

臺灣臺南地方法院刑事判決

111年度訴字第72號

公 訴 人 臺灣臺南地方檢察署檢察官
被 告 机慶民

上列被告因違反商業會計法等案件，經檢察官提起公訴（110年度偵緝字第835號），本院判決如下：

主 文

机慶民犯如附表三、附表四所示之罪，各處如附表三、附表四所示之宣告刑。應執行有期徒刑壹年陸月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事 實

一、机慶民係德慶興業有限公司（址設臺南市○○區○○里○○街00○0號，下稱德慶公司，業於民國108年5月6日廢止登記）之負責人；黃昆明（涉犯稅捐稽徵法等罪嫌部分，由檢察官另行提起公訴）係金祥發有限公司（址設：高雄市○○區○○○街000號1樓，登記負責人為丁彥祥）及廣榮發有限公司（址設：臺南市○○區○○街000號7樓之4，登記負責人為蘇柄誠）之實際負責人。机慶民為稅捐稽徵法規定之納稅義務人，亦屬商業會計法上規定之商業負責人，並以製作會計憑證、帳簿及財務報表為其附隨業務。附表一、二所示之營業人（含金祥發有限公司、廣榮發有限公司）均係黃昆明實質掌控或曾與其配合，以循環開立不實進項、銷項發票之方式虛增營業額或減少應納之營業稅額（該等營業人涉犯稅捐稽徵法等罪嫌已由檢察官另行偵辦）。

二、而机慶民為增加德慶公司之銷項費用以提高公司帳面上之營業額、俾利公司日後向金融機構進行融資，且同時避免於虛增營業額時須繳交增加之營業稅稅款，與黃昆明商討後，遂

01 決定以取具不實發票或開立不實發票之方式，虛增公司帳面
02 上之成本（營業額），並（同時）降低或逃避應繳納之稅
03 賦。謀議既定，渠等即共同為下列之行為：

04 (一)机慶民、黃昆明均明知德慶公司並無實際銷售貨物或勞務與
05 附表一所示之營業人之事實，机慶民竟與黃昆明共同基於填
06 製不實會計憑證、幫助納稅義務人逃漏稅捐之犯意聯絡，由
07 黃昆明聯繫其配合之營業人或就其實質掌控之公司，確認申
08 報當期營業稅須開立發票之數量、金額後，復通知机慶民，
09 由机慶民親自或指示不知情之員工持德慶公司空白發票分別
10 於附表一所示之申報營業稅期間，開立如附表一所示之開立
11 年月、發票字軌、銷售額、稅額等之不實銷項發票，再由黃
12 昆明收取後，供附表一所示之營業人作為進項憑證使用，藉
13 以完成表彰附表一所示之營業人向德慶公司購買貨物或勞務
14 而支出附表一所示之銷售額之情形，復由附表一所示之營業
15 人持向稅捐機關，分別於申報附表一所示之各期營業稅時，
16 作為各當期之進項憑證，而以該等不實統一發票之進項稅額
17 扣抵銷項稅額，以此不正當方法幫助附表一所示之逃漏附表
18 一所示之營業稅捐（或未發生實質逃漏營業稅之結果），
19 足以生損害於稅捐稽徵機關對於稅捐稽徵及管理之正確性。

20 (二)机慶民、黃昆明均明知德慶公司並無實際向附表二所示之營
21 業人購買貨物或勞務之事實，竟分別基於逃漏稅捐及幫助逃
22 漏稅捐之犯意聯絡，由黃昆明聯繫其配合之營業人或就其實
23 質掌控之公司取得附表二之開立年月、發票字軌、銷售額、
24 稅額等不實銷項發票後，復將之交給机慶民作為扣抵德慶公
25 司之進項憑證，藉以完成表彰德慶公司向附表二所示之營業
26 人購買貨物或勞務而支出附表二所示之銷售額之情形。再由
27 机慶民指示不知情之員工或記帳業者製作德慶公司各期之
28 「營業人銷售額與稅額申報書」（以下簡稱401報表），在
29 該表上記載不實之銷項及進項金額，持向財政部南區國稅局
30 （下稱南區國稅局）行使，以此不正當方法逃漏附表二所示
31 之營業稅捐（或未發生實質逃漏營業稅之結果，詳見南區國

