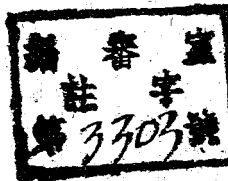
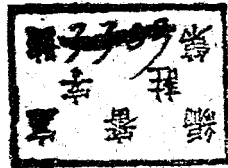
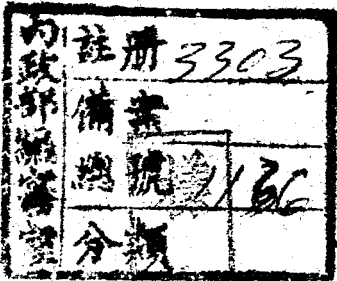


鄧啓農 著

# 論中國戰時遺產稅

張道藩題

正中書局印行



567.23

372



3 0544 6479 1

爲  
紀  
念  
  
先  
慈  
而  
作

A005112



# 目次

序	1
第一章 概論	1
第一節 遺產稅之理論	1
第二節 遺產稅之種類	4
第三節 遺產稅之徵課	6
第四節 遺產稅之史略	11
一 英國之遺產稅	11
二 法國之遺產稅	15
三 德國之遺產稅	18
四 美國之遺產稅	21
五 日本之遺產稅	24
第二章 中國之遺產稅	27
第一節 中國遺產稅之沿革與範圍	27

目次

次

一

第二章	中國遺產稅之稅制與稅率	一五
第三章	中國遺產稅之減免與贈與	一八
第一節	對於現在遺產稅暫行條例之評價	二〇
第二節	對於稅制與稅率之評價	二〇
第三節	對於課稅範圍之評價	二四
第四節	對於評價決定機關之評價	二五
第五節	對於減免贈與及扣除金之評價	二七
第四章	對於我國現行遺產稅制度之意見	三一
第一節	遺產稅之逃避問題	三一
第二節	遺產稅之重複課稅問題	三一
第三節	遺產價格之評定問題	三四
第四節	遺產稅減免之實施問題	三六
第五節	遺產稅款之分期繳納問題	四〇
第五章	結論	四三

## 序

先哲論國民經濟，謂其不患寡而患不均。二千餘年來，社會經濟問題，仍以此爲最難解決。總理倡民生主義，所提示之具體辦法則爲平均地權節制資本二大端，實亦以均富爲主義中之中心問題。蓋此乃社會經濟癥結之所在，先聖後聖之主張原無二致。而社會制度中最足以造成貧富之不均者，宜莫甚於遺產制度。重稅遺產以糾正社會經濟之畸形，雖在平時亦所當爲，何況戰時。惟中國近世紀來，政教落伍，遺產稅雖爲良稅，然籌未舉辦；抗戰軍興，不得已而始爲之；一切草創，多未允當。鄧君啓農，留心遺產稅問題，頃以其研究所得著論中國戰時遺產稅一篇，簡明扼要，可爲明瞭此制之助。今將付梓，爰爲之序。

民國三十年三月衛誕生序於復旦大學

論中國戰時遺產稅



# 第一章 概論

## 第一節 遺產稅之理論

遺傳稅淵源甚古，相傳埃及在紀元前七世紀即有此項稅制之濫觴。按近世各國之稅制發達史，遺產稅之舉辦，亦多先於所得稅。而各國租稅制度發展之趨勢，更側重於直接稅之徵課。遺產稅者，為按負稅人之能力，而累進徵課之直接稅。病民既少，取入又豐之良稅；故先進各國，莫不通行。我國租稅制度，夙以間接稅為主；在平時即已違反公平負擔之原則，及至戰時，更無增加稅收之可能。職是之故，政府於繼所得稅之後，舉辦遺產稅，以挽救當前稅制之缺憾，並以推進戰時之稅制。

現在遺產稅暫行條例，已由立法院第一三九次會議通過，經國府明令施行，為民國財政史開一新紀元，替抗戰財政增一生力軍，同時更為此後財政建設確立一合理基礎，堪慰國人積年之渴想。惟細審條例內容，其待商討之處頗多，而衡以比較進步國家之稅法，尤

不難補救。際此建國時，吾人固不應斤斤於條文或字句之推敲，然須知中國現在任何制度之樹，必當以建設國綱為前提，中國遺產稅制之發展，亦應以建設國家資本為目標。以實現經濟主義之經濟政策——平均地權、節制資本——為準繩；不僅須兼採他國之長，而須須適合中國國情；且規定其後財政整理之基礎。茲從遺產稅一般之理論，各國遺產稅制發展之梗概，作一簡略評述，以與中國遺產稅暫行條例比較檢討之，並提出應改進諸點，以供研究是項問題者之商榷。

遺產稅之性質為何？各學者意見不一：觀點各異。有視為特別財產稅，有視為財產轉移稅，更有視為所得稅之一種。其說紛紛，各持其是。茲歸納各學家理論之根據，分述於次，何舍何從，不難立判也。

(一)沒收無遺囑之財產說 (doctrine of the estate escheat) 是說為邊沁 (Bentham) 氏所主張。謂無遺囑之財產，除直系親屬有繼承權外，其他旁系親屬，國家概可予以否認，而沒收其財產。因此種租稅，納之者無負擔之苦。按繼承人親疏之遠近，以定累進之稅率。至於無遺囑之財產，可直接收為國有，並不為苛。

(二)規費說 (cost of service theory) 按此說視遺產稅為一種規費，謂國家因設立遺囑檢驗機關，耗費頗鉅，而檢驗遺囑之舉，所關於繼承者之利益特大，所以當繼承人獲得利益之時，對於國家為之執行之費用，自應負擔一部分。但如據此說以徵稅，則遺產稅與規費



無異，不但不適用累進法，即採用比例稅法，亦感困難，其結果必為累減。尙有繼承權利說，頗與此說相似。認繼承為國家所賦予，故國家應於繼承權授受之際，索取其相當報償。其理由雖較正當，惟實用起來，仍諸多未便。

(三)追費說 (back-tax theory) 是說之論據，謂課徵財產稅時，納稅者往往設法逃避，關於動產稅，逃避更多，故於死後，就所遺下之財產，作一次徵課，以爲死亡者生前逃稅之追繳。此說之外，有一次財產稅或一次所得稅 (capital income tax) 與追稅性質相似。其不同者，即前者着重死者生前之逃稅。後者着重死者生前之漏稅。惟若據此二說以抽稅，則祇能抽總遺產稅，而不能抽分遺產稅。且遺產稅數額與逃稅數額之比例不易求得；同時於抽一次所得稅之後，尙可繼續徵課其所得稅，有犯重複課稅之弊。

(四)能力稅說 (ability theory) 此說以遺產稅爲對人稅或特種所得稅，與上述諸說稍異。其課稅標準，完全以納稅人能力爲依據，而對於能力之測視，有主張 (甲) 以費用爲標準者，(乙) 以儲蓄能力爲標準者，(丙) 以所得爲標準者。就中以第三說，主張者最多。蓋以遺產稅有得意味存乎其間。採取所得以課稅，親族子女之免稅，稅率之累進，皆可得而實行。但遺產爲特殊所得，與一般收入，迥然有異，不宜與普通所得稅同稅，如欲強同徵課，親疏差別，殊不易分別待遇。

(五)均富說 (diffusion-of-wealth theory) 謂國家之職責，在運用租稅權爲平均財富分配之

工具，而防制社會財富集中於少數人之手。主張分說者如歐雷 (L. S. K. E. 氏)。社會主義者更多附和之。故亦稱社會說。彌氏謂繼承人不應獲得鉅額遺產，超過其獨立生活之需要，且不僅遺產為然，即凡人民所獲之財富過鉅，有集中少數人之手之趨勢，國家亦應加以限制，使不致呈貧富懸殊過甚之現象。英國基爾特社會主義者好勃生 (J. A. Hobson) 派，直認遺產稅為達到國家社會主義之過程。此種立論固嫌過甚，然其結論歸宿，則已為今日所共認矣。

## 第二節 遺產稅之種類

遺產稅一名辭，非常籠統，且又不一致，有稱為 *estate tax*，有稱為 *death tax*，亦有稱為 *succession tax*。概括分之，至少亦有四種不同之稅法：一曰遺囑檢驗或註冊稅 (*Probate duty*)，亦即遺囑印花稅，英國昔曾課之；二曰總遺產稅或綜合遺產稅 (*estate duty or death duty*)，不論死亡者之遺產總額，須分若干股給予繼承人，統就其遺產總額徵課之，其最後之歸着，仍為被繼承人；三曰分遺產稅或分科遺產稅 (*inheritance tax portion or droits demutation*)，不論死亡者之遺產總額為若干，一概就繼承人所得之遺產數額而徵課之，其最後之歸着為繼承人；四曰二層遺產稅，即總遺產稅與分遺產稅並課，於徵遺產稅之後，再徵繼承稅，目下英國所行之遺產稅制，即採用此法。法、日、德、意、諸

