

第二章 行政過程論與稅務調查

第一節 前言

稅務調查貫穿整個稅務行政體系，稽徵機關無時無刻不在行使調查職權，作為獲取資訊、取得課稅要件事實證據之基本手段，且成為達成稅務行政管制目的「租稅正義」之必要手段及前提。惟觀察稽徵機關每年查獲之稅務違章案件仍達數十萬件，而租稅行政救濟事件被訴願決定或行政法院判決撤銷之最大原因亦為「課稅要件事實不明」，足證稅務調查所欲達到之行政目的仍未達成，且有極大之缺失與漏洞。本文研究之目的即為找出稅務調查之缺失及改進方法，故有必要從行政實務之運作過程作全面性審視與檢討。又稅務調查之進行，需要受調查者之參與，如何保護相對人權益，亦為稅務調查之重要課題。

日本行政法學界於 60 年代提出「行政過程論」¹此一法學方法，認為行政行為不再是個別單一、孤立、靜止之行為，而是一系列不斷運動、相互關聯，且具有承接性之過程；個別之行政行為串連成一持續過程，而每一個程序環節及階段均具有特殊之法律意義，須遵循不同之法律規則。此一理論打破傳統行政法學對行政活動靜態且局部考察之視野，將實現行政目的之行政活動視為一個前後承接之動態過程，期對行政現象作出更具系統之理解²。而此一擴大視野之行政過程論，正符合筆者想從整個稅務行政體系研究稅務調查之想法，乃決定運用此一方法，以宏觀視野檢視現行稅務調查制度，從整個行政過程去歸納、整理各階段之稅務調查，試圖找出制度之缺失及解決方法。因此，在進入研究主題「稅務調查」之前，擬先介紹日本發展行政過程論之時代背景及該理論之意義、立論基礎及其理論特點，並說明其於本文之應用及期待之結果。

1 關於「行政過程論」之論述，國外文獻參見鹽野宏著「行政法 I-行政法總論」，有斐閣出版第 4 版，2005 年 3 月、「行政過程とその統制」，有斐閣出版初版 2 刷，1995 年 9 月；大橋洋一著「行政法-現代行政過程論」，有斐閣初版，2001 年 3 月；國內文獻則參見劉宗德著「日本行政法學之現狀分析」，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；陳春生著「日本之行政過程淺析」，收錄氏著「行政法之學理與體系（二）」，元照出版有限公司出版初版，2007 年 3 月；港中樂著「現代行政過程論」，北京大學出版社，2005 年 6 月；賴恆盈著「行政法律關係論之研究-行政法學方法論評析」，元照出版有限公司出版初版，2003 年 1 月；蔡秀卿著「日本行政法學的現況」，載於月旦法學雜誌第 38 期，1998 年 7 月；魯鵬宇著「日本行政法學理構造的變革-以行政過程論為觀察視角」，載於當代法學，2006 年 4 月；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初版，2006 年 11 月。

2 參周佑勇前揭註 1 文，第 283 頁以下。

第二節 行政過程論

日本行政法學理自明治憲法至今，約略經歷三個發展階段，第一階段從 1889 年明治憲法制定到 1946 年新憲制定，為日本近代法治主義思想形成與發展之重要時期；這段時期之日本行政法理論被後人稱為傳統行政法理論。第二階段係戰後新憲制定，因憲法原理轉變及社會現實條件變遷，傳統行政法學理已不足以因應，自 1960 年至 1980 年間，日本行政法學者從批判出發，並試圖重構適合於日本之現代行政法學理。第三個階段從 1990 年迄今，則是從反思行政法總論功能定位之基礎上探索與其他學科之交流與融合³。

「行政過程論」即是學者立於批判傳統行政法學理與重構日本行政法學理之理念下，於 1960 年代所提出，並引起日本學界廣泛討論，迄今已具日本行政法學之通說地位⁴，影響現代日本行政法學至深。因此本節將先說明日本行政法學理發展第二階段之歷史及社會背景，再就行政過程論之概念、立論基礎、定位及其內容分別介紹如下：

第一項 理論發展背景

一、憲法原理之根本轉變

日本從 1889 年制定明治憲法到 1946 年制定新憲之 50 餘年間，為日本近代法治主義思想形成與發展之重要時期，被後人稱為傳統行政法理論之建構時期。在明治憲法下，日本效尤德國建立君主立憲政體，並採權力分立制度，雖行政權仍由天皇主導，但行政形式上亦須服從於立法，並接受行政法院審查。因此，明治時期之日本，形式上奉行依法行政原則。此時期最主要之研究課題，即為行政法範圍之界定，亦即公私法劃分標準之研究。此種公私法二元化之界定方法，在新憲頒布後仍具有相當影響力⁵。惟因戰後日本新憲確立人民主權原則、基本人權保障原則、正當程序原則，並以司法違憲審查權作為制度性保障。總體而言，日本新憲原理是以英美法系「法之支配原理」（rule of law）代替大陸法系「法治國原理」（Rechtsstaat）。因此，日本新憲所蘊涵之法治主義精神，是在原有之形式法治主義基礎上，再致力追求實質法治主義，要求行政實現實質正義。惟傳統依法

3 參劉宗德前揭註 1 文，第 39 頁以下及魯鵬宇前揭註 1 文，第 1 頁以下。

4 劉宗德、陳春生、蔡秀卿及魯鵬宇等學者均於氏等前揭註 1 之論著中，述及行政過程論占現代日本行政法學之通說地位。

5 如二次大戰後執日本行政法牛耳之田中二郎在其 1974 年出版之行政法教科書中，即明文指出行政法是對行政組織、行政作用進行統治之國內公法，行政法是有關行政特殊及固有之法，私法應被排除於行政法範圍之外。由此看出，代表日本傳統行政法學，即從美濃部達吉到田中二郎一脈相承之行政公法理論，戰後仍占日本行政法理論之重要地位。參魯鵬宇前揭註 1 文，第 2 頁以下。

行政原則，係著眼於抑制君主行政權對人民權利自由之侵害，強調行政之形式合法性，為君主制原理與自由主義原理妥協之產物。因此，在憲法原理發生根本性轉變之情況下，原立基於明治憲法之傳統行政法理論，能否充分反映新憲原理，日本行政法學界存在普遍質疑⁶，並就此展開廣泛討論。