01 稅局逐期計算虛進虛銷〈含冒退稅額〉應補徵稅額及漏稅額
02 計算表），足生損害於稅捐稽徵機關對於稅捐稽徵及核課管
03 理之正確性。

04 三、案經南區國稅局告發臺灣臺南地方檢察署檢察官偵查起訴。
05 理 由

06 一、證據能力部分：本判決以下所引用之具傳聞性質之證據，檢
07 察官、被告及其選任辯護人於本案準備程序均表示同意做為
08 證據使用，迄於言詞辯論終結前，亦未爭執其證據能力，本
09 院審酌前開證據之作成或取得之狀況，並無非法或不當取證
10 之情事，且經本院於審判期日就上開證據依法進行調查、辯
11 論，依刑事訴訟法第159條之5規定，均具有證據能力。

12 二、訊據被告否認有檢察官起訴書所指摘之犯行，並辯稱：「我
13 沒有授意給黃昆明，是他個人去做這些事情，這些事情我沒
14 有授意給他」等語。然查：

15 (一)被告雖然否認有虛構或虛開發票逃漏稅捐或幫助他人逃漏稅
16 捐之犯行，並對於德慶公司是否虛構以及虛開發票辯稱均不
17 知情，然依卷附南區國稅局109年12月17日南區國稅審四字
18 第10900008437號函暨其所附之開立不實統一發票幫助逃漏
19 稅金額表及逐期計算虛進虛銷（含冒退稅額）應補徵稅額及
20 漏稅額計算表1份、南區國稅局彙整之附表一、二所示之營
21 業人進銷項交易對象彙加明細表（進項來源、銷項去路）、
22 各區國稅局就附表一、二所示營業人所製作之調查資料、帳
23 目資料、南區國稅局專案申請調檔查核清單及相關發票影本
24 以及涉案各廠商相關人員談話記錄所示，已足確認德慶公司
25 確實有向沒有實際交易行為附表二的廠商購入統一發票，作
26 為扣抵德慶公司之進項憑證以及虛開發票供附表一所示之營
27 業人作為進項憑證使用。

28 (二)訊據證人即同案被告黃昆明於偵查中具結後證稱：「（問：
29 為何德慶興業有限公司會有不實進銷項發票？）一間始認識
30 机慶民時，机慶民就有說有要貸款的需求，我就跟他說你公
31 司的發票要增加，但机慶民做的工程很多是不能開發票的，

