

## 税務行政の効率性に係る諸相 (二・完)

— 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、四七卷一号)
- 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 (以上、本号)

### 三 税務行政効率化の制度

税務行政の効率性を論ずるにしても、わが国においては、税務行政については合法性の原則が中心の様相がある。しかし、ドイツにおいては、それに尽きることはない。すなわち、現代的要請を踏まえて、複数の原則を同時に実現する論理を示し、効率性に資しうる具体的制度も考案されている。そこで、ここでは、ドイツの議論から、わが国の理論に関する示唆を得るための手がかりを示すために、ドイツの諸制度を関連する理論とともに検討することとした。

(一) 事前照会制度

1 事前照会制度の概要―法的性格も含めて―

まず、事前照会制度から触れることとしたい。事前照会制度は、納税義務者の行う取引等に係る課税効果を事前に課税庁がその照会を踏まえて回答をする制度であるが、これは、納税義務者の予測可能性・法的安定性に資する。そうした予測可能性が事前に獲得されることにより、納税義務者としては自己の取引に係る課税効果についてコストをかけて検討する必要もなく、事後の争訟リスクも相当程度に減殺されるので、事前照会制度は税務行政における効率性に資すると言いうる。この点、ドイツにおいては、直後に触れる事前照会制度としての拘束情報は、租税法においては許可要件が規定されていないことの代償であると言われる。これは、要するに、課税庁による納税義務者に係る課税効果についての事前の認証とでも言えよう。

さて、事前照会制度については、実定法上いくつかの可能性がある。例えば、税務調査の過程に係るものとして、ドイツ租税通則法二〇四条の同意 (Zusage) がある。<sup>(136)</sup> これは、税務調査の過程で明らかになった事情について、(その本質的部分がさらに、または新たに実現するような場合には)<sup>(137)</sup> 同意を基にして事後の租税手続が進行するというも

(136) 手塚貴大「租税手続における事前照会―ドイツ租税法における制度と理論、およびその示唆するもの―」租税法研究三七号四五頁。

(137) Hey, Johanna, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, 695f.

(138) DWS-Institut Wissenschaftlicher Arbeitskreis Steuerrecht, Reform der Außenprüfung aus der Perspektive des Mittelstandes, Schriftenreihe Nr.47, S.11ff.

(139) Wissenschaftlicher Arbeitskreis, Reform der Außenprüfung (Fn.138), S.12.

のである。そして、これは、過去のみではなく、継続性ある事実関係にも当てはめられるので、いわば将来的な効力もある。<sup>(140)</sup> そもそも、租税法においては、納税義務者は、課税処分を通じて事後的に実現した事実関係に係る法的判断についての安定性を得るが、同意等があれば、事前にそれを得ることができるのであり、それを可能にする一般的制度が、ドイツ租税通則法八九条に規定されるところの、拘束情報 (verbindliche Auskunft) の発遣である。<sup>(141)</sup> これは、直前で見たとように、今後生じる取引に係る租税法上の効果につき、課税庁から拘束力ある情報提供が得られるというものである。

なお、拘束情報も、ドイツ租税通則法二〇四条の同意も、特定の、将来的な作用を課税庁に対して片面的に義務付けるものであるから、行政法に言うところの同意であり、そうした課税庁の作用が行政行為の中に現れるのであるから、ドイツ行政手続法三八条に言うところの確約 (Zusicherung) が問題となっている。<sup>(142)</sup>

運用の実態は以下のようになる。納税義務者の申請に基づいて拘束情報は発遣され、料金の徴収がある (それ故や利用が低調であるともされる)。そして、法的性質としては、行政行為であるとされており、これは課税庁のみを拘束し、納税義務者に対する拘束力はない (片面性)。それ故、課税庁は拘束情報どおりの課税処分を行わなければならないので、そのことを以て、充足請求権 (Erfüllungsanspruch)<sup>(143)</sup> が納税義務者に対して与えられたと言われる。所論によると、要するに、拘束情報における事実関係が実現する際には、その内容に矛盾する、後行する租税決定 (行

(140) Seer (Fn.68), DV 2022, 48.

(141) 手塚・前掲注 (136) 四六頁以下。

(142) Seer (Fn.68), DV 2022, 48f.

(143) Seer (Fn.68), DV 2022, 47.

政行為の性質を有する) が違法となるという効果を伴う形で、充足請求権は実体法に重なる法的根拠にまで強められるというのであり、しかも、そうした効力は、拘束情報が納税義務者にとって有利になるように実定法に反するときであっても、生じるという。<sup>(14)</sup>

## 2 事前照会制度に係る問題

前叙のごとく、拘束情報は行政行為としての形式を有するわけであるが、一に、そもそも、行政行為として制度設計することにより、課税庁に対する片面的拘束力のみを語るだけで足りるのか、という問題はありうる。ドイツの議論によれば、他の領域の法制度を見ると、課税庁および納税義務者の双方を拘束すると制度設計する余地はある(例、建設法)<sup>(15)</sup>という。所論によると、前叙の確約のように、単に将来の行政行為を見据えるだけではなく、それ自体を確認的行政行為(feststellender Verwaltungsakt)として、いわば(前もって)最終的な部分的規律(definitive Teilregelung)を行うということである(これを前決定(Vorbeseid)という)。この意味するところは、建設法に即して言えば、行政手続上事後的に与えられる建設許可が前倒しで与えられたことと同様の法的効果があり、前叙の確認的行政行為については性質上存続力が強く、法改正がなされても前決定の効力には影響がない、ということである。<sup>(16)</sup>納税義務者をも拘束することの意義であるが、筆者の見るところ、必ずしも明確ではない。この点、納税義務者に事前照会時の予定された取引をそのまま実行し、さらにはそれに対する法的評価を受け入れるように義務付けることになろうか。

(14) Seer (Fn.68), DV 2022, 47f.

