

行政電子化の立法政策 (二)

——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、二九卷二号)

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 (以上、本号)
- (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―

三 税務行政訴訟における電子化

わが国でも、民事訴訟法の改正により裁判の迅速化が企図された。その中でも争点整理手続の整備が最も注目されたものである。新たに構築された弁論準備手続（民訴法）、準備的口頭弁論（同）、書面による準備手続（同）は審理の迅速化を実現する争点整理手続の改革の成果である。さらに立法論として裁判所の組織面から審理の迅速化が企図されることもある。⁽⁶⁷⁾特に書面による準備手続について言えば、右の如き審理の迅速化の要請は訴訟当事者がお互いにとつて遠隔地に居住しているとき、訴訟期日を合目的に調整することを求める。そして、かかる調整をなす手段は現代においては既存の実務上は、“ファックス”、⁽⁶⁸⁾新法では、“電話会議システム”⁽⁶⁹⁾という形で存在する。さて、ドイツにおいても税務行政訴訟について情報技術の積極的利用が議論されているので、以下でそれを概観することとした。⁽⁷⁰⁾

(一) 税務行政訴訟におけるペーパーレス化―授権・送達を素材として―

1 授権

当事者は、代理人を擁しつつ、訴訟を遂行できる。そのためには、ドイツ財政裁判所法六二条三項一文により、書

面を通じて代理権の付与が証明されなければならない。訴訟代理権の付与そのものについては、特定の形式が必要とされているわけではない。

ここで問題が生ずる。代理権付与者の署名のある原文書によらないでも代理人は代理権を有することを証明できるのか、がそれである。この点、次のような言われ方をすることがある。ドイツ財政裁判所法六四条において、署名のある原文書ではない訴状であっても、訴えの提起は一定の要件を備えれば適法と解されてきた。したがって、ドイツ財政裁判所法六二条の許でも、技術的發展を考慮して、それを認めなければ不合理である、と。

2 準備書面

ドイツ財政裁判所法七七条一項一文において、当事者は、口頭弁論の準備作業として書面、すなわち、準備書面を作成・提出すべきものとされている。

そして、最近新設された同七七条 a において、凡そ次の如き事項が規律されている。すなわち、準備書面およびその付属書類、当事者の意思表示および申請並びに第三者のなす情報提供、発言、鑑定意見および意思表示については、裁判所が利用するに相当である場合には、当該文書形式は電磁的形態を採ってもよく、但し、その際には、当該電磁的記録に署名法に基づく適格電子署名が付されるものとされている（以上、同一項）。

以上の規律から、準備書面についても、電磁的記録の形で提出することが可能となった。但し、セキュリティ確保、そして適格電子署名が要件である。

その他にも議論があるが、これ以上は立ち入らない。

3 送達

次に、ここで、送達（Zustellung）に言及する。送達とは、単なる形式的要請ではなく、ドイツの判例の一つを例と

すると、「送達は、送達の名宛人が送達内容を認識し、そして、自己の法的地位の確保をそれに則つてなすことを保障するものである。そして、裁判手続においては、それを以つて、聴聞権の保障および適正手続の実現がなされる」⁽¹¹⁾。そして、ドイツ財政裁判所法五三条二項によると、送達については、ドイツ民事訴訟法一六六条が参照されている。それによると、裁判所事務局が、如何なる形で送達をなすか、について一定の裁量をベースに決定する。

そして、ドイツ民事訴訟法一七四条三項（送達の名宛人は、当該送達の受取証明書を送達者に返送するものとされている。その際、当該返送が電磁的形態によつても可能とされている）は、同条一項による送達は、手続の当事者によつても電磁的記録によつてなすことが可能であるとされている（但し、当事者の同意および適格電子署名も必要である）。

(二) テレビ会議

民事訴訟においては、「判決をする裁判官が、自ら当事者の弁論を聴取し、証拠調べをする」という原則（直接主義⁽¹²⁾）が妥当している。したがつて、裁判官の面前で当事者が主張、立証活動を行わねばならない。しかし、当事者が遠隔地に住んでいたり、または何らかの事情により口頭弁論期日に裁判所に出廷できない、といったことはしばしば起こりうることである。そして、裁判所は、訴訟経済という要請を鑑みつつも、当事者の事情を十分に汲み取る必要がある。したがつて、裁判官の面前で直接に陳述できなくとも、仮に当事者が不在であつても、技術的に当事者が裁判官の面前に存在しているのと同様の状況が創出できる場合には、当事者が遠隔地にいても審理が行えるとしたほうが簡便であり、かつ訴訟経済にも資する。ドイツにおいてそれを可能にする余地を持つものが、ドイツ財政裁判所法

九一条 a および同九三条 a である（二〇〇一年より導入）。それらは、いずれも、「ドイツ財政裁判所法九一条において規律されている如く、当事者並びにその代理人等が口頭弁論のなされる場所に直接かつ自ら出席して有効な訴訟行為を行う、という原則に対する例外を定める」ものである。⁽⁷³⁾ したがって、「当事者並びにその代理人が裁判所の所在地とは異なる場所において、その像および音声と同時に裁判所（または、その逆に、当事者並びにその代理人の所在地）に送信することを条件に、有効な訴訟行為をなすことができる」。⁽⁷⁴⁾ 以下、順次概観する。

1 ドイツ財政裁判所法九一条 a

(1) 規律事項

ドイツ財政裁判所法九一条 a においては凡そ以下のことが規律されている。すなわち、当事者並びにその代理人等は、その申請に基づいて、口頭弁論の最中に、裁判所とは異なる場所にいることができ、そして、訴訟行為を行うことができる。そして、その際には、彼らの像および音声⁽⁷⁵⁾が裁判官と交信が可能のように、裁判所に送信されねばならない。そして、逆に、裁判官についても、同じように、当事者およびその代理人に像および音声⁽⁷⁶⁾が送信されねばならない。

(2) 制度の運用

ドイツ財政裁判所法九一条 a は、確かに、訴訟経済に資する。しかし、裁判官が、当事者の訴訟行為から直接心証を形成することができなくなる。したがって、先に言及した如く、訴訟法の基本原則たる直接主義と、形式上は、相克する。⁽⁷⁸⁾ このことから、ドイツ財政裁判所法九一条 a はありうべき唯一の途ではなく、あくまでも、訴訟進行の上で採り得る一つの選択肢に過ぎないことが認識されねばならない。⁽⁷⁹⁾ しかし、右の如き欠点を認識しつつも、⁽⁸⁰⁾「合理的で、開かれた対話」が当事者間で可能となる、とする見解もある。⁽⁸¹⁾

