

臺灣高等法院高雄分院刑事判決

112年度重上更一字第2號

上訴人

即被告 梁鴻超

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年度訴字第281號，中華民國109年8月25日第一審判決（起訴案號：臺灣高雄地方檢察署108年度偵字第5041號），提起上訴，經判決後，由最高法院發回更審，本院判決如下：

主 文

原判決關於其附表一編號1所示部分撤銷。

梁鴻超共同犯不實填製會計憑證罪，處有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事 實

一、梁鴻超係址設高雄市○○區○○路000巷00弄0號「昱祥興業有限公司」（下稱昱祥公司）之負責人，為商業會計法規定之商業負責人，依法負有據實製作會計憑證之義務；黃成富（涉犯違反商業會計法等部分另案審理）乃科爾資訊有限公司（下稱科爾公司）南區業務代表，負責電信儲值卡銷售業務，經由其胞姐黃蘭貴之介紹而認識梁鴻超，梁鴻超與黃成富均明知營業人應依銷售貨物或勞務之實際情況，據實開立會計憑證，且均明知昱祥公司於民國000年0月間，並未實際對附表所示之營業人旺琳實業有限公司（下稱旺琳公司）、誼豐企業有限公司（下稱誼豐公司）銷售矽晶片（Quartz），竟共同基於填製不實會計憑證、幫助他人逃漏稅捐、行使業務登載不實文書之犯意聯絡，由梁鴻超以昱祥公司名義，於該期營業稅申報（每2月為1期，即102年5、6月為1期）前之不詳時間，在不詳地點，填載性質上屬於會計憑證如附表所示之不實統一發票，虛偽記載昱祥公司出售矽晶片

予營業人旺琳公司、誼豐公司，供各該營業人充作向昱祥公司買受貨物之進項憑證，並由黃成富製作旺琳公司、誼豐公司給付貨款予昱祥公司之金流，用以營造買賣交易之假象，旺琳公司、誼豐公司果於申報該期營業稅之際，佯以曾進行該等交易，而將上開不實統一發票持向稅捐機關申報進項金額，作為扣抵銷項稅額使用，梁鴻超即與黃成富共同以此不正當方法，幫助旺琳公司、誼豐公司逃漏如附表所載之營業稅額，足生損害於稅捐稽徵機關對於稅捐稽徵管理之正確性及課稅之公平性。又為圖掩飾上開填製不實統一發票而幫助逃漏稅捐之行為，且避免昱祥公司於上開期間營業稅申報時期反被課徵營業稅，梁鴻超乃與黃成富承前同一之犯意，均明知昱祥公司並無實際向如附表所示之品研有限公司（下稱品研公司）實際購入矽晶片（Quartz）之進貨事實，由黃成富取得如附表所示品研公司之不實統一發票，交付梁鴻超予充作昱祥公司之不實進項憑證，復於該期營業稅申報期間，由梁鴻超依據上開不實統一發票填載不實之「營業人銷售額與稅額申報書」，向稅捐機關申報昱祥公司可扣抵營業稅額而行使，藉此掩飾昱祥公司有填製不實統一發票之情形，並避免昱祥公司反被課徵營業稅，足以影響稅捐稽徵機關對於稅捐稽查之正確性之事實。

二、案經財政部高雄國稅局告發臺灣高雄地方檢察署檢察官偵查起訴。

理 由

壹、證據能力

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條之1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，法院審酌該言詞陳述或書面陳述作成時之情況，認為適當者，亦得為證據；當事人、代理人或辯護人於法院調查證據時，知有刑事訴訟法第159條第1項不得為證據之情形，而未於言詞辯論終結前聲明異議者，視為有前項之同意，同法第159條之5定有明文。立法意旨在於傳聞證據未經

01 當事人之反對詰問予以核實，原則上先予排除；惟若當事人
02 已放棄反對詰問權，於審判程序中表明同意該等傳聞證據可
03 作為證據；或於言詞辯論終結前未聲明異議，基於尊重當事
04 人對傳聞證據之處分權，及證據資料愈豐富，愈有助於真實
05 發見之理念，且強化言詞辯論主義，使訴訟程序得以順暢進
06 行，上開傳聞證據亦均具有證據能力。查本判決所引具傳聞
07 性質之審判外供述證據，經檢察官、上訴人即被告梁鴻超
08 （下稱被告）於本院準備程序中均明示同意有證據能力（見
09 更一卷第153頁），且迄於言詞辯論終結前亦未聲明異議。
10 本院審酌各該傳聞證據作成時之情況，認均與本件待證事實
11 具有關聯性，且查無證據足以證明言詞陳述之傳聞證據部
12 分，陳述人有受外在干擾、不法取供或違反其自由意志而陳
13 述之情形；書面陳述之傳聞證據部分，亦無遭變造或偽造之
14 情事；衡酌各該傳聞證據，作為本案之證據亦屬適當，自均
15 得為證據，而有證據能力。

