

税務行政の効率性に係る諸相 (一)

——ドイツ行政法・租税法の議論と制度改正について——

手塚 貴大

- 一 検討の視角
- 二 税務行政行為の自動化
 - (一) 自動化の実態
 - (二) 自動化の理論と評価 (以上、本号)
- 三 税務行政効率化の制度
 - (一) 事前照会制度
 - (二) 事実に関する合意
 - (三) 電磁的記録に係る税務調査
- 四 結語

一 検討の視角

本稿は、特に、効率性に着目することによる、税務行政のあり方の検討が必要であると考える。何故なら、おそらくは、特にわが国では、租税手続において最も重要視されるところの¹⁾納税義務者の権利保護との関係が必ずしも明確ではなく、場合によっては、両者は相対立するものであるという位置づけがなされるからである。

本稿は、税務行政に係る効率性についての検討の素材として、ドイツ行政法学・租税法を参照する。例えば、電

子政府（の実態）⁽²⁾を見てみると、これは、電子的媒体を通じた情報およびコミュニケーション技術により、統治および行政（政府）と関連する業務上の手続を処理するものとされているが、とりわけ行政の機械化は特に租税の領域では進められてきたという事情がある。⁽⁴⁾また、いわゆるデジタル化に関する言及もされることがあり、⁽⁵⁾いくつかのメリットが挙げられているが、効率化とも無関係ではないと考えられる。⁽⁶⁾⁽⁷⁾

行政法の領域における最近の立法動向として、一に、ドイツ行政手続法三五 a 条の制定がある。⁽⁸⁾これは、後にも述べるように、行政行為が行政庁の意思が介入することなく、コンピュータ等の判断によりなされるという、侵害行政

(1) これに関する筆者の見方は、手塚貴大「租税手続法の解釈と立法（三・完）——国税通則法改正の動向と評価——」自治研究八九巻一〇号四〇—四二頁において、我が国の制度を参照しつつ、若干示したことがある。

(2) Maurer, Hartmut / Christian Waldhoff, Allgemeines Verwaltungsrecht 20. Aufl., München 2020, § 18 Rn.1ff. 306ff.; Schmidt, Christoph, Das modernisierte Bestenungsverfahren in Deutschland im Vergleich zu Österreich: Die verfassungsnahe Fortentwicklung von E-Government als Herausforderung und Chance für die deutsche Finanzverwaltung, Berlin 2021, S.67ff.

(3) Siegel, Thorsten, E-Government und das Verwaltungsverfahrensgesetz, DVBl. 2020, 553.

(4) Guckelberger, Annette, E-Government: Ein Paradigmenwechsel in Verwaltung und Verwaltungsrecht, VVDStRL 78 (2019), S.237. 46. Tegethoff, Carsten / Ulrich Ramsauer, in: Kopp, Ferdinand / Ulrich Ramsauer (Hrsg.), Verwaltungsverfahrensgesetz: Kommentar 23. Aufl., München 2022, § 35a Rn.1 は「従前行政行為を発遣する過程で、データ処理機は投入されてきたとする。その他にも Polonski, Ralf-Michael, Der automatisierte Verwaltungsakt: Die Verwaltung an der Schwelle von der Automation zur Informations- und Kommunikationstechnik, Berlin 1993, S.24ff.

(5) Maurer / Waldhoff, Allgemeines Verwaltungsrecht (Fn.2), § 2 Rn.19; Britz, Gabriele / Martin Eifert, in: Voßkuhle, Andreas / Martin Eifert / Christoph Möllers (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts Band 1 3. Aufl., München 2022, § 26 Rn.1.

(6) Britz / Eifert, in: Voßkuhle / Eifert / Möllers (Hrsg.), Grundlagen (Fn.5), § 26 Rn.3f.; Groß, Thomas, Die Informatisierung der Verwaltung: Eine Zwischenbilanz auf dem Weg von der Verwaltungsautomation zum E-Government, VerwArch. 95 (2004), 412.

においても可能とされる(ドイツ租税通則法一五五条四項から読み取り可能とされるが)行政行為の自動化に係るエッセンスである。その立法理由としては、以下のように述べられている。¹⁰⁾ 曰く、「完全自動化されたシステムの投入のもとでは、しかし、それぞれのケースにおいて、意思的活動は欠如しており、むしろ、いわばそれはシステムのプログラミングの段階で前もってなされている。技術の進歩にも拘わらず、行政行為の完全自動による発遣は、適用される実体法が、裁量および判断余地なく、その意思決定を行うことを規定するときのみに問題となる。裁量の執行は、事実関係に関する個人の判断のように、人間の意思的活動を前提とする。法律の留保は、行政手続法の広い適用領域を直視して、完全に自動かされた処理に相応しい手続のみを許容する」と。なお、この行政手続法三五 a 条の立法目的としては、学説上、(学術的疑義の排除を企図して)完全自動型行政行為の可能性の明示をなしたり、それに一定の制限の設定を設定するものであるという指摘がなされている。¹¹⁾ また、立法内容としては、(同内容の規定を有する)租税通則法と一致している。¹²⁾

(7) なお、デジタル化と国家権力との関係であるが、例えば、Boehme-Niebler, Volker, Das Ende des Staates?, Zu den Auswirkungen der Digitalisierung auf den Staat, ZÖR (2009) 64, S.175f.によると「デジタル化に対する国家は、その権力行使を物理的な力ではなく、価値に影響を与えたり、または技術的基準を設定することを通じて統制したり、または統制しようと試みるそうした権威的またはデータを整理する権力の形式を利用する、という。」

(8) Stelkens, Ulrich, in:Stelkens, Paul / Heinz Joachim Bonk / Michael Sachs (Hrsg.), Verwaltungsverfahrensgesetz 9.Aufl., München 2017, § 35a Rn.1f.

(9) Stelkens, in:Stelkens / Bonk / Sachs (Hrsg.), VwVfG (Fn.8), § 35a Rn.7.

(10) BT-Druks. 18 / 8434, 122.

(11) Stegmüller, Martin, Vollautomatische Verwaltungsakte-eine kritische Sicht auf die neuen § 24 I 3 und § 35a VwVfG, NVwZ 2018, 354.

二に、特に、税務行政については、租税手続現代化法 (Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens) の制定による租税手続のデジタル化がある¹⁴⁾。これも、行政行為の完全自動化の例であり、この完全自動型行政行為とは、まったく人間の作為がなく一定の要件のもとに成立し、発遣され、行政行為としての性質を持ち、関連規定が適用されるものと定義される¹⁶⁾。確かに、行政行為の発遣に伴う作業コストにつき、人手がかからない場合には、相応の作業量の減少という意味での効率性は獲得できそうである。とはいえ、そうした制度には種々の理論的評価が可能である。

さて、本稿は、ドイツ行政法・租税法に係る最近の制度改正を基にして、学説の評価を参照しつつ、効率性を実現する諸制度に関する内実あるいは実相を把握することに努めたい。具体的には、納税申告に対する処理方法であるリスクマネジメント制度 (ドイツ租税通則法八八条五項)、事実に関する合意、事前照会制度 (ドイツ租税通則法八九条)、電磁的記録に係る税務調査 (一四七条) が中心となる。また、本稿の主題 (特に、リスクマネジメント制度) については、別稿で概要部分のみ若干の検討を行ったので、その成果も踏まえて検討を行うこととしたい¹⁷⁾。

-
- (12) BT-Drucks. 18 / 8434, S.122.
 - (13) Maurer / Waldhoff, Allgemeines Verwaltungsrecht (Fn.2), § 5 Rn.7.
 - (14) 例として Mellinshoff, Rudolf, Gerichtliche Kontrolle des digitalen Gesetzesvollzugs, in: Hey, Johanna (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, Köln 2019, S.287ff.
 - (15) Tegethoff / Ramsauer, in: Kopp / Ramsauer (Hrsg.), VwVfG (Fn.4), § 35a Rn.4.
 - (16) Tegethoff / Ramsauer, in: Kopp / Ramsauer (Hrsg.), VwVfG (Fn.4), § 35a Rn.2, 8ff. 以下に「参照」 BT-Drucks. 18 / 8434, S.122.
 - (17) 手塚貴大「税務行政の効率性とその制度化について—ドイツ租税法に見るリスクマネジメント制度等の実装—」税研二一九号二三頁以下。この改革の主目的として、経済的・合目的、そしてリスクを指向するそうした課税序のもとにおける希少な人的リソースの投入の実現がある。BT-Drucks. 18 / 7454, S.48.

