

臺灣屏東地方法院刑事判決

111年度訴字第679號

公 訴 人 臺灣屏東地方檢察署檢察官
被 告 許晏瑞

廖國雄

上列被告因違反稅捐稽徵法等案件，經檢察官提起公訴（110年度偵字第6599號、111年度偵字第11050號），本院判決如下：

主 文

許晏瑞執行業務之合法代理人犯修正前稅捐稽徵法第四十三條第二項、第一項之幫助逃漏稅捐罪，處有期徒刑陸月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。未扣案之犯罪所得新臺幣壹萬元沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額。廖國雄無罪。

犯罪事實

廖國雄為廖東茂（業於民國109年1月22日死亡）之子；許晏瑞為領有合格地政士執照之地政士，在屏東縣○○鎮○○路00號經營許晏瑞地政士事務所，負責受託辦理土地登記及有關稅務事項，為稅捐稽徵法所規定執行業務之合法代理人。緣廖國雄、廖東茂於108年3月4日，以廖東茂將名下屏東縣○○鄉○○段0000號土地（下稱本案土地）暨其上門牌號碼屏東縣○○鄉○○村○○路0號未登記建物（下稱本案建物）無償贈與廖國雄為由，由廖東茂委託許晏瑞辦理上開不動產之所有權移轉登記及有關稅務事項。許晏瑞明知廖東茂與廖國雄間就上開不動產，實際上並無買賣關係存在，惟其告知廖東茂與廖國雄2人，若以「贈與」為所有權移轉登記之原因，依土地稅法第5條之規定，納稅義務人廖國雄須依一般稅率經核課較高額之土地增值稅，無法適用土地稅法第34條第1項出售自用住宅用地之土地增值稅優惠稅率（下稱

01 優惠稅率)；然若以「二親等間買賣」作為所有權移轉登記之原
02 因，納稅義務人則為廖東茂，並可適用土地稅法第34條第1項之
03 優惠稅率；並告知兩者均為合法，使廖東茂、廖國雄誤信為真而
04 同意按「二親等間買賣」辦理。為獲取不法報酬，並使廖國雄得
05 以適用優惠稅率而逃漏土地增值稅，許晏瑞遂基於使公務員登載
06 不實之犯意，決定佯以「買賣」作為上開不動產之所有權移轉登
07 記原因，由許晏瑞代為填具「土地登記申請書」（記載廖東茂、
08 廖國雄申請所有權移轉登記事由為「買賣」）、「土地所有權買
09 賣移轉契約書」（記載廖東茂將上開土地以新臺幣【下同】251
10 萬8,380元出售予廖國雄）、「土地增值稅（土地現值）申報
11 書」，記載「義務人廖東茂與權利人廖國雄於108年3月20日訂約
12 買賣，符合土地稅法第34條第1項至第4項規定，部分（供自用住
13 宅使用面積700平方公尺，非自用住宅使用面積559.19平方公
14 尺）符合自用住宅用地條件」等不實內容，再由許晏瑞於108年3
15 月20日持上揭不實內容之文件，向屏東縣政府財稅局東港分局
16 （下稱財稅局東港分局）行使，據以辦理申報本案土地之土地增
17 值稅事項，使財稅局東港分局承辦人員誤按優惠稅率，而核課本
18 案土地之出賣人廖東茂應繳納土地增值稅41萬1,618元，且據以
19 製發納稅義務人為廖東茂之「土地增值稅繳款書」乙份。嗣廖國
20 雄於同年3月29日以廖東茂名義繳納本案土地增值稅後，許晏瑞
21 於108年4月12日，佯以「買賣」為所有權移轉登記原因，並檢附
22 上揭不實之「土地登記申請書」、「土地所有權買賣移轉契約
23 書」、「土地增值稅（土地現值）申報書」及業已繳款完畢之
24 「土地增值稅繳款書」等文件，一併持向屏東縣東港地政事務所
25 （下稱東港地政事務所）行使，據以申請將本案土地移轉登記至
26 廖國雄名下；嗣不知情之東港地政事務所承辦公務員經形式審查
27 後，乃將「廖國雄以買賣為由取得本案土地所有權」之不實事
28 項，以電腦登載方式登載於其職務所掌管之土地登記簿等公文書
29 上，並據以核發廖國雄為上開土地所有權人之土地所有權狀乙
30 份，足以生損害於地政機關對於不動產登記管理及稅捐稽徵機關
31 對於土地增值稅核課之正確性。而許晏瑞以此等幫助廖國雄藉由

詐術而逃漏土地增值稅捐之方式，使本案土地逃漏按一般稅率（65萬529元）與優惠稅率（41萬1,618元）核課之土地增值稅差額23萬8,911元，並獲得廖國雄所給付辦理本案土地所有權移轉登記及有關稅務事項後之報酬1萬元。

理 由

甲、有罪部分

壹、證據能力部分

查本判決所引用之證據，檢察官、被告許晏瑞、廖國雄於本院審理時均表示同意有證據能力（見本院卷第373頁），本院審酌上開證據資料製作時之情況，尚無違法不當及顯不可信之瑕疵，亦認為以之作為證據應屬適當，依刑事訴訟法第159條之5第1項規定、第158條之4規定之反面解釋，認均有證據能力，爰不在此贅述。

