

行政電子化の立法政策 (一)

——ドイツ租税法を素材とした税務行政法の適合・再編・革新——

手塚 貴大

一 はじめに

(一) 問題の所在—コンピュータの普及と行政の対応—

(二) 本稿における検討の視角—税務行政における電子化—

二 税務行政手続における電子化

(一) 電子申告

(二) 税務行政におけるペーパーレス化の問題点

(三) 小括 (以上、本号)

三 税務行政訴訟における電子化

(一) 税務行政訴訟におけるペーパーレス化—授權・送達を素材として—

(二) テレビ会議

(三) 小括

四 結語

(一) 電磁的記録における署名の意義

(二) 制度構築の障害とその除去—具体例の摘示と検討—

(三) 補足—行政電子化と法令の公布—

五 補論①—コンピュータを通じた賦課処分等—

(一) 税務行政効率化への要請

(二) コンピュータを通じた賦課処分とその周辺問題

六 補論②—電磁的記録に係る税務調査—

(一) 税務調査の現状と改革措置

(二) 電磁的記録に係る税務調査の法律問題—若干の試論的検討—

一 はじめに

(一) 問題の所在—コンピュータの普及と行政の対応—

わが国でも電子化の波は社会の様々な局面に現れており、行政もそれに対応せざるを得ない。例えば、取引実務においては電子商取引と銘打ち、取引が相対形式でなされるのではなく、コンピュータ・ネットワークを通して遠隔地間で行われることが容易になっている。⁽²⁾ さらに、取引実務においては契約書もコンピュータで作成されたり、会社に関連する書類等がコンピュータで作成され、紙面の形で管理されていない場合もあることなどは最早当然のことである。⁽³⁾ その他にも、電子認証の問題も提起されている。⁽⁴⁾

ところで、私人は取引を行うだけでなく日常的に行政と接している。行政との接触は書類の提出という作業を通じてなされることが多いであろう。その際、取引実務をはじめとして企業の活動においてコンピュータを用いた業務の処理が日常化している以上、行政との接触もコンピュータを通じて作成された書類がコンピュータを通じて送信され、それを基に行政が対応をなすことがあるであろう。その際、行政作用は如何なる変容を遂げるであろうか。⁽⁵⁾

勿論、私人も書類作成を行い、それを管理するという作業を想定すると分かるように、コンピュータでそれを作成・管理するほうが手作業でそれをするよりもはるかに事務量が少ない。⁽⁶⁾ さらには、保管場所も相対的に少なくてすみ、加えて管理している資料の中から必要な資料を検索することも容易であろう。⁽⁷⁾ しかし、誤った操作やコンピュータの故障によるデータの消滅が発生した場合には、その被害が甚大なものになるという問題点も持ち、それ故、行政電子化の現象は特にその消極的側面を重視して実際の運用を図らなければならない。

(二) 本稿における検討の視角

1 税務行政における電子化

では、右に述べたような行政作用一般における電子化が税務行政において如何なる影響を持つてであろうか。本稿では、この点を近時、行政電子化の議論がなされているドイツ法を例として検討してみたい。所論によると、①電子申告、②税務行政訴訟におけるテレビ会議、③行政におけるペーパーレス化等の進展が挙げられ得る。例えば電子申告は、既にわが国でも実施されており、さらに、いくつかの国では実験的施行の段階に至っている国もある。例えば、わが国を例にとつて言えば、水野教授が次のように整理しておられる。すなわち、電子申告については、納税事務の電子化は勿論のこと、納税者のする申告事項の確認、納税者名簿の作成、申告書の送付先の記入等を行うことから、申告額の検算・集計などに広く及んでおり、さらには、コンピュータに入力された情報をもとに、各種の統計や数値を用いて、申告内容に関する審査・レビューを行い、不適正な申告のスクリーニングに活用することも期待されている。

以上を要するに、水野教授の整理によると、電子申告（所論によると、広くは“申告事務のコンピュータ化”¹²）とい換えることができる）によって、相当程度の税務行政の簡素化や効率化、さらには税務行政を営む上での各種ツールを増やすことができることとなる（例、国際租税法における資料情報制度の充実¹³）。電子申告に係る右の効用は歓迎すべきであることは間違いない。

なお、アメリカの電子申告は、申告事務の簡素化および還付事務の迅速化に議論のポイントがあるという¹⁴。以上にみたように、電子申告制度をとつてみても、税務行政に一定の改善をもたらすであろうことは想像に難くない。

い。勿論、その際、付随的に発生するデメリットを如何にして最小限に抑制しつつ制度を実効化させるのか、が最大の問題である。右のような問題はスケールが大きいので本稿で確定的な結論を導き出すことは出来ないと考えるので、行政法各論の一分野とされうる租税法の領域に止まらず行政法全体において行政電子化は進展しているが、特に本稿では税務行政法を素材としてドイツにおける動向を概観してみたい¹⁵⁾。まず、税務行政手続における電子申告とペーパーレス化の動向(二)と税務行政訴訟の領域におけるテレビ会議とペーパーレス化の動向(三)を概観して、それについてコメントを加えるという形で議論を展開したいと考える。そして、最後に結語として、法改正の際に生じるメリットを生かすために、法改正に付随して生じ得るデメリットを最小化して私人が法改正による不測のデメリットを被らないための処方箋を簡単なものであるが提示する(四)。時代の変化とともに、技術は進歩し、行政作用も変革する。右の如き技術進歩を行政作用に取り込むことが求められる。その際、制度構築を合理的になす立法政策が重要である。また、本稿においては、租税手続における電子化のありようとして、課税庁と納税義務者、裁判所・訴訟関係者と納税義務者との間の意思疎通のみでなく、その他の論点にも若干言及する。例えば、近時では、課税庁の許でのコンピュータ技術の積極的導入に伴い、とりわけ、納税義務者が課税庁に対して提出する課税標準申告書の内容をチェックする際のコンピュータの利用、さらに税務調査の際の被調査者の選定作業のコンピュータ化(五)、そして、納税義務者の有する電磁的記録に係る税務調査制度の導入がある(六)。右の諸問題については、紙幅の都合上概要を明らかにし、若干の立法政策的観点からの検討および問題点の指摘をなすに止める。

2 手続法における形式指向―その意義と限界―

税務行政は、行政電子化という傾向を直視しつつも、その推進を図る際には、従来行政慣行あるいは行政法律とはある意味でまったくの異質物を自己の中に取り込むこととなる。したがって、行政電子化のありようやメリット

