

第三章 行政調查與稅務調查

第一節 前言

行政調查係行政機關為實現一定行政目的，因調查資料或證據之必要，對私人所為之各種資訊蒐集活動或檢查措施，即概括稱為「行政調查」¹。因此，行政法規常授權行政機關得行使詢問、進入、檢查之調查權力，或課與人民各種申請、申報、報備等由私人提供資訊之協力義務。而所謂稅務調查，係稽徵機關為達到公平確實之租稅賦課與徵收之行政目的，所為必要資訊之蒐集活動及檢查措施²，乃屬行政調查之一環。

又行政調查活動之實施，常須蒐集人民個人資料，或進入其居住之處所，造成人民生活作息之干擾、或隱私權之侵犯、或營業活動之阻礙等，凡此，均牽涉人民之自由權利。塩野宏教授即稱行政調查之基本問題，在於如何調整二方面之利益，一方面是政府為擔保正確之行政決定而為資料蒐集之利益，另一方面是為確保被調查者私人生活自由領域之利益³，而此種雙面性格，在稅務調查領域，更為突顯，甚至所牽涉之權利義務更為多面⁴。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⁵，相關之課稅要件事實，多發生於納稅義務人

1 參劉宗德著「日本行政調查制度之研究」，收錄氏著「行政法基本原理」，2000年12月，第223頁。另關於行政調查之論述，日本係起於稅務調查，再進入一般行政領域，其學說研究豐富，幾乎所有行政法專書，均列有專節論述，專書論述者亦不在少數，如北野弘久編著之「質問検査権の法理」，成文堂出版，2005年7月第1版第7刷，即專就稅務調查中之質問検査制度予以論述；ハツ尾順一著「判例、裁決等からみた税務調査の事例研究」，財經詳報社，2005年11月，初版；山口義夫著「国税当局からみた税務調査のターゲット」，中央經濟社，2006年10月，第3版。我國對行政調查之研究，起步甚晚，最早有完整之論述始於1996年1月法治斌、劉宗德、董保誠、洪文玲受行政院委託之「行政檢查之研究」，後續則有1998年2月林子儀、蔡茂寅、黃昭元之「行政檢查業務委託民間辦理法制之研究」，之後隨著行政調查立法芻議，行政院法規委員會亦於2006年7月編印「行政調查制度之研討—行政院94年度第2次法制研討會」及臺灣行政法學會2006年11月主編，「當事人協力義務—行政調查/國家賠償」，元照出版有限公司初版，收錄多位學者有關行政調查之論文，另有洪文玲所著「行政調查制度之研究」，收於警察法學第4期、2005年9月；蔡秀卿著「行政檢查」收於東吳法律學報第18卷第2期，2006年12月；陳景發著「行政調查與犯罪偵查」中央警察大學法學論集第3期，1998年3月；王立達著「我國行政調查制度之法制化」，收錄憲政時代第24卷第4期，1999年4月等，不勝枚舉，惟一般之行政法專書，則少有論及，僅李震山大法官於其所著「行政法導論」一書內，以「行政調查程序」章節介紹，三民書局，2005年10月修訂6版。近年亦有不少學術研究論文提出，惟就稅務調查之研究，則仍屬少見。

2 參北野弘久前揭註1書，第13頁以下。

3 參塩野宏著「行政過程とその統制」，有斐閣出版，1995年9月初版2刷，第214頁。

4 在稅務調查之領域，持有課稅資訊之人不一定為納稅義務人本人，例如交易之相對方、金融事業、交易過程中所涉之第三人或負有法定保存、提供資料之人等，其彼此間之權利義務呈現多面性，與其他行政領域之調查常僅限於行政管制相對方之情形，有很大差異，此亦是稅務調查研究之重心之一，日本學說稱此對非行政管制相對人之調查為「反面調查」，參北野弘久著「税法学原論」，青林書院2005年3月第5版，第344頁以下。

5 租稅客體即租稅之課徵標的，各稅目的課徵標的不同，例如營業稅為人民之交易行為，所得稅為人民之各種收益；財產稅則為人民持有之財產等。

所得支配之範圍，稽徵機關掌握困難，且與納稅義務人個人隱私息息相關，例如所得財產明細、家庭概況及投資理財資訊等，均為稅務調查蒐集資訊範圍，取得課稅資料，即取得個人人格剖面圖，人民毫無隱私可言，則稅務調查與人民隱私權如何取得平衡，相關資訊如何保護，攸關人民重大權益，自有深入探討之必要。復因相關資訊均由人民掌控，稽徵機關難以取得，乃有協力義務及申報、稽徵制度之設計，如要求人民營業登記、記錄及保存課稅資料、申報等協力義務，及推計課稅、會計師簽證、藍色申報等制度設計，各種義務之課予是否符合憲法第23條比例原則要求，制度設計是否完善，亦有加以研究之必要。又稅務調查態樣繁多，所蘊含之法律關係錯綜複雜，現行租稅法、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、有效率並能保護相對人權益，亦有待學理及實務之驗證，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。

又在討論稅務調查之前，應先究明居於總論地位之行政調查其意義、定位、依據、原則、類型、程序、效果及救濟程序，以資作為稅務調查研究之基礎。本文主要參考文獻以我國及日本之立法例、實務見解(判決)及學者見解為主，並旁及我國與大陸地區學者翻譯之外國著作，論述行政調查之概念、法律性質、類型，再與我國稅務調查之現行法制架構比較分析，以掌握我國現行租稅制度對於稅務調查之法律規範、調查態樣及相關關係人間之利害關係。並以行政過程論架構全文體系，從原理原則談起，進而於第四章及第五章分析各類稅務調查之行爲態樣及人民在調查行政過程中之地位，希從所得稅之稅務調查過程，進行全面審視及檢討，以發現問題及解答方法。

第二節 行政調查概述

第一項 行政調查之意義及定位

一、行政調查之意義

目前我國實定法對於「行政調查」並未予以定義，法規常見之用語包括檢查、稽查、備查、調查、臨檢、調檢、查核、詢問等，究其實質內容，均具有行政機關蒐集資料以作成某一行政行為之意義。而我國學界對行政機關之資訊蒐集行為，有以「行政調查」與「行政檢查」不同名詞交互使用，然其意義常隨研究者研究範圍之廣狹而有差異，或稱為「行政機關為實現行政法規內容，督促人民遵守法令，並確保行政機關合法適當行使各項職權，必須向特定行政客體進行查察蒐集資料活動」⁶。或稱為「行政機關為達成行政目的，依法令規定對人、處所或物件所為之訪視、查詢、查察或檢驗等行為之總稱」⁷。或指「行政機關為達特定目的，因調查資料或證據之必要，依法所採取之資料蒐集或檢查措施」⁸。或「行政機關為達成一定行政目的，對私人所為之各種資訊蒐集活動」⁹、或「行政機關為達成特定行政目的，妥善行使法定職權，包括決定政策方針、研定施政計畫、頒訂行政命令、決定是否核發執照、社會福利救助，或取締違法實施制裁與強制，乃至於例行性之監督、指導人民各種日常經濟活動之進行，必須蒐集資訊、掌握現實狀況，對相關之人、處所或物品實施詢問、觀察或檢驗等資料蒐集活動」¹⁰。

綜合上述見解不難看出，學者所描述之「行政調查」或「行政檢查」，不論用語為何，其涵意均是指行政機關為達成特定行政目的所為之各種資訊蒐集活動，僅係調查範圍廣狹有異。從而，「行政調查」之定義，隨著研究者關注範圍之不同，有最廣義、廣義、狹義與最狹義之分¹¹：

（一）最廣義之行政調查

泛指行政機關之一切資料蒐集活動，包含行政機關內部所實施之各種調查行為，如業務檢查、人事查核、風紀調查及行政機關間資料調閱等活動，及對私人所實施之資訊蒐集活動，如針對個案所為之取締性或准駁性調查與事前之監督調

6 參法治斌等學者前揭註1研究報告，第14頁以下。

7 參吳庚著「行政法之理論與實用」，作者自版，2007年9月增訂10版，第468頁以下。

8 參李震山前揭註1書，第460頁以下。

9 參劉宗德前揭註1書，第223頁以下。

10 洪文玲「論行政調查」，收錄於台灣行政法學會主編「行政法爭議問題研究（上）」，五南圖書出版公司，2000年12月初版，第721及724頁以下。

11 廖義男「從行政法制之發展論行政調查立法規範之原則」，發表於「行政調查制度之研討－行政院94年度第2次法制研討會」，行政院法規委員會編印，2006年7月，第1頁以下；法治斌等學者前揭註1研究案，第44頁以下；洪文玲前揭註10文，第729頁以下。

查、一般例行性檢查、為蒐集擬定行政計畫或行政立法所需資料進行之一般調查等。

（二）廣義之行政調查

係將上述行政機關內部所實施之各種調查行為排除在外，而單指行政機關為實現行政目的對私人所實施之各種資訊蒐集活動，除包含針對個案所為之取締性或准駁性調查及事前監督調查外，並包括行政機關對人民特定活動之一般例行性檢查與為擬定行政計畫或行政立法所需之相關資料，而為資訊蒐集活動之一般調查。

（三）狹義之行政調查

指行政機關為實現特定行政目的，所行使之個別具體權限，以對特定人民進行相關事實與資料之查察蒐集活動，即單指「個別調查」而言。因行政機關對人民有無違反行政法上作為或不作為義務，或對於人民申請事項是否符合核准或許可要件，均有進行個別調查之必要，故其內容包含前述針對個案所為之取締性或准駁性調查與事前、事後之監督調查。

（四）最狹義之行政調查

係指行政機關為實現特定行政目的，而以強制性手段，對私人、其所有物或處所實施之進入、觸探與觀察之活動。

本文認為「行政調查」是一動態概念，為輔助行政機關實現法規內容，實現一定行政目的之各種資訊蒐集活動，乃整體行政過程中不可或缺之一般制度。由於行政調查之進行難免干擾人民之私生活領域及接觸個人隱私資料，而對人民之自由權利有所限制，縱係對其他國家機關所為之資訊蒐集行為，亦涉及國家所掌有特定私人資訊之揭露，雖行政程序法第19條規定，行政機關為發揮共同一體之行政機能，於權限範圍內，應相互協助而達到行政一體，迅速達成行政目的、提升行政效能、避免重複浪費調查人力資源，行政機關就其執行職務必要所持有之文書或其他資料，在不妨害國家安全、國防機密與刑事偵查之情形下，得以相互提供¹²，但是否所有政府資訊及個人資料，均得於行政機關間流通，有無使用界限及保密措施，該法條之規範是否已足，仍有研究探討之空間，本文將另闢小節

12 參蔡秀卿碩士（與東吳大學副教授蔡秀卿同名，以下乃分別稱蔡副教授名諱及蔡秀卿碩士，以資分別）著「行政調查法制之研究」論文，東吳大學2005年法律學系碩士論文，第8頁以下。

說明之。

從行政過程論而言，行政機關於行政活動之各階段，如政策決定、行政計畫、行政立法、行政處分、行政指導等各行為形式或其間之組合，皆應進行適當之調查¹³，因此本文研究之行政調查及稅務調查範圍乃採上述廣義之「行政調查」定義，即含括行政機關為實現其行政目的所為之各種資訊蒐集活動，因資訊內容不限於構成行政決定之要件事實，舉凡行政過程之眾多潛在調查活動均包含在內，其調查手段不限於一般之詢問或進入檢查，亦擴及聽證或公聽會之召開、審議會或審查會之諮詢等方法。

二、行政調查之定位

我國學者長期以來將行政調查排除於固有行政法檢討對象之外，直至已故法治斌教授受行政院委託所為之「行政檢查之研究」，方對行政調查有較完整之體系分析，嗣後並因行政調查立法之芻議，國內學者乃相繼投入研究，有關行政調查之相關研究論文亦如雨後春筍般紛紛提出，令人目不暇給。其中對行政調查定位之論述，均由各自所建構之行政法體系所導出，而有不同之定位，惟均未脫日本法學界對於行政調查之定位¹⁴，約略分為下列四種見解：一行政調查為行政機關所為行為類型之一¹⁵，二行政調查為行政上制度¹⁶。三行政調查為行政程序之一階段¹⁷，四行政調查為行政機關所為資訊蒐集活動¹⁸。

13 參劉宗德前揭註1書，第261頁以下。

14 參劉宗德前揭註1書，第226頁以下。

15 劉宗德教授認為，若將行政調查解為「行政機關之資訊蒐集活動」，而與行政指導同屬「行政上之事實行為」，參氏前揭註1書，第229頁以下；許宏吉認行政調查為行政機關蒐集資料之行為，係屬眾多行政行為中之一種，參氏著「行政調查應有之內涵與趨向」，收錄法令月刊第57卷，第8期，2006年8月，第17頁以下。

16 李震山大法官認為，行政調查，美國稱之為 administrative investigation，日本則以行政調查稱之，德國分別以行政檢查及資料蒐集示之，我國則以行政調查或行政檢查稱之，行政調查、行政檢查及資料蒐集三個概念經常交互使用，內涵多所重疊，互為表裡，不易強行分割，因此將行政調查列為上位概念，而將行政檢查及蒐集資料列屬其方法或手段，稱其為行政作用法上之一種制度，參氏前揭註1書，第459頁以下。此與塩野宏教授所稱之行政上一般制度為各行政領域有共通利用可能之法律構造，並不相同，但二者皆以行政調查為一行政上之制度，則有異曲同工之妙，參氏著「行政法 I-行政法總論」，有斐閣出版第4版，2005年3月，第80頁以下。

17 董保城教授認為，行政機關聽取當事人陳述意見、詢問證人或鑑定人或命提出文件、卷宗等行為，一般而言均非屬產生法律規範效力之目的，僅具行政機關作成意思表示之準備行為，參氏著「行政程序中程序行為法律性質及其效果之探討」，收錄政大法學評論第51期，1995年10月，第84頁以下。周佑勇教授則認為行政調查作為行政機關獲取資訊、取得作出行政決定證據之基本手段，構成行政決定之必經程序和處置前提，參氏著「作為過程之行政調查」，收錄當事人協力義務/行政調查/國家賠償，臺灣行政法學會主編，元照出版公司出版，2006年11月初版，第283頁以下。洪文玲則稱行政調查是行政機關作成各種決定前不可缺少之準備程序，在行政程序中居於重要之一環。參氏著前揭註1文第404頁以下。

本文認為，行政調查存在於各個行政領域，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，必須打破傳統以行為性質標準考察之模式，承認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，雖未能以一般論予以全面說明，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，因此仍有必要對此等價值原理進行單獨之考察，故將其定位為行政過程之一般性制度²⁰，以對其進行全面性之考察，再針對具體情況，以行政調查之運用形態、權力性質、與相對人關係等為考量標準，對個別行政領域予以分析，以求得制度性原理與個別行政領域之綜合把握，應屬適當。

復因行政調查與行政決定具有不可分割之聯繫，為一個完整行政過程不可或缺之階段，並為人民提供參與及表達意見之機會，而得以保障人民之合法權益，增進行政機關與人民相互間之瞭解與信任²¹。因此本文基於行政過程論之研究視野，將行政調查定位為行政過程之一般性制度，以解決傳統對行政調查行為性質單一性判斷之不周延性，而有難以適用在各個行政領域之問題。

三、行政調查之法律關係

本文研究範圍係採廣義之行政調查，其法律關係即呈現雙邊乃至多邊關係，如係行政機關向當事人行使調查作為，則其法律關係僅存在行政機關與行政相對人之間；又如行政機關向私人機構調查其所保存之人民財產交易情形，則涉及行政機關與私人機構間、私人機構與資料關係人間以及該資料關係人與行政機關間之三邊法律關係，並非僅限於雙邊關係；如採行政委託時，其法律關係更形複雜。又前述之法律關係亦非固定不變，協力者亦可能因資料之呈現，變成主要之行政相對人，渠等間之法律關係隨著行政過程之進行呈現動態之流動情形。

第二項 行政調查組織

18 法治斌教授主持研究所撰「行政檢查之研究」報告中，論及行政檢查之意義為：「行政機關為實現行政法規內容，督促人民遵守法令，並確保行政機關合法適當行使各項職權，必須向特定行政客體進行查察蒐集資料活動。」，參氏等前揭註1書，第38頁以下。

19 陳景發則將行政調查之定位分為一事前階段說、二行為類型說、三制度說、四行為手段說，參氏前揭註1文，第129頁以下。

20 塩野宏教授稱，所謂行政上一般制度係指各行政領域有共通利用可能之法律構造，係預定利用於各行政領域，與個別行政領域之固有構造相結合，始具意義。如將之脫離個別領域之固有價值，則可用來考察此等制度所追求之價值原理。參氏前揭註16書，第80頁以下。

21 參周佑勇前揭註17文，第287頁以下。

一、行政機關

行政機關既受人民委託行使職權，依組織法及作用法之授權執行職務，必須掌握一定之資訊，方能達成其行政目的，故行政機關對相關資訊之蒐集，即具有調查之權限及義務。惟隨著政府組織分工愈趨細密，對各種行業之規範管制往往牽涉許多機關，而自憲法以下，地方制度法、各機關組織法有關事務之分工，常採抽象規範方式，易發生權限競合之情形，極易產生爭權或卸責之情事，如商業檢查與建築公安檢查，緝私檢查與國境安全檢查，造成權限重疊、權責不明，均影響調查實效²²，因此實應於立法程序，即將各機關間之權限予以明確定位及劃分，以明權責。另為提升調查品質，行政機關應定期舉辦調查技能研討講習，交換調查經驗，吸收調查新知，使具有充分之專業知識，除增加專業智能外，更可避免意外之情事發生，以保障人員生命、身體安全。

二、委託代檢

行政調查事項或因數量龐大，如車輛安檢；或涉及高度專業、技術性質，例如股票上市之財務檢查等，因機關人力、經費之限制，乃有委託代檢或簽證之制度。從行政目的之有效達成與經濟成本衡量檢驗，活用民間專業人力，強化人民參予公共事務意識，近年來逐漸形成共識²³。未來，應善用民間資源，擴大指定代行檢查機構及項目，廣泛委由各種專業民間團體進行檢查，惟就委託方式、監督辦法、爭議解決方法，應分別就調查事項預先定明規則，以杜爭議。

三、行政助手

行政助手係以私法契約方式協助行政機關處理調查工作，如於事故現場聽從指揮進行秩序維持工作，其行為之法律效果歸屬於行政機關，與行政相對人間，就該公法事件，並未產生任何法律關係²⁴。

第三項 行政調查之分類及方法

22 參洪文玲前揭註1文，第427頁以下。

23 參林子儀大法官等學者所著前揭註1報告，第9頁以下；目前法律明定代行檢查制度者，如水污染防治法第10條：「各級主管機關應設水質監測站，採樣檢驗，定期公告檢驗結果，並採取適當之措施。前項水質監測工作，得委託水利事業或有關機關辦理。檢查人員之訓練實施證照制度以確保品質。」另如兒童福利法第36條委託兒童福利機構訪視調查亦是，參洪文玲著前揭註1文，第429頁以下。

24 洪文玲教授認為檢舉人亦屬行政助手，惟檢舉人係基於公益，以私人身分提供資料與行政機關，再由行政機關依其資料判讀後，方決定是否進行調查，與行政助手係行政機關手腳延伸之概念，似有未符。

行政調查雖可依觀察角度之不同，而有不同之分類²⁵，惟本文既係採「行政機關為實現某一特定行政目的，而蒐集必要資訊之活動」定義，其最典型之分類方法即應從其所欲實現之行政目的分類；而為判別其法律效果，則可從其手段有無強制力著眼²⁶；至於其調查方法除行政程序法所定之四種方法之外，實定法中尚有多種方法，其用語並不一致，例如檢查、稽查、備查、調查、臨檢、調閱、查核、檢驗、詢問、訪視等林林總總，各因其功能或作用之不同，產生不同態樣與法律效果。惟須注意者，乃行政機關為達一定行政目的，其所得採用之調查方法有多種，就同一事件所得採用之方法亦不限於單一調查方式，乃是隨著行政過程之進行，由執法人員依其專業智能裁量判斷並執行。茲分別分析如下：

