

現物給付の範囲と課税のあり方：オーストラリアのFBTを参考に

著者	酒井 貴子
雑誌名	租税研究
号	826
ページ	45-62
発行年	2018-08
URL	http://hdl.handle.net/10466/16078

現物給付の範囲と課税のあり方

—オーストラリアのFBTを参考に



大阪府立大学経済学研究科 酒井 貴子

はしがき 本稿は平成30年5月15日開催の税制基本問題研究会における、大阪府立大学経済学研究科 酒井 貴子氏の『現物給付の範囲と課税のあり方—オーストラリアのFBTを参考に』と題する講演内容をとりまとめたものである。

はじめに

このたびは報告の機会を有難うございます。税制基本問題研究会では、ここ一年間ほどメンバーが順番で、所得課税の問題について報告するということとして、今回、私の方からは、過去における判例研究や最近の研究上の関心の延長線上ということで、オーストラリアのFRINGE BENEFIT TAX（以下、「FBT」）についてご紹介するとともに、それをヒントにわが国のFRINGE BENEFIT TAX（以下、「FB」）に課税に関連して議論すべきことを示唆してみたいと思います。

さて、わが国において、給与所得に対する課

税は、給与所得控除が縮小されるなど、一般に課税強化の方向にあるといえます。給与所得の対象となる労務対価には、現金で支払われる給与や賃金といった金銭的報酬の他に、現金で払われない場合の、現物給付、いわゆるFRINGE BENEFIT（以下、「FB」と呼ぶ。）もあります。FBに関しては、「所得税における1つの問題領域を形成」として認識されてきました¹。

より具体的にみていくと、FBは、もらった側の被用者、すなわち受給者側では、非課税規定に該当しない限り²、給与所得として課税されるべきだが³、通達においては、課税されない場合や課税される範囲が定められ⁴、また、しかし、実際のところ、ほとんどの「現物給付」がその受け取った側では、課税の対象とされてこなかったといわれます⁵。

さらに、FBを提供する側の雇い主、すなわち供給者側では、法人税法上、その支出は損金としうる項目となっています⁶。しかし、FBに

1 谷口勢津夫『税法基本講義（第5版）』272頁（2016年、弘文堂）。

2 所得税法9条1項5号6号、所得税法施行令20条の2等。

3 所得税法36条1項括弧書き。

4 所得税基本通達36-21～36-50。FB現状把握についての優れた考察として、参照、鈴木一水『課税所得の再検討—福利厚生費（特にFRINGE BENEFIT）—』税務会計研究10号177頁（1999年）。

5 水野忠恒『体系租税法』166頁（2017年、有斐閣）。

6 法人税法22条3項2号。さしあたり、参照、石島弘「第12章FRINGE BENEFIT TAXの課税の問題」木下和夫・金子宏監修『二訂版所得税の理論と課題』295頁（税務経理協会、2001年）。

かかる支出が、役員賞与や交際費、使途秘匿金として扱われた場合、その部分については、損金不算入とされる部分（使途秘匿金の場合はさらに重課）もあります⁷。このように、FBについては、雇い主側で課税される場合と課税されない場合とがあり、不均衡があるといえます。

FBに対しては、わが国だけでなく、英国やアメリカ、カナダでは、受給者側で課税する立付けとなっていて、多くの場合非課税となっているという問題があるかと存じます。しかし、南半球の方を向けば、FBを供給した側の雇用主側で課税を行う国があります⁸。このような課税方法を採用する国は、オーストラリアやニュージーランドなどです。これは、FRINGE BENEFITS TAX（Fringe Benefits Tax, 以下、「FBT」と呼ぶ）の名称で呼ばれ、基本的には所得税とは別個の税として設けられています⁹。

FBTは、後述する通り、FBを受け取った相手方への所得課税の困難さがあることなどから、払った側でFBに係る税負担を課そうとするものです。これまでも、わが国においては、FBTは、FB部分を法人側で損金算入させない制度と評価され、紹介されたことがあります¹⁰。今回、オーストラリアのFBTについて、具体的にどのような制度となっているかをあらためて概観し、FBTがどのように評価できるかを再確認したいと考えております。また、最後には、FBTの考察を通じて、わが国のFBの課税上

の取扱いに関して参考となることを探りたいと考えております。

なお、冒頭述べた通り、今回の報告は、所得課税の研究の一環として行うものであるため、法人側が負担するFBTそのものだけを検討対象とするのではなく、FBT創設の経緯などについても触れます。オーストラリアにおいて、FBはもともと所得税課税の対象でしたが、条文解釈において、また、執行上の問題から、1986年にFBTの立法に至り、それにより、FBは、所得税課税の対象から外れたという経緯があります。したがって、FBへの所得税課税についていかなる問題があって、FBTの立法に至ったか、そして、立法されたFBTの概要をみて、その中でFBTと所得税課税との関係はいかなるものとされるかについてもみていきます。

1. オーストラリアの所得の概念と給与に対する課税

1) 所得の概念と給与所得課税の概要

オーストラリアの所得税は、2017年税収全体のうち41%を占めており、同国において最も重要な税であるといえます¹¹。所得税の課税物件としては、収入金額レベルで課税所得（assessable income）が定められ、課税所得は、通常所得（ordinary income）および制定法上の所得（statutory income）からなります¹²。制定

⁷ 法人税法34条、租税特別措置法61条の4、61条の5。

⁸ また、諸国のFB課税の概要について、さしあたり参照、吉牟田勲「諸外国のFRINGE BENEFITS TAX課税の現状」税経通信45巻1号63頁（1990年）。

⁹ 紹介論文として、参照、米原淳七郎「オーストラリアの現物給付税」地方税43巻2号4頁（1992年）。

¹⁰ 例えば、参照、石島弘「FRINGE BENEFITS TAX課税について」石島弘ほか編著『山田次郎先生古希記念論集税法の課題と超克』31、56頁（信山社、2000年）。石島弘「FRINGE BENEFITS TAX—現物給与の検討を中心として—」租税法研究17号50、79頁（1989年）、石島・前掲注6、319頁。濱田明子「従業員FRINGE BENEFITS TAXの課税上の新たな視点（下）」月刊税務事例47巻2号32、32-34頁（2015年）等。

¹¹ なお、OECD加盟国の平均は、24%である。Available at <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-australia.pdf>, last visited 11 Jun. 2018.

¹² S. 6-1(1) of ITAA97. なお、オーストラリアの所得税に関しては、1936年の所得税法（Income Tax Assessment

法上の所得は、後に追加的に立法された特殊なものが含まれるので、ここでは、通常所得のみ触れることとします。

所得税額の計算としては、通常所得から、それを得るのに必要とされた費用控除項目が差し引かれ、累進税率を適用した後で税額控除 (tax offset) という形で人的背景の考慮がなされ¹³、納付税額が算定されます。課税所得には含まれない所得としては、非課税所得 (exempt income)¹⁴と、所得税は非課税だが (他の税が) 非課税でない所得 (non-assessable non-exempt income) の2つが定められている。区分けとしては、後者に、FBTの対象となるものが含まれ、所得税の課税対象からFBが除外されていることが分かります。

雇用や役務の提供に関して受け取られた所得 (Income from personal exertion, 以下「役務提供所得」という。) は、課税所得 (通常所得と制定法上の所得がある) を構成しています¹⁵。役務提供所得の内容として規定されているのは、①給与、および、賃金と合わせて、②「雇用や役務の提供に関して支払われた手当、心づけ、報酬、ベネフィット、賞与、および、報奨金」です。ただし、②のうち、「ベネフィット」については、FBに該当するものを除いたものが、