なお、興味深いものとして、行政法とKI (Künstliche Intelligenz)⁽¹⁸⁾との関係があるが、特に、KIは行政上の意思決定すなわち特に税務行政に係る完全自動型行政行為の実施に際して如何にして機能するかが議論されている⁽²⁰⁾。

二 税務行政行為の自動化

(一) 自動化の実態

1 リスクマネジメント制度と効率性

ここで、自動化の実態例として、いわゆるリスクマネジメント制度を検討する。これは、一定の基準を充足する納税申告を、課税庁職員の手作業で審査する⁽²¹⁾、本来の審査活動を補うのではなく、限定された行政リソースを統制の必要性に応じて制御するものである⁽²²⁾。いわば統制が必要な、規範回避行動というリスクを帶有する租税事案をできるだけ目的に沿う形で識別し、そして、課税庁の審査活動をそれに集中するのである⁽²³⁾。具体的仕組みは、ドイツ租税通則法八八条五項にあるが、一定の基準で以て、併せていわゆる偶然審査を用いて適宜課税庁職員による手作業での申告

(18) Guggenberger, Leonid, Einsatz künstlicher Intelligenz in der Verwaltung, NVwZ 2019, 844ff.

(19) いわゆるAIへの異動については、Herberger, Maximilian, "Künstliche Intelligenz, und Recht-Ein Orientierungsversuch", NJW 2018, 2826.

(20) Djeflal, Christian, Künstliche Intelligenz in der Öffentlichen Verwaltung, Berichte des Nationalen E-Government Kompetenzzentrums, Bd.3 (https://www.hiig.de/wp-content/uploads/2019/03/NEGZ-KuTzstudie-3-KuenstIntelligenz-20181113-digital.pdf), S.5.

(21) Hahlweg, Jan, in:Koenig, Ulrich (Hrsg.), Abgabenordnung § 8 I bis 368:Kommentar, München 2021, § 88 Rn.41.

(22)

処理にあたる事案を析出し、その他は納税申告の内容を容れるというものである。この仕組みの背景として、信頼の前段供与 (Vertrauensvorschuss) があり、これは、凡そ納税義務者が十分に協力し、申告内容に誤りまたは不完全である端緒がない場合には、さらなる解明の契機は存在しないという思考である。⁽²⁵⁾ また、これに関連するものとして、経済性の原則に言及があり、その位置づけとしては、憲法上の原則であり、意味内容としては、国家権力は、公共の利益の受託者として、そのリソースをできるだけ効率的に利用する義務がある (税收を最大化するという意味ではない)⁽²⁶⁾ というものである。私見によれば、これを憲法上の原則と位置付けることにより、平等原則、合法性の原則とトレ-

(22) Seer, Roman, in.: Tipke, Klaus / Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht 24. Aufl., Köln 2021, Rn. 21.7.その他にも Müller-Franken, Sebastian, Grundfragen des Besteuerungsverfahrens: Anforderungen des Rechts an die Digitalisierung der Gewinnung und Verarbeitung von Informationen im Steuerrecht, StW 2018, 114.

(23) Seer, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 22), Rn. 21.7.

(24) Rätke, Bernd, in: Klein, Franz (Hrsg.), Abgabenordnung-Kommentar 15. Aufl., München 2020, § 88 Rn. 90ff., 98.

(25) Seer, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 22) Rn. 21.5.

(26) Sedici, Ennan, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Risikomanagement-Der Untersuchungsgrundsatz im Lichte des § 88 AO n.F., Berlin 2021, S. 98ff. 所論は、ドイツにおいては本文中のように、「(根拠はおそらく経験則であろうと推測されるが) 納税義務者の申告内容に信頼を置いた上で、税務執行を行うことが可能であろう。」

(27) Halweg, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn. 21), § 3 Rn. 41; Sedici, Wirtschaftlichkeit (Fn. 26), S. 108.

(28) Seer, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 22), Rn. 21.3.

(29) Seer, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 22), Rn. 21.3.

(30) Sedici, Wirtschaftlichkeit (Fn. 26), S. 108; Seer, Roman, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens: Gedanken zum Referententwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StW 2015, 319f.

ドオフが可能となる関係が生じるのであり、効率性も十分に汲んだ制度設計が可能となる余地が生じる。なお、立法理由によれば、かような制度設計は人口の発展による問題、執行の欠陥への対応に相当するという⁽³¹⁾。その結果、課税実務上は、いわゆる自己賦課 (Selbsteranlagung)⁽³²⁾の実態があり、言うなれば、基本的には、納税義務者の申告内容通りの課税処分がなされることになる。

2 リスクマネジメント制度と税務行政の諸原則との関係

ここで、さらに税務行政の原則に触れる必要がある。何故なら、それらと設計された制度との整合性は理論上常に問われるからである。その中には、本稿が特に着目する (申告主義 (Deklarationsprinzip)⁽³³⁾を補うものとしての) 検証主義 (Verifikationsprinzip)⁽³⁴⁾があり、これは納税義務者の申告内容を精査する対応を課税庁のもとでもたらすものであるため、信頼の前段供与の制限をもたらすものである。さらには、平等原則、合法性の原則等との整合性も当然に問われる。問題は、こうした諸原則を如何にして整合させるか、である⁽³⁵⁾。例えば、人手を介さないで行政行為を発遣

(31) Halweg, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn.21), § 85 Rn.20.

(32) Seer, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.22), Rn.21.5.

(33) Driten, Klaus-Dieter, Die Zukunft des Steuerfahrens, in : Schön Wolfgang (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Berlin · Heidelberg 2009, S.15; Seer (Fn.30), StwW 2015, 321f.

(34) Driten, Klaus-Dieter, Amtsermittlungsgrundsatz und Risikomanagement, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung (Fn.14), S.193ff.

(35) Seer, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.22), Rn.21.5.

(36) Halweg, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn.21), § 3 Rn.71.

(37) Braun Binder, Nadja, Vollautomatisierte Verwaltungsverfahren im allgemeinen Verwaltungsverfahrenrecht? Der Gesetzentwurf zur

Modernisierung des Besteuerungsverfahrens als Vorbild für vollautomatisierte Verwaltungsverfahren nach dem VwVfG, NVwZ 2016, 962.

