

安永家族辦公室 前瞻觀點

2023年3月22日



注意！不當逃漏稅捐之犯罪所得如尚在刑法「追訴權期間」，即便已逾稅法「七年核課期」仍可依刑法沒收

為切合沒收之法律本質，我國刑法於民國(以下同)104年修正沒收規定，並自105年7月1日施行(下稱刑法沒收新制)，明定沒收為獨立之法律效果而非從刑，將犯罪所得從「得沒收」修正為「應沒收」，並將沒收之對象擴及犯罪行為人以外之自然人、法人或非法人團體。

修正後條文明定沒收之裁判適用「裁判時」之法律，而非「行為時」之法律，因此刑法沒收新制對於修法前已經發生且結束的行為，仍有所適用，因而衍生是否牴觸憲法罪刑法定原則、法律不溯及既往原則及信賴保護原則之爭議與探討。此外，實務上已有法院判決肯認，逃漏稅捐之犯罪所得，如已超過稅法核課期間(最長七年)，但仍在刑法追訴權及沒收時效期間內者，法院仍應將相當於逃漏之稅額，予以沒收、追徵入司法國庫。

本篇前瞻觀點將分享憲法法庭111年憲判字第18號判決重點，以及逃漏稅捐之犯罪所得遭法院宣告沒收之實務判決解析，提醒納稅義務人應正視違法之後果，避免以身試法。

安永聯合會計師事務所
稅務服務部/安永家族辦公室



林志翔
執業會計師



張啓晉
策略長

注意！ 不當逃漏稅捐之犯罪所得如尚在刑法「追訴權期間」，即便已逾稅法「七年核課期」仍可依刑法沒收



「刑」地位之轉變

- ▶ 刑之裁判分為主刑與從刑，從刑必須搭配主刑始有適用之餘地，然而刑法於104年12月30日修正後，從刑依刑法第36條規定僅剩褫奪公權一項，並明定沒收為獨立之法律效果，可針對犯罪所得單獨宣告沒收。
- ▶ 重要修法條文列示：

刑法條文	原條文	修正後條文
§2 II	非拘束人身自由之保安處分適用裁判時之法律。	沒收 、非拘束人身自由之保安處分適用裁判時之法律。
§38-1 (新增)	-	I、犯罪所得，屬於犯罪行為人者，沒收之。但有特別規定者，依其規定。 II、犯罪行為人以外之自然人、法人或非法人團體，因下列情形之一取得犯罪所得者，亦同： 一.明知他人違法行為而取得。 二.因他人違法行為而無償或以顯不相當之對價取得。 三.犯罪行為人為他人實行違法行為，他人因而取得。 III、前二項之沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額。 IV、第一項及第二項之犯罪所得，包括違法行為所得、其變得之物或財產上利益及其孳息。 V、犯罪所得已實際合法發還被害人者，不予宣告沒收或追徵。

注意！ 不當逃漏稅捐之犯罪所得如尚在刑法「追訴權期間」，即便已逾稅法「七年核課期」仍可依刑法沒收



111年憲判字第18號-- 【沒收犯罪所得規定溯及既往案】

- ▶ 因多位聲請人分別就其各自終局審判所適用之刑法第2條第2項等規定，認新法之效力回溯適用於修法前已經發生且結束之行為，致其受沒收之宣告，顯已違反罪刑法定原則、法律不溯及既往原則及信賴保護原則，侵害憲法所保障之財產權等，聲請解釋憲法及法規憲法審查，故憲法法庭於111年12月2日合併做成111年憲判字第18號判決，宣示相關規定與憲法並無牴觸，駁回聲請。針對111年憲判字第18號就此三項原則之論證過程，摘錄彙整如下：

一、罪刑法定原則

- ▶ 聲請人意旨：

系爭規定使行為人或第三人行為時，未能預見刑罰之處罰，已違反罪刑法定原則。罪刑法定原則屬正當法律程序之一部，任何行為構成犯罪，需事先以法律明定，沒收犯罪所得既類似刑罰之處分，自應受該原則之拘束。

- ▶ 判決理由：

系爭規定與沒收新制之立法目的在衡平財產秩序，除著眼於徹底消除犯罪誘因外，更強調其立法宗旨為回復合法財產秩序，將財產恢復犯罪未發生前之狀態，其目的並非對行為人施加惡害非難，不具刑罰本質。綜上所述，沒收犯罪所得，從其性質、目的及效果觀之，非屬刑罰或類似刑罰，不生牴觸憲法罪刑法定原則之問題。

