

臺灣新北地方法院刑事判決

113年度訴字第1003號

公 訴 人 臺灣新北地方檢察署檢察官

被 告 黃淑娟

選任辯護人 余信達律師（財團法人法律扶助基金會指派）

上列被告因違反商業會計法等案件，經檢察官提起公訴（113年度偵緝字第2097號），本院判決如下：

主 文

黃淑娟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，處拘役肆拾日，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事 實

黃淑娟知悉提供自己身分證件資料，擔任他人公司之名義負責人，並配合請領該公司銷貨之統一發票供他人任意使用，可能使他人利用該公司虛進虛銷，虛偽開立填製無實際交易內容之不實發票，並收受其他公司不實虛進發票記入帳冊，持以申報營業稅捐，因而據以幫助他人逃漏稅捐及逃漏該公司之營業稅，竟仍與黃碧文（已於民國113年1月18日死亡）共同基於填製不實會計憑證、以不正當之方法逃漏稅捐之犯意聯絡及幫助他人逃漏稅捐之犯意，於108年7月18日前某時，將其個人之身分證等資料提供予黃碧文使用，並依黃碧文指示，於108年7月18日至111年10月31日期間內，擔任址設新北市○○區○○路000巷00號之「東易展業有限公司（下稱東易展公司，於110年10月5日變更營業地址為臺南市○區○○路0段000號7樓）」之登記負責人，亦為商業會計法所稱之商業負責人，並領取統一發票購票證而交付黃碧文，而於108年7月至110年10月間，雖東易展公司並無向如附表一所示營業人進貨，亦無實際銷貨予如附表二所示營業人之事實，仍由黃碧文先自如附表一所示營業人，接續取得如附表一所示不實統一發票120張，銷售額共計新臺幣（下同）4,432萬8,202元，

01 充作進項會計憑證，持之向稅捐稽徵機關申報扣抵如附表一所示
02 之銷項稅額，以此不正當方式逃漏營業稅共計221萬6,413元，足
03 以生損害於稅捐稽徵機關對於稅捐稽徵及核課管理之正確性；又
04 於同期間內，由黃碧文接續虛偽填載不實銷貨事項於性質上屬會
05 計憑證之統一發票內，而開立如附表二所示不實統一發票182
06 張，銷售額共計4,226萬6,046元，稅額共計211萬3,309元，接續
07 交付予如附表二所示營業人充作進項憑證使用，如附表二所示營
08 業人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
09 表二所示銷項稅額，以此方法幫助如附表二所示營業人逃漏營業
10 稅共計211萬3,309元，足以生損害於稅捐稽徵機關對於稅捐稽徵
11 及核課管理之正確性。

12 理 由

13 一、認定事實所憑之證據及得心證之理由：

14 訊據被告黃淑娟對於其有依黃碧文指示，擔任東易展公司登
15 記負責人，東易展公司及如附表二所示營業人有上開逃漏稅
16 等情均不爭執，惟矢口否認有何上開填製不實會計憑證、以
17 不正當方法逃漏稅捐及幫助他人逃漏稅捐等罪嫌，辯稱：係
18 黃碧文拿伊去當人頭，當初伊在新北市板橋區宏國路那邊做
19 資源回收，是黃碧文跑來找伊，伊被黃碧文害云云；辯護意
20 旨則為被告辯護稱：被告係遭黃碧文利用，對於逃漏稅之情
21 一無所知等語。經查：

22 (一)被告於上開時、地，將其個人之身分證等資料提供予黃碧文
23 使用，依黃碧文指示，擔任東易展公司之登記負責人，並領
24 取統一發票購票證交付黃碧文，嗣東易展公司並無向如附表
25 一所示營業人進貨，亦無實際銷貨予如附表二所示營業人，
26 卻向如附表一所示營業人取得上開不實統一發票，另虛偽填
27 載開立而開立如附表二所示不實統一發票交予如附表二所示
28 營業人，東易展公司與如附表二所示營業人遂均持以充作進
29 項會計憑證，申報扣抵前述銷項稅額而逃漏營業稅等事實，
30 業據被告自承在卷，並有如附件證據清單所示卷證在卷可
31 憑，足認被告此部分具任意性且不利於己之自白，與前揭事

