

令和 5 年 5 月 21 日現在

機関番号：15401

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2018～2022

課題番号：18K01251

研究課題名(和文)ドイツ租税法に見る効率的税務行政の制度設計論

研究課題名(英文)A theory about making of efficient tax administration in German Tax Law

研究代表者

手塚 貴大 (Tezuka, Takahiro)

広島大学・人間社会科学研究科(社)・教授

研究者番号：50379856

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,700,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、ドイツ租税法を素材とした効率的な税務行政を構築する理論を検討した。特に、行政作用の効率性の意義を、税務行政を素材として明確化した。加えて、効率性と平等性が親和・両立しうるものであることも示した。さらに、税務行政における具体的な行政活動(例、納税申告の処理・電子申告、事前照会、事実に関する合意、電磁的記録に係る税務調査)を素材として、その内実・問題点につき、ドイツ租税法の学説等を参照して提示・検討を行った。

研究成果の学術的意義や社会的意義

わが国では、行政作用の効率性と法律に適合した行政作用との間には相克があるものと理解される向きもあるが、本研究によれば必ずしもそうではなく、租税法上の原則の理解に応じて親和する、あるいは両立するものとして位置づけることが可能である。加えて、本研究は、効率的な行政活動の具体像につき、税務行政に素材を求め、具体的な行政活動(例、納税申告の処理・電子申告、事前照会、事実に関する合意、電磁的記録に係る税務調査)について、ドイツ租税法を素材として、内実・問題点を明確にした。これにより、わが国の租税実務の効率化のための参考例を供することができたと考える。

研究成果の概要(英文)：This research examines the theory of constructing an efficient tax administration based on the German tax law. In particular, I clarified the significance of the efficiency of administrative functions, using tax administration as a material. In addition, I have shown that efficiency and equality are compatible. In addition, I discuss the facts and problems of specific administrative activities in tax administration (e.g. tax return processing, electronic filing, advance ruling, factual agreements, and tax investigations related to electromagnetic records). I presented and examined it with reference to the theory of German tax law.

研究分野：行政法・租税法

キーワード：税務行政の効率性 リスクマネジメント制度 事前照会 事実に関する合意 電磁的記録に係る税務調査 コスト

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属します。

1. 研究開始当初の背景

税務行政を規律する第一次的規範は合法性の原則である。合法性の原則は租税法律主義を税務行政の場面に当てはめた場合の呼称であり、それは、わが国の理論に従えば、税務行政が法律に厳格に羈束されることを意味する。とはいえ、税務行政を規律する原則は複数あり、特に、私法取引の複雑性、多様性もあり、さらには目下税務行政は過重負担にあると言っているのであり、行政リソースの有限性を前提とすれば、効率性の原則に着目すべきである。そこで、税務行政と合法性の原則との整合性のみに着目した税務行政の議論は面的であり、現実的与件を踏まえれば、むしろ効率的な税務行政を如何にして実現するか、という問題提起が目下可能であると考えられる。

しかし、効率性と合法性の原則・租税法律主義の間には相克が観念されうるのであり、効率的な税務行政像を構築する際には、両者の相克を解消しながら、その構築を指向する必要がある。本研究は、両者を両立させる基礎理論の解明、さらには効率的な税務行政の具体像を示すことをその問題意識として持つものである。

2. 研究の目的

確かに、税務行政の効率性の追求自体については、理論上異論はない。わが国の行政法総論においても、効率性の原則が行政法の基本原則として定立されている。しかし、ここでは、政策評価法等のいくつかの実定法上の条文が示される段階である。そこで、本研究は、既に見たような、特定の行政分野を素材として、効率的な行政作用の実像を示すことが必要であると考えた。具体的には税務行政を素材として、効率性の実現に資すると考えられる行為形式等を析出し、実像を把握した上で、理論的検討を行うこととした。加えて、前叙の効率性の原則と合法性の原則との相克を解消することなしには、効率的な税務行政像を構築することもできないため、両者の相克を解消する理論の提示を行うことを目指すこととした。また、その際、税務行政の効率性の意義の確認も重要である。何故なら、税務行政の効率性は、最小のコストで最大の税収を確保することと理解するならば、国庫主義的となるからである。

なお、以上の検討事項を素材として、効率性に着目しつつ、わが国の税務行政における議論を充実させることも目的である。

3. 研究の方法

本研究は、研究目的を実現するための方法として、ドイツ租税法を参照することとした。ドイツ租税法においては、わが国と同様に合法性の原則は定立されるが、効率性も追求されるべき税務行政の原則とされており、両者の相克を巧みに解消することが可能となる理論的基盤がある。さらには、行政リソースの有限性という与件に着目しつつ議論がなされているので、ドイツ租税法は現代的観点からの研究には非常に示唆的な素材が多いものと考えた。

