

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第245號

上 訴 人 沈傳波
訴訟代理人 蘇清水 律師
柯侑婷 律師
蔡宜均 律師

被 上 訴 人 財政部南區國稅局
代 表 人 盧貞秀

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國107年7月4日高雄高等行政法院106年度訴字第24號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文
上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。
理 由

一、上訴人之母沈成美琳於民國103年1月17日死亡，上訴人及其他繼承人未於規定期限內辦理遺產稅申報，經被上訴人依查得資料，核定遺產總額新臺幣（下同）161,613,310元，遺產淨額146,362,310元，應納稅額13,874,116元，並就漏報遺產是否屬不動產、車輛、上市（櫃）有價證券，按應納稅額13,874,116元分別處0.5倍及1倍的罰鍰計11,071,694元。上訴人不服，就遺產存款及罰鍰等項目，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：（一）訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分、104年度財遺產字第70104000499號裁處書）均撤銷。（二）被繼承人沈成美琳的遺產應重新核定。案經原審判決駁回後，提起上訴，並聲明：（一）原判決廢棄。（二）訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分、104年度財遺產字第70104000499號裁處書）均撤銷。（三）被繼承人沈成美琳的遺產應重新核定。

二、上訴人起訴的主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據的結果，以：

01 (一)上訴人主張：被上訴人認定為遺產範圍部分乃上訴人及其配
02 偶葉餘福個人的財產，經被繼承人挪用，應予扣除，項目及
03 金額茲分別論述如下：

04 1.上訴人借名登記於其配偶葉餘福名下位於臺南市○區○○
05 路0段00號房屋（註：北門路即昔日之博愛路，下稱「北
06 門路房屋」）租金部分：上訴人主張北門路房屋出租，租
07 金由被繼承人代為收取，金額累計5,616,000元，應自遺
08 產中減除，並提示被繼承人立據收到英華達股份有限公司
09 承租上開房屋押金10萬元收據1紙，然其書寫的立據人、
10 身分證字號、戶籍地址字跡不盡相同，且未載明何時收取
11 ，復無相關租賃契約書及資金佐證，不足以證明被繼承人
12 有出租及代收押金的事實。又上訴人配偶葉餘福雖於103
13 年度綜合所得稅自行申報北門路房屋4月至12月租賃收入
14 18萬元，惟均未檢附相關租賃附件，且係被繼承人死亡後
15 發生的租金，顯然不可能由被繼承人代為收取，是僅能證
16 明葉餘福於103年度有租金收入，並無證據顯示被繼承人
17 有代收租金。再者，上訴人於復查時自承無法提示租賃契
18 約書，無法明確知悉北門路房屋出租予何人，惟至訴願時
19 卻提示出租人沈傳中與承租人鍾美芳簽訂的房屋租賃契約
20 書，租賃期限為101年7月20日至103年7月19日，租金每個
21 月為2萬元，並於契約末頁記載「盤讓金陸萬元整林楚翔
22 」，惟如房屋確由被繼承人出租，上訴人卻出具由沈傳中
23 簽訂的租約，則所謂盤讓金、租金是否由被繼承人收取，
24 更有疑義。此外，被繼承人京城銀行帳戶100年6月1日至
25 101年5月3日（計12個月）每月存入18,000元，並於金額
26 旁註記北門路或租北門等字樣，然該文字註記形式上觀之
27 ，係何人於何時書寫不得而知，復無租賃契約書核對，尚
28 不能認定系爭房屋有出租且租金係由被繼承人代上訴人收
29 取。至上訴人提示其父沈佩山世華銀行帳戶於79年8月至
30 80年8月間有11,500元、310,000元、10,000元及34,000元
31 不等的現金流入，於金額旁註記博愛租金或於該帳戶存摺