また、当事者も、選択の必要性・合理性を十分認識できないにも拘わらず、ドイツ財政裁判所法九一条 a の適用を申請することはありえないであろう。⁽²⁸⁾

2 ドイツ財政裁判所法九三条 a

(1) 規律事項

ドイツ財政裁判所法九三条 a においては凡そ以下のことが規律されている。すなわち、手続の当事者の同意によって、裁判所は、証人および鑑定者が口頭弁論の最中に裁判所とは異なる場所にいることを命じうる。そして、その際、彼らから得られる証言等は、その像および音声と同時に裁判所に送信されるようになっていなければならない。そして、かかる証言等は、一定の場合には、録画されねばならない。

(2) 制度の運用

ドイツ財政裁判所法九三条 a は、直前で見た如く、「裁判所が心証を形成する際に必要となる証明は口頭弁論上得る」(ドイツ財政裁判所法八二条一項一文)、という原則と相克する。すなわち、裁判所は、直接的に証拠から心証を形成することが原則であるにも拘らず、ドイツ財政裁判所法九三条 a を適用して、遠隔地間での証拠からの心証形成がなされることとなれば、それは原則に対する例外をなす。

この点、民事訴訟を例として、Schulzky 氏は、「しかしながら、遠隔地間で証拠調べを行うこととなった場合には、そのことは(証拠および証拠調べの・筆者註)質の低下を意味し、そして直接的に証拠調べを行う場合と比較して、誤りの生ずる可能性は高い」と述べている。⁽²⁹⁾ 他方、Casper 氏は「従来の訴訟法は、真実は、すべての当事者が一つの法廷に会し、直接的に証拠調べをし、議論をすることによって、最もよく明らかになる、という考えに基づいて構築されている。そして、確かに、裁判官が直接的に人証または物証と接して証拠調べをすることは、人間の生活経験に

適合していることではあるが、自動車事故等での当該自動車の危険度を調べる際には、法廷内に関係者が一同に解することによって、客観的真實が最もよく明らかになる、というものでもない。例えば、また、心理学のテストによると、自己の認識に基づいて真實と嘘とを分けようとすることは人間にとつて困難で難しいので、その反対に映像を用いれば、裁判官は嘘と真實とを映像から相対的に鮮明に認識することができる⁽⁸⁾。旨述べている。以上のように、一概にドイツ財政裁判所法九三条 a に対する評価はなし得ない。なお、右条文の適用になじむ場合とそうでない場合とを識別しつつ運用すべきであることは推論可能であるかもしれない。

(三) 小括

以上が、税務行政訴訟における行政電子化の問題点である。いずれも従来は文書の形あるいは対人直接的な交渉で以つてなされてきた訴訟行為が問題となつている。しかし、實際の必要性を技術的進歩が後押しをした形となつて、実定法においてかかる規律が設けられた。

しかし、いずれも、必要性があるため立法化されたという事情があるゆえ、その利便性は否定すべくもなく、また手続の合理化にも資するはずである。問われねばならないのは、それに付着する問題点である。

1 準備書面・送達の問題点

準備書面および送達については、裁判所、同事務局の認める場合に電磁的形態を用いることができるとされている。特に準備書面に右の如き要件を課すと、原告の利便性が失われる運用がされうる。

さらに、ケースごとに電磁的形態の利用の可否に係る判断が分かれるとすると、特に、納税義務者たる当事者にと

つてそれが認められないことによる、反対のケースを比較した場合の不平等扱いが生じうる。⁽⁸¹⁾

2 テレビ会議の問題点

テレビ会議については、その設備の性能が大きなポイントとなる。すなわち、途中で映像が不鮮明になる、音声が届かなくなる、あるいは交信不能になる、といった問題点が考えられる。右のような状況が生ずると、訴訟の進行が不可能になるので、設備のケアは万全でなければならない。また、右のように明らかな技術的不良という状況でなくとも、設備の品質・老朽化等により、相手方との交信が、裁判官との面前における交信と比較して明らかに劣る、ということもありうる。⁽⁸²⁾ 加えて、典型的にはテレビ回線を隔てて当事者または裁判官が書面等の有体物の受け渡しを行うことが必要である場合には、テレビ会議は十分な効果を持たないであろう。したがって、両当事者および裁判官が書面等の有体物の受け渡しをした上で読むことができるような設備の設置も求められる。⁽⁸³⁾

また、テレビ会議の申立があつた場合には、裁判所は、申請権者の利益とテレビ会議実施の必要性との間で利益衡量をなす必要がある。⁽⁸⁴⁾ それは、裁判官の裁量に基づいている。その際、財政裁判所法九一条 a には、いかなる基準に基づいて裁量判断がなされるのか、は規律されていないため、例えば、口頭弁論の適正な進行、データ送信の安全性・確実性あるいは当事者の利害等が斟酌の対象となるとされている。⁽⁸⁵⁾ そして、申請に基づきテレビ会議を行う場合には、それが、原則として法律問題の審理に関するものであらねばならず、事実問題の審理については、その必要性に応じて、審理は、裁判官および当事者が物証（代表例としては、文書）および人証を直接見聞する必要があるであろうから、裁判官の面前で行われることとなる。⁽⁸⁶⁾

3 展望

なお、行政電子化が、本章で概観された如く、訴訟法の領域にも進展している。尤も、当事者が遠隔地に住んでい

たり、何らかの理由に基づいて裁判所に出廷できないという事情は、税務行政訴訟のみではなく、その他の訴訟にも該当することではある。

したがって、訴訟法の領域における行政電子化という論点について、税務行政訴訟にとらわれることなく、別稿で一般的に論じたい。近時、わが国で行政訴訟改革が実施され、訴訟要件の改革の他、管轄、被告適格等、行政訴訟における原告の利便性の向上、負担軽減をはかる改革措置がとられた。この点、本章で検討した税務行政訴訟における電子化の進展も、そのベースとなる法律制度構築のありようによって、訴訟実務におけるいくつかの問題点の解決に資するであろう。例えば、先に挙げたテレビ会議は遠隔地間での当事者のやりとりを可能にし、コンピュータを通じた訴訟関係書類のやりとりは、同じくメリットをもたらすであろう。右の事柄は特に納税義務者たる原告にメリットをもたらさう。以上のように本章で簡単に概観しただけでも、行政電子化は税務行政訴訟のありように正の変化をもたらす。これは訴訟における当事者の活動の重要性に鑑み、着目すべきである。行政訴訟における電子化は別稿で詳細に検討したい。

また、ドイツ国内で統一的な法制度の立案が求められる。^(註)

四 結語

ここにおいては、本稿の各箇所において論じつくせなかつた論点について言及し、今後の展望を得ることを企図する。

(一) 電磁的記録における署名の意義⁽⁸⁸⁾

さて、本稿においては、行政電子化の概要とその問題点の析出が企図された。ここでは、特に、その問題点の一つを一般的な形で検討したい。すなわち、確かに、書面によってなされていた事務を電磁的形態によって処理することを通じて、課税庁にとつても、納税義務者にとつてもコンピュータの積極的利用と紙面を以つてする書類等の作成が必要でなくなることによる手間の減少という意味での効率性は概ね実現できそうである。しかし、電磁的記録のセキユリティーは大きな問題であり、さらには、当該記録が真性に作成されたものか否かを識別するための自署という署名は、従来 of の如き形では電磁的記録上になすことは勿論無理である。