そして、ドイツ租税法においては、効率性に資すると考えられる行政作用として具体的な素材が議論の対象とされている。例としては、納税申告の処理の自動化・電子申告、事実に関する合意、事前照会、電磁的記録に係る税務調査が挙げられている。それらをドイツ租税法の文献に依拠しつつ、特に、実定法の根拠、運用の実態を把握した上で、ドイツにおける学説の傾向・評価を踏まえて、検討するという方法を採用することとした。これにより、効率性の実現を企図する税務行政の具体像が、理論的基盤の獲得、問題点の把握および(可能であれば)その解消という効果を伴いつつ、明確になるのである。

4. 研究成果

以下に研究成果を大まかに述べる。

1 に、ドイツにおける効率性の意義としては、国庫主義的な解釈を排除するべく、最小のコストによる税収の最大化という意味に理解することは回避されるべきという態度は前提としてある。そして、合法性の原則は法律に厳格に羈束されつつ課税がなされるべきことを意味するが(職権主義も同様の帰結を導く)、個々の事案につき、課税庁により事実関係が完全に解明されることまでも求められるわけではなく、全体としての執行作用が平等であればよい、とされる。何故なら、個々の案件にリソースが過度に投入されると、一部の案件のみ事実関係の解明が完全になされ、その他の案件は処理されなくなるからである。このことは、国家による個人の領域への過度な介入の防止を指向する過剰禁止という基本権の機能からも導出される。要するに、ドイツの議論を前提とすれば、公平な課税、合法性の原則、納税義務者の自由権という3要素間のバランスを最適に実現することが肝要なのである。

2 に、納税申告の処理については、すべての納税申告について、課税庁が審査を行うのではなく、一定の基準を充足する納税申告のみ審査を行い、その他は納税申告の内容通りに課税処

分がなされる、という仕組みが採用されている(ドイツ租税通則法 88 条 5 項)。これをリスクマネジメント制度という。これは税務行政の負担過重を回避するための執行体制であり、効率性の実現が指向されている。尤も、リスクマネジメント制度のもとでは、前叙の基準を充足するものではない納税申告を適宜審査対象とすることもなされ(偶然審査)、適正かつ公平な課税の実現が企図される(いわゆる過少禁止の実効化)。その際、リスクマネジメント制度上の納税申告に係る選別基準は行政規則として課税庁により具体化されるが、批判はありつつも、納税義務者による潜脱防止のために非公開である(かかる基準が自明であると、その充足回避を企図して納税申告がなされう)。そこで、場合によっては、該当の基準と根拠法律(ドイツ租税通則法)との整合性が問題となりうる。特に、いわゆる自己学習型アルゴリズムが投入されると、制定者たる課税庁の意図とは離れてアルゴリズム自体が合理化のために変化することになる。このため、何らかの方法で基準策定の際には統制を及ぼす人的・組織的制度整備が(少なくとも行政内部において)不可欠であると考えられる。また、法律の規定の体裁として、自然言語ではなく、プログラム言語を用いることも提言されているが(これはある意味で非常に明確性を持つ規定となる)、目下の立法実務とは相容れない。なお、こうした納税申告の処理の機能性発揮には、電子申告、さらには電磁的形態による課税庁の情報収集・伝達が有効となる。

3 に、事前照会制度(ドイツ租税通則法 89 条 2 項)は、納税義務者が自己の取引に係る租税法上の効果につき、課税庁から事前に確認を得ておくものである(拘束情報(verbundliche Auskunft))。これにより、納税義務者の予測可能性・法的安定性は高まることに加えて、事後の紛争が防止される点で効率的でもあろう。ドイツにおける事前照会制度のもとでは、課税庁の拘束情報の発遣は行政行為とされ、課税庁を拘束するが、納税義務者を拘束するものではなく、その法的効果は片面的である。また、制度利用に際して、料金徴収がなされるが、これは、課税庁の拘束情報の発遣に際して生じるコストの調整、さらには制度の濫用防止という点からは十分に正当化できるものである。但し、ドイツの学説を参照すると、拘束情報の拘束力が課税庁のみではなく、制度の合理的運用のためには納税義務者にも及ぶとする必要があるのではないが、さらには、やや細かい点であるが、拘束情報の発遣に際して拘束力が及ぶのは事実関係についてのみであり、事前照会の対象となった取引に係る課税処分が実際になされる際には、それが拘束情報発遣時点で想定された課税処分とは限らないという指摘もある。前者はともかく、後者については、拘束情報発遣のベースとなる事実関係が異なれば、課税処分も相応に変わる可能性もあるが、そうでない場合に係る指摘が当てはまるか否かはさらに検討を要しよう。

