

臺灣臺北地方法院刑事判決

108年度訴字第394號

109年度訴字第519號

110年度訴字第315號

公 訴 人 臺灣臺北地方檢察署檢察官

被 告 李鎰

選任辯護人 黃俐律師（法律扶助）

上列被告因違反商業會計法等案件，經檢察官提起公訴（107年度偵字第7309號）及追加起訴（109年度偵字第8760號、110年度偵字第7101號），本院判決如下：

主 文

李鎰犯如附表二主文欄所示之罪，各處如附表二主文欄所示之刑。應執行有期徒刑拾月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事 實

一、李鎰係學甫企業有限公司（下稱學甫公司）實際負責人，負責執行學甫公司之財務及業務，並為商業會計法所稱主辦會計人員，須製作員工所得扣繳暨免扣繳憑單及申報，而為從事業務之人，竟分別為以下行為：

（一）明知學甫公司與附表一所示之公司間，並無銷售貨物之關係，竟接續於民國102年9月至10月、102年12月至103年1月、103年3月至104年2月間，各與學甫公司之登記負責人潘慶豐、張大中、陳克輝等人，共同基於填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐之犯意聯絡（潘慶豐、張大中、陳克輝各經本院107年度審簡字第2555號、108年度審簡上字第64號、110年度審簡字第492號判決有罪確定），於附表一所示之時間填製不實會計憑證即如該表所示統一發票共32張，發票金額共新臺幣（下同）3417萬1331元，再交予附表一公司充當

進項憑證，據以申報扣抵該等公司同年度營業稅之銷項稅額，以此不正方法幫助該等公司逃漏營業稅共170萬8566元，足以生損害於稅捐稽徵機關稅務管理及核課稅捐之正確性。

(二)明知錢家村於102年間未實際任職學甫公司，且未自學甫公司支領薪資，竟基於行使業務登載不實文書之犯意，於103年8月18日以前某時許，在不詳地點，在其業務上應製作之學甫公司103年度各類所得扣繳暨免扣繳憑單上虛偽登載學甫公司於該年間共給付錢家村151萬2000元薪資之不實事項，於103年8月18日持向財政部臺北國稅局（下稱國稅局）申報，而行使之，足以生損害於錢家村及稅捐機關對於稅捐稽徵之正確性。

(三)明知游健發於103年間未實際任職學甫公司，且未自學甫公司支領薪資，竟基於行使業務登載不實文書之犯意，於104年5月12日以前之不詳時間，在不詳地點，推由不知情之不詳成年人，在其業務上應製作之學甫公司103年度各類所得扣繳暨免扣繳憑單上，虛偽登載學甫公司於該年間共給付游健發189萬5420元薪資之不實事項，於104年5月12日持向國稅局申報，而行使之，足以生損害於游健發及稅捐機關對於稅捐稽徵之正確性。

二、案經臺灣臺北地方檢察署（下稱臺北地檢署）檢察官簽分後偵查起訴及追加起訴；游健發訴由桃園市政府警察局大溪分局報請臺灣桃園地方檢察署（下稱桃園地檢署）後陳請臺灣高等檢察署核轉臺北地檢署檢察官追加起訴。

理 由

壹、證據能力

一、按被告以外之人於審判外之陳述，雖不符刑事訴訟法第159條之1至第159條之4規定，而經當事人於審判程序同意作為證據，法院審酌該言詞陳述或書面陳述作成時之情況，認為適當者，亦得為證據；當事人、代理人或辯護人於法院調查證據時，知有該法第159條第1項不得為證據之情形，而未於

言詞辯論終結前聲明異議者，視為有前項之同意，同法第159條之5定有明文。檢察官、被告李鎰及辯護人對於本判決所引用下述被告以外之人於審判外之陳述，均未爭執其證據能力，本院審酌該等證據作成時之情況，並無不宜作為證據或證明力明顯過低之情事，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，均得作為證據。

