臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭
114年度地訴字第83號
114年12月17日辯論終結

原　　告　A（姓名住址詳卷）
被　　告　財政部北區國稅局
000000000000000000
代　表　人　李雅晶
訴訟代理人　黃麗玲
　　陳詣惟
　　李嘉雯

上列當事人間檢舉獎金事件，原告不服財政部中華民國113年5月10日台財法字第11313912950號訴願決定，提起行政訴訟，經本院高等行政訴訟庭以113年訴字第819號裁定移送前來，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

被告代表人原為李怡慧，嗣於訴訟進行中變更為李雅晶，茲據其具狀聲明承受訴訟，有聲明承受訴訟狀（見本院卷第103至108頁）在卷可稽，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告於民國112年3月29日向被告檢舉國語週刊文化事業股份有限公司（下稱國語週刊）將應稅刊物開立為免稅雜誌，未依規定開立統一發票涉嫌逃漏稅。被告調查之後，查獲國語週刊112年3月1日至同年4月30日銷售貨物短漏開立統一發票並漏報銷售額，以及108年1月1日至111年12月31日未依規定保存會計憑證等違章行為，並審認原告提供具體事證而查獲部分之罰鍰金額為新臺幣（下同）20,581元，依財務罰鍰處

理暫行條例第3條第2項規定，以112年12月8日北區國稅法務字第1120015148號函（下稱前處分）通知原告核發檢舉獎金4,116元。原告於112年12月18日（被告收文日）請求被告重新計算檢舉獎金，被告以112年12月20日北區國稅新店銷稽字第1121215948號函（下稱原處分）予以否准。原告不服，循序提起本件行政訴訟。

三、原告主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.就原告所知國語週刊最近6、7年書籍出版銷售金額數億元，未開立發票所逃漏稅額絕非僅有82萬餘元，其應受罰鍰處分應在數千萬元。則在原告檢舉後，國語週刊所受漏稅罰鍰均應核給原告獎金。

2.原告冒險檢舉，且在檢舉過程中已將如何計算國語週刊書籍販售數額之方法告知被告，被告卻未以公權力追查國語週刊7年間之銷售資料，要求原告提出7年間收據始能核發檢舉獎金，對原告實在不公平。既然是因原告檢舉被告始得裁罰國語週刊，則檢舉獎金當然應以裁罰金額總額計算，否則實有違檢舉制度鼓勵人民檢舉違法之旨。

3.國語週刊因長期合作之會計師事務所不願意幫其作假帳而更換記帳士，被告依其專業應可看出國語週刊帳目問題。然被告未查核帳目、未詢問其他經銷商，也未依據原告算法推估逃漏稅金額，僅聽信國語週刊說法而將112年以前之部分以處罰較輕之遺失憑據處理，未以逃漏稅處罰，亦有不當。且112年以前之部分係因原告檢舉，被告始知違法情事，縱被告以未保存憑據為由裁罰，該裁罰金額也應計入檢舉獎金計算基礎。

㈡聲明：（本院卷第148頁）

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.被告對於原告112年12月18日（被告收文日）的申請，應作成核付80萬元檢舉獎金之行政處分。

四、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.設置檢舉獎金制度目的，係以經濟上之誘因鼓勵檢舉人提出可供稽徵機關稽查稅務案件之具體事證，以達讓稽徵機關減少成本而正確、有效查核漏稅之目標。故檢舉所提供資訊雖不須要求至得確認漏稅違章事實，但至少能得為相當之嫌疑足以發動漏稅查核。

2.原告所提供資料除⑴國語幼兒月刊雜誌社收據2紙、⑵雙語股份有限公司估價單1紙之手機截圖、⑶國語週刊112年3至4月出貨單3紙之手機截圖、⑷銷售5千本國語字典之手機截圖係屬可供偵查之具體事證外，其餘屬公開資訊或僅文字敘述。又⑴部分因屬財政部臺北國稅局所轄而移由該局查核，且⑵部分經查核結果營業人已開立統一發票在案，被告依原告所提⑶、⑷部分具體事證，查獲國語週刊112年3月1日至4月30日短漏開統一發票銷售額，依照規定提撥獎金，並無違誤。

3.因案連帶查獲之違章案件，係稅捐稽徵機關本諸職權判斷，自行調查證據深入查核所為之罰鍰處分，檢舉人自不得另行提獎。又原告主張被告應提供國語週刊逃漏稅罰鍰數額乙節，依財政部70年6月23日台財稅字第35137號函及87年9月17日台財稅字第871963398號函釋，係屬被檢舉人國語週刊課稅資料，依稅捐稽徵法第33條第1項規定應予保密。

4.漏開發票的前提有實際銷貨事實，一般書籍的銷售都是到實際銷售才開發票，書籍贈送或無償給予他人或學校是很常見的，另外符合相關規定，如財政部110年2月2日台財稅字第11004518390號函，為不用開立發票之情形。

