

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

片山直子

はじめに

イギリスでは、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、裁判外紛争解決手続(Alternative Dispute Resolution: ADR)、とりわけ調停(mediation)の活用が注目されている。

イギリスの課税庁である歳入関税庁(Her Majesty's Revenue and Customs, 以下HMRCとする)¹⁾の処分(decision)に対して不満がある場合に、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(HMRCへの異議申立ておよび租税審判所への審査請求)および裁判所への提訴が用意されている²⁾。しかし、紛争解決を迅速に行うため、HMRCは従来から、話し合いによる合意によって紛争を解決することを推進してきた³⁾。近時に審判所制度の改革がなされたものの、現在は、審判所への審査請求件数および審理待ち件数の大幅な増加が問題視されており⁴⁾、納税者、代理人その他の関係者から、紛争解決の迅速化が強く要請されている。

このような状況のなか、HMRCが、租税に関する紛争を解決する手段としてADR、とりわけ調停の活用に向けて、いくつかの試験的なパイロット・プログラム(pilot programme)を実施していることが注目される。それらのプログラムの結果は、後述のように概ね好意的に評価

- 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—」国立国会図書館調査及び立法考査局レファレンス57巻7号63-86頁(2007年)を参照。「HMRCは、2005年4月、主に関税・付加価値税・個別間接税を徴収する関税庁と、主に所得税・法人税等の直接税を徴収する歳入庁が統合して、発足した」機関である(同70頁)。
- 2) 近時イギリスにおいては、租税審判所制度を含む抜本的な審判所の制度改革がなされた。この改革の経緯、同国における新たな審判所制度の仕組み、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。石村教授によると、「2009年4月1日以降の租税争訟ルートは、次のとおりである。①課税庁・HMRC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の不満な場合には、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・decisionに不満な場合には、司法裁判所へ提訴できる。」(同(115)90頁)。なお、改正前の制度については、宮谷俊胤「イギリスの税務争訟制度について(1)～(5)」税法学第545号(2001年)227-247頁、第547号(2002年)101-120頁、第548号(2002年)93-110頁、550号(2003年)85-98頁および551号(2004年)173-199頁が大変詳しい。
- 3) 石村・前掲注(2)93(112)頁によると、「……各種租税審判所における審査請求の処理の遅れは、ますます納税者が課税庁・HMRC内レビュー、話し合いによる合意による紛争処理への依存度を強める傾向を招いている。こうした傾向に呼応するように、歳入関税庁・HMRCは、内部に設けられた審査請求前レビュー〔異議申立て・再調査〕手続を整備し、『私どもHMRCは、引き続き話し合い合意による紛争処理に期待しています』との意向を明らかにしている」とのことである。

されており、同国において、租税に関する紛争を解決するために、調停を本格的に導入することが期待されている。

本稿の目的は、この新たな取組みの根拠、イギリスの租税争訟手続と調停との関係および導入が予定されているADR制度の概要を検討することにある。かかる検討は、我が国において租税行政処分に係る紛争を対象としてADRを利用することができるかどうかはともかく⁵⁾、イギリスにおける租税争訟手続およびその課題についての理解を深めるために有益であろう。

以下では、まず、イギリスにおいて、租税に関する紛争をADRで解決することについての根拠およびHMRCの租税に関する紛争を解決する枠組み(LSS)とADRとの関係について述べる。次に、HMRCが念頭に置いているADRの類型である調停について検討した上で、イギリスにおいて、制度設計されているADRの概要について考察する。続いて、同国において実施されたADRの試験的なパイロット・プログラムの結果を検討する。

1 租税に関する紛争をADRで解決する根拠

イギリスにおいては、租税に関する紛争を解決する手段の一つとしてADR⁶⁾を活用するため、ADRに適した紛争についての判断基準の策定をはじめ、ADRの制度設計が進んでいる。同国において、租税に関する紛争の解決については、一般的に、HMRCに対する異議申立て、租税審判所における審査請求、さらには裁判所への訴訟提起という手続が確立されている。にもかかわらず、HMRCはADRの活用が許容されると主張する。その根拠とする法規等は以下のとおりである。

(1) 2009年審判所手続（第一段階審判所）（租税）規則（First Tier Tribunal Rules (SI2009/273)）

まず、2009年審判所手続（第一段階審判所）（租税）規則第3条は、第1項で、審判所は、適切な場合には、当事者に対し、紛争解決のために適切な代替手続が利用できることについて注意を喚起しなければならない(a)、および当事者が希望し、そのことが重要な目的と両立する場合は、審判所は、ADR手続の利用を促進しなければならない(b)、としている⁷⁾。

(2) 民事訴訟規則

次に、民事訴訟規則（Civil Procedure Rules (Practice Direction-Pre-Action Conduct)）もADRについての規定を置いている。それによると、民事訴訟手続は通常最後の手段とすべきであり、

