

我が国雇用慣行の変化と 税制に関する理論的検証

谷 川 喜美江

はじめに

平成14年11月政府税制調査会答申の中で示された21世紀の我が国を支える「あるべき税制」の姿は「(1)個人や企業の自由な選択を妨げずに経済活動に中立で歪みのない税制を基本とすること、(2)経済社会の構造変化に対応しきれず、税負担の歪みや不公平感を生じさせている税制上の諸措置の適正化を図ること、(3)納税者にとり分かりやすい簡素な税制とすること、(4)安定的な歳入構造の構築に資すること、(5)地方分権の推進と地方税の充実確保を図ること。」⁽¹⁾の5つであり、「あるべき税制」の姿として示された個人や企業の自由な選択を妨げない税制の確立に向け、所得税における諸控除制度の見直しや法人税における租税特別措置の見直しを図ることを答申している。

確かに個人や企業の自由な選択を妨げない税制の確立には諸控除制度や租税特別措置の見直しも重要である。しかし、経営環境の変化にともない税法制定時には生じ得ない事実が存在するばかりではなく、税法制定時に生じることも予想しえない事実が現在においては存在する。このような事実を考慮した上で税制の構築を行わなければ、我が国において真の個人や企業の自由な選択を妨げない税制の構築は困難であろう。

我が国ではバブル崩壊後の長引く不況の中、企業の多くは日本的経営からの脱却

(1) 政府税制調査会『平成15年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—』平成14年11月

と事業再編成を余儀なく迫られている。我が国の企業経営の変化に伴い、雇用主及び雇用の意識は変化しており、我が国の雇用慣行も変化してきている。このような経営環境が変化してゆく中、我が国の租税法は環境の変化に順応できているか疑問がある。

そこで、バブル崩壊後我が国における雇用慣行の変化の実状はどのようなものであるかアメリカ及びフランスの雇用慣行と比較することで検証を行ない、我が国雇用慣行の変化に伴い生じた税制上の問題点を検証することで、我が国税法のあり方について検証を試みたい。

I 日本的雇用慣行の誕生と雇用対策

年功序列賃金制度及び終身雇用制度という我が国の雇用慣行が何ゆえ生まれたのかについてアメリカ、フランスの制度と比較することで検証を加えたい。

1 我が国政府の雇用政策

戦後我が国の雇用対策は、憲法により勤労の権利が保障されたことにより政府による完全雇用の実施努力が要請された⁽²⁾。そこで、戦後からの我が国における雇用政策の変遷を検証することで、我が国の伝統的な雇用慣行の生成について検証してみたい。

昭和30年からの我が国の経済計画と雇用基本計画を示したものが表1であり、昭和30年の経済計画では不完全就業に対する雇用対策が課題であったが⁽³⁾、経済市場及び労働市場の変化により安定的雇用の確保、労働環境の整備へと雇用対策は量的なものから質的なものへ変化していった。

また、表1に示されたような経済計画及び雇用対策基本計画を受け、戦後我が国における雇用対策の法整備⁽⁴⁾は、まず民主化に向け昭和22年に「職業安定法」及び「失業保険法」が、昭和24年に「職業安定3法」、昭和33年に「職業訓練法」、昭

(2) 久米郁男「行政制度と市場メカニズム」『季刊 行政管理研究』行政管理研究センター、No.69、平成7年3月、9頁

(3) 征矢紀臣『経済社会の変革期における雇用対策』労働行政研究所、平成9年、158頁

表1 我が国の経済計画と雇用基本計画

| 経済計画 | | | 雇用対策基本計画 | | | |
|---|-----------------|-------------------|----------|-----------------|------------------|--|
| 名称 | 閣議決定 | 計画期間 | 名称 | 閣議決定 | 計画期間 | 課題 |
| 経済自立5カ年計画 | 昭和30年 12月23日 | 昭31～35年 (5カ年) | | | | |
| 新長期経済計画 | 昭和32年 12月17日 | 昭33～37年 (5カ年) | | | | |
| 国民所得倍増計画 | 昭和35年 12月27日 | 昭36～45年 (10カ年) | | | | |
| 中期経済計画 | 昭和40年 1月22日 | 昭39～43年 (5カ年) | | | | |
| 経済社会発展計画 —40年代への挑戦— | 昭和42年 3月13日 | 昭42～46年 (5カ年) | 第1次計画 | 昭和42年 3月14日 | 昭42～46年 (5カ年) | 完全雇用への地固め |
| 新経済社会発展計画 | 昭和45年 5月1日 | 昭45～50年 (6カ年) | | | | |
| 経済社会基本計画 —活力ある福祉社会 のために— | 昭和48年 2月14日 | 昭48～52年 (5カ年) | 第2次計画 | 昭和48年 1月30日 | 昭47～51年 (5カ年) | ゆとりある職業生活をめざして |
| 昭和50年代 前期経済計画 —安定した社会を 目指して— | 昭和51年 5月14日 | 昭51～55年 (5カ年) | 第3次計画 | 昭和51年 6月18日 | 昭51～55年 (5カ年) | 成長率低下の下でインフレなき完全 雇用を達成・維持すること |
| 新経済社会7カ年画 | 昭和54年 8月10日 | 昭54～60 (7カ年) | 第4次計画 | 昭和54年 8月10日 | 昭54～60年 (7カ年) | 安定成長下において完全雇用を達成 するとともに来るべき本格的な高齢 化社会に向けての準備を確実なもの とすること |
| 1980年代経済社会の 展望と指針 | 昭和58年 8月12日 | 昭58～平2 (8カ年) | 第5次計画 | 昭和58年 10月14日 | 昭58～平2 (8カ年) | 今後に予想される急速な高齢化、産 業構造の転換等に的確に対応するた め労働力需給のミスマッチの解消を 図り、質量両面にわたる完全雇用の 達成と活力ある経済社会の形成をめ ざすこと |
| 世界とともに 生きる日本 —経済運営5カ年計 画— | 昭和63年 5月27日 | 昭63～平4 (5カ年) | 第6次計画 | 昭和63年 6月17日 | 昭63～平4 (5カ年) | 構造調整期において雇用の安定を確 保し、これを基盤としたゆとりある 職業生活の実現をめざすこと |
| 生活大国5カ年計画 —地球社会との共存 をめざして— | 平成4年 6月30日 | 平4～8年 (5カ年) | 第7次計画 | 平成4年 7月10日 | 平4～8年 (5カ年) | 労働力供給制約に対応するための基 盤を整備し、労働者一人一人の個性 が尊重され、その意欲と能力が十分 に発揮できる質の高い雇用構造の実 現をめざすこと |
| 構造改革のための 経済社会計画 —活力ある経済・安 心できる暮らし— | 平成7年 12月1日 | 平7～12年 (6カ年) | 第8次計画 | 平成7年 12月19日 | 平7～12年 (6カ年) | 経済社会の変革期において雇用の安 定を確保するとともに、労働者が可 能性を主体的に追求できる社会、安 心して働ける社会を実現するための 環境整備を図ること |

(出所) 征矢紀臣『経済社会の変革期における雇用対策』労働行政研究所、平成9年、157頁から158頁

(4) 戦後の法整備については次の文献を参照されたい。

樋口美雄「わが国における雇用政策の特徴とその推移」『経済研究』岩波書店、vol.52, no.2, 平成13年4月、109頁から110頁

和34年に「最低賃金法」と「労働法」が整備され、昭和36年には「雇用促進事業団法」などにより受動的所得保障政策から積極的労働市場対策への転換が見え、昭和41年に「雇用対策法」の制定により雇用対策は積極的労働市場対策へと体系化された。

そして、第一次石油ショックをきっかけに、昭和49年に「雇用保険法」が立法化されたことで失業予防の雇用対策が確立されるとともに企業の雇用維持支援の政策が採られた。さらに労働者の能力開発のために昭和53年「職業訓練法」の改正、昭和60年「職業能力開発促進法」が制定され、企業の雇用維持が困難であるときのために昭和52年「特定不況業種離職者臨時措置法」、昭和53年「特定不況地域離職者臨時措置法」及び「地域雇用開発等促進法」が制定された。その後、昭和61年に「男女雇用機会均等法」の制定、「高齢者雇用安定法」の改正、「障害者雇用促進法」の改正と就業環境が整備され、平成3年には「育児休業法」、平成4年に「介護休業法」及び「時短促進法」が施行され雇用環境も整備された。

このように戦後からの我が国の雇用政策は雇用の量的保証から質的保証への変化し、国は企業に雇用者の雇用の保証を求めたことから終身雇用制が確立した。加えて、国は高い雇用率が達成されると企業に質的保証を求め、故に年功序列賃金制が確立されたと考えられる。

2 アメリカ政府の雇用政策

アメリカにおいても1970年代までは一般的に終身雇用制であった⁽⁵⁾が、1980年代日本企業の世界進出を始めとしてアメリカ企業は国際的競争力が弱まり、アメリカ企業は経営の効率化を迫られ⁽⁶⁾、同時に規制緩和も行なわれてきた。この経営

(5) 鳶峰義清「アメリカに学ぶ」『経営者』vol.56, No.661, 日本経営者団体連盟出版部, 平成14年2月, 68頁

(6) アメリカ企業の経営効率化は以下のようなものであった。

「①不採算部門の売却, 企業の合併・買収, 工場移転などによる採算部門への集中 ②少品種大量生産から, 顧客ニーズの多様化に合わせた多品種少量生産への移行を促進するための, 機械設備や作業組織の変更をとまなう技術革新 ③労働コストを削減するための, 海外をも含めた仕事の下請化とコンティンジェント・ワーカーの使用」

