

1045

中國直接稅實務叢書之七

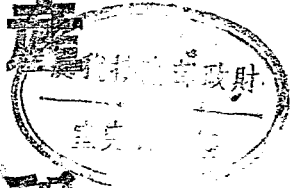
中

國

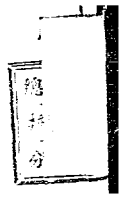
遺

產

稅



趙佩璽編著



序言

中國直接稅制之推動，於今七年。余自籌備起即主任其事。當感覺於職務本身以外，尚有一種使命爲義不容辭者；使命爲何？即對於負責之職務所知所行應詳實紀錄，公之於世，以供社會之參證，及學者之研討是也。

直接稅爲新創之事業，立法之初，未必盡善；推行途中，更有多少事實非盡憑理想所能得到，亦有多少障礙非身歷其境不能說出，如不隨時彙集登諸筆錄，則日久即無可考據，使後來辦事之人失所憑依，用力多而成功少；甚或隨意更張，廢棄前功。而有志斯學者，更不能採得真實之資料，助其研究，以爲改良進步之用。凡此種種，何莫非余輩擔負此新興事業之人所當引爲已任者乎？

余本此旨，乃指定同事中身任各部份職務，而富有經驗，感有興趣者，於公餘之暇，分頭檢閱檔卷，徵採紀錄，選擇專家之論著，審查各處之工作報告

及會議專案，編爲直接稅實務叢書，陸續集成付梓，尙望海內學者，不吝指教。

高秉坊三十二年九月於陪都

MG
F82.96
777



中國遺產稅目次

第一章 課稅範圍

第一節 課稅標準.....一六

第二節 課稅財產.....七一〇

第三節 免稅財產.....一一二五

第二章 稅率

第一節 稅率之重要性.....二六一二八

第二節 各國遺產稅稅率之分析.....二九一三七

第三節 我國遺產稅稅率之檢討.....三八一四五

第三章 遺產之評價

第一節 評價之意義.....四六十四八

中國遺產稅目次

第二節 不動產之評價方法.....四九一五四

第三節 不動產上權利之評價方法.....五五一六二

第四節 動產及其他權利之評價方法.....六三—七六

第四章 征收程序

第一節 征收程序之性質.....七七—七八

第二節 死亡報告程序.....七九—八七

第三節 調查評價程序.....八八—九六

第四節 決定及納稅程序.....九七—一〇四

第五節 救濟程序.....一一五—一二〇

附錄

(一)我國遺產稅法案之演變.....一一—一二六

(二)遺產稅法規

甲、遺產稅暫行條例·····	一七一一一三一
乙、遺產稅暫行條例施行條例·····	一三二一一四〇
丙、遺產評價規則·····	一四一一一四三
丁、遺產評價委員會組織規程·····	一四六一一四五
(三)遺產稅計算公式·····	一四六一一四九
(四)遺產稅條例參考資料·····	一五〇一一五〇
一、遺產稅條例草案·····	一五一一一五二
二、遺產稅暫行條例草案·····	一五三一—一五八
三、遺產稅條例草案·····	一五九一一六四
四、遺產稅法草案·····	一六五一一六九
五、民法第五編·····	一七〇一一八六

中國遺產稅目次

中國遺產稅

第一章 課稅範圍

第一節 課稅標準

規定遺產稅之課稅標準，各因其國國情及所採取之政策而有異，自大體言之，其標準可分為四：

一、以死亡者之國籍爲主要標準者——卽凡屬本國之人民死亡時，無論其財產在國內或國外，均須徵課遺產稅，例如德制，原則上卽採用此項標準。

二、以死亡者之住址爲標準者——凡死亡者在本國內有住所時，不問其財產在國內抑在國外，一切財產均征課遺產稅，此制荷蘭，丹麥等國採行之。

三、以財產所在地爲主要標準者——凡死亡者之遺產所在地在國內，不問死亡者國籍若何，一律征課遺產稅，日法二國立法例，卽採用此標準。

四、以死亡者之住地及財產所在地爲主要標準者——凡在國內之一切財產，概以所在地爲課稅標準，如在國內有住所者，則國外之財產原則上亦須課稅，此制美國行之。



以上四種標準，亦有以屬人主義、屬地主義及兼採屬人屬地主義以爲劃分之標準者，惟各國法例，多兼採二種以上之標準，以規定征課範圍，我國遺產稅暫行條例規定：「凡人于死亡時，其遺產在中華民國境內者，征課遺產稅，中華民國人民在本國內有住所而在國外有遺產者亦應征課之」。

自一八九七年國際公法學會和設委員會，專門研究複稅問題，主席巴克萊于報告書中建議世界各國嗣後遺產稅之征課一律採用所在地主義，此外國際聯盟會，國際商會均有詳密之建議，大致以不動產及與不動產有關聯之動產，以所在地爲課稅標準；動產及其他無形財產以所有人之住所爲標準。各國立法例，受此影響頗深，逐漸有一致之趨向，我條例第一條之規定，原則上係採所在地主義，兼採國籍住所主義，與國際公法學會之提議，大致無何差別，茲就近世重要國家立法例，比較論之于下：

(甲) 日本

日本繼承稅法第一條規定：「繼承開始，無論繼承開始地是否在國內及被繼承人或繼承人是否爲本國人民，凡在本法施行地內之繼承財產，依法征課繼承稅。」其所採標準，純粹爲屬地主義，即凡在本國內之遺產，發生繼承情形時，一律征課繼承稅，與我條例兼採屬人主義，廣狹略有不同，就此點而論，日本立法政策不如中國立法政策，其理由有二：

一、就公平政策言，日本採純屬地主義，不在本國內之繼承財產，依法不課稅，例如一日本人在東京

柏林共有財產十萬元，依法只課在東京之財產繼承稅，可見外國人在國內之財產，應予課稅，當可以財產出自本國，以爲解釋，若同屬本國人民之財產，一則課稅，一則免稅，殊欠公平，我條例規定：「中華民國人民在本國有住所而在外國有遺產者，亦予課稅。」實較日法爲優。

2. 就保護政策言：根據上述二例，日本人之財產，在國內課稅，在國外則可免稅，是無異獎勵人民移轉財產于國外，殊非保護國家財源之道，至于我條例，則無論本國人之財產是否在國內抑在國外，只須在本國領域內有住所，均須負擔納稅之義務，則本國不能因一征一免之規定，而資金外流，實有保護政策寓乎其間。

(乙) 德國

德國稅法規定，凡德國人民及在德國有住所之人，一切財產，不問在國內或國外均課遺產稅，但其產業之在國外已納稅者，得減免之，如他國與德國有特別條約者，得從其訂定，原則上係採屬人主義，與日例及我條例規定，大有不同。

歐戰以前，世界各國遺產稅制度以國籍爲課稅標準者，有德國、挪威、奧匈、瑞典、西班牙、墨西哥等國，爲最早之遺產課稅標準，目前各國大都趨向于屬地主義，以避免複稅之弊，蓋近世交通頻繁，人民遷徙不定，例如德國人民及其財產散佈各國，調查稽征，既感困難，而財產所在地之國家尤多採行

屬地主義，極易發生重複課稅問題，似不若我條例規定，較為進步。

惟是我條例亦兼採屬人主義，將來複稅問題，在所不免，德法有在國外已納遺產稅得減免之規定，事實上德國亦迭次與捷克奧匈，希臘等國，訂有特別條約，以解決此種問題，我條例并無此項減免規定，不無疏漏之處，行政方面更宜留意，設法補救。

(丙) 美國

美國財政部關於聯邦總遺產稅則第四款規定：「遺產稅之征課，不問死者國籍若何，只須有意久居于美國，則適用之。」專採住所為課稅標準，一九三四年後重加修訂，將國民與居民併列，均作課稅之標準，是又兼採屬人主義，與我例相較，有兩種區別之點：

1. 美國採住所主義，原籍居民 (Resident) 以概括美國國民與居住美國之外人，嗣以美人僑居國外者日衆，為防止逃稅及不公平起見，加入國民 (Citizen) 二字，是凡合于美國國民，(不問居住美國境內) 抑或美國居民 (不問是否美國國民) 除國外之不動產外，一切均課遺產稅，而我條例則係以中華民國國民，同時在中華民國領域內有住所者，始合于課稅標準，若僅係中華民國國民在領域內無住所，或外僑而在國內有住所，則僅就中華民國領域內所遺之財產課稅。

2. 美國除對於居民，國民之兩項標準，并有非國民之征課範圍，表面上係彌綿密，然就立法精神言

，無以屬地主義爲原則，即所有國內之遺產，均在征課之列，則原則上以財產所在地爲訂定標準，非以死亡者之身份，而爲訂定之標準。

(丁) 英國

英國遺產稅法，凡死亡者在英國境內之財產，無論動產不動產，概以所在地爲標準，至財產之在國外者，則以本國人民在本國境內有住所者，始予課稅，大致與我條例之規定相同。惟英有一在各殖民地已納遺產稅之遺產，准予免稅」之規定，而我條例則無之，是其缺點耳。

就我條例之規定而論，原則上可稱妥適，以與其他各國相較，尙不多謬，惟有數事，猶須論究。

1. 住所之詮釋——我條例對於國外財產征課遺產稅，係以本國人民及在本國內有住所爲課稅要件。按各國對於住所之詮釋，意義不一，英國係以永久居住之意思及有居住之事實爲條件，與所得稅法包括寄居地，居所概稱之爲住所者不同，若在美國，紐約州會規定死亡者在最後二十四年內每年所繼續居住之月數多之地爲永久住址。是確定住址之標準，亦屢有不同，然則我條例所稱「住所」之意，究以何者爲準據。考我國民法規定，有設定住所（以久住之意思，住于一定之地域者，即爲設定其住所于該地）法定住所（妻以夫之住所視爲住所）特定住所（因特定行爲選定居所者關於其行爲地，視爲住所）等數種，其他居所寄居地尙不包含在內，關於征課範圍，影響至鉅。如詮釋不當，易起逃稅及課稅不公之現

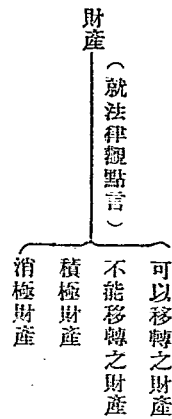
象。依正常解釋，我民法規定住所之定義，與英國所稱永久住址之意同，其要件有二：(1)以久住之意思(2)住所所設定之區域者，並應包括設定住所與法定住所，惟我國戶籍零亂，稽考不易，僑居國外者尤多，一旦施行，困難實多。

2. 重複課稅問題——(1)我國稅例探屬地主主義，外人在中國境內之財產，依法課遺產稅，如該財產所有人之國家，僅採屬人主義，必發生課稅重複問題。(2)中華民國國民，在本國領域內有住所者，依法課遺產稅，亦照課遺產稅，設財產所在地之國家採屬地主主義，亦發生重複課稅問題。對於前者，吾人猶可以既受所在地國家之保護，應征遺產稅以爲解響，後之問題則非採德英諸國之豁免辦法，不足救濟。抑有進者，關於國際間稅問題，以彼此締結條約爲尤當，而非律濱等昔時對於中國僑民之所得稅有免稅待遇，旋以中國未寬免非僑所得稅爲辭，取銷此項優待，實則華僑之在非者衆多，而非僑之在中國者無幾，且非僑所得稅，我國亦未征得分文，今竟取銷優待，事實上華僑損失，不啻倍蓰，例如此等處，亟應訂定互惠條約，以求適合國情。

3. 逃稅問題——我條例第一條但書，中華民國人民，在中國領域內有住所而在國外有遺產者，亦應徵稅。依此解釋爲中國人民在中國領域內無住所者，國外之遺產，免予徵稅，實則中國華僑之在國外者，甚少在國內有住所，如斯則表面上雖征課國外之財產，無異開一逃稅之源，此點似應設法補救。

第二節 課稅財產

十四世紀末葉，意大利自由市所施行之遺產稅制，包括動產與不動產在內，一五九八年荷蘭之遺產稅法，則僅就不動產課稅，英國初期遺產稅，不動產免課，一八九四年赫考特爵士出長財政，始將動產與不動產合併征稅，近世各國大致將課稅財產範圍擴大，除動產不動產外。并包括其他一切有財產價值之權利。惟所謂遺產者何？即繼承人及受遺贈人因繼承或贈與而被繼承人或受遺贈人所取得之財產之意，第所謂「財產」云云。有廣狹二意，就廣義言，包括屬於權利方面之積極財產與義務方面之消極財產二種。就狹義言，則僅指屬於權利方面之積極財產，以狹義之財產而論，係指一切生活資料，大體與法律上之財產觀念一致，第就財產權本質，欲為一確定不變之定義，甚屬困難，通說指凡具有經濟價值者一切權利之總稱，然民法上對於金錢不能代替之債權，亦屬債權之一種，則右之定義，仍未概括全體，故只可就消極方面除去私權中人格權身分權等財產權外之一切總權利而言，通常所謂「遺產」，與財產之廣義相同，即屬於被繼承人一切權利，（包括權利與義務兩方）之總稱，惟此係就被繼承人方面而觀察，若遺產稅法所謂「遺產」，則不指廣義而言，僅指其狹義之積極財產，不包含消極財產在內，茲列圖表如下：



「財產」「遺產」二詞之意義範圍既明，爰進而討論遺產之財產範圍，我遺產暫行條例第二條規定：

「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」

依本條例規定，課稅財產，計分三類：（一）動產——依民法第六七條規定，稱動產者，謂不動產以外之有體物，係消極的規定，若依學理言，則凡不損壞其物而變更其所在地者，均為動產，至其變更所在地之力是否為自動抑或被動，則非所問。（二）不動產——民法第六六條規定，稱不動產者，謂土地及其定着物，所謂土地指現實占有空間之地面通常包括地表，空中及地下，至定着物，為固着於土地之上，而非土地之一部，例如建築物，橋樑等是。再不動產之出產物，尚未分離者，視為該不動產之一部，則凡不動產之孳息，自應包括在內。（三）其他一切有財產價值之權利——此係一種概括規定，即除去被繼承人所專屬不能移轉之其他權利，均可作為課稅之對象，例如存在於不動產上之權利，無體財

產權均是。

總之，我遺產稅暫行條例規定之課稅財產，普遍概括，凡可以移轉之財產及性質上屬於積極之財產，均在征課之例，與各國遺產稅法原則上大致相同，惟各國因所採之課稅標準不同，對於課稅財產之範圍，間亦有差別者：

日本

一、被繼承人在國內有住所者，其課稅財產分三類，1. 動產與不動產；2. 存在於不動產上之權利；

3. 其他財產權。

二、被繼承人在國內無住所者，限于前款第一二兩種之財產權。

英國

一、在國內有住所者，國內之總財產及國外之動產課稅。

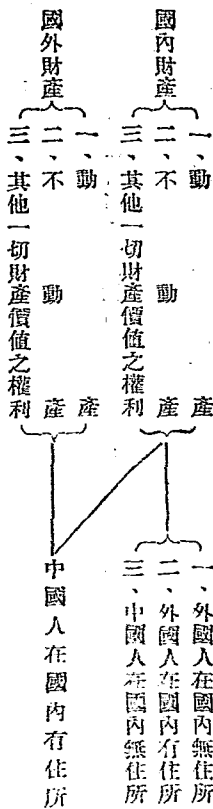
二、在國內無住所者，以國內之總遺產課稅。

美國

一、凡美國居民或國民，除不動產之在國外者，一切財產均應課遺產稅。

二、非美國居民或國民，以在美國境內之財產為限。

考各國設此區別規定，不外稽征便利與保護政策兩種理由。如英美對國外之不動產不稅，即根據於屬地主義之保護政策而來。又如日本被繼承人在國內無住所者，不課第三種其他財產權之遺產稅，亦復如斯。蓋不動產上之權利，因其權利之行使，直接對於不動產發生效果，故與不動產所在地有牽連關係，合乎屬地主義之原則，故予課稅。至其他財產權，大都屬於無體財產權，被繼承人既在國內無住所，則此項產權，稽征困難，為數亦少，且最易與其他各國發生課稅重複問題，因是不列入課稅範圍之內。我條例規定，原則上課稅財產無等級之差別，惟根據第一條課稅標準詳加分析，亦略有不同。



就上表而論，課稅財產之性質，不因所在地之不同，所有人之國籍住所不同，而有等級之差異，此與英、日、美、各國之規定唯一不同之點，蓋課稅財產，以所在地言，有國內外之分，以性質言，有動產與不動產之別，以所有人言，有外國人本國人民及住所地之分，不過我條例對於課稅財產之範圍等級

，其區別標準，僅有財產所在地與財產所有人之變動，對於財產性質，則不加區別，原則上雖較他國之規定爲概括，然於稽征調查諸程序則較繁雜。

第二節 免稅財產

免稅爲課稅之例外，各國稅法莫不有此規定，頗何種遺產，或何種標準以上之遺產，應予免稅，則各因其國之社會經濟狀況及立法政策而有不同。凡社會經濟發達之國家，人民之收入必豐，生活之程度必高，故免稅之範圍，必較寬大，免稅之標準，亦必較高，此以各國稅法，互相參比，可得一共同結論。

在遺產稅條例中，對於減免範圍之規定，有三種方式，第一免稅，如第七條所列各種免稅遺產，第二減稅，如第八九兩條規定之減稅遺產，第三扣除，如第十條第十一條規定計算時扣除之遺產或子女之特有財產。若將第七條至第十一條之各項規定，分別研討，大致可分爲：（一）最低生活費之維護，（二）因戰事死亡將士之體恤，（三）有關文化物品之保護，（四）捐贈政府慈善事業之免稅，（五）短期內繼承多次之救濟，（六）自耕農土地之減稅，（七）種痘債務管理費之扣除，（八）關於小業工作用具之免課，（九）森林保護，（十）配偶及子女特有財產之剔除等十項。

(一) 最低生活費用之維持——遺產稅雖對死亡者之遺產征課，然實際負担租稅之人，則為遺產繼承人，國家既付與繼承人以繼承權，則其納稅能力之程度，自有差別，而國家對繼承人之生活得亦不能不稍為顧及，此各國之所以有免稅財產低度標準規定也。願各國因採總遺產稅制與分遺產稅制之不同，有就遺產總額規定低度免稅額者，有就繼承人親疏遠近之不同，而將免稅額差別訂定者，茲就各免稅標準列表如左：

國別	免稅標準
英國	五、〇〇〇鎊 (一九二四)
奧國	一一、〇〇〇鎊 (一九二〇)
德國	二〇、〇〇〇馬克 (一九一九)
美國	五〇、〇〇〇元 (一九二四)
日本	一、〇〇〇〇元 (一九三六)

各國因生活程度高低之不同，因而對於低度生活費用之維持，亦有高低之不同，故論究此項免稅標準是否適當，須就其社會經濟與生活發展程度為斷。其在我國因社會經濟之發展尚未能與歐洲各國相提並論，即以東鄰日本言，家督繼承免稅額為五千元，遺產繼承為一千元，然其社會經濟之發達，生活程

度之高，較我國至少須增高一倍，則我國對於低生活費用之訂定，較日本之標準為低，亦無不可。

以上係就理論而言，我遺產稅制度，係採總額制，無親等之差別，故第七條第一項規定「遺產總額未滿五千元者」免征遺產稅。此項規定，吾人一見即可斷定其免稅標準，相當寬大。蓋我國稅制，相當於日本之遺產繼承，日本遺產繼承規定為一千元，而此規定為五千元，計超過五倍之多，而事實上我之生活程度又較日本為低，其寬大自不待言。惟以此種稅制，重在調整社會資本之積蓄，以實現社會財富平均為依歸，亦即 中山先生民生主義節制資本之法，故吾人認為免稅不妨寬大，而累進稅率則不宜過低也。

b(二) 因戰事死亡將士之體恤——捨身殉國，保衛宗邦，國民對國家民族已盡至高無上之義務，則植死學生，自亦國家所應盡之職責，此項規定，原始於英，其後各國類多仿效，英國於一六九四年仿照荷蘭制度，制定一種遺囑檢驗稅法，時當英法開戰，軍事第一，故對於軍人為國家戰爭死亡者，免予課稅，以激發其所國之精神。日本繼承稅法之制定，「凡軍人軍屬戰時陣亡者，或因戰事受瘡傷疾病致死者，於繼承開始時，免課繼承稅。但負傷者，或疾病者，經過一年後死亡者，不在此限。」規定均甚寬大，惟英法各國對於此項規定，或就其親等之遠近，加以限制，或就其遺產額加以限制，均與日例微有不同。休爾茨氏曾謂此項免稅，并非不善，惟須注意者，第一，應以小額遺產及直系繼承人為限；第二，平

時因公死亡，如警察救火隊員，職務性質，亦甚危險，似應顧及，對於法制之訂定，不無影響。

我條例酌採日例規定爲「海陸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」一律免稅。其與日例不同之點有二：

一、日例軍人軍屬始予免稅。我條例除官佐士兵外，公務員之戰時陣亡以及受傷致死者，亦予免稅，較日例爲廣。

二、日例對於負傷或疾病致死之時間，予以一年之限制，我條例則無此種訂定。

我條例施行條例第二條，對於免稅手續，規定爲「免稅者應提出證明本人死亡時服務語際機關證明書，或其他證據聲請遺產稅征收機關核定」此項補充規定，實係證明身份之確實與否，并非另有所限制，是則日較英法爲寬大，而我條例尤較日例爲廣泛。就現在抗戰方殷之際，禮敵爲第一要義，固無可言。惟將來軍事停止，此項實有重新修訂之必要。有人謂爲國家傷亡者之遺產，原則上應予免稅，然默察我國軍事發展較深者，多屬擁有大量資產之人，有一較高免稅標準之優待，已足表示其衛國之精神，若不加限制，徒有過量優待之觀，而無立法政策貫徹之實，因軍人公務員真正授命於戰場或受傷致死者，若大都中下級幹部，出生入死，免課遺產稅自屬當然，實際上此類人員，實無多少資產。其擁有大資產者，類多高官厚祿者，此輩在前線作戰者固屬多有，而遷居後方，優遊逸逸者亦不在少數，設一較高標準

，予以免稅，對前者既能享受此種優待，而對後者，亦不致使其逍遙稅法之外。再我條例係採總遺產稅制，固不使效法英、法例有親等之差別，然對於休爾茨氏所建議之負有危險職務之救火隊員警察等，似亦應有另外免稅規定，以表示其公平。或謂此項人員，遺產究屬有限，不過立法政策，不能不稍為顧及耳。

(三)有關文化物品之保護——依一九一五年奧國遺產稅法對於圖書美術品之免稅規定，係限於直系親屬之繼承，如免稅後於十年內出售時，仍須補稅。德國一九一九年之法律，與奧國大體相同，惟更加以限制，即此項免稅優待，僅以本國人之所出者為限，換言之，如係外國人出品，則不得免稅，日本繼承稅法，無免稅規定，惟明治三十八年一月二十三日官報刊佈之財相訓示，其第四項規定，「繼承稅法第二條所列之繼承財產，其家寶器皿傢俱及其他日用品等，如不以營利為目的，且直接不生所得者，無庸記載于繼承財產目錄中，算入課稅價格內」似亦可免稅。

依照上開各規定，可得一概括之論據，即尊重被繼承人之愛美心理，而保障本國文化歷史紀念物之滄失，尊重其愛美心理，遂限定於繼承人之繼承，保障文物，遂不准其移轉，否則，此二條件不具備，則不得享受免稅之待遇。

我條例第七條免稅之規定：「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征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。」此項規定，較德、奧、日例之優良處，

約有二點：

一、德奧均有保存年限之限制，如在免稅後十年外移轉時，則無須補稅。實則就維護文物之觀點而論，免除保存年限，更足以貫徹其宗旨，故我法無此限制。

二、日例對於申報人不記載之家寶等物品，可不強算入課稅價格內，僅屬消極之訂定，我條例則以經繼承人向經征機關聲明保存登記者為限，似覺得體，故於施行條例第三條有「欲為轉讓時應先報明遺產稅征收機關并依法補稅。」第三十五條「遺產稅征收機關對於聲明保存登記之圖書物品，應設置登記簿登記之，必要時并得拍照存查，」手續雖繁，而限制繼承人之無法逃稅，於此可見。

（四）捐贈政府慈善事業之免稅——美國各州規定，係以捐贈於本州慈善機關者免稅，若坐落於境外之慈善機關，則不得免稅。法國規定，原則上僅能享減稅之待遇，日本繼承稅法第三條第四項「對於公共團體慈善事業及其他公益事業之贈與及遺贈，不算入課稅價格內。」

依上開各法例而論，有一重要問題，須得解決者，即捐贈之機關或團體，是否以本國之機關團體為限，抑捐贈於他國之機關團體，亦可享受此種優待。依通常論，慈善事業無國境，同為人類慈善事業而服務，不必其捐贈之利益，限於本國境內之人民享受，示人以不廣。然各國對此問題，大都根據其屬地

主義之精神，採取保護政策，即其捐贈之利益，須用於本國境內。例如日本法例雖未明定以捐贈本國慈善機關為限，但其解釋及學者之主張，則無二致。甚或有人主張明定「本國」二字，可見各國立法例之趨勢，大都採用同一步驟。

我條例第七條第四款「捐助各級政府之財產。」第五款「捐助教育文化或慈善公益事業之財產未超過五十萬元者」准予免稅。就第四款言，遺產既捐助各級政府，因庫收等方面，課稅免稅，並無增減之分，予以免稅，自無不可。就第五款言，與日例相同，所捐者，對於捐贈財產，有高額之限制，即超過五十萬元者，仍須課稅，依施行條例第四條第二項規定，「前項捐贈之財產額超過五十萬元時應按其超過部份之價額與其他應納遺產稅之價額，合併計算徵稅。」是捐贈之遺產為五十萬元，其所以設此限制者，即着重於政府財產之收入。因加拿大法國等多係採取減稅辦法，課稅收入有時用之於教育慈善事業，但如全盤免稅，不加限制，殊有影響財政之收入。

(五) 短期內繼承多次之救濟——關於短期內繼承多次之救濟，各國法例，類多有減免之規定：

一、法國不動產五年內繼承二次，第二次全部免稅；十年內繼承二次者減半徵稅。一九一九年稅法對於孤兒寡母十五年內二次繼承者，亦得減半徵稅。

二、日本繼承稅法規定五年內繼承二次，免稅。七年內繼承二次者減半。

三、智利規定十年內須再納遺產稅時，第二次遺產稅准予核免。

四、英國一九一四年規定五年內繼承二次者，第二次減半，六年內則減十分之四，七年內減十分之

三，八年內減十分之二，九年內減十分之一。

其他美國聯邦規定，對於計算方法，更爲詳密。依課稅公平政策言，數年內繼承多次，如不予免減之待遇，則財產之減損率，愈形增高，而繼承人所享受之利益，愈形低微，假如一家庭之內，數年之間祖父遺轉財產於其父，父又遺轉於其子，則其子之年齡小，能力低，再加倍課其遺產稅，於情于理，均須設法救濟，此各國之所以有此訂定也。我條例第八條規定：

