

## ⇒ 論 説 ⇐

## イギリスの所得税法における雇用からの所得概念

— 日本の給与所得概念との比較研究 —

團 野 正 浩

## 1 はじめに

イギリスの所得税制度は、所得区分を使った課税方式、個人をベースにした課税単位、給与に対する緻密な源泉徴収制度など多くの点において日本のそれと類似している<sup>1</sup>。このことから、日本の所得税制の改革論議が行われるたびに、イギリスの所得税制度の調査・研究が行われてきた。

日本の制度を論じるために、外国の類似の制度（多くの場合は日本にとっての先事例）を研究することは意味のあることのように思える。しかし、現在の制度が外形的に似ていても、その内容を精査すると、制度ができた背景やそれを形成するプロセスが異なるために、その実態が同一視できないものであったり、日本では理解できないようなビジネス慣習が前提となっていたり、研究の過程において、思わぬところで壁にぶつかることも多い。そこが外国制度を研究することの難しさであるとともに面白さでもある。

本稿では、イギリスの所得税法における雇用からの所得である *employment income* の特徴やその該当性を巡る論点などについて、日本の所得税法における給与所得との比較によって明らかにすることを試みたい。

イギリスでは、ここ十数年の間に、雇用に関わる租税回避問題への対応策が講じられてきており、また、最近ではイギリス財務省の諮問機関が税制を含む雇用概念のあり方について調査を行うなど、雇用と税に関する問題がクローズアップされつつある。

一方、日本では、政府全体で「働き方」を巡る議論が進行中であり、現在、働き方に中立的な税制の構築に向けて配偶者控除や課税単位などの見直しの議論<sup>2</sup>が行われているが、今後は給与所得課税のあり方や所得税制度全般の議論にまで拡大していくことが予想される。

このように日英両国で働き方や雇用と税に関する議論が行われつつある状況を踏まえ、本稿

<sup>1</sup> 所得税制度に関して、イギリスと並んで、日本との制度比較の対象となることが多い国がアメリカである。雇用からの所得の課税に関しては、申告の要否、給与所得タイプの存否、経費の控除の仕組み（給与所得控除か、実額控除か）において日本と異なると言われている（中里実（2006）「アメリカにおける給与所得課税」『日税研論集』57号178頁参照）。

<sup>2</sup> 税制調査会「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理（第一次レポート）」（平成26年11月7日）参照。

では、雇用からの所得の課税に関しての両国の相違点や共通の課題を見つけ出し、今後のあり方にも言及したい。

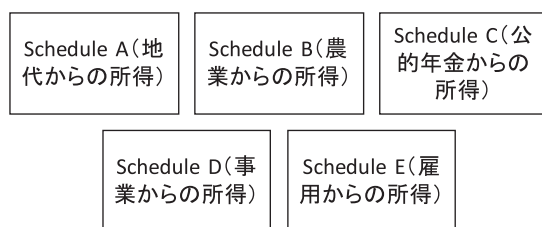
## 2 イギリスの雇用からの所得概念の特徴

### (1) Schedular system の影響

イギリスの所得税は、その成立直後から長らくの間、Schedular system という方式を採っていた<sup>3</sup>。これは、学問上「分類所得税」と呼ばれており、所得をその性質や源泉毎にいくつかの種類 (schedule) に区分して、種類毎の定義に当てはまるものだけをそれぞれ異なるルールで課税する方式である。そして、所得税制度が未成熟な時代 (人的控除が整備されておらず、税率も比例的であった時代) においては、各種の所得に対してその担税力の相違に応じた課税を行うのに適切な方式と考えられていた<sup>4</sup>。

雇用からの所得は、Schedular system の下では Schedule E という種類に区分されており (図表1)、他の種類の所得 (地代からの所得である Schedule A、農業からの所得である Schedule B、公的年金からの所得である Schedule C、事業からの所得である Schedule D) とは概念的に明確に分けられ<sup>5</sup>、導入後しばらくの間は他の schedule との間で課税上の調整もされなかった。また、これらの schedule に該当しなければ、たとえ経済的な利益があったとしても所得課税は行われなかった<sup>6</sup>。

図表1 Schedular system における所得区分



(注)1 これらの区分は、1803年の所得税再導入当時のものである。

2 その後、各scheduleの内容は拡充され、特にSchedule Dは日本の雑所得に相当するものまで幅広くカバーするようになった。

3 近年においては、これら以外に、配当からの所得としてSchedule Fも存在していた(現在は廃止されている。)

<sup>3</sup> イギリスで世界最初の所得税が導入されたのは1799年であるが、Schedular system が本格的に導入されたのは1803年である。なお、所得税はナポレオン戦争後の1815年に一旦廃止され、1842年に再導入されたが、その際にも Schedular system が採用された (Gordon, M. Keith and Manzano, Ximena Montes (ed.) (2014), *Tiley & Collison's UK Tax Guide 2014-15 (32nd edition)*, 397-398, Tolley 参照)。

<sup>4</sup> 金子宏 (2014)『租税法 (第19版)』(弘文堂) 183頁参照。

<sup>5</sup> 「異なる Schedule に属する所得の源泉は相互に排他的な関係にある (the sources of profit in different Schedules are mutually exclusive)」ことから、一つの所得が複数の schedule に該当することは原則としてあり得ないとされていた (Mitchell and another v. Ross, [1961] 3 All ER 49)。

<sup>6</sup> Schedular system の下では、譲渡所得を中心とする資本収益、贈与や遺贈による収入、債務免除益や使用者から無料で宿舎を貸与されることによる利益などが長年の間所得の範囲から除かれてきた (金子宏 (1995)『所得概念の研究』(有斐閣) 41頁参照。)

所得税の誕生から200年以上経過した現代のイギリスの所得税制は、「分類所得税」ではなく、課税の対象となる所得を合算した上で人的控除や累進税率を適用して各人の総合的な担税力に応じた課税を行う「総合所得税」に変貌している。各 schedule もその内容が徐々に改正され、Scholar system は2005年頃までには廃止された。

Scholar system の廃止を雇用からの所得を中心とする Schedule E のみについて見ると、2003年に、当時の所得税法であった Income and Corporation Taxes Act 1988（以下「ICTA 1988」という。）から独立して、雇用や年金からの所得のみを規定する Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003（以下「ITEPA 2003」という。）が制定<sup>7</sup>され、その際に Schedule E に代えて employment income, pension income, social security income という所得概念が新たに規定された<sup>8</sup>（図表2）。

図表2 現在のイギリスの所得税の所得区分等

Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003において規定されている所得	Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005において規定されている所得	その他の法律 (Income Tax Act 2007など)において規定されている課税上の取扱い
<ul style="list-style-type: none"> <li>•employment income</li> <li>•pension income</li> <li>•social security income</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•trading income</li> <li>•property income</li> <li>•savings and investment income</li> <li>•certain miscellaneous income</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•registered pension scheme</li> <li>•social security pension lump sums</li> <li>•charitable trust</li> <li>•accrued income profit</li> <li>•tax avoidance</li> </ul>

雇用からの所得として新たに規定された employment income は、Schedule E が「事務所への所属又は雇用から得られる報酬 (emoluments from an office or employment)」<sup>9</sup>と抽象的に定義されていたのに比べるとより具体的であり、現物給与（フリンジベネフィット）<sup>10</sup>や株式を利用した報酬方式の取扱い<sup>11</sup>などについてもそれまでよりも明確になっている<sup>12</sup>。

しかし、employment income が新たに定義されても、これが所得区分であることには変わりなく、また、雇用からの所得の範囲に関する本質的な考え方が変えられた訳ではない。したがって、employment income の解釈においても、Schedule E の時代の訴訟等で示されてきた法解釈が

<sup>7</sup> 新たな内容で制定されたのではなく、これまで実質的に改正されてきた内容に合わせて書き直された。これは、税法をよりシンプルで分かりやすくすることを目的とした Tax Rewrite Project として1996年頃から進められてきたものであり、ITEPA 2003の制定は、その成果物の第一弾である (Ipsos MORI (2011), *Review of rewritten Income Tax legislation*, HMRC <https://www.gov.uk/government/publications/income-tax-review-of-rewritten-legislation>参照)。

<sup>8</sup> 事業等からの所得に関しても、同様に、Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005が制定されて、Schedule D 等が廃止された上で、trading income, property income, saving and investment income が規定された。

また、所得税全体の通則的なルール（税額計算など）を規定するものとして、Income Tax Act 2007も制定されている。

<sup>9</sup> ICTA 1988, s 19(1)

<sup>10</sup> ITEPA 2003, Part 3

<sup>11</sup> ITEPA 2003, Part 7

<sup>12</sup> これまで明文化されていなかった実務上の取扱い (Revenue Practice) が Tax Rewrite Project を通じて法律の条文に取り込まれたためとされている (Gordon and Manzano (ed.)・前掲注3・69参照)。

