第一章　緒論

第一節　研究動機與研究目的

國家存立發展及公共事務之處理，均須相當之經費，而是項經費之主要來源即爲租稅。人民爲國家之構成分子，自負有支援國家經費，使國家得以永續發展，憲法第 19 條乃明定人民有依法律納稅之義務[1]，即國家得依法律向人民課徵租稅，而人民也有依法律繳納租稅之義務。學者乃將租稅定義爲「租稅爲中央或地方政府，爲支應國家事務之財政需要及達成其他之行政目的，依據法律，向民眾強制課徵之金錢、或其他有金錢價值之實物之給付義務，而不予以直接之報償者。」[2]，故其乃國家以公權力強制人民給付之負擔義務，同時也是人民因身爲國家構成分子而負擔國家財政支出。因租稅侵害人民財產權甚鉅，難免有人不願依法誠實繳納租稅，惟無論是故意或過失，消極或積極短納稅捐，均嚴重侵犯國家法益，更違反租稅公平。爲將短漏稅捐之現象降至最低，乃有稅務調查之必要。是稅務調查之目的，即在防止短漏稅捐之行爲發生，以求取租稅公平，實現稅務行政「公平合理課徵租稅」之目的，進而維護人民財產權。

次觀現行法制，立法者及行政體系似欲建立一個不枉不縱、滴水不漏之稅務調查制度，因此定有各式各樣之稅務調查方法及協力義務，惟每年之稅務違章案件仍達數拾萬件[3]，行政法院最大訟源也是租稅事件；而租稅事件被法院判決撤銷原處分之最大原因則爲「課稅要件事實不明」[4]，足證現行之稅務調查制度仍有極大漏洞，稅務機關之調查作業並非完善；復因調查作業不完善，更增進人民投機心理，導致更多短漏稅行爲，形成惡性循環。因租稅制度首重公平與合理，而破壞租稅公平之最大殺手即是短漏稅行爲，國家自應將造成短漏稅之缺口堵住。惟尋找缺口並不容易，找到缺口又該如何防堵，未經研究亦難有定論，故有研究稅務調查之必要。

雖然我國學界及實務界已有不少研究行政調查之著作，惟對稅務調查予以專文研究者，則寥寥無幾，雖說行政調查與稅務調查之原理原則有其共通之處，但仍有不少相異處，此乃因稅務事件所蘊含之法律關係錯綜複雜，相關課稅要件事

1　參林紀東著「中華民國憲法逐條釋義」。三民書局，1970 年，第 306 頁。
2　參陳敏著「憲法之租稅概念及其課徵限制」，收錄政大法學評論第 24 期，1981 年 12 月，第 39 頁。
3　95 年度查獲重點違章案件國稅部分即達 99,879 件，尚不包括非重點查核部分，參財政部 95 年度財政年報，財政部稅制委員會編印，2007 年 6 月，第 58 頁。
4　96 年度有關國稅之稅務事件遭行政法院撤銷之案件共 257 件，其中事實未臻明確之案件即達 86 件，接近三分之一比例，參財政部訴願審議委員會編印「訴願業務檢討報告」，第 12 頁。

實，又多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稽徵機關掌握困難。再者，稅務調查之進行，常會影響相對人權益，包括自由權、隱私權及營業權等，除須受法律保留原則之拘束外，現行各稅法令、行政程序法及行政罰法有關調查之規定，是否足以達到公平、有效並能兼顧相對人權益，亦有待理論及實務之驗證。故有將稅務調查獨立於行政調查體系之外，另加以研究之必要。次按稅務調查之種類及方法多且雜，例如要求提示資料、指定處所期間之備詢、現場稽查及搜索等，雖與其他行政機關之調查方法類同，惟稅務事件之調查具有其專門學理及技術；其調查主體則有稅務機關、納稅義務人、交易相對人或持有相關課稅資料之人等，尤其「反面調查」係對非納稅義務人進行調查，其調查之範圍、強度及其限制等，均有加以研究之必要。

另筆者認爲稅務調查貫穿整個稅務行政體系，作爲稽徵機關獲取資訊、取得證據之基本手段，爲稅務行政管制之必要制度。而稅務調查之進行，因證據距離之關係，常需被調查者之參與及協力，稽徵機關及相對人於調查程序之行爲或不行爲，對該當事件與相對人權益之影響爲何，均爲稅務調查之重要課題。爲掌握稅務調查之全貌並發現其缺失及改進方法，即須以宏觀角度考察整個稅務調查制度，對其作全面性之審視及檢討。此一想法恰與日本行政法學界所提出，藉由宏觀視野檢視實現行政目的之整個過程以發現問題之「行政過程論」[5]見解不謀而合。行政過程論認爲行政行爲不再是各別單一、孤立、靜止之行爲類型，而是一系列不斷運動、相互關聯且具有承接性之過程，彼此構成時間上之持續過程，均包含著若干程序環節與發展階段。而每一個程序環節與階段都具有特殊法律意義，須遵循不同法律規則，打破傳統行政法學對行政活動靜態及局部考量之狹窄視野，將實現行政目的之行政活動視爲前後承接之動態過程，以求得對行政現象進行更科學、更具系統之理解[6]，進而發現問題，並找出解決方法。因此筆著乃決定從整個稅務行政過程去歸納、整理各階段之稅務調查，以宏觀角度檢視現行法制下之稅務調查制度，藉以發現問題並提出解決方法。

