

臺灣高等法院高雄分院刑事判決

109年度上訴字第501號

上訴人

即被告 馬歆倪

選任辯護人 呂郁斌律師

上列上訴人因違反商業會計法等案件，不服臺灣高雄地方法院108年訴字第411號，中華民國109年2月26日第一審判決（起訴案號：臺灣高雄地方檢察署108年偵字第1288號），提起上訴，本院判決如下：

主文

上訴駁回。

事實

一、蘇志雄係「甫恆企業有限公司」（下稱甫恆公司，原設高雄市○○區○○路○○號5樓之4，於民國102年5月2日遷至高雄市○○區○○○街○○號1樓）之實際負責人，申購、請領及製作統一發票為其附隨業務，係從事業務之人（蘇志雄涉案部分已據原審判處罪刑，未經上訴而確定）。馬歆倪（原名馬習瑗）於102年間係蘇志雄之女友。其與蘇志雄均知甫恆公司為無實際營業或銷售勞務、貨物之「虛設公司」，竟仍分別為下列行為（甫恆公司之登記負責人先後為石凱文、顏旭瑋二人，該二人被訴與馬歆倪、蘇志雄共同涉案之部分，亦據原審判處罪刑，未經上訴而確定）：

（一）馬歆倪、蘇志雄二人均知甫恆公司於102年1月至同年6月間，未與名崙科技有限公司（下稱名崙公司）、仵侑企業有限公司（下稱仵侑公司）交易，上開兩間公司亦無如附表一之發票所載銷售貨物或勞務予甫恆公司之情形，竟基於行使業務登載不實文書之各別犯意聯絡，推由蘇志雄分別於附表一所示各期（每2月為1期）營業稅申報前，在不詳地點，以不詳方式，各取得如附表一所載內容不實之發票充作進項會計憑證，再由馬歆倪、蘇志雄以該等內容不實之發票為據，分別交由不知情之記帳業者歐秀美、余慶煌填載在附表一所示甫恆公司各期營業稅之「營業人銷售額與稅額申報書（

401)」(下稱營業稅申報書)後，於如附表一所示各申報日期，持向財政部高雄市國稅局(現更名為財政部高雄國稅局，下稱高雄國稅局)申報營業稅而行使，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。惟因甫恆公司為無營業事實之「虛設公司」，並未發生實質逃漏營業稅之結果。

(二)馬歆倪、蘇志雄二人均知甫恆公司於102年1月至8月間，並未與絃駿實業有限公司(下稱絃駿公司)、訊研通訊行、緯駿興業有限公司(下稱緯駿公司)、承瑋國際有限公司(下稱承瑋公司)、宥力翔股份有限公司(下稱宥力翔公司)及名崙公司等6間公司、商號進行交易，亦無如附表二之發票所示銷售貨物或勞務予上開6間公司、商號之情形，竟基於行使業務登載不實文書、幫助納稅義務人逃漏稅捐之各別犯意聯絡，於申報如附表二各期(每2月為1期)營業稅之稍早某時，在不詳地點，利用不知情之記帳業者歐秀美填製如附表二編號1、編號2、編號3之⑧至⑪所示不實內容之發票，及以不詳方式自行填製開立如附表二編號3之①至⑦、編號4所示不實內容發票之會計憑證，交予附表二所示6間公司、商號充為進項憑證，進而幫助其中附表二編號1之②所示之訊研通訊行、附表編號3所示之名崙公司、訊研通訊行，及附表編號4所示之宥力翔公司得以持該等不實發票向稅捐主管機關申報營業稅，憑供扣抵銷項金額使用，而逃漏如上開附表二各編號所示之營業稅。且彼等開立交付如附表二所述之不實發票，均足生損害於稅捐稽徵機關對稅捐稽徵及管理之正確性(至於附表二編號1之①、③、④、編號2之①至③所示被告二人開立不實內容發票予絃駿公司、緯駿公司、承瑋公司之部分，尚不成立幫助納稅義務人逃漏稅捐罪，理由詳後述)。又為逃避查緝，由馬歆倪於102年6月13日佯以緯駿公司、訊研通訊行、絃駿公司之名義，匯款予甫恆公司，製作金流往來之假象。

二、案經高雄國稅局告發由臺灣高雄地方檢察署檢察官偵查起訴

01 。

02 理 由

03 壹、證據能力部分：

04 一、按被告以外之人於審判外之陳述，雖不符刑事訴訟法第159
05 條之1至第159條之4之規定，而經當事人於審判程序同意
06 作為證據，法院審酌該言詞或書面陳述作成時之情況，認為
07 適當者，亦得為證據，刑事訴訟法第159條之5第1項定有
08 明文。經查，本判決所引用被告以外之人於審判外之陳述，
09 業據當事人同意作為證據（見本院卷第89、90、122、123
10 頁），並經本院於調查證據程序逐一提示或告以要旨，本院
11 審酌上開證據之取得過程並無瑕疵，與本案待證事實間復具
12 有關聯性，認為以之作為本案證據亦屬適當，依刑事訴訟法
13 第159條之5第1項規定，應有證據能力。

14 二、本判決以下所引用被告於偵、審程序中之陳述及其他非供述
15 證據，均與本件事實之認定具有關聯性，且均經合法取得，
16 又無法定證據排除情事，復經本院依刑事訴訟法第164條、
17 第165條踐行證據之調查程序，當事人對此部分之證據能力
18 亦不爭執，依同法第158條之4之反面解釋，均可認為有證
19 據能力。

