臺灣臺中地方法院刑事判決

109年度訴字第2340號

公　訴　人　臺灣臺中地方檢察署檢察官
被　　告　金龍

上列被告因違反商業會計法等案件，經檢察官提起公訴（109年度偵字第25601號），被告於本院準備程序進行中為有罪之陳述，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

金龍共同犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實罪，處有期徒刑參月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。未扣案之犯罪所得新臺幣拾貳萬元沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額。

事實及理由

一、本案犯罪事實及證據，除證據部分補充：「被告金龍於本院準備程序及審理之自白」外，餘均引用附件檢察官起訴書之記載。

二、本件被告金龍所犯之罪，均為死刑、無期徒刑、最輕本刑為三年以上有期徒刑以外之罪，亦非屬高等法院管轄之第一審案件，被告於本院準備程序進行中，就被訴事實為有罪之陳述，經法官告知簡式審判程序之旨，並聽取檢察官、被告之意見後，依刑事訴訟法第273條之1第1項、第273之2等規定，本院合議庭裁定由受命法官獨任進行簡式審判程序，且不受同法關於證據能力認定規定及調查方式之限制，合先敘明。

三、論罪科刑

（一）被告金龍行為後，稅捐稽徵法第43條已於民國103年6月4日修正公布，並自公布日施行，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年以下有期徒刑、拘役或科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

，除觸犯刑法者移送法辦外，處1萬元以上5萬元以下罰鍰。」修正後則規定為：「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。」因修正後之規定僅係將第3項之「除觸犯刑法者移送法辦外」予以刪除，與本案之論罪科刑無涉，故不須為新舊法之比較適用，爰依一般法律適用原則，適用裁判時之法律，合先敘明。

（二）統一發票乃證明事項之經過而為造具記帳憑證所根據之原始憑證，商業負責人如明知為不實之事項，而開立不實之統一發票，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，依特別法優於普通法之原則，自應優先適用，無論以刑法第215條業務上登載不實文書罪之餘地（最高法院87年台上字第11號、92年台上字第6792號、94年台非字第98號判決相同見解）。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號判決看法相同）。故核被告開立如附表所示之統一發票22張予如附表所示之營業人部分，係犯商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪、稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪。

（三）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月為一期，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，是應分別視其犯罪時間係在刑法修正刪除連續犯之前或之後，而分別依連續犯論以一罪，或予分論併罰（最高法院100年度台上字第4962號、101年度台上字第3275、4362號判決同此看法）。查被告金龍以金龍發商行之名義，先後開立如附表所示不實之銷貨發票予如附表所示之營業人，而如附表所示之營業人乃據以向主管稽徵機關申報營業稅，依前開說明，應同時以「一期」即每2月作為認定逃漏營業稅次數之計算，而認被告金龍前後開立不實統一發票而逃漏共計1期稅捐。另被告金龍就同一申報期別內部期間內所填製不實會計憑證、幫助逃漏稅捐之犯行，仍屬基於單一犯罪決意而在時空密接狀態下，接續實行相同構成要件之行為，由於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，而應論以接續犯。再被告金龍虛開不實統一發票之目的係幫助他營業人為逃漏稅捐，二行為間具有局部同一性，為想像競合犯，應依刑法第55條之規定，從一重之商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪。

（四）被告就本案犯行，與蔡居安及真實姓名年籍不詳自稱「蔡仔」之男子（無證據證明係未成年人）有犯意聯絡及行為分擔，為共同正犯。

（五）爰以行為人之責任為基礎，審酌被告明知其無擔任公司負責人並經營公司之真意，竟應共犯蔡居安之邀約為金龍發商行之負責人，且未以正當方式經營事業、秉誠處理稅務事宜，罔顧稅捐公平，造成國家稅賦短收，且危害稅捐稽徵機關對於營業稅查核管理之公平性與正確性，行為殊值非難，惟被告犯後坦承犯行，態度尚佳，衡酌被告之犯罪動機、就本案犯行參與程度、本案填製不實會計憑證幫助

他營業人逃漏稅捐之金額，及其高中肄業之智識程度、目前在第三市場賣小吃、家庭經濟狀況不佳（見本院卷第67頁）等一切情狀，量處如主文所示之刑，並諭知易科罰金之折算標準。

四、被告行為後，刑法有關沒收規定於104年12月30日、105年6月22日迭經修正公布，依刑法施行法第10條之3第1項規定，自105年7月1日施行。修正後刑法第2條第2項規定「沒收、非拘束人身自由之保安處分適用裁判時之法律。」，已明確規範修正後有關沒收之法律適用，應適用裁判時法，自無庸比較新舊法。按犯罪所得，屬於犯罪行為人者，沒收之。但有特別規定者，依其規定；前2項之沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額，刑法第38條之1第1項、第3項分別定有明文。經查，被告自承因擔任金龍發商行負責人獲取新臺幣（下同）12萬元（見偵緝卷第20頁），為其犯本案犯行之所得，本院酌以如宣告沒收上述犯罪所得，亦無刑法第38條之2第2項所定「過苛之虞」、「欠缺刑法上之重要性」或「為維持受宣告人生活條件之必要」情形，應依上述規定宣告沒收，並於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額。