仲野組子『アメリカの非正規雇用』桜井書房, 平成12年, 36頁

効率化の一つの要素として雇用コストの削減が存在した。アメリカの企業は、雇用コスト削減策として正規社員を減らし、派遣社員の採用を増やした。さらにレイオフによる雇用調整も頻繁に行なわれ、雇用の合理化が進められてきた⁽⁷⁾。

アメリカにおいてレイオフによる雇用調整が容易に行われている背景はアメリカ政府による雇用政策⁽⁸⁾と大きく関係する。第1にアメリカの失業保険制度は現行においては部分失業に対する給付を行うように改正されたが、かつてはレイオフにより完全失業した者のみに給付され、ワークシェアリング等により労働時間が短縮され給与が減少した場合には給付されない。よって労働者はレイオフを選択する傾向にあった。

第2に、アメリカでは社会保険制度は企業が労働者に対し多額の保険料を負担する形で存在しているため、現行ではレイオフによる失業期間には前の雇用主が健康保険の利用を保障するように義務付けられているが、かつてはレイオフを行うことにより社会保険料の負担を免れることが可能であったために雇用主はレイオフを選択する傾向が強いものであったために景気循環に伴いレイオフを実施し雇用調整を行っていた。

1980年代以降のアメリカにおける雇用対策は、完全雇用の実現や解雇抑制というものではなく、むしろ雇用の合理化や流動化を推進する為の対策が採られていたものと理解できる。

3 フランス政府の雇用政策

1974年以降のフランスにおける雇用対策を示したものが表2である。

フランスにおける雇用対策⁽⁹⁾は、1974年のシラク政権から1984年まで不況産業への助成、解雇規制の強化といった景気対策も踏まえた積極的な雇用対策が行なわれていたが、ファビウス政権では緊縮政策が採られ若年雇用と長期失業者雇用に絞

(7) 畷峰義清，前掲論文，68頁から69頁

(8) アメリカの雇用政策（失業保険制度，社会保険制度）については次の文献を参照されたい。

樋口美雄『雇用と失業の経済学』日本経済新聞社，平成13年，92頁から94頁

(9) フランスの雇用対策については次の文献を参照されたい。

日本労働研究機構研究所『欧州のワークシェアリング—フランス，ドイツ，オランダ—』日本労働機構，平成14年，8頁から11頁及び33頁から45頁

表2 フランスの主な雇用対策の推移

| | 首相 | |
|----------------|-----------------------------|--|
| 1974～ 1976年 | シラク (保守) | ① 不況にさらされる企業への助成 ② 解雇手続きの規制強化 ③ 失業給付の改善 ④ 外国人労働者の新規ビザの発行停止 ⑤ (1974年7月) |
| 1976～ 1981年 | パール (保守・中道) | ① 産業転換への援助(鉄鋼造船) ② 労働力供給の規制(移民労働者の帰国奨励・早期退職制度化) ③ 若年層の職業訓練の強化 |
| 1981～ 1984年 | モーロワ (社会党) | ① 公務における雇用創出 ② 労働時間短縮 ③ 60才定年(年金受給年令の引下げと減額早期退職。1983年) |
| 1984～ 1985年 | ファビウス (社会党) | 緊縮対策への転換 ① 若年労働者への雇用促進(TOC公共的雇用の創設。1984年) ② 長期失業者を対象とした再訓練計画 |
| 1986～ 1988年 | シラク保守 (保革共存) | ① 労働市場の弾力化(解雇規制の緩和、有期雇用に関する規制緩和、変形労働時間の拡大) ② 若年労働者への雇用促進のために社会保険料の使用者負担の免除 ③ 長期失業者への奨励 |
| 1988～ 1993年 | ロカール ベロゴコワ (社会党) | ① RMI若年層への最低社会給付の創設 ② 長期失業者を雇用する企業に対する助成金 ③ パートタイム雇用の促進(社会保険料の使用者負担の免除) ④ 失業給付の制限 |
| 1933～ 1995年 | バラデュール (保守・中道) (保革共存) | ① 労働費用の軽減(低賃金層の家族手当の保険料免除) ② 労働時間の弾力化 |
| 1955～ 1997年 | ジュベ (保守) | ① 低賃金層に関して使用者負担の軽減 ② ロビアン法 |
| 1997～ 2002年 | ジョスパン (社会党) (保革共存) | オリーブ法Ⅰ(1998) 若年雇用の促進 オリーブ法Ⅱ(2000) |

(出所) 日本労働研究機構研究所『欧州のワークシェアリング—フランス、ドイツ、オランダ—』
日本労働機構、平成14年、34頁

られた雇用対策が講じられる。1986年からは労働市場の弾力化を図るために規制緩和が行なわれ変形労働時間の採用とアメリカ的な雇用対策が行なわれた。

その後1990年代パートタイム雇用の促進対策が新たな対策として加えられたが、オリーブ法Ⅰの制定以前まではフランスの雇用対策に大きな変化はない。しかし、

オリーブ法Ⅰの制定により労働時間短縮を柱とするワークシェアリングを目指した雇用対策が講じられ、フランス政府による積極的な雇用創出対策が行なわれた。

フランスの雇用政策は、1986年以降労働市場の弾力化のために規制緩和が行なわれた時期も存在するが、1974年以降解雇規制、雇用の創出策といったように政府により積極的な雇用対策が講じられてきた。

4 我が国及びアメリカ・フランスにおける雇用慣行生成過程

我が国及びアメリカ、フランスにおける雇用慣行の生成過程にはいずれも各国政府の雇用対策が影響していることは明らかである。

我が国の「終身雇用制」、「年功序列賃金制」という雇用慣行も我が国政府の雇用安定対策の結果生まれたものであり、フランスでは一時規制緩和が図られた時期も存在するが1974年から現在までほぼ一貫して解雇を規制し、雇用の創出を政府の雇用対策として積極的に行なっている。

一方、アメリカ政府は1980年代以降政府の雇用対策として積極的の雇用の創出を図るといふものより、雇用の流動化、合理化を図るための規制緩和を積極的に行なってきたおり、アメリカの雇用環境も企業の欲する人材の適時求人が可能となり、雇用されるための個人によるスキルアップ効果も生じている。しかし、高所得者である専門職を身につけた者と非正規雇用者として働く者との間に賃金格差が存在するのも事実である。

5 我が国政府、アメリカ政府、フランス政府における雇用対策方法

前述したような雇用対策が採用された結果、我が国及びアメリカ、フランスについて実際に失業に対しての影響とその方策を検証してみたい。

我が国及びアメリカ、フランスの失業者の定義及び失業率の変化を示したものが図1である。

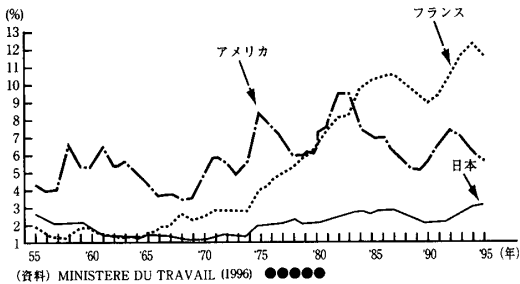
まず、我が国、アメリカ、フランスの雇用対策を検証する前に各国の失業者の定義は図1の1-1に示すとおりであり、各国において失業者の定義に若干の差異が存在する。そして我が国及びアメリカ、フランスの3カ国の失業率の変化を示したものが図1の1-2である。図1の1-2より1955年から1995年までの期間では我

図1 日本・アメリカ・フランスの失業者の定義及び失業率の変化

1-1 失業者の定義

| 国名 | 失業者の定義 | 失業率の定義 |
|------|---|-----------------------------|
| 日本 | 労働力調査。調査集において仕事が無く、かつ求職活動を行い、就業可能であった15歳以上の者。過去の求職活動の結果を待っているものを含む。 | 失業者数 全労働力人口 |
| アメリカ | 労働力調査。調査集において仕事が無く、調査週を含む過去4週間以内に求職活動を行い、かつ就業可能（一時的な病気の場合は除いて）であった16歳以上の者。レイオフされた労働者で前職に復帰するために待機中の者を含む。 | 失業者数 全労働力人口 (軍人を除く) |
| フランス | 労働力調査をもとにした推計。調査期間中に全く仕事をしなかった者のうち、2週間以内に就業が可能で、4週間以内に求職活動を行った資格取得者、あるいはすでに就業先が決まっています、仕事を始めるのを待っている者。(ILO失業者)。 | 推計失業者数 全労働力人口 (軍人を除く) |

1-2 失業率の変化



(資料出所) 1-1 「失業者の定義」については厚生労働省編『海外情勢白書2001年～2002版』日本労働研究機構、平成14年、付16頁より日本・アメリカ・フランスを抜粋した者を筆者作成

1-2 「失業率の変化」については松村文人『現代フランスの労使関係—雇用・賃金と企業交渉—』ミネルヴァ書房、平成12年、187頁の図よりアメリカ・フランス・日本を抜粋したものを筆者作成