國，則祇課分遺產稅，而不課總遺產稅。至於祇課總遺產稅而不課分遺產稅者，則爲美國之聯邦政府。

總遺產稅與分遺產稅之區別，已如上述。然二者究孰優孰劣，殆亦有討論之必要。茲就財政立場，比較述之如次。

(一)總遺產稅在財政行政上，較分遺產稅爲簡便。因分遺產稅須顧及親屬之區別，免稅額之有無，累進率之高低等繁雜事項。

(二)總遺產稅以徵收費用節省，免稅者少，累進稅率得以提高，其總收入，定較分遺產稅爲多。

(三)總遺產稅每年收入之總額，以其可以不顧死亡者遺囑上之如何處置，其每年收入之總額，亦易於預算。

總括言之，國家財政充裕之時，爲求人民納稅負擔合乎公平原則，以採用分遺產稅爲宜；但在政府需款孔亟之秋，則以採用總遺產稅法爲優。如既欲節制資本，又須顧及公平原則，則莫如總遺產稅與分遺產稅二者兼而課之。

### 第二節 遺產稅之徵課

遺產稅在租稅原則上，有極合理之論據，當已毫無疑義。今日民治發達之國家，此稅

之採行，亦已成爲普徧事實。惟於徵課之時，尙難免有種種問題發生。今試就課稅範圍及課稅方法，分別述之：

(一)課稅之範圍，計有三點：(1)課稅之標準。各國遺產稅法施行之標準，大抵不外屬地主義與屬人主義兩種辦法。例如英、日等國，皆採屬地主義，德國則採屬人主義。至如美國自一九三四年後，屬地與屬人兩種辦法並行採用。所謂屬地主義，即在國內有住所者，對國內之總財產與國外之動產，均須課稅；在國外之不動產不稅；惟死亡者，如在國內無住所，則僅課國內之總遺產，至於國外遺產，則概不課稅。至於屬人主義，依德國之法律，規定除居住外國二年以上者外，凡德國人民在德國有住所者，一切財產，均須課稅，即在外國者，原則上亦不能例外。(2)納稅義務者。遺產稅以物爲標準，非以人爲標準，除一種人以特殊情形而免稅，一種人以特殊身分不作爲納稅主體而外，即對繼承人之遺產，亦須課稅。有時繼承開始之時，繼承人有不明者，其遺產得由法院，或親屬會議選定遺產管理人管理之。此種遺產管理人，亦即納稅義務者。其課稅以最高稅率計算；俟繼承人確定後，再行改正。(3)課稅財產與免稅財產。遺產稅乃一種轉移稅，並非財產稅，應無所謂課稅與不課稅之軒輊；但在事實上，課稅必須根據財產之評價，而其課稅方法，亦往往視財產而不同。英、法、美、日等國，法律上對於財產之區分，各不一致，大多分爲動產與不動產，或有形的與無形的。惟財產之中，亦有特許免稅者，例如人壽保

險，對於公共團體或慈善事業之贈與，以及圖書、藝術品、或有關科學歷史藝術之價值者，皆受免稅之待遇，不過，其減免範圍則隨各國法律而有差異。

(二)課稅之方法 課徵遺產有二法，一為總遺產稅制，一為分遺產稅制，前者具有行政上之便利，後者較符合遺產稅之理論，二者各有長短，互有優劣，於上節中曾比較言之矣。惟證之各國現行遺產稅法，分遺產稅之採用，則較總遺產稅為多。至於遺產稅之稅率，亦多採用累進法，按遺產數額之大小，及繼承人與被繼承人關係之親疏而定。其所持之理論有三：(甲)能力說 謂遺產收額大者，其納稅能力必大，故應課以較高之稅率；(乙)抵補間接之不均說 世界各國之稅制，每貧民之負擔重，而富民之負擔輕；對遺產稅如採用累進率，則可以求負擔之平均；(丙)限制財產說 政府為防止財產集中於少數人之手，應有遺產之限制，而累進稅率，則為達此目的之便利工具。除此，尚有減額辦法；即規定一種差額待遇。其繼承人愈親者，則其免稅額愈高，反之，其繼承人愈疏遠者，則其免稅額愈低，此在歐西各國，已不乏成例可言也。

#### 第四節 遺產稅之史略

在羅馬時代，即有遺產稅，課其百分之五，以供戰士之養老金。及至中世紀，則有 relief 與 heriot 等項之徵課，繼承人獲得繼承財產權之報償。惟此時之所謂遺產稅，具

體而徵，僅含有其意味而已；以言爲遺產稅之創行，尙屬遼遠。近世歐洲各國之推行遺產稅，英國自一六九四年起，法國自一七〇三年起，德國自一七五九年始，美國則自一九一六年起。茲分述於次。

### 一 英國之遺產稅

遺產稅之在英國。初曰死稅 (death duty)，凡遺產在二十鎊以上者，即須貼五先令之印花，頗類似登錄稅。一七七五年改正稅法，然限於動產稅。一八五三年始設遺產稅，而課及不動產。總計當時之所謂死稅，有(一)遺囑稅 (probate duty)，(二)計算稅 (accounting duty)，(三)遺產稅 (legacy duty)，(四)繼承稅 (succession duty)，(五)財產稅 (estate duty) 等五種。一八九四<sup>年</sup>，利亞女王時代，哈科德 (Harcourt) 爲財政部長，鑒於上述稅制之繁雜，且不合乎負擔均等之原則，乃提出改革案，廢止遺囑稅，計算稅以及直系繼承稅。其課稅方法分二種，先將遺產總額課遺產稅；次就繼承人再課繼承稅。繼承稅復分動產與不動產二種。遺產稅之標準，不問繼承人與死亡者關係親疏如何，但就繼承財產金額之大小，採用累進稅率。一九三〇年以前，其稅率最低爲百分之十，最高爲百分之四十；而從一九三〇年起，最高稅率，竟增至百分之五十；至今未變。

### 二 法國之遺產稅

法國遺產稅，初爲登錄稅之性質，始於一七九八年。普、法戰後，以賠償軍費至五萬

萬法郎之鉅，乃加重遺產稅，以資挹注。依血統之親疏，課以不同之稅率。最低稅率爲百分之二，最高稅率爲百分之二二·二五。此外每件遺囑證明書，課以七法郎半之登錄稅。即以財產贈與他人者，亦統課以相同之稅率。一九〇一年頒布財政法，除依血統遠近，課以不同稅率外，復對於繼承財產數額之多寡，課以累進稅率。致一年遺產稅收入達三萬萬法郎之多。一九一七年以歐戰關係，又加重稅率，除相續稅與總遺產稅之外，又規定一種生前遺贈稅。一九二四年，又將相續稅與總遺產稅之稅率提高五分之一，以百分之八十爲其稅率之最高限制。直至一九三四年始將遺產稅法簡單化，除贈與稅外，向之遺產稅歸納於繼承稅之中，按繼承親疏遠近，分爲十級，惟每一繼承人所負之稅額，不得超過下列最高之限度：

(一)直系親屬及配偶百分之二十五；

(二)旁系親屬百分之三十五；

(三)四親等以外之親屬及非親屬百分之四十。

因英國向以獎勵人口繁殖爲其重要國策之一，關於繼承人與被繼承人之有生存子女若干人以上者，往往有免稅之規定。被繼承人如有子女三人以上者，從第三子起，每多子女一人，即就遺產總額減免百分之十，但每人不得超過一千五百法郎。繼承人或被贈與人，如有子女三人者，從第二子起，每多子女一人，就稅額減免百分之十，但每人以二千

法郎爲限，且減免總額，不得超過百分之五十。此爲法國遺產稅制之特質。

### 三 德國之遺產稅

普魯士於一八七三年始行遺產稅，稅率較英、法二國爲輕，不採累進稅法，僅就血統之親疏，課以不同之稅率。傳其遺產於直系子孫，均免除課稅；即父母祖父母及夫妻相繼承，亦悉免除。在普魯意志帝國時，關於遺產稅之收入，由中央政府與各邦政府分攤。戰後帝國推翻，共和政府成立，乃於一九一九年議訂稅法，對原有遺產稅法大加修改，分遺產稅爲三種：一曰遺產稅，二曰遺產所得稅，三曰贈與稅。但因戰後通貨之無限制膨脹，人民對於遺產稅率，有不勝壓迫之苦；於是在一九二二年及一九二三年，對稅率及免稅額一再修訂，並改用以金馬克計算，將繼承人分爲五級：

