

最高法院刑事判決

113年度台上字第4291號

上訴人 邱名顯

選任辯護人 黃紹文律師

林仲豪律師

上訴人 邱友鴻

選任辯護人 蘇清水律師

黃聖珮律師

黃郁庭律師

上列上訴人等因違反商業會計法案件，不服臺灣高等法院臺南分院中華民國113年5月30日第二審判決（112年度上訴字第458號，起訴案號：臺灣臺南地方檢察署108年度偵字第7962、13363號，109年度偵字第1416、1818、2002、4383號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

理 由

一、按刑事訴訟法第377條規定，上訴於第三審法院，非以判決違背法令為理由，不得為之。是提起第三審上訴，應以原判決違背法令為理由，係屬法定要件。如果上訴理由書狀並未依據卷內訴訟資料，具體指摘原判決不適用何種法則或如何適用不當，或所指摘原判決違法情事，顯與法律規定得為第三審上訴理由之違法情形，不相適合時，均應認其上訴為違背法律上之程式，予以駁回。

二、本件原審審理結果，認定上訴人邱名顯有原判決事實欄所載違反商業會計法等各犯行明確，因而維持第一審經部分新舊法比較及依想像競合犯規定，從一重論處其共同填製不實會

計憑證8罪刑，併諭知相關沒收之判決，駁回其在第二審之上訴；及以上訴人邱友鴻經第一審判決依想像競合犯規定，從一重論處其共同填製不實會計憑證18罪刑，併諭知相關沒收後，明示僅就第一審判決量刑、沒收部分不服而提起第二審上訴，經原審審理結果，因而維持第一審關於刑及沒收部分之判決，駁回其該部分在第二審之上訴。已詳敘調查、取捨證據之結果及憑以認定各該犯罪事實，暨其量刑、沒收審酌所憑之依據及裁量之心證理由，對於邱名顯否認犯行之供詞及所辯各語認非可採，亦已依據卷內資料詳加指駁，俱有卷存資料可資覆按（另上訴人等被訴加重詐欺部分業經第一審判決無罪確定）。

三、上訴意旨略以：

□(一)邱名顯部分：

1. 其始終否認有參與及知悉本件犯行，而卷內亦無客觀證據足認其參與或知情，原判決僅以共同正犯參與理論，認其縱未全程參與開立如原判決附表（下稱附表）一、二之不實發票或親自辦理營業稅申報事宜，無礙本件犯行之認定，但各稅期申報結束後，該部分之犯罪行為即已結束，未見原判決說明本件分屬民國101、102及105年度之8次犯行，其主觀上或客觀上有何於各申報期內，分別與各共犯有犯意聯絡、行為分擔之證據，有理由不備之違法。
2. 原判決雖認定其與共同被告邱友鴻本件犯罪行為之動機，係為增加立新開發科技有限公司（下稱立新公司）及光星興業有限公司（下稱光星公司）之銷項費用，以提高2家公司帳目上之營業額，俾利日後向金融機構進行融資，然並未說明所憑依據及理由，已有理由不備，又認以立新公司、光星公司歷年來均處於虧損之情形觀之，欲以實際營業額向銀行申請貸款，經獲准撥款之機率自是不高，就其等提高立新公司及光星公司營業額之行為動機，對該2公司之影響，前後認定相歧，亦有理由矛盾之違誤。

01 3. 原判決固依憑證人即盛豐科技有限公司（下稱盛豐公司）之
02 會計黃雅鳳、正州實業股份有限公司（下稱正州公司）之負
03 責人蔡博全、台南振昌電機有限公司（下稱台南振昌公司）
04 之財務經理蘇麗香於偵查及第一審之證述，為邱名顯不利之
05 認定，但上揭證人係證述101年間辦理營業稅向邱名顯詢問
06 之情事，且其等亦證述：之後均係由邱友鴻接洽、處理，則
07 依據其等之證言，能否遽謂邱友鴻所為係經邱名顯授意教
08 導，並認其有參與各期之申報行為？又依邱友鴻之證述，可
09 知上開3家公司取具不實發票之主導者均係邱友鴻，且邱友
10 鴻就其所為，皆未讓邱名顯知悉。原判決未就上開相關證人
11 之證詞內容相互勾稽，逕採黃雅鳳等人對10年前之模糊指
12 述，認定邱名顯有罪，並排除邱友鴻有利邱名顯之證詞，有
13 違證據法則。

