

臺灣高等法院刑事判決

110年度上訴字第2477號

上訴人 臺灣臺北地方檢察署檢察官

上訴人

即被告 陳又垠

選任辯護人 蕭聖澄律師

被告 陳瑛曙

上列上訴人因被告違反商業會計法等案件，不服臺灣臺北地方法院107年度訴字第850號，中華民國110年5月19日第一審判決（起訴案號：臺灣臺北地方檢察署106年度偵字第17849號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於陳又垠部分撤銷。

陳又垠犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實會計憑證罪，處有期徒刑參月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日；又犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實會計憑證罪，處有期徒刑參月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。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。

其他上訴駁回。

犯罪事實

一、陳又垠為自民國101年7月19日起成立之金網通物流行銷股份有限公司（下稱金網通公司）之實際負責人。而金網通公司之公司所在地址原登記在新北市○○區○○路00號4樓C室，

嗣於102年10月23日變更地址為臺北市○○區○○街0000號10樓，並變更公司名稱為金網實業股份有限公司（下稱金網公司）；後於103年1月27日又變更公司地址為臺北市○○區○○街000號，並變更公司名稱為立馬國際企業股份有限公司（下稱立馬公司，除有特別表明該段時期公司名稱之需要外，以下提及該公司時不論何時期均以立馬公司稱之），並均由其不知情之子陳瑛曙擔任立馬公司名義負責人。因陳又垠負責保管立馬公司發票、大小章，且立馬公司之會計、支用款項及開立發票均係由其所負責，故其為商業會計法所稱之主辦會計人員，並負有據實製作商業會計憑證之義務。詎陳又垠竟基於填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐之犯意，明知102年5、6月間金網通公司並無實際銷貨予如附表編號5至7所示之龍德開發實業有限公司（下稱龍德公司）營業人之事實，仍以金網通公司名義開立如附表編號5至7所示之不實會計憑證即統一發票共3紙，銷貨金額共新臺幣（下同）157萬元，龍德公司並持如附表編號5至7所示3紙不實發票，向稅捐主管機關充作進項憑證申報扣抵銷項稅額而逃漏稅捐，合計逃漏102年5、6月該期營業稅額7萬8500元，足生損害於稅捐稽徵機關對於核課稅捐之正確性。後另於103年10月間，明知立馬公司並無實際銷貨予如附表編號3至4所示之廣宇建設實業股份有限公司（下稱廣宇公司）、創資國際企業有限公司（下稱創資公司）等2家營業人之事實，仍以立馬公司名義開立如附表編號3至4所示之不實會計憑證即統一發票共2紙，足生損害於稅捐稽徵機關對於管理稅捐業務之正確性。

二、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起訴。

理 由

甲、被告陳又垠有罪部分：

壹、證據能力部分：

（一）按被告以外之人（包括證人、鑑定人、告訴人、被害人及共

01 同被告等)於審判外之陳述雖不符刑事訴訟法第159條之1
02 至之4等4條之規定，而經當事人於審判程序同意作為證據，
03 法院審酌該言詞陳述或書面陳述作成時之情況，認為適當
04 者，亦得為證據(第1項)。當事人、代理人或辯護人於法
05 院調查證據時，知有第159條第1項不得為證據之情形，而未
06 於言詞辯論終結前聲明異議者，視為有前項之同意，刑事訴
07 訟法第159條之5定有明文。經查，本院以下所引用被告以外
08 之人於審判外之陳述，檢察官、被告及辯護人於本院準備程
09 序中，分別表示不爭執證據能力(本院卷第67至92頁)，復
10 於審判期日就本院提示之前揭證據方法於言詞辯論終結前，
11 未就所調查之證據主張有刑事訴訟法第159條第1項不得為證
12 據之情形，本院審酌各該證據資料製作時之情況，亦無違法
13 不當或證明力明顯過低之瑕疵，以之作為證據應屬適當，依
14 刑事訴訟法第159條之5規定，認該等證據均具證據能力。

15 (二)本判決所引用之非供述證據部分，與本案均有關聯性，亦無
16 證據證明係實施刑事訴訟程序之公務員以不法方式所取得，
17 亦無刑事訴訟法第159條之4顯有不可信之情況與不得作為證
18 據之情形，且經本院於審理期日依法進行證據之調查、辯
19 論，依刑事訴訟法第158條之4之反面解釋，應有證據能力。

20 貳、認定犯罪事實所憑之證據及理由：

21 一、訊據被告陳又垠坦承其為金網通公司、金網公司、立馬公司
22 之實際負責人，負責保管上述公司發票、大小章，且公司之
23 會計、支用款項及開立發票均係由其所負責，而如附表編號
24 3至7所示之發票均為其開立，惟堅詞否認涉有填製不實會計
25 憑證及幫助逃漏稅之犯行，辯稱：我沒有擅自開憑證，我有
26 提出立馬工程報價單，立馬公司確實於102年成立的。如附
27 表編號1至2為真實交易；附表編號3業經另案判決認定為真
28 實交易，編號4創資公司部分亦有真實交易；又編號5至7部
29 分則係龍德公司將向廣宇公司承包的五股清運垃圾、拆除等
30 工作，轉包給立馬公司施作云云。

31 二、經查：

01 (一)立馬公司歷經上述二次變更公司名稱之程序，歷來均係由被
02 告陳瑛曙為登記負責人；而被告陳又垠為立馬公司之實際負
03 責人，負責保管立馬公司發票、大小章，且立馬公司之會
04 計、支用款項及開立發票均係由其所負責，而如附表編號3
05 至7所示之發票均為其開立，業據其於審理中供承明確(原審
06 卷二第202、255、256頁、本院卷第70頁)，核與被告陳瑛曙
07 「伊僅為掛名之登記負責人」之供述相符(原審卷二第54、9
08 2頁、本院卷第70頁)，且有立馬公司設立及歷次變更事項一
09 覽表、立馬公司營業稅籍資料、金網通公司、金網公司、立
10 馬公司設立登記表、變更登記表、進銷項憑證明細資料表、
11 營業人進銷項交易對象彙加明細表(銷向去路)、專案申請調
12 檔統一發票查核名冊及清單、不實統一發票派查表附卷可稽
13 (臺灣臺北地方檢察署106年度偵字第17849號卷《下稱偵
14 卷》第39、41、43至49、51至59、61至69、71至77、141、1
15 43至145、153至154、185、187、189、193、197頁)，是上
16 開事實，首堪認定為真實。

