

FRINGE・BENEFIT課税の強化に関する一考察*

村 越 未 和**

(会計検査院第 1 局租税検査第 2 課調査官補)

1 はじめに

日本において、FRINGE・BENEFITという用語は、そのまま英語で使われるか、その語を直訳し、追加的給付、あるいは追加給付と言われており、租税法に限らず他の分野にも用いられている。明確な定義が与えられているわけではない¹⁾が、租税法では、「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」²⁾等ととらえられている³⁾。

所得税法36条 1項において、所得の収入金額は、「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の経済的な利益をもっ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。」と規定されていることから、「経済的利益」であるFRINGE・BENEFITは法律上所得として課税されるべきものである。しかし、現実には、多種多様のFRINGE・BENEFITの内容、範囲等が国税庁長官が発する所得税基本通達等で定められており、それによって課税の適否が判断されることになるため、租税法律主義に反する点で問題視されている⁴⁾。

*本稿は、筆者が2001年4月より人事院行政官国内研究員として、横浜国立大学大学院国際社会科学研究所に派遣されたときに作成した修士論文を要約・加筆したものである。本稿における考察は全て筆者の私見であることを予めお断りする。

**1974年生まれ。1997年会計検査院へ。上席調査官（年金担当）付を経て現職。

1) 石島弘「FRINGE・BENEFIT課税について」山田二郎先生古稀記念論文集『税法の課題と超克』35頁（信山社 2000）。

2) 碓井光明「FRINGE・BENEFITの課税問題」金子宏編『所得課税の研究』165頁（有斐閣 1991）。

3) FRINGE・BENEFITは多種多様に存在しており、明確な定義が難しい。FRINGE・BENEFITの課税に関するOECDレポートにおいても、「FRINGE・BENEFITという用語には広く一般的に受け入れられた定義はない」としており、「いくつかの一般的なFRINGE・BENEFITの特徴」という項目において、「使用者から使用人に提供されたFRINGE・BENEFITは、与えられたもしくは使用人に作られたサービスの結果として、現金の給料・賃金以外のすべての利益を含む、ということが広く受け入れられている。FRINGE・BENEFITは、雇用の全体的な報酬パッケージの一部を形成している」と特徴付けている（OECD, The Taxation of Fringe Benefits, at 7-8 (1988) .）。

このOECDレポートは、FRINGE・BENEFITについて、その定義を明確にすることに重きはおかれておらず、具体例を交えて特徴を明らかにし、その課税方法について議論するというかたちが採用されている。

4) 所得税法9条等によって法律上非課税とされているFRINGE・BENEFITもあるが、そのほとんどは所得税基本通達によって非課税とされている。所得税基本通達では、「給与に係る経済的利益」として、36-21から36-35の2までその内容を、36-36から36-50までその評価方法を定めている。ほかに、所得税関係個別通達にも定めがある。

それによると、フリンジ・ベネフィットは事実上非課税となる。よって、金銭での給与と比較すると、同等の経済的利益を得ている者に同等の税負担がなされないという、水平的公平性に反する点で問題視されている。それと同時に、より多額の金銭給与を得ている者がフリンジ・ベネフィットをも多く得ていると考えられるため、より多額の経済的利益を得ている者により多額の税負担がなされないという、垂直的公平性に反する点でも問題視されている⁵⁾。

さらに、OECDレポートでは、課税ベースが浸食されることで、所得税率が高率になり、その結果フリンジ・ベネフィットがより増大するという悪循環が問題点として指摘されている⁶⁾。

このように、複数の重大な理由によって1980年代以降フリンジ・ベネフィットは問題視され、活発に議論されているものの、その問題を解決するための具体的な法整備等はいまだなされていない。税制調査会においては「給与の支給よりもフリンジ・ベネフィット化の方が税制上有利となることがないように」⁷⁾課税のあり方について必要な検討を加えることとし、法人における福利厚生費の損金不算入案を提言している⁸⁾が、この方法は、個人においてその課税を強化するというものではなく、法人における代替課税によってその課税を強化するというものである。

しかし、どのような形態であれ、経済的利益を得ている者に対してその担税力に相当な税負担を課するという租税の原則からみても、1986年以降、課税ベース拡大、税率引下げといった「広く薄く」の観点から抜本的税制改革を進めたものの、所得税において税率の累進緩和のみを先行したことで、現在の状況が「狭く薄く」⁹⁾なっていることからみても、上記の問題点を有するフリンジ・ベネフィットについては、それを得ている者に対する所得税での課税を強化するべきであると考えられる。よって、本稿ではそれを明確な方向性とし、どのように課税を強化できるか、妥当性を検討しながら、その枠組みを提言することとしたい。

2 非課税理由の検討

上述したように、フリンジ・ベネフィットは、租税法の全体を支配する基本原則である租税法律主義にも、租税公平主義にも反している。両者は、基本原則でありながら、租税のあり方に対するアンチテーゼとして、相互に密接に関連しながら確立した、相反する主義¹⁰⁾である。よって、租税法上問題となる場合、どちらか一方の主義に反してしまうことから問題が提起されることとなる。しかし、フリンジ・ベネフィットに対する課税は、この両者に反しており、極めて問題であることがわかる。では、なぜこのよう

5) フリンジ・ベネフィット自体の統計は存在しないため、厚生労働省「賃金労働時間等総合調査」における労働費用をみると、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」を言い、現金給与、退職金等の費用、「法定」および「法定外」福利費の4つが主要な費用項目となる。フリンジ・ベネフィットはこのうち、法定外福利費に該当するものが多い。この統計では、企業規模が小さくなるほど常用労働者一人一ヶ月平均の費用が少なくなっていることが示されている(労働省政策調査部編『賃金労働時間等総合調査』10頁(労務行政研究所 平成11年度版 2000))が、特に、法定外福利費において、その特徴が顕著である。これは、より多額な金銭での給与を得ている大企業の従業員において、フリンジ・ベネフィットを得る機会がより多く与えられている実態を反映しているものと考えられるため、垂直的公平性に反しているといえる。

6) OECD, supra note3, at15.

