

臺灣高等法院高雄分院刑事判決

108年度上訴字第475號

上訴人 臺灣橋頭地方檢察署檢察官
被告 李奇憲

上列上訴人因被告違反商業會計法等案件，不服臺灣橋頭地方法院107年訴字第134號，中華民國108年2月15日第一審判決（起訴案號：臺灣橋頭地方檢察署106年偵緝字第151號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決撤銷。

李奇憲共同犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實會計憑證罪，處有期徒刑參月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事 實

一、李奇憲明知協鎧鋼鐵材有限公司（下稱協鎧公司，原設高雄市○○區○○街○○○○號；100年5月3日變更為高雄市○○區○○路○○○號5樓；101年2月17日擅自歇業、他遷不明）未實際營業，卻領取統一發票，並開立不實之統一發票幫助其他行號逃漏稅捐，仍受該公司實際設立者蔡建興（已歿）之邀，擔任協鎧公司之負責人，而與蔡建興基於幫助他人逃漏稅捐及商業負責人填製不實會計憑證之犯意聯絡，先於99年4月29日向高雄市政府申請變更登記為協鎧公司董事，成為商業會計法上所稱之商業負責人，再於翌日向財政部高雄市國稅局（現更名為財政部高雄國稅局）辦理營業人設立（變更）登記後，向財政部高雄國稅局鹽埕稽徵所辦理統一發票購票證。嗣該公司營業地址變更為高雄市○○區○○路○○○號5樓後，又向財政部高雄國稅局三民分局辦理統一發票購票證。李奇憲於其擔任協鎧公司負責人之99年4月至100年10月間，與蔡建興均明知協鎧公司與附表二所示之忻辰有限公司（下稱忻辰公司）、艾創為科技股份有限公司（下稱艾創為公司）、新人品有限公司（下稱新人品公司）、百昇國際企業有限公司（下稱百昇公司）、鼎力通科技有限公司（下稱鼎力通公司）及弈鎔貿易有限公司（下稱弈

01 鉅公司)均無實際銷售營業行為，竟仍以協鉨公司名義填製
02 如附表二所示之不實統一發票會計憑證共54張(附表二編號
03 1所示發票應不含99年3月份開立予編號1忻辰公司、發票
04 字號分別為LU00000000、LU00000000、LU00000000之發票，
05 因該時李奇憲尚未登記為協鉨公司之負責人，故填製不實會
06 計憑證部分不應計入此3張發票，是其填製之不實發票張數
07 應更正為25張，公訴意旨就此部分記載為28張，應有誤會)
08 ，分別交予各該營業人，供各該營業人作為買受商品之進項
09 憑證。其中附表二編號1之忻辰公司、編號2之艾創為公司
10 、編號4之百昇公司、編號5之鼎力通公司等營業人雖用上
11 開不實之進項憑證申報扣抵銷項稅額，惟僅附表二編號4之
12 百昇公司經稅捐稽徵機關核定應補徵營業稅23,607元。其他
13 公司則均因虛銷金額大於虛進金額，無核定應補徵稅額。李
14 奇憲即以上揭不正當方法幫助附表二編號4之百昇公司逃漏
15 營業稅23,607元，足生損害於稅捐稽徵機關課稅資料管理之
16 正確性及課稅之公平性。

17 二、案經財政部高雄國稅局告發由臺灣高雄地方檢察署檢察官呈
18 請臺灣高等檢察署高雄檢察分署令轉臺灣橋頭地方檢察署檢
19 察官偵查起訴。

20 理由

21 壹、審理範圍之說明：

22 起訴書之犯罪事實欄，雖記載被告李奇憲擔任協鉨公司負責
23 人期間，曾經「自附表一所示之忻辰公司、威達立公司、百
24 昇公司等3家公司，取得如附表一所示無實際銷售營業行為
25 之統一發票共50張、金額共計26,802,230元，以作為協鉨公
26 司之進項憑證」等事實(見起訴書第1頁)，但未說明協鉨
27 公司持有該等進項憑證之目的為何？之後有無持該等不實進
28 項憑證從事何種犯罪行為？又未說明此部分事實，與前開事
29 實欄部分所載之犯罪事實間有何關係？公訴意旨亦未表明就
30 協鉨公司持有不實進項憑證一事，追訴被告涉嫌何種罪嫌之
31 意，本院自無從予以審判。又因該部分記載之事實尚非犯罪

