

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭

112年度訴字第1122號

114年1月2日辯論終結

原告 蔡文鶯（即邵企遜之承受訴訟人）

邵彥君（即邵企遜之承受訴訟人）

共同

訴訟代理人 蔡松均 律師

原告 邵彥中（即邵企遜之承受訴訟人）

訴訟代理人 吳淑媛 會計師

蔡松均 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英（局長）

訴訟代理人 蔡中寧

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國112年7月18日台財法字第11213923320號（案號：第11200188號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

被繼承人邵企遜（下稱邵君）提起本件訴訟後，於民國112年12月23日死亡，茲據其繼承人即原告蔡文鶯、邵彥中、邵

01 彥君具狀聲明承受訴訟（本院卷第77至78頁），核無不合，
02 應予准許。

03 二、事實概要：

04 緣邵君104年度綜合所得稅結算申報，列報綜合所得總額新
05 臺幣（下同）3,810,792元及退還稅額20,641元；被告依據
06 查得資料，以邵君及配偶即原告蔡文鶯於民國103年4月18日
07 與和旺建設股份有限公司（103年7月14日更名為和旺聯合實
08 業股份有限公司，下稱和旺公司）及聚展建設開發股份有限
09 公司（下稱聚展公司）簽訂不動產買賣契約書，以總價2億
10 3,770萬元出售新北市中和區南勢段911地號等20筆土地持分
11 （下稱系爭土地），嗣因買方未依期限給付剩餘土地價款，
12 遂於104年8月31日解除不動產買賣契約，並沒收和旺公司已
13 給付違約之定金6,000萬元（下稱系爭定金），乃認邵君有
14 取得其他所得，惟漏未申報，致逃漏綜合所得稅，經審理違
15 章成立，除歸課核定綜合所得總額63,810,792元，應補稅額
16 26,259,652元，並按所漏稅額26,222,249元處以0.2倍之罰
17 鍰5,244,449元。原告不服，申請復查，被告依納稅者權利
18 保護法（下稱納保法）第16條第3項規定及稅務違章案件裁
19 罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）使用須知第4
20 點，以112年1月31日財北國稅法務字第1120002400號復查決
21 定，追減罰鍰2,622,225元，其餘維持原核定。原告猶不
22 服，提起訴願經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

23 三、原告之主張及聲明：

24 (一)系爭定金之性質屬填補債權人所受損害部分之損害賠償，應
25 免納所得稅：

26 原告沒收和旺公司之系爭定金，依其買賣契約本旨，乃係用
27 於填補原告因系爭土地買賣無法順利完成，而需額外支出之
28 延宕費用、利息，以及相對應之機會成本，如原告錯失其他
29 更高價之買主、承擔不動產交易市場之價格風險等，依照司
30 法實務意旨之反面解釋（最高行政法院109年度判字第172號
31 判決意旨參照），原告並未因為與和旺公司之買賣無法完成

01 而受有獲利，反而深受其害，導致迄今系爭土地仍未如期完
02 成開發。故原告依約沒收定金，屬於由一方受領他方給予之
03 損害賠償，依財政部83年6月16日台財稅第831598107號函釋
04 （下稱財政部83年6月16日函釋）意旨，該損害賠償屬填補
05 債權人所受損害部分，應可免納所得稅。被告逕自核定為其
06 他所得，追徵所得稅，自有未洽。又個人綜合所得稅之課徵
07 係以年度所得之實現與否為準，凡已收取現金或替代現金之
08 報償均為核課對象，若因法律或事實上之原因而未能收取
09 者，即屬所得尚未實現，則不列計在內。縱認原告沒收之系
10 爭定金屬於「其他所得」應依法計入綜合所得稅申報（假設
11 語氣），惟依照臺灣高等法院110年度上移調字第297號調解
12 筆錄（下稱調解筆錄）內容，倘若和旺公司未來將系爭土地
13 賣出，則系爭定金仍為未來買賣價金之一部分，對於原告而
14 言，仍僅係將系爭土地賣出，依約取得買賣價金，並未因此
15 獲得違約金之其他收入。是以，雖原告收訖系爭定金，仍須
16 待和旺公司無法終局履行買賣合約時，該筆定金才會確實轉
17 為違約金，在此之前，有法律或事實上之原因而未能收取，
18 應認為所得尚未實現，被告自不得予以徵稅。為避免事情懸
19 而未決，原告已於113年5月3日發函予和旺公司，請求其於
20 同年113年7月31日前回覆是否願意繼續履約，或依照調解內
21 容委託第三人處分系爭土地，若皆無法履行，將依約沒收系
22 爭定金，而和旺公司至今仍未依約履行，若以此認定和旺公
23 司已確定無法終局履行買賣契約，亦係原告於113年7月31日
24 始排除法律或事實上原因而實際取得系爭定金，應認定為11
25 3年所實現之所得，而申報為113年度之所得額，而非104年
26 之所得，則本案並無漏未申報之情形。至和旺公司目前雖停
27 業中，仍具有法人身份，可繼續履約，其負責人與原告目前
28 都有進行聯絡。爰請求函詢和旺公司說明就調解筆錄之履行
29 狀況。