17 (二)關於如附表編號3所示開立予廣宇公司之發票部分：

- 18 1. 證人即廣宇公司規劃部經理陳昱谷於原審審理中證述：
- 19 「（當時龍德公司主要負責地主整合內容有哪些？）負責與
20 所有地主談到同意，然後跟廣宇公司合建契約。這塊土地本
21 來有4個所有權人，3位是個人地主，是進行合建，另外一個
22 是公業武榮媽祖，祭祀公業的土地我們是買斷。」、「你是
23 否知道金網通物流公司、後來更名為金網公司，後來又更名
24 為立馬公司？）完全不知道。」、「（是否知道這張發票？
25 廣宇公司有無收受這張發票？這張發票的項目為何？提示偵
26 卷第143頁《即附表編號3之發票》並告以要旨。）時間很久
27 了，我不記得有無這張發票。我沒有幫立馬公司請過款
28 項。」、「陳又垠有無跟你提過立馬公司的事情？）
29 無。」、「（廣宇公司與龍德公司有交易，請款是向龍德公
30 司請款？）我們與龍德公司有簽合作協議書，我們針對這個
31 案子的開發只認龍德公司，除了龍德公司的發票外，我們一

01 概不收。」、「（整合開發過程中，你除了跟陳又垠有業務
02 往來外，還有無跟其他人就這個開發案？）沒有，龍德公司
03 的代表就是陳又垠。他們有帶一些他們的人來做溝通。」、
04 「（他的業務內容就是跟地主溝通）是。」、「（需要工程
05 施作嗎？）沒有。」、「有任何廣宇公司的事內裝潢工程委
06 託立馬公司、龍德公司？）沒有。」等語明確(原審卷二第2
07 06-208頁)；其證詞並有被告陳又垠所提公業武榮媽祖會員
08 代表大會簽到表附卷可佐(原審卷二第97、98頁)，堪以憑
09 信，固堪認龍德公司並非虛設行號，該公司與廣宇公司間確
10 實就公業武榮媽祖等土地所有權人之土地整合一事，有實際
11 交易存在，並有原審107年度訴字第552號刑事判決及本院10
12 9年度上訴字第946號判決亦同此認定。然而，從證人陳昱谷
13 上開證詞，顯見廣宇公司與立馬公司於103年10月間並無任
14 何交易存在，故被告陳又垠如附表編號3所開立予廣宇公司
15 之發票，顯係開立不實之統一發票，核屬填製不實會計憑證
16 之行為，實堪認定。

17 2. 被告陳又垠雖辯稱：伊不會開沒用之發票，若有也是作廢，
18 不可能沒有對象；且開發票要付稅金，怎可能無故開發票等
19 語(原審卷二第208頁)；惟該張發票確有開出，並未作廢，
20 有專案申請調檔查核清單在卷可憑(偵卷第189頁)，且其辯
21 護人亦辯稱：「陳又垠當時開立起訴書編號○000000元發票
22 向廣宇公司請款，但廣宇公司認為僅有龍德公司才能請款，
23 所以未予付款給立馬公司。」(原審卷二第258頁)，足見被
24 告陳又垠無視立馬公司與龍德公司為不同之法人格，就龍德
25 公司與廣宇公司之交易卻開立非實際交易對象立馬公司之發
26 票，所辯自無從憑採。

27 3. 另廣宇公司並未收到該張統一發票並持以申報扣抵銷項稅
28 額，業據證人陳昱谷如上證述明確，並有營業稅年度資料查
29 詢銷向去路明細資料在卷可參(偵卷第145頁)，故被告陳又
30 垠上開行為並無幫助逃漏稅之情，併為敘明。

31 (三)關於如附表編號4所示開立予創資公司之發票部分：

證人即創資公司實際負責人李依清於原審審理中固證述：「（你是否知道立馬公司？是否知道創資公司有收受立馬公司的發票，並申報營業稅？）有。當時我們是做防水公司，有廢料要清理，現場的監工可能通知立馬公司做了清運工作，後來有收到立馬公司清運工程的發票，我確實有拿去申報。」並將之申報扣抵銷項稅額等語明確（原審卷二第211頁）；惟證人李依清復證述：「（你是否知道監工是找哪家公司清運？）我不清楚，這類都是現場監工處理的。」、「（所以是誰來清運的你是否清楚？）不清楚。」、「（實務工程上，常有廠商因沒有公司商號，無法開立發票，所以就找第三家廠商開立發票給你，讓你報帳、納稅有無此情形？）我們只是很單純做完工程，我們不會瞭解發票是否是實際施工廠商開立的，而且我們也沒有辦法查證。」、「（需要清運的廢料是什麼東西？）防水毯有一些廢料、底油有廢桶，這是屬於環保的廢棄物，必須要由有環保執照的公司特別清運。」（原審卷2第212、213頁）。而按從事廢棄物清除、處理業務者，應向直轄市、縣（市）主管機關或中央主管機關委託之機關申請核發公民營廢棄物清除處理機構許可文件後，始得受託清除、處理廢棄物業務，廢棄物清運法第41條定有明文；復依同法第42條授權訂定之公民營廢棄物清除處理機構許可管理辦法第8條第4款、第5款規定，申請主管機關核發清除許可證者，必須提出「清除或處理技術員合格證書、勞工保險被保險人投保資料表（明細）、任職證明文件」、「廢棄物清除設備清冊」等資料，始得申請。經查立馬公司之營業項目並無廢棄物清除、處理或清理業之相關營業項目，且被告陳又垠於偵查中供稱立馬公司最早成立時是要做物流賣米的（偵卷第228頁背面）；又立馬公司之員工僅被告陳又垠、陳瑛曙及陳鏡輝父子三人，有財政部臺北國稅局102年度綜合所得稅BAN給付清單在卷可參（偵卷第120頁），均未見其等具有清除或處理技術員合格證書，依上揭規定，自難認立馬公司為有證照之廢棄物清除公司，