現在も有効であるとされている<sup>13</sup>。

## (2) employment income の定義

ITEPA 2003での employment income の定義を見ると、次のような構成になっている（図表3）。

### イ employment 概念の定義<sup>14</sup>

employment income 課税の前提として、雇用関係を意味する employment を定義しており、①雇用契約に基づくもの (any employment under a contract of service)、②見習い契約に基づくもの (any employment under a contract of apprenticeship)、③公務 (any employment in the service of the Crown) の3種類を例示列挙している。

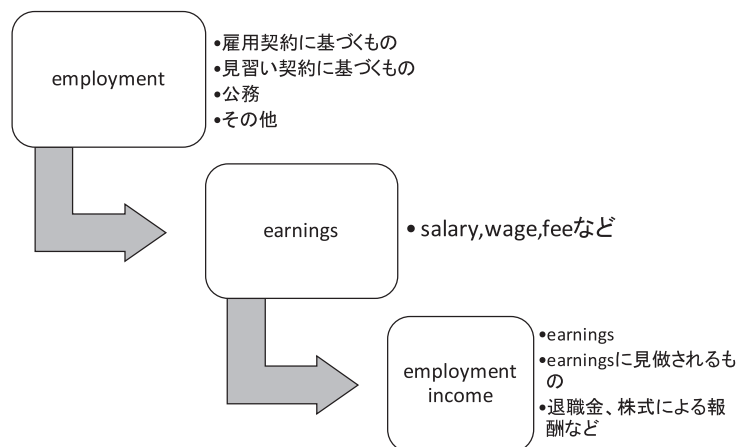
### ロ earnings の内容<sup>15</sup>

employment income の主たる構成要素である earnings (報酬) は、上記イのように定義された employment から得られるものであり、具体的には、salary (給料)、wages (賃金)、fee (手間賃)、gratuity (チップなど)、その他労務に対する報酬であり、金銭の給付だけでなく、金銭以外のものでも金銭に交換可能あるいは金銭的価値があるものの給付も含まれている。

### ハ employment income の構成要素<sup>16</sup>

employment income の構成要素として、①同法で規定される earnings、②同法において earnings に見做されるもの（第三者から派遣されて得られた所得や現物給与として得られた経済的利益など）、③同法において employment income に含まれるもの（退職金、税制上非適格な年金、株式による報酬など）を挙げている。

図表3 イギリスの所得税法 (ITEPA 2003) における「employment income」



<sup>13</sup> この点についての詳しい説明は後述。

<sup>14</sup> ITEPA 2003, s 4

<sup>15</sup> ITEPA 2003, s 62

<sup>16</sup> ITEPA 2003, s 6-7

### (3) 日本の給与所得との規定振りの違い

本稿の冒頭にも述べたが、日本の所得税とイギリスの所得税は、外形的にはよく似ている。

現行の日本の所得税制においても、所得区分を用いた課税方式<sup>17</sup>が採られているが、「分類所得税」ではなく、各所得を合算した上で人的控除や累進税率によって担税力に応じた課税を行う「総合所得税」の形になっており<sup>18</sup>、その意味では日英の所得税制のフレームワークは類似していると言える。

また、雇用から得られた所得を他の所得とは区分して規定していることから緻密な源泉徴収制度を構築しやすい環境<sup>19</sup>になっている点も似ている。イギリスの employment income については、PAYE (Pay-As-You-Earn)<sup>20</sup>という制度によって支払時までの累積ベースで所得控除等の調整が行われた税額計算の上で源泉徴収が行われていることから申告が不要なシステムとなっており、日本の所得税は、給与所得について支払時の源泉徴収と年末調整で申告が不要になっている<sup>21</sup>。

しかし、雇用から得られた所得に関する税法の規定振りを比較すると、イギリスの employment income が employment に基づいて支払われた earnings であるとして、その性質から定義しているのに対して、日本の所得税法における給与所得は「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」として例示的な表現による定義がされており<sup>22</sup> (図表4)、日英の間に大きな違いがある。

<sup>17</sup> 所得分類（所得区分を用いること）を行うことの根拠として、理論的には、物的・質的担税力の差異、費用控除の差異、源泉徴収等との関係、最適課税論の観点などが指摘されている（谷口勢津夫（2014）『税法基本講義 第4版』（弘文堂）257頁参照。）。

<sup>18</sup> 日本の所得税制は、昭和15年に「分類所得税制」が取り入れられたが、昭和22年に廃止されて「総合所得税」となった。そのときに、雇用からの所得は、「勤労所得」から「給与所得」に改名された（注解所得税法研究会編（2011）『五訂版 注解所得税法』（大蔵財務協会）465頁参照）。

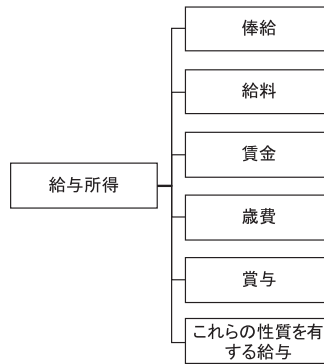
<sup>19</sup> 平成14年9月20日京都地方裁判所判決・税務訴訟資料252号順号9198では「法や通則法は、源泉徴収の対象となる所得については、他の各所得とは異なる扱いをしているのであって、前記のような源泉徴収手続をするのに相応しい内容の所得を念頭に置いているものと解され……」と述べ、所得区分と源泉徴収制度の関連性を指摘している。なお、これは源泉徴収制度を適用すべきかどうかの議論であり、源泉徴収に相応しい内容の所得が給与所得に該当するということを意味しないとの指摘もある（酒井克彦（2011）『所得税法の論点研究』（財経詳報社）142頁参照）。

<sup>20</sup> ITEPA 2003, s 682-712

<sup>21</sup> 所得税法183条から198条

<sup>22</sup> 所得税法28条1項

図表 4 日本の所得税法における「給与所得」



このような違いは、実務の観点からどのように理解すればよいのだろうか。

日本の給与所得概念は、俸給、給料、賃金、歳費、賞与などの支給名目について世間一般に理解されているものをベースとして示した上で、「これらの性質を有する給与」として実質的に同じ性質を持ったものも取り込むような包括的な構成となっている。このことは、典型的な給与を受け取っている大部分の納税者にとって分かりやすいが、特殊なケースにおける給与所得の該当性の判断において「これらの性質を有する給与」をどう捉えるかの解釈上の問題が生じうる。

他方、イギリスの *employment income* については、*employment* を前提として、そこから得られた *earnings* (報酬) を広く対象としている。条文上、*earnings* の規定にはある程度の具体性があるが、*employment* については上述のように極めて抽象的に例示が示されているに過ぎない。そして、*employment income* の該当性について、「受給者の置かれている状況が *employment* に当たるかどうか」、「受け取った金員が *employment* に関連して得られたかどうか」という点が問題になりうる。

日英の違いを端的に述べれば、日本では法文上は明示的に給与所得該当性の基準が示されておらず、「一般的に給与等と言われているものは何か」という社会通念を踏まえた解釈でその該当性を判断するのに対して、イギリスでは *employment* の存否や *employment* との関連性を考察することで *employment income* 該当性を判断するよう一応の適用基準が明示されていることになる。

### 3 雇用からの所得への該当性の判断基準

#### (1) 雇用からの所得への該当性判断の重要性

日本の所得税において給与所得該当性を巡っての問題が生じるのと同様に、イギリスの所得税においても、雇用からの所得である employment income に該当するかどうかは課税実務では重大な問題となる<sup>23</sup>。

その理由のひとつが、事業からの所得である trade incomeの方が広範な経費を控除できるために、経費の控除が限定的な employment income<sup>24</sup>は課税上不利となることである。

また、employment incomeであれば、所得税及び国民保険料（National Insurance Contributions）の源泉徴収制度 PAYEの対象となってしまう点も指摘できる。

このような事情を背景として、employment income（あるいは、その前身の Schedule E）の該当性を巡って多くの訴訟も発生している。

#### (2) 実務上の二つの基準

上記2でも述べたように、イギリスにおいては、ある所得が所得税法上雇用からの所得（employment income や Schedule E）に該当するかどうかは、employmentの該当性や関連性が有用な判断要素となる。

このことは、実務上、大きく分けて二つの基準に分類することができる。

一つは、employment status と呼ばれるものであり、その所得の受給者が雇用者 employee であるかどうかという基準である。

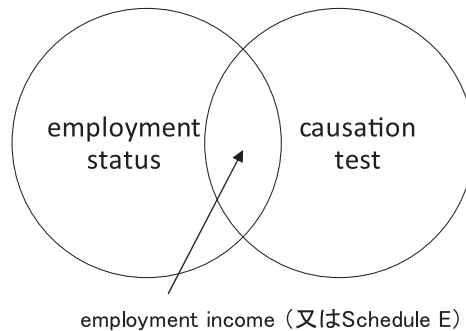
もう一つが、causation test と呼ばれるものであり、その所得が得られた原因は何か、つまり、雇用に基づく労務の対価として得られたものであるかどうかで判断する基準である。

これらの二つの基準が充たされることにより、当該所得が雇用からの所得、すなわち、employment income であると認定されることになる（図表5）。

<sup>23</sup> 以下の説明は、Gordon and Manzano (ed.)・前掲注3・480-482を主に参照した。

<sup>24</sup> employment income の計算上必要経費として認められるものは、直接的に業務のために支出したことが明らかなもの（旅費等）に限定される（ITEPA 2003, s336-342）。なお、日本の給与所得控除のような概算控除の制度はイギリスにはない。

