

臺灣桃園地方法院刑事簡易判決

110年度審簡字第368號

公訴人 臺灣桃園地方檢察署檢察官

被告 李文琪

選任辯護人 蕭萬龍律師

張百欣律師

被告 高世嘉

上列被告因商業會計法等案件，經檢察官提起公訴（109年度偵字第18315號、第31467號），被告於本院準備程序中自白犯罪（110年度審訴字第80號），經本院合議庭裁定由受命法官獨任逕以簡易判決處刑，判決如下：

主 文

高世嘉犯稅捐稽徵法第四十一條之以詐術逃漏稅捐罪，處拘役伍拾捌日，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

李文琪犯稅捐稽徵法第四十三條第一項之幫助逃漏稅捐罪，處拘役伍拾日，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事實及理由

一、本件犯罪事實及證據，除證據部分補充被告李文琪、高世嘉於本院準備程序中之自白（見本院審訴字卷第69頁）外，其餘均引用檢察官起訴書所載（如附件）。

二、新舊法比較：

按行為後法律有變更者，始有刑法第2條第1項之從舊從輕主義規定之適用，而所謂行為後法律有變更者，係包括構成要件之變更而有擴張或限縮，或法定刑度之變更。行為後法律有無變更，端視所適用處罰之成罪或科刑條件之實質內容，修正前後法律所定要件有無不同而斷。若新、舊法之條文內容雖有所修正，然其修正係無關乎要件內容之不同或處罰之輕重，僅為文字、文義之修正或原有實務見解、法理之明文化或僅條次之移列等，無關有利或不利於行為人，則非屬該條所指之法律有變更，自不生新舊法比較之問題，應依一般法律適用原則，適用裁判時法（最高法院96年度台上字第3773號判決、95年第21次刑事庭會議決議意旨參照）。

01 經 查：

02 (一) 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
03 會計憑證罪，其犯罪主體必須為商業負責人、主辦及經辦
04 會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員，屬因身
05 分或特定關係始能成立之犯罪，不具備上開身分或特定關
06 係者，並非該罪處罰之對象，必須與具有該身分或特定關
07 係之人，共同實行、教唆或幫助者，始得依刑法第31條第
08 1項規定，論以正犯或共犯。又商業會計法所定商業負責
09 人之範圍，該法第4條已明定依公司法、商業登記法及其
10 他法律有關之規定。而公司法第8條所稱之公司負責人，
11 第1項規定在有限公司為董事，第2項規定經理人或清算
12 人，在執行職務範圍內，亦為有限公司負責人。另商業登
13 記法第10條第2項亦規定：經理人在執行職務範圍內，亦
14 為商業負責人。至民國101年1月4日修正公布、同年月
15 6日生效施行之公司法第8條，增列第3項：「公開發行
16 股票之公司之非董事，而實質上執行董事業務或實質控制
17 公司之人事、財務或業務經營而實質指揮董事執行業務者
18 ，與本法董事同負民事、刑事及行政罰之責任。但政府為
19 發展經濟、促進社會安定或其他增進公共利益等情形，對
20 政府指派之董事所為之指揮，不適用之。」規定，嗣為強
21 化公司治理並保障股東權益，實質董事之規定，不再限公
22 開發行股票之公司始有適用，於107年8月1日修正公布
23 、同年00月0日生效施行之公司法第8條第3項，始刪除
24 「公開發行股票之」之文字，而適用於包括有限公司在內
25 之所有公司。故本件經比較新舊法，應適用較有利於被告
26 行為時之公司法、商業登記法，所規定之有限公司負責人
27 ，並不包含未具備前述行為時法律所規定身分以外之所謂
28 「實際負責人」在內（參見最高法院109年度台上字第51
29 4號判決要旨）。查被告高世嘉為世邦公司之實際負責人
30 ，然非世邦公司之董事、股東，依上開說明，商業會計法
31 第71條第1款之填製不實會計憑證罪，於被告2人行為時

