

臺灣高等法院刑事判決

108年度上訴字第1656號

上訴人

即被告 涂嘉成

選任辯護人 馬偉涵律師

上列上訴人即被告因違反商業會計法等案件，不服臺灣臺北地方法院105年度訴字第174號，中華民國108年3月18日第一審判決（起訴案號：臺灣臺北地方檢察署103年度偵字第10290號、104年度偵字第17543號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於涂嘉成事實一、(一)部分暨定應執行刑部分均撤銷。
涂嘉成共同犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實罪，處有期徒刑參月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
其餘上訴駁回。

第二項撤銷改判部分與上訴駁回部分所處之刑，應執行有期徒刑拾月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事 實

一、涂嘉成自民國96年4月2日起擔任址設臺北市○○區○○路0段000巷000弄00號1樓之辰展廣告創意設計有限公司（下稱辰展公司）之負責人，且為稅捐徵收法規定之納稅義務人之負責人，亦為從事業務之人，並以為公司員工投保勞健保保險，製作各類所得扣繳免扣繳憑單為其附隨業務；鄭逸樺為涂嘉成之前配偶(2人於104年11月9日裁判離婚)，自96年4月2日至102年4月10日擔任辰展公司之會計，負責商業會計事務之處理，為商業會計法規定之主辦會計人員，亦為從事業務之人，並以為公司員工投保勞健保保險，製作各類所得扣繳免扣繳憑單為其附隨業務；黃允則為址設新北市○○區○○路0段000號2樓之采班工程設計有限公司（下稱采班公

司)之負責人。詎涂嘉成分別為下列之行爲：

(一)涂嘉成明知營業人銷售貨物或勞務時，應依據銷售及勞務內容據實開立統一發票，且辰展公司為稅捐稽徵法所規定之納稅義務人，應依法據實申報營業稅，於民國100年4月、101年6月、101年10月至101年12月間明知辰展公司與采班公司間並無如附表一所示實際交易，亦與附表二「開立發票營業人」間並無如附表二所示實際交易，竟基於使納稅義務人辰展公司以不正當方法逃漏稅捐之犯意，及與鄭逸樺、黃允及附表二所示開立發票營業人之負責人間共同基於填製不實會計憑證之犯意聯絡，由涂嘉成與黃允商議以發票金額之8%作為黃允之報酬，黃允以采班公司名義接續開立如附表一之不實會計憑證統一發票及取得如附表二所示之不實會計憑證統一發票共計17張，銷售額合計新臺幣(下同)154萬6,054元後，交付予鄭逸樺充作辰展公司之進項憑證，用以扣抵銷項稅額，以此不正方法，利用不知情之耀群會計師事務所人員在辰展公司之營業人銷售額與稅額申報書上，虛列上開進項金額，持以向稅捐稽徵機關申報扣抵銷項稅額，以此不正方式使辰展公司逃漏營業稅共計7萬7,302元，足生損害於稅捐稽徵機關核課營業稅之正確性(發票日期、開立發票營業人、發票號碼、發票金額及營業稅額詳如附表一、二所示)。

(二)涂嘉成明知如附表三所示之郭俊佑、林祥麟、鄭瓊瑤、侯淑姬、鄭雅方、鄭雅丹、陳秋月、王蘭雅(以上8人均經臺灣臺北地方檢察署檢察官另為緩起訴處分確定)及不知情之涂嘉宏(經臺灣臺北地方檢察署檢察官另為不起訴處分確定)等人，均未於99、100、101年度任職在辰展公司，竟分別基於公司負責人為納稅義務人辰展公司以不正方法逃漏稅捐之犯意，暨與鄭逸樺於各該年度基於行使業務上登載不實之犯意聯絡，於不詳時、地取得前揭9人之身分證影本或其他個人資料後，虛將上開9人不實薪資額列入辰展公司之支出，利用不知情之耀群會計師事務所人員分別製作如附表三所示

01 編號1至9行為人欄之辰展公司員工99、100、101年度各類所
02 得扣繳暨免扣繳憑單，並將上開不實薪資支出列為營業成
03 本，再據以分別製作不實之納稅義務人辰展公司99、100、1
04 01年度營利事業所得稅結算申報書，並於100、101年、102
05 年5月間某時，再以申報義務人之名義向財政部臺北國稅局
06 大安分局及信義分局結算申報辰展公司99、100及101年度之
07 營利事業所得稅，使之營業成本增加，營利所得減，以此不
08 正當方式致辰展公司逃漏99、100、101年度營利事業所得稅
09 額5萬8,898元、14萬8,144元、8萬6,700元，足生損害於稅
10 捐稽徵機關徵稅之正確性及公平性，並影響國家稅收課徵之
11 收入。