從而，立馬公司即無從承接上開創資公司之事業廢棄物清運工作，其等間並無實際之交易，而僅是單純開立不實之發票，洵堪認定(被告陳又垠開立此張發票並無幫助創資公司逃漏稅捐之情，詳後述不另為無罪諭知部分)。

(四)關於如附表編號5至7所示開立予龍德公司之發票部分：

1. 被告陳又垠辯稱：龍德公司之交易係伊幫廣宇公司做垃圾清運、打掃、修繕等事，由龍德公司轉包立馬公司施作，均屬實際交易等語(原審卷二第55頁)。惟證人陳昱谷證述：「(整合開發過程中，你除了跟陳又垠有業務往來外，還有無跟其他人就這個開發案?)沒有，龍德公司的代表就是陳又垠。他們有帶一些他們的人來做溝通。」、「(他的業務內容就是跟地主溝通)是。」、「(需要工程施作嗎?)沒有。」、「(有任何廣宇公司的事內裝潢工程委託立馬公司、龍德公司?)沒有。」等語明確(原審卷二第208頁)，足認廣宇公司並未委託龍德公司或陳又垠所經營之公司處理任何工程；再者，廣宇公司所委託龍德公司整合之土地位在臺北市○○○○○○區○○段0○○0地號土地，顯非被告陳又垠所稱之龍德公司八里工廠修繕工程，足見被告所辯已與事實不符；此外，因該三筆交易之金額不低，衡情公司交易往來間必會留存相關交易文件或金流紀錄以憑，然本案迄今被告陳又垠均無法提出立馬公司與龍德公司交易之相關金流或交易文件，益徵立馬公司與龍德公司間並無真實之交易存在，被告陳又垠所開立之該三張發票均為不實之會計憑證，堪以認定。

2. 另證人陳美汎於本院審理中證稱：「(民國102、103年間從事的行業為何?)記帳。」、「(是否知道金網通物流行銷股份有限公司?為何知道這公司?)我知道這公司。是陳又垠設立的公司，我有幫他申報營所稅及營業稅。」、「依妳剛所述，負責申報金網公司的營所稅及營業稅，是從何時到何時?)應該是從它設立到105、106年後，就沒再幫他申報，我忘記是陳又垠把帳目拿回去，還是公司結束營

業。」、「（是否知道立馬國際企業股份有限公司？為何知道這間公司？）這也是陳又垠的公司，也是陳又垠設立的，我也是因為幫他申報營業稅、營所稅而知道的。」、「（幫立馬公司申報營業稅及營所稅的起迄時間為何？）我民國105、106年就與陳又垠完全沒有任何關係，而且他還有別的公司，公司名稱又會改，所以有些事情我真的記不得。」、「（是否知道金網通公司、金網公司、立馬公司三間公司的關係？）都是陳又垠的公司。」、「（這三間公司統一編號均為00000000號，就你所知，是否為同一間公司？）若公司統一編號都相同者，就是同一家公司。」、「（依你所述，統一編號00000000號公司，都是由你申報營業稅、營所稅，實際執行申報的情形為何？相關商業會計憑證是如何交由來你申報？）都依國稅局規定兩個月申報一次營業稅，5月份申報營所稅，相關憑證都是由陳又垠交給我的。」、「（請鈞院提示原審卷二第269、271頁立馬公司工程報價單，是否見過這兩張報價單？）我沒見過。」、「（是否知道龍德開發實業有限公司？如何知道這間公司？）有聽過這間公司，但不清楚這間公司在作什麼。」、「（如何聽過這間龍德公司？）陳又垠有問過我怎麼會有龍德公司的發票，應該是有一張龍德公司開給陳又垠公司的發票，至於當時陳又垠公司是立馬公司還是哪一家我不確定。所以我才對龍德公司有印象。」、「（依你所述，陳又垠問你這件事，是何時的事？）時間太久，我忘記了。」、「（依你所記得，立馬公司、金網通公司都是同一間公司，這間公司所作業務，依你記帳內容，大致為什麼業務內容？）大多是作工程類的，詳細內容不記得。」、「（針對陳又垠問你怎麼會有龍德公司發票的這張發票，發票上品項、內容為何，是否記得？）我完全不記得上面寫什麼、金額多少，通通不記得。」、「（你剛說幫統一編號00000000號公司申報營業稅、營所稅及記帳，那相關的會計憑證，是由何人交給你的？）陳又垠交給我的。」、「（所以

01 你意思是，你沒有實際參與這家公司的運作？也不知道這間
02 公司到底作什麼？你所有記帳及申報稅務資料都是根據陳又
03 垠所拿給你的會計憑證去製作的？）我沒有實際參與，不知
04 道這間公司作什麼，確實都是根據陳又垠拿給我的會計憑證
05 製作的。」、「（陳又垠101 年7 月19日成立金網通公司，
06 102 年10月23日更名為金網公司，103 年1 月27日更名為立
07 馬公司，你是否記得這個經過？）我知道這間公司改過兩次
08 名字，但日期我不記得。改成立馬公司後，我還有記帳過一
09 陣子，然後我就沒記了。」、「（陳又垠除了這間有改過名
10 字的公司以外，陳又垠是否有再委託你為其他公司記帳？）
11 沒有，我只有幫陳又垠記帳這一家。」、「（你剛提到你有
12 收到一張龍德公司開出的發票，應該就是你為陳又垠記帳的
13 這間公司所收到的憑證，是否如此？）是。」、「立馬公司
14 於102 年5 月間有開立一張銷售額38萬元的發票，在102 年
15 6 月又開立銷售額21萬元、98萬元的發票給龍德公司，你對
16 於立馬公司有開立這三張發票給龍德公司的事實，你有無經
17 手？）我是幫他們記帳，立馬公司開立發票的事務，與我無
18 關。但他們開完發票後，會把發票本給我，讓我幫他們作營
19 業稅申報。」、「（立馬公司開立發票交給其他公司，是否
20 是真實交易，你是否可以查核？）不會查核。我只是依據發
21 票本作營業稅申報。」等語（本院卷第118-122頁）從而依
22 證人陳美汎證述足證被告陳又垠確實為金網通公司、金網公
23 司、立馬公司之實際負責人，並由被告陳又垠本人提供公司
24 相關會計憑證予證人陳美汎作為記帳之用，且證人陳美汎既
25 係依法報稅，並無審核之情，僅係依被告陳又垠所提供之資
26 料，依法辦理報稅事宜，而龍德公司之發票亦係被告陳又垠
27 提供與證人陳美汎用以報稅之用，是由證人陳美汎之證述，
28 亦無從為有利被告陳又垠之認定。

