

イギリスの租税審判所をめぐる最近の動向

— 管轄の限界に関する議論に注目して —

片山直子

(和歌山大学経済学部教授)

目 次

I はじめに	4 司法審査で納税者の主張が認められた事例
II 司法審査制度の概要	IV 上級審判所の決定が司法審査の対象となるか
1 意義	1 第二段階の上訴の基準
2 法的根拠と手続	2 Cart事件最高裁判決
3 司法審査の対象	3 比例的紛争解決アプローチ
III 2007年審判所、裁判所及び執行法による審判所制度改革	V 第一段階審判所租税部における司法審査の限界
1 審判所の意義	1 現行法による管轄
2 二段階の審判所と司法審査	2 管轄拡大論
3 第一段階審判所租税部の専門性と能力	3 敬譲の法理との整合性
	VI むすびにかえて

I はじめに

本稿の目的は、イギリスにおける2007年審判所、裁判所及び執行法（Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007:TCEA 2007）に基づく審判所制度の改革の検討を踏まえて、第一段階審判所租税部の管轄の限界、とりわけ行政決定の適法性を争う司法審査（judicial review）を行う権限が制約されていることについての問題を考察することにある。

イギリスでは、上記の審判所改革により、裁判所のみならず審判所においても司法審査をすることが可能となった。租税審判所についても、第一段階審判所租税部と上級審判所として再構成され、上級審判所は上位記録裁判所（superior court of record）として優越

的な地位を付与された⁽¹⁾。これに対して、第一段階審判所租税部は、高い専門性を有する判事経験者等を審判官として擁しているにもかかわらず、司法審査を行う権限は限定されている。したがって、たとえば、課税庁（Her Majesty's Revenue and Customs: HMRC）の裁量権の行使が問題となる場合、納税者としては、多額の費用⁽²⁾を投じて、実体法（substantive law）に関する訴えと、裁量権の行使に対する司法審査の請求という2つの手続を進めなければならない。このように、現行法において、第一段階審判所租税部で、司

(1) 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16巻1号（2009年）119-201頁参照。

法審査を同時に平行して行うことが不可能となっていることは、非効率적であり、妥当ではないとの問題提起がなされている⁽³⁾。

租税審判所の管轄の拡大を必要とする見解は、最近登場したものではなく、すでに1990年代から活発に主張されているところであるが、2007年の審判所制度の大改革を経た現在においてもなお、ほぼ同様の問題が残存している⁽⁴⁾。本稿では、主に、このような議論のなかで指摘されているいくつかの論点について検討する。

以下ではまず、イギリスにおける司法審査制度を概観する。ここでは、英米におけるjudicial reviewの異なる意味についても注目したい。次に、2007年の審判所制度の改革について概観する。ここでは、上位記録裁判所の地位を付与された上級審判所、第一段階審判所租税部の専門性及び司法審査において納税者の主張が認められた稀な事例として注目されるバケーション・レンタルズ社事件上級審判所裁決を検討する。続いて、上級審判所

の決定が司法審査の対象となるかが争われたCart事件最高裁判決を分析する。最後に、第一段階審判所租税部の管轄をめぐる議論と敬讓（deference）の法理との整合性について考察する。

なお、イギリスの課税庁である歳入関税庁（Her Majesty's Revenue and Customs: 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は、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⁽⁵⁾。

筆者は、イギリスにおける租税に関する紛争を解決するための選択肢の一つとしての、裁判外紛争解決手続⁽⁶⁾（Alternative Dispute Resolution: ADR）、とりわけ調停（mediation）の活用にも関心を有しているが、本稿では、第一段階審判所租税部による司法審査の限界についての最近の議論の展開についての検討をとおして、同国における租税紛争解決の実際や法的諸課題について、新たな示唆を得た

(2) 訴訟費用等が高額な理由の一つは、訴訟を担う専門家が高額の年収を期待しているからである。現状の訴訟費用制度は、この問題に対して無力である。というのも、この制度は、弁護士が普段請求する市場価格をもって報酬額を算定するものであって、仕事の客観的な価値を見定めるという困難な試みをしていない。ニール・アンドリュース / 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）152-153頁参照。

(3) Stephen Daly, *Public Law in the Tax Tribunals and the Case for Reform*, B.T.R. [2018], 1,94-112.

(4) John F Avery Jones, *Tax appeals: the case for reform*, B.T.R. [1994], 1, 3, at 13.

(5) イギリスの複雑な租税争訟手続については、石村・前掲注(1)が大変詳しく、参考になる。同90頁によれば、租税争訟ルートは概ね以下のとおりで

ある。①課税庁の処分などに不満な納税者は、HMRCの内部審理（異議申立）制度を通じて紛争の解決をはかることができる。②また、直接、第一段階審判所租税部に対して処分等の審査請求を行うことができる。③さらに、第一段階審判所の裁決（decisions）に不満な場合には、争点によっては、上級審判所金融租税部に対して再審査請求ができる。④上級審判所の裁決に不満な場合には、司法裁判所へ提訴できる。イングランドとウェールズでは控訴裁判所民事部（Civil Division of the Court of Appeal）へ提訴することになる。⑤控訴裁判所の判決に不満な納税者は、さらに最高裁判所へ上告する。

(6) 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。

いと考えている⁽⁷⁾。

II 司法審査制度の概要

1 意義

イギリスにおける司法審査 (judicial review) とは、人々が行政決定の適法性を争うことができる手段である。司法審査は、上位裁判所が担当するが、本稿で検討するように審判所も担当することがある。司法審査は、行政決定の実体的当否 (merit) ではなく、適法性の問題にかかわる。司法審査において提起される一般的な問題は、法令の解釈、法律が人権法に適合しているかどうか、行政決定が公正な手続きに従って行われたものかどうか、行政決定が合理的かつ比例的なものかどうかといった問題が中心となる。司法審査は最高裁判所 (Supreme Court)⁽⁸⁾に進むことができ、将来のための先例を作る。司法審査の多くは、当該事件の個別の事実と状況に関わるものである⁽⁹⁾。

