慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	西ドイツにおける調査命令に基づく税務調査： 調査命令の法的性質と意義
Sub Title	Die Prüfungsanordnung als die Rechtsgrundlage für die Durchführung einer Außenprüfung beim Steuerpflichtigen in der BRD
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1983
Jtitle	法學研究：法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.56, No.9 (1983. 9) ,p.1- 30
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19830928-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

西ドイツにおける調査命令に基づく税務調査

——調査命令の法的性質と意義——

木村弘之亮

一　問題の所在
二　調査命令の法的性質
　1　臨場調査の概念
　2　侵害行政行為としての調査命令
　3　調査官の権限
三　調査命令書の記載事項
　1　通達に基づく調査命令書の記載事項
　2　調査命令の附記理由
　3　調査の主観的範囲の特定
　4　調査の客観的範囲の特定
　5　調査対象期間の特定
　6　注意書「納税義務者の本質的な権利及び協力義務について」の添付
四　調査命令の事前通知
　1　調査命令の告知
　2　告知期間の相当性
　3　調査開始の延期
五　調査命令に係る権利救済
　1　権利救済の対象適格
　2　調査執行の不停止原則その他
六　結　語

一　問題の所在

わが国の税務調査（本稿では、所得税法二三四条、法人税法一五三条以下及び相続税法六〇条以下並びに地方税法二六条等に基づく所得税等に関する調査をいうものとする。）の法制度及び実務慣行[1]は、一九七七年西ドイツ租税通則法（AO）のそれ[2]と比較するならば、その共通点を次の点に認めることができるであろう。すなわち、両国の調査官は税務官庁の内部に組織されており、原則として賦課処分[3]を自ら行わず、課税基礎の調査及び確認のみを行う。このように、調査と賦課が原則として職能分離している。他方、重要な相違をも看過しえないようにおもわれる。一に、臨場調査を命ずる調査命令書の不存在及びしたがって調査範囲の特定と理由付記との不備、二に、事前通知の未制度化、三に、臨場調査時における聴聞制度の不存在、四に、調査報告書の交付請求制度の不存在、五に、臨場調査に基づく確約制度の不存在等、の側面がわが方に偏在していることを摘示することができる。

因みに、一九七七年西ドイツ租税通則法が特別の一章（一九三条ないし二〇七条）を設け、臨場調査に関し本質的な事柄すべてを詳細に規定したことについて、「法治国家の本質的な前進[4]」であると高く評価されたのである。

ところで従来、わが国の税務調査の法的性質について、それが、間接強制を伴う任意調査[5]であるか、間接強制調査[6]であるかが論議されてきた。前説のいう「任意性」とは、直接強制が認められていないという程度のことであると説かれることもある[7]。他方、間接強制調査説は、所得税法二三四条、法人税法一五三条、一五四条等の規定が明文をもつて被調査者の同意又は承認を調査要件としていないことから、任意性を否定する[8]。右の論争は従来必ずしも実り豊なものであるとはいえなかつたようにおもわれる[9]。

あるいは、税務調査は、即時強制[10]というよりもむしろ行政調査の一種であると主張されることがある。所論[11]によれば、従

来、一般に、刑罰によつて間接的にその実効性を担保された行政目的の立入検査は、即時強制の一種として理解されてきたが、即時強制とは区別された、行政の一つの行為形式として把握すべきであり、その意味で「行政調査」ないし「行政検査」という新しい概念の下に質問検査権の行使を説明する。この法理は展開されつつあるが[12]、しかし、質問検査権の行使を規制するのは、行政の適正手続の法理であつて、行政調査説固有の法理によるものであるとは必ずしも言えない。

他方、即時強制（一般的には行政上の強制執行）は、従来、事実行為と理解されてきたが、近時、受忍下命行為と執行行為とから成る合成的行政処分とみる見解が主張されている[13]。

例えば、田中二郎博士は、「下命と強制とは、別個の行為であり、下命によつて義務づけた内容をどういう手段で実現するかは、強制そのものの性質に照らし、別個に考えるべきで、下命権の根拠法が当然に強制権の根拠法であるとすることはできない[14]。」とされ、また、「一般に行政行為については、何らの形式の定めがなく、従つて強制検診とか強制隔離とかの事実上の執行行為が、同時に、相手方に対するこれらの措置を受忍すべき旨の命令を包含しているものと解されるべき場合がある[15]。」そして、広岡隆教授曰く、「こういう考え方が〔ドイツのみならず〕日本でも出てきまして、即時強制の行為でも、ものによってはその中に受忍下命があるものと見ることによつて、取消訴訟の対象とすることができると考えられるようになりました[16]。」

このように、執行行為と区別される受忍下命行為が、即時強制の法構造の中に認識せられ、その法理論構成は、取消訴訟の対象性との関連において権利救済上有益であると主張されたのである。

ところで、この合成的行政処分の理論は、プロイセンの高等行政裁判所判決を通じて発展し、ドイツでは定着したといわれている[17]。右の法理がドイツの税務調査制度にも反映しているものとおもわれ、税務調査は、行政行為たる調査命令とこれに基づく臨場調査の実施という事実行為とから成る、と理論構成されている[18]。

以上の考察から、わが国の学説・判例は、税務調査の基礎理論において、受忍下命たる調査命令を看過しつつ、臨場調査の実施に当つての質問検査権及びその行使に関する法理論を繰り返し論究しており、田中、広岡、ホルストホフ[19]等の見解及び西ドイツ租税通則法上の臨場調査制度と比較するならば、座標軸がずれているようにおもわれる。臨場調査の実施（執行）に先だち、これに個別具体的な執行権限を付与する調査命令（行政行為）について、従来わが国では多数の学説・判例が十分に考察を加えていないからである。例えば、波多野弘教授は、かつて西ドイツの税務調査について詳細な紹介を試みられたが[20]、しかし、税務調査における調査命令（検査命令 Prüfungsanordnung）の位置づけを明確にされていないのではなかろうか。同様の傾向は、その他の多数の学説[21]及び判例[22]並びに実務[23]にも見いだされることである。

それでは、税務調査が受忍下命行為たる調査命令と事実行為たる臨場調査から成るものと理論構成する場合、その理論及び制度はどのように展開されうるであろうか。調査命令の法的性質、調査命令書の記載事項、事前通知（告知）及び調査命令に対する権利救済等について、西ドイツの場合を手掛りとして、理論構成及び制度の在りかたを紹介・検討することとしよう。

「臨場調査は調査命令に基づいて実施（執行）されねばならない。」との命題を承認し、かつその調査命令の法的性質を侵害行政行為として把握しうるとすれば、侵害行政行為をめぐる各種権利保障制度が展開されうるものと考えられる。租税行政の特殊性を斟酌するとしても、理論上は、行政手続法における告知・聴聞権の法理、理由附記の法理、裁量基準の法理、確約の法理及び権利救済の法理が、租税行政手続の領域、とくにここでは税務調査に適用しうるか否かそしてどのように適用しうるかという展望をえることができるものとおもわれる。[24]

（1）日本税理士会連合会編『税務調査　その急所と対策』（昭五六）が、わが国の税務調査を概略しているものと憶測される。

（2）西ドイツ税務調査の概要について、木村弘之亮「西ドイツ税務調査の諸問題――（税務）企業調査の主要通達――」税法学三八八号（昭五八）一頁

以下。

(3) 西ドイツにおける調査と賦課の職能分離の例外として、「賦課をする企業調査」(veranlagende Betriebsprüfung) がすでに実務上度々企業（大企業及びコンツェルンを除く。）について行われている。しかし、一九七七年西ドイツ租税通則法は明文をもつてそれを規定しているわけではない。この「賦課をする企業調査」の場合、調査官は、税務署の調査補助員であるのみならず、自ら調査し記載した調査確認事項を利用して賦課も行う。Dazu, Zwank in Koch, AO 1977, 2. Aufl., Vor §§193～207 Rz. 5. 木村・注（2）四頁脚註一二。

(4) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., Vor § 193 Tz. 2.