二、傳統行政法原理與現行法制之扞格

日本行政法學戰前係繼受大陸行政法體系，尤其是德國行政法體系；戰後則由美國一手主導修憲，並引進美國行政法體制，造成其憲法原理之根本轉變，民主主義成為行政法理論基礎之體系架構，以及二大法系之相容並濟與矛盾衝突⁷，舉其之最者，為其司法制度由二元制改為一元制，廢除行政法院，轉由普通法院審理行政事件⁸。惟是時之行政法學，仍以德國行政法學為主流，即由美濃部達吉及田中二郎二位博士所代表之傳統行政法學所主導。該學說具有強烈之自由主義色彩⁹，其以國家具有優越地位為前提，強調侵害保留原則及雙面關係，惟忽略程序保障，與現代日本行政法制係由美國一手打造，以民主主義為基礎之行政法體系，強調正當法律程序及人民權利保障，有其本質上之差異。傳統行政法學並以公私法二元論，作為具體法律關係適用實定法之解釋基準，除判定事件性質為公法事件或私法事件外，最主要之作用即在區別其事後之救濟途徑，惟日本戰後採司法一元制，其施行結果，使公法與私法區別理論，不再具有此項功能¹⁰。復因為日本傳統行政法學之特點與現代行政法律體制之扞格，已經使行政法學為人民權利利益保障法之基礎架構相去甚遠，因此被私法學界指責為流於以形式法治主義為基礎之官僚法學。於是學者從保障基本人權、貫徹法治主義之觀點再出發，展開傳統行政法學之檢討與批判，行政過程論即為其中之一。

6 行政法之規範對象係國家與其人民的關係，因此，無論是基於社會環境事實條件之變遷，或是因為憲法中國家觀之改變，只要國家與人民間之關係有重大改變，行政法體系即不能不隨之變異，故因國家觀不同而導致行政任務變遷時，行政法總論即必須有相應之變革。參陳愛娥著「行政行為形式—行政任務—行政調控—德國行政法總論改革的軌跡」，載於月旦法學第120期，2005年5月，第16頁以下。而從日本憲法原理變異導致其行政法原理更動觀之，Otto Mayer於其1929年出版之德國行政法第3版序文中所寫之名言「憲法消逝，行政法長存」，即有重新審察必要。

7 參劉宗德前揭註1書，第39頁以下。

8 日本學者今村成和教授即曾謂：「現行憲法將裁判制度加以統一，具有重大意義，顯示出法思想之轉換，而非單純裁判組織之問題」，參氏著「行政法上之不當得利」，載於民商法雜誌第36卷第2號，1957年，第19頁以下；即用單一之司法法院制代替行政法院與司法法院並存之二元體制，由此司法權得到擴大與強化。轉引自劉宗德前揭註1書，第49頁以下。

9 參劉宗德前揭註1書，第40頁以下。

10 劉宗德教授即稱「公法與私法二元論，對於日本行政法學界，可謂影響最深遠卻最無實益之理論。」，參前揭註1書，第42頁。

三、行政之多樣化與複雜化

戰後日本之經濟、社會結構急速變遷，加上福利國家理念盛行，要求行政介入之領域愈形擴大，行政機能也愈形強化，行政變得多樣化、複雜化及肥大化；除傳統之秩序維持外，行政更成為積極之給付主體，參與利益調整及資源分配，非權力行政與非制式行政手段被廣泛採用，特別是環境、社會福利、住宅開發、消費者保護等領域，非權力之行政活動劇增，行政法學由自由市民國家理論轉變為現代福利國家理論¹¹。而人民在行政法律關係之地位，除傳統法治國原則下所確認之權利主體地位外，更強調基於民主原則及權力分立原則，而得以參與行政決策過程或利益調整過程。而傳統行政法學僅著重各種行為形式之最終法效果，忽略考察導致該效果發生之過程，又不注重各種行為形式內在關聯之關係，而將其割裂開來，分別探究其各自之法律性質，即所謂局部性考察。但現實行政通常是由多種行為形式複合或連鎖構成，如果不將此宏觀過程置於觀察視野之內，即不能期待對行政法現象能有全面之理解及認識，也無法正確認識個別行政行為形式之法效果，忽視可能存在其他利害關係人之權益保護。故傳統行政法學所建構之公法體系，已無法完整解析日益複雜之行政現象與多元利益¹²，產生許多難以解決之問題。

第二項 行政過程論之概念

由批判傳統行政法學出發及發展之行政過程論，其意義本身並未確定與一致；又所謂「行政過程」（the administrative process）此一用語原係源自英美法思想，在行政學及美國行政之研究中，早已普遍地使用¹³；日本則在 1960 年代受德國學者 W. Brohm 之影響，將行政過程作為分析現代行政法現象之工具，從行政過程之角度，致力於行政法問題之發現¹⁴。在日本對行政過程有較為詳細之描述者，首推日本最高法院園部逸夫法官，氏將行政過程定義為「行政權為達成行政上目的，於憲法下，講求法令上、慣例上所能運用之一切手段，所為一連串程序之連鎖。」¹⁵。直至今村成和教授提出「行政過程中民主性之確保」此一觀點後¹⁶，

11 西方行政法學之歷史發展，經歷了十八世紀之絕對主義福利國家、十九世紀之警察國家（又稱為市民自由國家）、二十世紀之社會福利國家到近年之合作國家。其中福利國家與自由國家相對，國家不再拘泥於維持治安、不干預人民的私人生活，而要積極作為，保障人民生活，促進社會福利發展。

12 參魯鵬宇前揭註 1 文，第 3 頁以下。

13 Landis, J. M., *The administrative process*, 1938, 轉引自劉宗德前揭註 1 書，第 63 頁。

14 參陳春生前揭註 1 書，第 279 頁以下。

15 參園部逸夫法官著「行政程序」，1966 年發表；轉引自劉宗德前揭註 1 書，第 63 頁以下。

16 參今村成和著「行政法上の不當得利」，載於民商法雜誌第 36 卷第 2 號，1957 年，轉引自劉宗德前揭註 1 書，第 50 頁以下。「行政程序中民主性之確保」此一觀點為行政過程論者所重視，並成為其理論發展之基礎理論之一。

行政過程論方漸為學者所主張，時至今日，行政過程論儼然已成日本現代行政法學之通說。然論者間，因各自研究切入點或著重點不同，而有不同之見解，例如遠藤博也教授係將行政過程論作為發現問題之體系，而將實定法作為研究討論之對象¹⁷；塩野宏教授則將行政過程限於行政活動到行政作用之過程¹⁸；大橋洋一教授則是師承塩野氏，並將其學說理論發揚光大，另強調學科整合及行政與立法之合作。雖學者們因切入點或關切重點不同，而有不同之論述，但均將行政過程論定位為法學方法論，強調從整個行政目的實現過程之視野，即行政過程中所見之法現象整體，予以動態考察，希找出問題所在，並探尋解決之方法¹⁹。

第三項 行政過程論之立論基礎及定位

一、作為發現問題之法學方法論

傳統行政法學係以民法為模範，立基於國家三權分立及保障人民自由權利所發展及建立之公權力及公義務體系，並以行政之意思優越性及適法性原理，強調行政法之特殊性²⁰，而架構一與民法並列之行政法學體系。此一法學方法視行政活動與私人自由權利領域之衝突為問題，而從此一行政法體系發展解決問題之方法，其結果變成行政處分理論之精緻化，所討論範圍亦限縮於行政與立法、司法間之關係。理論發展極致之結果，解決問題變成公式一般，從法學三段論法即生解答²¹，並以虛無之「公益」掩飾真正之問題，忽視私人與行政間之利益衝突及私人之立場。