一、行政調查之分類

(一) 依行政目的分類

行政調查從其所欲實現之行政目的區分，可分為一般調查與個別調查，惟一般調查與個別調查之界限，並非截然分明，從一般調查所獲資訊可能成為個別調查之證據，而個別調查所獲之資訊或結果，亦可能成為一般調查之資料，相關調查作為實現行政目的過程中不同階段之手段，例如所得稅事件之個別調查結果，將成為訂定下一年度個別案件之推計課稅所得標準之依據，亦為年度申報核定稅額之統計資料來源，更是該個案下一年度之重要參考資訊，足見調查目的與資訊之使用，從整個行政過程觀察係成流動狀態，茲分述如下：

1. 一般調查

係指行政機關為行使準立法權、調查統計、研擬政策或施政計畫，對不特定人廣泛實施蒐集資料之活動²⁷，通常採任意調查之方式。又可分為²⁸：

(1) 統計調查

指行政機關為取得決策基礎資料所為之調查活動。蒐集之資料廣及全國，且為掌握國家整體基本情勢，俾利研訂政策等目的，例如對全國人口、土地、資源、產業結構、社會、教育、文化等所為之調查，又稱為「基本國勢調查」，調查

25 參洪文玲前揭註1文，第417頁以下。

26 此為劉宗德教授之見解，見前揭註1書，第229頁以下。又氏所採之分類方法，亦為學界所普遍採用，如李震山、洪文玲、蔡秀卿、王立達等人著作，皆有引用。至學者雖另提出各種行政調查之分類方法，例如從調查功能分為瞭解性調查、監督性調查及取締性調查，參洪文玲著「論行政調查法制」，三峰出版社初版，1993年4月，第12頁以下；王立達前揭註1文，第60頁以下。或以對象之不同分為對人、對物及對場所之調查，參蔡秀卿碩士前揭註12論文，第14頁以下。或依調查資料與被調查者之關係分為直接調查與間接調查，參洪文玲前揭書，第12頁以下。學者間因其觀察角度不同而有不同之分類，為求文章脈絡一致及篇幅所限，本文不一一介紹，另依行政過程為實現行政目的之過程及本文所採廣義行政調查之定義，本文爰依劉宗德教授之分類方式論述。

27 參劉宗德前揭註1書，第229頁以下。

28 參洪文玲前揭註10文，第724頁以下。

結果常以統計報告呈現，例如人口普查、工商普查等。此類調查研究重點在於，對於資料提供者身分匿名之確保、調查組織之專業性、實施程序之訂定、隱私權保護機制之建立及資料運用之限制等²⁹。

（2）準立法調查

即行政機關為妥適行使法律授權訂定行政命令、裁量基準等目的，在研訂法令草案前，須廣泛蒐集資料，其資料來源可能來自行政機關本身持有之人民資訊、可能來自專家意見、亦可能向廣泛大眾蒐集而來。蒐集方式則有課予人民義務之申報方式、或經由正式聽證或意見陳述方式、或採問卷調查而得之，其應注意之問題點與前述統計調查相同。

2. 個別調查

係行政機關為適當行使行政處分等權限，而蒐集其前提事實或資料之活動³⁰。亦即行政機關為實現特定行政目的，行使法律所授權之個別、具體權限，對特定人民所實施之相關事實與資料查察蒐集活動，例如：針對個案命被調查者陳述意見、進入私人所有土地或建築物檢查或搜集等活動。個別調查可再細分為下列二種態樣³¹：

（1）許可要件審查

指作成許可、認可等受益處分前所為之調查。通常係由當事人提示相關資訊及證據，向主管機關申請，再由行政機關依其提供之相關資訊審查，符合許可之要件事實，即予核發許可或認可證明，不符則予駁回。由於申請受益處分所需資料，大部分由人民主動提供，行政機關無須使用強制力，故許可要件審查應屬於後述之任意調查。行政機關接獲資料後，僅就該等資料之真實性為形式審查，必要時亦得至現場勘查。若申請人檢送資料不足者，為符合近年政府加強服務人民趨勢，行政機關須定期限令其補正或說明。申請人如逾期不補正，僅生駁回申請之法律效果，而無制裁規定之適用。

（2）制裁證據調查

29 國家蒐集資訊行為，涉及個人資料之資訊自決權，即每個人基本上有權自行決定，是否將其個人資料交付與提供利用，若基於公益之理由，必須限制該項權利，即須遵循民主法治國之原則，方得為之。此項資訊提供與使用之界定，係由德國聯邦憲法法院 1983 年 12 月 15 日作成之人口普查法之判決所提出，參李震山著「行政調查之立法芻議」，收錄「行政調查制度之研討－行政院 94 年度第 2 次法制研討會」，行政院法規委員會編印，2006 年 7 月，第 60 頁以下。

30 參劉宗德前揭註 1 書，第 229 頁以下。

31 此分類方法參考洪文玲教授之分類方式，參洪文玲前揭註 10 文，第 735 頁以下。

係指行政機關為實施行政管制，對於違反義務之人展開蒐證調查之謂，其目的在取得違法證據，因此調查過程極易遭被調查者規避或拒絕，為保全證據，確保執法實效，有賦予行政機關強制力之必要，故應特別注意法律保留原則及正當法律程序之規範，此亦為行政調查最重要課題之一，本文將另闢小節說明之。

（3）監督調查

係指行政機關對受法令管制之個人或團體，為確認或督促其遵守法定義務所為之調查活動，人民依法有接受主管機關監督之義務，或接受調查之忍受義務，其目的重在行政監督，故與刑事搜索重在蒐集刑事犯罪證據之目的不同。因此行政機關進行檢查前應通知被調查者，並依各行政領域作用法之規定，課予一定之法律效果如秩序罰或強制執行，或給予指導、提供建議或限期改善等。經複查發現未改善者，再視違規情節處以秩序罰或強制執行³²。

（二）依手段有無強制力分類

依該調查行為有無刑罰或行政制裁為擔保，或得否以強制力手段進行分類，可區分為直接強制調查、間接強制調查及任意調查，當然此分類並非非黑即白，亦有可能同一調查行為同時具有直接強制及間接強制之性質，或同時二者皆非，此點應特別注意³³：

1. 直接強制調查

即行政機關對於拒絕調查者，不待其同意，即可基於法律明文授權當場排除抗拒，逕以實力強制取得資料者而言³⁴。亦即行政機關得以實力加諸相對人之身體、財產、住所，實現其意志³⁵，人民則負有忍受之義務，侵害人民權益甚鉅，故其實施要件、程序均須法律明確規範，且其手段不得逾越比例原則。

2. 間接強制調查

對於拒絕或阻撓調查者，僅施以行政裁罰或刑罰等不利益，藉以間接強制其接受調查，而不得以實力強制其接受調查者。亦即行政機關透過罰則等規定，事

32 參洪文玲前揭註10文，第736頁以下。

33 例如：水污染防治法第26條第1項係授與各級主管機關得派員攜帶證明文件，進入事業、污水下水道系統或建築物汙水處理設施之場所，進行各項查證工作。同條第3項規定，受檢查者「對於前二項查證，不得規避、妨礙或拒絕。」同法第50條復規定：「規避、妨礙或拒絕第二十六條第一項之查證者，處新台幣三萬元以上三十萬元以下罰鍰，並得按次處罰及強制執行查證工作」即同時運用行政處罰及實力強制手段，作為行政調查之擔保措施。

34 參劉宗德前揭註1書，第230頁以下。

35 例如勞動基準法第73條規定：「檢查員執行職務，應出示檢查證，各事業單位不得拒絕。事業單位拒絕檢查時，檢查員得會同當地主管機關或警察機關強制檢查之」。

先課予被調查者忍受義務，促其接受調查，我國現行法制所定間接強制手段以處罰緩居多³⁶，亦有以刑罰處罰者³⁷。

3. 任意調查

任意調查乃指被調查者無接受調查之義務，得依己意決定是否接受調查及拒絕調查，對於拒絕調查者，法律並無刑罰或行政制裁之擔保措施，行政機關亦不能強制實施，純賴被調查者之協助、配合。此種純粹任意調查，既非以公權力之手段實施，原則上依行政機關組織職掌事務範圍內即可實施調查活動³⁸，惟是否受法律保留原則拘束，仍須依該行政目的、調查行為態樣、影響人民權益輕重加以衡量判斷，並非可一概而論。

4. 其他

隨著科技發展，部分調查措施既無須被調查者之協助或同意，亦無須使用強制力或制裁為後盾，既不具強制性亦非屬任意性。例如警察機關在公共場所或公眾得出入之場所裝設監視器，做為行政調查之手段(警察職權行使法第10條參照)。該種行為因為對人民之資訊隱私權及行為自由構成干預，因此不因其不具有強制性，而免除法律保留原則之適用³⁹。

二、行政調查之方法

行政調查之方法具有多樣性，常見者如：命令提出報告或文書、進入土地或房屋為檢查、詢問、取樣檢查等，行政機關應視其對象、目的而裁量選擇能達成行政目的，又能均衡維護被調查者利益之適當方法，以符合憲法第 22 條及第 23 條保障人民自由權利之要求，調查方法之選擇應符合比例原則。就行政調查而言，以社會所能接受最能接近事實之調查方法，迅速確定事實，不論對於紛爭解決、行政效益及私人利益，避免雙方無效率之資源耗損，均具有實質利益並符正義之要求，至於是否侵害較低之手段均應優先適用，則非定論⁴⁰。

36 例如稅捐稽徵法第 46 條規定，對於拒絕調查或拒不提示有關資料、文件之納稅義務人，處新臺幣三千元以上三萬元以下罰鍰。

37 例如礦場安全法第 42 條：「有左列情形之一者，處一年以下有期徒刑，拘役或科或併科一萬元以下罰金：一、…四、礦業權者、礦場負責人或其他礦場作業人員，對主管機關或礦場安全監督員之查詢，作不實陳報者。五、礦業權者、礦場負責人或其他礦場作業人員，對於礦場安全監督員依第三十四條規定執行檢查，或依第三十七條規定鑑定責任時，拒絕、妨礙或規避者。」

38 參劉宗德前揭註 1 書，第 230 頁以下。

39 參李震山前揭註 29 文，第 40 頁以下。

40 行政調查方法隨著行政領域及行政目的之不同而異，無法一概而論，故本文將針對稅務調查從稅務行政過程分別論述其調查手段方法，此處不予論述。

第四項 行政調查之依據及法律原則

行政機關為掌握現實狀況、發現真實，以達成特定行政目的，唯有事先蒐集必要及充分之資訊，依憑足夠事證，方能做成適當正確決定。故各種行政法規無不賦與行政機關各種調查權限，行政程序法亦以專節規範「調查事實及證據」，採職權調查主義，要求調查權之發動不待人民請求，行政機關應主動依職權進行各項調查。行政罰法亦要求行政機關對於人民違反行政法上義務行為之裁處，應負舉證責任，行政機關須盡調查違法事實證據之義務，各行政領域之作用法規，亦定有相關規範。惟相關規範是否完善，有何原理原則及限制；法律未規範時，行政機關能否僅依行政程序法、行政罰法之一般規定，即依職權逕予進行調查，亦成問題。以下分別論述之：

一、行政調查之依據

行政調查之侵害客體一般而言為人身自由權、財產權及隱私權，因此即涉及憲法第 8 條人身自由、第 10 條居住自由、第 12 條通訊自由、第 15 條財產權及第 22 條其他自由權利之保障。在追求行政目的與被調查者之基本權利保護間，行政調查之行使自然須透過憲法第 23 條比例原則以調合其衝突，求得公益及私益之均衡⁴¹。亦即涉及人民自由權利事項，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等公益上之理由，而得以法律限制之，惟仍須符合比例原則。而現行法制賦與行政機關調查權力之法源依據，有直接來自法律，亦有依據法規命令，更有僅依據機關職權即進行調查，其間之差異為何，仍須回到憲法第 23 條法律保留及比例原則以為判準。

有關行政調查之法律依據，除任意性調查，無制裁做為擔保，亦不能強制實施，純賴被調查者之配合、協助，故從「侵害保留理論」或「權力保留理論」觀之，若屬該行政機關設置目的範圍內之行為者，原則上不須有行政作用法上之授權根據外，其餘之調查手段，則須有行政作用法為行為依據⁴²。行政程序法訂有「調查事實及證據」專節，從第36條至第43條為一般法依據，規範行政機關一般共通之調查原則及證據方法，就調查權之發動，採職權調查主義，要求行政機關不待人民請求，應主動依職權進行各項調查⁴³，行政調查既是行政機關之權力，亦為義務⁴⁴。該法並例示通知陳述意見、要求提供資料、鑑定、勘驗等四種調查

41 參王立達前揭註 1 文，第 65 頁以下。

42 參洪文玲前揭註 1 文，第 436 頁以下。

43 參洪文玲前揭註 1 文，第 433 頁以下。

44 蔡秀卿副教授則持否定見解，氏認為行政程序法第 36 條雖規定行政機關應依職權調查證據，不受當

方法，惟行政調查方法並不以行政程序法所列四種方法為限，行政機關得採取任何適當方法取證，例如錄音、錄影、照相等，均為實務上常用之方法。另一方面，行政程序法所定之採證法則係採自由心證法則，要求行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果。對於行政違章事件，行政罰法第33條至第36條則定有裁罰證據調查之程序規定。

作用法部分，行政調查之依據，則依各行政領域作用法分別規範。例如社會秩序維護法及警察職權行使法（以下稱為警職法），乃專門規範警察機關實施身分查證及資料蒐集行為之重要法律。社會秩序維護法適用於違反安寧秩序及風俗案件之調查。警職法第二章參考德國相關立法例，規定對資料所有人面對面之直接調查行為，與間接性資料蒐集之規定，及資料傳遞、利用、儲存等規定，可謂我國目前對行政調查制度規定最完善之法典。至於其他行政領域有關行政調查之法令內容則有諸多缺失，例如欠缺法源依據者、欠缺調查程序規定者、欠缺罰則擔保實效者、調查權限重疊者、調查對象不明確或範圍過於廣泛逾越調查目的者，各種調查方法之程序寬嚴、強制效果輕重失衡⁴⁵。此等缺失，均有待法制作業進一步努力。

此外，行政調查亦得以命令規定之，惟依據行政程序法第158條第1項第1款法律優位原則之規定，基於國民主權原理，議會所表示之意思（法律）優於行政機關表示之意思（命令或處分）。行政調查為行政機關蒐集資料之活動，自亦受法律拘束，牴觸法律者違法或無效。另依行政程序法第158條第1項第2款之規定，凡剝奪或限制人民自由權利之強制性調查，若無法律之授權，以職權命令規定者，該命令無效。而依同法第159條之解釋，凡一般規範機關內部調查事務分配、業務處理方式等事項，以行政規則規定即可；此外，上級機關或長官為協助下級機關或屬官統一解釋調查法令、認定事實、及行使裁量權，亦可以行政規則訂頒解釋性規定及裁量基準，自不待言。

二、行政調查之法律原則

（一）依法行政原則

事人主張之拘束，雖可理解為調查事證係採職權主義，不論當事人主張為何，得以職權認定事實，但此乃認定事實之原則，是否得逕行作為賦與行政機關檢查權限之依據？則有待檢討。參氏著「台灣之行政檢查—以食品藥品管制及消費者保護行為為檢討對象」，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，元照出版公司出版，2006年11月，第335頁以下。

45 參法治斌等學者前揭註1研究報告，第283頁以下。

現代民主法治國家為達保障人權與增進公共福祉之目的，要求一切國家作用均應具備合法性，此種合法性原則對行政權而言，即是依法行政原則之遵守。在權力分立之憲法原則下，行政權通常被界定為執行權，即執行立法機關所制定之法律而言。蓋基於國民主權之原理，國會乃代表全國人民表示國家意思，故其以法律形式所表示之國家意思，應優先於任何其他之國家意思表示，對行政機關與人民均具有拘束力。依法行政原則乃要求行政機關必須受立法者所制定法律之拘束，並接受司法審查，此為支配法治國家立法權與行政權之基本原則，行政程序法第4條即明定：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束」，其內涵包括法律優位原則及法律保留原則⁴⁶。行政調查為行政過程中不可或缺之一般制度，自受依法行政原則之拘束，故值得探討者不在是否受法律拘束，而在受拘束之密度。具體而言，行政調查之性質不一，且於行政過程中呈現動態之流動現象，則何者適用法律優位原則，何者應受法律保留原則之拘束，即成問題。本文認為，具強制力之調查，侵害人民權益甚大，自有法律保留原則之適用；惟就任意調查而言，則不能僅以單一之調查行為，予以定點靜態地觀察，以其不具強制性，即認無法律保留原則之適用，而應就實現行政目的之全部行政過程觀察，考察調查活動之種類、態樣、影響相對人之權益性質及程度、資訊之運用等，甚至是與其他行政行為之關係，一起作全面性之思考，方屬妥適。大體而言對基本權利之干涉或影響越長遠，對公眾之效果越大，在社會中爭議越多，越須立法者詳為規定。因此，極為重要之事項，自應由立法機關自行規定之，重要性較小之事項，立法者得以法律授權制定法規命令，不具重要性之事項，則不適用法律保留原則。

（二）行政法上一般原理原則

行政程序法第4條規定：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束」，行政調查屬於行政機關公權力之行使，自應有行政程序法之適用，不論係任意調查或強制調查，均受行政法一般法律原則之拘束，例如明確性原則、平等原則、比例原則、誠實信用原則、裁量濫用禁止原則等，均應予以遵循⁴⁷。

46 法律優位原則又稱為「法律優越原則」或「消極之依法行政原則」，意指行政權之行使受現行有效法律之拘束，不得採取違反法律之措施。行政機關對現行有效之法律，須予以適用，且應遵循法律規定正確適用，不得偏離。行政權應遵循一切有效之成文及不成文法源，不以制定法為限。法律保留原則又稱為「積極之依法行政原則」，係指行政機關之行政行為不僅不能牴觸法律，且在特定領域內，若無立法機關制定之法律授權，即不能合法作成行政行為。參陳敏著「行政法總論」，新學林出版公司經銷，2007年10月自版第5版，第153頁以下。

47 參蔡秀卿著「行政檢查之檢討課題」，收錄行政院法規委員會於2006年7月編印「行政調查制度之研討—行政院94年度第2次法制研討會」，第75頁以下。

其中平等原則及比例原則，被視為具有憲法位階，得用來制約立法權及行政權甚至司法權，以避免各個權力行使之恣意及濫用，是調和公益與私利達到實質正義之法則。行政程序法第6條及第7條分別規定「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇」⁴⁸、「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡」。又從平等原則及比例原則亦可導出禁止恣意原則及裁量濫用禁止原則，意指在行政領域中，行政機關作成決定之際，僅能依事理之觀點從事該行為，且所作成之一切處置，均應與所擬規制之實際狀況相當⁴⁹，行政機關進行調查時，對於具有相同情狀之當事人，所採取之手段亦應相同，不得有差別待遇，若同時有多種方法能達成目的，則以侵害較小之任意性手段優先於間接強制手段、間接強制手段又優先於直接強制手段；當然行政效率亦應一併考量，因為一次適法又有效之調查，更符合比例原則之要求。

在立法論上，立法者宜依照各專業法規所欲達到或維護之行政目的，依照事件本質、所欲維護之公益及人民權利受限制程度，設計符合比例原則之調查手段及強制力，並要求法規範、授權行為、行政行為之內容均須具體明確，不應含混籠統，必須具有預見可能性及審查可能性之要素⁵⁰，即應符合明確性原則。但明確性原則並無禁止在法規內容中使用不確定法律概念或概括條款，因為在涉及專業性或複雜性越高之行政領域，賦與行政機關較寬廣之運用空間實有必要⁵¹。就行政調查而言，無論是強制調查或是任意調查，賦與行政機關調查權限之法令內容應明確。對於蒐集資料程序、罰責內容及物理強制力之賦與等，均必須有具體明確之規範⁵²。

48 所謂「正當理由」，依據司法院釋字第 211 號解釋意旨認為保障人民在法律上地位之實質平等，並不限制法律授權主管機關，斟酌具體案件事實上之差異及立法目的而為合理之不同處置。