16 二、本判決引用之非供述證據部分，查無實施刑事訴訟程序之公
17 務員違法取證之情事，依刑事訴訟法第158條之4之反面解
18 釋，亦有證據能力。

19 貳、認定犯罪事實所憑之證據及理由

20 一、訊據被告固坦承為昱祥公司之負責人，黃成富則為科爾公司
21 南區業務代表，負責電信儲值卡銷售業務，昱祥公司確有開
22 立如附表所示之發票，以及取得如附表所示之發票之事實，
23 惟否認有何不實填製會計憑證、幫助他人逃漏稅捐、行使業
24 務登載不實文書之犯行，辯稱：昱祥公司與如附表所示之營
25 業人間均有實際交易，自無不實填製會計憑證、行使業務登
26 載不實文書，亦無幫助他人逃漏稅捐之情事，且黃成富並無
27 掌管昱祥公司帳戶、匯款、往來業務等事宜，是其忙不過來
28 時，才請黃成富幫忙，昱祥公司有20多年營業之事實，絕非
29 虛開發票之虛設行號等語。經查：

30 (一)、被告係昱祥公司之負責人，黃成富則為科爾公司南區業務代
31 表，負責電信儲值卡銷售業務，經由其胞姐黃蘭貴之介紹而

01 認識梁鴻超，昱祥公司於000年0月間開立如附表「交付對象
02 （銷項去路）」欄所示之統一發票，供該欄所示之營業人即
03 旺琳公司、誼豐公司作為向昱祥公司買受Quartz（即矽晶
04 片）之進項憑證，並持以申報當期營業稅之扣抵銷項稅額
05 （發票張數、發票金額及營業稅額詳如附表所載），昱祥公
06 司則取得如附表「取得對象（進項來源）」欄所示之統一發
07 票，作為昱祥公司購入Quartz之進項憑證，並於當期營業稅
08 申報期間，持以申報扣抵銷項稅額（發票張數、發票金額及
09 營業稅額詳如附表所載）等情，業據被告於國稅局、偵查及
10 原審及本院審理時供承不諱（見國稅卷(一)第341至344、350
11 頁，他字卷第68至76頁，訴字卷(一)第108至109頁），核與證
12 人黃成富於原審之證述相符（見訴字卷(三)第61頁），並有昱
13 祥公司營業稅稅籍資料查詢作業列印資料（見國稅卷(一)第4
14 至15頁）、高雄市政府105年3月7日高市府經商公字第10550
15 942400號函暨所附變更登記表（見國稅卷(一)第60至70頁）、
16 昱祥公司之申報書（按年度）查詢（見國稅卷(一)第74至78
17 頁）、營業人銷售額與稅額申報書（401）（見國稅卷(一)第7
18 9至108頁）、營業人進銷項交易對象彙加明細表（進項來
19 源）（見國稅卷(一)第109至233頁、國稅卷(三)第952頁）、營
20 業稅年度資料查詢（銷項去路明細）（見國稅卷(一)第234至2
21 69頁）、財政部國稅局101年度至105年度綜合所得稅BAN給
22 付清單（見國稅卷(一)第270至274頁）、查詢統一發票領用商
23 號（見國稅卷(一)第275至282頁）、專案申請調檔統一發票查
24 核名冊（見國稅卷(一)第285至288頁）、專案申請調檔查核清
25 單（見國稅卷(一)第289至327頁）、昱祥公司取得及開立發票
26 明細表（被告親自書寫交易過程說明，見國稅卷(一)第346至3
27 47頁）、黃成富之100年度至104年度綜合所得稅各類所得資
28 料清單（見國稅卷(一)第361至365頁）、勞動部勞工保險局10
29 6年9月19日保費資字第10613258640號函暨所附被保險人名
30 冊（見國稅卷(一)第374至381頁）、昱祥公司之合庫帳戶交易
31 往來資料（見國稅卷(二)第393至395頁）、合作金庫銀行取款