7) 税制調査会『これからの税制を考える - 経済社会の構造変化に臨んで - 』(1997)。

8) 税制調査会『法人課税小委員会報告』(1996)。

9) 税制調査会『あるべき税制の構築に向けた基本方針』(2002)。

10) 金子宏『租税法』76頁(弘文堂 第8版 2001)。

な重大な問題点を有しているにもかかわらず、フリンジ・ベネフィットに対する非課税の取扱いが現在まで多種多様に存在するのであろうか。フリンジ・ベネフィットが非課税とされる理由の合理性、妥当性を検討しなければならない。本稿では、その非課税理由を 実費弁償の性質を有する金銭給付、業務の遂行上必要なもの、少額であるもの、福利厚生を有するもの、政策上の理由を有するものと大別し、検討することとする¹¹⁾。

(1) 実費弁償の性質を有する金銭給付及び現物給付

実費弁償の性質を有する金銭給付とは、「使用者が給与所得者に対し、その業務遂行上必要な諸費用に充てるため、またはそのような費用に充てられた金額の弁償として支給する給付」¹²⁾である、と考えられ、戦前から、課税対象から外れている¹³⁾。この給付は、給与所得者にとっては、その勤務関係に基づいて受ける収入であるが、それと同時に業務遂行上必要な費用として支出されるものである。よって、実額による必要経費の控除が認められていない¹⁴⁾ 給与所得においては、この性質をもつ収入を非課税として取扱うと考えられ、妥当であると思われる。

しかし、給与所得には給与所得控除という概算額での費用控除がある。給与所得控除は、「給与所得については必要経費の個別的認定が困難であるため概算経費控除を認める必要があること、給与所得が勤労性所得であってその担税力が資産性所得や資産勤労結合所得より低いこと、給与所得の捕捉率が他の所得よりも高いこと、給与所得はその支払のたびごとに源泉徴収されるのに対し、事業所得等は二回にわたり予定納税するのみであるため利息相当額を調整する必要のあること、の四つの理由に基づいて採用された制度である…が、このうち最も重要なのは第一の理由である」と説明されている¹⁵⁾。シャープ勧告において、「勤労に伴う経費に対し行政上の理由から特別な控除を認めることは、それが多くの場合、普通的生活費と殆んど区別がつかないから、不可能であるため、勤労控除は余分にかかる経費に対する概算的な控除であること」という理由のみが是認された¹⁶⁾、という経緯からも、他の理由に比して重要であるのは「必要経費の概算控除」という性格であると考えられる。

11) 課税所得から除外される理由に応じてフリンジ・ベネフィットを分類している文献としては次のものがあり、その理由は本稿で大別した五つとニュアンスの差はあるものの、大きな違いはない。

植松守雄「注解所得税法18,19,20」会計ジャーナル1976年10,11,12月号。

右山昌一郎「給与としない経済的利益」税理27巻1号(1984)。

渡辺充「現物給与」日税研論集6巻『中小企業税制』(日本税務研究センター 1988)。

小島昇「フリンジベネフィットについて」租税研究92年1月号。

矢内一好「給与所得における経済的利益の課税(上,下)」税理35巻9,10号(1992)。

田中治「給与所得」日税研論集28号『日税研創立10周年記念論文集』(日本税務研究センター 1994)。

12) 植松守雄「注解所得税法19」会計ジャーナル1976年11月号71頁。

13) 矢島慶次郎『第三種所得税法講義』68頁(中央財務學會 1923)。

松本寅俊『個人所得税』144頁(第一書房 1939)他多数。

14) 厳密に言えば、所得税法57条の2に規定されている特定支出控除は、通勤費、転勤費、研修費、資格取得費、単身赴任者帰宅旅費、の五種類の支出にのみその合計額が給与所得控除の金額を超える場合に、その残額を控除することができるという制度であるため、実額控除であるといえるが、極めて限定されたものであるため、本稿では直接の議論としていない。

15) 金子・前掲注10 198頁。

16) 日本税理士会連合会出版局『シャープ使節団日本税制報告書 復元版』50頁(日本税理士会連合会出版局 1979)。

もっとも、この報告書には、この理由で給与所得者に控除を認めるならば、農業所得者も同様にこの控除を要求する権利をもっている、と述べられている。また、この理由についてはこの報告書より後の時代に理由としてあげられるようになったものであるが、その理由が控除額の算定に大幅な増加をもたらしているとは考えにくい。

しかし、この金額の算定方法は明らかではなく¹⁷⁾、必要経費の具体的な中味も明らかにされていない¹⁸⁾まま、現在では必要経費として必要であろうと推測される控除額をはるかに超える金額が控除されているといわれている¹⁹⁾。

よって、この性質を有するものであっても、そのすべてを給与所得控除の枠内であると考えられることもできる。しかし、「普通の生活費と殆んど区別がつかない」²⁰⁾ことが概算経費控除の理由であるとするならば、明確に「生活費と区別のつく」必要経費のみに限定し、その非課税を認めることは容認されるものと考えられることができる²¹⁾。

また、金銭を用具等の現物に替えて支給した場合、職務の遂行上必要な現物給付に該当する²²⁾。当該給付においても同様の理由により「生活費と区別のつく」必要経費のみに合理性があるといえる。この性質をもつフリンジ・ベネフィットは昭和41年に所得税法9条1項6号によって「その職務の性質上欠くことのできないもの」として非課税とされた²³⁾。

(2) 少額なもの

少額なものは、給与所得者の収入であり、必要経費として認められるものではないことから、明らかに所得として課税されるべきものである。

しかし、「少額不追及」という考え方はフリンジ・ベネフィットの取扱いにおいて定着している²⁴⁾。少額であるならば、課税の公平性を害する割合が低いという考え方はでき、徴税費との兼ね合いを考慮しても、合理性を全く欠いているということとはできない²⁵⁾。碓井氏は、「社会通念」という文言を使い、通達がフリンジ・ベネフィットの非課税範囲を定めていることについて、「社会の常識に反してまで課税しようとしても、徴税費に比べて微々たる税金にとどまることを配慮したものであると思われる」²⁶⁾、と述べている。ま

17) 清永敬次「給与所得課税と必要経費」法学論叢82巻2,3,4号215頁(1968)。

18) 清永・前掲注17 214頁。

19) 給与所得控除の総額(平成14年度予算ベースで62.8兆円)は、給与総額(222.8兆円)の3割以上の水準になっている。これは、給与所得者の必要経費に関する概算的な控除としては説明しきれない高い水準と言える(税制調査会・前掲注9)。

