

イギリスの税務調査終了手続としての合意契約 — その合法性と「法の支配」との関係性 —

The legitimacy of contract settlement conducted as
a closing procedure of tax enquiries in the UK:
Interactions with the “rule of law” principle

金 山 知 明
Tomoaki Kanayama

- 1 はじめに
- 2 問題提起
- 3 合意契約（contract settlement）の概要
- 4 判例と学説の検討
- 5 正当性予測（legitimate expectation）の原則
- 6 権限踰越（ultra vires）の問題
- 7 「法の支配（rule of law）」との関係
- 8 おわりに

要 約

本稿の目的は、イギリスにおける税務調査終了手続として定着している合意契約について、法規定の根拠を欠くにもかかわらず有効性と拘束性が与えられる理由を、「法の支配」の原則との関係まで検討したうえで論ずることである。

本稿では、合意契約の適法性が争点となった裁判例で展開された理論と、それに関する学説を考究することで、合意契約という手段が租税管理法等により歳入関税庁に与えられた権限の範囲内にあるものとして有効とされることを確認した。また、納税者側からは、司法審査に係る判例法の蓄積を通じて形成された正当性予測の法理により、原則として合意契約の拘束性を期待できるという関係性が認められた。

法の支配の原則は、判例法により形成されるべき行政機関に対する市民の権利という概念を含むものであることから、公正性の思考に根差す正当性予測の法理を受容すると考え得る。このため、正当性予測の原則の保護を受けて成り立つ合意契約も、法の支配の精神に抵触しないとの結論に至った。

キーワード：税務調査、合意契約、歳入関税庁、正当性予測、権限踰越、法の支配

1 はじめに

イギリスの税務調査のなかで任意調査として主要な役割を果たすのは、1970年租税管理法9A条に規定される照会調査（enquiry）である。この照会調査規定は1996年度の直接税への申告納税制度導入と同時に創設されたものであり、一定期間内に納税者に対して照会調査通知書（enquiry notice）を送付することにより開始され、調査終

了通知書（closure notice）を引渡すことにより終了するといった手続が明確にされた。また、2008年財政法附則36条の規定による納税者通知書（taxpayer notice）、第三者通知書（third party notice）及び実地調査（inspection）制度が新たに導入されるなど、イギリスの税務調査手続は近年大きく発展していると見受けられる。

しかしながら、そのイギリスの税務調査手続の

うち、重要な場面において手続法規定が欠如している事項がある。それは、税務調査終了手続として、歳入関税庁¹と納税者との間で交わされることが多い合意契約（contract settlement）である。合意契約は、歳入関税庁が照会調査の終了段階で、修正による追加納付税額、延滞金（interest）、制裁金（penalty）について、納税者との間で合意に至った場合は、それを締結することにより調査を終了させるとしているものである（HMRC, 2019, p. 6001）²。

合意契約による税務調査の完結という方法は、妥協的要素を含む税務調査終了手続として、イギリスにおいて長年にわたり定着してきたものであるが、その効力を直接明確に定める法規定は存在しない。それにもかかわらず、合意契約には拘束性が認められ、これに妥協的譲歩が含まれていても、いったん合意契約により調査終了となれば、原則として歳入関税庁は同一年度について再度調査をすることはできないとされる。法規定のない税務調査終了手続という特殊性を持つ合意契約であるが、イギリスにおいてそれに拘束性を与える根拠は何であろうか。また、「法の支配（rule of law）」の原理との関係において問題はないのであろうか。本稿の目的はそうした点を明らかにすることである。

本稿では、まず第2節において上記の疑問点につきより明確な問題提起を行い、第3節で合意契約手続の概要を述べたうえで、第4節において判例と学説を参照し、まず課税庁側から見たその有効性の根拠を明らかにする。次に、第5節では納税者側から合意契約の有効性を主張できる根拠について考察を加え、第6節において合意契約の有効性と権限超越との関係について述べる。第7節では、租税実体法の求めに従わない金額における合意契約に法的拘束力を与えることが、イギリスにおける「法の支配（rule of law）」の精神に反しないのか否か、反しないとすればそれは何故なのかという点について論じることとする。

なお、合意契約は、所得税及び法人税等の直接税に関する調査終了手続であるため、間接税に係る税務調査終了手続は本稿における考察の対象外である。

2 問題提起

イギリスにおいては、税務調査終了段階において、歳入関税庁と納税者の間で一度合意契約文書が成立した場合、それは照会調査終了通知書と同等の効果を持ち、その契約内容は終局決定となるため、その課税年度について再度照会調査を行うことはできないとされる（Simon's Taxes, 2017, p. A6.420）。合意契約を行う場合、歳入関税庁はその契約に基づく納税者による納税と引き換えに、本税、延滞金及び制裁金の正式な賦課決定処分を行う権利を放棄することとなる（HMRC, 2019, p. 6001）。

この合意契約について、租税管理法や財政法にそれを税務調査終了手続として定める条項はなく、税務調査終了の制定法上の手続と認識することはできない。にもかかわらず、合意契約を締結する場合、それは調査終了通知書を代替する効果を持つとされ、その契約には歳入関税庁と納税者の双方を拘束する終局性が与えられることとなるのである。実際に近年の審判所裁決を挙げれば、Curran 事件³では所得税調査に基づく合意契約の締結後に納税者側の資料提供不足を知った歳入関税庁が契約の取消しを宣言して新規の査定を行ったが、審判所は契約の拘束性を認め、その取消しと新規の査定はできない旨の判断をしている。また、Morris & Gregson 事件⁴においては相続税調査終了時に合意契約を結んだ納税者が、その契約の基となった評価計算の不備を主張して契約の無効を訴えたが、その契約自体が租税法規定外の行為のため、審判所は自らにその有効無効を判断する権限がないとして退けた。このように、合意契約は現在も課税関係の終局的手続としての拘束性を与えられている。

合意契約による決着は、歳入関税庁からすれば、調査の終了に必要な公式査定と調査終了通知書の作成送付が不要となり、かつ事後的な争訟を回避できる利点があり、納税者にとっては、より早期かつ完結的に税務調査が終了することを期待できるという利点があることは確実であろう。しかし、この合意契約の特徴的な問題点と考えられるのは、前述のようにまず法的に明確な根拠が存在しないということであり、加えてその契約の内容に多くの場合妥協的な要素が含まれることである。すなわち、合意契約の締結により納税者が納

