

臺灣臺北地方法院刑事判決

110年度訴字第394號

公 訴 人 臺灣臺北地方檢察署檢察官
被 告 謝曉華

選任辯護人 黃曉妍律師
被 告 呂幸諭

上列被告違反商業會計法等案件，經檢察官提起公訴（108年度偵緝字第1413號、第2004號），本院判決如下：

主 文

戊○○共同犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實罪，處有期徒刑捌月。

甲○○共同犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實罪，處有期徒刑陸月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事 實

一、戊○○於民國97年12月3日向丁○○（所涉違反稅捐稽徵法部分現由臺灣新北地方法院以109年度重訴字第36號審理中）購入馬鞍數位時尚有限公司而登記為負責人（下稱馬鞍公司，址設新北市○○區○○路00號1樓，嗣經數次遷址至新北市中和區、板橋區等多處，現已於104年2月10日解散），並實際經營管理馬鞍公司，為商業會計法之商業負責人，乙○○（所涉違反稅捐稽徵法部分現由臺灣新北地方法院以111年度審重訴字第2號審理中）則為馬鞍公司會計人員。戊○○明知馬鞍公司與附表編號1至3之營業人並無實際交易，亦無銷貨事實，竟與乙○○共同基於填製不實會計憑證以幫助他人逃漏稅捐之犯意，於97年12月間起容任乙○○接續以馬鞍公司名義不實填製如附表編號1至3之統一發票會計憑證，

01 並交付予該等公司，而經各該公司分別持以向稅捐機關申報
02 扣抵營業稅款，以此幫助其等逃漏營業稅額（各不實發票之
03 交易相對人公司名稱、發票月份、發票張數、銷售金額、逃
04 漏稅額均如附表編號1至3所示）。

05 二、嗣甲○○依戊○○指示於98年2月18日接手擔任馬鞍公司登
06 記負責人，為商業會計法之商業負責人，戊○○則仍為實際
07 負責人，甲○○明知馬鞍公司與附表編號4至9之營業人並無
08 實際交易，亦無銷貨事實，竟與戊○○、乙○○自98年2月
09 間起至98年9月間止，共同基於填製不實會計憑證以幫助他
10 人逃漏稅捐之犯意，於98年3月18日以負責人身份至財政部
11 北區國稅局中和稽徵所（下稱中和稽徵所）換領馬鞍公司之
12 統一發票購票證，戊○○則承上開犯意容任乙○○接續以馬
13 鞍公司名義不實填製如附表編號4至9之統一發票會計憑證，
14 並交付予該等公司，而經各該公司分別持以向稅捐機關申報
15 扣抵營業稅款，以此幫助其等逃漏營業稅額（各不實發票之
16 交易相對人公司名稱、發票月份、發票張數、銷售金額、逃
17 漏稅額均如附表編號4至9所示）。

18 三、後98年9月15日馬鞍公司負責人復變更登記為戊○○（直至1
19 01年9月18日始變更負責人為高世維），戊○○承上開與乙
20 ○○之犯意聯絡，於98年10月9日以負責人身份換領馬鞍公
21 司之統一發票購票證，並自98年10月間起至101年8月間止，
22 任由乙○○接續以馬鞍公司名義不實填製如附表編號10至20
23 之統一發票會計憑證，並交付予該等公司（各不實發票之交
24 易相對人公司名稱、發票月份、發票張數、銷售金額均如附
25 表編號10至20所示），而經各該公司分別持以向稅捐機關申
26 報扣抵營業稅款，以此幫助幫助其等逃漏營業稅額（除因附
27 表編號16之諾生實業有限公司《下稱諾生公司》為虛設公司
28 而無逃漏稅捐外，其餘營業人逃漏稅捐金額如附表編號10至
29 15、17至20所示），足生損害於稅捐稽徵機關課稅資料管理
30 之正確性及課稅之公平性。