20) 日本税理士会連合会出版局 前掲注16) 50頁。

21) このように給与所得控除との調整をとる考え方は、昭和38年の税制調査会答申にも表れている。

引用すると、「給与所得控除に関連して、給与所得のうち夜勤手当、超過勤務手当等通常の勤務以外の勤務に対する給与につき、経費の増加等を理由に税制上特別に配慮すべしとの要望があるが、ひとしく給与所得に属するものについて個々にこの種の取扱いを認めれば際限がなく、給与全体を通じて概算的な経費控除の意味をもっている給与所得控除の制度との調整もつかないこととなるので、このような個別な扱いを行なうことは適当でないと考えられる。なお、給与所得に属する現物給与について、課税実務上一部これを課税対象として取扱わないこととしているが、その中にはアンバランスな点も見られるし、非課税扱いする根拠も必ずしも合理的であるとはいえないと思われるので、今後の方向としては、基礎控除や給与所得控除の引上げの方向においてこれを吸収するのが適当であると考えられる。」とされている(税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』(1963)。

22) 植松守雄「注解所得税法20」会計ジャーナル1976年12月号 63頁。

23) 金子氏によれば、この規定は、米国の「使用者の便宜」の理論(International Revenue Code § 119)に由来するものであるとされている(金子宏「所得概念について」税経通信25巻6号61頁(1970)。

24) 小林氏が「現物給与は大體に於て少額のものが多いのであるから、之を課税の範囲外にしてもさして弊害はないと認められる」(小林長谷雄他『源泉課税』61頁(賢文堂 1941)。

25) 米国ではde minimis benefitsとして内国歳入法により非課税とされている(International Revenue Code § 132(a)(4),(e))。

26) 碓井光明「租税法における「社会通念」の検討」税理24巻2号23頁(1981)。

た、アダム・スミスが唱えた租税論²⁷⁾の公平、明確性、便宜性、徴税費最小の原則という四原則にも示されているように、徴税費との兼ね合いという観点は必要である。吉良氏もこれを受けて、「あるものを課税所得としたが故に、かえって国庫の収入よりも徴税費が多くなるようなものは、課税所得から除外しておくことが望ましい」と述べている²⁸⁾。

では、フリンジ・ベネフィットにおいて徴税費を増加させる要因とは何であろうか。金銭で支給される給与において、一回に支払われる金額が少額であることを理由に、課税しなくて差し支えないという取扱いが現在見受けられない²⁹⁾。そうであるとすると、「金銭」であるか「現物」であるかという違いがその増加要因を形成するものと考えられ、フリンジ・ベネフィットにおける少額不追及は、「現物」の給与であるという特殊性に基づいた評価の困難性、又は何らかの非課税理由を勘案した場合に許容される程度を表したものと考えられる。よって、「少額である」ことそれ自体で非課税の理由を構成しているという考え方にはたまたないこととする。

(3) 福利厚生性の性質を有するもの

所得税法28条1項は、給与所得について、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与」と規定しており、最高裁判決は「雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう」³⁰⁾、としている。

使用者からみれば、給与は従業員を受領者とする支出である。しかし、使用者が従業員を受領者とする支出のすべてが「労務の対価」として「給与」を構成するわけではない³¹⁾、との見解がある。具体的には、「給与」の他に、福利厚生費としての支出、使用者にとっての業務遂行のための費用としての支出、本来の職務外の行為に対するものとしての贈与としての支出、等がある³²⁾。

福利厚生費の用語について、租税法上明確な定義はない。しかし、一般的には、労務対価性のない、使用者が労務対策として一方的に従業員に与える費用である、ととらえられているように思われる。例をとると、「従業員の就労時間外での労働力の維持、回復を図るための費用、さらには従業員の生活内容を豊かにするための各種費用である」³³⁾、「従業員の教養を高め心身を豊かにさせ、生活と労働環境を改善し労働意欲を向上させ、明日への活力を要請するために支出するもの」³⁴⁾である、といったものである。

このことから、「労務の対価」を構成しない福利厚生費から受ける経済的利益については、給与所得に該当しない、と説明されている³⁵⁾。

の使用者にとっての業務遂行のための費用から受ける経済的利益についても、「勤務の対価」としてではなく、職務の遂行の必要のために給付されるもの・・・には、その利益を受けるかどうかにつき選択の余地がなく、かつ職務の遂行と不可分に結びついているから、それは勤務の対価の性質をもたず給与所得の

27) アダム・スミス(竹内謙二訳)『国富論 下』158頁(千倉書房 1981)。

28) 吉良実『所得課税法の論点』214頁(中央経済社 1983)。

29) 本稿で検討している実費弁償の性質を有する金銭給付を除く。

30) 最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決(民集35巻3号672頁)。

31) 石島・前掲注1 33頁。

32) 海野安美『経済的利益の税務』98頁(ぎょうせい 1981)。

33) 今野寿「福利厚生関係費用に対する源泉徴収の取扱いについて」税経通信21巻9号149頁(1966)。

34) 松沢智『新版 租税実税法』333頁(中央経済社 補正版 1999)。

35) 石島・前掲注1 41頁。

範囲から除外すべきであろう」³⁶⁾、と説明されており、の、本来の職務外の行為に対するものとしての贈与から受ける経済的利益についても、同様の説明がされている³⁷⁾。

このような理由から、石島氏は、フリンジ・ベネフィットについて、「従業員が企業から受けるすべての経済的利益を含むものでなく、…従業員が労務の提供者としての地位で「労務の対価」として、企業から支給される定期の現金給与に加えて、追加的に受給する経済的利益を意味するものである」³⁸⁾、としているが、中里氏は、「所得概念を前提に理論的に考えれば、フリンジ・ベネフィットが人的役務の対価にあたるか否かといった点は必ずしも重要ではな³⁹⁾い、としている。その理由は、「フリンジ・ベネフィットにより現在あるいは将来の消費が増えれば、それは理論的には所得にあたる」⁴⁰⁾からである。石島氏は、労務の対価以外の費用から受ける経済的利益は給与を構成しないことを受け、「所得課税の対象にはならない」⁴¹⁾、としていることから、給与所得にあたらなければならず、所得性も否定していると考えられる⁴²⁾。

