



# 中國今日徵收遺產稅問題

張景璞

## 一 緒論

邇來經濟學者，如馬寅初氏，何廉氏，對中國非常時期財政問題，均曾發表懇切言論。認為爲適應需要起見，有從速開徵直接稅如所得稅、遺產稅之必要。茲謹就所見，對於中國今日徵收遺產稅問題，加以檢討。

近代遺產稅之徵課，濫觴於中古末葉，文藝復興時代。時學者研究古希臘羅馬文化，發現古羅馬奧格斯特該撒 (Augustus Caesar) 於西曆紀元後六年 (6 A. D.) 曾開徵百分之五之遺產稅，充作軍費，以及撫恤老兵之用。意大利乃於當時發達之城市中，如弗勞倫司 (Florence) 等城市，仿倣行之。自此以後逐漸推廣，十八世紀中葉後，英國有遺產登記費，迄至最近，遺產稅已爲世界各先進國家中主要稅收項目之一。

近代遺產稅之內容，爲總遺產稅 (Estate-duty) 及分遺產稅

(Inheritance-Tax) 以及爲防止以贈予方式逃稅所徵之贈予稅 (Gifts-Tax)。各先進國家中，有總、分遺產稅並採者，如英、法、美 (美國總遺產稅歸聯邦政府徵收，分遺產稅歸邦政府徵收) 等國。有只採分遺產稅者，如日、德等國。單採總遺產稅制者，成例不多。現今我國三月中公佈之遺產稅條例草案，乃規定採總遺產稅制。其得失後當論之。二者之別，總遺產稅制，乃就死者所遺財產總額，不分繼承者血統親疏，不分別繼承人數多寡，作一次總課稅。分遺產稅制，乃就繼承者與死者血統之親疏，繼承人數之多寡，分別適用不同之累進稅率徵課之。吾人習用「遺產稅」一名，實爲近代該項稅收之一種。更易則或戾於成習，然吾人須知，近代遺產稅，其含義乃廣義者。

中國徵收遺產稅之動議，並非始自近年。遠在民初時，即有開徵之議。時有鐸爾孟氏擬請創辦遺產稅之說帖，有章宗元氏所擬之遺產稅條例草案理由，先後申請舉辦。民國四年，總統府財政討論會，擬定遺產

106408 稅徵收條例。民國十八年一月，國民政府復頒佈遺產稅條例細則十六條。本年二月二十五日，財政部為彌補不足，向行政院提請討論徵收遺產稅條例草案，現該條例草案正在審議中，實行之期，諒不在遠。

對於徵收遺產稅之一般理論，學者見仁見智，各有不同。主要之學說，如邊沁 (Jeremy Bentham) 所主張之沒收無遺囑財產說 (Doctrine of intestate escheat)，白郎茨里 (Blunckohli) 所主張之共同承繼說 (State co-heirship theory)，穆勒 (John Stuart Mill) 所主張之財富分散說 (Theory of diffusion of wealth)，規費說 (Cost of service theory)，追費說 (Back-tax theory)，還原所得稅說 (Capitalized income theory)，與一般財政學家認為公允之能力說等。關於此類學說，財政學書中討論者甚多，不擬贅論。「道若轉圜，不容墨守。」吾人願就中國整個租稅制度，公家收入，國內情形各方面，對此問題試作檢討。

## 一 就中國稅制論今日徵收遺產稅

就中國整個稅制言，大都繁雜混亂，不合財政學理。吾人甚且可謂，直無稅制可言。故欲期完善之稅制，首須將稅目簡單條理化，然後合理之稅制可期。吾國自民國十七年，中央與地方收支劃分以後，田賦、當稅、契稅等項目，已經劃歸地方；而中央政府之稅收，則百分之九十五以上係取之於各種消費稅。故以現實論，吾人認為欲使稅制完善合理化，則

