

行政電子化の立法政策 (三・完)

— 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) 本章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、二九卷四号)
- (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—(以上、本号)

五 補論①—コンピュータを通じた賦課処分等—(承前)

(二) コンピュータを通じた賦課処分とその周辺問題

ここでドイツの課税手続の概要を便宜概観しておく。

1 ドイツにおける課税手続の概要とその周辺¹⁰⁾

ドイツにおいては、賦課課税方式が採用されており、わが国とは異なり、納税義務者のなす納税申告により第一次的に税額が確定するのではなく、課税庁のなす賦課処分を通じて税額が確定される。しかし、納税義務者が右の賦課処分がなされる際に、何らのコミットをもなさないわけではなく、課税標準申告書の提出が義務付けられている。

課税標準申告書は、原則として、租税債務が発生した年度の終了時点より五ヶ月以内に課税庁に提出されねばならない。そして、課税庁の賦課処分の除外期間 (Festsetzungsverjährung) は右の五ヶ月を経過した時点で進行を開始するものが原則であるが、一定の税目については、課税標準申告書が提出された年度の終了時点で開始することもある。所得税および法人税は、その一例である。そして、課税庁による賦課処分の行使は右の除外期間の開始の時点より、原則として四年であるが、その際、納税義務者によって租税回避あるいは脱税がなされた場合には、一〇年とされている。

また、納税義務者は課税標準申告書を法定の期限までに課税庁に対して提出しない場合（期限を過ぎて提出した場合、または、まったく提出しない場合の双方が含まれる）には、遅延・無申告加算税（Verspätungszuschlag）が課される。右の加算税は、課税標準申告書の提出義務の履行を促す措置（Drucksmittel）であるが、決して刑罰ではない。そして、それは、課税庁の裁量に基づき賦課が決定される。額の上限は、最終的に確定される税額の一〇パーセントまたは二五・〇〇ユーロのいずれか、である。

なお、わが国において見られる過少申告加算税はドイツにおいては規律されていない。これは、賦課課税方式の性質上、納税義務者のする申告によって税額が第一次的に確定するのでなく、あくまで課税庁のなす賦課処分のための一資料であるから、申告が仮に過少であっても、申告納税方式の許におけるほど重要な資料の欠陥ではないと考えられるかもしれない。

納税義務者に係る事実関係を課税庁は把握する。その際、幾通りか的手段が存在する。そのいずれかを以って、右の事実関係が明らかにされ、そして課税のベースとされねばならない。右の如く事実関係が十分に把握されてはじめて平等課税が実現するので、課税庁による事実関係の把握は極めて重要な行政作用である。

しかし、課税庁による納税義務者に係る事実関係の把握は、納税義務者の自由に対する侵害である。したがって、それは法律の留保に服することは言うまでもない。すなわち、ドイツ租税通則法八五条二項によると、課税庁は法律に基づいて課税をなさねばならず、不当にそれを減免することは許されない。そして、課税庁は、職権で、事実関係を明らかにする義務を負う（職権主義。ドイツ租税通則法八八条）。

そして、事実関係を課税庁が明らかにするために、納税義務者はいくつかの義務を負う。例えば、情報提供義務（ドイツ租税通則法九三、九七、一〇〇条）、資料提出義務（ドイツ租税通則法一三四条以下）、記帳義務（ドイツ租

税通則法一四〇条以下)、課税標準申告義務(ドイツ租税通則法一四九条以下)、協力義務・受忍義務(ドイツ租税通則法二〇〇、二〇八、二二一条以下)。

また、ドイツにおいて、しばしば議論されるのが、課税庁がどの程度の心証を以って、はじめて賦課処分をなすのか、である。言い換えると、課税庁は賦課処分をなす前に諸々の人証・物証をベースとして特定の納税義務者に賦課処分をなすか否かを決定する。その際の、証拠の評価が問題である。Tipe教授の整理によると、課税庁は、自由な、かつ手続全体から得られる確信に基づいて、賦課処分をなすという^④。それは、ドイツ財政裁判所法九六条一項一文から推論される。

さらに、問題となるのは、税務行政手続における主張・立証責任である。所論によると、立証責任、その中でも、客観的立証責任が問題である。この点、課税庁による事実関係の解明の範囲は、個々のケースごとに異なる。すなわち、必要に応じて、解明の程度が異なるということである。なお、右の課税庁の事実関係には納税義務者も共同で責任を負う。これが、先に指摘した協力義務と関係している(協働原則。Kooperationsgrundsatz)。したがって、仮に、納税義務者が非協力的な態度を見せる場合には、課税庁の事実関係解明義務も減少する。何故なら、事実関係の解明は納税義務者の協力があつてはじめて可能となると考えられているからである。

なお、事案解明が十分になされないことが、納税義務者の協力義務違反に因らない場合、①納税義務を根拠付ける事実関係を解明できないことは課税庁の不利に作用し、②納税義務を根拠付けない、または納税義務を減少させる事実関係を解明できないことは、納税義務者の不利に作用する。

また、税務行政手続においては、その関係者に対して不利益的な行政行為が発せられる場合には、原則として、聴聞の機会(Recht auf Gehör)が与えられねばならない(ドイツ租税通則法九一条一項。例外は、同二項)。その際、当

該関係者は、右の不利益的処分が課税庁によりなされるか否かの判断について、重要な事実を述べることとなる。

2 課税標準申告書の内容に係るチェックのコンピュータ化

では、課税標準申告書の内容をコンピュータによってチェックする方法（Computerwahl）について検討することとする。

(1) 制度の概要

ドイツにおいては、以下に述べるような賦課処分手続が妥当している。⁽¹⁵⁾ 勿論、納税者は納税申告のベースとなる書類を課税庁に提出する。そこで、課税庁は納税者の申告の内容が真実であるか否かを確認する必要がある。このとき、課税庁は、三パターンに分けた対応を行う。一に、通常のケース、二に、集中的に処理するケース（intensive zu bearbeitende Fälle、通称Iケース）、三に、簡略に扱うケース（einfach zu bearbeitende Fälle、通称Eケース）がそれぞれある。問題になるのは、後二者である。Iケースでは、申告書の記載事項につき、課税庁は詳細な検討を行う。そして、逆にEケースについては、簡略なチェックしか行わない。そして通常のケースはその中間である。⁽¹⁶⁾ では、如何なる納税者がIケースに分類されるのであろうか。それは高所得者であるとされる。申告所得額が二〇〇・〇〇〇ユーロ超、または純損失が一〇〇・〇〇〇ユーロ超である場合には一〇〇パーセント、申告所得額が二五〇・〇〇〇ユーロ超の場合には四〇パーセント、同じく一〇〇・〇〇〇ユーロ超の場合には一〇パーセント、七五・〇〇〇ユーロ超の場合には五パーセント、そして七五・〇〇〇ユーロ未満、または純損失が一〇・〇〇〇ユーロ未満の場合には〇、三パーセントがIケースとして調査の対象になる。⁽¹⁷⁾ これは、紛れもなく申告所得額という指標（Einkünftekenzahlen）を基準として申告書記載事実に係る調査の実行に差異が生じていることを示している。