「已納遺產稅之遺產于三年內再有繼承開始情事者，其已納遺產稅之遺產價額，免再征稅，其在三年以上五年以內者，減半征稅。遺產總額在一百萬元以上者，不適用前項之規定。」

此項規定與日例一九〇五年之規定相同，惟對於遺產總額最高之限制，則係我條例之特殊訂定，是蓋因就社會一般倫理觀念而論，遺產少者始應有此救濟，藉以維護社會心理上之公平觀念。如係擁有大量資產者，則雖課之以稅，亦殊無害于其生計，故此項規定，亦屬當然。其實以中國之稅率輕，一般生活程度低而言，一百萬元之數，猶嫌過高，即減之爲五十萬元或三十萬元，亦無不可。

再多次繼承減免計算方法，施行條例第五條已有規定：

「依遺產稅暫行條例第八條減免者，如遺產中有未納遺產稅之部份時，應以已納遺產稅部份價額之半數與未納遺產稅部份之價額，合併計算征稅。」

惟有一問題，所謂「已納遺產稅部份」，是否以繼承時之同一財產為限，即依法減免時，對於其已納遺產稅之財產，是否必須其為繼承時之原物，始予免稅；抑僅證明其已納遺產稅財產價額之多少，即可享受此種待遇？依美國聯邦政府之規定，其財產必為受贈與繼承之原物，或以原物交易而來者。可知原則上必須為原物，如非原物，則必須證明其原物交易之過程，始予免稅。依日例較為從寬，即前後繼承之時期中，前之財產燒毀，另易新財產，前之財產賣出，變成別種財產，均可不問。換言之只須證明其財產中，曾有某數額之財產繳納遺產稅，即可減免。在登記制度完備之國家，以採美例為當，因減免原為救濟繼承多次複稅之弊而設，如非原物或根據原物交換者，自不發生多次繼承複稅之弊，固無庸減免。但在登記制度不完備之國家，執法以繩，徒資紛擾，不必過問其財產之變化，一以簡明為便。故我國採取日例較易推行。

(六) 自耕農土地之減稅——初期遺產稅，係就動產而征課，不動產則不在課稅之列，觀乎英例即可明其究竟。嗣後地主階級衰頹，商工業資本階級執政，始打破此種優待。我國現時經濟猶以農業為本，對於農業自應力為扶植，總理遺教如斯，國策亦如斯，故中央政治會議決議遺產稅十項原則，對於

自耕農之土地，特予減稅，條例即根據此項原則規定：

「遺產中之土地，為繼承人繼續自耕者，其土地部份應負擔之遺產稅額，減半征收。」（第九條）

惟詳析繼承自耕之關係，其情形有四：

- 一、繼承前之土地他耕，繼承後繼承人自耕；
- 二、繼承前之土地被繼承人自耕，繼承後繼承人自耕；
- 三、繼承前之土地繼承人自耕，繼承後繼承人繼續自耕；
- 四、繼承前之土地被繼承人或繼承人自耕，繼承後他耕。

條例中規定土地之減稅，以「繼承人繼續自耕」為條件，則前述四種情形，只以第二第三兩種，始合於減稅之條件。故繼續自耕云云，即被繼承人之土地原係自耕，繼承後繼承人仍繼續自耕，或被繼承人之土地，為繼承人自耕（自耕租用等情形）繼承後仍由繼承人繼續自耕，始符合注意。

（七）稅捐債務管理費用之扣除——各國關於扣除金之規定，大致可分為四種：

- 一、合法稅捐；
- 二、債務；
- 三、喪葬費用；

四、遺產管理費用。

依照我條例第十條第一項各款規定，分爲三種：

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須費用。

觀乎上列規定，有一點尚須吾人討論者，例如外人在中國境內之財產，或中華民國人民在中國境內無住所而有財產者，死亡後征課遺產稅時，對於稅捐債務等之扣除，究以何種標準而限制其扣除金之種類？因同一合法之稅捐，同一死亡前未償之債務，有因他種原因而發生者，亦有直接發生于其財產之上者，若無限制，則種種稅捐與債務等費用，均須于該項財產價值上扣除，不獨不公平，且亦易滋逃稅之流弊。在日本繼承稅法第三條之規定，則異于是。凡在日本法律施行地內有住所者，應扣除（一）公課；（二）被繼承人之喪葬費用；（三）債務。如在本法律施行地內無住所者，應扣除（一）其財產關係之公課；（二）保護其財產爲目的之留置權，特別優先權，質權及以抵押權保留之債務。其以住所爲標準之規定，係屬日本繼承稅法一貫之體系，但在我國，則對於稅捐債務之扣除，似應仿效日例專以其財產關係之稅捐罰鍰罰金，或以其財產爲標的所發生之債務，管理執行該項遺產之必要費用，以爲扣除金准否扣除之

標準。因無論死亡者之爲中國人或外國人，苟其大部份遺產不在國內，則其所發生之稅捐債務等關係，有須在本國扣除及由外國扣除之區別。發生于本國境內財產關係上之稅捐或債務，自當就本國境內財產價值內扣除，如因其他關係而發生之債務或稅捐，自不得予以扣除。再關於喪葬費用，日本係以在本國境內有住所者准予扣除，我國則不問其爲本國人或外國人，或在本國內有無住所，條例內根本無明文規定，其費用自不在扣除之列。故自條例頒佈之後對於喪葬費用之不列入扣除金範圍之內，迭有批評。就實際而論，可分幾方面加以說明。

中華民國人民在中國境內有住所，依條例徵課其在外國全部遺產之總遺產稅，喪葬費用爲被繼承人死亡時唯一之正當費用，依法理人情而言，均應由死亡者之遺產內負擔，若不許扣除，則無異剝奪繼承人之繼承權，強使繼承人直接負擔，殊覺不當。至於中華民國人民在中國境內無住所，或死亡者爲外國人，則參照日例不予扣除，尙不無理由。惟我國過去各種遺產稅法方案，喪葬費用，均准扣除，此次立法院審定條例時，係根據中央政治會議之十項原則，因其中無喪葬費用之訂定，故未列入，並以喪葬費用支出，無一適當標準與範圍，每以厚葬薄葬之不同，費用數目多寡懸殊，易滋弊端。實則不妨訂一抽象適當標準，付與行政機關以裁量之權，較爲合理。蓋原則上應與規定者，不可省略，省略則無異因噎而廢食，即遺產之管理執行費用，條例規定「必要」爲扣除准否之條件，又何嘗不是以均象父辭而訂定

之。况日本對於葬式費用之標準，規定甚詳，吾人固不妨斟酌損益予以採行。

(八)關於小業工作用具之免課——各國對於小業工作用具之免課，甚少規定，日例亦然。惟「財相訓示」第四項規定，傢俱及其他日用品，如不以營利為目的，直接亦不生所得時，申報人未將其列入繼承財產目錄內，經征機關可無庸強其記載，併入課稅價格內計算，可見日本對於日常用具並非准予免稅，不過為政策寬大計，此種些微之處，不過分計較而已。

在資本主義國家，勞資之階級懸殊，大資本家固無須此種規定，而在勞動階級，根本無資產之可言，即不發生征課遺產稅問題。但在我國則不如斯，民族資本雖逐漸抬頭，然受資本主義國家之侵凌，尚不得充分發展。實際上仍以農業為基幹，則為國家生存計，此種扶植政策，自應力予維護，故條例第十四條第四款規定：

「農業用具或從事其他各業者之工作用具其價值未超過五百元者」

我國社會組織以農業小工業為主要構成份子，非如歐美資本階級之擁有巨資，故在在仍須國家之獎掖扶助，此條例實為適合國情之應有規定。至「其價值未超過五百元」之限制，亦甚具體，便于施行。

(九)森林之保護——森林與農事有連帶關係，我國以農立國，森林自當予以保護，森林法規定未達採伐年齡之樹木，不准採伐，同時歷年積極提倡植樹，扶植林政。故我條例第十條第五款規定：「依

法不得採伐未達採伐年齡之樹木。」於征課遺產稅時，應予扣除其價值。考其效用有二：第一、吻合發達森林政策，間接協助農政之推行；第二、納稅義務人不致因課稅關係，而減損其栽培心理，甚或貶價而出售，致侵蝕其財產。

(十) 配偶及子女特有財產之剔除——配偶之特有財產爲：(一) 專供妻或夫個人使用之物；(二) 夫或妻職業上必須之物；(三) 夫或妻所受之贈物經贈與人聲明爲其特有財產者；(四) 妻因勞力所得之報酬(民法一〇一三條)；(五) 夫妻得以契約訂定以一定之財產爲特有財產(一〇一四條)。未成年子女之特有財產，爲繼承贈與或其他無償取得之財產(民法一〇八七條)。此種財產，究竟應否剔除，其剔除之原因安在，是乃首應討論者。

按遺產稅係以死亡者之財產移轉，爲征課之要件，依照民法一〇一三條及一〇八七條規定而論，所謂特有財產，係專屬於本人之所有，不因一方之死亡，而發生財產移轉關係。例如夫所受之贈物，如經贈與人聲明其爲特有財產，則此項財產係專屬於夫之所有，不因夫妻財產制之不同，而財產之歸屬有異，則妻縱然死亡，此項特有財產，亦不發生移轉或繼承之行爲，在理論上，與遺產稅征課之要件不合，換言之，即不能作爲遺產稅征課之標的。故條例規定：

「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自計算課

。(第十一條)

條例雖定有經登記或確實證明爲免稅要件，但民法第一〇一四條係根據自由主義之精神，夫妻得以契約訂定以一定財產爲特有財產，如一律准予不歸入被繼承人之遺產總額內計算稅，則易爲備允贈與逃稅之門，爲防患計，故特予施行條例第六條內設有『夫妻間以契約訂定之特有財產視同贈與，適用遺產稅暫行條例第十三條』之規定。

第一章 稅率

第一節 稅率之重要性

一種租稅之施行，必有一種社會經濟政策存乎其間，而表現此種政策之手段，厥爲稅率。蓋租稅之征課，本質上究含有取締之作用，此種作用，隨租稅政策之目的而伸縮，取締性強者，稅率愈高，取締性弱者，稅率愈低，故決定政策推行之程度，當以稅率爲基礎。歐戰後，各國爲保護本國貿易，特加重關稅，防止外貨之侵入本國市場，並爲吸收外資，增強本國財富起見，降低出口稅，甚或免稅，將本國之剩餘原料或製成品，積極獎勵對外推銷，此種事例，不勝枚舉。卽就遺產稅而論，各國稅率之最高點，大都在百分之五十之間，而蘇聯之最高稅率，可達百分之九十。一般農業國家或資本主義國家，不脫維護私有財產制之窠臼，因斯稅率亦多在溫和政策下面而征課。至於蘇聯，其國家組織之最高原則，爲實行共產社會主義，一般私有制度，雖未能掃除盡淨，但在某種可能範圍內，極力取締，以完成其目的，故其稅率亦特高，幾沒收其全部財產，實有取消私有財產制度之深意。

由上所論，決定租稅政策之要件，以其國家之客觀的社會經濟政策爲基礎；而推行政策之是否徹底，是否能達預金之目的，則以稅率之訂定，是否吻合其租稅政策之精神，爲其前題。故吾人研究一種租

稅，對於稅率，皆不可忽視焉。

近世各國對於稅率之規定，大致有三種：一曰比例稅率，不問財產（或課稅標的）之大小，其所適用之稅率相同；二曰全額累進稅率，隨財產額之大小，全部採用不同之稅率；三曰起額累進稅率，隨財產額之大小，比照稅率之階級，分別計算其相當部份稅額之制度。比例稅率，計算簡便，是其優點，惟因其稅率之標準單純，財產多者仍適用財產少者之稅率，往往不能適應納稅義務人之納稅能力，且在資本主義國家，貧富之階級懸殊，更不合社會政策之旨趣，各國亦漸少採用。全額累進稅率與起額累進稅率均屬進步之稅制，而起額累進制，尤合公平之原則。茲舉例於下：

一、全額累進制

課稅額	稅率	每級最高應納稅額
一・〇〇〇元以下	1%	一〇元
二・〇〇〇元以下	2%	四〇元
三・〇〇〇元以下	3%	九〇元
四・〇〇〇元以下	4%	一六〇元
五・〇〇〇元以下	5%	二五〇元

二、超額累進制

課稅額	稅率	每級最高應納稅額
1——1,000元	1%	100元
1,001——11,000元	2%	110元(10元+10元)
11,001——33,000元	3%	60元
33,001——44,000元	4%	100元
44,001——55,000元	5%	150元

依照上例，設某甲財產四千元，某乙財產四千零十元，如依全額累進制課稅，甲應納一六〇元，乙應納二〇〇·五〇元，甲乙財產總額相差僅十元，而納稅額竟差四〇·五〇元，不免失之於不公平。若依超額累進制課稅，甲應納一〇〇元，乙應納一〇〇·五〇元，則納稅額與財產額之相差數，在某種標準下，甚為公平。全額累進制之特長處，可以澈底實現財富平均分配之原則，可以減增國家之財政收入，在現世金融資本主義國家，未嘗不可施行。至於超額累進制，原屬補救貧人負擔不平均而修正之制度，雖不能如全額累進制之政策澈底，兼籌并顧，亦獲得乎中庸之意。可知此三種稅制，超額累進制，自較其他兩種稅制為完美，不過比例制與全額累進制亦有其特異之處，要視執行者之政策與其國家社會

經濟之情形如何以爲斷。

遺產稅爲征課死亡者遺產移轉之稅制，對於國家社會經濟政策影響殊巨，與其他稅制之性質迥異，如爲發展國家產業以期達共有共享之社會制度，則採行全額累進制，甚或仿照奴隸社會時代之沒收制，亦無不可。如以發達私有經濟爲政策，則採行比例制稅率，課以輕微之遺產稅，亦屬可行。如國家資本已發達相當程度，且兼顧私有財產制度與納稅義務人公平納稅起見，則應採行超額累進制爲當。是故研究一國稅制與稅率之精神所在，則應先行分析其國之社會經濟狀況，以確定其租稅政策然後始可進而詳研稅率制度之適應性如何。

第二節 各國遺產稅稅率之分析

訂定遺產稅率之標準，約可分爲四種：

- 第一依遺產額之多寡 遺產數額多者，適用較高之稅率，遺產數額寡者，其稅率亦低。
- 第二依繼承人之親等 繼承人與被繼承人有親疏遠近之別，親而近者稅率低，疏而遠者稅率高。
- 第三依繼承人財產之多寡 就繼承人已有財產之多寡，爲征課遺產稅率高低之標準，德意諸國會採行之。

第四依繼承人子女之有無 繼承人子女之有無多寡，爲訂定遺產稅稅率高低之標準，如法國一九一七年總遺產稅法分爲四級，無子女者稅率最高，有三個以上子女者稅率最輕，其目的即在鼓勵人口之增加。

其他如學者呂格納B. Rigano以遺產周轉之次數爲標準，遺產初次傳給子孫時，稅率最輕；第二次以同種遺產傳給第三代，稅率即須增高一倍，第三代傳給第四代時更應增高。此種論調，爲社會主義調和派所倡導，各國尙未見諸實行。

近世各國訂定遺產稅稅率標準，大都採行第一或第二兩標準，而酌採其他減免方式，以資補救。採行總遺產稅制者，以遺產數額之大小，爲訂定稅率高低之基礎標準；採行分遺產稅制者，以繼承人與被繼承人之親等遠近爲其準據。

茲就美、英、日三國之遺產稅稅率，分別列表於下：

美國遺產稅稅率表 (表一)

遺產	價格	稅率
低於——	不超過	%
——	510,000	2
10,000	20,000	4
20,000	30,000	6
30,000	40,000	8
40,000	50,000	10
50,000	70,000	12
70,000	100,000	14
100,000	200,000	17
200,000	400,000	20
400,000	600,000	23
600,000	800,000	26
800,000	1,000,000	29
1,000,000	1,500,000	32
1,500,000	2,000,000	35
2,000,000	2,500,000	38
2,500,000	3,000,000	41
3,000,000	3,500,000	44
3,500,000	4,000,000	47
4,000,000	4,500,000	50
4,500,000	5,000,000	53
5,000,000	6,000,000	56
6,000,000	7,000,000	59
7,000,000	8,000,000	61
8,000,000	9,000,000	63
9,000,000	10,000,000	65
10,000,000	20,000,000	67
20,000,000	50,000,000	69
50,000,000		70

(全國國民遺產稅)

英國遺產稅率表 (表二)

超一過	不超過	稅率
£	£	%
100	500	1
500	1,000	2
1,000	5,000	3
5,000	10,000	4
10,000	12,000	5
12,000	15,000	6
15,000	18,000	7
18,000	21,000	8
21,000	25,000	9
25,000	30,000	10
30,000	35,000	11
35,000	40,000	12
40,000	45,000	13
45,000	50,000	14
50,000	55,000	16
55,000	65,000	16
65,000	75,000	17
75,000	85,000	18
85,000	100,000	19
100,000	120,000	20
120,000	150,000	22
150,000	200,000	24
200,000	250,000	26
250,000	300,000	28
300,000	400,000	30
400,000	500,000	32
500,000	600,000	34
600,000	800,000	36
800,000	1,000,000	38
1,000,000	1,250,000	40
1,250,000	1,500,000	42
1,500,000	2,000,000	45
2,000,000		50

(金國寶氏遺產稅)

日本繼承稅率表 (三三)

課稅價格	稅率 (百分比)			遺產繼承	遺產繼承
	家督繼承	繼承	承		
五千元以下	第一種	第二種	第三種	第一種	第二種
五千元以上	—	—	—	二	三
一萬元以下	—	一五	二	—	—
一萬元以上	—	—	—	—	—
二萬元以上	二	三	四	四	五
三萬元以上	二五	四	六	六	七
四萬元以上	三	五	八	八	九
五萬元以上	五	七	十	十	十一
					十三
					十四
					十六

七萬元以上	七	九	一二	一二	一五	一八
十萬元以上	九	一一	一五	一五	一八	二一
十五萬元以上	一一	一三	一八	一八	二一	二四
二十萬元以上	一三	一五	二一	二一	二四	二七
三十萬元以上	一五	一七	二四	二四	二七	三〇
四十萬元以上	一七	一九	二七	二七	三〇	三三
五十萬元以上	一九	二二	三〇	三〇	三三	三六
七十萬元以上	二一	二五	三三	三三	三六	三九
一百萬元以上	二四	二八	三六	三七	四〇	四三
二百萬元以上	二七	三一	三九	四一	四四	四七
三百萬元以上	三〇	三四	四二	四五	四八	五一
五百萬元以上	三三	三七	四五	四九	五二	五五

(銀行週報第二四卷第八期：日本國稅新稅率述要)

第一第二兩表爲美、英二國之總遺產稅稅率表，係專以遺產額之大小爲訂定稅率之標準，第三表爲日本遺產稅稅率表，係兼採遺產額之大小與繼承人之親等爲訂定稅率之標準，且亦爲世界各國通行總分遺產稅制所通常採行之辦法，故以此三國作例，作爲分析研究之對象。

就稅率表而論，美、英、日三國各有其特長處亦各有其短處：

第一：就稅價額言，美國自一萬元至五十萬元，分爲二十八級，由一萬元至五萬元，每級遞加一萬元，由二十萬元至一百萬元，每級遞加二十萬元，由一百萬元至五百萬元，每級遞加五十萬元，五百萬元至一千萬元，每級遞加一百萬元，由一千萬元至五千萬作列一級。其間數級之距離雖極其短，而大。英國自一百磅至二百萬磅，分三十三級，由一百磅至二萬五千磅，每級遞加五百磅至三千磅，自二萬五千磅至五萬五千磅，每級遞加五百磅至三千磅，自二萬五千磅至五萬五千磅，每級遞加五千磅，由五萬五千磅至十二萬磅，每級遞加一萬磅至二萬磅，一百萬磅至二百萬磅之間，猶復分爲四級，其級與級之距離，比較溫和而綿密。至於日本由五千元至五百萬元分爲二十級，前部份每級相差一萬元，中部各級相差十萬元，後部各級相差一百萬元，級與級之距離雖寬大，頗有規率。故就分級而論，當以英國之規定爲最合理。

第二：就稅率分級言，美國最低稅率爲百分之二，最高爲百分之七十，其間前部稅級，遞增百分之

二，中部稅級，遞增百分之三，後部則級與級間，遞增百分之二，若與課稅價額相較，前部份課稅價額級之距離較近，而稅率之級數距離較高，後部份課稅價額級之距離較遠，而稅率之級數距離反低，不無跛形之譏。英國稅率最低為百分之一，最高為百分之五十，前二十級，每級遞增百分之一，而第二十級之後，則遞增百分之二，最後一級，增高百分之五，與其課稅價額較之，均綿密適度，惟二百萬磅以上，甚至幾千萬磅，均一律通用百分之五十之稅率，似又不如美國最高增至百分之七十之稅率為當。日本因採繼承稅制，依親等之不同，劃分為六等，由百分之一起，至百分之五十五為止，其間遞增之限度，類似英國，尙少畸形現象。

若以實際而論，美、英、日三國又各有相異之點：

第一；就稅務政策言，以英國為最成功，蓋英國者動于二百萬以下之中額遺產，故由百磅起至二百萬磅止，稅率竟達百分之五十，美國二百萬元之遺產僅適用百分之三十八之稅率，日本亦僅由百分之二十七至百分之四十七為止。是故以二百萬為最高限度而衡量其稅率稅級，英國不獨稅級綿密，其率亦不低，例如由三萬磅至五萬磅之遺產額，英國劃分為五級，稅率由百分之十一至十五，美國則僅劃分為三級，稅率由百分之八至十二，日本亦分為三級，稅率由百分之二·五至百分之六，若平均而論，亦較英美為低。以政策言，英國較為確實而合理，既不似美國之鬆弛空泛，亦非如日本之狹隘瑣碎。

第二：就稅收言，首推英國，遺產稅收入佔全體稅收百分之十二，美國聯邦遺產稅收入僅佔百分之三，日本則僅佔百分之二·六。單就稅收數字，雖不能整個證明其稅制之成功，至少亦可證明其稅率適應性之程度如何。茲列表于下：

國別	遺產稅額	全體稅額	遺產稅占總稅額之百分比
英國	八五,三〇〇,〇〇〇 磅	七〇九,〇〇〇,〇〇〇	一二·〇
美國	四七,四〇〇,〇〇〇 元	一,五五七,七〇〇,〇〇〇	三·〇
日本	三一,〇〇〇,〇〇〇 元	八〇六,〇〇〇,〇〇〇	六·二

美國學者曾研究其遺產稅收入之不如英國昌旺之原因，結論認為中小額之遺產稅率不如英國之高。蓋美國稅率之最高點達百分之七十，而英國僅百分之五十，則美國之稅率尚高于英，第以英國專着重于中小額遺產之收入，將最高課稅價額之標準降低為二百萬元，而在其限度內，盡力求稅率稅絀之公平綿密，以期稅收之增高，故就大體而言，英國之租稅政策與稅率之訂定，以及其稅收數字之表現，均有其一貫之精神，殆為不可否認之事實。

第三節 我國遺產稅稅率之檢討

我國社會經濟，猶未脫離農業經濟形態，西南西北各省，尤爲濃厚，以言社會組織，大半仍以家族制度爲基礎，而各大都市則因帝國主義經濟侵略之故，又無形中變質；金融之欠靈，交通之閉塞，以及戶籍之零亂，人事財產登記之未實行，各種調查資料之缺乏，千孔百瘡，缺陷至多！在如斯社會經濟政治組織狀況之下，而實行資本主義發達國家之租稅制度，究竟全盤接受各國之制度乎？抑別爲訂定乎？尤其稅率關係決定租稅政策之重要關鍵，更值吾人之密切檢討。

中國遺產稅需要何種稅率？換言之，何種稅率，始能適應于中國。余意其條件有四：

(一)起稅點宜高——我遺產稅既採總課制，自不能不提高免稅點以矯正未計及繼承者人數家口之生活費。且我國一般人民之生活，標準太低，應提高免稅點，以備人民提高生活水準之需。再我國所謂「小康」以下之人民，爲數過多，爲安定社會計，亦應維護，以作鞏固社會重心之努力。況遺產稅係屬初創，征收技術，猶在逐漸試驗中，提高免稅點，可減少一部份困難，若其稅點過低，則稽征時必較及銖鏹，騷擾萬端，非獨無益於國家，抑且害及人民與社會之安定。

(二)稅率宜輕重分明——中山先生認爲我國有大貧小貧之別，無勞資貧富懸殊之弊，此種現象，鄉

村更然，或認我國之資本積集，已至可捉摸之程度，訂定遺產稅率，亦應注意及之。實則中國農村與都市之社會經濟組織，全屬兩種形態，應雙方兼顧，始免偏頗。故余認為訂定稅率時，在某種界限下，稅率應特別低微，在某種界限上者，稅率不防加重，以達節制資本之目的。蓋英、美等國，均屬純粹資本主義國家，採行單一稅率制度，即能貫徹全體，我國則正在蛻變中，社會組織，亦時現其複雜情形，因斯稅率之訂定，宜以兩種精神貫徹其間，俾農村與都市之兩種社會經濟，均受同等之支配。

(三)稅級應寬嚴有別——前節討論英國稅率，認為在二百萬元以下之遺產，稅率綿密而合理，在英國如此規定，固自適當。若在我國，過于綿密，徒增計算之煩。故余以為課稅價額之稅級亦應分作兩部份，課稅價額較低之部份，稅級應寬，稅率應抵，課稅價額較高之部份，稅率宜重，稅級亦應嚴密。

(四)稅率宜兼採比例累進二制——比例制稅率單一，計算容易，若在某種限度內使用，可謂有利無弊。累進制固能適應能力負擔之原則，若運用不得其當，亦不免有畸輕畸重之弊。我國社會如此其複雜，有時採行比例制，較適合于課稅政策，有時採行累進制，更易達其目的，故余認為應斟酌損益，分別厘定。

將上述四條件合併而論，我國遺產稅稅率，起稅點提至較高之程度，然後再酌定一界限，在某界限下之遺產，一律採用比例制，稅級寬，稅率低；在某種界限上之遺產，一律採用累進制，稅級密，稅率

高，如斯始切合實際，而達社會政策之目的。

二十五年十二月二日中央政治會議議決遺產稅原則十項，其第二項「遺產稅稅率採比例制，但超額遺產稅稅率採累進制」。財政部原草案即依此原則訂定，遺產總額在五千元以上者，課百分之一比例稅，五萬元以上者另征超額累進稅，稅率共分二十二級，按級累進，最低為百分之一，最高為百分之四十。以創辦伊始，人民猶未相習，故採用溫和政策，以祛疑懼，而利推行。嗣立法院將課稅價額提高至一千萬元，而將稅級縮減為十六級，其條文如下：

「遺產稅在五千元以上者一律徵稅百分之一」

遺產總額超過五萬元者就其超過額依左列稅率按級計算加征之

- 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
 - 一一、超過五百萬元至六百萬元者就其超過額徵百分之二十五
 - 一二、超過六百萬元至七百萬元者就其超過額徵百分之三十
 - 一三、超過七百萬元至八百萬元者就其超過額徵百分之三十五
 - 一四、超過八百萬元至九百萬元者就其超過額徵百分之四十
 - 一五、超過九百萬元至一千萬元者就其超過額徵百分之四十五
 - 一六、超過一千萬元者就其超過額徵百分之五十(第十二條)
- 茲將本條規定，另制稅率表：

中國遺產稅稅率表 (表四)