30 (二)本案並無漏未申報之情形，且原納稅義務人已於行政救濟程
31 序中死亡，被告不得再科處罰緩：

01 系爭定金應認定為113年所實現之所得，而非104年之所得，
02 則本案並無漏未申報之情形。依據稅捐稽徵法第50條之2但
03 書規定，罰鍰在行政救濟程序終結前，免依同法第39條規定
04 予以強制執行，亦即稅捐罰鍰處分未確定前，不具有執行
05 力，不符合司法院釋字第621號解釋所稱「罰鍰處分作成後
06 而具執行力」之情形，其處罰處分失其效力，不得對於遺產
07 執行。準此，原納稅義務人邵君，在被處罰後於行政救濟程
08 序中死亡，依照司法院釋字第621號解釋意旨，應不得再科處
09 罰鍰，即該罰鍰應有一身專屬性，不得作為繼承之對象，原
10 處分裁罰之罰鍰，應予撤銷。

11 (三)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不利於原告部分均
12 撤銷。

13 四、被告之答辯及聲明：

14 (一)系爭定金核屬所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所
15 得，應依法課稅：

16 系爭土地之不動產買賣契約書約定買方分2期支付價金（第1
17 期款7,000萬元、第2期款1億6,770萬元），並於契約書第7
18 條明定違約罰則，買方或買方其中一人如有違反契約中途不
19 買時，或已交付邵君及原告蔡文鶯之支票未獲兌現，互相願
20 負連帶保證責任清償。同時邵君及原告蔡文鶯依法沒收買方
21 已交付之定金作為懲罰性之違約金，並收回交由律師保管之
22 應備文件正本。和旺公司依不動產買賣契約書約定如期給付
23 第1期款，分別於103年5月30日及同年9月30日兌現支票1,00
24 0萬元及3,000萬元，合計4,000萬元。嗣因買方未能依約於1
25 04年1月31日前給付第2期款，雙方遂於104年2月6日簽訂不
26 動產買賣契約補充協議書，約定給付期限延期5個月，期間
27 和旺公司復按補充協議書給付部分第2期款，分別於104年2
28 月9日及同年3月5日兌現支票各1,000萬元，合計2,000萬
29 元，惟買方未能繼續履行後續給付剩餘第2期款，經邵君及
30 原告蔡文鶯郵寄存證信函催告後，買方仍未於104年8月31日
31 期限終止前給付剩餘土地價款，邵君及原告蔡文鶯遂解除不

01 動產買賣契約，並依不動產買賣契約書第7條及補充協議書
02 第3點約定，沒收和旺公司已給付之定金6,000萬元作為懲罰
03 性違約金。因和旺公司及聚展公司未能於104年8月31日前付
04 清剩餘第2期價金，於104年8月31日屆至時，生解除不動產
05 買賣契約及沒收定金為懲罰性違約金之效力，已臻明確，並
06 經臺灣新北地方法院108年度重訴字第10號民事判決（下稱
07 系爭民事判決）審認，違約金金額並無過高而須酌減返還之
08 情事。至和旺公司已於108年3月停業迄今，而110年9月6日
09 調解筆錄是重新締結另一法律關係，且邵君於104年8月31日
10 沒收之系爭定金業已實現，此有資金流程可證，不受事後調
11 解筆錄之影響。準此，系爭定金於原告沒收時，其經濟利益
12 已由原告保有，即所得業已實現，系爭定金核屬行為時所得
13 稅法第14條第1項第10類規定之其他所得，自應依法課稅。

