⁾

ところで、所得税法以外の他の税法ではどうであったかという点、昭和三四年の法人税法施行規則第一〇条の三第 三項では、「……報酬又は給料とは、名義の何たるかを問わず、役員又は使用人に対する給与（債務の免除等による経済的な利益を含む）で、賞与及び退職給与金以外のものをいう」と規定され、所得税法上、明文の規定が存しない時代であっても、当然表裏一体の関係で課税対象として観念されていたと解される。

具体的には、「改正法人税法（昭和三四年三月改正）等の施行に伴う法人税の取扱について（昭和三四年八月二四日付直法一一一五〇）」の二九で、一二項目が例示されていた。⁽⁷⁾

昭和四〇年の改正までの経過を裏々辿ってきたが、『経済的な利益』なる文言が明文に規定されるまでもなく、従来からフリンジ・ベネフィットについては、課税所得として観念され、課税されてきたことは、以上の経緯により明らかである。⁽⁸⁾

現行は、「経済的利益」として、次のものが例示されている。

所基通三六一一五で例示されているものは、次のとおりである。⁽⁹⁾

- (1) 物品その他の資産を無償又は低い価額により譲渡したことによる経済的利益
- (2) 土地、家屋、金銭その他の資産を無償又は低い対価により貸し付けたことによる経済的利益
- (3) 福利厚生施設の利用など(2)以外の用役を無償又は低い対価により提供したことによる経済的利益

(4) 個人的債務を免除又は負担したことによる経済的利益

二 非課税フリンジ・ベネフィット

フリンジ・ベネフィットは、金銭で支給される本来の給与の代替あるいは追加的な性質を有する反面、金銭に比べ選択性及び換金性が制限されており、さらには従業員に対する福利厚生の側面も併せ持っている。このような特徴を有するフリンジ・ベネフィットについては、さまざまな事情から非課税として取扱っているものが多々ある。そこで、その理由に応じて非課税とされるフリンジ・ベネフィットを分類すると、次のとおりとなる。⁽¹⁰⁾

1 業務遂行上の費用弁償的な性格をもち、当然に非課税とされるべきもの

費用弁償的なフリンジ・ベネフィットは、雇用関係に基づき従業員が受領するものであるが、他方、業務遂行上必要な費用として支出されるので、給与所得者にとって必要経費的な性格を有するものであるといえる。他方、実質的には、行為の主体はあくまで事業主であり従業員ではないとする考え方にたてば、そもそも従業員の収入として認識する必要がないともいえる。さらに、給与所得者には、必要経費の概算控除的な意味合いをもつものとして給与所得控除額が法律で規定されているが、それとは別に費用弁償的な費用を非課税としているのは、それらの費用は給与所得控除額の範囲に属さないという証左でもあろう。

以下、費用弁償的なフリンジ・ベネフィットを列挙する。

① 次に掲げる旅費のうち、通常必要と認められるもの⁽¹²⁾

i 勤務する場所を離れてその職務を遂行するために行う旅行

ii 転任に伴う転居のために行う旅行

iii 就職や退職した人の転居又は死亡により退職した人の遺族が転居のために行う旅行

② 通勤手当等のうち、通常必要と認められるもの⁽¹³⁾

③ 従業員に支給される交際費等で、業務のために使用した事績が明らかなもの⁽¹⁴⁾

④ 国会議員が国費支弁で秘書が付され、議員会館が提供されることによる利益や特殊乗車証又は航空券引換証が交付されることによる利益⁽¹⁵⁾

⑤ 国、地方公共団体の各種委員会の委員で、その委員として旅費等の費用弁償を受けないものが支給を受ける少額の謝金、手当等⁽¹⁶⁾

⑥ 地方公共団体の職員、委員等が受ける費用で、その職務を行うために要した費用の弁償であることが明らかなもの⁽¹⁷⁾

⑦ 非常勤の消防団員に対する出勤回数に応じて支給される出勤手当及び出勤回数に関係なく支給される少額の報酬⁽¹⁸⁾

⑧ 海外勤務者に対する在外手当⁽¹⁹⁾

2 現物給与として支給されるもので、その特殊性から非課税とされるもの

(1) 給与所得者の職務の性質上若しくは業務の遂行上必要とされるもの

① i 船員法第八〇条（食糧の支給）等により支給される食料、ii 職務の性質上制服を着用すべき者が事業

主から支給される制服その他の身回品又はその貸与を受けることによる利益、iii 国家公務員宿舍法第一二条

(無料宿舎) による無料宿舎の貸与その他の職務の遂行上居住場所の制約を受ける者が家屋の貸与を受けることによる利益⁽²⁰⁾

- ② 以上に準ずる、i 船員法第八〇条の適用のない漁船の乗組員に支給される食料⁽²¹⁾、ii 制服に準ずる事務服、作業服等⁽²²⁾、iii 国家公務員宿舎法第一〇条(公邸)による公邸の貸与を受けることによる利益⁽²³⁾
 - ③ i 残業又は宿日直をした者に支給する食事⁽²⁴⁾、ii 鉱山の掘採場勤務者に支給する燃料、同勤務者の保健衛生のため本来会社が用意すべき厚生施設の設置に代えて支給する趣旨のもの⁽²⁵⁾
 - ④ 事業主が負担する従業員の行為に基因する損害賠償金等で一定の条件に該当するもの⁽²⁶⁾
 - ⑤ 事業主が従業員に対して修学あるいは職務上必要な技術の習得等をさせるために負担する費用⁽²⁷⁾
- (2) 個人に対する利益の帰属ないしその程度が不明確なもの
- ① 寄宿舎の電気料等⁽²⁸⁾
 - ② 事業主が従業員に対してその営業に属する用役(例えば、運送業、興行業のサービス等)を無償又は低価で提供することによる利益、事業主が運営費等を負担する福利厚生施設の利用による利益⁽²⁹⁾
 - ③ 事業主が負担する各種レクリエーション費用⁽³⁰⁾
 - ④ 事業主が負担する掛捨ての生命保険、損害保険(満期返戻金等が事業主に対して支払われる損害保険を含む)の保険料等⁽³¹⁾
 - ⑤ 事業主が業務上の必要に基づいて負担するゴルフクラブ、社交団体の入会金等⁽³²⁾
 - ⑥ 事業主が従業員のために支出する適格退職年金契約等に基づく掛金等⁽³³⁾

(3) 主として少額不追求の趣旨で課税除外とされるもの

① 社会通念上相当と認められる永年勤続者の記念品、創業記念品等⁽³⁴⁾

② 従業員に対する一定の条件に該当する自己の商品、製品等の値引販売⁽³⁵⁾

③ 従業員に対する金銭の無利息又は低利の貸付による利益で、その貸付が災害、疾病等に基因するもの及びその利益が少額のもの⁽³⁶⁾

④ 事業主が負担する少額の社会保険料又は前記(2)④以外の生命保険、損害保険の少額の保険料等⁽³⁷⁾

⑤ 前記(1)又は(2)により課税除外とされるものを除き、事業主が従業員に対して支給する食事（食券の支給を含む）の費用で、少額のもの（受給者がその食事価額の半額以上を支払うものに限る）⁽³⁸⁾

⑥ 夜間勤務者に対する食事代で、その支給額が一回につき三〇〇円以下のもの⁽³⁹⁾

(4) 政策措置として、非課税としているもの

勤労者の持家促進のための助成措置として、従業員が勤務先から有利な条件で自己の居住用住宅等の分譲又は住宅資金の貸付を受けた場合の経済的利益⁽⁴⁰⁾

3 勤務関係に基づいて受領するものであるが、臨時的、儀礼的なものであることから、少額のものについて非課税とされるもの

① 少額の宿日直料⁽⁴¹⁾

② 事業主から支給される結婚、出産等の祝金品等、葬祭料、香典、災害等の見舞金で社会通念上相当と認められるもの⁽⁴²⁾

4 生活保障その他の理由で非課税とされるもの

① 増加恩給及び傷病賜金その他公務上又は業務上の事由による負傷又は疾病に基因して受領するこれらに準ずる給付⁽⁴³⁾

② 外国の公務員、国際機関の職員で、一定の要件に該当するものの給与⁽⁴⁴⁾

三 評価

金銭で給付されるフリンジ・ベネフィットについては、評価上何ら問題は存しないが、「物又は権利その他の経済的利益」の評価に関しては、困難が伴う。現行法令上は、所得税法第三六条第二項において、「金銭以外の物又は権利その他経済的利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額⁽⁴⁵⁾」と規定しており、原則として、時価により評価することとなっている。具体的には、『新株等を取得する権利の価額⁽⁴⁶⁾』及び『法人等の資産の専属の利用による経済的利益の額⁽⁴⁷⁾』⁽⁴⁷⁾についてのみ政令で規定されているが、その他のフリンジ・ベネフィットの評価については、すべて通達等で規定されている。

〔注〕

(1) 所法第二八条第二項。

(2) 所法第五七条の二。

(3) 所法第五七条の二(二)、所令第一六七条の三、所規第三六条の五。

しかしながら、実際にこの特例により申告している者は、例が少ないようである。

(4) 現行法では、他に、所法第九条一項六号(非課税所得)、所令第八〇条一項(特別の経済的な利益で借地権の設定等による対価とされるもの)、所令第八四条の二(法人等の資産の専属的利用による経済的利益の額)、所令第一七五条(借地権等の設定をした土地の底地の取得費等)、所令第二八一条一項四号、六号(国内に源泉がある所得)で使用されている。

(5) 武田昌輔監修「DHCコンメンタール所得税法」第一巻、第二巻一六二頁以下。

(6) 「所得税法に関する基本通達(昭和二十六年一月一日付直所一一一)」の二一〇により例示されたものは、次のとおりである。

一 通勤費の名目により金銭で支給される場合においては、その金額の多少にかかわらず課税するが、通勤用の定期乗車券そのものを交付する場合は、月額三五〇円までの部分は、課税しない。

二 国会議員に交付される鉄道無賃乗車証のように、公務のためにする旅行の旅費に代えるものと認められるものは課税しない。

三 国家公務員のための公邸及び無料宿舎の家賃相当額の利益については、課税しない。

四 船室に居住する船舶乗組員、ホテル、旅館等の住込の女中その他の使用人、酒類製造業者の家屋に住み込むとう氏、鉱山経営者の家屋に居住する労働者、紡績工場の工場寄宿舎に居住する労働者のようなものが家賃を支払わないときにおいて、もっぱら雇用主の必要により、その場所に居住させられている場合は課税しない。

五 四の場合において、雇用主がその被用者に対し、食事の全部又は一部を無料で供する場合における給与所得の計算については、無料で供する食事の価額の七割に相当する金額を給与所得とする。ただし、船舶乗組員以外の方については、その七割相当額が月額五〇〇円に満たないときは課税しないものとし、船舶乗組員については、船員法第八〇条に規定する食料に限り、その全部に対し課税しない。

六 たまたま残業又は宿直をする被用者に支給する食事については、課税しない。

七 被用者が主として個人的生活のために消費すると認められる電気料、ガス料、水道料等を雇用主が負担する場合については、給与として課税する。ただし、工場寄宿舎のように個々の被用者の使用部分に相当する金額が明らかでない場合は、その明らかでない部分の金額については、課税しない。

八 炭鉱等の鉱山経営者が、山元において、その従業員の保健衛生のため社会通念上行うべき厚生施設としての暖房等の設備に代えて石炭等を使用させる場合には、その石炭等については、課税しない。

九 警察職員、消防職員、刑務職員、郵便集配人、税関職員、守衛のように職務上制服の着用を要する者に交付される制服は、課税しない。

(7) この通達は、その後、昭和四四年五月法人税基本通達九一二一〇（債務の免除による利益その他の経済的利益）に引き継がれ、現在に至っている。

(8) 西野襄一『課税所得—経済的な利益について—』（税経通信、二五卷九号）五九頁以下によれば、「税法整備により所得税法第三六条に「経済的な利益」という言葉が追加されたのですが、これは従来とられてきた考え方をはっきりさせる意味で言葉の整理が行われたと解釈するのが適當ではないかと考えます」と述べており、確認的に規定された印象を受ける。今野寿氏も、創設規定ではなく、確認規定であると認識している。今野寿「現物給与とその課税について」税経通信二三卷一一号七七頁—七八頁。しかしながら、この見解に対しては、「経済的な利益」が通達の規定のみで課税所得に含まれるのは、租税法主義に反するという反論がある。松本茂郎『「経済的利益」の課税の意義と問題点について』（杉村章三郎先生古稀祝賀税法學論文集、一九八一）二〇三頁—二〇四頁。

(9) 他に、一二項目の例示がある。法基通九一二一〇。

(10) 注解所得税法研究会・前掲一三二頁以下。

(11) 給与所得控除の性格は、一般に次のように考えられている。

- i 業務上必要な経費の概算的な控除
- ii 担税力が弱いことに対する斟酌
- iii 給与所得は、源泉徴収により納税されるので、他の所得に比べ、相対的に捕捉が容易であること
- iv 源泉徴収による早期納税に対する金利の調整

昭和三五年一月二日 税制調査会第一次答申。

(12) 所法第九条第一項四号、所基通九一三。

- (13) 所法第九条第一項五号、所令第二〇条の二条。
- (14) 所基通二八一四。
- (15) 国会法第一三二条、国会議員の歳費、旅費及び手当等に関する法律。
- (16) 所基通二八一七。
- (17) 地方自治法第二〇三条第一項、三項。
- (18) 所基通二九一九。
- (19) 所法第九条第一項七号、所令第二二条。
- (20) 所法第九条第一項六号、所令第二一条。
- (21) 所基通九一七。
- (22) 所基通九一八。
- (23) 所基通九一〇。
- (24) 所基通三六一二四。
- (25) 所基通三六一二五。
- (26) 所基通三六一三三。
- (27) 所基通九一四、一五。
- (28) 所基通三六一二六。
- (29) 所基通三六一二九。
- (30) 所基通三六一三〇。
- (31) 所基通三六一三一、三一の二。
- (32) 所基通三六一三四、三五。
- (33) 所令第六四条、八二の四。
- (34) 所基通三六一二一、二二。

- (35) 所基通三六一二三。
- (36) 所基通三六一二八。
- (37) 所基通三六一三二。
- (38) 所基通三六一三八の二。
- (39) 昭和五九年直法六一五。
- (40) 措法第二九条。
- (41) 所基通二八一、二。
- (42) 所基通九一二三、所基通二八一五。
- (43) 所法第九条第一項三号イ、所令第二〇条。
- (44) 所法第九条第一項八号、所基通九一一二。
- (45) この規定は、昭和二五年のシャウプ勧告に基づく所得税法の改正(昭和二五年法律第七一号)の際の旧規則(昭和二五年政令六九号)第九条の二「給与所得又は退職所得の一部を金銭以外の物又は権利で収入すべき場合における……収入金額の計算については、当該物又は権利の収入の時における価額による」が、その基礎になっており、昭和四〇年の全文改正のときに、現行法に吸収された。
- (46) 所令第八四。
- (47) 所令第八四条の二。

第六章 典型的なフリンジ・ベネフィットについての各国比較

本章においては、前章をさらにブレイクダウンして、多種多様なフリンジ・ベネフィットのうち典型的なもの を抽

出し、各国別の個別具体的な取扱いについて概説する。

第一節 食事の支給

1 ドイツにおける取扱い

食事⁽¹⁾は、フリンジ・ベネフィットのうちでも重要な項目であると認識されており、賃金税の対象となっている。従来から、価値の計算で争いが生じていたので、現物給与法による公的現物給付基準⁽²⁾ (der amtliche sachbezugs wert) を設定し、従来の取扱いとの相違点がはっきり認識できるように課税対象額を法律で規定している⁽³⁾。会社が昼食を提供した場合には、原則として、一日当たりD M 四・二〇で課税される⁽⁴⁾。

具体的な課税方法は、(1)現金支給の場合、(2)食券購入の場合、(3)社員食堂にて無償又は低料金で食事が提供される場合、とで取扱いが異なる。

(1) 現金支給の場合

現金支給の場合は、通常の給与として課税される⁽⁵⁾。

(2) 食券購入の場合

例えば、従業員がD M 六の価値の食券を購入する場合には、公的現物給付基準であるD M 四・二〇を支払えば課税されないが、無償でD M 二の食券が提供された場合には、D M 二が会社から受けるフリンジ・ベネフィットとして課税対象になる。

(3) 社員食堂にて無償又は低料金で食事が提供される場合

① 無償で食事が提供される場合には、一人に対し一回当たりDM四・二〇という公的現物給付基準が適用され、会社から提供される食事というプリンジ・ベネフィットに対し、DM四・二〇のみなし給与を得たとみなされ課税される。

② 低料金で食事が提供される場合には、例えば、DM四・二〇の食事代に対して一人当たりDM二・五〇を支払っているならば、DM四・二〇とDM二・五〇の差額DM一・七〇が課税対象となる。

これらの場合の課税方法として、個人の給与として課税する方法と雇用者が二五%の税率で一括して税金を負担する方法⁽⁶⁾があり、従業員は、いずれかの方法を選択適用できる。

なお、食費補助に要する費用は、損益計算上、費用とみなされ、人件費又はその他の企業費用 (sonstige betriebliche aufwendungen) として記帳される。

2 イギリスにおける取扱

会社が従業員に対して、社内の施設又は食堂で無償若しくは食券又はトークン (token) による補助により低額で食事を提供している場合には、次の要件を満たす限り非課税である⁽⁷⁾。

① 食事が合理的な基準で提供されており、かつ、次の二つのいずれかに該当すること

② すべての従業員が合理的な基準の下で社内の施設又はその他の場所⁽⁸⁾で、無償又は補助による低額な食事をとることができること

③ 食事が提供されていない従業員に対しては、無償又は補助による低額の食券が提供されること

また、従業員に発行された Meal vouchers は、次の要件を満たせば、一営業日当たり一五ペンスまで非課税扱いとなる。⁽⁹⁾

- ① Meal vouchers は、譲渡不能であり、かつ、食事のみ利用されること
 - ② すべての従業員を対象としない場合は、低給与者が対象とされねばならないこと。なお、Meal vouchers が一五ペンスを超えれば、その超える部分が課税される。
- 3 フランスにおける取扱い

一日当たり五二五までの食事補助については、非課税扱いとなっており、法人税法上も損金計上を行うことができる。⁽¹⁰⁾ なお、深夜勤務者に夜間手当が支給された場合は、業務上必要であれば非課税である。⁽¹¹⁾

[注]

- (1) 食事には、通常の場合、栄養となるすべての料理、食品、飲み物が含まれる。
一九七五年三月二一日付 BEH 判決—BSBII 第 II 部四八六頁、一九七五年一月七日付 BEH 判決—BSBII 第 II 部五〇頁。
- (2) Verordung (現物給付令) 第一条(1)、(2)。これは、一九九三暦年の社会保険における現物給付価額に関する命令を準用して
5 No.
- (3) EStG 1993 § 8(2).
- (4) DM 590×0.21+労働日数=一日当たり課税額。
船員については宗教の違い等から食事の嗜好が違うので、各州に特例がある。また、夜勤者については、出前をとる場合、一回の食事が DM 六〇を超えなければ非課税となっている。
- (5) LStR 1993 § 31(3).

- (6) EStG 1993 § 40(2)1.
- (7) 社員食堂の場合、個々の被用者に対し一括税を課すこともできるが、社員食堂をまとめて課税することもできる。
- (7) ICTA 1988, s. 155(5).
- (8) ただし、ホテルのレストラン等は対象とならない。ICTA 1988, s. 155(5).
- (9) EStG A72.
- (10) CGI art. 82(19). この取扱いは、一九九二年中の給与がF一四四、一二〇以下の従業員に適用があり、社会保障制度に定められた評価額によつてゐる。
- (11) CGI art. 81(1).

