

臺灣臺南地方法院刑事簡易判決

112年度簡字第2505號

公 訴 人 臺灣臺南地方檢察署檢察官
被 告 陳為清

林資堯

上列被告因違反稅捐稽徵法等案件，經檢察官提起公訴（111年度偵字第711號），被告自白犯罪（112年度易字第847號），本院裁定以簡易判決處刑如下：

主 文

陳為清犯如附表一、二所示之罪，分別處如附表一、二「宣告刑」欄所示之刑。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。

林資堯共同犯幫助逃漏稅捐罪，處有期徒刑貳月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事實及理由

一、本件犯罪事實、證據及應適用法條，均引用附件檢察官起訴書之記載。

二、論罪科刑：

(一)核被告陳為清就犯罪事實一、(一)所為，係犯刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書罪、修正前稅捐稽徵法第43條第1項之幫助他人逃漏稅捐罪；就犯罪事實一、(二)所為，係犯刑法第216條、第215條行使業務上登載不實文書罪。核被告林資堯所為，係犯刑法第30條第1項前段、第216條、第215條之幫助行使業務登載不實文書罪、修正前稅捐稽徵法第43條第1項之幫助他人逃漏稅捐罪。被告2人所犯業務上登載不實之低度行為、幫助業務上登載不實之低度行為為行使業務上登載不實文書及幫助行使業務上登載不實文書之高度

行為所吸收，不另論罪。

(二)按關於稅捐稽徵法第43條，係對於逃漏稅捐之教唆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，故如2人以上者同犯該條之罪，應不排除共同正犯之適用。是被告林資堯雖係基於幫助納稅義務人以詐術逃漏稅捐之不確定故意，而擔任晉宇公司之登記負責人，然其與基於直接故意而開立不實發票而幫助納稅義務人以詐術逃漏稅捐之被告陳為清間，既均具幫助逃漏稅捐之犯意，而有犯意聯絡及行為分擔，仍應論以共同正犯。被告陳為清就附表一編號1、附表二編號1所示犯行，指示不知情之員工或記帳業者填製內容不實之營業稅申報文書，以遂行其犯罪，各次犯行，均為間接正犯。

(三)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，應以2個月一期作為罪數之計算標準。另就各期內多次逃漏稅捐、虛偽填製不實會計憑證、或填製不實會計憑證以幫助逃漏稅捐之行為，均為實現相同犯罪之單一目的所為，各期內之數次舉動，宜認定為接續犯之單一法律行為，均論以一罪（最高法院108年度台上字第1412號參照）。依前開說明，被告陳為清於本件之犯行，均應以2個月作為論罪標準，各該期（即各編號）內各次犯行，應依接續犯各論以一罪。被告陳為清於即附表一編號1部分，不實填載統一發票交付予廣豐國際塑料有限公司，幫助該營業人逃漏稅捐，顯係基於同一犯罪故意，而實行同一犯罪行

為，屬一行為觸犯行使業務登載不實文書等數罪名，為想像競合犯，應依刑法第55條之規定，從一重之幫助逃漏稅捐罪處斷。

(四)被告林資堯以單一應允被告陳為清擔任晉宇公司登記負責人之行為，在其擔任負責人期間，幫助被告陳為清行使業務登載不實文書、幫助營業人逃漏營業稅，侵害數法益，係一行為觸犯數罪名之想像競合犯，應依刑法第55條之規定，應從一重論以修正前稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪。被告陳為清所犯如附表一編號1、附表二編號1所示之罪，犯意各別，行為互殊，應予以分論併罰。

(五)依前揭(三)之說明，各期營業稅申報期限內之各次犯行，為接續犯實質上一罪，而起訴書附表一編號2、3、4、5、6；附表二編號1、2、4備註欄已記載「盈萱貿易有限公司」、「聯線實業有限公司」部分業已移送高雄地併案審理，或經另案判決，檢察官就實質上一罪之一部移送併辦（臺灣臺南地方法院檢察署111年度偵字第711號移送併辦意旨書，偵二卷第397頁至第403頁），效力應及於該期之全部犯行。為免對（實質上）一罪重複審理，故就晉宇公司於起訴書附表一編號2、3、4、5、6；附表二編號1、2、4之犯行，本院即不再審酌，併此敘明。