㈡聲明：駁回原告之訴。

五、本院之判斷：

㈠應適用之法令及法理：

1.稅捐稽徵法第49條之1第1項、第3項規定：「（第1項）檢舉逃漏稅捐或其他違反稅法規定之情事，經查明屬實，且裁罰確定並收到罰鍰者，稅捐稽徵機關應以收到之罰鍰提成核發

獎金與舉發人，並為舉發人保守秘密。……（第3項）第1項檢舉獎金，應以每案罰鍰百分之20，最高額新臺幣480萬元為限。」該條立法理由載明：「二、鑑於現行各稅法對於核發檢舉獎金及資格限制規定不一或未有規定，致稽徵實務迭有爭議。基於給與舉發人獎金係為維護國家稅收及防止逃漏稅捐等公共目的，不宜因稅目而異，為利各稅目一體適用，爰參考所得稅法第103條、證券交易稅條例第7條、契稅條例第32條及遺產及贈與稅法第43條規定，於第1項定明稅捐稽徵機關就檢舉案件經查明屬實，且裁罰確定並收到罰鍰者，稅捐稽徵機關應以收到之罰鍰提成核發獎金與舉發人，並為舉發人保守秘密。」由此可知檢舉獎金制度之設置，其目的就在於協助稽徵達成上開目標，係藉由經濟上之誘因，鼓勵檢舉人提出可供稽徵機關稽查稅務案件之具體事證，資為核發獎金之規範基礎。檢舉人自須提供被檢舉人有逃漏稅捐行為之具體事證，因此而緝獲被檢舉人之違章行為時，方符合檢舉獎金制度之設置目的。

2.財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項規定：「經人舉發而緝獲之案件，就其淨額提撥舉發人不超過百分之20獎金。但執行稅賦查核人員之三等親以內之舉發人不得領取獎金。」

3.財務罰鍰給獎分配辦法第1條規定：「本辦法依財務罰鍰處理暫行條例（以下簡稱本條例）第3條規定訂定之。」第2條規定：「經人舉發而緝獲之案件，就財務罰鍰之淨額提撥舉發人獎金，照百分之20計算，每案最高額以新臺幣480萬元為限。」

4.加值型及非加值型營業稅法第10條規定：「營業稅稅率，除本法另有規定外，最低不得少於百分之5，最高不得超過百分之10；其徵收率，由行政院定之。」第32條第2項規定：「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」第51條第1項第3款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額。」

5.各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點第13點第1項規定：「檢舉人向稽徵機關檢舉案件時，稽徵機關應注意查明下列事項，如有欠缺者，應通知檢舉人於文到10日內限期補正或提供新事證，逾期未提供者，即行簽報不予受理：㈠檢舉人姓名及住址。㈡被檢舉者之姓名及地址，如係公司或商號，其名稱、負責人姓名及營業地址。㈢所檢舉違章漏稅之事實及可供偵查之具體事證。」第16點規定：「檢舉書應詳予查核其是否具備第13點所規定之事實，如有下列情形之一，應通知檢舉人限期補正或提供新事證，逾期不提供者，或認無調查必要者，得免議存查，並將決定及理由告知檢舉人：㈠經調查不實者。㈡依據網路、報章雜誌、政府公報、廣播電視或其他一般民眾皆可取得之各項公開資訊提出檢舉者。㈢檢舉事由經稽徵機關或其他機關調查審理中或經他人檢舉在先者。」第44點第1項規定：「稽徵機關收到受處分人繳納之罰鍰後，應依第4點第7款規定分別劃解，並登記於違章漏稅案件處理登記簿內或登錄電腦。同時填入違章漏稅案件罰鍰處理分配表，按期彙報，並將提成獎金通知檢舉人限期領款及分別劃解有關機關。」

㈡事實概要欄所載事實，有被告所屬新店稽徵所112年3月29日受理電話檢舉漏稅案件處理表（見原處分可閱卷第1頁）、被告112年7月12日裁處書（見原處分不可閱卷第31頁）、前處分（見本院113年度訴字第819號卷第19至23頁，下稱訴字卷）、原告112年12月18日手寫書函（見原處分可閱卷第52至55頁）、原處分（見原處分可閱卷第58至60頁）及訴願決定（見訴字卷第29至38頁）等附卷足稽，為可確認之事實。