必以直接稅為主幹，逐漸屏除或減低間接稅。大戰以後，各國稅制改革，莫不懸此為鵠的。據楊汝梅先生考究，國聯財政會議調查，一九二〇年，世界各先進國家之租稅，英國每人平均負擔稅額，間接稅二十九元，直接稅五十八元；法國每人平均負擔額，間接稅十六元，直接稅十八元；德國每人平均負擔額，間接稅五元，直接稅八元；日本每人平均負擔額，間接稅二·六元，直接稅三·二元；義大利每人平均負擔額，間接稅二元，直接稅三·六元；其中美國直接稅所佔之百分率最大，其租稅全額，間接稅占百分之二十四，直接稅占百分之七十六。現今各先進國家，非但已達到間接稅四成，直接稅六成之目標，財政學家且主張直接稅應占百分之八十以上。數月前，立法院委員衛挺生先生，對於中國稅制之不合理，曾慨乎言之。渠謂：「……說道中國的稅捐情形呢，差不多百分之九十以上是間接稅，直接稅也不過一兩種而已。田賦和營業稅，雖算是直接稅，而其中還有一小部份是間接稅性質。直接稅如此少，間接稅如此多，實在是極不合理的……」今以民國二十三年度全國普通稅入列表如後，以為參考。

民國二十三年度國家普通稅入總預算各款百分比之比率表  
(經常臨時合計)

科	日本	年度	預算	數	百分比	比率
鹽	稅	一九〇三	五三、八五一			二〇·七三
關	稅	三二、八二四	、二四一			四一·七〇

### 三 就非常時期財政論今日徵收遺產稅

就歲入各款分析，第一至第八項全為租稅收入，在歲入中共占百分之七九·五七。其它非租稅收入，尙包括債款收入百分之五·四五，與協助收入百分之·七三。再就租稅收入內容分析，關稅、鹽稅與統稅竟占百分之七五·一七。為政府稅收着想，雖不能短期內改弦更張，但卻須及時設法，次第改革。此乃毫無疑義者。抱殘守闕，怯於改進，終非善處之道。

菸酒稅	一三三、一〇四、八七三	二五二
印花稅	一二、八八四、二八六	一四〇
統稅	一一六、九五九、六七九	一二、七四
礦稅	二、七二四、九七九	三〇
交易所稅	一〇〇、〇〇〇	〇一
銀行稅	一、六〇〇、〇〇〇	一七
國有財產收入	五、五四四、八七八	六〇
國有事業收入	一一、三〇四、〇六〇	二、三二
國家行政收入	一一、五七一七、〇八六	一、三六
國有營業純益	八、三四九、五六七	九一
協款收入	六、五八八、〇〇〇	七二
借款收入	五〇、〇〇〇、〇〇〇	五、四五
其他收入	八三、二六五、五三四	九〇七
合計	九一八、一一一、〇三四	一〇〇〇〇

非常時期籌集經費之有效方法，不外發行公債，通貨膨脹，及增加稅收。為節省篇幅起見，對於前兩項，不擬詳論。撮要言之，於中國現情況下，發行外國公債，則國際貸款顯著阻力有二：其一，乃國際政治，全為利害關係，無信義可言。「捋虎鬚不惹禍」為例外中之例外。其二，即本國信用不著，足使貪夫齒冷，發行內國公債，則有二十萬萬公債既存事實，不容忽視。至於發行大量不兌換紙幣，以應需要，殆為必採手段，然擾亂金融，誘導國民經濟崩潰之可能性，如戰後德之馬克然，亦為穩練之理財家所當審慎而行之事。「殺鵝摸蛋」當非智者所為。

三者之中，要以增加稅收為佳。增加稅收，不外提高舊有各稅之稅率，以及開徵新稅。前者之優點：甲、迅速。人民已習慣於舊稅，財務行政方面肆應靈活。只須通過法律，增加稅率即成。乙、稅制有彈性，便於增加。吾人於此，試檢視中國已有之稅制情形。如前表所揭示，則舊有各稅，是否適宜於提高稅率？吾人誠不禁認慮也。請以稅收之主幹，關、鹽、統三稅言之。論關稅之性質，本不適宜於提高稅率。絕對之保護關稅，本無稅收可言。若將關稅稅率提高，則入口貿易，必然減少，此為顯著之事實。且當國際戰爭時，吾人猶鼓勵與戰爭有關物品之入口，遑言增稅？此尙就國際貿易仍可如平時進行情形言之。事實戰爭一起，海口封鎖，國際貿易必至一落千丈。大戰時，除美國外，交戰國家之關稅稅收，莫不減少，此為實例。吾國方今尙未言戰，關稅亦未提高，而華北走私已甚猖獗，關稅之提高，對於稅收之增加無補，可以想見。至於鹽稅，固可提高稅率；然私