14 (二)被告按所漏稅額改處0.1倍罰鍰，並無違誤：

15 原告104年度綜合所得稅結算申報，漏報其他所得6,000萬
16 元，既經被告查得違章事證明確，原告未就實際所得予以申
17 報，顯未善盡其應盡之公法義務，核有應注意、能注意而未
18 注意之過失，尚無納保法第16條第1項不予處罰規定之適
19 用，自應論罰。惟經審酌原告已向稽徵機關查詢104年度所
20 得資料，並憑以於申報期間依一般申報書（人工）方式辦理
21 結算申報，其漏報之課稅所得，係因扣繳單位未如期申報扣
22 免繳憑單，致稽徵機關未能提供該所得資料，考量原告違反
23 義務之客觀行為情節，其漏稅額度頗高，因違反稅法上義務
24 所得之利益以及所生影響不可謂不大，惟其應受責難之程度
25 較輕，爰依納保法第16條第3項及裁罰倍數參考表使用須知
26 第4點規定，按所漏稅額改處0.1倍罰鍰，並無違誤。

27 (三)聲明：原告之訴駁回。

28 五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下列爭執事項外，其餘
29 為兩造所不爭執，並有：核定通知（原處分卷第210至211
30 頁）、裁處書（原處分卷第212頁）、復查決定（原處分卷
31 第311至324頁）、訴願決定（原處分卷第344至359頁）、原

01 告104年度綜合所得稅申報書（原處分卷第206至207頁）、
02 不動產買賣契約書、不動產買賣契約書補充協議書（原處分
03 卷第15至20頁、第11至14頁）、原告104年8月24日存證信函
04 （原處分卷第21至22頁）、系爭支票影本暨原告瑞興銀行活
05 期儲蓄帳戶交易明細表（原處分卷第39至45頁）、系爭民事
06 判決（原處分卷第110至124頁）、110年9月6日調解筆錄
07 （本院卷第149至151頁）、和旺公司等經濟部商工登記公示
08 資料查詢結果（本院卷第153至161頁、第239至241頁），及
09 原告113年5月3日律師函暨掛號郵件收件回執（本院卷第203
10 至209頁）等文件可參，自堪認為真正。是本件爭執事項厥
11 為：(一)系爭定金是否屬損害賠償性質，得免納所得稅？原告
12 沒收之系爭定金，是否屬已實現之所得？(二)原納稅義務人邵
13 君已於行政救濟程序中死亡，是否會影響被告裁處罰鍰之合
14 法性？

15 六、本院之判斷：

16 (一)原告沒收系爭定金為所失利益性質，而非填補「所受損害」
17 的免稅所得，且應歸類於所得稅法第14條第1項第10類的其
18 他所得：

19 1.按行為時所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所
20 得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵
21 綜合所得稅。」第14條第1項第10類前段規定：「個人之綜
22 合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第10
23 類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成
24 本及必要費用後之餘額為所得額。……」又財政部68年1月9
25 日台財稅第30131號函釋（下稱財政部68年1月9日函釋）：
26 「……與他人訂定土地買賣契約，因他方放棄承買，而沒收
27 之定金，核屬所得稅法第14條第1項第9類（現為第10類）之
28 其他所得，應合併該年度之所得，申報課稅。」財政部83年
29 6月16日函釋：「二、訴訟雙方當事人，以撤回訴訟為條件
30 達成和解，由一方受領他方給予之損害賠償，該損害賠償中
31 屬填補債權人所受損害部分，係屬損害賠償性質，可免納所

01 得稅；其非屬填補債權人所受損害部分，核屬所得稅法第14
02 條第1項第9類（現行第10類）規定之其他所得，應依法課徵
03 所得稅。三、所稱損害賠償性質不包括民法第216條第1項規
04 定之所失利益。」上開函釋為主管機關本於職權所作成之解
05 釋性行政規則，並未增加法律所無之限制，核與法律明確性
06 原則無違，且無牴觸所得稅法之立法意旨，得予適用。再按
07 「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第14條及第88條規定並
08 參照第76條之1第1項之意旨，係以實際取得之日期為準，亦
09 即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問
10 其所得原因是否發生於該年度。……」業據司法院釋字第37
11 7號解釋闡述甚明，準此，認定所得歸屬年度有「收付實現
12 制」與「權責發生制」之分，無論何種制度均利弊互見，如
13 何採擇，為立法裁量的問題。歷次修正的所得稅法，關於個
14 人所得稅的課徵，均未如營利事業所得採「權責發生制」為
15 原則，而是以個人所得實際取得的日期為準，即所謂「收付
16 實現制」。故個人綜合所得稅的課徵，是以年度所得的實現
17 與否為準，凡已收取現金或替代現金的報償均為核課對象。

