

## 論 説

# イギリス歳入課税庁 (HMRC) の 租税紛争解決におけるガバナンス

—— 大企業との合意に向けた交渉をめぐる諸問題を中心に ——

片山直子

(和歌山大学経済学部教授)

### 目 次

- |   |   |
|---|---|
| I はじめに  | IV HMRCによる大企業との交渉事案—ゴールドマン・サックスとの合意を例に— |
| II HMRCの租税紛争解決  | 1 事案の概要                                 |
| 1 LSS導入の背景  | 2 交渉過程におけるガバナンスの欠如                      |
| 2 租税紛争解決の枠組み  | V 公会計委員会第61次報告書 (2011年12月)              |
| 3 LSSの具体的内容   | 1 同報告書が発表されるまでの経緯                       |
| 4 ハイリスク企業プログラム (High Risk Corporates Programme: HRCP) | 2 同報告書におけるHMRCに対する批判                    |
| III 分析  | 3 HMRCによる査定人配置の提案                       |
| 1 2つの紛争カテゴリー  | VI HMRCの反論と改善点                          |
| 2 パッケージ取引   | VII むすびにかえて                             |
| 3 「ハイリスク企業プログラム (HRCP)」の問題点                           |   |

### I はじめに

イギリスの課税庁である歳入関税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs: HMRC)<sup>(1)</sup> は、租税紛争の解決に向けて、多くの大企業と交渉<sup>(2)</sup>を行っている。近年、その合意に向けての過程において、ガバナンスが著しく欠如

していたとの強い批判を、マスコミをはじめ、議会下院の公会計委員会 (Public Account Committee) 等からも浴びた<sup>(3)</sup>。また同委員会による調査に対して、HMRCは、全面的な守秘義務 (confidentiality) を主張して、特定の事案についての情報を非開示としたことから、HMRCの納税者に関する情報についての守秘

\*本稿で引用及び参照しているウェブサイトURLの最終確認日は、全て2018年9月19日である。

- (1) HMRC発足の経緯については、鎌倉治子「英国歳入関税庁の発足—税務行政の一元化と租税政策の立案・実施の分離—」レファレンス 57巻7号 (2007年) 63-86頁を参照。
- (2) 先進各国の税務行政・争訟において課税庁と納

税者とのネゴシエーションの展開を紹介するものとして、日本税務研究センター『税務行政におけるネゴシエーション』日税研論集第65号 (2014年)。同第4章で、高野幸大教授が「イギリスにおけるネゴシエーション」について、分析しておられる。

義務の根拠と範囲も議論の対象となった。

現代社会におけるビジネスは、複雑かつ国際的であることから、HMRCは大企業との間で、数多くの紛争を抱えている。これらの紛争は、事実認定、税法の解釈と適用、租税回避スキームの妥当性等を巡って生ずる。上記の公会計委員会の報告書によると、2011年3月31日現在、HMRCは、大企業との間で2700件以上の紛争を解決しようとしていた。そのなかには、税額が255億ポンドもの高額に上るものもあった<sup>(4)</sup>。

イギリスでは、HMRCが行った処分（decision）に対して不服がある場合に、納税者の権利を救済するための一般的な手続として、不服申立て（審判所への審査請求を含む）及び訴訟が用意されている<sup>(5)</sup>。しかし、長期化

する傾向にある紛争を迅速に解決し、争訟等による高額な費用負担<sup>(6)</sup>を回避するため、HMRCは、租税紛争解決については、基本的に協働的アプローチを採用しており、紛争を当事者間の話し合い等により、可能な限り解決しようと努めている<sup>(7)</sup>。

筆者はかねてより、HMRCによる租税紛争解決方法に注目し、その組織、合意による解決、裁判外紛争解決手続<sup>(8)</sup>（Alternative Dispute Resolution: ADR）等について検討してきた<sup>(9)</sup>。筆者の基本的な問題意識としては、我が国においては、法律による行政の原理<sup>(10)</sup>及び租税法が強行法<sup>(11)</sup>であることから、和解は租税争訟においては認められないと考えていることを前提としておきたい。そのうえで、本稿は、イギリスのHMRCと大企業との間の合

(3) とりわけ、IVで検討するゴールドマン・サックスとの合意は、「スウィートハート取引（sweet heart deal）」と呼ばれるほど、ガバナンスが欠如していた。Rajeev Syal, *Goldman Sachs whistleblower threatened with the sack* (8 December 2011, <https://www.theguardian.com/business/2011/dec/08/goldman-sachs-whistleblower-threatened-sack>) は、HMRCのゴールドマン・サックスとの合意が違法である可能性があると内部告発した関係者が、懲戒手続にかけられ、解雇される可能性があるとして報じている。Rajeev Syal, *Tax chief waived £20m owed by bank 'for fear of embarrassing chancellor'* (2 May 2013, <https://www.theguardian.com/politics/2013/may/02/tax-chief-bank-goldman-sachs>) は、HMRCは、個人の納税者に対しては少額の税額であっても厳しく追及するのに対して、大企業ゴールドマン・サックスに対しては、事務次官が、法的助言と内部のガイドラインに反して、2000万ポンドを免除した可能性がある、と伝えている。

(4) <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153105.htm> at para. 1.

(5) イギリスの複雑な租税争訟手続については、石村耕治「イギリスの租税審判所制度の抜本改革～第一段階審判所租税部と上級審判所金融租税部としての新たな船出」白鷗法学第16巻1号（通巻第33号）（2009年）81-204頁が大変詳しく、参考になる。

(6) ニール・アンドリュース著、溜箭将之・山崎昇訳『イギリス民事手続法制』（法律文化社、2012年）152頁によれば、訴訟費用が高額な理由の一つは、訴訟を担う専門家が高額な年収を期待しているからである。

(7) 拙稿「イギリス歳入関税庁（HMRC）による調停（mediation）の活用に向けた取組み」和歌山大学経済学会研究年報第16巻（2012年）41-55頁、拙稿「イギリスにおける租税紛争解決をめぐる最近の動向—ADRの活用を中心に—」税研34巻2号（2018年）44-50頁参照。

(8) ADRは、一般的にこのように訳されているが、この他にも、「代替紛争解決法」などとも訳されている。

(9) 詳細については、拙稿・前掲注(7)参照。

(10) 塩野宏『行政法Ⅱ（第5版）』（有斐閣、2010年）179-180頁、宇賀克也『行政法概説Ⅱ（第6版）』（有斐閣、2018年）221-222頁等を参照。

意による紛争解決に向けた枠組みのなかで、交渉過程に内在する問題と実態を分析し、HMRCの広範な裁量権の行使が、ガバナンスにいかなる影響を与えているのか、さらに、交渉過程における透明性の精査において、HMRCがその守秘義務を理由に、納税者に関する情報を非開示とすることの可否について考察するものである。

