

最高法院刑事判決

113年度台上字第4307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 黃聖珮律師

蘇清水律師

黃郁庭律師

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584號，追加起訴案號：臺灣臺南地方檢察署109年度偵字第1416、2435、2436、2438、2439、6555、8433、9068、10695號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

理 由

壹、邱名顯暨邱友鴻關於填製不實會計憑證之刑及沒收部分：

一、本件原審同第一審判決書分就上訴人邱名顯、邱友鴻各別制作，以下所指之原審判決，關於邱名顯部分稱甲判決，關於邱友鴻部分稱乙判決，先予敘明。

二、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

01 審上訴理由之違法情形，不相適合時，均應認其上訴為違背
02 法律上之程式，予以駁回。

03 三、本案原審審理結果，甲判決認定邱名顯有其事實欄所載如其
04 附表一所示犯行明確，因而維持第一審依想像競合犯從一重
05 論處邱名顯犯民國110年12月17日修正前稅捐稽徵法第43條
06 第2項、第1項之會計師幫助他人逃漏稅捐罪刑（共4罪）及
07 相關沒收（追徵）之判決，駁回邱名顯在第二審之上訴。另
08 第一審判決認定邱友鴻有其事實欄所載如其附表二至五所示
09 犯行明確，依想像競合犯從一重論處邱友鴻共同犯商業會計
10 法第71條第1款之填製不實會計憑證罪刑（共30罪）及相關
11 沒收（追徵），邱友鴻提起第二審上訴，乙判決則以邱友鴻
12 依刑事訴訟法第348條第3項規定，明示僅就第一審判決關於
13 量刑及沒收部分提起上訴，此部分經審理結果，維持第一審
14 判決關於前述部分刑及沒收部分之判決，駁回邱友鴻此部分
15 在第二審之上訴。已詳述所為論斷及憑以裁量之依據及理
16 由。

17 四、上訴意旨略稱：

18 (一)邱名顯部分：

19 (1)甲判決認邱名顯與邱友鴻為共同正犯，僅就共同正犯理論
20 說明，並未說明4個不同稅期成立的4個犯行，邱名顯如何參
21 與、如何知悉不實統一發票（下稱發票）、有何幫助逃漏稅
22 捐之意思而應論以共同正犯所憑之證據。又甲判決僅以邱友
23 鴻係邱名顯之弟，即認邱友鴻有利於邱名顯之證詞均不足
24 採，有判決理由不備及違背證據法則之違法。(2)甲判決採信
25 證人黃雅鳳（經第一審另案判決確定）證述101年間曾詢問
26 邱名顯是否可購買發票節稅、邱名顯有告知其他廠商有多餘
27 發票之證詞，但對於黃雅鳳證述邱名顯說再看看、無法確定
28 發票是邱名顯拿給伊等有利於邱名顯之證詞，並未說明不採
29 之理由，有判決理由不備之違法。(3)甲判決事實、理由均認
30 邱名顯與邱友鴻、黃雅鳳為共同正犯，但主文未記載共同，
31 有不相一致之違法。(4)甲判決既認邱名顯與他人共犯，但未

01 調查說明邱名顯有無所得，即對邱名顯沒收全部不法所得，
02 自有違誤等語。

03 (二)邱友鴻部分：

04 (1)邱友鴻僅係名曜聯合會計師事務所（下稱名曜會計師事務
05 所）經理及業務，並非涉案公司負責人，亦非經辦會計之
06 人，不符商業會計法第71條第1款之犯罪主體要件，乙判決
07 論處邱友鴻共同犯商業會計法第71條第1款之填製不實會計
08 憑證罪刑（共30罪），認事用法有誤。(2)乙判決就邱友鴻所
09 犯填製不實會計憑證罪，未考量邱友鴻並非前述身分之人，
10 惡性非重，未依刑法第31條第1項但書規定減刑，有適用法
11 則不當之違法。(3)邱友鴻因貪圖小利而涉犯本案，原審法院
12 112年度上訴字第405、406、458、584、764、766號等6案，
13 邱友鴻多已坦承，犯後態度良好，本案虛開發票之公司或廠
14 商亦多與國稅局達成和解，對於國稅課徵之惡性非重，乙判
15 決量刑未審酌上情，難認符合比例原則、平等原則、罪刑相
16 當原則。(4)邱友鴻取得發票金額7.5%或8%之佣金，其中5%用
17 以繳交營業稅，尚須代繳發票金額1.2%營利事業所得稅，此
18 1.2%之營利事業所得稅，僅係代為繳納，與由營業人自行繳
19 納無異，並非邱友鴻犯罪成本，乙判決附表八認定發票金額
20 3%或2.5%，並未扣除1.2%，有適用法則不當之違誤等語。