貳、認定事實所憑之證據及理由

一、訊據被告許晏瑞固坦承起訴書所載之全部客觀事實，惟否認有使公務員登載不實、幫助逃漏稅捐之犯行，辯稱：我是依規定合法節稅，並非逃漏稅捐，且我有申報贈與稅，這個法律規定有模糊地帶，地政事務所及稅捐稽徵處都准許如此申報，我沒有使公務員登載不實及幫助逃漏稅捐的意思等語（見本院卷第158至159頁）。經查：

（一）上開被告許晏瑞所坦承之客觀事實（見本院卷第158至160頁），核與同案被告廖國雄於警詢、偵查及本院審理時所述其父親廖東茂委託被告許晏瑞辦理本案土地所有權移轉登記事宜及有關稅務事項之過程及情節大致相符（見偵一卷第54至58、235至238頁，他一卷第53至63頁，本院卷第297至306頁）。並有東港地政事務所109年6月23日屏港地一字第10930387100號函暨檢附本案土地之土地登記申請書、土地所有權買賣移轉契約書、（自用買賣）屏東縣政府財稅局（另有贈與稅）土地增值稅繳款書（東港分局）、東港地政事務所地政規費徵收聯單、廖東茂之印鑑證明、財政部南區國稅局贈與稅繳清證明書、東港地政事務所出具本案土地之土地所有權

01 狀（見他一卷第125至145頁）、財稅局東港分局109年6月23
02 日屏財稅東分壹字第1090663974號函暨檢附本案土地之土地
03 增值稅（土地現值）申報書、土地增值稅繳款書、土地所有
04 權買賣移轉契約書、土地登記第一類謄本（見他一卷第147
05 至155頁）、東港地政事務所108年3月12日屏港地二字第108
06 30160500號函暨檢附屏東縣政府財稅局房屋稅籍證明書、屏
07 東縣政府建設局使用執照、土地所有權人無租賃情形申明
08 書、戶籍謄本（見他一卷第157至169頁）、財稅局東港分局
09 108年3月27日屏財稅東分壹字第1080663039號函暨土地增值
10 稅繳款書（見他一卷第171至175頁）、財稅局東港分局109
11 年7月13日屏財稅東分壹字第1090664305號函暨一般案件核
12 稅試算、土地稅法（見他一卷第211至221頁）、廖東茂與被
13 告許晏瑞108年3月4日之委任授權書（見他一卷第227頁）、
14 本案土地與建物之不動產買賣成交案件實際資訊申報書（見
15 偵一卷第345頁）、財政部南區國稅局贈與稅核定通知書
16 （見偵一卷第377頁）、財政部南區國稅局108年度贈與稅繳
17 款書（見偵一卷第379頁），以及內政部不動產服務業資訊
18 系統查詢被告許晏瑞姓名之查詢結果（見偵一卷第537
19 頁）、屏東縣地政士公會資訊網之被告許晏瑞會員名錄（見
20 偵一卷第539頁）等件在卷可稽，是此部分之事實應堪認
21 定。

22 (二)被告許晏瑞雖以前揭情詞置辯，惟查：

23 1.按買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支
24 付價金之契約；贈與者，謂當事人約定，一方以自己之財
25 產無償給與他方，他方允受之契約，民法第345條第1項、
26 第406條分別定有明文。查，本案土地及建物均係由被告
27 廖國雄之父廖東茂無償贈與予廖國雄乙節，業經本院認定
28 如前。可見廖東茂之真意係贈與本案土地及建物與廖國
29 雄，惟同意以「買賣」方式辦理以適用優惠稅率。而被告
30 許晏瑞與廖國雄均稱本案不動產之移轉登記均無須支付對
31 價，是買賣價金所載並非真實，故廖國雄取得本案土地之

原因實為「贈與」，與被告許晏瑞向東港地政事務所登記之原因「買賣」不符。

2.又土地增值稅是依據漲價歸公原則，就土地自然漲價所得利益課稅，除有不課徵之法定事由外，均應於土地所有權移轉時加以課徵，此觀之土地稅法第28條規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅……」即明；惟考量自用住宅用地，究為人民基本生活所必需，土地稅法第34條乃有適用優惠稅率課徵土地增值稅之規定，而所謂「自用住宅用地」，同法第9條除明文須具備土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記之法定要件外，另亦須符合同法第34條第2項關於須出售前1年內無出租或供營業用之要件，繼之再區分都市土地或非都市土地所設不同面積之限制，以為優惠稅率之適用；故申報時主張適用自用住宅優惠稅率核課土地增值稅者，所提出經土地所有權人或其配偶、直系親屬辦竣戶籍登記之建物或地上物，並須可認設籍之建物或地上物確實位於申報移轉之土地上，方符合法定要件。

3.且按土地稅法第34條第1項規定：「土地所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過三公畝部分或非都市土地面積未超過七公畝部分，其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按百分之十徵收之；超過三公畝或七公畝者，其超過部分之土地漲價總數額，依前條規定之稅率徵收之」，依其條文文義觀之，土地稅法就土地增值稅適用自用住宅優惠稅率，應僅限於土地所有權人「出售」（即買賣），而不及於「贈與」。次查，參酌財政部71年1月6日台財稅第30040號函釋：「『贈與』移轉並非『出售』，不適用土地稅法第34條規定，按自用住宅用地特別稅率課徵土地增值稅。配偶及三親等親屬間之土地『贈與』，自不得適用。但配偶及三親等親屬間之土地『買賣』，因依遺產及贈與稅法第5條第6款規定，未能提出支