図表5 employment income 該当性の判断基準



### (3) 基準の中身の形成

それでは、これらの基準の中身は、どのように形成されてきたのか。

日本の所得税において給与所得の該当性が問題となる場合の多くは、典型的なサラリーマンが得る給料等に関するものではなく、労務提供の形態が変則的なものであったり、報酬の支払方法が特殊であったりするケースである。そして、その判定は、裁判等を通じて、雇用契約等の外形的な面だけに着目するのではなく、実質面も考慮して行われてきた。

同様に、イギリスにおいても employment income の該当性を巡る問題は特殊なケースが対象となる場合が多く、裁判などにおいて実質的な内容から判断されている。

イギリス法の特徴として、判例法を主要な法源としている<sup>25</sup>点が挙げられるが、employment income の該当性を巡る議論に関しても、過去の判例により具体的な取扱いが明らかにされてきたところである。

このことから、employment income 概念を深く理解するためには、これまで積み重ねられてきた多くの判例を読んでいくことが必要となる。

### (4) イギリスにおける租税に関する訴訟等の制度の概要

イギリスにおける租税に関する判例を知るためには、まずは訴訟等の制度を理解する必要があるので、ここで簡単に説明しておく<sup>26</sup>。

イギリスでも、不服審査を経由して訴訟手続に入るという流れになっている点や裁判が三審制になっている点は、日本の制度とよく似ている。しかし、納税者だけでなく税務当局も不服審査の結果に納得していない場合には、再審査請求や訴訟を提起することができ

<sup>25</sup> イギリス法において判例法が重視される理由の一つとして、憲法典が存在しないために、先例法の体系の中から一般理論を帰納的に見つけ出し、それを演繹的に当面の具体的事件に当てはめるといった法律解釈の方法をとることで、法的安定性に特別の配慮をしている点が指摘されている（伊藤正己・田島裕（1985）『英米法』（筑摩書房）323頁参照）。

<sup>26</sup> 以下の記述は、James, Malcolm(2009), *The UK Tax System: an introduction (2nd edition)*, 90, Spiramus Press Ltd.を主に参照。



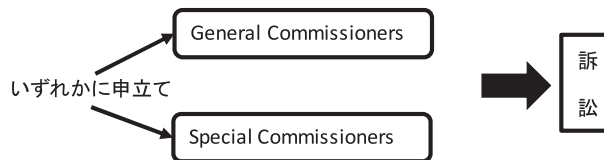
る点が日本の制度とは大きく異なっている。

イギリスにおいては、大規模な司法制度改革が行われ、2009年を境に制度が変更されている。変更を踏まえた制度の概要は、以下のとおりである。

イ 不服審査

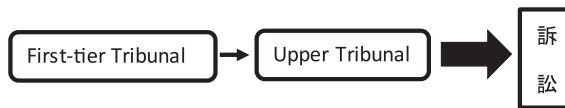
これまでの課税に関する不服審査は、税の専門家ではないが一定の税法の知識を持っている者が専門的知識を持った職員の手助けを受けて審理を行う General Commissioners 又は高度な専門的知識を持った法律家が審理を行う Special Commissioners のいずれかによって行われていた（図表6）。

図表6 不服審査（2009年3月まで）



この制度は見直しが行われ、2009年4月からは General Commissioners 及び Special Commissioners が廃止されて、新たに、租税に係る不服審査の大部分を扱う First-tier Tribunal とそこで当事者間の合意が得られない場合に技術的な観点から審理する Upper Tribunal の二段階の不服審査制度ができた（図表7）<sup>27</sup>。

図表7 不服審査（2009年4月から）



ロ 訴訟

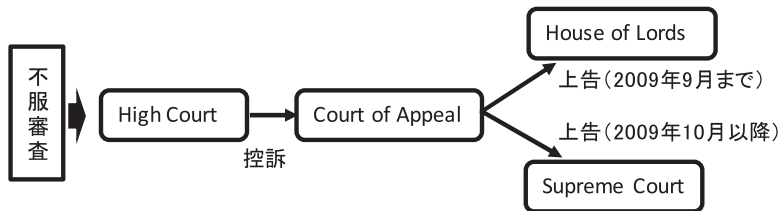
不服審査の結果に対して当事者が納得しない場合には、訴訟を提起することができ、税に関するものについては High Court に提訴することになる。High Court は日本の地方裁判所に相当するものであり、通常1名の裁判官で審理が行われる。

High Court での判決に対して不服の場合には、Court of Appeal に控訴することができる。これは、日本の高等裁判所に相当するものであり、通常3名の裁判官で審理が行われる。

<sup>27</sup> Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules 2009 (S.I. 2009/273 (L.1))により現行の不服審査手続が定められた。

2009年9月までは、Court of Appeal の判決に不服がある場合には、House of Lords（議会上院：貴族院）<sup>28</sup>に上告することができた。しかし、この制度は廃止されて、2009年10月からは、議会とは別個に新たに設置された Supreme Court が日本の最高裁判所に相当する役割を果たすようになった（図表8）<sup>29</sup>。

図表8 訴訟



#### (5) 雇用からの所得に関する税務訴訟判決と実務

上述のように、イギリスは判例法を主な法源としていることから、過去の租税に関する訴訟の判決内容が先例として有効であり、そのエッセンスが実務の中に取り入れられている。具体的には、租税専門家が書く税法解説書や税務当局（HM Revenue & Customs）が公表しているガイドラインやマニュアルも直接的に判例を引用する形で実務上の取扱いを解説していることが多い。

雇用からの所得である employment income に関しては、ITEPA 2003 の制定がその前身のICTA 1988 の規定内容を本質的に変更するものではない<sup>30</sup>ことから、Schedule E に関する過去の裁判での判示事項が employment income に関する判断にも用いられており、例えば、税法解説書等で引用されている判例の大部分は Schedule E に関するものである。

## 4 雇用関係に着目したアプローチ

### (1) employment status の重要性

employment income であるかどうかの重要な判断基準の一つが employment status である。

これは、労務の対価や報酬の受給者が支給者との関係において被雇用者（employee）の

<sup>28</sup> 議会上院である House of Lords が裁判の機能を持つようになったのは、今から600年以上前とされているが、近代的な裁判制度の一部として位置づけられたのは、1876年の Appellate Jurisdiction Act の制定以降である。この法律の下で裁判の審理を行う者は経験豊富な裁判官である。なお、これらの者は議員として法案への投票も可能であったが、実際に投票した者はほとんどいなかった。

(Supreme Court の HP : <https://www.supremecourt.uk/about/appellate-committee.html> 参照)

<sup>29</sup> この制度改正は、Constitutional Reform Act 2005に基づいて行われた。これにより、議会上院の裁判機能は完全になくなった。

<sup>30</sup> 既に注7で説明したように、ITEPA 2003の制定は、税法をよりシンプルで分かりやすくすることを目的とした Tax Rewrite Project の一環であり、それによって税法上の取扱いが変わるわけではない。

立場になっているかどうかを判定するアプローチである。前にも見たように、イギリスの所得税法（ITEPA 2006）における employment とは、公務員や見習い契約の者を除けば「雇用契約を結んでいる状況（under a contract of service）」でなければならず<sup>31</sup>、具体的には、支給者と受給者の関係が雇用契約（contract of service）に基づくものか、それとも、請負契約（contract for service）に基づくものであるかがメルクマールとなる<sup>32</sup>。つまり、雇用契約によるものであれば employment status が認められて被雇用者として扱われ、請負契約によるものであればそれが認められないために自営業者（self-employed）等に区分されることになる<sup>33</sup>。

employment status は、イギリスの労働者にとって、所得税における所得区分を決定する要素というだけではなく、国民保険料の適用ルール決定の要素でもあり、また、労働法における労働者としての権利保護の対象であるかどうかの決定要素でもある。

このことから、employment status を巡る訴訟が課税、労働のそれぞれの分野で発生し、裁判所で示された重要な判例は、実務の上では、分野の垣根を越えて相互に参照する関係になっている。

## (2) employment statusの判定の困難さへの対応

経済や社会の変化に伴って新たな労働形態が生まれたり、継続的な雇用であっても契約形態が変更されたり、また、雇用契約を明確に確認できないなど、employment statusの判定が難しい場合は多い。

このことから、イギリスの税務当局（HM Revenue and Customs:歳入関税庁）は、Employment Status Indicator<sup>34</sup>や Employment Status Manual<sup>35</sup>をそのホームページ上に公表して、納税者が自分の状況を自ら判断できるような環境整備を図っている。

Employment Status Indicator は、判断のポイントとなる要素が含まれたいくつかの質問に対して自分が置かれている状況を入力することで employment status を判定する web 上のシステムである。

また、Employment Status Manual は、税務当局が課税上 employment status を判断する基準の詳細を文書の形で公表したものである。特に、興味深い点としては、その取扱いの根拠となる判例が政府から納税者に公表する文書において個別具体的に記されていることである。判例法を主要な法源としているイギリスならではのアプローチとすることができる<sup>36</sup>。