20 貳、認定犯罪事實之證據及理由：

21 一、訊據被告馬歆倪固坦承有將發票交由記帳業者余慶煌用以填
22 載甫恆公司之營業稅申報書，並曾於石凱文擔任甫恆公司的
23 登記負責人時，帶同石凱文前往行開戶，且有以緯駿公司、
24 訊研通訊行及絃駿公司之名義匯款至甫恆公司帳戶等事實（
25 見原審訴字卷一第39頁），惟矢口否認有何與蘇志雄共同行
26 使業務登載不實文書、幫助納稅義務人以詐術逃漏稅捐之犯
27 行，辯稱：伊很少去甫恆公司，也沒在管蘇志雄的事情，伊
28 只是幫忙跑腿的，102年6月13日當天因為伊剛好要去臺灣
29 中小企銀銀行為其經營之習瑗開發建設有限公司入票，才受
30 蘇志雄之託，順便以緯駿公司、訊研通訊行及絃駿公司之名
31 義匯款至甫恆公司帳戶云云。被告馬歆倪之辯護人則為被告

01 辯以：蘇志雄是甫恆公司的實質負責人，馬歆倪未參與公司
02 營運，馬歆倪帶石凱文去銀行開戶、以廠商名義匯款給甫恆
03 公司及代送資料給歐秀美或代找余慶煌記帳士，純粹係依照
04 蘇志雄之指示，與公司稅務有關之資料提供及運用都是蘇志
05 雄一手主導，馬歆倪未與蘇志雄有共同之犯意聯絡，其係在
06 不知情之情況下分擔部分跑腿行為等語。經查：

07 (一)被告馬歆倪於102年間係同案被告蘇志雄之女友；同案被告
08 蘇志雄為甫恆公司之實際負責人；同案被告石凱文、顏旭瑋
09 二人則於101年12月21日起至102年5月9日止之間，及自
10 102年5月10日起至查獲時，先後擔任甫恆公司之登記負責
11 人；甫恆公司有於102年1月至同年6月間，取得如附表一
12 所示公司開立之發票，充作甫恆公司之進項會計憑證，再由
13 蘇志雄、馬歆倪分別交由不知情之記帳業者歐秀美、余慶煌
14 載入甫恆公司如附表一所示各期營業稅之營業稅申報書，並
15 於如附表一所示各申報日期，持向高雄國稅局申報營業稅；
16 蘇志雄並於102年1月至同年8月間利用不知情之記帳業者
17 歐秀美填製如附表二編號1、編號2、編號3之⑧至⑪所示
18 不實內容之發票，及以不詳方式各填製開立如附表二編號3
19 之①至⑦、編號4所示不實內容之發票，交予附表二所示6
20 間公司、商號充為進項憑證。其中附表二所示之訊研通訊行
21 、名崙公司、宥力翔公司等3間公司、商號更持之向稅捐主
22 管機關申報營業稅，憑供扣抵銷項金額使用，逃漏如附表二
23 編號1之②、編號3、編號4所示之營業稅，被告馬歆倪另
24 於102年6月13日以緯駿公司、訊研通訊行、絃駿公司名義
25 匯款予甫恆公司之事實，業據同案被告蘇志雄於原審準備程
26 序及審理時均坦承不諱（見原審之審訴卷第65頁，原審訴字
27 卷一第33至35頁、第129頁，原審訴字卷二第13頁、第90頁
28 ），且為被告馬歆倪及同案被告石凱文、顏旭瑋所是認（見
29 原審訴字卷一第39頁、第41頁、第107頁），復核與證人即
30 駿逸記帳士事務所負責人歐秀美於國稅局詢問時及原審審理
31 時（見警一卷第152至154頁，他卷第85頁，原審訴字卷一

第130至135頁、第137至141頁、第146至147頁、第151至154頁）、證人即寶成聯合記帳及報稅代理人事務所代表人余慶煌於原審審理時（見原審訴字卷一第156至164頁）證述之情節大致相符，且有甫恆公司營業稅稅籍資料查詢結果（見警一卷第8至25頁）、該公司102年1月4日營業人變更登記查簽表（見警一卷第71頁）、該公司101年12月25日營業人設立（變更）登記申請書（見警一卷第72至73頁）、高雄市政府101年12月21日高市府經商公字第10150466160號函（見警一卷第74頁）、甫恆公司101年12月21日變更登記表（見警一卷第75至82頁）、該公司102年4月25日營業人變更登記查簽表、營業人設立（變更）登記申請書、有限公司變更登記表（見警一卷第83至88頁）、該公司102年5月2日有限公司變更登記表（見警一卷第89至94頁）、高雄市政府105年5月2日高市府經商公字第10251520110號函（見警一卷第95至96頁）、甫恆公司新開業營業人訪問卡（石凱文部分，見警一卷第97至98頁）、該公司102年5月28日營業人變更登記查簽表、營業人設立（變更）登記申請書（見警一卷第99至101頁）、高雄市政府102年5月10日高市府經商公字第10251670600號函（見警一卷第102頁）、甫恆公司102年5月10日有限公司變更登記表（見警一卷第103至111頁）、該公司102年2至8月申報書（見警一卷第117至121頁）、財政部高雄國稅局營業人進銷項交易對象彙加明細表（進項來源，見警一卷第122頁）、營業人進銷項交易對象彙加明細表（銷項去路，見警一卷第123頁）、甫恆公司資產負債表（見警一卷第126頁）、寶成聯合記帳及報稅代理人事務所說明書（見警一卷第160頁）、甫恆公司開立如附表二所示之發票22張（見警一卷第161至172頁）、該公司之轉帳傳票及所取得如附表一所示之發票14張（見警一卷第173至201頁）、該公司統一發票購買發票明細（見警一卷第177至178頁、第187頁、第198頁）、臺灣中小企業銀行匯款申請書（見警一卷第192至197頁）