以上のように、所得額を基準として、コンピュータを通じて各申告書が識別され、課税について重要で、関連性の

ある事実関係がそれぞれの申告書につき解明されていく。

(2) コンピュータを用いた賦課課税方式の運用上のメリット

まず、申告納税方式の許におけるように、納税義務者のなす申告書の内容に極めて大きな重要性を認める場合について検討する。納税義務の確定について、賦課課税方式の許では、課税庁が納税者によって提出された書類をベースとして賦課処分を行い、右処分により具体的な納税額が確定する。しかし、賦課処分を行う際に際して、課税庁が納税者により提出された書類について、その内容上の不実を理由として書類に記載された数値から計算される税額よりも大きい税額を確定するに際しては、課税庁の立証責任が極めて重くなり、税務行政の円滑な執行に支障をきたす恐れが指摘されていたのである。加えて、わが国の申告納税方式の採用の背景となった事実として指摘されるところであるが、ドイツにおいても、納税者は自らの経済活動について最もよく知るのであるから、そうした者に自己の経済活動の成果を課税庁に申告させるのが合理的であることも認識され始めている⁽¹⁴⁾。

以上のことから、納税義務者は、最早、純粹な賦課課税方式の許におけるように、課税庁による税額確定のための補助者、協力義務者とは位置付けられない。むしろ、納税義務者は、税額確定手続の主体 (Verfahrenssubjekt) である⁽¹⁵⁾。それは、右手続に積極的に参加する権利を有する者として位置付けられる。無論、依然として、かかる手続に参加して自らの納税義務の具体的中身を明らかにする義務を負うという点も見逃されてはならない。なお、Kirchhof 教授により、申告納税方式は実体法および申告事務 (申告用紙等) の簡素化により実現されうるものであると主張されている⁽¹⁶⁾。

(3) コンピュータを用いた賦課課税方式の運用上のデメリット

その反対に、右の立場とは異なる立場に立つ見解を見る。右の如きコンピュータを利用するという提案は、確かに、

一定の行政資源の効率的運用を可能にすることは明らかである。⁽¹⁶⁾しかし、何らかの問題点も付着するであろう。それは、批判として認識する必要がある。Eckhoff教授は、申告納税方式的運用を通じて納税義務者の自由権の侵害が生じ、そして複雑難解な租税法を私人たる納税義務者に解釈させることの負担・コストがあまりに高くなることを批判しておられる。⁽¹⁷⁾これは、いわゆるタックス・コンプライアンスに着目した批判であると思われる。⁽¹⁸⁾

私見によると、さらに、次の様な批判もありうるであろう。賦課課税方式の許では、納税義務者から提出された書類について、その記載事項につき課税庁が検討した上で税額を確定する処分をなすのが通常である。その際、記載事項の調査につき大きな資源を割り当てねばならない。しかし、申告納税方式的運用の許では、その反対に、記載事項につき納税義務者の記載内容を一応ベースとして税額が確定されるため、調査に当てられる資源は、一見、賦課課税方式と比べて少ないようにも思われる。しかし、課税庁が、申告内容を鵜呑みにできないことは実際上明らかである。よって、何らかの調査が必要となることは間違いない。例えば、前後数年間の申告内容を調査し、奇異な点を明らかにすること、事業所得については、同業他社と比較して検討すること等、様々な活動が予想され得る。そうした点に鑑みれば、賦課課税方式と比べて必要とされる行政資源は決して少ないとは言えないと思われる。申告納税方式的運用を以って、税務行政の効率化、資源の節約を指そうとするのであれば、何らかの運用上の工夫がなされてしかるべきであろう。おそらく、前に述べた、Iケース、Eケース、通常のケースと三分類を行った運用の形態は、この点を企図したものと思われる。

しかし、そうした、極端ともとれる類型化は許容されるのであろうか。すなわち、そうした類型化された法律執行は、平等課税の原則と適合するのであろうか、という疑問が当然提起される。

具体的に、次の問題提起をベースとして以下で検討する。何故、高所得者のみが、大概においてIケースに分類さ

れることが多くなるのであろうか。言い換えると、場合によっては中低所得者も、申告額を故意に低くすることは十分にあるのではないか。この点が、問題となろう。そもそも申告所得の額の真实性如何は、申告所得額そのものには関わりなく、ただ、例えば、典型的には、同業他社等と比較してあまりに所得額が低額である場合には、そこに脱税あるいは租税回避がなされた蓋然性が認められるというのが通常であろう。しかし、高所得者は、一般的に税理士に会計処理を依頼すること、所得を低く申告する動機付けが、低所得者よりも大きいと考えられること等を根拠に、高所得者はケースに分類されるという。こうした法律の執行、税務手続の進行は、確かに、申告書を詳しく調査する対象を選択する際の基準が所得の絶対額という画一的なものであるため、簡略な法律の執行を期待でき、まさに、税務行政の人的、物的キャパシティーを斟酌したものであるとも言い得る。しかし、これは、あまりにも実体的真実を犠牲にして、簡素な法の執行を企図したものと言うことができるかもしれない。^(註)

(4) まとめ―制度構築の指針―

ここでは、主としてコンピュータを用いた申告書内容の調査に係るメリットとデメリットに係る諸説が論証されたが、それらを検討してみよう。

一に、納税者の納税意識向上が挙げられよう。すなわち、自らが積極的に自らの税額を課税庁に対して明らかにするとすることは、納税者が自らの経済活動に係る租税を自らの責任において納付することに繋がる。自らが進んで納税申告を行うことを以って、本来的な納税スタイルと観念される。これについては、わが国でも同じことが指摘される。

二に、筆者が指摘した如き法制度およびその運用が法的に見て如何に評価されるか、を論ずる必要がある。まず、ここ数年で課税庁の人的資源の削減、事務処理量の増加、という現象に鑑みて、右に述べた制度構築もやむを得ない、