<sup>31</sup> ITEPA 2003, s 4(1)(a)

<sup>32</sup> 「雇用」や「請負」の考え方は、日本の民法（623条・632条）のそれとほとんど差異はない。なお、日本の労働法では、「労働契約」という用語が使われるが、民法上の「雇用契約」とほぼ同じであると考えられる（菅野和夫（2010）『労働法（第9版）』（弘文堂）74頁参照）。

<sup>33</sup> Gordon and Manzano (ed.)・前掲注3・477-479参照。

<sup>34</sup> <http://tools.hmrc.gov.uk/esi/screen/ESI/en-GB/summary?user=guest>

<sup>35</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/esmmanual/index.htm>

## (3) employment status を巡る主要判例と判断要素

employment status に関する課税実務上の主要判例を Employment Status Manual から抜き出してその要旨をまとめると、図表9のようになる。

図表9 Employment Status を巡る重要判例  
(イギリスの税務当局が公表している Employment Status Manual で引用されているもの)

番号 (注1)	事案名	時期・ 掲載判例集	訴訟の 種類 (注2)	問題となった職業	被雇用 者か	判断のポイント
ESM7020	Davies v Braithwaite	[1931]18TC198	課税	複数の役務提供契約をしている女優	×	特定のポストを務める契約をしているわけではない。
EMS7025	Morren v Swinton and Pendlebury Borough Council	[1965] 1WLR 576	労働	公共団体に役務提供をしているが業務の裁量が大きい技術者	○	全体として雇用者の指揮・監督の下にある。
EMS7030	Ready Mixed Concrete (South East) Ltd v Minister of Pensions and National Insurance	[1968] 2QB497	国民保険	コンクリートの運搬業を個人で行っている者	×	雇用契約ではなく、運送契約である。
ESM7040	Market Investigations Ltd v Minister of Social Security	[1969] 2QB173	労働	市場調査会社の調査員	○	短期間の役務提供でも雇用契約に基づくものと言える。
EMS7055	Fall v Hitchen	[1972]49TC433	課税	財団と契約しているプロのダンサー	○	自己の危険負担と裁量によって仕事を行っているのではない。
EMS7060	Airfix Footwear Ltd v Cope	[1978] ICR 1210	労働	具体的な雇用契約が結ばれていない単純労働者	○	長期間、継続的に雇用者との関係が出来上がっている。
ESM7070	Massey v Crown Life Insurance Company	[1978] 1 WLR 676	労働	自営業者としての契約に切り替えた保険会社のマネージャー	×	両当事者の元々の意思は雇用契約ではなかった。
ESM7080	Edwards v Clinch	[1981]56TC367	課税	政府機関との間で業務上の裁量が大きい契約を結んでいる技術者	×	何らかのポジションに就いている訳でなく、対象業務も限定的である。
ESM7090	Narich Pty. Limited v The Commissioner of Pay-roll Tax	[1984] ICR 286	課税	契約上代理の者を派遣可能だが、その代理者については雇主の承認が必要となっているフランチャイズ店を指導する講師	○	契約上代理の者の派遣が可能としても、雇主の承認があるのであれば、手足を縛られているのと同じであるので、雇用契約であると言える。
ESM7100	O'Kelly and Others v Trusthouse Forte plc	[1984] 1QB90	労働	臨時雇扱いになっているホテルの給仕係	×	雇用契約ではなく、請負契約である。
ESM7110	Nethermere (St Neots) Ltd v Gardiner and Taverna	[1984] IRLR 240	労働	以前はフルタイムの工場従業員であった現在パートタイムの在宅勤務者	○	双務契約的な要素があり、自営業者ではなく被雇用者である。
ESM7120	Sidey v Phillips	[1986]59TC458	課税	研究機関での非常勤講師を務めている弁護士	○	時間給が支払われており、たとえ自営業者であったとしても、その業務と分離して被雇用者としての所得を得る場合もある。
ESM7130	Walls v Sinnamon	[1986]60TC150	課税	大学でフルタイムの講師の職を得たプロの歌手	○	大学との契約は雇用契約に当たる。
ESM7140	Lee Ting Sang v Chung Chi-Keung	[1990] IRLR 236	労働	海外（香港）の工事現場で業務に従事していた下請会社の石工職人	○	実質的に雇用契約に基づく被雇用者に当たる。
ESM7150	Andrews v King	[1991]64TC332	課税	食品会社に労働者を提供する契約をしながら自身も一緒に働いているマフィアの幹部	○	自己の危険負担と裁量によって仕事を行っているのではなく、報酬も他の労働者と同じである。

<sup>36</sup> 日本では、税務当局が公開通達や事務運営指針で個別の裁判例を示すことはほとんどない。但し、従来の取扱いと異なるような判決が出た場合には、当該判決を受けて取扱いを変更する旨アナウンスする場合がある。近年出されたものとしては、例えば、以下のものがある。

・「相続税法における民法第900条第4号ただし書前段の取扱いについて（平成25年9月4日付最高裁判所の決定を受けた対応）」（平成25年9月）

([http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h25/saikosai\\_20130904/index.htm](http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h25/saikosai_20130904/index.htm))

・「最高裁判所判決に基づく延滞税計算の概要等について」（平成27年1月）

(<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h27/150113/01.pdf>)

番号 (注1)	事案名	時期・ 掲載判例集	訴訟の 種類 (注2)	問題となった職業	被雇用 者か	判断のポイント
ESM7160	Hall v Lorimer	[1993]66TC349	課税	多くの会社と短期間の契約を結んでいるフリーの映像技術者	×	複数の請負契約を結んでいると見ることができ、上記ESM7040の事件とは取扱いを違えるべきである。
ESM7165	Lane v The Shire Roofing Company (Oxford) Ltd	[1995] TLR 104	労働	自営業者として企業との契約が失効寸前の状況で当該企業から別の仕事を依頼された石工職人	○	追加の部分の仕事に関しては、企業との雇用契約があると考えられる。
ESM7170	Barnett v Brabyn	[1996]69TC133	課税	将来的にパートナーシップとして経営に参加する予定で職務に従事しているテレビ技術者	×	職務を執行する裁量と強制力を持っていることから独立した事業者と言える。
ESM7180	Secretary of State for Employment v McMechan	[1997] IRLR 353	労働	企業に派遣されたが、所属する人材派遣会社が破綻してしまった臨時の給仕人	○	業務の内容から雇用契約と見ることができる。
ESM7190	Clark v Oxfordshire Health Authority	[1998] IRLR 125	労働	地域の病院に随時派遣される派遣看護師	△	双務契約的な要素が欠けていて包括的な雇用契約があるとは言えない場合でも、その内容から雇用契約があったと言える場合もある。
ESM7200	Carmichael & Another v National Power plc	[1999] 1 WLR 2042	労働	随時業務を行うことになっている発電所のガイド	×	ガイドとして業務を行っていない時間について会社が何らかの義務を負っているとは言えない。
ESM7210	Express & Echo Publications Ltd v Ernest Tanton	[1999] IRLR 367	労働	新聞社から車両や制服を貸与されて業務を行う新聞運搬業者	×	業務を拒否したり代理の者を差し向けたりできるのであれば、個人事業主である。
ESM7220	(1) MacFarlane & (2) Skivington v Glasgow City Council	[1999]EAT/1277/99	労働	公共のスポーツ施設でパートタイムで働くインストラクター	○	業務を拒否したり代理の者を差し向けたりする選択権が与えられていない。
ESM7230	St John's College School, Cambridge v Secretary of State for Social Security	[2000]判例集未掲載	国民保険	大学で楽器の演奏を教える客員教員	○	大学は教育機関であり、その客員教員には雇用契約がある。
ESM7240	Montgomery v Johnson Underwood Ltd	[2001]判例集未掲載	労働	人材派遣会社から受付や電話交換として第三者に派遣されている者	×	人材派遣会社が十分な監督を行うようにはなっていない。
ESM7250	Todd & Others v Adams and Another	[2002]判例集未掲載	労働	トロール漁船の船員	×	危険負担や利益の享受の仕方などから判断して、雇用契約とは言えない。
ESM7260	Synaptex Ltd v Young	75TC51	国民保険	他の会社と個別に業務の契約を行った同族会社の同族役員でもあるIT技術者	○	双務契約的な要素や非代替性があることから、雇用契約があると言える。
ESM7270	Usetech Ltd v Young	判例集未掲載	課税・国民保険	他の会社と一時的に業務契約を行った個人経営の会社の技術者	○	双務契約的な要素があることが明らかである一方、代替性は契約上明示されていない。
ESM7280	Future Online Ltd v Foulds	76TC590	国民保険	企業の幹部だが、企業の業務とは別に、第三者を介して、個別に業務を行う契約を行っている者	○	その個人の行った業務が組織全体の業務の一部になり得るかどうかを実質的に判断すべき。
ESM7290	Dragonfly Consultancy v HMRC Commissioners	[2008] EWHC 2113 (Ch)	国民保険	直接ではなく、自らが経営する会社を通じて業務を行う形になっているITコンサルタント	○	職務の代替性、支配関係、当事者の意思、労働者としての地位などを総合的に判断した。
ESM7300	HMRC Commissioners v Larkstar Data Ltd	[2008] EWHC 3284 (Ch)	課税・国民保険	会社の幹部だが、第三者との契約を通じて、エンドユーザーにコンサルタント業務を連続して提供している者	○	双務契約的な要素などがある。
ESM7310	Autoclenz Ltd and Belcher & Ors	[2009] EWCA Civ 1046	労働	会社に雇われている駐車場係	○	業務が拒否できないことや代替性などを考慮すると、雇用契約があったものと考えられることができる。
ESM7315	HMRC and Talentcore Limited (t/a) Team spirits	[2011] UKUT 423 (TCC)	課税・国民保険	化粧品会社と個人事業者として契約して派遣されているコンサルタント	×	会社からの監督や指示の有無などを総合的に勘案すると、独立した事業者という判断になる。

