

臺灣高等法院刑事判決

112年度上訴字第5134號

上訴人 臺灣臺北地方檢察署檢察官

被告 周朋奎

上列上訴人因被告違反商業會計法等案件，不服臺灣臺北地方法院112年度審訴字第580號，中華民國112年9月14日第一審判決（起訴案號：臺灣臺北地方檢察署111年度偵緝字第2029號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決撤銷。

周朋奎共同犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實罪，共肆罪，各處有期徒刑貳月、貳月、參月、參月，如易科罰金，均以新臺幣壹仟元折算壹日。應執行有期徒刑陸月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事實及理由

一、犯罪事實

周朋奎（原名周文鎗，綽號強森）與劉育豪（原名劉欣龍，另經原審法院判處拘役40日確定）共同基於明知不實事項而填製不實會計憑證及幫助納稅義務人逃漏稅捐之犯意聯絡，於民國105年12月1日前某時許，由劉育豪提供個人國民身分證正反面影本予周朋奎，周朋奎則持之前往臺北市政府辦理公司設立登記負責人程序，而自105年12月1日經臺北市政府核准設立時起，由劉育豪擔任欣龍發企業有限公司（址設臺北市○○區○○路000號，其後遷址至臺北市○○區○○路0段00號6樓之6，下稱欣龍發公司）登記負責人，為商業會計法所規定商業負責人。其後周朋奎與劉育豪並一同前往臺北市○○區○○路0段0號財政部臺北國稅局，領用欣龍發公司銷貨所需開立之統一發票，其等明知欣龍發公司並未銷

01 貨予附表「營業人」欄所示公司，竟於附表所示時間（即各
02 該發票月份之次月15日前，如1、2月份發票即於3月15日
03 前），由周朋奎在不詳處所，分別以欣龍發公司名義填製不
04 實銷貨事項在性質上屬會計憑證之附表「欣龍發公司所開立
05 統一發票」欄所示統一發票上，嗣交予「營業人」欄所示公
06 司作為進項憑證，再由此等公司分別於各該發票月份之次月
07 15日前，持向各該所屬稅捐稽徵機關申報扣抵應納營業稅
08 額，以此不正方法幫助安信開發環保有限公司（下稱安信公
09 司）逃漏如附表所示之營業稅（高霖興業有限公司、桂林興
10 業有限公司、狀元能源科技有限公司因均屬虛設行號，未生
11 逃漏營業稅之結果，無從論以逃漏稅捐罪），足以生損害於
12 稅捐稽徵機關稅務管理及課稅之正確性。

13 二、認定犯罪事實所憑之證據及理由

14 被告周朋奎於本院審理時雖經合法傳喚未到庭，惟上開事
15 實，業據被告於原審訊問、準備程序及審理時坦承不諱（見
16 審訴字卷第98、126、130、132至133頁），並經證人劉育豪
17 於偵訊時證述明確（見偵字第27556號卷第331至334頁），
18 且有欣龍發公司設立登記表、變更登記表、財政部臺北國稅
19 局審查四科查緝案件稽查報告、領用統一發票購票證申請
20 書、申購發票資料查詢結果、稅籍資料、欣龍發公司營業稅
21 年度資料查詢進項來源明細、進項查核清單、營業人取得犯
22 嫌開立不實統一發票營業人欣龍發公司不實統一發票派查
23 表、專案申請調檔查核名冊清單、欠稅查詢情形表、財政部
24 臺北國稅局財北國稅審四字第1070017241號刑事案件移送
25 書、稽查報告（見偵字第27556號卷第29至34、5至115、53
26 至55、57至61、155至157、159至175、71至86、105至115
27 頁）等可考，是被告前開任意性自白應與事實相符，可以採
28 信。本案事證明確，被告犯行洵堪認定，應依法論科。