事實，本院也無從依刑事訴訟法第267條規定，將其起訴效力擴及於他部而加以審判，合先敘明。

貳、證據能力部分：

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至第159條之4之規定，而經當事人於審判程序同意作為證據，法院審酌該言詞或書面陳述作成時之情況，認為適當者，亦得為證據，刑事訴訟法第159條之5第1項定有明文。經查，本判決所引用被告以外之人於審判外之陳述，業據當事人同意作為證據（見本院卷第33頁反面、第75至84頁反面），並經本院於調查證據程序逐一提示或告以要旨，本院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有關聯性，認為以之作為本案證據亦屬適當，依刑事訴訟法第159條之5第1項規定，應有證據能力。

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證據，均與本件事實之認定具有關聯性，且均經合法取得，又無法定證據排除情事，復經本院依刑事訴訟法第164條、第165條踐行證據之調查程序，當事人對此部分之證據能力亦不爭執，依同法第158條之4之反面解釋，均可認為有證據能力。

參、認定犯罪事實所憑之證據及理由：

一、前開事實業據被告李奇憲於本院審理中坦承不諱（見本院卷第55、86頁），並有協鎧公司營業稅稅籍資料、變更登記申請書、高雄市政府變更登記核准函、變更登記表、公司章程、負責人即被告及股東陳美雲、吳吉明身分證影本、房屋使用同意書、房屋稅籍證明書，財政部高雄國稅局鹽埕稽所核准變更登記函、99年5月3日新開業營業人訪問卡、委託書、授權書、財政部高雄國稅局三民分局營業人查訪報告表、100年5月25日新開業營業人訪問卡、協鎧公司涉嫌取得及開立不實發票明細表、協鎧公司專案申請調檔查核清單、協鎧公司進銷項交易對象彙加明細表、如附表二所示忻辰公司、威達立公司、百羿公司、艾創為公司、新品公司、鼎力

通公司、奕鉉公司等營業人之營業稅稅籍資料查詢作業結果及進銷項憑證明細資料表、協鎧公司、忻辰公司、威達立公司、百羿公司等5家營業人循環交易圖、財政部高雄國稅局106年3月24日財高國稅審四字第1060104081號函及裁處書、財政部臺北國稅局大安分局106年3月27日財北國稅大安營業字第1062455285號函、財政部臺北國稅局106年5月3日財北國稅中北營業一字第1060653601號函等在卷可佐。

二、被告於原審審理時及本院準備程序中雖曾否認有何填製不實會計憑證及幫助納稅義務人逃漏稅捐等犯行，辯稱：伊經人介紹認識蔡建興，知悉蔡建興從事電焊機台之維修及買賣，曾至蔡建興位在高雄市仁武區之工廠看過，並曾陪同其送貨至中鋼公司等，相識約1個多月後，蔡建興向伊表示其信用破產無法擔任公司負責人，但會繼續營運及前往大陸探求商機，以期東山再起，因公司營運需要請領及開立發票，請伊幫忙擔任協鎧公司名義負責人，伊認蔡建興有實際經營業務，且同情其小孩生病住院，始同意幫忙擔任協鎧公司名義負責人，並辦理統一發票購票證交予蔡建興，之後又借予蔡建興20萬元供其運用，不知蔡建興係如何開立發票云云。惟查：

(一)參照證人即蔡建興之配偶謝月琴於原審審理證述：蔡建興先前本經營焊接機器，因營業額欠佳，遭銀行縮減銀根，於98年間跳票倒閉，蔡建興為取得資金、東山再起，遂多設幾家公司，藉由各公司間互相開立發票，將營業額提高以向銀行貸款，也不用繳稅，但當時蔡建興並沒有那麼多機器讓他開，而在前次結束營業後，原本的員工及機器設備都由債主接手過去，工廠及機台都是在燕巢那邊，我不知道仁武這個地點，蔡建興取得多間公司後，就是把剩下的機器賣完等語（見原審卷第262至269頁），並對照證人林志隆於另案偵查時所證：伊只曾至蔡建興位在高雄市燕巢區之工廠一次，看到有人在上班，有蔡建興、某位女子及男性僱員，之後都是

01 去其左營住家拿憑證報稅等語（見原審卷第105至107頁）
02 可知，蔡建興設立協鎧公司之主要目的，係與其他公司互相
03 開立不實發票，衝高營業額，以便向銀行取得貸款，至於原
04 有之工廠及機台仍留在高雄市燕巢區，後來位在燕巢工廠內
05 之機器設備均已轉手債主，僅留少數機器，且持續售出，是
06 被告前開辯稱其因去過蔡建興位在高雄市仁武區之廠房，有
07 看過機台，認為做得起來云云，應非實在。且被告於本院審
08 理時亦稱：「（問：你怎麼會在仁武那邊看到機器設備？）
09 應該是我記錯」（見本院卷第54頁反面），益徵被告所稱在
10 仁武目睹蔡建興之實際營業狀況云云，不可採信。