18 2.次按民法第216條規定：「（第1項）損害賠償，除法律另有
19 規定或契約另有訂定外，應以填補債權人所受損害及所失利
20 益為限。（第2項）依通常情形，或依已定之計劃、設備或
21 其他特別情事，可得預期之利益，視為所失利益。」可知，
22 損害賠償範圍雖包括「所受損害」及「所失利益」，惟所謂
23 「所受損害」，是現存財產因損害事實的發生而減少，為積
24 極的損害；「所失利益」則是新財產的取得，因損害事實的
25 發生而受妨害，為消極的損害。「所受損害」的賠償，是填
26 補現存財產的損害，相當於收入減除成本無所得，故免納所
27 得稅，而非因其為免稅所得，與所得稅法第4條第1項規定的
28 免稅所得有別；至於「所失利益」的賠償，實質上是預期利
29 益取得的替代，因此，其性質為新財產的取得，且不屬於所
30 得稅法第14條第1項第1類至第9類的所得範疇，而為同條項
31 第10類的「其他所得」，應以其收入額減除成本及必要費用

01 後的餘額為課稅所得額（最高行政法院112年度上字第529號
02 判決意旨參照）。又按當事人得約定債務人不履行債務時，
03 應支付違約金，為民法第250條第1項所明定。雙方約定之違
04 約金債權，於有違約情事時其請求權即已發生，不因其後契
05 約是否解除而受影響。又違約金有賠償性違約金及懲罰性違
06 約金，前者以違約金作為債務不履行所生損害之賠償總額之
07 預定，債權人除違約金外，不得另行請求損害賠償；後者則
08 以強制債務履行為目的，確保債權效力之強制罰，具有懲罰
09 之性質，債務人於違約時除應支付違約金外，仍應依契約之
10 約定或其他債之關係負損害賠償責任。而約定違約金額是否
11 過高？前者係以債權人所受損害為主要準據，後者則非以債
12 權人所受損害為唯一審定標準，尚應參酌債務人違約時之一
13 切情狀。至當事人約定之違約金究屬何者，應依當事人之意
14 思定之。至約定之違約金額過高者，法院得減至相當之數
15 額，民法第252條定有明文。而違約金是否相當，須依一般
16 客觀事實，社會經濟狀況及當事人所受損害情形，暨債務人
17 如能如期履行債務時，債權人可享受之一切利益為衡量標
18 準，俾符公平原則（最高法院107年度台上字第764號、95年
19 台上字第1095號判決意旨參照）。

20 3.經查，邵君及配偶即原告蔡文鶯於103年4月18日與和旺公司
21 及聚展公司簽訂不動產買賣契約書，以總價2億3,770萬元出
22 售系爭土地，系爭土地之不動產買賣契約書約定買方分2期
23 支付價金（第1期款7,000萬元、第2期款1億6,770萬元），
24 並於契約書第7條第2款明定違約罰則：「……二、甲方（按
25 即和旺公司及聚展公司，下同）或甲方其中一人如有違反本
26 約中途不買時，或已交付乙方（按即邵君及原告蔡文鶯，下
27 同）之支票未獲兌現，互相願負連帶保證責任清償。同時乙
28 方依法沒收甲方已交付之定金作為懲罰性之違約金，並收
29 回乙方交由陳麗增律師及郭蕙蘭律師保管之應備文件正本，
30 甲方決無異言。」（參原處分卷第15至20頁不動產買賣契約
31 書）。和旺公司依不動產買賣契約書約定如期給付第1期

