

第六章 稅務調查制度之檢討與展望

行政調查存在於所有行政領域，行為態樣及其效果均呈現多樣化，若對行政調查為單一之定性，未免失之偏頗，而難以把握行政調查全貌；又行政調查具有複合性質，有多種行為態樣排列組合變化，必須與各個行政領域之固有法律構造相結合觀察，方得以掌握其制度原理，故本文從行政過程觀察稅務調查之態樣，雖未能以一般論予以全面說明，但可針對稅務調查，以其調查之階段任務及運用形態、權力性質、與相對人關係等為考察分析，以求得其於稅務行政領域之實踐結果。

而從行政過程觀察整個稅務調查制度，發現稽徵機關為達「公平合理課徵租稅」之行政目的，在實施事後審查作業前，除事前課稅資料蒐集及建檔外，於人民盡其申報協力義務後，稽徵機關尚須將所有之申報資料登入電腦建立資料庫，再考量各年度之差異以擬定合宜之前置計畫、行政命令以供稽徵機關遵行，並因時制宜重新核定各年度之所得標準，以進行事後審查之選案及調查程序。整個所得稅稽徵業務包括資訊蒐集、擬訂計畫、制定行政命令及所得額標準、申報收件建檔、個別案件調查，彼此之間環環相扣、缺一不可，而每一個環節均有相關之調查活動，以資確保其階段決定之適當及正確。惟各調查活動之性質及手段亦隨著階段行政目的而異，有純屬內部之調查如查審計畫之擬定、亦有核定所得額標準之任意調查程序及個別調查之間接強制調查，每一調查活動均在擔保適正行政決定之作成，各個程序構成一完整行政過程，缺一不可，只要任何環節產生疏漏，即造成無法彌補之缺損。

惟經由前揭章節之分析，可知現行稅務調查制度並非完善，尚有諸多缺漏猶待修正改善，以下分別就研究發現一一敘明，並嘗試提出建議及修正方法。

第一節 法制面之缺失與建議

第一項 程序規範

一、調查之正當法律程序規範應予完備

(一) 調查程序

從外國稅務調查之介紹發現，美國向來注重程序正義，其稅務調查程序亦不例外，此可由其內地稅法所定調查程序之縝密程度窺之一二，該法詳細規定內地稅調查之發動要件、程序及限制，包括帳簿及證據之調查、調查次數、行政傳喚之通知，含理由開示、調查期日與時間限制、調查地點、送達方法、勞費之補償、違反行政傳喚之執行、被調查者之消極不作為與積極阻礙調查之效果及調查程序結束之通知等，均以法律明文規範以保障人民權利。相較之下，我國之程序規範雖有租稅法規、行政程序法及行政罰法等明文規範證件提示、事前通知、聽證、陳述意見、迴避、令狀主義及不服之異議程序等，惟就反面調查之界限、調查次數之限制、勞費支出之補償與程序結束之通知等，無論法制面或實務面，均未思及，實有明文規範之必要，以保護人民權益。另人民程序權利之保障，故屬重要，但租稅正義之另一內涵—公平課徵租稅，亦應有相對之配套措施，方不致使正義天秤傾斜。例如美國一方面以正當法律程序保護人民權益，另一方面也賦與稽徵機關強大之調查權力，並課予違法者較重之制裁，其制度建制完善使得美國內地稅之稅收 98%來自納稅義務人依法自主自行繳納，僅有 2%來自事後審查之補徵稅款，實值我國效法。