第二節 福利厚生施設の利用

本節では、会社所有の保養所、ゴルフクラブ、アスレチッククラブ、レジャークラブ等の福利厚生施設を従業員が利用した場合の課税関係について概観する。

1 ドイツにおける取扱い

ドイツでは、企業が保養所等を従業員への福利厚生目的で保有することは、現在では一般的とは言えないようである。まれに、そのような保養所等を所有し、そこで従業員が余暇を過ごすような場合は、その地域における類似の施設の使用料や宿泊料により、みなし給与として課税されることになる⁽¹⁾。

また、企業が保養目的の休暇をとる従業員に保養補助金を与える場合もあるが、この場合には、基本的に全額給与

扱いとなり課税される。この際に、事業主が税金を引き受ける一括税方式を適用した場合、従業員に対する補助DM三、〇〇〇、その配偶者DM二、〇〇〇、子供一人に対しDM一、〇〇〇まで二五%の一括税率で課税し、税金の負担を事業主に転嫁することもできる。⁽²⁾

ゴルフ場のプレーフィーなどの利用料は、もともと課税対象となっており、メンバーになる場合の入会金、年会費、供託金などについては最近のGFHの判決で、課税対象となった。⁽³⁾

一方、会社内に保有している運動場、サッカー場、テニス場であれば、特に問題はなく、非課税である。しかしながら、社外にテニスコートを借りている場合（金銭を支払っている場合）については、GFHの判決で課税されることとなった。⁽⁴⁾

幼稚園についても、従来は非課税扱いとなっていたが、現在では、社外にある幼稚園施設については、課税対象となっている。

2 イギリスにおける取扱い

保養所等を保有するケースは少ないようであるが、従業員に無償又は低額で利用させた場合は、原則として、事業主の提供コストで課税される。⁽⁵⁾

ゴルフクラブの会員権については、個人名で所有していれば、入会金等は課税対象となるが、法人会員の場合は、接待交際利用するということであれば、税務当局との折衝により個人の課税対象としないこともできる。

アスレチッククラブ、レジャークラブ等は、すべて課税対象である。⁽⁶⁾

3 フランスにおける取扱い

市場価格と実質使用価格の差額に課税される。ただし、二つの例外がある。

(1) 企業組合が所有の場合——組合の規定料金が低い場合でも、課税されない。

(2) 食券と同様に一九九二年中の給与がF一四四、一二〇以下の低所得者については、旅行クーポン等（ホテル、乗り物、観劇、スポーツクラブ、本等）の支給をしても非課税扱いとなっている。⁽⁷⁾

なお、ゴルフクラブは年会費制を取っていると普通であり、この場合、会費は全て費用認定されず、加入している特定の従業員については、会費分を所得に算入することが求められる。また、アスレチッククラブについては、会社従業員として登録すると割引料金が適用されるが、会社として会費補助をしているわけではなく、クラブ側が PROMOTION のため、割引料金を適用している為である。

〔注〕

- (1) L&R 1993 § 31(5).
- (2) 一年間の上限は、本人DM三〇〇、配偶者DM二〇〇、子供DM一〇〇までとなっている。EStG 1993 § 40(2)3.
- (3) ドイツは個人会員のみであり、業務関連性にかかわらず課税される。ゴルフクラブによっては、名義を引き継がないところが多い。
- (4) EStG 1993 § 3.
- (5) ICTA 1988, s. 145(1), ICTA 1988, s. 156(1), (2).
- (6) ICTA 1988, s. 154(2).
- (7) 文化大臣が対象領域を拡大した。

第三節 レクリエーション費用

従業員のレクリエーションの一環として、会食、観劇会、旅行等を実施した場合の課税関係について概観する。

1 ドイツにおける取扱い

社内行事⁽¹⁾、例えば、従業員慰安旅行、クリスマスパーティー、記念祝典などの企業サイドでの行事を実施した場合には、通常の社内行事であり、かつ、通常要する費用の範囲を超えない限り、課税され⁽²⁾ない。

通常の社内行事とは、宿泊無し⁽³⁾の一日限りのものであり、かつ、年間二回を超えないものをいう⁽⁴⁾。通常要する費用には、飲食類、たばこ、菓子類、旅費、文化的行事及びスポーツの入場券⁽⁵⁾、クリスマスパーティーのクリスマス小包⁽⁶⁾、その他の舞台装置のための支出(例えば、部屋、音楽、芸術的出し物、芸人)でその出し物が社内行事の重要な目的でなく、一行事につき一人当たりDM二〇〇を超えなければ、非強制的な福利厚生費用とみなされ、全額控除可能⁽⁷⁾である。

なお、その費用には、家族に対する費用も含まれるが、非課税限度額を超過した場合には、一括税方式により二五%の税率で事業主が課税される。その場合、限度額を超過した場合は、超過額でなく、全額が課税対象となる。

例えば、一回目のレクリエーションのとき一人につきDM一〇〇、続いて二回目がDM一八〇、三回目がDM五〇とすれば、三回目のDM五〇全額が課税されることとなる。

また、会社の費用負担で従業員に奨励してスポーツをさせる場合、団体競技(バスケットボール、サッカー等)は

非課税として取り扱われるが、個人競技（テニス、ゴルフ、乗馬等）は課税対象となっている。

2 イギリスにおける取扱い

原則として課税対象であるが、例外措置として、従業員が自由に参加できるクリスマス・パーティーは一人当たり五〇まで非課税である。税法上は、参加者一人当たりの全コストが $\text{£}50$ 以下であれば非課税扱いであるが、 $\text{£}50$ を超えると全額課税対象となる。⁽⁸⁾

3 フランスにおける取扱い

企業組合主催の旅行、パーティーが催され、従業員は低料金でこれらに参加することができる。その場合の費用を企業組合が負担すれば、個人には課税されない。

企業組合に対しては、労働者保護の観点から企業が拠出金を支払うことが法定されており、最低限でも、運営費として総支払賃金額の〇・二%を拠出することが要求されている。税法上の支出額上限は無いが、前年度の支払給与額に対する拠出割合（フランスの平均的レベルは一%程度）を下回っていないということが条件とされている。

[注]

- (1) 社内行事には、次のような行事が含まれる。LSR 1993 § 72(2).
 - ① 企業の組織単位（例えば、課単位）で実施されるもの。ただし、他の組織単位も同等の行事を実施すること。
 - ② 会社の過去の退職者全てを対象として開催されるもの（年金生活者の会合）。
- (2) LSR 1993 § 72(1), (2). 一九八五年三月二日付BFH判決—BS:BI 第Ⅱ部五二九頁、五三二頁。
- (3) 一九八七年二月六日付BFH判決—BS:BI 第Ⅱ部三五五頁。

- (4) 一九八六年二月六日付BEH判決―BSB¹第II部五七五頁。
- (5) 一九八六年二月二日付BEH判決―BSB¹第II部四〇六頁。
- (6) 一九七六年三月五日付BEH判決―BSB¹第II部三九二頁、一九七六年五月二〇日付BEH判決―BSB¹第II部五四八頁。
- (7) 一九九二年五月二五日付BEH判決―BSB¹第II部六五五頁。
- (8) ESC A70B.

第四節 健康対策費

従業員の人間ドック等の健康診断に要した費用を、会社が負担した場合の課税関係について概観する。

1 ドイツにおける取扱い

ドイツでは、三〜四週間の保養期間が認められており、健康診断に関しては、その期間に各人が受診すべきものとされている。特に健康診断に関して法的義務はないが、企業に多大な利益がある場合には、課税されない取扱いとなっている。⁽¹⁾ただし、年一回の予防的な健康診断費用は、賃金税の対象とならないフリンジ・ベネフィットとして取り扱われ、全額控除可能である。

会社幹部に健康診断が行われた場合には、会社の関心にて行われる限り、個人に対するフリンジ・ベネフィットとはみなされない。なお、以下の条件が満たされる場合に会社の関心があるとみなされる。⁽²⁾

- ① 健康診断の対象、その期間及び内容につき事業主が決定していること
- ② 従業員が健康診断に参加することを事業主が半ば強制できること

③ 事業主が従業員に健康診断の必要を示唆する状況にあること
 ④ 幹部の健康状態につき客観的かつ統一的に把握することが目的であること

2 イギリスにおける取扱い

原則として、健康診断（問診、血圧、血液検査、X線、心電図等）は非課税である。ただし、その他の医療行為は課税される。⁽³⁾

なお、国の医療機関は無償である。

3 フランスにおける取扱い

法律上、会社は年一回社員全員の健康診断を実施し、就業上健康に問題がないかどうか調査を行わなければならない。その場合、会社が費用を全額負担しても、これについての費用は、法律上フリンジ・ベネフィットとはみなされず、個人所得税についても非課税扱いとなる。

また、嘱託医を置くことが義務となっているが、嘱託医の診断は無料である。

〔注〕

- (1) LSR 1983 s 70(3)3. 一九八二年以降、この取扱いによっている。
 (2) 一九八二年九月一七日付 BSE判決—BSE第Ⅱ部三九頁。
 (3) ICTA 1988, s.155(6).

第五節 社宅の貸与等

従業員に無償又は低廉な家賃で、社宅を提供している場合の取扱いについて概観する。

1 ドイツにおける取扱い

社宅の課税方法は、次のとおりである。

(1) 自社所有

その住宅の所在する地域における標準賃貸料（現物給与法による公的現物給付基準による賃貸料）との差額が、フリンジ・ベネフィットとして課税される。

無償による住居の提供があった場合には、DM五九〇×三四%が、標準賃貸料となる。その場合、暖房及び照明についても併せて提供されたならば、それぞれDM五九〇×一〇%、DM五九〇×二%が、フリンジ・ベネフィットとして課税される。

一方、標準賃貸料が適用されない住宅については、その地域の慣例家賃により算定される。慣例家賃は、築年数、立地条件、種類、規模、内外装備の程度を比較の基準として算定される。

(2) 借上げ社宅

実際に支払う賃借料との差額が、フリンジ・ベネフィットとして課税される。居住用家具の貸与については、資産計上された社宅家具の減価償却費とこれに対応する付加価値税額の合計額が、課税対象となる。その場合、その

年の一〜六月に家具等を購入した場合は一年間の減価償却費が、七〜十二月に購入した場合は半年間の減価償却費が、それぞれ算定の基礎になる。

2 イギリスにおける取扱い

社宅の課税方法は、次のとおりである。

(1) 自社所有

従業員に無償又は低額で居住設備が提供される場合には、その居住設備の価値額に基づき課税される⁽³⁾。その場合、居住設備の価値額は、会社所有住宅の「年間価値額 (annual value)」とされている⁽⁴⁾。

「年間価値額」とは、その住宅を賃貸した場合に受領することができる合理的な賃貸料とされ、実務上は、固定資産税の総年間評価価値額 (gross annual value) に基づいて算定されるが、その総年間評価価値額を決定するための基準が過去から改定されていない⁽⁵⁾。

新築の住宅で、その総年間評価価値額が決定できないものについては、事業主が総年間評価価値額を見積もることに⁽⁶⁾なる。なお、固定資産税の総年間評価価値額の相場は、 $\text{£}1,000$ から $\text{£}2,000$ 程度である。

以上のとおり、総年間評価価値額が実勢価値額をかなり下回っていることから、一九八三年財政法により、一九八四年四月六日以降については、住宅購入価格 (印紙税等の付随費用を含む) に改築費を加算した金額が $\text{£}75,000$ を超える場合には、その超過部分に一定の率を乗じた金額をプリンジ・ベネフィットとして課税している⁽⁷⁾。

算式で示すと、次のとおりである。

その課税年度当初の低利貸付の
(住宅購入価格＋改築費－875,000) × フランジ・ベネフィットの計算
に使用される公定利率

なお、会社所有の家具等の資産については、家具取得価格の二〇%が課税所得となる。⁽⁸⁾

(2) 借上げ住宅

借上げ住宅の場合は、事業主が支払っている賃借料と前述の総年間評価額のいずれか大きい方の額がフランジ・ベネフィットとして課税されるが、従業員が負担している額があれば、その額は控除される。なお、次の場合には、社宅の提供があっても課税されない。⁽⁹⁾

① 適正な業務の遂行上、その住宅に住む必要がある場合——例えば、警察官など

② 特定の業務に従事している従業員が、より良くその業務を遂行するために慣習的に住宅が提供される場合——例えば、学校の先生など

③ 特別の安全保証対策として提供される場合

なお、ガス代、水道代、光熱費、電話料金を会社が負担している場合は、課税対象となる。

3 フランスにおける取扱

社宅の課税方法は、次のとおりである。

(1) 自社所有

一九九二年中の給与がF一四四、一二〇以下の低所得者については、固定資産税（土地及び建物）の評価額で行

う。ただし、役員及び低所得者以外の者については、市場価格で評価を行う⁽¹⁰⁾。なお、警備員、守衛、校長先生が学
校に住む場合等、企業建物の中に住まなければならない場合には、評価額は三分の二として計算される。

(2) 借上げ社宅

借上げ社宅の場合は、市場価格で評価を行う。

[注]

- (1) EStG 1993 § 8(2), LStR 1993 § 31(4)(5), Verordnung (現物給付令) 第一条(4), (5).
- (2) LStR 1993 § 31(5).
- (3) ICTA 1988, s. 145(1).
- (4) ICTA 1988, s. 145(2).
- (5) 最後の改訂やただのが、一九七三年である。
- (6) EStG A56.
- (7) ICTA 1988, s. 146.
- (8) ICTA 1988, s. 156(5), (6).
- (9) ICTA 1988, s. 145(4).
- (10) CGI art. 1494~1508.

第六節 金銭の貸付

住宅取得資金、生活資金等として企業が従業員に無償又は低利で資金を融資した場合の課税関係について概観する。

1 ドイツにおける取扱い

低利又は無償での従業員貸付についての基準利率（公定歩合に連動して変動する）は、六％（一九九二年末まで五・五％）であり、この基準利率により算定された金額と実際の貸付利率により算定された金額との差額がフリンジ・ベネフィットとして課税される。⁽¹⁾ただし、貸付金の未返済額が、給与支払期間末にDM五、〇〇〇を超えなければ非課税であり、これを超えた場合には、超過した時点から未返済額全額がフリンジ・ベネフィットとして課税される。

2 イギリスにおける取扱い

会社が従業員に対して無償又は低利で資金を融資した場合には、実際の利息支払額と公定利率⁽²⁾（Official rate）により算定した利息額との差額が、フリンジ・ベネフィットとして課税される。⁽³⁾ただし、その差額が£三〇〇以下であれば課税されないが、超過した場合には全額課税される。⁽⁴⁾

また、この取扱いは、イギリス国内の貸付だけに限らず、外国で受けているローンについても適用され、その現地国の通貨に関係なくイギリスの公定利率が適用されている。

3 フランスにおける取扱い

企業が従業員に無償又は低利で資金を融資した場合には、原則として、銀行融資の利率との差額に課税されるが、今のところ実質的には課税されていないし、申告もされていない。

[注]

(1) LSR 1993 § 31(8).

(2) イギリス税務当局により公表される利率であり、市中金利に連動して変更される。ICTA 1988, s. 160(5); FA 1989, s. 178.

これは、イギリス市中銀行のベースレートに一・五%程度を加えた率となっている。公定利率による計算方法は二通りあり、そのレートの過去の推移は、次のとおりである。

① 平均公定利率による方法

この方法は、一年中貸付残高がある場合に適用される。

年 度	平均公定利率(%)
一九八七—八八年	一〇・九一六
一九八八—八九年	一二・二五
一九八九—九〇年	一五・六六
一九九〇—九一年	一六・〇〇
一九九一—九二年	一一・八一

② 実際の公定利率による方法

期 間	利率(%)
一九八七・四・六一—一九八七・六・五	一一・五
一九八七・六・六一—一九八七・九・五	一〇・五

一九八七·	九·六	一九八七·	二·五	一·五
一九八七·	二·六	一九八八·	五·五	一〇·五
一九八八·	五·六	一九八八·	八·五	九·五
一九八八·	八·六	一九八八·	一〇·五	二·〇
一九八八·	一〇·六	一九八九·	一·五	一三·五
一九八九·	一·六	一九八九·	七·五	一四·五
一九八九·	七·六	一九八九·	一·五	一五·五
一九八九·	一·六	一九九〇·	一·五	一六·五
一九九〇·	一·六	一九九一·	三·五	一五·五
一九九一·	三·六	一九九一·	四·五	一四·五
一九九一·	四·六	一九九一·	五·五	一三·五
一九九一·	五·六	一九九一·	七·五	一二·七五
一九九一·	七·六	一九九一·	八·五	一二·二五
一九九一·	八·六	一九九一·	一〇·五	一一·七五
一九九一·	一〇·六	一九九二·	三·五	一一·二五
一九九二·	三·六	一九九二·	六·五	一〇·七五
一九九二·	六·六	一九九二·	一·五	一〇·五
一九九二·	一·六	一九九二·	二·五	九·七五
一九九二·	二·六	一九九三·	一·五	九·〇〇
一九九三·	一·六	一九九三·	三·五	八·二五
一九九三·	三·六			七·七五

(3) ICTA 1988, s. 160(1)(2).

第七節 永年勤続者又は業績優秀者に対する金品の支給

永年勤続者又は業績優秀者に対し、金品を支給した場合の課税上の取扱いについて概観する。

1 ドイツにおける取扱い

業績優秀者に対する金品支給は、ボーナス等と同様の扱いで課税されるが、永年勤続者に対しては、勤続一〇年の者についてはDM六〇〇、勤続二五年の者についてはDM一、二〇〇、勤続四〇年、五〇年、六〇年の者についてはDM二、四〇〇まで、非課税である。⁽¹⁾ 非課税限度額を超過した場合は課税収入となり、税金は従業員が負担することとなる。永年勤続者に対する支給は、法人では全額控除可能である。

支給した物品は、市価 (market price) で評価されるが、勲章、賞状等は市価に換算できないので、課税対象とはならない。

また、会社の二五、五〇、七五、一〇〇年以上の創業記念に際しては、全従業員を対象とすれば、DM一、二〇〇までは非課税である。

2 イギリスにおける取扱い

永年勤続者に対して金品を支給した場合には、原則として、フリンジ・ベネフィットとして課税されるが、二〇年以上勤務の場合（ただし、前一〇年間に提供されていないこと）は、勤続期間一年につき£二〇を超えない限り非課

税である。⁽²⁾

なお、現物の場合は、市価 (market price) で評価する。

3 フランスにおける取扱い

原則として、現金での支給は課税対象である。例外として、現物 (F 2000 ~ F 5000) の場合は、非課税扱いとなっている。しかしながら、記念品であっても頻繁に (例えば、毎年) 贈与されていたり、金額が常識を逸脱して高額であったりする場合は、課税の対象となる場合もある。

また、業績優秀者に対する金品の支給は、例えば、メダルと金一封を支給したとしても、一定額以下は非課税と⁽³⁾なっている。

[注]

(1) EStG 1993 § 3(52), LStDV 1993 § 3(1), LStR 1993 § 23.

(2) EStG A22.

(3) CGI art. 157(6).

第八節 教育費

従業員に知識を習得させるため、教育費の全部又は一部を企業が負担することによる課税上の取扱いについて概観

する。

1 ドイツの取扱

従業員の知見及び技能を維持又は拡張するための継続教育費又は再教育費は、必要経費として認められるので、実質的には非課税である。

現地語習得費用及び子女の教育費は、原則として、課税対象となるが、転居に関連して発生した子女の教育費については、DM一、八七三までは非課税である。

日本人学校やインターナショナル・スクールの費用を会社が負担する場合、語学学校と同様に毎月の給与計算の際に課税されるが、それが州政府により認められた学校である場合には、所得税申告の際に、所得税法第一〇条第一項により、特別経費として費用の三〇%が控除の対象となる。

2 イギリスにおける取扱

会社が従業員の教育費用を負担した場合には、原則として、FRINGING・ベネフィットとして課税されるが、次の要件を満たす場合には課税されない。

① 教育訓練過程は一般的な教養過程であり、履修時の年齢が二一歳以下であること

② その過程は知識及び技能を習得するものであり、職務遂行上必要で直接的に従業員の現在又は将来の職務に効果があること

③ 結果として従業員に資格が与えられないこと

3 フランスにおける取扱

他国からの出向者がフランス語を学ぶ場合あるいはフランス人社員が英語を学ぶ場合に会社が費用負担を行った場合には、業務上必要な教育訓練費として非課税扱いとされる。

[注]

(一) LStR 1993 § 34(2).

