

臺灣高等法院臺南分院刑事判決

109年度上訴字第177號

上訴人

即被告 李裕聰

選任辯護人 洪茂松律師

上列上訴人因違反公司法等案件，不服臺灣臺南地方法院108年度訴緝字第32號中華民國108年11月18日第一審判決（起訴案號：臺灣臺南地方檢察署96年度偵字第18046號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決撤銷。

李裕聰犯公司法第9條第1項前段之未繳納股款罪，處有期徒刑捌月，減為有期徒刑肆月，如易科罰金以銀元參佰元即新臺幣玖佰元折算壹日；又共同連續犯修正前商業會計法第71條第1款之填製不實罪，處有期徒刑壹年，減為有期徒刑陸月，如易科罰金以銀元參佰元即新臺幣玖佰元折算壹日。應執行有期徒刑捌月，如易科罰金以銀元參佰元即新臺幣玖佰元折算壹日。

其餘被訴部分無罪。

事 實

一、李裕聰前係設於臺南縣○○市○○里○○路000巷00號1樓「董威科技有限公司」（以下簡稱董威公司）負責人，明知公司應收之股款，股東並未實際繳納，竟基於未實際繳納股款而以申請文件表明收足、以不當方法使會計事項發生不實結果、使公務員登載不實之犯意，以暫借之新臺幣（下同）1百萬元存款文件作為資本金額證明，委由不知情之景德美會計師事務所宋肯璋會計師進行查核，出具資本查核報告書、資產負債表、股東繳納現金股款明細表後，於民國92年10月20日檢附上開資本查核報告書、資產負債表、股東繳納現金股款明細表、設立登記申請書及公司章程，向經濟部中部辦公室（起訴書及原審判決書誤為臺南縣政府，應予更

01 正)提出公司設立申請，使經濟部中部辦公室承辦公務員形
02 式審查後，於92年10月22日通過設立申請，而將董威公司資
03 本額1百萬元之不實會計事項，登載於所掌管之公司登記於
04 公司設立登記表之公文書上，足生損害於公司登記之正確
05 性。

06 二、李裕聰為董威公司負責人，屬商業負責人、納稅義務人，其
07 與知情之友人曾海秦（另經原審法院判處罪刑確定）均知悉
08 營業人應依銷售貨物或勞務之實際情況，開立發票，而董威
09 公司並無實際銷貨予如附表二所示各公司，竟仍共同基於填
10 製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐之概括犯意聯絡，推由
11 曾海秦連續開立性質上屬於商業會計法所指會計憑證中原始
12 憑證之如附表二所示不實統一發票共45張，經曾海秦交由如
13 附表二所示之耐力得國際事業股份有限公司等16家公司，作
14 為進項憑證，而由上開16家公司營業人依營業稅法規定申報
15 營業稅時，持前揭統一發票用以申報扣抵進項稅額，以此不
16 正當方法，幫助耐力得國際事業股份有限公司等16家公司逃
17 漏營業稅額共計達33萬5235元，足以生損害於稅捐稽徵機關
18 對於稅捐稽徵業務之管理與課稅之公平及正確性。

19 三、案經財政部台灣省南區國稅局新化稽徵所移送臺灣臺南地方
20 檢察署檢察官偵查起訴。

21 理 由

22 甲、有罪部分

23 壹、就本判決有罪部分所引用之傳聞證據，本件當事人均明示同
24 意有證據能力（本院卷第87-91頁），且於本院審理時，經
25 逐一提示後，迄於言詞辯論終結前，未聲明異議，本院認該
26 些證據做成之過程、內容均具備任意性、合法性，其陳述與
27 本件待證事實具有關聯性，合於一般供述證據之採證基本條
28 件，且證明力非明顯過低，以之作為證據，均屬適當，依刑
29 事訴訟法第159條之5第1項規定，皆有證據能力。

30 貳、認定犯罪事實所憑之證據及理由

31 一、認定犯罪事實所憑之證據及理由

01 (一)公司法第9條第1項未繳納股款犯行

02 訊據被告李裕聰對於犯罪事實一所示犯行，供承不諱，並有
03 董威科技有限公司92年10月22日設立登記表1份（見證據一
04 卷第68-69頁）、董威科技有限公司92年11月28日變更登記
05 表（見證據一卷第85-86頁）、董威科技有限公司94年5月13
06 日變更登記表1份（見證據一卷第93-94頁）、董威科技有限
07 公司94年12月29日變更登記表1份（見證據一卷第100-101
08 頁）、董威科技有限公司95年9月27日變更登記表1份（見證
09 據一卷第106-107頁）及經濟部96年2月27日經授中字第0963
10 4562050號函暨附「董威科技有限公司變更登記申請書」1份
11 （見證據一卷第68-69、85-86、93-94、100-101、106-10
12 7、108-109頁）可證。被告所為前述不利之自白，與事實相
13 符，被告如犯罪事實一所示犯行，罪證明確，應依法論科。