第1頁註記「餘福的房租在此」等字跡，惟該字跡是否係沈佩山或被繼承人書寫，且前開數額不等的金額，是否係租金收入，上訴人所提證據，亦無法就其主張為相關連結。再者，上訴人之父沈佩山前於97年3月16日死亡，由其配偶（即本件被繼承人）及子女（含上訴人）共同繼承，其等並未申報此帳戶存款餘額，或揭露代收租金事證，有沈佩山遺產稅核定通知書可稽，據此，亦難僅憑上訴人稱該帳戶由被繼承人保管，即認定存入現款應自被繼承人的遺產中減除。此外，上訴人所提上開資料，縱認得證明北門路房屋租金收入曾流入被繼承人帳戶。然被繼承人處分運用租金原因，本有多種可能，上訴人於訴願及起訴後主張被繼承人違反其意願的「挪用」，固不應排除，但以上訴人離臺發展事業並歸化德國籍，父母在臺灣，其等將上開房屋租賃所得交由被繼承人收取，以支應生活費用或作為投資運用的資金，更屬可能。另再從上訴人所稱被繼承人收取租金期間長達約26年（自77年至被繼承人103年死亡）及證人沈曉鈴於原審調查時證述：母親告訴她上訴人移民德國時沒有資力購買餐廳，有借50萬馬克給上訴人，則被繼承人於上開期間內收取租金以清償借款，亦屬可能，上訴人主張被繼承人的運用係屬「挪用」，與吾人生活經驗未合，尚無足採。

2. 被繼承人赴德旅遊時上訴人交付15萬馬克部分：上訴人主張，其於被繼承人於82年赴德旅遊時交付15萬馬克帶回臺灣存放定存，應自遺產中減除，惟其僅提示註記「15萬馬克交給父母」等字樣之便條紙，並無該筆款項的資金來源、被繼承人出入境紀錄、攜帶外幣現鈔總值逾等值美幣1萬元者的中華民國海關申報單，不足以證明上訴人上開主張。至上訴人稱其配偶葉餘福中華商業銀行存單於92年8月11日解約100萬元2筆及94年3月10日解約100萬元，資金來源為91年12月10日匯款300萬元，先不論上訴人未能證明15萬馬克已存入上訴人配偶的帳戶，上訴人以其配偶帳

戶據其所稱交付款項後的10餘年後匯款及定存解約款，用以證明上訴人確已交付15萬馬克予被繼承人，證據關聯性薄弱，上訴人舉證無從認為真實，而為其有利的認定。

3.離臺前經營車行結餘款：上訴人主張其配偶葉餘福臺灣土地銀行帳戶交被繼承人保管後，至少被挪用147,961元，非屬被繼承人財產。然查，上訴人主張其所經營車行的帳戶（指明前開葉餘福銀行帳戶），係78年1月至79年3月間收受司機返還購車款的帳戶，並有各車號的車款（於金額旁載明車牌號碼）持續定期定額匯入，足證其因經營車行，車行借頭期款以外的車款給司機購車，司機再分期償付車款，證人即當時售車的業務戴成家於原審調查時亦證述車輛賣給司機或車行均有，司機購買時，須找2名保證人，而付款部分則須簽發遠期支票分期支付，之前賣車期間知道義忠泰企業有限公司，上訴人曾經是交易對象，其交易對象主要是車行，車行與司機的關係，他不清楚，固足證明上訴人所稱靠行司機將分期付款購車及將各期款項匯至葉餘福帳戶，然匯入該帳戶款項的支用，上訴人未能證明最後係遭被繼承人挪用，且上訴人既稱匯入款項屬靠行司機的購車分期付款，參以證人戴成家亦證述分期付款的遠期支票係由（銷售）公司收執，則靠行司機匯入上訴人配偶帳戶後，衡情仍須由該帳戶再終局轉匯入售車帳戶以兌現支票，則上訴人指稱遭挪用，恐非有憑，其此部分舉證，亦未能認定屬實。

4.上訴人交付個人所有現金750萬元予被繼承人保管部分：上訴人主張78年1月中旬自配偶葉餘福臺灣土地銀行帳戶提領現金750萬元交予被繼承人，委由其以上訴人及其配偶名義承作定期存款。然查，上訴人僅提示簽收單乙紙，該簽收單載明「柒佰伍拾萬是存放媽媽那」等語，並無相關帳戶提領紀錄，仍不足以證明其有提領現金750萬元；且上訴人未提示其本人及其配偶銀行帳戶，尚難證明被繼承人收受現金並以其等2人名義承作定期存款。至上訴人