(六)爰審酌被告陳為清明知虛開不實內容發票，足以幫助他人逃漏稅捐，且收受他人交付之不實發票充作晉宇公司之營業進項，均會影響國家財政及稅賦之正確性及公平性，且戕害商業會計資訊之可靠性，紊亂稅捐體制，造成稅捐稽徵機關之查核困難，而被告林資堯爾應允出名登記為晉宇公司之負責人，容任被告陳為清以晉宇公司為上揭行為，所為均有不該；並考量被告陳為清及被告林資堯於本院審理時已坦承全部犯行，復參酌被告陳為清虛偽開立發票之張數、金額及對象、幫助逃漏稅捐金額，其行使不實內容營業稅申報書之情節及未造成晉宇公司實質逃漏稅捐之結果；兼衡被告林資堯擔任晉宇公司之登記負責人，尚非居於掌控、主導犯罪之關

鍵地位等一切情狀，就被告陳為清所犯各罪量處如附表一、附表二各編號所示之刑，被告林資堯所犯之罪，量處如主文第2項所示之刑，並均諭知易科罰金之折算標準。又被告陳為清於本件所犯之2罪，各罪犯罪時間、手法、開立及取得不實發票之數量、幫助逃漏稅捐總額等一切情狀，循限制加重原則，並依責罰相當原則衡量，定其應執行刑如主文第1項所示，並諭知易科罰金之折算標準。

據上論斷，應依刑事訴訟法第449條第2項前段、第3項、第454條第2項，逕以簡易判決處刑如主文。

本案經檢察官王宇承提起公訴，檢察官蔡宜玲到庭執行職務。

中 華 民 國 112 年 8 月 31 日
刑事第一庭 法 官 陳振謙

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決應於收受判決後20日內向本院提出上訴書狀（應附繕本）。

書記官 張儷瓊

中 華 民 國 112 年 9 月 7 日

附表一：晉宇有限公司開立不實統一發票明細表（民國/新臺幣）

編號	稅期	取得發票之營業人	發票年月	發票字軌號碼	銷售額（元）	稅額（元）	有無扣抵	幫助逃漏稅額	宣告刑
1	104年7月至8月	廣豐國際塑料有限公司	10408	QU00000000	336,000	16,800	有	16,800	陳為清共同幫助犯逃漏稅捐罪，處有期徒刑參月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

附表二：晉宇有限公司取得不實統一發票明細表（民國/新臺幣）

編	稅期	營業人名稱	發票	發票字軌號	銷售額	稅額	有無扣	宣告刑
---	----	-------	----	-------	-----	----	-----	-----

01

號			年月	碼	(元)	(元)	抵	
1	104年1 1月至1 2月	立旌有限公 司	10411	SG000000000	468,000	23,400	有	陳為清犯行使業務 登載不實文書罪， 處有期徒刑參月， 如易科罰金，以新 臺幣壹仟元折算壹 日。
			10411	SG000000000	468,000	23,400	有	
			10411	SG000000000	468,000	23,400	有	
			10411	SG000000000	468,000	23,400	有	
			10411	SG000000000	468,000	23,400	有	
			10411	SG000000000	468,000	23,400	有	
			10412	SG000000000	468,000	23,400	有	
			10412	SG000000000	468,000	23,400	有	
			10412	SG000000000	468,000	23,400	有	
			10412	SG000000000	468,000	23,400	有	
	沛霖生物有 限公司		10411	SG000000000	317,625	15,881	有	
			10412	SG000000000	440,000	22,000	有	
			10412	SG000000000	74,250	3,713	有	
	威宜貿易有 限公司		10411	SG000000000	290,000	14,500	有	
			10411	SG000000000	290,000	14,500	有	
			10411	SG000000000	245,000	12,250	有	
			10411	SG000000000	245,000	12,250	有	
			10412	SG000000000	116,000	5,800	有	

02 附件：

03 臺灣臺南地方檢察署檢察官起訴書

04 111年度偵字第711號

05 被 告 陳為清 男 47歲（民國00年0月00日生）

06 住○○市○○區○○里○○○巷00號

07 國民身分證統一編號：Z000000000號

08 林資堯 男 39歲（民國00年00月00日生）

09 住○○市○○區○○里○○路000巷0

10 號

11 國民身分證統一編號：Z000000000號

12 上列被告等因違反稅捐稽徵法等案件，業經偵查終結，認應提起

13 公訴，茲將犯罪事實及證據並所犯法條分敘如下：

14 犯罪事實

15 一、陳為清係晉宇有限公司（址設臺南市○○區○○里○○○街

16 00號1樓，下稱晉宇公司，業於民國105年8月23日解散），

01 總攬晉宇公司之運作事務，為稅捐稽徵法規定之納稅義務
02 人，亦屬商業會計法上規定之商業負責人，並以填製「營業
03 人銷售額與稅額申報書」為其附隨業務，為從事業務之人。
04 詎陳為清明知晉宇公司為無實際營業或銷售勞務、貨物之
05 「虛設公司」，竟分別為下列行為：