める税の総額は、公式手続である査定による調査終了通知書を受ける場合の金額よりも少ないことが多いということである⁵。そのことは、合意契約を締結する納税者が負担する追加納税額は、租税実体法で定められた計算に基づく税額と異なるため、違法性を帯びるのではないかという疑問を生むことになる。

イギリスは、言うまでもなく近代民主主義の先駆となった法治国家の一つであり、とりわけ「法の支配」の精神は17世紀の「権利章典」からさらに古く13世紀のマグナ・カルタを起源として発展してきたものとみることができる。政府や行政機関の恣意的な裁量を制限することを目的の一つとする「法の支配」が重視されるはずのイギリスにおいて、妥協的な法規定外の合意契約という税務調査終了手続が定着していることには少なからず違和感がある。本稿ではその理由を解明することを目的とするが、まず、合意契約という手続自体がどのように行われるかを把握するため、そのプロセスの概要をみておくこととする。

3 合意契約 (contract settlement) の概要

歳入関税庁は、照会調査の結果として過少税額が認識された場合において、納税者との間で追加納付税額、延滞金及び制裁金の金額について合意できるときは、合意契約の方法により終結することを主眼に置いている (HMRC, 2019, p. 6001)。これは、合意契約による解決が最も行政管理上効率的である場合にそれを企図するものであり、もし金額について納税者との合意に至る可能性がないときは公式に査定や修正等の手続を取ることでとされている (HMRC, 2019, p. 6001)。

合意契約の締結は、調査終了通知書の発行と同等の効果を持つものであり、歳入関税庁は納税者による契約の履行としての納税と引き換えに、その契約に係る課税年度に関して公式の課税処分等の権限を放棄することになる (HMRC, 2019, p. 6001)。つまり、合意契約の内容は、原則として、歳入関税庁と納税者の双方にとって終局決定となり、その締結により課税関係は終結する⁶。

具体的な手順として、調査の終了にあたり、まず納税者から歳入関税庁に対して納付する税額とその納付方法等を記した納付申出書 (letter of offer) を提出する形をとる⁷。納付申出書を受け

た場合、歳入関税庁の権限ある職員がその内容を審査し、是認されれば歳入関税庁から納税者に対して受諾通知書 (letter of acceptance) が送付される (HMRC, 2019, p. 6409)。最終的には歳入関税庁所定の様式による合意契約書 (contract settlement form) の作成をもって手続が終結する (HMRC, 2019, p. 6203)。

この合意契約の内容に妥協的要素が含まれる (つまり納税者に対する実質的な譲歩が存在する) ことについて、当然歳入関税庁の公表文書には記述されておらず、日常的に調査終了時に交わされる合意契約書の一般的傾向としてそれが存在するか否かを確かめる手段はない。しかし、現場においては納税者の合意を引き出すため譲歩が生まれやすいと考えるのが論理的であり、少なくともその合意契約の有効性が争われた裁判例において、そのような譲歩的性質がこの合意契約の本質部分に介在することを裁判官は認めている⁸。従って、合意契約の基礎となる合意金額は、税法を厳格に適用した場合に算出される納付税額と必ずしも一致するものではなく、それを下回る金額によることが多いと考えられる。この合意契約が適法とされている根拠について、まず判例と学説を探り考察することとする。

4 判例と学説の検討

(1) 判例

National Federation 事件

合意契約の有効性が争点となったリーディングケースは、National Federation of Self-Employed and Small Business Ltd. 事件 (1982年、貴族院。以下「National Federation 事件」という。)⁹である。この事件においては、内国歳入庁による税務調査において、新聞各社で働く Fleet Street Casuals と称される日雇い労働者約6000人について、その賃金から源泉徴収がされておらず不納付となっていることが判明し、その金額は年間で100万ポンドにも上ると推定された。しかし、労働者が賃金受領時の受取書に偽名を使う慣習があるなど業種の特異性から、その労働者全員の身元を解明するには多大な困難と労力を強いられることが見込まれたため、内国歳入庁は結局過年度についての納付不足額の追及を断念し、その代わりに将来に向けて課税漏れが発生しない徴収システ

ム作りとその運用の確約を盛り込んだ「特別合意 (special agreement)」と呼ばれる契約を調査対象法人との間で交わした。

この特別合意の事実はBBCの番組や新聞等で内国歳入庁が行った「特赦 (amnesty)」として報道されるところとなり、世間に広く知られる結果になった。すると、このような特定の納税者に対する優遇的取扱いに疑問を持った第三者であるNational Federation社が、そのような特別合意契約の無効を主張して司法審査 (judicial review)¹⁰を請求したのである。National Federation社の主張は大きく二つあり、第一はこのような税の特赦を与えることは内国歳入庁の租税徴収義務に反し違法であることであり、第二はそれらの日雇い労働者の負担すべき税額を査定し、徴収することを内国歳入庁に命ずるべきことであった。National Federation社は、内国歳入庁がこのような特赦を与えた主たる理由は、これら日雇い労働者が構成する労働組合からの圧力に屈したためであるのではないかと考えていた。この裁判における主たる争点の一つは、合意契約を結んだ当事者ではない第三者であるNational Federation社が、その合意契約の無効を主張して訴訟を提起する権利 (locus standi) を持つかどうかということにあったが、その点と同時に審議されたのが、このような譲歩的要素を含む特別合意契約により課税関係を終結させる内国歳入庁の行為が適法かどうか、すなわち権限踰越 (ultra vires) でないかどうかであった。

この事件の判決においてWilberforce裁判官はまず、1890年内国歳入庁統制法 (Inland Revenue Regulation Act 1890)¹¹ 1条に規定されていた「女王陛下はその在位期間において、内国歳入庁の収税と管理 (collection and management) を担わせるためコミッショナー (Commissioners) を任命することができる」という規定、及び「コミッショナーは議会が定めた内国歳入庁に関するすべての法令の執行に必要なあらゆる権限を有する」という規定を取り上げている。また、これらを受けて1970年租税管理法1条において当初規定されていた「所得税、法人税及び譲渡益税は内国歳入庁コミッショナーの監督及び管理 (care and management) の下にある¹²」という条文を引用し、それらの規定により、内国歳入庁は租税に関

