

臺灣高等法院刑事判決

115年度上訴字第2188號

上訴人 臺灣臺北地方檢察署檢察官
被告 李明珊

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114年度訴字第1629號，中華民國115年1月2日第一審判決（起訴案號：臺灣臺北地方檢察署114年度偵字第18222號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

理 由

一、公訴意旨略以：被告李明珊係臺北市○○區○○路0段00號2樓之臺北市私立博愛老人長期照顧中心（下稱博愛老人長照中心）負責人，明知其於民國110年及111年均未支付告發人柯玉婷新臺幣（下同）20萬元之薪資，竟仍於111年6月24日及112年5月30日申報綜合所得稅時，虛列博愛老人長照中心於110、111年各支付告發人20萬元薪資之執行業務費用以減列所得，以此不正方式，其逃漏110、111年度綜合所得稅各2萬4,000元及1萬元，足以生損害於稽徵機關對於稅捐稽徵之正確性。因認被告2次涉犯稅捐稽徵法第41條第1項之納稅義務人以詐術逃漏稅捐罪嫌等語。

二、原判決意旨略以：

（一）被告係博愛老人長照中心之負責人，明知告發人於110年1月21日起，受僱於博愛老人長照中心僅數日，且告發人已於110年7月28日告知被告將其勞工保險（下稱勞保）、全民健康保險辦理退保，竟基於行使業務登載不實文書、使公務員登載不實之犯意，於如附表所示日期，指示不知情之職員在

01 其業務上所掌之「勞工保險加保申報表」上，虛偽登載告
02 發人之勞保月投保薪資為2萬4,000元至2萬6,400元等不實
03 事項（詳如附表），復於110及111年間，在「各類所得扣
04 繳暨免扣繳憑單」（下稱扣繳憑單）虛偽填載告發人在博
05 愛老人長照中心110、111年度薪資所得各為20萬元，並持
06 以向行政院勞工委員會勞工保險局（現改制為勞動部勞工保
07 險局，下稱勞保局）提出投保之申請，並向財政部臺北國
08 稅局（下稱國稅局）提出申報而行使之，使不知情之勞保
09 局、國稅局承辦人員將該不實事項登載在職務上所掌管之
10 公文書上，足生損害於告發人、勞保局對於勞保、投保薪資
11 額審查管理之正確性及國稅局對於稅務管理之正確性，而
12 涉犯刑法第214條之使公務員登載不實、刑法第216條、第21
13 5條之行使業務登載不實文書之犯罪事實，業經臺灣臺北地
14 方檢察署檢察官以113年度偵字第4183號提起公訴，經原審
15 法院於113年5月31日以113年度審簡字第892號判決（下稱前
16 案）認被告犯使公務員登載不實罪，處有期徒刑2月，緩刑3
17 年，並應於該判決確定之日起1年內向公庫支付6萬元，該判
18 決並於113年7月11日確定等情，有上開刑事判決及法院前案
19 紀錄表在卷可按（見他卷第11至17頁；原審訴卷第11頁）。

20 (二)觀諸被告本案涉嫌逃漏稅捐，係於111年6月24日及112年5月
21 30日申報綜合所得稅時，虛列博愛老人長照中心於110、111
22 年各支付告發人20萬元薪資之執行業務費用，以逃漏110、1
23 11年度綜合所得稅各24,000元、1萬元。而被告所為，係先
24 於其業務上所製作之扣繳憑單上，登載告發人於110年、111
25 年間均自博愛老人長照中心領得薪資所得20萬元之不實內
26 容，並據以製作被告之綜合所得稅結算申報書，再於111年6
27 月24日及112年5月30日持以向國稅局申報而行使之，致稅捐
28 稽徵機關核定之被告110年、111年所得減少，藉以逃漏110
29 年度、111年度之綜合所得稅，可知被告主觀上均係為使自
30 身得以行使業務登載不實文書之方式以達逃漏稅捐之同一目
31 的，客觀上亦有行為局部重疊，不可分割之一致性及事理上

