

臺灣臺中地方法院刑事判決

109年度訴字第2954號

公 訴 人 臺灣臺中地方檢察署檢察官
被 告 卓清揚（原名：卓聖枝）

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1406號），本院判決如下：

主 文

卓清揚犯如附表一編號2、4、5所示之罪，各處如附表一編號2、4、5所示之刑。應執行有期徒刑拾月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

其餘被訴部分無罪。

犯罪事實

一、卓清揚（原名：卓聖枝）明知蔡榮璜（蔡榮璜本件所涉共同填製不實會計憑證罪犯行經本院108年度訴字第588號判決判處罪刑【部分不另為無罪之諭知及部分無罪】，上訴後由臺灣高等法院臺中分院108年度上訴字第1787號判決駁回上訴確定）並無資力得以經營公司，或無專業能力得以擔任公司負責人，亦無實際經營公司之意，卻約定以蔡榮璜提供證件，由蔡榮璜自民國104年10月30日起，擔任根源開發建設有限公司（下稱根源公司，址設臺中市○○區○○○街00號）之登記負責人，並由卓清揚實際負責經營而為稅捐稽徵法第47條第2項所稱實際負責業務之人，且為實際商業會計事務之處理，即係從事會計事項之辨認、分類、彙總，及負責委託記帳士辦理編製財務報表事宜等主辦會計人員，屬商業會計法第71條所稱之主辦會計人員。卓清揚單獨於如附表三編號1、編號2之①、②所示部分，基於以各期繳納期間填

載不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐之犯意，及卓清揚與蔡榮璜共同於如附表三編號2之③、編號3、編號4部分，基於以各期繳納期間填載不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐之犯意聯絡，於附表三所示期間，明知根源公司與附表三所示巨龍山莊等公司（下統稱如附表三所示公司）無銷貨之事實，竟將根源公司銷售與如附表三公司之不實交易項目、金額等事項，填載於性質屬會計憑證之根源公司統一發票內，而開立虛偽不實統一發票45紙，銷售金額1299萬6810元，交付與如附表三所示公司充當進貨憑證使用，經如附表三公司提出其中不實統一發票44紙向稅捐稽徵機關申請扣抵銷項稅額，因而幫助如附表三所示公司之納稅義務人逃漏如附表三所示之營業稅額，足以生損害於稅捐稽徵機關對於稅捐稽徵之公平與正確性。

二、卓清揚明知簡勝茂（簡勝茂本件所涉幫助填製不實會計憑證罪犯行經本院109年度簡字第241號判決判處罪刑確定）、蔡榮璜均無資力得以經營公司，或無專業能力得以擔任公司負責人，亦無實際經營公司之意，卻約定以簡勝茂、蔡榮璜提供其等證件，分別由簡勝茂自104年9月23日起至105年1月31日止、由蔡榮璜自105年2月1日起迄今，擔任根本開發建設有限公司（下稱根本公司，址設臺中市○○區○○○街00號1樓）前、後任登記負責人，並由卓清揚實際負責經營而為稅捐稽徵法第47條第2項所稱實際負責業務之人，且為實際商業會計事務之處理，即係從事會計事項之辨認、分類、彙總，及負責委託記帳士辦理編製財務報表事宜等主辦會計人員，屬商業會計法第71條所稱之主辦會計人員。卓清揚基於以各期繳納期間填載不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐之犯意，於附表五所示期間，明知根本公司與附表五所示喬園營造有限公司等公司（下統稱附表五所示公司）無銷貨之事實，竟將根本公司銷售與喬園等公司之不實交易項目、金額等事項，填載於性質屬會計憑證之根本公司統一發票內，而開立虛偽不實統一發票50紙，銷售金額2767萬8200元，交付

與如附表五所示公司充當進貨憑證使用，經如附表五所示公司全數提出向稅捐稽徵機關申請扣抵銷項稅額，因而幫助如附表五所示納稅義務人逃漏營業稅額如附表五所示，足以生損害於稅捐稽徵機關對於稅捐稽徵之公平與正確性。

二、案經財政部中區國稅局告發及臺灣臺中地方檢察署檢察官偵查起訴。

理 由

甲、有罪部分：

一、證據能力部分：

(一)被告以外之人於審判外之言詞或書面陳述，除法律有規定者外，不得作為證據，刑事訴訟法第159 條第1 項定有明文。又被告以外之人於審判外之陳述，雖不符刑事訴訟法第159 之1 條至第159 條之4 之規定，然經當事人於審判程序同意作為證據，法院審酌該言詞陳述作成時之情況，認為適當者，亦得為證據；當事人、代理人或辯護人於法院調查證據時，知有刑事訴訟法第159 條第1 項不得為證據之情形，而未於言詞辯論終結前聲明異議者，視為有前項之同意，刑事訴訟法第159 條之5 亦規定至明。本案後引具有傳聞性質之言詞或書面證據，均為被告以外之人審判外之陳述而屬傳聞證據，被告卓清揚於本院準備程序時就該等證據之證據能力表示沒有意見等語，檢察官及被告迄於言詞辯論終結前，亦均未聲明異議，本院審酌相關言詞或書面陳述作成時之情況，核無違法取證或其他瑕疵，認為以之作為證據為適當，前開具傳聞性質之相關言詞或書面陳述，自得作為證據。

