

臺灣高等法院臺中分院刑事判決

113年度上訴字第594號

上訴人 臺灣臺中地方檢察署檢察官  
被告 林玉山

上列上訴人因被告違反稅捐稽徵法等案件，不服臺灣臺中地方法院112年度訴字第1152號中華民國113年3月28日第一審判決（起訴案號：臺灣臺中地方檢察署111年度偵字第50738號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決撤銷。

林玉山納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐，處有期徒刑參月，併科罰金新臺幣貳萬元，有期徒刑如易科罰金、罰金如易服勞役，均以新臺幣壹仟元折算壹日。

「年度薪資、伙食津貼、加班費印領清冊」上偽造之「郭秉軒」簽名參枚及「年度薪資、伙食津貼、加班費印領清冊」電子檔上偽造之「郭秉軒」簽名參枚，均沒收。未扣案之犯罪所得新臺幣貳萬零陸佰肆拾貳元沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額。

犯罪事實

林玉山係址設臺中市○○區○○路00巷00號1樓之獨資商號中梓機械工程行之出資者及負責人，亦為納稅義務人，並以製作員工各類所得扣繳暨免扣繳憑單為其附隨業務，為從事業務之人。其知悉郭秉軒於民國110年3、4月間，僅支領新臺幣（下同）4萬元薪資，竟基於明知為不實之事項而填製會計憑證、行使偽造準私文書、行使業務上登載不實文書及逃漏稅捐之犯意，於111年7月11日前某時，未經郭秉軒同意或授權，在「年度薪資、伙食津貼、加班費印領清冊」（下稱印領清冊）上記載郭秉軒支領110年3、4月薪資各45,800元，合計91,600元（逾4萬元部分為虛偽

01 記載)，並在「領款人蓋章」欄處，偽造「郭秉軒」簽名3枚，  
02 表示郭秉軒業已領取其上薪資，而偽造私文書及會計憑證（印領  
03 清冊屬員工領取薪資之收據私文書，及為商業會計法規定會計憑  
04 證中之原始憑證），再將郭秉軒支領91,600元中逾4萬元部分之  
05 不實事項，囑由不知情之冠優聯合稅務記帳士事務所人員填製11  
06 0年度各類所得扣繳暨免扣繳憑單，並於000年0月間，持向財政  
07 部中區國稅局沙鹿稽徵所申報營利事業所得額而行使，且此部分  
08 營利事業所得額，依法應由獨資資本主列為營利所得，課徵綜合  
09 所得稅，是此部分短報所得額原應依法併入負責人林玉山110年  
10 度綜合所得稅結算申報案件課徵，林玉山以此不正當方法逃漏11  
11 0年度應納之個人綜合所得稅20,642元。林玉山嗣並依該稽徵所1  
12 11年7月11日通知而囑由不知情之冠優聯合稅務記帳士事務所人  
13 員將前揭偽造之印領清冊製成電子檔傳送給該稽徵所備查而行  
14 使，足以生損害於稅捐機關核課徵納稅捐之正確性及郭秉軒。

#### 15 理 由

16 一、本判決下列所援之供述證據及非供述證據，經本院依法踐行  
17 調查證據程序，檢察官及被告林玉山（下稱被告）於本院準  
18 備程序均同意有證據能力（本院卷第94至97頁），於審理時  
19 對於證據能力均未聲明異議（本院第117至125頁），本院審  
20 酌後認為該等證據均為法院事實認定之重要依據，作為本案  
21 之證據均屬適當，故依刑事訴訟法第159條之5規定，均具有  
22 證據能力。

23 二、訊據被告雖坦承前揭犯罪事實欄所載客觀事實，惟矢口否認  
24 有何犯行，辯稱：可能是會計做帳做錯了，我沒有唸書，也  
25 看不懂，不是故意要觸犯法律，沒有逃漏稅捐、偽造文書的  
26 意思等語。經查：

27 （一）前揭犯罪事實，業據被告於原審具狀坦承明確（原審卷第93  
28 至95頁），並供稱：我是中梓機械工程行負責人，工程行需  
29 要製作薪資所得清冊及申報報營利事業所得稅，郭秉軒薪水  
30 應該是4萬元左右沒錯，…印領清冊上3個「郭秉軒」簽名是  
31 我簽的，…郭秉軒薪水約4萬元，…郭秉軒於110年3、4月間

