

# フリンジ・ベネフィットと消費税

林 幸 一

(目次)

はじめに

- 1 わが国におけるフリンジ・ベネフィット
- 2 英国におけるフリンジ・ベネフィット
- 3 若干の考察

おわりに

はじめに

フリンジ・ベネフィットの提供が課税対象であるかどうか明確に規定している法令は見当たらない。従業員がカフェテリア方式<sup>1)</sup>のポイントを使って提携する厚生施設を利用した場合の会社の厚生施設に対する支払いは、課税仕入になるのか、それとも、従業員の私的消費として課税対象外と判断し、その仕入税額についても控除の対象外となるのか？さらに、従業員に対する資産等の譲渡が、給料である現金に代えての弁済として課税対象取引となるのか、現物給与であり、課税対象外取引となるのか？

消費税法では従業員等にフリンジ・ベネフィットとして財・サービスが提供されたとしても、「代物弁済」又は「みなし譲渡」に該当しない限り、対価性がないとして課税対象から除外される。労働基準法上、労働の対価は金銭により支払われることを原則とするが<sup>2)</sup>、企業は従業員に対しての非金銭的報酬である福利厚生を整備・充実することにより、従業員の勤労意欲を高め、より優秀な人材を確保しようとする。

- 
- 1) カフェテリア方式では、従業員各自にポイントが一定期間ごとに付与され、会社側は資格取得費用補助・住宅費補助・レクリエーション施設利用というように利用可能サービスを提示する。従業員が利用したサービスの費用を、付与されたポイントを消費する形で会社側が費用補助を行う。カフェテリアプランは、福利厚生費の管理がしやすく従業員のモラルを高められるといわれている(黒田兼一・関口定一他『現代の人事労務管理』125頁(八千代出版・2003年))。同制度をわが国において初めて導入したのは、1995年ベネッセコーポレーションであり、その後、導入企業が増加、福利厚生費調査(日本経団連)では、2011年度末(2012年3月期)の段階で、調査対象企業(688社)の13.5%に達しており、消化された費用は、従業員一人当たり年58,044円となっている(「第56回福利厚生費調査結果報告2011年度(2011年4月~2012年3月)」14頁(日本経済団体連合会・2013年))。
  - 2) 賃金全額払いの原則(労働基準法24条)。ただし、使用者が一方的に相殺するのではなく、労働者の同意を得て行う同意相殺、過払賃金の清算の調整的相殺は許されると解されている。

本稿では、FRINGE・ベネフィットの労働の対価性について、わが国の消費税上の取扱いに示唆を得るため英国の事例を取り上げ、検討する。

## 1 わが国におけるFRINGE・ベネフィット

FRINGE・ベネフィットは、「現物給与」又は「付加的給与」ともいわれるが、福利厚生費等他の経費に含まれることもあり得ることから、ここでは従業員がその地位に基づき企業から享受することができる付加的な経済的利益とする。FRINGE・ベネフィットのうち金銭以外の資産の提供は、一般に現物給与と呼ばれる。FRINGE・ベネフィットとして近年導入されることの多い制度が、カフェテリアプランである。カフェテリアプランは選択型福利厚生とも言い、福利厚生メニューの内、ポイント（付与金額）の範囲で、自己に必要なメニューを選択できる。同制度において従業員は、ポイントを消化する形で予算の範囲内（付与ポイント内）で無償もしくは定率の自己負担を伴って、自らの望む福利厚生サービス（現物又は現金給付）を個別に入手・利用することができる。

### (1) 所得税法におけるFRINGE・ベネフィット

所得税法において給与は、金銭の形をとる必要はなく、金銭以外の資産ないし経済的利益も、勤務の対価としての性質をもっている限り、広く給与所得に含まれるとされる<sup>3)</sup>。したがって、通勤手当又は通勤定期券の支給は、原則として給与所得に当たる。もっとも、雇用関係又はそれに類する関係において支給される金銭又は経済的利益がすべて給与所得となるわけではなく、制服や勤務中の夜食など使用者の便宜により提供されるものは、一般に非課税となる<sup>4)</sup>。通勤手当や通勤用定期乗車券は、1か月当たり一定の金額までは課税されない<sup>5)</sup>。また、旅行に必要な支出に充てるため支給される金品で通常必要と認められるものについても、課税されない<sup>6)</sup>。

