

國立臺灣大學法律學院法律學系

碩士論文

Department of Law

College of Law

National Taiwan University

Master Thesis



不法所得之剝奪與課稅——以利得沒收與所得稅為中心

The deprivation and taxation of illegal income: Focusing on criminal proceeds confiscation and income tax

陳柏任

Po-Jen Chen

指導教授：柯格鐘 博士

Advisor: Ke-Chung Ko, Dr.iur

中華民國 112 年 8 月

August 2023



## 謝辭

日月流轉，晃眼之間，在法研所的日子已經走了三年，也迎來該走向下個階段的時候。一路走來，能順利的寫出這本論文並完成學業，要感謝的人太多。

感謝柯老師。若沒有柯老師在大學時期的啟蒙以及研究所時期的指導，我就不會報考財稅法組，更不會寫出這本稅法碩士論文。大學時期，至少在大三以前，就如同大多數同學一樣，選課時看到稅這個字就敬而遠之。大四時想考研究所，對比較熱門的民商刑公法雖然並不排斥，但卻也沒有什麼特別的熱情。以探索自我的心態，嘗試選修柯老師的稅捐法導論，想說如果很會計或很無趣，大不了就退選。或許是被柯老師充滿生命力的批判影響，也或許是因為稅法其實也很法律的反差感，點燃了我對於稅法的求知慾，我並沒有離開那門課。相反地，還在下學期繼續選修，甚至後來更選修了研究所課程的所得稅法三，成為課堂上唯一的大學部學生。

進入了財稅法組後，在碩二時理所當然的想拜入柯老師門下，也很榮幸老師願意指導不才如我。無論是最初論文題目的擇定、大綱的建構，直到內文寫作中的意見，老師的指導以及回饋都幫助我很多。雖然自己努力的成果被一針見血的指出缺失與不足並不好受，但也正是這些痛苦使我在法學論文的寫作上能夠有些許的成長，終至能完成這本論文。感謝老師在忙碌之餘，仍撥冗閱讀我的論文並與我面談。

感謝我的父母。自幼扶養我至今日，提供我一個安全的避風港，食衣住行一應俱全不虞匱乏，從來不必煩惱經濟來源，可以專注於學業。也不曾過度干涉我對未來的規劃，使我有空間進行自我的決定。同時，也感謝他們理解台大法研所


通常要念三年，沒有一直催促我畢業，也體貼地在我寫作論文時，只有偶爾來過問進度如何。



感謝我的妹妹與狗。在寫論文時被壓得喘不過氣的日子裡，晚上一起出門遛狗，走路吹風聊天散心，對我來說是一種暫時的救贖，也能把緊繃狀態的自己轉換到放鬆狀態，來面對新一天的挑戰。也感謝口試當天為分身乏術的我跑腿買便當。

感謝女友。當我需要情感支柱或肯定的言語時，只要我開口，她總是不吝惜且及時的給予，這正是一個為論文所苦的研究生所需要的。任何事情隨時需要傾訴時就有人願意傾聽的感覺，真的很窩心且溫暖。其次，也很感謝女友的文書處理能力，願意在工作閒暇之餘幫我編輯我頗為苦手的論文排版作業。若沒有她的慷慨協助，這本論文需要花更多時間才能產出，在口試時被指正的格式問題或許也會增加。特別是在遭逢原本的電腦壞掉，儘管有備份但不同 Office 版本間格式跳的亂七八糟、不忍卒睹的時候，沒有女友的協助恐怕就無法及時趕上死線了。對於這份論文的完成以及我能順利畢業，絕對功不可沒。

感謝 111 學年度的 2411 研究室小夥伴們，仕麒、紹嘉、祥鈺、詠綺、彥君、張議。儘管在研究所的三年，我的研究桌都在 2411，但直到碩三這一年我才比較有出入研究室（也只是比較，少到研究桌被當成零食自助吧）。在研究室讀文獻、寫論文、吃飯、聊天、慶生，甚至喝酒的日子，都是在苦悶研究生生活之餘的一點調劑。雖然論文寫作終究是孤獨的，但如果連一起朝同一個方向努力的夥伴都沒有的話，想必在這條路上會更徬徨吧。也感謝大家願意賞光一起來打羽球，讓我能暫時把論文的事都拋到腦後。其中特別感謝仕麒在口試當天幫忙處理事務，讓我可以專心的進行口試。



感謝 R09 稅法組的同學，壹安、胤佑、崇育、姿儀、宗毅。三年同門的時光轉瞬即逝，大家一起玩桌遊、玩劇本殺的時光也都還歷歷在目。特別感謝跟我同年畢業的壹安，無論是定題目、論文發表以及論文口試都是同一天，在寫作時有人進度相近、共同努力，讓人感覺很踏實。也特別感謝胤佑，在我有行政上的疑問或需要時，總是不厭其煩且迅速地協助我處理這些繁瑣的事情。

最後，也想對時常焦慮又缺乏自信的自己，說一聲辛苦了，你做得很棒。

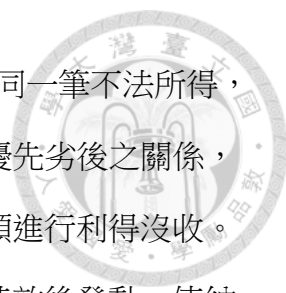
## 中文摘要



本文以不法所得之剝奪與課稅為題，自刑法利得沒收制度出發開始探討，並將討論延伸至稅捐法上，特別是所得稅上應如何處理不法所得之問題，此亦為本論文最為核心之問題意識。於此，因為我國實定法規範之缺乏，本文先從所得理論、量能課稅原則的理解開始，一直討論到我國實務學說以及美國、日本等比較法上之見解，其後並根據量能課稅原則以及我國法現有之規定，建立不法所得與合法所得同樣應予課徵所得稅之結論，且對於所得之理解方式以經濟實質為準，而不是民法上權利之有無。

其次，立於不法所得應課徵所得稅之前提之上，本文進一步討論應如何計算稅基之問題。所得之分類與收入在此並不是太大的問題，最有爭議的部分落在獲取不法所得之成本費用可否扣除之議題上。同樣的，在我國實定法缺乏指引的狀況下，本文爬梳了我國之實務學說與美國、日本等比較法上之制度演變，在肯定說與否定說之間提出了本文之折衷見解，試圖調和完全肯定所難以執行之處及完全否定可能失之過苛之處。本文認為，應以是否有「合法憑證」區分可否扣除。換言之，此時即不區分合法所得或非法所得，適用同一之標準，可提出合法憑證者，方得扣除之。在此為不法所得之成本費用計算問題，提出了一個可供參考之基準。

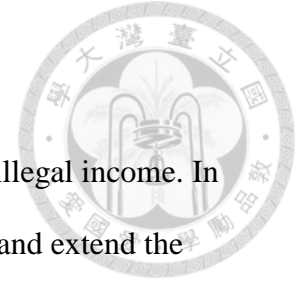
再者，對於不法所得之所得稅課徵與利得沒收之交錯上，可分為兩個部分討論。其一是所得稅課徵與財產犯罪之利得沒收之關係，另一則是所得稅課徵與逃漏稅捐之利得沒收之關係。就前者而言，我國實務學說及比較法上多認同於不法所得實際失去如被沒收或返還之情形時，在所得稅之課徵上可以進行調整。本文原則上亦認同此一觀點，惟在依法課稅原則之下，應有法律依據方得進行稅捐之調整，我國應明定於稅法為宜。而扣除所歸屬之年度，則應以實際失去之年度為準，以符合損失之本質。



關於後者，所得稅與利得沒收間則處於一種競爭關係，競逐同一筆不法所得，惟兩者分別歸屬於稅捐國庫以及司法國庫。同時，兩者亦具有優先劣後之關係，由所得稅之課徵為優先，若已繳納，則無須再對逃漏稅捐之稅額進行利得沒收。另一方面，因利得沒收之時效較所得稅為長，可於所得稅罹於時效後發動，使納稅義務人無法保有其逃漏稅捐所獲之不法所得。

**關鍵詞：不法所得、利得沒收、所得稅、不法成本、逃漏稅捐**

## Abstract



This article is mainly about the deprivation and taxation of illegal income. In this article, we start from the criminal proceeds confiscation system and extend the discussion to the tax law, especially how to deal with the problem of illegal income on income tax. In this part, due to the lack of statutory law, we start from the understanding of income theory and ability-to-pay principle, and continue to discuss the precedents and theories in Taiwan, also the comparative laws as United States and Japan, etc. Afterwards, based on ability-to-pay principle and the existing regulations in Taiwan, we conclude that Illegal income and legal income should be taxed equally. In addition, income should be understood de facto rather than de jure.

Second, based on the conclusion that illegal income is taxable, this article also discusses how the tax base should be calculated. The most controversial part is the deductibility of the costs and expenses of unlawful income. Similarly, due to the lack of statutory law in Taiwan, this article organizes precedents and theories in Taiwan, United States and Japan. We propose a compromise between the positive and negative views in an attempt to cope with the confrontation. In this article, we believe that we should distinguish deductibility by whether there is "legal receipt" or not. In other words, there is no distinction between legal or illegal income to apply the standard. Here provides a benchmark for the calculation of the costs and expenses of illegal income.

In addition, the intersection of income tax and criminal proceeds confiscation can be discussed in two parts. One is the relationship between income tax and the confiscation of property crimes, and the other is the relationship between income tax and the confiscation of tax evasion. As far as the former is concerned, most of the precedents and theories in Taiwan and other countries agree that income tax can be adjusted when the illegal income is actually lost such as confiscated or returned.

However, under the principle of taxation by law, there should be statutory laws for tax adjustment, which should be explicitly stated in tax law in Taiwan. Also, the year of deduction should be the year of actual loss in order to coordinate with the essence of loss.

As far as the latter is concerned, criminal proceeds confiscation are competitive, competing for the same illegal income, but what they obtained are distributed to tax treasury and judicial treasury. At the same time, they have a sequence of priority and inferiority. Income tax takes priority over criminal proceeds confiscation. If the tax is paid, there is no need for confiscate the tax of evasion. On the other hand, since the statute of limitations of criminal proceeds confiscation is longer than that of income tax, we can make use of it after that of income tax has expired. Therefore, that the taxpayers cannot keep those illegal gains from tax evasion.

**Keywords: Illegal income, Criminal proceeds confiscation, Income tax, Illegal cost, Tax evasion**



## 簡目

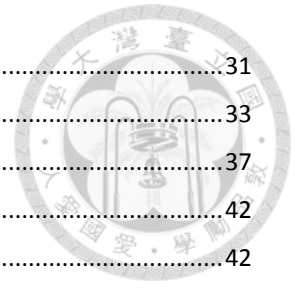


第一章	緒論	1
第一節	研究動機	1
第二節	研究方法與範圍	2
第三節	論文架構	3
第四節	文獻回顧	4
第二章	不法所得於刑事法上之評價及法律效果	8
第一節	概說	8
第二節	刑事法	10
第三章	不法所得於所得稅法上之評價及法律效果	24
第一節	不法所得是否為稅捐客體	25
第二節	不法所得之稅基計算	59
第四章	不法所得之所得稅與利得沒收之交錯與互動	96
第一節	核課所得稅與財產犯罪之利得沒收之交錯——兼論核課所得稅與民事法上返還之互動	96
第二節	核課所得稅與逃漏稅捐之利得沒收之交錯	120
第三節	財產犯罪利得沒收與逃漏稅捐利得沒收之交錯	125
第五章	結論	128
	參考文獻	133

## 詳目

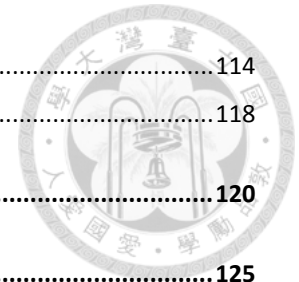


第一章	緒論	1
第一節	研究動機	1
第二節	研究方法與範圍	2
第三節	論文架構	3
第四節	文獻回顧	4
第一項	刑法利得沒收制度	4
第二項	不法所得之課稅	6
第二章	不法所得於刑事法上之評價及法律效果	8
第一節	概說	8
第二節	刑事法	10
第一項	利得沒收制度之意涵與概要	10
第二項	利得沒收之構成要件與法律效果	12
第一款	前提審查	13
第二款	有無利得審查	13
第三款	利得人審查	14
第四款	利得範圍審查	15
第一目	直接利得	15
壹	總額原則	16
貳	淨額原則	19
第二目	間接利得	21
第三目	替代價額	21
第五款	排除審查	21
第六款	法律效果	23
第三章	不法所得於所得稅法上之評價及法律效果	24
第一節	不法所得是否為稅捐客體	25
第一項	稅捐構成要件與法律效果	25
第二項	所得理論與不法所得	26
第一款	所得理論	26
第二款	不法所得於所得理論下之定位	29



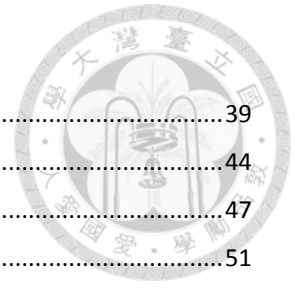
第三款    我國現行法 .....	31
第三項    量能課稅原則 .....	33
第四項    我國實務學說 .....	37
第五項    比較法 .....	42
第一款    美國法 .....	42
第二款    日本法 .....	48
第三款    德國法 .....	55
第六項    本文見解 .....	56
<b>第二節    不法所得之稅基計算 .....</b>	<b>59</b>
第一項    不法所得之分類 .....	59
第二項    收入 .....	63
第三項    成本費用 .....	64
第一款    實定法 .....	68
第二款    我國實務學說 .....	69
第三款    比較法 .....	72
第一目  美國法 .....	72
壹  成本 .....	73
貳  費用 .....	74
參  毒品販運規定 .....	79
第二目  日本法 .....	81
壹  一般論 .....	82
貳  賄賂 .....	87
參  逃稅 .....	87
肆  小結 .....	89
第四款    本文見解 .....	90
<b>第四章    不法所得之所得稅與利得沒收之交錯與互動 .....</b>	<b>96</b>
<b>第一節    核課所得稅與財產犯罪之利得沒收之交錯——兼論核課所得稅與民事法上返還之互動</b>	
96	
第一項    我國實務學說 .....	97
第二項    比較法 .....	102
第一款    日本 .....	102
第二款    美國 .....	104
第三款    德國 .....	107
第三項    本文見解 .....	110
第一款    調整之法律依據 .....	110

第二款	扣除之時點與歸屬之年度 .....	114
第三款	應否區別沒收及返還 .....	118
第二節	核課所得稅與逃漏稅捐之利得沒收的交錯 .....	120
第三節	財產犯罪利得沒收與逃漏稅捐利得沒收的交錯 .....	125
第五章	結論 .....	128
參考文獻	.....	133



## 表目錄

表格 1.....	39
表格 2.....	44
表格 3.....	47
表格 4.....	51
表格 5.....	52
表格 6.....	77
表格 7.....	100





## 第一章 緒論

### 第一節 研究動機

不法所得<sup>1</sup>在刑事法上應予沒收。於沒收新制建立後，在刑法上，對於不法所得之應對方式及細部計算上等，已有相對明確之方向足供實務及學說遵循及批判之。而若將觀察之視點移回至稅捐法上，吾人對於不法所得所應採取之態度究竟為何呢？

稅捐稽徵機關對於納稅義務人之全部所得，不論其來源為何，均應計入所得稅之範圍，此乃量能課稅原則之子原則「全部原則」之核心內涵。而於我國所得稅法第 2 條第 1 項也明定「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」<sup>2</sup>因此無論是合法所得與不法所得，均應計入所得稅，方能落實具有憲法地位之量能課稅原則與依法課稅原則。

學者雖大多支持不法所得須課徵所得稅之觀點，然而卻未有嘗試進一步談及最細節卻也最核心之部分，即稅基之計算。詳言之，如何計算其收入，成本費用是否可以相應的扣除，甚至應列入何類所得，仍有待深入爬梳及探討。

我國稅捐實務對於不法所得是否應課稅，似乎仍然表現出曖昧不明之態度。對於不法經營六合彩賭博之收入，認為屬於應稅之其他所得（參見台財稅第 810759763 號）；反之，對於從事娼妓活動而有取得者即毋庸課稅（參見直接稅處 26/04/21 處第 203 號訓令）<sup>3</sup>，其標準莫衷一是。某程度上或許也是肇因於稅法學界沒有提出一套可供稅捐稽徵機關依循之標準，致使立於實務第一線的稅官們縱然認為應對於不法所得課徵所得稅，卻也無從下手。司法實務雖偶有肯定之判決

---

<sup>1</sup> 本文所使用之「不法所得」一詞，指不法行為之所得，乃相對於合法行為所產生之所得，係以稅捐法（所得稅法）之角度切入所為之觀察，其意義與刑事法上之「犯罪利得」相近，只是更包含了行政不法之部分。然本論文所關心之重點區域為稅捐法與刑事法交錯之處，故於行文時會斟酌段落文脈之通暢，交錯使用「不法所得」或「犯罪利得」二用語。

<sup>2</sup> 本項規定於區分中華民國來源所得與否之要件上，固然未與全部原則完整相符，惟該層次與本文所欲討論之不法所得無關，不影響本文論述之邏輯。

<sup>3</sup> 柯格鐘（2008），〈論所得稅法上的所得概念〉，《臺大法學論叢》，37 卷 3 期，頁 131。

出現，如最高行政法院 105 年度判字第 628 號判決、臺中高等行政法院 94 年度訴更一字第 13 號判決等，卻也是屈指可數。

是以，本論文之研究動機更具體的來說，在確立不法所得應課稅之前提下，更深入地觸碰到稅基之部分，建立一套初步之標準來計算不法所得之稅基。並且在理解稅捐法與刑事法上對於不法所得之處理方式後，對於稅捐法與刑事法兩套制度的交錯與解釋適用，例如不法所得之課稅與利得沒收併存時是否會有過苛而應如何處理等問題，作進一步的釐清。

## 第二節 研究方法與範圍


本論文之研究主題，除刑事法之利得沒收制度外，在我國實務及學說上並未有太豐富之討論。然而本文仍會嘗試在各個主題之討論中羅列並整理既有的實務學說見解，以及比較法上之制度，再採取傳統法釋義學之法學方法論，並輔以本論文自身之意見及結論。

本論文將以不法所得之可稅性、刑事法利得沒收制度、不法所得之稅基計算、稅捐法與刑事法之交錯為主要討論之課題。

首先，關於不法所得之部分，概念上所謂「不法」又可細分為刑事不法與行政不法二者，並非所有不法樣態皆構成刑事犯罪。本文之研究範圍在此僅限定於刑事法領域之不法，並未包含行政法領域之不法，不法所得之內涵亦限於刑事不法（犯罪）之所得，合先敘明。

其次，關於刑事法部分，因其範圍宏大，為劃定研究範圍，大略可將其法律效果分為刑罰、保安處分及沒收（獨立法律效果）。而沒收又可依其客體分為對犯罪工具及產物之狹義沒收，以及對犯罪所得之利得沒收。後者之利得沒收因與所得之計算息息相關，始為本論文所欲集中探討者。其中，關於利得沒收制度本身，本文也將討論範圍再限定於刑法的一般性利得沒收，而不及於存在於特別刑法中之擴大利得沒收制度。

再者，為集中於本論文之核心議題，並避免討論焦點之發散，且礙於研究能



量與時間之因素，仍有部分議題須割捨而無法深入剖析之。其一，關於不法營業行為所產生之不法所得有所得稅之問題乃本論文核心議題，惟其更有相關連之營業稅問題，即不在本論文深入討論之列。其二，關於行為人與利得人不同所產生之遺產及贈與稅問題，亦請容本論文不予詳敘。

此外，本論文在比較法上所參考之文獻，基於語言能力之限制，大多係參考美國法及日本法，尚祈見諒。

### 第三節 論文架構

本論文在第一章序章即會進行文獻之回顧，以奠定對此議題之基本概念與背景理解，以利於後續章節較抽象之法釋義學上的深入討論。具體而言，係觀察刑事法上對於不法所得之互動——利得沒收新制之發展歷程與動態。與此同時，也整理稅捐法上對於不法所得之應對方式。

其次，關於稅捐法領域與刑事法領域在論文之鋪排次序上孰先孰後，確實是個難題。本論文基於刑事法對於不法所得之利得沒收討論較為豐富，可作為不法所得之討論相對較為貧乏之稅捐法之借鏡，因此將刑事法領域之討論置於第二章。此章將會詳細說明利得沒收制度之審查架構及本論文最關心的數額計算部分。另亦會於此章略為提及行政制裁法之相關連部分，惟依循本文之研究動機，本文之比較對象與論述重心偏向於刑事法與稅捐法，故不會深入討論行政不法之利得剝奪部分。

再者，本論文將在第三章討論稅捐法領域對於不法所得之評價。於不法所得之可稅性之外，更試圖觸及稅基部分，探討與刑事法之標準是否應一致，具體區辨各種收入、成本，並建立一套初步可供操作之基準。

最後，於個別理解稅捐法領域與刑事法領域對於不法所得之評價後，本論文將於第四章處理法領域之間兩個制度互動與交錯之關係，例如沒收之後是否仍須課稅等問題，以對於不法所得在整體法秩序上有更完整之視野。





## 第四節 文獻回顧

於正式進入核心議論前，請先容本文鳥瞰式地回顧我國在刑事法與稅捐法上對於不法所得之制度發展與變遷以及相關之學術討論，以大略掌握其概念。

### 第一項 刑法利得沒收制度

我國刑法之沒收制度，自一九三五年之第一版中華民國刑法以來，條文即明定其屬於從刑之一種，其條文將近百年未曾有實質之變動，於二零零五年刑法總則大修正之際，仍僅對文字作些許修改<sup>4</sup>。直至二零一六年開始施行的沒收新制（下文以此時間點為界，將新舊二種沒收制度稱為舊法與新法），方使得我國沒收制度得以踏入新紀元。

舊法在解釋論上固然也可以進行犯罪所得之利得沒收，舊刑法第三八條第一項第三款之「因犯罪所生或『所得』之物」，即為適例。惟立法者概念上似未清楚意識到狹義沒收與利得沒收之不同之處，故於體系上並未明顯區隔犯罪工具或產物之狹義沒收與犯罪利得沒收，見上述舊刑法第三八條第一項第三款之「因犯罪『所生』或『所得』之物」將狹義沒收與利得沒收並列於同一款<sup>5</sup>，不言自喻。

舊法不敷現實需要之處不知凡幾，本文略以數點概述之：首先，舊法所採之從刑說，使沒收之適用範圍極為限縮。蓋依「無罪責即無刑罰」之罪責原則，刑罰只能加於有罪責者。於第三人獲利之情形及行為人無責任能力之情形，沒收制度即當然地失去其適用可能，只能令利得人堂堂正正地保有其不法利得。立法者因此訂定大量之特別刑法，以「例外」之方式來因應實務操作之左支右絀<sup>6</sup>。其次，舊刑法第三八條第一項第三款的因犯罪所得之「物」一詞，亦橫生爭議，實務見解對於物是否僅為有體物，抑或是包含財產上利益在內，見解俱有不同，裁判間

<sup>4</sup> 林鈺雄（2016），〈綜覽沒收新舊法〉，林鈺雄（編），《沒收新制（一）刑法的百年變革》，頁 8，元照。

<sup>5</sup> 林鈺雄，前揭註 4，頁 11。

<sup>6</sup> 林鈺雄，前揭註 4，頁 10。



之矛盾亦所在多有<sup>7</sup>。

再者，舊法對於無法發動刑事訴追時之單獨宣告沒收制度也相當簡陋，舊刑法第四十條第二項僅規定違禁物與專科沒收之物得單獨宣告沒收，並不及於利得沒收，使已扣案但行為人無法訴追之犯罪所得均無從沒收<sup>8</sup>。最後，舊法並沒有總則性地規範「發還」，容易造成實務上以有潛在被害人為由，於未實際發還被害人之情況下，使犯罪行為人持續擁有其不法所得<sup>9</sup>。

於新法中，立法者本於經濟犯罪經濟解決之想法，為避免「被告因犯罪坐享犯罪所得，……而無法預防犯罪」<sup>10</sup>，而對沒收制度進行全面性之大改造。本文在此則針對上述舊法有所缺漏之處，一一比對新法之規範。

首先，在體系上，新法將沒收制度「去從刑化」，於刑法架構中單獨設第五章之一，法律效果獨立於刑罰及保安處分之外<sup>11</sup>，為「準不當得利之衡平措施」。更因沒收脫離了從刑之桎梏（憲法法庭 111 年憲判字第 18 號判決參照），不再受罪責原則拘束，進而可依新刑法第三十八條之一第二項規定將其主體之射程範圍擴張至非行為人之第三人，彌補舊法對第三人沒收一籌莫展之情形。而新法也新增第三十八之一條規定，依沒收標的之不同，將狹義沒收與利得沒收之基礎條文分離，分別規範其要件。

其次，新法以概括之「犯罪所得」代替舊法之「因犯罪所得之物」，從源頭迴避了舊法對於「物」究竟是否應為有體物之爭議，從而包含了有體物及不正利益在內，亦不問積極利益或消極利益。同時更進一步認為，犯罪所得不問成本、利潤，均應沒收<sup>12</sup>。再者，關於利得沒收之單獨宣告沒收，新刑法第四十條第三項規定在事實上或法律上原因未能追訴犯罪行為人之犯罪或判決有罪者，得單獨宣告沒收。使行為人係逃犯或死亡、公訴不受理等情形時，在程序上仍能單獨宣告沒

<sup>7</sup> 林鈺雄，前揭註 4，頁 17。

<sup>8</sup> 林鈺雄，前揭註 4，頁 22。

<sup>9</sup> 林鈺雄，前揭註 4，頁 26。

<sup>10</sup> 立法院公報處（2015），《立法院公報》，104 卷 98 期，2 冊，頁 267，臺北：立法院。

<sup>11</sup> 立法院公報處，前揭註 10，頁 265。

<sup>12</sup> 立法院公報處，前揭註 10，頁 271。



收之。最後，新法對於被害人發還條款有明確之規定，必須是犯罪所得已實際合法發還被害人者，才不予宣告沒收，以避免未實際發還被害人時，因未予沒收而變相使犯罪行為人繼續保有其不法所得。

至於擴大（利得）沒收，亦即將不具案件同一性之他案來源犯行<sup>13</sup>之犯罪所得沒收之制度。雖在比較法上，美國、英國、德國法都有相關規定，惟我國刑法目前對於擴大沒收之總則規定尚付之闕如<sup>14</sup>，僅洗錢防制法及毒品危害防制條例等特別刑法方對此有所著墨。

綜觀我國刑法利得沒收制度之演進，可知於二零一六年新制實施之後，大破大立地自舊法之鏹鏹中解放，於利得沒收之大方向及一般利得沒收案型之處理，如第三人沒收、間接利得之沒收與替代價額之追徵，現行法均有具體條文所建立之審查體系提供指引、操作，惟有部分進階問題有待實務學說之互動以釐清，例如擴大沒收之立法政策選擇，不同案型之不法利得計算方式也尚待發展。

特別是本文亦發現，關於刑事法與稅法之邊際領域中，刑事法學者雖對於逃漏稅捐罪之利得沒收問題有所著墨，亦正確認知到於逃漏稅捐罪時國庫亦屬被害人、司法國庫與稅捐國庫有所差異等概念<sup>15</sup>，惟僅處理單純逃漏稅捐罪部分，並未觸及到更複雜之情形，也是本論文所欲深入探討的其中一個核心議題——當財產犯罪之不法行為發生時，其利得沒收與所得稅之課徵之間的交錯與互動。

## 第二項 不法所得之課稅

我國所得稅法關於不法所得應如何處理並沒有相關之規定，自條文無法一望即知地確定其應否課稅。更精準地來說，其實我國所得稅法對於所得之定義本身即沒有直接之規定，必須自相關條文及所得理論推知我國所得稅法對於所得之解釋。而在觀察資產淨值是否增加之純資產增加說的解釋下，不法所得當然也是所

<sup>13</sup> 林鈺雄（2021），〈2020年刑事程序法裁判回顧：沒收新制之實務發展觀察〉，《臺大法學論叢》，50卷特刊，頁1549-1550。

<sup>14</sup> 林鈺雄，前揭註4，頁24。

<sup>15</sup> 林鈺雄（2019），〈沒收新法之發還被害人問題——兼評逃漏稅捐罪之相關裁判〉，林鈺雄（編），《沒收新制（四）財產正義的實踐》，頁177-183，元照。



得，應計入所得稅課稅。國內學者大多亦以此為由對於不法所得應計入所得稅課稅一事表達贊同<sup>1617</sup>。惟既有之學術討論，亦僅止於同意不法所得應課稅。至於如何計算所得、如何認定成本費用，甚至與刑事法的交錯等更具體的討論，則付之闕如。

進一步，不法所得與逃漏稅捐之關係亦屬於重要之議題，而具有討論之價值。若自更宏觀之角度觀察不法所得，可以發現「財產犯罪」、「不法所得」、「逃漏稅捐」，三者之間在時序及因果鏈上存在一種連貫的併生關係。詳言之，財產犯罪等犯罪類型，均是在表彰該犯罪與經濟目的相關，簡單來說，就是為了錢而犯罪。而財產犯罪既遂後，所取得之財物或利益，即為不法所得。而取得不法所得後，下一步即是隱匿稅捐構成要件事實以逃漏稅捐。吾人甚至可以指出，在每一個財產犯罪既遂之身後，都隱藏著稅捐犯罪的陰影在蠢蠢欲動。

至於為何不法所得會直接將利得人導向逃漏稅捐之路徑呢？原因在於不法所得之課稅相較於合法所得，其存在一個先天上之劣勢——沒有人會申報。吾人殊難想像任何一個理性的人會在藉由不法行為獲取不法所得後，誠實無欺地履行協力義務，向稅捐稽徵機關申報該不法所得。一旦向稅捐稽徵機關申報該不法所得，一來不僅會增加所得稅之稅基進而增加自己的稅捐負擔，二來更擔心稅捐稽徵機關與地方檢察署等政府單位間同氣連枝、互通有無，不法行為因此遭偵查起訴處罰<sup>18</sup>。

雖然我國有逃漏稅捐罪之規定作為制裁手段，惟實務在解釋上作繭自縛地將消極不申報排除於解釋範圍，使打擊範圍大幅限縮，無法有效以刑罰制裁消極不申報此一最常見的行為態樣。而且實務上於追訴財產犯罪時，也鮮少意識到逃漏稅捐罪與財產犯罪之併生關係，而忽略了逃漏稅捐罪之成立，上開二因素應是使

<sup>16</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 169。

<sup>17</sup> 亦有以特定前提存在方贊成者，陳清秀（2021），《稅法各論（上）》，四版，頁 58-62，元照。

<sup>18</sup> 儘管稅捐稽徵法第三十三條第一項規定稅捐稽徵人員對於納稅義務人之資料有守密義務，惟一般人民是否知悉或信賴此一規定，仍有疑問。另外關於上開守密義務規定與刑事訴訟法二百四十一條規定公務員執行職務時有告發義務，兩者間所產生之義務衝突情形，究應以何者為先，實務上亦未有明確之解答。

制裁手段難以發揮嚇阻功能之重要原因。因此，不法所得幾乎不會出現稅捐實務上，均以逃漏稅捐之方式成為所得稅之黑數。本文也欲於第四章處理逃漏稅捐罪與所得稅課徵之交錯。



## 第二章 不法所得於刑事法上之評價及法律效果

### 第一節 概說

首先，要深入探討「不法所得於制裁法上之評價及法律效果」一事，必須先自「不法所得」與「制裁法」兩個概念出發。

不法所得之「不法」概念，恰巧可以用「制裁法」之領域進行區分，可以分為行政不法與刑事不法。廣義之制裁法秩序即包含了行政制裁（行政罰）<sup>19</sup>與刑事制裁（刑事罰），分別對應於行政不法行為與刑事不法行為。我們可以在形式概念上清楚辨明行政不法與刑事不法，僅須自其制裁手段觀之，最明顯的莫過於罰鍰與罰金之區別，條文上一望即知。然而實質上，行政不法與刑事不法之區別實益究竟何在，兩者間是否有本質上的差異存在，仍有待釐清。

學說上有所謂「質」的區別說與「量」的區別說。前者屬於較古老之學說，於我國係承襲於德日學說見解，認為行政不法與刑事不法有本質上的區別，蓋刑事不法係「違反以社會一分子資格所應具有個人道德上最低限度之要求」<sup>20</sup>，「本質上即違反道德倫理，毋待法律規定即有可非難性」，又稱「自然犯」<sup>21</sup>，例如竊盜、殺人等。相對於此，行政不法則不必然具有倫理道德之違反，該行為須予處罰只是因為違反基於行政目的之法律規定，又稱「法定犯」，例如不提供戶籍法上

---

<sup>19</sup> 行政法上義務違反之制裁，除了行政秩序罰外，亦有可能有所謂「行政刑罰」之規定，亦即以刑事處罰應對違反行政法上義務之行為。行政刑罰廣義上雖可歸類於行政罰，惟鑒於其刑罰性質，依中華民國刑法第十一條應適用刑法總則之規定。一般於討論時不會將其置於行政罰之體系下論述，而是於刑事法領域討論，本文亦從之。是以，本文所指之談論之「行政制裁」（行政罰）係專指行政秩序罰而言。

<sup>20</sup> 李惠宗（2020），《行政法要義》，八版，頁 516，元照。

<sup>21</sup> 陳敏（2019），《行政法總論》，十版，頁 721，自版。



所要求之資料，無涉道德之要素<sup>22</sup>。

後者現今則蔚為通說，司法實務如最高行政法院 108 年度判字第 396 號判決亦肯認之，認為行政不法與刑事不法間沒有本質上的區別，只是「量」的區別而已。無論行政罰或刑事罰在罪刑法定原則及處罰法定原則下，均應由法律規範之。換言之，一個應受處罰之行為究竟係落在行政罰或刑事罰，完全出於立法者對該行為不法內涵之評估及決定，重者以刑罰相繩，輕者以行政罰為之，兩者並沒有本質上之區別，只是立法形成自由與立法政策運作下之結果而已<sup>23</sup>。

釋字 517 號解釋理由書亦揭示，「違反行政法上義務之制裁究採行政罰抑刑事罰，本屬立法機關衡酌事件之特性、侵害法益之輕重程度以及所欲達到之管制效果，所為立法裁量之權限……。即對違反法律規定之行為，立法機關本於上述之立法裁量權限，亦得規定不同之處罰。」

質的區別說必須面對的批判是，行政不法不必然缺乏「倫理或道德之可非難性」<sup>24</sup>。例如醉態駕駛之酒精濃度於一定標準之下，係以道路交通管理處罰條例第 35 條第 1 項第 1 款處罰鍰，屬於行政罰。惟醉態駕駛即我國俗稱之酒駕，因頻頻造成人命傷亡，酒駕者之標籤在我國可說是惡名昭彰、人人喊打，當真全無「倫理或道德之可非難性」可言嗎？

其次，同樣是酒駕行為，在酒精濃度超過一定標準時適用刑法 185-3 條第 1 項第 1 款醉態駕駛罪規定制裁，酒精濃度在一定標準以下時卻以行政罰進行制裁<sup>25</sup>，依酒駕之酒精濃度來區別適用行政罰與刑罰，不是恰巧驗證了行政罰與刑事罰沒有本質上之區別，只是立法者以酒精濃度辨識行為之惡性程度，進而進行立法政策之決定而已。

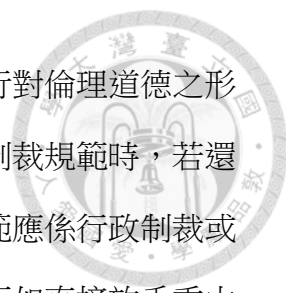
本文亦認為，「倫理或道德之可非難性」是相當抽象之概念，一個不法行為究竟有無違反所謂倫理道德，除部分典型受公認的案例之外，恐怕難以清楚劃定，

<sup>22</sup> 陳敏，前揭註 21，頁 721，自版。

<sup>23</sup> 李惠宗，前揭註 20，頁 517。

<sup>24</sup> 陳敏，前揭註 21，頁 721，自版。

<sup>25</sup> 李惠宗，前揭註 20，頁 518。



而倫理道德之內涵在現代社會中的快速變遷以及法律之長久施行對倫理道德之形塑作用等因素，亦使其更加難以掌握。對立法者而言，在制定制裁規範時，若還要受「倫理或道德可非難性」此等模糊之指引，決定該制裁規範應係行政制裁或刑事制裁，未免橫生枝節且動輒得咎，結果上只是徒增勞費，不如直接放手委由立法者對該行為之不法性及施以刑罰之必要性等因素進行評估，進而做出最適之決定，較為妥當。

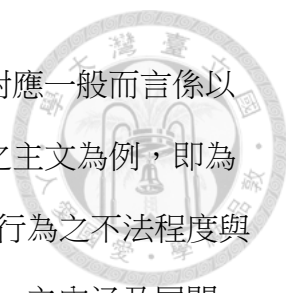
綜上所述，結論上本文亦認為量的區別說相較於質的區別說更為切合實際，行政不法與刑事不法間沒有本質上不同，僅是不法性的量的差異，並且由立法者依政策需要決定之。

是以，所謂「不法所得」之射程範圍，事實上包含了行政不法行為所得以及刑事不法行為所得（刑法上用語即犯罪所得），純就不法所得之概念理解上無須刻意區別對待二者。惟在制度設計上，行政制裁與刑事制裁對於不法所得之剝奪方式有所不同，前者主要規範於行政罰法第 18 條第 2 項，以在所得利益之範圍內酌量加重罰鍰之方式剝奪不法所得。後者則是主要規範於中華民國刑法第 38 條之 1 以下（即刑法利得沒收制度），以與刑罰各自獨立之法律效果宣告沒收，藉此剝奪不法所得。因此在法律理論及實務上仍有區別行政不法行為所得與刑事不法行為所得之實益。

誠然，不法所得之概念上包含行政不法行為所得與刑事不法行為所得，惟本論文之研究動機與整體思考脈絡主要是建構在稅捐法領域、刑事法領域以及二者的交錯競合之架構下，因此在制裁法的面向觀察不法所得時，會將重心置於刑事法領域，而非行政法領域。本論文其後於論述「不法所得」時，除非有額外說明，否則均係指涉刑事法上不法行為之所得。

## 第二節 刑事法

### 第一項 利得沒收制度之意涵與概要



首先，對於一個會產生犯罪所得之犯罪行為，刑事法上的對應一般而言係以施以刑罰之方式使犯罪行為人對其犯罪行為負責，以刑事判決之主文為例，即為「OOO 犯竊盜罪，處有期徒刑伍月」。其刑罰之輕重應與其犯罪行為之不法程度與罪責程度有相互對應之關係存在，亦即刑事法上所謂「罪責原則」之內涵及展開。而關於犯罪所得之部分，則以刑事「沒收」制度剝奪之，以刑事判決之主文為例，則為「未扣案犯罪所得新臺幣貳拾萬玖仟貳佰伍拾肆元沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額<sup>26</sup>。」此際則與侵害法益之類型、強度無涉，僅單純取決於犯罪利得之多寡。

