

最高法院刑事判決

115年度台上字第626號

上訴人 臺灣高等檢察署臺南檢察分署檢察官蔡佩容
上訴人
即被告 劉珀秀

選任辯護人 殷玉龍律師
方文萱律師
羅閔逸律師

上訴人即
參與人 好帝一食品有限公司

代表人 劉貞秀
代理人 蔡東泉律師

上列上訴人等因被告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114年9月25日第二審更審判決（111年度金上重更一字第19號，起訴案號：臺灣臺南地方檢察署105年度偵字第20514號、106年度偵字第13762號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於劉珀秀如其附表一編號1至11所示部分，及沒收、追徵參與人好帝一食品有限公司之犯罪所得部分均撤銷，發回臺灣高等法院臺南分院。

其他上訴駁回。

理 由

壹、撤銷發回（原判決附表〈下稱附表〉一編號1至11所示11罪，及對參與人好帝一食品有限公司〈下稱好帝一公司或參與人〉之沒收、追徵）部分：

01 一、本件原判決認定上訴人即被告劉珀秀(下稱被告)為好帝一公
02 司實際負責人，分別有如其犯罪事實欄(下稱事實欄)三及
03 附表一編號1至11所示等犯行，因而撤銷第一審關於此部分
04 之科刑判決，改判論處公司負責人共同逃漏稅捐罪刑(附表
05 一編號1)，及從重論處共同填製不實會計憑證共10罪刑(附
06 表一編號2至11，均想像競合犯逃漏稅捐罪)，並沒收、追徵
07 參與人之犯罪所得，固非無見。

08 二、惟證據雖已調查，若有其他足以影響判決結果之重要疑點尚
09 未調查釐清，致事實未臻明瞭者，即與未經調查無異，如遽
10 行判決，難謂無應於審判期日調查之證據而未予調查之違
11 法。且有罪判決書，其所記載之事實與理由，及理由與理由
12 間應彼此相互適合，方為合法；若其所記載之事實與理由之
13 說明，前後不相一致，或理由與理由間互相齟齬者，均屬判
14 決理由矛盾之當然違背法令。經查：(一)、原判決於事實欄記
15 載被告自民國95年起至105年間，分別短報好帝一公司銷貨
16 收入，逃漏94年至104年度營利事業所得稅(含本稅及未分配
17 盈餘加徵稅)等情，並於理由說明：納稅義務人應於每年5月
18 1日起至5月31日止，申報其上一年度綜合所得總額或營利事
19 業收入總額，及有關減免、扣除之事實等相關費用後而計算
20 應納之結算稅額(即應納稅的稅前純益)；營利事業並在次
21 年5月1日起至5月31日止，申報計算未分配盈餘應加徵之稅
22 額。故納稅義務人，每年5月1日起至5月31日止需申報上一
23 期(即前一年)之營利事業所得稅，及上二期(即前二年)之
24 未分配盈餘加徵稅(見原判決第4頁第10至13行、第6頁第22
25 行至第7頁第5行)，似認被告每年報稅時，應同時申報繳納
26 好帝一公司「去年」的營利事業所得稅(下或稱本稅)與前
27 年的「未分配盈餘加徵稅」，而認定被告於前揭年度申報稅
28 額時，分別逃漏稅捐之情形。惟另一方面其在附表一編號1
29 至11卻依前一年度應納稅的截留金額，載敘被告各年度之申
30 報行為，同時逃漏前一年度的營利事業所得稅及未分配盈餘
31 加徵稅(見原判決第56至58頁)，似又認為被告於各年度報