01 只領4萬元，…關於郭秉軒110年3、4月薪資給付額據以製作  
02 扣繳憑單再去申報相關稅捐，是我請記帳士做的，依稽徵所  
03 通知而補正印領清冊電子檔也是我請記帳士處理的，記帳士  
04 不知道郭秉軒實際領多少錢，對於逃漏稅捐20,642元我沒有  
05 意見，…印領清冊上簽名是要證明我幫他錢領出來，…除否  
06 認逃漏稅捐的意思外，對於前揭犯罪事實記載都是正確等語  
07 明確（原審卷第71、74、113、118、119、120頁、本院卷第  
08 93、94、122、123頁），且經證人郭秉軒於警詢、偵訊中  
09 （50738號卷第23至25頁、第57頁及反面、第97頁及反  
10 面）、證人即冠優聯合稅務記帳士事務所記帳士賴圳仁於偵  
11 訊中（50738號卷第43至45、133至135頁）證述明確，並有  
12 卷附經濟部商工登記公示資料查詢結果、郭秉軒之110年度  
13 各類所得扣繳暨免扣繳憑單、財政部中區國稅局沙鹿稽徵所  
14 112年4月11日函檢附之印領清冊（50738號卷第27、35、11  
15 3、117頁）、112年11月22日書函及檢附之中梓機械工程行1  
16 10年度營利事業所得稅結算申報核定通知書、110年度營利  
17 事業所得稅結算、109年度未分配盈餘申報書（含110年度損  
18 益及稅額計算表、資產負債表等資料）、財政部中區國稅局  
19 111年7月11日中區國稅沙鹿營所字第1110453744號函影本  
20 （原審卷第35至47頁反面、第65頁及反面）、113年6月4日  
21 函及檢附之送達證書、電子郵件（本院卷第43至46頁）可  
22 證，應可認定。

23 (二)被告雖辯稱上情，然被告知悉其為中梓機械工程行負責人，  
24 需要製作薪資所得清冊及申報報營利事業所得稅，且知悉其  
25 在記載郭秉軒支領110年3、4月薪資各45,800元，合計91,60  
26 0元之印領清冊上具領人蓋章欄簽署郭秉軒之簽名3枚，係用  
27 據以製作扣繳憑單再去申報相關稅捐，均如前述，而被告既  
28 知悉郭秉軒實際支領110年3、4月薪資4萬元，卻於超額虛列  
29 之印領清冊上未經郭秉軒同意而簽郭秉軒姓名，表彰郭秉軒  
30 領取91,600元，據以申報報營利事業所得稅，其所辯可能是  
31 會計做帳做錯、不是故意要觸犯法律、沒有逃漏稅捐意思等

01 情，顯非可採。

02 (三)綜上，被告前揭犯行，已可認定。本案事證明確，應依法論  
03 科。

04 三、論罪科刑及撤銷原判決、量刑、沒收之說明：

05 (一)按商業會計法所稱之商業會計憑證，分為原始憑證及記帳憑  
06 證，所謂原始憑證，係指證明事項之經過，而為造具記帳憑  
07 證所根據之憑證，而記帳憑證則係指證明處理會計事項人員  
08 之責任而為記帳所根據之憑證而言，此觀諸商業會計法第15  
09 條之規定自明。就營利事業所得稅核課而言，依營利事業所  
10 得稅查核準則第71條第11款規定，薪資支出之原始憑證，為  
11 收據或簽收之名冊，其由工會或合作社出具之收據，應另付  
12 工人之印領清冊，職工薪資如係送交銀行分別存入各該職工  
13 帳戶者，應以銀行蓋章證明存入之清單予以認定，則被告在  
14 印領薪資清冊上簽署郭秉軒之姓名，已足表示郭秉軒領取此  
15 部分薪資，具有收據之性質，自屬刑法第210條所稱之私文  
16 書，且為商業會計憑證，甚為明確（最高法院84年度台上字  
17 第1740號、92年度台上字第1136號判決參照）。又偽造之印  
18 領清冊電子檔性質上屬電磁紀錄，應以準私文書論。被告依  
19 財政部中區國稅局沙鹿稽徵所通知而囑由不知情之冠優聯合  
20 稅務記帳士事務所人員將上開偽造之印領清冊製成電子檔再  
21 傳送給稽徵所備查而行使，屬行使偽造準私文書。另扣繳憑  
22 單乃扣繳義務人依所得稅法所製作之單據，為從事此製作、  
23 登載業務之人業務上作成之文書，其用意在於方便稅捐稽徵  
24 機關蒐集及掌握課稅資料，以利稅捐之核課，並非證明交易  
25 事項發生之經過而為造具記帳憑證，或證明處理會計事項人  
26 員之責任而為記帳所根據之憑證，即非商業會計法所稱之  
27 「原始憑證」或「記帳憑證」，如有登載不實，足生損害於  
28 公眾或他人，應係該當刑法第215條之罪，尚不成立商業會  
29 計法第71條填製不實會計憑證之罪（最高法院93年度台上字  
30 第390號、92台上字第6116號判決意旨參照）。另按獨資、  
31 合夥組織之營利事業應依前項規定辦理結算申報，無須計算

