

【適用標準稅值之遺產稅課徵案】判決

BVerfGE 93, 165-179 – Erbschaftsteuerliche Belastung von einheitswertgebundenem Grundbesitz

聯邦憲法法院第二庭1995.6.22.判決 – 2 BvR 552/91

孫迺翊 譯

裁判要旨

案由

裁判主文

理由

A. 爭點

I 係爭規定

1. 遺產及贈與稅法之基本法規定

2. 遺產價值評定之相關規定及其立法沿革

II 事實經過

III 訴願理由

IV 被訴願機關提出之答辯

B. 程序部分

1. 訴願人續行訴訟之資格

2. 訴願人主張課稅基準日規定違憲之部分，不符聯邦憲法法院法第90條第2項第1段所訂要件，不予受理

3. 訴願人主張遺產稅法第12條違反平等原則之部分，應予受理

C. 實體部分

I 遺產稅課徵之合憲性要求

1. 遺產價值之評定及遺產稅課徵之公平性

2. 遺產稅課徵之界限

a)aa)基本法第14條第1項

第1句財產權及繼承權保障之內含及功能

bb)遺囑自由、繼承順位及家庭原則之保障

cc)立法者對於繼承權內容及其界限之形成自由

b)aa)對於家屬課徵遺產稅之界限

bb)對於負有特殊公益目的之中型企業課徵遺產稅之界限

II 遺產及贈與稅法第12條第1及第2項之規定不符平等原則

1. 價值評定標準不同之違憲性

2. 立法者修法時應注意事項及其合憲性界限

3. 判決形式之說明

a)單獨宣告違憲之理由

b)舊法之有效期限及期間遺產稅之釐定

c)原機關及財政法院就不受理部分之判決

D. 訴訟費用

E. 法官評議結果

裁判要旨

1. 立法者若認為應課遺產稅之財產，須以特別方式評定其價值，除非另有合憲之差別待遇事由，應於相關規定中作邏輯一致性的規定，並對納稅義務人公平地課予納稅義務。
2. 因死亡之發生而取得之財產，其遺產稅之課徵，不得對繼承人造成過度負擔，並不得對繼承人因此所增加之財產，造成基本之損害。
3. 遺產稅之課徵必須維護遺囑自由 (Testierfreiheit) 及親屬繼承順位原則 (Das Prinzip des Verwandtenerbrechts) 等繼承權保障 (Erbrechtsgarantie) 之基本內涵，並不得破壞繼承權作為法律制度以及個人基本權之意義以及功能，或使其喪失降價值。

案由

本案係於...〈日期〉過世之T女士，就a) 聯邦最高財稅法院1991年2月20日之判決 - 11

R18/ 90 - , b) 科隆財政法院1989年8月24日之判決 - 9 K 3207/89 - , c) 阿亨市中心區 (Aachen-Innenstadt) 財政局1989年6月16日異議決定書, d) 阿亨市中心區財政局 1988年9月19日及1989年1月2日之通知書等所提起之憲法訴願, 本訴願程序由單獨繼承人T先生續行, 訴訟代理人律師群 Prof. Dr. Rüdiger Zuck und Kollegen, 地址 Robert-Koch-Straße 2, Stuttgart。

判決主文

1. 1991年2月19日公佈 (BGBl. I S. 468)、1994年9月27日修正 (BGB. I S. 2624) 之遺產稅及贈與稅法 (Erbchaftsteuer- und Schenkung- steuergesetz) 第12條第1及第2項, 以及1991年2月1日公佈 (BGBl. I S. 230)、最近於1994年9月27日修正 (BGB. I S. 2624) 之價值評定法 (Bewertungsgesetz) 第一章及第二章, 包括其1987年以來歷次修正條文均規定, 於相同稅率下, 不動產價值評定以1964/74年以來未加調整之標準稅值為

準，而其他財產之評定卻以現值為準，抵觸基本法第3條第1項之規定。

2. 阿亨市中心區財政局1988年9月19日之遺產稅通知書以及1989年1月2日之變更通知書 (Steuer-Nr. 201/9098/3272 Erb 1)、阿亨市中心區 (Aachen-Innenstadt) 財政局1989年6月16日異議決定書、科隆財政法院1989年8月24日之判決 (9 K 3207/89) 以及聯邦最高財稅法院1991年2月20日之判決 (II R18/90)，侵犯憲法訴願人基本法第3條第1項所保障之平等權。