㈢原告主張被告查獲國語週刊112年3月1日至同年4月30日銷售貨物短漏開立統一發票並漏報銷售額之違章行為，應將該部分全部罰鍰計算給予檢舉獎金，為無理由：

1.按判斷應發給獎金之檢舉，必須是足令稽徵機關減省稽查成本，發揮正確而有效查核違章事實之效能。檢舉人所提供之相關資訊，雖不要求須至得確認違章行為與漏稅結果之程

度，但至少應係稽徵機關不易掌握之課稅資料，並可達合理證明程度之具體事證，始足當之。故稽徵機關雖因舉發案件，而促使其發動職權，惟若其查得被檢舉人之被檢舉或其他違章事實，係基於職權自行調查事實及證據而獲得，並非基於檢舉人所提供之非公開資訊或資料而緝獲，依據稅捐稽徵法第49條之1第1、3項、財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項前段之文義及目的解釋，自難核給檢舉獎金（臺中高等行政法院108年度訴字第51號判決意旨參照）。

2.依原告提出之國語幼兒月刊雜誌社收據2紙、雙語股份有限公司估價單1紙、國語週刊112年3至4月出貨單3紙（見原處分可閱卷第5至7頁）、版權頁、國語週刊111年11月24日通知、111年8月18日通知、國語週刊經銷商LINE群組截圖（見原處分可閱卷第14至15頁、第18至23頁、第29至30頁）等檢舉資料，就國語週刊112年3至4月出貨單3紙及國語週刊經銷商LINE群組截圖，尚屬可供查核之具體事證，此部分被告已核發檢舉獎金（詳如後述），另國語幼兒月刊雜誌社收據部分已移由財政部臺北國稅局另案查核（見原處分不可閱卷第33頁），雙語股份有限公司估價單部分亦確有開立發票（見原處分不可閱卷第29至30頁）。除上開項目外，其餘如書籍版權頁、改版通知、出版訊息等，均屬公開資訊或僅能反映書籍編印與再版情形，至多可知國語週刊出版之書籍刊印狀況，並不足以據以勾稽實際銷售量及金額，亦無法證明是否存在未開立發票或短漏報銷售額等逃漏稅情節。國語週刊遭查獲其他書籍未開立發票之逃漏稅情事，仍須被告進一步調查始能確認，並未因原告所提資料而得以減省查核成本，揆諸前開說明，此部分自難核給原告檢舉獎金。是原告上開主張，洵無可採。

㈣原告主張國語週刊短漏開立發票不應僅限於查獲之82萬餘元銷售額，被告應就推估之數千萬元逃漏稅金額計算給予檢舉獎金，為無理由：

1.稅務檢舉制度之本旨，並非在於獎勵檢舉人提出抽象臆測、

推估性意見，或僅依出版量、印刷量、圖書種類等外在資訊據以推斷漏稅金額，而在於鼓勵檢舉人提供足以查核之具體事證，使稽徵機關得以實際掌握違章事實及其範圍。是以，檢舉人須提出之資料，必須具有「可資查核性」、「非公開性」與「可合理推導出具體違章事實」之性質，始能構成提撥獎金之要件。若僅以一般性資料、公開資訊、行業背景、出版量或個人推估，則與稽徵機關本已能掌握或本無法藉以勾稽具體逃漏稅額者無異，自難符合檢舉制度所要求之「具體事證」。

2.原告所提出前開檢舉資料，除國語週刊112年3至4月出貨單3紙及國語週刊經銷商LINE群組截圖可供查核之外，其餘不論為書籍版權頁、改版通知、出版訊息，或屬公開資訊，或僅能證明國語週刊持續有編印與出版行為，並不足以據以勾稽其實際銷售量、實際收入及是否短漏開立發票，且更無從推論其逃漏稅額達數千萬元之程度。換言之，原告之推估僅屬其主觀揣測，不足以轉化成直接查核之具體證據。又就涉有逃漏稅捐之違章事實認定而言，通常仍須以營業人就特定交易確有有償移轉貨物或提供勞務之交易事實為前提，並得以帳冊、憑證、對帳結算資料或收款紀錄等客觀資料加以勾稽，始足以具體認定其應稅銷售額及是否有應開立統一發票而未開立或短開之情形。而一般圖書出版、發行之交易型態，常見先行印製、宣傳、改版、寄送樣書、提供通路陳列，乃至出貨至經銷商後採寄售、退貨及對帳結算等流程，多係於實際成交並完成結算時，方依交易對象及實際成交金額開立發票，且圖書亦常見贈閱、樣書、試讀本、推廣用書、捐贈或無償提供予他人或學校、機關團體等情形，故僅憑書籍版權頁、改版通知、出版訊息等資訊，尚不足以逕認已發生可課稅之銷售交易，並直接推導其應稅銷售額及應開立發票金額。是以，稽徵機關就被檢舉營業人是否有逃漏稅捐及其金額，多須以帳冊、憑證或其他足資勾稽之客觀資料為基礎，始能具體認定短漏報之銷售額及相對應之稅額。本