29 三、法律適用

30 （一）新舊法比較

31 「行為後法律有變更者，適用行為時之法律。但行為後之法

律有利於行為人者，適用最有利於行為人之法律。」刑法第2條第1項定有明文。查被告行為後，稅捐稽徵法第43條第1項業於110年12月17日修正公布，並自同年月19日起生效施行，修正前稅捐稽徵法第43條第1項規定為：「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。」修正後稅捐稽徵法第43條第1項則規定：「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，併科100萬元以下罰金。」經比較新舊法，修正後規定並未有利於被告。是依刑法第2條第1項前段規定，應適用被告行為時之修正前稅捐稽徵法第43條第1項規定。

(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，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94年度台非字第98號判決意旨參照）。又因身分或其他特定關係成立之罪，其共同實行者，雖無特定關係，仍以正犯論，觀諸刑法第31條第1項固明，但此專指該犯罪，原屬於具有一定之身分或特定關係之人，始能成立之犯罪，而於有他人加入、參與其犯罪之情形，縱然加入者無該特定身分或關係，仍應同受非難，乃以法律擬制，視同具有身分之正犯，故適用時，應併援引刑法第31條及第28條，以示論擬共同正犯之所從出，亦即擴大正犯之範圍，使無此身分或特定關係之人，變為可以成立身分犯罪（最高法院104年度台上字第1684號判決意旨參照）。再稅捐稽徵法第41條之規定係屬結果犯，除犯罪之目的在逃漏稅捐外，並須有逃漏應繳納之稅捐之結果事實，始足構成本法條之罪。而同法第43條所規定之幫助犯第41條之罪，當亦應以正犯之納稅義務人確有犯第41條之事實與結果者，方有幫助犯之罪責成立之可言。查被告雖非欣龍發公司負責人，惟其與具有商業負責人

01 身分之欣龍發公司登記負責人劉育豪共同為本案犯行，揆諸
02 前揭說明，應依刑法第31條第1項規定，以正犯論。核被告
03 所為，均係犯商業會計法第71條第1款填製不實罪及修正前
04 稅捐稽徵法第43條第1項幫助他人逃漏稅捐罪。

05 (三)被告與劉育豪就本案犯行，有犯意聯絡及行為分擔，均為共
06 同正犯。

07 (四)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
08 明定，營業人除同法另有規定外，不論有無銷售額，應以每
09 2月為1期，於次期開始15日內，向主管稽徵機關申報。而每
10 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
11 之1第1項規定，應分別於每年1月、3月、5月、7月、9月、1
12 1月之15日前向主管稽徵機關申報上期之銷售額、應納或溢
13 付營業稅額。是每期營業稅申報，於各期申報完畢，即已結
14 束，以「1期」作為認定逃漏營業稅次數之計算，區別不
15 難，獨立性亦強，於經驗、論理上，難認各期之行為與接續
16 犯之概念相符，若其犯罪時間係在刑法修正刪除連續犯規定
17 後，自應分論併罰（最高法院111年度台上字第1315號判決
18 意旨參照）。查被告就附表所示各期申報營業稅中共同開具
19 不實統一發票之填製不實會計憑證及幫助安信公司逃漏稅捐
20 之行為，應以每一期營業稅繳納（即每2個月）期間認定罪
21 數，上開各期內之數次接續開立發票或持各該發票申報之舉
22 動，均係於密切接近之時、地實行，侵害同一法益，各行為
23 之獨立性極為薄弱，依一般社會健全觀念，在時間差距上，
24 難以強行分開，在刑法評價上，以視為數個舉動之接續施
25 行，合為包括之一行為予以評價較為合理，應各論以一罪。

26 (五)被告就附表編號1至4所示填製不實統一發票（會計憑證）而
27 幫助納稅義務人安信公司逃漏稅捐之行為，各係以一行為觸
28 犯填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐罪，為想像競合
29 犯，各應依刑法第55條規定，從一重論以商業會計法第71條
30 第1款填製不實罪。

31 (六)被告就上開犯行，犯意各別，行為互殊，應分論併罰。起訴

書認被告於本案多次填載不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐，係於密切接近之時間實施、侵害同一法益，各應評價為接續犯而論以1罪云云（見起訴書第4頁證據並所犯法條欄二所載），容有誤會。

