

臺灣高等法院刑事判決

113年度上訴字第3546號

上訴人 臺灣臺北地方檢察署檢察官
被告 廖振瑋

選任辯護人 劉政杰律師
李浩霆律師

參與人 城將科技有限公司

法定代理人 廖志軒

參與人 奧羅爾國際有限公司

法定代理人 曾琬筑

上列上訴人因被告違反稅捐稽徵法案件，不服臺灣臺北地方法院112年度訴字第1364號，中華民國113年5月29日第一審判決（起訴案號：臺灣臺北地方檢察署111年度偵字第31661號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決撤銷。

廖振瑋犯修正前稅捐稽徵法第四十七條第一款之逃漏稅捐罪，處有期徒刑拾月；又犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實會計憑證罪，處有期徒刑捌月。應執行有期徒刑壹年貳月。

事 實

一、廖振瑋係城將科技有限公司（址設新北市○○區○○路0段00號1樓、登記負責人為廖志軒，下稱城將公司，現已為解散登記）之實際負責人，詎分別為下列行為：

- (一)廖振瑋與同案被告吳承衡（由臺灣臺北地方檢察署檢察官另案通緝在案，以下逕稱其名）明知城將公司於民國105年4月至同年8月間，與附表一所示之營業人富善實業有限公司（下稱富善公司）並無進貨之事實，竟基於逃漏稅捐之犯意聯絡，於上開期間營業稅申報前之不詳時間，在不詳地點，以不詳方式取得富善公司開立如附表一所示內容不實之統一

01 發票共16紙，充作進項會計憑證，並委由不知情之記帳業者
02 依上述不實進項憑證內容，於營業稅申報期間內，據以向財
03 政部北區國稅局申報營業稅而行使之，申報扣抵銷項稅額共
04 計新臺幣（下同）612萬5,097元，逃漏營業稅30萬6,256
05 元。

06 (二)廖振瑋與吳承衡明知城將公司於105年4月至同年8月間與附
07 表二所示之營業人奧羅爾國際有限公司（下稱奧羅爾公司）
08 無銷貨之事實，竟共同基於填製不實會計憑證之犯意聯絡及
09 幫助他人逃漏營業稅捐、業務上登載不實之犯意，於上開期
10 間營業稅申報前之不詳時間，填製如附表二所示不實之統一
11 發票計18紙，金額合計660萬7,790元，由奧羅爾公司持之向
12 稅捐稽徵機關申報銷售額扣抵銷項稅額，以此方式幫助奧羅
13 爾公司逃漏營業稅共計33萬390元，足生損害於稅捐稽徵機
14 關對於核課稅捐之正確性。

15 二、案經財政部臺北國稅局移送臺灣臺北地方檢察署檢察官偵查
16 起訴。

17 理 由

18 壹、證據能力部分：

19 一、按被告以外之人於審判外之陳述，雖不符刑事訴訟法第159
20 條之1至第159條之4之規定，而經當事人於審判程序同意作
21 為證據，法院審酌該言詞陳述或書面陳述作成時之情況，認
22 為適當者，亦得為證據；當事人、代理人或辯護人於法院調
23 查證據時，知有同法第159條第1項不得為證據之情形，而未
24 於言詞辯論終結前聲明異議者，視為有前項之同意，刑事訴
25 訟法第159條之5亦有明文。立法意旨在於傳聞證據未經當事
26 人之反對詰問予以核實，原則上先予排除；惟若當事人已放
27 棄反對詰問權，於審判程序中表明同意該等傳聞證據可作為
28 證據；或於言詞辯論終結前未聲明異議，基於尊重當事人對
29 傳聞證據之處分權，及證據資料愈豐富，愈有助於真實發見
30 之理念，且強化言詞辯論主義，使訴訟程序得以順暢進行，
31 上開傳聞證據亦均具有證據能力。檢察官、被告廖振瑋（下

01 稱被告)於本院審理中，對於本判決下列所引用供述證據之
02 證據能力，均同意證據能力(見本院卷第209頁)，本院審
03 酌各該證據作成時之情況，並無違法不當或證明力明顯過低
04 之瑕疵，認以之作為證據應屬適當，依刑事訴訟法第159條
05 之5規定，俱有證據能力。

