

臺灣新北地方法院刑事判決

109年度訴字第1050號

公 訴 人 臺灣新北地方檢察署檢察官
被 告 陳欽城

上列被告因違反商業會計法等案件，經檢察官提起公訴（108年度偵字第23482號），被告於準備程序中就被訴事實為有罪之陳述，經本院合議庭裁定由受命法官獨任進行簡式審判程序，判決如下：

主 文

陳欽城犯下列各罪：

- 一、犯稅捐稽徵法第47條第1項第1款之逃漏稅捐罪，處拘役30日，如易科罰金，以新臺幣1千元折算1日。
- 二、共同犯商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪，處有期徒刑3月，如易科罰金，以新臺幣1千元折算1日。

事 實

- 一、陳欽城擔任新北市○○區○○路○○○巷○弄○○號3樓「元城興業有限公司」（下稱元城公司）之負責人，為稅捐稽徵法第47條第1項第1款之納稅義務人，亦為公司法規定之公司負責人及商業會計法所稱之商業負責人，知道應依進、銷貨物之實際狀況，據實製作商業會計憑證（即統一發票），竟與記帳業者陳月娟（另由臺灣桃園地方法院審理中）為下列行為：

（一）於民國103年2月起至104年8月間，明知並未向附表一所示之承億工程行等8家營業人實際進貨，竟基於以不正方法逃漏稅捐之犯意，透過知情之陳月娟自附表一所示之承億工程行等營業人取得不實會計憑證即統一發票共計28張，銷售額合計新臺幣（下同）8,501,003元，作為元城公司之進項憑證，接續於每2個月申報一次之元城公司營業人銷售額與稅額申報書上，虛列上開進項金額，並持向財政部北區國稅局申報扣抵元城公司該期間之銷項稅額共425,052元，而以此不正當方法逃漏元城公司營業稅合計42,186元（已扣除虛增銷項稅額）。

(二)另於103年2月起至104年11月間，明知元城公司並無實際銷售貨物予如附表二所示之神港船舶股份有限公司等營業人，竟與陳月娟共同基於填製不實會計憑證、幫助他人逃漏稅捐之犯意聯絡，指示陳月娟接續虛偽填載如附表二所示不實統一發票共51張，銷售金額合計15,397,419元，交付予附表二所示營業人，充作各該營業人之進項憑證，持向所屬各地國稅局稽徵單位申報營業稅，以扣抵銷項稅額，此以方式幫助如附表二編號1、4-6、8所示之神港船舶股份有限公司5家營業人逃漏營業稅合計581,747元（另涉嫌幫助附表二編號2、3、7之營業人逃漏捐部分，詳如後述不另為無罪諭知，即附表三部分），足以生損害於稅捐機關對於核課稅捐之正確性。嗣經財政部北區國稅局清查元城公司之稅務資料，始循線查悉上情。

二、案經財政部北區國稅局函送臺灣新北地方檢察署檢察官偵查起訴。

理由

壹、認定被告成立犯罪之理由：

一、訊據被告陳欽城於本院準備程序及審理中均坦承不諱，並有下列補強證據可以佐證：

(一)證人即共同被告陳月娟於國稅局訪談中坦承元城公司與如附表一編號5所示雷音軒實業有限公司間並未實際付款完成交易，另於偵查中證稱自己為記帳業者，受被告指使，取得如附表一所示不實會計憑證據以申報，另開立如附表二所示不實會計憑證予其他營業人，被告虛增營業額，目的是為了向銀行辦理貸款等節（偵卷第229-231、467-475、481-484、495-509、535-537頁，採用大字體之打印頁數）。