01 我就想說幫机慶民增加營業額，机慶民也同意，所以我就會
02 幫机慶民開立發票出去給其他公司，我會再以當時配合的公司
03 開立發票給德慶興業有限公司，互相扣抵，避免繳納多餘
04 的營業稅，又可增高營業額」、「（問：就德慶興業有限公司
05 取具不實發票的部分，可否分別說明？）金祥發有限公司
06 部分，有些是真的、有些是假的，但哪些是真假，我已經區
07 分不出來了。霏顥室內裝修設計工程有限公司部分，當時這
08 家公司有跟我交易，但沒有跟德慶興業有限公司交易，我請
09 霏顥公司開立給德慶興業有限公司，而沒有請霏顥公司開給
10 我的公司。方舟國際通訊行與諾亞企業社部分，我與這二家
11 負責人杜長青認識很久了，當時這家公司有跟我交易，但沒
12 有跟德慶興業有限公司交易，我請這二家公司開立給德慶興
13 業有限公司，而沒有請這二家公司開給我的公司。唐義國際
14 有限公司部分，我沒有印象，不是我經手的。盛維科技有限
15 公司部分，部分真的、部分假的，我也拆不出來。圓儀生物
16 科技有限公司部分，是要幫德慶興業有限公司增加營業額，
17 所以是不實的，沒有實際交易，該公司的實際負責人是陳燕
18 芬的先生，我都與他接觸，我都叫他"瑞哥"。明通興業有限
19 公司部分，沒有實際交易，是互相沖銷的。奕勝精密有限公
20 司部分，是部分真、部分假，我也分不出來。德慶工程企業
21 社部分，我一開始以為這家公司負責人是机慶民，德慶工程
22 企業社與德慶興業有限公司沒有實際交易，只是拿來沖銷發
23 票，登記的負責人是戴俊德，但他沒有實際在經營，對上開
24 事情不知情，實際負責人是机慶民。廣榮發有限公司部分，
25 沒有實際交易，是互相沖銷的」、「（問：德慶興業有限公
26 司銷項發票部分，可否詳細說明？）金祥發有限公司與明達
27 發有限公司都是拿來沖銷發票，與德慶興業有限公司沒有實
28 際交易。鑫唐義有限公司部分，我真的沒有印象。鑫富安實
29 業有限公司是為了增加營業額，與德慶興業有限公司沒有實
30 際交易，我與這家公司接洽的對象主要是莊鉉信，楊凱名有
31 印象，但比較少接觸到，我不確定楊凱名是否知情，但莊鉉

01 信一定知道。盛維科技有限公司與奕勝精密有限公司部分，
02 都是部分真、部分假，我也分不出來。龍懿工程行部分，我
03 沒有印象。國貫機電股份有限公司確實我拿德慶興業有限公
04 司發票給他們，沒有實際交易。首富企業有限公司部分，首
05 富公司與德慶興業有限公司是上下游關係，部分真、部分
06 假，我沒有辦法拆分」、「（問：德慶興業有限公司如要開
07 立發票如何開立？）我會跟寫一個紙條載明發票的品項、日
08 期、金額給机慶民，由机慶民自己開立發票，開好後我在分
09 別交付給該等公司」、「（問：德慶興業有限公司報稅誰處
10 理？）一開始有請記帳士，後來記帳士不做德慶興業有限公
11 司的東西，覺得德慶興業有限公司的帳怪怪的，後來就由我
12 來幫忙德慶興業有限公司作帳，德慶興業有限公司的發票我
13 會整理、核算出稅額，我跟机慶民講多少錢，机慶民會拿給
14 我，我再列印繳款單去繳費」、「（問：你幫上開公司取具
15 或開立不實發票的好處是什麼？）有口頭約定好，如果該等
16 公司有貸款成功的話，我可以獲得一點紅利，當時是約定貸
17 款金額的5%，但實際上都沒有拿到，因為這些公司都沒有貸
18 款成功」、「（問：机慶民說德慶興業有限公司的發票本，
19 都是你在保管？）不是，德慶興業有限公司作帳的會計師是
20 我幫机慶民介紹的，該間會計師事務所在高雄，因為我的公
21 司也在高雄，机慶民會將該期要報帳的發票交給我，再由我
22 轉交給會計師事務所，新一期的發票本是由我幫机慶民向事
23 務所代領，之後再轉交給机慶民。所以發票本、發票章都在
24 机慶民的公司內」、「（問：你之前有提到協助德慶興業有
25 限公司取具、開立不實的發票，這部分你除接觸到机慶民
26 外，還有無接觸到其他公司的人員？）机慶民本身需要讓德
27 慶興業有限公司的營業額衝高，但他不願意增加的營業稅，
28 所以我就去拜託有合作的公司、還有我自己的公司，去開票
29 給德慶興業有限公司，德慶興業有限公司在循環開回來、做
30 沖抵。我這個與德慶興業有限公司的對口就是机慶民，沒有
31 與其他員工或其他人接觸」、「（問：那為何机慶民說取具