級	遺產總額	(單位元)		稅率	稅額	備註
		不超過	超過			
第一級	5,000	50,000	1		五千元以下不課稅	
第二級	50,000	100,000	1	1	第一至第五級超額稅率每級遞加百分之一	
第三級	100,000	250,000	1	2		
第四級	250,000	500,000	1	3		
第五級	500,000	750,000	1	4		
第六級	750,000	1,000,000	1	5		
第七級	1,000,000	1,500,000	1	7	第六至第七級每級遞加百分之二	
第八級	1,500,000	2,000,000	1	9	第八至第九級每級遞加百分之三	
第九級	2,000,000	3,000,000	1	12	第十至第十六級每級遞加百分之五	
第十級	3,000,000	4,000,000	1	15		
第十一級	4,000,000	5,000,000	1	20		
第十二級	5,000,000	6,000,000	1	25		
第十三級	6,000,000	7,000,000	1	30		
第十四級	7,000,000	8,000,000	1	35		
第十五級	8,000,000	9,000,000	1	40		
第十六級	9,000,000	10,000,000	1	45		
第十七級	10,000,000		1	50		

觀上表可推定其優點有二，缺點亦有二，爰作進一步之檢討。

第一優點，稅率輕而稅級寬大。我國遺產稅稅率最低為百分之一，最高為百分之五十；美國最低稅率為百分之二，最高為百分之七十，英國最低稅率為百分之一，最高為百分之五十；日本最低稅率為百分之一，最高為百分之五十五。以與各國相較，則我國遺產稅稅率，並不為重。例如五萬一千元之遺產，在美國之最高稅率，已累進至百分之十二，須納遺產稅三千一百二十元；在英國之最高稅率，亦累進至百分之十五，須納遺產稅四千五百七十五磅；在日本之最高稅率，亦累進至百分之五（家督繼承）及百分之十六（遺產繼承），納稅額亦相當之巨。我國五萬一千元之遺產，先課百分之一遺產稅五百一十元，再就超額累進課百分之一遺產稅一十元，合計遺產稅額五百二十元，僅及美國六分之一，英國九分之一，其稅率之輕微，已可概見。美國一千萬元之遺產，稅級計二十五級，英國二百萬鎊之遺產，稅級計三十三級，我國一千萬元之遺產，稅級僅十六級，若二百萬元之遺產，稅級亦僅六級。然則我國稅率累進程度既溫和，而稅級又如斯之寬大，則遺產稅之負擔，極為輕微。

我國初次開徵遺產稅，就政策與行政言，稅率應從輕，觀乎日本初期施行之繼承稅稅率表，家督繼承由千分之五至千分之百六十，遺產繼承由千分之十至千分之二百一十，較之我國現行稅率，猶覺低微，現在日本繼承稅稅率表，幾經修改，最高達百分之五十五，足證我國稅率之訂定，甚合實際。

第二優點，融合比例累進二制而貫徹累進之精神。中政會原決議，係以比例制為原則，兼採超額累進制以補其缺點。此項原則，極為妥適，因比例制雖有其計算簡明之優點，若對於大量遺產與小遺產額均適用同一稅率，有時未能吻合能力負擔之原則，故一方採比例制，一方兼採超額累進制，深合稅負担之原理，參閱表五便知。

我國遺產稅率比較表 (表五)

稅 級	比例率	超額累進率	總和
	%	%	%
	1		1
第一級	1	1	1
第二級	1	2	3
第三級	1	3	4
第四級	1	4	5
第五級	1	5	6
第六級	1	7	8
第七級	1	9	10
第八級	1	12	13
第九級	1	15	16
第十級	1	20	21
第十一級	1	25	26
第十二級	1	30	31
第十三級	1	35	36
第十四級	1	40	41
第十五級	1	45	46
第十六級	1	50	51

各級總和稅率間之差率，與原有各級超額稅率間之差率相等，可知稅率之超額累進制之精神，貫徹始終。

至其缺點，第一即遺產價額限界之劃分，未能貫徹節制資本之精神。我國社會情形，如此複雜，前已言及，徵課遺產稅，極應訂定一界限標準，以表示其節制資本之社會政策。所謂限界標準，即在某數量遺產價額以下，稅率最輕，超過該數量之遺產價額，稅率逐次加重，以示維護小產者與節制巨額遺產之政策。現行稅率，五萬元以上，探超額累進稅率，稅率累進程度既溫和，而五萬元之界限標準亦過低，故失之于籠統。第二即遺產稅率之累進效用過緩，稅級亦嫌鬆弛。在界限標準超過之遺產，稅級應綿密，稅率應增高，余意不妨仿照英國稅級之綿密，酌量增多稅級，而稅率亦宜仿美例提高至百分之七十，財部原草案五百萬元以下之遺產，猶分二十二級，今課稅價格提高至一千萬元，反縮為十六級，實未能表示節制資本之效力。

由上列論，則可知吾國遺產稅稅率，其長處固不可掩，而其短處，亦應指明，期有以補正之。

第二章 遺產之評價

第一節 評價之意義

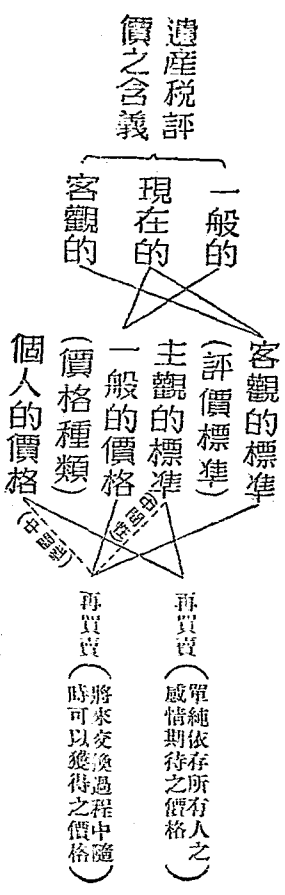
評價云者，係評定物或權利價格之謂。評價有主觀客觀之分，價格亦有個人一般之別。如單純依存於所有人之感情為標準而評價時，是為主觀的個人價格；如存在將來交換過程中可以獲得之價格為標準而評價時，是為客觀的一般價格。至於某種要素，係經主觀評價，某種要素，係經客觀評價，因而相互一致時，則其價格為中間性價格。一般價值之物或權利，如仍然可作為買賣價格而表現時，若買賣當時之價格構成要素並不變更，其價格亦將永遠不變，任何時候均可照原有取得之價格交換。雖因時間之經過，或其他有形無形之變化，過去買入價格，不過買者心目中認為仍然存在，即過去之價格不過買者保持所有人間之關係，如欲再一度買賣時，其所表現之價格，是否與原有價格相同，則不得不再度評價，評價之使命即在於此。

適當所謂評價，必須包括三種原則。第一須以客觀為標準；第二須以一般情形為標準；第三須以現時情形為標準。蓋評價含有社會之意義，如僅掛牌社會立場，專以主觀感情為主，則僅能適用於個人，其評價效用，根本無何重大價值之可言。故評價須就客觀立場，以現時一般情形，而就物或權利評定其

價格，則再為買賣時，其所發生之交換價值，必表現同一之情形，此即評價效用之所由生也。

國家因公務關係而對物或權利為評價時，其所含之社會意義更為確切而廣泛，即其評價效用，須絕對的適應於一般社會，否則，必失之於偏，而不能達公務評價之目的。故國家因徵收賦稅，對於某物或某權利施以評價時，務必遵循此項原則辦理，倘有舛錯，極易歸租稅侵蝕財產或不公平之弊。因評價失却社會意義，其結果必致其所評定之價格，與所評定之物或權利實際價格，發生失出入之流弊，以是評定之價格，超出於實際價格時，課稅亦隨之增高，則是租稅侵蝕財產，如評定之價格，低於實際價格時，課稅亦隨之降低，則有租稅失却公平原則。於此可見評價重要性之不可忽視。

為征課遺產稅而對被繼承人之遺產，施以評價時，亦屬國家因公務關係評價之一種，其行為之性質，及其所應着重之點，與上述之原則無異，茲列表於下，俾便了解。



根據上表，則遺產稅評價之含義，須係以客觀的，現在一般價格為前提，換言之，即物或權利經評價後之價格，必與再為買賣時交換過程中隨時可以獲得之價格相同。如斯，則因公務而評價之使命始盡。失出失入之弊始免。

關於遺產評價之原則，各國大都有一相同之規定，即財產評價之標準，須以被繼承人死亡時之評價為標準。我遺產稅暫行條例第五條規定：

「遺產價值之計算，以繼承開始之日為準。」

按民法第一一四七條規定「繼承因被繼承人死亡而開始」，蓋人之權利能力，終於死亡，則死亡之日即是繼承開始之日，繼承人即承受被繼承人財產上之一切權利義務。惟所謂死亡有自然死亡與宣告死亡二種，自然死亡之日，自是繼承開始之日，宣告死亡，則必須經死亡之推定，則宣告死亡之日，始能開始繼承，故有時繼承開始之日，不一定與實際死亡之日相同，第因死亡為繼承開始之唯一原因，所以遺產稅條例即根據民法規定以繼承開始之日為準，而於施行條例設一補充規定：

「納稅義務人對於被繼承人死亡事實及遺產概況報告之期間如被繼承人為死亡之宣告者應自判決宣告之日起計算，被繼承人死亡時，納稅義務人不在其死亡所在地者，其報告期間，自知有死亡之日起算，並於報告時聲明遲延之理由」。(第七條)

前條雖係就納稅義務人之報告期間所訂定，但與死亡宣告繼承開始日有連帶關係，藉明繼承開始日之意義。

再遺產價值之計算，何以以繼承開始日爲準？又其價值計算時之基本條件如何？茲分別說明於下：
按遺產稅係以遺產之移轉而課稅，此項移轉行爲，實發生於被繼承人死亡，繼承人開始繼承之時，被繼承人因死亡而消滅其權利能力，其所有權之歸屬，亦當自此時始與繼承人發生法律關係，課稅既以遺產價值之多寡爲標準，自當以其繼承開始日實際繼承財產之價值爲限，繼承前後財產價值之變動，則非所問。必如是，課稅標準，始能確立，亦合公平原則。

各國對於遺產價值之計算，各因其財產種類之不同，方法各異，惟有一基本原則，即「一切財產之價值均以被繼承人死亡時公平市價」爲準，所謂公平市價，乃買方並非有非買不可之勢，賣方亦非處於非賣不可之地，兩方均出於自願成交之價格也。

註：參考杉本正幸氏不動產之鑑定一文

第二節 不動產之評價方法

關於不動產評價方法，約有二種：一曰市價法，即以當時之市場價格爲標準而評定之，二曰收益還

原法，以不動產之收益為根據而還原之資本價格，其簡明算式如下：

$$\text{收益價格(資本價格)} = \frac{\text{總收益—改良費用}}{\text{流行利率}} = \frac{\text{總收益(地租)}}{\text{流行利率}}$$

例如有地一畝，每年收入租洋一百元，其中改良費用五元，流行利率為百分之五，依上式計算則其資本價值為：

$$(100 - 5) \div \frac{5}{100} = 95 \times \frac{100}{5} = 9500 \dots \dots \text{土地之資本價格}$$

蓋土地之有價值，由於其有收益，收益多則地價高，收益少則地價低，依收益而定地價之高低，實可以代表其真正價格。此種估價方法，亦有以購買年為根據而計算者，仍仍以純收益為基礎，但不用流行利率，而以一定年限計算之。比照前例設以二十年為購買年，其計算方法：

$$\text{收益價格(資本價格)} = (\text{總收益—改良費用}) \times \text{購買年}$$

$$(100 - 5) \times 20 \text{年} = 95 \times 20 = 1900 \text{元} \dots \dots \text{土地之資本價格}$$

我國上海租界估計地價之方法，即以一地之每年收入，乘以十三年，作為其地之資本價格。以利率計算之方法，手續繁複，以購買年計算之方法，雖簡便但不甚正確，故各國亦多採用前法換算。

按不動產之估價至難，偶有不慎，易滋失出失入之弊。土地有市地鄉地改良地未改良地之分，定着物有房屋及其他定着物之別，即以市地而論，其地段，環境，地形若何，在在為決定地價高低之標準，

至於房屋，其使用年限若何？建築式樣，建築材料若何？以及房屋其他費用若何？無不為評定地價前所應注意之實際事項。是故欲就某地施以評價而能得其公平，則上述種種調查資料，皆不能不嚴格搜集。惟國家為租稅行政而訂定評價法規，僅能就原則上加以規定，至實施評價時如何運用，則仍屬經征機關之職責。

按我遺產稅暫行條例及其施行條例，規定不動產評價方法有二：

一、市價法

二、收益還原法

以被繼承人死亡日之市價為評價方法，原屬評價之基本原則，固不待論。蓋我國內地，農村貧富，金融遲滯，土地房屋之交易情形，亦不繁榮，且事實上佃農地租，多以貨物交付，則市價一法，要未能執一施行。故於施行條例規定：

「土地房屋等不動產之評價如不能依繼承開始時之市價評定時，應就其租金依週息百分之十二，還原計算其價額。」（第十二條）

本條規定，對於不動產評價方法，原則上應以繼承開始時之市價為標準，萬一當地同種類之不動產，買賣實例甚少，難得評定一適當公平之市價時，始得採用收益還原法，而計算其價額。蓋關於適用收

益還原法，有應論究者，計有數端。

(甲) 決定收益之標準——條例規定以租金之多寡為收益之標準。按租金本為決定收益之確實準據，本無可非議，然事實上例如為繼承人自耕之土地，或供自己居住之房屋，既無市價可資依據，又無租金以決定收益標準，自當斟酌實例，以訂定一評定之租金標準，此時對於收益(租金)多寡之決定，即應注意下列各問題。

一、須係就普通程序經營而發生之收益。資本價值之收益乃不動產所有人在實施通常利用方法後，無不獲得時，始可使一定之收入與資本之利息具有同一性質，而資本化價值之使命與目的始達。

例如因特殊技能而發生之最大效用，或因交通劇變而發生繁榮衰頹之勢，均不足作為客觀價格之決定。總宜以普通合乎中庸之一般租金為妥。

二、須係繼續發生有永久性之收益。此種收益，係指在社會經濟上有規律性之收益。有規律性之收益，年數愈多，其確實性亦愈大，則愈適合資本化價值之原則。如以租賃契約之一時性，其租金甚為高昂者，或其收益之由來，係使土地之物質逐漸減少者。如採黏土之土地，採砂礫之土地，即應斟酌實情，而換算其通常之平均收益，以決定之。

三、須注意其安全而確實之收益。土地房產之收益，固不能保持其年年同樣狀態，然應以現狀下之

收益為基礎，當重注意其未來之趨向，依照普通租金，換算其價格。換言之，即依任何年，均可收錢之平均收益，以為決定之標準，必係安全確實而合乎評價之標準。

(乙)費用剔除之標準——不動產之純益，係建於資本價格之上，所以然者，蓋其純收入與運用貨幣資本時所應得之所得，具有同一性質，故使不動產純收益帶有資本價格之性質時，應扣除其他運用資本所不必要之要素。故應就通常情形，而於租金收益內，酌量扣除左列各費：

一、土地：市地應扣除其維持費，管理費，及賦稅。農地應扣除土地改良費，種籽費，管理費及賦稅。

二、房屋：有火災保險費或土地租金時，應分別扣除之。

(丙)利率之標準——據金國寶先生意見「我國利率之高，遠在歐美各國之上，內地有高至月息一分以上者。即在通商巨埠，通常利息亦在八九厘之間。即以銀行存款而論，定期一年，平均亦在年息七厘以上，時期較長者更無論矣。余嘗就中國、交通、上海、浙江、興業等十八銀行計算其平均利息，則定期三個月，平均年息四·八%一年七·五%，二年八·二七八%，三年八·九三%，四年九%，故就我國市場而論，至少常以年息七八厘為標準，方為公允」(遺產稅金氏著)

利率與不動產之現值還原，適成反比例，利率愈高，則不動產之現值愈小，利率愈低，則不動產之

現值愈大，金氏根據市場利率，認為年金之計算，至少應以七八厘為標準。然不動產之性質，又有不同，我國內財產，以土地房屋為大宗，近年農村破產，人民每棄地而走，一旦征收遺產稅，不動產賣出不易，變價繳稅，亦殊困難，即使變價出售，損失必大（金氏遺產稅）就此而論，利率之標準，更應較普通年金之計算利率為高，然究竟高至何種程度，始能免除上述缺點而得其平，則在我國農村都市情形懸殊之下，既無統計材料，調查復感困難，訂定一適當標準，實亦一重要問題。

按我國施行條例規定，訂為週息百分之十二，此項標準，係根據土地法第一六三條之規定，即：「前條第一款之標準租金，以不超過地價冊所載土地及其建築物之估定價額年息百分之十二為限」

。（土地法第一六三條）

此係係對市地土地及建築物救濟而設，詳加分析，適用於市地之還原利率，既有法律根據，利率亦頗增高，自屬允當，即適用於農地，依照利率高低之原則，亦有維護不動產之政策存乎其間。就立法言，本不失為一賢明方法。惟依施行條例第十條營業權漁業權之計算方法，所規定之「實際投入資本依週息百分之十五計算之普通利益額」而言，則還原不動產現值之標準，有仍失之於低。

蓋我國以農立國，人民生計，大半倚給於土地，維護農政，應為第一要義。此條例亦保護中政會之決議，有繼續自耕之土地，減半征收遺產稅之規定。然此所獲之實益，僅限於自耕農，應本此原則，推

而充大之。如謂利率百分之十二，已甚允當，則鑛業權漁業權之利率標準，只少亦應改為百分之十二，以示一致，不宜再較不動產之利率為高。

註：參考杉本正幸不動產之評價一文

第三節 不動產上權利之評價方法

按我國施行條例規定不動產上權利之評價方法，分為四種：（一）典權；（二）地上權；（三）永佃權；（四）抵押權。就我民法物權編對於不動產上權利之種類，原不僅上列四種，如地役權等，亦屬不動產之權利，惟地役權係以土地相鄰關係之彼此利用為其本質，不得讓與或為其他權利之標的物（民法第八五三條地役權不得由需役地分離而為讓與或為其他權利之標的物）故無訂定評價方法之必要。茲就上列各權利分論如下：

（甲）典權——典權者何？依民法第九一一條謂交付典價占有他人之不動產而為使用受益之權，各國物權法中無此規定，為我民法根據社會習慣而特設之物權。詳釋其意，要件有三。

（一）一方支付典價，一方移轉其不動產之占有權。

（二）典權人以占有該不動產並使用受益為其支付典價之對待給付；出典人則以收入典價為移轉該不

動產並使用受益之有償義務。

(三)典權限不動產，出典人得以原典價回贖典物(民九二三條)亦得於典權存續中典權人按時價找贖，取得物所有權(民九二六條)。

就法律關係言，典價與存於該不動產上之典權，二者同立於對價關係之上，則典價值格之多寡，與該典權價格之多寡，彼此相等。換言之，即典價高其典權權利亦高，典價低其典權權利亦低，且依民法第九二三條規定出典人得以原典價回贖典物，可知以典價代表其典權之價值，法律上並無疑義。至於出典人雖拋棄不動產之使用收益之權，然增加典價之資本運用權利，則又可證明一方不動產之使用收益與他方之資本(典價)使用收益，亦互為對價給付。惟事實上典價價格，往往較不動產之現值為低，因出典人保持其回贖權利，典權人對於存於該不動產上之權利，常為一種變動不定之狀態，而非所有權之真正移轉，故典價每較典物之現值為低。

由上論列，則典權典價及典物之彼此關係，可得一梗概。我施行條例第十三條規定典權之估價方法

〔典權以典價為其價額〕

法律上事實上此種估價方法，甚屬允當。

(乙)地上權——地上權係以在他人土地上有建築物或其他工作物或竹木爲目的而使用其土地之權。基地上權與典權略有不同，地上權專以在他人土地上有建築物或其他工作物竹木之使用爲目的，亦並不以給付租金爲權利之構成要件，而典權則以使用並收益他人之不動產（土地或房屋）爲目的，以給付典價爲權利之構成要件，且有期限之限制，故地上權之估計方法，非若典權之單純，必須視地上權之設定內容，及其對價給付之實際情形如何爲斷。

考日本繼承稅法第四條第二項對於地上權之計算方法，係採用倍數法，即依其存續期間之長短，就其所約定之租金數額，以若干倍爲其價額。其規定標準如下：

- 一、廢餘期間十年以下，以該土地之地租二倍爲其價額；
- 二、廢餘期間三十年以下，以該土地之地租三倍爲其價額；
- 三、廢餘期間五十年以下，或期間不確定者，以該土地之地租五倍爲其價額；
- 四、廢餘期間百年以下，以該土地之地租七倍爲其價額；
- 五、廢餘期間在百年以上，以該土地之地租十二倍爲其價額。

此種倍數法之優點，簡單便利，若採用現值法，以市場利率爲標準計算時，理論上雖較確實，然手續繁雜，誘惑不便，反不如倍數法之爲適當，故我施行條例亦仿照舊例而採用倍數法之計算方式。

「地上權之設定有期限及年租者就其贖餘期間依左列標準評定其價額。

- 一、贖餘期間在五年以下者以一年地租額爲其價額；
- 二、贖餘期間在十年以下者以一年地租額之二倍爲其價額；
- 三、贖餘期間在三十年以下者以一年地租額之三倍爲其價額；
- 四、贖餘期間在五十年以下者以一年地租額之五倍爲其價額；
- 五、贖餘期間在一百年以下者以一年地租額之七倍爲其價額；
- 六、贖餘期間超過一百年者以一年地租額之十倍爲其價額。

地上權之設定未有年限者，均以一年地租額之七倍爲其價額，但當地另有習慣者，得依其習慣決定其贖餘年限。

地上權之設定一次付租，按年加租或以一定之利益代租金者，應按其設定之期間算定其平均年租後依第一項規定評定其價額（第十七條）

依照我民法規定地上權之設定內容，詳加分析，其情形有六：

- 一、地上權之設定有期限及年租者；
- 二、地上權之設定無期限而有年租者；

三、地上權之設定有期限而年租之給付方式不確定者；

四、地上權之設定無期限而年租之給付方式亦不確定者；

五、地上權之設定有期限而無年租者；

六、地上權之設定無期限亦無年租者。

就上述情形而論，一至四之四種地上權設定內容，均發生互為對價給付之關係，五至六之兩種地上權設定內容，不發生互為對價給付之權義關係，僅屬于一方單純供給使用之自然義務。故我條例僅就前述四種情形，分別歸納為三項。

第一項係就地上權之設定，有期限及年租者，而訂定其計算標準，例如雙方約定，甲方在乙方土地上建造房屋一所，期限五十年每年由甲方給付地租五百元，經過三十年甲忽死亡，此時評定其地上權之價額為

設定期間—經過期間—剩餘期間

50年—30年=20年；

—年地租額×地租額之法定倍數=地上權之評定價額；

500元×3倍=1500元。

第二項係就地上權之設定，未定有期限，而有一定年租者之評價計算標準。例如甲乙雙方約定，甲在乙土地上為竹木之設施，期限不定，每年甲給付地租一百元，經過若干年後評定其地上權之遺產價額為

一年地租額 × 地租額之法定倍數 = 地上權之價額

100元 × 7倍 = 700元

日本對期間不確定者，一律以其地租額之五倍為其價額，我國則規定為七倍。惟事實上各地對於地上權之設定，當有一定之社會慣例，雖無期間之約定，因習慣而發生實際之拘束力者，與實際約定期間之情形無異。故施行施例第十七條第二項有但書之規定，以資伸縮。

第三項係就地上權之設定，有期限而承租給付方式不確定之評價計算標準。例如雙方約定，甲在乙某地段上建設工廠一所，定期三十年，一次付租三萬元，或以工廠之某種出產品（其數量換算後亦假定為三萬元）為對價給付，經過十五年後，評定其地上權遺產價額為：

地租價額 ÷ 設定年限 = 一年地租價之數額。

30,000元 ÷ 30年 = 1,000元；

設定期間—經過期間 = 贖餘期間。

80年—15年 = 15年；

一年地租額 × 地租額之法定倍數 = 地上權之評定價額。

1,000元 × 3倍 = 3,000元。

至於地上權之設定無期限而年租之給付方式不確定者，條例並無明文規定，其計算方法，雖可比照第二項第三項之方法合併換算其價額，然第二項係有一年地租額之確定數為標準，第三項係有設定年限之確定數為標準，均易換算其價額，如設定期限不確定，年租給付方式亦不確定，計算時自感困難，事實上此種情形各地亦所恆有。愚意宜根據其習慣及實際契約之訂定，務宜評定一適當年租或期間之標準，而準照第二三項之計算方法，評定其地上權之價額。

(丙) 永佃權——永佃權係指支付佃租永久在他人土地上為耕作或牧畜之權利。就支付佃租言，與典權之性質同，惟典權有期間之限制，而永佃權則必須永久在他人土地上為耕作或牧畜之用。就使用他人土地一點言，與地上權相類似，惟地上權使用土地之範圍，以附著於土地之定着物為限，而永佃權則係以耕作或牧畜為目的。性質上彼此雖有區別，但就設定權利一點而論，則無差別。蓋一方以其土地之使用收益權，供給他方，一方支付佃租以為對價之有償義務，則支付佃租之實際利益與土地使用後之實際收益價值必相同。不過永佃權係有永久之使用權利，佃租則為陸續給付，如換算其永佃權之現值，則究以佃租之何種倍數，始得其公平，亦為一中心問題。

日本繼承稅法第四條第二項第四款規定：

一、永佃權之贖餘期間十年以下，以該土地之地租二倍爲其價額；

二、永佃權之贖餘期間三十年以下，或期間不確定者以該土地之地租三倍爲其價額；

三、永佃權之贖餘期間五十年以下，以該土地之地租五倍爲其價額。

我民法對於永佃權之定有期限者，視爲租賃，適用關於租賃之規定（民法八四二條）已與債權無異。則所謂永佃權，自以永久使用他人之土地爲限，事實上無期限之區別，故施行條例第十六條規定：

「永佃權價值之計算，均以一年應納佃租額之五倍爲標準。」

此即採用日本評價額之最高標準。

（丁）抵押權——抵押權謂對於債務人或第三人不移轉占有而供担保之不動產得就其買得價金受清償之標。與權地上權永佃權均以移轉占有爲使用或收益之權，抵押權則並不須移轉占有，即係對於該抵押之不動產，有優先變賣清償債務之權利。就担保債務一點言，抵押權頗與普通之債務担保責任近似，惟因其所担保者爲不動產上設定權利之一種，則又與普通担保責任有所不同。日本繼承稅法對於抵押權之評價方法，無明文規定，蓋原則上抵押權之發生，原於債務抵押權之價格，與所担保債務額價值相等，是以債權額之款額，即爲抵押權之價值。我遺產評價規則第十五條規定：

「抵押權依其所担保債權之數額評定之，其有利息者，應算入未到期之利息。關於設定抵押之信用，或其他原因，可知或已知其所担保之債，不能為一部或全部清償時或抵押物之價值顯有減少時，評價委員會得就實際情形酌量評定之。」