Judicial reviewという言葉は、アメリカ合衆国憲法では、違憲立法審査を意味することが多い⁽¹⁰⁾。これに対して、イギリスで、この言

葉は、通常、地方自治体政庁や政府の大臣に与えられた制定法上の権限が逸脱されているということを根拠に、裁判所が行政上の行為を規制する場合に用いられてきた。この意味での司法審査は、憲法よりも行政法に係るものである。議会制定法に対する違憲審査は、イギリスには存在しなかった。その主たる理由は、かかる違憲審査は議会の至高性の原則に矛盾するからというものであった。すなわち、少数の裁判官によって、民主的に選出された者の多数決により議会において制定された法が無効にされる可能性があるということ根拠に、法律に対する司法審査は非民主的である、と主張されてきたのである⁽¹¹⁾。

公務員は、法律が命じるとおりに行政を行ったにすぎないと主張するであろうが、その法律解釈は、当該公務員の解釈であって、間違っていることがある。また、法律は明瞭でないことが少なからずあり、公務員が恣意的に「法律」を解釈している場合がある。司法審査の機能は、主にその「恣意性」を排除することにある⁽¹²⁾。

とりわけ、本稿で検討する課税庁 HMRC は、財務省の外局であり、大臣による指揮命

(7) イギリスにおける租税紛争解決の実際、HMRCの組織等の詳細については、片山直子「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16号 (2012年) 41頁、同「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頁、同「イギリス 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—」税法学580号 (2018年) 3頁も参照されたい。

(8) イギリスの最高裁判所は憲法裁判所ではない。イギリス最高裁判所は、2009年まで貴族院 (House

of Lords) と呼ばれていたが、2005年憲法改革法によって名称が改名された。しかし、貴族院の伝統をそのまま受け継いでおり、本質的な機能は変わらない。田島裕『イギリス憲法—議会主権と法の支配—』(信山社、2016年) 19頁参照。

(9) ロバート・トーマス/深澤龍一郎訳「行政的正義の諸問題」榊原秀訓ほか編著『現代イギリスの司法と行政的正義—普遍性と独自性の交錯』(日本評論社、2020年) 26頁参照。

(10) 田島・前掲注(8)271頁参照。

(11) エリック・バーレント/佐伯宣親訳『英国憲法入門』(成文堂、2004年) 21-22頁参照。

(12) 田島・前掲注(8)271-272頁参照。

令を受けない特殊な組織である¹³⁾。たしかに、HMRCは、財務大臣（HMRCの支出を監督する¹⁴⁾）等をとおして、議会に対する説明責任を負っている¹⁵⁾。しかし、大臣を擁しない非大臣省（non-ministerial department）であり、大臣が、HMRCの日々の業務又は決定について指示することはない。このように、監督メカニズムが不十分であることから、第一段階審判所租税部の管轄を拡大すれば、HMRCとその職員の説明責任を強化することになる、との指摘もある¹⁶⁾。

2 法的根拠と手続

司法審査は、コモン・ロー上のものであり、裁判所の内在的管轄に基づくものである。実際の司法審査の利用については、司法審査請求制度について最高法院法31条、規則第54号等の法令等の一般的な法規定が存在し、それに基づくことが必要である。この司法審査請

求制度以外にも個別の制定法が裁判所への提訴を規定している。司法審査と制定法上の提訴の相違として、司法審査は適法性に限定されるのに対して、制定法上の提訴は適法性に限定されず妥当性（merits）に及び、自らが最終的決定を行いうる。個別法においては、審判所への不服申立ての権利を規定するのと同様、事実ではなく法の問題に関して裁判所への訴訟の提起を規定している¹⁷⁾。

司法審査請求を審査する裁判所の第1審は、高等法院女王座部「行政裁判所（Administrative Court）」¹⁸⁾である。専門的裁判官は、高等法院女王座部首席裁判官（Lord Chief Justice）によって指名される。司法審査請求制度は、「許可段階」と「聴聞段階」の2段階からなる。「聴聞段階」へ進む前に裁判所から「許可（permission）」を得る必要がある（規則第54号4条）。この2つの段階は、訴訟要件審理と実体審理に対応するものではな

13) 池田美保「英国の税務行政と税制の概要」税大ジャーナル17号（2011年）190頁参照。HMRCは、関税を含む国税の賦課、徴収のほか、国民保険料の徴収等も行う巨大な官庁である。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頁参照。一般に、非大臣省においては、大臣が存在しないことから、上級公務員が幹部となる。https://www.gov.uk/government/how-government-works. [Accessed August 15 2021] HMRCのコミッショナーは、HMRCの幹部より選ばれ、女王陛下により任命され、2005年歳入関税コミッショナー法（CRCA）により、税務行政に関する権限を付与されている。https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about. [Accessed August 15 2021]

14) https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about. [Accessed August 15 2021]

15) HMRC, Code of Governance for Resolving Tax

disputes (October 2017), at 13. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/655362/HMRC_Code_of_governance_for_resolving_tax_disputes.pdf. [Accessed August 15 2021]

16) Daly, *supra* note 3, at 107.