49 陳清秀著「行政法的法源」，收錄翁岳生編「行政法（上）」，元照出版有限公司，2006 年 10 月第 3 版，第 128 頁以下。

50 對於法律之內容應明確及法律對法規命令之授權應明確，司法院已作成釋字第 345 號、第 346 號、第 394 號、第 426 號、第 432 號、第 491 號、第 521 號、第 522 號等多號解釋，論述甚詳。

51 參見司法院大法官釋字第 432 號解釋：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。」釋字第 545 號解釋：「法律就前揭違法或不正當行為無從鉅細靡遺悉加規定，因以不確定法律概念予以規範，惟其涵義於個案中並非不能經由適當組成之機構依其專業知識及社會通念加以認定及判斷，並可由司法審查予以確定」

52 例如稅捐稽徵法第 30 條規定即對於稅捐機關進行稅務調查之目的、對象、方式、執行程序等為明確之規範，並明示「被調查者不得拒絕」；同法第 46 條明定對於拒絕調查者處以罰鍰，即為適例。

第五項 行政調查之發動要件及程序

一、行政調查之發動

(一) 職權調查原則

在憲法權力分立架構下，行政權不同於司法權之不告不理與立法權受合議制之限制，而必須經常保持機動，以實現國家目的，具有積極、主動及未來性，行政調查為行政制度之一環，其程序之開啓，自應以職權主動進行為原則⁵³，例如在相關法律制定前，行政機關即應發動一般性之調查，以掌握資訊及情勢，規劃因應對策，或研擬法案以供立法院審議。又職權調查原則亦與依法行政原則有關，蓋行政行為之合法性以正確掌握事實為前提，為遵守依法行政要求及確保公益之實現，相關事實之調查，不能委由當事人意思決定，而應由行政機關依職權為之，且負有概括之調查義務，凡與行政決定有關，而有調查之必要與可能者，均應調查。其次行政機關對調查方法亦享有裁量權，得自由運用各種合法而必要之調查方法，並應斟酌一切證據，以獲致所必要之確信。至於調查範圍，應視個案相關之實體法與程序法規定及行政機關依職權或依申請作成行政決定之法定要件而定。申言之，行政調查之發動、手段、範圍等，原則上均屬於行政機關之裁量範圍，行政機關得依合義務性裁量，自行決定是否開啓程序，以求行政之機動性與效能性。我國行政程序法第36條即明定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」至於行政機關為調查事實及證據，其證據方法亦不受限制，此從行政程序法第37條當事人得自行提出證據、第39條得通知相關人到場陳述，第40條得要求提供文書、資料或物品、第41條選任鑑定人、第42條得實施勘驗等規定即知。

(二) 職權調查之例外

行政程序法第37條雖明定，當事人亦得自行提出證據或得向行政機關申請調查或檢舉，藉以淡化行政擅權之可能性，惟是否應為調查，仍由行政機關依合義務性裁量決定之⁵⁴，尚不得謂人民基於行政程序法第37條即有請求調查權。惟行政機關對於是否調查，已無裁量權而有裁量收縮至零之情形時，即必須進行調查，否則即有懈怠調查之違法。另按行政調查程序之啓動，固屬行政機關之裁量範圍，惟就人民依法申請之案件，或依法律行政機關即有開始調查之義務⁵⁵時，行政機關即應開啓調查程序，蒐集資訊以為行政決定之依據⁵⁶，故職權

53 參王立達前揭註1文，第64頁以下。

54 參李震山前揭註29文，第41頁以下。

55 例如所得稅法第80條所定：「稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。」

進行原則之例外情形有二：一是法令規定有調查義務，二是當事人依法提出申請。至於法令規定有調查義務者，係指行政機關負有作為義務，不調查即構成國家賠償之違法理由時，行政機關即無是否調查之裁量餘地⁵⁷，即保護規範理論⁵⁸於行政調查亦應有其適用。

至於法制上常見人民以「檢舉」、「舉發」方式，協助行政機關查緝行政違規行為之規定，檢舉人是否具有所謂調查請求權，行政機關接獲檢舉即須進行調查，則有疑問。有學者認為食品衛生管理法、健康食品管理法及藥事法所規範之意旨，無非是國民之生命、健康等重大法益，因此檢舉人或舉發人在落實此等規範意旨上，自屬重要，所以應承認檢舉人、舉發人此時擁有調查請求權，並得使用課予義務訴訟，直接監督行政檢查之適法性⁵⁹。惟本文認為檢舉人是否具有調查請求權，應視法律有無賦與檢舉人向國家請求制止、處罰被檢舉人之權利，或法律所保護之法益是否及於檢舉人之私益⁶⁰而定，如果檢舉人之檢舉僅有促成調查、制止及處罰等國家公權力發動之效果⁶¹，或所保護法益亦未涉及檢舉人利益時，尚難自法規中有對人民檢舉、舉發給予獎勵之規定，即導出檢舉人或舉發人享有調查請求權。綜上，可知檢舉人具有調查請求權之情形，通常發生於多面法律關係中，人民權益因行政規制當事人違反行政法規行為而受有損害，因此藉由行政機關規制性或制裁性之決定來保護人民權益，當行政機關怠於調查時，人民權益將不斷遭受來自受行政規制當事人之侵害，基於基

56 例如空氣污染防治法第 80 條規定：「空氣污染物受害人，得向中央或地方主管機關申請鑑定受害原因；中央或地方主管機關得會同有關機關查明原因後，命排放空氣污染物者立即改善，受害人並得請求適當賠償。」因此當受害人依法請求主管機關為鑑定時，主管機關不得拒絕，並應發動行政調查程序。

57 參劉宗德前揭註 1 文，第 263 頁以下。

58 司法院釋字第 469 號解釋係基於日月潭沈船事件，南投縣風景管理所對於日月潭遊艇違規營業情形，疏於取締，援引德國之「保護規範理論」所作成，並於解釋主文指明，法律規定之內容非僅屬授予國家機關推行公共事務之權限，而其目的係為保護人民生命、身體及財產等法益，且法律對主管機關應執行職務行使公權力之事項規定明確，該管機關公務員依此規定對可得特定之人所負作為義務已無不作為之裁量餘地，猶因故意或過失怠於執行職務，致特定人之自由或權利遭受損害，被害人得依國家賠償法第 2 條第 2 項後段，向國家請求損害賠償。

59 參蔡秀卿前揭註 44 文，第 337 頁以下。

60 參臺北高等行政法院 96 年訴字第 1588 號判決，係檢舉人之商品行銷及產品標誌遭被檢舉人抄襲沿用，且於銷售網站上與檢舉人產品並列行銷，足使消費者對產品來源產生誤認誤信，更稀釋檢舉人產品外觀之識別力，乃向公平交易委員會提出檢舉，指陳被檢舉人違反公平公易法第 20 條第 1 項及第 24 條規定，嗣因調查結果不符檢舉人之期待，乃提起行政救濟，並經法院判決認檢舉人提起課予義務之訴為有理由。

61 參臺北高等行政法院 96 年訴字第 2232 號判決意旨：「因法律並未賦與本件檢舉人向國家請求制止、處罰被檢舉人之權利，或法律所保護之法益不及於檢舉人之私益，是原告之上開檢舉僅有促成調查、制止及處罰等國家公權力發動之效果，…；另檢舉行為，非依法申請，亦不具備提起課予義務訴訟之要件。」

本權利之保護義務來看，必須給予人民一定之救濟程序及管道，例如專利舉發事件⁶²，即為適例。

二、行政調查發動之要件

基於行政調查以職權進行為原則，是否調查取決於行政機關之裁量，不受當事人意思之拘束，則發動調查之要件為何，即有討論必要。一般而言，行政調查之發動要件，須具有相當理由或合理懷疑⁶³，如合理懷疑是警察在公共場所實施攔停盤查之要件，須有相當理由可信有應扣押物存在，方得實施搜索。就監督檢查而言，則僅須法律或行政命令定有針對特定區域實施檢查之合理標準即可。對違法事件之調查，其調查是否啟動取決於「開始嫌疑」(Anfangsverdachts)之存在，即對於一個違反行政法上義務之行為，必須存在充分之事實上根據⁶⁴。日本司法實務及學者對於所得稅法中質問檢查權⁶⁵之發動，係以有客觀之必要性為要件⁶⁶，所謂必要性則須依據調查目的、調查事項、當事人之營業狀態及申報之種類、內容等，為綜合客觀之判斷而定⁶⁷。美國對於社工人員為確認補助金申請人是否符合申請資格所為之家庭訪視及日後之定期訪視，性質上屬於協助復原及實況調查，係為確保公共資源適當運用之必要行為⁶⁸。綜合學者間之見解，可知行政調查係以具有相當理由、必要性或合理懷疑為調查行為發動之要件，惟此均為法律上之不確定概念，如何解釋應用易生爭議。本文認為應依行政目的、調查事項、行為態樣、侵犯人民權益等事項，依各行政領域及事件本質綜合考察，而為合目的之解釋，例如授益行政之社會補助調查，縱其侵擾受補助者之隱私權，甚或已有進入住宅搜索之性質，惟其調查之發動則僅須法令有應為訪視之規定，即可認其已具合理性或必要性之要件；至於警察攔停盤查，其所謂之合理懷疑，則必須有

62 專利舉發事件係就已取得專利權之專利案，任何人認為其有不符專利要件之情事，得向專利專責機關舉發。專利專責機關審查該舉發案件時，得依職權通知專利權人或舉發人為下列各款之行為：一、至專利專責機關面詢。二、為必要之實驗、補送模型或樣品。三、專利專責機關認為必要時，得至現場或指定地點實施勘驗，專利法第 71 條規定可資參照。

63 參洪文玲著前揭註 1 文，第 440 頁以下。

64 Vgl. KK OWiG-Wache, Vor §53 Rn. 40. 轉引自洪家殷著「行政罰調查程序中之當事人協力義務」，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，元照出版公司出版，2006 年 11 月，第 110 頁以下。

65 日本學者北野弘久及塩野宏等學者，於氏等著作均採「必要性」為調查發動要件，參北野弘久前揭註 1 書，第 18 頁以下、塩野宏前揭註 16 書，第 238 頁以下。

66 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，轉引自塩野宏前揭註 16 書，第 238 頁。

67 參楊廣平著「稅務調查權之行使與納稅權利之保護-對日本質問檢查權之『法界限論』之考察」，發表於臺灣大學主辦之納稅義務人權利保護法第六屆兩岸稅法研討會，收錄月旦財經法雜誌第 8 期，2007 年 3 月。

68 參洪文玲著「美國行政調查之研究」，收錄行政法規會主編之行政調查制度之研究第 20 頁以下。

相當理由足認其行為已構成或即將發生危害者，方得稱其調查之發動已具合理性或必要性⁶⁹。

三、行政調查之程序

正當法律程序作為憲法上基本權利之一種，源自於美國憲法增修條文第5條及第14條，並為各國所繼受。我國自司法院釋字第384號解釋結合憲法第8條第1項之「法定程序」條款及第23條比例原則，建立「實質正當法律程序」原則後，開始承認此一概念，嗣後並陸續有多則司法院解釋援用此一原則⁷⁰，並透過司法解釋之途徑，將正當法律程序發展成立法及各行政領域共同之法律原則，行政調查自亦應有其適用。行政程序法在第一章第六節即對調查事實及證據之程序定有最基本之要求。行政罰法第八章亦針對個別之違章事件定有裁處程序規定。惟因各類行政調查目的不同，仍宜分別論之，不能一概而論，茲就進行行政調查所必須遵守之程序，歸納如下：

（一）事前通知及理由開示

按將預定調查時日及調查事項預先通知被調查者，並說明採取調查之理由，不僅可以提高人民對於行政調查之接受度，同時可事先知悉被調查者就所定調查時間或方式有無不便之處，保留改期或變更手段之彈性，避免造成不必要之侵擾。惟仍有無須事前通知之例外情形，例如就被調查者對外界公開之處所、房舍、資訊等，以一般人得使用之觀察方式所進行之調查，或於電腦網路上公開資訊之蒐集；又如事前通知有損害調查目的之虞，為防止資料之竄改、隱匿而有採用突擊檢查之需要者⁷¹，例如為掌握逃漏稅資訊之證據搜索。惟應注意所謂無須事前通知之例外，並非意味無須告知被調查者有關調查之理由及必要性，而係將告知時點延後至調查開始實施之時⁷²。

69 司法院釋字第535號解釋理由書：「警察人員執行場所之臨檢勤務，應限於已發生危害或依客觀、合理判斷易生危害之處所、交通工具或公共場所為之，其中處所為私人居住之空間者，並應受隱私權之保障；對人實施之臨檢則須以有相當理由足認其行為已構成或即將發生危害者為限，且均應遵守比例原則，不得逾越必要程度。」可資參照。

70 司法院迄今計有釋字第384號、第393號、第396號、第418號、第436號、第462號、第488號、第491號、第585號、第588號、第601號等多則解釋，援用正當法律程序之概念，足證正當法律程序已成我國憲法之基本權之一，並透過司法院解釋，發展成立法及各行政領域共通之法律原則。

71 日本學者阿部泰隆於其所著「行政の法システム（上）」中認為，為防止資料之竄改、隱匿，不須事前通知及開示理由，但應顧及不妨礙被調查者之生活或活動，否則該違法調查不能作為後續行政處分之資料。轉引自劉宗德前揭註1文之第50註釋，第249頁。

72 參陳景發前揭註1文，第25頁以下。

我國行政程序法就行政調查之程序規範，其中第 39 條明定行政機關基於調查事實及證據需要，得以書面通知相關之人陳述意見。通知書中應記載詢問目的、時間、地點、得否委託他人到場及不到場所生之效果。可知我國對於行政調查，原則上係採事前通知並應開示調查事由原則。社會秩序維護法第 41 條亦明定警察機關為調查違反該法行為之事實，應通知嫌疑人，並得通知證人或關係人，其通知書並載明應被調查者、調查事由、應到時日及未到場之效果。如為檢查需要，亦得事先通知受檢單位應配合事項，如水污染防治法施行細則第 9 條規定，各級主管機關為查證事業廢（污）水或污泥處理設施之操作功能，應於檢查 14 日前，通知事業於檢查當日，將其生產提高至申報或實際已達之經常最大水污染產生量之狀態下，操作廢（污）水或污泥處理設施，以供檢查。惟亦有例外因檢查之性質及需要，而於法規明定不予通知者，例如勞動檢查法第 13 條有關勞動檢查員執行職務，除危險性機械或設備或職業災害等檢查外，不得事先通知事業單位，以防止隱匿、或湮滅違法事證。故是否事前通知並開示理由，應基於各行政領域之性質及行政目的，分別定之，惟所謂不事先通知，亦僅係將通知時點延後至調查實施日，而非得不告知被調查者原因及事實即逕予檢查之謂。

（二）令狀主義

因我國憲法並無類似美國憲法增修條文第 4 條，或日本國憲法第 35 條「令狀主義」之規定，惟於刑法及刑事訴訟法中，卻可肯定我國法制對於刑事犯罪證據之調查，亦承認人民之居所、文書、物品，有不受無理侵入、搜索及扣押之權利⁷³。故行政調查一旦與刑事證據蒐集有實質之關聯，且有行使強制力之情形，即應有法院所發給之令狀方可進行，例如稅捐稽徵法第 31 條，對於逃漏稅捐涉有犯罪之嫌疑者，得敘明理由，請司法機關簽發搜索票之規定，即為適例。惟有學者認為不宜輕率將令狀制度引進，因為各國法制有異，美國因授與行政機關廣泛行政調查權及強制力，行政機關擁有類似司法警察之強制調查權限⁷⁴，故須司法監督；我國法制現狀正好相反，行政調查權限之授權條款太少，因此與其輕率引進令狀制度，不如針對特定人民權益侵害較嚴重案件，引進司法審查機制，更能保障人權⁷⁵。本文認為令狀主義雖可保障人民私生活領域不輕易遭受干擾，惟美國司法判決亦礙於行政現實，設有相當多之例外⁷⁶，日本學理通說亦認令狀主

73 參洪文玲前揭註 26 書，第 114 頁以下。

74 如美國內地稅局之租稅警察權，行政人員可以佩槍、進行搜索及扣押逃漏稅並涉及犯罪之納稅義務人，參美國內地稅法第 7608 條第 a 項（I.R. Code Sec. 7608 (a)）。

75 參王立達前揭註 1 文，第 73 頁以下。

76 包括一、緊急情況；二、要求令狀是不切實際之特殊狀況，例如 1. 有正當理由攔停汽車；2. 國境搜

義不適用於行政調查程序⁷⁷。我國目前行政法制對於行政調查制度，尚在建立階段，各行政領域對於行政調查之發動要件、調查範圍、應遵行之程序尚有諸多缺漏情形，實不宜輕率將令狀制度全面引進。

（三）證件提示

為使被調查者得以確定行使調查權者為適格之調查者，並為消除其畏懼之疑念，以求調查之順利進行，實施行政調查權限之人於實施調查前，即應向被調查者提示身分證明文件。

我國現行法規規定行政機關實施調查時，應先提示證件者，不乏其例，如行政罰法第 33 條⁷⁸、勞動基準法第 73 條⁷⁹、消費者保護法第 33 條⁸⁰等。惟漏未規定者為數更多，所規定態樣亦不甚相同，有規定應著制服者⁸¹，有規定應出示檢查證、身分證件或證明文件者，亦有規定應出示機關公函者，不一而足。事實上為提升行政調查之公信力，學者即建議，可採令狀主義之優點，於法律中規定行政機關實施調查時，必須以調查機關名義簽發類似傳票或搜索票且格式統一之調查狀，載明案由、調查事項、調查時間及處所、調查權依據及抗拒調查之法律效果等⁸²。本文認為基於行政明確性之要求，應屬可行，惟就所謂釣魚⁸³之調查方法，則無事先出示證明文件之必要，僅須於調查結束或查獲違章事證時，命被調查者陳述意見時，方須出示身分證明文件。

索；3. 基於同意；4. 一目了然明顯可見；5. 緊急追捕；6. 附隨逮捕之搜索。參洪文玲前揭註 68 文，第 171 頁以下。

77 參陳景發著「論行政調查之法之統制」，收錄警大法學論集創刊號，1996 年 3 月，第 108 頁以下。

78 行政罰法第 33 條：「行政機關執行職務之人員，應向行為人出示有關執行職務之證明文件或顯示足資辨別之標誌，並告知其所違反之法規。」

79 勞動基準法第 73 條：「檢查員執行職務，應出示檢查證，各事業單位不得拒絕。事業單位拒絕檢查時，檢查員得會同當地主管機關或警察機關強制檢查之。」

80 消費者保護法 33 條：「直轄市或縣（市）政府認為企業經營者提供之商品或服務有損害消費者生命、身體、健康或財產之虞者，應即進行調查。於調查完成後，得公開其經過及結果。前項人員為調查時，應出示有關證件…。」

81 例如警察職權行使法第 4 條：「警察行使職權時，應著制服或出示證件表明身分，並應告知事由。」

82 參王立達前揭註 1 文，第 68 頁以下。

83 此處所稱「釣魚」係指對於已著手實施違章、犯罪行為或具有違章、犯罪故意之人，以設計引誘方式，使其暴露違法事證，而加以採證，據以處罰，或逮捕偵辦而言，例如稅捐機關之稽核人員常於商店營業期間，以消費名義與其進行交易，了解營業人有無依法開立統一發票時，即無須先行出示稽查證。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 505 頁註 76；又最高行政法院 87 年度判字第 2793 號判決即為釣魚式調查之適例。該案之公平交易委員會調查人員，是以一般消費者之身分蒐集資料，並根據其調查所得資料，作成行政處罰決定，最高行政法院即認其調查所得資料得作為證據。

（四）聽證及陳述意見

人民參與行政決定程序，通常在維護其自身之權益並提供資訊上之協助，特別是所謂聽證程序，例如行政機關為妥適行使法律授權訂定行政命令之目的，或在研訂法規草案之前，須廣泛蒐集資料，其蒐集方式有採正式聽證，亦有採非正式受理人民意見陳述或進行問卷調查⁸⁴，因此聽證係使行政機關儘可能全面探知與行政決定相關重要事實之一種法定方法⁸⁵，亦為人民參與行政之重要途徑。另一法定聽證原則來自於「兩造兼聽」，即指當事人針對不利於己之事件進行答辯之權利。其核心應包括給予當事人答覆、辯解及說明之機會，即對人民將有不利決定時，應舉行聽證程序，以避免人民成為程序之客體⁸⁶，此為人民參與行政程序主張其權利之重要制度，已成為法治國原則及正當法律程序之重要內涵。