ここでの課税所得のとなるところでも定められています¹⁶。

FBを除く役務提供所得 (のうち、通常所得に分類されるもの) については、原則として、PAYG (Payment As You Go, PAYG) の制度の下、源泉徴収が行われます¹⁷。

なお、オーストラリアにおいても、所得税法上、所得とは何かについての定義規定はなく、通常所得及び制定法上の所得の定義があるだけです。したがって、何が所得を構成するのかについて問題になりますが、1985年に、キャピタルゲイン課税が所得税課税の対象として導入されており、少なくともそれ以降は、課税所得の算定には、包括的所得概念に基づく所得概念のもとでその強化がなされてきたといえます。それまでは、制限的所得概念が採られていたと考えられ、その考え方の中では役務提供所得は主な課税の対象であったといえますし、FBについては、その規定のされ方から、課税できない場合が生じ問題とされてきておりました。

2) FBT 導入前における FB の取扱い

FBとは何かの定義は難しいところですが、1.3) ②に後述する Asprey 報告書は、FB 課税問題を取り上げ、そこでは、FBは、「雇用に

Act, ITAA36) と1997年の (Income Tax Assessment Act, ITAA97) に定められており、いわば二段構えとなっているので、現行の条文を引用する際、いずれかから引用することになる。

¹³ わが国でいうところの所得控除は、税額控除においてなされ、その数としては、39項目ある。See Div. 13 of ITAA 97.

¹⁴ 非課税所得には、公益団体や宗教団体など非課税主体の所得と、非課税となる所得として、扶養義務の履行に伴うもの (maintenance payments) や教育費や各種奨学金等、心身に加えられた損害に対する損害賠償金などがある。See S. 11 of ITAA36. なお、これら非課税所得は、ITAA36, ITAA97, 及び、他のコモンウェルス法に定めがある。

¹⁵ S. 6(1) of ITAA36.

¹⁶ S. 15-2 of ITAA97は、後述する26条(e)の新規定であり、換金できないものも給与に含む。対象となるのは、従業員持ち株制度の下でのストックオプションに関係するものや、退職金、未消化の有給について支払いを受けたものなどである。See generally Robin Woellner, et. al., Australian Taxation Law 26th ed., 147 (2016).

¹⁷ Ss. 10-5(1), 12-35 of ITAA97. 年末調整はない。なお、(FBTの適用される場合を除き) 現金以外の給付 (s. 995-1(1) of ITAA97) については、その給付が現金でなされれば行われていたであろう源泉徴収額をATOに支払わねばならない。S. 14-5 of ITAA97.

よって得られる給与や賃金以外のあらゆるベネフィット」と定義されています¹⁸。同報告書の公表以前から、FBについては課税の対象とされにくいように運用する実務が問題視されてきました。その一つの理由は、「通常所得」の定義規定にあるようです。

1936年所得税法における「通常所得」の概念は、英国法の影響を受けて、現金と、換金可能な (convertible into cash) 経済的利益による収入を含むと定められていました¹⁹。したがって、受取人側で受け取った現金以外の物が現金に変えられない場合、労働、事業、あるいは、資産からの所得として取り扱われる収入は、通常所得とみなされなかったということです。通常所得の定義に係るこのような制限によって、雇用者が被用者に供給した様々なFBが課税ベースから排除され、課税逃れが生じていました²⁰。

最も典型的なのは、Tennant v Smith の法理 (ベネフィットが現金や現金に換金可能であるということに問うもの) に従ったものです。Tennant v. Smith 事件²¹において、ある銀行の支配人が、同銀行の要求のもと銀行敷地に隣接した住居に居住していましたが、その居住の利益、すなわちFBに対する課税が争われましたところ、裁判所は、課税を認めないと判断しました。そこでの主な理由づけは、当該住居への居住が雇用条件であったこと、および、本件の住居利用が換金 (convertible into cash) でき

なかったことにあります。所得の概念は、現金あるいは、換金可能であるものという考え方が裁判所の解釈としても採用されました²²。オーストラリアでも、裁判所は、現物給付について、被用者にとって個人的かつ現金に換換できないものか、あるいは、現金に換換できるかの判断が必要とされまして、現金に換換可能でないなら、価値も持たないと判断されるようになっていきました²³。

ただし、FB課税に向けた対抗手段としては、みなし受領の法理というのがあることについては補足しないといけません。これは、Heaton v. Bell 事件において²⁴、雇用主は、現金給与の減額の代わりに、その価値に相当する社用車の私的利用を被用者に対して認め、これについて、裁判所は、車の使用についての価値評価を行うのではなく、車の使用のために雇用者が給与を減額した金額を、支払ったものとしてみなして課税を行うこととされました。すなわち、みなし受領 (Constructive receipt) の法理が、FBの価値評価との関係でも巧みに適用されたといえます²⁵。

このような流れを経て、みなし受領の法理もあります。換金できないベネフィットについて、換金性がないよう操作することで、課税できないという運用が問題視されておりました。オーストラリアにおいて、Tennant v Smith の判例法理から生じたFB課税問題は、1974年における26条(e)の立法によって補われました²⁶。

¹⁸ Asprey Report, *infra* note 34, at 117.

¹⁹ S. 25(1) of ITAA36. *See* Sch. D of the Income Tax Code (5&6) Vict. c. 35.

²⁰ *See e. g.*, K Sadiq et al., *Principles of Taxation Law*, 15 (Thomson Reuters, 2016).

²¹ [1892]AC 150, 3 TC 158.

²² 現金に換換可能かは、法的に可能かを問うのであって、実際に現金に換換可能かを問うものではないと解されている。Natalie Lee, *Revenue Law: Principles and Practice*, 203 (Bloomsbury, 2015).

²³ *See* R. J. Vann, *General Principles of the Taxation of Fringe Benefits*, 10 Sydney L. Rev. 90, 121 (1983). *See also* FCT v. Cooke & Sherden 80 A. T. C. 4140.

²⁴ [1970]A. C. 728.

²⁵ *See* R. J. Vann., *supra* note 23, at 96.

²⁶ S. 26(e) of ITAA36.

すなわち、同規定において、課税対象となる所得は、「ある納税者が提供した役務あるいは雇用に、直接または間接に関連して、金銭、物品、土地、食事、生計に必要なもの (sustenance)、敷地や宿舎の利用その他によって提供されたかどうかにかかわらず、その納税者に与えられた、すべての手当、報酬、ベネフィット、賞与、および、特別賞与 (premiums)」を含むと定められ、現金に転換可能でないベネフィットであっても、それを受け取った「納税者にとっての価値 (the value to the taxpayer)」に課税することとされました²⁷。このことは、所得は、現金でなく、また、換金もできないが、納税者にとって価値のあるものも課税所得に含むということで、Tennant v Smith の判例法理を立法によって覆したということになります。

しかし、26条(e)が適用されるにあたっては、「納税者にとっての価値」という極めて主観的な価値を確定する必要に迫られることになりました²⁸。その価値の確定にあって争われることがあり、裁判所は、様々なルールを打ち出してきました。例えば、あるときには「納税者にとってのコスト」、すなわち、「被用者にとってのコスト」が、納税者にとっての価値を決定するという考え方があり、他には、「提供されたベネフィットの市場価値」をみるとされたときには、本物の市場の等価物がない場合に問題があり、また、「取替価値」を基準とするというものがありました。様々な場面で、被用者側が税を支払わねばならないことがあるなら、会社のロールスロイスを運転したり、社宅などに住んだりしなかったという主張によって対抗され

たといわれます²⁹。

FBT 導入前においては、FB 課税のための価値の確定をめぐる、さまざまな法理が裁判所によって採用・選択され、予測可能性の面からも問題があったということで、26条(e)の立法後も、このような価値確定という執行上の問題から、常にこの規定が適用されるわけではなく、FB への課税は、十分でなかったといえます³⁰。また、それ以前に、納税者の側で、その者にとっての価値を申告せず、かつ、支払者の側においても、それを支払調書に記入することをしないということから、FB は、その発見もまた困難であったという背景もあります³¹。

3) FB 課税問題

① FB 課税の問題

オーストラリアでは、以上のような FB 課税問題があることをひとつの背景として、FB 課税強化が唱えられ、FBT 導入を導いたということがいえます。FBT 導入前の同国の研究グループによる報告書での議論をみる前に、ここでは FB に課税すべきかについての賛否両論を簡単にまとめておきたいと思います³²。

FB 課税の賛成の意見は、以下の3つが挙げられます。第一に、所得税は経済的利益を含む収入に基づく担税力に応じて課税されるべきであるという所得課税の原則に基づくものです。

第二に、公平性の観点があげられます。まず、水平的公平性に関しては、価値にして同じ労働の対価を得るべき2人について、すべてを現金でもらっている場合にはすべて課税対象とされるのに対して、一部を FB で得ている場合には

²⁷ 現行は、S. 15-2 of ITAA97.