、甫恆公司與仸侑公司之財政部高雄國稅局進銷項憑證明細資料表（見警二卷第202至203頁）、甫恆公司與名崙公司之財政部高雄國稅局進銷項憑證明細資料表（見警二卷第295至296頁）、甫恆公司與絃駿公司之財政部高雄國稅局進銷項憑證明細資料表（見警二卷第337至338頁）、絃駿公司轉帳傳票（見警二卷第380至381頁）、甫恆公司與宥力翔公司之財政部高雄國稅局進銷項憑證明細資料表（見警二卷第393至394頁）、甫恆公司現金支出傳票（見警二卷第407至408頁）、甫恆公司與訊研通訊行之財政部高雄國稅局進銷項憑證明細資料表（見警二卷第410至411頁）、訊研通訊行之現金支出傳票（見警二卷第425至427頁）、甫恆公司與緯駿公司之財政部高雄國稅局進銷項憑證明細資料表（見警二卷第447至448頁）、甫恆公司與承瑋公司之財政部高雄國稅局進銷項憑證明細資料表（見警二卷第467至468頁）、財政部高雄國稅局108年9月17日財高國稅審四字第1080110585號函（見原審訴字卷一第81至89頁）、財政部南區國稅局新化稽徵所108年9月20日南區國稅新化銷售二字第1080548056號函（見原審訴字卷一第91頁）等附卷足參，此部分事實，堪以認定。

(二)按稅捐稽徵法上之逃漏稅捐罪係結果犯，須發生逃漏應繳納稅捐之結果，始足構成。行為人虛設公司、行號，為製造該虛設公司、行號營業之假象，而與其他虛設公司、行號彼此對開發票，或從有實際營業而無實際銷售貨物或勞務之公司、行號取得發票。因該等虛設公司、行號並無實際營業行為，即無逃漏營業稅捐可言（最高法院95年台上字第486號、93年台上字第3994號、99年台上字第7817號判決意旨參照）。查前述絃駿公司、緯駿公司、承瑋公司等3間公司均屬虛設行號，此有該等公司之營業稅稅籍資料查詢作業列印資料、臺灣臺南地方法院104年簡上字第108號刑事判決各1份附卷可稽（見警二卷第339至349頁、第350至363頁、第449至453頁、第469至477頁）。是上開3間公司於如附

01 表二編號1之①、③、④及附表二編號2所示期間，尚難認
02 為有真實營業行為而需繳納營業稅。是以，甫恆公司開立給
03 上開3間公司之統一發票縱有內容不實，且經各該營業人於
04 如附表二編號1、2所示各期營業稅申報期間內向稅捐稽徵
05 機關申報扣抵銷項稅額，惟因該等營業人既無實際營業，自
06 不生逃漏營業稅之結果。準此，本案甫恆公司幫助他人逃漏
07 稅捐之實際數額，應為如附表二編號1之②、編號3及編號
08 4「幫助逃稅額」欄所示之總和，共計21萬6,950元（計算
09 式：3萬5,000元+11萬3,200元+6萬8,750元=21萬6,
10 950元）。

11 (二)被告馬歆倪及其辯護人雖以前詞置辯，惟查：

12 1.證人即同案被告蘇志雄於原審審理時證稱：「馬歆倪跟石
13 凱文這間公司在運作什麼，他們全部知道，如果他們不知
14 道的話，顏旭瑋跟石凱文不可能會去利用報稅去申請信用
15 卡，他們現在全部都是串供，都是推託之詞，但我該承擔
16 的，我承擔起來」（見原審訴字卷一第155頁）；「（問
17 證人歐秀美作證她在幫你們處理稅務申報有開了一些發
18 票，除了歐秀美剛才所說的那些發票外，後來在她不做了
19 以後，有出現名崙科技或宥力翔有限公司，這些公司的銷
20 項發票上面的內容是何人填載的，因為筆跡跟歐秀美不一
21 樣？）我不知道，當初這些部分都是馬習瑗在做的，但她
22 後來看歐秀美很不爽，所以才會把歐秀美換掉，換去別間
23 記帳公司的原因就是這樣，所以這些工作本來都是她在做
24 的，她要做的」（見原審訴字卷一第167頁），另證稱甫
25 恆公司的資金、文書處理，包括公司大小章、公司營利事
26 業證、公司存摺、公司發票都是馬歆倪在管理，跟銀行往
27 來也都是馬歆倪在處理等語甚明（見原審訴字卷一第168
28 頁），且核與證人歐秀美於偵查中所證：甫恆公司的帳務
29 資料是公司的小姐拿給伊的，伊擔任甫恆公司記帳士的薪
30 資也是小姐拿給伊的等語（見他卷第85頁），復於原審審
31 理時證稱：伊幫甫恆公司處理會計事務的薪資，蘇志雄會