(注1) [EMS\*\*] は、Employment Status Manualにおけるページ番号である。

(注2) 主として争われた訴訟の分野を示す。

(資料出所) Employment Status Manual <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/esmanual/index.htm>

この表で示されているものは、課税実務における employment の判断に関して参照される判例であるが、この中には労働判例が多く含まれている。

また、これらの判例から実務上の employment status の判断要素として特に重視されていると考えられるのが、先にも述べたように、雇用契約の存在である。たとえ何らかの契約が存在していても、その内容が雇用契約ではなく請負契約であると判断されれば、被雇用者ではないことになる。

雇用契約は、文書による契約が原則であるが、口頭など文書化されていないものも認める。多くの訴訟において、実質的な労使の関係から、仮想的な雇用契約を認定している。

判例の中で示された雇用契約を認定するための具体的な判断要素としては、以下のものが挙げられる。

イ 支配 (control) を受けていること

被雇用者は、その業務の遂行に当たって、雇用者から一定水準の支配 (sufficient degree of control) を受けている必要がある。具体的には、仕事の内容、場所、期日、方法などが雇用者から具体的に指示されていなければならない。

ロ 労務提供の代替性 (substitution) がないこと

請負契約の場合には、相手から求められる水準の労務が提供されることが重要であり、その労務の提供を他の者に変わってもらうことが可能であるが、雇用契約では、それを行う権利が被雇用者にはない。

ハ 設備 (equipment) が提供されていること

職務の遂行のために必要な設備が雇い主から被雇用者に対して提供されていることが、雇用関係の認定に基本的な要素となる。

ニ 財務上のリスク (financial risk) を負っていないこと

被雇用者は、事業者が負っているような様々な財務上のリスクを負うことがないとされている。ここで言う財務上のリスクとは、仕入や資産の購入、研修費用の支払など業務に関わるすべての金銭的な負担のことを指す。

ホ 双務契約的な要素 (mutuality of obligation) があること

雇用契約であるためには、①雇用者は労務の対価としての支払を行わなければならない、②被雇用者は労務の提供を行わなければならないという双務契約的な要素が含まれている必要がある。

ヘ 労務の提供に個別性がないこと

俳優や技術者など特別の技能を有している者がその労務の提供に関して、複数の者と契約を結んでいる場合には、それぞれに極めて個別性が高い内容であると考えられ、雇用契約が存在しているようには扱われない。

ト 雇用契約としての当事者の意思 (intention of parties) があること

契約の文言の中やその他の証拠から明示的に雇用契約を認識することが難しい場合に

は、両当事者の意思がどうであったかを客観的な証拠で明らかにしていく必要がある。

Employment Status Manual では、これら以外の判断要素として、報酬の支払方法、病気手当・出産手当などの支給、契約の期間、提供する役務内容の排他性なども示している。

以上の判断要素は、所得税法や労働法の解釈から来るものではあるが、必ずしも明確であるとは言えない。そして、たとえ上記の判断要素に該当するよう見えても、内容や程度を検討した結果、employment status の判断が異なるケースもある。

#### (4) Employment Status Review

2015年3月3日、イギリス財務省（HM Treasury）の諮問機関である税制簡素化委員会（Office of Tax Simplification : OTS）<sup>37</sup>は、employment status に関する調査 Employment Status Reviewの調査報告書（Employment Status report）<sup>38</sup>を公表した。これは、employment status を巡る問題点を洗い出し、財務省に対して改善の方向性を提言するものである。

この報告書が出された背景としては、①近年、統計上の自営業者が増加する傾向にあり、その理由に税や国民保険料の負担の面で有利との指摘があること、②税務当局等の努力にも関わらず、依然として employment status の判断基準が明確でなく、そのことが納税者の負担や税務当局の行政コストの増加につながっていること、などがある。

報告書では、法令面、実務面双方から現状の問題点が指摘されているが、特に問題視されているのが次の点である。

##### イ 法文上の問題

employment status は、実務上は、労働法（労働者保護の観点から）、税法（適正な課税の観点から）、国民保険法（適正な保険料負担の観点から）共通の概念となっているが、条文の整合性が取れていない面があることから、統一的な対応がとれない場合がある。例えば、労働法では被雇用者（employee）を包含する概念として労働者（worker）という概念が存在し、労働法上の保護の対象は労働者に該当する者となるが、税法には被雇用者という概念があるだけである。そうすると、労働法上の労働者は被雇用者になることは限らないのかという問題が生じる。

##### ロ 判例法の限界

employment status の判断基準のかなりの部分が判例法に拠っているために、実務上の当てはめが難しく、新しいタイプの労働形態などについての判断に時間を要し、非効率

<sup>37</sup> 税制簡素化委員会（OTS）は、企業や納税者の負担が少ない簡素な税制を目指して調査・提言する独立の機関として2010年7月にイギリス財務省に設置された。立法に関する権限や責任は有していないが、財務大臣に対して政策を直接提言することができる（[https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/193545/ots\\_framework\\_document\\_jul10.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/193545/ots_framework_document_jul10.pdf)）。

<sup>38</sup> <https://www.gov.uk/government/publications/employment-status-review>

な面があるなどの問題が指摘されている。

#### ハ 執行上の問題

employment status の判断を行うに際しての便宜を図るために、政府は、上述の Employment Status Indicator や Employment Status Manual をはじめとして様々な資料を公表しているが、一覧性に欠け、個別の業界毎の事情が十分に反映されておらず、使い勝手に改善の余地が多いことが指摘されている。また、これらの資料を使った判断や税務当局に相談した際の回答が公的見解としてオーソライズされたものとは言えない点にも問題があるとされる。

#### (5) employment status を巡る問題の解決策の検討

Employment Status Review で指摘された問題を解決するための将来的な検討事項として、関係省庁による employment status 関連規定の見直し、employment status に関する情報の集約化（“employment status portal”の設置）、これまでの判例法を踏まえた法定の判断基準（statutory employment test）の制定、源泉徴収制度の見直しなどが報告書の中で提言されている。

この報告書のスタンスは、基本的には、employment status に関して、労働分野、税務分野、国民保険分野共通のルールとして従来どおりの統一的な取扱いを維持しながら、現在発生している問題の解決を図るというものである。しかし、そのようなアプローチの限界も認識しており、税務分野における employment status 判断の特殊性及び困難性を考慮した税務独自の判断基準の制定についても、従前の枠組みを越えた選択肢（a third way）として言及している。

なお、この報告書は、2015年3月18日のオズボーン財務大臣の予算演説（Budget Speech）<sup>39</sup>に間に合わせるように作成されたもの<sup>40</sup>であるが、この報告書を受けたemployment statusの具体的な見直し案は、実際の演説の中ではほとんど触れられていない。

これまで長い時間をかけて構築されてきた労働、税務、国民保険共通の考え方に基づくシステムを直していくのは容易なことではなく、今後、時間をかけて具体的な対応が検討されていくものと考えられる<sup>41</sup>。

<sup>39</sup> Chancellor George Osborne's Budget 2015 speech (<https://www.gov.uk/government/speeches/chancellor-george-osbornes-budget-2015-speech>)

<sup>40</sup> 2015年1月17日のEmployment Status Consultative Committee 議事録 ([https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/402707/OTS\\_Employment\\_Status\\_Committee\\_Meeting\\_27\\_Jan\\_2015.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/402707/OTS_Employment_Status_Committee_Meeting_27_Jan_2015.pdf)) 参照。

<sup>41</sup> オズボーン財務大臣の予算演説起案の責任者であるガーク財務省閣外大臣（Financial Secretary to the Treasury）は、予算演説の当日（2015年3月18日）に税制簡素化委員会宛に書簡を出し、その中で Employment Status Review を受けての提言事項に関して次のように述べている。

「(予算演説では) 早期に対応できる施策を提示することはできなかったが、皆さんの熱意のこもった長期的な視点に立った提言は検討に値するものであった。今回皆さんから提案されたものの中には、労働法へのインパクトが強いことの他に様々な政策との両立が難しいものも存在した。このことから、政府としては、次の議会に向けて、今回の提言内容を注意深く検討して、税制や税務行政を見直していくこととしたい。」