17) 榎原秀訓「行政訴訟に関する調査—イギリス（上）」ジュリスト1244号（2003年）240頁参照。

18) 高等法院（High Court）のハイ（high）は、「高い」という意味だけでなく、管轄権の大きな裁判所というニュアンスもある。重量級の民事権の第一審裁判所であり、同時に軽量級の民事第一審裁判所である県裁判所や治安判事裁判所や刑事法院合議部や各種審判所からの法律審や司法審査を受け付ける。高等法院の中には、女王座部（Queen's Bench Division）と大法官部（Chancery Division）と家事部（Family Division）の三部がある。Administrative Courtは、女王座部の中の専門法廷の1つである。幡新大実『イギリスの司法制度』（東信堂、2009年）35-36頁、94頁参照。

く、例えば、原告適格は、両方の段階で審査される¹⁹⁾。行政裁判所は、行政庁や各種審判所や下位の裁判所の決定や行為に対する司法審査を行い、また下級審の事実認定にもとづき法的争点の上訴を管轄する。広く、裁判所を含めた公共機関が適正に機能しているかどうかを女王座部が女王に代わって管理監督する機能である²⁰⁾。

司法審査は、審査 (review) であり、上訴 (appeal) ではない。司法審査の訴えは、代替的救済方法であり、この訴えを起こすためには、他の救済方法を試みたのちでなければならぬとされている。司法審査の訴えは、特定の訴訟方式によるものではない。上訴 (appeal) は、法律の定めに従って、事実審裁判所の判決に対し、法律の適用の誤りがあったか否かの審査を求める手続である。これに対し、司法審査の訴えは、裁判所の裁量によって認められることのある訴えであって、結論の正当性を再評価しなおす裁量的な手続である²¹⁾。

司法審査は、①権限踰越 (ultra vires) または違法性 (illegality)、②権限の濫用 (abuse of power)、不合理性 (irrationality)、比例配分 (proportionality)、不適切な目的のための裁量権行使、重要な事実の間違い、③手続的公正 (自然的正義)、④正当な期待 (行政法上のエストoppel)、⑤人権違反を審査する訴え

である²²⁾。

3 司法審査の対象

イギリス憲法では、法の支配と議会主権という二つの原理が調和を保っており、このことを前提としてイギリス法が形成されている。議会が法律を作るとき、判例法が前提として議論される。判例法に不都合がみられるときに法律が作られる。議会が制定した法律を解釈するのは裁判所であり、裁判所は厳格解釈を原則としている²³⁾。

このように、イギリスの裁判所は、米国とは異なり、議会主権が確立しているので、立法部の作る法律を司法審査することはできない。委任立法に対しては、権限踰越 (アルトラ・ヴァイリーズ: ultra vires) であるとして、審査権を行使できる²⁴⁾。このアルトラ・ヴァイリーズ原則とは、本質的には、公的職務を遂行する組織体が、授權法律に照らして、行う権限を有しない決定をしたときに、裁判所がその決定を取り消すことを許容する原則であり、イギリスの伝統的な判例・学説によれば、行政法を中心原理であるとされてきた²⁵⁾。

大臣や省庁などの行政機関が定める命令 (order) や規則 (regulation) が権限踰越である場合は、裁判所によって無効であるとされる。当該命令等がいずれかの院の承認決議を経ていたとしても、裁判所の審査を妨げる

19) 榊原・前掲注(17)239頁参照。

20) 幡新・前掲注(18)94頁参照。幡新教授は、このような機能に鑑み「管理法廷」と訳している。

21) 田島・前掲注(8)90頁参照。紛争当事者に審判所を強制的に活用させるために、司法審査制度を利用するためには、その前に代替的救済手段を尽くすべきことを強調する向きもある。戒能通厚編『現代イギリス法事典』(新世社、2003年)184頁参照〔榊原秀訓〕。

22) 田島・前掲注(8)274頁参照。

23) 田島裕『イギリス法入門(第2版)』(信山社、2009年)15頁参照。

24) 加藤紘捷『概説イギリス憲法(第2版)』(勁草書房、2015年)130頁参照。

25) ultra vires原則の展開については、深澤龍一郎『裁量統制の法理と展開—イギリス裁量統制論—』(信山社、2013年)157-210頁参照〔初出、2003年〕。

のものではない²⁶⁾。

このように、裁判所は、行政部によって干渉を受けることなく司法権の独立を保持し、議会の作る法律に審査権を行使できないが、行政部に対しては司法審査権を積極的に行使してきている²⁷⁾。イギリス憲法のもとでは、法の支配の原則という観点に立って審査をするのであるから、少なくとも理論上は、司法審査はすべての行政に及ぶ²⁸⁾。近年の司法積極主義化は、政治的緊張すら生み出している²⁹⁾。

司法審査請求制度は、行政訴訟制度として考えることができる。司法審査請求で争える範囲は広く、法規命令のような一般的な適用がある行為も対象となり、対象は特定の者に対する権力に限定されず、また内部的な行為・非権力的な行為であっても対象性が否定されず、当事者・公衆に対する実際の効果を有する場合や違法な行為へと通じることになる場合に限定されることもなく、対象となっている³⁰⁾。

Ⅲ 2007年審判所、裁判所及び執行法による審判所制度改革

1 審判所の意義

審判所 (tribunal) は、行政の機構の一部ではなく、審判 (adjudication) の機構であり、公開、公正及び公平の原則に基づくべきものであり、「法の支配」を補完するものと考えられている³¹⁾。審判所は現在では政府から完全に分離している。審判所裁判官は司法の独

立の原理により保護されている³²⁾。審判所は、関連する法律上の一定の事項管轄に関してのみ、準司法的決定を下す権限が認められる司法機関であり、通常3名の審判員からなる。1人は、大法官 (Lord Chancellor) が準備する講習を受けて最終試験に合格し、自然的正義の専門家として裁判長になる者である。1人は、当該法律の専門事項に関して専門知識を提供できる者であり、残りの1人は市民の良識を表明できる者である。ダイシー理論の影響もあり、審判所は、行政府の機関ではなく、司法府の機関であるから、裁判所の制度と理解するのが適切である。通常裁判所 (コモン・ロー裁判所) の負担が、審判所の存在によって、著しく軽減されており、判例法形成に貢献している³³⁾。

政府の決定権者が行った原決定 (initial decision) が審判所への上訴 (appeal) の対象となる。審判所は証言を聴き、関連する文書を調べたうえで、関連する準則を適用し、その人の上訴を認容または斥ける理由を提示する。審判所は、当該事件において関連する事実問題及び法律問題につき法的拘束力を有する決定を自ら行う³⁴⁾。

2 二段階の審判所と司法審査

イギリスの審判所制度は、1990年代初頭の老齢年金法 (the Old Age Pensions Act 1908) および国民保険法 (the National Insurance Act 1911) における不服申立制度がその起源であるといわれる³⁵⁾。このように審