12 二、案經臺灣臺北地方檢察署檢察官自動簽分偵查後起訴。

13 理 由

14 壹、證據能力

15 一、被告以外之人於審判外之陳述，雖不符刑事訴訟法第159條
16 之1、159條之2、159條之3、159條之4等規定，而經當事人
17 於審判程序同意作為證據，法院審酌該言詞陳述或書面陳述
18 作成時之情況，認為適當者，亦得為證據。當事人、代理人
19 或辯護人於法院調查證據時，知有第159條第1項不得為證據
20 之情形，而未於言詞辯論終結前聲明異議者，視為有前項之
21 同意，刑事訴訟法第159條之5定有明文。本案當事人、辯護
22 人就下述供述證據方法之證據能力，於言詞辯論終結前均同
23 意作為證據使用，而經本院審酌各該證據方法之作成時，並
24 無其他不法之情狀，均適宜為本案之證據，依刑事訴訟法第
25 159條之5之規定，有證據能力。

26 二、其餘資以認定本案犯罪事實之非供述證據，亦查無違反法定
27 程序取得之情形，依刑事訴訟法第158條之4反面規定，應具
28 證據能力。

29 貳、實體方面

30 一、訊據被告涂嘉成固坦承為辰展公司負責人之事實，惟矢口否
31 認有何違反稅捐稽徵法第47條第1項第1款、同法第41條公司

01 負責人為納稅義務人以不正方法逃漏稅捐罪、商業會計法第
02 71條第1項第1款之填製不實罪及刑法第216條、第215條之行
03 使業務登載不實文書罪等犯行，辯稱：事實欄所載均為同案
04 被告鄭逸樺之個人所為，伊均不知情云云。其選任辯護人為
05 其辯稱：事實欄所載均為同案被告鄭逸樺虧空公款，透過被
06 告黃允購買或以娘家裝潢所取得如附表一、二之假發票，浮
07 報人頭職員之薪資也是同案被告鄭逸樺所為，被告均不知情
08 云云。惟查：

09 (一)被告自96年4月2日起擔任辰展公司之負責人，鄭逸樺為被告
10 之前配偶，於96年4月2日至102年4月10日擔任辰展公司會
11 計，辰展公司於100年4月、101年6月、101年10月至101年12
12 月間與采班公司間並無如附表一所示實際交易，亦與附表二
13 「開立發票營業人」間並無如附表二所示實際交易，卻以附
14 表一、二所示之不實統一發票，充作辰展公司之進項憑證，
15 以申報扣抵辰展公司銷項稅額，接續以此不正方法使納稅義
16 務人辰展公司逃漏如附表一、二所示之營業稅額共計7萬7,3
17 02元等情，業據被告供承不諱，並經證人即同案被告鄭逸樺
18 及黃允於偵查及原審審理時證述明確（見104年度偵字第175
19 43號偵查卷第303至309頁、原審卷三第37至60頁），復有如
20 附表一所示之不實統一發票影本、合作金庫商業銀行三興分
21 行103年3月20日合金三興字第1030000767號函及辰展公司存
22 款交易明細表、合作金庫商業銀行汐止分行103年4月10日
23 合金汐字第1030001094號函及采班公司存款交易明細表、合
24 作金庫商業銀行三興分行103年7月21日合金三興字第103000
25 2097號函及支票號碼SW00000000號支票之正反面影本、財政
26 部臺北國稅局信義分局103年3月17日財北國稅信義營業字第
27 1031163395號函及辰展公司與采班公司於101年度、102年度
28 之進銷項明細表、財政部臺北國稅局信義分局104年8月21日
29 財北國稅信義綜所字第1040159184號函及101年度辰展公司
30 逃漏營業稅及營利事業所得稅工作表及財政部臺北國稅局信
31 義局分109年7月6日財北國稅信義營業字第1092157168號函

暨附件等件在卷（見103年度偵字第10290號偵查卷第20至21、28至30頁、103年度偵字第719號偵查卷一第50至51、54至77頁、第102頁至第105頁背面、104年度偵字第17543號偵查卷第23至39頁、本院卷三第339至341頁），是上開事實，首堪認定。

(二)公訴意旨雖認辰展公司逃漏營業稅額為27萬4632元，惟逃漏營業稅額之認定業經財政部臺北國稅局信義分局於104年10月2日及於109年7月6日計算後合計漏稅額為7萬7,302元一節，此有該局104年10月2日財北國稅信義營所字第1040161273號暨所附計算表、109年7月6日財北國稅信義營業字第1092157168號函暨所附辰展廣告創意設計有限公司100年間倘取得不實發票逃漏營業稅計算表（見104年度偵字第17543號偵查卷第189至192頁背面、本院卷三第339至341頁），是公訴意旨關於本件逃漏營業稅額之認定，尚有誤會，應予更正。

