

臺灣高等法院臺南分院刑事判決

112年度上訴字第1743號

上訴人 臺灣雲林地方檢察署檢察官
被告 蘇明松

上列上訴人因被告背信等案件，不服臺灣雲林地方法院112年度
易字第379號中華民國112年10月16日第一審判決（起訴案號：臺
灣雲林地方檢察署111年度偵字第5495號），提起上訴，本院判
決如下：

主 文

原判決撤銷。

蘇明松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。緩刑
貳年，並應於本判決確定之日起壹年內向公庫支付新臺幣貳萬
元。

事 實

一、蘇明松自民國108年4月24日起擔任櫻泰製帽有限公司（下稱
櫻泰公司，股東有張鈞凱、張鈞傑、蘇明松及蘇明松之配偶
江碧月）之董事，為公司法第8條規定之公司負責人，並自1
10年2月1日起實際綜理櫻泰公司之營運，為受櫻泰公司之委
任處理事務之人，亦為商業會計法規定之商業負責人。蘇明
松明知其為櫻泰公司之董事，對櫻泰公司負有忠實義務，處
理公司事務應以公司最佳利益為目的，且應依交易之實際情
況，據實製作商業會計憑證，竟意圖為自己不法利益，基於
行使業務登載不實文書、製作不實會計憑證及逃漏稅捐之背
信犯意，於110年5月18日前某日，向德芳電氣行購買禾聯分
離式冷氣1台（下稱本案冷氣），並安裝在其母位在嘉義縣
○○鄉○○村○○000號之住處，詎蘇明松為免除支付本案
冷氣之價金，竟指示不知情之德芳電氣行開立買受人為櫻泰

01 公司之不實統一發票（字軌號碼MS00000000、日期為110年5
02 月18日、金額新臺幣〈下同〉4萬2,000元）向櫻泰公司請
03 款，繼而指示不知情之會計人員憑以製作不實之轉帳傳票
04 （記帳憑證）而為業務上登載，由櫻泰公司支付4萬2,000元
05 予德芳電器行，並交由不知情之記帳業者作為櫻泰公司當期
06 營業稅之進項憑證，而將該不實之發票金額作為櫻泰公司11
07 0年度申報營業稅額之進項金額，填載在當期之營業人銷售
08 額與稅額申報書（即401報表）上，而持向稅捐稽徵機關申
09 報扣抵櫻泰公司當年度營業稅，足生損害於稅捐稽徵機關對
10 於稅捐稽徵及核課管理之正確性及櫻泰公司。

11 二、案經張鈞傑告發臺灣雲林地方檢察署檢察官偵查起訴。

12 理 由

13 一、證據能力：

14 按被告以外之人於審判外之陳述，雖不符刑事訴訟法第159
15 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
16 為證據，法院審酌該言詞陳述或書面陳述作成時之情況，認
17 為適當者，亦得為證據。當事人、代理人或辯護人於法院調
18 查證據時，知有第159 條第1項不得為證據之情形，而未於
19 言詞辯論終結前聲明異議者，視為有前項之同意，刑事訴訟
20 法第159條之5規定甚明。查本判決所引用之下列供述證據暨
21 其他書證、物證，檢察官、被告於本院審理時，均同意作為
22 本案證據（本院卷第44至46、85至86頁），於本院逐一提示
23 後，迄於言詞辯論終結前亦未聲明異議，本院審酌上開證據
24 資料製作時之情況，尚無違法不當及證明力明顯過低之瑕
25 疵，認以之作為證據應屬適當，故揆諸前開規定，應認有證
26 據能力，合先敘明。

27 二、認定犯罪事實所憑之證據及理由：

28 上開犯罪事實，業據被告於本院準備程序及審理時均坦承不
29 諱（本院卷第43、85頁），核與證人即告發人張鈞傑、證人
30 張豐宜於偵查中證述（他卷第121至123頁）之情節相符。並
31 有經濟部中部辦公室111年7月14日經中三字第11134517440