1064 貨傾銷，官鹽必至銷路停滯。最近大公報登載，華北鹽務瀕於危境之消息。奸人與某國人勾結，由大連購大批質分遠遜長蘆鹽之紅鹽，傾銷華北。因此，長蘆鹽完全滯銷。長蘆鹽爲我國鹽區最重要者。出產成本最低，稅收頗豐，今乃滯銷，遑論增稅？他若統稅中之捲煙稅、麥粉稅、棉紗、水泥以及火柴各稅，必因戰時國際貿易衰落，而受影響。「皮之不存，毛將焉附！」

於民族求生存中，國際戰爭終無法避免。財政之充裕，爲首要問題。增加稅收既不能提高舊有稅率，則開闢新稅，實爲要圖。吾人若檢閱鮑格氏 (Ernest L. Bogart) 所著大戰時交戰國直接及間接之費用一書 (Direct and indirect costs of the great world war)，而悉德政府於戰前竭力存儲之六萬萬馬克，於開戰後六日內即已用罄，英國於一九一六年十月，至一九一七年三月中，每日用費達三千六百萬美金之事實，吾人誠不勝焦慮，將如何迅速作種種有效籌款之準備。復以史實言之，法國當一八七一年，普法戰爭時，法國敗績，迫訂城下之盟，所賠軍費，達五萬萬法郎。法政府乃提高遺產稅，以資挹注。一九一八年，大戰告終，債臺高築，復提高遺產稅，增加收入。(註二) 近代財政學家，印儒薛納斯 (F. Shiras) 謂於近代新發現之諸稅源中，遺產稅爲第二大稅源。於中國現今情形下，徵收遺產稅，豈可緩乎？

#### 四 就教育意義論今日徵收遺產稅

遺產稅雖非「政策稅」，如政府所行「寓禁於徵」之辦法，但於實行徵收時，可收獲教育方面之功效。數千年來，一向財產祖傳父移，不期然而然，使子孫輩覺有泰山可倚。不知自食其力，寢假成爲廢民。尤壞者，窮奢極慾，恣肆揮霍，不知物力維艱，影響社會風紀，安寧，良非淺鮮。就個人言，爲社會消費分子，就全體言，不啻摧殘社會之生產力，實爲極大之「犧牲」。數月前，報紙登載，李鴻章氏之令孫，年方十餘齡，竟年耗十餘萬金。家人且終無法管束，送入上海教養院。其它「時人」一棺附身後，鬧遺產之糾紛，報章不勝登載。開徵遺產稅，在教育方面之意義，消極方面，警惕人民，約束奢侈揮霍之惡習慣；積極方面，養成人民不靠遺產，自食其力之良好觀念。

#### 五 就中國特殊情況論今日徵收遺產稅

中國現階段之特殊情況，概括言之，乃天災、人禍、外侮、內亂所造成。人民生活之困苦，絕非令人食肉糜，晉惠帝般之人物所可想像而及者。當局有「三分軍事，七分政治」之口號，吾人以爲，能輕人民一文負擔，便可予人民希微喘息之機會。一國稅制是否公平，吾人自當就全盤賦稅觀之，然後方可得公允之結論。故少數之間接稅，非但不足以病民，且可使人民知納稅之義務，發生國家之觀念，收得「普遍性」 (Universality) 之效果。然中國中央政府稅收，既幾全部爲間接稅，無直接稅可言，其病民也，明矣。間接稅乃不以「能力」爲準則之租稅。例如政