06 (一)陳為清明知晉宇公司於附表一編號1所示之申報營業稅期別
07 期間並未與附表一編號1所示之營業人進行實際交易、無銷
08 貨之事實，竟基於行使業務登載不實文書及幫助納稅義務人
09 逃漏稅捐之各別犯意，分別於附表一編號1所示之營業稅申
10 報前之不詳時間，在不詳地點，開立如附表一編號1所載之
11 內容不實統一發票，交予如附表一編號1所示之營業人充為
12 進項憑證，由附表一編號1所示營業人在其等「營業人銷售
13 額與稅額申報書」上，虛列上開進項金額，於附表一編號1
14 所示之營業稅申報期間，以此業務上登載不實之文書持以向
15 國稅局申報扣抵銷項稅額，以此不正當之方法，幫助附表一
16 編號1所示營業人逃漏如附表一所示之營業稅捐，足以生損
17 害於稅捐稽徵機關核課營業稅之公平性及正確性（本案起
18 訴、不起訴、移送併辦範圍詳見附表一之備註欄位）。

19 (二)陳為清明知晉宇公司於如附表二編號3所示之申報營業稅期
20 別期間，並無實際向附表二編號3所示之營業人購買貨物或
21 勞務之事實，仍基於行使業務登載不實文書之犯意，由陳為
22 清分別於附表二編號3所示之營業稅申報前之不詳時間，在
23 不詳地點，以不詳方式取得附表二編號3之開立年月、發票
24 字軌、銷售額、稅額等內容不實統一發票充作晉宇公司之進
25 項會計憑證，並委由不知情之記帳業者依上述不實進項憑證
26 內容，登載晉宇公司不實「營業人銷售額與稅額申報書」之
27 業務上文書，再分別於附表二編號3所示之營業稅申報期
28 間，據以向國稅局申報各期營業稅而行使之，均足生損害於
29 稅捐稽徵機關核課稅捐之正確性及公平性，惟晉宇公司並未
30 實際生逃漏營業稅之結果（本案起訴、不起訴、移送併辦範
31 圍詳見附表二之備註欄位）。

二、林資堯明知其未參與晉宇公司實際營運，對晉宇公司運作全然不知，得預見於此情況下若貿然擔任晉宇公司之登記負責人，可能因此幫助他人立「虛設公司」，並取得不實進項發票製作不實內容之「營業人銷售額與稅額申報書」此業務上文書復提出行使，及以該公司名義填載、開立內容不實統一發票此業務上文書後持之以行使，進而交予其他營業人申報為進項憑證，以扣抵銷項稅額，而幫助納稅義務人逃漏稅捐，造成檢警查緝或稅捐稽徵機關核收稅捐之困難，仍基於縱陳為清以晉宇公司名義開立不實內容統一發票予其他納稅義務人逃漏營業稅、以不實進項發票製作不實內容之「營業人銷售額與稅額申報書」復提出行使，亦不違反其本意，而與陳為清共同基於幫助納稅義務人逃漏稅捐之犯意聯絡，及基於幫助填製不實會計憑證、行使業務登載不實文書之不確定故意，同意出名擔任晉宇公司登記負責人，並提供證件及簽立相關文件供陳為清於104年7月17日完成晉宇公司設立登記，陳為清即分別開立如附表一各編號所示不實內容之統一發票，交予如附表一所示之營業人充為進項憑證，而幫助營業人逃漏營業稅（惟有部分營業人未發生實際逃漏營業稅之結果，營業人各稅期逃漏稅額金額詳如附表一各編號「幫助逃漏稅額」欄所示）；陳為清並於附表二所示之各期營業稅申報前之不詳時間，在不詳地點，以不詳方式取得附表二之開立年月、發票字軌、銷售額、稅額等內容不實統一發票充作晉宇公司之進項會計憑證，進而製作、行使不實內容之「營業人銷售額與稅額申報書」，均足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。