憑條、存款憑條（見國稅卷(二)第413至544頁）、高雄市政府108年8月15日高市府經商公字第10853239800號函暨設立登記資料及最近一次變更登記表（見訴字卷(一)第129至163頁）、經濟部商業司商工登記公示資料查詢服務（見訴字卷(二)第69至74頁）、科爾公司之營業人進銷項交易對象彙加明細表（銷項去路）（見國稅卷(三)第889頁）、品研公司之營業人進銷項交易對象彙加明細表（銷項去路）（見國稅卷(三)第953頁）、營業稅稅籍資料查詢作業列印（見國稅卷(三)第954至966頁）、營業稅年度資料查詢（營業稅申報期別查詢）-銷項去路明細（見國稅卷(三)第971至973頁）、品研公司於000年0月間開立之統一發票（買受人：昱祥公司，見更一卷第175至179頁）、旺琳公司之營業人進銷項交易對象彙加明細表（銷項去路）（見國稅卷(四)第1103頁）、營業人進銷項交易對象彙加明細表（進項來源）（見國稅卷(五)第1732頁）、昱祥公司於000年0月間開立之統一發票（買受人：旺琳公司，見國稅卷(四)第1113頁）、旺琳公司之營業稅年度資料查詢進項來源明細、銷項來源明細（見國稅卷(四)第1153、1156頁）、誼豐公司之營業人進銷項交易對象彙加明細表（進項來源）（見國稅卷(五)第1607頁）、昱祥公司於000年0月間開立之統一發票（買受人：誼豐公司，見國稅卷(五)第1620頁）、昱祥公司與誼豐公司間之交易傳票（見國稅卷(五)第1653至1654頁）、誼豐公司之營業稅年度資料查詢進項來源明細（見國稅卷(五)第1656頁）等件在卷可稽。此部分事實，應堪認定。

(二)、昱祥公司於102年8月起至105年1月止所開立（銷項去路如全球透視報導有限公司等營業人）或收受（銷項去路如旺琳公司等營業人）關於「電信儲值卡」（或稱「預付卡」）之統一發票（簡稱發票），其所載交易均屬虛偽不實，昱祥公司負責人即被告係與黃成富共同以上開方式幫助他人（即銷項去路之營業人）逃漏稅捐等情，經原審判決被告共同犯不實填製會計憑證罪，共16罪，並據以科刑（即原判決附表一編

號2至17所示），被告不服上訴，經本院前審以109年度上訴字第1467號、最高法院以111年度台上字第4873號分別駁回其上訴，已告確定。本案如附表所示昱祥公司開立提供予旺琳公司、誼豐公司之發票，品研公司開立予昱祥公司收受之發票（即原判決附表一編號1部分），其交易品名均為「Quartz」（即矽晶片），並非「電信儲值卡」，此部分是否如公訴意旨所指，亦屬虛偽交易，而應認被告有與黃成富共同不實填製會計憑證、幫助他人逃稅捐及行使業務登載不實文書犯行，爰論述如下：

- 1、參照證人黃成富於105年7月6日在國稅局陳述：本人接受百基公司、透視全球公司、光強公司、松富公司、郭豪公司、川島健康公司、「昱祥興公司」（指昱祥公司）、「旺琳公司」、「旭利公司、元井公司」、「品研公司」、「進耀公司、濬和公司」等公司之委託辦理存款、匯款或開立統一發票等業務；本人原先在光強公司兼差工作，所以會經手到「非預付卡」的交易，如「品研公司」、松富公司、光強公司等，有些交易是「非預付卡」如電纜線、工程款等，但因為我為了賺取佣金的緣故，所以才會經手代上開公司交易匯款；像很多光強公司上游公司之發票，如仲坤貿易公司等發票，是因為剛好我人在光強公司，所以我才會代仲坤公司開立發票予光強公司；有關貴局向銀行查調之資金資料，相關存提款的金流，都是委託公司如光強公司、松富公司、「旺琳公司」等先蓋好銀行取款單之後再交給我等語（見國稅卷(一)第355至357頁）；其於原審具結證稱：我是經我姐姐黃蘭貴介紹認識昱祥公司負責人梁鴻超，因為梁鴻超公司的會計常換人，所以有時梁鴻超叫我幫忙為昱祥公司收款、轉帳、送貨、跑銀行為代收代付，我為昱祥公司經手的金流大部分是儲值卡相關業務，但如果有其他帳款拜託我去銀行，我還是會去；我也有經手誼豐公司的統一發票開立；有關昱祥公司的進項來源，我有經手過品研公司；（為昱祥公司）交付統一發票也是我處理等語（見訴字卷(三)第62、64、67、72、7