惟行政並非來自國家作用理論之三分法所生，而是處理社會所生諸問題，使社會管理機能制度化者²²，因此遠藤博也教授認為與其採取因「體系」而為體系之思考，不如採取因「問題」而為體系之思考，即從特定體系範圍內，釐清行政

17 氏主張行政過程包括所有可以納入行政法學檢討之對象，例如：立法過程、行政過程、司法過程等。因此有學者稱遠藤氏之行政過程論為廣義之行政過程論，參魯鵬宇前揭註1文，第7頁以下。

18 氏主張行政法學，應徹底定位於憲法規範架構之下，有關立法者所選擇並用以實現具體法目的手段之法解釋學。並將行政過程之分析對象，原則上限定於行政活動至行政作用之過程，不包括立法及司法過程，故有學者稱其為狹義之行政過程，參劉宗德前揭註1書，第69頁以下；參魯鵬宇前揭註1文，第8頁以下。

19 參塩野宏前揭註1「行政法I-行政法總論」，第45頁以下。

20 參塩野宏前揭註1「行政過程とその統制」，第4頁以下。

21 遠藤博也稱傳統行政法學將社會漸增之各種利害衝突現象及行政活動，勉強納入既有制度概念或理論內，作演繹性操作，對具體問題之解決流於僵硬，且有依規則設定問題之傾向，而不切實際；理論容易安於既有實定制度，而怠於發掘具體問題所在，使空有理論之名，行機械操作之實，而漸流於概念法學發展，參氏著「行政過程論の意義」，北大法學論集，第27卷，第3、4號，1977年，第229頁以下，轉引自賴恆盈前揭註1書，第83頁註9。

22 參陳春生前揭註1文，第285頁以下。

法體系之界限，而產生一新的行政法體系，並從利益衡量角度切入，使向來各種概念及利益衡量等問題明確化²³，乃提出「行政過程論」主張對行政之公共性及社會管理機能之內容予以分析檢討，將各種行政行為形式及其所發揮之功能在行政過程中予以定位，探討如何理解行政法上之各種現象，故「行政過程論」實為一事實之思考方式及作出問題之體系，主張對行政動態之把握，將制度作為其探討之對象，以建構一新的行政法學。

二、作為釋義學之行政過程論

向來之行政法釋義學，係以國家制度及實定法本身作為前提，而在該前提之下展開論理及解答，並發展出公法與私法二元論、特別權力關係論、行政行為論等法道具概念，且以此等行政法學領域之成立為前提，用以解決各個行政法上之問題；至社會中利害衝突之調整，則虛擬為立法之任務，而未具體檢討行政之公共性。

塩野宏教授認為，作為法釋義學雖不能否定架構做為道具概念之法概念為重要之作業；然就社會利益狀況之複雜性及立法對其之柔軟對應而言，僵硬之法道具概念，其通用力已顯著弱化，因此所關心者，勿寧在法議論上所必要資訊之蒐集，考察行政與私人間所生之法現象，對已出現之問題，準備可為適切檢討之場所乃至視野，亦即考慮事項之正確掌握，與適切架構法律上檢討該資訊之場所²⁴。惟應以何種態度考察行政法現象，並發現其特有法理。如單僅探索行政特有之現象，即欠缺學問上所必須之方法，遠藤氏即主張應將行政過程中所見之法現象整體予以動態考察，指摘其問題點，以探尋解決之方法²⁵，並透過行政過程之具體分析，檢討行政制度應有之方向。遠藤氏認為行政過程論不會如向來行政行為論一般，尋求解答之體系或解答群，而主張對行政動態之把握，且面對行政現實功能，並不立於特定之價值判斷以創造解答之體系，而毋寧是作出問題之體系，若問題能體系化整理，則解答之體系亦已存在於其中²⁶。

三、作為研究方法之行政過程論

遠藤氏於其所著「行政過程論之意義」乙文中明白指出，所謂「行政過程論

23 參遠藤博也前揭註 21 文，第 585 頁以下，轉引自陳春生前揭註 1 文，第 280 頁以下。

24 參塩野宏前揭著註 1「行政法 I-行政法總論」，第 81 頁以下及劉宗德、賴恆盈譯氏著第 79 頁以下。

25 參塩野宏前揭註 1「行政法 I-行政法總論」，第 46 頁以下。

26 參陳春生前揭註 1 書，第 284 頁以下。

」，僅為「事理之考察方法」或「事理之觀察方法」。如同行政行為論或行政程序法般，並不構成行政法之特定理論領域，而係如何掌握行政法現象事理之觀察方法，乃為一「發現問題之體系」²⁷。氏更進一步主張行政法各論，以及各種行政制度，均有必要從行政過程論之觀點，重新深入分析、檢討。故行政過程論是一具有宏觀視野之動態研究方法，將實現行政目的之行政活動視為一前後承接之動態過程，以求得對行政現象作出更科學及更具系統之理解²⁸。

第四項 行政過程論之內容

關於行政過程論之內容，學者間之主張略有不同，遠藤氏認為「行政過程論」係「作為發現及觀察問題之方法」，主張從行政過程對「公共概念之檢討」、「行政行為形式論之修正」及強調「行政過程之獨自性」²⁹，故其擴大行政法學領域，以全部行政法領域為其射程，將實定制度、立法過程及司法過程均作為其議論之對象³⁰。

相反地，塩野宏教授則認為行政法學，應徹底定位於憲法規範架構之下，有關立法者所選擇並用以實現具體法目的手段之法解釋學。復因相關法現象之複雜性及多樣性，作為連續性之現實行政過程中包含諸多變數，為使行政法學研究課題不至於過度寬泛與雜亂，乃將行政過程之分析對象，修正限定於行政活動至行政作用之過程，而不包括立法及司法過程。至於塩野氏以行政過程論之動態分析模型為基礎，建構其行政法總論體系，目的乃在提供解決行政與私人間爭議之法解釋理論，而非意圖架構與民法並列之國內行政公法之法秩序，換言之，氏所倡導之行政過程論，並沒有使行政法學逾越實定法解釋學之傳統疆界，且無架構異於其他學問領域之獨立自足體系之企圖，而係將行政法之釋義學限縮於行政主體間權利義務形成、消滅過程之法律體系架構中，並對該體系架構所出現之行政法問題，準備一可為適切檢討之場所及視野，以及處理該法現象之方法，至於行政法究為何物，氏並未予以界定或說明³¹。塩野氏經由對不同類型之現實行政運作過程（包括行業管制過程、政府補貼之交付過程以及公共設施建設過程等）³²之

