作者文獻

【法律訴訟實務】

稅捐稽徵法第41條之犯罪主體與刑罰主體

——臺灣臺中地方法院98年度訴字第2409號宣示協商判決評釋

呂丁旺　高雄市立空中大學法學系助理教授兼任助理教授

壹、本案事實及其協商判決

一、本案事實

甲為Yota公司總經理、乙為Yota公司代表人，民國（下同）95年間，Yota公司負責人乙及總經理甲，申報94年年度營利事業所得稅時，基於逃漏稅捐及明知為不實事項，而登載於業務上作成之文書之概括犯意聯絡，明知丙，丁、戊並未在Yota公司任職，連續製作不實之扣繳憑單持之向國稅局申報，以增加Yota公司薪資費用，逃漏營利事業所得稅新臺幣（下同）22萬5,855元。檢察官以甲、乙係共犯商業會計法第71條第1項、稅捐稽徵法第47條第1款、第41條、刑法第216條、第215條之罪嫌，Yota公司係犯稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪嫌提起公訴。

二、協商判決

判決主文：(一)Yota公司納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐，處罰金新臺幣參萬元。(二)甲、乙各處三項有期徒刑，均定應執行刑貳年，緩刑伍年，各提供120小時之義務勞動並支付新臺幣50萬元。

附記事項：依協商條件，Yota公司已於民國99年10月25日支付臺中地檢署197萬元。

貳、爭點

一、判決主文未記載，而以附記事項記載「Yota公司已於民國99年10月25日，依協商條件，向檢察官指定之臺中地檢署302專戶支付新臺幣197萬元。」是否發生判決效力？

DOI：10.53106/20779836202611173008
關鍵詞：兩罰規定、不得協商判決、罪刑法定主義、犯罪主體、刑罰主體

本檔案僅供試閱，完整內容請見本刊或月旦知識庫。

二、得否以Yota公司為被告，而對之以違反稅捐稽徵法第41條規定提起公訴？

三、法人逃漏稅捐應處罰其代表人或實際負責人？可否對二人均予處罰？

參、評析

本案依裁判時法稅捐稽徵法第41條規定，「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金」[1]。基於稅捐稽徵法在於規範徵收、執行、救濟等程序規定，屬程序法，條文所載「納稅義務人」之定義則由各別稅法為實體規定，本案關涉營利事業所得稅所據之所得稅法第7條第1項規定「本法稱人，係指自然人及法人。」因此，上舉稅捐稽徵法第41條所載之納稅義務人即指自然人及法人而言，如逃漏稅捐之犯罪主體為法人，究應處罰法人或公司負責人之自然人？

按公司為法人，公司負責人為自然人，二者在法律上並非同一人格主體，公司負責人代表公司，其為公司所為行為，除法律有明文規定應由其自負其責者外，應由公司負責，銀行法第125條第3項即規定「法人犯前二項之罪者，處罰其行為負責人」，復於第127條之4第1項規定「法人之負責人、代理人、受雇人或其他職員，因執行業務違反第125條至第127條之2規定之一者，除依各該條規定處罰其行為負責人外，對該法人亦科以各該條之罰鍰或罰金。」明定法人犯罪之處罰主體，對罪刑法定主義作出明確回應。惟修正前稅捐稽徵法第41條規定法人涉犯逃漏稅捐犯行，其處罰主體闕漏未予規定，檢察官以法人逃漏稅捐而對Yota公司提起公訴，其起訴程序是否合法？有無悖反罪刑法定主義？

首論有關犯罪之規定，以處罰單一個人之行為為原則，法條之規定除少數之聚眾犯、結夥犯，如刑法第150條之聚眾強暴脅迫罪、刑法第321條第1項第4款結夥三人以上竊盜罪等為多數人參與之犯罪型態外，均以個人為主體，形式刑法或實質刑法所規定之各項罪名的構成要件，主要以個人單獨、直接實行犯罪行為者為重心，換言之，刑法之處罰規定，原則上係對單獨之直接正犯而言[2]，稅捐稽徵法第41條之處罰亦然。又公司負責人有名義負責人與實際負責人之分，實際負責人係居於決策、執行及支配使法人犯罪之地位[3]，故稅捐稽徵法第47條第2項規定，「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。」因實際負責業務之人即為直接實行犯罪行為之人，自應僅就法人之實際負責人繩以稅捐稽徵法第41條之罪。

1　稅捐稽徵法第41條現行條文為：「（第1項）納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑，併科新臺幣一千萬元虫下罰金。（第2項）犯前項之罪，個人逃漏稅捐在新臺幣一千萬元以上，營利事業逃漏稅捐在新臺幣五千萬元以上者，處一年以上七年以下有期徒刑，併科新臺幣一千萬元以上一億元以下罰金。」

2　蘇俊雄，刑法總論Ⅱ，修正版，頁395，1998年。

3　最高法院114年度台上字第5233號刑事判決。

本檔案僅供試閱，完整內容請見本刊或月旦知識庫。