01 5、77至79頁)；其於本院證稱：我曾經依我姐姐的指示幫
02 品研公司跑銀行等語在卷(見更一卷第202頁)。由黃成富
03 上開證詞可知，黃成富經手昱祥公司與品研公司、旺琳公
04 司、誼豐公司等公司間之交易(代收、代付款項，或開立、
05 收受發票)，並不限於「電信儲值卡」，尚有包含其他品
06 項，且上開交易鏈所涉之公司，均有黃成富牽涉其中，而具
07 有利害衝突之買賣雙方公司，如同時委由非自身公司員工之
08 黃成富開立發票或收付款項，實屬異常，衡情即難認係真實
09 交易。

- 10 2、依據證人誼豐公司前負責人許填在於國稅局陳述：我與誼豐
11 公司現任負責人高碧蓬是配偶，現已離婚，誼豐公司是買賣
12 空油壓零件及空壓機相關設備，公司除了我們2人外並無其
13 他員工，誼豐公司自101年起與透視公司黃成富往來，當初
14 是朋友介紹，因我們公司自101年起生意衰退，黃成富表示
15 有電話預付卡生意，可與誼豐公司配合，賺取微薄利潤，每
16 張可賺約2到3元，case by case每案不一樣，由黃成富計
17 算，我當初是著眼在利潤雖少但還是有少許收入，黃成富跟
18 我說是會幫忙處理，錢會幫忙收，沒有呆帳問題，也可以增
19 加公司業績，黃成富說是隔月付款，所以要我們公司提供金
20 融機構帳號(就是合庫苓雅分行00000000000000)，這個帳號
21 是92、93年左右開立的，我們公司的交易(空壓機及零件)錢
22 會進來，黃成富電話卡的錢也會進來，為了不搞混，這個帳
23 號後來主要供黃成富這邊的生意使用；另外我們要提供發
24 票，由黃成富就已經完成的生意到公司建元路587號22樓來
25 開發票，…，拿到哪些發票，開給誰都是黃成富依照交易來
26 處理，交易完成後，都是黃成富與我聯絡拿存款簿(合庫分
27 行)，由黃成富先填好提領單給我們蓋章，差額就是我們的
28 佣金，錢都是一進一出，有錢進來帳戶才會付出去，誼豐公
29 司與黃成富的交易在101年到104年底，誼豐公司99年至105
30 年進銷項往來清單中，關於進項部分之昱祥公司，是黃成富
31 處理的交易等語甚詳(見國稅卷(五)第1614至1619頁)。佐

01 以，誼豐公司於102年7月19日9時45分匯入1,653,750元至昱
02 祥公司之合庫帳戶後，於該帳戶於同日9時58分提領1,566,4
03 40元，係由黃成富為誼豐公司存入款項後，再立即自昱祥公
04 司帳戶取款（扣除5%金額），亦據證人黃成富於本院供承屬
05 實（見更一卷第202至203頁），且有昱祥公司之合作金庫帳
06 戶往來交易資料、及合作金庫102年7月19日款憑條、取款憑
07 條在卷可憑（見國稅卷(二)第393頁、國稅卷(五)第1653、1654
08 頁）。由此可知，關於誼豐公司與昱祥公司之交易，雙方均
09 委由黃成富經手處理，而黃成富並非誼豐公司或昱祥公司之
10 員工，卻以身兼代理買方、賣方之相對立場處理交易款項之
11 收付，更可為誼豐公司開立及取得發票，衡情此種交易本難
12 認為是真實；且矽晶片既非誼豐公司實際營業之品項（買賣
13 空油壓零件及空壓機相關設備），已足認定附表所示誼豐公
14 司向昱祥公司購買矽晶片之交易，確屬虛偽不實。

15 3、又證人即旺琳公司負責人何琳琳雖於本院前審證稱：與被告
16 有生意上的往來，是買賣電腦用品及晶片，102年有交易的
17 矽晶片，矽晶片是我請被告去買來賣給我，104年間我們交
18 易電腦週邊產品，我與被告都有正常交易，我有將公司的大
19 小章交給黃成富，我請他幫我轉帳，當然會把公司大小章交
20 給他等語（見上訴字卷二第21至24頁），否認附表所示旺琳
21 公司向昱祥公司購買矽晶片之交易為虛偽。然證人何琳琳亦
22 因違反商業會計法等案件，經原審法院以107年度訴字第436
23 號判處罪刑（判決見訴字卷(二)第107頁以下），何琳琳不服
24 上訴後，經本院以109年度上訴字第570號、最高法院以112
25 年度台上字第1491號分別駁回其上訴確定，則何琳琳所為上
26 開證詞，難免有偏頗、迴護自己與被告之嫌；再者，黃成富
27 與旺琳公司毫無關係，二人非有合夥經營或雇主員工關係，
28 黃成富亦無在旺琳公司有領薪之資料即未任職於旺琳公司，
29 黃成富更係可為昱祥公司代收、代付之人，已如前述，其與
30 何琳琳應處於買賣之對立方，而辦理轉提款並非需任何專門
31 技術而可輕易為之，何以證人何琳琳竟讓黃成富能持旺琳公