(三)又如附表三「行為人」欄所示之人，於如附表三所示之各該年度，均未實際任職於辰展公司，辰展公司取得如附表三「行為人」欄所示之人之身分證影本或其他個人資料，委由不知情之耀群會計師事務所人員製作如附表三「行為人」欄所示之辰展公司員工99、100、101年度各類所得扣繳暨免扣繳憑單，並將上開不實薪資支出列為營業成本，再據以分別製作不實之納稅義務人辰展公司99、100、101年度營利事業所得稅結算申報書，並於100、101年、102年5月間某時，再以申報義務人之名義向財政部臺北國稅局大安分局及信義分局結算申報辰展公司99、100及101年度之營利事業所得稅，使之營業成本增加，營利所得減，以此不正當方式逃漏辰展公司99、100、101年度營利事業所得稅額5萬8,898元、14萬8,144元、86,700元等情，業據被告供承不諱，且經證人即同案被告鄭逸樺於偵查及原審審理時證述明確（見104年度偵字第17543號偵查卷第303頁背面至305頁、原審卷三第51、58頁），復有財政部臺北國稅局信義分局104年8月21日財北國稅信義綜所字第1040159184號函所附各類所得暨免扣

繳憑單、財政部臺北國稅局信義分局104年10月2日財北國稅信義營所字第1040161273號函、財政部臺北國稅局大安分局104年10月2日財北國稅大安營所字第1042469593號函等件在卷可參（見104年度偵字第17543號偵查卷第23至35頁、第189頁至第192頁背面、第193頁至第195頁背面）。此部分事實，亦堪認定。

(四)被告雖辯稱：事實欄一、(一)、(二)所為均係同案被告鄭逸樺所為，其並不知情，惟：

1.關於事實欄一、(一)部分

(1)證人即同案被告鄭逸樺於偵查中證稱：伊在買發票前會跟被告講，被告叫伊打給證人黃允講那邊是不是有發票可以買，因為公司年底營所稅要繳比較多，所以被告就叫伊買發票等語（見103年度偵字第10290號偵查卷第34頁背面）；於原審審理時證稱：辰展公司如附表一、二所示之發票部分，伊會問被告要不要買發票，經過同意後才會跟同案被告黃允說，黃允才會拿發票給伊，關於附表一、二所示之發票，是以發票金額之8%支付予黃允，關於傳票上記載「丫棟」就是黃允，「3%」就是我們說買發票的8%，5%是算營業稅，加起來就是8%等語（見原審卷三第51、59至60頁）。

(2)證人黃允於偵查中證稱：辰展公司有透過鄭逸樺跟伊買過發票，伊不知道之前被告是否知道跟伊買發票的事，但開了之後被告知道，因為伊有問被告發票怎麼開那麼多，被告沒有回答原因，伊跟證人鄭逸樺講要8%的報酬，伊不曉得被告知不知道8%的報酬，伊開了之後問被告為何要開這麼多發票，伊說要開8%給伊，有跟被告說5%要繳那個月的稅金，3%是繳年底的等語（見103年度偵字第10290號偵查卷第33頁背面至第34頁背面）；於原審審理時證稱：因被告說發票不夠，看伊有無剩的發票，伊去買東西幫他開，或是開自己公司的發票，最早是被告跟伊聯絡的，被告叫伊開發票給他，伊說采班公司沒辦法開這麼多，伊跟被告說伊買東西的時候可以直接叫公司開發票給被告，被告說好，後來就這樣做，

伊拿發票去辰展公司，都是同案被告鄭逸樺收的，伊確實有收附表一、二所示發票金額8%作為報酬，5%要給稅捐處，3%是伊要做年終稅金跟會計師的錢等語相符（見原審卷三第40至41頁）；於本院審理時證稱：附表一、二之發票都是伊賣給辰展公司的，附表二的發票是伊買的，叫別人開發票給辰展公司。采班公司以外的公司大部分都有買貨，但開辰展公司的發票。伊不曉得是一起開還是斷斷續續開，但被告欠發票時會問伊，但伊忘了怎麼開等語（見本院卷三第236、240頁）。

(3)參以辰展公司轉帳傳票及附表一、二所示之統一發票影本等件在卷可參（見103年度偵字第10290號偵查卷第97至105、108至111頁），顯見被告明知辰展公司與采班公司並無如附表一所示之交易，亦未與如附表二「開立發票營業人」欄所示之公司進行交易，竟與黃允商議購入不實統一發票後，即指示被告鄭逸樺逕以如附表一、二所示發票金額8%之價格向被告黃允買受上開發票，再委由不知情之耀群會計師事務所人員充當辰展公司不實進項憑證以申報扣抵辰展公司之銷項稅額，以此不正方法使辰展公司逃漏營業稅額等情，應堪認定。