3. 其餘憲法訴願駁回。

4. 立法者應於1996年12月31日前修正，現行條文至1995年12月31日前有效，自該時點起1993適用年12月21日制定之稅務規則 (Abgabenordnung) 第165條第1項第2句第2款之規定 (BGBl. I S. 2310)。

5. 德國政府應償還憲法訴願人必要之訴訟費用。

理由

A.(爭點)

本件訴願涉及下列問題：遺產稅一方面就資本財產 (Kapitalvermögen) 以現值計算，另一方面就土地以1964年所定之標準稅值 (Einheitswert) 的140%計算，是否符合基本法第3條第1項之規定。

I. (系爭規定)

1. 依據1974年4月17日制定、1991年2月19日新修正公佈之遺產及贈與稅法第1條、第3條、第7條及第8條規定〈本件繼承發生於1987年，當時適用之法律為1974年4月17日制定、並經1985年12月19日通過、1986年1月1日生效之同法第18條所定修正條文〉，因死亡發生取得之財產、生存者間之贈與，設定目的之捐贈 (Zweckzuwendung) 以及設立家屬受益基金 (Familiienstiftung) 應課徵遺產稅或贈與稅。遺產稅係於繼承發生時課徵之稅 (Erbfallsteuer)，它不是針對遺產本身，而是就個別繼承人因繼承之發生所增加的財產加以課稅。應予課稅之遺產，視為繼承人之財產，除非另有免稅事由

(遺產贈與稅法第10條第1項)。遺產之債務(Nachlaßverbindlichkeit)得以扣除〈遺產及贈與稅法第10條第3至第5項〉。其累進稅率依繼承人之親屬等級區分為四級;除個人扣除額之外〈遺產及贈與稅法第16及第17條〉,家屬繼承遺產適用之稅率低於其他繼承人所適用之稅率,使遺屬生活所需之家庭財產在租稅上能予保留。

2. 依1987年遺產贈與稅法第12條第1項之規定 - 即1985年月30日制定(BGBl I. S. 845),並經1987年10月22日通過、同年11月1日生效之同法第24條所定修正條文 - 財產價值之評定,原則上應依1991年2月1日公佈之價值評定法(BGBl I S. 230)第一章第1條至第16條之規定辦理。依據該法第11條之規定,固定利率之有價證券以及股票,其價值以基準日於公開交易登記之最低價額釐定之。國內不動產依遺產及贈與稅法第12條第2項規定,適用價值評定法第二章關於標準稅值之相關規定。其原則上指收益價值(Ertragswert)。因此價值評定法第36條規定,就農業及林業之財產,其遺產稅之計算以收益價值為準,並繼續沿用帝國遺產稅

法(Reichserbschaftsteuerunggesetz)〈1906年6月3日,RGBI 1906, S. 654〉第一次立法時採用之標準。之所以採此種方式而不以交易價值為準,按當時帝國財政部長就帝國遺產稅法提出之立法理由,乃為避免破壞農林企業之經營。

目前標準稅值係於1964年1月1日釐定〈1965年8月13日價值評定法修正法第2條第1項第1句,[BGBl I. S. 851, BewÄndG 1965]〉,並適用至1974年1月1日止〈依據1971年7月27日價值評定法及其他稅法規定修正法第1條第1項第1句之規定,[BGBl I. S. 1157]〉,嗣後因增值之結果,以1964年所定標準稅值140%為標準稅值〈依據1974年4月17日財產稅改革法及其他稅法修正法修訂之價值評定法第121a條之規定,[BGBl I. S. 949]〉。

價值計算法第21條第1項第1款規定之不動產標準價值,原係每六年依實際增值調整一次,依1970年7月22日價值計算法修正法第2條第1項第3款之規定(BGBl. I S. 949),該項調整無限期暫停適用。因此,關於不動產價值之標準價值,至今仍以1964年所定之價值狀況為

準。

聯邦財政部1989年2月學術諮詢委員會 (wissenschaftliche Beirat) 提出之鑑定報告〈德國標準稅值之評定 – 缺失及替代方案, 頁13〉經聯邦主計局 (Bundesrechnungshof) 〈1991年3月25日函覆聯邦眾議院財政委員會主席〉證實指出, 如果適用標準稅值之財產依1964年所定之標準稅值課徵遺產稅, 而不適用標準稅值之財產依財產現值課徵遺產稅, 將造成價值扭曲。其不僅形成價值評定上之差別, 亦即區分依標準稅值評定以及非依標準稅值評定之財產, 甚至同種財產亦可能適用不同之評定方法, 從而分別負擔不同之遺產稅額。

