

臺灣高等法院臺中分院刑事判決

108年度重上更一字第14號

上訴人 臺灣彰化地方檢察署檢察官

被告 魏應充

選任辯護人 羅閔逸律師

余明賢律師

傅祖聲律師

被告 陳錫勳

選任辯護人 高進根律師

黃炫中律師

上列上訴人因被告等違反商業會計法案件，不服臺灣彰化地方法院103年度訴字第805號中華民國106年2月23日第一審判決（起訴案號：臺灣彰化地方檢察署103年度偵續字第50號年度聲搜字第1號），提起上訴，本院判決後，經最高法院發回更審，本院更行判決如下：

主 文

原判決關於魏應充、陳錫勳如附表二所示罪刑及定應執行刑部分，均撤銷。

魏應充犯如附表所示各罪，各處如附表「主文欄」所示之刑。應執行有期徒刑壹年拾月，如易科罰金，以新臺幣參仟元折算壹日。

陳錫勳犯如附表所示各罪，各處如附表「主文欄」所示之刑。應執行有期徒刑壹年壹月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事 實

一、魏應充於頂新製油實業股份有限公司（址設彰化縣○○鄉○○村○○街○○號，下稱頂新公司）申報該公司自民國95年至101年度之營利事業所得稅期間，為頂新公司依公司法規定之公司負責人，同時為實際負責業務之人，亦為商業會計法第4條規定之商業負責人；陳錫勳則係頂新公司之主辦會計人員。魏應充及陳錫勳均明知頂新公司為納稅義務人，應於銷售貨物時據實開立統一發票，及頂新公司於銷售貨物時，有未據實開立發票之情形，魏應充為隱匿頂新公司該部分銷售收入並逃漏相對應之稅捐，竟於申報之各年度，分別基於

以詐術或不正當方法逃漏營利事業所得稅及未分配盈餘稅額之犯意，陳錫勳亦分別基於幫助納稅義務人逃漏營利事業所得稅及未分配盈餘稅額之犯意，魏應充與陳錫勳於逃漏各年度營利事業所得稅及未分配盈餘稅額之同時，分別共同基於故意遺漏會計事項不為記錄，致使財務報表發生不實結果之單一接續犯意聯絡，而由魏應充提供其所申設之華南商業銀行員林分行帳號000-00-000XXX-X號帳戶（帳號詳卷）供存入未開發票之營業收入，以規避稅捐稽徵機關對頂新公司申報稅捐時所申報之營業所得額及稅額之查核，且就如附表漏報營業收入欄所示銷售額，先後漏開統一發票，且未存入以頂新公司名義申設之金融帳戶內，並將部分款項存入上開魏應充之華南商業銀行員林分行帳戶內，再由陳錫勳先後於如附表所示申報日期前，利用不知情、已成年之頂新公司會計職員（尚無證據證明有犯意聯絡或幫助犯意）於製作資產負債表及營利事業所得稅結算申報書（損益及稅額計算表）等業務文書時，先後於資產負債表之銀行存款、應收帳款欄，以及營利事業所得稅結算申報書（損益及稅額計算表）之營業收入總額、營業收入淨額、營業淨利、全年所得額、課稅所得額等欄位，故意各接續遺漏如附表所示漏報營業收入額不為記錄，致使頂新公司95年度至101年度之上開財務報表發生不實之結果，並於如附表所示申報日期，持前開不實之財務報表，向財政部中區國稅局（以下簡稱中區國稅局）申報，而以此不正當方法使頂新公司逃漏如附表所示之營利事業所得稅及未分配盈餘稅額，共計隱匿營業收入新臺幣（下同）732,901,321元之方式，逃漏稅捐合計高達219,377,856元（其中營利事業所得稅部分為164,533,065元，未分配盈餘稅額部分則為54,844,791元），足以生損害於稅捐稽徵機關課稅之公平及正確性。

二、案經中區國稅局告發、彰化縣警察局員林分局報請臺灣彰化地方檢察署檢察官偵查起訴。

理 由

01 壹、程序方面

02 一、本院審理範圍之說明

03 被告魏應充、陳錫勳被訴涉犯違反商業會計法等罪嫌，經原
04 審法院即臺灣彰化地方法院審理後，對被告魏應充、陳錫勳
05 分別論以如原審判決附表一、二所示之罪刑及定其應執行刑
06 ，臺灣彰化地方檢察署檢察官及被告魏應充、陳錫勳均不服
07 而提起上訴。茲臺灣高等檢察署臺中檢察分署檢察官業於本
08 院前審審理期間之107年7月12日具狀表明：原審判決就被
09 告魏應充、陳錫勳如主文附表一所示之罪，及所科處之刑，
10 經核並無違法或不當之處，就此部分判決已無上訴實益，應
11 予撤回上訴等語，有其提出之106年度上蒞字第1671號撤回
12 上訴書附卷可稽（見本院前審卷二第48頁正反面）；另被告
13 魏應充、陳錫勳亦於本院前審審理期間之107年7月19日分
14 別表明依刑事訴訟法第354條就原審判決撤回全部上訴等語
15 ，有其2人提出之撤回上訴聲請書附卷可憑（見本院前審卷
16 二第66頁、第67頁），是關於被告魏應充、陳錫勳犯如原審
17 判決附表一所示各罪所處之刑，已因檢察官及被告魏應充、
18 陳錫勳撤回上訴而告確定。經本院前審就檢察官對於被告魏
19 應充、陳錫勳犯如原審判決附表二所示罪刑上訴部分判決後
20 ，被告魏應充、陳錫勳不服，提起第三審上訴，經最高法院
21 審理後，將本院前審判決撤銷，發回本院更審，是本院審理
22 範圍，仍僅限於檢察官對於被告魏應充、陳錫勳犯如原審判
23 決附表二所示罪刑上訴部分，先予敘明。

24 二、證據能力之說明

25 按刑事訴訟法第159條之5規定：「（第1項）被告以外之
26 人於審判外之陳述，雖不符前4條之規定，而經當事人於審
27 判程序同意作為證據，法院審酌該言詞陳述或書面陳述作成
28 時之情況，認為適當者，亦得為證據。（第2項）當事人、
29 代理人或辯護人於法院調查證據時，知有第159條第1項不
30 得為證據之情形，而未於言詞辯論終結前聲明異議者，視為
31 有前項之同意」，其立法意旨在於傳聞證據未經當事人之反

對詰問予以核實，原則上先予排除，惟若當事人已放棄詰問或未聲明異議，基於證據資料愈豐富，愈有助於真實發現之理念，且強化言詞辯論原則，法院自可承認該傳聞證據例外擁有證據能力。經查，有關下述所引用之證據，業經本院於審理時當庭直接提示而為合法之調查，且檢察官、被告魏應充、陳錫勳及其等之辯護人均未於言詞辯論終結前聲明異議，本院審酌前開證據作成或取得之狀況，並無非法或不當取證之情事，故認為適當而均得以作為證據，是前開證據依刑事訴訟法第159條之5之規定，均具有證據能力。

貳、實體方面之理由

一、認定犯罪事實所憑之證據及理由

上開犯罪事實，業據被告魏應充、陳錫勳於本院109年6月23日審理時坦承不諱（見本院更一審卷二第70-7、70-13頁），且查：

(一)關於頂新公司於95年至101年各有漏報應稅銷售額、營業收入，及逃漏營利事業所得稅暨未分配盈餘稅額，並於資產負債表及營利事業所得稅結算申報書（損益及稅額計算表）漏報各年度營業收入等節，有下列證據可佐：

1.被告魏應充於偵查及原審審理中供承：我自92年起擔任頂新公司的負責人，並開立華南商業銀行員林分行帳戶供頂新公司使用，存入未開立發票的銷售額；我不清楚漏報銷售額各筆具體數額為何，但我知道在申報營利事業所得稅時，公司有部分銷售未開立發票，也沒有在報稅時報入公司營業收入等語（見他字卷(二)第144頁、第50號偵續字卷第121至122頁、原審卷六第64、66至67頁）。

2.被告陳錫勳於偵查及原審審理中供承：我是頂新公司的主辦會計人員，負責入帳、副本的簽核、沖帳，並與頂新公司會計部門共同製作損益表、資產負債表；申報營利事業所得稅時會提出資產負債表、損益表；我在申報營利事業所得稅，以及製作資產負債表、損益表時，知道未開立發票的銷售額未列入公司營業收入，並於資產負債表之銀行存款、應收帳

款欄，以及營利事業所得稅結算申報書（損益及稅額計算表）之營業收入總額、營業收入淨額、營業淨利、全年所得額、課稅所得額等欄位，漏報營業收入等語（見他字卷(二)第4頁反面、原審卷六第64至67頁）。

3. 證人即頂新公司財務課長陳玟蓁於偵查中證稱：被告魏應充之華南商業銀行員林分行帳戶由被告魏應充開立，主要作為公司營業用，於付款未開立發票憑證時使用，也有幾次非營業用的調度資金，由被告魏應充的財務幕僚指示及稽查前開華南商業銀行員林分行帳戶的調度等語（見他字卷(二)第3頁反面至第4頁）。

4. 此外，復有扣案之頂新公司95年度至101年度部門客戶產品別銷貨明細表、銷貨日計表、產品銷貨退回明細表、損益表（財務報表）、資產負債表（財務報表）、資產負債表（管理報表）、95年度至100年度損益表（管理報表）各1本、95年度至102年度運費單及95年度至101年度發票存根聯共30箱、臺灣彰化地方法院102年聲搜字第2108號搜索票、臺灣彰化地方檢察署搜索扣押筆錄、扣押物品收據、扣押物品目錄表各1件（以上見他字卷(一)第77至83頁）、員林稽徵所102年12月24日中區國稅員林銷售字第1021812388號函所附頂新公司95年至101年度收款日報表、銷貨明細及客戶資料檔光碟1片、95年度至101年度之營利事業所得稅結算申報書（損益及稅額計算表）、資產負債表、96年度至101年度申報書查詢結果列印畫面（見第1706號偵字卷第144至156頁）、員林稽徵所103年5月20日中區國稅員林銷售字第1030802515號函所附頂新公司下游通報單位及金額統計表（以上見第50號偵續字卷第25、27至28、30頁）、被告魏應充所申設之華南銀行帳戶活期儲蓄存款存摺影本、跨月分類帳明細表（以上見他字卷(一)第100至103、132至285頁）、頂新公司營業稅稅籍設立變更資料表、財團法人金融聯合徵信中心各1件（以上見第1706號偵卷第5頁、第50號偵續字卷第54頁）、頂新公司95年12月至101年12月營業人銷售額與

01 稅額申報書37件、徵銷明細清單1冊（見第50號偵續字卷第
02 135至171頁、第1706號偵字卷第157至172頁）、員林稽
03 徵所105年4月13日中區國稅員林銷售字第1050501788號函
04 暨附件（見原審卷二全卷）、中區國稅局105年5月9日中
05 區國稅一字第1050005351號函（見原審卷三第14至16頁）暨
06 所附頂新公司95至101年各年度營利事業所得稅相關資料、
07 105年7月4日中區國稅一字第0000000000A號函暨所附頂
08 新公司95至101年度短漏報營利事業所得稅統計表、95至101
09 年各年度進項差異說明表各1件在卷（見原審卷四第1至133
10 頁）足為佐證。