11 (二)原審雖另援引證人謝君宜於財政部高雄國稅局訪談時陳稱：
12 蔡建興向伊表示忻辰公司要進口鋼材機具，但不方便由忻辰
13 公司出面採購，伊瞭解業界此種情形，且看過蔡建興位在高
14 雄市○○路之辦公室及位在高雄市仁武區之廠房，遂同意此
15 等交易模式，銷貨對象為忻辰公司，但由蔡先生提供協鎧公
16 司發票等語（見國稅局卷第185至186頁），而推認被告確
17 曾至蔡建興位在高雄市仁武區之工廠看過，並認為蔡建興有
18 實際經營業務，方同意擔任協鎧公司名義負責人。然而，證
19 人謝君宜前開陳述已與證人謝月琴、林志隆之證言相左。且
20 證人謝君宜又因艾創為公司和協鎧公司相互填製不實統一發
21 票，充作不實進項憑證而逃漏稅捐之犯行，另案經法院判處
22 應執行有期徒刑1年（見臺灣高雄地方法院107年訴字第79
23 4號判決），是證人謝君宜於另案中既已坦承和協鎧公司相
24 互填製不實統一發票、並無實際交易等情，則其於前開國稅
25 局訪談時之陳述自屬可疑，難以遽信。

26 (三)此外，被告於本院準備程序中自承其有與蔡建興一同前往稅
27 捐稽徵機關領取統一發票（見本院卷第35頁）；復供稱其對
28 蔡建興及其公司瀕臨破產之事知情；其本人亦有保管協鎧公
29 司之大小印，與蔡建興持有之大小章一模一樣，其與蔡建興
30 各有一副，同時刻的，伊持有的一副大小章從未用過等語（
31 見本院卷第35頁正、反面），綜此堪認被告對其僅係擔任協

01 鎧公司之人頭負責人，及蔡建興並無資力經營公司等節，均
02 有所認識。又因協鎧公司實際上已無積極營業，被告所稱其
03 在高雄市仁武區參觀蔡建興所有之廠房及設備云云又屬不實
04 ，惟竟仍偕同蔡建興前往稅捐機關領取協鎧公司之統一發票
05 ，是被告有與蔡建興基於幫助他人逃漏稅捐及商業負責人填
06 製不實會計憑證，進而開立如附表二所示不實之發票予其他
07 公司用以逃漏稅捐之事實應有犯意聯絡及行為分擔一情，均
08 堪認定。

09 三、公訴意旨雖認被告開立不實統一發票「28張」予附表二編號
10 1之忻辰公司，幫助忻辰公司逃漏稅捐「89,550元」。然查
11 ：

12 (一)「99年3月份」李奇憲尚未登記為協鎧公司之負責人，有如
13 前述，而協鎧公司開立予編號1忻辰公司、字號分別為LU00
14 000000、LU00000000、LU00000000之不實發票3張又係於99
15 年3月份所開立（見國稅局卷第169頁所附關於紀錄協鎧公
16 司與忻辰公司交易明細之財政部高雄國稅局進銷項憑證明細
17 資料表），故於認定被告填製不實會計憑證之張數時，自不
18 應計入此3張發票。公訴意旨認被告填製並交予忻辰公司之
19 不實發票共計「28張」（包含上開3張發票在內）即有誤會
20 ，爰予扣除並更正為「25張」。

21 (二)據財政部高雄國稅局於107年6月29日以財高國審四字第10
22 72106955號函覆原審稱：「忻辰有限公司自99年3月至100
23 年10月期間，因無進貨事實取得協鎧公司開立之不實發票金
24 額14,497,750元稅額724,888元，亦同時無銷貨事實虛開不
25 實發票予協鎧公司銷售額16,209,500元，因虛銷金額大於虛
26 進金額，尚無構成實質逃漏稅，故無應補徵稅額」，此有該
27 函文在卷可考（見原審訴字卷第77頁）。是公訴意旨就忻辰
28 公司逃漏稅捐數額之認定亦有誤會，爰更正如本判決附表二
29 編號1「補徵營業稅額」欄所示。