4 に、事実に関する合意(tatsächliche Verständigung)は、課税庁と納税義務者との、いわゆるネゴシエーションでもある。これは、課税のベースとなる事実関係が不明確ゆえに課税ができないことを回避するため、一定の事実関係の存在を課税庁と納税義務者との合意により措定するものである。既に見たように、課税に際して事実関係の完全な解明は求められないが、もしそれ故に課税不能となることは不合理であるため、その回避が企図されるわけである。勿論、事実関係の解明作業は納税義務者の協力のもとでなされる必要があるが、かような協力が得られない等の場合には課税庁の事実関係の解明に係る程度が減少する、と理論構成がなされる。そして、こうした合意がなされれば、事実関係解明作業の負担から相応に解放され、後の争訟リスクも軽減するので、かかる合意は効率性には資するものであろう。そして、その法形式として、公法契約(ドイツ行政手続法 54 条)、和解契約(同 55 条)、信義則による拘束等の指摘がある。但し合意締結に対する統制は問題となりうる。仮に不合理な内容の合意が締結されても、当事者が性質上それを争うことはなく、放置される恐れがあるため何らかの統制は必要である。例えば、合意を文書に残したりして、可視化すれば、少なくとも行政内部での統制は可能である。さらに、事実関係の措定のみではなく、法律問題についても実務上合意がなされることがあるが(これは租税法律主義との関係で問題が生じる)、それが正しいものであれば可能であるとされる。

5 に、電磁的記録に係る税務調査であり、これは、ドイツ租税通則法 147 条 6 項に根拠を有する。法令上データを電磁的形態により保管することが義務付けられるときがあり、それに対する税務調査がなされる必要はある。電磁的形態を採るデータについて税務調査を実施することは前叙の条文がなくともそもそも可能であり、実務が該当条文により確認された。これにより、電磁的記録に対して、合理的な方法で税務調査を実施することが可能となるのであり、それを以て調査期間も短縮されう。ここにこの形態での税務調査と効率性との関係が見出される。そして、こうした法令は現代的なデータの保管に即応するものであると言える。この調査の実施の有無・態様は課税庁の裁量にあるとされ、それに対する統制が必要となる。例えば、調査の実態として、納税義務者のもとでのデータの閲覧、納税義務者をして課税庁にデータを閲覧させる方法、データを保存して課税庁がデータを持ち出す方法がある。いずれについても、調査範囲等について比例原則の適用による統制が考えられるが、これは実質的には実効性の薄い、かつ事後統制になる恐れがある。そこで、何らかの具体的制度としての事前統制の発展(例、事前手続の履践等)が必要であらう。

6 に、研究成果を総合する。本研究ではいくつかの行政活動を具体例として見てきた。ドイツにおける効率性の意義は首肯できるとして、効率性の実現には限度がある。例えば、納税申

告の処理にしても、審査対象となる納税申告の選別は機械的に行うとしても、やはり結果として課税庁職員による手作業の余地は相応に残る。しかも、かかる選別基準の合理性(の確保と維持)は、適宜の見直しの必要性が実定法上要求されていることと相俟って、難しい問題である。また事前照会、事実に関する合意のメリットは相応にあるが、同時に制度の適正な運用を行う必要があり、これは効率性の実現を減殺する要素である。例えば、既に見たように、事前照会については、納税義務者が当初の照会内容とは異なる納税申告を行う可能性もあり、事実に関する合意については、合意内容の適正さを保つためには、合意を安易に使うこともままならないとも言っている。また、効率性を議論する際のコストは、納税義務者のみではなく、課税庁の側で生じるコストも念頭に置く必要がある(総合的コスト、あるいはコストの総合化)。例えば、事前照会については、拘束情報の拘束力を納税義務者にも生じさせることは優れた知見であると思われる。何故なら、前叙のように納税義務者が照会時と異なる取引を容易に行うとすると、照会に応じた課税庁のコストは無意味なものとなりうる。さらには、そもそも課税手続のレベルで適正かつ公平な課税を実現するためには、納税義務者の協力が不可欠であると言えよう。これにより、課税庁の側でのコストは相応に減少すると予想される。

