

朱博能著

杭州正中書局印行

遺產稅論

336..

## 自序

民國二十九年六月一日，財政部成立直接稅處。並於七月一日開征遺產稅，實爲中國財政史上劃時代之偉績，從此「直接稅」三字，遂由財政學上之術語，成爲實際上之名辭矣。遺產稅爲繼所得稅而後之第二項直接稅，尤以值此國難方殷之時，毅然舉辦遺產稅，更富有重大意義。筆者不揣譾陋，草成遺產稅論一篇，以介紹國人，并祈海內賢達，進而教之。

廿九年七月廿一日著者朱博能記於福建省地方行政幹部訓練團

# 遺產稅論目錄

## 第一節 遺產稅之意義與性質……………一

## 第二節 遺產稅之學說……………一一

- (一) 國家共同繼承說
- (二) 遺產充公說
- (三) 財富均分說
- (四) 勞務價值說
- (五) 勞務成本說
- (六) 追溯課稅說
- (七) 一次賦稅說
- (八) 偶然所得說
- (九) 義務說
- (十) 量力說

目次

### 第三節 各國遺產稅

一〇

- (一) 英國遺產稅
- (二) 法國遺產稅
- (三) 美國遺產稅
- (四) 德國遺產稅
- (五) 意大利遺產稅
- (六) 日本遺產稅

### 第四節

#### 遺產稅之徵收制度

一九

- (一) 總遺產稅與分遺產稅之區別
- (二) 總遺產稅與分遺產稅之比較
- (三) 吾國採行總遺產稅制之原因
- (四) 補救辦法

### 第五節

#### 遺產稅稅基

二六

- (一) 以國籍爲基者



(二)以遺產人之住址爲基者

(三)以繼承人之住址籍貫爲基者

(四)以財產所在地爲基者

## 第六節

遺產稅稅率

(三〇)

(一)採行累進稅率之理論

(二)累進稅率所根據之標準

(三)各國累進方法與吾國制度

## 第七節

遺產稅之豁免與減征

(三六)

## 第八節

遺產稅之逃避及其補救策

(四〇)

## 第九節

中國舉辦遺產稅之經過及其意義

(四五)

(一)遺產稅法之制定

(二)舉辦遺產稅之意義

目

次

遺產稅論

附錄

- (一) 遺產稅暫行條例
- (二) 遺產稅暫行條例施行條例
- (三) 遺產評價規則
- (四) 遺產評價委員會組織規程

完

# 遺產稅論

朱博能著

## 第一節 遺產稅之意義與性質

遺產稅 (Inheritance Tax) 爲財產所有人死亡，以其所有遺產移轉于他人時，政府對於繼承人或承遺贈人繼承財產時，就其財產價值所課之賦稅也。繼承他人財產者在繼承後，爲保障與確定其產權計，必須依法向主管官署登記，因政府在核准登記財產轉移時，遂按照繼承者與被繼承者間之關係，斟酌等級，課以差別之稅。其對遺產全額所課之稅，稱爲總遺產稅，(Estate duty)，其對於各繼承人所繼承部份所課之稅，稱爲分遺產稅或繼承稅，(Succession duty) 至于繼承遺產之權利，有謂爲天賦之人權 (Natural rights)，有謂爲國家授與之公權 (Civil rights) 者，其說不一，第據近世經濟學及法律學者之意見，則多側重于後說。

遺產稅爲私有財產制度下之產物，其淵源可以遠溯自埃及與古羅馬。但當時並未成功爲賦稅之一系統。在古代埃及羅馬帝國時代，已有徵收遺產稅百分之五爲戰士養老金之制。中世紀時，封建之制行，封建之諸侯，對繼承人征收嗣續費 (Relief) 與承業捐 (Heriot)，爲繼承人獲得繼承財產之報償。在近代初葉，各國遺產稅已逐漸採行，英國