06 二、至其餘憑以認定被告犯罪事實所引各項非供述證據，查無違
07 反法定程序取得之情，依刑事訴訟法第158條之4規定之反面
08 解釋，均有證據能力。

09 貳、實體部分

10 一、訊據被告否認有何逃漏稅捐及幫助逃漏稅捐之主觀犯意，並
11 辯稱：伊當初是以每個月2,500元委託吳承衡，他怎麼辦理
12 的，伊不知道云云。經查：

13 (一)訊據被告對於其為城將公司實際負責人，登記負責人為其胞
14 弟廖志軒，而其所經營之城將公司與富善公司、奧羅爾公司
15 之間並無交易往來，並有委託吳承衡辦理城將公司之記帳事
16 宜等事實，為被告所承認(見原審卷第49頁)，有財政部北
17 區國稅局新店稽徵所111年7月22日北區國稅新店銷稽字第11
18 10497142號函文暨所附城將公司移送作業項目檢核表及案關
19 資料、城將公司設立登記表暨變更登記表各1份在卷可稽
20 (見偵查卷第17至81頁)，是此部分事實，首堪認定，亦堪
21 認被告屬商業會計法所稱之商業負責人。

22 (二)又被告所經營之城將公司與富善公司、奧羅爾公司之間並無
23 交易往來，卻以不詳方式取得富善公司開立如附表一所示內
24 容不實之統一發票共16紙，充作進項會計憑證，並委由不知
25 情之記帳業者依上述不實進項憑證內容，於營業稅申報期間
26 內，據以向財政部北區國稅局申報營業稅而行使之，申報扣
27 抵銷項稅額共計612萬5,097元，逃漏營業稅30萬6,256元；
28 填製如附表二所示不實之統一發票計18紙，金額合計660萬
29 7,790元，由奧羅爾公司持之向稅捐稽徵機關申報銷售額扣
30 抵銷項稅額，以此方式幫助奧羅爾公司逃漏營業稅共計33萬
31 390元等事實，有財政部北區國稅局查緝案件稽查報告、財

01 政部北區國稅局新店稽徵所111年7月22日北區國稅新店銷稽
02 字第1110497142號函暨所附城將公司移送作業項目檢核表及
03 案關資料、財政部北區國稅局近項異常分析表（富善公
04 司）、財政部臺北國稅局111年4月21日財北國稅審四字第11
05 00000000號案件移送書等在卷可稽（見偵查卷第5至13頁、
06 第17至31頁、第135至149頁、第159至195頁）。

07 (三)被告所辯不足採之理由：

08 1.查關於城將公司營業稅申報業務，係由被告委託吳承衡辦
09 理，吳承衡另行委任予證人莊智文處理之，而與證人莊智文
10 之接洽過程均由吳承衡及陳品潔出面，證人莊智文並未見過
11 被告，亦未曾與被告聯繫取得相關申報所需憑證資料，又本
12 案固有城將公司與富善公司、奧羅爾公司間之進項發票、銷
13 項發票等申報資料在卷，被告亦坦承與富善公司、奧羅爾公
14 司並無交易往來等情，然被告既將城將公司營業稅申報業務
15 委託吳承衡辦理，同時吳承衡亦曾受富善公司、奧羅爾公司
16 委任辦理營業稅申報業務，且城將公司亦為事實欄一(一)之受
17 益者，難謂為不知；是被告辯稱：被告將城將公司營業稅申
18 報業務委託吳承衡辦理，同時吳承衡亦曾受富善公司、奧羅
19 爾公司委任辦理營業稅申報業務云云，顯屬事後卸責之詞，
20 委無可採。又被告既明知城將公司與富善公司間並無如附表
21 一所示之交易，竟以附表一所示內容不實之統一發票共16
22 紙，充作進項會計憑證；城將公司與奧羅爾公司間並無如附
23 表二所示之交易，竟以城將公司名義開立如附表二所示之統
24 一發票予奧羅爾公司，益徵其有逃漏稅捐、填製不實會計憑
25 證及幫助他人逃漏稅捐之主觀犯意甚明。