企業の福利厚生費として課税されない経済的利益とするためには、役員・従業員にとって均等なものでなければならないことから、役員・従業員の職務上の地位や報酬額に比例してポイントが付与される場合には、カフェテリアプランの全てについて課税対象となる。また、課税されない経済的利益は企業から現物給付の形で支給されるものに限られるので、ポイントを現金に換えられるなど換金性のあるカフェテリアプランは、その全てについて課税対象となる<sup>7)</sup>。

3) 所得税法36条（収入金額）その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、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。

4) 所得税法9条1項6号。

5) 所得税法91条1項5号、所得税法施行令20条の2。

6) 所得税法91条1項4号、所得税基本通達28-1。なお、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益については所得税基本通達36-15～36-50において、うち課税しない経済的利益については同36-20～36-30において規定している。

### ア 現物給与の評価の原則

使用者が他に販売する物品でないものを支給する場合には、物品の通常売買される価額により評価することになっている。ただし、使用者が役員又は使用人に支給するために購入した物品で、購入時から支給時までの間にその価額にさして変動がないものは、その物品の購入価額によるとされる<sup>8)</sup>。

### イ 用役提供の評価の原則

使用者が、福利厚生施設の運営費等を負担することにより、その施設を利用した役員又は使用人が受ける経済的利益や、運送業、興行業などを営む使用者が、用役（運送や観劇などのサービス）を無償又は低い価額の対価で提供することにより、その役員又は使用人が受ける経済的利益については、その額が著しく多額であると認められる場合や役員だけを対象としてその経済的利益を供与する場合を除き、課税されない<sup>9)</sup>。

## (2) 消費税法におけるフリンジ・ベネフィット

### ア みなし譲渡

個人事業者が棚卸資産又は事業用資産を家事のために消費又は使用した場合<sup>10)</sup>及び法人が資産をその役員に贈与した場合（当該資産の価額に比し著しく低いときを含む<sup>11)</sup>、対価を得て資産の譲渡が行われたものとみなして課税する「みなし譲渡」の規定が適用される<sup>12)</sup>。みなし譲渡の規定からは、フリンジ・ベネフィットの提供は、消費税法上、「自家消費」及び「法人の役員に対する贈与」を除き、課税の対象に当たらないことが推定される<sup>13)</sup>。

7) 「カフェテリアプランによるポイントの付与を受けた場合」国税庁 HP 質疑応答事例 (<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/gensen/03/36.htm> [最終確認日：2014年2月22日])。

8) 所得税基本通達36-39(2)。

9) 同通達36-29。

10) 消費税法4条4項1号。

11) 同条4項2号。

12) 同法28条1項、消費税法基本通達10-1-2（著しく低い価額）法第28条第1項ただし書《課税標準》に規定する「資産の価額に比し著しく低いとき」とは、法人のその役員に対する資産の譲渡金額が、当該譲渡の時における資産の価額に相当する金額のおおむね50%に相当する金額に満たない場合をいうものとする。なお、当該譲渡に係る資産が棚卸資産である場合において、その資産の譲渡金額が、次の要件のいずれをも満たすときは、「資産の価額に比し著しく低いとき」に該当しないものとして取り扱う。

(1) 当該資産の課税仕入れの金額以上であること。

(2) 通常他に販売する価額のおおむね50%に相当する金額以上であること。

ただし、法人が資産を役員に対し著しく低い価額により譲渡した場合においても、当該資産の譲渡が、役員及び使用人の全部につき一律に又は勤続年数等に応ずる合理的な基準により普遍的に定められた値引率に基づいて行われた場合は、この限りでない。

13) 山田裕士「消費税の課税対象と「消費」に関する一考察 —フリンジ・ベネフィット及び交際費と

## イ 代物弁済等

代物弁済や負担付贈与による資産の譲渡、金銭以外の資産の出資等は、対価を得て行われる取引に類するため、資産の譲渡等に含めるとされる<sup>14)</sup>。代物弁済は、資産の譲渡等に含まれ<sup>15)</sup>、現物の給付が既存の給与の支払債務の弁済に代えてなされる場合、現物の給付は債務の支払い義務の免除という対価性を有することから、課税の対象とされる。その場合の対価の額は、それらの物・権利又は利益のその収受のときにおける価額である。一般には、代物弁済として資産を譲渡した場合の対価の額は、それによって消滅する債務の額に相当する金額であり、負担付贈与として資産を譲渡した場合の対価の額は、負担の価額に相当する金額である。