## 第一節 遺產稅之意義與性質

于一六九四年，荷蘭于一五九八年，法國于一七〇三年，日本于明治三十八年，美國于一八二六年，皆已採行遺產課稅制度，不過初期英國之征收遺產稅，尚屬一種註冊費或手續費性質。至于遺產稅採用累進稅率，而在財政上成一大稅源，不過係十九世紀末葉，到現在數十年間事耳。

遺產稅之性質，各學者間之意見不一，有稱之爲特別財產稅，有稱之爲財產移轉稅，亦有人認爲係所得稅之一種。就賦稅轉嫁情形而論，則遺產稅爲直接稅。所謂直接稅，乃納稅人對於賦稅負擔，其由本人承受，并不轉嫁與人。換言之，納稅者，即爲負擔稅款人，非如關稅、鹽稅、統稅等，納稅者雖屬生產人或商人，而生產人或商人以該項賦稅增加于售價之上，使消費者負擔，因此賦稅之負擔，轉嫁與他人，就賦稅之稅源情形而論，遺產稅實爲實質資本稅。所謂實質資本稅，係以資本價值爲課稅之標準，且因稅率有相當之高度，不能以資本所生之利益，應付賦稅，故其來源必取給于資本之本身，即在納稅時，資本上之利息或其他所得，尚不敷負擔該項賦稅之金額，是不得不取資本之一部，直接付稅也。

## 第二節 遺產課稅之學說

(一) 國家共同繼承稅 (Estate to Heirship theory)



此說以國家如同一個大族，死者之財產不但爲子孫，後裔所可繼承，即國家亦可繼承。主張此說者有德之卜郎齊里（Bluntschli）華格納（Wagner）與美之哲弗孫（Jefferson）等。以人之壹生，均在國家權力保護下活動，私人之能積聚財富，有賴于國家之保護，故國家實爲構成私有財產之一元素，當此產財受到處分之時，國家之應取得一部份，固分內事也。担當今國家組織複雜，此種學說，已顯就有其缺點：第一、財產繼承，乃國私人間之關係，若國家有繼承權，是躋國家地位于私人之列，惟國家顯有其最高權威，不可與國民相提并論，否則安能有強制人民負擔賦稅之權力乎？第二、繼承人獲得遺產，乃依被繼承人之意志與遺囑而決定，若遺囑中并未列入國家亦爲繼承人之一時，則國家不應向其遺產課稅，此與國家課稅權之強制性，顯然相鑿者也。

### (1) 遺產充公說，（The Extension-of-Escheat Argument）

此說以爲凡無遺囑之遺產，除直系親屬國家承認其有繼承權外，他人皆無繼承權，而其財產則須由國家沒收。主張此說者有英之廷沁（Jeremy Bentham）與穆勒（J.S. Mill）爲代表。廷自氏所持意見，否認此爲賦稅，以爲納之者無負擔之痛苦。就常理言凡人不希望獲得之物品，或按照法定自知無獲得之希望，其失而不得，殆無痛苦之可言，故繼承人自度有繼承全部之財產權者，國家只取其一部分，而于法定不應得之部份，則國家有之可也。且廷氏之意見，又以爲家庭意識之終點，甚難確定，爲公平計，直系

近親之繼承者，國家只宜取其一小部分，其關係愈疏遠，則國家繼承之部份，亦宜隨之而愈大。換而言之，在遠親之間，遺產無存在之理由，近親之間，遺產亦有最高額之限制，遺產稅率，視其親等之遠近，逐漸累進，以達此限制遺產之目的。此外廷氏對直系子嗣主張免除之，祖父母叔姪姪子女繼承財產者，則主張取其百分之五十，無遺囑之財產，則直沒收之爲國有。此爲廷氏沒收無囑財產說之大概，