HMRCは、租税に関する紛争に関し、民事訴訟手続（civil procedures）をとおしての解決に向けた枠組みを「争訟および紛争解決に関する戦略（Litigation<sup>(12)</sup> and Settlement Strategy: LSS）」において示している。特筆すべきは、このLSSのなかで、HMRCが明確に、税額に幅がありうる、と述べていることである。このLSSとその注釈（Commentary）のなかで、HMRCが遵守すべき手続が詳細に規定されている。さらに、租税紛争解決に向けてのHMRCのガバナンス・コード（Code of Governance for resolving tax disputes）も公表されている。このようにイギリスの租税紛争解決の手続については、詳しい関連情報が、ウェブ等において一般に公表され、その内容が明らかとなっており、透明性があるといえる。しかし、実際の紛争解決の場面では、

HMRCの裁量権の行使により、ガバナンス上、大きな問題があると考えられる事案が少なくない<sup>(13)</sup>。

以下では、まず、LSSとガバナンスコードの概要及びHMRCの紛争解決手続と方法についての検討をとおして、HMRCの紛争解決手続に関する情報が一般に広く公開され、手続自体については透明性があることを明らかにしたい。次に、その手続に内在する問題点を考察する。続いて、そのような手続が整備されているにもかかわらず、とりわけ大企業との実際の交渉の場面において、HMRCの広範な裁量権の行使やガバナンスの欠如等から、いかなる問題が生じているのかについて検討する。その素材としては、ある大企業との間での合意に向けた問題のある交渉過程及び2011年12月に公表されたイギリス議会下院の「公会計委員会第61次報告書<sup>(14)</sup>」のなかで指摘されている事項を参照する。同報告書では、HMRCが大企業との間で行った紛争解決が、透明性を欠き、個人や中小企業と比べて大企業に対しては寛大に過ぎ、不公平である等といった批判が展開されている。

最近のイギリスについては、欧州連合（European Union: EU）からの離脱交渉の行

(11) 金子宏『租税法（第22版）』（弘文堂、2017年）145頁等を参照。これに対して、特に租税訴訟実務家が、和解を求めていることについては、阿部泰隆「行政訴訟特に税務訴訟における和解に関する管見」自治研究89巻11号（2013年）7-9頁、山下清兵衛「軽装備の専門的紛争解決システムの優位性と協議・和解制度の必要性」租税訴訟第6号（2012年）159-213等を参照。

(12) このlitigationという言葉の意味の中には、裁判所への訴訟提起のみならず審判所への審査請求をも含む。See *LSS in Resolving tax disputes Commentary on the litigation and settlement*

*strategy* (October 2017) (hereinafter cited as “LSS”) at para. 5.

(13) S. Griffiths, “No discretion should be unconstrained”: considering the “care and management” of taxes and the settlement of tax disputes in New Zealand and the UK, B.T.R. 2012, 2, 167, at 168-169.

(14) HC Committee of Public Accounts, *HM Revenue & Customs 2010-11 Accounts: tax disputes, Sixty-first Report of Session 2010-12*, HC 1591 (20 December 2011).

方に関する懸念が高まっているが、本稿で検討するHMRCの租税紛争解決に関する手続については、同国によるEU離脱の前後で大幅に変更されることはないであろう。

なお、説明の便宜のため、脚注で挙げた拙稿と、若干ではあるが一部重複する箇所があることについて、予めお断りしておく。

## II HMRCの租税紛争解決

### 1 LSS導入の背景

イギリスは、法の支配（Rule of Law）を基本原理としているにもかかわらず、HMRCは、税務行政において、その紛争解決権限を過度に行使していると、強い批判にさらされている。その主な理由は、HMRCの裁量については、明確で、一般の人々が入手可能な、独立した境界線が存在しないことにある<sup>(15)</sup>。このような傾向は、同国において伝統的なものである。ディプロック（Lord Diplock）裁判官が、1981年のいわゆる「フリート街臨時労働者事件判決（Fleet Street Casuals case）」<sup>(16)</sup>において、課税庁は、職員数や徴収コストを勘案して、国庫に最大の純利益（net return）をもたらすための最良の手段を採用するにあたり、広範な管理上の裁量を有する、と述べたことはよく知られている<sup>(17)</sup>。

2000年代に入ると、イギリスの課税庁の裁量権の行使について、批判的な判決が見られ

るようになった。アルファイド事件<sup>(18)</sup>について、裁判所は、HMRCは、その裁量を、税に関する合意を締結するために行使してはならないとした。またウィルキンソン事件<sup>(19)</sup>では、長年にわたって行われてきたHMRCによる譲歩が問題視された。HMRCは、これらの判決を受けて、自らが譲歩した事案について検証をし、それらのうち多くを撤回した。しかし、紛争解決の方法について法的に明確なものが存在しない以上、争訟手続によらない場合は、依然として、HMRCの裁量権が紛争解決の決め手となってしまふ。このような事情を背景に、2007年、HMRCは、LSSを発表した。これは、HMRCが納税者との間の紛争を取り扱う際に、一貫性をもたらそうとするものである<sup>(20)</sup>。

以下では、HMRCが自らウェブサイト等で、広く公開している租税紛争解決の枠組みについて、検討する。

### 2 租税紛争解決の枠組み

#### (1) 「争訟および紛争解決に関する戦略（LSS）」及びガバナンスコード

HMRCは、租税に関する紛争に関し、民事訴訟手続（civil procedures）をとおしての解決に向けた枠組みを「争訟および紛争解決に関する戦略（LSS）」において示している。

LSSは、様々な税、関税および関連する納付に関する紛争の解決の促進を目的とするも

(15) Griffiths, *supra* note 13, at 167.

(16) *Inland Revenue Commissioners Appellants v. National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd. Respondents* (House of Lords, 9 April 1981) [1981] 2 W.L.R. 722/ [1982] A.C. 617.

(17) *Id.* at 636. 英国課税庁の管理上の裁量（managerial discretion）の内容については、

Griffiths, *supra* note 13の論文で詳細に検討されている。

(18) *Al-Fayed v Advocate General for Scotland* [2004] STC 1703 (CSIH).

(19) *R. (on the application of Wilkinson (FC)) v HMRC* [2005] UKHL 30; [2006] STC 270.

(20) Griffiths, *supra* note 13, at 171.