21 五、邱名顯罪刑部分：

22 (一)甲判決綜合證人黃雅鳳於偵訊及第一審之證詞、盛豐科技有
23 限公司（下稱盛豐公司）之總分類帳、邱名顯不利於己之部
24 分供述（即其為名曜會計師事務所之主持會計師；盛豐公司
25 委由名曜會計師事務所記帳、申報稅捐；盛豐公司有附表一
26 編號1至4所示申報營業稅；其有接到黃雅鳳的電話），暨附
27 表二所載之證據資料，相互勾稽，資為認定邱名顯有甲判決
28 事實欄所載：為名曜會計師事務所會計師，與邱友鴻、黃雅
29 鳳共同以附表一所示不實發票，充作盛豐公司之進項憑證，
30 幫助納稅義務人盛豐公司（登記負責人陳錡峰）逃漏附表一
31 所示稅捐，及與邱友鴻、黃雅鳳、陳錡峰共同虛偽填載「營

01 業人銷售額與稅額申報書」向國稅局行使等犯行，已記明所
02 憑之證據及認定之理由。並詳敘黃雅鳳證述關於以電話詢問
03 邱名顯購買不實發票以節稅、有將附表一所示發票金額之8%
04 以現金交付邱名顯各節，前後一致，並與盛豐公司之總分類
05 帳記載相符，而黃雅鳳與邱名顯並無仇隙，所證情節係不利
06 於盛豐公司及其自身，認其所證堪信屬實。復就邱友鴻於第
07 一審及原審證述盛豐公司取得不實發票係其個人所為，邱名
08 顯並不知情云云，如何因與卷內證據斟酌後，足認邱友鴻上
09 開證詞，俱不足為有利邱名顯之認定，論述說明。另依黃雅
10 鳳係主動詢問邱名顯購買不實發票充當盛豐公司之進項憑證
11 後，邱名顯即應允處理，事後提供如附表一所示之不實發票
12 予盛豐公司，並向黃雅鳳收取發票金額之8%，邱名顯應知悉
13 附表一所示不實發票非真實交易且盛豐公司以該不實發票充
14 當進項憑證之事，可認邱名顯與前述之人有幫助他人逃漏稅
15 捐及行使業務登載不實文書之犯意聯絡及行為分擔，而應論
16 以共同正犯；邱名顯縱未全程參與取具不實發票，或親自辦
17 理營業稅申報事宜，並無礙共同正犯之成立。另就邱名顯否
18 認犯罪，所辯略以：黃雅鳳之證詞不可採、並無參與營業稅
19 申報流程，也無須審核簽證、係邱友鴻為個人私利所為云
20 云，如何均不足採信，亦依據卷內證據資料逐一論斷說明理
21 由。所為論列說明，既係綜合調查所得之各直接、間接證據
22 而為合理推論，並未違背經驗法則與論理法則，尚非單憑黃
23 雅鳳所為不利於邱名顯之指證，即予論罪。且稽之卷內資
24 料，黃雅鳳於110年7月26日第一審證稱：「（為何會有這些
25 不實的發票？）我都是透過被告邱會邱名顯給我的。」
26 「（這種行為是如何開始的？）因為名曜會計師事務所會給
27 我預估費用表，預估費用表裡的進項部分不足，早期負責人
28 是我先生陳錡峰，我先生因病過世，我跟我先生陳錡峰有討
29 論過，之後有把這樣的訊息傳達給被告邱會邱名顯，由被告
30 邱名顯提供資料給我們。」「（妳第一次和被告邱名顯聯
31 絡？）我一直以來都是和被告邱名顯聯絡。」「（妳如何跟