(二)證人即如附表二編號8所示達盟開發企業有限公司負責人賴柔穎於國稅局訪談時證述自己不清楚與元城公司間交易之過程（偵卷第413、414頁）。

(三)被告身為元城公司之負責人，並領用統一發票，有元城公司之營業稅稅籍檔及歷史稅籍資料、營業人變更登記資料及財

政部北區國稅局103年8月26日領用統一發票購票證申請書各1份可證（偵卷第23-100頁）。

(四)元城公司與如附表一所示營業人未實際交易，於營業人銷售額與稅額申報書上，提出如附表一所示不實會計憑證扣抵銷項稅額，經剔除虛增銷項稅額後，元城公司共計逃漏營業稅42,186元。另元城公司並未銷貨給如附表二所示營業人，卻開立不實之如附表二所示不實會計憑證，供如附表二所示營業人申報，而幫助如附表二編號1、4-6、8所示之神港船舶股份有限公司5家營業人逃漏營業稅合計581,747元等節，有財政部北區國稅局查緝案件稽查報告、元城公司之營業人進銷項交易對象彙加明細表、專案申請調檔統一發票查核名冊、專案申請調檔查核清單、元城興業有限公司逐期計算虛進虛銷（含冒退稅額）應補徵稅額及漏稅額計算表、元城公司之各期營業人銷售額與稅額申報書各1份在卷可佐（偵卷第7-20、141-143、283-297、437-461頁）。

(五)國稅局認定元城公司與如附表一、二所示營業人未實際交易之查核資料及報告各1份（偵卷第147-276、299-426頁），其中如附表二編號5、6所示弘昇塑膠實業有限公司等營業人，各自出具聲明書承認與元城公司間並無實際交易（偵卷第371、377頁）。

二、足認被告之任意性自白與事實相符，應堪採信屬實。本案事證明確，被告上開犯行均堪認定，應依法論罪科刑。

貳、論罪科刑之法律適用：

一、法律修正：

被告行為中，稅捐稽徵法第43條業於103年6月4日經修正公布施行，並於同年0月0日生效。僅為文字條項之異動，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，並無新舊法比較之問題，應逕依一般法律適用原則適用裁判時法即現行法。

二、論罪：

(一)商業會計法之商業會計憑證，分為原始憑證及記帳憑證，所

謂原始憑證，係指證明事項之經過，而為造具記帳憑證所根據之憑證，而記帳憑證則係指證明處理會計事項人員之責任而為記帳所根據之憑證而言，此觀諸商業會計法第15條之規定自明。統一發票，係為證明事項之經過造具記帳所根據之憑證，屬原始憑證，自屬商業會計法第15條第1款之會計憑證無訛。再按商業會計法第71條第1款之商業負責人，以明知為不實之事項而填製會計憑證，原含有業務上登載不實之本質，與刑法第215條之從事業務之人明知為不實之事項而登載於業務上文書罪，皆規範處罰同一之登載不實行為，應屬法規競合，惟前者為後者之特別規定，依特別法優於普通法之原則，自應優先於普通法之原則，自應優先適用商業會計法第71條第1款論處（有最高法院91年台上字第5397號判決可資參照）。

(二)核被告就事實欄一、(一)所為，係犯稅捐稽徵法第47條第1項第1款、第41條之公司負責人為納稅義務人，以不正當方法逃漏稅捐罪；就事實欄一、(二)所為，則係犯商業會計法第71條第1款之商業負責人填製不實會計憑證罪（附表二）及稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪（僅附表二編號1、4-6、8部分）。

三、共犯關係：

(一)公司為法人，公司負責人為自然人，二者在法律上並非同一人格主體。公司負責人為公司之代表，其為公司所為行為，應由公司負責。故公司負責人為公司以不正當方法逃漏稅捐，因納稅義務人為公司，其所觸犯稅捐稽徵法第41條之罪之犯罪或受罰主體，仍為公司，而非公司負責人，僅因公司於事實上無從擔負自由刑之責任，基於刑事政策上之考慮，同法第47條第1款將納稅義務人之公司應處徒刑之規定，轉嫁於公司負責人。是公司負責人依該條款而適用徒刑之處罰，乃屬代罰之性質，並非因其本身之犯罪而負行為責任，自無與他人有犯意聯絡、行為分擔，而成立共同正犯之可能（最高法院92年度台上字第4025號判決意旨參照）。被告雖透過

