

# 我國舉辦遺產稅之意義及其立法精神

蔡次薛

## 一 緒言

遺產稅 (Inheritance tax) 爲財產所有人死亡以其所有財產移轉於他人時所課之稅。在古代埃及羅馬帝國時代，即有遺產稅，其法課遺產百分之五，以供戰士之養老金。中世紀時，封建之制行，則有 Relief 與 Heriot 等項之課征，爲繼承人獲得繼承財產權之報償。

至於繼承遺產之權利，有謂爲天賦之人權 (Natural rights) 者，有謂爲國家授與之公權 (Civil rights) 者。其說不一，第據近世經濟及法律學者之意見，多側重於後說。泊乎近代，社會主義思想發達，遺產稅之課征，則足以利用之爲均平財富分配之工具，卽不贊同社會主義者，就稅負分配而言，亦合租稅擔負公平之原則。

遺產稅爲國家良稅之一，故近世各國均已採用。英國始於一六九四年，荷蘭始於一五九八年，法國始於一七〇三年，奧國始於一七五九年，日本始於明治三十八年。我國雖於民國四年夏，總統府財政會議，訂有遺產稅條例十一則，但未見諸實施。十七年國民政府召集全國財政會議，財政部賦稅司提有遺產稅暫行條例，曾經議決舉辦。十八年一月

復修正遺產稅暫行條例，然因格於種種困難，迄未實施，其原因大略言之爲：(一)中國宗法制度尙未完全打破，人民對於國家及社會之觀念非常漠視，不但捍衛國家，置諸血統傳世主義之後，卽社會公益，亦極鮮加贊助；在此種情形之下，遺產稅之實施，與人民自私心理大相逕庭，自必發生阻礙；(二)吾國政府對於私人產業素乏調查，且未辦登記，故一旦實施遺產稅，對於死者遺產之調查，必生困難；(三)課征遺產稅之初，如免稅額規定頗低，則擾及鄉民，如稅率規定過高，則富室大賈，必將其動產潛存外國銀行，結果調查困難，逃稅必多。綜以上諸因，遺產稅雖爲近代最優良之租稅制度，而我國不遑採用，直接爲國家財政收入之減少，間接卽阻礙社會之進步，且人民普遍之福利，亦因而犧牲焉。

## 二 我國舉辦遺產稅之意義

自民國二十五年七月二十一日國民政府公布所得稅暫行條例後，國人已知政府對內財政政策有所改變，卽漸注意於直接稅之征收矣。查我國素重間接稅，全國每年財政收入百分之八十左右常爲關、鹽、統三稅，此種間接稅之課取，在平時固易將稅負由納稅人從經濟交易

14660  
間轉嫁於他人，而增加人民之負擔，在戰時尤易受敵人之操縱，有破壞國家整個經濟機構之虞，其所生之不良影響，殊非淺鮮，故我國今在抗戰過程中，舉辦遺產稅，當具有若干意義，試申論之：

### 一 籌措戰費

現代戰爭之勝負，恆決定於所謂三M政策者，即 *Money*（財力）、*Munition*（火力）、*Man*（人力）是也；在此三者之中，以財力為最重要，就財力之準備而論，通常有通貨膨脹，發行公債與增關或增高租稅三法，除相當的通貨膨脹，仍為各國戰時所採用外，惡性通貨膨脹一法，有歐戰時德國採用而招經濟機構之崩潰以致失敗之先例，故現今財政學者，均視此為畏途，至於公債與租稅，則一般學者均認其為戰時財政之二大來源，故國民政府除發行救國公債，二十七年國防公債，二十七年金公債，賑濟公債……以外，租稅一端亦在設法整頓籌開之列。

此次戰事發動以後，首先影響於財政收入方面者為關、鹽、統三稅，其原因：（一）沿海重要都市如天津、上海……相繼淪陷後，海關亦被敵人囊括以去，關稅收入因之銳減；（二）戰區擴大，產鹽區域縮小，於是鹽稅又受影響；（三）我國麵粉、捲煙、水泥、棉紗、火柴……諸重要工廠，向設在沿海一帶地方，戰事發生後，或遷徙內地，或勉強維持，或燬於砲火，於是統稅收入，又受一打擊。然現在國家抗戰實為民族存亡絕續之所關，財政既為推動戰爭主要因素之一，政府當已熟思籌措之策，以壓人民