三、案經財政部南區國稅局告發偵辦。

證據並所犯法條

一、證據清單及待證事實：

編號	證據名稱	待證事實
1	被告陳為清於檢察事務官詢問時之供述	①被告陳為清為晉宇公司之實際負責人，主導晉宇公司之營

		運、進貨及銷貨事宜，且晉宇公司之發票均由被告陳為清保管、開立之事實。 ②被告陳為清並未提出佐證晉宇公司有進行實際交易之證據資料之事實。
2	被告林資堯於檢察事務官詢問時之供述	①被告林資堯受被告陳為清之邀請擔任晉宇公司之登記負責人，然被告林資堯就晉宇公司之客源、利潤等細節均不清楚，且晉宇公司自始均未與其他營業人有進貨或出貨交易之事實。 ②晉宇公司之大小章都由被告陳為清保管，被告林資堯並會將請領之晉宇公司發票寄給被告陳為清開立之事實。
3	證人即沛霖生物有限公司（附表一、二所示之營業人之一）實際負責人胡永熙、證人即沛霖生物有限公司登記負責人江嵐傑於檢察事務官詢問及檢察官訊問時之證述 財政部北區國稅局111年8月25日北區國稅審四字第1110009846號刑事案件移送書暨其所附分析資料	①沛霖生物有限公司為被告陳為清規劃設立，並無廠房及實際營運，係用於開立發票，為被告陳為清之其他公司節省營業稅之事實。 ②沛霖生物有限公司之發票係由被告陳為清開立之事實。 ③沛霖生物有限公司（附表一、二所示之營業人之一）之歷任登記負責人江嵐傑、嚴乃丰涉嫌開立不實統一發票及取得不實統一發票而違反稅捐稽徵法等案件（犯罪期間104年3月至106年12月，與本件案發時間重疊，異常發票開立或取具之

		對象亦包涵晉宇公司)，經財政部北區國稅局告發，現由臺灣高雄地方檢察署檢察官偵辦中之事實。
4	證人即景鴻有限公司（附表二所示之營業人之一）歷任登記負責人莊國彬、江振賢於檢察官訊問時之證述 臺灣高雄地方法院110年度訴字第51號刑事判決書、財政部高雄區國稅局108年1月4日財高國稅審四字第1070115580號刑事案件告發書暨其所附分析資料	①晉宇公司取具景鴻有限公司之發票並無實際交易之事實。 ②景鴻有限公司之發票係由被告陳為清開立之事實。 ③景鴻有限公司（附表二所示之營業人之一）之歷任登記負責人莊國彬、江振賢及實際負責人即被告陳為清涉嫌開立不實統一發票及取得不實統一發票而違反稅捐稽徵法等案件（犯罪期間102年11月至104年12月，與本件案發時間重疊，異常發票開立之對象亦包涵晉宇公司），經財政部高雄區國稅局告發，復經臺灣高雄地方檢察署檢察官提起公訴，並經臺灣高雄地方法院判決有罪確定之事實。
5	證人即威宜貿易有限公司（附表一、二所示之營業人之一）登記負責人洪玉玲、曾易智於檢察事務官詢問及檢察官訊問時之證述 臺灣新北地方法院109年度重訴字第32號刑事判決書、財政部北區國稅局108年4月8日北區國稅審四	威宜貿易有限公司之登記負責人洪玉玲、吳茂源，涉嫌開立不實統一發票及取得不實統一發票而違反稅捐稽徵法等案件（犯罪期間100年9月至105年8月，與本件案發時間重疊），經財政部北區國稅局向臺灣新北地方檢察署告發，復經臺灣新北地方檢察署檢察官提起公訴，並經臺灣新北地方法院判決有罪確定之事實。