する非常に広範な裁量を与えられていると述べた。

そして同裁判官はこの事件の事実関係として概ね次のようなことを述べている。税務調査官はFleet Street Casualsと呼ばれる多くの日雇い労働者の身元を確かめることが非常に困難であるため、それを試みたとしても大きな成果にはつながらないと見込まれるところ、年間約100万ポンドという多額の税収が失われているのが実情であり、まず将来に向けてその損失を食い止める必要があると考えた。そこで、熟慮の結果、その損失防止に向けて対象法人と労働者組合の協力的姿勢を引き出すための最善の方策と判断したのが、特別合意契約の締結であった。その合意契約の内容はまず、今後労働者に対する賃金支払時には正しい金額を源泉徴収し納付することとし、そして過年度の税額については、一定の期日までに身元を明らかにし、完全な協力を示した労働者に関する税額は遡及徴収をしないというものであった。また、税務調査官は労働者組合からの圧力に屈して特別合意契約を結んだのではなく、独立した判断に基づく行為であったとした。

同裁判官はそのような事実関係から、この特別合意契約を「特赦」と表現するのは不適切であり、合意の内容は、将来に向けて内国歳入庁が最善の利益を得るための十分な検討がなされた結果であったとした。このことから、内国歳入庁は純粋に監督及び管理の権限の範囲内においてこの事件を扱ったのであり、裁判所は司法審査によってそのような合法的行政管理に含まれる分野に立入ることはできないため、National Federation社の請求を棄却すると判示した。

また同事件の判決でDiplock裁判官は、「内国関税庁は租税行政の運営に関して法 (1970年租税管理法1条をいうと思われる。筆者) により与えられた監督及び管理の非常に大きな裁量権を有しており、この権能の行使に当たり内国歳入庁は、課税に関する人的資源とそれに係るコストを総合的に勘案したうえで、国庫にとっての純収入が最も多くなると見込まれる合理的な手段を選択することができる」と述べると同時に、「ただし、そのような手段が上のような合理的理由でなく、別の無関係な理由に基づいて行使された疑いがあるならば、そのような行為は権限踰越として司法審

査で審理される十分な理由を有することになる」と判示した。

そのうえで同裁判官は、本件の事実関係からすると、Wilberforce 裁判官が言うように、税務調査官が納税者との合意契約に至ったのは他の特異な理由からではなく、課税に関する内国歳入庁の監督及び管理の裁量範囲内にある合理的理由によるものであったため、権限踰越はないとの判断を示した。結論としてこの裁判では、課税管理上の理由でこうした妥協的な契約を締結することは内国歳入庁の監督及び管理の権限の範囲内であり有効と判断された。

Nuttall 事件

1990年において当時の内国関税庁の納税者との合意プロセスにおける裁量権について明確に判決を下した事例として、歳入関税庁が現在も職員向けマニュアルのなかで引用しているのは Nuttall 事件（1990年、イングランド・ウェールズ最高裁判所）¹³である（HMRC, 2019, p. 6301）。

この事件では、所得税の税務調査の終了時に、内国歳入庁と納税者（Nuttall 氏）とが交わした追徴税額の納付に係る合意契約の有効性が争われた。この契約において納税者は、調査終了による事案終結の確約と引換えに、三年分の所得税、延滞金、制裁金を含む妥協的な金額として15000ポンドを納付することで合意した。うち5000ポンドをすぐに納税者は納付したが、残り10000ポンドを契約どおり納付しなかったため、内国歳入庁がその徴収手続に入ったところ、納税者がこの契約そのものの無効を主張して出訴したものである。

具体的な納税者の主張は、「内国歳入庁は制定法に明記された権限のみを有するのであり、このような合意契約を結び納税者を拘束する権限を公法は内国歳入庁に与えていない」というものであった。納税者はまた、その合意契約は税法に従った適正な査定に基づいて行われたものでないという見解に立ち、そのような契約は内国歳入庁の権限踰越行為（ultra vires）であり、拘束力を持たないと主張した。これに対し内国歳入庁側は、当該合意契約は1970租税管理法に基づき、その裁量の範囲において納税者と契約を交わしたものであり、これに拘束力を持たせることができると主張した。

判決において Parker 裁判官はやはり1890年内国歳入庁統制法1条の、内国歳入庁の収税と管理（collection and management）規定と、コミッショナーの執行権限規定を取り上げている。また、1970年租税管理法1条の監督及び管理（care and management）規定にも触れ、National Federation 事件においても認められたように過去の税額を査定徴収しないという課税管理上の権限を内国歳入庁が持つならば、同じく課税管理上の理由で税額の一部のみを徴収するという合意を納税者と結ぶ権限も有すると考えるべきであった。そして最終的には、一部において妥協的に納税者と合意契約を結ぶことにより状況に応じた最善の課税管理を行うことも、付随的な課税庁の権限として認められるべきであると判示した。

また同裁判官は、1970年租税管理法102条の「内国歳入庁はその裁量において制裁金（penalty）を軽減又は免除し、その賦課を差し控えることができる」という規定も取り上げている。この102条は、本税でなく制裁金の軽減・免除に関する規定であるが、裁判官は「そのような規定の存在は、法定された納税義務の一部を、一定の金額の納付と引換えに免除する権限を内国歳入庁が有することを示しており、そのような権限は過去の本税にも及ぶと理解すべきである」と述べたうえで、「もちろん、内国歳入庁は納税義務と税額の確定した税の徴収を控える権限を有しないのであるが、こうした合意契約はまだそれが確定していない税について納付税額を合意により定めるものであるため、徴収執行の段階にないものである」との理由付けにより、妥協的要素を含む合意契約の締結行為が内国歳入庁の裁量・権限の範囲内にあるという結論を補強している。

また、Bingham 裁判官も、上記102条の存在に言及し、「制裁金について軽減・免除規定が存するのに対し、過去の本税についてこのような規定が存在しないのは法の不備と捉えることもできるかも知れないが、そうではなく、内国歳入庁の徴税義務に留意したうえで慎重な判断のもとに行われる非公式な妥協を含む合意契約は、1890年内国歳入庁統制法1条により示された広範な裁量と管理権限に含まれると解すべきである」と述べ、そのような契約の有効性は肯定されるべき旨判示した。