II. (事實經過)

1. 本件訴願人於1987年受有遺贈, 獲得存於銀行集保帳戶之固定利率有價證券以及股票。上開帳戶原所有人之繼承人雖受遺囑之拘束, 須將該銀行帳戶移轉給受遺贈之訴願人¹, 惟

繼承人卻先將該帳戶凍結, 數個月之後予以部分解除, 將近一年後才完全解除該帳戶之凍結。

2. 1988年9月19日之遺產稅通知書就已逝之訴願人, 課徵其440625馬克之遺產稅。財政局係以立遺囑人死亡之日該戶頭中有價證券及股票之價值938530馬克為基準, 而該帳戶解除凍結時, 其僅價值僅剩499200馬克。

3. 訴願人不服上開通知提起訴訟, 財政法院予以駁回, 其認為遺產價值評定之時點, 依遺產稅法第11條以及第9條第1項第1款之規定, 以立遺囑人死亡時為準, 且不動產採取與其他財產不同之標準評定其價值, 是為使作業簡便而將不動產之價值作總體認定。

4. 訴願人之上訴經財政法院准許, 聯邦最高財政法院則依1975年7月8日制定之聯邦財政

〈全體〉繼承人 (§ 2174 BGB)。故本案事實應為四人之間的遺贈、繼承關係, 即原有有價證券及股票所有人死亡, 依其遺囑, 將之贈與訴願人T女士, 但該帳戶中之有價證券及股票係先由原所有人之繼承人取得, 再轉讓給T女士。T女士死亡後, 由其繼承人T先生繼承上開權利。

1 依德國民法之立法例, 受遺贈人依遺囑或繼承契約所取得者為債權請求權, 而債務人通常為

法院負擔減輕法 (BGBl I S. 1861) 第1條第7款之規定，以未載明理由，無理由駁回。

III. (訴願理由)

憲法訴願人於本件憲法訴訟主張，其基於基本法第3條第1項及第14條第1項所保障之基本權受到侵害。訴願人認為，遺產稅法僅以立遺囑人死亡之日作為基準日，應屬違憲。且遺產稅法所適用之遺產價值評定規定違憲，致遺產稅法本身亦屬違憲。

遺產稅法第12條準用價值評定法關於不動產及有價證券之規定，應屬違憲。有價證券依交易價值課稅，而不動產依較低之標準價值課稅，即違反基本法第3條第1項之規定。此種不公平規定之排除，並非必須採取提高不動產價值之評定、使其接近交易價值之作法，亦可降低有價證券之課稅，或結合二種作法。因此，並不排除透過價值評定法之修正，變更有價證券價值評定之規定。

IV. (被訴願機關提出之答

辯)

關於本件憲法訴願，聯邦財政部代表聯邦政府，財政局以及聯邦財政署第二庭分別提出意見。

B. (程序部分)

本件應予受理。

1. 訴願人之子得以憲法訴訟訴願人之繼承人身分續行訴訟，因原訴願程序係主張財產上請求權 (參見BVerfGE 23, 288 [300]; 36, 102 [112]; 69, 188 [201]; stRspr.)。

2. 憲法訴願人主張遺產及贈與稅法第9條第1項第1款關於遺產稅課稅基準日之規定違憲，該項聲明違反聯邦憲法法院法第90條第2項第1段所規定，憲法訴願作為最後救濟手段之基本原則。依該規定，訴願人必須用盡所有程序救濟可能性，使其主張之基本權侵害獲得修正或減輕。如再無其他救濟可能性，且未提起憲法訴願無法達到其目的時，始得提起憲法訴願 (參見BVerfGE 74, 102 [113]; 81, 22 [27])。

財政法院尚未就此作成判

決。憲法訴願人主張，法定基準日之規定，於具體個案適用上，將導致「法律所不欲見之超出結果」並因而產生「窒礙難行」之效果。按上開主張係遺產稅法第9條第1項第1款適用於非典型案例所產生之特殊結果，如該項訴願主張確實成立，即使未涉及違憲問題，亦應另行採取適當之措施加以修正〈參見BverfG 48, 102 [115 f.]〉。上開主張，並未就法律規定提出一般性的指摘，而是認為基準日規定之合憲性，須視具體各案中修正可能性而定。因此，仍應待專業法院就適當之措施作出判決。

