臺灣臺中地方法院行政訴訟判決

109年度稅簡字第6號

原　　告　何明龍
被　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　鄭智仁

上列當事人間遺產稅罰鍰事件，原告不服財政部中華民國109年3月12日台財法字第10913904640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：被告機關代表人原為宋秀玲，於訴訟繫屬中變更為吳蓮英，被告機關以新任代表人吳蓮英具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：被繼承人何文來（即原告之父）於民國105年6月20日死亡，原告及其他繼承人等未依法於六個月內辦理遺產稅申報，經被告所屬臺中分局依法核定遺產總額新臺幣（下同）29,827,184元，應納稅額953,709元，並依核定之遺產稅額處以0.5倍之罰鍰477,103元。嗣原告於107年6月1日補申報現金2,746元，另主張增列被繼承人何文來死亡前應納未納之稅捐114,955元及未償債務扣除額2,867,236元等，經被告更正核定遺產總額29,829,930元，應納稅額667,264元，並更正裁罰金額為333,805元（下稱原處分）。原告不服申請復查未獲變更，提起訴願亦遭駁回，遂提起行政訴訟。

三、本件原告主張：

㈠按稅捐機關對於稅捐課徵本就有逕行課稅之機制，如依平均地權條例第16條，地價稅之申報，所有權人對於公告期間內申報地價者，以公告地價百分之80為其申報地價，課徵地價稅。又依遺產及贈與稅法（下稱遺產稅法）第41條之1規定，未取得稽徵機關核發之免誤繳清證明前不得作任何之處分

，在遺產稅未繳清前，被繼承之財產處於凍結狀態，國稅局本就有被繼承人財產總歸戶可參考，國稅局應依所得之資料於核課期日予以課徵。如遺產稅未於期限內繳納，國稅機關不可能發給財產轉移同意書，遺產在此時呈現凍結現象，絕非國稅局所稱漏稅等情事。本件稅務人員怠於行使職責，並於109年3月17日無故發出催繳書，如此行為，實非公務人員行使職權之態度。遺產有可漏稅之情形儘可能為被繼承人身上之現金，即民間所稱之手尾錢，基此原告日後即予補報。

㈡次按納稅者權利保護法第11條規定，稅捐核課或處罰應給予納稅者事先說明機會。同法第12條規定，稅捐稽徵機關或財政部賦稅署於進行調查前，除通知將無法達成稽徵或調查目的者外，應以書面通知被調查者或備詢之事由及範圍，出具委任書。被調查有選任代理人或協同輔佐人之權利，並得逾期到場前，拒絕陳述或接受調查。但代理人或輔佐人經合法通知，無正當理由逾時到場或未到場者，不在此限。原告於107年6月1日即補報被繼承未償還債務2,867,238元，待償部分是被告機關從未調查之故，稅務單位應按納稅者權利保護法規定，進行調查程序，即稅捐稽徵機關於進行調查前，應以書面通知被調查者或備詢之事由及範圍，調查之過程應負舉證之責，不是稅務員認定而財罰等情，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。

四、被告則以：

㈠按納稅者權利保護法第16條規定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」；稅捐稽徵法第48條之1第1項規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，

下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、第41條至第45條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」；遺產稅法第1條第1項規定：「凡經常居住中華民國境內之中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全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」、同法第4條第1項規定：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」、同法第23條第1項前段規定：「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起6個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。」；同法第33條規定：「遺產稅或贈與稅納稅義務人違反第23條或第24條之規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報，或未依第26條規定申請延期申報者，該管稽徵機關應即進行調查，並於第29條規定之期限內調查，核定其應納稅額，通知納稅義務人依第30條規定之期限繳納。」；同法第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申報者，按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰。」