其次，在概念及用語上應予區分者：刑事法上之沒收，依其標的可分為兩種。一為犯罪工具或犯罪產物之狹義沒收（*Enziehung*），又稱為一般沒收；二是犯罪所得之利得沒收（*Verfall*），兩者合稱廣義沒收<sup>27</sup>。本論文於刑事法領域所欲討論之標的為與不法所得之計算息息相關之利得沒收制度，合先敘明。

現今之經濟與科技不斷演進，新的犯罪型態層出不窮，過去未見之環境、食安等經濟犯罪之出現，都一再地考驗著沒收制度是否能有效剝奪犯罪利得。而壓垮當時制度之最後一根稻草正是食安問題，當大眾發現現行制度對製造問題油品之公司絲毫無計可施，只能眼睜睜令其坐享犯罪所得時，便捲起了改革沒收法制之呼聲與浪潮，試圖建立一個符合時代潮流，足以因應新型犯罪之沒收法制。

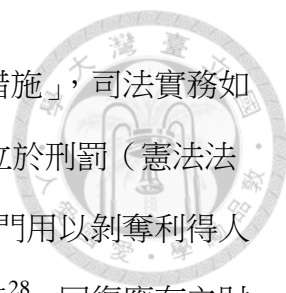
根據沒收新制之相關立法理由可知，基於「任何人都不得保有犯罪所得（*Crime doesn't pay; Verbrechen duerfen sich nicht lohnen*）」之原則，附以民法及公法領域皆存在之不當得利法制（民法第一百七十九條、行政程序法第一百二十七條參照），對於無法律上原因之財產變動進行調整，刑法領域自然不能自外於此一共同之法秩序。

---

<sup>26</sup> 學者有認為，「於法院宣判時已經確定不能沒收原利得客體的情形，判決應確認替代價額的數額並直接宣告該數額之追徵，而非使用我國過往實務慣用的『條件句』（指：『……如全部或一部不能沒收時，追徵其價額。』）。林鈺雄（2016），〈利得沒收新法之審查體系與解釋適用〉，林鈺雄（編），《沒收新制（一）刑法的百年變革》，頁 91，元照。

<sup>27</sup> 林鈺雄，前揭註 4，頁 1。





是以，刑法之利得沒收制度屬於一種「準不當得利之衡平措施」，司法實務如最高法院 108 年度台上字第 821 號判決也作此理解。其具有獨立於刑罰（憲法法庭 111 年憲判字第 18 號判決參照）及保安處分之法律效果，專門用以剝奪利得人對於犯罪利得之支配，去除因犯罪不法行為而生之財產侵擾狀態<sup>28</sup>，回復應有之財產法秩序。藉此避免被告因犯罪而坐享犯罪所得，顯失公平正義，難以遏阻以經濟利益為導向之犯罪誘因，而無法預防犯罪。並且在制度之抉擇上，基於徹底剝奪犯罪所得以根絕犯罪誘因之意旨，選擇了不問成本、利潤，均應沒收之制度。

關於此制度真正的規範目的「預防功能」，可以從特別預防與一般預防之角度檢視。自特別預防之面向觀之，對於犯罪行為人甚至犯罪組織而言，剝奪其犯罪利得可以使其不能將該犯罪利得再度投入於下一次之犯罪行為，斬斷其續行犯罪之金流，於大型之組織犯罪、經濟犯罪如毒品買賣、內線交易等，因為所需投入之資本龐大，尤見實益。

自一般預防之面向觀之，犯罪所得將全部被沒收此一宣示，將被潛在之犯罪行為人納入其理性思考之中，形成心理強制。若其犯罪係以經濟利益為主要目的，在衡量犯罪之利弊得失後，即會相應地降低其犯罪之動機。另一方面，對於一般之受規範者則可強化其對於法秩序之忠誠<sup>29</sup>。

## 第二項 利得沒收之構成要件與法律效果

對於利得沒收新制之解釋適用，有學者基於條文之規定，歸納出一套完整的利得沒收審查體系，分為六階段，分別為

- 一、前提審查：存在一個刑事不法行為？；
- 二、有無利得審查：有無為了犯罪或產自犯罪之利得？；
- 三、利得人審查：何人因犯罪而有利得？；

---

<sup>28</sup> 陳信安（2020），〈行政罰法利得剝奪及沒入規定與刑法沒收規定之競合問題之研究〉，《臺大法學論叢》，49 卷 3 期，頁 835。

<sup>29</sup> 王玉全（2016），〈犯罪成本之沒收：以德國法的總額原則為借鏡〉，《月旦裁判時報》，48 期，頁 78-79。



四、利得範圍審查：利得範圍及替代價額？；

五、排除審查：被害人優先原則及發還排除沒收效果；

六、法律效果：義務沒收搭配過苛調節條款<sup>30</sup>。

以下分別析述之。

### 第一款 前提審查

利得沒收之前提係存在一刑事不法行為。而該刑事不法行為，依刑法第三十八條之一第四項之「違法行為」所得之用語及其立法理由可知，僅需要符合犯罪三階理論中的「構成要件」階層及「違法性」要件即為已足，不必然須具備「有責性」要件。因此無論是出於無責任能力、不可避免之禁止錯誤或有寬恕罪責事由而欠缺有責性，均與利得沒收之成立與否無涉。此一區隔亦更加凸顯沒收制度已脫離從刑之地位<sup>31</sup>，而具有獨立之法律效果，蓋若無責任能力而使犯罪不成立，何來刑罰之加身呢。

刑事不法之類型亦不以侵害財產法益之犯罪為限。雖財產犯罪係以經濟利益為目的，惟其他類型之犯罪如公務員收受賄賂罪或殺人罪，均有可能產生犯罪利得，因而不應將其排除。其次，其類型亦不以故意犯、既遂犯、正犯為限，過失犯（如過失食安犯罪）、未遂犯（殺人未遂）、共犯（幫助犯、教唆犯）在所非問<sup>32</sup>。

### 第二款 有無利得審查

其次，應審查是否因犯罪而有利得產生，包含行為人直接因犯罪而來的所有財產增值型態。直接利得是利得沒收客體的「固有範圍」，於此範圍內要求犯罪與利得之間的直接關連性，稱為直接性原則<sup>33</sup>。而在法條用語上，係以刑法第 38 條之 1 第 4 項之「違法行為所得」表示直接利得<sup>34</sup>。

<sup>30</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 106-108。

<sup>31</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 75-76。

<sup>32</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 76-77。

<sup>33</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 78。

<sup>34</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 89。

此外，此際並不以民法之合法有效為判斷之基準，僅取決於事實上對於財產標的之支配、處分權。舉例而言，向公務員給付賄款係違反強行規定之法律行為，依民法第 71 條本文規定應屬無效，該筆賄款之所有權並未變動，惟於賄款已給付之情形，收賄之公務員已事實上取得該筆賄款之支配、處分權，該筆賄款即為犯罪之直接利得<sup>35</sup>。

### 第三款 利得人審查

由於利得人與犯罪行為人不必然相同，因此可能會有兩種情況發生，分別是利得人為犯罪行為人以及利得人為犯罪行為人以外之第三人。於前者之情形較為單純，確定了利得人是犯罪行為人後即原則上皆為沒收對象，可進入下一階之利得範圍審查；於後者之情形則較為複雜，須區分不同之案型以理解<sup>36</sup>。

#### 一、 代理型案例

即刑法第 38 條之 1 第 2 項第 3 款之，「為了」他人實施犯罪，他人「因而」取得。「為了」他人之要件，僅須係（也）為第三人利益而行為即可，並不以外觀上可得知悉為必要，甚至亦毋須有合法之代表、代理、委託關係（廣義代理型）。因此縱然利得人於訴訟上謊稱不知而無法證明其有指示，亦無礙於沒收。所謂「因而」之要件，係指「得利關聯性」，而未嚴格要求至犯罪與利得間之直接關連性<sup>37</sup>。惟如何判斷得利關聯性，仍有爭議存在<sup>38</sup>。

#### 二、 挪移型案例

係指犯罪行為人藉由無償或有瑕疵的民事法律行為，將其不法利得轉由第三人取得，通常犯罪行為人係基於逃避債權人追索或掩飾其犯罪之意圖。挪移型案例可用以補充代理型案例可能無法涵蓋之某些廣義代理。其具體呈現於刑法第 38 條之 1 第 2 項第 1 款之「明知他人違法行為而取得」（要求主觀要件）及第 2 款之

<sup>35</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 79。

<sup>36</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 80-82。

<sup>37</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 82-83。

<sup>38</sup> 許絲捷（2016），〈第三人犯罪所得之沒收〉，林鈺雄（編），《沒收新制（一）刑法的百年變革》，頁 116，元照。

「因他人違法行為而無償或以顯不相當之對價取得」(不要求主觀要件)<sup>39</sup>。

至於如何調和「剝奪不法利得」與「維護合法交易安全」兩種利益，委實是個難題。德國實務對於「明知他人違法行為而取得」，是以得利之第三人處於接近犯罪參與之地位，以證立此類沒收；而「因他人違法行為而無償或以顯不相當之對價取得」，則是以民法不當得利之無償受讓人返還責任證立之<sup>40</sup>。

### 三、 履行型案例

此與上述兩種應沒收之案例不同，係於我國利得沒收制度之射程範圍之外。其為不法利得藉由無瑕疵且合理對價之合法交易移轉於善意之第三人。我國雖未將此種案例明文列於刑法 38 條之 1 第 2 項中，惟自同項第 2、3 款之反面解釋可知，第三人善意（非明知他人違法行為而取得）且以合理對價取得（非因他人違法行為而無償或以顯不相當之對價取得）者，則不該當於第三人利得沒收之要件<sup>41</sup>。詳言之，藉由無瑕疵且具有合理對價之交易關係，已產生「間隔」之效果，第三人之獲利已非藉由犯罪，而不具備得利關聯性，進而脫離第三人利得沒收之射程範圍<sup>42</sup>。

## 第四款 利得範圍審查

利得範圍審查階段又可細分為三個層次，分別為因犯罪而直接取得之「直接利得」、後因利用及替代品之「間接利得」，以及從上述利得轉換而來之「替代價額」<sup>43</sup>。以下分述之：

### 第一目 直接利得

首先關於直接利得必須先說明者為，因於第二階段之「有無利得審查」已進行初步之「直接關聯性」之檢驗，而通過者在第四階段之「利得範圍審查」再探

<sup>39</sup> 許絲捷，前揭註 38，頁 121。

<sup>40</sup> 許絲捷，前揭註 38，頁 122。

<sup>41</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 84。

<sup>42</sup> 許絲捷，前揭註 38，頁 124。

<sup>43</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 86。

討是否應扣除成本，此一審查結構在學說上稱為兩階段計算法<sup>44</sup>，合先敘明。

關於直接利得之計算上是否可以扣除成本，有學說爭議存在。分別為總額原則與淨額原則，而前者又可細分為絕對總額原則與相對總額原則。此部分乃與稅捐法上不法所得如何計算最為相關之處，刑事法在此選擇了何種價值決定，又是本於什麼樣的目的與法律解釋方法，容本文細細探尋。

## 壹 總額原則

德國於 1992 年立法改採總額原則後，學說實務曾有絕對總額原則與相對總額原則之爭。兩者之差別不在於後端之犯罪成本是否可以扣除（兩說俱否定之），而在於前端對於犯罪所得概念的理解不同。絕對總額原則認為違法行為所得須計入所有成本，毋庸特意區分中性成本或犯罪成本；相對總額原則則認為應區分而為不同對待<sup>45</sup>（詳待下述）。

我國在沒收新制之立法理由有表明「不問成本、利潤，均應沒收」，雖可認為新法棄淨利原則而採總額原則，惟究係絕對總額原則或相對總額原則，立法者似未清楚指明，兩說皆為可能之解釋，惟其差異不可謂不大。

總額原則（包含絕對總額原則及相對總額原則）之優點在於，1.訴訟之簡化：若採淨利原則，不僅須調查犯罪所得之數額，更須額外一一調查系爭犯罪具體支出了哪些成本，甚至須爭論系爭費用究竟是否合理且必要，不一而足。對檢察官及法院而言都是極為沉重之負擔，也進而使利得沒收之發動窒礙難行。採取總額原則時則不需調查犯罪成本，相對而言容易許多。2.提高預防效率：總額原則之沒收範圍已超越犯罪所取得之淨利，連犯罪成本都加以沒收。相較於淨利原則只是讓犯罪人「白費功夫」、「毫無所獲」，總額原則使犯罪人「血本無歸」之宣示，更大幅提高預防之效果。3.呼應民法不當得利法理：出於不法原因之給付不得請求返還（民法第一八零條第四款）。犯罪成本作為對犯罪行為之投入（出於不法原因之

<sup>44</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 87。

<sup>45</sup> 林鈺雄（2019），〈相對總額原則/兩階段計算法（上）〉，《月旦法學教室》，197 期，頁 54-55。

給付)，在利得沒收此一準不當得利之衡平措施之下，以不當得利之法理一以貫之，自然不得扣除。4.在淨利原則下，犯罪利得為原物時，即難以處理犯罪成本扣除之程序，莫非由國庫於沒收原物之同時給付予利得人犯罪成本之額<sup>46</sup>？此種處理方式顯然不合理。

另一方面，總額原則面對的最主要疑慮即為，當剝奪範圍超越淨利而包含投入之犯罪成本，則以剝奪犯罪行為人之固有財產作為懲罰。此際與罰金相類似，因此使利得沒收制度具有刑罰之性質。但 2004 年德國憲法法院則認為，刑法對於犯罪所得之沒收，其性質並非刑罰，因為此一制度並非對於不法行為進行處罰性的回應，而是為了導正與強化規範的干預措施<sup>47</sup>。

再者，論者亦有藉比例原則檢驗犯罪預防目的與總額原則作為手段，認為使犯罪行為人「一無所獲」足矣，沒有必要額外對其賦予固有財產上之不利益。若犯罪預防之目的已可藉由淨利原則與罰金達到，則透過剝奪犯罪成本來加深財產權之干預程度的必要性何在？若其必要性在於其超越須受「罪責原則及罪刑法定原則」限制之罰金之部分，則此際之衡平性考量即有疑問。蓋剝奪犯罪成本之預防效果難以確知，干預程度卻又完全不受「罪責原則及罪刑法定原則」之限制。若不限制總額原則無上限之犯罪成本剝奪，將過度干預個人財產權而違反比例原則，縱然犯罪成本作為財產權的保護必要性較低，亦然<sup>48</sup>。

此外，關於不當得利法理之「出於不法原因之給付不得請求返還」，只是拒絕給予給付人權利保護，使給付人無權向受領人請求返還，惟此與國家有權剝奪不法原因給付乃屬二事<sup>49</sup>。

#### 一、 絕對總額原則


此說認為犯罪直接利得無庸扣除任何成本，不論是中性成本或犯罪成本皆然。

<sup>46</sup> 林鈺雄，前揭註 45，頁 56-57。

<sup>47</sup> 王皇玉（2016），〈2015 年刑事法發展回顧：刑法沒收制度之變革〉，《臺大法學論叢》，45 卷特刊，頁 1641。

<sup>48</sup> 薛智仁（2015），〈犯罪所得沒收制度之新典範？—評析食安法第四十九條之一之修正〉，《臺大法學論叢》，44 卷特刊，頁 1351-1353。

<sup>49</sup> 薛智仁，前揭註 48，頁 1351-1352。



德國利得沒收制度於 1992 年採行總額原則後，亦為一有力見解，惟其後漸漸不被實務學說所採。於德國 2017 年一錘定音施行利得沒收新制後，在立法上確立了相對總額原則<sup>50</sup>，絕對總額原則自此乏人聞問。而於法律繼受國之我國，雖然學習對象為施行新制前之德國，而尚未以立法明示之，惟斯時德國實務學說主流早已為相對總額原則，絕對總額原則自然於我國無甚討論。於我國之討論較有火花者毋寧係相對總額原則與淨利原則之爭。

## 二、 相對總額原則

我國通說及實務（最高法院 108 年度台聲字第 108 號刑事裁定參照，經徵詢各刑事庭皆無不同意見、憲法法庭 111 年憲判字第 18 號判決參照）均採此說，與德國 2017 年後施行之現行利得沒收制度相同，咸認立法理由中表明之「不問成本、利潤，均應沒收」即為此說。

此說以「是否沾染不法」之方式區分「中性成本」與「犯罪成本」。前者於第二階段之「有無利得審查」即直接「不計入（概念上不完全等同於扣除）」犯罪直接利得，後者則於第四階段之「利得範圍審查」中不予扣除<sup>51</sup>。

具體判斷沾染不法與否之方式，在於該利得之「交易自身即為法所禁止之不法行為」或「交易自身並非法所禁止，僅其取得或使用之方式不法」。若其交易自身就是法所禁止的行為，則沾染不法範圍及於全部所得。反之，若是交易本身並非法所禁止，僅其取得的方式違法者，則沾染不法的部分僅止於因其不法取得方式所產生的獲利部分而已，而非全部的利益。至於禁止之交易行為之範圍，則應個別探究該犯罪構成要件之規範保護目的，不宜一概而論。

舉例而言，如以違法之原料製作食品，因交易自身即為法所禁止之不法行為，則沾染不法之部分為全部，所有支出之成本均為犯罪成本，不得扣除；反之，若係取得合約方式不法，如行賄而獲取標案，則工程之支出為中性成本，於「有無

---

<sup>50</sup> 林鈺雄，前揭註 45，頁 54。

<sup>51</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 88。



利得審查」即不計入直接利得，但行賄之支出為犯罪成本，於「利得範圍審查」不予扣除<sup>52</sup>。

相對總額原則之優點在於，保持了總額原則之「犯罪成本不予扣除」之宣示，同時緩和絕對總額原則連中性成本都不允許扣除之可能過苛部分。

此外，關於不得扣除之犯罪成本，德國法利得沒收新制限於行為人故意為實施或預備犯罪所支出或投資的成本，方不得扣除。我國利得沒收新制則無此區別，犯罪成本不得扣除，行為人之故意過失在所非問。若認有必要調整，則調節之方法有二，其一是在利得範圍審查之階段用解釋論來限縮犯罪成本不得扣除之範圍在於故意犯，將過失之犯罪成本排除在外。其二則是彈性運用過苛條款來達成犯罪成本不扣除之效果<sup>53</sup>。

另應注意者，德國法利得沒收新制對於不得扣除之犯罪成本，更精緻地創設了可扣除之例外。「為履行對被害人之債務所為之給付」，在符合以下二要件之下，即例外地可扣除之，一是「行為人基於合法有效之債務而實際為給付」，二是「該犯罪屬於個人法益犯罪」。舉例而言，在德國法下，若詐欺罪之行為人以詐術與被害人締結了在撤銷前係合法有效的民事契約，並有對被害人為對待給付，則該對待給付之部分可以扣除之。我國對此則無相關規定，至多只能於最後階段援引過苛條款調節，而非於犯罪所得計算時處理<sup>54</sup>。

## 貳 淨額原則

德國 1975 年至 1992 年實施之沒收舊制即採淨額原則，認為沒收犯罪所得應扣除犯罪成本之支出，剩餘之淨利始為利得之範圍<sup>55</sup>。

其論理之根據在於，若利得沒收之目的在於透過剝奪不法利得進行犯罪預防，則採取淨額原則將犯罪所增加之財產增益歸零，亦即使犯罪行為人「一無所獲」

<sup>52</sup> 林鈺雄，前揭註 45，頁 61-62。

<sup>53</sup> 林鈺雄，前揭註 45，頁 65。

<sup>54</sup> 林鈺雄（2020），《沒收新論》，頁 144-145。

<sup>55</sup> 林鈺雄，前揭註 45，頁 54。



足矣，沒有必要額外對其賦予固有財產上之不利益。若欲增加預防之效果，大可使用既有之罰金刑為之，並無堅持總額原則而不予扣除犯罪成本之理<sup>56</sup>。

支持者亦認為此說不會因計算犯罪成本而增加訴訟成本，並且在法律適用上更為直觀。蓋德國通說認為採取總額原則之犯罪利得沒收實質上已經對行為人產生類似刑罰的效果，應適用罪責原則，量刑上必須考量沒收的刑罰效果而隨之減輕主刑，以使得整體之制裁合於其罪責。就此而言，採取總額原則仍須計算犯罪成本，方能適度調整主刑以避免違憲疑慮，由此觀之並不比淨利原則簡便。再者，淨利原則與罰金分別承擔剝奪利得與施加惡害之構造，相對而言更明確於總額原則與罰金共同負責施加惡害，且同時又要此消彼長地調整以使整體惡害符合罪責原則之構造<sup>57</sup>。

出於與上述德國通說之「類似刑罰」相同之論理，更有進一步認為「在行為人無責任之情形或對於第三人追徵犯罪所得之情形，憲法上之罪責原則，禁止超過淨額利益之追繳，因此，應以扣除成本費用後之淨額所得利潤，作為追繳範圍之額度限制。」者<sup>58</sup>。學者亦有認為，自所得稅法第 24 條觀之，「所得」係指淨額資產增加，亦即收入減去成本費用之餘額之純益額為「所得額」，犯罪「所得」自然應同此解釋。且利得沒收之性質為準不當得利之衡平措施，其不當得利之範圍，自應以淨利為準<sup>59</sup>。

反對意見則認為，上述對於總額原則之批判是建立於利得沒收具有刑罰性質之前提上，惟是否能因將犯罪成本沒入國庫即將其認定為刑罰，尚有待商榷<sup>60</sup>。況我國沒收新制立法理由早已指明「沒收為本法所定刑罰及保安處分之外之法律效果，具有獨立性，而非刑罰」，且於體系上設置專章以彰顯其於刑罰之相異。

此外，憲法法庭 111 年憲判字第 18 號判決更明確指出，犯罪所得範圍之計算

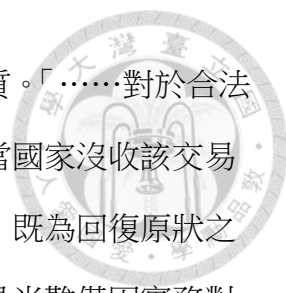
<sup>56</sup> 薛智仁，前揭註 48，頁 1351。

<sup>57</sup> 薛智仁，前揭註 48，頁 1353-1354。

<sup>58</sup> 陳清秀（2018），〈刑法犯罪所得沒收新制之相關問題探討〉，《台灣法學雜誌》，356 期，頁 41。

<sup>59</sup> 陳清秀，前揭註 58，頁 41。

<sup>60</sup> 許絲捷（2017），〈不法利得沒收之性質-從總額原則、淨利原則談起〉，《司法新聲》，124 期，頁 78。



縱採相對總額制，亦難認沒收犯罪所得具刑罰或類似刑罰之性質。「……對於合法交易，法律尚且不保障當事人得取回其成本，對於違法交易，當國家沒收該交易所生之犯罪所得時，更不容行為人主張應扣除所謂之犯罪成本。既為回復原狀之性質，行為人或第三人並未處於較不法行為前更不利之地位，是尚難僅因實務對犯罪所得之計算方式採相對總額原則，即逕認沒收具刑罰或類似刑罰之性質。」。

## 第二目 間接利得

於直接利得外，若犯罪利得已因其他法律或事實行為之介入，產生「利用」或「替代品」，則此部分已不具直接關聯性，為「間接利得」，惟仍會落入利得沒收客體之「延伸範圍」。在法條用語上，係以刑法第 38 條之 1 第 4 項之「其變得之物或財產上利益及其孳息」表示。「利用」，簡言之即為直接利得所生之孳息，包含天然孳息與法定孳息。前者如竊得之雞隻所生之雞蛋，後者如竊占之房屋出租之租金。「替代品」則指直接利得所變得之物，例如以竊得現金所購買之手錶。惟間接者應有範圍限制，不宜一再擴張至更多重之間接<sup>61</sup>。

## 第三目 替代價額

直接利得或間接利得均有可能因為各種原因而無法沒收原本之客體。此時則改為追徵相當於利得之「替代價額」，作為利得沒收之備位手段。刑法第 38 條之 1 第 3 項「……不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額」即為此旨。具體事例有因其性質本身無法沒收者，如物之使用利益或逃漏稅捐犯罪中所減省之稅捐利益等；亦有因嗣後滅失者，如將竊得車輛撞毀；更有混同者，如贓款與其他金錢難以區分時<sup>62</sup>。以上例示無法沒收之情形，均應發動替代價額之追徵，以免成為利得沒收制度之漏洞。

## 第五款 排除審查

依刑法第 38 條之 1 條第 5 項，「犯罪所得已實際合法發還被害人者，不予宣

<sup>61</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 88-89。

<sup>62</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 90-91。



告沒收或追徵。」，亦即於刑法中明文採取「被害人優先原則」。若已將犯罪利得發還予被害人，則排除利得沒收制度之適用。

其意旨在於，若已將犯罪利得發還予被害人，則已回復至合法且應有之財產秩序，自無必要再發動利得沒收此一準不當得利之衡平措施。否則於已發還之情形下再為沒收，即會產生一頭牛剝兩層皮般對利得人之過度剝奪。且在已發還之情形下，因利得沒收制度之重點僅在於不令利得人保有不法之利得，而非積極充實國庫，國家於此亦無必要與民爭利般地競逐犯罪利得，故應使利得沒收處於備位之地位，進而確立被害人優先原則<sup>63</sup>。

所謂「發還」，已於條文中明文限定於「實際合法發還」，立法理由也直指「限於個案已實際合法發還時，始毋庸沒收，至是否有潛在被害人則所非問」。換言之，若僅是泛泛主張被害人有求償權，並不能該當於此處之發還。否則極可能因被害人有求償權，而產生法院既不沒收，犯罪利得也未發還，現實上由利得人繼續保有其不法利得，使此一破口成為利得沒收之掘墓人。典型案例就是食安案件，其潛在被害人（消費者）數不勝數，是否求償都難以確知，何況是求償之具體範圍<sup>64</sup>。是以不應以求償權存在此種鏡花水月般的理由來拒斥利得沒收之適用。

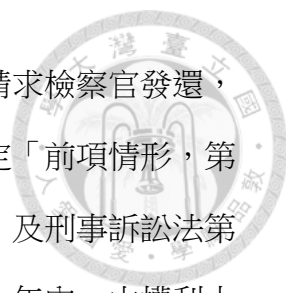
惟亦有學者持反對見解認為，如財產上利益因為第三人享有償還請求權，致使所受利益不存在，於被害人行使請求權時，例如提起刑事附帶民事訴訟者，應限制追繳金額，甚至以過苛條款處理已受請求發還之問題<sup>65</sup>。明確不採取「實際合法發還」之見解，僅須被害人有行使請求權，尚不以利得者實際發還為必要。

上述見解以「被害人保護優先」為出發點，強調被害人之債權行使不應受利得沒收制度影響，避免與民爭利。惟此一想法是否再度落入前揭「利得沒收之掘墓人」之批判，忽視了現實上「被害人行使請求權」與「實際合法發還」之遙遠距離，使利得人在這段期間可繼續保有犯罪所得。

<sup>63</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 96-97。

<sup>64</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 98。

<sup>65</sup> 陳清秀，前揭註 58，頁 43-44。



其次，沒收之發動本不影響被害人之權利，縱已沒收亦得請求檢察官發還，自始不存在與民爭利之問題，見刑法第三十八條之三第二項規定「前項情形，第三人對沒收標的之權利或因犯罪而得行使之債權均不受影響。」及刑事訴訟法第四百七十三條第一項規定「沒收物、追徵財產，於裁判確定後一年內，由權利人聲請發還者，或因犯罪而得行使債權請求權之人已取得執行名義者聲請給付，除應破毀或廢棄者外，檢察官應發還或給付之；其已變價者，應給與變價所得之價金。」可知之。某程度上甚至可以說犯罪所得先被沒收而被害人再向檢察官請求發還者，能更確保被害人權利之行使不被脫產所害。是以，將發還之解釋提前至被害人行使請求權時，並不會更加保障被害人之權利行使，反倒會害及利得沒收制度之實用性。

再者，以過苛條款處理已受請求發還之情形，或許是誤解了利得沒收之審查層次，對「排除審查」及「法律效果」之層次未清楚區分。對於屬排除審查層次之問題，不應該也沒有必要以過苛條款處理。

此外，應注意者為犯罪利得可區分為「為了犯罪」（如殺人之酬金）及「產自犯罪」（如竊盜所得），只有「產自犯罪」之犯罪利得有被害人求償權存在。而「為了犯罪」之犯罪利得因屬於「不法原因之給付」，依民法第 180 條第 4 款本文規定本就不能請求返還<sup>66</sup>，故並無被害人求償權可言，縱然實際返還於給付者，亦不產生發還效力，因而也無從排除對利得人之沒收。

## 第六款 法律效果

### 一、 義務沒收

在通過上述審查架構之層層考驗後，依刑法第 38 條之 1 第 1 項規定「沒收之」（而非得沒收），得出之法律效果即為「義務沒收」，而非「裁量沒收」。立法理由也清楚揭示舊法採取「得沒收」之見解應遭揚棄，而宜採「應沒收」，落實任何人

---

<sup>66</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 99。



都不得保有犯罪所得之原則，以遏阻犯罪誘因<sup>67</sup>。

## 二、 過苛調節條款

沒收作為一種干預財產之處分，應遵守比例原則，縱然是採取義務沒收之利得沒收亦同。刑法第 38 條之 2 第 2 項即規定「……有過苛之虞、欠缺刑法上之重要性、犯罪所得價值低微，或為維持受宣告人生活條件之必要者，得不宣告或酌減之」。其中「欠缺刑法上之重要性」及「犯罪所得價值低微」二者偏向程序法上訴訟經濟之考量，而「有過苛之虞」及「為維持受宣告人生活條件之必要」則是上述實體法上比例原則之考量<sup>68</sup>。

另一方面，於我國利得沒收制度採取不得扣除犯罪成本之總額原則之前提下，過苛調節條款更可適時發揮作用，在徹底根除犯罪經濟上誘因之同時，兼顧個案中連同犯罪成本一同沒收可能過於嚴苛之問題。此外，在理論上，過苛調節條款除了數額之減少或免除外，更可以是時間性的調節，於一次全部給付過於嚴苛之情形，適度將其改為分期給付。於法人一次面對高額沒收時，尤具實益，可避免其破產而無法確實沒收，被害人亦求償無門，甚至使其員工失業而造成更劇烈之社會動盪<sup>69</sup>。

## 第三章 不法所得於所得稅法上之評價及法律效果

在理解了不法所得在刑事法領域上的利得沒收處理模式之後，本文將進入稅捐法之領域，探討不法所得在所得稅之實然面與應然面上有如何之對應。

對於不法所得在稅法上的評價，最直觀會聯想到的問題莫過於「不法所（利）得是不是所得？」<sup>70</sup>，或者說「不法所得要不要課所得稅？」這樣的疑問。而在思

<sup>67</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 102-103。

<sup>68</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 103-104。

<sup>69</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 105。

<sup>70</sup> 在刑事法領域，「所得」與「利得」二詞之使用應無太大差異，基本上是在同一個語境下使用，皆係指因犯罪而產生之財產增益。然而在稅捐法領域，「所得」是一個評價性之用語，須視所採用之所得理論以及實定法規定而論，並非所有之財產增益皆屬於「所得」。相較而言，「利得」則較能精準的描述單純而不含評價性之財產增益。在上述的問題中，「不法所得」是一種對「所得」加上「不法」要素限制之概念，其範圍一定小於等於「所得」，而必然被包含在「所得」概念中。換言之，「不法所得」當然是「所得」，自不待言。是以，上述問題更精確的問法應該是「不法利得是不



考的邏輯上，我們必須先處理「不法所得是不是所得？」的問題。若答案為否定，則此議題於此告一段落。若答案為肯定，在這樣的前提下，始有深入向下討論「不法所得之稅基如何計算」即成本費用得否扣除等實體法上之進階問題。以下即按照此一脈絡進行探討。

此外，關於不法所得被宣告沒收後是否仍應課稅，係與不法所得有無所得性質為不同層次之討論，本論文擬於次章第四章再詳細探討不法所得課徵所得稅與不法所得利得沒收之間的關係。

## 第一節 不法所得是否為稅捐客體

### 第一項 稅捐構成要件與法律效果

關於「不法所得是不是所得」這一個問題，我們可以用更「稅捐法」的概念去理解，亦即標題所指出的「不法所得是否為（所得稅的）稅捐客體」。

在我國憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」之依法課稅原則之下，稅捐債權債務之產生，必須透過法律或法律授權行政機關之法規命令所定之構成要件為之（課稅構成要件法定），法律效果亦同（效果法定）<sup>71</sup>。我國釋憲實務亦於多個依法課稅原則之相關釋字解釋理由書闡明其意旨，如釋字 798 號表示「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。」

因此。在稅捐債務法（或稱稅捐實體法）上，稅捐債權債務關係屬於一種公法上法定之債。而法定之債如民法上之不當得利、侵權行為與屬於意定之債的契約不同，其特點在於只要構成要件該當，即產生法律效果（成立法律關係）。故稅捐債權債務關係既然屬於一種公法上法定之債，其發生亦無待稅捐稽徵機關之裁

---

是所得？」或「不法收入是不是所得？」，惟本論文為了架構之一致性，仍然先以「不法所得」之用語表達上述概念，此際並非指涉稅捐法上嚴格意義之「所得」，合先敘明。

<sup>71</sup> 柯格鐘（2014），〈公法債務與私法債務—稅捐債務法之基本問題〉，《月旦法學雜誌》，235 期，頁 199。

量、行政處分之作成或意思表示之合致，僅須構成要件該當，即產生法律效果。

因此，面對稅捐實體法之問題時，最具體明確的解構方式就是將稅捐構成要件列出，逐一展開檢驗，使問題之討論可以聚焦，不至於混淆其層次。

稅捐構成要件主要可分為四個，稅捐主體、稅捐客體、稅基、稅率，缺一不可。簡言之，稅捐主體是稅捐法上權利義務之歸屬主體，亦即擁有稅捐法上權利或負擔稅捐法上義務的人。稅捐客體則是稅捐法之權利義務據以發生的標的或對象。而稅基乃稅捐基礎之意，可以說是稅捐客體的數量化。最後，稅率係稅捐徵收率之意<sup>72</sup>。

稅捐客體在不同之稅目上有不同之表現，例如於所得稅類的稅捐客體為「所得」；於財產稅類的稅捐客體則為「財產之所有」；於交易稅的稅捐客體則是「交易行為」等等。而本節要探討的「不法所得是不是所得」，其中之「所得」概念正是所得稅上稅捐客體層次之問題，因而可以將其轉化為「不法所得是否為（所得稅的）稅捐客體」進行理解。

## 第二項 所得理論與不法所得

「所得」為所得稅之稅捐客體已如上所述。而什麼是「所得」？我們應該對「所得」進行如何之理解？最直觀的想法自然是試圖從我國既有之實定法上尋找是否有「所得」之相關定義，並藉此進行解釋論上的展開。惟我國所得稅法並沒有就「所得」有明確之定義或描述，毋寧只有在所得稅法第 14 條第 1 項對於所得進行列舉及分類。事實上，不僅我國，世界上各國之所得稅法多半沒有一般性地正面定義所得之概念<sup>73</sup>。是以，或許我們可以藉由「所得理論」來釐清「所得」之概念，並且進一步掌握「不法所得」之概念。

### 第一款 所得理論

學說上較為知名之所得理論有三種，分別為源泉理論、純資產增加說、市場

<sup>72</sup> 柯格鐘，前揭註 71，頁 200-203。

<sup>73</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 134。



所得理論，以下分述之：

### 一、源泉理論

依源泉理論之定義，所得是從固定源泉產生之具有規律性、反覆性、繼續性的孳息，例如出租房屋所獲得之房租、銀行存款產生之利息等。反之，不是由固定源泉所生，只是偶然性、一時性或恩惠性之財產增益，例如繼承、贈與、機會中獎、資本利得，皆不包含在所得概念的範圍之內<sup>74</sup>。須注意者，源泉財產之增加，與孳息之概念截然不同，如房屋土地之因時間經過而增值，屬於源泉財產價值之增加，並不是源泉財產產生之孳息，因此無論增加之價值藉由買賣實現與否，均不被包含於源泉理論所理解之所得概念中<sup>75</sup>。

此說屬於狹義的所得理論（限制的所得概念），又稱反覆的利得說，為英國與歐洲各國所得稅制上的傳統學說，第二次世界大戰前之日本亦採之<sup>76</sup>。其範圍較為狹窄，其雖然能包含大部分之所得，且於立法上易於理解與實踐，惟其最大之缺點在於無法包含交易之利得，對於其他納稅義務人而言並不公平<sup>77</sup>。

### 二、純資產增加說

依純資產增加說之定義，所得之計算方式，應就納稅義務人於兩個基準時間點財產淨值之額相減，計算其差額。惟單純以此計算並不足以體現所謂「純資產增加」，蓋常人必然會有消費之行為以供其生活所需，該等消費掉的金錢或物品稱為消費支出，應再將消費支出加回，才能確實掌握兩個基準時間點間之資產淨值增加數額。

須注意者，消費支出也包含自我提供勞務與使用自有財產，因此而節省下來的金錢給付在內，此即學說上所稱之隱含所得、設算所得或自我消費所得。自我提供之勞務，例如木工裝潢自家房屋、教師替子女補習功課等；使用自有的財產，例如食用自己種植之蔬果等。基於納稅義務人因此而獲益，減省了本應支出之金

<sup>74</sup> 金子宏（2021），《租稅法》，二十四版，頁 196，弘文堂。

<sup>75</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 140。

<sup>76</sup> 金子宏，前揭註 74，頁 196。

<sup>77</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 143。





錢，其屬於非現金之所得，使用價值即應計入所得。

最後，依純資產增加說所理解之所得概念，重點在於資產淨值之客觀變動，無論財產之增益來自固定源泉或偶然獲得，亦不論稅捐客體係從營業領域或私人領域取得，均無任何影響<sup>78</sup>。

此說屬於廣義的所得理論（概括的所得概念），將所有增加納稅義務人稅捐負擔能力之經濟利得皆納入所得之概念，不僅是反覆性或繼續性利得，也包含一時性、偶發性或恩惠性利得，為美國 1913 年的聯邦所得稅制以及第二次世界大戰後之日本所採用<sup>79</sup>。

其雖然立意良善且概念清晰，惟其缺陷在於稅捐稽徵實務上難以掌握在理論上應該課稅之自我提供勞務與使用自有財產。其次，依其計算方式可能將未實現之收入亦納入，造成納稅義務人可能手頭上沒有現金而必須變賣財產或借貸資金以支付所得稅此一金錢給付義務。再者，將社會救助之給付納入課稅範圍，易造成價值之矛盾，一方面因其不足而給予，另一方面又以其有餘為理由課稅<sup>80</sup>。