14 (二)訊據被告對於犯罪事實二所示犯行坦承不諱，復經證人賴清
15 城（彰盛企業社負責人）、劉嬌煥（捷寶實業有限公司會
16 計）、王美欄（鼎瀧企業股份有限公司會計）證述在卷，並
17 有董威科技有限公司92年12月至95年2月之進銷交易流程圖1
18 份、南區國稅局新化稽徵所刑事案件告發書、董威公司與土
19 城建成行、荃太有限公司、彰盛企業社、捷寶實業有限公
20 司、鼎瀧企業股份有限公司、芳德企業社、欣鼎鑫企業社間
21 統一發票、出貨單、請款單、承諾書等資料在卷可查（見證
22 據卷二第346-347、353-365、373-375、381、392-394、406
23 -409、416-417頁），被告自白核與事實相符，事證明確，
24 被告如犯罪事實二所示犯行洵堪認定，應依法論科。

25 二、論罪科刑

26 (一)新舊法比較

27 1. 按被告行為後，刑法部分條文業於民國94年1月7日經立法院
28 三讀修正，而經總統於94年2月2日公布並於95年7月1日施
29 行。而新修正之刑法第2條第1項規定：「行為後法律有變更
30 者，適用行為時之法律。但行為後之法律有利於行為人者，
31 適用最有利於行為人之法律。」，而該法係規範行為後法律

變更所生新舊法律比較之準據法，於新法施行後，即應逕用該條為「從舊從輕」之比較。又修正後既已改採「從舊從輕」主義，則法院裁判時已在新法施行之後，雖新舊法之內容有所修正，但對行為人倘無有利或不利之情形者，即無適用上開規定為新舊法比較之問題（最高法院95年度台上字第5669號判決可資參照）。另本次法律變更，比較時應就罪刑有關之共犯、未遂犯、想像競合犯、牽連犯、連續犯、結合犯，以及累犯加重、自首減輕暨其他法定加減原因（如身分加減）與加減例等一切情形，綜其全部罪刑之結果而為比較（最高法院95年5月23日95年度第8次刑庭會議決議參照）

2. 本案涉及法律變更之部分如下：

(1) 商業會計法第71條第1款、第5款規定修正部分

被告行為後，商業會計法業於95年5月24日修正公布，其中第71條第1款關於商業負責人填製不實會計憑證及同條第5款之以不正方法使財務報表發生不實罪之處罰規定，法定刑由「五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣十五萬元以下罰金」，修正為「五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六十萬元以下罰金」，比較修正後商業會計法第71條第1款、第5款及修正前之同款規定，適用行為時即修正前舊法之規定，對被告較為有利，依刑法第2條第1項之規定，自應適用舊法論處。

(2) 稅捐稽徵法第43條第1項修正部分

稅捐稽徵法第43條第1項於110年12月17日經修正公布，並自公布日施行，其將併科罰金刑，由「併科新臺幣6萬元以下罰金」，修正為「併科新臺幣1百萬元以下罰金」，經比較行為時法及裁判時法，以修正前稅捐稽徵法第43條第1項對被告較有利，依刑法第2條第1項但書，應適用修正前稅捐稽徵法第43條第1項之規定。

(3) 刑法修正部分

①修正後刑法第28條共犯之規定為：「二人以上共同實行犯罪之行為者，皆為正犯」，被告行為時之前刑法第28條共犯之

規定為：「二人以上共同實施犯罪之行為者，皆為正犯。」。比較修正前後之條文，原「實施」之概念，包含陰謀、預備、著手及實行等階段之行為，修正後僅共同實行犯罪行為始成立共同正犯，是新法共同正犯之範圍縮小，排除陰謀犯、預備犯之共同正犯。然新舊法共同正犯之規定固有修正，但對本件被告與曾海秦基於犯意聯絡共同實行犯罪而言，不論新法、舊法，均構成共同正犯，上述刑法第28條之修正內容，對被告並無「有利或不利」之影響，依上開之見解，並無適用修正後刑法第2條第1項之規定為比較新舊法適用之必要，自應逕適用行為時之舊法。

②刑法第31條第1項關於無身分或其他特定關係之共犯規定，修正前條文規定：「因身分或其他特定關係成立之罪，其共同實施或教唆幫助者，雖無特定關係，仍以共犯論」，修正後條文規定為：「因身分或其他特定關係成立之罪，其共同實行、教唆或幫助者，雖無特定關係，仍以正犯或共犯論。但得減輕其刑」，修正後增訂但書「得減輕其刑」之規定，查本件共同被告曾海秦雖非上開董威公司之負責人，即係無商業負責人身分之人，惟與被告共同提供填製不實會計憑證供他人使用，自有前開但書之適用，依修正後刑法第2條第1項後段之規定，應以修正後之規定對於被告較為有利。

③修正後刑法已刪除第55條關於牽連犯之規定，則依修正前即行為時之舊法規定，可從一重罪處斷之罪，因新法已刪除牽連犯規定，若所犯各罪應依數罪併罰之規定分論併罰，則比較新舊法之規定，新法規定並非較有利於被告，依刑法第2條第1項本文之規定，應適用行為時之法律，即適用修正前刑法第55條牽連犯之規定，從一重處斷。查被告所犯違反公司法第9條第1項及刑法第216條、第214條之罪，依據修正後刑法第55條刪除牽連犯之規定，乃實質上之數罪，而須分論併罰，自應以修正前之牽連犯規定，較有利於被告。