01 及繳納其應納之結算稅額；其營利事業所得額，應由獨資資  
02 本主或合夥組織合夥人依第14條第1項第1類規定列為營利所  
03 得，依本法規定課徵綜合所得稅，所得稅法第71條第2項定  
04 有明文。

05 (二)被告係獨資商號中梓機械工程行之負責人，為商業會計法所  
06 規定之商業負責人，為納稅義務人，並應據實製作扣繳憑  
07 單，為從事業務之人，其將告訴人支領91,600元中逾4萬元  
08 部分不實事項囑由不知情之冠優聯合稅務記帳士事務所記帳  
09 人員填製110年度各類所得扣繳暨免扣繳憑單，並將記載此  
10 部分不實事項之偽造印領清冊電子檔先後向稽徵所提出而行  
11 使，致稅捐稽徵機關核定之中梓機械工程行110年營利事業  
12 所得營利所得額減少，且此部分營利事業所得額，依法應由  
13 獨資主即被告列為營利所得，課徵綜合所得稅，是被告為納  
14 稅義務人而以上開行為匿報所得額，致稅捐稽徵機關核定之  
15 綜合所得稅額發生不正確之結果，被告即以此不正當方式逃  
16 漏110年度個人綜合所得稅20,642元，是被告所為，係犯刑  
17 法第210條之偽造私文書罪、第220條第2項、第216條、第21  
18 0條之行使偽造準私文書罪、第216條、第215條之行使業務  
19 登載不實文書罪、商業會計法第71條第1款之商業負責人填  
20 製不實會計憑證罪及稅捐稽徵法第47條第1項第4款、第41條  
21 之商業負責人為納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐罪。被告  
22 偽造「郭秉軒」簽名為偽造私文書之階段行為；偽造準私文  
23 書、登載業務不實文書之低度行為，均為行使之高度行為所  
24 吸收，均不另論罪。就被告偽造印領清冊作為不實會計憑證  
25 部分，商業會計法第71條第1款之商業負責人填製不實會計  
26 憑證罪，本即含有業務上登載不實之性質，與刑法第215條  
27 之從事業務之人明知為不實之事項而登載於業務上文書罪，  
28 皆規範處罰同一之登載不實行為，應屬法規競合，且前者為  
29 後者之特別規定，依特別法優於普通法之原則，自應優先適  
30 用商業會計法第71條第1項第1款論處（最高法院92年台上字  
31 第6171號判決意旨參照）。

01 (三)被告委由不知情之冠優聯合稅務記帳士事務所人員填製110  
02 年度各類所得扣繳暨免扣繳憑單，並持向財政部中區國稅局  
03 沙鹿稽徵所申報營利事業所得額；將前揭偽造之印領清冊製  
04 成電子檔供稽徵所備查而行使，均應論以間接正犯。

05 (四)再按刑法上一行為而觸犯數罪名之想像競合犯存在之目的，  
06 在於避免對於同一不法要素予以過度評價，其所謂「同一行  
07 為」係指所實行者為完全或局部同一之行為而言（最高法院  
08 97年度台上字第3494號判決要旨可參）。被告前揭所為目的  
09 係使獨資商號之營業成本增加，而減少營利所得額，藉此逃  
10 漏其綜合所得稅，是被告上開行為在自然意義上雖非完全一  
11 致，然二者仍有部分合致，且犯罪目的單一，依一般社會通  
12 念，認應評價為一罪方符合刑罰公平原則，如予數罪併罰，  
13 反有過度評價之疑，與人民法律感情亦未契合；是於牽連犯  
14 廢除後，適度擴張一行為概念，認此情形為一行為觸犯數罪  
15 名之想像競合犯，應屬適當，從而，被告所犯偽造私文書  
16 （印領清冊）、行使偽造準私文書罪（印領清冊電子檔）、  
17 行使業務登載不實文書罪、商業負責人填製不實會計憑證罪  
18 及商業負責人為納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐罪之犯  
19 行，屬一行為觸犯數罪名之想像競合犯，應依刑法第55條規  
20 定，從一重之稅捐稽徵法第41條之納稅義務人以不正當方法  
21 逃漏稅捐罪處斷。至原審蒞庭檢察官當庭陳稱：被告於000  
22 年0月間提出印領清冊電子檔供稽徵所備查而行使部分不在  
23 起訴範圍等語（原審卷第121頁），尚有誤會。