(二) 救濟程序

按稅捐稽徵法第 30 條第 2 項明定，相對人若認調查人員之調查為不當者，得要求調查人員之服務機關或其上級主管機關為適當之處理；所得稅法第 84 條第 2 項則對納稅義務人因正當理由不能按時到達備詢者，明定納稅義務人應於接到稽徵機關通知之日起 7 日內，向稽徵機關申復，係採類似異議程序處理，至不服異議結果，如何救濟，實務見解¹認為調查命令為行政程序中所為之決定，當事人如有不服，應依行政程序法第 174 條前段規定，與罰鍰處分或核課處分一併提起救濟，並不許逕對該調查命令提起救濟；惟調查命令係屬下命處分之一種，依行政程序法第 174 條後段及行政執行法第 27 條規定，應得單獨對調查命令提起救濟，

1 參財政部 96 年 10 月 5 日台財訴字第 09600373350 號訴願決定即以「本部臺北市國稅局因查得本件被繼承人蔡○成君有生前贈與情事，乃以 96 年 6 月 8 日以財北國稅審二字第 0960225207 號函通知訴願人等繼承人於文到 10 日內申報或提出說明及相關證明文件供核，是本件系爭函文係為作成課稅處分前之調查函文，並非最終之核課處分，核屬程序中之行為，…不得單獨作為行政爭訟之對象，訴願人逕對該通知函文提起訴願，程序即有未合」等由，訴願不受理。

故該異議程序應為訴願先行程序之性質，實務見解似有修正之必要。又如該調查命令將發生難以回復之損害，且有急迫情事，並非為維護重大公益所必要之調查，應得依訴願法第 93 條或行政訴訟法第 116 條申請暫停執行，以為救濟。惟現行法對於有現時危害之調查命令，並無明確之救濟規範，亦嫌疏漏，允宜修正補充。

至被調查之相對人如認稅務調查人員所實施之調查行為違法或不當，則依稅捐稽徵法第 30 條第 2 項規定，得要求調查人員之服務機關或其上級主管機關為適當處理，至如何處理，處理效果為何，則無明文；本文認為稽徵機關如認其異議為無理由，雖得繼續執行調查行為，惟應掣發該異議處理紀錄予當事人收執，以作為將來爭執依該調查作為或核課處分違法之證據。

二、推計課稅標準之訂定程序應予法制化

作為推計課稅之各類收入、費用、所得標準應接近真實所得，方符量能課稅原則及公平合理原則，而推計課稅標準欲接近納稅義務人之真實所得，則必須有一套嚴謹之訂定程序，並應設計人民參與機制。惟現行各類所得及費用標準之訂定方式，除執行業務所得及營利事業所得之同業利潤標準與各業耗料通常水準之訂定程序，明定應有各該業同業公會及社會公正人士之參與外，其餘所得費用標準均由各區國稅局訂定，再報請財政部核定或備查。至於各該國稅局如何擬訂，依據為何，相關法令均無明文規範，外界無從檢視，該所得標準是否接近人民真實所得，自屬有疑；縱有部分資訊來自公正客觀之第三者，惟該資料之運用範圍及程度，亦非人民所能知悉。次如所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 4 款所定出租供營業使用，縱使無償亦應按當地一般租金標準核定租賃所得，該規定係以擬制之事實關係代替真實關係，其性質已屬法律解釋適用問題，不再屬於單純之所得事實證明。因此該所得標準具有規範上之效力，應有法律保留或法律明確授權之依據，惟所得稅法並未規範其訂定方式，亦未授權稽徵機關訂定，顯有疏漏。本文建議應就各該推計所得標準之訂定，以法律明定其程序，並應設立一公正機構，且賦與人民參與之機制，以符合租稅法定原則，並使所得標準接近人民客觀真實所得，以昭公信。