のである<sup>(21)</sup>。それによると、すべての租税紛争の解決は、納税者との合意がある場合であろうと、訴訟による場合であろうと、法に則ってなされねばならない。さらに、HMRCの納税者中心の立場と一貫するものでなければならず、歳入を最大化し、コスト削減にも努めなければならない、とされている<sup>(22)</sup>。

LSSにおける「紛争（dispute）」とは、HMRCと納税者またはその代理人との間で、「適正な時期における適正な税」について、見解の相違があるときのすべての状況を含むと解釈される。この紛争の例としては、申告書についての調査（enquiry）、監査（audit）、申告前の作業、HMRCの法的な解釈に対する納税者の異議（challenges）がある際に生じうる紛争が挙げられる。「紛争」の定義のなかには、税負担についての見解の不一致（申告書、取引または調整（arrangement）における特定の事項に関するもの）が含まれるが、無関係の事柄についての納税者との見解の不一致は含まれない<sup>(23)</sup>。

さらに、内部のガバナンスコード（Code of governance for resolving tax disputes）が2017年10月に作成されている。LSSは、HMRCが租税紛争において合意に至る基礎であり、解決のために協働的なアプローチの重要性を強調するものであるが、内部ガバナンスコードは、このLSSにおける原則の一貫した適用を確保することを目的とする。事案の種類（複数の納税者に影響がありうる論点を

含む事案、移転価格税制等）ごとに、紛争解決に向けたプロセス、決定者を予め定めている。さらに、すでに解決した事案に関するプロセスを再検証するプログラムも策定されている<sup>(24)</sup>。

## (2) 譲歩の基準

上記のLSS及びガバナンスコードにおいて、HMRCはまず正確な税額を確定することを重要目的とした上で、争訟手続に入ることによって生ずるコストを避けることを目的としている。手続としては、審判所及び裁判所をとおしての紛争解決ルートが整備されていることを前提に、紛争を早期に解決するためADRを活用することについても意欲的である。ADRの活用については、今のところ、納税者よりも、HMRCの方が積極的に推進していると考えてよいであろう<sup>(25)</sup>。

このように、HMRCは、当事者間の合意及びADRによる解決に意欲的だが、譲歩する際の基準として、訴訟となった場合に課税することが期待できる税額を下回る金額では、合意しない旨を明確にしている<sup>(26)</sup>。ところが最近では、HMRCの担当者が、コストの回避や訴訟となった場合の見込み額に固執して、コンプライアンス違反を起し、審判所よりペナルティを科される事案も生じている<sup>(27)</sup>。

(21) See LSS at para. 2.

(22) *Id.* at para. 1.

(23) *Id.* at para. 3.

(24) HMRC, *Code of Governance for Resolving Tax disputes* (October 2017).

(25) HMRCによるADRの活用の動向については、

拙稿・前掲注(7)を参照。

(26) See HMRC, *Resolving tax disputes Commentary on the litigation and settlement strategy* (October 2017) at 36.

(27) 近時の審判所裁決事例については、拙稿・前掲注(7)税研48頁を参照。

### 3 LSSの具体的内容

#### (1) 租税紛争に対するHMRCの基本的なアプローチ

HMRCは、租税紛争を、法に則り解決し、紛争の種類にかかわらず、納税者に公平に接するというアプローチを採っている。HMRCは、犯罪捜査政策に従い、脱税の根拠があれば犯罪捜査も行うが、それ以外の紛争を解決し、納税額を確保するためには、民事的な介入が、最も適切で効果的であると考えている。上述のように、HMRCは、民事上の租税紛争をLSSに則って取り扱い、解決のためのガバナンスコードを置くという枠組みを採用している<sup>28)</sup>。

HMRCの納税者に対する基本的な姿勢は、紛争に至る状況を減らすことに注力するというところにある。紛争になってしまうと、課税庁と納税者双方にとって大きな負担となるため、HMRCは、紛争に至ることなく納税者が正しい税額を得られるように支援をする<sup>29)</sup>。

#### (2) リスクベース・アプローチ

LSSやガバナンスコード以外の既存のHMRCの活動のなかにも、たとえば、法律、指針、決済等の枠組みなど、紛争に発展するのを抑制しうるものがある。HMRCは、コンプライアンス、多額で複雑な事案における納税者との関係についても、リスクベースのアプローチを採用している<sup>30)</sup>。

HMRCが紛争に関わる際に目指しているのは、法を公平に適用して、紛争を解決することにより、国庫に「最も実践的なリターン」を確保することである。当該事案における税額のみについて考えるのではなく、当該事案の解決が先例となりうるか、他の納税者への

影響についても考える場合もある。HMRCは、国庫に最良の実践的なリターンを確保できない場合は、当該紛争を訴訟等に持ち込まないとしている<sup>31)</sup>。

#### (3) 非対決型アプローチ

HMRCは、できるかぎり、紛争を対決的なものとしないうちに努めており、納税者と協働する。多くの場合、これが最も効果的で効率的なアプローチである。すべての参加者が協力するためには、オープンで、透明性があり、紛争解決に注力していることが必要である。もし協力が得られない場合は、HMRCは他の手段によって、効果的かつ効率的に紛争を解決する<sup>32)</sup>。

非対決型アプローチを採ることが、関連する事実を特定し、立証するのに役立つ。HMRCは、早い段階から、税のリスクに関する照会の根拠を明確にする。可能なかぎり、HMRCは、納税者とともに、関連する事実を明確にし、確認する。必要があれば、HMRCは、その法的な情報収集権限を行使して、関連する事実と書類を、迅速に効率よく取得する<sup>33)</sup>。複雑な事案では、早期に専門家の助言を得ることができれば、効率的な時間の節約となるであろう。しかし、HMRCがその立場を決断するにおいて、助言は決定的なものではない<sup>34)</sup>。

HMRCは、納税者とともに、関連する事実

<sup>28)</sup> HMRC, *Annual Report and Accounts 2016-17*, at 101.

<sup>29)</sup> See *LSS* at para. 7.

<sup>30)</sup> *ibid.*

<sup>31)</sup> *Id.* at para. 8.

<sup>32)</sup> *Id.* at para. 9.

<sup>33)</sup> *Id.* at para. 11.

<sup>34)</sup> *Id.* at para. 12.

と法を完全に理解することに努める。HMRCの主張を納税者と共有し、納税者の主張を理解し、検証した後に、当該事案について熟慮した見解を明らかにする。HMRCは納税者と互いの主張を完全に共有する。しかし、例外的に、専門家の意見の写しを交換しない場合もありうる<sup>35</sup>。

HMRCは、一見すると、オール・オア・ナッシングに見える紛争についても、実際には税額に違いがないかどうかを常に検討している<sup>36</sup>。

HMRCは、紛争を取り扱うにおいて、当該紛争が最終的に合意又は訴訟で解決されるかどうかにかかわらず、専門的な基準を維持する<sup>37</sup>。

#### (4) 合意による租税紛争の解決

HMRCは、租税紛争を解決する方法が、法に則っていることを確実にしなければならぬ。HMRCは、財務省のための最良の実践的なリターンを確保する見通しがあり、訴訟で成功するという根拠がないかぎり、租税紛争には固執しない。

一人の納税者との間に複数の紛争がある場合、全体をパッケージとして捉えてはならず、紛争ごとに解決されなければならない。但し、事実にもよるが、実際には、いくつかの紛争が同時に解決されることもありうる<sup>38</sup>。また、オール・オア・ナッシングの事案で、HMRCは、税法の解釈について妥協をしてはならないとしている<sup>39</sup>。

租税紛争は、合意又は争訟をとおして解決される。税額の可能性に幅がある場合、HMRCが合意によって解決する際の条件として、それが正しい税額を最も効率よく得るものであるかどうかということを考慮する。す