01 交代「馬小姐」拿給伊，蘇志雄也會親自拿給伊，伊於偵
02 查中提到的「公司的小姐」是指馬歆倪，馬小姐拿給伊的
03 帳務資料就是發票資料，就是要申報營業稅的進、銷項發
04 票，伊幫甫恆公司申報過2期的營業稅，其中1次的申報
05 資料是由馬小姐拿給伊的等語（見原審訴字卷一第133至
06 135頁、第152至154頁）；證人余慶煌於原審審理時亦
07 證稱：伊幫甫恆公司申報過102年5至12月份的營業稅，
08 甫恆公司要申報營業稅的進項及銷項發票是馬小姐拿過來
09 給伊的，他們會提供進項發票、銷項發票，還有一些收據
10 、匯款申請書，伊再製作傳票等語相符（見原審訴字卷一
11 第157頁、第160至161頁）。綜觀證人蘇志雄所供被告
12 馬歆倪之涉案情節，不僅有其他證人之證述可以相互補強
13 參照，且其供出被告馬歆倪涉案，並不能使自己脫免或減
14 輕刑責，被告也自稱與證人蘇志雄並無恩怨（見原審訴字
15 卷一第179頁），是上開證人所為不利被告馬歆倪之證詞
16 ，應均可採信。

17 2. 又同案被告蘇志雄上開證述，就馬歆倪有處理甫恆公司與
18 銀行間業務往來事宜乙事，另核與同案被告石凱文於偵查
19 中供稱：當時馬歆倪有帶伊去銀行開甫恆公司的帳戶，伊
20 有跟馬歆倪去銀行好多次，每次去銀行都是去簽名，例如
21 去開戶或改營業登記的等語（見他卷第187頁）；及同案
22 被告顏旭瑋則於偵查中供稱：公司完全是蘇志雄在處理，
23 錢都是馬習瑗（即馬歆倪）在處理的，因為蘇志雄很信賴
24 馬習瑗等語（見他卷第177頁）相符。被告馬歆倪於原審
25 準備程序時亦自承：寶成的記帳師是蘇志雄有需求，伊才
26 去找的，這些東西是伊送去給寶成的記帳師沒錯等語（見
27 原審訴字卷一第39頁），益徵證人暨同案被告蘇志雄就被
28 告馬歆倪涉案部分之證述與事實相符。

29 3. 此外，被告馬歆倪亦自承有於102年6月13日以緯駿公司
30 、訊研通訊行、絃駿公司名義匯款予甫恆公司，業如前述
31 。並有臺灣中小企業銀行匯款申請書影本三紙在卷可考（

見警一卷第193、194、195）。因馬歆倪自稱係「習瑗開發建設有限公司」之負責人（見本院卷第159頁），觀諸卷附財團法人金融聯合中心有關「習瑗開發建設有限公司」之登記資料亦為如此記載（見本院卷第111至115頁），是其對公司之運作應有相當了解，對公司間異常的資金往來亦應有相當之發現能力及警覺能力。而緯駿公司、訊研通訊行、紘駿公司均設址在臺南市（上開公司、行號之營業稅稅籍資料查詢作業列印資料參照，見警二卷第449頁、第412頁、第339頁）；被告又自承其與上開三公司無任何關係（見本院卷第159頁），因此如上開三家公司、行號有匯款給甫恆公司之需要，自應由各該公司之人員就近在臺南市區處理匯款事務，將款項匯至甫恆公司在高雄市所在地之銀行帳戶較為合理。而被告馬歆倪既非緯駿公司、訊研通訊行、紘駿公司之人員，亦自承未獲上開三家公司授權（見本院卷第160頁），本無越俎代庖，為上開三公司代理匯款之權責，然其竟於102年6月13日同時使用上開三家公司之名義，在高雄市之台灣中小企業銀行大昌分行匯款給在同一高雄市區之甫恆公司，此等行為已與商業常情有違。況該等匯入之現金如屬甫恆公司所有，被告也自稱其前揭所匯款項均為同案被告蘇志雄所交付（見本院卷第160頁第1、2行），則被告應逕行將該等現金存入甫恆公司之金融帳戶。其何故多此一舉，以迂迴方式利用其他公司名義匯給甫恆公司？是被告此舉顯在製造公司間金流往來之假象，被告辯稱僅為跑腿，既未感怪異，也未向同案被告蘇志雄質疑云云（見本院卷第161頁），實與常理有違。

二、綜上以觀，被告馬歆倪不僅尋找協助甫恆公司申報營業稅之記帳業者，且交付甫恆公司申報營業稅所需之相關進、銷項發票、匯款憑證等資料予記帳業者，並於公司登記負責人變更時，帶同登記負責人至銀行開立帳戶，更以緯駿公司、訊研通訊行、紘駿公司名義匯款予甫恆公司，製作虛假之金流

，以掩飾甫恆公司與上開公司間並無實際交易之情，顯見被告馬歆倪對甫恆公司之事務涉入甚深，非僅處理甫恆公司雜務及偶而為同案被告蘇志雄跑腿之人而已，因此堪可認定被告馬歆倪與同案被告蘇志雄均係共同參與甫恆公司事務之人。從而，被告馬歆倪對於前揭甫恆公司取得虛偽不實統一發票充作甫恆公司之進項憑證，及開立虛偽不實統一發票供他公司行號充作進項憑證，自無諉為不知之理，被告馬歆倪就本案犯行，與被告蘇志雄有犯意聯絡及行為分擔，應可認定。被告馬歆倪所辯，要屬卸責之詞，不足採信。

參、論罪

一、新舊法比較之說明：

(一)稅捐稽徵法部分：

被告行為後，稅捐稽徵法第43條於103年6月4日修正公布，並自公布日施行。修正前該條規定為：「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（第1項）。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（第2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、拘役或科新臺幣6萬元以下罰金（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）。對比修正前後規定可知，新規定僅係將原第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」而為文字條項之異動，是此修正不屬於刑法第2條之法律變更，並無新舊法比較之問題，應逕適用裁判時法（即現行法）。