- 29 3. 龍德公司並非虛設行號，業經本院認定如前，又上開三張發
30 票既不存在實際之交易，而屬不實之會計憑證，龍德公司並
31 持以申報扣抵銷項稅額，有專案申請調檔查核清單在卷可稽

(偵卷第189頁)，被告陳又垠即有幫助龍德公司逃漏營業稅之情，亦堪認定。

4.至被告陳又垠提出報價日期為102年1月8日之「立馬國際工程報價單」二紙，其上記載業主為龍德公司，惟於102年1月8日時，其被告陳又垠所經營之公司之名稱仍為「金網通公司」，直至103年1月27日公司名稱始變更為立馬公司(偵卷第43、61頁)，該二份報價單既為「102年1月8日」之報價，其上卻使用一年後始變更使用之立馬公司名稱，並蓋用斯時尚不存在之立馬公司大章，且其上所蓋用之小章亦與該公司當時登記者不同，復參以證人陳美汎亦證稱未曾見過上開報價單，真實性顯可置疑，自無從作為對被告陳又垠有利之認定。

(五)綜上所述，本案事證明確，被告陳又垠之犯行均堪以認定，均應依法論科。

參、論罪：

一、新舊法比較：

按刑法第2條第1項規定係規範行為後法律變更所生新舊法律比較適用之準據法。所謂行為後法律有變更者，包括構成要件之變更而有擴張或限縮，或法定刑度之變更。行為後法律有無變更，端視所適用處罰之成罪或科刑條件之實質內容，修正前後法律所定要件有無不同而斷。是法律修正而刑罰有實質之更異，致修正後新舊法法定本刑輕重變更，始有比較適用新法或舊法之問題。若法律之修正為無關要件內容之不同或處罰之輕重，而僅為文字、文義之修正或原有實務見解、法理之明文化，或僅條次之移列等無關有利或不利於行為人，非屬該條所指之法律有變更者，自毋庸為新舊法之比較，而應依一般法律適用原則，適用裁判時法（最高法院95年度第21次刑事庭會議刑議字第6號決議意旨可資參照）。經查被告李文良行為後，稅捐稽徵法業於103年6月4日修正公布，並自同年月6日起施行。修正前稅捐稽徵法第43條原規定為：「教唆或幫助犯第41條或第42條之罪者，處3年以

01 下有期徒刑、拘役或科新臺幣6萬元以下罰金。稅務人員、
02 執行業務之律師、會計師或其他合法代理人犯前項之罪者，
03 加重其刑至二分之一（第1項）。稅務稽徵人員違反第33條
04 規定者，處1萬元以上5萬元以下罰鍰（第2項）。」；修正
05 後則規定：「教唆或幫助犯第41條或第42條之罪者，處3年
06 以下有期徒刑、拘役或科新臺幣6萬元以下罰金（第1項）。
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
08 項之罪者，加重其刑至二分之一（第2項）。稅務稽徵人員
09 違反第33條規定者，處1萬元以上5萬元以下罰鍰（第3
10 項）。」單純僅係項次變更，其法定刑度並未修正，且實質
11 上並無法律效果及行為可罰性範圍之變更，參照最高法院95
12 年度第21次刑事庭會議決議之意旨，自不生新舊法比較之問
13 題，應逕行適用裁判時之法律即修正後稅捐稽徵法第43條之
14 規定論處。

15 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
16 證，所謂原始憑證，係指證明事項之經過，而為造具記帳憑
17 證所根據之憑證。而記帳憑證則係指證明處理會計事項人員
18 之責任，而為記帳所根據之憑證而言，此觀諸商業會計法第
19 15條之規定自明；而統一發票乃證明交易事項之經過而為造
20 具記帳憑證所根據之原始憑證，商業會計法第71條第1款之
21 不實填製會計憑證罪，為刑法第215條業務上登載不實文書
22 罪之特別規定，依特別法優於普通法之原則，自應優先適用
23 商業會計法第71條第1款論處，而無適用刑法第215條之餘
24 地。被告陳又垠為立馬公司實際負責人而由其個人負責公司
25 之會計事項，為主辦會計人員，是核被告陳又垠虛開如附表
26 編號3至7之5張不實統一發票之行為，係犯商業會計法第71
27 條第1款之填製不實會計憑證罪，而就所開立如附表編號5至
28 7所示三張統一發票，龍德公司並持以申報扣抵銷項稅額則
29 係犯稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪。而起訴書
30 雖未論被告陳又垠開立予龍德公司三張發票之行為涉犯幫助
31 逃漏稅捐罪，惟其社會事實既屬同一，且與其不實填載該三