31 四、案經財政部臺北國稅局移送臺灣臺北地方檢察署檢察官偵查

01 後起訴。

02 理 由

03 甲、程序部分：

04 壹、就證人即馬鞍公司前實際負責人丁○○、同案被告甲○○於
05 偵查中之證述：

06 按被告以外之人於偵查中向檢察官所為之陳述，除顯有不可
07 信之情況者外，得為證據，刑事訴訟法第159條之1第2項定
08 有明文；又檢察官非以證人身分傳喚，而以告發人、告訴
09 人、被害人或共犯、共同被告身分傳喚到庭為訊問時，其身
10 分既非證人，即與「依法應具結」之要件不合，縱未命其具
11 結，純屬檢察官或法官調查證據職權之適法行使，當無違法
12 可言。查證人丁○○、甲○○於偵查中係以「共同被告」之
13 身分向檢察官陳述，非以證人身分為之，縱未具結，亦於法
14 無違，而被告戊○○及其辯護人均未主張或釋明，其等於偵
15 訊中所陳有何顯不可信之情事，復以2人於審判中已具結作
16 證並接受交互詰問，調查證據之程序亦已完備，是被告戊○
17 ○之詰問權已獲保障，故其偵訊中所證自有證據能力。

18 貳、按被告以外之人於審判外之陳述，雖不符刑事訴訟法第159
19 條之1至第159條之4規定，而經當事人於審判程序同意作為
20 證據，法院審酌該言詞陳述或書面陳述作成時之情況，認為
21 適當者，亦得為證據；當事人、代理人或辯護人於法院調查
22 證據時，知有該法第159條第1項不得為證據之情形，而未於
23 言詞辯論終結前聲明異議者，視為有前項之同意，同法第15
24 9條之5定有明文。當事人、辯護人對於本判決所引用其餘下
25 述被告等2人以外之人於審判外之陳述，均未爭執其證據能
26 力，本院審酌該等證據作成時之情況，並無不宜作為證據或
27 證明力明顯過低之情事，以之作為證據應屬適當，依刑事訴
28 訟法第159條之5第1項規定，均得作為證據。

29 參、本判決所引用之非供述證據，查無違反法定程序取得之情
30 形，依刑事訴訟法第158條之4規定反面解釋，均具證據能
31 力。

01 乙、實體部分：

02 壹、得心證之理由：

03 一、訊據被告等2人均矢口否認有何填製不實會計憑證等犯行，
04 所辯如下：

05 (一)被告戊○○辯稱：「當時丁○○跟我借了上千萬沒還，其表
06 示有一個辦公室登記在馬棧公司，他要用這個辦公室來抵償
07 債務，但前提是要我成為公司負責人才可以處分這個不動
08 產，所以97年12月才會將馬棧公司登記給我，目的就是可以
09 處分這個不動產，嗣後這個不動產也有變賣，且丁○○也告
10 訴我馬棧公司好好經營是會賺錢，我認為不需要管事只要等
11 著收公司獲利就可以，我還有幫丁○○償還公司向銀行所借
12 新臺幣（下同）200、300萬元的借款」、「購入馬棧公司
13 後，因我長年在外地，故馬棧公司仍由丁○○繼續經營，而
14 公司大小章、發票章、發票均交給乙○○、丁○○及被告甲
15 ○○在處理，我從不過問公司的事，也沒有分紅過，更沒去
16 領過公司發票」、「因我打算出國且沒時間管理公司，又與
17 被告甲○○為好友，為了讓被告甲○○可以經營馬棧公司獲
18 利，便把馬棧公司登記給被告甲○○，嗣我發現被告甲○○
19 信用不良，才又變更負責人回來，本件馬棧公司所有虛開發
20 票之事我並不知情」。其辯護人則主張：「附表之公司既為
21 虛設公司行號，則該等公司即無逃漏稅捐之情形，被告戊○
22 ○自不該當幫助納稅義務人逃漏稅捐罪」等語（本院訴卷第
23 152頁）

24 (二)被告甲○○辯稱：「當時我是被告戊○○的助理，我的工作
25 內容是處理被告戊○○的銀行帳戶，並幫被告戊○○處理馬
26 棧公司的匯款，同時也在馬棧公司上班，我會到各門市送手
27 機，馬棧公司確實有營業，但我並未經手馬棧公司的發票。
28 當時被告戊○○要帶小孩到新加坡讀書，就把馬棧公司登記
29 給我，但被告戊○○後來取消不去新加坡，便要我將馬棧公
30 司轉回她名下，本件我只是馬棧公司人頭負責人，對於馬棧
31 公司虛開發票之事並不知情」等語。