我國行政法規關於聽證程序之規範，除行政程序法第 39 條調查證據之陳述意見程序，同法第十節之聽證程序外，尚包含公司法第 155 條訂定法規命令及第 164 條第 1 項計畫確定裁決之聽證。另行政罰法第 42 條及第 43 條規定應使違章行為人獲有較多之意見陳述及聽證機會，藉以避免行政機關專斷，並保障相對人之權益。然基於行政經濟之考量或因情況急迫、給予陳述違反公益等情形，行政程序法及行政罰法亦均定有例外不給予陳述意見之規定，此乃考量各行政領域及事件之差異性所為之例外規定，事屬當然。至於聽證或陳述意見之方式，則不以口頭陳述為必要，原則上以當事人有表示意見之機會為已足⁸⁷，亦無須特別聲明為陳述意見之名義，最高行政法院 96 年裁字第 1291 號裁定即認為行政機關於調查程序中訪談當事人或當事人之代理人，即屬給予陳述之機會，無須另外再次給予⁸⁸。至應給予陳述意見而未給予時，是否達到處分違法應撤銷之程度，我國司法實務有以結果論述，認為若陳述與否不影響決定者，不得作為撤銷之理由⁸⁹。

84 參洪文玲著「行政調查制度-以警察、工商管理、水土保持領域為例」，收錄臺灣行政法學會所編「當事人協力義務/行政調查/國家賠償」，元照出版有限公司 2006 年 11 月初版，第 253 頁以下。

85 參蕭文生著「行政執行制度中之當事人協力義務」，收錄臺灣行政法學會所編「當事人協力義務/行政調查/國家賠償」，元照出版有限公司 2006 年 11 月初版，第 71 頁以下。

86 參洪家殷前揭註 64 文，第 110 頁以下。

87 參吳庚前揭註 7 書，第 576 頁及陳敏前揭註 46 書，第 797 頁。

88 最高行政法院 96 年裁字第 1291 號裁定：被上訴人為本件行政處分之前，分別於 93 年 8 月 20 日、93 年 8 月 26 日訪談上訴人之代理人張○○、上訴人之代表人甲○○，已充分給予上訴人陳述意見之機會，並無違反行政程序法規定之虞。

89 最高行政法院 96 年判字第 1981 號判決認為，訴願機關雖未於作成訴願決定之前，通知上訴人參加訴願程序，表示意見，程序上違反行政程序法第 102 條前段及第 39 條、訴願法第 28 條第 2 項規定、司法院釋字第 491 號解釋意旨，而有瑕疵，惟縱然被上訴人已依上揭規定通知上訴人參加訴願程序，表示意見，猶不能改變…事實，被上訴人仍應作成訴願決定…是被上訴人通知上訴人參加訴願程序與否，不致影響原判決之結果，上訴人尚難執此主張訴願決定應予撤銷。

（五）緘默權

不自證己罪原則係明定於美國憲法增修條文第5條，惟其聯邦最高法院透過一連串判決限縮適用範圍，認為本原則具有高度屬人性，限於自然人在刑事案件中被要求提出文書證據，而此一證據屬於該當事人所有，且有可能使自己面臨刑事訴追時，方有適用。如被要求提出之文件屬於公司或是團體所有，即使該文件有可能透露自己刑事犯罪訊息，被調查者仍不得以該證據可能導致自己入罪而拒絕提出。故美國聯邦最高法院認為，不自證己罪原則只有自然人在具有刑事性質案件之調查方有適用，單純行政事件則無。且因為該原則之極度個人化，公司及非法人團體均不得主張⁹⁰。

我國行政調查程序，是否有刑事不自證己罪原則或緘默權之適用，相關行政法規並無明文規定。學界對於緘默權之看法亦不一致，持肯定說者，或從行政罰處罰之效果，並不遜於刑罰；有基於人性尊嚴，保障人權立場，不得強迫他人自證己罪⁹¹；亦有考量法律秩序統一性，並基於法治國家不能要求人民履行不可能或不可期待之義務，法理上亦應允許當事人或其他第三人有拒絕供述權。持否定說者則認為，固然緘默權與人格保障具有密切關係，但我國憲法並未明文規定，行政法律中亦無如刑事訴訟法第95條第2款及第156條第4項緘默權之明文規定，反而在有關行政管制之法規範，定有強制人民配合調查之義務，而此等規定，均是立法者基於公共安全與利益所必要，對基本權利所為限制，因此，並無緘默權之適用⁹²。本文認為，不自證己罪原則來自於刑事訴訟法規定，在解釋上應僅在涉及觸犯刑事犯罪時，方有其適用，至於行政調查之目的係為確保行政決定之正確性、使人民遵行行政法規，或為擬定施政計畫等目的，所進行資訊蒐集行為，與犯罪偵查目的無涉，除有兼及刑事犯罪之調查外，若僅單純為行政目的之調查，應無緘默權之適用。

（六）法律救濟

對於行政調查得否提起救濟，應分別就所不服者為該調查命令或調查作為，而對調查命令不服又可分為積極作為與消極不作為二方面分別敘述：

90 參蔡秀卿碩士前揭註12論文，第40頁以下。

91 參蔡震榮著「行政罰裁罰程序」，第39頁；李建良著「從公共工程弊端談公平交易委員會之行政調查權」，收錄月旦法學雜誌第18期，1997年11月，第16頁以下及李震山前揭註1書，第465頁以下。

92 參洪文玲前揭註1文，第450頁以下。

1. 調查命令之救濟

對於調查命令如有不服，得否申請救濟，日本司法實務雖認該調查命令為行政處分，惟並不承認得對調查命令提起撤銷訴訟，理由係因被調查者得拒絕行政調查，如因該拒絕被科以罰金者，亦得於刑事訴訟程序爭執之⁹³；惟學者批評此項見解否定人民撤銷訴訟原告之適格，並迫使人民須拒絕調查而陷於刑事被告地位，未免過苛，且忽略二訴訟程序機能之差異⁹⁴。

我國行政程序法第 174 條明定，除該調查命令或處置得強制執行或其他法規另有規定者外，應俟實體決定一併提起救濟。此項規定係為謀行政效率，避免因當事人或利害關係人動輒對行政機關之行政程序行為聲明不服，影響行政程序之進行，並減輕行政機關與行政法院之負擔⁹⁵。行政調查命令係行政機關為作成適法決定前所為之程序行為，依前揭規定似應俟最後之實體決定一併提起救濟。惟同法條後段亦明定該程序行為得強制執行者，不在此限。因此，除非行政執行法將行為或不行為之程序命令排除適用，否則仍得直接對調查命令提起救濟。而從行政執行法之立法理由⁹⁶可知，現行怠於履行行為或不行為義務，得以怠金及代履行等間接強制執行手段強制其履行之規定，係我國參照德國法例所制定⁹⁷，而德國對於調查命令並無不得提起救濟之規定；美國司法實務亦認得對行政傳票（summons）提起⁹⁸停止強制執行或無效之訴。因此有學者認為如有命被調查者為一定行為者，例如提示文件、至辦公處所備詢等，則具有行政處分性質，被調查者亦得對該調查命令直接提起訴願⁹⁹¹⁰⁰，本文亦認從行政程序法第 174 條後段及行政

93 日本之行政調查，通常係以刑罰擔保其實效性，如違反所得稅法之質問檢查權，處以一年以下之拘役或 20 萬日元以下之罰金，參日本所得稅法第 242 條規定。

94 參劉宗德前揭註 1 書，第 255 頁以下。

95 參行政程序法第 174 條立法理由。

96 行政執行法第 27 條（草案第 29 條）之立法理由為「為提高執行之效率，使義務人重視處分書之法律效力，不致於行政處分後，因等待執行機關須另以書面限期履行而產生怠忽之心理，爰參照西德聯邦行政強制執行法第 13 條第 2 項之規定，增設限期履行之通知得於處分書上同時為之規定。即處分書同時載有履行期限者，於其所定期限屆滿後仍不履行時即可強制執行；無處分書或處分書未同時載有履行期限者，則應另以書面限期履行。」參立法院公報第 87 卷第 42 期委員會紀錄，第 212 頁以下。

97 立法院於 87 年審理行政執行法修正草案時，對行政執行法第 28 條（草案第 30 條）所定之代履行及怠金制度曾有疑義，時任法務部法務司副司長之現任大法官林錫堯大法官對怠金之作用說明如下：「依法律規定，有報告的義務，他人無法代為履行。如果某甲違反法律不履行報告的義務，只好以科處怠金的方式，要求其提出報告。」等語，可知調查命令並未被排除於行政執行法第 29 條及第 30 條之適用範圍，參立法院公報第 81 卷第 51 期委員會紀錄，第 23 頁及第 87 卷第 42 期院會紀錄第 211 頁以下。

98 參中村芳昭監修、東京稅財政研究センター一編「稅務行政の改革—手続法から組織法へ」，勁草書房出版，2002 年 7 月，第 74 頁。此部分將於第五章介紹美國稅務調查時再加以說明，此處不予深論。

99 參劉宗德前揭註 1，第 255 頁以下。

100 參陳敏著「租稅稽徵程序之協力義務」，收錄政大法學評論第 37 期，1988 年 6 月，第 73 頁以下。

執行法第 27 條規定，應得對調查命令提起救濟。另調查命令顯然違法，其執行又將發生難以回復之損害，而有急迫之情事，且非為維護重大公益所必要之調查作為，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。

2. 消極不作為

人民對於行政機關有應調查之義務而怠於調查，認該不作為已侵害其權益時，是否得提起課予義務訴願及行政訴訟，請求行政機關進行調查，日本學界對於如何課予行政機關調查義務，仍無明確之見解。但於國家賠償訴訟，對於調查義務之範圍或程度縱有爭執，但其根據並不生問題，因一旦受有不應發生之損害時，行政機關應盡而未盡之調查即被評價為違法或過失，如スモン藥害訴訟及カネミ米糠油中毒訴訟¹⁰¹即是。本文認為，依「保護規範理論」之論理如可得出行政機關無不作為之裁量權，則人民自得對行政機關之不作為，向高等行政法院提起給付訴訟，以防止損害之發生或擴大。至若因該不作為致人民發生損害時，則有國家賠償法之適用，自不待言。

3. 調查作為之救濟

行政機關從事各種調查活動時，被調查者及關係人若對所採行之措施不服時，應容許其有提起救濟之機會，惟調查行為態樣繁多，往往即時又瑣碎，未必對被調查者或關係人之權利皆有影響，實無必要使每一種調查行為皆成為訴願及行政訴訟之對象。惟基於對事中程序之監督，避免行政機關裁量濫用侵權之危險¹⁰²及「有救濟，而無實效，就不是救濟」之法理，對於調查作為仍必須給予一定之救濟，且該救濟必須可以完全、迅速地實現，否則，空有權利存在，亦無濟於事¹⁰³。本文認為對於行政調查程序、手段之救濟，應採當場陳述理由，表示異議之制度¹⁰⁴，執法人員認有理由，應即停止或更正調查行為；認為無理由，雖得繼續執行，惟應掣發異議及處理之紀錄予被調查者，以供作為事後救濟含請求國家賠償之證明。至於異議之性質，究採行政處分、或訴願先行政程序、或準訴願程序、或最終救濟程序、或與其實體決定併行救濟，則屬立法問題。本文傾向為行政處分性質，而得循序提起訴願及行政訴訟。另現行法對於有現時危害之調查行為，

101 參劉宗德前揭註 1 書，第 263 頁以下。

102 參洪文玲前揭註 84 文，第 276 頁以下。

103 參蔡志方著「論行政爭訟程序上之當事人協力義務」，收錄臺灣行政法學會所編「當事人協力義務/行政調查/國家賠償」，元照出版有限公司 2006 年 11 月初版，第 172 頁以下。

104 廖義男大法官即採此說，參氏前揭註 11 文，第 17 頁以下。現行行政罰法第 35 條即規定，行為人若對於行政機關依第 34 條規定所為之兩種行為不服時，即強制排除抗拒保全證據，或強制到指定處所查證身分，得向執行職務之人員當場陳述理由，表示異議，以茲救濟。

並無明確之救濟規範，亦嫌疏漏，允宜修正補充¹⁰⁵。至人民因違法調查行為致遭損害，則有國家賠償法之適用，亦屬當然。

第六項 查得資料之利用與公開

對於查得資料之利用與公開，涉及行政機關之職權範圍、行政機關間之協力及人民隱私權之保護，即行政機關使用取得資訊之範圍、方法、可否與其他行政機關共享資料、何種資訊應予公開，又如何公開，我國現行法制定有行政程序法、政府資訊公開法、檔案法及個人電腦資料保護法（以下稱個資法），對於人民之保護是否已足，茲參照國內外之行政法一般原理原則及相關規定，分別論列如次：

一、國際上之一般原理原則

歐洲理事會於 1981 年完成「保護個人資料自動化處理公約」，提出八項之立法原則：（一）限制蒐集之原則：應合法、公平，並得資料當事人之同意或告知當事人。（二）資料內容正確原則：個人資料於特定目的之利用範圍內，應力求正確、完整及最新。（三）目的明確化之原則：個人資料於蒐集時，目的即應明確化，其後之利用亦應與蒐集目的相符，目的變更後亦應明確化。（四）限制利用之原則：個人資料之利用，除法律另有規定或當事人同意外，不得為特定目的以外之利用。（五）安全保護之原則：對於個人資料應採取合理之安全保護措施，以避免被竊用、竄改、毀損等情事發生。（六）公開之原則：對於個人資料之處理，應採一般事項公開之政策，例如資料管理人姓名及連絡處、資料之種類、特定目的等事項，均宜公開。（七）個人參加之原則：資料之本人有權對他人持有自己之資料，行使一定程度之控制。（八）責任之原則：資料管理人應負遵守前述原則之責任¹⁰⁶。我國亦參考前述公約¹⁰⁷之規定，制定個資法。惟此項公約係針對已自動化之個人資料保護所為之約束，至於未電腦化之其他資訊，例如書面文件、實物等，應如何處理，則有未逮¹⁰⁸。

105 學者洪文玲表示，對於違法之調查命令，理論上應得提起「禁止實施調查」或「確認調查權限不存在」之預防性不做為訴訟，參洪文玲前揭註 10 文，第 767 頁以下。學者見解雖有其理論上之基礎，惟與現行行政程序法第 174 條規定相違，故真正解決之道，仍應從修法著手，方屬正辦。

106 轉引自李震山前揭註 29 文，第 63 頁以下。

107 法務部於 80 年 9 月成立個人資料保護法之起草委員會及審議小組，參酌經濟合作暨發展組織（OECD）於 1980 年通過之「個人資料隱私保護暨國際流通指導綱領」、歐洲理事會於 1981 年完成之「保護個人資料自動化處理公約」及德國「聯邦個人資料保護法」等完成草案，於 84 年 8 月 11 日制定公布施行迄今。參個資法之立法說明及謝宜珊著「論租稅資訊隱私之保護」，中原大學 2003 年法律學碩士論文，第 32 頁。

108 為落實對個人資料之保護，97 年版之個資法修正草案第 2 條第 2 款及第 4 款已將保護客體予以擴大，不再以經電腦處理之個人資料為限。

二、外國學說及實務

美國在 *Shell Oil Co. v. DOE* 乙案中，Powell 大法官曾經表示，應該禁止行政機關間相互流用人民之資訊。因為，行政機關可以藉由資訊之相互流用，取得其本身被法律或是憲法禁止而無法取得之資料。故立法者雖賦與 A 行政機關廣泛之行政調查權限，但是，A 行政機關之調查權限不應該過渡成為 B 行政機關取得資料之手段¹⁰⁹。

德國 1983 年人口普查法 VZG 乙案，該法第 9 條第 1 項規定人口調查蒐集之資料可用來校正報到登記冊，該項規定嗣後被聯邦憲法法院以該條結合統計與行政執行，調查人員可觀看受訪人全部資料，違背統計資料匿名性之要求，且該法條第 3 項規定之傳送規則，對於普查後資料提取之實施及組織，有侵害個人資訊自決權之虞，應補充程序法上之預防措施等由，宣告該法違憲無效¹¹⁰。

日本學理則認為，基於個人資訊保護，加上令狀主義及緘默權制度，調查機關基於個人自願提供之資訊雖可除去其違法性，惟對於刑事追訴及其他責任之利用，相關資訊之公開及提供應受限制。例如純粹為行政目的調查所得之資訊，不可提供作為刑事追訴犯罪之用，否則即發生否定令狀主義及緘默權作為個人防禦活動之制約效果¹¹¹。

三、我國法制

（一）資料之利用

依照行政程序法在第19條規定，行政機關為發揮共同一體之行政機能，應於其權限範圍內互相協助（第1項）。行政機關執行職務時，為認定必要之事實，不能獨自調查或所必要之文書或其他資料，為被請求機關所持有時，得向無隸屬關係之其他機關請求協助（第2項）。另個資法第8條亦規定，公務機關對個人資料之利用，應於法令職掌必要範圍內為之，並與蒐集之特定目的相符。但有正當理由且僅供內部使用，或為增進公共利益時，得為特定目的外之利用。又個資法所稱之個人資料係指自然人之姓名、出生年月日、身分證統一編號、特徵、指紋

109 450U.S.1025 (1981) 轉引自蔡秀卿碩士前揭註 12 論文，第 126 頁以下。

110 司法院編西德聯邦憲法法院裁判選輯（一）第 288 頁以下，轉引自洪文玲前揭註 84 文，第 253 頁以下。

111 參山本隆司著「事故・インシデント情報の収集・分析・公表に関する行政法上の問題（下）」，收錄 *ジュリスト* (NO.1311)，2006 年 5 月，第 176 頁以下。

、婚姻、家庭、教育、職業、健康、病歷、財務情況、社會活動及其他足資識別該個人之資料。可見，個人資料應保護之範圍甚廣，一般公務人員於處理公務時，甚易接觸到個人應保護之資料，如行政機關無一定之管理機制，極可能輕易洩漏，而對人民造成重大危害。

誠然行政機關間資訊之流用，確可節省行政資源之耗費，增進行政效率，亦得節省當事人不必要之勞費，應可通過比例原則之要求，司法實務判決亦採此見解¹¹²。惟如前揭國際公約及國外判例、學說觀察，資訊利用之規範密度，應更為細緻，例如對於資訊蒐集目的應明確，並使人民了解、統計資料應採匿名性、純為行政目的之調查所得資訊不得作為刑事追訴犯罪之用、行政機關依法不能取得之資訊亦不能要求他機關提供、其中屬於應受保護之個人隱私部分，亦應確保其合於目的之正當使用及維護其資訊安全等，均應有明確之規範以資遵行。又行政領域複雜，行政目的亦各不相同，各行政領域如有特殊之行政法理，自應於各行政作用法中明定資訊利用之限制，方屬周全。例如租稅法律領域，並未對犯罪所得排除課稅之規定，若許稽徵機關提供資訊供作犯罪追訴之證據，則與其行政目的有違，故稅捐稽徵法第33條乃明文限制資料之利用範圍¹¹³，即為適例。

（二）資料之公開

為建立政府資訊公開制度，便利人民共享及公平利用政府資訊，保障人民知之權利，增進人民對公共事務之瞭解、信賴及監督，並促進民主參與，乃有資訊公開之必要，而行政調查所取得之資訊亦屬政府資訊，自有政府資訊公開法之適用。惟該法亦於第 7 條明定有下列各款限制公開情事，就該部分應限制公開，其他部分則仍應公開。1.公開或提供有危害國家安全、整體經濟利益或其他重大利益者。2.公開或提供有礙犯罪之偵查、追訴、執行或足以妨害刑事被告受公正之裁判或有危害他人生命、身體、自由、財產者。3.行政機關作成意思決定前，內部單位之擬稿或準備作業或與其他機關間之意見交換。但關於意思決定作成之基礎事實，不在此限。4.行政機關為實施監督、管理、檢（調）查、取締等業務，