(4)辯護人雖以證人鄭逸樺於108年7月2日另案民事審理程序時以被告身分供稱：附表二編號7至12之統一發票是娘家實際發生裝潢費用拿來給公司報帳等語，與證人鄭逸樺、黃允前揭證述並不一致，不能證明被告授意鄭逸樺向黃允購買虛假發票云云，並提出臺灣新北地方法院107年度訴字第2758號民事事件108年7月2日言詞辯論筆錄影本為證，惟附表二編號7至12之統一發票開立之時間係於101年間，距今已有7年之久，則證人鄭逸樺就發票之取得來源，可能因時間相隔久遠，記憶錯誤或有所混淆，尚屬難免，然衡諸常情，倘附表二編號7至12之統一發票確係鄭逸樺娘家裝潢所為真實交易後，鄭逸樺自行商請裝潢廠商將統一發票之買受人記載為其實際與被告共同經營之辰展公司，則對於開立發票之廠商而

言，並不會認定彼此間存在虛假之交易，應不至向鄭逸樺或辰展公司額外要求給付購買統一發票之稅金，然觀諸辰展公司101年11月5日之轉帳傳票除於借方金額上明確記載如附表二編號7至12發票之營業稅額外，尚記載：「買發票稅金3%、\$12,692」，此有該轉帳傳票在卷可參（見103年度偵字第10290號偵查卷第100至101頁），此與附表二編號7至12之統一發票金額加計3%之數額相符，顯見附表二編號7至12之統一發票確係向被告黃允所買受。是辯護人前揭所辯，自非可採。

(5)再者，被告自承係辰展公司之負責人，負責業務項目等情，而被告與鄭逸樺原為夫妻至親關係，共同經營辰展公司，鄭逸樺在發現被告於102年3月10日有通姦行為並提出告訴後，於102年4月10日離開辰展公司，此亦為被告所不爭執，衡諸常情，被告既係公司之負責人，負責業務項目，對辰展公司之經營，豈有不加聞問之理，倘要求鄭逸樺提供、閱覽公司相關會計資料查閱(不論是電腦資料或紙本相關文件)，被告即易知悉附表一、二之發票並非實際交易取得之發票，鄭逸樺若擅自取得虛假發票，必然馬上會遭被告知悉，況且鄭逸樺倘有意侵占辰展公司款項，本可以其他不易查考之生活費用名目，輕易自辰展公司出帳予以侵占，自無由使用購買假發票之迂迴方式之必要。倘非出於被告之授意，鄭逸樺實無須甘冒觸法之行為易遭擔任公司負責人之被告察覺之風險，則被告對於鄭逸樺取得虛假發票委由不知情之會計師持不實統一發票申報營業稅以逃漏稅捐等行為，即難諉為全然不知。是被告辯稱其不知情，並未參與辰展公司此部分事務，此部分皆由其前配偶鄭逸樺個人所為云云，所辯顯係事後卸責之詞，不足採信。

(6)至辯護人雖辯稱紙本傳票與電腦傳票有許多是項目不實的情況，且100年5月16日匯款紀錄亦與被告無關，顯見本件是證人鄭逸樺擅自動手腳，被告並不知情云云，然查：

①證人鄭逸樺確於100年5月16日匯款1萬5,244元至采班公司帳

戶，此有合作金庫商業銀行大安分行109年9月3日合金大安字第1090003014號函暨所附鄭逸樺100年5月16日辦理匯款轉帳之存、取款憑條交易明細等件在卷可參（見本院卷四第55至61頁），足見該款項並非自辰展公司帳戶匯款至采班公司之帳戶，然此僅得證明該筆款項之支出方式，並無從逕認被告並不知情辰展公司有向黃允購買假發票一事。

②又倘公司傳票有不相符之處，被告既為公司負責人，並負責業務項目，僅需被告要求鄭逸樺提供、閱覽公司相關會計資料查閱，被告即可查悉。而本院雖勘驗被告所指稱證人鄭逸樺任職於辰展公司時使用電腦主機錄影光碟，然此僅得證明電腦之使用狀況，以上均無從逕認被告確不知悉辰展公司有向黃允購買假發票，自難為被告有利之認定。