(あるいはアメリカも含むこととなるが) は後に概観することとして、ここでは、行政電子化が従来の行政作用と比べてどのように異なるのか、をやや抽象論的ではあるが概観しておくこととする。それとともに、合理的な立法政策論が展開され得る。

この点、行政電子化という傾向と行政法上の権利保護というアスペクトは実は相克することがある。具体的には、行政電子化は権利救済に係る形式性と相克する。すなわち、右の形式性は行政上の案件処理を文書という媒体を通じてなすことを要求する。¹⁶⁾

加えて、右の文書を用いることによる権利保護という発想は、行政法律関係のみに妥当するのではない。そもそも、法的安定性一般を確保するためには、法状況を可視的な状況に置き、法律の名宛人が自らに適用される法状況を認識できるような状況が創出されていなければならない。法状況が可視的であり、その名宛人がそれを常時認識できるような状況の創出にはいくつかの選択肢が考えられるが、最も妥当な手段は、何らかの媒体を用いて、それに法状況を表現することである。その媒体は、かつては土あるいは石であったかもしれないが、現在では、紙面またはPCディスプレイ上に文字を以って、法文を書き表す、ということが妥当なのである。そして、右の紙面に書かれた法の公布、という作業を通じて、名宛人がその内容を認識し、自らに適用される法状況が明らかにされる、というプロセスを経て、法治国家原則が実施される。そして、紙面の上に表現された法は、文章の修正(＝改正)という留保を伴いつつも、恒久的に在り続けるので、同時に法的安定性も実現される。¹⁷⁾

さて、ここで、右の言明を敷衍するため、行政法の領域を参照してみよう。わが国では行政庁や裁判所に対して書類を提出する行為を、かつては私人の公法行為(公法関係においてなす私人の行為)¹⁸⁾の一類型としてカテゴリーライズしてきた。その際、いくつかの教科書において、かかる行為は要式行為であると論ずるものもあつた(但し、すべてが

要式行為であるというわけではない)。田中二郎教授は私人の公法行為は一般的には必ずしも要式行為ではないが、異議の申立、租税の控除申請のような行為については、“その性質上、その趣旨を明らかにし、且つ証拠を残す必要があるため”書面によることを要件とすると解すべきである、と論じておられる。¹⁹⁾そこでは、すなわち、田中教授が要式行為と観念しておられるものは、公法関係特有の事情(すなわち、法律関係の明確・安定性の要請・証拠の保全)からかかる公法行為には、“形式的確実性”²⁰⁾が重んじられる、ということを具体化した結果としての要式性の要求がそこにあると筆者は考える。²¹⁾

また、民事訴訟法学説においても、訴えの提起等一定の訴訟行為に文書でなすことを義務付けている趣旨について、審理においては、原則として口頭主義を採用しつつも、口頭の陳述の脱落、複雑な事実関係の事件においては口頭のみでは理解できないこと等の事情に鑑みて、“確実を期するため”書面の要求、調書への記載、準備書面の提出を法は規律していると整理するものがある。²²⁾右のことから、やはり、訴訟法上においても、書面に重要な機能が持たされていることが明らかとなる。ドイツでも、同様の指摘はある。²³⁾

翻ってドイツにおいては、その他にも、行政訴訟法において、訴えの提起について、書面を以つてなすことを要求することの根拠として、法的安定性、あるいは訴えの提起の持つ効果の重大性(例、行政行為の執行停止、行政行為の存続力の停止)が挙げられることがある。²⁴⁾ここで、Hufen教授は、当該箇所において、書面提出に係る例外が認められていると指摘する。例えば、Fax、電子メールによる訴状の提出がその例である。²⁵⁾加えて、訴状は自署が必要とされている(スタンプやワープロでの署名は許されない)。²⁶⁾しかし、所論によると、諸々の事項から訴状を原告本人が作成したと認められることができれば、自署は必ずしも読むことができなくともよいという。²⁷⁾ここで付言しておくことであるが、近時、ドイツにおいても、署名法(Signaturgesetz)が成立し、従来、自署をなした紙面による官公署

への文書提出が、電磁的形態になしうる素地が築かれた（この点は、四(一)において論ずる）。

したがって、右に見たように、理論的側面からの問題は散見されうるものの、実務においては、行政電子化は一定程度浸透していることが明らかとなった。ここで、電磁的形態が、文書形態を以って実現される法的安定性あるいは確実性等を同じく実現するの可否かが問題である。以下では、書面主義から脱皮し、電子化を実現する際に、如何なる法律問題が発生するかも交えて、行政電子化に係る立法政策を論ずることとしたい。

なお、本稿は、先にも述べたが、ドイツにおける行政電子化の法律問題を、ドイツの先行研究に依拠しつつ概観し、その問題点を把握し、若干の展望を試みるものにすぎない。

二 税務行政手続における電子化

ここでは、先にも指摘した如く、税務行政における電子化の一環として①電子申告⁽²⁸⁾、②一般的なペーパーレス化の動向^(二)、の問題を論じる。

わが国でもドイツの電子申告制度は既に紹介されている⁽²⁹⁾。したがって、詳述するのは止め、ドイツの議論にしたがった問題点の指摘に論述を限定したい。電子申告は一般的には、納税申告書類を、コンピュータ・ネットワークを介して、納税者が課税庁に提出するシステムであるとされるが、最終的には申告書類のみではなく、税務関係書類または行政に私人が提出するあらゆる文書が右のような形でやりとりされることまでも行政電子化の枠内においては予想されるであろう。すなわち、詳細については以下の論述に譲るが、言うまでもなく、それは行政作用のペーパーレス

化である。しかし、本章(三)においても総括するが、税務行政作用全体にわたつてのペーパーレス化はメリットも伴うが、その反面、相当程度のデメリットも想定されうるのであり、場合によっては制度そのものが機能しなくなるおそれもある。制度が有効に機能するための要件も(二)において言及する。⁽³¹⁾