## ウ 現物給与

現物給与は、現金で給付を受けたのちに当該財・サービスの購入を行ったと考えれば、対価を構成するとも考えられる。しかしながら、課税実務において現物給与は、単に現物を給付するものであるから、それは従業員の福利厚生としての無償による資産の譲渡等であり、課税対象の要件である対価性を欠くとして、原則として消費税の課税の対象とはならないとされる。現物給与と代物弁済との差異について、消費税法基本通達（以下「通達」という）に次の規定がある。

「例えば、いわゆる現物給与とされる現物による給付であっても、その現物の給付が給与の支払いに代えて行われるものではなく、単に現物を給付することとする場合のその現物の給付は、代物弁済に該当しないことに留意する（通達5-1-4）。」

以上のとおり、通達では現物給与を単に現物を給付するものであり対価性がないとして課税対象から除外している。

## エ フリンジ・ベネフィットの対象となる資産の取得

課税実務においては、みなし譲渡及び代物弁済等を課税取引とし、現物給与を課税対象外取引としている。では、その対象となる資産について、取得時の取引はどう扱われるのか。それらの課税仕入の可否を示した通達に次のものがある。

「事業者が使用人等に金銭以外の資産を給付する場合の当該資産の取得が課税仕入に該当するかどうかは、その取得が事業としての資産の譲受けであるかどうかを基礎として判断するのであり、その給付が使用人等の給与として所得税の課税の対象とされるかどうかにかかわらずであるから留意する（通達11-2-3）。」

したがって、フリンジ・ベネフィットの対象となる資産の取得については、その給付の区分（みなし譲渡・代物弁済等・現物給与）に関わらず、その取得が事業としての資産の譲受けであれば、課税仕入に当たるとして判断することになる。

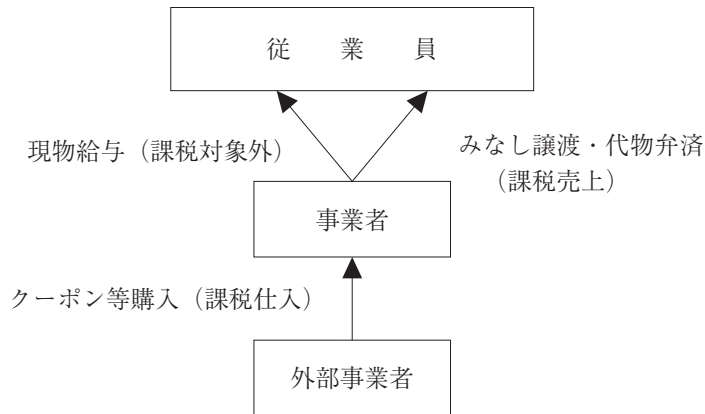
消費税法― 税大論叢31号92頁。

14) 消費税法2条1項8号，消費税法施行令2条1項，同2項。

15) 消費税法2条1項8号。

(3) 小括

以上、わが国の消費税の課税実務においては、フリンジ・ベネフィットをみなし譲渡・代物弁済・現物給与に分け、現物給与については、対価性がないとして課税取引対象外取引としている。また、対象資産を事業として取得している場合、課税取引として仕入税額控除の対象としている（図表1）。



図表1. 消費税法上のフリンジ・ベネフィットの取扱い

2 英国におけるフリンジ・ベネフィット

英国におけるフリンジ・ベネフィットは、中心的なもの・付随収入的なもの・柔軟なものに三つに分類される。中心的なフリンジ・ベネフィットは、年金・保険・所得補償・休日など、すべての従業員を対象にした福利厚生である。付随収入的なフリンジ・ベネフィットは、持帰り車・ホテル宿泊・ゴルフ等のレジャー活動・食事手当など、特定の立場で得られる利益（perquisite=役得）をいい、従業員が給与と引き換えに柔軟なフリンジ・ベネフィットを受けることが多いのに対し、多くの会社役員は同様のものを無償で享受する。柔軟なフリンジ・ベネフィットは、従業員の給料の割合に応じ、支払い方法を選択できるか又は雇用者から予算を与えられる。従業員がベネフィットと給与とを交換する場合、所得税や健康保険に影響し、従業員及び雇用者に税制等のメリットを提供する場合がある<sup>16)</sup>。英国において柔軟なフリンジ・ベネフィットの採用はかなり普及し、2013年で調査対象の事業者の70%が採用し、その3分の1以上は給与の20%以上をフリンジ・ベネフィットとして支払っている<sup>17)</sup>。