11 5. 綜上所述，被告魏應充、陳錫勳2人所述核與證人陳玫蓁之
12 證述相符，並有前開扣案物及書證存卷可考，是以頂新公司
13 有部分銷售額存入被告魏應充之華南商業銀行員林分行帳戶
14 ，而未存入頂新公司所申設之金融機構帳戶，並於申報各年
15 度營利事業所得稅及未分配盈餘稅額時，在資產負債表、營
16 利事業所得稅結算申報書（損益及稅額計算表）上漏載部分
17 銷售額，而以此方法漏報營利事業所得稅及未分配盈餘稅額
18 等情，洵堪認定。

19 (二) 本案漏報應稅銷售額、營業收入及逃漏稅捐之數額，固曾由
20 中區國稅局分別認定在卷，此有員林稽徵所103年2月6日
21 中區國稅員林銷售字第1030800575號函暨所附頂新公司95年
22 11月-101年12月營業稅補徵稅額及罰鍰統計表2件（見他字
23 卷(一)第346至349頁）、中區國稅局103年1月9日裁處書
24 、103年1月7日營業稅違章補徵核定通知書各1件、103
25 年1月23日裁處書14件、103年1月17日營業稅違章補徵核
26 定通知書、95年度至101年度營利事業所得稅結算申報更正
27 核定通知書、95年度至100年度未分配盈餘申報更正核定通
28 知書各1件、營業稅違章核定稅額繳款書2件、違章案件罰
29 款繳款書15件、95年度至101年度營利事業所得稅核定稅額
30 繳款書、95年度至100年度營利事業所得稅未分配盈餘核定
31 稅額繳款書各1件在卷可稽（以上見他字卷(二)第21至38、41

、43、44、46、47、49、50、52、53、55、56、58至88頁），且被告魏應充、陳錫勳2人於本院前審及本院更審審理時對於上開數額均表示不予爭執（見本院前審卷二第181頁反面至182頁；本院更一卷二第70-7、70-13頁）；而被告魏應充、陳錫勳2人在財務報表上隱匿營業收入之數額，及漏報稅捐之數額，各為公訴意旨所指之故意遺漏會計事項不為紀錄罪、逃漏稅捐罪、幫助他人逃漏稅捐罪等構成要件事實，本院仍應調查事證而為認定，不受行政機關裁處逃漏稅捐行政處分所拘束。而檢察官於本院前審審理時，業就起訴書附表所示漏報銷售額等金額，更正為中區國稅局105年7月4日中區國稅一字第000000000000A號函文後附「95至101年短漏報營利事業所得稅統計表」所示數額（見本院前審卷二第180頁反面、原審卷五第74頁附件七及原審卷六第1至2頁），然依本判決下列理由欄一(三)4、5中之說明，本院認有關如附表所示95年、96年及99年度之漏報營業收入（即漏報課稅所得），尚應各依前開中區國稅局105年7月4日中區國稅一字第000000000000A號函文後附「95至101年短漏報營利事業所得稅統計表」之「漏報課稅所得」欄，分別扣除以下發票A、發票B及發票C之金額，方為正確之漏報課稅所得額。

(三)關於漏報應稅銷售額、營業收入之額度：

1. 證人即任職於員林稽徵所之蘇勇全於原審審理中證稱：我承辦頂新公司逃漏營業稅案件，頂新公司漏報應稅銷售額的計算方式，是先從頂新公司營管課課長邱秀梅提出銷貨日計表（即第1706號偵卷第31至64頁）中註明為「無發票」者，加總「應收合計」欄內所示金額，之後再扣除成品銷貨退回明細表（即第1706號偵卷第65至87頁）中顯示「無應」、「無免」的部分，亦即未開發票又經退回的部分，並扣除出口的部分即部門客戶產品別銷貨明細表（即第1706號偵卷第88至97頁）的應收金額欄位加總的金額；但因為銷售金額有含稅5%，所以要除以1.05；銷售、退回、出口均是按照出貨或退

01 回之發生日期，必須當期申報，不能跨期申報，如果當期沒
02 有報，必須補報在當期，重新核定當期營業稅；我們在製作
03 各期營業稅漏稅額計算時，有請被告陳錫勳來確認金額；我
04 們計算營業稅時，小數點以下都是四捨五入等語（見原審卷
05 三第47頁反面至第52、54至55頁）。證人即任職於員林稽徵
06 所之陳麗齡於原審審理中證稱：蘇勇全負責計算營業稅的漏
07 銷金額與漏稅額，完成後則由我負責稽核等語（見原審卷三
08 第56頁）。證人即任職於中區國稅局之姚雅菁、李元玲、鄭
09 惠蘭、馬瑞欣、劉淑明、王裕發於原審審理中證稱：我們各
10 負責處理頂新公司95年至101年度營利事業所得稅漏報的核
11 定；我們是依據員林稽徵所核定頂新公司漏報之銷售額來作
12 認定等語（見原審卷三第57頁、第69頁反面至第70頁、第79
13 頁反面至第80頁、第82頁、第85頁反面、第87頁反面）。證
14 人即頂新公司營管課課長邱秀梅於偵查中證稱：卷附帳冊列
15 印資料（即他字卷(一)第91至92頁）中發票欄註記「0」者為
16 未開立發票，「2」為開立二聯式發票、「3」為開立三聯
17 式發票，開立給公司行號客戶的為三聯式發票，開立給個人
18 戶的為二聯式發票，未開立發票是漏開發票；扣案的銷貨日
19 計表上有分別註記二聯式發票、三聯式發票、無發票，分別
20 代表開立二聯式發票、三聯式發票以及未開立發票等語（見
21 他字卷(一)第84至85頁）。

22 2. 頂新公司95年至101年度每2個月各期營業稅漏報應稅銷售
23 額【除95年11至12月份、96年5至6月、99年3至4月漏報
24 應稅銷售額，應各扣除補開發票部分，詳見下述4.】，均是
25 依據上開頂新公司銷貨日計表中註明為未開發票者（即發票
26 欄位顯示為「0」者）的金額總和，扣除成品銷貨退回明細
27 表中未開發票又經退回的部分，並扣除出口未開發票的部分
28 （即發票欄位顯示為「無應」或「無免」者），此有員林稽
29 徵所105年4月13日中區國稅員林銷售字第1050501788號函
30 暨所附各期營業稅漏稅額計算表、漏報銷售額計算表、頂新
31 公司銷貨未開發票明細、成品銷貨退回明細表、出口未開發

票明細等件在卷可稽（見原審卷二第1至8、35至360頁）。另頂新公司96年至101年各年度漏報營業收入，係依前開「各期營業稅漏稅額計算表」中「漏銷金額」欄之「漏報應稅銷售額」及「漏報免稅銷售額（不含土地）」二欄位之金額加總而成；另95年度全年度之漏報營業收入，則是依員林稽徵所另統計頂新公司95年全年度漏報之免稅銷售額2,506,559元及應稅銷售額118,221,781元，合計漏報營業收入120,728,340元【但95、96、99年度各應扣除本判決理由欄一(三)4.所載發票A、B、C之補開發票部分，而各更正如附表所示漏報營業收入，詳如後述】等節，有中區國稅局105年5月9日中區國稅一字第1050005351號函（見原審卷三第14至16頁）暨所附頂新公司95至101年各年度營利事業所得稅相關資料、105年7月4日中區國稅一字第0000000000A號函暨所附頂新公司95至101年度短漏報營利事業所得稅統計表各1件在卷可稽（見原審卷四第1至2頁）。

3. 綜合上開證據，以上證人證述內容核與上開事證相符，且頂新公司前開年度漏報營業收入，係統計頂新公司95年至101年度銷貨日計表上未開立發票的銷售額度，扣除出口及銷貨退回部分後所得之數字一節，被告魏應充、陳錫勳2人均未爭執（見原審卷六第67頁反面）。從而，上開頂新公司各期營業稅漏報應稅銷售額、各年度漏報營業收入之數字，均為由銷售中未開發票部分，扣除退回及出口部分等節，應可認定。

4. 被告魏應充、陳錫勳於本院前審審理及本院更審審理時均自白犯行，雖其2人曾於原審、上訴本院之初及本院更審之初辯稱頂新公司已有補開發票，漏報營業收入僅5億多元等語；其2人之辯護人亦為其等辯護稱：檢視頂新公司銷貨系統，95至101年度實際銷售收入約為105億元（即卷附銷貨日計表中有發票之淨收入與無發票淨收入之合計），又依頂新公司已申報之銷售收入，合計約為100億元，再以實際銷售收入105億元扣減已申報銷售收入100億元，可知頂新公司

漏報收入額約為5億元等語。惟查：

- (1) 依頂新公司「銷售管理系統」電子檔中之發票欄位註記「0」（即未開立發票）及「3」（即開立三聯式發票）之客戶交集，再就各該營業人在頂新公司銷售系統顯示之開立三聯式發票之張數，以及在財政部財稅資訊中心之頂新公司銷項BDD檔電子檔顯示之其向國稅局申報三聯式發票之（即國稅局BLM320W張數）張數，比對張數是否相符，而發現除永全潘柏瑋（統一編號：000000000）於95年度在頂新公司銷售系統發票欄位「3」之張數為23張，在國稅局BLM320W張數為24張，差異發票字軌號碼為QU000000000號、銷售額為629元、開票日期為95年11月17日【下稱發票A】外，並未發現其他營業人發票張數不符；另再就頂新公司銷貨系統發票欄位註記「2」（即開立二聯式發票）之發票字軌號碼與頂新公司實際開立之二聯式發票進行比對分析後，發現於96年5-6月該期發票中，有1張字軌號碼TZ000000000（買受人：劉欣科、品名：混合肥料、數量：600、單價：240、金額：14400、註記：出貨單號Z0000000000，下稱發票B）、99年3-4月該期發票中，有1張字軌號碼MA000000000（買受人：陳勇志、品名：香豬油-巧師傅15K、數量：60、單價：67、金額：40200、註記：出貨單號Z0000000000補開，下稱發票C），可從買受人、品名、數量及價格等資訊比對出已補開發票之外，其餘未開發票之交易，因比對發票欄位，或因發票無買受人名稱、或因發票之買受人名稱或品名在銷售系統中搜尋不出、或因發票單價數量與銷售系統之記載不符，而無從認定銷售系統中未開發票之交易與已開立之發票係屬同筆交易等情，此有檢察官106年度蒞字第238號補充理由書暨所附95年至100年度頂新公司銷貨系統開給漏銷客戶三聯式發票與向國稅局申報三聯式發票張數比較表、頂新公司95年至99年各年度銷貨系統發票欄位註記「2」以外二聯式發票開立情形分析表等件存卷可參（見原審卷六第87頁反面至第88頁、第92頁反面至第93頁、第110至130頁），並

01 經原審核對扣案之上開發票憑證，發票A上有註記「補11/15
02 少開」之字樣。從而，除上開發票A、B、C所對應之未開
03 發票之交易，因已有發票資料而可認已補開發票，且經取具
04 憑證而各於當期或年度報稅外，其餘未開發票之交易則未查
05 得有事後補開發票之情形，洵堪認定。