01 款，分別於103年5月30日及同年9月30日兌現支票1,000萬元
02 及3,000萬元，合計4,000萬元（參卷附支票影本、邵君瑞興
03 銀行帳戶交易明細及和旺公司合作金庫商業銀行帳戶交易明
04 細，原處分卷第28、30、43、45頁）。嗣因買方未能依約於
05 104年1月31日前給付第2期款，雙方遂於104年2月6日簽訂不
06 動產買賣契約補充協議書，約定給付期限延期5個月，並於
07 補充協議書第3點載明：「三、如甲方依本協議延期5個月期
08 限內，即在……104年6月30日以前，仍未能依本契約第4條
09 第2項約定：『……先取得授信銀行出具與上開保證本票金
10 額相同之撥款同意書』，其依本協議所交付之『第二期
11 款』，均列為甲方因遲延付款而願追加本契約買賣之定
12 金，任由乙方依本契約第7條第2款罰則處理。」（參原處
13 分卷第11至14頁不動產買賣契約書補充協議書）期間和旺公
14 司復按補充協議書給付部分第2期款，分別於104年2月9日及
15 同年3月5日兌現支票各1,000萬元，合計2,000萬元（參卷附
16 支票影本、邵君瑞興銀行交易明細及和旺公司合作金庫商業
17 銀行帳戶交易明細，原處分卷第24至25頁、第41至42頁、第
18 44頁、第45頁），惟買方未能繼續履行後續給付剩餘第2期
19 款，經邵君及原告蔡文鶯郵寄存證信函催告後，買方仍未於
20 104年8月31日期限前給付剩餘土地價款，邵君及原告蔡文鶯
21 遂解除不動產買賣契約，並依不動產買賣契約書第7條第2款
22 及補充協議書第3點約定，沒收和旺公司已給付之定金6,000
23 萬元作為懲罰性違約金，此有原告104年8月24日存證信函附
24 卷可按（原處分卷第21至22頁）。又和旺公司就系爭違約金
25 金額認有過高之情事，於108年間提起返還土地價金民事訴
26 訟，經新北地院以108年6月28日系爭民事判決將「被告邵
27 君、蔡文鶯（即本件原告）於104年8月24日寄發原證3之存
28 證信函向原告公司（即和旺公司）及聚展公司催告應於雙方
29 約定之104年8月31日期限屆至前依約付清第2期款，惟因原
30 告公司及聚展公司未能依原證2之不動產買賣契約補充協議
31 書約定之期限（104年8月31日）付清第2期價金，故原證1

01 之買賣契約已於104年8月31日經被告邵君、蔡文鶯終止
02 (真意應為解除)而消滅。」列為不爭執事項，並認定
03 「邵君、蔡文鶯依約沒收原告(和旺公司)所支付之價金6,
04 000萬元，均以之為懲罰性違約金，並無過高而顯失公平之
05 情事。」(原處分卷第110至124頁)。從而，邵君及原告蔡
06 文鶯與和旺公司間既已透過不動產買賣契約書、不動產買賣
07 契約書補充協議書明白約定系爭定金之性質屬懲罰性違約
08 金，並經系爭民事判決依此為相同認定在案，揆諸前開規定
09 及說明，其性質自非屬填補原告所受固有財產減少的損害，
10 而係具有懲罰之性質，債務人於違約時除應支付違約金外，
11 仍應依契約之約定或其他債之關係負損害賠償責任，且違約
12 金是否相當須衡量債務人如能如期履行債務時，債權人可享
13 受之一切利益，故堪認應屬所失利益的賠償，實質上是預期
14 利益取得的替代，其性質屬於新財產的取得，既不屬所得稅
15 法第4條第1項規範的免稅所得，也無從適用財政部83年6月1
16 6日函釋所示屬於填補債權人所受損害的損害賠償性質，而
17 可免納所得稅。而且系爭所得亦非所得稅法第14條第1項第1
18 類至第9類的所得範疇，自屬同條項第10類的「其他所得」
19 甚明，原告執前開情詞主張：系爭定金屬損害賠償性質，得
20 免納所得稅云云，委無可採。

21 (二)系爭定金之收入已實現，應歸屬於邵君104年度的其他所得
22 課稅：

23 1.第查，和旺公司因未能繼續履行後續給付剩餘第2期款，經
24 邵君及原告蔡文鶯郵寄存證信函催告後，仍未於104年8月31
25 日期限前給付剩餘土地價款，邵君及原告蔡文鶯遂解除不動
26 產買賣契約，並依不動產買賣契約書第7條第2款及補充協議
27 書第3點約定，沒收和旺公司已給付之定金6,000萬元作為懲
28 罰性違約金等情，業經本院認明如前，足見系爭定金於104
29 年即已因遭邵君沒收而實現，並無原告主張因法律或事實上
30 之原因而未能收取之情事，自應歸屬於邵君104年度的其他
31 所得課稅。此外，和旺公司不服新北地院系爭民事判決，提