或開立不實發票部分都不清楚，有何意見？）起因是机慶民要貸款，我並沒有獲利，本來說要貸款多少成數給我，後來也都沒有給。机慶民現在都把責任推給我，我認為這樣的作法是錯的」等語。被告供稱，「因為我欠債，有人介紹黃昆明給我，說我若開一家公司掛名公司負責人可向銀行貸款，拿到貸款可以清償我原本的債務」、「公司都是黃昆明在處理的，大小事比如銀行、報稅、公司業務都是他在做的，我沒有給他費用，我又沒有錢請他」等語，是以被告經由他人介紹認識證人黃昆明，目的就是要設立公司，辦理貸款來還清被告個人的負債，而依據上揭證人黃昆明之證述，虛開發票以及購入虛開發票的目的就是要衝高德慶興業有限公司的營業額，可以方便後續貸款，公司有貸款成功的話，證人黃昆明可以獲得貸款金額的5%的紅利。則上揭證人黃昆明證述，他為被告所擔任負責人的德慶興業有限公司虛開發票以及購入虛開發票，就是為了要達到衝高德慶興業有限公司營業額，以便辦理貸款，這都是在被告經人介紹認識證人黃昆明所想要達到的目的，足認證人黃昆明所述上揭虛開發票以及購入虛開的發票等情，應為真實。

(三)被告雖辯稱，一切都是黃昆明做的，他完全不知情云云。然查：

(1)依據被告自己的供述：「因為我欠債，有人介紹黃昆明給我，說我若開一家公司掛名公司負責人可向銀行貸款，拿到貸款可以清償我原本的債務」可知，被告找來黃昆明的目的，是想要設立公司後，可以向銀行辦理貸款，來清償被告自己的負債。而同案被告黃昆明亦供稱：「机慶民就有說有要貸款的需求，我就跟他說你公司的發票要增加，但机慶民做的工程很多是不能開發票的，我就想說幫机慶民增加營業額，机慶民也同意，所以我就會幫机慶民開立發票出去給其他公司，我會再以當時配合的公司開立發票給德慶興業有限公司，互相扣抵，避免繳納多餘的營業稅，又可增高營業額」。是以，參照被告自己的供述與同

案被告黃昆明的供述，可以知道提高德慶興業有限公司的營業額，以便向銀行辦理貸款，乃被告机慶民與黃昆明的共同目的。而要提高德慶興業有限公司的營業額，不外乎是公司大量接單、銷售，自然營業額就會提高；可是被告擔任德慶興業有限公司負責人，自然知道該公司實際的業務並沒有增加，在實際業務量沒有增加卻想要提高營業額，同案被告黃昆明提出的方法就是虛開發票，虛開發票就能使公司的營業額增加，但不想要因為虛開發票而支出營業稅，則必須取得他人虛開的發票作為進項扣抵，此即同案被告黃昆明所述「互相扣抵，避免繳納多餘的營業稅，又可增高營業額」。

(2)被告雖然辯稱黃昆明所做的事情他都不知情云云，然依被告警詢中的供述：「（問：是否認識黃昆明？關係？有無仇恨糾紛？黃昆明有無在德慶興業有限公司、德慶工程企業社任職？）認識。他幫我處理公司的事情，我給他費用，但他不是公司正式的員工。我與他沒有糾紛。我公司的大小事情都是黃昆明在處理」、「（問：上開公司大小章、發票章、發票本由誰保管？）都是黃昆明」、「（問：德慶公司開立、取具不實發票之流程？如何決定當期開立、取具多少金額之發票？如何決定開立、取具之對象？發票之品項如何填寫？）我不知道。都是黃昆明在作」等語，被告經人介紹找來黃昆明，委託黃昆明幫被告處理事物，並將德慶興業有限公司大小章、發票章、發票本都交給黃昆明。如上所述，被告為了提高公司營業額，以便向銀行辦理貸款，清償其個人負債，所以找來同案被告黃昆明，由此可知，被告於警詢中所稱黃昆明幫忙處理的事務，就是提高德慶興業有限公司公司營業額，向銀行辦理貸款，而如上所述，要提高公司營業額就是要虛開發票，為此目的被告將德慶興業有限公司大小章、發票章、發票本都交給黃昆明，而由黃昆明虛開德慶興業有限公司發票，自是充分授權黃昆明，被告自不能諉為不知。