2.關於事實欄一、(二)部分

(1)如附表三「行為人」欄編號1、2、3、5、6、8所示之人均為被告鄭逸樺之親戚，如附表三編號7所示之人為被告、鄭逸樺之前同事，如附表三編號4、9所示之員工為被告之親戚，業經證人郭俊佑、林祥麟、鄭瓊瑤、侯淑姬、鄭雅方、鄭雅丹、陳秋月、王蘭雅、涂嘉宏證述在卷（見104年度偵字第17543號偵查卷第69頁、第75頁背面至第79頁背面、第87頁背面、原審卷三第92、96、101、107、111）。

(2)證人鄭逸樺於原審審理時證稱：關於附表三之人頭逃漏稅捐部分，伊跟被告都有提議，由伊問伊家親戚，被告問被告家親戚可否當作人頭報稅，那時候伊堂妹即證人鄭雅方、鄭雅丹還是學生，沒有所得，所以伊打電話問他們，被告那邊會經過問被告母親，說誰可以報，被告母親就說他阿姨，就是侯淑姬，被告弟弟涂嘉宏也有報。對於支付人頭費部分，報比較多的就給5,000元，像被告阿姨侯淑姬、被告弟弟涂嘉宏，還有伊妹妹鄭瓊瑤跟妹婿林祥麟都是給5,000元，伊妹妹跟妹婿說不拿，要給伊跟被告的小孩等語（見原審卷三第51至52、58至59頁）。

(3)證人即被告之阿姨侯淑姬於原審審理時證稱：被告母親即大

01 姐涂侯春棉有一天帶小孩到伊那玩，說伊在帶小孩，沒在上
02 班，沒報稅，伊名字借他們報稅，伊沒想那麼多，就說好，
03 就拿身分證交給大姐拿去影印等語（見原審卷三第92至93
04 頁）；證人即被告弟弟涂嘉宏於偵查中證稱：伊沒提供證件
05 給被告、鄭逸樺報稅，他們可能是向媽媽拿的等語（見104
06 年度偵字第17543號偵查卷第69頁背面）；證人即被告之姊
07 涂瑛善於偵查中證稱：涂嘉宏身分資料是媽媽保管，涂嘉宏
08 所得是伊在報，報稅時都跟媽媽說要報稅了，有無稅單，有
09 時候是媽媽給等語（見104年度偵字第17543號偵查卷第389
10 至390頁），則依上開證人之證述，被告之阿姨侯淑姬及被
11 告弟弟涂嘉宏之身分資料應係透過被告母親提供。

12 (4)證人王蘭雅於偵查中證稱：印象中證人鄭逸樺給伊5,000元
13 人頭費等語（見104年度偵字第17543號偵查卷第87頁背
14 面）。

15 (5)又觀諸辰展公司101年02月04日轉帳傳票第4至5頁、102年03
16 月18日轉帳傳票第2頁，分別載有：「會計科目：其他費用-
17 報稅人頭；摘要：侯淑姬、林祥麟、王蘭雅、鄭雅方、鄭雅
18 丹、郭俊佑、陳秋月；借方金額：20,000各5,000」、「會
19 計科目：雜項費用；摘要：101年人頭稅丫姨涂嘉宏；借方
20 金額：10,000」等文字（見103年度偵字第10290號偵查卷第
21 106至107頁、證人許月瓊104年1月7日提出之97年度至102年
22 度資料共6冊之卷外證物袋）大致相符，是鄭逸樺確有為辰
23 展公司使用之報稅人頭及支付之費用（每人5,000元），並
24 載在辰展公司轉帳傳票上乙節，足堪認定。

25 (6)綜合上開證據，可知被告之親友擔任辰展公司之人頭員工，
26 確係透過被告母親從中詢問，則被告辯稱不知情，此與常情
27 有悖。再者，依前所述，被告與鄭逸樺原為夫妻至親關係，
28 夫妻共同經營辰展公司，對辰展公司之經營，不可能不聞不
29 問，倘被告要求鄭逸樺提供、閱覽公司相關轉帳傳票，被告
30 即易知悉鄭逸樺於轉帳傳票上記載報稅人頭費用等情，倘非
31 出於被告之授意，鄭逸樺實無須甘冒觸法之行為遭被告察覺

之風險，已如前述，則被告確有與鄭逸樺共同以虛列人頭職員之方式商議逃漏辰展公司99年至101年度之營利事業所得稅之行為，被告辯稱全然不知，實屬卸責之詞，不足採信。

(五)綜上所述，本件事證明確，被告之犯行均堪認定，均應依法論科。至被告及辯護人雖請求傳喚鄭兆鳴到庭作證，以證明鄭逸樺、黃允所述是否為真實，然本件事證明確，上開聲請已無調查必要，併此敘明。