(2) 学説

上述の1890年内国歳入庁統制法1条と1970年租税管理法1条の規定と類似した監督及び管理権限を定める文言は、歳入関税庁の発足時に制定された2005年歳入関税庁コミッショナー法 (Commissioners for Revenue and Customs Act 2005) 5条及び9条に承継され現存しており、これら規定が根拠となり、現在に至るまで納税者との合意契約による税務調査終結を含む広い裁量権を歳入関税庁は有すると解されている (Freedman and Vella, 2010)。Freedman and Vella (2010) は、この2005年の新法においても従前と同義の "collection and management"¹⁴という文言が使用されたことから、歳入関税庁が従前の内国歳入庁の責任の範囲を承継したことが明らかであり、法は今も歳入関税庁に対し、判例法の制約の範囲内ではあるがかなり広範な裁量権を与えていることは確実であると述べている。そのうえで、歳入関税庁に与えられた裁量権を分類し、(A) 納税者との間で判断が一致した場合に法の適用を控える裁量権、(B) 法の解釈に関する裁量権、(C) 法の適用と訴訟に関する裁量権、及び (D) として (A) と (B) 又は (B) と (C) のハイブリッド型という四つのカテゴリーを示している。そして、National Federation 事件で確立された納税者と合意契約を結ぶ裁量権は、(A) に含まれるとし、歳入関税庁のそのような権能は税務システムの賢明な運用のために当然に必要とされるものであるが、一方でこの事件が示すように、イギリスにおいては納税者間の取扱いの平等性が確保されていないという問題を指摘している。

また、Eden (2005) も、上記のような判例は、監督及び管理条項が、歳入関税庁に対して非常に広い裁量権を与える趣旨であることを裁判所が認めたものであり、判例のような納税者に対する妥協的な取扱いは、それが課税管理上の理由で行われたことを条件として、その裁量権に含まれるとの解釈を示している。そのうえで、主としてEU法と深くかかわる公平性の原則 (general principle of equality) が税務行政においても重視されるべきことは当然であるが、上記 National Federation 事件等でも確認されるように、納税者間の公平は実際にはさほど重視されていない状態であることを指摘している。そして、そのよう

に合意契約を歳入関税庁の権限内として肯定する根拠である監督及び管理条項は、実際上は、歳入関税庁が公平性の原則等の公益上の要請に強く制限されることなく、ある程度自由に自治・裁量を行行使できるという思考の淵源となっていると述べている。

さらに、Bowler (2014) は歳入関税庁に与えられている裁量権を三つに分類し、第一は、例えば制裁金を科すか否か又はその額をいくりにするかというような特定の事項に関する裁量権とし、第二を例えばある課税条項を適用すべきか否かといった特定の課税規定適用に関する裁量権とした。そして第三として、法令外譲歩の適用、実務指針やガイダンスの公表のほか、法令外の合意や見解の表明というような、前出の2005年歳入関税庁コミッショナー法5条及び9条に規定されている監督及び管理権限を基礎とした裁量権を挙げている。そして上記のNuttall事件を踏まえ、過去における取引と課税額について、歳入関税庁が妥協的な取扱いをすることでより高い公共の利益を実現できると考えて合意契約を結ぶ場合には、そのような行為は歳入関税庁の監督及び管理の権限に含まれると述べている。

このように、税務調査終了手続として歳入関税庁が納税者との間で結ぶ合意契約が、歳入関税庁の有する各種の裁量権のうち、監督及び管理権限の範囲内として有効であることについては、上記二つの判例によって確認されているものとして、学説においても今や異論の余地はないようである。しかし、このような合意契約が裁量権の範囲内として有効であるとしても、この合意契約自体が法定の手続ではない以上、それを終局手続とする法規定も存在しないはずである。にもかかわらず歳入関税庁に対しても合意契約の拘束性を強めている要素は何であろうか。この疑問に答えるためには、イギリスで司法審査 (judicial review) を通じて数十年かけて形成されてきた「正当性予測の原則 (the principle of legitimate expectation)」について考察する必要があると思われるため、以下みていくこととする。

5 正当性予測 (legitimate expectation) の原則

正当性予測の原則とは、イギリスにおいて司法

的手続によって行政機関の行為をコントロールする手段である司法審査 (judicial review) を通じて発展してきた法理であり、その意味するところは、行政機関の行為に起因して、個人が自己の一定の法的地位に関する予測 (expectation) を得た場合において、その予測に背くことは公正性 (fairness) に悖り権限濫用とみなされ、司法上許されないとする原則である (Freedman and Vella, 2010, p. 19)。これは信義則や禁反言の法理に類似する原則といえることができるが、行政機関と市民の間には私法上の禁反言の法理 (estoppel) は適用されないという見解 (Tidball, 1991, p. 49) もあり、形式的には禁反言とは区別されている。20世紀前半においては、行政機関の行為がその法的権限の範囲を逸脱していないか、すなわち権限踰越か否かが司法の場で問われる傾向が強かったが、同世紀後半からは、行政機関のあるべき公正性に基づく概念として、正当性予測の法理が司法審査によって形成されてきた (Bowler, 2014)。租税の分野におけるこの正当性予測の原則にまつわる司法審査は、主として歳入関税庁による文書公表や保証行為が、納税者に対して正当性の予測を与え得るか否かについて争われたものが多い。

Preston 事件 (1985年、貴族院)¹⁵においては、納税者と調査官の合意により調査が終了した課税年度について、後年において内国歳入庁が実施した再調査の有効性が、司法審査において争われた。この事件では、当初内国歳入庁の税務調査を受けた納税者が、自身が適用していた株式譲渡益税計算上の損失控除を取り下げる代わりに、調査を終了してほしいと申し出た。内国歳入庁がこれを受け入れ、当該年度についてそれ以上の調査を行わない旨を書面にて約束したため、納税者は損失控除を取り下げ、これに見合う譲渡益税を納付した。これにより、いったんは当該年度の課税関係は終結したが、後年において内国歳入庁が他から得た情報により、納税者の株式譲渡は実は租税回避スキームの一環であった疑いが強まったため、当時の証券取引に係る租税回避否認規定であった1970年所得・法人税法 (Income and Corporation Taxes Act 1970) 460条の適用を念頭に再調査を実施しようとしたところ、先の調査終結の合意を無視して再調査を行うことは不公正 (unfair) であるとして、納税者が再調査の無効を訴え司法審