，其犯罪主體限於依公司法及商業登記法所規定之公司負責人，並不包含所謂「實際負責人」在內，故被告高世嘉及被告李文琪均非商業會計法所定之商業負責人，且非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，則被告2人填製不實會計憑證行為，即不得以商業會計法第71條第1款之罪名相繩。

(二) 被告2人行為後，刑法第215條規定於108年12月25日修正公布，自同年月27日生效施行，然因刑法第215條規定自72年6月26日後均未修正，故於94年1月7日刑法修正將所定罰金之貨幣單位定為新臺幣後，其罰金數額依刑法施行法第1條之1第2項本文規定提高為30倍。而本次修法僅係將原本尚須適用刑法施行法第1條之1第2項規定計算得出之罰金數額，直接規定為法定罰金刑度，未變更處罰之輕重，自不生新舊法比較之問題，應依一般法律適用原則，適用裁判時法即修正後刑法第215條規定。

三、論罪科刑：

(一) 按統一發票乃證明會計事項之經過而為造具記帳憑證所根據之原始憑證，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如明知為不實之事項，而開立不實之統一發票，依目前實務見解，此項行為除與刑法第215條之業務上登載不實文書罪之構成要件該當外，亦成立商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪，屬法規競合之情形，惟後者（即填製不實會計憑證罪）係前者（即業務上登載不實文書罪）之特別規定，依特別法優於普通法之原則，應優先適用後者之規定處斷。倘法院審理結果，認為被告所為尚不成立填製不實會計憑證罪，仍應調查及審酌其所為是否符合業務上登載不實文書罪之構成要件，並就其審酌結果加以論斷說明，不得未加以審酌及說明即逕行諭知無罪（參見最高法院107年度台上字第1826號判決）。

(二) 次按納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處

5 年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣 6 萬元以下罰金。稅捐稽徵法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處刑罰之規定，於下列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。二、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。三、商業登記法規定之商業負責人。四、其他非法人團體之代表人或管理人。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為準，稅捐稽徵法第 41 條、第 47 條分別定有明文。又按稅捐稽徵法第 41 條之罪，係以詐術或其他不正當之方法逃漏稅捐為成立要件。而所謂詐術固同於刑法上詐術之意，乃指以偽作真或欺罔隱瞞等積極之作為，致稅捐機關陷於錯誤，而免納或少納應繳之稅款，以獲取財產上之不法利益；至不正當方法則指詐術以外，其他違背稅法上義務，足以減損租稅徵收之積極行為而言，二者之含義並非相同（最高法院 92 年度台上字第 1624 號判決意旨參照）。被告高世嘉為世邦公司之實際負責人，稅捐稽徵法第 41 條之以詐術逃漏稅捐罪主體，包括實際負責人在內，被告高世嘉於申報納稅義務人世邦公司之綜合所得稅時，係以不實統一發票申報，乃以積極方式施用詐術致逃漏綜合所得稅，自該當稅捐稽徵法第 41 條之以詐術逃漏稅捐罪。

（三）核被告高世嘉所為，係犯刑法第 216 條、第 215 條之行使業務登載不實文書罪及稅捐稽徵法第 41 條之以詐術逃漏稅捐罪；被告李文琪所為，係犯刑法第 216 條、第 215 條之行使業務登載不實文書罪及稅捐稽徵法第 43 條第 1 項之幫助逃漏稅捐罪。被告 2 人就業務上登載不實犯行有犯意聯絡及行為分擔，為共同正犯，雖被告李文琪非世邦公司負責人，不具業務身分，然因其與具實際負責人身分之被告高世嘉共同犯罪，依刑法第 31 條第 1 項之規定，仍應論以共同正犯。起訴意旨雖認被告 2 人所為涉犯商業會計法第 71 條第 1 款之以明知為不實之事項而填製會計憑證罪嫌，惟依上開新舊法比較後，被告 2 人均非商業會計法所規定

