

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 608 號

解釋日期：民國 95 年 01 月 13 日

資料來源：司法周刊 第 1271 期 1 版

司法院公報 第 48 卷 3 期 44-56 頁

司法院大法官解釋續編（十九）第 1-17 頁

考選周刊 第 1053 期 2 版

法令月刊 第 57 卷 2 期 94-95 頁

總統府公報 第 6678 號 97-120 頁

相關法條：中華民國憲法 第 15、19 條

民法 第 1147、1148 條

所得稅法 第 4、14 條

遺產及贈與稅法 第 10 條

遺產及贈與稅法施行細則 第 29 條

解 釋 文： 遺產稅之課徵，其遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，遺產及贈與稅法第十條第一項前段定有明文；依中華民國八十四年一月二十七日修正公布之所得稅法第四條第十七款前段規定，因繼承而取得之財產，免納所得稅；八十六年十二月三十日修正公布之所得稅法第十四條第一項第一類規定，公司股東所獲分配之股利總額屬於個人之營利所得，應合併計入個人之綜合所得總額，課徵綜合所得稅。財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產」，係主管機關基於法定職權，為釐清繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，究屬遺產稅或綜合所得稅之課徵範圍而為之釋示，符合前述遺產及贈與稅法、所得稅法規定之意旨，不生重複課稅問題，與憲法第十九條之租稅法律主義及第十五條保障人民財產權之規定，均無牴觸。

理 由 書： 憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。主管機關本於法定職權於適用相關租稅法律規定所為釋示，如無違於一般法律解釋方法，於符合相關憲法原則及法律意旨之限度內，即無違於憲法第十九條規定之租稅法律主義，並不生侵害人民受憲法第十五條保障之財產權問題。

繼承因被繼承人死亡而開始，繼承人自繼承開始時，即承受被繼承人財產上之一切權利義務（民法第一千一百四十七條、第一千一百四十八條參照），繼承人依法繳納遺產稅之義務亦應自此時發生。遺產及贈與稅法第十條第一項前段規定：遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，即係本此意旨。如被繼承人遺有未上市或未上櫃股份有限公司之股票，其價值之估定，依同法施行細則第二十九條第一項規定，係以繼承開始日該公司之資產淨值，即營利事業資產總額與負債總額之差額估定之。稽徵

機關於核算前開未上市或未上櫃股份有限公司之股票價值時，其營利事業資產總額縱然包含未分配盈餘，以估定被繼承人遺產股票之價值，並據以向繼承人課徵遺產稅，無論形式上或實質上均非對公司之資產總額或未分配盈餘課徵遺產稅。

因繼承事實發生而形成之遺產，就因繼承而取得者而言，固為所得之一種類型，惟基於租稅政策之考量，不依一般所得之課稅方式，而另依法課徵遺產稅。八十四年一月二十七日修正公布之所得稅法第四條第十七款前段規定，因繼承而取得之財產，免納所得稅，係因繼承之財產依法應繳納遺產稅，故不再課徵所得稅。繼承人繼承未上市或未上櫃股份有限公司之股票後即成為公司股東，嗣該公司分配盈餘，繼承人因其股東權所獲分配之股利，為其個人依八十六年十二月三十日修正公布之所得稅法第十四條第一項第一類規定之營利所得，應合併計入個人之綜合所得總額，課徵綜合所得稅，並非因繼承取得而經課徵遺產稅之財產，自無適用所得稅法第四條第十七款規定免納所得稅之餘地。是繼承人因繼承取得未上市或未上櫃股份有限公司之股票，與繼承人於繼承該股票後獲分配之股利，分屬不同之租稅客體，分別課徵遺產稅及綜合所得稅，不生重複課稅之問題。關於重複課稅是否違憲之原則性問題，自無解釋之必要。

財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產」，係主管機關基於法定職權，為釐清繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，究屬遺產稅或綜合所得稅之課徵範圍而為之釋示，符合前述遺產及贈與稅法、所得稅法規定之意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義及第十五條保障人民財產權之規定，均無抵觸。

大法官會議主席	大法官	翁岳生
	大法官	城仲模
		林永謀
		王和雄
		賴英照
		余雪明
		曾有田
		廖義男
		楊仁壽
		徐璧湖
		彭鳳至
		林子儀
		許宗力
		許玉秀

部分協同意見書

大法官 許玉秀

本件聲請所質疑的重複課稅問題，並非租稅法律規範上的異常現象，憲法上租稅公平原則所包含的比例原則，在租稅法律規範上的實踐並不是禁止重複課稅而是量能

課稅。多數意見囿於體例，不能就重複課稅問題加以解釋，但為利於本院大法官未來對於租稅法律規範的審查，有必要釐清重複課稅與租稅公平原則的關係，爰提出部分協同意見書如下。