²⁸ See generally Woellner, et. al., supra note 16, at 149. And also Cooper, Krever, and Vann, Income Taxation 7th ed. Commentary and Materials, 171 (Thomson Reuters, 2016) (hereinafter cited as Cooper, et. al.,).

²⁹ Cooper, et. al., at 171. See Donaldson v FCT, 74 ACT 4192.

³⁰ Cooper et. al., at 171.

³¹ Cooper et. al., at 198.

³² See R. J. Vann, supra note 23, at 91-94.

その部分には課税されないということであれば、水平的不公平の観点から問題があるということです。次に、課税されないFBをより多く受け取るのは、より高い税率段階にある高所得を得る被用者であり、ここに垂直的公平性の観点からも問題があるといえます。さらに、FBに関する課税上の魅力は、現金での給与の支払いに代えて、FBを提供することを促すという弊害も指摘されています。

第三に、FBに関する課税上の魅力は、現金での給与の支払いに代えて、FBを提供することを促すという非中立性の問題が生じることも指摘されています³³。

FB課税の反対の意見としては、第一に、執行上の問題ということで、FBが少額かつ頻回で、評価が困難、さらに、雇用の一部（費用弁償）なのか報酬の一部なのかの判断が煩雑で事務的負担が大きいということが挙げられます。第二に、FBは、企業が被用者を募る場合の戦略でもあり、被用者がFBを雇用条件の一つと捉えている中に、新たに課税することによる状況変化を好ましいものと認められないということが挙げられています。

② FBT 導入までの議論

オーストラリアにおけるFB課税問題は、1975年Asprey報告書において公的には初めて

言及されました³⁴。同報告書において、当時の法律によってはFBへの適正な課税がなされていないことが問題視されました。同報告書の前年に立法された前述の26条(e)によっては、被用者の家族へのFBに対しては課税できないことや、当時の源泉徴収の制度とどう噛合わせるかということ、また、FBの評価方法が定められていないことから、現行法では不十分である点が早々に指摘されています³⁵。同報告書は、FB課税が不十分であることから雇用者と被用者の間で馴れ合い（collusion）によりうまみを双方で得ていることが指摘され、また、様々なFBを検討した上、妥協案として、FB価値の計算について、被用者、雇用者、および、課税庁の間で、交渉等を行い確定するべきこととし、さらに、雇用者側での詳細な帳簿記録と、それに基づくFBの開示義務強化を求めるべきことが提案されました³⁶。

1985年において公表されたDraft White Paperは、キャピタルゲイン課税や新消費税の導入などを提案しておりまして³⁷、大きな改革を目指した重要な報告書です。そこでは、所得と消費に対する課税ベースの拡大を目的として、不公平税制の是正や税制の効率化と簡素化、租税回避の防止が骨子とされました³⁸。同Paperでは、FBTについても導入の提案が行われておりました。

³³ 同様に、あるFBが課税されるときにはそのFBについて過少消費、課税されないときには過大消費の傾向を産むであろう。

³⁴ Taxation Review Committee, Full Report, AGPS, (Canberra, 1975), available at <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=law/xml-main-texts/p00087.xml;chunk.id=d652e185;toc.depth=1;toc.id=d652e185;database=;collection=;brand=ozfd> (last visited 12 Jun. 2018).

³⁵ Id., paras 7.15, 9.2. 同委員会は、特に26条(e)における「納税者にとっての価値」を納税者がそのベネフィットを得るのに費やしたであろうコストであるとしたが、例えば、役員は、自分が必要とするより広すぎ贅沢な住宅に住むことを会社から要求されたと弁明しうる点を指摘する。See id., para 9.13.

³⁶ See id., paras 9.16, 9.42, 9.45.

³⁷ 1985年まで基本的にはキャピタルゲインへの課税がなかった。Id., ch. 7. むろん、新消費税の導入自体は国民からの同意が得られなかったが、他の提案は税制に採り込まれた。

³⁸ わが国においても、1980年代の税制改革論では、「直間比率の是正」が大きな課題であったが、オーストラリアにおいても同様に直間比率の是正のため、一般的な間接税である消費税の導入が重要な課題であった。Id., para. 24.

同 Paper では、FBT 導入の提案にあたり、FB への課税が及んでいないことから、毎年7億ドルの税収ロスがあることが報告され、特に、高い職階にあるホワイトカラーの被用者の総報酬のうち、約20%がFBであるという統計結果が示されました³⁹。

そこでは、さらに、「現物給与は、被用者側で、所得に含まれず、課税が困難」という認識のもと、FB 濫用阻止のため、2つの選択肢が検討されました⁴⁰。第一のアプローチは、既存の法律がより精力的に執行され、FB の価値が被用者の課税所得に含まれるということを確認することです。これは、労務の対価の一部たるFBへの課税の方法としてはベスト、すなわち、被用者の限界税率により、その被用者の報酬合計に課税されるから、担税力に応じた最善のアプローチといえますが、しかし、執行上の問題があるのであって、すなわち、雇用主にFB報告義務強化やFB評価方法のルール明確化を必要とし、それを執行できるかといった問題があるとされました。

第二のアプローチは、雇用主の側でFBに課税し、被用者の側ではそのFBを所得税の計算上非課税とするものがあるとされまして、これは、執行面でより簡素かつコストも抑えられるものと考えられるから、「より混乱が少なく」かつ「より公平な取決めをもたらす」として、望ましい解決策とみなされました。このように分析され、同 Paper は、FBT 導入を求めるとしたということです。

また、FBT 立法当時の財務省長官 (P. J. Keating 氏) は、FB のことを、「最も課税が行

き届いていない所得」と述べておりまして⁴¹、FBの多くが課税を免れていることについて強く非難したところでした。このような発言と上記の経緯からは、FBT 課税の導入は、特に高所得者での恣意的なFBへのシフトによる租税回避への対処、租税回避行為への対抗策の一環という意味合いが強かったことが窺われます。

FB 課税の問題は、オーストラリアとお隣の国であるニュージーランドでも問題視されておりまして、オーストラリアよりも1年早く1985年からFBTが実施されました。Asprey 報告書と Draft White Paper の合間1982年に公表された Tax Reform 報告書において、ニュージーランドの McCaw 委員会は、FBT を提案しています⁴²。同報告書では、給与等の金銭的報酬からFBへのシフト傾向が、課税ベースを狭めていることを懸念しておりまして、FB 課税に対しての解決策が示唆されました。第一に、容易に計算可能なもの (例、従業員への債務免除) については、被用者側で給与として課すというものです。第二に、残りのもの (例、自動車、低金利での貸付、雇用主により提供される物品や役務) については、雇用主側でその価値について45%の比例税率で課すというものです。課税ベースは、定式により算定され、被用者が実質どの程度ベネフィットを受け取ったかは問題としないとするものと提案されました。ただし、ニュージーランドで実際にできたFB課税制度によって、給与等の金銭的報酬がFBにシフトされることを阻止し、さらには、FBから現金給与への逆シフトを促す結果となったといわれています⁴³。

³⁹ The Reform of the Australian Tax System; Draft White Paper, 96 (AGPT, Canberra, 1985) (hereinafter cited as Draft White Paper).