するという完全自動化は性質上個別ケースの詳細を課税庁が把握できない可能性があるため、一定の場合には完全自動化から除外し、担当者による手作業がなされる必要があるが、これは、効率性と合法性、平等性との間の相克と捉えることができる。この点、視点を個々のケースの合法的課税ではなく、全体としての合法的課税に置くという途がある。⁽³⁸⁾これは、同時に、公法学上いわれるところの、過剰禁止を通じても正当化される議論である。⁽⁴⁰⁾すなわち、個々の課税事案に過度に関わると、納税義務者の自由に対する制約的あるいは侵害的效果が発現するので、相応に抑制的な課税が必要であるということであろう。

職権主義との関係も問題となる。⁽⁴¹⁾この点、学説の述べるところは次のようなものである。すなわち、凡そこれは状況依存的に理解されるべきものであり、専門官庁の具体的な執行任務に依存する、特殊専門的な、発展に開かれた目的基準 (Zielvorgabe) である。⁽⁴²⁾立法者は課税庁に対し実体的プログラムを規定し、検証行政はそれをできる範囲で実施する。⁽⁴³⁾その実施の種類・方法は管轄する課税庁の手続裁量にある⁽⁴⁴⁾と。要するに、職権主義に基づき個々の課税事案につき、事実関係の完全な解明は要求されず、事実関係解明の程度は課税庁の裁量によって決定されるというこ

(38) Stegmüller (Fn.11), NVwZ 2018, 357f.

(39) Hey, Johanna, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.22), Rn.3.239; Seer, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.22), Rn.21.6.

(40) Hey, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.22), Rn.3.180ff.; Seer, Roman, Impulsreferat, in: DWS (Hrsg.), Selbstveranlagung-Wegfall des Amisemittlungsgrundsatz?, DWS-Schriftenreihe Nr.30 (https://www.dws-institut.de/sites/default/files/2023-01/DWS-Schriftenreihe_Bd.%2030_Symposium%202014.pdf), S.15.

(41) Seer, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.22), Rn.21.3

(42) Drien, Amisemittlungsgrundsatz (Fn.34), S.195.

(43) Drien, Amisemittlungsgrundsatz (Fn.34), S.197.

とであろう。この点、課税庁による事実関係の解明については、いわゆる100% Doktrinの排除が妥当するとされており⁽⁴⁵⁾ (異説あり)、税務行政のリソースの有限性のもとで税務行政の運用がなされる必要があるということである⁽⁴⁷⁾。具体的には、納税義務者の協力義務が果たされない場合には、事実関係の解明はおおよそその蓋然性でよいとされる⁽⁴⁸⁾。ここで職権主義と納税義務者・課税庁間の協働とが接合されている⁽⁴⁹⁾。但し、注意すべきは、職権主義および職権により事実関係の真实性と正しさについての自己の確証を得ることから解放されるわけではなく⁽⁵⁰⁾、職権主義は領域特殊的に変化し、執行を確実にする構造化をなす義務に転化する⁽⁵¹⁾。(おそらくは手続裁量の当てはめを前提とする文脈である

(44) Seer, Roman, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, Widmann, Werner (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, Köln 2008, S.12. なお、行政手続一般については、Ramsauer, Ulrich, in:Kopp / Ramsauer (Hrsg.), VwVfG (Fn.4), § 24 Rn.7.

(45) Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen (Fn.44), S.10f.;ders., in:Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.22), Rn.21.6;ders., Impulstreferat (Fn.40), S.14.

(46) 詳しくは、Seer, Roman, Möglichkeit und Grenzen eines maßvollen Gesetzesvollzugs durch die Finanzverwaltung, FR 1997, 555f.

(47) 例えば、Seer (Fn.46), FR 1997, 556f.によると、有限のリソースという与件のもとで、個別ケースに課税庁が注力すると、その他のケースを処理できないため、それは法適用の平等に違反するのみでなく(恣意的と見する)、財政・国家の緊急事態を招くとする。それ故、個別のケースではなく、全体としての執行 (Gesamtvollzug) が行政作用の基点とされるべきという。

(48) Spilker, Betina, Behördliche Amtsermittlung, Tübingen 2015, 150f. 所論は、それ故に、リスクマネジメント制度の導入を推奨する (AaO., S.151)。また、所論は別の箇所では、協力義務が果たされないことに拠り、事実関係の解明が不可能、相当な負担となった際に、本文中の帰結が導かれると述べ (AaO., S.298f.)

(49) Schmidt, Das modernisierte Besteuerungsverfahren (Fn.2), S.104.

(50) なお、行政手続一般については、Ramsauer, in:Kopp / Ramsauer (Hrsg.), VwVfG (Fn.4), § 24 Rn.11a.

(51) Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen (Fn.44), S.12.

うけれども) 裁量は課税庁の活動余地を意思決定プログラムおよび同基準を発展させるコンセプト化義務であり、要するに、準則による統一的な裁量の扱い(例、行政規則を通じた裁量の拘束)⁽⁵³⁾である。そのコンセプト化の具体像は、客観的基準(の設定)と偶然主義(Zufallprinzip)に基づく抜き打ち検査(Suchprobe)⁽⁵⁴⁾である。所論を敷衍すれば、客観的基準を通じて課税庁職員の手作業が必要な納税申告を析出することに加えて、それとは別の判断で以てさらに同じく課税庁職員の手作業による説明を要するものを析出するという制度設計が必要であるということであろう。こうした制度設計により、国家活動の不合理な後退が防止される(過少禁止の実効化)⁽⁵⁵⁾。重要な点は、納税申告の審査に空白地帯が生じることを避けることである。因みに、Drien 教授は抜き打ち検査を「恣意的ではあるが、事案選別を確実化するためには欠くことができない」とする。所論は、おそらくは、自動化により、析出された納税申告以外のものについては審査がかなり後退することになるので、職権主義に基づき要請される租税手続像と整合性を確保する必要のあることを念頭に置いていると考えられる。立法理由によると、曰く「職権主義は自動化設備を配備する際にも妥当する。この規律は当事者による個別ケースについて意味を持つ事実に関する提出物が斟酌されるべきことを

- (52) Drien, Amisernitungsgrundsatz (Fn.34), S.198.
- (53) Maurer / Waldhoff, Allgemeines Verwaltungsrecht (Fn.2), § 7 Rn.14.
- (54) Müller-Franken, Sebastian, Maßvolles Verwalten:Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des Maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht, Tübingen 2004, S.342;Ramsauer, in:Kopp / Ramsauer (Hrsg.), VwVfG (Fn.4), § 24 Rn.10.
- (55) Seer, Impulsreferat (Fn.40), S.16.
- (56) Hohler, Yvonne, Risikomanagementsysteme im Steuervollzug und deren Kontrolle : Eine Untersuchung insbesondere im Hinblick auf Vollzugsdefizite durch strukturell prüfungsfreie Räume, Berlin 2020, S.76.
- (57) Drien, Amisernitungsgrundsatz (Fn.34), S.199.

明確にする。同時にこの規定は自動化設備による効率性を、あらゆる個々の意見表明が自動化処理から除外され、個別ケースの審査に行き着くわけではないことを通じて、確固たるものにする。したがって、個々の意見表明に際して、除外および手続との関連性に応じて—自動的手続の外でさらなる処理がなされるか、または自動化手続へ戻すこともありうる⁽⁵⁸⁾。要するに、効率性と職権主義とが調整の上両立する制度設計が求められているのである。

3 行政行為の自動化について

自動的行政行為を論ずる際に着目すべきは、行政行為の発遣に際しては、本来は行政庁による意思が介入することである。そうであるからこそ、学説の指摘によれば、行政上の意思決定の自動化は租税法におけるような大量行政に限定されていたとされ⁽⁵⁹⁾、加えて、柔軟性、適合性の喪失という問題への言及もある⁽⁶⁰⁾。また、その特殊性からか、完全自動型の行政行為に（おそらくは制度の中身について）法的根拠が必要であるとされる⁽⁶¹⁾。

しかし、行政行為の自動化には、迅速性、効率性のメリットはある、具体的には、行政が、より統制の必要性が高いケースに集中するための余地を作るための、ルーティンからの開放である⁽⁶²⁾。特に、後に見るドイツ租税通則法

(58) BT-Drucks. 18 / 8434, S.122.