3. 憲法訴願人主張遺產及贈與稅法第12條違反平等原則並屬違憲之部分，應予受理。因為該項違憲之指摘，並非僅針對法律在具體個案之適用，而是針對遺產稅法第12條所定遺產稅稅負之法律基礎。如果遺產稅法第12條所規定之價值評定方法違憲，依1974年遺產稅改革法第10條 §3 (Art. 10 § 3 ErbStRG) 之規定，課徵遺產稅之法律基礎即不存在。在此，立法者明確指出，不動產價值之統一評定是現行遺產稅法不可分割之部分，因此若刪除該部分之適用，則就其他財產〈在此指股票及有價證

券〉課徵遺產稅亦須另行制定法律以為基礎。如果就此部分制定新法，即可能減輕訴願人所繼承遺產之稅負。

C. (實體部分)

遺產及贈與稅法第12條第1項、第2項，配合價值評定法第一章及第二章之規定，繼承之不動產，以1964年1月1日所定之標準稅值作為遺產稅課徵之計算基準，而繼承之資產則以現值為計算基準，上開規定抵觸基本法第3條第1項。

I. (遺產稅課徵之合憲性要求)

按憲法上保障繼承權〈基本法第14條第1項第1句〉之意旨，立法者得就因繼承之發生所獲得之財產，及因此所增加之財產上給付能力 (Leistungsfähigkeit)，課徵遺產稅〈參見基本法第106條第2項第2款之規定〉。立法者若認為應課遺產稅之財產，須以特別方式評定其價值，除非另有合憲之差別待遇事由，應於相關規定

中作邏輯一致性的規定，並對納稅義務人公平地課與納稅義務〈參見BVerfGE 23, 242 [256]; 84, 239 [271]〉——詳見下列1.之說明。因死亡而發生繼承之遺產，其遺產稅之課徵，不得對繼承人造成過度負擔，並不得對繼承人因此所增加之財產，造成基本之損害〈參見BVerfGE 63, 312 [327]〉。租稅負擔不得使被繼承之遺產，從財產權人經濟的觀點來看，成為無經濟價值之繼承〈參見Papi er, 收錄於Maunz-Dürig, Grundgesetz, Kommentar, Stand Mai 1994, Rn. 297 zu Art. 14〉——詳見下列2.之說明。

1. 基於繼承所增加之財產，即使因繼承人之親等及遺產之額度而適用不同之稅率〈遺產及贈與稅法第19條及第15條〉，仍應按財產個別之價值課徵遺產稅〈遺產稅法第10條第1項〉，此為現行遺產稅法之立法目的。而納稅義務人負擔之公平性，則取決個人所繼承之遺產，無論是物或是具經濟價值之單位 (wirtschaftliche Einheit)，其價值之評定基礎應能適當反映出其實際價值〈參見BVerfGE 23, 242 [258]; 25, 216 [226]; 30, 129 [143 f.]; 41, 269 [280, 282 f.]〉。關此，遺產及贈與

稅法第12條規定，除非該法另有特別明文，應依價值評定法之規定辦理。而價值評定法所採行之評定方法，無論以評定基準日為準，計算其當時之價值，或以過去所確定的價值為準，依其增值情形計算目前之價值，均符合上開要求。惟如對某些特定經濟單位而言，課稅價值差距過大，立法者亦不得坐視不管 (BVerfGE 23, 242 [257 f.]; 41, 269 [283])。在此，立法者應注意各種財產種類之間以及同種財產之間的價值差異。

2. 對於納稅義務人而言，遺產稅之負擔將減少其繼承遺產之價值。因此遺產稅之衡量與規定，應維護遺囑自由 (Testierfreiheit) 及親屬繼承順位原則 (Das Prinzip des Verwandtenerbrechts) 等繼承權保障 (Erbrechtsgarantie) 之基本內涵；其不得破壞繼承權作為一種法律制度以及作為個人基本權所具備之意義及功能，或使其喪失價值。

a) aa) 基本法第14條第1項第1句繼承權之保障，乃在確保個人之繼承順序 (Privaterbfolge) 此種法律制度。繼承權之功能，在使私有財產作為個人創造自我負責生