④被告行為後，刑法第56條連續犯之規定業經刪除，則被告關於附表一、二之犯行，因行為後新法業已刪除連續之規定，

01 此刪除雖非犯罪構成要件之變更，但顯已影響行為人刑罰之
02 法律效果，自屬法律有變更，依修正後刑法第2條第1項之規
03 定比較新、舊法結果，仍以修正前刑法第56條之規定有利於
04 被告。

05 ⑤前開(3)②、③、④法條變更，經綜合比較，以適用修正前規
06 定為有利，應適用修正前規定論罪科刑。

07 (4)被告於行為時之刑法第41條第1項前段規定：「犯最重本刑
08 為五年以下有期徒刑以下之刑之罪，而受六個月以下有期徒
09 刑或拘役之宣告，因身體、教育、職業、家庭之關係或其他
10 正當事由，執行顯有困難者，得以一元以上三元以下折算一
11 日，易科罰金」，又被告行為時之易科罰金折算標準，修正
12 前罰金罰鍰提高標準條例第2條前段（現已刪除）規定，就
13 其原定數額提高為一百倍折算一日，則本件被告行為時之易
14 科罰金折算標準，如以銀元三百元折算一日，經折算為新臺
15 幣後，即應以新臺幣九百元折算為一日。惟95年7月1日修正
16 公布施行之刑法第41條第1項前段則規定：「犯最重本刑為
17 五年以下有期徒刑以下之刑之罪，而受六個月以下有期徒刑
18 或拘役之宣告者，得以新臺幣一千元、二千元或三千元折算
19 一日，易科罰金」，比較修正前後之易科罰金折算標準，以
20 95年7月1日修正公布施行前之規定，較有利於被告等，則應
21 依刑法第2條第1項前段，適用修正前刑法第41條第1項前段
22 規定，定被告之易科罰金折算標準。

23 (5)修正前刑法第51條第5款規定「宣告多數有期徒刑者，在各
24 刑之最長期以上，各刑期合併之刑期以下，定其刑期，但不
25 得逾20年」，修正後之規定將但書修正為「但不得逾30
26 年」，以舊法較有利於行為人。

27 (6)再刑法第2條、第11條、第38條、第51條另於104年12月30日
28 修正，另增訂刑法第38條之1等與沒收相關之規定，並於105
29 年7月1日施行。其中刑法第2條之規定本身僅係新、舊法之
30 比較適用原則之宣示性指導原則，並非實體刑罰法律；刑法
31 第11條之修正，亦未涉及實體刑罰法律之變更，均不生行為

01 後法律變更之比較適用問題，應逕予適用裁判時法。又沒收
02 適用裁判時之法律，修正後刑法第2條第2項定有明文。則刑
03 法中所定之沒收相關規定，即應適用裁判時之法律即修正後
04 之刑法，無庸比較新舊法。再者，修正後刑法第51條，係將
05 原該條第9款（宣告多數沒收者，併執行之）刪除，並將原
06 該條第9款之規定改列在修正後刑法第40條之2第1項，對被
07 告並無較有利或不利之影響，亦無庸為新舊法之比較。

08 (7)又刑法第214條雖於108年12月25日修正公布，然僅係罰金計
09 算單位由銀元（500元）改為新臺幣（15000元），實質內容
10 並無變更，不生新舊法比較問題。

11 (二)相關規定之說明：

12 1. 按公司法第9條未繳納股款或繳納後發還罪，其犯罪主體為
13 公司負責人，商業會計法第71條第5款之利用不正當方法致
14 使會計事項發生不實結果罪，犯罪主體為商業負責人、主辦
15 及經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員；又
16 公司法第9條第1項前段規定「公司應收之股款，股東並未實
17 際繳納，而以申請文件表明收足」之罪，處罰之行為主體明
18 定為「公司負責人」，屬因身分或特定關係始能成立之犯
19 罪，不具備上開身分或特定關係者，並非該罪處罰之對象，
20 必須與具有該身分或特定關係之人共同犯上開之罪，始得以
21 適用上揭規定論處罪刑。又從公司設立登記之時序階段以
22 觀，於上開要件合致之時，公司往往尚未完成設立登記仍屬
23 籌備階段，是以所謂「公司負責人」，自係指公司申請設立
24 登記之公司負責人（最高法院110年度台上字第83號判決意
25 旨參照）。本件被告為董威公司之登記董事，依公司法第8
26 條第1項、商業會計法第4條規定，為公司負責人，並為商業
27 負責人。

28 2. 商業會計法第11條第1 項規定：「凡商業之資產、負債、權
29 益、收益及費損發生增減變化之事項，稱為會計事項」；又
30 商業會計法第28條第1 項規定：「財務報表包括下列各種：
31 一、資產負債表。二、綜合損益表。三、現金流量表。四、

01 權益變動表」。因此，被告於申請設立登記時，連同申請書
02 一併檢附與經濟部之「資產負債表」、「股東繳納現金股款
03 明細表」（證據卷一第79、80頁），分別屬會計事項與財務
04 報表，而被告實際上並未向股東收取股款，而係以其向他人
05 借得之款項做為資金證明，嗣後領出歸還，並無使該等存款
06 作為董威公司資本之意，致使會計師提出不實之會計事項、
07 財務報表，核屬商業會計法第71條第5款規定之「不正當方
08 法」。