件被告於112年4月14日函請國語週刊提出進銷存明細表及銷項資料憑證，惟國語週刊無法提供108年1月1日至111年12月31日之憑證，並於112年5月19日填具承諾書等情，有被告112年4月14日函（見原處分不可閱卷第17至18頁）及國語週刊承諾書（見原處分不可閱卷第28頁）在卷可佐，於此情形下，被告僅得認定國語週刊有未依規定保存憑證之情節，尚無從進一步據以計算或合理推算各年度具體短漏報銷售額與實際逃漏稅捐金額，自難逕行依逃漏稅規定科處罰鍰。再者，原告除前開提出之檢舉資料外，並未提出足以具體勾稽國語週刊於112年之前逃漏稅金額之具體事證，縱使被告查獲國語週刊於112年之前有逃漏稅捐情事並科處罰鍰，亦係被告本於職權查核之結果，並非原告檢舉所直接促成，揆諸前開說明，自難認係因原告檢舉所查獲之案件。是原告上開主張，尚難憑採。

㈤原告主張被告查獲國語週刊108年1月1日至111年12月31日未依規定保存會計憑證之違章行為，應將該部分罰鍰計算給予檢舉獎金，為無理由：

1.檢舉獎金制度之核心在於檢舉人所提供之具體且非公開事證，必須能直接促成稽徵機關查獲違章事實，並確實減省查核成本。若稽徵機關係基於其職權調查、非依檢舉人所提供之可資查核資料所查獲之其他違章事項，即不得認屬應計入獎金提成之範圍。

2.本件原告並未提出任何足以勾稽國語週刊於112年之前實際短漏報銷售額或逃漏稅額之具體事證，被告亦因國語週刊未能提出108年至111年間之進銷存明細表及銷項資料憑證，而僅能依未依規定保存會計憑證之違章行為裁處，並無從據此推算具體漏稅額度，此本屬被告基於職權查證所得之結果，並非因原告檢舉所能直接促成。倘僅以「因檢舉而啟動調查程序」即概括認定均屬於檢舉成果，無異將稅捐稽徵法第49條之1規定所要求檢舉人提出達合理證明程度之具體事證，逕行解釋為僅需具備程序上啟動調查之關連即足。蓋檢舉獎

金制度所欲獎勵者，係檢舉人提供足以具體指向特定違章事實之事證，使稽徵機關得據以查核並因而查獲同一違章行為。如檢舉內容不足以勾稽所指之違規行為，而稽徵機關係於依職權查核過程中，另行查得其他違章行為者，其查獲原因係機關職權調查所致，自難謂係因檢舉內容而直接查獲。若仍概括計入檢舉成果，將導致內容空泛之檢舉，亦得因啟動調查程序而一概主張後續查核成果均為檢舉所致，不僅有違稅捐稽徵法第49條之1規定之意旨，亦難謂符合檢舉獎金制度設置之目的。是以，被告對於國語週刊112年之前未依規定保存會計憑證之違章行為所科處之罰鍰，既非原告提出事證所直接促成之查獲結果，自不得列入檢舉獎金計算基礎。原告上開主張，難以採信。

㈥準此，被告就原告提出之國語週刊112年3至4月出貨單3紙（見原處分可閱卷第5至6頁）及國語週刊經銷商LINE群組截圖（見原處分可閱卷第29至30頁），經查核後認定國語週刊銷售金額為24,400元（見原處分不可閱卷第10至12頁）、840,000元（見原處分不可閱卷第2頁），合計為864,400元，並依加值型及非加值型營業稅法第10條、第32條第2項規定計算前揭銷售金額之漏報營業稅額為41,162元（計算式：864,400元÷1.05＝823,238，864,400－823,238＝41,162），再依同法第51條、稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，考量國語週刊違章情節及係1年內經第1次查獲（見原處分不可閱覽卷第29至30頁），按國語週刊所漏稅額處0.5倍之罰鍰20,581元（計算式：41,162×0.5＝20,581），據此依稅捐稽徵法第49條之1第3項、財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項之規定，作成前處分核付原告檢舉獎金4,116元（計算式：20,581×20％＝4,116）。是原告以前揭事由，依稅捐稽徵法第49條之1規定請求被告作成逾前處分核付金額，再核付80萬元檢舉獎金之行政處分，於法無據。至原告聲請被告查請國語週刊提供寄給經銷商之收據，以證明國語週刊因本件檢舉肯定在寄給經銷商的書籍裡均有附發票，表示國語週

刊始終都在欺騙被告，以避開6、7年逃漏稅的嚴重性乙節，核無調查之必要，附此敘明。

㈦綜上，原告主張，並不可採。原處分認事用法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

㈧本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及主張陳述，均與本件判決結果不生影響，爰不逐一論駁。

六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　1　　月　　16　　日

審判長法　官　劉正偉

法　官　陳鴻清

法　官　邱士賓

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第2款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。

	2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　1　　月　　16　　日

書記官　蔡叔穎