14 4. 同一個營業稅申報行為涉及不實之發票為進項，不論係填載
15 不實憑證或僅係取具不實憑證供行使申報，均是同一目的侵
16 害國家稅捐法益而為之單一犯罪行為。原判決既認邱名顯本
17 件不實填寫申報逃漏稅，係實際單一目的所為，自不會對國
18 家法益造成多次侵害，乃又認其中涉及填載不實不同營業主
19 體之發票行為，應各自獨立處罰，而有理由矛盾，並有一行
20 為二罰之違法。

21 5. 原判決事實認定盛豐公司支付發票金額之8%予邱名顯，其中
22 5%用以繳交營業稅，3%作為邱名顯經手盛豐公司取具不實統
23 一發票之代價。然依邱友鴻之證言，可知係由邱友鴻取得該
24 公司支付發票金額2%或3%之代價，而邱名顯並未獲取任何不
25 法所得。原審未予調查、說明，遽以盛豐公司匯款發票金額
26 之8%即新臺幣（下同）32萬元予邱名顯，其中5%繳納營業
27 稅，另3%即12萬元應係由邱名顯取得，而予沒收，即有違
28 誤。

29 (二)邱友鴻部分：

30 1. 其僅係名曜會計師事務所之業務及經理，並非實際具有商業
31 會計法第71條第1項所定身分之人，與具有該身分之人應遵

01 守之倫理與義務，及藉身分賺取不法所得之人不同，惡性應
02 非同等重大。原判決認其所犯填製不實會計憑證等罪，不得
03 依刑法第31條第1項但書規定減輕其刑，恐有過苛，適用法
04 則不當。

05 2. 其所涉包含本案在內共6個案件，均屬同一事實，並對本案
06 大部分之犯罪事實均已坦承，願意承擔應面對之罪責，犯後
07 態度良好。原判決未審酌上情，量刑過重，不符比例、平等
08 及罪刑相當原則。

09 3. 其向取具不實發票之公司取得發票金額7至8%，除代營業人
10 繳交5%營業稅外，尚須代為繳交發票金額1.2%之營利事業所
11 得稅，非其犯罪成本，應予扣除。原判決認定扣除5%營業稅
12 外，其餘部分均屬其犯罪所得，而諭知沒收，適用法則亦有
13 違誤。

14 四、惟按證據之取捨與事實之認定，為事實審法院之職權，倘其
15 採證認事並不違背證據法則，即不得任意指為違法；又證據
16 之證明力如何，由事實審法院本於確信自由判斷之，此項自
17 由判斷之職權行使，苟係基於吾人日常生活之經驗，而未違
18 背客觀上應認為確實之定則，且已敘述其何以為此判斷之理
19 由者，亦不容漫指為違法，而據為適法之第三審上訴理由。
20 又共同正犯之成立，有以共同犯意實行犯罪構成要件之行為
21 者；有以自己犯罪之意思，參與犯罪構成要件以外之行為
22 者；亦有以自己犯罪之意思，事前同謀推由一部分人實行犯
23 罪之行為者。而共同正犯之意思聯絡不以事前有所謀議為
24 限，即僅於行為當時有共同犯意之聯絡者，亦屬之，且其表
25 示之方法，亦不以明示通謀為必要，即相互間有默示之合
26 致，亦無不可；且共同正犯，係共同實行犯罪行為之人，在
27 共同意思範圍內，各自分擔犯罪行為之一部，相互利用他人
28 之行為，以達其犯罪之目的，其成立不以全體均參與實行犯
29 罪構成要件之行為為要件，其行為分擔，亦不以每一階段皆
30 有參與為必要，倘具有相互利用其行為之合同意思所為，仍
31 應負共同正犯之責。