(一) 配偶，子女，養子，寄子；

(二) 孫及養子之子女等；

(三) 父母，兄弟，姊妹，寄父母；

(四) 較遠遺囑，岳父母，婿，媳，姪甥；

(五) 伯叔父母，諸姑，及其後裔，其他旁系親屬與非親屬。

此五級之最低稅率，爲百分之二、四、六、八、十四；而最高之稅率，爲百分之五、二五、四〇、五〇、六〇。至於課稅之最低限度，亦按各級而不同。



## 四 美國之遺產稅

美國之遺產稅，分兩部分。一為美國各州遺產稅，創行甚早；一為美國聯邦政府遺產稅。始於一九一六年，其歷史不過二十年。依遺產稅額大小以課遺產稅，依繼承人親等遠近以課繼承稅。即就被繼承人純遺產之數額，以累進率課稅。稅率初行甚輕，從百分之一起，至百分之十止。一九二四年其最高稅率，增至百分之四；對於各州所課之稅，准予畫低，以百分之二十五為限。至一九二六年，稅率漸行減低，最高為百分之二十；而免稅標準，從五萬元提高至十萬元。對於州稅之畫低，亦由百分之二十五改為百分之八十。及至一九三一年，稅率又行提高，免稅標準仍減低為五萬元，並從贈與稅。一九二四年最高稅率，竟提高至百分之六十。自一九三五年起，稅率更加增高，其超過五十萬元之部分，稅率為百分之七十；同時免稅標準，降低至四萬元。美國十八州中，截至一九三五年止，課繼承稅者九州，專課遺產稅者八州，而遺產與繼承兩稅兼課者，共計三十州，其中惟奈代婁一州，尚未會施行此項稅制。

## 五 日本之遺產稅

日本初無遺產稅。迨明治二十九年乃設贈與稅，而課死亡者之遺產稅。其法有三：

(一) 在法定之親屬繼承，課不動產價格百分之七；

(二) 在法定親屬以外之親屬繼承，課不動產價格百分之二十五；

論

論

二一

## (三) 依遺囑贈與及其他無償名義，則皆課千分之四。

至明治三十八年改訂遺產稅法，課稅之範圍擴大，分繼承爲兩類：一爲家督繼承，一爲遺產繼承；家督繼承，其課稅價格在一千元以下者免稅；在遺產繼承中，五百元以下者免稅，自以上，皆課以累進率。至計算遺產價值之時，須將在稅法施行地內之財產，加上繼承開始前一年所贈與財產之價額，扣除捐稅，死亡者之葬喪費用及債務，以所餘之金額爲課稅價格。直至一九三六年十一月，日本大藏省乃重訂稅率，提高稅率，其最高稅率，竟達千分之四百五十。

以上就英、法、德、美、日等國之遺產稅制度，略述其概要，以爲評討中國遺產稅制之張本。此五國之中，遺產稅與繼承稅兼課者爲英國，不課繼承稅而祇課遺產稅者爲美國之聯邦政府，僅課繼承稅而不課遺產稅者，則有德、法、日三國。德、法二國在早年亦曾兼課遺產稅，惟繼而廢止已久。而法國於一九三四年以還，已將遺產稅合併於繼承稅。至於遺產稅在財政上地位，已日趨重要。據希拉斯教授於其所著財政學一書中之報告，謂加拿大之遺產稅占全體稅收百分之三、八，英國占百分之二、二；而各遺產稅之收入，則與年俱增。例如英國從一九一三年度至一九三三年度，增加三倍有餘。再如日本近年以來，每年收入，亦常達日金三千萬元左右，其在財政上之重要，於此即可想見。

## 第二章 中國之遺產稅

### 第一節 中國遺產稅之沿革與範圍

#### 一 沿革

考我國歷史，尙無關於遺產稅制度之記載，迨民國肇興，乃有舉遺產稅之擬議。民國初年，寧爾孟氏草有說帖，章宗元氏曾擬有遺產稅條例草案。民四夏月總統府財政會議，又擬訂遺產稅條例凡十二則，其內容之要點有三：(1)賦課無子之繼承，天然之傳遺免其納稅；(2)賦稅不動產之繼承，動產繼承得免除課稅；(3)採用比例稅，而不採用累進稅率。其間雖曾幾經斟酌，然缺點甚多，而終以新稅推行困難，時局多故，未曾見諸實施。

十七年國民政府召集財政會議，財政部賦稅司提有遺產稅暫行條例，曾經決議舉辦。十八年一月將遺產稅條例草案重加修訂，並制定施行細則，惟未頒布。其修正要點有四：(1)親生子亦在徵課之列；(2)妻女與親生子同等；(3)課稅之等級，按承襲人之親疏爲標準；(4)免稅額提高，以五千元爲徵稅起點。至二十五年二月重申會議，經行政院第二五六次會議通過遺產稅暫行條例草案，但如前稿，仍束之高閣。同年十月一日所得稅一

部分開徵，進行頗稱順利，於是政府乃決心舉辦遺產稅。十二月二日中央政治會議決定遺產稅原則十項，交立法院採議，以爲舉辦遺產稅之準則。溯自民國初年以來，關於遺產稅之籌議，已多歷年日，直至二十七年九月三十日遺產稅暫行條例，乃爲立法院修正通過，經政府明令施行，誠令人興「望子久矣，來何遲也」之感，而無限欣慰也。

## 二 範圍

關於遺產稅之徵課標準，有採屬地主義者，有採屬人主義者，亦有兼採屬地屬人主義者，各國多因其經濟上利害觀念不同，而所採之辦法亦各異，此在前章第三節中即已述之矣。在我國以前歷次遺產稅條例草案中，對於此點，祇規定凡人民死亡後，或繼承財產之時，須繳納遺產稅，而未曾明白表示所採之主義，實言之，即僅作概括規定而已。但此種概括規定，固能視實際需要，作種種不同解釋，殊不知課稅範圍，爲整個稅制基礎所系，如不明白規定以爲徵課準繩，對於稅制之實施，勢必困難叢生。此次公布之遺產稅暫行條例始將課稅範圍明確規定。按條例第一條規定：「凡人於死亡時，在中華民國領域內遺有財產者，依本條徵稅。中華民國人民在領域內有住所而在國外有遺產者，亦應徵稅」。是兼採財產所在地與死亡人住址者爲課稅標準，即以屬地主義爲原則，同時以屬人主義補充其不及，而所以兼採屬地主義與屬人主義者，推立法之原意，當有二點：

(一)屬地主義之徵課制度，漸見普遍，爲近代國際間稅制演進之趨向，我國採用屬地主

議，頗合此種國情。

(二) 倘採屬地主義，則對於國境以外之遺產不能課稅，人民可利用以爲逃稅之途徑，流弊所及，足以引起國家資本外流，國民經濟受鉅大影響。

於採取屬地主義之外，兼採屬人主義，則可補救其缺憾；即合之則具美，分之則兩損之謂。此種規定，與美國制度相彷彿；且較進步。蓋美制對於國外遺產之課稅，僅以動產爲限，不動產則不課稅，而我國條例，則已包括不動產。

## 第二節 中國遺產稅之稅制與稅率

按遺產稅制，有總遺產稅制，有分遺產稅制，亦有總遺產與分遺產併課制，各國辦法不一，優劣互具，已如前章所述，茲勿辭費。查我國以往各次條例草案，均採用分遺產稅制，亦可謂爲遺產稅與繼承稅併課制。立法院曾於此次會議時，另加課分遺產稅，但未爲通過。據現條例第十三條之規定：「遺產稅按遺產總額計算徵收之」，是總遺產稅制之採用，殆無疑義。關於採用總稅制之理由，財政部遺產稅暫行條例草案說明書，曾有重要之申述，其要點如次：(一) 就財務行政而言，總課制手續簡便，徵收便利，稅源確實，經費節省；(二) 繼承制與併課制，須顧及繼承人之親疏，繼承分之大小，分別按級徵收，雖稱周密，究嫌繁瑣；(三) 且查國情，遺產稅制，素不完善，遺囑制度尙未普遍，繼承制及併課

制會無適用之餘地；其本條例既屬暫行性質，對於繼承稅之徵收，不妨於總遺產稅辦有成時，再行計畫。其用意實在新稅初辦之際，宜繁事實，避免阻礙，力求徵收便利，期冀初步成功，以確立遺產稅之基礎。又因為中國宗法社會相習已久，少親疏之分，強分之又乏適當標準，故總遺產稅制，頗有中國目前之實際情形，似不無相當見地。

至於中國遺產稅稅率，在民國草案中，係採全額累進制，分級減簡，幾與比例稅率無異，全失累進稅率之原義。民十七與十八之兩草案，仍為全額累進制。按民十八年之遺產稅暫行條例草案，分繼承人為六等，第一等妻及親生子女，稅率最輕；第六等親戚朋友，其稅率最重。茲列其第一等與第六等之稅率於左；其餘四等稅率，皆不出此兩等範圍之外，且姑置不論。

十八年一月遺產稅暫行條例草案稅率表

第六等	第一等	遺產總額(元)
5%	1%	五千至一萬
7%	1.5%	一萬至二萬
9%	2%	二萬至五萬
11%	3%	五萬至十萬
13%	4%	十萬至三十萬
15%	5%	三十萬至五十萬
17%	7%	五十萬至一百萬
20%	9%	一百萬至五百萬
22%	13%	五百萬至一千萬
24%	15%	以上