三、帳證提示時間應以法律限制

所得稅法第 83 條明定納稅義務人於稽徵機關調查時，應提示帳證供查，否則即按查得資料或依同業利潤標準核定所得額。次依財政部 79 年 11 月 28 日台財

稅第 790367340 號函釋意旨，縱納稅義務人遲至訴願程序方始提示帳證供查，亦皆准予重行查帳核定，至該帳證何時作成、有無經過驗證，均不影響其證據能力。惟納稅義務人得否延宕至行政訴訟程序方始提供，則無明文規範。從所得稅法及稅捐稽徵法明文賦與稽徵機關監督及調查權限，自應依法行使其監督權力，並善盡調查義務，相對地人民亦應盡其協力業務，方可達行政管制之效。納稅義務人若未依稽徵機關所要求期限提出帳證供核，復未能提出合理說明者，實應課予失權效果，否則行政目的無法達成。問題是必須兼顧納稅人權益，故應於何時課予該失權效果，本文認為應得比照行政行為程序瑕疵補正之法理，於行政程序（含救濟程序），仍得給予納稅義務人補正之機會，至行政訴訟程序則否，惟此舉係限制人民權利，應有法律保留原則之適用，故建議所得稅法第 83 條應增定第 4 項：「前項證明所得額之帳簿文據之提出，至遲應於行政程序結束前為之，逾期不予受理。」

四、調查結束之通知

所得稅法第 81 條明定「該管稽徵機關應依其查核結果填具核定稅額通知書，連同各計算項目之核定數額送達納稅義務人。」惟目前實務作法僅就營所稅之查核有依前揭規定於調查結束後，不論有無應補、退稅額均將調查結果送達納稅義務人；綜所稅則僅就有應補稅額之案件送達納稅義務人，致退稅或無應補稅額案件因未將調查結果通知納稅義務人，而長期處於不確定狀態，人民亦無足夠資訊得已預測其申報核定結果。雖說稽徵機關基於綜所稅每年超過 5 百萬件之申報量，而得以行政經濟原則及租稅保密規定，考量通知送達之方法，但仍應本於正當法律程序原則，檢討相關規定，建立納稅義務人取得稽徵機關調查期間及結束之確切資訊管道，以符行政明確性原則。

第二項 實體規範

一、事前蒐集課稅資料應有作用法依據

我國憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」即所謂租稅法定原則，而稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第 19 條之意旨；憲法第 23 條復規定，人民之自由權利除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。租稅之課徵實為增進公共利益所必要，其核課根據原已包括於憲法第 23 條規定之精

神中，但因繳納租稅為人民之主要義務，因此特設第 19 條之規定，明文揭示人民有依法律納稅之義務。基於租稅法定原則，租稅課徵須有法律之依據，並且不得牴觸法律，前者即法律保留原則，後者則為法律優位原則。因此，在租稅法律無明文規定時，皆不得以行政命令設定或加重人民之租稅負擔，否則即違反租稅法定原則之憲法要求。

在所得稅申報自繳制度下，如僅就人民之申報資料予以查對，則易生流弊，為防杜僥倖心理，適正地作成核課處分，達到公平合理之課稅，稽徵機關自須有充足之課稅資訊，以為依據；復因所得稅事後審查之特性，如未於申報前即進行課稅資料之蒐集，課稅證據常因時日久遠流失，造成事實還原因難，故有於所得發生時點即為蒐集之必要。但所得稅之事前課稅資料蒐集，侵犯人民隱私權，依據前揭說明應受法律保留原則之拘束，惟現行所得稅法、稅捐稽徵法、行政程序法及行政罰法有關調查規定均僅規範個別調查，對於所得稅事前課稅資料之蒐集，除財政部組織法及國稅局組織通則及辦事細則外，並無作用法明文賦與之調查權限。

雖事前課稅資料之蒐集大都係一般性、廣泛地，且無特定對象之資料蒐集，但亦有針對部分難以掌握之行業收入進行個別所得之資料蒐集，故其調查性質有一般調查，亦有個別調查；所使用之手段有任意性、亦有間接強制性。就任意調查部分，係基於被調查者之任意同意進行調查，行政機關為達其行政目的，理論上依據組織法之規定即可進行，而無須作用法之規範。惟稅務調查所蒐集之資訊均與個人隱私息息相關，且須大量反覆蒐集及調查，常會干擾私人生活或接觸個人資料，侵犯人民隱私權甚鉅，稽徵機關僅依組織法規之職務規範，即予蒐集及調查，不符侵害保留及行政行為明確性原則。故基於權限行使之正當性並保護人民權益，實應將事前蒐集資訊之權限列入法制規範，並注意資料之保存及保密，以免對人民造成無法彌補之傷害，方符憲法對人民權益保障之要求。