⁴⁰ Draft White Paper, at 88-90.

⁴¹ See Financial Review, 13 Oct. 1983.

⁴² McCaw Committee, New Zealand Task Force on Tax Reform (1982). See generally B. M. Niculescu, The McCaw Report on Tax Reform, 16 New Zealand Economic Paper 28 (1982).

⁴³ この点、オーストラリアでは、逆シフトに触れる文献はなかった。同国において、一般にFBもまた州税(賃金

ではいよいよ次に、オーストラリアのFBTについてみていきたいと考えます。

2. オーストラリアのFBT

1) FBTの概要

オーストラリアのFBTを課す法律、FRINGE BENEFITS TAX ASSESSMENT ACT, FBTAは、所得税とは別個の税として1986年7月1日に施行されました。その創設以降、FBTの税収規模は大きくなく、2015-16年の間で50億ドルの税収をあげたものの、税収全体の1.3パーセント程度に過ぎないということ⁴⁴。

では早速、主要な課税要件について簡単に確認していきます。まず、FBTの納税義務者は、FBを供給した側である雇用主であることが定められています⁴⁵。次に、課税物件となるFBは、おおまかには、雇用主から給付されたあらゆるベネフィットから一定のベネフィット（所得課税の対象となるベネフィットや、非課税となるベネフィット）を除いたものということです。それらFBは一定の計算を経てFBT課税標準を構成します。課税標準は、一課税年度中

に提供されたすべての課税対象FBすべての価値の合計（税グロスアップ）にGSTの額を合計した金額となります⁴⁶。適用税率は、比例税率であり、47%です⁴⁷。これは、個人の最高限界税率45%に、医療費徴収（Medicare levy）分2%を合計した税率と説明されています⁴⁸。また、FBTの課税事業年度は、4月1日から3月31日と定められています⁴⁹。

やはり、課税物件となるFBが具体的には何かを検討することが重要となるところですが、その定義については、後述の計算過程の説明で詳しくみることにし、先に所得税との調整について先に確認しておきます。

FBTは、所得税に代替して課される租税でありますから、FBに対してはFBTの一回の課税を確保すること、すなわち、FBに対して所得税とFBTの両方が課税されることのないように、統合（integration）の措置が必要となります⁵⁰。統合については、次の2つが大事です。ひとつめは、所得税法上、FBTの対象となるベネフィットが、非課税所得の同様の取扱いとなり、被用者において課税除外とされるということです⁵¹。これはうへでも触れたとおりです。そして、もう一つは、雇用主側では、給

税）の対象となっており、逆シフトを阻む負担はあまり考えられない。ニュージーランドにおけるFBT制度概要等については参照、Carr, S. A & Chan, C., *New Zealand's Fringe Benefit Tax 20 years on: An Empirical Investigation into Employers' Perception*, 10-3 *New Zealand J. of Tax. L. & Policy*, 245-270 (2004).

⁴⁴ Treasurer, *Budget Strategy and Outlook-Budget Paper No1 (2015/16) Statement-9: Revenue-9-24*. なお、制定当時の規定からは諸種の改善のための改正が1994年と1995年になされているが、本稿では、改正について触れず、現行制度の紹介を主とする。

⁴⁵ S. 66(1) of FBTA.

⁴⁶ 1986年導入当初、FBTは、所得計算上控除されなかったが、1994年4月より控除を認める代わりにFBTの課税標準について、グロスアップがなされた。Ss. 5B(1A) and 66 of FBTA.

⁴⁷ Ss. 5B(3) of FBTA.

⁴⁸ ただし、近年年度ごとに税率等変更がある時がある。参照 <https://www.ato.gov.au/rates/fbt/?page=3>

⁴⁹ また、確定申告納付とされ、その申告期限は、5月21日とされている（なお、前年度の申告額が1000ドルを超える場合には予定納税が必要とされる）。

⁵⁰ Cooper, et. al., at195.

⁵¹ S. 23L(1) of ITAA36. S. 15-2 of ITAA1997. これとは逆に、FBTA上、所得税の対象となる部分を課税除外とするという定めが置かれている。なお、雇用者が、ある被用者の受け取ったFBが年間2000ドルを超過する場合には、支払調書に記載するとともに、当該被用者の方では、課税はないものの情報申告を行う必要がある。これは、当該金額が、様々な保険付加的徴収金の算定等に係るからである。Sadiq, supra note 20, at 216.

与等の金銭的報酬について課税所得からの費用控除が可能であるように、FBのコストもまた費用控除が可能です⁵²。しかし、交際費(entertainment expenses)との関係では調整の必要が生じます。交際費には、飲食費用(会議や日中の軽食等を除く)が該当し、事業上の費用とされながらも、個人の消費への支出であるので高額になる部分は収益への貢献がないとして、所得金額の算定上、原則として全額費用控除が認められていないというものです⁵³。イメージとしては、ここでどのようなものが交際費になるかという点、リゾート地での研修時における豪華な食事が典型例です。こういった交際費のうち被用者等に対する支出についてはFBTの対象となります。そこで、FBTの対象となる部分については、課税所得からの費用控除が認められまして、その控除額はFBT課税上の取扱いによるということです。すなわち、FBT課税上、交際費に関するFBは、後述の交際費FBに該当するが、そこでのFB課税対象は支出があった金額のうち、50%と定められています。したがって、残り50%が所得税法上控除可能となるということです。

交際費については、他にはたとえば、レクリエーションクラブの費用、レジャー施設利用費用、および、被用者に出張に同行した家族の旅費といった費用もまた、所得税法上課税所得からの控除が認められていないのですが、これらが、FBTの対象となった場合、所得税法上、控除可能となります⁵⁴。ここでも、あくまでもFBへの一回課税を確保しようとしていることが分かります。ただし、FBTを払わずに、交

際費の控除を取らないという選択もまた認められています⁵⁵。

2) 基本的内容

FBT税額算定過程は、主に次の5つの段階からなります。第一段階では、雇用者から被用者に提供されたベネフィットでFBTの対象となるFBが確定されます。第二段階では、そのFBがFBTAA上どのカテゴリーに分類されるかが確定されます。第三段階では、第二段階でそれぞれ分類されたFBの評価額を、それぞれ定められた方法によって算定されます。第四段階で、FB評価額を合計してグロスアップし、課税標準が求められ、第五段階で、その課税標準に税率を適用してFBTが求められるということになります。それぞれの段階を簡単に見ていきます。

① FBの確定

第一段階では、雇用主から被用者へ提供されたベネフィットのうちFBTの対象となるFBが確定されます。FBTAAでは、ベネフィットを一課税事業年度内に、雇用主等によって、被用者等に対して、その被用者の雇用に関して、提供されたあらゆるものを含むとし、被用者の職務遂行に対するあらゆる対価を含むようになり広範囲に捉えられています⁵⁶。

その大枠のベネフィットから、所得税課税の対象となるベネフィットや非課税FB(exempt fringe benefit)が取り除かれたものが、FBT課税対象となるFBとなります。さらにここから、年度帰属、適格当事者、および、コネクション・テストの判定を経て、課税対象となる

⁵² S. 8-1 of ITAA1997 (課税所得の獲得のための費用は控除できる。)

⁵³ S. 32-5 of ITAA1997. Cooper et. al., at 332.

