

臺灣高等法院刑事判決

110年度上訴字第3525號

上訴人

即被告 陳建志

選任辯護人 王清白律師

陳淳文律師

上訴人

即被告 呂玉裕

選任辯護人 游朝義律師

上列上訴人等因違反商業會計法等案件，不服臺灣宜蘭地方法院
110年度訴字第111號，中華民國110年10月5日第一審判決（起訴
案號：臺灣宜蘭地方檢察署109年度偵字第4009號、110年度偵字
第1324號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決撤銷。

陳建志共同犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實會計憑證
罪，共柒罪，各處有期徒刑肆月，如易科罰金，均以新臺幣壹仟
元折算壹日。應執行有期徒刑捌月，如易科罰金，以新臺幣壹仟
元折算壹日。

呂玉裕共同犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實會計憑證
罪，共柒罪，各處有期徒刑參月，如易科罰金，均以新臺幣壹仟
元折算壹日。應執行有期徒刑陸月，如易科罰金，以新臺幣壹仟
元折算壹日。緩刑貳年。

事 實

一、陳建志、呂玉裕為夫妻，陳建志係址設宜蘭縣○○鎮○○路

○段000號1樓之力峯營造有限公司（下稱力峯公司）之負責人，呂玉裕則負責力峯公司財務及出納，承陳建志之命行事。力峯公司於民國102、103年間承攬台灣中油股份有限公司之「蘇澳供油中心油槽區山坡地整治工程」（下稱蘇澳工程）及新北市○○區公所之「○○區○○路00巷道路崩塌整治工程」（下稱新店工程）期間，陳建志、呂玉裕為虛增力峯公司施作成本以提高進項金額之方式逃漏稅捐，竟各基於填製不實會計憑證以逃漏各期營業稅之犯意聯絡，先由陳建志出面要求其公司員工吉明義（所涉幫助逃漏稅捐等犯行，業經檢察官為緩起訴處分）擔任名義負責人，吉明義同意後，於102年7月30日出名設立吉義企業社（址設宜蘭縣○○鎮○○路○段000號），及以吉義企業社名義申辦兆豐國際商業銀行帳戶（帳號：000000000000號，下稱吉義企業社帳戶），然吉義企業社之實際負責人仍係陳建志，陳建志再以吉義企業社名義承包力峯公司上開蘇澳工程、新店工程所發包之部分工程，並自102年8月間起至103年11月間止，在力峯公司上址，由陳建志命不知情之力峯公司會計李姿儀以吉義企業社名義，分期填製或接續填製如附表所示銷售額共計新臺幣（下同）21,818,480元之不實統一發票共9紙，形式上交由力峯公司充作其進項憑證，按附表所示營業稅期別之繳納期限，各持以向稅捐稽徵機關申報扣抵力峯公司之銷項稅額（共7期），再由呂玉裕以力峯公司名下之玉山商業銀行帳戶（帳號：000000000000號）及兆豐國際商業銀行帳戶（帳號：000000000000號）匯入款項至上開吉義企業社帳戶內製作虛假金流，待款項匯入後，旋即由呂玉裕持吉義企業社帳戶之存摺、印鑑及密碼，將匯入吉義企業社之款項逐一以現金方式悉數提領或另行匯出，而以此不正方法使力峯公司逃漏附表所示7期營業稅額共計1,090,924元，足以生損害於稅捐稽徵機關對於課稅管理之正確性及公平性。

二、案經財政部北區國稅局告發後由臺灣宜蘭地方檢察署檢察官偵查起訴。

理 由

一、證據能力：

本件認定事實所引用之卷證資料（包含人證、書證，詳下述及者），並無證據證明係公務員違背法定程序所取得，與本案亦有自然之關連性，公訴人、被告陳建志、呂玉裕及其等辯護人於準備程序迄至本案言詞辯論終結，均不爭執該等卷證之證據能力或曾提出關於證據能力之聲明異議，本院認引為證據為適當，是依刑事訴訟法第159條之5等規定，下述認定事實所引用之證據方法均有證據能力。

二、認定事實：

(一)上揭犯罪事實，業經被告陳建志、呂玉裕於本院111年3月15日之準備程序及同年6月14日審理時均坦認無誤，核與證人吉明義、李姿儀於偵查及原審時之證述相符，並有財政部北區國稅局108年6月20日北區國稅審四字第1080008232號函所附吉義企業社之營業人資料、營業人進貨、銷貨申報資料、營業稅年度資料查詢進項來源明細、進項、銷項申報扣抵營業稅專案調檔統一發票查核名冊及清單、吉義企業社帳戶開戶資料、歷史交易明細、大額通貨資料、被告呂玉裕代為領款之大額通貨紀錄等資料在卷可查，足認被告2人前揭本院之任意性自白與事實相符，應屬可信。