(59) Guckelberger, Annette, Öffentliche Verwaltung im Zeitalter der Digitalisierung: Analyse und Strategien zur Verbesserung des E-Governments aus rechtlicher Sicht, Baden-Baden 2019, Rn.9.

(60) Guckelberger, Öffentliche Verwaltung (Fn.59), Rn.9.

(61) BT-Drucks. 18 / 8434, 122. ☆ ☆ Baldauf, Sina, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens-Kritische Betrachtung des Regierungsentwurfs, DStR 2016, 836. ☆ ☆ 法的根拠の必要性については議論があったようである。

(62) Martini, Mario, Transformation der Verwaltung durch Digitalisierung, DÖV 2017 452.

(63) Drien, Amtsmitlungsgrundsatz (Fn.34), S.218f.

一五五条四項が例として挙げられる。とはいえ、EUレベルでの規律に基づく完全自動化の禁止 (DSGVO 二二条一項)⁽⁶⁴⁾ が存在しており、それによる人間の国家権力行使の客体化の問題が指摘される。さらには、同二二条二項 lit.b) には、国内立法者に自動化に係る構築の余地を認める規定がある。⁽⁶⁵⁾ これは、完全自動的行政行為のもともて人的処理の必要な場合がある (当事者の権利、正当な利益の保護のため) ことが示唆される。⁽⁶⁶⁾ すなわち、行政手続の当事者による意見表明の機会が何らかの形態で確保される必要がある。したがって、税務行政の実態、さらにはEU法の内実からすれば、文字どおりの完全自動化の余地はないように思われる。

なお、連邦憲法裁判所によると、⁽⁶⁷⁾ 租税法の領域は類型化の適例として承認されている。すなわち、同裁判所によれば、生活事実関係を本質的共通性からまとめ、その際、個別ケースに係る顕著な、そして読み取り可能な特殊性を捨象する権限が租税立法者にはある、類型化によるメリットともたらされる不平等のデメリットとの間に相応の関係があらねばならない等の要件が定立されている。

そして、行政行為の自動化の例は、ドイツ租税通則法八八条五項に規定するリスクマネジメント制度と同一五五条四項に規定される情報を電子的に収集した上でなされる課税処分 (ここでは電子申告との関係も重要とされる)⁽⁶⁸⁾ があるが、裁量、判断余地がない行政行為についてそれは可能であるとまとめることはできる。⁽⁶⁹⁾ これを直視すれば、税務

(64) Hladik, Jorg, in: Elhmann, Engen / Martin Selmayr (Hrsg.), Datenschutz-Grundverordnung: Kommentar 2. Aufl., München 2018, Art. 22 Rn. 6.

(65) Hladik, in: Elhmann / Selmayr (Hrsg.), DS-GVO (Fn. 64), Art. 22 Rn. 12.

(66) Guckelberger, VVDStRL 78 (2019), S. 266f.

(67) BVerfG-Beschl. v. 29.1.2019, -2 BvC 62/14, Rn. 47f. *so. a. 144* Guckelberger, Öffentliche Verwaltung (Fn. 59), Rn. 439.

(68) Seer, Roman, Was kann das Allgemeine Verwaltungsrecht vom Steuerrecht lernen?, DV 2022, 42.

(69) Guckelberger, Öffentliche Verwaltung (Fn. 59), Rn. 79.

行政は前叙のごとく行政行為の自動化には馴染む行政領域である。因みに、学説の指摘では、必ずしも裁量、判断余地がある場合においても排除されないと解しうるものもある。⁽⁷⁰⁾ 該当箇所为例として挙がるのは、裁量を一定の方法で行使する場合、すなわち、特定の事実関係につき、常に同じように、料金に係る規範的枠組みを充足するとき（選択裁量）、経済性を根拠に一定額に満たない金額の徴収を断念するとき（決定裁量）がある。必ずしも明確ではないが、これも前叙の類型化の一例として考えることはできるかもしれない。

(二) 自動化の理論と評価

1 納税申告の選別基準について

ここでリスクマネジメント制度の実装と実態を踏まえた検討を行うこととしたい。まず、納税申告の審査のあり方であるが、まず適切な基準の設定を前提とした申告データに係る信憑性審査（Plausibilitätsprüfung）⁽⁷¹⁾ が行われる。しかし、それに尽きるわけではなく、前叙のごとく、偶然審査（Stichprobenkontrolle）⁽⁷²⁾ が付加される。すなわち、納税義務者の租税リスクに関係なく行われる審査である。ここで、後者は前者を補完するものである。⁽⁷³⁾ これは、確かに、（偶然審査の対象とならなかった）他の納税義務者との不公平が生じるとも考えられるが、しかし、合法性の原則を確実化

(70) Stegmüller (Fn.11), NVwZ 2018, 357.

(71) Seer, in: Tipke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.22), Rn.21.7.

(72) 上の概念に「ごまかし」 Seer, Roman, Reform des Veranlagungsverfahrens, StW 2003, 48ff.

(73) Seer (Fn.46), FR 1997, 559.

するための一般予防として正当化される⁽⁷⁴⁾。所論の述べるように、納税義務者が常に自らが審査対象となりうることを認識することによって、コンプライアンスは維持されると考えることができよう⁽⁷⁵⁾。

次に、リスクマネジメント制度のもとでの手作業に移行する事案を選別する際の基準として、リスクをすべて含んだそれが設定されるべきであり、また客観的なそれ⁽⁷⁶⁾（例えば、一定の基準を超えること、前年度の納税申告との相違⁽⁷⁷⁾）のみではなく、主観的なそれも組み込むべきという指摘もある。納税義務者の無謬性 (Integrität) を判断するに際しては、例えば、(おそらく過去の) 申告・納付行動、納税義務履行の不足額 (Abschlußzahlung) の発生、刑事責任等に繋がる行動の有無等が挙げられている。以上に見た基準は、性質上機械的な納税申告の選別に馴染むものであるように思われる。但し、性別、年齢が挙げられることもあるが、これらは基準としての合理性は不明であるように⁽⁷⁸⁾。また、実際には、(納税義務者にとって、選別基準は不明であつて後に見るように非公開である) アルゴリズム、

(74) Müller-Franken (Fn.22), StWW 2018, 120; Seer (Fn.46), FR 1997, 559.

(75) 納税義務者の協力が重要であり、申告内容の正しさを担保するためには、納税義務者による対応のコンプライアンスの高さが必要となる。この点、Schmidt, Das modernisierte Besteuerungsverfahren (Fn.2), S.96ff.; Talaska, Peter, in: Schwedhelm, Streck Mack (Hrsg.), Tax

Compliance: Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechtfertigung 3. Aufl., Köln 2019, Rn.1.39.

(76) Hohler, Risikomanagementsysteme (Fn.56), S.105.

(77) Hohler, Risikomanagementsysteme (Fn.56), S.106.

(78) Baldauf (Fn.61), DSfR 2016, 836f.

(79) Hohler, Risikomanagementsysteme (Fn.56), S.107.