二、法律不溯及既往原則

- ▶ 聲請人意旨：

沒收適用裁判時法之結果，使聲請人因系爭規定生效前已發生且結束之行為被科以刑罰，已牴觸法律不溯及既往原則。

注意！ 不當逃漏稅捐之犯罪所得如尚在刑法「追訴權期間」，即便已逾稅法「七年核課期」仍可依刑法沒收

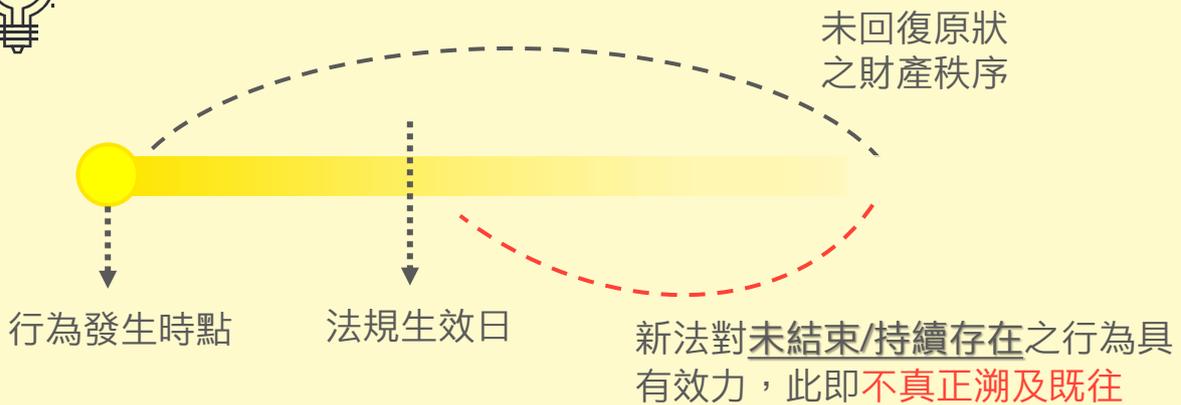


▶ 判決理由：

不法行為實施後，對原有財產法秩序之侵擾持續存在，且仍繼續存在至該犯罪所得被剝奪時為止。系爭規定之適用，目的乃除去該侵擾財產秩序，為不真正之溯及規定，自無牴觸法律不溯及既往原則。



何謂不真正溯及既往？



三、信賴保護原則

▶ 聲請人意旨：

在被司法認定為不法財產之前，人民之財產權應受憲法之保障，人民信賴其財產受憲法所保障，該等信賴不可被剝奪，系爭規定亦違反信賴保護原則。

▶ 判決理由：

犯罪所得並非憲法財產權保障之範圍，觸犯刑事法律而取得對社會秩序有重大危害之財產標的，難想像可作為合法之權利地位；縱認犯罪所得受憲法財產權之保障，沒收犯罪所得係為追求憲法上重大公共利益，仍不違反信賴保護原則。

因違法行為所獲得而持續帶有污點之犯罪所得，該財產自始存有沾染不法之重大瑕疵，將該財產予以沒收其背後所彰顯之普世價值，係宣示該不正權利之取得及保有，自始即不值得保護。

注意！ 不當逃漏稅捐之犯罪所得如尚在刑法「追訴權期間」，即便已逾稅法「七年核課期」仍可依刑法沒收



違反稅捐稽徵法之逃漏稅行為於刑法沒收之適用—實務判決分享

- ▶ 刑法沒收新制之修正目的，係為消除犯罪獲得鉅額不法利益的經濟上誘因，以有效杜絕犯罪。刑法第38條之1第5項明定，所謂犯罪所得，包括違法行為所得、其變得之物或財產上利益及其孳息。然就所逃漏之稅捐而言，其性質是否屬於犯罪所得而有刑法之適用？最高法院於108年度台上字第 4058 號及臺中地方法院111年度訴字第1150號判決已有明示，針對法院見解重點摘錄彙整如下：

逃漏稅捐之被害人與請求權人主體

- ▶ 逃漏之稅捐是否適用刑法沒收之規定？

按稅捐稽徵法第41條規定之納稅義務人逃漏稅捐罪，為結果犯，以發生逃漏稅捐之結果為犯罪構成要件，而犯逃漏稅捐罪者，其逃漏之稅捐（應繳納未繳納之稅捐金額），性質上係以節省支出之方式，反向達成整體財產之實際增值，乃直接產自犯罪之所得，核屬刑法第38條之1規定之「犯罪所得」，故事實審法院於論處被告逃漏稅捐罪刑者，仍應依相關規定論斷是否為沒收之宣告。

綜上所述，依法院之見解，逃漏之稅捐屬刑法第38條之1規定「因違法行為所得財產上利益」之犯罪所得甚明，應有刑法沒收新制之適用。

- ▶ 逃漏稅捐行為之被害人：

刑法所稱之被害人不以私人為限，國家之稅捐國庫利益為稅捐刑法所保障，國家（或機關）自係刑法第38條之1第5項「犯罪所得已實際發還被害人者，不予宣告沒收」規定所稱之「被害人」。