01 之關聯性，應整體視為一行為。且依上開說明，被告填報不
02 實之扣繳憑單以逃漏自己稅捐，同時成立逃漏稅捐罪、行使
03 業務登載不實文書罪，其間有方法結果之關係，為想像競合
04 犯。

05 (三)被告本案所為逃漏稅捐之犯行，與前案將告發人於110、111
06 年間分別在博愛老人長照中心受領薪資各20萬元之不實事
07 項，填載於扣繳憑單之行為，性質上係一行為觸犯數罪名之
08 想像競合犯，核屬裁判上一罪關係，應認本案與前案屬同一
09 案件。本案與前案具有裁判上一罪關係，在訴訟上屬單一性
10 案件，而被告前案既經有罪判決確定，其既判力自及於本
11 案，是本案已為前案確定判決效力所及，爰不經言詞辯論，
12 諭知免訴之判決等語。

13 三、檢察官上訴意旨略以：

14 (一)於納稅義務人使用登載內容不實之扣繳憑單以行申報時，
15 「稅捐機關有調查報稅所附資料真偽之責，被告等亦無刑法
16 第214條使公務員登載不實罪責」；「稅額之多寡須經審核
17 而認定，稅捐稽徵機關承辦之公務員並非徒憑申報之資料而
18 記載於其職務上所掌之公文書，上訴人之申報不實行為，殊
19 無論以刑法第214條罪責之餘地…被告二人雖將不實之金額
20 填入86年度綜合所得稅結算申報書中，持向稅捐稽徵機關申
21 報稅捐，惟稅捐稽徵機關承辦之公務員尚應實質審查正確之
22 稅額，故被告二人之申報不實行為，尚難論以使公務員登載
23 不實罪」、「稅捐稽徵機關承辦之公務員尚應實質審查正確
24 之稅額，故被告二人之申報不實行為，尚難論以使公務員登
25 載不實罪」，本院90年度上更(一)字第275號、93年度上字第1
26 333號、97年度上更(一)字第336號刑事判決及最高法院72年度
27 台上字第852號刑事判決俱已闡述綦詳，被告製作、行使內
28 容不實之扣繳憑單縱然已經使稅捐機關為登載，其所為既未
29 犯刑法第214條之使公務員登載不實罪，則本案經起訴之納
30 稅義務人以詐術逃漏稅捐犯行，自無原審所指與前案之使公
31 務員登載不實罪「性質上係一行為觸犯數罪名之想像競合

01 犯，核屬裁判上一罪關係，在訴訟上屬單一案件，而前案既
02 經有罪判決確定，其既判力自及於本案」之餘地。

03 (二)再「被告…明知上開扣繳憑單上所載之薪資所得均為不實，
04 仍持以行使，將上開不實薪資填入其等於86年度綜合所得稅
05 結算申報書，並檢附前開扣繳憑單持向稅捐稽徵機關申報稅
06 捐，已足生損害於稅捐稽徵機關對於稅捐稽徵之正確性。核
07 被告…所為，均係犯稅捐稽徵法第41條納稅義務人以不正當
08 方法逃漏稅捐罪及刑法第216條行使同法第215條之業務上登
09 載不實文書罪。被告…所犯稅捐稽徵法第41條，刑法第216
10 條行使同法第215條之罪，有方法結果之牽連關係，應依修
11 正前刑法第55條之規定從一重論處以不正當方法逃漏稅捐
12 罪」，本院97年度上更(一)字第336號刑事判決內業已詳加闡
13 明。被告製作、行使內容不實之扣繳憑單與納稅義務人以詐
14 術逃漏稅捐犯行間，係屬修正（廢止）前刑法第55條所規定
15 之牽連犯關係，並非原審所認「性質上係一行為觸犯數罪名
16 之想像競合犯」，而為不同之犯罪事實，依法自應另予審
17 判。是原判決於法未合，應予撤銷，更為合法、適當判決等
18 語。