01 京城銀行帳戶於81年11月18日提領305萬元，資金用途不
02 明，尚難以同日被繼承人世華銀行帳戶存入108萬元，即
03 可反推認核定遺產中有750萬元屬上訴人交付被繼承人保
04 管的財產。

05 5.上訴人主張其德國開餐廳賺取的所得匯款回臺灣，曾以葉
06 餘福名義購股的股息及嗣後賣股票獲得的款項，均委由被
07 繼承人存入葉餘福帳戶定存，被繼承人至少提領29,911,
08 300元挪作他用，並以被繼承人京城銀行帳戶出現葉餘福
09 匯款紀錄為證。然查，上訴人所提示匯入款、售股價金及
10 股息撥存的帳戶為葉餘福臺南市第三信用合作社小東分社
11 帳戶、臺南市第五信用合作社立人分社帳戶、臺南市第五
12 信用合作社營業部帳戶，上開帳戶的存取款交易期間分別
13 為87年5月8日至94年12月31日、85年1月29日至91年10月
14 31日、85年1月29日至91年10月31日，而被繼承人京城銀
15 行帳戶係於96年3月14日及101年3月26日存入現金56,900
16 元及117,000元，除金額遠低於其所稱29,911,300元外，
17 與上開合作社帳戶取款交易期間（85年1月至94年12月）
18 相去甚遠，且該等現金存入係取自何人帳戶，上訴人並未
19 提示資料供核以佐證其主張，並不足以證明被繼承人自葉
20 餘福帳戶提領現款。另葉餘福於103年間補繳93、94、95
21 年度綜合所得稅，經查其申報內容，僅93年度申報營利所
22 得24,882元 獲配股息（利）V，可證明該年度葉餘福尚
23 持有股票，惟上訴人稱該股票嗣後遭被繼承人處分，出售
24 所得全部未入上訴人帳戶等，並未提供佐證資料，其主張
25 難謂為真。

26 6.綜上，上訴人主張原核定被繼承人遺產範圍，有部分係其
27 與配偶葉餘福個人財產，應加計利息自核定遺產中減除，
28 然從上訴人歷次於復查、訴願及原審調查時所為的舉證，
29 均未能使原審獲致「未償之債務，具有確實之證明者」的
30 心證。則被上訴人以上訴人主張被繼承人屬生前挪用上訴
31 人帳戶內金錢，非屬具有確實證明的生前未償債務，而未

予自遺產總額中扣除，自無不合。訴願決定予以維持，亦無不當。上訴人訴請撤銷原處分與訴願決定並重新核定被繼承人沈成美琳的遺產，為無理由。

(二)依遺產及贈與稅法（下稱「遺贈稅法」）第23條規定可知，我國遺產稅係採主動申報制，繼承人於繼承事實發生時，依法即負有據實申報的公法上義務，並應就其法定義務完成與否盡相當的注意，而此一公法義務不待稽徵機關促其申報即已存在，故遺贈稅法第28條的規範目的，係稽徵機關基於便民服務，提醒納稅義務人應按期申報，以免權益受損，其縱未通知，納稅義務人亦應依法於期限內申報遺產稅，此觀同條第3項規定「納稅義務人不得以稽徵機關未發第1項通知書，而免除本法規定之申報義務」益明。本件遺產稅納稅義務人沈傳緒、沈曉鈴及沈傳中於被繼承人死亡後數日（103年1月23日、20日及27日），即以繼承人身分向被上訴人申請調閱被繼承人財產及所得資料，作為申報遺產稅的參考，惟其等並未依遺贈稅法第23條規定，於被繼承人死亡之日起6個月內的申報期限（103年7月17日）申報遺產稅，依遺贈稅法第44條規定，自應論罰。縱被上訴人僅向繼承人之一沈曉鈴為遺贈稅法第28條第1項的通知，而未及於遺產稅的全體繼承人，亦不影響上訴人未於期限內申報遺產稅事實的認定。又司法院釋字第663號解釋係以稽徵機關對共同共有人所為「核定稅捐處分」的送達，未對全體共同共有人為之，有違正當法律程序，與本件係關於遺產稅申報前稽徵機關應通知繼承人於「期限內申報」的規範，本質上並不相同，上訴人以被上訴人送達程序違反上開司法院解釋對共同共有人應如何送達的解釋意旨，尚無足採。至上訴人主張被上訴人臺南分局以其為德國籍而拒絕其遞送遺產稅申報書乙節，經該分局調查並無其事，且該分局稅務員陳俊升經原審通知到場為證，亦否認其曾以「沈傳波沒有身分，趕快回去證明你的身分」等語回應上訴人，是難認上訴人所陳被上訴人拒絕收受其遺產稅申報書一節為真。況依繼承人屬華僑或遷居外國國