26 2.至證人即道勤會計師事務所負責人莊智文於原審時所證城將
27 公司營業稅申報業務，係由被告委託吳承衡辦理，吳承衡另
28 行委任與證人莊智文處理，而與證人莊智文之接洽過程均由
29 吳承衡及陳品潔出面，證人莊智文並未見過被告，亦未曾與
30 被告聯繫取得相關申報所需憑證資料等情（見原審卷第179
31 至193頁），難為被告有利、不利之認定。

01 (四)綜上所述，事證明確，被告犯行洵堪認定，應依法論科。

02 二、論罪科刑：

03 (一)新舊法比較：

- 04 1.按行為後法律有變更者，適用行為時之法律。但行為後之法
05 律有利於行為人者，適用最有利於行為人之法律，刑法第2
06 條第1項定有明文。
- 07 2.查被告為本案行為後，稅捐稽徵法第47條、第41條規定於11
08 0年12月17日修正公布，並自同年月19日生效施行。修正前
09 稅捐稽徵法第47條規定：「(第1項)本法關於納稅義務
10 人、扣繳義務人及代徵人應處刑罰之規定，於下列之人適用
11 之：一、公司法規定之公司負責人。二、民法或其他法律規
12 定對外代表法人之董事或理事。三、商業登記法規定之商業
13 負責人。四、其他非法人團體之代表人或管理人。(第2
14 項)前項規定之人與實際負責業務之人不同時，以實際負責
15 業務之人為準。」；修正後第47條於第1項第2款增列「有限
16 合夥法規定之有限合夥負責人。」，其餘原第2款至第4款部
17 分，則改列第3款至第5款，而被告係公司法規定之公司負責
18 人，無論適用修正前、後規定，對被告並無有利或不利之影
19 響。
- 20 3.修正前稅捐稽徵法第41條規定：「納稅義務人以詐術或其他
21 不正當方法逃漏稅捐者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或
22 併科新臺幣6萬元以下罰金」；修正後之第41條規定：「納
23 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
24 有期徒刑，併科新臺幣1千萬元以下罰金。犯前項之罪，個
25 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
26 臺幣5千萬元以上者，處1年以上7年以下有期徒刑，併科新
27 臺幣1千萬元以上1億元以下罰金」。是修正後之規定提高罰
28 金刑之刑度，並非有利於被告。
- 29 4.修正前稅捐稽徵法第43條第1項規定「教唆或幫助犯第41條
30 或第42條之罪者，處3年以下有期徒刑、拘役或科6萬元以下
31 罰金」，而新修正稅捐稽徵法第43條第1項規定「教唆或幫

01 助犯第41條或第42條之罪者，處3年以下有期徒刑，併科1百
02 萬元以下罰金」，是修正後規定亦提高罰金刑之刑度，並非
03 有利於被告。

04 5.經前開比較新舊法結果，修正後之規定，均並未較有利於被
05 告，是依刑法第2條第1項前段規定，就被告本案犯行，自應
06 適用行為時即修正前之稅捐稽徵法第47條、第41條、第43條
07 第1項之規定予以論處。

08 (二)核被告就事實欄一(一)部分所為，係犯修正前稅捐稽徵法第47
09 條第2項、第41條之公司負責人為納稅義務人以不正當之方
10 法逃漏稅捐罪。就事實欄一(二)部分所為，則係犯商業會計法
11 第71條第1款之填製不實會計憑證罪、修正前稅捐稽徵法第
12 43條第1項之以不正當之方法幫助納稅義務人逃漏稅捐罪。

13 又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
14 之原始憑證，商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託
15 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
16 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
17 實之事項而填製會計憑證罪，該罪為刑法第215條業務上登
18 載不實文書罪之特別規定，依特別法優於普通法之原則，自
19 應優先適用，尚無論以刑法第215條業務上登載不實文書罪
20 之餘地（最高法院94年度台非字第98號判決意旨參照）。參
21 照上開說明，自無須論以業務上登載不實文書罪。公訴意旨
22 漏未論以商業會計法第71條第1款之罪，亦有未洽。

23 (三)被告與同案被告吳承衡就事實欄一(一)犯行，有犯意聯絡及行
24 為分擔，應論以共同正犯。至被告利用不知情之記帳業者遂
25 行事實欄一(一)所示犯行，為間接正犯。