なわち、HMRCが、財務省への最良の実践的なリターンを確保するという目的のなかには、当面の税収、コスト、コンプライアンス違反を認定することへの妨げになるかどうかや将来の影響についても考慮する。ある紛争を解決する条件について考慮するとき、HMRCは他の未解決または将来的な紛争、およびHMRCの有する情報を公開することによって、他の紛争にいかなる影響があるかについて検討する。現在及び将来の税収が損なわれないように、紛争解決の条件において、一般的な納税者の態度や当該納税者の態度への影響についても考慮する<sup>40</sup>。

#### (5) 訴訟による租税紛争の解決

上述のように、ほとんどの場合、合意による解決によって、最も効果的で効率的な成果が得られる。しかしHMRCは、合意を得るために、法の解釈について妥協はしない。その意味で、場合によっては、訴訟による問題解決が、最も効果的で効率的であるときもある。そのような場合には、HMRCは、効率的な方法で、訴訟による紛争解決を目指す<sup>41</sup>。HMRCが訴訟で勝てると確信しており、訴訟で解決する方が効果的で効率がよい場合、HMRCは裁判外で、訴訟で期待できる税額、利子、罰金を下回る額で、合意はしない。納税者がそのような場合に妥協しないのであれば、HMRCは、訴訟により、なるべく早く効

<sup>35</sup> *Id.* at para. 13.

<sup>36</sup> *Id.* at para. 14.

<sup>37</sup> *Id.* at para. 15.

<sup>38</sup> *Id.* at para. 16.

<sup>39</sup> *Id.* at para. 18.

<sup>40</sup> *Id.* at para. 17.

<sup>41</sup> *ibid.*

率的に紛争を解決することを求める。これに対して、HMRCが勝訴の見込みがないと考えるとき、多くの事案で、HMRCは、納税者との間で、税額、利子、罰金についても譲歩する。勝つ見込みが薄い事案を訴訟に持ち込む際には、たとえば、税額が非常に多額であるとか、多くの納税者にかかわることで先例的な価値があるとか、基本原則にかかわるなど、何らかの理由が必要である<sup>(42)</sup>。

紛争を訴訟に持ち込むとの決定をしたとしても、HMRCは、効率的で効果的な紛争解決を放棄したわけではない。訴訟をするとの決定は、迅速になされなければならない。訴訟のコストや不確定さが低減される可能性があるため、可能な限り、訴訟は協働的になされなければならない。HMRCは、納税者からの新しい情報や技術的な分析について、傾聴し続ける<sup>(43)</sup>。

#### 4 ハイリスク企業プログラム（High Risk Corporates Programme: HRCP）

HMRCは長きにわたり、法人に対する課税を対決的なものではなく、より納税者との関係に基づいたアプローチに近づける改革をしようとしてきた<sup>(44)</sup>。この努力の一環として、HMRCは2006年、「ハイリスク企業プログラム（HRCP）」を立ち上げ、大企業との関係を改善し、これらの企業による積極的な租税回避的な行動を阻止しようとした。このプログラムの監督組織は、HMRCの大企業サービス

担当部門の役員が議長を務め、コミッショナー以下のHMRCの幹部で構成される。このプログラムにおいては、対象となる税額が1億ポンドを超えるか、あるいは、とりわけ微妙な事案については、合意を締結する前に、役員会（Programme Board）の承認を得なければならない。同役員会でコンセンサスが得られない場合、当該事案の税額が2.5億ポンドを超える場合、または、事案が極めて微妙な場合には、当該企業との合意については、2人のコミッショナーの署名も必要である<sup>(45)</sup>。

このプログラムの目的は、高額で長期にわたり紛争状態にある事案を解決に導くことであった<sup>(46)</sup>。

以上のように、HMRCの紛争解決手続は、詳細に規定され、そのほとんどがウェブサイト上で公開されており、それ自体には透明性があるといえる。しかし、このように、HMRCの政策と手続が明らかにされており、透明性があるとしても、それだけでは、HMRCの裁量権の過度の行使を抑制するには十分ではないようである<sup>(47)</sup>。

### III 分析

#### 1 2つの紛争カテゴリー<sup>(48)</sup>

以上のように、LSSは、紛争を大きく2つに分類する。1つは、正しい税額に幅がある場合、もう1つは、オール・オア・ナッシングの場合である。

(42) *Id.* at para. 18.

(43) *Id.* at para. 19.

(44) D. De Cogan, *UK Uncut Legal Action v HMRC: legal inaction and a return to Fleet Street*, B.T.R. 2013, 4, 552, at 553.

(45) <https://publications.parliament.uk/pa/>

cm201012/cmsselect/cmpublic/1531/153105.htm at para. 4.

(46) De Cogan, *supra* note 44, at 553.

(47) Griffiths, *supra* note 13, at 174.

(48) *Id.* at 172-173.



## (1) 正しい税額に幅がある場合

まず、正しい税額に幅がありうるとき、合意による解決は、通常最も効果的で効率がよいものである。HMRCの目的は、正しい税額を最も効率良く徴収することにある。最も効率良く徴収される正しい税額を決定するには、資源の割当て、既存及び将来の紛争への影響、さらに納税者の行動への影響を考慮しなければならない。そのような状況のなかで、合意をするとき、HMRCは、ただ合意を確実にするためだけに、法の解釈について妥協はしない。したがって、訴訟に踏み切る方が、より望ましい選択肢であるという状況もありうる。「正しい税額」については、事案の事実や問題となっている規定により、HMRCの解釈には強弱がありうるということであろう。HMRCの解釈が強固な場合、もし納税者が異なる見解を堅持した場合は、訴訟となるであろう。HMRCの見解が弱いときは、その逆となる。この強弱の間で、正しい税についての合意が可能となる。HMRCのLSSは、このように、税の解釈または適用について、常に一つの答えがあるわけではないと、公然と認めているのである。

## (2) オール・オア・ナッシングの場合

LSSが取り扱う第二の紛争のカテゴリーは、オール・オア・ナッシングの紛争である。HMRCは、訴訟リスクを考慮した後、譲歩するか、それとも訴訟をしなければならない。しかし、HMRC幹部は、紛争がオール・オア・ナッシングの場合は、あまり急いで譲歩をしないように、との助言を受けている。納税者とHMRCは、しばしば、租税紛争へのアプローチとして異なる方法を導き出している。LSSは基本的に、訴訟よりも、合意を目指す

としている。オール・オア・ナッシングの事案で、勝つ見込みがないと思われる場合、HMRCは通常、譲歩をする。但し、HMRCが法の解釈について明らかにすることが必要であると考えられる場合は、この限りではない。また、LSSは、HMRCが裁判外で合意により解決をするとき、訴訟をした場合における最終的な結果と同じ程度のものを追求することを認めている。

## 2 パッケージ取引

上記のように、LSSは、パッケージ取引はできないとする。ある納税者とHMRCとの間に複数の紛争がある場合、各紛争はそれ自体で検討され、解決されなければならない。全体の取引の一部としてはならない。しかし、LSSは例外を設けており、手続上、いくつかの紛争については、同時に解決されると規定している。例えば、納税者の事情をアップデートするような場合である。このように、LSSの文言からは、原則として、パッケージ取引が認められないことが明らかであるが、争訟コストを意識する合理的な当事者は、複数の紛争を解決するにあたって、争訟リスクを検討するはずである、との指摘がある<sup>(49)</sup>。

3 「ハイリスク企業プログラム（HRCP）」の問題点<sup>(50)</sup>

上述のように、LSSでは、紛争解決において、いわゆる「パッケージ取引」は認められないとしている。これは、いくつかの無関係な事柄を、グローバルに解決することはできない、ということの意味する。さらにHMRC

(49) Griffiths, *supra* note 13, at 173.