06 (2) 而檢察官於本院更審審理時，已具體舉出員林稽徵所與中區
07 國稅局由頂新公司銷售紀錄中未開發票部分，扣除退回及出
08 口部分，而得出頂新公司未開立發票之銷售中應稅與免稅之
09 銷售額暨其依憑之證據，有臺灣高等檢察署臺中檢察分署檢
10 察官108年度上蒞字第3994號補充理由書暨所附之附件1至
11 附件7在卷可憑（見本院更一審卷二第75至427頁）。反觀
12 被告魏應充、陳錫勳2人及其等之辯護人對於頂新公司銷售
13 系統中顯示為未開立發票者，僅空言泛稱已有補開發票，均
14 未具體指明何筆交易已補立發票，且證人即同案被告陳錫勳
15 於原審審理中證稱：我叫營管課補開發票，但我不知道開發
16 票的對象是誰等語（見原審卷六第39頁），亦未能具體指明
17 何筆原未開立發票之交易有補開發票。是檢察官經比對未開
18 立發票與已開立發票之紀錄，已提出上開頂新公司補開發票
19 之3筆交易憑證（即發票A、B、C），其餘則不能認定頂
20 新公司有補開發票之情形，已如前述，是以除上開發票A、
21 B、C外，並無證據證明頂新公司有補開發票之情形。

22 (3) 按公司所得可分為營業收入及營業外收入，其區分基準是以
23 公司辦理經濟部營利事業所營事項登記為準，公司登記之營
24 業項目屬於營業收入，除此之外則屬於營業外收入。經查：

25 ① 依卷附頂新公司95年度至101年度銷貨日計表，關於有發票
26 之銷貨金額、出口銷貨之記載，扣除退貨部分，有發票之銷
27 貨淨收入總和為9,806,041,563元；加上依稽徵機關認定上
28 開年度無發票收入（含代工部分）之銷貨收入總和為732,95
29 6,550元（見第1706號偵卷第34至60頁）；再扣除上開年度
30 已由頂伸貿易股份有限公司銷售並申報之椰油酸金額共12,8
31 07,181元（見第1706號偵卷第33、36、40、44、48、53、57

頁），可知頂新公司上開各年度銷貨日計表之總銷售淨收入，合計為105億1280萬7181元。又觀之上開銷貨日計表之銷售品名大多數為油品，少數為食品、肥料，另員林稽徵所與中區國稅局查獲頂新公司漏報之銷售額為油品、肥料之銷售與代工，此觀諸各該明細之銷售項目品名甚明（見第1706號偵卷第31至64頁、原審卷二第43至359頁），則上述頂新公司95年度至101年度銷貨日計表之總銷售淨收入105億1280萬7181元僅為該公司油品及少數食品、肥料之收入，足堪認定。

②而頂新公司之營業收入主要是油品、肥料的銷售，以及機器設備出售、代工收入，早期還包括新建房屋銷售買賣等情，業據證人即簽證會計師顏國裕證述在卷（見原審卷六第34頁反面），經原審於104年11月16日查詢頂新公司之所營事業項目，包括有糧商業、實用油脂製造業、飼料製造業、肥料製造業、機械設備製造業、未分類其他工業製品製造業、機械安裝業、食用油脂批發業、茶葉批發業、食品什貨批發業、肥料批發業、建材批發業、食品什貨飲料零售業、國際貿易業、住宅及大樓開發租售業、蔬果批發業、除許可業務外，得經營法令非禁止或限制之業務等情，有經濟部商業司公司資料查詢1件在卷可稽（見原審卷一第128頁），可知頂新公司除出售食用油脂外，其營業收入尚包括販售飼料、肥料、食品什貨飲料、蔬果、建材、機械等等，據此可推知頂新公司原先申報所得，除食用油脂之銷售外，尚有包括其他營業收入。再由卷附頂新公司95年度至101年度營利事業所得稅結算申報書之「營業收入調節說明欄」關於「本年度結算申報營業收入總額欄」之記載，係就已銷售收入、商品收入、代工收入、預收房屋收入等項目分別計算，並依法調節為「營業收入淨額」，合計100億餘元（計算式：上開年度已申報總銷售收入【含業內、業外收入及代工】＝銷貨收入＋代工收入＋商品收入＋土地及房屋收入），核與證人即頂新公司之稅務簽證會計師顏國裕辦理頂新公司上開年度申報

時之工作底稿銷貨調節表，大致相符（見頂新公司95年度至101年度營利事業所得稅相關資料各卷依序第48、4、41、5、20、27、26、3、33頁結算申報書及第一審卷六第208至214頁）。

③綜上，被告魏應充、陳錫勳之辯護人所提之計算方式，即依頂新公司銷貨日計表系統所統計之收入合計105億元1280萬7181元，細究其項目，僅包括油品及少數食品、肥料之銷售與代工，並非頂新公司之全部營業項目。反之，頂新公司於上開各年度申報營利事業所得稅之收入100億餘元，係以其全部營業項目為範圍而統計（即銷貨收入+代工收入+商品收入+土地及房屋收入），是以後者之統計範圍顯然大於前者，二者統計範圍既不相同，自不能以二者相減之數額認定頂新公司之漏報銷售額。故被告魏應充、陳錫勳2人與其等之辯護人辯稱漏報之營業額共計僅5億多元云云，誠屬謬誤，自不足採。

5.基上所述，頂新公司營業稅漏稅額計算表中「漏報應稅銷售額」欄、95至101年度短漏報營利事業所得稅統計表中「漏報營業收入」欄所示未開立發票銷售額，除上開發票A、B、C外，其餘均未經補開發票，可知該等未開立發票銷售額，扣除發票A、B、C之金額後（即95、96、99年度各扣除發票A、B、C補開發票金額），各為如附表「漏報營業收入」欄所示金額，均為未申報之銷售額一節，足為認定。

（四）營利事業所得稅及未分配盈餘漏稅額之額度：

1.按80年12月30日修正之所得稅法第5條第6項規定：「營利事業所得稅起徵額、課稅級距及累進稅率如左：一、營利事業全年課稅所得額在五萬元以下者，免徵營利事業所得稅。二、營利事業全年課稅所得額在十萬元以下者，就其全部課稅所得額課徵百分之十五。但其應納稅額不得超過營利事業課稅所得額超過五萬元以上部分之半數。三、超過十萬元以上者，就其超過額課徵百分之二十五。」；99年6月15日修正之同條第5項規定：「營利事業所得稅起徵額及稅率如下：一、營

01 利事業全年課稅所得額在十二萬元以下者，免徵營利事業所
02 得稅。二、營利事業全年課稅所得額超過十二萬元者，就其全
03 部課稅所得額課徵百分之十七。但其應納稅額不得超過營利
04 事業課稅所得額超過十二萬元部分之半數。」。又同法第66
05 條之9第1項規定：「自八十七年度起，營利事業當年度之
06 盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業
07 所得稅」。

08 2. 次按「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項
09 成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額」、「稽徵機關
10 進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額
11 之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同
12 業利潤標準，核定其所得額」、「本法第83條所稱之帳簿文
13 據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得
14 額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得
15 資料或同業利潤標準核定其所得額」，分別為所得稅法第24
16 條第1項前段、第83條第1項及同法施行細則第81條第1項
17 所明定。是納稅義務人負有提示各種帳簿文據之義務，以證
18 明其申報之所得額；倘營利事業未保持或未提示相關帳簿文
19 據資料，於稽徵機關無從判定營利事業申報資料之正確性與
20 真實性，始得按查得資料，或按同業利潤標準推計之所得額
21 ，作為核課稅捐基礎，以維租稅公平原則。再按所得稅法第
22 83條第1項規定，納稅義務人未能盡其提供帳簿文據之協力
23 義務時，稽徵機關即具有依「查得之資料」或「同業利潤標
24 準」核定所得額之職權；又稽徵機關究應按查得資料或同業
25 利潤標準核定，屬個案事實認定範疇，應由稽徵機關依據個
26 案情形核實認定，此據財政部105年7月27日台財稅字第00
27 000000000號函釋在卷（見原審卷四第168頁）。從而，營
28 利事業所得稅及未分配盈餘稅額之核課，「所得額」之唯一
29 認定係以收入總額扣除各項成本費用，因此，於納稅義務人
30 提出帳簿文據時，固應核實計算，但於納稅義務人未能提出
31 收入相對應之帳簿文據時，亦應依此標準計算所得額，只是

因無帳簿文據可供核實計算，所以法制設計可由稽徵機關依「查得資料」或「同業利潤標準」計算所得額，且此計算標準於稽徵機關查得納稅義務人原申報範圍外之所得時，亦有適用，縱使原申報所得已同時申報成本資料亦同。

3. 本案例中區國稅局核課頂新公司所得額之方法，業據證人即任職於中區國稅局之姚雅菁、李元玲、鄭惠蘭、馬瑞欣、劉淑明、王裕發於原審審理中分別證述如下：

(1) 證人姚雅菁於原審審理時證稱：我負責處理頂新公司95年度營利事業所得稅漏報的核定；營利事業所得稅是依據收入扣掉成本費用後會產生所得額；關於95年度漏報營業收入的成本，頂新公司之前申報95年度營利事業所得稅時，他所取據的相關成本費用都已經申報了，之前會計師有作成本分析，分析結果認為申報的成本費用與其提出的進項憑證的金額是相當的，我們沒有去分析數量是否相符；如果當初有一些成本沒有列報，照理說會反映在他當時的存貨裡，但是頂新公司95年度的期初存貨大約是1.55億，期末存貨大約是1.51億，反而是下降的；之後我們查獲頂新公司有漏報營業收入後，頂新公司也沒有再提出額外的進項憑證或成本費用供查核，我們重新勾稽頂新公司的進項憑證，也沒有發現進項憑證的總金額大於當初95年度申報的成本費用；不論是頂新公司向他人購買東西，或是他人出售物品給頂新公司，凡是有開立發票，都可以從營業稅資料庫中調取全部憑證；漏報營業收入不必然會伴隨未列成本費用；所以我們在核定漏稅額時，認定漏報營業收入部分的成本已經列報，所以全額當作漏報所得等語（見原審卷三第57至67頁）。

(2) 證人李元玲於原審審理中證稱：我負責處理頂新公司96年度營利事業所得稅漏稅額的核定；一般我們查到漏銷，會去確認成本原先是否已經有列報，分析發票憑證與已申報的成本費用金額是否相當；之前會計師有提出進項憑證差異分析表（即96年度營利事業所得稅相關資料卷第55頁），比較頂新公司取據的憑證跟他入帳的成本及費用，分析後其進項差異

01 為 270 幾萬元，跟頂新公司原先申報的營業額 40 幾億元相較
02 ，差異很微小，所以我們認定頂新公司的取據憑證都已經入
03 帳；而且若有取據憑證未申報為當期成本費用，應會轉入當
04 期存貨內，但分析頂新公司的資產負債表，存貨金額只有 2
05 億多元，金額不大，所以可判斷其取據的憑證都申報為銷貨
06 成本，再加上我們請頂新公司提供漏報成本時，頂新公司也
07 沒有提供相關資料，況且加上漏報營業收入後純益毛利也不
08 是離譜的偏高，因此就將漏報營業收入全部作為漏報收入等
09 語（見原審卷三第 69 頁反面至第 77 頁）。