一、禁止對同一租稅客體依照不同稅目課稅？

七十四年十二月三十日修正公布（註一）的所得稅法第四條第十七款但書立法理由針對贈與免納所得稅的修正提到避免重複課稅的語句，但五十二年一月二十九日增訂所得稅法第四條第十七款時的立法理由則認為「繼承或遺贈已另納遺產稅，故予修正免徵」，解讀前後的立法及修正理由，可能誤解為「因繼承而取得之財產，免納所得稅，旨在避免就同一租稅客體，課徵二次以上之租稅」。就這個誤解加以反面推論，難免得出「對同一租稅客體，課徵二次以上租稅為憲法所不許」的結論。如果和個案連結，等於是對因繼承所得的遺產課徵所得稅是重複課稅，也就是對同一個所得（租稅客體），就算使用不同的稅目課稅，還是屬於憲法應該禁止的重複課稅。依照這個判準，則下列幾種情形豈不是都違反重複課稅原則？例如（1）菸酒稅和營業稅：進口菸酒，依菸酒稅法的規定應繳納菸酒稅，依照加值型及非加值型營業稅法第一條的規定，菸酒商對於銷售菸酒之銷售額，還要繳納營業稅，同法第十六條第二項並規定，銷售額的計算，應將菸酒稅額一併計入（註二）；（2）關稅、貨物稅和營業稅：車商進口汽車，依照關稅法以及海關進口稅則的規定必須繳納關稅，依照貨物稅條例第一條及第十二條的規定必須繳納貨物稅，而加值型及非加值型營業稅法第十六條第二項及第二十條規定，車商還必須為計入關稅額、貨物稅額的銷售額，繳納營業稅；（3）契稅和印花稅：不動產買賣簽訂契約，依照契稅條例第一條及第二條要繳納契稅，並依印花稅法第一條及第五條第五款規定應繳納印花稅；（4）遺產稅和所得稅：就本號解釋所涉及的遺產稅而言，現行所得稅法第四條第十七款雖然規定對於遺產免課綜合所得稅，但是遺產為所得的累積，被繼承人生前的財產，事實上都是被繼承人逐年累積下來的所得，被繼承人生前就其所得每年繳納綜合所得稅，被繼承人死亡後，對於這一筆累積下來的所得，繼承人還要再繳納遺產稅。

上述四種情形，都是對於相同的租稅客體，分別依不同的稅法和稅目課徵稅捐，如果認為不可以對同一租稅客體課徵兩次以上的稅捐（註三），人民豈不是都可以針對這些稅捐聲請本院大法官解釋宣告違憲？

二、定義不清楚的重複課稅

如果想要為上述前三種課稅規定洗刷重複課稅的罪名，可能必須主張對同一租稅客體依不同的稅目、不同的稅法課徵稅捐，不是重複課稅；如果想要為第四種課稅規定洗刷重複課稅的罪名，則必須主張被課徵稅捐的租稅客體同一時，只有納稅義務人也同一，始稱重複課稅（Doppelbesteuerung），如果納稅義務人並不同一，而是對於同一經濟基礎課以稅捐，則稱之為雙重負擔（Doppelbelastung）（註四），德國稅法上的多數學說，即持這種看法，但是也有學者認為這種區分沒有意義（註五）。

除了分辨稅目、課稅法規是否同一，分辨納稅義務人是否同一之外，還有依照課稅權利人是否同一加以區分的看法，例如地方政府及聯邦政府對於同一客體，依照不同的稅目課稅，或者不同的國家對於同一客體依照相同或不同的稅目課稅，這種情形稱為多重課稅權利人的重複課稅（mehrfachberechtigte Doppelbesteuerung）。在立法例中，針對前一種情形，德國聯邦基本法透過第

一百零五條第二項及第二項 a 的規定加以避免（註六），但在美國似乎未必不被容許（註七）；第二種情形稱為國際重複課稅（internationale Doppelbesteuerung），通常依國際租稅協定（註八）避免重複課稅（註九）。換言之，如果國家的國際關係不好，簽不成租稅協定，國際重複課稅的情形，即無法避免。