(50) *Id.* at 171.

は、オール・オア・ナッシングの事案については基本的には譲歩しない、とも述べている。しかし、このような立場は、上述の「ハイリスク企業プログラム」において、必ずしも維持されていない。

このプログラム創設にあたっては、未解決のまま残っている紛争の山を片付けたいという意図があったと思われる。このプログラムの下、迅速な解決と妥協によって、それまで納付されていなかった相当の税額を徴収する効果があったようである。そのような状況のなかで、紛争の解決を急ぐあまり、法の原則と適正な執行が、必ずしも徹底されていない。企業であれば、その債務者と合意に達することもありうるかもしれない。しかし、徴税については、憲法上の法の支配により、全く異なる制限に服するはずである。

#### IV HMRCによる大企業との交渉事案—ゴールドマン・サックスとの合意を例に—

##### 1 事案の概要<sup>51)</sup>

HMRCの大企業との交渉のなかでも、とりわけHMRC内部のガバナンスの欠如が問題視されたのは、ゴールドマン・サックス（GS）との合意に至る経緯である。この合意については、後に詳述する公会計委員会のヒアリングにおいても厳しく追及された。

GSとその他の納税者が設置した従業員給付信託（Employee Benefit Trust: EBT）は、賞与に対応する雇用者の国民保険料負担（National Insurance contributions: NIC）<sup>52)</sup>を回避しようとするものであり、HMRCはこのEBTスキームに問題があると考えた。GSとの争訟は2002年に始まっていたが、2005年、別の事案（MacDonald v Dextra Accessories

Ltd）での判決<sup>53)</sup>を受けて、HMRCは、スキームの参加者が紛争の対象となっているNICを全額負担する、しかし、それに対応する遅延利息については、回収しないという合意案を締結しようとした。関係する納税者の多くがこの案に賛同したが、GSは、これに合意しなかった。

GSが合意案に反対し、またHMRCが2007年にLSSを発表するなか、本事案は、正式な争訟手続に戻ってしまった。2010年4月、第一段階審判所は、HMRCの主張を認容し、本事案は、上級審判所に上訴されるのを待つ状態にあった。しかし、HMRCは長年にわたり、法人に対する課税について、対決的ではなく、関係性に基づいたアプローチをとる方向で動いており、上記の「ハイリスク企業プログラム（HRCP）」も、2006年に創設されていた。

このようにHMRCが、大企業との関係性を重視する方針を採用するなか、2010年11月19日、HMRCとGSは、6つの紛争について合意を締結するに至った。このなかには、雇用者のNIC負担とその利息についての紛争も含まれていた。これはGSが当初拒否した2005年の合意案と同じ内容であったが、2005年から2010年の間の利息の回収はしない旨の内容を含むものであった。

##### 2 交渉過程におけるガバナンスの欠如<sup>54)</sup>

このHMRCとGSとの間の紛争は、すでに

<sup>51)</sup> De Cogan, *supra* note 44, at 553.

<sup>52)</sup> HMRCは、間接税、関税、直接税、国民保険料等の徴収を一手に担う巨大な官庁である。鎌倉・前掲注(1)64頁。

<sup>53)</sup> MacDonald v Dextra Accessories Ltd [2005] UKHL 47; [2005] STC 1111.

<sup>54)</sup> De Cogan, *supra* note 44, at 553–554.

争訟として継続していたにもかかわらず、HMRCによる弁護士への事前の諮問もなされないまま、両者の会合が実施された。HMRCの交渉担当者は、NICにかかる利息の回収について、法律上の問題があることについて認識していなかった。またHMRCの交渉担当官は、合意についてはHRCP役員会の承認を得なければならないことについても認識しておらず、したがって、この要件をGSの代表者に伝えることもしていなかった。また進捗状況について、HMRCは記録を取っていなかった。

この事案は、2010年11月30日のHRCP役員会で取り上げられ、同役員会は、事務次官が不在のまま、遡及して当該合意を承認した。但し、NICの利息部分については認めなかった。これを受けて、GSは、HMRC幹部を「極めて不誠実」であると非難し、2009年から開始されていた「銀行への課税についての実務指針（Code of Practice on Taxation for Banks）」への支援の撤回に言及するなど、緊迫するやりとりがあった。HMRCは、コミッショナーを招集し、2010年12月9日に、この合意を正式に承認した。この展開はHMRCの内外から問題視され、HMRCによるGSの取扱いは、寛大に過ぎると批判された。

公会計委員会は、以下で詳述する報告書を、2011年12月14日に発表するのに先立ち、2011年10月に、HMRC幹部を宣誓させて、この合意（具体的な企業名は挙げられておらず、「過ちにより利息を失った事案」などの表現が使われている。）について厳しいヒアリングを行った。

## V 公会計委員会第61次報告書（2011年12月）<sup>55)</sup>

### 1 同報告書が発表されるまでの経緯

以上の検討から、HMRCの紛争解決手続に関する情報が一般に広く公開され、手続自体については透明性があること、しかし、その手続に内在する問題点もあること、さらに、そのような手続が整備されているにもかかわらず、たとえば、ゴールドマン・サックスのような大企業との間では、過度に寛大とも思われる合意が締結されている実態が明らかとなった。以下では、議会上院の公会計委員会報告書において指摘された事項の検討をとおして、HMRCがその紛争解決手続を運用する場面で、いかなる裁量権の行使が行われているのかについて検討したい。

1921年国庫・会計検査庁法（Exchequer and Audit Departments Act 1921）は、会計検査院長（Comptroller and Auditor General: C&AG）に対し、HMRCの年次報告書を検査することにより、HMRCによる規制と手続の枠組みが十分であるかどうかについて確認することを求めている。同法に基づき、会計検査院長は、2011年7月、HMRCの年次報告書（HM Revenue & Customs 2010-11 Accounts）に関する報告書<sup>56)</sup>を発表した。この報告書において示された、会計検査院長の結論は、概ね以下のとおりである。

HMRCの租税紛争解決するためのガバナンス

<sup>55)</sup> HC Committee of Public Accounts, *supra* note 14.

<sup>56)</sup> Comptroller and Auditor General, *HM Revenue & Customs Annual Report and Accounts 2010-11*, Session 2010-2012, HC 981 (7 July 2011).