二、新舊法比較

(一)被告如事實欄一、(一)所示行為後，稅捐稽徵法第47條因100年5月27日司法院大法官會議作成釋字第687號解釋，認原條文第1項序文「應處徒刑之規定」部分有違憲法第7條之平等原則，自該解釋公布日起，至遲於屆滿1年時，失其效力；該條文爰於101年1月4日修正公布，並自同年月6日生效施行，修正後第47條第1項之序文由「應處徒刑之規定」修正為「應處『刑罰』之規定」，即修正對公司負責人刑罰範圍之規定，比較修正前、後之規定，應以得選科拘役、罰金之修正後稅捐稽徵法第47條對被告較為有利，應依刑法第2條第1項但書之規定，適用修正後新法之規定。又依司法院釋字第687號解釋，就公司法規定之公司負責人應處以刑罰之理由，於解釋理由書中揭示「無責任即無處罰之憲法原則」，必以公司負責人有故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，致使短漏稅捐之結果時，始有依該條應受刑事處罰之餘地。因此，最高法院以往關於公司負責人依稅捐稽徵法第47條處刑係基於所謂「轉嫁代罰性質」等意旨之判例，業經最高法院於100年6月14日100年度第5次刑事庭會議決議不再援用。而公司負責人需有故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，始依該條應受刑事處罰，合先敘明。

(二)又被告行為後，刑法業於108年12月25日修正公布第215條，並自同年月27日施行。該條原規定：「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5百元以下罰

金」，經修正為：「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1萬5千元以下罰金」此次修正僅係將修正前之罰金數額調整換算後予以明定，其修正前後所規定之罰金刑度相同，並未涉及科刑規範之變更，故無新舊法比較適用之問題，應逕適用現行法之規定論處，附此敘明。

三、論罪科刑

(一)查統一發票係得為證明事項之經過，而造具記帳憑證所根據之憑證，屬原始憑證，為商業會計法第15條第1款所定之商業會計憑證。再按營利事業填報之「各類所得扣繳暨免扣繳憑單」係附隨業務而製作，乃業務上所掌之文書（最高法院76年台上字第4230號判決意旨參照）。又按營利事業公司在稅捐稽徵機關所發給之營利事業所得稅結算申報書上為不實之登載後據以申報，是否成立刑法之行使業務上登載不實罪，應以該申請書之申報，是否為營業人營業行為之附隨業務行為，及是否足生損害於公眾或他人為斷（最高法院71年台上字第1143號判決、70年度第9次刑事庭會議決議(一)意旨可資參照），是營利事業所得稅結算申報書，亦僅屬從事業務之人於業務上製作之文書。

(二)查被告為辰展公司之負責人，為稅捐稽徵法第47條第1項第1款所稱之公司法規定之公司負責人，其如事實欄一之(一)所載、明知辰展公司與采班公司及附表二「開立發票營業人」間並無附表一、二所示之交易，仍向黃允取得如附表一、二所示之不實之統一發票據以申報營業稅，以逃漏辰展公司應繳納之營業稅稅額之行為，核係違反稅捐稽徵法第47條第1項第1款、同法第41條之公司負責人為納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐及商業會計法第71條第1款填製不實會計憑證罪；又被告身為辰展公司之負責人，亦負有據實製作扣繳憑單及申報營利事業所得稅之義務，為從事業務之人，其如事實欄一、(二)所為，均係犯刑法第216條、第215條之行使業務

登載不實文書罪及稅捐稽徵法第47條第1項第1款(起訴書誤載為稅捐稽徵法第47條第1項第3款，應予更正)、同法第41條之公司負責人為納稅義務人以不正方法逃漏稅捐罪。被告所犯業務上登載不實之低度行為，為行使業務上登載不實文書之高度行為所吸收，不另論罪。

(三)被告涂嘉成就前揭明知為不實之事項而填製會計憑證犯行，分別與同案被告鄭逸樺、采班公司之負責人即同案被告黃允及附表二所示開立發票營業人之負責人間，具有犯意之聯絡、行為分擔，為共同正犯，被告雖非實際填製不實會計憑證即統一發票之公司負責人，惟其與黃允、附表二所示開立發票營業人之負責人間共同實施犯罪，依刑法第31條第1項之規定，仍應以共同正犯論。被告與鄭逸樺就行使業務登載不實文書罪部分，亦有犯意聯絡與行為分擔，亦應論以共同正犯。

