

遗产税问题

書 叢 學 濟 經

題 問 稅 產 遺

著 時 權 李

一 者 編 主 一
士 博 學 濟 經
時 權 李

1 9 3 0

中華民國十八年十一月印刷

遺產稅問題 (全一冊)

「每冊定價銀六角」

外埠酌加郵費匯費

不准翻印

編著者 李 權 時

出版者 世界書局

印刷者 世界書局

發行所 上海各省世界書局

經濟學叢書發刊旨趣

「文化建築在經濟上。」這一句話，誰都不能不承認其有很大的價值。至少，我們不得不承認經濟是一切建設事業的基本！

從前，學者的目光，都集中在自然科學上面，努力於科學的建設。現在，學者研究學問的熱心，已漸漸地移到經濟學上面來了。我國出版界，關於經濟學書籍，近來雖如雨後春筍，一部一部的刊行，但是沒有系統，如一盤散沙，不無遺憾。我們發刊這一部經濟學叢書的目的，不外集中國內的經濟學專家，編輯一部較

有系統的，較爲完善的叢書而已。例如：關於遺產稅者，本叢書中有各國遺產稅史要及遺產稅問題等書來專供研究；關於幣制者，本叢書中有中國貨幣沿革史及貨幣價值論等來專供探討。關於理財方面，在本叢書中，則有國地財政劃分問題及中國稅制論來作我們研究的參考，指導我們研究的方法。此外如合作經濟，票據法，以及其他關於經濟學範圍以內一切重要部分，本叢書中，大略均已包羅；對於經濟學的研究，或許不無稍有補益。

經濟學叢書，現在出版了，望國內學者，予以忠實的指示和批評！

一九二八，十一，十五。

例言

一 本書爲著者所編的「各國遺產稅史要」之續，讀者把這二書作爲上下卷看可也。

二 本書對於遺產稅的理論一章特別詳細些，因爲著者相信中國在未實行遺產稅以前，必須先有理論以爲鼓吹。

三 本書的重要參考書如下，特誌此鳴謝：

William G. Shultz: The Taxation of Inheritance.

E. Rignano: The Social Significance of the Inheritance Tax.

Leon Gilbert Simon: Inheritance Taxation.

東方雜誌第二十三卷第七號拙譯「呂那拿遺產稅之社會意義」

四 本書匆匆脫稿，錯誤在所難免，還望海內洪達指教。

民國十七年十二月十四日

編者謹識

目次

第一章	遺產稅的理論·····	一
第二章	遺產稅之歸着及影響·····	五八
第三章	總遺產稅與分遺產稅的比較·····	六三
第四章	遺產稅稅率問題·····	六七
第五章	繼承人的差異待遇問題·····	七四
第六章	遺產重複徵稅問題·····	八三
第七章	不動產的遺產課稅問題·····	九七
第八章	遺產稅的逃避問題·····	一〇一
第九章	其他的遺產課稅問題·····	一一〇

遺產稅問題

第一章 遺產稅的理論

何謂遺產稅 *遺產稅 Inheritance tax* 就是當人民死亡之後對於其財產移轉於他人的時候的一種抽取。假使這種抽取的目標是在乎財產，那末我們可以說遺產稅是一種對物稅或財產稅 *Property tax*。假使這種抽取的目標是在乎個人，那末我們可以說遺產稅是一種對人稅 *Personal tax* 或偶然利得稅 *Fortuitous income tax*，亦可以謂之繼承稅或相續稅 *Succession tax*。遺產稅之在英國又叫做死稅 *Death duty* 那末其着眼處是完全在乎死亡的人而不是存留的人或未亡人了。

遺產稅這個名詞是很籠統不過的。我們如果把牠細細的分別起來，那末至少可以找出四種不同的遺產稅來。這四種不同的遺產稅：第一就是遺囑檢驗（或註冊）費

Probate duty 也就是遺囑印花稅；第二就是總遺產稅或綜合遺產稅 Estate duty or death duty，不論死者的遺產分作若干股傳給後人，一概以遺產的總額做稅基 Tax base 而納稅；第三就是分遺產稅或分科遺產稅 Inheritance tax Proper or droits de mutation，即不論死者的遺產的總額是多少，承襲人一概以分到的遺產的數額做稅基而納稅；第四就是二層遺產稅，就是抽了總遺產稅之後，再抽分遺產稅是。