(5) 中川一郎編『税法学体系(1)総論』（昭四三）二六三頁（清永敬次執筆）、同編『税法学体系　全訂』（昭五〇）一六一頁（清永執筆）、清永敬次『税法改訂版』（昭五〇）一三七頁は、調査の相手方が調査に応じない場合には、実力をもつて調査を強制することができないから、この調査は任意調査にとどまると説く。同旨、北野弘久「税務調査権の実態と法的限界」法律時報四二巻四号（昭四五）一七頁、同「実体税法上の調査権の限界」所収：日本税法学会編『杉村章三郎古稀祝賀税法学論文集』（昭四五）一頁以下、同「質問検査権の法理」所収：北野編『質問検査権の法理』（昭四九）三頁以下。

(6) 新井隆一「『税務調査』の概念」所収：同『課税権力の本質』（昭四七）一二四頁。

(7) 座談会「即時強制の諸問題」所収：ジュリスト『行政強制』（昭五二）一五〇頁（金子宏発言）。所得税法二三四条の規定等に係る調査が、行政行為（調査命令）に基づき実施されないとき、それは被調査者が受忍する要のない任意調査であると解する余地もあろう（参照、二2、五1）。

(8) 新井・注（6）一二四頁。同旨、座談会・注（7）一五〇頁（雄川一郎発言）。

(9) わが所得税法二三四条、法人税法一五三条以下及び相続税法六〇条以下並びに地方税法二六条等の規定は、調査をする当該職員に質問と検査をなす権限を賦与しているが、しかし、明文をもつて「立入り」及び「臨検」の権限を与えているわけではないことから、被調査者の同意を得てのみ立入りかつ臨検することができると解する余地もある。その限りにおいて、所得税法二三四条の規定等に基づけば、税務調査のうち質問と検査は間接強制調査であるが、他方、立入り及び臨検は、被調査者の同意を要する純粋な任意調査であると解する余地があろう。

(10) 参照、田中二郎『行政法総論』（昭三二）三九七頁。

(11) 金子宏「判例批評」判例評論一七二号一四頁。

(12) 座談会・注（7）一四六頁以下、室井力・塩野宏編『行政法を学ぶ1』（昭五三）二〇二頁以下（新井隆一執筆）、塩野宏「行政調査」法学教室（Ⅱ）三号一三二頁、佐藤幸治「行政調査と憲法」行政判例百選Ⅱ二六一頁、金子宏「行政調査の要件と手続」行政判例百選Ⅱ二六三頁。

(13) 広岡隆『行政上の強制執行の研究』（昭三六）九一頁以下、三九四頁、四四一頁、座談会・注（7）一五六頁（広岡隆発言）、成田・荒・南・近藤・外間『現代行政法』（昭四三）一八三頁。

(14) 田中・注（10）三八一頁。

(15) 田中・注（10）二六八頁。

（16）座談会・注（7）一五六頁（広岡発言）。同旨、田中・注（10）二七一頁（註一三）、成田・荒ほか・注（13）一八三頁、高木光「行政上の事実行為と行政の行為形式論（二）」国家学会雑誌九五巻九＝一〇号五四二頁。

（17）広岡・注（13）九一頁以下、座談会・注（7）一五六頁（広岡発言）、高木・注（16）五四二頁以下。

（18）参照、本稿二。

（19）E. Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1. Bd. 10. Aufl., München 1973, 294f. ; s.auch, W. Jellinek, Verwaltungsrecht, 3. Aufl., 1931, (Berlin, Zürich 1966), 258.

（20）波多野弘「西ドイツの租税経営検査について」所収：北野編・注（5）一七三頁以下（一七六頁）、同「西ドイツにおける税務調査」税法学二三二号四四頁以下、同「西ドイツ租税基本法における経営検査」所収：杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集一七五頁以下。

（21）例えば、北野編『質問検査権の法理』所収の諸論稿をみよ。

（22）参照、最高裁昭和四七年一一月二二日大法廷判決・刑集二六巻九号五五四頁、最高裁昭和四八年七月一〇日決定・刑集二七巻七号一二〇五頁。

（23）国税庁「税務調査の法律的知識」所収：北野編・注（5）五六一頁以下。

（24）西ドイツ行政手続法は、その二条二項一文の規定により、連邦及び州財務官庁の租税通則手続に対し適用されることはない。しかし、西ドイツ租税通則法は理論上も明文規定上も行政手続法と共通していることが多い。さらに、聴聞権保障に関する重要な規定が、行政手続法二八条と租税通則法九一条のように muss 規定と soll 規定とに相違している場合であっても、租税通則法九一条一項一文の soll という言葉は、通常 muss を意味しており、特別の事情のあるときに限って例外が認められるにすぎないと解されている（so, Helsper in Koch, AO 1977. 2. Aufl., §91 Rz. 5 ; Klein/Orlopp, AO, 2. Aufl. 1979, §91 Anm. 1）。

二　調査命令の法的性質

1　臨場調査（Außenprüfung）は、課税手続の特別な手段であり、納税義務者の許でその協力を得て（AO二〇〇条二項、三項）その者の租税事情（AO一九四条一項一文、一九九条一項）を調べることに資する。納税申告書の机上調査だけではしばしば効率のよいコントロールを行えないからである。その重点は、帳簿その他資料の閲覧及び検査にある（AO二〇〇条一項二文）が、同時に、不動産及び事務所の室内に立ち入り、臨検する（Grundstücke und Betriebsräume zu betreten und zu besichtigen）ことも重要である（AO二〇〇条三項二文）。

西ドイツ租税通則法の意味における臨場調査は、税務署の賦課官吏が同法九三条以下に基づきなす証拠収集のための個別の調査活動と異なり、臨場調査官が租税事情について特別に命令をうけた包括的な調査である。[25]

さらに、同法は、企業調査（Betriebsprüfung）ではなく臨場調査という表現を用いているが、その理由は、一に、企業に限定せず自由業等をいとなむあらゆる納税義務者の許で行われ、二に、机上調査（Prüfung an Amtsstelle）と区別さるべきだからである（AO一九三条）。[26]

2　調査命令は、その告知（AO一九七条）により外部に向つて効力を生じ、臨場調査における他の命令（例えば、臨場調査の拡張処分、開始予定期日延期申請の拒否処分等）と同様に、行政行為である。けだし、調査命令は納税義務者の法的地位（例えば、営業の自由、プライバシー等）を侵害するからである。[27]

次に、臨場調査は、書面による行政行為（AO一一八条、一一九条三項、四項）、すなわち調査命令（AO一九六条）によつて命ぜられる。換言すれば、臨場調査は調査命令に基づいて実施（執行）されるのである。しかも、ここでの問題は、臨場調査そのものではなく、またいわゆる質問検査権の行使でもなく、それに先だつ行政行為たる調査命令である。そして、有効な調査命令が存在しない限り、当事者は調査を受忍する必要はなく、かつ、調査に当り協力する必要もない。[28]

このような調査命令の法的性質は侵害行政行為である。けだし、調査命令はその命令により特定された範囲において、調査の受忍義務を納税義務者に課し、かつ税務調査は納税義務者の許で実施されるからである。[29]

調査命令は、このように侵害行政行為であるから、臨場調査の範囲を明確に特定しなければならず、とくに被調査者がその範囲をはつきり認識しうるものでなければならない（行政行為の明確性の要請）。[30]

次に、調査の範囲を拡張又は縮小する必要がある場合には、元の調査命令のほかに、拡張又は縮小の処分を行わなければならない。[31] 拡張処分は一つの独立の新しい行政行為であることから、[32][33] この処分は元の調査命令の撤回（AO一三一条）を含ん

でいないと解されている。[34]

最後に、調査開始予定期日及び調査員氏名の命令は、調査命令とは別に、臨場調査をうける納税義務者に告知される（AO一九七条一項）。調査場所の命令（Anordnung des Prüfungsortes）についても同様である。[35]

3　調査命令は、通常、被調査者たる納税義務者の許で臨場調査という形で実施（執行）されるのであるが、他方、かかる調査制度の担保のために、調査命令に基づく臨場調査の受忍義務は強制手段すなわち強制金、代執行及び直接強制（AO三二八条以下）によって実現されうるのである。このように、西ドイツ税務調査の強制手段の特徴は、わが国のそれに比し、代執行及びとくに直接強制の存在と、「刑罰」（日本所得税法二四二条九号、法人税法一六二条二号、相続税法七〇条二号以下、地方税法二七条一項等）の不存在に認めることができるであろう。