二、本判決所引用之非供述證據，查無違反法定程序取得之情形，依刑事訴訟法第158條之4規定反面解釋，均具證據能力。

貳、得心證理由

一、上開犯罪事實，業據被告於本院審理時坦承不諱（本院108訴394卷二第175、183頁），且：

（一）事實一（一）部分，並有證人即學甫公司登記負責人陳克輝、潘慶豐、張大中；證人即學甫公司登記股東符阿福；證人即嘉碩營造工程有限公司負責人朱大慶、佳必琪工作坊負責人林佳璋、和庭室內設計有限公司陸家淦；證人即記帳代理人涂瑞雲之證述（臺北地檢署107偵7309卷第74-76、109-110、139-140、198-201、230-231頁及110偵緝188卷第55-56頁與108偵6525卷二第167頁反面，桃園地檢署108偵15648卷二第65-67、93頁及反面，本院108訴394卷二第76-86、88-92頁），及學甫公司變更登記表、國稅局審查四科查緝案件稽查報告書、營業人進銷項交易對象彙加明細表、專案申請調檔清單、學甫公司開立之發票、領用統一發票購票證申請書、補發統一發票購票證申請書、營業人查訪報告表、國稅局對附表一公司取得學甫公司不實發票之裁處書、說明書、國稅局營業稅違章核定稅額繳款書、違章案件罰鍰繳款書可據（臺北地檢署106偵6525卷一第2-8頁反面、53-74、288、419、454-455頁反面、458-459頁及107偵7309卷第77-83頁，本院108訴394卷一第121、131-133、167、177頁及本院108訴394卷二第33、41-45、48-55頁）。

（二）事實一（二）部分，並有證人即錢家村之母錢李麗雪之證述

（臺灣士林地方檢察署【士林地檢署】106他2032卷第24-26頁），及錢家村之除戶謄本、國稅局102年度未申報核定綜合所得稅核定通知書、欠稅查詢情形表、學甫公司102年度各類所得扣繳暨免扣繳憑單、各類所得扣繳暨免扣繳憑單申報書及逾期申報扣免繳或股利憑單聲明書可憑（士林地檢署106他2032卷第45-47頁，本院110訴315卷第81-85頁）。

（三）事實一（三）部分，並有證人游健發之證述（桃園地檢署108偵15648卷一第51-52、151頁及反面）、國稅局107年10月30日函、游健發之勞工保險被保險人投保資料表、學甫公司103年度各類所得扣繳暨免扣繳憑單、各類所得扣繳暨免扣繳憑單申報書暨逾期申報扣免繳或股利憑單聲明書可憑（桃園地檢署108偵15648卷一第53、153-154頁及108偵15648卷二第56-58頁）。

（四）綜上，足認被告前開任意性自白均與事實相符，皆可採信。

二、綜上所述，本案事證明確，被告各該犯行已可認定，均應依法論科。

參、論罪

一、事實一（一）部分

（一）新舊法比較

1. 按商業會計法第71條第1款之以明知為不實之事項而填製會計憑證罪，其犯罪主體必須為商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員，屬因身分或特定關係始能成立之犯罪。又商業會計法所定商業負責人之範圍，該法第4條已明定依公司法、商業登記法及其他法律有關之規定。而公司法第8條所稱之公司負責人，第1項規定在有限公司為董事，第2項規定經理人或清算人，在執行職務範圍內，亦為有限公司負責人。另商業登記法第10條第2項亦規定：經理人在執行職務範圍內，亦為商業負責人。至101年1月4日修正公布、同年月6日生效施行之公司法第8條，增列第3項：「公開發行股票之公司之非董事，而實質上執行董事業務或實質控制公司之人事、財務或業務經營而實質