26) 戒能編・前掲注(2)190頁参照 [植村勝慶]。

27) 加藤・前掲注(24)129頁参照。

28) 田島・前掲注(8)272頁参照。

29) 戒能編・前掲注(2)187頁参照 [榊原]。

30) 榊原・前掲注(7)238頁、251頁参照。

31) 戒能編・前掲注(2)190頁参照 [榊原]。

32) トーマス/深澤訳・前掲注(9)25頁参照。

33) 田島・前掲注(8)87頁本文及び脚注71参照。

34) トーマス/深澤訳・前掲注(9)24頁参照。

判所は、古くから使われている。廉価であり、迅速な解決ができ、あまり形式にこだわらないため利用しやすく、審判の場所も仲裁に似て、フレキシブルに対応できるなどの利便性がある³⁵⁾。時間と費用をかけずに紛争を解決することができるこの制度は、すぐれた争訟制度といえるが、その発展の仕方は一貫性を欠いた。審判所は、無秩序に設立され、多くは政府部局によって運営されていった³⁶⁾。政策決定権者が行政的正義を追求するため、異質な審判所が増え、集積していったのである³⁷⁾。多種多様な審判所が設置された主な理由の一つとして、上記のように、審判所の方が裁判所よりも安価で、アクセスしやすく、技術性を免れており、迅速で、特定の問題に対する専門知識を有していることが挙げられる³⁸⁾。

2007年審判所、裁判所及び執行法(Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007:TCEA 2007)は、それまで個別法によってアドホック的に創設されてきた行政審判所を、第一審審判所(First-tier Tribunal)及び上級審判所(Upper-tier Tribunal)によって構成される二段階の統一的審判制度へと改めた³⁹⁾。

第一段階審判所に関しては、審理を法律問題に限定する文言がないため(TCEA 2007

s.9.)、事実問題を含め行政決定の実体的当否に関する審査(merits of review)も可能な、いわゆる概括的上訴(general appeal)である。これに対して、上級審判所に対する上訴は、原則として第一段階審判所の決定の法律事項に限って上訴が認められる(TCEA 2007 s.11.)。なお、同法下において、上級審判所は、上位記録裁判所(superior court of record)として位置づけられており、上級審判所の審理は、高等法院行政裁判所における上訴の審理と同様のものとされ(TCEA 2007 s.3 (5) .), 上級審判所の決定に関しての上訴は控訴院(Court of appeal)に対してなされる。また、上級審判所は、司法審査権をも授權されている(TCEA 2007 s.15(1).)。すなわち、同法は、上級審判所に対して、取消命令、禁止命令、職務執行命令、差止命令、宣言的判決をなす権限、賠償等金銭的救済を行う権限を授權しており(TCEA 2007 s.15(1)., s16 (6).), またこの上級審判所の救済は、高等法院における司法審査の申立ての場合の救済と同じ効果を有し、同様に強制される(TCEA 2007 s.15(3).)。したがって、同法下においては、従来の高等法院の役割と地位を、上級審判所がこれに代わって担うこととなったと見られることでもある⁴⁰⁾。

35) 伊藤治彦「審判所改革における第一層審判所の審理手続の特色」榊原ほか編著・前掲注(9)145頁参照。

36) 田島・前掲注(8)87頁参照。

37) 伊藤・前掲注(35)145頁参照。

38) M. Elliott and R. Thomas, *Cart and Eba—the new tribunals system and the courts* (UK Constitutional Law Association, 5 October 2011), <https://ukconstitutionallaw.org/2011/10/05/mark-elliott-and-robert-thomas-cart-and-eba—the-new-tribunals-system-and-the-courts>.

[Accessed 14 August 2021]

39) 戒能編・前掲注(2)190頁参照〔榊原〕。

40) 長内祐樹「行政的正義と瑕疵概念構造の相互関係」榊原ほか編著・前掲注(9)122頁参照。改正までの経緯等については、戒能編・前掲注(2)190-193頁参照〔榊原〕、石村・前掲注(1)204頁等参照。イギリス行政審判所制度史の詳細については、和知賢太郎「新局面を迎えたイギリス行政審判所制度—Donoughmore, Franks, Leggatt Reportを中心として—」政経研究53巻2号(2016年)758頁参照。

(41) 長内・前掲注(40)122-123頁等参照。

上位記録裁判所とされると、そこでの裁判・審判記録は恒久的に保存される。また、その裁決は、先例拘束性を有し、審判所および公的機関を拘束する⁴²⁾。

3 第一段階審判所租税部の専門性と能力

第一段階審判所及び上級審判所の法曹資格のある審理員 (member) は、審判官・ジャッジ (judge) と呼ばれる。イギリスの審判機関は、従来から、当事者主義ないし対審制を基調とした口頭審理主義を原則としてきたことから、法曹資格のある者が審理員に加わっており、準司法的な色彩の濃い制度となっていた。また法曹資格のない者が審理員になっていたとしても、そうした人たちは、何等かの分野での知見を有する専門家である。審判所の審理員 (members) は、大きく分けると、①法曹資格のある者と②法曹資格のない者とに分けられる。租税関係の審判所では、公的会計士 (勅許会計士や公認会計士など) を審理員に登用した例は数多い⁴³⁾。審判所の組織は、個々の専門性をもたせてくれる専門家たる非法曹審判員を絶えず取り込めるよう十分に柔軟である⁴⁴⁾。

このように、第一段階審判所にも専門家が配置されているにもかかわらず、第一段階審判所租税部での司法審査は原則として認められていない。このことが、納税者の迅速簡易な救済の障害となっている⁴⁵⁾。

上述のように、審判所改革により、上級審判所に上位記録裁判所としての地位を与えて、

司法審査を認める根拠となったのは、上級審判所の高い専門性にあった。これと同様に、第一段階審判所租税部の管轄の拡大を主張する立場は、第一段階租税審判所は公法上の問題を検討するにあたって十分に実践的な専門性を有していることを、重要な根拠としている⁴⁶⁾。

