

臺灣新北地方法院刑事判決

110年度重訴字第24號

公 訴 人 臺灣新北地方檢察署檢察官

被 告 馮守治

選任辯護人 陳浩華律師

范瑋峻律師

上列被告因違反商業會計法等案件，經檢察官提起公訴（109年度偵緝字第927號），本院判決如下：

主 文

馮守治共同犯公司負責人為納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐罪，處有期徒刑貳月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日；又共同犯商業會計法第七十一條第一款填製不實會計憑證罪，處有期徒刑參月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。應執行有期徒刑肆月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事 實

一、馮守治明知自己並無資力開設公司，亦無經營公司之經驗及意願，且依其社會經驗、歷練及智識程度，可預見隨意提供自己身分資料供他人登記為公司之名義負責人，他人得以之虛偽開立無實際交易內容之統一發票、幫助逃漏稅捐，或逃漏稅捐，竟認縱使由真實姓名年籍不詳、綽號「大洋」之成年男子以其名義擔任登記負責人公司為之亦不違反其本意，仍基於填製不實會計憑證、逃漏稅捐，及幫助他人逃漏稅捐之不確定故意，而與「大洋」共同基於犯意聯絡，由馮守治提供其個人證件予「大洋」以辦理址設新北市蘆洲區長安街58號3樓之富善實業有限公司（下稱富善公司）之負責人變更登記手續，並在財政部北區國稅局領用統一發票購票證申請書負責人蓋章欄內蓋章，使「大洋」得以領用富善公司銷貨所需開立之統一發票，遂自民國106年11月2日起擔任富善公司之登記負責人，而為稅捐稽徵法第47條第1款規定

之納稅義務人及商業會計法所稱之商業負責人，並分別為下列犯行：

(一)富善公司向附表一所示公司取得其所開立之不實統一發票共57張，合計銷售額新臺幣（下同）93,965,700元，稅額4,698,286元，充當富善公司之進項憑證，而製作不實會計憑證後，全數持以向稅捐稽徵機關申報扣抵富善公司銷項稅額，而逃漏上開營業稅額，足以生損害於稅捐稽徵機關對於帳務管理及稅捐稽徵之公平及正確性。

(二)富善公司並無實際銷貨予附表二所示公司之事實，亦未實際向附表一所示公司進貨交易，竟由「大洋」接續填載不實銷貨事項於性質上屬會計憑證之統一發票內，而於106年11月至107年4月間，以富善公司名義虛偽開立不實統一發票共156張並接續交付如附表二所示公司充當進項憑證使用，附表二所示公司遂將上開不實統一發票，持以向稅捐稽徵機關申報扣抵如附表二所示銷項稅額，而以此方式幫助附表二所示公司逃漏營業稅共計3,577,725元。

二、案經財政部北區國稅局函送臺灣新北地方檢察署檢察官偵查起訴。

理 由

一、證據能力有無之認定：

本件認定事實所引用之傳聞證據，被告馮守治及其辯護人於本院準備程序均明示同意作為證據（見本院重訴卷〈下稱本院卷〉第33頁），本院審酌該等證據作成時之情況，尚無顯不可信與不得作為證據之情形，亦無違法不當與證明力明顯過低之瑕疵，且與待證事實具關聯性，認為以之作為證據應屬適當，依刑事訴訟法第159條之5第1項規定，均有證據能力。至以下所引其餘非屬供述證據部分，既不適用傳聞法則，復查無違法取得之情事存在，自應認同具證據能力。

二、認定本案犯罪事實之證據及理由：

訊據被告對於上開事實坦承不諱，且有財政部北區國稅局108年3月27日北區國稅審四字第000000000刑事案件移送書及

所附同局查緝案件稽查報告暨所附財政部北區國稅局板橋分局107年9月19日北區國稅板橋銷字第1070112402號函及所附富善實業有限公司涉嫌虛設行號相關資料分析表、稅籍資料分析、負責人、股東、房東及稅務代理人資料、申報異常分析、申報進項異常分析、申報銷項異常分析（含附表一編號1至14所示各公司之營業稅稅籍資料查詢及營業稅年度資料查詢－進項來源明細、談話筆錄、統一發票、出貨單、銷貨單、發票等資料）在卷可憑（見偵卷(一)第5至30、31至66、67至92、93至322、323至偵卷(二)4頁、偵卷(二)第5至26、27至45、233至236、243至246、255至258、269至276、421至447、455至458頁、偵卷(三)第3至105、107至110、111至114、115至162、167至191、195至240、241至249頁），堪認被告任意性自白與事實相符。從而，本案事證明確，被告犯行堪以認定，應依法論科。