ところで、納税義務者は、課税上重要でありうる事実関係の確認に当り、協力しなければならず、とくに情報を提供し、記録、帳簿、業務用書類及びその他資料を閲覧及び検査のために提出し、かつ、記録類を理解するに必要な説明をしなければならない（AO二〇〇条一項一文、二文）ことから、臨場調査官は、情報の提供、記録類の閲覧及び検査、記録類の提出、説明を求める権限を有すると解される。さらに、調査官は、不動産及び事務所の室内に立ち入り、臨検する権限を有する（Die Prüfer sind berechtigt, Grundstücke und Betriebsräume zu betreten und besichtigen.）（AO二〇〇条三項二文）。しかし、臨場調査の強制執行に当り、調査官は個別の事情に応じてそれらの権限を行使しうるが、[36]捜索 Durchsuchung（AO四〇四条）を行うことはできない。

このように、西ドイツ課税手続における臨場調査の場合、その調査官の有する権限は、わが国の場合のいわゆる質問検査権に比し、制度上格段に強力であり、かつ最終的には直接強制の手段によって担保されているのである。したがって、法律制度上は、臨場調査において調査官の行使しうる権限の内容が西ドイツと日本の場合で大変異なることに留意しておかねば

ならないであろう。[37]

(25) 臨場調査官は賦課官吏と同一の証拠方法（AO九一条）を用いる。但し、税務署での調査にあつては、証拠方法をその全部について利用しつくすことは通常ない。とりわけ、帳簿、記録類及び業務用書類の提出を求めることは通常ない（AO九三条一項三文、九七条二項）。証拠方法の順序を定める九七条二項によれば、提出義務者が情報を提供しないとき、提出された情報が十分でなく、あるいはその真実性に疑いのあるとき、はじめて帳簿その他資料の提出が求められる。これに対し、調査官は主として帳簿その他資料を調査する。九七条二項は臨場調査官に適用されない。

(26) Dazu, Höllig, Die neue Betriebsprüfungsordnung (Steuer), DB 78, 907 ; Zwank in Koch, AO 1977, 2. Aufl., Vor §§193～207 Rz. 7. 木村・注（2）三頁脚注6。

(27) Vgl., BFH BStBl.73, 542.

(28) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl. §196 Tz. 6.

(29) Lohmeyer, Die zeitliche und sachliche Umfang einer Außenprüfung nach der AO 1977, Stbg. 77, 66, 68; Offerhaus, Die Anfechtung von Maßnahmen der ßetriebsprüfung und ihre Folgen, StB 70, 24 ; Salch, Prüfungsanordnung und Prüfungsauftrag, StBp. 69, 269 ; 70, 1 ; Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., §196 Tz. 2 ; BFH BStBl. 73, 542 ; FG Düsseldorf EFG 61, 467 ; FG Schl-Holst. EFG 68, 543 ; FG RheinlPfalz EFG 72, 218 ; a. A. zum alten Recht FG Münster EFG 70, 290.

(30) Dazu Schick HHSp. Anm. 72 ff., Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., §196 Tz. 2 ; Nds. FG EFG 75, 450, HFR 75, 594 ; FG Rheinl-Pfalz EFG 72, 218 ; BFH BStBl. 73, 74.

(31) Zu §196 Abs. 3 Einführungserlaß zur AO 1977 v. 1. Oktober 1976（邦訳・木村「一九七七年AO施行通達に関する書簡・資料1」税法学三八八号（昭五八）一〇頁以下（一三頁））; BFH BStBl Ⅱ 73, 74.

(32) BFH BStBl. 73, 74.

(33) 拡張又は縮小処分は、調査命令の場合と同じ程度に、納税義務者の理解に必要な範囲で、当該変更の理由をその者に通知しなければならず（AO一一二条一項、AO施行通達一九六条について第三項、dazu auch Nds. FG EFG 75, 450 ; BFH BStBl. 79, 162）、かつ、明確に特定されておらねばならない（AO一一九条一項）。

もつとも、調査の拡張について、その理由がすでに了解されている場合は、理由を附記しなくともよい（BFH BStBl. 79, 162）。

(34) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., §196 Tz. 5 ; a. A. J. Martens, Die steuerliche Außenprüfung nach neuem Recht, NJW 78, 1467.

(35) BFH BStBl. 82, 208, 211.

(36) Zu §200 Abs. 2 Einführungsevlaß zur AO 1977. 同規定によれば、「納税義務者の協力の範囲の特定は、財務官庁の義務的裁量に委ねられて

いる。納税義務者又はその者の指名する情報提供者が繰り返して（協力の）引き延しをはかる場合において、他の努力（例えば、当該臨場調査の権限を有する専門統括官が納税義務者又は企業の本部に対し強い調子で指摘する。）が功を奏しなかつた場合、個別の事情に応じて強制手段の適用（第三二八条）又は推計（第一六二条）が考慮されるものとする」（邦訳・注（31）一三頁）。

（37）わが所得税法二三四条等に基づく所得税法等に関する調査において、国税庁、国税局又は税務署の当該職員が立入権及び臨検権を有するかどうかは、同条所定の「検査」の解釈に依存するが、文言上消極的に解すべきであろう。実務上、税務調査における当該職員の立入り及び臨検は、被調査者の同意を要すると解されているのである。

三　調査命令書の記載事項

1　調査命令書における臨場調査の範囲の特定によつて、一方で、納税義務者は調査の範囲がどの範囲にまで及ぶかを認識することができるようになる。納税義務者はその認識に基づいて、例えば、必要な場合には自認（AO三七一条）をするかどうかを判断することができる。他方、そのような調査範囲の特定は、調査の実施により生ずる効果に関する不明確さを回避するのにも役立つ。例えば、調査命令のおよんだ範囲に限つて、事後調査を留保した租税決定はできなくなる（AO一六三条三項三文）。それ故、臨場調査後は、あらたな事実が明らかになつたという理由による更正は、一定の要件下でのみ（AO一七三条二項）、適法である。さらに、調査命令の特定した範囲に限つて、租税確定期間の進行が停止する（AO一七一条四項）。さらに又、調査命令を変更せずに、特定された調査範囲を超えて調査活動を行えば、違法となる。[38]

以上のように、調査命令による臨場調査の範囲の特定は、納税義務者の保護のみならず、調査の態様及び効果に関する不明確さを回避するのに役立つのである。[39]

そこで、臨場調査の範囲を人的にも客体的にもまた期間の点についても明確に特定するため、調査命令には左の事項を必ず記載して、書面をもつて納税義務者に発給しなければならない（税務企業調査規則五条二項）。[40]

一に、臨場調査の根拠法令、二に、調査をうける税目若しくは調査をうける還付金、三に、調査をうける特定の事実関係、四に、調査対象期間、五に、調査開始予定期日、六に、企業調査官の氏名及び必要な場合には企業調査補助員の氏名、さらに、臨場調査における納税義務者の本質的権利義務、最後に、簡易臨場調査をなすときはその旨の報知である。その他に、西ドイツ租税通則法三五六条一項によれば、権利救済の教示を調査命令書に記載しておかなければ、不服申立期間は進行しはじめないことになつている。

調査命令の記載事項は、権利救済の教示を除き、法令ではなく、行政規則たる（税務）企業調査規則によつて規定されているにすぎない。一九七八年（税務）企業調査規則は、納税義務者に対する行政庁の行動に関する指示を与えている。納税義務者は、行政庁が自己を拘束する内部的指図に実際に従うべきことを直接に要求できないが[41]、しかし、財務官庁は、当該通達の指示に従うべき義務を負つており、また、多数のケースにおいてその規定に基づいて行動しているので、合理的理由もなく納税義務者の不利益に通達に反して行動するならば、平等原則に違反することになろう（行政の自己拘束）[42]。この意味において、今日の（税務）企業調査規則もまた、外部的効力を有するのである[43]。