112 參最高行政法院 92 年度判字第 1296 號判決認為警察機關因非商業之主管機關，其實施上開之臨檢勤務時，就商業之部分並未有作成行政處分之權利，故其僅將該營業場所之實際營業情形直接載明於臨檢紀錄表，並經現場負責人簽名確認後移請主管機關依權責辦理，依法並無不合，與行政程序法第 102 條規定行政機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分時，應給相對人陳述意見之機會，究屬不同，自不能以上開臨檢紀錄表未經上訴人答辯，即指為違法。另最高法院 94 年度判字第 1263 號判決，亦認法務部調查局台中縣調查站以上訴人有涉犯商標法之罪嫌，持搜索票搜索上訴人公司，在扣得之帳冊資料中，併查獲上訴人有逃漏營業稅之稅務違章行為，移送被上訴人財政部台灣省中區國稅局裁罰，其查得資料具有證據能力。

113 此部分將於第四章分析，本處不予詳論。

而取得或製作監督、管理、檢（調）查、取締對象之相關資料，其公開或提供將對實施目的造成困難或妨害者。5.公開或提供有侵犯營業或職業上秘密、個人隱私或著作人之公開發表權者。但法令另有規定、對公益有必要或經當事人同意者，不在此限。6.經依法核定為機密或其他法令規定應秘密事項或限制、禁止公開者。

至於檔案法對於政府檔案，亦係以公開為原則，不公開為例外，至於不公開之事由則為 1.有關國家機密者。2.有關犯罪資料者。3.有關工商秘密者。4.有關學識技能檢定及資格審查之資料者。5.有關人事及薪資資料者。6.依法令或契約有保密之義務者。7.其他為維護公共利益或第三人之正當權益者。其中第 7 款所稱維護第三人正當權益者，即包含隱私權之保護。

從以上法制可知，行政機關依法取得之資訊均係以公開為原則，不公開為例外，惟對涉及個人隱私之資料則正好相反，此乃基於保障個人隱私，避免人格權受侵害之必然結果。故行政機關於公開相關資訊時，即應注意。又資訊之公開時點、方式亦屬重要，若事涉人民生命、身體、健康等重大法益，自應於事實明確時，予以公布周知，例如食品、藥品之安全檢查結果即屬之。至於僅涉及個人或少數人之資訊，其公開則以個人申請提供之方式為宜。

第七項 違法查得資料之證據能力

依刑法毒樹果實理論，基於違法手段所取得之證據，因為缺乏程序正當性，所以無論其內容如何，不能採為認定犯罪之證據。惟刑事毒樹果實理論，於行政程序是否有適用？即行政機關以非法手段取得之證據，是否得作為行政處分之依據，頗有疑義，以下試分析之：

塩野宏教授認為行政調查係行政機關為行政目的蒐集資訊，其結果有作成行政處分等行政決定者，亦有僅止於資訊之整理、保管、內部之利用，而未形成權限發動之契機，即尚未作成行政處分即完結者，故行政調查與行政處分應係相對獨立之制度，故調查之違法，並不當然構成行政處分之違法。然由於行政調查為行政處分構成之過程之一，自適正程序觀點言，行政調查若存有重大瑕疵時，經該行政調查所作成之行政處分，應解為亦帶有瑕疵¹¹⁴。

114 參塩野宏前揭註 16 書，第 241 頁以下。

美國法制上對於違法查得之證據亦承認於例外情形得有證據能力¹¹⁵。其例外有四：一善意誠實（Good Faith）之例外；二為不可避免發現(最終或必然發現 Inevitable Discovery)之例外；三關於果實之知識係從獨立來源獲得之(獨立泉源之例外 Purged Taint)；四毒樹與果實之因果關係排除最初污染程度(違法污染狀態中斷之例外 Independent Source)¹¹⁶。

我國對於違法取得之證物有無證據能力，有學者採否定說，認行政程序應無毒樹果實理論之適用，因行政程序未如刑事訴訟程序要求直接審理主義，故僅須「非故意」(即過失)違法行為所蒐集之證據資料，皆有證據能力，且不排除不同機關間證據「移用」，例如司法警察機關移送違規營業業者之有關漏稅資料與稅捐機關¹¹⁷。但若不具調查職權者，所調查之資訊，則僅具參考性質¹¹⁸。亦有學者採折衷說，認為保障人民權利，貫徹法治國原則，「毒樹果實理論」於刑事訴訟程序有適用，於行政程序亦應有適用，只是在判斷「毒果」有無證據能力，可以較為寬鬆¹¹⁹。

我國刑事訴訟法第 158 之 4 條即規定，除法律另有規定外，實施刑事訴訟程序之公務員因違背法定程序取得之證據，其有無證據能力之認定，應審酌人權保障及公共利益之均衡維護，即採「權衡理論」，就個案之利益與刑事追訴利益彼此間權衡評估。從而，侵害人民生命、自由、身體程度較重之刑事訴訟法都非完全採「毒樹果實理論」，而為治安之要求及現實需要而排除其適用，則侵害人民權益較刑事輕微之行政調查，實更無必要完全採取「毒樹果實理論」；應限於有重大過失且侵害人民權益重大時，始有「毒樹果實理論」之適用。而我國司法判決實務則以行政罰與刑事罰固係量之不同，而非質之差異，惟行政罰之執法者，係行政機關一般公務員，與刑罰之執法者係熟悉法律程序之法官、檢察官、司法警察人員不同；且行政機關執法時，行政程序上並未賦與拘提、羈押、搜索等強制處分權，行政調查無法有效掌握證據，依比例原則，若以過度嚴格證據主義相繩，將使行政機關執法無力，恐與公益有違，是以行政罰殊無類推適用刑事訴訟

115 參林錦村著「證據法須嚴守『毒樹果實理論』嗎？」，自由時報民國 88 年 4 月 12 日第 15 版。

116 參林錦村前揭註 115 文。

117 最高法院 94 年度判字第 1263 號判決，亦認法務部調查局台中縣調查站以上訴人有涉犯商標法之罪嫌，持搜索票搜索上訴人公司，在扣得之帳冊資料中，併查獲上訴人有逃漏營業稅之稅務違章行為，移送被上訴人財政部台灣省中區國稅局裁罰，其查得資料具有證據能力。

118 參李惠宗著「行政法要義」，五南圖書公司，2002 年 10 月，第 290 頁以下。

119 參李建良等四人著「行政法」，學林出版公司，2001 年 10 月，第 79 頁以下。

從行政過程論稅務調查－以所得稅為中心

法關於證據規定之餘地，而以是否有行政違章事實為判決依據，核認違法之證物仍有證據能力¹²⁰。

120 參臺北高等法院 94 年訴字第 969 號判決。

第三節 稅務調查

由於稅捐係強制性、無對待給付之公法上金錢給付義務，更應要求公平合法之課徵，不僅人民受到拘束，作為租稅債權人代表之稽徵機關，亦負有義務依法課徵¹²¹，故依租稅合法性原則，稽徵機關並無不進行調查之裁量權。而所謂稅務調查，對實施調查之國家而言，係檢查人民是否適法、適正地履行其納稅義務之機能；對受調查之納稅義務人而言，稅務調查則係為指摘其申報並追徵應納稅額為目的之調查¹²²。惟前揭之稅務調查係對個別之稅務事件所為之調查，僅屬稅務行政過程中之一部分，本文所欲探討之稅務調查除前揭個別事件之調查外，尚包括稽徵機關為達到公平合理課稅之行政目的，所為之各種資訊蒐集活動。以下分別就稅務調查之法律關係、依據、原則、類型、程序、效果及救濟等事項論述之：

第一項 稅務調查之法律關係

稅捐法律關係之一方為國家或地方公共團體，以公權力之主體特殊法律地位，享受稅捐法律上之權利與義務，因此其性質為公法性質，其法規之主要目的乃在維護公共利益而非私人利益。與其他行政領域比較，稅務行政特別重視正義之實現，並經由法之支配，以公權力之行政處分方式，純粹執行法律而較少行政裁量¹²³，故核課處分又稱為羈束處分。惟在稅務調查方面，因稅捐法律所定之課稅客體，經常為個人或企業之經濟活動，或其經濟活動之結果或其他足以推測納稅能力之事實，其相關資訊均為行為人所掌控，甚至有時行為人為唯一知悉該資訊之人。稅捐事件又具有大量及反覆之特性，因此稅捐法律定有租稅協力義務，要求行為人對於課稅之資訊或文件有事前報備、事中記錄及保存與事後申報、配合調查等協力作為。復為達到公平合理之課稅，乃有必要對行為人之事前、事中及事後行為予以適當之監督及查核，因此稅務調查在稅務行政占有很大比重，為稅務行政所不可或缺之一環，惟卻長期未受國內學界所重視，近期因有關行政調查研究論文陸續發表，方逐漸為人所注意。

一、稅務調查機關與被調查者之關係

按被調查者係指調查活動之相對人，不僅是負有納稅義務之所得人，亦可能為課稅資料之持有者，例如金融業者、或負有稅捐法上作為義務之義務人，例如扣

121 參葛克昌著「納稅義務人之程序基本權」，收錄氏著「行政程序與納稅義務人基本權」，翰蘆圖書出版有限公司總經銷，2005年9月增訂版，第10頁以下。

122 參山口義夫前揭註1書，第1頁以下。

123 參陳清秀前揭註83書，第4頁以下。

繳義務人、或所得人之交易相對人，例如不動產之買受人。渠等與稽徵機關間之法律關係，就所得人或交易相對人而言，稽徵機關對渠等所發之提示文書資料或備詢之命令，均係為作成適法決定之程序中決定，具有下命處分之性質。故不論義務人或持有資料之第三者，渠等與稽徵機關間之法律關係均屬權力關係。

二、被調查者與納稅義務人之關係

被調查者如前段所言，除納稅義務人外，尚有課稅資料之持有者、負有稅捐法上作為義務之人及交易相對人等，渠等與納稅義務人間存在各式各樣之法律關係，例如納稅義務人與委任簽證會計師之委任關係、交易相對人之民法買賣關係、金融業之寄託關係及與給付薪資所得之扣繳義務人間之僱傭關係，當然若該所得給付單位為行政機關，亦有公法上勤務關係之情形。彼此間之權利義務關係各依其不同之法律關係論斷，不能一概而論。

三、稅務調查機關與其他機關間之協助關係¹²⁴

行政程序法第 19 條明定行政機關基於共同一體之行政機能，應於權限範圍內互相協助；同法條第 2 項第 4 款又規定行政機關執行職務所必要之文書或資料，為被請求機關所持有者，行政機關得向該持有機關請求協助。又個資法第 8 條第 1 款及第 4 款亦明定，基於法令明文規定或因公益目的，公務機關對個人資料得為特定目的外之利用，例如提供其他機關作統計用途等，稽徵機關自亦有其適用。又稅捐稽徵法第 30 條基於稅捐事件之特別需要，另規定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。將司法機關、監察機關、立法機關等均涵括在內，其蒐集資訊之對象更為廣泛。例如司法訴訟程序之代理人資料（律師執行業務所得之調查）；參加全民健康保險之特約醫事機構之醫藥收入及看診人數資料（醫師執行業務所得之調查）等，稽徵機關均得基於機關間之協助關係，請求持有資料之機關提供。

第二項 稅務調查組織及自檢制度

一、稅務調查組織

（一）財政部及稽徵機關

124 機關協助乃一機關對他機關履行之公任務，給與協助之謂。而所稱協助，乃為補充之行為，而非接替整個程序，故為囑託之機關仍為程序之主宰者，參陳敏譯「德國租稅通則」，財政部財稅人員訓練中心出版，1985年3月，第111頁以下。

財政部及其所屬稽徵機關既受人民委託行使職權，依組織法及作用法之授權執行職務，即須掌握必要資訊，方能實現其公平合理課稅之行政目的，故稽徵機關對相關資訊之蒐集，即具有調查之權限及義務。稅捐稽徵法第 30 條亦明定課稅資料之調查主體包括稽徵機關及財政部賦稅署指定之調查人員；所得稅法第 80 條則規定稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。足證財政部及稽徵機關均具有調查課稅資料之權限。

（二）法務部調查局

法務部調查局（以下稱調查局）組織條例第 2 條規定，調查局掌理有關危害國家安全與違反國家利益之調查及保防事項，故調查局肩負確保國家安全、維護社會安定及保障民眾權益之重責大任，同時具有司法調查機關及行政機關之地位，除經常進行搜索、扣押、拘提、逮捕等刑事訴訟法上所賦與之強制處分行爲外，並負責國內安全調查事項、上級機關特別交辦有關國家安全及國家利益之調查等行政調查業務。稅捐之徵收關係國家重大利益，調查局之職權範圍自亦包括妨害租稅公平及涉嫌逃漏稅之稅務調查與犯罪查緝。

（三）專家意見

另關於營所稅申報事件進入書面審核¹²⁵門檻之所得額標準、推計課稅之所得、費用標準之訂定，如僅由稽徵機關依職權訂定，難免失之偏頗，難昭公信。因此所得稅法第 80 條第 4 項明定各業納稅義務人所得額標準之核定，應徵詢各該業同業公會之意見；同法施行細則第 13 條第 2 項亦規定有關執行業務所得者之收費及費用標準，由財政部各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂，報請財政部核定之，故各業同業公會對於所得費用標準之意見，同時具有當事人參加及專家意見之性質。另營利事業之商品或固定資產之監毀（營所稅查核準則第 95 條第 11 款），該報廢之商品或固定資產如屬涉有專業知識及特定儀器始克認定者，可憑主管機關證明認定，如無主管機關證明者，可請同業公會會同鑑定，確認是否屬不堪使用程度，再予監毀，該會同鑑定之同業公會意見亦屬專家意見之範疇。

二、自檢制度

（一）會計師簽證

125 營所稅之事後審查方法有書面審核、調帳查核或進入檢查，此部分將於本文第五章論述，此處不予討論。

會計師係經國家考試及格，領有會計師證書、具有會計專門知識，能夠執行公司、行號稅務及財務之查核、核閱、複核或專案審查，並作成意見書之專門執業人員¹²⁶，經過會計師查核簽證之結算申報案件，因會計師業已依據其專門知識及租稅法規審查並調整營業人之損益，並據以申報納稅，其正確性及可信度自較一般申報案件為高，復有會計師所作成之審查明細及意見書供參，節省稽徵機關之行政負擔。所得稅法雖未要求所有商業經營者之所得稅結算申報皆須經會計師簽證，惟在一定範圍內之營利事業，其營所稅結算申報，應委託會計師或其他合法代理人查核簽證申報（所得稅法第 102 條）；而對於經會計師簽證申報之所得稅事件，所得稅法規亦定有多項優惠，以鼓勵商業經營者利用會計師簽證。例如營所稅之申報案件，如經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前五年內各期虧損，自當年純益額中扣除，再行核定所得額課稅（所得稅法第 39 條），無會計師簽證者，則無此項優惠。關於保留盈餘加徵營所稅之規定，其營利事業當年度之財務報表經會計師查核簽證者之稅後純益，亦係以會計師查定數為準，未經會計師簽證者，則以核定數為準（所得稅法第 66 條之 9），對於會計師簽證案件之抽核辦法及成本費用之認列，亦較一般申報案件優惠。

（二）藍色申報書制度

為鼓勵營利事業誠實申報營所稅，所得稅法第 77 條第 1 項第 2 款定有藍色申報制度，凡營利事業依商業會計法及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法之規定設帳、記帳、保存憑證並誠實自動調整其結算申報所得額者，均得申請使用藍色申報書辦理營所稅結算申報，即使用有異於一般營利事業使用之白色普通結算申報書，而係使用藍色紙張及依規定格式印製之結算申報書辦理其所得稅結算申報，並得享有如同會計師簽證案件之租稅優惠。至於營利事業欲申請使用藍色申報¹²⁷，應於會計年度開始之第 6 個月內，新設立之營利事業，應於該事業會計年度終了前 1 個月內，填具申請書，連同營利事業登記證影本，向稽徵機關申請之。因營利事業申請藍色申報，必須具備已依商業會計法及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法之規定設帳、記帳、保存憑證並誠實自動調整其結算申報所得額等條件，故亦具有自檢之功能。

第三項 稅務調查之分類及方法

126 參會計師法第 4 條及第 5 條規定。

127 財政部為鼓勵營利事業利用藍色申報，訂有「營利事業所得稅藍色申報書實施辦法」，惟其租稅優惠較會計師簽證案件為少，例如所得稅法第 66 條之 9 所定未分配盈餘加計百分之十所得稅之計算，僅有會計師簽證案件之稅後純益，得以會計師查定數為準，藍免申報則須以稽徵機關核定數為準。

稅務調查之分類及方法大致上與行政調查相同，所不同者為稅務調查具有專門之知識，須經特別教育養成及實務經驗累積，外人無法窺其堂奧，且相關課稅資訊均為行為人所掌控，甚至有時行為人為唯一知悉該資訊之人；蒐集之資訊，又均與個人隱私或營業狀況有關，須特別注重保密；復因資訊量大，部分資訊已為其他行政機關所持有，常須要求其他機關協助或請求資訊流用；其一般調查及個別調查所查得資訊，彼此間之關聯性緊密，互成一資訊網絡，資訊間之流用頻繁且互相影響，茲說明如次：

一、一般調查-準立法調查

即稽徵機關為妥適行使法律授權訂定行政命令、裁量基準等目的，在研訂法令修正草案前，須廣泛蒐集資料，其資料來源可能來自行政機關本身持有之人民資訊、諮詢專家意見，亦可能向廣泛大眾蒐集而來。蒐集方式則有課予人民自行申報義務、經由正式聽證或意見陳述方式、或採問卷調查而得，例如稽徵機關每年為訂定各業所得額標準，均於一定期間向各地區之同業公會問卷調查各該行業當年度之同業獲利水準，再與各該行業上年度所得稅申報統計情形比較，並試擬出各行業利潤標準，再邀集各行業同業公會開諮詢會議，以擬訂出最接近真實所得之各業所得額標準，即為適例。

二、個別調查

（一）課稅要件調查

按稅捐債務請求權係於成立租稅債務關係請求權之各種法定抽象構成要件完全合致時發生¹²⁸，而所得稅之課徵即是以個人、團體或營業事業之各種所得為稅基，其課稅構成要件即所得實現時¹²⁹。惟相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，為貫徹公平合法課稅之目的，稽徵機關必須深入蒐集課稅資料以作為稅捐核課處分之依據¹³⁰，因此需要強而有效之稅務調查權，方能達成。稅捐稽徵法第 30 條即規定，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。明定稽

128 德、日及我國稅制均採課稅構成要件合致為稅捐債務成立之時，參陳敏著「租稅債務關係之成立」，收錄政大法學評論第 39 期，1989 年 6 月，第 369 頁以下；陳清秀前揭註 83 書，第 343 頁以下；金子宏著戰憲斌等譯「日本稅法」，法律出版社出版 1 刷，2004 年 4 月，第 380 頁以下；北野弘久前揭註 4 書，第 242 頁以下。

129 我國稅制對所得之實現時點，綜所稅及營業事業所得稅分採不同原則，自然人之所得實現係以收付實現制為原則，即收到所得時為實現時點；營所稅則為權責發生制為原則，係以權利義務發生時點為所得發生時點，參所得稅法第 22 條規定。

130 參張昌邦著「稅捐稽徵法論」，自版，1991 年 10 月，第 111 頁以下。

徵機關可調查之相對人涵括機關、團體及個人，即稽徵機關可對任何人或團體進行調查，相對人不得拒絕，無故拒絕者依同法第 46 條規定得處以 3,000 元以上至 30,000 元以下之行政處罰；稽徵機關亦得基於調查需要，通知納稅義務人，至其辦公處所備詢，因此稅務調查在課稅要件調查上係屬間接強制調查¹³¹。