不同的主張，除了顯示對重複課稅的定義欠缺足夠的共識之外，更顯示憲法是否禁止重複課稅，可能有極為分歧的見解。

三、重複課稅與比例原則

就重複課稅的字義而言，重複課稅如果不被憲法所准許，應該是因為違反比例原則的緣故，問題是何謂重複課稅？必須明確知道重複課稅所指涉的內涵是什麼，才可能知道是不是有違反比例原則的重複課稅存在。重複課稅定義的分歧，可能證明重複課稅未必違反憲法上的比例原則，或者可以說，立法者可能透過某種立法方式避免落入憲法所不許可的重複課稅。例如營利事業除了每年必須繳納營利事業所得稅之外，每兩個月還必須繳納營業稅（加值型及非加值型營業稅法第一條及第三十五條）；出售房屋除了繳納所得稅之外，還必須繳納契稅。其中所得稅的成因，是因為納稅主體有收入；契稅與營業稅的成因，則是因為納稅義務人有使財產得喪變更的經濟行為（經濟行為表徵財產增加的可能性）。因此，即使計算納稅額的客體是同一或彼此部分重疊，也可以說租稅客體不同，分別為收入與經濟行為（註十），而沒有違反比例原則的重複課稅。至於屬於本件聲請所涉及的所得稅法第四條第十七款規定，真正的理由可能並不是避免重複課稅（針對遺產免徵所得稅的立法理由當中並沒有出現避免重複課稅的文字），而應該是因為遺產稅的稅率已經很高，課一次稅已經造成納稅義務人相當的負擔，如果再課徵所得稅，就會使納稅人負擔過重，使人民失去創造遺產的意願，影響社會財富的累積，而有違比例原則。課稅的目的，究竟並不在於減少社會財富，以減少社會財富的方式課徵稅捐，會使課稅得不償失，為了增加國庫收入，而以傷害國庫收入來源的方式為之，等於使用過當的手段實現公益的目的。

另外，還可以有一種將所謂的重複課稅合理化的說法，就是以一套合理的數學公式，保證重複課稅不違反比例原則。以出售房屋同時課徵契稅及所得稅為例，契稅的計算基數是契約上所約定的房屋價格，所得稅的計算基數則是房屋的售價減去成本的所得淨額，因為計算基數及稅率不同，縱使對於行為人的同一經濟基礎（wirtschaftliches Substrat — 可以理解為財產，也可以理解為經濟行為），依照不同的稅法規定，使用不同的稅目課徵稅捐，也不致於使人民負擔過重而影響生計。換言之，不會造成人民負擔過重的稅捐，就是合理的稅捐，縱使有重複課稅的情形，也不違反比例原則，而非憲法所不准許。

四、結論：以租稅公平原則進行實質審查

重複課稅的問題，本質上就是課稅是否符合比例原則的問題，重複課稅的難以定義，顯示直接以比例原則審查稅捐的課徵是否合理即可，只要合乎比例原則，對於同一租稅客體課徵兩種不同名目的稅捐，甚至依照不同週期，使用相同稅目課稅，也可能不必加以禁止。試擬一例：假設國家財政極度困難，瀕臨破產邊緣，因而一年課徵兩次所得稅，在年中時，課徵前半年的所得稅，到了年尾時，就一整年的所得再課一次所得稅，其中有半年的所得總額被重複課稅，但是因為採取不同稅率，例如就已課徵過所得稅的部分，依比較低的稅率課稅，所以雖然

稅課得多一點，人民的生計還能維持，那麼在特定時空，這樣看起來很奇怪的課稅規定，還是不會逾越合理限度，而會被人民接受。

本席特別設計這個看來乖謬的假設，旨在凸顯租稅法律規範與刑罰規範不同，憲法上的比例原則在刑罰規範中最重要的實踐，就是禁止重複處罰，但是在租稅法律規範中，重複課稅是一個難以操作的概念，反而實質上具有比例原則內涵的量能課稅，還能夠概括地說明稅捐是否合理，對於這一點，德國聯邦憲法法院的這一段話：「基本的租稅正義誡命（Grundsatzliches Gebot der Steuergerechtigkeit），就是根據經濟負擔能力而課稅。這一點特別適用於所得稅，在立法過程被稱為租稅正義原則的就是『依照每個人民的財政以及經濟上的負擔能力標準給予租稅負擔』。這個原則老早規定在威瑪帝國憲法第一百三十四條，當時就被當成最高的課稅原則（oberster Besteuerungsgrundsatz）」（註十一）應該是最好的註腳。而如果量能課稅原則在本院釋字第607號解釋，都已經退位成為租稅公平原則下的一個下位階的法律原則，則更沒有使用重複課稅的概念進行稅法規範審查的餘地，多數意見沒有遷就聲請人不正確的質疑而陷入重複課稅的泥淖之中，本席予以支持，並提出部分協同意見書如上。

註一：84 年 1 月 27 日修正的所得稅法並未修正第 4 條第 17 款，該規定於 52 年 1 月 29 日以及 74 年 12 月 30 日修訂公布時，立法理由並沒有明白地提到避免重複課稅。

註二：一併計入的原因，在於菸酒稅本質為消費稅，實質上應該由消費者負擔，業者在銷售菸酒的同時，已經在售價當中計入菸酒稅的數額，因此，在以銷售額課徵營業稅的時候，要把菸酒稅稅額一併計入。

註三：本院釋字第 597 號解釋理由書參照。

註四：Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, §7/41 f.;黃茂榮，重複課稅，植根雜誌，第 15 卷第 10 期，1999 年 10 月，頁 15-16。

註五：Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, §7/41 f.