（七）被告構成累犯之事實及應加重其刑之事項，均應由檢察官主張並具體指出證明之方法後，經法院踐行調查、辯論程序，方得作為論以累犯及是否加重其刑之裁判基礎，此為目前統一見解。觀諸起訴書證據並所犯法條二固已記載被告構成累犯之事實，然並未具體指出證明方法，且檢察官於原審、本院審理期間，亦未就此部分提出證據或指出證明方法，本院無從認被告構成累犯，附此敘明。

四、撤銷改判之理由

（一）原審審理後，認被告共同犯商業會計法第71條第1款填製不實會計憑證罪事證明確而予以論罪科刑，固非無見。惟被告於本案所為，應以每一期營業稅繳納（即每2個月）期間認定罪數，共4罪，業如前述，原判決認被告填製不實會計憑證、幫助逃漏稅捐等犯行均屬接續犯，應各論以一罪，且該2罪為想像競合犯，從一重之填製不實會計憑證罪處斷云云，尚有未洽。檢察官以此為由指摘原判決論被告一罪為不當，為有理由，原判決無可維持，應由本院予以撤銷改判。

（二）量刑及定應執行刑

1. 爰審酌被告與擔任欣龍發公司登記負責人之劉育豪共同開立附表所示不實銷貨統一發票，幫助安信公司逃漏營業稅，足以生損害於稅捐稽徵機關稅務管理及課稅之正確性，所為應予非難，惟被告犯後於原審坦承犯行，態度尚可，兼衡被告犯罪動機、目的、手段、於本案所生危害，所開立不實發票數量及幫助逃漏營業稅數額，被告於原審自陳高中肄業之智識程度、現在會計師事務所工作、無須扶養他人之家庭生活狀況（見審訴字卷第134頁）等一切情狀，各量處如主文第2項所示之刑，並均諭知易科罰金之折算標準。又本案係由檢察官為被告不利益而上訴，且原審判決亦有前開適用法條不

當之情，無刑事訴訟法第370條第1項不利益變更禁止原則適用，本院自得諭知較重於原審判決所處之刑，附此敘明。

2. 被告於本案所為4犯行皆為填製不實罪，犯罪類型、手段、行為態樣並無重大差異，且犯罪時間相距非遠，並衡酌於本
案中法益侵害之加重效應、責任非難重複程度，被告透過各
罪所顯示人格特質、犯罪傾向並無明顯不同，經整體評價被
告應受矯正必要性，並兼衡責罰相當原則與刑罰經濟原則，
酌定其應執行有期徒刑6月，並諭知易科罰金之折算標準。

五、沒收

卷內無證據可認被告填製不實會計憑證、幫助安信公司逃漏
稅捐而實際獲取犯罪所得或因此免除債務，自無從宣告沒收
或追徵。

六、被告經合法傳喚，無正當理由不到庭，爰不待其陳述，逕行
判決。

七、依刑事訴訟法第371條、第369條第1項前段、第364條、第29
9條第1項前段，作成本判決。

八、本案經檢察官葉詠嫻提起公訴，檢察官呂俊儒提起上訴，檢
察官許景森於本院實行公訴。

中 華 民 國 113 年 1 月 18 日

刑事第十八庭 審判長法官 侯廷昌

法官 陳海寧

法官 黃紹紘

以上正本證明與原本無異。

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
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
（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 馮得弟

中 華 民 國 113 年 1 月 18 日

附表

編 號	時間	營 業	欣龍發公司所開立統一發票				逃漏營 業稅額
			發票	發票	銷售額（新	稅額（新臺	

		人	月份	號碼	臺幣)	幣)	(新臺幣)
1	106年1月15日申報105年11、12月份營業稅前	安信開發環保有限公司	105年11月	ED00000000	43萬元	2萬1,500元	已全數申報扣抵，共逃漏營業稅10萬5,500元。
				ED00000000	45萬元	2萬2,500元	
			105年12月	ED00000000	46萬元	2萬3,000元	
				ED00000000	42萬元	2萬1,000元	
				ED00000000	35萬元	1萬7,500元	
2	106年3月15日申報106年1、2月份營業稅前	安信開發環保有限公司	106年2月	MP00000000	6萬元	3,000元	已全數申報扣抵，共逃漏營業稅9萬0,603元。
				MP00000000	11萬元	5,500元	
				MP00000000	25萬0,010元	1萬2,501元	
				MP00000000	8萬0,010元	4,001元	

