

臺灣高等法院刑事判決

107年度上訴字第236號

上訴人 臺灣新北地方檢察署檢察官陳香君
被告 周欣宜原名周汝篲

選任辯護人 林彥革律師(法扶律師)

上列上訴人因被告違反商業會計法等案件，不服臺灣新北地方法院106年度訴字第266號，中華民國106年11月23日第一審判決（起訴案號：臺灣新北地方檢察署105年度偵字第617號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於周欣宜部分撤銷。

周欣宜犯如附表二編號1至3所示各罪，各處如附表二編號1至3「罪名及宣告刑」欄所示之刑。應執行有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

犯罪事實

一、周欣宜（原名周汝篲）於民國101年初起，受僱於從事記帳業之林源洋（另案經檢察官通緝中），擔任會計職務，並協助林源洋辦理虛設行號之相關登記及申請領用統一發票購買證等工作。其明知林源洋係從事找人頭開設虛設行號、開立不實統一發票予他公司充作進項憑證之業務，且洪醒芝（業經原審判處拘役40日確定）係以免除債務之代價充當欣鴻翔有限公司（址設新北市○○區○○路0段000巷00弄0號1樓，下稱欣鴻翔公司）自101年3月2日起之登記負責人，亦為商業會計法所稱之商業負責人，負有據實製作商業會計憑證之義務。周欣宜亦明知欣鴻翔公司為「虛設行號」，且於附表二所示期間，並無實際銷貨予附表二所示之各該營業人，竟

與該2人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，為其等辦理欣鴻翔公司之變更登記及申請領用統
一發票購買證，並以欣鴻翔公司名義，分別於附表二編號1
至3所示之各營業稅申報期別內，接續填載附表二編號1至3
各期所示不實銷貨事項於性質上屬會計憑證之統一發票，交
付予附表二所示之各營業人充當進項憑證使用，使各該營業
人於附表二所示各期營業稅申報期別（即101年5月、7月、9
月），持以向稅捐稽徵機關申報扣抵銷項稅額，以此方式幫
助各該營業人逃漏如附表二所示之營業稅（所示之「虛設行
號」除外），足以生損害於稅捐稽徵機關對於營業稅稽徵與
管理之正確性。

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

一、證據能力之說明：

本判決所引用之供述、非供述證據，檢察官同意、被告周欣
宜及其辯護人則均不爭執證據能力（本院卷一第264-274
頁），且經本院於審理期日提示予當事人而為合法調查（本
院卷三第151-158、163頁），本院審酌上開證據資料製作及
取得之情況，並無違背法定程序或其他不得作為證據之情
形，以之作為證據應屬適當，認均有證據能力。

二、認定犯罪事實所憑之證據及理由：

上開犯罪事實，業據被告於警詢（僅部分供認）及本院審理
時坦承不諱（第617號偵卷第390頁；本院卷三第171頁），
且與共犯洪醒芝於警詢、偵訊及原審準備程序時之供證述
（第617號偵卷第172-173、407-409頁；第266號訴卷第60
頁）、證人即林源洋之友人蔡馥如於另案審理時之證述（第
266號訴卷第228-234頁）、證人即與被告在同地點工作之同
事朱瑞德於另案審理時之證述（第266號訴卷第250-255
頁）、他案被告許進財之供述（第869號訴卷第17-18、33
頁）等情節大致相符，並有財政部北區國稅局104年12月15

01 日北區國稅審四字第1040019928號函暨檢附之稽查報告、營
02 業稅稅籍資料查詢作業列印、財政部北區國稅局領用統一發
03 票購票證申請書、委託書、公司（變更）登記資料、相關申
04 請書表、法務部調查局北部地區機動工作站103年12月25日
05 電防二字第10378590830號函附大科電公司等37家虛設行號
06 表列、法務部調查局北部地區機動工作站104年2月3日電防
07 二字第10478508810號函附天地通等19家逃漏營業稅捐公司
08 列表、大科電等37家公司不實交易表、欣鴻翔公司營業人進
09 銷項交易對象彙加明細表（銷項去路）、專案申請調檔統一
10 發票查核名冊與清單等附卷為憑（第617號偵卷第2-18、29-
11 31、64-83、99-108、113-120、122-134、142-156、164、2
12 08-210、252-259、288-297、300-305頁），足認被告上開
13 任意性之自白與事實相符，核屬可信。從而，本案事證明
14 確，被告之犯行均堪認定，俱應依法論科。