㈡被繼承人何文來於105年6月20日死亡，原告何明龍及訴外人何政賢等為繼承人，未依法辦理遺產稅申報，經被告所屬臺中分局依查得資料核定遺產總額29,827,184元，遺產淨額9,537,094元，應納稅額953,709元，並裁處罰鍰477,103元；嗣原告於107年6月1日補申報現金2,746元及增列未償債務扣除額2,867,236元等，案經該分局更正核定遺產總額29,829,930元，遺產淨額6,672,642元，應納稅額667,264元，並經被告裁罰333,805元。原告主張被繼承人身故對家庭造成嚴重打擊加上家事如麻，並非故意怠報或漏報，被告應依法核定應納稅額通知納稅義務人繳納以資便民，爰請撤銷罰鍰云云。經被告復查決定略以，按遺產稅係採主動申報制，繼承人對於被繼承人所遺財產復有據實申報之公法上義務，並應就其法定義務之完成與否盡相當之注意，此一公法義務不待稽徵機關通知即已存在。本件被繼承人何文來於105

年6月20日死亡，繼承人等未依法於被繼承人死亡之日起6個月內辦理遺產稅申報，經被告所屬臺中分局依查得資料核定被繼承人土地5筆計29,811,10元、存款2筆計2,201元、非上市公司投資2筆計13,352元及上市公司投資1筆526元，核定遺產總額29,827,184元，遺產淨額9,537,094元，應納稅額953,709元，並經被告裁罰477,103元，有遺產稅核定通知書、土地建物查詢資料、各類存款及基金餘額查詢表、保管帳戶各專戶客戶餘額表及送達證書等資料可稽。被繼承人死亡時既然遺有該等財產，繼承人等即負有於法定期限履行遺產稅申報義務，然其未依規定辦理，遲至107年6月1日始申報遺產稅，確已違反法律上之義務，其所列報之遺產，除現金2,746元外，其餘財產業經被告臺中分局查獲，並不符合稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰之規定。綜觀其違反行政法上義務行為之事實，並不符合行政罰法第7條第1項所規定不予處罰之要件，自不能免罰。嗣被告依繼承人補申報現金2,746元及未清償債務扣除額2,867,198元，更正核定遺產總額29,829,930元（29,827,184元+2,746元），遺產淨額6,672,642元（9,537,094元+2,746元-2,867,198元），應納稅額667,264元，並按重行核算之所漏稅額667,264元，以繼承人等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，或前述財產以外者，裁處0.5倍罰鍰合計333,805元，係已考量原告違章情節所為適切之處分，並無違誤，復查後仍予維持。原告提起訴願，經財政部持相同論見予以駁回。

㈢原告復執前詞訴稱略以：①國稅局對於被繼承人之財產總歸戶在電子作業檔案中本即有明確資料，應於稅捐稽徵法第22條核課期間開單課徵遺產稅，且遺產稅未繳清前，稽徵機關不會發給遺產稅繳清證明書，所以遺產無法辦理移轉登記，益證其無漏報情事；縱有漏報，僅有被繼承人遺留之現金，且其已辦理補報。②國稅局於109年3月17日無故發出催繳文書，顯有違失云云，茲為爭議。然查：

1.我國遺產稅係採主動申報核定制，納稅義務人對於被繼承人所遺財產，負有據實申報義務，遺產稅法第23條第1項前段已明定遺產稅申報期間為自被繼承人死亡之日起6個月內，如未依限辦理遺產稅申報者，應依首揭規定論罰。

2.本件被告所屬臺中分局依補報及查得資料，以被繼承人何文來於105年6月20日死亡，遺有臺中市○○區○○段○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○號土地、現款及投資等，價值共29,829,930元，有遺產稅核定通知書、土地建物查詢資料、各類存款及基金（債券）餘額查詢表、保管帳戶各專戶客戶餘額表等相關資料附卷可稽，繼承人即原告及訴外人何政賢，未依規定辦理遺產稅申報，核有過失。自應論罰，乃依首揭遺產稅法第44條規定，並參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，納稅義務人違反第23條規定，未依限辦理遺產稅申報者，按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰：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財產以外者，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既非屬前述財產者，其應納稅額之處罰倍數分別按各該財產價值比例計算）審酌違章情節，於法定裁罰倍數（2倍以下）內，按核定應納稅額667,264元裁罰0.5倍共計333,805元，係以考量原告之違章程度而為之適切裁罰，洵屬適法允當，原告主張，委無足採。