01 號書函暨所附93年起迄今櫻泰公司之變更登記表、章程及股
02 東同意書各1份（偵卷卷一第49至73頁）、櫻泰公司轉帳傳
03 票1張、禾聯分離式冷氣型號網頁翻拍照片1張（偵卷卷一第
04 157頁）、櫻泰公司廠房週邊現場照片7張（他卷第81至87
05 頁）、嘉義縣○○鄉○○村○○000號住宅現場照片6張（偵
06 卷卷一第159至163頁）、銀行存摺影本1份（偵卷卷一第135
07 至139頁）、經濟部111年7月7日經授中字第11133406890號
08 函暨所附櫻泰公司訪談紀錄、營業報告書、雲林縣政府勞資
09 爭議調解紀錄、109、110年度損益及稅額計算表、資產負債
10 表、綜合損益表、營業人銷售額與稅額申報書（110年11至1
11 2月、111年1至2月、111年3至4月）3份、（109年、110年）
12 營業成本明細表各1份（偵卷卷一第181至217頁）、櫻泰公
13 司轉帳傳票1張（偵卷卷一第457頁）附卷可佐；又關於被告
14 以本件不實統一發票（會計憑證）指示櫻泰公司不知情之會
15 計人員憑以製作不實之轉帳傳票並付款，交由不知情之記帳
16 業者作為櫻泰公司當期營業稅之進項憑證，而將該不實之發
17 票金額作為櫻泰公司110年度申報營業稅額之進項金額，填
18 載在當期之營業人銷售額與稅額申報書上，持向稅捐稽徵機
19 關申報扣抵櫻泰公司當年度營業稅一情，經稅捐機關認定櫻
20 泰公司之進項統一發票影本（字軌號碼：MS00000000），為
21 非供營業人本業及附屬業務使用而虛報進項稅額2,000元，
22 屬110年度虛報進項稅額15,923元之中，業經核定櫻泰公司1
23 10年度營業稅補徵稅額24,113元、違章裁處罰鍰金額27,314
24 元，且櫻泰公司業已完納本稅及罰鍰等情，有財政部中區國
25 稅局雲林分局112年12月27日中區國稅雲林銷售字第1120305
26 561號函暨附件櫻泰公司110年度各項所得資料清單1份、113
27 年1月9日中區國稅雲林銷售字第1131300173號函暨附件徵銷
28 明細清單2紙（本院卷第63至65、73至77頁），則櫻泰公司此
29 部分無實際進貨虛報進項稅額逃漏營業稅之行為，已經稅捐
30 機關查處在案，既已發生逃漏應納稅捐之結果，已生損害於
31 稅捐稽徵機關對於稅捐稽徵及核課管理之正確性，已屬明

01 確；稽此，足徵被告於本院審理時所為任意性自白與事實相
02 符，堪信屬實。是本案事證明確，被告前揭犯行堪以認定，
03 應予依法論科。

04 三、論罪科刑：

05 (一)新舊法比較：

06 按行為後法律有變更者，適用行為時之法律。但行為後之法
07 律有利於行為人者，適用最有利於行為人之法律，刑法第2
08 條第1項定有明文。查被告為上揭行為後，稅捐稽徵法第47
09 條、第41條規定於110年12月17日修正公布，並自同年月00
10 日生效施行。修正前稅捐稽徵法第47條規定：「（第1項）
11 本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處刑罰之規
12 定，於下列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。
13 二、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。三、
14 商業登記法規定之商業負責人。四、其他非法人團體之代表
15 人或管理人。（第2項）前項規定之人與實際負責業務之人
16 不同時，以實際負責業務之人為準。」；修正後第47條於第
17 1項第2款增列「有限合夥法規定之有限合夥負責人。」，其
18 餘原第2款至第4款部分，則改列第3款至第5款，而被告係公
19 司法規定之公司負責人，無論適用修正前、後規定，對被告
20 並無有利或不利之影響。修正前稅捐稽徵法第41條規定：
21 「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處5年
22 以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣6萬元以下罰金」；
23 修正後之第41條規定：「（第1項）納稅義務人以詐術或其
24 他不正當方法逃漏稅捐者，處5年以下有期徒刑，併科新臺
25 幣1千萬元以下罰金。（第2項）犯前項之罪，個人逃漏稅額
26 在新臺幣1千萬元以上，營利事業逃漏稅額在新臺幣5千萬元
27 以上者，處1年以上7年以下有期徒刑，併科新臺幣1千萬元
28 以上1億元以下罰金」。前開比較新舊法結果，修正後之規
29 定，並未較有利於被告，是依刑法第2條第1項前段規定，就
30 被告本案犯行，自應適用行為時即修正前之稅捐稽徵法第47
31 條、第41條規定論處。