01 被告邱名顯說？）我跟被告邱名顯說我缺多少，這部分有無
02 可提供給我的，被告邱名顯當然不會馬上跟我說沒有問題，
03 被告邱名顯會跟我說再看看，若OK的話，他會再跟我持續這
04 樣聯絡。」「（妳跟被告邱名顯說妳缺發票，有向被告邱名
05 顯提到要如何處理嗎？）我跟被告邱名顯說我想買發票、我
06 要的額度是多少，被告邱名顯就說他再看看，若OK的話會跟
07 我聯繫。」「（這是第一次的情況嗎？）我101年~104年都
08 有這樣的行為，我一直都是用這樣的聯絡方式。」「（被告
09 邱名顯之後有提供妳發票嗎？）有，但年代已久，我無法確
10 認是否為被告邱名顯拿給我的，我只能確定我買了不應該買
11 的發票。」「（被告邱名顯當時有無說要買發票要收取對
12 價？）我要給8%，5%要繳營業稅，開發票給我的公司要3%，
13 但實際上我沒有跟那些公司對應，我都是聽被告邱名顯跟我
14 說，前兩年用匯款方式，後兩年是用現金之方式。」「（妳
15 跟被告邱名顯是在電話中有討論到若要購買發票，金額是購
16 買發票金額的8%，也是被告邱名顯告訴妳的嗎？）是。」
17 （見第一審卷二第523至525頁）綜合黃雅鳳前述證詞脈絡，
18 黃雅鳳均是與邱名顯聯繫，邱名顯雖有稱再看看，但黃雅鳳
19 嗣後均有拿到不實發票，僅因時隔已久已不記憶何人交付，
20 則黃雅鳳所證：「邱名顯會跟我說再看看」、「無法確認是
21 否為被告邱名顯拿給我的」等語，難謂係有利於邱名顯之證
22 詞，甲判決未予說明，尚非理由不備。邱名顯上訴意旨(1)(2)
23 或置原判決已明白論斷之事項於不顧，猶執陳詞，重為事實
24 爭議，或就屬原審採證、認事職權之適法行使，任憑主觀妄
25 指違法，或對與判決本旨不生影響之枝節事項為指摘，均非
26 上訴第三審之合法理由。

27 (二)稅捐稽徵法第43條第2項規定：稅務人員、執行業務之律
28 師、會計師或其他合法代理人犯前項之罪者，加重其刑至2
29 分之1。係對教唆或幫助犯同法第41條或第42條之罪者，具
30 有上述身分之特殊要件予以加重處罰，乃就犯罪類型變更之
31 個別犯罪行為予以加重，係屬刑法分則加重之性質。邱名顯

01 具會計師身分，其犯稅捐稽徵法第43條第1項之罪，原判決
02 論處邱名顯會計師幫助他人逃漏稅捐罪，並無不合。邱友
03 鴻、黃雅鳳不具此特定身分，第一審判決主文未載「共
04 同」，乃屬當然。邱名顯上訴意旨(3)對於不影響於判決本旨
05 之枝節事項，予以爭執，難謂已符合首揭法定之第三審上訴
06 要件。

07 六、邱友鴻刑部分：

08 (一)刑事上訴制度係當事人對於下級審判決不服之救濟途徑，以
09 維護被告之審級利益。又為尊重當事人設定攻防之範圍，減
10 輕上訴審審理之負擔，依刑事訴訟法第348條第3項規定，容
11 許上訴權人僅針對刑、沒收或保安處分一部提起上訴，其未
12 表明上訴之認定犯罪事實、罪名部分，則不在第二審之審判
13 範圍。乙判決說明邱友鴻於原審僅就第一審判決有罪部分關
14 於量刑及沒收部分提起上訴等情，與原審筆錄記載相符（見
15 原審卷二第188頁、卷三第42頁）。乙判決因認邱友鴻明示
16 僅就第一審判決關於有罪部分之刑及沒收部分上訴，對第一
17 審判決關於前開部分之犯罪事實及論罪部分，並未爭執，因
18 而說明原審審理範圍只限第一審判決關於前述部分之刑及沒
19 收部分等旨（見乙原判決第1、2頁），尚無不合。邱友鴻上
20 訴意旨(1)以第一審判決論處填製不實會計憑證罪刑部分，有
21 認事用法之違誤為指摘，顯係就其於原審設定上訴攻防範圍
22 （量刑及沒收）以外之部分為指摘，難認係依據卷內訴訟資
23 料而為具體指摘，自非適法之第三審上訴理由。