(15) 詳細は、Otto, Patrick Christian, Die verbindliche Auskunft im Allgemeinen Verwaltungsrecht, Baden-Baden 2019, S.238, S.324, S.382f., S.386.

(16) 注(14)。

(17) Otto, Die verbindliche Auskunft (Fn.145), S.S.259f., S.313. また、BVerwG-Urt. v. 03. 02. 1984, 4 C 39.82, BVerwGE 69, 1 (3) を参照。

これにより、事後的に拘束情報とは異なる税務上の行動をとることはできなくなり、拘束情報の発遣が結果として無意味になることは回避される。確かに、この制度設計は税務行政の無駄を極力排除するという点で、効率的ではある。加えて、前叙の法改正に対する耐性を直視しても、同様のことは当てはまる。この点、全体としての行政手続の合理化・効率化というメリットの存在が指摘される<sup>(148)</sup>ところではある。しかし、この文脈において、納税義務者をも拘束することについて、納税義務者に係る将来時点での取引・納税申告をも拘束するという趣旨か否かは必ずしも明確ではなく、仮にそれを肯定するとするならば、例えば、納税義務者のもとでも事情変更（その結果としての取引内容の変更等）はあるであろうから、常に拘束力を發揮するものと仕組むことが合理的なものと言いうるかは検討を要しよう。

二に、それに関連して、ドイツでは料金問題は批判がある。端的には、これも不要とすべきであろうか。学説の整理に依り、列挙すると、国家は見通しのきかない租税法を制定し、加えてなお、（料金賦課を通じて）収入を獲得しようとしている、拘束情報による事前審査（Vorprüfung）を通じて賦課処分という形式での事後審査（Nachprüfung）を無くそうとしている、料金義務は（拘束情報発遣の）申請による課税庁の過重負担を無くそうとする嚮導機能を有する、課税庁には（納税義務者に対する）配慮義務（Fürsorgepflicht）がある、行政手続は公正（フェア）であるべき<sup>(149)</sup>、というものがある。とはいえ、反対に、公行政は市民にとって無料のサービス提供者ではなく、料金義務は（おそらくは課税庁のもとで生じる）費用調整機能、（おそらくは納税義務者のもとで生じる）メリット調整機能を有し

(148) Otto, Die verbindliche Auskunft (Fn.145), S.324.

(149) Otto, Die verbindliche Auskunft (Fn.145), S.167ff.

(150) Otto, Die verbindliche Auskunft (Fn.145), S.178ff.によると、課税庁は（納税義務者に対する）助言・配慮義務を料金を通じた納税義務者による対価の支払として行うのに対して、納税義務者は自己の協力義務を無償で行っていることが「公正ではない」という。

ていること、といった料金義務を支持する見方もある<sup>(151)</sup>。さらに、私見によれば、それに基づき敷衍すると、課税庁にも回答に際してのコストは発生すること、さらには無料で発遣を許容すると、納税義務者は安易に回答を得ようとし、拘束情報を結果として無視するような行動もとりかねないこと等を考えると、料金の徴収は妥当であると考えべきではないか。

三に、例えば、拘束情報に関しては、拘束情報の前提となる事実関係の多少の変更はともかく、法改正がされれば、自己の取引に係る法的評価が変更されるので、それが現実化すれば、拘束力の根拠は失われうることになる<sup>(152)</sup>。これを、拘束情報に係る法改正に対する脆弱性と評価することが可能か否かは不明であるが、ともかく拘束情報の拘束力は失われるのである。とはいえ、拘束情報は有料であるため、納税義務者のもとでは取引を早期に実行するインセンティブは生じるかもしれない。もし、その場合には、拘束情報の発遣の意義は(課税庁のもとで生じたコストも含めて)なお失われぬ。それ故、前叙の状況が常に発現するわけではない<sup>(153)</sup>。その際、法改正の内容自体も、拘束情報の拘束力を失わしめるようなそれであるか否かは問題となる<sup>(154)</sup>。

(151) Otto, Die verbindliche Auskunft (Fn.145), S.172.

(152) Otto, Die verbindliche Auskunft (Fn.145), S.138f. Otto 氏は、拘束力の喪失を、非常に厳しく (drakonisch) の効果とする (A.a.O., S.138)。

(153) なお、Otto, Die verbindliche Auskunft (Fn.145), S.138f.によると、拘束情報の拘束力の消滅可能性如何につき、法改正が(賦課処分に相当する)租税決定の前後のいずれかであるかに応じて、異なるという。すなわち、前であれば拘束力は失われ(いわゆる不真正遡及)、後であれば、いわゆる真正遡及の可否という観点から判断がなされるという。なお、判例変更の場合には、信頼保護の視点に照らして、拘束力の喪失は判例変更後について生じるものとされる。

(154) Otto, Die verbindliche Auskunft (Fn.145), S.138.

(二) 事実に関する合意

1 事実に関する合意の概要―その機能と法的性質―

(1) 機能

事実に関する合意<sup>(155)</sup>は、解明にコストを要する不明確な事実関係につき、課税不能を避けるべく、納税義務者と課税庁との間で一定の事実関係を措定するそうした合意である。端的には、この合意を通じて、事実関係不明により課税が停滞することが回避されるため、税務行政過程においては非常に有用である。これについて、ドイツにおいては研究の蓄積があり、特に、理論的、制度的位置づけはある程度明確化されている。

確かに、課税の停滞の回避を避けるという作用に鑑みて、この制度は実際上必要であり、租税法は常に唯一の正しい判断のみを許容するそうした法律上完全にプログラム化された法 (*ius strictum*) では決してないという知見に負う<sup>(156)</sup>。すなわち、一見したところとは異なり、税務行政の行為形式として、契約形態は排除されていないのである<sup>(157)</sup>。ドイツの議論によると、こうした契約形式の投入の可否に関する判断は、法律の空白 (*Vakuum des Gesetzes*) であり、手続法の発展の余地がある (ドイツ租税通則法は一九七七年制定当時の法においてドイツ行政手続法五四条以下を受け入

(155) 手塚貴大「ドイツのネゴシエーション」日税研論集六五号二九頁以下において一部に触れた。ドイツの文献としては、Seer, Roman, Verständigung im Steuerverfahren, Köln 1996; ders., in: Tripke, Klaus / Heinrich Wilhelm Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, Vor § 118 Tz.10ff. (Stand: Oktober 2015).