⁵⁴ Ss. 26-45 (レクリエーションクラブ費用), 26-50 (レジャー施設利用費用), 26-30 (家族の旅費) of ITAA1997. 他には、高度な教育を受けるための費用(s. 26-20)がある。

⁵⁵ S. 32-30 of ITAA97. 法人税率が30%であることから、FBTを避ける選択が一般には好まれると考えられる。S. 23(2) of ITRA86.

⁵⁶ S. 136(1) of FBTAA.

FBが確定されていきます。

まず、ベネフィットから、所得税の課税対象となるベネフィットが除かれます。所得税の課税対象となるベネフィットは、現金支給される給与や賃金といった金銭的報酬のほか、従業員持ち株制度の下でのストックオプションに係る利益、年金基金等への支払い、退職給与です⁵⁷。これらは、FBTの対象から除かれます⁵⁸。後三者は、FBT導入以前から細則が定められており、FBT導入後も、それぞれの細則に従い、所得課税を受けます⁵⁹。

次に、さらに非課税FBが、ベネフィットから除かれます⁶⁰。非課税FBには、職務上欠くことのできない現物、費用弁償の場合や福利厚生、少額不追及の場合など多数の場合が含まれます。例えば、仕事のために必要な備品(PC)、設備など、仕事のため自家用車を使用する被用者に支払われた費用の返金⁶¹や、通勤費用⁶²、福利厚生に当たる社内児童保育施設⁶³があります。毎回1回300ドル未満(ただし、下記の(g)飛行機利用FB、(j)非課税主体交際費FB等の一定のFBを除く)もまた、非課税FBです⁶⁴。多くのベネフィットが福利厚生の部分を構成し、また、費用弁償や少額のFBが非課税であるこ

とは、わが国と変わらないと考えられます。ただ、なかには、オフィスのトイレを使うことはFBではないと定められており⁶⁵、FBTAAのいうところのベネフィットの広がり気になるところではあります。

また次に、年度帰属についても問題となります。提供された(provided)ベネフィットについて、課税繰延を意図して、提供された年度を後に持ってくるインセンティブがあるからです。これについて、法は、「提供されたとみなされる(deemed to be provided)」という概念も取り入れて、ある課税年度に「提供された」の意味を広く捉えようとしています⁶⁶。

さらに、適格当事者に関連して、「被用者等」および「雇用者等」は、現在、将来、過去の被用者と雇用者をいうとされます⁶⁷。したがって、内定者が企業から得たFB(例えば、signing-on bonus(新入社員に、会社の魅力を示すために行われる贈与))もまたFBTの対象となります⁶⁸。また、被用者等には、その配偶者や家族などが含まれ、さらに、事実婚状態の相手方や関連会社も含むとされます⁶⁹。

コネクション・テストでは、「雇用に関して(in respect of)」FBが提供されたかが判定さ

⁵⁷ その他、みなし配当や、給与補償も含む。S. 109 and Div. 7A of ITAA97.

⁵⁸ “Otherwise deductible” Rule というものもあり、雇用契約において提供された項目が、納税者個人によっても費用控除の対象となるものについては、FBから除くとされる。See e. g., s. 19 of FBTAA

⁵⁹ さらに年度帰属(S. 148(3) of FBTAA)、適格当事者(S. 136(1) of FBTAA)、及び、コネクション・テスト(「雇用に関して(in respect of)」FBが提供されたかの判断)の判定を経る。これらは紛争的になりやすく、裁判例もあるが、本報告では省略した。

⁶⁰ Div. 13 of Pt III of FBTAA.

⁶¹ S. 22 of FBTAA.

⁶² S. 47(1) of FBTAA.ただし、飛行機(aircraft)による通勤を除く。S. 47(1) of FBTAA.その他、一定の宿舍、宿直室の利用、及び、会社等内の施設の利用一般(飲み物や軽食の提供)も非課税ベネフィットである。

⁶³ S. 47(2) of FBTAA.

⁶⁴ S. 47 of FBTAA.

⁶⁵ Ss. 47(3) and (4) of FBTAA. 本文下記②の(m)に分類される。

⁶⁶ S. 148(3) of FBTAA.

⁶⁷ S. 136(1) of FBTAA.

⁶⁸ これは、金銭の支払いも含むと考えられる。Ruling MT 2016.

⁶⁹ S. 26AAB(14) (15) of FBTAA. S. 159 of FBTAA.

れます。雇用の文脈の外で得られたベネフィットに、FBT適用はありません⁷⁰。例えば、従業員として働く息子に、誕生祝いとして店で扱っている家具をプレゼントした場合、雇用に関係していないFBであるからFBTの対象でないこととなります。また、例えば、保険会社が保険販売員に低金利ローンを提供する場合、保険販売員は、独立の契約に基づき対価を得ているのであって、保険会社の被用者でないことから、低金利のベネフィットについては、所得税の課税対象となります⁷¹。

②各種FBに分類

第二段階では、FBの種類決定がなされます。これらは、それぞれの種類ごとに評価方法が異なることから必要となります。FBのタイプは、FBTAAにおいて、下記の13項目が列挙されています⁷²。すなわち、(a)自動車FB（雇用主が被用者に供与または貸与した私用車）、(b)債務免除FB（雇用主が被用者の債務を免除した場合）、(c)ローンFB（雇用主が被用者に低金利⁷³で貸し付けた場合）、(d)費用支払FB（被用者の経費を雇用主が代わって支払う場合）、(e)住居FB（居所を無償又は低額で貸与した場合）、(f)単身赴任FB（仕事で住所を離れる場合の追加的費用の雇用主による負担）、(g)飛行機利用FB（航空会社がその従業員に無料又は低額で提供した航空券）⁷⁴、(h)まかない

FB（提供した食事分）、(i)交際費FB（被用者に支出された交際費）、(j)非課税主体交際費FB（非課税主体が被用者に提供した交際費）⁷⁵、(k)駐車場FB（他の自動車関係FBとは独立的に発生する、職場等での駐車の場合）、(l)資産FB（資産を無償又は低廉譲渡した場合）、(m)残りのFB⁷⁶といった項目が挙がっています。最後の項目(m)は、キャッチオール項目となり、広範囲な定めとなっていることが分かります。

各項目について詳しくみませんが、補足すると、交際費FBは、社内の飲食や軽食ではなく、リゾート地での研修のときの豪華な食事とされます。交際費について先に言及したところとリンクします。いずれも金額が大きくなりうるものが該当するといえます。ちなみに、オーストラリアで典型的なFBは、自動車FBと駐車場FBだといえます。

③各種FBの課税対象額の決定

第二段階目で区分されたFBはその区分ごとに価値が決定されます。それぞれに非課税FBとなる部分も細かに定められるところですが、詳細については省くこととし、評価方法等がよりシンプルなものから以下、順にいくつかを概観しておきたいと思えます。

さて、最も簡単なのは、(b)債務免除FBです。債務免除FBは、被用者に対する債務を雇

⁷⁰ Taxation Ruling TR, 93/38.

⁷¹ S. 21A of ITAA36.

⁷² Div. 2-12, Pt. III of FBTAA.

⁷³ ベンチマークより低い利率が該当する。S. 136 of FBTAA.

⁷⁴ なお参照、Payne v. FCT, (1996) 32ATR516. 出張に係るマイレージは、FBTの対象とならない。第三者は雇用関連性に気づいていないから十分なつながりがあるとは言えないとされた。See TR1966/6.