10 (3) 證人鄭惠蘭於原審審理中證稱：我負責處理頂新公司 97、10
11 0 年度營利事業所得稅漏報的核定；核定漏稅額時，成本費
12 用的部分，我們有做成本費用分析，97 年度時會計師有做進
13 項差異分析，差異只有 40 幾萬元，差異很小，後來 100 年度
14 就沒有請會計師做差異分析；之後更正核課漏稅額，沒有再
15 做差異分析，而是看頂新公司漏報的收入和期末庫存有無偏
16 高的情形，因為如果頂新公司沒有列報成本，應該會轉入期
17 末庫存，而頂新公司的期末庫存看起來沒有異常的增加，所
18 以我們判斷它的成本原先都已經申報了，因此漏報營業收入
19 全部都是漏報所得等語（見原審卷三第 79 頁反面至第 81 頁）
20 。

21 (4) 證人馬瑞欣於原審審理中證稱：我負責處理頂新公司 98 年度
22 營利事業所得稅漏報的核定；由於頂新公司沒有提供漏報收
23 入的相對應成本費用，也沒有主張有任何成本費用未列報，
24 所以我們只能從當初會計師的簽證資料中去看進項差異分析
25 ，頂新公司的進項憑證都已經列報；另外，頂新公司漏報收
26 入達 7 億多元，可是帳上存貨只剩下 2 億多元，表示成本都
27 已經轉進去了；所以我們判斷頂新公司的成本費用原先都已
28 經列報，漏報營業收入全部都是漏報所得等語（見原審卷三
29 第 82 至 84 頁）。

30 (5) 證人劉淑明於原審審理中證稱：我負責處理頂新公司 99 年度
31 營利事業所得稅漏報的核定；核課漏稅額時，我們有請頂新

01 公司提示成本，但頂新公司沒有舉證，因此我們依查得資料
02 ，也就是進項差異分析顯示進項憑證與申報扣抵部分的差異
03 不大，代表頂新公司取得的憑證都已經申報，再加上期末庫
04 存沒有異常的偏高，因此判定成本都已經列報等語（見原審
05 卷三第85頁反面至第87頁）。

06 (6) 證人王裕發於原審審理中證稱：我負責處理頂新公司101年
07 度營利事業所得稅漏報的核定；我們根據頂新公司原申報資
08 料去做分析，取據的憑證與列報成本的相關金額間並無太大
09 的差異，另外比較100年度與101年度的期末存貨，101年
10 度的期末存貨反而是下降的，依據經驗法則可以判定頂新公
11 司的成本都已經列報，而且頂新公司也沒提出、補充任何成
12 本費用，所以漏報營業收入全部都是漏報所得等語（見原審
13 卷三第87頁反面至第88頁）。

14 (7) 以上證人核課營利事業所得稅時，已就頂新公司漏報營業收
15 入部分之成本費用之認定方法，敘明係以：①頂新公司並未
16 提出相關成本費用憑證以供核實；②頂新公司原先申報營利
17 事業所得稅時，會計師已經作過進項差異分析，是頂新公司
18 所取得之進項憑證均已入帳；③頂新公司之期末庫存並無特
19 別偏高之情形，足見頂新公司並未轉入期末庫存之未列報成
20 本等理由，而判斷頂新公司95至101年各年度原先申報營利
21 事業所得稅時，均已申報全部成本費用，亦即漏報營業收入
22 之相對應成本原已申報，因而認定漏報營業收入均為所得額
23 ，除其中95年度、96年度及99年度之漏報營業收入應分別扣
24 除前開發票A、發票B及發票C之金額（詳如前述）而為計
25 算外，均足採信。又依前揭所示規定，95年度至98年度所得
26 稅率是25%，99年度之後是17%，未分配盈餘則應加計10%
27 。從而，本案應以頂新公司95至101各年度漏報之營業收入
28 （即漏報課稅所得）分別乘以各年度稅率，而得出頂新公司
29 於95至101年度分別漏報之營利事業所得稅、未分配盈餘稅
30 額，各如附表所示。

31 (五) 原審判決認定頂新公司申報95年度至101年度之公司營利事

業所得稅時之總計漏報營業收入、課稅所得額及逃漏營利事業所得稅額部分，各如原審判決附表二所示之金額，同時反駁檢察官就頂新公司漏報營業收入之品項原料與成本分析，其理由不外乎主要係以頂新公司稅務簽證會計師顏國裕查核公司的營利事業所得稅申報資料時，並非僅查核憑證有無列報，更是依照頂新公司之生產配方，檢驗原料、半成品之投入、耗用「數量」，與成品生產「數量」進行勾稽，如有異常耗損率，於申報時亦會將超耗予以剔除，是以申報產品之數量必與其申報之原料、半成品數量達到平衡，否則即有超耗之問題。從而，原先申報之原料、半成品數量無法對應到漏報營業收入部分，漏報營業收入之同時亦伴隨漏報原料、半成品；反之，稽徵機關及檢察官核算頂新公司之課稅所得時，均僅以「價格」做比對，而忽略了數量之比對，其論證方法之參考性已有可疑，因而認定頂新公司申報95年度至101年度各年度營利事業所得稅時，原先申報所得，業經顏國裕會計師查核後認定與其申報之原料、半成品等成本之數量、價格相符，是中區國稅局依據會計師查核資料，所載之原料、半成品費用僅能對應到原先申報收入，而非本案查獲漏報營業收入所對應之成本。易言之，本案漏報營業收入部分，未見有何查得成本費用相關資料，自應依所得稅法第83條第1項，依同業利潤標準銷貨毛利率核定所得額，固非無見。惟查：

1. 有關頂新公司申報各年度營利事業所得稅時，會計師簽證查核之內容如下：

- (1) 頂新公司於95年度至101年度申報營利事業所得稅及未分配盈餘稅額時，均是由簽證會計師顏國裕查核，並提出營利事業所得稅結算申報查核報告書等情，有中區國稅局提出之頂新公司申報95至101年度營利事業所得稅相關資料所附營利事業所得稅結算申報查核報告書在卷可稽（見95年度營利事業所得稅相關資料卷第106至151頁、96年度營利事業所得稅相關資料卷第60至151頁、97年度營利事業所得稅相關資

料卷第460至499頁、98年度營利事業所得稅相關資料卷第58至97頁、99年度營利事業所得稅相關資料卷第70至110頁、100年度營利事業所得稅相關資料卷第312至350頁、101年度營利事業所得稅相關資料卷第38至69頁)。

- (2) 證人即會計師顏國裕於原審審理中證稱：我在95至101年間有辦理頂新公司財務報表簽證，以及營利事業所得稅的結算申報；辦理營利事業所得稅的結算申報時，最重要的就是課稅所得的計算與衡量，而收入扣除各項成本損費就是所謂的課稅所得；收入的部分通常是查核根據公司銷售行為所開立的發票，以及公司向稽徵機關申報營業稅時，會將相關資料載入資料庫中，包括營業收入及營業外收入，都計入營業收入；成本的查核則是根據公司提供的營業成本報表，驗證公司取得的進項憑證是否符合法令，勾稽帳冊、憑證與明細表是否相符，並根據歷年的數據查核投入產出間耗用的耗損率是否有異常；我們在覆核成本明細表或是直接原料明細表的時候，也會比對成本及銷貨的數量是否相符；我在查核頂新公司95至101年間的耗損率，與過去相比都是相當正常，並無異常；後來在102年度發現頂新公司有漏未開立發票的情形，實際盤點發現有虛增庫存的情形，但頂新公司過去並沒有原料成本耗損率過高的情形，假設頂新公司實際生產1萬2千瓶，但帳載生產1萬瓶，則頂新公司提供會計師查核的成本也只有1萬瓶的投入量，帳外的2千瓶成品於帳上並無相對應的成本資料；會計師辦理所得稅的簽證時，最主要是帳、證、表之間的勾稽，至於存貨的查核和盤點則比較寬鬆，因為頂新公司在95年至101年間申報的庫存數字與營業收入看起來都還相當持穩，所以就沒有特別去做盤點；查核稅捐申報資料時，都是依據公司提供的銷項發票、進項憑證等申報資料，沒有憑證的成本因為不會入帳，也就無從認列；我們會計師覆核公司的銷貨收入，最主要是在查核銷貨收入調節表，通常公司會編製銷售明細表和銷貨收入相關的彙總總數，列明各產品之銷售金額與銷售數量；公司也會編製各

項營業成本明細表，會計師再根據帳冊與明細表，勾稽帳證間的串連，並查核原物料是否有超耗；公司平時對於進料、領料、退料及生產紀錄等等，都有製作的生產日報表、工作表，而按照公司現場的內部表單作業跑出的就是成本的明細表，再依據成本明細表、原料明細表，以及產出、銷售的耗用數，來驗證是否符合財政部頒佈的標準、或是同業標準、或是公司過去的耗損率；從原料、半成品的進耗存明細表，可以得知期初存貨與本期進貨的量與價，再根據公司提供的產出量，就可以從投入原料的總耗用量推算出單位耗用量，或者是以單位耗用量推算出總耗用量，而總耗用量等於原料及半成品的進耗存中耗的總數，扣除耗用數則應等於期末存貨；計算出每項產品的直接原料成本後，再分攤直接人工跟製造費用，還有一般物料也是分攤到各產品中，因此計算出生產量的總成本，總成本再除以單位數量，得出單位成本，以此計算出生產成本，再跟期初存貨的量與價去做加權平均計算；所有明細表都是由公司編製及提供，我們會計師以前述邏輯去驗證數據，一是根據公司的內部表單文件去核實認定，二是根據公司編製的成本報表去驗證有無超耗或虛增營業成本，用公司的產品配方、投入的總生產量去驗證數量的合理性；通常我們會計師是用抽核的方式檢驗；原物料的投入跟產出會有一定的合理耗損率，如果有異常耗損率，我們會計師呈報到稽徵機關時就會有因損耗率超耗剔除的問題；營利事業所得稅結算申報書上有二欄，一個是帳載欄位，一個是調整後的申報欄位，如果有超耗的情形，就會扣除後填在申報欄，所以申報書所申報的銷售金額與銷售成本，都是核對勾稽公司提供的數據，製成品的期末存貨加上銷售數額，與期初存貨加上本期進項所生產之數量，二者在帳上相符；如果頂新公司有隱匿銷售數量及金額，我無法透過帳冊及明細表核驗出等語（見原審卷五第7至24頁、原審卷六第26至34頁）。

(3) 而依證人顏國裕上開證述內容所示，會計師查核公司的營利

事業所得稅申報資料時，主要仍係以核對帳面之憑證、帳冊及明細間之數據是否相符，及配合產品配方，檢驗原物料投入之數量與產品生產數是否相符、是否有異常耗損之情形為據，且有證人顏國裕提出之95至101年間的頂新公司營業收入及營業成本查核工作底稿中，各年度原料進耗存表、物料進耗存表、半成品進耗存表、製成品進銷存表，各有載明各項原物料、半成品（即油品）之進貨、耗用之數量與價格，以及製成品生產、銷貨暨期初、期末存貨之數量與價格、各年度之單位成品分析表，記載各項產品之生產數量，及投入生產之直接原料、可歸屬物料、不可歸屬物料、直接人工、製造費用，及各年度之直接原料明細表載明各產品之生產數量與直接原料投入數量、價格資料（見本院前審依職權列印之各年度收入成本查核底稿卷）。