二、反面調查應設限制

因現行租稅制度之設計，大多以人民日常經濟活動或其結果為租稅客體，相關之課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，除部分課稅資料得經由機關協助或協力義務而取得外，大部分之課稅資訊則須順著其交易或資金之流程，考察課稅資訊所在，進行調查蒐集活動，故常須向當事人或其交易之相對方進行調查作為，稅捐稽徵法第 30 條更明定稽徵機關為調查課稅資料，得向有關

機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件。故我國法律明定得為反面調查，且未如日本司法實務認定反面調查應在向納稅義務人調查無效後，方得為之。至於反面調查之限制，現行租稅法令除所得稅法第 83 條之 1，明定對於金融機關查調資金須報經財政部核准外，餘無其他規定。惟接受反面調查者，係因他人稅捐事件接受調查，除有特別必要之情形外，原則上應以經由本人調查無法達成調查目的或預期並無結果時，方得為之。且為避免對該被調查者產生不便與困擾，並維護納稅義務人之利益，應儘可能使該第三人不知悉其稅捐關係。次從公平合理課徵租稅之行政目的觀之，課稅資訊之蒐集自屬重要，以罰則擔保調查之有效性，對稅務行政目的之達成而言，尚符比例原則，惟仍應有一定之界限，例如對納稅義務人調查無著，而該資料確為交易相對人所持有，且該項證物之提出並無困難卻拒不提供時，方得處以罰鍰，甚至對勞費過鉅之證據提示，亦應如美國法制一般給予被調查者適度之補償，例如稽徵機關對資金流程之調查常須向金融機構調取其客戶之存放款及匯款資料，金融機構常為他人稅捐事務疲於奔命，在使用者付費原則下，國家實應對其勞費之支出予以一定之補償，方符公平原則。

三、稅籍管理不得當聯結

營業稅法第 30 條第 2 項規定，營業人申請變更登記或註銷登記，應於繳清稅款或提供擔保後為之。前揭規定係稅務行政對於稅籍之管理措施，以確實掌握納稅義務主體之動向，對違法之消極不作為亦訂有相關罰則，故稅籍登記控管之目的主要在納稅主體之管理，而稅捐之徵收則應從納稅義務之規範著手，二者並無直接之關聯，法令規範以是否繳清欠稅，作為核准營業變更及註銷登記之要件，有違反不當聯結禁止原則，因此營業稅法第 30 條第 2 項規定，應予修正刪除。至實務上因稽徵機關人力問題，無法逐案調查，導致營業人常無視登記之規範，即逕行停歇業，致法令虛設、公權力不彰乙節，則應從立法面及行政執行面雙管齊下，共同找出解決之方法，例如增加調查人力或將是否營業之調查，立法委由其他權責機關調查或委外處理，以解決稽徵機關人力不足問題。

四、不動產課稅制度應正常化

現行房屋稅、地價稅及土地增值稅均係以公告現值為核課依據，而不動產買賣契約又須課徵印花稅，故不動產買賣均不以真實契約辦理土地增值稅申報及貼用印花，而係另書乙紙以公告現值成交之不動產買賣契約即俗稱之「公契」為申報登記依據，造成實際成交價與不動產登記資料相異，增加財產交易所得查核困難。如不動產課稅制度均改用實際交易價格核課，即無二種成交價同時存在之困

擾。不但可輕易查得實際成交價額（財產交易所得），更有介紹人之資料可供稽徵機關參考，課稅資料之蒐集更為完整。故整個不動產課稅制度，實有通盤檢討，並改以實際交易價格課稅之必要。