(二) EStG Abs.

第九節 カンパニー・カー

会社所有の自動車を従業員に提供した場合の課税上の取扱いについて概観する。

1 ドイツにおける取扱い

カンパニー・カーの私的使用のための無償貸与は、フリンジ・ベネフィットに該当し、その課税対象額は、同型の自己所有自動車を維持等するときに従業員に生ずることになる支出の額である。⁽¹⁾ この場合、通勤は私用とみなされる。⁽²⁾

(1) 自動車のみの場合

課税対象額は、次の四つの方法のいずれかを選択することにより算定される。⁽²⁾

イ 走行記録がある場合

職務及び私用の走行区間は、走行記録書を継続的に管理し、それぞれについて証明するものとする。その場合、職務上の走行については、最低限、以下の情報が必要となる。

- ① 各個別の外勤活動（出張、見回り、人員交替活動、運行活動）の開始及び終了の日付並びに総走行距離
- ② 目的地及び旅行ルート
- ③ 旅行目的及び訪問先の業務相手

私用走行の場合は、その都度の総走行距離表示で十分である。すなわち、通勤のための私用走行の場合は、その都度、簡単なメモを走行記録書に書くだけで足りる。その走行記録書の管理は、規則的な一二月間の代表的な期間に限定することができる。⁽³⁾ なお、走行記録書の代わりに、走行記録計を使用することもできる。

具体的な課税対象額は、以下のとおりである。

i 原則的方法

$$\frac{\text{車両総経費}}{\text{(付加価値税、減価償却費を含む)}} \times \frac{\text{私的使用の走行距離}}{\text{総走行距離}}$$

ii 簡便方法⁽⁴⁾

$$\text{私的使用の走行距離 (km)} \times \text{DM 0.52}$$

ロ 走行記録がない場合

$$i \quad \frac{\text{車両総経費}}{\text{(30~35)\%}} \times \text{(5)}$$

(付加価値税、減価償却費を含む)

$$\text{ii 新車購入価額}^{(6)} \times 1\% + (\text{片道運動距離} \times \text{DM } 0.52 \times 15 \text{日})^{(7)}$$

(付加価値税を含む)

(2) 運転手付自動車の場合

イ 通勤用に提供される場合⁽⁸⁾

① 前記(1)イ i、ii で算出された課税対象額の五〇%増の額

② 前記(1)ロ ii を適用する場合においては、DM〇・七八の走行率に基づいて算定

ロ 通勤用以外の私用走行のために提供される場合⁽⁹⁾

① 運転手が頻繁に運転する場合は五〇%増の額

② 従業員自身がしばしば運転する場合は四〇%増の額

③ 従業員自身が頻繁に運転する場合は二五%増の額

ハ 安全上の理由から従業員が運転するのには適していない特殊保護(装甲)自動車⁽¹⁰⁾が運転手付で提供される場合、運転手の調達に関しては税務上問題とはされない。

2 イギリスにおける取扱い

会社所有若しくはリースを受けている自動車あるいは燃料費を従業員に提供した場合には、フリレンジ・ベネフィットとして課税される。その場合の課税対象額は、スケールチャージに基づいて算定される⁽¹¹⁾。

スケールチャージは、毎年見直されることになっている⁽¹²⁾。一九九三／九四年度においては、カンパニー・カーについては約八%、燃料費については約二〇%引き上げられた。なお、従来は、エンジンサイズにより決定されていた

が、一九九四年四月六日以降は、小売価格（備品コストを含む）の三五％で一律に課税されることとなった。

その場合、課税対象額は、年間業務使用距離が二、五〇〇マイル以上の場合には三分の一相当額が、一八、〇〇〇マイル以上の場合には三分の二相当額が、それぞれ軽減される。

さらに、課税年度末において車両年齢四年以上の場合には、三分の一相当額が軽減される。

3 フランスにおける取扱い

カンパニー・カーを私用に利用した場合には、事業主の提供コストで評価される。その場合の課税評価額は、実際に支払った自動車の維持費、ガソリン代、保険料、及び従業員の個人使用に対応する減価償却費に基づいて計算される。従って、カンパニー・カーの利用者には、毎月の利用状況の報告が義務付けられている。そして、各利用者は、業務と私用のそれぞれのMileageを申告し、私用部分の使用料を算定することになる。その際、従業員によって提供される正確な資料がない場合には、エンジンの排気量と走行キロ数を基礎とした自動車費用の標準率を参考にして評価することになる。

具体的には、左記に掲げる政府機関発行の「距離毎の減価早見表」⁽¹³⁾により算定される。

「距離毎の減価早見表」

課税馬力	五、〇〇〇キロまで	五、〇〇一キロ〜二〇、〇〇〇キロまで	二〇、〇〇一キロ以上
三馬力	一・九〇	四、〇〇〇+(d×一・一〇)	一・三〇
四馬力	二・二九	五、一三三+(d×一・二六)	一・五二

d Ⅱ 走行距離	五馬力	二・五四	五、八〇〇 + (d × 一・三八)	一・六七
	六馬力	二・七三	六、二六七 + (d × 一・四八)	一・七九
	七馬力	二・八四	六、四六七 + (d × 一・五五)	一・八七
	八馬力	三・〇七	七、〇〇〇 + (d × 一・六七)	二・〇二
	九馬力	三・一四	七、〇〇〇 + (d × 一・七五)	二・一〇
	一〇馬力	三・三一	七、三三三 + (d × 一・八四)	二・二一
	一一馬力	三・三八	七、三三三 + (d × 一・九一)	二・二八
	一二馬力	三・六二	七、八六七 + (d × 二・〇五)	二・四四
	一三馬力	三・六九	七、八六七 + (d × 二・一二)	二・五一

(計算例)

五馬力の車で四、〇〇〇キロ走行した場合は、四、〇〇〇 × 二・五四 Ⅱ F 一〇、一六〇が、同馬力の車で一
 二、〇〇〇キロ走行した場合は、五、八〇〇 + (一・二、〇〇〇 × 一・三八) Ⅱ F 二二、三六〇が、課税フリンジ
 ・ベネフィットとなる。

[注]

(一) 一九六三年六月二日付 BEFH 判決 - BSHB 第三部 三八七頁。

- (2) LStR 1993 § 31(7).
- (3) ただし、利用関係に大きな変動がない場合である。
- (4) LStR 1993 § 31(7)2.
- (5) LStR 1993 § 31(7)3.
- (6) ディーラーで公表されている新車価額をいい、DM一〇〇未滿を切り捨てて計算する。なお、中古車の場合は、製作年次の定価を基準とする。

- (7) LStR 1993 § 31(7)4.
 - (8) LStR 1993 § 31(7a)1.
 - (9) LStR 1993 § 31(7a)2.
 - (10) LStR 1993 § 31(7a)3.
 - (11) ICTA 1988, s. 157, 158.
 - (12) ICTA 1988, s. 157(2), (4).
- 一九九三〇九四のスケールチャージは、次のとおりである。
- (使用四年未滿の場合)

当初市場価格 £	エンジンサイズ cc	年間業務使用 一八、〇〇〇以上 £	年間業務使用 二、五〇一から 一七、九九九まで £	年間業務使用 二、五〇〇以下 £
一九、二五〇まで	一、四〇〇 一、四〇〇 一、四〇〇	一、一五五 一、四九五	二、三一〇 二、九九〇	三、四六五 四、四八五

二九、〇〇一〜	すべて	五、〇二〇	一〇、〇四〇	一五、〇六〇
一九、二五二〜	すべて	三、一〇五	六、二一〇	九、三一五
二、〇〇一〜	すべて	二、四〇〇	四、八〇〇	七、二〇〇

(燃料費)

エンジンサイズ	ガソリン	ディーゼル
〜、一、四〇〇 cc	£	£
二、〇〇一〜	一、一三〇	七二〇
一、四〇一〜	七六〇	五五〇
〜、一、四〇〇 cc	六〇〇	五五〇

(13) これは、給与所得者が職務上の必要から車を購入した場合に、実際の減価相当額の算定が困難であるときに使用されるものである。

第七章 我が国の課税体系の問題点

第一節 諸外国との所得概念の比較

いわゆる「所得」とは何か、という永遠のテーマについては、さまざまな学問の領域において従来から議論されているが、いまだに明快な結論は導きだされていない。それにもかかわらず、我が国においては「所得」を課税対象とし、「所得金額」を課税標準として所得税を課している。これは、ひとり我が国のみならず、すでにみてきた諸外国の法制においても同様である。⁽¹⁾

ところで、現行の所得税法においては「課税所得」の定義がなされていない。従って、「税法概念としての課税所得」がどういうものであるかは、実定法上判然としていない。からば、「課税所得」はどのようなプロセスに基づいて決定されるのであろうか。「課税所得」は、当然に「所得」に基づいて決定されるが、その「所得」は、経済的概念により認識される。それは、「所得」という用語が、経済学・財政学からの借用概念であることから理解することができる。⁽²⁾ それでは、「経済的概念としての所得」とは何を意味するのであろうか。これについては、既に多くの所得学説、例えば、「所得源泉説」であるとか「純資産増加説」等の諸説によりさまざまな見解が出され議論されてきたが、学説上一致した見解は未だに存在しない。⁽³⁾

従つて、現行法における「課税所得」決定のプロセスを考えた場合、まず「経済概念としての所得」を認識し、それを課税目的又は政策目的の観点から修正し、「税法概念としての課税所得」が導かれるような方法が採用されているといえる。

現行の所得税法においては、既に第五章第四節で述べたとおり、純資産増加説的な概念に基づく包括的所得概念を採用していると考えられるが、必ずしも十分にその概念が反映されているとは言ひ難い。それは、昭和二十七年以来、特別措置が導入され、政策的に課税対象から除外される所得が増加したことと、利子・配当・山林・退職所得の全部又は一部が分離課税の対象とされ、譲渡及び一時所得について二分の一課税となっていることによる。従つて、現行所得税法の下における「課税所得の概念」は、実定法上の規定そのものから「税法概念として課税所得」を認識すべきであり、経済学上ないしは財政学上の所得学説若しくは所得概念論によるべきではないといえる。この点に關しては、昭和三十九年九月二三日に大阪高裁において「現行所得税法上『所得』の意義は明確にされておらず、その意義については控訴人主張のような諸学説がその代表的なものであつて、所得税法が原則的には所得源泉説に依りながら、純資産増加説に接近しつつある点は、一般に承認されているところである。しかしながら、右学説は、いうまでもなく実定法上のものではないから、これら学説をもつて直ちに税法上の所得の概念を決定することはできない。要は、所得税法自体の諸規定よりこれを明らかにするほかない。」と判示していることから首肯できよう。

ところで、諸外国の現行所得税制に關してみると、第五章で検討したとおり、必ずしも経済学上ないしは財政学上の所得学説論に現在でも固執しているというのでは決してなく、各国各様の租税政策の指向するところに従い、各種の所得理論を折衷した上に立つて、それぞれ独自の課税所得概念を發展させているといえる。従つて、我が国同様、

実定法上の規定そのものから「税法概念として課税所得」を認識すべきであらうと考える。

〔注〕

(1) ドイツにおいては、所得概念の一般的な定義を断念しており、制限的に列挙された七種類の各所得 (Einkünfte) を合計し、その合計額から高齢者控除、農業業控除を差し引き「所得の総額」を算定し、さらに特別支出、異常負担を控除して「課税所得 (Einkommen)」としている。

イギリスにおいても、所得の定義はなされておらず、「所得」を五つのシュジュールに分類し、各シュジュールの収入金額から必要経費を控除して法定所得 (Statutory income) を算定し、人的控除を差し引いて課税所得 (Taxable income) が導かれるシステムとなっている。

フランスも同様に、所得に対する一般的な定義が法律に明定されていない。課税所得は、七種類に分類された各所得種目ごとの総収入から、所得の取得及び保全のための支出を控除して算出した純収益又は純所得を合計し、さらに諸経費及び損失を控除して算定される。

(2) 吉良実・前掲書一九六頁以下。

アダルベルト・ユールナー、村井正訳「ドイツ所得税の現状と問題点」(所得税法の諸問題、租税法研究第三号) 二二三頁では、次のように説明している。「ドイツ所得税法は、所得概念に関する無数の学説があるにもかかわらず、そのうちのどれもとりにんでおらず、純粋に実的な観点から固有の税法上の所得概念を規定している。所得計算の基礎は、次の相対的に限定列挙された七種の所得類型から成り立つ。」

なお、西ドイツの一九七五年所得税法草案の理由書(総論)の三では、「所得というのは、まず第一に経済的概念であり、第二次的に初めてそれは法的概念である……これまでのように、所得概念を、課税目的のためだけに、実用的に、現在の所得の種類と一致する一定の各種所得の結果として限定づけるものである」としている。日本税法学会運営委員会訳(税法学二八六号)一五頁。

(3) 金子宏「租税法における所得概念の構成(一)」八三頁では、所得の意義について次のように述べている。「所得の意義は、一見明白なようでありながら、決してそうではない。……多くの場合常識によって支えられているにすぎない……所得概念をめぐっては、外国において種々の論議がなされてきたが、学説上一致した見解はいまだに存在しない。法律家・経済学者・会計学者の間に見解の相違が見られるのみでなく、それぞれのうちでもどのような観点から問題を眺めるかによって見解が異なるのである。」

(4) 吉良実・前掲書二〇四頁。忠佐市「課税所得の概念論・計算論」一三頁〜一六頁では、次のように述べている。「……課税所得の概念を、経済概念と法律概念に分けて、その両者の関係が理解されるべきである、という見解をとっている。……財政学上の所得学説は法律概念の前提とされるべき関係にある。租税法の解釈においては、法律概念として一般的に理解されるところによって論ぜられるべきものであって、個々の学説によって、直接にそれのみによって論ぜられるべき関係にあるものではないと考えられる。」

(5) 金子宏「租税法における所得概念の構成(二)」八五頁。

(6) 大阪高裁、昭和三八年九月二三日判決(税務訴訟資料三七号八四六頁)。

(7) 小松芳明・前掲書一頁。林大造「所得税の基本問題」(税務経理協会、一九六九)一〇二頁。

第二節 我が国の課税体系による問題点

第一款 法制度に内在する問題点

一 フリンジ・ベネフィットの課税所得性

所得税法第二八条第一項では、給与所得を「俸給、給料、賃金、歳費、年金、恩給及び賞与並びにこれらの性質を有する給与」と規定している。これは、給与所得の概念についてのメルクマールを積極的に挙げて直接的に定義することを避け、単に「給与」の内容を例示しているにすぎない。そして、所得税法第三六条第一項では、各種所得の収入金額には、金銭収入のほか「物又は権利その他経済的な利益」が含まれることとされ、いわゆるフリンジ・ベネフィットは、この規定により「課税所得」として認識されることとなる。従って、前節で述べたとおり、「税法概念としての課税所得」は、経済学上ないしは財政学上の所得学説からではなく、この規定により導かれ、認識されなければならない。しかしながら、実際には、フリンジ・ベネフィットについての課税根拠が法律に明文化されたものの、「経済的な利益」の概念が明確に定義付けされていないため、必然的に給与所得とのボーダーライン上にあるフリンジ・ベネフィットの境界も明らかとなっていない。具体的に「経済的な利益」には、どのようなフリンジ・ベネフィットが含まれ、「課税所得」として認識されるのが判然としない。これは、文理上、フリンジ・ベネフィットの概念が極めて不明確であることに基因しており、見方を変えれば包括的な概念であるともいえる。

この点に関し、吉良実氏は、「経済的利益」を「不確定概念」として捉え、その「不確定概念」でもって「課税所得」を法定することは、租税法主義⁽¹⁾課税要件明確主義を基本原則とする法制の下では許されないことであると述べている。

同様に、松本茂郎氏も、「経済的利益」の概念としての不明確性と不安定性を問題点として指摘している。⁽²⁾

一方、判決では、最高裁が「所得税法九条五号は『俸給、給料、賃金……並びにこれらの性質を有する給与』をすべて給与所得の収入としており、勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給与はすべて右九条五号にいう給与所得を構成する収入と解すべきである。」として極めて包括的な考え方を示した上で、「労働協約によって支給されるものであっても、もしその支給がなかったならば、勤労者は当然に自らその費用を負担しなければならないのであるから、給与所得に該当する」として、支給のある者となしとの間に税負担の相違があるのは当然であると判示している。⁽³⁾ 他の判決では、「毎月労働者に交付せられたる通勤定期券若しくはその購入代金相当額の金銭は、労務の提供を前提とし、これと密接に関連し、いわゆる労働条件としての内容を有し、労働契約により使用者に規則的に請求し得べき労働者の権利たる性格を有し、まさに労務の等価関係においてこれに準じて評価せらるべき給付であるから給与所得に該当する」と判示している。⁽⁴⁾

これらの判決では、たとえ労働協約や労働条件として支給されるものであっても給与所得に該当するとして、その概念をかなり限定的に捉えているといえる。

このようにフリンジ・ベネフィットは、概念的に不明確であるが故に、現実には、もっぱら通達により執行されてきており、現在でもそのスタンスは変わっていない。

これは、戦後の劣悪な食料・交通・住宅事情等の経済的な問題と高額な所得税負担が重なった混乱期に、現物による給与の支給が相当普遍的に発生し、それに対する課税上の緩和措置が、その時々状況により制定及び改廃されてきたという多分に沿革的な経緯によると説明されている。⁽⁵⁾

ところで、我が国において「課税所得」の意義が世に問われたのは、昭和三八年一二月の税制調査会の「所得税法

及び法人税法の整備に関する答申」であろうと思われる。その答申では、「課税所得」の意義について次のように述べている。

「所得税及び法人税における所得概念については、個別経済に即した担税力を測定する見地からみて、基本的には、現行税法に表れているいわゆる純資産増加説（一定期間における純資産の増加―家計費等所得の処分）の性質を有するものによる財産減少は考慮しない―を所得と観念する説）の考え方に立ち、資産、事業及び勤労から生ずる経常的な所得のほか、定型的な所得源泉によらない一時の所得も課税所得に含める立場をとるのが適当であると考える。」
それでは、そのように「課税所得」を観念した場合、フリンジ・ベネフィットについてはどのように考えられているのだろうか。

いわゆるフリンジ・ベネフィットについては、帰属所得との関連で次のように述べられている。「……現物給与については、それ自体の性質においては帰属所得の考え方に通ずるものがある（筆者注 自己所有家屋等の使用による利益のような消費された用役の所得ないし消費できる（あるいは消費された）権利の価格をも所得概念にとりいれるべきであるという立場からは、帰属所得として課税所得を構成することになるが、所得概念に帰属所得の概念まで取り入れることは、あまりにも多くの対象を包括し過ぎることになって、その限界が明確を欠くのみならず、税務行政の困難に耐ええないと認められたため、適当とは考えられないこと）と思われるが、それが、単にそこに止まらず、雇用条件の一種として社会通念上現金給与の代替ないし追加的給与と観念されるものである範囲において、これを課税所得に含めて考えることは妥当である。ただし、個々の場合については果してこの範囲に入るかどうか、また、評価額はどうか等につき、帰属所得における議論の場合と同様微妙な問題が考えられるので、総じて常識的に無理のない