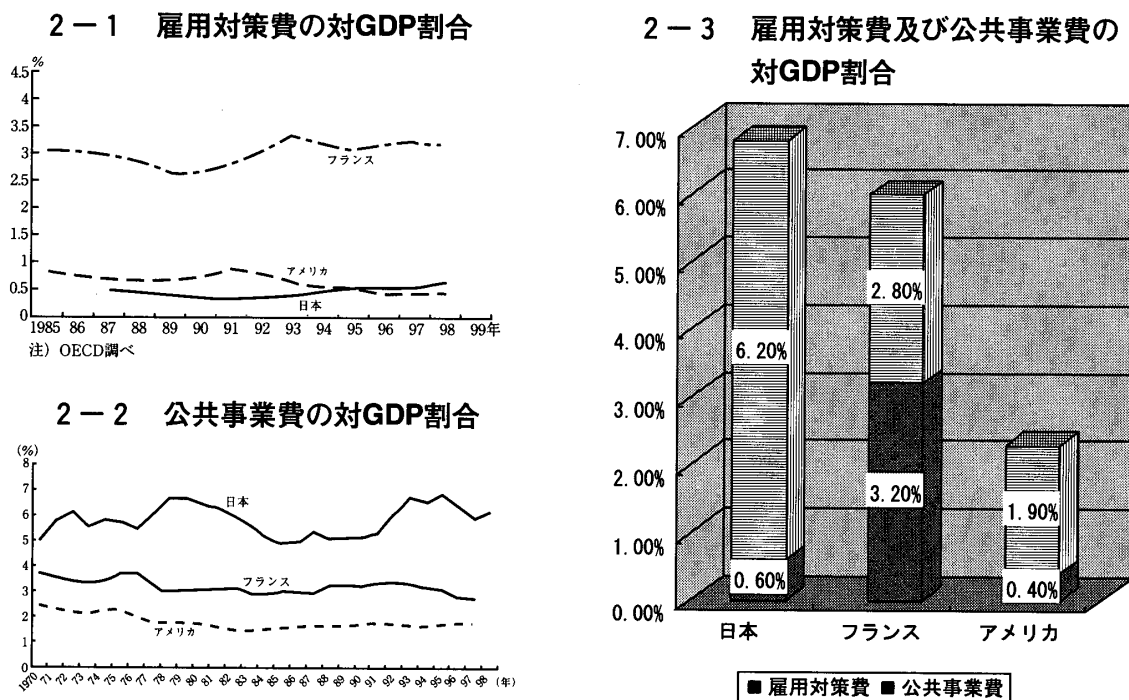
が国の失業率は緩やかな上昇、フランスでは急激な上昇といずれも上昇をしているのに対し、アメリカの失業率は乱高下している。

ここに3カ国における失業率景気循環との対応及び雇用調整方法⁽¹⁰⁾をみると、我が国及びフランスでは雇用主が労働者を解雇するためにはいくつもの条件があり、容易に解雇に踏切れない実状が存在する。よって、解雇を避ける方法により雇用調整を行うために失業率は景気循環による対応がほとんど見られずに緩やかな上昇となっている。これに対しアメリカでは、景気変動を要因とする生産量の変化に伴いレイオフという手段を駆使した雇用調整を行うために景気循環に対応して失業率が大きく変化するのである。

次に、我が国及びアメリカ・フランスの雇用政策費の対GDP割合を示したものが図2の2-1、公共事業費の対GDP割合を示したものが図2の2-2、雇用政策費と公共事業費合算の対GDP割合を示したものが図2の2-3である。

(10) 失業率と景気循環に対する対応及び雇用調整方法について次の文献を参照されたい。
松村文人『現代フランスの労使関係—雇用・賃金と企業交渉—』ミネルヴァ書房、平成12年、186頁から190頁

図2 日本・アメリカ・フランスの雇用政策費及び公共事業費の対GDP割合



(出所) 図2については樋口美雄「わが国における雇用政策の特徴とその推移」『経済研究』vol.52, no. 2, 岩波書店, 平成13年4月より2-1「雇用対策費の対GDP割合」は110頁及び2-2「公共事業費の対GDP割合」は110頁よりそれぞれ日・アメリカ・フランスについて抜粋したものを筆者作成, 2-3「公共事業費及び雇用対策費の対GDP割合」は111頁の文章中の数値より筆者作成

これらの図より我が国政府は雇用対策費として直接支出するのではなく、戦後社会資本が未整備であったことから⁽¹¹⁾一貫して高い公共事業の利用により雇用対策を行っており、フランス政府は雇用対策として直接支出することにより雇用対策を行っている。両国ともに雇用対策のためにGDPの6%前後の歳出を行っている。

一方、アメリカ政府は公共事業費、雇用対策費ともに低い歳出に抑えられており、雇用対策のために我が国やフランスの約半分の歳出となっている。つまりアメリカ政府は我が国政府やフランス政府と比較すると雇用対策のための歳出割合は少ないのである。

(11) 樋口美雄, 前掲論文, 110頁

Ⅱ データに見る我が国雇用慣行の崩壊

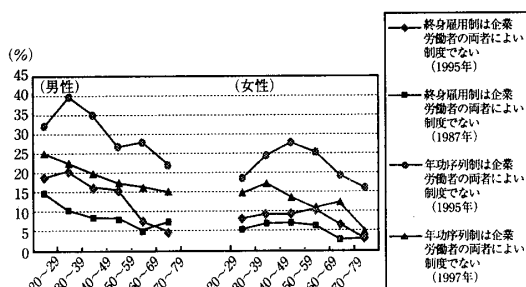
我が国の雇用慣行について統計データにより実状の変化と雇用主及び雇用者の意識変化から雇用環境の変化について探りたい。

1 我が国雇用慣行の変化

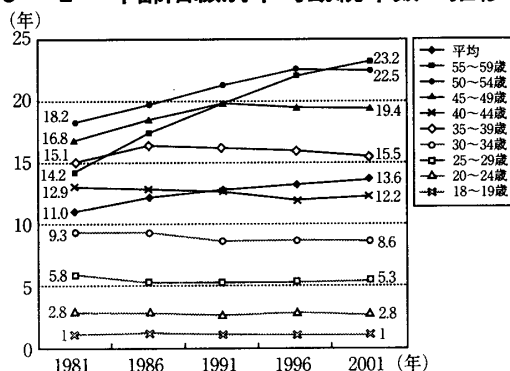
我が国の伝統的な雇用慣行である、終身雇用制及び年功序列制について雇用者の意識と実状を示したものが図3である。

図3 日本の雇用慣行の崩壊に関するデータ

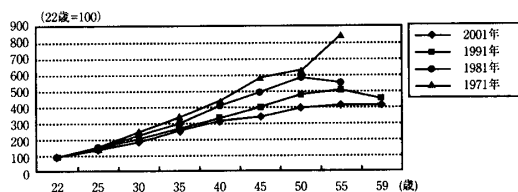
3-1 終身雇用制・年功序列制に対する考え(性、年齢階級別)



3-2 年齢階級別平均勤続年数の推移



3-3 標準労働者の賃金プロファイルの推移(大卒男性)



資料：厚生労働省大臣官房統計情報部「賃金構造基本統計調査」より政策統括官付政策評価室作成

(注) 1. 平均は、18~59歳の平均をいう。
2. 企業規模、学歴計

資料：厚生労働省大臣官房統計情報部「賃金構造基本統計調査」より政策統括官付政策評価室作成

(注) 1. 賃金は、所定内給与額×12+前年の年間賞与その他特別給与額
2. 企業規模、産業計

- (出所) 3-1 「終身雇用制・年功序列制に対する考え(性、年齢階級別)」については厚生労働省監修『厚生労働白書 平成14年版』ぎょうせい、平成14年、39頁、
3-2 「年齢階級別平均勤続年数の推移」については厚生労働省監修『厚生労働白書 平成14年版』ぎょうせい、平成14年、26頁、
3-3 「標準労働者の賃金プロファイルの推移(大卒男性)」については厚生労働省監修『厚生労働白書 平成14年版』ぎょうせい、平成14年、21頁

図3の3-1より終身雇用制、年功序列制が良い制度ではないとする雇用者意識は男女ともほとんどの世代において1995年よりも1987年のほうが上回っており、若い世代を中心にその傾向が強くなっている。さらに図3の3-2より勤続年数も55歳から59歳においては長くなっているが他の世代においては緩やかではあるが短くなってきており、図3の3-3より大卒男子の賃金上昇は1971年より2001年におけるほうが緩やかになっており、実状においても我が国の雇用慣行である終身雇用制及び年功賃金制の崩壊が起きていることがうかがえる。

2 我が国伝統的雇用慣行の崩壊による雇用環境の変化

次に、我が国の伝統的な雇用慣行の崩壊によりどのような形態により給与の支給が行われているかを探りたい。

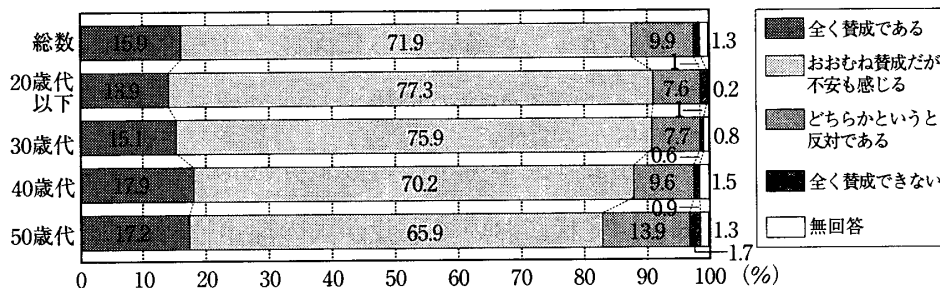
我が国の雇用慣行である年功賃金制の崩壊により、代わって賃金の決定方法として注目されているのが業績連動型賃金であり、この業績連動型賃金導入に関する雇用者の意識及び雇用主における導入を示したものが図4である。図4の4-1より業績連動型賃金（成果報酬型）への変更について雇用者の意識は、いずれの世代においても全く賛成、おおむね賛成との見解を示した者が大部分を占めている。