01 指揮董事執行業務者，與本法董事同負民事、刑事及行政罰
02 之責任。但政府為發展經濟、促進社會安定或其他增進公共
03 利益等情形，對政府指派之董事所為之指揮，不適用之。」
04 規定，嗣為強化公司治理並保障股東權益，實質董事之規
05 定，不再限公開發行股票之公司始有適用，於107年8月1日
06 修正公布、同年11月1日生效施行之公司法第8條第3項，始
07 刪除「公開發行股票之」之文字，而適用於包括有限公司在
08 內之所有公司(最高法院109年台上字第514號)。查被告就事
09 實一(一)之犯罪時間係在102年5月至104年2月間，自在前開
10 公司法規定修正生效前，經比較新舊法，應適用較有利於被
11 告行為時之公司法、商業登記法，即所規定之有限公司負責
12 人，並不包含未具備前述行為時法律所規定身分以外之所謂
13 「實際負責人」在內。

14 2. 被告事實一(一)行為後，稅捐稽徵法第43條規定業於110年1
15 2月19日修正施行，修正前係規定：「教唆或幫助犯第四十
16 一條或第四十二條之罪者，處三年以下有期徒刑、拘役或科
17 新臺幣六萬元以下罰金。」；修正後則規定：「教唆或幫助
18 犯第四十一條或第四十二條之罪者，處三年以下有期徒刑，
19 併科新臺幣一百萬元以下罰金。」，是經比較新舊法之結
20 果，修正後規定刪除拘役之處罰主刑及「選科」罰金，且就
21 併科罰金刑部分已較修正前提高，並無較有利於被告之情
22 形，依刑法第2條第1項前段之規定，適用行為時即修正前稅
23 捐稽徵法第43條第1項之規定。

24 (二)按商業會計法第71條第1款之罪，以商業負責人、主辦及經
25 辦會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員，有以明
26 知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊之行為，為其
27 成立要件。而被告自承經手開立學甫公司發票（本院108訴3
28 94卷一第72-74頁），與證人潘慶豐、陳克輝一致證述學甫
29 公司發票為被告開立等語相符（臺北地檢署107偵7309卷第1
30 39、199頁），依上規定，被告為商業會計法所稱之主辦會
31 計人員無訛。

01 (三)按統一發票乃證明事項之經過而為造具記帳憑證所根據之原
02 始憑證，如明知為不實之事項，而開立不實之統一發票，係
03 犯商業會計法第71條第1款之以明知為不實之事項而填製會
04 計憑證罪，該罪為刑法第215條業務上登載不實文書罪之特
05 別規定，依特別法優於普通法之原則自應優先適用，無論以
06 刑法第215條業務上登載不實文書罪餘地（最高法院94年度
07 台非字第98號判決參照）。

08 (四)核被告就事實一(一)所為，係犯商業會計法第71條第1款之
09 主辦會計人員填製不實會計憑證罪、修正前稅捐稽徵法第43
10 條第1項之幫助納稅義務人逃漏稅捐罪。

11 (五)被告各與潘慶豐、張大中、陳克輝間，就事實一(一)犯行
12 有犯意聯絡及行為分擔，應論以共同正犯。

13 (六)被告於擔任學甫公司實際負責人而主辦開立發票之會計業務
14 期間，先後多次填製不實會計憑證與幫助逃漏稅捐之犯行，
15 時間密接，侵害法益同一，各行為之獨立性極為薄弱，依一
16 般社會健全觀念，難以強行分開，於刑法評價上，以視為數
17 個舉動之接續施行，合為包括之一行為予以評價較為合理，
18 均應成立接續犯，僅各論以一罪。被告所為幫助逃漏稅捐、
19 填製不實會計憑證二罪間有部分行為重合，犯罪目的單一，
20 應認係一行為觸犯數罪名之想像競合犯，依刑法第55條前段
21 規定，從一重之填製不實會計憑證罪處斷。

22 二、事實一(二)及(三)部分

23 (一)被告事實一(二)及(三)行為後，刑法第215條於108年12月27
24 日修正施行，僅係將罰金刑部分，依刑法施行法第1條之1第
25 2項前段所定罰金刑提高標準加以換算，並未變更實質內
26 容，不生有利或不利被告之影響，尚無新舊法比較之問題，
27 爰逕行適用修正後之規定，附此敘明。