民申報遺產的規範可知，繼承人係未在國內設籍的華僑或遷居國外的國民，親自回國申報者，可攜帶本人護照並檢附華僑身分證明或請領遷居國外以前的戶籍資料配合辦理。上訴人所述於104年8月前往被上訴人瞭解時，被上訴人臺南分局「胡」股長告知先到戶政單位辦理並取得身分後才能申報，是上訴人就其因歸化德國籍，在未能取得華僑或遷居國外的國民證明文件前，無法辦理遺產申報知之甚詳，其將此解讀為被上訴人拒絕其遺產申報，自非可採。徵諸最後協助繼承人沈傳中申報遺產的證人石清玉於原審證述：被繼承人沈成美琳往生後，沈傳緒、上訴人、沈傳中有談及遺產申報問題，但在103年5、6月間，上訴人自德國打電話通知她不要幫他辦，足認上訴人對其未取得身分證明文件而無法申報一節，早了然於心。另遺產稅延期申報須於申報期滿前請求展延，而被上訴人於103年8月21日受理由沈傳中提出沈成美琳的遺產申報，則被上訴人104年4月2日收受上訴人遞陳104年3月30日陳情書，除早逾申報期限外，亦在其他繼承人已為申報之後，顯與申請遺產稅延期申報無關。實則，被上訴人臺南分局104年5月6日南區國稅臺南營所字第1041065314號函，係針對上訴人至被上訴人法務二科陳情後，被上訴人就臺南分局是否有拒收申報書釐清，斯時上訴人所為申報係屬「已申報」或「未申報」仍在未定，如屬已申報案件，補齊文件係屬有利於上訴人的處置，非受理上訴人延期申報；被上訴人臺南分局104年7月8日南區國稅臺南營所字第1040069202號及同年9月3日南區國稅臺南營所字第0000000000A號函覆，均係請上訴人提供被繼承人具體財產以利核實課徵，並無提及同意上訴人延期申報，而上開受理陳情經過，經證人即當時擔任被上訴人臺南分局的課長到場證述明確，與當時被繼承人沈成美琳遺產客觀上已申報的情節相符，即屬可採。

(三)本件遺產稅納稅義務人即上訴人及其他繼承人，未於規定期限103年7月17日內辦理被繼承人沈成美琳遺產稅申報，核其所為，有應注意、能注意而不注意的情形，應有過失；被上

01 訴人於103年8月1日以電腦分案派查，承辦人員除於同年月4
02 日、8日及19日自電腦連線系統調閱列印綜合所得稅、遺產
03 稅課稅清單及土地登記謄本外，並陸續向相關業務單位函查
04 被繼承人的有價證券、各類存款、基金、土地、房屋及信託
05 等資料，有103年8月8日及8月19日相關查詢函附卷可稽，繼
06 承人沈傳中雖於103年8月21日補辦申報，惟與稅捐稽徵法第
07 48條之1免罰規定的要件不符。被上訴人參酌稅務違章案件
08 裁罰金額或倍數參考表（下稱「裁罰倍數參考表」），就漏
09 報遺產是否屬不動產、車輛、上市（櫃）有價證券，按核定
10 應納稅額13,874,116元分別處0.5倍及1倍之罰鍰計11,071,
11 694元，未逾法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情事
12 ，實已考量上訴人違章程度所為的合義務裁量，並無違誤。

13 (四)綜上，原處分並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，乃
14 判決駁回上訴人在第一審之訴。