なお、本研究に基づく論文(公表予定も含む)は、以下のものがある。

- ・手塚貴大「納税者と課税庁の合意」論究ジュリスト 26号 76 - 82 頁
- ・手塚貴大「租税法律主義」日税研論集 75号 269 - 318 頁
- ・手塚貴大「浅妻報告へのコメント」租税法研究 47号 58 - 60 頁
- ・手塚貴大「質問検査等に際する税務職員による事前通知の可否」税研 208号 289 - 291 頁
- ・手塚貴大「法人組織再編取引に係る一般的否認規定による税務否認の態様 判例を素材とした行為計算否認規定の適用可能性に係る若干の考察」広島大学マネジメント研究 21号 35 - 46 頁
- ・手塚貴大「ドイツ不動産税改革の動向(1) 租税法に係る財産評価の法理論の一端」広島法学 44巻 2号 230 - 212 頁
- ・手塚貴大「ドイツ不動産税改革の動向(2・完) 租税法に係る財産評価の法理論の一端」広島法学 44巻 3号 66 - 44 頁
- ・手塚貴大「推計課税における実額反証」租税判例百選〔第7版〕(別冊ジュリスト 253号)215 - 216 頁
- ・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 219号 23 - 29 頁
- ・手塚貴大「納税告知」行政判例百選〔第8版〕(別冊ジュリスト 260号)122 - 123 頁
- ・手塚貴大「税務行政の効率性に係る諸相(1) ドイツ行政法・租税法の議論と制度改革について」広島法学 47巻 1号(掲載予定)
- ・手塚貴大「税務行政の効率性に係る諸相(2・完) ドイツ行政法・租税法の議論と制度改革について」広島法学 47巻 2号(掲載予定)

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計13件（うち査読付論文 2件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 2件）

1. 著者名 手塚貴大	4. 巻 219
2. 論文標題 税務行政の効率性とその制度化についてードイツ租税法に見るリスクマネジメント制度等の実装ー	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 23, 29
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 手塚貴大	4. 巻 44
2. 論文標題 ドイツ不動産税改革の動向(1) - 租税法に係る財産評価の法理論の一端 -	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 広島法学	6. 最初と最後の頁 230 212
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.15027/50412	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスとしている(また、その予定である)	国際共著 -
1. 著者名 手塚貴大	4. 巻 44
2. 論文標題 ドイツ不動産税改革の動向(2・完) - 租税法に係る財産評価の法理論の一端 -	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 広島法学	6. 最初と最後の頁 66 44
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスとしている(また、その予定である)	国際共著 -
1. 著者名 手塚貴大	4. 巻 47
2. 論文標題 浅妻報告に対するコメント	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 租税法研究	6. 最初と最後の頁 58, 60
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 手塚貴大	4. 巻 208
2. 論文標題 質問検査等に際する税務職員による事前通知の可否	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 289, 291
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 手塚貴大	4. 巻 21
2. 論文標題 103. 法人組織再編取引に係る一般的否認規定による税務否認の態様－判例を素材とした行為計算否認規定の適用可能性に係る若干の考察－	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 広島大学マネジメント研究	6. 最初と最後の頁 35, 46
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.15027/48991	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 手塚貴大	4. 巻 75
2. 論文標題 租税法律主義	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 日税研論集	6. 最初と最後の頁 269, 318
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 手塚貴大	4. 巻 26
2. 論文標題 納税者と課税庁の合意	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 論究ジュリスト	6. 最初と最後の頁 76, 82
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 手塚貴大	4. 巻 253
2. 論文標題 推計課税における実額反証	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 租税判例百選[第7版](別冊ジュリスト)	6. 最初と最後の頁 215, 216
掲載論文のDOI(デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 手塚貴大	4. 巻 219
2. 論文標題 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	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 23, 29
掲載論文のDOI(デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 手塚貴大	4. 巻 260
2. 論文標題 納税告知	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 行政判例百選[第8版](別冊ジュリスト)	6. 最初と最後の頁 122, 123
掲載論文のDOI(デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 手塚貴大	4. 巻 47
2. 論文標題 税務行政の効率性に係る諸相(1) ドイツ行政法・租税法の議論と制度改正について	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 広島法学	6. 最初と最後の頁 未定
掲載論文のDOI(デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 手塚貴大	4. 巻 47
2. 論文標題 税務行政の効率性に係る諸相(2・完) ドイツ行政法・租税法の議論と制度改革について	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 広島法学	6. 最初と最後の頁 未定
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計3件(うち招待講演 3件/うち国際学会 0件)

1. 発表者名 手塚貴大
2. 発表標題 ドイツ不動産税改革について
3. 学会等名 日本税法学会中部地区研究会(招待講演)
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 手塚貴大
2. 発表標題 ドイツ不動産税改革の概要と若干の検討
3. 学会等名 固定資産税に関する意見交換会(資産評価システム研究センター)(招待講演)
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 手塚貴大
2. 発表標題 浅妻報告に対するコメント
3. 学会等名 租税法学会(招待講演)
4. 発表年 2018年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
--	---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------