さらに図4の4-2より雇用主における賃金の決定要素は、管理職及び管理職以外の両方において職務・職種などの仕事の内容、職務遂行能力、業績・成果といった賃金決定要素が学歴・年齢・勤務年数を賃金の決定要素とするよりも大きな伸びを示しており、業績連動による基本給決定を重視してきていることが理解できる。つまり従来の年功序列賃金制に変わる賃金決定制度として、業績連動型の賃金制度は雇用者及び雇用主の両者において歓迎されてきていることが理解できる。

上記のような日本的な雇用慣行の崩壊とともに雇用者の会社に対する意識も変化してきており、雇用者の会社に対するいわゆる「会社人間」として生活を送る者の割合を示したものが図5であり、1986年よりも1998年のほうが多くの世代において「会社人間」として生活する者の割合が低下しており、特に20代においては低い水準となっている。つまり日本的雇用慣行の崩壊とともに会社へ忠誠を尽くし働くという意識は薄れてきているのである。

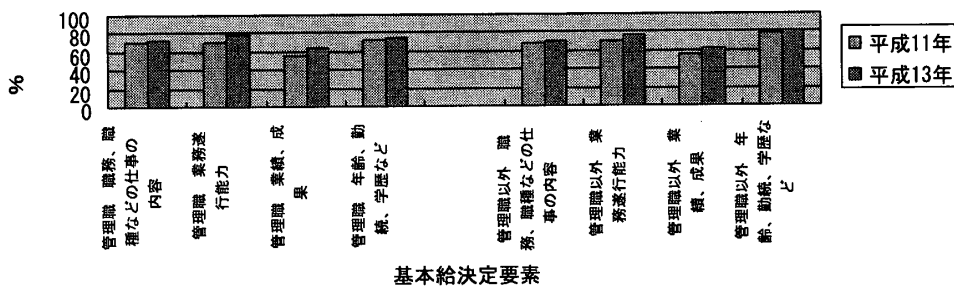
図4 業績連動型賃金の導入に関するデータ

4-1 年齢別成果主義賃金への変更についての考え方(男女計)



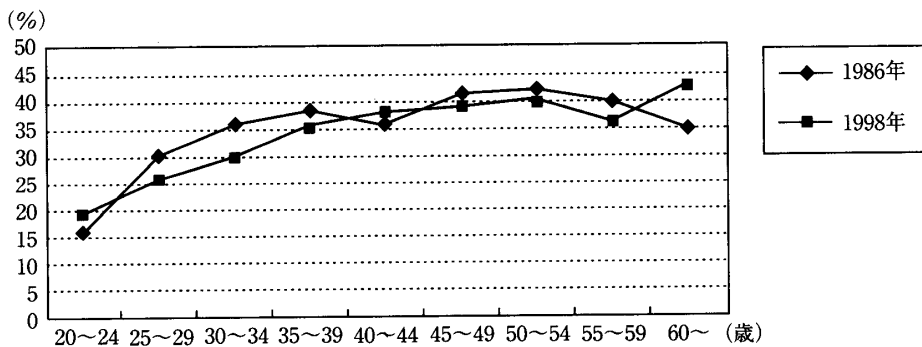
資料：(株)UFJ総合研究所「働き方と年金についての意識調査」(厚生労働省委託 2002年)

4-2 基本給の決定要素の推移



(出所) 4-1 「年齢別成果主義賃金への変更についての考え方(男女計)」については厚生労働省監修『厚生労働白書 平成14年版』ぎょうせい、平成14年、40頁
 4-2 「基本給の決定要素」については平成11年については労働大臣官房政策調査部編『賃金労働時間制度総合調査平成11年度版』労働行政研究所、平成12年、136頁及び137頁、第30表 産業・企業規模、職種、基本給の決定要素別企業数割 調査産業計合のデータ、平成13年については厚生労働省大臣官房統計情報部編『就労条件総合調査平成13年度版』、労働行政研究所、平成14年174頁及び175頁、第26表 産業・企業規模、職種、基本給の決定要素別企業数割 調査産業計合のデータより筆者作成

図5 年齢階級別「会社人間」といわれるような生活をしている者の割合(男性)



資料：日本労働機構「人事処遇システムの変化と勤労意識に関する調査」(労働省委託1998年)、(社)雇用問題研究会「日本的雇用慣行と勤労意識に関する調査」(労働省委託1986年)

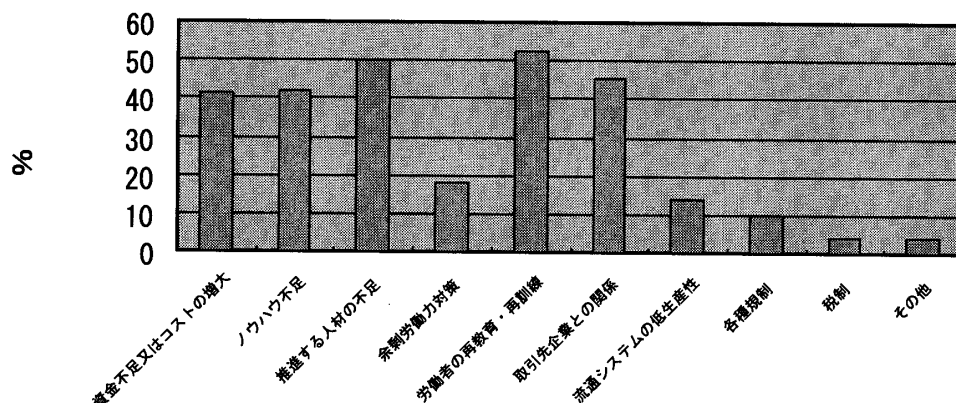
(出所) 厚生労働省監修『厚生労働白書 平成14年版』ぎょうせい、平成14年、42頁

3 雇用慣行の変化と税制の弊害

我が国ではバブルの崩壊，韓国企業や中国企業の我が国及び世界市場へ進出により我が国企業は事業の再構築を必要としている。これはまさにアメリカが1980年代に経験した経営の効率化が迫られていることを意味し，よって我が国の雇用環境も従来のものからアメリカ的な雇用環境への変革を迫られている。その結果，年俸制などの業績連動型賃金の導入が図られ，雇用者の意識も会社重視型からの脱却を示しているのである。

上記のような効率化を目指す企業にとっての事業再構築に伴う問題点を示したのが図6である。図6より事業の再構築の問題となるのは労働者の再教育・再訓練，推進する人材の不足，余剰労働力対策と労働者に対するものが最も多い。さらに3.9%と他の問題点と比較すると大きな割合であるとはいいがたいが税制も企業の事業再構築の問題点に挙げられている。

図6 事業の再構築を行う上での問題点



(出所) 厚生労働省大臣官房統計情報部編『産業労働事情調査平成13年度版』平成13年，80頁及び81頁，第14表 産業・企業規模，事業の再構築の内容，今後5年以内に事業の再構築を行う上での問題点別企業数の割合(30-1) 調査産業計のデータより筆者作成

Ⅲ 雇用慣行の変化による税法上の問題

昨今の日本的雇用慣行の変化に伴い，かつての給与制度とは異なる形式により給与が支払われている。新しい給与制度の中には税法の制定及び改定時には予想しえ

なかった支給制度も存在し、支給実態は同じにもかかわらず現行税法において異なる扱いがなされている給与も存在する。そこでこのような実質と制度上の乖離について検証を加えたい。

1 給与に関する現行税法の取扱い

現行税法における給与の取扱いについて整理したい。

法人と使用人は民法623条に定める「雇傭ハ当事者ノ一方カ相手方ニ対シテ労務ニ服スルコトヲ約シ相手方カ之ニ其報酬ヲ与フルコトヲ約スルニ因リテ其効力を生ス」という雇用の関係により、法人と役員は民法643条に定める「委任ハ当事者ノ一方カ法律行為ヲナスコトヲ相手方ニ委託シ相手方カ之ヲ承諾スルニ因リテ其効力ヲ生ス」という委任の関係が結ばれている点で異なる。

したがって、法人税上法人が雇用の関係にある使用人に対して支払う給与は、賞与について利益処分経理を行った場合には損金不算入となるが、他の給与については損金算入が認められている。法人が使用人に対して支払う賞与について利益処分経理を行った場合に損金不算入の取扱いとなるのは、賞与には利益処分としての性格を有するために法人に判断を委ねているからである。

一方、法人税上法人が委任の関係にある役員に対して支払う給与については、委任の関係上、役員が給与の額についてある程度の決定権を有することから、給与区分により異なる扱いを要求している。まず、法人が役員の仕事の遂行に対する対価として支払う報酬については、不相当に高額な部分を除き損金に算入される。賞与については、損金経理された使用人兼務役員の使用人分賞与を除き全額損金不算入となる。退職給与については、不相当に高額な部分を除き損金経理された場合には損金に算入される。

現行の所得税及び法人税において、使用人及び役員に対して支払う給与についてのどのような名目により支払われるかにより取り扱いを異にしており、個人及び法人において税額が変動するのである。