なお、ジョーンズ (Jones) 博士は、2007年の審判所改革前の旧付加価値税関税審判所 (VAT and Duties Tribunals) の時代から、同審判所が、課税庁の裁量の行使について審理するためのさらなる権限を付与されるべきである、と主張していた⁴⁷⁾。

デイリー (Daly) 氏は、このジョーンズ (Jones) 博士の議論を展開して、司法審査の根拠として違法性 (illegality)、不合理性 (unreasonableness) 及び手続的不正 (procedural impropriety) の3つを挙げ、第一段階租税審判所がすでに、各根拠について審査するための管轄を付与されていることを示したうえで、第一段階租税審判所は、公法上の問題全般について検討するために必要な専門性を有していると述べる⁴⁸⁾。

4 司法審査で納税者の主張が認められた事例

上記の審判所の改革により、制度上は、上級審判所にて司法審査が可能となったものの、実際に、司法審査において納税者の主張が認められることは、ほとんどない。しかし、司法審査において納税者の主張が認められた稀な事例として注目されるのが、バケーション

42) 石村・前掲注(1)181頁参照。

43) 石村・前掲注(1)185-186頁、199頁参照。

44) トーマス/深澤訳・前掲注(9)25頁参照。

45) Daly, *supra* note 3, at 94.

46) *Id.* at 99.

47) Jones, *supra* note 4, at 13; John F Avery Jones, *The reform of the tax tribunals: a story of uncompleted business*, B.T.R. [2006] 3, 282 at 291.

48) Daly, *supra* note 3, at 100.

ン・レンタルズ社事件上級審判所判決である⁴⁹⁾。

課税庁は、1994年付加価値税法（VAT Act 1994）の非課税取引（item 1, Group 5 of Schedule 9）に関し、Bookit 事件控訴院（Court of Appeal）判決⁵⁰⁾等を踏まえて、一定の方法によるカード処理の手数料につき、非課税であるとの指針（Business Brief 18/06）を発表していた。納税者であるバケーション・レンタルズ社は、旅行者と不動産所有者との間のブッキングエージェントであり、その業務のなかには、不動産所有者に代わって旅行者から代金を回収することも含まれていた。課税庁は、上記指針を適用せず、同社の2007年6月から2009年9月にかけての同社のカード処理サービスについて329,929ポンドの課税処分を行った。これに対して、同社は、上記指針は、カード処理サービスの取扱いについての課税庁の明確な宣言であり、課税処分は指針の適及的な書換えであり、不当である、なぜなら、同社は、課税庁が自ら発表したカード処理サービスに関する方針を遵守するであろうとの「正当な期待（legitimate expectation）⁵¹⁾」を有していた、と主張し、司法審査を求めた。上級審判所は、本件指針が明確であること、本件のように納税者が正当な期待を有していることが立証された場合、これに優越する公益（overriding public interest）の存在については、課税庁が明らか

にしなければならない、などとして納税者の主張を認めた。

正当な期待は、司法審査をとおしてのみ強制することができる。司法審査とは、合理性の原則と比例原則を適用して、公的機関の裁量権の濫用をコントロールしようとするものである⁵²⁾。裁判所は現在、正当な期待に関する司法審査について、以下のように2つのステージでの手順を採用している。第1は、司法審査をすべきであるとの論拠は示されたか、納税者は、「正当な期待の利益」を有していたと立証できたか、である。第2は、優越的な政策のために、公共機関が自ら先に行った仕事から撤退することは、不当、不合理であり、権力の濫用に当たるか、である。本件バケーション・レンタルズ社事件では、納税者は、第1ステージの正当な期待について立証した。そして、上級審判所は、当該正当な期待を裏切ることが、明白に不当であると判断したのである⁵³⁾。

IV 上級審判所の決定が司法審査の対象となるか

1 第二段階の上訴の基準

次に、上級審判所の決定が司法審査の対象となるかが争われた事案について検討する。2007年の改革により、第一段階審判所と上級

⁴⁹⁾ *The Queen on the application of Vacation Rentals (UK) Limited (formerly known as the Hoseasons Group Limited) v. The Commissioners for HMRC* [2018] UKUT 383 (TCC).

⁵⁰⁾ *Bookit v HMRC* [2006] EWCA Civ 550.

⁵¹⁾ 「正当な期待」の法理については、大田直史「イギリス行政法における『正当な期待』の保護（一）（二・完）」京都学園法学会2号（1990年）1頁、

3・4号（1991年）1頁、深澤・前掲注²⁵⁾82-118頁参照〔初出、2003年〕。

⁵²⁾ David Southern, R. (*on the application of Dickinson*) v HMRC and R. (*on the application of Vacation Rentals (UK) Ltd*) v HMRC: *delegitimising legitimate expectations - the macro-political field*, B.T.R. 2019, 2, 126 at 129.

⁵³⁾ *Id.* at 127.

審判所は、以前よりも、独立性が強化されたことなどから、より裁判所に類似するようになったといわれる。第一段階審判所の決定に不服がある場合、許可を得れば、上級審判所に訴えることができる。しかし、さらに控訴院（Court of Appeal）に上訴できるのは、稀なケースとなろう。なぜなら、2007年審判所、裁判所及び執行法（Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007:TCEA 2007）s.13(6)とそれに基づく行政命令によって、第二段階の上訴の基準（second-tier appeals criteria）が適用されるからである⁵⁴。この第二段階の上訴の基準は、以下で詳述するように、第一段階審判所の決定に対する上訴を受けての上級審判所の決定からの上訴のための基準である。この基準は、1999年司法アクセス法（Access to Justice Act 1999）55(1)で規定されているように、裁判所から控訴院（Court of Appeal）への第二段階の上訴に適用される基準と同じである⁵⁵。