01 起上訴，被告嗣於109年間查得邵君有取得前開所得，惟漏
02 未申報，致逃漏綜合所得稅，經審理違章成立，遂以109年9
03 月18日104年度綜合所得稅核定通知書核定補稅，及以109年
04 10月28日裁處書裁處漏稅罰在案，此有被告核定通知及裁處
05 書附卷可參（原處分卷第210至212頁）。此後買賣雙方始於
06 110年9月6日臺灣高等法院調解成立，調解筆錄內容略以：
07 「一、兩造同意按（一）103年4月18日不動產買賣契約書、
08 （二）104年2月6日不動產買賣契約補充協議書約定及
09 （三）104年8月24日臺北北門郵局營收股第3042號存證信函
10 內關於被上訴人邵君、蔡文鶯先將和旺公司已交付之訂金為
11 6,000萬元依約沒收，作為預定損害賠償之違約金，其後則
12 視邵君、蔡文鶯處分同一土地實收價金，如有超過約定價金
13 總額2億3,770萬元，即將超過部分返還定金昭信之內容，繼
14 續履約。二、前項關於和旺公司應履行之義務，邵君、蔡文
15 鶯同意和旺公司得委託第三人代為履行。」（本院卷第149
16 至151頁）原告固依此主張，買賣雙方已合意按原定不動產
17 買賣契約繼續履約，惟該不動產買賣契約實已於104年8月31
18 日因邵君及原告蔡文鶯解除契約之意思表示生效而溯及失其
19 效力，且經系爭民事判決認定在案，業如前述，自無從因此
20 調解筆錄即回復效力，前開調解筆錄之約定至多僅是買賣雙
21 方重新締結之法律關係，並不影響邵君前此沒收之6,000萬
22 元定金收入業已實現之認定。

23 2.原告固主張：依買賣雙方調解筆錄之約定，倘若和旺公司未
24 來將系爭土地賣出，則系爭定金則仍為未來買賣價金之一部
25 分，是以，雖原告收訖系爭定金，仍須待和旺公司無法終局
26 履行買賣合約時，該筆定金才會確實轉為違約金，在此之
27 前，有法律或事實上之原因而未能收取，應認為所得尚未實
28 現，被告自不得予以徵稅等語，惟按稅捐一旦成立並生效，
29 原則上即不可能經由稅捐債務人之主觀意志或外在行為，使
30 已成立之稅捐回溯性地歸於消滅，如此稅捐法律關係之安定
31 性方得以維繫，國家財政所需之稅收流入亦得平穩化。該已

01 成立的稅捐債權，更不因此受影響。除非課稅基礎的法律行
02 為自始無效或事後因故溯及既往失其效力，為了確保量能課
03 稅精神之實踐，方例外許可已成立的稅捐債務溯及既往歸於
04 消滅。因此符合民商法要求之經濟歸屬成果，即使當事人事
05 後透過合意，解消該等經濟歸屬，此等解消雖基於私法自治
06 原則，在私法上導致經濟歸屬之回復，但對已成立之稅捐不
07 生任何影響。另外當稅捐債務已發生，但稅捐債務人卻未依
08 法自動報繳，違反協力義務，事後才被稅捐機關查覺，卻於
09 漏報事實被發覺後，才試圖透過雙方合意，來解消原來之經
10 濟歸屬，更是事後之彌縫行為，亦不可能導致稅捐債務解消
11 之結果。

12 3. 準此，被告因於109年間獲報查知邵君及原告蔡文鶯涉嫌逃
13 漏104年度綜合所得稅，故以109年3月11日財北國稅審三字
14 第1090009177A號、第1090009177B號函，令其等提供案關與
15 和旺公司及聚展公司於103年4月及104年2月所簽訂系爭土地
16 之不動產買賣契約書、不動產買賣契約補充協議書，及和旺
17 公司歷次給付定金及價金之收款證明等書證；被告因此查得
18 邵君於104年間有取得前開定金所得，惟漏未申報，致逃漏
19 綜合所得稅，遂依法以109年9月10日財北國稅中正綜所字第
20 1090257310號函就其逃漏104年度綜合所得稅之違章行為給
21 予邵君陳述意見之機會後（原處分卷第51至46頁、第89
22 頁），並以109年9月18日104年度綜合所得稅核定通知書核
23 定補稅，及以109年10月28日裁處書裁處漏稅罰在案，邵君
24 及原告蔡文鶯始於110年9月6日與和旺公司簽訂調解筆錄。
25 足見其等係於被告接獲檢舉、啟動調查程序並核定補稅暨裁
26 處罰鍰後，才與和旺公司簽訂調解筆錄，就其已依前開存證
27 信函催告解除不動產買賣契約及已沒收之定金6,000萬元，
28 另為約定繼續履約，甚至將已沒收定金之性質改作為「預定
29 損害賠償之違約金」，從此過程時序觀之，邵君及原告蔡文
30 鶯顯有透過調解筆錄之簽訂以規避國家稅捐高權之意圖，倘
31 允許其於漏報事實被發覺後，才試圖透過雙方合意，來解消