24 (二)刑法第31條第1項規定：「因身分或其他特定關係成立之
25 罪，其共同實行、教唆或幫助者，雖無特定關係，仍以正犯
26 或共犯論，但得減輕其刑。」但書規定僅係得減輕其刑，而
27 非必須減輕其刑，是否減輕其刑，為事實審法院在符合法定
28 要件前提下之裁量權限，其裁量權之行使，倘無濫用或顯然
29 失當之情形，即不能任意指為違法。又刑之量定，係實體法
30 上賦予法院得依職權裁量之事項，如已以行為人之責任為基
31 礎，並斟酌刑法第57條各款所列情狀，在法定刑度內，酌量

01 科刑，無偏執一端，致明顯失出失入情形，即不得任意指摘
02 為違法，以為第三審上訴之理由。乙判決已說明邱友鴻係基
03 於犯罪主導地位，對犯行之貢獻及其犯罪情節，均非輕於第
04 一審判決附表二至五所示公司之商業負責人及主辦會計人
05 員，第一審判決因認不依刑法第31條第1項但書規定減刑，
06 並無不合等旨。核係原審裁量職權之合法行使，自不能指為
07 違法。又乙判決就邱友鴻所犯前述各罪，已以邱友鴻之責任
08 為基礎，審酌刑法第57條科刑等一切情狀，認第一審分別量
09 處如第一審判決附表十五關於填製不實會計憑證部分所示之
10 刑，並未逾越法定刑度及違背公平正義，亦無量刑明顯失出
11 失入之裁量權濫用情形，而予維持。已兼顧相關有利與不利
12 之科刑資料，核屬事實審法院量刑職權之適法行使，難認有
13 濫用其裁量權限之違法情形。邱友鴻上訴意旨(2)(3)就原審量
14 刑職權之適法行使，徒憑己見，妄指違法，並非合法之第三
15 審上訴理由。

16 七、邱名顯、邱友鴻沒收部分：

17 (一)刑法沒收犯罪所得之計算，係採「有無利得」及「利得範
18 圍」之兩階段計算法（或稱相對總額原則），於前階段「有
19 無利得」審查，祇要與被告犯罪有因果關聯性者，不論是為
20 了犯罪或產自犯罪所得，皆為此階段所稱之犯罪直接利得。
21 判斷標準在於沾染不法之範圍，倘交易本身即為法所禁止之
22 行為，則沾染不法範圍及於全部所得；反之，若交易本身並
23 非法所禁止，僅其取得之方式違法，則沾染不法範圍僅止於
24 因不法取得方式所產生之獲利部分。於後階段「利得範圍」
25 審查，採絕對總額原則不扣除犯罪支出之成本。刑法沒收之
26 相關規定，其目的在於澈底剝奪犯罪行為人之犯罪所得，使
27 其不能坐享犯罪成果，以杜絕犯罪誘因，性質上屬類似不當
28 得利之衡平措施。而二人以上共同犯罪，有關共同正犯犯罪
29 所得之沒收（追徵），本院已不採共犯連帶說，改採應就各
30 人所分得者為之見解。所謂各人「所分得」，係指各人「對
31 犯罪所得有事實上之處分權限」，倘若共同正犯各成員內部

01 間，對於不法利得分配明確時，固應依各人實際分配所得沒
02 收；然若共同正犯成員對不法所得並無處分權限，其他成員
03 亦無事實上之共同處分權限者，自不予諭知沒收；至共同正
04 犯各成員對於不法利得享有共同處分權限時，則應負共同沒
05 收之責。共同正犯各成員有無犯罪所得、所得數額，係關於
06 沒收（追徵）犯罪所得範圍之認定，因非屬犯罪事實有無之
07 認定，並不適用嚴格證明法則，以自由證明為已足。