(二)又傳聞法則乃對於被告以外之人於審判外之言詞或書面陳述而為之規範，本判決以下所引用之非供述證據，無刑事訴訟法第159 條第1 項規定傳聞法則之適用，且與本案待證事實具有關聯性，檢察官、被告均未爭執證據能力，亦查無依法應排除其證據能力之情形，並經本院依法踐行調查程序，依法自得作為證據。

二、認定犯罪事實所憑之證據及理由：

訊據被告固不否認其為根源、根本公司之實際負責人，然矢口否認有何填製不實商業會計憑證及幫助逃漏稅等犯行，辯稱：(1)根源、根本公司於104 年10月15日被跳票，我去桃園找我的朋友林旺樟，林旺樟介紹他店裡客人綽號「小吳」的人幫我處理，因為我想要保住我當時所興建的房屋，所以協商把這2間公司掛在我朋友簡勝茂、蔡榮璜名下，因為我要躲地下錢莊的人，後來實際上都是「小吳」處理公司的事務，「小吳」在沒有經我同意之下，開立這些不實發票，因為地下錢莊的人都到工地等我，我不方便出面，我拜託「小吳」出面處理房子過戶、開立發票事宜，因為我的房子都有信託，所以錢都不會經過他的手，我就把公司印章、發票交給「小吳」，我並未授權他可以私自向其他人開立發票；我的發票是被黃位山偷開的，我從網路上有抓一些資料，庭呈新聞網頁翻拍資料，新聞上這個黃位山就是偷開我發票的人，我是在林旺樟餐廳裡面認識黃位山，之前他對外宣稱他的綽號是「小吳」。(2)起訴書認為我是要非法開立發票才把公司過戶給他人，實際上是前述的原因我才把公司放在他人名下，並提出當時建築六棟房屋之謄本為證，可見我還是相當有資力，不可能為了開立非法發票的利潤去做違法的事情。除前述六棟房屋買賣進行之外，我在嘉義梅山還有另一個工地，當時準備要開工，這些都可以證明根源公司有實際經營事業，並不是為了虛開發票設立。(3)我跟黃秀謙記帳士接洽是因要買賣房子，所以定期跟他領發票，他說沒有人買房子，所以就沒有開發票，我就相信他，我都是拿雜支支出費用給他申報，沒有拿過如起訴書附表所示的發票給他報帳。(4)起訴書附表關於我公司發票交易對象，我只有認識喬園營造，其他公司我都不認識，我蓋房子是以喬園營造做起造人建造，後來喬園營造有興建完畢，但當時說好要付給喬園營造的錢，金額590 萬元，但因為日昇昌營造有欠我錢，叫我開喬園發票交給日昇昌營造，由日昇昌營造直接向他所承包的工作去請款，日昇昌營造的人欠我錢的證據是我有一

份合約書，上面是日昇昌的負責人吳東軒向我借貸316 萬元的證據，並庭呈合約書影本為證。經查：

(一)被告明知蔡榮璜並無資力得以經營公司，或無專業能力得以擔任公司負責人，亦無實際經營公司之意，卻約定以蔡榮璜提供證件，由蔡榮璜自104年10月30日起，擔任根源公司之登記負責人，並由被告實際負責經營而為稅捐稽徵法第47條第2項所稱實際負責業務之人；於附表三所示期間，根源公司與如附表三所示公司並無銷貨之事實，如附表三所示公司卻將填載與根源公司間不實交易項目、金額等事項、性質屬會計憑證之根源公司統一發票（共計45紙，銷售金額1299萬6810元）充當進貨憑證使用，且經如附表三公司提出其中不實統一發票44紙向稅捐稽徵機關申請扣抵銷項稅額，附表三所示公司之納稅義務人因而逃漏如附表三所示之營業稅額；另被告亦明知簡勝茂無資力得以經營公司，或無專業能力得以擔任公司負責人，且無實際經營公司之意，卻仍約定以簡勝茂、蔡榮璜提供其等證件，分別由簡勝茂自104年9月23日起至105年1月31日止、由蔡榮璜自105年2月1日起迄今，擔任根本根本公司前、後任登記負責人，並由被告實際負責經營而為稅捐稽徵法第47條第2項所稱實際負責業務之人；於附表五所示期間，根本公司與如附表五所示公司並無銷貨之事實，如附表五所示公司卻將填載與根本公司間不實交易項目、金額等事項、性質屬會計憑證之根源公司統一發票（共計50紙，銷售金額2767萬8200元）充當進貨憑證使用，並經如附表五所示公司全數提出向稅捐稽徵機關申請扣抵銷項稅額，如附表五所示納稅義務人因而逃漏營業稅額如附表五所示等情，業據如附表六所示證人（乙、供述證據部分）分別於檢察事務官詢問時或偵查中，或審理時證述明確，並有如附表六所示證據資料（甲、非供述證據部分）附卷可查，此部分事實，堪以認定。又被告雖辯稱如附表五編號1所示喬園營造有限公司（下稱喬園公司）部分之發票係因以喬園公司擔任起造人而由喬園公司開立發票，且因與日勝昌公司有