所得概念は大別すると、制限的所得概念（所得源泉説）と包括的所得概念（純資産増加説）とがあり、現在の日本の所得税法が包括的所得概念を採用していることは疑う余地のないところである。戦前の所得税法においては、制限的所得概念である、「継続的源泉からの収入ないしは継続的・反復的収入のみが課税所得を構成し、その他の一時的・偶発的・恩恵的利得は所得の範囲から除かれるという考え方」⁴³⁾が採用されていた。しかし、戦後、昭和22年改正の所得税法は、従来の制度を全面的に改め、所得を9条1項によって9種類に分類し、一時所得という新しい所得類型を設けて、所得の範囲を著しく拡大するに至った。そして、昭和25年改正時に、9条1項10号に雑所得を新設して、利子所得ないし一時所得以外の所得を課税の対象とした。この雑所得は、「利子所得ないし一時所得以外のすべての所得を意味して」⁴⁴⁾いる。これらの10種類の所得類型によって、包括的所得概念である、「納税義務者の担税力を増加させる利得は原則としてすべて所得として課税の対象とするという考え方」⁴⁵⁾が採用された。その後、昭和40年所得税法改正の検討段階での答申である「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」でも、「現行法に表れているいわゆる純資産増加説…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」⁴⁶⁾、と明確に述べている。

よって、現在の所得税法が包括的所得概念を採用している以上、使用者がどのような費用として支出し

36) 金子・前掲注23 61頁。

37) OECD, supra note 3, at 9.

38) 石島・前掲注1 36頁。

39) 中里実「所得の構成要素としての消費」

金子宏編『所得課税の研究』38頁（有斐閣 1991）。

40) 中里・前掲注39 38頁。

41) 石島・前掲注1 41頁。

42) 石島氏の前掲論文を受けて、労務の対価以外の費用から受ける経済的利益については、一時所得として課税すべきであるとの見解がある（田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究59号36頁（2001））。また、外国の親会社から付与されたストックオプションの行使に係る経済的利益は課税庁の主張する給与所得ではなく、一時所得に該当するとの東京地裁判決が報道された（日本経済新聞平成14年11月27日付）。

43) 金子宏「租税法における所得概念の構成（二）」法学協会雑誌85巻9号1256頁（1968）。

44) 金子・前掲注43 1258頁。

45) 金子・前掲注43 1258頁。

46) 税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』5頁（1963）。

ようと、そこから受けた経済的利益は、消費されるか、資産の増加となれば、従業員の所得となることは間違いないのである⁴⁷⁾。

そして、それは「給与所得者の立場において受けている経済的利益」であることから、給与所得に該当するものと考えられる。上述の最高裁判決にいう「給与」に該当しないようにも思われるが、従来フリンジ・ベネフィットの問題の一態様とされている、通勤手当に関する最高裁判決⁴⁸⁾では、「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付は、すべて…給与所得を構成する収入」であるとしており、金子氏はその評釈において「わが所得税法における給与所得概念がすこぶる包括的なものであり、…勤務体系ないし雇用関係に由来するすべての金銭給付またはそれにかかる経済的価値の給付を含むと解すべきことは、所得税法の規定の趣旨からして異論の余地がない」⁴⁹⁾、としている。このことから、「労務の対価」を狭義に解することなく、ひろく勤務体系ないし雇用関係に由来した「労務の対価」にあたるものであれば、給与に該当するものとして解することが可能であると思われる。

「従業員の教養を高め心身を豊かにさせ、生活と労働環境を改善し労働意欲を向上させ、明日への活力を要請するために支出するもの」⁵⁰⁾である福利厚生費においても、広義には従業員の役務の提供に対する対価の一環であると考えられる。労務の提供の程度には直接関連しない、福利厚生と同様の性質を持つと思われる扶養手当等の金銭手当について、「広い意味で労務提供に対する報酬」⁵¹⁾である、と解釈されており、現実に給与所得として課税されていることから、福利厚生費から受ける経済的利益は「労務の対価」に該当するものとして扱うことができると考えられる。

よって、福利厚生費から受ける経済的利益は所得として課税されるべきものである。

(4) 政策によるもの

現在、政策によってその取扱いが定められていると考えられるフリンジ・ベネフィットは、租税特別措置法により定められている。

租税特別措置法による租税優遇措置は、担税力その他の点で同様の状況であるにもかかわらず、なんらかの政策目的実現のために、税負担を軽減する措置である⁵²⁾。公平の要請に正面から抵触している⁵³⁾このような特別措置を次々に導入した場合、所得税の機能が大きくそこなわれ、総合累進所得税制度が形骸化してしまうであろうことはあまりにも明らかである⁵⁴⁾。

47) サイモンズの定義によれば、包括的所得概念における所得とは消費によって行使された権利の市場価値と純資産増加額の合計額である (Henry Simons, Personal Income Taxation, at 50 (University of Chicago Press 1938) .).

ただし、所得を「経済的」にではなく「法的」に定義した場合、「実現」、「帰属所得」、「不法利得」といった問題が出てくる (金子宏「租税法における所得概念の構成(完)」法学協会雑誌92巻9号1081頁(1975))が、いずれにせよその所得の本質は経済概念であるといえることができる (吉良・前掲注28 202頁.)。

48) 最高裁昭和37年8月10日第二小法廷判決 (民集16巻8号1749頁)。

49) 金子宏「判批」法学協会雑誌82巻2号310頁 (1966)。

金子・前掲注23 60頁でも、「勤務関係において従業員に給付される金銭以外の物その他の経済的利益は、原則としてすべて給与所得として課税の対象となると考えてよい」としており、上記の職務の遂行の必要のために給付されるものの場合も、「なんらかの経済価値が使用者から相手方に移動していることは否定できない」としている。

50) 松沢・前掲注34 333頁。

51) 植松守雄「注解所得税法18」会計ジャーナル1976年10月号65頁。

52) 金子・前掲注10 91頁。

53) 金子・前掲注10 91頁。

54) 金子・前掲注47 1140頁。

この点について、税制調査会は、「個々の経済政策の目的と租税の基本的な原則とをいかに調和させるかという問題にほかならない」として、「個々の措置の合理性の判定を厳格に行なうとともに、制度の流動的改廃を行ない、特別措置の既得権化や慢性化を排除することが要請される」ために、特別措置の合理性の判定基準を提示した。それが、政策目的の合理性、緊急性の判定、政策手段としての有効性の判定、付随して生ずる弊害と政策効果とのバランスの判定、他の施策との整合性の検討、という四つの判定基準である⁵⁵⁾。石氏は、これを守る方向としなければ、租税特別措置はどんどん拡大する、と発言している⁵⁶⁾。よって、この条件を課すことを条件とした上で、当該措置を妥当であるとしたい。