註六：德國基本法第 105 條第 2 項：「Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 vorliegen.（賦稅收入之全部或一部如屬於聯邦或遇有基本法第 72 條第 2 項訂定之情形時，聯邦對其餘之賦稅有共同立法權）」、德國基本法第 105 條第 2 項 a：「Die Länder haben die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind.（對地方性之消費稅與交易稅，如不屬於聯邦法律所定稅收之同一種類時，各邦有立法權）」。另外參考 Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, 7/44 f.

註七：王建，租稅法，1984 年，頁 9-10。亦提到這種重複課稅的情形，即對於不同租稅主權之相同租稅客體課稅，例如美國聯邦政府課徵個人所得稅，州政府亦可能對同一人之所得課徵州所得稅。

註八：根據財政部賦稅署公布的資料，至 94 年 12 月 31 日止，我國已與 28 個國家或地區簽訂租稅協定（含全面性租稅協定及海空互免單項協定）。其中計有 18 個避免所得稅重複課稅及防杜逃稅的協定。與澳大利亞、甘比亞、印尼、

馬其頓、馬來西亞、紐西蘭、荷蘭、新加坡、南非、越南、史瓦濟蘭、英國、塞內加爾、瑞典及比利時等十五國簽署的租稅協定業已生效；與巴拉圭、泰國及菲律賓簽署的租稅協定，尚待對方國政府批准。此外，還有與加拿大、歐盟、德國、以色列、日本、韓國、盧森堡、荷蘭、挪威、瑞典、泰國、美國及澳門等國家或地區簽訂並生效的國際運輸所得稅協定。」（資料來源：<http://www.dot.gov.tw/ch/display/show.asp?id=583> 及 <http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=26990&ctNode=657>）

註九：Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 2/ 31 ff., 47 ff., 7/41. 歐洲法院於 2005 年 12 月 13 日作成一個判決，要求歐盟執委會必須協調會員國的稅制與相關稅務。這個判決起因於英國最大的一家零售賣場 Marks & Spencer 與英國政府的一項訴訟，訴訟爭點在於 Marks & Spencer 主張其於法國、德國與比利時的虧損可以與在英國的獲利相抵，也因此不必在英國繳納其獲利部分的稅款。但是就目前英國國內法律而言，一家英國公司要減稅僅能以其接受英國政府補助的方式來減稅。歐洲法院在判決中強調，執委會必須擔負協調各國稅務的職責。這樣的判決出現，將使得各國公司都可能據此來要求以國內的獲益來抵銷海外的虧損，如此各國可能都將面臨稅收短少的窘境。另一方面，這也對歐盟內主權國家徵稅的權力構成一項挑戰。外界認為，這項判決將會促使歐盟會員重新考慮其財稅制度，且會以歐盟整體的角度來改革。見同一日歐盟觀察家、BCC 及 International Herald Tribune 等電子報（資料來源：歐洲聯盟研究所發行的歐羅巴週記 <http://iir.nccu.edu.tw/eurf/index.asp>）。

註十：幾乎可以比擬為刑法上的實害和危險，不但處罰實害結果，也處罰危險結果，因為處罰行為等於處罰危險結果，在刑法上這是難以想像的重複處罰，在稅法上，則似乎是為了增加稅收或同時達到其他社會目的（例如為保護國民健康而課徵菸酒稅），反而成為一舉兩得的德政。

註十一：參見 BVerfGE 66 (1984), 214, 223（關於課徵所得稅時，必要扶養費用扣除額的限度）。

不同意見書

大法官 廖義男

一、本件聲請人於八十七年三月十二日繼承光○工業股份有限公司未上市或上櫃股票計一、四九三、九一三股，經財政部高雄市國稅局以繼承開始日（八十七年三月十二日）該公司之資產淨值計算每股二八・一七元（面額為每股十元）總價值為四二、〇八三、五二九元，並據以課徵遺產稅。同年月二十五日聲請人取得該公司分配八十六年度盈餘（即股利收入）計二、二四〇、八六九元，並依該公司開立之扣繳憑單申報為八十七年度綜合所得稅。聲請人主張其為重複課稅（二、二四〇、八六九元已包括在四二、〇八三、五二九元之內），申請退還已納綜合所得稅，而財政部高雄市國稅局援引財政部六十七年十月五日台財稅第三六七六一號函：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產。」為理由，稱並未重複課稅，而否准退稅。聲請人不服，循序提起訴願、行政訴訟，遞遭駁回而告確定，遂聲請本件解釋，主張該函釋示，與所得稅法第四條第十七款規定「因繼承而取得之財產免納所得稅」相違背，有違反法律優越原則與法律保留原則，並侵害人民憲法第十五條所保障之財產權。