16) 例えば、従業員が給与を年 £2,400の育児クーポンと交換すると、雇用者は、ベネフィットへの支払いに対する健康保険の雇用者負担分を支払わず、その13.8%の健康保険の雇用者負担が減少し、従業員分を含め全体で税及び健康保険が£768減少するとされる（英国のMazars社（国際的監査・会計のパートナーシップ）のHP、2011/2012年の所得税・健康保険料。（<http://employeebenefits.mazars.co.uk/general/article/tax-treatment-benefits> [最終確認日：2014年2月22日]）。

## (1) アストラゼネカ社事件

近年、付加価値税（以下「VAT」という）とFRINGE・ベネフィットについて、欧州司法裁判所（以下「ECJ」という）は、興味深い判決を出している。

英国アストラゼネカ社<sup>18)</sup>（以下「A社」という）に関する2010年のECJの判決<sup>19)</sup>は、カフェテリア方式のFRINGE・ベネフィットとして従業員に給付されるクーポンに係るVATの取り扱いに関するものである<sup>20)</sup>。この判決を受け、2011年英国歳入関税庁（HMRC、以下「課税庁」という）は、企業向け通達を発行し、FRINGE・ベネフィットの取扱いを大きく変更している<sup>21)</sup>。

## ア 背景

製薬会社であるA社は、従業員が給与の一定部分を放棄する見返りに、財貨又はサービスの提供を行うFRINGE・ベネフィットを運営している。A社の給与制度は、固定の年間報酬であり、その報酬は現金支給及び選択制の現物給付から成り立つ。従業員により選択されるそれぞれの現物給付は、カフェテリア方式として選択制の現物給付に充当する年間のポイントから成り立つ。ポイントは例えば、額面10ポンドであるが、従業員の積立ポイントから9.25ポンド相当を差し引くことで、特定の店で使用することができるクーポンになっている。

A社は、従業員に対するこれらクーポンの提供に関してVATの課税売上とすることを要せず、また会社によるクーポン購入について仕入税額の控除対象外取引として、いったんVATの申告を完了した。その後A社は、クーポンの従業員への提供は課税売上とならないが、クーポンを購入する費用は事業上の間接費で、購入の結果生じる仕入税額を差し引く権利を与えられるべきとして更正請求を行った。課税庁の棄却を受け、さらにA社は、不服審判所に不服申立てを行った。

イ 不服審判所の決定<sup>22)</sup>

不服審判所は、仮に仕入税額控除を認めるとしても、仕入税額相当の課税売上に対する

17) 英国 Aon Hewitt 社（国際的コンサルティング・法人向け保険会社）の HP “Benefits Administration Survey 2013” ([http://www.aon.com/unitedkingdom/attachments/aon\\_hewitt/pa/Aon\\_Benefits\\_Administration\\_SurveySummary\\_2013.pdf](http://www.aon.com/unitedkingdom/attachments/aon_hewitt/pa/Aon_Benefits_Administration_SurveySummary_2013.pdf) [最終確認日：2014年2月22日])。

18) 同社は100カ国以上で事業を展開するアストラゼネカ社のグループ企業の一つ、グループ企業全体の従業員数は、5万人を超える。

19) Case40/09Astra Zeneca UK Ltd v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

20) メリディアン社（国際税務・コンサルティング会社）日本語 HP 「現物給与に関する VAT の取り扱い（15-09-2011）」 (<http://www.meridianglobalservices.jp/UK-VAT-Salary-Sacrifice/> [最終確認日：2014年2月22日])。

21) Revenue & Customs Brief 28/11, “VAT: Changes to the treatment of certain supplies made by employers under salary sacrifice arrangements following the CJEU Judgment in Case C-40/09” (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/eimanual/eim21667a.htm> [最終確認日：2014年2月22日])。

税額が発生することになるのであるから、A社に仕入税額を還付することは認められないとした。

#### ウ マンチェスター裁判所<sup>23)</sup>

A社は、審判所の決定に対して、マンチェスター裁判所に提訴した。同裁判所は、訴訟受理の後、VAT第6指令の解釈を要する次の3点についてECJに先行判決を求めた。

- ① 従業員が報酬の一部をクーポンで受取る権利を与えられている雇用契約の下、クーポンは第6指令の2条1項（次頁のVAT関連条文参照、以下同じ）にいう雇用者による従業員に対する報酬としてのサービスの提供を構成すると解することができるか？
- ② そう解されない場合、クーポンが従業員に私的目的で使われる契約の下、クーポンは6条2項（b）にいう従業員に対するサービスの提供と解されるか？  
クーポンが上記のいずれの条項にも該当しないなら、2条1項の報酬としてのサービスの提供又は6条2項（b）の下でのサービスの提供として扱われることはない。
- ③ クーポンが従業員により私的目的で使われる状況で、雇用者が購入し、契約に従って従業員にクーポンを提供する際、17条2項によりVATの還付が認められると解されるか？