したがつて、調査命令の記載事項は、原則として必要なものであり、合理的理由もなく記載事項を省略することは許されない。

2　西ドイツ租税通則法は、調査命令書に臨場調査の根拠条項をも記載しなければならないとは明記していない。しかし、調査命令は書面による行政行為であり、行政行為には原則として理由を附記しなければならない（AO一二一条）ことから、調査命令には原則として理由を附記しなければならない。すべての調査命令の附記理由として根拠条項の記載で足りるとする見解[44]とこれに反対する有力説とがみられる。有力説は以下のとおりである。

まず、納税義務者が定期的臨場調査をうける通常の場合（AO一九三条一項）、理由としては調査命令書に根拠条項を附記す

れば足りる。[45]

次に、納税義務が存在したか否か、あるいは、ある納税義務者が臨場調査の受忍義務を負う納税義務者（AO一九三条一項）に該当するかどうか疑わしいか又は争いのある場合においては、附記理由は、税務署が事実問題及び法律問題についていかなる見解を有するかを認識させうる程度のものでなければならない。[46] さらに、机上調査では合目的的と認められないため、調査命令が発給される場合においては（AO一九三条二項二号）、附記理由は、税務署の行つた裁量上の考慮を理解させうるものでなければならない。[47] 調査命令の特定した調査対象期間が通常の場合のそれ（税務企業調査規則四条）と異なるときも、同様である。[48]

右有力説によれば、財務官庁は義務的裁量に基づいて臨場調査を命令しなければならないが、その際、裁量基準たる（公開）通達に基づき調査範囲を特定する場合においては根拠条項を記載すれば足りる（例えば、「租税通則法一九三条一項、一九三条二項二号又は一九四条二項に基づいて、私は、税務企業調査をあなたの許でおこなうことを命令します。」）けれども、通達の規定と異なつて調査範囲を特定する場合においては、税務署の当該法律問題及び又は事実問題に関する見解が、被調査者たる納税義務者によつて認識・理解されうる程度に、理由附記しなければならない。

なお、理由附記の瑕疵は事後に治癒することができるとされている[49]（AO一二六条一項、二項）。

3　臨場調査の被調査者を特定する必要がある。何人の租税事情が調査をうけるかが、調査命令書において明確に特定されていなければならない。その際、納税義務者が記帳義務を負つているか否かは、臨場調査の要件ではない。[50] 自由業者は必ずしも記帳義務を負つていない（AO一四一条）が、しかし、臨場調査の主観的範囲に含まれている（AO一九三条一項）。

夫婦はそれぞれ独立の被調査者であり、（分離）調査命令書（eine (separate) Prüfungsanordnung）が調査をうけるべきそれぞれの配偶者に対し発給されなければならない。[51] 但し、送達は一通で足りる。[52]

敷衍すると、西ドイツ租税通則法一〇一条一項は親族等（AO一五条の定義規定をみよ。）の情報提供拒否権を定めているが、同条項によれば、関係人（当事者）の親族等（含、配偶者）は、自ら当事者として自己の租税事情に関して情報提供義務を負っていない限り、又は当事者のために情報提供義務を履行する必要のない限り（参照、AO三四条、三五条）、情報提供を拒否することができる。したがって、夫婦合同納税申告書が提出される場合であっても、一方の配偶者は、相手方配偶者の租税事情が問題である限り、情報提供拒否権を行使することができる。[53]

以上のように、臨場調査（ないし企業調査）をうける者は原則として納税義務者に限定されている。

しかし、第一の例外として、付加価値税及び賃金税等を徴収納付する企業者の許において調査が実施される場合（AO一九四条一項四文）、付加価値税の納税義務者（例えば、消費者）あるいは源泉徴収をうける納税義務者（例えば、給与所得者）は、その租税事情について直接に調査をうけるわけではない。[54] この場合、調査は納税義務者以外の者の租税事情におよんでいるのである。

第二の例外として、会社に対する臨場調査は、それが個別の事例において合目的的であるときには、社員、組合員及び監査機関の構成員の租税事情をその対象に含めることができる（AO一九四条二項）。その場合、調査命令はこれらの者及びその者の租税事情にまで拡張しなければならない（参照、AO一九七条一項三文、税務企業調査規則五条三項）。[55] この場合、複数の調査命令が法的には存することになる。[56]

調査を納税義務者以外の第三者の租税事情に拡張しうる第三の例外は、人的会社で行われる臨場調査の場合にその社員の租税事情をもその対象に含ませうる点に認められる（AO一九四条一項三文）。

次に、被調査者たる納税義務者とは、西ドイツ租税通則法三一条にいう納税義務者を指すのか、あるいは潜在的債務者（potentielle Schuldner）を指すのか議論がわかれている。シックは臨場調査の相手方たる納税義務者を同法三三条一項に列挙

されたる者と解し、「調査命令の発給時に、納税義務者であることが明らかである」者に対してのみ調査をすることができると解釈する。[57]

しかし、所論は、同法三三条が課税手続に関する編ではなく、第二編・租税債務法の冒頭に置かれていることを看過するものである。同法一九三条（臨場調査の許容性）の規定の目的に鑑み、臨場調査は、解明を要する、「課税にとつて重要な事情」（AO一九三条二項二号）、「租税事情」（AO一九四条）を解明しようとするものである。そして、「課税にとつて重要な事情」又は「租税事情」とは、同法三七条一項の意味における租税債務関係より生じる請求権の徴収にとつて重要でありうるすべての事実状況である。したがつて、そのような租税事情は、租税請求権の存否又は程度にかかわるものと考えられる。また、課税手続は潜在的租税債務者と関係しているのであるから、租税債務がどの位の金額であるかの事情のみならず、租税債務が存在するかどうかの事情もまた、解き明かす必要があると考えられる。この見解によれば、潜在的な第二次納税義務者（potentielle Haftungsschuldner）、同法三七条一項の意味での租税債務関係より生ずる潜在的債務者及び潜在的な源泉徴収義務者をもコントロールすることができる。還付請求権者は、同法三三条一項のいう納税義務者でないが、同法一五五条四項に照らし同法一九三条以下（臨場調査）の規定を適用することができよう。同様に、租税債務関係より生ずる潜在的債務者を臨場調査の対象に加えなければならない。[58]

最後に、ドイツの課税権が及ぶ範囲に限って、臨場調査は許容される。外国に本店を有する企業者は、国内に支店又は恒久的施設を有する場合、臨場調査をうける。[59] 他方、外国の財務官庁の同意を得て司法共助及び職務共助の方法により、外国にある子会社又は恒久的施設に対し礎場調査を行うことができると解されている。[60]

4　臨場調査の一般的客体は、納税義務者の租税事情（die steuerliche Verhältnisse）（AO一九四条一項一文）、換言すると、納税義務及び租税の算定にとつて決定的な事実上及び法上の事情（課税基礎）である[61]（AO一九九条一項）。

次に、財務官庁は、臨場調査の客観的範囲について、具体的にいかなる税目、調査対象期間及び事実関係を調査するかを、その義務的裁量に基づき特定することができ、必ずしも常に租税事案全体が臨場調査の客体であるわけではないと解されている[62]が、しかし、調査の範囲を課税基礎の全体とする反対説もみられる[63]。前者の個別特定説にしたがえば、例えば左のごとく特定することができる。一つの税目（例、所得税）又は複数の税目（例、所得税・事業税・売上税・財産税）、一課税年度（例、一九八一年一月一日より一九八二年一月一日まで）又は――期間税の場合――複数の課税期間（例、一九七九年四月一日より一九八三年四月一日まで）のみならず、さらに、特定の事実関係（例、特定の法律関係又は営業取引）、あるいはさらに、事業用資産の統一価格及び有価証券・持分の評価のような事実問題又は法律問題が特定されうる。

このような特定によつて、調査の重点項目を定めることができる（税務企業調査規則六条、税務企業調査規則の適用に関する施行通達一五（資料3・税法学三八八号））。これは臨場調査の実施の促進にも資する[64]。