01 付價款證明，經稽徵機關核定以『贈與論』課徵贈與稅
02 者，如符合自用住宅用地要件，仍准適用特別稅率課徵土
03 地增值稅。」上開函釋係財政部基於其主管權責，為執行
04 稅捐課徵所為有關技術性事項之釋示，且其業已釋明「贈
05 與」移轉並非「出售」，不適用土地稅法第34條規定之優
06 惠稅率。則本案被告許晏瑞如欲協助客戶適用土地稅法第
07 34條有關自用住宅用地之優惠稅率，自應建議委任人確實
08 為本案土地之買賣，方屬合法節稅之行為，要非佯以「買
09 賣」做為登記原因，不實記載交易價金251萬8,380元，以
10 此規避「贈與」所應核課之土地增值稅一般稅率。

11 4.被告許晏瑞已明確陳述本案土地及建物是廖東茂無償贈與
12 予被告廖國雄等情，業如前述，並經本院認定如前；而若
13 本案土地所有權移轉原因以「贈與」為由申報土地增值稅
14 者，須依一般稅率核課土地增值稅65萬529元；但被告許
15 晏瑞卻佯以「買賣」為由作為本案土地所有權移轉之登記
16 原因，使被告廖國雄僅需以廖東茂之名義，繳付按優惠稅
17 率所核課本案土地之土地增值稅額41萬1,618元，據以逃
18 漏本案土地之土地增值稅差額為23萬8,911元，且上開以
19 「二親等間買賣」迴避「贈與」所需核課較高土地增值稅
20 之建議，係被告許晏瑞於廖東茂徵詢時所提供，為被告許
21 晏瑞及廖國雄所是承。綜合以上，堪認被告許晏瑞上開所
22 為，有幫助逃漏稅捐之行為及犯意，甚為明確。

23 5.再者，被告許晏瑞於108年3月20日向財稅局東港分局申報
24 本案土地之土地增值稅時，在申報書填載「義務人廖東茂
25 與權利人廖國雄於108年3月20日訂約買賣，符合土地稅法
26 第34條第1項至第4項規定，部分（供自用住宅使用面積70
27 0平方公尺，非自用住宅使用面積559.19平方公尺）符合
28 自用住宅用地條件」等不實內容，及檢具土地所有權買賣
29 移轉契約書等文件，經財稅局東港分局依土地稅法第34條
30 第1項所定優惠稅率，核課土地增值稅，嗣被告許晏瑞於
31 同年4月12日向東港地政事務所代為申請辦理所有權移轉

登記事宜時，亦在登記申請書勾選填載所有權移轉登記原因為「買賣」，並檢附上述相關文件，經東港地政事務所承辦公務員將被告廖國雄因「買賣」取得本案土地所有權之事項，以電腦登載於其職務所掌管之土地登記簿等公文書等情，有土地增值稅（土地現值）申報書、土地增值稅繳款書、土地所有權買賣移轉契約書、土地登記第一類謄本附卷可稽，足認被告許晏瑞知悉當事人之真意為贈與，竟主動建議改為買賣，以此不實事由使公務員填載於公文書上，足徵被告許晏瑞主觀上確有使公務員登載不實之犯意，應可認定。

(三)至被告許晏瑞雖一再陳稱其行為應屬合法。惟行為人客觀上實施違法行為，但行為人自認為行為合法，此時行為人乃欠缺不法意識（即欠缺違法性認識），即為學理上稱之禁止錯誤。又所謂「不法意識」，意指行為人認識或意識到其行為違反刑罰規範之意，並不以行為人具體認識到刑罰內容為必要，僅需行為人認識到其行為為刑法（包括特別刑法）所禁止，即為已足。按刑法第16條規定：按除有正當理由而無法避免者外，不得因不知法律而免除刑事責任，但按其情節，得減輕其刑。應依個案情節，判斷行為人對於禁止錯誤之發生，究竟有無迴避之事由存在，倘其欠缺不法意識係出於正當理由而誤信其行為合法，且無迴避之可能性者，則依上述規定前段應免除其刑責，但若行為人可以透過更進一步的諮詢與探問，了解其行為的適法性，而得到正確的理解，此時就可以認為屬於可迴避的禁止錯誤。查，被告許晏瑞為領有合格地政士執照之地政士，自84年起即取得有關執照，有內政部不動產服務業資訊系統查詢結果（見偵一卷第537頁）、屏東縣地政士公會資訊網之會員名錄（見偵一卷第539頁）在卷可憑，其既於84年間即取得合格地政士執照，並收取報酬營業，迄至108年間亦已執業逾20年，足認其有充足之專業知識，自有正確認識及適用法律之義務。而被告許晏瑞為考領合格之專業地政士，並已執業多年，對於上開當

01 事人間以「買賣」、「贈與」為由移轉登記，所應適用之土
02 地稅法規定，自有相當程度之認識，殊無委為不知之理；而
03 被告許晏瑞雖稱地政事務所、稅捐稽徵處同意此等作法，惟
04 並未提出其向相關有權解釋機關正式函釋之證據可佐，是被
05 告許晏瑞並無誤信其行為合法之事實，或其迴避誤信合法之
06 可能性極高，則依前開說明，自無刑法第16條免除刑責及但
07 書減刑規定之適用，併此敘明。