程度で判断する必要があると考えられる。」

この答申から言えることは、いわゆるフリンジ・ベネフィットを「課税所得」として捕捉し評価することが困難であるが故に、「常識的に無理のない程度で判断する必要がある」という考え方がとられていることであろう。このような考え方が、我が国のフリンジ・ベネフィット課税に影響を与えてきたことは否めないが、⁽⁶⁾現在まで積み重ねられてきた多くの行政上の緩和措置がそのまま既成事実となり今日に至っている、と考える方が自然ではないかと思う。

二 ヨーロッパ先進国の法律構成

一方、既に見てきたヨーロッパの先進国はどうであろうか。それらの国々では、過去の歴史に基づく個人主義思想も影響してか、フリンジ・ベネフィットに対する課税については、個別・具体的事項まで法令等で規定されている。

我が国の所得税法第二八条（給与所得）、同三六条（収入金額）に該当する条項は、ドイツの場合、それぞれ所得税法（EStG）第十九条（非独立労働）、同八条（収入）に、イギリスの場合は、⁽⁷⁾所得税法・法人税法（CTA）第十九条、同一三一条に、フランスの場合は、一般租税法（CG）第一条及び同七九条、同八二条にそれぞれ規定されており、我が国と同様に法律事項として定められている。ところが、我が国の場合、具体的な事項（フリンジ・ベネフィットの範囲、評価方法、課税判断等）に関してほとんど通達マターで取り扱われているのに対し、ドイツにおいては所得税法（EStG）、賃金税指針（USR、日本でいえば省令に該当）、⁽⁸⁾社会保障法（U.S.G.）、現物給与法（SachbEV）で、イギリスにおいては、主として所得税法・法人税法（CTA）で、そして非課税項目については、内国歳入庁が大蔵大臣の承認を得て法定外非課税措置で、フランスでは、原則として、一般租税法（CG）において法律事項と

して定められており、我が国とは対照的な規定ぶりとなっている。

三 我が国の法制度に内在する問題点

既に紹介した税調の昭和三八年一二月の答申では、所得税法及び法人税法の構成について、「……租税法律主義の建前を根本としつつ、同時に、一般納税者に判りやすい法令体系にすることを考慮して、法律と政令、省令等との間に規定の適切な配分を行うものとする。すなわち、納税者の負担及び制度の仕組み等に関する基本的事項はすべて法律に規定するが、他面、課税関係に多く見られるところのきわめて専門的、技術的な面や手続きにわたる事項については、法律で制度の骨子を規定したのち、その内容の詳細は政令以下で規定することとする。」という提案がなされ、その結果、昭和四〇年に所得税法及び法人税法が全面的に改正され、それまで政省令や通達で定められていた事項の多くが、法律の中に移された。

ところが、フリンジ・ベネフィットに関しては、第五章第四節で述べたとおり、所得税法第三六条第一項の収入金額の規定に、「経済的利益」なる文言が確認的に挿入されたのみであり、依然として、フリンジ・ベネフィットの範囲・評価方法・課否判断等は、通達で定められている。

現行のように、フリンジ・ベネフィットの課税要件を通達で定め、緩和することは、租税法律主義の下での課税要件法定主義（課税要件は法律で定めること）及び課税要件明確主義（課税要件を法律で明確に定めること）並びに合憲性の原則（税法の規定に従い適正に課税すること）の観点から、厳密には租税法律主義に反するとみれなくもない。

そもそも「通達」は、国税庁長官及び所管担当部長等が部内職員に対して租税法令の解釈適用の指針を示達したものであり、法令のように直接個々の納税者又は裁判所を拘束するものではない。⁽¹⁰⁾

プリンジ・ベネフィットの概念が不確定であるが故に、それを捕捉し評価することが困難であるという点もさることながら、我が国のように緩和通達が出される背景には、繰り返しになるが、戦後の特殊な経済及び社会状況があり、その時々々の情勢に応じて制定又は改廃され、納税者に認知されてきたという歴史的な事実を看過することはできない。碓井光明氏は、現行のプリンジ・ベネフィットの通達のうちいくつかのものについては、「通達による規範の創造」ではないかと指摘しているが、プリンジ・ベネフィットに関する諸通達を、田中二郎氏の言われる「慣習法としての行政先例法」として位置付けて解することもできよう。⁽¹¹⁾

いずれにしても、いわゆる法的安定性及び予測可能性の観点から、検討すべき課題であると考ええる。⁽¹²⁾

[注]

- (1) 吉良実・前掲書二二三頁。
- (2) 松本茂郎・前掲書二一八頁。
- (3) 昭三七・八・一〇最高裁(二小)三六(注)二九八、税資三六号八六五頁。
- (4) 昭三五・一二・一五大阪高裁三五(注)一三、税資三三号一四〇三頁。
- (5) 昭和三五年一月九日税制調査会「当面実施すべき税制改正に関する答申」。
- (6) 碓井光明氏は、「常識的に無理のない程度で判断する必要がある」という考え方が、現在の税務執行に生かされているといえる。……プリンジ・ベネフィットに対する立法府(国会)の対応にも強く影響を与えている。」と述べている。碓井光明・

前掲書一六八頁。

- (7) 所得税及び法人税については、一九八八年の所得税法・法人税法 (Income and Corporation Taxes Act 1988) を基本とし、毎年の予算を決める財政法 (Finance Act) により改正を積み重ねている。
- 税法の改正案は、予算案 (Finance Bill) として、毎年春に大蔵大臣 (The Chancellor of Exchequer) によって国会に上程され、両院の承認と女王の裁可を経た後に財政法として成立する。
- (8) 賃金税指針とは、賃金税法を統一的に適用するための財務官庁による所得税法及びその施行令の解釈に関する指図である。州最高財務官庁は、賃金税指針に規定された最高額及び概算額を変更することができるが、その場合、連邦大蔵大臣の承認が必要である。ただし、法律規定若しくは経済的発展への合致がある場合に限られる。
- (9) 金子宏「租税法における学説と実務―租税法の明確化のために―」(ジュリスト、No. 756, 1982. 1.) 八四頁、八五頁。同答申では、政令規定事項として、①法律で詳細までを規定するには余りに専門的、技術的事項、②法律で規定している事項を敷衍して補足する解釈的な事項、③法律で規定している趣旨を時宜に応じて実現するために弾力的な運営を必要とする事項、が挙げられた。
- (10) 国家行政組織法第一四条第二項。最高裁判決・昭和三八年一月二四日(訟務月報一〇卷二号、三八一頁)。にもかかわらず、実際問題として、法令の有権解釈として重要な役割を演じているのは周知のとおりである。碓井光明氏も「租税法における通達の意義と問題点」(税研 90. 5) 一六頁において、「納税者の予測可能性の観点から、通達は必要である」と述べておられ、機能的な側面からその重要性を認識している。
- (11) 田中二郎氏は、「通達に示された解釈が長年にわたって税務行政庁によって実施され、相手方である人民にもその取り扱いが異議なく了承されて、それが法の正しい解釈として法的確信にまで高められるようになった場合には、慣習法としての行政先例法が成立する」と述べている。碓井光明・前掲二一頁。
- 金子宏氏も、納税者に有利な慣習法の成立、行政先例法の成立は認めるといふ考え方になっっている。金子宏「租税法」(弘文堂、第四版) 一〇三頁。
- (12) 租税法主義は、課税要件を法律で明確に定めること(課税要件明確主義)により予測可能性の確保を図ろうとする原則である。中里実「Tax Tractionと水平的公平」(ジュリスト、No. 898) 一〇二頁。

第二款 個別事情による問題点

我が国のフリンジ・ベネフィットに関する取扱いは相対的に緩やかであり、この点では、終身雇用及び年功序列等を中心とする日本型経営を基盤とした企業社会とも指称される日本の経営風土の反映と見ることもできる。他方、ヨーロッパ諸国においては、課税ベースの拡大志向からフリンジ・ベネフィットについては、広範囲に、かつ、厳格な課税が行われており、租税立法面における個人主義思想の徹底化の側面が窺われる。

それは、フリンジ・ベネフィットの課否判断基準に表れている。我が国の場合、個々のフリンジ・ベネフィットに対する課税については、金額基準のものも見受けられるが、弾力的運用の妙ともいふべき、「社会通念上相当」⁽¹⁾又は「通常必要な」等の判断基準も少なくない。一方、ヨーロッパ諸国においては、絶対値としての金額をマルクマイルとする形式基準がほとんどである。

そこで、主として、第六章での各国の典型的なフリンジ・ベネフィットに関する取扱いを比較・検討し、併せて課税上斟酌すべき具体的な事情の有無について敷衍し、問題の解決に資することとする。

一 食事の支給

食事の提供がなされた場合の取扱いを簡単に比較すると次のとおりである。

国名	社内食堂での食事の提供	食券の支給
ドイツ	①無償の場合 公的現物給付基準により一人一回当たりDM四・二〇で課税 ②低料金で食事を提供する場合 DM四・二〇と実際の負担額との差額に課税	①DM六の食券提供の場合 公的現物給付基準DM四・二〇を支払えば課税されない ②無償でDM二の食券の提供をする場合 DM二が課税対象
イギリス	一定の要件を満たす限り、非課税（ただし、Meal vouchersの場合は、譲渡不能であり、かつ、食事のみの利用であれば、一営業日当たり一五ペンスまで非課税）	
フランス	一日当たりF二五までは非課税	
日本	従業員が食事価額の五〇%以上を負担し、かつ、事業主の負担が月額三、五〇〇円以下であれば非課税（なお、社員食堂での食事価額は、直接費相当額にて評価）	

右記の各国の金額基準を現在の為替レートにより邦貨換算すると、次のとおりである。仮に、一九九四年三月二五日現在のLJB（ドイツ）六三・九四、イギリス一六三・〇二、フランス一八・九一により邦貨換算すると、

$$\text{ドイツ} \quad \text{DM}4.2 \times 63.94 = 269\text{円}$$

$$\text{イギリス} \quad \text{£}0.15 \times 163.02 = 24\text{円}$$

フランス F25 × 18.91 = 473円
となる。

次に、物価水準の差異を加味して、邦貨換算を試みる。民間最終消費支出の購買力平価を現実の為替レートと比較してみると、一九八九年一二月においては、日本の物価水準は、イギリス、フランスに対してそれぞれ三四%、一〇%程度高く、旧西ドイツとはほぼ同等である。⁽²⁾そこで、ややラフではあるが、以上の物価水準の格差が現在もあると仮定して我が国の物価水準に調整すると、

ドイツ	269円	× 1.0	= 269円
イギリス	24円	× 1.34	= 32円
フランス	473円	× 1.1	= 520円

となる。

ここで、我が国の一日当たりの事業主補助の非課税限度額を計算すると、一ヶ月当たりの平均稼働日数を二〇日と仮定すれば、 $3,500 \div 20 = 175$ 円となる。

そこで、絶対値である金額により各国の取扱いを比較すると、ドイツでは、食事を重要なフリンジ・ベネフィットの一つであると認識し、厳格な課税を行っていることが理解できる。イギリスでは、いわゆる平等待遇基準 (No Discrimination Rule) により一定の要件を満たす限り非課税として取り扱われ、一番緩やかな取扱いとなっている。また、フランスも、緩やかな取扱いとなっている。一方、我が国の場合は、ドイツほどではないにしても、イギリス、フランスよりは厳しい取扱いとなっている。

もともと食事の支給に關しては、戦後の混乱期における食糧事情等から、船舶乗組員、ホテル・旅館等の住み込みの女中その他の使用人、酒類製造業者の家屋に住み込むとる氏、鉱山経営者の家屋に居住する勞務者、紡績工場に居住する勞務者に対して無償で食事を提供した場合、食事価額の七割相当額が課税されていた³⁾。その後、いくたびかの改正を経て、現行のような二分の一基準による免税点方式の取扱いとなつたが、これは、食事の支給については、事業主側からみれば福利厚生面の面から勞務管理に有効であること、従業員側においては換金性がないため担税力がないこと、並びにその受益の程度が判然としないことによる評価の困難性を考慮して、小額不追求の趣旨から一定額以下のフリンジ・ベネフィットが非課税とされていると解される。諸外国と我が国の現行の取扱いを比較してみると、金額基準に多少の差こそあれ、おおむね我が国と同様の趣旨で、課税に關して一定の斟酌をして取り扱っていると考へて良いのではないかと思ふ。

以上のとおり、フリンジ・ベネフィットの特異性・執行上の問題等の観点から何らかの斟酌を行い、課税要件を緩和することはそれなりに理由があると思へるが、我が国の場合、食堂を有している企業と有していない企業で同様の内容の食事が提供された場合に、食事価額の評価方法の違いからかなり負担額に差が生じている点は、問題として残る。

ところで、船員法八〇条（食糧の支給）の規定により支給される食事、通常の勤務時間外に宿日直又は残業した者に対する食事、「旅費」中の食事は、現在課税されていないが、本来家事費であるという観点から問題はないだろうか。本来、食事代は、家事費であつて必要経費ではない。従つて、一般的には、家庭における通常の食事代に比し割高になる部分が、課税対象となるはずである。ところが、その部分の認定に困難が伴うため、食事代そのものを業務

の性質上ないしは業務の遂行上必要なものとして、「実費弁償」の観点から非課税として取り扱っているものと思料される。⁽⁴⁾

一方、ドイツでは、「旅費」についてはいったん収入に加算し、別途旅行実費を必要経費（食費超過支出）として控除する仕組みとなっており、その場合、正規の勤務先から二〇km以上離れた地への出張で、旅行実費から家計費（実際の支出の五分の一）を控除した額が旅費としての食費超過支出として認められている。食費超過支出は一日当たりDM六四（≠41.00円）まで認められ、個別に証明ができない場合は、次の概算額で計上される。⁽⁵⁾

①日帰り旅行の場合、一日DM三五（≠22.00円）、②二日以上の旅の場合、一日DM四六（≠29.00円）。

これは、ドイツの場合、食事代は本来家事費であるという点を考慮しているからであり、我が国においても、今後検討するべきであろう。

〔注〕

(1) 所得税法の純粹理論と「社会通念」（現実の社会経済の状況を反映して形成されるもの）とが乖離することによって、納税者にとって租税効果を予測できない不透明領域が広く存在するようになるが、理論に対して「社会通念」を優先させて、課税を差し控えることもやむなしという指摘もある。碓井光明・前掲書一七九頁、碓井光明「租税法における『社会通念』の検討」(税理) Vol. 24 No. 2。

(2) 平成二年経済白書三六九頁。

(3) 所得税法に関する基本通達（昭和二六年一月一日付直所一―）二二〇―五、注解所得税法研究会・前掲一三二頁以下。
(5) LSR 1983 § 39. なお、公務旅行が二時間以上かからなかった場合は、次のように減額される。

一〇時間以上（最高額）DM五一（概算額） ①の場合DM二八 ②の場合DM三六

二 福利厚生施設の利用

八	"	"	DM三二	"	"	DM二七	"	DM三三
六	"	"	DM一九	"	"	DM一〇	"	DM二三

ヨーロッパ先進国においては、一般的に、従業員に対する福利厚生目的で保養所等を有するケースは稀である。娯楽・スポーツなどに関連したフリンジ・ベネフィットの提供を企業が積極的に提供するという福利厚生形態は、我が国の企業だけにみられる特徴である。従って、ヨーロッパ先進国においては、まれに保養所、ゴルフクラブ、アスレチッククラブ、レジャークラブ等の福利厚生施設を保有し、従業員に提供することがあるが、すべて類似の施設の宿泊料や利用料等の市場価格で課税されている。

それは、単に生活様式や意識の差だけではなく、日本企業の労務管理体制や余暇に対する考え方の相違が、税制にも反映されている一例といえる。

前者の労務管理体制に関して言えば、福利厚生施策は、賃金等の補完機能だけでなく、賃金では対応できない個人の生活面での多様なニーズに応え、企業と個人の共同体意識を醸成することにより、労働力の確保・維持並びに労働意欲の維持・向上を図ろうというものであり、一石三鳥、四鳥をも狙ったものであるといえる。これは、終身雇用ないしは年功序列という日本の経営を背後から支える重要な柱であるといえよう。

後者の余暇については、以下に説明するヨーロッパ諸国と我が国の有給休暇の実態をみれば、理解が早まるであろう。

ヨーロッパ諸国の有給休暇一覽

国名	法定	協約（一般的なもの）
オーストリア	五週間	五週間
ベルギー	四週間	四週間十勤続年数に応じた日数
デンマーク	五週間	五週間
フィンランド	五週間	五週間
フランス	五週間	五週間十勤続年数に応じた日数
ドイツ	三週間	六週間（三〇日）
イタリヤ	一五日	四〜五週間
オランダ	二週間	四〜五週間
イギリス	二週間	四〜五週間
スウェーデン	五週間	五週間

資料出所：“European Industrial Relations Review” March 1988

ヨーロッパ諸国では、平均して四週間から六週間の有給休暇があり、一般的に勤続一年の者でも同様の休暇が認められている。その期間には、土曜日、日曜日が入っておらず、病気の際には、有給休暇ではなく病欠として扱われる。その過ごし方は、我が国と質的にも量的にも大きく異なっている⁽¹⁾。

そこで、以上のような背景を念頭に置きながら我が国の取扱いをみると、例えば、企業が保養所、理髪室などの福利厚生施設の運営費等を負担することにより、これらの施設を利用する者が受けるフリンジ・ベネフィットについて

は、著しく多額でなく、役員のみを対象としない限り、課税されない。

これは、それらのフリンジ・ベネフィットの各人に対する帰属ないしは程度が不明確であるという観点から、評価の困難性を考慮して非課税となっている。

また、ゴルフクラブ、レジャークラブ等の入会金を企業が負担した場合には、通常の場合、もっぱら業務遂行上の必要性から支出されるものであるという観点から、特定の役員等のために支出したものでない限り課税されない。

しかしながら、企業が福利厚生目的で取得した保養所等を従業員に低額で利用させることによりフリンジ・ベネフィットが発生するのは明らかであり、それを執行上の理由で非課税とすることには合理的な理由が見い出せない。参考資料12及び13のとおり、保有状況を比べると大企業と中小企業ではかなりの格差があり、結果として、そのような厚生施設等を利用する（できる）者と利用しない（できない）者との間に負担の不均衡が生じている。

また、一方では、福利厚生目的又は業務目的のために取得したリゾートマンション、クルーザー、豪華保養所、ゴルフクラブ、レジャークラブ等が、福利厚生、接待交際等と称して、特定の者に利用されるケースもまま見受けられる。これは、極めて事実認定に係わることであり、本稿で論ずる由もないが、いずれにしてもそのような福利厚生施設等を低額で利用できることによるフリンジ・ベネフィットについては、検討の余地がある。

〔注〕

(1) 鈴木宏昌「海外の福利厚生は、今」（労務研究所 一九八九）一頁―七頁。

三 レクリエーション費用

各国とも、原則として課税対象であるが、例外として次のような非課税の取扱いがある。

国名	非課税の要件
ドイツ	通常の社内行事（宿泊なしの一日限りのもので、かつ、年間二回を超えないこと）であり、かつ、通常要する費用（一行事につき一人当たりDM二〇〇（¥12,800円）を超えないこと（超えた場合、全額課税）
イギリス	従業員が自由に参加できるクリスマスパーティーは、一人当たり£50（¥10,900円）を超えないこと（超えた場合、全額課税）
フランス	企業組合主催の旅行、パーティーに低料金で参加した場合
日本	社会通念上一般に行われていると認められる行事

諸外国と我が国の取扱いを比較すると、前記二で説明したとおり、ヨーロッパ先進国は、我が国とは異なり企業が積極的にこれらの費用の負担を行い、従業員に報いる習慣がないことから、我が国のように、課税上優遇的な取扱いをしている国はなく、金額等の基準により課税している。我が国の場合、もっぱら少額不追求の観点から、社会通念上一般に行われているものは非課税として取り扱っている。この点に関しては、レクリエーション旅行に関する昭和