遺產稅的性質 然則遺產稅到底是一種什麼的租稅呢？關於這個問題，歐美學者的答案紛紛。有些學者說——如美國加州大學的財政學教授卜來 C. C. Pichon等——遺產稅的稅源是移轉的財產的價值或賣價，而其稅基則為財產的本身，所以遺產稅是一種特別財產稅 Special property tax。有些學者說——大概是以歐洲大陸的學者為多——遺產稅是一種財產移轉的時候的一種捐稅或手續費，所以可以叫做行為稅。有些學者——如美國密歇根大學財政學教授亞丹斯 H. C. Adams（氏現已去世，生平曾來過中國做交通部鐵路會計顧問，現在的鐵路會計之成立，得氏之力甚多

(等——以爲遺產是所得之一種，(其餘的所得爲勞力所得和產業所得)是突然增富的一種，所以遺產稅就是一種增富稅或所得稅。還有一派學者，如美國哥倫比亞大學財政學教授賽力格孟 Seligman 等，以爲遺產稅是一種混雜稅 *Mixed tax*，你說牠是財產稅可，說牠是行爲稅亦可，說他是對人稅或所得稅亦可。賽氏此種說法也可說是折衷說。

再從各國遺產稅法一方面看來，我們亦可以知道各國對於遺產稅觀念的不同。比如德國的遺產稅法律雖然承認遺產稅爲一種行爲稅，但是其着重點還是在乎承襲人的增富一點，所以德國的遺產稅實在是一種所得稅或增富稅。又如法國的遺產稅法律，無論是承襲稅或遺贈稅，都當牠是一種註冊費或檢驗費，其性質是一種移轉稅而非增富稅，所以法國的遺產稅實在是一種行爲稅而非所得稅或財產稅。

遺產稅理論的史略 理論是跟了事實走的。遺產稅在十六世紀中葉的歐洲才慢慢的成了一個重要的問題，所以就有人出來討論和研究遺產稅的理論。當時注意遺產

稅的理論者，在德國有斯刀姆 Johannes Sturm，在法國有波塘 Gean Bodin。他們以爲遺產稅之徵收，起碼有兩種根據。第一是遺產稅的負擔毫無痛苦的，因爲已死的人是不會感覺到痛苦的，如果遺產稅是算死亡者所出的話。第二是承襲遺產人要想享受產權而不起糾紛，那末遺產稅是必不可少的代價。不過十六世紀的遺產稅理論家也只能就羅馬的二十分之一的遺產稅 *Vicesima hereditatum* 法而稍加以發揚光大而已。

斯波二氏之後，討論遺產稅者甚爲靜寂。法國的重農學派 *Physiocrats* 對於遺產稅簡直連談也不談起。德國的官房學派 *Kameralists* 的巨擘游史底 Gusti 在他的巨著財政學 System des Finanzwesens, 1766 裏面，對於遺產稅一字亦沒有提起。

及至一七七六年，英國斯密亞丹的原富（即國富之性質及原因之研究 An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations）出版，世人對於遺產稅理論的研究興趣始稍稍爲之鼓動起來。他在原富第五編第二章裏面對於遺產稅的正面和反

面的理由都有論及。正面的理由是承襲人有能力 *Ability* 付遺產稅和遺產稅是一種追稅 *Back tax*。反面的理由是遺產稅足以減少社會已經指定好了的去維持生產勞力的基金（就是減少資本）。再則遺產稅轉有久暫（即次數有多少）也是一種缺乏公平的地方。

一七八四年，（原富出版後八年，但尚未輸入德國）德國有一位學者叫做彪休 *Büsch* 者以為遺產稅是一種偶然增富稅 *tax in fortuitous accretions*。

一七九〇年（原富出版後十四年，仍未輸入德國）德國有一位無名氏寫一本小冊子叫做遺產稅 *Ueber Erbschaftsteuer oder lachende Erben-Gebuhr*。在這本小冊子裏面，他竭力主張抽取旁系親屬遺產稅。他提出兩個倫理的理由。第一旁系親屬獲得遺產完全是一種意外之財，所以納稅的能力是有的。第二旁系親屬的遺產承襲權完全是國家所賦與的，所以拿遺產稅以作獲得此種賦與權的代價是很應該的。另外又有一位法學家克路培 *Johann Klüber* 者為該小冊子做一篇序文。在序文裏，克氏以