✓ 4) 近時の審判所制度の改革後、審判所への審査請求件数および審理待ち件数の大幅な増加が問題視されている。テレグラフ紙は、2012年6月6日付で、租税審判所に審査請求された租税紛争の件数は、2011年第4四半期に約3,400件に達し、四半期の件数記録を更新したこと、2011年の年間審査請求件数は前年の9,100件から20%増加し11,000件に達したこと、さらに2011年第4四半期における審理待ちの件数は22,100件に達していること（前年同時期は16,700件であった）を報じている。<http://www.telegraph.co.uk/finance/personalfinance/consumertips/tax/9313801/Record-number-of-taxpayers-take-HMRC-to-tribunal.html>

- ✓ 5) 租税行政処分に係る紛争の解決にADRを利用することの可否をめぐり、我が国においては、従来から主に以下の二つの視点から議論がなされてきた。いずれにおいても否定的に考える立場が通説である。
- (1) 国税不服審判所自体がADRそのものであるから、租税行政処分に係る紛争の解決をADRの範囲に含めるべきではないとの議論

我が国において租税に関する紛争、とりわけ租税行政処分に係る紛争を、「裁判外紛争解決手続の利用の促進に関する法律」のような「ADRに関する基本的な法制における『ADR』の範囲」に含めることができるか。この点、「この分野におけるADRとしては『国税不服審判所』が機能しており、既に法制度としても定着しているところである」として、否定的に考える立場が通説である（日本税理士会連合会ヒアリング資料「『総合的なADRの制度基盤の整備』についての意見」（ADR検討会資料22-4）1頁（平成15年9月1日）。この意見書は、日本税理士連合会が、司法制度改革推進本部事務局に対して、「税理士がADR業務の一翼を担う場合に特に問題となると思われる点について意見を申述」したものである。同1頁。「ADR検討会」は、同事務局に設置された。

たしかに、国税に関する法律に基づく処分についての審査請求に対する裁決を行なう機関である国税不服審判所（国税通則法78条1項）を「行政型ADRの一形態」として位置づける同立場（日本税理士会連合会・前掲ヒアリング資料1頁）からは、現行の国税不服審判所の他に新たなADRの可能性を考える余地はないであろう。

- (2) (広義のADRに含まれる裁判上の和解に関するものであるが) 租税行政処分の取消訴訟において、裁判上の和解は認められないとの議論

租税行政処分の取消訴訟において、裁判上の和解をすることができるか。租税訴訟の多くは、租税行政処分が違法であることを理由として、その取消を求める取消訴訟である（行政事件訴訟法3条2項・8条以下）。この取消訴訟は行政事件訴訟法における抗告訴訟のうちの一つである。行政事件訴訟法7条は、「行政事件訴訟に関し、この法律に定めがない事項については、民事訴訟の例による。」としているが、行政事件訴訟においても、民事訴訟と同様に、確定判決と同様の効果を有する和解をすることが認められるかが問題となる。

この点、「和解とは訴訟の継続中、当事者双方が紛争を終結させるために訴訟上の請求に対しての主張を譲歩し合い合意に達した結果を訴訟上一致して陳述する行為であるが、法律による行政の原理からすると、行政庁としては自らの処分が適法であると考え限り、最後まで争うのが筋であろう」（塩野宏『行政法Ⅱ（第5版）』（有斐閣、2010年）179-180頁）として否定的に考える見解が通説である。宇賀克也『行政法概説Ⅱ行政救済法』（有斐閣、2006年）191頁においても、「行政主体は、法律に従って行政を行う義務があるので、処分が適法であると信じているにもかかわらず、長期間訴訟で争われるのが煩わしいという理由で、……和解をしたりすることは許されないと一般に考えられている。」とされている。

とりわけ、租税法上は、「租税法が強行法であるため、当事者の意思によって納税義務の内容および履行方法を左右することは許されない」（金子宏『租税法（第17版）』（弘文堂、2012年）137頁）ことを理由に和解は認められないとされる。

以上のように、我が国においては、否定説が通説である。これに対して、欧米諸国においては、移転価格税制のような複雑な事案では、実際に和解を中心としてADRが活用されているとのことである。アメリカにおいて、税務訴訟上の和解が積極的に活用されていることについては、伊川正樹「アメリカにおける税務訴訟の実態（一）—税務訴訟における『和解』再検討の一素材として—」民商法雑誌第133巻第1号（2005年）99-118頁および同「アメリカにおける税務訴訟の実態（二）—税務訴訟における『和解』再検討の一素材として—」民商法雑誌第133号第2号（2005年）298-318頁を参照。また、米国における近時の動向については、本庄資「LMSB局国際調査体制—『和解』を基本とする移転価格課税における不服審査局の重要な役割—」税務経理協会「税経通信」第63巻3号（2008年）253-281頁および同「『納税者との合意』、『和解』を税務調査に導入できるか—税務調査から租税争訟解決までにみる米国の納税者権利保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として—」税務経理協会「税経通信」第63巻2号（2008年）149-181頁等を参照。

解決が積極的に模索されている間は、民事訴訟手続は普通開始されるべきではない。ADRは義務ではないが、ADR手続の一定の形式により、民事訴訟手続を開始せずに問題が解決できるかどうかを検討すべきである。裁判所は、当事者がADRの一定の形式について検討したか否かについての証拠を要請する場合がある（8.1）とし、当事者がADRの利用について合理的な理由なく拒否した場合は、コンプライアンス違反であると判断することができる（4.4（3））。