(156) Hey, in: Tripke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.22), Rn.3.242.

(157) Seer, in: Tripke / Kruse (Hrsg.), AO (Fn.155), Vor § 108 Tz.19, 22.

れていない<sup>(158)</sup>という実証的根拠が挙げられる)。したがって、この文脈において、契約形式の税務行政過程への投入は課税庁等にとって開かれているということである。

そして、前叙のごとく、事実関係が不明な場合に、一定の事実関係の措定が行われるという作用がここで問題となっているが、要するに、事実関係の解明の困難が核心である。ここで、事実関係解明の性質・範囲について課税庁の羁束裁量があり、そこに課税庁と納税義務者との合意の余地がある(証明の程度(Beweismaß)が下がるほど、合意の余地が広がる)という<sup>(159)</sup>。

なお、実定法上根拠のある税務調査の際に予定される同意(料金不徴収)よりも、事実に関する合意の投入が選択されるといふ<sup>(160)</sup>。その理由は必ずしも明確ではないが、事実に関する合意は、租税手続のどの段階でも投入可能であつて、租税手続においては、これがしばしば用いられるのである。確かに、この合意の拘束力を前提に後の課税処分がなされるし、争訟リスクは基本的にはなくなる<sup>(161)</sup>。そして、過去の事実関係につき、真偽不明なものがある場合には、課税庁と納税義務者と間で合意を行い、一定の事実関係を措定するので、基本的には合意の対象は事実関係に限定されるが、実際には法的問題にも及んでいるおり、これは歓迎すべきこととされる<sup>(162)</sup>。加えて、将来に係る事実関係についても合意はありうる<sup>(163)</sup>。

(158) Sontheimer, Jürgen, Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht, Köln 1987, S.135f.

(159) Seer, in: Tiplke / Kruse (Hrsg.), AO (Fn.155), Vor § 118 Tz.21.

(160) Wissenschaftlicher Arbeitskreis, Reform der Außenprüfung (Fn.138), S.11

(161) Halweg, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn.21), § 88 Rn.49.

(162) Halweg, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn.21), § 88 Rn.53.

## (2) 法的性質

次に、(合意の拘束力の根拠も視野に入れた) 法的性質について見る。ドイツにおいては、拘束力の根拠については、信義則、合意自体に求めるもの等がある。実際には、事実に関する合意は判例上発展してきたという事情もあり、それを立法化すべきか否かが議論される。この点、ある見方によると、ドイツ行政手続法五五条(和解契約(Vergleichsvertrag))を参照すべきで、その必要はない<sup>(165)</sup>。和解契約の締結に係る判断、その内容は官庁の羁束裁量である(合目的判断)<sup>(166)</sup>。そして、行政実務上は文書による締結が望ましいとされ、平等原則は官庁に対して恣意的判断を禁ずる(従来の適法な行政執行からの恣意的乖離は許されない)<sup>(167)</sup>のである。そして、同五五条によると、公法契約(同五四条以下に規定)は、法的問題についても締結可能とされるが、租税法上は租税法律主義の要請もあるので、契約内容が適正なものでなければならず、如何なる場合に締結可能とすべきかが問題となる。事実問題に関する合意は措

(163) Seer-Verständigung (Fn.155), S.209f. 所論によると、法的平和(Rechtsfrieden)に資するのであれば、事実問題と法的問題を明確に識別するべきではなく、両者を分けることは却って不安定性をもたらし、平和機能に反するという。加えて、本文中でも触れる和解契約(Vergleichsvertrag)。ドイツ行政手続法五五条)の機能にも触れ、それと事実に関する合意の近似性を指摘する。

(164) Halweg, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn.21), § 88 Rn. 47; Seer, in: Tipler / Kruse (Hrsg.), AO (Fn.155), Vor § 118 Tz.12, 14.

(165) 事実に関する合意と和解契約との類似性の指摘はあむ。Bonk, Heinz Joachim / Werner Neumann / Thorsten Siegel, in: Stelkens / Bonk / Sachs (Hrsg.), VwVfG (Fn.8), § 54 Rn.123.

(166) Bonk / Neumann / Siegel, in: Stelkens / Bonk / Sachs (Hrsg.), VwVfG (Fn.8), § 55 Rn.32.

(167) Bonk / Neumann / Siegel, in: Stelkens / Bonk / Sachs (Hrsg.), VwVfG (Fn.8), § 55 Rn.33.

(168) Halweg, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn.21), § 88 Rn.52.

(169) Bonk / Neumann / Siegel, in: Stelkens / Bonk / Sachs (Hrsg.), VwVfG (Fn.8), § 5 Rn.34.