(二)刑法部分：

1.被告行為後，刑法第2條、第11條、第51條業經修正，並

於105年7月1日施行。其中刑法第2條規定本身僅係新、舊法比較適用原則之宣示性指導原則，並非實體刑罰法律；刑法第11條之修正，亦未涉及實體刑罰法律之變更，均不生行為後法律變更之比較適用問題，應逕予適用裁判時法。又修正後刑法第51條，係將原該條第9款（宣告多數沒收者，併執行之）刪除，並將原該條第9款之規定改列在修正後刑法第40條之2第1項，對被告並無較有利或不利之影響，自無庸為新舊法之比較，逕予適用修正後刑法第51條（最高法院95年第8次刑事庭會議決議參照）。

2. 被告行為後，刑法第215條於108年12月25日修正公布，並於000年00月00日生效。修正前刑法第215條規定：「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5百元以下罰金」。然刑法施行法第1條之1第1項、第2項前段已規定：「中華民國94年1月7日刑法修正施行後，刑法分則編所定罰金之貨幣單位為新臺幣。94年1月7日刑法修正時，刑法分則編未修正之條文定有罰金者，自94年1月7日刑法修正施行後，就其所定數額提高為30倍。」是刑法第215條於108年12月25日修正前，所定罰金數額應均提高為30倍，即1萬5千元。修正後刑法第215條亦規定：「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。」是本次修正目的顯係將原本尚須適用刑法「施行法」第1條之1第2項規定計算得出之罰金數額，直接規定為法定罰金刑度，以減少法律適用之複雜度，增加法律明確性，並無改變構成要件之內容，亦未變更處罰之輕重，自不生新舊法比較之問題，而應依一般法律適用原則，適用裁判時法即修正後刑法第215條。

二、法律適用之說明：

(一)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號判例意旨參照）。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營業有密切關連，為公司反覆所為之社會行為，雖非公司經營之主要業務，惟仍不失為附屬該公司主要營業事項之附隨業務，故營業稅申報書應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，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年台上字第2599號判決意旨參照）。

(二)次按商業會計法第71條第1款所謂之「主辦及經辦會計人員」，係指負責主辦或經辦商業會計法第2條第2項所稱商業會計事務之處理，即係從事會計事項之辨認、衡量、記載、分類、彙總，及據以編製財務報表而言（最高法院103年度台上字第3439號判決意旨參照）；至所謂「依法受託代他人處理會計事務之人員」，則係指具備「依法取得代他人處理會計事務之資格」之人員而言（最高法院95年台上字第2538號判決意旨參照）。又上開條款中所謂「商業負責人」，因商業會計法第4條已明定「本法所稱商業負責人，依公司法、商業登記法及其他法律有關之規定」，而依被告4人行為時之公司法第8條所稱之公司負責人，在無限公司、兩合公司為執行業務或代表公司之股東；在有限公司、股份有限公司為董事。公司之經理人或清算人，股份有限公司之發起人、監察人、檢查人、重整人或重整監督人，在執行職務範圍內，亦為公司負責人。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。另依商業登記法第10條規定，本法所稱商業負責人，在

獨資組織，為出資人或其法定代理人；在合夥組織者，為執行業務之合夥人。經理人在執行職務範圍內，亦為商業負責人。故依公司法、商業登記法所規定之公司負責人，並不包含不具前述身分之所謂「實際負責人」在內（最高法院102年度台上字第2108號判決同此意旨）。另按稅捐稽徵法第41條之罪，係以詐術或其他不正當之方法逃漏稅捐為成立要件，而所謂詐術固同於刑法上詐術之意，乃指「以偽作真」或「欺罔隱瞞」等積極之作為，致稅捐機關陷於錯誤，而免納或少納應繳之稅款，以獲取財產上之不法利益（最高法院92年度台上字第1624號判決意旨參照）。再按稅捐稽徵法第43條第1項之罪，係獨立性犯罪，不以正犯之存在為必要，尚不具從屬性之性質，且依該法條文義解釋之規制範疇，乃不限於「直接」幫助逃漏稅捐之舉措，而兼及對最終逃漏稅捐結果提供助力之所有「間接」行為（最高法院78年台上字第1968號、82年台上字第2032號判決參照），則稅捐稽徵法第43條第1項之罪，既為獨立犯罪之規定，即不適用刑法第30條第2項幫助犯減輕其刑之規定。

三、論罪：

(一)核被告馬歆倪就犯罪事實欄一、(一)所載行為，係犯刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書罪；就犯罪事實一、(二)所為亦係犯刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書罪，其中被告馬歆倪幫助附表二編號1之②、編號3、編號4所示之營業人以詐術逃漏如附表二編號1之②、編號3、編號4所示期間之營業稅，另犯稅捐稽徵法第43條第1項之幫助納稅義務人以詐術逃漏稅捐罪。

(二)公訴意旨雖認被告就犯罪事實一、(二)部分之行為，係犯商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪。然依卷內資料，同案被告蘇志雄雖為甫恆公司之實際負責人，被告馬歆倪於行為當時為被告蘇志雄之女朋友，然兩人均非法律規定之商業負責人，亦非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條各款之

01 罪身分，卷內亦無證據證明有具該等身分之人共犯本罪，是
02 以本案就被告馬歆倪部分，亦無從以商業會計法第71條第1
03 款之罪責相繩。被告馬歆倪就此部分僅係犯刑法第216條、
04 第215條之行使業務登載不實文書罪，公訴意旨雖有未洽，
05 惟因基本社會事實同一，爰依刑事訴訟法第300條之規定，
06 變更起訴法條。