01 借貸關係而約定以此方式開立發票，並提出合約書（見本院
02 卷第225頁）云云，然如附表五所示發票係根本公司開立發
03 票予以喬園公司，而非喬園公司開立發票給其他公司，顯與
04 被告辯稱之開立發票、借貸等原因無關，且證人即喬園公司
05 104年間實際負責人王炳河於本院審理時亦否認有同意被告
06 以喬園公司名義開立發票等語（見本院卷第272-273頁），
07 自難認被告此部分所辯可採。

08 (二)證人即記帳士黃秀謙於檢察官詢問時證稱略以：根源公司從
09 公司設立開始就委託我們記帳跟報稅，根源公司實際跟我接
10 洽的人都是被告，我有協助辦理根源公司於104年10月30日
11 變更負責人為蔡榮璜，我印象中蔡榮璜有到事務所簽名，簽
12 完名後我就沒有見過蔡榮璜，他們公司資料一樣都是由被告
13 拿到我們事務所，這中間都是被告把資料拿過來，有問題或
14 是要繳稅也都是跟被告聯絡；跟臺中市政府申請變更登記負
15 責人後，我沒有收到變更費用，我就沒有幫他跑流程送國稅
16 局，但還是有幫他們處理營業稅申報，但是這之間被告還是
17 沒有給付申報費用，所以我後來就不幫他申報了；變更登記
18 為蔡榮璜之後，被告還是拿根源公司發票來申報，根源公司
19 的工地在外地我沒有辦法確認；105年2月4日，被告委託我
20 們向國稅局請領統一發票，購買完後也是交給被告；因為負
21 責人的變更登記沒有完成，稅籍資料還是舊的，我只能以舊
22 的名義申報；根源公司開立發票給巨龍山莊等6家公司，我
23 不清楚是否實際交易，我們只有接受被告拿來的資料幫他申
24 報而已等語（見3525他卷第63-65頁）；其復於本院審理時
25 證稱：「（問：【提示告發書一第21頁，根源公司統一發票
26 明細表；告發書二第17頁，根本公司取得及開立不實統一發
27 票的明細】第一份資料上面有開立發票的時間、金額及相關
28 公司，有廣嘉興實業有限公司、宏其興業有限公司、宏基鑫
29 有限公司、勝福系統整合有限公司、巨龍山莊、國際飯店、
30 烏來泰雅有限公司、鉅泰營造股份有限公司、國亮實業有限
31 公司。第二份資料上面取得的有橙果實業有限公司、宏基鑫

01 有限公司、加倍旺有限公司，開出去的有鼎緯工程開發有限
02 公司、巨龍山莊、國際飯店、烏來泰雅有限公司、喬園營造
03 有限公司及國亮實業有限公司。有一部份檢察官引為被告有
04 幫助逃漏稅跟填製不實會計憑證之附表內容。你在104 年間
05 是否有幫根本公司及根源公司報帳？【提示並告以要旨】我
06 有幫他們報稅。（問：是否如同我方才提示給你看的這些資
07 料？）我對內容忘記了，但我確實有幫這兩家公司報稅。
08 （問：報稅這件事情，是由何人去找你？）卓先生。（問：
09 因為時間比較久，是否可以確定為在庭被告卓清揚？）是。
10 （問：是否這些特徵你印象都很深刻？）對。（問：你會記
11 得那麼清楚，是否因為被告卓清揚常常去找你還是另有其他
12 原因？）對，因為兩個月要報一次，所以被告卓清揚兩個月
13 會到事務所一次，所有資料也是被告卓清揚親自拿來的。
14 （問：被告卓清揚拿什麼資料給你，你拿什麼資料給他？）
15 他拿他們開立跟取得的進項，銷項跟進項都是被告卓清揚交
16 給我的。（問：根源公司跟根本公司由你這邊交出去的發票
17 或是他取得的發票，是否都是被告卓清揚親自交給你的？）
18 對。（問：被告卓清揚有無委託過綽號『小吳』或是其他公
19 司內部之人來交給你這些發票？）印象中沒有。」等語（見
20 本院卷259-260頁），復依據財政部臺灣省中區國稅局統一
21 發票購票證領用書所示（見國稅卷一第81頁至82頁），根源
22 公司於105 年2 月4日領用之統一發票購票證領用書確係以
23 代表人「卓清揚」名義領取之，且對照如附表五編號2之
24 ②、編號3之②、編號5所示發票，均係以根本公司代表人
25 「卓聖枝（即被告原名）」名義所開立（詳見附表五），可
26 見被告於附表三、附表五所示期間皆係親自處理根本、根源
27 公司各期營業稅繳納期間相關之進項、銷項發票事宜，並有
28 委託記帳士請領統一發票交付給被告，被告空言否認其並未
29 經手如附表三、附表五所示發票而係「小吳」逾越其授權發
30 票而開立，實難憑採。又被告既係為實際商業會計事務之處
31 理，即係從事會計事項之辨認、分類、彙總，及負責委託記