27 轉引自劉宗德前揭註1書，第65頁以下。

28 參周佑勇前揭註1文，第284頁以下。

29 參賴恆盈前揭註1書，第84頁。

30 參劉宗德前揭註1書，第67頁以下。

31 參劉宗德前揭註1書，第69頁以下。

32 例如公共設施之建設過程，塩野氏即舉道路及機場之建設為例，認建設對自然環境、社會環境影響很大，因此必須考量最合適之建設方法，即事前建設方法之選定問題；又建築爭議產生時，其解決紛爭之方法為何？在制度論上，關於建築過程亦有先制定法規之必要，特別是在地區居民反映意見之方法、紛爭處理解決方法之建立。而在法律制度部分（即其所稱之行政上一般制度），應該準備的是制定

實證研究，歸納出對行政過程進行法律分析之具體對象及範圍，分別為行政之行為形式、行政上之一般制度及行政過程中之私人等三種。因此氏於其所著之「行政法 I」乙書中，即依其行政過程論之脈絡體系，先從行政之行為形式論起，再探討行政上之一般制度³³，最後再探討行政過程中私人之地位及行為。為能求得對行政過程論有更深一層之了解，茲以塩野氏之分析範疇為例，分別說明如下。

一、行政之行為形式論

為拓展對現實行政過程之觀察視野，塩野氏創設「行政之行為形式論」學理概念。行政之行為形式包含行政行為³⁴，以及難以納入行政行為之其他行政行為形式，塩野氏並列舉行政立法、行政指導、行政計畫、行政契約等四種行為形式類型，除為行政行為形式類型化提供更加寬廣之理論平臺外，同時避免因行政行為概念外延無限擴大而造成行政行為理論崩解之問題。塩野氏認為，各種行為形式是行政過程之基本構成要素，必須從整體法構造之宏觀視野，判斷其合法性問題。至其所謂之行政過程並非單純之行政行為過程，而是憲法之實現過程，所應注意者為行政過程中所依據之法律原則³⁵。因此必須就現代行政過程所發生之問題狀況，具體檢討傳統行政法學以市民法治國家為基礎之行政法上諸原則之妥當性。至於行政處分，僅係變動行政主體與人民間法律關係之一種行政行為形式，其核心仍為使法律關係變動之動態過程³⁶。

二、行政上之一般制度

行政過程抽象而言，雖係由個別之行為形式與法律關係所連鎖構成，但其實質係實現法律所定價值或於憲法架構內，於行政階段所選擇價值之過程，而國家為實現憲法所選定之價值，通常均會將該實現價值手段予以制度化，即以法律體系架構來實現憲法價值。而在該等法律體系架構中，可於一般行政活動中利用者

法之程序，參塩野宏前揭註 1「行政過程とその統制」，第 9 頁以下。

33 塩野宏認為於各行政領域有共通利用之法律構造，即可稱為行政上之一般制度，因此氏認為行政上之一般制度包括，行政上義務履行確保制度、即時執行（即「即時強制」）、行政調查及行政程序等四種制度。參塩野宏前揭註 1「行政法 I-行政法總論」，第 80 頁以下。

34 塩野氏立於行政過程論之行政行為形式論觀點，為使行政行為之功能性觀點更為徹底，乃將行政處分分為命令行為、形成行為及確定行為等三種，以使其性質明確化。參塩野宏前揭註 1「行政法 I-行政法總論」，第 108 頁以下。

35 塩野氏舉出給付行政為例，傳統行政法理論認其無法律保留之適用，氏則認為以侵害保留理論之自由主義功能，與現實行政需要為前提時，則除維持侵害領域中之法律保留原則外，另就關於人民將來生活之規定（例如國土開發計畫）雖對人民之法律利益無直接影響，然自日本民主統制構造之關係而言，亦可成立須有法律根據之解釋而有法律保留之適用。參氏前揭註 1「行政法 I-行政法總論」，第 63 頁以下。

36 參魯鵬宇前揭註 1 文，第 10 頁以下。

，即稱爲「行政上之一般制度」³⁷。因行政過程通常係由複數之行爲形式及法律關係連鎖構成，在此一連鎖構成背後，通常皆有由立法事先設定之複數法律構造。例如，行政許可被理解爲對一般禁止之解除，根據法律規定，無許可使相對人在某一領域產生不作為義務，而一旦獲得許可，不作為義務即隨之解除，相反地，相對人在無許可之情形下採取行動，即有因違反不作為義務而被科以一定制裁之危險，此即行政許可之基本法律構造。雖然各種法律構造分散在不同行政領域，並可能具有多種排列組合變化，而未必能全部納入行政過程一般論中加以說明，但依然有各個行政領域可以共通利用之法律構造，包括行政強制、行政罰、行政調查、行政程序、國家補償與行政爭訟制度等。塩野氏並認爲，行政之一般制度原則上需與各個行政領域之固有法律構造相結合觀察才有意義，但亦不能否定其具有獨立於各個行政領域之抽象價值原理，所以，仍然有必要對此等價值原理進行單獨之考察³⁸。

三、行政過程中私人之地位及行爲

人民因處於行政行爲相對之一方或利害關係人，乃有必要就人民於行政過程中所處地位及各種法律行爲、事實行爲，甚或資訊之蒐集或提供等行爲，從行政過程之立場，予以重新檢討及定位³⁹。又所謂行政過程中之私人，主要包括對行政過程中私人之地位及行爲兩方面之法理分析。其中，關於私人地位，包括作爲自由權、財產權之防禦地位、積極請求國家給付之受益地位、積極請求國家發動公權力之地位以及對於行政決定參加之地位等四種地位。私人行爲部分則包括私人之資格（含權利能力及行爲能力）、意思表示瑕疵及行爲之法律效果等問題。至於私人行爲類型則可區分爲：被動接受行政命令所爲行爲或指導之被動行爲，以及申請或申報等積極主動行爲。此時，必須檢討私人行爲與行政行爲之關聯性，如私人行爲之法律效果是否、以及如何影響行政行爲之法律效果，始能據以判斷行政法律關係⁴⁰。

第五項 日本學者對行政過程論之批判⁴¹與回應

日本之行政法學者，對行政過程論之主張有支持或保留、亦有對其批判或持

37 參塩野宏著「行政法における法の多元的構造について」，收於田中二郎追悼論文集「公法の課題」，有斐閣出版，1985，頁30，轉引自劉宗德前揭註1書，第71頁以下。

38 參魯鵬宇揭註1文，第10頁以下。

39 參塩野宏前揭註1「行政法I-行政法總論」，第328頁以下。

40 參賴恆盈前揭註1書，第91頁以下。

41 以下有關於對行政過程論之批判部分，整理自陳春生前揭註1書，第277頁以下。

否定之見解，學者們對於日本行政法體系之分析，由於觀察角度不同及對問題狀況之診斷互異，各有不同之主張。惟藉學者間之議論，亦使行政法之解釋、體系及法學論理更能掌握。茲就反對學者之主要批判論點及支持學者之回應介紹如下，以使論點更為清晰：