01 原來之經濟歸屬，稅捐法律關係安定性將難以維繫，平等有
02 效徵稅之控管亦將遭破壞，況系爭解除契約及沒收定金等課
03 稅基礎法律行為並未發生任何無效或失其效力等情事，是原
04 告徒以與和旺公司嗣後所簽立之調解筆錄為由，主張其嗣於
05 113年5月3日已另發函予和旺公司，催告該公司於113年7月3
06 1日前履行調解筆錄約定，惟至今仍未依約履行，故於113年
07 7月31日原告始確定排除法律或事實上原因而實際取得系爭
08 定金，應認定為113年所實現之所得云云，實難認有理由。
09 至原告另聲請本院函詢和旺公司說明就調解筆錄之履行狀況
10 乙節，核不影響本院前開之認定，故無調查之必要，併此敘
11 明。

12 4. 綜上，邵君於104年8月31日沒收系爭定金時，其經濟利益已
13 由其保有，所得業已實現，不受事後簽立調解筆錄之影響，
14 系爭定金核屬行為時所得稅法第14條第1項第10類規定之其
15 他所得，自應依法課稅。

16 (三) 罰鍰部分：

17 1. 按納保法第16條規定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務
18 之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者
19 不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕
20 或免除其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納
21 稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反
22 稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」行為時
23 所得稅法第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於每年5月
24 1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申
25 報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項
26 目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納
27 稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計
28 算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」故綜合所得稅
29 結算申報採自動報繳制，重在誠實報繳，納稅義務人取有所
30 得即應自行申報，對申報內容應盡審查核對之責，俾符合稅
31 法之強行規定。次按同法第110條第1項規定：「納稅義務人

01 已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定
02 應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2
03 倍以下之罰鍰。」又依裁罰倍數參考表使用須知第4點規
04 定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限
05 或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其
06 罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘
07 明其加重或減輕之理由。」前揭裁罰倍數參考表，係主管機
08 關為協助稅捐稽徵機關就法律授予處罰裁量權之行使，在遵
09 循法律授權目的之範圍內，為實踐具體個案正義，並顧及法
10 律適用之一致性，所訂定之裁罰標準，未逾越母法規定，亦
11 符合比例原則及平等原則，本院自得予以援用。

12 2.次按「行政罰鍰係人民違反行政法上義務，經行政機關課予
13 一定金錢之行政處分。行政罰鍰之科處，係對受處分人之違
14 規行為加以處罰，若處分作成前，違規行為人死亡者，受處
15 分之主體已不存在……且對已死亡者再作懲罰性處分，已無
16 實質意義，自不應再行科處。…罰鍰處分後，義務人未繳納
17 前死亡者，其罰鍰繳納義務具有一身專屬性，至是否得對遺
18 產執行，於法律有特別規定者，從其規定。……行政執行法
19 第2條規定：『本法所稱行政執行，指公法上金錢給付義
20 務、行為或不行為義務之強制執行及即時執行』、第15條規
21 定：『義務人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產強
22 制執行』，行政執行法施行細則基於該法第43條之授權，於
23 第2條規定：『本法第2條所稱公法上金錢給付義務如下：
24 ……二、罰鍰……』，明定為公法上金錢給付義務之一種…
25 故依現行法規定，罰鍰之處分作成而具執行力後，義務人死
26 亡並遺有財產者，依上開行政執行法第15條規定意旨，該基
27 於罰鍰處分所發生之公法上金錢給付義務，得為強制執
28 行……罰鍰處分生效後、繳納前，受處分人死亡而遺有財產
29 者，依行政執行法第15條規定，該遺產既得由行政執行處強
30 制執行，致對其繼承人依民法第1148條規定所得繼承之遺
31 產，有所限制，自應許繼承人以利害關係人身分提起或續行