二、多數意見認為「繼承人繼承未上市或未上櫃股份有限公司之股票後即成為公司股東，嗣該公司分配盈餘，繼承人因其股東權所獲分配之股利，為其個人依八十六年十二月三十日修正公布之所得稅法第十四條第一項第一類規定之營利所得，應合併計入個人之綜合所得總額，課徵綜合所得稅，並非因繼承取得而經課徵遺產稅之財產，自無適用所得稅法第四條第十七款規定免納所得稅之餘地。是繼承人因繼承取得未上市或未上櫃股份有限公司之股票，與繼承人於繼承該股票後獲分配之股利，分屬不同之租稅客體，分別課徵遺產稅及綜合所得稅，不生重複課稅之問題。」就稅目之名稱，一為遺產稅，另一為綜合所得稅；以及就租稅客體，一為股票，另一為股利之形式觀察，此種見解似無違誤。惟如進一步實質計算，作為遺產稅標的之股票，其價值之計算，依遺產及贈與稅法第十條第一項前段規定，以被繼承人死亡時之時價為準，而依同法施行細則第二十九條第一項規定，如被繼承人遺有未上市或未上櫃股份有限公司之股票，其價值之估定，係以繼承開始日該公司之資產淨值，即營利事業資產總額與負債總額之差額估定之。故稽徵機關於核算前開未上市或未上櫃股份有限公司之股票價值時，其營利事業資產總額如有未分配盈餘，必包含在內，並據以估定被繼承人遺產股票之價值，而向繼承人課徵遺產稅，從而不能否認該遺產稅之核課基礎包括該未分配盈餘在內。而另一方面，如公司隨即以該未分配盈餘依繼承人因繼承而持有之股票分配股利，則因該分配之股利，為所得稅法第十四條第一項第一類規定之營利所得，應合併計入個人之綜合所得總額，課徵綜合所得稅，故該綜合所得稅雖以分配之股利為其課徵客體，但該股利之來源基礎卻是與已計入股票價值並據以課徵遺產稅之來源基礎同為公司未分配之盈餘。換言之，公司未分配之盈餘，在將之併計入估算股票價值之範圍內，與其作為分配股利之來源基礎上應有重疊之部分，尤其公司未分配盈餘如構成公司資產之主要部分，以及計入估算股票價值之時點與決定將之分配為股利之時點，相隔愈近，重疊性愈高，從而以股票價值為核課基礎之遺產稅與以股利為核課基礎之綜合所得稅，二者核課之基礎事實上有重疊之部分。因此，對重疊部分分別課以遺產稅及綜合所得稅，形式之稅目雖不同，實質上則係對同一財產為重複課稅。故多數意見僅以形式上，遺產稅為以股票價值為其客體，而綜合所得稅係以股利為客體，即認為二者間不生重複課稅之問題，僅見其表相，而未見其實質之計算基礎實有重疊部分，本席不能贊同。

三、對於同一稅捐主體，就其同一之財產或所得來源（租稅客體），利用不同之稅目，同時或先後課徵兩次以上之稅，即重複課稅是否符合憲法第十九條所規定之租稅法律主義，或是否符合憲法第二十三條之比例原則，而不過分侵害憲法第十五條所保障人民財產權，就此多數意見在本號解釋中並未表示。蓋多數意見認為本件並不生重複課稅之問題，故無解釋之必要。惟多數意見亦指出所得稅法第四條第十七款前段規定，因繼承而取得之財產，免納所得稅，係因繼承之財產依法應繳納遺產稅，故不再課徵所得稅。其旨趣乃對同一財產應避免遺產稅及所得稅重複課稅。多數意見認為「財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函：『繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產』，係主管機關基於法定職權，為釐清繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，究屬遺產稅或綜合所得稅之課徵範圍而為之釋示，符合前述遺產及贈與稅法、所得稅法規定之意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義及第十五條保障人民財產權之規定，均無抵觸。」如單純就「繼承人

於繼承事實發生後所領取之股利」而言，該函釋認為「係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產」雖無問題，但如併用遺產及贈與稅法施行細則第二十九條第一項規定：「未上市或上櫃之股份有限公司股票，……應以繼承開始日……該公司之資產淨值估定之。」及財政部六十六年八月十五日台財稅字第三五四四〇號函：「遺產及贈與稅法施行細則第二十九條所稱『資產淨值』一詞，係指營利事業資產總額與負債總額之差額而言。」以及公司未分配盈餘如係構成該營利事業資產總額之主要部分，且將之計入估算遺產股票價值之時點與決定將之分配為股利之時點，時間相隔甚近時，事實上會導致對同一所得之來源基礎，既課遺產稅又課綜合所得稅之重複課稅之結果，已如前述。因而即與所得稅法第四條第十七款規定遺產稅與所得稅應避免重複課稅之意旨有違。換言之，上開財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函之釋示並不周延，未顧及繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，其來源之基礎即公司未分配之盈餘，是否構成估算遺產股票價值之主要部分，以及估算該股票價值之時點與決定將之分配為股利之時點，時間上是否相隔甚近以致有發生實質上重複課稅之可能之問題，而有應修正之空間。如其與遺產及贈與稅法施行細則第二十九條及財政部六十六年八月十五日台財稅字第三五四四〇號函併同適用之結果，會導致與所得稅法第四條第十七款規定之意旨相違背，則不能不謂該命令抵觸法律，且其導致對同一財產重複課稅之結果，增加人民不必要之過分負擔，違反比例原則，亦與憲法第十五條保障人民財產權規定之意旨有所不符。