しかし、この非課税理由による問題は、フリンジ・ベネフィット特有の問題というよりも、むしろ租税特別措置の問題であるということが出来る。よって、フリンジ・ベネフィット課税を解決するには例外とすべきものである。

3 個別のフリンジ・ベネフィットの検討

前章の検討でフリンジ・ベネフィットの非課税理由として妥当であると考えられるのは、実費弁償の性質をもつ金銭給付及び現物給付において、明確に生活費と区別をつく必要経費となるもののみであると考えられる。

そこで、この章では、具体的にその性質をもつと考えられているフリンジ・ベネフィットをあげ、非課税とすることが妥当であるかどうかを検討したい。

(1) 旅費

給与所得者が支給を受ける職務上の出張・転任に伴う旅費で、その旅行について通常必要と認められるものは課税の対象とならないことが、所得税法9条1項4号に規定されている。

旅費は、業務遂行上の必要に基づく旅行の費用として使用者から支給される金銭給付であることから、従業員の収入となるが、同時に必要経費として支出されることができ、これを所得税法9条により非課税としていることには合理性があると考えられる。

非課税とされる旅費の範囲は「その旅行について通常必要であると認められるもの」と規定されており、「厳密な意味で旅行の実費そのものでなくても、標準的な旅行費用をもとに算出された定額制の旅費など社会通念上当該旅行の旅費として合理的と認められる金額であればさしつかえない⁵⁷⁾」、とされているが、定額制の旅費を非課税の範囲としてすべて容認することは「業務遂行上の費用を弁償する」という趣旨から妥当ではないと考えられる。

また、前述したように、給与所得においては、給与所得控除という必要経費以上の金額がすでに控除されていることから、純粋な必要経費にあたるものだけが非課税の対象になるべきである。「通常必要であると認められる範囲」には、交通費、宿泊費だけではなく、食事代その他の諸雑費が含まれている。この費用のうち、交通費、宿泊費については、当該旅行をしない限り発生しない費用であることから、これを非課税とすることは妥当性があるが、食事代その他の諸雑費については、家事費であって、本来は「業務

55) 税制調査会『長期税制のあり方についての答申の審議の内容及び経過の説明』44頁(1968)。

56) 石弘光他「租税特別措置法と税負担の公平問題」租税研究386号14頁〔石発言〕(1981)。

57) 植松・前掲注12 72頁。

「遂行上」の必要経費ではないといえる。ただし、家庭にある場合と比較し、それが割高になる可能性があるため、厳密に言えば、その追加負担部分が業務遂行上必要な費用として非課税とされるべきであるが、家事費に追加して発生した費用がいくらであるかの判定は困難である。そもそも、このような家事費との区別が困難な費用のために給与所得控除は存在しているのであるから、食事代その他諸雑費は非課税範囲から除く必要があるものと思われる。

一方で、臨時でかさむ費用であることから、そのすべてを課税とすると、当該旅行が多い者と少ない者との間で公平性を保つことができない、と考えることもできる。なぜならば、給与所得控除とは、給与所得者が通常行う勤務を想定した上での経費控除であり、臨時的な必要に基づく経費は想定されていない、という考え方もできるからである。

しかし、給与所得者の勤務形態はまさに多種多様であり、その個別的事情を勘案することは到底不可能であること、給与所得控除が「概算」であること、その控除額の算定方法が明らかではないことから、一つの費用についてのみ公平性を勘案することは妥当ではないと考える。

(2) 通勤手当

通勤手当に対しては、現在、所得税法9条1項5号において、「給与所得者が通勤に必要な…費用に充てるものとして通常の給与に加算して受ける通勤手当…のうち、一般の通勤者につき通常必要であると認められる部分として政令で定めるもの」は課税されない、と規定されている。

住居をどこに定めるのかは個人の嗜好にかかるところが多く、住居費と代替関係にある通勤費は家事費の範ちゅうであると考えられる⁵⁸⁾ ために、業務遂行上の必要経費とはならない、という見解がある⁵⁹⁾。沿革上、通勤手当に関しては、取扱通達が公表された昭和26年当時、通達で一定の基礎控除を認め、それ以上の金額には課税するという、少額不追及の趣旨での取扱いとなっており、昭和35年には税制調査会において、現物給与として所得に取り込むべきである⁶⁰⁾、との議論がなされたほどである。グードのいう通勤費は家事費である、という見解を前提にして考えた上で、日本の住宅事情を考慮するという政策上の見解⁶¹⁾ があり、これによって昭和41年に非課税所得として所得税法上明定されたと考えることができる。

しかし、住居を個人の嗜好によることと、通勤費が家事費であることを別の問題として考えることもできるものと思われる。通勤費は給与所得者にとって、自らの所得を得るために必要な費用であるからである。個人の嗜好により住居を選択し、個人の嗜好により移動する費用を家事費であると考えことはもつともである。しかし、通勤費の場合、「所得を得るために」、「指定された勤務場所へ」移動する費用なのであり、「個人の自由な目的のために」、「個人の自由な場所へ」移動する費用と同質なものとするは適当ではないと考えられる。

この意味から、通勤手当が昭和41年に非課税所得とされた際の、「本来通勤に要する費用に充てるために雇用主から支給されるものであり、その性格は職務の性質上欠くことのできない旅費に準ずる」⁶²⁾、

58) R・グード(塩崎潤訳)『個人所得税』84頁(今日社 改訂版 1976)。

59) グードの見解は、米国で一般的であると考えられ、実際に米国は通勤費を必要経費として認めていない。このことから、日本においても通勤費を原則として家事費とする見解があるものと考えられる。

60) 税制調査会『当面実施すべき税制改正に関する答申』(1960)。

61) 金子・前掲注49 313頁。

同旨、塩崎潤他『所得税法の論理』107頁(税務経理協会 1969)。

62) 伊藤弘邦「所得税法の一部改正について」税経通信21巻6号51頁(1966)。

との解説と同様に、通勤手当は業務遂行上の必要経費にあててことを目的として雇用主から支払われる実費弁償の性質を有する金銭給付であると考えることができ、非課税とすることには合理性があると考えられる。