（3）「紛争解決への誓約（Dispute Resolution Commitment）」

続いて、イギリス政府全体としては、法務省（Ministry of Justice）が「紛争解決についての誓約（Dispute Resolution Commitment）⁸⁾」および関連する指針（guidance）を発表している。この誓約の目的は、紛争解決のために、柔軟、創造的、建設的なアプローチの採用を促進することにある。政府の省庁が、紛争解決メカニズムを効果的、比例的に使うことによって、高額な訴訟費用や訴訟を避けることが期待されている⁹⁾。イギリス政府は同政府の各部門が柔軟な紛争解決のアプローチを採ることを推奨しており¹⁰⁾、紛争への裁判所の関与は、純粋な法律問題が存在する場合、あるいは、人々や組織がリスクにさらされている場合に限るべきであるとの立場をとっている¹¹⁾。

2 HMRCの租税紛争解決の枠組み（LSS）とADRとの関係

イギリスにおいて、租税に関する紛争の解決にADRを活用しうる根拠となる法規等が存在するとしても、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（Litigation¹²⁾ and Settlement

✓ 6) 裁判外紛争解決手続（ADR）に関して、我が国においては、平成16年12月1日に「裁判外紛争解決手続の利用の促進に関する法律（法律第151号、以下「ADR法」とする）」が公布され、平成19年4月1日に施行されている。（我が国におけるADR法制定の経緯については、山本和彦・山田文著『ADR仲裁法』（日本評論社、2008年）89-91頁）。これに対して、イギリスにおいては、1996年仲裁法（Arbitration Act 1996）、主に家事調停（Family Mediation）に関する法規則、個別分野における紛争解決（Dispute Resolution）に関する法規、個別分野における斡旋（conciliation）の適用についての命令（Order/Statutory Instrument）等の定めがある。なお、ADRについて包括的に規定する法の存在について、筆者は確認できていない。

✓ 7) The Tribunal Procedure（First-tier Tribunal）（Tax Chamber）Rules 2009 No.273（SI2009/273） at Section 3.
8) このたびの「紛争解決についての誓約」は、2001 ADR pledgeを基礎としつつ、これを更新および強化するものである。See Ministry of Justice and Attorney General's Office, *The Dispute Resolution Commitment* (2011) (hereinafter cited as "*The Dispute Resolution Commitment*"), at page 2 and see HMRC dispute Resolution Unit, *Resolving Tax Disputes Practical Guidance for HMRC Staff on the Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases* (hereinafter cited as "*Resolving Tax Disputes*") at Section 1, page 3.

9) See *The Dispute Resolution Commitment*, at page 2.

10) *Id.* at 1.1.

11) *Id.* at 1.2.

Strategy. 以下 LSS とする)¹³⁾」において示している。一般的な租税争訴訟手続に関する LSS から ADR はどのように位置づけられるのであろうか。LSS と ADR との関係が問題となる。

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のである¹⁴⁾。それによると、紛争解決は、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¹⁵⁾。

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¹⁶⁾。

HMRC は紛争を効率的かつ実際に解決できるよう、できるかぎり協働的紛争解決 (Collaborative Dispute Resolution: CDR) アプローチを採用している。大多数の紛争については、ADR によらなくても、当事者間相互の話し合い、合意または訴訟によって解決される¹⁷⁾。しかし、一定の場合には、ADR により紛争解決を支援することができるとしている¹⁸⁾。しかし、協働的紛争解決が標準であることから、ADR は限定的に利用すべきであるとされている¹⁹⁾。さらに LSS は、民事訴訟手続 (civil procedures) をとおしてのすべての紛争解決に適用されるのであるから、ADR により解決される場合であっても、その解決方法は、LSS の条件に適合しなければならない²⁰⁾。

前述の租税に関する紛争を ADR で解決する根拠および上記 LSS と ADR との関係に鑑みると、コスト効率の良い紛争解決への HMRC のアプローチ (適切な場合には、ADR の利用をも

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。但し、HMRC への異議申立ては含まれない。See HMRC, *Resolving Tax Disputes: Commentary on the Litigation and Settlement Strategy* (<http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/lss-guidance-final.pdf>) at page 9.

13) See *Litigation and Settlement Strategy*. 2011 年の LSS は、2007 年に発行された LSS 指針 (guidance) を更新するものであると記載されていることから、2011 年の LSS も基本的には HMRC がその職員に宛てた指針に該当すると考えられる。Id. at para. 2, page 1.

14) Id. at para. 3.

15) Id. at para. 1.

16) Id. at para. 4.

17) See *Resolving Tax Disputes*, at Section 2, page 4.

18) See *Litigation and Settlement Strategy*, at para. 16.

19) See *Resolving Tax Disputes*. at Section 3, page 5.

20) See HMRC, *supra* note 12, at page 35.