と言いうる。⁽¹⁶⁾しかし、右の根拠だけでは法的論証としては不十分であるとも言いうる。この点、Seib教授の整理によると、法律の執行を①個別案件の処理という視点、②執行作用全体という視点というように分けて論ずる必要があるという。前者について、平等課税の原則に形式的に拘泥すると、わずかな案件に有限の資源が過剰に投入されてしまい、その他の案件、ひいては全体としての執行作用が極めて不十分なものになってしまい、妥当でない、とされる。すなわち、個別の案件のみに課税庁という公権力が介入することとなり、当該納税義務者の自由権に過重な負担を課すこととなり、また、かかる課税のありようは恣意的な課税である、ということとなる。⁽¹⁷⁾したがって、平等課税、課税の法適合性の原則、そしてある特定の納税義務者に対して、つまり個別の案件について過剰な調査がなされることに反作用を効かす自由権という三者を相互に調整し、最適な形で実現させる、ということが求められる。⁽¹⁸⁾この点で、課税という執行作用全体が機能するように課税庁のリソースを適宜割り振ることが必要になる。しかし、課税庁の個々の案件についての調査が、あまり詳細でなくなる、あるいは不十分となる、ということを経験する。納税義務者が課税標準申告書の内容を真実と異なつて作成するかも知れず、その点で、納税義務者の協力(誠実な租税法の義務の履行)が必要不可欠となる。大きな制度執行の欠陥が生ずるおそれもある。したがって、コンピュータを通じた各納税義務者の属性に着目した結果なされる調査と並んで、適宜課税庁が何らかの基準(例えばランダムに調査をなす、あるいは所得額、風評等を契機とすることがありうる)に基づいて調査を補充的になす必要がある。⁽¹⁹⁾

以上のような制度・運用を整備することを以って、課税庁の有限の資源を各案件に適宜割り振ること(いわゆる経済的法律執行 (ökonomischer Gesetzesvollzug)、特定の個別の案件にのみ課税庁が調査等を行わないような法律執行(いわゆる抑制的法律執行 (maßvoller Gesetzesvollzug))⁽²⁰⁾が正当化されるのである。これは、相対的平等の実現を意味

する。^(註)

また、三に、その反対として、消極的な側面として、課税庁のコスト削減効果は第一次的に挙げられ得るメリットとは思われない。何故ならば、Seif 教授の論述から明らかのように、課税庁は納税者の申告内容を鵜呑みにするわけではないからである。課税庁は、原則・建前として、申告書の内容を検討することが求められる^(註)（すなわち、“完全な真実性の確信 (volle Wahrheitszeugung)”^(註)が必要であるとされるが、しかし、実務上右の如き運用はなされていない。かかる運用をなすと、課税庁は先にも指摘した人的・物的資源の有限性により、事実上わずかな案件しか処理できない^(註)）。加えて、既に述べたように、申告納税方式的運用の流れにおいて、課税庁は納税額の大きい納税者について申告書の内容を精査し、申告額に反比例して、申告書記載内容の検討の密度が下がっていく。これは、申告納税方式的運用に係る便宜のために構築された運用指針であろう。

四に、以上のような平等原則違反とも観念されうる運用形態は、本来あるべき姿とはいえないであろう。したがって、申告納税方式の経験をドイツよりも多く有するわが国でも、当初は、納税意識を高めることや記帳慣行の定着にその主眼が置かれていたのであり、税務行政の効率化という効果に即時の過大な期待を持つことはできないのではないか。したがって、申告段階よりも別の箇所、所得の把握を確実にする制度も同時に構築されるべきである。その意味で、ドイツ租税通則法三〇条（租税秘密）の改正も議論される必要がある。また、申告内容自体の正しさを担保するためには、納税義務者の積極的な協力が欠かせないところ、納税義務者による税理士の積極的活用、課税庁による広報活動、納税義務者からの税務相談に対する誠実な対応等が求められる（いわゆる“公私協働”）。既に本章^(二)で概観したように、税務行政手続における納税義務者は手続の実効性・効率性に大きな影響を与えうる。さらに、租税実体法の複雑化もあって、法の意味内容が必ずしも納税義務者に独力で明らかにできない状況がある。したがって、

課税庁が納税義務者の税務相談に応じるべきともいえる（ドイツ租税通則法八九条⁽¹⁸⁾）。なお、チェック方式自体のさらなる改善が求められることは言うまでもなく、実例がいくつか存在する⁽¹⁹⁾⁽²⁰⁾。

しかし、ある局面では展望は開けている。すなわち、個々の納税義務者に係る租税法上のデータを相当程度蓄積し、かかる蓄積されたデータが個々の納税義務者の属性をかなり正確に表現している場合には、本章で概観した租税手続もありうるであろう。

六 補論②—電磁的記録に係る税務調査—

税務行政法は、納税者の権利義務を手続的側面に照らして実現するためには不可欠のフレームワークであり、かつ我が国では従来よりその充実を企図して様々に議論が展開されてきた⁽²¹⁾。そうした税務行政法において税務調査は課税庁による納税者の権利制約が顕著に現れる分野として認識されてきた。

しかし、税務調査は適正かつ公平な課税の実現のためには不可欠である。言い換えると、税務調査は納税環境整備の一手段として極めて大きな位置を占めている⁽²²⁾。すなわち、課税は納税者の納税申告、そしてその際に提出される資料をベースとして行われるわけであるから、資料等から所得が十分に把握されないのであれば、先の適正かつ公平な課税は実現されえず、それは租税法における重大な実際上の問題と言える。

わが国では、税務調査を論じる際に、強制的調査の可否（すなわち、調査態様）、反面調査の可否、身分証明書の提示義務の有無、調査の日時、場所、理由等の通知義務の有無、事前通知の要否等が議論されてきた。しかし、調査対象物件の範囲については必ずしも詰めた議論がなされているわけではない（「帳簿書類その他の物件」の意味内容

を解釈を通じて明らかにする作業)。そして、近時の帳簿書類等の電磁化の進展もあり、いわゆる電磁帳簿保存法の制定により、新しい議論の要素も付加されつつある。それにより、納税者の税務情報がコンピュータによって保存される途が法律上開かれ、昨今の私人の取引記録の電磁化に伴う実務に税務行政法は適合されつつある。⁽¹⁸⁾

しかし、学説の整理するところによると、特に税務調査の際には、①電磁的情報を調査の際に可視的な状態に置く必要があること、②コンピュータに対する税務調査をどのように行うか、という実際上の問題が指摘されている。⁽¹⁹⁾