01 證彰顯之事實相符，應堪採信屬實。

02 (二)被告雖以前詞置辯，惟查：

- 03 1. 質諸證人項紀華於審理時具結證稱：伊係從事工商登記，與
04 黃碧文是經朋友介紹而認識，黃碧文在開記帳士事務所，會
05 委託工商登記的案件給伊代辦，黃碧文與被告認識，但伊不
06 知道黃碧文如何認識被告，當初黃碧文就東易展公司變更事
07 宜有委託伊代辦變更登記，黃碧文拿被告的身分證給伊，但
08 沒有提被告擔任什麼職務，東易展公司相關事宜都是黃碧文
09 找伊，伊也不知道是何人經手公司發票，之後伊因為被告在
10 板橋宏國路的溪頭里那邊的社區做資源回收而認識被告，上
11 開地址設了好幾家公司，在伊與被告接觸過程中，被告沒有
12 提到過公司營運或開發票等事宜等語（院卷第80頁至第97
13 頁），核與被告前開所辯相符，堪認被告確係將其個人之身
14 分證等資料提供予黃碧文使用，並依黃碧文指示，擔任東易
15 展公司之登記負責人，然均未實際參與東易展公司營運等情
16 無訛。又黃碧華於另案即因擔任茂原有限公司之登記負責
17 人，而涉犯幫助逃漏稅捐等犯行，經臺灣新北地方檢察署檢
18 察官以111年度偵緝字第5707號提起公訴，嗣因黃碧華死
19 亡，由本院以112年度訴字第1325號判決公訴不受理等情，
20 亦有該案起訴書、法院前案紀錄表、被告戶籍資料在卷可憑
21 （院卷第25頁至40頁、第51頁至56頁），益徵黃碧華確係以
22 與本案同一手法，而為填製不實會計憑證、以不正當方法逃
23 漏稅捐、幫助他人逃漏稅捐之行為，至為灼然。
- 24 2. 而依現今社會生活經驗，一般人申請設立公司並擔任負責人
25 並無困難之處，且擔任公司負責人者可代表公司行使權利，
26 對於公司而言至關重要，非無特殊原因或欲躲避檢警、主管
27 機關之追緝取締，要無推由毫無資力之人擔任公司之登記負
28 責人之必要，佐以近年來利用人頭擔任公司名義負責人，開
29 立虛偽不實之假發票，並提供給其他納稅義務人申報扣抵銷
30 項稅額，即藉由人頭公司從事不法商業行為等非法情事層出
31 不窮，被告於本案發生時，已年滿35歲，雖係從事資源回

01 收，然尚非全無相關社會經驗及基本事理判斷能力，對上情
02 自難推諉不知。又斟諸被告提供其個人重要之身分證件，配
03 合辦理登記擔任東易展公司之名義負責人，並配合請領統一
04 發票使用，之後對東易展公司之營運、進項發票記帳申報營
05 業稅、填製銷項發票交付等公司經營重要事項均不聞不問，
06 漠不關心，任憑他人處置，顯與公司正常經營常情相悖，衡
07 情自當對其受黃碧文指示擔任東易展公司登記負責人，復配
08 合該人取得統一發票，可能遭不法使用乙節有所知悉，卻仍
09 為之，堪認被告係以提供證件擔任公司負責人並配合請領發
10 票以遂行填載不實會計憑證、以不正當方法逃漏稅捐及幫助
11 他人逃漏稅等情，足認確有共同填載不實會計憑證、公司負
12 責人為納稅義務人逃漏稅之犯意及幫助逃漏稅之故意甚明，
13 且其對上開顯然異常之情若非與黃碧文有犯意聯絡，豈有完
14 全渾然不知之理，亦見被告上開所辯純係事後飾卸之詞，要
15 難採信。

- 16 3. 末辯護意旨雖另為被告主張有刑法第19條之適用等語，惟被
17 告於準備程序及審理時均表示不願意配合進行精神鑑定等語
18 （院卷第46頁、第112頁），而被告除陳報之身心障礙手冊
19 外，並無其他相關就診紀錄可供參考，是本件並無具體事證
20 足認其行為時有因精神障礙或其他心智缺陷致不能辨識其行
21 為違法或欠缺依其辨識而行為之能力，或因此致其辨識行為
22 違法或依其辨識而行為之能力顯著減低者之情事。況觀諸被
23 告於準備程序及審理時，固囿於記憶及陳述能力之限制，就
24 若干細節有表示不記得或無法具體陳述之情，然對於諸如證
25 件係轉交黃碧文及其並未參與東易展公司營業等主要事實情
26 節與脈絡、時間順序尚可明確表達，顯未因其思覺失調症而
27 影響其辨識行為違法能力及影響其行為，故難認有何刑法第
28 19條第1項或第2項之情狀可言。