六三年の大阪高裁の判決でその合理性が支持されている。⁽¹⁾すなわち、レクリエーション行事は、必ずしも希望しないまま参加せざるをえない面があり、選択性及び換金性が制限されていること、フリンジ・ベネフィットの利益額が少額であり、かつ、評価が困難であること、従業員の慰安のためにレクリエーション行事を行うことは一般的であること、あえて課税することは国民感情からは妥当でないこと等から社会通念の範囲内であれば非課税とすることに合理性がある、とされた。ただし、経済的利益が多額であれば、非課税の根拠を失うとしており、その限界についても判示している。この判示では、フリンジ・ベネフィットの有する特徴がよく示されているが、主として、少額不追求の観点から課税の適否を判断しているといつてよい。しかし、一方で、「社会通念」の判断は難しいので、「少額」の許容範囲が拡大解釈される余地は十分にありうる。

いずれにしても、企業がレクリエーション費用の負担をすることによりフリンジ・ベネフィットが発生するのは明らかであり、前記二と同様に、検討の余地があると考ええる。

〔注〕

(1) 大阪高裁昭六一(行コ)第三三号、昭六一(行コ)第三三号、法人税更正処分等取消請求各控訴事件、昭六三・三・三三判決。

四 社宅の貸与

我が国では、社宅制度が、福利厚生施策の中の主要な項目であることはいうまでもないが、ヨーロッパ先進国で

は、一般的に社宅制度は存在しない⁽¹⁾。参考資料2においても明らかのように、法定外福利厚生費のうち住宅関係の費用はみられない。現実にも、社宅を所有している企業は限られている。これは、ヨーロッパ先進国の労働者が、個人の最も基本的な部分である住生活の部分で、社宅のような規格的な家屋を好まないということと、また、会社を離れてまで会社の同僚と一緒に住むのを嫌がるという徹底的な個人主義の傾向が反映されているからであろう。それは反面、ヨーロッパ先進国の住宅状況が我が国とは比較にならない程整備されていることの証左でもある⁽²⁾。そのものの、ヨーロッパ先進国においても住宅関係の施策がないわけではない。例えば、警察官、守衛、校長先生等のように業務遂行上必要な場合には、社宅が提供される。このような場合、ドイツ、イギリス及び我が国では非課税であり、フランスでは評価額が三分の二に減額される。以上のような状況を念頭において、諸外国との比較を試みる。検討を容易にするために、無償で社宅を提供した場合の課税関係について比較を行うこととする。

国名	自社所有社宅	借上げ社宅
ドイツ	原則として、標準賃貸料による。 DM五九〇×三四% = DM二〇〇・六(約二二、〇〇〇円)	実際に支払う賃借料
イギリス	固定資産税の総年間評価額×1-12 £一、〇〇〇〜£二、〇〇〇 (約一八、〇〇〇〜三六、〇〇〇円)	実際に支払う賃借料と上記の総年間評価額のいずれか大きい方の額
	ただし住宅購入価額が£七五、〇〇〇(約一、六〇〇万円)を超える場合は、£七五、〇〇〇を超える額に九・七五%を乗じた	

		金額が加算される	
フランス	一九九二年中の給与がF一四四、一二〇（約三〇〇万円）以下の低所得者は、固定資産税の評価額（ただし、役員及び上記以外の者は市場価額）	実際に支払う賃借料	
日本	<p>1 役員 イ 原則 〔家屋の固定資産税の課税標準額×一二％（木造以外は 一〇％）＋土地の固定資産税の課税標準額×六％〕× 1-12 ロ 小規模なもの（木造一三二㎡、その他九九㎡以下のもの） 家屋の固定資産税の課税標準額×〇・二％＋一二円× 家屋の総床面積÷三・三㎡＋土地の固定資産税の課税 標準額×〇・二二％</p>	<p>実際に支払う賃借料×五〇 ％と上記の金額とのいずれ か大きい方の額。</p>	
	<p>2 従業員 右記1ロの算式により計算した額の五〇％以上</p>		

自社所有社宅の評価について比較すると、ドイツが標準評価方式を導入しており、簡便性の観点からは最も優れているといえる。評価額については、絶対値からすればそれほど厳しいとはいえない。イギリス、フランス及び我が国の評価方法は、固定資産税評価額を規準としている点については同様であるが、イギリスにおいては、固定資産税評

価額が実勢価額と乖離したことから、一九八四年以降、高額な家屋（約一六〇〇万円超）を貸与した場合の課税が強化されている。そして、フランスでも、役員及び高額所得者に対しては、市場価額を課税標準とすることにより、一番厳しい対応が採られている。他方、借り上げ社宅に関しては、ヨーロッパ先進国が実際に支払う賃借料を課税標準にしていることと比較すると、我が国の評価方法は優遇的な取扱いとなっている。

ところで、我が国の場合、諸外国に比べかなりきめ細かく算定方式を定めているものの、実勢価額との乖離は大きな額となっており、従来から問題とされているところである。

前記の評価方法により算定した従業員賃借料相当額、役員賃借料相当額、公営の借家の家賃、並びに公庫・公団の借家の家賃を、民間借家の家賃と比較すると、それぞれ約一〇%、約四〇%、約二五〜三五%、約六五%程度となっており、かなりの格差が生じている。⁽³⁾ 従業員の賃借料相当額と民間借家の家賃とにこれほどまで格差が生じるのは、昭和二六年一〇月に、初めて社宅の貸与によるフリンジ・ベネフィットへの課税が明らかにされて以降、⁽⁴⁾ 従業員の評価方式が変更されていないことによる。現在に至るまで、当時の地代家賃統制令による統制額の計算に準じる評価方式を適用していることが、この格差の原因となっている。役員についても、会社役員等の高級住宅に対する課税の甘さが税調により指摘されたのを受けて、⁽⁵⁾ 昭和三七年には一般従業員とのプール計算から除外され、昭和四三年八月一日以降は、現行と同様、一定規模を超える社宅について評価額が高くなるように⁽⁶⁾ 改正されたが、それ以降変更されていない。それでは、何故ゆえにこのような取扱いとなっているのであろうか。それは、居住者の住居選択に制約があることや住居としての不安定性などの観点から、評価において斟酌されているからであろう。

我が国の社宅の歴史は、明治二〇年代の女工哀史で象徴される繊維工業での「女工寄宿舎」、鉱山業での「監獄部

「屋」で幕を開ける。これは、現在のような福利厚生目的で提供されたものではなく、長時間・低賃金労働を確保するために従業員を拘束することを目的とした「生産施設的な社宅」であったのはいうまでもない。その後、戦後の早い時期までは、僻地における工場立地等による独身寮の設置が労働力確保のために必要であり、また、低廉な家賃により低賃金を補完するという意味もあった。このように「生産施設的な社宅」というよりはむしろ福利厚生の意味合いで社宅が提供されるようになったが、昭和二六年一〇月に、低廉家賃の社宅に対してプリンジ・ベネフィットとして課税するという通達が生じた。評価の困難性及び少額不追求の趣旨から、課税上弊害がない限り課税されなかった。

高度成長期になると、膨大な社宅需要に企業は応えられず、社宅入居基準を設けたり、住宅手当を支給してバランスを図ってきたが、かえって不公平が生じたため、企業の住宅対策の焦点は、持ち家助成の方向に転換された。そのような時期における社宅の存在意義は、持ち家の取得までの準備期間について資金を蓄積するための援助としての役割を果たしていたといえる。このように、住宅問題が社会問題化する中で、国家が積極的に社会資本の整備をしてこなかった部分を、企業が肩代わりするという構図が醸成されていった。

そして、昭和六〇年代からの急激な経済発展に伴う企業規模の拡大は、都市への人口集中を加速度的に早め、同時に地価の異常な高騰を生じさせた。その結果、持ち家取得は非常に困難となった。一方では、地価高騰により含み益が生じる限り、企業にとっても財テクとしての投資価値があると同時に、社宅の建設費用は減価償却費等として費用化され、節税効果もあった。そのような状況の中で、労働力不足に対する人材確保・定着策として、大企業を中心に社宅の建設ブームが巻き起こり、現在では、画一的で低水準のものから、居住水準の高い豪華な社宅の提供が一般的

となつてきている。

以上のとおり、社宅の機能は、時代とともに変遷している。当初、「生産施設的な」ものであったものが、「低賃金の補完及び福利厚生のなもの」へ、そして、「住宅取得の援助的なもの」から、現在では、生活保障的な意味合いから「賃金的なもの」になつてきているといえる。

このように、社宅の機能は時代とともに変遷しているにもかかわらず、現行の評価方法は、昭和二〇年代の地代家賃統制令時代の統制家賃に基づく評価方法のまま変わっていない。そもそも評価が困難であることから、少額不追求という趣旨で課税されていなかった当時はまだしも、現代においては、この評価方式は、社宅を利用している者と利用していない者との間の不公平、企業規模による不公平（参考資料 8、9 参照）を拡大している。実際に、この評価方式を採用している企業は、一〇数%にすぎないというデータもあるが、それだけにとどまらず、非課税限度額として社宅の使用料を下限誘導しているという指摘もある⁽⁸⁾。企業の福利厚生施策のうちで最も重要な位置付けがなされ、その拠出額も法定外福利厚生費の約四〇%を占めている現状からすれば、このフリンジ・ベネフィットを課税しないことにより発生する負担の格差（不公平）は、計り知れないものがある。

今日のように、十分でないにしても社会資本が整備されてきた状況においては、従来のような拘束的ないしは恩恵的な提供ではなく、むしろ労働条件の一部として事業主に権利として請求できるものであると観念すれば⁽⁹⁾、この社宅提供によるフリンジ・ベネフィットへの課税は、是正されてしかるべきであろう。その場合、居住者の住居選択の制約あるいは住居としての不安定性などの観点から、評価において斟酌されうる余地は十分にあらう。

〔注〕

- (1) 鈴木宏昌・前掲書八頁。
- (2) 鈴木宏昌・前掲書一二頁。
- (3) 労務研究所「福利厚生ハンドブック」(一九七九)八九頁、総務庁統計局「昭和六三年住宅統計調査」(一九八九、七)五一頁。
- (4) 昭和二六年一〇月四日直所二一〇九「社宅・寮等の賃貸料相当額に対する所得税の取扱いについて」通達。
- (5) 税制調査会・前掲「第一次答申」昭和三五年一二月九日。
- (6) その背景には、役員社宅として大規模な邸宅や豪華なマンションの提供があったことが挙げられ、一般の従業員社宅との税負担の公平を図る見地から改正された経緯がある。国税速報二二二七号二頁。
- (7) 平成四年度「福利厚生事情」(労務行政研究所)二二頁―二三頁。
- (8) 「旬間福利厚生」No. 1399, 1991. 11.
- (9) 「首都圏における借上げ社宅の実態調査」(財団法人日本住宅総合センター、一九九二・一一)七三頁のアンケート調査の結果によれば、会社側、従業員側(特に若い世代)の社宅についての認識は、次のとおりである。
 会社側は、①一昔前の社員はともかく、最近の社員は社宅入居を当然の権利と考え、会社が与える恩恵とは考えていない、②社宅の整備は社員リクルートの手段の一つにすぎない、従業員側は、①社宅を恩恵的な施策とは考えていない、②自社保有社宅より周囲に気兼ねのない借上げ社宅の方が好ましい、と認識している。

五 金銭の貸付

事業主が従業員に無償で金銭を貸し付けた場合の取扱いを比較すると、次のとおりである。

国名	一般の貸付	住宅貸付
ドイツ	<p>公定歩合に連動して決定される基準利率により課税する。 一九九三年以降は、六%（公定歩合七%）。貸付金の未返済額が、給与支払期間末にDM五、〇〇〇（約三二〇、〇〇〇円）を超えなければ非課税（超過した場合は、全額課税）</p>	<p>一九八八年までの貸付金で、二〇〇〇年までは、課税される利息額DM二、〇〇〇（約一三〇、〇〇〇円）までは非課税。</p>
イギリス	<p>市中金利に連動して決定される公定利率により課税する。 一九九三年三月六日以降は、七・七五%。公定利率は、市中銀行のベースレートに一・五%を加えた率である。ただし、課税される利息額が、$\text{£}300$（約六五、〇〇〇円）以下であれば非課税。</p>	<p>貸付者が基本税率二五%で課税されている場合は、$\text{£}300$、$\text{£}500$（約六、五〇〇、〇〇〇円）までの貸付金であれば非課税。四〇%の税率が適用されている高所得者は、四〇%―二五%との差の一五%の率で課税される。</p>
フランス	<p>原則課税。ただし、今のところ課税されていない。</p>	
日本	<p>おおむね年一〇%の利率。ただし、他から借り入れて貸し付けたことが明らかでない場合は、その借入利率により課税する。なお、課税される利息額が、五、〇〇〇円以下であれば非課税。</p>	
		<p>年五%の利率。ただし、年三%以上徴収していれば非課税。</p>

各国とも、金銭の無償貸付については、課税所得性を認識している。

一般の貸付について比較すると、フランスを除いて、各国とも一定の利率を設定し、課税を行っている点は共通している。

しかしながら、我が国においては、おおむね年一〇%という固定した利率によっており、ドイツ及びイギリスが、公定歩合ないしは市中金利に連動する利率を適用していることと比較すると対照的である。利息額の非課税限度額は、ドイツが約一九、〇〇〇円、イギリスが約六五、〇〇〇円、我が国が五、〇〇〇円となっており、我が国が一番厳しい取扱いとなっている。これは、各国とも少額不追求の趣旨から執行上の便宜を考慮して、非課税としていると解される。

一方、住宅の貸付については、イギリスが最も優遇的な措置を採用しており、貸付金の額が約六五〇万円までは非課税として取り扱っている。次いで、我が国が優遇的な取扱いを行っている。ドイツにおいては、一九八八年までは優遇的な取扱いを行っていたが、一九八九年以降廃止されたため、現在では一般の貸付と同等の取扱いとなっている。

我が国においては、金銭の無償貸付については、実質的に給与を支給したと同様の経済効果をもたらしているという考え方に立って課税されている。判決でも、「金銭（元本）は、企業内で利用されることによる生産力を有するものであるから、これを保有するものは、これについて生ずる通常の果実相当額の利益をも享受しているものといいうるところ……これを他人に貸付けた場合には、借主の方においてこれを利用しうる期間内における右果実相当額の利益を享受しうるに至るのであるから、ここに、貸主から借主への右利益の移転があったものと考え^(一)」であるとか、「貸付金が無利息のものであって利息の生ずる余地がないと主張しても、特別の理由もないのに多額の金員を長期に

わたり貸付けた場合には、一方は利息相当額の利益を失うのに反し他方は利息相当額の支払を免かれ、同額の利益を得たことになるから、利息相当額の価値の移転があったとしなければならぬし、……⁽²⁾」として、金銭の無償貸付については、利益ないしは価値の移転があったものとして考え、その課税所得性を肯定している。もっとも、そうは言っても担保力という観点から捉えた場合には、課税上、斟酌される余地はある。例えば、所基通三六一一(1)で例示されている災害、疾病等により臨時的に多額の生活資金が必要である者に対する貸付の場合である。この点に関しては、判決でも、「……病氣、引越、年末年始その他金員の入用の際無利息あるいは著しく低利で少額の金員を短期間貸し付けたような場合に、その貸付金の利息相当額を給与とみることが許されないであろうが、……⁽³⁾」と判示しており、課税所得性に一定の限界を示している。

次に、課税所得性を肯定した上で、利率について考えてみる。

ドイツにおいては、公定歩合よりさらに一%低い基準利率によっており、市中金利よりかなり低い利率を採用することで、優遇的に取り扱っている。イギリスの場合は、市中銀行のベースレートより一・五%高い公定利率を適用している。イギリスでは、一九七一年九月から金利自由化となり、交換所加盟銀行は各行独自にベースレート (Base Rate: 基準金利) を設定し、これと一定の格差 (必ずしも固定的でない) をもって預貸金金利を弾力的に決定するようになった。⁽⁴⁾従って、おおむね市中金利によって、公定利率が決定されているといえる。非課税限度額は約六万円 (元本でみれば約八五万円程度) と他の国より高く設定しており、少額の貸付金及び住宅貸付に關して優遇的な取扱いを行っていることは、既に触れたとおりである。一方、我が国においては、市中金利の変動にかかわらず、おおむね年一〇%としている。現在のような低金利時代には、違和感のある利率である。課税所得性に限界があることを考

慮して低い利率なり、課税除外するならまだしも、市場金利等に連動しない利率によることは問題があるろう。参考までに、一九八〇年以降の全国銀行貸出約定平均金利を示すと、次のとおりである。

一九八〇年	八・〇一九%	一九八七年	四・九二〇%
一九八一年	七・二六四%	一九八八年	四・九六二%
一九八二年	七・一一〇%	一九八九年	六・四三一%
一九八三年	六・七一三%	一九九〇年	七・六八四%
一九八四年	六・五四二%	一九九一年	六・五〇二%
一九八五年	六・二六六%	一九九二年	五・二〇一%
一九八六年	五・二八六%		

次に、判決において、金銭の無償貸借について認定した利率を比較すると、次のとおりである。

- ① 銀行からの借入金の利率によるものが相当であるとされた判決^(四例)
- ② 市中銀行の通常の利率によるものが相当であるとされた判決^(三例)
- ③ 商事法定利率によるものが相当であるとされた判決^(一例)

- ④ 通常取得すべき利率として年一〇%の利率が相当であるとされた判決^(一例)

判決を概観すると、適用利率は、必ずしも年一〇%の利率としていない。その点について、判決では、「通常の場合、金銭消費貸借においては、当該当事者間において利息の割合を定めるにあたっては、貸借の理由、貸主と借主との関係、貸主の貸付資金捻出の手段、借主が借金を必要とする度合等、種々の要素が働くものであるから、年一〇%

をもって直ちに当該無利息貸付に係る通常ありうべき利率であるとはいえない」と述べており、適用利率適用に関して斟酌の余地があることを示唆している。⁽⁹⁾

さらに年一〇％と認定した事例についてその認定理由をみると、社会通念上相当として認定した事例が二例、単に相当であるとした事例が二例、認定時点の金融事情の下では通例としたものが二例、格別不当ではないとされた事例が二例、適法であるとされた事例が一例、年一〇％の利率で計算されるべきであるとされた事例が一例となっているが、具体的な根拠は明示されていない。

上記の事例が発生した時代背景を振り返ると、昭和三〇年代から五〇年代半ば位までは恒常的に高金利であり、銀行の約定平均金利は七％から九％の間で推移している。⁽¹⁰⁾ そのような時代であれば、個人に対する貸付金利を一〇％と認定することに疑義はないであろう。例えば、昭和四一年当時の個人に対する担保不徴収の小口貸付は、年一〇％を越える利率が通例であったことが判示からも明らかである。⁽¹¹⁾ ちなみに、昭和四一年の銀行の約定平均金利は、七・三二％である。

そうすると、現在のように低金利時代を向かえた場合、果たして年一〇％という利率が合理的であるかどうかは、議論の余地があるろうし、ドイツやイギリスのように、公定歩合等の一定の指標に連動させて利率を明示することは、適正・公平な課税の実現のためにも、また、執行上の効率性の観点からも首肯されるのではないだろうか。