含む)は、イギリス政府全体の紛争解決への取組みとも一貫するものであるとされている²¹⁾。

3 ADRの類型—調停—

(1) 調停か仲裁か

HMRCがADRの類型として念頭に置いているのは、第三者が紛争について判断を行い、当事者がその仲裁判断に従うことで紛争を解決する「仲裁(arbitration)」ではなく、「調停(mediation)」である。その理由は、イギリスには、すでに審判所および裁判所の明確な管轄が存在し、一般的に利用可能な手続が存在しているため、HMRCは、さらに租税に関する紛争について仲裁を行う意義がないと考えているからである²²⁾。

「紛争解決センター(Centre for Effective Dispute Resolution: CEDR)」の定義によると、調停²³⁾とは、内密になされる柔軟なプロセスである。そのなかで、紛争または不一致について、協議による合意に向けて、中立的な立場にある者が積極的に当事者を支援する。解決およびその条件の決定については、当事者が最終的なコントロールを有するとする²⁴⁾。

利用可能とされる調停の種類は、以下の三つである²⁵⁾。

第一は、「交渉促進型調停(facilitative mediation)²⁶⁾」である。交渉促進型調停において、調停人は、両当事者を同席させることに努めるが、両当事者の主張の長所についての意見を述べることはない。しかし、調停人は、紛争が審判所においてどのように展開されるかについての中立的な意見を述べるができる。交渉促進型調停における調停人は、紛争の分野における専門家でなくてもよい。

第二は、「評価・教化型調停(evaluative mediation)²⁷⁾」である。このタイプの調停においては、調停人は、交渉促進型と同様、両当事者を同席させることに努める²⁸⁾。しかし、さらに専門家として調停人の見解を述べる。

まず、交渉促進型調停を試み、それが成功しなかった場合は評価・教化型調停を行うという

21) See *Resolving Tax Disputes*, at Section 1, page 3.

22) *ibid.*

23) 調停と類似する概念として「斡旋」がある。山本・山田前掲注(6)131頁によると、「紛争解決方法としては、法令上であれ事実上であれ、調停よりも手続的な形式性や手続主宰者の権限の弱い手続として位置づけられる場合が多いようである。すなわち、斡旋と調停の両方が提供されるADRにおいては、ほぼつねに斡旋が先行的である(もっとも、つねに前置されているわけではない)し、手続主宰者の中立性・公正性の要請も、その主宰権限も、斡旋の方が弱いようである。」しかし、HMRCが斡旋と調停とを区別する明確な基準を有しているかどうかについて、筆者は確認できていない。

24) See *Resolving Tax Disputes*, at Section 1, page 3.

25) *Id.* at Section 2, page 4.

26) 「交渉促進型調停」の概要については、山本・山田前掲注(6)143頁-146頁参照。

27) 「評価・教化型調停」の概要については、山本・山田前掲注(6)141頁-143頁参照。

28) これに対して、山田教授は、「評価・教化型調停」においては、「別席調停(コーカスないし個別面接方式)を用いても、このモデルの目的は達成できよう」とされる。山本・山田前掲注(6)141頁。

ように、二つのアプローチを組み合わせることも可能であるとされている。

第三は、「専門家決定型（expert determination）調停」である。これは中立的な専門家が拘束力を有するまたは拘束力を有しない意見を述べるものである。例えば、評価問題に関する租税紛争については、拘束力のない専門家の決定が適している場合がありうるとされている。

(2) 調停の利点

調停の利点としては、両当事者が解決について最終的な決定権を維持しており、いつでも調停から脱退できること、HMRCと納税者との間の交渉が行き詰ったときに、交渉の開始または再開が可能になること、第三者の存在によって、紛争の力学が変わり、新鮮な視点をもたらされること、調停人が焦点を過去から現在そして未来に移すことができること、たとえ解決に至らない場合でも、当該紛争を解決するためには、租税争訟手続によることが適切な方法であることを理解することができ、両当事者が争訟に向けてよりよい準備をすることができる、などの点が挙げられている²⁹⁾。

(3) 調停の適否

HMRCは、一般論として、審判所への審査請求など争訟手続に向かっている紛争または長引いている紛争が、調停に適しているとしている。より具体的には、例えば、HMRCと納税者との間の協働的な関係が破綻したと考えられ、調停により当該関係を修復できるのではないかと考えられる場合、事実認定が重要な移転価格税制のような事案において、事実または問題の明確化が必要な場合、争訟ではなく調停による方がより早期に、費用効率良く紛争の解決が得られると考えられる場合等が挙げられている³⁰⁾。

ある納税者に関する複数の相互に関連する紛争についても、調停により同時に解決することが可能である。但し、上記「争訟および紛争解決に関する戦略（LSS）」は、納税者とHMRCとの間に複数の紛争がある場合は、紛争ごとに解決しなければならないと定めており、包括的（package）な問題の一部として解決してはならないとしている。複数の関連性のない紛争であっても、紛争ごとに考慮しながら、（例えば納税者の税問題をアップデートする過程において）同時に解決することができる³¹⁾。

これに対して、既存の争訟手続を上回って効率が改善する可能性がない場合、当該紛争について司法の場で明らかにすることにより先例を得て、それを他の事案に適用することができる場合には、調停は実施すべきではない³²⁾、としている。

29) See *Resolving Tax Disputes*, at Section 4, page 5-6.

30) *Id.* at Section 5, page 6-7.