さて、以上のように行政実務上の実益、そして、その反対に実際上の問題点も持つとされる電磁的記録に係る税務調査は、従来までの税務調査に新たなパースペクティブを開くものである。したがって、その法理論的検討を加えておくことは重要であると考ええる。近時、ドイツにおいても、同様の改革が実現され、学説の展開を見ることができる。⁽²⁰⁾ それ故、本章ではドイツにおける電磁的記録に係る税務調査を検討対象とする。そして、本章では、紙幅の都合上、電磁的記録に係る税務調査の制度を、従来の制度を参照しつつ、概観し(一)、続けてそうした新制度の立法の当否に係る学説を見て、そしてそれに関する若干の検討をなす(二)。

(一) 税務調査の現状と改革措置

そもそも税務調査とドイツで如何なる法的構成がなされているかに若干触れおくこととする。Bluck教授⁽²¹⁾およびSeer教授⁽²²⁾の論述にしたがって、ドイツにおける税務調査の概要を簡単に概観しておく。

1 ドイツ税務調査の概要

税務調査は、実定法上は、ドイツ租税通則法一九三条以下に規律されているが、しかし、実際は企業調査という言

われ方がされる。このことは、税務調査が大概において企業に対してなされるものであることと関連している。加えて、今日の税務調査の前身が帳簿に対する調査および経営検査がその対象であったことにもよる。しかし、ドイツ租税通則法一九三条二項は、企業のみでなく、私人も税務調査の対象となることを明らかにしている。したがって、税務調査とは、課税庁外で管轄権を有する官吏がドイツ租税通則法一九三条以下の特別の規定を斟酌しつつ行うそうした事実関係の解明作用である。

税務調査が許容される諸要件は、以下の様になる。すなわち実際に調査を行う課税庁がドイツ租税通則法一九五条により管轄権を有し、かつ税務調査の範囲が、文書により発行され、権利救済に係る教示を伴うそうした調査命令が納税義務者に対して適時に周知されることである（ドイツ租税通則法一九六条、一九七条）。また、ドイツ租税通則法一九三条一項によると、税務調査は、一般的には、事業、農林業、自由業を営んでいるそうした納税義務者について許容される。他の各種所得類型を稼得する納税義務者については、若干それと異なる規律がドイツ租税通則法一九三条二項になされており、同一号においては賃金税に係る税務調査、同一号においては課税庁の経験に基づき、納税義務者の課税標準申告がなされないか、若しくは不完全または不正確である蓋然性が明らかになった場合の税務調査に関する規律がなされている。

そして、税務調査は、課税庁がドイツ租税通則法八五条に規律された事務を執行するために活動することもその許容性に係る要件である。したがって、税務調査を行っても、租税法上有意義な効果が得られないことが予め判明している場合には、それは許容されない（比例原則からの帰結）。例えば、課税庁によりなされる賦課処分に係る除斥期間の経過が典型例である。かかる場合になされた税務調査は課税庁による裁量権の濫用として法的性質決定される。しかし、連邦財政裁判所の見解によると、脱税または租税回避により賦課処分に係る除斥期間が延長されることは、

当該案件について税務調査を行うことによってはじめて明らかになるのであるから、右の如き立場は実際には採りえない、という批判がある。

さらに、右の論点に関連するものとして、いわゆる事後調査の留保 (Vorbehalt der Nachprüfung) を取り消した後に、税務調査を行うことができるか否か、が問題となる。少数説によると、事後調査の留保が取り消されたことは、当該案件について課税庁による調査活動が完結的に終了したことを意味するので、それにも拘わらず、さらに税務調査が実施されることは、事後調査の留保の取り消しという法制度の趣旨と合致しない、という。納税義務者自身も右の取り消しを以って、調査活動が終了したことに對する一定の信頼を有する、という。しかし、連邦財政裁判所は、納税義務者の信頼は税務調査に基づいて発給される決定に對して置かれる、と反論する。

税務調査の客観的範囲も問題となる。例えば、自由業者に関しては、自由業者としての活動に係る事実関係のみでなく、合目的であれば、当該自由業者の私的領域も調査対象となりうる。その他にも、人的会社に對する税務調査におけるその持分権者への税務調査も、同様の観点から、論じられる。すなわち、比例原則等の憲法上の制約に服しつつも、合目的性の観点からその範囲は画される、ということである。また、先に指摘した税務調査に際して発給される調査命令に調査範囲は限定されることはいうまでもない。納税義務者は行政行為としての属性を持つ調査命令に對して、不服申立を提起でき (ドイツ租税通則法三四七条以下)、取消訴訟を提起できる (ドイツ財政裁判所法四〇条一項)。しかし、仮に納税義務者が不服申立を提起しても、税務調査は執行停止とはならない。

税務調査が終了すると、ドイツ租税通則法二〇一条によって、調査の結果が原則として最終協議 (Schlussbesprechung) がもたれねばならない。それとともに、納税義務者に對して、調査報告 (ドイツ租税通則法二〇二条) を作成する前に、法的聴聞の機会が保障される。その際、納税義務者は拘束的合意 (verbindliche Zusage) を

求めることができる。右の合意の中で、納税義務者と課税庁との間で、調査に係る事実問題に関して合意がなされる。

また、税務調査に瑕疵がある場合も問題である。しかし、税務調査の瑕疵については、二類型が識別されている。①税務調査の結果または納税義務者の協力義務に影響を与えない程度の軽微な瑕疵、②税務調査の結果に影響を与える重度の瑕疵、である。前者は、例えば、調査者による調査開始時点での身分証の提示義務（ドイツ租税通則法一九八条）等の手続規定の違背である。後者は、調査者が予め発給された調査命令に違反する、または彼が被調査者に係る基本権侵害を行う等が想定されうる。右の如き重大な瑕疵が認められ、かつ被調査者の申立に基づき調査が取消された場合にのみ、調査に係る当該瑕疵は、調査によって得られた知見を課税手続において利用することを禁止する効果を有する（但し、争いあり）。

2 ドイツ税務調査の課題

ドイツにおける税務調査に係る規定はドイツ租税通則法に配備されている。それによると、税務調査は紙面による記録に対する税務調査（Buchprüfung）が想定された構造を予定していると考えられている。しかし、現在では、会社関係の書類はコンピュータ・ソフトを用いて作成・保存・管理されることが日常化していることは言うまでもない。それは、わが国の実例を見ても容易に想像が出来ることである。それ故、そうした電磁的記録に係る税務調査を行うことが可能であるように法制度を整備する必要がある⁽¹⁰⁾。

直前でも指摘したが、税務調査は従来ドイツにおいては紙面に対するそれが予定され、電磁的記録に対するそれは何ら規律されておらず、その許容性が問題となっていた。税務調査に際しての納税者の協力義務として、ドイツ租税通則法二〇〇条一文において、情報を提供すること、各種書類（Aufzeichnungen）、帳簿等（Bücher）、業務用文