此項規定，頗為綿密合理，亦富有彈性。

第四節 動產及其他權利之評價方法

動產之種類雖多，然因交易頻繁，市價及買賣實例甚多，譬能比較容易確定其標準，故各國對於動產之評價規定，亦僅就一部份帶有特殊性者，訂定補充辦法，事實上所最難評定者，厥為無形財產之價值，蓋權利之性質，既屬抽象，而評定標準，又不易確定，偶一不慎，即有失出失入之弊。因是各國遺產稅法中，關於無形財產之評價，大都明定估價方法，以便運用。

我遺產稅施行條例暨評價規則對於動產及其他有財產價值之權利之評價方法，計有十七條，歸納言之，可分為（一）特種債權；（二）特種權利；（三）礦業權漁業權；（四）年金；（五）有價證券；（六）共有財產；（七）器具用具及珍寶等，茲分別論之於下：

（甲）特種債權——債權應依其債之價額，所稱本金，加上已到期之息金為其價額，因繼承開始日前財

產孳息之收益，應併入遺產價值內計算，理論上事實上均無困難。其評價較為困難者，不在債權之未到期，而在未到期債權之不支付利息者。在各國對於此項評價之標準，即依其未到期之期間，依市場貼現率，計算其價額，自屬合理妥當。惟我國銀錢業之貼現業務，尚未充分發達，不易有市場之貼現率，以爲評價之根據，自不能不有所變通。故我施行條例第十五條規定：

「未到期之無利息債權，應就繼承開始前一年內當地銀錢業放款週息利率之平均率計算，其在未到期間內之利息額從債權原額中減除之，以其餘額爲其價額。」

依此規定，係以銀錢業之放款利率，以代替貼現率。惟是我國銀錢業之放款業務，雖然頻繁，第以幅員廣大，各地放款利率，高下不同；即同在一地之銀錢業，每因顧客信用，金融季節等關係，致放款利率，亦高下不一，欲覓一適當利率，以爲評價之標準，事實上相當困難。該條仿照貼現辦法，就繼承開始前一年內當地放款週息利率之平均率，計算其未到期間內之利息額，從債權原額中減除之，以其餘額爲其價額，既有伸縮之餘地，亦能顧全事實，吻合公平之原則，不失爲一良好規定。

(乙)特種權利——日本繼承稅法第五條對於附有條件之權利，在續期間不確定之權利，應受信託之權利，及訴訟中之權利，應依經征機關之所認定者評定其價格。純屬一種抽象評價方法。蓋條件有停止解除之不同，存續期間有長短之異，即就訴訟中之權利而論，其訴訟進行狀況如何？事件之真象若何？原

被告所主張之理由若何？雙方繫爭標的之請求額若何？預測將來裁決之確定如何？均在與評價發生極密切之關係。故欲確定其評價方法，非賦與征收機關以相當自由裁量之權限，俾其斟酌實際情形，量予估定不為功。否則，此數種不確定之權利，各有其不確定之事實，各有其特殊性質，絕不能以嚴格之法則，而為具體之規定。故施行條例第二十三條規定：

「附有條件之權利，訴訟中之權利及不定期之權利應就其權利之性質，斟酌當時實際情形，評定其價額。」

日本對於信託權利亦規定在內，我國則以信託業務不甚發達，故未規定，如事實上亦發生同類情形，自可比照本條適用之。

（丙）礦業權漁業權——礦業權漁業權，為無形財產之一種，其權利評價方法，大抵有二種，一為年買法，一為年金法，兩法之計算均以其額外利益與營業繼續年數為計算之基礎。此外亦有採用資本還原法者，惟採用不甚普遍。茲就前二法，略述其計算方式如左：

一、年買法：年買法即先求其每年平均額外利益（二年之購價）再乘以營業繼續年數，即為該權利之價額。例如某採礦公司三年來平均投入資本為五萬元，平均純益為五千元，股東某，今忽死亡其礦業權為

平均純益 = (平均度入資本之標準利息 + 資本主之平均自營報酬) = 一年之購買價 (公式一)

設標準利率7%，資本主相當報總1,000則一年之購買價(平均額外利益)

$$= 5,000 - (50,000 \times \frac{7}{100} + 1,000) = 5,000 - 4,500 = 500$$

一年之購買價 × 年數 = 無形財產價值 (公式二)

設法定年數為三年，則

$$\text{該礦業權} = 500 \times 3 = 1,500$$

二、年金法：年金法亦先求其每年之額外利益，作為年命，以其營業繼續年數，作為支付年金之年限，則依定期年金之計算法有現值法與倍數法之不同，其式為

甲、現值法：每年額外利益 ×

$$\frac{1 - (1 + \text{利率})^{-\text{營業繼續年數}}}{\text{利率}} = \text{無形財產權利}$$

乙、倍數法：每年額外利益 ×

$$\text{法定年數之額外利益額倍數} = \text{無形財產權利}$$

依上述各法而論，年買法不顧及利息關係，不如年金法為佳，而年金法中則又以倍數法為簡便。故我施行條例第十六條規定：

礦業權漁業權之價值，應就其賸餘年數按左列倍數評定之：

- 一、贖餘年數為一年者，以其額外利益額為其價額；
 - 二、贖餘年數在三年以下者，以其額外利益額之二倍為其價額；
 - 三、贖餘年數在五年以下者，以其額外利益額之三倍為其價額；
 - 四、贖餘年數在七年以下者，以其額外利益額之四倍為其價額；
 - 五、贖餘年數在十二年以下者，以其額外利益額之六倍為其價額；
 - 六、贖餘年數在十六年以下者，以其額外利益額之七倍為其價額；
 - 七、贖餘年數在十六年以上者，均以其額外利益額之八倍為其價額。
- 前項額外利益額謂由各該權利最近三年平均純益減除其實際投入資本依週息百分之十五計算之普通利益額後之餘額。

未經設權之土法鑄幣及未經領證之漁業，本無期限不能認為有鑄業漁業權者，應就營業利得依週息百分之十五還原計算其價額征收遺產稅。

是即採用年金法之倍數法而訂定。惟此有須加說明者，計有數項：

- 一、額外利益額之確定：額外利益額之計算，各國通例，均以普通之三年利潤，減去投入資本之利息及資本主相當報酬後之餘額，為額外利益額。因此如何決定投入資本利息及資本主相當報酬之數額，

至成問題。按各地利率，高下不同，決定投入資本之利息，已屬不易，而資本主相當報酬一項，更缺乏參考資料，財部原提案，係仿照非常時期過分利得稅條例之規定，以實際投入資本百分之十五為準。則此項高度利率，當係斟酌資本利率與資本主相當報酬而為合併之規定。然事實上利率之標準。不免過高。

二、營業繼續年數：依礦業法第十六條，探礦權不得過二十年，眼滿後得呈准展限，但展限不得過二十年，又漁業法第九條規定漁業權之存續期間，由該管行政官署定之，但不得逾二十年，前項期間，兩漁業權人之申請得更新之，是該兩法規定之最長年限，均為二十年。其經呈准而有年限者，自可以其存留期間，為營業繼續年數，第我國實際情形，未經呈准之小鑛業，到處皆有，不能一律適用定期之規定，故該條第三項又有資本化價值之規定，則我條例對於礦業漁業權之評價方法有二：

1. 定有期限者。

(最近三年平均純益—實際投入資本百分之十五之利息) × 剩餘年數之法定額外利益額倍數 = 鑛業權漁業權之價值；

2. 無期限者。

(總收益—實際開支) ÷ 15 = 鑛業權漁業權之價值。

依遺產評價規則第九條規定，無形財產之評價除別有規定外準用鑛業權漁業權之評價方法，且照條例規定徵收礦業權漁業權遺產稅後，對於經營該業所設廠號之商號權，不再徵稅，用示寬大之意。（施行條例第二十條）

（丁）年金——年金者，即終身或一定期限內受一定金額之權利也。年金依給付時期之性質，可分為三種：一曰定期年金，其年金之給與，有一定之期限；二曰無期年金，其年金之給與，永續而無期限之限制；三曰終身年金，其年金之給與以受益人或授與人終身為限。因此評價之標準，亦各有異。

年金之評價方法，可分兩種，一為現值法，依市場利率就複息表及死亡表而計算其現值（Present Value）之謂。例如某甲負有終身給與某乙年金之義務，每年五百元，某乙死亡時，甲適五十歲。依美國聯邦政府規定終身年金收益現值表，五十歲之一元終身年金之現值為12,470.82，故此年金現值應為

$$12,470.82 \times 500 = 6,235,167 \text{元}$$

二為倍數法，以法律規定一年年金之若干倍為其價值。日本即採用此法，如依上例而計算其年金價值應為

$$500 \times 2 = 1,000 \text{元}$$

（五）日本規定終身年金未滿六十歲者，以二年定期金之總額為其價值，事實上即為該一年年金之二倍。

此二法各有短長，惟就簡而易行一點而論，倍數法自較現值法為優。

我條例規定年金之評價方法，酌採日例而加以合理之修正：

一、定期年金：日例第五條一項三款，定期年金以存留期間之總金額為其價額，但不得超過一年定期金之二十倍。依此解釋，留存期間在二十年內者，依其年限而加增年金之倍數，二十年以上者，一律為一年定期金之二十倍，則留存期間三十年，五十年，甚至一百年，均作二十倍計算，不無畸輕畸重之弊。故我條例斟酌實際情形，仿照地上權之規定，酌分為十級，且最高額定為十倍，因未領受之年金，係屬將來應享受之權利，事實將來是否能全部享受，未可確定，故不宜過高，是以第二十一條規定：

「定期年金之價值就其未領受年數依左列標準評定之」

- 一、未領受年數為一年者，以一年年金額為其價額；
- 二、未領受年數在三年以下者，以一年年金額之二倍為其價額；
- 三、未領受年數在五年以下者，以一年年金額之三倍為其價額；
- 四、未領受年數在七年以下者，以一年年金額之四倍為其價額；
- 五、未領受年數在九年以下者，以一年年金額之五倍為其價額；

- 六、未領受年數在十二年以下者，以一年年金額之六倍爲其價額；
- 七、未領受年數在十六年以下者，以一年年金額之七倍爲其價額；
- 八、未領受年數在二十四年以下者，以一年年金額之八倍爲其價額；
- 九、未領受年數在一百年以下者，以一年年金額之九倍爲其價額；
- 十、未領受年數超過一百年者，均以一年年金額之十倍爲其價額；
- 二、無期年金：日例無期年金，以其一年定期金之二十倍爲其價額。卽就定期金之最高額作爲無期年金之評價標準。惟所謂無期者，雖以永續給付無定期爲構成要件，事實上此種無期年金之給付，必基於某種事實之發生或某種對待給付爲其前提，若某種事實消滅，或某種對待給付取消，則此種無期年金之權利亦隨之消滅。故無期年金有時永續長久之時間，有時亦不免短期，一律以二十倍爲評價標準，不免失之過高，或與事實不吻合，此皆表現立法過於板滯，而無伸縮性。故我條例規定：

「無期年金或因特殊情形不能依前條規定計算之年金其價值之計算，得按實際情形，比照前條所列標準評定之。」

此卽補救日例之失，而爲寬大之訂定。如斯經征機關卽可依據事實，可以定期金之十倍最高額爲其

價額，亦可以定期金之適當倍數爲其價額，俾事實得與評價標準相吻合。

三、終身年金：日例終身年金係按其年齡就左列期間定期金之總額爲其價額：

未滿二十歲者十年，未滿三十歲者八年。

未滿四十歲者六年，未滿五十歲者四年。

未滿六十歲者二年，六十歲以上者一年。

我遺產評價規則第十九條，即酌採日例區分爲七級而訂定：

「終身年金以給付人或領受人或第三人之終身爲給付之標準者其年金價值之計算方法依左列標準評定之：

準評定之：

(一) 年齡未滿十歲者以一年年金額之九倍爲其價額；

(二) 年齡未滿二十歲者以一年年金額之八倍爲其價額；

(三) 年齡未滿三十歲者以一年年金額之七倍爲其價額；

(四) 年齡未滿四十歲者以一年年金額之五倍爲其價額；

(五) 年齡未滿五十歲者以一年年金額之三倍爲其價額；

(六) 年齡未滿六十歲者以一年年金額之二倍爲其價額；

(七)年齡在六十歲以上者以一年年金額爲其價額。

按民法第七二九條，稱終身定期金契約者，謂當事人約定一方於自己或他方或第三人生存期內，定期以金錢給付他方或第三人之契約。則爲終身給付之標準可分爲三：

1. 甲方(給付人)以自己爲終身給付於乙方(領受人)之契約

甲方(給付人)負終身給付之責

乙方(領受人)

2. 甲方(給付人)以乙方(領受人)爲終身給付之契約

甲方(給付人)

乙方(領受人)有終身享受年金之權利

3. 甲方、乙方約定以給付丙方爲終身年金之契約

甲方(給付人)

丙方(領受人)有終身享受年金之權利

乙方(當事人)

故該條特就終身給付之標準明文規定，以免計算年齡發生爭執。

(戊)有價證券——有價證券，種類甚夥，惟遺產評價規則係就通常票據證券股票等三種而訂定，其他有價證券亦可準用之。至其評價方法，亦係斟酌各國立法例而為一般之規定，事實上亦簡而易行。例如：

「票據依票面之價額評定之，有利息者應將被繼承人死亡日止應得之利息加入計算，其無利息者依遺產稅暫行條例施行條例第十五條規定評定之」(第十一條)

證券物品可在交易所買賣者依繼承開始日最高及最低價之平均價評定之，但當日無買賣之價額者依繼承開始日前最後一日之市價平均價評定之，其價額有劇烈變動者則依其繼承開始日前一個月內正常最高最低之平均價。(第十二條)

「不在交易所買賣之證券物品或該區內無交易所者依繼承人死亡日通常之市價評定之，其無市價者，由評價委員會酌定之」。(第十三條)

「股票依公司之資產純值評定之」。(第十四條)

此數條均甚概括扼要

(己)共有財產——按民法第八一七條，數人按其應有部份，對於一物有所有權者為共有人，各共有人之應有部份不明者，推定其為均等。故共有財產計算之困難，不在其有人之應有部份區分不明，而在

計算其財產之方法，遺產評價規則第十八條規定，

「共有財產或共同營業價額之評定，應先估計其財產純價值總額，再核算被繼承人遺產部份之價額。」

例如某甲某乙共有土地十畝，每年收入租洋五百元，賦稅管理費等支出八十元，此時即先依施行條

例第十二條土地之評價方法計算此土地之價額

$$\text{土地之價額} = \frac{500 - 80}{12\%} + \frac{12}{100} \times \frac{42000}{12} = 3500$$

如知某甲之應有部份爲八畝，則某甲之應有部份

$$(3500 \div 10) \times 8 = 350 \times 8 = 2800$$

如不知某甲之應有部份，則民法八一七條推定其爲均等，某甲之應有部份

$$3500 \div 2 = 1750$$

至於營業之計算，亦復如斯，姑不具論。

〔庚〕器具用具及珍寶——日本財相訓示對於器具用具珍寶等均應算入課稅價格用，如不以營利爲目的，或直接不生所得者，可無庸強其記載，我條例對於農業用具及工作用具已有減免規定，故一般用具珍寶等自應課稅。

「器具用具依被繼承人死亡日買賣或贈與之價值評定之，其使用已滿一年者，酌予折算其價額」〔評

價規則十七條)

「動產中珍寶古物藝術品及圖書不易確定其市價者，得由專家估計之。」(同上規則十六條)

按上而論，最重要者，為折舊與鑑定兩問題。所得稅會有折舊計算表，然一般器具用具，純屬普通 零用品。種類既繁，品質復異，自難為列舉之規定，只有付諸經徵機關以裁量之權，斟酌辦理。至於鑑定，美國曾有鑑定人協會之組織，一切鑑定自有以規可循，我國文化程度尚未達此種標準，經徵機關人員更缺乏一般鑑定常識，故對於不易估價之珍寶圖書，自應委託專家估計。

第四章 征收程序

第一節 徵收程序之性質

程序一詞，係指因一定目的而相連貫之行為總體，凡本於某種目的而爲之多種連續行為，統稱曰程序。國家本于統治權之作用，爲謀國家之生存，社會人民之福利起見，向人民徵課某種租稅，而爲之多種連續徵課行為，統稱之謂徵收程序。

在昔農奴，封建社會時代，或沒收或獻納，手續單純，無所謂征收程序，自商業資本發達之後，個人自由主義逐漸抬頭，形成政治上之民主主義，于是國家之徵課租稅，亦不得不遵照此項最高原則辦理。觀乎英之產業革命，法之大革命，對於徵收租稅之限制，卽其事例。而限制之反映于外表者，厥爲徵收程序之固定。故自十八九世紀以來，因民主政治之確立，租稅之徵課手續，亦日趨繁多而良好，精確與開明之兩種原則，始終貫徹于徵收租稅程序中，昔時苛擾黑暗之弊，遂亦逐漸消失。

近世之論租稅程序者，大都有三種原則

- 一、簡明：程序要而不繁，大公無私，簡不擾民，明不生疑。
- 二、準確：徵課有定序，稅民有規定，稅既精確，民樂輸將。

三、正賦：不包頤，不虛偽，民有不服，許以申訴，國有疑難，選民參加。

是故近代遺產之徵課，手續須簡明，程式須準確，且許納稅義務人以申訴，訴願，訴訟之權，並另設審查委員會或評議會等組織，聘請公私團體代表及人民參與其事，共同辦理。種種設施，均表現民主精神之色彩。

適當劃分遺產稅徵收程序，約分為四階段：

(一)申報死亡及遺產價額；

(二)調查與平價；

(三)稅額之決定；

(四)納稅。

惟此為原則上之區分，其輔助程序，如申請覆查，鑑估或覆決，以及稅款之執行處罰延遲繳納等程序，又如訴願行政訴訟等程序，雖不能列為徵收或輔助之程序，而性質上彼此有牽連關係，均應分別研討。我遺產稅暫行條例對於徵收程序之訂定，大致仿照各國成例及我法親屬繼承兩編法文，社會一般情形，而設之折衷規定。其間利弊如何，在施行尙未經過相當期間之前，未便過量推測。然證諸實際暨各國成規，其中優劣各端以及簡陋之處，亦足值吾人之注意。茲為便於檢討計，亦參照前節所分之步驟分

爲：(一)死亡報告程序；(二)調查評價程序；(三)決定及納稅程序；(四)救濟程序四項，逐一詮釋研討，並提供吾人之意見。

第二節 死亡報告程序

按各國法例，對於死亡報告程序，有資參考者，約分下列數項：

第一報告義務人——各國民法，于被繼承人死亡後，無人承認繼承時，得由法院或親屬會議指定遺產管理人，有編造遺產清冊，交付遺贈及清償債權之責。又被繼承人得以遺囑指定遺囑執行人或因利害關係人之申請，由法院爲之指定，以管理遺產，並爲執行上所必要之行為。是繼承人死亡後，除繼承人有處理遺產之權利外，遺產管理人及遺囑執行人，職務上亦有處分管理遺產之權。可知死亡報告及遺產價額之申報，遺產管理人及遺囑執行人亦不能辭其責。故各國對於死亡報告，繼承人遺產管理人或遺囑執行人，均負報告之義務。

我條例第十五條規定，被繼承人死亡，遺有財產，應依本條例徵稅者，由繼承人，遺產管理人，或遺囑執行人應將死亡之事實及財產之現況，向所在地遺產稅徵收機關報告之。則報告義務人亦分三種；即納稅義務人，繼承人及受遺贈人，遺產管理人，或遺囑執行人，因各國規定，大不相同。

第二接受報告之機關——各國對於接受死亡及遺產報告之機關，約分二種：（一）接受報告之機關，為當地法院，如美國各州採之；（二）接受報告之機關，為當地直接徵收遺產稅機關，如美國聯邦政府及日本採之。推其所以不同之原因，不外調查便利之故，蓋美國各州對於財產，及其他各種登記，大都由當地司法機關辦理，法院負責接受此項報告，可免轉轉調查。日本繼承稅法第十二條規定，戶籍吏應將死亡失蹤等種種登記報告於收稅官廳，亦所以避免調查之煩。

我國法院向少辦理各種登記，最近報載司法行政部明令劃分七處積極舉行不動產登記，可知將死亡及遺產報告委之於法院辦理，亦難收便捷之效，不如仍由當地經徵機關担負全責，既可免除推委之弊，亦可促進其推動之權力，頃聞有人建議，我國遺產稅調查等權限，宜仿紐約州之例，由法院辦理，事實上此種擬議，不足採取。條例第十五條規定，應向當地遺產稅徵收機關報告之，在我國目前情形率之，亦只有採取此項方法為便。

第三報告期限——日本繼承稅法第十一條，對於報告期限，計分三項。原則上繼承人自知悉繼承開始之日起，遺產管理人遺囑執行人，自就職之日起，三個月內為其報告期間。如繼承開始在帝國外，而在國內無住所者，報告期限，定為六個月。繼承人經確定者，並應於確定日起一個月內，提出繼承關係之書面報告。至於美國規定報告期限，為自死亡日十五月內為之。再遺囑執行人有疾病或請假等情事，

得向當地稅務官署，請求展期，但不得超過三十日。如因遺產過分複雜，法定期限內，無法辦竣者，亦得請求展期至三個月。

我條例規定報告期限，有二階段：

1. 繼承人自繼承開始日，遺產管理人及遺囑執行人，自管理及執行開始之日起，十日內，先行爲死亡事實及遺產概況之報告；

2. 三個月內提出遺產清冊。

美國規定之報告期限較長，日本則縮減爲三個月，我條例亦以三個月爲法定報告期間，此項規定，失之於板滯，不切實用。蓋我國幅員廣大，交通不便，以與英日相較，相差遠甚，美國規定十五個月，且有申請展期之訂定，日本亦有對於繼承開始在國外而國內無住所者，延長至六個月，而我國則毫無伸縮之餘地。例如在南洋美洲之華僑，在國內有住所者，國內外之遺產，均應合併計算課稅，文書往返，亦須較長之時日，何況令其於短短三月中，將國內國外之遺產，合併編造清冊，事實上爲一極不可能之事。况繼承開始之日十日內，尚須先爲死亡及遺產概況之報告，更屬牽強。揆諸立法原意，以爲令報告義務人，初步先向經徵機關爲死亡及遺產概況之報告，一方面徵收機關，即可着手準備調查，一方面可促進報告義務人之警覺性，而不至怠於報告。然事實上被繼承人死亡後，十數日內，正當悲憫淒惻之

時，處理喪葬事務，稍且不遑，何暇顧及此種報告。此雖係感情之論，然即就稅務行政言，亦無何種實益，且殊有欠妥適，蓋稽徵機關之作死亡調查，實爲其稅務行政上之本分任責，縱以我國各種登記資料之不足，亦何嘗不可逕委諸各地鄉鎮長聯保主任爲死亡報告之協助，又何必強令報告義務人負繁重報告之責。

根據以上立論，余意至少須仿日例，繼承人繼承開始之日起，或遺產管理人遺囑執行人，自管理或執行之日起，三個月內，爲死亡報告，及提出遺產清冊之期限，如因特殊事故（如遺產複雜等情事）於法定期限內，申請延長者，得延長至六個月。將十日爲死亡及遺產概況之報告手續，根本取消，而將報告期限延長，俾有伸縮之餘地。雖施行條例第七條，有補充規定，仍無何實益。立法貴乎近情，重在實行，遺產稅初次推行，民猶未諳，此種違乎人情之十日報告，恐根本上不生絲毫效力，故不如取消之爲愈。

第四報告書表——各國關於報告書表之規定，可分三種：一曰死亡報告表；二曰遺產清冊；三曰扣除金表。此三項書表，通常應行填列項目，計有下列各種：

（一）死亡報告表

1. 被繼承人之姓名，住址，職業；

2. 繼承開始地；

3. 繼承開始日；

4. 繼承人之姓名住址；

5. 繼承人與被繼承人之關係；

6. 報告義務人如為遺產管理人或遺囑執行人，其姓名住址及就職日期。

(二) 遺產清冊

1. 財產種類；

2. 財產數量；

3. 財產所在地；

4. 財產價額。

(三) 扣除金表

1. 喪葬費；

2. 債務；

3. 稅捐。

各國間有因其稅法規定不同，表列項目，容或不無出入，惟上列各款，大體均須列入。美國紐約州遺囑法院所定之填報須知，將財產分爲十一類，每類之中，又分列項目，極爲詳盡（參照金著遺產稅）。日本表式，似較簡單，足資參考。

我施行條例第八第九兩條，關於死亡報告表，遺產清冊，及扣除金明細表，即係根據日本繼承稅法之規定，蜕化而來。我國所定之死亡及遺產報告表，與日本繼承財產課稅價格報告書相同，惟將家督或遺產繼承一欄刪除，而略加修改。遺產清冊與扣除金明細表，則係將日本繼承財產目錄，及扣除金明細書（日本併爲一表）分爲二種，而於每種表下，加估價報告，評價清單，備註三欄，並另加報告義務人，調查員，遺產評價委員會主席，填報簽名蓋章一欄，以備經徵機關與評價機關，分別運用。

就所擬三種表式而論，簡明經濟，是其優點，蓋表式愈趨繁重，人民愈感不便，我國文化低落，自以簡便爲主。茲將表式附後。

死亡及遺產報告表

(遺產稅經徵機關名稱)		民國 年 月 日提出	
被繼承人	各姓	所住	
繼承人開始地			
繼承人開始日			
上次繼承開始之年月日			
主要遺產	約計數	所在地	
被繼承人在繼承開始前三年內分析或贈與之財產	財產價額	元	民國 年 月 日分析
	財產受贈人姓名	所住	
納稅義務人之姓名住所			
遺產管理人或遺囑執行人就職年月日			
報告人	姓名	所住	簽名 蓋章

第五、報告之制裁——美國聯邦政府，對於到期不為報告者，依其稅額，加處罰金，凡逾期不逾三十日者，加課百分之五；每增三十日或不及三十日，遞加百分之五，最高處罰總額，以百分之二十五為限。日本繼承稅法施行規則第二十三條規定，繼承人遺囑執行人遺產管理人，不依限提出報告，主管稅務署長得規定期間催告之，催告後仍意不履行，得逕行決定其稅額。又繼承稅法第二十二條對於怠於報告者，得徵收催告費用及相當稅款十分之一之處罰。惟非故意情事者，得免稅款十分之一之處罰。

我條例第二十二條規定：

「違反第十五條規定，不為死亡事實之報告，或遺產清冊之提出者，得科以五十元以下之罰鍰。」

又施行條例第十條前段：

「計算遺產總額時，應扣除之金額，不於提出遺產清冊之期間內報明者，不得補報。」

美日兩國之處罰規定，以日例為佳，先予以催告，繼予以逕行決定，加科催告費用及罰鍰，程序既近情綿密，經徵機關權力，復可貫徹到底，至屬合理。我條例對於逾期不報告者，僅得科五十元以下之罰鍰，此種諷訓，輕微鬆懈，實未能發生積極之制裁力，有人曾批評為不切實用，固然，初期推行，貴乎教導，遂用峻法，難免不教而誅之譏，惟罰以施威，亦有輔助教導之作用。設使報告義務人不為報告，除增高罰鍰數額外，於稅法第二十二條第一項下，應仿日例，先予催告程序，催告後不為報告，再依