01 (3)再者，依據黃昆明於偵訊中證稱：「我會寫一個紙條載明
02 發票的品項、日期、金額給机慶民，由机慶民自己開立發
03 票，開好後我在分別交付給該等公司」等語，顯見德慶興
04 業有限公司大小章、發票章、發票本都是由被告自行保
05 管，所有虛開的發票，是經由黃昆明將所需要的發票的品
06 項、日期、金額事先寫在紙條上交給机慶民，再由机慶民
07 自己開立發票後，交給黃昆明。若依黃昆明之證述，發票
08 都是被告自己依黃昆明事先寫好的紙條開立，被告更沒有
09 理由辯稱自己對於虛開發票之事完全不知情。關於德慶興
10 業有限公司大小章、發票章、發票本究竟是由何人保管以
11 及虛開的發票是由何人開立，被告與同案被告黃昆明各說
12 各話，均推說是對方保管以及對方開立的發票。由於事實
13 就發生在被告與同案被告黃昆明之間，姑不論事實真相為
14 何，均不影響被告知情並同意德慶興業有限公司虛開發票
15 交付給如附表二所示實際上沒有業務往來的公司之事實。

16 (4)另查，證人即德慶興業有限公司股東胡靄萍於偵查中證
17 稱：「（問：黃昆明有無在德慶興業有限公司任職？）據
18 我瞭解他沒有做公司的業務，但公司的一些文書工作都是
19 他在處理，我去公司的時候，有時候會看到黃昆明把資料
20 拿給机慶明看，但我沒辦法看，因為是公司的機密，而且
21 當時我沒有什麼興趣想看，我也看不太懂」、「（問：德
22 慶興業有限公司的發票誰在開立？誰在保管的？）我想應
23 該都是机慶明與黃昆明在做，原本好像有一個總務，好像
24 也離職了，他任職的時間也很短」、「（問：有何其他陳
25 述？）我印象中有一次公司收到貨款，是一張支票，當時
26 机慶明就直接把這張支票交給黃昆明去處理，黃昆明雖然
27 沒有在公司任職，但机慶明蠻常與黃昆明聯繫，如果我去
28 公司，都會看到他們二人」等語。依據證人胡靄萍之證
29 述，同案被告黃昆明在德慶興業有限公司負責處理文書作
30 業，德慶興業有限公司的發票實際上就是被告與黃昆明二
31 人共同再處理，甚至連公司收到的客票也是由被告交付給

01 黃昆明處理，由此更加顯見，被告與黃昆明對於德慶興業
02 有限公司的業務均是共同處理，被告對於德慶興業有限公
03 司虛開發票以及購入他公司虛開之發票作為進項扣抵之
04 事，不能諉為不知情。

05 (四)德慶興業有限公司取得附表二所示之不實發票，目的在於作
06 為進項扣抵，以減少各期營業稅額，實際上即為逃漏德慶興
07 業有限公司應繳納之營業稅；同理，被告開立不實之發票交
08 付給附表一所示之無實際交易的公司，同樣是可以作為各該
09 公司的進項扣抵，以減少各該公司各期營業稅額，實際上即
10 為逃漏各該公司應繳納之營業稅。

11 (五)綜上所述，被告為了向銀行貸款，找來同案被告黃昆明幫
12 忙，提高德慶興業有限公司營業額，此均為被告所不否認，
13 被告雖一再辯稱，不知道黃昆明虛開德慶興業有限公司的發
14 票給附表二所示沒有實際交易事實的公司以及不知道黃昆明
15 向附表一所示沒有實際交易事實的公司購入發票，作為進項
16 扣抵。然被告身為德慶興業有限公司負責人，對於德慶公司
17 實際上的業務狀況自是知之甚詳，公司業務既然沒有增加，
18 如何能增加營業額，由此可知同案被告黃昆明證稱，要以虛
19 開發票衝高營業額以及購入他公司虛開之發票以互相扣抵，
20 避免繳納多餘的營業稅，自然是獲得被告同意，也符合被告
21 的目的。被告一再辯稱不知情，顯係事後為圖卸責之詞，不
22 足採信。被告犯行已臻明確，應依法論科。