抄宋○金聲請書

壹、聲請統一解釋的目的

- 一、為聲請人八十七年度綜合所得稅，已申報股利收入新臺幣（以下同）二、二四〇、八六九元，聲請人之夫柯○元君於八十七年三月十二日去逝，財政部高雄市國稅局核課之遺產總額與上列申報股利收入重複課稅，乃以適用法令錯誤為由，申請退還已納綜合所得稅，但財政部高雄市國稅局援引財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產。」而否准退稅，其似有違反所得稅法第四條第十七款之規定。
- 二、本案歷經上訴，由最高行政法院九十二年度判字第一四二二號確定判決，仍核認上揭財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函與所得稅法第四條第十七款之規定無違。
- 三、聲請人以財政部高雄市國稅局及最高行政法院判決所適用之財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號解釋函令，有違反法律優位原則與法律保留原則，而造成重複課稅，疑有侵害聲請人憲法第十五條所保障之財產權，而依據司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定：「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法……二人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者。」提出聲請解釋憲法。

貳、法律或命令見解發生歧異之經過及涉及之法律或命令條件

- 一、聲請人之夫柯○元君於八十七年三月十一日去逝，其遺產總額中之光○工業股份有限公司（以下簡稱光○公司）股份計一、四九三、九一三股，經財政部高雄市

國稅局以繼承開始日（八十七年三月十二日）該公司之資產淨值計算每股二八・一七元（面額為每股十元）總價值為四二、〇八三、五二九元，並據以課徵遺產稅。聲請人及未成年兒子柯○宇繼承上列股票，於八十七年三月二十五日取得光○公司分配八十六年度盈餘（即股利收入）計二、二四〇、八六九元，並申報為八十七年度綜合所得稅，聲請人主張其為重複課稅（即二、二四〇、八六九元已包括在四二、〇八三、五二九元之內）並以適用法令錯誤為由，申請退還已納綜合所得稅，而財政部高雄市國稅局（以下簡稱國稅局）援引財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產。」為理由稱並無重複課稅，而否准退稅，聲請人不服，循序提起訴願、行政訴訟，遞遭駁回而告確定。

- 二、按司法院釋字第三六七號解釋理由：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義，業經本院釋字第二一七號及第二一〇號著有解釋。再依司法院釋字第四一三號解釋，命令或判例皆不得在法律之外增列法律所無之限制，致加重人民之稅負。
- 三、按「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額……」「左列各種所得，免納所得稅：……十七、因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。…」為所得稅法第十四條第一項第一類及同法第四條第十七款所明定。依上揭規定，公司股東所獲分配之股利，是要課徵綜合所得稅，但如為「因繼承、遺贈或贈與而取得之財產」已明定為「免納所得稅」。
- 四、查系爭股利收入係光○公司八十六年度之盈餘分配，光○公司於八十七年三月十四日召開股東大會通過上列盈餘分配，除息基準日為八十七年三月二十四日，此為財政部訴願決定書理由四所載，亦為兩造所不爭，由此可知該八十六年之分配盈餘業已課徵遺產稅（已包括在光○公司之資產淨值內）。
- 五、依遺產與贈與稅法施行細則第二十八條及第二十九條規定，遺產內股票之估價，其為上市上櫃公司者以收盤價估定；其為非上市上櫃公司者以公司的資產淨值估定。查「收盤價」為公司的市場行情與價格，其決定在供需與公司遠景等等，與公司之資產或盈餘並無直接關係；但「資產淨值」係以公司帳上的資產減負債計算而來，其均有準確數據來源，其當然包括未分配之保留盈餘。

、聲請解釋之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

- 一、國稅局援引財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產。」而課徵綜合所得稅，是與所得稅法第四條第十七款規定相違背，有違反法律優位原則與法律保留原則。
- 二、又國稅局以被繼承人柯○元君於八十七年三月十二日死亡，而上列股東會開會日、除息基準日、股利發放日均在死亡日之後，即認定該股利收入核屬繼承人之所得，應課徵所得稅，而與繼承人取得之遺產無關，兩者係屬二事，並無重複課稅情事等等，此似有在法律之外增列法律所無之限制，致加重人民之稅負；又同一之財產，課徵遺產稅與所得稅是為一事，豈為二事（此為所得稅法第四條第十七

款規定，取自繼承財產免納所得稅之規定）；又是否重複課稅，似非以領取時間決定，而應以課稅者是否同一筆財產來作決定。

三、本案課徵股票遺產係以「資產淨值」計算，系爭分配八十六年度盈餘，其係在死亡日後十三天取得，該分配之盈餘是屬於「資產淨值」的一部分，相當明確，即系爭股利二、二四〇、八六九元既已包括在四二、〇八三、五二九元之內課徵遺產稅，復於領取股利時課徵綜合所得稅，自為重複課稅。