### 三、市場所得理論

依市場所得理論之定義，納稅義務人需有主觀獲取盈餘之意圖，也就是營利之意圖，透過客觀構成要件之營利行為，參與經濟上交易所實現之經濟成果，始為市場所得理論下的所得。若納稅義務人主觀上沒有營利之意圖，縱然客觀上獲得財產上增益，亦非屬所得之範圍，例如以打獵或釣魚為興趣者所獲取之獵物及漁獲。反之，若以主觀上營利意圖而參與市場經濟行為者，客觀上所獲得之財產上增益，則為所得之一部分，例如以釣魚為業並將漁獲售予海產店者。

其次，市場交易也是市場所得理論中一個重要的要件，若未經過市場交易者，均非所得，故其他非經由市場而取得之財產上增益，例如自我消費所得（設算所得）、遺產、贈與、樂透獎金、私人基於法律規定而為之扶養給付與國家基於獎助

<sup>78</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 141-142。

<sup>79</sup> 金子宏，前揭註 74，頁 196。

<sup>80</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 163-164。

或照顧而為之移轉給付，在市場所得理論下，皆非屬所得<sup>81</sup>。我國有學者認同此說，認為經由市場而有所獲者，方具有社會義務，而應分擔公共支出<sup>82</sup>。

最後須注意者，市場所得理論因為堅守「市場」概念，因而無法處理擔任公務員如總統、國會議員之薪資問題，蓋公務員係行使國家高權，與市場經濟活動無關，故此間之經濟活動即無法在市場所得理論下被認定為所得，而造成問題。是以，原本市場所得理論之提倡者亦捨棄「市場所得」，改採「營利所得」概念，以便囊括非市場活動所生之收入，可理解為一種「擴張的市場所得理論」<sup>83</sup>。

## 第二款 不法所得於所得理論下之定位

如上所述，各種所得理論對於所得概念之掌握各有不同，而各個理論對於「不法所得」之所得或非所得性質也可能因此有著不一樣的論理方式與結論。換言之，在不同所得理論下，若非所有類型之財產增益均屬於所得，則「不法所得」亦未必全然被涵蓋於所得概念之範圍內。因而本文以下試圖具體以數種不法所得之類型檢驗之。

若以源泉理論來理解所得概念，則「不法所得」是否為此概念下之所得，則須視個案之類型而定。畢竟源泉理論並未正面闡述其所得概念是否包含或排除不法所得，應回歸其理論核心進行檢驗，亦即「不法所得是否為固定源泉產生之具有規律性、反覆性的孳息」。

蓋不法所得不是單純一種特定類型之所得，而是以違反法律規定之行為所獲取之各種類型所得之集合概念，其區分之標籤係在於「不法」上，與所得類型無涉。換言之，不法所得可以屬於我國法上之營利所得（犯罪行為人獨資經營地下匯兌事業），也可以是財產交易所得（犯罪行為人偶發性的販賣毒品或槍枝），亦可能是利息所得（犯罪行為人觸犯重利罪）等。而因犯罪而獲取所得的手法與利得型態可說是五花八門、不一而足，無法依其性質歸類於所得稅法第 14 條第 1 項

<sup>81</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 150-151。

<sup>82</sup> 葛克昌（1995），〈量能原則與所得稅法改革〉，《中原財經法學》，1 期，頁 40。

<sup>83</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 153-154。



前 9 類的非法所得，例如侵占、竊盜之所得等，則會落入同項第 10 類其他所得之範疇。

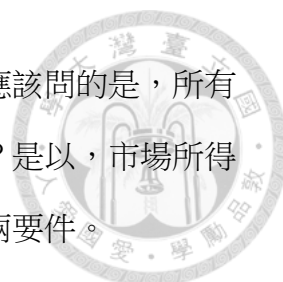
由此可知，於源泉理論下，不法之「利息所得」作為一種從源泉（本金）所產生之規律性、反覆性的孳息（利息），該當於所得之概念；反之，不法之「財產交易所得」則是藉由買賣來實現源泉財產之增值，其增益係來自於源泉財產本體之價值變動，而非規律性、反覆性產生之孳息，故非屬所得。

此外，落入「其他所得」此一分類之非法所得，則無法一概而論，多半亦不具孳息性質而難以認定為所得。綜上所述，若以源泉理論觀之，無法直接將非法所得此一集合概念完全歸類於所得或非所得一側，毋寧應取決系爭非法所得是否具有孳息性質而定。

若自純資產增加說出發，本於其對所得概念之概括性理解，所有類型之非法所得應全部都是此理論下之所得。蓋本說之射程範圍極廣，所有積極利益以及本應支出而未支出之消極利益都被認定為所得之一環。因此，無論是合法所得或非法所得、源泉或孳息，只要是財產增益俱屬所得之範疇。至於非法所得之類型則在所不論，無論是前述可以被源泉理論涵蓋的利息所得，或是在其範圍之外的財產交易所得，甚至無法歸類於所得稅法第 14 條第 1 項前 9 類之其他所得，在純資產增加說之下，均構成所得。

若在市場所得理論下將非法所得展開，則會與源泉理論下之理解有類似的情形。申言之，不同於純資產增加說之概括性理解，市場所得理論與源泉理論等限制性理解對於所得之定義或者說所得與非所得之劃分，都奠基於各自之基準如孳息或市場等，且該基準和非法與否之軸線不完全相同。因而，仍須回歸適用該理論自身之判斷基準，方能決定何者為所得何者則否，而非驟然將非法所得此一集合概念置於所得或非所得之一方。

市場所得理論下之所得概念的構成要件為主觀上「營利意圖」、客觀上「財產增益」、「市場交易」等三要件。客觀上「財產增益」自不待言，蓋財產增益乃各



種所得理論共通之基石，若無財產增益，何來所得可言。我們應該問的是，所有的財產增益都是所得嗎？若否，什麼樣的財產增益才構成所得？是以，市場所得理論關鍵性的要件厥為主觀上的「營利意圖」及「市場交易」兩要件。

對於「營利意圖」之要求，使得此說下所得與非所得之分界線與源泉理論之劃分不盡相同。舉例言之，因興趣或觀賞而種植大麻所結之種子，於源泉理論下屬於孳息而為所得，無涉其意圖或動機為何，惟於市場所得理論下因不具營利意圖而非為所得。反之，為了賺外快而抬價轉賣槍械之價差，在源泉理論下非屬孳息而不構成所得，然於市場所得理論下因為具有營利意圖而係所得。其次，在「市場交易」之要求下，竊盜、侵占之行為雖可能有營利意圖，惟未經由市場交易，亦非屬所得。

綜上所述，各類型之不法所得在市場所得理論下是否為所得，並不是全有全無之關係，無法一概而論，須視個案之具體情形是否具有營利意圖與市場交易之要件而定。

### 第三款 我國現行法

廣泛地就上述各種所得理論與不法所得間之關係進行探討後，我們必須將觀察之視角移動回更加實際之面向，也就是，在我國之所得稅法在沒有明文規定所得之情況下，究竟我國是以何種所得理論去理解所得之概念，也才能進一步掌握何種類型之不法所得方被涵蓋在我國法之所得概念下。

通說認為我國法上所採用之所得理論應為純資產增加說<sup>84</sup>，主要理由有三：

#### 一、立法史

我國對於稅捐之理解以及看法，上至政府，下至人民，甚至他領域之法律學者，大多不會直觀地認為稅捐相關之事務是法學領域之一部分。或者縱然表面上認知到稅捐法具有法律形式，且為行政法之各論，內心仍認為其屬於記帳、會計與財經相關領域，無關乎公平正義之實現，只是一種工具性、程序性或技術性的

<sup>84</sup> 陳清秀（2010），《稅法總論》，六版，頁 30，元照。柯格鐘，前揭註 3，頁 156。



法律<sup>85</sup>。

上開情形，或許均肇因於一個事實，蓋我國之稅捐相關立法所參與者，自始多係財經相關領域之官員與專家學者，而非稅捐法領域之法學者。而前述財經專家學者之留學之處多為政經關係與我國密切之美國與日本。此二國關於所得之立法及理論之通說皆為純資產增加說，應可認為於該二國留學之上開財經專家學者及立法者對於所得之理解，基本上不脫純資產增加說之態度，進而將其實現於所得稅法之立法上。反而，作為我國主要法典所師法之德國，相較他領域而言，在稅捐法上較少被參考、學習<sup>86</sup>。

## 二、法條之文字

按我國所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類及第 8 類分別為「財產交易所得」及「競技、競賽及機會中獎之獎金或給與」，顯然已將源泉財產價值增加之實現與偶然性之財產增益亦納入所得之概念內涵之中，故可知我國並非採取源泉理論。

其次，同條之第 3 類之「薪資所得」，乃指涉所有職業取得之薪資，包含公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得，其中公教軍警者乃執行高權職務，與市場交易等概念尚有不同。又，前述同項第 8 類之「競技、競賽及機會中獎之獎金或給與」，亦未經過市場之交易，仍應課徵所得稅。觀上開規定將無關市場交易之所得亦列為所得，應可知我國未採市場所得理論，且我國所得稅法之公布施行之時間點早於市場所得理論之出現，應無在實定法上採擇市場所得理論之可能。

再者，除了上述各所得理論共通之所得類型外，我國所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類將不具孳息性質之「財產交易所得」納入，同項第 8 類將未經市場交易之「競技、競賽及機會中獎之獎金或給與」納入，厥為關鍵者，係同項第 10 類將「其他所得」亦納入。其他所得係為一網羅式、補漏式之規定，將不屬於前揭分類之

<sup>85</sup> 柯格鐘（2006），〈量能原則作為稅法之基本原則〉，《月旦法學雜誌》，136 期，頁 88-89。

<sup>86</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 157。



所有財產增益俱計入「其他所得」之項目，顯見我國所採擇之所得理論為純資產增加說<sup>87</sup>。

### 三、外部體系

依所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款，因繼承、遺贈或贈與而取得之財產免納所得稅，但我國仍依遺產及贈與稅法課徵遺產稅及贈與稅。此一規定並非所得稅法上所賦予之稅捐優惠，其理由在於遺產稅及贈與稅皆為廣義之所得稅，為避免於所得稅法與遺產及贈與稅法發生重複課稅之情事，也為了防止繼承等一次大量實現之所得所造成之集遽效果，故將其拉出所得稅法獨立課稅。

若仔細觀察因繼承、遺贈或贈與而取得之財產可知，其既非屬源泉之週期性孳息，又非藉由市場交易而獲取，故吾人亦可以由此外部體系推知我國不是採取源泉理論或市場所得理論，毋寧是採取純資產增加說，方能合理解釋遺產及贈與稅法之立法體系<sup>88</sup>。

綜上所述，應可推論我國所得稅法原則上係選擇純資產增加說作為實定法上所得之概念內涵，即以納稅義務人總財產淨值變化之差額作為所得。因此「不法所得」亦須從善如流地接受純資產增加說之所得概念劃定。換言之，所有類型之不法所得，不問系爭不法所得是否具有孳息之性質，亦不問是否經由市場交易，任何類型之不法財產增益，在我國所得稅法下均屬所得，應無疑問。

### 第三項 量能課稅原則

上一部分已提及各種所得理論對於所得概念之理解，並確認我國實定法對於所得之態度，也劃定了不法所得在此間之定位。於此，本文想進一步探討在應然面上，我們對於「所得」及「不法所得」之概念應該抱持著如何之理解，特別是從量能課稅原則的角度切入進行剖析。

量能課稅原則係以衡量個人之稅捐負擔能力作為基準進而課徵稅捐的原則，

<sup>87</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 158-159。

<sup>88</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 160。

無關乎個人自國家或地方自治團體所提供之保護或服務之受益程度多寡。而量能課稅原則因為與多數人對於課徵稅捐之想法相符合，係一稅法領域中具有倫理性之原則<sup>89</sup>，也是「稅法上普遍被認同之課稅基準」，更是「達成平等課稅與追求稅捐正義之必要手段」<sup>90</sup>。

我國憲法上沒有明文提及量能課稅原則，是以若要在稅法上適用量能課稅原則，必須另尋出路，例如以解釋之方式為之。有認為可以用憲法第 7 條所規定之平等原則推演出來，亦即量能課稅原則是平等原則於稅法領域適用之具體化原則<sup>91</sup>。由我國司法院大法官於釋字 597 號解釋文提及「各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則」，於釋字 693 號及釋字 745 號解釋理由書分別提及「……違反量能課稅致牴觸憲法上平等原則……」、「……始符合量能課稅要求之客觀淨值原則，從而不違反憲法第 7 條平等權保障之意旨。」可推知我國釋憲實務已認同前述自憲法第 7 條平等原則出發之論理，並肯認量能課稅原則具有憲法層級之地位。進而可認為，我國之稅捐法領域於立法上及解釋適用上均應積極適用此一具有憲法效力之原則。

如前述，量能課稅原則是於稅捐法上達成平等之手段，而當量能課稅原則成為目的時，則有諸多具體化之下位子原則於各個面向實踐「衡量個人之稅捐負擔能力作為基準進而課徵稅捐」。各個子原則各司其職地分別規範著不同的稅捐構成要件以實踐量能課稅原則，舉例而言，普遍原則係稅捐主體要件之子原則，認為全體國民對於稅捐之繳納都存在義務性；客觀淨值原則與主觀淨值原則係屬於稅基要件之子原則，認為稅基係以收入扣除成本費用後之淨額為準，另亦須扣除納稅義務人維持自身及家庭生活所需之費用<sup>92</sup>。

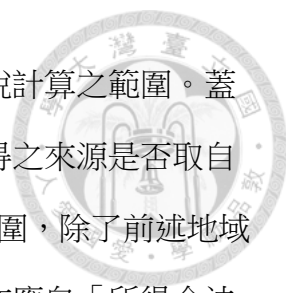
與本處核心議題「不法所得是否為所得」最為相關之量能課稅原則子原則為稅捐客體層次之「全部原則」。固然全部原則之主要著力點在於「納稅義務人之全

<sup>89</sup> 柯格鐘，前揭註 85，頁 95-96。

<sup>90</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 162。

<sup>91</sup> 柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 66

<sup>92</sup> 柯格鐘，前揭註 91，頁 88、91-92。



部所得，不論其來源為國內或國外，亦即全球所得均應列入課稅計算之範圍。蓋在量能課稅原則下，個人稅捐負擔能力之衡量，顯然不因其所得之來源是否取自中華民國而有差異<sup>93</sup>。」惟「全部原則」之內涵應有更大射程範圍，除了前述地域性之差別（中華民國來源所得或非中華民國來源所得）以外，亦應自「所得合法與否」之層面觀察，並且認定不論系爭所得為合法所得或不法所得皆應課徵所得稅。蓋合法所得與不法所得皆會增加納稅義務人之「稅捐負擔能力」，並不因其合法與否而有所異同，是以自然不應於課稅上有差別之對待，方能更加切合量能課稅原則之意旨。

另外，此一層面亦可以自我國所得稅法上找到依據，即所得稅法第二條第 1 項，「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」。固然，此一規定若以「中華民國來源所得與否」之層面觀察，確實有與全部原則有所不符之處<sup>94</sup>，蓋全球所得均應列入課稅計算之範圍，方能正確評估納稅義務人之稅捐負擔能力。惟若自「合法與否」之層面觀察，則可推論我國所得稅法並未刻意區別對待合法所得與不法所得，只要是中華民國來源所得均應課徵所得稅，此舉除了貫徹量能課稅原則外，亦同時蘊含依法課稅原則之意旨。且稅捐稽徵機關在實務上亦有援引此一論理，詳參下文之實務見解部分。

綜上所述，可以認為從量能課稅原則子原則之全部原則中，導出在應然面上「不法所得亦應課徵所得稅」之結論，且在我國法上亦有依據可循。

其次，前述之各種所得理論亦可依全部原則檢驗之。若自另一層面理解「全部原則」，則孳息性質與否或者經由市場交易與否，在所不論，皆應課徵所得稅。理由與前述者如出一轍，蓋孳息與否或者市場交易與否，皆無由影響納稅義務人之稅捐負擔能力，依照公平負擔之要求，於所得稅之課徵上不應有所差異。只要是財產上之增益，不分其性質或類型，皆為所得而應對其課徵所得稅<sup>95</sup>。

---

<sup>93</sup> 柯格鐘，前揭註 91，頁 88。

<sup>94</sup> 立法者後來雖另立所得基本稅額條例以試圖填補此一漏洞，惟其補漏之成效尚有待評估。

<sup>95</sup> 金子宏，前揭註 74，頁 196。



是以，在全部原則下，依照孳息性質與否劃分所得之源泉理論以及依照通過市場交易與否劃分所得之市場所得理論，均已部分偏離量能課稅原則，毋寧是將所有財產上增益皆納入所得課稅之純資產增加說方最為貼近全部原則之意旨。

綜上，可以認為在應然面上最符合量能課稅原則之所得理論即為此說。藉由全部原則與純資產增加說，一方面可以導出「不法所得亦應課徵所得稅」之結論，蓋合法所得與不法所得皆是財產上之增益，就此而言並無不同，沒有刻意排除不法所得於課稅外之理由；而另一方面可進一步導出，「不法所得之各種類型皆應課徵所得稅」，蓋在此說之下，無論財產增益之性質為孳息與否或者經由市場交易與否，均應課稅，對於不法所得自然亦無庸區分其性質而為差別對待。

此外，學者或有認為上述三所得理論皆不盡符合量能課稅原則，而應個別修正之，採取「限制的純資產增加說」或「擴張的市場所得理論」（營利所得），方能盡量切合於量能課稅原則。雖然二者取徑相異，惟在結論上大致類似。

限制的純資產增加說係在純資產增加說之基礎上，限縮至「現實上具有執行可能性」者，亦即以立法明文排除現實上不具執行可能性者，如使用自我財產之隱含所得等<sup>96</sup>。而不法所得在此說之限制下應仍屬於所得而應課徵所得稅，蓋不法所得於純資產增加說下本屬於所得已如前述，又不法所得並非無法查核，毋寧只要檢方願意向稅捐稽徵機關以行政法上之職務協助提供相關稅捐資料即可，故不法所得應非「現實上不具執行可能性」而遭本說排除之客體。

另一方面，擴張的市場所得理論已經不以藉由市場交易為要件，重點在於「獲取營利之意圖」<sup>97</sup>。而不法所得之取得在絕大多數情形下皆有獲取營利之意圖，殊難想像因過失或無意間取得不法所得，是以不法所得在本說之下仍構成所得而應課徵所得稅。是以，縱然採取學者以量能課稅為指導原則所修正之限制的純資產增加說或擴張的市場所得理論，於結論上應不會將不法所得排除於所得概念之外，

<sup>96</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 166-167。

<sup>97</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 168。



仍會對不法所得課徵所得稅。

綜上所述，在量能課稅原則與其子原則全部原則之下，不法所得因為是財產上之增益且增加了納稅義務人的稅捐負擔能力，與合法之所得並無不同，因而該當於所得之概念，應對其課徵所得稅。

#### 第四項 我國實務學說

對於不法所得是否應課徵所得稅，於我國之實務見解尚可以分為稅捐行政實務與稅捐司法實務兩個面向進行觀察。

稅捐行政實務對不法所得之課稅，有持肯定見解者如財政部 81 年 2 月 20 日台財稅第 810759763 號，認為「經營六合彩賭博之收入其未經沒入部分，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 9 類之其他所得，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，合併課徵綜合所得稅。」；

財政部民國 61 年 02 月 04 日台財稅第 31185 號認為，「未具有醫師行醫執照，依醫師法第 7 條規定雖不得執行醫師業務，但在被查獲前既已執行醫師業務，並收取費用，而確有所得者，自應依所得稅法第 2 條：『凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅』之規定辦理。密醫在被查獲前之執行醫師業務收入，自應課徵綜合所得稅，……。」

亦有持否定見解者如直接稅處 26/04/21 處第 203 號訓令，認定娼妓係屬不正當營業，原在取締之列，不予課徵所得稅。

雖然上開函釋之案例事實各有不同，惟可觀察到財政部對於不法所得較新之見解係認為應課徵所得稅。然而上開較舊之函釋並未遭廢止，因而仍有其效力存在。事實上，經營六合彩、密醫與娼妓皆為法所不許之行為，惟上開函釋在課稅上卻予以區別對待，可以說稅捐稽徵機關至今尚未有定見存在。

此外應注意者，在有進入到行政訴訟程序之案件中，稅捐稽徵機關對於各種不法所得之態度大多援引所得稅法第二條，凡中華民國來源所得均應課徵所得稅，並不限於來自合法途徑之所得，採取應課徵所得稅之見解。似可推論稅捐稽徵機



關原則上認為不法所得應課徵所得稅，僅有在例外情形如上開函釋之娼妓則例外不予課徵所得稅。

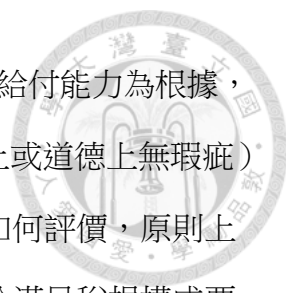
相較於稅捐行政實務尚未完全統一之態度，稅捐司法實務相對持較明確之見解，雖然相關判決為數不多，且大致集中於賭博、掏空公司等類型之案件，惟均肯定不法所得應課徵所得稅。

行政院 79 年度判字第 350 號判決，其事實略為，原告與他人以非正當手段向勞保局詐領保險給付，將從中抽頭所取得之不法所得作為佣金，並經判刑，原告申請退還稅款遭拒而尋求救濟。該判決即認為「凡在中華民國境內取得之其他所得，不論其來源如何<sup>98</sup>，除符合所得稅法第四條規定免納所得稅外，均無免稅之規定」。

其中對於此點論述最為詳盡者，非臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2125 號判決莫屬。該判決之事實略為，原告對機器設備之採購收受回扣，未申報所取得之回扣佣金，被檢察官刑事起訴背信罪等，並被被告補稅處罰，不服而提起救濟。該判決因原告之行為可能構成刑事不法而有不法所得，故對不法所得之課稅與否有較大篇幅之論述。

其正確論列量能課稅原則與依法課稅原則，乃至競爭中立原則，認為「按縱屬違法或違反善良風俗的行為，只要滿足課稅要件，仍不影響於稅捐的課徵，主要是基於**量能課稅的原則**，其既有經濟上給付能力，又滿足課稅的要件，依法自應加以課稅，以符合**依法課稅的原則**，並維護稅捐負擔的公平。否則，若違法行為可以享受免稅待遇，而合法行為卻應予課稅，則守法者吃虧，違法者占盡便宜，不僅違反公平原則，**使守法者處於市場上的競爭弱勢**，造成劣幣驅逐良幣的現象，更變相鼓勵人民違法，以享受免稅特權待遇，其結果，整個社會資源流向違法者手中，當非國家社會之福。換言之，稅法的功能乃是在於經由個別國民之經濟力之參與，填補國家的財政需要，並適合於此種負擔作用的目的，亦即對應於個人

<sup>98</sup> 本文按，上述「來源」係指合法來源或非法來源。



的經濟上給付能力而加以分配。此種分配僅於根據實際的數值的給付能力為根據，而不問其給付能力如何形成或國民如何可能更良好的（在法律上或道德上無瑕疵）為行為，始可能正當，因此，一個事件經過在民法上或刑法上如何評價，原則上對於稅捐的給付能力並無影響。因此，一項行為如果全部或部分滿足稅捐構成要件時，則不論該行為是否牴觸法律上的禁止規定，或違背善良風俗，對於課稅均不重要。違反禁止規定或善良風俗的行為，如果滿足稅捐構成要件，即產生稅捐義務。因此稅捐義務人不得抗辯其給付能力係植基於法律所禁止的或違反善良風俗的行為。」

較新近之判決如最高行政法院 105 年度判字第 628 號判決，其事實略為，原告未申報其進行職棒賭博賭贏所獲之賭金，遭被告補稅處罰後，不服提起救濟。其除了援引比較法上之德國租稅通則作為論理之一環外，亦以法規體系一致性之角度觀察，「賭博所得屬所得稅法上之應稅所得，並不因賭博行為違反法律禁止規定，而使因賭博行為所生之獲利不具所得屬性。因為參酌德國租稅通則第 40 條之規定，賭博行為之獲利，只要未經國家沒收，實質上為賭博之人所有，即應依『量能平等負擔』之稅法建制原則，比例負擔國家之公共支出。事實上，合法賭博之獲利，依所得稅法第 14 條第 1 項第 8 類之規定，都需課徵所得稅，則規範體系之一致性觀點言之，非法賭博之獲利，又豈有不課稅之理。」

簡要整理上開判決如下表

表格 1

行政法院 79 年度判字第 350 號判決	凡在中華民國境內取得之其他所得，不論其來源如何，除符合所得稅法第四條規定免納所得稅外，均無免稅之規定。
臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2125 號判決	一項行為如果全部或部分滿足稅捐構成要件時，則不論該行為為是否牴觸法律上的禁止規定，或違背善良風俗，對於課稅均不重要。違反禁止規定或善良風俗的行為，如果滿足稅捐構成要件，即產生稅捐義務。

<p>最高行政法院 105 年 度判字第 628 號判決</p>	<p>合法賭博之獲利，依所得稅法第 14 條第 1 項第 8 類之規定， 都需課徵所得稅，則規範體系之一致性觀點言之，非法賭博 之獲利，又豈有不課稅之理。</p>
--------------------------------------	---



綜上所述，應可認為在我國稅捐行政實務與稅捐司法實務上，就不法所得應否課徵所得稅此點，並無太大爭議存在，均肯定不法所得亦為所得稅之稅捐客體。

此外應注意者，在所有的不法所得相關判決皆肯定在概念上不法所得應課徵所得稅之前提下，有極少數實務見解正面切入，更進一步深入論及以「保有可能性」區分「什麼範圍內的不法所得會構成所得」，即臺北高等行政法院 92 年度簡字第 803 號判決，其事實略為，原告將其死亡配偶之當年度所得計入當年度綜合所得總額，後認為應剔除而提起救濟（儘管此判決之事實與不法所得完全無關，僅是作為旁論提及）。

該判決表示，「違法取得之財物是否要列為「收入」，則要看取得財物者得終極性保有該財物之概然性有多高而定，當然這其間存有某些灰色地帶（例如違法賭博贏得之財物終極保有之可能性甚高，應算為收入。而侵占或竊盜他人財物者，則終極保有該犯罪所得之可能性甚低，故不應算為收入。）」。

上述判決似偏向採取民法上權利之角度觀察，若有權利能在法律上終局保有，且無返還義務者，方屬於收入。申言之，竊盜及侵占之所得，在民法上所有權人及原占有人有返還或回復請求權（民法第 767 條第 1 項前段、第 949 條第 1 項參照），因而取得者有返還或回復之義務，其僅有事實上之占有，並無民法上之物權可供主張，在法律上處於隨時可能被請求返還或回復之狀態，而難以終局保有之，因此不是收入，故不構成不法「所得」；反之，賭博贏得之所得則因係對賭者出於不法原因之給付，而無不當得利之返還請求權（民法第 180 條第 4 款參照），取得者沒有返還義務，而可終局保有之，因此屬於收入，故屬於不法「所得」。

這樣的區別在比較法上如美國、日本雖係上世紀之重要論爭（詳見下文比較



法之討論)，惟在我國實務上似乎並無此種討論存在。較有可能的推論是，在我國實務意識到不法所得亦應課稅時，上述論爭在比較法上早已有塵埃落定之結論，我國實務因而照單全收，不再積極就此點為討論。

學說見解對於不法所得之態度與上述實務見解大致相同，皆認為在法秩序一致性下，不法所得屬於所得應課徵所得稅，且進一步認為，無論其私法上法律效果是否依民法 71 條（違反強行或禁止規定）或 72 條（違反公序良俗）而無效皆然，重在獲取經濟效果。此外，對不法所得課徵稅捐，亦不代表在法律上承認該行為之合法性<sup>99</sup>。

學說上亦有本於上述不法所得應課徵所得稅之前提，再區分「有無被害人之犯罪所得」（亦即被害人對不法所得有無民事上損害賠償請求權），予以分別對待者。其認為，固然「一般違法行為之所得或無被害人之犯罪所得，得納入課稅所得課稅」，例如娼妓、賭博或走私等。惟「負擔賠償義務之違規（犯罪）行為之所得利益，應優先賠償被害人」（即優先保護被害人求償權），如侵占或背信等，「既然犯罪所得之物實質上係屬於被害人得請求返還之物，則依法應返還被害人，實質上犯罪行為人並未終局享有該項利得，自不宜納入課稅所得之範圍。」（即依實質課稅原則淨資產未增加）<sup>100</sup>。退一步言，若認為負擔賠償義務之違規（犯罪）行為之所得利益是應作為所得而課徵所得稅，則至少得將損害賠償義務或返還義務作為成本費用自收入之當年度扣除之<sup>101</sup>。

上述「區分說」之學說見解，雖然切入點看似與臺北高等行政法院 92 年度簡字第 803 號判決之區分不盡相同，一為「保有可能性」，另一則為「有無被害人」。然而細譯其脈絡後可以發現，其實二者都是本於「民法上權利或返還義務之有無」及「終局保有」之概念而對不法所得進行區分，實質上係出於同一之考量（若姑

<sup>99</sup> 陳敏（2019），《稅法總論》，頁 182-183，自版。柯格鐘（2021），〈論不法行為所得之課稅-最高行政法院 105 年度判字第 628 號判決評釋〉，《月旦裁判時報》，103 期，頁 20-21。

<sup>100</sup> 陳清秀（2016），〈稅法基礎講座：第三講：犯罪所得之課稅問題探討〉，《月旦法學教室》，165 期，頁 40-44。

<sup>101</sup> 陳清秀（2013），〈違法所得之課稅問題〉，《當代財政》，31 期，頁 55-59。



且不論學說還有提出「優先保護被害人求償權」之論點)。而上述學說最後關於成本費用扣除之看法是否合理，因為此議題與犯罪所得之沒收亦息息相關，皆屬嗣後失去該所得之情形，本文留待第四章再併同討論。

此外，另有學說對於實務見解之批評，認為對娼妓之所得不課稅，不僅違反量能課稅原則，蓋娼妓所得之稅捐負擔能力並不比其他行業之所得低，且課稅亦不代表國家免除了娼妓之不法性或可非難性；亦違反依法課稅原則，因為國會所通過之法律並無規定娼妓所得免稅；甚至更危害到稅捐之競爭中立性，如相較於合法營業必須被課稅，此舉毋寧是鼓勵非法營業活動，進而造成劣幣驅逐良幣之現象<sup>102</sup>。

## 第五項 比較法

梳理完國內之實務學說見解後，在比較法上，本文擬以美國與日本之實務學說對不法所得是否課徵所得稅之看法作為中心，並輔以部份德國實務見解進行介紹。

而在鋪排之次序上，本文將以美國之實務為優先，其後方為日本之實務學說，最後再觸及德國法。原因在於，日本之所得稅制在二戰後大規模地以美國稅法為藍本進行改造，而日本法對於此爭點之動向，其實某種程度上亦係承繼自美國法上之實務判決之演進<sup>103</sup>。因此本文先介紹美國法，再依次概覽部分繼受美國法之日本法，在理解與說明上應會較於清晰易解。德國法則因與美國法及日本法較無體系上之關連，將置於最後論之。

### 第一款 美國法

首先，於 1913 年美國憲法第十六修正案通過，規定「國會有權對任何來源的收入制定和徵收所得稅，無須在各州按比例進行分配，也無須考慮任何人口普查

<sup>102</sup> 柯格鐘(2007)，〈稅法之解釋函令的效力-以稅捐實務上娼妓所得不予課稅為例〉，《成大法學》，12期，頁79-80。

<sup>103</sup> 金子宏(1975)，〈租税法における所得概念の構成(三・完)〉，《法學協會雜誌》，92卷9号，頁1124。

或人口統計。」第十六修正案也是下述國內稅收法典第 61 條(a)「總所得」規定之基礎<sup>104</sup>。雖難以斷定制憲者是否意識到對於不法所得應否課稅之問題，惟基於此修正案所使用之文字，可認為某程度上為不法所得之課稅提供了可能之文義解釋範圍。

其次，自美國之現行法律規定切入。美國之國內稅收法典(**Internal Revenue Code, IRC**)是美國在聯邦層級由國會制定之一部稅法法律，其規範內容一次包含各種國內稅目，除我們聚焦之所得稅外，亦囊括不動產稅、消費稅等，於實體法之內容外亦觸及程序法與制裁法，是美國稅法主要之法源<sup>105</sup>。

國內稅收法典第 61 條(a)<sup>106</sup>規定了美國稅法上採取「總所得」之概念，亦即除同法有明文排除以外，無論其來源為何，皆為所得<sup>107</sup>。若以所得理論觀之，毫無疑問是採取純資產增加說之概念。而自實定法之立法史觀之，美國 1913 年之所得稅法 **Section II B** 規定，「淨所得應包括……來自任何為了獲取收入之『合法』業務……無論其來源。」而到了 1916 年之修正，將「合法」一詞刪去，顯然可以推論立法者之意思在於將不法之收入也一併納入所得稅之課稅範圍之內，其目的在於增加稅收以因應第一次世界大戰之準備，不關心個人之稅收是否源自合法來源<sup>108</sup>。

再者，根據美國財政部法規(**U.S. Treasury regulations**) (相當於我國由法律授權行政機關發布之法規命令) 第§ 1.61-14(a)(**Miscellaneous items of gross income.**)規定<sup>109</sup>，直接正面闡述，除了上述國內稅收法典第 61 條(a)所列舉之所得外，不法利得也構成所得。與我國、日本皆無正面於法律或法規命令中揭示不法所得之所得性

<sup>104</sup> Donald DePass, *NOTE: Reconsidering the Classification of Illegal Income*, 66 *TAX LAW* 771, 772 (2013).

<sup>105</sup> 楊崇森 (2020), 〈美國稅法 (尤其所得稅法) 淺釋〉, 《律師法學期刊》, 5 期, 頁 14。

<sup>106</sup> 舊法為第 22 條(a)。

<sup>107</sup> IRC§61(a): Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means all income from whatever source derived, including (but not limited to) the following items:...

<sup>108</sup> David Butter, *Comment: Modernizing U.S. Tax Code Section 280E: How an Outdated "War on Drugs" Tax Law Is Failing the United States Legal Cannabis Industry and What Congress Can Do to Fix It*, 14 *FIU L. REV.* 739, 742-743 (2021).

<sup>109</sup> U.S. Treasury regulations § 1.61-14(a): In addition to the items enumerated in section 61(a), there are many other kinds of gross income. For example... Illegal gains constitute gross income.





質，而係透過法律解釋之方式為之，有所不同，屬於較少見之立法例。

簡要整理上述美國實定法規定如下表

表格 2

憲 法	第十六修正案	國會有權對任何來源的收入制定和徵收所得稅……。
法 律	國內稅收法典 第 61 條(a)	採取「總所得」之概念，亦即除同法有明文排除以外， 無論其來源為何，皆為所得。
命 令	美國財政部法 規第 1.61-14(a)	除了上述國內稅收法典第 61 條(a)所列舉之所得外，不法 利得也構成所得。

進一步，特別是在英美法系之國家，可以觀察在法律之規定外，其判例法是如何操作以及變遷。美國之法院判決自始即認為不法所得應予課稅，即 1927 年聯邦最高法院於 *United States v. Sullivan* 一案中，以「沒有理由認為，一個事業若是非法的，即可豁免於其係合法時所應支付之所得稅。」，認為非法販運酒類之收入應課徵所得稅<sup>110</sup>。在這個前提下，美國法對此一爭點之發展毋寧不再是不法所得應否課稅之問題，而是更深入的進行分類「什麼範圍內的不法所得會構成所得」。

1946 年聯邦最高法院於 *Commissioner v. Wilcox* 案中，對於侵占之所得，除了以「縱然取得之方式違法，亦不影響 22 條(a)之適用」，再次肯定所得之不法性不影響實定法之所得判斷外，更認為「要成為課稅對象之利得，須滿足兩條件，(1) 利得者存在對於該利得之權利(2)不存在對於該利得絕對且無條件之返還義務。若沒有任何真實的(bona fide)法律上或衡平法上之權利，就算該權利有所爭議，仍不能說納稅義務人獲取了 22 條(a)<sup>111</sup>範圍內之所得。……如借貸之情形，……僅收受

<sup>110</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1124。

<sup>111</sup> 規定「總所得」概念之條文，於 1954 年後為第 61 條(a)，僅是簡化其文字，定義則未有明顯之更動，均指涉「任何來源」。

完全屬於他人的財產或金錢，缺乏第 22 條(a)所指的收益或利潤的基本特徵。」

換言之，該判決之想法是按照私法上權利或義務（特別是所有權或返還義務）之有無，以界定該不法利得是否為所得。日本學者有稱此觀點為「法律性理解」（法律的把握）者<sup>112</sup>。

在 1952 年聯邦最高法院於 *Rutkin v. U.S.* 案中，對於恐嚇取財之所得，認為「本件之被害人不太可能請求返還（恐嚇取財之利得），原告可以徹底地對其使用收益，如同擁有完整之權利。……不法所得與合法所得相同，只要對所得有相當之控制權，並實際上能輕易實現經濟上利益，就應成為課稅之對象」。

此一見解之前段部分仍試圖秉持著上述「法律性理解」，以「返還之可能性較低」一點，證立取得者近似於擁有私法上之權利，因而構成所得。惟捨棄返還義務有無之標準而改採「返還可能性」，其本身之概念似乎即帶有些許事實性之意味存在，而非全然之法律性要素，因而或許可以認為上述 *Wilcox* 案中純粹的法律性理解已被動搖，其法律性理解已經沾染上部分事實性之色彩。

此一見解之後段部分更是與上述 *Wilcox* 案所揭示之兩要件大相逕庭，「有控制權」及「實際上實現經濟利益」等語並不是用私法上法律關係去理解，反倒是運用現實的、經濟的角度去觀察不法所得，也就是日本學者所稱之「經濟性理解」（經濟的把握）<sup>113</sup>，亦即以事實上的控制關係為判斷基準。儘管本案與 *Wilcox* 案爭點相近，均在討論不法所得是否應課徵所得稅，但聯邦最高法院在判決中仍然堅持「在本案中，我們未觸及 *Commissioner v. Wilcox*, 327 US 404 的事實。該案事實與本案不同。」以侵占與恐嚇取財之事實有所不同為由，未正面推翻 *Wilcox* 案之見解。

最後，1961 年聯邦最高法院於 *James v. U.S.* 案中，對於侵占所得，多數意見認為侵占所得亦須課徵所得稅。或許是因為與 *Wilcox* 案皆係侵占所得是否課徵所得

<sup>112</sup> 金子宏（2010），〈テラ銭と所得税〉，《租税法理論の形成と解明》，頁 436，有斐閣。

<sup>113</sup> 金子宏，前揭註 112，頁 436。

稅之問題，難以再以 Rutkin 案之「事實不同」為理由迴避推翻過去判決，且 Rutkin 案之論理已經事實上變更 Wilcox 案之見解。故於本案正式推翻 Wilcox 案見解，「然而，Rutkin 案中使用的論理已不可避免地使我們得出這樣的結論，即 Wilcox 案已徹底死去。」

此外，本案判決理由也直接指出 Wilcox 案與 Rutkin 案間之矛盾，並平息此一爭端<sup>114</sup>，「Wilcox 跟 Rutkin 案都是藉由不法行為獲取所得。……Rutkin 案對恐嚇取財所得之返還義務一點也不低於 Wilcox 案。……侵占者可能對其侵占之所得沒有所有權，而恐嚇取財者可能獲得可撤銷的所有權，這無關緊要。聯邦所得稅的問題不是由這種『細小微妙之處』決定的。」。

在此爭點之結論上，其亦援引 Rutkin 案之「對所得有相當之控制權，並實際上能輕易實現經濟上利益，就應成為課稅之對象」，可以認為其完全拋棄「法律性理解」，正式採用「經濟性理解」之見解。另於本判決將近末段之處，將此議題上升至稅捐正義之層次，是前兩個判決所未見的，可以說是擲地有聲。「我們不應該繼續混淆視聽，特別是當結果會延續不正義的做法，即免除貪污者對他們通過竊盜而致富的錢才繳納所得稅的義務，而誠實的人則對每一種可以想像的收入都要納稅。」。

此外，James 案的少數不同意見雖認同不法所得應予課稅，惟不應變更 Wilcox 案，毋寧係 Wilcox 案所揭示之基準應予以維持，而不是以不法所得之不道德性即認為其須課稅。且暗示若對侵占課稅，會造成受害人難以求償，因為稅捐債權有優先權（擔保債權）<sup>115</sup>。又，對侵占之所得課稅是對侵占罪的第二次處罰<sup>116</sup>。

簡要整理上述聯邦最高法院判決如下表

<sup>114</sup> WILLIAM A. KLEIN, JOSEPH BANKMAN, DANIEL N. SHAVIRO & KIRK J. STARK, FEDERAL INCOME TAXATION 200 (15<sup>th</sup> ed. 2009).