府徵收鹽稅，作為中堅之收入。事實「繩樞蠶厲」之貧民，所食鹽量，無殊資產階級。甚且貧民只有食鹽之能力，所消費之鹽量較富人為多。顯然，鹽稅乃一種累退稅 (Regressive Tax)，納撒 (Lassalle) 曾謂：「間接稅，乃徵課胼手胝足，勞苦羣衆者之稅。」吾人固知，如前所言，間接稅中如奢侈品消費稅，不得謂為病民，特中國全部稅收，側重人民必需品之間接稅，是為病民，無可否論。為適應中國現階段情況，政府理應重徵富有者之遺產稅，其要義與中國國民黨綱「節制資本」，實相吻合。

## 六 徵收遺產稅疑難之點

凡一新制之創立，自必有其困難。中國今日徵收遺產稅，當非例外。茲將疑難要點列後，略加討論。

### 甲 中國家族組織與歐美異

此點通常被認為困難者。例如客卿甘末爾氏，於稅收政策意見書中，提及此點。民初鐸爾孟氏與章宗元氏，呈請袁政府開辦遺產稅時，亦提及此點。實值討論。此點包括兩方面：(一) 中國人民財產，往往多以堂名，別號為戶。祖傳父移，不須更名，亦無庸登記，遺產頗難調查。(二) 家庭財富，不因遺產而增加，「能力」問題，發生懷疑。關於此點，吾人以為，倘必待適宜歐美徵收遺產稅之客觀條件，見之於中國，然後中國方可徵收，非僅有「河清之嘆」，抑亦不合事理。吾人儘可於徵收辦法，慎思妥議，減少困難，以至圓滑進行。例如，規定人民死亡報告之手續，無政

府證明之執照者，不得掩埋。規定填報遺產數額之詳細辦法，及期限。對於疏懈，玩忽，舞弊，作偽，皆有懲罰細則。獎勵人民，揭發逃稅漏稅者。任用幹練人員，有靈活肆應之徵稅組織。輔之以詳密之戶籍清查，則人民財產，雖未登記或更名，亦易於調查。關於人民納稅能力問題，理應特別注意。中國為大家庭制，往往一家人口，達三四十人之多，不足為奇。欲求負擔公平，一方規定較高之免稅額，同時政府必側重徵課富有者。遺產愈大，累進稅率不妨愈提高。同時，所徵者，乃純遺產，減除一切真正債務，及合理之喪葬費用。如此行之，無違能力原則。日本家族組織，與歐美異。法律上，經濟上，多以家主支配家庭經濟，為社會之單位。一家之財富，不因遺產而增。彼邦自一九〇五年，頒佈遺產稅法，同年四月一號，即行開徵。以後幾經修改，至一九一一年四月，已有甚佳之遺產稅制。近數年來，遺產稅收入一項，每年多達三千萬元左右。(註二) 故於理論及實際言，此點易於解決。

### 乙 充裕問題

凡一稅，不論其理論上如何完善，倘不能實際有裨國庫，終成畫餅。掌度支者，對於此點，自必關懷。遺產稅於他國行之，頗著成效。今將世界數主要國家，遺產稅歲入情形，列表於後，以供參考。

英國遺產稅歷年收入表

年	份	總租稅收入(單位千金鎊)	遺產稅收入數(單位千鎊)	占總稅入之百分率
一九一三	一九一四	一六三,〇三六	二七,一六六	一六.七
一九一四	一九一五	一九〇,〇五四	二八,五四三	一五.〇
一九一五	一九一六	二九〇,八七三	三〇,九三七	一〇.六
一九一六	一九一七	五一六,五二三	三一,一九三	六.〇
一九一七	一九一八	六一四,二八三	三一,七三五	五.二
一九一八	一九一九	七八六,八〇三	三〇,八〇〇	三.九
一九一九	一九二〇	一,〇〇〇,八八七	四二,七六〇	四.三
一九二〇	一九二一	一,〇二四,九六七	四七,一八一	四.六
一九二一	一九二二	八四二,〇八四	五二,五二一	六.二
一九二二	一九二三	七六二,二二四	五六,四九四	七.四
一九二三	一九二四	七〇二,一九八	五七,五五七	八.二
一九二四	一九二五	六七六,七七四	五八,九一七	八.七
一九二五	一九二六	六六五,一一二	六一,三三〇	九.二