2. 惟原審判決前開此部分採信證人顏國裕於原審之證詞，且認應依同業利潤標準核定所得額，尚有未合。茲分別詳述其主要理由如下：

(1) 證人顏國裕於原審作證時，自承其查核頂新公司營利事業所得稅申報時，是依據頂新公司所自行編制之銷售明細表、成本明細表、原料明細表、產出量、期初存貨、期末存貨、進貨數量，產品配方、投入的總生產量去抽核檢驗，來驗證各項產品所須投入之原物料、半成品之數量與價格，以及原物料、半成品之耗用數、進貨、存貨數量與價格之合理性，但證人顏國裕上開用來驗證「價格」、「數量」之原始憑證，均屬頂新公司之內部憑證，其真實性與外來憑證（如進貨發票）或對外憑證（如銷售發票）相較，是否具有公信力足以憑信，已啟人疑竇。

(2) 又徵之被告魏應充另案在其擔任代表人之頂新公司，為節省製油成本，並謀求油源供應穩定，明知第三人楊振益在越南經營「Dai Hanh Phuc Co .LTD」（下稱大幸福公司）向民間熬油個體戶收購之油脂，欠缺可供人食用之品質，仍自「101年1月起至103年10月間止」，向大幸福公司購買該欠

01 缺可供人食用品質之油脂原料，進口後假冒為可供人食用之
02 油脂原料，再添加其他品質較佳之原料油，而在頂新公司屏
03 東廠加以精煉，製成供人食用之產品，再銷售給其他廠商或
04 轉售給一般消費者，經本院於107年4月27日以104年度矚
05 上訴字第1718、1722號刑事判決就被告魏應充部分，論以被
06 告魏應充犯如該判決附表四之一所示之罪，各處如該判決附
07 表四之一所示之刑，並就得易科罰金部分，定應執行刑有期
08 徒刑6年，如易科罰金，以1千元折算1日，不得易科罰金
09 部分，定應執行刑有期徒刑9年；另就頂新公司部分，論以
10 頂新公司犯如該判決附表三之一、四之一所示之罪，各科以
11 如該判決附表三之一、四之一所示之罰金及沒收，應執行罰
12 金2億5仟萬元在案，有本院前揭刑事判決書附卷可憑（見
13 本院前審卷三），上開案件經該案被告魏應充等人上訴第三
14 審後，雖經最高法院於108年11月6日以107年度台上字第
15 3332號，就本院上開判決關於被告魏應充部分之附表四之一
16 編號1、2、4、5、6、8、9、10、13、15、16、17、
17 20、21、23、26、27、31、32、34、35、36、37、38、39、
18 40、41、44、46、47、49、52、53、54、55、56、58、62、
19 63、65、67、68、70、71、72（共45罪刑），及關於被告頂
20 新公司部分之附表三之一編號2、4、5、7、8、9、12
21 、14、15、19、20、22、23、25、30、37及附表四之一編號
22 1、2、4、6、9、10、13、15、16、17、20、21、26、
23 27、31、32、34、35、37、38、39、41、44、46、47、49、
24 52、53、54、55、56、58、62、65、67、68、70、71、72（
25 共55罪刑）暨附表三之一編號1至37及附表四之一編號1至
26 44、46至72諭知相關沒收部分，撤銷發回本院；然最高法院
27 就本院上開判決關於被告魏應充部分之附表四之一編號3、
28 7、11、12、14、18、19、22、24、25、28、29、30、33、
29 42、43、48、50、51、57、59、60、61、64、66、69（共26
30 罪刑），及關於被告頂新公司部分之附表三之一編號1、3
31 、6、10、11、13、16、17、18、21、24、26、27、28、29

、31、32、33、34、35、36及附表四之一編號3、5、7、8、11、12、14、18、19、22、23、24、25、28、29、30、33、36、40、42、43、48、50、51、57、59、60、61、63、64、66、69（共53罪刑），則駁回被告魏應充及頂新公司之第三審上訴而告確定，有最高法院107年度台上字第3332號刑事判決1份在卷可稽（見本院更一審卷一第531至559頁）。堪認證人顏國裕本案在102年5月27日辦理頂新公司101年度（所得期間：101年1月1日至101年12月31日）之財務報表簽證及營利事業所得稅結算申報時，其所依據頂新公司於101年間向大幸福公司購買欠缺可供人食用品質之油脂原料，進口後假冒為可供人食用之油脂原料，再添加其他品質較佳之原料油，而在頂新公司屏東廠加以精煉，製成供人食用之產品，再銷售給其他廠商或轉售給一般消費者，相關就此部分採購原料自行編制之成本明細表、原料明細表、產品配方、投入之原物料、半成品之數量與價格、進貨數量與價格等內部憑證，顯然不具有真實性。

(3)從而，頂新公司簽證會計師顏國裕進行查核時，縱會對各項產品所須投入之原物料、半成品之數量與價格，以及原物料、半成品之耗用數、進貨、存貨數量與價格予以檢證，且有工作底稿為憑；惟其僅從形式上根據頂新公司自行編制缺乏公信力、部分資料明顯不具真實性之內部憑證，作出其在覆核成本明細表或是直接原料明細表的時候，也會比對成本及銷貨的數量是否相符，及其在查核頂新公司95年至101年間的耗損率，與過去相比都是相當正常，並無異常，另頂新公司申報95年至101年度各年度營利事業所得稅時，所申報之原料、半成品成本，為其申報銷售額及期末庫存之相對應成本支出等結論，即難遽予採信。亦即，會計師顏國裕所查核之原始資料均為錯誤而非準確，則其查核所得之結論，自亦非可憑信。

(4)再證人即頂新公司營管課課長邱秀梅於偵查中證稱：卷附帳冊列印資料中發票欄註記「0」者為未開立發票，「2」為

01 開立二聯式發票、「3」為開立三聯式發票，開立給公司行
02 號客戶的為三聯式發票，開立給個人戶的為二聯式發票，未
03 開立發票是漏開發票；扣案的銷貨日計表上有分別註記二聯
04 式發票、三聯式發票、無發票，分別代表開立二聯式發票、
05 三聯式發票以及未開立發票，所謂的無發票也包含出口不用
06 開立發票者等語（見他字卷(一)第84至85頁），業如上述。而
07 觀諸上述卷附帳冊列印資料（見他字卷(一)第92頁），頂新公
08 司出售予客戶「中興工業S」之同一產品「硬棕油KG」，其
09 出貨日期分別自「99年2月26日起至同年12月28日止」（共
10 計11筆）及「100年1月10日起至100年12月19日止」（共
11 計14筆），交錯有註記「0」即未開立發票及註記「2」即
12 開立二聯式發票之情形，則頂新公司在密集時間內陸續出售
13 同一產品予同一客戶，衡諸一般常情，顯係就已列報成本之
14 同批生產線所生產之同一產品出售予同一客戶，亦即註記「
15 0」即未開立發票之產品亦已列報成本，此徵之卷附頂新公
16 司銷貨日計表（見他字卷(一)第95頁），頂新公司於同一批出
17 售予不同客戶之同一產品，同時有存在開立二聯式發票、三
18 聯式發票及未開立發票之情形（例如：其中之肉粉、肉骨粉
19 、鰲油【代工】…）益明。

20 (5)另原審判決認如不採證人顏國裕於原審之證詞內容核算頂新
21 公司之課稅所得，將流於僅以「價格」作比對，而忽略了「
22 數量」之比對，因認定頂新公司申報95至101年度各年度營
23 利事業所得稅時，所申報之原料、半成品成本僅能對應到原
24 先申報收入，而非本案查獲漏報營業收入所對應之成本。惟
25 查：

26 ①按會計四大基本假設乃企業個體慣例、繼續經營慣例、貨幣
27 評價慣例、會計期間慣例，其中「貨幣評價慣例」是指會計
28 人員以貨幣為交易的媒介，價值衡量的尺度及記帳單位，因
29 而會計財務報表（損益表、資產負債表、現金流量表）上各
30 會計科目均是以貨幣金額來表達，此乃因會計人員於會計交
31 易分錄製作時，本就以「單價」×「數量」而得出會計分錄

上應登載之金額，因而會計師進行財務報表查核，或稽徵機關進行稅務查核時，必然以貨幣金額來對會計帳冊憑證進行分析覆核工作。況且於生產多項不同產品之製造業，其所製造之各產品直接原料成分不同，耗用量亦不同，使用直接人工數量不同，使用電力、燃料、廠房設備不同（即製造費用分攤比率不同），致各產品之「數量」含義不同而無法相加減比較驗算。例如數量5單位之A產品與數量20單位之B產品是無法相加成25單位，僅能以數量5單位之A產品金額價值與數量20單位之B產品金額價值進行相加。何況納稅義務人所提供之《直接原料明細表》，乃屬納稅義務人所自行編製之內部憑證，不像進項發票之「外來憑證」或銷售發票之「對外憑證」，均可透過加值型營業稅制之進項、銷項申報資料從上下游相互勾稽，來研判納稅義務人所申報之金額是否正確，因而會計師或稽徵機關進行財務帳冊憑證查核時，以貨幣金額作為分析覆核工作之主要工具是無可避免的。

②又依所得稅法第83條規定，於納稅義務人未能為提供帳簿文據之協力時，稽徵機關所具有者為依查得之資料或同業利潤標準核定所得額之職權，而非僅得依同業利潤標準為核定之義務；換言之，前揭所得稅法第83條規定，係為防止納稅義務人藉由不履行協力義務逃避應納稅捐，致破壞平等課稅及稽徵機關課稅經濟之目的而為，至其中所稱之同業利潤標準則僅是一種推計標準；故於納稅義務人未能為提示帳簿文據之協力義務時，稽徵機關若得依納稅義務人申報內容及其他查得資料而為核定，則此核定性質上自屬所得稅法第83條所稱「依查得之資料」而為之核定。

③根據頂新公司之電子訂單資料，87年至94年間發票欄位註記「0」（即未開立發票者）之總金額為743,757,876元，加計95年至101年間漏開發票之總金額為751,980,259，合計為1,495,738,135元，再依各年度自行申報之毛利率換算成本率，可推估出每年帳上應虛增期末存貨金額，經合計後達1,336,109,095元，如再加計頂新公司於86年度營利事業所

01 得稅結算申報書上所載之期末存貨為349,050,558元，進而
02 可推估若頂新公司未將虛增存貨打銷，應可得出至101年年
03 底之期末存貨應達1,685,159,653元，然頂新公司於101年
04 度營利事業所得稅結算申報書上所載之期末存貨僅剩280,23
05 8,286元，兩者差異達1,404,921,367元，顯見頂新公司應
06 於每年度營利事業所得稅申報時，已將未開立發票之相對應
07 虛增存貨成本轉列為該年度之營業成本。換言之，頂新公司
08 係將未開立發票銷貨之所相對應成本灌到已開立發票之相對
09 應成本（即虛增已開立發票部分之銷貨成本），以至於有漏
10 銷的情況下，期末存貨尚可呈現正常水準，而未發生異常（
11 若期末存貨成本偏高，稽徵機關會認為有漏銷可能，而將該
12 公司列為選案查核對象），此業據臺灣高等檢察署臺中檢察
13 分署檢察官於本院更審審理時，提出108年度上蒞字第3994
14 號補充理由書暨所附之附件8「頂新公司受訂資料推估年底
15 帳上應增加存貨」、附件9「86年12月31日資產負債表」、
16 附件10「101年12月31日」「101年12月31日資產負債表」在卷
17 可憑（見本院更一審卷二第75至86、429至463頁）。