さらに、調査の客観的範囲は、臨場調査が許容されうる限界を超えてはならない。原則として企業又は自由業と関連のある出来事、事情又は状態のみを調査することができるのであつて（AO一九三条一項）、特定の要件（AO一九三条二項各号）の下においてのみ、その他の出来事、事情又は状態を調査することができる[65]。

最後に、臨場調査は、特定の納税義務者の租税事情に関するものでなければならないことから、標準率調査（Richtsatzprüfungen）は、法律上の根拠もないので納税義務者の同意をえてのみ行うことができる[66]。第三者の租税事情を臨場調査により調べることは、前記の三例外（AO一九四条一項三文、四文、同条二項）のほか、いわゆる横目調査（AO一九四条三項）を除いて、通常許されていない[67]。

5　期間税の調査については、調査の対象となる課税期間を記載しなければならない（税務企業調査規則五条二項）。納税申告書の未提出な課税期間もまた、有力な反対説[68]も見られるものの、調査の対象に含めうると解すべきである[69]。

一九七八年（税務）企業調査規則はその第四条において、「(1) 大企業の場合、調査対象期間は前回の調査対象期間に引きつづくものとする。初めての調査の場合には、財務官庁は調査対象の期間を特定する。(2) その他の企業〔＝中企業、小企業及び零細企業〕の場合、調査対象期間は調査命令の告知前に収益税納税申告書が提出された、最近三課税年度を超えておよばないものとする。但し、調査対象期間を延長せずに課税基礎が確認できないとき、少なからざる追徴税若しくは還付金が予期されうるとき、又は租税犯若しくは租税秩序違反の嫌疑が存するときには、この限りではない。」

右の規則四条及び同三条に基づく企業の規模別分類に関する書簡[70]によって、租税行政庁は調査対象期間の範囲の特定について規制をうけている。同時に、その通達は裁量基準（Ermessenrichtlinien）でもあり、納税義務者はその遵守を求めうる請求権を有する[71]。但し、その請求権は裁判上請求しうる権利ではないとの判例[72]も存する。通達は、既述のように、行政に対する自己拘束と納税義務者に対する外部的効果をもたらす[73]から、その限りにおいて、納税義務者は、財務官庁若しくは臨場調査官がその裁量権を通達（例えば、税務企業調査規則）に即して行使することを求める請求権を有しており、裁判所もこれを尊重しなければならない[74]。

次に、租税請求権が調査開始期日に時効によりすでに消滅している（AO四七条）場合、その租税請求権につき臨場調査を行つてはならないと解すべきであろう[75]。時効にかかつた請求権の調査は裁量違反である[76]。

最後に、例えば、臨場調査官の求めに応じて提出された普通預金通帳により、納税義務者が調査対象期間のみならずその前年度においても利子所得を得ており、しかもその課税をうけていないことが明らかになつたとする。このように、調査対象期間外の事実関係であつて、当該調査対象期間のための調査作業において明らかになつた事実関係を、税務署は利用すること（AO一六四条二項、一七三条一項）ができるかどうか。調査対象期間の限定に関するルールは、かかる調査対象期間の制約をはずした一般的な調査を命令し、かつ実施することのみを禁止しているにすぎないから、対象期間外の事実関係は、調

査対象期間の拡張を要するまでもなく、利用することができる。ここでは個別具体的な事実関係の調査及び利用に関するル（AO八八条以下）を適用することはできないと解されているのである。[77]

6　調査命令書の記載事項（税務企業調査規則五条二項二文）のうち、「臨場調査に当つての納税義務者の本質的権利義務」について、連邦大蔵大臣が一九七八年七月一四日[78]につづいて八二年八月五日付[79]の書簡を公表している。それによれば、調査命令書には「臨場調査に当つての納税義務者の本質的な権利及び協力義務」についての注意書を添付しなければならない。注意書によると、例えば「臨場調査の途中で租税犯又は租税秩序犯の嫌疑があなたに生ずる場合、〔租税〕刑事手続及び過料手続の開始をあなたに通知したときはじめて、嫌疑のおよぶ範囲において、あなたの許で調べを継続することができます（AO第三九七条）。調査確認事項を租税刑事手続又は過料手続の目的にも使用することができる範囲において、あなたは事実関係の解明に当りもはやその協力を強制されることはありません（AO第三九三条一項）。ただし、あなたが事実関係の解明に当り協力しない場合には（参照、AO第九〇条、九三条一項、二〇〇条一項）、あなたに不利な結果が課税手続において生じることがあります。必要な場合には、課税基礎を推計しなければなりません（AO第一六二条）」。

さらに、臨場調査における聴聞権の保障について、「調査官は、調査の目的と進行がそれにより損われない場合、あなたに適時に――臨場調査の途中でも――有意義な確認事項をすべて報知いたします。」またさらに、「課税基礎が調査によつて変更する場合、あなたは、終結話し合いを求める権利をもつています。その際、あなた又はあなたの租税上の助言者〔税理士又は租税専門弁護士等〕は、個別の調査確認事項についてその要点をもう一度討議する機会をもつています（AO第二〇一条）。」

「課税基礎に変更のあるときは臨場調査の結果について調査報告書を作成し、その〔調査報告書を財務官庁が〕利用する前に、申請に基づきこれをあなたに送付します。調査確認事項に関する法的判断について了解が得られていた場合にも、あな

たはあらたにこの報告書に対し意見を表明することができます（AO第二〇二条）。」

その他、納税義務者の協力義務及び簡易臨場調査について右注意書は附記している。

(38) J. Martens, Die steuerliche Außenprüfung nach neuem Recht, NJW 78, 1467.

(39) Zwank in Koch, AO 1977, 2. Autl., §196 Rz. 3 ; Klein/Orlopp, AO, 2. Aufl. 1979, §196 Anm. 1.

(40) §5 Abs. 2 Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung—Betriebsprüfungsordnung (Steuer)—BpO (St)—v. 27. April 1978 BAnz. Nr. 82 vom 29. April 1978（邦訳・木村弘之亮「企業調査のための一般行政規則——（税務）企業調査規則・資料2」税法学三八八号（昭五八）一六頁以下（一七頁））。

(41) BFH BStBl. 73, 74.

(42) Vgl. BFH BstBl. 73, 74.

(43) 木村・注（2）三頁以下。

(44) Zwank in Koch, AO 1977, 1. Aufl., § 196 Rz. 4.

(45) Dazu Wenzig, Aufsatzreihe in StBp. 81, 119 ; 82, 4 ; ders., Das pflichtgemäße Ermessen bei der Auswahl zur Außenprüfung, StuW 82 Nr. 4 ; FG RheinlPfalz EFG 82, 334.

(46) Tipke-Kruse, AO, 10. Aufl., § 196 Tz. 2.

(47) FG Hamb. EFG 80, 3f.; s. auch BFH BStBl. 82, 208, 210 ; ferner Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., §196 Tz. 2 ; Wenzig, StuW 82 Nr. 4.

(48) Nds. FG EFG 75, 450 ; BFH BStBl. 79, 162.

(49) FG Bremen EFG 79, 370 ; FG Hamb. EFG 80, 3.

(50) Zwank in Koch, AO 1977, 2. Aufl., §193 Rz. 2.

(51) BFH BStBl. 82, 208, 210 ; FG RheinldPfalz EFG 82, 333.

(52) FG Düsseldf. EFG 77, 344 ; BFH BStBl. 82. 208 f.

(53) Dazu Begründung des §115 Regierungsentwurfs (EAO1974) ; s. auch K. H. Mittelsteiner/H. Schaumburg, Abgabenordnung 1977, Materialien, Köln 1976, 134.

(54) Tipke-Kruse, AO. 10. Aufl., §196 Tz. 3 ; a. A. Klein/Orlopp, AO, 2. Aufl., 1979, § 194 Anm. 2.

(55) BFH BStBl. 79, 529.

その際、調査命令の全部を社員等に告知する必要はなく、調査に備えうるよう社員等に知らせておかねばならない「範囲」に限つて、調査命令をその者に告知すれば足りる。

なお、この場合に、「一九七八年四月二七日（税務）企業調査規則の適用に関する施行通達・資料3」（税法学三三八号（昭五八）二〇頁以下）はその「規則第四条について」の一二において、「目的にかなつた横目調査の通知（規則第八条）でしばしば十分である。」と記している。

(56) Tipke—Kruse, AO, 10 Aufl., § 194 Tz. 2.