書 (Geschäftspapier) およびその他の記録等 (Urkunden) を閲覧および調査のために供すること、そして右の書類等の理解のために必要な説明を行うことを納税者は義務付けられている。この規定から、電磁的記録に対する税務調査も行いうるという見解を採用する論者もあつた。しかし、それは少数説であり、圧倒的通説は具体的な根拠条文の欠如を理由として、それを否定的に解していた(確かに、電磁的記録の提示等は明文では規律されていない)。さらに、その他の根拠としては、調査活動の負担軽減は納税者の役割とは観念されえないこと、調査活動を円滑に行うことを目的とした電磁的記録の整備は納税者にとって大きな負担となること等が挙げられていた。

3 商法における実務と租税法への影響⁽¹⁰⁾

しかし、所論によると、現在では電磁的記録に係る税務調査を規律する必要性が極めて高まっているという。それは、ドイツ商法の規律を参考にして考えることが可能であるという。

ドイツにおいては特定の企業について年度決算書(損益計算書および貸借対照表の総称)、業況報告書が監査役の監査の対象となる(ドイツ商法三一六条以下)。そして、さらに、ドイツ商法三二〇条一項二文によると、監査役は法人の帳簿および各種書類(Bücher und Schriften)を監査する権限を有する。一般的な理解によると、ここで「帳簿(Bücher)」という概念は、その外的形態を問わないと解されており、それ故、右の理解をベースとすると、コンピュータ上の電磁的記録をセーブした結果のデータの総体も帳簿に含まれると考えられる。そして、それとともに、そうしたコンピュータの操作に関する一連の関係文書も帳簿に含まれることとされている。

その結果、ドイツ商法三二〇条一項は、監査役に電磁的記録一般について監査を行う権限を付与していると解されている。勿論、企業は監査が円滑に行われるように、①電磁的データが適正な期間内に読み取りが可能ないように、同じく②右データが必要に応じてプリントアウトができるように、準備をすることを義務付けられている。

以上のような企業の現実を直視して、例えば、Stephan Schmitz氏は納税者の許にストックされている電磁的記録に係るデータに対する税務調査を可能にする法的ベースを明文で立法することを提案したのであった（一九九八年のことである）。そして、立法過程における諸々の議論、調整を経て、二〇〇二年一月一日以降、電磁的記録に係る税務調査は実施されることとなった。

こうしたことは、既に指摘したように、企業実務に鑑みれば当然配備されるべきものであると言える。しかし、他のヨーロッパ諸国と比較してドイツの立法上の対応は遅れていたと言われている。電磁的記録に係る税務調査は今日の視点によると平等課税の実現には不可欠であり、今後とも拡大的整備が必要であり、その際、調査期間をできるだけ短縮する調査方法の採用が望まれる（これは、経験的に蓄積されていく知見であろう。税務調査から得られる経験のフィードバックが実務では重要である）。

4 電磁的記録に係る税務調査の形態・類型⁽¹⁾

では、ここで、大まかな範囲ではあるが、電磁的記録に係る税務調査の立法化を実現した減税法（Steuersenkungsgesetz）における規律を概観する（減税法は、企業税制改革を実施する法律として周知である）。

ドイツ租税通則法一四六条五項、一四七条二項、同六項、そして二〇〇条一文が重要である。

まず、ドイツ租税通則法一四七条六項により、課税庁はストックされたデータの閲覧、そしてコンピュータを用いた右データの調査をする権限を有する。そして、課税庁は加えてその実務運用準則（Vorgaben）によってデータを利用すること、あるいはストックされた各種書類等をコンピュータ上で利用できる状況に置くことも要求できる（ドイツ租税通則法一四六条四項一文、二文）。

そして、ドイツ租税通則法一四七条六項によると電磁的記録に係る税務調査は、次の三つの類型に識別することが

できるといふ。それは、①直接調査（または検読調査）、②間接調査、③第三者委託調査、である。凡そ①は「課税庁が蓄積されたデータを調査し、その際データ加工システムを利用するという調査」（ドイツ租税通則法一四七条六項一文）、②は「蓄積されたデータを一定の基準に従いつつコンピュータを用いて処理することを課税庁が要求するというもの」（ドイツ租税通則法一四七条六項二文第一ケース）、③は「蓄積された書類等がコンピュータ上で利用されるよう課税庁が要求するというもの」（ドイツ租税通則法一四七条六項二文第二ケース）というものである。なお、ドイツ租税通則法二〇〇条一文は、右の一四七条六項の権限を行使する際に、課税庁を補助することを納税者に義務づけ、協力義務の拡大を企図した。そして、ドイツ租税通則法一四七条二項二文はデータが保存義務期間中に常に課税庁にとって利用が可能であり、遅滞なく読め、かつコンピュータ上利用できる状況になければならないと規律している。

(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―

次に、電磁的記録に係る税務調査に関して、如何なる法律問題が発生するのであろうか。これを検討する必要がある。とりわけ、ボン基本法から得られるアスペクトが重要である。まず、税務調査という納税者、広くは市民の私的領域に課税庁が介入するという公的行政作用が問題であるから、市民の自由権の侵害の有無が第一次の問題となる。この点、Andt教授らの見解が参考になるので、以下に引用することとする。

1 電磁的記録に係る税務調査に対する反対意見

ここで、電磁的記録に係る税務調査に対する反対意見のいくつかを引用しておく。しかし、紙幅の都合上、若干抽

象的かつ概括的な論述となっていることをご了解願いたい。

(1) Amtdt教授の見解⁽¹⁴⁾

Amtdt教授によると、租税通則法一四六条、一四七条、二〇〇条は違憲のおそれがあるという。所論によると、ボン基本法は、税務調査に即して言えば、私的領域への介入が最小限であることを求めるといふ。しかし、電磁的記録に係る税務調査に際しては、その限界が維持されえないという。曰く、電磁的記録に係る税務調査は、企業の「心臓部分（Herzstück）」に包括的かつ直接的に介入するものであるという。推測ではあるが、Amtdt教授は、電磁的記録の重要性（現在では企業のあらゆる重要な情報が電磁的記録の形でもストックされているであろう）、そして、税務調査に際しての、かかるデータの保存義務、利用可能な状態にしておく義務等を想定し、それらの諸要因を総合的に勘案し、電磁的記録に係る税務調査は企業の存在およびその活動の核心部分に触れるのではないか、という事情を想定しておられると考へる。