28 (二)核被告就事實一(二)及(三)所為，均係犯刑法第216條、第2
29 15條行使業務登載不實文書罪，被告明知不實事項，登載於
30 其業務上作成文書進而行使，其登載之低度行為經行使高度
31 行為所吸收，不另論罪。

01 (三)被告就事實一(三)部分利用不知情之人製作不實之103年度
02 各類所得扣繳暨免扣繳憑單，為間接正犯。

03 (四)至公訴意旨雖主張被告就事實一(三)犯行係與陳克輝共犯，
04 惟證人陳克輝陳稱不清楚游健發有無在學甫公司任職，公司
05 大小章是交給被告（臺北地檢署107偵7309卷139頁，110偵
06 緝188卷第55-56頁），而證人潘慶豐在本院審理時亦證稱，
07 學甫公司辦公的就是被告及其女兒，公司大小章都放在被告
08 辦公室（本院108訴394卷二第83-84、86頁），自難認陳克
09 輝掌有學甫公司大小章並得參與學甫公司費用之申報，從而
10 就虛報游健發薪資乙事，尚無從認陳克輝係與被告共同為
11 之，公訴意旨前開主張，恐有誤會，併此敘明。

12 三、被告就事實一(一)、(二)及(三)所犯前開之罪，犯意各別，
13 行為互殊，應予分論併罰。

14 肆、科刑

15 爰以行為人責任為基礎，審酌被告利用擔任學甫公司實際負
16 責人期間，以該公司名義開立不實發票而幫助如附表一公司
17 逃漏稅，造成國家財政損失，更影響國家稅賦管理之公平
18 性，復未能據實填載學甫公司之薪資扣繳憑單，進而分別行
19 使提交國稅局，而虛增錢家村、游健發之薪資所得，足生損
20 害於錢家村、游健發及稅捐機關核課個人所得稅之正確性，
21 兼衡被告於本院審理時終能坦承犯行，並自陳現在超商工
22 作，有穩定收入（本院108訴394卷二第184頁）等一切情
23 狀，分別量處如主文所示之刑並定其應執行之刑，且均諭知
24 易科罰金之折算標準。

25 伍、不另為無罪諭知

26 一、公訴意旨主張被告為事實一(二)、(三)犯行乃基於逃漏稅
27 捐、使公務員登載不實之犯意，分別將虛增之錢家村、游健
28 發薪資，假列為學甫公司之費用，以減少學甫公司應稅所
29 得，並據以申報學甫公司102年、103年之營利事業所得稅
30 （下稱營所稅），使不知情之國稅局承辦人員登載在職務上
31 所掌之公文書，且藉以逃漏前開年度之營所稅，因認被告涉

犯刑法第214條之使公務員登載不實罪及稅捐稽徵法第47條、第41條第1項之逃漏稅捐罪等語。

二、查：

(一)關於逃漏稅捐罪嫌部分

1. 就事實一(二)之102年度虛報錢家村薪資部分，依學甫公司申報薪資費用之記錄過程，原申報金額為167萬7000元，被告補申報錢家村薪資費用151萬2000元，然其102年度營所稅結算申報書損益及稅額計算表列報之薪資費用支出金額為154萬8000元，與結算申報書中「各類給付扣繳稅額、可扣繳稅額與申報金額調節表」之薪資扣繳憑單申報金額167萬7000元不符，無從認定學甫公司當年度有無將錢家村薪資費用納入等情，有國稅局110年6月18日、30日函及所附前揭申報書、薪資與勞保總額差異明細表（本院110訴315卷第39-46、55-62頁）可參，自無從認被告於申報學甫公司102年度營所稅時有將錢家村之薪資列入學甫公司當年度之薪資費用，進而逃漏營所稅。
2. 就事實一(三)之103年度虛報游健發薪資部分，學甫公司103年度未辦理營所稅申報，故未申報當年度成本費用，是尚無虛列游健發薪資費用而短漏營所稅之情事，有國稅局110年1月5日函及學甫公司103年度營所稅未申報核定通知書可憑（本院109訴519卷第121-122頁）。
3. 準此，既無法認定學甫公司於102年度申報營所稅時有將錢家村之薪資費用納入，103年度復全無申報營所稅，自無從認被告有以錢家村、游健發之薪資虛增學甫公司之費用而逃漏營所稅之情，從而公訴意旨主張被告應論以逃漏稅捐罪嫌，自不可採。