査を請求したものである。

判決においては、当初の調査時における納税者の情報提供が極めて不十分であったことから、調査終結という内国歳入庁の判断は、完全開示とは程遠い不十分な情報のみに基づき行われたものであり、その判断 (合意) は後に新事実が発見された場合における再調査権限を放棄することまで含むものではなかったとされ、内国歳入庁の権限濫用はなく、再調査は有効であるとされた。しかし、同裁判官は同判決文の中で、「内国歳入庁の処分が私法上の契約不履行と同視し得る程度に達すれば、それは権限の濫用に該当することになり、その場合納税者にとって司法審査は唯一の的確な方法となる。」と述べており、これは、納税者が最初から完全な情報開示をしており、そのうえで内国歳入庁がそれ以上の課税処分を見送る合意を示したのであれば、後年においてその課税年度について再調査を行うことは権限の濫用に該当するという意味を含むと考えられている (Hinds, 1991)。

また、MFK 事件 (1989年、高等法院)¹⁶では、特定の債券の譲渡に関する課税上の取扱いについて、納税者は公表された内国歳入庁の一般的な見解を信頼し、その償還損益を譲渡益税 (capital gain tax) の対象として有利な納税をしたが、内国歳入庁は当初の見解を翻しこれを認めず、所得税 (income tax) の対象であるとして課税したため、争訟に発展した。納税者は、内国歳入庁が複数回にわたり納税者に対して示した見解を、後に反転するのは不公正であり権限濫用に当たると主張したが、これに対し内国歳入庁は税務行政の執行機関として、法により規定されたとおりに等しく課税しなければならず、事前に法規定どおりに課税しないことに合意し又はそうした見解を示した事実があったとしても、課税対象であるのに課税を差し控えるような譲歩をする権限を有しないと主張した。この裁判では結局、内国歳入庁の示した見解の基となった納税者の提示情報が不完全なものである場合や、内国歳入庁の公表する見解が非公式又は不明確なものである場合などは、後続の事実を照らして歳入関税庁が事前の見解と異なる処分を行ったとしても権限の濫用には当たらないとして納税者の訴えは退けられた。しかしこの判決により、納税者が取引に関するすべての情

報を完全に提示し、それに基づいて内国歳入庁が明確な見解として回答を行い、その回答を信頼して納税者が行動したような場合においては、後に内国歳入庁がその回答と異なる見解を採ることは権限の濫用に当たること、つまりそのような条件を満たす環境下での内国歳入庁の見解に対しては納税者側に正当性予測が生じ得るという原則が示された点に意義があるとされる (Tidball, 1991)。

近年において、正当性予測による納税者保護が認められた例として、Cameron 事件 (2012年、高等法院)¹⁷がある。この事件では、歳入関税庁が公表した航海船員向けの所得税の優遇措置の適用対象について説明する文書 (Blue Book) について、その記載内容を信頼して優遇特例を利用しようとした納税者の請求が歳入関税庁により拒絶されたため、納税者がこれを争ったものである。判決においては、その文書は特例の対象か否かを判定する基準 (航海日数) の算定方法を明確に記載したものであり、後に歳入関税庁がその算定方法についての見解を変更したのだとしても、その変更の事実が納税者に対して適切に公表されていないのであり、納税者が当該文書記載の算定基準を信頼して行動したことには合理性があるとされた。また、このような明確性のある文書を歳入関税庁が公表していることから、MFK 事件で示された納税者の正当性予測の発生要件を満たしたというべきであり、その場合、歳入関税庁がその文書の記載内容を否定して課税処分を行うことは許されないとして、納税者の主張を認めたのである。この事件は、課税庁が公表した文書に対しても、正当性予測が生じることが確認できる典型的な例であるといえる。

そして、正当性予測を生じさせる要因となるのは、事前照会に対する回答や課税庁の自主的見解公表によるものばかりではない。Unilever 事件 (1996年、控訴院)¹⁸においては、内国歳入庁が過去25年間にわたり30回程度容認してきた法定請求期限経過後の還付請求について、本来法的根拠を欠くものであるため否認に転じたところ、納税者が司法審査によりその否認の違法性を訴えた。判決では、このような法令外の優遇措置は長期間にわたり内国歳入庁が反復的に実行してきたものであり、それは正当性予測を形成する程度に達しているといえとし、その納税者の正当性予測を予

告なしに覆すことは不合理であり、内国歳入庁の権限の濫用に当たるとして納税者の主張を認めた。このように、正当性予測は課税庁の公表文書や事前確認のみによるのではなく、ある程度長期にわたり継続的に運用されてきた優遇の実務慣習によっても形成され得ることが Unilever 事件により明確となったのである (Bowler, 2014)。

以上の裁判例からわかるように、正当性予測の原則は、監督及び管理の権限の範囲内で行われた課税庁の行為について、仮にそれが法令外の妥協や譲歩の要素を含むものであったとしても、それに拘束性を与えることにより、納税者の予測可能性を保護しようとするものである。ただ、Preston 事件や MFK 事件でみたように、課税庁が公表している見解であっても、それが明確性を帯びないものである場合、又は課税庁の見解を得た時点において、納税者がその有する重要な文書や情報のすべてを課税庁に開示していない場合は、正当性予測を生じさせるのに十分でないとする法理が形成されていることも重要である。Daly (2016, p. 21) は、正当性予測が生じるための条件について、第一段階として歳入関税庁がある課税上の取扱について公表した見解が「明確かつ明瞭」であることが必要であり、第二段階として、それを信頼して行動した納税者の予測を裏切ることが著しく不公正で権限濫用といえる水準に該当することが必要であるとしている¹⁹。このような条件を充足したために正当性予測の存在が認められる場合、Cameron 事件のように納税者は救済されることとなる。Daly (2016, p. 22) は、このような正当性予測による納税者の救済は、歳入関税庁の広範な監督及び管理権限への衡平措置 (balancing exercise) として捉えられると述べる。すなわち、監督及び管理権限という大きな裁量は、納税者を公正に取り扱う義務という制約の範囲内で行使されるべきという思考を基礎としているという説である。