五、租稅秘密保護客體及義務人範圍應予放寬

對於租稅秘密之保護，所得稅法及稅捐稽徵法雖定有明文，惟從人民穩私權保護角度觀之，租稅秘密範圍應採更廣義之解釋，即包涵一切個人、經濟、法律、公共以及私人之關係均屬之，而不限於納稅義務人提供之財產、所得、營業及納稅等資料（稅捐稽徵法第 33 條參照）或納稅義務人之所得額、納稅額及其證明關係文據以及其他方面之陳述與文件（所得稅法第 119 條參照）。而所謂負有保密義務之人，依稅捐稽徵法及所得稅法令規定，則分別為稽徵人員及稽徵機關與政府機關之人員，至稅捐稽徵人員與政府機關人員之定義為何，則仍有未明，實應有明確規範之必要，本文認為應擴及於基於職務關係而知悉該租稅秘密之人。另監察機關、受理有關稅務訴訟機關、依法從事調查稅務案件之機關及經財政部核定之機關與人員，對稽徵機關所提供之租稅資訊，如有洩漏情事，亦應準用稽徵人員洩漏租稅秘密之規定，即有刑責或遭受免職、懲戒或記過等處分。另稅捐稽徵法具有租稅法律之通則法性質，惟其所定保密客體及義務人之範圍卻比所得稅法狹小，實不足以保護人民權益，爰有參酌國外立法例予以修正之必要。

六、對行為罰規範輕重應保持均衡

（一）違反調查協力之處罰

美國及日本不僅調查手段較強硬，其違反調查協力義務，包括積極阻礙及消極不配合時，二國亦均以威嚇效果較強之刑事罪責相繩，即違反者處以罰金或拘役，美國更可以實力直接強制其履行。而我國則僅就積極拒絕調查或拒絕提供帳證供核或備詢之情形，明定處以 3,000 元以上，30,000 元以下之罰鍰；拒絕備詢則僅能處以 3,000 元以下之罰鍰，相較於逃漏稅捐之非法利益，實不具任何意義，應予檢討修正。另調查命令既係課予人民有作成一定行為之義務，即屬行政處分之性質，應得依行政執行法強制其作為或不作為，或處以怠金，以促使人民履行義務。

（二）扣繳義務

扣繳義務係扣繳義務人協助稽徵機關，在其對第三人為給付時，代為扣留稅款，並繳納予國庫，性質上屬於「無償」協助國家處理稽徵稅捐事務，既未收受

報酬，又非履行個人納稅義務，國家不應課予過重責任。此外，稽徵工作原即係稽徵機關之職務，實不宜過度苛求扣繳義務人，況未被扣繳之納稅義務人，依法仍應負擔報繳稅捐義務，稽徵機關仍得向納稅義務人追繳應納稅款。因此違反扣繳義務之罰鍰實不宜過重，目前所得稅法第 114 條第 1 款所定有關應扣未扣之違章處罰係按短扣稅額處 1 至 3 倍之罰鍰，且無最高限額之規定，實有過重之嫌。第六屆立法委員所連署提出之納稅者權利保護法草案第 18 條即將扣繳罰鍰金額上限定為 2 百萬元，惟本文認為僅就罰鍰上限為限制仍有不足，應再修法降低罰鍰倍數比率，方符比例原則。

（三）給予、取得及保存交易憑證義務

稅捐稽徵法第 44 條規定，對未依法給予、取得及保存交易憑證者，依所認定之憑證記載金額作為處罰計算基礎，與規範行為義務之目的欠缺合理關聯，且以單一標準，而不區分違規情節之輕重即據以計算罰鍰金額，如此劃一之處罰方式，於特殊個案情形，難免無法兼顧其實質正義，尤其罰鍰金額有無限擴大之虞，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果，立法者就此未設適當之調整機制，其對人民受憲法第 15 條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而有違憲法第 23 條比例原則之虞，允宜修法明定處罰上限。