(一) 電子申告

1 電子申告の意義——現状と運用——

そもそも、ドイツにおける課税標準申告は、ドイツ租税通則法一五〇条一項において、「原則として書面以つてなすし、その際、自署を要する」旨規律されている。しかし、その例外として、同一五〇条六項において、「課税手続の容易化および簡素化のために、連邦財務相は、連邦参議院の同意を得て、法規命令を通じて、課税標準申告または課税手続に必要なその他のデータの全部または一部をデータ送信可能な媒体 (maschinellement verwertbaren Datenträgern oder Datenerfassungsmitteln) を用いてなすことができる」と、規定することができる。旨規律されている。右の例外規定が、いわゆる「ELSTERプロジェクト」と呼ばれる、ドイツにおける電子申告導入の試験的運用プロジェクトであり、⁽³²⁾約一六〇万の所得税課税標準申告および約一六〇〇万の納税申告という実績がある。しかし、所論によると、それは未だに少数であり、その反対に、アメリカにおいては、既に電子申告が実施されており、申告件数の約三三パーセント(約四二〇万の申告件数に相当する)が電子申告の方法でなされたものであるという。アメリカでは、今後さらに電子申告の普及が予想されており、二〇〇七年までに、約八〇パーセントが電子申告の方法によってなされると予想されている。⁽³⁴⁾

以上のように、アメリカでの実績が示すように、電子申告には、一定のメリットがあると思われる。その点、ドイツでも今後のさらなる電子申告利用者層の拡大が予想されるところである。その原因としては、本稿冒頭でも指摘したごとく、コンピュータ技術の発達、それに伴い取引実務においてコンピュータの利用が普及し、その際加工されるデータがコンピュータに蓄積されること、行政作用の効率化への要請等が推察されうる。⁽³⁵⁾

なお、電子申告に要求される電子署名については、後に論ずる。

2 電子申告のメリット・デメリット

(1) メリット

Scott教授は、電子申告の導入を、将来的に、課税庁が納税義務者に係るデータ管理を行い、その上で、①申告漏れ・その他のミスのチェック、および②税務調査をいずれの納税義務者に対して行うべきか、を決定する際に、効率的にその選定を行うことを可能にする一里塚である、と位置づけておられる。⁽³⁶⁾ すなわち、Scott教授は、あらゆる税務行政手続の電子化を将来的に実現すべきものと考えておられ、行政電子化を通じて行政作用の効率化が実現されることを期待しておられるのである。机上調査の際には、課税庁職員は膨大な資料をベースとして事務執行をなす必要があり、いきおいその作業は個々の納税義務者の個別的事情を斟酌しないで臨場調査の被調査者を選定するというところに行き着きうる。これは、法適用に求められる正義を侵害するものである(尤も、同じく要請される法適用の効率性は充足するであろう)。しかし、データをコンピュータに蓄積した上で机上調査がなされれば、適切なデータの加工およびプログラムの構築により、法適用の際の正義および効率性を充足しうると考える(この問題については、補論①を参照)。すなわち、Kempfによると、⁽³⁷⁾ データがあらかじめ電磁的記録形態で課税庁の許に送信されるので、課税庁の許で当該データを即座にかつ誤りなく、電磁的記録として保存できるし、納税義務者からの送信にほとんど時間

がかからないから、納税義務者も書類提出期限ぎりぎりまで送信記録の作成・内容確認等が可能となる。また、課税庁は、後になされる管理・保存のフェーズを度外視すれば、電磁的記録を受信し、当該記録内容を見て、内容をチェックする段階ではプリントアウトの必要がないので、受信量が膨大なものとなっても文書が氾濫するおそれは原則としてない。³⁹⁾ 以上のことにより、課税庁担当職員は書類の内容審査作業に集中することができる。

Bradis氏によると、右の②については、中小企業にとって、企業経営上の大きなメリットをもたらすという。すなわち、そうした中小企業の許では、所得計算につき収支計算法が選択されることが多く、仮に、中小企業の経営者が、コンピュータを用いて、その計算を適正に行い、それに続けて電子申告を行えば、税務調査の被調査者の選定の際に、中小企業が資料不十分を根拠として被調査者とされるような事態は避けられうる、という。すなわち、収支計算法は、利益計算法の許で要求されるような厳格な記帳および資料保存は要求されず、その点でタックス・コンピュータ・コストは相対的に低いのであるが、しかし、課税庁が、右の如き資料の不十分さゆえ、机上調査によって提出資料のみで明らかにならない事実関係を臨場調査によって明らかにするという実務が妥当している。しかし、資料保存の電子化をはじめとして、中小企業者の取引事務および租税法上の諸義務の履行が電子的方法を用いてなされれば、彼らにとっても大きなメリットが生まれることが予想されうる。⁴⁰⁾

(2) デメリット

デメリットと題したが、実質的には、制度に実効性を持たせるための要件が問題である。

ポイントは、電子申告を導入する際には、それが、従来の書面による申告と同様に機能しなければならない。そして、同時に、コストの低下が求められている（おそらく、コスト低下は実現されそうである）。したがって、書類への署名の問題は解決される必要がある。なお、現在においては、ELSTERの許では、納税義務者は、電子申告後、

簡潔に要約され、かつ自署をなした課税標準申告を課税庁に提出しなければならない。⁽⁴⁾

また、電子申告についてはセキュリティ、データ保護が極めて重要な点となる。右の点の確立を以って、電子申告制度ははじめて実効化する。そして、セキュリティ問題は、電子申告という局面のみでなく、とりわけ、本章で直後に論ずる課税庁と納税義務者との電磁的記録のやりとりに関連する。しかし、便宜ここでふれておく。⁽⁵⁾

まず、一つは、電磁的記録のやりとり際に際しては、まず、当該データの送信者および受信者がそれぞれ公開鍵および暗号鍵を持っていないなければならない。すなわち、周知ではあるが、送信者の秘密鍵で以ってデータを保護し、それを受信者に送信した上で、受信者は送信されたデータに接する際に、送信者の公開鍵と照らし合わせ、その上で当該データの送信者が真に送信者であるか否かを判断する。そして、最後に自己の秘密鍵でデータを開封する。二に、データ送信に際しては、電子申告の際には、送信者たる納税義務者から ISDN 回線を経由して、DATEV センターに送信され、次に、州課税庁の課税庁の計算機センターに送信されることとなる。

ここで問題であるのは、公開鍵と秘密鍵の問題を度外視すれば、送信の際のセキュリティである。本来は、納税義務者の情報は極めて繊細なものであるゆえ、第三者による閲覧・改竄等は絶対に避けられねばならない。そのためには、第三者が容易に侵入しえないネットワークを以ってデータの送信がなされてしかるべきである。しかし、ドイツの ELSTER においては、かかる制度的担保はなされていない。