(2) Kerssenbrock氏らの見解⁽¹⁵⁾

Kerssenbrock氏らは、Amtdt教授の論述をベースとして、さらに以下のような見解を展開している。所論によると、電磁的記録に係る税務調査はボン基本法二条一項（一般的行動の自由）、一二条二項（職業の自由）、一四条（所有権の保障）に違反するとされている。それは、ここで職業の自由については、例えば税理士業に関して、税務調査がその業務上のデータにまで及ぶ⁽¹⁶⁾、所有権については、それ自体財産的価値を有してないデータも他のデータと結びつくこと⁽¹⁷⁾によって大きな財産的価値を有することとなる。そして、課税庁により獲得される右の如き情報の漏洩による当該情報濫用の危険性が指摘されており、その防止策を講じる必要性が強調されている。また、その結果として、納税義務者の側でも課税庁による調査に際して、租税法上重要でない、つまり本来的に調査対象でないデータと重要なデ

ータを識別して管理する必要性が生ずるが、それは納税義務者に大きなコンプライアンス・コストを負わせることになる。⁽¹⁰⁾

2 電磁的記録に係る税務調査に対する賛成意見

電磁的記録に係る税務調査を積極的に捉える見解は課税庁のそれである。課税庁によると、反対論者の見解は、あまりにも個人の私的領域の保護、さらには情報の自己決定権を強調しすぎており、妥当でないとする。すなわち、課税の適正な執行により得られるメリットである平等課税の原則の実現も十二分に斟酌すべきであるという。⁽¹¹⁾

加えて、特に、大企業、コンツェルン企業の許での税務調査は、情報量が膨大であるため、簡便な情報処理の方法が必要であり、それはコンピュータによる情報の収集・管理・分析が必要不可欠であるという。⁽¹²⁾

3 若干の検討

では、ここで以上の議論を斟酌しつつ、電磁的記録に係る税務調査に関する許容性を検討したい。

まず、Audi教授をはじめとする反対論者の見解は、いずれもそれなりの合理性を有すると言える。すなわち、わが国でも、最近整備が進んでいる資料情報制度も納税者のコンプライアンス・コストを上昇させ、租税法における納税者の各種の義務は、特に質的・量的に見て、かなりの程度に達していると言える。それは、確かに所論の指摘するように、企業活動を営む上で大きな負担となっていることは否定できないと思われる。

しかし、納税義務は現代国家において必ずと言ってよいほど觀念される義務であり、それについて一義的な限界値を合理的な手法で以って明らかにしないにも拘らず、Audi教授らのように基本権の条文を援用し、ひいては違憲の“おそれ”があることを以って、電磁的記録に係る税務調査を制度として基本権解釈上否定するということは、平等課税の実現という租税法の基本原則の実現にとって不合理な解釈のシエーマであると考ええる。極論であるとの批判があるであ

ろうが、平等課税の実現のために課される納税者の義務は過重である場合を除いて、経済的自由権の内在的制約であると解してよいのではないであろうか(勿論、あまりに過重な義務は Andt 教授らの所論のように違憲であると解してよいと思われる。尤も、いずれにせよ“過重”とはどの程度の義務を指すのかが一義的に明らかではないゆえ、その限界を定量的に決するのは困難である)。

しかし、電磁的記録に係る税務調査によって、憲法上の権利の侵害のおそれが生ずることは否定できないので、実際に税務調査を実施するために、調査対象となる電磁的記録の範囲および利用目的等を予め法律上明らかにしておくことが望ましい(現在は行政立法でかかる手当てが部分的になされているのみであるため、不十分である、という批判がある⁽¹³⁶⁾)。さらに、税務調査の過程で調査に不必要な記録までも課税庁が得ることとなった場合には、課税庁は即座に当該記録を納税義務者に返還しなければならず、その内容が他の知るところとならないような制度を設けるべきである(それが、情報の自己決定権を侵害しないための措置と言えるかもしれない)。

いずれにせよ、本章の補論で述べた、申告納税方式の制度構築および電磁的記録に係る税務調査の制度構築については、別の箇所ですべてに論ずる予定である。

(133) 以下のドイツ租税手続法制度の概要に係る叙述につき、参照：Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuernrecht* (Fn. 37), §22; Birk, *Steuernrecht*

(Fn. 45), §5.

(134) Tipke, *StRO* III (Fn. 120), S. 1192.

(135) 基本的には、BSiBl. I 1996, 1391; BSiBl. I 1981, 270 を参照。また、その概要については、参照：Hoffmann, Ralph, *Neue Grundsätze*

für die Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen der Finanzämter (GNOFÄ), DStR 1997, 1189ff. かつ、参照：Seer (Fn. 121), *StuW* 2003, 42; Kruse (Fn. 125), *FR* 1995, 526.

- (13) なお、通常のケースについては申告書記載の内容が納得のいくものであり (schlüssig)、かつ信頼できるものである (glaubhaft) 場合には、申告書記載事実に基づく税額が確定する。納得がいくものである場合とは、申告書記載の事実が、所定の法律効果を生じさせるものであり、かつ右事実が明らかに納得がいかないものでない場合を指す。そして、信頼できるものである場合とは、申告書記載の事実が極めて高い蓋然性を持って存在する場合を指す。そのことは、申告書に添付されている書類を通じて明らかにされる。以上につき、参照：Seer (Fn. 123), SuW 2003, 42.
- (137) ノルトライン・ヴェストファーレン州の例である。以上の数値につき、参照：Seer (Fn. 123), SuW 2003, 42f. m. N.
- (138) 注 (III) の文献を参照。
- (139) Tipke, SRO III (Fn. 120), S. 1188.
- (140) Seer (Fn. 121), SuW 2003.
- (141) Kirchhof/Paul usw., Karlsruher Entwurf zu Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001, S. 52.
- (142) Hoffmann氏は、本文の如く、コンピュータの導入によって複雑なケースであっても処理することが可能で、将来的には、Eケースであってもコンピュータの導入によって処理速度が速まることが期待される、という。以上につき、参照：Hoffmann (Fn. 135), DStR 1997, 1194, xviii; Hoffmann氏と同意として、参照：Jenetzky, Johannes, Die Misere der Steuerverwaltung: Über die Wirklichkeit der Steuerrechtsanwendung durch die Steuerbehörden, SuW 1982, 273ff., 277. また、Eckhoff教授の指摘は、ある意味で、行政の許す資源の有限性に鑑みてやむを得ないとも考えられる。参照：Eckhoff (Fn. 129), SuW 1996, 121f.
- (143) Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit (Fn. 131), S. 469. また、参照：Schick, Walter, Außen (Betriebs-) Prüfung, Effizienz und Rechtsstaat, BB 1986, 137ff., 140.
- (144) なお、わが国でも、タックス・コンプライアンスコストは、従来より、問題となっている。例えば、貝塚啓明教授は、日本、アメリカの税務執行の場面におけるタックス・コンプライアンスコストの試算に言及されている。それによると、場合によっては、タックス・コンプライアンスコストは税収の割にも及ぶことがある。参照：貝塚啓明「所得税」日税研論集三号七頁。
- (145) なお、Tipke教授は、所得額ではなく、個々の案件における「調査の必要性」によって課税庁の調査の是非を決定するべきである、としておられる。参照：Tipke, Klaus, Das Dilemma der Finanzverwaltung: Zeitnahe oder gesetzmäßig-gleichmäßige Besteuerung, StWa 1994, 221ff., 223.