01 司之大小章及存簿進行存提款？旺琳公司何需委由黃成富辦
02 理存、提款而不能由何琳琳自己或委由自己信任之人辦理
03 之？凡此均與一般交易常情有違，益徵由黃成富經手昱祥公
04 司與旺琳公司間之交易並非真實，證人何琳琳上開證詞，顯
05 然不足採信，無從作為被告有利之認定。

06 4、被告雖於本院供稱：矽晶片就是石英晶片，是在做電子零件
07 使用的東西，我不知道這些零件是在做什麼產品，我本身不
08 是在作原料商、電子工廠，我沒辦法去拿到矽晶片，是剛好
09 旺琳公司、誼豐公司在詢問矽晶片並提供規格給我，我再把
10 規格給品研公司，我向品研公司購買矽晶片的交易只有在00
11 0年0月間，我再將品研公司進貨之矽晶片出售予旺琳公司、
12 誼豐公司等語在卷（見更一卷第220至221頁）。然而，昱祥
13 公司未曾與品研公司交易過矽晶片，被告卻於單月間向品研
14 公司大量購買高達231萬2,500元之矽晶片，其交易之真實性
15 已有可疑，且倘若昱祥公司在同月間即可買進、賣出矽晶片
16 賺取差價獲利，如此有利可圖之生意，何以僅有一次而無以
17 為繼？愈顯疑義；況且，誼豐公司實際上並未從事矽晶片買
18 賣業務，該公司與昱祥公司之交易均係由黃成富經手，已如
19 前述，被告竟供稱係因誼豐公司、旺琳公司有購買矽晶片之
20 需求，才向品研公司購買矽晶片，所辯顯屬不實；由此足
21 證，昱祥公司與旺琳公司、誼豐公司、品研公司於000年0月
22 間就如附表所示之矽晶片交易，均屬虛偽不實。從而，就附
23 表發票所表彰之貨物流，自屬虛偽不實，即被告所提出昱祥
24 公司之出貨單（誼豐公司部分：見訴字卷(一)第343頁；震翰
25 公司部分：見訴字卷(一)第350至351頁；旺琳公司部分：見訴
26 字卷(一)第352頁），以及被告所提出品研公司之出貨單（見
27 訴字卷(一)第205至206頁），均不足據為被告有利之認定。

28 5、承上事證，堪認黃成富雖主要係以電信儲值卡（預付卡）之
29 虛假交易，主導相關公司開立、取得不實發票及製作形式上
30 之金流，用以幫助他人逃漏稅捐，惟其操作虛假交易之名目
31 並不以「電信儲值卡（預付卡）」為限，在本案即有以「矽

晶片」之名義進行虛假交易，而與被告共同決意，由昱祥公司開立不實發票予供旺琳公司、誼豐公司，幫助該等公司逃漏營業稅，並使昱祥公司取得品研公司之不實發票以掩飾上開銷項虛假交易，並據以登載不實營業稅申報文件而行使之。是以，被告與黃成富係以開立、收受不實統一發票之方式，避免稅捐機關察覺渠等幫助逃漏稅捐之行為，亦防止昱祥公司於同一期間之各期營業稅申報時期反被課徵營業稅之目的，至為灼然。至於證人黃成富雖於本院供稱000年0月間並不認識被告，係於102年8、9月間因為電信儲值卡業務才認識被告等語（見更一卷第200、203頁）；惟依據證人即誼豐公司前負責人許填在之前揭證詞，誼豐公司與昱祥公司之交易均係由黃成富經手處理，且黃成富確有於102年7月19日為誼豐公司製造給付貨款予昱祥公司之金流，且隨即將該筆款項扣除5%後自昱祥公司之合庫帳戶提領出來，已如前述，足見黃成富於本院上開證詞顯不實在，有意切割與本案之關係，並藉此迴護被告，其此部分證詞，自不足採信。