	字第1080004516號刑事案件移送書暨其所附分析資料	
6	證人即欣迪實業有限公司（附表二所示之營業人之一）負責人李茂欣於檢察事務官詢問及檢察官訊問時之證述 財政部南區國稅局111年6月8日南區國稅審四字第1110003733號刑事案件告發書暨其所附分析資料	①欣迪實業有限公司係從事肉品買賣相關事業，並未從事塑膠粒買賣，核與被告陳為清辯稱晉宇公司係從事塑膠生產之營業項目不同，足證明之晉宇公司取具欣迪實業有限公司之發票並無實際交易之事實。 ②被告陳為清曾擅自開立欣迪實業有限公司之發票之事實。 ③欣迪實業有限公司（附表二所示之營業人之一）之登記負責人李茂欣及實際負責人即被告陳為清涉嫌開立不實統一發票及取得不實統一發票而違反稅捐稽徵法等案件（犯罪期間104年9月至105年12月，與本件案發時間重疊，異常發票開立之對象亦包涵晉宇公司），經財政部南區國稅局告發，現由臺灣屏東地方檢察署檢察官偵辦中之事實。
7	財政部高雄區國稅局110年9月29日財高國稅審四字第1100109531號刑事案件告發書暨其所附分析資料、刑案查註紀錄表	立旌有限公司（附表二所示之營業人之一）之登記負責人梁進雄及實際負責人即被告陳為清涉嫌開立不實統一發票及取得不實統一發票而違反稅捐稽徵法等案件（犯罪期間103年12月至107年4月，與本件案發時間重疊，異常發票開立之對象亦包涵晉宇公

		司)，經財政部高雄區國稅局告發，現由臺灣橋頭地方檢察署檢察官以112年度偵字第9053號案件分案偵辦中之事實。
8	臺灣高雄地方檢察署檢察官110年度偵字第19840號、110年度偵字第22329號起訴書、財政部中區國稅局109年3月5日中區國稅四字第1090002201號刑事案件告發書暨其所附分析資料、刑案查註紀錄表	聯線實業有限公司（附表一、二所示之營業人之一）之歷任登記負責人蕭啟義、孫長欣及實際負責人即被告陳為清、盈萱貿易有限公司（附表一所示之營業人之一）之歷任登記負責人陳富超、孫長欣及實際負責人即被告陳為清涉嫌開立不實統一發票及取得不實統一發票而違反稅捐稽徵法等案件（犯罪期間分別為102年9月至105年12月、101年3月至106年6月，與本件案發時間重疊，異常發票開立或取具之對象亦包涵晉宇公司），經財政部中區國稅局告發，復經臺灣高雄地方檢察署檢察官以110年度偵字第19840號、110年度偵字第22329號提起公訴，現由臺灣高雄地方法院分112年度審訴字第276號案件審理中之事實。
9	財政部南區國稅局110年1月27日南區國稅審四字第1100000858號刑事案件告發書暨其所附分析資料、晉宇公司登記資料、各期營業人銷售額與稅額申報書、專案調檔統一發票查核名冊（進項來源、銷項	①晉宇公司之國泰世華商業銀行帳戶並未有與附表一、二所示之發票交易情形相應之資金流入或流出事實。 ②被告林資堯擔任晉宇公司登記負責人之事實。 ③晉宇公司開立如附表一所載之內容不實統一發票，交予如附

01

	去路)、附表一、二所示晉宇公司開立或取具之部分發票、被告林資堯談話筆錄、晉宇公司開設之國泰世華商業銀行帳戶存摺影本、晉宇公司籌備處所開設之合作金庫商業銀行帳戶存摺影本、財政部南區國稅局110年11月30日南區國稅審四字第1101007897號函暨其所附晉宇公司開立不實統一發票明細表、逐期計算虛進虛銷(含冒退稅額)應補徵稅額及漏稅額計算表	表一所示之營業人充為進項憑證，由附表一所示各該營業人在其等「營業人銷售額與稅額申報書」上，虛列上開進項金額，分別於附表一所示之各期營業稅申報期間，以此業務上登載不實之文書持以向國稅局申報扣抵銷項稅額，分別幫助附表一所示營業人逃漏如附表一所示之營業稅捐(惟有部分營業人未發生實際逃漏營業稅之結果)之事實。 ④晉宇公司取具附表二之開立年月、發票字軌、銷售額、稅額等內容不實統一發票充作進項會計憑證，並委由不知情之記帳業者依上述不實進項憑證內容，登載晉宇公司不實「營業人銷售額與稅額申報書」，再分別於附表二所示之各期營業稅申報期間，據以向國稅局申報各期營業稅而行使之，惟晉宇公司並未實際生逃漏營業稅之結果之事實。
--	--	---

02

二、論罪及適用法條：

03

(一)新舊法比較：

04

- 1.稅捐稽徵法部分：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。被告行為後，稅捐稽徵法第43條規定，於110年12月17日修正公布，並自同年月19日生效施行。修正前稅捐稽徵法第43條規定：「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6