([https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/414246/Financial\\_Secretary\\_to\\_the\\_Treasury\\_OTC\\_letter\\_Budget\\_2015.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/414246/Financial_Secretary_to_the_Treasury_OTC_letter_Budget_2015.pdf))



## 5 雇用との因果関係に着目したアプローチ

### (1) causation testによる検討

employment income の該当性の判断基準として、employment status と並んで、重要視されているのが causation test である<sup>42</sup>。

causation とは因果関係を意味し、ここでは支払われた金銭の労務対価性を意味する。そして、causation test は、その所得が employment を原因として支給されたものかどうかをチェックするものである。このテストの結果、employment との因果関係が認定できない場合には、employment income (あるいは Schedule E) に区分することができず、大抵の場合は、事業にかかる所得である trade income (あるいは Schedule D) に区分されることになる。

また、employment status が課税及び労働の両面における受給者の属性に着目するのに対して、causation test は支給の形態や労務の対価の有無などに着目しており、支給内容の実質面について税務独特の視点での判断を行う。したがって、employment status と同様に判例法に拠る判断が確立されているものの、労働など他の分野の判例を引用することは少ない。

以下では、causation が問題となった訴訟で、その後の多くの事例で引用されているものを2例紹介する。

### (2) Hochstrasser v Mayes 事件

#### イ 事案の概要

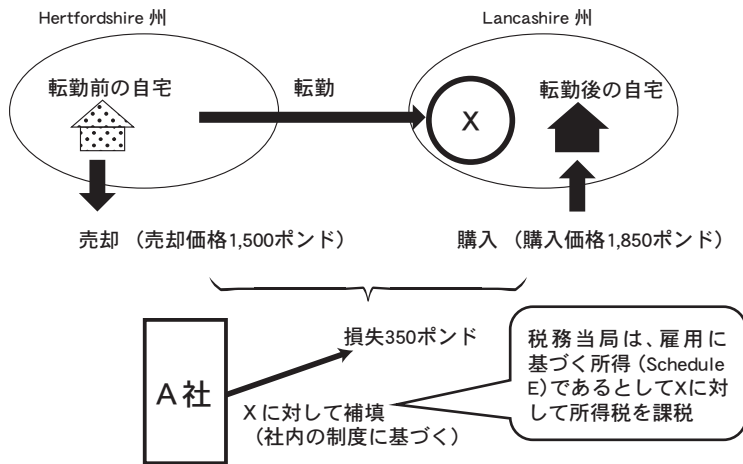
A社は、転勤により転居せざるを得ない従業員に対する住宅の購入の際の無利子融資制度や住宅買換えによる損失補償制度を持っている。この買換えによる損失補償制度は、A社が従業員の転居前の住宅をその時の市場価格で買い取るか、A社がそれをしない場合には従業員が住宅を買い換えることで被った損失をA社が補填するというものである。

A社で長年勤務している従業員Xは、転勤により転居せざるを得なくなったため、住宅を買い替え、それによって生じた350ポンドの損失についてはA社から補填を受けた。

税務当局は、この350ポンドは雇用に基づいた所得であることから Schedule E に該当するものとして所得税の課税を行った(図表10)。

<sup>42</sup> 以下の causation test に関する説明は、税務当局が公表している Employment Income Manual (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/eimannual/index.htm>) 及び Gordon and Manzano (ed.)・前掲注3・482-492を主に参照した。

図表10 事件の概要 (Hochstrasser v Mayes)



Xは、これに対して、不服申立てを行った。

General Commissioners での不服審査においては、X の訴えが認められたが、税務当局がこれを不服として出訴した<sup>43</sup>。

ロ 第一審 (Hochstrasser (Inspector of Taxes) v Mayes [1958] 1 All ER 369)

High Court (Chancery Division) においても、X の主張が支持された。

判決の中で Upjohn 判事は、「その支払が雇用によるものであると言うためには、会社のために従業員が行った労務との関連性が必要であり、かつ、過去、現在、未来に行われた労務の報酬でなければならない」という法解釈をした上で、「この支払は従業員に対する全く二次的 (collateral) な給付であり、X の A 社に対する労務との直接の対価性は認められない」として、税務当局が労務との関連性を証明できなかった点を指摘した。

また、この裁判では、A 社において同じ制度からの補填を受けた別の事案 (Jennings v Kinder (Inspector of Taxes) 事件) も同時に審理されており、この事案についても納税者側の主張が認められた。

税務当局は両事案について控訴した。

ハ 第二審 (Hochstrasser (Inspector of Taxes) v Mayes [1958] 3 All ER 285)

Court of Appealでも、Xら納税者側の主張が認められた。

ここでは、「この支払は従業員に対する全く二次的な給付であり、X の A 社に対する

<sup>43</sup> 上記3(4)でも述べたように、イギリスでは、納税者だけでなく税務当局も不服審査の結果に納得できない場合には、出訴することが可能である。

労務との直接の対価性は認められない」という High Court での考え方が支持された (Pearce 判事ら)。

なお、「従業員ではない第三者に対して同様の補填が行われた場合でも課税をしないことになり、それでは説明がつかない」という反対意見 (Parker 判事) があった。

税務当局は、判決を不服として、House of Lords に上告した。

## ニ 第三審 (Hochstrasser (Inspector of Taxes) v Mayes [1960] AC 376)

House of Lords では、裁判官 5 人全員一致の意見として、税務当局からの請求を棄却して、X の主張を認めた。

この判断には、High Court の Upjohn 判事が述べた「その支払が雇用によるものであると言うためには、会社のために従業員が行った労務との関連性が必要であり、かつ、過去、現在、未来に行われた労務の報酬でなければならない」という基準が論拠とされた。

### (3) Shilton v Wilmshurst 事件

#### イ 事案の概要

X は、イギリスのサッカー界で有名な選手であり、元々は Nottingham Forest Football Club (以下、「ノッティンガム」という。) に所属していた。

1982年に、ノッティンガムは、財政上の理由から、X を Southampton Football Club (以下、「サザンプトン」という。) に移籍させることとした。

サザンプトンはノッティンガムに対して移籍補償金として325,000ポンドを支払い、ノッティンガムのマネージャーは、X にサザンプトンとの契約内容を承諾させると共に75,000ポンドを支払った。また、X は、別途、契約金として80,000ポンドをサザンプトンから受け取った。

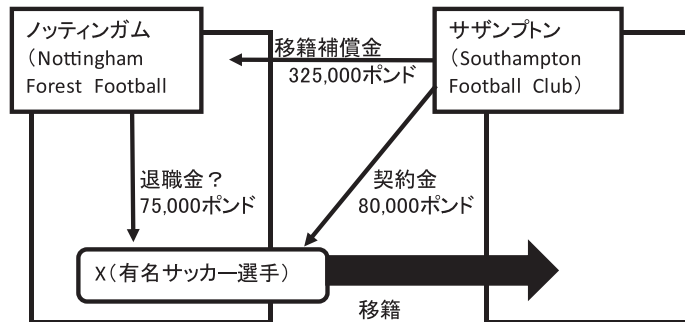
その後、税務当局は、X がノッティンガムから受け取った75,000ポンドは、当時の所得税法181条1項 (s 181(1) of the Income and Corporation Taxes Act 1970<sup>44</sup>) に規定する Schedule E (雇用からの所得) に該当するとして1982-83年度の課税<sup>45</sup>を行った。

それに対して、X は、これは同法187条に規定する退職金であり、そうであるとすれば、一定額が非課税になるはずであると主張し、不服申立てを行った (図表11)。

<sup>44</sup> 当時の所得税法は、その後規定の改廃が行われ、ITCA 1988を経て、現在は、ITEPA 2003となっている。

<sup>45</sup> イギリスの所得税の課税期間は、日本のように暦年ではなく、4月6日から翌年4月5日までである。

図表11 事件の概要 (Shilton v Wilmshurst)



税務当局は、Xが受け取った75,000ポンドをSchedule E(雇用からの所得)として課税。それに対して、Xは、75,000ポンドは退職金に当たるので(一定額が)非課税になると主張。

General Commissioners での不服審査においては、「Xがノッティンガムから受け取った75,000ポンドは、サザンプトンでプレーするように誘うためのものであり、これはサザンプトンでの労務からXが得た報酬と同じである」として、税務当局の課税処分が支持されて、Xの請求が棄却された。

そこで、Xは、これを不服として出訴した。

ロ 第一審 (Shilton v Wilmshurst (Inspector of Taxes) [1989] 1 WLR 179)

High Court (Chancery Division) のMorritt 判事は、上述の事案 Hochstrasser v Mayes 事件<sup>46</sup>における Simonds 伯爵の「雇用者でない第三者から支払われる金員が雇用から得た報酬として支払われるものであるためには、その雇用に基づく成果に対して支払者が直接又は間接に利益を得る必要がある」との意見を引用して、「本件支払に関しては、支払者であるノッティンガムには雇用との関係において何らそのような利益はないので、181条1項の雇用からの所得に該当しない」との判断を下して、Xの主張が認められた。