31) *Id.* at Section 5, page 7.

32) *Id.* at Section 6, page 10.

(4) 紛争のどの段階で調停が検討されるべきか

租税に関する紛争がどの段階で調停に適するかについては、事案によるが、一般的には、両当事者が事実および技術的な主張について完全に調査した後に、調停の可能性が検討されるべきである。調停を実施するのは、関連する事実について合意に至るのが非常に困難な場合または、公開されるべき事実の範囲について協働関係が破綻している場合など、極めて例外的な場合に限られる。また、HMRCの処分の前後にかかわらず、調停を検討することができる³³⁾。

(5) ADRと争訟手続との関係

HMRCが処分を行った後、HMRCと納税者が、調停を利用することについて合意した場合であっても、納税者は調停とは別に、所定の期限内における租税争訟手続について検討することが重要である。租税争訟手続の開始がない場合は、たとえ調停を利用する旨の合意があったとしても、HMRCの処分に従って紛争が決着することになるからである。

租税争訟手続が開始された場合、ADRをどのように運営するかについて両当事者は話し合うことができ、将来の争訟に関連付けてADRを実施することもできる。例えば、ADRに全面的に取り組むために、一時的に争訟に関連する作業を保留することもできる。但し、ADRを行うことによって不必要に争訟手続を遅らせることは許されない。そのほか、ADRと争訟手続を同時に進めるというアプローチもありうる³⁴⁾。

4 ADRの概要

以下は、租税に関する紛争のうち、大企業等にかかわる事案を対象としたADRの指針³⁵⁾を基礎とするものであるが、イギリスにおいて導入が検討されているADR（形態としては、調停とすることが予定されている）の概要について述べる。

(1) 調停の費用

調停人³⁶⁾に支払う費用およびその他の費用（例えば、中立的な会場の利用料金）は、たとえ納税者が全額負担する旨申し出ていたとしても、HMRCと納税者との間で平等に折半しなければならない。調停の専門家の報酬の相場は、1時間200から500ポンドである。事案の複雑さや性格にもよるが、調停人は実際の調停日に先立って、3時間から10時間の準備時間を

33) *Id.* at Section 5, page 9.

34) *ibid.*

35) *See Resolving Tax Disputes.*

36) たとえば、CEDRは、多数の税の専門家に対して、HMRCと企業との間の税に関する紛争を解決するために中立的な第三者または紛争を促進することができるよう、調停に関する訓練を行っている。<http://www.cedr.com/foundation/taxhub/>

要する。実際の調停日における所要時間は、4時間から14時間以上となることもある。典型的な調停日の例としては、例えば、午前8時半から午後5時半までの時間が設定される。午後5時半の時点で、当事者間に、話し合いを継続すれば紛争が解決するという見通しについての合意があれば、その後も夜にかけて調停が継続される。

大多数の事案において、調停の費用は、争訟手続に進んだ場合と比べて、相当安くなる³⁷⁾。

(2) 典型的な ADR の過程

HMRC と納税者との間で、当該紛争について調停を実施するのが妥当であるとの合意がなされる場合は、「ADR 過程についての合意書 (ADR process agreement)」が作成される。その合意書には、紛争の範囲、提案された ADR 過程における予定表、期限内に必要な事項を履行することについて責任を負う個人の氏名、関係者の連絡先、会場、調停人を選定する基準、守秘義務、ADR の目的と可能な結果、体系的な話し合い (structured discussion) で解決しなかったときに、調停に進むとの見込み等を含む³⁸⁾。

最初から調停に入るわけではなく、まず体系的な話し合いから始め、紛争の問題点を絞り、可能であれば調停人に依頼せずに紛争を解決する。

このような調停前の話し合いを行うことによって、紛争を解きほぐし、当事者が適正な紛争解決の基盤を確認することによって、第三者である調停人に支払う費用を節約することができる。

2010/11 年度に実施した大企業対象のパイロット・プログラム (LB ADR pilot) において、長らく紛争状態が続いていたいくつかの事案は、この調停前の話し合いの段階で解決した。正式な調停に進む場合でも、当事者は、事前に適切な書類を作成することができる。

専門的な助言が必要な場合は、話し合いの早い段階から、専門家を交えて話し合うべきである³⁹⁾。

調停前の体系的な話し合いにもかかわらず、紛争が解決できない場合、当事者は、調停人の選定に向けて話し合い、合意をする。ADR 過程合意書の規定に則して、調停日、調停人との打合せ等の関連事項についても合意をする⁴⁰⁾。

調停の準備として、まず、調停人を選定する。当事者は、「交渉促進型調停 (facilitative mediation)」、「評価・教化型調停 (evaluative mediation)」、拘束力のない「専門家決定型 (expert determination) 調停」のいずれが、当該事案に最も適しているのかについて話し合い、調停人としてふさわしい個人がいるかどうかについて話し合う⁴¹⁾。

37) See *Resolving Tax Disputes*, at Section 7, page 13.

38) *Id.* at Section 8, page 14.

39) *Id.* at Section 8, page 15.

40) *ibid.*

41) *Id.* at Section 10, page 17.