(四)被告利用不知情之耀群會計師事務所人員製作營業人銷售額與稅額申報書及營利事業所得稅結算申報書，並持向稅捐機關行使，為間接正犯。

(五)按數行為於同時同地或密切接近之時地實施，侵害同一之法益，各行為之獨立性極為薄弱，依一般社會健全觀念，在時間差距上，難以強行分開，在刑法評價上，以視為數個舉動之接續施行，合為包括之一行為予以評價，較為合理，則屬接續犯，而為包括之一罪（最高法院86年臺上字第3295號判例意旨參照）。查被告就事實欄一、(一)之行為，係於100年4月、101年6月、101年10月至101年12月間，基於單一填製不實會計憑證及幫助逃漏稅捐之決意，在密切接近之時、地，多次填製不實會計憑證及幫助辰展公司逃漏營業稅，侵害稅捐稽徵主管機關對於稅捐稽徵管理之正確性，各行為之獨立性極為薄弱，依一般社會健全觀念，在時間差距上，難以強行分開，亦應論以接續犯之一罪。

(六)又被告就事實欄一、(一)以填載不實會計憑證之行為作為辰展公司逃漏稅捐之行為方式，同時觸犯填製不實會計憑證及納

01 稅義務人逃漏稅捐二罪；就事實欄一、(二)以行使業務登載不
02 實文書之行為以逃漏稅捐，同時觸犯行使業務登載不實文書
03 罪、稅捐稽徵法第47條第1項第1款、第41條逃漏稅捐罪，均
04 為想像競合犯，應依刑法第55條之規定從一重而分別以填製
05 不實會計憑證罪及稅捐稽徵法第47條第1項第1款、第41條逃
06 漏稅捐罪處斷。

07 (七)被告所犯填製不實會計憑證罪、如附表三所示之99年度、10
08 0年度、101年度之3次公司負責人為納稅義務人以不正當方
09 法逃漏稅捐罪，其犯意各別，行為互殊，應予分論併罰。

10 四、撤銷改判部分(即事實欄一、(一))

11 (一)撤銷改判之理由

12 1.本件原審於審酌一切情事後，對被告事實欄一、(一)部分予以
13 論罪科刑，固非無見。惟查：被告如事實欄一、(一)所載、明
14 知辰展公司與采班公司及附表二「開立發票營業人」間並無
15 附表一、二所示之交易，仍向黃允取得如附表一、二所示之
16 不實之統一發票據以申報營業稅，以逃漏辰展公司應繳納之
17 營業稅稅額為7萬7,302元，業如前述，原審就此部分認定為
18 27萬4,632元，尚有違誤。被告上訴否認犯行，雖無理由，
19 惟原判決既有上開可議之處，自應由本院將原判決事實欄
20 一、(一)部分撤銷改判。

21 2.原判決此部分，既經本院撤銷，則所定執行刑部分，因失所
22 附麗，應併予撤銷。

23 (二)科刑

24 爰審酌被告為辰展公司負責人透過取得不實統一發票之方式
25 為辰展公司逃漏稅捐，損及稅捐機關對於租稅核課之正確性
26 與國家賦稅收入，行為應予非難，且被告否認犯行之犯後態
27 度，兼衡被告自述高職畢業之智識程度、經濟狀況尚可、犯
28 罪目的、手段暨逃漏稅捐之數額等一切情狀，量處如主文第
29 2項所示之刑，並諭知易科罰金之折算標準。

30 (三)沒收

31 查被告就事實欄一、(一)所為，雖使辰展公司受有逃漏營業稅

01 金之不法利益，惟本件犯罪所得者既為辰展公司，而辰展公
02 司與被告乃不同之人格主體，自非被告之犯罪所得，不論辰
03 展公司是否已補繳逃漏之稅捐，均毋庸對被告諭知沒收或追
04 徵逃漏之稅捐，附此敘明。

05 五、駁回上訴部分(即事實欄一、(二))

06 (一)原審經審理結果，以被告犯罪事證明確，並審酌被告以不實
07 薪資資料申報扣抵稅額之方式，非法逃漏或幫助逃漏辰展公
08 司營利事業所得稅，非但影響憑證及業務上文書之可信度，
09 更害及稅捐機關對於租稅核課之正確性與國家賦稅收入，行
10 為應予非難，又被告矢口否認犯行之犯後態度，被告已補報
11 且補繳全部漏稅額及利息等情，兼衡以被告之品行、智識程
12 度、經濟狀況、犯罪目的、手段暨逃漏稅捐之數額等一切情
13 狀，分別量處有期徒刑3月(共3罪)。並說明：被告於上開事
14 實一、(二)99至101年度虛報如附表三各該編號行為人欄所示
15 之薪資，致辰展公司逃漏99、100 及101年度營利事業所得
16 稅，固屬被告為辰展公司實行違法行為因而取得之不法所
17 得，本應依刑法第38條之1第2項第3款之規定向辰展公司宣
18 告沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，依同條
19 第3 項規定，追徵其價額。惟按稅捐稽徵法第6條第1項明定
20 公法上稅捐債權之優先性，加以稅捐核課處分得由稅捐稽徵
21 機關移送由法務部行政執行署所屬行政執行處就義務人之財
22 產執行（行政執行法第42條第1 項、第11條第1項參照），
23 已具有強制力與執行之效力，自須避免犯罪利得沒收與稅捐
24 補（追）繳之給付義務同時存在而造成雙重負擔。復審酌辰
25 展公司已補報並補繳全部漏稅額及利息等情，業如前述，若
26 仍對辰展公司予以沒收，認顯有過苛之虞，依刑法第38條之
27 2第3項之規定，不予宣告沒收、追徵。核其認事用法均無違
28 誤，量刑亦稱允當。