<sup>115</sup> 國內稅收法典第 6321 條規定，納稅義務人拒絕履行稅捐給付義務時，在債權額度內美國對納稅義務人之所有財產有優先權（擔保物權）。

<sup>116</sup> 持相反見解者，如 1993 年聯邦第二上訴巡迴法庭之 Collins v. Commissioner, 3 F.3d 625, 633，認為不是雙重處罰，因為依國內稅收法典第 165 條(c)，只要向被害人返還就可扣除之。

表格 3

1927	<b>United States v. Sullivan</b>	認為非法販運酒類之收入應課徵所得稅。「沒有理由認為，一個事業若是非法的，即可豁免於其係合法時所應支付之所得稅。」
1946	<b>Commissioner v. Wilcox</b>	認為侵占所得不應課稅。要成為課稅對象之利得，須滿足兩條件，(1)利得者存在對於該利得之權利、(2)不存在對於該利得絕對且無條件之返還義務。
1952	<b>Rukin v. U.S.</b>	認為恐嚇取財之利得應課稅。「本件之被害人不太可能請求返還……。」但以事實不同為由拒絕推翻 <b>Wilcox</b> 案。
1961	<b>James v. U.S.</b>	認為侵占所得應課稅，正式推翻 <b>Wilcox</b> 案。「只要對所得有相當之控制權，並實際上能輕易實現經濟上利益，就應成為課稅之對象」。

整體觀之，美國實務對於此一爭點之看法，係逐漸自法律性理解向經濟性理解之方向偏移，並最終採取了經濟性理解，使此一爭點產生穩定見解而塵埃落定。

附帶一提，雖有想法質疑 1977 年第二巡迴上訴法院之 **Gilbert v. Commissioner** 案判決對於負責人處分公司資產之情形，是否再度動搖了上開 **James** 案中的穩定見解<sup>117</sup>。惟觀察 **Gilbert** 案之判決理由可知，其係將本案之情形排除在侵占之情形外而無須課徵所得稅。換言之，判決理由並不是將因侵占而獲得之不法所得創設一個例外情形而不須課稅，而是自始不將其行為視作侵占，反而是認定其屬於特定目的之借貸，納稅義務人無法「不受限制地處分」，而無須課徵所得稅。

判決理由中亦強調與 **James** 案之事實有所不同。再者，本案僅屬於巡迴上訴法院之決定，縱然與 **James** 案有所抵觸，亦難謂聯邦最高法院之見解前後矛盾，

<sup>117</sup> KLEIN, BANKMAN, SHAVIRO & STARK, *supra* note 114, at 200.

至多只是下級法院所表示之不同意見而已，且本案後續亦無相關之波瀾產生，尚難認定 James 所確立之見解有所轉變。

學說上，有肯定說以美國作為一個由各州組成之聯邦國家之前提，認為若將收入來源之合法性作為是否課徵所得稅之區分標準，會產生所得稅對於同樣性質之收入在不同管轄權（各州）之下之結論不一致<sup>118</sup>，頗值傾聽。亦有認為，若採 Wilcox 案標準，雖然不法利得於不存在返還義務時須終局性地被課稅，但被課稅之時間點就會較一般情形為慢，這樣的時間差可能會對不法所得之取得者有利<sup>119</sup>。

而在學說上亦有否定見解認為，不應對侵占之所得課稅。較為樸素的理由如，從非法行為之所得中抽成，易被認為政府與犯罪者同流合汙，此際一方面有損政府之形象，另一方面則提升了犯罪者之地位<sup>120</sup>。自均有返還義務之角度觀察，侵占毋寧更像是借貸，淨資產皆不會增加<sup>121</sup>。在邏輯上對利得者而言，不是產生了利得，反而是產生了債務<sup>122</sup>。

其亦認同 James 案之不同意見，主張對於侵占之所得課稅會對被害人產生不利影響<sup>123</sup>，亦即容易面臨求償無門之困境。其他附和 James 案不同意見之學者則有認為，對不法所得課稅以及不法行為之刑事處罰是雙重處罰，且對不法所得課稅之處罰沒有威懾力<sup>124</sup>。學者更有認為被害人之請求權永遠不應次於政府之稅捐債權者<sup>125</sup>。

## 第二款 日本法

<sup>118</sup> Frank M. Keesling, *Article: Illegal transactions and the income tax*, 5 UCLAL REV. 26, 30-31 (1958).

<sup>119</sup> 玉国文敏（1974），〈違法所得課税をめぐる諸問題（2）〉，《判例時報》，748号，頁15。

<sup>120</sup> Keesling, *supra* note 118, at 29.

<sup>121</sup> Emily Finestone, *Note: Eliminating the tax on embezzled funds: A call for reform*, 34 REV. BANKING & FIN. L. 713, 715-716 (2015).

<sup>122</sup> Finstone, *supra* note 121, at 732.

<sup>123</sup> Finstone, *supra* note 121, at 723.

<sup>124</sup> DePass, *supra* note 104, at 779-780.

<sup>125</sup> Christine Manolakas, *The Taxation of Thieves and Their Victims: Everyone Loses But Uncle Sam*, 13 HASTINGS BUS. L.J. 31, 87 (2016).



首先，亦自日本之實定法層面切入。日本稅法之規範結構不同於美國包裹式地全部規範於一部國內稅收法典，而與我國較為相近，係依照稅目之不同，個別制定獨立之法律，規範個人所得稅之法典亦為「所得稅法」。

日本現行所得稅法並沒有明文規定「不法所得」是否屬於所得，甚至也沒有正面定義「所得」之意涵，僅是於第 23 條至 35 條列舉各種所得之分類（合稱「各種所得」<sup>126</sup>），相當於我國所得稅法之第 14 條第 1 項各類。反面而言，日本所得稅法第 9 條第 1 項各款之非課稅所得規定，也沒有提及不法所得。從而，不法所得是否應課徵所得稅在實務與學說上成為了一個值得討論的問題。

在實務上，此一議題之討論始於日本於第二次世界大戰前相繼施行之經濟統制法規<sup>127</sup>，亦即施行計劃經濟。而在政府高強度干預經濟活動，並壓抑到由供需所主導之市場經濟時，勢必會產生不完全合於政府指導之暗地裡的經濟活動如黑市地下交易等。而黑市地下交易之經濟成果即其不法所得，是否應該課徵所得稅，在當時就成為了問題。

昭和 17 年（1942 年）7 月 7 日之函釋對此表示了意見，認為計算所得時不應計入地下交易之利益。此外，因為第二次世界大戰前日本所得稅係採取「限制的所得概念」，故一時性的不法所得在斯時本來就不會是課稅對象，上述函釋是針對「持續性」進行地下交易的所得而發<sup>128</sup>。

而在繼續闡述日本法對於不法所得課徵所得稅之演變前，本文認為應先介紹對於不法所得之「法律性理解」（法律的把握）、「經濟性理解」（經濟的把握），會有助於後續說明之理解。上述兩種理解是用以界定不法利得在何種範圍（課稅適狀<sup>129</sup>）下構成所得。

「法律性理解」是以該利得在私法上可否有效保有來區分，只有可以在私法上有效保有之利得方為應課徵所得稅之所得。依此，詐欺及脅迫之利得在意思表

<sup>126</sup> 日本所得稅法第 2 條第 1 項第 21 款之定義參照。

<sup>127</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1120。

<sup>128</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1133。

<sup>129</sup> 島山武道、渡辺充（2000），《新版租税法》，頁 83，青林書院。



示被撤銷前，在法律上都可以有效保有，因此為所得。而賭博等利得因為是出於不法原因之給付，對方無法請求返還，利得者可以有效保有，因此為所得。竊盜及侵占是在私法上無效之利得，無法有效保有而須返還，因此非為所得。

「經濟性理解」則是無論在私法上可否有效保有，以經濟性的角度觀之，利得者可以現實上支配其利得並為自己享受，就構成應課徵所得稅之所得。依此，不僅是詐欺、脅迫或不法給付之利得，連竊盜或侵占之利得也包含在所得之內<sup>130</sup>。

回到日本法對此議題之態度之演進。其後，因二戰後日本作為戰敗國由美國占領，政經情勢及法律制度大幅度地受美國所左右。日本的所得稅法於昭和 22 年（1947 年）進行大幅度的修正，從限制的所得概念走向美國之包括的所得概念<sup>131</sup>。而或許也受美國 1946 年 Wilcox 案判決之影響<sup>132</sup>，日本稅捐稽徵機關對不法所得之態度也有所轉變，於昭和 23 年（1948 年）之函釋認定不法所得於一定範圍內屬於課稅對象，「……（一）竊盜、強盜、侵占之財物，因法律上所有權未移轉，故不是所得。（二）因詐欺、脅迫而為之給付，因所有權有移轉而構成所得。但日後因判決而撤銷或合意解除契約之情形時，要於計入所得之年度更正之。（三）賭博、統制價格違反之收入，因所有權有移轉而構成所得……。」。而此一見解（即學者所稱之法律性理解）在昭和 26 年（1951 年）之所得稅基本通達（如同所得稅函釋之集結統整）一四八仍持續之。

在司法實務上，違反經濟統制法規相關判決如名古屋高裁昭和 26 年 6 月 14 日判決、長野地裁昭和 27 年 10 月 21 日判決，均認為所得稅之課徵不應區分合法利得或違法利得，肯認不法利得原則上應課徵所得稅<sup>133</sup>。東京高裁昭和 27 年 1 月 31 日判決更明白指出，「只要沒有特別以法律規定排除不法行為所生之所得，當然屬課稅之對象。本來，所得原因係合法或不法之問題，就不是稅法領域之問題。」。並且在昭和 30 年代起的超額利息相關問題，相關判決在對於不法所得應予課稅的

<sup>130</sup> 金子宏，前揭註 112，頁 436-437。

<sup>131</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1120。

<sup>132</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1124。

<sup>133</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1121。



前提下，明顯採取了法律性理解，以利得人對超額利息部分是否負不當得利之返還義務而定其所得性質與否，如最高裁判所昭和 37 年 8 月 23 日判決<sup>134</sup>。而當時之學說見解對於不法所得之判斷上，也支持法律性理解<sup>135</sup>。

於昭和 44 年（1969 年）時，國稅局將上述昭和 26 年（1951 年）之函釋廢止，並於昭和 45 年（1970 年）之所得稅基本通達三六之一，規定應計入金額之收入不問其原因行為是否適法。因此可以推論，本函釋之意旨在於不再區分民事法上法律行為之有效或無效，不法所得皆應課徵所得稅，採取經濟性之理解。此外，此一變化或許亦與美國法（1961 年 James 案判決推翻 Wilcox 案正式對不法所得採取經濟性理解）之動向有所關連<sup>136</sup>。

簡要整理上述日本稅捐實務之函釋如下表

表格 4

昭和 17 年( 1942 年 ) 7 月 7 日之函釋	計算所得時不應計入地下交易之利益。
昭和 23 年( 1948 年 ) 之函釋 昭和 26 年( 1951 年 ) 之所得稅基本通達 一四八	不法所得於一定範圍內屬於課稅對象，「……（一）竊盜、強盜、侵占之財物，因法律上所有權未移轉，故不是所得。（二）因詐欺、脅迫而為之給付，因所有權有移轉而構成所得。但日後因判決而撤銷或合意解除契約之情形時，要於計入所得之年度更正之。（三）賭博、統制價格違反之收入，因所有權有移轉而構成所得……。」
昭和 45 年( 1970 年 ) 之所得稅基本通達 三六之一	應計入金額之收入不問其原因行為是否適法。

<sup>134</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1125-1126。

<sup>135</sup> 玉国文敏（1975），〈違法所得課税をめぐる諸問題（4）〉，《判例時報》，755 号，頁 14。

<sup>136</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1125、1136。





法院之判例也逐漸向所謂經濟性理解移動，最高裁判所於昭和 46 年 11 月 9 日之判決明確不採法律性理解，「是否構成所得，不必然由其法律性質所決定」，並直接揭示經濟性理解之意旨，認為縱然貸與人有對超額利息返還不當得利之義務，其收受之超額利息仍為所得<sup>137</sup>。此前之下級法院如大阪高裁昭和 39 年 9 月 24 日判決及福岡高裁昭和 41 年 12 月 19 日判決亦曾分別認為，「縱然是無效或應撤銷之行為，在其行為之經濟效果發生時，不妨礙對其收益課稅」（使用之文字近似於德國稅捐通則第 41 條第 1 項之規定）、「所得稅法上之所得，不問其發生原因是否適法，只要稅法或其他法律沒有規定為不課稅，而且從經濟上、實質上之角度觀察，可以構成收支計算上之利得即足矣。」

簡要整理上述日本司法實務之判決如下表

表格 5

東京高裁昭和 27 年 1 月 31 日判決（1952）	「只要沒有特別以法律規定排除不法行為所生之所得，當然屬課稅之對象。本來，所得原因係合法或不法之問題，就不是稅法領域之問題。」
最高裁判所昭和 37 年 8 月 23 日判決（1962）	以利得人對超額利息部分是否負不當得利之返還義務而定其所得性質與否
最高裁判所昭和 46 年 11 月 9 日判決（1971）	不採法律性理解：「是否構成所得，不必然由其法律性質所決定」。

學說則一致認為不法利得應予課徵所得稅<sup>138</sup>，所持之理由如，「在包括的所得概念（純資產增加說）下，只要增加納稅義務人之稅捐負擔能力，就應該是課稅

<sup>137</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1127-1128。

<sup>138</sup> 清永敬次（2007），《稅法》，七版，頁 52，ミネルヴァ書房。酒井克彥（2011），《所得稅の論點研究》，頁 225，財經詳報社。金子宏，前揭註 74，頁 197。谷口勢津夫（2011），《稅法基本講義》，二版，頁 181，弘文堂。北野弘久（1974），《稅法學の基本問題》，頁 72-73，成文堂。

對象。」<sup>139</sup>、「若不對不法利得課稅，就是對不法利得不當的優惠待遇，並不適當。」<sup>140</sup>，以及「實務上要稅捐稽徵機關在課稅前一一區別合法非法所得有困難，而且稅務調查也不是犯罪調查，沒有必要刻意區分所得是否違法。」<sup>141</sup>

可以想像之反對理由如，「對不法行為課稅就是承認不法行為之合法性」<sup>142</sup>，惟課稅是著眼於所得的發生這個經濟性的結果，從倫理道德的角度來看是完全中立的。因此，對犯罪所生之利得課稅，與對犯罪自身的評價，完全不是同一個問題。舉例而言，對賭博而生之利得課稅，並不是承認賭博。反過來，對賭博者也沒有制裁的意味<sup>143</sup>。

亦有反對見解認為，「不法利得多數情形都是犯罪，而會被處罰、沒收、追徵或者因請求而須返還，沒有稅捐負擔能力」，然而縱然可能被沒收、追徵、返還，但只要現在保有利得並可以利用，就是增加稅捐負擔能力，到沒收、追徵、返還時，再來請求更正來減少稅額即可<sup>144</sup>。

日本稅法學界之權威學者金子宏在界定不法利得在何種範圍下構成所得時進一步認為，經濟性理解係較法律性理解妥當，蓋稅捐負擔能力之概念本身就是依照經濟實質，表彰經濟上的負擔能力。再者，從現實角度觀察，私法上無效的利得經常未被沒收或被請求返還，反而是私法上可有效保有之利得常被沒收。最後，從稅捐負擔能力之角度觀察，私法上有效與無效之利得本來就沒有質的差異，用經濟性理解將私法上無效之利得納入所得稅課稅之範圍，始符合依照稅捐負擔能力公平地分配稅捐負擔之要求<sup>145</sup>。學說亦大多贊同之<sup>146</sup>。

---

<sup>139</sup>另有學者認為，縱然是限制的所得概念或市場所得概念，也不必然沒有對不法所得課稅，可以注意。三木義一（2001），〈不法利得課稅論〉，金子宏（編），《21世紀を支える税制の論理第2卷：所得税の理論と課題》，二版，頁108，稅務經理協會。

<sup>140</sup> 清永敬次，前揭註138，頁52。

<sup>141</sup> 三木義一，前揭註139，頁108。


<sup>142</sup> 畠山武道、渡辺充，前揭註129，頁82。

<sup>143</sup> 金子宏，前揭註112，頁438。

<sup>144</sup> 畠山武道、渡辺充，前揭註129，頁82。

<sup>145</sup> 金子宏，前揭註103，頁1122。

<sup>146</sup> 北野弘久（2009），《現代税法講義》，五版，頁48，法律文化社。水野忠恒（2011），《租税法》，五版，頁149，有斐閣。佐藤英明（2022），《スタンダード所得税法》，三版，頁24，弘文堂。



另有學者也提出，對於該利得之權利之存在，終究只是一種用以彰顯對該利得經濟性支配之可能性之手段而已<sup>147</sup>，於採取經濟性理解之同時，某程度上調和了兩種理解方式之對立性。此外，若採取法律性理解，於竊盜、搶奪、侵占之客體分屬金錢或特定物時，一方面因金錢之所有權原則上會隨其占有之移轉併同移轉，而應課稅；另一方面特定物則不會因此移轉其所有權，毋庸課稅。此舉不僅害及課稅之公平性，也對實務造成不必要之混亂<sup>148</sup>。換言之，僅以客體型態之不同，即忽視其經濟價值並區別對待而異其結論，於解釋上並不妥適。

此外，在實定法上也可以找到不法所得經濟性理解之根據。日本所得稅法第 152 條與所得稅法施行令(類似我國所得稅法施行細則)第 274 條第 1 號規定，「……稅額計算之基礎事實中所包含的無效行為所生之經濟成果，其後因該行為之無效而失去，得請求更正……」。

吾人可以將其理解為，正是因為在概念上無效行為所生之經濟利得也是所得稅之課稅對象，才會規定於失去後有事後更正的必要<sup>149</sup>。否則，若無效之利得依法律性理解非屬所得，其自始即不會被納入所得稅之課稅對象，無論是否失去，皆沒有事後更正可言。因此，自該條文之規定亦可認為日本法對不法所得採取經濟性理解。而關於所得遭沒收後是否仍應課徵所得稅，亦或是應進行更正而退稅等稅法與刑法之競合問題，本文將留待第四章再為處理。

附帶一提，在不法所得是否課徵所得稅的問題上，或許是因為現實情形就是如此，實務學說幾乎完全集中在個人所得稅之部分。僅有少數學者提及法人稅(與我國之營利事業所得稅相近，日本以「法人稅法」為規範，獨立於所得稅法之外，與我國以一部法典涵括二稅目之情形不同)上，依法人稅法第 22 條第 4 項之企業會計準據主義(公正妥当と認められる会計処理の基準)，其不問法律評價如何，

---

<sup>147</sup> 玉国文敏，前揭註 135，頁 14。

<sup>148</sup> 玉国文敏，前揭註 135，頁 15。

<sup>149</sup> 金子宏，前揭註 112，頁 440。



只重視純資產增加的會計事實，也可以導出上述經濟性理解<sup>150</sup>。

### 第三款 德國法

首先，從德國之實定法為觀察。德國租稅調整法第 5 條第 2 項（現為德國稅捐通則第 40 條）即正面規定，「實現稅法構成要件全部或一部之行為，不因其違反法律之強制或禁止，或違反善良風俗，而影響其租稅之課徵」<sup>151</sup>，且於德國釋憲實務上被認為係合憲<sup>152</sup>。此規定在法律層級即開宗明義地闡明不法所得仍應課稅之意旨。

更進一步，本規定在界定不法利得在何種範圍下構成所得時，明確不採取法律性理解，蓋「違反法律之強制或禁止」或「違反善良風俗」之行為依德國民法第 134 條、138 條為無效，惟該規定依然認為利得原因行為之法律評價不影響課稅而將其納入課稅範圍，可以認為是依經濟觀察法著眼於事實狀態與經濟成果之必然結論<sup>153</sup>。

德國起初並沒有類似於上述之規定存在，實務見解也大多認為不法所得無庸課稅，直到 1920 年後判例學說逐漸改變想法，認為自不法行為所生之利得也是課稅對象，並成為通說。最終在 1934 年制定租稅調整法時，將其明文規定於第五條第二項，即上述德國稅捐通則第 40 條之規定<sup>154</sup>。

此外，德國實務上，聯邦最高法院 1990 年 2 月 20 日判決認為：「經由侵占或在本案為經由背信所獲得之收入，並不屬於德國所得稅法第二條第一項之所得種類，而是屬於不予課稅之財產增加。」有學者認為，此係因納稅義務人對被害人負返還義務，淨資產未增加因而不課稅<sup>155</sup>。本文對此則認為，該判決或許是基於德國所採之所得理論——市場所得理論之緣故，蓋侵占、背信等行為所取得之所

<sup>150</sup> 谷口勢津夫，前揭註 138，頁 182。

<sup>151</sup> 條文規定內容，請參陳敏（2013），《德國租稅通則》，頁 62，司法院。

<sup>152</sup> 柯格鐘，前揭註 99，頁 20。

<sup>153</sup> 金子宏，前揭註 112，頁 439。

<sup>154</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1122-1123。

<sup>155</sup> 陳清秀，前揭註 100，頁 41。本文按，應為「聯邦財務法院」而非「聯邦最高法院」。

得並未經過市場之交易，在德國法下自然不會被認定為所得。此際本判決之判決理由則不必然與納稅義務人是否對被害人負返還義務有所關聯，如此之解釋亦與德國稅捐通則第 40 條之規定所採之經濟性理解較為契合。



## 第六項 本文見解

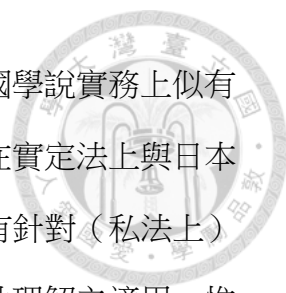
本文見解與我國實務學說之結論相同，認為在我國法下應對於不法所得課徵所得稅。首先，依前述我國所得稅法條文之立法史（承襲美日）、所使用之文字（中獎獎金、其他所得）、外部體系結構（遺產及贈與稅法），足堪認定我國所得稅原則上係採純資產增加說作為理解所得概念之理論<sup>156</sup>。在此理論下，所有財產上增益均屬於所得，不論其合法或不法，亦不論其類型或性質，又我國所得稅法第 4 條第 1 項各款之免納所得稅規定亦未包含不法所得。是以，就實定法規定觀之，不法所得於我國所得稅制上，應予課稅為是。

其次，自應然面觀之，亦應將不法所得納入所得稅之課稅範圍內。在形式規範之層面，按照依法課稅原則，我國所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類上既然有「其他所得」此一截堵式之類型存在，以囊括所有無法落入前九類之所得，且同法第 4 條第 1 項各款免納所得稅之規定亦未特別將不法所得納入，依照現有法律規定，自應對其課徵所得稅，儘管有違背此一原則之函釋存在<sup>157</sup>亦同。

於實質內涵之層面，依量能課稅原則及其子原則之全部原則，於稅捐客體上，本應將所有來源之所得皆納入所得稅之課徵範圍，無論是中華民國來源或非中華民國來源所得，亦不問其來源係合法或不法皆然，如此始能正確評估納稅義務人之稅捐負擔能力。自法秩序一致性之觀點出發亦會得出此一結論，不法所得既然同樣會增加稅捐負擔能力，就沒有理由可以獨立於合法所得應承受之稅捐課徵，否則即是對於不法所得給予超越合法所得之優惠待遇，絕非法制上所樂見之情形。

<sup>156</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 156-160。

<sup>157</sup> 直接稅處 26/04/21 處第 203 號訓令：娼妓所得不課稅。



進一步，關於不法利得在何種範圍下構成所得之問題，我國學說實務上似有些許歧見存在。本文認為我國法應採取經濟性理解。縱然我國在實定法上與日本法不同，沒有像日本所得稅法施行令第 274 條第 1 號規定一樣有針對（私法上）無效利得不存在時進行調整之規定，進而可以直接反推出經濟性理解之適用。惟基於所得稅重在經濟實質，稅捐負擔能力應衡量者應為經濟上之能力，而非法律上的權利，且私法上有效或無效並不影響其所增加之經濟能力。又，私法上有效者固然無須返還而可在私法上保有之，惟無效者亦不必然會被請求返還而仍可事實上保有之，若區別對待有所不公。

若過度偏重以民事法之角度觀察不法所得，則會變成稅捐法解釋完全遵循民事法之狀況，惟稅捐法與民事法並沒有從屬關係存在，毋寧是平等且共同服膺於憲法秩序之關係。是以，我國對於不法所得亦應以經濟性理解為當，而經濟性理解也是稅捐法領域對於不法所得之當然解釋。


另外，就反對意見可能所提出之理由，如「對不法行為課稅就是承認不法行為之合法性」，或者「不法利得多數情形都是犯罪，而會被處罰、沒收、追徵或者因請求而須返還，沒有稅捐負擔能力」<sup>158</sup>等，本文並不認同上述觀點。誠然，此種想法在樸素的法感情之下是非常直覺的反應。甚至連非稅法專攻之法律專業者亦可能認為既然應沒收或返還，何須再課徵所得稅。

本文以為，就前者而言，一行為之合法性與所得稅之可稅性之間本來就沒有必然之關連性存在，對一行為課稅並不意味著該行為不違法或不處罰，僅是在稅捐法領域上「認知」到納稅義務人獲取所得而增加稅捐負擔能力因而課徵所得稅，絕非等同於在其他法領域亦「認可」其行為甚至是為其行為之合法性背書，不應混淆不同法領域、法規範各自之目的及法律效果。

就後者而言，沒收之宣告與受害人請求權之存在相同，均係一種法律上的應然狀態，惟於利得人未實際交付或遭執行時，實然面上卻是由利得人持續保有之

---

<sup>158</sup> 畠山武道、渡辺充，前掲註 129，頁 82。



(正如同利得沒收制度在犯罪利得尚未實際合法發還被害人前，均由利得人擁有其事實上處分權。)，而所得稅本身就是掌握事實上之財產增益狀態。依照依法課稅原則，稅捐債權是法定之債，在稅捐構成要件合致時，自應先將其不法所得納入所得稅之課徵範圍（正如同利得沒收制度是義務沒收）。而不法所得事後返還或被沒收時是否應調整所得稅，則係另一問題，本文留待第四章再進行討論。

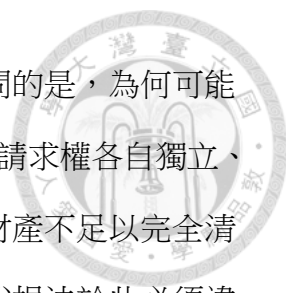
我國學說<sup>159</sup>則有援引實質課稅原則認為不法所得在被害人有返還請求權時即不應課徵所得稅，此一推論似有待商榷。釋字 420 號解釋所揭示之實質課稅原則在德國稱為經濟觀察法，旨在觀察經濟實質作為基準，不被法律形式所拘束。惟若確實遵循實質課稅原則，則應將觀察之重點置於取得者對於不法所得「事實上、經濟上」的控制及處分權上，而非囿於民事法律上有無合法權利或返還義務，此舉反倒流於法律之形式。援引實質課稅原則試圖證立其以「有無被害人」區分是否課徵所得稅之想法，雖非無見，惟本文不採之。

就「對不法所得課稅不利於被害人求償」之觀點，本文有兩點回應。第一，上述「不利被害人求償」之說法係建立於「納稅義務人除了不法所得外沒有其他足夠的財產償還被害人」之前提上。換言之，正是因為沒有其他財產，所以在納稅義務人以部分之不法所得繳納所得稅後，就無法讓被害人全額受償。此一想法之盲點在於，概括的假設了所有取得不法所得之納稅義務人皆沒有其他足資償還被害人之財產，蓋現代社會取得不法所得者，許多都是資本充足者如公司所為之大型經濟犯罪，殊難想像其除了該不法利得外沒有其他財產。

另一方面，若是社會上較為弱勢者所為之小型財產犯罪，雖然其確實可能沒有其他財產，惟考量到該不法所得額可能被我國所得稅法上免稅額與標準扣除額等規定扣除殆盡，大有可能完全無須繳納所得稅，可知此情形下縱對不法所得課稅亦不產生不利被害人求償之問題。亦即，此一論點所設定之前提毋寧是較為少數之情況，略顯以偏概全。

---

<sup>159</sup> 陳清秀，前揭註 100，頁 40-44。



第二，假設符合上開第一點所論及之前提，本文要進一步問的是，為何可能不利被害人求償即不應對不法所得課稅。稅捐債權與被害人返還請求權各自獨立、平行存在，僅是債權人一為國家一為個人，縱然納稅義務人之財產不足以完全清償二者，使二請求權之間有競逐納稅義務人財產之狀態，為何稅捐法於此必須違反量能課稅原則退讓使被害人之債權得以優先清償。誠然民事法領域在此有調整財貨歸屬或填補損害之目的，惟稅捐法領域亦有其固有之財政目的存在，稅捐債權也有獨立之構成要件，並不總是次於或依附於民法，此際似乎難以單憑「不利於被害人求償」之理由即在解釋論上否定對於不法利得之課稅。

又，關於雙重處罰之意見，本文不認為不法所得之課稅與刑事處罰間構成雙重處罰。蓋對於不法所得課稅，並不是一種特別著眼於其不法性之措施，而是公平地、一視同仁地將所有可以體現稅捐負擔能力之財產上增益納入所得稅之課稅範圍，與一般納稅義務人之待遇未有不同，其至多只是一種負擔金錢給付義務之不利益處分，尚與針對罪則而發動之處罰不同。

且若順其脈絡推演，合法所得本須課徵所得稅，豈非是對於合法獲取所得者也進行一次處罰？其論點之矛盾不言自喻，故不法所得之課稅與刑事處罰間不構成雙重處罰。而既然對不法所得課稅不是處罰此一前提已被確立，自然沒有必要刻意要求其有犯罪預防上之威懾力。課稅之目的從來不在於預防犯罪，而是公平的以稅捐負擔能力在納稅義務人間分配稅捐負擔，以滿足國家之財政需要。

## 第二節 不法所得之稅基計算

在確立不法所得應予課徵所得稅之結論後，進一步應討論其稅基具體應如何計算之問題。本文將自所得之分類、收入、成本費用等依次鋪排論述。而其中爭議最大者，厥為成本費用之扣除，本文亦會將討論的重心置於此處。

### 第一項 不法所得之分類

首先，如前所述，不法所得在我國法下均應課稅，無論其所得之定性與分類





為何皆然。然而，不法所得於我國所得稅法之體系下，仍有歸類並定性其所得類型之實益，主要差異即在於成本、費用之扣除上。

蓋量能課稅原則之下有綜合所得稅原則（相對於分離所得稅）應適用，亦即納稅人所有的所得，不分其來源或種類，均放在同一稅基中，適用同一組稅率而課稅<sup>160</sup>，我國所得稅法表面上也依同法第 14 條第 1 項本文規定，「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得『合併』計算之」，看似與綜合所得稅原則相符。

不過實際上，觀察同項之各類規定可知，不同類型之所得並非均為同一之處理<sup>161</sup>。實務上也表示，「個人綜合所得稅之稅基量化，要求先依所得類別歸屬，再決定各類所得之稅基量化標準，從而算得各類所得之各別稅基，再行匯總而得出稅基總量。」<sup>162</sup>舉例而言，如第二類之執行業務所得可列報各種成本費用扣除，而第三類之薪資所得縱然在釋字 745 號解釋後，可列舉扣除之項目仍僅限於同類第一目之三個小目，甚至更限制其各小目之扣除上限不可超過薪資收入總額之百分之三，明顯在不同的所得類型間有差別之對待。


茲再舉一個與不法所得相關之例子，若經營走私事業獲取同項第 1 類之營利所得，則其所得額之計算方式主要依同法第 24 條第 1 項，「以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額」；若侵占公款獲取同項第 10 類之其他所得，則「以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額」；若非經常性放高利貸獲取同項第 4 類之利息所得，則無任何可扣除之規定。上開三者規範模式皆有所不同，可知所得類型之定性在我國法上有其實益，縱然係不法所得亦不例外。

然關於不法所得應如何定性，我國實務學說似乎尚未有一致之見解。我國實務見解關於不法所得之課稅者本已難調豐富，其中對於論及所得分類者更是屈指可數，似尚未形成統一之見解，本文試舉若干為例。

<sup>160</sup> 柯格鐘，前揭註 91，頁 95。

<sup>161</sup> 柯格鐘（2007），〈論所得稅法之所得分類〉，《月旦法學教室》，59 期，頁 78。

<sup>162</sup> 最高行政法院 105 年度判字第 628 號判決參照。



如前開財政部 81 年 2 月 20 日台財稅第 810759763 號函表示，「經營六合彩賭博之收入其未經沒入部分，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 9 類之其他所得。」雖未有明確之論述，惟本文推測其論據應係認為不法所得因其不法性而不能歸類於同項前 9 類之所得，故屬於其他所得。

如財政部台財法字第 10713947250 號訴願決定，事實略為，訴願人尋得未上市股票之買賣雙方後，賺取買賣間之價差，屬非法經營證券業務而取有不法所得，未辦理所得稅結算申報，遭原處分機關補稅處罰，訴願人不服提起救濟。該訴願決定提及，「查獲訴願人因非法經營證券業務而取有不法所得，核定其他所得 10,765,000 元……。」首先，訴願人對股票買低賣高之行為，並未在此被認定為證券交易所所得，否則應會被認為屬於免稅之範疇。其次，在其應稅之前提下，非法經營證券業務在此並未被歸類於「營利所得」，而是不附理由地被核定為「其他所得」。訴願決定雖未就此闡釋其理由，惟其似乎也是基於其不法性所為之判斷。

又前開最高行政法院 105 年度判字第 628 號判決亦認為「賭博所得雖因其違法，而無法歸屬為「中獎所得」之類別」，則較為明確地揭示了正是賭博之違法性而使其無法被歸類於中獎所得。

相對於此，亦有實務見解如臺北高等行政法院 97 年度訴更一字第 31 號判決，其事實略為，原告漏報其配偶經營地下錢莊之所得，被告就此對原告補稅處罰，原告不服提起救濟。該判決認為「以獨資組織型態經營地下錢莊，其經營方式係將款項出借他人並收取利息，乃持續性之營業活動，屬所得稅法第 11 條第 2 項規定之『營利事業』，系爭 21,080,829 元為『營利所得』，並非所得稅法第 14 條第 1 項第 4 類之『利息所得』」。

此判決雖看似屬營利所得與利息所得間之爭議，而未直接表示與上開判決不同之見解，惟梳理其脈絡後可知，此判決正是以不法所得未必因其不法性即歸屬於其他所得為前提，方能進一步討論該不法所得究竟歸屬於利息所得或營利所得，已經闡述與上開判決不同之見解。

學說上就此則展現出與臺北高等行政法院 97 年度訴更一字第 31 號判決較為相近之見解，並進一步為更詳盡之論述，認為不論取得所得之原因係合法或不法，亦不論其是否具有道德上之可非難性，於所得之歸屬上並無影響，正如同在應否課稅的問題上也沒有影響一樣<sup>163</sup>。舉例而言，以賭博為業者，無論該營利事業係獨資或合夥，其所得屬於營利所得；若以荷官身分受雇於賭博業者，未分配盈餘，則其所得屬於薪資所得<sup>164</sup>。

比較法上，美國法因為沒有刻意區分所得類型，尚乏與此相關之見解。而日本法因為與我國相同，在實定法上皆採取分類所得之作法，因此所得之分類具有討論之實益。

日本實務於最高裁昭和 35 年 8 月 4 日第一小法廷判決，認為「法人稅法對於法人稅之徵收，無論採取何種申報納稅制度，都是基於納稅義務人之申報，以確定納稅義務人之納稅義務內容，使納稅義務人履行其納稅義務，因此是為了確實實行法人稅之課稅為目的之規定……，並非強制其陳述致自己受刑事追訴之虞之事項。」日本通說則依此認為，納稅義務人在申報不法所得時，不須明示其來源行為，僅須記入其他所得等項目即可<sup>165</sup>。

有日本學者則認為，一般來說，應該適用該不法利得之原因行為假設其合法時之所得類型<sup>166</sup>。另有日本學者批判日本通說及實務之作法，認為這樣的解釋論違反了實定法之規定，「如果所得來源不明者就屬於其他所得，那麼其他所得就不僅是無法該當於其他分類之所得，更包含了原本應可分類卻來源不明之所得。這樣的解釋違反（日本）所得稅法第 35 條第 1 項（相當於我國所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類）。」<sup>167</sup>是以，應各自依其獲取之方式進行所得之分類，惟有無法被列舉之所得類型所涵蓋者，方屬於其他所得之範疇。