01 二、不爭執事項：

02 被告等2人分別於上開期間擔任馬轅公司之登記負責人，並
03 由證人乙○○接續以馬轅公司名義不實填製如附表所示之統
04 一發票會計憑證（銷售金額如附表所示），並交付予如附表
05 所列之公司，而經各該公司分別持以向稅捐機關申報扣抵營
06 業稅款，以此幫助除諾生公司以外之營業人逃漏營業稅（逃
07 漏營業稅額如附表編號1至15、17至20所示）等情，有證人
08 丁○○於偵查、審理中；同案被告乙○○於審理中所證可佐
09 （偵緝1995卷第39-40、65-69、109-110頁、本院訴卷第291
10 -319、480-512頁），並有馬轅公司設立、變更登記表、馬
11 轅公司營業人進銷項交易對象彙加明細表、專案申請調檔查
12 核清單、不實統一發票派查表、馬轅公司之營業人銷售額與
13 稅額申報書（401）、進耀實業有限公司之財政部北區國稅
14 局異常進銷分析表、神易企業股份有限公司之營業稅稅籍資
15 料查詢作業列印、財政部臺北國稅局109年5月21日財北國稅
16 審四字第1090018322號函暨其所附之銷項發票明細表、品研
17 有限公司之財政部北區國稅局109年3月11日北區國稅審四第
18 字第1090003086號刑事案件移送書、財政部臺北國稅局111年1
19 月13日財北國稅審四字第1111010413號函暨附件等在卷可憑
20 （偵149卷附件第1-47、65-78、82-103、142-200、211-32
21 4、330-580、587-592、760-803頁、偵緝1413卷第185-19
22 1、199-200頁、本院訴卷第129-135、351-405頁），且為被
23 告等2人所不爭執（本院訴卷第47-52、65-67、105-110、11
24 5-121頁），此情已足認定。是本件所應審酌者為：

25 (一)附表所示公司除諾生公司外，其餘是否為虛設公司行號？

26 (二)被告戊○○有無共同犯填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅
27 捐之故意？

28 (三)被告甲○○有無共同犯填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅
29 捐之故意？

30 三、附表所示營業人除諾生公司外，其餘均非虛設公司行號：

31 (一)按稅捐稽徵法第41條逃漏稅捐罪，係屬結果犯，必納稅義務

01 人施以詐術或其他不正當方法，且因此造成逃漏稅捐之結
02 果，始成立該罪。至行為人為製造該虛設公司確有營業之假
03 象，乃與其餘虛設公司行號彼此間對開發票，或自有實際營
04 業而無實際銷售貨物或勞務之公司取得發票之情形，因該虛
05 設公司並無實際營業行為，要無逃漏稅捐之情形，且實際有
06 營業行為之公司開立發票予虛設公司行號，亦無幫助逃漏稅
07 捐可言（最高法院99年度台上字第7817號、99年度台非字第
08 70號判決意旨參照）。

09 (二)查關於附表所示營業人，其中神合企業社、神鋒企業社、柏
10 格興業有限公司、台灣光屋科技股份有限公司均未涉嫌開立
11 不實統一發票，而諾生公司不僅涉嫌開立不實統一發票（涉
12 案期間如附件所示），甚屬全部虛進虛銷而未有實際營業之
13 公司，而其餘公司雖涉嫌開立不實統一發票（涉案期間如附
14 件所示），然屬部分虛進虛銷營業人等情，有財政部臺北國
15 稅局111年1月13日財北國稅審四字第1111010413號函及附件
16 可證（本院訴卷第129-131頁），足見附表所示營業人中除
17 諾生公司外，其餘營業人均非全部虛進虛銷之營業人，其等
18 仍有營業所得或部分營業所得，自負有繳納營業稅之義務，
19 是辯護人主張「附表之公司均為虛設公司行號，認無逃漏稅
20 捐之情形」等語，容有誤會。