08 二、綜上所述，堪認被告許晏瑞所辯各節，洵屬卸責之詞，無足
09 為採。本案事證明確，被告許晏瑞之犯行堪予認定，自應依
10 法論科。

11 參、論罪科刑

12 一、新舊法比較：

13 (一)查，被告許晏瑞行為後，稅捐稽徵法第43條於110年12月17
14 日修正公布，並自同年月19日起生效施行，修正前原規定
15 「處3年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣6萬元以下罰金」，
16 修正後則規定「處3年以下有期徒刑，併科新臺幣1百萬元以
17 下罰金」，經比較新舊法，修正後之規定並未較有利於被
18 告，依刑法第2條第1項前段規定，應適用被告行為時即修正
19 前稅捐稽徵法第43條之規定論處。

20 (二)另查，刑法第214條固於108年12月25日修正公布，並於同年
21 月00日生效施行，然該次修正僅係將罰金刑刑度修正為「1
22 萬5千元以下」，與修正前之罰金刑，依刑法施行法第1條之
23 1第2項前段規定提高後之刑度，並無差異。是被告許晏瑞所
24 涉刑法第214條使公務員登載不實罪之法定刑度並未修正，
25 且實質上並無法律效果及行為可罰性範圍之變更，自無新舊
26 法比較之問題，應逕適用裁判時法，先予敘明。

27 二、法律適用之說明及罪名：

28 (一)按刑法第214條使公務員登載不實事項於公文書罪，須一經
29 他人之聲明或申報，公務員即有登載之義務，並依其所為之
30 聲明或申報予以登載，而屬不實事項者，始足構成。若其所
31 為之聲明或申報，公務員尚須為實質之審查，以判斷其真實

與否，始得為一定之記載者，即非本罪所稱之使公務員登載不實（最高法院92年度台上字第6161號判決意旨參照）。又土地登記事項中，移轉原因為其中重要事項之一，具有公信力，各種不同移轉登記原因，所憑課稅標準，各有不同，如買賣與贈與或遺產繼承等課稅標準不同，行為人明知該項買賣為移轉登記原因係不實之事項，竟以之申請移轉登記，自足損害於地籍之管理，即土地登記之公信力，及政府稅課之正確性，應依刑法第214條使公務員登載不實罪論處（最高法院99年度台上字第954號判決意旨可參）。查：被告許晏瑞代廖國雄向東港地政事務所申請辦理本案土地及建物所有權移轉登記時，地政事務所承辦公務員僅就申請人有無檢附稅款繳清證明書、證件是否齊備、證件權利內容有無瑕疵等事項，進行形式審查，至申請書所載移轉登記原因是否屬實（即廖東茂與被告廖國雄間就本案土地及建物實際上有無買賣關係存在），非屬地政機關審查事項。而被告許晏瑞明知當事人間就本案土地、建物並無買賣關係存在，竟協助佯以「買賣」作為移轉登記原因，向東港地政事務所申辦，使不知情且就申請登記原因是否屬實不具實質審查權之地政事務所承辦公務員於形式審查後，將廖國雄因「買賣」取得本案土地及建物所有權之不實事項，登載於職務所掌之公文書，足生損害於地政機關對於不動產登記管理及稅捐稽徵機關對於土地增值稅核課之正確性，是核被告許晏瑞所為，係犯刑法第214條使公務員登載不實罪。

(二)按地政士得執行代理申請土地登記事項、代理申請與土地登記有關之稅務事項；地政士法第16條第1款已有明文。又稅捐稽徵法第43條係對於逃漏稅捐之教唆或幫助行為特設之專條，為獨立之處罰規定，此所謂幫助，乃犯罪之特別構成要件，有別於刑法上之幫助犯，並非逃漏稅捐之從犯。本案被告許晏瑞於上開行為時，自行在屏東縣潮州鎮地區開設許晏瑞地政士事務所，以受託辦理土地登記及有關稅務事項為其業務等情，業經被告許晏瑞於本院審理中陳述明確（見本院

卷第160頁），並有前揭內政部不動產服務業資訊系統查詢結果、屏東縣地政士公會資訊網之會員名錄各1份附卷可考，足認被告許晏瑞為稅捐稽徵法所規定執行業務之合法代理人。被告許晏瑞明知廖國雄非基於買賣之原因而取得本案土地所有權，竟為使廖國雄得以適用優惠稅率之方式，少繳本案土地之土地增值稅，佯以「買賣」之不實移轉原因向財稅局東港分局申報之方式，而幫助廖國雄得以逃漏本案土地之土地增值稅，是核被告許晏瑞此部分所為，係犯修正前稅捐稽徵法第43條第2項、第1項之執行業務之合法代理人幫助逃漏稅捐罪。

三、被告許晏瑞以一行為同時觸犯使公務員登載不實罪及執行業務之合法代理人幫助逃漏稅捐罪，為想像競合犯，應從重論以執行業務之合法代理人幫助逃漏稅捐罪處斷。另依修正前稅捐稽徵法第43條第2項規定加重其刑。