01 稅時，係逃漏去年的本稅與未分配盈餘加徵稅，而非去年的
02 本稅與前年的未分配盈餘加徵稅，難謂無事實與理由暨理由
03 與理由相互矛盾之違誤。(二)、倘原判決說明被告逃漏94年度
04 營利事業所得稅，所涉逃漏稅捐罪之最重本刑為5年以下有
05 期徒刑，依94年2月2日修正公布、00年0月0日生效施行前刑
06 法第80條第1項第2款規定，其追訴權時效為10年，修正後同
07 條款延長至20年，經新舊法比較結果，應適用舊法計算其追
08 訴權時效，並載敘本案係法務部調查局臺南市調查處於105
09 年6月8日報請臺灣臺南地方檢察署，始由該署檢察官開始偵
10 查等旨（見原判決第6頁第10至13、16至17行）無訛，被告
11 在95年6月8日以前即刑法第80條修正生效前所為逃漏稅捐之
12 犯行，應已逾10年追訴權時效。然依附表一編號1所示被告
13 逃漏稅之犯罪時間為95年5月1日至同年月31日間，若其每年
14 為好帝一公司報稅時，係同時申報「去年」的本稅與「前
15 年」的未分配盈餘加徵稅，則被告前揭於95年報稅時所逃漏
16 94年本稅及93年未分配盈餘加徵稅，前者已逾追訴權時效，
17 後者則未經起訴。若被告每年報稅係同時申報「去年」的本
18 稅與未分配盈餘加徵稅，則依原判決上揭追訴權時效之記
19 載，被告於95年報稅時而逃漏94年本稅及未分配盈餘加徵稅
20 之行為，亦逾追訴權時效。原判決未予究明，逕對被告上開
21 所為論處罪刑，非無可議。(三)、納稅義務人以詐術或其他不
22 正當方法逃漏稅捐罪，係處罰積極之作為犯，且以發生逃漏
23 稅捐之結果為其構成要件之事實，故逃漏稅捐罪之逃漏數
24 額，自應依犯罪行為即報稅時所逃漏之稅種，計算其逃稅金
25 額。若納稅義務人對同年度營利事業收入所生之本稅及未分
26 配盈餘加徵稅，二者申報繳納年度不同，且附表一編號1係
27 指依94年度營利事業所得，被告逃漏95年所申報的94年度本
28 稅，及96年5月1日至同年月31日所申報的94年度未分配盈餘
29 加徵稅者（見原判決第7頁第9至13、17至19行），則被告上
30 開不同年度之逃漏稅行為，既截然可分，本稅部分已逾追訴
31 權時效，能否仍與其未分配盈餘加徵稅之行為，論處一罪？

01 非無研酌之餘地。(四)、營利事業所得稅之課徵基準，依所得
02 稅法第5條第5項所定為全年營利事業所得額，其計算基礎，
03 同法第24條第1項前段明定：「以其本年度收入總額減除各
04 項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額」；而未分配
05 盈餘之課稅，按同法第66條之9第1項前段、第2項規定：
06 「自87年度起至106年度止，營利事業當年度之盈餘未作分
07 配者，應就該未分配盈餘加徵百分之10營利事業所得稅」、
08 「前項所稱未分配盈餘，指營利事業當年度依商業會計法、
09 證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定處理之本期稅
10 後淨利，…」為之，所稱「稅後」，依修正前商業會計法第
11 58條第1項規定「商業在同一會計年度內所發生之全部收
12 益，減除同期之全部成本、費用及損失後之差額，為該期稅
13 前純益或純損；再減除營利事業所得稅後，為該期稅後純益
14 或純損。」(該項因參酌國際會計準則第1號「財務報表之表
15 達」之第82段規定，已將「該期稅後純益或純損」，配合修
16 正為「本期綜合損益總額」)，係指減除營利事業所得稅後
17 之稅後純益或純損。準此，營利事業所得稅之課徵，以當年
18 度營利事業所得之「稅前純益」為計算基礎，而未分配盈餘
19 之課稅，則以實際可供分配的稅後盈餘，亦即當年度營利事
20 業所得的「稅後純益」為基礎，自應扣減當年度營利事業所
21 得稅，而非逕依當年度營利事業所得額加徵。是以，營利事
22 業所得稅與未分配盈餘加徵稅，二者課稅基礎，並非完全相
23 同，且刑法逃漏稅捐之額度，本以納稅義務人依法原應繳納
24 之稅額為基準，其計算基礎，亦不因逾越法定核課期間與否
25 而有別。附表一編號1至11依被告各年度截留不等金額的營
26 利事業所得，計算好帝一公司逃漏應繳納的營利事業所得稅
27 及未分配盈餘加徵稅，但就未分配盈餘加徵稅之稅額，其中
28 編號1至5似均逕按截留的營利事業所得之數額即依稅前純
29 益，加徵百分之10，而非將截留款項，扣減該年度營利事業
30 所得稅後的餘額即稅後純益，再予加徵，與編號6至11之計
31 算有別，原因為何？上開疑點與被告逃漏稅事實之認定攸