#### エ ECJの判決<sup>24)</sup>

##### （ア）判示

購入時点においては、クーポンが如何なる課税取引の目的においても使われないため、A社はその仕入税額を控除する権利を与えられていない。しかし、クーポンがVAT第6指令の2条1項の従業員の報酬の放棄に対するサービスの提供であり課税売上とするよう要求される際、A社はクーポン購入時に支払った仕入税額を控除する権利があることになる。A社の場合、クーポンが報酬として提供されており、その総額を課税売上として税額が加算される結果、A社が要求した仕入税額の還付は拒絶される。

なお、先行判決を求めた②及び③については、①の検討結果から判断し検討する必要がないとした。

##### （イ）検討

クーポンは、先行判決を求めたうち、①の従業員の私的な必要を予定し、その提供が雇用者による従業員に対する報酬としてのサービスの提供を構成すると解することができる。判示は、当該クーポンを課税売上、クーポンの業者に対する支払いを課税仕入とすることを求めた。これについては、事業としての財又はサービスの購入により、事業目的以外に財又はサービスを提供するとき仕入税額を差し引くことで、VATを支払う普通の消費者

22) 不服審判所の決定については、その資料を入手できなかったため、マンチェスター裁判所の判決文でそのことについて触れられている部分の結論のみ示した。

23) Astra Zeneca UK Ltd. v HMRC, delivered on 16 January 2009 (UKFTT 135 (TC)).

24) Astra Zeneca UK Ltd v HMRC, delivered on 29 July 2010 (Case40/09).

に対する過度の利点を利用するのを阻止するためと説明される<sup>25)</sup>。

報酬としてのサービスの提供を課税売上とすることについては、クーポンの提供は従業員に対する単なる「贈与」又は従業員の労働に対する対価であり、課税対象外取引とも考えられる。しかしながら ECJ は、仕入税額控除とのバランスに加え、報酬の放棄とクーポンの提供との間の Direct Link（直接的な関連）に着目し、当該フリンジ・ベネフィットが、課税売上であるとの判断を行ったとも考えられるとしている<sup>26)</sup>。

(参考) VAT 第6 指令

2 条 次のことは付加価値税の適用を受ける。

1 課税対象者による対価を得て行われる財又はサービスの提供

6 条 サービスの提供

2 次のことは、サービスの提供として扱われる。

(b) 課税対象者自身や従業員の私的な使用のため、より一般的には事業目的以外のための無償によるサービスの提供

17 条 仕入税額控除の権限の源泉及び範囲

2 課税取引目的のため使用される限りにおいて財やサービスは、課税対象者が支払うべき税から控除する権利を有する。

168 条 資産及びサービスが、納税義務者の課税売上のために用いられる場合にのみ、当該納税義務者はその取引を行った加盟国において、その負担した付加価値税を控除する権限が与えられる。

## (2) 課税庁の対応<sup>27)</sup>

A 社の訴訟に関する ECJ の最近の判決に従って、課税庁はフリンジ・ベネフィットに関する方針の見直しを行い通達28/11を発遣している<sup>28)</sup>。各企業は2012年1月1日から、クーポンが事業目的以外の使用のための従業員への提供であれば、発生した仕入税額控除を行うことができるが、従業員に対して契約に基づくフリンジ・ベネフィットを提供する企業は、課税仕入に対応する課税売上を計上しなければならない。同通達はクーポンの支給だけでなく他のフリンジ・ベネフィット（家庭用コンピュータ、自転車通勤スキーム、財貨およびケータリング等）に対しても適用されるとしている。

なお、A 社のフリンジ・ベネフィットは、従業員の報酬の放棄を伴う代物弁済の形になっているが、先行判決として求められた事項は、従業員が報酬の一部をクーポンで受取る権利を与えられている雇用契約の下におけるクーポンの提供であり、報酬の放棄を伴うか否かに関わらず、当該クーポンは雇用者による従業員に対する報酬としてのサービスの提供を構成すると解することができることとされる。ECJ の判示は、カフェテリア方式について、

25) MENGOZZI 裁判長の個別意見。Id, Astra Zeneca, at para 59.