したがって、セキユリティーの問題は都合上ここでは措くとして、署名の問題を検討したいと考える。

1 手続法における形式性—その位相—

そもそも、一(一)冒頭で指摘したことであるが、行政手続、行政訴訟手続、さらに広くは一般の手続法においては、形式性が重要である。その形式性とは、例えば、自署の必要性(効力要件)、厳格な要式性(書面主義)、期限の厳守等、その不遵守により当事者に不利益が生ずるそうした事項を指す。しかし、手続法が存在することは、ボン基本法一九条四項、同一〇三条二項からの要請であると解されており、そのことは、言うまでもなく、手続法を通じて実効的権利保護の担保とすることが企図されていることを意味する。逆に言えば、実効的権利保護は、過度に形式性に拘泥する場合には、実現されない。この点に、権利保護と形式性との相克がある。

2 手続法における署名

(1) 署名の重要性

本稿で明らかになつたように、署名の持つ手続法上の意義は大きい。例えば、署名のない訴状は不適法として却下する、といったことをはじめとし、手続について本質的である訴訟行為（後続の手続に影響を与えるもの）について直接関わる、例えば、手続の開始・終了に関わるそうした“特定文書（bestimmte Schriftsätze）”については、原文書に自署をなすことが一般的法原則あるいは取引通念として観念されている。

この点、法的安定性を手続法の視点から見ると、本人作成性および正式性が重要である、と言われる⁽⁸⁹⁾（ドイツ民事訴訟法一三〇条六号を参照）。

(2) 実例

では、署名の重要性と電磁的記録を用いたやりとりの重要性とを調和させるため、自署によることなく、電磁的記録に相応しい署名をなす手法が新たに考案されねばならない。勿論、電子署名がその最適なやり方であろう⁽⁹⁰⁾。しかし、そうした電子署名を以ってする電磁的記録のやりとりだけが現下の問題ではない（二（二）2（3）でも指摘されたように、課税庁、裁判所と納税義務者との間での電磁的記録に係るやりとりに用いられる“適格電子署名”については、経過規定の適用が予定されており、その活用だけで現下の問題は解決しない）。Brandis氏の整理によると、E-mail⁽⁹¹⁾、Fax⁽⁹²⁾、電報（Telebrief）⁽⁹³⁾、テレックス、ビデオテックス等電磁的形態をとるものは様々である。それ故、そうした様々な媒体に適合する署名の方式が考えられねばならない。

この点、裁判例においても、右の如き通信手段の中には、従来型の自署をなすことが物理的に不可能なものもあるため、厳格に自署を求めないものもある⁽⁹³⁾。この点、従来より、自署（判読不能な自署も含む）がなくても、署名の要件を満たすとする場合を判例は認めてきた⁽⁹⁴⁾。また、近時（二〇〇〇年四月五日）、連邦上級裁判所共通部（Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes）において、“コンピュータの端末から、遠隔地にあるFaxに

データを送信することを可能にするシステムである) Computerfaxを用いて、裁判所との間でのコミュニケーションをなすことは認められる。“とする決定が出ている(右決定の内容に若干言及しておく。すなわち、Computerfaxでのデータ送信が許容されるのは、①自署をスキャナーでコンピュータに取り込み、それをデータに付すること、②弁護士強制を求められる訴訟についてのみ、Computerfaxでのデータ送信は許容される、③データが文書の形態で作成されるいは単なる草案の段階にすぎない情報を送信するといういわゆる操作可能性が排除され、③の要件により、送信者が文書ではなく、電磁的形態を以って情報を送信する意図を持っていたということが明らかになるといふ。なお、これらの要件が必ず充足されなければならないか否か、については争いがあるとされる。何故なら、例えば、BixやTelegrammについては、①の如き署名が必要とされていないからである⁽⁹⁵⁾。それ自体は、実務上は、歓迎すべきことである(すなわち、注(94)でも述べたように、司法によって自署を欠く、電磁的データの送信の枠組みが大きく広げられたと考えることもできる⁽⁹⁷⁾)。署名は手続法における自己目的であつてはならないであろう⁽⁹⁸⁾。しかし、自署を厳格に求めることが、“一九世紀の遺物である”、との批判もある⁽⁹⁹⁾。いずれにせよ、電磁的データのやりとりを今後推進するに際して問題となりうるのは、一部については、通信手段の類型ごとに求められる署名の形態が異なる、という場合が見られることである。例えば、Faxについては、送信される紙面に自署をなし、送信後にそのコピーをする⁽¹⁰⁰⁾ことが求められるが、しかし、電報については、自署を要さず、機械を通じて作成する署名(ワープロ、パソコンのソフトウェアを用いて作成されるもの)でよいとされている。このような差異を如何に解するかは、論者により異なるであろう(すなわち、不平等な扱いと解することもできようが、手段ごとの属性から生ずる必然的な差異とも解されよう)。

また、以上の如き通信手段につき、後日における実務の運用と判例の展開を待つことも求められる。⁽¹⁰⁾

(3) 立法の指針—平等扱い—

しかし、いずれにせよ、E-Mail、Fax、テレックス、ビデオテックス等、とりわけE-Mail⁽¹¹⁾については最早現在の通信手段としては必要不可欠のものである。直前で論じた近時の決定と歩調を合わせるように（右決定も電子署名の制度化に係る動向に触れていた、とされる。⁽¹²⁾また、二〇〇〇年一月一九日の「電子署名に係る共同体のフレームワークE/C指令」も大きな影響を与えているであろう）、最近は署名法の改正、そして、二、三で論じてきたように電磁的データ送信を法実務において許容する立法が展開してきている。したがって、それらの利用が不可避であり、かつ相当程度の利便性を有している以上、その利用を妨げるような立法は避けられるべきである（また、自署を厳格に求めなくとも、実務上の運用は可能である、とする見解もある⁽¹³⁾）。すなわち、如何なる制度が具体的に構築されるべきであるかは電子工学上の問題もありここで詳細に論ずることはできないが、しかし、通信手段・媒体ごとに、その利用に係る各媒体ごとに求められる署名のありよう・各媒体の利用可能性等（利用するにあたって、利用者がコスト面から躊躇するような制度であつてはならないことも付言できる）についてできるだけ紙面上の自署と同一視できるように署名を付するよう制度構築がなされるべきであるとも言いうる。⁽¹⁴⁾