四、爰以行為人之責任為基礎，審酌被告許晏瑞身為領有合格執照之地政士從業人員，不思依循法規，據實辦理土地所有權移轉登記及有關稅務事項，明知被告廖國雄與廖東茂間就本案土地並無買賣關係存在，竟為賺取受託辦理土地所有權移轉登記事項之代辦報酬，並使本案土地增值稅之實際納稅義務人即被告廖國雄獲取逃漏本案土地之土地增值稅之不當利益，以前述不實之移轉原因辦理相關登記事宜及稅務事項，所為非屬有當。復斟酌被告許晏瑞始終否認犯行之犯後態度。又被告此前並無任何刑事犯罪紀錄，有其臺灣高等法院被告前案紀錄表1紙可參，素行尚佳。兼衡被告許晏瑞幫助廖國雄逃漏本案土地之土地增值稅數額為23萬8,911元，因而對於國家稅收產生不良影響之程度，以及因本案犯行而獲得廖國雄所支付報酬利益為1萬元等獲利程度，暨衡酌其犯罪動機、目的、手段及參與犯罪之情節，及其於審理中自承目前已退休及其家庭、生活、經濟狀況（詳見本院第397頁）等一切情狀，量處如主文所示之刑，並諭知易科罰金之折算標準。

01 肆、沒收：

02 (一)查，被告許晏瑞代辦本案土地所有權移轉登記事宜及有關稅
03 務事項，因而獲得廖國雄所支付代辦報酬共1萬元一節，已
04 據被告許晏瑞於本院審理時供明在卷（見本院卷第397
05 頁），應屬被告許晏瑞實施本案犯行之犯罪所得，則上開犯
06 罪所得既未扣案，亦無證據足資認定被告許晏瑞已將該筆所
07 得轉為第三人所有，自應依法宣告沒收，於全部或一部不能
08 沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額。

09 (二)按租稅犯罪所保護之法益是確保國家稅捐請求權，亦即確保
10 及時且完整的國家稅捐收入，保護國家「國庫利益」，此類
11 稅捐請求權並非基於行為人犯罪為基礎之事實所形成，且非
12 因實現犯罪構成要件事實後始行成立，換言之，在相關租稅
13 犯罪前業已成立此類稅捐請求權。通常，已成立的稅捐請求
14 權會因為犯罪而減縮，但不會透過犯罪而形成，即便稅捐請
15 求權外觀上與犯罪構成要件之實現同時發生，稅捐請求權仍
16 是基於稅捐構成要件而成立，而不是由於犯罪構成要件所
17 生，亦即犯罪行為人之所為，並不會改變國家稅捐債權之存
18 在事由。又犯罪所得之沒收或追徵，是在剝奪犯罪行為人之
19 實際犯罪所得（原物或其替代價值利益），使其不能坐享犯
20 罪之成果，以杜絕犯罪誘因，性質上屬類似不當得利之衡平
21 措施，亦即著重所受利得之剝奪，苟無犯罪所得，自不生利
22 得剝奪之問題（最高法院105年度台上字第3282號判決意旨
23 可資為參），以避免被沒收人受到雙重給付內容之負擔。是
24 以，廖國雄受廖東茂贈與本案土地所應繳付之稅捐給付義務
25 仍舊存在，且此義務並非基於其違反稅捐稽徵法第41條而產
26 生，故而，倘本案再對廖國雄宣告追徵節省稅捐利益之價
27 額，將使廖國雄遭受雙重負擔，況此項公法上應補繳納之稅
28 捐義務，性質上要與刑法上犯罪所得係基於犯罪所產生之概
29 念不同。準此，爰不予宣告沒收或追徵廖國雄逃漏本案土地
30 之土地增值稅差額之財產上利益，併此敘明。

31 乙、無罪部分

01 一、公訴意旨另略以，被告廖國雄於108年間分別為下列行為：

02 (一)被告廖國雄為適用優惠稅率而逃漏土地增值稅，而與被告許
03 晏瑞共同基於使公務員登載不實之犯意聯絡，決定佯以「買
04 賣」作為本案土地之所有權移轉登記原因，推由被告許晏瑞
05 填具「土地登記申請書」、「土地所有權買賣移轉契約
06 書」、「土地增值稅（土地現值）申報書」，並記載「義務
07 人廖東茂與權利人廖國雄於108年3月20日訂約買賣，符合土
08 地稅法第34條第1項至第4項規定，適用優惠稅率之自用住宅
09 用地條件」等不實內容，由被告許晏瑞持以向財稅局東港分
10 局行使，以辦理申報本案土地之土地增值稅事項，使財稅局
11 東港分局誤按優惠稅率核課應納土地增值稅41萬1,618元，
12 並核發納稅義務人為廖東茂之「土地增值稅繳款書」乙份。
13 嗣被告廖國雄繳納土地增值稅後，再由許晏瑞於108年4月12
14 日佯以「買賣」為所有權移轉登記原因，檢附上揭不實文件
15 及已繳款完畢之「土地增值稅繳款書」，持向東港地政事務
16 所申請將本案土地移轉登記至被告廖國雄名下，使不知情之
17 地政事務所承辦人員經形式審查後，將被告廖國雄因「買
18 賣」取得本案土地所有權之不實事項，登載於所職掌之公文
19 書上，足以生損害於地政機關對於不動產登記管理及稅捐稽
20 徵機關對於土地增值稅核課之正確性。

