

最高法院刑事判決

112年度台上字第1491號

上訴人 許榮宸

籍設高雄市三民區大順二路468號9樓之1
(高雄市三民戶政事務所)

莊素珠

吳永鑫

何琳琳

上三人共同

選任辯護人 曾邑倫律師

上列上訴人等因違反商業會計法等罪案件，不服臺灣高等法院高雄分院中華民國111年11月9日第二審判決（109年度上訴字第570號，起訴案號：臺灣高雄地方檢察署106年度偵字第5288號、107年度偵字第3253號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

理 由

壹、關於吳永鑫（原判決附表〈下稱附表〉二編號3至9除外）、許榮宸（附表二編號3、附表四編號1除外）、莊素珠（附表

01 二編號3至9除外)、何琳琳(附表四編號1、6至17除外)部
02 分:

03 一、按刑事訴訟法第377條規定,上訴於第三審法院,非以判決
04 違背法令為理由,不得為之。是提起第三審上訴,應以原判
05 決違背法令為理由,係屬法定要件。如果上訴理由書狀並未
06 依據卷內訴訟資料,具體指摘原判決不適用何種法則或如何
07 適用不當,或所指摘原判決違法情事,顯與法律規定得為第
08 三審上訴理由之違法情形,不相適合時,均應認其上訴為不
09 合法律上之程式,予以駁回。本件原判決認定上訴人許榮宸
10 、莊素珠、吳永鑫、何琳琳(下稱上訴人4人,後3者或稱莊
11 素珠等3人)有其事實欄所載之多次共同填製不實會計憑
12 證、逃漏或幫助逃漏稅捐、行使業務上登載不實文書等犯行
13 (詳如附表一至四),因而(一)、撤銷第一審關於吳永鑫部分
14 所為之科刑判決,改判仍依刑法上想像競合規定(附表一編
15 號11除外)從一重論吳永鑫共同犯如附表一之商業會計法第
16 71條第1款之填製不實會計憑證11罪(下稱填製不實會計憑
17 證罪,其中編號1至10相競合犯行為時稅捐稽徵法第43條第1
18 項之幫助逃漏稅捐罪〈下稱幫助逃漏稅捐罪〉),各處有期
19 徒刑4月(7罪)、5月(3罪)、3月(1罪);又共同犯如附
20 表二之行為時稅捐稽徵法第47條第1項第1款之逃漏稅捐2罪
21 (下稱逃漏稅捐罪,即編號1、2部分,均相競合犯行使業務
22 上登載不實文書罪),各處有期徒刑4月;並均諭知易科罰
23 金之折算標準。(二)、維持第一審依刑法上想像競合規定從一
24 重論許榮宸、莊素珠各共同犯如附表一之填製不實會計憑證
25 罪,其中許榮宸4罪(即編號1至4部分,均相競合犯行為時
26 之幫助逃漏稅捐罪),各處有期徒刑3月、4月(以上各2
27 罪);莊素珠11罪(其中編號1至10相競合犯行為時之幫助
28 逃漏稅捐罪),各處有期徒刑3月(7罪)、4月(3罪)、2
29 月(1罪);又共同犯如附表二之行為時逃漏稅捐各2罪,各
30 處有期徒刑3月(即編號1、2部分,均相競合犯行使業務上
31 登載不實文書罪);並均諭知易科罰金之折算標準。(三)、維

01 持第一審依刑法上想像競合規定（其中何琳琳、許榮宸附表
02 三編號1、2，另何琳琳附表三編號8、9、11至13、16均除
03 外）從一重論何琳琳、許榮宸各共同犯如附表三之填製不實
04 會計憑證罪，何琳琳共20罪（其中編號3至6、7、10、14、1
05 5、17至20相競合犯行為時之幫助逃漏稅捐罪），各處有期
06 徒刑3月（8罪）、4月（10罪）、5月（2罪）；許榮宸共6罪
07 （即編號1至6部分，其中編號3至6相競合犯行為時之幫助逃
08 漏稅捐罪），經依刑法第31條第1項但書規定減輕其刑後，
09 各處有期徒刑2月（2罪）、3月（4罪），並均諭知易科罰金
10 之折算標準。(四)、維持第一審依刑法上想像競合規定從一重
11 論何琳琳、許榮宸各共同犯如附表四之逃漏稅捐罪，其中何
12 琳琳共5罪（即編號2至5、18部分，均相競合犯行使業務上
13 登載不實文書罪），各處有期徒刑4月；許榮宸共4罪（即編
14 號2至5部分，均相競合犯行使業務上登載不實文書罪），經
15 依刑法第31條第1項但書規定減輕其刑後，各處有期徒刑3
16 月，並均諭知易科罰金之折算標準之部分判決，駁回莊素珠
17 等3人就上開(二)、(三)、(四)部分在第二審之上訴。已詳細敘述
18 所憑之證據及取捨、認定之理由。且就上訴人4人均否認有
19 違反前揭填製不實會計憑證等犯行，其等辯詞不可採之理
20 由，分別予以指駁及說明。所為論斷，俱有卷存證據資料可
21 資覆按，並無採證認事違背經驗法則、論理法則，亦無量刑
22 職權之行使有濫用，或其他違背法令之情形。