三、論罪科刑：

(一)關於罪名及罪數：

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。查本件被告行為後，稅捐稽徵法第41條、第43條於110年12月17日修正公布，並於同年月19日起生效施行。

(1)修正前稅捐稽徵法第41條原規定「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。」，修正後則規定「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5千萬元以上者，11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。」，而修正前稅捐稽徵法第43條第1項原規定「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。」，修正後

則規定「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，併科新臺幣100萬元以下罰金。」。經比較新、
舊法之結果，修正後稅捐稽徵法第41條、第43條之規定均未
較有利於被告，依刑法第2條第1項之規定，被告本件之行為
應分別適用修正前稅捐稽徵法第41條、第43條之規定論處。

(2)至修正前稅捐稽徵法第47條規定：「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」；
修正後則規定：「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」。修正後新法增列第1項第2款之「有限
合夥法規定之有限合夥負責人」，並相應為條項款次之修
正，對被告之本案犯行不生有利或不利之影響，尚無新舊法
比較之問題，惟該條應與稅捐稽徵法第41條一併適用，不得
就新舊法予以割裂適用，故應一律適用修正前之法律，自應
適用被告行為時，即修正前稅捐稽徵法第47條之規定。

2.商業會計法之商業會計憑證，分為原始憑證及記帳憑證，所
謂原始憑證，係指證明事項之經過，而為造具記帳憑證所根
據之憑證，而記帳憑證則係指證明處理會計事項人員之責任
而為記帳所根據之憑證而言，此觀諸商業會計法第15條之規
定自明。統一發票，係為證明事項之經過造具記帳所根據之
憑證，屬原始憑證，自屬商業會計法第15條第1款之會計憑
證。又商業負責人如明知為不實之事項，而開立不實之統一
發票，係犯商業會計法第71條第1款之以明知為不實之事項

而填製會計憑證罪，該罪為刑法第215條業務上登載不實文書罪之特別規定，依特別法優於普通法之原則，自應優先適用，無論以刑法第215條業務上登載不實文書罪之餘地（最高法院94年度台非字第98號判決意旨參照）。

3.是核被告如「事實欄一、(一)」(即附表一)所為，係犯修正前稅捐稽徵法第47條第1項第1款、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罪；如「事實欄一、(二)」(即附表二)所為，係犯商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪、修正前稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪。又起訴書業已敘及「事實欄一、(一)」(即附表一)部分事實，然漏未引用修正前稅捐稽徵法第47條第1項第1款、第41條之規定，經本院於審理時諭知上開罪名（見本院卷第117頁），而無礙被告防禦及辯護人辯護權之行使，併此敘明。

4.被告就「事實欄一、(一)」(即附表一)所為公司負責人為納稅義務人以不正方法逃漏稅捐之犯行及「事實欄一、(二)」(即附表二)所為填製不實會計憑證、幫助逃漏稅捐之犯行，均分別係被告基於單一犯意，於緊密相接之時、地接續為之，侵害同一法益，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，應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，應均屬接續犯。

5.另除犯罪構成事實以「明知」為要件，行為人須具有直接故意外，共同正犯對於構成犯罪事實既已「明知」或「預見」，其認識完全無缺，進而基此共同之認識「使其發生」或「容認其發生（不違背其本意）」，彼此間在意思上自得合而為一，形成犯罪意思之聯絡。故行為人分別基於直接故意與間接故意實行犯罪行為，自可成立共同正犯（最高法院104年度台上字第2194號意旨參照）。被告就「事實欄一、(一)」(即附表一)及「事實欄一、(二)」(即附表二)，雖均係基於不確定故意，然其與「大洋」就上開事實所為，均有