26) Id, at para 27, 29.

27) Id, "Revenue & Customs Brief 28/11"

28) Id.



現物給与として取り扱うこれまでの考え方を変更し、代物弁済として事前に一定額が設定されているクーポンについて課税取引になると判断している。

一般にクーポン等の金額は事前に一定額が設定されることから、雇用者は2012年1月から現物給与の支給額の20%の課税売上に対するVATを追加的に計上する必要が生じることになる<sup>29)</sup>。以下、当該通達の概要をフリンジ・ベネフィットの種類ごとに説明する。

#### ア クーポン

額面価格クーポンの提供について、課税庁から公表された取扱いは、ECJの判断と一致したものになる。給料の一部としてのクーポンの提供について、仕入税額控除は可能であるが、課税売上についても申告されなくてはならない。クーポンが給料の一部として提供される場合、それを仕入税額控除とすることは通常の規則の適用上、可能であるが、課税売上も要求された課税仕入の金額まで計上されなければならない<sup>30)</sup>。

#### イ 自転車通勤スキーム

自転車通勤スキームは、健康増進と環境汚染を減らすため、より好ましい職場への交通手段を促進する1999年財政法に基づく政策である。同スキームの下では、事業者が自転車と安全装置を購入し、従業員に提供する。従来、事業者が従業員に自転車とその安全器材を貸すことについて、課税対象外取引として扱われてきた。2012年1月以降も事業者は、自転車及び関連する装置の購入で、仕入税額控除を行うことができるが、ECJの判決により、給料の一部として実施された場合、雇用者が自転車のレンタル又はリースと引き換えの給料の支払額に基づいて課税売上を計上しなくてはならない<sup>31)</sup>。

また、自転車が従業員に売却される際、その価値について年数と状態などを考慮に入れて、同一か類似の物の価格に基づく課税売上を計上しなければならない。課税庁は自転車を査定することのスキームの運営者の困難・行政の負担を減らすために、税目的で自転車を査定するための価格表を示している(図表2)。この価格表は使用年数と当初購入時の価格に基づいて自転車の評価額を提供する。従業員がリース終了後に自転車を取得する場合、その金額で課税売上を計上しなければならない<sup>32)</sup>。なお、古くて価値のあるものある

29) VATを回避するには、従業員が給与制度において消費税が課される現物で支払われる給与を放棄しなければならない。

30) 子育て支援クーポンは、今までクーポン提供会社に管理上の支払いをする雇用者に事業の一般的な間接費として仕入税額控除を認められており、ECJの判決による直接の影響がないとされる(*Id.*, Brief 28/11, “4.3 Childcare vouchers are not directly affected by the judgment as they are not subject to VAT”).

31) この場合、課税売上となる金額評価が困難であること、評価が可能であるとしても少額となることが見込まれることから、報酬の放棄を伴わず付加的に提供される分については、課税の対象にしていないものと思われる。

32) *Id.*, Brief 28/11, “Particular benefits: bicycles: simplified approach to valuing cycles sold to employees after end of loan period”

いは特殊な自転車のような価格表に示されない自転車で、より低い価格を使う場合、評価を示す証拠を必要とする。

なお、今回の通達を受けて、自転車通勤スキーム以外の家庭用コンピュータ、車、従業員が通常2～3年間にわたって企業のリースを受けた後に貰い受けるものに関する既存の制度の課税取引該当性についても検討する必要があると思われる。

図表2. 自転車価額の評価

| 使用年数           | 容認できる処分価値<br>(取得価格 £ 500 未満) | 容認できる処分価値<br>(取得価格 £ 500 以上) |
|----------------|------------------------------|------------------------------|
| 1 Year         | 18%                          | 25%                          |
| 18 Months      | 16%                          | 21%                          |
| 2 years        | 13%                          | 17%                          |
| 3 years        | 8%                           | 12%                          |
| 4 years        | 3%                           | 7%                           |
| 5 years        | —                            | 2%                           |
| 6 years & over | —                            | —                            |

#### ウ 従業員に提供される食事及び出前

企業が無償あるいは低額で、食事・スナック・飲み物を従業員に提供する場合、仮に、提供される便益がすべての従業員にとって入手可能であり従業員が支払いをしない場合、VATは支払われなくてもよい。この取扱いについては、判示による影響はない。