21 (二)被告廖國雄之父廖東茂於108年11月11日經急診入院治療，
22 同年月25日出院時神智混沌，被告廖國雄因照料廖東茂，而
23 保管廖東茂名下之屏東縣○○地區○○○○○○○○地區○○
24 ○○號000000000000000000號帳戶之存摺及「廖東茂」印鑑1
25 枚。詎被告廖國雄竟意圖為自己不法之所有，基於行使偽造
26 私文書之犯意，於附表所示時間，至屏東縣○○鄉○○路00
27 號之南州地區農會，持前開廖東茂名下南州地區農會帳戶之
28 存摺及印鑑，在取款憑條上填載帳號及附表各編號所示之取
29 款金額，盜蓋「廖東茂」之印鑑於存戶欄後，連同前開存摺
30 持以行使，表示經廖東茂授權提領存款之意，致承辦行員陷
31 於錯誤，而如數交付附表所示合計24萬元之款項，足以生損

01 害於廖東茂及南州地區農會管理存戶存提款之正確性。被告
02 廖國雄得手後，旋將款項花用殆盡。

03 (三)因認被告廖國雄就上開事實(一)涉犯刑法第214條使公務員登
04 載不實及稅捐稽徵法第41條納稅義務人以詐術逃漏稅捐等罪
05 嫌；就上開事實(二)涉犯刑法第216條、第210條行使偽造私文
06 書及同法第339條第1項詐欺取財等罪嫌等語。

07 二、按犯罪事實應依證據認定之，無證據不得認定犯罪事實；不
08 能證明被告犯罪者，應諭知無罪之判決，刑事訴訟法第154
09 條第2項、第301條第1項分別定有明文。又按事實之認定，
10 應憑證據，如未能發現相當證據，或證據不足以證明，自不
11 能以推測或擬制之方法，以為裁判基礎；且認定犯罪事實所
12 憑之證據，雖不以直接證據為限，間接證據亦包括在內；然
13 而無論直接或間接證據，其為訴訟上之證明，須於通常一般
14 之人均不致有所懷疑，而得確信其為真實之程度者，始得據
15 為有罪之認定，倘其證明尚未達到此一程度，而有合理之懷
16 疑存在時，即無從為有罪之認定。

17 三、公訴意旨認被告廖國雄涉有此部分犯行，無非係以被告廖國
18 雄於警詢及偵查中之供述、同案被告許晏瑞於偵查中之供
19 述、證人廖麗蘭、廖于婷於警詢及偵查中之指訴、土地登記
20 申請書、土地所有權買賣移轉契約書、土地增值稅申報書、
21 土地增值稅繳款書、財稅局東港分局108年3月27日屏財稅東
22 分壹字第1080663039號函、同分局109年7月13日屏財稅東分
23 壹字第1090664305號函、土地登記第二類謄本、不動產買賣
24 成交案件實際資訊申報書、被告廖國雄名下南州地區農會帳
25 戶之存摺封面暨交易明細、委任授權書、廖東茂之安泰醫療
26 社團法人安泰醫院普通（乙種）診斷證明書、安泰醫療社團
27 法人安泰醫院110年10月28日110東安醫字第0950號函暨病歷
28 影本、廖東茂南州地區農會帳戶之交易明細表、「廖東茂」
29 名義之南州地區農會取款憑條正反面影本8份、南州地區農
30 會臨櫃監視器影像擷取畫面等證據資料，為其主要論據。

31 四、訊據被告廖國雄固坦承有於上開事實(一)、(二)所載時、地，由

01 同案被告許晏瑞持相關文件辦理本案土地所有權移轉登記及
02 申報稅賦，於繳納土地增值稅後，向東港地政事務所登記取
03 得本案土地所有權，及提領廖東茂名下南州地區農會帳戶內
04 如附表所示之金額等事實，惟否認有何使公務員登載不實、
05 以詐術逃漏稅捐、行使偽造私文書、詐欺取財等犯行，辯
06 稱：①就事實(一)部分，有我父親廖東茂親自簽名的委任授權
07 書，上面有記載我父親委任代書辦理事項，授權書上有寫用
08 買賣的方式做節稅，後續我也有繳贈與稅。土地如何登記部
09 分，都是由我父親和代書談論和主導，逃漏稅的部分我不懂
10 等語；②就事實(二)部分，我是為了照顧父親才去做附表所示
11 提領行為，且父親在108年11月11日入院之前就有授權我領
12 款，我提領的錢大部分都用在支付父親的醫藥費及日常生活
13 必需品上，另有部分是父親答應要還我代墊本案土地登記支
14 出的相關費用，我沒有偽造行為，也沒有詐欺犯意等語。

15 五、經查：

16 (一)使公務員登載不實、以詐術逃漏稅捐部分（即事實(一)）：

17 1.就上開事實(一)部分，業據證人即同案被告許晏瑞於警詢、
18 偵查及本院審理時證述其辦理本案土地所有權移轉登記事
19 宜及有關稅務事項之過程及情節明確，且為被告廖國雄所
20 不爭執。並有如甲、有罪部分（貳、一、(一)）所載證據資
21 料存卷為憑，此部分事實業經本院認定如前。是本件應審
22 究被告廖國雄主觀上有無使公務員登載不實，及以詐術逃
23 漏稅捐之犯意？又被告廖國雄信賴合格代書所為申報土地
24 增值稅及辦理移轉登記，是否欠缺不法意識？

25 2.按刑法第16條規定：「除有正當理由而無法避免者外，不
26 得因不知法律而免除刑事責任。但按其情節，得減輕其
27 刑。」學理上稱為違法性錯誤或禁止錯誤，其情形包括行
28 為人不認識其行為為法律所不許，及誤認其行為為法律所
29 許可。就該規定以觀，可見係依違法性錯誤的情節，區分
30 為有正當理由而無法避免者，阻卻其犯罪的成立，應免除
31 其刑事責任；至於非屬無法避免者，猶然不能阻卻犯罪的