15 三、論罪部分：

16 （一）被告行為後，稅捐稽徵法第43條規定雖於103年6月6日修正
17 生效，惟該次修正，僅將原第1項後段規定移至第2項，及將
18 原第2項規定移至第3項，並刪除「除觸犯刑法者移送法辦
19 外」等文字，而該條第1項規定之要件與法定本刑，則均未
20 變更，此項修正非屬刑法第2條之法律變更，無比較新舊法
21 之問題，應逕適用裁判時法。

22 （二）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
23 始憑證，商業負責人如明知為不實之事項，而開立不實之統
24 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
25 項而填製會計憑證罪，該罪為刑法第215條業務上登載不實
26 文書罪之特別規定，依特別法優於普通法之原則，自應優先
27 適用，無論以刑法第215條業務上登載不實文書罪之餘地
28 （最高法院94年度台非字第98號判決意旨參照）。又按虛設
29 行號本身原無進銷貨事實，營業稅之課徵係針對營業行為，
30 虛設行號既無營業行為，自不能課徵營業稅，且因其實際上
31 完全無營業行為，亦無營利事業所得可言，而無逃漏稅捐之

問題（最高法院82年度台上字第2286號判決意旨參照）。

（三）查共犯洪醒芝係欣鴻翔公司之登記負責人，亦為商業會計法所規定之商業負責人。是核被告所為（即附表二各編號所示），均係犯商業會計法第71條第1款之填製不實罪及稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪（附表二編號1、3記載之「虛設行號」除外，詳後述）。商業會計法第71條第1款之罪，原即含有業務上登載不實之本質，是均不另論刑法第215條之業務上文書登載不實罪。被告與林源洋雖不具商業負責人身分，然先後與具有商業負責人身分之共犯洪醒芝有犯意聯絡及行為分擔，依刑法第31條第1項，仍應論以共同正犯，依該條但書規定雖得減輕其刑，惟本院審酌被告於本案涉案程度，較充當登記負責人之洪醒芝略深，爰均不依該規定減輕其刑。

（四）公訴意旨固認被告所為亦涉犯幫助附表二編號1所示之勝永國際有限公司、寶瑞興業股份有限公司、編號3建華國際有限公司逃漏稅捐罪；惟上開公司既均為「虛設行號」，有前揭財政部北區國稅局查緝案件稽查報告暨檢附之法務部北部地區機動工作站103年12月25日電防二字第10378590830號函附大科電公司等37家虛設行號表列等在卷可佐（第617號偵卷第5-18、209-210頁），即無實際營業行為，依上開說明，縱各該營業人持各該不實發票充作進項憑證，申報扣抵銷項稅額，亦無逃漏營業稅可言，就此部分自無從另論被告有幫助逃稅營業稅之犯行，惟此部分各與前揭論罪（即附表二編號1、3）部分，有接續犯之實質上一罪關係，爰均不另為無罪之諭知。

（五）罪數部分：

1.按營業稅之申報，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

01 月、11月之15日前向主管稽徵機關申報上期之銷售額、應納
02 或溢付營業稅額，是每期營業稅申報，於各期申報完畢，即
03 已結束，以「一期」作為認定逃漏營業稅次數之計算，區別
04 不難，獨立性亦強，於經驗、論理上，似難以符合接續犯之
05 行為概念（最高法院107年度台上字第1246號、101年度台上
06 字第4362號判決意旨參照）。

07 2.因此，被告分別於附表二編號1至3所示各申報期別之營業稅
08 課稅期間，接連以欣鴻翔公司名義開立不實統一發票，交付
09 予各該公司充當進項憑證，幫助各該公司逃漏稅捐（除附表
10 二編號1、3記載之「虛設行號」外），各申報期別之營業稅
11 課稅期間皆係於密切接近時地實行，侵害同一法益，主觀上
12 出於單一目的而為，各該舉動之獨立性極為薄弱，應視為數
13 個舉動接續施行，合為包括之一行為予以評價；又各申報期
14 別之營業稅課稅期間，虛開發票、幫助各該公司逃漏稅捐
15 （除附表二編號1、3記載之「虛設行號」外），行為具有局
16 部重合，堪認被告各係基於單一犯罪故意，以一行為觸犯填
17 製不實會計憑證、幫助逃漏稅捐罪之2罪名，各為想像競合
18 犯，應依刑法第55條規定，分別從一重之填製不實會計憑證
19 罪處斷。