21 (三)至起訴書雖認「被告等2人有幫助諾生公司（即附表編號16
22 部分）逃漏稅捐」，然諾生公司為全部虛進虛銷而未有實際
23 營業之公司，如前所述，則依前開說明，諾生公司既無實際
24 營業行為，自無逃漏稅捐之情形，則被告等2人即無幫助諾
25 生公司逃漏稅捐可言，又公訴檢察官亦當庭更正「就諾生公
26 司部分被告等2人未構成幫助逃漏稅捐罪」（本院訴卷第521
27 頁），是起訴書就此部分容有誤會，爰更正如事實欄所載，
28 附此敘明。

29 四、被告戊○○有填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐之故
30 意：

31 (一)證人即同案被告甲○○於審理中大致證稱：「被告戊○○是

馬駁公司的實際負責人，我只是依被告戊○○指示擔任人頭負責人」、「我擔任負責人期間，馬駁公司的業務仍然是被告戊○○在審核，我對於馬駁公司並無決定權」、「我進入馬駁公司之後要幫被告戊○○記帳，因為馬駁公司有時候要付款項給客戶，要出帳、買手機等，我會在馬駁公司的電腦記帳，大約2、3天就會到被告戊○○家對帳，或被告戊○○有進公司我們就會對帳」、「因為馬駁公司有在繳稅金，所以我覺得被告戊○○知道馬駁公司有在開發票」、「附表之品研有限公司負責人據我所知係被告戊○○的親戚」（本院訴卷第108-109、233、240、243、247、253-254頁），可知馬駁公司有進銷項記帳系統，且被告戊○○時時與被告甲○○就馬駁公司之帳務對帳，則被告戊○○對於馬駁公司之營運情形知悉且有參與經營。

(二)證人即共犯乙○○於審理中證稱：「據我所知被告戊○○才是馬駁公司的老闆，馬駁公司每2個月報稅後繳稅的時候，會計師就會給我繳稅明細；若被告戊○○有進公司，我就會給她看明細，讓她知道要繳這些稅金，由其安排被告甲○○去繳錢；若被告戊○○沒進公司我就會拿給被告甲○○，讓被告甲○○去跟戊○○聯絡要繳費」（本院訴卷第301-302、309-311、316頁），可見證人乙○○在稅報期間須向被告戊○○說明以便安排繳稅。又馬駁公司確有依規定每2月申報營業稅，有馬駁公司之營業人銷售額與稅額申報書（401）可佐（149偵卷附件第142-179頁），是乙○○於報稅時會向被告戊○○告知，或透過被告甲○○向其請款，被告甲○○亦會不定期與被告戊○○對帳，使其了解馬駁公司營運情形，甚被告戊○○亦有於98年10月9日換領馬駁公司之統一發票購票證，有該所111年4月25日函暨換領發票購票證文件可佐（本院訴卷第411、425-426頁），足見被告戊○○確有實際經營馬駁公司，其對馬駁公司之營運情形知之甚詳。

(三)證人丁○○於偵查及審理中證稱：「當時我有欠被告戊○○近2000萬元，被告戊○○要我把馬駁公司轉給她抵債，由她

01 來經營馬鞍公司，於是我便把現有的東西包含登記在公司名
02 下的不動產、員工全部過給被告戊○○」、「被告戊○○後
03 來將馬鞍公司轉登記給被告甲○○時，我有進去公司幫忙
04 1、2個月，但因為我和被告戊○○在經營上有很多地方理念
05 不同，例如用我的方式可能比較慢，且想要幫員工爭取福
06 利，有點重新扎根做起，但被告戊○○覺得要把營業額衝
07 大，且不願意投資在公司員工身上，於是我就離開了」（偵
08 緝1995卷第68頁、本院訴卷第481、483、498-499、507、51
09 2頁），益徵被告戊○○確有經營馬鞍公司，始會與證人丁
10 ○○在運營理念上有所衝突。