23 二、(一)、莊素珠等3人上訴意旨乃謂：(1)、關於營利事業間之買
24 賣關係，並非每筆交易均有完整之支付金流、物流或資訊流
25 等書面資料，特別是小額交易，亦可能只是口頭約定買賣，
26 或為網路交易，省略書面文件；復以，公司營業項目不同，
27 只是涉及是否應依加值型及非加值型營業稅法第46條第1款
28 處以未依規定申請營業項目變更登記行政罰之問題；又莊素
29 珠等3人未交代進貨來源、倉儲支出、運輸業者或送貨證
30 明，或係因其等貨物源自海外或大陸地區，只以指示交付方
31 式直接送貨予買受人，以節省運輸及倉儲成本；再旭立國際

01 有限公司（下稱旭立公司）及旺琳實業有限公司（下稱旺琳
02 公司）雖有部分資金一到帳立即被轉出，只能表示其等公司
03 交易迅速，資金流動活絡，與是否真實交易係屬二事。原
04 審未審酌上述部分交易取得進項或銷項憑證困難，或交易標
05 的之特殊性，或對於莊素珠等3人已提出之交易憑證，僅以
06 主要營業項目不同等由，逕認定其等未有實際交易，且與一
07 般交易常情有違，自有判決理由不備及矛盾之違法。(2)、資
08 本額之多寡，只是公司設立之原始資金，與進貨額無關，而
09 應以銷售額為標準，亦即銷售額愈高，進貨愈多；另原判決
10 認本件部分進、銷項統一發票、買賣契約或金流均出於「同
11 一人」。惟原審未詳為查明如附表一、三所列旭立公司及旺
12 琳公司之各該下游公司之進貨營利事業銷售額多寡？或前述
13 「同一人」究係何指？有調查未盡之違誤。(3)、商業會計法
14 第4條規定：「本法所定商業負責人之範圍，依公司法、商
15 業登記法及其他法律有關之規定」。而公司法第8條規定之
16 公司負責人並不包括「實際負責人」。吳永鑫既非商業會計
17 法所稱之負責人，亦未擔任旭立公司主辦及經辦之會計人
18 員，原審一方面肯認吳永鑫並非旭立公司之公司法所稱之負
19 責人，另一方面卻又認其主導會計業務事項，認屬商業會計
20 法規定之負責人，進而論其共犯填製不實會計憑證罪，亦有
21 判決理由矛盾之違法等語。(二)、許榮宸上訴意旨則泛稱：其
22 所參與者均為真實交易，只因現金不足，故採現貨交易模
23 式；又其並不清楚吳永鑫、何琳琳與他人交易實際情況，且
24 有向相關單位檢舉吳永鑫、何琳琳2人經營空頭公司，並教
25 唆其尋找不實憑證等情，請求法院明察等語。

26 三、惟查：(一)、證據之取捨及證據之證明力如何，由事實審法院
27 自由判斷，此項自由判斷職權之行使，倘係基於吾人日常生
28 活經驗所得之定則者，即屬合於經驗法則。如本於理則上當
29 然之定則所為之論斷，即為合乎論理法則，均不容任意指為
30 判決違背法令。又認定犯罪事實所憑之證據，不僅指直接證
31 據而言，即間接證據亦包括在內，故綜合各種直接、間接證