五、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、、第310條之2、第454條，商業會計法第71條第1款，稅捐稽徵法第43條第1項，刑法第11條前段、第28條、第55條、第41條第1項前段、第38條之1第1項、第3項，判決如主文。

本案經檢察官陳文一提起公訴，檢察官劉世豪到庭執行職務。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　1　　月　　5　　日

刑事第二庭　　法　官　蔡孟君

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，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」。

書記官　林鈺娟

中　　華　　民　　國　　110　　年　　1　　月　　6　　日

附表

編號	營業稅申報期別	營業人名稱	營業人開立			申報扣抵銷項金額		
			張數	銷售額	稅額	張數	銷售額	稅額
1	103年5-6月營業稅	巨鯤企業有限公司	12	6,124,500元	306,225元	12	6,124,500元	306,225元
		先鋒瑞寶有限公司	10	4,335,600元	216,780元	10	4,335,600元	216,780元
		合計	22	10,460,100元	523,005元	22	10,460,100元	523,005元

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。

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。

【附件】

臺灣臺中地方檢察署檢察官起訴書

109年度偵字第25601號

被　　告　金龍　　男　62歲（民國00年0月0日生）

住臺中市○○區○○路0段000巷00號

居臺中市○區○○路000巷00○0號2樓

國民身分證統一編號：Z000000000號

上列被告因違反商業會計法等案件，已經偵查終結，認應提起公訴，茲將犯罪事實及證據並所犯法條分敘如下：

犯罪事實

一、金龍明知自身無資力亦無擔任負責人而經營商號之意願，仍為他人申設商號並登記為商號負責人，以取得報酬，且依其已成年之社會經驗，應可預見此俗稱之「人頭商號」恐淪為他人從事商業不法行為，惟仍不違背其本意，於民國 101 年 8 月 5 日前某日，以每月新臺幣（下同） 1 萬元之代價，應蔡居安（涉嫌商業會計法等罪嫌另經臺灣嘉義地方檢察署檢察官以 108 年度偵字第 2949 號提起公訴）及真實姓名年籍不詳自稱「蔡仔」之男子所請，而於 101 年 8 月 5 日，在臺中市○區○○○路 0 段 00 號 7 樓設立「金龍發商行」並出名登記為營業負責人，而屬商業會計法第 4 條所定之商業負責人，並為從事業務之人。嗣金龍自 103 年 5 月至同年 6 月間擔任登記負責人之期間內，與蔡居安共同基於幫助他人逃漏稅捐及填製不實會計憑證之犯意聯絡，明知金龍發商行並未銷售貨物或勞務予附表所示 2 家營業人，仍容任蔡居安及「蔡仔」陸續開立附表所示統一發票共 22 紙、總銷售額 1046 萬 100 元，予附表所示之 2 家營業人充當進項憑證，並由各該營業人分別持向所屬稅捐稽徵機關申報扣抵銷項稅額，以此不正方式幫助該等營業人逃漏附表所示之營業稅共 52 萬 3005 元，足以生損害於稅捐

稽徵機關核課稅捐之正確性及金龍發商行於商業會計事務處理之正確性。

二、案經財政部中區國稅局函送臺灣嘉義地方檢察署檢察官陳請臺灣高等檢察署令轉本署偵辦。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	被告金龍於偵查中之自白	自白應真實姓名年籍不詳自稱「蔡仔」之男子所請，約以每月1萬元之代價，於101年8月5日，出名登記設立金龍發商行並自任營業負責人之事實
2	證人即先鋒瑞寶有限公司負責人兼另案被告鄭凱文於國稅局之證述	1.先鋒瑞寶有限公司（下稱先鋒公司）於103、104年度之菸酒業務是另案被告鄭凱文與蔡居安合作，先鋒公司於涉案期間取得菸酒之進項憑證，全是由另案被告蔡居安提供給其作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，其將先鋒公司、喜樂公司空白二聯式發票交給另案被告蔡居安使用，二聯式(菸酒)銷項發票是另案被告蔡居安開立。2.金龍發商行是另案被告蔡居安找人頭設立，設址在先鋒公司承租之辦公大樓，實際上沒有在那個地址營業，簽約時都是另案被告蔡