注意！ 不當逃漏稅捐之犯罪所得如尚在刑法「追訴權期間」，即便已逾稅法「七年核課期」仍可依刑法沒收



違反稅捐稽徵法之逃漏稅行為於刑法沒收之適用—實務判決分享

逃漏稅捐之被害人與請求權人主體（續）

▶ 所漏稅捐之請求權人：

稅捐之請求權人應為稅捐稽徵機關，然當稅捐請求權全部或一部未能實現時，犯罪所得之沒收既為義務沒收，自仍應由司法機關依法諭知沒收或追徵，尚不能以稅捐國庫仍有稅捐請求權存在為由，即認不應予以沒收，故在未依法補繳應納稅額之情況下，稅捐請求權人可能同時為稅捐稽徵機關以及司法機關。

▶ 核課期間：

依稅捐稽徵法第21條規定：「未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。」然根據現行稅捐稽徵法第41條所明定之刑罰，其刑期於刑法下之追訴期時效大於稅法核課期間7年，是逃漏之稅捐即使已經超過核課期間，但仍在追訴權及沒收時效期間內者，法院仍應將相當於逃漏之稅額，追徵入司法國庫，不受稅捐稽徵法核課期間七年之拘束。

▶ 逃漏稅捐之主體：

在公司負責人為被告受追訴、處罰，而公司並未被起訴時，公司取得之逃漏稅捐利益，核屬刑法第38條之1第二項第三款規定之犯罪所得，依法自仍應向取得犯罪所得之第三人（公司）諭知沒收。



注意！ 不當逃漏稅捐之犯罪所得如尚在刑法「追訴權期間」，即便已逾稅法「七年核課期」仍可依刑法沒收



安永家族辦公室見解

憲法法庭111年憲判字第18號判決為刑法沒收新制之合憲性提供穩固的基礎，一舉消弭有關違憲之討論與爭議，亦填補了舊制中欲查扣不法所得則必須先對不法行為加以定罪方能執行之漏洞，不但對刑事法制產生深遠的影響，亦對於鼓勵檢察機關在偵辦個案時，針對財產犯罪強力查扣犯罪所得並依法執行沒收產生正面效益，其最終目的在使犯罪者無從享受犯罪成果並從中圖利，斷絕不法犯罪誘因，以達到有效打擊犯罪及保護守法民眾財產法益之目的。

參照目前法院實務判決明示「逃漏之稅捐已經超過核課期間，但仍在追訴權及沒收時效期間內者，法院仍應將相當於逃漏之稅額，追徵入司法國庫。」可知，刑法沒收新制對於追討應納未納之稅額，已突破稅捐稽徵法第21條所訂之七年核課期間，對部分心存僥倖之納稅義務人而言無疑是一鎚重擊。現行法制在不斷的補正與進步之下已日漸完善，安永家族辦公室提醒讀者，若對法規有所疑慮或是不甚了解之處，應立即諮詢專業團隊提供協助，避免因小失大，誤闖灰色空間。



安永家族辦公室諮詢專區

若您閱讀文章後有任何的疑問或需要更進一步的建議諮詢，誠摯歡迎您來信簡述您的需求。收到您的信件後，我們將以最快的速度與您聯絡預約時間。

安永家族辦公室期待您的來信!! familyoffice@tw.ey.com

- ▶ 林志翔執業會計師(Michael.Lin@tw.ey.com) ; (02)2757-8888分機88876)
- ▶ 張啓晉策略長(Harvey.Chang@tw.ey.com) ; (02)2757-8888分機67233)



安永 | 建設更美好的商業世界

安永的宗旨是致力建設更美好的商業世界。我們以創造客戶、利害關係人及社會各界的永續性成長為目標，並協助全球各地資本市場和經濟體建立信任和信心。

以數據及科技為核心技術，安永全球的優質團隊涵蓋150多個國家的業務，透過審計服務建立客戶的信任，支持企業成長、轉型並達到營運目標。

透過專業領域的服務 - 審計、諮詢、法律、稅務和策略與交易諮詢，安永的專業團隊提出更具啟發性的問題，為當前最迫切的挑戰，提出質疑，並推出嶄新的解決方案。

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，加盟該全球組織的各成員機構都是獨立的法律實體，各成員機構可單獨簡稱為「安永」。Ernst & Young Global Limited 是註冊於英國的一家保證（責任）有限公司，不對外提供任何服務，不擁有其成員機構的任何股權或控制權，亦不作為任何成員機構的總部。請登錄ey.com/privacy，了解安永如何收集及使用個人資料，以及個人資料法律保護下個人所擁有權利的描述。安永成員機構不從事當地法律禁止的法律業務。如欲進一步了解安永，請瀏覽 ey.com。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包括：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步了解，請參考安永台灣網站 ey.com/zh_tw。

© 2023 安永聯合會計師事務所。
版權所有。

APAC No. 14007160
ED None

本材料是為提供一般信息的用途編製，並非旨在成為可依賴的會計、稅務、法律或其他專業意見。請向您的顧問獲取具體意見。

ey.com/zh_tw



加入安永LINE@好友
掃描二維碼，獲取最新資訊。