スのプロセスは、健全であり、検査対象となった27の事案のほとんどは、同プロセスに則っていた。しかし、最も大型の合意のうち4つの事案では、HMRCは、異なる取決めを行っていた。これらのうち3つについては、合意の交渉者と承認者との間の分離は存在せず、または存在したとしても、それは限られたものであった。このことは、これらの合意が適切であったとの確証を、減殺するものである。さらに、会計検査院長は、2つの事案について、HMRCは、自らが定めたガバナンス過程における2つの重要な段階について見落としていた、と指摘した<sup>57)</sup>。

議会上院の公会計委員会は、この会計検査院長の指摘を受けて、2011年10月12、17日及び11月7日にヒアリングをし、その後、以下のようなHMRCへの批判を含む第61次報告書を2011年12月14日に発表した<sup>58)</sup>。

## 2 同報告書におけるHMRCに対する批判

公会計委員会は、その第61次報告書（2011年12月）のなかで、HMRCの大企業との交渉と合意について厳しく批判している。その内容は、HMRCが同委員会の調査に対して、守秘義務を理由に大企業に関する情報開示を拒否したこと、HMRCの交渉担当者と合意の承認権者が同一であったこと、HMRCと大企業との過度に親密な関係があることを中心に、概ね以下のとおりである。

### (1) 大企業に関する情報開示の可否

HMRCは、納税者である大企業に関する情報を、公会計委員会に対して開示することを拒否した。このような非開示は、大企業との租税紛争が合意に達するまでの過程についての精査を妨げるものである。

公会計委員会は、納税者を保護するために、守秘義務があることについて理解している。しかし、そのことによってHMRCを精査から免れさせるようなことがあってはならない。懸念される事案について、公会計委員会が入手できる情報がメディアからのものに限られるということは、不条理である。HMRCは、特定の事案に関する情報を非開示としないことについての法的な根拠を示すことができなかった。今回の情報の非開示は、コミッショナーの方針によるものであった。

公会計委員会は、政府機関のコストパフォーマンスについて検証することをその任務とするが、HMRCのこのような姿勢では、本委員会を支援する義務を果たしていないことになる。個人よりも大企業の税に関する情報を秘密にするということに正当性は、十分でない、といえよう。HMRCは、特定の企業の情報を非開示するという方針の詳細について提示すべきである。開示の基準を説明すべきであるし、議会に対する説明責任という法的な義務をいかにして果たすのかということについても、提示しなければならない<sup>59)</sup>。

### (2) 守秘義務とその例外

大企業との合意に関する情報を非開示とするHMRCの主張の根拠は、納税者保護のために守秘義務を遵守する、ということにある。

<sup>57)</sup> National Audit Office, *Report by the Comptroller and Auditor General HC 188 Session 2012-13* (14 June 2012), HM Revenue and Customs, *Settling Large Tax Disputes*, Summary at para. 2.

<sup>58)</sup> *Id.* at para. 3.

<sup>59)</sup> <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153104.htm> at para. 1.

HMRCは、2005年歳入関税コミッショナー法（Commissioners for Revenue and Customs Act 2005（CRCA））18(1)条（Section）により、個別の納税者に関する情報の開示は禁止されているという。また違法な開示についてのペナルティが19条にも規定されているという<sup>60</sup>。しかし、同条は一切の例外を認めないものではない。

2005年歳入関税コミッショナー法（2005（CRCA））18(2)(a)条は、HMRCが機能するために作成された情報の開示について例外的に認めている。HMRCの機能の一つは議会を支援することにある。しかし、HMRCの見解は、納税者を特定することになるため、18(2)(a)条は、特別委員会（select committee）に対して情報を提供する根拠とはならない、というものである。HMRCは、納税者を特定することになる情報を開示しないことの根拠となりうるいくつかの政策や運用上の理由を挙げた。それらのなかには、納税者による自主的なコンプライアンスを将来的に害することになること、HMRCの他の省庁等との関係が悪化する可能性があること、HMRCの中立性に対する評判に影響がありうること、刑事制裁に幹部をさらす可能性があること、がある<sup>61</sup>。

このようにHMRCは主張したが、上述のように、2005年歳入関税コミッショナー法（2005（CRCA））は、情報開示について絶対的に禁止しているわけではない。したがって、いくつかの事案で情報を公開しなかったのは、HMRC独自の法解釈によるものである。コミ

ッショナーは、裁量により、情報を開示する権限を有しているし、その際に上記のような事柄について検討することになるだろう。しかし、それらは守秘義務を維持するための法的根拠ではなく、政策にすぎない。納税者の情報を開示するか否かについて考えるとき、HMRCは、より広範な公的利益に相応の重要性を見出すべきである<sup>62</sup>。

さらに、HMRCの法務顧問（The Department's General Counsel and Solicitor）も、当該事案について司法審査（judicial review）が進行中であるため、法律上の特権（legal privilege）から、特定の事案について議論することができない、と主張した。しかし、実際にはそのような手続は始まっていなかった。『英国議会法実務<sup>63</sup>』は、審理中（sub judge）のルールは、裁判所での手続が進んでいるときのみ適用されると規定している。したがって、法務顧問の本委員会への回答拒否の理由は、正当ではない<sup>64</sup>。

上記のように、HMRCの幹部は、守秘義務と法律上の特権（legal privilege）を繰り返し根拠として挙げて、特定の事案に関する本委員会の質問への回答を避けた。本委員会は、企業がその税額に関して利息を免れるとの過ちを含むある合意に関する情報を、HMRCに対して求めた。この事案において、HMRCは、自身の手続を遵守せず、相当額を国庫に確保することができなかった。誤りが見つかったのは既に遅すぎる段階に入ってからであった。会計検査院長によると、800万ポンドの

<sup>60</sup> <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153106.htm> at para. 5.

<sup>61</sup> *Id.* at para. 6.

<sup>62</sup> *Id.* at para. 7.

<sup>63</sup> P. SIMON, *Erskine May PARLIAMENARY PRACTICE* (24th ed. 2011), at 441-443.

<sup>64</sup> <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153106.htm> at para. 8.