くとして、締結可能な法律問題については、(当事者双方にとつての)<sup>(17)</sup> 法的問題に関する(客観的)不明確性(Ungewissheit)<sup>(18)</sup>が挙げられ、不明確性としては、法律上、判例上のそれもあるし、法的問題の解明に必要なコスト、時間的費用を含めた行政費用が、当事者が期待する、法的状態の合意に基づく評価の程度によると、その客観的意義と釣り合わないときも含まれるとされる。<sup>(19)</sup>

因みに、Seer 教授によると、同意、公法契約と課税処分との違いが指摘される。すなわち、「行政上の決定 (Verwaltungsentscheidungen = (行政行為としての性質を持つ) 課税処分・筆者注) の存続力 (Bestandskraft) という制度が持つ財産権安定化機能は納税義務者にとつて当該決定の内容以上に課税されることはないという確実性を納税義務者に与える。・・・しかし、それ以上に、それは動態的な、将来行われる経済活動のための活動の自由に対して確たる基盤を与えるためには、そうした現存指向の処分権保護は不十分である」という。<sup>(20)</sup> 他の行政法学説によつても、行政行為に係る行政の実効性と並び、それが「市民の権利・義務を明確に規定し、限界づけ、安定的な、仮に行政行為が違法であっても、市民のさらなる行動の確たる基盤である」という私人の側にとつてのメリットに言及される。<sup>(21)</sup> すなわち、「ここで言われているのは、課税処分前の自身の経済活動の成果に係る課税上の扱いが明確化されることに

(17) *Bonk / Neumann / Siegel, in: Stelkens / Bonk / Sachs (Hrsg.), VwVfG (Fn. 8), § 9 Rn. 21.*

(18) *Bonk / Neumann / Siegel, in: Stelkens / Bonk / Sachs (Hrsg.), VwVfG (Fn. 8), § 5 Rn. 21, 25f.*

(19) *Bonk / Neumann / Siegel, in: Stelkens / Bonk / Sachs (Hrsg.), VwVfG (Fn. 8), § 5 Rn. 23.*

(20) *Bonk / Neumann / Siegel, in: Stelkens / Bonk / Sachs (Hrsg.), VwVfG (Fn. 8), § 55 Rn. 21f.*

(21) *Bonk / Neumann / Siegel, in: Stelkens / Bonk / Sachs (Hrsg.), VwVfG (Fn. 8), § 55 Rn. 26.*

(175) *Seer, Verständigung (Fn. 155), S. 310f.*

(176) *Maurer / Waldhoff, Allgemeines Verwaltungsrecht (Fn. 2), § 9 Rn. 41.*

係る独自の重要性である。

(3) 問題

では、事実に関する合意に係る問題点とされる事項について見る。一に、法的问题を合意対象とすることの問題がある。これは、法律違反とする見解もあり<sup>(17)</sup>、一見首肯しうる。しかし、別の見方もあり、合法性の原則と法的安定性の原則はいずれも法治国家原則より導出され、両者間の調整を行うことと可能とされ、法律への拘束は、法適用の現実において、行政官庁が解釈のやり方を守り、その法律適用の帰結が支持可能なもの (vertreibar) でなければならぬことを意味し、行政は、自身が確信から支持しうるある法的立場につき、法的安定性および手続経済を根拠として採りうるという<sup>(18)</sup>。以上の議論からは、ここでも法原則の調整という作業がここでの問題を正当化する根拠とされており、さらに、行政庁による適切な解釈の帰結であるならば、それを合意内容とすることは適法な法執行の枠内にあるという立場を読み取ることが可能であろう。さらに、法律の解釈を課税庁が一方的に行っても、合意の上で行っても、それが正しいか否かとは別問題であり、第一に判断を行う課税庁の作用視点から、唯一の決定のみが、常に法律上正しいものと想定されることはないのであって、裁判所の判断も正しい保障はなく、単に最終的な判断として拘束力を有することを意味するのみで、行政自身も自己責任で法を具体化する権限を与えられた機関であるという言われ方もす

(177) 例えば、Sontheimer, Der verwaltungsrechtliche Vertrag (Fn.158), S.114f. など、Halweg, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn.21), § 88 Rn.52 によると、事実に関する合意の文脈において、職権主義と合法性の原則は、常にあらゆる行政活動の指導準則でなければならぬ、とする。

(178) Seer, Verständigung (Fn.155), S.211f.

(179) Seer, Verständigung (Fn.155), S.212.

(180) Seer, Verständigung (Fn.155), S.213.

る。<sup>(18)</sup> こうしたドイツの議論を踏まえれば、租税法律主義で特に問題とされるべきは、執行作用の形式ではなく、内容の適法性である。

二に、そうであるとしても、合意の内容に係る適法性を担保する手段は考案されるべきであろう。ドイツの議論を見る限りでは、事実に関する合意は（おそらく有用性があるので）実務には相当浸透していると言えるから、学説もそれが税務行政の要請に適合すると評価し、問題点を指摘するというよりは、性質決定を明確化し、一層の利用を推奨するかのようである。そうであるからこそ、統制の問題は重要である。具体的には、（特に法的問題についての合意も可能となるため）租税法律主義に違反する実態は如何にして回避されるかが問題となる。この点、課税庁は合意の義務はないであろうし、納税義務者により提示される違法な内容の合意締結に応じることはなからう。そもそも、明白に不相当な締結に行き着く合意は無効であるとされる。<sup>(19)</sup> しかも、合意が不調に終われば、（事後的な争訟リスクは避けられないが、推計課税等を通じて）課税が可能となる。とはいえ、後日の争訟リスクを勘案して課税庁側にも合意締結のインセンティブは相応に生じると見るべきかもしれない。

この点、違法な合意を回避することについては自己統制となるかもしれない。換言すれば、合意がなされると、納税義務者によって、それが争われることはないように思われる。但し、ドイツ民法を根拠とする取消等の余地はある（ドイツ民法一一九、二二〇、二二一、二二三、一二四条<sup>(20)</sup>）ので、例えば、課税庁による事後的な取消等は可能とならう。加えて、前叙のごとく、和解契約につき、実務上文書化が要請され、その文脈において平等課税の原則が参照されるこ

(18) Seer, *Verständigung* (Fn.155), S.213.