29 （三）綜上所述，被告上開所辯，應屬事後卸責之詞，委無足取，
30 本件事證已臻明確，被告上揭犯行堪以認定，應予依法論
31 科。

01 二、新舊法比較：

02 (一)按行為後法律有變更者，適用行為時之法律。但行為後之法
03 律有利於行為人者，適用最有利於行為人之法律，刑法第2
04 條第1項定有明文。

05 (二)被告行為後，稅捐稽徵法第41條及第43條第1項之規定，業
06 於110年12月17日修正公布，並於同年月19日施行，修正前
07 稅捐稽徵法第41條及第43條第1項分別規定：「納稅義務人
08 以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處5年以下有期徒
09 刑、拘役或科或併科新臺幣6萬元以下罰金。」、「教唆或
10 幫助犯第41條或第42條之罪者，處3年以下有期徒刑、拘役
11 或科新臺幣6萬元以下罰金。」；修正後第41條及第43條第1
12 項則規定：「(第1項)納稅義務人以詐術或其他不正當方法
13 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
14 罰金。(第2項)犯前項之罪，個人逃漏稅額在新臺幣1千萬元
15 以上，營利事業逃漏稅額在新臺幣5千萬元以上者，處1年以
16 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
17 金。」、「教唆或幫助犯第41條或第42條之罪者，處3年以
18 下有期徒刑，併科新臺幣100萬元以下罰金。」，經比較新
19 舊法之結果，修正後稅捐稽徵法第41條及第43條第1項規
20 定，均刪除拘役刑及「選科」罰金，且就併科罰金刑部分已
21 較修正前提高，並無較有利於被告之情形，依刑法第2條第1
22 項前段之規定，自應適用被告行為時即修正前稅捐稽徵法第
23 41條及第43條第1項之規定處斷。

24 (三)又修正前稅捐稽徵法第47條規定：「本法關於納稅義務人、
25 扣繳義務人及代徵人應處刑罰之規定，於下列之人適用之：
26 一、公司法規定之公司負責人。二、民法或其他法律規定對
27 外代表法人之董事或理事。三、商業登記法規定之商業負責
28 人。四、其他非法人團體之代表人或管理人。前項規定之人
29 與實際負責業務之人不同時，以實際負責業務之人為準」；
30 修正後則規定：「本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵
31 人應處刑罰之規定，於下列之人適用之：一、公司法規定之

01 公司負責人。二、有限合夥法規定之有限合夥負責人。三、
02 民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。四、商業
03 登記法規定之商業負責人。五、其他非法人團體之代表人或
04 管理人。前項規定之人與實際負責業務之人不同時，以實際
05 負責業務之人為準」。修正後新法增列第1項第2款之「有限
06 合夥法規定之有限合夥負責人」，並相應為條項款次之修
07 正，對被告之本案犯行不生有利或不利之影響，尚無新舊法
08 比較之問題，惟該條應與稅捐稽徵法第41條一併適用，不得
09 就新舊法予以割裂適用，故應一律適用修正前之法律，自應
10 適用被告行為時，即修正前稅捐稽徵法第47條之規定。

11 三、論罪科刑：

12 (一)按統一發票乃證明事項之經過而為造具記帳憑證所根據之原
13 始憑證，商業負責人如明知為不實之事項，而開立不實之統
14 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
15 項而填製會計憑證罪，該罪為刑法第215條業務上登載不實
16 文書罪之特別規定，依特別法優於普通法之原則，自應優先
17 適用，無論以刑法第215條業務上登載不實文書罪之餘地(最
18 高法院94年度台非字第98號判決意旨參照)。再按稅捐稽徵
19 法第43條之「幫助犯第41條之罪」，為特別刑法明定以幫助
20 犯罪為構成要件之犯罪類型，亦為稅捐稽徵法之特別規定，
21 屬於一獨立之犯罪型態，性質上仍係實施犯罪之正犯，與刑
22 法上之幫助犯之具絕對從屬性者不同，不必有「正犯」之存
23 在亦能成立犯罪(最高法院92年度台上字第2879號判決意旨
24 參照)。