⁷⁵ See Woellner, supra note 16, at 1516-1517. この考え方はややこしいが、費用控除の規定の適用を受けるには、課税されるべき所得を獲得するための支出たることが予定される。同様に、交際費の規定の適用を受けるにはまず課税されるべき所得を獲得するための支出であることが要求される。しかし、非課税主体は、課税される所得がないから、交際費を支出しても費用控除の対象としえず、また、それにより、交際費ともならない。しかし、FBT課税を行う必要がある。その結果、ここで、特別に取り上げて規定しておく必要が生ずる。GST含んだ価格でのFB価値を見る。

⁷⁶ 低価格での販売がここに含まれる。75%で価値計算。Div. 12 of FBTAA.

用者が免除した金額そのままをFBの価値とすることが定められています⁷⁷。また、(c)ローンFBでは、被用者に提供されたローンの金利(低金利)と通常の金利の差により被用者にあるとされた価値部分にFBが認定されます⁷⁸。

(1)資産FBは、雇用者が扱っている物品等(in house benefits)か、または、外部から調達した物品等(external property benefits)かによってFB価値の算定方法が異なります。雇用主が製造業者で問屋に卸すなどしている場合、取引相手に課した最も低い金額とすることが定められ⁷⁹、直接消費者に販売する場合は、その販売価格の75%とされます⁸⁰。雇用主が製造業者ではなく資産を購入してきて被用者に提供した場合には、その商品を被用者が購入したら支払った価額が、FBの価値となります⁸¹。これらのいずれにも該当しない場合には、時価の75%がFBの価値となります⁸²。

交際費FBは、昼間の軽食、ランチは含まず、リゾート地を使った研修での贅沢な夕食で、従業員に提供したものが対象となります⁸³。FB価値は、その食事の時価の50%となります⁸⁴。所得税の非課税主体による支出もここには含まれません⁸⁵。

自動車FBが生じているとされるのは、第一に、雇用主によって所有またはリースされた車が、年間のうち何日間か被用者が私用可能か、

または、実際に被用者によって私用される場合、車が被用者の住居に止めてある場合、被用者の私用であるとされます⁸⁶。被用者が海外にいた間に車を自宅に止めている場合も、被用者の私用とみなされます。

自動車FB価値は、より簡易な法定方法(statutory formula)か、あるいは、実走分や実際かかった費用等の記録を要する、運転コスト方法(operating cost method)により決定され、被用者は、いずれかの方法を、車ごと、また、年度ごとに選択できます⁸⁷。ここで、それぞれの方法の具体的な算式をみておきたいと思えます。

法定方法は、次の算式によって計算されます⁸⁸。すなわち、制定法上の価値=(自動車の価値×20%(法定割合)×自動車が私用された日数)−被用者の走行費用に対する支出分(利用者支出分については控除)です。このとき、自動車の価値は、取得原価(ただし、4年目以降その3分の2に下落)とされます。

運転コスト方法では、まず、車両に費やされるすべての費用(燃料費、維持費、修繕費、登録料、保険料、および、減価償却費と帰属利息またはリースコストのいずれか)を、オペレーション・コストとして認識し、オペレーション・コストから、事業に利用した分を控除した残りを私用分としてFBの価値とされます⁸⁹。

⁷⁷ S. 14 of FBTA. なお、消滅時効にかかった免除の場合にどう扱われるかは不明確である。

⁷⁸ S. 16-19 of FBTA. *See also* Taxation Ruling TR, 93/38.

⁷⁹ S. 42(1) (a) (i) of FBTA.

⁸⁰ S. 42(1) (a) (ii) of FBTA.

⁸¹ S. 42(1) (b) of FBTA.

⁸² S. 42(1) (a) (iii), (1) (c) of FBTA.

⁸³ S. 37AF of FBTA.

⁸⁴ S. 37BA of FBTA.

⁸⁵ S. 38 of FBTA.

⁸⁶ S. 7(1)-(3) of FBTA.

⁸⁷ S. 8(2) of FBTA.

⁸⁸ S. 9(1) of FBTA.

⁸⁹ S. 10 of FBTA.

運転コスト方法では、雇用主は、走行日誌 (log book) をつけて事業上の利用分割率を決定しなければならないということです⁹⁰。走行日誌について、不備がある場合には、全部の使用が私用とみなされます。

(k) 駐車FBについては、上記の自動車FBとは別個にカウントされます⁹¹。下記にみていく通り、こちらはもっと泥沼な執行状態が想像されます。駐車FBは、勤務中の駐車スペースの利用というベネフィットが、FBTの課税対象となるということですが、その認定されるケースと価値の算定には細かな要件が定められ、その判定が煩雑であるからです。

駐車FBが生じる場合は、次のような内容で決まります。すなわち、①駐車された乗り物 (vehicle) が、「自動車 (car)」の定義内にあること、②その自動車が、1日合計で4時間以上駐車されていること、③朝7時から夜7時までの間 (いわゆる日中) の駐車であること、④雇用主の事業敷地内か、雇用主の敷地の近隣にあるその他の者の事業敷地内での駐車であること、⑤「商業上の駐車施設」の1キロメートル内の場所に自動車が駐車されていること、⑥「商業上の駐車施設」では、その日「代替的」に利用した場合の価格として、最低5ドル (年度の相場で変わる) の駐車料を取っていること、⑦自動車は、雇用主の乗り物でFBとして提供されたものか、被用者自身の自動車かを問わない。⑧被用者は、雇用のある主な場所を有し、自動車は、雇用の主な場所近くに駐車されていること、および、⑨自動車は、家と仕事間の行き来のため、その日に、被用者によって使用

されたものであることが定められています。

このような要件の下で駐車FBが確定しているよう多くのルーリングが出されてきました。実際に問題とされるのは、上記要件のうちでも、例えば、「1キロ」どうやって測定するか、「商業上の」駐車施設とは何か、単なる空き地やパーキングメーターを含むか、ショッピングセンターの駐車場は無料だが、これはどうなるかなど実際の運用には判断に迷う問題の多いということが指摘されています⁹²。

そして次に、駐車場FBの課税価値の算定の際にあっては、事態はもっと複雑になるようです。この課税価値の算定方法は、5つあります。おおまかにみていきますと、商業駐車場法 (the commercial parking station method) で、実際に利用した駐車施設から1キロ以内の商業駐車場施設のうち最も低い時価を参考にする方法⁹³、市場価値法 (the market value method) で、アームスレングスな状況であれば支払ったであろう金額に基づく方法⁹⁴、平均コスト法 (the average cost method) で、1キロ以内の商業駐車施設の平均コストで算定する方法⁹⁵、駐車面積法 (the spaces formula method) で、個々の駐車コストをみないで、被用者が利用可能な駐車面積に基づき上記のうちいずれかの方法で価値を算定する方法⁹⁶で、この方法については、利用者の一人一人、一つ一つを見ないでよい簡便な方法といえ、FBT課税でなしうる簡便性を達成しているものといえます。最後に12週間登録法 (the 12-week register method) がありまして、FBT課税年度中12週間の上のいずれかの方法を記録して、それを参照に年間

⁹⁰ Ss. 10A, 10B of FBTA.

⁹¹ S. 39A of FBTA.

⁹² See Cooper et. al., at 187-188.

⁹³ S. 39C of FBTA.

⁹⁴ S. 39D of FBTA.

⁹⁵ S. 39E of FBTA.

⁹⁶ S. 39FA of FBTA.