したがって、右の点の解決が求められるであろう。

(二) 税務行政におけるペーパーレス化の問題点

(二)において、税務行政におけるコンピュータの重要性および必要性が概観されたが、しかし、右の如き税務行政について生ずる革新には、一定の前提要件が求められる。それは、(二)でも論じたが、紙面を媒体とすることによって企図されていた諸々の要請―権利保護あるいは法的安定性等―が電子的媒体を用いたとしても同じく実現されるか否かである。

すなわち、ここで、書類の電子的媒体を通じて受け渡しについて必要条件として推論されうることは、次の点である。まず、自署を法が要求することの根拠は、署名者が真に当該文書を作成したか否かの点について、その確実性を要求し、以って、文書に対する信頼を高めて、最終的に当該文書の交換に係る取引等を円滑化することである。その際、関係者の権利保護も同時に企図されていることは言うまでもない。しかし、電子的媒体については、紙面における如く、文書作成者が署名をすることはできない。そして、その点で、先に挙げられた諸要請は実現されえないこととなる。したがって、この問題点を如何に克服すべきかが問題である。また、当該記録の送信中に、第三者が、データを改竄する可能性もある。その作業は容易に可視しうるものではなく、その確認は困難であるゆえ、何らかの事前の防止策を必要とする。では、次に、電磁的記録に要求される、当該記録に係る、署名がなされた情報の受け手がその送り手を認識できる⁽⁴³⁾ という同一性確認の可能性 (Identifizierbarkeit) および、送信中に当該情報に何らの改竄等がなされていないこと⁽⁴⁴⁾ という無瑕疵性 (Unversehrtheit) について、ドイツにおける議論を概観してみよう。

1 ドイツ租税通則法八七条 a

近時、新設された規律として、租税通則法八七条 a がある。右規定は、書面によらないで課税庁および納税義務者間の交信を可能としている。以下では、ドイツ租税通則法八七条 a の内容を概観する。

まず、同条一項において、租税法律関係において、データの送信者が電磁的形態で以って、データ送信を行う場合には、当該データの受信者が、電磁的データを受信できる設備を備えている必要がある、と規律されている。また、仮に、データの送信者が課税庁であり、当該データが租税秘密に該当する場合には、秘密保護の措置がとられねばならない、とも規律されている。同二項では、課税庁に電磁的データが送信されたが、課税庁の許に当該データを読み取る設備がなく、読み取りができない場合には、送信者⁽⁴⁾にその旨を伝えるべきことが規律され、逆に、課税庁により送信されたデータが、受信者の許で読み取ることができないのであれば、課税庁はあらためて受信者が読み取ることのできる電磁的形式または文書⁽⁵⁾の形式で送信しなければならない。同三項によると、法律に基づいて課税庁への申請、申告、通知が文書の形式でなされるべきことが規律されているとしても、法律に特に規定がない場合には、電磁的形式でそれらをなすことは排除されていない。その際、電磁的記録は、ドイツ署名法に基づく適格電子署名が付されていなければならない。そして、同四項においては、法律に基づき、課税庁による行政行為またはその他の措置が文書によりなされるべき旨が規律されているとしても、法律に特に定めがなければ、電磁的形式で以ってそれらをなすことができる。また、その際、当該電磁的記録については、署名法による適格電子署名がなされていなければならない。

以下の条文は、取り敢えず、省略する(詳しくは、下記2(3)を参照)。

2 問題点と検討

(1) データ作成者およびその内容の信憑性

右のドイツ租税通則法八七条aは新しい規律であるが、それは、技術的進歩と法実務とを適合させるものである。しかし、ドイツ租税通則法八七条aに実効性を与えるためには、前款からすると、紙面ではなく、電子形態で課税庁

と納税義務者との間で文書のやりとりを交わすためには、文書作成者の本人確認が極めて重要な作業であることが理解できよう。したがって、電磁的記録については、できるだけ従来の文書形式と同じ程度に、その信憑性あるいは真正性が、データ作成者およびその送信される内容について要求されることとなる。

この点は、ドイツ租税通則法八七条 a にも挙げられているドイツ署名法による適格電子署名が技術的に十分機能することが求められる⁽⁴⁶⁾。

(2) 送受信者間での同意

次に、電磁的データは、その送信者およびその受信者の間で、送受信に係る設備が整っていないなければならない。それは、ドイツ租税通則法八七条 a 二項により明らかになることである。Brandis 氏曰く「電磁的データの送受信の要件は、”入り口”が開いていることである、すなわち、こうした目的のために適切な技術的設備が利用可能であらねばならない⁽⁴⁷⁾”。そして、電磁的データの受信者が、その設備を租税法関係においてコミュニケーションのために利用することについて、同意していなければならない⁽⁴⁸⁾。

では、如何なる状況において、送受信が可能となると解すべきであるか。この点、同意を明示的に行っていない場合が問題となる。Brandis 氏によると、通常、自己の E-mail アドレスを不特定多数の者に公表する、という場合がそれに該当する、という⁽⁴⁹⁾。したがって、それを前提とすると、課税庁は勿論、独立労働者、事業者、自由業者、法人等はそれに当たるとみてよいであろう⁽⁵⁰⁾。

(3) 経過規定

最後に経過規定について言及する。ドイツ租税通則法八七条 a 六項は、電磁的記録の送信に必要である適格電子署名について、それが実務上、未だに普及しているとは言えない状況に鑑みて、ドイツ租税通則法一五〇条六項以下の委任

に基づく法規命令(“租税データ送信命令”)によって、ドイツ署名法 (Signaturgesetz) 二条二号の“仮の電子署名 (fiktive elektronische Signatur)”⁵¹ によって、適格電子署名に代えることができる⁵²、としている。

(三) 小括

1 まとめ

税務行政法の領域で近時展開されている行政電子化の問題を参照したが、Brandis氏によると、いずれは、納税義務者と課税庁との間で、従来の書面のやりとりに代わり、コンピュータを通じたそのデータのやりとりが一般化することが本来の行政電子化の形であるという(コンピュータを通じた申告書の提出、コンピュータを通じた申告書の内容の審査、コンピュータを通じた賦課決定の実施および通知等)⁵¹。一般的に言われることであるが、確かに、これによって、膨大なデータの管理・運用が現在よりもはるかに容易になるし、とりわけ、その管理作業に着目すると、膨大な書類を整理・保管する作業に大幅な物的・人的コストの低下が見込まれるであろう⁵²。加えて、書面により提出されたデータをコンピュータ上のデータに置き換えるという作業、またはその逆の作業が必要なくなり、行政コストも低下する(いわゆるわが国のKSKシステムを想起されたい)⁵³。しかし、コンピュータを用いるには電気料金コストが相当程度にのほり、税務行政のシステムが大幅に変更されることに伴う、行政慣行の大幅な変更も同時に生ずる。したがって、新たな慣行が確立・定着するまでに時間的コストはかかる。その他にも、移行期に不慣れゆえ思わぬミスが生ずる可能性も高い。また、コンピュータ上に蓄積されたデータの消滅・改竄等についても十分な配慮が必要である(制度改正に伴うメリット・デメリットの問題については、四(一)において詳しく論じられる)。