一、批判之論點

（一）行政過程論脫離依法行政原則之規範

批評者認為，學者之所以主張行政過程論，乃源於議會制民主主義之形骸化或政治行政，而為確立實質之法治主義，從行政法學角度重新加以考察發展⁴²。但是，此必然潛藏著藉由整體之行政過程名義，否定法律統制各行政行為適法性之理論，而朝向脫離行政之法律適合性要求之方向發展⁴³。又現代行政之現實過程，行政手段及行為形式之選擇委諸行政機關之裁量，但各種行政手段、行為形式之選擇，不只是事實認識之裁量，當倡導行政法釋義學中之法概念時，若不明示其規律法理，則將成為行政之裁量，而承認其正當化，有流於默認行政之手段及行為形式選擇之裁量。為使行政不脫離依法行政原則之規範，須使行政之各行為於行政過程中設定明確之審查標準⁴⁴。

（二）法釋義學對象應為法體系架構

學者認為，行政過程論主張應考量整體行政過程，但從法釋義學角度，幾乎不具任何意義，甚至可能帶來理論上之混亂，所謂從整體行政過程觀點，作綜合考察一事，其法理論構成之走向並不明確。又所稱作為各領域中共通利用可能者，而事先準備之行政上一般制度，其對法理體系之統一關聯並不明確，亦只是並列整理。

又達成行政目的之整體過程，只不過是事實現象而已，作為行政法解釋論，必須究明行政之一般法理及法論理體系是否存在，日本之現行法制，關於行政進行過程之一般法律規範，欲經由法解釋使其盡可能發展時，仍須以行政處分為中心，使行政處分之事前、事中、事後之權力行政程序，於程序法上明確化，雖然

42 參藤田宙靖著「行政法 I」第 133 頁，轉引自塩野宏前揭註 1「行政法 I-行政法總論」，第 46 頁以下，另參陳春生前揭註 1 書，第 294 頁以下。

43 參小早川光郎著「行政過程の仕組み」，收錄高柳信一古稀記念論集，專修大學出版局，1992 年 9 月，第 151 頁以下，轉引自劉宗德前揭註 1 書，第 73 頁以下。

44 參兼子仁著「日本行政法における法論理」，收錄高柳信一古稀記念論集，專修大學出版局，1992 年 9 月，第 88 頁，轉引自陳春生前揭註 1 書，第 301 頁以下。

傳統行政法學以行政處分爲本位概念，但此並非行政法制之必然歸結，經由行政處分在程序法上之定位，仍有再構成之餘地；而行政過程論所主張之問題發現與探求，只是法釋義學之開端，終究仍須以法理及法論理之解明爲目標。對行政法釋義學而言，行政過程論所主張「發現問題之理論」，只是開始之作業，如果對於法問題不能以法規範論理或法理構成，作成結論並解決問題，則不能說其已完成學問上之使命⁴⁵。

另有學者認爲行政過程論係將行政作用之過程作爲法學之考察對象，惟在行政法學下，行政活動前提乃意圖對私人之活動產生某種作用，而該行政作用，即常成爲關心之重點。在此意義下，行政法學所處理之法律體系架構，可說是行政作用法之體系架構，即使行政過程論之學者，強調其考察之主要對象爲此種行政作用之行政過程。但無論行政之所有過程與行政作用之法關係強度爲何，也不可能全部加以討論；故作爲法釋義學之行政法學，畢竟應究明現行法之法理，因此行政過程論究係以如何之法理構成，即爲應探討之課題⁴⁶。

（三）行政過程僅爲一事實概念

雖然在法解釋論下，亦有言及作爲事實之行政過程此一用語，但此原在有關行政處分等現行法理上，爲解釋說明所採取之一觀念名詞而已，此種事實概念之行政過程，應與法概念之行政處分嚴格區別。又對於事實概念之行政過程，討論關於法之問題，爲充足法之論述，須要某種媒介。而向來之行政處分概念，在行政過程中即可作爲法學論述之媒介項目，此即所謂行政之行爲形式論。行爲形式論將行政處分作爲行政行爲形式之一種加以理解，同時對他種行爲形式亦加以探討，將其定位爲達成行政目的之行政手段問題，再對該等行爲形式加以探討，此可作爲行政過程論之一個展開方向，且可嘗試將行政處分之行政法學轉換成行政過程論⁴⁷。

（四）行政過程之問題透過程序法制即可解決

兼子仁教授認爲，從行政程序法觀察，應重視者爲縱向行使行政權限之程序法制；又有關私人參與行政之參加請求權，其範圍應如何界定，亦只能仰賴程序

45 參兼子仁前揭註 44 文，第 12 頁以下，轉引自塩野宏前揭註 1「行政法 I-行政法總論」，第 81 頁以下。

46 參小早川光郎前揭註 43 文，第 156 頁，轉引自陳春生前揭註 1 書，第 300 頁以下。

47 參小早川光郎前揭註 43 文，第 162 頁以下，轉引自塩野宏前揭註 1「行政法 I-行政法總論」，第 81 頁以下。

法制方能解決。行政過程論雖亦提及行政過程中之私人地位問題，惟如何使人民具有參與權，其法理畢竟還是回歸有關行政處分之程序法制及行政救濟法之法理。但行政過程只是模糊地論及行政手段、形式之選擇問題，距離解釋或究明其規律之法理尚有一段距離，但在現行法制下，透過對行政處分之程序規制配合及行政爭訟法制即可對其解釋與說明。

（五）行政過程論之憲法價值基準不明確

論者認遠藤氏太強調現代行政過程之獨自性，對行政法學方法論中之憲法體系，乃至憲法之價值基準並不清楚，行政法亦為法，行政法學既為法學，則其基準乃至價值亦未必是一義確定。但是權力分立制度、法治主義、人權尊重與人權價值序列、接受裁判權利、地方自治等，為憲法上之法基準及價值，並無疑問，而這些必須更具體地加以充實。行政作為國家權力表現形態之一，現代資本主義國家亦承認國家及國家行政之權威與公共性，其本質無法僅以社會管理作用加以解釋。

至於塩野氏所主張之行政過程論，係將行政過程以宏觀及微觀之角度把握，於其一連串之過程中，給予技術的、動態的考察。惟其所謂之行政法釋義學，若為憲法規範之範圍內，為實現憲法價值之特殊法技術，則於憲法範圍內，以憲法價值為基準之立法政策亦為問題。此與遠藤氏所主張之法制度亦應為討論對象有部分相合，在此限度內，不管用語如何，其必要性值得肯定，但問題在於，憲法價值具體實現中之個別行政過程之具體內容，若不加以檢討，塩野氏本人亦認為有引來過度抽象化之危險⁴⁸。

又所謂個別行政過程之具體內容，行政過程論作為行政法釋義學，即必須就個別行政過程之具體內容以法律論析出其特殊性之基準及顯示出其一般內容，此部分若不明確，則以行政過程論作為實現憲法價值之特殊法技術，即為不可能。