(19) Halweg, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn.21), § 8 Rn.53.

(20) Seer, in: Tipke / Kruse (Hrsg.), AO (Fn.155), Vor § 118 Rz.32f.

とからすれば、文書化を通じた事例の集積を以て、適切な合意内容の傾向を析出し、それに倣った合意をしていくことが平等原則との整合性を確保する途であろう。

さらに、合意は如何なる場合にも締結できるわけではなく、例えば、訴訟リスク（とそれに伴う費用）があるのみでは、合意の締結は正当化されない、（事実解明に係る）納税義務者の協力はなされるべきであるし、その複雑性を以て事実関係の解明作業がなされなくてよいわけではないという。<sup>(184)</sup>（これに限られるものではないが）こうした合意要件の定立は、合意へのハードルを形成し、違法な合意が安易に締結されることが回避され得よう。

### (三) 電磁的記録に係る税務調査

#### 1 意義と制度化の背景

ここでは、税務調査<sup>(185)</sup>について見る。特に、電磁的記録（データ）に係る税務調査がそれであり、これにはドイツ租税通則法一四七条六項という一定の法的根拠がある。但し、この規定は、特に税務調査の範囲を拡張したのではなく、方法の拡張を行ったものであるとされ、税務調査としては、必要なもののみ利用が可であるとともされる。<sup>(186)</sup>したがって、

(184) 以上、Halweg, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn.21), § 88 Rn.52.

(185) なお、税務調査の文脈で議論される納税義務者の協力義務については、Joachim, Alexander, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung-Grundlagen, Datenzugriff, international Sachverhalte, Sanktionen, Berlin 2011, S.69ff.がある。所論は、事実関係の解明による公平課税の実現に納税義務者の協力の必要性を位置付ける。

(186) Haselmann, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn.21), § 200 Rn.28; Ratke, in: Klein (Hrsg.), AO (Fn.24), § 147 Rn.65.

(187) BT-Drucks. 14 / 2683, S.130.

この規定は、税務調査の実務の明文化である。<sup>(18)</sup>

電磁的記録につき税務調査を実施することの目的としては、ペーパーレスの帳簿の調査を確保し、合理的な調査法の投入の前提を作り、それを以て調査期間を短縮することにある。<sup>(19)</sup>ここで、こうした税務調査の制度化は、本稿での検討課題である効率性と関係があると言えよう。そのことは、課税庁にとっても、納税義務者にとっても当てはまることであろう。

そして、この制度は、憲法違反ではなく、課税の平等（実効的な統制が必要）から正当化されるものであり、現代的な帳簿作成システムの発展に対応したものである。<sup>(20)</sup>大企業、グループ企業のもとの税務調査は大量のデータを扱わなければならない。<sup>(21)</sup>いわば、実務上のペーパーレス化の斟酌がなされたのである。<sup>(22)</sup>さらには、税務調査の実施には裁量があることもこうした制度化の根拠である。<sup>(23)</sup>

(18) Driten, Klaus-Dieter, Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung, Stuw 2003, 205ff. に、電磁的記録に係る税務調査に関する立法の経緯がある。なお、該当箇所の一部では、ドイツ租税通則法二〇〇条一項一文に規定する納税義務者に係る協力義務から、納税義務者のデータ処理機器を税務調査の迅速化ために供することを義務付けることはできないと言う。納税義務者はかかる役割を負うものではないことが理由とされる (205f.)。そして、本文中に述べる立法が必要とされることは推論可能である。

(19) BT-Drucks. 14 / 2683, S. 129; Driten, in: Tipke / Kruse (Hrsg.), AO (Fn. 155), § 147 Tz. 69; Schübler, Björn, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, Frankfurt a.M. 2010, S. 15, xv, § 12 ff. Driten (Fn. 188), Stuw 2003, 207.

(20) Haselmann, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn. 21), § 147 Rn. 29; Schübler, Der Datenzugriff (Fn. 189), S. 160f.

(21) Haselmann, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn. 21), § 147 Rn. 29; Schübler, Der Datenzugriff (Fn. 189), S. 161.

(22) Driten (Fn. 188), Stuw 2003, 209.

(23) BT-Drucks. 14 / 2683, S. 129.

(24) Schübler, Der Datenzugriff (Fn. 189), S. 166ff.

但し、学説の中には、この制度に憲法上の疑義を呈する見解もある。学説の整理に依ると、企業の心臓部分にまで調査が行いうることから、税務調査が絶対的必要最小限 (absolut erforderliche Minimum) に限定されるとは限らず、高いコストも要し、ドイツ憲法二条一項、二二条一項、一四条に違反する旨言われることがある。特に、後述するデータ伝達は課税庁にデータの支配が移ることに着目される。<sup>(195)</sup>しかし、前叙のとおり、無制限に税務調査が行われず、納税義務者の権利保護措置が一切ないわけではなく、平等課税のためには納税義務者の情報獲得がその前提となるという事情をも直視して、総合すると、この制度に対する評価としてはドイツにおいても合憲と解されているものと思われる。なお、学説の整理に依ると、ドイツにおいては、憲法上の根拠を持つとされるデータ保護の対象として税務情報も含まれると解されており、<sup>(196)</sup>そうであるならば、憲法が電磁的記録に係る税務調査の歯止めになりうるし、憲法が保障する権利が法律および行政作用により制限されることの正当性につき、後述するように、比例原則の観点から問われることとなる。

納税義務者は電磁的形態での帳簿作成、課税庁も利用可能な現代型ハード・ソフトウェアを利用しての帳簿作成は義務付けられていない。もし、それが電磁的形態である場合には、ドイツ租税通則法一四六条において記録義務があり、同一四七条一項に基づき保管義務があるすべての記録が調査対象となる。<sup>(197)</sup>任意に保管されているものは調査対象外であるが、<sup>(198)</sup>しかし、ドイツ租税通則法二〇〇条一文二文により紙面形態で調査が可能であり、<sup>(199)</sup>電磁的記録に係る税務調査の規定が電磁的形態での記録を義務付けるわけではない。<sup>(200)</sup>

(195) Drien (Fn.188), StuW 2003, 208.