2 年俸制の拡大と税制上の取扱い―役員に対する支給を中心として―

賃金の決定に業績連動型賃金が拡大をみせている。そこで業績連動賃金のひとつ

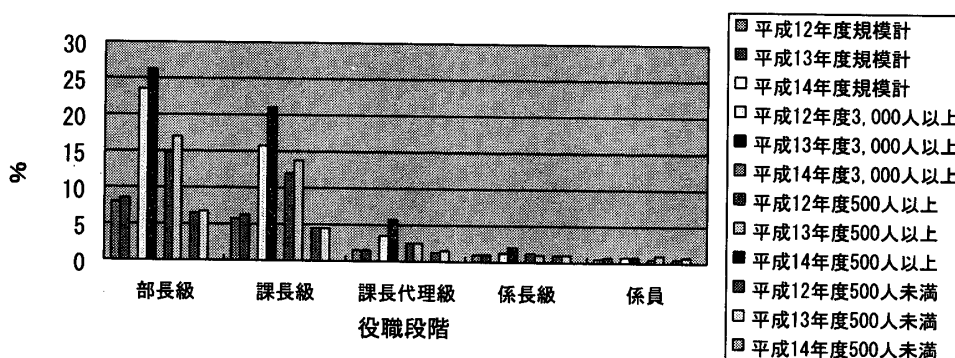
形態である年俸制について、拡大の状況と現行税法による取扱いを検証したい。

(1) 年俸制の拡大と類型

年俸制の拡大について平成12年と平成13年の2年間の拡大を示したものが図7である。この図よりいずれの役職においても年俸制の導入は拡大しており、さらに上位の役職段階ほど年俸制の導入が図られていることが示されている。

図7 年俸制の導入状況

年俸制の状況



人事院勤務条件局編『民間給与の実態平成12年職種別民間給与の実態調査の結果』財務省印刷局，平成12年，69頁，人事院勤務条件局編『民間給与の実態平成13年職種別民間給与の実態調査の結果』財務省印刷局，平成13年，70頁の「年俸制の状況」のデータより筆者作成

このように拡大を続けている年俸制の類型を示したものが表3であり、年俸制には大きく3つの類型が存在している。1つめの類型はアメリカ型であり、原則として年俸として区分を設けずに給与を支払うものである。2つ目の類型はJリーグ型であり、固定給与と変動的な要素を持つ給与との区分を設けて給与を支払うものである。3つ目の類型は分離型であり、従来の給与のうちどの部分を年俸に移行するかにより年俸として支払う給与の額が決定するというものである。

さらに、上記3つの類型をアメリカ型の完全年俸制と、Jリーグ型及び分離型の固定部分と変動部分を有する2つの大きな分類に分かつことができる。そして年俸制を導入している法人のうち、完全年俸制と変動部分を有する年俸制の構成割合を示したものが図8である。年俸制を導入している企業の半数が年初に年俸を決定する完全年俸制を導入していることが理解できる。

つまり、年俸制が導入されている法人の半数は完全年俸制という年初に年俸額

表3 年俸制の種類

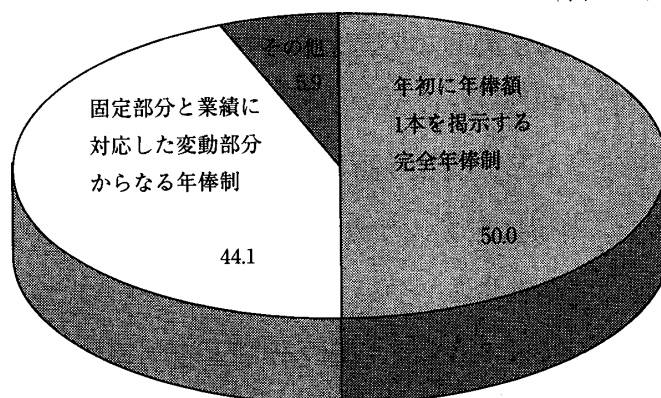
| 類型 | プロ野球型（アメリカ型） | Jリーグ型（総括表示可変型） | 分離型 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|-------------|--|--|--|-----|------|------|--|-----|-----|-----|--|-----|-----|--|--|-----|--|--|-----|---|-----------|-----------|-----------|-------------|--|--|--|-----|--|------|-------|-------|--|-----|-----|-----|--|-----|-----|--|--|-----|--|--|-----|
| 特徴 | プロ野球の年俸のように評価の結果を年俸とするものである。つまり職務を中心とした能力給であるからには、生活給、職能給、業績給という区分はあり得ず、職務の遂行は能力分も業績分も一体となって行われるものである。 | 年俸を年度始に決定はするが、本人の業績次第で一部の年俸部分が変動することがあり得る。 | 給与のどの部分を年俸に移行するかにより分類される。 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 類型タイプ | <table border="1"> <tr> <th colspan="2">給 与</th> <th>賞 与</th> </tr> <tr> <td>基本年俸</td> <td>業績年俸</td> <td></td> </tr> <tr> <td>個人給</td> <td>職能給</td> <td>職務給</td> </tr> <tr> <td></td> <td>役割給</td> <td>業績給</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>賞 与</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>その他</td> </tr> </table> (タイプ1) 年俸 (タイプ2) 年俸 ボーナス | 給 与 | | 賞 与 | 基本年俸 | 業績年俸 | | 個人給 | 職能給 | 職務給 | | 役割給 | 業績給 | | | 賞 与 | | | その他 | <table border="1"> <tr> <th>基本給 (VOC)</th> <th>出場給 (300)</th> <th>特別給 (300)</th> </tr> <tr> <td colspan="3">年 俸 (1,200)</td> </tr> </table> | 基本給 (VOC) | 出場給 (300) | 特別給 (300) | 年 俸 (1,200) | | | <table border="1"> <tr> <th colspan="2">給 料</th> <th>賞 与等</th> </tr> <tr> <td>基本年俸分</td> <td>業績年俸分</td> <td></td> </tr> <tr> <td>個人給</td> <td>職能給</td> <td>職務給</td> </tr> <tr> <td></td> <td>役割給</td> <td>業績給</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>賞 与</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>その他</td> </tr> </table> (ケース1) 年俸 (ケース2) 年俸 (ケース3) 年俸 | 給 料 | | 賞 与等 | 基本年俸分 | 業績年俸分 | | 個人給 | 職能給 | 職務給 | | 役割給 | 業績給 | | | 賞 与 | | | その他 |
| 給 与 | | 賞 与 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 基本年俸 | 業績年俸 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 個人給 | 職能給 | 職務給 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 役割給 | 業績給 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | 賞 与 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | その他 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 基本給 (VOC) | 出場給 (300) | 特別給 (300) | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 年 俸 (1,200) | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 給 料 | | 賞 与等 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 基本年俸分 | 業績年俸分 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 個人給 | 職能給 | 職務給 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 役割給 | 業績給 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | 賞 与 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | その他 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 類型タイプの特徴 | タイプ1—固定的賞与、その他（利益供与又は査定分）を含めて年俸の中に取り込むもの。 タイプ2—賞与のうち月額給与の一定倍率になっている固定給部分は年俸に含めるが、成績査定又は利益供与分は年俸とは別にボーナスとして支給する。 | この方法による年俸では固定給を除いて変動的要素を持っている。 | ケース1—給料と賞与とを含めて年俸とするかその他（勤務成績加算分及び利益寄与分）は年俸から除外する。 ケース2—基本年俸分と業績年俸分のうち役割給及び業績給だけを年俸に含める。 ケース3—基本年俸分だけを年俸に設定し、業績年俸分は年俸から除外する。 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

(出所) 山本守之『体系法人税法』税務経理協会、平成14年、634頁から649頁より筆者作成

が決定される年俸制を採用しており、その年俸額を分割する形で毎月の報酬及び賞与が決定される。

図8 年俸制の種類別導入割合

(単位：%)



(出所) 『賃金実務』No.892、産労総合研究所、2001年11月15日、6頁

(2) 現行税法における取扱い

現行法人税上給与の支払いに完全年俸制が導入された場合、大きな問題となるのが役員について報酬と見るか賞与と見るかにより法人税額に変動を与えることである。

現在、報酬と賞与との区分はその支給が定期か臨時かで区分しており、ここに言う「定期の給与」とは「あらかじめ定められた支給基準（慣習によるものを含む。）に基づいて、毎日、毎週、毎月のようにつき以下の期間を単位として定期的に反復または継続して支給される給与をいう。ただし、これらの給与であっても通常行われる給与の増額以外において特定のつきだけ増額支給された場合における当該給与については、当該特定の月において支給された額のうち各月において支給される額を超える部分の金額は臨時的な給与とする。」⁽¹²⁾と、報酬と賞与は理論上、その性格が異なることから法人税上で異なる取扱いを要求しているにもかかわらず、実務では支給形式により異なる取扱いを行っているのが実状である。

つまり現状の給与区分によると、役員報酬として定期に支払われている限りは不相当に高額でない限り報酬として認められるのである。このことは法人が役員に対する報酬及び賞与の性格に沿った給与の支払ではなく、報酬として認められるように給与を支給することで合法的な租税回避が可能となることを意味している。

(3) 諸外国における役員給与の取扱い

諸外国における役員給与の取扱いを示したものが表4である。我が国を除く他の国では報酬と賞与の取扱いを区分するということも行われておらず、業務関連性から損金算入とするか否かを決定していることが理解できる。

(4) 年俸制の進展による我が国税制の弊害と改正の方向

現行法人税における給与支給の取扱いは理論上性格の差異を根拠に役員に対し支給された報酬と賞与の取扱いを区分することを求めているが、実務上の困難の為に実質は定時支給か臨時支給かの支給形式により取扱いを異にしている。つまり、法人の給与支給について、定時に支給した場合は過大部分を除き報酬として