11 (四)又被告戊○○於偵查及審理中即自承：「當時我想要一個平
12 台做生意，所以才擔任馬鞍公司負責人，我是真的想要經營
13 馬鞍公司」、「被告甲○○有依照我的指示負責馬鞍公司與
14 銀行往來的業務」、「馬鞍公司的股東廖淑姻是我叔叔的老
15 婆，她並沒有出資，是我讓丁○○、乙○○去安排她的股
16 數」、「附表之品研公司負責人是我的親戚」、「我有拿
17 2、300萬元來清償馬鞍公司先前積欠銀行的債務」、「馬鞍
18 公司從來沒有獲利，一直在虧損，我都沒有分到錢」（149
19 偵卷127-128、本院訴卷第106、263-264、267、269-270、2
20 79、281、286頁），可見被告戊○○接手馬鞍公司之原因在
21 「抵償丁○○積欠之數千萬債務」、「經營馬鞍公司獲
22 利」，而取得馬鞍公司後，其不僅為公司清償數百萬元之債
23 務、找尋親友擔任馬鞍公司股東、委請被告甲○○至銀行匯
24 款支付馬鞍公司應付款項，甚就證人丁○○嗣後係因與其經
25 營馬鞍公司之理念不合而離去、附表之品研公司負責人為其
26 親戚等情以觀，顯見被告戊○○有經營馬鞍公司，並了解公
27 司營運情形。

28 (五)又98年2月19日馬鞍公司負責人雖變更為被告甲○○，然98
29 年9月15日即變更回被告戊○○，且被告甲○○係依被告戊
30 ○○指示始擔任馬鞍公司負責人，甚其為負責人期間，馬鞍
31 公司相關業務之審核仍由被告戊○○決定，有證人即被告甲

01 ○○前述可證，可見被告甲○○雖擔任馬鞍公司負責人，然
02 該期間仍由被告戊○○管理馬鞍公司之營運情形，則被告戊
03 ○○既了解馬鞍公司之狀況，在未分得公司任何利潤前提
04 下，該段期間公司銷售總額竟達3億元之多（如附表所
05 示），可見被告戊○○知悉附表所開立之馬鞍公司發票為不
06 實，仍任容乙○○為之，是認被告戊○○有填製不實會計憑
07 證及幫助他人逃漏稅捐之故意。

08 (六)被告戊○○雖辯稱：「接手馬鞍公司後，我從來沒有看過任
09 何一個廠商，也沒有到過任何一個店面去跟我的員工講過
10 話」（本院訴卷第106、264、267-268、283頁），然被告戊
11 ○○既有心經營馬鞍公司，且同意丁○○以馬鞍公司抵償其
12 近千萬元之債務，並清償馬鞍公司數百萬元之債務，惟竟從
13 未與馬鞍公司員工或廠商洽談，此與常情顯不相符，亦與證
14 人丁○○所證「因與被告戊○○經營理念不合而離開」等情
15 顯不一致，足見其辯稱「從未涉入馬鞍公司經營」，自不足
16 採。

17 (七)另被告戊○○辯稱：「我單純是為了取得馬鞍公司名下的不
18 動產才當公司負責人」（本院訴卷第49頁），然被告戊○○
19 既自承從事放款業務（本院訴卷第262頁），自知悉法人、
20 自然人2者顯不相同，若欲取得馬鞍公司名下之不動產，其
21 逕要求當時之實際負責人丁○○將馬鞍公司不動產移轉即
22 可，然被告戊○○捨此不為，反擔任馬鞍公司負責人，接手
23 丁○○所移轉之店面及員工，顯見其目的確在經營馬鞍公司
24 獲利，是被告戊○○上開所辯，亦不足採。

25 (八)至辯護人雖提出被告戊○○與乙○○之友人丙○○間之對話
26 譯文，以證明被告戊○○對於本件不實發票均不知情（審訴
27 卷第71、107-111頁），然證人丙○○經本院合法傳喚無正
28 當理由不到庭，有本院送達證書、報到單可稽（本院訴卷第
29 213、229頁），復經本院囑警於111年5月17日前拘提到案，
30 仍拘提無著，亦無在監在押情形，有新北市政府警察局中和
31 分局函文、拘票及拘提未獲報告書、臺灣高等法院在監在押

01 全國紀錄表可憑（本院訴卷第461-471、475頁），則證人丙
02 ○○於前揭對話中所述真意為何，尚非無疑，況被告戊○○
03 雖詢問「我什麼時候見過一個廠商還是經過一張發票，從來
04 沒有吧？」等語，然丙○○僅回應「我可以幫你作證，沒關
05 係」（審訴卷第110頁），並未提及被告戊○○對此是否確
06 不知情，是尚無從以前揭對話譯文為被告戊○○有利之認
07 定。