- (146) Neckels, Peter, Über die Mitverantwortung des Exekutive : Eine unkonventionelle Betrachtung zur Misere des deutschen Steuerwesens und zu Möglichkeiten ihrer Überwindung, StWa 1993, 61ff., 62 ; Egge, Hinnerk, Lage der Steuerverwaltung und Folgerungen, StuW 1994, 272ff., 273.
- (147) 以下の叙述は「コンパクト」参照 Seer, Roman, Möglichkeit und Grenzen eines "maßvollen" Gesetzesvollzugs durch die Steuerverwaltung, FR 1997, 553ff., 557ff.
- (148) 参照 Seer, Jürgen, Zum maßvollen Gesetzesvollzug, DB 1996, 699ff., 700. 特に「租税通則法一六三条」同二七条にも注意された。
- (149) Seer (Fn. 147), FR 1997, 557 ; ders., Verständigung im Steuerverfahren, Köln 1996, S. 296 ; Spitaler, Armin, Der maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht, StbJb 1961/62, S.461ff., 462f., 472 ; Häberle Peter, Effizienz und Verfassung, AÖR Bd. 98, 625ff., 631.
- (150) Seer (Fn. 147), FR 1997, 559.
- (151) Schick (Fn. 143), DB 1986, 140f.
- (152) Pelka (Fn. 148), DB 1996, 699 ; Arndt, Hans-Wolfgang, Praktikabilität und Effizienz : Zur Problematik gesetzvereinfachenden Verwaltungsvollzuges und der "Effektivierung" subjektiver Rechte, Köln 1983, S. 82f., S. 94 ; Lohmann, Hans Henning, Die Praktikabilität des Gesetzesvollzug als Auslegungstopos im Verwaltungsrecht, AÖR Bd.100, 413ff., 426f.
- (153) Seer (Fn. 147), FR 1997, 557.
- (154) Lambrecht, Claus, Normative Bindung und Sachverhaltserrfassung, in : Friauf, Karl Heinrich (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1989, S. 79ff., S. 81.
- (155) Osterloh, Lertke, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Baden-Baden 1992, S. 221.
- (156) Seer (Fn. 147), FR 1997, 556f. また「右の確信は、訴訟法上裁判官が事案について判断をなす際の確信と同じであると思われるが、訴訟の場面では、訴訟物、当事者の訴訟行為等を通じて争点が相当程度明確になるので、課税庁のなす事実関係解明活動ほどの負担を裁判所に課すことにはならぬ」ともされる。参照 Seer (Fn. 147), FR 1997, 556. また「訴訟法上の規律に係る詳細は、参照 Seer, Roman, Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht : Zulässigkeit und Grenzen der Delegation richterlicher Sachaufklärung auf nichtrichterliche Personen, Berlin 1993, S. 73f. ; Martin, Suse, Wechselwirkungen zwischen Mitwirkungspflichten und Untersuchungspflicht im finanzgerichtlichen Verfahren, BB 1986, 1021.
- (157) また「課税庁は事実関係の職権調査が可能であるが、その際、心証の程度とは別に、如何なる事実関係が課税にとって必要である

かを識別する際の基準は課税庁の裁量の許にある、と解されている。参照、Osterloh, Gesetzesbindung (Fn. 155), S. 224.

(158) Echnoff (Fn. 129), SuW 1996, 110.

(159) ドイツにおいては、申告内容のチェック方法を改革することが企図され、そのうちの一部を以下に挙げておく。最終的にリスク・インディケータを決定し、その高さでチェックをするか否かが決定される。問題は、右のリスク・インディケータを如何にして計算するかである。所論によると以下の如し。

まず、二つの基本要素が確定される。一に、税収喪失 (Schadensintensität、通称 I)」、二に、税収喪失のポテンシャル (Schadenseintrittswahrscheinlichkeit、通称 W) である。そして、I は所得額であり、P1 とする。W は二つの構成要素に分けられる。抽象的ファクター (Abstrakte Faktoren) として、所得の類型、その必要経費、現金取引、税理士の有無、税理士の信頼性等が挙げられている。これらの指標の合計を P2 とする。そして、租税生活 (Steuertrieb)、すなわち、納税者の租税法と関連する行動として、納税申告、予納、期限後納付、執行、記帳の適正性、税務調査の回数等が挙げられている。これらの指標の合計を、同じく、P3 とする。最後に、I と W のウェイト付けをして、その和がリスク・インディケータとなる。Scharbeck によつて I が三〇パーセント、W が七〇パーセントとされている。したがつて、式は、 $R = I + W = 0.3 \times P1 + 0.7 \times (P2 + P3)$ になる。なお、各賦課期間の最初の時点で、課税庁が、チェックを行うべき R の値の下限を決定するものとされる。これに並行する形で、リスク・インディケータと関係のない、本章(一)で論述されたドイツで目下行われているチェック方式が実施される。以上につき、参照、See (Fn. 123), SuW 2003, 49f.