「明確かつ明瞭」の観点からは、歳入関税庁と納税者が調査終了局面で締結する合意契約は、一定額の納税と引換えにその年度の調査と課税関係を終結させることを約するという意味で、まさに歳入関税庁の意思が契約上明示されたものといえるであろう。合意契約に至る過程において、納税者がすべての情報等を開示していない場合には、その契約後においても、新たな情報等の発覚によ

り発見査定 (discovery assessment)²⁰を行う権限を歳入関税庁は有するが、全ての重要情報が開示されたうえで締結される合意契約については、その時点で強固な正当性予測を納税者に授与することになると考えられる。さらに、合意契約は長年にわたり実務上慣習的に継続してきたものであるため、Unilever 事件で確認された形における正当性予測形成の条件をも満たすものである。こうして合意契約は、正当性予測の原則に保護される形で拘束力を有するに至るとみることができるのである。

ここまでの議論から、合意契約の拘束性を論じるには、歳入関税庁側と納税者側の両方の立場から検討する必要があることが理解できる。すなわち、納税者が一度署名した合意契約について、後に無効として争ったとしても、歳入関税庁の歳入関税庁の課税管理上の観点から適切に合意契約を用いたといえる場合、そのような契約は監督及び管理権限の範囲内ということになり、原則的有効性を確保されることとなる²¹。また、逆に歳入関税庁側が、一度は成立させた合意契約を破棄しようとしたとしても、歳入関税庁が調査を通じて情報収集をしたうえで納税者と締結するという合意契約の性質上、それは最も典型的な形で拘束性を伴う正当性予測を生み、合意契約の有効性が維持されることになるのである²²。

6 権限踰越 (ultra vires) の問題

このように合意契約は、歳入関税庁に与えられた監督及び管理権限と、納税者の正当性予測の権利により、その有効性と拘束力が確保される。では、合意契約はいかなる場合も、例えばその合意契約の内容が事実に基づいていないような場合にも有効であろうか。この点について、納税者が完全に情報公開したか否かという問題以外にも、その合意契約の内容自体が歳入関税庁の権限の範囲内であるか否か、すなわち権限踰越 (ultra vires) に相当しないかどうかという問題が残されている。そして、それが権限踰越に当たるとなれば例外的に合意契約が無効とされることになる。

Al-Fayed 事件 (2002年、スコットランド最高民事裁判所)²³においては、イギリス国内に住所を有しない納税者が、海外における事業から得る資金を国内に送金した場合に生じる課税所得につ

いて、過去の年度でなく将来にわたる課税年度分に対する納付税額を予め契約により定め、納税者がこれに従って納税を行っていたところ、後に内国歳入庁がその契約の無効を宣言して税務調査を開始した。納税者は、将来の納付税額ではあっても合意契約により決定した税額であるため、いかに真実と相違する金額であったとしても正当性予測により拘束性が確保されるのであり、これを後に変更することはできないとして争った。裁判所は、将来税額の合意は歳入関税庁の監督及び管理権限の範囲内に含まれず、その契約自体が権限踰越に当たると、そのような契約は無効であるとの判決を下した。

正当性予測の法理が、納税者の完全な情報公開を条件として有効性を保証するものであることを前提とすれば、まだ事実が生じてもない未来の取引関係を説明する情報を納税者が提示することは不可能であるため、それは完全な情報公開とはいえず、正当性予測は発生しないという考え方からも、この判決の結論は妥当であるといえるであろう。この判決により、未来税額についての合意契約は歳入関税庁の権限を越えるものであることが確認されたのであるが、このような問題が裁判になること自体、イギリスにおいていかに正当性予測の原則が重視されているかを示していると考えられる。

7 「法の支配 (rule of law)」との関係

さて、ここまでの議論において、合意契約は原則として課税庁の監督及び管理権限の範囲内で行われたと判断されるため、権限踰越に当たらない限りは正当性を保証され法的拘束力が与えられることを述べた。しかしながら、制定法である税法の規定により計算した正規の税額と異なる金額に基づく合意契約が、より抽象的な概念である監督及び管理権限により合法とされることにはやはり根本的な疑問が残る。言うまでもなく、イギリスにおいて「法の支配 (rule of law)」は憲法上の原則のひとつであり、イギリスの公法においてその中核をなす概念である (Freedman and Vella, 2010)。法の支配の原則を貫徹することによる効能は、個人に対して規則性、予測可能性、確実性をもたらすことであると考えられている (Freedman and Vella, 2010)。合意契約は、国家

の行政機関である歳入関税庁が市民としての納税者に対し、課税権限の行使を目的とした税務調査の一環である終了手続として行われるものであるから、当然に、法の支配の原則に従った形で行われなければならない、憲法に反するということがいえるであろう。しかし、合意契約は実際には税務調査手続法に明記されないままに長年にわたり継続してきた手法であり、しかも、多分に譲歩的な要素があり、税法に従った正規の税額を下回る金額での合意がなされることが多いとされる。にもかかわらず、合意契約が違憲とされていない理由はどこにあるのだろうか。これを考察するためには、イギリスの憲法規範である法の支配の概念についてある程度理解を深める必要があるだろう。

イギリスの法学者であったDicey (1885, pp.215-216) は、イギリスにおける法の支配の意義として、三つの要素の存在を指摘している。すなわち、①政府や行政機関の広範な裁量を制限する意味での法の優位性、②すべての人がその地位にかかわらず等しく同じ法に服するという法の下での平等、③判例法による個人の権利の確立という三つである。このDiceyの理論は、現在に至るまでイギリスにおける法の支配の有力な定義の一つとして、重視されているといわれる (Stein, 2009; 松井, 1994)。Dicey (1885) は、①及び②の要素についての具体的説明として、いずれも革命前のフランスと対比する形で、イギリスにおいては何人も確立された法に違反しない限り、裁判所によって裁かれ、処罰されることはないという原則と、たとえ政府の機関やその職員が職務上行った行為であっても、それが私人と同様に同一の法に基づき同じ裁判所によって裁かれるという原則であると述べている。そして③の要素については、ベルギーの成文憲法と対比させ、ベルギーにおける人権は成文憲法から演繹的に定められるのに対し、成文憲法のないイギリスにおいて人権は裁判例の蓄積により帰納的に形成されていくものであると説明する。