利息を失ったとのことである。その後、この事案についての利息は2000万ポンドにも上るとの内部通報も得ている<sup>65</sup>。しかし、HMRCは、守秘義務を理由に、この過ちに対する回答を繰り返し拒否した。

法務顧問も、合意された金額についてコメントできないとした。しかし、合意が締結される前に、この事案は、カウンティ裁判所で公の受付に入っていたため、詳細の一部については、既に公知の事実となっていた<sup>66</sup>。

これらの事案は、ガバナンスに懸念があるか、合意に達する過程で過ちがあったものである。本委員会は、これらの事案について、全面的な守秘義務が適用されたことに懸念を抱いている。我々は、これらの事案で、どのような過ちがあったのか精査することができない。HMRCからではなく、我々がメディアや内部告発者から、より多くの情報を受けたのは、遺憾である<sup>67</sup>。

### (3) 交渉担当者と合意の承認者との区別の欠如

会計検査院長が検証した最も大型の4つの租税合意案件において、HMRCは、通常のガバナンスを行わず、特注のガバナンスを適用していた。そのうち、3つの事案では、HMRCの交渉担当者と合意の承認者との間に明確な区別はなかった。なぜなら、同じコミッショナーが、交渉と署名を行っていたからである。誤ちにより利息を失った事案について、事務

次官は、コミッショナーの一人として、合意に至るまでに交渉に関与していたにもかかわらず、当該合意を承認した<sup>68</sup>。

HMRCは、一連の手續において、交渉担当者と合意を承認する者との間で明確に分離する重要性を認識していなかった。また、事務次官のみが税について深く理解しているコミッショナーであった。これでは、大型の合意に関する他の三人のコミッショナーの署名が詳細な情報を得てされたものか、そして効果的なチェックがなされたのかが明らかではない<sup>69</sup>。

これ以降、HMRCは、交渉と承認の役割を分離する新しいガバナンスの形を導入した。それは、二人のコミッショナーを任命し、合意に署名する際に、情報に基づいて判断を行うことができる税の専門家であるコミッショナーを増やす、というものである。合意を正式に承認する者と交渉をした者が同一人であってはならない、とされている。この新しい配置は、コミッショナーが交渉に参加した場合は、その者は合意の承認者にはならないという、両者の役割を明確に分離するためのものである<sup>70</sup>。しかし、それでも、効果的な役割の分離が可能か、または、HMRCがその判断について説明責任を果たすことができるか、ということについての保証はない。なぜなら、少なくともこの新しい二人のコミッショナーは、HMRCの現職幹部だからである。HMRCは、改正後の手續が定める役割の分離が、すべての事例において例外なく適用されること

<sup>65</sup> <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153104.htm> at para. 5.

<sup>66</sup> <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153106.htm> at para. 10.

<sup>67</sup> *Id.* at para. 9.

<sup>68</sup> <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153107.htm> at para. 13.

<sup>69</sup> *Id.* at para 16.

<sup>70</sup> *Id.* at para. 15.

を確実にしなければならない<sup>(71)</sup>。

(4) HMRC 幹部が個人的な責任を負っていない

HMRCの幹部は、深刻な過ちについて個人的な責任を取っていない。確かに税額にかかる利息分の損失という過ちに関して、ある個人に責任があると認定するのは正しいことではあるが、それだけでは不十分である。HMRCの幹部も、そのような間違いが生じうる制度を設計し運用したことについて、厳しい責任が問われなければならない。幹部は、制度の問題と個別の過ちの両方について責任を取るべきである<sup>(72)</sup>。

事務次官は、当初、この合意により利息分の損失が生じたことについて、個人への懲戒処分は行わないと述べていた。その後、HMRCの大企業向けビジネス・サービス（Large Business Service）の長による検証がなされ、過ちは担当者の年次評価で勘案され、当該担当者にその年分のボーナスは支給されなかった。しかし、この制度を設計、運用、監督した幹部が、同様に責任を追及されたかどうかは明らかではない。事務次官も、辞任については考えていなかったとのことである<sup>(73)</sup>。

(5) HMRCと大企業との間の過度に親密な関係

本委員会は、HMRCが、大企業と過度に親密な関係にあり、それらの企業と租税紛争について合意をしようとしていることに懸念を抱いている。事務次官は、それらの企業、租

税専門の弁護士及び税務アドバイザーと、相当の回数の昼食や夕食を共にしており、その回数は2年間で107回にも上る。企業からの接待についての詳細が公表されていることは、透明性の観点からも歓迎されるが、それも、事務次官が交渉にどの程度関与し、これらの企業の意思決定にどの程度影響を与えたのかに関する情報があつてこそ意味がある<sup>(74)</sup>。

事務次官は、彼自身が交渉している企業とは会食していないと主張していたが、執務室で、これら企業の関係者とコーヒーを飲むこともあると認めた。事務次官と企業との関係について完全な透明性がないことは、事務次官が適切に行動しなかったのではないかと、判断力が低下していたのではないかと懸念を生じさせる<sup>(75)</sup>。

このように、HMRCは、大企業との関係が、馴れ合いに過ぎるとの疑いをもたれる状況にある。本委員会もHMRCの幹部は、重要な利害関係者に対してアクセス可能でなければならないことは理解しているし、接待の詳細について公開されていることについては歓迎している。しかしこのような情報が意味を持つのは、事務次官がこれらの企業との合意にあたって、どの程度の関与をしたのかについて透明性があるときである。接待を受けるときに、利益相反のように見えるかどうかについての十分な意識がなかったようである。HMRCは、利益相反を避けるため、大企業との関係をいかに管理するかについてより良い判断をしなければならない<sup>(76)</sup>。

(71) <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153104.htm> at para. 3.

(72) *Id.* at para. 6.

(73) <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153108.htm>

at para. 24.

(74) *Id.* at para. 26.

(75) *Id.* at para. 27.

(76) <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153104.htm> at para. 7.

## (6) 不公平な取扱い

大企業が専門家から助言を受け、正当な納税額を下回る価格で、租税紛争について、正当な納税額を下回る額で、合意できるのは公平ではない。さらに、これらの企業の納税の期限も、10年間延長されており、大企業への扱いは寛大に過ぎ、不公平である。中小企業や個人は、このような扱いは受けられない。

HMRCは、大企業の取扱いについて、公平性と合理性に照らして検討するとしているが、この検証により明らかとなった政策や手続における諸問題に対応するため、いかなる行動を取るのかについて、本委員会に報告しなければならない<sup>(77)</sup>。このような一貫性のない態度は、HMRCが、異なる納税者グループを公平に合理的に扱っていないのではないかと懸念を抱かせるものである<sup>(78)</sup>。

## (7) その他の手続上の欠陥

## (i) 合意前の弁護士への相談

この事案は、租税紛争を合意に導く際のHMRCの手続に重要な欠陥があることを示した象徴的なものである。事案について交渉していたチームは、合意を締結する前に争訟手続を進めていた弁護士に相談していなかった。法務顧問も認めるように、合意に向けて交渉をしている担当者が、争訟を担当する弁護士に相談するのが通常であり、この事案でもそうすべきであったと述べた<sup>(79)</sup>。

## (ii) 議事録等の記録の欠如

HMRCは、2010年11月19日の当該企業との会議で、合意に達したにもかかわらず、記録を作成しなかった。HMRCは、取引関係管理（relationship management）への全体的なアプローチの一環であると説明している<sup>(80)</sup>。

その代わりに、HMRCは、交渉相手である企業が作成した記録に依存していた。このような重要な会議において、HMRCが自己の記録を作成することを怠ったとは、驚きである。もっと驚いたことは、事務次官が記録の有無について、全くの不知であったことである<sup>(81)</sup>。

## (iii) プログラム役員会への回付がなかった

利息を回収しなかった事案については、当該会社との合意を締結する前に、プログラム役員会（Programme Board）に回付すべきであった。しかし、これが行われたのは、この企業との交渉が行われた後であった。最終的に、プログラム役員会は、事案を検討した結果、利息を請求していないという過ちにより、当該合意を認めなかった。そして、検討のためコミッショナーにこの事案を回付した<sup>(82)</sup>。

## (iv) 再交渉はなされなかった

この過ちが発覚し、事務次官は、HMRCが採り得る手段について、法務顧問の助言を求めた。法務顧問の助言は、次の2つの選択肢であった。一つは、合意を再交渉する、もう一つは、過ちを認め、利息は追及しないということである。法務顧問は、個人的な意見と

(77) *Id.* at para. 8.