6、關於附表所示昱祥公司發票係由何人為不實之填載乙節，據被告於原審供稱：昱祥公司發票是我與太太簡淑芬親自處理，黃成富只是柯爾南區業務代表，算是我的上游盤商，黃成富來我公司談生意、送貨及收款時偶爾會受我所託開立發票交給交易對象等語（見訴字卷(一)第103頁），否認有全權委由黃成富代昱祥公司開立發票之情；佐以證人黃成富於原審證稱：昱祥公司的存摺、大小章、統一發票、統一發票章沒有交給我保管等語（見訴字卷(三)第82頁），並於本院證稱：附表所示昱祥公司開立予旺琳公司、誼豐公司的發票，都不是我填載的等語（見更一卷第199頁）；則依上開事證，就附表所示昱祥公司出售矽晶片予旺琳公司、誼豐公司之交易，雖係由黃成富居間主導達成虛偽交易，惟昱祥公司開立附表所示銷項發票部分，尚難逕認係由被告委託黃成富填製不實發票，而應認係由被告親自開立。

7、準此，昱祥公司與旺琳公司、誼豐公司、品研公司間並無實

01 際交易，昱祥公司於000年0月間開立2張發票予旺琳公司，
02 其發票總金額即銷售貨款達85萬元，經旺琳公司申報可扣抵
03 之進項稅額為4萬2,500元，並逃漏營業稅；於000年0月間開
04 立2張發票予誼豐公司，其發票總金額即銷售貨款達157萬5,
05 000元，經誼豐公司申報可扣抵之進項稅額為7萬8,750元，
06 並逃漏營業稅，上開等情，業據高雄國稅局109年6月1日財
07 高國稅審四字第1090106031號函核算陳報在卷（見訴字卷(二)
08 第299至302頁）；是被告確有透過黃成富開立不實發票予旺
09 琳公司、誼豐公司，並幫助前揭公司逃漏營業稅之事實，至
10 為灼然。又黃成富取得如附表所示品研公司之不實發票，交
11 付梁鴻超予充作昱祥公司之不實進項憑證，由梁鴻超據此填
12 載不實之「營業人銷售額與稅額申報書」，於營業稅申報期
13 間，向稅捐機關申報昱祥公司可扣抵營業稅額而行使，足以
14 影響稅捐稽徵機關對於稅捐稽查之正確性之事實，亦足認
15 定。

16 (三)、綜上所述，被告前揭所辯，均不足採。從而，本案事證明
17 確，被告上開犯行，已堪認定，應依法論科。

18 參、論罪

19 一、新舊法比較

20 (一)、按行為後法律有變更者，適用行為時之法律。但行為後之法
21 律有利於行為人者，適用最有利於行為人之法律，刑法第2
22 條第1項定有明文。查被告行為後，稅捐稽徵法第43條第1項
23 規定業於110年12月17日修正公布，並於同年月19日施行，
24 修正前稅捐稽徵法第43條第1項係規定：「教唆或幫助犯第4
25 1條或第42條之罪者，處3年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣
26 6萬元以下罰金。」；修正後稅捐稽徵法第43條則規定：
27 「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，
28 併科新臺幣100萬元以下罰金。」；亦即修正後規定刪除得選科
29 拘役之主刑，並將罰金刑由「選科」修正為「併
30 科」，且提高罰金刑之金額，經比較新舊法之結果，修正後
31 規定並未較有利於被告，依刑法第2條第1項前段規定，自應

適用被告行為時即修正前之稅捐稽徵法第43條第1項規定論處。

(二)、刑法第215條之規定業於108年12月25日修正公布，並於同年月27日施行，惟此次修正，僅係將相關刑法分則條文中之罰金刑依原刑法施行法第1條之1第2項之罰金刑提高標準加以通盤換算後之結果，實質上不生有利或不利被告之影響，爰逕行適用修正後刑法第215條之規定。

二、按，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，應屬商業會計法所稱之會計憑證；又商業會計法第71條第1款之商業負責人，以明知為不實之事項，而填製會計憑證罪，原即含有業務上登載不實之本質，與刑法第215條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，且前者為後者之特別規定，依特別法優於普通法之原則，自應優先適用商業會計法第71條論處（最高法院87年度台非字第389號、85年度台上字第3145號、97年度台上字第2915判決意旨參照）。次按，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。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之營業有密切關連，為公司反覆所為之社會行為，其雖非公司經營之主要業務，惟仍不失為附屬於該公司主要營業事項之附隨業務，營業稅申報書即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，即應成立刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書罪（最高法院102年度台上字第2599號判決意旨參照）。另按，稅捐稽徵法第43條第1項所定幫助納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐罪，係獨立性犯罪，不以正犯之存在為必要（最高法院78年度台上字第1968號、82年度台上字