(57) Schick HHSp. § 193 Tz. 15 ff.

(58) Tipke—Kruse, AO, 10 Aufl., § 193 Tz. 2.

(59) RFH Slg 34, 210.

(60) Zwank in Koch, AO 1977, 2, Aufl., § 193 R. 4.

(61) 西ドイツ租税通則法一九九条一項にいう課税基礎は同法一九四条一項一文にいう納税義務者の租税事情と同義と解されている（so Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 199 Tz. 2)。

(62) これが多数説である。Klein/Orlopp, AO. 2. Aufl., 1979, § 194 Anm 3 ; Tipke—Kruse, AO. 10. Aufl., § 194 Tz. 1 ; Zwank in Koch, AO 1977, 2. Aufl., § 194 Rz. 4.

臨場調査は租税確定手続（ＡＯ一五五条以下）に位置づけられるものではなく、その目的は課税にとつて重要な事情（租税事情）の調査にあるとする（so, Tipke—Kruse. AO, 10, Aufl., § 194 Tz. 1)。

(63) Schick HHSp, § 194 Anm. 22 ff,

所論によれば、調査は課税基礎の全体をその対象とし、個別の課税基礎についての調査は許されない。けだし、臨場調査は租税確定手続の一部分を成しており、その目的は終局的な租税決定及び「課税基礎」確認決定を行うためにデータを調べることにあることから、調査はつねに完結したものでなければならず、その調査に基づいて終局的な課税処分を発給しなければならないからである。

(64) Zwank in Koch, AO 1977. 2. Aufl., § 194 Rz. 4.

(65) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 193 Tz. 1, 2, § 194 Tz. 1 ; a. A. Schick HHSp., § 193 Anm. 81 ff.

(66) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 193 Tz. 6, § 194 Tz. 1 ; Höllig, DB 78, 903 ; auch vgl., Schwarz /Frotscher, AO, § 193, Anm. 6 ; Frotscher, Betriebsprüfung ab 1977, 38, 99; a. A. Zwank in Koch, AO 1977. 2. Aufl., Vor §§ 193～207 Rz. 10.

実務においては、標準率調査は正規の臨場調査の枠内で実施されているようである（so, Höllig, DB 78, 903; Zwank in Koch, AO 1977, 2. Aufl., Vor §§ 193—207, Rz. 10.)。

(67) FG Saarland EFG 77, 297.

(68) Schick HHSp. §194 Anm. 65 ff., 180.

(69) Tipke—Kruse, AO, 10 Aufl., §196 Tz. 4.

(70) Schreiben betr. Einordnung in Größenklassen gem. §3 BpO (st), vom 12, August 1981 (BStBl. I S. 589) (BMF IV A 7—S 1459—47/81)（邦訳・木村「（税務）企業調査規則第三条に基づく規模別分類に関する書簡・資料6」税法学三九〇号（昭五八）三四頁°）

参照´ 木村・註（2）五頁°

(71) Schröder/Delhey, Betriebsprüfungsordnung (Steuer), Handkommentar, Berlin 1970, 128 ; Giesberts, Die steuerliche Betriebs- und Außenprüfung, 2 Aufl., Bonn 1980, 21.

(72) BFH BStBl. 73, 74.

(73) 但し´ 行政庁は合理的理由のあるとき通達に反して行動しても憲章上の瑕疵を問われない°

なお´ 税務企業調査規則四条について争いえないとする判例がある¸（BFH BStBl. 75, 197 f. ; BVerfG HFR 79, 203.）°

(74) Tipke, Steuerrecht, 8. Aufl., Köln 1981, 85.

(75) FG Münster EFG 75, 184, HFR 75, 359 ; s. auch Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., §196 Tz. 4.

(76) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 196 Tz. 4.

(77) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 196 Tz. 5.

(78) Schreiben betr. Darstellung der wesentlichen Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen bei der Außenprüfung in der Prüfungsanordnung (§5 Abs. 2 Satz 2 BpO—st—) Vom 24. Oktober 1978 (BstBl. I S. 425) (BMF IV A 7—S 1506—3/78).

邦訳・木村弘之亮「臨場調査に当つての納税義務者の本質的権利義務の調査命令への記載の件・資料4」税法学三八八号一一一頁以下°

(79) Schreiben betr. Merkblatt der wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Außenprüfung (§5 Abs. 2 Satz 2 BpO—st—) Vom 5. August 1982 (BstBl. IS. 626) (BMF IV A 7-S 1506—8/82)（邦訳・木村「臨場調査に当つての納税義務者の本質的な権利及び協力義務についての注意書に関する書簡・資料5」税法学三九〇号（昭五八）三三頁°）

四　調査命令の事前通知

1　調査命令は告知により効力を生ずる（AO一一三条´一一四条）°調査は´調査命令の効力発生後にはじめて実施される°調査命令が´調査の途中又は調査後にはじめて発給される場合には違法である°(80)

さて、調査命令を調査開始の相当前に告知すべきである（AO一九七条一項一文）が、その立法理由は次のとおりである。すなわち、「事業経営の支障を十分に回避し、かつ調査をできる限り摩擦せずに進める」ことは「納税義務者にとつても財務官庁にとつても利益」である。[81]

調査開始予定期日を告知すれば足りる。したがつて、例えば、調査官の疾病のような特別の理由が生じた場合（AO施行通達一九七条二項参照）、財務官庁は、予定の期日よりも遅くまた事前に通知された期日よりも遅く調査を開始することになろう。しかし、法的安定性及び行政行為の明確性（AO一一九条一項）の要請に鑑み、調査は、納税義務者の申請のない限り、明記された予定期日前に行つてはならない。[82]

2　調査開始の相当前に調査命令を告知することが必要である。「告知期間の相当性は個別ケースの事情に左右される。その際、とくに、納税義務者が予定の調査のためにいかなる準備をなしうるかが斟酌されなければならない」。[83]ここでいう準備とは、調査官が調査に必要な帳簿書類を迅速かつ容易に閲覧し検査しうる状態に整理しておき、調査官の質問に明瞭に答弁しうるよう記憶をあらたにしておくことであり、帳簿の隠ぺい等でないことは言うまでもない。

告知期間の相当性について、西ドイツ租税通則法通達はその一九七条一項において具体的に準備を設定している。[84]すなわち、適時に調査の準備をなす機会を納税義務者に与えるために、中企業及び大企業に対する告知は、通常、臨場調査の開始一四日前に行われるものとする。特別の要件の下では、一四日を超える期間が相当であることがありうる。さらに、州レベルの「（税務）企業調査規則の適用に関する施行通達」[85]はその九において、「適時に調査の準備をする機会を納税義務者に与えるために、調査命令はあらゆる規模別の企業に対し企業調査開始の一四日前に告知するものとする」と定めている。これにより、州レベルの調査命令は原則として、すべての規模の企業に対し調査の一四日前に事前通知されることとなる。

なお、事前通知を必要としない例外の第一は、納税義務者が期間の利益を（略式によるにせよ、したがつて電話又は黙示によ

つて）放棄する場合である（AO一九七条一項二文）。けだし、相当の期間という利益は、通常、納税義務者のために定められているからである。[86]

第二の例外として、事前通知によつて調査目的が損われるおそれのある場合にも、調査命令の事前通知は必要でない（AO一九七条一項一文）。とくに、納税義務者が調査命令の告知後に事実関係を隠滅又は隠蔽したり、あるいは例えば、文書の廃棄又は帳簿書類の粉飾によつて調査の成果を損わせ又は阻害するような、その他の措置を講ずるであろうことが、具体的な端緒に基づき懸念される場合がそうである。[87] この事前通知のないいわゆる現況調査が実務上行われることは、ほとんどまつたくない。

租税債権の確定期間の徒過が急迫している場合であつても、調査命令を事前に通知しなくともよいという理由にはならない。けだし、財務官庁はつね日頃から確定期間の懈怠のないよう気配りしていなければならないからである。[88]