20 3.被告分別於附表二所示申報期別之營業稅課稅期間所虛開之
21 統一發票，既屬不同期別營業稅申報之分次犯行，即應分論
22 併罰。公訴意旨固認被告前揭犯行應評價係包括一罪之集合
23 犯；惟按所謂集合犯，乃其犯罪構成要件中，本就預定有多
24 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
25 行為，反覆實行之犯罪，認為有包括一罪之性質，因而將此
26 種犯罪歸類為集合犯，特別規定為一個獨立之犯罪類型，例
27 如營業犯、收集犯、職業犯等。而商業會計法第71條第1款
28 之填製不實罪及稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐
29 罪，自其犯罪構成要件觀察，尚無從認定立法者本即預定該
30 犯罪之本質，必有數個同種類行為而反覆實行之犯罪，故前
31 開之罪均難認係集合犯（最高法院99年度台上字第7817號、

101年度台上字第657號判決意旨參照）。衡情開立不實統一發票、逃漏稅之稅期相異，其所侵害之法益應非同一，於經驗、論理上，難認被告於不同稅期收受不實發票申報、虛開發票幫助他人逃漏稅之行為，與立法者本即預定有數個同種類行為將反覆實行之集合犯概念相符。因此，公訴意旨上開見解，為本院所不採。

四、不另為無罪之諭知：

公訴意旨略以：被告與林源洋、自稱「小傑」、「大偉」之成年男子共同基於填製不實會計憑證之犯意聯絡，由洪醒芝以免除2萬餘元債務之代價，自101年3月2日起擔任欣鴻翔公司之登記負責人，亦為稅捐稽徵法第47條第1項第1款規定納稅義務人之代表人及商業會計法所稱之商業負責人，並由被告辦理變更登記及申請領用統一發票購買證，其等均明知欣鴻翔公司自101年3月間起至同年8月止，並無實際自附表一所示鎮陞工程有限公司（下稱鎮陞公司）等6家公司進貨之事實，竟由某不詳實際負責人接續取自附表一所示鎮陞公司等公司開立之不實統一發票共35紙，銷售額合計新臺幣（下同）1,719萬4,442元，以此申報扣抵銷項稅額共85萬9,725元，充當進項憑證，申報扣抵營業成本，足以生損害於稅捐稽徵機關對於營業稅稽徵與管理之正確性，所為亦涉犯商業會計法第71條第1款之填製不實罪等語。惟查：

（一）按公司、行號向稅捐稽徵機關申報營業稅，係履行其公法上納稅之義務，並非業務行為（最高法院84年度台上字第5999號判決意旨參照），本不得以刑法第216條、第215條之行使業務上登載不實文書罪相繩；又營業人銷售額與稅額申報書，係公司、行號每2月向稅捐稽徵機關申報當期之「銷售額與稅額之申報書」，並非證明會計事項發生之「會計憑證」（最高法院95年度台上字第1477號判決意旨參照）。是被告雖自承欣鴻翔公司有取得附表一所示之不實進項發票共35張，持向財政部臺北市國稅局申報銷售額與稅額而行使之，然持以申報營業稅之申報書，既非屬填製不實會計憑證

之行為，自無從論以商業會計法第71條第1款之罪名，也不得以刑法第216條、第215條之行使業務上登載不實文書罪相繩。

(二)按商業會計法第71條第1款所稱「以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊」，係以明知為不實之事項，而編製不實會計憑證或記入帳冊為要件，若僅消極地未將會計事項編製會計憑證或記入帳冊，尚難遽以商業會計法第71條第1款之罪相繩（最高法院96年度台上字第3578號判決意旨參照）。又按商業會計法第71條第1款所指之「帳冊」，係指商業依法所應設置之帳簿而言，即商業必須設置之「帳簿」，依同法第23條規定，為普通序時帳簿及總分類帳簿，而帳簿使用前應送主管稽徵機關登記、驗印，如商業所登載使用者，非上述依法設置之帳簿，而係一般簿冊，縱有不實，自應成立其他罪名（最高法院85年度台上字第2082號判決意旨參照）。被告辯稱其未經手欣鴻翔公司之「帳冊」（第617號偵卷第356頁），且檢察官復未提出欣鴻翔公司經主管稽徵機關登記、驗印之「帳簿」，即此部分即無從認定被告有何不實登載之行為。揆諸上揭說明，此部分尚難以商業會計法第71條第1款之明知為不實之事項而記入帳冊或刑法業務上登載不實等罪責相繩（亦無從認定被告有造具「財務報表」之行為，更無涉犯同法條第5款之使財務報表發生不實之結果罪）。