01 (二)法律適用：

- 02 1.按刑法第215條所謂業務上作成之文書，係指從事業務之
03 人，本於業務上所作成之文書者（最高法院47年台上字第51
04 5號判決意旨參照）。復按商業會計法第71條第1款之明知為
05 不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊罪，以商業負責
06 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
07 人員，有以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊
08 之行為，為其成立要件，其所指商業會計憑證，分為原始憑
09 證及記帳憑證，所謂原始憑證，係指證明事項之經過，而為
10 造具記帳憑證所根據之憑證，而記帳憑證則係指證明處理會
11 計事項人員之責任而為記帳所根據之憑證而言，又所指記帳
12 憑證，其種類分為「一、收入傳票、二、支出傳票、三、轉
13 帳傳票」此觀諸商業會計法第15條、第17條第1項之規定自
14 明。又該罪為刑法第215條業務上登載不實文書罪之特別規
15 定，依特別法優於普通法之原則，自應優先適用，無論以刑
16 法第215條業務上登載不實文書罪之餘地。
- 17 2.次按「營業人銷售額與稅額申報書」（即401報表）係公司
18 行號因從事營利事業之業務，須申報繳納營業稅，而附隨於
19 其等業務所作成之文書，屬業務上所作成之文書。營業人為
20 能合法經營其公司主要業務，就必須依法按期申報營業稅，
21 顯然申報營業稅之行為與營業人公司營業之間具有密切關
22 連，為營業人反覆所為之社會行為，雖非營業人經營之主要
23 業務，仍認係該申報營業稅行為係附屬於該營業人公司主要
24 營業事項之附隨業務；又按營業人當期銷項稅額，扣減進項
25 稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額，加值型及非加
26 值型營業稅法第15條第1項定有明文；而本條項之立法理由
27 則明載：「本條第1項規定以當月分銷項稅額，扣減進項稅
28 額（不限當月分）為計算稅額之方法。銷項稅額大於進項稅
29 額者，其餘額即為應納稅額；進項稅額大於銷項稅額者，其
30 餘額即為溢付稅額。」是我國營業稅原則上採加值型課徵方
31 式，係就銷項稅額與進項稅額之差額課徵之，且稅捐稽徵法

01 第41條關於納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐罪
02 係結果犯，須納稅義務人有發生逃漏稅捐之結果，始克成立
03 （最高法院101年度台上字第1796號判決意旨參照）。

04 3.復按刑法第342條背信罪，須以為他人處理事務為前提，所
05 謂為他人云者，係指受他人委任，而為其處理事務而言，而
06 背信罪為財產犯罪之一種，故本罪所謂之「事務」，應專指
07 有關財產之事務；本罪所言「違背其任務」，則係指違背他
08 人委任其處理事務應盡之義務（民法第535條），內含誠實
09 信用之原則，積極之作為與消極之不作為，均包括在內，是
10 否違背其任務，應依法律之規定或契約之內容，依客觀事
11 實，本於誠實信用原則，就個案之具體情形認定之（最高法
12 院81年度台上字第407號、91年度台上字第2656號判決參
13 照）；查被告取得不知情之德芳電器行開立本件不實之統一
14 發票後，繼而指示不知情之會計人員憑以製作不實之轉帳傳
15 票（記帳憑證）而為業務上登載，係犯商業會計法第71條第
16 1款之以明知為不實之事項而填製會計憑證罪及刑法第216
17 條、第215條之行使業務上登載不實文書罪，且使不知情之
18 記帳業者以該不實之進項憑證向稅捐機關申報當期營業稅，
19 則櫻泰公司此部分無實際進貨虛報進項稅額逃漏營業稅之行
20 為，已經稅捐機關查處在案，被告前開行為已造成櫻泰公司
21 逃漏稅捐之結果，除有觸犯業務上登載不實犯行外，自己構
22 成稅捐稽徵法第47條、第41條第1款之公司負責人以不正當
23 方法逃漏稅捐罪。被告為櫻泰公司之董事，乃商業會計法規
24 定之商業負責人，其受櫻泰公司委託處理事務，自應本於善
25 理管理人之注意義務及忠實義務為櫻泰公司執行業務，被告
26 將其私人裝設之冷氣機提報公司營業進項支出，所為核屬違
27 背應忠於櫻泰公司任務之行為，並因此致使櫻泰公司之財產
28 利益受損，自應構成背信犯行無疑。