- 09 3. 統一發票為證明事項之經過而係造具記帳憑證所根據之原始
10 憑證，倘商業負責人明知為不實之事項，竟開立不實之統一
11 發票，係犯商業會計法第71條第1款之以明知為不實之事項
12 而填製會計憑證罪，該罪為刑法第215條之業務上登載不實
13 文書罪之特別規定，依特別法優於普通法之原則，自應優先
14 適用，自無論刑法第215條業務上登載不實文書罪之餘地
15 （參照最高法院92年度台上字第6792號、94年度台非字第98
16 號判決意旨參照）。

- 17 (三)被告所為如犯罪事實欄一所為，係犯公司法第9條第1項前段
18 之公司未實際繳納股款而以申請文件表示收足罪、修正前商
19 業會計法第71條第5款之利用不正方法致使會計事項及財務
20 報表發生不實結果罪（以下提及該罪，均指修正前規定）及
21 刑法第214條之使公務員登載不實罪。被告出於單一之犯罪
22 目的，於密接之時間內所為上開犯行，犯罪行為間具有方法
23 與結果之關係，且實行行為部分重疊，屬一行為觸犯數罪名
24 之想像競合犯，從一重之公司法第9條第1項前段之公司未實
25 際繳納股款而以申請文件表明收足罪處斷。被告利用不知情
26 之宋肯璋會計師犯上述犯行，為間接正犯。又檢察官起訴書
27 雖未論及利用不正方法致使會計事項及財務報表發生不實結
28 果罪犯行，然此部分與檢察官起訴，經本院認定有罪之公司
29 未實際繳納股款而以申請文件表示收足罪間有想像競合犯之
30 裁判上一罪關係，自應為起訴效力所及，本院自得加以審
31 判。另被告如犯罪事實一所為僅係讓該管公務員將董威公司

01 已向股東收足股本之不實事項登載於其職務上所掌管之公文
02 書上，被告並未持以行使，自不構成行使使公務員登載不實
03 文書罪，檢察官起訴法條及犯罪事實均未提及被告有此行使
04 使公務員登載不實文書罪之犯行，原判決認被告構成該罪，
05 應有誤會。

06 (四)被告如犯罪事實欄二所為，係犯修正前商業會計法第71條第
07 1款之填製不實會計憑證罪（以下提及該罪均指修正前規
08 定）、修正前稅捐稽徵法第43條第1項幫助逃漏稅捐罪（以
09 下提及該罪均指修正前規定）。又被告以一行為開具不實統
10 一發票，再交付他人幫助他人逃漏稅捐，應認係一行為觸犯
11 數罪名，為想像競合犯，依刑法第55條規定從一重之商業負
12 責人填製不實會計憑證罪處斷。被告與曾海泰就上開填製不
13 實會計憑證罪及幫助逃漏稅捐罪間，有犯意聯絡及行為分
14 擔，為共同正犯；至於填製不實會計憑證罪部分，雖共同正
15 犯曾海泰非上開董威公司之負責人，但與具有該身分關係之
16 被告基於犯意聯絡及行為分擔而共同實行犯填製不實會計憑
17 證罪，依修正後刑法第31條第1項規定，仍應以共同正犯
18 論。被告先後多次與共同正犯曾海泰共同填載不實會計憑證
19 及幫助納稅義務人以不正方法逃漏稅捐之犯行，各時間緊
20 接，方式相同，觸犯構成要件相同之罪名，顯均係基於概括
21 犯意反覆為之，為連續犯，應以一罪論，並均依法加重其
22 刑。另被告所犯上開二罪間，有方法目的之牽連關係，應依
23 法從一重之連續填載不實會計憑證罪處斷。另起訴書認被告
24 此部分犯行另涉刑法第216條、215條之行使業務登載不實文
25 書罪，惟依前開所述，填製不實會計憑證係業務登載不實文
26 書罪之特別規定，無須再論以業務登載不實文書罪，起訴書
27 對此應有誤會，併此說明。

28 (五)被告所犯前述公司未實際繳納股款而以申請文件表明收足罪
29 與連續填製不實會計憑證罪間，犯意各別，行為互異，應予
30 分論併罰。

31 (六)查本件被告犯罪行為之時間，係在96年4月24日以前，且所

01 犯罪名非屬中華民國九十六年罪犯減刑條例第三條所列之
02 罪，宣告刑亦在有期徒刑一年六月以下；次查，被告雖曾遭
03 原審通緝，惟其係於中華民國九十六年罪犯減刑條例施行日
04 即96年7月16日後之98年5月13日始遭通緝，此有原審通緝書
05 （原審卷第43頁）在卷可按，合於同條例第2條第1項之規
06 定，爰減其宣告刑二分之一。

07 (七)另本案係於98年2月17日經檢察官起訴而繫屬於原審（第一
08 審）法院（98年度訴字第211號），業已逾8年，惟本案係因
09 被告於經原審法院合法傳拘未獲，而為原審法院於98年5月1
10 3日發佈通緝，迄108年3月30日始經緝獲到案，經原審法院
11 於108年5月14日撤銷通緝，於108年5月20日分案（108年度
12 訴緝字第32號）審結，此有臺灣高等法院被告前案紀錄表、
13 原審法院被告通緝書、刑事報到單、臺南市政府警察局第二
14 分局通緝案件移送書、與所附之調查筆錄、查捕逃犯作業查
15 詢表、權利告知書、逮捕通知書等資料在卷可查（見訴211
16 卷第197頁、訴緝32卷第7-48頁），故本案訴訟程序之延
17 滯，係因被告未遵期到案接受審理所致，可歸責於被告，依
18 妥速審判法第7條第1款規定，無從對被告減輕其刑。