成立，僅得視個案的具體犯情，減輕其刑（最高法院106年度台上字第3462號判決意旨參照）。而行為人對於禁止錯誤之發生，究竟有無迴避之事由存在，應依個案情節判斷，倘其欠缺不法意識係出於正當理由而誤信其行為合法，且無迴避之可能性者，則依上述規定前段應免除其刑責，但若行為人可以透過更進一步的諮詢與探問，了解其行為的適法性，而得到正確的理解，此時就可以認為屬於可迴避的禁止錯誤，法院得審視個案情節，判斷迴避可能性之高低程度，於迴避可能性較低時，得於處斷刑部分減輕其刑，若迴避可能性明顯極高時，法院則不應予以減刑（最高法院109年度台上字第5405號判決意旨參照）。而所謂進一步的諮詢與探問，應以是否向取得合法資格或登記在案之專業人士，依循一般付費委託的正式完整流程，所取得之諮詢及探問，或向有權解釋法律之機關詢問所取得之明確說明，而作為標準。如果符合前揭標準所得之諮詢及探問結果，確實與法律規定不符，甚至連專業人士都無法避免錯誤理解，卻要求一般不具專業知識之人民須一再耗費時間金錢，多尋找幾位專業人士諮詢或自行以不熟悉的專業用語詢問有權解釋機關後，自行判斷何者較符合法律，不免過苛，亦不當排除專業人士必須遵循或更新法律見解之義務，而弱化國家建立之專業人士證照資格之信賴正當基礎。故行為人依上標準尋求信賴專業人士意見後誤認合法所為之行為，自屬有正當理由而無法避免，不具有違法性認識，應免除刑事責任。

3. 查，被告廖國雄於本院準備程序中自承：當初是我和父親廖東茂一起去找代書即被告許晏瑞，起初我以為是用贈與方式過戶給我，但後來聽代書說要用買賣的方式做才能節稅，找代書討論之後，我清楚要用買賣的方式進行登記（見本院卷第186頁）。佐以卷載本案土地所有權買賣移轉契約書、（自用買賣）屏東縣政府財稅局（另有贈與稅）土地增值稅繳款書（東港分局）、東港地政事務所地

政規費徵收聯單（見他一卷第131、133、135頁），其上均有載明申請標的為「買賣」，可認被告廖國雄清楚知悉本案土地要以「買賣」方式過戶（即登記），則其明知其與廖東茂間並沒有買賣本案房地之實，仍以買賣方式辦理登記，其主觀上確有使公務員登載不實之故意。

4.然參酌東港地政事務所110年3月26日屏港地一字第11030172400號函所檢附之歷年（107至109年）土地登記申請書（見家繼訴卷第271至313頁），可見被告廖國雄於107年所辦理之土地所有權移轉登記係以「贈與」方式為之，並無刻意以「買賣」方式規避土地增值稅之情形。審酌被告廖國雄於107年辦理相關土地登記有委請地政士蔡美麗作為代理人協助，本案土地登記亦自承係廖東茂經律師推薦而找合格地政士之被告許晏瑞商討所為決定，可見被告廖國雄歷次所為土地登記申請均有委請地政士代為辦理。且被告廖國雄於審理中亦供稱：本案土地究係以買賣或贈與方式取得，其並未堅持，只要符合相關規定即可等語（見本院卷第69至71、392至393頁）。是被告廖國雄主觀上雖有使地政機關人員登載不實之故意，然其有無違法性認識，尚屬有疑。

5.又同案被告許晏瑞曾提供前述財政部71年1月6日台財稅第30040號函釋及法源法律網所載遺產及贈與稅法第5條之規定予被告廖國雄與廖東茂參酌（見本院卷第70、81、83頁之被告廖國雄答辯狀及附件二、三），並稱此等作法適法，被告廖國雄信賴許晏瑞所述合法有所憑據。衡以被告廖國雄並無土地登記暨相關法律規範之專業知識，其與廖東茂係透過正式完整之付費委任程序，並遵照持有合格地政士執照、登記在案且有實際執業經驗之專業人士即同案被告許晏瑞之建議將本案土地依「二親等間買賣」規定申報，同案被告許晏瑞復曾提出相關法規、函釋對其說明本案登記方式係適法、可合法節稅，故而信賴同案被告許晏瑞所稱本案所為均屬合法節稅，此與自始有意規避，或隨

意道聽塗說來源不明資訊之人所述，可自行透過進一步向專業人士諮詢，而得到正確的理解，兩者截然不同。易言之，本件既因專業人士誤解法律所致，且被告廖國雄與廖東茂係透過正式付費的流程，諮詢及委託同案被告許晏瑞辦理，並無證據可認係自始有意規避，自屬有正當理由誤信其行為合法而無法避免，不具有違法性認識，應免除刑事責任。

6.此外，被告廖國雄均有依財稅局東港分局核課之土地增值稅及贈與稅完納稅捐，並無刻意逃避稅負繳納等節，有土地增值稅繳款書、財政部南區國稅局贈與稅繳清證明書在卷可參（見他一卷第133、143頁），並依許晏瑞之建議，於申報實價登錄時由許晏瑞代為填載註記買賣交易價額為0元。其所為均係依照同案被告許晏瑞建議辦理，則被告廖國雄若非誤信代書許晏瑞所稱以「買賣」方式適用自用住宅優惠稅率屬合法節稅，自不會以此方式申報，業如前述，其並不知悉所為係施用詐術逃漏稅捐。基此，尚難逕認被告廖國雄主觀上有施用詐術以逃漏稅捐之故意。