01 帳士辦理編製財務報表事宜等主辦會計人員，應屬商業會計
02 法第71條所稱之主辦會計人員。

03 (三)其雖另辯稱「小吳」真實姓名為「黃位山」，「黃位山」有
04 開立不實發票之新聞相關報導，本件顯係「小吳」擅自開立
05 發票云云，然證人林旺於本院審理時證稱略以：被告公司經
06 營不善，於104年年底被告到我位於桃園八德與朋友合夥開
07 的羊肉爐餐廳找我，我的客人中有個吳董即黃位山也來我餐
08 廳，我都稱呼他「吳董」，平常我就會跟吳董聊天，我就約
09 被告一起來與吳董聊天，被告有提到他在經營上有問題，我
10 所知道的吳董，他跟我說他從事有關營建方面的工作，確切
11 經營情況我不清楚，我介紹他與被告認識，他們雙方聊天
12 後，吳董問我被告是否在嘉義有工程在做，我說被告在嘉義
13 有蓋房子，他說他有興趣，我請他自己跟被告接洽，如果雙
14 方可以配合也很好，如果無法配合就是單純認識彼此，當時
15 被告在我的餐廳裡停留約一個多小時，被告說他要趕回去嘉
16 義，我跟他說如果他認為吳董可以合作，他們自己互相聯
17 絡；大概是105年底或是106年底回來台中時，被告跟我說的
18 吳董就是黃位山，我不知道吳董具體職業或他的本名、聯絡
19 方式，他只是來店消費的客人而已等語（見本院卷第392-39
20 4頁），且觀諸被告所提出嘉義興建房屋之土地、建物與工
21 程相關謄本等資料及其上網列印關於「黃位山」之逃漏稅等
22 新聞網頁（見本院卷第63-223、417-423頁），此僅係建案
23 興建資料與一般新聞播報網頁截圖，實難認卷內有何具體證
24 據資料可證「吳董」之真實姓名為「黃位山」；又除如附表
25 三編號1、編號2之①②、附表五編號3之①③、編號4所示部
26 分（此部分詳見下述）外之其餘開立發票行為，卷內並無被
27 告有委託「吳董」或「黃位山」開立發票之任何證據，是縱
28 使「吳董」有與被告聯繫營建工作事宜，亦無從單憑上開證
29 詞證明「吳董」係受被告指示開立發票而逾越被告授權範圍
30 之情形。又證人張銘義於檢察事務官詢問時證稱略以：當時
31 颱風來烏來重創，巨龍跟國際辦店都被淹一樓半，烏來泰雅

01 公司是被土石流淹沒，我就找人家來處理，記得一位綽號
02 「小吳」的吳先生來幫忙處理，當時收的發票就是施作、清
03 理的錢，他跟根源公司有無關係我並不清楚，之後稅捐處通
04 知我們才知道發票有問題，還被罰錢，連絡「小吳」他說發
05 票是跟別人拿的，後來也聯絡不上「小吳」，我沒有「小
06 吳」之身分資料等語（見3525他卷第69-70頁）；其則於本
07 院審理時證稱略以：國際飯店、烏來泰雅有限公司都是掛我
08 的名字，巨龍山莊是掛我太太的名字，三家公司實際的負責
09 人都是我，當時烏來泰雅有限公司有風災，所以我們在做裝
10 潢，是我們的總務去找承包商，找一位姓吳的先生來施做工
11 程，發票是他拿給我們總務，後來這件事情發生我們就追
12 他，但打他電話他都不接，因為我們有花掉就一定要報帳，
13 因為公司一定要帳，後來稅捐處跟我說這些發票是有問題，
14 那時候我才知道這些發票是出問題，「小吳」他開始做小工
15 程時，都是OK的，當時發票開給我們都沒有異議，後來拿到
16 這些發票時，就異議了。我們去查才知道，以前它是合法公
17 司，後來公司是有問題的，也就是發票有問題，這好像是我
18 們小姐告訴我的，因為當時我很忙，我有六家公司等語（見
19 本院卷第266-268頁），且有如附表三編號1、編號2之①
20 ②、附表五編號3之①③、編號4所示發票在卷可參（卷頁詳
21 見附表三、五），足認「小吳」並非根源、根本公司之負責
22 人或代表公司執行業務之人，而係「小吳」另向根源、根本
23 公司以不詳方式取得此部分發票交給張銘義如上所示公司充
24 作進項憑證，且被告係親自請領發票並經手根源、根本公司
25 發票之報帳事宜，已據認定如前，益徵被告辯稱「小吳」未
26 得其授權擅自開立發票等節，難以採信，是如附表編號三編
27 號1、編號2之①②、附表五編號3之①③、編號4所示部分，
28 足認係經被告與真實姓名年籍不詳、綽號「小吳」之某吳姓
29 成年人所共同開立之發票而交付予如附表編號三編號1、編
30 號2之①②、附表五編號3之①③、編號4所示充作進項憑證
31 使用，並據以申請扣抵銷項稅額而逃漏稅捐。另就如附表三