19 乙、無罪部分

20 壹、公訴意旨另以：被告李裕聰為董威公司負責人，屬商業負責
21 人、納稅義務人，其與知情之友人曾海秦（另經原審法院判
22 處罪刑確定）均明知董威公司並無如附表一所示進項交易，
23 竟基於以不正當方法逃漏公司應納稅捐之概括犯意，自92年
24 12月間起至95年2月間止，連續經由曾海秦（業經原審判處
25 有期徒刑十月，減為有期徒刑五月確定）取得如附表一所示
26 昶興事業有限公司等15家公司統一發票34張，供董威公司持
27 向稅捐稽徵機關申報營業稅，以此方式逃漏營業稅33萬4046
28 元，因認被告涉犯稅捐稽徵法第47條第1項第1款（起訴論罪
29 法條未論該項款規定，另該項款規定於101年1月4日經修正
30 公布，並自同年1月6日施行，修正後規定較有利於被告；於
31 110年12月17日修正公布，於公布日施行，就該項款並未修

正，故應適用裁判時法）、修正前第41條逃漏稅捐罪（該條於110年12月17日經修正公布，並自公布日施行，改列同條第1項，但以舊法較有利於被告）【本院就此部分認不構成犯罪，以上新舊法說明，係說明被告如構成犯罪，其所犯之法條為何】。

貳、按犯罪事實應依證據認定之，無證據不得認定犯罪事實；不能證明被告犯罪者，應諭知無罪之判決，刑事訴訟法第154條第2項、第301條第1項定有明文。又按營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額，加值型及非加值型營業稅法第15條第1項定有明文；而本條項之立法理由則明載：「本條第一項規定以當月分銷項稅額，扣減進項稅額（不限當月分）為計算稅額之方法。銷項稅額大於進項稅額者，其餘額即為應納稅額；進項稅額大於銷項稅額者，其餘額即為溢付稅額。」是我國營業稅原則上採加值型課徵方式，係就銷項稅額與進項稅額之差額課徵之。又稅捐稽徵法第41條關於納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐罪係結果犯，須納稅義務人有發生逃漏稅捐之結果，始克成立。

參、不爭之事實及本件爭點

一、本件公訴人認被告李裕聰涉犯上述稅捐稽徵法第41條以不正當方法逃漏稅捐罪，無非係以被告李裕聰坦承擔任董威公司負責人，在92年12月至95年2月間，以附表一所示發票作為進項發票申報營業稅，證人曾海秦證述、董威公司進項交易流程表、專案調檔統一發票查核名冊、專案申請調檔統一發票查詢清單（進項及銷向）、自92年11月起至95年3月21日止董威公司營業人銷售額與稅額申報書、年度查詢表等證據為依據。

二、不爭事實、被告辯解及本件爭點

（一）依前述公訴人所提之證據，被告確係擔任董威公司負責人，且該公司在92年11月至95年3月21日間，確實持附表一所示發票作為進項發票申報營業稅，此一事實應可認定。

01 (二)惟被告堅決否認有何公訴人所指以不正當方法逃漏營業稅犯
02 行，並辯稱：稅捐稽徵法逃漏稅捐罪係結果犯，必以確有逃
03 漏稅捐之情事，始符以不正當方法逃漏稅捐罪之構成要件之
04 要件。本件依南區國稅局110年3月12日南區國稅審四字第11
05 00002027號函所述「二、董威科技有限公司（下稱董威公
06 司）就涉案期間以每期涉及虛報進項金額扣除虛報銷項金額
07 重新計算營業稅漏稅額為0元.....」，可見董威公司在公訴
08 人所稱之涉案期間，逃漏稅捐之計算為0元等語，綜觀前述
09 說明、不爭事實與被告辯解，本件被告是否有公訴人所指以
10 不正當方法逃漏稅捐犯行，其應審酌者為被告擔任負責人之
11 董威公司是否確已發生逃漏稅捐之結果。

12 三、本院判斷

13 (一)南區國稅局固於案情分析表中，檢附對證人曾俊源（昇泰科
14 技有限公司、昇泰資產管理有限公司負責人）、翁文卿（豐
15 國合板工廠廠長）、洪錫年（郁泰開發有限公司、侑峯企業
16 社負責人）、周容儀（為煌憶鋼鐵有限公司記帳之人）之訪
17 談紀錄（見證據卷二第216-219，222-223、241-242、267-2
18 68及309-310頁）及前述董威公司進項交易流程表、專案調
19 檔統一發票查核名冊、專案申請調檔統一發票查詢清單（進
20 項及銷項）、自92年11月起至95年3月21日止董威公司營業
21 人銷售額與稅額申報書、年度查詢表等資料，於該局案情分
22 析表第2頁「進項異常分析」之欄位中，記載附表一所示各
23 發票稅額合計為「334046元」（見證據一卷第2頁）；另該
24 局固於109年11月11日以南區國稅審四字第1092008458號
25 函、110年2月4日以南區國稅審四字第1101000998號函回覆
26 本院被告93、94年積欠稅款（含罰鍰）計「337652元」。