26 (四)又刑法上一行為而觸犯數罪名之想像競合犯存在之目的，在
27 於避免對於同一不法要素予以過度評價，其所謂「同一行
28 為」係指所實行者為完全或局部同一之行為而言。被告事實
29 欄一(二)部分，填載不實會計憑證，並交付各編號所示營業人
30 以幫助逃漏稅捐，均係基於同一犯罪故意，而實行同一犯罪
31 行為，屬一行為同時觸犯填製不實會計憑證及幫助逃漏稅捐

01 等2罪名，為想像競合犯，應依刑法第55條前段之規定，從
02 一重之商業會計法第71條第1款填製不實會計憑證罪處斷。

03 (五)被告所犯以不正當之方法逃漏稅捐罪、填製不實會計憑證
04 罪，犯意各別，行為互殊，應予分論併罰。

05 三、撤銷改判之理由

06 (一)原審未詳予審酌上情，就被告為無罪之諭知，自有未洽。檢
07 察官上訴意旨以：原審剝奪證人莊智文之拒絕證言權，訊問
08 證人莊智文所踐行之訴訟程序顯有瑕疵，故證人莊智文供述
09 內容，顯無證據能力，原審依據無證據能力之證人莊智文供
10 述內容，作為認定本案事實之裁判基礎，顯然亦具有適用證
11 據法則不當之違誤。多件假發票逃漏稅捐案件之線索均指向
12 城將公司，原審卻遽認被告並無主觀犯意，應具有理由不備
13 及認定事實不依證據之違誤，原審未查明被告究竟係城將公
14 司之實際負責人，抑或將城將公司交給假發票集團營運，顯
15 有理由不備及認定事實不依證據之違誤，被告所辯顯係幽靈
16 抗辯，原審未命被告就委託吳承衡處理會計、稅務事宜之事
17 實負舉證責任，應具有理由不備、認定事實不依證據及應調
18 查證據未予調查之違誤，請撤銷原判決，另為適當之判決等
19 語，指摘原審判決不當，為有理由，應由本院撤銷改判（至
20 關於檢察官認應向第三人城將公司、奧羅爾公司諭知沒收部
21 分為無理由，詳如後述）。

22 (二)爰以行為人之責任為基礎，審酌被告身為城將公司之實際負
23 責人，不思正當經營事業，竟持附表一所示不時發票逃漏稅
24 捐，又以附表二不實統一發票幫助奧羅爾公司得逃漏稅捐，
25 影響國家財政收入及稅賦之公平性，金額非低，所為應予非
26 難。且被告犯後否認犯行，兼衡本案犯罪之動機、目的、手
27 段、自行逃漏及幫助逃漏及如事實欄一(一)、(二)之營業稅，及
28 被告供稱高職畢業之智識程度，未婚，現從事工（見本院卷
29 第218頁），暨其犯罪之動機、目的、採取之手段、素行等
30 一切情狀，量處如主文所示之刑。又衡酌被告所犯如事實欄
31 一(一)、(二)所示犯行，其犯罪性質、手法、圖得之利益數額、

01 犯罪時間等節，為充分評價其犯行，並審酌人之生命有限而
02 刑罰之效益遞減，以此對應被告所為不法性而為一體之綜合
03 評價，爰就刑法第51條第5款，定其應執行如主文第2項所示
04 之刑。

05 (三)沒收：

06 城將公司自行逃漏、被告幫助奧羅爾公司逃漏營業稅，固使
07 第三人即城將公司、奧羅爾公司因此獲取節省稅捐之財產上
08 利益，然本案犯行經查獲後，稅捐機關自得對城將公司、奧
09 羅爾公司行使稅捐法上之請求權以追繳稅款，並處以罰鍰，
10 已足剝奪城將公司、奧羅爾公司節省稅捐之財產上利益。況
11 逃漏稅捐行為依稅捐稽徵法第41條屬於犯罪，則前開利益，
12 本應在城將公司、奧羅爾公司為被告之訴訟程序中，判斷應
13 否沒收，倘本件再對該公司宣告追徵節省稅捐利益之價額，
14 已使該公司遭受雙重負擔，揆諸前開說明，認有過苛之虞，
15 爰依刑法第38條之2 第2 項規定，對城將公司、奧羅爾公司
16 所獲取節省稅捐利益之價額，自不予宣告追徵。另並無證據
17 證明被告因此犯行而獲得任何對價或不法利益，自毋庸為沒
18 收之宣告，附此敘明。