通勤手当の非課税範囲として、所得税法施行令20の2条1項1号によって、「最も経済的かつ合理的と認められる通勤の経路及び方法による運賃等の額」によるものとし、限度額を設けていることは、通勤の経路、方法に給与所得者の選好の余地を与えないため、純粋な必要経費を非課税とする意味で妥当である。

(3) 宿日直手当等

宿直手当、日直手当は、現在通達（所基通28-1）によって非課税と規定されている。

これらに関しては、沿革上、実費弁償の性質をもつといわれ、課税しない取扱いとされていた⁶³⁾。しかし、昭和22年に施行された労働基準法において、この種の手当は超過勤務手当であると規定されていることから、それは狭義の「労務の対価」であり、実費弁償の性質とは言い難いと思われる。通達がこの種の手当を一定額以下は課税しない取扱いとしているのは、少額不迫及の性質と、選好によらない外食等により、家事費に追加して発生する費用を見込んでいるものと考えられるが、少額のもののみを非課税とするのであれば、なおさら給与所得控除の枠内で考えられるものと思われる。その意味では、深夜勤務者に支給する金銭での夜食代（昭59直法6-5）も同様であると考えられる。

また、この取扱いは昭和35年の税制調査会の答申ですでに廃止の方向で検討がなされた⁶⁴⁾ものである。

(4) 制服等の支給又は貸与

所得税法9条1項6号を受けて、所得税法施行令21条2項、3項は制服等その他の身回品の支給、貸与を非課税としている。一般的に衣服に関する費用は家事費であると考えられるが、制服等はその職務の性質上必ず着用しなければならないものであり、その職務でなければ全く必要としないものである。よって、収入となっても、同時に必要経費として支出されたものと解することができる。

一般的に、男性の会社員にはスーツの着用が半ば義務づけられているが、これに対する非課税の取扱いは存在しない⁶⁵⁾。通達では、「専ら勤務場所のみにおいて着用する」事務服、作業服等について、制服等に準じて取扱って差し支えない（所基通9-8）、と規定しているのみである。よって、使用者からその費用が支払われたとすると、その費用は従業員の所得となり、課税されるものであるが、それは妥当であると考えられる。なぜならば、この場合、「スーツ」という大まかな指定があるのみであることから、特定の一着を個人の選好によることができ、また、その一着は職場のみではなく、個人の自由によっていつでも着用できるものと考えられるからである。よって、その費用は必要経費の要素も否定できないが、家事費との区別が困難であるために、給与所得控除の枠内であると考えることができる。

この例と比較した場合、制服等に関しても、家事費の要素を含んでいると考えることもできる。しかし、制服等は指定された衣服であり、個人の選好の余地がなく、一般的にいつて職場のみでしか着用しないも

63) 小林他・前掲注24 63頁。

64) 税制調査会・前掲注60。

65) 通達においてその取扱いが存在しないだけでなく、現物給与の解説書においても、「使用者が制服の着用を義務付けている場合であっても、その制服がスーツ等勤務場所以外でも自由に使用できるようなものであるとき…は、制服等の支給による非課税の取扱いはできないこととなりますので、給与等として課税しなければなりません」と解説されている（富永賢一『現物給与をめぐる税務』366頁（大蔵財務協会 2000））。

のであることから、明確な必要経費と認定できるものであると考えられる。よって、制服等を非課税とすることは妥当である。

また、これに準ずるものとして通達により非課税とされている、事務服、作業服等については、「職務の性質上」その服を着ることが必要であるというよりも、職務によっては作業中相当な汚れが想定されることから、従業員の便宜を図るために支給されている衣服もあると考えることができるため、検討の余地があると思われる。

(5) 船員法80条等により支給される食料

同様に、所得税法9条1項6号を受けて、所得税法施行令21条1項は船員法80条等の規定により支給される食料を非課税としている⁶⁶⁾。

船員法80条第1項は、「船舶所有者は、船員の乗船中国土交通省令の定めるところにより、これに食料を支給しなければならない」と規定しており、食料の支給が義務付けられている。一般的に食事に関する費用は家事費であると考えられるため、業務遂行上の必要経費として支出されるものかどうかを検討しなければならない。

当該食事が前述の制服等と違う点は、業務遂行上必要であるのがその食事をするのではなく、その場所で食事をする点であるという点である。船員法は「海上労働の特殊性にもとづいて、陸上労働者に対して適用される労働基準法と別個に、船員の労働基準について規定しているものであ⁶⁷⁾り、食事の支給義務化は、「孤立危険共同体たる船舶を職場とし、また、生活の場としている」⁶⁸⁾ことによるものである。よって、食事については、業務の必要性に基づいて使用者の便宜で提供されるものであるというよりも、他に代替手段のない船員の便宜を図ることを目的として提供されるものであると考えられる。このことから、当該食事は家事費の範ちゅうであり、検討の余地があるものと思われる⁶⁹⁾。ただし、旅費の項で検討したように、そこで食事することを強制されることによって、家庭にある場合の食事代に比較して割高になる可能性があるが、家事費追加費用部分を判定することは難しいため、給与所得控除の枠内であるととらえたい。

また、これと同様の性質を持つ食事の提供として、船員法の適用のない漁船乗組員に支給される食料(所基通9-7)、残業又は宿日直した者に支給する食事(所基通36-24)が非課税とされているが、同様に検討の余地があるものと思われる。

昭和40年に非課税規定として取扱われる以前は、通達で規定されていたが、船員法等によって義務付けられている食事は非課税であるのに対し、業務上その場所で食事をする必要性のある使用人に対してはその少額不追及とする額が考慮されているのみであった。この違いは、法令等によって義務付けられているか否かによってそれを個人の利益とみないとする取扱いであると推測されるが、両者はどちらも、食事する場所、食事内容を強制されるという意味では同様であり、船員法等で義務付けられていることによって、

66) 法令による食事の無料支給の規定は、船員法80条のほか、防衛庁職員給与法施行令14条がある。

67) 藤崎道好『船員法総論』35頁(成山堂 改訂版 1975)。

68) 藤崎・前掲注67 312頁。

69) 米国では「使用者の便宜」で供される食事と住居については非課税である(International Revenue Code § 119(a)(1),(2))。

これについて、グードは、食事と住居については、雇用の付随条件というよりも通常の給与に直接代わるものであるように思われるので、自由に選択できない点を考慮して控えめに評価した上で所得に算入するのが適当であるとしている(グード・前掲注58 237頁。)