張發票之行為為想像競合之裁判上一罪關係，而為起訴之效力所及，公訴檢察官於本院審理中亦補充此罪名，並經本院告知被告陳又垠及辯護人此部分之罪名，並促其應一併注意及辯論(本院卷第68頁)，而無礙其防禦權，本院就此部分自應併予審究。又查被告陳又垠於上開期間，填製如附表編號3至7所示之不實會計憑證5張，其中附表編號3、4均為103年10月份，附表編號5為102年5月份、附表編號6、7皆為102年6月份，依一般社會健全觀念，乃係在犯罪時間差距上可顯然區隔之不同年間，分別為之，在刑法評價上各具獨立性，每次行為皆可獨立成罪，難認係出於單一意思活動所為之同一行為，縱構成同一之罪名，亦應依年度別予以分論併罰。而附表編號5至7部分，因該三張發票為於102年5、6月間開立，所申報者復係同一期之營業稅，故論以接續犯之包括一罪，較為合理。另被告陳又垠上開接續開立不實會計憑證之行為與接續幫助龍德公司逃漏營業稅之行為間有局部重合，堪認被告陳又垠前開所為，係基於同一犯罪故意，以一行為觸犯填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐二罪名，為想像競合犯，應依刑法第55條前段之規定，從一重之填製不實會計憑證罪處斷。是被告陳又垠上開所犯填製不實會計憑證罪，共2罪，犯意各別，行為互殊，應予分論併罰。

三、另稅捐稽徵法第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號判決意旨參照)，併此指明。

四、不另為無罪之諭知部分：

(一)公訴意旨另以：1.被告陳又垠所開立如附表編號1、2予新仕界舒壓館之統一發票亦涉犯商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪；2.創資公司將如附表編號3所示之統一發票作為進項，用以申報扣抵銷項稅額，因屬不實交易，而有逃漏營業稅之情事，被告陳又垠之行為另構成稅捐稽徵法第

01 43條第1項之幫助逃漏稅捐罪等語。

02 (二)按犯罪事實應依證據認定之，無證據不得認定其犯罪事實；
03 不能證明被告犯罪者，應諭知無罪之判決，刑事訴訟法第15
04 4條第2項、第301條第1項分別定有明文。

05 (三)經查：

06 1.關於如附表編號1、2所示開立予新仕界舒壓館之發票部分：

07 (1)被告陳又垠供稱：此二筆交易係賣米給新仕界舒壓館等語，
08 核與證人即時任新仕界舒壓館之店長羅鴻清於本院審理中證
09 述：伊於103年間擔任朋友綽號「聰哥」之人所經營新仕界
10 舒壓館的店長，因有供餐予店內越南、大陸籍的按摩師傅，
11 所以聽到被告陳又垠有賣花蓮的米，被告陳又垠為伊友人，
12 為了捧場所以就向他買了二次，一次買10包，這二次交易伊
13 並請被告陳又垠開發票，以便伊提供老闆「聰哥」知悉等語
14 相符(原審卷二第245至247頁)；被告陳瑛曙亦供證稱有幫忙
15 送過米等語明確(偵卷第230頁)；並有被告陳又垠所提出之
16 購買花蓮玉溪米之統一發票在卷可稽(原審卷二第79頁)，被
17 告陳又垠上開辯詞堪可憑信，足認此二張發票係基於真實之
18 交易所開立，被告陳又垠此部分開立發票之行為即不得以商
19 業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪相繩。

20 (2)檢察官雖認被告陳又垠既持續與證人羅鴻清有聯繫，惟何以
21 於偵查中均未提及其間之交易，直至本院審理中始聲請傳喚
22 羅鴻清到庭做證，而質疑證人羅鴻清證詞之可信性等語。經
23 查，被告陳又垠確於偵查中曾提及其賣米之生意，固未提及
24 與其交易之對象為羅鴻清，但或許是偵查檢察官未進一步詢
25 問之故，又或許是被告陳又垠認為口頭答辯即可脫免罪責，
26 而無庸傳喚證人做證，因此尚不得以其偵查中未曾提及羅鴻
27 清之名，即遽予不利之認定；再參以證人羅鴻清對此亦證
28 述：「這次就近期內，他說有發票開給舒壓館，我就想說
29 好，我不可能做偽證，偽證的罪還比他被起訴的罪重，而且
30 我確實有跟他買米。」等語明確(原審卷二第248頁)，所述
31 尚非無據，亦合乎情理，堪以憑信，是檢察官所質尚無從憑

01 採。

02 2.關於幫助創資公司逃漏營業稅部分：

03 創資公司確有清運廢棄物之需求，故由業主之監工委請廢棄
04 物清運公司為其清運，並開立如附表編號3之發票向創資公
05 司請款，創資公司事後再持該張發票申報扣抵其銷項稅額等
06 情，業經本院認定如前，因此，對創資公司而言，該張發票
07 之交易確實存在，故該公司並無逃漏營業稅之情事，被告陳
08 又垠開立該張發票之行為，因不存在正犯，自無從成立幫助
09 逃漏稅捐罪。

10 3.因被告陳又垠上開開立如附表編號1、2所示發票之行為如成
11 立犯罪，與被告上開開立如附表編號3至4之行為部分為接續
12 犯之一罪關係；又被告上開幫助創資公司逃漏營業稅之行為
13 如成立犯罪，與其不實填載如附表編號3發票之行為部分為
14 想像競合之裁判上一罪關係，爰均不另為無罪之諭知。

15 肆、撤銷改判及量刑之理由：

16 (一)原審認被告陳又垠本案犯行罪證明確，予以論罪科刑，固非
17 無見。惟本案應各就103年10月、102年5、6月分別論罪，原
18 審逕認屬接續犯之一罪，自有違誤。被告上訴主張無罪，雖
19 無理由，然原判決既有上開可議之處，自應由本院將原判決
20 關於被告陳又垠部分撤銷改判。又本案雖為被告陳又垠提起
21 上訴，惟依刑事訴訟法第370條第1項但書規定，不受不利益
22 變更禁止原則之限制，特予說明。

23 (二)爰以行為人之責任為基礎，審酌被告陳又垠為立馬公司之實
24 際負責人並為主辦會計，理應據實填載會計憑證，有實際之
25 交易始能開立統一發票，但卻捨此不為，填載內容不實之統
26 一發票，並幫助自己擔任經理之龍德公司逃漏營業稅，影響
27 主管機關利用商業會計憑證稽查之正確性，且損及國家賦稅
28 之徵收及制度之公平，紊亂稅捐稽徵體制，所為自有不該，
29 而應予非難；再衡量被告陳又垠所開立不實會計憑證之時間
30 不長、張數不多，且發票金額亦非至鉅，幫助龍德公司逃漏
31 營業稅之金額尚非極高，故其責任刑之範圍應屬低度刑之範