(二)關於使公務員登載不實罪嫌部分

查依卷附證據無從認被告有於申報學甫公司營所稅時將不實之錢家村、游健發之薪資費用列入，已如前述，則公訴意旨主張被告因之涉犯使公務員登載不實罪嫌，自屬無據。又被告雖製作不實之學甫公司薪資費用扣繳憑單向國稅局申報錢

01 家村、游健發各自學甫公司領有薪資，如前所述，惟按「稅
02 額之多寡須經審核而認定，稅捐稽徵機關承辦之公務員並非
03 徒憑申報之資料而記載於其職務上所掌之公文書，上訴人之
04 申報不實行為，殊無論以刑法第214條罪責之餘地」（最高
05 法院72年度台上字第852號判決參照），是被告雖將不實之
06 金額填入扣繳憑單，持向稅捐稽徵機關申報，惟稅捐稽徵機
07 關承辦之公務員就錢家村、游健發之所得稅稅額尚應實質審
08 查，故被告之申報不實行為，均尚難論以使公務員登載不實
09 罪，附此敘明。

10 三、綜上，公訴意旨主張被告就事實一(二)、(三)另涉犯刑法第
11 214條之使公務員登載不實罪及稅捐稽徵法第47條、第41條
12 第1項之逃漏稅捐罪，均有未洽，惟公訴意旨既認與行使業
13 務登載不實文書罪，有想像競合之法律上一罪關係，爰皆不
14 另為此部分無罪之諭知。

15 陸、不予沒收之說明

16 一、被告行為後，刑法沒收規定於105年7月1日修正施行，刑法
17 第2條第2項修正規定「沒收、非拘束人身自由之保安處分適
18 用裁判時之法律」，並增定刑法施行法第10條之3第2項「施
19 行日（105年7月1日）前制定之其他法律關於沒收、追徵、
20 抵償之規定，不再適用」，故本案沒收部分依刑法第2條第2
21 項規定，應適用裁判時法。

22 二、事實一(一)部分

23 (一)被告雖有開立不時發票供如附表一公司逃漏稅捐，然本件無
24 證據證明被告有自各該公司取得犯罪所得，自無庸對被告宣
25 告沒收犯罪所得。

26 (二)因持被告虛開發票予以申報而逃漏營所稅之附表一公司，均
27 經國稅局追繳稅款並裁罰之，應繳稅額及罰鍰除云泰實業有
28 限公司（下稱云泰公司）遭移送強制執行；研安實業有限公
29 司（下稱研安公司）尚未繳納外，餘者均已繳清，有裁處
30 書、國稅局111年3月15日函及所附學甫公司銷項去路查核結
31 果情形表、國稅局三重稽徵所111年3月15日函可查（本院10

8訴394卷二第33-55頁)。云泰公司、研安公司雖尚未繳清
欠稅，然已遭國稅局補稅並裁罰，是其等應繳付的稅捐義務
仍舊存在，不會因此獲得無庸繳納稅金之利益。基上，倘再
對附表一公司宣告沒收節省稅捐之利益，將使該等公司均受
雙重負擔，即屬過苛而無沒收必要，自無須由法院依職權開
啟第三人沒收程序。

三、事實一（二）及（三）部分

被告虛報之錢家村、游健發之薪資所填報之學甫公司扣繳憑
單，連同申報該等薪資填載之申報書及聲明書，為其因犯罪
所生之物，然均交付國稅局，已非被告所有，爰均不為沒收
之諭知。