3.原告主張國稅局應於核課期間將被繼承人已知財產總歸戶，核算遺產稅等節，然按遺產稅法第13條規定，遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除各項扣除額及免稅額後之課稅遺產淨額，依適用之稅率課徵之，是遺產稅之納稅義務人應自行依法申報有關之課稅基礎項目及金額，亦為一般國民所能認知，況財產總歸戶資料並未包含被繼承人死亡時所遺全部財產，從原告於107年6

月1日補申報現金2,746元及增列未償債務扣除額2,867,236元，並經被告更正核定應補徵稅額即可得證，原告主張容有誤解。

4.原告指摘稅務人員於109年3月17日無故發出催繳文書，顯有違失一節，查本件被繼承人何文來之繼承人為原告及訴外人何政賢共2人，原告於108年4月8日申請按法定應繼分分單暨分18期繳納遺產稅，經被告所屬臺中分局核准並寄發遺產稅分單暨分期繳款書。嗣何政賢未依規定如期繳納，該分局於109年3月17日以中區國稅臺中營所字第1090152469號函向原告催繳，旋於108年3月23日以中區國臺中營所字第1090152716號函撤銷並另向何政賢催繳，該函所涉遺產稅之催繳與本件遺產稅罰鍰係屬二事，併予敘明。

㈣綜上所述，原處分及訴願決定並無違誤，請准判決如訴之聲明。

五、本件爭議之關鍵即為：原告申報遺產稅，是否逾越遺產及贈與稅法（下稱遺產稅法）第23條第1項規定之6個月期限？被告據此裁罰，是否有據？經查：

㈠按「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰（第1項）。納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰（第2項）。稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力（第3項）。」納稅者保護法第16條定有明文。次按「凡經常居住中華民國境內之中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全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起6個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報」「遺產稅或贈與稅納稅義務人違反第23條或第24條之規定，未依限辦理遺

產稅或贈與稅申報，或未依第26條規定申請延期申報者，該管稽徵機關應即進行調查，並於第29條規定之期限內調查，核定其應納稅額，通知納稅義務人依第30條規定之期限繳納。」「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。」遺產稅法第1條第1項、第4條第1項、第23條第1項、第33條及第44條分別定有明文。

㈡本件逾期申報遺產稅之事實，為兩造所不爭執，並有戶籍資料、財政部中區國稅局核發更正前遺產稅核定通知書、財政部中區國稅局107年度財遺產字第49107000009號裁處書、遺產稅申報書、財政部中區國稅局違章案件罰緩繳款書、財政部中區國稅局更正核發遺產稅核定通知書、財政部中區國稅局復查決定書、財政部訴願決定書等資料在卷可稽（見訴願一卷第76頁、第140頁至第141頁、第317頁至第318頁、訴願二卷第385頁、本院卷第19頁、第21頁反面、第25頁至第31頁、第37頁、第39頁正反面、第43頁至第47頁正反面），自堪信為真實。

㈢原告主張被繼承人何文來身故後對家庭造成嚴重打擊，加上家事如麻，並非故意怠報或漏報，且被告對被繼承人之財產總歸戶在電子作業檔案中本即獲有明確資料，原處分依法核定應納稅額後，應即通知納稅義務人繳納等語。然查：

1.我國遺產稅係採主動申報核定制，納稅義務人係為繼承人，對被繼承人所遺財產，負有據實申報義務，遺產稅法第23條第1項前段明文規定遺產稅申報期間係自「被繼承人死亡之日起6個月內」，如未依據上述期限辦理遺產稅申報者，應依首揭規定論罰。另按遺產稅法第28條規定：「稽徵機關於查悉死亡事實或接獲死亡報告後，應於一個月內填發申報通知書，檢附遺產稅申報書表，送達納稅義務人，通知依限申報，並於限期屆滿前十日填具催報通知書，提示逾期申報之責任，加以催促（第1項）。……納稅義務人不得以稽徵機關未發第一項通知書，而免除本法規定之申報義務（第3項