七、真實義務及其除外規定應予明文

為達公平合理課徵租稅，所依據之事項必須真實正確，故稽徵機關應依職權調查事實。復因租稅係就人民之生活事實課徵之，納稅義務人對課稅事件之證據知之最詳，有時且為唯一知悉該證據方法之人，為防止因事實不明而有礙於租稅請求權之行使，租稅法律乃課予人民各式各樣直接或間接之協力義務以輔助稽徵機關查明事實，惟無論直接或間接之協力義務，皆係用以闡明課稅事實，因此其內容必須真實，始具有意義，即所謂真實義務。德國租稅通則第 90 條第 1 項即明定，當事人對事件之調查有協力義務，當事人為履行協力義務，尤其應就有關之重要事實，為「完全及真實之公開」，並指明所知悉之證據方法。同法第 153 條復規定，納稅義務人申報後，核課期間屆滿前發現其申報有不正確或不完全，足以導致租稅之短漏者，應即向稽徵機關報告並作成必要之更正，課予人民自動更正錯誤之申報資料。違反真實義務者，則成立同法第 370 條之逃漏租稅罪或第 378 條之重大過失之短漏租稅違章行為。我國稅法雖未有真實義務之明文規定，惟稅捐稽徵法第 48 條之 1 亦定有鼓勵納稅義務人補報免罰之規定，及所得稅法第 110 條短漏報所得之違章秩序罰、稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪，故真實義務

實為稅法之最基本義務，而有明文規範之必要。

惟租稅法亦如同刑法，探求事實之真實並不具有絕對之價值。因此在租稅法之程序中，亦應注意法治國家之法律及道德基礎，尤其應注意人民基本權利之要求。例如有職業秘密之保密義務、親屬間親密關係之維繫及配合調查有使自己遭受租稅刑事或行政罰等情事時、被調查者應得拒絕調查，德國租稅通則第 101 條至第 103 條即就上述情形明定拒絕調查之權利，我國現行租稅法令實亦應明定被調查者有正當理由時，得拒絕配合調查。

八、所得稅推計課稅應以法令明定

現行所得稅法所定之推計課稅方法除以收入費用標準及銀行資金法核定所得額外，餘無其他推計方法，惟實務運作並非僅有此二種推計課稅方法，而得另依查得資料個案判斷推計方法，例如費用還原法²。雖稱推計課稅方法僅為事實之認定，無須法律保留，但為符合行政行為明確性，使徵納雙方均有所本，本文仍建議將各種推計收入費用之方法明定於所得稅之行政法令中，例如費用還原法、純資產增減法³等之推計課稅手段。

2 所謂費用還原法係依查得費用支出加上合理利潤率計算實際營業收入。

3 所謂純資產增減法係指當人民無法合理說明其資產增加之理由，又無所得之申報紀錄時，即以其資產淨值增加金額加上年度生計需求及消費金額，即為其全年度之所得額，以為核課所得稅之依據。