(80) Hohler, Risikomanagementsysteme (Fn.56), S.107.

特定の値を超えるといったパラメーター、前年と比較した変化、納税申告の論理的矛盾、または個人情報が必要に利用されている可能性もある⁽⁸¹⁾。もし、個人情報が必要になると情報自己決定権との関係が問題となりうる。

こうした選別基準の具体的設定は行政によることとなる。例えば、アルゴリズムを例とすれば、その内容が問題となる。何故ならば、制度はそれに支えられる必要があるからである⁽⁸²⁾。したがって、租税法律主義を前提とすれば、法律の内容とアルゴリズムの内容との整合性は問われるべき問題であると考えられる⁽⁸³⁾。加えて、租税法律を基準に措定し、それと整合性あるアルゴリズムを配備する必要を考えた場合に、(仮に存在する)とした場合の) 法律の複雑性はリスクマネジメント制度によって減少させられず、リスクを無視した、除外した形でなされる法律の簡素化は検証主義と両立しえないとも言えよう⁽⁸⁴⁾。換言すれば、実体法と課税手続との分離が生じるのであり、具体的にはいわゆる法を(選別基準たる)コード(code)に引き直す際の両者の乖離が問題となる⁽⁸⁵⁾。かかる作業の実態は、言うなれば、行政によるコンピュータ・プログラムを通じた、秘密裏の、非公開の議会制定法の修正であり、課税しない基準、リスク値基準の確定は、法律による行政の原理(基本法二〇条三項)、ドイツ租税通則法三八条との関係が問題となる

- (18) Braun Binder, Nadia, Ausschließlich automatisiert erlassene Steuerbescheide und Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf: Anmerkungen zu den § 88 Abs. 5, § 122a § 150 Abs. 7 n.F., § 155 Abs. 4 n.F. und § 173a AO, DStZ 2016, 533.
- (82) Kube, Hanno, E-Government Ein Paradigmenwechsel in Verwaltung und Verwaltungsrecht?, VVDStRL 78 (2019), S.308f.
- (83) Kube, VVDStRL 78 (2019), S.308f.
- (84) Dritten, Amtsmitteilungsgrundsatz (Fn.34), S.219.
- (85) Mellinghoff, Gerichtliche Kontrolle (Fn.14), S.310; Müller-Franken (Fn.22), Stuw 2018, 120.
- (86) Reiner, Ekkert, Der Einfluss der Digitalisierung auf die Rechtssetzung, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung (Fn.14), S.105.
- (87) Dritten, Amtsmitteilungsgrundsatz (Fn.34), S.219.

のである⁽⁸⁸⁾。さらには選別作業に際して、宗教的基準を配備することも問題があるとされ、これにより、税逃れの金額 (Steuerbetrag) と思想信条との間に見せかけの關係が指定されるとい⁽⁹⁰⁾⁽⁹¹⁾。このように、行政規則をベースに基準制定がなされると、法律の内容が適正に行政規則に具体化されない可能性があり、結果として、両者の矛盾が生じかねない⁽⁹²⁾。これは、言わば、立法と行政との間の権力相互關係の問題が生じることを意味する。なお、経済性の考慮から、他と比し、税収喪失が少ないケースにおいて検証主義を後退させる (統制密度を下げる) ことはできるが、それを完全に放棄することはできない⁽⁹³⁾。

ここで、以上の問題に関する学説を参照することとしよう。まずは、Groß 教授の見解である。曰く、「意思決定を準備するだけではなく、自らそれを行うそうしたコンピュータのプログラミングは、ルールとしての性格を持つ規範的行動指示をアルゴリズムに翻訳することに他ならない。しかし、こうしたルールの内容は、関連する法律および伝

(88) Mellinshoff, Rudolf, Auswirkungen der Digitalisierung im Steuerrecht, in: Drißen, Klaus-Dieter / Johanna Hey / Rudolf Mellinshoff (Hrsg.) 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018: Festschrift für den Bundesfinanzhof Band II, Köln 2018, s.427.

(89) Braun Binder (Fn.81), DStZ 2016, 533.

(90) Martini, Mario / David Nink, Wenn Maschinen entscheiden... Persönlichkeitsschutz in vollautomatisierten Verwaltungsverfahren, NVwZ 2017, 682.

(91) Spilker, Behördliche Amtsermittlung (Fn.48), S.149 では、本文中のリスクマネジメント制度の導入前の同種の制度において、リスクの低いとされる納税義務者が必要経費について不適切な申告を行ったケースが多く見られたとする。これは、リスクマネジメント制度の基準設定の困難性を示す。なお、Wischmeyer, Thomas, Regulierung intelligenter Systeme, AÖR 143 (2018), 26f. によると、情報処理システムによる判断も差別的効果を持つ場合があるとのこと。

(92) Anzinger, Herbert M., Möglichkeiten der Digitalisierung des Rechts, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung (Fn.14), S.32.

(93) Mellinshoff, Gerichtliche Kontrolle (Fn.14), S.310.

統的意味における他の実体法律から常に完全に導き出せるわけではない。むしろ、多くの場合に、プログラムの具体的構築を通じて意思決定の可能性のさらなる選別がなされる。システムに入力されるデータの種類が定義されることにより、これはインプットの側に関係する。しかし、それは、アウトプット、つまり意思決定のありうる内容にも関係する。しかし、意思決定のオプションを選択することは、それ自体技術的なものではなく、規範的な行いである。それ故、行政手続の枠内で投入されるコンピュータ・プログラムを作成することは、通常行政規則として性質決定される。しかし、規範制定を通じた行政統制は、私的なソフトウェア企業に委任されえないそうした本来的に高権的な機能である。その作成に私的企業の専門知識が投入される限りにおいて、プログラムの内容に関する最終的責任は各個の官庁の長に残る」と。⁹⁴ 所論によれば、アルゴリズムの内容について、その内容が私人により構築されるとしても、責任は行政が負うことになる。

次に、Hoffmann-Riem 教授の見解である。曰く、「実際にアルゴリズムを投入することについては、オンラインとオフラインの領域の結びつきの増加が重要である。そして、情報・コミュニケーション技術の利用について特に重要なインターネットは決してただヴァーチャルな領域ではない。新しい技術はますます社会の物理的領域を貫徹する」⁹⁵ 「オンラインとオフラインの相互作用いう結びつきを言語として把握するために、*オンラインフ (online)* という新しい概念が有用でありうる。この概念によって、我々の生活は、度々言われるオンライン、オフラインではなく、オンラインフの世界という新しい種類の世界が構築され始めていることが明らかになる。その中でコンピュータシステムは人間を意思決定の必要性から相当に解放し、つまり、人間の意思決定に代わる。そうした意思決定の負担軽減は多くの者

(94) Groß (Fn 6) VerwArch. 95 (2004), 410.

(95) Hoffmann-Riem, Wolfgang, Verhaltenssteuerung durch Algorithmen-Eine Herausforderung für das Recht, AÖR 142 (2017), 5.