01 編號2之③、編號3、編號4所示，被告與蔡榮璜共同以根本
02 公司代表人「蔡榮璜」名義所開立（詳見附表三）之發票，
03 則係供如附表三編號2之③、編號3、編號4所示公司充作進
04 項憑證使用，並據以申請扣抵銷項稅額而逃漏稅捐，其等間
05 顯具有填製不實會計憑證與幫助逃漏稅之犯意聯絡與行為分
06 擔，而亦應負共同之責。

07 (四)綜上，被告前揭辯解乃事後卸責之詞，難認可採。本案事證
08 明確，被告上開等犯行，洵堪認定，均應予以依法論科。

09 三、論罪科刑：

10 (一)被告為如附表三編號1至3，及附表五編號1至5行為後，刑法
11 經修正並於105年7月1日施行，其中刑法第2條之規定本
12 身僅係新、舊法之比較適用原則之宣示性指導原則，並非實
13 體刑罰法律；刑法第11條之修正，亦未涉及實體刑罰法律之
14 變更，均不生行為後法律變更之比較適用問題，應逕予適用
15 裁判時法。又修正後刑法第51條，係將原該條第9款（宣告
16 多數沒收者，併執行之）刪除，並將原該條第9款之規定改
17 列在修正後刑法第40條之2第1項，對被告並無較有利或不
18 利之影響，自無庸為新舊法之比較，逕予適用修正後刑法第
19 51條（最高法院95年第8次刑事庭會議決議參照）。

20 (二)按商業會計法所稱之商業會計憑證，分為原始憑證及記帳憑
21 證，所謂原始憑證，係指證明事項之經過，而為造具記帳憑
22 證所根據之憑證，計有外來憑證、對外憑證、內部憑證三
23 類。其中記帳憑證則係指證明處理會計事項人員之責任而為
24 記帳所根據之憑證而言，有收入傳票、支出傳票及轉帳傳票
25 三類，此觀諸商業會計法第15、16、17條之規定自明。又按
26 營利事業銷售統一發票，係營業人依營業稅法規定於銷售貨
27 物或勞務時，開立並交付予買受人之交易憑證，足以證明會
28 計事項之經過，應屬商業會計法第15條第1款所稱之原始憑
29 證，屬商業會計憑證之一種。次按統一發票乃證明事項之經
30 過而為造具記帳憑證所根據之原始憑證，商業負責人如明知
31 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87年度台上字第11號、92年度台上字第6792號、94年度台非字第98號判決意旨參照）。再按商業會計法第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。另按稅捐稽徵法第43條第1項之「幫助犯第41條之罪」，為稅捐稽徵法之特別規定，屬於一獨立之犯罪型態，與刑法上幫助犯之具絕對從屬性者不同，自不得適用「從犯之處罰得按正犯之刑減輕之」規定（最高法院77年度台上字第4697號判決參照）。查被告為根源、根本公司之實際負責人，且為實際商業會計事務之處理，即係從事會計事項之辨認、分類、彙總，及負責委託記帳士辦理編製財務報表事宜等主辦會計人員，屬商業會計法第71條所稱之主辦會計人員，已據認定如上，其填載如附表三、附表五所示不實之銷項統一發票予如如附表三、附表五所示之營業人作為進項憑證，各該營業人並提出扣抵，且生如附表「營業稅額」欄所示之各逃漏稅結果，是核被告所為，均係犯商業會計法第71條第1款之商業負責人以明知為不實之事項而填製不實會計憑證罪、稅捐稽徵法第43條第1項之幫助納稅義務人逃漏稅捐罪。而商業會計法第71條第1款之罪為刑法第215條之業務登載不實罪之特別規定，依據上開說明，依特別法優於普通法之原則，自應優先適用，不再論以刑法第215條之業務登載不實罪，附此敘明。

(三)按共同正犯之成立，祇須具有犯意之聯絡，行為之分擔，既不問犯罪動機起於何人，亦不必每一階段犯行，均經參與。共同實行犯罪行為之人，在合同意思範圍內，各自分擔犯罪行為之一部，相互利用他人之行為，以達其犯罪之目的者，即應對於全部所發生之結果，共同負責；共同正犯間，非僅