そして、ドイツ国内で統一的なシステムが構築されるべきである。⁽¹⁵⁾

また、別に、次の如き事項を指摘することができよう。書面上に自署をするのみで、本当に、当該文書の本人作成性、正式性が明らかになるのであろうか。筆者は、右の問いには、厳密に考えると消極的な判断をせざるを得ないと考える。何故なら、筆跡等を調べてみないと、一つの署名のみでは比較対照がないゆえ、本人が正式のものとしてな

した署名であるか否かが明らかでないからである。したがって、書類上なす署名について、筆跡等を確認する手段を併せ持っていない場合には、実は、自署のみでは本人作成性、正式性についてあくまでも擬制的なものに止まるのではないか。

このように考えると、電子署名は、確かになお普及性について問題を残しつつも、認証手続の構築を通じて、電磁的記録の本人作成性、正式性の確認を一層確実なものにするのではないか。書類を電磁的記録に代えることによって、右の点について改善の余地が認められる。したがって、書類の電子化は、以上の如き意味でも望ましいと言える。また、電子署名の普及によって、署名方式の統一化が実現され、上記 2 (2) の問題も解決の余地がある。

(二) 制度構築の障害とその除去—具体例の摘示と検討—

ここでは、一般論として、本稿で検討したような技術の発達による、そしてそれに伴う行政運営の変化をもたらす制度改革立法に係る留意点について私見を中心に述べ、まとめに代えることとする。

法制度は、憲法に適合した価値秩序の中において構築されねばならないと論じられる。しかし、それは首尾一貫した価値判断のみに基いて立法が展開されるべきことを意味するものではない。すなわち、立法はその規律対象たる社会的事実を十二分に斟酌してなされるべきである。行政電子化は従来までの行政と私人との間の紙面を媒体とした接触到大きな変革を迫るものであり、その意味で税務行政は再編され、そうした社会的変化に適合する必要性が認められる。それ故、税務行政を規律する法たる税務行政法も革新を迫られることは言うまでもない。

しかし、そうした税務行政法の変革が法的安定性を従来の形態で確保できないことを以って憲法に違反するもので

あるとは即断することはできず(それは暴論であろう)、むしろ技術の発展を通じた行政電子化の展開を歓迎すべきであると考ええる。法制度設計において重要なことは、正の側面を有する社会的事実の変化によって法制度が改革された際に、発生する負の側面を如何にして新しい法制度がケアをするかである。行政電子化に伴い発生するのは、①私人のプライバシーの問題、②制度改革に伴うコスト(具体的には、例えば、私人が新しい行政運営に慣れるまでのコストであろう)、さらには③技術の欠陥に基づく不測の弊害(具体的には、例えば、コンピュータの機能不全によるデータの利用不能であろう)等である。ここでは①の問題は、別の箇所でも論じられる予定のため措くとして、②と③について若干の展望を示しておく。

②については、法改正の際に、私人が新しい法制度に慣れるまでの時間もかかること、旧来の法制度の上で享受してきたメリットが、法改正を通じて最早享受できなくなる等がその代表的な例として挙げられ得る。その際、通常は経過規定の利用により私人の混乱を緩和することが必要である。そして、③については、不測の事態によりメリットを最小限に抑制するため、不測のデメリットを通じて私人が法的なデメリットを受けないように規律することが重要である。例えば、コンピュータの故障(但し、そうした故障が私人の責めに帰さない、といったような絞りは必要であろう)によるデータの喪失で法定申告期限内に申告を果たせなかつた納税者については一律に加算税を課すのではなく、申告期限の延長は勿論、課税庁の担当職員によるケア(コンピュータの修理、緊急時の対応の仕方の指導等)をも法定すべきである。右のような措置は租税法の複雑性に鑑みて決して不合理なものでなく、今後一層その必要性が認められるに至るはずである。加えて、わが国では、申告期限の延長は現行法でも認められ、そして税務職員による納税者の税務相談への対応も既に議論の対象となっている⁽¹⁴⁾。かつて金子教授がアドバンス・ルーリングの重要性を強調されたが、ここで論じられたように税務職員による納税者の指導は右に指摘した納税者の責めに帰さない

不測のデメリットのケアにも及ぼしていくべきであると考え¹⁸⁾る。

右に見たように、一つの法制度の中では法改正によって生じるメリットとそれ付随して生じるデメリットが相克することがある。仮にデメリットがあまりに大きいと、コスト・ベネフィットの観点からは法改正の意義自体が問われることとなる。したがって、立法者は発生するデメリットを最小限に抑制する措置を採用することを義務付けられており、かかる措置の採用があつてはじめて改正後の法制度ははじめて実効的に機能すると思われる。すなわち、一つの法制度の中で様々な要素が有機的に結合してはじめてその法制度が実効的に機能することとなる。右の言明を公準とし、法制度設計・立法を行つていくべきであると筆者は考える。

(三) 補足—行政電子化と法令の公布—

本稿全体にわたりで検討した税務行政における電子化は、税務行政、ひいては行政法における形式的文書主義を克服するものであつた。しかし、事柄はそれに止まらない。本稿冒頭でも指摘したように、行政電子化は、様々な局面において現れている。とりわけ、そのことは、行政電子化という言葉の多義性にも現れているといえよう。したがって、ここで補足として、確かに、本稿で論じた税務行政とは直接的には関連性を有しないが、しかし、行政電子化という現象のうち、最も一般的といえる政府関係文書の電子化の問題にも触れておくのが妥当である。

1 法令の公布の意義

具体的には、次の如し。ドイツにおいては、立法学上の問題として、法令公布の意義が論じられた。やや古典的な議論ではあるが、法令は、名宛人に対して認識可能な状況になければならない。そして、通常、人間は紙面に記され

た文字を通じて法規範を認識するはずである。したがって、法令は紙の上に記載されねばならず、それは周知されねばならない、という要請が生ずることとなる。そして、右の如く、紙を用いれば(文字を理解する能力を有する)あらゆる者は、改廃がない限りは、恒久的に確固として妥当性を有する法規範を読み取ることができ、それとともに法的安定性が保障される。そして、同時に、紙を用いて、それを公にすることを通じて、当該紙面に記された自らに適用される法規範を、法的安定性を伴う形で、読み取ることが名宛人にとって可能となるのである。

すなわち、法治国家原則が妥当する以上、みずからが拘束される法規範を認識することは、右の原則を実効化させるための最低限の要請であると言える。まさに、法令の公布には、「法令は一般国民に遵守を共用する強い規範力を持つものであるから、一般に公示しないで効力を生じさせることは法治主義の觀念にそむくものとされ、効力発生のための公布という行為が必要と考えられる⁽¹⁰⁾」という意義を認めることができるのである。

しかし、法令の公布は通常官報によって行われる。それは、勿論、政府が発行する官報に記載されたものが法令として妥当するということをも意味するので、官報上の法規範を名宛人は信頼して行為をなすこととなる。

2 法令公布の形骸化?