15 四、本院經核原判決駁回上訴人在第一審之訴的結論，尚無違誤
16 ，並論述如下：

17 (一)遺贈稅法第1條第1項規定：「凡經常居住中華民國境內之中
18 華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外
19 全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」第23條第1項前段
20 規定：「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承
21 人死亡之日起6個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法
22 規定辦理遺產稅申報。……」第17條第1項第9款規定：「左
23 列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅……九、被繼承
24 人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者。……」第13條
25 本文規定：「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之
26 遺產總額，減除第17條、第17條之1規定之各項扣除額及第
27 18條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，依下列稅率課徵之：
28 ……」可知，被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被
29 繼承人死亡之日起6個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關申
30 報遺產稅，並由主管稽徵機關依遺贈稅法第13條規定，核定
31 應納遺產稅額，並填發核定通知書送達納稅義務人。至於遺

01 產稅申報中併為適用遺贈稅法第17條第1項第9款所定扣除額
02 的主張，因所關係者仍為遺產稅額。故對申請適用遺贈稅法
03 第17條第1項第9款所定扣除額的遺產稅申報，主管稽徵機關
04 嗣後填發送達的核定通知書，未將該未償債務自遺產總額中
05 扣除，雖其內容實質上含有「否准扣除該未償債務」的意旨
06 ，然因其係以作成核課稅捐處分的方式為之，是納稅義務人
07 對之如有不服，自應循稅捐稽徵法第35條及第38條所定復查
08 、訴願及行政訴訟的程序提起行政救濟，且所提的訴訟類型
09 應為行政訴訟法第4條規定的撤銷訴訟，尚非同法第5條規定
10 的課予義務訴訟。

11 (二)事實認定是事實審法院的職權，而如何調查事實或證據的證
12 明力如何，事實審法院有斟酌判斷之權，如果其事實的認定
13 已經斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而且沒有違背論理
14 法則、經驗法則或證據法則，縱然其證據的取捨與當事人所
15 希冀者不同，導致其事實的認定不同於該當事人的主張者，
16 亦不可認為原判決有違背法令的情形。原審依職權調查證據
17 並斟酌全辯論意旨及調查證據的結果，以從上訴人歷次於復
18 查、訴願及本院調查時所為的舉證，均不足以證明被繼承人
19 有代上訴人出租及收取北門路房屋租金計5,616,000元、於
20 82年被繼承人赴德旅遊時交付其15萬馬克帶回臺灣存放定存
21 、被繼承人挪用上訴人離臺前經營車行結餘款至少147,961
22 元、上訴人於78年1月中旬交付現金750萬元予被繼承人承作
23 定期存款、上訴人將其在德國經營餐廳所得匯回款與以葉餘
24 福名義購股的股息及售股款委由被繼承人存入葉餘福帳戶辦
25 理定存遭挪用至少29,911,300元等事實等情，為原審依法確
26 定的事實。原判決因認被上訴人否准自被繼承人的遺產總額
27 中扣除上開款項及加計的利息，自無不合，訴願決定予以維
28 持，亦無不當，而駁回上訴人訴請撤銷原處分與訴願決定並
29 重新核定被繼承人沈成美琳的遺產。惟本件行政訴訟，係因
30 上訴人不服被上訴人核課遺產稅的處分，循復查、訴願程序
31 未獲救濟而提起，是依前述說明，上訴人應提起的訴訟類型

01 為撤銷訴訟，尚非課予義務訴訟。是上訴人於原審訴之聲明
02 第2項部分核屬贅列，況原處分倘因違法而遭判決撤銷確定
03 ，被上訴人仍應依法核定遺產總額，本即不待上訴人聲明，
04 尤其上訴人第2項聲明請求核定遺產總額，係屬不利於己的
05 聲明，亦與課予義務訴訟係請求法院判令行政機關作成授益
06 行政處分的要件不合。原判決未予闡明，即將上訴人在原審
07 的第1、2項聲明全部予以駁回，其關於駁回第2項聲明的理
08 由雖有未洽，惟其駁回的結論，則無不合，仍應予維持。