なお、注意を払うべきことは、調査命令の事前通知が必要でない場合であつても、調査命令並びに調査開始予定期日及び調査員氏名の告知を全くしなくともよいというわけではないのであつて、告知が調査の開始に至るまで延期されうるということにすぎない。調査官は臨場に際してはじめて調査命令書を交付すれば足りる。[89]

以上のように、調査命令の告知は、調査執行行為の必要的前提要件とされており、告知は原則として調査開始の相当前（一四日前）になされるものとし、例外的に調査の臨場に際して行われうるのである。

3　納税義務者の（略式）申請に基づき、重要な事由が疎明されるときは、調査の開始は通常延期されるものとされている（AO一九七条二項）。その申請は、調査命令の告知後すみやかにかつ調査開始までに限つて行いうる。[90]

西ドイツ租税通則法の施行通達（資料1、税法学三八八号一三頁）は、その「第一九七条について　2」において、調査の開始延期のための重要な事由を例示している。「納税義務者、その者の情報提供に必要な税理士又は重要な共同経営者の疾病、

建替え又は天災による相当の営業渋滞である。」また、税理士若しくは租税専門弁護士等にやむを得ない事情がある場合にも、原則として延期されると解されている。[91] 長期にわたる疾病又は休暇の場合には、代理人の選任が期待可能かどうかが調べられねばならない。[92] 納税義務者が、「事業経営の支障を十分に回避し、かつ調査をできるかぎり摩擦せずに進められる」ように、指定調査開始日までに調査の準備をなしえないときはつねに、「重要な事由」（AO一九七条二項）は存在する。[93]

調査開始の延期の申請には負担（AO一二〇条二項四号）を付して、これを容認することができる。例えば、調査のための準備作業を済ませておくべきこととといった負担である（AO施行通達一九七条について第二項）。

他方、調査開始の延期の申請は、財務官庁がそれにより調査目的が損われると認めるときは、却下することができる（AO一九七条一項一文、AO施行通達一九七条について第二項）。その申請の却下は、行政行為（AO一一八条）であり、審査請求（AO三四九条）により取消しを請求することができる。この請求が認容されず、さらに出訴もされなかった場合に、納税義務者が事後に同一の論拠をもって再度その調査の延期を申請するとき、財務官庁は前の審査裁決の確定力を援用することができる。[94]

なお、調査開始が納税義務者の申請に基づき延期された場合、臨場調査の対象たる租税の確定期間は、臨場調査に基づいてなされる〔租税〕決定についてその取消しを請求しえなくなるまで、又は臨場調査により課税基礎に何ら変更を生じない旨の通知（AO二〇二条一項三文）後三ケ月が徒過するまでは、その進行が停止する（AO一七一条四項一文）。

(80) FG Rheinldpfalz EFG 82, 336.

(81) Dazu Begründung des § 178 Regierungsentwurfs (EAO 1974) ; s. auch Mittelsteiner—Schaumburg, Abgabenordnung 1977 (Anm. 44) 257.

(82) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 197 Tz. 2.

(83) Dazu Begründung des § 178 Regierungsentwurfs (EAO 1974); s. auch Mittelsteiner—Schaumburg, Abgabenordnung 1977 (Anm.

44) 257.

(84) Zu § 197 Abs, 1 Einführungserlaß zur AO 1977 (Anm. 31.).

(85) 注（55）資料三二〇頁以下（二一頁）。

(86) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 197 Tz. 4.

(87) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 197 Tz. 5; Zwank in Koch, AO 1977, 2, Aufl., § 197 Rz. 4.

(88) Schick HHSp. § 197 Anm. 59; Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 197 Tz. 5; a. AK.lein/Orlopp. AO, 2. Aufl., § 197 Anm. 1.

(89) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 197 Tz. 5; Zwank in Koch, AO 1977, 2. Aufl., § 197 Rz. 5.

(90) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 197 Tz. 7.

(91) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 197 Tz. 7.

(92) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 197 Tz. 7.

(93) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 197 Tz. 7.

(94) FG BadWürtt. EFG 75, 83.

五　調査命令に係る権利救済

1

納税義務者が調査命令及びその拡張処分等によつて自己の法的地位を侵害されていると考えるとき、その調査命令等は、異議申立て（Einspruch）ではなく（AO三四八条参照）、審査請求（Beschwerde）によつてその取消しを請求しうる行政行為である[95]（AO三四九条）。納税義務者は、棄却又は却下の裁決に対し取消しの訴え（FGO四〇条）を提起し、さらに必要な場合には上告（Revision）（FGO一一五条）することができる。

臨場調査に関連して、審査請求の対象となりうる行政行為は、反対説[96]もみられるが、単に臨場調査の命令そのもの全体だけではないと理解されている[97]。その他に、独立の行政行為として調査の開始予定期日及び場所に関する指定処分並びに個別の協力命令（例えば、情報提供命令、文書提出命令、補助手段使用供出命令等）が審査請求の対象となりうる。さらに、終結話し合いの開催請求[98]に対する拒否処分[99]、臨場調査報告書の交付請求に対する拒否処分、あるいは特定の確認事項を調査報告書に

記録することを拒否する処分もまた、審査請求の対象たりうると解されている。[100]

次に、調査命令の審査請求において、調査開始期日又は調査場所が瑕疵ある裁量により特定された旨を主張することはできない。けだし、右の開始期日及び場所についての指定処分は、調査命令とは別な独立の行政行為であるから、独立にその取消しを請求すべき行政行為だからである。[101]

最後に、有効な調査命令が告知されず、調査官が調査活動をはじめる場合、納税義務者は協力を拒むことができるほか、調査の受忍を求める黙示的要求[102] (das stillschweigende Verlagen) に対し審査請求を申立てることができると解されている。[103]

2　審査請求の申立てにより、執行命令の停止 (Aussetzung der Vollziehungsanordnung) (AO三六一条、FGO六九条) を除き、調査の実施が停止されることはない。[104] 取消請求手続における仮の権利保護は、西ドイツ租税通則法三六一条、財政裁判所法六九条に基づく執行停止によってはじめて行われる。[105] すなわち、財務官庁 (又は裁判所) が係争調査命令の執行を停止するとき、その結果、停止のおよぶ範囲において臨場調査は実施されないのである。[106]

このように審査請求は必ずしも停止の申立てを含むものではないが、[107] しかし実務上職権による停止が考慮される。[108]

他方、調査が実施されても、調査命令に対する審査請求手続及び訴訟手続が終結するわけではない。[109]

次に、権利救済の教示が調査命令書に記載されていないとき、不服申立期間は進行しはじめない (AO三六五条一項)。しかし、納税義務者が異議なく当該調査の実施を甘受し、かつ、事実関係の確認後終結話し合いにおいて又は調査報告に対する意見表明に際して初めて当該調査命令に対し審査請求を申立てた場合には、取消請求権 (Anfechtungsrecht) は不変期間 (AO三五六条二項) 一年前でも失権することがありうる。臨場調査の許容性に対する異議は、不服申立期間いかんを問わず、遅くとも調査開始時には申立てられるべきであろう。[110]

さらに、調査命令には排除効が生ずる。(無効でない) 調査命令がその取消を請求されなかったり、あるいは取消請求さ

れても認容されなかつた場合においては、臨場調査に基づく決定について、臨場調査が許されないものであつたと主張することはもはやできない。[111]

最後に、証拠利用の禁止が、調査命令の取消裁決の効果のうち最も重要である。この問題については、別の機会に譲ることとする。

(95) s. auch FG Düsseldorf EFG 61, 467; FG SchlHolst. EFG 68, 543; BFH BStBl. 73, 716; 77, 18; Offerhaus, StB 70, 21; Salch, StBp. 70, 1; Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 196 Tz. 7.

(96) Stuhrmann, Rechtsbehelfe im Rahmen einer Betriebsprüfung, StBp. 74, 97.

(97) BFH BStBl. 68, 365, 592; Giesberts, Die steuerliche Betriebs- und Außenprüfung, 2. Aufl., Bonn 1980, RNr. 28; Tipke—Kruse, AO. 10. Aufl., Vor § 193 Tz. 13.