				MP00 0000 00	20萬0,010元	1萬0,001元	
				MP00 0000 00	54萬5,000元	2萬7,250元	
				MP00 0000 00	3萬9,000元	1,950元	
				MP00 0000 00	12萬8,000元	6,400元	
				MP00 0000 00	27萬元	1萬3,500元	
				MP00 0000 00	3萬元	1,500元	
				MP00 0000 00	10萬元	5,000元	
3	106年5月15日申報106年3、4月份營業稅前	安信開發環保有限	106年3月	NE00 0000 00	53萬8,480元	2萬6,924元	已全數申報扣抵，共逃漏營業稅17萬5,379元。
				NE00 0000 00	64萬4,000元	3萬2,200元	
				NE00 0000	55萬4,400元	2萬7,720元	

		公 司		00			
			106 年4 月	NE00 0000 00	42萬9,000元	2萬1,450元	
				NE00 0000 00	56萬0,500元	2萬8,025元	
				NE00 0000 00	42萬8,400元	2萬1,420元	
		高 霖 興 業 有 限 公 司	106 年4 月	NE00 0000 00	35萬2,800元	1萬7,640元	為虛設 行號， 未生逃 漏營業 稅之結 果。
				NE00 0000 00	57萬5,636元	2萬8,782元	
				NE00 0000 00	62萬8,588元	3萬1,429元	
				NE00 0000 00	53萬7,086元	2萬6,854元	
		桂 林 興 業 有 限 公 司	106 年4 月	NE00 0000 00	68萬0,254元	3萬4,013元	為虛設 行號， 未生逃 漏營業 稅之結 果。
				NE00 0000 00			
4	106年7	安	106	NV00	30萬3,810元	1萬5,190元	已全數

月15日 申報10 6年5、 6月份 營業稅 前	信 開 發 環 保 有 限 公 司	年5 月	0000 00			申報扣 抵，共 逃漏營 業稅15 萬4,00 0元。
			NV00 0000 00	47萬6,190元	2萬3,810元	
			NV00 0000 00	9萬5,238元	4,762元	
			NV00 0000 00	11萬9,048元	5,952元	
			NV00 0000 00	25萬7,143元	1萬2,857元	
			NV00 0000 00	19萬0,476元	9,524元	
			NV00 0000 00	14萬2,857元	7,143元	
			NV00 0000 00	36萬6,667元	1萬8,333元	
			NV00 0000 00	59萬5,238元	2萬9,762元	
			NV00 0000 00	13萬3,333元	6,667元	

01

				NV00 0000 00	40萬元	2萬元	
		狀 元 能 源 科 技 有 限 公 司	106 年6 月	NV00 0000 00	40萬4,280元	2萬0,214元	為虛設 行號， 未生逃 漏營業 稅之結 果。
				NV00 0000 00	43萬6,535元	2萬1,827元	
				NV00 0000 00	39萬5,514元	1萬9,776元	
				NV00 0000 00	48萬2,928元	2萬4,146元	
				NV00 0000 00	48萬6,900元	2萬4,345元	
				NV00 0000 00	32萬6,162元	1萬6,308元	

02 附錄本案論罪科刑法條全文

03 商業會計法第71條

04 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
 05 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
 06 併科新臺幣60萬元以下罰金：

07 一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。

08 二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。

09 三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。

01 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
02 果。

03 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
04 結果。

05 修正前稅捐稽徵法第43條

06 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
07 役或科新臺幣6萬元以下罰金。

08 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
09 罪者，加重其刑至二分之一。

10 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。