就其自己實行之行為負其責任，並在犯意聯絡之範圍內，對於他共同正犯所實行之行為，亦應共同負責；又共同正犯不限於事前有協議，即僅於行為當時有共同犯意之聯絡者亦屬之，且表示之方法，不以明示通謀為必要，即相互間有默示之合致亦無不可。再稅捐稽徵法第43條係對於逃漏稅捐之教唆或幫助行為特設之專條，為獨立之處罰規定，此所謂幫助，乃犯罪之特別構成要件，有別於刑法上之幫助犯，並非逃漏稅捐者之從犯。性質上乃係實施犯罪之正犯，與刑法上幫助犯之具絕對從屬性者不同，不必有「正犯」之存在，亦能成立犯罪（司法院第二廳78年11月24日《78》廳刑一字第1692號函覆意見，最高法院92年度台上字第2879號、72年度台上字第3972號判決意旨參照），如二人以上者同犯該條之罪，應不排除共同正犯之適用（最高法院99年度台上字第2159號判決意旨參照）。被告就如附表三編號2之③、編號3、編號4所示行為，與蔡榮璜之間；就如附表編號三編號1、編號2之①②、附表五編號3之①③、編號4所示部分，與「小吳」間，均有犯意聯絡及行為分擔，皆應論以共同正犯。

(四)按營業稅之申報，依加值型及非加值型營業稅法第35條第1項規定，營業人除另有規定外，不論有無銷售額，應以每2個月為一期，於次期開始15日內，向主管稽徵機關申報。而每年申報時間，依加值型及非加值型營業稅法施行細則第38條之1第1項規定，應分別於每年1月、3月、5月、7月、9月、11月之15日前向主管稽徵機關申報上期之銷售額、應納或溢付營業稅額。是每期營業稅申報，於各期申報完畢，即已結束，以「一期」作為認定逃漏營業稅次數之計算，區別不難，獨立性亦強（最高法院101年度台上字第4362號判決參照）。是本件應以營業稅繳納期間即每2個月為1期，就各期逃漏稅捐、填製不實會計憑證，或開立發票以幫助逃漏稅捐之行為，以申報營業稅、統一發票開立「期別」之不同，作為認定罪數之計算基準，是被告就附表三、

01 附表五編號2至5所示同一申報期別內部期間內所填製不實會
02 計憑證、幫助逃漏稅捐之犯行，仍屬基於單一犯罪決意而在
03 時空密接狀態下，接續實行相同構成要件之行為，由於各行
04 為之獨立性極為薄弱，依一般社會健全觀念，在時間差距
05 上，難以強行分開，在刑法評價上，以視為數個舉動之接續
06 施行，合為包括之一行為予以評價，較為合理，而應論以接
07 續犯。

08 (五)被告就附表三、附表五所示各營業稅申報期別間所犯之明知
09 為不實事項而填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅犯行，均
10 係以一行為同時觸犯前開2罪名，均屬想像競合犯，應依刑
11 法第55條之規定，各從一重之填製不實會計憑證罪處斷。

12 (六)被告所犯如附表三、附表五所示行為，依據上開說明，應分
13 別依申報營業稅捐之期別，以每2月為「一期」作為認定逃
14 漏營業稅次數之計算，即應認為被告所犯之罪數，以申報期
15 別作為其各別之犯意，而各期之行為互殊、具有獨立性，應
16 予以分論併罰。

17 (七)爰審酌被告為根源、根本公司之實際負責人，竟透過蔡榮
18 璜、簡勝茂於上述期間分別擔任登記負責人，並以前述等方
19 式虛偽開立不實之統一發票幫助他人逃漏稅捐，其所為增加
20 稅捐稽徵機關之查核困難，紊亂稅捐體制，影響國家財政及
21 稅賦之正確性及公平性；考量被告之犯罪手段、開立不實統
22 一發票之張數、金額、幫助逃漏之稅額；被告自陳之智識程
23 度、工作、經濟與家庭生活狀況（見本院卷第415頁）等一
24 切情狀，分別量處如附表一所示之刑，並均諭知易科罰金之
25 折算標準。另行為人所犯數罪非惟犯罪類型相同，且其行為
26 態樣、手段、動機均相似者，於併合處罰時其責任非難重複
27 之程度更高，更應酌定較低之應執行刑；反之，行為人所犯
28 數罪各屬不同之犯罪類型者，於併合處罰時其責任非難重複
29 之程度最低，當可酌定較高之應執行刑。本院參酌被告本件
30 所犯，均屬開立不實統一發票以幫助他人逃漏稅捐之犯罪類
31 型、犯罪手段、模式皆類似，可歸責之重複程度較高，復衡

01 以其實際經營根源、根本公司之情形等整體非難評價後，定
02 其應執行之刑如主文所示，並諭知易科罰金之折算標準。

03 四、沒收部分：

04 被告行為後，刑法及刑法施行法關於沒收之部分條文，業於
05 104 年12月30日修正公布，並於105 年7 月1 日施行，刑法
06 第2 條第2 項並修正規定為「沒收、非拘束人身自由之保安
07 處分適用裁判時之法律」，故被告有關本案犯罪所得之沒收
08 ，即應依現行刑法規定處斷，先予敘明。查被告否認其本件
09 有獲得任何犯罪所得，復查無其他證據足認被告因本案獲有
10 何等利益，自難認被告有何犯罪所得，即無從宣告沒收，附
11 此敘明。