しかしながら、2012年1月から従業員が給料の一部として食事等の提供を受け、それがゼロ税率ではない場合、事業者が提供の価値に応じVATを支払わなくてはならない。その際、雇用者は購入に関連し発生したVATの仕入税額控除ができる。過去、若干の企業が、VATを回避するため、例えば従業員の食事を想定した利用可能な金額を記録するカードを使い、現物給与であると主張することがあった。課税庁はこのような事例について、給料の一部としての食事等の提供であり、対価性があるとして是正を行って行くとしている。

#### エ 源泉所得税との関連

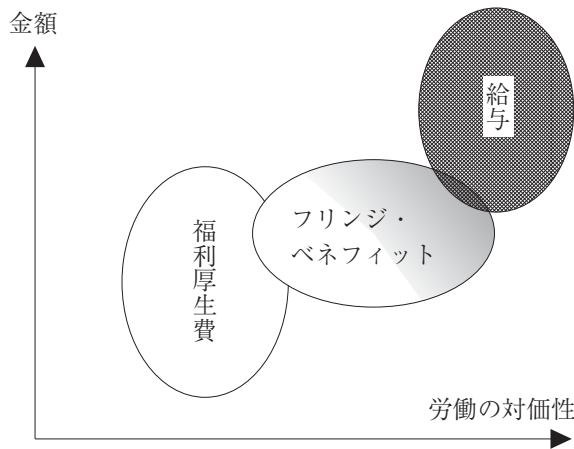
これまで述べたように、課税庁は、判示がフリンジ・ベネフィットに対するVATの取扱いに少なからず影響が生じると考えている。影響はECJの判決から、従業員に対する報酬の一部としてのサービスの提供についての課税売上に関し生じる。しかしながら、課税庁は雇用収入に関連した源泉所得税のこれまでの説明の修正は行っていない<sup>33)</sup>。

33) 「(所得税は：筆者加筆) 雇用の結果として従業員に与えられるどんな利益(給料、賃金、料金以外のもの)でも、報酬と見なされ、シュレジュールEの下で課税可能である。」*“The taxation of employee fringe benefits”* a report based on the proceedings of a seminar held in Florence, Italy, in 1993 during the 47th Congress of the International Fiscal Association (Kluwer Law International 1995) pp 167.

### 3 若干の考察

一般に労働の対価には、給与としての金銭での支給・金銭以外の資産又は経済的利益の提供・福利厚生費としての従業員やその家族の健康・生活・福祉の向上のために行う金銭を含む経済的利益の提供がある<sup>34)</sup>。

フリンジ・ベネフィットについて、所得課税においては原則として課税対象とされるが、制服や勤務中の夜食などは非課税とされるほか、少額であり、捕捉・評価が困難な場合に結果として課税されない場合も多いと考えられる<sup>35)</sup>。これらの点からフリンジ・ベネフィットは、従業員として企業から受ける経済的利益の享受であり、対価性の点で給与と福利厚生費との中間的存在ということが出来る（図表3）。



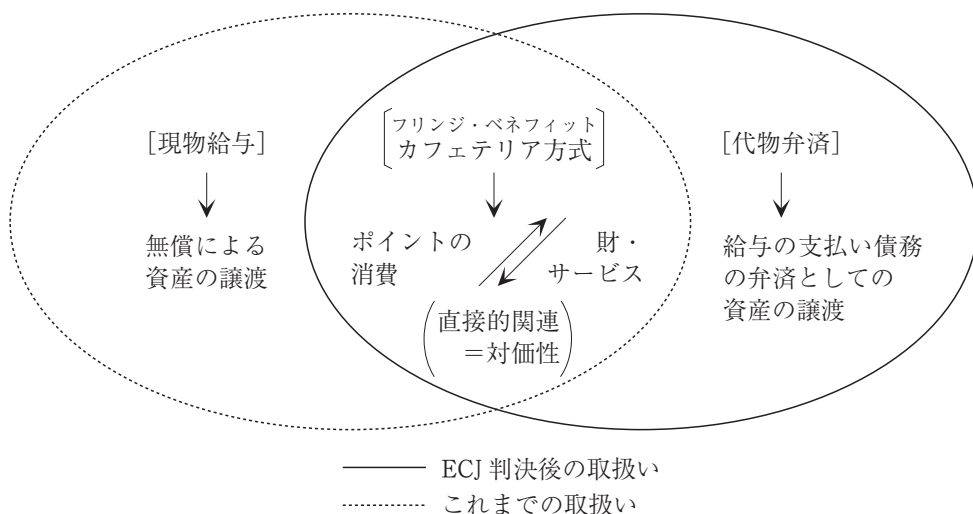
図表3. フリンジ・ベネフィットの対価性と金額のイメージ  
 グレー部分は、課税売上に取り込むべきフリンジ・ベネフィットを示す。なお、給与についてのグレー部分は、仕入税額が発生しないため、実際には課税売上の対象とならない。