附件一：財政部高雄市國稅局苓雅稽徵所八十九年八月十八日財高國稅苓徵字第八九〇一〇二九四號函影本乙份。

附件二：財政部九十年五月九日台財訴字第〇八九〇〇六三六〇四號訴願決定書影本乙份。

附件三：高雄高等行政法院九十年年度訴字第一四五六號判決影本乙份。

附件四：最高行政法院九十二年度判字第一四二二號判決正本乙份。

附件五：財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號解釋函乙份。

謹 狀

司法院大法官 公鑒

聲 請 人 宋 ○ 金

中華民國九十三年二月十日

（附件四）

最高行政法院判決

九十二年度判字第一四二二號

上 訴 人 宋 ○ ○

訴訟代理人 蔡 錫 欽 律師

被上訴人 財政部高雄市國稅局

代 表 人 鄭 ○ ○

右當事人間因請求退稅事件，上訴人對於中華民國九十一年八月三十日高雄高等行政法院九十年年度訴字第一四五六號判決，提起上訴，本院判決如左：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

本件上訴人起訴主張：上訴人之配偶柯○○於民國八十七年三月十二日死亡，已依法辦理遺產稅申報，並與其子柯○○繼承所遺○○工業股份有限公司（下稱○○公司）股票。同年三月二十五日上訴人與柯○○取得○○公司分配之八十六年度盈餘，依據該公司開立之扣繳憑單，申列八十七年度綜合所得稅營利所得新臺幣（下同）二、二四〇、八六九元。惟系爭盈餘已包含於遺產稅之資產淨值中，所分配盈餘僅是遺產形式之轉變，依所得稅法第四條第十七款之規定，應免納所得稅。上訴人因適用法令錯誤，誤申報為課稅所得，依稅捐稽徵法第二十八條之規定，自得申請退還原已繳納之稅款。至財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函、八十一年四月一日台財稅第八一〇〇一二五五二號函、七十三年十一月七日台財稅第六二六五九號函釋，以繼承發生日已否「訂有除息日」或「公告除息日」，區分應課徵遺產稅或所得稅，已牴觸遺產及贈與稅法第十四條及所得稅法第四條第十七款規定，依憲法第一百七十二條規定，命令不能牴觸法律，故上揭三則解釋函令應無效。縱認該解釋函令無違法

而可適用，其亦規定股利收入只能就遺產稅或所得稅擇一而課，被上訴人認為兩者均要課稅，並無重複課稅，不僅違法且不合情理等情，爰請判決將訴願決定及原處分均撤銷。

被上訴人則以：上訴人與其子柯○○於八十七年三月十二日繼承其配偶柯○○所遺光○公司股票一、四九三、九一三股，同年三月二十四日○○公司分配八十六年度盈餘，上訴人依據該公司開立之扣繳憑單，列報當年度綜合所得稅營利所得二、二四〇、八六九元（申報及核定通知書所得人載為柯○○應屬有誤，實際所得人應為宋○○及柯○○），於法並無不合。被上訴人所屬苓雅稽徵所以八十九年八月十八日財高國稅苓徵字第八九〇一〇二九四號函否准上訴人退還原溢繳稅款之申請，洵無不合等語，作為抗辯。