(二)關於力峯公司是否有逃漏營業稅一事：

1.按「有下列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業；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。」「營業人下列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第33條所列之憑證者。」「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」「營業人會計帳簿憑證之管理辦法，由財政部定之。」「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……五、虛報進項稅額。」加值型及非加值型營業稅法第

01 6條第1款、第15條第1項、第19條第1項第1款、第28條、第3
02 4條及第51條第1項第5款分別定有明文。

03 2.次按對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得
04 原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發
05 票，稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條第
06 1項前段亦有明文。又營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵
07 銷項稅額，而觸犯加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅
08 法）第51條第5款（現行同條1項第5款）規定之案件，參照
09 司法院釋字第337號解釋意旨，應以虛報進項稅額之營業人
10 是否逃漏稅款為處罰要件，與開立憑證者之營業稅申報繳納
11 情形無涉，此有財政部98年12月7日台財稅字第09804577370
12 號令可參。

13 3.再依司法院釋字第685號解釋理由書，我國現行加值型營業
14 稅制，係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷
15 售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。行政
16 法院87年7月份第1次庭長評事聯席會議決議，其中所稱：
17 「我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予
18 以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之
19 納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金
20 額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義
21 務。」部分，乃依據我國採加值型營業稅制，各銷售階段之
22 營業人皆為營業稅之納稅義務人之法制現況，敘明非交易對
23 象，亦即非銷售相關貨物或勞務之營業人，依法本無就該相
24 關銷售額開立統一發票或報繳營業稅額之義務，故其是否按
25 已開立統一發票之金額報繳營業稅額，僅發生是否得依法請
26 求返還之問題，既無從視同法定納稅義務人已履行其租稅義
27 務，亦不發生法定納稅義務人之租稅義務因而免除或消滅之
28 效果，自不影響法定納稅義務人依法補繳營業稅之義務。

29 4.是以，我國現行加值型營業稅制乃多階段銷售稅，各階段之
30 營業人均需本於「自己」納稅義務人之主體地位，如實繳納
31 營業稅或取得「他人」之銷售憑證後據以辦理進項扣抵，如

形式上不同之公司行號，實質上乃同一公司行號所掌控，由該公司形式上創造兩公司間之銷項與進項（及其金流），雖已由被掌控之從屬公司繳納營業稅，但又由控制公司自從屬公司取得銷項憑證後，辦理營業稅進項扣抵，仍違反前述多階段銷售稅之現行法制，形同左手繳稅、右手取回，營業稅稅收並未實質增加，又妨礙各階段之銷、進項核實勾稽，縱使該被掌控之從屬公司非一般定義下全然虛設之公司行號（僅為開立或銷售不實發票而設立），仍不影響前述稅制設計下是否逃漏營業稅之認定。

5. 本案吉義企業社之設立及其設立後之營業行為，顯然均由被告陳建志之力峯公司所掌控、主導，吉明義僅係吉義企業社之名義負責人，實質負責人仍係被告陳建志，是縱使吉義企業社有就從力峯公司分包之蘇澳或新店工程進料、施工、僱工或與其他公司行號進行交易等營業行為，營業稅之繳納並無異常，並非純粹虛設之公司行號，但就吉義企業社開立給力峯公司之統一發票（銷項憑證），顯然並未如實、核實開立，從虛假金流之製作過程即可得證，被告2人均參與其中，被告陳建志作決定、被告呂玉裕承命行事以達目的，又皆無法明確指出附表所示統一發票金額，各係基於何具體之營業行為所生，或該等金流基於何正當理由而為，自均不能推稱不知或未參與，是控制吉義企業社之力峯公司，以吉義企業社開立之不實統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，違反前開營業稅法第19條第1項第1款及第34條授權訂定之稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條規定，其虛報進項稅額，致應納營業稅額減少，自構成逃漏稅捐情事；又依前揭說明，力峯公司以吉義企業社開立之不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，觸犯營業稅法第51條第1項第5款規定，致逃漏稅款，應依法處罰，核與開立憑證者（即吉義企業社）之營業稅申報繳納情形無涉，財政部北區國稅局110年8月13日北區國稅審四字第1100009439號函同此認定，可一併供參，是縱使吉義企業社確有申報繳納營業

01 稅，並不影響力峯公司逃漏稅之結果或起訴書核算之逃漏稅
02 金額，則力峯公司確有逃漏營業稅之事實，應可認定，被告
03 2人前此所辯，並非可採。

04 (三)綜上所述，本案事證明確，被告2人各該犯行均已堪認定，
05 自應依法論科。

06 三、論罪：

07 (一)按統一發票乃證明會計事項之經過而為造具記帳憑證所根據
08 之原始憑證，商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託
09 代他人處理會計事務之人員如明知為不實之事項，而開立不
10 實之統一發票，係犯商業會計法第71條第1款之以明知為不
11 實之事項而填製會計憑證罪，該罪為刑法第215條業務上登
12 載不實文書罪之特別規定，依特別法優於普通法之原則，自
13 應優先適用，尚無論以刑法第215條業務上登載不實文書罪
14 之餘地（最高法院94年度台非字第98號判決參照）。