(160) オランダにおいては、アメリカに類似して、納税者に係る様々な要素を総合して事後的なチェックの対象となるケースが選択されている。その要諦は、特に、客観的リスクと主観的リスクをベースとしてチェック対象が選択されていることである。客観的リスクとは、租税法上関連性を有する事実が申告書類に記載されていない、または不十分にしか記載されていないという蓋然性である。そして、主観的リスクとは、当該納税者について租税法上「怪しさ」がないこと (Integrität) である。

特に、議論の対象となっているのは、主観的リスクの決定方法である。特に、事業者のそれが問題となる。Ahrens の Dissertation (Ahrens, Susanne, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung, Diss. Bochum 2003) によると、次のチェック・カテゴリーによつて、それは決定される。一に、起業者の性質、二に、支店・子会社のリスク (Branchenrisiko)」、三に、ケースが租税法上の複雑性、四に、従来の予納額、五に、従来の納税態度 (納期限内か、あるいは納期限の

徒過後か）、六に、従来の申告態度（無申告、期限後申告）、七に推計（Schätzung）の必要性、八に、記帳および付属書類が適正に行われているか、九に、従来、税務調査の回数が増加したか否か、一〇に、租税回避行為があったか否か、である。

一方、非事業者については、事情は異なる。オランダの課税庁は、非事業者のする申告内容に係るリスクを純粹に客観的な視点から判断する。すなわち、右に述べた客観的リスクのみが問題となる。さらに、ドイツのチェック体制と類似して、特にチェックを集中的に行うケースを予めテーブル（Pufferlisten）上で定義しておき、そしてその一部が公開される。そして、全体の申告数のパーセントを無作為に抽出して、その抽出されたものについて、集中的なチェックが行われる。

しかし、右に見たように、オランダの税務行政においては、現行のドイツの制度と比べて理論的に優れている側面を有している。すなわち、単純な客観的な所得額等を基準とした等級によるチェックの対象の選択が行われるのではなく、納税者の具体的な事情に応じたチェックが行われている。これにより、はじめて適正な課税がなされることは容易に理解できる。そして、右のようなチェック方式を、納税者は納得して受け入れるであろう。何故なら、チェックの対象の選択が適正であって、本来チェックをされる必要のない納税者がチェックの対象となることはないからである。それにより、納税者は自らをリスクの少ない納税者であることを課税庁に示そうとする。これは、タックス・コンプライアンスについて好影響を与え、租税法の遵守を動機付けることになる。同時に、それは、納税者の協働的行為を促進する。人曰く、「あまり納税申告の経験がない納税者を放っておいたり、あるいは後の強制措置の発動に任せたりするのでなく、当初より面倒を見ることはとても意義のあることである。課税庁の職員がそうした納税者の許を定期的に訪れ、税理士立会いのもとで、納税義務の履行に係る基本的問題について話し合うことも、それに属する」。以上につき、参照、Seet (Fn. 123), StWW 2003, 49.

- (161) 例えば、税務行政手続において、課税庁の有する資料に係る閲覧請求権を納税者に憲法上認めることを通じて、納税者の手続的地位を向上させる試みとして、参照、木村弘之亮「税務行政手続上の情報開示請求権と文書閲覧」慶應義塾大学産業研究所編「正田彬教授退職記念論文集 法と経済の基本問題」（慶應義塾大学産業研究所、一九九〇年）八九頁以下、同「行政手続及び行政訴訟法における手続的基本権の保障——聴聞請求権、情報自己決定権、公正手続請求権を中心に——」法学研究六二巻一二号八一頁以下。さらに税務訴訟におけるそれについて、参照、木村弘之亮「租税裁判手続における文書閲覧請求権」成田頼明他編「雄川一郎先生献呈論集 行政法の諸問題・上」（有斐閣、一九九〇年）四七三頁以下。

- (162) 金子・前掲注（10）六二六頁。

- (163) なお、わが国でも税務行政自体のコンピュータ化は既に進展しており、相当程度の展開を見せていると言つてよい。それを端的に指摘する優れた論稿として、参照、金子宏「行政機械化の法律問題」成田頼明編『行政法の争点』(有斐閣、一九八〇年)二八頁以下。
- (164) 水野・前掲注(11)七〇頁。
- (165) ドイツにおける税務調査の法制度の概要について、参照、Drien, Klaus-Dieter, *Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung*, *StuW* 2003, 205ff.; ders., *Ermessensfragen der digitalen Außenprüfung*, *StuW* 2003, 365ff.
- (166) 本章で論じる電磁的記録に係る税務調査は、先の企業税制改革のベースとなっている減税法(Steuersenkungsgesetz)によって規律されている。すなわち、企業課税の改革のみでなく、租税通則法の改正による税務調査の改革も企図されたのであった。それは、税務調査という所得の把握にとって不可欠な制度を現実の社会経済活動に適應させる努力の現れであろう。すなわち、企業課税の改革による税負担の引き下げと並んで、所得の正確な把握は税制改革に際しては常に迫られるべき課題であると考へる。それ故、減税法において右の改革が規律されたのではないであらうか。
- (167) Birk, *Steuerrecht* (Fn. 45), Rz. 447ff.
- (168) Seer, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht* (Fn. 37), §22 Rz. ff.
- (169) 以下の叙述につき、参照、Drien (Fn. 165), *StuW* 2003, 206ff.
- (170) 以下の叙述につき、参照、Drien (Fn. 165), *StuW* 2003, 206f.
- (171) 以下の叙述につき、参照、Drien (Fn. 165), *StuW* 2003, 207f.
- (172) 以下の叙述につき、参照、Arndt, Hans-Wolfgang, *Zur verfassungsmäßigkeit der "EDV-Zugriffsrechte" in den §146, 147 des Entwurfs zum Steuersenkungsgesetz (StSenkG)*, *Typoskript*, S. 28ff., 32, 86f. zitiert nach Drien (Fn. 165), *StuW* 2003, 208.
- (173) 同前、参照、Bextermöller, Claus, in: *Ehle, Bernd/Thomas Sauter* (Hrsg.), *Reform der Unternehmensbesteuerung*, Köln 2000, S. 303.
- (174) 以下の Kerstenbrock 氏の見解の見解につき、参照、Kerstenbrock, Otto-Ferdinand Graf/Olaf Riedel/Günther Strunk, *Zur Verfassungsmäßigkeit des Datenzugriffs der Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen nach §147 Abs. 6 AO*, DB-Beilage Nr. 9/2002, 1ff.
- (175) Kerstenbrock/Riedel/Strunk (Fn. 172), DB-Beilage Nr. 9/2002, 17.

- (176) Kerssenbrock / Riedel / Strunk (Fn. 172), DB-Beilage Nr. 9/2002, 17f.
- (177) Kerssenbrock / Riedel / Strunk (Fn. 172), DB-Beilage Nr. 9/2002, 18.
- (178) Drien (Fn. 165), StWW 2003, 207.
- (179) Drien (Fn. 165), StWW 2003, 207.
- (180) BMF-Schreiben v. 16. 7. 2001に於て、税務調査の範囲・ありようを限定するに關係するものとして、データ調査に係る規律（本章で概観した新法を指す・筆者注）を通じて税務調査の客観的範囲は拡大されない、データ調査に係る規律により調査方法は現代的な記帳技術に適合せられねばならない、というものしかない、とされる。参照、Kerssenbrock / Riedel / Strunk (Fn. 172), DB-Beilage Nr. 9/2002, 3.