第二節 實務面之缺失與建議

第一項 法規範與行政實踐之乖離現象

一、帳簿憑證之檢查及驗印

所得稅法第 21 條授權財政部訂定稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法，其中第 10 條規定稽徵機關得於年度中輔導檢查營利事業帳簿憑證，並於受檢帳簿加蓋查驗章。第 25 條則規定營利事業之帳簿憑證，除為緊急避免不可抗力災害損失、或有關機關因公調閱或送交合格會計師查核簽證外，應留置於營業場所，以備稽徵機關隨時查核。從上述規定意旨觀之，帳簿之檢查，稽徵機關除可函請義務人提送至辦公處所備查外，亦可採進入檢查方式，逕至義務人之營業場所檢查；另由帳證應留置於營業場所，以備稽徵機關隨時查核等文字觀之，稽徵機關得未經事前通知即可隨時進入檢查，調查權力不可謂不大。惟因科技進步，營業人設帳及登帳均大量使用電腦軟體，故行政實務運作上，除納稅義務人自行要求驗印帳冊外，並未進行帳冊檢查及驗印作業，自亦無因未設登帳而受處罰之案例，惟縱以電腦軟體登帳，亦非當然無法檢查或驗證，反倒是以電腦登帳更應檢查，因為電腦資料竄改容易，為預防事後竄改帳載資料情事發生，稽徵機關更應善用檢查及驗證之行政管制權限，定時檢查，並於檢查時，請營業人列印相關資料，再予查對驗印。惟稽徵機關因行政便宜而未善盡行政管制職權，致制度名存實亡，實應予檢討修正。

二、所得稅法第 80 條

本文從行政過程探討規範所得稅事後審查之所得稅法第 80 條規定發現，現行實務對於所得額標準之調查並未依該法條規定於收件申報後，方始就申報案件抽查核定及公布；事實上，稽徵機關均提早於每年 7 月間，即向其轄區內之各該業同業公會函詢當年度之所得情形，並參考以前年度之申報核定資料據以核定，且於結算申報前即公布當年度所得額標準。除該核定所得額標準不具代表當年度所得平均數之統計學上意義外，亦造成部分納稅義務人之射倖心理，而未能誠實申報其所得。另所得額標準作為選案及裁量調查手段之基準，其不精確性亦將增加選案之錯誤，其階段行政目的定將無法達成。因此本文建議實務作法應回復法條規定，以當年度申報案件作為所得額標準之核定基礎。

至於調查手段之選擇，原得由調查人員依合義務裁量，或以行政命令規定即可。惟所得稅法第 80 條第 3 項規定「納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準，如不及前項規定標準者，應再個別調查核定之」，

將派查案件分為申報所得額標準以上及以下二種案件類別，申報所得額在所得額標準以上者，即以其申報所得額為準；以下則再個別調查核定之，將調查對象分類及手段選擇，提昇至法律位階，雖其立法理由係由行政經濟原則考量，惟從其條文文義解釋將使行政缺乏裁量空間。本文認為提昇至法律位階固可明確行政責任並保護人民權益，惟亦應考量公平合理課徵租稅之行政目的，因此該法條文義應朝賦與稽徵機關裁量權限之方向修正，即將原條文「納稅義務人申報之所得額，如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準，如不及前項規定標準者，應再個別調查核定之」應修正為「納稅義務人申報之所得額，如在前項規定標準以上，得以其原申報額為準；不及前項規定標準者，應再個別調查核定之。」以資符合租稅行政及立法目的。

所得稅法第 80 條並明定對於調查方法應以具有對外法效果之法規命令定之，而法規命令之制定須經公開或聽證程序，使人民有機會參與其訂定程序，該法規命令訂定完成，復須登載於政府公報，使人民知悉。其訂定程序與法律效果均與行政規則不同，且對人民權益更有保障，因此有關所得稅調查手段及裁量基準仍應以法規命令規定之。現行實務以行政規則規範綜所稅之調查手段及程序，有違所得稅法第 80 條第 5 項之規定，亦應予儘速修正。