08 五、被告甲○○有共同犯填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐
09 之故意：

10 (一)按公司負責人經營事業，為申報營業稅，發生進銷項交易
11 時，均有取得、給予統一發票之義務，即公司為銷項交易需
12 檢附發票交易聯予交易對象供其記帳，同時需保存發票存根
13 聯供己內部記帳，公司為進項交易時亦會要求交易對象提供
14 發票，作為內部記帳之用，並依據取得、給予之統一發票計
15 算銷項應稅銷售額、稅額及得扣抵進項稅額，以得知應繳納
16 之營業稅為何，以正確申報營業稅，此為一般經營事業之人
17 所熟知，若公司無統一發票將無從進行進銷項交易，日後也
18 無從報稅，甚且發票若隨意讓他人使用，將可能擔負幫助逃
19 漏稅之刑責，是公司負責人為求營運之順暢，對公司發票莫
20 不嚴加管控，無隨意給予他人之可能；再者，公司取得、給
21 予之統一發票均需檢附於記帳憑證（即傳票）後，按日或按
22 月裝訂成冊，公司負責人並有保管會計憑證5年以上、保管
23 會計帳簿及財務報表10年以上之義務，此觀諸商業會計法第
24 36、38條規定自明，是公司負責人既有保管會計憑證、會計
25 帳冊之義務，受讓公司之後任經營者依常情自當向前任經營
26 者取得上開會計憑證、會計帳冊，以免承擔相關行政責任。

27 (二)查被告甲○○於本院中自承「我是依被告戊○○指示擔任馬
28 鞍公司人頭負責人並請領公司發票，馬鞍公司相關事務仍由
29 被告戊○○在管理」（本院訴卷第233、236、247、253-25
30 4、525頁），且被告甲○○擔任馬鞍公司負責人後，便有於
31 98年3月18日親至中和稽徵所換領馬鞍公司之統一發票購票

證，有該所111年4月25日函暨使用統一發票申請書可佐（本院訴卷第411、440-442頁），佐以近來利用人頭擔任公司名義負責人以開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項稅額之事層出不窮，而被告甲○○於本案發生時已年滿30歲，具高中畢業之教育程度（本院訴卷第526頁），又擔任公司負責人本負有審核開立發票是否確實之義務，然其僅因被告戊○○指示即擔任馬鞍公司登記負責人，並換領統一發票購票證，則依其具相當之社會經驗及基本事理判斷能力，其對所為將與被告戊○○及證人乙○○共同犯填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐等情實難推諉不知。

(三)況被告甲○○於警詢及審理中均自承：「我是被告戊○○的私人助理，其接手馬鞍公司後我就一同進馬鞍公司幫忙，關於本案開立之不實發票部分，乙○○曾經請我幫忙開立，因乙○○說發票需要不同的筆跡，不能都她一個人開，便請我過去幫忙寫」（偵緝1413卷第176頁、本院訴卷第116、241、253頁），此核與證人乙○○於審理中證稱「被告甲○○進入馬鞍公司後，我有時會請她幫忙我開立發票」等語相符（本院訴卷第299-300、310、315頁），衡情，正常發票之開立本與其上筆跡是否相同無關，然被告甲○○明知乙○○係以發票筆跡需不同為由而請託其開立發票，自能查覺該等發票可能不實，遑論被告甲○○僅因被告戊○○要求即同意擔任人頭負責人，堪認被告甲○○主觀上具有填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐之故意甚明，則是被告甲○○辯稱：「我不知所為會違反商業會計法及幫助他人逃漏稅捐」云云，自不足採。

六、另就馬鞍公司發票係由證人乙○○負責開立一節，分據證人丁○○、證人即被告戊○○、甲○○於審理中證述一致（本院訴卷第240-241、265-266、285、491、493頁），又證人乙○○於審理中作證時，復自承「確有經手馬鞍公司庫存、進銷存、應收和應付帳款、紙本發票開立等業務，其會依照進貨和出貨單來核對存貨，並據此作帳，核對資料發現有缺