税務当局側は、これを不服として、Court of Appeal に控訴した。

ハ 第二審 (Shilton v Wilmshurst (Inspector of Taxes) [1991] 1 AC 684)

次いで、Court of Appeal での控訴審においても、「181条1項を適用するためには、雇用契約に基づく労務の対価でなければならない」などとして、Xの主張が認められた。

そのため、税務当局側は、House of Lord に上告した。

<sup>46</sup> 第三審 [1960] AC376

## 二 第三審 (Shilton v Wilmshurst (Inspector of Taxes) [1991] 1 AC 684)

House of Lordsは、下級審の判決を覆して、Xの主張を認めず、税務当局側の請求を認めた。

判決理由として、5人の裁判官の1人である Templeman 卿は次のように述べている。

「181条1項は、雇用者から直接支払われた労務の対価だけでなく、雇用に関わる全ての報酬を包含するものであり、それは、雇用期間に支給されるものに限定されない。したがって、第三者から、将来の雇用契約での労務提供を約束する契約を締結するための移籍金として支払われる金員にも適用されると考えられる。つまり、雇用による労務の対価 (emoluments from employment) とは、現在又は将来の雇用による労務からの対価 (emoluments from being or becoming an employee) である。」

「また、181条1項の適用がその雇用に基づく成果に対して利益を得る支払者からの支払に限定されるという推論は正当化されない。」

## (4) 判例法から示される employment income 該当性の基準

上記(2)の Mayes v Hochstrasser 事件は、雇用者から支払われたものであっても雇用と直接関係があるということが認定できなければ employment income に当たらないと判断した裁判例であり、他方、上記(3)の Shilton v Wilmshurst 事件は、たとえ第三者経由で支払いが行われたとしても、また、将来の労務提供に対するものであっても、雇用との関連性が説明できれば employment income に該当することを認めた裁判例である<sup>47</sup>。

両裁判例は、employment income 概念のボーダーを巡る事例であり、そのことから、次のような実務上の判断基準を説明するための根拠として引用されている。

- ・ 雇用(雇用関係ではない。)を根拠として支払われていないものは、employment income として課税しない。
- ・ employment income として扱われるものは、給与、賃金、チップなどに限定されず、雇用に関連して支払われるものは広く含まれる。

これらの基準は、要するに、支払名目や支払方法などの形式で判断するのではなく、実質を見て判断するというを示していることになるが、その前提として何らかの形で雇用関係つまり employment status が存在している必要があることを意味している。

そうすると、causation test は、employment income 該当性の判断に当たって employment status を補完する機能を果たしていることになる。

<sup>47</sup> 外形的には似ているが次元の違う問題として、雇用関係に第三者(信託など)を介在させることで租税回避を行うケースがあり、それを防止するための税制が順次整備されている。最近では、2013年度税制改正で偽装利払(disguised interest)による租税回避を防止する措置が講じられている。

## 6 日本の給与所得概念との比較から見たイギリスの employment income

### (1) 税法の規定振りの違いから来るアプローチの違い

イギリスの所得税法における employment income と日本の所得税法における給与所得は、これまでも述べてきたように、税法での規定振りは全く異なっており、employment incomeについては、employmentに基づいて支給される earnings（報酬等）であると定義づけられているのに対して、給与所得は「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」として例示的な表現で定義されている。

このような法文上の違いが、それぞれの該当性を巡る訴訟での争われ方の違いにつながっている。すなわち、employment income 該当性を巡る訴訟では、発生原因となる employment status（雇用関係の有無）と causation（給付の原因）が主な争点になるのに対して、給与所得該当性を巡る訴訟では、「俸給、……、これらの性質を有する給与」が意味するところは何か、そして、それに該当するののかという点が主な争点となる。

以下では、訴訟や実務で示された employment income と給与所得の該当性の基準との比較をしてみたい。

### (2) 給与所得該当性の基準

日本の所得税における給与所得の概念については、通説的には「勤労性所得（人的役務からの所得）のうち、雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労働の対価を広く含む概念」、あるいは「非独立的労働ないしは従属的労働の対価」と理解されている<sup>48</sup>。

これらは、主に次の二つの裁判例の判示事項から来ているものである。

イ 昭和37年8月10日最高裁判所第二小法廷（上告審）判決・民集16巻8号1749頁（いわゆる「通勤定期券課税事件」判決。以下「通勤定期券課税事件」判決という。）

この事件は、雇用主が従業員に対して支給した通勤定期券又はその購入代金相当額の金銭が所得税法上の給与所得に当たるか否かについて争われたものであるが、最高裁判所は、「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、すべて右九条五号にいう給与所得を構成する収入」とであると判示して、給与所得該当性を認めた。

ロ 昭和56年4月24日最高裁判所第二小法廷（上告審）判決・民集35巻3号672頁（いわゆる「弁護士顧問料事件」判決。以下「弁護士顧問料事件」判決という。）

弁護士として得た顧問料が所得税法上の事業所得か給与所得のいずれに当たるかが争点となった事件であるが、最高裁判所は、結論として、事業所得であるとの判断を示した。

<sup>48</sup> 金子・前掲注4・218頁

この判決では、給与所得の該当性の判断に関して、次の2点を指摘している。

① 実質的な内容に着目することの重要性

「所得税法の趣旨、目的に照らし、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならない」と述べるとともに、「弁護士の顧問料についても、これを一般的抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的な態様に応じて、その法的性格を判断しなければならない」として、実質的な内容に着目した判断の重要性を指摘した。

② 事業所得と給与所得の区別の判断基準

事業所得とは「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意志と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」との基準（独立性要件）を示した。

他方、給与所得とは「雇傭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」であり、「とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない」とした（従属性要件）。

そして、ここで示されたそれぞれの基準から、給与所得に当たると判断するためには、非独立性要件<sup>49</sup>及び従属性要件が必要と言われるようになった。

その後の多くの訴訟においては、これら二つの判決で示された基準が引用され、例えば、電力会社の検針員が受け取る委託手数料が給与所得ではなく事業所得であると判断された事例<sup>50</sup>、民法上の組合の構成員が組合での業務活動に従事したことによる報酬が利益の配当ではなく給与所得であると判断された事例<sup>51</sup>などがある。

(3) 基準の構成要素の共通性

上記(2)で見た給与所得該当性に関する裁判例から示される基準には、イギリスの employment income 該当性の基準である employment status と causation test の要素が共に含まれているように見える。

「通勤定期券課税事件」判決で言われている「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、イギリスの employment income の定義そのものであり、そのことから両要素が含まれていると言える。

<sup>49</sup> 労務の対価として得た所得を全体集合と見た場合に、事業所得の要件（独立性要件）を充たさない補集合に当たる部分が給与所得に該当すると考えることから導き出される基準といえることができる。

<sup>50</sup> 昭和62年7月21日福岡地方裁判所判決・訟務月報34巻1号187頁

<sup>51</sup> 平成13年7月13日最高裁判所第二小法廷判決・訟務月報48巻7号1831頁

また、「弁護士顧問料事件」判決で示されている基準についても、「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき」という表現から employment status の要素が含まれ、「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」や「とりわけ、……その対価として支給されるものであるかどうかが重視されなければならない」ことから causation test の要素を含んでいることとなる。

しかし、両判決で示された基準の意味内容をよく吟味すると、次のことが言える。

- ・ 「通勤定期券課税事件」判決では、「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて」という部分がポイントとなることは明らかであり、雇用契約の存在が前提であり、employment status を決定的な要素として重視している。
- ・ 他方、「弁護士顧問料事件」判決は、実質的な内容に着目した判断の重要性を述べ、かつ、「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき」という表現から必ずしも雇用契約など形式的な要素に縛られる必要がない<sup>52</sup>ことを示すとともに、給与所得該当性の判断基準として、非独立性要件と従属性要件を提示しており、employment status の要素が含まれるのは勿論だが、一方で、これらは労務提供や報酬受給の態様を表している<sup>53</sup>ことから causation test を重視した判決であるという見方もできる。

#### (4) 実務上の基準

日本における給与所得該当性を巡る近年の裁判例を見ると、employment status を決定的な要素としている「通勤定期券課税事件」判決だけを引用する事例はほとんどなく、大部分の判決は、「弁護士顧問料事件」で示された非独立性要件及び従属性要件を当てはめている。このことから、employment status と causation test の両面からの判断が暗黙に行われていると見ることもできるが、むしろ日本の給与所得概念の判断に当たっては所得税法28条1項にそのような表現（「雇用契約」、「雇用からの所得」など）を使っていないのであるから法解釈に当たっては同様のアプローチは採っていないと見る方が自然であるように思える。この点に関しては、裁判例のみならず国税庁が出している所得税取扱通達<sup>54</sup>からも同様の印象を受ける。

いずれにせよ、日本の所得税に関しては employment status と causation test からの議論が明示的には行われていないことになる<sup>55</sup>。

<sup>52</sup> 清水敬次（2013）『税法 新装版』（ミネルヴァ書房）91頁では、この点に関して「雇用関係に基づくものに限らず、委任又は準委任の関係にあるといわれる会社社員の報酬・賞与も含む」と説明している。