第二項 調查人員專業智能之養成及人才留任

按稅務行政係採合法性原則及職權調查主義，故符合法定課稅要件者即應依法課徵租稅，因此稽徵機關並無調查或不調查之裁量空間，而僅能就調查手段及範圍作合義務性之裁量；復基於稅務行政大量且反覆之特性，因此稅務調查之原則，除合法性、職權調查原則外，首須考量者為行政經濟原則，蓋我國之稅務調查除大量利用電腦就事前蒐集之課稅資料與申報資料相互勾稽調查外，當進入個別案件之人工查核程序，亦大量採用書面審核制度，經查有異常時，方對個別案件進行書證調查、傳喚調查及實地調查等，至於就個案究竟先採書證調查或傳喚調查，則由調查人員依其專業智能作合義務性之裁量判斷。因調查之手段、範圍、深度、技巧及調查案件之選案標準，均有賴稅務調查人員之專業素養，渠等人員專業智能之養成即關係著調查效益之良窳，因此稽徵機關應經常舉辦經驗傳承之實務訓練及專業與法制訓練，以充實調查人員之專業素養。至人力不足、工作負荷沈重導致人員流失部分，則應從查核方法著手，例如多利用現代科技，減少人力作業或強化納稅義務人自檢功能，包括會計師簽證作業、藍色申報制度之推廣、優良納稅人之表揚，最重要者為社會良好納稅風氣之建立及推行。至部分行政監督得否委由其他機關負責或委外辦理，亦為將來可行方向。

第三節 稅務調查制度之未來展望

我國稅務調查除有前揭之缺失應予修正改進外，另從租稅無相對給付之特點觀之，納稅是最不符合人性之作爲義務，而在當事人有違法漏稅之情形下，租稅法律復課予人民有忍受調查之義務，對稅務調查不得拒絕（稅捐稽徵法第 30 條），惟誠實以告又將遭補稅及行政處罰等處分，實與人性背道而馳，故常難有圓滿之結果。故如何使人民自動誠實納稅，即成爲稅務行政最主要任務之一。復基於稅捐事件大量及反覆之特性，行政實效亦應列入考量。我國雖有稅捐稽徵法作爲稅捐程序之通則法，惟其規範密度不高，對於稅務調查僅有第 30 條、第 31 條及第 46 條，個別稅法中如所得稅法亦僅有第四章稽徵程序第三節所定有關調查之 6 條條文，其程序及實體規範均有不足，故有另行適用行政程序法或行政罰法之必要。惟租稅行政領域所具有之大量、反覆特性、證據距離，以及租稅本身強烈之侵益性質等等，均與一般行政領域有別，而行政程序法或行政罰法之規定則屬一般行政程序通則性之規範，對於稅務行政中之義務主體、調查程序、協力義務、徵收程序、徵收期間、救濟程序及期間等規定，均有另爲規範之必要，惟如前述，現行稅捐稽徵法及所得稅法就調查程序及實體規範均有疏漏，遑論其他，故本文認爲我國實有制定一部完整如德國租稅通則之租稅程序法之必要，以徹底解決現行法規範不足之缺失。

另從美、日、德及我國之稅務調查方法觀之，各國之間並無明顯不同，均包括書面調查、通知備詢、提示帳證文據及進入檢查等，所不同者則爲調查手段之強度，美國、日本、德國均有租稅警察權，其調查人員無須警察或其他機關協助，即得進行搜索及扣押，美國之調查人員尚可配帶武器，我國則須請求警察機關協助方得進行搜索及扣押，故實務上幾無稽徵機關自行發動之搜索行動，僅有配合檢調機關之會審調查，稅務調查人員缺乏查緝之實戰經驗，此亦是本文未將逃漏稅查緝納入研究範圍之最大原因。惟在現行程序法制完備之情形下，以及稅改之聲響徹雲霄之際，我國是否得比照美、日、德一般建立租稅警察權制度，強化我國稽徵機關之調查權限，以求得衡平，筆者樂觀其成。惟「權力使人腐化」，在相關制度未建制完成之前，亦不宜貿然實施。本文認爲稅務調查是促使人民誠實申報之手段之一，是申報自繳制度之輔助制度，自屬重要，惟設計一可讓人民自動自發誠實納稅之制度，亦不可忽視。美國從租稅強權改爲納稅服務與租稅警察權並重，使總稅收之 98%來自申報自繳，僅有 2%係事後審查補徵而得，節省大量調查人力，似可作爲我國制度改進之參考。