24 (五)起訴書被告所犯法條雖未列載前揭行使業務登載不實文書  
25 罪、行使偽造準私文書罪、商業負責人填製不實會計憑證  
26 罪，犯罪事實部分漏未提及偽造及行使電磁紀錄之準私文書  
27 ，然此部分或事實已載明於起訴書之犯罪事實，或經原審蒞  
28 庭檢察官當庭陳明（原審卷第121、123頁），或經本院蒞庭  
29 檢察官當庭補充（本院卷第124頁），且被告所犯前揭數罪  
30 間有想像競合之裁判一罪關係，已如前述，本院自應一併審  
31 理，本院並已於審理時告知被告此部分所犯行使業務登載不

01 實文書罪、商業負責人填製不實會計憑證罪名（本院卷第11  
02 8頁），無礙被告訴訟上之防禦；另就行使偽造準私文書罪  
03 （印領清冊電子檔）部分，被告已為陳述而為防禦，本院就  
04 構成要件已為實質調查（本院卷第94、122、123頁），且其  
05 刑罰仍應回歸刑法第216條、第210條，甚因想像競合後係從  
06 一重論以納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐罪，是對被告之  
07 論罪科刑並無實質不利之影響，亦非屬對被告論罪法條為無  
08 法預期之罪名變更，故不影響被告防禦權或損及被告程序上  
09 權利（最高法院101年度台上字第3276號、103年度台上字第  
10 1383號、90年度台非字第172號判決均同此旨），併此敘  
11 明。

12 (六)原審疏未詳查，遽對被告為無罪之諭知，尚有未洽。檢察官  
13 上訴意旨指摘原判決諭知被告無罪不當，為有理由，應由本  
14 院將原判決撤銷改判。

15 (七)爰以行為人之責任為基礎，審酌被告前有公共危險前科，有  
16 臺灣高等法院被告前案紀錄表可稽，素行非佳，本案製作不  
17 實之扣繳憑單、印領清冊及逃漏稅捐，所為有害國家財政收入  
18 及賦稅制度之公平，亦使告訴人蒙受損害，實該非難，並  
19 兼衡被告犯後大致坦承犯行，態度尚可，所逃漏稅額尚非甚  
20 鉅，暨被告自陳為國中學歷，從事機械安裝工作，經濟狀況  
21 普通，獨居生活，併參酌被告之犯罪動機、目的、手段等一  
22 切情狀，量處如主文第2項所示之刑，就有期徒刑、罰金部  
23 分，分別諭知易科罰金、易服勞役之折算標準。

24 (八)沒收

25 1.按偽造之印章、印文或署押，不問屬於犯人與否，沒收之，  
26 刑法第219條定有明文。「年度薪資、伙食津貼、加班費印  
27 領清冊」上偽造之「郭秉軒」簽名3枚、「年度薪資、伙食  
28 津貼、加班費印領清冊」電子檔上偽造之「郭秉軒」簽名3  
29 枚，均應依刑法第219條規定，不問屬於被告與否，均沒收  
30 之。至被告偽造之印領清冊（含電子檔），其上併有其他領  
31 款人資料，且沒收此部分文書欠缺刑罰重要性，故不予宣告