〔注〕

(1) 昭三五・九・二〇静岡地裁三三(行)二二、税資三三三号一〇八頁。

- (2) 昭五三・三・三〇大阪高裁四七(行コ) 四二、税資九七号一一六〇頁。
- (3) (注)1に同じ。
- (4) 吳文二・島謙三「金利自由化」(有斐閣ビジネス、一九八七) 二四六頁―二五二頁。
- (5) 昭三五・一二・二二東京地裁三一(行) 六一、税資三三号一四四二頁。昭三七・二・九福島地裁三三(行) 一〇、税資三六号四二頁。昭四三・一二・二四広島地裁四一(行ウ) 一〇、税資五三号一〇四二頁。昭五五・八・二八東京地裁四五(行ウ) 八、税資一一四号三九九頁。
- (6) 昭三九・七・七神戸地裁三四(行) 二七、税資三八号四三六頁。昭三八・九・一四名古屋地裁三七(行) 一六、税資三七号八三四頁。昭三九・一二・二五熊本地裁三六(行) 七、税資三八号一〇六〇頁。
- (7) 昭五三・三・三〇大阪高裁四七(行コ) 四二、税資九七号一一六〇頁。
- (8) 昭四一・二・一一東京地裁三九(特ワ) 一〇〇、税資七九号一三三九頁。昭四二・九・二七東京地裁法人税法違反被告事件 税資五四号六〇八頁。昭四八・六・五横浜地裁四四(行ウ) 七、税資七〇号二〇八頁。昭五〇・五・二八東京高裁四八(行コ) 三七、税資八一号七〇三頁。昭四九・九・二六最高裁(一小) 四四(あ) 五四一、税資七九号一三三〇頁。昭五一・一・一三札幌高裁四九(行コ) 二、税資八七号一頁。昭五三・四・六岡山地裁四四(行ウ) 二六、税資一〇一号一頁。昭五五・一・二・一名古屋地裁四五(行ウ) 一〇、税資一一五号七四三頁。昭四五・四・二三福岡地裁三三(行) 二九、税資五九号六八一頁。平二・五・一六神戸地裁六二(行ウ) 一一。
- (9) (注)7に同じ。
- (10) 日本銀行「経済統計年報」。
- (11) 昭四八・六・五横浜地裁判決。
- 六 カンパニー・カー

ヨーロッパ先進国においては、カンパニー・カーが雇用条件の一部として提供されるのが一般的であり、フリッジ

・ベネフィットの中でも、他のベネフィットに比べ重要なものとして認識され、すべての国で課税されている。例えば、イギリスにおいては、一九八三／八四年度のプリンジ・ベネフィット総受領者数一三五万人のうち八五万人が、カンパニー・カーの提供を受けていることから明らかである。⁽¹⁾

その場合、各国とも走行記録を継続的に管理することが義務付けられており、その記録によって、私的使用部分と業務使用部分を区分することになっている。

ドイツ及びフランスにおいては、原則的には、事業主のコスト（自動車の減価償却費、ガソリン代、保険料等の維持費）に総走行距離に対する私的走行距離の割合を乗じることによって、プリンジ・ベネフィットの計算を行うことになっているが、走行記録がない場合には、簡便方法として一定の計算方式によることも認められている。

そして、イギリスでは、スケールチャージを用いることにより業務使用距離に応じて算定される。なお、燃料費についても、別途スケールチャージが用意されている。

一方、我が国においては、具体的な取扱い等についてのガイドラインがないことに加えて、実際の課税にあたっては私的使用部分についての事実認定を行わなければならないらず、捕捉及び評価の困難性が指摘されているところである。特に、我が国の場合は、ヨーロッパ先進国に比べて、特定の者（例えば、取締役等の高級幹部）に提供されることが多いことから、カンパニー・カーの私的利用に対して課税しない場合には、公平の原則からして問題であろう。

判決においても、通勤のためのタクシー乗車券の交付が給与所得となるかどうか争われた事例において、その乗車券の交付が給与所得であるとしたうえで、「……自家用自動車による上級職員の送迎も現物給与といわなければならないのに、これに課税せず、タクシー乗車券の交付のみに課税するのは租税法における公平負担の原則に反する旨主

張するが、通勤の用に供するため特にタクシーを利用する場合と家用自動車による送迎を受ける場合とはその態様において異なっているのであるから……仮りに事実上家用自動車による送迎を受けている場合に現物給与として課税されていないとしても（家用自動車による送迎をしている会社においてもガソリン代、自動車の走行距離等から供与した金額を明確にし、その額を給与所得として源泉徴収しているところもあるようである）、租税法における公平負担の原則に反するとはいえない（家用自動車によって送迎を受けることにより通勤の便宜を与えられている場合にはその価額の算定は困難であるが、タクシーによる場合はその価額はタクシー料金によって明確になる）」として、カンパニー・カーの課税における評価の困難性について触れている。⁽²⁾しかしながら、実際問題として、同様の経済的効果がありながら、給付形態の相違ないしは評価の困難性を理由として異なる取扱いとなることは、公平負担の原則に反するといえる。いづれにしても、カンパニー・カーに対する課税は、我が国にとってはグレーゾーンとなっていることから、捕捉及び評価の困難性を踏まえた上で検討すべきである。その際、諸外国にみられるような標準評価方式が参考となることは、言うまでもない。

[注]

(1) OECD, op. cit., p. 21.

(2) 昭四三・四・二六大阪地裁三九(行ウ)七〇、税資五二号八〇〇頁。

第三節 まとめ

ヨーロッパ先進国との比較をすることにより、我が国のフリンジ・ベネフィット税制についての考察を行ってきたが、現在優遇的な取扱いがなされているフリンジ・ベネフィットのうちには、事業主の便宜のために提供されている等その性質上課税すべきでないものもあるが、前節第二款で検討したとおり、税制上は非課税とする理由が見当たらないにもかかわらず、種々の観点から理由付けがなされ、行政上の取扱いで非課税としているものも見受けられた。その点については、今後とも慎重に検討すべき事項であると考ええる。

ところで、研究を通じて感じたことは、従来は、福利厚生（フリンジ・ベネフィットの提供）に対する企業及び従業員双方の意識が、ヨーロッパ先進国と我が国では大きく異なっていたという点である。それは、我が国において生成、発展した「日本的経営」手法の中で、福利厚生制度が、終身雇用ないしは年功序列を補完する重要な柱として機能していたからであろう。

我が国における福利厚生施策は、ヨーロッパ先進国が法定福利費である社会保障関連費用を重視しているのに比べ、法定外福利厚生費である住宅関連費用を核として、娯楽、スポーツ等のサービスの提供を中心に行われている。日経連の一九九一年度の「福利厚生費調査」によれば、福利厚生費総額の伸びは三・五％で、現金給与総額の伸びは二・一％を上回っている。とりわけ、法定外福利厚生費の伸びは五・二％と、法定福利費の伸びは二・六％を大きく上回り、特に住宅関連費用の占める割合は、ここ一〇年では最高の五一・六％にも達しており、バブル崩壊後業績が悪化

したにもかかわらず、企業は福利厚生費をそう簡単には抑制できないという実態が浮き彫りになっている。⁽¹⁾ 葉師寺泰造氏は、社説の中で戦後急速な経済復興をなし遂げた我が国とドイツを比較して、次のように述べている。⁽²⁾ 少し長くなるが、示唆に富む論説なので紹介する。「まず、企業や労働組合などの『組織』をユニット(単位)とし、そこへ国家のリソース(資源)を集中的に投下する。その結果、組織が繁栄し「間接的」にこれらの組織に属する国民の「持続的な生活」が確保される。……ところが、同じ敗戦国でもドイツは全く違ったソフトウエアを採用している。……組織ではなく、「個人」をユニットとし、なによりもまず彼らのための住宅建設に資源を集中投下したのだ。ドイツ人は、昔から家の確保が『安全』の基本だという考え方が強い。……ドイツは質の高い住宅や公的な社会福祉政策を優先し、まず個人の安全を確保することによって、国民が安心して働け、それをベースに企業などの組織が繁栄し、その結果国民経済が栄えるというロジックを探った。……まず、ドイツ人は個人の安全を確保するのは政治の役目だと思っている。……これに比べ、日本人の大多数にとって……個人の利益は、直接的には企業や労働組合などの組織が保証していたからだ。……社宅に住み、会社が経営する労災病院に入院し、会社の運動場で野球やテニスをする。つまり、国が本来やるべき社会福祉の多くを繁栄する組織が肩代わりしてきた。」この論説では、『安全』に対する国民の意識が、国家の福祉政策に影響を与えるファクターになっていると論じている。

極端な言い方をすれば、ヨーロッパ先進国と我が国のフリンジ・ベネフィット税制に対する基本的な考え方の相違は、福利厚生に対する国民の意識の違い、端的に言えば、徹底した個人主義思想に基因しているのではないかと考えられる。

我が国においては、一般的には、福利厚生費を「労務に対する対価」として観念することなく、課税の対象とはな

らないものと解される傾向があるのに対し、ヨーロッパ先進国においては、福利厚生費はフリンジ・ベネフィットであるという理解がなされ、課税が行われてきている。それは、昭和三八年の税制調査会の「総じて常識的に無理のない程度で判断する必要がある」という答申にも反映され、あまりにフリンジ・ベネフィットに対する課税について、優遇的な取扱いが踏襲されてきたといえる。

しかしながら、今日においては、戦後経済的な豊かさを求めてきた国民の意識が、ゆとりある個人・家族生活、いきがいなどを求めるものに大きく変容しつつある。

そのような状況の中で、国民生活審議会は、平成四年一月二五日に「生産・企業優先の経済社会システムを個人生活を重視するシステムへ速やかに転換すべきである」という提言を発表した⁽³⁾。基本的な考え方としては、生産・企業優先から個人生活優先のために個人の多様な価値感に基づく選択が可能となるように政策や制度を再編成し、さらに個人が尊重され、法人を介した不公平並びに個人の利益の圧迫がないような社会の実現を目指すことにあるとしている。その答申では、フリンジ・ベネフィットについても、「企業の社宅制度等のフリンジ・ベネフィットや交際費支出などの企業の仕組みを通じて生ずる目に見えない個人間の格差を縮小するため、これらを賃金で支払うことによつて、労働条件の透明性を確保すべきである」と提言しており、公平・公正な社会の実現を目指すべきであるとしている。そして、先頃発表された平成五年一月の税制調査会の答申「今後の税制のあり方についての答申」⁽⁴⁾「公正で活力ある高齢化社会」を目指して⁽⁵⁾でも、「高すぎる限界税率の下では、……給与ではなくフリンジ・ベネフィットとして便益を受けるといふ形で、結果的に個人が会社に従属させられている面も否定できない」とし、給与所得者にとっての社内旅行、社宅、交際費等がいわゆる「会社人間化」ないしは「経費社会」という言葉に象徴されるような

企業依存体質を助長する誘因になっているのではないかと指摘している。

このように、国民の意識が大きく変容しつつあることから、従来はそれほど問題にされなかったフリンジ・ベネフィットについても、さまざまな場面で注目を集めつつある。今こそ、二一世紀に向けて、税制によりフリンジ・ベネフィットを抑制し、我が国の古い体質を改善すべきときであるのかもしれない。

〔注〕

- (1) 読売新聞（一九九三・二・二五）。
- (2) 薬師寺泰造「日本のリストラー私の設計」（日本経済新聞、一九九三・九・二七）。
- (3) 国民生活審議会「ゆとり、安心、多様性のある国民生活を実現するための基本的な方策に関する答申」（一九九二・一一・二五）。
- (4) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申―公正で活力ある高齢化社会―を指して」（一九九三・一一）。

第八章 おわりに

ここ数年の間に、フリンジ・ベネフィットについての議論がかまびすしくなされるようになり、あらためてその問題点等が浮き彫りにされてきている。

そのような状況の中で、研究部では、フリンジ・ベネフィット税制についての体系的な研究を進めてきたところであり、本稿は、その一環としてなされた海外税制に関する部分を整理し、取り纏めたものである。従って、研究の中

心を我が国とヨーロッパ先進国とのフリンジ・ベネフィットに関する課税体系の比較・考察に置いたために、フリンジ・ベネフィットの課税所得性であるとか、逆進性の問題、交際費課税との関係、給与所得控除との関連性、オーストラリアの事業主課税、執行上の問題点、今後のフリンジ・ベネフィット課税の在り方等について十分な考察ができなかったことは誠に残念であるが、本稿が今後のフリンジ・ベネフィット課税に関する議論の嚆矢となれば幸いである。なお、海外税制の研究に際しては、海外出張によりドイツ、イギリス及びフランスに赴き実態調査を行う機会に恵まれた。何よりも、この実態調査により各国の実情が理解できたことは、研究する者にとって至上の喜びであった。

最後に、ヨーロッパ諸国のフリンジ・ベネフィット調査に関し一方ならぬご協力、ご尽力をいただいた在連合王国大使館 上野参事官、菊地二等書記官、在ドイツ大使館 田中参事官、長谷川二等書記官、在フランス大使館 新原参事官、浅野二等書記官、川瀬専門調査員、並びにOECDの報告書「The Taxation of Fringe Benefits, (OECD, 1988)」の翻訳にあたり貴重なご助言を賜った和波英雄氏をはじめ多くの方々に、この紙面をお借りして、感謝の意を表する次第である。

今後とも、先輩諸兄のご叱声を賜れることを祈念して結びとさせていただきます。

参考資料1 労働費用構成の推移（製造業、全労働者）

(%)

国名	年	計	現金 給与	現金給与以外				
				法定 福利費	法定外 福利費	退 金	職 等	その他
日本	1972	100.0	86.2	13.8	5.0	4.0	3.3	1.5
	75	100.0	86.1	13.9	6.0	3.2	3.3	1.4
	78	100.0	83.9	16.1	6.8	3.4	4.7	1.2
	82	100.0	84.5	15.5	7.6	2.9	3.8	1.2
	85	100.0	84.3	15.7	7.6	3.1	4.0	1.0
	88	100.0	83.7	16.3	7.9	2.8	4.3	0.7
アメリカ	1972	100.0	86.5	13.5	5.4	4.4	3.7	—
	74	100.0	84.8	15.2	6.2	4.8	4.1	—
	77	100.0	82.6	17.4	6.6	5.7	4.9	—
	88	100.0	72.7	27.3	8.8	18.5	—	—
イギリス	1973	100.0	88.4	11.6	5.4		4.0	2.2
	75	100.0	86.6	13.4	6.9		4.7	1.8
	78	100.0	82.3	17.7	8.9		6.0	2.7
	81	100.0	81.6	18.4	9.4		6.3	2.7
	84	100.0	83.1	16.9	7.7		6.6	2.7
西ドイツ	1973	100.0	80.0	20.0	15.0		2.7	2.2
	75	100.0	79.9	20.1	15.5		2.5	2.2
	78	100.0	78.5	21.5	16.2	0.2	3.2	2.0
	81	100.0	78.2	21.9	16.1	0.2	3.4	2.2
	84	100.0	77.3	22.7	15.9	0.1	4.4	2.3
フランス	1973	100.0	72.0	28.0	19.3		4.3	4.3
	75	100.0	71.0	29.0	18.3		6.4	4.3
	78	100.0	70.0	30.0	19.0	2.8	3.7	4.5
	81	100.0	69.9	30.1	18.9	3.1	3.7	4.4
	84	100.0	68.1	32.0	19.7	4.0	3.9	4.4

(資料出所) 日本：労働省「賃金労働時間制度等総合調査」

アメリカ：72～77年は労働省“Handbook of Labor Statistics”

88年は商務省“Statistical Abstract of the United States”

その他：EC統計局“Labor Costs in Industry”

(注) 1. 数字は労働費用総額に占める割合

2. 日本は規模30人以上、アメリカは全規模、イギリス、西ドイツ、フランスについては1969年が規模50人以上の鉱工建設業、1972年が規模50人以上、1975年、78年、84年が規模10人以上

3. アメリカの88年は3月調査

4. 法定福利費は、アメリカが社会保障費 (social security)、労災保険 (worker's compensation)、失業保険 (unemployment insurance) の計、イギリス、西ドイツ、フランスがEC統計による社会保障費 (social security costs) のうち法定社会福祉費は慣習的、契約上ないし自発的に使用者が負担する福祉費用 (customary, contractual or voluntary costs)。退職金等は企業年金を含む。その他は現物給与、職業訓練費等を含む。

参考資料2 国際比較による法定外福利費の内訳別割合（製造業）

(%)

日 本			アメリカ		E C		
	1978年	1984年	(1988年)		(1984年)	西ドイツ	フランス
住居に関する費用	43.0	41.3	追加給付	13.0	保 險	2.2	2.5
医療保険に関する費用	8.8	8.0	保 險	30.3	退 職 金	97.8	49.4
食費に関する費用	16.2	15.4	年金・貯蓄	17.8	賃金保障	—	6.3
文化・体育・娯楽に関する費用	11.3	11.9	有給休暇	37.8	失業保険	—	38.0
私的保険制度への拠出金	4.3	4.5	そ の 他	1.1	そ の 他	—	3.8
労災付加給付への費用	1.6	1.5					
慶弔見舞金等の費用	2.9	3.1					
財形奨励金等の費用	0.5	2.1					
その他	11.3	12.2					
計	100.0	100.0	計	100.0	計	100.0	100.0

(資料出所) 日本：労働省「賃金労働時間制度等総合調査」
 アメリカ：商務省“Statistical Abstract of the United States 1989”
 西ドイツ、フランス：EC統計局“Labor Costs in Industry”

参考資料3 労働者1人1カ月平均の労働費用の推移

項目 年	労働費用 総 額	現 金 給 与			現金給与以外の労働費用				
		計	毎月きまって 支給する給与	賞与・ 期末手当	計	法 定 福 利 費	法 定 外 福 利 費	退職金等 の 費 用	その他の 労働費用
実額(円) 年									
1976	218,379	187,760	141,838	45,922	30,602	13,614	6,951	7,257	2,797
1979	278,968	236,584	178,584	58,000	42,384	19,284	8,124	10,882	4,114
1982	328,476	277,164	210,036	67,178	51,312	25,054	9,240	11,724	5,293
1985	361,901	306,080	232,668	73,392	55,820	27,740	10,120	14,119	3,939
1988	398,114	333,638	252,967	80,672	64,476	31,330	11,048	16,534	5,564
構成比(%)									
1976	100.0	86.4	65.0	21.0	14.0	6.2	3.2	3.3	1.3
1979	100.0	84.8	64.0	20.8	15.2	6.9	2.9	3.9	1.5
1982	100.0	84.4	63.9	20.4	15.6	7.6	2.8	3.6	1.6
1985	100.0	84.6	64.3	20.3	15.4	7.7	2.8	3.9	1.1
1988	100.0	83.8	63.5	20.3	16.2	7.9	2.8	4.2	1.4
格差(%) 1985年									
5,000人以上	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
1,000~4,999人	83.4	86.9	89.7	79.6	68.9	88.2	46.0	57.7	87.8
300~ 999	71.5	75.7	80.5	63.9	54.0	78.6	32.6	37.2	66.0
100~ 299	64.7	69.0	76.0	51.0	47.0	72.2	26.6	31.6	48.7
30~ 99	58.5	62.7	72.1	39.2	41.2	70.5	25.7	19.7	34.4

(資料出所) 労働省「賃金労働時間制度等総合調査」(1988年)

参考資料 4 内訳別法定福利費（常用労働者 1 人 1 カ月平均）

項目 年	計	健康 保険料	厚生 年金料	労働保険料			児童手当 拠出金	石炭年金 掛金	船員 保険料	身障 預給	休者 用金	法定 補償費
				小計	雇用保険 に係る額	労災保険 に係る額						
実額(円)												
1985年	27,740	10,214	11,654	5,320	2,746	2,574	201	2	261	77	11	
1988	31,330 (12.9)	10,831 (6.0)	14,268 (22.4)	5,771 (8.5)	2,916 (6.2)	2,855 (10.9)	215 (7.0)	4 (100.0)	158 (△39.5)	72 (△6.5)	12 (9.1)	
構成比(%)												
1980年	100.0	38.1	38.6	21.0	10.4	10.7	1.0	0.0	0.8	0.4	0.0	
1984	100.0	37.0	41.6	19.4	10.0	9.4	0.7	0.0	0.9	0.3	0.0	
1985	100.0	36.8	42.0	19.2	9.9	9.3	0.7	0.0	0.9	0.3	0.0	
1988	100.0	34.6	45.5	18.4	9.3	9.1	0.7	0.0	0.5	0.2	0.0	

(注) () は、1985年に対する増減率(%)である。

(資料出所) 労働省「賃金労働時間制度等総合調査」(1988年)