施行條例第十一條行逕行調查估價，送經評價委員會決定，較為合理。

第二節 調查評價程序

調查與評價，有由經徵機關辦理者，有由法院辦理者，前者如日本美國聯邦政府，後者如美國紐約州及其他各州是。依日本繼承稅法，主管稅務署，有調查評價決定稅額之權，美國聯邦政府之徵收手續，亦復如是。至於紐約州及其他各州，報告義務人應向法院申報，提出遺產清冊，法院即據此調查評價。此二制度，各有短長，蓋法院處理事務，慎重確實，是其特長，惟過於注重形式，不免失之板滯；稅務機關辦事，明敏果決，不落恆蹊，然有時偏執已見，不無意氣用事之譏。故就維護人民權利而言，前者較後者為優，就稅務行政而言，則前者轉不如後者之迅捷。

往昔論者曾主張將上述二制度，合併運用，即報告調查二程序，由稅務機關主管，評價決定由法院辦理。調查資料委之于經徵機關，可收敏捷之效，決定評價付諸法院，既能慎重將事，亦可免偏頗之弊。此種見地，用意至善，然法院與稅務機關，究屬兩種性質之機關，稅務機關雖有調查之權，不免因循敷衍，法院亦諸多推諉，勉強應付，結果，支離破碎，反不能貫徹其精神，因是，亦僅學者之主張，尙少見於施行。

我條例第十六條規定：

「遺產非經評價不得徵稅，其價額由遺產稅征收機關調查估計，經遺產評價委員會決定之。」

按中政會原定遺產稅十項原則，其第九項規定：

「遺產稅之征收，應先經過調查評價，其評價程序，組織委員會行之。」

財政部所原擬之遺產稅暫行條例草案，係根據上項原則，而訂條文兩條：即遺產稅非經評價，不得徵稅，並須經審查委員會決定之。嗣立法院審查時，初意將調查評價之權，完全付諸經收機關，惟于評價後，組織審查委員會，審查評定之，以資限制。與財部原案，微有不同。蓋前者係將經征機關之調查估價意見，與審查委員會之決定程序，融為一體，而後者則係以經征機關為主，審委會僅立于輔助之地位。故當時財部建議，將審查委員會改為評價委員會，以節約征課手續，立法院亦表贊同，遂有第十六條之訂定。

茲就調查評價程序中之期限，方式，制度等各方面，詳論於下：

(一)調查評價之期限——依條例施行條例第三十一條規定，遺產稅額之決定，應自遺產清冊全部到達之日起，三個月內為之。此為原則上之訂定。如因遺產在國外或邊遠區域，或因其他故障，不能如期決定者，得延長之。故自遺產清冊全部達到之日起，三個月內，務必將調查評價等程序辦畢，且須將決

定書送達納稅義務人，此項時間分配方法，依遺產評價規則，遺產評價委員會組織規程規定如左：

(A) 調查期限五十日

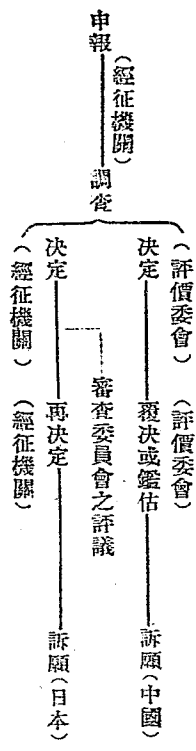
(B) 評價期限二十日

(二) 調查評價之方式——遺產稅征收機關，于接到遺產清冊後，應即派員調查估計其價額。此項調查方式，約分三種：第一方式為直接調查，即經征機關直接派員調查死亡者之遺產價額；第二方式為囑託調查，即經征機關權力未能直接達到之區域，可囑託其他有關機關，代為調查估計其遺產價額。例如在國外之遺產，依遺產稅暫行條例第一條應征稅者，由財政部委託遺產所在地之中華民國領事館，調查估計其價額；第三方式為輔助調查——即報告義務人所為之各種報告，與經征機關調查所得之資料，彼此發生疑義時，為輔助調查之不足，依遺產稅施行條例第二十八條規定，經征機關得對於納稅義務人遺產管理人或管囑執行人，于必要時，令其提示有關遺產額之證據，或答覆質詢。

經征機關調查估計完畢，依規定格式（見遺產清冊表式）將估價報告一欄填妥，提付遺產評價委員會。按我國遺產稅征收制度，遺產評價委員會有評價決定之功能，與日本，美國暨美國各州之制度，均有不同。

(A) 遺產評價委員會之性質——日本繼承稅法第十五條規定：「有前條之請求時（對決定有異議，請

求再審查)經繼承審查委員會之諮詢，再由稅務官署決定之。」而我條例則規定非經評價，不得徵稅，是評價委員會純粹為一決定機關，其評價決定，經征機關不得變更，有絕對之効力。日本則反是，審查委員會係對於課稅決定額，納稅人有異義時之審查評議機關，其評議僅屬諮詢性質，無拘束經征機關之決定効力，換言之，即經征機關認為評議有差誤處，逕可另為決定，不受絲毫之牽制。故二者程序，亦有不同：



至於美國，另設稅捐訴願委員會，造屬執行人於接到內地稅局監督通知後，於九十日內，向該委員會請求重估。此項委員會有決定之効力，與日本之審查委員會純為諮詢機關者，性質不同，惟其性質，雖有變更稅務機關決定之權力，不過為監督機關，與我國之將評價委員會列入稽徵程序者，又各有異。

(B) 遺產評價委員會之組織——日本繼承稅法施行細則第七條規定，「審查委員會經財政大臣之任命，以收稅官吏二名，及納直接稅百元以上者三名組織之。」該會組織，無經征機關之代表參加，稅務署長僅能於開會時，陳述意見（施行細則第十三條）。我施行條例第二十六條規定，遺產評價委員會設立五人至七人，除遺產稅征收機關代表一人為當然委員外，由財政部就當地下列人選中聘任之：一、司法機關推定之代表一人；二、地政或民政機關推定代表一人；三、教育或文化機關推定代表一人；四、地方財政機關推定代表一人；五、地方自治機關或團體推定代表一人；六、地方公正人士一人。日本為欲使審查委員會為超然性質，遺產稅征收機關人員，不得為其構成份子；我國則以評價委員會為決定機關，故經征機關之代表，為該會當然委員，以示融會溝通之精神。

(C) 遺產評價委員會之評價方式——評價委員會之評價方式，採合議制，其組織規程規定，評價委員會設主席一人，由評價委員於每年首次開會時互選之，主席應於接到經征機關提付評價之遺產案件日起五日內，召開會議，並應於開會前二日，將遺產評價關係文件，抄送各評價委員。開會時非有全體委員過半數之出席，不得開議；非有出席委員過半數之同意不得決議。其遺產評價於法定期內評定後，三日內依規定格式，填具評價清單（參照前遺產清冊格式）由主席簽

名蓋章，移送經征機關。至其評價之資料，一爲報告義務人之報告書表；一爲經征機關之調查估計書；一爲委託專家鑒估之意見書；一爲納稅義務人，或利害關係人，或經征機關之質詢。前二者爲間接資料，後二者爲直接資料，評委會依據斯項資料，用會議方式評定其遺產價格現值，作爲核算稅額之基礎。

自遺產稅暫行條例頒佈之後，社會一般人士，對於評價委員會之批評，大致分三派：一、反對派，主張取消評價委員會；二、修正派，主張加以修正；三、贊同派，認爲我條例所採之制度，尙屬允當。反對派論者，其根本攻擊之論點，即否決評價委員會之效能。認爲評價委員會原係各機關之代表，各有其立場，各有其見地，以不同利害之人，合組一評價委員會，不失之於渙散，即仍爲經征機關代表所壟斷，渙散壟斷，均不足以表現其效能。再評價云者，實含有專門技術，特殊智能之意義，如欲確實表現其技能，則非集合有此技能之人才不可，各機關代表，雖不能有所厚誣，至少對於評價一層，未見其有何長才，以如斯之人員，而欲求其達評價公平之目的，談何容易。與其徒擁虛名，莫若根本取消，免增繁擾。

修正派論者，以爲評價委員會之設置，原則上極表贊同，惟對於其職權，主張修改。蓋調查評價，本有其一貫之功能，調查後，初次決定，即交評價委員會辦理，不免牽制割裂，如謂評價委員會可以防

止經征機關之偏頗，則予以覆決或再鑑定之權，便可達其目的，又何必初次決定與再決定，均交評價委員會；且初次決定與再決定，均由評價委員會辦理，則評價委員會之偏頗，亦將採用何種方法以制裁，故主張初次決定之職責，交與經征機關，並於各級經征機關與主管官署，均擴大設置此項委員會，納稅義務人如不服，可依級呈訴，請求變更決定。

贊同派論者，其着重點，以爲我條例之評價委員會，既非如日本審查委員會之諮詢性質，又非如美國稅捐委員會之另成一決定機關，其特色即在於評價委員會，列入征收程序中，完全爲一決定機關，既能客觀表現其功能，兼可防止經征機關之偏頗，足資贊揚。

余意以上三說，雖各有其見地，均不免失之於偏，反對論者過於偏重事實，忽視制度本身之作用。目前之評價委員會，固有時難免名不符實之譏，若並此評價委員會，一律取消，否決其牽制經征機關偏袒之作用，則是因噎廢食，未見其當。贊同論者一昧空想，專就制度而評價，而忽視實際之功效。蓋評價委員會之設置，事實上將不免失之於脆弱，如反對論者之批評，究用何種方法，俾其功能實現，而無流弊，贊同論者，並未進一步考慮其得失。修正論者，雖兼顧事實與制度之連繫關係，借其解決之道，猶不免陷於美日例之成規，仍不足採。

余主張評價委員會之設置，如欲兼顧理論與實際吻合，制度與現實之適應，須有以下數點之修正。

一、遺產評價委員會仍維護其為評價決定機關。惟初次決定，付諸經征機關，以收事權統一之效。納稅義務人如不服初次決定，可依限申請經征機關，轉由評價委員會覆決或鑑估之。如是，初次決定與再決定，既不由一機關辦理，而評價委員會，仍能維護其決定機關之地位，又可防止經征機關之偏頗。

二、委員人選應以有特殊技能為條件，不必制定某一機關派遣代表一人。一機關派遣一代表，跡近雜亂，無關實益，各機關代表，未必皆有特殊技能者，且亦未能達評價公平之目的。故評價委員須以技能為主，期以免遭無用之譏。

三、經征機關代表仍為評委會之當然委員，換言之，仍採混合組織，使評價機關與經征機關融於一體，否則，若採超然制度，評價委員會有絕對覆決或鑑估之權，無異成為經征機關之上級機關，是又畫蛇添足，失其機動性。

茲根據上述，其體系如下：

(直接稅分局) (直接稅分局所在地) (省直接稅局) (財政部)
遺產評價委員會
覆決或鑑估
初級訴願
再訴願

調查——決定
覆決或鑑估
初級訴願
再訴願
覆決或鑑估
初級訴願
再訴願
覆決或鑑估
初級訴願
再訴願

，評價委員會，省直接稅局，財政部，亦依決遞進，彼此吻合。

(三)調查評價之處置——調查評價之責，完全在經征機關，故條例處罰規定，亦側重此點。依施行條例第二十八條：

「遺產稅征收，及評價人對於遺產之種類數額及其有關文件，應負保守秘密之責，違者依刑法第三百十八條妨害秘密罪論處。」

日本繼承稅法第二十一條規定，「參與繼承稅之審查者，對於其審查事項，不得洩漏之。」又第二十五條「違反第二十一條規定者，處以三元以上三十元以下之罰金或罰鍰。依前項處罰者，並予以撤職之處分。」

我條例規定，與日法不同之點，我評價委員會之評價委員，實際參加評價工作，負有保守秘密之義務，日本審查委員會之審查委員，不參與評價之工作，無容負保守之責，故二者適用之範圍，有廣狹之別。再我條例，僅就刑事責任，予以處分，至於公務員行政上之懲戒，則另依公務員懲戒法辦理，日本則合併規定，亦有不同。

再依施行條例第二十七條：

「評價委員不得參加本人或本人配偶五親等內血親，三親等內姻親，繼承遺產之評價時，應由主席

請求其退席。評價決議後，發覺有前項情事者，其決議為無效，並重行召集會議，但決議已逾一年者，不在此限。」此種規定，為當然之制裁，因血親姻親之近者，其彼此情感作用亦必深，利害關係亦較密切，若任其參加評價，自不免有袒護之嫌，縱本無此偏袒心理，為避免他人之猜忌，亦應有此限制，以昭大公。

第四節 決定及納稅程序

各國對於遺產稅額決定之權，或由法院或由稅務官署，制度不一，前文亦略予述及，我國依條例第十九條規定：

「遺產稅征收機關，應根據評價決定之結果，核計應納之遺產稅額，並通知納稅義務人，於一個月內繳納。」

彼此而言，形式上之決定通知，由經征機關負責，而實質上最重要之評價權限，操之於遺產評價委員會，經征機關之核計應納稅額，不過計算手續而已。故與日美制度，又各有不同。

又施行條例第三十一條規定：

「遺產稅額之決定，應自遺產清冊全部到達之日起三個月內為之……但遺產在國外或遙遠區域或其

他故障，不能如期決定者，得延長之。」

在三個月法定期間中，五十日為調查估價時期，二十日為評價決定時期。其餘二十日為計算通知時期。通知之方式，應有遺產稅納稅決定通知書，並應附評價清單，以便納稅義務人或利害關係人核對，如有不服或評價差誤，可依限聲請覆決或鑑估之。其通知書評價清單格式如下：

遺產稅納稅決定通知書

字第 號

查被繼承人遺產業經調查估價經由遺產評價委員會評定遺產總額為 元 角

分正核計應納遺產稅額計 元 角 分正合行附發評價清單一份仰於通知書達到

日起一個月內向（中、中、交、農四行及郵局）當地經收稅款機關繳納稅款後填具繳納遺產稅報告書申請填發繳納遺產稅證書

右通知

納稅義務人

（某某經征機關長官）

中華民國

年

月

日填發

存	查被繼承人	遺產業經依照征收程序評定遺產總額為	元
	角 分正	應納稅額計	元 角 分正
繳納留此存根為憑	中華民國	年 月 日填發	號納稅決定通
根	知書連同評價清單通知納稅義務人		

財產種類	原報數量	原報價額	評定價額	理	由	摘	要

關於納稅期限及遞延繳稅規定，各國制度不一，分述於下：

(一)英國：動產遺產稅，應於死亡時繳納，不動產一年內繳納，自死亡日起十二月後，未經繳納者，按年息三厘計息，至不動產可分為八年繳納，每年一期，或半年一期，年金及其他定期收入，亦可分四年繳清。

(二)美國：聯邦政府規定十五月內繳清稅款，逾期不繳，依年息六厘計算。縱申報期限，可請展展緩三月，但與納稅期限無關。若納稅到期日，不繳納時，得用書面向內地稅局監督，請求展期，最長延遲八年，有時須覓保證人或交本國債券，作為担保。

(三)日本：繼承稅法規定，稅款應一次繳納，依財相訓示第十號；繼承稅無特殊情事時，應自納稅告知之日起，三十日內，為其納稅期限。如因特殊事故，請求延遲繳納者，自決定通知之日起，二十日內為之。請求延遲繳納，應記載其担保品之種類及延遲之期間（法定期間七年）其担保品，以土地，建築物，稅務署長認為確實之有價證券，或保證納稅實力之保證人。如認其担保品價值減少，或保證人實力，不堪為納稅保證時，得便提供增担保或更換保證人。如納稅義務人不履行時，稅務署長應取消其許可，並以担保物充償稅款，變價出售，不足時，再依行政處分辦理。

至於稅款，各國大都以繳納現款為原則，惟間有另許通融辦理者，如英國不動產繼承稅，得呈准主

管官署，以土地或政府債券抵繳稅款之一部或全部，美國亦得以死亡者所有之債券，而為遺產之一部份者，得依票面價額及其利息，抵繳稅款。

我國納稅限期，規定自通知到達之日起，一個月內為之，與日例相同。惟依條例第二十條規定「遺產稅應一次繳納，但有正常理由，經遺產稅征收機關核准者，得分期繳納之。」似亦有准予延納之明文。然所謂正常理由，究應具備何種條件始准延納，其延納之方法期限如何？條例及施行條例，均無具體之訂定，若一一委諸經征機關，自由裁量，不獨執行時，諸感不便，且易滋失出失入之弊，亟應早為統籌。

竊意我國生產方式，尙未改良，經濟流通，猶多遲滯，其納稅義務人所繼承之遺產，未必盡為現款，若令其於短促之期間內，依法繳納，事實上必發生若干困難，例如各地鄉鎮，具有繳納遺產稅之資格者，大半為擁有土地之所有人，在此種情形下，土地既一時變價不易，有時縱能變價，勢必貶值出售，以抵償稅款，將發生租稅侵蝕財產之弊病，且亦非維護民生之道。以資本發達之國家，猶且有延納之規定，或以證券土地代替稅款，則經濟落後之如我國者，更應有具體詳密之補救辦法，方符征課之最高原則。

依個人意見，此種補救辦法，可分三面討論：第一為准許延納之具體條件，即條文所稱之「正常理

由)之內容：第二爲准許延納之手續，時期如何厘定；第三爲可否以其他代替物，抵繳稅款。

關於延納准許之條件，雖因繼承人，以及繼承遺產種類環境種類之不同，而各異其趣，就事實而論，具備左列條件者，應准許延納。

- 一、被繼承人之遺產全部或大部份爲不動產者；
- 二、被繼承人之遺產全部或大部份爲實物或其他證券者；
- 三、被繼承人之遺產，雖有現款或某種債權，但因受期間等種種條件之限制，一時無法取得者；
- 四、納稅義務人亦無現款先爲繳納。

關於延納稅款之手續時限等問題，日例規定至爲詳密，大可採取，其重要原則，分述如下：

- 一、納稅義務人於接到遺產稅決定通知書之日起，二十日內爲延納申請之期間（即納稅期限屆滿之前十日）；
- 二、以書面申請，並應提出担保品之原始憑證，如以保證人爲担保者，附具保證人保證書；
- 三、担保品之價值，至少須相當於其應納稅額之價值，保證人亦須具有索納此項遺產稅資力之人；
- 四、延納期間最長爲四年，如納稅義務人在此限期內，另定分期繳納之方法者，聽之；
- 五、納稅義務人違反前項原則，經征機關得隨時撤銷其許可。

至於以實物代替稅款，條例並無明文，論者亦間有主張之者，就中國現情而論，似應允許以實物代替稅款，惟就稅務行政而論，則困難甚多，不便開此方便之門。譬如田賦繳納制度，數千年來對此迄無定論，昔時亦曾以實物代替田賦，弊端百出，納稅人與官廳兩受騷擾；第遺產稅性質，究有不同，現時國家發行公債，以及種種證券，具有担保抵押之各種性能，與以實物代替田賦之制度，亦有區別，似應仿照美例，指定某某種公債或證券，且為被繼承人之遺產一部份者，允許按照現值，代替遺產稅款，較為合理。

昔之論實物代替不便者，多着重於評價之困難，變價之不易，評價有出入，變價有短絀，縱評價公平，變價時必貶值，此種虧短，如由納稅義務人負擔，等於重課；由納稅義務人自為變價，弊害相同，如由國庫負擔，無異將稅款折扣，國庫蒙受損失。已往以實物代替田賦，漕折，侵蝕等弊害甚多，匪特於民無益，公家亦有不和，今若無限制准許納稅義務人，以遺產之任何部份，代替稅款，自亦誘惑不便，例如以某種建築物，代納稅款，經徵機關勢必拍賣出售，手續煩重，弊害亦生；若以某種證券（如國家發行之公債）代繳稅款，其票面時價均有定額，利息亦有定率，既不生評價之困難，公家均感方便，且國家以公債方式募出，流通金融，又經法定手續，重新收回；國庫本身，亦不受絲毫短絀之影響，故其結果，絕不能與一般實物代替租稅者可比，實宜設法採行，以利稅政。

此項辦法，以稅務行政立場而論，有數事足值吾人之研討：

第一；以何種證券代替納稅——證券範圍至廣，漫無限制，亦非所宜，究應以何種證券為限？依國庫收支言，應以公債為限。然公債亦有國家發行與地方發行之別，是否只限於某一種？依個人意見，宜專以國家發行之公債為限。蓋遺產係屬中央，其稅收支直接由國庫負責，與地方公債，微有不同，國家發行公債，補助國庫，再將公債收回，以作抵償，不生何種問題。至地方公債另有其收支體系，在目前貧弱之中國，似仍宜暫以國家發行者為標準。

第二；在何種條件下許以代替稅款——允許以公債代替稅款，原為補救租稅侵蝕財產之弊，自應在此原則下，設法施行，否則納稅義務人，任意以公債抵償，則是無異一方發行，一方收回，轉失發行公債之使命。故宜加以限制，換言之，即在某幾種條件下，可以採行：1. 公債係屬被繼承人死亡前所有，而為遺產之一部者，2. 被繼承人之遺產全部或大部份為實物者，3. 無法以現款納稅者。必須具備斯三種條件，始可以公債代替。

第三；以何種手續便利施行——關於手續方面，宜仿照申請延納之手續，而略予修正。即納稅義務人於接到納稅決定通知書之日起，五日內為其申請代替繳納之期間，應具備申請書說明理由，及其代替繳納之公債種類數額，經徵機關接到申請書後，立即審核，並應於十日內為准駁

之批示。如准許者，並應填發通知書，證明其公債種類數額，納稅義務人，當即憑此運同公債，向經徵機關進繳，經徵機關，即根據此項通知書，作為應否經收稅款之依據。

關於納稅手續，遺產稅與所得稅之制度相同，仍本經徵經收分立制度，由中央、中國、交通、農林四行分支行及各地三等以上之郵局代收轉解國庫，故施行條例第三十二條：

「納稅義務人或代理人納稅時，應掣取收據，並於完清稅額時，填具報告書，申請遺產稅徵收機關，換給繳納遺產稅之證書」。

納稅義務人向前述之經收稅款機關，繳清稅款，經收機關掣給收據後，依條例第二十一條規定，遺產稅徵收機關應發給繳納遺產稅之證書，如遺產繼承人有二人以上時，其證書應按應繼分分別發給之。

納稅義務人填送申請書時有二點極須注意者：（一）如繼承人有二人以上時，其姓名人數及其繼承分之數額，應詳為填明，以便分給納遺產稅證書，（二）應將經收稅款機關所掣取之收據，一併附送經徵機關核對。經徵機關接到申請書後，分別審核無訛，當即依法填繳納遺產稅證書，此即繳納稅款之手續大略情形也。茲附書式於後：

表

繳納遺產稅報告書

接奉 年 月 日

字第

號遺產稅納稅決定通知書所有應

繳稅款經向(某地某經收機關)全數清繳並掣得

字第

號納稅收據一紙為憑茲檢同

該收據請

查明換發繳納遺產稅證書謹上

(某某經徵機關)

納稅義務人(簽名蓋章)

中華民國 年 月 日

遺產繼承人姓名	應繼分

再遺產繼承人二人以上應將其應繼分分別填於表內

表 二

<p>遺產稅繳納證書</p> <p>字第 _____ 號</p> <p>查遺產稅納稅義務人 _____ 業經遵照 _____ 年 _____ 月 _____ 日 字第 _____ 號</p> <p>遺產稅納稅決定通知書將稅款全數清繳計應繳分 _____ 元 _____ 角 _____ 分正合行發給證書為憑</p> <p style="text-align: center;">(某某經收機關)</p>	
<p>中華民國 _____ 年 _____ 月 _____ 日發給</p>	<p>字第 _____ 號</p>
<p>查遺產稅納稅義務人 _____ 於 _____ 年 _____ 月 _____ 日發給</p> <p>產稅報告書經核尚無不合遵章發給遺產稅繳納證書為憑</p>	
<p>中華民國 _____ 年 _____ 月 _____ 日發給</p>	

於此有一重要問題，即與處罰有關之逃稅方法及其防止制度，此點對於遺產稅之徵收，關係至大，各國亦多加以深切研究，盡力防止，茲分論如下：

人類社會自有租稅制度以來，即有逃稅事實之存在，雖云逃稅行為係屬違法，然防止不嚴，隨時有逃稅之可能，故在稽征嚴密之國家，稅法規定嚴密，經征機關組織完備，奏效較易。

遺產稅逃稅方法至多，大體而論，有死亡前逃稅與死亡後逃稅；

(一)死亡前逃稅方法，即被繼承人協助繼承人或受贈人預為逃稅，使被繼承人死亡後，經徵機關無從調查徵課，其情形有九：

1. 故意增加遺產之負債權額，預造種種負債證件，使資產與負債相抵後，可以少納遺產稅。
2. 被繼承人與繼承人，對於財產先設立一種共同所有權 (Joint ownership) 減少遺產總額。
3. 被繼承人預將容易隱匿之動產，如現金珠寶不記名證券之類，儲蓄他處，或隱為分析。
4. 被繼承人指定將來之繼承人，為遺囑執行人，並增高執行費用。
5. 生前贈與。
6. 被繼承人預將其財產投資於外國，或存於外國銀行及信託公司，以圖逃稅。
7. 被繼承人遷移至不征遺產稅之國居住，或即征稅而其稅率較輕者。

8. 被繼承人用廉價買賣之方式，將其財產移轉於受贈與之人。

9. 被繼承人預為債權之拋棄，減少其遺產數額。

(二) 死亡後逃稅之方法，即納稅義務人於被繼承人死亡後，為減少其納稅額，而採用之方式，其情形有五：

1. 隱匿財產，不呈報其遺產全部。

2. 貶低其遺產價值，以免征收較高之稅額。

3. 謊報繼承人與被繼承人之親屬關係，即遠親者故意謊報為近親，以適用較低之稅率。

4. 一部份遠親之繼承人，故意將遺產讓與近親，課稅後，彼此再為劃分。

5. 聯邦國人民，利用各邦稅率減免之不同，用巧妙之析產方法，以圖減輕稅額。

就各國遺產稅征收制度言，以法國為最嚴密，但每年遺產稅之逃稅數額，仍不在少數。據 Landryand Negro 所估算，在一九一〇年以前，因逃稅與避稅之故，每年損失總在三二，〇〇〇，〇〇〇佛郎與六〇，〇〇〇，〇〇〇佛郎之間，近年損失，尚不止此數。可知遺產稅之逃避，更較其他稅為多。蓋防止逃稅，經征機關係具有對人民一切行為，無論個人行動或產權之變動，有精確之調查。凡人事之出生、死亡、婚姻、契約之訂定，財富之進出，以及家世之興衰等等情況，常有調查之資料，收集統計

，了然於衷，待其一經死亡，即可一種辦法，禁止其逃避。否則，縱有逃避事實，亦無從偵知，縱有禁止處罰之法令，亦無從有效。故在推行遺產稅之前，總宜有下述數要件，以輔經徵機關之不足。

第一，人事登記務必完密——人事之調查，為課徵遺產稅之前題，舉凡人之出生、死亡，以被繼承人繼承人之姓名住所，均須有確切登記之資料，始能按圖索驥，着手調查與徵課。否則，人死亡而不知其所在，知其死亡而無從查明其繼承人，經徵機關勢難調查確實。

第二，財產登記務必舉行——財產登記，為所有權及其他財產權之證明，產權之誰屬，產權之設立或變更，消滅，務必借登記制度，始可知其究竟。換言之，有財產登記制度，人民始不敢偽造證件，設法逃稅。若財產不經登記，則財產之所有，無從確定，經徵機關，亦無從着手調查，亦為一先決條件。