二、行政過程論者之回應

（一）行政過程論為中立性之考察方法

對於行政過程論有脫離依法行政原則規範之批判，塩野氏回應稱，其並不否認行政過程論，有從傳統行政法學依法行政原則脫離之可能，惟其本人所思考之

48 參室井力著「行政法學方法論議について，現代行政と法の支配」，收錄杉村敏正先生還曆記念「行政改革の法理」，學陽書房，1982年，第18頁以下，轉引自陳春生前揭註1書，第299頁以下。

行政過程論對於法治主義之論理是中立的。與依法行政原則相關聯之問題，如何從解釋論上導出結論，並不只是行政過程論之問題而已，而是憲法原理如何解決之問題。將傳統考察方法所不及之事項作為考察對象，若因此而發現要求法治主義再檢討之素材，又豈非行政法學者所期待之結果⁴⁹。

（二）行政過程論係發現問題之體系

行政過程論發展理由之一，即係為解決公民法二元化、特別權力關係理論及行政處分等法律概念已漸喪失其工具性之概念，而轉變成說明概念所產生之問題。作為法釋義學，固不能否認架構本身之工具概念為重要之作業，但基於現代社會利益之複雜性及立法之彈性對應，致使僵硬之法律概念之通用力越來越薄弱，因此行政法學者應關心之重點，應在於蒐集法議論之資料，便於準確地把握問題，以作為法學議論之對象⁵⁰。塩野氏所著行政法 I 乙書，即以行為形式論、行政上之一般制度及私人之地位論等架構其行政過程論。另基於方法論上之反省，行政過程論並不如行政行為論一般地尋找解答之體系，而係作出問題之體系，因為問題若能予以體系化整理，則解答之體系亦已存在其中⁵¹。

（三）行政過程論重視法律體系架構

行政過程論並不否定行政法律體系架構之重要性，相反的，行政過程論對行政法律體系架構十分重視，因此論者對於行政制度、行為形式等予以深入探討，以資對既存之法律體系架構作理性之評價與理解，進而提出適當之改進建議。塩野氏更提出所謂之一般法律制度，而將行政作用上共通之法律架構體系作一特別之處理，氏認為從行政過程充分地理解行為形式，不僅有助於對既存法律體系架構之批判，對重新架構法律體系亦具有重大意義⁵²。

（四）行政過程之總體規制優於事中之程序保障

塩野氏認為，行政程序係某一具體行政行為之形成過程，因其具有行政法上一般通用性質，故從行政過程論觀之，其本身構成一個制度。而對於行政決定之類別，則可以分為處分程序、行政立法程序⁵³、行政指導程序、強制執行程序、

49 參塩野宏前揭註 1「行政法 I-行政法總論」，第 46 頁以下，另參陳春生前揭註 1 書，第 302 頁以下。

50 此為塩野宏教授之見解，參塩野宏前揭註 1「行政法 I-行政法總論」，第 45 頁以下；另參陳春生前揭註 1 書，第 303 頁以下。

51 此為遠藤博也之回應，轉引自陳春生前揭註 1 書，第 303 頁以下。

52 參塩野宏前揭註 1「行政法 I-行政法總論」，第 82 頁。

53 即指行政法規之訂定程序。

調查程序等，由於行政程序得就個別行為形式及行政上一般制度加以考察，故氏將整體之行政過程作為宏觀之過程，而行政程序則作為微觀過程加以觀察。至論者有謂「對行政裁量之規範法理，透過程序規範即可達到」，氏認為僅依實體法律與事後之程序規範⁵⁴對人民權益之保障，不及事前對行政過程之總體規制，更能保障人民之權利。

三、行政過程論之特點

綜合上述批評論點可知，行政過程論仍有其缺點，尤其是作為法釋義學之不適格與不成熟性，最為學者所批判⁵⁵。惟因行政過程論仍具有下列特點，作為一發現問題之法學研究方法，則再適合不過，以下分別說明之：

（一）行政過程論具有宏觀視野

行政過程論係將實現行政目的之行政活動視為一個前後承接之動態過程，並研究每一個程序環節及階段所具有之特殊法律意義，及必須遵循之法律規則，打破傳統行政法學對行政活動靜態之局部性考量視野，以求得對行政現象作出更科學、更具系統之理解。而此一擴大研究視野之行政過程論，正符合本文想從整個稅務行政體系研究稅務調查之想法，乃決定從整個行政過程去歸納、整理各階段之稅務調查，以宏觀之態度檢視現行法制下之稅務調查制度。

又構成行政過程之基本要素是行政機關及人民之行為。所謂行政機關之行為形式，即在行政過程中行政主體與人民雙方之行為形式⁵⁶。行政主體與人民間權利義務之形成消滅，在實定法上以行政處分形式賦與特別之法律效果，不可否認，此是行政法與民法最大不同之處，然從法律形式觀之，行政主體與人民間法律關係之變動，並不單以行政處分形式始能達成，亦可能以契約或事實行為改變之。而且在多種情況下，亦有由人民行為作為前提要件者，如所得稅法第 71 條之所得稅申報⁵⁷、第 83 條⁵⁸之推計課稅制度即是。所以行政過程之行為形式，不僅著重在行政主體方面，人民之行為亦具有重要意義。

54 參塩野宏前掲註 1「行政法 I-行政法總論」，第 45 頁以下。

55 參劉宗德前掲註 1 書，第 72 頁以下。

56 參塩野宏前掲註 1「行政過程とその統制」，第 25 頁以下。

57 所得稅法第 71 條規定：「納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」

58 所得稅法第 83 條第 1 項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」

行政過程既是以一統合之過程，理解國家各機關、利害關係人，甚至一般人民間，均是為達成合意而處於協力過程中之一員，若僅狹義地以行政主體及人民為對立之雙面關係來理解行政事件即容易發生糾紛，尤其是稅務調查中之反面調查，係針對相對人以外之第三人行使調查行為，其所產生之多邊關係如何理解，有何必須遵行之規則，就調查啟動要件、調查範圍及方法之選擇等，如能從行政過程之視角予以觀察、探討，應更允當。

（二）行政過程論為一客觀中性之研究方法

行政過程論發展於日本，其發展之歷史及社會背景亦與我國有別，欲全部引用該學說之理論體系，並非可行。惟所論述之法學研究方法，係將實現行政目的之行政活動視為一個前後承接之動態過程，就行政活動加以動態掌握或就其現實機能加以考察，將向來未受行政法學重視或排除，但實際上卻於行政過程中擔任重要角色之各種活動，例如行政指導、裁量基準、協商及內部決定過程等行為，予以納入行政法學之研究視野中檢討、分析，並藉由行政過程之掌握，找出法律執行之缺口及最適之行為形式，以達到行政目的並確保人民權益等理念，則兼具宏觀視野與客觀理念，其研究範圍並不受人、事、時、地、物之限制，因此用以研究我國稅務調查制度，應屬妥適。