また、Brandis氏は、税務行政に係る電子化の本質的問題として、データ保護を挙げておられる⁽⁵⁴⁾。すなわち、データの流出により、個人の情報が第三者の知るところとなれば、行政作用が電子的に営まれるという新制度に対する納税義務者の信頼は大幅に低下する。これは法制度の実効性に係る大きな問題である。したがって、Brandis氏も挙げておられるように、ドイツ租税通則法三〇条(租税秘密)に規律されているような、税務情報保護の特殊な規律が設けられる必要がある⁽⁵⁵⁾(尤も租税秘密には執行を阻害する可能性を有するといった別の問題が付着しうる。右については別稿で検討する)。

2 行政行為のオートメーション化

以上に述べたことにより、行政作用における電子化に係る一側面が明らかになったものと思われる。そこで、発展的問題として、ここでは、税務行政とコンピュータの関係を簡単にまとめておく。

税務行政におけるコンピュータの利用は、最早必然的現象と言える。そもそもドイツにおいては、Maurer教授によると、コンピュータを利用して行政作用を展開することは、従来より行われていて、特に大量処理行政(Massenverwaltung)について用いられてきた⁽⁵⁶⁾。しかし、技術進歩、そして一九八〇年代以降パソコンの普及を以って、次第にコンピュータが相当程度の広範囲にわたって(行政—行政関係、行政—市民関係)浸透してきたという事情がある⁽⁵⁷⁾。加えて、行政作用におけるコンピュータの浸透を以って、行政庁がある意思決定を行う際に、コンピュータ・ネットワーク上のデータを共有することを通じて、様々な情報を瞬時に集めることが可能となり、行政庁の意思決定が分権的になされうることとなる。右のメリットを活用することによって、意思決定がその名宛人の最も近い行政庁によってなされることとなり、案件ごとの個別事情を斟酌することが一層可能となる⁽⁵⁸⁾。

そして、右の如き行政実務におけるコンピュータの利用と並んで、ドイツ行政法上指摘されるのが、行政行為のオ

オートメーション化である。これは、Maurer教授の所論によると、凡そ“行政庁が予めプログラムを作成し、私人が一定の事項をその上に入力する。それに基いて、ある行政行為が自動的に発給される”⁽⁵⁹⁾という仕組みである。すなわち、法律要件が予めコンピュータ上にインプットされ、私人の入力事項がそれに該当するか否か、をコンピュータが自身で判断する仕組みなのである。このシステムは先に指摘したコンピュータを利用することによる行政の意思決定の分権化、膨大なデータの共有といったメリットの他にも、大量の案件を処理しなければならない税務行政に“人的・物的資源の節約”⁽⁶⁰⁾という大きなメリットを及ぼすことが期待される。

では、税務行政の許で行政行為のオートメーション化が何らの問題もなしにただひたすら推進されていくのであろうか。私見によると、オートメーション化問題はその適用範囲に限定がある。例えば、税務行政において最も重要であり、かつ大量である事務は申告事務である。したがって、申告事務においてオートメーション化が推進されれば、税務行政の改善の効果は計り知れない。この点、課税庁が納税義務者のする申告に基いて賦課処分をなすのであり、課税庁は申告書類の記載内容の検討をなす(調査義務)。したがって、所得と必要経費等をコンピュータに入力して税額が計算され、それに基き自動的に賦課処分が発給されるということは想定されえない。

なお、Joachim Lang教授はかつて“租税法典草案”⁽⁶¹⁾を提案された。その中で、Lang教授は、個人の投資・貯蓄活動についてその運用形態の如何を問わず(株式投資、銀行預金、年金の掛け金の拠出、不動産の購入とその運用等)、右の運用から生ずる利益については、個人が実際に收受する前段階において統一的に企業税を課税することとし、それを以って法形態の中立性を実現すべきである、と提案された(なお、個人所得課税がなされる際には企業税は所得税債務から税額控除される)⁽⁶²⁾。その際、個人は貯蓄・投資を特定の金融機関を通じて行うべきものともされている⁽⁶³⁾。すなわち、右の金融機関を経由して諸々の投資・貯蓄活動がなされるのであれば、金融機関は当然その取引の全容を

知りうる立場にあり、金融機関が右の取引に係る資料を課税庁に提出することとされれば、利益の把握が課税庁にとっても容易になるのである。

ここで、Largo 教授は、個人の所得税額を計算する際に企業税を税額控除することとなるが、投資・貯蓄所得の所得税を計算する際には、既に指摘したように、金融機関が当該取引に基因する収入および必要経費をすべて把握しているので、金融機関の許で投資・貯蓄所得の所得税についてはオートメーション的な計算がなされる⁽⁶⁵⁾。したがって、ここに税務行政における行政行為のオートメーション化の余地があると思われる。

その他にも、源泉徴収に伴う還付事務の枠内においても行政行為のオートメーション化はなされうると考える。

(1) 例えば、宇賀克也「電子化時代の行政と法」ジュリスト二二一五号八頁以下。宇賀教授によると、行政手続法における申請および届出のオンライン化、情報公開法において電磁的記録を公開対象とすること等が代表例である。さらには、石川敏行「電子政府」見えてきた「懐かしき未来」ジュリスト二二一五号六三頁以下。

(2) この点、租税法においては、そうした取引のボーダーレス化によって大きな変革が求められている。例えば、参照、渡辺智之「インターネットと課税システム」(東洋経済新報社、二〇〇一年)、増井良啓「電子商取引と国家間税収配分」ジュリスト一一一七号四一頁以下。

(3) 神田秀樹「会社法 第六版」(弘文堂、二〇〇五年)二六頁。定款の電磁的保存および電子署名の採用。さらには、株主総会における議決権行使に係る電子投票も挙げられる(右書一〇七頁以下)。