活之基礎，不因財產權人之死亡而消失，並以權利繼承 (Rechtsnachfolge) 之方式確保其存續。就此而言，繼承權乃補充財產權之保障，並與其共同形成基本法所定私有財產制度之基礎〈參見1994年12月14日第一庭之判決 – BvR 720/90 – 重印第18頁²〉。

bb) 被繼承人依其遺囑自由，得決定其財產之繼承，而其指定之受遺贈人則須是依繼承順位³得享有權利之人。繼承人受有基本權之保障，於繼承發生時得主張其繼承權〈參見 BVerfGE 19, 202 [204, 206]; 67, 329 [340]〉。否則，該基本權之保障勢將淪空並喪失其價值〈參見1994年12月14日第一庭之判決 – BvR 720/90 – 重印第21頁⁴〉。

除憲法上遺囑自由之保障

外，繼承尚涉及婚姻及家庭之保障〈基本法第6條第1項〉。因此現行遺產稅法亦採家庭原則 (Familienprinzip)，保障配偶與子女之繼承權，此為租稅負擔範圍的另一個界線。

cc) 基本法第14條第1項第2句授權立法者決定繼承權之內容及限制〈參見 BVerfGE, a. a. O.〉。此項授權亦使立法者得以在保障私有財產之範圍內，享有充分寬廣之形成權限。儘管財產權與繼承權具有關聯性，繼承權並非保障按被繼承人死亡時之財產狀態，無任何減少由第三人繼受之絕對權利 (Das unbedingte Recht)；相對於財產權，立法者在財產移轉時，較可能對繼承權加以限制〈參見 Papier, a. a. O., Rn. 91 zu Art. 14〉。

b) 由上述判斷標準可導出：

aa) 針對租稅級數第一級〈遺產稅法第15條第1項〉之家屬課徵遺產稅時，應視遺產之額度而定，使納稅義務人所繼承之遺產，至少還保能留絕大部分，對於小額遺產，則應予完全免稅。在現行稅法中，不動產是以較低之標準稅值予以評定，則典型的方式，是透過遺產稅法第16

2 BVerfGE 91, 346 [358]

3 在此「繼承順位」為一上位概念，法律上尚區分為法定繼承順位 (gesetzliche Erbfolge) 與〈被繼承人指定之〉任意繼承順位 (gewillkürliche Erbfolge) (§§ 1924-1936 BGB)。在此，受遺贈人依被繼承人之遺囑，為其指定之任意繼承人。

4 BVerfGE 91, 346 [360]

條免稅額之規定，確保配偶及子女其所繼承之遺產的存續。惟立法者如認為遺產稅之課徵，應以接近實際狀況之不動產現值為準，則有必要將保留給第一級數繼承人之免稅額，相應地予以調整。關於上述應予保留之遺產，本院第二庭於同日所作之判決 - BvL 37/91 - 其中第 C. 11. 5.⁵ 認為，個人生活及家庭所需財產之約略價值 (umrissene Werte des persönlichen Gebrauchsvermögens) 應為一適當之標準。

至於因繼承所致之財產增長，於課徵遺產稅時，應考慮到配偶間財產之繼承，與婚姻關係結束時夫妻共同財產之分配，二者之財產流動結果應屬相同，同時遺產稅之課徵亦不得使子女之繼承權淪空。基於基本法第6條第1項之要求，立法者於現行法中，即按納稅義務人繼承順位之遠近，將其遺產稅率加以分級，其中最近家屬所適用的稅率明顯較低。

bb) 此外立法者於租稅立法時應注意到，額外之財務負擔，例如遺產稅之課徵，可能危及某些特定企業 - 中型企業之生

存。這些企業因為追求一具體目而獨立，作為經濟上共同歸屬之功能單位組織而成，它們以某種特殊之方式與公益產生密切關聯，並負有公益上之義務：這些企業尤其對受僱者負有義務，並受企業諮詢委員會法 (Betriebsverfassungsrecht)

、經濟行政法 (Wirtschaftsverwaltungsrecht) 以及具有法律拘束力之長期投資之限制，必須對其提供生產及工作機會之保障。因此繼承人基於遺產稅法所評定的財力，未必與其因繼承所增加之財產完全相符。企業之處分以及歸屬企業資產之處分，比起其他不屬於企業之財產，受到更多之限制。

基於平等原則，應顧及繼承人繼續經營該企業所減少之財力，即使在企業財產並未增加情形下，應使繼承人還能繼續經營企業並履行其社會義務，而非使其變賣或放棄該企業。在此，遺產稅之負擔，不應使企業之繼續經營受到危害。無論被繼承人及繼承人間之親等遠近如何，在遺產稅法上立法者均應顧及繼承人因此減少之財力。