01 陳月娟取得如附表一所示不實發票提出扣抵，而據以逃漏元
02 城公司之營業稅，然依上揭說明，陳月娟應係另外涉犯稅捐
03 稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐犯行，並非與被告論以
04 稅捐稽徵法第47條第1項第1款之逃漏稅捐罪共同正犯，公
05 訴意旨認被告與陳月娟就此部分為共同正犯，容有誤會。

06 (二)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
07 專條，為獨立之處罰規定，此所謂幫助，乃犯罪之特別構成
08 要件，有別於刑法上之幫助犯，並非逃漏稅捐者之從犯。故
09 如2人以上者同犯該條之罪，應不排除共同正犯之適用。被
10 告與陳月娟就事實欄一、(二)之填製不實會計憑證罪及幫助逃
11 漏稅捐罪等犯行有犯意聯絡及行為分擔，應論以共同正犯。

12 四、罪數：

13 (一)被告於上開事實欄一、(一)、(二)所示之期間內擔任商業負責人
14 多次逃漏稅捐之行為，及多次開立如附表二所示之不實統一
15 發票，幫助他人逃漏稅捐（僅附表二編號1、4-6、8部分
16 ），均係以單一犯意，於緊密相接之時、地接續為之，侵害
17 同一法益，其各次逃漏稅捐與開立不實發票之獨立性極為薄
18 弱，合為包括之一行為予以評價，較為合理，均為接續犯，
19 皆應僅成立一罪（即逃漏元城公司稅捐1罪、填製不實會計
20 憑證1罪、幫助他人逃漏稅捐1罪）。

21 (二)又被告就事實欄一、(二)所示填製不實會計憑證交付他人而幫
22 助他人逃漏稅捐，依社會通念，應認為係基於同一犯罪故意
23 ，而實行一個犯罪行為，屬一行為觸犯填製不實會計憑證及
24 幫助逃漏稅捐2罪名，為想像競合犯，應依刑法第55條之規
25 定，從一重之填製不實會計憑證罪處斷。

26 (三)被告所犯上開逃漏稅捐及填製不實會計憑證罪2罪間，犯意
27 各別，行為互殊，應予分別處罰。

28 五、量刑：

29 爰以行為人之責任為基礎，審酌被告身為元城公司之負責人
30 ，為虛增營業額向銀行申辦貸款，竟與記帳業者合謀，取得
31 不實統一發票作為進項憑證，作為扣抵元城公司之銷項稅額

，進而逃漏元城公司之營業稅捐4萬餘元，另填載內容虛偽不實之統一發票，用以幫助他人逃漏營業稅捐達581,747元，所為影響國家稅捐之徵收及稅務機關查核課稅之正確性，惟念及被告於本院審理中坦承犯行，尚有悔意，兼衡其素行、犯罪手段、情節、本件元城公司實際逃漏營業稅數額非多，目前已結束營業，虛偽開立統一發票之張數、銷售金額及幫助他人逃漏營業稅捐之數額、被告自陳高中畢業之智識程度、目前從事營造業工地主任、月收入約5萬元、有2名子女及需扶養父親之生活狀況等一切情狀，分別量處如主文所示之刑，並審酌被告之資力，依刑法第41條第1項前段之規定，均諭知易科罰金之折算標準。

六、不予宣告沒收之說明：

(一)被告就事實欄一、(一)所為，雖使元城公司受有逃漏營業稅金之不法利益，惟元城公司逃漏稅捐，依法將由稅捐機關對被告追繳稅款並處罰鍰，本案如就逃漏稅額宣告沒收，有使被告受重複剝奪不法利益過苛之虞，爰依刑法第38條之2第2項規定，不予宣告沒收、追徵。