参考資料 5 法定福利費の規模別格差

項目 規模	法定 福利費	健康 保険料	厚生 年金 保険料	労働保険料			その他
				計	雇用 保険料	労災 保険料	
5,000人以上	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
1,000～4,999人	88.2	86.7	85.9	96.7	85.8	110.8	107.7
300～999人	78.6	76.0	77.6	83.0	76.3	92.0	145.6
100～299人	72.2	68.8	70.0	77.5	66.6	92.5	209.3
30～99人	70.5	66.0	65.7	93.8	64.0	134.7	56.8

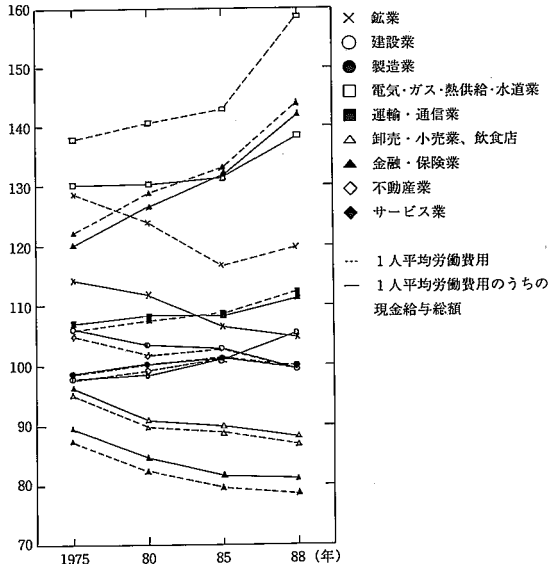
(資料出所) 労働省「賃金労働時間制度等総合調査」(1988年)

参考資料6 内訳別法定外福利費（常用労働者1人1カ月平均）

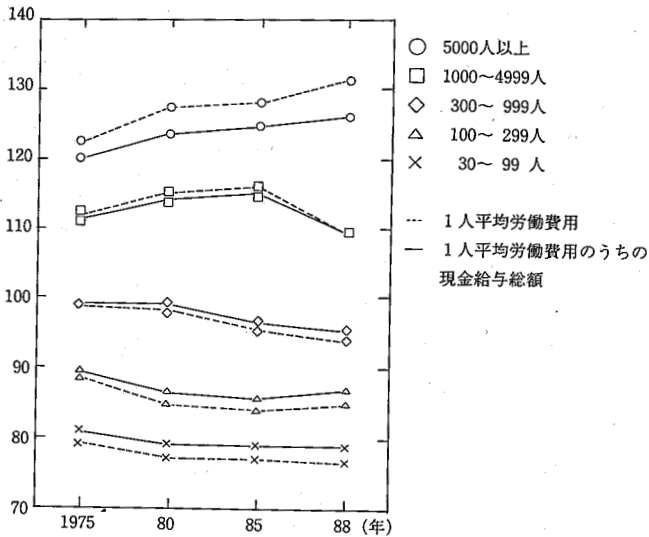
企業規模	項目	計	住居に	医療・	食事に	文化・	私的	労災付	慶弔見	財形奨	その他	
			関する	保健に	関する	体育・	保険制	加給付	舞等の	励金等	の法定	
			費用	費用	費用	娯楽に	度への	の費用	費用	の費用	外福	
						関する	の費用				利費	
実	額(円)											
	1985年	10,022	3,982	675	1,407	1,213	662	188	358	254	1,302	
	1988	11,048	4,242	1,144	1,425	1,263	824	262	367	351	1,170	
		(10.2)	(7.1)	(69.5)	(1.3)	(4.1)	(24.5)	(39.4)	(2.5)	(38.2)	(△10.1)	
5,000人	以上	22,927	9,934	3,905	2,424	2,023	779	170	482	850	2,361	
	1,000	10,539	4,773	588	1,348	1,015	767	187	346	492	1,023	
	300	7,485	2,771	289	1,176	919	651	270	281	196	930	
	100	6,091	1,880	212	957	1,032	748	266	285	84	628	
	30	5,892	830	168	1,031	1,151	1,145	426	408	42	690	
	構成	比(%)										
		1980年	100.0	41.9	6.7	15.1	12.4	6.6	2.5	3.3	1.3	10.1
		1984	100.0	41.1	6.5	14.4	12.4	6.7	2.2	3.4	2.3	10.9
		1985	100.0	39.5	6.7	14.0	12.1	6.6	1.9	3.6	2.5	13.0
		1988	100.0	38.4	10.4	12.9	11.4	7.5	2.4	3.3	3.2	10.6
5,000		100.0	43.3	17.0	10.6	8.8	3.4	0.7	2.1	3.7	10.3	
1,000		100.0	45.3	5.6	12.8	9.6	7.3	1.8	3.3	4.7	9.7	
300		100.0	37.0	3.9	15.7	12.3	8.7	3.6	3.8	2.6	12.4	
100		100.0	30.9	3.5	15.7	16.9	12.3	4.4	4.7	1.4	10.3	
30		100.0	14.1	2.9	17.5	19.5	19.4	7.2	6.9	0.7	11.7	
格	差											
	5,000	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	
	1,000	46.0	48.0	15.1	55.6	50.2	98.4	109.9	71.8	57.9	43.3	
	300	32.6	27.9	7.4	48.5	45.4	83.6	159.0	58.3	23.1	39.4	
	100	26.6	18.9	5.4	39.5	51.0	96.0	156.6	59.0	9.9	26.6	
	30	25.7	8.4	4.3	42.5	56.9	147.0	250.5	84.6	4.9	29.2	

(注) () 内は、1985年に対する増減率(%)である。
 (資料出所) 参考資料1に同じ。

参考資料7 産業別労働費用格差（産業計=100）

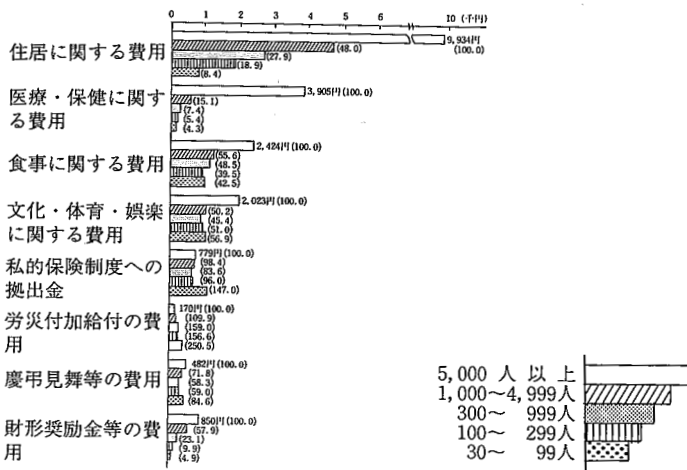


参考資料 8 企業規模別労働費用格差（企業規模計=100）



(備考) 労働省「賃金労働時間制度等総合調査」により作成

参考資料 9 企業規模、内訳別法定外福利費



(資料出所) 参考資料 3 に同じ。

(注) () 内の数値は、5,000人以上を100.0とした企業規模間格差である。

参考資料10 企業規模、給与住宅の有無、住宅の種類、
所有形態別企業数の割合

(単位: %)

企業規模・年	合計	給与住宅がある企業	給与住宅の種類 (M. A.)											
			世帯用住宅		一般からの借上げ		転勤従業員からの借上げ		うち東京圏		単身赴任専用住宅			
			全所	業有	借上げ	借上げ	借上げ	借上げ	全所	業有	借上げ	借上げ		
企業規模計	100.0	57.6	43.3	32.4	23.0	22.5	3.4	-	-	-	-	-	-	-
1980年	100.0	57.6	43.3	32.4	23.0	22.5	3.4	-	-	-	-	-	-	-
1983年	100.0	52.9	42.0	28.9	23.4	23.0	3.3	-	-	-	-	-	-	-
1990年	100.0	45.0	30.7	19.7	18.9	18.7	1.8	14.1	6.8	10.9	10.8	0.9	-	-
5,000人以上	100.0	(97.7)98.4	(95.1)94.4	85.8	91.5	89.5	53.1	90.4	78.8	84.2	81.7	39.7	-	-
1,000～4,999人	100.0	(94.5)95.1	(86.0)81.7	60.0	73.8	72.6	26.9	70.8	45.8	61.9	60.5	15.5	-	-
300～999人	100.0	(84.2)77.3	(68.9)59.4	38.0	49.1	48.3	9.1	41.0	19.3	35.1	34.4	4.3	-	-
100～299人	100.0	(67.6)58.1	(54.5)41.5	22.7	29.0	28.4	2.5	19.5	7.7	16.0	15.8	1.0	-	-
30～99人	100.0	(44.5)36.5	(34.5)23.3	15.8	11.4	11.4	-	8.3	4.1	5.6	5.6	-	-	-

(資料出所) 労働省「賃金労働時間制度等総合調査」

(注) 1) 1980年、1983年の独身寮の企業数割合は単身赴任専用住宅を含む。

2) () 内の数字は昭和58年の所有企業数の割合である。

3) 本項目については、毎年調査を行っていない。

参考資料11 持家援助制度の種類別採用企業数の割合

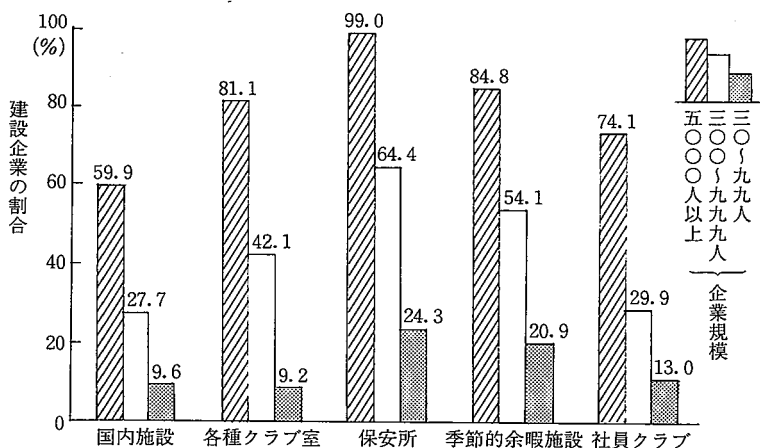
(単位: %)

年・企業規模	持家援助制度	援助の種類							その他
		住宅資金融資制度	利子補給制度	財形持家分譲制度	土地家屋の分譲	土地家屋の転貸	住宅相談	転勤従業員の持家借上げ主軸	
1980年	-	18.8	7.0	1.0	3.1		6.4	3.1	-
1983年	-	19.3	9.1	0.8	5.6		12.4	9.2	-
1987年	24.1	16.2	4.2	0.1	0.3	6.0	8.1	5.5	1.4
5,000人以上	97.9	96.5	55.2	1.1	7.5	27.4	47.6	59.2	5.0
1,000～4,999人	82.1	76.0	39.8	0.3	2.5	15.6	21.1	33.8	3.9
300～999人	54.9	45.3	18.2	0.5	0.4	8.6	11.9	16.8	2.5
100～299人	31.9	21.9	5.7	0.1	0.4	6.9	9.9	8.8	1.8
30～99人	17.1	9.9	1.3	0.1	0.1	5.1	6.7	2.5	1.1

(注) 全企業数に対する割合である。

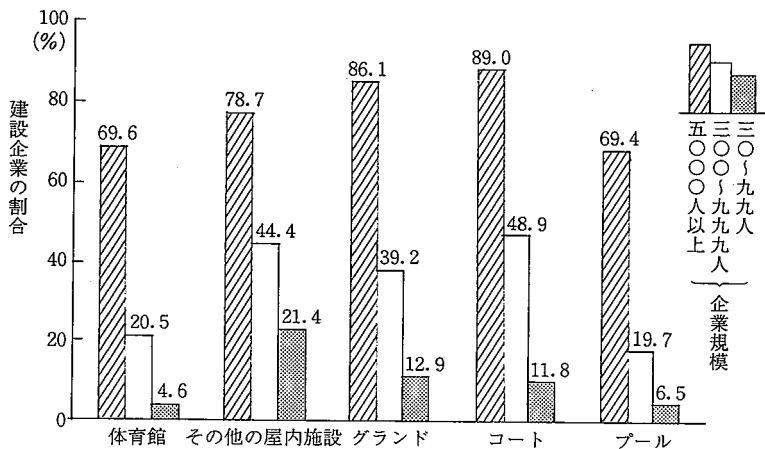
(資料出所) 労働省「賃金労働時間制度等総合調査」(1987年)

参考資料12 文化、教養、娯楽、余暇施設の設置状況



(資料出所) 労働省「賃金労働時間制度等総合調査」1986年

参考資料13 体育施設の設置状況



(資料出所) 参考資料12に同じ。

参考資料14 最も一般的なフリンジ・ベネフィットの課税取扱いの
各国比較（事業主提供の給付の分類ごと）

項目 国名	①退職年金又は 老齢年金への 事業主拠出金		② 医療 保険	③ 歯科 保険	④ 生命 保険料	⑤ 事業主 建物内の 給食 施設	⑥ 食券	⑦ 娯楽 施設	⑧ 居住 設備	⑨低利貸付		⑩ 商品等 の従業員 への低 価提供	⑪ 従業員 への 優遇	⑫教育費		⑬ 自動車
	公的 制度	私的 制度								住宅	その他			従業員 優遇	扶養 家族	
(1) オーストラリア *1	なし	非課税	課税	課税	課税	非課税	課税	非課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税
(2) オーストリア	非課税	非課税	非課税	課税	非課税	非課税	非課税	課税	非課税	非課税	課税	課税	非課税	課税	課税	課税
(3) ベルギー	非課税	課税	課税	課税	課税	非課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	非課税	課税	課税	課税
(4) カナダ	非課税	非課税	非課税	課税	非課税	非課税	非課税	非課税	課税	課税	非課税	課税	課税	課税	課税	課税
(5) デンマーク	非課税	非課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	非課税	非課税	課税	課税	非課税	課税	課税
(6) フィンランド	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	課税	課税	非課税	課税	課税	課税	非課税	非課税	非課税	課税	課税
(7) フランス	課税	課税	課税	課税	課税	非課税	非課税	課税	課税	非課税	非課税	非課税	課税	非課税	課税	課税
(8) ドイツ	非課税	課税	非課税	非課税	課税	非課税	課税	非課税	課税	非課税	非課税	非課税	課税	非課税	課税	課税
(9) ギリシャ	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	課税	非課税	課税	課税	課税	課税	非課税	課税	課税
(10) アイルランド	非課税	非課税	課税	課税	課税	非課税	課税	課税	課税	課税	課税	非課税	課税	課税	課税	課税
(11) イタリア	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	課税	非課税	課税	課税	非課税	非課税	非課税	課税	課税
(12) 日本	非課税	非課税	非課税	非課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税
(13) ルクセンブルグ	非課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税
(14) オランダ	非課税	非課税	課税	課税	課税	課税	非課税	非課税	課税	課税	課税	非課税	課税	非課税	課税	課税
(15) ニュージーランド *1	なし	非課税	非課税	非課税	課税	非課税	課税	非課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税
(16) ノルウェー	なし	課税	課税	課税	課税	非課税	課税	非課税	課税	非課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税
(17) ポルトガル *2	非課税	非課税	課税	なし	課税	非課税	課税	課税	課税	非課税	非課税	非課税	課税	非課税	課税	課税
(18) スペイン	非課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税
(19) スウェーデン *3	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	課税	課税	課税	課税	非課税	非課税	課税	非課税	課税	課税	課税
(20) スイス *4	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	課税	課税	非課税	課税	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	課税
(21) トルコ	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税
(22) イギリス *5	非課税	非課税	課税	課税	課税	非課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税
(23) アメリカ	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	課税	課税	課税	非課税	非課税	非課税	非課税	非課税	課税

*は、注書を示す。
資料：The Taxation of Fringe Benefits, (OECD, 1988), pp. 49-57, Table A : TAX TREATMENT OF THE MOST POPULAR FRINGE BENEFITS IN MEMBER COUNTRIES.

(注 書)

- *1 オーストラリアとニュージーランドは、独立した公的社会保障掛金制度がない。
- *2 私的制度のみ。事業主は従業員の負担額を公的医療基金へ支払うことができない。
- *3 所得に関連する場合、非課税。
- *4 年A \$ 4,000を超えない場合。
- *5 年A \$ 4,000を超えない場合。
- *6 年A \$ 4,000を超えない場合。
- *7 貸付元本額がA \$ 100,000以下の場合。
- *8 貸付元本額がA \$ 100,000以下の場合。
- *9 若干の例外（例：ビール及びタバコ労働者）
- *10 若干の例外（例：永年勤続表彰）雇用に関係しないときは贈与税対象。
- *11 職務に関係ない場合は課税対象。
- *12 従業員は同額を課税上控除する権利がある。
- *13 食券ごとにB F 44を最低限従業員が支払うことが条件。
- *14 州行政機関、州病院、医療介護保険への支払額を除く。
- *15 保険金額が\$ 25,000を超えない場合。
- *16 従業員が食事費として合理的な金額を支払っていることが条件。
- *17 従業員が合理的な金額を負担している場合。
- *18 ホテル及び狩猟小屋を除く。
- *19 特別及び遠隔の労働場所を除く。
- *20 特別に準備したものでなく、原価以下でないことが前提。
- *21 事業主の要請により行われる場合を除く。
- *22 ビール及びタバコ労働者のみ。
- *23 DK 300超のみ。
- *24 受取人に対して法的拘束力がない場合のみ。
- *25 しかし、銀行従業員は職員割引と同じ条件（通常の合理的な場合）で除かれる。
- *26 通常の合理的な場合。
- *27 通常の合理的な場合（贈与の額が従業員給与の1～2週間分以下のとき）。
- *28 実務上。
- *29 実務上。
- *30 実務上。
- *31 多額の贈与の場合。
- *32 法定拠出額又は同等額。
- *33 DM312まで非課税、又強制加入者以外は強制加入掛金相当額。
- *34 法定拠出額。
- *35 非法定拠出額はDM312まで非課税。
- *36 法定拠出額。
- *37 非法定拠出額はDM312まで非課税。
- *38 DM312まで非課税、又強制加入者以外は強制加入掛金相当額。
- *39 1日当たりDM1.50まで非課税。
- *40 従業員によって調達された貸付金利子を事業主が払い戻すものでない場合。
- *41 利子率が4%以下で、貸付額がDM5,000超の場合。
- *42 多くの例外あり。
- *43 事業主の利害に関連する場合。
- *44 適格承認前提。
- *45 ただし、従業員は支払額について課税控除の権利がある。
- *46 従業員は支払額について部分控除の権利がある。
- *47 1日P15以下は除外。
- *48 従業員が業務遂行上必要な居住設備を除く。
- *49 従業員の唯一又は主たる住居に対し制限された税控除あり。
- *50 事業主にコストがかからない場合。
- *51 雇用に関連しない場合は、贈与税課税。
- *52 事業主に利益がある場合を除く。
- *53 法定限度額まで。
- *54 臨時の贈与で繰り返し発生しないもの。
- *55 法定限度額以内のもの。
- *56 月300円を超えて従業員掛金を事業主が支払う場合は課税。