犯意之聯絡及行為之分擔，仍皆應論以共同正犯。

6.又被告就「事實欄一、(二)」(即附表二)所為，是以一行為同時觸犯商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪及稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪，為想像競合犯，應依刑法第55條之規定，從一重之商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪處斷。

7.被告就「事實欄一、(一)」(即附表一)所為共同犯公司負責人為納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐罪犯行及「事實欄一、(二)」(即附表二)所為共同填製不實會計憑證犯行，犯意各別，行為互殊，應予分論併罰。

(二)關於累犯之說明：

按被告構成累犯之事實及應加重其刑之事項，均應由檢察官主張並具體指出證明之方法後，經法院踐行調查、辯論程序，方得作為論以累犯及是否加重其刑之裁判基礎(最高法院110年度台上大字第5660號刑事裁定參照)。本件被告所犯之罪，檢察官於起訴書未主張應構成累犯並具體指出證明之方法，有起訴書在卷可稽，公訴檢察官於本院審理時亦未主張本案被告有何應依累犯規定加重其刑之事由，是參照上開最高法院刑事大法庭裁定之見解，本院自毋庸審酌本案被告是否構成累犯及應否就如構成累犯，是否加重其刑之必要，附此敘明。

(三)關於量刑：

爰以行為人之責任為基礎，審酌被告可預見隨意提供自己身分資料供他人登記為公司之名義負責人，將可能遭他人利用公司名義虛偽開立非實際交易對象之不實統一發票幫助其他營業人逃漏稅捐或逃漏稅捐，仍恣意出借個人身分擔任虛設行號之名義負責人，而與前開公司之實際負責人共同逃漏稅捐及為填製不實會計憑證、幫助他人逃漏稅捐等犯行，使會計事項發生不實結果，嚴重破壞商業會計憑證之公共信用，復造成國家稅賦短收，影響稅捐稽徵機關對於稅賦管理及核課稅捐之正確性及公平性；另考量本案取得及開立不實統一

發票之張數、銷售金額、逃漏營業稅及幫助他人逃漏營業稅之數額，及被告嗣本院審理時均坦承犯行之態度，自承最高學歷為國中畢業之智識程度，目前從事零工，經濟狀況月收入約12,000元至15,000元，離婚，須扶養70多歲之母親之家庭狀況及經濟情形等一切情狀，分別量處如主文所示之刑，並均諭知易科罰金之折算標準，復衡諸被告所犯2罪之罪質及手段，並考量犯罪所生整體危害，定其應執行刑並諭知易科罰金之折算標準如主文所示。

四、末查，依卷內事證尚無積極證據足認被告本人有因上開犯行實際獲得何犯罪所得，加以逃漏稅捐本得由稽徵機關取得執行名義，自無庸於本案再對被告宣告沒收、追徵，附此敘明。

五、不另為無罪之諭知之部分：

公訴意旨另以被告就附表三、四部分亦分別涉犯填製不實會計憑證、幫助逃漏稅捐罪嫌及公司負責人為納稅義務人以不正方法逃漏稅捐罪嫌等語。然查，被告係於106年11月2日起始登記並任為富善公司之負責人，附表三、四各編號所示發票開立期間均係在被告擔任負責人之前所為，有財政部北區國稅局106年11月2日北區國稅三重銷稽字第1063412490號函暨所附營業人設立（變更）登記申請書、新北市政府106年11月2日新北府經司字第1068070818號函及所附有限公司變更登記表、財政部北區國稅局查緝案件稽查報告各1份（見偵卷(一)第157至184、7至29頁），是上開部分既非被告擔任富善公司負責人期間所為，自難認被告有何公訴意旨所指前開犯行，是公訴意旨就此部分容有誤會，惟此部分若成立犯罪，均分別與前揭附表一、二分別認定有罪部分，皆具接續犯之實質上一罪關係，爰均不另為無罪之諭知。

據上論斷，應依刑事訴訟法第299條第1項前段，商業會計法第71條第1款，修正前稅捐稽徵法第43條第1項、第47條第1項第1款、第41條，刑法第11條、第2條第1項前段、第28條、第55條、第41條第1項前段、第51條第5款，判決如主文。