）。」參諸被告訴訟代理人於本院審理時陳稱：「我們有跟戶政機關連線，只要有除戶登記我們就會知道，會通知繼承人來申報遺產稅，這在遺產及贈與稅法第28條有規定稽徵機關知悉後要在一個月內通知繼承人申報遺產稅，這點我們有做。同條第三項有規定不能因為沒有通知而免除申報義務。稅捐機關的通知都是用平信通知，沒有留在卷內。」（見本院卷第93頁反面）等語，核與被告提供之建立遺產稅延期申報資料（參見財政部中區國稅局行政救濟案卷第87頁，附於不可供閱覽卷內）及被告檢附納稅人申報國稅通知書、遺產稅催報通知書相符（參見被告109年7月9日陳報狀附件一、附件二），足認被告已於105年8月3日通知原告申報，並於105年11月7日催報通知。

2.被繼承人何文來於105年6月20日死亡，原告依法應於105年6月20日起6個月內，即至遲於105年12月20日前向被告辦理遺產稅申報。然而原告並未遵期辦理遺產稅申報，亦未申請延期申報，遲至107年6月1日始補辦遺產稅申報，顯然逾越遺產稅法第23條第1項規定之6個月法定期限。揆諸上述法律規定，國民既有知法之義務，納稅義務人亦不得因不知法規而免除行政處罰責任，亦不因被告有無通知原告申報而得免除申報義務，原告逾期申報遺產稅，被告據此裁罰，自屬有據。原告主張被告未經通知申報云云，核與遺產稅法第28條第3項之規定有違，自難為其有利之認定。

3.原告逾期申報，縱無故意，仍有過失，被告審認上開情節並依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，就繼承人等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等，裁處0.5倍罰鍰共計333,805元，於法有據。

㈣另按稅捐稽徵法第48條之1第1項規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除……二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。

」本件原告遲延申報遺產稅係經被告主動調查，並且依法核定遺產稅，自與上述免罰之規定不符。另按納稅者權利保護法第11條第4項規定：「稅捐稽徵機關為稅捐核課或處罰前，應給予納稅者事先說明之機會。但有行政程序法第一百零三條或行政罰法第四十二條但書所定情形者，不在此限。」本件爭議之關鍵在於原告是否逾期申報遺產稅？至於被告有無通知催報？申報逾期原因為何？均與本件裁罰之法定要件無關。本件原告逾期申報已達1年半，從而被告辯稱本件因事證明確，因此未於裁罰前給予原告陳述意見之機會，核與行政程序法第103條第5款所稱「行政處分所根據之事實，客觀上明白足以確認者」之要件相符，依據納稅者權利保護法第11條第4項但書之規定，並無違誤。

㈤末按遺產稅之納稅義務人如具有正當理由不能如期申報者，應於繼承人死亡之日起六個月內限期屆滿前，以書面申請延長，申請延長期限以三個月為限。但因不可抗力或其他有特殊之事由者，得由稽徵機關視實際情形核定之，遺產稅法第26條第1條、第2條分別定有明文。我國遺產稅申報制度雖規定納稅義務人應自被繼承人死亡起6個月內，辦理遺產稅申報，然納稅義務人如有正當理由未能及時申報，自可依循上開規定申請延長申報期限，如有不可抗力或其他特殊事由，其延長亦不受三個月期間之限制。原告既未申請延長申報期限，被告依法裁罰，自屬適法。

六、綜上，原告所訴各節均非可採，原處分依遺產稅法第44條規定，並參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，裁處0.5倍罰鍰合計333,805元，認事用法俱無違誤，訴願決定遞予維持，洵屬有據。原告訴請撤銷訴願決定及原處分，為無理由，應予駁回。

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項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　21　　日

行政訴訟庭　法　官　　張升星

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。上訴理由應表明關於原判決所違背之法令及其具體內容，或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　21　　日

書記官　簡芳敏