により生活の質を増加させるチャンスと捉えられるが、しかし、特に、当事者が意思的介入の機会を持たない限りにおいて、他者によっては批判される。・・・そうした技術を投入することと結びついている意識的反応の不実施は、・・・オンラインの世界における人間を度々、そしてますます『Digital Unconscious』、無意識の統制の客体とする。それとともに、現代社会の基本原則である行動の自律性は（広範に）浸食されるおそれがある。確かに自律性は法的に広く保障されている（基本法の例えば 2 条 1 項において）が、しかしその執行は実際には技術的に基礎づけられた、そうしたものとして認識不能または認識困難である外的統制によりなされなくなりうる」と。以上を纏めると、コンピュータを利用することによる人的負担軽減の効果は見込まれるが、（一般論として）新技術の投入により、（税務行政の文脈で持つ意義は必ずしも明確ではないが）人間の自立性という属性は維持困難となるということである。続けて曰く、「法的ルールは、行いうる行動、可能な行動、すべき行動およびしてはならない行動並びに間接的にはルールと親和する行動により生じる効果についての、文章の体裁を採る、しかし広い基準で以て出来上がった基準を有する。異なる法的ルールは一例えば、権限、手続基準があるが、しかし、（例えば、自由権への）実体的指向もある一方では抽象的・一般的法の制定について、他方では個別事案への法の適用、しかし、ルール遵守の監督および場合によってはルール違反への制裁のためにも存在する。そうしたルールは人間の行動の産物であり、（例えば立法のもとにおける）集合的な人間の行動の産物でもある。それらはそれぞれ独自の、法秩序の基準に関連する合理性を追求する。特に、それらは法の特別な拘束力有する。法的な、人間の言語で作られたルールは度々明確ではない、解釈の必要性・開放性を利用した概念を以て特徴づけられる。ルールの適用は意味の解明に依拠する。規範は多くの、それぞれについて、

まとめて解釈を必要とする概念を結びつけ、そして同時にその他の法秩序と暗黙裡に關係している。意味の解明は先行する實務にも影響を受け、法のもとでは例えば法的コメンタリーまたは法ドグマリーティックにおけるその体系化にも影響を受ける。それはそれぞれの行動の文脈、そしてそれとともに行為者の役割、能力および動機並びに個人的なまたは制度に關連した経験および暗に含まれる知識に依存する。手続および／または個別事案における意味の解明および適用の結果は、場合によっては、例えば、法的手段の実施によって非難されることがあり、その結果、基準となる規範の内容はさらなら手続において他のルールの基準によって修正されうる。時間の経過とともに、例えば解釈の変更または法形成によって、規範はしばしば文章は変わらずともその内容に従い可變的である。それとともに場合によっては、新しい問題または変更された枠組み―特に、法的規律に係る經驗的、規範的前提の變化―に対して、柔軟に対応しうる。・・・抽象的・一般的法規範の解釈という行為および個別事案における決定規範に關する具体化並びにその適用は、社会的構造物である。こうした構造物の発生は勿論言語を伴う恣意的な営みではなく、特定の状況および問題状態を判断の基礎とする、そして法の特別な規律構造の中に―その際、多くの場合には、特定の制度的特徴の中にも―組み込まれる社会的行為である。それは特定のアクター(例えば、弁護士、行政官、裁判官、私人も当然そうである)によってなされ、彼らは、公式および非公式な手続を利用して、特定の組織的および文化的な文脈の中で、そして(知識、価値または時間のような)利用可能なリソースに依存して行動する傾向を持つ。法規範の解釈開放性を出発点とする限りにおいて、法適用は明確な基準によって決定されるもの、またはただ形式的なロジックという原則に従う包摂としても理解されない。法適用は社会的相互作用の産物である・・・。法規範は確かに法適用の手続および結果について拘束力を承認された基準を有する。しかし、規範はそうした基準の拘束力の枠組みにおいてのみ拘束力を持ちうる。これは限定的であり、その意味の解明に依存する。その限りでここでも、規範の解釈および適用は

通常は法概念および意味の解明に関するルールによってのみ特徴づけられるのではなく、多くの意思決定のファクター特に、人、組織およびリソースによって影響を受けることが重要である。特に重要であるのは手続的基準であり、例えば、法的聴聞の装置およびルール設定・解釈・適用を行うアクターの根拠づけ／正当化のための、参加（関与）の他の形式である。そうしたファクターは法的に正当に投入される限りに対して、それらを通じてなされた意思決定は法の解釈・適用に影響しうる。こうしたやり方でアクターの文化的前提、個人的経験、組織構造、直観／判断および暗黙知も意思決定に重要なものとなりうる。発見学の利用も度々そうである。」⁵⁰⁾と。以上では、法の解釈は単純な機械的作業ではなく、行政行為の自動化はそれとは性質上相容れないものであるかのような点である。この点で、前叙のごとく、自動化の適用範囲はある程度の限定を伴わざるを得ない。そして、曰く、「法制定一般および特にここで考察される高権的に制定された法は、内容上の指向および公共を指向する性質の要請並びに管轄、手続および活動形式が含まれるそうした特定の、法的に特徴づけられた規律・意思決定構造に結び付けられている。そうした構造は法秩序の機能性およびそれとともに同じように合法性を確実にする。企業も含まれる私的アクターの活動についても、独自の法的規律・意思決定構造がある。これに作用するのは、例えば、契約法、労働法および会社法のような一般的に拘束力のある法秩序である。企業によるソフトウェアの発展は法的な枠組みにおいて一勿論企業の、優先的および正当な方法において自己の定立された目標を指向する、自律的自己形成の行為である。企業の目的のための活動は典型的には（必然的に専らではなく）経済的合理性およびそれぞれ特殊な企業利益の視点からの行動である。．．．確かにアルゴリズムの作成について部分的には法制定に際するのと類似の基準および刺激が基準となることは排除さ

れない。しかし、これは確實ではない。特に企業によるソフトウェアの発展は法治国家的に大切な、そして多くの場合透明で、特に第三者による統制可能な手続の産物ではない。例外は、クラウドソーシングによるソフトウェアの発展である。しかし、ここでも、法的に独立して規律されていない手続への第三者の参加がなされる。それは法治国家的な、民主主義的な統制には服さない。・・・アルゴリズムが質的な十分な方法で法的な要請に統合するか否か、それがどの程度であるかは、(特に高権的な)法制定に際するのと同様の効果を有する統制ファクターがプログラミングについて基準となるか否かにも依存している。これは常ではありえない。恒常的ではない透明性の欠如を直視して、法的基準を斟酌することも、第三者による統制はなされないか、統制困難である。何故ならアルゴリズムは現行法によると原則として公開が不要だからである。その反対である。アルゴリズムは、多くの場合―勿論オープンソースソフトウェアのそれは異なるが―企業秘密として扱われる。透明性を断念することは、知見の欠如により、そうしたアルゴリズムを投入する当事者の権利保護に関する実効的予防措置が存在しないことを帰結する。・・・ここでも法治国家的原則の斟酌は常に確實ではない。⁹⁸⁾と。これによると、立法とアルゴリズムの組成との間には違いがあり、アルゴリズムの組成に際しては立法における手続等はなく、内容に係る統制が不確実となり、その動機付けも私的利益に基づくというのである。所論を前提とすれば、リスクマネジメント制度の設計に際しては、(Groß教授の引用文にもあったように、アルゴリズムの内容に係る行政の最終的責任を担保するためにも)行政内部での制度構築に何らかの手続的統制は必要であることになるう。

2 租税手続における個別事情の無視?

(98) Hoffmann-Riem (Fn.95), AOÄ 142 (2017), 31ff.