(二)至於被告就事實欄一、(二)所為幫助如附表二編號1、4-6、8所示之各該公司逃漏營業稅，固使該等公司因此獲取節省稅捐之財產上利益，然依加值型及非加值型營業稅法第51條第1項第5款規定，納稅義務人有虛報進項稅額者，除追繳稅款外，並另處以罰鍰。是被告本案犯行經查獲後，稅捐機關自得對該等公司行使稅捐法上之請求權以追繳稅款，並處以罰鍰。基此，稅捐機關基於稅捐法上之規定對該等公司追繳稅款並處以罰鍰，已足剝奪其等節省稅捐之財產上利益；況且逃漏稅捐行為依稅捐稽徵法第41條屬於犯罪，則前開利益，應屬如附表二編號1、4-6、8所載各營業人自己實行逃漏稅捐犯罪而取得之犯罪所得，本應在各該營業人自己為被告之訴訟程序中，判斷應否沒收，本院就此不予審究，倘本案再對該等公司宣告追徵節省稅捐利益之價額，將使該等公司遭受雙重負擔，揆諸前開說明，本院認有過苛之虞，爰

01 依刑法第38條之2第2項規定，對該等公司所獲取節省稅捐
02 利益之價額，不予宣告沒收、追徵，亦毋庸命該等營業人參
03 與本案訴訟之沒收程序。且依卷內資料亦乏其他積極事證足
04 證被告確因上開犯行獲有報酬，自亦無從依刑法第38條之1
05 等規定宣告沒收或追徵，附此敘明。

06 參、不另為無罪諭知說明：

07 一、公訴意旨認被告就事實欄一、(二)幫助他人逃漏稅捐部分，除
08 經本院論罪科刑之部分外，另有幫助如附表三之營業人（即
09 附表二編號2、3、7）逃漏營業稅。而認被告此部分亦共
10 同涉犯稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪嫌等語。

11 二、法律解釋：

12 稅捐稽徵法第43條關於幫助逃漏稅捐罪係結果犯，須納稅義
13 務人有發生逃漏稅捐之結果，始克成立，已如前述。而我國
14 營業稅原則上採加值型課徵方式，係就銷項稅額與進項稅額
15 之差額課徵之。進項稅額係指營業人於購買與營業行為有關
16 之貨物或勞務時所給付之營業稅稅額，銷項稅額是指營業人
17 有銷售行為時應依法令規定開立統一發票並申報之稅額。因
18 此，應繳納之營業稅額係為銷項稅額扣除進項稅額時之差額
19 。如經稽徵機關認定營利事業的進項稅額及銷項稅額均為不
20 實時，稽徵機關係就營業人原申報之銷項稅額及進項稅額分
21 別扣除不實之進項稅額及銷項稅額後得出核定之銷項稅額及
22 進項稅額，再就前開核定之數額之差額為應納稅額，不得僅
23 單面計算不實銷項可供扣抵之稅額。

24 三、經查，如附表三所示營業人，因於同一時期有開立不實憑證
25 或有虛進虛銷的情形，經本院囑託財政部北區國稅局重新核
26 算之結果，如附表三所示營業人並無漏稅情事，此有財政部
27 北區國稅局110年1月22北區國審四字第1100001014號函暨
28 所附承億工程行等營業人取具元城公司開立不實統一發票申
29 報扣抵期間扣除虛進虛銷稅額後每期實際逃漏營業稅額統計
30 表、相關移送書、逃漏營業稅計算表各1份可證，應認如附
31 表三所示營業人持元城公司開立之不實憑證扣抵稅額，均未

生逃漏營業稅結果，被告所為自與稅捐稽徵法第43條第1項規定之幫助逃漏稅捐罪之構成要件不符。

四、公訴人所舉證據尚不足以證明被告確有此部分犯行，本應為無罪諭知，然公訴意旨認此部分與被告前揭幫助他人逃漏稅捐有罪部分，有裁判上一罪之關係，爰不另為無罪諭知，併此敘明。