(二)行使偽造私文書、詐欺取財部分（即事實(二)）：

1.按刑法上偽造私文書之偽造，係指無製作權而擅自製作而言，必行為人具有無製作權之認識，始克與擅自製作相當，否則如行為人主觀上自認為係有製作之權限，則因欠缺偽造之犯罪故意（或稱不法意識），即難以刑法第210條、第216條行使偽造私文書之罪相繩。

2.查，被告廖國雄與父親廖東茂同住在屏東縣○○鄉○○路0號、6之2號，其與父親分別設籍於上址，業據被告廖國雄供承在卷（見本院卷第395至396頁）。參酌證人即被告廖國雄之姊廖麗蘭於警詢時證稱廖東茂生前住院2週均為被告廖國雄所照顧等情（見他一卷第69頁），核與被告廖國雄辯稱其為廖東茂生前同住主要照顧者相符。又廖東茂於生前（即108年3月4日）便擬將本案土地、建物贈與被告廖國雄，並委任許晏瑞辦理相關所有權移轉登記，此

01 外，並有將財產遺贈給被告廖國雄之子廖柏叡等情，有委
02 任授權書、認證書及代筆遺囑等件附卷可考（見他一卷第
03 227頁，偵一卷第27至33頁），足認廖東茂確有授權被告
04 廖國雄管理財產之可能。

05 3.又衡諸社會一般常情，家庭中長輩年邁或生病住院時，確
06 實會事先將個人金融帳戶印章、存摺交付予日常照護之子
07 女，以備日常生活開銷之支出。況長輩年邁照護、生病住
08 院時，期間諸事繁雜、多有花費而需頻繁支出（含日常開
09 銷、藥品、醫療費用、看護費用等），亦屬常見。是被告
10 廖國雄辯稱廖東茂生前指示並授權其以自己名下南州地區
11 農會帳戶內之存款支付生活費用等語，尚與常理無違。甚
12 且，被繼承人尚未死亡前，其生前委託日常照護之子女代
13 為其領款、管理有關財產，亦非無可能。公訴人雖以被告
14 廖國雄在父親病況危急之108年11月11日，並無取得父親
15 同意或授權之可能，然審酌上情，不能排除在廖東茂入院
16 前即以將本案南州地區農會帳戶資料交予被告廖國雄保管
17 及做日常提領使用。被告廖國雄主觀上既以為廖東茂處理
18 事務之心態，而提領廖東茂帳戶內之金錢作為日常、醫療
19 費用，自難認其主觀上有何行使偽造私文書或詐欺之犯意
20 可言。又被告廖國雄提領本案南州地區農會帳戶內款項既
21 係用以支付廖東茂之生前醫療費用，有被告廖國雄提出之
22 看護及醫療用品費用明細、安泰醫療社團法人安泰醫院醫
23 療費用收據、屏東縣私立崑泰老人長期照顧中心收據可參
24 （見本院卷第119至125頁），亦難認被告廖國雄有何不法
25 所有意圖，自無成立詐欺取財罪之餘地。

26 六、綜上所述，檢察官所舉前開事證，經綜合評價調查證據之結
27 果，認尚未達於通常一般之人均不致有所懷疑，而得確信被
28 告廖國雄涉有上開使公務員登載不實、以詐術逃漏稅捐、行
29 使偽造私文書、詐欺取財犯行，本院尚無從形成有罪確信之
30 心證。此外，復無其他積極事證足以證明被告確有公訴意旨
31 所指犯行，自應對被告廖國雄為無罪之諭知。

據上論斷，應依刑事訴訟法第299條第1項前段、第301條第1項前段，判決如主文。

本案經檢察官吳文書提起公訴，檢察官王奕筑、周亞蒨到庭執行職務。

中 華 民 國 114 年 6 月 5 日
刑事第六庭 審判長法官 李宗濡
法 官 李松諺
法 官 楊孟穎

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決應於收受判決後20日內向本院提出上訴書狀，並應敘述具體理由；其未敘述上訴理由者，應於上訴期間屆滿後20日內向本院補提理由書（均須按他造當事人之人數附繕本）「切勿逕送上級法院」。

中 華 民 國 114 年 6 月 5 日
書記官 王居珉

附錄本案論罪科刑法條全文：

《修正前稅捐稽徵法第43條第1項、第2項》

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，加重其刑至二分之一。

《中華民國刑法第214條》

明知為不實之事項，而使公務員登載於職務上所掌之公文書，足以生損害於公眾或他人者，處3年以下有期徒刑、拘役或1萬5千元以下罰金。

起訴書所載附表：

編號	提款時間	提款金額 (新臺幣)
1	108年11月20日9時29分許	30,000元
2	108年11月25日8時5分許	50,000元

(續上頁)

01

3	108年12月3日10時12分許	30,000元
4	108年12月11日9時19分許	30,000元
5	108年12月19日12時44分 許	30,000元
6	108年12月25日12時54分 許	30,000元
7	108年12月30日8時20分許	30,000元
8	109年1月20日9時42分許	10,000元