05

06

07

08

09

萬元以下罰金（第1項）。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（第2項）。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（第3項）」；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100萬元以下罰金（第1項）。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（第2項）。稅務稽徵人員違反第33條第1項規定者，處3萬元以上15萬元以下罰鍰（第3項）」。新法除提高併科罰金之數額，就該條第1項部分並將過往選科罰金之立法模式，改為應併科罰金。前開比較新舊法結果，修正後之規定，並未較有利於被告2人，是依刑法第2條第1項前段規定，就被告2人本案犯行，自應適用被告2人行為時即修正前之稅捐稽徵法相關規定。

- 2.商業會計法部分：商業會計法所定商業負責人之範圍，該法第4條已明定依公司法、商業登記法及其他法律有關之規定。而公司法第8條所稱之公司負責人，第1項規定在有限公司為董事，第2項規定經理人或清算人，在執行職務範圍內，亦為有限公司負責人。另商業登記法第10條第2項亦規定：經理人在執行職務範圍內，亦為商業負責人。至101年1月4日修正公布、同年6月6日生效施行之公司法第8條，增列第3項：「公開發行股票之公司之非董事，而實質上執行董事業務或實質控制公司之人事、財務或業務經營而實質指揮董事執行業務者，與本法董事同負民事、刑事及行政罰之責任。但政府為發展經濟、促進社會安定或其他增進公共利益等情形，對政府指派之董事所為之指揮，不適用之。」規定，嗣為強化公司治理並保障股東權益，實質董事之規定，不再限公開發行股票之公司始有適用，於107年8月1日修正公布、同年11月1日生效施行之公司法第8條第3項，始刪除「公開發行股票之」之文字，而適用於包括有限公司在內之所有公司。故本件經比較新舊法，應適用較有利於被告行為

時之公司法、商業登記法，所規定之有限公司負責人，並不包含未具備前述行為時法律所規定身分以外之所謂「實際負責人」在內（最高法院109年度台上字第514號判決意旨參照）。查被告陳為清為晉宇公司之實際負責人，而非登記負責人，業經說明如前，因晉宇公司並非公開發行股票之公司，依被告陳為清行為時之公司法規定，其並非公司法定義之公司負責人，自不具商業會計法第71條所規定「商業負責人」之身分，惟依107年8月1日修正後公司法之規定，則該當商業會計法該罪之行為主體。經比較新舊法之結果，以修正前之規定有利於被告陳為清，故應適用其行為時之公司法。

(二)罪名及罪數：

- 1.按刑法第215條所謂業務上作成之文書，係指從事業務之人，本於業務上所作成之文書者（最高法院47年台上字第515號判決意旨參照）。又營業人應以每2月為1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，營業稅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號判決意旨可資參照）。次按統一發票乃證明會計事項之經過而為造具記帳憑證所根據之原始憑證，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如明知為不實之事項，而開立不實之統一發票，依目前實務見解，此項行為除與刑法第215條之業務上登載不實文書罪之構成要件該當外，亦成立商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪，屬法規競合之情形，惟後者（即填製不實會計憑證罪）係前者（即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，應優先適用後者之規定處斷。倘法院審理結果，認為被告所為尚不成立填製不實會計憑證罪，仍應調查及審酌其所為是否符合業務上登載不實文書罪之構成要件，並就其審酌結果加以論斷說明，不得未加以審酌及說明即逕行諭知無罪（參見最高法院107年度台上字第1826號判決）。再按刑法第215條所謂業務上作成之文書，係指從事業務之人，本於業務上所作成之文書者。又營業人應以每2月為1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，營業稅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號判決意旨可資參照）。被告陳為清係晉宇公司之實際負責人，雖不具有成立商業會計法第71條之身分，已如前述，然其填製如附表二所示之統一發票，而該統一發票除係屬會計憑證外，亦係其業務上所應製作之文書，是被告陳為清填載製作不實之統一發票，顯係將明知為不實之事項登載於其業務上作成之文書之行為；被告陳為清為申報營業稅所需製作之前開晉宇公司之「營業人銷售額與稅額申報書」，核其性質當屬業務上作成之文書。