01 關，並影響參與人犯罪所得沒收、追徵數額之判定，亦有調
02 查釐清之必要。原審未調查究明，並為必要之說明，逕行判
03 決，難謂無證據調查未盡及理由欠備之違誤。以上或為被告
04 上訴意旨所指摘，或為本院得依職權調查之事項，而上述違
05 背法令，影響於事實之確定及法律適用，本院無可據以為裁
06 判，應認原判決就上開11罪及對參與人犯罪所得之沒收、追
07 徵部分，有撤銷發回更審之原因。

08 貳、上訴駁回（即附表二編號1之有罪部分、編號2之業務侵占共
09 36罪〈均想像競合犯洗錢罪，不包括業已確定的如其附件
10 《下稱附件》十三編號6、9、11至20、30、31及附件十四編
11 號2、16等16罪〉）部分：

12 一、按刑事訴訟法第377條規定，上訴於第三審法院，非以判決
13 違背法令為理由，不得為之。是提起第三審上訴，應以原判
14 決違背法令為理由，係屬法定要件。如果上訴理由書狀並非
15 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
16 適用不當，或所指摘原判決違法情事，顯與法律規定得為第
17 三審上訴理由之違法情形不相適合時，均應認其上訴為違背
18 法律上之程式，予以駁回。本件原判決認定被告有事實欄三
19 即填製附件十二所示不實會計憑證，及事實欄四所載利用掌
20 管好帝一公司財務之機會，將該公司所有附件十三(編號6、
21 9、11至20、30、31除外)、附件十四(編號2、16除外)所示
22 資產，分別匯入其他帳戶予以侵占入己及掩飾、隱匿不法所
23 得去向等犯行，因而撤銷上開部分之科刑判決，經新舊法比
24 較結果，①附表二編號1部分，改判仍論處共同填製不實會
25 計憑證罪刑（被訴逃漏稅捐部分，經原審不另為無罪諭知
26 後，檢察官對此未提起上訴而確定）。②附表二編號2(不包
27 括前揭已確定之除外業務侵占共16罪)部分，改判仍從重論
28 處業務侵占共36罪刑（皆想像競合犯修正前各行為時之洗錢
29 罪），部分徒刑並諭知易科罰金之折算標準。已詳述其所憑
30 證據及得心證之理由，俱有卷內資料可資覆按。

31 二、上訴意旨：

01 (一)、檢察官上訴意旨略以：原判決雖認為被告返還參與人之數
02 額，已超過其業務侵占的犯罪所得總額，無宣告沒收之必
03 要，然依原判決之認定及說明，被告截留的金額及因犯罪所
04 得之變得利益或孳息，合計已超過新臺幣(下同)4.2億元，
05 被告僅匯回4億995萬元6,606元，原判決就尚未返還的差
06 額，未諭知沒收，顯有不當。又原判決對附件十二之截留金
07 額，未說明何以無庸計入被告業務侵占所得範圍之原因，有
08 理由欠備之違誤。另原判決認定被告截留貨款時，已生侵占
09 之意，其既截留附件十二所示貨款，並於92年4月間已設立
10 申辦參與人境外紙上公司之OBU帳戶，同年及93年間亦有截
11 留不等之金額，此部分應屬被告業務侵占之犯罪所得，原判
12 決未併予計入，亦有未洽。另被告為本件犯罪主導者，原判
13 決就其上開各罪所處徒刑，相較共犯傅開運、蔡淑敏等人
14 (均判處罪刑確定)之科刑，僅略增數月，實屬過輕云云。