爲遺產稅的法律根據是在乎國家的賦稅權，並反對著者遺產稅須就財產所在地 *Situs of Property* 抽取，而主張遺產稅須就死亡人所住地（即永久住址 *Domicile of the decedent*）徵收。

在十九世紀的上半葉，有所謂遺產稅理論的「正統派」*Orthodox School* 者在英國和歐洲大陸甚佔勢力。這正統派對於遺產稅是持極端的反對的態度的。其反對的理由有三個。第一就是遺產稅是一種違反人們私產自由權（私產自由權爲一種天賦人權）的一種租稅，所以也就是違反人們遺產遺贈自由權（私產自由權既是一種天賦人權，那末從私產自由權而發生的遺產遺贈自由權也是一種天賦人權）的一種租稅。第二就是遺產稅是一種摧殘國民資本的一種租稅。第三就是遺產稅是足以破壞家庭組織的一種租稅，因爲家庭組織是社會進化所必不可少的一樣東西，而遺產權是一個維護家庭組織的一個制度，而遺產稅是足以破壞遺產權啦。

我們若專就經濟的理由而言，那末正統派反對遺產稅的意見又可以分做兩層。第

一是遺產稅足以摧殘已經存在的資本財富。第二是遺產稅足以阻礙將來的資本財富之積集。呂嘉圖 David Ricardo 竭力主張第一說，並借斯密亞丹的意見以自重。第二說則爲後來的正統派學者所發揮，他們以爲富人之所以積集財富是爲要其家屬富有，今向他抽取遺產稅，那末恐怕他將不去積集財富了，那末因之社會的資本財富亦將不再行增加了。

雖然，正統派對於遺囑檢驗費或遺產移轉費是相當的贊同的，但是他們主張費額宜輕。

正統派經濟學之反對遺產稅者在法國有賽氏 J. B. Say 及力洛波樓 M. Leroy-Beaulieu，在德國有勞氏 Rau 及愛耐賽魯 Enneccerus。一八九四年六月十六日力洛波樓在法蘭西經濟週報上說：「個人的財富應當永久的在個人手裏做個人的私產，萬萬不可充公或集產化的；這種私人的財富死後是應當由死者自由支配以遺傳於他人的；但這種私人的財富，如有需要，亦可以納一種低微的印花稅 Controle tax 以

作國家保護和厲行遺產權的代價；然而這印花稅是只能當作一種規費，萬不能超過遺產價值的極少的一部份——而且至多不能超過遺產的一年所得。」

與正統派的經濟學者處於對抗的地位者則有邊沁氏 Jeremy Bentham。邊沁在一七九五年就竭力主張重稅遺產以裕國用，並竭力攻擊遺產制度的倫理說或天賦人權說，他以為遺產權是國家所賦與於私人的，凡國家所賦與者，國家亦可隨時收回之，何況抽一些遺產稅呢？後來米爾雅各、米爾約翰、馬夏爾、愛治華斯 Edgeworth及許多美國的經濟學者之贊成遺產稅，獲得邊氏學說之感勵不少。英國十九世紀著名的法理學家白藍克斯東 Blackstone對於遺產權的意見與邊氏如出一轍，他說凡遺囑權，遺產權，和繼承權等等，沒有一個不是法律的產物，所以沒有一個是不能拿法律去管理或支配的。

及至歐洲各國採行遺產稅很普通之後，正統派的學者乃改變論調，不反對輕微的遺產稅；遺產稅的理論裏面有所謂「勞務費」說 Cost of Service Theory 和「勞務值

「說 Value of Service Theory 就是他們改變態度所發揮的遺產稅理論。至於主張重稅遺產者所發的言論則爲「追稅」說 Back tax Theory，「總稅」說 Lump Sum Theory，「能力稅」Faculty Theory、和「至少犧牲說」Equality of Sacrifice Theory。此外還有激進派的主張則爲平均財富說和遺產取消說。

及至十九世紀末葉，關於遺產稅的倫理方面的理論，無論正反兩方面都已發揮盡致，無以復加。及至二十世紀，世界多數各國對於遺產稅已無原則上的爭論，大家都承認牠是一種已成的事實 *a fait accompli*。不過原則上雖大家掩旗息鼓不再討論，但是對於細則上和稅率上的研究却又如雪片飛來了。大概關於遺產稅行政上的書籍，有如下表：

1、英國的 Brodie: Tax on Successions (1850)

Trevor: Taxes on Succession (1856)

Hudson: Practical Guide to the Payment of Legacy and Succession