(196) Drien (Fn.188), StuW 2003, 209.

(197) Drien (Fn.188), StuW 2003, 213f.

## 2 税務調査の類型

ここで、電磁的記録に係る税務調査の類型に<sup>(195)</sup>触れる。一に、直接データ調査 (unmittelbarer Datenzugriff) であり、ドイツ租税通則法一四七条六項一文 (Z.1 Zugriff) に<sup>(196)</sup>根拠がある。これは一定の要件のもと、課税庁の権限として、納税義務者のセーブされたデータを閲覧し、当該データを調査するため、その納税義務者のデータ処理システムを利用することがあるものである。二に、間接データ調査 (mittelbarer Datenzugriff) であり、同法一四七条六項二文第一

(195) Drien (Fn.188), StNW 2003, 210ff. なお、BVerfG v. 15. 12. 1983. — 1 BvR 209, 269, 362, 420, 440, 484 / 83 —, BVerfGE 65 I (41ff.) においては、データ保護は、個人データの無制限な収集、蓄積、利用および再提供に対する保護を指し (ドイツ憲法二条一項、一条一項に規定する人格の自由な発展に係る基本権を根拠とする自己情報コントロール権)。BVerfG v. 17. 7. 1984. — 2 BvE 11, 15 / 83 —, BVerfGE 67 100 (142f.) は、ドイツ憲法二条一項、一条一項、一四條、一九條三項による保障の範囲に、納税義務者が租税法に基づいて作成した記録も、それが、個人的関係、個人的生活遂行 (例えば、健康上の疾患、宗教的結びつき、婚姻・家族関係または政治的結びつきなど)、職業、事業、企業またはその他の経済的関係を広範囲に見ることを可能とするため、含まれるとする。ここで個人的内容を持たないデータ (例、所得、財産のような市場に対して開かれた事象 (marktoffene Vorgänge)) は保障対象となるかという問題が生じるが (Drien, 211)、課税をするために必要な情報について、それが、現代国家は監視国家、スパイ国家ではなく、法律に基づき納税義務者に義務を課して獲得するもの<sup>(197)</sup>であり (Drien, 211f.)、そうした義務付けは正当化を要する侵害として考えるべきとされる (BVerfG v. 17. 2. 1998. — 1 BvF 1 / 91 —, BVerfGE 97, 288 (265f.))。

(196) Schubler, Der Datenzugriff (Fn. 189), S. 45ff.

(200) Schubler, Der Datenzugriff (Fn. 189), S. 52.

(201) Rätke, in: Klein (Hrsg.), AO (Fn. 24), S. 147 R. 66.

(202) Drien, in: Tipke / Kruse (Hrsg.), AO (Fn. 155), S. 147 Tz. 70a.

(203) Schubler, Der Datenzugriff (Fn. 189), S. 17ff.

(204) Rätke, in: Klein (Hrsg.), AO (Fn. 24), S. 147 Rn. 70.

選択肢 (Z-2 Zugriff)<sup>(205)</sup> に根拠がある。これは、課税庁の権限として、納税義務者に対して、課税庁の基準に従い、現場でデータ処理システムの中でデータを利用することがあるものである。三に、データ伝達 (Datenüberlassung) であり、同法一四七条六項一文第二選択肢 (Z-3 Zugriff)<sup>(206)</sup> に根拠がある。これは、課税庁の権限として、第一選択肢のそれを超えて、納税義務者が課税庁に対してセーブされた書類等 (Unterlagen und Aufzeichnungen) を機械で利用可能なデータ保存媒体で提供することを求めるものがあるものである。なお、Z-1、Z-3 は事実行為、Z-2 は (行政行為ではなく) 技術的協力のお願いであるという。<sup>(207)</sup>

### 3 税務調査実施の実相

税務調査の実施の判断、形式は裁量による。<sup>(208)</sup> すなわち、ドイツ租税通則法一四七条六項による調査を行うか否か (決定裁量)、どの手段 (後述) を用いるか (選択裁量)、という視点が裁量により判断される。行政に裁量が認められることは、この文脈で言えば、課税庁が三種類のデータ調査手法の適切な選択を行うべきことを意味し、それは、個別の状況に適合した手法の選択がなされることである。<sup>(209)</sup> 裁量とは枠の設定 (Rahmensezung) と言われるが、(予め決められた目的の枠内における法の具体化に係る行政の特別な権限)、単にそれだけではなく、行政に対して課される役割

(205) Rätke, in: Klein (Hrsg.), AO (Fn.24), § 147 Rn.70.

(206) Rätke, in: Klein (Hrsg.), AO (Fn.24), § 147 Rn.70.

(207) Schübler, Der Datenzugriff (Fn.189), S.27ff. 異説 Rätke, in: Klein (Hrsg.), AO (Fn.24), § 147 Rn.92.

(208) Haselmann, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn.21), § 147 Rn.30; Jochum, Die Mitwirkungspflichten (Fn.185), S.216.

(209) Rätke, in: Klein (Hrsg.), AO (Fn.24), § 147 Rn.90; Drieten, in: Tipke / Kruse (Hrsg.), AO (Fn.155), § 147 Tz.76; ders., in: Tipke / Kruse (Hrsg.), AO (Fn.155), § 5 Tz.15.