07 (三)被告馬歆倪就前述業務登載不實之低度行為，均為行使之高
08 度行為所吸收，不另論罪。

09 (四)按因身分或其他特定關係成立之罪，其共同實行、教唆或幫
10 助者，雖無特定關係，仍以正犯或共犯論。但得減輕其刑，
11 刑法第31條第1項定有明文。本案被告馬歆倪雖非甫恆公司
12 之員工而無特定關係，然其與被告蘇志雄共同犯罪而從事甫
13 恆公司之業務，是依上開規定，仍以正犯論，被告馬歆倪與
14 同案被告蘇志雄間，就上開犯罪事實一、(一)之行使業務登載
15 不實文書罪，犯罪事實一、(二)之行使業務登載不實文書罪、
16 幫助納稅義務人以詐術逃漏稅捐罪之實施，有犯意聯絡、行
17 為分擔，均為共同正犯。

18 (五)被告馬歆倪明知所取得如附表一所示發票為不實，仍將此不
19 實內容發票交予不知情之記帳業者歐秀美、余慶煌填載於甫
20 恆公司之營業稅申報書，並持以向稅捐稽徵機關申報營業稅
21 而行使之，據以遂行前揭行使業務登載不實文書犯行；及被
22 告馬歆倪利用不知情之記帳業者歐秀美填製如附表二編號1
23 、編號2、編號3⑧至⑪所示不實內容之發票，據以遂行前
24 揭業務登載不實犯行，均應論以間接正犯。

25 (六)營業人依法應以每2月為1期製作營業稅申報書向稅捐稽徵
26 機關申報營業稅，從而應以被告馬歆倪於附表一所示各稅期
27 各提出1次營業稅申報書而論認其犯行使業務上登載不實文
28 書之罪數，而應論以3罪。又營業稅之申報，依加值型及非
29 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
30 外，不論有無銷售額，應以每2月為一期，於次期開始15日
31 內，向主管稽徵機關申報。而每年申報時間，依加值型及非

01 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
02 每 年 1 月 、 3 月 、 5 月 、 7 月 、 9 月 、 11 月 之 15 日 前 向 主 管
03 稽 徵 機 關 申 報 上 期 之 銷 售 額 、 應 納 或 溢 付 營 業 稅 額 。 是 每 期
04 營 業 稅 申 報 ， 於 各 期 申 報 完 畢 ， 即 已 結 束 ， 以 「 一 期 」 作 為
05 認 定 逃 漏 營 業 稅 次 數 之 計 算 ， 區 別 不 難 ， 獨 立 性 亦 強 ， 於 經
06 驗 、 論 理 上 ， 似 難 認 定 逃 漏 營 業 稅 可 符 合 接 續 犯 之 行 為 概 念
07 （ 最 高 法 院 101 年 台 上 字 第 4362 號 判 決 意 旨 參 照 ） ， 且 其 本
08 質 上 並 不 具 有 反 覆 、 延 續 實 行 之 特 徵 ， 亦 難 認 為 合 於 集 合 犯
09 之 概 念 。 查 附 表 二 所 示 營 業 人 即 紘 駿 公 司 、 訊 研 通 訊 行 、 緯
10 駿 公 司 、 承 瑋 公 司 、 名 崙 公 司 及 宥 力 翔 公 司 既 係 以 每 2 月 為
11 一 期 申 報 營 業 稅 ， 每 期 營 業 稅 於 各 期 申 報 完 畢 時 已 結 束 申 報
12 之 義 務 ， 故 應 以 「 一 期 」 （ 即 以 附 表 二 編 號 1 至 4 所 示 每 一
13 期 ） 作 為 認 定 本 件 犯 罪 事 實 一 、 （ 二 ） 行 使 業 務 登 載 不 實 文 書 及
14 幫 助 逃 漏 稅 捐 罪 數 次 數 之 計 算 。 準 此 ， 被 告 馬 歆 倪 自 102 年
15 1 月 31 日 起 至 同 年 8 月 16 日 止 ， 於 同 一 營 業 稅 繳 納 期 間 （ 即
16 每 2 個 月 ） 所 填 製 不 實 內 容 發 票 並 提 供 各 該 公 司 、 商 號 幫 助
17 逃 漏 稅 捐 ， 係 於 密 切 接 近 之 時 、 地 實 行 ， 且 侵 害 同 一 法 益 ，
18 復 無 明 顯 中 斷 之 情 形 ， 是 就 本 件 犯 罪 事 實 整 體 觀 之 ， 其 各 次
19 犯 行 在 時 間 及 空 間 上 確 實 有 密 切 關 係 ， 依 一 般 社 會 健 全 觀 念
20 ， 難 以 強 行 分 開 ， 在 刑 法 評 價 上 ， 各 行 為 之 獨 立 性 極 為 薄 弱
21 ， 足 認 被 告 馬 歆 倪 係 出 於 同 一 犯 罪 決 意 而 為 之 ， 以 視 為 數 個
22 舉 動 之 接 續 實 行 ， 合 為 包 括 之 一 行 為 予 以 評 價 ， 較 為 合 理 ，
23 故 應 各 自 論 以 接 續 犯 之 實 質 上 一 罪 ， 共 應 論 認 4 罪 。 另 被 告
24 馬 歆 倪 就 犯 罪 事 實 一 、 （ 二 ） 部 分 ， 不 實 填 載 如 附 表 二 編 號 1 之
25 ② 、 編 號 3 、 編 號 4 所 示 之 發 票 交 付 予 名 崙 公 司 、 訊 研 通 訊
26 行 及 宥 力 翔 公 司 ， 幫 助 該 3 間 公 司 逃 漏 稅 捐 ， 顯 均 係 基 於 同
27 一 犯 罪 故 意 ， 而 實 行 同 一 犯 罪 行 為 ， 俱 屬 一 行 為 觸 犯 行 使 業
28 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
29 ， 應 依 刑 法 第 55 條 之 規 定 ， 各 從 一 重 之 幫 助 納 稅 義 務 人 以 詐
30 術 逃 漏 稅 捐 罪 處 斷 。