（二）授益處分審查

依所得稅法第 2 條及第 3 條規定凡有中華民國來源所得之個人及在中華民國境內經營之營利事業，應依所得稅法規定，課徵綜所稅及營所稅；另以第 4 條列舉免稅之事項，足見我國所得稅之課徵，係以應稅為原則，免稅為例外，因此有所得而欲享受免稅者，除須符合相關法定要件外，通常亦定有申請免稅之程序，例如所得稅法第 4 條第 1 項第 21 款即規定營利事業因引進新生產技術或產品，或因改進產品品質，降低生產成本，而使用外國專利權所支付之權利金，經政府主管機關即經濟部工業局及財政部之專案核准者，得免納所得稅。主管機關於人民專案申請時即應依法條所定要件，審核當事人提示之證明文件，如有事實未明時，仍應函請申請人補正，若未能補正，即予駁回，亦即事實不明之不利益歸由主張事實之一方負擔，並無處罰之問題¹³²。

（三）行政管制調查

因所得稅法中定有各式各樣之協力義務或作為義務，如營利事業之登記¹³³、帳簿憑證及會計紀錄之設置、使用、開立統一發票、辦理給付所得之扣繳等，通常係以定期性、例行性實施為原則，其目的重在行政監督，以督促義務人遵守法定義務。例如，統一發票乃營利事業重要之帳務憑證，以作為收入及費用之證明，惟常有虛設行號無實際交易卻開立統一發票供他人作為費用之證明，紊亂實際交易秩序，損失大額稅收之情事，稽徵機關乃於營業人營業登記後，不定期訪視，以確定其確有營業之事實，作為發售統一發票依據。復為達稅務行政管制目的

131 不服從稽徵機關依稅捐稽徵法第 30 條所發之詢問檢查命令者，稅捐稽徵法第 46 條雖定有罰鍰處分規定，惟因調查對象涵括機關，基於行政一體及行政程序法第 19 條規定，機關係基於協助之地位，解釋上同法第 46 條處罰對象應不含機關，實務上亦無對機關拒絕協助而處以行政罰之案例。

132 參最高行政法院 96 年判字第 1171 號判決：「…基於免稅要件之認定本應從嚴（因國家給予租稅優惠乃為發展經濟，並非給予納稅義務人有藉此逃漏稅之機會），且為兼顧量能課稅原則及稽徵經濟，本件除非上訴人可證明其實際上有獨立設廠，否則仍應以被上訴人之計算方式為準。經查上訴人空言主張 85 年度免稅產品所得可獨立計算，卻迄未提出任何積極證據加以說明，徵之前開判例，自難謂其已盡舉證責任，所言殊難採信。」。

133 因與加值型及非加值型營業稅法有關營業登記之規定重複，業於 95 年 5 月修法刪除，惟因與所得稅課稅要件事實之蒐集，即營利事業之營業狀況、交易明細（統一發票之開立）息息相關，故仍列為所得稅納稅義務人協力義務之一項。

，於相關稅法中亦定有違反義務之處罰規定，如未於營業前辦理營業登記、未依法辦理扣繳、未辦理申報、短漏稅捐或逃漏稅捐等行爲，均定有行政罰或刑事罰之規定。其處罰客體可能爲違法行爲，惟大部分爲行爲之結果，即短漏所得稅額，對大多數違章稅務案件而言，課稅要件之調查與違章證據之調查並無法切割，因此在進行課稅要件調查活動時，均應遵守正當法律程序。稅務調查又課予人民忍受義務，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送罰，不符人性亦不可期待¹³⁴，故如何使人民自動誠實納稅，即成爲稅務行政主要任務之一，亦爲稅務調查最大挑戰。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，德國行政程序法乃將稅捐行政排除適用，而另以租稅通則規範稅捐事件之行政程序。我國雖有稅捐稽徵法作爲稅捐程序之通則法¹³⁵，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調查之 6 條條文及扣繳檢查與倉庫稽查等條文，其實體規範已嫌不足，遑論程序規定，故有另行適用行政程序法或行政罰法之必要。惟租稅法律畢竟有異於其他行政領域，本文認爲有制定一部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點。

（四）逃漏稅查緝調查

稽徵機關對逃漏所得稅及營業稅涉有犯罪嫌疑之案件，得敘明事由，聲請當地司法機關簽發搜索票後，會同當地警察或自治人員，進入藏置帳簿、文件或證物之處所，實施搜查；搜查時非上述機關人員不得參與。經搜索獲得有關帳簿、文件或證物，統由參加搜查人員，會同攜回稽徵機關，依法處理¹³⁶。檢察官接到稽徵機關簽發搜索票之聲請時，如認有理由，應儘速簽發；稽徵機關應於搜索票簽發後 10 日內執行完畢，並將搜索票繳回。至於有關搜索及扣押事項，準用刑事訴訟法之規定（稅捐稽徵法第 31 條參照），可見稅捐法律對於稅捐犯罪事件之調查，係準用刑事訴訟法之規定，而非行政程序法或行政罰法，並採令狀主義

134 德國租稅通則第 90 條明定：當事人對事件之調查有協力義務。當事人為履行協力義務，尤其應對有關課徵之重要事實，為完全及真實之公開，並指明所知悉之證據方法。此等義務之範圍依個別案件之情形定之（第 1 項）。應加以調查並作成稅法上判斷之事件，涉及本法適用區域外之事項者，當事人應就該事件為說明，並提出必要之證據方法。當事人就此應盡其一切法律及事實上之可能性為之。當事人依案件之狀況，在各種關係之形成上，對事件之說明或證據方法之提出，應有可能性者，不得主張為不能（第 2 項）。同法第 328 條則對該作為義務，明定得以強制方法（強制金、代執行及直接強制）實行之。該法將真實義務予以明文化，且得以強制執行；日本及美國則係以刑罰相繩，均較我國之行政處罰更有效力。參陳敏前揭註 124 譯著及日本所得稅法第 234 條及第 242 條規定。

135 參陳敏著「租稅秘密之保護」，收錄政大法學評論第 35 期，1987 年 6 月，第 71 頁註 2。

136 現行實務因稽徵機關無租稅警察權，要查得納稅義務人涉有犯罪嫌疑者，幾乎不可能，反而是具有司法調查職權之法務部調查局查得有租稅犯罪嫌疑者，會同稽徵機關查核者較多。

，應事先取得司法機關之搜索票方得進入私人處所進行調查，遇有阻礙得以實力排除，故為強制調查之性質，其調查程序規範密度高於行政調查，故所查得之證據不僅得作為犯罪起訴之用，亦可作為稅捐核課處分及行政處罰之證據。

第四項 稅務調查之依據及協力義務

一、調查之依據

除行政程序法及行政罰法有關行政調查之一般程序規定外，財政部及其所屬機關之組織法規及租稅作用法規，均定有稅務調查之相關規定，茲分別說明如下：

（一） 組織法依據

財政部組織法第 1 條即明定財政部掌管全國財政事務，至於租稅行政事務則由賦稅署、關政司、關稅總局及各地區國稅局各依其職掌管轄；財政部賦稅署辦事細則規範掌理之行政事務範圍包括各稅法規之擬訂，稽徵業務之規劃、解答、指揮、監督、考核、所得稅免稅、減稅、退稅之審核、涉外事項處理、國際租稅事務及稽核案件之調查訪問、業務連繫、資料整理、及報告撰述。各地區國稅局組織通則第 3 條第 6 款亦定有各地區國稅局掌理國稅各項課稅資料之調查蒐集、電子作業、資訊處理及運用事項。從組織法觀之，稽徵機關似擁有蒐集課稅資料之職權及義務。惟與租稅法律有關之課稅要件事實均與人民隱私息息相關，且須大量及反覆之蒐集及調查，侵犯人民隱私權甚鉅，稽徵機關得否僅依組織法規之職務規範，即得蒐集及調查課稅資料，實有疑義。依司法院釋字第 535 號解釋意旨，該事實調查仍應有作用法之授權為依據，始符合依法行政原則¹³⁷。

又稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定，得否作為事前課稅資料蒐集之依據，依其前段所稱「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」文義觀之，似包含一般及個別調查，則事前課稅資訊之蒐集，應得依該規定辦理。惟其後段又指明「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」，似又僅指個別調查，從其文義解釋，尚有未明。次從其立法理由所稱，各稅法關於被調查者提供資料，送交調查，或由稽徵機關派員就地調查，稽徵機關通知被調查者到達一定處所備詢；營業稅法並規定稽徵機關得派員至營業場所稽核。凡此，均係調查方式之規定，為簡化法令，爰予以統一並予簡化規

137 司法院釋字第 535 號解釋理由書：「查行政機關行使職權，固不應僅以組織法有無相關職掌規定為準，更應以行為法（作用法）之授權為依據，始符合依法行政之原則，警察勤務條例既有行為法之功能，尚非不得作為警察執行勤務之行為規範。」可資參照。

定等語，亦難見端倪。本文認為事前課稅資訊之蒐集，為租稅法律之重要制度，無該制度，行政目的即無法達成，現行法制依據又有爭議，實有修正之必要。

（二）作用法依據

稅捐稽徵法第 30 條、第 31 條分別規定各稅之個別調查及搜索，第 46 條則對拒絕調查者處予行政罰則；所得稅法第 2 條、第 3 條明定有所得即須課徵所得稅，同法第 3 條之 4、第 66 條之 8、第 75 條、第 83 條、第 102 條之 3 則定有應依查得資料核定所得額之規定，及第 91 條第 2 項復明定對各倉儲業者，稽徵機關得經常派員稽查，與第 95 條稽徵機關應隨時調查扣繳義務人對於有關扣繳之報告是否確實等監督檢查規定，均明白揭示稽徵機關有稅務調查之權限，行政程序法及行政罰法有關行政調查之規定，則可補充稅捐法規之不足。另為達公平合理課稅之行政目的，及所得稅大量反覆與事後審查等特性觀之，稽徵機關亦應有事前蒐集課稅資料及事後審查之必要及權限。故無論從作用法或行政目的觀之，稅務調查均係稅務行政最重要制度之一。

二、協力義務

按課稅構成要件事實，通常均發生於人民之私經濟生活，並由人民所掌控，當事人比稽徵機關更能掌握事實之全貌，因此在租稅法律領域內，課予人民協助調查事實及蒐集資料之義務，便無法避免。其目的在於達到稅務行政所追求之公共利益，並確保人民權益。人民就其所掌課稅資訊，有完整提供及誠實說明之義務，惟在課稅事實之闡明過程中，協力義務並未能取代稽徵機關之職權調查，稽徵機關仍應盡其調查之能事，以釐清事實，協力義務之履行僅係職權調查過程中之一環，履行協力義務與否之結果與課稅事實存否間之關聯，仍由稽徵機關透過證據評價程序，作最終確定。司法院釋字第 537 號解釋即明示：「租稅稽徵程序，稽徵機關雖依職權調查原則而進行，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，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」，故所謂稅法上之協力義務即租稅法律課予人民協助稽徵機關查明課稅事實或闡明租稅法律關係之義務，亦即藉由人民之協力，使稽徵機關得以掌握各種徵稅資料、發現課稅事實、減輕稽徵成本，達到公平合理課稅之目的¹³⁸，與稅務調查制度相輔相成，故亦列入本文研究之範疇，並將於第四章再予論述。

¹³⁸ 參蕭文生前揭註 85 文，第 85 頁以下。

第五項 稅務調查之發動要件及程序

一、行政調查之發動

(一) 職權調查原則

依稅捐法律課稅合法性原則，稅務機關不僅有權限，而且負有義務核定及徵收已發生之法定稅捐債務，以維護課稅公平。而稅捐債務是否發生，涉及課稅事實客觀上是否存在，亦即稅務機關為達到其課徵應課之稅捐，必須調查正確且完全之事實，才能據以核課。即基於合法公平課稅原則之要求，稅務機關必須依職權探知事實並調查證據，以查明事實，作成正確之決定，不受當事人拘束¹³⁹。稅務機關對於調查之種類、範圍，以及調查之方式、順序等，雖具有裁量權¹⁴⁰，惟於具體個別調查時，其調查之範圍應以對該具體個案具有意義之事物為限，包括已經實現或可能實現稅捐債務請求權之構成要件事實¹⁴¹。調查事實之證據方法，除稅法明定者外¹⁴²，得以裁量決定之，並採自由心證法則，即應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽（行政程序法第 43 條參照）。同時，對納稅義務人有利及不利事項，須一律注意，不得偏頗。當然對於納稅義務人之程序基本權亦應予以保障，俾作成之核課處分合法正當而無瑕疵。

(二) 職權調查之例外

按稅務調查程序之進行，固屬稅務機關裁量範圍，惟就人民依法申請之案件或有法定調查義務時，稅務機關即應開啓調查程序，蒐集資訊以為行政決定之依據。稅捐法律關係中，對於例外適用免稅者，即定有申請程序，其調查程序之啓動須經人民申請；至所稱有法定調查義務係指法律已明定應進行調查之情形，例如所得稅法第 80 條所定「稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。」業已明定調查之時點及對象，稅務機關並無是否調查之裁量權，若未予調查，即作成核課處分，自屬違法。又所得稅事件之個別調查，雖係於申報後啓動，惟於人民發生稅捐抵減之要件事實時，基於急迫、證據保存或事後調查之困難，乃有於事發當時即進行調查之必要，而此項調查基於事實之發生

139 參陳清秀前揭註 83 書，第 486 頁以下。

140 該調查之裁量權並不包含是否進行調查之決定裁量權，而僅有如何進行之選擇裁量權，參陳敏前揭註 100 文，第 38 頁以下。

141 參陳清秀前揭註 83 書，第 486 頁以下。

142 例如納稅義務人申報綜合所得稅列舉扣除額，或營利事業申報減除營業費用，稅法規定應檢附或提示一定之憑證者，未依規定檢附或提示稽徵機關即不予認定，此屬法定證據方法。

均不為稅務機關所知悉，故必須由人民申請，該調查結果並得作為人民未來申報所得稅抵減稅額之證明¹⁴³。

二、稅務調查發動之要件

我國稅務調查雖採職權調查主義，稽徵機關有義務依職權調查事實真相，不受當事人拘束，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，不受任何規制；而不同之調查方法，亦應有不同之規制，方符比例原則。所得稅個別事件之調查，原則上係於申報後啟動，但有正當且必要之理由時，則例外得於申報前啟動個別調查，例如稽徵機關對執行業務所得者之事前訪視，因執行業務者或私人辦理之托兒所、補習班收入，大部分屬於自然人間之交易，為扣繳制度及協力義務制度所未及，所得者若不盡其協力義務，稽徵機關實難以掌握，致生事後審查之困難，因此不得不以申報前之訪視調查結果，作為事後審查依據¹⁴⁴。惟因稅捐法律關係皆與私人生活領域息息相關，為稅務行政之需要，私人生活領域之事實亦須加以調查，故於申報前之調查，應有調查範圍限制，所使用之調查方法應避免過度侵擾人民，且應符合依法行政原則。復因所得稅案件每年均達 6 百萬件¹⁴⁵以上，且年年反覆，稽徵機關必須掌握足夠之課稅資料，方得與申報資料查核勾稽，並作為篩檢個別調查案件之依據，故列入個別調查之案件，均具備啟動調查程序之一定要件，此與日本行政判例就所得稅法「質問檢查權」之發動，係以有客觀之必要性為要件¹⁴⁶，不謀而合。

三、反面調查

所謂反面調查者，係指與納稅義務人有交易關係之人，因他人之稅捐事件而

143 所得稅法規定人民或企業因天災事變所發生之損害得列為所得之扣減項目，惟因事實發生並不為稅務機關所知悉，人民又有儘速恢復原有生活之急迫，災害現場愈迅速修復，對人民愈有利，乃有於申報前調查之必要。

144 依財政部 82 年 9 月 7 日台財稅第 821496322 號函釋：「稅捐稽徵機關為調查課稅資料製訂各類補習班、幼稚園、托兒所等業之調查表，經合法送達，而業者未依式在限期內填報者，可依稅捐稽徵法第 46 條第 1 項前段『拒絕稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員調查』予以處罰。說明：二、稅捐稽徵法第 30 條第 1 項前段規定：『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』，對於拒絕調查者，同法第 46 條第 1 項前段規定處新臺幣 3 千元以上 3 萬元以下罰鍰。稅捐稽徵機關依法要求補習班、幼稚園、托兒所等業填報上述表件係屬調查課稅資料之作為，其未履行此一義務者，應可認為拒絕調查，而依稅捐稽徵法第 46 條第 1 項前段規定予以處罰。」意旨，認為申報前之個別調查亦有稅捐稽徵法第 46 條拒絕調查罰則之適用，即事前調查亦有間接強制調查之適用。

145 95 年度綜所稅之申報收件件數達 5,206,584 件，營所稅則有 718,564 件，尚不含未申報件數，參財政部稅制委員會編印「95 年度財政年報」，2007 年 6 月，第 56 頁。

146 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，轉引自塩野宏前揭註 16 書，第 238 頁以下。

受調查¹⁴⁷。日本稅務實務認為所得稅法第 234 條第 1 項第 3 款規定之反面調查，就該調查之相對人並非直接負有納稅義務，亦非依法負有法定資料提出之義務人，其行使之範圍，應比同條項第 1、2 款規定之調查為更嚴格之解釋，此種質問檢查權之行使，僅於同一條項第 1 款對納稅義務人之調查，仍無法明確掌握課稅標準及稅額等內容時，始得為之¹⁴⁸。司法實務亦認為，反面調查對納稅義務人而言，將影響其在交易對方之信用問題，故應比直接對納稅義務人之調查更為慎重，限於對納稅義務人調查後，仍不能掌握其課稅標準及應納稅額之內容時，方得進行¹⁴⁹。

在我國，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人民之協力取得外，大部分之課稅資訊均須順著其交易或資金流程，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。惟畢竟反面調查係因他人之稅捐事件接受調查，有學者認為除有特別必要之情形外，原則上亦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，並維護租稅義務人之利益，應儘可能使該第三人不知悉其稅捐關係¹⁵⁰。至於該被調查者如拒絕調查時，有無稅捐稽徵法第 46 條拒絕調查罰則之適用，亦成問題。從實定法之文義解釋，並未將反面調查排除；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，應符比例原則，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，方得處以行政罰；反之，甚至對勞費過鉅之證據提示，似應給予適度之補償¹⁵¹。

四、稅務調查之程序

147 參北野弘久前揭註 4 書，第 387 頁以下。

148 參日本國稅廳編「稅務調查の法律之知識」，轉引自北野弘久前揭註 1 書，第 28 頁。

149 參靜岡地裁昭 47 年 2 月 9 日判決，轉引自畠山武道等 4 人合著「租稅法基本判例集」，ぎょうせい 株式会社，1981 年 4 月，第 353 頁。

150 參陳清秀前揭註 83 書，第 488 頁。

151 參劉宗德前揭註 1 書，第 231 頁。

（一）事前通知及理由開示

1. 外國法制及實務

日本司法實務及學說對於稅務職員行使質問檢查權時，應否事先對相對人為事前通知及理由開示有不同見解，日本最高法院昭和 48 年 7 月 10 日第三小法庭認為，實施之日時場所、調查之理由與必要性之事前告知，並非行使質問檢查權之法律上一定要件¹⁵²；且日本之租稅法律並未就質問檢查權之事前通知、實施日時場所及調查理由之開示等有所規定，故非行使質問檢查權之要件¹⁵³。但亦有司法判決從徵稅之確保及被調查者私人利益保護之觀點考察質問檢查權之界限，如被調查者要求合理必要之開示，而仍不被告知調查理由時，其拒絕該當調查則屬適法¹⁵⁴。學界通說則認為基於稅務上之質問檢查權係為取得核課處分資料為目的，並非基於被調查者有為惡之嫌疑所為之調查；次從該國憲法第 31 條正當程序、第 35 條令狀主義、第 38 條緘默權等要求，現行法雖無明文要求，但為避免對被調查者之私人活動造成妨害，順利進行調查，事前通知仍屬質問檢查權之適法要件¹⁵⁵。復因質問檢查權之發動須具有合理之必要性，而非基於稅務人員之主觀判斷，因此調查之合理必要性之理由開示即有必要，該理由亦成為被調查者忍受調查義務之具體界限，且為調查不協力犯之犯罪構成要件，故調查理由之開示亦為適法行使質問檢查權要件之一¹⁵⁶。