民廿三之草案，乃改採超額累進制，雖較以前十次合理，但是累進速度過緩，亦難免無美中不足之憾。依民廿三年草案之規定，分繼承人爲兩等，稅率各分爲廿三級。第一等之稅率，從百分之一起課，自第一級至第十九級，均以百分之五累進；自第十九級至第廿二級，以百分之一累進；自第廿二級至最後一級，以百分之二累進。第二等之稅率，從百分之二起課，自第一級至第廿二級，均以百分之一累進；自第廿二級至最後一級，以百分之二累進，分級詳而累進緩，自不足以充分發揮累進稅制之精神，未臻完善之境。

現條例第十條規定：「遺產總額在五千元以上者，一律課稅百分之一；遺產總額超過五萬元者，就其超過額按級加徵累進稅……」。就條文內容言之，其稅率規定，對於前述缺陷，均加補救。遺產總額在五千元以上者，一律徵百分之一，係比例制；其超過五萬元以上者，按級加徵累進稅，此爲累進制。是我國遺產稅稅率，爲半比例半累進制也。惟綜合全稅率觀之，實際上則具有一貫累進稅率之精神。茲將暫行條例所規定之稅率，列表如下，其實際情形，即可於表中察得也。

二十七年九月三十日立法院通過之遺產稅暫行條例稅率表

遺產總額(元)	稅率%	遺產總額(元)	稅率%
五千至五萬	1	五萬至十萬	1

十萬至二十五萬	2	二十五萬至五十萬	3
五十萬至七十五萬	4	七十五萬至一百萬	5
一百萬至一百五十萬	7	一百五十萬至二百萬	9
二百萬至三百萬	12	三百萬至四百萬	15
四百萬至五百萬	20	五百萬至六百萬	25
六百萬至七百萬	30	七百萬至八百萬	35
八百萬至九百萬	40	九百萬至一千萬	45
一千萬以上	50		

### 第三節 中國遺產稅之減免與贈與

關於遺產稅之免稅額，在北京政府時代之草案，初定為一千元，繼改為三千元。現在遺產稅暫行條例第七條至第十一條除將特種免稅規定之外，並規定五千元為一般之免稅



額。在現條例中，對於

- (1) 人民最低生活標準之維持，
- (2) 因戰事死亡之體恤，
- (3) 有關文化物品之保護，
- (4) 捐贈政府公益事業之免課，
- (5) 短期內繼承多次之救濟，
- (6) 自耕農土地之減免，
- (7) 稅捐、債務、管理遺囑、執行遺囑等必要費用之扣除，
- (8) 各種小事業工作用具之免課，
- (9) 森林之保護，
- (10) 配偶及子女特有財產之剔除等，均有減免規定。

此種保護法條，皆為以往歷次草案之所無，現條例一一規定，頗稱完密。而對於自耕農土地之減稅，各種小事業工作用具之免課，更可顯示政府保護自耕農與手工業之用心。

至於遺產稅之贈與，在民國及民十八以來各草案中，尚無此項規定；而歐、美各國對於是項問題之處置，常以「被繼承人死亡」與「財產移轉」兩種連帶事實，為課稅之基礎。惟我國習慣，生前析產之事甚多，每於子女成年自立之時，即已為之。生前分析或贈

與國之財產轉移，但被繼承人未死亡，未會發生遺產稅用，故以繼承人納稅能力驟增之義務之，被繼承人雖未死亡，亦應依照死亡遺產同種課稅。現條例第十三條規定：「被繼承人死亡前三年內，分拆或贈與之財產，應歸為遺產之一部分，一律徵稅」。此種三年限期之規定，係模仿英國之辦法。查英國遺產稅法規定繼承人自死亡日起，三年前贈與之財產，與以免稅也。

## 第三章 對於現在遺產稅暫行條例之評價

### 第一節 對於稅制與稅率之評價

按總遺產稅制，除於財政行政上，具有種種優點之外，尚可以促進大家庭財產之分析。蓋大家庭制度，足以養成國民之依賴性，其貽害於社會者殊多，我國現在採行總遺產稅制，頗合乎財政政策。惟吾人認為尚有商榷之餘地者，乃中國遺產稅將來之發展，勢必進而採用分遺產稅制，而稅率及累進程度亦必增高。按各國分遺產稅，多係依照繼承人之多寡，繼承分之大小，繼承人與死亡者之關係，即旁系抑或直系，及直系旁系之親疏遠近，分別徵課以不同之稅率。

我國將來如另徵分遺產稅時，吾人以為不必仿照各國現行辦法詳細分等，宜規定凡無

配偶及直系繼承人者，除捐贈公益事業外，其遺產之全部，應收歸國有。其有直系繼承人者，則按一定稅率以課稅，不必分等級。因繼承人與被繼承者，基於天然的父子之情，配偶由於夫婦相愛之愛，在經濟生活上，產業生活上，皆有一同休戚。共同生活之密切關係，自然具有繼承財產之權。至於旁系親屬，遺產之繼承，乃意外之事，收歸國有，並不損。例如最近國府公布優待出征抗敵軍人家屬條例之第二條規定：「本條例所稱之出征抗敵軍人家屬，以直接參與抗敵軍人家屬之配偶及其直系血親屬為限」。其意即謂配偶與子女等方有優待之權利，而不包括旁系親屬。以此，吾人主張在將來之遺產稅制度上，應禁止旁系親屬繼承權，而應以建設國家為原則，樹立民生主義之遺產稅制度，期於舉仿中而有所創造。

遺產稅本屬良稅之一，惟在中國，尚係草創性質，且中國社會少有財產者多，而大富絕少。故為優待小額遺產與初行便利起見，稅之例宜較低，其累進不應操之過急。查遺產稅暫行條例亦已顧及此種精神，是其進步之。至於所定稅率，究竟適當與否，茲本二十五年二月行政院第二五六次會議修正通過之遺產稅暫行條例草案，以二十七年九月立法院通過之戰時遺產稅暫行條例（即現行例）之稅率，分別計算，作一比較，則此次條例所規定之稅率之進步象徵，可不難立見。

按二十五年行政院通過草案之稅率計算：

對於現在遺產稅暫行條例之評價

	遺產總額(元)	稅率 (免稅)	繼承人應納稅額
第一	5,000		
第二	5,000	1%	$5,000 \times \frac{1}{100} = 50$ 元
第三	10,000	2%	$10,000 \times \frac{2}{100} = 200$ 元
第四	10,000	3%	$10,000 \times \frac{3}{100} = 300$ 元
第五	10,000	4%	$10,000 \times \frac{4}{100} = 400$ 元
第六	10,000	5%	$10,000 \times \frac{5}{100} = 500$ 元
第七	10,000	6%	$10,000 \times \frac{6}{100} = 600$ 元
第八	10,000	7%	$10,000 \times \frac{7}{100} = 700$ 元
第九	10,000	8%	$10,000 \times \frac{8}{100} = 800$ 元

第十 10,000 9%  $10,000 \times \frac{9}{100} = 900$ 元

第十一 10,000 10%  $10,000 \times \frac{10}{100} = 1,000$ 元

共計須納稅：

$$90 + 200 + 300 + 400 + 500 + 600 + 700 + 800 + 900 + 1000 = 5450$$
元

按現在暫行條例之稅率計算：

(1) 按百分之一之比例稅率計算之，則應納稅：

$$100,000 \times \frac{1}{100} = 1,000$$
元

(2) 按超過五萬元之五萬元，應課超額遺產稅，稅率百分之二計算之：

$$50,000 \times \frac{2}{100} = 500$$
元

共計須納遺產稅：

$$1,000 + 500 = 1,500$$
元

由上列計算，可知同一遺產總額十萬元，按前一條例之稅率以計算，則須納稅二千至五千四百餘元之多，而依現條例之稅率以計算，則僅納稅一千五百元，顯能顧及社會政

對於現在遺產稅暫行條例之評價

策。一方面以限制私人資本，一方面願符合發達民族資本之原則。使遺產稅之完全實施於少數資本家，而中產階級則負擔減輕之稅，其意在優待小額遺產，殊無疑義，至為合理。又立法院對於中央政治會議規定之半比例半累進之稅率，實際上已加以補救，此亦為現條例之優點。

## 第二節 關於課稅範圍之評價

中國遺產稅之課稅範圍，由現在暫行條例第一條（見本文第二章第一節）之規定，可知係兼採屬地主義與屬人主義，類似美國制度。因此事實上遂發生兩種有待商討之問題：

（一）徵課上之困難 按美國遺產稅制度，對於國外遺產之課稅，僅以動產為限，而未及於不動產。英國遺產稅，於此亦有同樣規定。中國現在遺產稅暫行條例對於此點，則未曾明文規定，當已指不動產亦在課稅範圍之內。故如一旦實施，阻礙必多，而於不動產之調查及評價等問題，尤感困難。故遠不如僅課動產稅之方便。英國經濟學家魏特遜 (Watch Wedgwood) 氏曾謂：「對於不能課得之稅，必須認識，自非得計一。蓋魏氏深知投資於國外之不動產，為逃稅良法之一，其影響於本國產業發展尤極不利。而其所以仍主張豁免其納稅者，非有經濟上之理由，乃為行政管理上之必要與便利而已，此自屬英國之實際情形。我國一切環境不如英國遠甚，竟規定國外不動產，亦列諸徵稅範圍，恐不免徒法而不能