右表顯示英國自一九一三年,至一九二六年,遺產稅收入,年有增加。起初兩年,額數最大,占全國稅入六分之一,其後所占之百分率減小。一九一九年以後,又有上增之趨勢。百分率減小,乃相對而非絕對,因其全國他項稅收增加,總稅入增多之故。觀遺產稅每年收入實數,即可瞭然。

法國遺產稅歷年收入表

年	份	總租稅收入(單位百萬馬克)	遺產稅收入數(單位千馬克)	占總稅入之百分率
一九二一		一七,五二二	八九六	五.一
一九二五		二八,〇六〇	一,七六五	六.三
一九二六		三三,三三九	一,八八五	五.七

德國遺產稅歷年收入表

年	份	總租稅收入(單位千馬克)	遺產稅收入數(單位千馬克)	占總稅入之百分率
一九二四	一九二五	七,三三二	二六	四
一九二五	一九二六	六,八五六	二七	四
一九二六	一九二七	六,六八五	六〇	九
一九二七	一九二八	七,四八〇	一〇〇	一.三

右列兩表中,德國遺產稅收入,於每年稅入中所占之百分率,較英法兩國為小。對於此種情形,道威斯委員會(Dawes Committee)於檢視德國一九二四年之歲計時,於遺產稅收入一項,作下列之評語:「由任何一標準批判,遺產稅一項收入,實太低,所課之稅率,委員會認為不適當。就德政府所彙集之表冊中觀之,顯示該項收入,有甚大之餘地:」

「德國政府接受專家之意見,從事改革,遺產稅收入一項,乃遂有增加。」(註三)

美國一九〇三年遺產稅收入(邦政府與聯邦政府),為七百萬

美金。一九一三年，爲二千六百五十萬美金。一九一六年，爲三千萬美金。而一九二四年，乃增至兩萬萬美金。（註四）根據前所臚列之數字，吾人知遺產稅收入，頗有可觀。然吾人須問，施行於中國，則成效何如？個人以爲，此稅初推行時，不可存奢望。起初稅收不旺，自在意中。其理由亦可得而言之。（一）初行此稅，人民莫知所云，稅率須較低，俾易於推行。（二）財務行政方面，亦未熟諳，必至事倍功半。易言之，徵收費用必較大。（三）二月中頒佈之條例，只採取總遺產稅制，收入自較少。行之較久，復徵課分遺產稅，收入可增。此外，就遺產稅本身言，其彈力（Elasticity）不若所得稅大。於私有財產制仍被視爲「天經地義」時，稅率未便過高。行之既久，稅率當可次第提高。

### 丙。人民缺乏納稅道德

中國向無遺產稅。財產祖傳父移，成爲習俗。一旦開徵，狡黠豪強之輩，必殫精竭慮，作僞舞弊。就一般人民論之，納稅觀念，或甚缺乏，然多爲良善公民。對政府雖不禁有「帝力於我何有哉」之感，但多克盡厥職，盡其納稅之責任。抑且中國苛捐雜稅之多，罕與倫比。獨權貴豪富，以及特殊之「槍桿階級」，得逍遙法外。吾人須知，遺產稅之徵課，若仍如其它苛捐雜稅然，剝削小民，或僅及中產階級，則大可不必要徵，其理明甚。至多不過供養一般稅收人員，與國庫無補，重苦小民，故於此點，一方面固期待「特殊階級」之覺悟，勿爲子孫作牛馬，同時希望政府，務必以最大之力量，維持法律尊嚴。玩視法令者，一概執法以繩。此點若不注意