德國於租稅通則中明定陳述命令中，須指明應對如何之事件為陳述，以及該陳述是否因陳述義務人或其他人之租稅課徵所為，陳述命令，經陳述義務人之請求，應以書面作成（第 93 條第 2 項參照）。亦得要求當事人及第三人提示帳冊、會計紀錄、業務文書及其他文書，以供查閱及審查，要求提示文書，應說明該文書是否為受命提示之人或其他人之租稅課徵需要（第 97 條第 1 項參照）。進入檢查之調查命令則因告知而生效，調查行為應於調查命令發生效力後始得實施，調查命令應於調查開始前相當期日前告知被調查者，而調查命令於調查中或調查後始發給者，係屬違法，但有害調查目的時，不在此限（第 197 條參照）。鑑於法安定性與行政行為明確性等要求，除非納稅義務人之申請，否則不得於記載預定調

152 持同樣見解者尚有東京地裁昭和 44 年 6 月 29 日判決、広島福山支部昭和 44 年 10 月 9 日判決、東京高裁昭和 45 年 10 月 29 日判決、静岡地裁昭和 47 年 2 月 9 日判決及東京地裁昭和 50 年 5 月 29 日判決。轉引自畠山武道等 4 人前揭註 149 書，第 352 頁。

153 參東京高裁昭和 48 年 12 月 26 日判決、東京地裁昭和 47 年 2 月 28 日判決及 50 年 5 月 29 日判決，轉引自畠山武道等 4 人所著前揭 150 書，第 353 頁。

154 參千葉地裁昭和 49 年 1 月 27 日判決、静岡地裁昭和 47 年 2 月 9 日判決，轉引自畠山武道等 4 人所著前揭註 149 書，第 353 頁。

155 參陳景發前揭註 77 文，第 98 頁以下。

156 參北野弘久前揭註 4 書，第 373 至 377 頁及氏著前揭註 1 書，第 18 至 21 頁。

查之期日前實施（德國租稅通則第 119 條）¹⁵⁷。從以上法條之規定，得知德國稽徵機關進行租稅調查時，原則上應事前通知，並開示理由，僅於該通知有害調查目的時，方例外無須事前通知。

美國行政程序法第 555 條（c）、（d）¹⁵⁸定有「行政傳票」（subpoenas or summons）制度，係行政機關依據法律授權以書面要求個人必須到場作證或提供指定之簿冊、紀錄或其他文件之強制性命令，其簽發之要件須有實際需要、未損及當事人權利並有助於發現真實。又所謂有實際需要則僅須基於法律授權，且合乎法律目的。該傳票並須明示調查事項，該事項必須與授權目的相關，且調查範圍合乎增修條文第 4 條（隱私權）之合理要求即可。至其稅務調查程序，則依其內地稅法（Internal Revenue Code 以下稱為 I.R. Code）規定，其調查方法一般分為文書之提示、詢問（或陳述）及現場調查等三大類，其調查態樣與日、德及我國相近。惟美國之稅務調查行為係以主管機關首長之名簽發，其上詳細記載調查項目、期日及應備文件之通知函（contact letter）或行政傳票並送達當事人始得進行，其性質屬任意調查及間接強制調查，其期日並得由當事人申請變更，故美國稅務調查之開始係以任意調查或間接強制調查方法為之，並遵守事前通知及理由開示等正當法律程序¹⁵⁹。

2. 我國法制及實務

從稅捐稽徵法及所得稅法有關調查規定觀之，對於個別事件之調查，原則上均須事前通知，如稅捐稽徵法第 30 條規定及所得稅法第 83 條規定，而該事前通知亦為推計課稅之法定適用要件之一，且為達成調查目的，該通知內容亦含事由之告知。僅於調查性質特殊，且事前通知有害行政目的之達成時，方不予通知。稅捐稽徵法第 31 條租稅犯罪之調查，為免證物遭湮滅或藏匿，而無須事前通知，惟仍須於執行調查作為時出示相關證明文件，否則被調查者得予拒絕（稅捐稽

157 參陳敏前揭註 124 譯著，第 112 頁以下。

158 美國行政程序法第 555（c）：除依法律授權外，不得頒布、制定或強制執行關於報告、視察或其他調查性質之行為或要求之手續或要件。任何人奉命提供資料或證據時，經繳納法定之費用後，均有權保有或取得一份副本或抄本。而於非公開之調查程序中，得以正當理由限制證人查閱其證言之繕本者，則屬例外。（d）經法律授權之機關傳票，應基於當事人之請求始得簽發。其請求須依法定程序規定，且應說明或顯示欲調查證據之一般關聯性與合理範圍。如有爭議，法院認其與法律符合之範圍內，應支持此傳票請求。於強制程序中，法院並應頒發服從命令，命證人於合理時間內出席或提出證據資料，如抗不遵行者得處以藐視法庭罪。轉引自洪文玲前揭註 68 文，第 138 頁以下。

159 參增田英敏著「租稅憲法學」，成文堂 2006 年 1 月第 3 版，第 214 頁以下。氏並說明美國之稅務調查仍受其行政程序法之規制，至於細部之程序規定則依內地稅局所定之稅務調查基準為之，由此可知美國不似德國行政程序法明文排除租稅程序之適用。

徵法第 32 條參照)。至於事前一般、任意之課稅資料蒐集及調查，因其調查態樣繁多，不能一一論明，惟就行政目的之達成言，將預定調查時日及調查事項預先通知被調查者，並說明採取調查之理由，不僅可以提高人民對於行政調查之接受度，同時可事先知悉被調查者就所定調查時間或方式有無不便之處，保留改期之彈性，避免造成無端之侵擾，故事前通知仍屬必要。

(二) 令狀主義

1. 外國法制及實務

日本國憲法第 35 條第 1 項對於住居、書類、所持物品之侵入、搜索、扣押係採所謂令狀主義¹⁶⁰，即應基於一定要件所發之令狀為之，乃透過對侵入、搜索、扣押之事前司法審查，以防止個人私生活因公權力行使而被恣意侵害。此本為規範刑事偵查之正當法律程序，惟有學者認為基於其目的在保護個人隱私，應解為行政程序亦有其適用¹⁶¹。日本最高法院判決亦認為，國稅犯則法（以下稱國犯法）之犯則調查¹⁶²，乃基於調查之特殊性、技術性等，賦與具有專門知識經驗之稅務調查人員之特別權限，由於其類似刑事偵查程序，故要求應有令狀¹⁶³。惟就所得稅法上之質問檢查權之行使，縱亦有進入檢查之情形，日本稅務¹⁶⁴及司法實務均認為關於所得稅法上之調查事件，純粹為行政目的而非為刑事責任之追究目的，故不在憲法第 35 條之保障範圍¹⁶⁵。

德國租稅通則第 399 條明定，稽徵機關知有租稅犯罪行為時，如獨立進行偵查程序者，具有檢察機關在偵查程序中之公權力與義務；稽徵機關得命令為扣押、緊急出售、搜索、調查及其他依刑事訴訟法關於檢察機關輔助公務員所適用之規定措施。故稽徵機關進行刑事偵查亦應遵守一般之刑罰程序，偵查結果如有充分根據得提起公訴者，即將卷宗移送檢察機關，或依案件性質（輕罪）得向法官

160 日本國憲法 35 條：「何人も、その住居、書類及び所持品について、侵入、搜索及び押収を受けることのない権利は、第三十三条の場合を除いては、正当な理由に基いて発せられ、且つ搜索する場所及び押収する物を明示する令状がなければ、侵されない。」參照。

161 參樋口陽一他編，「注釋日本國憲法」上卷，青林書院，1991 年 6 月，第 759 頁以下，轉引自陳景發前揭註 77 文，第 34 頁。

162 國犯法上之調查係為國稅犯則事件之通告處分及以告發犯罪為目的之證據蒐集活動，具有實質之刑事程序性質與純為行政目的之行政調查有異，參北野弘久前揭註 4 書，第 397 頁以下。

163 參昭和 47 年 11 月 22 日最高大法庭川崎民商判決，轉引自北野弘久前揭註 4 書，第 403 頁以下。北野氏並認為國犯法上之強制調查必須解為，如臨檢、搜索、扣押等，務須提示法官之令狀予被調查者，經要求提示而未提示者即為違法。同氏著第 404 頁。

164 參笹倉宏紀著「行政調查と刑事手続（一）」，收錄法學協會雜誌第 123 卷第 5 号，第 849 頁以下。

165 參日本最高裁昭和 47 年 11 月 22 日大法庭判決，刑集 26 卷 9 号

聲請作成刑罰命令¹⁶⁶（同法第 400 條參照）。從以上規定可知，德國之稽徵機關具有租稅警察權，得自為犯罪之偵查及起訴（限於刑罰命令之聲請），其調查權限強大，故受刑事程序之規制，而有令狀主義之適用。惟就單純為行政目的之稅務調查，則僅有事先通知及理由開示之適用（有害調查目的時，得不為通知），而無令狀主義之適用。

美國憲法修正案第 4 條明定對於進入檢查有令狀主義之適用（例外如基於當事人同意之任意調查，僅須事前之通知函即可），因為無令狀之進入調查，人民無從確認其進入調查之合理性、調查之限制及調查人員之權限根據。從而無令狀依據之調查，易導致不必要之調查並侵犯人民之隱私權。因此，美國內地稅法定有二種制度，一為行政傳票（summons），一為搜查令狀（warrant），其法律上之性質亦有差異。行政傳票係用於命當事人提出必要之文書或傳喚詢問或進入檢查，通常於當事人拒絕配合任意調查之通知函所要求事項時，即改以行政傳票為之，當事人拒絕，則向法院申請強制執行。對於進入搜索則須取得法官核發之搜查令狀，方得實施¹⁶⁷。

2. 我國法制及實務

我國稅務調查究有無令狀主義之適用，現行法制亦依純為課稅之行政目的或為調查犯罪事證程序而定；若純為行政目的之進入檢查，並無令狀主義之適用，至對逃漏所得稅及營業稅¹⁶⁸，涉有犯罪嫌疑者進行搜索，依稅捐稽徵法第 31 條規定，應取得檢察官之搜索令，且須配合當地警察機關進行搜索，並應於取得令狀後，10 日內執行完畢並繳回，稽徵機關並無單獨進行之權限與能力。從日、德、美之法制觀之，其稽徵機關均具有強大之租稅警察權，得獨自進行租稅犯罪偵查，我國則無相關之法制建制，縱有學者基於人民權利之保護，主張應引進令狀主義¹⁶⁹，本文亦認為應審慎為之，至少對整個法制建構應全面檢討，冒然引進僅徒增行政及司法資源之浪費，對租稅行政目的之達成並無助益。

166 稽徵機關向法院聲請作成刑罰命令之聲請書即具有起訴書之作用。而租稅刑罰命令，通常係適用於該案件性質單純，處以罰金即為已足，且犯罪嫌疑人承認犯罪行為，預計其不致對刑罰命令為異議者。參陳敏前揭註 124 譯著，第 419 頁以下。

167 參增田英敏前揭註 159 書，第 225 頁以下。

168 原立法草案係適用於所有稅目，並未限縮於所得稅及營業稅方有適用，嗣立法院審查時以部分稅捐並無搜索之必要，如房屋稅、地價稅等，乃增加限縮之規定，惟是項限縮造成保護之缺口，對人民反而不利，參稅捐稽徵法令彙編 96 年版，第 151 頁所列第 31 條之立法理由。

169 參洪文玲前揭註 1 文，第 449 頁以下。

（三）證件提示

1. 外國法制及實務

日本學界對於調查者實施調查時，應提示其身分證明文件，大致均採肯定見解¹⁷⁰，現行日本所得稅法第 236 條、法人稅法第 157 條及國稅徵收法第 147 條亦均明定稽徵機關行使質問檢查權時應出示身分證明。司法實務亦認為所得稅法有關檢查時提示檢查人身分證明之規定，並非訓示規定，當被檢查者要求提示時，稅務調查人員如未攜帶身分證明文件或不提示時，被調查者得拒絕接受調查¹⁷¹；對未提示身分證明文件而強行調查者，應屬違法¹⁷²。

德國於其租稅通則第 198 條即明定，調查人員到場時，應即出示證件，以使租稅義務人得以查對到場之調查人員，其如不出示證件，租稅義務人得不容許渠等之進入檢查；惟若租稅義務人同意接受渠等調查人員之進入檢查，基於同意阻卻違法之法理，其調查仍為有效¹⁷³。

2. 我國法制及實務

稅捐稽徵法第 32 條明定：「稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員依法執行公務時，應出示有關執行職務之證明文件；其未出示者，被調查者得拒絕之。」，故稅務人員進行調查行為時，必須出示證件。但營業稅之統一發票稽查因使用「釣魚」調查手段，一旦調查人員先行出示證件即具嚇阻作用，而無法查得該適用統一發票之營利事業平時使用情形，其監督之效果亦無法達成，故調查人員證件之出示係在調查行為完成時點，而非調查作為開始時。

（四）聽證及陳述意見

在法治國之行政程序中，人民並非僅為國家行為之對象，而應給予人民陳述意見之機會。稽徵機關應聽取人民陳述，此不僅為人民之權利，同時亦考慮行政程序之利益。蓋由於人民之陳述，有助於事實之闡明，得以作成正確決定，避免

170 日本學者齋藤明認為法律並未賦與稅務職員有提示檢查證之義務，僅在納稅義務人要求時，予以提示，即為已足，參氏著「租稅行政爭訟の法理」，第 208 頁以下，轉引自陳景發前揭註 1 文，第 103 頁以下。但本文認此種見解應屬擁護行政權限之少數說，實不足採。

171 日本最高法院昭和 27 年 3 月 28 日第二小法庭判決認為法規規定應攜帶檢查證者，為除去相對人畏懼之疑念，謀求檢查之順利進行，不應解為訓示規定，特別是在相對人要求提示檢查證，而檢查人員未攜帶或已攜帶而未提示時，應承認相對人有拒絕檢查之正當理由，參畠山武道等 4 人所著前揭註 149 書，第 353 頁。

172 參陳景發前揭註 1 文，第 103 頁以下。

173 參陳敏前揭註 124 譯著，第 221 頁。

行政救濟之提起¹⁷⁴。

1. 外國法制及實務

日本行政手續法，其有關聽證程序之規範即達該法三分之一強¹⁷⁵，可稱係以聽證程序為中心，蓋聽證程序係給予當事人及利害關係人提出與相關行政事件有關聯之事實或法律見解，係人民參與行政程序之重要制度。其中第 13 條即明定作成不利處分前應予人民陳述意見之機會¹⁷⁶。該程序規定亦同樣適用於稅務調查程序。

德國租稅通則第 92 條及第 93 條分別定有當事人陳述與稽徵機關之詢問權，除將陳述意見作為當事人之程序參與外，亦將陳述定位為具有真實陳述之協力義務，明定當事人陳述應盡其所知，本於良心據實為之¹⁷⁷；美國重視人權及正當法律程序，設有聽審之制度保障¹⁷⁸。美國聯邦有關納稅者權利法案中，除關於調查過程中應聽取納稅義務人之意見外，更保障納稅義務人與專家互相討論之權利，並規定稅務代理人可替代本人，無庸本人到場。

2. 我國法制及實務

我國稅捐稽徵法第 30 條雖定有得通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢之規定，惟該備詢亦屬協力義務性質，係由稽徵機關發動，當事人不得拒絕，拒絕者並有行政罰則之適用，故稅捐法令並無陳述意見之規定。因此仍應適用行政程序法及行政罰法有關陳述意見之規定，給予當事人參與調查程序、適當陳述其意見之機會。惟行政程序法及行政罰法均定有排除之規定，其中有關大量作成同種類之處分及相對人於提起訴願前依法律應向行政機關聲請再審查、異議、復查、

174 參陳敏前揭註 124 譯著，第 110 頁。

175 參鄧德倩著「論租稅行政之程序保障—以租稅確定程序為中心」，國立中興大學法律學研究所 1997 年碩士論文，第 39 頁以下。

176 日本行政手續法第 13 條：「行政庁は、不利益処分をしようとする場合には、次の各号の区分に従い、この章の定めるところにより、当該不利益処分の名あて人となるべき者について、当該各号に定める意見陳述のための手続を執らなければならない。」

177 德國租稅通則第 91 條及第 93 條分別規定：（第 91 條第 1 項）在作成干涉當事人權利之行政處分前，應給與當事人對作成決定之重要事實為陳述之機會。與租稅申報中所聲明之事實，有不利於租稅義務人之重大出入時，尤其應用本規定。（第 93 條）當事人及其他之人，對稽徵機關應就有關租稅課徵之重要事實之核定，為必要之陳述。對無權利能力之人合組織體、財產組織體、機關及公法團體之營業組織，亦同其適用。當事人以外之人，僅於當事人闡明事實之陳述，不能達成目的或無結果時，始得令其陳述（第 1 項）。陳述命令中須指明應對如何之事件為陳述，以及該陳述是否因陳述義務人或其他之人之租稅課徵而須作成。陳述命令，經陳述義務人之請求，應以書面作成（第 2 項）。陳述應盡其所知，本於良心據實為之。陳述義務人不能憑記憶陳述時，應參閱其所能運用之帳冊、會計紀錄、業務文書及其他文書，必要時並應作成紀錄（第 3 項）。陳述義務得以書面、言詞或電話陳述之（第 4 項）。參陳敏前揭註 124 譯著，第 112 頁以下。

178 參陳清秀前揭註 83 書，第 477 頁以下。

重審或其他先行程序者二款，均與核課處分¹⁷⁹之特點相符，故核課處分如符合前揭二款例外規定者，其調查程序得不給予當事人陳述之機會。惟稅務實務於調查程序中函請當事人提示文件、資料時，當事人均會就調查事項提出說明，復為調查事實之需要，亦常有函請當事人說明之情形，故陳述意見在稅務調查程序，已被實際執行。雖有部分案件因事實明確，而未給予陳述意見之機會，遭質疑違反正當法律程序，惟司法實務原則上亦均支持無須給予陳述之機會¹⁸⁰。

（五）緘默權

1. 外國法制及實務

日本國憲法第 38 條規定：「任何人均不應被強迫為不利於己之供述。依強制、拷問或脅迫之自白，或受長期不當羈留或拘禁後之自白，不得作為證據。任何人如對自己不利之唯一證據係出於本人之自白者，不得被認為有罪或科處刑罰。」即為緘默權或稱拒絕供述權之規定。對於憲法第 38 條得否適用於行政程序，其最高法院於昭和 47 年「川崎民商事件」中宣示，「憲法第 38 條之拒絕供述權保障，不僅適用於刑事程序，對於實質上為追究刑事責任而取得、蒐集資料，並與此有直接相結合作用之一般程序，亦一律兼及。」然而在該案所得稅法之質問檢查權爭議上，卻認為所得稅法之質問檢查權，是專以所得稅之公平及確實賦課徵收為目的之程序，並非追究刑事責任程序，亦非與為追究刑事責任而取得、蒐集資料相結合作用之作用，且具有公益之必要性與合理性，因此不能主張憲法第 38 條之拒絕供述權。之後，最高法院在昭和 59 年之國犯法事件中，認為國犯法事件之程序雖為行政程序，但是與刑事搜索程序類似，具有「實質上為追究刑事責任而取得、蒐集資料，並與此有直接相結合作用之一般程序」，應有憲法第 38 條之適用，但是國犯法並無行政機關應告知緘默權之義務，因此稽徵機關調查人員在未告知緘默權而取供之程序行為，並未違反憲法第 38 條規範¹⁸¹。因此日本司法實務認為在諸多行政程序中，必須依照該法律所定之調查程序、手段、方法、目的加以分析，如果認為具有「實質上為追究刑事責任而取得、蒐集資料，並與

179 綜所稅之核定係利用電腦軟體大批交查所作成之核課處分，同時稅捐稽徵法第 35 條明定，對核課處分不服，應向原處分機關提起復查，故符行政程序法第 103 條得不給予陳述機會之規定。