據上論斷，應依刑事訴訟法第273條之1第1項、第299條第1項前段，判決如主文。

本案經檢察官魏子凱偵查起訴，由檢察官盧祐涵到庭執行公訴。

中華民國 110 年 2 月 24 日

刑事第十九庭 法官 蕭淳元

上列正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後20日內敘明上訴理由，向本院提出上訴狀（應附繕本），上訴於臺灣高等法院。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「切勿逕送上級法院」。

書記官 盧姿妤

中華民國 110 年 3 月 2 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者。

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41條

納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣6萬元以下罰金。

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。

稅捐稽徵法第47條

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，於下列之人適用之：

一、公司法規定之公司負責人。

二、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。

三、商業登記法規定之商業負責人。

四、其他非法人團體之代表人或管理人。

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為準。

【附表一】（即元城公司不實進項明細，幣別均為新臺幣，下同）：

編號	營業人名稱	發票年月	發票張數	進貨額	提出扣抵營業稅額
1	承億工程行	103年2月至 104年4月	9	3,366,501元	168,326元
2	康禾管理顧問 股份有限公司	104年2月	3	488,000元	24,400元
3	陽億有限公司	104年2月至 104年8月	5	1,350,888元	67,544元
4	奇毅實業有限	103年10月	2	572,000元	28,600元

(續上頁)

	公司				
5	雷音軒有限公司	103年10月	1	246,000元	12,300元
6	隆凱工業有限公司	104年2月	1	95,238元	4,762元
7	英琦包裝企業有限公司	103年12月至104年2月	5	1,665,805元	83,291元
8	宏瑋實業有限公司	103年10月	2	716,571元	35,829元
合計			28	8,501,003元	425,052元
備註	扣除虛增銷項稅額後，實際逃漏元城公司營業稅合計42,186元。				

【附表二】（即元城公司開立不實發票明細）：

編號	營業人名稱	申報期間	開立統一發票明細			提出申報扣抵明細（幫助逃漏之稅額）			營業狀況
			張數	銷售額	稅額	張數	銷售額	幫助逃漏稅額	
1	神港船舶股份有限公司	103年11月至104年7月	24	2,001,399元	100,071元	24	2,001,399元	100,066元	營業中
2	承億工程行	103年7月至104年9月	3	1,036,000元	51,800元	3	1,036,000元	0元	開立不實統一發票營業人
3	晟旺國際有限公司	104年11月	4	1,474,298元	73,715元	4	1,474,298元	0元	部分虛進虛銷
4	英琦包裝企業有限公司	103年8月	1	602,000元	30,100元	1	602,000元	30,100元	部分虛進虛銷
5	弘昇塑膠實業有限公司	103年2月至104年4月	12	7,587,092元	379,355元	12	7,587,092元	379,355元	營業中

(續上頁)

6	坤岳環保科技 有限公司	103年4月 至104年2 月	2	1,212,747元	60,637元	2	1,212,747元	60,637元	營業中
7	禾金科技有 限公司	104年9月	3	1,252,087元	62,605元	3	1,252,085元	0元	部分虛進 虛銷
8	達盟開發企 業有限公司	104年4月 至104年5 月	2	231,796元	11,589元	2	231,796元	11,589元	營業中
合計			51	15,397,419元	769,872元	51	15,397,417元	581,747元	

【附表三】幫助他人逃漏稅不另為無罪諭知部分：

編號	營業人名稱	申報期間	開立統一發票明細			提出申報扣抵明細			營業狀況
			張數	銷售額(新臺幣)	稅額(新臺幣)	張數	銷售額(新臺幣)	稅額(新臺幣)	
1	承億工程行	103年7月 至104年9 月	3	1,036,000元	51,800元	3	1,036,000元	51,800元	開立不實 統一發票 營業人
2	晟旺國際有 限公司	104年11 月	4	1,474,298元	73,715元	4	1,474,298元	73,715元	營業中
3	禾金科技有 限公司	104年9月	3	1,252,087元	62,605元	3	1,252,085元	62,605元	部分虛進 虛銷