29 (二)被告上訴就事實一、(二)部分否認犯行，然其犯行已如前述，
30 其上訴為無理由，應予駁回。

31 六、定執行刑

前開撤銷改判部分，與上訴駁回部分，本於罪責相當之要求，綜合斟酌被告犯罪行為之不法與罪責程度，及對其施以矯正之必要性，定如主文所示之應執行刑，以示懲儆。

據上論斷，應依刑事訴訟法第368條、第369條第1項前段、第364條、第299條第1項前段，商業會計法第71條第1款、稅捐稽徵法第41條、第47條第1項第1款，刑法第2條第1項、第11條、第28條、第31條第1項、第55條、第41條第1項前段、第8項、第51條第5款，判決如主文。

本案經檢察官申心蓓提起公訴，檢察官卓俊吉到庭執行職務。

中 華 民 國 109 年 11 月 25 日

刑事第二十一庭審判長法官 許宗和

法官 黃惠敏

法官 章曉文

以上正本證明與原本無異。

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，其未敘述上訴之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」。

書記官 陳嫻如

中 華 民 國 109 年 11 月 27 日

附錄本案論罪科刑法條

中華民國刑法第215條

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1萬5千元以下罰金。

中華民國刑法第216條

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事項或使登載不實事項之規定處斷。

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60萬元以下罰金：

- 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。

稅捐稽徵法第41條

納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣6萬元以下罰金。

稅捐稽徵法第47條

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，於下列之人適用之：

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

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為準。

附表一：

	年/月	開立發票營業人	發票號碼	發票金額 (新臺幣)	營業稅額 (新臺幣)
1	101/11	采班公司	GM00000000	86,000	4,300
2	101/11	采班公司	GM00000000	70,000	3,500

(續上頁)

01

3	101/12	采班公司	GM00000000	100,000	5,000
4	101/12	采班公司	GM00000000	150,000	7,500
5	101/12	采班公司	GM00000000	114,000	5,700
			合 計	520,000	26,000

02

附表二：

03

	年/月	開立發票營業人	發票號碼	發票金額 (新臺幣)	營業稅額 (新臺幣)
1	100/4	全佑國際貿易有限公司	SY00000000	50,568	2,528
2	100/4	明泰木材有限公司	NA	60,000	3,000
3	100/4	荃益木業有限公司	SY00000000	80,000	4,000
4	101/06	鉅富源實業股份有限公司	BW00000000	302,400	15,120
5	101/06	元福木業行	BW00000000	60,005	3,000
6	101/06	全佑國際貿易有限公司	BW00000000	50,000	2,500
7	101/10	金山魯班木業股份有限公司	EY00000000	181,905	9,095
8	101/10	勤旺五金行	EY00000000	50,000	2,500
9	101/10	正恒五金建材行	EY00000000	59,720	2,986
10	101/10	正恒五金建材行	EY00000000	48,600	2,430
11	101/10	正恒五金建材行	EY00000000	39,546	1,977
12	101/10	正恒五金建材行	EY00000000	43,310	2,166
		合 計		1,026,054	51,302

04

附表三：（以下金額均為新臺幣）

05

	行為人	99年度	100年度	101年度	合計	幫助逃漏稅
--	-----	------	-------	-------	----	-------

(續上頁)

01

						額(按稅率17%估算)
1	郭俊佑		182,000		182,000	30,940
2	林祥麟	254,000	254,500		508,500	86,445
3	鄭瓊瑤	212,000	221,300		433,300	73,661
4	侯淑姬	260,000	261,400	260,000	781,400	132,838
5	鄭雅方		156,150		156,150	26,546
6	鄭雅丹		154,200		154,200	26,214
7	陳秋月		150,000		150,000	25,500
8	王蘭雅		261,800		261,800	44,506
9	涂嘉宏		162,000	250,000	412,000	70,040
	各年度應 納稅額	137,019	321,909	241,391		
	各年度逃 漏稅額	58,898	148,144	86,700		