しかし、現実には、我々が日常的に法規範を認識することを欲する際には、官報を閲覧するであろうか。一部の専門家を除けば、我々は市販の法令集に当たるのがほぼ常態であるといつてよいであろう。さらには、法令の条文に直接当たることなく、ある法令の内容を解説した書物を読む、といったことすらも行われ得るであろう。勿論、右の事態は、法令のみを読んで、その意味内容を理解することが一般の私人には困難であるという事情もその原因として想定され得るが、実際には、官報を入手するという習慣もなく(一般の書店では販売していないであろう)、市販の法令集のように様々な法令がコンパクトに纏められているわけでもない、といった事情もその大きな原因であると言っ

でも差し支えないと筆者は考える。

しかし、原則を強調するならば、名宛人は、本来は官報を以って、法令を認識するのが正しいと言えよう。

3 法令公布の手段としてインターネット

したがって、ここに電子的な媒体で以って法令の公布を行うことの意義が認められ得るのである。すなわち、コンピュータは既に一般の家庭においても相当程度普及しており、家庭の端末から官庁のホームページにアクセスすれば、容易に当該法令にアクセスできる。これは、先の「官報を通じて法令を認識する」という原則を実質的に実現するものである。⁽¹¹⁾しかし、検索する法令が如何なる官庁の所管のものであるかが明らかではない場合が多いであろう。したがって、内閣府のホームページ上で法令検索システムを設置することは解決策として便宜であろう。⁽¹²⁾

また、官庁が自らの所管する法令の CD-ROM 化を推進し、それを頒布する、ということもあり得るであろう。

いずれにせよ、現在では、法令の公布・認識のための手段に係る理念と現実との乖離が大きいといえる。勿論、理念を強調しつつ、同時に理念を現実に合わせて作る作業も必要である。したがって、現在でも実務上既に行われているが、法令の公布を官報および電子的媒体を二元的に行われることの意義は極めて大きいといえるであろう。

今後は、電子的媒体を用いた法令の公布のセキュリティ確保が大きな問題となるであろうが、これは別途詳細な検討を要するはずであるため、ここでは触れない。

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

わが国でも、行政作用の効率性は殊に最近は求められている。実務⁽¹³⁾も学説⁽¹⁴⁾もそうである。こうした行政作用の効率性は特に執行面で求められることとなる。例えば、租税法を例に取ると、税務行政手続がそうであろう。税務行政手続に含まれる法制度は多い。例えば、一つは、申告納税方式、二には、納税者の情報管理、三に、税務調査 (Außenprüfung) および事後調査 (Nachprüfung)⁽¹⁵⁾、四に、罰則等であろう。

まず、議論のポイントを明らかにするために、申告納税制度を例として論を展開する。わが国では納税方式の一つとして申告納税方式が採用されている。その意義は、凡そ「納税義務の確定につき、納税者が自己の課税標準や納付すべき税額を計算し、納税申告書といわれる所定の書式に必要事項を記載し、それを税務官庁に提出する納税義務の確定のための手続」であり、かつ「右の申告を通じて第一次的に税額が確定する手続」である⁽¹⁶⁾。申告納税方式は、わが国が第二次世界大戦前に賦課課税方式を採用していたのとは反対に、戦後の民主主義体制の採用に伴い、税制の面でもそれを反映させようとの意図のもと、採用されたのであった⁽¹⁷⁾。さらに、これを通じて、国民自らが納税者意識を高め、自らに課される税を自ら納めるといふ環境を作り出し、脱税や租税回避を行わないようにすることも企図されていた⁽¹⁸⁾。しかし、実際に納税者意識の向上等の目標が達成されたか否かという論点は措くとして、申告納税方式が、課税庁の側から見て、一定の行政コスト削減効果を有していたことは指摘できるであろう⁽¹⁹⁾。納税者は自らの経済活動

を通じて稼得された所得について所得税を課される。課税を行うためにはそうした所得を生み出すベースとなっている経済活動を把握する必要があるが、そうした経済活動は、行った本人が最もよく知っている⁽¹³⁾。もし、納税者が自らの経済活動の記録を課税庁に進んですべて明らかにするならば課税の漏れはありえない。右の事情の許では、申告納税方式は、課税庁が納税者の提出する書類（青色申告を想起されたい）に基づいて課税をすればよいこととなり、課税庁自らが納税者の経済活動を逐一把握する必要はないこととなる。これは、納税者の数が戦後になって莫大な数に増大したことに鑑みて、大きな行政上のメリットをもたらしこととなる。よって、申告納税方式の理想的な実現は、行政コストの削減、さらには平等課税の実現という大きなメリット生むであろう⁽¹⁴⁾。

以上のように、税務行政手続の構築の帰結は、実体的な法効果を生み出す。よって、目下、手続法上の問題は、租税法体系の実効性自体に大きな影響を及ぼすことが明らかとなった。もし、手続法に問題点があるならば、それを、本章の視角から言えば、効率的に改める必要性が認識されねばならない。

さて、ドイツの事情はどうであろうか。ドイツでは現在においても賦課課税方式を採用している。それとともに、行政コストの肥大化が指摘され、税務行政手続を改革しようと提言する論者が出現している。その根拠は、行政のキヤパシティーに係る限界から導出される効率的な行政運営への要請である。すなわち、わが国でも申告納税方式の持つメリットたる行政コストの削減が求められている。その中でも、Klaus Töpke 教授は、例えば、「もし、課税庁が実際にあらゆるケースにつき慎重な調査をするのであれば、あつという間に財政危機が現れる」と述べておられる⁽¹⁵⁾。さらに、Roman Seif 教授は、次のように言う。曰く「もし、課税庁が納税申告を通じて明らかにされた利益につき確信を得ようとするならば、課税庁は一つの賦課期間に係るあらゆる取引を調査しなければならぬ。そうした右のことは、望むべくもない冒険であり、単なる不可能というものである。所得税の申告の平均的なものは、あまりに多くの

徴税に係る事実を含んでいるゆえ、課税庁はそのうちのすべてについて確信を得ることはできない。毎年繰り返される無数の事務処理を直視して、個別ケースを慎重に調査すること、全体すなわち個々のケースの総体の執行を確実に行うこととの間に係る目的についての相克の中に課税庁は永久に存在する。行政の資源は有限であるという現実の与件の許で、法適合性の原則および法適用の平等という原則は、全体としてみた執行が実際に可能であるように、それぞれの個別ケースについての調査を行わしめる」と。⁽¹⁵⁾ すなわち、Seib教授によると、賦課課税方式は、納税者がなす課税標準申告をあくまでも課税処分(納税義務の確定)をなすための一資料として位置付けているのであり、右の申告内容の真実性は自らが行う調査により明らかにする建前が採用されている。⁽¹⁶⁾ しかし、右のような制度の運用を行うと、納税者の数が莫大である今日、個々の納税者の税額を、右納税者に係るあらゆる事項を把握した上で課税処分をなすことは、行政の資源が有限であることに鑑みても無理である。そこで、申告納税方式の前提である「納税者の申告によって税額が確定する、すなわち、原則として申告内容をベースとして税額が確定する」というシステムが採用されざるを得ない。⁽¹⁷⁾ それが、有限な行政資源を効率的に配分することに繋がるであろう。