之期望，故此時而舉辦遺產稅，富有戰時財政之色彩，毫無疑義。

### 二 節制資本

中國自海禁開通以還，即受歐美各國資本主義之影響，從前官僚主義之封建機構開始崩潰，新興工業之萌芽，次第發生，然尚不能脫離為帝國主義商品銷納地與原料供給地之桎梏，因之阻現代資本主義國家之組織，尙屬遙遠，孫中山先生為防患於未然計，在其所著之三民主義中，主張節制資本，誠可想見其眼光之遠大矣。夫遺產稅之課征，即為節制資本之一法，蓋私人之聚積資本，漫無限制，則必妨害他人經濟生活之活動，所謂資本主義之弊端，由是發生，平時國家課所得稅，已隨時節制其財產之聚積，然國家不希望以此減損其生產能力，課稅較輕，若人於死亡時，其人生產能力停止，以遺產交付繼承人，繼承人並未償付若何經濟價值之代價，故為一種不勞利得（*Unearned gain*），國家當可使用租稅權（為國家公權之一）課以遺產稅，將資本移轉於國家，創造社會之福利，結果仍為私人所得，故社會上資本，並不致減少。

### 三 發達生產力

在中國家族制度之下，財產繼承人每賴先人之遺產，度其一生，不事社會生產，甚至任意揮霍，染有各種不良嗜好，終至窮困以死，故國家施行遺產稅之目的，乃將一部分財產歸於繼承人，俾作其增進生產力之扶助，而繼承人繼承一部分財產，為數不多，仍不得不努力增進其生產力，不致存單靠遺產度日之心，同時國家將他部分財產，用遺產稅課

取之後，用以增進他部分人民之生產能力，使此輩有生產能力而缺乏經濟者得有扶助。

有人謂生產事業，因死亡移轉課稅之後而遭挫折或倒閉，歸咎於財產之變動，實則為皮相之談。據英國柯爾溫委員會報告（Report of Colwyn Committee, Appendix XX）認為生產事業之能否維持，人的原因，常為重要條件，而財產因課稅而減損，并不必影響於生產之不克維持；至於一種生產事業在移轉後之發展，則當求之於繼承人之才智及其經濟調度之力量。

### 三 新頒遺產稅條例之立法精神

遺產稅暫行條例全文共二十四條，業經九月三十日立法院開會通過，十月六日由國民政府公布，茲將該條例之立法精神，論列於下，以供讀者之參考：

#### 一 遺產稅所根據之理論

採用納稅能力說（Ability theory）我國遺產稅不但根據斯密亞當之平等、確定、便利、經濟四大租稅原則，並採用納稅能力說，以為課稅之根據，此說以遺產稅為對人稅，對人稅宜以能力為課稅之標準，已為近世學者所公認，繼承人獲得遺產，其納稅能力增加，殆為顯著之事實，故我國遺產稅之課征，乃按繼承人之納稅能力，以為分配之標準。

#### 二 遺產稅課征之方法

甲、採用總遺產稅制 遺產課稅之法有二：（1）就死亡人之遺

產總額計算而課征，不問繼承人之多寡及與死亡者之親屬關係；（2）按繼承人所分得之遺產一部分而課征，就每繼承人對於死亡者之關係而有差別，前者謂之總遺產稅（Estate tax），後者謂之分遺產稅（Succession tax or Inheritance tax）。總遺產稅具有行政上之便利，分遺產稅則較符遺產課稅之理論，二者各有長短，我國於民國十八年一月之修正遺產稅暫行條例係採用分遺產稅制，分被繼承人之親屬為六等，遺產繼承人因等級不同而差異其稅率，卒因我國家關係複雜，課征困難，條例頗難施行，茲為求行政上之便利計，決採用總遺產稅制（條例第三條）。