180 參最高行政法院 96 年判字第 1369 號判決：「另行政程序法第 103 條第 1 項第 5 款既已明文規定，行政處分根據之『事實』，客觀上明白足以確認者，行政機關得不給予當事人陳述意見之機會；而本件被上訴人依所得稅法第 43 條之 1 報准財政部為調整之前提事實即上訴人是否有不合營業常規為移轉交易之『基礎事實』，於兩造間乃客觀上明白足以確認，亦據原審判決認定甚明，故原審判決援引上述行政程序法第 103 條第 1 項第 5 款規定，認本件與行政程序法第 102 條規定無違，即無不合。上訴意旨再執為本院所不採之一己見解，以法律上有爭議即無行政程序法第 103 條第 1 項第 5 款之適用云云，指摘原審判決違法，即無可採。」判決意旨，可資參照。

181 參劉宗德前揭註 1 書，第 242 頁以下。

此有直接相結合作用之一般程序」之性質時，當事人方有不自證己罪原則之保障，故採相對限縮之解釋，即在一般行政程序，原則上並不能主張緘默權¹⁸²。

德國稅捐課徵程序與刑罰程序，二者皆採職權調查原則，惟此二程序並非一致。在刑罰程序中，當事人得拒絕陳述；在租稅課徵程序中，則應防止因事實不明而妨礙租稅請求權之行使，且由於租稅係就義務人之生活事實課徵，義務人對課稅事件證據知之最詳，有時且為唯一知悉該證據方法之人，故德國租稅通則規定，租稅義務人應協助稽徵機關調查事實。當事人並無拒絕協力之權利（第 90 條），此一協力義務之履行，亦得依租稅通則第 328 條以下規定予以強制執行。惟當事人並無因調查事實之協力，致使自己遭受租稅犯罪行為或租稅違法秩序行為之訴追，因此租稅通則第 393 條第 1、2 項規定，在租稅課徵程序中，對租稅義務人之強制方法，將迫使租稅義務人本人，因其所犯之租稅犯罪行為或租稅違反秩序行為，而有不利益之負擔者，不許可為之¹⁸³；非當事人而有陳述之義務者亦同。復因探求事實之真實並不具有絕對之價值，在足以傷害親屬之親密關係時，亦不得要求人民作成陳述。就持有特定業務秘密者，如醫生、律師、稅務代理人，該法亦均賦與拒絕陳述之權利（第 101 條、102 條）。在行政調查程序轉為刑事調查程序時，稽徵機關應即通知當事人程序變更，當事人即得主張是項緘默權利（第 397 條）。

2. 我國法制及實務

我國稅務調查除稅捐稽徵法第 31 條明定對於租稅犯罪嫌疑之調查，有關搜索及扣押事項，應準用刑事訴訟法，雖未述及緘默權，但解釋上基於人性尊嚴，刑事訴訟法第 95 條¹⁸⁴亦應一併準用之。至於稅務調查則課予人民協力義務，明定不得拒絕（同法第 30 條），故從實定法觀之，稅務調查並無緘默權之適用。另有學者從稅捐稽徵程序協力義務之角度出發，認為稅法上之詢問檢查權規定，係為公平確實核課徵收稅捐，而蒐集必要之課稅資料，並非以調查犯罪為目的，一般並不具有直接與犯罪調查相聯結之作用，因此稽徵程序當事人原則上並沒有拒絕協力權利，且租稅義務人亦不能以有被刑事訴追之危險而拒絕協力¹⁸⁵。惟亦有

182 參蔡秀卿碩士前揭註 12 論文，第 94 頁。

183 參陳敏前揭註 124 譯著，第 108 頁以下。

184 刑事訴訟法第 95 條明定「訊問被告應先告知左列事項：一、犯罪嫌疑及所犯所有罪名。罪名經告知後，認為應變更者，應再告知。二、得保持緘默，無須違背自己之意思而為陳述。三、得選任辯護人。四、得請求調查有利之證據。」

185 參陳清秀前揭註 83 書，第 493 頁以下。

學者以真實之發現固具有重大價值，惟仍不得不惜一切代價以求發現真實，在租稅稽徵程序上，亦應注意憲法對人民基本權利之保障，以及社會道德觀念之要求，在稽徵機關行使調查權時，應容許被調查者，在一定條件下有拒絕協力之權利，如有被迫訴租稅犯罪或違章行為之危險¹⁸⁶，即主張稅務調查程序亦有緘默權之保障。本文認為租稅之本質為全體國民分擔公共行政支出，且無直接相對之給付，因此特別注重公平合理原則，只要符合課稅法定要件者，皆應依法予以課徵，而欲實現公平合理課徵租稅之目的，人民之協力即為不可或缺之前提。因此對於納稅義務人除其有因該真實陳述將遭租稅犯罪刑事追訴或租稅法上之行政處罰外，仍應賦與其真實陳述義務。

（六）法律救濟

1. 外國法制及實務

日本司法實務雖承認調查命令為行政處分之性質，惟仍否定得以撤銷訴訟救濟之，但如被調查者拒絕調查時，因將遭致刑罰制裁，而得於後續之刑事訴訟程序爭執其合法性；至於因違法稅務調查而遭致損害者，則有國家賠償之適用¹⁸⁷。德國租稅通則明定被調查者對稽徵機關「代宣誓保證」¹⁸⁸之要求，亦得提起訴願，對訴願決定不服時，並得提起撤銷之訴。在法律救濟中，被要求作成代宣誓保證者，得主張其並非當事人，或主張另有其他不致發生不相當費用之方法，可以達成調查真實性之結果、或主張現經採用之證據方法已可獲得結果（第 95 條）¹⁸⁹。人民對於稽徵協力義務之賦與或對調查時間、地點之指定，均得提起訴願（第 199 條），當然亦可直接對進入調查之命令提起訴願（第 196 條）；稽徵機關亦得對調查命令為強制執行（第 328 條）¹⁹⁰。另美國司法實務亦認得對行政傳票（summons）提起停止強制執行或無效之訴。

2. 我國法制及實務

稅務調查命令與行政調查命令之救濟，並無不同，故僅就租稅法律中之特別規定加以介紹，合先敘明。按稅捐稽徵法第 30 條第 2 項明定，相對人若認調查人

186 參陳敏前揭註 100 文，第 66 頁以下。

187 參劉宗德前揭註 1 書，第 256 頁以下。

188 所謂代宣誓係指，於別無其他方法探求真實，或其他方法不能達成或產生不相當之費用者，稽徵機關得要求當事人，對其主張之事實真實性，為代宣誓之保證，事後如查得該代宣誓之內容為虛偽者，將遭受刑罰之制裁（德國租稅通則第 95 條）。

189 參陳敏前揭註 124 譯著，第 115 頁。

190 德國租稅通則第 328 條定有對行為或不行為之強制方法（強制金、代執行及直接強制與我國之怠金、代履行及直接強制實為相同之制度，僅為翻譯文字之不同）；同法第 349 條定有訴願救濟程序，參陳敏前揭註 124 譯著，第 342 頁以下及前揭註 100 文，第 75 頁以下。

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¹⁹¹認為調查命令為行政程序中所為之決定¹⁹²，當事人如有不服，應依行政程序法第 174 條前段規定，與行政決定¹⁹³一併提起救濟，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，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。

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，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；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違法調查作為所作成核課處分違法之證據。次因調查行為係屬事實行為，被調查者因該調查行為本身致生損害時，係因稽徵機關行使公權力之事實行為致其權利受侵害，自有國家賠償法第 2 條之適用¹⁹⁴，則無庸贅言。

（七）違法調查取得資料之證據能力

1. 外國法制及實務

日本對於稅務調查之違法與核課處分兩者之關聯，其司法實務曾有行政調查之違法與稅務處分之違法相峻別之見解（大阪地判昭和 59 年 11 月 30 日判例時報 1151 號 51 頁），認為行政調查與行政處分原則上應加區分，但行政調查之違法性已達違反公序良俗之程度時，則構成行政處分瑕疵之見解（東京地判昭和 48

191 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。

192 參諸其立法說明，此所謂行政機關之行政程序行為，係指行政機關於「特定」行政程序中所為對外發生效力而非屬「終結程序之實體決定」之行為。

193 此處所稱之「與行政決定一併提起救濟」之意，實務係指因拒絕調查所受罰鍰處分或與該調查結果所作成之核課處分一併提起救濟。惟罰鍰處分係為擔保稅務調查實效之間接擔保措施，並非該調查行為之目的，故該罰鍰處分並非該程序行為終結之實體決定，理論上該實體決定應僅指依該調查查得事證所作成之核課處分而不含罰鍰處分，方符法理。

194 以下有關稅務調查行為之救濟，皆與本章有關調查命令、消極不作為及調查事實行為之救濟相同，茲不再贅述。

年 8 月 8 日行裁例集 24 卷 8=9 號 763 頁) 及行政調查與行政處分應予分離, 但依帶有重大違法性之調查所得之資料, 不得作為處分資料之見解(東京地判昭和 61 年 3 月 31 日判例時報 1190 號 15 頁), 又懈怠調查所為之核課處分¹⁹⁵, 因欠缺前提要件應為違法之見解(名古屋高判昭和 48 年 1 月 31 日行裁例集 24 卷 1=2 號 45 頁), 即除懈怠調查所為之核課處分因欠缺前提要件應為違法外, 調查程序本非為核課處分之要件, 縱調查程序違法, 若無明顯且重大瑕疵者, 並不當然構成核課處分之違法¹⁹⁶。學者則認為違法進行之調查, 因該調查為核定稅捐程序之一環, 已對納稅義務人之權益產生影響, 因此如質問檢查欠缺其前提要件者, 依據該違法調查所作成之核課處分, 亦屬違法¹⁹⁷。從行政過程之觀點觀之, 因為行政調查與行政處分構成一個過程, 行政調查如存有重大瑕疵時, 依該調查所為之行政處分亦應認帶有瑕疵¹⁹⁸。

在德國, 有關違法取得證據之證據能力, 係依據其刑事訴訟法第 136 條 a 規定, 違反禁止規定而取得之陳述, 無論被告是否對其利用予以同意, 不得予以利用。而此一從刑事訴訟法發展之「證據利用禁止理論」, 在租稅法領域亦有其適用, 理由則是基於當事人之利益, 或其他較優越之價值考量, 或為維護第三人之利益, 而對於證據之調查利用設定其界限, 即在其他價值之維護高於真實課稅之公益時, 禁止利用違法查得之證據。如其調查命令因重大顯然違法而無效, 或該調查命令嗣後被撤銷者, 根據該違法或無效命令所查得之事實, 不得採為核課處分之依據。此外在德國法上, 以下各種情形取得之證物, 亦屬於證據使用禁止之範圍: 1、關於私人不可侵犯之生活領域, 不得進行行政調查; 2、以違憲調查方式所取得之資料; 3、行政機關以違反刑法之方式取得之證據; 4、行政機關使用未經法律授權之強制手段取得之資料; 5、違背當事人拒絕陳述權取得之證據¹⁹⁹。

2. 我國法制及實務

從我國行政程序法第 114 條對違反程序所作成之行政處分得為補正之事項係以列舉方式明列得為補正事項, 即知違反程序所為之決定為違法之行政決定, 至

195 原文為「更正處分」, 惟因日本稅制所稱「更正處分」與我國稅制所稱「繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複」所為更正有異, 該更正處分係指依稅務調查資料, 與納稅義務人之所得申報內容相互稽核結果, 作成之租稅決定, 其性質相當於我國之租稅核課處分, 以下為行文方便, 均翻譯為核課處分。

196 參劉宗德前揭註 1 書, 第 254 頁以下。

197 參金子宏著「租稅法」第 521 頁以下, 轉引自陳清秀前揭註 83 書, 第 503 頁以下。

198 參塩野宏前揭註 16 書, 第 240 頁。

199 參陳清秀前揭註 83 書, 第 504 頁以下。

於是否已達得撤銷程度，則依其違法程度判斷之；惟就刑事訴訟法之違法證據禁止原則，目前司法實務²⁰⁰並未採用。本文認為從行政過程觀察，調查制度係實現行政目的過程之一環，則依違法查得事實所為之行政決定，除該違法行為得補正外，亦應認為該行政決定違法。至於證據利用禁止原則於行政行為之適用界限，應以重大明顯違法為界限，因重大明顯違法之作為所查得之事實，應不得作為行政決定之依據。

200 臺北高等行政法院 94 年度訴字第 969 號判決即認為：「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷事實之真偽，行政程序法第 43 條定有明文。可見行政機關就證據證明力，係依論理法則及經驗法則判斷事實。而行政訴訟法關於證據，除行政訴訟法明文規定者外，應準用民事訴訟法相關之規定，並無準用刑事訴訟法之明文，此觀之行政訴訟法第 2 編第 1 章第 4 節及同法第 176 條之規定自明，是行政訴訟並無準用刑事訴訟法可言。再者，行政罰與刑事犯固係量之不同，而非質之差異，惟行政罰之執法者，係行政機關一般公務員，與刑罰之執法者係熟悉法律程序之法官、檢察官、司法警察人員不同；且行政機關執法時，行政程序上並未賦與拘提、羈押、搜索等強制處分權，行政調查時無法有效掌握證據，則依比例原則，若以過度嚴格證據主義相繩，將使行政機關執法無力，恐與公益有違，是以行政罰殊無類推適用刑事訴訟法關於證據規定之餘地，本件原告關於應適用刑事訴訟法證據排除法則之主張，均非可採，本件仍應適用行政訴訟法、行政程序法關於證據規定，應予說明。」

第四節 小結

從行政過程論而言，行政機關於行政活動之各階段，如政策決定、行政計畫、行政立法、行政處分、行政指導等各行爲形式或其間之組合，皆應進行適當之調查，因此本文研究之行政調查及稅務調查範圍乃採上述廣義之「行政調查」定義，即涵括行政機關爲實現一定行政目的所爲之各種資訊蒐集活動，舉凡行政決定過程之眾多潛在調查活動均包含在內，其調查手段不限於一般之詢問或進入檢查，亦擴及聽證或公聽會之召開、審議會或審查會之諮詢等方法。因此本文依行政過程論將行政調查定位爲行政過程之一般性制度，對其進行全面性之考察，再從稅務行政領域之相關規定及實務運作情形，進行研究分析，以求得制度性原理與稅務行政領域之綜合把握。

又行政過程既係指行政機關爲實現行政目的之過程，行政調查即係爲實現該行政目的而蒐集必要資訊之活動，故其最典型之分類方法即應從其所欲實現之行政階段目的來分類，即分爲一般調查與個別調查，惟一般調查與個別調查之界限，並非截然分明，從一般調查所獲資訊可能成爲個別事件之證據，而個別調查所獲之資訊或結果，亦可能成爲一般調查之資訊內容，相關調查均爲實現行政目的過程之不同階段任務。例如所得稅事件之個別調查結果，將成爲下一年度個別案件之推計課稅所得標準，亦爲年度申報核定稅額之統計資料來源，更是該個案下一年度之重要參考資訊，足見調查目的與資訊之使用，從整個行政過程觀察係成流動狀態。故行政調查之性質，不能僅就單一之調查行爲，予以獨立、定點及靜態地觀察，以其單獨行爲不具強制性，即認其無法律保留原則之適用，而應就實現行政目的之全部行政過程觀察，考察調查活動之種類、態樣、影響相對人之權益性質及程度、資訊之運用等，甚至是與其他行政行爲之關係，一起作全面性之思考，方屬妥適。

次從前述各節之說明可知，稅務調查與行政調查無論就調查法理、分類、手段或調查程序而言，均無明顯之不同，正符合行政過程論所稱行政調查爲行政上之一般制度，爲各個行政領域可以共通利用之法律構造。惟因稅務行政領域特別重視正義之實現，並經由法之支配，以公權力之行政處分方式，純粹執行法律而較少行政裁量²⁰¹，故核課處分又稱爲羈束處分。在稅務調查方面，因稅捐法律所定之課稅客體，經常爲個人或企業之經濟活動，或其經濟活動之結果或其他足以

201 參陳清秀前揭註 83 書，第 4 頁以下。

推測納稅能力之事實，其相關資訊均為行為人所掌控，甚至有時行為人為唯一知悉該資訊之人。稅捐事件又具有大量及反覆之特性，因此稅捐法律特重行政經濟原則，故稅法定有各種租稅協力義務，要求行為人對於課稅之資訊或文件有事前報備、事中記錄或保存及事後申報、配合調查等協力作為。復為達到公平合理之課稅，乃有必要對行為人之事前、事中及事後行為予以適當之監督及查核。又稅務調查常須向非納稅義務人但持有課稅資料之第三者進行調查，即所謂「反面調查」，此與其他行政領域之調查常僅限於行政管制相對方之情形，有很大之差異，此亦是稅務調查特點之一。

至稅務具體個案之調查，其調查亦如同行政調查一般，其調查範圍應以對該具體個案具有意義之事物為限，包括已經實現或可能實現稅捐債務請求權之構成要件事實。調查事實之證據方法，除稅法有明定者外，得以裁量決定之。採證法則係採自由心證法則，即應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。同時，對納稅義務人有利及不利之事項，須一律注意，不得偏頗。當然對於納稅義務人之程序基本權亦應予以保障，俾作成之核課處分合法正當而無瑕疵。故對於調查之通知、調查理由之開示、調查人員證件之提示、當事人程序之參與、緘默權之告知及行政救濟程序等，均應參酌外國法例予以明文規範。至於令狀主義於稅務調查是否有其適用，從日、德、美之法制觀之，其稽徵機關均具有強大之租稅警察權，得獨自進行租稅犯罪偵查，我國則無相關之法制建制，縱有學者基於人民權利之保護，主張應引進令狀主義，本文認為亦應審慎為之，至少對整個法制建構應全面檢討，否則冒然引進，僅徒增行政及司法資源之浪費，對租稅行政目的之實現並無助益。

另因我國所得稅制係採年度申報稅制，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，整個稅務行政過程為各階段之稅務調查所層層串聯，尤其對基層之稽徵機關而言，幾乎所有人員均為調查人員，其調查作為密度之高，除專司調查之調查局及維護社會治安之警察機關外，應無其他機關可供比擬，此亦為稅務調查與行政調查最大不同之處。

另稅務調查所蒐集之資訊，均與個人隱私或營業狀況有關，須特別注重保密。且因資訊量大，部分資訊又已為其他行政機關所持有，為求行政效率，須要求其他機關協助或請求資訊流用，故應特別注重人民隱私權之保護；又稅務調查之一般調查及個別調查所查得資訊，彼此間之關聯性緊密，在行政過程中互成一緊密之資訊網絡，資訊間之流用頻繁且互相影響，資訊保護更形重要。此部分則於下一章節再予討論。另為使本章之論點更為清楚明白，茲將行政調查與稅務調查之比較列示於附表。

行政調查與稅務調查之比較

附表

項目	行政調查	稅務調查
法學領域	行政調查為行政法總論之一部	為行政法各論中稅務領域之調查制度
調查組織	行政機關、委託代檢、行政助手	稽徵機關、法務部調查局、專家意見
調查依據	行政程序法、行政罰法、組織法、各領域作用法	行政程序法、行政罰法、組織法、各稅法
調查對象	行政管制措施之相對人及關係人	一、納稅義務人、租稅義務人及資訊持有人。 二、常須進行反面調查。
調查範圍	與行政目的有關之資訊	與課稅有關之資訊，且大部分資訊均與納稅義務人或相關人之隱私息息相關。
調查密度	視各行政領域需要而定，不可一概而論。	稅務事件具大量、反覆特性，調查密度高。
調查時點	視各行政領域需要而於事前、事中或事後調查，不可一概而論。	一、監督管理之調查：隨時（限營業時間）。 二、人民申請案：申請後調查。 三、個別調查： 原則：事後調查。 例外：依所得性質，於所得發生時點即進行蒐集活動。
啟動要件	一、職權調查主義。 二、個別調查之啟動須有相當理由或合理懷疑。	一、職權調查主義。 二、個別調查之啟動須具客觀必要性。 三、因證據距離而減輕舉證責任（如課予協力義務及推計課稅）。
資料利用	原則：限供調查目的使用。 例外：為增進公共利益，得為他案流用。	基於公平合理課稅及行政經濟原則，得提供他案（稅捐事件）使用，但其他機關除符合稅捐稽徵法第 33 條規定者外，稽徵機關不得提供課稅資訊供其使用。
資料公開	原則公開，例外保密。	原則保密，例外公開（重大欠稅或逃漏稅捐案件）。