據上論斷，應依刑事訴訟法第299條第1項前段，商業會計法第71
條第1款，修正前稅捐稽徵法第43條第1項，刑法第2條第1項前
段、第2條第2項、第11條前段、第28條、第216條、第215條、第
55條前段、第51條第5款、第41條第1項、第8項，判決如主文。
本案經檢察官楊舒雯提起公訴、檢察官林希鴻追加起訴，檢察官
林秀濤到庭執行職務。

中 華 民 國 111 年 5 月 30 日
刑事第八庭 審判長法官 解怡蕙
法官 許凱傑
法官 李陸華

上正本證明與原本無異。

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，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」。

書記官 林志忠

中 華 民 國 111 年 5 月 30 日

附錄本案論罪科刑法條全文：

商業會計法第71條

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

務之人員有下列情事之一者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣60萬元以下罰金：

- 一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。
- 二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。
- 三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。
- 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果。
- 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結果。

修正前稅捐稽徵法第43條

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。

稅務稽徵人員違反第33條規定者，處1萬元以上5萬元以下罰鍰。

中華民國刑法 [第215條](#)

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書，足以生損害於公眾或他人者，處三年以下有期徒刑、拘役或一萬五千元以下罰金。

中華民國刑法第216條

行使第二百一十條至第二百一十五條之文書者，依偽造、變造文書或登載不實事項或使登載不實事項之規定處斷。

附表一：

編號	公司登記情形		收受學甫公司 開立發票之公 司	發票 張數	發票所屬 年 月	發票金額 (即學甫公 司銷售 額，新臺 幣元)	逃漏稅額 (新臺幣元)
	登記負責人	登記期間					
1	潘慶豐	101年8月29 日至102年11 月18日	大小創意齋有 限公司(起訴書 附表編號6)	1	102年 9月	101,905	5,095
			亞路士設計工 程股份有限公	1	102年 10月	410,000	20,500

			司(起訴書附表編號1)				
2	張大中	102年11月19日至103年2月19日	嘉碩營造工程有限公司(起訴書附表編號2)	1	102年12月	2,280,000	114,000
			佳必琪工作坊(起訴書附表編號3)	2	102年12月	730,000	36,500
						735000	36,750
			安德復醫院管理顧問有限公司(起訴書附表編號4)	1	102年12月	349,257	17,463
			力誠國際企業有限公司(起訴書附表編號5)	1	102年12月	516,000	25,800
			大小創意齋有限公司(起訴書附表編號6)	1	102年12月	90,476	4,524
			和庭室內設計有限公司(起訴書附表編號7)	2	103年1月	853,200	42,660
985,100	49,255						
3	陳克輝	103年2月20日至105年7月12日學甫公司解散	研安實業有限公司(起訴書附表編號10)	2	103年3月	66,667	3,333
						543,100	27,155
				1	103年4月	432,100	21,605
			政暉實業有限公司(起訴書附表編號9)	3	103年9月	69,000	3,450
						59,500	2,975
						52,000	2,600
				2	103年10月	690,200	34,510
						145,600	7,280
			云泰實業有限公司(起訴書附表編號8)	4	104年1月	2,207,626	110,381
						1,871,118	93,556
						1,779,037	88,952
						2,080,490	104,025
				10	104年2月	1,393,809	69,690
						1,427,128	71,356
						1,922,735	96,137
		1,925,240	96,262				
		2,277,639	113,882				

(續上頁)

01

						2, 262, 288	113, 114
						2, 247, 115	112, 356
						2, 542, 533	127, 127
						166, 900	8, 345
						958, 568	47, 928
			合計	32		34, 171, 33 1	1, 708, 566

02

附表二：

03

編號	犯罪事實	主文(主刑部分)
1	事實一(一)	李鎧共同主辦會計人員，以明知為不實之事項，而填製會計憑證，處有期徒刑陸月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
2	事實一(二)	李鎧犯行使業務登載不實文書罪，處有期徒刑肆月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
3	事實一(三)	李鎧犯行使業務登載不實文書罪，處有期徒刑肆月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。