23 三、論罪科刑

24 (一)新舊法比較：

25 1.被告行為後，稅捐稽徵法第41條、第43條、第47條規定，均
26 於110年12月17日修正公布，並自同年月19日生效施行：

27 (1)修正前稅捐稽徵法第41條規定：「納稅義務人以詐術或其他
28 不正當方法逃漏稅捐者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或
29 併科新臺幣6萬元以下罰金」；修正後則規定：「納稅義務
30 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
31 刑，併科新臺幣1,000萬元以下罰金。犯前項之罪，個人逃

01 漏稅額在新臺幣1,000萬元以上，營利事業逃漏稅額在新臺
02 幣5,000萬元以上者，處1年以上7年以下有期徒刑，併科新
03 臺幣1,000萬元以上1億元以下罰金」。新法提高併科罰金之
04 數額，刪除拘役、罰金之刑，並將過往選科罰金之立法模
05 式，修正為應併科罰金，復增列逃漏稅額達一定金額以上者
06 之加重其刑規定。

07 (2)修正前稅捐稽徵法第43條規定：「教唆或幫助犯第41條或第
08 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
09 下罰金。稅務人員、執行業務之律師、會計師或其他合法代
10 理人犯前項之罪者，加重其刑至二分之一。稅務稽徵人員違
11 反第33條規定者，處1萬元以上5萬元以下罰鍰」；修正後則
12 規定：「教唆或幫助犯第41條或第42條之罪者，處3年以下
13 有期徒刑，併科新臺幣100萬元以下罰金。稅務人員、執行
14 業務之律師、會計師或其他合法代理人犯前項之罪者，加重
15 其刑至二分之一。稅務稽徵人員違反第33條第1項規定者，
16 處新臺幣3萬元以上15萬元以下罰鍰」。新法除提高併科罰
17 金之數額，刪除拘役、罰金之刑，就該條第1項部分並將過
18 往選科罰金之立法模式，修正為應併科罰金。

19 (3)修正前稅捐稽徵法第47條規定：「本法關於納稅義務人、扣
20 繳義務人及代徵人應處刑罰之規定，於下列之人適用之：
21 一、公司法規定之公司負責人。二、民法或其他法律規定對
22 外代表法人之董事或理事。三、商業登記法規定之商業負責
23 人。四、其他非法人團體之代表人或管理人。前項規定之人
24 與實際負責業務之人不同時，以實際負責業務之人為準」；
25 修正後則規定：「本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵
26 人應處刑罰之規定，於下列之人適用之：一、公司法規定之
27 公司負責人。二、有限合夥法規定之有限合夥負責人。三、
28 民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。四、商業
29 登記法規定之商業負責人。五、其他非法人團體之代表人或
30 管理人。前項規定之人與實際負責業務之人不同時，以實際
31 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，惟就本案法律適用尚無影響。

(4)綜合前開比較新舊法結果，修正後之規定未較有利於被告，是依刑法第2條第1項前段規定，就被告本案違反稅捐稽徵法犯行，自應適用行為時即修正前稅捐稽徵法相關規定論處。

(5)被告行為後，刑法第215條雖於108年12月25日修正公布，並自108年12月27日生效，然該次修正僅係將刑法第215條原定而本應依刑法施行法第1條之1第2項規定修正提高30倍之罰金數額，換算調整予以明定，以增加法律明確性及使刑法分則各罪罰金數額具內在邏輯一致性（修正說明參照），是其構成要件、法定刑並無變動，尚非法律變更，自應適用裁判時即修正後之規定，而無新舊法比較問題。