15 (二)核被告陳建志、呂玉裕就附表編號1至7不同期別營業稅不實
16 開立統一發票（吉義企業社）及辦理進項扣抵（力峯公司）
17 之所為，均係犯商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑
18 證罪及稅捐稽徵法第47條第1項第1款、第41條之公司負責人
19 為納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐罪。

20 (三)被告呂玉裕雖非力峯公司或吉義企業社之負責人，不具有商
21 業負責人或公司負責人之身分，亦非主辦及經辦會計人員或
22 依法受託代他人處理會計事務之人員，然其承命與被告陳建
23 志共同實行本案犯行，而被告陳建志乃力峯公司之負責人及
24 吉義企業社之實際負責人，是依刑法第31條第1項前段規
25 定，被告呂玉裕仍應與被告陳建志以共同正犯論，是被告2
26 人就附表編號1至7之犯行，均有犯意聯絡及行為分擔，為共
27 同正犯。被告2人利用其不知情之會計李姿儀開立附表所示
28 之發票而犯上開之罪，均為間接正犯。被告呂玉裕併依刑法
29 第31條第1項但書，減輕其刑。

30 (四)按關於營業稅之申報，依營業稅法第35條第1項明定，營業
31 人除同法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，

01 於次期開始15日內，向主管稽徵機關申報。而每年申報時
02 間，依營業稅法施行細則第38條之1第1項規定，應分別於每
03 年1月、3月、5月、7月、9月、11月之15日前向主管稽徵機
04 關申報上期之銷售額、應納或溢付營業稅額。是每期營業稅
05 申報，於各期申報完畢，即已結束，以「一期」作為認定逃
06 漏營業稅次數之計算，區別不難，獨立性亦強，於經驗、論
07 理上，似難以認定逃漏營業稅，可以符合接續犯之行為概
08 念，是應分別視其犯罪時間係在刑法修正刪除連續犯之前或
09 之後，而分別依連續犯論以一罪，或予分論併罰（最高法院
10 101年度台上字第4362號、104年度台上字第2548號判決意旨
11 參照）。準此，被告2人就附表編號1至7所示之各期申報營
12 業稅中，開具不實統一發票之登載不實會計憑證而逃漏稅捐
13 之行為，皆應以每一期營業稅繳納（即每2個月）期間作為
14 認定逃漏營業稅及登載不實會計憑證之罪數。而附表編號
15 3、6之各別同一營業稅期內，陸續開立多張不實發票之行
16 為，均各係基於單一犯意，於密接時、地而為，各行為之獨
17 立性極為薄弱，依一般社會觀念，在時間差距上難以強行分
18 開，應視為數個舉動之接續實行，合為包括之一行為予以評
19 價較為合理，應各論以接續犯之一罪。

20 (五)是以，承(四)所述，被告2人就附表編號1至7所示之犯行，均
21 各係以一行為觸犯上開(二)之2罪名，為想像競合犯，均應依
22 刑法第55條前段規定，各從一重即填製會計憑證罪處斷。又
23 被告2人各就前開7次不同營業稅期別之犯行，犯意各別、行
24 為不同，應予分論併罰。

25 四、撤銷改判之理由及量刑、緩刑：

26 (一)原審經詳細調查審理後，為被告2人有罪之認定，予以論罪
27 科刑，確有根據，然原審未及審酌被告2人業已於本院承認
28 全部犯行、表達相當之悔意，此關於被告2人犯後態度之量
29 刑基礎事實已有相當變動，且原審未就被告2人已於偵查中
30 將本案356,114元罰鍰繳清（見原審卷第387頁公務電話紀
31 錄），列入犯後態度之從輕評價，亦有不當，則原審基於被

01 告2人否認犯行、態度非佳等而量處之刑（分別為有期徒刑6
02 月、5月，均各7罪），即非允當，是被告2人上訴時原否認
03 犯罪，雖非可採，惟後均已當庭認罪，均請求從輕量判，被
04 告呂玉裕並請求給予緩刑，仍為上訴有理由，基於罪刑不可
05 分原則，原判決之罪刑自屬無可維持，應由本院就原判決予
06 以撤銷改判，且原審所定應執行刑，亦因而失其依據，同應
07 一併撤銷。