(4) この点についての優れた整理として、参照、平田健治「電子認証」ジュリスト二二一五号六九頁以下、松本勉「デジタル文書のセキュリティと暗号」ジュリスト二二一五号一一七頁以下。

(5) いわゆる「E-Government」の出現。電子政府とは、「高度に情報化された行政」であると定義づけられうる。右の「高度の情報化」とは、行政情報の電子的提供、申請・届出手続の電子化、文書の電子化、ペーパーレス化及び情報ネットワークを通じた情報共有・活用をその内実としていわれる。参照、総務省行政管理局・総務省自治行政局編「解説 行政手続オンライン化法」(第一法規、

- 二〇〇三年)六頁、宇賀克也「行政手続オンライン化三法——電子化時代の行政手続——」(第一法規、二〇〇三年)一三頁以下。また、本稿に関連する優れた邦語文献として、例えば、参照、米九恒治「行政手続のオンライン化」芝池義一他編『行政法の争点(第三版)』(有斐閣、二〇〇四年)六八頁以下、同「行政手続のオンライン化とその課題」神戸法学雑誌五四巻四号六五頁以下。
- (6) 浜田純一「情報法」(有斐閣、一九九三年)一四〇頁、総務省行政管理局・総務省自治行政局編・前掲注(5)二三頁。
- (7) 浜田・前掲注(6)一四〇頁。
- (8) ドイツにおける動向として、参照、Schmitz, Herbert / Arne Schlamann, *Digitale Verwaltung? - Das Dritte Gesetz zur Änderung verfahrensrechtlicher Vorschriften, NVwZ 2002, 1281ff.* 右論稿において、「最近のドイツ行政手続における電子化の動向が各行政法領域にまたがって概観されている。」
- (9) Brandis, Peter, *Elektronische Kommunikation im Steuerfahren und im Steuerprozess, StW 2003, 349ff.*
- (10) 金子宏「租税法 第一〇版」(弘文堂、二〇〇五年)六四四頁。わが国では既にも既に実験され、法整備も整い、「行政手続等における情報通信の技術に関する法律」、平成二六年から施行である。金子教授は電子申告制度の相当程度の普及を予測しておられる。また近時の法改正の概要については、例えば、参照、志場喜徳郎他共編「平成二六年改訂 国税通則法精解」(大蔵財務協会、二〇〇四年)一一三七頁以下。なお、いわゆる電子帳簿保存法につき、参照、黒木貞彦「コンピュータ会計法をめぐる問題点」小川英明他編『新・裁判実務体系 租税争訟』(青林書院、二〇〇五年)六〇頁以下。
- (11) 以下の叙述について、参照、水野忠恒「租税法(第二版)」(有斐閣、二〇〇五年)七〇頁以下。
- (12) 水野・前掲注(11)七〇頁。
- (13) 水野・前掲注(11)七〇頁。
- (14) 水野忠恒「コンピュータ・ネットワークと電子申告・資料情報制度」ジュリスト一一一七号四七頁以下、特に四八頁。
- (15) Kempfによると、税務行政の改革のポイントは、一、税務行政組織の構築、二、訴訟提起を通じて問題を解決することに伴う法的不安定性を回避すること、三、コンプライアンス・コスト、特に、企業にとって課税事務を一部になうことによって生ずるもの、そして納税義務者一般にとって、課税標準申告および課税逃れに要するコストを減じること、四、課税庁と納税義務者との間での交渉による生ずるコストの減少、が挙げられるとされる。以上につき、参照、Kempf, Dieter, *Ansatzpunkte und Chancen zur Rationalisierung des Besteuerungsverfahrens, in: Kirchhof, Paul (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform: Festschrift für Klaus Offerhaus zum*

65. Geburtstag, Köln 1999, S. 857ff., S. 858.
- (16) Broß, Siegfried, Probleme des Schriftformerfordernisses im Prozessrecht, VerwArch 1990, 451.
- (17) 改正される際にも、同じく紙面を通じて改正作業の帰結する新たな法状況が明らかにされるので、その意味でも、紙面を通じた法状況の明確化の要請は侵害されることはない。
- (18) 田中二郎「行政法総論」(有斐閣、一九五七年)二四六頁。
- (19) 田中・前掲注(18)二四七頁。なお、行政不服審査法を例とするものとして、参照、田中真次／加藤泰守「行政不服審査法解説(補正版)」(日本評論社、一九七一年)八六頁。当該箇所においては書面主義の根拠を、「行政組織の複雑化」に求める。
- (20) 参照、田中二郎「私人の公法行為の觀念に就いて」『行政行為論』(有斐閣、一九五四年)三〇五頁以下、三二七頁、三三二頁、三二九頁、三三二頁。
- (21) なお、近時の行政法の教科書類には、私人の公法行為は、行政過程における私人の行為としてカテゴライズされる(兼子仁「行政法学」(岩波書店、一九九五年)七九頁)。納税申告が要式行為であることにつき、参照、金子、前掲注(10)六四八頁。(しかし、かかる私人の行為が要式行為か否か、そして要式性の意義は何か、という議論に触れたものは筆者には見当たらなかった。)
- (22) 石川明／小島武司編「新民事訴訟法」(補正版)。(青林書院、一九九七年)一六三頁以下(本間靖規執筆)、春日偉知郎「民事訴訟における審理の基本原則」青山善充他編「民事訴訟法の争点」(第三版)。(有斐閣、一九九八年)一五九頁。
- (23) 例えば、参照、Musielak, Hans-Joachim, Grundkurs ZPO 7. Aufl., München 2004, Rz. 107.
- (24) Hufen, Friedhelm, Verwaltungsprozessrecht 4. Aufl., München 2000, §23 Rz. 3. なお、ドイツにおける裁判手続の電子化を論ずるものとして、参照、米丸恒治「ドイツにおける裁判手続の電子化—電子的法取引改革を参考に—」判例タイムス一一一九号六六頁以下。
- (25) Hufen, Verwaltungsprozessrecht (Fn. 24), §23 Rz. 3. の下に於て、Schmitt Glaeser, Walter / Hans-Detlef Horn, Verwaltungsprozessrecht : Kurzlehbuch mit Systematik zur Fallbearbeitung 15. Aufl., Stuttgart u. a. 2000, Rz. 106.
- (26) Hufen, Verwaltungsprozessrecht (Fn. 24), §23 Rz. 3.; Schmitt Glaeser / Horn, Verwaltungsprozessrecht (Fn. 25), Rz. 107.
- (27) Hufen, Verwaltungsprozessrecht (Fn. 24), §23 Rz. 3.; Glaeser / Horn, Verwaltungsprozessrecht (Fn. 25), Rz. 107.
- (28) 全体像について、参照、Apitz, Wilfried, Elektronische Kommunikation mit Finanzamt im Rahmen der Betriebsprüfung, Stb 2003, 239ff., 241f.