5　本文將於第二卓介紹日本學理之發展及「行政過程論」之體系及理論特點，本處不予詳論。

6　參周佑勇著「作為過程的行政調查-以食品衛生領域為觀察」，收錄當事人協力義務-行政調查/國家賠償，台灣行政法學會主編，2006 年 11 月初版，第 283 頁。

第二節　問題意識與研究範圍

稅務行政目的乃爲達到公平合理之課稅，即租稅正義，此有二個含義，一爲稅賦公平，此爲稅捐正義之首要內容，即依個人給付能力平等課徵租稅之量能課稅原則[7]，並對於一切實現法律所定給付稅捐債務構成要件之人，加以課徵租稅，達到稅賦公平[8]。二爲於稅務行政程序上，必須符合平等對待、參與、公開透明、人格尊嚴等稅捐正當程序要求，以促進及保障人民權益。當然爲達到前揭行政目的，自須有嚴謹之稅務調查制度配合，因此本文研究之目的即在於發現稅務調查制度之問題，並提供解決方法。

惟因稅目種類眾多，欲窺其堂奧誠屬不易；復限於研究內容定位及篇幅考量，乃將研究範圍限定於調查態樣最豐富，甚可囊括所有稅務調查方法，又與其他稅目之課稅資料互有牽連之所得稅調查制度，作爲本文研究重心。再者，因我國所得稅採年度申報自繳稅制，即以一個年度爲所得期間及計算基準，並定有每年度申報期間[9]，具有大量、反覆及事後查核之特性。因此在所得稅申報期間之前，稽徵機關即已進行各種課稅資訊之蒐集活動，除藉此定出各類所得、費用標準，以作爲核課依據外，嗣人民申報其年度所得稅後，即與申報資料相互勾稽，作爲釐正申報所得及稅額之依據，並選定事後審查對象，包括個案查核及漏稅查緝對象；再依調查結果作成核課處分；當年度之所得稅申報資料及核課情形復又成爲次一年度之核課基本資料來源及比較對象，二者環環相扣，互爲因果關係，成爲稅務調查行政過程之獨立體系，而得以作爲一單獨研究對象。又納稅義務人對該稅捐核課處分如有滯納情形，則進入徵收稅捐保全之所得及財產調查；另納稅義務人如不服該稅捐核課處分，則提起行政救濟進入爭訟程序之調查。故本文將稅務調查過程粗略分爲課稅資料蒐集活動階段、事後審查階段、租稅查緝階段、徵收階段及爭訟階段[10]，惟爲避免文章結構龐雜無章，乃將研究範圍限定於具有因果關係之課稅資料蒐集活動及事後審查階段。

復因各階段調查制度之目的及手段均不相同，其問題點自亦相異，例如資料

7　量能課稅原則是憲法平等原則之實現，惟此為設計稅捐法律制度考量因素之一，並非本文研究範疇，茲不在本文論述。

8　參陳清秀著「稅法總論」，元照出版有限公司第 4 版，2006 年 10 月，第 68 頁以下。

9　參所得稅法第 71 條規定。

10　北野弘久將租稅調查權種類分為一、稅捐實體法上之調查權（包括為課稅處分目的之調查權及行政不服審查之調查權）；二、為稅捐徵收目的之滯納處分調查（即查調所得、財產等保全措施之調查）；三、租稅犯則事件之調查（即我國之漏稅查緝）三種，參氏著「稅法学原論」，青林書院出版第 5 版，2005 年 3 月，第 326 頁以下。

蒐集可能強調人民之協力義務，事後審查則強調詢問檢查權之依據及程序等；調查標的均爲相對人之財產狀況、交易形態、營業秘密、資金流向等個人隱私或商業機密，調查所獲之資訊如何運用及保密，在現行法制下是否有相對且足夠之規範及制度得以確保人民權益；又稅務調查所得涉及刑事之證據，有無通報犯罪調查機關之義務，有無違反保密規定；另調查所得證據有無毒樹果實理論之適用；相關之調查種類、手段、程序、屬性、相關人之法律關係、調查效果及如何救濟等問題，均有待釐清。

另司法院就稽徵機關所訂定關於規範事後審查方法之裁量基準及法規命令，先後作成釋字第 247 號及第 640 號解釋，惟前者係依體系解釋認爲相關之法規命令合憲；後者則以稽徵機關所訂定之行政規則違反上位法規範之所得稅法第 80 條規定，而應於解釋公布之日起 1 年內失效。因司法院前後見解有異，復因該二號解釋內容均與本文研究之事後審查有密切關聯，乃有一併探討之必要。