29 (三)核被告所為，係犯商業會計法第71條第1款之填製不實會計
30 憑證罪、刑法第216條、第215條之行使業務上登載不實文書
31 罪、稅捐稽徵法第47條、第41條之公司負責人以不正當方法

逃漏稅捐罪及刑法第342條第1項之背信罪。被告利用不知情之人員而犯上開填製不實會計憑證、行使業務上登載不實文書及逃漏稅捐等罪，為間接正犯。被告於業務文書上登載不實內容後持以行使，其登載不實之低度行為，為行使之高度行為所吸收，不另論罪。又依特別法優於普通法之原則，關於填製不實會計憑證、逃漏稅捐罪部分，不再論以刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書罪。又起訴意旨就被告填製不實會計憑證、行使業務登載不實部分漏未論述其犯商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪及刑法第216條、第215條之行使業務上登載不實文書之罪，另逃漏稅捐部分漏未論以稅捐稽徵法第47條、第41條之罪及行使業務登載不實之罪等犯罪事實，惟此等部分與前開背信犯行為裁判上一罪之關係，仍為起訴效力所及，本院自得審理，且經本院於審理時依刑事訴訟法第95條第1項第1款告知被告尚可能涉犯此部分論罪之罪名（本院卷第84頁），已予被告行使防禦權之機會，併此敘明。

(四)被告所犯填製不實會計憑證罪及逃漏稅捐罪之犯行，均係基於為自己不法所有而有對櫻泰公司違背其任務之背信犯意而行為，於客觀上有局部同一之行為，依社會通念，堪認為被告係基於同一犯罪故意，而實行一個犯罪行為，屬一行為觸犯數罪名之想像競合犯，爰依刑法第55條規定，從一重之填製不實會計憑證罪處斷。

四、本院撤銷改判之理由及量刑：

(一)原審予以論罪科刑，固非無見，惟查：按裁判上或實質上一罪，基於審判不可分原則，其一部犯罪事實若經起訴，依刑事訴訟法第267條規定，其效力及於全部，受訴法院對於未經起訴之他部分，應一併審判。被告如犯罪事實欄所示指示德芳電器行填製不實統一發票，除指示不知情之會計人員憑以製作不實之轉帳傳票而於業務上登載，並由不知情之記帳業者作為進項憑證於業務上登載後持向稅捐機關申報而逃漏該年度營業稅部分犯罪事實，雖未經檢察官起訴，惟此部分

01 與檢察官起訴被告涉犯背信罪部分，有裁判上一罪之想像競
02 合犯關係，且經告發人張鈞傑告發由檢察官上訴請求一併審
03 酌在案，法院自應一併審究，原審漏未認定及此，即有未
04 恰。自應由本院將原判決撤銷改判，以期適法。

05 (二)爰以行為人之責任為基礎，審酌被告為圖自己不法利益，違
06 背其擔任櫻泰公司負責人之任務，恣意為本案涉及違反商業
07 會計法、逃漏稅捐之背信犯行，應予非難；惟念其於原審及
08 本院審理時知坦承犯行，坦承全部罪名，犯後態度非差，並
09 已賠償櫻泰公司，有櫻泰公司112年9月7日轉帳傳票1張附卷
10 可參（原審卷第81頁），可徵被告犯後有以實際行動填補櫻
11 泰公司損害，尚有悔意，其逃漏稅捐部分亦已經稅務主管機
12 關裁罰並補繳稅額；兼衡其犯罪動機、目的、手段、所生損
13 害，暨其自述國中畢業之教育程度、擔任櫻泰公司負責人、
14 月收入約2萬餘元、已婚、與配偶及女兒同住、需扶養母親
15 及3名孫子之家庭經濟及生活狀況等一切情狀，量處如主文
16 第2項所示之刑，並諭知易科罰金之折算標準。