目前實施之遺產稅法在農業及林業方面，亦考慮到企業適度負擔之要求，依據遺產稅法之

5 Nr. 5, S. 140 ff.

價值評定法第36條之規定，是以收益價值 (Ertragswert) 為準，以避免使該經濟體因而受到破壞。

II. (遺產及贈與稅法第 12 條第 1 及第 2 項之規定不符 平等原則)

遺產及贈與稅法第12條第1及第2項規定，資本財產〈固定利息之有價證券及股票〉之評定，準用價值評定法以其現質為準，而上開規定卻將不動產之評定，以過去1964年1月1日設定之標準稅值為準，與基本法第3條第1項不合。

1. 遺產及贈與稅法第12條及價值評定法，旨在掌握尚未完稅之財產之現值。而價值評定法既以交易價值為準，應以當時市場價值評定遺產。針對適用標準稅值之財產，價值評定法規定，不動產以六年為期，企業財產之經濟單位以三年為期，定期重新評定其標準稅值。然而目前適用標準稅值之財產，卻依1964年1月1日最後一次所定之標準稅值評定其價值，與上開規定不符〈參見本院同日所作判決 - 2 BvL 37/91 - 第C. II. 1. .c〉及

d)之說明〉。就此而言，資本財產之價值評定，符合遺產及贈與稅法以現質為準課徵遺產稅之意旨，但在不動產價值之評定，則未能符合上開意旨。

遺產及贈與稅法就資本財產以現值為準，就適用標準稅值的財產則以1964年所訂之數額為準，明顯導致價值扭曲以及負擔不平等的現象。標準稅值低於現值，等於降低了不動產所有人之遺產稅稅負，而與遺產稅法之意旨不符。就此而言，並不符合平等原則之要求。

2. 立法者制定遺產稅法新的計算基準時，應注意到計算基準與稅率交互作用產生之稅負。基於現行計算基準所適用之稅率，應如1974年遺產稅改革法第10條之規定〈遺產及贈與稅法第19條〉，配合未來新的計算基準加以調整。在此平等原則仍授予立法者廣泛之形成權限，尤其使立法者於制定法規時，得以衡量財政政策、國民經濟或社會政策，但無正當理由立法者仍不得作違反平等原則之相同處理或差別待遇。

3. 係爭判決係基於明顯違憲之遺產稅法第12條第1及第2項規定所作成，致憲法訴願人主張之基本法第3條第1項平等權

受到侵害，本件憲法訴願成立。但違憲之認定並不發生撤銷財政法院判決之結果。

a) 本院就本案平等原則之違反，只作成單純違憲之宣告，因為平等權之違反未導出特定之結論，立法者毋寧享有各種可能性，排除上開違憲狀態〈BVerfGE 87, 153 [177 ff.]〉。新法應於1996年12月31日前完成立法。基於財政計畫及預算信賴之要求，且已確定稅款之行政執行亦需相當時間，現行遺產稅法中，就適用標準稅值之財產及不適用標準稅值之財產等違反基本法之規定，仍繼續適用於過去年度。

b) 現行法尚得繼續適用於下一年度。據此，遺產稅改革法(ErbStRG) 第10條 §3 規定⁶，不動產之價值，以1964年1月1日所定之標準稅值140%計算之，其相應之稅率及免稅額亦得繼續適用於下一年度。自1996年1月1日起則按稅務規則第165條第1項第2句第2款之規定，於憲法法院宣告租稅法規違憲情形下，授權財政機關得依該法暫

時釐定稅額。遺產稅與財產稅不同，不是對納稅義務人連續性課稅。此種一次性、暫時性的稅額釐定，及其事後作有力或不利於納稅義務人之更正，在考量納稅義務人之利益以及財稅重要性之下，應屬適當、可接受之立法。

c) 就適用基準日原則〈遺產稅法第11條及第9條第1項第1款〉尚未作成判決的部分，訴願人聲請另為適當措施，財政法院及財政單位就此作成決定時，應審酌是否將本件訴願成立之判決意旨納入考量。

D. (訴訟費用)

關於費用償之判決，係依聯邦憲法法院組織法第34a條第2及3項之規定辦理。

E. (法官評議結果)

本判決一致通過。

〈法官〉Limbach Böckenförde
KleinGraßhof Krui skirchhof
Winter Sommer

6 前後文對照結果，判決原文所引法條 Art. 10 §3 ErbStG 其中 ErbStG 「遺產及贈與稅法」應為誤植。