- (29) 例えば、森稔樹「ドイツの電子申告制度における現状と課題」 <http://kraft.stdc3.jp/sewer02.htm> がドイツの電子申告制度に係る成立の背景および概要について、相当程度に詳しい秀逸な論述を行っている。したがって、本章は、電子申告制度の概要については、右の森助教授の業績に譲り、問題点の素描と展望を行うこととする。
- (30) 水野教授の業績の他にも、高野幸大「電子申告」租税法研究二七号一六頁以下が詳しいので右の高野教授の論稿も大いに参考になった。
- (31) その際、特に、ドイツ租税通則法八七条 a が課税庁と納税義務者との間でなされる電磁的記録のやりとりについての一般的規律といえるかもしれないので重要である。参照 Brandis, Peter, in: Tripke, Klaus / Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), *Abgabenordnung Kommentar*, Köln Stand 2003, §87a, Rz. 1.
- (32) そもそも、ドイツ租税通則法一五〇条六項に規律されている電子申告以前に納税義務者が課税庁に対して電磁的記録を送信することは、売上税申告、貸金税申告という形で実施されていた。Kempfのまとめるところによると、右の手続に参加できるのは、課税庁が認証したデータ処理企業（いわゆる DATEV[®]、税理士業務に係るデータ加工およびデータ処理登記済み社団）のみである。そして、かかる企業が自己の許に集めたデータ（各納税義務者から集めたもの）を計算機センターに送信し、そして当該センターに一定期間蓄積され、一定の期限にそれが課税庁の許に送信される。一九九八年時点において、それは相当の実績をあげているという。参照、Kempf, *Ansatzpunkte und Chancen* (Fn. 15), S. 861f.
- (33) 詳細は、Weber, Roman G., *ELSTER-Die neue Steuerklärung*, NJW 1999, 2417ff. 44f.、森・前掲注(29)を参照。
- (34) 具体的なデータについては、参照：Seer, Roman, *Bestenungsverfahren : Rechtsvergleich USA-Deutschland*, Heidelberg 2002, Rz. 21.
- (35) Kempf, *Ansatzpunkte und Chancen* (Fn.15), S. 859.
- (36) Seer, Roman, *Reform des Veranlagungsverfahrens*, *SuW* 2003, 40ff., 45.
- (37) 法適用における正義と効率性との相克の問題については、別稿にて詳しく論ずる。もしあたり、参照：Lang, Joachim, in: Tripke, Klaus / Joachim Lang (Hrsg.), *Steuerecht* 17. Aufl., Köln 2002, §8 Rz. 7.
- (38) Kempf, *Ansatzpunkte und Chancen* (Fn. 15), S. 859f. なお邦語文献として、参照：小林博志「執務時間・休日」芝池他編・前掲注(5)一四一頁。小林教授は、行政手続のオンライン化により、休日においても行政サービスが受けられる余地が生ずるといふ。
- (39) Kempf, *Ansatzpunkte und Chancen* (Fn. 15), S. 861.

- (40) また、Kempf氏によると、従来、事業者が紙面を以って申告書類を作成し、そしてそれを郵送していたのであるが、そうした煩雑な事務から電子申告の採用によって開放される。参照 Kempf, Ansatzzpunkte und Chancen (Fn. 15), S. 874.
- (41) Serr, Roman, in: Tiplke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 37), §21 Rz. 186.
- (42) 以下の叙述につき、参照 Kempf, Ansatzzpunkte und Chancen (Fn. 15), S. 872.
- (43) ここで、本文中に挙げた同一性確認、無瑕疵性およびそれに関連する事項を実現するに際し生ずるであろう問題点を挙げておく。まず、①身分証明書が公的機関により発行され、他方、それに基づいて電子署名の認証を民間の機関(例えば、TrustCenter)が行う場合、右の民間の機関に本人確認を行う十分な人的・物的資源が欠けている場合がある、②仮に、複数の規格に基づく電子署名があった場合、それに対処するには手間がかかる、③に関連するかもしれないが、③面前で使用される電子署名が既に失効したものである可能性もあり、その確認に手間がかかる、④仮に、電子署名が個人に対して付与される場合、例えば、電子署名の保持者に代わって官公署と意思疎通をなす者が本人とは別人の弁護士、税理士等であった場合、または例えば、ある税理士事務所の許で代表者たる税理士が電子署名を有し、それに基づいて官公署との意思疎通をコンピュータを通じて行うことを予定しているが、しかし、実際には、その事務所員または秘書が代わって行う、という場合、電子署名の保持者と使用者が現実には異なる、という可能性が生じてくる。以上につき、参照 Viehues, Wolfram / Uwe Scherf, Sicherheitsaspekte bei der elektronischen Kommunikation zwischen Anwalt und Gericht: Ein Beitrag zum elektronischen Rechtsverkehr, K&R 2002, 170ff., 172.
- (44) 概要は、参照 Burchert, Bernd, Möglichkeiten elektronischer Kommunikation mit Finanzbehörden, INF 2003, 179ff.; Schmitz / Schlamann (Fn. 8), NVwZ 2002, 1290.
- (45) 以下の法状況につき、参照 Brk, Dieter, Steuerrecht 7. Aufl., Heidelberg 2004, Rz. 432ff., Rz. 434ff. 租税秘密の意義を便宜上明らかにしておく。
- 納税義務者は、既に述べた如く、租税法上、課税庁に対して協力義務を負っているが、その反面、課税庁に対して提供された自己の情報が安易に公にされたり、それとともに第三者に知られることとなったり、または、課税庁に対して情報を提供することによって、自己に別途不利益がもたらされたりすると、納税義務者は課税庁に真摯かつ積極的に情報を提供しなくなるであろう。それとともに、税務行政は有効に機能しなくなり、平等課税の原則も実現しないであろう。したがって、納税義務者が課税庁に対して情報提供義務を履行する手だてが講じられていなければならない。