30 四、被告既於本院審理中自白犯行不諱，並有如前所述之補強證
31 據可佐，其之前所辯又非實在，故本件事證應屬明確，被告

犯行堪以認定。

肆、論罪：

一、按被告行為後，稅捐稽徵法第43條於103年6月4日修正公布，並自同月6日起施行。修正前稅捐稽徵法第43條原規定：「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。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2分之1。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。」，而修正後第43條則規定：「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。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2分之1。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。」。是修正後規定僅係將第3項之「除觸犯刑法者移送法辦外」予以刪除，並非刑罰構成要件有何變動，自不生新、舊法比較問題，應逕行適用裁判時法即現行稅捐稽徵法第43條第1項之規定。

二、按統一發票乃證明會計事項之經過而做為造具記帳憑證所根據之原始憑證，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，尚無論以刑法第215條業務上登載不實文書罪之餘地（最高法院94年台非字第98號判決意旨參照）。又按，稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪係屬結果犯，除犯罪目的在逃漏稅捐外，並須有逃漏應繳納稅捐之結果事實，始足構成本法條之罪。而本法第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（最高法院71年台上字第7749號刑事判決意旨及95年台上字第486號刑事判決意旨參照）。

01)。查被告李奇憲係協鎧公司之負責人，其與蔡建興共同開
02 立如附表二編號1至6所示之不實統一發票中，僅同附表編
03 號4部分，有幫助百昇公司逃漏稅捐得逞，百昇公司因而須
04 補繳稅款23,607元。是核被告李奇憲就附表二編號1至6所
05 示行為，均係犯商業會計法第71條第1款之填載不實會計憑
06 證罪；其就附表二編號4所示行為，因發生幫助他人逃漏稅
07 捐之結果，故又犯稅捐稽徵法第43條第1項之幫助他人逃漏
08 稅捐罪。

09 三、被告李奇憲所為填載不實會計憑證犯行，發生於00年0月至
10 100年6月間，各行為之時間密接，且其既知其擔任負責人
11 之協鎧公司並未積極營業，卻領取並開立統一發票予未有實
12 際交易之其他業者，主觀上應係出於填載不實會計憑證之單
13 一犯意，而在客觀上以數個舉動接續侵害同一法益，各行為
14 之獨立性薄弱，依一般社會健全觀念難以強行分開，於刑法
15 上應以一行為評價較為妥適，是認被告就上開填載不實會計
16 憑證犯行，應僅論以接續犯之一罪。又被告就附表二編號4
17 部分既係以一填載不實統一發票予他人之行為同時觸犯商業
18 會計法第71條第1款之填載不實會計憑證罪及稅捐稽徵法第
19 43條第1項之幫助他人逃漏稅捐罪兩罪名，自屬想像競合，
20 應依刑法第55條之規定，從一重以商業會計法第71條第1款
21 之填載不實會計憑證罪處斷。

22 四、被告李奇憲就其所犯填載不實會計憑證罪，與蔡建興有犯意
23 聯絡及行為分擔，均為共同正犯（蔡建興雖非公司負責人，
24 但依刑法第31條第1項規定，仍有與被告成立共同正犯之餘
25 地）。

26 伍、不另為無罪之諭知：

27 公訴意旨雖認被告於99年3月至100年10月間開立不實統一
28 發票予附表二編號1所示之忻辰公司，幫助該公司逃漏稅捐
29 89,550元之行為，亦成立稅捐稽徵法第43條第1項之幫助納
30 稅義務人逃漏稅捐罪。然忻辰公司於此段期間，除有因無進
31 貨事實而取得協鎧公司開立之不實發票金額14,497,750元（

稅額 724,888 元) 外，亦同時有無銷貨事實，卻虛開不實發票予協鎧公司銷售額 16,209,500 元之情形，以致其虛銷金額大於虛進金額而不構成實質逃漏稅，無應補徵稅額，有如前述（見前開參、三之(二)部分所載）。因被告此部分開立不實統一發票之行為，並未導致幫助他人逃漏稅捐之結果，是公訴意旨就此部分認為被告亦涉犯稅捐稽徵法第 43 條第 1 項之幫助納稅義務人逃漏稅捐罪嫌，即有誤會。法院就此部分本應為無罪判決，惟如此部分成立犯罪，與被告前開論罪部分將有想像競合犯之裁判上一罪關係，爰不另為無罪之諭知。