行，反失法律之尊嚴。故宜仿英、美稅法之先例，明文規定免除國外不動產之納稅。

(二)有重複課稅之弊 其重複發生之情形，略有兩種：

(甲)外國人民在中國境內遺有財產者，如課以遺產稅，而外籍人民本國政府設亦採用同樣稅法，是此種遺產必被徵課兩次，重複現象於以成立，此不可不有以高權者。至於外國財產，因受其國文府之保護，曾享有一切權利，則自應課稅，另當別論，不在此列。

(乙)我國人民在國內有住所，而在外國有遺產者，我國政府如依照現行遺產稅法以徵稅，外國政府復亦以財產所在地為徵課遺產稅之標準，課之以稅，則我國人民自難避免二重稅之犧牲。

因此我國對於此類遺產，在國外已經課稅者，似宜仿效英國現行辦法，有扣除或減免之規定。

### 第三節 對於評價決定機關之評價

遺產之評價問題，為徵收遺產稅之中心問題，苟評價問題得有合理之解決，則所謂徵課問題，自必迎刃而解，順利進行無稅矣。現遺產稅暫行條例第十六條未段規定：「其價額（指遺產稅之價額）由遺產稅徵收機關調查估計，經遺產評價委員會決定之」。根據上引

對於現在遺產稅暫行條例之評價

條文，可知評價決定之全權，不操於徵收機關，而屬於遺產評價委員會。復查往昔歷次草案，評價決定之全權，皆在徵收機關，是其與以前各草案之又一不同點。不過另設調查遺產委員會，負初步調查之責，而最後核定權，仍爲徵收機關。上述兩種辦法，何者爲較稱合理？茲從納稅義務人之利益，及調查徵收之效率分別述之，其優劣當可以立斷。

(一)就納稅義務人之利益言 按調查委員或評價委員會之設置，其意義蓋以就地申請之委員，對於當地實際情形，必較熟悉，自能補救或免除徵收機關之武斷與不及，納稅義務人之利益，得藉以保護，應徵稅額亦不至逃逸。自較先行調查，然後供徵收機關之核定者爲優。

(二)就調查徵收之效率言 所謂調查委員會，乃向社會各方面徵聘而來，並非徵收機關之職員。因此，使其調查繁重之事務，其遺誤必多，如屬徵收機關之職員，因係職責所在，對於調查估計等事項，自必悉心從事，工作之辦理，亦必較迅速，個中效率相差，正不可以道里計。由是言之，現在暫行條例關於此點之所規定者，頗稱得體。

其次關於遺產評價方面，尚有一點，頗足述者，即現條例第五條規定：「遺產價值之計算，以繼承開始之日爲準」。照一般評價原則，遺產價值，以被繼承人死亡時之價值爲準。按中國民法第一千一百四七七條亦規定：「繼承因被繼承人死亡而開始」。而現條例則以「繼承開始之日」爲計算起點。是被繼承人死亡之時，本可爲繼承開始之日。惟繼承



開始，不一定即限於被繼承人之死亡。具有其他情形，同樣可以使繼承開始。譬如被繼承人出家爲僧，亦可以爲繼承開始之原因，即其例證。準此以論，不若直接定以一繼承開始之日爲準，確較明白易解。惟在中國現況下，堂名戶名紛歧不一，易於隱匿。以往歷次草案中，每有獎勵告發之規定。此種獎勵作用，積極方面足以揭發繼承人之逃稅，而消極方面，可使繼承人不致輕啓逃稅企圖，令政府正常稅收蒙受損害，其效用正未可忽視。而現條列於此點，未曾思及，而與以刪除，是又美中不足也。

#### 第四節 對於減免贈與及扣除金之評價

##### 一 減免

現行遺產稅暫行條例第十一條規定：「被繼承人配偶及子女之特有財產，經登記或有確實證明者，不歸入被繼承人之遺產總額內計算徵稅」。按此條之精神，蛻變於民法親屬編第一千零一十條及第一千零八十七條之規定，係以小家庭爲基礎。在今日大家庭制度尙未完全消滅之我國社會中，此類列而不詳之規定，似嫌不足，可有亦可無，因一切繼承人特有財產均應適用本條之規定也。同時大家庭制度中，父母子女相聚於一堂，共同生產，共同消費，家庭財產之增加或獲得，常非家長一人之力所致，而一般農民及一般小商戶爲尤然。故當家長死亡之時，其所遺財產之總額，一部分固屬家長之真正遺產，而另一

部分，則爲子女自己之財產。惟在被繼承人全部遺產之中，若干爲被繼承人之真正財產，若干爲繼承人所生產而獲得者，事實不易確定，無從分析，更難調查；雖有一般免稅額之規定，亦不能補償其缺憾。至於現條例規定五千元爲一般之免稅額，其高低可謂適合社會需要，於調劑民生，頗裨益匪淺。

## 二 贈與

現條例第十三條規定：「被繼承人死亡前三年內分析或贈與之財產，應視爲遺產之一部分，一律徵稅」。按此條在被繼承人死亡前三年以外分析之財產，免予課稅，足以引誘富人生前早日分析家庭，以圖逃稅。且此種年限之規定，缺乏學理根據。年限究宜長宜短乃至難確定之事，各國亦不相同。例如美國各邦對於備死預贈年限之規定，即不一律：甘薩斯州(Kansas)爲九十日，阿里沙拉(Arizona)、北塔可達(North Dakota)等州爲六年，至於加里佛尼亞(California)及伊里洛安(Illinois)等十四州，則無限期之規定，殊欠合理。又按所謂「贈與」部分，可別爲三種：

(一)生前贈與(gifts inter vivos)

(二)備死贈與(gifts in contemplation of death)

(三)遺囑贈與(gifts causa mortis)

第三種贈與，茲且姑置不論。至於備死贈與與生前贈與，在客觀上並無顯著不同之點。但

在防止備死預贈之年限內，究應否加以分別。如應分別，有何標準，則又缺乏根據。如不分別，則其原意本屬生前贈與，只因在立法者規定之防止備死預贈期限以內，而須納本不應納之稅；反之，其為真正之備死預贈者，因其在防止備死預贈之年限以外，而可不納應納之稅。一應納稅而不納，一不應納稅而須納，其間相去，何啻天淵。況人之生死，不可逆料，孰能知其若干年後之必死，若干年後之必不死。所以關於此點而有年限之規定，不論時間抑長抑短，俱既不科學，又不公平。

魏特渥氏謂：「贈與之納遺產稅與否，大半依其命運而定，是為不平等」。同時並貢獻兩種意見：（一）將此年限加長，（二）超過一定額之贈與，即於其生前課以累進贈與稅。所以吾人亦主張將現行條例中，關於此種年限之規定廢除，凡生前之分析或贈與，一律於生前按現行遺產稅率課稅。良以我國生前析產之事甚多，固未必皆含有備死先行逃稅之意，而事實則與逃稅無異。

### 三 扣除金

遺產稅暫行條例第十條規定：「計算被繼承人遺產總額時，應扣除左列各款：

- （一）依法應繳納之稅捐及罰金罰鍰；
- （二）被繼承人死亡前未償還之債務；
- （三）清理遺產及執行遺囑之必要費用；

於現在遺產稅暫行條例之評價

(四) 農業用具，或從事其他各業者之工作用具，價值不超過五百元者；

(五) 依法不得採伐或未達採伐年齡之樹木。」

以上扣除項，除捐稅、罰金、罰鍰、用具、樹木等，均有考證或憑據外，至於被繼承人生前所欠債務，究有若干，喪葬費確與否，皆難肯定。按英、美、法律，關於上舉各點，類多規定，凡遺債數目，必須經債權人呈繳證明文件，待遺產管理人之審查，得法院之確認，然後生效。至於遺產管理人選任之方法有二：

(一) 由遺囑指定者，即遺囑執行人，應將遺囑呈報遺產執行法庭，請求發與管理證。

(二) 死亡人未留有遺囑，或其遺囑上並未指定管理人時，則由法庭代為指定，並由法庭發給委任管理證。

我國民法第一三一一條規定：「遺囑未指定遺囑執行人，亦未委託他人指定者，得由親屬會議選定之，不能由親屬會議選定時，得由利害關係人，聲請法院指定之。」我國風重家族制度，而習俗以見官為恥，故遺囑管理人，往往由親屬會議選定，且不須法庭發給管理證，即可取得法律上之地位。由是遺產管理人既與繼承人或遺贈人，在家族內有生活上之密切關係，而虛列被繼承人之生前債務，及喪葬費用，在情理上皆十分可能，致鉅額遺產稅，得以減輕或完全敷衍逃避。