第三，經徵機關組織務須善設——日本財相訓示，曾有「稅務署應隨時注意各個人財產之增減，預為價格之推算，以備繼承稅課稅之參考。」此種工作，固屬經徵機關之職責，然經徵機關欲求其達到此種任務，組織勢須嚴密善設不為功。一人之精力有限，注意之範圍，亦不能過於廣泛，設不採分工合作之方式，組織疎懈，人員薄弱，雖有完整法令，亦難推行盡利。

在一般產業落後，文化低落之國家，前述之三種條件，自未能充分具備。例如我國人事登記之不健

查，財產登記之未舉辦，加之人名化名，隨意使用，鉤稽既感困難，調查亦千頭萬緒，難以着手，欲期其不爲逃稅，事實上殆不可能。然「羅馬非一日造成」，不能因條件之未充分，而中止施行，只能根據事實，逐漸改進，逐漸推行，積之日久，亦可漸次施行順利。

前述種種逃稅方法，在我國亦間有不咸問題者，例如說報遠近親之關係等是，因我國係採總遺產稅制，無親等之區別，與其他各國之兼採分遺產稅者，專以親等遠近，以定率之高低，有所不同。

就通常而論，死亡前逃稅，遠較死亡後爲易，死亡前被繼承人對於自己所有財產，有自由設定，變更，移轉及其他處分之權，他人不得加以干涉，例如採用廉價買賣方式，以代替贈與者，雖其買賣契約內容，與互爲對待給付之要件不同，然根據其雙方意思表示之一致，則買賣契約，自屬有效，明知其有預爲逃稅之作用，存乎其間，不能以徵課租稅之故，而剝奪或限制人民訂定契約之自由。又如被繼承人預將債權拋棄，或與繼承人設立共有權，只須其契約構成要件無瑕疵，或其單獨行爲有效，即不發生任何問題。此種逃稅方法，可名之曰合法逃稅，蓋一種法律行爲，其是否合法，以其行爲之直接形式與內容，爲評量之標準，如間接之輻射作用，而影響及其他問題，則非所問。廉價買賣，就買賣契約言，不能否定其契約爲不合法，如因廉價買賣之結果，將來影響及遺產稅之稅收，則是間接輻射作用，又如債權拋棄之意思表示，其有權之設定，均屬同一情形。執斯之故，死亡前之逃稅，遠較死亡後爲易。至于

死亡前採用隱匿各種方法，以圖死亡後逃稅者，則視財產登記制度之是否完密爲衡，苟財產登記制度確實，則死亡前之財產，種種變化，可以鉤稽精切，不合法之逃稅，可以防止，卽死亡後之逃稅，亦可預爲加以抑制。

關於遺產稅逃稅問題，與其他租稅大略相同，有治標治本二法：

(一) 治本辦法：用種種方法，使被繼承人，或繼承人無法逃稅，亦卽所謂預爲防止法。

1. 稽征機關，就統的方面言，須普及設立，分工合作，以加強調查力量。

2. 戶籍登記，人事變動登記，財產登記，一律舉辦，以人繫地，以財產繫人，相輔而行，則人與物均可有真確之統計，難以隨意隱匿。

3. 法令規定，須有完整之體系，能發生最大之適應性，勿使法不良，而害及人民，勿使法疎漏，而予人民以逃稅之便利，執法而行，期其無間。

(二) 治標辦法，卽利用某種手段，而達到其目的，或利用某種方式，而發現其逃稅事實，亦卽所謂事後制裁法。

1. 對於逃稅者，宜分別故意過失，而輕重其處罰，處罰之標準宜高宜寬，俾有伸縮餘地，如遇故意逃稅者，可加重處罰，以示警戒。

2. 頒行告密給獎辦法，藉第三者之力量，以發現逃稅之事實，予第三者以獎金，以鼓勵其偵察力量，換言之，亦即擴大社會之制裁力，輔助徵機關之不足。

3. 與有關機關團體，訂定協助辦法，例如與銀行訂定對於存款增減移轉之報告，與保險信託公司訂定對於私人財產保險或信託之數量，或遇死亡時，並應負報告經征機關檢查之義務。

各國亦有採行贈與稅者，以防止贈與之逃稅。按贈與有生前贈與 (Inter vivos gifts) 遺贈 (Death bed gifts) 及備死贈與 (gifts in contemplation of Death) 三種，一般施行贈與稅者，生前贈與與備死贈與，不發生逃稅問題，如只施行遺產稅之國家，對於生前贈與，固不能加以限制，惟對備死贈與，則可採用法定年限辦法，作為防止逃稅之手段，如英國對於死亡前三年內之贈與，強其併入遺產總額內計算，即其一例。我國仿照英例，于遺產稅暫行條例第十三條規定：

「被繼承人死亡前三年內分析或贈與之財產，應視為遺產之一部份，一律征稅。」

此為防止備死贈與之規定，至于處罰，依條例第二十二條規定：

「意圖減免稅額，而為隱匿遺產之行為者，除照補稅額外，並課以所隱匿稅額一倍至三倍之罰鍰。」

逃稅之處罰。較各國均重，逃稅或虛偽申報時，分罰金，五年徒刑，褫奪公權等。英國對於不為真

實之陳述者，處五千元以下之罰金，或一年以下之徒刑，申報不實，加課應繳稅額百分之五十，如有故意情事，處以徒刑，幫助教唆者加重，怠于申報者，加課稅額百分之二十五罰金。日本對於虛偽報告者，照補稅額外，課以逃稅額三倍之罰金，自首者得免處罰。就上而論，英，法規定較為繁密，日例板滯，無伸縮餘地。我條例規定較日例富有彈性，惟有人會批評處罰過輕，不足以抑制納稅義務人之逃稅行為，立證至當。初期推行，尙教導而不尙峻法，政策固佳，將來施行漸久，確有加重之必要。

第五節 救濟程序

國家本于統治權之作用，所謂之種種活動，無論為法律上的或事實上的，要皆屬於行政作用之範圍，此種行政作用，不以相對人之同意為其特徵，雖其活動係依據一定法規，或在法規所允許之範圍內而為活動，然國家既為一人格者，其作用與個人同，不能謂為無過失，有時違反法規，有時超越所允許之範圍，或于法規無所違反，而有不常者，此種不法行政，致損害人民之權利或利益，不得不有救濟之道，呈訴訟願或行政訴訟，即係根據此種性質而產生。¹¹⁴

美國救濟程序之規定，遺囑執行人于接到內地稅局監督通知後，如有不服，得于九十日內，向稅捐訴訟委員會請求重估。至於日本則如下述：

1. 納稅義務人接到決定通知後，如有不服，得于二十日內請求再審查，稅務署長可提交審查委員會審議，再由稅務署正式決定之。如納稅義務人在國內無住所者，請求再審查期間，延長為三個月。

2. 納稅義務人不服再審查之決定時，可再提出訴願於稅務監督局長，對於稅務監督局長之判決，仍不服時，可再上訴于大藏大臣，或行政法院。

我條例對於救濟程序之規定，與日本頗多相似之處，茲就覆決或鑑估，以及訴願之程序，分別詳論于後。

第一覆決或鑑估——依據條例第十七條納稅義務人，或利害關係人，不服前條決定時（初次決定），得向遺產稅徵收機關申請交由遺產評價委員會覆決或鑑估之。此種規定，蓋即藉以救濟行政機關處分之違法或不當，致損害人民之權利或利益。

1. 申請時期：依施行條例第三十條，覆決或鑑估之申請，應於納稅額決定書到達日起，三十日內提出之。

2. 申請手續：申請覆決或鑑估時，應具備覆決或鑑估申請書，註明其申請覆決或鑑估之財產種類及申請理由。（表式附後）

鑑估 覆決申請書		財產種類	申請理由	備註
民國	申請人 (簽名)			
年	住址			
月	(蓋章)			
日	填			
鑑估 覆決理由書		覆決評定數	理由	備註
民國	主席			
年	(簽名蓋章)			
月				
日	填			

3. 決定期限：施行條例第三十一條規定覆決或鑑估之決定，應于覆決或鑑估申請書到達日起一個月內為之（如因遺產在國外或邊區，或其他故障，不能如期決定者，得延長之。故經征機關關於接

到申請書日起十日內，提付評價委員會，評價委員會主席，即應接到覆決或鑑估證件日起五日內，召開會議，並將覆決或鑑估之結果，填具理由書，於評定三日內，移送遺產稅徵收機關。

4. 覆決或鑑估決定之通知：經征機關應即根據評價委員會覆決或鑑估之決定，連同理由一併通知申請人。

第二訴願——施行條例第十八條規定，納稅義務人或利害關係人，不服覆決或鑑估之決定時，得依法提出訴願。所謂依法云云，即指二十六年一月八日國府修正公佈施行之訴願法而言。按訴願有廣狹二義，就廣義言，凡行政處分之違法或不當者，對於該處分之官署或上級官署，請求予以救濟之行為者皆是。所謂請求救濟，乃請求因不法行政所生之損害，而予以摒除。就狹義言，訴願為人民對於行政官署，請求其為行政處分再審查之一種程序，官署於此負有應行決定之法律上之拘束也。廣義之訴願，乃屬於各個人當然之自由無待法之承認，官署對於此種訴願，受理與否，訴願者固無請求其必須再審查之權利。至狹義訴願，官署除認訴願不應受理時，應附理由駁回者外，則官署負有必受理或再審查之義務。即就訴願人而言，亦有要求官署受理，及為適當決定之權利，現時法律上之用語，所謂訴願，即指此義。

通常訴願，須具備三種要件（一）提起訴願者為人民，訴願權為公權，惟人民得享有之，凡屬於因行

政處分而受權利或利益損害之人，換言之，即權利或利益之損害，係因此處分而生之結果，受損害者或利害關係人，即得提起訴願，是為訴願之適格。惟此所謂人民，包括自然人法人團體及商號等，至官吏或官署，則無提起訴願之權，如官吏所受處分，與官吏身分無涉，而為職務外之關係，或有名義上似為公務員，實質上并非公務員，例如包商制度之局長，均與普通人民身分無異，自可依法提起訴願。再官署如為財產權之主體，而所繫爭之目的，又為財產，乃與行政監督權無涉，自與一般人民身分相同，當然得以該官署之名義，對於他官署之處分，表示不服，依法訴願。(二)係因中央或地方官署違法或不當處分，所謂官署，指行政官署而言，因訴願為對於不法行政之救濟方法，故非對於行政官署之處分，不得訴願。至違法處分，自指違反法規而言，若於法規無違反，而實際上有害公益，即屬不當處分，此種處分，不問其是否根據法規或自由裁量，亦不問處分行為之為消極或積極，以及處分形式若何，凡因處分之違法或不當，或二者兼有之，自得對之提起訴願。(三)須係損害其權利或利益，以違法或不當處分為因，而致權利或利益直接受損害為果，則權利或利益受損害之人，即得提起訴願，若彼此並無因果關係，則不發生違法或不當處分。惟應注意者，所謂損害，其權利或利益，不限於實際上已有具體之損害結果發生，即僅有發生之虞者，亦得訴願。以上三要件，係就一般訴願規定而言，至於遺產稅暫行條例所規定之訴願，更應具備下述諸要件：

1. 訴願人須係納稅義務人或利害關係人——納稅義務人，即指負有繳納遺產稅義務人，條例第六條規定納稅義務人，為遺產繼承人及受遺產人，至所謂利害關係人，即指因繳納遺產稅而直接發生利害關係者，此種利害關係，有發生於鬻爭之遺產者，有因職務關係者，例如遺產管理人及遺囑執行人，即係因職務關係而發生，因民法第一一八四條第一二二五條規定，遺產管理人遺囑執行人所為行為，視為繼承人之代理，則凡關於民法上，委任代理之規定，均有適用，是課稅額之多寡，與其管理或執行之職務行為，直接發生利害關係，故得許其為訴願主體，以資救濟。

2. 須係不服覆決或鑑估之決定時——人民對於不法行政之處分，得以為撤銷或變更之請求，固不僅限於訴願，例如條例第十七條規定，不服第十六條之決定，得向遺產稅征收機關，轉請評價委員會覆決或鑑估，亦一請求撤銷或變更不法行政之一法。因遺產稅征收機關之調查估計，經遺產評價委員會之決定，即係行政處分，此種行政處分之是否適法，即視其決定之內容，是否有無違法或不當情事，若其調查估計或決定之遺產標的，未經過法定手續，或遺產本身發生權利歸屬之謬誤，或對於遺產之全部或一部估價過高，則其所為決定，自屬違法或不當，應許人民以請求撤銷或變更之權。惟所以規定不服覆決或鑑估之決定，始得提起訴願，理由有二：第一行政官署為一人格者，其作用與個人同，自不能無過失，納稅人或利害關係人，苟有正当理由，請求撤銷或變更原處分，而促其反省，則行政官署即可更為決定，以省手續，第二，若申請人與官署所持之理

由不同，則必各走極端，縱申請人再向原處分官署申辯，原處分官署或不免拘於成見，故法令爲求綿密計，許另向上級官署申請，更爲慎重之請求，既可補救原處分官署之失，亦可得事理之平。

。苟經第一次之決定，即向上級官署提起訴願，即屬不合法，予以駁回。

2. 須向原處分官署之上級官署爲之——訴願法第三條規定，「人民對於前以外之中央或地方官署，提起訴願時。應按其管轄等級，比照前條之規定爲之。」遺產稅經征機關，係屬特別官署，自應比照訴願法第二條之管轄等級，訂定其管轄程序。按遺產稅係由財政部直接稅處主管，依照直接稅處組織法第十四條規定，直接稅處於每省或兩省或直隸於行政院之市，設直接稅局，辦理本處所管各稅征收事務。省局以下，視事務繁簡，酌設分局，其組織以法律定之，則直接稅征收機關之體系，計分三級，一、財政部（直接稅處），二、各省直接稅局。三、各省直接稅局所屬各分局。就性質言，分局爲直接稽征機關，亦即第一級之處分官署，省局爲監督分局稽征之上級官署，亦即具有撤銷或變更分局行政處分之權；故不服分局之覆決或鑒估之案件，應向省直接稅局，提起訴願（初級訴願），不服省局之訴願，得向中央主管官署之財政部，提起再訴願。其管轄程序，大致如上所述，苟初級訴願不向省局提起，誤向財政部訴願，即可予以駁回。

訴願之基本要件，大體有如上述，至於提起訴願之期限，提起訴願之方式，以及受理官署之如何決定，訴願法規定甚詳，自可從略也。

附錄

(一)我國遺產稅法案之演變

考我國征收遺產稅之創議，實肇民元，其時有鐸爾孟氏之說帖，及章宗元所擬之遺產稅條例草案，惟原案難覓，比較莫繇。民四總統府財政討論會，擬定遺產稅征收條例十一則，專對無子立嗣者之遺產，課以遺產稅，以爲承受財產確定權利之證，類似英初期推行之遺囑印花稅。北伐完成，國府定都南京，於十六年八月財政部提出遺產稅暫行條例意見書於中央政治會議，翌年七月，制定遺產稅征收條例十三條，細則十六條，並召開全國財政會議決議舉辦；卒以困難甚多，因之未果。至二十五年春，財政部體察本國社會情形及歐美先例，重擬遺產稅暫行條例三十條，呈院轉由中央政治會議核定原則十項。併交立法院審查，旋七七抗戰發生，遂又擱置。

二十七年九月政府爲長期支持抗戰，爭取最後勝利起見，倡議舉辦遺產稅，交由財政部另擬草案十八條，呈院轉咨立法院審查，同年十月六日，國府正式公佈，二十八年十二月三十日續頒施行條例，積極準備開征。此我國遺產稅法案演變之經過情形。茲就民四^ヲ，民十八，兩草案及新頒佈之暫行條例，比較研討，將其互異之點，分別列舉於下：

(甲) 民四遺產稅法案要點：

1. 凡無子立嗣(親生子女除外)。嗣子承受遺產時，應繳遺產稅，以爲確定權利之證。分給親友者亦同。

2. 承受遺產不逾一千元者免稅。其遺捐財產於公益善舉或合族義莊者亦同。

3. 逾一千元之遺產，應納稅百分之五；逾十萬元之遺產，應納稅百分之十。

4. 嗣子應將承繼讞約，或承繼書牒，或分家遺書，密送該管官署，並照應納稅額，購貼特別印花稅票。嗣子未及歲者，由承管嗣子財產之人，負呈驗之責。

5. 嗣父之債項及喪葬費得先酌量折除。

6. 財產估價得由各地方該管官署依本地習慣酌定之。

7. 隱匿不報，並不貼花呈驗，所立字樣，均無效力。訴訟時不得作爲憑證，呈報不實，其隱匿部份無效。

8. 該管官署辦理此項遺產稅，每一戶得收征收費一元。

(乙) 民十八遺產稅法案要點：

1. 親生子女、嗣子、養子，或親朋承受遺產時，應納遺產稅，以確定其權利。

2. 分承襲人爲四等：(一)親生子女；(二)兄弟之子；(三)從兄弟之子，養子；(四)親戚朋友。
3. 遺產在五千元以下者免稅，負債如有確實憑證，以及喪葬費教育費，得先酌量扣除。其遺捐善舉共同事業或合族義莊者免稅。
4. 稅率採累進制，並依親等之遠近，分稅率爲四等，按等課稅。
5. 承襲人等應於被承襲人死亡後一週內向該地方官署報告，領取遺產報告式單，於六個月內填明呈報，並須有會計師或殷實商戶爲之作保副署。
6. 地方官署接受遺產單後，查明開列應納之稅，使就近向征收機關繳納。惟須交由調查遺產委員會調查，再行核定。
7. 不爲死亡報告，逾期不報，科五十元以上一千元以下之罰金，隱匿不報，查明按稅率五倍處罰。

(丙)民二十七遺產稅法要點：

1. 凡人於死亡時，遺有財產者，課遺產稅。
2. 免稅方式有三種規定，如第七條所列免稅財產；第八九兩條減稅財產，第十條計算時扣除之遺產。
3. 由申報死亡起，經過調查評價決定等程序，然後依率納稅，填發納稅證書。
4. 採總遺產稅制，不分親等之遠近。

5. 稅率採超額累進制並兼採比例制。
6. 設遺產評價委員會，且純粹為一決定機關。
7. 不為報告，課五十元以下之罰金並得逕行依法決定，隱匿或虛偽報告，課以所隱匿稅額一倍至三倍之罰金。

根據上述要點而論，彼此多有互異之處，吾人若詳加研討，評價其得失，則其間可批評者甚多，姑就其重要問題，特提出數項，以見立法變遷之跡。

第一點就性質言：民四法案類似遺囑檢查費 (Probate Duty)，民十八法案採取分遺產稅制 (Succession Duty) 現行條例則採總遺產稅制 (Estate Duty)。遺囑印花稅，係源於英國初期推行遺產稅之辦法，就目前而論，已成陳跡，無足批評。至於分遺產稅制與總遺產稅制，則優劣互見，二者間亦聚訟紛紜，迄無定論。大抵以租稅負擔公平言，分別觀等，適用不同之稅率，分遺產稅制較總遺產稅制為優，若就租稅行政言，簡明確實，施行較易，總遺產稅制較分遺產稅制為優；在行政制度完備之國家，宜施行分遺產稅制，行政制度不完備或初期推行遺產稅之國家，則以施行總遺產稅制為當。回憶民二七立法院開審查會時，對此案爭執頗烈，但就我國情論之，自以施行總遺產稅制為妥當。馮寅初氏曾謂「遺產總額尚難確調查，至各人之繼承分，則須查繼承者為誰，繼承者之直系或旁系及其親疏遠近，繼承

分之大小。今日財產登記制，尙未舉行，遺囑制度尙未普遍實行，調查萬分困難。而經費爲數必巨，在政府恐是一棒賠本生意」。斯言信然。則現行條例較民十八法案，簡易便行。

第二點就免稅言：民四民十八法案免稅範圍，大抵限於債務，喪葬費，捐贈公益事業及義莊者，始准免稅。其中可批評之處，約有兩端，蓋免稅與否，與國家租稅政策有關，有獎抑之意存乎其間。例如我國係以農立國，對於農業，應將扶植精神貫注其中，此次條例對於農業用具及其他從事各業之工作用具價值，有扣除之規定，繼承人繼續自耕土地，有減半徵收之規定，即其一例。再免稅爲課稅之例外，凡因課稅而發生不合理之結果，則應適用減免方式，以資救濟，故減免之範圍廣者，其維護公平及人情者亦必多，現行條例對於因戰爭死亡之陸海空軍士兵官佐之遺產，有關文化歷史之圖書物品，均有免稅之規定，以體恤捨身衛國之國民，保障國家文物之價值。民四，民十八兩法案，均無規定，自不若現行條例之合理。惟於喪葬費子女教育費用定酌予減免，似較現行條例爲完備。

第三點就稅率言：民四法案採比例制，起稅點爲一千元，民十八法案採累進制，起稅點提高至五千元，現行條例兼採比例制與累進制，起稅點亦定爲五千元。按稅率本有比例制與累進制之分，比例制計算簡單，是其特長。惟小額遺產與巨額遺產，一律適用同種稅率，就納稅人負擔能力言，太不公平，因斯始有累進制之產生，以補其不足。故累進制之較比例制爲優，已成定論，無容置疑，至民十八法案雖

探累進制，然稅級零碎，且有親等之分，互參證，自以現行條例較為進步。

第四點就程序言：民四草案，因沿舊習，申報調查等程序，均無詳密之規定，僅付諸地方官署以督察職權，未能認為獨立之徵收體系。民十八法案，雖有增刪，仍未能綿密，例如借重會計師之證明，估計之方式如何，迄無詳細之訂定。現行條例則分申報程序為死亡報告及遺產清冊之提出，俾報告義務人有從容伸縮之餘地，並將評價委員會加強組織，成爲一種決定機關，使經徵機關無操縱把持之弊。且另爲規定不服初次決定時，得由納稅義務人或利害關係人申請經徵機關再由評價委員會覆決或鑑估，藉作不法行政之救濟方法。又如稅款得呈准分期繳納，另頒繳納遺產稅證明，以爲永久憑證，在在確合實情，便於施行。

第五點就罰則言：民四法案僅有消極的罰則規定，如不認爲具備法律上之權利，強制效力極微。民十八法案則過苛，不爲申報者，處罰之最高額達一千元，隱匿者予以五倍之處罰，尤無伸縮性。現行條例斟酌實情，採取寬大政策，分別減低。蓋以新稅初創，重在宣傳倡導，俾民衆知曉，不宜操之過急，反乎人情。

總之，三種法案，內容逐漸充實，就法論法，已顯示其相當之進步，故於評價新條例時，分別闡述，以見其演變之跡。

(一) 遺產稅法規

甲、遺產稅暫行條例

二十七年十月六日公布
二十九年七月一日施行

- 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民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標準
- 第六條 遺產稅以遺產繼承人及受遺贈人為納稅義務人
- 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

附錄(二)遺產稅法規

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 遺產中之土地為繼承人繼續自耕者其土地部份應負擔之遺產稅額減半征收

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

第十二條 遺產總額在五千元以上者一律徵稅百分之

遺產總額超過五萬元者就其超過額依左列稅率按級計算加徵之

- 一、超過五萬元至十萬元者就其超過額徵百分之
- 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份一律徵稅

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及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鑑估之

第十八條 納稅義務人或利害關係人不服覆決或鑑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額並通知納稅義務人於一個月內繳納

第二十條 遺產稅應一次繳納但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以遺產稅徵收機關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報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併科以所隱匿稅額一倍至三倍之罰鍰前兩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

第二十四條 本條例施行日期及區域以命令定之

乙、遺產稅暫行條例施行條例

二十八年十二月三十日國民政府公布
二十九年七月一日施行

第一條 本條例依遺產稅暫行條例第二十三條規定制定之

第二條 依遺產稅暫行條例第七條第一項第二款免稅者應提出被繼承人死亡時服務部隊機關之證明書或其他證據聲請遺產稅徵收機關核定

第三條 依遺產稅暫行條例第七條第一項第三款聲明保存登記之圖書物品欲為轉讓時應先聲明遺產稅徵收機關並依法補稅

第四條 依遺產稅暫行條例第七條第一項第四款第五款免稅者應將捐贈之財產額報明遺產稅徵收機關

前項捐贈之財產額超過五十萬元時應按其超過部份之價額與其他應納遺產稅部份之價額合併計算徵稅

第五條 依遺產稅暫行條例第八條減稅者如遺產中有未納遺產稅之部份時應以納遺產稅部份價額之半數與未納遺產稅部份之價額合併計算徵稅

第六條 民法第一千零十四條夫妻間以契約訂定之特有財產視同贈與準用遺產稅暫行例第十三條之

規定

第七條

納稅義務人對於被繼承人死亡事實及遺產概況報告之期間如被繼承人爲受死亡之宣告者應自判決宣告之日起計算被繼承人死亡時納稅義務人不在其死亡所在地者其報告期間自知有死亡之日起算並於報告時聲明遲延之事由

第八條

被繼承人死亡事實及其遺產概況之報告應依規定格式填具報告表載明左列各事項

一、被繼承人之姓名住所

二、繼承開始地

三、繼承開始日

四、上次繼承開始之年月日

五、主要遺產之約計數及其所在地

六、被繼承人在繼承開始前三年內就財產爲分析或贈與時其財產價額及財產繼承人或受贈人之姓名住址

七、報告人之姓名住所無住所者其居所

報告人爲遺產管理人或遺囑執行人時並應載明其就職日期及納稅義務人之姓名住所

第九條 造送遺產清冊時應附扣除金明細表其應提出證明文件者連同證明文件

遺產清冊應載明左列各事項其應附明細表者並其明細表

一、財產種類

二、數量

三、所在地

四、每單位價額及每種遺產之總價額

前項第四款之價額無市價者應載明其估計之價值

第十條 計算遺產總額時應扣除之金額不於提出遺產清冊之期間內報明者不得補報但遺產管理人對

於民法第一千一百七十九條第一項第三款公示催告所發現之債不在此限

第十一條 遺產清冊不於法定期間內提出者除依遺產稅暫行條例第二十二條第一項科罰外遺產稅徵收

機關得調查估計送經遺產評價委員會決定其遺產總額及應納稅額

第十二條 土地房屋等不動產之評價如不能依繼承開始時之市價評定時應就其租金依週息百分之十二

還原計算其價額

第十三條 典權以典價爲其價額

第十四條 人壽保險金額約定於被保險人死亡時應給付於其所指定之受益人或其繼承人者其金額免徵遺產稅

第十五條 未到期之無利息債權應就繼承開始前一年內當地銀錢業放款週息利率之平均率計算其在未到期內之利息額從債權原額中減除之以其餘額爲其價額

第十六條 礦業權漁業權之價值應就其贖餘年數依左列倍數評定之

- 一、贖餘年數爲一年者以其額外利益額爲其價額
 - 二、贖餘年數在三年以下者以其額外利益額之二倍爲其價額
 - 三、贖餘年數在五年以下者以其額外利益額之三倍爲其價額
 - 四、贖餘年數在七年以下者以其額外利益額之四倍爲其價額
 - 五、贖餘年數在十二年以下者以其額外利益額之六倍爲其價額
 - 六、贖餘年數在十六年以下者以其額外利益額之七倍爲其價額
 - 七、贖餘年數在十六年以上者均以其額外利益額之八倍爲其價額
- 前項額外利益額謂由各該權利最近三年平均純益減除其實際投入資本依週息百分之十五計算之普通利益額後之餘額