18 ④再本案頂新公司於103年1月3日遭檢察官協同稽徵機關搜
19 索查獲該公司有漏報銷貨收入後，稽徵機關即已詢問該公司
20 是否有其他進項憑證漏未報列，但頂新公司表示所有成本均
21 已列報，並同意所有漏報銷貨收入均為所得，此據檢察官陳
22 明，且未為被告魏應充、陳錫勳所否認。是稽徵機關根據頂
23 新公司上述之陳述，再輔以頂新公司之稅務簽證會計師顏國
24 裕所出具稅務簽證報告中之「得取具統一發票之憑證金額」
25 與營業稅申報中之「進項金額」之差異分析表及該公司各年
26 度期末存貨數字，來認定頂新公司於每年度營利事業所得稅
27 申報時，已將未開立銷貨發票之相對存貨（即漏銷部分）所
28 投入之成本費用，悉數轉列為該年度之營業成本。是本件稽
29 徵機關於核認營利事業所得稅漏稅額時，當不能就已申報過
30 之成本費用再次重覆減除。換言之，本件徵機關就頂新公司
31 之歷年申報內容及相關查得資料，經前述稅務查核原理原則

01 檢驗結果，認已貼近頂新公司各年度之課稅經濟事實，自應
02 依查得之資料核定所得額。

03 ⑤頂新公司漏未開立發票之品項，其銷貨成本（即直接原料、
04 人工成本、製造費用），均已取得會計憑證，依會計處理程
05 序轉入每年度損益表內之銷貨成本科目內，並於各年度營利
06 事業所得稅申報書列報完畢。直接原料部分，依卷附頂新公
07 司歷年來營業稅申報書申報內容，直接原料佔頂新公司之成
08 本費用百分比達81%（參檢察官於原審所提補充理由書附件
09 十一之頂新公司95年至101年直接原料占營業成本比率分析
10 表，見原審卷六第94頁）；而其直接原物料來源又可分為國
11 內採購及國外進口，其中國外進口比率佔65%（參見檢察官
12 於原審所提補充理由書附件十二之頂新公司95年至101年國
13 內進貨及經海關進口金額比較表，見原審卷六第94頁反面）
14 ，故透過分析比對漏銷產品之直接原料來源，即可研判漏銷
15 產品之材料成本是否已認列：其中頂新公司95年至101年漏
16 銷的品項主要是以棕梠油、牛油、豬油、飼料油及肥料等產
17 品為大宗，其中與棕梠油相關之產品所佔比率高達50%，與
18 牛油相關之產品所佔比率達10%（參見檢察官於原審所提補
19 充理由書附件十八之頂新製油實業股份有限公司95至101年
20 銷貨系統發票欄位註記「0」各料品金額統計表、附件十九
21 之頂新製油實業股份有限公司95至101年銷貨系統發票欄位
22 註記「0」各品項之客戶及金額統計表，見原審卷六第131
23 至144頁）；又依檢察官於原審所提補充理由書附件二十之
24 頂新公司各產品之直接原料明細表（見原審卷六第145至
25 161頁）、附件二十一之頂新公司進口金額統計表（見原審
26 卷六第163頁），可知大部分的漏銷品項，直接原料不外乎
27 是棕櫚油、牛油、豬油、椰子油、魚油、棉子粕、椰子粕、
28 蓖麻油等，然棕櫚油、牛油、棉子粕、椰子油、肉骨粉、蓖
29 麻油等原料國內並不生產，頂新公司也是自國外進口這些原
30 物料。至頂新公司部分從國內採購的直接原料（例如豬油、
31 香豬油、雞油、動物飼料、肥料等），豬油原料主要係來自

國內新加坡商傑樂生技股份有限公司臺灣分公司；又與肥料等有關之原物料則向恆誼化工股份有限公司、田金企業社；與飼料油有關之原物料是向益惠油脂有限公司、廣濟油脂新業有限公司、禾鉉企業社、銓澤實業有限公司、寶嘉宏企業股份有限公司、決決股份有限公司、進威企業股份有限公司購買，而上開國內供應商亦均有開立發票給頂新公司（參見檢察官於原審所提補充理由書附件十六之頂新公司國內進項來源明細，見原審卷六第99至109頁）。是從上開分析中，當可明顯看出頂新公司於95年至101年間漏銷產品之直接原料大多以國外進口為主，而從國外進口之原料理應經過進口報關，因而必當登載於會計帳務系統，不可能有漏進情形。另少部分原物料雖有從國內採購，但國內供應商均有開立發票向頂新公司請款，而進入該公司會計帳務系統並全數轉換成銷貨成本，並反映在每一年度申報營利事業所得稅之損益表內，自無所謂大量漏進之可能。

⑥基上所述，原審判決對於前開檢察官正面分析頂新公司漏銷品項與原料來源，證明大部分原料都是經進口報關或經國內供應大廠開立發票採購而來，成本早就在各年度營利事業所得稅申報書列報完畢，無從大量漏進等情，徒以上開頂新公司漏銷品項之原料分析，僅以是「金額」分析為由而未予採用，而適用同業利潤標準重複扣除成本，容有未合。

（六）而被告魏應充於原審及上訴本院之初雖另辯稱：我沒有指示被告陳錫勳故意漏開統一發票、漏報銷售額，華南商業銀行員林分行帳戶資料都放在公司內，財務不用跟我報告云云（見原審卷六第66至67頁）。惟被告魏應充其後於本院前審審理時及本院更審審理時已自白犯行不再執此部分理由作為辯解（見本院前審卷二第182頁；本院更一卷一第142頁），且查：

1. 被告魏應充於原審曾坦承：我不清楚漏報銷售額各筆具體數額為何，但我知道在申報營業稅、營利事業所得稅時，公司有部分銷售未開立發票，也沒有在報稅時報入公司營業收入

01 等語（見原審卷六第66頁）。是以被告魏應充早已坦承知悉
02 頂新公司有部分銷售未開立發票、也未報稅，且提供系爭帳
03 戶供存入未開立發票之交易金額。

04 2. 又證人即頂新公司財務課長陳玫蓁於偵查中證稱：被告魏應
05 充之華南商業銀行員林分行帳戶，主要作為公司營業用，於
06 付款未開立發票憑證時使用，也有幾次非營業用的調度資金
07 ，由被告魏應充的財務幕僚指示及稽查該帳戶的調度等語（
08 見他卷(二)第3頁反面至第4頁），足見前開帳戶之調度、使
09 用係由被告魏應充決定。

10 3. 再頂新公司為具相當規模之企業，從被告陳錫勳、證人邱秀
11 梅、陳玫蓁分屬於頂新公司會計、營管課、財務課，亦可知
12 頂新公司內部分門管理，建有分工體制，則被告魏應充於案
13 發時擔任頂新公司依公司法規定之公司負責人，同時為實際
14 負責業務之人，無須事必躬親、具體個別指示何者需存入上
15 開華南商業銀行員林分行帳戶並漏開發票、漏報稅捐，亦屬
16 合理。然則，前開帳戶之調度、使用係由被告魏應充所決定
17 ，可知將未開立發票之銷售額存入前開帳戶一事，亦是由被
18 告魏應充所決定。況且本案漏報銷售額並非是公司職員挪做
19 私用，乃是存入上揭帳戶供公司營業用，而公司營業用度資
20 金出自何處、是否報稅，對公司職員並無差別，如非經負責
21 人即被告魏應充指示，公司職員當無漏報銷售額之動機，益
22 徵本案漏報銷售額且未予報稅一事，係由被告魏應充指示被
23 告陳錫勳所為。是被告魏應充先前空言否認，顯為臨訟卸責
24 之詞，不足採信。

25 4. 從而，漏報收入且未予報稅一事，為被告魏應充所決策交由
26 被告陳錫勳漏報收入及逃漏稅捐等節，應堪認定。則被告魏
27 應充既然參與決策，且有提供前開華南商業銀行員林分行帳
28 戶供匯入漏報收入之行為，揆諸前揭說明，被告魏應充仍應
29 就全部犯罪行為負責。依上所述，足認應以被告魏應充其後
30 於本院審理時之自白為可採信。

31 (七) 被告魏應充提供其所申設之前揭華南商業銀行員林分行帳戶

供存入未開發票之營業收入，以規避稅捐稽徵機關對頂新公司申報稅捐時所申報之營業所得額及稅額之查核，且就如附表漏報營業收入欄所示銷售額，先後漏開統一發票，且未存入以頂新公司名義申設之金融帳戶內，並將部分款項存入上開華南商業銀行員林分行帳戶內，再由被告陳錫勳先後於如附表所示申報日期前，利用不知情、已成年之頂新公司會計職員（尚無證據足認有犯意聯絡或幫助犯意）於製作資產負債表及營利事業所得稅結算申報書（損益及稅額計算表）等業務文書時，先後於資產負債表之銀行存款、應收帳款欄，以及營利事業所得稅結算申報書（損益及稅額計算表）之營業收入總額、營業收入淨額、營業淨利、全年所得額、課稅所得額等欄位，故意各接續遺漏如附表所示漏報營業收入額不為記錄，致使頂新公司95年度至101年度之上開財務報表發生不實之結果，並於如附表所示申報日期，持前開不實之財務報表，向中區國稅局申報，而以此不正當方法使頂新公司逃漏如附表所示之營利事業所得稅及未分配盈餘稅額，自足以生損害於稅捐稽徵機關課稅之公平及正確性甚明。

(八) 至於被告魏應充之選任辯護人雖曾於本院更審審理時聲請傳喚鑑定人陳清秀及送請會計師鑑定頂新公司自95年至101年止漏未申報之淨收入數額，及頂新公司漏報銷售額之產品，其原料之成本是否已於過往年度申報等項，然承上所述，此等事項業據檢察官舉證明確，且經被告魏應充之選任辯護人於109年6月23日本院更一審審理時，當庭表示捨棄調查（見本院更一審卷二第70-13頁），本院自無調查之必要，併予敘明。

(九) 綜上所述，本件事證明確，被告魏應充、陳錫勳2人前開犯行均洵足認定。

二、論罪科刑之理由

(一) 有關新舊法之比較適用

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。查被告魏應充、陳錫勳行為後，以下法律分別有修正，茲分別比較其新舊法之適用如下：

1. 按稅捐稽徵法第47條於98年5月27日經修正公布，並依同法第51條規定，自公布日起施行，惟修正後第47條僅增列第2項：「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」之規定，此係因實務見解之明文化，不涉及刑罰輕重、構成要件變更，固無有利或不利於行為人之情。惟嗣因司法院大法官會議釋字第687號解釋，認修正前稅捐稽徵法第47條第1款有關公司負責人應處「徒刑」之規定，有違憲法第7條平等原則，至遲於100年5月27日該解釋公布屆滿1年時，失其效力，立法機關乃於101年1月4日修正公布第47條為：「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，於左列之人適用之」。是對公司負責人刑罰之範圍已有修正，且修正後公司負責人得處關於稅捐稽徵法第41條關於拘役或罰金之處罰，被告魏應充在此修法前（即申報95至99年度部分）之逃漏稅捐行為，經比較行為時法、中間時法及現行法，被告魏應充行為時擔任頂新公司依公司法規定之公司負責人，同時為實際負責業務之人，故以101年1月4日修正後稅捐稽徵法第47條對被告魏應充有利，應逕行適用修正後之現行稅捐稽徵法第47條規定。另觀諸上開大法官會議解釋內容，除認稅捐稽徵法第47條第1款所定「應處徒刑之規定」，與憲法第7條之平等原則有違，剋期失其效力外，其解釋理由中並揭櫫：依據上開規定，公司負責人如故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，應受刑事處罰，故前開規定係使公司負責人因自己之刑事違法且有責之行為，承擔刑事責任，並未使公司負責人為他人之刑事違法且有責行為而受刑事處罰，與無責任即無處罰之憲法原則並無牴觸；又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，造成公司短漏稅捐之結果時，上揭規定對公司負責人施以刑事制裁，旨在維護租稅公平及確保公庫收入。查依上開規定處罰公司負責人時，其具體