01 本案經檢察官吳秉林提起公訴，檢察官王江濱到庭執行職務。

02 中 華 民 國 111 年 11 月 29 日

03 刑事第七庭 審判長法 官 彭全曄

04 法 官 劉思吟

05 法 官 白承育

06 上列正本證明與原本無異。

07 如不服本判決，應於判決送達後20日內敘明上訴理由，向本院提
08 出上訴狀（應附繕本），上訴於臺灣高等法院。其未敘述上訴理
09 由者，應於上訴期間屆滿後20日內向本院補提理由書「切勿逕送
10 上級法院」。

11 書記官 馬韻凱

12 中 華 民 國 111 年 12 月 6 日

13 附錄本案論罪科刑法條全文：

14 **修正前稅捐稽徵法第41條**

15 納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有
16 期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。

17 **修正前稅捐稽徵法第43條**

18 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
19 徒刑、拘役或科新臺幣六萬元以下罰金。

20 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
21 罪者，加重其刑至二分之一。

22 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
23 罰鍰。

24 **修正前稅捐稽徵法第47條**

25 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
26 下列之人適用之：

27 一、公司法規定之公司負責人。

28 二、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。

29 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。

附表一（金額、單位均為新臺幣／元）：

編號	富 善 公 司 取 得 之 進 項 發 票				
	營業人名稱	張數	開立期間	銷售額	稅額
1	大北美資訊有限公司	57	106年11月 至107年4月	93,965,700	4,698,286

附表二（金額、單位均為新臺幣／元）：

編號	營業人名稱	開立之統一發票銷售額明細			提出申報扣抵明細			開立發票期間
		張數	銷售額	稅額	張數	銷售額	稅額	
1	申弘科技有限公司	9	5,041,060	252,053	9	5,041,060	252,053	107年4月
2	立杏國際有限公司	27	18,000,000	900,000	27	18,000,000	900,000	107年4月
3	冠森建設有限公司	22	20,011,000	1,000,500	0	0	0	106年11至12月
4	有祈閣有限公司	34	15,581,600	779,080	34	15,581,600	779,080	106年11月至107年2月
5	狀元能源科技有限 公司	16	6,674,763	333,740	16	6,674,763	333,740	106年11月至107年4月
6	金兔工具有限公司	6	1,610,722	80,536	6	1,610,722	80,536	107年1至4月
7	瑞森建設股份有限 公司	8	3,179,500	158,976	8	3,179,500	158,976	107年4月
8	麥英達科技有限公 司	9	11,863,880	593,197	9	11,863,880	593,197	107年4月
9	鴻楠工業有限公司	4	1,711,730	85,587	4	1,711,730	85,587	107年1至2月
10	外星人事業有限公 司	7	3,000,000	150,000	7	3,000,000	150,000	106年11至12月
11	精銳鋼模有限公司	2	785,080	39,254	2	785,080	39,254	107年4月

(續上頁)

12	丞佑精密有限公司	5	1,711,524	85,576	5	1,711,524	85,576	106年11至12月
13	仁基有限公司	3	1,349,748	67,488	3	1,349,748	67,488	107年1月
14	承洋合板有限公司	4	1,044,750	52,238	4	1,044,750	52,238	107年1月
	合計	156	91,565,357	4,578,275	134	71,554,357	3,577,725	

附表三（金額、單位均為新臺幣／元）：

編號	營業人名稱	開立之統一發票銷售額明細			提出申報扣抵明細			開立發票期間
		張數	銷售額	稅額	張數	銷售額	稅額	
1	皇頤有限公司	22	23,418,649	1,170,933	22	23,418,649	1,170,933	106年9月

附表四（金額、單位均為新臺幣／元）：

編號	富 善 公 司 取 得 之 進 項 發 票				
	營業人名稱	張數	開立期間	銷售額	稅額
1	千力實業有限公司	16	106年9月 至10月	12,684,000	634,201
2	律鼎股份有限公司	14	106年9月 至10月	9,854,870	492,745