ここで、「執行と裁判所の審査は個別ケースの特殊性を受け入れる。」と言われるように、自動化には個別性無視の批判がある⁽⁹⁹⁾。その他にも直前の引用文と同様の議論がある⁽¹⁰⁰⁾。さらには、自動化の組み込まれた租税手続においては課税庁の助言・教示義務が果たされないのではないとも言われる⁽¹⁰¹⁾。しかし、以上の議論には次のような反論がある。すなわち、自動化により官庁と私人との接触は減少すると考えられるが、(リスクマネジメント制度を設例とすると) 突っ込んで審査する対象を同制度により識別した場合には、それらのケースについては、決定権者が十分な時間と専門的リソースをそこに投入することを重視するならば、むしろインテンシブな接触が増加する⁽¹⁰²⁾。言うなれば、自動化と市民との近さ、人間性 (Menschlichkeit) とは矛盾しないのであり、自動化のメリットとして、(効率性、手続の速さのみではなく) 審査の真摯さ、質が落ちないことも見い出されるのである⁽¹⁰³⁾。加えて、実定法上も自由記述欄が配備されているので⁽¹⁰⁴⁾、そこに記述がある場合には、課税庁はそれを無視できない。

3 法律の内容と技術との関係

- (99) Kirchhof, Gregor, Einzelfallgerechtigkeit und Maßstabildung im digitalisierte Massenfallrecht: Zur steuerliche Zinsregelung, zur notwendigen Neubestimmung des Steuersystem und zum objektiven Nettoprinzip, in: Drien / Hey / Mellinshoff (Hrsg.), 100 Jahre (Fn.88), S.363.
- (100) Bull, Hans-Peter, Der »vollständig automatisiert erlassene « Verwaltungsakt-Zur Begriffsbildung und rechtlichen Einhegung von »E-Government «, DVBl. 2017, 414.
- (101) Braun Binder (Fn.81), DSIZ 2016, 530.
- (102) Dieffal, Christian, Das Internet der Dinge und die öffentliche Verwaltung-Auf dem Weg zum automatisierten Smart Government?, DVBl. 2017, 813, 805-07 同註 67 Drien, Die Zukunft (Fn.33), S.14.
- (103) BT-Druks. 18 / 7457, S.48.
- (104) 手塚・前掲注 (17) 二九頁。

法律の内容と技術との関係が次のような形で問題となりうる。⁽¹⁰⁵⁾ すなわち、形式上、一つの可能性として（立法ではなく）行政段階で機械により読み取り可能な指令（*Verwaltungsanweisungen*）を公表するか、または立法段階で、プログラム言語または機械による読み取り可能な自然言語を以て制度を起草するか、という選択肢があり（それに合わせて立法すべきという見解もある）、⁽¹⁰⁶⁾ そのいずれの途に与するか、である。前者については、法律レベルでどの程度の具体的な規定を配備するか、という租税法主義との関係が問題となるし、後者は現行の立法実務からすると、想像不能であるとも考えられる（なお、この点、Kirchhof教授によると、納税義務者ではなく、プログラマーが租税法立法者の主たる名宛人になるとさえ指摘される）。⁽¹⁰⁷⁾ しかし、後者については、とりわけ、立法への影響を考えた場合、アルゴリズムを以て法律の内容とすることになり、法律レベルで十二分に立法者意思が実現できると考えられるし、それ故にかかるアルゴリズムは少なくとも明確性は相応に確保可能であるとも言いうる。⁽¹⁰⁸⁾

なお、租税法ではELSTERや記入済み納税申告の文脈において電子化は可能なものとして議論されてきたわけであり、ここでKube教授の議論を参照すると、曰く「正当化の必要性、基本権との接触性、法律要件および法律効果における価値判断の必要性に応じて、一般的な法律について効率化を促進する自動的法執行が開かれたり、または閉じられたりする。主として数字による、拘束的な意思決定が特徴の、それ故アルゴリズムに対して開かれた租税法は、

(105) Guckelberger, *Öffentliche Verwaltung* (Fn.59), Rn.42.

(106) Kirchhof, *Einzelfallgerechtigkeit* (Fn.99), S.367.

(107) Kirchhof, Paul, *Die steuerrechtliche Bedeutung der Digitalisierung für Unternehmen und Unternehmensberater* DStR 2018, 501.

(108) なお、本文中の後者については、ドイツの議論による（なお検討の余地あり）Anzinger, *Möglichkeiten der Digitalisierung* (Fn.92), S.33f. に実例がある。

(109) Reimer, *Der Einfluss der Digitalisierung* (Fn.86), S.105.

この関連では、主として人間に関係する、非常に裁量に特徴づけられた、そして基本権に重大な警察法とは異なる評価される。」⁽¹¹⁾とされ、租税法は、従前の立法実務を変えるトップバッターになりうるとも考えられる。⁽¹²⁾

但し、いわゆる自己学習型アルゴリズム (selflearninge Algorithmen) の投入については留意が必要であるとされ、その根拠として、もともと予定された作業段階の好ましくない結果を避けるために、アルゴリズムが自ら新しいアルゴリズムを生み出すことが挙げられ、これはアルゴリズム作成の段階で予想されていなかった法的問題について新たな解決を生み出すものであることが挙げられている。⁽¹³⁾ おそらくは、該当のアルゴリズムを放置することはできず、何らかの統制が必要である。さもなくば、自己学習を繰り返すことにより、その内容が租税立法者のそれと乖離する可能性があり、民主主義立法、法治主義との関係で問題が生じることとなる。⁽¹⁴⁾ しかも、ドイツ租税通則法一五五条四項三文を参照することにより、改めて完全な自動化という原則をベースにした制度設計を進めた場合の、手作業の介

(10) Kirchhof, Geiger, *Rechtssetzung und Rechtsanwendung im steuerlichen Massenfallrecht: Zu den lohnsteuerlichen Sachzügen, der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, der gesetzlichen Typisierung sowie der Ist- und Soll-Ertragsbesteuerung*, in: Drien, Klaus-Dieter (Hrsg.), *Besteuerung von Arbeitnehmern*, Köln 2017, S. 68f. 所論によると、諸外国においては実例があるが、ドイツにおいては未だ未導入であるとする。納税義務者は記入済み申告書の内容を自ら確認し、それを修正することになる。これにより、納税申告は容易となり、課税庁も納税義務に影響を与える顕著な点に着目する。そして、納税義務者にとつての負担軽減効果が期待できるという。

(11) Kube, *VVDStJR* 78 (2019), S. 321f. 「Kube, Eiert, Martin, Electronic Government: Das Recht der elektronischen Verwaltung, Baden-Baden 2005, S. 122; Guckelberger, Öffentliche Verwaltung (Fn. 59), Rn. 429.」 同前。

(12) 同前。 Schmidt, Christoph, *Risikoorientierte Fallauswahl, automatisierte Fallbearbeitung und elektronische Steuerfestsatzung*, Chancen, Herausforderungen und Grenzen des digitalen Steuervollzugs, Berlin 2021, S. 106ff.

(13) Stelkens, in: Stelkens / Bonk / Sachs (Hrsg.), *VwVfG (Fn. 8)*, § 35a Rn. 47.

(14) Stelkens, in: Stelkens / Bonk / Sachs (Hrsg.), *VwVfG (Fn. 8)*, § 35a Rn. 47.