## 第四章 對於我國現行遺產稅制度之意見

### 第一節 遺產稅之逃避問題

關於遺產稅之逃避，方式頗多，常視各國法律而不同。其通常方式，約有次列數端。

(一)故意生前贈與 一般聚積財產者，多係供給其繼承人及族中夙所扶持者生活之用，所以繼承人常視財產之遺贈為當然，被繼承人亦視財產之應與，設家長愛其家人子女過甚，難免不故意於生前將一部或全部之財產贈與，藉以逃避身後應納之遺產稅。在歐、美等國家中，因崇尚個人主義，此種事實尚可減少。至於中國素於家族制度之觀念甚深，此類逃稅方式，隨時皆有發生可能。

(二)預於生前分析 家長往往為希望於生前見其子女獨立生活狀況，並藉以鼓勵各人節用計，常將財產於被繼承人生前分析。意以遺產稅係以被繼承人之死亡為開徵期，苟於生前三年前分析其財產，則政府無過問權，圖能逃避一部分或全部應納之稅。

(三)虛列債務及用費 即遺囑執行人或遺囑管理人，因與繼承人有血統或在經濟上有密切之關係，往往與繼承人串通，虛列被繼承人生前債務及喪葬等項費用，以圖逃稅。

(四)密匿國外投資及存款數額 繼承人為逃稅計，每將被繼承人生前所遺國外存款或投資

數額，匿不呈報，或以多報少，政府因事實上調查困難，無從探悉，結果鉅額遺產稅，得以逃逸。

綜上諸點，設不加以防止，則涓涓不塞，將成巨漏，與政府創辦遺產稅之初旨，大相背馳，使國家正常稅收，招致鉅大損失。故爲此之計，與其執法於已發，無寧防患於未然。其防止方法，就管見所及，可分治標與治本兩方面，述之於次。

(一) 治標方面，又有三種方法可資參考：

(1) 補課贈與稅 按德國昔年曾舉辦贈與稅，凡生前所贈與財產，在五千萬克以上者，皆須徵課贈與稅，其稅率與遺產稅及其繼承稅同。中國爲注重家族制度之國家，亟應仿照此種先例，施行徵課贈與稅。其徵收標準，可比例現行遺產稅率加以訂定，期使故意將財產生前贈與及預於生前分析者，無所施其逃稅伎倆。

(2) 推行遺產會計 按遺產會計，係以遺產清冊之開始記錄爲根據。凡收益之取得，費用與債務之支出，皆須逐項入帳，最後繳納遺產稅。分遺產於繼承人或遺贈人，編製報告表，乃終止其任務。以此，其間遺產之增減變化，悉已包羅於一部帳冊中，遺漏絕少，稽核亦易。於徵收機關方面，對於被繼承人之債務與喪葬等費，亦可依據帳簿作詳密之審核，查核其是否有逃稅嫌疑。於人民方面，亦可依據帳冊所列財產純額，依法納稅，更較簡捷。故我國人民之死亡，關於遺產稅之徵課，若徒恃調查報告，必稽延時日，糾紛迭

起。設能普遍提倡行使遺產會計制度，則負責報告義務人，必能將純遺產額造冊提前呈報，或依限提出於遺產稅徵收機關。同時委託會計師辦理，以其處於公平人之地位，能作層間之處理，上可避免周折，下可防止隱匿，於人民於政府，兩受其利。

(甲)嚴密調查與獎勵告發——在中國統一財產登記制度，尙未推行之時，關於遺產稅之徵課，惟賴嚴密之調查。但一般人民國外存款與投資，和國內複雜名記之存款，若徒恃調查，恐難免掛一漏萬，今欲補偏救弊，則非同時獎勵告發不可。至於組織調查機關，訂定獎金標準，甚盼現在直接稅主管機關妥爲訂定，並迅與切實施行。

(乙)治本方面亦可分三點言之：

(1)道德心之培養——納稅觀念之養成，在於道德心之培植，但道德心之培植，又非一蹴所能致，必須政府激勵於上，社會鼓吹於下，行之既久，則風氣自可默化轉移，納稅之與好習慣，於以養成。現在精神總動員以及新生活運動，即爲社會心理建設之良好工具，備其推行方式，有欠確切，收效未宏。吾人深望有關方面，切實戮力推行，勿容或懈，建立培養道德心之基礎。

(2)利害關係之宣傳——在私有財產制度之下，一般人民之利害觀念，往往重於道德觀念。爲期早收事功及推行盡利起見，應於培養道德心之外，對於推行遺產稅與私人之利害關係，宜盡量宣傳，期使人人徹底明瞭，譬如欲財產權之確保，必須繳納遺產稅；欲令學

之保持，必須繳納遺產稅；欲鉅額罰款之免除，亦必須繳納遺產稅。質言之，即人民費少數之金錢，而獲較大之收益與保障。而且遺產稅有節制資金之效用，增進出產之機能，因此直接間接皆關係私人之利益。

(3)舉辦統一財產登記 遺產之多寡，為遺產稅徵課之標準，故為防止遺產之隱匿，則非厲行財產登記不可。惟按我國向例，不動產之買賣，須先驗契，借於驗契後，往往未曾作統一之登記。嗣後契稅機關，當於人民投驗時，應絕對禁止用堂名別記，統以名號為原則。稅契以後，即將報稅人姓名、產額、所在地、日期事項，詳開單據轉送遺產稅徵收機關，作為將來課稅之張本。再任何財產權利之占有或移轉，均須向有關機關申請登記，以便考察，庶免混淆。

以上所述之各種技術條件，苟能完備，則稅制必可便利推行。

## 第二節 遺產稅之重複課稅問題

中國之遺產稅，依本書第二章第一節所述，係以屬地主義為原則，兼採屬人主義以補充課稅之標準。於是對國外遺產之徵稅，與其在國之徵課，難免不發生重複問題，前章亦曾有述及。故應設法避免，有以補救。關於避免之方，國際賦稅委員會，近年來對於是項工作，曾多所努力，並曾擬定避免國際重複稅公約草案，徵求各國政府參加。至於國際賦



稅委員會所擬之避免方法，大抵係規定各國遺產稅制，宜嚴格採用屬地主義。而我國現行遺產稅之課稅範圍，乃兼採屬地主義與屬人主義，故其避免復稅辦法，當以採取退稅方式為宜；即依據現行統稅退稅之意，對於國外遺產所納外國政府之遺產稅，與以退還，或於應納本國遺產稅額中減除之。此種辦法之理論依據，計有二點，茲概述如左。

(甲) 設國外遺產，所納外國之稅額，如少於在本國所納者，則對於外國政府所徵課之稅額，應全部與以退還或減除。良以國外遺產既已退稅，即等於未納外國稅額，祇本國課其遺產稅而已，自可免除複稅之嫌。

(乙) 設國外遺產，所納外國之稅額，較本國所徵課者為高或相等，則其退還或減除之部分，應以本國所徵課之稅額為限。蓋國外遺產，既因本國稅額全部退稅之故，則所納者僅為外國之遺產稅，其本國之遺產稅無異免除，故複稅現象，亦得以避免。

惟欲實施上述辦法，尚有一注意之點，頗值考慮者，即國外遺產，本國政府所應課之遺產稅額，究當如何計算之問題。依現在暫行條例規定，各區域之遺產皆合併計算，稅率仍採用累進制。因此國外遺產所應納之本國稅額，欲得正確之計算，在事實上與理論上皆有困難。其唯一補救之方，即將計算方式簡易化，「以國外遺產部分單獨依條例所規定之稅率，計算其應負稅額，以為標準」。至於國外遺產有不滿五千元者，亦應准與退稅，以示公允。不過其退稅額，應不超過所課比例稅率部分百分之一。此種國際間重複課稅之避

免方法，在現條例中，尙未有是項規定，似應與以補充。

### 第二節 遺產價格之評定問題

遺產價格之評定，其法有二：一曰估價法，二曰折算法。而折算法中又分三種：

(甲)資本還原法 如土地因其收益之不同，而規定各種利率，以計算其價值，即其明證。

(乙)求終值法 例如銀行中之零存整付存款，被繼承人於死亡時，尙未存滿原定期限者，其遺產之價額，即可應用斯法，以求得其死亡時之終值。

(丙)求現值法 銀行中之整存零付存款之未付款額，以及年金等財產，其死亡時之現值，即應用此種方法折算之。

凡此三種方法，應用之性質，固有分別，其計算手續亦各迥異，而共同點，則皆須有一定利率，以爲計算之準繩。所以在規定評價之原則時，所應與以注意者，即首先應規定其固定利率，以便利折算法之實施。