(78) <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153108.htm> at para. 28.

(79) <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153107.htm> at para. 22.

(80) <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153104.htm> at para. 7.

(81) <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153107.htm> at para. 23.

(82) *Id.* at para. 20.



して、合意を再交渉しないことが望ましいと述べた。事務次官は、この助言を受け、合意を再交渉することはなかった。なぜこのような行動がとられたのかについて、本委員会は、回答を得ていない<sup>83)</sup>。

HMRCは、納税者との間で、それぞれの合意を締結する前に、すべての関連するガバナンスのチェックを確実に行わなければならない。またHMRCは、争訟となっている事案について合意する前に専門家に諮問をしなければならない。本委員会は依然として、間違いが明らかになってもHMRCが本件について、再交渉しなかったことに懸念を持っている。また本委員会は、HMRCから再交渉しないことについて合理的な理由を得ていない<sup>84)</sup>。

#### (v) コミッショナー等の独立性の欠如

HMRCのガバナンスについては、真の独立性が欠けており、懸念が残る。コミッショナーは、合意について完全に独立した監視ができない。なぜならば、コミッショナーは、HMRCの運営に関して責任を負う幹部であり、HMRCの運営のなかには、紛争解決のためのプロセスの設計と運用が含まれるからである。同様に、ハイリスク企業プログラムの役員会（HRCP Board）もまた重要なガバナンスのチェックを行うが、その全員がHMRCの職員であるから、完全に独立しているとの保証をすることができない<sup>85)</sup>。

### 3 HMRCによる査定人配置の提案

ガバナンス手続は、議会に対して十分な保証をするのに必要な独立性と透明性を欠いた。大企業との租税紛争に関する合意は必然的に複雑なものとなり、判断を伴う。議会としては、これらの合意が適正であり、納税者にとって適切な金額であることについて、保証が必要である。コミッショナーと並んで独立した査定者（independent assessor）を導入するというHMRCの提案を、本委員会は歓迎する。この査定者は、合意案について独立して検証する。適切なルールが設置される必要があり、そのなかで、1億ポンドを超える合意はすべて独立して検証されるべきである。また、1000ポンドを超える合意については、無作為抽出により、独立して毎年検証されるべきである。新しい役割である査定者の立場は明らかに独立したものでなければならず、議会への説明責任を強化し、法で明記されることが必要である。迅速化のために査定者の導入は当面は事実上のものでよいが、なるべく早期に法により正式なものにしなければならない。独立の査定者は、毎年議会に対して、自らの活動について報告しなければならない。HMRCの年次報告書に入れてもよい<sup>86)</sup>。このなかでは、年間の査定業務について要約し、検証した事案の数と金額と検証結果の総合的な情報を含むべきである。例外的に、懸念する合意についても報告しなければならない<sup>87)</sup>。

<sup>83)</sup> *Id.* at para. 21.

<sup>84)</sup> <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153104.htm> at para. 5.

<sup>85)</sup> <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153107.htm> at para. 17.

<sup>86)</sup> <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153104.htm> at para. 4.

<sup>87)</sup> <https://publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/153107.htm> at para. 19.

## VI HMRCの反論と改善点<sup>88)</sup>

上記のような、公会計委員会からの指摘について、HMRCは強く否定し、次のように、反論している。

HMRCは、いかなる納税者にも優遇措置を与えることはない、適正な納税額より少ない金額で解決したりすることもない、このことは、納税者が多国籍企業であろうが、個人の納税者であろうと変わりはない、と。また、HMRCは、意欲的で能力がある中小企業と個人の納税者が、税務管理を自身で行い、適正な納税を容易にできるように支援することを目標としている、HMRCの目的は、すべての納税者が適正な税額を、迅速に、容易に得られるようにすることにある、と主張している。すべての納税者の情報を保護するため、大企業との大型の合意の詳細については、守秘義務がある、既に漏えいして世間で明らかになってしまっている秘匿すべき資料についても、コメントすることはできない、とも述べた。

公会計委員会の報告書に対して、HMRCは上記のように強く反論しているものの、実際には、租税紛争の取扱いについて、以下のような改善を加えている。

まず、上述のように、保証担当のコミッショナーを設置した。その役割は、すべての大型合意案について、正しい税額を効率良く確保し、納税者を公平に扱うということである。この新しいコミッショナーは、HMRCの内部ガバナンス手続が遵守されていることを確実にする。高額の合意については、この保証担当のコミッショナーと2人のコミッショナーの承認を得なければならない。

次に、合意されたものについて、HMRCの

政策と手続が適切に適用されたかどうかを確認する再検証プログラムも導入する。これは合意された事案の交渉を再開するものではないが、将来の課題について学ぶとともに、現行プロセスを改善する。HMRCの監査及びリスク委員会（Audit and Risk Committee）が、このプログラムを監督する。保証担当のコミッショナーは、経験豊富な税務の専門家とし、利益相反とならないよう、日常の業務からは独立した者とする。

さらに、租税紛争についての合意に関しての報告をHMRCの年次報告書の中に含める。監査及びリスク委員会が、最終の報告書を承認する。このなかでは、合意について一般的な報告とし、守秘義務から、個別の事案についての詳細については触れない。

## VII むすびにかえて

以上、イギリス課税庁（HMRC）の租税紛争解決におけるガバナンスについて、大企業との合意に向けた交渉をめぐる諸問題を中心に検討してきた。合意の透明性を確保するためには、納税者に関する情報についてのHMRCの守秘義務との均衡が保たれる必要があるが、HMRCは、議員下院の公会計委員会による調査に対して、守秘義務を理由に、情報開示をほぼ全面的に拒否した。また、イギリスにおいては、HMRCによる租税紛争解決に向けた手続が一般に公開され、その手続自体には透明性があるといえるが、それでもHMRCの広範な裁量権を十分に抑制できていない<sup>89)</sup>。今後も、HMRCの紛争解決手続の改

<sup>88)</sup> HMRC, *Issue briefing: Managing significant tax disputes* (February 2012).

<sup>89)</sup> Griffiths, *supra* note 13, at 174.

善の進捗状況、HMRCの大企業、中小企業及び個人に対する取扱いの間で公平性が保たれ

ているか、納税者の情報に関する守秘義務の根拠と範囲についても、検討を続けたい。