27 (二)惟查：

28 1. 依財政部85年2月7日台財稅字第851894251號函（以下簡
29 稱財政部85.2.7函文）主旨所示，「營業人虛報進項稅額，
30 如經查明該虛報之稅額自違章行為發生日起至查獲日（調查
31 基準日）止，實際僅虛增累積留抵稅額而尚未辦理扣抵或退

01 稅，不發生逃漏稅者，免按營業稅法第51條第5款規定處
02 罰；否則應以其實際辦理扣抵或退稅之稅額為逃漏稅額，依
03 法處罰。」其說明欄二(一)謂「違章行為發生日至查獲日（調
04 查基準日）以前各期之期末累積留抵稅額，如均大於或等於
05 虛報之進項稅額者，則實際並未造成逃漏稅款，可以本部83
06 年12月6日台財稅字第831624401號函釋規定，免按營業稅法
07 第51條第5款規定處罰。」。

08 2. 本案因被告對其持附表一所示不實發票申報營業稅是否發生
09 逃漏稅結果，有所爭執，本院遂依其所請，於110年3月4日
10 函請南區國稅局就董威公司於92年至95年2月間各期之虛報
11 進項金額、虛報銷項金額、留抵稅額及實質漏稅額若干為說
12 明，該局因而於110年3月12日以南區國稅審四字第11000020
13 27號函檢附「逐期計算虛進虛銷（含冒退稅額）應補繳稅額
14 及漏稅額計算表」回覆本院稱：「董威科技有限公司（董威
15 公司）就涉案期間以每期涉及虛報進項金額扣除虛報銷項金
16 額重新計算營業稅漏稅額為0元，是以本局前以109年11月11
17 日南區國稅四字第0000000000號函復董威公司違反稅捐
18 稽徵法案件欠繳稅營業稅（含罰鍰）計337,652元有誤，請
19 惠予更正」，有本院及南區國稅局上述函文在卷可查（見本
20 院卷第131-134、185-190頁）。

21 3. 本院核閱上述南區國稅局110年3月12日所附「逐期計算虛進
22 虛銷（含冒退稅額）應補繳稅額及漏稅額計算表」之內容，
23 自92年12月至95年2月間，每隔2月申報之營業稅申報內容，
24 按各期虛報進項金額扣除虛報銷項金額計算，各期均不至於
25 產生應納之營業稅額；且針對公司並無實際進項、銷貨情
26 形，卻以虛偽開立統一發票申報進項稅額、銷貨稅額，進而
27 逃漏營業稅，為計算逃漏稅捐多寡，國稅局設計上述「扣除
28 虛報進項及銷項稅額按期計算實際逃漏稅試算明細表」，為
29 實務所常用，應無出現誤算之疑慮。是以，本件擔任董威公
30 司負責人之被告，雖持附表一所示不實發票申報營業稅之進
31 項稅額，惟依前述說明，其營業稅之漏稅額既為「0」，亦

01 即「實際並未造成逃漏稅款」之結果，實難認被告所為該當
02 修正前稅捐稽徵法第47條第1項第1款（以下提及該罪，均指
03 修正前規定）、第41條所定之以不正當方法逃漏稅捐罪之構
04 成要件，難以該罪相繩。

05 (三)綜上所述，本件被告持附表一不實發票申報董威公司之營業
06 稅，既未生逃漏稅結果，公訴人起訴意旨係依南區國稅局前
07 述錯誤之計算方式，逕以附表一所示發票之金額直接乘以營
08 業稅5%稅率計算而得之「334046元」為被告逃漏營業稅之
09 金額，應不可採。是以，檢察官起訴被告犯以不正當方法逃
10 漏稅捐（營業稅）之犯行，應屬不能證明，本院自應諭知無
11 罪之判決。

12 丙、撤銷改判之理由及量刑

13 一、原判決以被告犯行罪證明確，予以論罪科刑，固非無見。惟
14 查，(1)被告於本院審理時業已坦認犯罪事實一所示犯行，原
15 判決未及審酌此一對被告有利之量刑事項，應有未當；另原
16 判決就被告犯罪事實一所示犯行，漏未論及其犯行亦涉犯商
17 業會計法第1項第5款利用不正方法致使會計事項及財務報表
18 發生不實結果罪，復未論及被告此部分犯行係利用不知情之
19 會計師宋肯璋而為犯罪，應屬間接正犯，均有未當；此外，
20 被告如犯罪事實一所為，僅成立使公務員登載不實罪，被告
21 並無行使該文書之行為，原判決認被告成立行使使公務員登
22 載不實之文書罪，自有未當。(2)被告擔任負責人之董威公
23 司，雖在92年12月間起至95年2月間止，連續以附表一所示
24 發票申報營業稅，然此經南區國稅局重新計算後，函覆本院
25 稱該公司於該段期間之營業稅漏稅額為「0」，難認與稅捐
26 稽徵法第47條第1項第1款、第41條所定之以不正當方法逃漏
27 稅捐罪之構成要件該當，應不構成犯罪，業如前述，原判決
28 就此部分認被告構成上述罪名而予以論罪科刑，應有不當。
29 (3)被告於本院審理時，坦承犯罪事實二所示之犯行，原判決
30 未及審酌此一對被告量刑有利事項，亦有未當。被告以董威
31 公司持附表一所示不實發票申報營業稅，並未生逃漏稅結