なお、Seib教授は、文脈から推察するに、申告納税方式そのものへの移行というよりは、申告納税方式の許で看取されるような運用を行うという見解を採用されていると思われる。⁽¹⁸⁾ よって、納税者の申告により一次的に税額が確定するわけではなく、さらに依然として賦課処分が税額の確定に介在することとなる。

したがって、ドイツにおいても筆者が先に述べたような手続法改革という問題意識が共有されていると考えられる。すなわち、Seib教授は凡そ「あらゆる名宛人が法規範に服することが重要であり、それを通じてはじめて法は妥当性を有する」というHenkel教授およびTinke教授の言明を引用され、実体法の実効性を十分にするための手続法が持つ重要な意義を強調しておられる(なお、Eckhoff教授は、その教授資格論文において、手続法に係る参照領域として⁽¹⁹⁾

所得税法の領域を挙げておられる。⁽⁸⁴⁾ 右の意味でも実体法と手続法とが有する法の実効性に対する影響の大きさを確認することができる。

したがって、まず、税務行政手続における賦課手続を概観し、課税庁により賦課処分がなされる際の、各個別納税義務者に係る所得税課税標準申告書の内容を調査するときに、課税庁の資源の有限性に鑑みて、効率的なそれが求められ、右の調査作業をコンピュータの導入を以って効率化する、という制度が採用され、同時にそれに係る改革案が提示されており(現行制度、そしてかかる提案は、少なくとも前者については行政立法という形式で規律されている。したがって、行政庁による政策形成が本章では問題となる)、それについての若干の検討をなす。なお、右の事情は本章では直接検討しないが税務調査の際の被調査者の選定に当てはまる。

右の諸事項について、税務行政におけるコンピュータの導入は最早避けられないが、その導入如何によって憲法問題を生じさせる余地があるかもしれないので、その点で、制度構築のありようは検討の意義を持つと思われる。

(66) 例えば、参照、新堂幸司『新民事訴訟法』(弘文堂、一九九八年)四二九頁以下、加藤新太郎『手続裁量論』(弘文堂、一九九六年)

二頁以下、青山善充『民事訴訟における公平・迅速の確保』同他編・前掲注(22)一七頁。

(67) いわゆる「単独裁判官」の提案。詳しくは、参照、木村弘之亮『二〇〇一年行政事件訴訟法草案』(信山社、二〇〇一年)二頁以下、九三頁。

(68) 林道晴『民事訴訟における情報通信機器の利用』青山他編・前掲注(22)一九〇頁。ファックスを通じた当事者、裁判官等の関係者間の書面にやりとりについて、新法によりその根拠と範囲が明確にされた。

(69) 新堂・前掲注(66)四四〇頁以下。電話会議システムについては、当事者または代理人が遠隔地に居住しているのでなくとも、電話会議システムにより円滑に手続を進行できるのであれば、利用しうる余地はあると解されており、その利用が幅広く期待できる。

参照、竹下守夫他編『研究会 新民事訴訟法—立法・解釈・運用』(有斐閣、一九九九年)二二五頁(福田剛久発言)。

- (70) 近時の法改正を概観せしめんとす。 Ehmecke, Torsten, Neuregelungen zum Verfahren vor den Finanzgerichten, Stbg 2002, 49ff.
- (71) BVerfG-Beschl. 11. 7. 1984-1 BvR 1269/83-, BVerfGE 67, 208, 211.
- (72) 本文中の定義につき、参照：中野貞一郎他編『新民訴訴訟法講義【第二版】』（有斐閣、二〇〇四年）二二八頁（池田辰夫執筆）。
ケレンゴゴトトナ、参照：Musielak, Grundkurs ZPO (Fn. 23), Rz. 108.
- (73) Brandis (Fn. 9), StauW 2003, 362.
- (74) Brandis (Fn. 9), StauW 2003, 362.
- (75) Brandis (Fn. 9), StauW 2003, 363.
- (76) Brandis (Fn. 9), StauW 2003, 363.
- (77) Ehmecke (Fn. 70), Stbg 2002, 57.
- (78) Brandis (Fn. 9), StauW 2003, 363.
- (79) Schulzky, Hendrik, Videokonferenzen im Zivilprozess, NJW 2003, 313ff., 316.
- (80) Geiger, Stefan, Gerichtsverfahren mittels Videokonferenzen, ZRP 1998, 365ff., 367f.
- (81) Greger, Reinhard, in: Zöller, Richard (Hrsg.), Zivilprozessordnung 24. Aufl., Köln 2004, §130a Rz. 4.
- (82) Brandis (Fn. 9), StauW 2003, 362 § Fn. 149.
- (83) Brandis (Fn. 9), StauW 2003, 362 § Fn. 149.
- (84) Brandis (Fn. 9), StauW 2003, 363.
- (85) Schaumburg, Heide, Mündliche Verhandlungen per Videokonferenz : Erste Erfahrungen mit Videoverhandlungen beim Finanzgericht Köln, ZRP 2002, 313ff., 314.
- (86) なお、財政裁判所法八〇条によると、裁判所は、必要性に基づいて、当事者の出廷を命じることができ、その違反には罰金を科す
ハツカシメル。
- (87) ハウズゴット、参照：Krüger, Thomas / Michael Butter, "Justitia goes online" -Elektronischer Rechtsverkehr im Zivilprozess, MDR 2003, 181ff., 182.
- (88) 参照：ウィルムス、参照：Willms, Benno, Die Unterschrift bei Klageschriften im Verwaltungsprozess, NVwZ 1987, 479ff.