以上所述，乃評定遺產價格之一般原則。次就我國目前之實際情形，將各種重要財產，以及應如何評價之方法，分別說明於左，以供參考。

(一)土地價格之評定 我國爲產業落後之國家，土地之購買，仍屬最重要之投資途徑，占

一般人民遺產之主要部分。關於地價之評定，估計法與折中法中之資本還原法，本皆可適用，但城市之土地與鄉村之土地，價格情形迥然不同，其評價方法，應亦有分別。故城市土地之評價，宜採用估價法；而農村土地之評價，則應採用資本還原法。因爲城市土地，大多爲工商業區域，地價之高下，往往以地高之繁華與偏僻爲轉移，故宜用估價法，以期公允，此其理由一。再城市土地之交易，較爲繁多，其估價標準，不虞無據，運用估價法以評價，自較便利，此其理由二。且在城市中常有租地造屋而不納租金之事件，僅由當事人協定若干年後，收回其土地與無代價取得建築物，因此在其協約期間內，自無租金之收益；是資本還原法不宜適用。又如城市土地因投機關係，而呈荒蕪情形，毫無收益可言，此亦難適用資本還原法，此其理由三。他如爲求土地評價，合乎公平原則計，土地與建築物當分別估價，但建築物與城市土地之房租收益有關，設採用資本還原法，則必違反公允原則，此其理由四。至於鄉村之土地情形，則恰與城市相反，其交易既少，公允之市價標準，更不易尋得，故爲實施便利計，自以採用資本還原法爲適宜，並可以估價法爲之輔，良以「資本還原法所求得者，究爲理論上之價格，而非實際之市價」。如爲獎勵農業計，則可以取兩法中之低者，以爲課稅之標準，殊稱正常合理。

### (三) 年金價格之評定 年金計分三種：

對於我國現行遺產稅制度之意見

(甲)定期年金 領受有一定之期限，按標準利率以求現值法，而計算其價值，甚稱便利。

(乙)不定期年金 爲永續之性質，並無領受期限，其現值之計得，且可利用數學理論以求之，毫無困難。

(丙)終身年金 其計算之法，各國不同，困難很多。

關於終身年金，在美國之計算方法，以死亡表爲依據，於理論上頗稱妥善。在日本之計算法，則以一年年金之若干倍，以爲全體年金之價值，並依照領受者年齡之大小分別規定倍數。但因我國統計事業，尙不甚發達，向無精確之死亡表，更因我國衛生事業，從不講求，無論事實上與理論上，皆足以證明我國人民死亡率較美國爲高。如欲仿效美國辦法，自不可能。而日本之辦法，則較簡明，納稅義務人亦可自行計算，故頗供我國之借鏡。惟於採用之際，應加修正，以期適合中國國情。可以次列三點爲標鵠：

(1)中國情形與日本並非盡同，關於終身年金在年齡上所定倍數，亦應參酌我國情形，加以修正，使臻於合理，適合中國環境。

(2)定期年金之計算，以原定或未領受期限爲倍數，且應扣除未領到年金之利息，期評價與求現值法之所得者相適合，以符公允。

(3)無定期年金，規定爲二十倍，而結果恰與年利五厘之求現值法相同。按中國利率一

尚甚高，因此頗利於納稅義務人，故計算之利率，應加提高，而所定之倍數，亦加以縮少，以求其平。

由是言之，我國年金之評價，因可採用日本之倍數法，裨便不少，要能於其斟酌損益之處，加以深切注意，則可盡善矣。

(三) 證券價格之評定 有價證券，自工商發達，在財產中占有極重要之地位。至於如何評價，各國多採用估價法，而以交易所之市價為依據。惟所感困難者，即有若干有價證券在交易所並不開拍，在估價時，缺乏市價以為依據。譬如地方政府所發行之公債，即其顯例。而解決此種困難之方，厥惟兩途。(1) 就交易所開拍之有價證券，視性質類似者之市價，以為估價之標準。譬如甲乙兩種公債，甲種公債在交易市場上有一定之市價，乙種則無市價可詢，但可將乙種公債之利率、還清期限及還本次數等項，以與甲種公債相比較，如有相近之處，即以乙種公債估價之標準。(2) 以當地交易市場之價格，為估價之標準。例如某地之地方公債，雖在交易市場並不開拍，但在當地之銀錢業間常有此種公債之交易，自亦可遵循此種交易價格，為估價之標準。在英國交易所中，有價證券如股票或公司債，雖難尋得其正確市價，但可盡量利用上述兩方法以解決之。同時並可依照其發行公司之營業近況及資產負債情形，以決定股票之適當價格。惟此兩種解決辦法，應以後者為主，前者為輔，遇確無市價可尋時，方可

利用前者以資補救。

#### 第四節 遺稅減免之實施問題

如何實施減免之問題，遺產稅暫行條例八、九兩條曾有詳細規定。對於已納稅之遺產，在三年以上五年以內，而再有繼承開始情事者，或遺產中之土地部分，為繼承人繼續自耕者，均與以減半徵稅之待遇。如遺產純屬上述之性質，關於減免等項之實施，自無問題。惟遇遺產中之土地部分有自耕者，有不自耕者，有已課稅之遺產，有未課稅之遺產，或尚有其他財產，因合併計算，累進課稅之關係，對於減免之實施上，而發生種種困難。如依現在暫行條例第八條規定：「……已納稅之遺產額，免再徵稅」之注意，以求得解決之方，是將前述減半徵稅之遺產，先減半計算其價額，再行依稅率課稅。此種實施減稅規定之方法，雖有計算簡易之長，惟因減半計算價額之關係，所適用之累進稅率，必將亦因而減低。結果納稅義務人既享受減稅之惠，又獲得降低稅率之利，此頗失之過寬，應與以補充之規定。

抑有進者，如採用上述辦法，以實施減免時，尚有一點頗資考慮者，即現條例第八條之最後一項規定，謂「遺產總額在一百萬元以上者，不適用前項之規定（指減免）」。此之所謂「遺產總額」，至不確切，在解釋上即生問題，最少亦可作三種不同之解釋：

(1) 遺產總額，爲指已納遺產稅之減半價額，與未納稅之遺產額合計而言。

(2) 遺產總額，爲單指已納遺產稅之遺產額，其未納者不計其內。

(3) 遺產總額，爲指已納遺產稅之全額，亦即減半之價額，與未納稅之遺產合計而言。

三說之中，自以第三說爲較嚴格。次就中國現在之社會經濟狀況而言，亦以採第三說爲宜。因爲遺產如達百萬以上，已屬罕有之巨富，而在中國社會中尤不多見。如再與以減免之優待，實有背於節制資本之至義。

## 第五節 遺產稅款之分期繳納問題

稅款應如何分期繳納，遺產稅徵收機關應規定一明確標準，以核定之，不可憑感情愛惡以爲斷。現行條例第十條規定：「遺產稅應一次繳納，但有正當理由經遺產稅徵收機關核准者，得分期繳納之」。但如何核准，其核准方法如何，其核准標準又如何，條文上未曾明白規定。據崔敬伯氏對於此點之意見（見該氏所著遺產稅實施之商榷一文），謂核准分期繳納稅款之標準，計有次列數項。

(1) 遺產中之現金，足敷繳納稅款者，不准分期繳納，其無現金者，可准分期繳納。

(2) 遺產雖全部爲財產，但其一部或全部可在公開市場出售者，蓋公平市場，不致貶價

出售，如售價等，而其售價現金，又足敷繳納遺產稅，自不准分期繳納；否則可准其分期繳納。

(3) 繼承人經濟狀況良好，自能籌措繳納稅款之現金，而不必貶價出售遺產者，可不准其分期繳納；否則，可准其分期繳納。

(4) 上述三項籌得現金之方法，因二種以上之聯合運用，能籌得繳納遺產稅之金額者，自不准其分期繳納；否則，即可照准。

綜上述各項標準，自無可非議，惟吾人以爲於第一二兩項之規定，似嫌不足，而有補充之餘地。譬如：遺產中之現金，本足敷繳納稅款，但往往因被繼承人之死亡關係，而喪葬費用過大，將遺產中之現金耗費幾盡，或所剩餘之現金，不敷繳納稅款；有時被繼承人生前負有債務，遺產中之現金部分，輒因被繼承人之死亡關係，債權者多，即將現金勒償而去。此種情形比比皆是，似亦應與以分期繳納之待遇。故核定稅款應否分期繳納之標準，在訂立之時，必須顧及此項條例之立法原意。蓋遺產稅之徵課，因採用累進稅率之故，其所應課之稅額，常相當鉅大。又因爲遺產不限於盡屬現金，而遺產稅款之繳納，則必須現金；於是納稅義務人，當現金缺乏之時，勢必出售或抵押財產，取得現金以納稅。同時繳納稅款有一定期限，故爲按定期內繳納稅款計，則其財產之出售，常須貶價以求售，而甚或買方亦往往以貶價相要挾。因此於納稅義務人利益之損害，曷可勝計。所以又須符合但



審規定之立法原意，以維護納稅義務人之利益。

至於分期繳納，每次數額之多寡，及自繳納開始至繳納期間之長短，則須視：(1) 納稅義務人籌措現金之能力，(2) 遺產中財產變成現金之活潑性，以決定之；庶不致損害納稅義務人之利益，而合乎立法原意。凡此上述諸點，均關係現條例之實施問題，苟能加以改善或補充，對於稅制之推行，諒多裨助也。