01 沒收。

02 2.稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪，為結果犯，以發生逃漏稅  
03 捐之結果為其犯罪構成要件；而犯逃漏稅捐罪者，其逃漏之  
04 稅捐（應繳納未繳納之稅捐金額），性質上係以節省支出之  
05 方式，反向達成整體財產之實際增值，乃直接產自犯罪之所  
06 得，核屬刑法第38條之1 規定之「犯罪所得」，自應依法宣  
07 告沒收。又因犯罪所得之沒收與稅捐之繳納，固然均係歸於  
08 國庫，然因犯罪所得之沒收而獲益的「司法國庫」，並不等  
09 同於「稅捐國庫」，稅捐刑法在於保障國家之稅捐國庫利  
10 益，國家自係逃漏稅捐犯罪之被害人，而為刑法第38條之1  
11 第5 項「犯罪所得已實際發還被害人者，不予宣告沒收」規  
12 定所稱之「被害人」。故逃漏之稅捐於行為後已向國稅局依  
13 法實際補繳者，其犯罪所得於補繳之範圍（全額或部分）  
14 內，既已實際合法發（繳）還被害人，依上開規定，在該範  
15 圍已毋庸再諭知沒收或追徵；惟依該規定之反面解釋，倘未  
16 補繳完畢者，則稅捐請求權於全部或一部未實現之情形，犯  
17 罪所得之沒收既為義務沒收，自仍應依法諭知沒收或追徵，  
18 尚不能以稅捐國庫仍有稅捐請求權存在為由即認不應予以沒  
19 收（最高法院111年度台上字第2301號判決意旨參照）。本  
20 案被告為上開逃漏稅捐犯行，因而漏繳稅額20,642元，且未  
21 見有何事證足顯被告就此部分確有補繳之情形，是本院自應  
22 就此部分犯罪所得，依刑法第38條之1第1項前段、第3項，  
23 對被告宣告沒收，並諭知於全部或一部不能或不宜執行沒收  
24 時，追徵其價額。又檢察官就本案犯罪所得雖未請求沒收，  
25 然參諸最高法院108年台上字第3594號判決意旨就第三人沒  
26 收之說明意旨，本院認此部分不以經檢察官請求為必要，併  
27 此敘明。

28 據上論斷，應依刑事訴訟法第369條第1項前段、第364條、第299  
29 條第1項前段，判決如主文。

30 本案經檢察官楊順淑提起公訴，檢察官陳立偉提起上訴，檢察官  
31 陳佳琳、李慶義到庭執行職務。

01 中 華 民 國 113 年 10 月 22 日  
02 刑事第十一庭 審判長法官 張意聰  
03 法官 周瑞芬  
04 法官 蘇品樺

05 以上正本證明與原本無異。  
06 如不服本判決應於收受送達後20日內向本院提出上訴書狀，其未  
07 敘述上訴理由者，並得於提起上訴後20日內向本院補提理由書（  
08 均須按他造當事人之人數附繕本）「切勿逕送上級法院」。

09 書記官 張捷菡

10 中 華 民 國 113 年 10 月 22 日

11 附錄本案論罪科刑法條

12 中華民國刑法第210條

13 偽造、變造私文書，足以生損害於公眾或他人者，處5年以下有  
14 期徒刑。

15 中華民國刑法第215條

16 從事業務之人，明知為不實之事項，而登載於其業務上作成之文  
17 書，足以生損害於公眾或他人者，處3年以下有期徒刑、拘役或1  
18 萬5千元以下罰金。

19 中華民國刑法第216條

20 行使第210條至第215條之文書者，依偽造、變造文書或登載不實  
21 事項或使登載不實事項之規定處斷。

22 中華民國刑法第220條

23 在紙上或物品上之文字、符號、圖畫、照像，依習慣或特約，足  
24 以為表示其用意之證明者，關於本章及本章以外各罪，以文書  
25 論。

26 錄音、錄影或電磁紀錄，藉機器或電腦之處理所顯示之聲音、影  
27 像或符號，足以為表示其用意之證明者，亦同。

28 商業會計法第71條

29 商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事

01 務之人員有下列情事之一者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或  
02 併科新臺幣60萬元以下罰金：

- 03 一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。
- 04 二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。
- 05 三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。
- 06 四、故意遺漏會計事項不為記錄，致使財務報表發生不實之結  
07 果。
- 08 五、其他利用不正當方法，致使會計事項或財務報表發生不實之  
09 結果。

#### 10 稅捐稽徵法第47條

11 本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處刑罰之規定，於  
12 下列之人適用之：

- 13 一、公司法規定之公司負責人。
- 14 二、有限合夥法規定之有限合夥負責人。
- 15 三、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。
- 16 四、商業登記法規定之商業負責人。
- 17 五、其他非法人團體之代表人或管理人。

18 前項規定之人與實際負責業務之人不同時，以實際負責業務之人  
19 為準。

#### 20 稅捐稽徵法第41條

21 納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處5年以下有  
22 期徒刑，併科新臺幣1千萬元以下罰金。

23 犯前項之罪，個人逃漏稅額在新臺幣1千萬元以上，營利事業逃  
24 漏稅額在新臺幣五千萬元以上者，處1年以上7年以下有期徒刑，  
25 併科新臺幣1千萬元以上1億元以下罰金。