<sup>53</sup> 佐藤英明（2014）『スタンダード所得税法 補正3版』（弘文堂）155頁によれば、「『従属的』とは『使用者の指揮監督に服して』『時間的、空間的な拘束を受けて』『働くという労務提供の態様を表し、『非独立的』とは、『自己の危険と計算によって行なう』のではないという、報酬受給の態様を表している」と考えることができる」と説明されている。

<sup>54</sup> 所得税基本通達28-1～28-10

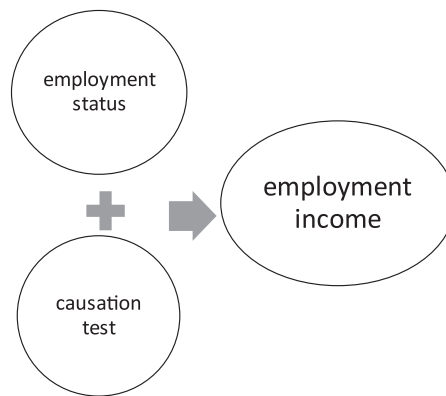
<sup>55</sup> 「所得税法28条1項には、そこに列挙した諸給与のほか、広く『これらの性格を有する給与』を給与所得とする包括的な規定が置かれているので、税法の解釈上、個々の用語の内容を細かく詮索する実益もない」（注解所得税法研究会・前掲注18・472頁）という見方が一般的であると考えられる。



(5) 議論のステージの違い

そもそも employment status と causation test は別個のアプローチではなく、むしろ切り離せない関係である。これまで見てきたイギリスの employment income 該当性の議論では、一般に employment status が認定できなければ、causation test の議論はあり得ないのであり、また、反対に、employment status が認定できても、causation test により、雇用との因果関係が証明できなければ、当然 employment income に該当しないことになる（図表12）。

図表12 イギリスの employment income の該当性判断の枠組み



他方、日本の給与所得該当性を巡る議論においては、イギリスのように雇用関係を前提として employment status と causation test とで判断するようにはなっていない。

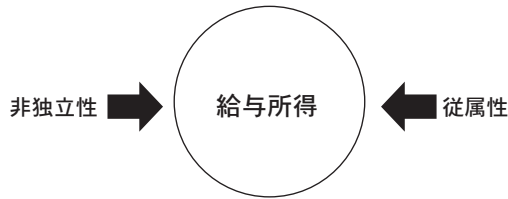
そして、実務上は、給与所得該当性の基準であると考えられている非独立性要件や従属性要件を主に当てはめて判断することが多いが、これらは「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与」を実務的に判断するための「一応の基準」<sup>56</sup>でしかなく、必ずしも厳格なものでない（図表13）。例えば、近年、商法等の改正により、報酬形態に株式を使ったものが登場してきており、その取扱いを巡る税務訴訟としては、日本の法人に勤めている者が報酬として当該法人の外国親会社の株式のストックオプションなどを受け取った場合に、それが給与所得に当たるかどうかを争う事例<sup>57</sup>があったが、このケースにおいては、裁判所は、「弁護士顧問料事件」判決を引用しつつも、従属性要件を論じることなく、非独立性要件の検証だけで判断を行っている<sup>58</sup>。

<sup>56</sup> 「弁護士顧問料事件」判決では、非独立性や従属性を事業所得と給与所得を区分するための「一応の基準」としている。

<sup>57</sup> 平成17年1月25日最高裁判所第三小法廷判決・民集59巻1号64頁

<sup>58</sup> その反対に、「従属性の強弱が一定の範囲で非独立性の大小の指標と考えられるならば、従属性の強い事案においてはいちいち非独立性の点を検討しなくても、従属性の点を判断することで給与所得該当性に関する結論を得ることができる場合があることになる」（佐藤英明（2007）「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣）408頁）という指摘もある。

図表13 日本の給与所得の該当性判断の枠組み



これまで見てきたように、イギリスの *employment income* と日本の所得税の該当性判断の枠組みは異なるが、両国において訴訟等で問題となる事例には、類似のものが多くあるのも事実である<sup>59</sup>。また、アプローチの違いこそあれ、裁判における個別の判断材料にもそれほど大きな差異があるわけではない。つまり、問題となる事案が似ていれば、同じような材料を使って、異なるステージで議論を行っているようにも見える。

#### (6) 労働法との関連性

イギリスでは *employment status* 及び *causation test* を検証するのに対して、日本では非独立性、従属性等を検証するという、アプローチの違いが生じる原因は、先程も述べたように、税法の規定振りの違いにある。

イギリスの所得税法の *employment income* の定義においては、*employment* や *employee* など労働法 (*Employment Right Act* 等) と共通の用語が使われており、その結果、雇用には必ず雇用契約が前提として存在しているはずであるという考え方が明示的に表現されている。そして、実務上の判断に当たっては、たとえ明確な雇用契約がなかったとしても、その実態から何らかの雇用関係 (*employment*) が認められる場合には、仮想的な雇用契約の存在を認定する。このプロセスにおいては、労働法との共通概念である *employment* の判断に労働判例が参照されることもある。その上で、雇用と支払の関係を検証する。したがって、まずは *employment status* の認定が基本であり、次いで、*causation test* に進むという構成に法文上も実務上もなっていると言える。

それに対して、日本では、所得税の給与所得の定義には、「雇用契約」や「被雇用者」などの表現が使われていないことから労働法 (労働契約法、労働基準法等) と直接リンクしておらず、課税要件として税法独自の規定となっており、その解釈として、非独立性、従属性などの考え方が出てきている。ただし、これら非独立性などに着目するアプローチは、税固有の考え方というわけではなく、民法や労働契約法等における雇用契約<sup>60</sup>や労働契約<sup>61</sup>

<sup>59</sup> 例えば、複数の契約先からの収入、雇用者が非雇用者に支払った手当、第三者経由で支払われる報酬などが問題となる事例がある。

<sup>60</sup> 民法623条「雇用は、当事者の一方が相手方に対して労働に従事することを約し、相手方がこれに対してその報酬を与えることを約することによって、その効力を生ずる。」

<sup>61</sup> 労働契約法6条「労働契約は、労働者が使用者に使用されて労働し、使用者がこれに対して賃金を支払うことについて、労働者及び使用者が合意することによって成立する。」

の解釈として一般に理解されている考え方<sup>62</sup>を取り入れたものであると考えることができる。

以上のように、労働法との直接的かつ明示的な関連性の有無が日英の雇用からの所得の概念の違いであると言うことができる。

## 7 むすびに代えて － 雇用からの所得概念の今後

雇用からの所得の定義に関して、日英の優劣をつけることは難しいが、イギリスの所得税法における定義は雇用契約に基礎を置くことを明示し、該当性の判定について employment status から causation test という思考パターンが確立しているという意味で論理的であり、他方、日本の所得税法における定義は課税のためだけの定義であり、実質的な面に着目して給与所得概念を包括的に認識していることから、給与等に関する社会通念の変化に柔軟に対応できるという意味で実務的であると評価することができる。

このように異なる所得概念は、それぞれに長い歴史の中で法制・社会・経済環境に適合するように形成されてきたものであるが、近年、多様な雇用形態や報酬形態が出現しつつある中で、日英の雇用からの所得の概念は、それぞれに限界に近づいているようにも見える。

イギリスの employment income は、Employment Status Review でも指摘されたように、労働法等との強い結びつきがあるなどの理由から実務上複雑になっている実態がある。一方、日本の給与所得は、長年にわたり例示的な表現のままで維持されているが、例えばストックオプションのような新しい報酬形態に対しては条文の解釈を巡って長期間の大論争<sup>63</sup>が起きるなど条文の中に給与所得の要件が具体的に明示されていないことの不便さが露呈したケースもあった。そして、このようなことは、働き方や報酬の支払方法が多様化するにつれて、今後も起こりうると考えられる。

日英ともに、これからも雇用からの所得を区分して課税すること維持していくのであれば、employment income あるいは給与所得概念を新しい時代の尺度で見直すべきという議論が生じる可能性があるかも知れない。

しかし、制度として重要なのは、既存の条文の解釈が社会通念を踏まえても違和感のない結果が得られるかどうかであり、それができている限りにおいては、雇用からの所得概念を変える必要はないと思われる。

<sup>62</sup> 労働契約関係の一般的特色としては、①労働力そのものの利用を目的とした人的・継続的な契約関係（使用者の指揮命令権が予定され、両当事者間の信頼関係を重視）であること、②組織的労働性（公平な取扱いや規律が必要）があること、③契約内容の白地性と弾力性があること、④使用者が優越的地位に立ちやすいこと（いわゆる使用者従属性）が挙げられるとされている（菅野・前掲注32・73頁参照）。

<sup>63</sup> 鳥飼重和(2006)「最高裁判決2005－弁護士が語るストック・オプション税務訴訟」『法学セミナー』615号(2006)6頁によれば、ストックオプションの課税を巡る裁判は「最終的に提訴件数は100件を超え、戦後最大級の税務訴訟と呼ばれるに至った」とされている。