未經設權之土地鑛業及未經領證之漁業本無期限不能認為享有鑛業權漁業權者應就營業利得依週息百分之十五還原計算其價額徵收遺產稅

第十七條

地上權之設定有期限及年租者就其贖餘期間依左列標準評定其價額

- 一、贖餘期間在五年以下者以一年地租額為其價額
 - 二、贖餘期間在十年以下者以六年地租額之二倍為其價額
 - 三、贖餘期間在三十年以下者以一年地租額之三倍為其價額
 - 四、贖餘期間在五十年以下者以一年地租額之五倍為其價額
 - 五、贖餘期間在一百年以下者以一年地租額之七倍為其價額
 - 六、贖餘期間超過一百年者以一年地租額之十倍為其價額
- 地上權之設定未定有年限者均以一年地租額之七倍為其價額但當地另有習慣者得依其習慣決定其贖餘年限

地上權之設定一次付租後年加租或以一定之利益代租者應按其設定之期間算定其平均年租後依第一項規定評定其價額

第十八條

永佃權價值之計算均以一年應納佃租額之五倍為標準

第十九條

商號由個人獨資經營者出資人死亡時其商號權價值應依左列各款標準估計之

一、營業範圍

二、資產數額

三、過去營業年數

四、歷年盈虧情形

五、商譽

第二十條

鑛業權漁業權除依第十六條規定就各該權利徵遺產稅外就經營各該業所設廠號之商號權不

再徵遺產稅

第二十一條

定期年金之價值就其未領受年數依左列標準評定之

一、未領受年數為一年者以一年年金額為其價額

二、未領受年數在三年以下者以一年年金額之二倍為其價額

三、未領受年數在五年以下者以一年年金額之三倍為其價額

四、未領受年數在七年以下者以一年年金額之四倍為其價額

五、未領受年數在九年以下者以一年年金額之五倍為其價額

六、未領受年數在十二年以下者以一年年金額之六倍爲其價額

七、未領受年數在十六年以下者以一年年金額之七倍爲其價額

八、未領受年數在二十四年以下者以一年年金額之八倍爲其價額

九、未領受年數在一百年以下者以一年年金額之九倍爲其價額

十、未領受年數超過一百年者均以一年年金額之十倍爲其價額

第二十二條 無期年金或因特殊情形不能依前條規定計算之年金其價值之計算得按實際情形比照前條所列標準評定之

價額

第二十三條 附有條件之權利訴訟中之權利及不定期之權利應就其權利之性質斟酌當時實際情形評定其

價額

第二十四條 遺產價值之計算除本施行條例已有規定外以命令定之

第二十五條 遺產評價委員會於各地遺產稅徵收機關設置之

第二十六條 遺產評價委員會設委員五人至七人除遺產稅徵收機關代表一人爲當然委員外由財政部就當地左列人選中聘任之

一、司法機關推定之代表一人

二、地政或民政機關推定之代表一人

三、教育或文化機關推定之代表一人

四、地方財政機關推定之代表一人

五、地方自治機關或團體推定之代表一人

六、地方公正人士一人

評價委員爲無給職任期三年

第二十七條 評價委員不得參加本人配偶五親等內血親三親等內內姻親繼承遺產之評價

第二十八條 遺產稅徵收機關對於納稅義務人遺產管理人或遺囑執行人於必要時得令其提示有關遺產額

之證據或答復質詢

第二十九條 遺產稅徵收及評價人員對於遺產之種類數額及其有關文件應負保守秘密之責違者依刑法第

三百十八條妨害秘密罪論處

第三十條 覆決或鑑估之聲請應於納稅額決定書到達日起三十日內提出之

在覆決鑑估或訴願程序中不停止遺產稅徵收之執行但應依覆決鑑估或訴願最後決定之稅額

爲退稅或補稅

第三十一條 遺產稅額之決定應自遺產清冊全部到達之日起三個月內爲之覆決或鑑估之決定應自覆決或鑑估申請書到達日起一個月內爲之但遺產在國外或邊遠區域或因其他故障不能如期決定者得延長之

第三十二條 納稅義務人或其代理人納稅時應掣取收據並於完清稅額時填具報告書聲請遺產稅徵收機關換給繳納遺產稅之證書

第三十三條 遺產繼承人有二人以上時納遺產稅之證書應按其應繼分分別發給之
溢繳或誤繳之稅額得聲請遺產徵收機關退還之

第三十四條 依遺產稅暫行條例第十四條提供之金額應設立保證金戶賬存儲並計算利息其辦法由財政部定之

第三十五條 遺產稅徵收機關對於聲明保存登記之圖書物品應設置登記簿登記之必要時並得拍照存查
逾限定期間不完清稅額或照補稅額者應聲請法院扣押其財產

第三十七條 遺產稅暫行條例及本條例規定之各種書表簿冊單據格式由財政部定之
第三十八條 遺產評價規則及遺產評價委員會組織規程由財政部擬訂呈請行政院核定公布之

第三十九條 本條例自遺產稅暫行條例施行日施行

丙、遺產評價規則 二十九年六月二十九日公佈
二十九年七月一日施行

第一條 本規則依遺產稅暫行條例施行條例第三十八條之規定訂定之

第二條 遺產稅徵收機關於接到遺產清冊後應即派員調查估計其價額依規定格式填具估價報告提付遺產評價委員會（以下簡稱評價委員會）

前項估價報告應於遺產清冊全部到達日起十五日內提付評價委員會但遇有遺產稅暫行條例施行條例第三十一條但書之情事時不在此限

第三條 評價委員會對於前條之報告有疑義時得向遺產稅徵收機關及納稅義務人調查或詢問

第四條 評價委員會應於遺產價額估價報告到達日起二十日內評定之並於評定日起三日內移付遺產稅徵收機關

第五條 遺產稅徵收機關對於納稅義務人或利害關係人不服評價委員會之決定申請覆決或鑑估時應於接到申請書日起十日內提付評價委員會覆決或鑑估之

第六條 在國外之遺產依遺產稅暫行條例第一條應徵稅者由財政部委託遺產所在地之中華民國領事館調查估計其價額後並由評價委員會評定之

第七條 已達採年齡之樹木其種類數量其及市價爲標準酌量評定之

第八條 遺產稅暫行條例施行條例第十五條所規定未到期之無利息債權計算其未到期之利息依單利核算

第九條 無形財產之評價除別有規定外準用遺產稅暫行條例施行條例第十六條及第二十條之規定

第十條 遺產稅暫行條例施行條例第十二條第一項第七款所稱以上者係就其超過數而言

第十一條 票據依票面之價額評定之有利息者應將被繼承人死亡日止應得之利息加入計算其無利息者依遺產稅暫行條例施行條例第十五條規定評定之

第十二條 證券物品可在交易所買賣者依繼承開始最高及最低價之平均價評定之但當日無買賣之價額者依繼承開始日前最後一日之市價平均價評定之其價額有劇烈變動者則依其繼承開始日前一個月內正常最高最低之平均價

第十三條 不在交易所買賣之證券物品或該區內無交易所者依被繼承人死亡日通常之市價評定之其無市價者由評價委員會酌定之

第十四條 股票依公司之資產純值評定之

第十五條 抵押權依其所担保債權之數額評定之其有利息者應算入未到期之利息因屬於設定價抵押權之

信用或其他原因可知或已知其所担保之債不能爲一部或全部清償時或抵押物之價值顯有減少時評價委員會得就實際情形酌量評定之

第十七、六條 財產中珍寶古物藝術品及圖書不易確定其市價者得由專家估計之

第十七、七條 器具用具依被繼承人死亡日買賣或構造之價值評定之其使用已滿一年者酌量折算其價額

第十八、八條 共有財產或共同營業價額之評定應先估計與財產純值總額再核算被繼承人遺產部份之價額

第十九、九條 終身年金以給付人或領受人或第三人終身爲結付之標準者其年金價值之計算方法依左列標準評定之

(一) 年齡未滿十歲者以一年年金額之九倍爲其其價額

(二) 年齡未滿二十歲者以一年年金額之八倍爲其價額

(三) 年齡未滿三十歲者以一年年金額之七倍爲其價額

(四) 年齡未滿四十歲者以一年年金額之五倍爲其價額

(五) 年齡未滿五十歲者以一年年金額之三倍爲其價額

(六) 年齡未滿六十歲者以一年年金額之二倍爲其價額

(七) 年齡在六十歲以上者以一年年金額爲其價額

第二十條 依遺產稅暫行條例施行條例及本規則規定評價發生困難時評價委員會得邀請繼承人遺囑執

行人或遺產管理人共同商定一公平適當之價額

第二十一條 本規則呈請行政院核定公布之并自遺產稅暫行條例施行日同時施行

丁、遺產評價委員會組織規程 二十九年六月二十九日公佈
二十九年七月一日施行

第一條 本規程依遺產稅暫行條例施行條例第三十八條之規定訂定之

第二條 各遺產稅徵收機關之遺產評價委員會（以下簡稱評價委員會）得於其轄區內各縣市設置之

第三條 評價委員會除依照遺產稅暫行條例施行條例第二十六條之規定組織外依本規程之規定

第四條 評價委員會設主席一人由評價委員於每年首次開會時互選之任期一年連選得連任評價委員

會主席缺席時由委員中互推一人代理之

第五條 評價委員會主席應於接到遺產稅徵收機關提付評價覆決或鑑估之遺產案件日起五日內召集會議

第六條 遺產評價委員會非有全體委員過半數之出席不得開議非有出席委員過半數之同意不得決議

第七條 評價委員因故不能出席時應派代表出席

第八條 評價委員會於必要時得向鈞稅務局人或利害關係人調查或詢問

第九條 評價委員違反遺產稅暫行條例施行條例第二十七條規定而參加本人或本人配偶五親等內血

親三等親內姻親繼承遺產之評價時應由主席請求其退席

評價決議後發覺有前項情事者其決議無效並重行召集會議但決議已逾一星期不在其限

第十條 評價委員會對遺產評價額於三日內依規定格式填具評價書由主席簽名並蓋章後送稅務局徵收機關

徵收機關

第十一條 評價委員會如遇遺產評價評定時得請專家估計之

第十二條 評價委員會得設書記專辦文書事務由當地遺產稅徵收機關派員兼任之

第十三條 評價委員會書記應於開會前二日將遺產評價關係文件抄送各評價委員

第十四條 本規程自請行政院核准公布之日施行其施行日期由財政部訂定

(三) 遺產稅計算公式

遺產稅計算公式 (一)

M = 遺產總值； MN = 超過本級下限之遺產價值；

RN = 本級稅率； CN = 本級以下各級稅率應課稅額

$$M \times \frac{1}{100} + CN + MN \times RN = \text{遺產稅總額。}$$

一、遺產總值在五千元以上，五萬元以下者

$$M \times \frac{1}{100}$$

二、遺產總值在五萬元以上，至十萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + MN \times \frac{1}{100}$$

三、遺產總值在十萬元以上至二十五萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 500 + MN \times \frac{2}{100}$$

四、遺產總值在二十五萬元以上，至五十萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 3,500 + MN \times \frac{3}{100}$$

五、遺產總值在五十萬元以上，至七十五萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 11,000 + MN \times \frac{4}{100}$$

六、遺產總值在七十五萬元以上，至一百萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 21,000 + MN \times \frac{5}{100}$$

七、遺產總值在一百萬元以上者，至一百五十萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 33,000 + MN \times \frac{7}{100}$$

八、遺產總值在一百五十萬元以上，至二百萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 63,500 + MN \times \frac{9}{100}$$

九、遺產總值在二百萬元以上，至三百萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 113,500 + MN \times \frac{12}{100}$$

十、遺產總值在三百萬元以上，至四百萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 233,500 + MN \times \frac{15}{100}$$

十一、遺產總值在四百萬元以上，至五百萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 333,500 + MN \times \frac{20}{100}$$

十二、遺產總值在五百萬元以上，至六百萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 533,500 + MN \times \frac{25}{100}$$

十三、遺產總值在六百萬元以上，至七百萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 833,500 + MN \times \frac{30}{100}$$

十四、遺產總值在七百萬元以上，至八百萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 1,133,500 + MN \times \frac{35}{100}$$

十五、遺產總值在八百萬元以上，至九百萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 1,483,500 + MN \times \frac{40}{100}$$

一四七 十六、遺產總值在九百萬元以上，至一千萬元者

$$M \times \frac{1}{100} + 1,883,500 + MN \times \frac{45}{100}$$

十七、遺產總值在一千萬元以上者

$$M \times \frac{1}{100} + 2,333,500 + MN \times \frac{50}{100}$$

遺產稅計算公式 (二)

P = 遺產總額 T = 稅級

- 一、 T0 遺產總額在五千元以上，五萬元以下者

$$\text{應納稅額} = .01P$$

- 二、 T1 遺產總額在五萬元以上，至十萬元者

$$\text{應納稅額} = .02P - 500$$

- 三、 T2 遺產總額在十萬元以上，至二十五萬元者

$$\text{應納稅額} = .03P - 1,500$$

- 四、 T3 遺產總額在二十五萬元以上，至五十萬元者

$$\text{應納稅額} = .04P - 4,000$$

- 五、 T4 遺產總額在五十萬元以上，至七十五萬元者

$$\text{應納稅額} = .05P - 9,000$$

- 六、 T5 遺產總額在七十五萬元以上，至一百萬元者

$$\text{應納稅額} = .08P - 16,500$$

- 七、 T6 遺產總額在一百萬元以上，至一百五十萬元者

$$\text{應納稅額} = .08P - 36,500$$

- 八、 T7 遺產總額在一百五十萬元以上，至二百萬元者

$$\text{應納稅額} = .10P - 66,500$$

- 九、 T8 遺產總額在二百萬元以上，至三百萬元者

$$\text{應納稅額} = \cdot 13P - 126,500$$

十、T9 遺產總額在三百萬元以上，四百萬元者

$$\text{應納稅額} = \cdot 16P - 216,500$$

十一、T10 遺產總額在四百萬元以上，至五百萬元者

$$\text{應納稅額} = \cdot 21P - 416,500$$

十二、T11 遺產總額在五百萬元以上，至六百萬元者

$$\text{應納稅額} = 26P - 666,500$$

十三、T12 遺產總額在六百萬元以上，至七百萬元者

$$\text{應納稅額} = 31P - 966,500$$

十四、T13 遺產總額在七百萬元以上，至八百萬元者

$$\text{應納稅額} = \cdot 36P - 1,316,500$$

十五、T14 遺產總額在八百萬元以上，至九百萬元者

$$\text{應納稅額} = \cdot 41P - 1,716,500$$

十六、T15 遺產總額在九百萬元以上，至一千萬元者

$$\text{應納稅額} = \cdot 46P - 2,166,500$$

十七、T16 遺產總額在一千萬元以上者

$$\text{應納稅額} = 51P - 2,666,500$$

注意 本公式係將普通稅額，及超額稅額，合併演算，任何稅級之應納稅額，即等於上述兩稅額之總和，應用者希特別注意及之。

(四) 遺產稅條例參攷資料

一、遺產稅條例草案 民國四年

二、遺產稅暫行條例草案 十七年財政會議提案

遺產稅暫行條例意見書

遺產稅暫行條例

附遺產稅施行細則

三、遺產稅條例草案 十八年一月修正

遺產稅暫行條例理由書

遺產稅暫行條例

四、遺產稅法草案 二十三年五月第二次全國財政會議提案

附遺產稅施行細則

附遺產稅法施行細則草案

五、民法第五編繼承

民國十九年十二月二十六日
國府公布(二十年五月五日施行)

一、遺產稅條例草案（民國四年）

- 一、凡無子立嗣者其嗣子承受所後者之財產時應依本條例繳納遺產稅以爲承受財產確定權利之證
- 二、凡無子立嗣無論應繼擇繼依習慣立繼書者應於嗣父身故時由嗣子開列其實在承受之財產粘同繼書照本條例第五條呈送該管官署查驗嗣父在時不立繼書於臨終時立遺囑者準用前項之規定嗣父在時繕立繼書聲明先行分給財產者亦準用前項之規定嗣子未及歲者由承管嗣子財產之人負呈驗之責
- 三、凡無子不立繼書遺囑身故後由親族依法爲立嗣者應由嗣子開列其實在承受之財產粘用承繼議約依前條呈驗
- 四、凡立分家書除所生子女不在此例外其分給親友之財產準用前條之規定凡立嗣後所生子與原立子依法分產者原立子所承受之財產準用上項之規定養子同
- 五、凡承受數逾千元之財產應納稅百分之五數逾十萬元之遺產應納百分之十由當事人稟報該管官署核定應納之數照數購取印花稅票粘貼繼書遺囑或承繼議約或分家書之上呈送該管官署驗明蓋印方作爲有效之證據其捏造朦朧者別依律處斷財產估價折算之規則由各地方該管官署依本地習慣酌之嗣父之債項及喪葬之費得先酌量扣除

- 六、凡承受遺產不逾千元者免稅，其遺贈財產於公共善舉或合族義莊者亦同
- 七、凡本條例規定應稅之財產在本條例頒布後承受者，若當事人隱匿不報並不貼用印花照章呈驗所立繼遺囑或承繼議約或分家書均無效力，訴訟時不作爲憑證，若呈報不實其隱匿之一部份爲無效
- 八、由財政部刊印五十元一百元一千元之特別印花稅票，照印花稅法及印花稅法施行細則辦理遺產稅應納零數時得用普通印花稅票，印花稅法所載遺產析產字據應貼之印花本條例施行後准其免貼
- 九、本條例所稱該管官署除有特別情形者由財政部指定外，以縣知事官署爲徵收遺產稅之該管官署
- 十、該管官署辦理此項遺產稅每一戶得收徵收費一元
- 十一、該管官署應將徵收遺產稅情形按年報告該省財政廳轉報財政部查核

一、遺產稅暫行條例草案 民國十七年財政會議提案

遺產稅暫行條例意見書

遺產稅亦名相續稅發源甚早，各國今多施行之，乃理財家所公認爲良稅之一種。夫遺產本非由一己之勞力而來，富家子弟承襲財產，豐衣足食，馴至依賴成性，甘爲廢民，國家徵收遺產稅所以革除惡習，養成國民獨立自尊之意志，此理論上遺產稅之應征收也。英國遺產稅，行之已二百餘年，西歷一千九

二十三年，其收入之數，達二千七百萬磅，約合國幣二萬七千萬元，其他各國遺產稅收入之額，雖不能若此之巨，亦均為國家歲入之大宗，此實際上遺產稅之可征收也。惟吾國社會組織，以家族為主體，人民財產，往往以家名別號為戶，祖父遺傳，不須更名，亦毋庸登記，此實為征收遺產稅之一大障礙。本條例中，因於遺產報告遺產手續，詳為規定，且設之更新學理，遺產大小，承襲遺跡亦未能一律辦理，近更所納遺產稅，應比親親為輕，遺產之大小所納稅率，亦應比小者為重，故條例中於訂定各項稅率，參照英國及美國加里福尼亞州現行制度，分別厘定，不嫌嚴密。官實施新稅之沿行舊稅阻力較多，故定調則，以種通行，稅則宜順人情，遺產稅取之喪家，尤宜寬其期限，以便征收，多所豁免，以昭廓大，此訂立條例之大旨也。

遺產稅暫行條例

第一條 親生子女嗣子養子或親朋承受遺產時，應依照本條例繳納遺產稅，以為承受財產確定權利之證。

第二條 無論何人死後，其承襲人或承襲人等，應於一週內至該管地方官署報告，違則處罰，罰則另以細則規定之。

第三條 地方官接受報告後，應給予收據並報告遺產式單，俾承襲人得按式填寫。

第四條 承襲人或承襲人等領得報告遺產式單後，限六個月內填明呈報，除簽名蓋章外，併須有會計師之證明殷實商戶爲之作保副署。

第五條 地方官接受遺產單後，應即查明開列應納之稅，令向就近征收機關按率納稅。

第六條 凡於繳納報告遺產單時，應連同遺囑繼承書，承繼議約，析產字據等項，呈報主管官廳備查，由主管官廳查驗蓋章發還，如前項書類於繳納遺產報告單時，並未呈報者，法律上概作無效。

第七條 承襲人之等次應照左表劃分之。

第一等承襲人 親生子女。

第二等承襲人 兄弟之子爲嗣者。

第三等承襲人 從兄弟之子爲嗣者，養子或他姓入爲嗣者。

第四等承襲人 親戚或朋友之承受遺產者。

遺產人之妻妾，如承襲遺產時，其稅率妻視第一等妾視第二等

第八條 遺產應按左列稅率納稅。

第九條 遺產人負債如有確實憑證及其喪葬費受產人或受產人等如未成人所有教育費用得先酌量扣除

遺產	承襲人			
	第一等	第二等	第三等	第四等
遺產在五千元以下	○	○	○	○
五千元以上至一萬元	百分之一	百分之一、五	百分之二	百分之二、五
一萬元以上至二萬元	百分之一、五	百分之二	百分之二、五	百分之三
二萬元以上至五萬元	百分之二	百分之三	百分之四	百分之五
五萬元以上至十萬元	百分之三	百分之四	百分之五	百分之六
十萬元以上至五十萬元	百分之四	百分之六	百分之八	百分之十
五十萬元以上至一百萬元	百分之五	百分之七	百分之九	百分之十二
一百萬元以上至五百萬元	百分之六	百分之八	百分之十	百分之十四
五百萬元以上至一千萬元	百分之八	百分之十	百分之十三	百分之十七
一千萬元以上	百分之十	百分之十三	百分之十六	百分之二十

第十條 承襲人或承襲人等，如逾限不報或報告遺產單有不盡不實時，應分別處罰，其罰則另以細則規定之。

第十一條 凡將財產遺贈善舉及公共事業或合族義莊者，得免課其遺產稅。

第十二條 本條例如有未盡事宜，財政部隨時修正之。

第十三條 本條例自公佈之日施行

(附註)並未公佈施行

附遺產稅施行細則

第一條 無論何人死後其承襲人或承襲人等，應於一週內至該管地方官署報告，逾期不報，查出時科以五十元以上一千元以下之罰金。

第二條 承襲人或承襲人等，如在領得報告遺產單後六個月內不將該單填明呈報時，應科以五十元以上一千元以下之罰金，其報告遺產單如有隱匿不報事情，查明按稅率五倍處罰。

第三條 所有遺產，無論動產不動產一律課稅。

第四條 主管官署收得遺產報告單後，應將該單交調查遺產委員會調查，再由主管官署核定，通知承

襲人或承襲人等向就近征收機關納稅。

第五條 各種財產估價折算之法，由主管官署及調查遺產委員會同商議，依各地習慣酌定之。

第六條 調查遺產委員會之設置區域以租稅區域為準。

第七條 調查遺產委員會委員以十八人爲限，由主管官署就有公民資格之地方殷實公正人士選派之。

第八條 調查遺產委員以四年爲任期，每二年改派半數，仍派委者得連任但以一期爲限。

第九條 調查遺產委員會之議事規程，以財政部部令定之。

第十條 遺產報告單凡曾經本部核准會計師證明者，得免交調查遺產委員會調查，逕由主管官署核辦。

第十一條 承襲人對於調查遺產委員會之調查有不暇時，得向財政部呈訴。

第十二條 遺產人之負債，凡立有字據者及遺產人喪葬費用，得在遺產內先行酌量扣除，惟債項字據應先報主管官廳查驗，喪葬費用扣除之數，不得逾遺產人身分以上，應由調查遺產委員會審定之。

第十三條 受產人或受產人等如未成年，所有教育費用先在遺產內扣除，惟調查遺產委員會應估計受產人之學力年齡，以足敷實際教育費用爲度。

第十四條 遺產稅之主管官署由財政部委定之。

第十五條 本細則有未盡事宜，得由財政部隨時修正。

第十六條 本細則自公佈之日施行。

(附註) 並未公佈施行。

三、遺產稅條例草案 民國十八年一月修正

遺產稅暫行條例理由書

遺產稅發源甚早，各國多施行之，乃近世良稅之一，十七年夏全國財政會議議決舉辦有案。夫遺產本非由一己之勞力而來，富家子弟，承襲財產，豐衣足食，馴至依賴成性，甘為廢民。國家徵收遺產稅，所以革除惡習，養成國民獨立自尊之意志，此理論上遺產稅之應徵收也。英國遺產稅行之已二百餘年，一千九百十三年收入之數，達二千七百萬鎊，約合國幣二萬七千萬元，其他各國遺產收入，亦均為國家收入之大宗，此實際上遺產稅之可征收也。惟吾國社會組織以家族為主體，人民財產，往往以堂名別號為戶，祖遺父傳，不須更名，亦無戶登記，此實為徵收遺產稅一大窒礙，本條例因於釐訂報告遺產手續詳為規定。

追溯遺產稅一項，在四年夏間，亦曾譯議舉辦，並訂有草案，討論頗詳；但社會思潮，恆隨時代為轉移，自應分別釐訂，以便推行，茲將應行修訂之點列左：

- 一、親生子應同徵遺產稅 舊案關於天然遺傳免除課稅係求不戾習慣起見惟人子既受其親教養婚配之恩所享權利已盡成人以往應謀自立之道倘免除遺產稅將養成人子依賴之性故改課較輕之遺產稅以求情理之平
- 二、妻女應與親生子同等 舊草案關於妻女未有規定現在男女平權妻與女在法律上與親生子地位相同故同列入第一等承襲人以昭平允
- 三、課稅等級應按承襲親疏 舊案於承襲親疏之規定極為簡略茲分承襲人為六等妻及子女為一等兄弟之子為二等從兄弟之子為三等同宗兄弟之子為四等無養異性之子為五等親戚朋友間之繼承者為六等親者稅率低疏者稅率重以求人情習慣之相安並於親疏分等之餘視遺產大小課以累進稅率期於節制資本之中仍寓調和貧富之意
- 四、徵稅起點應酌量提高 舊案規定徵稅起點為一千元未逾一千元之遺產免征係按曩時社會生計而定現在社會生計日益增高故以五千元為徵稅起點凡不滿五千元之遺產一律免稅用以維護小資產階級而謀免除貧富之懸殊

以上四端，係修訂之網要，第實施新稅，較之沿行舊稅，阻力必多，故定開則，以利通行。稅則宜順人情，遺產稅收之喪家，尤宜寬其期限，以便徵收，多所蠲免，以昭廓大，此訂立條例之大旨也。

四 遺產稅暫行條例

第一條 妻及親生子女嗣子養子或親朋承受遺產時應依照本條例繳納遺產稅以爲承受財產確定權利之證

第二條 無論何人死後其承襲或承襲人等應於一週內至主管官署報告

第三條 主管官署接受報告後應給予收據並報告遺產式單俾承襲人或承襲人等得按式填寫

第四條 承襲人或承襲人等領得報告遺產式單後限六個月內填寫遺除簽名蓋章外併須有會計師之證明或殺實商舖爲之作保別署

第五條 主管官署接受遺產單後應即查明開列應納之稅令其按率納稅

第六條 凡於繳納報告遺產單時除妻及親生遺孀子女不必有完納證明外應遺產考外其餘應運同證書承繼契約析產字據等項呈報主管官署備查主管官署亦應蓋章發還如前項書類於繳納遺產報告單時並未呈報者法律上概作無效