第2032號判決意旨參照），則稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪，既為獨立犯罪之規定，即不再適用刑法第30條第2項幫助犯減輕其刑之規定。又按，接續犯乃行為人之數行為，於同一或密切接近時、地實行，侵害同一法益，而其各行為之獨立性極為薄弱，依一般社會健全觀念，難以強行分開，且在刑法評價上，以視為數個舉動之接續作為，合為包括之一行為，較為合理者而言。再者，行為人所犯特定罪之時間、地點，在自然意義上雖非完全一致，然就事件整體過程予以客觀觀察後，若形式上獨立之行為，彼此間具有全部或一部不可分割之一致性或事理上之關聯性，且犯罪目的單一，依一般社會通念，認應評價為一行為時，自應適用想像競合犯之規定論以一罪，方符合刑罰公平原則。

三、被告乃昱祥公司之負責人，而為商業會計法所稱之商業負責人。核被告不實填製附表所示之統一發票，均係犯商業會計法第71條第1款之商業負責人不實填製會計憑證罪；其提供不實統一發票供如附表「交付對象（銷項去路）」欄所示之納稅義務人即旺琳公司、誼豐公司逃漏營業稅，亦涉犯稅捐稽徵法第43條第1項之幫助他人逃漏稅捐罪；其取得附表所示品研公司之不實統一發票（進項來源）據以申報營業稅，係犯刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書罪。起訴法條雖未記載刑法第216條、第215條之罪名，惟此部犯罪事實業經載明於起訴書犯罪事實欄內，且經本院告知罪名，並無礙被告防禦權之行使，本院自應予以審究。又被告所犯業務登載不實文書之低度行為，為行使業務登載不實文書之高度行為所吸收，不另論罪。

四、而依加值型及非加值型營業稅法第35條第1項規定，營業人應按2個月為1期，檢附退抵稅及其他有關文件依法申報營業稅，是被告於附表之同一營業稅期間，接續開立多張不實統一發票交付同一或不同營業人，而幫助他人逃漏稅捐，且為避免遭稅捐機關發覺有虛開發票反遭課徵營業稅，而於該同一申報期間內，取得多張不實進項憑證，據此填載不實之

01 「營業人銷售額與稅額申報書」持向稅捐機關申報營業稅之
02 行為，既係為避免遭發覺稅務情況有異此單一犯罪目的，彼
03 此間具有事理上關聯性之行為，依一般社會通念，同一稅期
04 內之各該填製不實統一發票、行使業務登載不實文書及幫助
05 他人逃漏稅捐行為，顯不宜將之分割而為分別評價，而應論
06 以一行為，並依刑法第55條想像競合犯之規定，從一重論以
07 不實填製會計憑證罪處斷。是以，被告就附表所犯多次填製
08 不實統一發票、行使業務登載不實文書及幫助他人逃漏稅捐
09 行為，各應論以接續犯之一罪，且係於同一稅期內犯上開三
10 罪，依前揭說明意旨，係一行為觸犯數罪名之想像競合犯，
11 應依刑法第55條規定，從一重論以不實填製會計憑證罪。

12 五、被告與黃成富就附表所犯行，有犯意聯絡、行為分擔，應論
13 以共同正犯。

14 肆、上訴論斷

15 一、原審以被告罪證明確，予以論罪科刑，固非無見。然查，被
16 告與黃成富就附表所示開立不實銷項發票（即不實填製會計
17 憑證）、取得不實進項發票後，以幫助他人逃漏稅捐、據以
18 填載不實「營業人銷售額與稅額申報書」而向稅捐機關申報
19 昱祥公司當期營業稅而行使，該等虛偽交易之標的均為矽晶
20 片，並非電信儲值卡，原判決認定附表所示虛偽交易係出
21 售、購入電信儲值卡，與該等不實發票所載交易品名為矽晶
22 片（Quartz）不符，且漏未於理由中未就此部分予以論證，
23 復誤認附表所示昱祥公司銷項去路發票，係由黃成富所填
24 載，俱與卷內證據資料未合，即有認定事實錯誤及理由不備
25 之違失。至於稅捐稽徵法第43條第1項規定業經修正，原審
26 未及為新舊法之比較，惟應適用修正前規定之結論並無不
27 同，故此部分尚不構成撤銷事由，併予敘明。被告上訴意旨
28 否認犯罪，指摘原判決不當，雖無理由，惟原判決既有上開
29 可議之處，自應由本院就原判決此部分（即原判決附表一編
30 號1部分）予以撤銷改判。