受ける経済的利益になんら影響はないものと思われる。

一方で、この取扱いは、「給与所得者の役務提供に対する対価という性質が欠けるか又は希薄」である⁷⁰⁾という見解を根拠とすることは前述した。

しかし、船員法の食事の支給は、「食料の提供の便宜供与という事実行為を間接賃金（通常の賃金以外に企業が船員のために支出することを要する付加的賃金で、企業側からみて社会的義務があり、船員側からみて一種の反射的利益となるもの。）とし、その費用の負担は狭義の賃金である」⁷¹⁾と解されており、食事が金銭ではなく現物で支給される理由として、「第1に、食費を現金で支給すると、船員が出費を節約して、十分な栄養をとらないおそれがあり、健康を害するおそれがあること、第2に、長期航海の場合には、個人の船員は、その期間に応ずる食料を購入するだけの融通資金をもたないこと、第3に、各船員が、それぞれ別個に炊事することは、船内の共同生活上支障を生ずること」⁷²⁾、等があげられている。また、船員法の食料支給規定は、国際海上労働条約の要請に基づいたものである⁷³⁾が、この条約の93号である「賃金・船内労働時間および定員に関する条約」7条において、「食料が無料支給されない場合には、最低基準給与または賃金は、関係ある船舶所有者と船員とのあいだの団体協約によりきめられた額、このような協約がない場合には権限ある機関が決定した額だけ増額されなければならない」と規定されている。

これらのことから、船員の食料は、賃金と同様、狭義の「労働の対価」として提供されるものであり、金銭ではなく、現物で支給される理由は、船員の便宜を図ることによるものと考えることができる。よって、上記の見解にたつたとしても、これを非課税とする根拠はなりたたないものと考えることができる。

(6) 無料宿舎等の貸与

一般的に住居に関する費用は家事費であると考えられるが、所得税法9条1項6号を受けて、所得税法施行令21条4項において非課税とされているのは、国家公務員宿舎法12条による無料宿舎の貸与と、職務の遂行上やむを得ない必要に基づき使用者から指定された場所に居住すべき者に対する家屋の貸与であるため、両者について業務遂行上の必要経費であるかを検討することとする。

国家公務員宿舎法12条は、1項1号で「本来の職務に伴って、通常の勤務時間外において、生命若しくは財産を保護するための非常勤務、通信施設に関連する非常勤務又はこれらと類似の性質を有する勤務に従事するためその勤務する官署の構内又はこれに近接する場所に居住しなければならない者」、2号で「研究又は実験施設に勤務する者であって継続的に行うことを必要とする研究又は実験に直接従事するため当該施設の構内又はこれに近接する場所に居住しなければならない者」、3号で「へき地にある官署又は特に隔離された官署に勤務する者」、4号で「官署の管理責任者であって、その職務を遂行するために官署の構内又はこれに近接する場所に居住しなければならない者」に無料宿舎を貸与することを規定している。この中で、3号の「へき地、隔離された官署」に勤務する者に無料で宿舎を貸与するのは、業務遂行上の必要性に基づいた使用者の便宜であるというよりも、そのような場所には持ち家や民間借家が存在しないであろうと推測されるために、職員の便宜を図ることを目的としていると考えられる。よって、3号の者に対しては、必要経費と認められず、家事費であることから、課税の検討が必要である。

70) 植松・前掲注22 63頁。

71) 藤崎・前掲注67 314頁。

72) 藤崎・前掲注67 316頁。

73) 藤崎・前掲注67 314頁。

1項1, 2, 4号の者については、業務遂行上の必要性に基づいて貸与され、必要経費と考えることができるともいえる。しかし、食事と同様、業務上必要であるのはその宿舎に住むことではなく、その近隣の場所に住むことであるということもできる。そうであるとするならば、3号と同様、職員の便宜を図ることを目的としていると考えられる。また、12条2項には、「無料宿舎は、職員の職務に対する給与の一部として貸与されるものとする」と規定されている。よって、1項1, 2, 4号の者に対しても、その「職務に対する給与」として支払われていることが明確になっているため、狭義の「労務の対価」であることから、課税されるべきであるといえることができる。

また、これに準ずるものとして国家公務員宿舎法10条による公邸の貸与を受けることによる利益も非課税とされている（所基通9-10）が、12条1項4号の「官署の管理責任者であって、その職務を遂行するために官署の構内又はこれに近接する場所に居住しなければならない者」と同様の理由から貸与を受けると考えられるため、上記と同様に課税されるべきである。

次に、職務の遂行上やむを得ない必要に基づき指定された場所に居住すべき者に対する家屋の貸与であるが、これに該当するものとして、通達（所基通9-9）によって船舶乗組員に対し提供した部屋、常時交代制により昼夜作業を継続する事業場において、その作業に従事するため常時早朝又は深夜に出退勤をする使用人に対し提供した家屋又は部屋、通常の勤務外においても勤務を要することを常例とする看護婦、守衛等その職務の遂行上勤務場所を離れて居住することが困難な使用人に対し提供した部屋、A早朝又は深夜に勤務することを常例とするホテル等の住込みの使用人、B季節労働に従事する使用人、C鉱山の掘採場に勤務する使用人、D紡績工場に勤務する使用人等に提供した家屋又は部屋が定められている。これらについても、上記と同様、職務の遂行上に基づく使用者の便宜であるというよりも、使用者の便宜を図ることを目的としていると考えることができるため、課税の検討の余地があるものと考えられる。

4 フリンジ・ベネフィット課税の強化のあり方

前章での検討により、多種多様なフリンジ・ベネフィットの中で数少ない法律で非課税とされているものにも、課税の検討の余地があるものが含まれていると考えられる。

では、フリンジ・ベネフィット課税を強化するという観点において、どのような判断に基づくべきであろうか。これまでの検討を踏まえて、あるべき課税の枠組みについて提言をしたい。

(1) 基本原則

まず、フリンジ・ベネフィットは、「原則課税」であることを明言したい。

なぜならば、所得税法が採用している包括的所得概念によって、消費、又は資産の増加となったものはすべて「所得」を構成すると解されていること、所得税法36条1項において「他から新たに流入する」「経済的利益」を「収入」とすると解されることから、課税されるべきものであるからである。

現在も、フリンジ・ベネフィットは原則として課税されるべきものであるとされているが、様々な理由によりそれが有名無実化していることは既に述べたとおりであり、そのことが本稿の出発点であるといえてよい。