(二)適用法律之說明：

1.按營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為一期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額；其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報，加值型及非加值型營業稅法第35條第1項定有明文。又營業人應以每2月為一期，製作「營業人銷售額與稅額申報書」向稅捐稽徵機關申報，係加值型及非加值型營業稅法第35條第1項規定之法定申報義務，而此申報行為既與公司之營業有密切關連，為公司反覆所為之社會行為，其雖非公司經營之主要業務，惟仍不失為附屬於該公司主要營業事項之附隨業務，「營業人銷售額與稅額申報書」即屬業務上作成之文書，是從事業務之人，明知為不實之事項，填載在此申報書而持以向稅捐機關行使，即應成立刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書罪（最高法院102年度台上字第2599號、105年度台上字第545號判決意旨參照）。

2.按稅捐稽徵法第43條第1項雖為一獨立之犯罪型態，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。故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）。又稅捐稽徵法第43條之「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，不必有正犯之存在亦能成立犯罪，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號判決意旨參照）。

- 3.按所謂集合犯，乃其犯罪構成要件中，本就預定有多數同種類之行為將反覆實行，立法者以此種本質上具有複數行為，反覆實行之犯罪，認為有包括一罪之性質，因而將此種犯罪歸類為集合犯，特別規定為一個獨立之犯罪類型，例如營業犯、收集犯、職業犯等。而商業會計法第71條第1款之不實填製會計憑證罪及稅捐稽徵法第43條第1項之幫助納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐罪，自其犯罪構成要件觀察，尚無從認定立法者本即預定該犯罪之本質，必有數個同種類行為而反覆實行之犯罪，且在刑法修正實施前，實務亦似無此見解，故前開二罪均難認係集合犯（最高法院99年度台上字第7817號判決意旨參照）。又接續犯係指行為人之數行為於同時同地或密切接近之時地實行，侵害同一之法益，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，以視為數個舉動之接續施行，合為包括之一行為予以評價，較為合理之情形而言。是自其行為之延續性觀察，固然必存有一段時間之特徵，但亦非毫無限制，倘竟綿延數月或經年，即難為一般社會健全觀念所允許，無評價為一個行為概念之餘地。又營業稅之申報，依加值型及非加值型營業稅法第35條第1項明定，營業人除同法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1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，於經驗、論理上，似難以認定逃漏營業稅，可以符合接續犯之行為概念（最高法院101年度台上字第4362號判決意旨參照）。

(三)被告開立德慶興業有限公司不實發票給附表一所示之營業人，供該等營業人以之製作401報表向國稅局行使、藉此逃漏稅捐之行為，附表一編號1所示，龍邑工程行102年9月至10月雖有將德慶公司所開立不實發票作為進項扣抵，但實際上並無逃漏稅捐；附表一編號2至22各該公司將被告所開立德慶公司不實發票作為進項扣抵，並有幫助逃漏稅額欄所示之逃稅稅額。另就附表二編號1至14、16、19，被告雖取得各該公司虛開不實發票作為進項扣抵，但實際上並無逃漏稅額，而附表二編號15、17、18、20至22，被告取得各該公司虛開不實發票作為進項扣抵，並產生如各編號當期逃漏稅額欄所示逃漏稅額。

(四)核被告為犯罪事實二(一)之附表一開立不實發票給附表一所示之營業人，供該等營業人以之製作401報表向國稅局行使、藉此逃漏稅捐之行為，就附表一編號1之部分（期別：102年9月至10月）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，就附表一編號2至22之部分（期別：102年11月至106年4月）均係犯商業會計法第71條第1款之以明知為不實之事項而填製會計憑證、修正前稅捐稽徵法第43條第1項之以不正當之方法幫助納稅義務人逃漏稅捐罪。被告為犯罪事實二(二)取具附表二所示之營業人不實發票及製作德慶公司各期401報表向國稅局行使之行為，就附表二編號1至14、16、19之部分（期別：102年9月至104年12月、105年3月至4月、105年9月至10月）係犯刑法第216條、第215條之行使業務上登載不實文書罪；就附表二編號15、17、18、20至22之部分（期別：105年1月至2月、105年5月至