のFB価値を算定するという簡便な方法です⁹⁷。

雇用主は上記のうちどれかの方法を選択し、12週間登録法を除いては、実際の駐車FBを年度中記録し続けねばならないということです。また、それぞれの方法は、極めて複雑ということで⁹⁸、とくに中小法人にとっては負担の重いものとなります。1999年には、The Small Business Deregulation Task Force のレポートの結果、いくつかの例外規定が立法されており、この駐車FBについては、政府関連機関や上場会社を除き、年間売上げ1000万ドル未満の一定の主体は、非課税とされました⁹⁹。

④課税標準の計算

第四段階として、FBT 税率の適用対象については、グロスアップルールが適用されます。ここでは細かな計算はみないですが¹⁰⁰、被用者に提供されたFBの給付額合計を第三段階目にあった評価額に直したFBの課税対象額に対して、そのまま税率を適用するのではなく、その金額にグロスアップ処理することで、課税標準が求められることになります。その算式は、 $FB \text{ 課税対象額} \times 1 / (1 - FBT \text{ 税率})$ となります¹⁰¹。この計算の結果、FBT の対象は、FBT 税込みの評価額となり、この処理によって、FBT は所得税の計算上において損金算入できることとなります。また、細かな閾値 (threshold) がありますが、年々変わりますし、ここでは省略しますが、FBT 趣旨と事務負担等からFBT 負担を免れる範囲は極めて重要であろうと思われます。

⑤税率の適用

最後の第五段階としては、課税標準にFBT 税率を適用してFBT を算定するということとなります。前述の通り、FBT の適用税率は、47%の比例税率です。これは個人の最高限界税率に基づくものであり、いかなる税率段階にいる納税者に対するFBにもフラットレートでの一律の課税を行うという意味で、逆進的となることが指摘されています¹⁰²。

FBT については、所得課税 (あるいはその補完) というよりは、消費課税に近い構造をなすともいえます。計算過程を第五段階までみたので、ここで設例を考えてみます。例えば、なんらかのFBの価値で1000を事業者が支給し、FB評価も1000である場合、グロスアップを受け、 $1000 \times 1 / 1 - 0.47 = 1886$ が課税標準とされ、税率を掛け、FBT は886となることとなりますが、FBT は、従業員には転嫁されることが予定されていません。FB支給について、事業者側での税負担でとどまるのか、実際のところよくわかりませんが、FBT が控除されることから、FB支給の費用ということととらえられているのだろうかという疑問は生じます。

3) FBT と一般否認規定

FBTAA67条(1)において、所得税法 (ITAA) 177条に定められているのと同様な一般的租税回避否認規定 (General Anti-Avoidance Rule, GAAR) が設けられています¹⁰³。すなわち、67条(1)によると、FBT に関して、課税上の利益を得ることを主な目的として取決めを行った結果、課税上の利益を得ている場合に

⁹⁷ S. 39GB of FBTAA.

⁹⁸ See Cooper et. al., at 187-188.

⁹⁹ S. 58GA of FBTAA.

¹⁰⁰ 2000年改正におけるGSTの導入以降、FBの種類によってGSTの税額控除を利用する可能性があることから、グロスアップルールの定式として、 $FB \times (FBT \text{ 税率} + GST \text{ 税率}) / (1 - FBT \text{ 税率}) \times (1 + GST \text{ 税率}) \times FBT \text{ 税率}$ の計算式も定められている。S. 5B(IB) of FBTAA.

¹⁰¹ S. 135P of FBTAA.

¹⁰² See Cooper et. al., at 198-199.

¹⁰³ S. 177 of ITAA97.

は、歳入庁長官がその課税上の利益を否認することができるかと定められています。ただし、所得税法の GAAR と異なり、FBTAA の GAAR は、主な目的を決定する要素の定めはなく、簡素な定めとなっています¹⁰⁴。

たしかに、FBTAA 立法以前、FB 課税問題に対しては、所得税法の GAAR の適用が問題となることはなく、おおむね原則的な課税の適用、執行の問題と捉えられていました¹⁰⁵。また、FBT を回避しようとして FB での支給を現金にしたという場合には、その現金については被用者の側で所得税課税を受けますので、FBT に関して、GAAR の適用頻度はそれほど多くないと考えられます。

4) 問題点

FBT に対しては、次のような問題点が指摘されているので、ここでまとめ触れておきます。

第一に、想像に難くなく、FBTAA の規定は、FB の種類によっては、細かく、極めて複雑なものとなっており、雇用主にとって、事務負担が重いということです。このことは、制定当初より問題となっており、特に、自動車 FB の利用が多かったことから、その評価の複雑さに関して批判が噴出していました¹⁰⁶。

第二に、享受する側相互間の不公平性を是正

するものとはいえないという問題があります¹⁰⁷。たしかに、FBT は、FB での給付をより確実に課税対象としているので課税漏れを防ぎ、かつ、歳入確保の手段として機能している面があり、また、FBT 導入以前に問題となった高所得者への FB 課税を行う点で、上で指摘した不公平性を解消する面があるものの、給与が低く限界税率も低い被用者に対する FB に対しても、47%（最高の限界税率）で FBT が課されることになる点については、雇用主が負担するとあっても、重い負担といえることが指摘されます¹⁰⁸。また、例えば、債務免除について、雇用主が重い FB 負担から、債務免除を躊躇することもあろう¹⁰⁹。FBT については、FB への課税について反対するというのではなく、FB を受け取った者に課税するという構造を採らないことそのものはいいかという問いが当初からある¹¹⁰。いまの FB の評価で執行していけば、それについて源泉徴収する形で、被用者に対する所得課税（雇用主側では源泉徴収）とするという形式もありではなかったか¹¹¹。割り振りできないものについてのみ FBT を課するという方法も利便性が高いであろう。

第三に、FBT の課税ベースについては、漏れや過剰がありうるという点も指摘されています¹¹²。前述の通り、FB の範囲はかなり広く、

¹⁰⁴ オーストラリア所得税法における GAAR について、さしあたり参照、拙稿「オーストラリア所得税法における一般的租税回避否認規定」税法学577号99頁（2017年）。

¹⁰⁵ R. A. Vann, *supra* note 23, at 126.

¹⁰⁶ D. J., Collins, *Taxation of Fringe Benefits-An Economist's Perspective*, 4 *Australian Tax Forum* 95 (1987).

¹⁰⁷ 石島・前掲注6, 319頁。

¹⁰⁸ Henry et al., *Australia's Future Tax System*, 47 (2010). Henry 報告書は、2010年5月2日に公表され、AU 社会の老齢化、少子化の社会となる中、世界的な競争力のある税制を目指す内容である。概要に関し、参照、カーンズ裕子「2010年度オーストラリア税制改正の動向—ヘンリー報告書、連邦政府予算案を中心に」租税研究730号263頁（2010年）。

¹⁰⁹ 会社が FBT を負担することについて、会社内部においてその負担を最終的にはどのように振り分けているのか、FB を受けた従業員への負担とするのか、そして、その FBT の負担もまた FB ということにならないかという点は気になる。

¹¹⁰ *See e.g.*, Richard Edmonds, *A Judicial Perspective on Tax Reform*, 35 *Melb. U. Rev.* 236, 242 (2011).

¹¹¹ *See* Cooper et al., at 188-189. ニュージーランドの提案が有用であったとの指摘もある。

¹¹² また、FBT 課税上のルールの適用から派生する問題もある。DJ Collins, *supra* note 106, at 95.