### (三) 財富均分說 (The Diffusion-of-Wealth Argument)

財富均分說，或稱社會主義說 (Socialistic Theory) 主張此說者，大都爲一般社會主義者。此說以爲遺產稅權之運用，實爲平均分配社會財富之一種工具，及阻止財富集中於少數人之手，故又稱爲社會政策說，此說之興起，穆勒氏曾已言之，並非始自社會主義派。穆勒氏主張限制遺產，謂繼承者不應獲得鉅額之遺產，多於其相當獨立生活之需要。但主張財富均分說者，以社會主義者爲多，而其所持之論據，則不外以用賦稅權平均財富爲國家之職務。且不僅遺產以爲然，凡人民所獲之財富，數額過鉅，有集中少數人之傾向，國家均應加以限制，使不致爲貧者益貧，富者益富之現象。此種學說僅穆勒氏推廣廷沁之無遺囑歸公說而來。意大利著名社會主義學者李格奈那 (Rignano) 亦以遺產稅爲促進社會主義之捷徑。且被繼承人遺產之遺贈權，與乎繼承人遺產繼承權，原非天賦之權利，而爲法律所賦與受益人之特權，則當繼承人繼承遺產時，課以遺產稅，實無摧殘私產之嫌也。惟社會主義者之學說的出發點，根本否認私有財產制度，亦有人

表示反對。但其結論之歸宿，則爲今日一般人所共認。

#### (四) 勞務價值說，(The Value of Service Argument)

此說以遺產稅，實乃國家檢驗遺囑勞務之報酬。繼承遺產既非天賦之權利，而爲法律所賦予之特權，彼繼承人既得國家的恩惠，于其所得遺產內，贈與國家一部份遺產，以爲國家檢驗遺囑之報酬，關於勞務二字之意義，守舊派輩如莫之格拉斯登，(Clad Stone)，與法之李洛埃波羅(Leroy Beaullien)等，均以爲勞務者，即政府消極的承認遺囑爲有效之意。尙有一派以爲勞務二字之意義，不惟包括政府監督遺產之移轉而言，且並被繼承人遺產生前死後之種種保護而有之。故如以遺產稅比作保險費，則國家即屬公司，而遺產猶保險之目的物矣。

#### (五) 勞務成本說，(The Cost Service Argument)

此說起源甚早，以爲勞務之價值，究有多少，不易估計，因之繼承人之應納稅額，亦不易確定。故政府勞務之報酬，當依其勞務之成本計算，蓋如依政府檢驗遺產之成本計算課稅，則檢驗一帛遺囑，其遺產數額無論多寡，手續之繁簡，費用之多或少，固無不同，於是遺產大者，所納稅款小，遺產小者稅額反大。雖然尙能依遺囑內所包含數額之大小而稍異，要亦不能盡免稅率累進之弊害。且其性質實同規費。不成其爲賦稅矣。由上述二說而觀，勞務價值說與勞務成本說之分別，在於前者以遺產爲稅額，當視

### 第二節 遺產課稅之學說

政府檢驗遺囑之輕重而決定。後者以遺產稅額，當以政府檢驗遺囑成本之多少而決定。惟依前者課稅，則勞務之價值，缺乏估計準則，如依後者課稅，則稅率又不免於累退之弊害，且亦不類賦稅。遺產課稅，固不應視同規費也。

(十) 追溯課稅說 (The Back Tax Argument)

此學說，產生較遲，以為死者生前財富之聚積，由於平日課征財產稅時，納稅人之逃避，其一生所逃漏之稅，為數必多，其遺產之一部，必為被繼承人逐年逃稅之結果，遺產即於其死亡之時，課以鉅數之稅，以抵補其生平未曾納足之額。此在繼承人方面，不過為代表被繼承人補稅而已，本人實無負擔也。主此說者，有美之韋爾斯 (Max West) 與德之謝富質 (E. F. Schabert) 等。追稅說，雖具相當理由，然而被繼承人繼承人既有逃稅事實，何以生前即不能發現，至被繼承人死亡以後，而向繼承人追征其稅，此種懲罰，甯得謂平？一般而言，動產易於逃稅，不動產則否，照此種學說之解釋，則被繼承人之追溯課稅，似應限於動產部分，而不應及於不動產部分，倘仍及於不動產部份，即難免無重複課稅之現象矣。退一步言，即對於不動產仍須課稅，其稅亦理應低於動產稅，但一般國家之遺產稅制，只能對於遺產稅總數課以一般的稅率，而不能以財產之總額而異其趣。其次遺產既被認為逃稅之追繳，則所逃稅總額，與遺產數額之關係，又不能有合理估計之方法。若隨便估定，則更難得公平。此說之疵點甚是顯然。