19 四、按刑事訴訟法第302條第1款規定「案件曾經判決確定者，應
20 諭知免訴之判決」，係以同一案件，已經法院為實體上之確
21 定判決，該被告應否受刑事制裁，即因前次判決而確定，不
22 能更為其他有罪或無罪之實體上裁判；此項原則，關於實質
23 上一罪或裁判上一罪（如刑法第55條所定一行為而觸犯數罪
24 名之想像競合犯），其一部事實已經判決確定者，對於構成
25 一罪之其他部分，亦有其適用；蓋此情形，係因審判不可分
26 之關係，在審理事實之法院，對於全部犯罪事實，依刑事訴
27 訟法第267條之規定，本應予以審判，故其確定判決之既判
28 力，自應及於全部之犯罪事實；必須在最後審理事實法院宣
29 示判決後，始行發生之事實，方非屬該確定判決之既判力所
30 及，而得認係另一犯罪問題，由受訴法院再分別為有罪或無
31 罪之實體上裁判（最高法院100年度台上字第6561號判決參

01 照)。又所謂同一案件，係指被告相同，犯罪事實亦相同
02 者，包括事實上一罪、法律上一罪之實質上一罪（如接續
03 犯、集合犯等）及裁判上一罪（如想像競合犯），事實是否
04 同一，係以其基本社會事實為判斷。實質上一罪或裁判上一
05 罪案件，倘已經起訴之顯在事實業經判決有罪確定者，縱法
06 院於裁判時不知尚有其他潛在事實，其效力仍及於未起訴之
07 其餘潛在事實，此即既判力之擴張（最高法院103年度台上
08 字第2249號判決意旨參照）；另刑法上一行為而觸犯數罪名
09 之想像競合犯，其存在之目的，在於避免對於同一不法要素
10 予以過度評價，則自然意義之數行為，得否評價為法律概念
11 之一行為，應就客觀構成要件行為之重合情形、主觀意思活
12 動之內容、所侵害之法益與行為間之關連性等要素，視個案
13 情節依社會通念加以判斷。如具有行為局部之同一性，或其
14 行為著手實行階段可認為同一者，得認與一行為觸犯數罪名
15 之要件相侔，而依想像競合犯論擬（最高法院101年度台上
16 字第2449號判決意旨參照）。

17 五、經查

18 (一)如前所述，被告本案所為逃漏稅捐之犯行，與前案將告發人
19 於110、111年間分別在博愛老人長照中心受領薪資各20萬元
20 之不實事項，填載於扣繳憑單之行為，被告相同，犯罪事實
21 （基本社會事實）亦相同，性質上係一行為觸犯數罪名之想
22 像競合犯，核屬裁判上一罪關係，應認本案與前案屬同一案
23 件。而前案起訴書認被告所犯係「刑法第214條之使公務員
24 登載不實、同法第216條、第215條之行使業務登載不實文書
25 等罪嫌。且被告係以一行為觸犯上開數罪名，為想像競合
26 犯，請依刑法第55條之規定，從一重使公務員登載不實罪嫌
27 處斷」，經前案法院審理後為相同之認定，對被告為論罪科
28 刑。而被告於前案在扣繳憑單虛偽填載告發人在博愛老人長
29 照中心之年度薪資所得而持以向國稅局提出申報而行使，使
30 國稅局承辦人員將該不實事項登載在職務上所掌管公文書上
31 之所為，無論是否應構成刑法第214條之使公務員登載不實

01 罪，或因認稅額之多寡須經審核而認定，稅捐稽徵機關承辦
02 之公務員並非徒憑申報之資料而記載於其職務上所掌之公文
03 書，被告之申報不實行為，經法評價而認與刑法第214條構
04 成要件不相符合，而有適用法律之疑義，然此仍無礙前案
05 與本案確為被告相同，且於相關法評價前之犯罪事實亦相
06 同，況被告虛列告發人薪資所得，進而製作不實之扣繳憑
07 單，並將之持以為執行業務費用以減列所得，而得以逃漏所
08 得稅，被告仍係以一行為觸犯刑法第216條、第215條之行使
09 業務登載不實文書罪（此業為前案所認定）及稅捐稽徵法第
10 41條第1項之納稅義務人以詐術逃漏稅捐罪，核屬裁判上一
11 罪關係，本案與前案為同一案件，而被告前案既經有罪判決
12 確定，其既判力自及於本案，本案已為前案確定判決效力所
13 及。檢察官上開上訴意旨(一)所示，難認有據。