31 (七) 上 揭 被 告 馬 歆 倪 所 犯 行 使 業 務 登 載 不 實 文 書 罪 之 4 罪 （ 即 附

表一編號1至編號3、附表二編號2)、幫助納稅義務人以
詐術逃漏稅捐罪之3罪(即附表二編號1、編號3、編號4
)間,犯意各別,行為互殊,應予分論併罰。

肆、不另為無罪諭知部分:

一、公訴意旨另以:被告馬歆倪與同案被告蘇志雄、石凱文、顏
旭瑋等人明知甫恆公司未向名崙公司、仵侑公司進貨,竟基
於以不正當方法逃漏稅捐之犯意,取得如附表一所示之不實
統一發票,作為甫恆公司之進項憑證,以扣抵如附表一所示
之營業稅額,因認被告馬歆倪另涉有稅捐稽徵法第47條第1
項第1款、第41條之逃漏稅捐罪嫌云云。

二、惟按稅捐稽徵法第41條關於納稅義務人以詐術或其他不正當
方法逃漏稅捐罪係結果犯,除犯罪目的在逃漏稅捐外,須納
稅義務人有發生逃漏稅捐之結果,始克成立(最高法院101
年台上字第6023號判決參照)。又依加值型及非加值型營業
稅法第1條規定,我國營業稅課稅範圍係針對在中華民國境
內銷售貨物或勞務(包括向國外購買而在我國境內提供或使
用的勞務)及進口貨物,亦即以銷售或進口貨物之營業行為
作為課徵對象,倘納稅義務人本無營業行為或實際交易之事
實(即一般俗稱「虛設行號」、「虛設公司」),依法即無
課予營業稅之必要而不生逃漏營業稅問題。

三、經查,被告馬歆倪雖取得如附表一編號1至編號3所示之不
實發票作為甫恆公司之進項憑證,但因甫恆公司於102年1
至8月間係屬全部取得或開立不實統一發票之營業人,該期
間尚無構成實質逃漏營業稅額等情,有財政部高雄國稅局10
8年9月17日財高國稅審四字第1080110585號函附卷足憑(見
原審訴字卷一第79頁),依前揭說明,自難以稅捐稽徵法
第41條規定相繩。此部分原應為無罪之諭知,惟此部分犯行
如成立犯罪,與上開經論罪科刑之行使業務登載不實文書罪
部分,各有想像競合之裁判上一罪關係,爰均不另為無罪之
諭知。

伍、上訴論斷之理由:

01 一、原審認被告馬歆倪罪證明確，因而適用稅捐稽徵法第43條第
02 1項，刑法第11條、第28條、第215條、第216條、第55條
03 、第41條第1項前段、第51條第6款，並審酌被告明知虛開
04 不實內容發票，足以幫助他人逃漏稅捐，影響國家財政及稅
05 賦之正確性及公平性，且戕害商業會計資訊之可靠性，而其
06 收受不實發票進而製作、行使不實內容營業稅申報書，紊亂
07 稅捐體制，造成稅捐稽徵機關之查核困難，並考量被告馬歆
08 倪矢口否認犯行，飾詞置辯，復參酌被告馬歆倪虛偽開立發
09 票之張數、金額及對象、幫助逃漏稅捐金額，其行使不實內
10 容營業稅申報書之情節及未造成甫恆公司實質逃漏稅捐之結
11 果，復酌以被告馬歆倪無經法院判刑之前案記錄，兼衡被告
12 馬歆倪於原審審理時陳稱：專科畢業之智識程度，之前從事
13 房地產仲介，目前偶爾兼職仲介，有兩子需其扶養（見原審
14 訴字卷二第105至106頁；本院卷第174頁）之生活狀況，
15 量處如附表一、二各編號所示之刑，並諭知如易科罰金，以
16 新台幣1,000元折算1日。其認事用法，核無不合，量刑亦
17 屬允當。被告馬歆倪上訴意旨仍執前詞否認犯罪，指摘原判
18 決不當，並無理由，應予駁回。

19 二、至於被告及其辯護人雖聲請本院向臺灣中小企業銀行大昌分
20 行函詢「習瑗開發建設有限公司」所申請之甲存帳戶於102
21 年6月13日是否有資金存入一事。然查，被告馬歆倪於102
22 年6月13日以緯駿公司、訊研通訊行、絃駿公司名義匯款予
23 甫恆公司之目的，係在製造甫恆公司與該等公司間金流往來
24 之假象，本院認定理由已如前述（見貳、一、(三)之3.），故
25 被告馬歆倪於102年6月13日當天是否有同時將其他資金存
26 入「習瑗開發建設有限公司」之帳戶，尚無從影響本院之認
27 定，本院因認無依聲請函詢之必要，附此敘明。