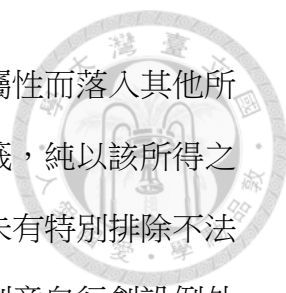
<sup>163</sup> 柯格鐘，前揭註 161，頁 88。

<sup>164</sup> 柯格鐘，前揭註 3，頁 170。

<sup>165</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1130。

<sup>166</sup> 三木義一，前揭註 139，頁 110。

<sup>167</sup> 酒井克彥，前揭註 138，頁 226。



本文亦認為，並非所有不法所得皆會毫無懸念地因其不法屬性而落入其他所得之範疇。不法所得於進行所得分類時，應摒除其不法性之標籤，純以該所得之獲取方式為觀察，並進行分類。蓋在同項前 9 類之條文中，並未有特別排除不法之文字，亦未特別限於合法之所得。故於解釋適用上，應無須刻意自行創設例外將不法所得排除於前 9 類所得之中。

其次，所得之分類其規範體系是因應不同方式所獲之所得，依其類型化特徵進行不同之處理。而各類所得之區別方式與不法性並無關連，事實上，一個獨資營利事業無論合法或不法，皆不改變其屬營利事業之基本特徵以及獲取收入之模式，而均應屬於營利所得，方與規範體系相符。是以，不法所得應之分類應以該所得之獲取方式為觀察並分類之，尚無涉其不法屬性。

## 第二項 收入


首先，按量能課稅原則下，有所謂「客觀淨值原則」存在，係與稅基計算之層次有關之重要原則，指「課稅稅基之計算必須以客觀的淨額為基準。如以所得稅為例，所得稅應以所得淨額，而非所得總毛額為基準。該所得淨額之計算係以總收入減除，納稅義務人為獲取收入所必須支付之成本及必要費用，其若已發生損失之情形尚需減除損失後之餘額，方為計算稅捐負擔能力之基準。」<sup>168</sup>亦即，於總體之收入中，須先將納稅義務人所投入之部分扣除，有餘者方屬納稅義務人可自由使用支配之所得，並以此評估稅捐負擔能力，始符合量能課稅原則。

我國所得稅法中，雖然未明文提及「客觀淨值原則」，惟亦有體現此一意旨之條文，如所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類，「其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」；又如所得稅法第 24 條第 1 項，「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額」。

大法官釋字 745 號解釋更於解釋理由書表明「此等分類及差別待遇，涉及國

---

<sup>168</sup> 柯格鐘，前揭註 91，頁 91。



家財政收入之整體規畫及預估，固較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定。惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合量能課稅要求之客觀淨值原則……。本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於各類所得之計算均應有其適用。」明文提及客觀淨值原則並闡釋其意義，正面肯認其存在於我國法之體系中。

是以，於應然面之量能課稅原則以及實然面之我國法體系下，不法所得之稅基計算原則上亦應服膺此一原則。另一方面，自我國所得理論採取純資產增加說思考，亦可認為其隱含客觀淨值原則之意味存在，蓋計算純資產增加之過程時，係採取二時間點之財產淨值差額，若期間內有成本費用等支出，於計算時自然已被減除之。

其實，作為所得加項之「收入」者，較無爭議存在。何種財產增益屬於所得稅法上之收入，已如前述，收入之合法與否並不影響其所得之應稅性質，所有財產上增益均屬於所得。其次，於我國所得稅法第 14 條採取分類所得之前提下，在此階段僅須將收入依其來源分門別類地歸入各項所得之下，即為已足。

另外，至於收入之計算方式，本文認為原則上應以實際查得之數額為準較無爭議。若要進行例外性之推計，則應審慎為之，並特別注意可為推計之對象僅有數量之計算，即稅基（稅捐客體之數量化）之部分，而不及於其他稅捐構成要件之存否<sup>169</sup>。

### 第三項 成本費用

雖然在所得之稅基計算上，必須將收入減除成本費用，得出之淨額方為應課稅之對象。惟我國法上並未正面定義「成本」、「費用」之意義為何。學說上有指

---

<sup>169</sup> 柯格鐘（2019），〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁——以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉，《台北大學法學論叢》，110 期，頁 56-57。



出，成本費用係指從事以獲取收入為目的之經濟活動所支出之經費<sup>170</sup>。

其次，並非所有支出皆可一概作為成本費用扣除，有必要以要件限定成本費用之範圍。一般認為其要件有「業務關聯性」及較有爭議之「必要性」與「相當性」（通常性）。

就「業務關聯性」而言，該支出須與獲取所得之經濟活動業務具有關聯性（因果關係），換言之，須以事業活動為原因所為之支出方屬於成本費用。若與該經濟活動無關，則不允許其作為成本費用扣除。此即學說上所稱之「肇因原則」或「因果關係說」。業務關聯性之意旨，於我國所得稅法第 38 條之規定亦可覓得，「經營本業及附屬業務以外之損失……，不得列為費用或損失。」雖未正面使用業務關聯性之文字作為要件，惟以反面排除之規範，清楚表明支出與所營業務間應具有一定之關聯性，方得扣除之。而對於業務關聯性之解釋，係根據一般人之基準並輔以經濟關聯性之判斷，即一般人認為支出符合事業之情況時，則具有業務關聯性，其他情形時則依該支出是否與獲取收入之事業活動有經濟上關聯性為斷<sup>171</sup>。

其次應說明之要件為「必要性」。關於此要件，有肯否二說存在。德國通說及實務採取否定說，認為除法律另有規定外，支出與收入僅需具有關聯性即可扣除，毋須具有必要性、慣行性、合乎目的性等限制。支出不具上開必要性、慣行性、合乎目的性等要件時，僅是可能會被判斷為「公私混合原因支出」，於一般交易觀念下被認為不相當且包含私人生活支出時，不允許其扣除，並非不具必要性者即絕對禁止扣除。此說之論點在於尊重納稅義務人對於經濟活動之自主決定權，放寬扣除之限制，既對於納稅義務人友善，亦對於資本市場經濟活動有鼓勵之效果。

肯定說則認為，支出縱然有業務關連性，仍須具備必要性方可扣除。所謂必要性，並非以不可想像其不存在之條件關係為斷，僅須該支出對收入屬「適當且有益」，即為已足。原則上，支出若屬於社會一般通行的事業慣行或在社會通念上

<sup>170</sup> 陳清秀，前揭註 17，頁 119。

<sup>171</sup> 陳清秀，前揭註 17，頁 120-122。



具重要意義，亦可推認其具有必要性。而上述關於必要性之判斷，除納稅義務人之主觀認知外，亦講求客觀層面之必要性。本說之論點在於，應避免納稅義務人藉由特定支出隱藏盈餘分配或用於私人消費，有除弊之功能<sup>172</sup>。

觀諸我國所得稅法之條文，於綜合所得稅上，第 14 條第 1 項之各類所得稅基計算規定中，除第 7 類財產交易所得規定「……減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切『費用』……。」沒有提及「必要」之外，其他各類所得如第 3 類薪資所得、第 6 類自力耕作、漁、牧、林、礦之所得、競技、第 8 類競賽及機會中獎之獎金或給與，及第 10 類其他所得，關於稅基減項之部分皆係使用「必要費用」之文字，第 2 類之執行業務所得更使用了「直接必要費用」之文字。另一方面，規範營利事業所得稅稅基計算之所得稅法第 24 條第 1 項，則是規定「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」亦未見「必要」之文字。

是以，單純以所得稅法中散落各處而未統一之法條文字，加上我國並未對成本費用有一般性正面定義之條文存在，似難以就此判斷我國是否一般性的承認「必要性」之要件存在。惟我國實務似亦採肯定說，行政法院 71 年判字 1242 號判例表示「關於營利事業，其營業費用及損失之認列，依租稅公平之原則，應以合理及必要者為限。」，在條文沒有明文規定之情況下，正面肯認對於費用之扣除須具備「必要性」之要件方得為之<sup>173</sup>。

最後，為「相當性」（通常性）（合理性）之要件。美國稅法採取肯定說，向來強調費用須是「通常且必要」（ordinary and necessary）<sup>174</sup>方可扣除。日本法之通說則採取否定說，認為既然日本法沒有明文規定「通常」之要件（日本所得稅法 37 條第 1 項參照），則支出只要具有必要性即可扣除<sup>175</sup>。日本實務上對於通常性之判斷也不多見，並未明白表示其見解，大多情形不以通常性，反而是以缺乏業務關

<sup>172</sup> 陳清秀，前揭註 17，頁 122-125。

<sup>173</sup> 陳清秀，前揭註 17，頁 127。

<sup>174</sup> 內地稅收法典 162 條(a)參照。

<sup>175</sup> 金子宏，前揭註 74，頁 321。



聯性來否定之，例如飛機經濟艙與頭等艙之間的價差<sup>176</sup>。

我國所得稅法沒有一般性地就「相當性」而為規定，毋寧只有在少數特別規定中有同此意旨之文字，例如所得稅法第 32 條第 2 款規定，「營利事業職工之薪資，合於左列規定者，得以費用或損失列支：……合夥及獨資組織之職工薪資、執行業務之合夥人及資本主之薪資，不論營業盈虧必須支付，且『不超過同業通常水準者』。」於此，似可認為「不超過同業通常水準者」之意涵即為此類費用須具有相當性方得扣除之意<sup>177</sup>。

應注意者，相較於上述各要件之獨立論述，我國實務曾對於營利事業所得稅營業費用之認列要件有完整的表示見解，值得參考。最高行政法院 100 年判字第 361 號判決即認為，「所得稅法制上有關營業費用之認列，大體上可以依循以下三個標準，循序作成判斷」，分別為「費用支出真實性」、「費用支出必要性」及「費用支出合理性」。

其中「真實性」之意涵應無須本文多加闡述。其次，判決所言之「必要性」，係指「支付特定費用所取得之對應服務，確實用於支援企業營業活動之進行」，而「企業營業活動」之實證特徵則是「活動目標（直接或間接）指向營業收入之獲取（但不保證目標一定達成）」，其判斷事項亦可稱為「營業費用與業務活動間之關連性判斷」。判決之「必要性」論述，可以說是將前述「業務關聯性」與「必要性」融合而為判斷之要件。

「合理性」之要件，係指「為取得對應服務而支出之營業費用數額，與該服務對企業營業活動之貢獻程度相均衡，其費用支付數額至少要小於業務貢獻價值，且與市場行情接近」。判決並認為，此等「合理性」內涵原本亦可於「必要性」之要件內判斷（換言之，能證明費用支出之必要性者，一般而言，也同時認為該等費用支出數額小於對企業業務活動之貢獻），本質上不必然為獨立之要件。

<sup>176</sup> 水野忠恒，前揭註 146，頁 252。

<sup>177</sup> 陳清秀，前揭註 17，頁 129。





上述係關於成本費用之一般性概念，而關於不法所得中之成本費用應如何認定及計算，則以下文析述之。

首先，除了成本費用之一般性要件外，不妨參考前述第二章所提及之刑事法利得沒收制度中，犯罪所得中所支出之成本費用之計算方式，蓋其與稅法上之不法所得有一定之相似性存在。在我國刑事法上的利得沒收制度中，犯罪所得關於成本費用之計算，通說及實務見解係以相對總額原則為準，進行兩階段計算法，已如前述。申言之，在計算利得存否之階段，先將「中性成本」不計入犯罪利得。其次在計算利得範圍時，再不允許扣除「犯罪成本」<sup>178</sup>。亦即，將成本費用區分為中性成本與犯罪成本而為不同之對待。

然而在所得稅法上，是否也應該沿用此種區分，以及為如此之對待，尚有待探討。

### 第一款 實定法

梳理我國所得稅法之規範，關於成本費用之扣除散落於許多不同之條文中，並沒有對於成本費用之一般性定義規定存在。

其中較為核心之規定主要在於所得稅法第 14 條第 1 項綜合所得稅各類所得，例如第二類「執行業務所得：……收入，減除……材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。」、第七類「：財產交易所得：……財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」，以及同法第 24 條第 1 項營利事業所得額之計算，「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」。

仔細觀察法條文字後可知，其中並沒有關於本於行為之不法性或是支出之不法性以區分成本費用之規定存在。其中最為接近者係所得稅法第 38 條，「……各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」

<sup>178</sup> 林鈺雄，前揭註 45，頁 60-61。



惟本條之射程範圍基本上僅及於各種不法行為在行政法上之制裁不得扣除，難以在法釋義學上延伸至不法所得之成本費用扣除，解釋論上似乎只能另尋出路。

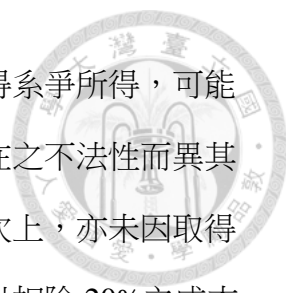
## 第二款 我國實務學說

與不法所得相關之實務見解本已為數不多，更進一步實質論及成本費用扣除者更是寥寥無幾，其中是否有一定之規律可循，對此又有如何之論述，本文試圖從中整理出實務見解所採取之態度及其變化。

首先，在行政實務上，財政部 81 年 2 月 20 日台財稅第 810759763 號，認為「經營六合彩賭博之收入其未經沒入部分，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 9 類之其他所得，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，合併課徵綜合所得稅。」雖然在函中提及成本及必要費用之減除，似有肯定不法所得之成本費用可扣除之意味。惟其僅係單純引用所得稅法第 14 條第 1 項其他所得之規範文字，可認為其並未進一步區分成本費用本身是否沾染不法而為區別對待。

在司法實務上，臺中高等行政法院 95 年度訴字第 171 號判決，其事實略為，原告之配偶係公司股東，取得公司未經合法程序變賣土地之部分價款，原告並未申報該所得而遭被告補稅處罰，不服提起救濟。該判決認為「自儷國公司可能存在對原告配偶蕭添福之民事請求權利，並非原告配偶蕭添福本件不法所得之成本或必要費用，原告主張，其配偶取得本件系爭不法所得，因儷國公司有返還請求權，為其成本，應予扣除，亦無足取。」。雖然本判決在法律適用上否定了被害人的民事返還請求權為不法所得之成本或必要費用，惟觀其論述方式，似乎可以推論本判決並未全面否定不法所得扣除成本或必要費用之可能性，僅是原告所主張之民事返還請求權不屬於其範疇而已。

臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2125 號判決，該判決之事實略為，原告對機器設備之採購收受回扣，未申報所取得之回扣佣金，被檢察官刑事起訴背信罪等，並被被告補稅處罰，不服而提起救濟。該判決認為「從而，本件被告就原告所收取之系爭收入，認定係佣金收入，歸類為執行業務收入，予以減除 20% 之



成本費用，於法並無不合。」本件原告藉由收取回扣之方式取得系爭所得，可能在刑事法上構成背信罪。惟本判決並未刻意因系爭所得可能存在之不法性而異其對待，除闡述不法所得並不影響稅捐課徵外，在成本費用之層次上，亦未因取得系爭所得之行為之不法性而排除其成本費用扣除之可能性，予以扣除 20% 之成本費用。

臺北高等行政法院 97 年度訴更一字第 31 號判決及其發回前審之臺北高等行政法院 94 年度訴字第 76 號判決，其事實略為，原告漏報其配偶經營地下錢莊之所得，被告就此對原告補稅處罰，原告不服提起救濟。兩判決皆認為，「有關成本費用之計算，可援用性質相近之「其他金融業」或「其他民間融資業」之同業利潤標準，核定地下錢莊之『營利所得』，「而成本費用之計算，如果原告無法舉證，而被告機關沒有先例可循時，似可以按照銀行業之利潤標準及其平均借款利率，按固定比例或加權比例（如果考量到地下錢莊之倒帳風險）來計算成本費用。」。

原告經營地下錢莊之行為已被刑事法院認定構成常業重利罪，係不法所得並無疑問。然本判決並未因原告取得所得之行為之不法性，而不允其扣除成本費用，甚至進一步認為可以援用性質相近之同業利潤標準以計算其成本費用並核定其所得。

相較於前述判決僅抽象肯定不法所得有成本費用扣除之可能性，並未正面認定何種成本費用之具體項目可以扣除。臺中高等行政法院 109 年度訴字第 227 號判決則有相關論述，其事實略為，原告漏報其配偶參與冬季賽鴿賭博贏取之賭博收入，遭被告補稅處罰，原告認為稅基應扣除養鴿之成本費用，不服而提起救濟。該判決表示，「原告配偶參與賽鴿賭博而贏取之賭金，係屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類之「其他收入」。其成本之計算應依所得稅法『收入與成本、費用（損失）配合原則』，……從而本件被告僅以投注資金作為扣除成本，並無違誤。」

判決更具體地將非法賭博所獲取之賭金所得中之「投注成本」，認定係符合「收入與成本、費用（損失）配合原則」而可扣除之成本，讓我們得以一窺法院之想



法。若法院允許扣除賭博之投注成本，似乎可以認為法院在稅捐法上之所得計算與刑事法上利得沒收之計算不同，並不採納刑事法上之相對總額原則（兩階段計算法）。

詳言之，相對總額原則會以「是否沾染不法」將成本費用區分為「中性成本」與「犯罪成本」，前者不被計入犯罪利得，後者則不得扣除之。而具體判斷沾染不法與否之方式，在於該利得之「交易自身即為法所禁止之不法行為」或「交易自身並非法所禁止，僅其取得或使用之方式不法」。若其交易自身就是法所禁止的行為，則沾染不法範圍及於全部所得。反之，若是交易本身並非法所禁止，僅其取得的方式違法者，則沾染不法的部分僅止於因其不法取得方式所產生的獲利部分而已，而非全部的利益<sup>179</sup>。


依我國刑法第 266 條第 1 項規定可知，賭博顯然是其行為自身即為法所禁止之不法行為，非僅係取得或使用之方式不法而已，故投注成本不是未沾染不法之中性成本，而是已經沾染不法之犯罪成本。回到本案，本判決並未否定稅捐稽徵機關將投注成本此一賭博罪之犯罪成本作為成本費用扣除，至少可以推論本案法院在稅捐法上之成本費用計算與刑事法利得沒收有所不同，惟若欲以此推論其全面肯定所有不法所得之成本費用，無論中性成本或犯罪成本皆可扣除，尚嫌速斷，仍不能排除存有其他解釋之可能性。

至於學說見解之部分，學說上有認為，「有利於納稅義務人之規定，應仍有其適用。例如，對違法或違反公序良俗之交易行為課徵營利事業所得稅時，亦應許可扣除費用及成本支出。惟依法原不得扣除之項目（所得稅法第 38 條），自亦不得扣除。」似不否定不法所得之成本費用之可扣除性，除非法律別有規定禁止扣除者<sup>180</sup>。

學說上對於不法所得成本費用之扣除亦有認為：其一，參照營利事業所得稅

<sup>179</sup> 林鈺雄，前揭註 45，頁 61-62。

<sup>180</sup> 陳敏，前揭註 99，頁 186。



查核基準第 38 條第 2 項第 1 句、第 72 條第 10 款及第 73 條第 1 款規定等可知，我國稅法對於所得減項之支出憑證，要求其須係「合法憑證」，大多皆指統一發票之開立。而不法所得之支出在現實上難以取得合法憑證，自然也無法在稅法上作為成本費用而扣除。對合法企業尚如此要求，非法者自不能免受其規範。其二，基於法秩序一致性，在其他法領域被認定屬不法行為，其成本費用在稅法上不得准予認列，以避免稅法與其他法領域規範之價值秩序產生衝突。並且進一步認為，如果支出成本費用之行為可分，其中非屬違法而取得合法支出憑證者，仍有客觀淨值原則之適用，得以作為成本費用扣除<sup>181</sup>。

另有學說對於成本費用之部分，並不是一般性的論及通常之成本費用，而係針對較為特殊之類型，為文指出，對於被害人之損害賠償義務或返還義務，因為該損害賠償義務或返還義務與犯罪行為所取得之收入具有經濟上連結關係，性質上屬於獲得犯罪行為之收入過程中之法律上風險損失，具有該不法行為收入之成本費用性質，可准予認列為收入年度之成本費用或損失<sup>182</sup>。

更有援引德國法上對於被害人之損害賠償義務或返還義務，在犯罪被發現時可以提列損害賠償給付或沒收之「準備金」作為成本費用扣除，並認為應歸屬於犯罪行為獲得收入之年度，否則可能產生因我國無法跨年度盈虧互抵而徒具形式的帳上虧損<sup>183</sup>。對此，學者雖以成本費用稱之，惟其實際應更接近虧損之概念，關於不法所得遭沒收或返還後之應對，本文將留待第四章再處理。

### 第三款 比較法

#### 第一目 美國法

美國法上對於不法所得成本費用之扣除問題，處理方式頗為複雜，本文為求較為體系性之說明，擬區分為成本、費用、毒品規定三部分分別介紹之。關於損失扣除之部分，因係不法所得遭沒收或返還後之應對，本文擬於第四章再予處理。

<sup>181</sup> 柯格鐘，前揭註 99，頁 23-25。

<sup>182</sup> 陳清秀，前揭註 101，頁 55-56。

<sup>183</sup> 陳清秀，前揭註 100，頁 41-43。



## 壹 成本

首先，美國國內稅收法典在扣除部份之規定，有提及費用及損失之扣除，卻完全沒有規範「銷貨成本」之扣除。而依同法第 1001 條及第 1012 條規定，收益是實現金額減去成本。且美國財政部法規§1.61-3 更進一步具體規定，營業的總所得是總銷售額減去銷貨成本，且銷貨成本應依納稅義務人一貫使用之會計方法確定之。因此，銷貨成本於計算總所得時就已減除，而非由總所得再進行扣除，應予區別。

聯邦最高法院 1918 年之 *Doyle v. Mitchell Bros. Co.* 案 (247 U.S. 179,183-185) 表示，法律之扣除額項目沒有規範到成本可以扣除，故總所得之計算本身就應是售價先減去銷貨成本。學者有本於上述判決認為，銷貨成本之排除 (exclusions)，具有憲法地位，不受國會權力控制。其他之扣除額 (deductions) 則是立法優惠，受國會權力及政策控制<sup>184</sup>。有學者持相近見解認為，總收入與總所得有憲法上的區別。因而，不允許從總收入中扣除成本，與不允許從總所得中扣除費用，兩者之區別也有憲法依據<sup>185</sup>。

上述將銷貨成本提升至憲法層次之論述，並非僅係學說之一家之言，後續亦有法院判決明言之。如 1948 年聯邦稅務法院在 *Sullenger v. Commissioner* (11 T.C. 1076) 案中明言提及憲法，表示「必須合於憲法，應自總收入中扣除銷售成本，以得出總所得。」甚至聯邦參議院後續在修訂國內稅收法典第 280(e)，規定販運毒品之所有費用皆不得扣除時，都表明為避免憲法爭議，預先表示銷貨成本不受本法案影響<sup>186</sup>。

不過，對於上開見解亦有學者批評，上述區分根本沒有憲法依據，無法在第 16 修正案中找到其依據<sup>187</sup>。而論及成本或費用對於公共政策之阻礙，二者間沒有

<sup>184</sup> Joseph W. Blackburn, *Fragmenting Cost of Goods Sold for Accounting Accuracy and Tax Profits*, 31 ST. LOUIS U. L.J 295, 300 (1987).

<sup>185</sup> Keesling, *supra* note 118, at 44.

<sup>186</sup> U.S. GOVERNMENT PRINTING OFFICE (1982), TAX EQUITY AND FISCAL RESPONSIBILITY ACT OF 1982: REPORT OF THE COMMITTEE ON FINANCE UNITED STATES SENATE 309.

<sup>187</sup> Keesling, *supra* note 118, at 42.



不同。若不法費用是費用扣除之例外，則不法成本也應該同此處理，國會對公共政策之考量不會厚此薄彼。且縱然成本之扣除有憲法依據，亦應在解釋上將不法成本作為例外，制憲者與立法者同樣在乎公共政策<sup>188</sup>。

本文推測，美國法上對成本與費用之區別對待，或許是基於其認為成本與費用本身性質上之差異。申言之，成本是將納稅義務人之固有財產投入，可能有財產權保障之顧慮而准許其減除。費用則是與營業收入無直接相關之支出，兩者有所區別。

綜上，美國稅法關於成本之減除，一般被認為具有憲法地位，國會對此並無完全之立法形成自由，無論是合法所得或不法所得之成本，皆不得任意限制其減除，亦無所謂犯罪成本或中性成本之區分。實務上一概承認所有成本之減除，縱然是販運毒品之成本亦同<sup>189</sup>。


## 貳 費用

美國法上對於費用之扣除，實定法上有國內稅收法典第 162(a)條規範，一般性地允許扣除納稅年度內為開展任何貿易或商業而支付或發生之所有通常且必要之費用，其並沒有特意規範不法所得之費用扣除。判例法上就此則是形成了「公共政策」(public policy)理論作為不得扣除之例外，惟其內涵並不明確，究竟何者符合或違反公共政策而允許或否定其費用之扣除，並沒有明確的標準，其內涵會隨著時間以及判例之累積而改變。

早在 1941 年聯邦稅務上訴委員會（現為聯邦稅務法院）之 *Silberman v. Commissioner* 案中，即討論了「(攤位租金與員工工資)可否作為通常且必要之商業支出為扣除……違法活動之支出，在公共政策之下，不可作為商業支出來扣除。」，以「公共政策」為理由，否定所有不法所得之費用扣除。換言之，即是認為只有合法所得有費用扣除規定之適用。

<sup>188</sup> Keesling, *supra* note 118, at 45-46.

<sup>189</sup> Joseph E. Thomas, *Comment: Puff, Puff, Tax: Internal Revenue Code Section 280E Penalizes State-Sanctioned Marijuana Companies and Undermines the Ability-to-Pay Principle*, 66 VILL. L. REV. 451, 452 (2021).



其後，1943 年聯邦最高法院於 *Commissioner v. Heininger* 案中，認為通常且必要之費用扣除之條文文字未提及合法或不法，只有會阻礙明確定義之政策者不得扣除。可以推論該判決之立論係自法條之文字出發，暗示其不否定不法所得亦有費用扣除之可能性，並非一律拒斥之。另一方面，該判決亦指出，本件為不法行為支出律師費用進行辯護是通常且必要的，也是憲法及法律之保障，不會影響公共政策。似乎可以認為其在延續先前公共政策理論之說理下，判例法所形成之公共政策之內涵卻也已經漸漸開始轉變。

尤有甚者，1958 年聯邦最高法院於 *Commissioner v. Sullivan* 案中，認為違法賭博之事業所支出之薪資與租金均是通常且必要之費用，可以扣除，除非違反法律規定表現出之聯邦政策。並認為，如果不允許扣除，將會對此種企業以所得總額而其他企業以所得淨額課稅，但沒有看到國會做了這樣的選擇。國會對扣除這種優惠有權不允許之。本判決中數次提及「通常且必要」之要件，相較於前揭案情類似之 *Silberman* 案判決，似乎將觀察之重心大幅轉移回費用扣除「通常且必要」之一般性規定要件，原則上只要符合者皆可作為費用扣除，沒有刻意區分合法或不法所得。而關於判例法構築之公共政策理論所形成之例外空間，本判決則以較尊重國會立法權之角度詮釋之，認為國會完全有權力規範費用之扣除，卻未見其為之，可認為國會不否定此等扣除。申言之，費用扣除之例外，除了國會立法明示不得扣除者外，判例法所形成之公共政策亦須限於國會之立法中有表現出來之政策，這樣的限制增加了法律適用的可預測性。

同年，聯邦最高法院於 *Tank Truck Rentals, Inc. v. Commissioner* 案中表示，「如果允許扣除會阻礙由政府的宣示所證明之明定的國家或州政策，則不能認為支出有必要性。……允許這樣的扣除，只會鼓勵繼續違反法律。……並非支出與違法行為有任何關聯性即一律不得扣除，須視各個案件事實而定，基準在於『允許扣除所導致的（對政策的）阻礙的直接性與嚴重性』。……若該支出本身即被法律禁止時，對國家政策的阻礙是最直接最徹底的。若該支出本身並非違法，而是國家





所為之罰款時，扣除帶來的阻礙只會些微下降，仍然不得扣除，此係以減輕處罰的痛感來嚴重、直接地阻礙國家政策。」

可以觀察到，本判決進一步具體化所謂公共政策。在解釋上，建立了較為明確之基準，將評估是否違反公共政策之基準確立為「允許扣除所導致的（對政策的）阻礙的直接性與嚴重性」，並闡明不可扣除之具體類型，如支出本身即被法律禁止者或國家所為之罰款。此外，對於前述 **Sullivan** 案提及公共政策限於國會法律表現出之政策，本案也進一步包含到各州層級，不過仍應本於法律所表現出之政策，不可恣意指摘。

在體系上，也論述違反公共政策之支出是沒有「必要性」的，更清楚表明公共政策理論創造之例外與一般費用扣除規定要件（通常且必要）之關係。換言之，一個不可扣除之費用，不是在其符合通常且必要之一般性要件後，因為違反公共政策而例外不能扣除。而是因為其違反公共政策，而自始不符合費用扣除之一般性要件而不在扣除之列。這樣的解釋方式將公共政策理論直接融入條文既有要件之解釋之一環，毋須於沒有法律明文規定之情形下以司法造法之方式創設例外規定，似乎是比較能調和依法課稅與公共政策之解釋論。

1966 年，聯邦最高法院於 **Commissioner v. Tellier** 案中認為，依國內稅收法典第 162(a) 條，為不法行為所進行的刑事辯護可作為該不法所得之通常且必要之費用扣除，「聯邦所得稅不是對不法行為的制裁，……聘請律師協助辯護並不違反公共政策，這是他的憲法權利。」。

本判決與前述 **Heininger** 案之重要事實極其相似，聯邦最高法院也重申了辯護權此一憲法權利之行使不會違反公共政策，遠遠不同於「支出本身即被法律禁止者或國家所為之罰款」，再度肯定前述 **Tank Truck Rentals, Inc.** 案所建立之「允許扣除所導致的（對政策的）阻礙的直接性與嚴重性」基準。此外，也明確表示了聯邦所得稅不是制裁，將課稅與制裁二者間可能存在之混淆徹底區別之。

簡要整理上述公共政策理論之相關判決如下表



表格 6

1941	聯邦稅務法院	<b>Silberman v. Commissioner</b>	否定所有不法所得之費用扣除。「違法活動之支出，在公共政策之下，不可作為商業支出來扣除。」
1943	聯邦最高法院	<b>Commissioner v. Heininger</b>	認為通常且必要之費用扣除之條文文字未提及合法或不法，只有會阻礙明確定義之政策者不得扣除。
1958	聯邦最高法院	<b>Commissioner v. Sullivan</b>	認為違法賭博之事業所支出之薪資與租金均是通常且必要之費用，可以扣除，除非違反法律規定表現出之聯邦政策。
1958	聯邦最高法院	<b>Tank Truck Rentals, Inc v. Commissioner</b>	並非支出與違法行為有任何關聯性即一律不得扣除，須視各個案件事實而定，基準在於『允許扣除所導致的（對政策的）阻礙的直接性與嚴重性』。其認為支出本身違法及支出係罰款之情形均不得扣除。

1969 年，國會修正國內稅收法典第 162 條，新增列舉特定項目(c)(f)等不可作為費用被扣除，包含賄賂與罰款，目的是為了排除判例法所建立之公共政策理論，因國會指出「在其他情況下，公共政策通常沒有足夠明確之定義，以正當化對於扣除之否定」<sup>190</sup>。至此，判例法所建立之公共政策理論，在費用扣除之領域上，已經認為被新增明文化的列舉不可扣除項目所架空或取代，不再有獨自之適用空間（公共政策理論在其他之扣除如損失之適用，詳待第四章論）。此與部分學說所主張，「若合法或不法來源所得要課稅，其費用亦不論其所得來源合法或不法，皆

<sup>190</sup> Manolaks, supra note 125, at 56-58.



得扣除。……縱然費用本身或其業務被禁止，該費用可能仍是通常且必要」者<sup>191</sup>，部分有所呼應。

同時，亦有學者對新增之列舉不可扣除項目觀察發現，「值得注意的是，第 162 條之修正所否認扣除者均著眼於支出本身之不法性，而完全忽視支出之原因行為之不法性。」<sup>192</sup>。其他學者也進一步表示，國內稅收法典第 162 條(c) (賄賂)、(f) (遊說) 與(e) (罰款) 等不可扣除項目，這些項目都沒有提到支出之原因業務的性質，每個項目之文字都是談及支出本身之不法性，而非原因業務之合法或不法性<sup>193</sup>。似乎可以認為，於 1969 年國內稅收法典之修正後，美國法於費用扣除方面，只關注支出本身之性質是否不法，以決定可否進行費用扣除，無關獲取收入之業務本身之合法性。

順著時間之脈絡進行統整，可以觀察到美國法對於費用扣除之想法演變。首先，因規範費用扣除之國內稅收法典第 162 條(a)只規範了通常且必要之一般性要件，並未特別區分不法與否，判例法上逐漸建構出了公共政策理論，以違反公共政策為由，否定特定之支出可作為費用扣除。惟公共政策理論之內涵不斷變遷，從全面否定違法活動之支出之扣除，到聘請律師辯護之費用可 (例外) 扣除，乃至於工資與租金等不違反國會立法表現出之政策者可扣除，到最後出現「允許扣除所導致的 (對政策的) 阻礙的直接性與嚴重性」基準，反面列舉如支出本身即被法律禁止者或國家所為之罰款者不得扣除。

然而，公共政策理論在 1969 年修法後，在費用扣除之領域已經被同條列舉之不可扣除項目所取代。至此，美國法對於費用不可扣除之唯一基準即係是否該當同條之各項不可扣除規定，不再關注獲取收入之行為本身之不法性或是否對法律所表明之公共政策有所阻礙，端視支出本身之性質是否為法條明文規定之賄賂、罰款等。

<sup>191</sup> Keesling, *supra* note 118, at 33-35.

<sup>192</sup> Thomas, *supra* note 189, at 459.

<sup>193</sup> Carrie F. Keller, *Comment: The Implications of I.R.C. 280E in Denying Ordinary and Necessary Business Expense Deductions to Drug Traffickers*, 47 ST. LOUIS L.J. 157, 163 (2003).

### 參 毒品販運規定

上述論述皆是以支出之性質如成本、費用等進行分類，則為何須將毒品販運特意拉出討論呢？原因在於美國法上對於毒品販運有特別規定存在，優先於上述一般性之規定，因此獨立將其拉出討論應會使其定位較為清晰。

於 1981 年，聯邦稅務法院 *Edmondson v. Commissioner* 案判決中，對於販運毒品之費用如電話費、包裝費用、秤、租金，順著上述費用扣除之脈絡，認為是通常且必要而可扣除。惟於其後，理查·尼克森總統之「毒品戰爭」，以及 1970 年代「零容忍」毒品政策之實施，在稅法領域也有擬定相關措施，美國國會於 1981 年修正了國內稅收法典，新增第 280(e)規定<sup>194</sup>，基於公共政策(S. Rep. No. 97-494, at 309.)，使販運毒品之所有扣除皆被否定。

國內稅收法典第 280(e)規定，”No deduction or credit shall be allowed for any amount paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business if such trade or business (or the activities which comprise such trade or business) consists of trafficking in controlled substances (within the meaning of schedule I and II of the Controlled Substances Act) which is prohibited by Federal law or the law of any State in which such trade or business is conducted.”。

就成本部分，於美國法上，銷貨成本一般被認為具有憲法上地位而須於計算總所得時先減除，與費用或損失之扣除等國會享有立法形成自由者不同，已如前述。一般國會立法不可任意限制成本之減除，縱然是犯罪行為如毒品之銷貨成本亦然。甚至聯邦參議院以反毒之公共政策為目的制定同法第 280(e)時，即事先表明為避免憲法爭議，銷貨成本不受本法案影響<sup>195</sup>(S. Rep. No. 97-494, at 309.)。

且同法第 280(e)條文所使用之文字為 ”No deduction...” ，亦即所謂「扣除額」，而銷貨成本之減除本身即不屬於「扣除額」之相關規範，因而在解釋上應不在同法第 280(e)條之射程範圍內。是以，雖然國會以反毒之公共政策為目的制定同法第

<sup>194</sup> Butter, *supra* note 108, at 740.

<sup>195</sup> U.S. Government Printing Office, *supra* note 186, at 309.





280(e)條，惟販運毒品之銷貨成本在此規範下，仍得減除之。

就費用部分，若僅依國內稅收法典第 162 條之規定，則販運毒品之費用因為不該當各項不可扣除規定，而可被認定為通常且必要之費用而得扣除。另一方面，相較於作為一般規定之國內稅收法典第 162 條，其各項不可扣除規定僅關注支出本身之不法性，同法第 280(e)開始重新關注收入來源本身之不法性<sup>196</sup>。

亦即在同法第 280(e)條規定實施後，因為毒品販運此一收入來源之不法性質，使得其過程中所有產生之費用皆不得扣除，無關乎支出本身之性質係合法或不法，縱然係租金或工資等支出亦同。此規定比 1969 年對於第 162 條之修正所使用之立法方式更為嚴厲，完全禁止了販運毒品之各種費用，而非僅限於自身即具不法性質之支出。

綜上所述，在同法第 280(e)條之特別規定制定後，販運毒品與其他不法所得在所得稅之計算上即有所區別。雖然在銷貨成本之減除上均被允許，惟於費用之扣除方面，一般不法所得不因其收入來源本身之不法性質而不得扣除，端視其支出本身是否不法且該當同法第 162 條各項不可扣除規定之構成要件，而販運毒品則因其收入來源本身之不法性而全面性地遭禁止扣除費用，不問其支出之性質是否不法。

而上述作法也遭受到學說之批評，認為全面不允許大麻之扣除已經是一種偽裝成稅的懲罰，使之不能反映其利潤，公然忽視長期作為稅捐正義支柱之量能課稅（ability to pay）原則<sup>197</sup>。亦有學說認為，拒絕特定活動進行商業費用扣除，對提高納稅義務人的合規性沒有幫助，反而可能是反效果。如果一個納稅義務人被拒絕扣除所有費用，會更降低其申報所得之意願。另外，若將銷售成本不計入總所得，難道不會違反公共政策嗎<sup>198</sup>？此外，稅法的目的也不是為了執行社會政策

<sup>196</sup> Butter, *supra* note 108, at 740.

<sup>197</sup> Thomas, *supra* note 189, at 473-476.

<sup>198</sup> 因為不允許扣除費用之理由是公共政策。Keller, *supra* note 193, at 166-167.