01 果，應不成立以不正當方法逃漏稅捐罪；另其就犯罪事實
02 一、二所示犯行，均已認罪，量刑基礎已有變動，原審量刑
03 過重為由，上訴指摘原判決不當，其上訴應有理由。被告上
04 訴既有理由，且原判決復有其前述不當之處，自應由本院撤
05 銷改判（就犯罪事實一、二另於主文第二項為有罪判決，其
06 餘被訴部分於主文第三項為無罪判決），另原判決既經撤
07 銷，則原判決就不得易科罰金部分所定之應執行刑亦失所附
08 麗，亦應撤銷。

09 二、量刑（犯罪事實一、二部分，其餘部分應為無罪判決）

10 審酌被告虛設公司，又與共犯曾海泰，填發不實之會計憑證
11 供他人使用，所為已影響商業文書之正確性及社會經濟之正
12 常發展，幫助他人逃漏稅捐亦影響國家財政收入及賦稅制度
13 之公平性，確有非是，惟其於本院審理時終知坦承犯行，另
14 其於本院審理時，一再表明願意將所積欠之稅額繳清，經本
15 院向南區國稅局函詢，該局以110年3月12日南區國稅審四字
16 第第1100002027號函回覆稱：董威公司營業稅漏稅額為
17 「0」外，就董威公司尚積欠之營利事業所得稅，因已逾徵
18 收期，依稅捐稽徵法第23條第1項前段規定，不得再行徵收
19 （見本院卷第187頁），雖被告無法就其積欠之營利事業所
20 得稅再為補繳，但已可見被告確有悔悟及彌補其過往犯行之
21 心，應見悔意。衡以被告高中肄業，離婚，育有兩成年子
22 女，現從事夜市工作，月收入約2-3萬元等智識程度、家庭
23 與經濟生活狀況；另被告前因擄人勒贖等罪，經法院判處無
24 期徒刑確定，於88年8月24日假釋出監，於假釋期間再犯本
25 案，有臺灣高等法院被告前案紀錄表在卷可查。而本案犯罪
26 係在92至95年間，被告為假釋中再犯本罪，依111年1月12日
27 修正公布之刑法第78條第1、2項規定，假釋中因故意更犯
28 罪，受逾六月有期徒刑之宣告確定者，撤銷假釋；如受緩刑
29 或六月以下有期徒刑之宣告確定，而有再入監服刑之必要
30 者，得撤銷其假釋，審酌被告年已逾七旬，依上述前案記錄
31 表所載，被告雖於假釋期間再犯本案，但其於本案後，除在

96年間曾因與前女友糾紛而犯傷害罪，經法院判處有期徒刑4月，如易科罰金，以1000元折算1日確定外，迄今近10餘年，並無其他犯罪紀錄，如量處被告有期徒刑6月以上之刑，恐將使被告無期徒刑之假釋遭撤銷，於監獄度過餘生，對被告之處罰容屬過苛等個人情狀，分別量處被告如主文第二項所示之刑，併均諭知易科罰金之折算標準。

三、定應執行刑

(一)按行為後法律有變更者，適用行為時之法律，但行為後之法律有利於行為人者，適用最有利於行為人之法律，刑法第2條第1項定有明文。所謂法律有變更，係指足以影響行為之可罰性範圍及其法律效果之法律修正而言；得易科罰金之適用範圍，係屬科刑規範事項，其折算標準於裁判時並應於主文內諭知，與一般純屬執行之程序有別，是如新舊法對得否易科罰金之適用範圍不同時，自應依上開規定，比較適用最有利於行為人之法律。又行為人於裁判確定前犯數罪，其中一罪在新法施行前，其餘各罪在新法施行後者，於依刑法第51條第5款規定定其應執行之刑時，應依刑法第2條第1項之規定，適用最有利於行為人之法律(最高法院98年度台上字第5435號刑事判決及最高法院95年第8次刑事庭會議決議足資參照。)本件被告行為時，依94年2月2日修正公布之刑法第41條第2項原規定數罪併罰，其應執行之刑未逾六月者，始得易科罰金(該條文嗣於97年12月30日修正，98年9月1日施行，將第2項規定移列於第8項)；惟94年2月2日修正公布之刑法第41條第2項，關於數罪併罰，數宣告刑均得易科罰金，而定應執行之刑逾六個月者，排除適用同條第1項得易科罰金之規定，自98年6月19日司法院大法官釋字第662號解釋公布之日起失其效力(至於97年12月30日修正之刑法第41條第8項雖非前揭大法官解釋之釋憲標的，但該條項與修正前刑法第41條第2項之規定，僅有項次移列之別，雖於前揭大法官解釋公布後始施行，然仍應該大法官解釋效力所及，而不生效力)；再刑法第41條復於98年12月15日修正，並自