之商業負責人、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，自不得論以商業會計法第71條第1款之以明知為不實之事項而填製會計憑證罪。復因本案既已無從援引商業會計法第71條所應優先適用之特別規定，即應回歸適用刑法第215條之業務登載不實罪之普通規定，被告2人登載不實內容於統一發票持以行使之行為，應構成行使業務登載不實文書罪，起訴法條顯有錯誤，惟基本社會事實相同，本院自可依法變更起訴法條，逕予審理。

(四) 被告2人所犯業務上登載不實之低度行為，為行使業務上登載不實文書之高度行為所吸收，不另論罪。被告2人如起訴書犯罪事實欄一所載先後填載製作不實發票3張後據為行使之行為，係於密接之時間，主觀上係分別出於逃漏稅捐、行使業務登載不實文書及幫助逃漏稅捐、行使業務登載不實文書之單一犯意，客觀上係分別以數個舉動侵害稅捐機關管理稅捐之正確性，各行為之獨立性相當薄弱，依一般社會觀念難以強行分開，於刑法評價上，以視為數個舉動之接續施行，合為包括之一行為予以評價，較為合理，僅各論以接續犯之一罪。被告高世嘉係以一行為同時觸犯上開刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書罪及稅捐稽徵法第41條之以詐術逃漏稅捐罪；被告李文琪係以一行為同時觸犯上開刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書罪及稅捐稽徵法第43條之幫助逃漏稅捐罪，均為想像競合犯，各應依刑法第55條前段規定，從一情節較重之稅捐稽徵法第41條之以詐術逃漏稅捐罪、稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪處斷。

(五) 被告李文琪前於104年間，因妨害風化案件，經本院以104年度桃簡字第1672號判決判處有期徒刑4月確定，於105年3月16日易科罰金執行完畢，此有臺灣高等法院被告前案紀錄表1份存卷可查，是其於受有期徒刑之執行完畢後，5年以內故意再犯本件有期徒刑以上之罪，為累犯，惟依司法院釋字第775號解釋意旨，為避免發生罪刑不相

01 當之情形，法院應就個案裁量是否加重最低本刑，茲審酌
02 被告前揭所犯妨害風化案件，與被告本案所犯幫助逃漏稅
03 捐罪之案件間，並無證據可認被告對刑罰反應力薄弱之情
04 形，依司法院大法官會議釋字第775號解釋意旨，無依刑
05 法第47條第1項加重其刑之必要，併此說明。

06 (六)爰以行為人之責任為基礎，審酌被告高世嘉為實際負責人
07 ，本當遵守國家稅制，誠實開立發票；被告李文琪明知虛
08 開不實內容發票，足以幫助他人逃漏稅捐，影響國家財政
09 及稅賦之正確性及公平性，被告2人竟為逃漏稅捐、幫助
10 逃漏稅捐而共同開立不實發票，造成稅捐稽徵機關之查核
11 困難，所為均有不該，惟其犯後均坦承犯行，非無悔意，
12 兼衡被告2人犯罪之動機、目的、手段、智識程度於本院
13 自述目前之家庭生活狀況（見本院審訴字卷第70頁）與素
14 行等一切情狀，分別量處如主文所示之刑，並均諭知易科
15 罰金之折算標準，以資懲儆。

16 四、沒收

17 (一)未扣案之不實發票3張，雖屬被告2人犯罪所生及供犯罪
18 所用之物，然業經提出供財政部北區國稅局桃園分局查核
19 而行使，已非屬被告2人所有，其上復無偽造之印文、署
20 押，自毋庸宣告沒收。

21 (二)按犯罪所得，屬於犯罪行為人者，沒收之；犯罪所得已實
22 際合法發還被害人者，不予宣告沒收或追徵；宣告前2條
23 之沒收或追徵，有過苛之虞、欠缺刑法上之重要性、犯罪
24 所得價值低微，或為維持受宣告人生活條件之必要者，得
25 不宣告或酌減之，刑法第38條之1第1項、第5項、第38
26 條之2第2項分別定有明文。經查，被告高世嘉因上開犯
27 行獲取節省稅捐之財產上利益，其價額共計23萬2,100元
28 ，然被告因本案犯行經查獲後，經財政部北區國稅局桃園
29 分局追繳稅款，並處以罰鍰，且被告高世嘉業已補齊漏繳
30 稅金及罰款，業據被告於檢察事務官詢問時供承在卷（見
31 他字卷第131頁），已足以剝奪其犯罪利得，並達到沒收