法の支配の原則は、日本でいうところの租税法律主義の原則と通じるものという方向に捉えることもできるが、上記の論理を踏まえると実は重要な一部分において相違点があるのではないかとの考えに至る。イギリスにおける法の支配の概念は、Diceyの論理に従うならば、それは行政機関

の裁量を制限し、個人に対して等しく権利を保証するために、制定法のみでなく判例法による理論の発展という経過をたどることを前提とした概念といえることができるからである。

また、Bingham (2010)²⁴は、Diceyがいう行政機関の裁量の制限という点に関し、法の支配の原則は、その裁量のすべてを行政機関から奪う性質のものでなく、行政にはある程度の裁量が必要なのであるが、その恣意性を制限するために、裁量が無制限となることを防止する原則であると述べている。Bingham (2010) はまた同書において、Diceyの憲法原理に付け加える形で、法の支配の支柱の一つとして、行政機関に課せられる公正な権限行使の義務を挙げている。すなわち、すべての行政機関の職員は、その権限をその授權目的に従い、その授權範囲を超えることなく、かつ不合理とならないよう、市民に対して誠実かつ公正に行行使しなければならないという原則である。そして、行政機関の処分がその権限の範囲内であるか否か、そして合理性のあるものか否かが司法審査により問われるものであることを説明した。

この点に関連づけて正当性予測の原則をみてみると、それは制定法の定めのない領域において、個人の予測可能性を確保しようとするものであり、その由来は公正性 (fairness) の考え方にあるとされるが²⁵、それはすなわち、歳入関税庁に与えられた監督及び管理権限という広範な裁量権との平衡を図る観点から、個々の納税者に対して公正に対応するという目的に根差した原則といえることができるであろう (Daly, 2016)。この原則は、Binghamがいうような行政の誠実かつ公正な権限行使義務をも踏まえて吟味してみると、それは法の支配の精神に背くものでなく、行政機関の恣意的行為を制限するために判例法により確立されるべき個人の権利という性質から、法の支配と同調するものであるといえることができる。そのように考えると、納税者に与えられた正当性予測の権利は、まさにイギリスにおいて重要な憲法原理である法の支配の基礎の上に発展し形成された法理であるといえることができるであろう。そして、税務調査終了手続として歳入関税庁の監督及び管理権限と納税者の正当性予測の権利の交差点上で成り立つ合意契約は、その内容に妥協や譲歩が含まれていたとしても、その正当性予測の権利

自体が、憲法規範を基に判例法で認められてきた行政機関に対する市民の権利に基づくものであるといえるため、法の支配の原理に反するものではないと結論づけることができる (Freedman and Vella, 2010)。

また、ここでは租税の分野における法の支配を根拠づける憲法規範として、1689年の権利章典4条を挙げるべきであろう。同条は「王の大権と称して、議会の承認のない税を課すのは違法である」とするものである。議会の定める法がなければ国民に課税ができないという原則であり、実質的に国民の権利を守る規範といえる。権利章典4条は、現在でもイギリスにおける成文の憲法原理の一つである (Freedman and Vella, 2010)。同条は、その誕生の経緯から明らかであるように、国王もしくはそれから権限を委譲された政府機関の国民に対する恣意的な課税を禁止するものであり、課税をすべき積極的義務を一律に課税庁に課したものではないといえる (Wilde, 1995)。このことから権利章典4条は、課税する側に対して法の根拠を求めるが、納税者に対する譲歩的な行為を制限する思考は小さいということがいえるであろう。すなわち同条は、歳入関税庁が納税者との間で譲歩・妥協的要素を含む合意契約を結ぶことを直接禁止する力を持つものではないと考え得る。このように考察すると、合意契約は、イギリスの憲法規範である法の支配の原則と権利章典4条に直接には抵触することがなく、そうであるからこそ長年にわたり継続し、イギリス社会に定着したのだと考えることができる。

8 おわりに

本稿の目的は、イギリスの税務調査終了手続としての合意契約について、明確な法手続規定がないにもかかわらず、それに有効性と拘束性が与えられる根拠を探り、最終的には、妥協的要素を含む、つまり租税実体法の定めに従わない金額における合意契約に法的拘束力を認めることが、イギリスにおける「法の支配 (rule of law)」の精神に反しないとすれば、それは何故かという点について論ずることであった。

合意契約はイギリスにおいて最も効率的な調査終了手続として存続してきたものと思われるが、本稿でみたとおり、税務調査手続法による規定の

欠如と、妥協的要素の介在という点から、そのような契約を結ぶ権限が課税庁の裁量の範囲内か否かについて、司法の場において争いがあった。これに対しては、主に National Federation 事件と Nuttall 事件によって、合意契約が1970年租税管理法1条等により歳入関税庁に与えられた監督及び管理権限の範囲内にあると判示される形で、歳入関税庁の見地からの有効性が確認され現在に至っている。また、司法審査に係る判例法の蓄積により形成された正当性予測の原則は、納税者側の権利として合意契約に拘束性を与える法理である。こうして合意契約は終局手続としての効力を持つことになり、その契約内容自体が歳入関税庁の監督及び管理権限の範囲外として権限踰越の法理の介入を受ける例外的な場合を除き、有効性と拘束性が与えられると考え得る。

また、イギリスの憲法規範である法の支配の原則について、本稿では Dicey と Bingham の論理をもとに考察した。それによれば、法の支配の原則は、行政機関の広範な裁量に基づく恣意的行為を制限し、その権限行使に対して公正さを要求する思考を内包しており、さらに判例法により形成されてくる行政機関に対する市民の権利の確立という原理をも含むと解することができる。この点、特に納税者側の見地から合意契約に拘束力を与える正当性予測の法理は、課税庁の裁量と行為の恣意性をコントロールし、納税者に予測可能性という権利をもたらしものであるといえる。この意味において、その正当性予測の法理の保護を受ける形で成立する合意契約は、法の支配の原則に沿う手続であり、さらに法規定に基づかない恣意的課税を禁止する権利章典4条の理念にも直接抵触するものではないという結論に至った。