14 (二)另按95年7月1日修正施行之刑法業已刪除牽連犯之規定，則
15 所謂一行為之概念，原經評價為二以上之行為，且認為有牽
16 連關係而依牽連犯規定從一重處斷者，於牽連犯廢除後，宜
17 重新檢討而改評價為單一行為，始合乎社會之通念。故凡基
18 於一個犯罪決意，實行數個犯罪構成要件之行為，彼此實行
19 行為完全同一，或大部分同一，甚或局部同一者，視個案情
20 節，皆可能得以評價為一個犯罪行為而論以想像競合犯。因
21 此刑法修正刪除牽連犯之規定後，於修正前原認屬於方法目
22 的或原因結果之不同犯罪，其間果有實行之行為完全或局部
23 同一之情形，應依想像競合犯論擬（最高法院99年度台上字
24 第5452號判決意旨參照）。另營利事業納稅義務人填報不實
25 之扣繳憑單，以逃漏自己稅捐時，除成立稅捐稽徵法第41條
26 之罪名外，另又觸犯刑法第216條、第215條之罪，其間有方
27 法結果關係，應從一重處斷（最高法院70年度第9次刑事庭
28 會議決議(一)意旨〈最高法院95年8月22日95年度第16次刑事
29 庭會議決議，保留，並加註：應注意刑法已修正，刪除牽連
30 犯之規定〉可資參照）。本案被告行為時，刑法業已修正刪
31 除牽連犯之規定，而無論以牽連犯之可能。且被告於扣繳憑

01 單虛偽填載告發人在博愛老人長照中心之年度薪資所得而持
02 以向國稅局提出申報而行使，使國稅局承辦人員將該不實事
03 項登載在職務上所掌管公文書上之所為，以此詐術逃漏綜合
04 所得稅，縱於刑法修正前認有方法結果之關係而論以牽連
05 犯，惟於牽連犯規定刪除後，亦認行為人主觀上係為使自身
06 得以行使業務登載不實文書之方式以達逃漏稅捐之同一目
07 的，客觀上有行為局部重疊，而論以想像競合犯。再者，無
08 論被告所為刑法修正前應否評價為牽連犯，或應論想像競合
09 犯，同無礙於本案與前案具有裁判上一罪關係，在訴訟上屬
10 單一性案件。檢察官上開上訴意旨(二)所示，於法未合。

11 六、原審法院以上開相同見解，認本案與前案具有裁判上一罪關
12 係，在訴訟上屬單一性案件，而被告前案既經有罪判決確
13 定，其既判力自及於本案，是本案已為前案確定判決效力所
14 及，依刑事訴訟法第302條第1款、第307條規定，不經言詞
15 辯論，逕諭知被告免訴判決，經核其認事用法並無違誤，應
16 予維持。從而，檢察官上訴仍執前詞指摘原審判決不當，為
17 無理由，應予駁回，並依刑事訴訟法第372條規定，不經言
18 詞辯論為之。

19 據上論斷，應依刑事訴訟法第368條、第372條，判決如主文。

20 本案經檢察官楊大智提起公訴及上訴。

21 中 華 民 國 115 年 4 月 28 日

22 刑事第十六庭 審判長法官 戴嘉清

23 法官 王耀興

24 法官 古瑞君

25 以上正本證明與原本無異。

26 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
27 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
28 (均須按他造當事人之人數附繕本)「切勿逕送上級法院」。

29 書記官 林君縈

30 中 華 民 國 115 年 4 月 28 日

31 附表：

編號	勞保生效日期	勞保退保日期	勞保投保薪資
1	110年12月7日		2萬4000元
2	111年1月1日		2萬5250元
3	112年1月1日	112年3月28日	2萬6400元