(12) 法人税基本通達 9 - 2 - 13

表4 諸外国における役員給与の取扱い

| 日 本 | アメリカ | イギリス | ド イ ツ | フランス |
|---|--|---|--|--|
| 役員報酬及び退職金については過大部分以外は損金に算入される。役員賞与については損金に算入されない。 | 合理的な範囲で全額損金算入される。 ただし、一定の役員に対する報酬の損金算入は年間100万ドルを限度とする。又、株式を所有し、実質的に経営に参加している従業員の報酬は、同じ職務レベルの給与水準までの損金算入は認められるが、その枠を超える部分は損金性が否認され、配当金として扱われる。 | 従業員に対するものと同様に取り扱われ、損金に算入される。 ただし、5人以下の者により閉鎖的に経営されている企業の経営者に支払われる報酬(含む賞与、退職金)については配当金として取り扱われ、損金に算入できない。 | 業務との関連が合理的であれば原則として全額損金に算入される。 ただし、株主である役員及び、株主と近親関係にある役員の報酬(含む賞与、退職金)については、その妥当性が吟味され、妥当でなければその部分が隠れた利益配当とみなされる。 | 以下に定める金額まで損金に算入される。 ① 従業員200名以上の法人 従業員(役員の除く)上位10名の平均年間給与×5%×役員の数 ② 従業員200名未満の法人 従業員(役員を除く)上位5名の平均年間給与×5%×役員の数 |

(出所) 山本守之『検証 法人税改革』税務経理協会, 平成9年, 172頁

損金に算入され、臨時に支給した場合は賞与として損金に算入されない。

よって、法人は役員に対する給与支給を委任業務遂行に対する性格として支給する報酬や利益分配として性格として支給する賞与と言う給与の本来の性格により支給を区分するのではなく、過大と認められない程度まで定時に報酬として支給を行い、他を臨時の賞与として支給するという行為が安易に予想できる。

一方、我が国における形式基準による役員給与の取扱い区分とは異なり、主要諸外国においては業務関連性や金額の妥当性により取扱いを異にしている。

我が国では(1)で明らかとされたように使用人の全ての役職において年俸制の導入が進んでおり、役職が高くなるほどその導入率は高い。さらに年俸制も年初に全額を決定する完全年俸制がその半数を占めている。完全年俸制の導入は、決定された年間の給与の配分を自由に行うことを容易にする制度である。

現行税制ではその支給形態により税額が変動する結果を招くことから法人は税額が可能な限り少なくなる方法を選択することが予想され、年俸制の進展によりその傾向はさらに強くなるだろう。このような現行税制は「あるべき税制」の姿とは異なり、税制が法人の自由な行動を妨げている結果となっている。そこで給与支給の取扱い区分を現行の形式基準によるものではなく、主要諸外国で行われているように業務関連性や金額の妥当性に求めるべきである。

3 退職金の支給形態

雇用の流動化に伴い従来は法人が退職を理由に使用人に支給していた退職給与が、

毎月の賃金の上乗せとして支給している企業が存在する。この上乗せされた部分は退職給与としての性格を有するものであるが、実質は給料としての性格とされ現行所得税上の分類は退職所得としてではなく給与所得として課税が行われている。

(1) 退職金の意義と通常給料及び報酬の上乗せとして支払われる退職金の性格

退職所得とは所得税上「退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与とに係る所得をいう。」⁽¹³⁾と規定されている。つまり退職を理由として一時に受ける給与を意味する。

このような退職給与の性格は賃金後払説、功績報償説、生活保障説の3つの性格を有していると言われている。賃金後払説とは、退職給与は本来ならば在職中に支払われるべき雇用者の勤務に対する対価が退職時に支払われるというものであり、ここでは賃金の後払いという性格となる。功績報償説とは、退職給与は雇用者の在職中の功績に対する報償とするものであり、ここでは利益の分与という性格となる。生活保障説とは、退職給与は退職後の生活を支援するために支給するというものであり、ここでは生活保障のための支給という性格となる。

さて、我が国の判例にみる退職所得とは、上記所得税上の「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」にあたるためには「(1)退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじめて給付されること、(2)従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払の性質を有すること、(3)一時金として支払われること、との要件を備えることが必要であり、」⁽¹⁴⁾とし、「これらの性質を有する給与」にあたるためには「それが、形式的には右の各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、右「一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とすると解すべきである。」⁽¹⁵⁾と判示されている。

つまり、退職所得の性格は、退職を理由として一時に支払われ、かつ功績報償説ないしは賃金後払説を根拠として支払われる給与である。よって、通常給料及び報酬の上乗せとして支払われた場合の退職給与は、本来ならば退職給与として

(13) 所得税法30条1項

(14) 「納税告知処分等取消請求事件」『最高裁判所民事判例集37巻6号』65頁

(15) 同上判例

の性格を有し退職時に支払われるべき所得の前払い的な性格を有するにもかかわらず退職所得には分類されず、給与所得に分類されるのである。ここでも、給与の性格により取扱いを区分するのではなく、支給形態により取扱いを区分していると理解することが可能であろう。

(2) 退職給与の取扱い

退職給与の通常給料及び報酬への上乗せ支給部分を、給与所得と解するか退職所得と解するかは、法人の側からは法人税上使用人に対するものは給与所得であろうと退職所得であろうと損金の額に算入され、役員に対するものは両所得とも不相当に高額な部分を除き損金に算入される為、所得区分による大きな弊害は存在しない。

しかし、通常給料及び報酬として退職給与を受ける使用人及び役員にとっては給与所得に分類されるか、税制上の優遇措置が存在する退職所得に分類されるかで所得税額に大きな変動を与える。このことは、退職所得として給与を得ることが税制上の有利である為、雇用者の転職を避けるという傾向を助長するものであり雇用の流動化が活発化している現在の雇用環境にそぐわない税制である。

よって、雇用の流動化が進む中において雇用流動化の促進の為にも、給与所得と退職所得の間にある現行所得税上の取扱い区分や取扱い差異をなくし、給与所得と退職所得を同様に取扱うべきではないだろうか。この際、優遇措置を持つ退職所得を給与所得と同じ扱いにすることで生涯賃金における課税ベースが広がるだろう。そこで、使用人及び役員の生涯賃金と納税額の間の特等を保つ為にも、所得税の税率引き下げを検討するべきである。

4 フリンジ・ベネフィットに対する課税

法人から支払われる給与には現金支給によるもののみではなく、現物による支給も存在し、現金支給により得られる経済的効果と現物支給により得られる経済的効果は同じであるにもかかわらず税法上は異なる扱いをされている。このように福利厚生として現物支給が行われている現状を把握し、ここに現行税法における課税状況を加味しフリンジ・ベネフィット課税のあり方について検証したい。

(1) 福利厚生を支給状況

企業が支給している現物給与は表5のとおりである。

表5 福利厚生制度の導入率

| 項 目 | 1,000人未満 | | 1,000人から2,999人 | | 3,000人以上 | |
|-----------|----------|-------|----------------|-------|----------|-------|
| | 平成12年 | 平成14年 | 平成12年 | 平成14年 | 平成12年 | 平成14年 |
| ①社有住宅 | 89.9 | 57.1 | 91.7 | 71.1 | 96.1 | 82.9 |
| ②住宅融資 | 64.8 | 55.7 | 76.0 | 80.7 | 94.1 | 97.6 |
| ③貸付制度 | 67.5 | 63.2 | 73.7 | 79.5 | 84.3 | 82.9 |
| ④社内預金 | 20.0 | 16.0 | 20.8 | 30.1 | 39.2 | 19.5 |
| ⑤財形貯蓄 | 91.5 | 85.8 | 95.8 | 96.4 | 100 | 100.0 |
| ⑥従業員持ち株 | 94.0 | 90.6 | 88.5 | 94.0 | 94.1 | 87.8 |
| ⑦職場旅行 | 46.5 | 43.4 | 36.8 | 30.1 | 33.3 | 14.6 |
| ⑧ホームヘルプ制度 | 3.5 | 3.8 | 11.7 | 14.5 | 36.7 | 36.6 |
| ⑨メンタルヘルス | 42.6 | 35.8 | 59.8 | 60.2 | 86.3 | 95.1 |
| ⑩慶弔見舞金 | 100.0 | 98.6 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 |
| ⑬OB会 | 42.1 | 35.8 | 66.7 | 60.2 | 70.0 | 73.2 |
| ⑯自社直営保養所 | 34.8 | 25.9 | 38.8 | 41.0 | 54.0 | 68.3 |

(出所) 労働行政研究所『福利厚生事情2000年版』496頁から498頁, 労働行政研究所『福利厚生事情2002年版』453頁から455頁のデータより筆者作成

福利厚生制度は従業員規模が大きいほど導入率が高い。つまり、大企業と中小企業に勤務する者の間には格差が存在する。

また、かつては会社人間として勤務する者が多かった為に社宅の完備や社員旅行といった福利厚生として支払われる現金以外の給付を好む傾向が強かった。しかし昨今では、使用人や役員の会社への帰属意識の希薄化により社宅の利用や社員旅行といった会社の延長にある制度を利用するという現物給付よりも、実際に受ける対価的利益は減少しようとも換金性の自由の観点から現金による給付を好む傾向も存在する。