上述學說對第 280(e)條之批判，其實背後某程度上蘊含著對於一般性規定即同法第 162 條之支持。換言之，係認為只要符合通常且必要之要件，且未該當列舉之不可扣除規定，即可扣除，無論其收入來源係合法或非法皆然。認為此舉方能回歸到稅法本身之目的，以量能課稅原則分配稅捐負擔以獲取財政收入，而非為了成為其他社會政策之工具進而過度扭曲稅法自身之價值。

綜上所述，美國法對於不法所得成本費用之扣除問題採取以下之結論。就銷貨成本而言，認為其具有憲法地位而不得任意限制，毋庸區分其所得來源係合法或不法，一律皆得減除，毒品販運亦不例外。就費用而言，於國會在 1969 年修正國內稅收法典第 162 條，明文列舉各項不得扣除之費用後，即排除公共政策理論之適用，再也不問所得來源係合法或不法，縱然費用之支出本身具有不法性，亦不當然否定其扣除，悉以同法第 162 條各項明文之不得扣除規定為依歸。此際，唯一之例外為毒品之販運，依同法第 280(e)條規定，其所進行之各種支出不論其自身是否不法或是否符合同法第 162 條各項不得扣除之規定，皆不得扣除。

## 第二目 日本法

日本法對於不法之成本費用扣除問題，實務上案例並不多見，毋寧是學說上之討論較為豐富。其次，不同於對不法所得應課稅之一致見解，日本學說對不法成本費用之扣除問題則意見多有歧異。

再者，觀察其實務學說討論之重心，可以發現日本法或許某程度是受 1969 年修正後之美國法影響，與美國法費用支出之實定法規定相同，爭議及討論大多側重於「支出本身之不法性」上，而不是收入來源本身之不法性。換言之，大多情形都是（合法所得）支出之不法費用，例如為賄賂<sup>200</sup>、保護費、逃稅<sup>201</sup>、超額利

<sup>199</sup> 此處提及之社會政策係指反毒。Keller, *supra* note 193, at 171.

<sup>200</sup> 賄賂者，固然很容易讓人聯想到以賄賂取得工程標案進而獲取不法所得之情形，而可認為是收入來源本身就有不法存在，並非僅著重於支出之不法性。惟須區分者，賄賂本身不一定會產生不法所得，日本法中對於賄賂案件之剖析即未採上述「不法所得中之費用」之取徑，而僅著重於賄賂之行為本身之不法性而為論述。

息或報酬等支出，而非為犯罪所得支出之成本費用，與本論文所欲探討之「不法所得中之成本費用」不盡相同。事實上，自日本稅法之教科書及相關專論對此一議題之體系安排，即可見一斑，其多是將本議題獨立置於所得稅法之「必要費用」或法人稅法之「損金」<sup>202</sup>之概念下，雖然體系安排堪稱正確，惟並未與上開提及之不法收入並列或進行概念之相互連結，足以觀察到對於議題之切入點有所不同。

就日本之實定法規定而言，不同於我國較低密度之規範，日本所得稅法於第 37 條第 1 項有正面定義必要費用（必要經費），「……應計入必要費用之金額，除別有規定外，是與上開所得之總收入金額相關之銷貨成本，與其他為獲取該總收入金額所直接必須申報之額，及當年之販賣費、一般管理費，與其他產生所得之業務所生之費用（除折舊以外之費用於該年無法確定其債務者外）之額。」。惟其亦有與我國規定相同之處，於特定類型之所得中規定其計算方式可扣除必要費用，例如營利所得與自力耕作、漁、牧、林、礦之所得（第 27 條事業所得）、其他所得（第 35 條雜所得）等。另外於第 45 條規定何者不得作為必要費用（近似我國之所得稅法第 38 條），如家庭之費用、罰金、滯納金，以及賄賂（於平成 18 年新增之第 2 項）等，並沒有明確就支出或收入來源之合法或不法為進一步之區分。

## 壹 一般論

首先，就不法支出整體一般而論，日本實務見解對於不法支出之態度，過去主要都採取否定之見解。對支出自身即屬違法之情形，最高裁大法庭昭和四十三年十一月十三日判決認為，「其事業經費支出自身（株主優待金）就是法律所禁止之情形，至少在法人稅法之處理上，不得算入損金。」。

其後，國稅不服審判所（組織隸屬於國稅廳之獨立機關，地位類似於我國復

<sup>201</sup> 逃稅者，日本稅法上則將其作為一種反於稅法意旨之例外而為獨立處理。其本質上應屬收入來源（逃漏稅捐）不法，而不是支出行為（如購買虛偽憑證）本身不法，惟日本法上之討論似乎並未意識到此點，而對此思考未有進一步之拓展。

<sup>202</sup> 在日本之法人稅法上，所有稅基之減項皆一概統稱為損金。

查制度)平成2年4月19日裁決認為,與精神刺激藥物交易相關之其他所得之計算上,精神刺激藥物之進貨價、手續費、精神刺激藥物交易之跨國運輸費用,可計入必要費用<sup>203</sup>。此外,國稅不服審判所平成25年6月6日裁決(回扣案件)認為,只要是業務遂行所必要之費用,縱然是違法或不正支出,沒有特別規定的話,就應肯定其可計入必要費用<sup>204</sup>。

在學說上,對不法所得之成本費用可扣除性持肯定說者,如日本稅法界之權威學者金子宏認為,所得稅是以所得為課稅對象,收入中的必要費用不過是資本的回收,只有超過的部分才是所得,故法律沒有特別否定必要費用之扣除時,必須承認扣除<sup>205</sup>。而且,因為日本法不像美國法在必要費用的條文中有「通常」之要件,所以日本法只要是必要費用就可以扣除。因此,違法支出只要沒有特別規定,就可以扣除<sup>206</sup>。

其他持肯定論者,有認為以「稅法之中立性」而言,稅法對於其他法律的禁止規定是中立的,與其他法律是否禁止無關,應該關注稅捐負擔能力來判斷是否為損益或所得<sup>207</sup>,亦即稅法有其自身之價值存在,不必然會服膺其他法秩序。也有認為,所得稅與合法違法之判斷無關,只著眼於純資產增加之事實以決定課稅關係。必要費用之扣除,是為了將課稅對象限定於收入中的「所得」部分,所以就支出違法,只要該當於必要費用之性質,即可作為必要費用扣除。再者,若要對於原本合於必要費用者增加限制,因為會增加所得額,所以從租稅法律主義之觀點而言,只有法律可以為之。因此,這個規定(日本所得稅法第45條)是限定列舉,反面解釋可以認為沒有列出之「違法支出」只要滿足一般要件,即可計入必要費用<sup>208</sup>。

<sup>203</sup> 註解所得稅法研究會(2019),註解所得稅法,六版,頁1153,一般財團法人大藏財務協會。

<sup>204</sup> 三神仁美(2015),〈違法支出の必要経費算入の判断〉,《稅務弘報》,63卷2号,頁157。

<sup>205</sup> 金子宏,前揭註103,頁1132。

<sup>206</sup> 金子宏,前揭註74,頁321。

<sup>207</sup> 清永敬次(1969),〈株主相互金融の株主優待金と損金算入の許否〉,《民商法雜誌》,61卷1號,頁68。

<sup>208</sup> 佐藤英明,前揭註146,頁286-287。



亦有認為，若要否定不法支出之扣除，就必須調查該支出是否違法，稅捐調查就難以與犯罪偵查保持距離<sup>209</sup>。更有援引德國租稅通則第 40 條，認為其文字「不因其違反法律之強制或禁止，或違反善良風俗，而影響其租稅之課徵」，可以解釋為成本費用之不法性亦不會影響稅捐之課徵，足資參考者<sup>210</sup>。

另有於法人稅上肯定者，認為日本法人稅法上費用及損失的成本費用性質（損金性）之有無，係依照公正處理基準，只要沒有被排除於企業會計上費用或損失，就可以在計算課稅所得時計入成本費用。因此，無論是帳外贈與、圍標金、賄賂、毒品購入成本、超額利息等違法支出，只要在企業會計上是費用，除非另有規定，否則不得任意否定其成本費用性質<sup>211</sup>。上述肯定說之諸多論理，有學者將其主要論據大致歸納為，係用租稅法律主義及稅捐中立性之觀點來觀察違法支出之必要費用問題，不問其是否違法，僅以必要費用之要件該當性判斷，可以稱為法定要件基準說<sup>212</sup>。

否定說之論點主要係主張引入 **public policy**（即上述美國法之公共政策理論，日本法上較常見之翻譯為「公序理論」）來否定不法支出之扣除，亦即在美國法上曾居於不法費用扣除關鍵地位之公共政策理論。其認為，就算稅法沒有實定法規（禁止不法支出之扣除），因為其他法律有實定法規禁止，所以是一種實定法之上的統一解釋（法秩序一致性），不違反租稅法律主義。如果認同違法費用之扣除，租稅負擔減輕的部分就變成國家承受，由國家負擔違法經費並不是合理的法律解釋<sup>213</sup>。

相似見解認為，如果認同違法支出是費用的話，等於承認違法行為，結果變成國家透過企業給予補助<sup>214</sup>。亦有從不同角度之論理認為，「必要費用扣除之目的」是為了保障事業在資本主義下之擴大再生產，沒有必要保障違法行為之擴大再生

<sup>209</sup> 三木義一，前揭註 139，頁 113。

<sup>210</sup> 三木義一，前揭註 139，頁 111。

<sup>211</sup> 三木義一，前揭註 139，頁 112。

<sup>212</sup> 谷口勢津夫，前揭註 138，頁 415-421。

<sup>213</sup> 三木義一，前揭註 139，頁 112。

<sup>214</sup> 水野忠恒，前揭註 146，頁 253。

產。」<sup>215</sup>有學者將上述否定說之各種論理大致歸納為，若將違法支出算入必要費用，是在助長違法支出或其原因之違法行為，會反於法秩序之一體性或其基礎之普遍性法原則，可以稱為普遍性法原則基準說，在憲法下之稅法解釋適用應採此說為當<sup>216</sup>。

惟持肯定說者亦有對於引入 **public policy** 之疑慮，並主張：其一，從文義無法導出這樣的解釋。其二，若認為各種違法支出都無法通過「通常性」之檢驗，在毒品的進貨成本否定其必要費用性質是可以理解的，但在支付宅建業法規定之標準報酬以上之超額報酬，這種社會非難程度比較輕微的情形，若也否定其必要費用性質，是否可以得到普遍的認同，仍有疑問。其三，在各種具有違法性的支出中，就算想以社會非難程度等等的「通常性」檢驗來劃分，也很難在其中維持中立性。基於以上理由，無法支持其見解<sup>217</sup>。換言之，**public policy** 之一大疑慮在於，「公序理論」雖然看起來簡單明瞭，但實際要適用的時候，經常會有什麼是「若扣除會違反公序之支出」並不明確之情形，有著讓租稅法律關係不安定的大缺陷存在。因此，不太適合將此作為對於違法支出之解釋論之基本方針<sup>218</sup>。

值得一提的是，持否定說之學者為回應由租稅法律主義而來之批判，嘗試了不同取徑之解釋論，試圖連接並揉合法定要件基準說與普遍性法原則基準說，以符合租稅法律主義方式展開否定說之解釋論，頗具新意。其係以日本所得稅法 37 條 1 項後段括號之「除……債務不確定者」（法人稅法 22 條 3 項 2 款括號同旨），以及所得稅基本通達 37-2 對於「確定」之解釋，「系爭費用相關之債務須於該年度成立」（法人稅基本通達 2-2-12 同旨），展開其所謂「債務確定主義說」。以違法支出在民法上係違反法律規定或公序良俗而無效，進而認為該支出之債務無法有效成立，因此屬未確定之債務而不符所得稅法第 37 條 1 項所定之扣除要件，最終無

<sup>215</sup> 佐藤英明，前揭註 146，頁 286。

<sup>216</sup> 谷口勢津夫，前揭註 138，頁 415-421。

<sup>217</sup> 酒井克彥，前揭註 138，頁 323，財經詳報社。

<sup>218</sup> 佐藤英明，前揭註 146，3 版，頁 286。

法扣除<sup>219</sup>。而關於其射程範圍，無論是對給黑道之保護費、前述股東優待金、超額利息、逃稅支出都可以以此解釋論涵蓋<sup>220</sup>。

於肯定與否定之間，有折衷說更細緻地認為，應區分「支出之行為本身即為犯罪行為」與「進行故意犯罪行為之情形中與犯罪行為直接相關之支出」等不同態樣。前者如贈賄、公職選舉的買票宴請等，可依美國法之補助理論（如果認同此支出可以費用扣除，該納稅義務人之稅額就會減少。結果上，變成由國庫承擔稅額減少之部分）與法正義之觀點否定扣除<sup>221</sup>，可認為沒有業務上的必要性<sup>222</sup>，而因為稅法解釋本應考量其他法律之規定，因此並不違反租稅法律主義。

後者則仍應以業務關聯性判斷，不應僅以與犯罪行為有某種關連為理由來否定扣除，因為其他稅法及其他法律也沒有規定<sup>223</sup>。甚至明白表示，無法否定毒品的進貨成本作為其成本費用（損金）<sup>224</sup>。

有其他學者表示部分不同之意見，其也認為費用支出行為本身該當犯罪行為時，如此強烈的反社會性的費用，當然應該從扣除的對象排除。但也不是所有違法的費用皆不得扣除，須視其法律規定之目的、趣旨而定。而在違法所得相關之費用方面，更進一步區分「與通常且合法之業務相關的違法行為的費用」、「遂行犯罪行為時所直接使用之費用」，前者可於合理之範圍內扣除，後者例如販賣毒品之進貨成本則須限制之<sup>225</sup>，此即與上開學者之區分說有部分差異存在。

亦有其他學者以成本與否為區分，表示實務向來支持對於毒品之購入費用可作為與違法收入所對應之成本之可扣除性，理由在於若否定其損金性則無法調和對於違法所得要課稅一事，故關於違法支出之討論，主要以違法成本以外之違法

<sup>219</sup> 谷口勢津夫（2014），〈違法支出論における債務確定主義の意義と機能〉，《立命館法学》，352号，頁280-281。

<sup>220</sup> 谷口勢津夫，前揭註219，頁283-285。

<sup>221</sup> 碓井光明，前揭註231，頁71。

<sup>222</sup> 碓井光明，前揭註228，頁349。

<sup>223</sup> 碓井光明，前揭註231，頁71-72。

<sup>224</sup> 碓井光明，前揭註228，頁345。

<sup>225</sup> 玉国文敏（1975），〈違法所得課税をめぐる諸問題（6）〉，《判例時報》，764号，頁9-10。

支出為對象展開<sup>226</sup>。

## 貳 賄賂

其次，將針對日本法上有較多討論之不法支出類型進行介紹。賄賂之情形屬於已無爭議之部分。在過去，日本之實定法上沒有特別規範關於賄賂之部分，因此對於其作為必要費用之可扣除性有歧異之見解存在<sup>227</sup>。於法人稅法上，賄賂則可被認定為是交際費<sup>228</sup>。後因簽署聯合國反貪腐公約，而將公約第 12 條第 4 項之意旨內國法化，新增所得稅法第 45 條第 2 項（同時新增法人稅法第 55 條第 5 項，亦為同旨），「刑法第 198 條規定的對公務員之賄賂及不正競爭防止法第 18 條第 1 項對外國公務員給付的金錢或該當於其他利益其價額，以及金錢以外之物或權利等經濟利益之價額，不得計入必要費用。」<sup>229</sup>，而平息關於賄賂作為必要費用之爭議。

## 參 逃稅

對於逃稅行為支出之情形，也傾向於否定其於「法人稅」上可扣除。最高裁平成 6 年 9 月 16 日判決認為，「將這樣的（逃稅）支出作為費用算入損金，不符合公正處理基準（法人稅法第 22 條第 4 項）。」。其下級審之東京高裁昭和六十三年十一月二十八日判決理由構成則更為豐富，認為「其性質上當然不合於同項（法人稅法第 22 條第 3 項）1 款之成本，也不該當同項 2、3 款之費用或損失，難認為其他合理理由可計入損金……。本件手續費等違法支出，如果在法人所得計算上可以計入損金額，就是助長逃稅。同時，對納稅人義務人稅捐負擔減輕之反面，就是減輕之部分由國家負擔，完全沒有合理之理由讓國家承受。此舉有悖於法人稅法設有刑罰來遏止逃稅行為之立法意旨。……若肯認其計入，即為對法人稅法之自我否定，無法認為法人稅法會容認之。若有將本件手續費計入損金之會計價

<sup>226</sup> 谷口勢津夫，前揭註 219，頁 268-269。

<sup>227</sup> 金子宏，前揭註 74，頁 322。

<sup>228</sup> 碓井光明（2008），〈所得稅における必要経費をめぐる若干の問題〉，金子宏（編），《租税法の基本問題》，頁 344，有斐閣。

<sup>229</sup> 金子宏，前揭註 74，頁 322-323。

行，也無法說是公正妥當（法人稅法第 22 條第 4 項）之會計慣行。」於所得稅法上也有否定逃稅費用為必要費用之判決存在<sup>230231</sup>，但是僅有結論，缺乏說理。

此外，縱然是對不法費用之可扣除性持肯定論者，於逃稅費用之方面，仍認為應例外不得扣除。其有認為，逃稅之支出不可計為必要費用，因為虛增費用之支出（逃稅之支出），不是為了獲取收入的支出，根本不合於必要費用之概念<sup>232</sup>。亦有認為，雖然逃稅之費用有業務關聯性及必要性而符合必要費用之要件，但因為所得稅法自身即禁止逃漏稅捐，故不應認同逃稅行為之支出為必要費用<sup>233</sup>。

附帶一提，雖然可能有想法會認為，法人稅法除了第 55 條第 5 項之賄賂禁止扣除外，還有同條第 1、2 項隱匿偽裝（逃稅）費用禁止扣除之規定，所得稅法則僅有第 45 條第 2 項之賄賂禁止扣除，是否可以反面解釋認為所得稅法上允許逃稅費用扣除之疑慮。惟關鍵在於法人稅與所得稅對於扣除之理解有所不同。換言之，法人稅係以「資本性支出以外的流出原則上就是成本費用」為出發點，而在所得稅上，業務上的支出與業務外的支出尚有區別之必要，隱匿偽裝行為之支出不能說是業務上的支出<sup>234</sup>。故對於隱匿偽裝（逃稅）費用之否定扣除，法人稅須特別規定，而所得稅可用解釋為之。但這樣的差異也凸顯了，越是追求明確而把特定性質支出獨立出來列為不能計入成本費用者，越容易產生反面解釋，認為列舉以外的就可以計為成本費用<sup>235</sup>。

上述實務學說雖然於結論上否定了逃稅支出之必要費用性質，惟其論理皆是出於逃稅費用並非獲取收入之費用或者其反於稅法之意旨等，而非自逃漏稅捐屬犯罪行為而具有一般之不法性之角度論述。換言之，日本法在逃漏稅捐之支出上，觀察之重心偏重於必要費用本身之要件是否該當，或者逃漏稅捐行為本身之於稅

<sup>230</sup> 東京地判四十一年六月二十八日判決、東京高判昭和四十五年五月二十五日判決。

<sup>231</sup> 確井光明（1976），〈所得稅における必要経費〉，租税法學會（編），《所得稅法の諸問題》，頁 77，有斐閣。

<sup>232</sup> 金子宏，前揭註 74，頁 321。

<sup>233</sup> 確井光明，前揭註 231，頁 70。

<sup>234</sup> 確井光明，前揭註 228，頁 343-350。

<sup>235</sup> 確井光明，前揭註 228，頁 343-350。



法之特殊性，而不關注其一般性存在之不法與否。

#### 肆 小結

統整上述見解，於日本之實務見解上，關於最高裁大法庭昭和四十三年十一月十三日判決，因為其沒有明示其根據或進行詳細之說理，因此難以確定其射程範圍。雖然其案件事實僅限於違反商法上資本維持原則（募集時約定每年給付股東固定利息）之支出。惟自其使用之文字「其事業經費『支出自身就是法律所禁止』」之情形，至少在法人稅法之處理上，不得算入損金」，似乎有將所有支出自身即違法者皆納入其射程範圍而不得計入損金之意涵。相較於此，之後的逃稅相關判決就相對保守，皆僅具體圍繞逃稅之部分為論述，並未如最高裁大法庭昭和四十三年十一月十三日判決運用相當抽象化之文字以表示其意見。是以，就司法實務而言，除逃稅之費用不可扣除屬於穩定見解外，是否所有支出自身就是法律所禁止之情形皆不得扣除，尚有疑問。更不論「獲取不法所得所支出之成本費用」之類型，相關見解付之闕如。

另外，於稅捐實務上，有兩點值得注意。其一，國稅不服審判所對於毒品之進貨成本、運輸之支出等均認可其作為必要費用扣除，似證實了部分學者所言之實務向來肯定毒品成本部分之扣除，違法支出之討論主要以違法成本以外之違法支出為對象展開。某程度上與美國法之結論有異曲同工之妙，皆是認為不法所得之成本部分具特殊地位而可扣除。

其二，近期的國稅不服審判所則表現出與上述最高裁大法庭昭和四十三年十一月十三日判決完全相反之見解，認為只要是業務遂行所必要之費用，縱然是違法或不正支出，沒有特別規定的話，就應肯定其可計入必要費用。相較於上述判決，此裁決使用之文字甚至未刻意限定其所欲探討之不法支出之範圍，文義上或可指涉所有不法支出原則上只要具有必要性皆可扣除，甚至包含「支出自身就是法律所禁止」及「獲取不法所得所支出之成本費用」之情形。惟此舉導致本裁決與上述判決同樣有射程範圍不明確之問題，而且更加廣泛。無法確定其係限定於



該案件事實之論理，或者是通案性之見解而可適用於其他案件，不宜以此過度解讀或詮釋，暫時應僅作為個案看待並持保留態度為當。

對於日本之學說見解，可以觀察到其肯定說基本上與修法後之現行美國法之處理相同，除別有規定外，原則上不問支出之不法或合法，只要符合必要性之要件（美國法尚須通常性要件），即可扣除。

否定說則重拾曾經建立於美國判例法但因其不明確性而被國內稅收法典之修正所排除適用之「公共政策理論」，試圖將其引入日本法。惟其似僅援引外國法之名包裝，實質論理上並未將公共政策理論之「允許扣除所導致的（對政策的）阻礙的直接性與嚴重性」標準納入，而似以「統一解釋」（法秩序一致性）之理由，一概否定所有違法之支出，與公共政策理論強調之「並非支出與違法行為有任何關聯性即一律不得扣除」有所扞格。較之於公共政策理論，日本否定說之態度可說是更為嚴厲之否定。

毋寧日本學說上之折衷說與美國判例法上之公共政策理論較為接近，對於「支出本身即違反法律」者，否定其扣除，而「與犯罪行為直接相關之支出」則未必不能扣除，尚有待討論。

最後，關於特定類型之不法支出部分，賄賂之支出因已於稅法上立法否定其扣除而塵埃落定，而逃稅之支出雖無立法明文規定，惟實務學說皆一致否認其可扣除性。

#### 第四款 本文見解

對於獲取不法所得所支出之成本費用是否如同一般之成本費用得於所得稅之計算上扣除，本文欲先自應然面論述較為理想之狀態，其後於實然面上嘗試以我國之現行法下之解釋論得否為之。

應然面之結論上，本文對於此議題採取原則否定，例外肯定之折衷說態度。詳言之，本文係以是否取得合法憑證區分。獲取不法所得所支出之成本費用中，大多無法提出合法之憑證，進而不得扣除，而少數可以提出合法憑證之支出，則



允許其扣除。因而在結果上形成了原則否定例外肯定之結論。


為何本文原則上不採取肯定說，而支持否定說之論理。理由在於，持肯定說者多以「租稅法律主義」、「稅法之中立性」為論點支持其見解。本文則認為，於應然層面之討論，「租稅法律主義」之論點並沒有立足之處，蓋持租稅法律主義者所欲處理者在於「沒有法律規定」之情形下，解釋論可否延伸至否定不法所得所支出之成本費用，是極為形式的問題。惟在應然面之討論下，大可預設法律已經有規定（或者將來會規定）否定不法所得成本費用之扣除。

此處所應討論的是更加實質的問題，換言之，我們要問的是，是否應該有禁止扣除之規定。而「稅法之中立性」確實是一個有力的回應，依照量能課稅原則下之客觀淨值原則，所得稅本身應該是要掌握所得之淨額，以正確把握納稅義務人之稅捐負擔能力，支出本身之不法與否不會影響純資產之變動之經濟上事實，稅法對不法所得成本費用扣除問題應保持中立，維持其自身之價值，不應受其他法秩序對犯罪行為之評價所影響，亦即允許其如同合法之成本費用一樣，在符合成本費用之一般性要件時可以扣除。

純就理論而言，本文無法否定，甚至頗為支持此種見解，其對於量能課稅原則之理解堪稱正確，延伸出來之論點也極具說服力。惟其最大之缺陷不在於理論，而在於實際。在我國現實上對於記帳之低度要求已成為慣行之前提下，較小規模之納稅義務人（包含取得不法所得者）大多不太記帳，對於其不明確之支出及所得額部分，稅捐稽徵機關則以同業利潤標準或擴大書審純益率標準定之。

問題即在於，除了特定行業（如臺北高等行政法院 97 年度訴更一字第 31 號判決對於地下錢莊認為可用「其他金融業」或「其他民間融資業」之同業利潤標準來定其成本費用）外，實務上幾乎沒有對於各種違法所得之同業利潤標準可資參照及適用，也難以想像對於犯罪所得分門別類的為其制定同業利潤標準。如此一來，若肯認不法所得所支出之成本費用得扣除，會造成實務上窒礙難行之結果，從而使肯定說在我國不易施行。





持否定說者則以法秩序一致性之觀點出發，認為其他法律如刑法所禁止者，稅法上若允許扣除其成本費用，會造成法秩序上之價值失衡，因而不應扣除。肯定說者雖有以不同狀況之不法性有別之理由，質疑否定說缺乏劃一之標準，有射程範圍不明確之問題。惟此一質疑究其實質乃與上述租稅法律主義之論點處於類似之位置，無法於應然面上之討論立足。蓋其批評之狀況為「沒有法律規定」，否定說純以解釋論為之的情形。而在應然層面之討論上，否定說之射程範圍究應係全有全無或應有一個明確的區分基準，僅須於法律層面有明確規範，就沒有所謂純依解釋而不明確之問題可言。法秩序一致性之論點固然有其道理存在，然而本文支持否定說之理由，最主要還是著眼於上述肯定說之缺陷。兩相比較而言，本文原則上採取否定說。

自更宏觀之角度觀察正反兩說之論點，本文認為可將其歸納為一個光譜之兩端。光譜的一個端點是肯定說所持之「稅法之中立性」，究其實質，正是在表述稅法領域應堅持其自身存有之目的與價值之主張。而光譜的另一個端點，則是否定說所持之「法秩序一致性」，認為應貼近既有之他領域制度規範，以免造成法秩序之衝突以及價值紊亂。一個位於各個法領域交錯處之制度設計或其解釋論，正如同本議題之討論，就是在兩個端點之間尋求最適合之定位，以平衡兩個互相拉鋸之要求。當然，視情況而言，此間亦不排除最合適之定位會落在端點上之可能性。

或有認為，在光譜一端之「稅法之中立性」一說，係在體現量能課稅原則下之客觀淨值原則，具有憲法地位，其要求必然優先於他者，不得以法秩序一致性等理由使其退讓之。惟須注意者，量能課稅原則固然是稅法領域上具有憲法地位之原則，然而此一憲法地位並不代表其在任何條件下皆神聖不可侵犯而無法被調整。只要有與量能課稅原則之偏離程度相應之正當理由存在，此等偏離就是在憲法上可被接受的，併此敘明。

本文雖認為「稅法之中立性」之肯定說在理論上有其值得贊同之處，惟於實務操作上有其困難，因而不採肯定說，已如前述，故在光譜上必須向另一方移動



調整。不過，此一「調整」並非謂全然捨棄稅法中立性之要求，僅是與相衝突之要求妥協，特定情形時仍有其適用。

另一方面，本文原則上採取法秩序一致性之否定說，亦已如前述。然而，法秩序一致性之要求固然有其道理，惟稅法上本有其自身之體系及目的，獨立於其他法領域存在，並非依存於其他法律如刑事法，尚無須毫不保留地從其規定。一個違反刑事法規定之行為所獲取之所得之成本費用，被認為不得扣除，係因為此際法秩序一致性之要求並未過度侵犯稅法自身之體系及目的，而非因為刑事法禁止，稅法就必須反射性地從其規定為之。申言之，本文認為全然依據法秩序一致性而採取否定說亦過於嚴苛，有失均衡，有可能過度侵害所得稅法上以淨所得掌握稅捐負擔能力之價值，因而可以對於法秩序一致性之要求進行適度之調整，並非只要是不法所得之成本費用即必然不得扣除，宜區分對待之。

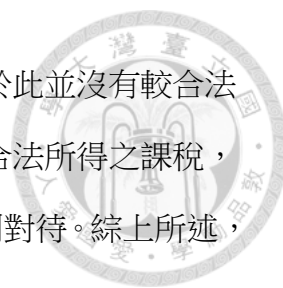
綜合上述兩段，可以觀察到本文對於光譜上兩個要求之態度，皆非全然從之，而認為有必要各自向中間調整，亦即本文認為以折衷說之角度看待此一議題較為妥適。若認為需要折衷，則如何折衷，要在何處劃定原則與例外之界線，就是此處之問題。

本文認為，可以依是否有「合法憑證」界定可以扣除之成本費用與不可扣除之支出。合法憑證可以表彰其成本費用屬於一般必要者，且係基於一定程序所取得。此一見解並非本文所獨創，而係國內學者曾提出之區分基準。申言之，以合法憑證之有無作為扣除之依據，對於不法行為之成本費用而言，其大多無法取得合法憑證，因而在稅法上無法扣除。反之，若不法支出之成本費用可以取得合法憑證，則例外允許其進行扣除<sup>236</sup>，在此亦無須如美國法般區分成本與費用。

此舉一方面保存了一部分稅法體系之客觀淨值原則，緩和了否定說可能存在之過苛情事。另一方面，以合法憑證為區分標準，蘊含著一種中立性之意味，在法律適用上，此舉並未基於不法性等因素，特別將不法所得之成本費用獨立於一

---

<sup>236</sup> 柯格鐘，前揭註 99，頁 23-25。



般所得之成本費用之外，而是適用同一套憑證制度，不法所得於此並沒有較合法所得更為有利抑或不利。某程度上亦可以回頭呼應不法所得與合法所得之課稅，皆係本於同樣一個純資產增加之事實，在合法與不法間沒有區別對待。綜上所述，以合法憑證為區分標準應屬可以採用之優良方案。

可以注意到的是，本文之折衷說所提出之區分標準與我國刑法上利得沒收制度之相對總額原則之判斷基準有所不同。換言之，本文亦認為稅法上所適用之標準，沒有必要完全遵循刑法上之判斷基準。理由其實與本文上述對於法秩序一致性之觀點一致，蓋稅法上本有其自身之體系及目的，不必完全依循其他法律。正如稅法毋庸因為刑事法對不法行為之禁止即一概否定不法所得之所有成本費用一般，稅法對於不法所得之計算方式與刑事法利得沒收制度對於犯罪所得之計算方式亦毋須完全一致，蓋刑事法利得沒收制度之終極目的在於犯罪之預防，稅捐法則無此目的，自然無須從其標準。

應予區別者，本文於此提出之折衷說與上述日本學說之折衷說有所不同，兩者之討論範圍並不相同，本文所謂之折衷說係於「獲取不法所得所支出之成本費用可否扣除」中進行折衷之區分，而日本學說上之折衷說係於「違法支出可否扣除」中進行折衷之區分，討論之標的較本文更為發散，例如支出自身即違反法律者不得扣除，而合法業務中之違法行為費用可以扣除等，且各學者之折衷方式間亦有所不同。

其次，在實然面上，是否可在既有制度下以解釋論之方式達到上述應然面之結論，本文認為具有可行性。我國法上本來就嚴格要求支出須有合法憑證，觀營利事業所得稅查核基準第 38 條第 2 項第 1 句、第 72 條第 10 款第 1 句及第 73 條第 1 款規定，「營利事業如因交易相對人應給與而未給與統一發票，致無法取得合法憑證……」、「租金支出之合法憑證，為統一發票、收據或簽收之簿摺。」、「文具用品支出之合法憑證，為統一發票……。」更要求至有統一發票之程度。而觀上述規範文字，並未特意區分違法或合法，亦即無論違法或合法者皆需適用憑證



制度，缺乏合法憑證者，該支出在我國法下即無法扣除，與上述應然面之結論相同。

最後，或有質疑認為「合法憑證」之標準過於教條，無法處理不法支出有憑證卻在法價值上不應予以扣除之情形，例如隱藏性的賄賂（回扣）等可能具有合法憑證之情況等。本文認為，此種情形可以運用既有之成本費用扣除之一般性要件處理，蓋不法所得之成本費用扣除上，除了本文所提出之合法憑證標準外，本不得自外於一般成本費用之要件，仍應視該支出是否具有關聯性、必要性、相當性而定。倘若賄賂或回扣之支出被認為不具有必要性，稅捐稽徵機關本可將其剔除之。

此外，對於上開情形之處理，在立法論上也可以參考德國利得沒收新法下，在相對總額原則宣示犯罪所得之成本費用不得扣除時，更細緻區分排除之例外。換言之，犯罪所得之成本費用原則上不得扣除，惟於「為履行對被害人之債務所為之給付」，在符合以下二要件之下，即例外地可扣除之，一是「行為人基於合法有效之債務而實際為給付」，二是「該犯罪屬於個人法益犯罪」者<sup>237</sup>。

綜上，本文認為於不法所得之支出可否扣除之問題上，宜採取原則否定，例外肯定之折衷說態度，亦即以「支出有無合法憑證」決定該支出得否扣除，無須完全依循刑法之架構。且於我國本有要求憑證之前提下，此種見解於我國法之解釋論上應有立足點存在。

附帶以言，在上開之解釋論外，本文並不排除國家可以用立法之方式處理。蓋此一議題如上所述，是稅捐法價值與其他法價值之互動與拉扯，當國家在不同之時空背景下有不同之法政策或者重視特定之法價值時，本來就可以就此有所取捨。舉例而言，國家可能將特定類型之支出明文禁止扣除，像在國際反貪腐之浪潮下，立法上或有可能明確宣示將「賄賂」作為不可扣除之項目等等。

---

<sup>237</sup> 林鈺雄，前揭註 54，頁 144-145。



## 第四章 不法所得之所得稅與利得沒收之交錯與互動

於個別在刑事法領域及稅捐法領域對不法所得進行討論後，本文在此將討論之重心置於複數法律關係「交錯」之問題上。在不同法領域對於不法所得之處理上，將會產生交錯而應如何適用之問題，例如稅捐法上所得稅之核課與刑事法上利得沒收可能會共存於同一個不法所得上，甚至稅捐法與民事法之間亦有可能在返還被害人與課徵所得稅間出現此種互動關係。這種情形應為如何之處理，即為本文之第四章所欲探究者。

本文將依序就「核課所得稅與財產犯罪之利得沒收之交錯」、「核課所得稅與逃漏稅捐之利得沒收之交錯」以及「財產犯罪之利得沒收與逃漏稅捐之利得沒收之交錯」進行討論。

此外，於與稅捐法之互動關係上，將利得沒收區分為「財產犯罪之利得沒收」、「逃漏稅捐之利得沒收」二者，有其區分實益存在。蓋二者之不法行為不同，一為財產犯罪，另一則為其後可能產生之逃漏稅捐犯罪；法律效果之客體範圍也有所差異，與犯罪行為具有直接關連性之利得，一為財產犯罪之所得，另一則為不法所得之實際價值作為稅基，乘上納稅義務人所得級距之稅率，而未繳之稅額所產生之稅捐利益。兩者在概念上宜予區分，以免討論時有所混淆。

### 第一節 核課所得稅與財產犯罪之利得沒收之交錯——兼論核課所得稅與民事法上返還之互動

首先，本文欲先探討核課所得稅與財產犯罪之利得沒收的關係。而因刑事法上利得沒收與民事法上返還被害人，對於所得稅而言，皆屬於嗣後失去該所得之



情形，有一定之相似性，故本文在此將二者置於同一章節，併同討論之，合先敘明。

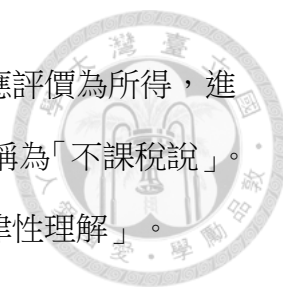
在時序上，當納稅義務人藉由不法行為獲取不法所得時，該部分之所得稅稅捐債權即因稅捐構成要件該當而自動產生，無待稅捐稽徵機關作成核課處分。而民事法上對於被害人之返還義務雖然亦同時發生，惟至實際返還前，該不法所得均於納稅義務人之掌控下，得以自由處分收益，不因返還義務之存在而異其對待。而可能存在之沒收宣告更是晚於前二者之時點。是以，稅捐債權固然可能受嗣後發生之沒收或實際返還被害人所影響而有所調整，此點正是本文欲討論之處。惟應注意者，並非是返還義務先於稅捐債權之成立而使稅捐債權自始不存在，在邏輯上應予辨明。

在此一前提下，若將此處之議題更加具體之闡述，即為不法所得若遭沒收或實際返還被害人，則所得稅是否且如何受其影響？

## 第一項 我國實務學說

我國司法實務上對此議題雖有不同見解，惟最高行政法院之裁判有形成穩定見解之趨勢。另須注意者，下列判決大多僅是附論式地提及相關見解，並不是將其作為判決之主要爭點進行論述，合先敘明。

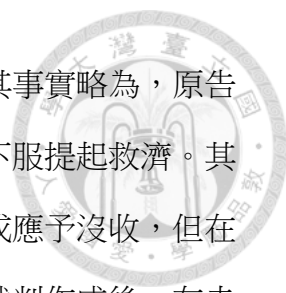
較少數之不同見解如最高行政法院 97 年度判字第 1013 號行政判決，其事實略為，原告未依限提示帳簿文據供查，被告乃依所得稅法第 83 條第 1 項規定，按該業同業利潤標準淨利率 9% 核定營業淨利，並進而對原告補稅，原告不服提起救濟（本判決事實與不法所得無關）。該判決提及，「不法所得只要不是刑事法上絕對沒收之標的，或在民事法上應予返還，則在所得稅法上，該等不法所得原則上亦應評價為所得，而納為核課範圍內。」反面言之，則其意謂著不法所得若為



絕對（義務）沒收之標的或有民事法上之返還義務存在，則不應評價為所得，進而不得課徵所得稅。此一見解自始即否定稅捐債權之成立，或可稱為「不課稅說」。事實上，這也正是前述討論不法所得應否課徵所得稅時之「法律性理解」。