01 據，本於推理作用，足以證明待證事實，依所得心證而為事
02 實判斷，亦難指係顯違事理。本件原判決已敘明如何依據吳
03 永鑫自承對於附表一、二中之大部分交易毫無印象，或無法
04 交代客戶來源，或所述與卷內資料不符等情，及證人黎煥
05 堃、陳俊宏、許榮宸、謝孟純、黃成富、劉士豪、林祥裕、
06 陳麗雪、吳秉修、陳真堃、陳鴻杰、塗文榮、黃瓊尼、葉美
07 秀等人，或證稱：與旭立或旺琳公司確無交易，係向不詳姓
08 名之人購得旭立公司之統一發票，藉以逃漏營業稅額；或
09 稱：向旭立或旺琳公司借牌，並應允給付吳永鑫或何琳琳各
10 該公司開出銷項發票總金額8%至10%之代價；或稱：因失
11 業無收入，應允充當公司人頭，可獲取報酬；或稱：確有貨
12 款一到帳，隨即提領之事；或稱：已取消與旺琳公司之交易
13 並退貨，不知為何仍開具統一發票；或稱：本係昱祥興業有
14 限公司（下稱昱祥公司）銷貨給旺琳公司，不知為何反被當
15 作旺琳公司銷貨給昱祥公司等語。再佐以附表一至四各該交
16 易開立之統一發票、營業稅額申報、查核、認定虛報及裁
17 處、各該公司營業項目、轉帳支出等相關資料以為補強。並
18 說明上訴人4人雖有提出其自承為真實交易之相關憑證，惟
19 如何因有「大筆或長距離之現金交易，非屬買賣常態」、
20 「交易過程竟未有驗收或確認貨物瑕疵等程序」、「交易項
21 目記載籠統（如電腦週邊一批等）」、「交易雙方主要營業
22 登記項目不同」、「資本額與交易額顯不成比例」、「未有
23 相對應之資金往來或進貨證明」、「下游公司早已申請停
24 業、歇業或遷移不明」、「未有存貨之倉儲支出」、「未能
25 提出委請運輸業者送貨之證明」、「由非旭立或旺琳公司之
26 員工，且信用不佳之人（如黃成富、名為『王威程』者）負
27 責攸關公司生存之存、提款項目」、「由同一人（如黃成
28 富）充為買賣雙方之業務員」、「進、銷貨統一發票均由同
29 一人（如黃成富）開立」、「資金進入公司後隨即提領一
30 空，未能留存公司作為盈餘或資本」、「不同之下游公司，
31 卻出具格式、內容雷同之買賣契約」、「由同一人（如許榮

01 宸) 負責旺琳公司之進貨及銷貨(即左手賣給右手)」等
02 情, 因而認附表一至四之銷項、進項買賣與一般正常交易情
03 形有違, 非屬真實。原審既係綜合各種直接及間接證據, 本
04 於推理作用, 而為事實判斷, 自難指為違法。(二)、審判期日
05 應調查之證據, 係指與待證事實有重要關係, 在客觀上顯有
06 調查必要性之證據而言, 故其範圍並非漫無限制, 必其證據
07 與判斷待證事實之有無, 具有關聯性, 得據以推翻原判決所
08 確認之事實, 而為不同之認定, 始足當之。若僅係枝節性問
09 題, 或所欲證明之事項已臻明瞭, 而當事人聲請調查之證
10 據, 僅在延滯訴訟, 或就同一證據再度聲請調查, 甚或事實
11 上根本無法調查, 自均欠缺調查之必要性。莊素珠等3人及
12 共同辯護人於原審時並未請求為如上訴意旨(一)、(2)所述之調
13 查(見原審卷(一)第263至265、269至273、307至308頁), 且
14 於原審審理時, 經審判長詢問: 「尚有何證據請求調
15 查? 」, 莊素珠等3人及共同辯護人均答稱: 「無」(見原
16 審卷(四)第129頁)。則原審法院依據前述相關事證, 認此部
17 分事證已臻明確, 就此未再行無益之調查, 即難謂有應於審
18 判期日調查之證據而未予調查之違誤。(三)、原判決復於理由
19 貳、二、(一)、2.及(二)內詳予說明: 商業會計法第71條第1款
20 之填製不實會計憑證罪, 犯罪主體必須為商業負責人、主辦
21 及經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員(所
22 稱主辦及經辦會計人員, 係指負責主辦或經辦商業會計法第
23 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
24 認、衡量、記載、分類、彙總, 及據以編製財務報表而
25 言), 屬因身分或特定關係始能成立之犯罪, 不具備上開身
26 分或特定關係者, 並非該罪處罰之對象, 必須與具有該身分
27 或特定關係之人, 共同實行、教唆或幫助者, 始得依刑法第
28 31條第1項規定, 論以正犯或共犯。又商業會計法所定商業
29 負責人之範圍, 該法第4條已明定依公司法、商業登記法及
30 其他法律有關之規定。民國101年1月4日修正公布、同年6
31 日生效施行之公司法第8條, 增列第3項: 「公開發行股票之