19 據上論斷，應依刑事訴訟法第369條第1項前段、第364條、第
20 299條第1項前段，修正前稅捐稽徵法第41條、第43條第1項、第
21 47條第2項，商業會計法第71條第1款，刑法第2條第1項、第11條
22 前段、第28條、第55條前段、第51條第5款，刑法施行法第1條之
23 1第1項，判決如主文。

24 本案經檢察官姜長志提起公訴，檢察官董怡臻到庭執行職務。

25 中 華 民 國 114 年 5 月 15 日

26 刑事第九庭審判長法官 潘翠雪

27 法官 商啟泰

28 法官 許文章

29 以上正本證明與原本無異。

30 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
31 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

01 (均須按他造當事人之人數附繕本)「切勿逕送上級法院」。

02 書記官 蘇柏璋

03 中 華 民 國 114 年 5 月 15 日

04 附錄：本案論罪科刑法條全文

05 商業會計法第71條

06 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
07 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
08 併科新臺幣60萬元以下罰金：

- 09 一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。
- 10 二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。
- 11 三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。
- 12 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
13 果。
- 14 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
15 結果。

16 修正前稅捐稽徵法第41條

17 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
18 期徒刑、拘役或科或併科新臺幣6萬元以下罰金。

19 修正前稅捐稽徵法第43條

20 教唆或幫助犯第四十一條或第四十二條之罪者，處三年以下有期
21 徒刑、拘役或科新臺幣六萬元以下罰金。

22 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
23 罪者，加重其刑至二分之一。

24 稅務稽徵人員違反第三十三條規定者，處一萬元以上五萬元以下
25 罰鍰。

26 修正前稅捐稽徵法第47條

27 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
28 下列之人適用之：

- 29 一、公司法規定之公司負責人。
- 30 二、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。
- 31 三、商業登記法規定之商業負責人。

01 四、其他非法人團體之代表人或管理人。
 02 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
 03 為準。

04 附表一（取具自富善公司所開立之進項統一發票）
 05

編號	開立年月	發票號碼	銷售額(元)	稅額(元)
1	105.04	BM00000000	1,025,467	51,273
2	105.06	CD00000000	315,000	15,750
3	105.06	CD00000000	7,850	393
4	105.06	CD00000000	800,000	40,000
5	105.06	CD00000000	700	35
6	105.07	CV00000000	495,000	24,750
7	105.07	CV00000000	358,680	17,934
8	105.07	CV00000000	232,800	11,640
9	105.07	CV00000000	289,850	14,493
10	105.07	CV00000000	396,000	19,800
11	105.07	CV00000000	310,000	15,500
12	105.07	CV00000000	412,500	20,625
13	105.08	CV00000000	310,000	15,500
14	105.08	CV00000000	413,750	20,688
15	105.08	CV00000000	345,000	17,250
16	105.08	CV00000000	412,500	20,625
總計			6,125,097	306,256

06 附表二（開立與奧羅爾公司之銷項統一發票）
 07

編號	開立年月	發票號碼	銷售額(元)	稅額(元)
1	105.04	BM00000000	1,042,000	52,100
2	105.06	CD00000000	346,500	17,325

(續上頁)

01

3	105.06	CD00000000	8,000	400
4	105.06	CD00000000	850,000	42,500
5	105.06	CD00000000	900	45
6	105.07	CV00000000	404,000	20,200
7	105.07	CV00000000	301,500	15,075
8	105.07	CV00000000	164,340	8,217
9	105.08	CV00000000	238,800	11,940
10	105.08	CV00000000	255,750	12,788
11	105.08	CV00000000	400,000	20,000
12	105.08	CV00000000	310,000	15,500
13	105.08	CV00000000	420,000	21,000
14	105.08	CV00000000	316,000	15,800
15	105.08	CV00000000	417,500	20,875
16	105.08	CV00000000	360,000	18,000
17	105.08	CV00000000	360,000	18,000
18	105.08	CV00000000	412,500	20,625
		總計	6,607,790	330,390