フリンジ・ベネフィットについては、財・サービスの提供とポイントの消費との間に直接的な関連（対価性）があり、金銭での支払いの代物弁済としての性質がある。フリンジ・

34) 労働の対価には、これら給与・福利厚生費のほか、交際費・旅費・寄附金等の中に含まれている場合も考えられる。

35) 所得税基本通達36-29の課税しない経済的利益・用役の提供等では、「役員又は使用人が受ける経済的利益については、当該経済的利益の額が著しく多額であると認められる場合又は役員だけを対象として供与される場合を除き、課税しなくて差し支えない」とされる。また、これに関し、「フリンジ・ベネフィットが課税されるという原則を承認しつつ、それを執行面において緩和するという考え方が、暗黙のうちに支配してきた」という評価がある（碓井光明「フリンジ・ベネフィットの課税問題」『所得課税の研究』168頁（有斐閣・1991年））。

ベネフィットの提供が報酬の放棄を伴わず、代物弁済といえない場合であっても、財・サービスの提供とポイントの消費との間に対価性があることは変わらない。また、提供する財・サービスが外部業者と従業員との直接取引の場合とはともかく、会社の課税仕入となっている場合、FRINGE・ベネフィットを課税売上にしないと個人消費とのバランスが取れず、前段階までの付加価値の消滅に繋がる。また、仕入段階で事業として使用するのか事業者の私的消費として使用するのかの判断が困難な場合があることから、同額の課税売上を認識することが考えられる。これらのことは個人消費との課税の公平の観点からも必要とされる（図表4）。



図表4. カフェテリア方式と現物給与・代物弁済との関係

とはいえ、FRINGE・ベネフィットが事業者が行う私的消費であることを理由に、従業員であれば誰でも享受でき・選択性が低い・回数が限られる・限度額の管理が緩やか・換金性が低いなど<sup>36)</sup>、福利厚生費としての要素が強いものは対価性の点で、また評価等が困難であることから、課税取引とするのは現実的といえない。課税の公平及びこうした観点からは、少なくとも金額換算が明確・回数が多く・限度額管理を行っているなどの点から、対価性が強く、代物弁済としての性質を持つものを課税取引とする必要がある。

36) これら条件に合致するものは、福利厚生費と考えられる。福利厚生費については、「①従業員が経済的利益を自由に処分できるか、②行事に出ることによる従業員の経済的利益はあるのか、③レクリエーションとしてどこまで一般化しているか、④従業員の参加割合、⑤旅行の目的、規模、スケジュール、⑥会社と従業員の負担額などにより判断すべき」とされる（水野忠恒『租税法（第5版）』253頁（有斐閣・2011年））。

## お わ り に

フリンジ・ベネフィットの消費税における取扱いについては、課税売上の段階ではなく、仕入税額控除の厳格化で対応できるとも考えられる<sup>37)</sup>。しかしながら、その対象となる資産の取得については、仕入税額控除の段階では、現物給与や代物弁済等その給付の区分が確定しておらず、その取得が事業としての資産の譲受けであれば、課税仕入に当たるとすることが相当と考えられる。わが国においても、①事業者の私的消費と個人消費との消費税の課税の公平の点、加えて②対価性の強いフリンジ・ベネフィットは代物弁済と考えられる点から、フリンジ・ベネフィットの消費税上の取扱いを整理する必要があると思われる。

---

37) 非課税の引渡しが高売上高に対して極めて小さく、定められた最小限度額を下回る場合、当該課税期間の売上すべてが課税対象の引渡しとみなされ、仕入税額の全額控除が認められるという部分控除制度（日本における「95%ルール」）の問題。英国では1987年に、改正が行われ、全引渡し額の1%未満であれば、仕入税額の全額控除ができるという条件は廃止された（佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について—95%ルールの見直しと交際費等支出課税—」税大ジャーナル8号162頁（2008年））。わが国においても、平成23年度税制改正において、いわゆる消費税の「95%ルール」が見直され、適用される事業者の範囲を、課税売上5億円以下に限定している。