15 (二)、被告上訴意旨略以：參與人與境外公司間之交易為三角貿
16 易，相關發票及出口報單所載金額，並無不實。又被告將參
17 與人如附件十三、十四(均不包括前揭已確定部分，下略)
18 所示資產轉匯至其他帳戶，僅係單純匯款或轉帳，且轉匯帳
19 戶為合法申請，主觀上無洗錢之不法意圖，自不構成洗錢
20 罪。附件十三、十四部分轉匯行為，並非伊所為，原判決認
21 為伊有侵占上開附件所示全部轉匯款項，亦有欠當。另部分
22 款項係供參與人在大陸地區設置子公司或股東同意出借而匯
23 出，應視為同一行為，原判決論以數罪，洵有未當。再第一
24 審判決就被告所犯各罪均宣告緩刑，部分罪刑業已確定，原
25 審就上開各罪所處徒刑，未一併諭知緩刑，勢必影響緩刑確
26 定之各罪，顯有不當云云。

27 三、惟查：

28 (一)、關於業務侵占之犯罪所得及沒收部分，原判決依卷內證據資
29 料，認為好帝一公司短報銷售截留於該公司在模里西斯H. L.
30 I. Co., LTD. (下稱H. L. I. 公司)的境外紙上公司之OBU等帳戶
31 內款項，總計為4億645萬2,788元，據以計算其逃漏稅額

01 (見原判決第11頁第31行至第12頁第3行)，因認H. L. I. 公司
02 前開帳戶之款項均係好帝一公司所有資產，並以被告未經公
03 司董事會同意，擅自將所持有前揭帳戶款項共3億5,961萬8,
04 386元，分別匯入其掌控或借用的其他公司之海外帳戶而侵
05 占入己，認定其有附件十三、十四所示業務侵占及洗錢等犯
06 行，已詳述所憑證據及理由，並據以指駁說明檢察官所指被
07 告將經銷商之匯款截留三成於好帝一公司境外紙上公司帳戶
08 內時，即構成業務侵占暨截留金額全屬被告之犯罪所得云
09 云，何以均不足採信之理由，復載敘被告實際返還好帝一公
10 司之款項，折合新臺幣約4億995萬6,606元，如何已逾越附
11 表十三、十四所載前揭侵占金額，加計各筆侵占款項的獲利
12 或孳息之總額依據，自無對被告此部分犯罪所得為沒收之必
13 要等旨（見原判決第24頁第23行至第25頁第22行、第51
14 頁）。核其所述，尚無悖於經驗及論理法則，於法無違。檢
15 察官上訴意旨認為原判決係認定被告基於業務侵占犯意而截
16 留款項，執此主張侵占數額為全部截留款，非僅附件十三、
17 十四所示款項，並據以指摘被告尚未返還業務侵占犯行的全
18 部不法所得云云，顯有誤會。又檢察官並未起訴被告尚有附
19 件十三、十四所示以外的其他業務侵占及洗錢之犯行，則被
20 告有無另將92、93年間或附件十二等截留款項予以侵占或洗
21 錢等行為，既未經起訴，自無將該等金額計入被告此部分犯
22 行之犯罪所得可言。檢察官執此指摘原判決不當，尚非合法
23 之第三審上訴理由。

24 (二)、原判決認定被告有附件十二所示填製不實會計憑證，及附件
25 十三、十四所載業務侵占及洗錢等犯行，係依憑被告在辯護
26 人陪同下，於原審及第一審對於上開犯罪事實均坦承不諱，
27 於原審復為認罪之陳述，並有其理由甲、貳、一、(一)之1、
28 (二)所載，及附件十二至十四「證據出處」欄所示證人及相關
29 證據資料可佐，足認被告之任意性自白與事實相符，堪予採
30 信，而為論斷，已詳述所憑證據及理由。核其論述，尚無違
31 反相關證據法則。況被告於原審主張僅就量刑部分提起上