12 乙、無罪部分：

13 一、公訴意旨及補充理由書另略以：

14 被告與蔡榮璜、簡勝茂均明知營業人應依銷售貨物或勞務之
15 實際情況，據實開立統一發票，以營業稅繳納期間即每2個
16 月為1期，且其等均係從事業務之人而有負責辦理據實製作
17 會計憑證並記入會計帳冊事項之義務，竟為下列行為：

18 (一)被告與蔡榮璜共同基於就各期繳納期間行使業務登載不實文
19 書之犯意聯絡，於附表二所示期間，明知根源公司與附表二
20 所示廣嘉興實業有限公司等公司（下統稱附表二所示公司）
21 間，並無實際交易情況，為虛增進貨金額而取得如附表二所
22 示公司所開立不實之統一發票18紙，銷售額合計新臺幣（下
23 同）1382萬元，充當根源公司各期之進項憑證，並將此不實
24 之發票交付予不知情之黃秀謙記帳士，委託黃秀謙將附表二
25 所示不實內容之發票金額登載於卓清揚等業務上應製作之營
26 業人銷售額與稅額申報書，再據以向稅捐機關申報而行使
27 之，惟未生交易應納稅額減少之逃漏營業稅捐結果。

28 (二)被告與簡勝茂於附表四編號1、附表四編號2所示105年1月之
29 期間，基於就各期繳納期間行使業務登載不實文書之犯意；
30 被告與蔡榮璜於附表四編號2所示105年2月、編號3至4所示
31 期間，另共同基於就各期繳納期間行使業務登載不實文書之

01 犯意聯絡，均明知根本公司與附表四所示間，並無實際交易
02 情況，為虛增進貨金額而取得如附表四所示公司所開立不實
03 之統一發票22紙，銷售額合計2357萬2400元，充當根本公司
04 各期之進項憑證，並將此不實之發票交付予不知情之黃秀謙
05 記帳士，委託黃秀謙將附表四所示不實內容之發票金額登載
06 於卓清揚等業務上應製作之營業人銷售額與稅額申報書，再
07 據以向稅捐機關申報而行使之，惟未生交易應納稅額減少之
08 逃漏營業稅捐結果。

09 (三)因認被告係以每2 月為1 期，如附表二、附表四所示各期均
10 係犯刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書罪嫌等
11 語。

12 二、按犯罪事實應依證據認定之，無證據不得認定犯罪事實；不
13 能證明被告犯罪者應諭知無罪之判決，刑事訴訟法第154 條
14 第2 項、第301 條第1 項分別定有明文。次按事實之認定，
15 應憑證據，如未能發現相當證據，或證據不足以證明，自不
16 能以推測或擬制之方法，為裁判基礎；且認定不利於被告之
17 事實須依積極證據，苟積極證據不足為不利於被告事實之認
18 定時，即應為有利於被告之認定；另認定犯罪事實所憑之證
19 據，雖不以直接證據為限，間接證據亦包括在內，然而無論
20 直接證據或間接證據，其為訴訟上之證明，須於通常一般之
21 人均不致有所懷疑，而得確信其為真實之程度者，始得據為
22 有罪之認定，倘其證明尚未達到此一程度，而有合理之懷疑
23 存在，無從使事實審法院得為有罪之確信時，即應由法院為
24 諭知被告無罪之判決（最高法院40年台上字第86號、30年上
25 字第816號、76年台上字第4986號裁判可資參照）。再按刑
26 事訴訟法第161條第1項規定：檢察官就被告犯罪事實，應負
27 舉證責任，並指出證明之方法。因此，檢察官對於起訴之犯
28 罪事實，應負提出證據及說服之實質舉證責任。倘其所提出
29 之證據，不足為被告有罪之積極證明，或其指出證明之方
30 法，無從說服法院以形成被告有罪之心證，基於無罪推定之
31 原則，自應為被告無罪判決之諭知（最高法院92年台上字第

128號判例意旨參照)。

三、公訴意旨認被告涉犯行使業務登載不實文書罪嫌，係以被告於偵查中之供述，及另案被告簡勝茂於偵查中之具結證述，與證人即元智財稅記帳士事務所負責人黃秀謙於偵查中具結證述及書面說明、證人即巨龍山莊、國際飯店、烏來泰雅公司實際負責人張銘義於偵查中之具結證述及書面陳報狀、證人即「國亮公司」實際負責人徐國亮於偵查中之具結證述、證人即另案被告李鑫連、賴淑娟、陳芊諭於偵查中之具結證述、證人方慧婷在財政部中區國稅局大屯稽徵所訪談紀錄及提出之租賃契約影本、本院核發之債權憑證、共犯卓清揚簽立之搬遷切結書、根本公司之登記資料、專案申請調檔查核清單、取得或開立之不實統一發票明細表、廣嘉興實業有限公司105年度之營業人進銷項交易對象彙加明細表（進項來源、銷項去路）、巨龍山莊、國際飯店、烏來泰雅公司之承諾書、臺灣臺南地方檢察署107年度偵字第3330號起訴書等證據為其論罪之依據。