また、上記の理由によって、フリンジ・ベネフィットを支給する使用者側がどのような意図によってそれを支給しようとするか、受給した従業員側の所得としての性質になんら影響を与えないものとするべきである。

(2) 認められる非課税

では、すべてのフリンジ・ベネフィットについて課税すればよいのであろうか。そうではないとすると、どのようなものに非課税が認められると考えられるべきであろうか。

認められる非課税は、「使用者によって支給され、従業員の収入となると同時に、従業員の必要経費として支出されるもの」のみである。

なぜならば、給与所得には実額による必要経費の控除が認められていないからである。給与所得には給与所得控除という概算額での必要経費の控除があるが、「勤労に伴う経費に対し…特別な控除を認めることは、それが多くの場合、普通の生活費と殆んど区別がつかないから、不可能である」⁷⁴⁾、という理由によりそれが認められているとするならば、「生活費と区別のつく」明確な必要経費についてその非課税を認めることは容認されるものと考えることができる。当然、金銭で支給されようとも、現物で支給されようとも、その性質のある限り非課税とされるべきである。

また、政策によるものについてもその合理性があるものについては非課税が認められるべきであることは第二章において検討しているが、これについてはフリンジ・ベネフィット固有の問題というよりも、租税特別措置法の問題ともいえるべきものであるため、ここでは例外の取扱いとする。

(3) 判断基準

では、どのようにその判断をすべきであろうか。

第一に、明確な必要経費であるかを検討する際、「業務遂行上でのみ必要とする費用」と「生活する上で必ず支出する費用」の区別は非常に困難である。しかし、その「業務遂行上でのみ必要とする費用」と「生活する上で必ず支出する費用」の区別が非常に困難である故に、給与所得控除という概算経費控除が存在するのであるから、区別が困難であるものを非課税規定とすることは許されないというべきである。

例えば、第三章で検討したように、食事については、「生活する上で必ず支出する費用」である。しかし、船員法によって提供される食事等は、「業務遂行上の必要によって」通常生活する家庭を離れて食事しなければならないことにより、家事費と比べると割高になる可能性がある。しかし、それは個人差があるものであり、家事費との区別は困難である。よって、これを給与所得控除の枠内であると考えべきなのである。

食事は、「生活する上で必ず支出する費用」であるが故に、「業務遂行上の必要によって」通常生活する家庭を離れて食事しなければならないことによる非課税の取扱いが、上述した 船員法によって提供される食事のほかに、旅費の「通常必要な費用」に含まれた食事費用、宿直手当、日直手当、深夜勤務者に支給する金銭での夜食代、船員法の適用のない漁船乗組員に支給される食事、残業又は宿日直した者に支給する食事、と、その非課税範囲に差異はあるものの、多数存在している。また、その業務遂行上の必要経費という性質に着目したものは考えられていないが、昼食等の提供に関しても非課税範囲が存在している。

このうち、⁷⁴⁾については、すでに昭和35年当時税制調査会においてその取扱いの廃止が検討されており、⁷⁵⁾についても、昭和38年の税制調査会において「ひとしく給与所得に属するものについて個別にこの種の取扱いを認めれば際限がなく、給与全体を通じて概算的な経費控除の意味をもっている給与所得控除の制度との調整もつかない」との見解が示されている。これらのことからしても、食事は「生活

74) 日本税理士会連合会出版局・前掲注16 50頁。

する上で必ず支出する費用」であるという点を重視し、「業務遂行上の必要によって」通常生活する家庭を離れて食事しなければならないためにその費用が割高になることについては、給与所得控除の枠内であると考えるべきである。

第二に、「業務遂行上でのみ必要とする費用」を判別する際に、「使用者の必要に基づいて提供されている」場合と、「業務上の必要によって」何かが強制されるために、「生活する上で必要なもの」が提供されている場合とを区別する必要があるということである。いうならば、前者は「使用者の便宜」であり、後者は「従業員の便宜」であると考えることができる。

例えば、現行法令においては、船員法によって提供される食事は非課税となっている。これは「業務遂行上の必要によって」船上で生活しなければならないために、「生活する上で必要なもの」である食事を提供しているというもので、上述したように「生活する上で必ず支出する費用」であり、その性格に影響はないものと考えられる。これを裏付けるものとして、その食事の提供費用が船員の賃金と解されていることは、第三章において述べたとおりである。

よって、「業務遂行上の明確な必要経費か否か」を判定するにあたっては、家事費との区別が困難であるもの、従業員の便宜に基づいているものについて特に注意を払い、課税の適否を判断することが必要である。

5 おわりに

このように、あるべき課税の枠組みを考えた場合、不合理な通達を整理すべきこととなる。福利厚生 の性質を有するものをはじめとして、その通達は相当数にのぼるものと考えられる。

旧大蔵省出身の塩崎氏は、「法律上の根拠なしにあたかも国税庁通達が法律であるがごとく、税法上の規定をそのまま適用した場合に、苛酷な取扱いになるときにこれを緩和する通達」の例として、フリンジ・ベネフィットの通達をあげている。そして、「緩和通達の場合は、本来は税法に反して緩和した取扱いを定めているわけですから、これを撤回できないと考えるのはおかしい…。このような緩和通達自体は、誰にも有利なものですから、いくら租税法律主義という建前があっても誰もその取扱いを争わない。したがってその適用について法律上の問題になりにくい。たとえば現物給与の非課税の取扱いなど、誰もその法律的效果を争わないのみか、その非課税の枠をさらに拡大してくれという要求がたえず出されている状態です」⁷⁵⁾、と発言している。

利益を受けている者がそれを問題としないとすると、不利益を受けている者がそれを問題としなければならないが、フリンジ・ベネフィットにおいては、その不利益を受けている者が存在しない。当然、その利益を受けられない者は存在しているが、「損をした」という直接的な不利益ではなく、「得ができない」という間接的な不利益であるといえる。このような側面からも、この問題は是正されにくいといえることができる。しかし、この発言当時からすでに30年が経過している現在においても、その法律上の原則をゆがめたままの状態であるのである。旧態依然とした取扱いであることを特に述べておきたい。

「フリンジ・ベネフィットについては原則課税とする」、その基本原則を明言し、むすびとする。

75) 塩崎他・前掲注61 298頁以下。