01 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
02 事、財務或業務經營而實質指揮董事執行業務者，與本法董
03 事同負民事、刑事及行政罰之責任。但政府為發展經濟、促
04 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
05 所為之指揮，不適用之。」規定，嗣為強化公司治理並保障
06 股東權益，實質董事之規定，不再限公開發行股票之公司始
07 有適用，於107年8月1日修正公布、同年11月1日生效施行之
08 公司法第8條第3項，始刪除「公開發行股票之」之文字，而
09 適用於包括有限公司在內之所有公司。故倘行為時在公司法
10 第8條規定於107年11月1日修正生效前，非公開發行股票之
11 股份有限公司及有限公司之商業負責人，並不包含所謂「實
12 際負責人」在內。本件吳永鑫於行為時，上開公司法第8條
13 修正規定尚未生效，雖吳永鑫係旭立公司之實際負責人，然
14 其既未登記為負責人，且依卷內相關證據，亦無足以認定其
15 係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
16 員，吳永鑫自非屬商業負責人。因莊素珠身為旭立公司之登
17 記負責人，屬商業會計法第4條所稱之商業負責人，吳永鑫
18 雖非旭立公司之商業負責人或主辦、經辦會計人員或依法受
19 託代他人處理會計事務之人員，然其與莊素珠共同實行本件
20 犯罪，係無身分之人而與有該身分之人共同實行犯罪，吳永
21 鑫雖無特定身分關係，依刑法第31條第1項，仍以正犯論。
22 所為論斷，於法並無不合，亦無上訴意旨所指有判決理由矛
23 盾之違誤。上訴人4人上訴意旨及其他枝節所指，或未具體
24 指摘原判決有何違法或不當，或係就原判決已說明之事項及
25 屬原審採證認事職權之適法行使，持憑己見，就相同證據資
26 料而為不同之評價，且重為事實之爭執，與法律規定得為第
27 三審上訴理由之違法情形，不相適合。其等關於填製不實會
28 計憑證罪及逃漏稅捐罪部分之上訴均不合法律上之程式，應
29 予駁回。至吳永鑫就附表一編號1至10相競合犯幫助逃漏稅
30 捐罪、附表二編號1、2相競合犯行使業務上登載不實文書
31 罪；許榮宸附表一編號1至4相競合犯幫助逃漏稅捐罪、附表

01 二編號1至2相競合犯行使業務上登載不實文書罪、附表三編
02 號3至6相競合犯幫助逃漏稅捐罪、附表四編號2至5相競合犯
03 行使業務上登載不實文書罪；莊素珠就附表一編號1至10相
04 競合犯幫助逃漏稅捐罪、附表二編號1至2相競合犯行使業務
05 上登載不實文書罪；何琳琳就附表三編號3至6、7、10、1
06 4、15、17至20相競合犯幫助逃漏稅捐罪、附表四編號2至
07 5、18相競合犯行使業務上登載不實文書罪部分，核屬刑事
08 訴訟法第376條第1項第1款之案件，依該條規定，既經原審
09 維持或與第一審均為科刑判決，自不得上訴於第三審法院。
10 有想像競合關係之填製不實會計憑證罪及逃漏稅捐罪部分，
11 上訴人4人之上訴既不合法，無從為實體上審理，其相競合
12 犯前述幫助逃漏稅捐、行使業務上登載不實文書罪輕罪部
13 分，亦無從適用審判不可分原則，併為實體上審判，同應從
14 程序上予以駁回。

15 貳、關於吳永鑫附表二編號3至9、許榮宸附表二編號3、附表四
16 編號1、莊素珠附表二編號3至9、何琳琳附表四編號1、6至1
17 7部分：

18 按刑事訴訟法第376條第1項各款所列之案件，經第二審判決
19 者，除有同項但書之情形外，不得上訴於第三審法院，為該
20 法條所明定。本件關於吳永鑫附表二編號3至9、許榮宸附表
21 二編號3、附表四編號1、莊素珠附表二編號3至9、何琳琳附
22 表四編號1、6至17之單獨或共同行使業務上登載不實文書
23 罪，原審法院係維持或與第一審同認均應依刑法第216條、
24 第215條規定論處罪刑，核屬刑事訴訟法第376條第1項第1款
25 之案件，既經第二審判決，又無同項但書規定之情形，自不
26 得上訴於第三審法院。上訴人4人一併提起上訴，為法所不
27 許，應併予駁回。

28 據上論結，應依刑事訴訟法第395條前段，判決如主文。

29 中 華 民 國 112 年 6 月 15 日

30 刑事第四庭審判長法官 林立華

31 法官 王敏慧

01
02
03
04
05
06

本件正本證明與原本無異

法 官 李麗珠
法 官 黃斯偉
法 官 謝靜恒

書記官 陳廷彥

中 華 民 國 112 年 6 月 19 日