01 訴，檢察官則爭執業務侵占、洗錢之犯罪時點及各罪量刑，
02 彼此均未指摘第一審所認定被告前揭違反商業會計法等犯罪
03 事實有何不當。被告經原審判決後，於法律審之本院，始否
04 認有洗錢犯意及爭執附件十三、十四部分款項非其轉匯，並
05 主張好帝一公司交易對象為境外紙上公司，相關交易係三角
06 貿易云云，而指摘原判決不當，亦非上訴第三審之適法理
07 由。又利用金融機關存、提、轉匯等方式，切斷資金與前置
08 犯行之關係，以掩飾藏匿不法所得財物，本為典型洗錢行為
09 之一，與使用的金融帳戶是否合法申辦無關。另被告在本件
10 各次侵占及洗錢等犯行終結後，其事後如何處置侵占等款
11 項，亦與其各罪之罪數認定無涉。被告上訴意旨執此指摘原
12 判決違法，顯有誤會，洵非有據。

13 (三)、刑罰之量定，係實體法賦予法院得自由裁量之事項，其科刑
14 輕重之審斷，倘符合規範體系及目的，於裁量權之行使無所
15 逾越或濫用，且無明顯違背公平、比例及罪刑相當原則者，
16 即不得任意指摘而執為適法之第三審上訴理由。又緩刑，屬
17 刑罰之一環，是否諭知緩刑，法院本有權斟酌決定，縱未諭
18 知緩刑，亦無違法可言。原判決對於被告所犯附表二編號1
19 所示填製不實會計憑證罪，及附表二編號2所示業務侵占共3
20 6罪(不包括前揭已確定之除外共16罪)，說明其如何以被告
21 之責任為基礎，依刑法第57條各款所列事項審酌一切情狀
22 (包括其主導本案犯罪之金額、期間等情節嚴重、然事後坦
23 認犯行，並全數返還侵占款項等犯後態度良好，且好帝一公
24 司股東均為家族成員之家族公司，多數股東皆不再追究被告
25 之責任，及被告自陳的家庭生活經濟狀況等)，在罪責原則
26 下適正行使其裁量權，而量處同上附表編號之不等徒刑(其
27 中附表二編號2之附件十三編號1至3所示3罪，並依中華民國
28 九十六年罪犯減刑條例第2條第1項第3款規定減其宣告刑二
29 分之一及諭知如易科罰金之折算標準)，復敘明被告關於附
30 表二編號2其中附件十三、十四除外所載業務侵占共16罪部
31 分，業經原審更審前判決於110年1月27日判處罪刑(各處有

01 期徒刑8月)，並諭知緩刑4年，檢察官提起上訴後，經本院
02 於111年5月5日就此16罪部分以程序判決駁回上訴確定。則
03 被告就本件填製不實會計憑證及業務侵占共37罪所處徒刑，
04 因上開確定部分刑之宣告，不符合刑法第74條第1項第1款之
05 緩刑要件，依法不得為緩刑諭知之理由等旨，核其刑罰之裁
06 量，已兼顧有利、不利之科刑資料，客觀上並未逾越法定刑
07 範圍，亦與罪刑相當原則無悖，難認有濫用裁量權之違法情
08 形，於法無違。檢察官及被告此部分上訴意旨所云，無非係
09 就原審量刑職權之適法行使，自非合法。

10 (四)、是檢察官、被告前揭及其他上訴意旨所云各節，無非就原審
11 採證認事及量刑職權之適法行使，暨原判決已明確論斷說明
12 之事項，再事爭執，顯與法律規定得為第三審上訴理由之違
13 法情形不相適合；揆之首揭說明，檢察官及被告就上開違反
14 商業會計法及洗錢部分之上訴，均為違背法律上之程式，應
15 併予駁回。被告上開洗錢罪部分之上訴既從程序上予以駁
16 回，則與之具有想像競合關係之業務侵占罪部分，屬刑事訴
17 訟法第376條第1項第4款所列不得上訴第三審法院之案件
18 (第一、二審均為有罪判決)，此部分上訴，亦非適法，應
19 併予駁回。

20 據上論結，應依刑事訴訟法第395條前段、第397條、第401條，
21 判決如主文。

22 中 華 民 國 115 年 3 月 19 日

23 刑事第六庭審判長法官 林恆吉

24 法官 蔡憲德

25 法官 陳松檀

26 法官 吳冠霆

27 法官 林靜芬

28 本件正本證明與原本無異

29 書記官 林宜勳

30 中 華 民 國 115 年 3 月 20 日