

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、○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○、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○、八六九元已包括在四二、○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。

參、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 〇 金

中 華 民 國 九 十 三 年 二 月 十 日

(附件四)

最高行政法院判決 九十二年年度判字第一四二二號

上 訴 人 宋 〇 〇

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 〇 〇

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○、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○一○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○、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○一○二九四號函否准，有○○公司八十九年七月十四日光管字第七○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○○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○○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)