制度剝奪被告犯罪所得之立法目的，爰依刑法第38條之2第2項之規定，不予宣告沒收，併此敘明。又被告李文琪卷內復查無其他積極證據足認因本案犯行獲有利益，自無從認定其有取得實際犯罪所得，亦無從宣告沒收，附此敘明。

五、據上論斷，依刑事訴訟法第449條第2項、第3項、第454條第2項、第300條，逕以簡易判決處刑如主文。

六、如不服本判決，得自收受判決書送達後之翌日起20日內，以書狀敘明理由（須附繕本），向本院合議庭提出上訴。

中華民國 110 年 7 月 30 日

刑事審查庭法官 陳俐文

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後20日內向本院提出上訴狀（應附繕本）。

書記官 劉霜潔

中華民國 110 年 7 月 30 日

附錄法條：

中華民國刑法第216條

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事項或使登載不實事項之規定處斷。

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3年以下有期徒刑、拘役或1萬5千元以下罰金。

稅捐稽徵法第41條

納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣6萬元以下罰金。

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

01 罪者，加重其刑至二分之一。

02 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

03 附件：

04 臺灣桃園地方檢察署檢察官起訴書

05 109年度偵字第18315號

06 偵字第31467號

07 被 告 李文琪 女 48歲（民國00年0月0日生）

08 住桃園市○○區○○路000巷000弄0

09 號

10 國民身分證統一編號：Z000000000號

11 高世嘉 男 55歲（民國00年0月0日生）

12 住桃園市○○區○○路0段000號2樓

13 國民身分證統一編號：Z000000000號

14 上列被告等因違反稅捐稽徵法等案件，已經偵查終結，認應該提
15 起公訴，茲將犯罪事實及證據並所犯法條分敘如下：

16 犯罪事實

17 一、李文琪前於民國104年間，因妨害風化案件，經臺灣桃園地
18 方法院於105年1月29日以104年度桃簡字第1672號判決判
19 處有期徒刑4月確定，並於105年3月16日易科罰金執行完
20 畢。高世嘉為世邦事業有限公司（下稱世邦公司）之實際負
21 責人，為稅捐稽徵法之納稅義務人及商業會計法之商業負責
22 人，亦為桃園市○○區○○路000號1樓房屋之所有人。詎
23 高世嘉於105年1月1日至106年6月30日期間，出租前址
24 房屋供李文琪經營夜天使酒吧，雙方均明知實際租金係每月
25 新臺幣（下同）11萬元，2人竟基於填製不實會計憑證之犯
26 意聯絡，高世嘉另基於逃漏稅捐之犯意、李文琪另基於幫助
27 他人逃漏稅捐之犯意，由高世嘉假借委託世邦公司管理前址
28 房屋，分別於105年1月1日及同年12月5日，以世邦公司
29 名義與李文琪共同簽立105年1月1日至106年6月30日期
30 間前址房屋租金為每月2萬5,000元之租約2紙，並填載性
31 質上屬會計憑證之不實租金發票3張（分別於106年2月14

日、同年3月7日、同年5月11日開立)，嗣提出供財政部北區國稅局桃園分局查核而行使之，致稅捐稽徵機關陷於錯誤，使高世嘉短漏105年度綜合所得稅17萬6,552元及106年度綜合所得稅5萬5,548元，足生損害於稅捐稽徵機關對於稅捐稽徵之正確性。