主流意見如臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2125 號行政判決，其事實略為，原告對機器設備之採購收受回扣，未申報所取得之回扣佣金，被檢察官刑事起訴背信罪等，並被被告補稅處罰，不服而提起救濟。該判決認為「具體言之，違法行為滿足課稅要件之課稅，例如賭博、竊盜、詐欺、背信、侵占、貪污、販賣毒品等犯罪或不法行為的所得，在未被法院判決沒收或返還被害人之前，其純資產增加，並從外來流入實現，且提高其可支配所得與其經濟上給付能力，因此，滿足課稅所得的要件，應依法課徵所得稅。只不過其違法所得嗣後如被沒收、追繳或返還被害人時，則應給予更正退稅之機會。」，認為不法所得嗣後若被判決沒收或返還被害人時方產生退稅之可能性，此前並不受影響，或可稱為「退稅說」。

相似意見如最高行政法院 98 年度裁字第 960 號行政裁定，事實略為，原告原係高雄縣政府建設局土木課技士，於 85 年間本於其公務上有審核工程設計圖及預算書之職權，向訴外人王瑞吉建築師收取不法之費用，而未申報為所得，遭被告補稅處罰，原告不服遂提起救濟。該判決認為「……查本件原審判決已敘明上訴人所涉之貪污案件倘經刑事判決確定，執行追繳上訴人所收取之不法所得，該不法所得經追繳後將形同無所得，乃為日後是否應行退稅問題，究不能因刑事判決宣告應予追繳沒收上訴人之不法所得，於未確定之際，即先行以『所得稅之課徵，為以有所得始應課稅為原則』，而自應歸課年度之綜合所得中扣除甚詳。」同上，認為不法所得仍應課稅，被沒收追繳者只是日後應否退稅之問題，不因此影響不法所得之可稅性。



最新近之最高行政法院 105 年度判字第 628 號行政判決，其事實略為，原告未申報其進行職棒賭博賭贏所獲之賭金，遭被告補稅處罰後，不服提起救濟。其亦認為，「因違法行為之獲利，即使依刑事實體法規定，得予或應予沒收，但在沒收裁判未作成前，根本不生獲利歸屬之變動效果，就算沒收裁判作成後，在未經刑事執行以前，該獲利之『終局』保有人，始終是自始取得獲利之人。縱令後來收入裁判有因刑事執行而實現，最多不過是產生退稅之法律效果，絕不致於因未來有沒收可能性，即使該獲利無人『終局』保有。上訴意旨對『終局保有』概念之理解，顯有誤會。」

由判決文字可知，本判決亦採取「退稅說」之見解。但是可以注意到，本判決對於產生退稅可能性之時點，則有相較他判決有更加詳細之說明。比起泛泛提及被沒收者即應退稅等，本判決明確認知到刑事沒收亦可以區分為許多具體之時間點，例如「沒收裁判作成」前後、「因刑事執行而實現」等。「沒收裁判作成」前自不待言，縱然是「沒收裁判作成」後，法律上之權益歸屬改變，納稅義務人仍為所得之事實上保有者。因而本判決以「因刑事執行而實現」之時間點作為該所得之經濟實質上「終局保有人」之判斷時點，並以此認定有無退稅之可能性。

可以觀察到，上述採取「退稅說」之判決，皆係泛泛以退稅二字帶過，未實際論及退稅在我國之法律依據為何。同時也沒有揭示退稅之法律性質究竟為何，具體應如何解釋適用。從「退稅」之文義觀之，似乎是對於獲取不法所得年度之原核課處分進行調整，而非於失去不法所得之年度作為損失扣除。惟該調整在法律上究竟是溯及性的影響原核課處分，或者是一個不影響原核課處分之退稅給付請求權，並不明確。

簡要整理上述司法實務見解如下表



表格 7

<p>最高行政法院 97 年度判字第 1013 號判決（不課稅說）</p>	<p>「不法所得只要不是刑事法上絕對沒收之標的，或在民事法上應予返還，則在所得稅法上，該等不法所得原則上亦應評價為所得，而納為核課範圍內。」</p>
<p>臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2125 號判決（退稅說）</p>	<p>「……滿足課稅所得的要件，應依法課徵所得稅。只不過其違法所得嗣後如被沒收、追繳或返還被害人時，則應給予更正退稅之機會。」</p>
<p>最高行政法院 98 年度裁字第 960 號行政裁定（退稅說）</p>	<p>「該不法所得經追繳後將形同無所得，乃為日後是否應行退稅問題，究不能因刑事判決宣告應予追繳沒收上訴人之不法所得，於未確定之際，即先行以『所得稅之課徵，為以有所得始應課稅為原則』，而自應歸課年度之綜合所得中扣除甚詳。」</p>
<p>最高行政法院 105 年度判字第 628 號判決（退稅說）</p>	<p>「縱令後來收入裁判有因刑事執行而實現，最多不過是產生退稅之法律效果，絕不致於因未來有沒收可能性，即使該獲利無人『終局』保有。」</p>

我國之稅捐實務上對此表示見解者則為數不多，以下逐一列舉之。如財政部 81 年 2 月 20 日台財稅第 810759763 號，認為「經營六合彩賭博之收入其未經沒入部分，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 9 類之其他所得……。」反面而言，即是認為經沒收者非屬所得，毋須課徵所得稅，應亦屬「不課稅說」。

財政部台財法字第 10713947250 號訴願決定，事實略為，訴願人非法經營證券業務而取有不法所得，未辦理所得稅結算申報，遭原處分機關補稅處罰，訴願人不服提起救濟。該訴願決定認為「又訴願人既已取得該不法所得之支配權，則該所得即屬實現，至於日後是否沒收或賠償予受害人，均不影響該所得於本年度

實現；倘嗣後該不法所得經法院沒收或確已給付予受害人者，訴願人自可另案申請更正……。」依訴願書之文字，此處之見解則明確屬於「退稅說」。其理由之形成，直指核心地以「實現」之角度觀察，認為取得該不法所得時即已實現該所得，嗣後之沒收或賠償並不影響所得已實現此一事實，頗有見地。

學說上，有學者與上述財政部 81 年 2 月 20 日台財稅第 810759763 號函釋持相同意見，認為不法所得經依法沒入者，似亦可不再課徵租稅<sup>238</sup>。

亦有學者持類似見解，認為「既然犯罪所得之物實質上係屬於被害人得請求返還之物，則依法應返還被害人，實質上犯罪行為人並未終局享有該項利得，自不宜納入課稅所得之範圍。」<sup>239</sup>「退一步言，若認為負擔賠償義務之違規（犯罪）行為之所得利益是應作為所得而課徵所得稅，則至少得將損害賠償義務或返還義務作為成本費用自收入之當年度扣除之。……因為該損害賠償義務或返還義務與犯罪行為所取得之收入具有經濟上連結關係，性質上屬於獲得犯罪行為之收入過程中之法律上風險損失，具有該不法行為收入之成本費用性質，可准予認列為收入年度之成本費用或損失。」<sup>240</sup>原則上係採取上述「不課稅說」之立場。退一步言，縱然認為其屬於所得而須課徵所得稅，則至少於稅基之層面上，亦應將民事法上之損害賠償義務或返還義務作為成本費用或損失扣除，或可稱此種見解為「扣除說」。

另有學者自依法課稅原則出發，認為法律並未規定不法性會影響所得之客觀屬性，同樣地，法律亦未規定在所得實現後之處置會影響所得之客觀屬性，例如在民事法上履行對被害人之返還義務或損害賠償義務、在刑事法上被國家沒收等。同時，基於依法課稅原則，稅捐稽徵機關依法對於依稅捐構成要件成立之稅捐債

<sup>238</sup> 陳敏，前揭註 99，頁 186。

<sup>239</sup> 陳清秀，前揭註 100，頁 40-44。

<sup>240</sup> 陳清秀，前揭註 101，頁 55-59。

權債務關係沒有裁量權可以行使，同理，稅捐稽徵機關亦不可以於沒有法律明文規定之情形下，以償還被害人或被沒收為原因而任意退給稅款予納稅義務人<sup>241</sup>。

我國之實定法上，目前僅有稅捐稽徵法第 26 條第 1 項，規定「納稅義務人因天災、事變、不可抗力之事由或為經濟弱勢者，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納……。」之緩繳規定，並沒有稅捐稽徵機關可以一部或全部免除稅捐之規定，從而無法於有法源依據之情況下妥適處理<sup>242</sup>。由此可知，亦有學說見解對於實務多數之「退稅說」及學說之「不課稅說」見解採取批判立場，或可稱為「不退稅說」。

綜上而言，我國司法實務目前以返還或沒收後允許事後更正之「退稅說」為主流見解。稅捐實務亦有從「不課稅說」走向「退稅說」之趨勢。學說見解則以「不課稅說」為主流，但持「不退稅說」者亦頗具說服力。

## 第二項 比較法

### 第一款 日本

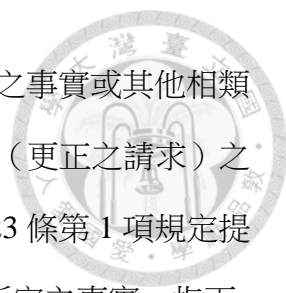
日本法上對於此一議題，已有定見存在。以稅法之權威學者金子宏為首，均採取上述「退稅說」，認為只要嗣後該不法所得被沒收或返還予被害人，即可對稅額進行事後之更正<sup>243</sup>。

蓋日本所得稅法第 152 條及所得稅法施行令 274 條分別規定，「已提出確定申報書者或已受決定（本文按：此處應指稅額之決定）之居住者，因系爭申報書

<sup>241</sup> 柯格鐘，前揭註 99，頁 21。

<sup>242</sup> 柯格鐘，前揭註 99，頁 28。

<sup>243</sup> 金子宏，前揭註 74，頁 197。三木義一，前揭註 139，頁 115-116。清永敬次，前揭註 138，頁 86。北野弘久，前揭註 146，頁 48。谷口勢津夫，前揭註 138，頁 182。佐藤英明，前揭註 146，頁 24-25。



或系爭決定之年度之各種所得之金額，發生 63 條、64 條所規定之事實或其他相類之行政命令所定之事實，而產生國稅通則法第 23 條第 1 項各款（更正之請求）之事由時，系爭事實發生之翌日起二月內，對稅務署長依同法第 23 條第 1 項規定提出更正之請求……」、「所得稅法第 152 條所規定之行政命令所定之事實，指下列事實。一、已提出確定申報書者或已受決定之居住者，其系爭申報書或系爭決定之年度之各種所得之金額（除事業所得之金額及自事業所生之不動產所得之金額及山林所得之金額外），其計算之基礎事實中所包含之無效行為所生之經濟成果，因為該行為之無效而失去……。」日本學說於論及此議題時，皆援引此規定，不僅是作為前述之所得經濟性理解之根據，同時亦作為不法所得被沒收或返還被害人後之事後更正依據<sup>244</sup>。

其次，若觀察日本之法人稅法，則無與所得稅法第 152 條相當之規定，有認為是法人稅係依循企業會計，因而可於失去之年度作為損金而扣除之<sup>245</sup>。


另外，有學者更細緻地區分所得稅法上對於不法所得被沒收或返還予被害人等嗣後失去之情形。認為除上述日本所得稅法第 152 條及所得稅法施行令 274 條之「更正」規定外，亦有其他取徑，可依日本所得稅法第 51 條第 2 項及所得稅法施行令第 141 條第 3 號，將該金額作為「損失」扣除之<sup>246</sup>。「關於居住者獲取不動產所得、事業所得、山林所得之事業，該事業之遂行所生之應收帳款、貸出款項、預付款與其他相類債權無法回收時，以及因其他行政命令所定之事由產生損失時，其金額可於損失發生日所屬年分之不動產所得、事業所得、山林所得之金額計算時，計入必要費用」、「所得稅法第 51 條第 2 項（資產損失計入必要費用）所規定之行政命令所定之事由，指因下列事由而使獲取不動產所得、事業所得及山林所得之事業遂行時所生者……。三、不動產所得之金額、事業所得之金額或

---

<sup>244</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1119-1120、1128。

<sup>245</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1137。

<sup>246</sup> 金子宏，前揭註 74，頁 197。谷口勢津夫，前揭註 138，頁 182。



山林所得之金額，其計算之基礎事實中所包含之無效行為所生之經濟成果，因其無效而失去……。」觀察條文後可以發現，二條路徑之要件有所不同，其差別在於所得之類型。所得稅法第 152 條「更正」者，排除事業所得、不動產所得及山林所得等三個所得類型之適用。而所得稅法第 51 條第 2 項之「損失扣除」，則是僅適用於事業所得、不動產所得及山林所得等三個所得類型，正好就是在「更正」規定中被排除而無法適用者。是以，此二路徑係擇一關係，無法並存，端視嗣後所失去之所得類型而定，非由納稅義務人自行擇定。有學者認為這樣的差異是因為損失在所得計算上之處理方式不同所致<sup>247</sup>。

綜上，日本法原則上採取「退稅說」之態度，惟於不法所得屬於不動產所得、事業所得及山林所得之情形時，應以將損失計入必要費用之方式為之。法人稅上則係作為損金扣除之。

## 第二款 美國


美國法對此議題之討論上，則沒有採取事後退稅等取徑，均係圍繞於可否將不法所得被沒收或返還被害人之部分作為「損失扣除」來進行討論。

關於此議題最早有所著墨者，應屬 1961 年聯邦最高法院之 *James v. U.S.* 案。該案於正式推翻 *Wilcox* 案，對所得改採時經濟性理解時，亦對於不法所得之返還問題有所表示。其承認若被害人已取回不當利得，則當然地侵占者的所得會減少，正如同誠實的納稅人在還款的年度可以扣除相應的額度一樣。本判決雖然提及可以扣除，亦表示該扣除之歸屬年度，惟並未明示其係作為「損失」扣除。

其後，或許是依循上述最高法院判決所示之意旨，1965 年之函釋(*Revenue Ruling 65-254*)認為若已返還之侵占款項，則符合國內稅收法典第 165 條

---

<sup>247</sup> 佐藤英明，前揭註 146，頁 25-26。




(c)(2)”losses incurred in any transaction entered into for profit, though not connected with a trade or business”之規定，依同條(a)之基礎規定，可於返還之年度作為損失扣除。此際之函釋則已明示不法所得之返還被害人係作為「損失」扣除，並闡明其依據之條文。

上述最高法院判決並不是絕響，後續亦有下級審之判決對此抱持相同之態度。如 1993 年聯邦第二巡迴上訴法院之 *Collins v. Commissioner*, 3 F.3d 625 (2d Cir. 1993)案，再次重申，若納稅義務人返還竊取之資金，即有權於返還之年度作為所得之扣除。

在介紹完判例法以及相關函釋對於不法所得返還被害人後之處理方式——作為損失扣除，本文欲自另一個脈絡切入來討論，亦即先前曾提及之「公共政策理論」在損失扣除上之適用。前述關於不法所得稅基計算之部分，本文曾於美國判例法上提及「公共政策理論」來處理費用扣除之問題。而事實上，美國法對於公共政策理論的適用，並不僅止於「費用扣除」者。對於「損失扣除」之問題，亦有援引公共政策理論，檢驗若允許該損失扣除是否會妨礙公共政策者。

如 1954 年聯邦第十上訴巡迴法院，於 *Fuller v. Commissioner*, 213 F. 2d 102 (C.A. 10, 1954)案認為，在第 23 條(e)（即現行第 165 條(c)）之損失扣除規定下，應以對公共政策之阻礙來否定損失之扣除。且明示阻礙公共政策是程度問題，須個案判斷。此處之論述並非特別針對不法所得被沒收或返還被害人之情形而發，而係公共政策理論對於損失扣除之一般性適用問題，正面肯認了公共政策理論在損失扣除上有適用之餘地。

就前述不法所得稅基計算之部分，本文曾對於公共政策理論之變遷進行概覽，提及於 1969 年國會修正國內稅收法典第 162 條，新增列舉特定項目(c)(f)等不可作為費用被扣除，包含賄賂與罰款等，目的是為了排除判例法所建立之公共政策理



論，因國會指出「在其他情況下，公共政策通常沒有足夠明確之定義，以正當化對於扣除之否定」。然而，此時就產生了疑問，國會對於費用扣除之第 162 條進行修正，以列舉不可扣除項目之方式排除公共政策理論於費用扣除上之適用。惟對於未同時被修正之第 165 條損失扣除上，公共政策理論是否亦被排除適用，則有討論之空間。

1977 年之函釋(Revenue Ruling 77-126)，認為 1969 年之修法只針對第 162 條，第 165 條仍然可適用公共政策理論，並不限於第 162 條(cfg)之類型方可扣除。

1990 年之聯邦第二上訴巡迴法院，於 *Stephens v. Comm'r*, 905 F.2d 667 案，明確指出賠償金所涉及者並非第 162 條通常且必要之商業費用，而是第 165 條(c)(2)之為盈利所進行之交易中產生的損失。惟第 165 條亦有受第 162 條所示類型拘束之可能性。此外，於損失扣除上適用公共政策理論時，其標準與判例法於費用扣除上所建構者相同，均為「允許扣除所導致的對國家政策或州政策的阻礙的直接性與嚴重性」。是以，公共政策理論在損失扣除之領域，雖仍有爭議空間，但確實存在適用之可能性。

談完公共政策理論於損失扣除之一般性適用可能性後，回到原先討論之不法所得被沒收或返還被害人後是否可作為損失扣除之問題。若將上述公共政策理論之脈絡加入此一問題進行討論，面臨的問題即為不法所得被沒收或返還被害人後若作為損失扣除是否違反公共政策。

上述 1990 年聯邦第二上訴巡迴法院之 *Stephens v. Comm'r* 案對此即表明，允許原告將返還之款項扣除並不會嚴重且直接地阻礙公共政策。是以，判例法上對於公共政策理論及返還不法所得予被害人之損失扣除間之關係，已經給予我們初步之指引。

不過，值得注意的是，上述於美國法之脈絡下所談論者，俱為「不法所得返還被害人」之情形。不同於我國法及日本法可將沒收與返還被害人之情況抽象化為嗣後失去所得之情況而論之，美國判例法上面對「不法所得被沒收」與「不法所得返還被害人」二者之態度似乎不盡相同。

1989 年聯邦第五上訴巡迴法院於 *Wood v. United States*, 863 F.2d 417 案中，雖然亦肯認「不法所得（民事）之沒收」屬於損失而不是費用，並承認公共政策理論之標準於此際之適用。惟相對於上述聯邦第二上訴巡迴法院 *Stephens v. Comm'r* 案對於不法所得返還被害人後之扣除不違反公共政策之見解，本案法院則明確表示，可否扣除無關民事沒收與刑事沒收之區別。（民事）沒收就是是一種經濟性懲罰，正如同罰款之扣除，會以減輕處罰的痛感來嚴重、直接地阻礙國家政策。是以，被沒收之不法所得因違反公共政策而不可依國內稅收法典第 165 條之規定為損失之扣除。

美國學說對此則論著不豐。有學者為文批判 *Wood v. United States* 案之見解，認為 *Wood* 案之見解是錯誤的，損失之扣除只是在防止對於未享有之利益課稅。此舉造成了吐出利潤者之間的不平等，歸還之款項可以扣除，被沒收者則不可<sup>248</sup>。

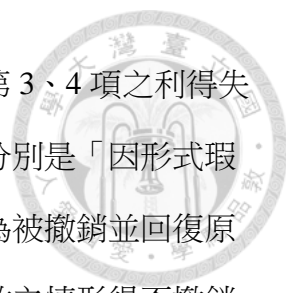
綜上，美國法對於不法所得之返還或被沒收，採取區別之態度。返還者可以作為損失於返還之年度扣除；被沒收者則因近似於罰款，若允許其扣除會違反公共政策而被否定之。對此，亦有學說批判認為區隔造成了不平等之情況。

### 第三款 德國

---

<sup>248</sup> William W. Bedsworth, *Notes: The Smuggler's Blues: Wood v. United States and the Resulting Horizontal Inequity among Criminals in the Allowance of Federal Income Tax Deductions*, 11 VA. TAX REV. 659, 681 (2001).





德國法在過去依租稅調整法第 5 條第 5 項規定，只有同條第 3、4 項之利得失去之情形，可以撤銷或變更稅額之決定，並返還繳納之稅額，分別是「因形式瑕疵無效而其經濟成果事後被除去之情形」以及「得撤銷之行為被撤銷並回復原狀之情形」，沒有規範到同條第 2 項違反法律或公序良俗而無效之情形得否撤銷或變更稅額，對此情形沒有明文之救濟規定。通說則認為利得人善意時可以準用第 5 項，惡意時則不予救濟，在明知之情況下違反法律或公序良俗者，沒有保護之價值。學說對此有批評，認為若從課稅在道德上應係中立的角度觀之，應該要不問善意惡意，皆肯認更正之請求，方為首尾一貫<sup>249</sup>，否則是對於課稅增加了不必要的制裁性功能<sup>250</sup>。

現行德國法在德國稅捐通則第 175 條第 1 項第 2 款，則規定「發生對過去產生課稅上效力之事實（溯及性事實）」時，應變更租稅決定。與舊法不同，其沒有限定溯及性事實之範圍。因此縱然是違反法律或公序良俗之經濟成果，在事後失去時仍可進行調整，此已非屬爭議問題了<sup>251</sup>。

其次，對於不法所得之返還（賠償）被害人或被沒收「可期待具有充分蓋然性」時，德國聯邦財務法院似亦有「提列準備金」之見解，可將不法所得之金額提列為準備金扣除之，不必等到實際返還被害人或實際被沒收時<sup>252</sup>。

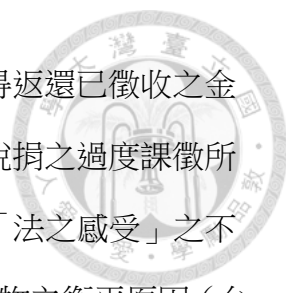
再者，德國稅捐通則第 163 條及第 227 條分別規定「稅捐之徵收，依據個別事件情形為不允當時，得核定較低數額之稅捐，並得於核定稅捐時，得不考慮提高稅額之各別的課稅基礎。關於所得之稅捐，得經稅捐債務人的同意，延後考慮提高稅捐之課稅基礎，或提前考慮降低稅捐之課稅基礎。偏離原稅捐之核定，得與稅捐核定處分同時為之」、「依個別事件狀況，租稅債務關係請求權之收取為

<sup>249</sup> 金子宏，前揭註 103，頁 1128-1129。

<sup>250</sup> 三木義一，前揭註 139，頁 116。

<sup>251</sup> 三木義一，前揭註 139，頁 116。

<sup>252</sup> 陳清秀，前揭註 100，頁 41-43。



不允當時，稽徵機關得免除其全部或部分；基於相同之要件，得返還已徵收之金額或用以抵繳」，上述二條文均係意在緩解在個案中可能發生稅捐之過度課徵所產生之不允當<sup>253</sup>。而所謂不允當，係於個案中「法之適用」與「法之感受」之不一致，而有違個案正義之情形<sup>254</sup>。而「不允當」又可區分為「事物之衡平原因（允當性原因）」及「屬人性之衡平原因（允當性原因）」二者。前者係基於稅捐構成要件本身所產生之不衡平事由，例如基於事後被宣告為違憲之稅法規範所課徵的稅捐、課徵之稅捐違背法規立法目的或無期待可能性者等；後者則係個案中假設納稅義務人存在應給予適度考量之免除需要（如不免除，將危害納稅義務人之生存）與免除值得性（免除價值）（納稅義務人欠缺給付能力不可歸責於自己或其行為非明顯違反公益）時，免除其一部或全部之稅捐負擔<sup>255</sup>。

此二條文之存在意義在於為稅捐稽徵機關職權行使裁量權而為稅捐之減免提供依據，蓋在依法課稅原則之下，稅捐稽徵機關不僅對於稅捐之課徵須依法為之，相對地對於稅捐之減少或免除，亦應有法律依據方能為之，俾以落實依法課稅原則之意旨<sup>256</sup>。此外，此處雖規定係由稅捐稽徵機關依職權以裁量決定為之，無需納稅義務人之申請，惟實務上通常係因納稅義務人之請求而作成<sup>257</sup>。

此二條文雖然看似皆在規範稅捐稽徵機關之職權調整，排除個別事件中適用法律所產生之窒礙，以實現租稅正義。惟二者仍有區別存在，主要在於適用之標的不同。第 163 條規定者係「核定程序」中之允當性免除，所適用者僅限於「稅捐及稅捐退給」。而第 227 條為「徵收程序」中之允當性免除，所適用者及於一切稅捐債權債務關係之請求權，包含稅捐附帶給付請求權與強制金等<sup>258</sup>。

---

<sup>253</sup> 柯格鐘，前揭註 99，頁 27-28。


<sup>254</sup> 陳敏，前揭註 151，頁 300。

<sup>255</sup> 柯格鐘，前揭註 99，頁 28。陳敏，前揭註 151，頁 424-425。

<sup>256</sup> 柯格鐘，前揭註 99，頁 28。

<sup>257</sup> 陳敏，前揭註 151，頁 299。

<sup>258</sup> 陳敏，前揭註 151，頁 299。



綜上，德國法於「發生對過去產生課稅上效力之事實」時，可以變更租稅決定。其次，稅捐稽徵機關也有一般性調整不允當之課稅情形之裁量權。最後，實務上有認為返還被害人或被沒收「可期待具有充分蓋然性」時，即可將不法所得之金額提列為準備金扣除之。

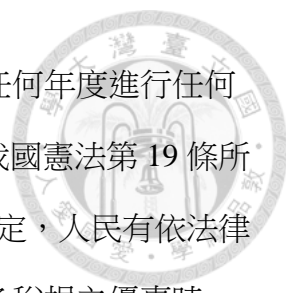
### 第三項 本文見解

無論是美國法所採取之「扣除說」、日本法所採取之「退稅說」與「扣除說」，或者德國法上之「變更租稅決定（退稅說）」或「準備金制度」，其本質上皆為一種基於嗣後事實之變更所進行之對於稅基之更正或調整措施，差別僅在於扣除之時點以及歸屬年度之不同。申言之，「扣除說」在不法所得被沒收或返還後，將其額度作為稅基減項之「損失」，歸屬於不法所得「實際返還或被沒收」之年度；「退稅說」雖然沒有明確提及更正或調整在稅基層面之法律定性，究其實質應亦係將返還或被沒收之不法所得作為損失進行扣除，在實際返還或被沒收時，歸屬於「獲取不法所得」之年度，方有所謂「退稅」或「更正」一說；而「準備金制度」，則是於尚未實際返還或被沒收時，即允許將應返還或沒收之不法所得作為（損失之）「準備金」扣除，歸屬於返還或被沒收具有「充分蓋然性」時之年度。

#### 第一款 調整之法律依據

觀諸各國立法例，對於不法所得之返還或被沒收皆採取應予調整或更正之肯定態度。我國實務學說之通說亦大多持肯定見解，認為此乃自明之理，皆寥寥數語帶過，沒有對於調整或更正之法律依據或法律適用之路徑進行更完整之說明。

本文亦認為，為避免對納稅義務人的過度不利益，亦即既對於該不法所得課徵所得稅，又該不法所得於嗣後返還或被沒收，在制度設計上確實有調整之必要。



惟此際姑且不論採取上述何說之調整方式為當，應注意只要在任何年度進行任何的調整或更正，事實上就已經涉及了稅基或稅額之變動。而在我國憲法第 19 條所定之依法課稅原則下，釋字 798 號解釋就表示「憲法第 19 條規定，人民有依法課稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。」故此時應有法律之明文規定或至少法規命令層級之規定作為依據，方得以對返還或被沒收之不法所得在稅捐實體法上進行事後之調整。

或有見解會認為，此際之情形乃是稅款之退還，與課稅時應嚴格遵守依法課稅原則之情形有所不同。惟本文認為，依法課稅原則之內涵不應僅止於課稅之層面，更應囊括退稅之層面。蓋若僅將依法課稅原則適用於稅捐課徵之層面，剝奪稅捐稽徵機關在稅捐債務法上之裁量權，而未包含退稅之層面，此舉將導致國家遵守嚴格的法治國要求所取得之稅捐收入，將可能被稅捐稽徵機關恣意而毫無限制的退給予人民，形同開了一個可以取巧之後門，從反面架空了依法課稅原則不允許稅捐稽徵機關任意處分稅捐債權之意旨。尤其於我國民意代表把「喬事情」作為普通選民服務之一環之風氣下，情勢顯得更加危險，若稅捐稽徵機關無法抗拒此種來自民意代表之壓力，不僅有害於支撐國家運轉之財政收入，更使得原本依照稅捐負擔能力而公平分配之稅捐正義被破壞殆盡，對誠實納稅的納稅義務人們也不公平。是以，若不將退稅之層面也納入依法課稅原則之射程範圍，顯然有失均衡，絕非吾人所樂見之情形。

亦可能有見解認為，縱然屬於稅基之調整，但此際係對於人民有利之方向調整，稅基之減項正如同給付行政之社會福利，不必嚴格遵守依法課稅原則或法律保留原則，亦無傷大雅。本文則認為這是常見的迷思。誠然，單就結果而言，都是人民自國家獲取利益。惟兩者之法律關係大有不同，給付行政是純然國家對人

民之給予，而稅基之減項則是國家以法律或法規命令規範之稅捐構成要件之一部。若要對抗或變更法律規定之稅捐構成要件以及隨之而來的稅捐債權，自然需要至少相同位階之規定存在，方得以與之抗衡。因此，縱然是對人民有利之稅基調整，亦應遵循依法課稅原則，須有法律或法規命令存在，始得以其為依據調整稅基。

舉例而言，對於嗣後事實之變更所進行之更正或調整措施，日本稅法上就有明確之規定，令稅捐稽徵機關得以依法進行事後之調整，即前述之日本所得稅法第 152 條及所得稅法施行令 274 條規定（更正）、所得稅法第 51 條第 2 項及所得稅法施行令第 141 條第 3 號（損失扣除）。德國法則於德國稅捐通則第 175 條第 1 項第 2 款規定了發生溯及性事實之變更決定，於同法第 163 條及第 227 條則賦予稅捐稽徵機關裁量權以緩解特定情況下遵循法律規定之不正義。而美國法上雖然僅有判例法與函釋對此表示得將返還額度作為損失扣除，沒有具體之法律條文規範，惟美國並非成文法國家，對美國法而言，這應該不構成一個重要的問題。

不過，對於我國則不同於此。我國屬於成文法國家，憲法第 19 條也明定應遵循依法課稅原則。是以，在我國稅法上要對於嗣後事實之變更所進行之更正或調整，必須有法律或法規命令作為依據。我國實務及學說見解毫不保留的認同於我國法下得以調整或更正，本文卻於我國稅法上遍尋不著相關規定。

就此，稅捐稽徵法第 1 條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」因此，稅法未有規定者，可以考慮回頭適用稅法之總則性法律——行政法之相關規定。其中最有可能適用者乃行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款程序重開之規定：「行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，

不在此限：……二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。」



本文認為，行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款此一程序重開之規定，或可作為稅法上對於嗣後事實之變更所進行之更正或調整措施之依據。對於不法所得之事後返還或被沒收，在文義上確實屬於「發生新事實」，且相對人可受較有利益之處分，因而可以向稅捐稽徵機關申請變更。惟本文以為，回歸適用行政程序法之較為抽象之規定係因稅法沒有相關法律規範，只是一種不得不的權宜之計。況且，此一規定之法律效果係對原行政處分撤銷、廢止或變更，亦即僅能對於獲取不法所得年度之原核課處分調整之，並非本文認為理想之調整方式（詳待下文第二款關於扣除歸屬時點之部分）。

為明確計，宜特別針對稅捐之處分，於所得稅法中明文規定，因被沒收或返還等原因失去所得時，得將失去之部分作為損失扣除。一則可使納稅義務人在稅法中有明確之規範可作為指示，以利遵循，完善對於納稅者之保護。二則可藉由此一規定宣示不法所得仍應予課徵所得稅，若嗣後被沒收或返還時得扣除之，將其作為適用該法條時預設之前提。

至於德國法在溯及性事實之變更決定之德國稅捐通則第 175 條第 1 項第 2 款外，同法另設有第 163 條及第 227 條等規定，一般性的賦予稅捐稽徵機關裁量權，得以核定較低數額之稅額以及免除一部或全部稅額。本文認為，我國稅法確實缺乏此類規定，使稅捐稽徵機關僅能完全依法核課，未有適度之裁量權，難免有失之過苛之虞。我國最相近之規定乃稅捐稽徵法第 26 條第 1 項之緩繳規定，距離免除一部或全部等法律效果，仍是漫漫長路。是以，本文認為，我國亦應修法引進此等規定，以緩解在個案中可能發生稅捐之過度課徵所產生之不允當，實現個案



之正義。惟仍應審慎為之，並注意其被惡用之可能性，正如同前述，避免此間成為依法課稅原則之後門，淪為法治國的化外之地。

不過，本文雖然支持引進此類一般性賦予稅捐稽徵機關裁量權之規定，但對於是否應以此種規定處理不法所得嗣後遭沒收或返還之情形，本文尚有疑問。蓋此二條文於德國法上所處理之個案「不允當」情形包含「事物之衡平原因」及「屬人性之衡平原因」二者，前者係基於稅捐構成要件原因事實所產生之不衡平事由，例如基於事後被宣告為違憲之稅法規範所課徵的稅捐；後者則係個案中假設納稅義務人存在應給予適度考量之免除需要與免除值得性時，免除其一部或全部之稅捐負擔<sup>259</sup>。惟不法所得之嗣後遭沒收或返還，似乎難以該當於此處所稱之「不允當」，無論是事物之衡平原因及屬人性之衡平原因皆然。除非此時之稅捐課徵對於納稅義務人而言已構成其生存權之危害，則或許可以認為是屬人性衡平原因之不允當，但此終究屬於特殊情形，對於一般未構成生存權危害之不法所得之所得稅課徵，此二條文似無用武之地。

綜上，對於此議題，本文認為對於稅額或稅基之任何調整或更正，均須有法律或法規命令為依據，方符合依法課稅原則之意旨。我國現行法之解釋論上，雖未在稅法上有規定，惟可依行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款程序重開之規定為之。然而，本文認為此種新事實發生之調整規定，宜明定於稅法，一來便於人民知悉，二來可宣示對不法所得之課稅立場。而德國法上一般性賦予稅捐稽徵機關裁量權之規定，本文亦認為應引入我國，俾利於個案中實踐稅捐正義。惟應注意，此規定雖值得引入，然似非屬本議題之應對之道。

## 第二款 扣除之時點與歸屬之年度

---

<sup>259</sup> 柯格鐘，前揭註 99，頁 28。




其次，在確立稅額或稅基之調整應有法律依據後，本文欲就扣除（調整或更正）之時點與歸屬之年度提出見解。

如上所述，比較法上各說之核心差異僅在於，（損失之）扣除之時點以及應歸屬於何年度之問題。「扣除說」在不法所得被沒收或返還後，將其額度作為稅基減項之「損失」，歸屬於不法所得「實際返還或被沒收」之年度；「退稅說」在實際返還或被沒收時，將稅基減項歸屬於「獲取不法所得」之年度；而「準備金制度」，則是於尚未實際返還或被沒收時，即允許將應返還或沒收之不法所得作為「準備金」扣除，歸屬於返還或被沒收具有「充分蓋然性」時之年度。

就扣除之時點而言，本文認為應以實際返還或沒收裁判執行而實現後，方得進行扣除，同我國之新實務見解（最高行政法院 105 年度判字第 628 號行政判決參照）。否則若泛稱「沒收時」，可能於沒收判決宣示時即允許納稅義務人就被沒收之額度為扣除，同時納稅義務人卻對沒收判決置若罔聞，甚至脫產以逃避執行，持續保有該不法所得。其造成之結果正如同在不法所得是否課稅之議題上採取「法律性理解」一般，均使納稅義務人在現實上保有不法所得之情形下，以沒有民事法上權利為由，免於所得稅之課徵，此一情形絕非吾人所樂見。因此，我國實務、美國法、日本法之見解堪稱正確，於實際返還被害人或沒收裁判執行而實現後（日本法之用語為「失去」），方得扣除，避免產生上述之弊端。而德國法上之保證金制度，則不待實際返還或沒收執行，過早地於返還或沒收「可期待具有充分蓋然性」時即允許扣除，似有不妥。

歸屬於何年度之議題，在我國法下之討論特別具有意義。舉例而言，若歸屬之年度收入為零，則無論是否列報返還或被沒收之金額作為稅基之減項，應納稅額都是 0 元，沒有差別，無法為納稅義務人發揮任何減省稅捐之功能；反之，若該年度有收入，則每 1 元被扣除的稅基，實際上都為納稅義務人減省了 1 元乘以





稅率之稅額，尤其於累進稅率及高收入之情形，差距更為顯著。而我國法不似德國法，原則上並不允許跨年度之盈虧互抵，僅有公司組織之營利事業使用藍色申報書者等可以有限度減除，難以藉由跨年度盈虧互抵之制度來減緩此種歸屬年度不同所造成之差距。是故，稅基之減項究竟歸屬於何一年度，該年度是否有足額之收入可供減除，其結果可謂大不同。

若依我國法上現有之調整的法律規定，即行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款，其文義係對於行政處分撤銷、廢止或變更。就此而言，其射程範圍因文義之限制，僅能及於原核課處分之調整，亦即將扣除歸屬於獲取不法所得之年度，而無法及於失去不法所得之年度。惟此一規定係行政程序法上之一般規定，並非立法者針對此種稅捐法上嗣後失去所得之情形而制定，如此之解釋是否能切合稅捐法之內涵，不無疑問。

就納稅義務人而言，自然是希望能將稅基減項歸屬於獲取不法所得之年度。雖然該年度不見得是收入最多之年度，而不必然能使稅基減項發揮最大之效益，但正因為是獲取不法所得之年度，故至少可將不法所得全額減除，避免無收入可減除或者收入不足減除之窘境。

本文則認為，損失之扣除應歸屬於何年度此一問題，不應全然自納稅義務人之利益為出發點進行考量。若究其「損失」扣除之本質，扣除所歸屬之年度當然應該就納稅義務人是何時產生此一「損失」而定。換言之，就是納稅義務人實際將不法所得返還被害人或沒收裁判執行實現時，也就是實際上「失去」該不法所得之年度，沒有理由歸屬於「獲取」不法所得之年度（當然不排除兩者於同年發生）。