（續上頁）

		居安出面，其都沒有看到那些名義負責人。3. 先鋒公司取得金龍發商行開立之統一發票全是另案被告蔡居安所提供，其未曾看過該等交易之商品貨物，先鋒公司也無付款證明等事實。
3	金龍發商行設立（變更）登記申請書、設立登記表、變更登記表等	證明被告金龍於民國 101 年 8 月 5 日，在臺中市北區梅川西路 3 段 65 號 7 樓設立金龍發商行並出名登記為營業負責人之事實。
4	財政部中區國稅局刑事案件告發書暨其檢送之案情報告、金龍發商行涉嫌取得及開立不實統一發票幫助他人逃漏稅捐案卷宗1宗（含金龍發商行之營業人銷售額與稅額申報書、涉嫌取得不實統一發票明細表、專案申請調檔查核清單及名冊、營業稅稅籍查詢、營業人設立【變更】登記申請書、相關銀行帳戶查核資料）	證明全部犯罪事實
5	板信商業銀行函覆金龍發商行公司自 103 年 1 月 1 日起至 106 年 12 月	證明金龍發商行與附表所列營業人間無銷售貨物或勞務之交易事實仍開立不實統一發票之

（續上頁）

	31 日止之交易明細	事實。
6	臺灣嘉義地方檢察署 108 年度 2949 號等案件起訴書	另案被告蔡居安涉嫌邀集被告金龍成立無實際營業之金龍發商行，進而開立不實統一發票給附表所示營業人以幫助逃漏稅捐，及另案被告鄭凱文明知金龍發商行與先鋒公司間並無交易事實，竟持金龍發商行開立之不實發票充當進項憑證申報扣抵銷項稅額，渠等 2 人涉嫌商業會計法、稅捐稽徵法等罪嫌業經另行起訴之事實。

二、論罪部分：

㈠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，計有外來憑證、對外憑證、內部憑證 3 類。其中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，有收入傳票、支出傳票及轉帳傳票 3 類，此觀諸商業會計法第 15 、 16 、 17 條之規定自明。又按營利事業銷貨統一發票，係營業人依營業稅法規定於銷售貨物或勞務時，開立並交付予買受人之交易憑證，足以證明會計事項之經過，應屬商業會計法第 15 條第 1 款所稱之原始憑證，屬商業會計憑證之一種（最高法院 87 年度台非字第 389 號判決參照）。復按統一發票乃證明事項之經過而為造具記帳憑證所根據之原始憑證，商業負責人如明知為不實之事項，而開立不實之統一發票，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，該罪為刑法第 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，無論以刑法第 215 條業務上登載不實文書罪之餘地（最高法院 92 年台上字第 6792 號、 94 年台非字第 98 號判決參照）。

㈡次按所謂集合犯，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、 101 年度台上字第 657 號判決參照）。且關於營業稅之申報，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 月為一期，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，是應分別視其犯罪時間係在刑法修正刪除連續犯之前或之後，而分別依連續犯論以一罪，或予分論併罰（最高法院 100 年度台上字第 4962 號判決、 101 年度台上字第 3275 號判決、 101 年度台上字第 4362 號判決參照）。準此，本件被告所為附表所示各期申報營業稅之期間，多次填製核屬商業會計憑證之不實統一發票而幫助他人

逃漏稅捐之行為，均應以每一期營業稅申報期間（即每 2 個月）作為認定幫助逃漏營業稅與填製不實會計憑證之罪數，在上開各期營業稅內各次填製不實統一發票之數次舉動，均為實現幫助他人逃漏各期營業稅之單一目的所為，宜為接續犯之單一法律行為，較符合社會通念之經驗法則。

㈢被告於附表編號 1 之期間，填製不實統一發票之數次舉動，均為實現幫助他人逃漏各期營業稅之單一目的所為，為接續犯之單一法律行為，應評價認係包括一罪之接續犯。被告所為附表編號 1 之犯行，係以一行為同時觸犯商業會計法第 71 條第 1 款商業負責人填製不實會計憑證罪嫌、稅捐稽徵法第 43 條幫助他人逃漏稅捐罪嫌，為想像競合犯，請從一較重之商業會計法第 71 條第 1 款商業負責人填製不實會計憑證罪處斷。至被告犯罪所得，請依刑法第 38 條之 1 第 1 項前段、第 3 項規定宣告沒收之，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額。

三、依刑事訴訟法第251條第1項提起公訴。

此　致

臺灣臺中地方法院

中　　華　　民　　國　　109　　年　　9　　月　　8　　日

檢　察　官　陳文一

本件正本證明與原本無異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　9　　月　　18　　日

書　記　官　楊雅君

所犯法條：

商業會計法第71條第1款

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。
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：
金龍發商行開立不實統一發票明細表（資料來源：財政部中區國稅局專案申請調檔統一發票查核清單）

編號	營業稅申報期別	營業人名稱	營業人開立			申報扣抵銷項金額		
			張數	銷售額	稅額	張數	銷售額	稅額
1	103年5-6月營業稅	巨鯤企業有限公司	12	6,124,500	306,225	12	6,124,500	306,225
		先鋒瑞寶有限公司	10	4,335,600	216,780	10	4,335,600	216,780
		合計	22	10,460,100	523,005	22	10,460,100	523,005