99年1月1日施行，修正後第8項規定：「第一項至第四項及第七項之規定，於數罪併罰之數罪均得易科罰金或易服社會勞動，其應執行之刑逾六月者，亦適用之。」本件被告所犯犯罪事實一、二所列各罪，其犯罪時間均在前揭大法官解釋公布前，各罪宣告刑均得易科罰金，定應執行之刑逾六月時，適用修正前後之刑法第41條規定，刑罰權效果即得否易科罰金之利或不之利變動，自屬刑法第2條第1項之法律變更，參諸上述說明，應依刑法第2條第1項比較修正前後規定，適用較有利被告之98年12月15日修正後之現行刑法第41條第1項前段、第8項規定，定其執行刑易科罰金之折算標準。

(二)本院依前述說明，並審酌被告所犯公司法第9條、商業會計法第71條第1款二罪，其罪質及所侵害之法益，各罪犯罪時間之間隔，並考量數罪所反應行為人人格及犯罪傾向，暨刑罰邊際效應隨刑期而遞減及行為人所生痛苦程度隨刑期而遞增等情形，就其所犯如上述二罪所處有期徒刑部分，合併定其應執行刑如主文第二項所示，並依刑法第41條第8項規定，諭知易科罰金之折算標準，以資儆懲。

四、另卷內並無證據證明被告為犯罪事實一、二所示犯行獲有犯罪所得，自無從對之宣告沒收，附此說明。

據上論段，應依刑事訴訟法第369條第1項，判決如主文。

本案經檢察官陳瑞堯提起公訴，檢察官章京文到庭執行職務。

中 華 民 國 111 年 1 月 25 日

刑事第六庭 審判長法官 蔡廷宜

法官 翁世容

法官 林坤志

以上正本證明與原本無異。

無罪部分，被告不得上訴。

其餘部分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（均須按他造當事人之人數附繕本）「切勿逕送上級法院」。

中華民國 111 年 1 月 25 日

附錄本案論罪科刑法條全文

公司法第9條第1項：

公司應收之股款，股東並未實際繳納，而以申請文件表明收足，或股東雖已繳納而於登記後將股款發還股東，或任由股東收回者，公司負責人各處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣五十萬元以上二百五十萬元以下罰金。

修正前商業會計法第71條：

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、拘役或科或併科新臺幣15萬元以下罰金：

一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。

二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。

三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。

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果。

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結果。

修正前稅捐稽徵法第43條：

教唆或幫助犯第41條或第42條之罪者，處3年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣6萬元以下罰金。

稅務人員、執行業務之律師、會計師或其他合法代理人犯前項之罪者，加重其刑至二分之一。

稅務稽徵人員違反第33條規定者，除觸犯刑法者移送法辦外，處1萬元以上5萬元以下罰鍰。

中華民國刑法第214條：

明知為不實之事項，而使公務員登載於職務上所掌之公文書，足

01 以生損害於公眾或他人者，處 3 年以下有期徒刑、拘役或 5 百
02 元以下罰金。

03 中華民國刑法第216條：
04 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
05 事項或使登載不實事項之規定處斷。

06 附表一（不實進項統一發票）

單位：元

07

營業人名稱	張數	開立期間	銷售總額	稅額合計
昶興事業有限公司	6	93.7-94.8	1,485,100	74,255
昇泰科技企業有限公司	2	94.5-94.6	678,200	33,910
豐國合板工廠	2	94.12	662,000	33,100
聯科國際開發股份有限公司	5	92.12-93.4	614,000	30,700
繼鈺企業有限公司	4	93.3-93.6	511,020	25,551
郁泰開發有限公司	1	94.8	491,400	24,570
欣鼎鑫實業社	1	93.10	462,000	23,100
巧麥企業社	5	93.5-93.6	321,876	16,094
高奇精密五金企業有限公司	1	93.12	285,714	14,286
昇泰資產管理有限公司	2	94.11-94.12	285,714	14,286
蓉發國際有限公司	1	95.2	275,000	13,750
侑峯企業社	1	93.12	250,000	12,500
珍好味有限公司	1	94.6	195,000	9,750
煌憶鋼鐵有限公司	1	94.8	148,888	7,444
政暉有限公司	1	94.5	15,000	750

(續上頁)

01

合 計	34		6,680,912	334,046
-----	----	--	-----------	---------

02

附表二（不實銷項統一發票）

單位：元

03

營業人名稱	張數	開立期間	銷售總額	稅額合計
耐力得國際事業股份有限公司	3	94.3-94.8	1,036,000	51,800
政暉有限公司	3	94.6	808,500	40,425
土城建材行	3	94.12	708,832	35,442
昶興事業有限公司	5	93.2-93.6	629,620	31,481
珍好味有限公司	3	92.12-93.2	603,958	30,198
欣鼎鑫實業社	2	93.12	535,840	26,792
高奇精密五金企業有限公司	2	93.9-93.10	516,000	25,800
巧麥企業社	3	93.7-93.8	479,700	23,985
荃太有限公司（原判決誤為企業社）	2	94.8-94.10	370,000	18,500
繼鈺企業有限公司	5	93.5-93.6	347,030	17,353
彰盛企業社	1	94.8	222,210	11,111
捷寶實業有限公司	1	94.8	147,396	7,370
慶達國際有限公司	4	94.1-94.4	84,540	4,228
強峰企業有限公司	6	93.12-94.6	99,774	4,988
鼎瀧企業股份有限公司（原判決誤為有限公司）	1	94.10	75,167	3,758
芳德企業社（原判決誤為有限公司）	1	94.9	40,080	2,004
合 計	45		6,704,647	335,235