第七條 承襲人之等次照左表劃分之

第八條 遺產應按左列稅率納稅

- 第一等承襲人 妻及親生子女
- 第二等承襲人 兄弟之子為嗣者
- 第三等承襲人 從兄弟之子為嗣者
- 第四等承襲人 同宗兄弟之子為嗣者
- 第五等承襲人 撫養異性之子為嗣者
- 第六等承襲人 親戚或朋友之繼承遺產者

遺產	承襲人					
	第一等	第二等	第三等	第四等	第五等	第六等
遺產在五千元以下						
五千元以上至一萬元	百分之二	百分之二·五	百分之二	百分之二·五	百分之三	百分之五
一萬元以上至二萬元	百分之二·五	百分之三	百分之二·五	百分之三	百分之五	百分之七
二萬元以上至五萬元	百分之三	百分之四	百分之四	百分之五	百分之七	百分之九
五萬元以上至十萬元	百分之四	百分之五	百分之五	百分之七	百分之九	百分之十一
十萬元以上至卅萬元	百分之五	百分之六	百分之七	百分之八	百分之十一	百分之十三

卅萬元以上至五十萬元	百分之七	百分之八	百分之九	百分之十一	百分之十三	百分之十五
五十萬元以上至一百萬元	百分之九	百分之十	百分之十一	百分之十三	百分之十五	百分之十七
一百萬元以上至五百萬元	百分之十一	百分之十二	百分之十三	百分之十五	百分之十七	百分之二十
五百萬元以上至一千萬元	百分之十三	百分之十四	百分之十五	百分之十七	百分之二十	百分之二十二
一千萬元以上	百分之十五	百分之十六	百分之十八	百分之二十	百分之二十二	百分之二十四

第九條 遺產人具有確實憑證之負債及其喪葬費與夫承襲人或承襲人等應需之教育費用得先酌量扣除

第十條 凡承襲人於承受遺產三年之內其財產又有遺贈之行為時所課稅率應照本條規定減半徵取

第十一條 承襲人或承襲人等如逾限不報告或報告遺產單有不盡不實時分別處罰其罰則另以細則規定之

第十二條 凡將財產遺贈善舉及公共事業或合族義莊者得免課其遺產稅

第十三條 本條例如有未盡事宜財政部得隨時修正之

第十四條 本條例自公佈之日施行

附遺產稅施行細則

第一條 無論何人死後其承襲人或承襲人等應於一週內至主管官署報告逾期不報查出時科以五十元以上

上千元以下之罰金

第二條 承襲人或承襲人等如在領得遺產報告單後六個月內不將該單填明呈報時應科以五十元以上一

千元以下之罰金其報告遺產單如有隱匿不報情事查明按稅率五倍處罰

第三條 所有遺產無論動產不動產一律課稅

但動產爲日常生活必需者應免課稅其標準由調查遺產委員會臨時核定之

第四條 主管官署收得遺產報告單後應將該單交調查遺產委員會調查再由主管官署核定通知承襲人或

承襲人等令其按率納稅

第五條 各種財產估價折算之法由主管官署及調查遺產委員會同商議依各地習慣酌定之

第六條 調查遺產委員會之設置區域以主管官署所轄之區域爲標準

第七條 調查遺產委員以十人爲限由主管官署就有公民資格之地方殷實公正人士選派之

第八條 調查遺產委員以四年爲任期每二年改派半數仍派委者得連任但以一期爲限

第九條 調查遺產委員會之議事規程以財政部部令定之

第十條 遺產報告單凡曾經本部核准會計師證明者得免調查遺產委員會調查逕由主管官署核辦

第十一條 承襲人對於調查遺產委員會之調查有不服時得向財政部呈訴

第十二條 遺產人之負債凡立有字據者及遺產人喪葬費用得在遺產內先行酌量扣除惟債項字據應先報主

管官署查驗喪葬費用扣除之數不得逾遺產人身份以上應需之數由調查遺產委員會審定之

第十三條 承襲人或承人等應需之教育費用得先在遺產內扣除惟審查遺產委員會應估計承襲人或承襲人等之學力年齡以足敷實際教育費用為度

第十四條 遺產稅之主管官署由財政部委任之

第十五條 本細則有未盡事宜得由財政部隨時修正

第十六條 本細則自公布之日施行

四、遺產稅法草案 民國二十三年五月第一次全國財政會議提案

第一條 遺產稅之徵收悉依本法辦理

第二條 繼承人承襲遺產時應依照本法繳納遺產稅以為承受財產確定權利之證

第三條 繼承人應於繼承開始後六個月內繳納遺產稅

第四條 繼承人繳納遺產稅時除妻及親生單獨子女外其餘應連同承繼書承繼議約析產字據等項呈報主管官署及所在地法院查驗蓋章發還如未呈報法律上概作無效

第五條 繼承人分法定指定兩類法定繼承人完納之稅率列為第一等指定繼承人完納之稅率列為第二等

第六條 前項法定繼承人及指定繼承人依民法之所定稅率按超額累進計算分別如後：

繼承人	等	第	遺產額	
			承	遺
第一等	第一	一	五、〇〇一—	七、五〇〇
			百分之二	百分之二
第二等	第二	二	七、五〇一—	一〇、〇〇〇
			百分之三	百分之三
第三等	第三	三	一〇、〇〇一—	一二、五〇〇
			百分之四	百分之四
第四等	第四	四	一二、五〇一—	一五、〇〇〇
			百分之五	百分之五
第五等	第五	五	一五、〇〇一—	二〇、〇〇〇
			百分之六	百分之六
第六等	第六	六	二〇、〇〇一—	二五、〇〇〇
			百分之七	百分之七
第七等	第七	七	二五、〇〇一—	三〇、〇〇〇
			百分之八	百分之八
第八等	第八	八	三〇、〇〇一—	三五、〇〇〇
			百分之九	百分之九
第九等	第九	九	三五、〇〇一—	四〇、〇〇〇
			百分之十	百分之十
第十等	第十	十	四〇、〇〇一—	四五、〇〇〇
			百分之十一	百分之十一

陽錄(四)遺產稅條例參考資料

四五、〇〇——	五〇、〇〇〇	百分之六	百分之十二
五〇、〇〇——	六〇、〇〇〇	百分之六、五	百分之十三
六〇、〇〇——	七〇、〇〇〇	百分之七	百分之十四
七〇、〇〇——	八〇、〇〇〇	百分之七、五	百分之十五
八〇、〇〇——	九〇、〇〇〇	百分之八	百分之十六
九〇、〇〇——	一〇〇、〇〇〇	百分之八、五	百分之十七
一〇〇、〇〇——	一五〇、〇〇〇	百分之九	百分之十八
一五〇、〇〇——	二〇〇、〇〇〇	百分之九、五	百分之十九
二〇〇、〇〇——	五〇〇、〇〇〇	百分之十	百分之二十
五〇〇、〇〇——	一、〇〇〇、〇〇〇	百分之十一	百分之二十一
一、〇〇〇、〇〇——	五、〇〇〇、〇〇〇	百分之十二	百分之二十二
五、〇〇〇、〇〇——	一〇、〇〇〇、〇〇〇	百分之十三	百分之二十三

第七條 遺產在五千元以下者免稅超過一千元以上者其超過部份一等繼承人徵收百分之十五二等繼承人徵收百分之二十五

第八條 遺產額應除去被繼承人之債務及喪葬費與繼承人應需之教育費用

第九條 凡將財產遺贈公共或慈善事業得免課遺產稅但贈與私人者仍課二等稅

第十條 遺產稅爲國稅由中央徵收之

第十一條 本法施行細則另訂之

第十二條 本法自公布之日施行

附遺產稅法施行細則草案

第一條 本法之遺產繼承人依民法第五編第一章各條規定爲準

第二條 繼承人承繼遺產無論動產不動產一律按規定稅率繳納遺產稅

第三條 繼承人有數人時各照應繼分數目繳納遺產稅

第四條 繼承人承繼遺產應自開始之日起於一個月內赴所在地主管官署及法院呈報並領取報告遺產單

逾期不報查出後科以五十元以上一千元以下之罰金

第五條 繼承人領到報告遺產單以後六個月內將繼承遺產數目詳細填註連同本法第四條規定之承繼證

明文件呈報主管官署逾期不報按照上條科罰

第六條 繼承人填註遺產報告單如有隱匿情事一經查出或由他人舉發除補稅外並按稅率五倍科罰

由他人舉發者所收罰金以五分之四解國庫五分之一獎給舉發人

第七條 主管官署接到遺產報告單後先交調查遺產委員會實地調查再由主管官署核定稅額通知繼承人納稅

第八條 主管官署所轄區域內設一調查遺產委員會委員以十人爲限就地方公正殷實士紳中選派會章另定之

第九條 繼承人接到納稅通知後應於一個月內向主管官署納稅在未納遺產稅以前其承繼財產權不能作爲確定

第十條 遺產估算辦法由主管官署及調查遺產委員會依照各地習慣會同酌定

第十一條 繼承人對於估定遺產稅額有不服時得向財政部呈訴

第十二條 遺產報告單凡曾經財政部核准會計師證明者得免交調查遺產委員會調查逕由主管官署核辦

第十三條 繼承人在繼承開始前已被繼承人財產之贈與者應將該贈與價額加入原有財產中爲應繼遺產按率課稅但贈與價額依贈與時之價值計算

第十四條 繼承人如對於被繼承人負有債務者仍將債務數額加入作為應繼分按率課稅

第十五條 被繼承人如負有債務應由繼承人於繼承開始時起一個月內提出確實證據經主管官署查驗屬實得在遺產內扣除免予課稅

第十六條 被繼承人之喪葬費用以及遺產管理分割及執行遺囑之必要費用等應由繼承人按照被繼承人之身分及事實估定實需數目呈請主管官署交由調查遺產委員會審定後得在遺產內扣除

第十七條 繼承人如尚未成年所需教育費用由調查遺產委員會按照繼承人之學力年齡估定需要數目呈請主管官署核定後得在遺產內扣除免予課稅

第十八條 凡承繼人於承繼遺產三年之內其財產又有遺贈之行爲時所課稅率得照本法規定減半徵收

第十九條 遺產稅由財政部徵收各地主管官署由財政部派員組織或委託地方機關辦理之

第二十條 本細則自公布之日施行

五、民法第五編繼承

民國十九年十二月二十六日
國府公布（二十年五月五日施行）

目錄

第一章 遺產繼承人	
第二章 遺產之繼承	
第一節 效力	第二節 限定之繼承
第三節 遺產之分割	第四節 繼承之拋棄
第五節 無人承認之繼承	
第三章 遺囑	
第一節 通則	第二節 方式
第三節 效力	第四節 執行
第五節 撤銷	第六節 特留分

第一章 遺產繼承人

第一千一百三十八條 遺產繼承人除配偶外依左列順序定之（一）直系血親卑親屬（二）父母（三）兄弟姊妹

(四) 誼父母

第一千一百三十九條 前條所定第一順序之繼承人以親等近者爲先

第一千一百四十條 第一千一百三十八條所定第一順序之繼承人有於繼承開始前死亡或喪失繼承權者

由其直系血親卑親屬代位繼承其應繼分

第一千一百四十一條 同一順序之繼承人有數人時按人數平均繼承但法律另有規定者不在此限

第一千一百四十二條 養子女之繼承順序與婚生子女同

養子女之應繼分爲婚生子女二分之一但養父母無直系血親卑親屬爲繼承人時其應

繼分與婚生子女同

第一千一百四十三條 無直系血親卑親屬者得以遺囑就其財產之全部或一部指定繼承人但以不違反關於

特留分之規定爲限

第一千一百四十四條 配偶有相互繼承遺產之權其應繼分依左列各款定之

一 與第一千一百三十八條所定第一順序之繼承人同爲繼承時其應繼分與他繼承

人平均

二 與第一千一百三十八條所定第二順序或第三順序之繼承人同爲繼承時其應繼

分爲遺產三分之一

三 與第一千一百三十八條所定第四順序之繼承人同爲繼承時其應繼分爲遺產三分之二

四 與第一千一百三十八條所定第一順序至第四順序之繼承人時其應繼分爲遺產全部

第一千一百四十五條 有左列各款情事之一者喪失其繼承權

- 一 故意致被繼承人或應繼承人於死或雖未致死因而受刑之宣告者
- 二 以詐欺或脅迫使被繼承人爲關於繼承人之遺囑或使其撤銷或變更之者
- 三 以詐欺或脅迫妨害被繼承人爲關於繼承之遺囑或妨害其撤銷或變更之者
- 四 偽造變造隱匿或湮滅被繼承人關於繼承之遺囑者
- 五 對於被繼承人有重大之虐待或侮辱情事經被繼承人表示其不得繼承者

第一千一百四十六條

繼承權被侵害者被害人或其法定代理人得請求回復之

前項回復請求權自知悉被侵害之時起二年間不行使而消滅自繼承開始時起逾十年

者亦同

第二章 遺產之繼承

第一節 效力

第一千一百四十七條 繼承因被繼承人死亡而開始

第一千一百四十八條 繼承人自繼承開始時除本法另有規定外承受被繼承人財產上之一切權利義務但權

利義務專屬於被繼承人本身者不在此限

第一千一百四十九條 被繼承人生前繼續扶養之人應由親屬會議依其所受扶養之程度及其他關係酌給遺產

第一千一百五十條 關於遺產管理費及執行遺囑之費用由遺產中交付之但由繼承人之過失而支付者不在此限

第一千一百五十一條 繼承人有數人時在分割遺產前各繼承人對於遺產全部為共同共有

第一千一百五十二條 前條共同共有之遺產得由繼承人中互推一人管理之

第一千一百五十三條 繼承人對於被繼承人之債務負擔連帶責任繼承人相互間對於被繼承人之債務除另有

約定外按其應繼分比例負擔之

第二節 限定之繼承

第一千一百五十四條 繼承人得限定以因繼承所得之遺產償還被繼承人之債務

繼承人有數人其中一人主張為前項限定之繼承時其他繼承人視為同為限定之繼承為限定之繼承者其對於被繼承人之權利義務不因繼承而消滅

第一千一百五十五條 依前條規定為限定之繼承者適用第一千一百五十六條至第一千一百六十三條之規定

第一千一百五十六條 為限定之繼承者應於繼承開始時起三個月內開具遺產清冊呈報法院

前項三個月期限法院因繼承人之聲請認為必要時得延展之

第一千一百五十七條 繼承人依前條規定呈報法院時法院應依公示催告程序公告命被繼承人之債權人於

一定期限內報明其債權

前項一定期限不得在三個月以下

第一千一百五十八條 繼承人在前條所定之一定期限內不得對於被繼承人之任何債權人償還債務

第一千一百五十九條 在第一千一百五十七條所定之一定期限屆滿後繼承人對於在該一定期限內報明之

債權及繼承人所已知之債權均應按其數額比例計算以遺產分別償還，但不得有害及有優先權人之利益。

第一千一百六十條 繼承人非依前條規定償還債務後不得對受遺贈人交付遺贈

第一千一百六十一條 繼承人違反第一千一百五十七條至第一千一百六十條之規定致被繼承人之債權人

受有損害者應負賠償之責

前項受有損害之人對於不當受領之債權人或受遺贈人得請求返還其不當受領之數額

第一千一百六十二條 被繼承人之債權人不於第一千一百五十七條所定之一定期限內報明其債權而又為

繼承人所不知者僅得就賸餘遺產行使其權利

第一千一百六十三條 繼承人中有左列各款情事之一者不得主張第一千一百五十四條所定之利益

一 隱匿遺產

二 在遺產清冊為虛偽之記載

三 意圖詐害被繼承人之債權人之權利而為遺產之處分

第三節 遺產之分割

附錄(四)遺產條例參考資料

第一千一百六十四條 繼承人得隨時請求分割遺產但法律另有規定或契約另有訂定者不在此限

第一千一百六十五條 被繼承人之遺囑定有分割遺產之方法或託他人代定者從其所定

二 遺囑禁止遺產之分割者其禁止之效力以二十年為限

第一千一百六十六條 胎兒為繼承人時非保留其應繼分他繼承人不得分割遺產

第一千一百六十七條 胎兒關於遺產之分割以其母為代理人

第一千一百六十七條 遺產之分割溯及繼承開始時發生效力

第一千一百六十八條 遺產分割後各繼承人按其所得部分對於他繼承人因分割而得之遺產負與出賣人同

一 擔保責任

前項債權附有停止條件或未屆清償期者各繼承人就應清償時債務人之支付能力負

擔保之責

第一千一百六十九條 依前二條規定負擔保責任之繼承人中有無支付能力不能償還其分擔額者其不能償

還之部分由有請求權之繼承人與他繼承人按其所得部份比例分擔之但其不能償還

係由有請求權人之過失所致者不得對於他繼承人請求分擔

第一千一百七十一條 遺產分割後與未清償之被繼承人之債務移歸一定之人承受或劃歸各繼承人分擔如

經債權人同意者各繼承人免除連帶責任繼承人之連帶責任自遺產分割時起如債權清償期在遺產分割後者自清償期屆期滿時起經過五年而免除

第一千一百七十三條

繼承人中如對於被繼承人負有債務者於遺產分割時應按其債務數額由該繼承人之應繼分內扣還

第一千一百七十三條

繼承人中有在繼承開始前因結婚分居或營業已從被繼承人受有財產之贈與者應將該贈與價額加入繼承開始時被繼承人所有之財產中爲應繼遺產但被繼承人於贈與時有反對之意思表示者不在此限

前項贈與價額應於遺產分割時由該繼承人之應繼分中扣除

贈與價額依贈與時之價值計算

第四節

第一千一百七十四條

繼承人得拋棄其繼承權

前項拋棄應於知悉其得繼承之時起二個月內以書面向法院親屬會議或其他繼承人爲之

第一千一百七十五條

繼承之拋棄溯及於繼承開始時發生效力

第一千一百七十六條 法定繼承人中有拋棄繼承權者應繼承分歸屬於其他同一順序之繼承人同一順序之

繼承人均拋棄其繼承權時準用關於無人承認之繼承規定

指定繼承人拋棄繼承權者指定繼承部分歸屬於法定繼承人

第五節 無人承認之繼承

第一千一百七十七條 繼承開始時繼承人之有無不明者由親屬會議選定遺產管理人

第一千一百七十八條 親屬會議選定遺產管理人後應將繼承開始及選定管理人之事由呈報法院法院應依

公示催告程序公告繼承人命其於一定期限內承認繼承

前項一定期限應在一年以上

第一千一百七十九條 遺產管理人之職務如左

一、編製遺產清冊

二、為保存遺產必要之處置

三、聲請法院依公示催告程序限定二年以上之期間公告被繼承人之債權人及受遺

贈人命其於該期間內報明債權及為願受遺贈與否之聲明被繼承人之債權人及

受遺贈人為管理人所已知者應分別通知之

四、清償債權或交付遺贈物

五、有繼承人承認繼承或遺產歸屬國庫時爲產遺之移交

前項第一款所定之遺產清冊管理人應於就職後三個月內編製之第四款所定債權之清償應先於遺贈物之交付爲清償債權或交付遺贈物之必要管理人經親屬會議之同意得變賣遺產

第一千一百八十條 遺產管理人因親屬會議被繼承人之債權人或遺贈人之請求應報告或說明遺產之狀況

第一千一百八十一條 被繼承人之債權人或受遺贈人非於第一千一百七十九條第一項第三款所定期間屆滿後不得請求清償債權或交付遺贈物

第一千一百八十二條 被繼承人之債權人或受遺贈人不於第一千一百七十九條第一項第三款所定期間內爲報明或聲明者僅得就賸餘遺產行使其權利

第一千一百八十三條 遺產管理人得請求報酬其數額由親屬會議按其勞力及其與被繼承之關係酌定之

第一千一百八十四條 第一千一百七十八條所定之期限內有繼承人承認繼承時遺產管理人在繼承人承認繼承前所爲之職務上行爲視爲繼承人之代理

第一千一百八十五條 第一千一百七十八條所定之期限屆滿無繼承人承認繼承時其遺產於精價償權並交

付遺贈物後如有賸餘歸屬國庫

第二章 遺囑

第一節 通則

第一千一百八十六條 無行為能力人不得為遺囑

限制行為能力人無須經法定代理人之允許得為遺囑但未滿十六歲者不得為遺囑

第一千一百八十七條 遺囑人於不違反關於特留分規定之範圍內得自由處分遺產

第一千一百八十八條 第一千一百四十五條喪失繼承權之規定於受遺贈人準用之

第二節 方式

第一千一百八十九條 遺囑應依左列方式之一為之

一 自書遺囑

二 公證遺囑

三 密封遺囑

四 代筆遺囑

五 口授遺囑

第一千一百九十條 自書遺囑者應自書遺囑全文記明年月日並親自簽名如有增減塗改應註明增減塗改之處所及字數另行簽名

第一千一百九十一條 公證遺囑應指定二人以上之見證人在公證人前口述遺囑意旨由公證人筆記宣讀講解經遺囑人認可後記明年月日由公證人見證人及遺囑人同行簽名遺囑人不能簽名者由公證人將其事由記明使按指印代之

前項所定公證人之職務在無公證人之地得由法院書記官行之僑民在中華民國領事駐在地為遺囑時得由領事行之

第一千一百九十二條 密封遺囑於遺囑上簽名後將其密封於封縫處簽名指定二人以上之見證人向公證人提出陳述其為自己之遺囑如非本人自寫並陳述繕寫人之姓名住所由公證人於封面記明該遺囑提出之年月日及遺囑人所為之陳述與遺囑人及見證人同行簽名

前條第二項之規定於前項情形準用之

第一千一百九十三條 密封遺囑不具備前條所定之方式而具備第一千一百九十條所定自書遺囑之方式者

有自書遺囑之效力

第一千一百九十四條

代筆遺囑由遺囑人指定三人以上之見證人由遺囑人口述遺囑意旨使見證人中之一人筆記宣讀謄解經遺囑人認可後記明年月日及代筆人之姓名由見證人全體及遺囑人同行簽名遺囑人不能簽名者應捺指印代之

第一千一百九十五條

遺囑人因生命危急或其他特殊情形不能依其他方式為遺囑者得為口授遺囑口授遺囑應由遺囑人指定二人以上之見證人口授遺囑意旨由見證人中之一人將該遺囑意旨據實作成筆記並記明年月日與其他見證人同行簽名

第一千一百九十六條

口授遺囑自遺囑人能依其他方式為遺囑之時起經過一個月而失其効力

第一千一百九十七條

口授遺囑應由見證人中之一人或利害關係人於為遺囑人死亡後三個月內提經親屬會議認定其真偽對於親屬會議之認定如有異議得聲請法院判定之

第一千一百九十八條

左列之人不得為遺囑見證人

- 一 未成年人
- 二 禁治產人
- 三 繼承人及其配偶或其直系血親

四 受遺贈人及其配偶或其直系血親

五 爲公證人或代行公證職務人之同居人助理人或受僱人

第三節 效力

第一千一百九十九條 遺囑自遺囑人死亡時發生效力

第一千二百條 遺囑所定遺贈附有停止條件者自條件成就時發生效力

第一千二百零一條 受遺贈人於遺囑發生效力前死亡者其遺囑不生效力

第一千二百零二條 遺囑人以一定之財產爲遺贈而其財產在繼承開始時有一部分不屬於遺產者其一部

份遺贈爲無效全部不屬於遺產者其全部遺贈爲無效但遺囑另有意思表示者從其意思

第一千二百零三條 遺囑人因遺贈物滅失致損變遺或喪失物之占有而對於他人取得權利時推定以其權

利爲遺贈因遺贈物與他物附合或混合而對於所附合或混合之物取得權利時亦同

第一千二百零四條 以遺產之使用收益爲遺贈而遺囑未定返還期限並不能依遺贈之性質定其期限者以

受遺贈人之終身爲其期限

第一千二百零五條 遺囑附有義務者受遺贈人以其所受利益爲限負履行之責

第一千二百零六條 受遺贈人在遺囑人死亡後得拋棄遺贈遺贈之拋棄溯及遺囑人死亡時發生效力

第一千二百零七條 繼承人或其他利害關係人得定相當期限請求受遺贈人於期限內為承認遺贈與否之

表示限期屆滿尙無表示者視為承認遺贈

第一千二百零八條 遺贈遺棄或拋棄時其遺贈之財產仍屬於遺產

第四節 執行

第一千二百零九條 遺囑人得以遺囑指定遺囑執行人或委託他人指定之

受前項委託者應即指定遺囑執行人並通知繼承人

第一千二百一十條 未成年及禁治產人不得為遺囑執行人

第一千二百一十一條 遺囑未指定遺囑執行人並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

第一千二百一十二條 遺囑保管人知有繼承開始之事實時應即將遺囑提示於親屬會議無保管人而由繼承

人發見遺囑者亦同

第一千二百一十三條 密封遺囑非在親屬會議當場不得開視

第一千二百一十四條 遺囑執行人就職後於遺囑有關之財產如有編製清冊之必要時應即編製遺產清冊交

付繼承人

第一千二百一十五條

遺囑執行人有管理遺產並執行上必要行為之職務

遺囑執行人因前項職務所為之行為視為繼承人之代理

第一千二百一十六條

繼承人於遺囑執行人執行職務中不得處分該遺囑有關之遺產並不得妨礙其職務之執行

第一千二百一十七條

遺囑執行人有數人時其執行職務以過半數決之但遺囑另有意思表示者從其意思

第一千二百一十八條

遺囑執行人怠於執行職務或有其他重大事由時利害關係人得請求親屬會議改選他人其由法院指定者聲請法院另行指定

第五節 撤銷

第一千二百一十九條

遺囑人得隨時依遺囑之方式撤銷遺囑之全部或一部

第一千二百二十條

前後遺囑有相抵觸者其抵觸之部分前遺囑視為撤銷

第一千二百二十一條

遺囑人於為遺囑後所為之行為與遺囑有相抵觸者其抵觸部分遺囑視為撤銷

第一千二百二十二條

遺囑人故意破壞或塗銷遺囑或在遺囑上記明廢棄之意思者其遺囑視為撤銷

第六節 特留分

第一千二百二十三條 繼承人之特留分依左列各款之規定

- 一 直系血親與親屬之特留分爲其應繼分二分之一
- 二 父母之特留分爲其應繼分二分之一
- 三 配偶之特留分爲其應繼分二分之一
- 四 兄弟姊妹之特留分爲其應繼分三分之一
- 五 祖父母之特留分爲其應繼分三分之一

第一千二百二十四條 特留分由依第一千一百七十三條算定之應繼財產中除去債務額算定之

第一千二百二十五條 應得特留分之人如因被繼承人所爲之遺贈致其應得之數不足者得按其不足之數由

遺贈財產扣減之受遺贈人有數人時應按其所得遺贈價額比例扣減

中華民國三十三年五月初版（五，〇〇〇本）

中國直接稅實
務叢書之七

中國遺產稅

著者 趙 佩 璽

發行 財政部直接稅署經濟研究室

經售 直接稅服務社
總社：重慶打銅街十四號
分社：全國各大都市

京華印書館
館址：打銅街二十七號
廠址：小龍坎

版權所有
翻印必究

中央圖書雜誌審查委員會免審證滄免字第四二號