25 (二)核被告與共犯黃碧文於上開期間內，自如附表一所示營業人
26 取得如附表一所示不實統一發票後持以申報扣抵銷項稅額而
27 逃漏營業稅部分所為，係犯修正前稅捐稽徵法第47條第1
28 項、第41條之公司負責人為納稅義務人以不正當之方法逃漏
29 稅捐罪；又其等虛偽填載而開立不實銷貨事項於性質上屬會
30 計憑證之如附表二所示不實統一發票部分所為，係犯商業會
31 計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪；再其開立如附表

01 二所示不實統一發票交予如附表二所示營業人充作進項憑證
02 使用並申報扣抵銷項稅額，以此方法幫助如附表二所示營業
03 人逃漏營業稅部分所為，則係犯修正前稅捐稽徵法第43條第
04 1項之以不正當之方法幫助納稅義務人逃漏稅捐罪。

05 (三)被告就本案逃漏稅捐、填製不實會計憑證及幫助逃漏稅捐之
06 犯行，其犯罪期間相同，應認係基於單一犯罪決意，在時空
07 密接狀態下，接續實行相同構成要件之行為，由於各行為之
08 獨立性極為薄弱，依一般社會健全觀念，在時間差距上，難
09 以強行分開，在刑法評價上，以視為數個舉動之接續施行，
10 合為包括之一行為予以評價，較為合理，而應論以接續犯之
11 一罪。又被告就本案所為，旨在幫助他人逃漏稅捐及公司負
12 責人以不正當方法逃漏稅捐，係在同一犯罪決意與預定計畫
13 下，所為填製不實會計憑證、幫助逃漏稅捐及公司負責人以
14 不正當方法逃漏稅捐，行為之時間、地點均有所重疊，而有
15 局部之同一性，是應認屬同一行為，以一行為觸犯上開各罪
16 名，為想像競合犯，應依刑法第55條規定，從一重之填製不
17 實會計憑證罪處斷。起訴書認附表一及附表二部分為犯意各
18 別，容有誤會。再被告與黃碧文間就本案公司負責人為納稅
19 義務人逃漏稅捐、填製不實會計憑證犯行有犯意聯絡及行為
20 分擔，應論以共同正犯。另按刑法第28條之共同正犯，係指
21 二人以上共同實行犯罪之行為而言。幫助他人犯罪，並非實
22 行正犯，在事實上雖有二人以上幫助實行犯罪，要亦各負幫
23 助責任，仍無適用該條之餘地（最高法院99年台非字第360
24 號判決意旨參照）；是本件被告與共犯黃碧文雖有幫助他人
25 以不正當方法逃漏稅捐之犯行，然應各負其幫助逃漏稅捐罪
26 責，無適用刑法第28條之餘地。

27 (四)爰以行為人責任為基礎，審酌被告掛名擔任公司登記負責人
28 ，理應監督公司開立之統一發票內容及流向，並基於真實交
29 易原則始可開立統一發票予他人，竟以提供人頭個人證件資
30 料之方式，與黃碧文共同為東易展公司逃漏稅捐及虛開發票
31 幫助他人逃漏稅捐，非但影響國家財政收入及稅賦制度之公

01 平性、正確性，紊亂稅捐稽徵體制，更影響主管機關利用商
02 業會計憑證稽查之正確性及執法人員難以追查不法份子之真
03 實身分，所為應予非難，且衡量其犯後否認犯行之犯後態
04 度，兼衡其犯罪之動機、目的、手段、為東易展公司逃漏稅
05 捐之金額、填製不實會計憑證之數量及幫助他人逃漏稅捐金
06 額、前科素行紀錄、於審理時自陳之學識程度與家庭經濟狀
07 況（參見院卷第113頁審理筆錄）及陳報之身心障礙證明
08 （院卷第127頁）等一切情狀，量處如主文所示之刑，並諭
09 知易科罰金之折算標準，以示懲儆。