調停人の選定について合意後、当該個人を任命するために、当事者および調停人候補の個人は「正式な調停に関する合意（formal mediation agreement）」を締結する。

次に、調停日について合意する。調停日は、納税者の代理人、HMRCが出席できる日でなければならず、調停前に必要事項が完了できるだけの余裕がなければならない⁴²⁾。

会場の選定は慎重になされなければならない。少なくとも3つの部屋が必要であるし、隣同士でないのが望ましい。中立的な会場を借りることが必要な場合もある。しかし、当事者は利用料金の負担を軽くするために、当事者の事務所または納税者の代理人の事務所を利用することも検討すべきである⁴³⁾。

(3) 調停人との事前の話合い

実際の調停を開始する前に、調停人は当事者が参加する話合いを提案することができる。この事前の話合いの趣旨は、両当事者が調停人に会い、調停人が調停日の概要について説明し、実務的な事柄について話し合い、当事者が質問することを可能にすることにある。ADR 過程合意（ADR process agreement）の雛型にもあるとおり、当事者のいずれも、調停に先立って、話合いの日以外に、調停人に連絡し、諸問題について話し合ってはならない⁴⁴⁾。

(4) 典型的な調停の流れ

調停人は、調停前の打合せにおいて、調停の流れについての概要を述べるが、典型的な調停には以下の段階が含まれる。

各自の部屋で、調停人が当事者を歓迎する。次に、両当事者が対席して、それぞれが冒頭陳述をする。長くても20分程度である。その後、冒頭陳述に対する簡単な返答をする。両当事者は各自の部屋に戻り、調停人は、各当事者と相互に別席で手続を進める。両当事者は通常、冒頭陳述から全員が出席する次の話合いまで直接に話をしない。

相手方当事者への提案等は通常、調停人を通じて行う。一方当事者と調停人との間の会話は部外秘であり、調停人は明確な許可がない限り、相手方当事者に伝えることはない。

両当事者が対席して話合いができる段階になれば、両当事者が参加する。この段階は通常、原則として合意に達したとき、または、合意が間近な段階である。合意に達したときは、直ちに書面にし、両当事者が署名する⁴⁵⁾。

42) *ibid.*

43) *Id.* at Section 10, page 18.

44) *ibid.*

45) *Id.* at Section 10, page 19.

(5) 合意の書面化

HMRC と納税者との間で調停により合意に達した場合は、同日に当該合意を書面化し、両当事者が署名をする。当事者が、合意条件から生じる責任の詳細な計算について合意できない場合でも、合意された重要事項や原則については、書面にすることができる⁴⁶⁾。

両当事者が相互の話し合いで合意に達することができない場合は、争訟手続により解決することになる⁴⁷⁾。

ADR の過程で提出された情報の取扱いについては、HMRC と納税者との間で事前に合意されていなければならない。ADR 過程合意書（ADR process agreement）において、標準的な守秘義務についての条項が入れられることが多い。

しかし、調停で紛争が完全に解決しなかった場合、調停の過程で準備された情報または書類が、例えば、両当事者が焦点を絞るときのように、後の争訟において有益となることもある。そのような場合には、特定の情報または書類を公開し、争訟において利用することについて両当事者が合意をする可能性が高い。しかし、調停における情報は、合意なく公開してはならない⁴⁸⁾。

5 パイロット・プログラム結果の検討

HMRC は 2011/12 年度において、裁判外紛争解決手続（ADR）において、調停（mediation）が租税に関する紛争を解決するために最も適切と考えられる場合の基準を検討することを目的として、二つの ADR パイロット・プログラムを実施した。

第一は、大企業等の租税紛争に関する事案を対象とするものである（Large Business（LB）pilot）。しかし、プログラムの対象となった事案の件数は 20 件未満と少ない。これらの事案では、第三者的な立場にある認証された調停人（accredited mediator）⁴⁹⁾が関与した。このプログラムは、2012/13 年度まで延長され、約 50 件の事案を対象とする予定である⁵⁰⁾。

第二は、主に中小企業にかかわる約 150 件の事案を対象とするものである（Small and Medium-sized Enterprise（SME）pilot）。これらの事案には、HMRC 内部で訓練を受けたファシリテーターが、当事者の合意に向けての支援を行った⁵¹⁾。このプログラムも、後述のように、

46) *Id.* at Section 11, page 19.

47) *Id.* at Section 11, page 20.

48) *Id.* at Section 11, page 21.

49) 実際には、Civil Mediation Council が、調停業務を行う団体を認証し、その団体に所属する調停人が派遣される。Civil Mediation Council は認証を受けた団体のリストを作成している。同リストには、ADR Group、CEDR Solve をはじめとする 40 を上回る団体が挙げられている。<http://www.civilmediation.org/downloads.php?f=50>。かかる認証制度の詳細については今後の課題としたい。

50) *See Resolving Tax Disputes*, at Section 2, page 3.

51) *Id.* at Section 2, page 3-4.