08 (二)爰審酌被告陳建志、呂玉裕分為力峯公司之負責人、財務主
09 管，竟共同以上開手法填製吉義企業社之不實統一發票，使
10 力峯公司藉以逃漏附表所示各期營業稅，影響會計憑證與稅
11 捐機關對於營業稅稽徵及管理之正確性，被告陳建志主導一
12 切，被告呂玉裕承命行事，參與程度較低，念及被告2人犯
13 後終能於本院坦承全部犯行、表達悔意，態度非劣，且力峯
14 公司另經稅務機關裁處之補稅、罰鍰，均已繳納完畢（見偵
15 4009卷二第113至116頁、原審卷第387頁），兼衡被告陳建
16 志專科畢業、目前已未從事公共工程，被告呂玉裕專科畢
17 業、目前單純家管等智識程度、生活狀況，暨各期不實銷售
18 額及稅額之多寡等一切情狀，分別量處如主文第2項、第3項
19 所示之刑，並均諭知易科罰金之折算標準，另考量被告2人
20 所犯各罪，犯罪類型、行為態樣、動機及侵害法益均同，責
21 任非難重複程度高，各定應執行刑如主文第2項、第3項所
22 示，並均諭知易科罰金之折算標準。

23 (三)查被告呂玉裕前未曾因故意犯罪而受有期徒刑以上刑之宣
24 告，有本院被告前案紀錄表在卷可查，其犯後於本院坦承犯
25 行，應認具有相當悔意，此次因一時失慮，承夫之命犯案，
26 經此偵、審教訓應知所警惕而無再犯之虞，現已單純家管而
27 未在何公司任職，本院認上開對其所宣告之刑以暫不執行為
28 當，爰依刑法第74條第1項第1款之規定諭知緩刑2年。

29 (四)不予宣告沒收之說明：

30 1.扣案之現金30萬元（見偵4009卷一第162頁），雖可供充抵
31 諭知沒收、追徵被告2人未扣案之犯罪所得之用，但考量力

01 峯公司就本案逃漏稅額、罰鍰，均已補繳完畢，倘再予宣告
02 沒收其2人之犯罪所得，顯有過苛之虞，爰依刑法第38條之2
03 第2項規定，不予宣告沒收其2人未扣案之犯罪所得，至於上
04 開扣案現金，應於本案確定後由檢察官處理發還事宜。

05 2.扣案之立行營造有限公司存摺（兆豐國際商業銀行）6本、
06 立行營造有限公司存摺（第一銀行）1本，均係該公司所有
07 之物（該公司登記負責人為被告陳建志之母黃美枝，於107
08 年9月已解散），均與本案無關，故均不予宣告沒收。

09 3.扣案之ASUS手機(門號0000000000)0支，雖係被告陳建志所
10 有，然無證據證明為被告陳建志持犯本案所用之物，且對此
11 沒收亦欠缺刑法上之重要性，故不予宣告沒收。

12 據上論斷，應依刑事訴訟法第369條第1項前段、第364條、第299
13 條第1項前段，商業會計法第71條第1款，稅捐稽徵法第47條第1
14 項第1款、第41條，刑法第11條前段、第28條、第31條第1項、第
15 55條、第41條第1項前段、第8項、第51條第5款、第74條第1項第
16 1款，判決如主文。

17 本案經檢察官林小刊提起公訴，檢察官陳慧玲到庭執行職務。

18 中 華 民 國 111 年 6 月 28 日

19 刑事第八庭 審判長法官 陳世宗

20 法官 林呈樵

21 法官 吳勇毅

22 以上正本證明與原本無異。

23 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
24 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
25 （均須按他造當事人之人數附繕本）「切勿逕送上級法院」。

26 書記官 許家慧

27 中 華 民 國 111 年 6 月 28 日

28 附錄本案論罪科刑之法條：

29 商業會計法第71條

30 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
31 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、有限合夥法規定之有限合夥負責人。
- 三、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。
- 四、商業登記法規定之商業負責人。
- 五、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。

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，併科新臺幣1千萬元以下罰金。

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，併科新臺幣1千萬元以上1億元以下罰金。

附表：

(單位：新臺幣，元)

編號	營業稅期別	發票日期	發票號碼	銷售額	稅額
1	102年7-8月	102年8月30日	NG00000000	3,200,000	160,000
2	102年9-10月	102年10月28日	PE00000000	4,350,000	217,500
3	102年11-12月	102年11月28日	QC00000000	1,440,000	72,000

(續上頁)

01

		102年11月27日	QC00000000	282,200	14,110
	小計			1,722,200	86,110
4	103年1-2月	103年2月5日	ZA00000000	1,424,000	71,200
5	103年3-4月	103年4月10日	ZV00000000	4,000,000	200,000
6	103年9-10月	103年9月1日	CE00000000	2,700,000	135,000
		103年9月15日	CE00000000	1,870,000	93,500
	小計			4,570,000	228,500
7	103年11-12月	103年11月3日	CZ00000000	2,552,280	127,614
總計				21,818,480	1,090,924