2 Cart事件最高裁判決

上級審判所の決定に対する司法審査の可否について、TCEA 2007は規定していない。そのため、この問題は、控訴院への上訴の権利が認められていない分野に関しては、現実的な問題であった。Cart事件では、第一段階審判所の決定についての上級審判所への上訴の許可を、上級審判所自身が拒否する決定がなされた。最高裁では、そのような不許可決定について訴える権利がそもそも存在しない場合であっても、司法審査をすることができるのか争われた⁵⁶。

本件は、Cart氏が、自身と元妻との間の子らに対する養育費の再査定申請を児童援助エージェンシーに拒否されたため、社会保障及

び児童援助審判所（後の第一段階審判所）に上訴したが請求が棄却されたため、児童援助コミッショナー（後の上級審判所）に上訴しようとしたところ、上訴の許可を得られず、しかも本件が控訴院への上訴対象外の裁決であったことから（TCEA 2007 ss.13(1), 13(8) (c).), 司法審査を申し立てた、という事案である。本件に関して、最高裁判所は、上級審判所から控訴院への上訴について、申し立てられている上訴が法原則ないし実務上何等かの重大性を有するものである場合、あるいはその上訴を審理すべき何等かの理由がある場合に限り認められるとするTCEA 2007の13(6)(a)(b)の規定を司法審査に関しても適用し、上級審判所の上訴の不許可について、「法律上の誤り」が争点になり、かつ当該上訴が、法原則ないし実務に係る重要な問題を提起し、あるいはその他上訴を審理すべく強く要請するような合理性がある場合に限り、上級審判所の上訴拒否に関する取消しを求める司法審査は必要かつ比例的であるといえるが、本件はこれに当たらないとした⁵⁷。

この上級審判所の決定が司法審査の対象となるかという問題を考える際に、上記の行政審判所改革に向けての議論に注目することが有益であろう。

1950年代にさかのぼると、1957年のフランクス報告書のなかで、審判所に対する上級裁判所による伝統的なアプローチが示されている⁵⁸。フランクス委員会は、審判所の決定はす

⁵⁴ Elliot and Thomas, *supra* note 38.

⁵⁵ *R (Cart) v Upper Tribunal* [2012] 1 AC 663 at para. 27.

⁵⁶ *R (Cart) v. Upper Tribunal* [2012] 1 AC 663. Elliot and Thomas, *supra* note 38.

⁵⁷ 長内・前掲注(40)141-142頁参照。

べて、裁判所による審査の対象となる、としていた⁵⁸。同時期のギルモア事件控訴院判決において、デニング裁判官も、もし審判所がその管轄を超えたとしても裁判所による何らのチェックもなければ、それは法の支配の終わりを意味する、と述べていた⁵⁹。

1950年以降、審判所と裁判所に関しては、大きな、組織上、運営上の変更があったことに加えて、審判所で扱われる件数が急増し、その後上級の裁判所で審理される事案が増えてきた。行政裁判所（Administrative Court）は、圧倒されており、審理に大幅な遅れが生じていた。このような状況のなか、最高裁は、Cart事件に関して、新しい審判所制度において適切な司法審査の役割について、判断を迫られたのである⁶⁰。

この点について、政府側は、上級審判所は上位記録裁判所として優越的な地位を付与されているから、その決定についての司法審査は認められない、と主張した。これに対して、ローズ（Laws）裁判官は、司法審査を排斥するのであれば、法律において、明確な文言でそのように規定していたはずである、と述べた⁶¹。上級審判所が上位記録裁判所に指定されたというだけでは、司法審査が排除されることにはならない、というのである。ところが、レガット報告書では、TCEA 2007について、そのようには考えていなかった。上級審判所

の専門性と独立性からすると、上級審判所についての司法審査は不適切であると考えていたのである。レガット氏は、上級審判所については、優越的な上位記録裁判所として指定するか、又は、これについての司法審査を排除することが必要であるとしていた。レガット氏は、後者を望んでいたのではないかと、いわれる⁶²。

3 比例的紛争解決アプローチ

最高裁は、Cart事件判決において、極めて実践的なアプローチを採用した。すなわち、司法審査は、比例的な紛争解決と希少な司法資源（limited judicial resources）を効率よく配置するという実際の考えに基づくものである、とする。Cart事件最高裁判決において決め手となったのは、①本件不服申立ての意義、②限定的な司法資源、③審判所の専門性である。

①については、かかる不服申立てには、私的にも公的にいくつかの意義がある。私的には、決定におけるこのような法的な誤りを正すことができる。公的には、司法に対する国民の信頼を得ることができる。②については、最高裁は、比例的紛争解決の必要性について認識しており、限られた司法資源は適切に効率的に割り当てられなければならない、と考えていた⁶³。ヘイル裁判官は、個別の事案にお

⁵⁸ Elliot and Thomas, *supra* note 38.

⁵⁹ *Franks report on Tribunals and Inquiries* (Cmnd 218, 1957), at para. 107.

⁶⁰ *Regina v. Medical Appeal Tribunal. Ex parte Gilmore* [1957] 1 Q.B. 574, per Denning L.J. at 586.

⁶¹ Elliot and Thomas, *supra* note 38.

⁶² Laws裁判官は、[2009] EWHC 3052 (Admin),

para. 31で"by the most clear and explicit words"というDenning裁判官のフレーズ（*R v Medical Appeal Tribunal ex p. Gilmore* [1957] 1 QB 574 at 583）を引用している。

⁶³ Elliot and Thomas, *supra* note 38. *Tribunals for Users One System, Once Service: Report of the Review of Tribunals* by Sir Andrew Leggatt (March 2001) at 6.31-6.34.