01 漏時會補開發票，馬轅公司之紙本發票是由其與被告甲○○
02 負責開立，並有經手馬轅公司報稅事宜，報稅時會通知被告
03 戊○○或甲○○繳稅」等情在卷（本院訴字卷第292、294、
04 301、314-316頁），然馬轅公司實際上並無如附表所示之交
05 易存在，已如前述，則依證人乙○○前揭承辦事務範疇，其
06 在核對帳務和庫存及處理報稅事項時，就附表所示交易為不
07 實一節自無可能諉為不知。再參以證人即被告甲○○前已證
08 稱「之所以會代為填寫發票係因乙○○表示馬轅公司之發票
09 上字跡不可均相同」，且證人丁○○於審理中即證稱：「其
10 為實際負責人時即雇用乙○○，而乙○○進馬轅公司之目的
11 係為了幫助公司美化財報，以便向銀行貸款」（本院訴卷第
12 506頁），可見證人乙○○非但主觀上已透過職務知悉附表
13 所示交易為不實，客觀上甚至要求被告甲○○與其分擔開立
14 不實發票之業務，而其主要意圖即係為營造馬轅公司往來交
15 易頻繁之假象以美化公司財報，則其與被告戊○○就事實欄
16 一、三部分，及與被告等2人就事實二部分，自均具有犯意
17 聯絡及行為分擔，應堪認定，附此敘明。

18 七、綜上所述，本案事證明確，被告等2人之犯行堪可認定，應
19 依法論科。

20 八、至起訴書雖認「附表編號13之品研有限公司逃漏稅額係8,21
21 8,967元」，然依馬轅公司專案申請調檔查核清單所示（149
22 偵卷附件第554-564頁），品研公司嗣後有2張發票退回折讓
23 （銷售額共1,102,550元），故品研公司實際扣抵發票張數
24 共219張，逃漏稅額為8,163,835元，又因諾生公司未有逃漏
25 稅捐之情形，則本件逃漏稅額總數為15,877,271元，附此敘
26 明。

27 貳、論罪部分：

28 一、被告等2人行為後，稅捐稽徵法第43條業經2次修正，最後1
29 次係於110年12月17日修正公布，並自同年月19日生效施
30 行。修正前稅捐稽徵法第43條第1項規定：「教唆或幫助犯
31 第41條或第42條之罪者，處3年以下有期徒刑、拘役或科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100萬元以下罰金」，經比較新舊法結果，修正後之規定，並未較有利於被告等2人，是依刑法第2條第1項前段規定，就被告等2人本案犯行，自應適用110年12月17日修正前之稅捐稽徵法第43條第1項規定。另稅捐稽徵法第43條前次修正係於103年6月4日公布施行，並於同年月6日生效，經比較新舊法後，新法僅係將原第1項後段規定移至第2項，及將原第2項規定移至第3項並刪除「除觸犯刑法者移送法辦外」，僅為文字條項之異動，該次修正不涉及刑罰法律所定要件之變動，不屬於刑法第2條所指之法律變更，自無新舊法比較之問題，附此敘明。

二、核被告等2人所為，均係犯商業會計法第71條第1款之填製不實罪及修正前稅捐稽徵法第43條第1項之幫助納稅義務人逃漏稅捐罪。商業會計法第71條第1款之罪，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，並無論以刑法第215條業務上登載不實文書罪之餘地，亦不再論以刑法第216條、第215條之行使業務上登載不實文書罪（最高法院94年度台非字第98號、91年度台上字第1121號判決意旨參照），特予敘明。

三、被告戊○○就事實一、三部分，及被告等2人就事實二部分，均與馬鞍公司會計乙○○間互有犯意聯絡及行為分擔，為共同正犯。至被告甲○○擔任馬鞍公司商業負責人期間（即事實二部分），被告戊○○雖非商業負責人，然其與被告甲○○有犯意聯絡及行為分擔，自得依刑法第31條第1項規定論以共同正犯。被告等2人以馬鞍公司名義多次填製不實會計憑證，且幫助附中除諾生公司外之營業人逃漏稅捐，係於密切接近之時、地實行，且持續侵害同一法益，主觀上係出於單一目的而為，各舉動之獨立性極為薄弱，依一般社會健全觀念，難以強行分離，亦應視為數個舉動之接續施行，合為包括之一行為予以評價，而屬接續犯，均僅論以