四、被告堅詞否認有何行使業務登載不實文書等犯行，並辯稱：我從來不曾向如附表二、四所示公司購買發票，我的發票被偷開，我如果有收到發票是因為我的工程有轉給小包，小包會開開票給我，因為有的小包無法開發票，我的進項都有短報，這差額是我自己吸收等語。經查：

(一)按刑法第215條所謂業務上登載不實之文書，乃指基於業務關係，明知為不實之事項，而登載於其等業務上作成之文書而言。公司、行號向稅捐稽徵機關申報營業稅，係履行其公法上納稅之義務，並非業務行為。又營業人銷售額與稅額申報書，係公司、行號每二月向稅捐稽徵機關申報當期之銷售額與稅額之申報書，並非證明會計事項發生之會計憑證，準此，該部分是否成立刑法第216條、第215條之行使業務上登載不實文書罪，亦非無研酌之餘地（最高法院84年度台上字第5999號判決、最高法院95年度台上字第1477號判決意旨參照）。次按「商業會計憑證分下列二類：一原始憑證：證

明會計事項之經過，而為造具記帳憑證所根據之憑證。二記帳憑證：證明處理會計事項人員之責任，而為記帳所根據之憑證。」「會計帳簿分下列二類：一序時帳簿：以會計事項發生之時序為主而為記錄者。二分類帳簿：以會計事項歸屬之會計科目為主而記錄者。」商業會計法第15條、第20條分別定有明文。

(二)公訴意旨雖認被告取得如附表二、附表四所示不實統一發票充當根源、根本公司進項憑證，並將此不實之發票金額登載於其業務上製作之營業人銷售額與稅額申報書，惟依前揭說明，公司、行號每二月向稅捐稽徵機關申報當期之銷售額與稅額之申報書，係履行公法上納稅之義務，並非業務上之行為，是基於此項公法上之義務，所填具向主管機關申報稅捐用之申報書，即非業務上登載之文書。從而，被告所辯其發票遭偷開部分，固無足採信，已如上述，然公訴意旨所指「營業人銷售額與稅額申報書」之內容縱有不實，尚與法條之構成要件不相符合，仍不成立刑法第216條、第210條之行使業務上登載不實文書罪。又揆諸上開說明，「銷售額與稅額之申報書」並非證明會計事項之經過或處理會計事項人員之責任之原始憑證或記帳憑證，亦非記錄會計事項發生時序或會計事項歸屬之會計科目之時序帳簿或分類帳簿，卷內復查無根源、根本公司據上開不實統一發票填載其他任何會計憑證或帳簿之證據，且起訴意旨亦未指被告有何與附表二、附表四所示公司之負責人共同填載該等不實統一發票等情，即無從認定被告此部分所為另構成商業會計法第71條第1款之明知為不實之事項而填製會計憑證罪。

五、綜上所述，依檢察官所舉證據，難認被告如附表二、附表四所示部分有構成刑法第216條、第210條之行使業務登載不實文書罪，即被告是否有本案被訴犯嫌，容有合理之懷疑存在，本院無從形成被告有罪之心證。此外，復無其他積極證據足資證明被告有為上開等犯行，揆諸前述法律規定及判例意旨，本案既不足為被告有罪之積極證明，基於無罪推定之

01 原則，自應為被告此部分犯行均無罪之諭知。

02 據上論斷，應依刑事訴訟法第299 條第1 項前段、第301 條第1
03 項，商業會計法第71條第1 款，稅捐稽徵法第43條第1 項，刑法
04 第11條前段、第28條、第55條、第51條第5 款、第41條第1 項前
05 段，判決如主文。

06 中 華 民 國 110 年 11 月 15 日

07 刑事第十八庭 審判長法官 李昇蓉

08 法官 李依達

09 法官 張美眉

10 以上正本證明與原本無異。

11 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
12 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
13 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
14 逕送上級法院」。

15 書記官 王麗雯

16 中 華 民 國 110 年 11 月 15 日

17 附錄論罪科刑法條：

18 稅捐稽徵法第43條

19 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
20 徒刑、拘役或科新臺幣六萬元以下罰金。

21 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
22 罪者，加重其刑至二分之一。

23 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
24 罰鍰。

25 商業會計法第71 條

26 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
27 務之人員有下列情事之一者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或
28 併科新臺幣六十萬元以下罰金：

29 一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。

- 01 二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。
- 02 三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。
- 03 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
- 04 。
- 05 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
- 06 結果。