（三）行政過程論強調人民基本權保護

現代人民自由權利之發展，伴隨政治、經濟、社會、人文之情勢轉變，法律制度亦受影響，憲法、行政法、民法等各法學領域，所衍生創設之權利，諸如環境權、知的權利等，行政法學亦不能置身事外。必須將私人權利之保護作為現代行政法最大課題，例如訴之利益擴大、第三人訴訟制度之建立、程序權利之充實等，將權利概念之質與量均予提升。塩野氏認行政過程並非單純之法律執行過程，而是憲法價值之實現過程；而憲法又以保障人民基本權為核心，在現代法治國家與民主主義體制下，行政過程中欲將憲法價值具體實現，即應強化人民在行政過程之地位，其中最重要者為參與地位。行政機關相對於人民之參與地位，則有資訊公開之義務，使行政運作過程中，人民得參與該過程，得到相關訊息，而能適切地傳達意見，使行政機關充分考慮其訴求，並對行政決定發揮一定之影響，確保人民權益。此種人民參與地位於稅務調查過程中更形重要，因租稅稽徵程序，稽徵機關雖依職權調查原則進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合理課稅之目的，常須人民之參與合作，因此租稅法律中課予納稅義務人多種協力義務，若能從行政過程觀察

從行政過程論稅務調查－以所得稅為中心

、整理相關協力義務，分析其種類、定性、限制、違反效果及行政機關內部決定過程，將更能發現問題之所在。

第三節 稅務調查

第一項 稅務調查之定位

憲法第 19 條明定：「人民有依法律納稅之義務。」即每個人皆有依法律所定納稅義務，公平合理地負擔租稅之權利及義務，而稅務行政目的即為實現憲法此一目的。又公平合理地負擔租稅，此有二個含義，一為稅賦公平，即必須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⁵⁹。二為稅務行政程序必須符合平等對待、參與、公開透明、人性尊嚴等正當程序要求，以促進及保障人民權益。而租稅制度中最能達到公平合理課稅者即為所得稅制度，即以「所得」衡量個人之負擔能力，且應以實際所得為課稅客體，即所謂核實課稅原則。但最能掌握個人所得狀況者，並非稽徵機關，而是取有所得之人，因此發展出所得稅申報自繳制，即由人民自動申報，自動繳納，藉由人民誠實正確之申報，完成稅捐徵收。

而所謂稅務調查活動即係為擔保申報納稅制度被實質適當地遵行，亦即納稅義務人在自己義務範圍，繳納自己申報之稅額，稽徵機關則以公正立場檢查、確認稅法之課稅要件是否被納稅義務人正確地解釋及執行⁶⁰。又稅務調查並不限於租稅債務構成要件事實之調查⁶¹，尚包括稅務行政過程中為作成適正之行政決定所為之種種調查活動，例如為完成行政計畫、行政立法或行使行政監督等所必須之調查活動。其調查手段亦不限於一般之詢問或進入檢查，尚包括報章、網路等公開資訊之蒐集、專家意見諮詢、申報資料統計及請求其他行政機關提供或通報等方法。因此稅務行政過程中每一階段皆有稅務調查活動，並分別依其階段性任務之不同而使用不同手段，因此其行為性質亦隨之有異，具有複合性質，若僅研究單一行為將失之偏頗，因此本文所稱之稅務調查並非指單一之調查行為，而係指為實現稅務行政目的行政過程中之「稅務調查制度」，且其本身亦為一微觀之過程。又調查活動不僅稅務行政有其踪跡，幾乎所有行政領域皆有調查活動，各

59 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。

60 參增田英敏著「租稅憲法學」，成文堂 2006 年 1 月第 3 版，第 212 頁以下。

61 為作成個別核課處分所為之調查係屬個別調查，日本則稱為「質問檢查權」。所謂「質問檢查權」係指日本所得稅法第 234 條及法人稅法第 153 條至第 156 條所賦與稅務機關及稅務調查人員之調查權力，其調查態權包括（一）質問，即對於納稅義務人等就租稅之課徵事項提出質問並要求答辯及說明；（二）檢查，即就有關租稅之課徵事項，對於納稅義務人所有或占有之「帳簿文書或其他文件」憑五官之作用，認識其存在、形狀、內容、現象或其他狀態之正確與否之謂。對於無故拒絕質問或拒絕檢查者，則構成「不答辯罪」或「妨害檢查罪」而得處以刑責，故屬間接強制調查之一種。參山林良夫、山本清次著「稅務調查その急所と対策」，中央經濟社第 3 版，1979 年 11 月，第 78 頁以下。此亦為本文研究之範圍，將於第五章中再予敘明，本處不多作介紹。

行政領域間之調查活動必有其共通之法律構造，而得以在各領域中一體適用，惟基於各領域之差異而有不同之排列組合，故須與各行政領域之固有法律構造相結合觀察才有意義。

第二項 稅務調查體系

我國所得稅既係採年度申報稅制，即以一個年度為所得期間及計算基準，並定有每年度應申報期間，在所得稅申報之前，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，以作為核課依據外，並與申報資料勾稽查核，以作為釐正申報所得與應納稅額及選定事後審查對象之依據，再依個別調查結果作成稅捐核課處分；當年度之所得稅申報資料及調查核定結果，復又成為次一年度之核課基本資料來源及比較對象，二者環環相扣，互為因果關係，成為稅務調查行政過程中之獨立體系，而得以單獨作為一研究對象。又納稅義務人對核課處分如有滯納之情形，則進入稅捐徵收保全之調查；另納稅義務人如不服核課處分提起行政救濟，則進入爭訟程序之調查。故本文將稅務調查制度粗略分為課稅資料蒐集活動、事後審查、租稅查緝、徵收及爭訟等調查過程。惟限於本文研究內容定位及篇幅考量，復為免文章結構龐雜無章，乃將研究範圍限於具有前後因果關係之課稅資料蒐集活動及事後審查程序，至於漏稅查緝、徵收、爭訟等程序之調查，則不列入本文研究範疇，故本文以下所討論之稅務調查係指所得稅之資料蒐集活動及事後審查程序，合先敘明。另稅務調查之問題繁多，因篇幅限制，本文將謹就下列問題進行討論：

一、調查權之依據及原則

現行法制有關稅務調查之規範，除租稅實體法及稅捐稽徵法外，尚有行政程序法、行政罰法、各稅捐主管機關之組織法、組織細則及各種法規命令，其法規範是否充足、規範密度是否允當、如何適用等問題，均有待深入檢討研究。

二、啟動調查權之要件

我國行政調查係採職權調查主義，行政機關有義務依職權調查事實真相，不受當事人拘束。蓋基於依法行政原則，行政行為之合法性必須以正確掌握充分之事實為前提，以確保公益之實現，故行政機關應依職權進行調查事實，而不委由當事人之意志決定⁶²，稅務調查亦不例外。惟職權調查主義，並非指行政機關得隨時任意啟動調查程序，其限制有無因調查行為態樣之不同，而有所改變，即有