いて、司法システムが正しい決定に達するために費やすことのできる資源には限界がある、と述べている⁶⁵。③については、最高裁は、上級審判所は専門性が高いと考えており、上級審判所に相当の信頼を置いていることがわかる。各上級審判所は、それぞれ複雑な法の分野を取り扱うため、専門性が高い、と考えられている⁶⁶。

V 第一段階審判所租税部における司法審査の限界

1 現行法による管轄

続いて、第一段階租税審判所における司法審査の限界について検討する。一般的に、公法上の問題は、租税審判所ではなく、裁判所での司法審査の対象である。なぜならば、審判所は、法律の産物であるにすぎないが、司法審査は、古代から裁判所固有のものである。もしかりに、審判所が公法上の問題について審理する管轄をいくらか持ちうるとすれば、それは、議会によりそのような管轄を付与されて初めて可能となる。現行法においても、審判所が公法上の問題について考慮することができる場合もある。しかし、そのような場合は限定的であり、ほとんどは、上級審判所においてのみ可能である。上述のように、上級審判所は、2007年審判所、裁判所及び執行

法 (Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007:TCEA 2007) により、上位記録裁判所として指定され、高等法院 (High Court) と同等の管轄を付与されている。たとえば、当事者は、行政裁判所 (Administrative Court) に対して、上級審判所で自らの事案について司法審査を求めることができる。行政裁判所 (Administrative Court) は、その事案を移送することが公正であり便宜である、ということについて納得しなければならない⁶⁷。

現行法の下では、公法上の問題について不服申立てを望む場合、納税者としてはハードルが高く、困難に直面する。なぜなら、かかる場合、納税者は、2つの手続を開始しなければならないからである。第1は、第一段階審判所租税部への不服申立てである。第2は、行政裁判所 (Administrative Court) に対して、司法審査を請求しなければならない。一方の手続の結果が先に出て、その影響により、他方の訴えが成り立たなくなり、当事者の時間とお金の無駄という状態になってしまうかもしれない。このように、専門家で構成されている第一段階租税審判所での審理の段階から、双方の紛争の解決をすることができないというのは、不合理である⁶⁸。

第一段階租税審判所が公法上の問題も審理できるかどうか争われた事案はいくつかあり、なかには、オックスファム事件高等法院

⁶⁴ Elliot and Thomas, *supra* note 38. 「比例的紛争解決」は、2004年の憲法問題省白書「公共サービスの構造転換：苦情、救済及び審判所」で提示された新しい概念で、解決、改善の観点から、ある紛争にもっとも適切な解決手段を見つけないという意味である (*Transforming Public Services: Complaints, Redress and Tribunals*, Cm6243, July 2004)。和知・前掲注(40)731頁。長内・前掲注(40)142-143頁も参照。

⁶⁵ *R (Cart) v. Upper Tribunal (Public Law Project and another intervening)* [2012] 1 AC 663, per Lady Hale, at 41.

⁶⁶ Elliot and Thomas, *supra* note 38. *R (Cart) v. Upper Tribunal (Public Law Project and another intervening)* [2012] 1 AC 663, at 13.

⁶⁷ Daly, *supra* note 3, at 95. 榊原・前掲注(17)240-241頁も参照。

⁶⁸ Daly, *supra* note 3, at 94.

判決におけるセールズ (Sales) 裁判官のように、審判所への審査請求のなかで、正当な期待に基づく主張をすることについて検討した上で、1994年付加価値税法の仕入税額控除の規定 (section 83(c) of the Value Added Tax Act 1994) を根拠に、第一段階審判所租税部は、公法上の問題についても審理する管轄を有すると判断したものもある。審判所と高等法院 (High Court) という異なる機関に訴えることによる時間とコストを削減することができ、当該審判所が一つの審理手続のなかで、すべての事情を勘案した上で、問題の完全な解決を可能ならしめるような、一つの判断をすることができる、とする⁶⁹。

しかし、全体的な傾向としては、この点については制限的に解釈されている。現行法においては、第一段階租税審判所は、公法上の問題について、法律により許容される場合にのみ、審理をすることができる⁷⁰。

2 管轄拡大論

租税審判所が、最初から公法上の問題を審理できないことの不合理さについては、元上級審判所審判官のジョーンズ博士が、2007年の審判所改革前の旧付加価値税関税審判所 (VAT and Duties Tribunals) の時代から指摘していたところである。当時の納税者も、課税処分がなされるまで、長きにわたり、課税庁による一貫性のなさや誤った指示を信頼してきた場合であっても、納税者は (他のフォーラムにおいて、これらの問題について追及することはできたかもしれないが)、審判所の管轄内で問題提起をすることはできなかった。公法上の問題が存在する場合、納税者は、2つの手続を開始しなければならない。第1は、実体法 (substantive law) について、第

2は、裁量権の行使に対する司法審査 (judicial review of the exercise of a discretion) について、である。しかし、難解で実質的な事案を審理する資格を有する審判官で構成される租税審判所において、なぜ公法上の問題を同時に検討できないのであろうか。たしかに高等法院 (High Court) は、課税庁のすべての裁量権の行使について審査する権限を有するが、すべての者が高等法院まで上訴できる資力を有しているわけではない⁷¹。

それでは、第一段階審判所租税部の管轄を拡大することによって得られる利益は何であろうか。まず、最も重要なことは、同じ事案についての異なる側面について、2つの異なる手続を維持する必要がないことである。これには重要な実際の利益がある。また、第一段階租税審判所は、納税者の公平について判断するのに適しているし、そのような判断を可能ならしめることにより、コスト、遅延、将来の不正、混乱を減らすことになろう。一つの審判所で、二つの異なる問題、すなわち、事案の実質と公法上の懸念を審理することができれば、第一段階審判所は、双方の問題について判断するため、事実認定が必要かどうか、あるいは、一つの点についての事実認定が他方の問題についての事実認定を不要にするかどうかを検討できることとなる。また第一段階審判所は、その専門性を生かして、いずれの問題を先に解決すべきかを判断することができる⁷²。

(69) *Oxfam v. HMRC* [2009] EWHC 3078 (Ch), Introduction.

(70) 具体的ないくつかの事例について、Daly, *supra* note 3, at 96-97.

(71) Jones, *supra* note 4, at 13 and Jones, *supra* note 47, at 282-293.