原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以上訴人之配偶柯○○於八十七年三月十二日死亡，已依法辦理遺產稅申報，並與其子柯○○繼承所遺○○公司股票。同年三月二十四日取得○○公司分配之八十六年度盈餘，並據以申報八十七年度綜合所得稅營利所得二、二四〇、八六九元。上訴人於八十九年六月七日向被上訴人所屬苓雅稽徵所申請更正申報，並主張系爭盈餘已包含於遺產稅之資產淨值中，所分配盈餘僅是遺產形式之轉變，依所得稅法第四條第十七款之規定，應免納所得稅，乃依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還原繳納之稅款，經被上訴人所屬苓雅稽徵所以八十九年八月十八日財高國稅苓徵字第八九〇一〇二九四號函否准，有○○公司八十九年七月十四日光管字第〇七〇一四號函、八十七年度股東常會議事手冊、上訴人八十七年度各類所得扣繳暨免扣繳憑單、八十七年綜合所得稅結算申報書、財政部國稅局遺產核定通知書、上訴人之申請書等影本附於原處分卷可稽，且為兩造所不爭，洵堪認為真實。按遺產及贈與稅法係以被繼承人遺有財產者，課徵遺產稅，而所得稅法係依納稅人之納稅能力課稅，即納稅人有所得，除符合一定之要件得予減徵或免徵外，均應依法申報課稅。本件課徵之標的，一者為股票遺產，一者為股利所得，核有不同。即其課稅依據一為遺產及贈與稅法第十四條，另一為所得稅法第十四條第一項第一類，亦有不同。本件被繼承人於八十七年三月十二日死亡後，被上訴人依遺產及贈與稅法第十四條之規定，以持有股數及每股淨值計算被繼承人持有○○公司股票之時價，課徵遺產稅，即係對被繼承人之遺產課稅。嗣○○公司於八十七年三月二十五日發放股利，即屬上訴人與其子柯○○之個人收入，被上訴人據以課徵上訴人之綜合所得稅，尚非無據。上訴人主張被上訴人依財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號、八十一年四月一日台財稅字第八一〇〇一二五五二號函、七十三年十一月七日台財稅字第六二六五九號等函釋意旨，課徵上訴人所得稅，顯違所得稅法第四條第十七款免納所得稅之規定，容有誤解。次查，依行為時公司法第二百三十五條第一項規定，其分派之對象應以除權基準日時之股東為準。系爭股利收入，○○公司於八十七年三月十四日召開股東大會通過盈餘分配，除息基準日為八十七年三月二十四日，有○○公司八十七年度股東常會議事手冊附於原處分卷可佐，亦為兩造所不爭執。本件被繼承人於八十七年三月十二日死亡，而上列股東會開會日、除息基準日、股利發放日均在其死亡日之後，該股利收入核屬繼承人即上訴人之所得，自應課徵所得稅。又本件課稅之事項一者為被繼承人之股票遺產，一者為上訴人之股利所得，兩者非但課稅主體不同，即稅捐客體亦非同一，自無重複課稅可言，亦無違租稅法定原則。本件被上訴人所屬苓雅稽徵所以八十九年八月十八日財高國稅苓徵字第八九〇一〇二九四號函否准上訴人退還稅款之申請，並無不合，訴願決定亦予維持，核無違誤，應將上訴人之訴駁

回。

上訴意旨，除執前詞外，並以被上訴人並未否認系爭盈餘二、二四〇、八六九元已包含於渠等所繼承之上開〇〇公司股票總額四二、〇八三、五二九元之內，原判決理由項下，並未記載關於此爭點之攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見，有判決不備理由之違法。另財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函釋，以股利領取時間來決定應否課徵繼承人之綜合所得稅，已牴觸所得稅法第四條第十七款之規定，顯有命令與法律牴觸者無效之違法，且增加法律不必要之限制，並有違反法律保留原則之違法，是原判決有適用法令不當之違法。本件「股利收入」課稅主體（指納稅義務人），一為遺產稅納稅義務人，一為綜合所得稅納稅義務人，是略有不同，但稅捐課稅客體卻是相同，其係為公司的保留盈餘，在遺產稅為「資產淨值」的一部分，在所得稅則為「股利所得」，即「課稅客體」不是以名稱來決定，而是指課稅的對象、課稅的標的。原判決指「本件課稅之事項一者為被繼承人柯〇〇之股票遺產，一則為原告股利所得，兩者非但課稅主體不同，即稅捐課稅客體亦非同一，自無重複課稅可言」，似有法令解釋錯誤之違法云云。按遺產稅係以被繼承人所遺留之財產為課徵之標的，其財產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，未上市或上櫃之股份有限公司股票，應以繼承開始日該公司之資產淨值估定之，觀之遺產及贈與稅法第十條第一項、同法施行細則第二十九條第一項規定自明。被繼承人所遺留之財產為股票，而依上開規定估算之資產淨值，雖已計入未分配盈餘，但其算得之價額係被繼承人死亡時之時價，屬繼承人繼承時取得股票之成本（類似投資購買股票之成本）。至於繼承事實發生後公司所分配之股利，係依股東持有股份之比例分派，屬股東之營利所得，自應併計繼承人之個人綜合所得總額，課徵綜合所得稅。財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函釋：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產。」核與所得稅法第四條第十七款之規定無違，上訴人主張上開函釋，顯有命令與法律牴觸者無效之違法，且增加法律不必要之限制，有違反法律保留原則之違法云云，殊無足採。系爭〇〇公司分配之系爭盈餘，係於本件繼承事實發生後所分配之股利，自應列報營利所得，併計上訴人之個人綜合所得總額，課徵綜合所得稅。從而被上訴人所屬苓雅稽徵所以八十九年八月十八日財高國稅苓徵字第八九〇一〇二九四號函否准上訴人退還稅款之申請，於法核無不合。上訴論旨，執前述理由，指摘原判決適用法規不當及有判決不備理由之違法，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第二百五十五條第一項、第九十八條第三項前段，判決如主文。

中華民國九十二年十月二十三日

（本件聲請書其餘附件略）

參考法條：中華民國憲法 第 15、19 條 (36.01.01)

民法 第 1147、1148 條 (91.06.26)

遺產及贈與稅法 第 10 條 (93.06.02)

遺產及贈與稅法施行細則 第 29 條 (89.02.10)

所得稅法 第 4 條 (84.01.27)

所得稅法 第 14 條 (86.12.30)