01 圍；復衡酌被告陳又垠有不能安全駕駛及業務過失致死之前
02 案紀錄，有臺灣高等法院被告前案紀錄表附卷可參，而其業
03 務過失致死罪之前科，係因公司之工安事件，為其所供(原
04 審卷二第257頁)，法院並予其緩刑，足見其素行尚可，不
05 以此量刑因子為其量刑從重或從輕之考量；再衡量被告陳又垠
06 犯後均否認犯行，顯見對其所犯，未能心生悔意；猶提出上
07 開顯可疑之報價單，意圖混淆視聽，以圖脫免罪責，更徵其
08 犯後態度不佳；兼衡被告陳又垠自陳二專肄業之智識程度、
09 現從事土地開發，但因無案子，故收入不穩定，需扶養配偶
10 及母親之家庭及經濟狀況等一切情狀，分別量處如主文第2
11 項所示之刑，並諭知易科罰金之折算標準。

12 (三)刑法第51條數罪併罰定執行刑之立法方式，採限制加重原
13 則，亦即非以累加方式定應執行刑，該條第5款即明定：
14 「宣告多數有期徒刑者，於各刑中之最長期以上，各刑合併
15 之刑期以下，定其刑期。但不得逾30年。」被告所處之宣告
16 刑，本案審酌被告所犯各罪，犯罪時間屬不同年度，且犯罪
17 手法類似，如以實質累加之方式定應執行刑，處罰之刑度顯
18 將超過其行為之不法內涵，而違反罪責原則，依多數犯罪責
19 任遞減原則，定其應執行刑如主文第2項所示，並諭知易科
20 罰金之折算標準。

21 (四)沒收部分：

22 從卷附資料並無積極證據證明被告陳又垠因上開開立不實統
23 一發票及幫助龍德公司逃漏營業稅之犯行獲得任何收益或報
24 酬，是本案被告陳又垠並無犯罪所得，而無庸為沒收之諭
25 知。

26 乙、被告陳瑛曙無罪部分：

27 壹、公訴意旨略以：被告陳瑛曙自101年7月19日擔任更名前金網
28 通公司、金網公司及立馬公司之登記負責人，為商業會計法
29 所指之商業負責人，並請領統一發票購票證，而與被告陳又
30 垠有填載如附表所示不實會計憑證及幫忙逃漏稅捐之犯意聯
31 絡和行為分擔，應論被告陳瑛曙係犯商業會計法第71條第1

01 款之填製不實會計憑證及稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃
02 漏稅捐罪之共同正犯等語。

03 貳、按犯罪事實應依證據認定之，無證據不得認定其犯罪事實；
04 不能證明被告犯罪者，應諭知無罪之判決，刑事訴訟法第15
05 4條第2項、第301條第1項分別定有明文。又事實之認定，應
06 憑證據，如未能發現相當證據，或證據不足以證明，自不能
07 以推測或擬制之方法，以為裁判之基礎；而刑事訴訟法上所
08 謂認定犯罪事實所憑之證據，雖不以直接證據為限，間接證
09 據亦包括在內，然而無論直接或間接證據，其為訴訟上之證
10 明，須於通常一般之人不致有所懷疑，而得確信其為真實之
11 程度者，始得據為有罪之認定，若其關於被告是否犯罪之證
12 明未達此程度，而有合理性懷疑之存在，致使無法形成有罪
13 之確信，根據「罪證有疑，利於被告」之證據法則，即不得
14 遽為不利被告之認定（最高法院76年台上字第4986號判例意
15 旨可資參照）。又認定犯罪事實應依證據，為刑事訴訟法所
16 明定，故被告否認犯罪事實所持之辯解，縱屬不能成立，仍
17 非有積極證據足以證明其犯罪行為，不能遽為有罪之認定
18 （最高法院109年度台上字第2819號、108年台上字第2272號
19 刑事判決意旨參照）。

20 參、公訴意旨認被告陳瑛曙涉犯上開罪嫌，無非係以：其偵查中
21 之供述、被告陳又垠偵查中之供述、金網通公司、金網公
22 司、立馬公司設立登記表、變更登記表、由被告陳瑛曙簽
23 名、蓋章領用金網通公司、金網公司統一發票購票證申請
24 書、財政部臺北國稅局106年7月25日財北國稅審四字第1060
25 029185號函暨查緝案件稽查報告、立馬公司公司營業人銷售
26 額與稅額申報書、營業稅年度資料查詢銷項去路明細、專案
27 申請調檔查核清單、專案申請調檔統一發票查核名冊及清單
28 等件為其主要論據。

29 肆、訊據被告陳瑛曙固供承自101年7月19日擔任更名前金網通公
30 司、更名前金網公司及立馬公司之登記負責人，並有簽署金
31 網通公司之領用統一發票購票證申請書，惟堅詞否認涉有填

01 製不實會計憑證及幫助逃漏稅捐之犯行，辯稱：伊於101年7
02 月時仍就學中，伊父親陳又垠說先幫伊設立公司，日後伊出
03 社會就有工作；伊僅是名義上負責人，實際經營都是伊父親
04 負責，公司應該是做有關濾水器的買賣，也有賣米，其他事
05 項均不知情等語。

06 伍、經查：

07 一、被告陳瑛曙自101年7月19日擔任更名前金網通公司、更名前
08 金網公司及立馬公司之登記負責人，並有簽署金網通公司之
09 領用統一發票購票證申請書等情，業據其供承明確(偵卷第2
10 29、240頁，原審卷一第39頁、卷二第54頁、本院卷第70
11 頁)，並有金網通公司、金網公司、立馬公司設立登記表、
12 變更登記表、領用統一發票購票證申請書在卷可稽(偵卷第4
13 3至69、97頁)，此部分事實首堪認定。