## (7) 一次賦稅說 (The Lump Sum Argument)

此說以爲國家對於人民之收入，所納之所得稅未必盡最大之限度，因爲所得額巨，所課之稅甚微，日積月累，致成鉅富。俟其身後財產移轉時，課一次重稅，則國家賦稅手續可簡，費用可以節省，國庫收入較多。此即對於蓄積之財產所課之還元所得稅，(Capitalized Income Tax) 艾斯提布爾 (Eustable) 稱之謂資本化之所得稅，即謂一次之財產稅，亦無不可。惟此說并非被繼承人所負擔而由繼承人所資付，故不如謂繼承人預付之一次財產稅，或一次所得稅，爲愈。關於此說，各國經濟學人之贊成者，頗有其人。然照此解釋，則遺產稅成爲另一方式所課之所得稅，似不合理。如認爲現行所得稅稅率太輕，則儘可以增加，何必待其死後另辦遺產稅。豈非增加麻煩？其次對同一財源既征所得稅，復征遺產稅，顯屬重複課稅。即令所得稅未及納稅人生前之財產，而待死後一次課稅，亦非公允。因爲人之財產數額縱或相同，其壽命則有長短，如果以同一稅率課稅，則壽長者納稅輕壽短者納稅重。更就退一步言，即令此種解說完全無誤，則亦只限於遺產稅部份，而不應及於繼承之關係也。

## (8) 偶然所得說 (The Accidental Income Argument)

繼承人之獲得既承遺產，既非其勞力之所得，不啻突獲鉅額之所得也，而其納稅能力，因而大增。雖然依學理言，則繼承人繼承遺產之後，其財產稅自當增加，惟其繼承

## 第二節 遺產課稅之學說



之動產，仍有逃稅可能。故以其將遺產稅認為預付，或追繳之財產稅，不如將遺產稅認為所得稅之一種為愈。德儒申士（George Schanz）亦贊成此說，如稅法對於勞力所得有課稅之規定者，則此類不勞而獲之遺產所得，更當重課其稅，且得因其少數額之巨大，而課與較高之累進總率焉。惟此說在某種情形下，亦未必然。亞丹斯密云：家長如與子女同居者，則家長之死亡實為家庭間莫大之損喪，家長平日之所得，如為勞力者，更必因而起生活之恐慌，何能增加其納稅之能力？惟被繼承人平日之所得，多藉財產者，則繼承人繼承遺產之後，自必能增其納稅之能力。故此說之然否，當視被繼承人生前所得之來源。其於遠親間，因繼承遺產之故，而增加其納稅能力者，自當重課其稅也。

### （九）義務說（Obligation Theory）

此說可以塞里格曼（Seligman）之言為代表，塞氏曾云：「對於承繼部份之課稅，則根據於社會義務之觀念。在繼承稅當想到繼承人之義務。在遺產稅，則當想到社會所以促成遺產全部之關係。各種直接稅皆根據於納稅能力，遺產繼承兩稅亦應如此，但繼承稅所謂能力，乃屬於個人之事，而在遺產稅乃屬於社會之事也」。塞氏將義務劃分為個人的與社會的，未免不妥，良以國家課稅，乃基於人民對於國家社會的義務關係，繼承稅又何能例外？此塞氏主張之缺點也。