構成要件行為及法定刑，均規定於上開稅捐稽徵法第47條。依該規定所處罰之對象，為以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之行為等意旨。從而，公司負責人如有故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，造成公司短漏稅捐之結果，依稅捐稽徵法第47條第1項第1款規定對公司負責人施以刑事制裁時，除須具備構成要件該當性、行為之違法性，尚須具備行為之有責性等刑事法理。亦即，在此情形下，應由具備主觀犯意、犯罪行為（逃漏稅捐）及一定身分之自然人作為犯罪主體，於成立犯罪後，對該自然人施以稅捐稽徵法第41條之刑罰。此外，最高法院為因應上開大法官會議解釋意旨，亦於100年6月14日作出100年度第5次刑事庭會議決議，決定不再援用稅捐稽徵法第47條關於轉嫁代罰之相關判例，併此敘明。是依上開說明，被告魏應充既係本案案發時擔任頂新公司依公司法規定之公司負責人，同時為實際負責業務之人，其故意實施逃漏稅捐之行為，造成立頂新公司短漏稅捐之結果，應依稅捐稽徵法第47條第1項第1款、第41條規定，對被告魏應充處以稅捐稽徵法之刑罰。

2. 稅捐稽徵法第43條於103年6月4日經總統華總一義字第0000000000號令公布修正，於同年0月0日生效。修正前稅捐稽徵法第43條原規定：「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2分之1。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」，而修正後第43條規定僅係將第3項之「除觸犯刑法者移送法辦外」予以刪除，與本案之論罪科刑無涉，是被告陳錫勳在此修正前之行為，自無庸為新舊法之比較，而應依一般法律適用原則，逕為適用新法之規定。
3. 商業會計法於103年6月18日修正施行，修正前第28條規定「財務報表包括下列各種：一、資產負債表。二、損益表。三、現金流量表。四、業主權益變動表或累積盈虧變動表或盈虧撥補

01 表。前項各款報表應予必要之註釋，並視為財務報表之一部
02 分。第一項各款之財務報表，商業得視實際需要，另編各科
03 目明細表及成本計算表。」，而修正後第28條則規定：「財
04 務報表包括下列各種：一、資產負債表。二、綜合損益表。三、現
05 金流量表。四、權益變動表。前項各款報表應予必要之附註，
06 並視為財務報表之一部分。」是以上修正僅為財務報表名稱
07 之修正，與本案之論罪科刑無涉。

- 08 4.另刑法第41條於98年12月30日修正公布、於99年1月1日施
09 行。修正前刑法第41條第8項固規定數罪併罰，其應執行之
10 刑未逾6月者，亦適用同條第1項之規定，亦即數罪併罰應
11 執行之刑逾6月者，不得諭知易科罰金，惟該項規定業經司
12 法院大法官會議於98年6月19日公布之釋字第662號解釋宣
13 告違憲，並自該解釋公布之日起失其效力。修正後刑法第41
14 條第8項規定：「第1項至第4項及第7項之規定，於數罪
15 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
16 6月者，亦適用之」，且98年12月30日修正公布、99年1月
17 1日施行之刑法施行法第3條之3亦明定：「刑法第41條及
18 第42條之1之規定，於中華民國98年12月15日刑法修正施行
19 前已裁判確定之處罰，未執行或執行未完畢者，亦適用之」
20 ，故對於數罪併罰，數宣告刑均得易科罰金，而定應執行之
21 刑超過6個月之案件，毋須比較新舊法，逕依修正後刑法第
22 41條第8項之規定，仍得易科罰金。

23 (二)論罪部分：

- 24 1.按財務報表包括資產負債表、綜合損益表，為商業會計法第
25 28條第1、2款所明定。次按「納稅義務人應於每年5月1
26 日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申
27 報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項
28 目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納
29 稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計
30 算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納」、「納稅義務人
31 辦理結算申報，應檢附自繳稅款繳款書收據與其他有關證明

文件及單據；其為營利事業所得稅納稅義務人者，並應提出資產負債表、財產目錄及損益表。」所得稅法第71條第1項前段、第76條第1項分別定有明文，故申報營利事業所得稅時，應提出資產負債表、綜合損益表等財務報表。查頂新公司申報95年度至101年度之營利事業所得稅，於次年度之5月1日至5月31日之期間內申報，並提出當年度之相關財務報表即資產負債表，被告陳錫勳亦供稱申報時所提出之營利事業所得稅結算申報書（損益及稅額計算表）就是指損益表等語（見原審卷六第65頁），又該等財務報表確有遺漏營業收入之會計項目不為記錄，致使財務報表發生不實結果之違法情事。

2. 按稅捐稽徵法第41條之罪，係以詐術或其他不正當之方法逃漏稅捐為成立要件。而所謂詐術固同於刑法上詐術之意，乃指「以偽作真」或「欺罔隱瞞」等積極之作為，致稅捐機關陷於錯誤，而免納或少納應繳之稅款，以獲取財產上之不法利益（最高法院92年度台上字第1624號刑事判決意旨參照）。查本案被告魏應充、陳錫勳均是以將漏報收入存入頂新公司帳戶以外之帳戶中，致使稽徵機關無法查核之方式逃漏稅捐，揆諸前開判決見解，自屬積極之詐術逃漏稅捐自明。

3. 按「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。」稅捐稽徵法第47條第1項第1款定有明文。另按商業會計法第71條第1款所處罰者，係商業負責人、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，以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊之行為。又商業會計法第4條規定：「本法所定商業負責人之範圍，依公司法、商業登記法及其他法律有關之規定」。被告魏應充當時為頂新公司依公司法規定之公司負責人，另被告陳錫勳亦自承為頂新公司之主辦會計人員，是被告魏應充具有稅捐稽徵法、商業會計法所定之身分，被告陳錫勳則具有商業會計法所定之身分。

- 01 4.按稅捐稽徵法第43條係對於逃漏稅捐之教唆或幫助行為特設
02 之專條，為獨立之處罰規定，此所謂幫助，乃犯罪之特別構
03 成要件，有別於刑法上之幫助犯，並非逃漏稅捐者之從犯（
04 司法院第二廳78年11月24日(78)廳刑一字第1692號函覆意見
05 、臺灣高等法院暨所屬法院87年11月法律座談會討論意見參
06 照）。
- 07 5.核被告魏應充如附表所示7次所為，均係犯商業會計法第71
08 條第4款之故意遺漏會計事項不為記錄罪及稅捐稽徵法第47
09 條第1項第1款、第41條之逃漏稅捐罪；被告陳錫勳如附表
10 所示7次所為，均係犯商業會計法第71條第4款之故意遺漏
11 會計事項不為記錄罪及稅捐稽徵法第43條第1項之幫助他人
12 逃漏稅捐罪。
- 13 6.被告魏應充、陳錫勳2人各次犯商業會計法第71條第4款之
14 故意遺漏會計事項不為記錄罪，原即含有業務上登載不實之
15 性質，與刑法第215條從事業務之人登載不實事項於業務上
16 作成之文書罪，皆係規範處罰同一之登載不實行為，應屬法
17 規競合，依特別法優於普通法之原則，自均應優先適用商業
18 會計法第71條第4款之罪論處，無再論以刑法第215條業務
19 上登載不實文書罪之餘地。
- 20 7.被告魏應充、陳錫勳2人間，就違反商業會計法第71條第4
21 款之故意遺漏會計事項不為記錄罪部分，均有犯意聯絡及行
22 為分擔，均應論以共同正犯。
- 23 8.被告魏應充、陳錫勳利用不知情、已成年之頂新公司職員為
24 各次逃漏稅捐或故意遺漏會計事項不為記錄之犯行，各應成
25 立間接正犯。
- 26 9.依所得稅法第76條第1項規定，申報營利事業所得稅時，應
27 提出資產負債表、綜合損益表等財務報表。又依同法第71條
28 第1項前段規定，納稅義務人應於每年5月1日起至5月31
29 日申報上一年度之營利事業所得稅。另同法第102條之2第
30 1項規定：營利事業應於其各該所得年度辦理結算申報之次
31 年5月1日起至5月31日止，就第66條之9第2項規定計算

之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。其經計算之未分配盈餘為零或負數者，仍應辦理申報。從而，每年5月1日起至5月31日需申報上一期之營利事業所得稅，及上二期之未分配盈餘，並出具資產負債表、損益表【即營利事業所得稅結算申報書（損益及稅額計算表）】。查本案被告魏應充、陳錫勳2人於如附表所示申報日期，各向中區國稅局提出資產負債表、損益表，同時逃漏營利事業所得稅、未分配盈餘及犯故意遺漏會計事項不為記錄罪，其中每一年度接續多次故意遺漏會計事項不為記錄行為，各係基於單一接續犯意，而於相當密接之時、空內所為數舉動，並侵害同一法益，各次舉動之獨立性極為薄弱，依一般社會健全觀念，難以強行分離，以視為數個舉動之接續施行，合為包括之一行為予以評價，應分別論以接續犯之包括一罪。又各次以一行為同時觸犯上開數罪名，均為想像競合犯，應分別依刑法第55條之規定，各從一較重之故意遺漏會計事項不為記錄罪處斷。

10. 按營利事業所得稅及未分配盈餘之申報以每一年度為一期，以「一期」認定次數之計算，區別不難，獨立性亦強，應各以一罪論。又申報營業稅，與申報營利事業所得稅及未分配盈餘稅額，二者之課稅期間、申報日期、申報時所應提出之文件均不同，獨立性強，亦應各以一罪論。是本案被告魏應充、陳錫勳2人如附表所示各次犯行間，犯意各別，行為互殊，應各予分論併罰；且與業經確定在案之如原審判決附表一所示各罪（原審判決附表一部分，業據檢察官及被告魏應充、陳錫勳於本院前審撤回上訴而告確定），亦屬數罪併罰關係，附此敘明。

（三）撤銷改判之理由

1. 原審法院認被告魏應充、陳錫勳2人所為如原判決附表二所示各次故意遺漏會計事項不為記錄罪，及被告魏應充各次同時犯有逃漏稅捐罪，被告陳錫勳則各次同時犯有幫助他人逃漏稅捐罪等犯行之事證明確，予以論罪科刑，固非無見。惟