14 二、按商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他人處理
15 會計事務之人員，以明知為不實之事項，而填製會計憑證或
16 記入帳冊，成立填製不實會計憑證罪，商業會計法第71條第
17 1款定有明文；本罪之構成係以行為人「明知」為主觀構成
18 要件，所謂明知即係指行為人對於客觀構成要件事實之認識
19 與意欲，在本罪而言，即係指行為人對於所填入會計憑證之
20 事項係不實者須有認識，但仍將該不實之事填入會計憑證而
21 言，如並不存在實際交易但卻開立統一發票予他人之情形
22 是；倘行為人對於上開事項並非明知時，自不得以本罪相
23 繩。幫助納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，
24 成立幫助逃漏稅捐罪，稅捐稽徵法第43條第1項亦定有明
25 文，而幫助犯之成立亦以幫助者具「幫助故意」及「幫助既
26 遂故意」為其主觀構成要件，是行為人須對他人決意實行之
27 犯罪有所認識，並對其所為幫助之行為與被幫助犯罪法益侵
28 害結果間有因果關係之認知，仍屬意為之等節有所認識，始
29 能成立(最高法院103年台上字第2936號、107年台上字第109
30 4號判決意旨參照)。又共同正犯之成立，亦須行為人主觀上
31 對於犯罪之客觀構成要件事實有所認識，並明示或默示與他

行為人互相利用對方行為之犯意聯絡，以共同實現犯罪構成要件。承此，被告陳瑛曙是否明知且參與被告陳又垠有填載不實會計憑證之行為，厥為本案重點。

三、依被告陳又垠之供述：立馬公司及其更名前之金網通公司、金網公司之登記負責人雖為被告陳瑛曙，但伊為實際負責人，當初開這間公司本是想讓被告陳瑛曙學習做生意用的，先後有賣過米、做過裝修工程、物流配送，但僅有讓被告陳瑛曙送過幾次米，並未讓其參與公司的經營；只有第一次購買統一發票時是由其去申請，之後均是由會計師申請等語明確（見偵卷第227至229、240頁），核與被告陳瑛曙所述情節大致相符；衡酌臺灣家長設立公司並借用小孩名義登記為負責人，但實際業務悉由家長負責，小孩並未參與之情形，並非少見，所以被告陳瑛曙供稱其不清楚立馬公司之經營情況，被告陳又垠亦證稱其並不清楚經營內容等語，尚難認與常情有違，堪以採信。

四、況證人陳美汎於本院審理中證稱：「（是否知道金網通公司、金網公司、立馬公司三間公司的關係？）都是陳又垠的公司。」、「（這三間公司統一編號均為00000000號，就你所知，是否為同一間公司？）若公司統一編號都相同者，就是同一家公司。」、「（依你所述，統一編號00000000號公司，都是由你申報營業稅、營所稅，實際執行申報的情形為何？相關商業會計憑證是如何交由來你申報？）都依國稅局規定兩個月申報一次營業稅，5月份申報營所稅，相關憑證都是由陳又垠交給我的。」、「（你剛說幫統一編號00000000號公司申報營業稅、營所稅及記帳，那相關的會計憑證，是由何人交給你的？）陳又垠交給我的。」、「（如何聽過這間龍德公司？）陳又垠有問過我怎麼會有龍德公司的發票，應該是有一張龍德公司開給陳又垠公司的發票，至於當時陳又垠公司是立馬公司還是哪一家我不確定。所以我才對龍德公司有印象。」、「（依你所述，陳又垠問你這件事，是何時的事？）時間太久，我忘記了。」等語（本院卷第11

01 9、120頁），而證人陳美汎是長期為被告陳又垠所經營之公
02 司報帳之記帳士，其主觀上亦認被告陳又垠為公司負責人，
03 經營金網通公司、金網公司、立馬公司，且相關憑證均係被
04 告陳又垠提供予證人陳美汎用以報稅之用，其後因被告陳又
05 垠所開立予龍德公司之發票發生問題時，亦係被告陳又垠出
06 面詢問證人陳美汎，益徵被告陳瑛曙僅係因父子關係而擔任
07 上述公司名義負責人，且未經手本案附表所示之發票，被告
08 陳瑛曙所辯，尚非無稽。

09 五、至關於設立公司是為與他人交易而有開立發票之需求，固為
10 一般人所能認識，然關於設立公司與他人並無實際交易卻有
11 虛開發票之情形，則屬變態事實，而非一般人所能認識。是
12 以，被告陳瑛曙雖有擔任立馬公司之名義負責人，並簽署金
13 網通公司之領用統一發票購票證申請書，對於立馬公司日後
14 將有以其為負責人之名義開立發票之需要，自有認識；但被
15 告陳瑛曙自陳曾幫立馬公司送過米，確有買米之相關進項憑
16 證，此附表編號1、2部分業經本院認定確有真實之交易存
17 在，被告陳瑛曙就此部分已不成立商業會計法第71條第1款
18 之填製不實會計憑證罪，故其所言非虛，已難認其主觀上對
19 於被告陳又垠有虛偽交易並填製不實會計憑證之情事；且從
20 卷內資料以觀，尚無其他積極證據足以證明被告陳瑛曙對於
21 其父親開立如附表編號3至7之不實發票之情事已有認識且參
22 與開立發票事宜，尚難逕以被告陳瑛曙擔任立馬公司名義負
23 責人並有領用一次統一發票之行為，即遽論被告陳瑛曙主觀
24 上明知立馬公司與如附表編號3至7所示之買方公司並無實際
25 交易而虛開發票，並幫助如附表編號3所示創資公司逃漏稅
26 捐之情事，並與被告陳又垠有犯意聯絡之行為，自亦不該當
27 於商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪及稅捐稽
28 徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐等罪之主、客觀構成要
29 件。