(2) フリンジ・ベネフィットの意義

フリンジ・ベネフィットの意義は、「フリンジ・ベネフィットは、その発生形態の視点から現金以外の全ての利益 (all advantages other than cash income) とか現金によらない利益 (noncash benefits) であるなどと解され、その実質的内

容の観点からは経済的利益（economic benefits）であると解されている。それは給与所得に関しては現物給与（compensation in kind）と称される。」⁽¹⁶⁾であるとか「FRINGE・ベネフィット（fringe-benefit）は付加給付（給与）、（住宅・健康保険・病気休暇などの）特別給付，付帯給付，福利厚生費，年金繰入額，社会保険料など直接支払われる給与以外の給付などと訳されている。」⁽¹⁷⁾との概念づけられており，その実態は現金によらない現物給付としての経済的利益供与であると意義付けられる。

(3) 経済的利益供与に対する課税

① 経済的利益供与とインピューテッド・インカムに対する実定法上の課税姿勢

昭和38年政府税制調査会答申で課税所得の意義について「所得税法及び法人税における所得概念については，個別経済に則した担税力を測定する見地から見て，基本的には現行法に現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一家計費等所得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，定期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する」⁽¹⁸⁾と示した。

同答申では自己所有の家屋等の使用による利益について「インピューテッド・インカムとして課税所得を構成することになるが，所得概念にこの範疇までとり入れることはあまりにも多くの対象を包括しすぎる事となって，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得ないと認められるもので適当とは考えられない。」⁽¹⁹⁾とインピューテッド・インカムについては課税所得に含まないと示された。

さらに現金給与の代替や追加給付として支給される現物給与及び事業上の取

(16) 石島弘「租税法からみたFRINGE・ベネフィット課税」『税経通信』税務経理協会，平成2年11月，80頁

(17) 宮野清「旅費・交際費等を巡るFRINGE・ベネフィット」『税経通信』税務経理協会，平成7年11月，96頁

(18) 政府税制調査会『所得税及び法人税整備に関する答申』昭和38年12月

(19) 同上答申，昭和38年12月

引に関して生じたものや対価の性質を有する債務免除益又は低利融資による特別の利益という経済的利益供与について課税所得に含まれるとしながらもインピューテッド・インカムとの関係から慎重な判断を要することを示している⁽²⁰⁾。

つまり、実定法上においては経済的利益については課税対象となるが、インピューテッド・インカムについては課税の対象には含まないとされ、経済的利益が課税所得を構成するか否かは、労務提供に対する対価として受ける現金による給付との性質の類似性により判断することとなる。

② 現行税法での経済的利益供与課税に対する考え方

現行税法による経済的利益に対する考え方は表6に示すとおりである。

表6より経済的利益について現行法上課税所得を構成するための要件は、

- イ 勤労に対する対価であること。
- ロ 福利厚生的要素を含まないこと。
- ハ 雇用主の必要性が生じていないこと。

(20) 同上答申、昭和38年12月において現物給与及び債務免除益又は低利の融資による特別の利益について次のように示されている。

現物給与

「いわゆる現物給与については、それ自体の性質においては上記のインピューテッド・インカムにおける所得の考え方に通ずるものがあると思われるが、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付の代替ないし追加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適当である。

ただし、この場合については果た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、上記インピューテッド・インカムにおける論争の場合と同様に神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。」

債務免除益又は低利の融資による特別の利益

「債務免除益又は低利の融資による特別の利益については、それらが事業場の取引に関して生じたときは、所得計算上の理論として、事業所得の中に含まれてくることとなる。その他の場合については、それが贈与による所得と見られるものであるかどうかによって、課税所得に含まれるかどうかが決められることになる。この場合、低利の融資については、市場金利にしたがって利益の認定も困難であるので、インピューテッド・インカム一般の考え方にしたがって、特に対価の性質を有するもの（たとえば借地権の対価）を除いては、課税所得計算上考慮しないこととするのが適当と考えられる。」

ニ 社会通念上必要でありかつ、妥当であると認められている金額を超えていること。

の4つの要件を必要とし、これらの要件を満たすフリンジ・ベネフィットはごく限られているために現行税法上有利な扱いとなっている。

フリンジ・ベネフィットが現行税法において上記のような有利な扱いを受けていること理由を石島弘氏は、「現物給与（フリンジ・ベネフィット）は、金銭給与とは違い換金性の問題があり、また困難な評価の問題を伴う特殊性を有することから、課税において法律上または事実上きわめて有利な扱いを受けている。」⁽²¹⁾と現物給与には換金性や評価の問題が存在することを述べている。

(4) 現物支給することの優位性

福利厚生として法人が使用人に対し、現金に代わり現物を支給することの優位性を考えたい。現物支給を行う法人側からの優位性は、賞与（特に役員）として現金により支給した場合は法人税上損金不算入の取扱いにより課税対象となるが現物で支給することにより課税を回避できるものが存在する点、経済的利益として現物支給を行うことにより安定した労働力を確保できる点である。

現物支給される使用人、役員側における優位性は、現金支給とは異なり現行所得税の下では現物給与についての課税は限定的なものであるため所得税が軽減される点である。さらに現物支給する側及び現物支給される側両方における優位性は、現物支給する物品には個別に取得するよりも安い価格で調達できるものも存在する為に優位である。

つまり現物支給の最大の利点は、現金給付による賃金支給よりも税制上有利であることにある。

(5) フリンジ・ベネフィットを非課税とすることの弊害と今後の方向性

福利厚生としてフリンジ・ベネフィットを受けるのは大企業に勤務する者や高額所得者に多く、フリンジ・ベネフィットの多くを非課税とすることは垂直的公平のみならず水平的公平も阻害する⁽²²⁾。

また、フリンジ・ベネフィットの多くを非課税とすることは法人の給与支給形

(21) 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』第17号、平成元年10月6日、有斐閣、51頁

表6 経済的利益の考え方

| 区 分 | 考 え 方 | 根拠法令・通達 |
|----------------|---|------------------------------|
| 通勤手当と通勤用定期乗車券等 | 居住場所の選択は個人の自由意志で定められており、その居住地からの通勤費は所得の処分と考えるのが原則である。しかし、最近の住宅事情を考慮すれば、原則どおりに考えることは実情に合わないため、公務員の通勤手当を参考にして非課税限度を定めた。 | 所法9①五、所令20の2 |
| 衣類・身回品の支給 | 衣類品等の購入のための支出を免れたという意味では経済的利益であるが、職務の必要から生じたものに対する配慮をする。 | 所法9①6、所令21、所基通9-8 |
| 住居の貸与等 | 住宅供給の場合も現物給与であることに変わりはない。しかし、雇用主の業務遂行上の必要性によりその居住の場所を制限しなければならないため、特定の場所に社宅、寮等を定めている場合は、雇用主の必要によるものであり、使用人等の意思に基づくものではないから、経済的利益はないものとして非課税とされる。 一般住宅等の場合は、実際賃貸料と家賃相当額との差額を経済的利益として課税する。ただし、一般の使用人については、現下の住宅事情に配慮して、家賃相当額（通常の賃貸料の額）の2分の1以上の賃料を徴収していれば現物給与とはしない。 2分の1未満の時は家賃相当額（2分の1しない額）との差額について課税される。 | 所令21四、所基通36-40~48、36-26 |
| 食事の供与 | 食事は本来個人の所得の中から支弁されるものであり、これを他のものから支給されれば経済的利益の供与となる。 しかし、職務上欠くことができないものや、小額であるものについては、福利厚生の要素と考えられるから課税しない。 食事の評価は、具体的な数値として取られ得るものによって行われる。 | 所基通36-38~38の2、36-24 所令21① |
| 商品・製品等の値引販売 | 商品、製品等の値引販売にかかる経済的利益は原則として課税すべきであるが、一般顧客に対しても値引が行われるものであり、使用人等に対しての福利厚生の側面もあるので、一定の要件の下に課税しない。 | 所基通36-39、36-23・25 |
| 永年勤続者の記念品等 | 長時間の労を多として敬意を表するために送るという限りは、一種の儀礼的側面を有するものとして課税しない。 | 所基通36-21、昭60年直法6-4 |
| 創業記念品等 | 社会的儀礼上交付されるものであり、創業、増資、工事完成、合併等の記念の祝賀は、日常業務の中で頻発するものではないから、職務の対価ではない。 | 所基通36-22 |
| 福利厚生施設の用役提供 | 用役提供による経済的利益の提供があったことは事実であるが、福利厚生の一環と考えられる。 | 所基通36-29 |
| レクリエーション費用 | レクリエーションは使用人等の融和を図り、勤労意欲を向上させるための支出であるから原則として課税しないが、給与の代替性を有すれば課税の対象となり得る。 | 所基通36-30 |
| 慶弔金品等 | 使用者からの一方的な給付は課税対象とすべきであるが、その原因が祝辞等であれば、雇用関係から儀礼的に支出されるものであるから、社会通念上相当な額であれば課税しない。 | 所基通28-5、9-32 |
| 夜勤食事代 | 金銭による給与は、原則として課税するのであるが、実費弁償の意味もあり、小額分は不追求とする。 | 昭59年直法6-5 所3-8 |
| 宿日直料 | 宿日直に際して支給させる宿日直手当ては、給与と考えられる側面もない訳ではないが、宿日直に伴う実費を弁償するという性格もあるので、小額（1回あたり4,000円）であれば課税しないこととしている。食事が支給される場合は、その食事を含めて1回4,000円であるから留意する。 | 所基通28-1・2 |
| 保険料等 | 生命保険料や社会保険料で、役員、使用人が負担すべきものを使用者が支払った場合は、本来は経済的利益があるものとして給与所得の収入金額に算入すべきものである。しかし、その負担には福利厚生の性格を持つものもあり、小額不追求の考え方から、一定のものについては課税しないこととして取り扱うのである。 | 所基通36-31・32 |