入の必要性が想起されるのである。すなわち、行政公務員の倫理と知見を市民のために利用するという選択肢の重要性であつて、特に指摘されるのは、租税法においては、執行自動化が、包摂の責任を市民に対して負荷するということである⁽¹¹⁶⁾。ここで、「電子申告の充足は、最終的なものか、または可罰的な行為への批判となるそうした納税義務者による法的な評価を前提とする」⁽¹¹⁷⁾と言われるように、納税義務者が自己の経済活動に係る租税法的性質決定に必ずしも確信を持ってない場合には、事後的なペナルティーを負うリスクが生じうる。そこで、租税手続における何処かでの納税義務者と課税庁とのコミュニケーションの重要性とならう。

4 リスクマネジメント制度の非公開

リスクマネジメント制度の内実については、公開はしないものとされる。したがつて、如何なる基準で納税申告の識別がされるかは、納税義務者にとってブラックボックスである。もし、この内容を（完全に公開しないまでも）推測できるような状況があれば、納税申告の際に、リスクマネジメント制度の適用上、一定の基準を充足したものである、職員による確認に移行する場合が分かるというように、基準を見破られる可能性があり、適正課税ができないことになる⁽¹¹⁸⁾。これは確かにそのとおりである。しかし、公開の要請もある（条件づけられた秘密留保⁽¹¹⁹⁾）。なお、例えば、リスクマネジメント制度を法律上ではなく、行政規則上に規律する場合には、法律上はリスクマネジメント制度の公

(115) Kube, VVDSiRL 78 (2019), S. 323.

(116) Kube, VVDSiRL 78 (2019), S. 323.

(117) Kube, VVDSiRL 78 (2019), S. 323.

(118) Martini (Fn.62) DÖV 2017, 452.

(119) Martini (Fn.62) DÖV 2017, 452; Guggenberger (Fn.18), NVwZ 2019, 850; Seer, Roman, Entwicklungslinien und Zukunftfragen des

Steuerverfahrensrechts, in: Dürren / Hey / Mellingerhoff (Hrsg.), 100 Jahre (Fn.88), S.1728f.

開条項が必要であるとする立場もある⁽¹²¹⁾。確かに、法治国家の透明性と人格権の保護 (DSGVO 五条一項 lit.a)⁽¹²²⁾ の要請はありつつも、しかし手の内を見せないことによるメリットを上回るものとは思えないので、現行法の立場に与せざるを得ないと思われる。

とはいえ、DSGVO 二三条二項 lit.f⁽¹²³⁾ 同一四条二項 lit.g⁽¹²⁴⁾ 同一五条一項 Hs.2 lit.h⁽¹²⁵⁾ に基づけば、私人がリスクマネジメント制度に基づく意思決定の根拠を、検証、統制できることが求められる。その具体的仕組みであるが、プログラムコードの公開までは必要ないとされ、特に、(例、先入観、差別をもたらすような) アルゴリズムの中に潜むエラーをどのように統制するか、という点については、(独立機関、裁判所のような)⁽¹²⁶⁾ 外部統制の可能性は追及されるべきとされている⁽¹²⁷⁾。公開による統制が馴染まず、場合によっては (特に将来的には) 相応の専門技術的知見も要することもありうるため、立法、行政による自己統制では不十分であり、差し当たって専門機関による統制に合理性を認める

- (120) Seer, in: Tipke / Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (Fn.22), Rn.21.7.
- (121) Drien, *Die Zukunft* (Fn.33), S.14.
- (122) Heberlein, Horst, in: Ehmann / Selmayr (Hrsg.), *DS-GVO* (Fn.64), Art.5 Rn.8, 11.
- (123) ㄱ의 점 Heberlein, Horst, in: Ehmann / Selmayr (Hrsg.), *DS-GVO* (Fn.64), Art.13 Rn.8, 11. *また* Schmidt, *Risikoorientierte Fallauswahl* (Fn.112), S.137 *も* 納税義務者に対して、自身のリスタ評価の結果等を公開すべきとする。
- (124) Knyrim, Rainer, in: Ehmann / Selmayr (Hrsg.), *DS-GVO* (Fn.64), Art.13, Rn.63.
- (125) Knyrim, Rainer, in: Ehmann / Selmayr (Hrsg.), *DS-GVO* (Fn.64), Art.14, Rn.40.
- (126) Ehmann, Eugen, in: Ehmann / Selmayr (Hrsg.), *DS-GVO* (Fn.64), Art.15, Rn.17, 19.
- (127) Martini (Fn.62) *DÖV* 2017, 453.
- (128) Braun Binder (Fn.81), *DSZ* 2016, 531.
- (129) Martini (Fn.62) *DÖV* 2017, 453.

ことができよう。

5 小括

繰り返すが、すべての租税上の決定は自動化できないことには留意するべきである。随所で見たとおり、リスクマネジメント制度のもとにおいて、手作業が必要であることは理論上も、実際上も否定できないように思われる。曰く、「・・・いかなる文脈において知能システム (intelligent System) を投入することに意味があるかの判断は、大規模なデータ量の処理および速く、明確な予測的意思決定が問題となつていくときに、これらが人間に一般的に優位することを考慮してなされる。例えば、金融市場における予測にこれは当てはまる。これに対して、問題解決のために、異なる戦略を組み合わせる、新しい情報を産み出す、または象徴的な理論を發展させる必要があるときには、注意が必要である。従来特に、テキストの解釈および起草の際には知能システム能力は限定的である。加えて、市場向きのシステム (Marktgängige Systeme) は、個別ケースのあらゆる事情を見て判断を行うことはなおできない。・・・特定の状況においては、状況適合的使用という原則が法的次元を有し、そして知能システムの投入に限界を敷く。一方でシステムによって加工されるおよび加工可能なデータと他方での即物的意思決定の基盤の深さに係る法的要請と

(130) Automatisiert erlassene Verwaltungsakte und Bekanntgabe über Internplattformen—Fortentwicklung des Verfahrensrechts im Zeichen der Digitalisierung. Wie Können rechtsstaatliche Standards gewahrt werden?, Stellungnahme des Beirats Verwaltungsverfahrensrecht beim Bundesministerium des Innern zur Frage der Zulassung vollständig automatisiert erlassener Verwaltungsakte und Bekanntgabe von Verwaltungsakten über Internplattformen, NVwZ 2015, 1115. なお、例えば Heuermann, Roland / Mathias Tomenendal / Carsten Jürgens, Wirkungen und Erfolge der Digitalisierung, in: Heuermann, Roland / Mathias Tomenendal / Christian Bressen (Hrsg.), Digitalisierung in Bund, Ländern und Gemeinden. IT-Organisation, Management und Empfehlungen, Berlin 2018, S.231f. 以下同頁をみるべし。

(131) Ramsauer, in: Kopp / Ramsauer (Hrsg.), VwVfG (Fn. 4), § 24 Rn. 8; Groß (Fn. 6), VerwArch. 95 (2004), 409.

の間の不均衡が存在する場所では、これが当てはまる。」⁽¹³²⁾と。以上の言明を踏まえて、一例を挙げるとすれば、租税法については、個別の案件の事実関係を詳細に検証する必要がある場合がそうであろうし、目下経済取引の法的性質決定を行うことは担当職員の判断が求められよう。この点、(コンピュータを通じた)自動化は、機械的判断はできるが、衡量的包摂はできず、特に、不確定概念への包摂がそうであるという指摘もある⁽¹³³⁾。

なお、ドイツにおいては、企業の納税申告に *Blockchain* の技術は使用しないとされる⁽¹³⁴⁾。これは、かかる技術がこの文脈では性質上適合しないということか否かは不明であるが、現行の *ELSTER* の仕組みに対する優越性はないという評価がある⁽¹³⁵⁾。

- (132) Wischmeyer (Fn.91), AÖR 143 (2018), 32f.
 (133) Schmidt, Risikoorientierte Fallauswahl (Fn.112), S.95f.
 (134) BT-Drucks.19 / 1763, S.3.
 (135) Guckelberger, Öffentliche Verwaltung (Fn.59), Rn.135.