乙、採用累進稅率 今日各國施行遺產稅，稅率方面，多為累進，其採用累進之理論：（一）為能力說與犧牲說，蓋因繼承人所得遺產數額之大者，其納稅能力亦大，故應課以較高稅率；（二）為抵補間接稅之平均說，因國家征收間接稅，有轉嫁歸諸諸關係，賦稅難期十分公平，故將有遺產者征以遺產稅，以資抵補；（三）為限制遺產說，按遺產之多寡而累進其稅率，係對於遺產有限制之意。我國遺產稅之課征，亦採取累進稅，按納稅之能力，以示等級之差別，故遺產總額五千元以上起至一十萬元以下止，稅率的累進從百分之一到百分之五十（條例第十二條）；但其累進之方法，以遺產數額之大小為標準，與彼以繼承人與死者關係之親疏為標準者不同，已如上述。

丙、規定免稅各款 我國恐免稅額規定過低而擾及一般人民，故

114662 以三千元或五千元爲免稅額者，在立法院中曾經多次之討論，現決定以「遺產總額未滿五千元者」（條例第七條第一款）免納遺產稅，足徵我政府對於平民生活之維護，頗具苦心也。

在我國抗戰期中，海陸空軍將士及公務人員，前仆後繼，爲國犧牲，其公爾忘家之精神，足爲千古矜式，將來如何其遺族征收遺產稅，殊與情理不合，故規定「陸海空官佐士兵及公務員，戰時陣亡，或因戰地服務受傷致死者所遺產」（條例第七條第二款）均在免稅之列，此爲我國遺產稅設施之特色，至於將遺產一部或全部捐助政府或其他教育文化慈善機關，均免納遺產稅，乃鼓勵國人在國家一髮千鈞之時，應各盡其「有錢者出錢，有力者出力」之責任。

丁、防止重複稅。遺產稅在租稅中最易犯重複稅之弊，各國對於遺產稅之稅法範圍，主張不一致，有注重遺產之所在地者，如（法、意及西班牙諸國）；有注重死亡人之永久住址者，如（荷蘭、丹麥及比利時諸國）；有採用所在地及住址者，如（德、奧及瑞典三國）。又有兼採遺產所在地及其住址國籍者，如（英國）；我國遺產稅係採取上列最後一種（條例第一條），以杜複稅之弊。

丙、逃稅之禁止。納稅爲人民對於國家應有之義務，如利用各種巧詐不實方法以圖規避賦稅，不但觸犯國家之法律，且違反私人之道德，尤在今之抗戰時期，國家需財孔殷之際，人民絕不能作逃稅之想，並應效法古人之毀家紓難，須知不有國家，個人豈能獲生存之自由耶？

至於逃稅方法通常以報告不實爲最多，遺產稅暫行條例中已預爲防範之矣，如條例第二十二條：「違反第十五條之規定，不爲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金，意圖減免稅額而爲隱匿遺產之行爲者，除照補稅額外，并科以隱匿稅額一倍至三倍之罰鍰……」至於於死亡者生前故意增加遺產之負責數額，以圖逃稅，亦適用上條之規定。

政府不但消極方面制止逃稅，且從積極方面使人民不願逃稅，其法有二：（1）稅率不高——遺產稅暫行條例第十二條所定各級稅率均甚低微，絕對不至影響繼承人生活及其事業之發展。（2）稅則簡單——遺產稅暫行條例共二十四條，條旨明晰，納稅方法亦甚簡易（如條例第十四、十五及第二十各條），人民便於納稅，故不願逃稅，以自取麻煩。

#### 四 結論

考歐美各國政府租稅收入，多偏重於直接稅，不但平時國家稅源豐沛，可以從事於各種社會建設，即在戰時亦不致減少租稅收入，而影響財政之動員；我國近年以來漸注重於直接稅之征收，實爲我國財政史上劃一新紀元，尤以值茲國難方殷之時，毅然舉辦遺產稅更富有重大之意義；政府關於人民儲蓄之獎勵，稅源之培植，資本之節制與夫產業之維護，在在顧及，行見遺產稅在將來開征以後，必獲良好之成績，可爲斷言，而人民擁護政府之熱忱，亦將獲充分表現之機會。