28 據上論結，應依刑事訴訟法第368條，判決如主文。

29 本案經檢察官鄭靜筠提起公訴，檢察官劉宗慶到庭執行職務。

30 中華民國 109 年 6 月 30 日

31 刑事第四庭 審判長法官 惠光霞

法官 李嘉興
法官 王以齊

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決應於收受本判決後20日內向本院提出上訴書狀，其未敘述上訴理由者，並得於提起上訴後20日內向本院補提理由書狀（均須按他造當事人之人數附繕本）「切勿逕送上級法院」。

中華民國 109 年 6 月 30 日

書記官 王佳穎

附表一（甫恆公司從其他公司取得不實內容發票）：

編號	稅期 (民國)	發票 來源	發票開立 日期(民國)	發票號碼	發票所載銷 售額(新臺 幣)	營業稅申 報書申報 日期	原判決之宣告刑
1	102 年 1 月至 2 月	名崙 公司	102 年1 月29日	KN00000000	328,000元	102 年3 月10日	馬歆倪共同犯行使業務登載不實文書罪，處拘役貳拾日，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
			102 年2 月5日	KN00000000	251,500元		
			102 年2 月20日	KN00000000	294,000元		
			102 年2 月28日	KN00000000	610,000元		
2	102 年 3 月至 4 月	仸侑 公司	102 年3 月25日	LL00000000	408,000元	102 年5 月13日	馬歆倪共同犯行使業務登載不實文書罪，處拘役貳拾日，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
			102 年3 月25日	LL00000000	621,000元		
			102 年3 月30日	LL00000000	621,000元		
			102 年4 月9日	LL00000000	700,000元		
			102 年4 月27日	LL00000000	345,000元		

(續上頁)

			102 年4月27日	LL000000000	483,000元		
3	102 年5月至6月	仸侑公司	102 年5月19日	MJ000000000	585,000元	102 年7月12日	馬歆倪共同犯行使業務登載不實文書罪，處拘役貳拾日，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
			102 年5月30日	MJ000000000	526,500元		
			102 年6月13日	MJ000000000	286,500元		
			102 年6月24日	MJ000000000	523,000元		

附表二：（甫恆公司開立不實內容發票予其他公司、商號）：

編號	稅期 （民國）	開立發票對象	開立發票月份	發票號碼及編號	發票所列銷售額（新臺幣）	幫助逃稅額（新臺幣）	原判決之宣告刑
1	102 年 1 月至 2 月	絃駿公司	102 年2月28日	①KN000000000	600,000元	0 元 （虛設公司）	馬歆倪共同犯稅捐稽徵法第四十三條第一項之幫助逃漏稅捐罪，處拘役參拾日，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
		訊研通訊行	102 年1月31日	②KN000000000	700,000元	35,000元	
		緯駿公司	102 年2月21日	③KN000000000	100,000元	0 元 （虛設公司）	
		承瑋公司	102 年2月28日	④KN000000000	90,000元	0 元 （虛設公司）	
		總計：開立不實發票4 張；幫助逃漏稅額：35,000元					
2	102 年 3 月至	絃駿公司	102 年4月2日	①LL000000000	420,000元	0 元 （虛設公	馬歆倪共同犯行使業務登載不實

(續上頁)

	4 月					司)	文書罪，處拘役參拾日，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
			102 年4月3日	②LL00000000	648,000元	0 元 (虛設公司)	
			102 年4月28日	③LL00000000	350,000元	0 元 (虛設公司)	
		總計：開立不實發票3 張；幫助逃漏稅額：0 元					
3	102 年5 月至6 月	名崧公司	102 年6月25日	①MJ00000000	245,000元	12,250元	馬歆倪共同犯稅捐稽徵法第四十三條第一項之幫助逃漏稅捐罪，處拘役參拾日，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
			102 年6月26日	②MJ00000000	280,000元	14,000元	
			102 年6月28日	③MJ00000000	210,000元	10,500元	
			102 年6月30日	④MJ00000000	280,000元	14,000元	
			102 年6月30日	⑤MJ00000000	245,000元	12,250元	
			102 年6月30日	⑥MJ00000000	210,000元	10,500元	
			102 年6月30日	⑦MJ00000000	294,000元	14,700元	
		訊研 通訊 行	102 年6月3日	⑧MJ00000000	125,000元	6,250元	
			102 年6月11日	⑨MJ00000000	125,000元	6,250元	
			102 年6月19日	⑩MJ00000000	125,000元	6,250元	

(續上頁)

			102 年6 月25日	⑪MJ000000000	125,000 元	6,250元	
		總計：開立不實發票11張；幫助逃漏稅額：113,200元					
4	102 年 7 月至 8 月	宥力 翔公 司	102 年7 月5日	①NG000000000	302,500 元	15,125元	馬歆倪共同犯稅 捐稽徵法第四十 三條第一項之幫 助逃漏稅捐罪， 處拘役參拾日， 如易科罰金，以 新臺幣壹仟元折 算壹日。
			102 年7 月18日	②NG000000000	357,500 元	17,875元	
			102 年8 月4日	③NG000000000	385,000 元	19,250元	
			102 年8 月16日	④NG000000000	330,000 元	16,500元	
		總計：開立不實發票4 張；幫助逃漏稅額：68,750元					

附表三：本判決所引出處之卷宗簡稱對照表

簡稱	卷宗名稱
警一卷	財政部高雄國稅局刑事案件告發資料卷夾卷一
警二卷	財政部高雄國稅局刑事案件告發資料卷夾卷二
他卷	臺灣高雄地方檢察署107 年他字第677 號卷
偵卷	臺灣高雄地方檢察署108 年偵字第1288號卷
原審訴字卷一	原審108 年訴字第411 號卷一
原審訴字卷二	原審108 年訴字第394 號卷二