30 陸、綜上所述，依公訴人所舉之證據，尚不能證明被告陳瑛曙與
31 被告陳又垠確有共同填製不實會計憑證及幫助逃漏稅捐等罪

01 之犯行，而使本院形成毫無合理懷疑之確信，基於無罪推定
02 原則，自應為被告陳瑛曙無罪之諭知。

03 柒、駁回上訴之理由：

04 原審因認被告陳瑛曙被訴稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃
05 漏稅捐及商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證等罪
06 嫌，核屬不能證明，而為無罪之諭知，尚無違誤。檢察官上
07 訴意旨略以：1.陳瑛曙坦承自101年7月19日擔任更名前金網
08 通公司、更名前金網公司及立馬公司之登記負責人，並簽署
09 金網通公司之領用統一發票購票證申請書，並親自領過統一
10 發票，也有幫忙送過米，立馬公司都是由其父即被告陳又垠
11 實際經營。2.陳又垠稱立馬公司是其實際負責業務。立馬公
12 司是做米的生意，其子即被告陳瑛曙偶爾會來幫忙送米，立
13 馬公司第1次統一發票是被告陳瑛曙自己去申領的。3.並有
14 金網通公司、金網公司、立馬公司設立登記表、變更登記
15 表、由被告陳瑛曙簽名、蓋章領用金網通公司、金網公司統
16 一發票購票證申請書影本2份，可資佐證被告陳瑛曙擔任立
17 馬公司負責人，並親自簽領統一發票之事實。4.足認立馬公
18 司確實有如起訴書所載之犯行，所開立的發票為虛偽，立馬
19 公司是由陳瑛曙申請領用發票，但公司並未實際經營，是由
20 陳又垠拿公司發票去製作假交易來造成立馬公司有營業的假
21 象，被告陳瑛曙與陳又垠所為顯已構成共犯稅捐稽徵法第43
22 條第1項幫助逃漏稅捐及商業會計法第71 條第1 款明知不實
23 事項而填載會計憑證等罪嫌。原審判決逕以臺灣家長設立公
24 司並借用小孩名義登記為負責人，但實際業務悉由家長負
25 責，但實際業務悉由家長負責，小孩並未參與知悉情形，並
26 非少見，所以被告陳瑛曙供稱其不清楚立馬公司之經營情
27 況，尚難認與常情有違，認定不能證明被告陳瑛曙確有共同
28 填製不實會計憑證及幫助逃漏稅捐等犯行，因而認定被告無
29 罪，其判決謬誤，至為明顯，請撤銷原判決，更為適當之判
30 決等語。惟查：被告陳瑛曙同意擔任本案公司負責人，乃是
31 因其父陳又垠之故，且相關業務均係由被告陳又垠負責，報

01 稅事宜亦係由陳又根處理，且由證人陳美汎於本院所為上開
02 證述內容可知，陳美汎亦認被告陳又根為公司之負責人；是
03 以，就被告陳瑛曙之認知，陳又根負責實際經營之本案公司
04 乃正常營運中，且其被告亦曾協助業務之處理，在在皆與實
05 務上常見為賺取人頭報酬，輕易將證件交予陌生第三人設立
06 負責人登記之情狀相異，被告陳瑛曙即便同意擔任人頭，其
07 可否預見其所擔任負責人之公司將簽立虛偽不實統一發票供
08 營業人扣抵稅額，仍有疑慮。且無證據證明被告陳瑛曙有參
09 與本案附表所示發票開立之過程，益徵被告陳瑛曙並無共同
10 參與此犯罪之主觀犯意。綜上，本案尚難遽認被告陳瑛曙有
11 何公訴意旨所稱幫助逃漏稅捐及填製不實會計憑證犯行；檢
12 察官上訴指摘原判決不當，僅係就原審依職權為證據取捨及
13 心證形成之事項，反覆爭執，難認可採。上訴意旨所述無從
14 推翻原審之認定，難認為有理由，應予駁回。

15 據上論斷，應依刑事訴訟法第368條、第369條第1項前段、第364
16 條、第299條第1項前段，判決如主文。

17 本案經檢察官李彥霖提起公訴，檢察官高怡修提起上訴，檢察官
18 曾鳳鈴到庭執行職務。

19 中 華 民 國 110 年 10 月 27 日

20 刑事第七庭 審判長法官 孫惠琳

21 法官 張育彰

22 法官 王惟琪

23 以上正本證明與原本無異。

24 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，惟
25 檢察官就陳瑛曙無罪部分提起上訴，須受刑事妥速審判法第9條
26 限制。其未敘述上訴之理由者，並得於提起上訴後20日內向本院
27 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
28 院」。

29 刑事妥速審判法第9條：

30 除前條情形外，第二審法院維持第一審所為無罪判決，提起上訴
31 之理由，以下列事項為限：

一、判決所適用之法令牴觸憲法。

二、判決違背司法院解釋。

三、判決違背判例。

刑事訴訟法第 377 條至第 379 條、第 393 條第 1 款之規定，
於前項案件之審理，不適用之。

書記官 陳怡君

中 華 民 國 110 年 10 月 28 日

附錄：本案論罪科刑法條全文

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，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六十萬元以下罰金：

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。

稅捐稽徵法第43條

教唆或幫助犯第四十一條或第四十二條之罪者，處三年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣六萬元以下罰金。

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三十三條規定者，處一萬元以上五萬元以下罰鍰。

附表：

編號	公司名稱	發票日期	發票號碼	銷售額 (新臺幣/元)	逃漏稅額 (新臺幣/元)
1	新仕界舒壓館	103 年 4 月 (起訴書附	ZV00000000	1,800	0

(續上頁)

01

		表誤載為1月，應予更正)			
2	新仕界舒壓館	103年5月	AQ00000000	1,925	0
3	廣宇公司	103年10月	CE00000000	126,620	0 (未申報扣抵)
4	創資公司	103年10月	CE00000000	75,620	0 (創資公司係因有實際支出而取得本張發票，並據以申報扣抵銷項稅額，並無逃漏稅捐之情事)
5	龍德公司	102年5月	MJ00000000	380,000	19,000
6	龍德公司	102年6月	MJ00000000	210,000	10,500
7	龍德公司	102年6月	MJ00000000	980,000	49,000
				編號3至編號7合計 1,772,240	編號5至編號7合計 78,500