筆者乃依據本文研究範圍及前述所欲釐清之問題點，從行政過程架構整個文章體系，再從理論到實務串連所得稅調查制度中之事前課稅資訊蒐集活動及事後審查，並將全文分成六章，首先於第一章說明筆者之研究動機及研究方向；第二章再大略從國內及日本文獻歸納整理行政過程論之發展，並介紹日本提倡行政過程論學者之見解，以及行政過程論之優點，另述及筆者如何將行政過程論運用於本篇論文之想法與安排。第三章歸納整理國內有關行政調查之研究成果，從具有總論地位之行政調查談起，再介紹其與稅務調查之關係。復因所得稅事前資料蒐集活動涉及人民隱私權及營業自由權，租稅法律又明文課予人民各種協力義務，故第四章先從法制面及實務面說明所得稅資料蒐集之種類、性質、發動要件、程序及問題探討。次論協力義務及行政機關之保密義務，以及查得資料之使用界限。接著於第五章討論事後審查制度與依法行政原則，從實務及學理論述檢討調查之種類、性質、發動要件、程序，並從依法行政原則及司法院釋字第 640 號解釋意旨討論規範事後審查之所得稅法第 80 條之意涵。第六章再整合前面各章節之研究結果，對照租稅制度之目的與人民權益保障，歸納現行稅務調查法制及實務運作之缺失，並提出修法建議。

第三節　研究方法與範圍限制

第一項　研究方法

本文除藉由行政過程論將貫穿整個稅務行政體系之稅務調查制度，從課稅資料之取得至運用過程，作一全面性之研究及省思，以掌握其全貌外，並以下列方法研究稅務行政各階段之調查態樣、程序、屬性、相關人之法律關係、限制、調查效果及救濟方法等核心問題，從學理及實務予以一一論述及檢討，俾瞭解研究問題所在，以提供切實可行之建議。

一、文獻分析法

藉由文獻分析釐清稅務調查各階段之調查態樣，企從學理及實務之檢討以發現問題。本研究以中、日文專書、期刊論文、網站資訊及政府部門出版品爲文獻分析之主要依據。

二、比較分析法

有關外國法制部分，囿於筆者之語文能力及資料蒐集，以對稅務調查制度研究起源甚早之日本及美國稅務調查制度爲主要比較對象，間亦旁及他國資料；藉由探討各國稅務調查制度之優缺點，以供我國稅務調查制度改進之用。

三、歸納法

歸納我國行政程序法、行政罰法及租稅法令等相關規定，及稅務實務中各階段之調查態樣，嘗試分析其間異同，並演繹推論實務作業可行方案，進一步提出修法建議。

四、案例分析

有鑒於國內稅務調查之相關研究不豐，本文將以蒐集本國行政訴訟案例爲主，日本之稅務爭訟事件之判決爲輔，嘗試分析目前司法實務之見解，再從點到面，掌握整個稅務調查之全貌。

第二項　範圍限制

本文主要以行政過程論之法學研究方法建構全文架構，故須以宏觀角度檢視稽徵機關實現其稅務行政目的行政過程中，稅務調查制度之實務運作情形，並就其與法令規範意旨是否相符，彼此相互印證與檢討。筆者雖具有實務背景，惟稅目繁雜，各領域之法令規範及實務差距頗大，且相關實務作業規定均被視爲業務秘密而不對外提供，常有不得其門而入之憾，故僅能就現有文獻及筆者實務經驗

，加以論述。

次就事前課稅資料蒐集，其一般調查與個別調查之手段參半，惟日本及我國探討行政調查之文獻，其討論範圍均集中於個別調查，至於一般調查則甚少論及[11]。在探討資料蒐集之手段、程序等問題點時，僅能從法制面及實務面著手，恐有不備之處，此亦爲本文研究所受之限制。惟因事前之資料蒐集活動實爲所得稅申報自繳制度行政過程中重要之一環，稅務行政目的能否達成，其具有舉足輕重之地位，本文仍嘗試分析之。

至外國法制部分，囿於筆者之語文能力，資料蒐集主要以對稅務調查制度研究起源甚早之日本及美國爲對象，間亦旁及他國資料，惟基於語文及文獻限制，難免疏漏；復爲免文章結構龐雜無章，乃以所得稅爲本文研究中心，並將研究範圍限定於具有因果關係之課稅資料蒐集活動及事後審查，而未及於其他稅目及漏稅查緝、徵收與稅務爭訟程序之調查，致生缺漏，實爲本文研究之憾。

11 僅有學者劉宗德曾論述其性質及手段，嗣後雖有數篇論文述及一般調查之性質、手段，惟均未超出其論點，至於一般調查之程序則少有人討論。參氏著「論日本行政調查制度」，收錄氏著「行政法基本原理」，學林文化事業有限公司出版 1 版 2 刷，2000 年 12 月，第 235 頁以下。