01 二、爰以行為人之責任為基礎，審酌被告乃昱祥公司之負責人，
02 不思正當經營公司，明知昱祥公司與附表所示之營業人間，
03 均無實際交易，竟與黃成富共同開立不實統一發票交予各營
04 業人，供附表所示之營業人充作進項憑證而持向稅捐稽徵機
05 關申報扣抵營業稅額，幫助附表所示營業人逃漏稅捐，除破
06 壞商業會計制度，使稅捐稽徵機關無法正確課稅，而妨礙課
07 稅之公平性外，並使偵查機關查緝逃漏稅捐之犯罪趨於複
08 雜，且渠等為圖掩飾虛開發票而幫助逃漏稅捐之行為，明知
09 昱祥公司並無實際購入矽晶片之進貨事實，復向如附表所示
10 之營業人取得不實統一發票，充作昱祥公司之進項憑證，以
11 此方式規避稅捐稽徵機關之查緝，且被告犯後除否認犯行，
12 更提供不實之出貨單、刻意安排資金流程，已非消極否認犯
13 罪，而有積極提出不實刑事證據，所為實有不該，且本案涉
14 及之公司甚多，堪認已屬近似集團性之犯罪計畫。惟念被告
15 無前科，此有臺灣高等法院被告前案紀錄表存卷可考，素行
16 尚可，復考量虛偽開立、收受之發票張數、發票金額、幫助
17 各營業人逃漏之營業稅額，兼衡被告於原審及本院審理時自
18 陳大學畢業，目前無業、無收入，有3名成年兒子，現由兒
19 子扶養，與其中2名兒子及母親同住（見訴字卷(四)第235頁、
20 更一卷第222頁）之智識程度、經濟暨生活狀況等一切情
21 狀，量處如主文第二項所示之刑，並諭知易科罰金之標準。

22 三、被告雖填製不實會計憑證以幫助附表所示公司逃漏稅捐，然
23 本件尚無積極證據證明被告因此取得何種對價或利益，且附
24 表所示公司逃漏之稅捐性質上亦非屬被告因犯本罪之犯罪所
25 得，故此部分尚無犯罪所得應予沒收或追徵之問題，無論知
26 沒收追徵之問題，併此說明。

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

29 本案經檢察官呂乾坤提起公訴，檢察官葉麗琦到庭執行職務。

30 中 華 民 國 112 年 10 月 26 日
31 刑事第一庭 審判長法官 邱明弘

法官 黃宗揚

法官 林書慧

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 112 年 10 月 26 日

書記官 黃瀚陞

◎、附錄本判決論罪科刑法條

《中華民國刑法第216條》

行使第210條至第215條之文書者，依偽造、變造文書或登載不實事項或使登載不實事項之規定處斷。

《中華民國刑法第215條》

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。

《110年12月17日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3萬元以下罰金。

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。

《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。

◎、附表：昱祥公司開立及取得不實統一發票明細表

開立月份	交付對象 (銷項去路)	發票數量	發票金額	幫助逃漏 營業稅額	原審判決主文	備註
取得月份	取得對象 (進項來源)	發票數量	發票金額	申報扣抵 營業稅額		
102年5月	旺琳實業有限公司	2張 (品名：Quartz 50%)	85萬元	4 萬2,500元	梁鴻超共同犯不實填製會計憑證罪，處有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。	即 原 判 決 附 表 一 編 號 1 所 示。
	誼豐企業有限公司	2張 (品名：Quartz 5%)	157萬5,000元	7 萬8,750元		
102年5月	品研有限公司	3張 (品名：Quartz5%或50%)	231萬2,500元	11萬5,625元		

◎、卷證標目

卷目代號	卷號
國稅(一)卷	財政部高雄市國稅局刑事案件告發資料卷夾【第1卷】
國稅(二)卷	財政部高雄市國稅局刑事案件告發資料卷夾【第2卷】
國稅(三)卷	財政部高雄市國稅局刑事案件告發資料卷夾【第3卷】
國稅(四)卷	財政部高雄市國稅局刑事案件告發資料卷夾【第4卷】
國稅(五)卷	財政部高雄市國稅局刑事案件告發資料卷夾【第5卷】
國稅(六)卷	財政部高雄市國稅局刑事案件告發資料卷夾【第6卷】

他字卷	臺灣高雄地方法院檢察署106年度他字第9557號卷
偵卷	臺灣高雄地方檢察署108年度偵字第5041號卷
審訴字卷	臺灣高雄地方法院108年度審訴字第278號卷
訴字卷(一)至(四)	臺灣高雄地方法院108年度訴字第281號卷一至四
上訴字卷(一)至(二)	本院109年度上訴字第1467號卷一至二
更一卷	本院112年度重上更一字第2號卷