右の如き、いわば納税義務者の安心を担保し、租税法上の義務を履行させる手段が租税秘密である。ドイツ租税通則法七条における公務担当者（Amstänger）および同法三〇条三項によりそれと同一視される者は租税秘密を守ることを義務付けられ、そして、それとともに納税義務者の私的領域も守られる。

租税秘密が侵害されるのは、先の公務担当者が他人の事情または他の企業・業務執行上の事情を、権限なく開示するか、または利用した場合である。そして、右の諸事情とは、公務担当者が行政手続、税務訴訟手続、租税刑事手続または租税秩序違反手続において、または課税庁が通知することによって、公にされたものである。他人の事情とは、該当者と関連性を有するそうしたあらゆる人的、職業上の、事業上の事柄である。公務担当者は、租税秘密が問題となる情報について、右情報を事務執行またはその他の公的立場に基づいて取得しなければならない。租税秘密に該当する情報が公にされるということは、当該情報の受け手が未だに知らないそうした情報である。

なお、法三〇条四項各号において、本来租税秘密に該当する情報を公にすることが例外的に許容される場合が列挙されている。参考までに以下に記す。①情報の開示が行政手続、会計監査手続、租税刑事手続または租税秩序違反行為に基づく租税過料手続の執行に資するとき（一号）、②情報の開示が法律上明文で許容されているとき（二号）、③当事者が情報の開示に同意したとき（三号）、④租税刑法上の実行行為に該当しない行為に基づいて執行される刑事手続に資し、そして当該情報が租税刑事手続または租税秩序違反手続において獲得されたものでないとき（四号 a）、若しくは、当該情報が租税法上の義務なくして、または情報提供拒否権の放棄がなされた上で獲得されたものであるとき（四号 b）、⑤情報の開示を許容するそうした公共の利益が存在するとき（五号）、である。

また、ドイツ租税通則法三〇条 a は、銀行秘密（Bankgeheimnis）を規律する。それによると、一般的に銀行およびその顧客に対して課税庁による調査に対して特別の保護が与えられるわけではないが、しかし、法三〇条 a 三項二文が、課税庁による調査の結果得られた第三者の情報を当該第三者に係る課税に利用することを事実上禁止することを規律しているのである。

さて、右の問題につき、確かに銀行取引は個々の利用者の経済取引の極めて重要な位置を有しており、かつ、その内容は個人の私的生活の核心に迫るものがある。したがって、銀行に対して課税庁の調査が容易になされるとすれば、個人の私的領域が重大かつ大幅に制約・侵害されることは明らかである。その意味では、銀行秘密という法制度は合理性を持つと評しうる。しかし、次の如き問題点も指摘されている。それは、「先に指摘した法三〇条 a 三項二文が創出する法状況は、利子課税の成否を納税義務者の恣意の許

に置くこととなる」というものである。連邦憲法裁判所も連邦財政裁判所も銀行秘密に係る規律を憲法適合的に解釈しなければならぬという。すなわち、確かに、法によると銀行に対する調査によって得られた第三者情報を課税庁は利用できない、と推論されるが、しかし、十分に合理性を有する場合⁴⁶には、なお課税庁に第三者情報の利用が供されるべきである、という解釈がなされねばならない。

そして、租税秘密は、経済取引が国際的に展開される今日、ドイツとの租税条約において情報提供条項が規律されている場合には、条約相手国との間でも問題とされるに至る。すなわち、近時制定された「租税特別措置整理法 (Steuervergünstigungsabbaugesetz)」において、銀行秘密が廃止される⁴⁷ことが、その立案の段階において企図されたが、結局実現されなかった。しかし、Birk教授は、銀行秘密の存続は、利子所得に係る自動的情報交換についての二〇〇三年六月三日のEU各国財務大臣による合意に反する、と主張される。立法論としては、最早銀行秘密を維持することは、平等課税の原則という憲法上の原則と適合しただけでなく、国際的な情勢にも適合しない、と主張⁴⁸してある。

- (46) Brandis, in: Tipke / Kruse (Hrsg.), AO (Fn. 31), §87a Rz. 2.
- (47) Brandis (Fn. 9), StW 2003, 356.
- (48) Brandis (Fn. 9), StW 2003, 356.
- (49) Brandis, in: Tipke / Kruse (Hrsg.), AO (Fn. 31), §87a Rz. 5.
- (50) Brandis, in: Tipke / Kruse (Hrsg.), AO (Fn. 31), §87a Rz. 5.
- (51) Brandis (Fn. 9), StW 2003, 349.
- (52) Kempf, Ansatzpunkte und Chancen (Fn. 15), S. 874.
- (53) Brandis (Fn. 9), StW 2003, 349.
- (54) Brandis (Fn. 9), StW 2003, 349.
- (55) Brandis (Fn. 9), StW 2003, 349.
- (56) Maurer, Hartmut, Allgemeines Verwaltungsrecht 15. Aufl., München 2004, §18 Rz. 2.
- (57) Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht (Fn. 56), §18 Rz. 2, 9.
- (58) Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht (Fn. 56), §18 Rz. 1.

- (59) Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht (Fn. 56), §18 Rz. 5f.
- (60) 参照。Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht (Fn. 56), §18 Rz. 1, 5. なお、行政行為のオートメーション化の枠内における行政行為を、“自動発遣型行政行為”と呼称するなら、それと類似する類型として、“電子形態型行政行為”もある。その意義は、実例を挙げつつ述べると、凡そ、“官庁が電子的形態でなされた事業者の申請に基づいて営業許可を付与すること”である。文書の形態を採る行政行為および右の電子形態型行政行為には、凡そ同一の規律が妥当する。立法者は右のような同一扱いを企図している。筆者はそれを正当であると考える。何故なら、例えば、行政行為を発遣する者の責任を明らかにし、その内容の真正性等を同じように担保しないと、電子形態型行政行為が制度として有効に機能しないからである。右の点につき、Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht (Fn. 56), §18 Rz. 16ff.
- (61) Lang, Joachim, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Bonn 1993.
- (62) 企業税について詳細は、参照、手塚貴大「ドイツにおける企業税制改革と租税立法——租税法制度設計に係るインプリケーション導出のための一試論——」法学政治学論究五七号一六三頁以下。
- (63) 手塚・前掲注(62)一六八頁。
- (64) Lang, Steuergesetzbuchs (Fn. 61), Rz. 583.
- (65) Lang, Steuergesetzbuchs (Fn. 61), Rz. 583.