(三)綜上，難認被告以欣鴻翔公司名義取得附表一所示各營業人所開立不實統一發票、據以提出申報之行為，亦涉犯商業會計法第71條第1款之填製不實罪。此部分本應為無罪之諭知，惟檢察官認此部分與上開經判處有罪部分之犯行間，有集合犯之實質上一罪關係，爰不另為無罪之諭知。

五、撤銷改判及量刑理由：

(一)被告確有上揭共犯商業會計法等罪之犯行，業經認定如前。原判決未能詳察，遽認不能證明被告犯罪，而諭知無罪之判決，容有未洽。檢察官上訴指摘及此，為有理由。原判決既

有違誤，即無從維持，應由本院撤銷改判。

(二)爰以行為人之責任為基礎，審酌被告明知欣鴻翔公司與附表二所示之營業人並無實際交易，竟虛開並交付不實之統一發票、幫助他人逃漏稅捐（所示之「虛設行號」除外），此不僅使會計事項發生不實結果，影響交易秩序，進而危害國家財政收入及賦稅制度之正確性及公平性，並紊亂稅捐稽徵體制，甚為不該；兼衡被告犯後於本院終能誠實面對自己的錯誤而坦承全部犯行，及附表二各申報期所開立不實發票之銷售額，併其犯罪動機、參與情節、所生危害；暨自述：高職畢業、入監前在市場幫忙理貨、家裡小康等語（第266號訴卷第419頁；本院卷三第173頁）之智識程度、家庭經濟及生活狀況等一切情狀暨預防需求，分別量處如附表二編號1至3「罪名及宣告刑」欄所示之刑，並依其職業、身分及經濟狀況，各諭知易科罰金之折算標準。再以行為罪責為基礎，審酌被告所犯各罪之類型、特性、責任非難重複之程度及整體綜合評價，定其應執行刑及易科罰金之折算標準，如主文第2項所示。

六、移送併辦部分：

臺灣臺北地方檢察署檢察官106年度偵緝字第1955號併辦意旨書，所載被告與林源洋等人，明知鴻信光電有限公司（下稱鴻信公司）自101年3月起至102年10月間止期間，並無實際銷貨予該附表所示之翔盈多媒體企業有限公司等41家營業人之事實，竟虛開如該附表所示之不實統一發票共153張，銷售額合計3,900萬6,864元，分別交付予該附表所示之41家公司充當進項憑證使用，並申報扣抵銷項稅額共195萬348元，以此方式幫助該附表所示之41家公司逃漏營業稅，涉犯商業會計法第71條第1款之填製不實罪及稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪嫌部分，與本案上開論罪部分具有接續犯之實質上一罪關係，為起訴之效力所及，而移送併案審理。然查，移送併辦部分虛開統一發票之營業人為「鴻信公司」，與本案被告係以「欣鴻翔公司」之名義為之，填製

01 不實會計憑證之營業人已非相同；被告虛開統一發票、幫助
02 他人逃漏營業稅之申報營業稅期別，亦非完全一致，難認與
03 本院前開認定有罪部分，有接續犯之實質上一罪關係，本院
04 即無從併予審理，應退回由檢察官另為適法處理。

05 據上論斷，應依刑事訴訟法第369條第1項前段、第364條、第299
06 條第1項前段（依刑事判決精簡原則，僅記載程序法條），判決
07 如主文。

08 本案經檢察官林建良提起公訴，檢察官陳香君提起上訴，檢察官
09 鄭堤到庭執行職務。

10 中 華 民 國 109 年 5 月 26 日

11 刑事第十三庭 審判長法官 王國棟

12 法官 許永煌

13 法官 曹馨方

14 以上正本證明與原本無異。

15 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，其
16 未敘述上訴之理由者並得於提起上訴後20日內向本院補提理由書
17 （均須按他造當事人之人數附繕本）「切勿逕送上級法院」。

18 書記官 游秀珠

19 中 華 民 國 109 年 5 月 26 日

20 附錄：本案論罪科刑法條全文

21 商業會計法第71條

22 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
23 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
24 併科新臺幣60萬元以下罰金：

25 一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。

26 二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。

27 三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。

28 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
29 。

30 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
31 結果。

- 01 稅捐稽徵法第43條
- 02 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
- 03 役或科新臺幣6萬元以下罰金。
- 04 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
- 05 罪者，加重其刑至二分之一。
- 06 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。