及之，則條例等於具文。

### 丁。漏稅問題

漏稅問題，隨稅率之增加，而趨嚴重。例如當遺產稅爲一種輕微之登記費時，此項問題甚少發生。政府爲節省徵收費用，自不能廣設徵課機關，任用大批稅員。因此，地方遼闊，人民衆多，漏稅，逃稅，極有可能。逃稅之方法，主要者，不外：（一）隱匿不報，（二）以多報少，（三）資本遷移，（四）捏造債務，（五）假借合股營業如父與子合爲股東，（六）遠親冒近親，（七）死前以贈予方式將財產贈予其欲傳者。其中以隱匿不報，及以贈予方式逃稅，最爲嚴重。隱匿不報中，復以債權部份爲甚。例如某乙欠某甲款項，或某甲易名存款銀行，或握有各種有價證券等等。往往此類財富，不易澈查。筆者個人私意，以爲政府不妨立法規定，凡死者之債權部份隱匿不報者，概由政府予債務者以相當利益，政府代行使債權者之權利。易言之，既隱匿不報，政府儘可不賦予債權者之應享權利，而由政府代之。嚴法以繩，諒不敢因小失大，隱匿不報。關於死前以贈予方式，將財產傳與其欲傳者，各國多徵課如遺產稅然之贈予稅（Gifts Tax），政府認爲，此類之贈予，乃「爲死而贈」（Gifts in Contemplation of Death）。然此「爲死而贈」一名詞，亦頗費解釋。年輕時贈予，是否亦爲「爲死而贈」？其尤難防止者，在於贈者，零星將財產陸續分贈予其欲傳者。各國於此，尙無盡善之策。立法雖完密如天錦，終有漏隙，此則有待於納稅道德之培養也。

## 戊. 估價問題

估價乃技術問題。估價公允，徵課較易，古玩、珍寶，至難估價。然此類物品，究占少數。不動產雖少，匿報之可能，然於中國，如土地，則估價問題，頗費考慮。我國土地，無統一法度。田畝計算單位，各地不同。即同一之單位，面積亦有差異，況土地肥瘠互異，坐落不同，地價漲落，時有變動。此皆為估價之窒礙。倘徵收稅吏，復有好惡存乎其中，則更難求公允。目前丈量既為財力時間所不許，較可行者，由業主自行呈報，政府有照價收買之權，以之為課稅根據。此次公佈之遺產稅條例草案中，規定人民，有申請重估計權，最後且有上訴之權，此當可減少估價時不公允之可能性。

## 七. 遺產稅條例草案檢討

於檢討本年三月中公布之遺產稅條例草案時，頗願將我國以往民國四年，及民十八所頒佈之遺產稅條例要點，略一提及，以供參考。

民國四年夏，總統府財政討論會所訂遺產稅條例草案，凡十二條。其要點：(一) 祇稅無子之承繼。(二) 免稅點為一千元，一千元以上，適用百分之五稅率。十萬元以上，納百分之十。頗為簡單。

民國十八年一月，修正遺產稅條例細則，凡十六條。其要點：(一) 親生子繼承遺產亦須繳納遺產稅。(二) 妻女與親生子同有繼承權，納稅與子同。(三) 課稅等級，就繼承者與死者關係之親疏，分為六等。

(四) 免稅點為五千元。(註五)

民國二十五年三月所公佈之遺產稅條例草案，凡三十條，分為七

章。第一章，通則，共九條。第二章，課稅，共三條。第三章，免稅，共四條。第四章，申報，共三條。第五章，審查，共六條。第六章，組織，共兩條。第七章，附則，共兩條。合計三十條。總觀條例草案全文，較前此自精密完善。其要點：(一) 採總遺產稅制。不分別繼承人與死者關係之親疏，繼承人數之多少，而就總遺產課率。(二) 分財產為二十一級，適用累進稅率，依照超額累進計算。(三) 免稅額盡為五千元(草案原文為三千元，後經聲明修改)。(四) 將財產贈與私人者(贈與公共機關者免稅)，課徵贈子稅，適用遺產稅率。(五) 課徵一切能生利益之財產。(六) 課稅標準，兼採國籍(Nationality)及財產所在(Situs)。(七) 人民有申請重估價權，保有上訴權。現就草案內容，提出數點，撮要討論。

(一) 採總遺產稅制。現今世界各國中，採總遺產稅制者，成例甚少。就理論言之，分遺產稅制，自較公允。分別繼承者與死者關係之親疏，分別繼承人類之多寡，以及孤兒嫠婦之特殊情形，適用不同之稅率。合乎公平原則，不戾人情。政府之所以一反前此之條例，採用總遺產稅制者，實為顧及實際情形。一、財務行政較簡便。二、就總額課稅，易於稽核。三、就總額課稅，可適用較高稅率，收入較多。四、徵收費用，可以較省。五、易於推行。推行較久，不妨加課分遺產稅。有裨國庫當較多。