(98) 被調査者が終結話し合いの開催を求める権利 (Recht auf eine Schlußbesprechung) を有することは、通説により確認されている(注（78）資料4二三頁、注（79）資料5三三頁)。

(99) BFH BStBl. 73, 542.

(100) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., Vor § 193 Tz. 13. ; auch Zwank in Koch, AO 1977, 2. Aufl., § 196 Rz 9.

(101) Schick HHSp, § 197 Anm. 31ff., 115f. ; Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 196 Tz. 7.

(102) 参照、菊井康郎『行政行為の存在法』（昭五二）四頁以下。

(103) Frotscher, Die steuerliche Außenprüfung, 2. Aufl., Heidelberg 1980, 59, 60, Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 197 Tz. 8.

(104) Buchheister, Rechtsschutz gegen den Abbruch einer Betriebsprüfung, StBp. 69, 251; Offerhaus, StB 70, 28, Schick HHSp., § 196 Anm. 353; Zwank in Koch, AO 1977, 2. Aufl., § 196 Rz. 10; ferner BFH BStBl. 75. 197; a. A. FG Münster EFG 70, 290.

(105) Vgl., BFH BstBl. 75, 197.

(106) Zwank in Koch, AO 1977, 2. Aufl., § 196 Rz. 10.

(107) Papperitz, Die Bedeutung und Problematik des eigenschränkten Prüfungszeitraumes bei der Prüfung von Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben, FR 79, 573, 593; J. Martens, NJW 78, 1465; a. A. Schröder/Delhey, Betriebsprüfungsordnung (Steuer), § 4 Anm. 17.

(108) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 196 Tz. 7.

(109) FG Berlin EFG 79, 427.
(110) Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 196 Tz. 8; Frotscher, Die steuerliche Außenprüfung, 2. Aufl., Heidelberg 1980, 30.
(111) BFH BStBl. 69, 636; C. Lohse, Verwertbarkeit von Betriebsprüfungsergebnissen, die auf einer rechtswidrigen Prüfungsanordnung beruhen, im Licht des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 7. Juni 1973, DStZA 73, 374; Tipke—Kruse, AO, 10. Aufl., § 196 Tz. 7; a. A. FG RheinlPfalz EFG 81. 5.

六　結　語

調査命令が臨場調査の範囲を特定しかつこれを事前に告知することの意義を、以下の諸点に認めることができる。

まず、調査命令の特定した範囲内に限つて、被調査者は臨場調査に当り協力義務（AO二〇〇条）を負う。有効な調査命令が告知されず、臨場調査官が調査活動をはじめる場合、納税義務者は、協力を拒むことができ、さらに、調査の受忍を求める黙示的要求に対し審査請求を申立てることができる。

次に、事後調査の留保（AO一六四条）は、臨場調査後は調査の範囲で取消されねばならない。すなわち、同条は、特別な調査を経ずに納税義務者の納税申告に基づいて租税を確定することによつて、簡易迅速な第一次租税確定を可能にしており、その租税確定に理由附記を求めていない。その際、事後の調査が留保されているのである（AO一六四条一項一文）。そして、事後調査の留保は、当該租税確定を更正しうる権限を与えるものであるが、他方、第一次租税確定の実質的確定力をおおいに削いでいる。納税義務者は、たとえ不服申立期間がすでに徒過していたとしても、租税債権の確定期間内ならば留保付租税確定の更正をその者の利益に請求することができる。このような意義を有する事後調査の留保が、調査後は調査命令の特定した調査の範囲において取消されるのである。

第三に、租税決定が臨場調査に基づいてなされた範囲において、原則として、当該租税決定を取消し又は変更することは

できない（AO一七三条二項）。同条項の規定は、納税義務者に不利な更正であると有利な更正であるとを問わず、同条一項に基づく更正すべてに適用される。かかる排除効は臨場調査の範囲に限っておよぶことから、その調査範囲を特定する調査命令は排除効にとつて意義を有するのである。この排除効の要件は、一に、臨場調査が一九三条ないし二〇三条（含、簡易臨場調査）の意味における調査であること、二に、臨場調査に基づく租税決定であることである。租税反則調査(Steuerfahndung)であつても、それが所轄財務官庁の嘱託により実施された場合（AO二〇八条二項一号）、臨場調査である。次に、租税決定又はそれと同視しうる決定が臨場調査に基づいて発給された範囲に限つて、排除効が生じる。したがつて、臨場調査がいかなる税目、課税期間を対象としていたか、あるいは調査が特定の事実関係に限定されていたかどうかが、問題である（AO一九四条一項二文）。一七三条二項の規定にとつて、財務官庁が調査命令にかかる事実関係を調査しうる機会を有したということが重要であつて、現実にそれを調査したかどうかは問題でない。調査命令の内容が排除効の基準となるのである。言いかえると、調査に基づく租税賦課処分は、臨場調査によつて事実関係が余すところなく調査されているか又はいずれにせよ余すところなく調査されうるものであるから、より強力な存続力（eine erhöhte Bestandskraft）を有するのである。

なお、ここでいう「租税決定」（Steuerbescheide）は、租税通則法一七三条二項一文によれば、臨場調査に基づきはじめて発給される租税決定のみならず、臨場調査に基づき更正される租税決定（AO一六四条二項、一六五条二項、一七二条又は一七三条）をも指す。臨場調査の結果、課税基礎に変更が加えられないこととなつた場合、通知書が納税義務者に送付される（AO二〇二条一項三文）。第一次租税確定はこの通知書によつて一層強力な存続力を与えられ、排除効を生ずるのである（AO一七三条二項二文）。

第四に、臨場調査が租税債権の確定期間の徒過前に開始する場合、臨場調査の範囲において当該確定期間の進行はその調査開始と同時に停止する（AO一七一条四項一文）。なお、調査命令の拡張処分が〔租税債権〕確定期間の進行の停止という

法的効果を生じさせるのは、拡張処分に基づく調査が確定期間の徒過前に開始されたときに限る。なお、調査の開始が納税義務者の申請に基づき延期される（AO一九七条二項）場合において、確定期間の進行の停止（AO一七一条四項一文）は、調査命令の特定した範囲に限られる。

第五に、調査範囲が調査命令書により事前に告知されることによつて、納税義務者は、調査官が帳簿書類その他資料を迅速かつ能率よく調査しよいように整備しておくことができ、かつ、調査対象の帳簿書類等及び事実関係についてその記憶をあらたにしておくことができるのみならず、それによつて調査に伴う営業渋滞を少なからず回避することができる。そのうえ、不必要に企業秘密や私生活上のプライバシーの侵犯も予防されえよう。同時に、広い視野からみれば、財務官庁にとつても行政の効率性を担保することができるであろう。

第六に、調査官の氏名が調査命令書に記載され、これが被調査者に事前に通知されることから、被調査者はその調査官につき偏見のおそれを理由に忌避を申立てることができる（AO八三条）。

第七に、納税義務者は、調査命令の告知をうけたのち調査官の臨場前のあいだに、自認（AO三七一条一項）を行うかどうかを熟慮することができる。自認により修正申告又は事後申告を行えば、その範囲で処罰を免がれる（AO三七一条一項）。

さらに、調査命令の制度が確立されるならば、納税義務者の権利利益を日常的に最も身近に擁護しうる又は擁護すべき税理士の職域が拡張するであろうことは疑いない。一般的に、事前的行政手続制度は、国民の権利意識はもとよりそれを実質的に擁護する専門家（有能な税理士と弁護士等）の存在を前提としてはじめて、正当に機能しうるからである。

最後に、税務調査はわが国では従来単なる事実行為、即時強制あるいは行政調査と把握されることが多かつたが、しかし、税務調査が調査命令（その性質は行政行為である。）とそれに基づく臨場調査（その性質は事実行為である。）から合成されているとの理論が広く認知されるに至れば、その調査命令が権利救済の対象適格を得ることとなり、その結果、権利救済の途が

納税義務者に開かれることとなろう。被調査者の営業の自由又はプライバシーの保護並びに違法な証拠収集及び証拠利用の禁止との関連において、調査命令の取消争訟は意義を有するものと考えられる。