## 第五章 結 論

現在遺產稅之開徵，其意義重大，自勿庸贅述。而綜合遺產稅暫行條例全部觀察，其立法精神，一為力求適合晚近租稅學中最小犧牲之原則 (the principle of least or minimum aggregate sacrifice)，以樹立中國新稅制之基礎；一為顧全實際困難，以求推行方面之順利；此一般人皆引為滿意者。惟正因顧及實際困難太過之故，致此項稅法，失之簡陋而不完備，其對於中國之特殊社會情形，尤未能詳盡適應，以杜流弊之滋生。同時更令人引以為憾者，即現在暫行條例未曾顧慮到繼承人之多少，負擔能力之大小，於稅率方面有所輕重。吾人之意，如戰爭結束後，及各種登記調查完備後，可再增設繼承稅，以求合乎一般趨勢與公平之原則。否則不妨採一九三四年前法國及英屬自治領地遺產稅之辦法，於徵

總遺產稅時，願及被繼承人子女之人數，與親等之遠近，以定稅率之高低，以資補救。

際草案創伊始，雖未便苛求，但本書所檢及補充各點，確為實施上之事實問題。如不謀合理之解決與改善，其於推行時，必然增多實際困難。故舊皇政府對於本書所討論者，能與以深切注意，逐漸修正而改善之，期收美滿之效果。更盼皇能參證中國社會之實際情況，適應國家與時代之需要，本民生主義節制私人資本，建設國家資本之原則，樹立一民生主義之遺產稅制度，而不必期期以抄襲各國存規為滿足。

## 附錄

### 遺產稅暫行條例 二十七年十月六日公布

第一條 凡人於死亡時，在中華民國領域內遺有財產者，依本條例徵遺產稅。中華民國人時在本國領域內有住所而在國外有遺產者，亦應徵稅。

第二條 本條例所稱遺產，為被繼承人之動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。

第三條 遺產稅按遺產總額計算徵收之。

第四條 被繼承人之遺產不在同一區域者，應合併計算其總額。

第五條 遺產價值之計算，以繼承開始之日為準。

第六條 遺產稅以遺產繼承人及受遺贈人爲納稅義務人。

第七條 左列各款免納遺產稅。

一、遺產總額未滿五千元者。

二、陸、海、空軍官佐、士兵及公務員戰時陣亡或因戰地服務受傷致死者之遺產。

三、遺產中有關於文化、歷史、美術之圖書、物品，經繼承人向遺產稅徵收機關聲明保存登記者。但繼承人將此項圖書物品轉讓時仍須補稅。

四、捐助各級政府之財產。

五、捐贈教育、文化或慈善公益事業之財產，未超過五十萬元者。

六、被繼承人之著作權及關於學術發明之專利權或自己創作之美術品。

第八條 已納遺產稅之遺產於三年內再有繼承開始情事者，其已納遺產稅之遺產價額免再徵稅。其在三年以上五年以內者減半徵稅。

遺產總額在一百萬元以上者，不適用前項之規定。

第九條 遺產中之土地爲繼承人繼續自耕者，其土地部分應負擔之遺產稅額減半徵收。

第十條 計算被繼承人遺產總額時，應扣除左列各款。

一、依法應繳納之稅捐及罰金、罰鍰。

二、被繼承人死亡前未償之債務。

三、管理遺產及執行遺囑之必要費用。

四、農業用具或從事其他各業者之工作用具，價值未超過五百元者。

五、依法不得採伐或未達採伐年齡之樹木。

第十一條 被繼承人配偶及子女之所有財產，經登記或有確實證明者，不列入被繼承人之遺產總額內計算徵稅。

第十二條 遺產總額在五千元以上者，一律徵稅百分之二。

遺產總額超過五萬元者，其超過額依左列稅率按總計額加徵之。

一、超過五萬元至十萬元者，就其超過額徵百分之一。

二、超過十萬元至二十五萬元者，就其超過額徵百分之二。

三、超過二十五萬元至五十萬元者，就其超過額徵百分之三。

四、超過五十萬元至七十五萬元者，就其超過額徵百分之四。

五、超過七十五萬元至一百萬元者，就其超過額徵百分之五。

六、超過一百萬元至一百五十萬元者，就其超過額徵百分之七。

七、超過一百五十萬元至二百萬元者，就其超過額徵百分之九。

八、超過二百萬元至三百萬元者，就其超過額徵百分之十二。

九、超過三百萬元至四百萬元者，就其超過額徵百分之十五。

十、超過四百萬元至五百萬元者，就其超過額徵百分之二十。

十一、超過五百萬元至六百萬元者，就其超過額徵百分之二十五。

十二、超過六百萬元至七百萬元者，就其超過額徵百分之三十。

十三、超過七百萬元至八百萬元者，就其超過額徵百分之三十五。

十四、超過八百萬元至九百萬元者，就其超過額徵百分之四十。

十五、超過九百萬元至一千萬元者，就其超過額徵百分之四十五。

十六、超過一千萬元者，就其超過額徵百分之五十。

第十三條 被繼承人死亡前三年內分析或贈與之財產，應視為遺產之一部分，一律徵稅。

第十四條 繼承人對於未經繳納遺產稅之遺產欲為處分或分割時，應先向遺產稅徵收機關

提供其應納遺產稅之同等金額或確定之擔保。

第十五條 被繼承人死亡遺有財產，應依本條例徵稅者，納稅義務人，遺產管理人或遺囑

執行人，應將被繼承人死亡之事實及財產之概況，於十日內向所在地遺產稅徵收機關

報告之。

前項期間自繼承開始之日起算。但在遺產管理人及遺囑執行人自開始管理或執行之日起算。

附

錄

四七

第一項負有報告義務之人，應將遺產清冊一次或分次提出。其提出期間自死亡報告之日起，不得過三個月。

第十六條 遺產非經評價，不得徵稅。其價額由遺產稅徵收機關調查估計，經遺產評價委員會決定之。

第十七條 納稅義務人或利害關係人不服前條之決定時，得向遺產稅徵收機關申請交由遺產評價委員會覆決或鑒估之。

第十八條 納稅義務人或利害關係人不覆決或鑒估之決定時，得依法提起訴願。

第十九條 遺產稅徵收機關應根據評價決定之結果，核計應納之遺產稅，並通知納稅義務人於一個月內繳納。

第二十條 遺產稅應一次繳納。倘有正當理由，經遺產稅徵收機關核准者，得分期繳納之。

第二十一條 納稅義務人繳納稅款後，遺產稅徵收機關，應發給繳納遺產稅之證書。

第二十二條 違反第十五條之規定不為死亡事實之公告或遺產清冊之提出者，得科以五十元以下之罰鍰。

意圖減免稅額而為隱匿遺產之行爲者，除照補稅額外，並科以所隱匿稅額一倍至三倍之罰鍰。

前二項之罰鍰，由法院以裁定宣示之。

第二十三條 本條例施行條例，另以法律定之。

第三十四條 本條例施行日期及區域，以命令定之。

### 參考資料

- J. S. Mill : Political Economy, Book V, Chapter 17.  
Rignans E. : The Social Significance of the Inheritance Tax, Chapter I, p.p. 16-12  
J. Wedgwood : The Economics of Inheritance pp. 231.  
李權時：遺產稅問題 章一——三，頁一——六三。  
李權時：各國遺產稅史要 章一——五。  
金國寶：遺產稅 頁二——三八，頁一六八——一七〇，頁三三九——三四二。  
何：廉：財政學 頁三七七——三八三。  
胡善恆：賦稅論 第三章第八節。  
徐祖純：比較租稅 頁一八一——一九五。  
賈士毅：民國財政史下冊 頁四五九——四六一。  
賈士毅：續民國財政史 第二編第五章第五款第三節。

吳兆辛：中國稅制史 第九章第四節。

馬寅初：論總遺產稅與分遺產稅（載二十七年十月五日時事新報）。

陳長蘅：制定遺產稅暫行條例之經過（載時事類編第二十四期）。

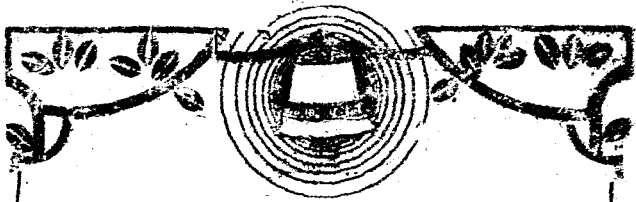
崔敬伯：遺產稅實施之商榷（載戰時經濟問題）。

全國財政會議彙編 第二類審查報告，頁六六——七〇。

民法總則親族編及繼承編。

遺產稅暫行條例全文——二十七年九月三十日立法院通過。





版權所  
翻印必  
究有

中華民國三十年十二月初版

論中國戰時遺產稅

全一册 實售國幣三角五分

(外埠酌加運費險費)

編著者 鄧啓農

發行人 吳秉常

印刷所 正中書局

發行所 正中書局

(1453)

臺灣省立圖書館館刊第一九五二號



035