01 原判決認定邱名顯上揭各犯行，係綜合邱名顯及共犯邱友鴻
02 之部分供述，證人蘇盈溱、黃雅鳳、蔡博全、楊幸妤、陳隆
03 盛、蘇麗香、林宜萱等人之證述，佐以如附表三所載證據，
04 及案內其他證據調查之結果而為論斷，詳敘憑為判斷黃雅
05 鳳、蔡博全、蘇麗香與上訴人等間並無任何怨隙，而倘其等
06 證稱有購買不實統一發票充作所屬公司之進項憑證，自身即
07 有違反稅捐稽徵法、刑法行使業務上登載不實等刑事責任，
08 所屬公司更須接受國稅局之補稅及罰鍰之懲罰，衡情上揭各
09 證人實無由故意設詞為不實證述，乃認其等指證主動詢問邱
10 名顯關於購買不實統一發票充當所屬公司之進項憑證或進項
11 憑證不足之處理事宜後，應允處理，隨即由邱友鴻出面洽
12 談，並指示不知情之會計師事務所員工填製附表一、二所示
13 之立新公司及光星公司統一發票（不實會計憑證），分別交
14 付盛豐公司、台南振昌公司及正州公司等證詞與事實相符，
15 並以邱名顯另提供其配偶吳于姍之帳戶供盛豐公司匯款購買
16 不實統一發票之對價，及邱友鴻向台南振昌公司會計林宜
17 萱、正州公司會計楊幸妤收取各該公司購買該等不實統一發
18 票之對價等過程觀之，已見邱名顯不僅知悉立新公司與盛豐
19 公司、正州公司間、光星公司與台南振昌公司間均無真實交
20 易，且已參與附表一、二所示開立之不實統一發票犯行，所
21 為該當填製不實會計憑證罪構成要件之理由綦詳，與邱友鴻
22 有犯意聯絡及行為分擔，應論以共同正犯，並對於摒棄其否
23 認犯罪之辯詞，及邱友鴻、施惠真所為有利邱名顯之證言，
24 均如何不足採信，亦於理由內詳為論述、指駁，所為論斷乃
25 原審本諸職權之行使，對調查所得之證據而為價值上之判
26 斷，據以認定邱名顯犯罪事實，並未違背客觀上之經驗法則
27 與論理法則。又原判決已敘明係依憑邱名顯於第一審之供
28 述：我有跟陳瑞典還有蘇盈溱說，他們都有同意開發票，當
29 時開這些假的發票是要向銀行借錢，陳瑞典也知道，說處理
30 少一點就繳少一點，蘇盈溱也同意等語；佐以立新公司於10
31 7年3月間向台北富邦商業銀行申請貸款及光星公司於101年

01 檢附立新公司103年度、104年度、105年度之損益及稅額計
02 算表及105年9月至10月（該2個月立新公司實際銷售額為0
03 元）、11月至12月之營業人銷售額與稅額申報書供銀行核
04 貸；光星公司於105年間向台北富邦商業銀行申請貸款時檢
05 附光星公司103年1月至2月之營業人銷售額與稅額申報書供
06 銀行核貸；光星公司於101年、102年、103年向陽信商業銀
07 行申請貸款時係檢附光星公司100年1、2月至103年1、2月之
08 營業人銷售額與稅額申報書供銀行核貸等情（見原判決第9頁
09 第15至18行、第15頁第2至15行），乃認立新公司及光星公司
10 以「實際營業額」向銀行申請貸款，經獲准撥款之機率不
11 高，而該2公司即係以上訴人等填載不實之營業人銷售額與
12 稅額申報書供銀行核貸，並無所指之理由矛盾。上訴意旨執
13 以指摘原判決為不當，顯未依據卷內資料而為指摘，自非適
14 法之第三審上訴理由。

15 五、犯罪事實究屬可分之併罰數罪，或屬實質上一罪關係，抑為
16 裁判上一罪關係，係屬事實審法院職權，此認事用法職權之
17 行使，倘未違背經驗及論理法則，即不得指為違法，而據為
18 上訴第三審之理由。被告之數犯罪行為，倘其間果有實行之
19 行為完全或局部同一之情形，為免刑罰過度評價，固得依想
20 像競合犯論擬，惟數犯罪行為間並無完全或局部同一之情形
21 者，自應認係犯意各別，予以分論併罰。而填製不實會計憑
22 證罪，本質上並非必然具有複次性，立法者亦無兼包涵攝、
23 聚多成一之擬制意思，社會通念尤難容忍一再違犯。

24 依原判決事實之認定及其理由之說明，係以邱名顯如附表
25 一、二所示8罪，因申報期不同，足認係基於各別犯意所
26 為，應予分論併罰，其適用法律並無不合。

27 六、量刑係法院就繫屬個案犯罪之整體評價，乃事實審法院得依
28 職權自由裁量之事項，故量刑判斷當否之準據，應就判決之
29 整體觀察為綜合考量，苟已以行為人之責任為基礎，並斟酌
30 刑法第57條各款所列情狀，在法定刑度內，酌量科刑，無顯
31 然失當或違反公平、比例及罪刑相當原則，亦無偏執一端，