一罪。又被告等2人以一行為同時觸犯填製不實罪及幫助他人逃漏稅捐二罪，為想像競合犯，應依刑法第55條規定從一重之填製不實罪處斷。

參、科刑部分：

爰以行為人責任為基礎，審酌被告等2人接續與乙○○以馬鞍公司不實統一發票幫助他人逃漏稅捐，造成國家財政損失，影響稅賦管理之公平性，且被告戊○○所涉共同虛開不實統一發票之張數有475張之多，幫助逃漏稅捐達15,877,271元，犯罪所生危害非輕，又被告等2人均否認犯行，犯後態度不佳；惟被告甲○○雖擔任公司登記負責人，並換領統一發票購票證，惟其係依被告戊○○指示為之，非居於主導犯罪事實之主要角色，兼衡其所涉共同虛開不實統一發票之張數（59張）及幫助逃漏稅捐之金額（2,094,153元），暨被告戊○○高中畢業、現無業、需撫養雙親；被告甲○○高中畢業、現任職服務業、需撫養1名未成年子女等一切情狀，分別量處如主文所示之刑，並就被告甲○○部分諭知易科罰金之折算標準。

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，刑法第2條第1項前段、第11條前段、第28條、第31條第1項、第55條、第41條第1項前段，判決如主文。

本案經檢察官高文政提起公訴，檢察官呂俊儒到庭執行職務。

中 華 民 國 111 年 6 月 14 日

刑事第八庭 審判長法官 解怡蕙

法官 李陸華

法官 楊世賢

上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」。因疫情而遲誤不變期間，得向法院聲請回復原

狀。

書記官 張華瓊

中華民國 111 年 6 月 14 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。

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。

附表：

編號	交易相對人公司名稱	涉案負責人	發票月份	發票張數	銷售金額	逃漏稅額
1	宏琦科技股份有限公司	戊○○	97年12月	3	2,377,500	118,875
2	神合企業社	戊○○	97年12月	2	1,500,000	75,000
3	神鋒企業社	戊○○	97年12月	1	888,000	44,400
4	宏琦科技股份有限公司	甲○○、 戊○○	98年2月 至9月	35	29,605,900	1,480,297
5	品研有限公司	甲○○、	98年2月	13	8,891,350	444,569

(續上頁)

01

		戊○○	至9月			
6	全臨企業有限公司	甲○○、 戊○○	98年4月 至9月	5	2,398,476	119,924
7	神亦企業股份有限公司	甲○○、 戊○○	98年7至8 月	3	344,821	17,241
8	神合企業社	甲○○、 戊○○	98年6月 至9月	2	575,000	28,750
9	來鑫國際有限公司	甲○○、 戊○○	98年9月	1	67,435	3,372
10	來鑫國際有限公司	戊○○	98年10至 12月	7	3,896,396	194,820
11	神合企業社	戊○○	98年10月	2	410,000	20,500
12	宏琦科技股份有限公司	戊○○	98年10月 至12月	14	12,398,000	619,900
13	品研有限公司	戊○○	98年10月 至101年9 月	221	164,379,250	8,163,835
14	全臨企業有限公司	戊○○	98年10月 至100年6 月	71	44,342,702	2,217,137
15	柏格興業有限公司	戊○○	98年12 月、99年 6月	4	331,047	16,553
16	諾生實業有限公司	戊○○	99年6月 至100年1 2月	12	342,981	
17	台灣光屋科技股份有限公司	戊○○	99年11月 至100年1 2月	26	19,250,800	962,540
18	光強實業有限公司	戊○○	100年8月 至101年8 月	11	7,307,500	365,375
19	進耀實業有限公司	戊○○	100年5月 至101年8 月	38	18,253,653	912,683
20	金昶開發有限公司	戊○○	100年11 月至101 年2月	4	1,430,000	71,500
	總數			475	318,990,811	15,877,271