(89) なお、わが国では、署名は、“自己の作成した書類等にその責任を明らかにするため自己の氏名を自ら書き記すことをいう”。参照、総務省行政管理局・総務省自治行政局編・前掲注(5) 四五頁。

(90) 電子署名については技術的性格が強いので、ここでは詳細は触れない。したがって、例えば、参照、Miedbrodt, Anja / Patrick Mayer, E-Commerce-Digitale Signaturen in der Praxis, MDR 2001, 432ff., 434; Noack, Ulrich, Digitaler Rechtsverkehr-Elektronische Signaturen, elektronische Form und Textform, DStR 2001, 1893ff., 1893f.; Schoenfeld, Christoph, Klageeinreichung in elektronischer Form-Gedanken zur hamburgischen Verordnung über den elektronischen Rechtsverkehr in gerichtlichen Verfahren-, DB 2002, 1629ff., 1630. また、わが国の制度(それは国際的にも広く利用されているものと共通であるとされているので、ドイツ法を理解するにも参考となろう)に関する邦語文献として、宇賀・前掲注(5) 四五頁以下、一〇六頁以下、一〇九頁以下。さらに、藤井雅文「行政手続等における情報通信技術の利用に関する法律等」ジュリスト一二四二号一九頁以下、木村敬「電子署名に係る地方公共団体の認証業務に関する法律」ジュリスト一二四二号二五頁以下。技術的側面を図解を以って分かりやすく論述したものとして、参照、公的個人認証システム研究会・猿渡知之／村松茂／瀬脇一「公的個人認証サービスのすべて」(きょうせい、二〇〇三年)二頁以下、一一〇頁以下、一二四頁以下、一二九頁以下。

(91) 電報については、ある判決は、“機械を用いることにより、それが改竄される可能性はあるが、しかし、右の可能性は署名の真正性を疑わしめるほどのものではない。”としている。参照、BVerwGE v. 13. 2. 1987, -8-C25/85, BVerwGE 77, 38, 39.

(92) 一応、考えられる様々な伝達媒体を()に挙げておく。本文で挙げたものうち、E-Mail、Fax、電報は我々にもイメージが可能であるが、しかし、ドイツにおいては、① Fernschreiber、② Telegramm、③ Telegraf、④ Bildschrimtext等が通信手段として挙げられている。①は、複数の者が通信をなすための機械を共有し、彼らの間での通信を可能にする機械であって、情報の受け手の許で文書の形に当該情報を印刷することを可能とするもの、②は、電話、Fax、ドイツ郵便の担当部署を通じて、ドイツ郵便の伝達内容受信部署に電子的に送信され、それを許に、当該場所から各宛先に伝達内容が文書で送付される、というもの、③は有線通信または無線通信を用いて文書による情報、文字、絵等を電子的方法で送信するもの、④は、Bildschrimtextセンターからの情報を例えばテレビあるいはコンピュータ画面に写像するというものである。

(93) なお、オーストリアにおいては、コンピュータを用いてデータを官公署に送信する際に、厳格に自署を要求していない。参照、Vielhues, Wolfram, Herbsakademie der Deutschen Richterakademie 2002, K&R 2003, 133ff., 134. 何故なら、オーストリアにおいてはかかる

- 点の濫用がかりてより見られなかったからである」という。参照: Viehues, Wolfram / Karl-Heinz Volesky, Kongress "Judicial electronic data interchange (JEDI) in european civil proceedings and criminal matters" vom 11-12. 10. 2002 in Bologna, K&R 2002, 648f., 649.
- (94) つれにしても、BVerwG v. 6. 12. 1988, -9 C40/87, BVerwGE 81, 32, 36. 当該箇所において、連邦行政裁判所は、「完全な自署が欠けていても、他の根拠から、署名者、そして当該署名のなされた文書が真正の意思表示を示すものであることが明らかになる場合には、法的安定性の要請を満たす」と解している。
- (95) 判決の概要については、本稿が依拠したものとして、参照: Düwell, Josef Franz, Computerfax richterlich zugelassen, NJW 2000, 3334; Liwinska, Margorzata, Formwirksame Schriftsätze per Computerfax, MDR 2000, 1089f.
- (96) また、判決の経緯については、参照: Römermann, Volker / Mark van der Moolen, Schriftsätze per Computerfax: Willkommen im 21. Jahrhundert, BB 2000, 1640fF, 1641. すなわち、従来、連邦通常裁判所と連邦行政裁判所、連邦社会裁判所、連邦財政裁判所との間で、自署を欠く、電磁的形態で送信されるデータの有効性に係る判断が分かれていた。そこで、連邦財政裁判所が、Computerfaxに係る右の許容性を連邦上級裁判所共通部に呈示し(一九九九年九月二十九日)、その判断を求めた」というものである。なお、従来の連邦通常裁判所の考え方を示すものとして、参照: BGH, Volage-Beschl. v. 29. 9. 1998-XI ZR 367/97, NJW 36419f.
- (97) 近時の判例の動向については、参照: Schmitz / Schahmann (Fn. 8), NVwZ 2002, 1282.
- (98) Schmidt, Martin, Bestimmende Schriftsätze und eingescannte Unterschrift-Wahrung der Schriftform?, BB 1999, 1125f., 1126.
- (99) Römermann / van der Moolen (Fn. 96), BB 2000, 1642.
- (100) 例え、参照: Wieheln, Edmund, Eigenhändige Unterschrift bei Übermittlung der Klagschrift per Computer-Fax?, DStZ 2002, 217f., 219.
- (101) なお、先の連邦上級裁判所共通部の決定を敷衍せれば、「E-mailを通じてのコミュニケーションも許容されるであろう」とするものがある(但し、「電子署名が普及すれば、この議論の実益はなくなる」)。参照: Brandt, Jürgen, Anforderungen an die Schriftform der Vollmacht im finanzgerichtlichen Verfahren nach dem Beschluß des GemS-OGB vom 5. April 2000, DStZ 2000, 893f., 898.
- (102) 手続の複数の局面において、ネットした媒体は利用される可能性を有している。参考として、参照: BVerfG-Beschl. v. 11. 2. 1987, -1 BvR 475/85, BVerfGE 74, 228, 232, 235.
- (103) Düwell (Fn. 95), NJW 2000, 3334.
- (104) Liwinska (Fn. 95), MDR 2000, 1091. なお、Liwinska氏は、当該箇所において、実体法の例ではあるが、右のEC指令により、ドイツ

民法一二六条 a および同 b が創設され、電磁的データに電子署名を付したものであれば、右のデータは自署のある書面によるデータと同一視される、としておられる。

- (105) 例えは、参照：Nothoff, Martin, Telefax, Computerfax und elektronische Medien-Der aktuelle Stand zum Schriftformerfordernis im Verahrensrecht, DSIR 1999, 1076ff., 1078. Nothoff 氏は、特に、①従来、Telegram、Fernschreiber、Telefax、Bx 等は既に自署なしでも実務上その利用が認められてきたのであり、Computerfax も、自署を欠くデータを、当該データの受け手の許の機械から獲得するという点では、右に挙げられたものと同じである、としている。さらに、②ドイツ民事訴訟法一三〇条六号は、いわゆる、SoM 規定であり、それは将来的に行われるであろう技術的事情に基づく調整・法改正を予定している、ともされている（なお、同条は、連邦上級裁判所共通部の決定を受けて、改正された）。

- (106) オーストリアでは、かかる構築がなされているという。参照：Viehues (Fn. 93), K&R 2003, 134. x 及び y には、Viehues / Volcsky (Fn. 93), K&R 2002, 649. も参照。

- (107) 水野・前掲注(11)五六頁以下。さらには、わが国における税務相談の法的性質および判例の展開については、同「税務相談と税務行政指導」日税研論集三六卷九五頁以下。