例えば、会社から地位を得ることで社会的信用を得るといった目に見えない何らかの恩恵を受けていることもあるだろうということも考えれば、すべてのFBがFBTの対象とし定められているとはいえないと考えられます。その意味で、まだまだFBの対象は広がりうるしその範囲の確定も難しいものであるといえます¹¹³、また、現状でも、評価についての煩雑さから、それほど精緻な執行も難しいことがあるかと存じます。

第四に、自動車FBについては、FB価値計算上、実費の算式の方では、事業上の利用分を控除することが認められ、事業の用に供したときに不必要な遠回りなどの走行分を稼ぐような実務が見受けられるとされ、環境面で問題となるなど課税の弊害も指摘されています¹¹⁴。すなわち、温室効果ガスの排出が地球環境に影響するという点で、EVの早期導入が目指される中、FBT執行による無駄なCO2の排出があれば、それは無視できない重大な問題ということです。

第五に、国際的な場面で問題が起こりうることも指摘されています。FBTは、オーストラリア居住者に対するFBだけでなく、非居住者に対するFBに対しても同様に適用されますので、非居住者がオーストラリア国内で得たFBについてかかったFBTについては、非居住者の本国において、外国税額控除の対象とはならないという点が指摘されていますが、この点、改正も、租税条約上の取決めもないということ¹¹⁵です。

結びに代えて

以上の考察において、前半では、オーストラリアにおける所得課税の場面でのFBにおける課税問題、後半では、オーストラリアのFBTの基本的内容とその問題点を示してきました。FBT算定に当たっては確かに煩雑な計算や判断を要するものもありますが、所得課税にした場合の被用者全てのFBに係る執行コストを考えれば、FBTは、効率的なものといえるかもしれないということです¹¹⁶。ただ、こうしたFBへの課税方法、FBTがすぐ日本でも有効だということよりはまったくなく、むしろ、FBTの制度をみてみたときに、わが国のFB課税の取扱いにどんな性質があるのか、何か問題点はないのかということもあわせて指摘して、結びに代えたいと思います。

第一に、オーストラリアのFBTは、所得課税面での問題、すなわち、高所得者のFBについて、現金給付から課税のされにくいFBへのシフトといった租税負担軽減への懸念と、それに対抗した課税庁と裁判所、および、立法者の紆余曲折の成果であるという点は注意すべきであろうと考えます。FBT自体も高所得者への高価値となりがちなもの（会社から役員への高級車などの現物支給というのも過去では問題とされたようです）をターゲットとしており、少額なものは対象から外れるのではないかという点の一つの特徴と思います。

第二に、労働環境の違いという点も指摘して

¹¹³ 評価の難しい所得に関する優れた論稿として、参照、中里実「所得の構成要素としての消費」金子博編『所得課税の研究』（有斐閣、1991年）。

¹¹⁴ Celeste Black, Fringe Benefits Tax and the Company Car: Aligning the Tax with Environmental Policy, 25 EPLJ 182 (2008).

¹¹⁵ See Henry Tax Review, supra note 108, at 47.

¹¹⁶ 100万人の被用者の申告と、7万人の雇用主の申告（PAYGでないことから個別にFBを決定しなくてよい）の比較もいわれる。See Cooper, et. al., at 197. しかし、FBT課税にあたり、問題はあるものの、多くのFB評価方法が執行可能であるということから、FBを企業側に算定させて、源泉徴収制度に乗せて執行するという手もありうると思う。

おかねばなりません。オーストラリアにおいて、労働者が生涯同じ企業等に勤務し続けるということが統計的に見ても少ないという事実からは¹¹⁷、日本におけるFBとはまた違った意味を持つかもしれないということがあります。日本では、FBは、終身雇用と年功序列を背景として被用者の定着を図るための一つの重要な制度として充実させてきた背景があります。しかし、近年、日本において年功序列が崩壊し、雇用的自営業（フリーランスの働き方）が増えつつあるなかで、今一度FBの実態把握し、幅広い議論を試みる時が来ているかもしれないと考えます。その実態把握の中で、より高い地位にいる役員や勤続年数の長い従業員、正社員か非正規か、男女かで利用者の偏りがあるときに、それについて、どう考えるのか議論すべきではないかと考えます¹¹⁸。所得税については、高い累進税率を背景に、金銭的報酬からのFBへのシフトや、高給の被用者に対するFB支給などもみる必要があろう。FBについての実態的な把握の必要性と、そこからどのような問題が浮かび上がるのかといった再検証過程を経たうえで、わが国においてあるべきFB課税の問題を考えてみる必要があるというふうに考えています。

第三に、わが国でもFBが企業の側で課税されている場合として、FBと交際費との関係を

指摘しておきたいと考えます。わが国において、租税特別措置法61条の4に定められる交際費等は、そのベネフィットを受け取った個人の側に課税できないことから提供した企業の側で課税するという説明がなされることがあります¹¹⁹。そして、この交際費等のなかには、被用者に対する部分が含まれています¹²⁰。しかし、被用者に対するベネフィットは本来給与課税の対象とすべきものと考えます。交際費等に含まれた被用者へのベネフィットの存在が交際費課税の強化をもたらし、継続されたとする考察をするものがあり¹²¹、なかには、交際費課税から従業員に対するFBを排除して、FBT課税を導入すべきというような主張もみうけられます¹²²。本稿では、オーストラリアのFBT導入背景と制度、及び、その問題点をみてきた後で、FBT導入に伴う執行上のコスト及び事務的負担から、そこまでの主張はするつもりはないと先に述べましたが、被用者へのFBについて、交際費等として企業側で課税される場合とされない場合の不均衡は是正されるべきであると考えます。

第四に、FBTについての評価です。冒頭に述べたとおり、FBTは、FBコストの控除が否認された場合と同じと評価されることがありますが、控除否認の形式を採れば、源泉徴収を行った場合と比べて、課税漏れが生じる場合が指摘される、すなわち、赤字が継続するなどして、

¹¹⁷ やや古いですが、同国統計局の調査では、10年以上勤続者は平均25%である。ABS, Labor Mobility (Feb, 2013)。また、参照、吉田研一、「オーストラリアにおけるフリンジ・ベネフィット課税について」労働調整調査月報45巻5号6頁（1993年）。

¹¹⁸ 例えば、FB利用については、男女、正社員と非正規労働者、未婚か既婚かでも異なるであろうから、課税上の不均衡は格差をもたらしうるのであろう。

¹¹⁹ 参照、渡辺徹也『スタンダード法人税法』155-156頁（2018年、弘文堂）。

¹²⁰ 参照、渡辺・前掲注119、155頁。なお、交際費等が従業員に対するものについても含まれている点については、「交際費課税の純化」の必要性が指摘されてきたところである。吉牟田勲「交際費の損金性、冗長性の分析と課税方式のあり方」日税研論集11号5、32頁（1989年）。

¹²¹ 宮原史江「交際費課税についての研究—交際費とフリンジベネフィットの峻別—」熊本学園商学論集9巻1号149頁（2002年）。

¹²² 畑山紀「交際費等の範囲に関する拡大解釈は是正—交際費課税制度の全面的・抜本的改革を目指して—」札幌学院商経論集12巻3号1、21頁（1996年）。

法人税を払わない場合には、FB 課税は抜け落ちます¹²³。このようなことは、給与がFBに過度に振り替えられている場合には、問題が大きいということで、単に所得課税上、FBにかかる支出の控除を認めないとする制度ではなく、FBTの創設につながったのではないかと考えられます。

我が国において、FBへの課税がうまくいっていないときの弊害は、給与所得課税が抜け落ちるだけではないと思われます。というのも、こうしたことを原因とする税収面での問題や不

公平性の問題だけでなく、波及的な問題もあろうかと思えます。ここで、思いつくままに挙げれば、たとえば、住民税に影響することから地方税収、社会保険料の仕組み、さらには、公務員給与の適正な算定への影響があるのではないのでしょうか。

今後の課題としては、わが国と同様に、FBについて受給者側での課税を行う米国や、英国、カナダの制度も検討対象とし、比較法的に研究を進めたいと考えております。私からの報告は以上となります。ご清聴を有難うございました。

¹²³ See Cooper et. al. , at 188-189.