09 (三)依遺贈稅法第23條第1項前段規定，被繼承人死亡遺有財產
10 者，納稅義務人有於被繼承人死亡之日起6個月內申報遺產
11 稅的義務，已如前述。同法第28條第1項固規定：「稽徵機
12 關於查悉死亡事實或接獲死亡報告後，應於1個月內填發申
13 報通知書，檢附遺產稅申報書表，送達納稅義務人，通知依
14 限申報，並於限期屆滿前10日填具催報通知書，提示逾期申
15 報之責任，加以催促。」惟同條第3項復規定：「納稅義務
16 人不得以稽徵機關未發第1項通知書，而免除本法規定之申
17 報義務。」以明責任（立法理由參照）。換言之，納稅義務
18 人依法主動申報遺產稅的義務，並不因為遺贈稅法第28條第
19 1項規定而免除。此與司法院釋字第663號解釋係以稽徵機關
20 對共同共有人所為「核定稅捐處分」，應對全體共同共有人
21 送達的情形，顯有不同。原判決因認縱被上訴人僅向繼承人
22 之一沈曉鈴為遺贈稅法第28條第1項的通知，而未及於遺產
23 稅的全體納稅義務人，亦不影響上訴人未於期限內申報遺產
24 稅事實的認定，且上訴人以被上訴人送達申報通知書的程序
25 違反上開司法院解釋應對全體共同共有人送達的解釋意旨，
26 尚無足採等情，經核於法並無違誤。上訴意旨仍執詞主張原
27 判決一方面肯認被上訴人寄給沈成美琳繼承人的申報通知書
28 、催報通知書，其中有影響納稅義務人權益重大的告知事項
29 ，另方面又認被上訴人僅將該上開重大權益告知事項單獨通
30 知繼承人沈曉鈴，不影響包含上訴人在內的其餘納稅義務人
31 權益，判決理由實有矛盾，且有違背司法院釋字第663號解

釋意旨的違法云云，實不足採。

(四) 遺贈稅法第44條規定：「納稅義務人違反第23條或第24條規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰。」行政罰法第7條第1項及第18條第1項分別規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」及「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」又「一、未依限申報之財產屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券者。處應納稅額0.5倍之罰鍰。二、未依限申報財產屬前述以外者。處應納稅額1倍之罰鍰。（未依限申報之財產如同時有屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券暨非屬前述財產者，其應納稅額之處罰倍數分別按各該財產價值比例計算。）」為裁處時裁罰倍數參考表關於遺贈稅法第44條部分所明定（迄今均未修正）。而上開裁罰倍數參考表係主管機關財政部，為協助稅捐稽徵機關就法律授予裁罰裁量權之行使，在遵循法律授權目的及範圍內，為實踐具體個案正義，並顧及法律適用之一致性及符合平等原則，就遺贈稅法第44條所定稅務違章案件的不同情節，訂定不同的處罰倍數，復就行為人未依限申報的財產是否屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣的有價證券等較容易掌握稽徵資訊等情形，分別作為裁量處罰的事由，其除作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形的裁量基準，與法律授權目的尚無牴觸，稅捐稽徵機關自得援引上開裁罰基準作成行政處分。

(五) 原判決業已論明：本件遺產稅納稅義務人沈傳緒、沈曉鈴及沈傳中於被繼承人死亡後數日（103年1月23日、20日及27日），即以繼承人身分向被上訴人申請調閱被繼承人財產及所得資料，作為申報遺產稅的參考，惟其等並未依遺贈稅法第23條規定，於被繼承人死亡之日起6個月內的申報期限（103年7月17日）申報遺產稅，且經原審調查結果，並無上訴人