期間が延長されている。

(1) 大企業等を対象とするパイロット（LB ADR）実施に関する中間結果

2011年5月の段階で、検討された50事案のうち11事案が、LB ADRパイロットの対象として選択された。内訳は、付加価値税（VAT）に関する事案が7件、種々の直接税に関する事案が4件であった。各紛争は、所定のADR手続に則って、進められた。手続の基本原則として、紛争解決に向けて協働的に取り組むこととされ、必要な場合は、協働で調停人に調停実施を依頼するとされた。大多数の事案において、直ちに調停に入るのではなく、予備的な話し合いがなされ、調停によらずに紛争解決が可能かどうかについての検討がなされた。当事者が相手方の主張を理解し、意見の一致または不一致の点について理解することを確実にした。この段階における話し合いも、両当事者のチームのメンバーが促進し、対等な立場で進められた。

認証された調停人が第三者として参加した事案のなかには、調停人が中立的で、当事者を参加させようとする「交渉促進型調停（facilitative mediation）」が1件、調停人が税の専門家であり、当事者を参加させるとともに事案についての調停人の見解を示す「調停評価・教化型調停（evaluative mediation）」が1件、選ばれた専門家が検討し、例えば評価などの税以外の事柄についての見解を提供し、当事者がそのような見解に則って解決することが期待される形態の調停である「非拘束的な専門家決定型（expert determination）」が1,2件であった。LB ADRパイロットの事案について、HMRCは、争訟手続と比べて、相当の費用の削減がなされたと考えている⁵²⁾。

(2) 中小企業を対象とするパイロット（SME ADR）実施に関する中間結果⁵³⁾

2011年、HMRCは、中小企業納税者の租税紛争の解決を改善することを目的として、中小企業を対象としたADRのパイロット・プログラムを実施した。このプログラムの対象として選ばれた事案は、HMRCの内部審理の対象となったもので、租税審判所への審査請求に進むとみられる事案であった。パイロット・プログラムの結果は好意的に受け止められ、紛争のより早い段階で、ADRを活用することの可能性を示唆するものであった。具体的には、プログラムの対象となった紛争の60%が部分的または完全に解決され、圧倒的多数の事案が、納税者およびHMRC双方にとって完全に満足の行く形で解決されたとのことである。

ファシリテーターは、HMRC内部で訓練を積んだ者であるが、問題となっている事案には全く関係のない者が務めており、事案について事前の関与もない。ファシリテーターの役割は、

52) See Sue Walton, *Mediating tax disputes: HMRC's ADR pilots*, *Tax Journal* (14 July 2011), Issue No:1085.

53) 中小企業を対象とするパイロット・プログラムの実施に関しては、詳細な報告の発表について、筆者は確認できていない。以下の中間結果は、HMRC, *An approach to Alternative Dispute Resolution (ADR)-Pilot for Small and Medium Enterprises customers* (20/12/11) による。

当事者の議論を客観的に支援し、納税者、代理人および HMRC とともに、合意を形成し、紛争を解決することである。

好意的な納税者のコメントとしては、無料であること、調停人の知識が豊富であること、調停人が公平であること、調停人が現実的なアプローチをとっていること、理解可能な方法でコミュニケーションをとってくれること等が挙げられている。

最初のパイロット・プログラムが成功裡に終わったため、HMRC は、この試験的運用の期間を延長することとし、対象となる中小企業の対象をさらに広げて ADR を試すことにした。

最初のパイロット・プログラムで、紛争のより早い段階での ADR 活用の可能性が期待されたため、期間が延長されたプログラムにおいては、その対象を処分がまだ出ていない事案に限定するとされた。ADR の利用によって HMRC との紛争の早期解決が可能となると考える納税者、代理人は、このパイロット・プログラムへの参加申請をすることができる。HMRC は、申請の受理から 30 日以内に、納税者および代理人に対して、当該事案が ADR の対象として受理されたかどうかについて連絡する。

この期間が延長されたパイロット・プログラムにおいて、HMRC が配置することができたのは、少人数のチームである。したがって、同プログラムに参加ができるのは、北西部（North West）、南西部（South West）、ウェールズおよびロンドンの納税者に限られるとされた。申請された事案のなかで、HMRC は、解決の可能性の高い紛争を優先させるとしている。

この期間が延長されたパイロット・プログラムに適している事案の特徴として、事実をより明確化できるとき、より適切な証拠を得ることによって利益を受ける紛争であるとき、当事者が相手方の主張をよりよく理解できる可能性のある事実または技術的な事柄であるとき、「争訟および解決戦略（LSS）」の枠組みにおいて、さらなる調停と解決が可能な事案であるとき、が挙げられている。

これに対して、この期間が延長プログラムに適していない事案の特徴として、LSS に照らして、争訟以外では正当に解決できないとき、例えば、業界全般に適用されるべき事項など、より広く社会全体で明確化が必要なとき、などが挙げられている。

申請された事案が適切な基準に適合するときは、ファシリテーターが納税者または代理人に連絡し、プロセスを説明した上で、納税者の ADR への参加と誓約を確認するため、簡易な覚書（Memorandum of Understanding）の作成を要請する。このような合意の締結は、租税のみならずすべての分野における紛争解決に共通する特徴である。ファシリテーターは、納税者、代理人および HMRC と協力して、開かれた、柔軟で客観的な方法で、租税紛争の解決に向けて取り組む。