08 (二)甲判決說明盛豐公司交付發票金額之8%，其中5%繳納營業
09 稅，另3%係由邱名顯取得，而甲判決附表一盛豐公司取得發
10 票之銷售額共計新臺幣（下同）1,450萬元，該銷售額之3%
11 即43萬5千元，屬於邱名顯可支配管領之犯罪所得，應予宣
12 告沒收（追徵）等旨（見甲判決第23頁第8列至第15列、第2
13 4頁第10列至第18列）。乙判決關於此部分亦說明並無證據
14 證明邱友鴻獲有報酬或對價，而未對邱友鴻諭知沒收（追
15 徵）（乙判決第4頁第15列至第16列、第一審判決第15頁第3
16 列至第5列參看），第一審法院另案111年度簡字第3795號被
17 告黃雅鳳違反商業會計法案件刑事判決，亦未就共同正犯黃
18 雅鳳關於其附表一編號4至7部分諭知沒收（追徵）。綜上甲
19 判決以盛豐公司交付發票金額之8%，扣除未沾染不法之發票
20 金額5%，其餘3%係由邱名顯取得之犯罪所得，而予宣告沒收
21 （追徵），即無不合，理由雖稍簡略，仍非理由不備。

22 (三)乙判決已說明第一審判決附表八關於同瑋公司（3%，即1,50
23 0元）、金陽企業社（2.5%，即6,279元）所示佣金，係由邱
24 友鴻取得，業據邱友鴻自承在卷，並與證人陳正郎、陳清
25 南、朱惠芬於偵查時證述相符，雖未扣案，惟屬邱友鴻可支
26 配管領之犯罪所得，縱邱友鴻有為虛開發票之營業人代繳營
27 利事業所得稅，亦屬邱友鴻實行本案犯罪之犯罪成本，不得
28 扣除，應予宣告沒收（追徵）（見乙判決第4頁第5列至第12
29 列、第6頁第14列至第25列），揆諸首開說明，並無不合。

30 (四)邱名顯上訴意旨(4)；邱友鴻上訴意旨(4)指摘甲判決、乙判決
31 關於此部分之沒收（追徵）違法，並非適法之第三審上訴理

01 由。

02 八、綜合前旨及其餘上訴意旨，邱名顯、邱友鴻並未依據卷內訴
03 訟資料具體指摘原判決有何違背法令之情形，核與法律規定
04 得為第三審上訴理由之違法情形不相適合，應認邱名顯關於
05 得上訴第三審之會計師幫助他人逃漏稅捐罪；邱友鴻關於得
06 上訴第三審之填製不實會計憑證罪罪名之上訴為違背法律上
07 之程式，予以駁回。至其想像競合犯刑法第216條、第215條
08 之行使業務登載不實文書罪、稅捐稽徵法第43條第1項之幫
09 助他人逃漏稅捐罪罪名部分，係屬刑事訴訟法第376條第1項
10 第1款所定不得上訴第三審之案件，亦應從程序上併予駁
11 回。

12 貳、邱友鴻幫助他人逃漏稅捐之刑及沒收部分：

13 按刑事訴訟法第376條第1項各款所規定之案件，經第二審判
14 決者，除第二審法院係撤銷第一審法院所為無罪、免訴、不
15 受理或管轄錯誤之判決，並諭知有罪之判決，被告或得為被
16 告利益上訴之人得提起上訴外，其餘均不得上訴第三審法
17 院，為該條項所明定。本件第一審判決事實欄二(一)關於其附
18 表一（即盛豐公司）、事實欄二(六)關於其附表六（即成利吉
19 實業有限公司〈下稱成利吉公司〉），邱友鴻幫助他人逃漏
20 稅捐犯行（想像競合犯刑法第216條、第215條之行使業務登
21 載不實文書罪），第一審係從一重依110年12月17日修正前
22 稅捐稽徵法第43條第1項論處罪刑（共5罪），原審維持第一
23 審關於此部分刑及附表八（成利吉公司）犯罪所得3,000元
24 部分沒收（追徵）之判決，駁回邱友鴻此部分在第二審之上
25 訴，核屬刑事訴訟法第376條第1項第1款之案件（第一、二
26 審均為有罪論斷），依首開說明，既經第二審判決，自不得
27 上訴於第三審法院，邱友鴻猶對之提起上訴，顯為法所不
28 許，應予駁回。

29 據上論結，應依刑事訴訟法第395條前段，判決如主文。

30 中 華 民 國 113 年 11 月 7 日

31 刑事第一庭審判長法官 林勤純

01
02
03
04
05
06
07

本件正本證明與原本無異

法官 劉興浪
法官 蔡廣昇
法官 高文崇
法官 黃斯偉

書記官 鄭淑丰

中 華 民 國 113 年 11 月 11 日