二、案經財政部北區國稅局函送及本署檢察官簽分偵辦。

證據並所犯法條

一、證據清單暨待證事實

編號	證據名稱	待證事實
1	被告李文琪於偵查中之供述	證明被告李文琪係夜天使酒吧之實際負責人，其於105年1月1日至106年6月30日期間向被告高世嘉承租前址房屋，每月租金係11萬元，其於前揭時間，應被告高世嘉之要求，另與世邦公司簽訂相同租期之不實租約，及世邦公司開立之發票，均係被告高世嘉填載、交付之事實。
2	被告高世嘉於偵查中之供述	證明被告高世嘉係世邦公司之實際負責人，其於105年1月1日至106年6月30日期間，出租前址房屋予被告李文琪，每月租金係11萬元，為開發票報稅而要求被告李文琪另與世邦公司簽立相同租期之租約，世邦公司簽立之租約、開立之發票均係由其填載，及其短漏105年度及106年度租賃所得稅金共23萬2,100元之事實。

(續上頁)

3	同案被告高煌凱於偵查中之供述	證明被告高世嘉為世邦公司之實際負責人之事實。
4	世邦公司與被告李文琪於105年1月1日及同年12月5日簽訂前址房屋105年1月1日至106年6月30日期間之租約、世邦公司開立予被告李文琪之發票、被告李文琪於106年10月24日在財政部北區國稅局桃園分局之談話紀錄	證明被告李文琪於前揭時間，與世邦公司簽訂前址房屋105年1月1日至106年6月30日期間之租約係虛偽不實，世邦公司並用以開發票報稅之事實。
5	被告2人簽立105年1月1日至106年6月30日期間之租約、臺灣桃園地方法院105年度訴字第1861號返還不當得利事件於106年4月25日之言詞辯論筆錄	證明被告高世嘉於105年1月1日至106年6月30日期間，出租前址房屋予被告李文琪，每月租金係11萬元之事實。
6	財政部北區國稅局桃園分局107年11月28日107年度財綜所字第Z0000000000000號裁處書稿、108年11月8日108年度財綜所更字第Z0000000000000號裁處書	證明被告高世嘉短漏105年度綜合所得稅17萬6,552元及106年度綜合所得稅5萬5,548元之事實。

二、核被告高世嘉所為，係犯稅捐稽徵法第41條之以詐術逃漏稅捐及商業會計法第71條第1款之以明知為不實之事項而填製

會計憑證等罪嫌；被告李文琪所為，係犯稅捐稽徵法第43條之幫助他人逃漏稅捐及商業會計法第71條第1款之以明知為不實之事項而填製會計憑證等罪嫌。被告2人所犯以明知為不實之事項而填製會計憑證罪嫌部分，具行為分擔及犯意聯絡，為共同正犯。又被告高世嘉所犯上開2罪，係想像競合之關係，請依刑法第55條規定，從一重之商業會計法第71條第1款之規定處斷；被告李文琪所犯上開2罪，亦係想像競合之關係，請依刑法第55條規定，從一重之商業會計法第71條第1款之規定處斷。另被告李文琪前有如犯罪事實欄所載之論罪科刑及執行情形，有本署刑案資料查註記錄表在卷可參，其於徒刑執行完畢後5年內，故意再犯本件有期徒刑以上之罪，為累犯，請依司法院釋字第775號解釋之意旨及刑法第47條第1項之規定，斟酌加重其刑。

三、依刑事訴訟法第251條第1項提起公訴。

此 致

臺灣桃園地方法院

中 華 民 國 109 年 11 月 26 日
檢 察 官 陳嘉義

本件正本證明與原本無異

中 華 民 國 109 年 12 月 17 日
書 記 官 謝舒安

附錄本案所犯法條全文：

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

01 。

02 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

03 結果。

04 稅捐稽徵法第41條（逃漏稅捐之處罰）

05 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

06 有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣 6 萬元以下罰金。

07 稅捐稽徵法第43條（教唆或幫助逃漏稅捐之處罰）

08 教唆或幫助犯第 41 條或第 42 條之罪者，處 3 年以下有期徒

09 刑、拘役或科新臺幣 6 萬元以下罰金。

10 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

11 罪者，加重其刑至二分之一。

12 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

13 罰鍰。