

釋字第六〇八號解釋不同意見書

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陽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。同年同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，而不過份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，則不能不謂該命令牴觸法律，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份負擔，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。