ADR が中小企業を巡る紛争を解決するために効果的であるかどうかを判断するにおいて、納税者および代理人の意見が極めて重視される。調停終了後、HMRC は、参加した納税者および代理人に対し、プロセスが良好に機能したかどうかについてフィードバックを求める。

HMRCは各事案の結果を検討して、プロセスを改善する余地がないかどうかを考える。そして将来的にADRをより広く利用可能とすることができるかどうかについて、検討している。

このパイロット・プログラムに参加したとしても、納税者の事案についての偏見を生むものではないし、納税者は、通常の争訟手続を利用する権利を失うものではない。ファシリテーターは、HMRC側の証人として呼ばれることはないし、争訟手続にも関与しない。

この中小企業対象のパイロット・プログラムの延長に関するHMRCの発表を受けて、「租税研究所(Chartered Institute of Taxation: CIOT)⁵⁴⁾」の幹部は、概ね以下のように述べて、これを歓迎する旨発表している。

ADRは、行き詰った調査や技術的な紛争のもつれをほどくものとなることが期待される、HMRCと納税者との間の紛争を、高額で時間のかかる争訟に頼ることなく、双方が満足のいくように解決できるようになることは、皆にとって朗報である⁵⁵⁾、と。

結びにかえて

以上、イギリスの課税庁である歳入関税庁(HMRC)による租税に関する紛争解決のための裁判外紛争解決手続(ADR)、とりわけ調停(mediation)の導入に向けた取組みを検討してきた。

まず、租税に関する紛争をADRで解決する根拠としてHMRCが挙げている法規等の検討からは、イギリス政府全体の方針として、紛争への裁判所の関与は、純粋な法律問題が存在する場合などに限るべきであり、高額な費用がかかる訴訟に、直ちに紛争を持ち込むべきではないと考えられていること、紛争は可能なかぎり、柔軟に解決すべきであると考えられていることが、この度のHMRCの取組みの背景にあることが明らかになった。

次に、租税に関する紛争の解決に向けた枠組みに関するHMRCの指針である「争訟および紛争解決に関する戦略(LSS)」とADRとの関係を見ると、一見するとADRの利用を積極的に推進しているかのように見えるHMRCが、基本的には、当事者間の話し合い、合意または訴訟によって紛争を解決すべきであり、ADRは限定的に利用すべきであるとの立場をとっていることが理解できる。なお、ADRを提案しているHMRCであるが、確立されている審判所および裁判所の役割を尊重して、ADRの形態としては、仲裁ではなく調停を念頭においている。

大企業等を対象としたADRの制度設計については、調停の費用をHMRCと納税者との間で平等に折半しなければならないとされていること(これに対して、中小企業向けの調停は無料とされている)、調停の専門家への報酬としては1時間200から500ポンドという高額な相

54) 租税研究所(CIOT)は、「イギリスにおける唯一の税務分野専門職団体」である。同研究所の活動内容および同研究所に対する評価等に関する詳細については、京都税制研究会「申告納税制度導入とイギリス租税制度-税理士によるイギリス訪問記(第1回)」税理43巻4号(2000年)260-269頁を参照。

55) http://www.tax.org.uk/media_centre/LatestNews-migrated/PR_Independent_mediator_small_business_tax_disputes_welcome.

場が存在することが注目される。これは、イギリス社会において、調停という紛争解決方法が広く浸透していることを映すものであろう。同国には、紛争解決を支援するために、専門性の高い調停人を紹介する組織も数多く存在する。今回の HMRC の試みは、同国において一般的に利用されている調停による紛争解決を、租税に関する紛争の分野にも限定的ながら導入しようとするものであると考えられる。

実施されたパイロット・プログラムの手法として、大企業等を対象とするもの（LB ADR パイロット）と中小企業を対象とするもの（SME ADR パイロット）とに分けて、内容を変えている。中小企業を対象とするプログラムでは、HMRC 内部で訓練を積んだ者を調停にあたるファシリテーターとして参加させているのに対し、大企業等を対象とするプログラムでは、外部の認証された調停人を参加させている。さらに、中小企業対象のパイロットでは当初、処分が既に出た事案を対象としていたが、期間延長の際には、処分が出る前の事案を対象とするなど、ADR への適否の判断基準をより精緻なものとするため、徐々に対象となる範囲を絞り込んでいることが、立法政策の進め方として参考になる。

HMRC の ADR 導入の提案の趣旨においては、全体的な傾向として、紛争解決の迅速化および争訟手続に伴う費用の低減が強調されているが、ADR によっても、通常の租税争訟手続と同等の納税者の権利保護が実現できるのか、ADR を利用しない他の納税者との公平をどのように確保するのかについて、今後もさらに検討を続けたい。

Potential Uses of Mediation for Resolving Tax Disputes

Naoko KATAYAMA

Abstract

This paper aims to deepen the understanding of UK tax appeal procedures through a detailed study of the recent Alternative Dispute Resolution (ADR) pilot programmes of HM Revenue & Customs (HMRC). This study serves as a reference for reviewing the HMRC's efforts to resolve tax disputes amid concerns about an increasing number of unheard cases at the tax tribunal.