- *57 役員に対する支払の場合。
- *58 事業主の費用負担が食事費用の1/2未満の場合は非課税。
- *59 日本ではまれにしかない。
- *60 合理的給付でない場合。
- *61 従業員の費用負担が賃料の半分未満の場合。ただし、業務遂行上必要な居住設備を除く。
- *62 事業主負担が1/2未満又は市場価格の70%未満の場合。
- *63 (通常の場合)
- *64 大学の管理職以外の場合。
- *65 年金又は保険契約で従業員に確定した受給権が与えられている場合に限る。
- *66 通常の値引き以上を条件。
- *67 1日GLD5.20に課税、月給GLD48,100超はGLD7.10に課税。
- *68 均一課税の基準による。
- *69 特定の免税がある。
- *70 均一課税の基準による。
- *71 適格承認基金前提。
- *72 適格承認基金前提。
- *73 フリンジ・ベネフィット税の対象外。非課税でなければ所得税法で課税。
- *74 フリンジ・ベネフィット税の対象外だが、所得税法の対象。
- *75 事業主のコストより低額で提供している場合。
- *76 事業主による支払いが金銭報酬で供与されている場合は、所得税法により従業員に課税。
- *77 適格制度を除く。
- *78 合理的福祉給付を超えない場合。
- *79 合理的値引きでなく私用の場合。
- *80 慣習上の従業員賞与は非課税。
- *81 職務に関係ある場合は控除可能。
- *82 事業主は、従業員の強制的社会保障掛金を支払うことが認められていない。
- *83 適格基金前提。
- *84 一定額超の場合。
- *85 雇用と関連がない場合は贈与税の対象。
- *86 職務関連の場合。
- *87 事業主管理の基金を除く。
- *88 私的制度のみ。
- *89 スウェーデンでは、国家制度(例:年金、医療、歯科、生命保険の制度)への事業主の拠出金は、フリンジ・ベネフィットとして分類されない。
- *90 年skr600を超える場合。
- *91 年skr600を超える場合。
- *92 スポーツ施設を除く。
- *93 給付がskr2,000(1985年)を超え、skr124,800(1985年)を超える所得に補足的所得税が課される場合には考慮される。
- *94 顧客に認められる範囲内の場合。
- *95 従業員に対する慣習的賞与でない場合(時計等)。
- *96 スイスでは、年金、医療、歯科及び生命保険の制度への事業主による拠出金、住居以外の購入の低利貸付及び従業員の扶養親族への教育費の支払は、課税上、フリンジ・ベネフィットとみなされない。
- *97 しかし、贈与税が適用される。
- *98 強制的従業員掛金以下の場合。
- *99 労働用建物及び事業主の都合によるもの一家庭面積100㎡以下前提。
- *100 訓練が事業主の要請による場合を除く。
- *101 イギリスで示されている取扱は、「高給管理従業員」に対するものである。
- *102 適格事業年金制度への拠出金前提。
- *103 私的制度のみ。
- *104 1日当たり15Pまで非課税。
- *105 抵当返済限度は30,000を超える貸付。
- *106 事業主のコスト以下で提供される場合。
- *107 短期間の職務関連コースは非課税。
- *108 保険金50,000ドルまでに限る。
- *109 事業主の建物内にあり、かつ、専ら従業員及びその扶養親族のために使用されるもの。
- *110 事業主の便宜による事業主提供建物でない場合。
- *111 サービスの場合は通常の価格の20%まで、資産の場合は取得価格までが限度。

参考資料15 事業主提供の特定フリンジ・ベネフィットコストの
法人課税所得計算上の控除可能性

国名	項目	①退職年金又は 老齢年金への 事業主拠出金		②	③	④	⑤	⑥	⑦	⑧	⑨	⑩教育費			⑪
		公 制 度	私 制 度	医 療 保 険	歯 科 保 険	生 命 保 険 料	事 業 主 建 物 内 置 の 食 堂 施 設	食 券	娯 楽 施 設	居 住 設 備	贈 与	従 業 員	扶 親	養 族	自 動 車
(1) オーストラリア	*1	-	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(2) オーストリア		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(3) ベルギー		○	○	○	○	○	○	×	○	○	○	○	○	○	○
(4) カナダ		○	-	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	-	-
(5) デンマーク		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(6) フィンランド		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(7) フランス		○	○	○	○	○	○	×	○	○	○	○	○	○	○
(8) ドイツ		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(9) ギリシャ		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(10) アイルランド		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(11) イタリア		○	○	○	○	○	○	×	×	×	○	○	×	×	○
(12) 日本		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(13) ルクセンブルグ		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(14) オランダ		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(15) ニュージーランド	*27	なし	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(16) ノルウェー		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(17) ポルトガル		○	○	○	-	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(18) スペイン		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
(19) スウェーデン		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(20) スイス		○	○	○	○	○	○	○	○	○	×	○	○	○	○
(21) トルコ		○	○	○	○	○	○	×	×	○	○	×	×	○	○
(22) イギリス		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
(23) アメリカ		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○

(凡例) ○：損金算入、×：損金不算入、-：該当なし。なお、*は、注書を示す。

資料：The Taxation of Fringe Benefits, (OECD, 1988), pp. 58-61, Table B ; DEDUCTIBILITY UNDER THE CORPORATION TAX OF THE COST OF CERTAIN FRINGE BENEFITS PROVIDED BY THE EMPLOYER.

(注 書)

- *1 オーストラリアとニュージーランドでは、独立した公共部門社会保障掛金制度を有していない。そして商品やサービスの値引きは、多くの場合、控除される。
- *2 雇用関連前提。
- *3 一定条件あり。
- *4 減価償却費及び運営費。
- *5 支払地代、減価償却費及び関連費用。
- *6 一定条件適合が前提。
- *7 従業員が贈与について課税されることが前提。
- *8 適格事業経費前提。
- *9 合理的費用は控除。
- *10 合理的費用前提。
- *11 合理的費用前提。
- *12 合理的費用前提。
- *13 合理的費用前提。
- *14 一定限度以内。
- *15 合理的費用前提。
- *16 合理的費用前提。
- *17 合理的費用前提。一部減価償却費控除。
- *18 特定の条件で若干の制限。
- *19 適格制度を前提。
- *20 限度の対象。
- *21 法律に規定されている場合、共同協定又は制定規則による場合を除く。
- *22 特定限度内。
- *23 特定限度内。
- *24 全従業員実施の場合。
- *25 (賃金の最高5%)
- *26 事業主による支払い給与合計額の5%の限度内。
- *27 ニュージーランドでは、コストの一部は、従業員が株主の場合、会社提供の給付の10%の範囲内とされ、それ以上は控除されない。
- *28 適格制度の場合。
- *29 一定限度内。
- *30 少額限度内のみ。
- *31 海外教育コースに制限。
- *32 (適格制度を前提)
- *33 従業員が給付に課税される場合に限る。
- *34 限度付。
- *35 特定の規定適用。
- *36 強制的従業員掛金を超える場合。
- *37 事業主によって要請された場合は除かれる。
- *38 適格制度を前提。
- *39 特定要件適合の場合。
- *40 限度付。
- *41 限度付。

参考資料16 特定のフリンジ・ベネフィットの評価方法

項目 国名	①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	⑧	⑨ 低利貸付		⑩	⑪	⑫ 教育費		⑬
	退職年金 又は老齢 年金への 事業主拠出 金	医療 保険	歯科 保険	生命 保険料	事業主 建物内の 給食 施設	食券 施設	娯楽 施設	居住 設備	住宅	その他	高級等 の従業 員への 提供	従業員 への 提供	従業員	扶養 家族	自動車
(1) オーストラリア *1	.....	CE or MV	CE or MV	CE or MV	...	CE	...	MV or SV	PR	PR	CE or MV	CE or MV	CE or MV	CE or MV	CE or SV
(2) オーストリア	.....	CE	CE	CE	...	...	...	SV (MV)	...	...	MV	MV	...	...	CE
(3) ベルギー	CE	CE	CE	CE	MV	MV	CE	SV	PR	PR	MV	...	...	CE	SV
(4) カナダ	.....	...	...	...	...	...	MV	MV	PR	PR	CE	MV	CE	CE or MV	CE
(5) ドイツ	.....	VE	CE	CE	SV	SV	CE	SV	...	...	SV	CE	...	CE	SV
(6) フィンランド	.....	...	...	...	SV or MV	SV	...	SV or MV	MV	MV	...	...	...	MV	SV
(7) フランス *2	CE	CE	CE	CE	...	...	CE	SV or MV	CE	CE	CE	CE	...	CE	CE or SV
(8) ドイツ	CE	CE	CE	CE	...	MV	...	SV	...	MV	MV	CE or MV	...	CE	SV
(9) ギリシャ	.....	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
(10) アイルランド	CE	CE	CE	CE	...	CE	CE	MV	PR	PR	...	Greater of MV, CE	CE	CE	SV
(11) イタリー	.....	...	...	...	...	CE	CE	CE	CE	CE	CE	CE	CE	CE	CE
(12) 日本	CE	CE	CE	CE	CE	CE	MV	SV (MV)	PR	PR	MV	MV	...	CE	MV
(13) ルクセンブルグ	CE	MV	MV	CE	MV	MV	MV	MV	MV	MV	MV	MV	CE	CE	MV
(14) オランダ	.....	MV	MV	MV	VE	...	...	SV	PR	...	...	MV	...	CE	SV
(15) ニュージーランド *3	.....	...	...	MV	...	MV or CE	...	MV	PR	PR	MV or CE	MV or CE	CE	CE	SV
(16) ノルウェー	CE	CE	CE	CE	...	VE	...	MV	...	...	MV	MV	CE	CE	VE or SV
(17) ポルトガル *4	.....	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
(18) スペイン	CE	CE	CE	CE	MV	CE	CE or MV	SV	PR	PR	MV	CE	CE	CE	SV(MV) or CE
(19) スウェーデン	.....	...	...	...	MV	MV	MV	SV (MV)	MV	MV	MV	MV	...	MV	SV
(20) スイス	.....	...	...	...	MV	MV	...	MV	...	...	...	...	...	...	MV
(21) トルコ	CE	CE	CE	CE	MV	MV	MV	MV	PR	PR	CE	CE	CE	CE	...
(22) イギリス *5	CE	CE	CE	CE	...	CE	CE	SV or CE	PR	PR	CE	CE or MV	CF	CE	SV
(23) アメリカ	.....	...	...	...	...	MV	...	MV	PR	PR	...	...	...	...	MV or SV

(凡例) CE: 事業主の提供コスト MV: 市場価格による評価 SV: 標準価格による評価
 PR: 実利率率と標準利率との差による評価 SV(MV): 市場価格に連動した標準価格による評価
 VE: 従業員の受益額による評価 **: 非課税
 資料: The Taxation of Fringe Benefits, (OECD, 1988), pp. 62-64, Table C: VALUATION OF CERTAIN FRINGE BENEFITS IN MEMBER COUNTRIES.

- (注 書)
- *1 オーストラリアの情報は、フリンジ・ベネフィット税法に関するものである。
 - *2 フランスでは、低所得の従業員で現金給付が社会保障給金の最高額を超えないもの場合、現物による給付の評価は、例えば、食料や居住設備などは社会保障規則にある標準評価によることとなる。
 - *3 ニュージーランドの情報はフリンジ・ベネフィット税法に関するものであるが、所得税法の適用される居住設備、生命保険料、教育費用は除かれる。
 - *4 ポルトガルにおける価値の評価は、市場価格、事業主の提供コストあるいは課税当局が納税者によって申告された額に満足しないならば、その状況次第で従業員の受益額の評価を基礎にすることとなる。
 - *5 英国においては、従業員が取締役又は高額所得従業員でなく、かつ、ベネフィットが課税される場合には、中古価格あるいは支払うべき債務が課税評価額となる。



Inland Revenue

For official use
Assessing point reference
if elsewhere

Employer's name _____	PAYE reference _____										
Director's/employee's* name _____	NI number <table border="1" style="display: inline-table; width: 100px; height: 20px;"><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>										
<small>*delete as appropriate</small>											

Return of expenses payments and benefits etc - directors, and employees earning at a rate of £8,500 a year or more. Year ended 5 April 1993

Please read form P11D (Guide) before completing this form.

You are required to make a return by 6 June 1993 of all benefits (such as cars and car fuel, beneficial loans, medical insurance, home and mobile telephones etc) provided to

- directors - for certain exceptions see form P11D (Guide)
- employees who are paid at a rate of £8,500 or more including expenses and benefits.

You should also show details of all expenses payments other than those covered by a dispensation see form P11D (Guide).

When you have completed all forms P11D for the year ended 5 April 1993 you should sign the declaration on form P11D(b) and send this with the returns of expenses payments and benefits to the Inspector.

A Cars and car fuel

1. Cars made available for private use
If more than one car made available during the year, give details of each car at (a) and (b)

Make and model	(a)	cc	(b)	cc
Value when new	£19,250 or less	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
	£19,251 - £29,000	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
	more than £29,000	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
First registered on or after 6.4.89		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
	before 6.4.89	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
Made available to director/employee	from _____ to _____		from _____ to _____	
Please indicate the annual business mileage travelled				
			2500 or less	<input type="checkbox"/>
			2501 - 17,999	<input type="checkbox"/>
			18,000 or more	<input type="checkbox"/>
The amount of any wages paid to a driver provided for the director/employee in respect of private journeys	£ _____			
Payment received from the director/employee for the private use of the car	£ _____			
You may wish to show the scale charges that you calculate apply to the car(s) provided using these boxes. Enter the taxable benefit	(a)		(b)	
	£ _____		£ _____	
(a) Yes	No	(b) Yes	No	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
(a) Petrol	Diesel	(b) Petrol	Diesel	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
(a)	(b)			
£ _____	£ _____			

For official use

B Beneficial loans

4. Enter details of loans made to, or arranged for, a director/employee (or any of his relatives) on which no interest was paid or on which the amount of interest paid was less than interest at the official rate (see P11D (Guide)). Include Miras loans under £30,000 and loans to directors from overdrawn or current accounts with the company. Complete a separate column for each loan. Note: If the only loan(s) provided is within (c) below (eg season ticket loan) and the benefit does not exceed £300 there is no need to complete this section. Where you know the purpose of the loan please tick the box applicable. Otherwise tick the 'Don't know' box.

- (a) loan for purchase or improvement of a main residence on which interest is eligible for relief (see Booklet 480 Appendix 4) '✓'
- (b) loan for a purpose eligible for interest relief, other than loans covered by (a) (see Booklet 480 Appendix 4)
- (c) loan not eligible for interest relief
- Don't know

You need not provide any further details for a loan within (b) above. For each loan not within (b) please enter:

- amount outstanding at 5.4.92 or date loan was made (if later) £ _____ £ _____
- amount outstanding at 5.4.93 or date loan was discharged (if earlier) £ _____ £ _____
- maximum amount outstanding at any time in the year £ _____ £ _____
- total amount of interest paid by the borrower in the year to 5.4.93 (enter nil if none was paid) £ _____ £ _____
- date loan was made or discharged in year to 5.4.93 (where applicable) _____

If any loans made by you were waived or written off in the year to 5.4.93 what was the amount waived or written off? £ _____

C Other expenses payments and benefits etc

5. Private medical dental etc attention and treatment or insurance against the cost of such treatment
6. General expenses allowance
7. Travelling and subsistence
8. Vans made available for private use
9. Entertainment
10. Home telephone expenses paid or reimbursed
11. Mobile telephone. Tick box if available for private calls } Rental Calls
Indicate number of appliances
12. Subscriptions
13. Goods or services supplied free or below market value
14. Vouchers and credit cards not returned elsewhere
15. Cars, property, furniture and other assets given or transferred to the director/employee
16. Nursery places provided for children of the director/employee
17. Educational assistance provided for the director/employee or members of his or her family
18. House, flat or other living accommodation provided for the director/employee
Please show address _____ Cost £ _____
19. Income tax paid to the Collector in the year to 5 April 1993 which a company failed to deduct from a director's remuneration
20. Other expenses and benefits eg National Insurance contributions, holidays, private legal, accountancy etc expenses, contributions towards house purchase and other household expenses such as wages and keep of personal or domestic staff and gardening expenses.
This is not an exhaustive list. Please consider whether you provide any expenses payments or benefits which are not mentioned here. Please give details _____

	Gross Amount £	Amount made good by director/employee or amount from which tax has been deducted under PAYE £
Totals		

1 TRAITEMENTS, SALAIRES

Ne portez jamais les centimes. Ne déduisez aucun abattement

VOIR NOTICE P. 9 à 11		Vos salaires, droits d'auteur, avantages en nature et indemnités journalières (faites le total)	Frais réels (donnez le taux détaillé à la page 6 de la déclaration)	Montant des salaires inscrits colonne J bénéficiant d'une déduction supplémentaire		Montant des droits d'auteur inscrits colonne J bénéficiant de la déduction supplémentaire	
				Taux		Taux	
VOUS	A J	640 000	K	L	M L L N	P L L R	
CONJOINT	B J		K	L	M L L N	P L L R	
PERSONNES A CHARGE (indiquez leurs noms et prénoms)							
	C J		K	L	M L L N	P L L R	
	D J		K	L	M L L N	P L L R	
	E J		K	L	M L L N	P L L R	
	F J		K	L	M L L N	P L L R	

ASSOCIÉS DÉTENANT PLUS DE 35 % DES DROITS SOCIAUX, déclarez les salaires correspondants lignes G et H. (VOIR NOTICE P. 10)

VOUS	G J	K	L	M L L N	P L L R
CONJOINT	H J	K	L	M L L N	P L L R

■ PENSIONS, RETRAITES, RENTES

Y compris pensions alimentaires et retrais d'un Plan d'Épargne Retraite. (VOIR NOTICE P. 11)

Ne déduisez aucun abattement	Vos pensions, avantages en nature et retrais d'un P.E.R. bénéficiant des abattements	Restes d'un P.E.R. ne bénéficiant pas des abattements
VOUS	A S	T
CONJOINT	B S	T
PERSONNES A CHARGE - Indiquez leurs noms et prénoms		
	C S	
	D S	

■ RENTES VIAGÈRES A TITRE ONÉREUX

(VOIR NOTICE P. 11)

Attention ! mentionnez case U, X ou Z l'âge que vous avez lors de l'entrée en jouissance de la rente. L'ordinateur calculera le taux.

Montant brut	Age	Montant brut	Age	Montant brut	Age
U	V L L W	X L L Y	Z L L		
U	V L L W	X L L Y	Z L L		
(VOUS, CONJOINT, PERSONNES A CHARGE, AUTRES RENTES RELATIVES A VOUS MEME OU A VOTRE CONJOINT)					
U	V L L W	X L L Y	Z L L		
U	V L L W	X L L Y	Z L L		

COTISATIONS SYNDICALES des salariés et pensionnés OUVRANT DROIT A RÉDUCTION D'IMPÔT (voir notice p. 11 et 20)

		PERSONNES A CHARGE					
		Indiquez leurs noms et prénoms			Indiquez leurs noms et prénoms		
VOUS	A I C	D	E	F	G	H	
CONJOINT	B I C	D	E	F	G	H	

2 REVENUS DES VALEURS ET CAPITAUX MOBILIERS

Ne portez pas les centimes.

VOIR NOTICE P. 12

Montant brut des revenus de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants	AB
Revenus des titres de l'emprunt d'état 8,80 % 1977 (ne déduisez pas l'abattement)	DE
Revenus (crédit d'impôt inclus) des obligations ouvrant droit à l'abattement (ne le déduisez pas)	FG
Revenus (avoir fiscal inclus) des actions ouvrant droit à l'abattement (ne déduisez pas cet abattement)	HF
Autres revenus (avoir fiscal ou crédit d'impôt inclus) n'ouvrant pas droit à l'abattement	JK
Montant des frais venant en déduction (autres que les frais d'encasement des revenus de valeurs mobilières)	CA
Montant total des avoirs fiscaux ou des crédits d'impôt (arrondi au franc supérieur)	EY
Revenus des obligations soumis au prélèvement libératoire : à remplir dans le cas où il y a eu un excédent de prélèvement	FZ

3 REVENUS FONCIERS

(loyers, fermages, affichage : voir notice p. 12)

	REVENU	DÉFICIT ⁴
Revenus de 1989 (reportez les résultats apparaissant ligne 59 de la déclaration n° 2044)	CD	CE
Déficits antérieurs non encore imputés (report de la ligne 61 de la déclaration 2044)		CF
Cas particuliers (report de la ligne 60 de la déclaration n° 2044)	CG	CH