01 原判決以本案漏報營業收入部分，未見有何查得成本費用相
02 關資料，而認應依所得稅法第83條第1項，依同業利潤標準
03 銷貨毛利率核定所得額，則有未合（詳見本判決理由欄貳之
04 一之(五)所載）。檢察官上訴據此指摘原判決此部分之認定有
05 所未當，而應依查得之資料核定所得額，為有理由，自應由
06 本院將原判決關於被告魏應充、陳錫勳2人如原判決附表二
07 所示各罪刑均予撤銷，且因原判決有關被告魏應充、陳錫勳
08 之定應執行刑部分，亦已失所附麗而均應併予撤銷。

09 2. 爰審酌被告魏應充、陳錫勳2人之素行（有其2人之臺灣高
10 等法院被告前案紀錄表所示於本案行為前之素行情形在卷可
11 稽），其等之犯罪動機均係為達頂新公司逃漏稅捐之目的，
12 被告魏應充自述其學歷為高中畢業、已婚、子女均已成年及
13 案發時為頂新公司負責人之智識程度、生活狀況，被告陳錫
14 勳自陳學歷為大學畢業、已婚、子女均在求學、需扶養父母
15 子女及案發時在頂新公司擔任會計之智識程度、生活狀況（
16 見原審卷六第67頁反面至第68頁、本院更一審卷二69頁），
17 並斟酌租稅為國家財政收入之主要來源，藉由課稅調整資源
18 之分配，以落實社會福利國家，被告魏應充為頂新公司負責
19 人，被告陳錫勳為主辦會計人員，原應據實填載會計憑證、
20 誠實納稅，竟於申報95年至101年度稅額之期間，以如犯罪
21 事實欄所示之犯罪手段，隱匿如附表所示營業收入共計732,
22 901,321元之方式，逃漏如附表所示稅捐合計高達219,377,
23 856元（其中營利事業所得稅部分為164,533,065元，未分
24 配營盈餘稅額部分則為54,844,791元），金額甚鉅，各次逃
25 漏稅捐之數額，對國家稅收所生之損害、影響稅捐稽徵機關
26 課稅之公平及正確性，被告陳錫勳雖為在財務報表故意遺漏
27 會計事項不為記錄及遞件申報稅捐之人，惟其係聽從被告魏
28 應充之指示，是被告魏應充、陳錫勳就本案犯行應有輕重之
29 別，其等參與程度不同，自應為差別之量刑，暨考量被告魏
30 應充、陳錫勳均已於本院審理時坦承犯行，且早已於103年
31 1月22日、1月24日依中區國稅局裁處補繳本案之逃漏稅額

01 及罰鍰，有財政部中區國稅局員林稽徵所103年2月6日中
02 區國稅員林銷售字第1030800575號函在卷可憑（見臺灣彰化
03 地方檢察署102年度他字第2779號卷一第34頁），兼衡酌檢
04 察官於本院前審及更審審理時，對於科刑範圍均表示請依法
05 量處適當刑度，並未表示具體求刑意見（見本院前審卷二第
06 188頁反面、本院更一審卷二第70-17頁），及被告魏應充
07 、陳錫勳及其等之辯護人均請求對被告魏應充、陳錫勳量處
08 得易科罰金之刑（見本院前審卷二第188頁正、反面、本院
09 更一審卷二第70-16至70-17頁），再酌以本案如附表所示
10 逃漏稅捐之金額合計雖已超逾2億多元，然被告魏應充、陳
11 錫勳於本院已坦認全部犯行，頂新公司並於行政上撤回退還
12 溢繳稅額之申請，有中區國稅局107年7月24日中區國稅一
13 字第1070008782號函文在卷可稽（見本院前審卷二第92頁）
14 ，則被告2人既已坦認犯行，且就其等犯罪所造成之損害均
15 已填補，堪認其2人之犯後態度均屬良好，爰就被告魏應充
16 、陳錫勳所犯如附表所示各罪，分別量處如附表「主文欄」
17 所示之刑，並各諭知易科罰金之折算標準；另就被告魏應充
18 、陳錫勳分別定其應執行刑如主文第2項、第3項所示，並
19 各諭知易科罰金之折算標準。

20 三、至於被告魏應充以頂新公司負責人之身分，以不正當方法，
21 為納稅義務人頂新公司逃漏如附表所示之稅額，因業經中區
22 國稅局核定補繳而全部繳納完畢，有頂新公司95至101各年
23 度營利事業所得稅核定稅額繳款書、95至100各年度營利事
24 業所得稅未分配盈餘核定稅額繳款書在卷可稽（見他字卷二
25 第63至75頁），則第三人即頂新公司因被告魏應充為其實行
26 本件犯罪，而取得消極利益之犯罪所得（即現行刑法第38條
27 之1第2項第3款）既已返還被害人（即國家），自無庸予以
28 宣告沒收。另被告魏應充、陳錫勳2人故意遺漏會計事項不
29 為記錄之資產負債表、損益表【即營利事業所得稅結算申報
30 書（損益及稅額計算表）】等件，雖各為其等如附表所示犯
31 行所生之物，惟均經交付中區國稅局申報稅捐，皆非屬被告

01 魏應充、陳錫勳2人所有，自均不予宣告沒收。

02 四、另被告陳錫勳於本院前審審理時雖曾請求給予緩刑之宣告（
03 參見本院前審卷二第188頁反面），然被告陳錫勳如原判決
04 附表一所示部分，因業經檢察官及被告陳錫勳均向本院表明
05 撤回上訴而告確定（詳見本判決理由欄一所載），其中經原
06 判決附表一所處有期徒刑之刑期既業經確定，則本案被告陳
07 錫勳已不合於宣告緩刑之要件，附此敘明。

08 據上論斷，應依刑事訴訟法第369條第1項前段、第364條、第
09 299條第1項前段，判決如主文。

10 本案經檢察官劉欣雅提起公訴，檢察官施教文、張毓珊提起上訴
11 ，檢察官郭景東、施教文到庭執行職務。

12 中 華 民 國 109 年 7 月 14 日
13 刑事第十一庭 審判長法官 許文碩
14 法官 田德煙
15 法官 陳慧珊

16 以上正本證明與原本無異。

17 如不服本判決應於收受送達後二十日內向本院提出上訴書狀，其
18 未敘述上訴理由者，並得於提起上訴後二十日內向本院補提理由
19 書（均須按他造當事人之人數附繕本）「切勿逕送上級法院」。

20 書記官 陳振海

21 中 華 民 國 109 年 7 月 14 日

22 【附錄論罪科刑法條】

23 稅捐稽徵法第41條：

24 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
25 有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣 6 萬元以下罰金。

26 稅捐稽徵法第43條：

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

29 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
30 罪者，加重其刑至二分之一。

31 稅務稽徵人員違反第 33 條規定者，處 1 萬元以上 5 萬元以下

罰鍰。

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。

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。

附表：

漏報營利事業所得稅及未分配盈餘稅額（民國／新臺幣）【小數點以下無條件捨去】					
年度	申報日期	漏報營業收入 （即漏報課稅所得）	稅種	漏報稅額	主 文 欄
一、95年度	96年5月31日	120,727,711 （120,728,340 【詳下列「註」】 -629【發票A】 =120,727,711） （起訴書誤為 120,728,340； 惟本院認應扣除上 開發票A所示金額	營利事業所得稅	30,181,927 （計算式： 漏報課稅所得×25%） （起訴書誤為30,182,085）	魏應充共同犯商業會計法第七十一條第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑陸月，如易科罰金，以新臺幣參仟元折算壹日。 陳錫勳共同犯商業會計法第七十一條第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
			未分配盈餘	9,054,578	魏應充共同犯商業會計法第七十一條

(續上頁)

		) 註：參見原審卷四第1頁之中區國稅局105年7月4日中區國稅一字第1050000000A號函後附統計表「漏報營業收入」、「漏報課稅所得」欄所載(見原審卷四第2頁)。		計算式： (漏報課稅所得-營利事業所得稅漏報稅額) × 10% (起訴書誤為9,054,625)	第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑陸月，如易科罰金，以新臺幣參仟元折算壹日。 陳錫勳共同犯商業會計法第七十一條第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
二、96年度	97年5月29日	158,653,837 (158,668,237 -14,400【發票B】 =158,653,837) (起訴書誤為158,673,390；後檢察官更正為158,668,237【參見同上附表編號1所示「註」部分】，惟本院認應扣除上開發票B所示金額)	營利事業所得稅	39,663,459 (計算式： 漏報課稅所得× 25%) (起訴書及檢察官更正後之金額分別誤為39,668,348；39,667,059)	魏應充共同犯商業會計法第七十一條第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑陸月，如易科罰金，以新臺幣參仟元折算壹日。 陳錫勳共同犯商業會計法第七十一條第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
			未分配盈餘	11,899,037 計算式： (漏報課稅所得-營利事業所得稅漏報稅額) × 10% (起訴書及檢察官更正後之金額分別誤為11,900,504；11,900,117)	
三、97年度	98年5月30日	142,788,508	營利事業所得稅	35,697,127 (計算式： 漏報課稅所得× 25%)	魏應充共同犯商業會計法第七十一條第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑陸月，如易科罰金，以新臺幣參仟元折算壹日。 陳錫勳共同犯商業會計法第七十一條第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
			未分配盈餘	10,709,138 計算式： (漏報課稅所得-營利事業所得稅漏報稅額) × 10%	
四、98年度	99年5月29日	77,077,987 (起訴書誤為77,081,606；後檢察官更正為77,077,987【參見	營利事業所得稅	19,269,496 (計算式： 漏報課稅所得× 25%) (起訴書誤	

(續上頁)

		同上附表編號1所示「註」部分】)		為19,270,401；後檢察官更正為19,269,496)	
			未分配盈餘	5,780,849 計算式： (漏報課稅所得-營利事業所得稅漏報稅額) × 10% (起訴書誤為5,781,120；後檢察官更正為5,780,849)	魏應充共同犯商業會計法第七十一條第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑陸月，如易科罰金，以新臺幣參仟元折算壹日。 陳錫勳共同犯商業會計法第七十一條第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
五99年度	100年5月28日(又於同年月31日提出更正)	143,241,192 (143,281,392-40,200【發票C】=143,241,192) (起訴書誤為143,300,059；後檢察官更正為143,281,392【參見同上附表編號1所示「註」部分】，惟本院認應扣除上開發票C所示金額)	營利事業所得稅	24,351,002 (計算式： 漏報課稅所得× 17%) (起訴書及檢察官更正分別誤為124,361,010；24,357,837)	
			未分配盈餘	11,889,019 計算式： (漏報課稅所得-營利事業所得稅漏報稅額) × 10% (起訴書及檢察官更正後金額分別誤為11,893,904；11,892,355)	魏應充共同犯商業會計法第七十一條第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣參仟元折算壹日。 陳錫勳共同犯商業會計法第七十一條第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑肆月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
六100年度	101年5月29日	66,411,696	營利事業所得稅	11,289,988 (計算式： 漏報課稅所得× 17%)	
			未分配盈餘	5,512,170 計算式： (漏報課稅所得-營利事業所得稅漏報稅額) × 10%	魏應充共同犯商業會計法第七十一條第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑肆月，如易科罰金，以新臺幣參仟元折算壹日。 陳錫勳共同犯商業會計法第七十一條第四款之不為紀錄致生不實罪，處有期徒刑參月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

(續上頁)

七、101年度	102年5月27日	24,000,390	營利事業所得稅	4,080,066 (計算式： 漏報課稅所得× 17%)	
---------	-----------	------------	---------	------------------------------------	--