(二) 免稅。免稅額定為五千元，實不為多。既採總遺產稅制，不分繼承人口多少，而予以不同稅率，則免稅額低，益增不平。中國為大家庭制，往往人口多至數十人。即有五千元之遺產，事實近乎貧窮，若如草案



原文，免稅額定爲三千元，則人民誠有不勝荷負之感。

免稅一章中，第十四條：「陸、海、空軍官佐，士兵，戰時陣亡，或因戰地服役受傷致死，其遺產得免課稅。」此條免稅規定，乃國家體恤爲國捐軀之戰士，用意良佳，然「戰時」兩字，意義含糊。吾人自難同意，蓋因爭權奪利，搶地盤飯碗而戰死之軍人，是否亦有享受免稅之權利。條文既不確定，字句含糊，則易引起假借也。其次，吾人以爲，享受此種待遇者，似乎範圍不僅止於「陸、海、空軍官佐士兵。」例如，「五三」慘案時，特派戰地交涉員，蔡公時先生，爲國家主權，出生入死，與爭奪之敵人舌戰，卒爲敵人剜目割鼻，受辱慘死。此種烈士義民，其功在國家，諒不在沙場鬪士之下。此或因列舉過繁，故予略去。然實頗值討論。

第十五條：「被繼承人之遺產中，如有歷史美術之物品，經繼承人，向徵收機關聲明保存登記者，應免稅。但前項物品，繼承人轉讓時，仍須照納遺產稅。」此條規定，足徵政府對於文化事業之提挈獎勵。所認爲遺憾者，乃爲何只有歷史美術之物品，可以免稅？有關科學之物品，爲何不能享同等待遇？此實有違政府提倡科學之旨，有審定之必要！

第一條，規定課稅標準，兼採國籍與財產所在。採國籍標準，自爲針對海外華僑。年來僑胞飽受侮慢，忍辱含垢，國家不能予以援助，課稅只着重政治關係實難言公道。此處姑不詳論。但實際徵收時，至少二重稅問題，須考慮及者。二重稅本爲國際間懸而未決之問題。一九二〇年，於國聯下成立之經濟專家委員會（Committee of Economic experts）

對此問題，有詳細討論。建議以扣除法（Deduction）、免稅法（Exemption）、分稅法（Division of Tax）及分類法由國際合作，解決此項問題。然終因各國利害關係，難於實現。（註六）是吾人欲條文之有效，此不可不討論計及者。以財產所在爲準則，而課稅，至爲公允。外僑旅居斯土，受我政府保護，享有一切權利，理應遵守我國法律。特因外交上之不平等，國內租界林立，治外法權之存在，足以妨阻我國權力之實行。此則有待政府選用正當外交途徑，據理解決。

## 八 結語

綜合以上各點所述，吾人對中國今日徵收遺產稅問題，已可知其概略。於本文結語中，所欲述者，第一：數千年來，中國先哲經濟思想，本以「節用」爲主。例如大學：「與其有聚斂之臣，寧有盜賊！」孟子：「省刑罰，薄稅斂。」論語：「百姓足，君孰與不足！百姓不足，君孰與足！」政府「取諸於民」，必有其道；而「施諸於民」，要能求得最大之利益。斯乃合乎「經濟」（Economy）之原則。第二：吾人願重復述及者，乃爲「充裕」（Adequacy）及「公平」（Equality）着想，徵收遺產稅，務必側重富有者，必能使權貴豪富，盡其責任，夫然後遺產稅有其前途。否則權貴枉法，壓軋小民，豈但國庫無裨，亦徒貽「聊備一格」之譏耳！

（註一）徐祖繩，比較租稅。（註二）Foreign Affairs Association of Japan, The Japan Yearbook, 1934, pp. 257-258.（註三）Azada Comstock, Taxation in the Modern State Chap. XI, XII.（註四）Handy Inheritance Tax and other like taxes.（註五）賈士毅，民國財政史及民國續財政史。（註六）G. Findlay Shirras, The Science of Public Finance Chap. XVII.