| 区 分 | 考 え 方 | 根拠法令・通達 |
|--------------|--|-----------------------------|
| 損害賠償金 | 損害賠償金は本体行為者が負担すべきものであるが、業務上の行為に対して使用者責任の追及がなされるという実態も考慮している。 | 所基通36-33 |
| ゴルフクラブの入会金等 | 法人が業務の遂行に必要な場合の加入金は資産性があり、特定の役員又は使用人が利用するためのものであれば給与の性格があるので、その内容に従って取扱いが異なるのである。 | 所基通36-34~36-34の2 |
| 社交団体の入会金等 | ゴルフクラブのように資産性（譲渡性）がないので、入会金が給与とされれば経常会費も給与とされ、経常会費以外の負担は、その内容によって実態に適合した取扱いがなされる。 | 所基通36-35 |
| 学資金・資格取得費用 | 修学費用や特定の資格取得費用については、社会的事業ではなく、雇用のもとに限定して行われる限りは給与ともいえる。しかし、昨今の国民の教育的事情や、就労上の必要性を考慮して特別の取扱いを行っている。 | 所基通9-14~16 |
| 新株引受権 | 株主等以外の者が有利な価格によって新株等を取得したときは、原則として一時所得の課税がなされる。 ただし、給与の支払に代えて与えられたものは給与とする。 同族会社の場合は株主等が引受権を自体することによって親族等に贈与する場合が考えられるから、この場合は贈与税の対象となる。 | 所令①②、所基通23~35共-6~9 |
| 無利息又は低利貸付の利子 | 使用者から無利子又は低利の貸付を受けたことによる経済的利益については、原則として課税すべきものである。しかし、災害等の場合にまで原則どおりの取扱いをすることには無理がある。また、給料の前貸等ごく短期間における小額の利子まで課税することは煩雑である。 最近における住宅事情を考慮し、持家制度を促進する意味からも、居住用家屋及びその敷地取得資金については特例が置かれている。 | 所基通36-28, 36-24, 措法29措令19の2 |

(出所) 山本守之・嶋協「経済的利益の考え方チェックリスト」『税務弘報』2002年5月、51頁から59頁までの表より区分・考え方・根拠法令・通達を抜粋したものを筆者作成

態も租税回避行動のために、現金による給与支給ではなく現物による給与支給を多用するであろう。このことは法人の経済活動を歪めるばかりではなく、法人の租税回避行動に対応するための税制の構築を招く結果となり、税制そのものを複

(22) フリンジ・ベネフィットを非課税とすることの弊害について山本守之教授は次のように述べている。

「フリンジ・ベネフィットの非課税は水平的公平とともに垂直的公平をも阻害する。
まず、水平的公平については、役員や使用人が課税済の可処分所得からある便益を取得した場合と、使用者から経済的利益を受ける場合に、前者は税負担を伴っているのに、後者を非課税となると、課税の公平を阻害する。特にわが国のように、大企業が与える経済的利益が多く、中小企業に給付の制度が整備されていないなど、事業規模、業種、労働組合の有無、提供の方法によって税負担が異なってしまう。

次に、垂直的公平についても、経済的利益の享受者が比較的高額所得者に多く、役員の場合には、自ら報酬内容を決定できるなどの問題も含めて、フリンジ・ベネフィット非課税は高額所得者を優遇している。」

山本守之「役員に対するフリンジ・ベネフィット課税」『税経通信』税務経理協会、平成2年11月、90頁

雑にしかねない。

そこで、今後フリンジ・ベネフィットに対する課税のあり方は、現行非課税とされている経済的利益供与について、勤労に対する対価であるか否かを判定基準として課税項目に含め、個人所得税の課税標準を構成する要素とすべきであると考えらる。

4 雇用慣行の変化が税制に与える影響

以上、雇用慣行の変化の観点から給与の支給形態が変化してきており、新たな給与支給形態による現行税法の弊害を検証した。我が国の法人が使用人及び役員に対する給与に対する課税姿勢は、役員に対する報酬と賞与、使用人及び役員に対する賃金または報酬と退職金について、支給される給与のもつ性格に着目しての課税ではなく支給形態により異なる課税が行われており、租税回避行為を容易にする制度であるとともに、変化している我が国の雇用慣行にそぐわない税制となっている。

また、フリンジ・ベネフィット等の現金によらない経済的利益供与については、非課税項目が多く存在し、大企業に勤務する者や高所得者優遇の税制であるばかりではなく、合法的に税負担軽減行為を可能とする制度である。

つまり現行の租税法は合法的に租税回避を可能とする制度として存在しており、我が国の雇用慣行の変化によりその傾向を強くするものである。

むすびにかえて

アメリカ及びフランスの雇用慣行と比較することにより、我が国における雇用慣行の変化の実状について検証し、その変化に現行税法が対応しているかについて検証を行なった。

我が国の雇用慣行の生成についてアメリカ及びフランスの雇用慣行と比較し、いずれの国も政府の雇用政策がその国の雇用慣行の生成に重要な影響を与えていることが明らかとなった。

我が国とフランスはいずれも雇用の安定のために、フランス政府は雇用対策費として直接、我が国は公共事業費としてGDP割合の6%前後を雇用対策に費やして

いる。また両国とも自国企業に対し解雇規制や企業福祉といった企業の雇用者への雇用に対する質的保証を求める政策を実施している。結果、我が国においては「終身雇用制」、「年功序列賃金制」といった我が国の伝統的雇用慣行が生成された。

一方、アメリカにおいては1980年代以降、我が国企業をはじめとする国外の企業の競争力強化により、アメリカ企業は経営効率化を迫られた。このようなアメリカ企業の状況に対応し、アメリカ政府も1980年代以降は積極的な雇用の創出を図るといふ雇用政策から雇用の流動化や合理化をはかるための規制緩和を積極的に行なってきており、アメリカ企業も欲する人材の適時補充が可能となり、アメリカの雇用者に対しても自己能力開発の意欲を促進させるという結果に導いている。

そして、我が国においてはバブル崩壊後、韓国や中国といった企業の世界市場への進出、競争力の強化によりアメリカが1980年代以降に経験した状況に直面させられている。そこで我が国の雇用慣行の変化をみると、企業は「終身雇用制」からの脱却、「年功序列賃金制」から「業績連動型賃金」への変化してきており、これらの傾向は若年層を中心として雇用者にも歓迎されている。しかしながら企業の経営効率化促進に向けて我が国の税法は対応しきれず、弊害として感じている企業も存在する。

そこで、具体的に雇用慣行の変化による税法の問題点を検証したところ、第一点として、現行法人税では建前上は報酬と賞与の持つ性格に着目して法人における損金性の判断を行なうことを要求しながらも、実質は役員報酬と役員賞与について「定期」か「臨時」かの支給形態により損金性の判断を行なっている。このことは年俸制の導入が拡大した場合、法人の経営上の自由な意思決定による給与支給を阻害し、税負担を軽くする行為として役員報酬を拡大、役員賞与を縮小することを助長するものであり、現行法人税は賃金支給形態の変化に対応しきれないのである。

第二点として、現行所得税において税制上の優遇措置が認められている退職給与について、通常の給与への上乗せにより支給を行なう企業が現われてきている。このような制度は、本来ならば退職給与として退職時に支給されるものを、通常の給与へ上乗せすることにより支給するものであって、その上乗せ部分は退職所得として支給されるものであるにもかかわらず、現行所得税では給与所得として課税され、

退職所得に分類されることによる優遇措置を受けることは認められていない。現行所得税において退職所得に分類されることによる優遇措置を受けられないことは、雇用者の転職意識を阻害するものであり、現在の雇用慣行の変化にそぐわないのである。

第三点として、現金による給与にかわりFRINGE・ベネフィットとして現金によらない給与を支給する制度について、現行税法では、FRINGE・ベネフィットとして現物を支給する際、企業側にとって法人税上損金として算入される項目が多く、一方、雇用者側は所得税においては非課税項目が多く存在するため、FRINGE・ベネフィットによる支給をおこなうことで税負担が軽減され、FRINGE・ベネフィットとしての給与支給を助長するものである。

しかし、FRINGE・ベネフィットを所得税において非課税とすることは、福利厚生を導入率の高い大企業や高所得者と中小企業や低所得者との公平を阻害するものである。また、FRINGE・ベネフィットを非課税とすることは法人の租税回避行為を助長するものであり、これに対処するために現行税法をさらに複雑にしかねないものでもある。

そこで、雇用慣行の変化による現行税法の問題点を解決する為に、先ず、年俸制の導入拡大に伴い役員報酬と役員賞与とを区分している制度を諸外国にならい、報酬としての適正額とそれを越える金額を賞与とする制度を整えるべきである。第二に、退職給与の通常給与への上乗せ制度の出現に対応する為、給与所得と退職所得との区分をなくし、生涯賃金として給与所得と退職所得を合算し、適正な控除額を決定するべきである。第三に現行非課税とされているFRINGE・ベネフィットの多くの項目について、勤労に対する対価であるか否かを判断基準として課税所得に含めるべきである。以上のような現行税法の見直しを行なうことで、我が国雇用慣行の変化による税法上の問題がある程度是正されることだろう。