01 行政救濟（訴願法第14條第2項、第18條、行政訴訟法第4條
02 第3項、第186條，民事訴訟法第168條及第176條等參照）
03 …」業經司法院釋字第621號理由書闡述甚明。是在違章者
04 死亡前，未作成裁罰者，固不得於違章者死亡後再行裁罰。
05 惟若違章者死亡前已作成之裁罰處分，則不因違章者死亡影
06 響原裁罰處分之效力，僅將擔保該裁罰金額實現之責任財
07 產，限於違章者之遺產（最高行政法院103年度判字第328號
08 判決意旨參照）。又按下命處分生效後，即具執行力，除法
09 律另有規定外，得為強制執行。據稅捐稽徵法或稅法課處罰
10 鍰之處分，屬下命處分，依稅捐稽徵法第50條之2規定，於
11 行政爭訟程序終結前，免予移送強制執行，係法律特別規定
12 暫緩執行，而非該處分不具執行力。因此，在受此類處罰鍰
13 處分之義務人留有遺產之情形，有司法院釋字第621號解釋
14 之適用（最高行政法院105年4月份第2次庭長法官聯席會議
15 決議意旨參照）。

- 16 3. 本件被告依據查得資料，以邵君104年度既有取自和旺公司
17 之其他所得（違約金）6,000萬元，係在所管領範圍內，應
18 知之甚詳，縱就系爭所得申報與否容有疑義，仍可於申報
19 前，向稅捐機關詢問，惟邵君於辦理當年度綜合所得稅結算
20 申報時，卻未據實列報或揭露，違章事證明確；故依此審認
21 邵君未對申報內容盡審查核對之責，漏報系爭其他所得，核
22 有過失，自應論罰，乃依首揭規定，於法定裁罰倍數（2倍
23 以下）範圍內，參據裁罰倍數參考表並審酌違章情節，按所
24 漏稅額26,222,249元處0.2倍之罰鍰5,244,449元；嗣復查決
25 定，審酌邵君憑向稽徵機關查詢104年度所得資料辦理結算
26 申報，其漏稅額度頗高，惟係因扣繳單位未如期申報扣免繳
27 憑單，致稽徵機關未能提供該所得資料，考量其違反義務之
28 客觀行為情節，應受責難之程度較輕，依納保法第16條第3
29 項規定及裁罰倍數參考表使用須知第4點，按所漏稅額26,22
30 2,249元改處以0.1倍之罰鍰2,622,224元為由，追減罰鍰2,6

01 22,225元，經核係已考量邵君違章情節所為之適切裁罰，洵
02 屬適法允當。

03 4.末以，原告另以前開情詞主張原納稅義務人已於行政救濟程
04 序中死亡，被告不得再科處罰鍰，且依據稅捐稽徵法第50條
05 之2但書規定，稅捐罰鍰處分未確定前，不具有執行力，不
06 符合司法院釋字第621號解釋情形，其罰鍰處分失其效力，
07 不得對於遺產執行云云，惟按違章者死亡前，未作成裁罰
08 者，固不得於違章者死亡後再行裁罰。然若違章者死亡前已
09 作成之裁罰處分，則不因違章者死亡影響原裁罰處分之效
10 力，僅將擔保該裁罰金額實現之責任財產，限於違章者之遺
11 產而已，且稅捐罰鍰之處分，依稅捐稽徵法第50條之2規
12 定，於行政爭訟程序終結前，免予移送強制執行，係法律特
13 別規定暫緩執行，而非該處分不具執行力，故在受此類處罰
14 鍰處分之義務人留有遺產之情形，仍有司法院釋字第621號
15 解釋之適用，業據最高行政法院前揭判決及決議意旨闡述甚
16 明，是以，原告前開主張於法不合，亦難認可採。

17 七、綜上所述，本件原告之主張均無可採。被告依查得資料核定
18 邵君104年度綜合所得總額63,810,792元，應補稅額26,259,
19 652元，並按所漏稅額26,222,249元處以0.2倍之罰鍰5,244,
20 449元；另復查決定復部分追減罰鍰數額計2,622,225元，洵
21 無不合。訴願決定遞予維持，亦無違誤。原告提起本訴，求
22 為撤銷，為無理由，應予駁回。

23 八、本件事證已臻明確，兩造之其餘攻擊防禦及陳述，經本院詳
24 加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決之結果不生影
25 響，爰不逐一論述，附此指明。

26 據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項
27 前段、第104條，民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

28 中 華 民 國 114 年 2 月 6 日

29 審判長法官 陳心弘

30 法官 畢乃俊

31 法官 鄭凱文

- 01 一、上為正本係照原本作成。
- 02 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭
- 03 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
- 04 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
- 05 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
- 06 繕本）。
- 07 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
- 08 逕以裁定駁回。
- 09 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
- 10 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
- 11 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。
- 12

得不委任律師為 訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

01

是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 114 年 2 月 6 日

03

書記官 高郁婷