- 2.核被告陳為清就犯罪事實一、(一)所為，係犯刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書罪嫌、修正前稅捐稽徵法第43條第1項之幫助他人逃漏稅捐罪嫌；就犯罪事實一、(二)所為，係犯刑法第216條、第215條行使業務上登載不實文書罪嫌。核被告林資堯所為，係犯刑法第30條第1項前段、第216條、第215條之幫助行使業務登載不實文書罪嫌、修正前稅捐稽徵法第43條第1項之幫助他人逃漏稅捐罪嫌。被告2人

所犯（幫助）業務上登載不實之低度行為，為（幫助）行使業務上登載不實文書之高度行為所吸收，不另論罪。

3. 共同正犯：

按關於稅捐稽徵法第43條，係對於逃漏稅捐之教唆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，故如2人以上者同犯該條之罪，應不排除共同正犯之適用。是被告林資堯雖係基於幫助納稅義務人以詐術逃漏稅捐之不確定故意，而擔任晉宇公司之登記負責人，然其與基於直接故意而開立不實發票而幫助納稅義務人以詐術逃漏稅捐之被告陳為清間，既均具幫助逃漏稅捐之犯意，而有犯意聯絡及行為分擔，仍應論以共同正犯。

4. 罪數：

①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，尚難符合接續犯之行為概念。另就各期逃漏稅捐、虛偽填製不實會計憑證、或填製不實會計憑證以幫助逃漏稅捐之行為，皆應每一期申報營業稅、統一發票開立「期別」之不同，作為認定逃漏稅捐、虛偽填載不實會計憑證、幫助逃漏稅捐等罪數之計算基準。而上開各期內之數次舉動，均為實現相同犯罪之單一目的所為，宜認定為接續犯之單一法律行為，均論以一罪（最高法院108年度台上字第1412號、臺灣高等法院臺中分院108年度上訴字第2523號判決意旨參照）。

②是被告陳為清就犯罪事實一(一)部分（即附表一編號1部

分），不實填載統一發票交付予廣豐國際塑料有限公司，幫助該營業人逃漏稅捐，顯均係基於同一犯罪故意，而實行同一犯罪行為，屬一行為觸犯行使業務登載不實文書及幫助逃漏稅捐等數罪名，均為想像競合犯，應依刑法第55條之規定，各從一重之幫助逃漏稅捐罪嫌處斷。

③被告林資堯以單一應允被告陳為清擔任晉宇公司登記負責人之行為，在其擔任負責人期間，幫助被告陳為清行使業務登載不實文書、幫助營業人逃漏營業稅，侵害數法益，係一行為觸犯數罪名之想像競合犯，應依刑法第55條之規定，應從一重論以修正前稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪嫌。

④被告陳為清所犯如附表一編號1、附表二編號3所示之罪，均犯意各別，行為互殊，請予以分論併罰。

三、至告發意旨雖認被告2人所為亦涉有商業會計法第71條第1款之以明知為不實之事項而填製會計憑證或記入帳冊罪嫌。惟被告林資堯僅為晉宇公司之登記負責人，並未實際參與行使業務登載不實文書之構成要件行為，亦無從證明被告林資堯明知為不實之事項，而填製附表一所示之統一發票，其僅就被告陳為清此等犯行提供助力，應論以幫助犯；而被告陳為清雖為晉宇公司之實際負責人，惟非其行為時法律規定之商業負責人，已如前述，亦無證據證明其為晉宇公司主辦或經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員，而不具有成立商業會計法第71條之身分，復無證據證明其有與具該等身分之人共犯本罪，自無從對被告2人以商業會計法第71條第1款之罪責相繩。惟此部分若成立犯罪，因與前開起訴之部分具有裁判上一罪關係，應為起訴效力所及，爰不另為不起訴之處分，併此敘明。

四、依刑事訴訟法第251條第1項提起公訴。

此 致

臺灣臺南地方法院

中 華 民 國 112 年 6 月 27 日

本件正本證明與原本無異

中 華 民 國 112 年 6 月 28 日

書 記 官 陳 湛 繹

附錄本案所犯法條全文：

中華民國刑法第216條

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

中華民國刑法第215條

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書，足以生損害於公眾或他人者，處 3 年以下有期徒刑、拘役或 1 萬 5 千元以下罰金。

中華民國刑法第30條

幫助他人實行犯罪行為者，為幫助犯。雖他人不知幫助之情者，亦同。

幫助犯之處罰，得按正犯之刑減輕之。

110年12月17日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。