01 8月、105年11月至106年4月)係犯修正前稅捐稽徵法第47條
02 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之
03 方法逃漏稅捐、刑法第216條、第215條之行使業務上登載不
04 實文書罪。

05 (五)競合及罪數：

06 被告就附表一編號2至22之部分，係以一行為觸犯商業會計
07 法第71條第1款之以明知為不實之事項而填製會計憑證、修
08 正前稅捐稽徵法第43條第1項之以不正當之方法幫助逃漏稅
09 捐罪，為想像競合犯，應依刑法第55條前段規定，從一重之
10 商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪處斷；被告
11 就附表二編號15、17、18、20至22之部分，係以一行為觸犯
12 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
13 為納稅義務人以不正當之方法逃漏稅捐、刑法第216條、第2
14 15條之行使業務上登載不實文書罪，為想像競合犯，應依刑
15 法第55條前段規定，從一重之以不正當之方法逃漏稅捐處
16 斷。被告與黃昆明就上揭犯行間，具有犯意聯絡及行為分
17 擔，均為共同正犯。被告於各營業稅課稅期別取具不實發票
18 或於各期別開立不實發票予相同或不同之營業人之犯行，犯
19 意各別，行為互殊，應予以分論併罰。

20 (六)爰審酌被告本案犯行，使上開公司逃漏營業稅捐，影響國家
21 財政收入及稅賦制度之公平正確，所為均有不該；且被告犯
22 後矢口否認犯行，並將一切責任推諉給同案被告黃昆明，其
23 犯罪後態度不佳；參以被告之品行、犯罪動機、目的、手
24 段、所生之危害；兼衡被告自陳高中畢業之智識程度、目前
25 從事貨車司機，每月收入約25000 多元，住在朋友住處，孩
26 子均已長大等一切情狀，分別量處附表三、四所示之刑，並
27 定其應執行之刑暨諭知易科罰金之折算標準。

28 (七)按營業人所逃漏之稅捐，性質上非屬被告因犯本罪之犯罪所
29 得，且尚無其他積極證據證明其等確有因上開犯行，而獲有
30 犯罪所得，故尚無應依刑法有關犯罪所得應予沒收或追徵之
31 問題，併此敘明。

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41條、第47條第1項第1款，刑法第2條第1項後段、第11條、第28條、第216條、第215條、第55條前段、第41條第1項前段、第8項、第51條第5款，判決如主文。

本案經檢察官王宇承提起公訴，檢察官李佳潔到庭執行職務。

中 華 民 國 111 年 6 月 28 日
刑事第六庭 審判長法 官 高如宜

法 官 陳鈺雯

法 官 鄭銘仁

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決應於收受本判後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狀（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 陳姝妤

中 華 民 國 111 年 7 月 5 日

附錄本案論罪科刑法條：

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。

01 修正前稅捐稽徵法第41條

02 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
03 有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣 6 萬元以下罰金。

04 修正前稅捐稽徵法第43條

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

07 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
08 罪者，加重其刑至二分之一。

09 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
10 罰鍰。

11 修正前稅捐稽徵法第47條

12 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
13 下列之人適用之：

14 一、公司法規定之公司負責人。

15 二、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。

16 三、商業登記法規定之商業負責人。

17 四、其他非法人團體之代表人或管理人。

18 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
19 為準。

20 中華民國刑法第215條

21 從事業務之人，明知為不實之事項，而登載於其業務上作成之文
22 書，足以生損害於公眾或他人者，處 3 年以下有期徒刑、拘役
23 或 1 萬 5 千元以下罰金。

24 中華民國刑法第216條

25 行使第 210 條至第 215 條之文書者，依偽造、變造文書或登載
26 不實事項或使登載不實事項之規定處斷。