17 (三)緩刑之諭知：

18 查被告未曾因故意犯罪受有期徒刑以上刑之宣告，有其之臺
19 灣高等法院被告前案紀錄表在卷可稽，審酌被告因一時短於
20 思慮，致觸犯刑章，事後已坦承犯行，且賠償櫻泰公司所受
21 損害，已如前述，並有櫻泰公司出具之和解協議書1份，表
22 示願意原諒被告、同意對被告為緩刑宣告之意見，本院念及
23 被告對於所犯坦承全部罪名，並無否認犯行之犯後態度，顯
24 有悔意，堪認被告經此偵、審程序及刑之宣告後，日後當知
25 所警惕，應無再犯之虞，故認對被告所宣告之刑以暫不執行
26 為適當，爰依刑法第74條第1項第1款之規定，宣告被告緩刑
27 2年，以啟自新。又為使被告能確實記取教訓並建立正確觀
28 念，爰依刑法第74條第2項第4款之規定，命被告應於本判決
29 確定之日起1年內，向公庫支付2萬元，以期符合本件緩刑目
30 的。若被告不履行此一負擔，且情節重大足認原宣告之緩刑
31 難收其預期效果，而有執行刑罰之必要者，依刑法第75條之

01 1第1項第4款之規定，得撤銷其緩刑宣告，附此敘明。

02 (四)沒收部分之說明：

03 按犯罪所得，屬於犯罪行為人者，沒收之；於全部或一部不
04 能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額；宣告前2條之沒收
05 或追徵，有過苛之虞者，得不宣告或酌減之，刑法第38條之
06 1第1項前段、第3項、第38條之2第2項定有明文。經查，被
07 告本案犯行，取得免支付本案冷氣價金之不法利益，為其犯
08 罪所得。惟被告既已於犯後賠償櫻泰公司本案冷氣之價金，
09 已如前述，堪認被告業已填補本案所生之損害，是本院認倘
10 對被告再宣告沒收其犯罪所得，實有過苛之虞，爰依刑法第
11 38條之2第2項規定，不予宣告沒收或追徵

12 據上論斷，應依刑事訴訟法第369條第1項前段、第364條、第299
13 條第1項前段，判決如主文。

14 本案經檢察官莊珂惠提起公訴，檢察官林豐正提起上訴，檢察官
15 陳建弘到庭執行職務。

16 中 華 民 國 113 年 2 月 22 日
17 刑事第三庭 審判長法官 張瑛宗
18 法官 李秋瑩
19 法官 黃裕堯

20 以上正本證明與原本無異。

21 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
22 敘述上訴理由者，並得於提起上訴後20日內向本院補提理由書（
23 均須按他造當事人之人數附繕本）「切勿逕送上級法院」。

24 書記官 翁倩玉

25 中 華 民 國 113 年 2 月 22 日

26 附錄本案論罪科刑法條全文

27 中華民國刑法第342條

28 為他人處理事務，意圖為自己或第三人不法之利益，或損害本人
29 之利益，而為違背其任務之行為，致生損害於本人之財產或其他
30 利益者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科50萬元以下罰
31 金。

01 前項之未遂犯罰之。

02 中華民國刑法第216條

03 行使第210條至第215條之文書者，依偽造、變造文書或登載不實
04 事項或使登載不實事項之規定處斷。

05 中華民國刑法第215條

06 從事業務之人，明知為不實之事項，而登載於其業務上作成之文
07 書，足以生損害於公眾或他人者，處3年以下有期徒刑、拘役或1
08 萬5千元以下罰金。

09 商業會計法第71條

10 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
11 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
12 併科新臺幣60萬元以下罰金：

13 一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。

14 二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。

15 三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。

16 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
17 果。

18 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
19 結果。

20 稅捐稽徵法第41條

21 納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處5年以下有
22 期徒刑，併科新臺幣1千萬元以下罰金。

23 犯前項之罪，個人逃漏稅額在新臺幣1千萬元以上，營利事業逃
24 漏稅額在新臺幣五千萬元以上者，處1年以上7年以下有期徒刑，
25 併科新臺幣1千萬元以上1億元以下罰金。

26 稅捐稽徵法第47條

27 本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處刑罰之規定，於
28 下列之人適用之：

29 一、公司法規定之公司負責人。

30 二、有限合夥法規定之有限合夥負責人。

31 三、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。

- 01 四、商業登記法規定之商業負責人。
02 五、其他非法人團體之代表人或管理人。
03 前項規定之人與實際負責業務之人不同時，以實際負責業務之人
04 為準。

05 （卷宗簡稱對照表）
06

簡稱	全稱
他卷	臺灣雲林地方檢察署111年度他字第977號卷
偵卷	臺灣雲林地方檢察署111年度偵字第5495號卷
原審卷	臺灣雲林地方法院112年度易字第379號卷
本院卷	本院112年度上訴字第1743號卷