(210) Drieten, Klaus-Dieter, Ermessensfragen der digitalen Außenprüfung, Stuw 2003, 366.

(Handlungsauftrag) であるとされる。<sup>(21)</sup> おそらくは、この意味するところは、租税立法者が敢えて詳細かつ広範な規律を設けなかったことは、租税立法者が行政に対して法律の範囲で行政自身の判断で個別事案における適切な手段選択を委ねた、ということである。<sup>(22)</sup> 言わば、裁量の枠を創設すること、そして具体的な税務調査の際にそれを充足することは、立法と行政との間の役割分割である。加えて、裁量規定の機能は権力分立型国家の中で、国家活動に係る効率性、柔軟性および比例性を保障することにある。<sup>(23)</sup> そうした裁量的判断をなす際の考慮要素としては、次のものが挙げられる。具体的には、調査の範囲、時間、労力、納税義務者のコスト、規模、使用者数のような企業の与件である。<sup>(24)</sup> ここには、比例原則による統制が効いてくる。<sup>(25)</sup> 特に複数の手段を用いる場合には、注意が必要であって、必要に応じて複数の手段の投入は可能であるが、比例原則に従いできるだけ侵害の程度が少ないものを選択すべきとされる。<sup>(26)</sup>

(21) Driten (Fn.210), StW 2003, 366f.

(22) Driten (Fn.210), StW 2003, 367.

(23) Driten (Fn.210), StW 2003, 367.

(24) Driten (Fn.210), StW 2003, 367.

(25) Haselmann, in: Koenig (Hrsg.), AO (Fn.21), § 147 Rn.30.

(26) Rätke, in: Klein (Hrsg.), AO (Fn.24), § 147 Rn.90; Driten, in: Tipke / Kruse (Hrsg.), AO (Fn.155), § 147 Tz.76a; Joehunn, Mitwirkungspflichten (Fn.185), S.39.

(27) Joehunn, Mitwirkungspflichten (Fn.185), S.217.

(28) Joehunn, Mitwirkungspflichten (Fn.185), S.218.

(29) Driten (Fn.210), StW 2003, 373f.

さらに、比例原則の適用による帰結の例として、さらに、時間の観点に係る議論もある。すなわち、電磁的記録に係る税務調査が賦課処分を除斥期間が徒過する直前で開始されたような場合には、システム変更後に、電磁的記録を改めて利用可能な状況に置くことを企業に求めることは、企業にとって経営に支障が生じうる可能性もあり、忍従困難なものとして、比例原則に反するという評価がなされる<sup>(20)</sup>。

また平等原則も無視され得ない。例えば、調査対象は調査の必要性に基づき選定がなされるべきであり、税収を基準にして、税収をより多く確保できることが見込まれる案件を調査対象とすると、平等原則の観点では問題とされる<sup>(21)</sup>。

確かに、納税義務者のもとにあるデータへの課税庁によるアクセスは、できるだけ抑制的であるべきことは比例原則からも読み取れる。比例原則を当てはめて、税務調査に係る統制を果たすということは必ずしも不合理ではない。しかし、税務調査と比例原則との整合性は性質上事後的に判明するとも言いうる。そこで、ここでは、(前叙の比例原則に加えて) 税務調査の態様を事前に、あるいは並行して拘束する制度と理論が必要でもありと考えられる。すなわち、(現実の過剰調査に対する実効的歯止めではないとも見られかねない) 憲法論<sup>(22)</sup>のみではない、実効的統制が必要であろう。この点、電磁的記録に係る属性に着目することが重要であって、すなわち、過剰な情報を納税義務者から取得する可能性があるという電磁的記録に係る税務調査については、特有の問題が想定されるのである。そこで、国家と私人との関係を考えてと、ここにある程度の歯止めが必要であると考えられる。

この点、そうした問題点に対応する制度は存在する。例えば、納税義務者は、保管義務のある記録とそれ以外との

(20) Drien (Fn.210), StWW 2003, 369.

(21) Schäbler, Der Datenzugriff (Fn.189), S.151ff., S.153.

識別が難しい場合には、調査前に保管義務のないものを分けることができる（第一性質決定権。Ersqualifikationsrecht）<sup>(22)</sup>し、一定の事前手続、調査報告の作成といった段階取りは必要である<sup>(23)</sup>。これらは、（事前段階で）対象選択に納税義務者を関与させるといった事前手続等を構成するものであり、電磁的記録に係る税務調査の属性に応じた統制手段ということができよう。この点、税務調査の際の具体的態様は多様であり、それを一律に具体的に事前規制することは不合理であつて、以上に見たような規制が合理性を持つであろう。

さらには、行政規則を制定することにより、納税義務者に対する電磁的記録に係る税務調査に係る予測可能性を与える、という手段にも言及がある<sup>(24)</sup>。

また、調査手法として、概要リスク調査（summarische Risikoprüfung）の可能性に言及がある<sup>(25)</sup>。これは、納税義務者に係るデータ分析を行うものであり、具体的には、売上、価格について事業者の標準的なそれから乖離する場合があります、そこで何らかの事業者による税負担回避行動の徴表を読み取るというものである。

#### 四 結語

(22) Rätke, in: Klein (Hrsg.), AO (Fn.24), § 147 Rn.67. しかし、所論によると、課税庁により、その合理性は事後的に調査される。また、Driten (Fn.188), StW 2003, 216 でも第一性質決定権に言及がある。

(23) Elbert, Dirk, Die digitale Außenprüfung: Grundlagen und verfassungsrechtliche Vorgaben, Hamburg 2009, S.49ff.

(24) Driten (Fn.210), StW 2003, 374f.