10 四、本案無應沒收之物：

- 11 （一）按犯罪所得，屬於犯罪行為人者，沒收之，刑法第38條之1
12 第1項前段固定有明文，惟被告於審理時陳稱：沒有拿到錢
13 等語（院卷第110頁），而依卷內事證亦無證據足證被告此
14 次犯行已另受有報酬，或實際獲取何犯罪之所得，是依罪證
15 有疑利益歸於被告之原則，難認被告有因本案犯行而有犯罪
16 所得，故應認本案尚無犯罪所得應予宣告沒收。
- 17 （二）又東易展公司及如附表二所示營業人雖因此逃漏稅捐，本應
18 依刑法第38條之1第2項第3款之規定，向該等公司諭知沒收
19 或追徵，惟考量公法欠稅債權之優先性及執行強制性，財政
20 部國稅局並有依法另行罰鍰之權，依刑法第38條之2第2項之
21 過苛調節條款，爰不再予以宣告沒收、追徵。

22 據上論斷，應依刑事訴訟法第299條第1項前段，判決如主文。

23 本案經檢察官潘鈺柔偵查起訴，由檢察官許智鈞到庭執行公訴。

24 中 華 民 國 114 年 5 月 22 日

25 刑事第十四庭 審判長法 官 陳昭筠

26 法 官 施吟蓓

27 法 官 林建良

28 上列正本證明與原本無異。

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，並應敘述具體理由；其未敘述上訴理由者，應於上訴期間屆滿後20日內向本院補提理由書（均須按他造當事人之人數附繕本）「切勿逕送上級法院」。

書記官 吳品叡

中華民國 114 年 6 月 2 日

附錄本案論罪科刑法條全文：

修正前稅捐稽徵法第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、拘役或科或併科新臺幣6萬元以下罰金。

修正前稅捐稽徵法第43條

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，加重其刑至二分之一。

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。

修正前稅捐稽徵法第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。

附表一（東易展公司取得之不實統一發票，單位：新臺幣/元）

編號	營業人	統一發票張數	銷售額	稅額
1	安得福有限公司	42張	1,966萬1,202元	98萬3,062元
2	順安通貿易有限公司	21張	704萬1,325元	35萬2,068元
3	升邦新創物業開發股份有限公司	13張	650萬1,060元	32萬5,053元
4	政暉實業有限公司	21張	549萬9,313元	27萬4,966元
5	佰易實業有限公司	10張	254萬6,010元	12萬7,299元
6	印可有限公司	9張	197萬6,666元	9萬8,834元
7	寬鴻實業有限公司	3張	90萬3,426元	4萬5,171元
8	松眾貿易有限公司	1張	19萬9,200元	9,960元
	共計	120張	4,432萬8,202元	221萬6,413元

附表二（東易展公司開立之不實統一發票，單位：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		
		張數	銷售額	稅額	張數	銷售額	稅額
1	堂元昌國際貿易有限公司	52張	227萬3,713元	11萬3,687元	52張	227萬3,713元	11萬3,687元
2	明映科技有限公司	25張	785萬1,100元	39萬2,555元	25張	785萬1,100元	39萬2,555元
3	松眾貿易有限公司	6張	220萬7,546元	11萬378元	6張	220萬7,546元	11萬378元
4	川亞國際企業有限公司	3張	51萬8,119元	2萬5,907元	3張	51萬8,119元	2萬5,907元
5	富益祥開發股份有限公司	9張	500萬4,700元	25萬235元	9張	500萬4,700元	25萬235元
6	觀霖股份有限公司	17張	691萬3,501元	34萬5,677元	17張	691萬3,501元	34萬5,677元
7	清泰興業有限公司	14張	429萬8,635元	21萬4,932元	14張	429萬8,635元	21萬4,932元
8	鴻楠工業有限公司	3張	37萬8,000元	1萬8,900元	3張	37萬8,000元	1萬8,900元

(續上頁)

01

9	昌晟綠能系統有限公司	53張	1,807萬393元	90萬3,522元	53張	1,807萬393元	90萬3,522元
	小計	182張	4,751萬5,707元	237萬5,793元	182張	4,751萬5,707元	237萬5,793元
	銷貨退回及折讓	21張	524萬9,661元	26萬2,848元	21張	524萬9,661元	26萬2,848元
	共計		4,226萬6,046元	211萬3,309元		4,226萬6,046元	211萬3,309元

02

附件證據清單（詳附檔）