陸、上訴論斷之理由：

一、被告李奇憲為協鎧公司之登記負責人，其與蔡建興就開立不實之統一發票予附表二所示之其他業者，並因此幫助附表二編號 4 所示之百羿公司逃漏營業稅之行為互有犯意聯絡及行為分擔，應成立上開犯罪。原審未予詳查，且被告於本院審理中自白，原審亦未及審究，因而遽為無罪之諭知，自有未洽。檢察官上訴意旨以被告之行為應成立商業會計法第 71 條第 1 款之填載不實會計憑證罪及稅捐稽徵法第 43 條第 1 項之幫助他人逃漏稅捐罪，為有理由，應將原判決撤銷改判。

二、爰審酌被告李奇憲明知協鎧公司並無實際營業，卻接受蔡建興之邀，擔任協鎧公司之人頭負責人，而與蔡建興共同以協鎧公司之名義開立如附表二所示之不實發票予其他公司申報營業稅，其在整體犯罪架構中雖非處於主導地位，但其行為已幫助百羿公司逃漏稅捐得逞，致影響稅捐稽徵機關對於課稅之公平性與正確性，惟百羿公司逃漏稅捐之金額非高，而其他開立之不實發票共計 54 張，或因收受發票公司之虛銷金額大於虛進金額，故無核定應補徵稅額，或未據收受發票之公司提出申報扣抵營業稅，對課稅公平性及正確性之實害規模尚非鉅大；被告於偵查及原審審理時雖否認犯罪，但在本院審理時已坦認全部犯罪事實不諱，尚有悔意，且亦無證據可資證明其有因此獲得不法利益。兼衡其曾有不能安全駕駛動力交通工具之犯罪前科（不致使本件構成累犯，卷附臺灣

01 高等法院被告前案紀錄表參照)、國中肄業之智識程度、曾
02 在漁港從事卸貨及下水道污水處理等業務,目前從事商船業
03 ,收入不一定,目前與母親及姐姐同住,有撫養其母等一切
04 情狀,量處如主文第二項所示之刑,並諭知易科罰金之折算
05 標準,以資懲儆。

06 據上論斷,應依刑事訴訟法第369條第1項前段、第364條、第
07 299條第1項前段,商業會計法第71條第1款,稅捐稽徵法第43
08 條第1項,刑法第11條前段,第28條、第55條、第41條第1項前
09 段,判決如主文。

10 本案經檢察官謝肇晶、嚴維德提起公訴,檢察官劉宗慶到庭執行
11 職務。

12 中 華 民 國 108 年 9 月 10 日
13 刑事第四庭 審判長法官 惠光霞
14 法官 李嘉興
15 法官 王以齊

16 以上正本證明與原本無異。

17 如不服本判決應於收受本判決後10日內向本院提出上訴書狀,其
18 未敘述上訴理由者,並得於提起上訴後10日內向本院補提理由書
19 狀(均須按他造當事人之人數附繕本)「切勿逕送上級法院」。

20 中 華 民 國 108 年 9 月 10 日
21 書記官 王佳穎

22 附表一:協鎧公司取得不實統一發票之明細表

23

24 編號	取得發票對象	發票月份	張數	發票總金額 (元)	稅額 (元)
27 1	忻辰公司	99年7月至100 28 年4月	32	16,209,500	810,475
30 2	威達立公司	100年5月至 31 100年8月	12	6,745,000	337,250
33 3	百羿公司	100年5月至 34 100年10月	6	3,847,730	192,387

35

(續上頁)

合 計	50	26,802,230	1,340,112
-----	----	------------	-----------

附表二：協鎧公司開立不實統一發票之明細表

編號	開立發票對象	發票月份 (張數)	發票總金額	有無申報扣抵	補徵營業稅額	原判決主文	本院判決主文
1	忻辰公司	99年4月至100年10月 (共25張，公訴意旨認為28張，尚有誤會，應予更正)	14,497,750元	有	無，因虛銷金額大於虛進金額，尚無構成實質逃漏稅。	李奇憲無罪。	原判決撤銷。 李奇憲商業負責人共同以明知為不實之事項，而填製會計憑證，處有期徒刑參月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
2	艾創為公司	99年7月至100年3月 (共21張)	10,766,000元	有	無，虛銷金額大於虛進金額，無核定應補徵稅額		
3	新人品公司	99年5月至99年6月 (共2張)	1,100,000元	無	無		
4	百昇公司	100年4月至100年6月 (共2張)	1,000,000元 (稅額為50,000元)	有	有，綜合百昇公司虛進金額、虛銷金額核計補徵營業稅額23,607元		
5	鼎力通公司	100年1月 (共2張)	900,000元	有	無，虛銷金額大於虛進金額，無核定應補徵稅額		
6	弈鎰公司	99年5月至99年6月 (共2張)	900,000元	無	無		