- (108) 金子宏「財政権力」芦部信喜編『岩波講座 基本法学 権力』(岩波書店、一九八三年)一五一頁以下、特に、一五九頁以下。なお、ドイツについても、租税通則法二〇四条に基づくアドバンス・ルーリングは納税者のタックス・プランニングに大きな効果をもたらしているという。右の点につき、参照、奥谷健「ドイツ資本税制の現状について」企業活力研究所編「最近のドイツ税制改革の動向に関する調査研究報告書」(企業活力研究所、二〇〇二年)五一頁以下。

- (109) なお、この点について、米丸・前掲注(5)六九頁参照。

- (110) 吉川和宏「法令公布の方法」芦辺信喜他編『憲法判例百選Ⅱ(第四版)』(有斐閣、二〇〇〇年)四四八頁。

- (111) その他にも、行政学では、アカウンタピリティーの観点から、それを推奨する見解がある。参照、西尾勝「行政学」(有斐閣、二〇〇一年)四〇二頁。

- (112) 例えは、その他にも、国税不服審判所においては、採決事例集の公表をしている。http://www.kts.go.jp/service/index.html がそれである。それとともに、国税不服審判所へのアプローチは容易にならう。

- (113) 例えは、中央省庁等改革基本法二九条、同三二条、政策評価法等。

- (114) 大橋洋一「行政法—現代行政過程論〔第二版〕」(有斐閣、二〇〇四年) 四五頁。
- (115) 事後調査とは、納税者の申告に基いて税額を確定するに際し、その申告内容の真偽を判断し、後に更正処分等を行うベースとなる調査活動である。
- (116) 金子宏他編『租税法講座3 租税行政法』(ぎょうせい、一九七五年) 八頁(園部逸夫執筆)、さらには、畠山武道/渡辺充『新版租税法』(青林書院、二〇〇〇年) 二九五、二九六頁。
- (117) 金子・前掲注(10) 六二五頁、同編・前掲注(116) 一一頁(園部逸夫執筆)。
- (118) 畠山/渡辺・前掲注(116) 二九五頁。
- (119) 金子編・前掲注(116) 一一頁以下(園部逸夫執筆)。
- (120) Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Bd. III, Köln 1993, S. 1188.
- (121) しかし、例えば、給与所得者に実額控除と確定申告との選択適用を認めると、仮に申告納税制度が民主的租税制度の観点から望ましいとしても、課税庁に大きな負担をもたらす可能性がある。参照、金子宏「所得税制の構造改革—少子・高齢化社会と各種控除の見直し」ジュリスト二二六〇号二三五頁以下、特に二三九頁。したがって、申告納税制度を設けることのみによって制度設計の理想的形態が実現されると考えるのは早計である。
- (122) Tipke, in: Tipke / Kruse (Hrsg.), AO (Fn. 31), §88 Tz. 27.
- (123) Seer, Roman, Reform des Veranlagungsverfahrens, StW 2003, 40ff., 41f.
- (124) 詳しへは、参照、Seer, Roman, Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA-Deutschland, Heidelberg 2002, Rz. 1.
- (125) Seer, Besteuerungsverfahren (Fn. 124), Rz. 2. 同様の問題意識として、参照、Kruse, Heinrich Wilhelm, Zwei Steuerrechtsprobleme bis zum Jahr 2000, FR 1995, 525ff.; Rittler, Thomas, Die Sachverhaltsmittlung im System der Besteuerungsgrundsätze-Stellungnahme zur neueren Verwaltungsanweisung zu §88 AO, DB 1987, 2331ff., 2332; Schwarze, Jürgen, Administrative Leistungsfähigkeit als verwaltungsrechtliches Problem, DÖV 1980, 581ff., 593.
- (126) Ahrens, Susanne / Sibylla Nagel, Selbstveranlagung, ein Instrument zur Verwaltungsvereinfachung und zur Steigerung der Effizienz der Steuerverwaltung?-Vortrag- und Diskussionsveranstaltung vom 4. 12. 2001 in der Bundesfinanzakademie des Bundesfinanzministeriums in Brühl anlässlich ihres 50jährigen Bestehens., FR 2002, 261ff., 268.

- (127) ドイツにおいても、租税法改革に係る諸提案はなされてきた。例えば、Lang 教授による「連の業績」Lang, Joachim, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Bonn 1993; ders., Die gerechte und einfache Einkommensteuer; , Köln 1987; ders., Reformentwurf des Einkommensteuergesetzes, Köln 1985 等が代表的である。その他、近時では Kirchhof, Paul usw., Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001 を挙げることも可能である。
- (128) Henkel, Wilhelm, Einführung in die Rechtsphilosophie 2. Aufl., 1977, S. 117f., S. 545.
- (129) Tiplke, Klaus, Besteuerungsmoral und Steuermoral, Wiesbaden 2000, S. 54ff. Tiplke 教授の論述を要約すると次のとおり。租税法における平等の実現は実体法の平等のみでなく、手続法が平等に適用されることよってはじめて実現され得る、と。Tiplke 教授はいわゆる利子判決 (Zinsurteil) 参照: BVerfG-Urt. v. 27. 6. 1991-2BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239ff.) を挙げ、凡そ「納税者は自己の申告行為によって租税に対する誠実な (Steuerrückkehr) を身につけることが出来、そして、課税府もそれを十分な、かつ平等を保障する手段によって援助する義務がある。申告行為には何らかの認証が必要である。租税行政手続法の執行が租税債権の充足を阻むのであれば、かかる規律は違憲である」という箇所を引用しておられる。なお、Tiplke 教授が当該箇所を引用する Isensee 教授も同様に述べておられる。参照: Isensee, Josef, Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, Stuw 1994, 3ff., 9.
- (130) 「いわゆる参照領域論 (レゾネンス)」参照: Schmidt-Albmann, Eberhard, Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Heidelberg 1998, S. 8ff.; ders., Zur Reform des Allgemeinen Verwaltungsrecht-Reformbedarf und Reformansätze, in: Hoffmann-Riem, Wolfgang / Eberhard Schmidt-Albmann / Gunnar Folke Schuppert (Hrsg.), Reform des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Baden-Baden, S. 14ff. xviii に邦語文献として、参照: 大橋・前掲注 (114) 一四頁、同「新世紀の行政法理論—行政過程論を越えて—」小早川光郎他編「行政法の発展と変革・上 塩野宏先生古稀記念」(有斐閣、二〇〇一年) 一〇七頁以下、特に二一〇頁以下。
- (131) Eckhoff, Rolf, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht: Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, Köln 1999, S. 408ff.
- (132) 参照: Seer (Fn. 123), Stuw 2003, 41. 44 頁。手続法の改革の必要性を説くことも可能である。参照: Eckhoff, Rolf, Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerrecht, Stuw 1996, 107ff., 108.