07 附表一（進貨部分，單位：新臺幣／元）：

08

編號	營業人名稱	開立統一發票銷售額明細			提出申報扣抵明細		
		張數	銷售額	稅額	張數	銷售額	稅額
1	鎮陞工程有限公司	2	1,277,050	63,853	2	1,277,050	63,853
2	基耀有限公司	9	2,485,000	124,250	9	2,485,000	124,250
3	辰希國際有限公司	11	7,397,330	369,868	11	7,397,330	369,868
4	大科電科技有限公司	2	3,441,140	172,057	2	3,441,140	172,057
5	建華國際有限公司	1	57,672	2,884	1	57,672	2,884
6	鴻信光電有限公司	10	2,536,250	126,813	10	2,536,250	126,813
合計		35	17,194,442	859,725	35	17,194,442	859,725

09 附表二（銷貨部分，單位：新臺幣／元）：

10

編號	發票月份/民國101年	營業人名稱 統一編號	開立統一發票銷售額明細				提出申報扣抵明細			對 應 起 訴 書 附 表 編 號	證 據 出 處	罪名及宣告刑
			開 立 月 份	張 數	銷 售 額	稅 額	張 數	銷 售 額	稅 額			
1	3-4月	宥杰國際有限公司 00000000	10103	3	967,600	48,380	3	967,600	48,380	附表二 編號2	1. 財政部 北區國 稅局營 業人進 銷項交 易對象 彙加明 細表 (銷項	周欣宜共同犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實罪，處有期徒刑叁月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
		禾興光企業有限公司 00000000	10104	1	148,000	7,400	1	148,000	7,400	附表二 編號4		
		勝永國際有限公司 00000000 (虛設行號)	10103	4	479,420	23,971	4	479,420	23,971	附表二 編號8		
			101	1	120,750	6,038	1	120,750	6,038			

(續上頁)

01

			04								去路) (617偵 卷第288 -289 頁)	
		寶瑞興業股 份有限公司 00000000 (虛設行號)	101 03	5	3,708,733	185,437	5	3,708,733	185,437	附表二 編號11		
			101 04	2	81,020	4,051	2	81,020	4,051			
		天仁坊國際 運通有限公 司 00000000	101 03	2	533,533	26,677	2	533,533	26,677	附表二 編號12		
			101 04	4	2,340,386	117,020	4	2,340,386	117,020			
		小計		22	8,379,442	418,974	22	8,379,442	418,974			
2	5-6月	名將國際事 業有限公司 00000000	101 05	8	2,367,480	118,375	8	2,367,480	118,348	附表二 編號3		
			101 06	5	1,583,013	79,151	5	1,583,013	79,151			
		小計		13	3,950,493	197,526	13	3,950,493	197,526			
3	7-8月	安泊有限公 司 00000000	101 07	8	692,800	34,640	5	400,000	20,000	附表二 編號1		
		豪弓實業有 限公司 00000000	101 07	5	491,300	24,565	3	295,000	14,750	附表二 編號5		
		旺琳實業有 限公司 00000000	101 07	18	1,621,000	81,052	9	810,500	40,526	附表二 編號6		
			101 08	7	689,500	34,475	7	689,500	34,475			
		全誠國際有 限公司 00000000	101 07	3	287,600	14,380	2	192,600	9,630	附表二 編號7		
			101 08	8	781,700	39,085	8	781,700	39,085			
		阜爾停車事 業股份有限 公司 00000000	101 07	4	385,200	19,260	0	0	0	附表二 編號9		
		建華國際有 限公司 00000000 (虛設行號)	101 08	1	1,349,800	67,490	0	0	0	附表二 編號10		
		小計		54	6,298,900	314,947	34	3,169,300	158,466			
		合計		89	18,628,835	931,447	69	15,499,235	774,966			
		減：銷貨退回			148,000	7,400		148,000	7,400			
		合計		89	18,480,835	924,047	69	15,351,235	767,566			

2. 欣鴻翔
開立統
一發票
查核名
冊及清
單(含
發票字
軌號
(6
17偵卷
第290-2
97頁)
3. 提出申
報扣抵
明細(6
17偵卷
第300-3
05頁)

周欣宜共同犯商
業會計法第七十
一條第一款之填
製不實罪，處有
期徒刑貳月，如
易科罰金，以新
臺幣壹仟元折算
壹日。

周欣宜共同犯商
業會計法第七十
一條第一款之填
製不實罪，處有
期徒刑貳月，如
易科罰金，以新
臺幣壹仟元折算
壹日。