### （十）量力說，（Ability Theory）

此說以遺產稅爲對人稅，課以獲得遺產之繼承人，與上述各說認其爲對物稅者不同，課對人稅，宜以能力爲標準，已爲今日財政學者所公認。繼承人獲得財產，其納稅之能力增加，自爲顯著之事實。但測量納稅之能力，有主張以費用者，亦有主張以儲蓄者，要以主張用所得者爲最多。遺產爲特殊之收入，與普通有規定有定時之收入不同，宜爲特殊所得稅，而不宜與普通所得稅同征，因一同征收，累進稅率，雖可以實行，但親疏之差別待遇，則不易採用。塞里曼曾謂遺產稅採行之理論之根據，可用偶然所得說而輔以繼承權利說，因如此不但累進之採用有正當之根據，即親疏之差別，亦可得合理之解釋。

以上各種理論，爲遺產稅學說中之比較重要者，其他關於遺產稅之學說尙多，不必具論。就中各家學說皆持之有故，言之成理，但都不免有其偏見。未能兼顧事實與理論之符合。其比較合理而健全之學說，似應治各家學說於一爐，例如以偶然所得說爲主，以繼承權利說與財富均分說爲輔。偶然所得說，以遺產爲人稅，繼承權利說以遺產爲物稅。前者得之於個人，其結果則爲課之於各個繼承人繼承部分，後者則課之於物，其結果則課之於遺產之主體。又遺產稅顯然含有多少社會政策之意義，故可以財富均分說爲輔，如此不特遺產稅之親疏差別，可以得合理之解答，即累進稅率之採用，亦有正當之論據矣。

## 第二節 遺產課稅之學說

## 第三節 各國遺產稅

### (一) 英國遺產稅

英國遺產稅之開端係自一七九五年，對於遺產在一千鎊以上者，須貼用五先令印花稅。頗似登錄稅，其後迭有改革，總名之曰死亡稅，有如下五種：

(1) 遺囑稅 (Probate duty) 此稅以遺囑為根據，遺囑中有遺產者，須貼印花。否則遺囑無效。

(2) 計算稅 (Account duty) 凡財產所有者在死前一年內，將財產贈與繼承人者，及課遺產稅時，須將分贈各產併計，以防逃脫遺囑稅。

(3) 遺產稅 (Legacy duty) 以遺囑上所列之動產總額為課稅標準，凡死亡人死在英國，不論財產在國內或國外，皆須課稅其稅率視血統之親疏而異。

(4) 繼承稅 (Succession duty) 此稅課於不動產及動產之有定性者，其稅率亦視血統之親疏而異。

(5) 財產稅 (Estate duty) 為對鉅額之財產而設，凡一萬鎊以上，每百鎊課稅一鎊，(一八九四年改為新財產稅)。

上述五稅中，遺囑稅如一種登錄稅，計算稅為遺囑稅之補充稅，遺產稅如對於動產

之課稅，繼承稅如對於不動產之課稅，財產稅如一種附加稅。此五種制度，異常繁雜，且于不動產之課稅，重于動產，不合負擔公平原則，一八九四年哈科德（Harcourt）爲財政部長，乃加以改革：

第一、廢止遺產稅，計算稅，一八八九年所行之財產稅及直系繼承稅，而以新財產稅代之。所存者僅有：（一）財產稅，（二）遺產稅及（三）旁系繼承稅。

第二、動產與不動產，依照時價，同樣課稅。

第三、以前不動產之承繼者，死于四年內而未完納繼承稅時，得免除課稅，自此改革以後，取消前例。

第四、直系繼承稅免除，其他繼承人另訂稅率

第五、新財產稅包括動產不動產，自所有者死亡前一年起，一切贈送皆應課稅，且其稅率採取累進法。

在新財產制之下，凡動產不動產皆合併計算課稅，是兩種財產之負擔，始克公平。此外又依血族之親疎關係而課以不同之繼承稅。一九一四年戰事發生，又變更稅制，凡繼承財產少移轉次數在一次以上者，免稅。其稅率於一九三〇年以前最低爲百分之一，最高爲百分之四十，至一九三〇年，最高稅率增至百分之五十。

## （二）法國遺產稅

### 第三節 各國遺產稅