日本の国税通則法にはイギリスの1970年租税管理法1条や2005年歳入関税庁コミッショナー法5条及び9条のような監督及び管理に関する課税庁の裁量権規定がなく、租税法主義の観点からすれば、特に「合法性の原則」への抵触から、妥協的要素を含む納税者との合意手続は、現状において正式には採りえないと考えられる。しかし、円滑な税務行政執行のため、争訟に至る前の税務調査の終了段階において、行政の効率性追求及び納税者権利の事前救済の一環として、合意決着を可能にする法規定導入の検討が将来において可能で

あるとすれば、本稿における考察には一定の参考価値があると考ええる。

注

- ¹ イギリスでは2005年において内国歳入庁 (Inland Revenue) と関税消費税庁 (Her Majesty's Customs and Excise) の統合により統一的な税務官庁として歳入関税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC) が誕生した。本稿においては、主として直接税を念頭に議論するため、統合前の税務官庁に言及するときは「内国歳入庁」とし、統合後について述べるときは「歳入関税庁」と表記する。
- ² この文献は歳入関税庁の職員向けマニュアルであり、同庁のウェブサイトでも公開されている。
- ³ Garrett Paul Curran v. Revenue & Customs [2012]UKFTT 517(TC).
- ⁴ Dorothy M Morris & Jennie Gregson v. Revenue & Customs [2014]UKFTT 993(TC).
- ⁵ 合意契約は本質的に妥協 (compromise) の要素を含むことにつき、Al-Fayed 事件 (Al-Fayed v. Advocate General for Scotland, [2002] WL 1039557) の判決文中、Clerk 裁判官が述べている。
- ⁶ ただし、discovery assessment (1970年租税管理法29条, 1998年財政法附則18条41) の要件を満たす場合に限り同一年度の同一税目に対する追加の課税処分も可能である。
- ⁷ 形式的には納税者から差し出す文書であるが、実際には通常歳入関税庁側が用意する様式を使用することになっている (HMRC Enquiry Manual 6303)。
- ⁸ Al-Fayed v. Advocate General for Scotland, [2002]WL 1039557.
- ⁹ IRC v. National Federation of Self-Employed and Small Business Ltd. [1982], AC617 (HL).
- ¹⁰ 司法審査とは, "Judicial review guidance: England and Wales" (2018) Home Office によれば、個人が公的機関や政府の処分・行動等の正当性の有無を問い、司法的な審査を請求する手続であるとされている。
- ¹¹ 内国歳入庁統制法は、2005年の歳入関税庁の発足により廃止されている。

- ¹² 同条では現在, 'care and management' でなく, 'collection and management' という文言が使用されている。
- ¹³ CIR v. Nuttall [1990]WL755131, 63TC148.
- ¹⁴ この2005年歳入関税庁コミッショナー法51条(3)において、この"collection and management" という文言は、1970年租税管理法1条の"care and management" と同義である旨が明定されている。本稿では以後、collection and management と care and management の区別をせず、「監督及び管理」と表記する。
- ¹⁵ R. v. Inland Revenue Commissioners Ex p. Preston, [1985]A.C. 835.
- ¹⁶ R. v. Inland Revenue Commissioners Ex p. MFK Underwriting Agencies Ltd [1989]S.T.C. 873.
- ¹⁷ Cameron and others v. Revenue and Customs Commissioners (2012)EWHC 1174(admin).
- ¹⁸ R. v. Inland Revenue Commissioners Ex p. Unilever Plc, 1996 WL 1090368.
- ¹⁹ この正当性予測が生じる条件は、日本の租税法分野において信義則の適用条件とされる①課税庁の公的見解の表示、②納税者の帰責事由の低さ、③納税者の①を信頼した行為の存在という要素 (金子宏, 2019『租税法・第23版』弘文堂, 145頁) と、実質的には重なり合う部分が大きいと考えられる。
- ²⁰ 1970年租税管理法29条, 1998年財政法附則18条41。
- ²¹ ただし、後述のようにその合意自体が権限踰越に該当する場合は無効である。
- ²² ただし、合意契約の後において、その時点では歳入関税庁がまったく把握していなかった事実が明らかとなり、その事実に基づいて追加の税額が発生する場合には、その合意契約そのものが無効化することはないが、discovery assessment 条項 (注6, 20参照) の適用により増差税額を課税することは可能である。
- ²³ Al-Fayed v. Advocate General for Scotland, [2002]WL 1039557.
- ²⁴ Bingham はイギリスの貴族院の裁判官であった人物である。
- ²⁵ MFK 事件の判決文中、Bingham 裁判官が正当性予測の根源は公正性 (fairness) にあると述

べている。

引用文献

- 松井幸夫 (1994) 「イギリス憲法入門」財団法人
自治体国際化協会 Clair report 084
- Bingham, T. (2010) “*The rule of law*”, Penguin
Books, London.
- Bowler, T. (2014) “HMRC’s discretion: The ap-
plication of the ultra vires rule and the le-
gitimate expectation doctrine”, *IFS Report*,
R102, pp.1-40.
- Daly, S. (2016) “R. (Hely-Hutchinson) v. HMRC:
fairness in tax law and revenue guidance”,
British Tax Review, 1, pp.18-27.
- Dicey, A. V. (1885) “*Introduction to the study
of the law of the constitution*”, Macmillan
and Co. London.
- Eden, S. (2005) “Judicial control of tax negotia-
tion”, *eJournal of tax research*, 3(1), pp.5-27.
- Freedman, J. and Vella, J. (2010) “HMRC’s
management of the UK tax system: The
boundaries of legitimate discretion”, *Oxford
University centre for business taxation*, pp.1-
39.
- Hinds, W. (1991) “Estopping the taxman”, *Brit-
ish Tax Review*, 7, pp.191-206.
- HMRC (2009) Enquiry Manual. Available at:
[https://www.gov.uk/hmrc-internal-manu-
als/enquiry-manual](https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/enquiry-manual) (Accessed: 27 Septem-
ber 2019).
- Simon’s Taxes (2017), LexisNexis, London.
- Stein, R. (2009) “Rule of law: What does it
mean?”, *Minnesota journal of international
law*, pp.293-303.
- Tidball, S. (1991) “MFK underwriting”, *British
Tax Review*, 1&2, pp.48-56.
- Wilde, S. (1995) “A revolutionary approach to
unlawful taxation”, *British Tax Review* 2,
pp.137-149.