3 敬讓の法理との整合性

最後に、第一段階審判所租税部の管轄を拡大し、より幅広く司法審査ができるように改革すべきである、と主張する立場の主要な論拠の一つである「敬讓（deference）の法理」との整合性について検討しておく。

実質的な紛争が存在する場合に、第一段階租税審判所の管轄を拡大することの正当性を主張するDaly氏は、敬讓の法理⁷²もその根拠の一つであるとして、おおむね以下のように述べる。

敬讓の法理とは、意思決定権のある担当官または機関が行った決定については、裁判所は尊重すべきである、というものである。行政法の最も基本的な目的は、意思決定の責任の配分である。司法審査における裁判所の役割は、一般的に、正しい決定が何かについてではなく、当該決定に至った過程が正当であったかどうかについて判断することにある。このことは、裁判所が、決定の実体面に介入することを妨げるものではない。たとえば、決定には不合理なものもあり、覆されるべきものもある。しかし、決定の実体面に関して裁判所が介入する程度というのは、敬讓の原

則により制約されている⁷³、と。

ところが、この意思決定権者への敬讓は、第一段階租税審判所にとっては、逆方向の概念である。なぜなら、第一段階租税審判所は、課税庁（HMRC）の気まぐれに敏感な税の専門家が配置された機関である。すなわち、第一段階租税審判所には、課税庁と納税者との間の紛争について、解決する権限が法的に与えられており、機関としての能力と専門性を有している。課税庁（HMRC）は、一般に言われているように、非省大臣組織であり、監督メカニズムが欠けている。第一段階租税審判所の管轄を拡大することは、実際には、課税庁（HMRC）とその職員の説明責任を強化することになる。第一段階租税審判所は、紛争解決のはじめから関与するから、主要な意思決定権者の立場で考えるようになる。決定をするために、関連する情報のすべてを入手することができる。第一段階租税審判所は、これらの条件を満たすのであるから、同審判所を拡大して、公法上の問題について検討する機会を付与すべきである⁷⁴、と。

上記のように、デイリー（Daly）氏は、意思決定の責任の配分に注目しており、敬讓よりもむしろ以下の Hoffman（Hoffman）裁判

⁷² Daly, *supra* note 3, at 103-104.

⁷³ 裁判所によって他の機関への敬讓が行われている。敬讓は特に専門性に基づくものと民主的正統性に基づくものに分類されている。榊原秀訓「司法審査の方式と審査密度」榊原ほか編著・前掲注(9)77頁参照。Laws LJは、以下のように示している。「立法的主権の維持と基本的な憲法的権利の擁護との間には緊張関係が存する」。「裁判所は、基本的権利の領域において、どのような原則に基づいて、どのくらいの敬讓を国家の民主主義権力に払うべきと決定すべきか」という問題について、「議会の法律には、行政府の決定や委任に基づく措置 [subordinate measure] よりも大きな敬讓を示

すべきである」。「民主主義的権力をより敬讓すべきであるのは、審査している内容が特に民主主義的権力の憲法的責務の範囲内にある場合であり、さしてそうではなくなるのは、審査している内容がむしろ特に裁判所の憲法的責務の範囲内にあるときである」。深澤・前掲注(25)278-279頁参照 [初出、2009年]。

⁷⁴ Dalyは、意思決定権者への敬讓は、権限の法的な配分、専門性、政治責任及び過程の見地から、基本的に正当化されるとする。Daly, *supra* note 3, at 106-107.

⁷⁵ Daly, *supra* note 3, at 107.

官の見解により近い考えではないか、と筆者は解する。

「法の支配と権力分立に基づく社会においては、個別の事件において政府のどの部門が意思決定権限を有し、その権限の法的限界がどのようなものかを決定することが必要である。それは法律問題であり、したがって、裁判所が決定しなければならないものである。」「意思決定権限を配分する原理は法原理である。裁判所は政府の独立の部門であり、立法府および行政府は、それぞれ直接的および間接的に、政府の選挙に基づく部門である。独立性は、裁判所を、ある種類の問題を決定するのにより適切なものにするのであり、選挙に基づくものであることは、立法府や行政府を、別の種類の問題を決定するのにより適切なものとする。これらの意思決定の責務の配分は、承認された原理に基づくものである。裁判所の独立性が法的権利の紛争や人権侵害の主張に関する適切な決定にとって必要であるという原理は、法原理である。それは、人権条約6条に反映されている。他方で、多数の賛成が政策や資源の配分に関する適切な決定にとって必要であるという原理も、法原理である。同様に、裁判所は、ある決定が立法府や行政府の適切な能力の範囲内にあると決定するときに、敬讓を示しているのではない。それは法を決定しているのである。」⁽⁷⁶⁾

VI むすびにかえて

以上、第一段階審判所租税部における司法審査の限界についての最近の議論の展開を中心に検討してきた。租税審判所の管轄については、本稿で検討したようにすでに1990年代から活発な議論が続いているところであるが、2007年の審判所制度の大改革を経た現在においてもなお、ほぼ同じ問題が残存している。このことから、租税審判所の審判官の専門性と能力の高さをもってしても、司法審査は基本的には裁判所の権限であるとの原則の例外を認めることが、相当に困難であることが理解できる。

かかる議論が、租税の分野に限られるのか、それとも他の分野の審判所とも共通するのかが問題となりうる。さらに、イギリスでは、政府の決定について争うために利用できる外部の法的救済手段がいくつかあるが、これら手段の複雑な相互関係については、今後の検討課題としたい⁽⁷⁷⁾。

(76) 深澤・前掲注(25)293頁参照 [初出, 2009年]。

(77) トーマス/深澤訳・前掲注(9)23-27頁で、外部の法的救済手段として、審判所、オンブズマン、司法審査及び行政上の審査 (administrative review) が挙げられている。オンブズマンは、決定に対する上訴を決定するのではなく、非違に対する苦情を処理する。行政上の審査においては、行政決定に不服を有する個人が、政府の省や公的機関に対し、決定を見直すよう求めることができる。当該個人は、審判所のような外部の法的救済手段にアクセスする前に、通常は行政上の審査を利用しなければならない。内部的審査とも呼ばれる。