01 所稱被上訴人臺南分局以其為德國籍而拒絕其遞送遺產稅申
02 報書乙節，又徵諸最後協助繼承人沈傳中申報遺產的證人石
03 清玉於原審證述：被繼承人沈成美琳往生後，沈傳緒、上訴
04 人、沈傳中有談及遺產申報問題，但在103年5、6月間，上
05 訴人自德國打電話通知她不要幫他辦，顯見上訴人明知其有
06 依限申報遺產稅之義務，且繼承人如係未在國內設籍的華僑
07 或遷居國外的國民，親自回國申報者，可攜帶本人護照並檢
08 附華僑身分證明或請領遷居國外以前的戶籍資料配合辦理，
09 足認上訴人並無不能申報之情形，況被上訴人已於申報期滿
10 後的103年8月21日受理由沈傳中提出沈成美琳的遺產申報案
11 ，上訴人亦不符合於申報期滿前申請展延期限的要件，故本
12 件遺產稅納稅義務人即上訴人及其他繼承人，違反遺贈稅法
13 第23條第1項前段規定，未於規定期限103年7月17日內申報
14 被繼承人沈成美琳的遺產稅，有應注意、能注意而不注意的
15 情形，核有過失；復因被上訴人於103年8月1日以電腦分案
16 派查，承辦人員除於同年月4日、8日及19日自電腦連線系統
17 調閱列印綜合所得稅、遺產稅課稅清單及土地登記謄本外，
18 並陸續向相關業務單位函查被繼承人的有價證券、各類存款
19 、基金、土地、房屋及信託等資料，繼承人沈傳中雖於103
20 年8月21日補辦申報，惟與稅捐稽徵法第48條之1免罰規定的
21 要件不符，被上訴人依遺贈稅法第44條規定及上述裁罰倍數
22 參考表，就漏報遺產是否屬不動產、車輛、上市（櫃）有價
23 證券，按核定應納稅額13,874,116元分別處0.5倍及1倍之罰
24 鍰計11,071,694元，未逾法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁
25 量怠惰情事，實已考量上訴人違章程度所為的合義務裁量等
26 情，經核於法亦無違誤。況遺產稅納稅義務人固得依遺贈稅
27 法第26條規定申請延長申報期間，惟稽徵機關依法並無告知
28 上開規定的義務，是尚不得以稽徵機關未告知納稅義務人得
29 申請延長申報期限的規定，即解免納稅義務人逾期申報的責
30 任。上訴人仍執詞主張其遷居德國數十年，已喪失我國國籍
31 ，故無法直接以德國人身分查得申報被繼承人遺產稅所需的

證明文件，且被上訴人承辦人從未告知上訴人得依遺贈稅法第26條規定申請展延申報期限，復未依司法院釋字第663號解釋意旨送達申報通知書，致上訴人無從得知可申請延期此一重大權益事項，及延期申報需以書面獲准為要件，致受裁罰處分等語，不足採取。

(六)又被上訴人係於申報期滿後的103年8月21日始受理由沈傳中提出沈成美琳的遺產申報案，上訴人不符合於申報期滿前申請展延期限的要件，故本件遺產稅納稅義務人即上訴人及其他繼承人，違反遺贈稅法第23條第1項前段規定，未於規定期限103年7月17日內申報被繼承人沈成美琳的遺產稅等事實，業經原審依法確定如前述。因此，原判決關於被上訴人臺南分局104年5月6日南區國稅臺南營所字第1041065314號函，係針對上訴人至被上訴人法務二科陳情後，被上訴人就臺南分局是否有拒收申報書釐清，斯時上訴人所為申報係屬「已申報」或「未申報」仍在未定等說明，固有未洽，惟不影響上述事實的認定，亦不影響上訴人逾期申報所應負的責任，原判決此部分仍應予維持。是上訴人主張原判決一方面認沈傳中於103年8月21日已為遺產稅之申報，另一方面又認被上訴人臺南分局104年5月6日以南區國稅臺南營所字第1041065314號針對上訴人陳情之函覆，前提事實隱含上訴人所為申報係屬「已申報」或「未申報」仍屬未定，其判決理由矛盾，應予廢棄，況被上訴人不能以自己稽徵業務前提事實不確定的不利益，轉嫁由上訴人負擔，上訴人豈有能力猜測被上訴人回函之真意等語，亦無足採。

(七)綜上所述，原判決駁回上訴人在第一審之訴的結論，經核並無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，請求廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 5 月 23 日
最高行政法院第二庭

01						審判長	法官	吳	東	都	
02							法官	胡	方	新	
03							法官	陳	秀	嫻	
04							法官	程	怡	怡	
05							法官	張	國	勳	
06	以	上	正	本	證	明	與	原	本	無	異
07	中	華		民	國		108	年	6	月	3
08								書記官	張	玉	純