其次，或有想法認為，不法所得之返還義務係與獲取不法所得同時產生，不妨將損失之扣除歸屬於斯時。本文則認為，此種想法近似於前述「法律性理解」，




雖非無見，惟純以民事法上權利義務關係為準，卻忽視了實質上究竟係何時返還而失去該不法所得，是否妥適，仍值三思。

再者，若均以法律關係為斷，則於民事返還與刑事沒收時可能產生歸屬年度不一致之疑慮。舉例而言，一筆不法所得，若將其返還被害人，則其損失扣除之歸屬年度為取得不法所得（產生民法上返還義務）之年度；反之，若未將不法所得返還被害人，而使刑事法上利得沒收未被排除而發動，依刑法第 38 條之 3 第 1 項規定犯罪所得之所有權於沒收裁判確定時移轉為國家所有，其損失扣除之歸屬年度，則會落在沒收判決確定時，此後對於國家方有返還之義務。若採上述純以法律關係判斷之見解，恐會造成同時失去之不法所得，僅因民事返還或刑事沒收之細微差異，其損失扣除之歸屬年度卻不一致之情況。若為如此之解釋，或許只是無端造成實務適用上之複雜化，不如逕以實際返還或被沒收，而產生「損失」之時點為準，並直接歸屬於該年度。

此外，雖然可能有批評認為，我國並不允許跨類型之盈虧互抵，若扣除之歸屬年度並非獲取不法所得之年度，而是失去不法所得之年度時，會造成納稅義務人必須在失去不法所得之年度仍繼續遂行其獲取同一所得類型之行為，方有可供扣除之收入存在，否則即無法扣除，可能有鼓勵續行犯罪行為之疑慮。

本文則認為，殊難想像犯罪行為人續行犯罪行為是為了使用其損失扣除額度，畢竟犯罪行為人連主動申報之可能性都微乎其微，因而此舉應不會有鼓勵續行犯罪行為之效果，至少在因果關係上很難認為有相當性。從另一個角度來看，在我國跨類型盈虧互抵之限制下，反而給予被查獲之犯罪行為人儘速於該年度主動返還不法所得予被害人之誘因。蓋於獲取不法所得之同一年度返還予被害人，方可將其作為該年度之損失扣除之。



結論上，將歸屬時點置於不法所得實際返還或被沒收之年度，而非獲取不法所得之年度，可能對納稅義務人較為不利，而承受較重之稅捐負擔。惟其出發點並非對納稅義務人之刻意刁難或不利，僅是於歸屬年度問題上採取較為合理之解釋之當然的附隨結果而已。

附帶一提，若將歸屬時點置於不法所得實際返還或被沒收之年度，似可避免「退稅」之法律定性爭議。蓋退稅者係對於獲取不法所得之年度之所得稅進行調整，惟其究竟是因為失去不法所得之事實，而溯及性地影響了原核課處分之效力，使稅額減少，並依溢繳稅款之不當得利返還請求權為之？或者是在不影響原核課處分效力之前提下，依據個別之法律上原因行使退稅給付請求權？然而，若採取歸屬時點為不法所得實際返還或被沒收之年度之見解，則因係將返還之額度作為當年度之損失扣除，並不會產生上開法律爭議。

### 第三款 應否區別沒收及返還

對於民事返還與利得沒收，兩者皆屬於獲取不法所得而嗣後失去之情形。對此二種嗣後失去之情形，在稅捐法之事後調整或修正上是否應區別對待，亦或同一視之，亦值探究。

比較法上大多未對此作出區隔，日本法僅在乎是否「失去」，德國法則視其是否發生「對過去產生課稅上效力之事實」，沒有刻意區分民事返還與利得沒收。唯獨美國判例法上，認為民事返還者可以作為損失扣除，然而（民事）沒收者則因扣除會違反公共政策而不允許之。理由在於，沒收是一種經濟性懲罰，正如同罰款之扣除，會以減輕處罰的痛感來嚴重、直接地阻礙國家政策。




本文則認為，我國所得稅法第 38 條固然規定各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。然而，在我國法下將刑事沒收與罰金罰鍰等各種罰款一同論列，是缺乏可比較性的。

正如同前面章節曾經提及過的，利得沒收制度只是在平衡違法行為所生之財產法秩序干擾狀態，防範利得人享有犯罪所得。其不要求利得人具備有責性，不具刑罰性質，係準不當得利之衡平措施，擁有獨立於刑罰以及保安處分之法律效果。此無論是我國實務、通說、立法理由，甚至憲法判決（111 年憲判字第 18 號判決參照）均認同之。

另一方面，罰鍰與罰金等罰款，乃分屬行政法領域之行政罰（行政罰法第 1 條本文參照）以及刑事法領域之刑罰（中華民國刑法第 33 條第 5 款參照）。其不僅取決於行為人所犯罪名之輕重，亦須衡酌行為人之歸責程度而定，均具有處罰及制裁之性質。

是以，雖然美國法上對於沒收之性質可能與我國法有不同之理解。惟於我國法下，若將具有獨立法律效果之利得沒收與罰金、罰鍰等具處罰性質之罰款並列，是有待商榷的。因此，在我國法之解釋下，不應援引所得稅法第 38 條之規定以否定不法所得被沒收時作為損失之可扣除性。

若將觀察之視角拉遠，共同觀察不法所得於刑事法之利得沒收或者於民事法之返還，自經濟實質之角度觀察，二者對納稅義務人而言都是在獲得不法所得後，復又失去之而構成損失，二者之間沒有顯著之區別存在。若自避免納稅義務人過度不利益之目的出發，兩者也都造成了相同程度之不利益，不法所得既被課徵所得稅，又未終局保有之。是以，不應將兩者區別對待。



故本文認為，基於利得沒收與罰金、罰鍰等法律性質之差別，不應混為一談，而遽認其不得作為損失扣除。而刑事法利得沒收與民事法之返還，實際上所造成經濟結果並無二致，也同樣有造成過度不利益之危險。此無論是利得沒收與民事法之返還，在實際返還或刑事執行實現後，均應賦予其在所得稅上進行調整或更正之機會，如此在解釋論上應係較為合理之選項。

綜上所述，對於不法所得若遭沒收或實際返還被害人，則該所得稅稅捐債權是否且如何受其影響之問題，本文見解認為：一、若欲調整所得稅，於依法課稅原則下，應有法律依據方得為之，而於我國法下，其根據係行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款規定，惟仍應在稅法中制定特別規定為宜。二、應於實際返還被害人或刑事執行實現時，方得允許納稅義務人扣除，不宜過早。而該扣除作為稅基之減項，應歸屬於實際返還或刑事執行實現之年度，方合於其「損失」扣除之本質。三、進行所得稅之調整或修正時，不應區別失去不法所得之原因係利得沒收或民事法之返還，蓋二者實際上所造成經濟結果並無二致，也同樣有造成過度不利益之危險。

## 第二節 核課所得稅與逃漏稅捐之利得沒收的交錯

於此處進一步討論逃漏稅捐之利得沒收之原因在於，納稅義務人在獲取不法所得後，大多情形下皆不會自行申報揭露此筆不法所得之存在，在理論上即構成了逃漏稅捐罪（惟我國實務劃地自限地將本罪限於積極作為之樣態）。而對於該筆不法所得，其所得稅本身之課徵與逃漏稅捐罪之利得沒收之關係為何，亦值探究。

所得稅之課徵，按依法課稅原則，於稅捐構成要件該當時，稅捐債權債務關係即發生，無待稅捐稽徵機關之處分。因此，納稅義務人於獲取不法所得時，其稅捐法律關係即已發生，無由任意變更或廢棄。而我國之利得沒收制度採取義務



沒收，於構成要件該當時，即應宣告沒收。因而，利得人未申報該筆不法所得而獲取稅捐利益時，刑事法上亦應宣告沒收。此時，所得稅之課徵與逃漏稅捐罪之利得沒收同時存在，若兩者並存而且皆執行之，對納稅義務人而言是否過於苛刻呢？

究其本質，於逃漏稅捐罪中，國家其實就是被害人。其對於納稅義務人之稅捐債權，事實上正如同一般財產犯罪中被害人對納稅義務人（行為人）之民事法上請求權。因此，對於不法所得之所得稅課徵以及逃漏稅捐之利得沒收，兩者之關係即係一般談論利得沒收時，被害人之返還請求權與利得沒收間之關係，處於互相競逐同一筆不法所得之狀態。唯一之差別僅在於稅捐債權乃一公法上請求權，學說認為，於此並無將其排除之理，被害人之概念從未限於私人及民事請求權，只要是系爭法規範所保護之對象，皆可為被害人。是以，逃漏稅捐罪所欲保護者乃國庫之稅捐利益，此際國家自然是逃漏稅捐罪之被害人<sup>260</sup>。

若更具體的運用利得沒收之審查體系檢視，在第五階段之「排除審查」中，依刑法第 38-1 條第 5 項規定：「犯罪所得已實際合法發還被害人者，不予宣告沒收或追徵。」在逃漏稅捐罪中，國家為被害人，若國家已經以稅捐課徵之方式取得納稅義務人所逃漏之稅捐，則該當於實際合法發還被害人，此時即不予宣告沒收或追徵。蓋利得沒收制度採取被害人優先原則，若已將犯罪利得發還予被害人，則已回復至合法且應有之財產秩序，自無必要再發動利得沒收此一準不當得利之衡平措施。否則於已發還之情形下再為沒收，即會產生一頭牛剝兩層皮般對利得人之過度剝奪。且在已發還之情形下，因利得沒收制度之重點僅在於不令利得人保有不法之利得，而非積極充實國庫，國家於此亦無必要與民爭利般地競逐犯罪利得，故應使利得沒收處於備位之地位，即為已足<sup>261</sup>。反面而言，若已先進行利

<sup>260</sup> 林鈺雄，前揭註 15，頁 180-181。

<sup>261</sup> 林鈺雄，前揭註 26，頁 96-97。

得沒收，稅捐稽徵機關於核課期間內亦無須再對納稅義務人發單補徵稅款，應可直接向司法國庫請求發還被害人即可。



對此，我國實務除了肯認上述見解外，更細緻地提出了「司法國庫」與「稅捐國庫」之區分。最高法院 108 年度台上字第 4058 號判決為逃漏稅捐罪之案件，判決事實略為，被告為公司負責人，向稅捐稽徵機關積極為虛偽之陳述，將公司轉售土地謊稱為僅當保證人，查得之價款謊稱為他人之借貸還款，致稅捐稽徵機關陷於錯誤，使作為納稅義務人之公司得以逃漏營業稅及營利事業所得稅。

法院在判決中表示「又因犯罪所得之沒收與稅捐之繳納，固然均係歸於國庫，然因犯罪所得之沒收而獲益的『司法國庫』，並不等同於『稅捐國庫』，稅捐刑法在於保障國家之稅捐國庫利益，國家自係逃漏稅捐犯罪之被害人，而為刑法第 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』，故此，逃漏之稅捐於行為後已向國稅局依法、實際補繳者，其犯罪所得於補繳之範圍（全額或部分）內，既已實際合法發還被害人，依上開規定，在該範圍已毋庸再論知沒收或追徵；惟依該規定之反面解釋，倘未補繳完畢者，則稅捐請求權於全部或一部未實現之情形，犯罪所得之沒收既為義務沒收，自仍應依法論知沒收或追徵，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。至於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。」重申若已向國稅局依法、實際補繳者，其犯罪所得已實際合法發還被害人，毋庸再論知沒收或追徵。

比較法上，德國亦有判決表示「不可造成雙重內容之負擔」。德國聯邦最高法院刑事裁判 5 StR 371/00，其事實略為，「被告走私香菸，違反逃漏稅捐罪，就



被告犯行所涉香菸數量應核課三百五十四萬四百九十一·九五馬克的進口稅。這是被告未申報關稅而節省支出的犯罪所得。<sup>262</sup>」

該判決認為，「犯罪利得沒收命令不可造成被沒收人的雙重給付內容之負擔，即一方面對之宣告等同於稅捐債權之金額被宣告利得沒收，但另一方面還繼續存在稅捐之給付義務。」<sup>263</sup>。也表現出與上述想法相同之見解，對不法所得之返還或被沒收之負擔，其內容相同，納稅義務人僅須承擔其一即為已足。蓋我國刑事法利得沒收制度係參考德國法而制定，在此制度之框架下與德國法有一樣之論理並不令人意外，此一解釋正是刑事法利得沒收制度在實際合法發還被害人下之當然結果。

此外，值得注意的是上開最高法院 108 年度台上字第 4058 號判決有提及，「至於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。」此時即更凸顯出稅捐之核課與逃漏稅捐之利得沒收，儘管二者都是國家發動且最終皆進入國庫，惟二者間仍有甚大之差別。

首先，前者係進入「稅捐國庫」，依財政收支劃分法之規定，按稅目之不同，可能會分配於中央、地方或共同分配之。而後者則進入「司法國庫」，沒有上開分配規定之適用。其次，兩者之時效不同，前者依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，逃漏稅捐者之核課期間為 7 年。後者則依刑法第 40-2 條第 2 項規定：「沒收，除違禁物及有特別規定者外，逾第八十條規定之時效期間，不得為之。」刑法第 80 條第 1 項第 2 款規定：「追訴權，因下列期間內未起訴而消滅：……二、犯最重本刑為三年以上十年未滿有期徒刑之罪者，二十年。」。而稅捐稽徵法第

<sup>262</sup> 王士帆 (2016)，〈逃漏稅捐犯罪所得發還稅捐國庫——德國聯邦最高法院刑事裁判 5 StR 371/00 譯介〉，林鈺雄 (編)，《沒收新制 (二) 經濟刑法的新紀元》，頁 499，元照。

<sup>263</sup> 王士帆，前揭註 262，頁 508。





41 條第 1 項規定逃漏稅捐罪之最重本刑為五年，故逃漏稅捐罪之利得沒收時效為 20 年，遠遠長於稅捐之核課期間。

此際便衍生出了一個議題，此兩者時效期間不一，若較短之稅捐核課期間已經經過，刑事法是否仍能發動利得沒收，剝奪納稅義務人逃漏稅捐所獲取之稅捐利益呢<sup>264</sup>？觀上述判決文字，顯然是採取肯定說之態度。而本文亦認同之，於一般犯罪之利得沒收時，並無因被害人之民事法上請求權已罹於時效即不沒收之理，此一理解不應因逃漏稅捐罪之被害人為國家而有所動搖。蓋我國利得沒收制度乃採取義務沒收，唯一可以排除沒收者乃「實際合法發還被害人」以及「追訴權時效之逾越」，並未包含「被害人請求權罹於時效」之情形，若因此而不沒收，即屬違法。況且，觀諸利得沒收制度之目的，係平衡不法行為所破壞之財產法秩序，使利得人無法保有其不法所得。若僅因被害人請求權罹於時效而排除沒收，毋寧是作繭自縛，僅是在民法既有之財貨分配秩序上疊床架屋，缺乏獨立於民事法之特性，而無法達成自身之制度目的，有欠妥當。

綜上所述，本文認為核課所得稅與逃漏稅捐之不法行為利得沒收之關係上，兩者雖然競逐同一筆逃漏稅捐之不法所得，惟刑法第 38-1 條第 5 項規定所確立之「被害人優先原則」，國家在逃漏稅捐犯罪中作為被害人，對於該不法所得擁有優先受償之權利，若已向稅捐稽徵機關補繳，則無庸再行沒收或追徵。若已沒收，則可依刑事訴訟法第 473 條第 1 項規定於裁判確定後一年內，由權利人聲請發還。其次，利得沒收作為一種備位性手段，於稅捐核課期間已經經過，而無法行使稅捐請求權時，可以藉由利得沒收制度之發動，某種程度上巧妙的延伸國家對於逃漏稅捐不法所得之追索，使納稅義務人無從輕易地以時效作為抗辯而保有其逃漏稅捐之不法所得，應係較為合理之解釋論。

<sup>264</sup> 柯格鐘（2021），〈經濟刑法：第三講 租稅刑法（下）〉，《月旦法學教室》，227 期，頁 40。

### 第三節 財產犯罪利得沒收與逃漏稅捐利得沒收的交錯



於討論完所得稅之核課與利得沒收間之交錯適用後，在此也想談及兩個利得沒收間之交錯，換言之，即財產犯罪利得沒收與逃漏稅捐利得沒收之間，究竟處於什麼樣的關係？更具體地來說，此處可能會產生之疑問在於，財產犯罪與逃漏稅捐罪之利得沒收二者，應分別宣告，併予執行，又或者擇一宣告，執行其一？

兩個不同犯罪之利得沒收，既然在實體法上屬於數行為、數罪，原則上本來就應該分別宣告沒收，並沒有太大的疑問。只有在較為特殊之案例中，可能產生競合關係。例如洗錢罪與其前置犯罪<sup>265</sup>。本文因所涉及之前置財產犯罪與逃漏稅捐罪與上述洗錢之情形有些許相似，皆係以前置犯罪之不法利得為基礎，遂行後續之他犯罪，前後犯罪間有一定之牽連性，因而本文認為有進行討論之實益。

較直覺的想法或許會認為，若沒收財產犯罪之犯罪利得，則犯罪利得人既未保有不法利得，似無須再對逃漏稅捐罪進行利得沒收，否則犯罪利得人被過度剝奪，國家或國庫則過度受益。亦即採取擇一宣告之方式，並以前置之財產犯罪為優先。

然而本文並不認同上述想法。蓋財產犯罪與逃漏稅捐罪兩個犯罪各自獨立，存在各自之犯罪原因事實，並應以個別之犯罪事實適用利得沒收審查體系，判斷其要件是否該當。彼此間能否互相取代，不無疑問。

其次，若採取擇一宣告之模式，情況會變得相當複雜。財產犯罪有被起訴之情形，無須對逃漏稅捐罪進行沒收。惟財產犯罪未被起訴之情形，還可細分檢察

<sup>265</sup> 林鈺雄（2019），〈洗錢擴大利得沒收之審查體系〉，林鈺雄（編），《沒收新制（三）不法利得的剝奪》，頁 494，元照。



官是否聲請單獨宣告沒收，法院又是否准許其聲請等，有變化繁多之排列組合存在<sup>266</sup>。

再者，縱然對二犯罪皆行沒收，對國家而言也沒有過度受益之問題。蓋利得沒收之制度目的為剝奪犯罪利得，而不是追求特定數額之請求權之受償。因此，利得沒收制度是有多多少犯罪利得就剝奪多少，司法國庫之增益此時僅是在剝奪犯罪利得時所附帶之事實性現象而已<sup>267</sup>，並非有目的性地在追求司法國庫之增益。因此，並沒有國家過度受益之問題。

此外，縱然對於犯罪利得人之二犯罪皆進行利得沒收，本文亦不認為此時屬於過度剝奪。申言之，若對財產犯罪之犯罪利得進行沒收，在所得稅上亦只是在被沒收之年度可以進行損失之扣除，並不會溯及性地影響原核課處分之效力，使獲取不法所得年度之收入減少，已如前所述。是以，在過去年度之稅基與核課處分並未受影響之前提下，縱然財產犯罪被沒收，犯罪利得人仍須於獲取不法所得之年度就其繳納所得稅，不會因此影響逃漏稅捐罪之成立。並不會有「財產犯罪被沒收—不用繳所得稅—逃漏稅捐罪不用沒收」之推理。

附帶一提，可以認為這也是在損失扣除之歸屬時點採取返還年度之優點之一。若歸屬於被沒收之年度，即無須於法律上糾結原核課處分之效力是否受嗣後發生之溯及性事實影響，進而也無須就逃漏稅捐利得沒收之部分有所疑慮，思考上較為簡單明確。

最後，退一步言，縱然對二犯罪皆進行沒收有對利得人過苛之疑慮，惟此並不代表在解釋論上必須捨棄分別宣告，而須採擇一宣告之方式。若於個案中有過

<sup>266</sup> 林鈺雄（2020），〈刑法沒收專論-沒收新法實例系列 40：對向犯之異種沒收競合：投票、行收賄罪（二）〉，法務通訊，3025 期，頁 4。

<sup>267</sup> 李聖傑（2016），〈刑法沒收專欄-沒收新法實例系列 8：犯罪物沒收與利得沒收之競合（二）〉，法務通訊，2810 期，頁 6。

苛之情形存在，大可使用一般利得沒收審查體系中之過苛條款予以適度調節，尚無須就此因噎廢食。



綜上所述，本文認為財產犯罪利得沒收與逃漏稅捐利得沒收應該分別宣告，併予執行。理由在於若採擇一宣告，法律適用之排列組合頗為複雜。且分別宣告不會產生過度剝奪之問題，因財產犯罪之利得沒收並不會影響到原核課處分之效力，故亦不會影響到逃漏稅捐罪之利得沒收。退一步言，縱然有過苛疑慮，適用過苛調節條款即可。




## 第五章 結論

文末至此，本文欲再次整理並總結整篇論文之架構及重點，以便一目瞭然地回顧並呈現本文之研究結果。

本文對於不法所得之研究，首先自第二章之制裁法（主要為刑事法）上之評價出發，爬梳了我國刑事法利得沒收制度是如何處理不法所得之問題，以及更重要的——如何計算其數額之問題。我國利得沒收制度在總額原則與淨利原則之間，追隨德國法之腳步，選擇了相對總額原則，通說、實務、立法理由，甚至憲法判決均肯認之。申言之，相對總額原則之內涵為，於不得扣除犯罪成本（沾染不法之成本費用）之總額原則共同前提下，在第二階段之有無利得審查，即不計入中性成本（未沾染不法之部分），並且納入過苛調節條款，賦予法院裁量權適度酌減或免除之權，有效減緩了總額原則所可能帶來之部分過苛情形。

我國選擇總額原則而非淨利原則之理由主要在於，訴訟之簡化及提高預防效率兩點。就前者而言，在訴訟中可以免去一一調查系爭犯罪具體支出了哪些成本，更毋需爭論系爭費用究竟是否合理且必要而可作為成本費用扣除，可以有效減輕檢察官以及法官之負擔，亦使利得沒收制度在使用上更為容易。就後者而言，相較於淨利原則剝奪犯罪行為人之淨利，使其「一無所獲」，總額原則不僅止於淨利，連犯罪成本皆加以沒收，使犯罪行為人「血本無歸」，更加嚴厲之後果應可使利得沒收制度之預防效果有效提升。

其次，於第三章稅捐法上之評價，本文試圖先確立在稅捐客體層次上，不法所得應予課徵所得稅之結論。我國之實定法並沒有提及任何關於不法所得之處理方式，而尚待討論。於我國所得理論上所採取之純資產增加說而言，不法所得會使淨資產增加，自然屬於所得之一部。若自量能課稅原則及其子原則全部原則觀之，不法所得亦會增加納稅義務人之稅捐負擔能力，因而構成所得。於我國實



務學說上，也大多以公平性以及法秩序一致性之理由，承認不法所得應予課徵所得稅。而比較法上，美國法無論在實定法層面之國內稅收法典或判例法，俱認為不法所得應予課稅。日本法雖然沒有相關實定法規定，但在解釋論上似乎也受美國法之影響，自二戰前不課稅之態度轉變為二戰後應課稅之態度。而德國法在訂定租稅調整法第 5 條第 2 項後（現為德國稅捐通則第 40 條），宣示了違反法律與否並不影響課稅。本文則認為，無論從實然面之我國法現有規定進行觀察，或是從量能課稅原則及其子原則全部原則進行觀察，都可以得到不法所得應予課徵所得稅之結論。

在不法所得應課稅之前提上，對於所得之理解方式應採取所得之經濟性理解為當，不以民事法上權利義務關係為斷，而是以實際上、事實上之狀態為判斷。我國學說實務就此未有太多表示，有少數見解認為應以法律性理解，亦即以民事法上權利義務關係為判準。美國判例法上就此，聯邦最高法院從 1946 年之 Wilcox 案中的法律性理解，逐步走向 1961 年 James 案完全採取經濟性理解，至今未曾動搖。日本法上亦追隨此一動向，自 1940 年代後段所發布之函釋所採取之法律性理解，變遷至 1960 年代末期之經濟性理解，並持續至今。德國法上則是因租稅調整法第 5 條第 2 項之規範方式，自對於不法所得課稅之始，即係採取經濟性理解之立場。本文則認為，基於稅捐負擔能力應衡量者應為經濟上之能力，我國法應採取經濟性理解為當。

再者，在不法所得應課徵所得稅之前提上，本文亦進一步探討在稅基層次上，究竟應如何計算不法所得之數額之問題。首先，就不法所得之分類，因為不同分類對於成本、費用甚至損失扣除之方面有所差異，故應有區分之實益存在。我國實務上見解有所歧異，有認為不法所得俱屬其他所得者，亦有認為應個別歸屬於前 9 類者。我國學說上則認為不論所得係合法或不法，於所得之分類上並無影響。日本法實務及通說認為將不法所得申報為其他所得即可，部分見解則認為應歸類




於該不法所得假設其合法時之類型。本文則認為，我國法條文字上並未特意排除不法所得歸類於前 9 類所得之可能性，且各類所得之區別方式與不法性並無關連，是以不法所得之分類應以其獲取方式為觀察並分類之。

其次，就收入方面而言，較不構成問題。真正困難的問題在於，究竟不法所得的成本費用應如何計算，以及其得否扣除之問題。我國實定法就此亦未有規定，稅捐實務雖未明確表態，惟似抱持可扣除之肯定見解。司法實務則皆肯認其成本費用之扣除，另可觀察到法院於此之計算方式與刑事不法所得利得沒收之計算方法有所出入。學說上則見解不一，有肯定不法所得費用之扣除者，亦有原則否定者僅於有合法憑證之情形可例外扣除。

美國法於此將成本與費用分別討論，認為銷貨成本具憲法地位，無論如何皆得以扣除之。費用則不然，須視其支出本身是否被國內稅收法典第 162 條各項所禁止而定，如罰款、賄賂等。惟於毒品販運之情形，國內稅收法典第 260(E)作為特別規定，禁止所有費用之扣除。學說上對此有所批評，認為這樣的區分沒有道理，也不能反映其利潤，違反量能課稅原則。

日本法於實定法上與我國相同，皆未有關於不法所得成本費用計算之一般性規定，僅有後來於日本所得稅法第 45 條第 2 項新增賄賂不得扣除之規定。司法實務認為支出自身即為法律所禁止之情形不得扣除之。惟稅捐實務似認為只要是業務遂行所必要之費用，縱然是違法或不正支出，應肯定其可計入必要費用。日本學說上，肯否二說皆有支持者。肯定說大多以法律規定並未禁止以及稅法之中立性為其論據，否定說則以公共政策理論以及法秩序一致性為由拒絕。另亦有各種折衷說，區分支出不法性之不同態樣為個別之處理。

本文對於不法所得成本費用之扣除採取原則否定，例外肯定之折衷說態度，以是否取得合法憑證區分之。因肯定說於我國法下無同業利潤標準可資參照而窒



礙難行，全然之否定說似又失之過苛，亦未充分考慮稅法領域自身之目的。因此，以是否取得合法憑證區分是否得扣除，不失為一可行之解釋論，一則契合於我國既有之憑證制度，二則未特意針對不法所得為規定，蘊含一種中立性之意味。此外，在使用此一標準之同時，仍可將成本費用之一般性要件納入考量。

最後，第四章係法領域之交錯部分，分為三者討論，其一為所得稅核課與財產犯罪利得沒收，其二為所得稅核課與逃漏稅捐利得沒收，其三為財產犯罪利得沒收與逃漏稅捐利得沒收。

其一者，所得稅之核課及財產犯罪利得沒收因與民事法上之返還義務亦相牽連，故一同納入討論。我國司法實務目前以返還或沒收後允許事後更正之「退稅說」為主流見解。稅捐實務亦有從「不課稅說」走向「退稅說」之趨勢。學說見解則以「不課稅說」為主流，惟亦有持「不退稅說」者。日本法原則上採取「退稅說」之態度。美國法對於不法所得之返還或被沒收，採取區別之態度。返還者可以作為損失於返還之年度扣除；被沒收者則因近似於罰款，若允許其扣除會違反公共政策而被否定之。德國法於發生對過去產生課稅上效力之事實時，可以變更租稅決定。其次，稅捐稽徵機關也有一般性調整不允當之課稅情形之裁量權。另外，實務上有認為返還被害人或被沒收具有充分蓋然性時，即可將不法所得之金額提列為準備金扣除之。

本文則認為，我國現行法之解釋論上，稅額之事後更正可依行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款程序重開之規定為之，惟調整之相關規定宜明定於稅法為當。其次，關於更正之時點以及其扣除之歸屬年度，更正時點應以實際返還或沒收裁判執行而實現後，方得為之，否則可能使納稅義務人持續保有不法所得卻仍可享受扣除之利益。扣除額度歸屬之時點則置於不法所得實際返還或被沒收之年度，而非獲取不法所得之年度，以符合其作為一種損失之本質。再者，刑事法利得沒收



與民事法之返還，實際上所造成經濟結果並無二致，均應賦予其在所得稅上進行調整或更正之機會為當。



其二者，所得稅與逃漏稅捐利得沒收處於互相競逐同一筆不法所得之狀態，國家於逃漏稅捐罪中即為被害人。我國實務學說均意識到並認同稅捐國庫與司法國庫之區分，且均認為若納稅義務人已補繳稅款，即屬利得沒收制度中之實際合法發還，則不必再論知沒收或追徵。德國實務也表示不可造成雙重內容之負擔（即又沒收又課稅）。本文並認為，利得沒收之較長時效可以有效彌補稅捐法在核課期間經過後對於逃漏稅捐之不法所得之無能為力。

其三者，本文認為財產犯罪利得沒收與逃漏稅捐利得沒收應該分別宣告，併予執行。理由在於，若採在二者擇一宣告，法律適用之排列組合頗為複雜，既要區分財產犯罪是否有起訴，也要慮及檢察官是否有就此聲請單獨沒收，甚至法院是否准許等。且分別宣告不會產生過度剝奪之問題，因財產犯罪之利得沒收並不會影響到原核課處分之效力，故亦不會影響到逃漏稅捐罪之利得沒收。退一步言，縱然有過苛疑慮，適用過苛調節條款即可。此外，國家於此也沒有過度受益之問題。


綜上所述，本文對於不法所得之觀察，自刑事法利得沒收制度出發，經由稅捐法上所得稅之稅捐客體以及稅基之研究，最後再處理刑事法領域與稅捐法領域交錯處之問題。期待此研究能為實務或未來之學術研究起到拋磚引玉之效。



## 參考文獻


### 一、中文部分

- 王士帆（2016），〈逃漏稅捐犯罪所得發還稅捐國庫——德國聯邦最高法院刑事裁判 5 StR 371/00 譯介〉，收於：林鈺雄（編），《沒收新制（二）經濟刑法的新紀元》，頁 497-509，元照。
- 王玉全（2016），〈犯罪成本之沒收：以德國法的總額原則為借鏡〉，《月旦裁判時報》，48 期，頁 75-86。
- 王皇玉（2016），〈2015 年刑事法發展回顧：刑法沒收制度之變革〉，《臺大法學論叢》，45 卷特刊，頁 1615-1648。
- 李惠宗（2020），《行政法要義》，八版，元照。
- 李聖傑（2016），〈刑法沒收專欄-沒收新法實例系列 8：犯罪物沒收與利得沒收之競合（二）〉，法務通訊，2810 期，頁 6。
- 林鈺雄（2016），〈綜覽沒收新舊法〉，收於：林鈺雄（編），《沒收新制（一）刑法的百年變革》，頁 1-45，元照。
- （2016），〈利得沒收新法之審查體系與解釋適用〉，收於：林鈺雄（編），《沒收新制（一）刑法的百年變革》，頁 65-109，元照。
- （2019），〈洗錢擴大利得沒收之審查體系〉，收於：林鈺雄（編），《沒收新制（三）不法利得的剝奪》，頁 463-498，元照。
- （2019），〈沒收新法之發還被害人問題——兼評逃漏稅捐罪之相關裁判〉，收於：林鈺雄（編），《沒收新制（四）財產正義的實踐》，頁 161-190，元照。
- （2019），〈相對總額原則/兩階段計算法（上）〉，《月旦法學教室》，197 期，頁 53-68。
- （2020），《沒收新論》，元照。
- （2020），〈刑法沒收專論-沒收新法實例系列 40：對向犯之異種沒收競合：投票、行收賄罪（二）〉，法務通訊，3025 期，頁 3-5。
- （2021），〈2020 年刑事程序法裁判回顧：沒收新制之實務發展觀察〉，《臺大法學論叢》，50 卷特刊，頁 1541-1571。
- 柯格鐘（2006），〈量能原則作為稅法之基本原則〉，《月旦法學雜誌》，136 期，頁 88-101。
- （2007），〈稅法之解釋函令的效力-以稅捐實務上娼妓所得不予課稅為例〉，《成大法學》，12 期，頁 61-93。
- （2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 55-120。
- （2007），〈論所得稅法之所得分類〉，《月旦法學教室》，59 期，頁 78-89。
- （2008），〈論所得稅法上的所得概念〉，《臺大法學論叢》，37 卷 3 期，頁 129-188。

- 
- (2014), 〈公法債務與私法債務—稅捐債務法之基本問題〉, 《月旦法學雜誌》, 235 期, 頁 198-218。
- (2019), 〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁——以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉, 《台北大學法學論叢》, 110 期, 頁 1-91。
- (2021), 〈論不法行為所得之課稅-最高行政法院 105 年度判字第 628 號判決評釋〉, 《月旦裁判時報》, 103 期, 頁 16-29。
- (2021), 〈經濟刑法：第三講 租稅刑法(下)〉, 《月旦法學教室》, 227 期, 頁 38-44。
- 陳信安(2020), 〈行政罰法利得剝奪及沒入規定與刑法沒收規定之競合問題之研究〉, 《臺大法學論叢》, 49 卷 3 期, 頁 819-880。
- 陳敏(2013), 《德國租稅通則》, 司法院。
- (2019), 《行政法總論》, 十版, 自版。
- (2019), 《稅法總論》, 自版。
- 陳清秀(2010), 《稅法總論》, 六版, 元照。
- (2013), 〈違法所得之課稅問題〉, 《當代財政》, 31 期, 頁 52-61。
- (2016), 〈稅法基礎講座：第三講：犯罪所得之課稅問題探討〉, 《月旦法學教室》, 165 期, 頁 37-44。
- (2018), 〈刑法犯罪所得沒收新制之相關問題探討〉, 《台灣法學雜誌》, 356 期, 頁 39-52。
- (2021), 《稅法各論(上)》, 四版, 元照。
- 許絲捷(2016), 〈第三人犯罪所得之沒收〉, 收於：林鈺雄(編), 《沒收新制(一) 刑法的百年變革》, 頁 111-126。元照。
- (2017), 〈不法利得沒收之性質-從總額原則、淨利原則談起〉, 《司法新聲》, 124 期, 頁 72-99。
- 葛克昌(1995), 〈量能原則與所得稅法改革〉, 《中原財經法學》, 1 期, 頁 31-41。
- 楊崇森(2020), 〈美國稅法(尤其所得稅法)淺釋〉, 《律師法學期刊》, 5 期, 頁 1-36。
- 薛智仁(2015), 〈犯罪所得沒收制度之新典範?—評析食安法第四十九條之一之修正〉, 《臺大法學論叢》, 44 卷特刊, 頁 1327-1394。

## 二、 日文部分

- 三木義一(2001), 〈不法利得課稅論〉, 收於：金子宏(編), 《21 世紀を支える税制の論理第 2 卷：所得稅の理論と課題》, 二版, 頁 107-116, 稅務經理協會。

- 
- 三神仁美（2015），〈違法支出の必要経費算入の判断〉，《税務弘報》，63巻2号，頁155-164。
- 水野忠恒（2011），《租税法》，五版，有斐閣。
- 玉国文敏（1974），〈違法所得課税をめぐる諸問題（2）〉，《判例時報》，748号，頁11-18。
- （1975），〈違法所得課税をめぐる諸問題（4）〉，《判例時報》，755号，頁14-18。
- （1975），〈違法所得課税をめぐる諸問題（6）〉，《判例時報》，764号，頁9-11。
- 北野弘久（1974），《税法學の基本問題》，成文堂。
- （2009），《現代税法講義》，五版，法律文化社。
- 谷口勢津夫（2011），《税法基本講義》，二版，弘文堂。
- （2014），〈違法支出論における債務確定主義の意義と機能〉，《立命館法学》，352号，頁265-288。
- 佐藤英明（2022），《スタンダード所得税法》，三版，弘文堂。
- 金子宏（1975），〈租税法における所得概念の構成（三・完）〉，《法学協会雑誌》，92巻9号，頁1081-1143。
- （2010），〈テラ銭と所得税〉，《租税法理論の形成と解明》，有斐閣。
- （2021），《租税法》，二十四版，弘文堂。
- 酒井克彦（2011），《所得税法の論點研究》，財經詳報社。
- 畠山武道、渡辺充（2000），《新版租税法》，青林書院。
- 清永敬次（1969），〈株主相互金融の株主優待金と損金算入の許否〉，《民商法雑誌》，61巻1號，頁56-69。
- （2007），《税法》，七版，ミネルヴァ書房。
- 注解所得税法研究会（2019），《注解所得税法》，六版，一般財団法人大蔵財務協会。
- 碓井光明（1976），〈所得税における必要経費〉，收於：租税法學會（編），《所得税法の諸問題》，有斐閣。
- （2008），〈所得税における必要経費をめぐる若干の問題〉，收於：金子宏（編），《租税法の基本問題》，有斐閣。

### 三、 英文部分

Christine Manolakas. (2016). The taxation of thieves and their victims: Everyone Loses but uncle Sam. *Hastings Business Law Journal*, 13, 31-87.

Carrie F. Keller. (2003). Comment: The Implications of I.R.C. 280E in Denying Ordinary and Necessary Business Expense Deductions to Drug Traffickers. *Saint Louis University Law Journal*, 47, 157-178.

Donald DePass. (2013). Notes: Reconsidering the classification of illegal income. *The Tax Lawyer*, 66(3), 771-786.

David Butter. (2021). Modernizing U.S. Tax Code section 280E: How an outdated "war on drugs" tax law is failing the United States legal cannabis industry and what Congress can do to fix it. *Florida International University Law Review*, 14, 739-774.

Emily Finestone. (2015). Eliminating the tax on embezzled funds: A call for reform. *Review of Banking & Financial Law*, 34, 713-743.

Frank M. Keesling. (1958). Illegal transactions and the income tax. *UCLA Law Review*, 5(1), 26-46.

Joseph W. Blackburn. (1987). Fragmenting Cost of Goods Sold for Accounting Accuracy and Tax Profits, *Saint Louis University Law Journal*, 31, 295-322.

Joseph E. Thomas. (2021). Comment: Puff, Puff, Tax: Internal Revenue Code Section 280E Penalizes State-Sanctioned Marijuana Companies and Undermines the Ability-to-Pay Principle, *Villanova Law Review*, 66, 451-482.

U.S. Government Printing Office (1982). *Tax equity and fiscal responsibility act of 1982: Report of the committee on finance United States Senate*. U.S. Government Printing Office.

William W. Bedsworth. (1992). Notes: The Smuggler's Blues: Wood v. United States and the Resulting Horizontal Inequity among Criminals in the Allowance of Federal Income Tax Deductions, *Virginia Tax Review*, 11, 659-682.

William A. Klein, Joseph Bankman, Daniel N. Shaviro, Kirk J. Stark. (2009). *Federal Income Taxation* (15th ed.). Aspen Publishing.