62 參林錫堯著「行政程序上職權調查主義」，收錄當代公法理論：翁岳生教授六秩誕辰祝壽論文集，1993年，第323頁以下。

研究之必要。日本行政判例就所得稅法中質問檢查權⁶³之發動，係以有客觀之必要性為要件⁶⁴，我國是否相同，亦值得研究。

三、調查範圍、對象、方法及協力義務

調查範圍、對象及方法之選定，均涉及人民自由權利，自不容稽徵機關恣意，惟是項選定均屬稽徵機關之內部決定，係屬內部管制之範疇，外人無從得知，其裁量基準為何，有何限制，亦應從行政過程之視角予以觀察。至協力義務則為租稅法中最重要之制度設計，為取得課稅資料，租稅法律賦與人民各種作為義務，人民若不作為，將產生不利之效果，其態樣繁多、效果各異，實有加以整理及研究之必要。

四、調查程序

在稅務調查過程中，部分調查僅為機關內部之作業流程，或行政機關間之資料通報，其程序流程為例行行政業務，重點應係在資料之保密措施；至於事後審查之稅務調查程序則有下列應注意之問題點：（一）事前之通知是否必要；（二）調查理由有無開示之必要；（三）是否適用令狀主義；（四）可否主張緘默權等，均頗值玩味。

五、查得資料保密及運用限制

稅務調查所獲資料均為人民財產、資金運用、營業、所得、家庭及個人身分等涉及隱私權及營業秘密之個人重要資訊，攸關人民權益甚鉅，故稅捐稽徵法第 33 條定有保密條款⁶⁵，相關資料之運用亦受有限制；此部分研究重點，乃著重於

63 日本所得稅法第 234 條規定：「国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によつては認識することができない方式で作られる記録であつて、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。）の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。次条第二項及び第二百四十二条第十号（罰則）において同じ。）」，其規定約相當於我國稅捐稽徵法第 30 條規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，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，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」惟因日本稅務調查人員具有租稅警察權，故其實務操作與我國實務有極大差異，為行文方便，以下關於日本之稅務調查稱為「質問檢查」、我國則以「詢問檢查」稱之。

64 參最決昭和 48.7.10 刑集 27 卷 7 號 1205 頁、行政判例百選 I 116 事件，轉引自塩野宏前掲註 1「行政法 I - 行政法總論」，第 238 頁以下。

65 稅捐稽徵法第 33 條規定：「稅捐稽徵人員對於納稅義務人提供之財產、所得、營業及納稅等資料，除對下列人員及機關外，應絕對保守秘密，違者應予處分；觸犯刑法者，並應移送法院論罪：一、納稅義務人本人或其繼承人。二、納稅義務人授權代理人或辯護人。三、稅捐稽徵機關。四、監察機關。五、受理有關稅務訴願、訴訟機關。六、依法從事調查稅務案件之機關。七、經財政部核定之機關與人員。八、債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者。稅捐稽徵機關對其他政府機關為統計目

查得資料之保密措施是否已足，其得運用範圍為何，例如可否提供其他行政機關作為其管制手段，或提供作為刑事論罪之用，是否足以讓人民產生信賴，而將其重要資訊提供予稽徵機關。

六、調查行為瑕疵之繼承

又調查行為如有瑕疵、甚或違法之調查，則其所查得之事證，是否具有證據能力，依該瑕疵或違法查得之事證所為之行政處分，其效力如何，亦為本文所欲探知之問題。

七、違法調查之救濟

稽徵機關所為之調查行為如有違法，例如未取得相對人同意亦未取得搜索令狀，而強行進入調查者，或未自行迴避，或不必要之調查，致生損害於相對人時，相對人如何請求救濟，可否請求假處分，暫停該違法調查。

第三項 小結

稅務行政目的乃為達到公平合理之課稅，就稅捐實體法方面，必須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，達到賦稅公平；在稅務行政程序上，則必須符合稅捐正當程序要求，以促進及保障人民權益。當然為達到前揭行政目的，自須有完善之稅務調查制度配合。惟因我國目前對稅務調查之研究相當缺乏，稅務調查之種類及方法又多且雜，所涉及之相對人則有行政機關、納稅義務人、交易相對人或持有相關課稅資料之人等，其調查態樣及相關人間之法律關係複雜。為掌握我國現行租稅制度對於課稅資料蒐集之法律規範、調查態樣及相關關係人間之利害關係，如不從整個稅務行政過程對稅務調查制度，作全面性審視及檢討，將無法獲致問題之解答。

次按「行政過程論」係日本行政法學者為解決五、六十年代當時日本法學困境所發展之法學方法論，該理論對日本法學之貢獻自不可磨滅；但觀照到我國行政法學現狀，我國雖同樣係繼受外國法制，惟並無日本法學二大法系扞格之現象，相反地，我國行政法學明顯地受到歐陸法系之影響，且所繼受之外國法學大都已经過原發展國家學者之修正，而成為當然接受⁶⁶情形，並未產生如日本法學之

的而供應資料，並不洩漏納稅義務人之姓名或名稱者，不受前項之限制。第一項第四款至第七款之機關人員及第八款之人，對稽徵機關所提供第一項之資料，如有洩漏情事，準用同項對稽徵人員洩漏秘密之規定。」

66 例如司法院釋字第 469 號解釋，即直接引進德國之保護規範理論，用以突破反射利益理論，並擴大公

困境。惟因「行政過程論」係以整個行政形成之過程作為研究視野，並強調權利保護，為一具有宏觀視野及客觀性格之法學研究方法，而得作為一發現問題之方法。遠藤氏即稱「行政過程論」為「發現問題之體系」，正與筆者想了解現行稅務調查制度為何無法達成稅務行政目的，其缺失何在之研究目的不謀而合；再者，大橋氏亦認行政過程論應與立法學結合，將行政過程發現之適切及有效率之方法，提供作為立法之參考⁶⁷，凡此觀點皆與筆者想法契合，故決定以行政過程論作為本文之研究方法，從整個稅務行政體系及調查過程，作全面性之審視及檢討。

權利之範圍以保護人民權利。

- 67 大橋洋一教授即提倡用綜合與開放之行政法研究方法，主要經由行政法學與其他臨近學科之融合與合作來實現，並利用行政過程之分析方法，積極開拓行政法學研究領域。氏認為，目前有關行政之科學分類過細，相互之間缺乏交流而不能截長補短，因而主張建立學科整合之新行政法學。故氏特別強調對行政過程之實證分析，必須與立法學保持緊密之關聯與合作，並以行政過程論作為其理論模型，架構其行政法總論體系。氏所著之「行政法—現代行政過程理論」，即以行政過程之基礎理論、行政過程中之人民、行政過程中之行政以及行政過程之動態分析等章節，論述其行政法學理論，融合行政法之認識論、解釋論及立法政策論等多項內容，拓展行政法之研究領域，但卻嚴謹地整合在行政過程論之理論體系下，誠是對塩野氏行政過程論之繼承與超越，參大橋洋一前揭註1書及魯鵬宇前揭註1文，第13頁以下。