(25) Danielmeyer, Gregor, Die Digitalisierung der Betriebsprüfung, Berlin 2022, S.75f.

それでは、ここで、本稿を通じて管見されたドイツの議論を踏まえて導かれるいくつかの知見を筆者なりに示すこととしたい。

一に、行政行為の自動化のもたらすものであるが、確かに、迅速性、効率性のメリットは否定できないところである。しかし、メリットの獲得には、制度設計に際しての工夫が必要となる。例えば、リスクマネジメント制度のもとにおいて、偶然審査の可能性も相応に確保しつつ基準設定の精度を高めることであるが、仔細に見ると、そもそも、完全自動化も非現実的であって、むしろ、人的リソースを投入するべき案件の効率的識別にそのメリットがあると見るべきであろう。換言すれば、完全な自動化は法原則との整合性が求められる租税手続の性質上不可能ではないかと考えられる。すなわち、工夫の一端として求められることではあるが、制度設計に際しても、法原則との整合性が重要である。その際の法原則として参照すべきものとして、国内憲法、EU法等があり、それらとの整合性の確保、具体化作業が実施されるに際して、租税立法者の判断が効いてくると言えよう。

二に、ドイツの議論としての複数原則の調整の問題があるが、制度の具体像を導く(正当化する)際のそのあり方が問題となる。この議論枠組みが、わが国では十分に体系化されていない税務行政の行為形式を生み出す理論的場になつていると考えられる。<sup>②</sup> 例えば、租税法主義の厳格性のみを強調するのであれば、(一見すると)法律違反を生み出す可能性がある事実に関する合意は許容されないこととなる。ところが、ドイツにおいては、平等原則の解釈等も併せて事実に関する合意の正当化が行われているのである。こうした理解について、わが国の租税法理論で受容可能な土壌があるか否かは必ずしも明確ではないが、実際の税務上はそうしたネゴシエーションがあるので、本稿で

(226) この点、手塚貴大「租税法主義」日税研論集七五号二九〇頁において、若干言及した。

見たようなドイツの議論は、わが国でも必要な理論的作業・整理として考えるべきである。<sup>(227)</sup>

三に、行政活動については、形式よりも、内容(実質)が重要である、という思考も重要である。何故なら、これによっても、行政の行為形式は新開発に対して閉じたものではなくなるからである。そして、実務上の要請に柔軟に理論は対応すべきことも付言できよう。ドイツにおいては、わが国では、明確に意識され、理論構成の試みがあるとは言えない税務行政の行為形式が存在するのである。例えば、事実に関する合意がそれであるが、法原則と整合性がとれ、効率化に資する行為形式は開発されるべきであろう。そこには、事前照会の回答を行政行為とすることも含まれる。

四に、税務行政の行為形式を法的側面から考案する際に着目すべきは、法原則のみではない。執行の場面において納税義務者の予測可能性の確保が重要性を有しているわけであるが、そのみに着目だけでは不十分であると考えられる。実のところ、税務行政のコストに着目すると、(特に、合意については)課税庁のみならず、納税義務者にも拘束力を発揮する必要がある。さもなくば、合意交渉の意味・コストが失われる。では、事前照会のもとにおける拘束情報についてはどうか。情報発遣のコストを捉えると、料金徴収は正当である。納税義務者が拘束情報を安易に獲得できるとなると、拘束情報の申請時に予定された取引とは異なるそれが実行され、(納税義務者)の下での事後的な事情変更はありうるとはいえず)納税申告がなされることが容易に生じうる。したがって、納税義務者のもとでも租税手続において適正な行動をとらせるインセンティブが必要であり、その確保手段の一つが料金徴収であると言えよう。総じて言えば、租税手続のコスト(≠効率性)を論ずる際には、納税義務者のもとでのコストのみではなく、

(227) 日本法の状況については、手塚貴大「納税者と課税庁の合意」論究ジュリスト二六号七六頁以下、手塚・前掲注(226)三〇一頁以下。

(228) Hey, in: Tiplke / Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn.22), Rn.3.241.

課税庁のもとのコストも含めるべきであって、言わば、総合的コストの観念、コストの総合化の指向が必要であると考えられる。

なお、この点、税務行政における(課税庁と納税義務者との)協働の視点は示唆的である。すなわち、税務行政は課税庁による一方的法執行作用では必ずしもなくなり、納税義務者も執行の一助を形成するわけである。これにより、前叙の拘束情報、事実に関する合意の可能性が生じてくるであろう。ここで、ドイツの議論によれば、財政学の議論の中で租税心理学、租税社会学に関する言及があるようであるが、それらは課税に対する納税義務者の立ち位置、動機、感情および行動に係る経験的知見を与えてくれる点で、協働の実効性確保のための要件も解明されうるわけである。

(229) Seer, in: Tiplke / Lang (Hrsg.), *Steuernrecht* (Fn.22), Rn.21.4. 所論によると、本文中のこの概念は、事実関係の解明につき、納税義務者の(領域を指向する共同責任として)協力義務を導く。それに関する最終的責任は(公共の利益の担い手として)課税庁が負うが、納税義務者の協力義務が果たされない場合にも、なお、課税庁は事実解明の義務を負うが、しかし、その分(高権的な解明を行うための)手がかりが少なくなり、納税義務者は領域責任に係る証明のリスクを負わなければならない。逆に、協働に抛り、透明性と相互の信頼があれば、租税抵抗も減少し、課税庁はその高権的手段について納税義務を回避しようとする者に集中させることができる。さらに、

Seldiqi, *Wirtschaftlichkeit* (Fn.26), S.46ff.

(230) Hey, in: Tiplke / Lang (Hrsg.), *Steuernrecht* (Fn.22), Rn.1.19.