01 致明顯失出失入情形，即不得任意指為違法或不當，以為第
02 三審上訴之理由。

03 原判決就邱友鴻上揭所犯各罪，說明已綜合審酌刑法第57條
04 科刑等一切情狀，並載敘：其身為會計師事務所之經理，竟
05 指示會計師事務所員工填製不實會計憑證暨製作不實之營業
06 人銷售額與稅額申報書並持以申報，在本案中居於主使之核
07 心地位，主觀惡性重大，自無使其蒙受優惠而減輕其刑之
08 理，而無依刑法第31條第1項但書規定減輕其刑之理由，在
09 罪責原則下適正行使其量刑之裁量權，維持第一審判決附表
10 一至三所示各罪刑之量定，核其量定之刑罰，已兼顧相關有
11 利與不利之科刑資料，客觀上並未逾越法定刑度，難認有裁
12 量權濫用之違法情形，自不得任意指摘或擷取其中片段執為
13 第三審之上訴理由。

14 七、有關犯罪所得之沒收，依刑法第38條之1之立法理由，係採
15 總額原則，不扣除成本，且倘與犯罪構成要件事實之認定無
16 涉，即不適用嚴格證明法則，如事實審法院已視具體個案之
17 實際情形，綜合卷證資料及調查結果，依自由證明程序釋明
18 其合理之依據而為認定，即不能遽指為違法。

19 原判決就認定邱名顯犯罪所得部分，已敘明係依憑黃雅鳳於
20 偵查中及第一審已證稱101年盛豐公司取得如附表一編號1所
21 示不實發票400萬元，取得費用為400萬元未稅乘以百分之
22 8，其中百分之5繳稅，其匯款至邱名顯配偶吳于姍之銀行帳
23 戶（見原判決第16頁第6行至次頁第9行），乃認盛豐公司係
24 匯款發票金額之8%即32萬元予邱名顯，其中5%繳納營業稅，
25 另3%應係由邱名顯取得，而附表一盛豐公司取得不實統一發
26 票之銷售額共計400萬元，該銷售額之3%即12萬元，其性質
27 屬於邱名顯之犯罪所得，諭知邱名顯就該部分沒收；另就邱
28 友鴻犯罪所得部分，則以邱友鴻供承向取具不實統一發票之
29 公司取得發票金額7%或8%之佣金，其中5%用以繳交營業稅，
30 其餘部分則作為邱友鴻經手取具不實統一發票之代價（見原
31 判決第25頁第24至26行），可見邱友鴻取得之佣金，除為虛

開發票之營業人繳交5%營業稅外，均歸其所有，倘邱友鴻縱有為虛開發票之營業人代為繳交營利事業所得稅，亦屬實行本案犯罪之犯罪成本，均不得自應沒收之犯罪所得中扣除，均無不合。

八、綜上，上述及其餘上訴意旨關於違反商業會計法及邱名顯違反稅捐稽徵法部分，經核係置原判決所為明白論斷於不顧，仍持已為原判決指駁之陳詞再事爭辯，及對於事實審法院取捨證據與判斷證明力或量刑職權之適法行使，徒以自己之說詞，任意指摘，難認已符合首揭法定之第三審上訴要件。其等違反商業會計法等部分之上訴違背法律上之程式，均應予駁回。又上開得上訴第三審之部分，既從程序上駁回，則邱友鴻與之有裁判上一罪關係之行使業務上登載不實文書、幫助他人逃漏稅捐部分之量刑上訴，均屬刑事訴訟法第376條第1項第1款所列不得上訴於第三審法院之案件，且未合於同條項但書例外得上訴第三審之要件，自亦無從為實體上審判，皆應併從程序上駁回。

據上論結，應依刑事訴訟法第395條前段，判決如主文。

中 華 民 國 113 年 11 月 13 日

刑事第九庭審判長法官 梁宏哲

法官 周盈文

法官 劉方慈

法官 陳德民

法官 楊力進

本件正本證明與原本無異

書記官 張齡方

中 華 民 國 113 年 11 月 19 日