

國立成功大學法律學研究所碩士學位論文

從法制面論遺贈稅法體系與立法目的  
—以量能課稅原則與日本法為核心之討論

**A Study of the System and Legislative Purpose of the Estate  
and Gift Tax Act from the Legal Perspective:**

**Focusing upon the Japanese Law and the Principle of Taxable Capacity**

指導教授：柯格鐘 博士

研究生：歐陽誠鴻 撰

中華民國一〇二年10月

# 國立成功大學

## 碩士論文

從法制面論遺贈稅法體系與立法目的

—以量能課稅原則與日本法為核心之討論

A Study of the System and Legislative Purpose of  
the Estate and Gift Tax Act from the Legal  
Perspective:

Focusing upon the Japanese Law and the Principle  
of Taxable Capacity

研究生：歐陽誠鴻

本論文業經審查及口試合格特此證明

論文考試委員：

柯裕慶

張永明

何明

指導教授：

柯裕慶

系(所)主管：

許育典

中華民國 102 年 10 月 16 日

# 中文摘要

遺產稅之存廢歷來討論不斷，本文由其存廢之論說，窺探得知課徵遺產稅係以量能課稅原則為立基，蓋以憲法位階而建立稅捐之正當平等性。從而由遺產稅之立法目的以及制定之相關背景，爬梳我國遺產稅究應採行總遺產稅制或分遺產稅制為當，藉由法制面得知立法之初係以分遺產稅制為旨，後因行政作業而轉向總遺產稅制。

從而再依量能課稅原則檢驗稅制之適當與否，得證分遺產稅制係符合量能課稅原則以及建立於其上之社會國原則。並藉由日本相統稅法之稅制與我國遺產稅現況做為對比，再由量能課稅原則檢視現行法稅捐主體課徵之缺漏以及提出因應之道，並將日本相統稅法之分遺產稅制與我國之總遺產稅制之稅基臚列對照，提出須限縮容有稅捐規避之稅基並做修法建議。

我國遺產稅現行法之稅率，立法之本意係採行累進稅率，然於民國 98 年修法理由為發展經濟而改採均一稅率 10%，本文以此提出相關稅捐數據以及日本相統稅法做為比較，得出最後結論係遺產稅確實宜降，但不宜均一稅率，蓋其犧牲累進稅率所帶來之財產重分配，不符實質平等原則、公平正義與憲法明文規範之社會國原則，從而本文主張遺產稅須修法符合量能課稅原則之分遺產稅制，並改制確能實現財產再分配之累進稅率，且以 20% 為上限之稅率為當，而不至有絞殺性租稅之詬病。

關鍵字：遺產稅；總遺產稅；分遺產稅；贈與稅；累進稅；比例稅；絞殺性租稅；量能課稅原則；相統稅；平等原則；財產權；稅率；財產重分配

# Abstract

First of all, to oppose or to agree with the levy of the Estate and Gift Tax is a subject of debate leading into endless arguments. This paper aims to study the true meaning of the Estate and Gift Tax, finding out a more rigorous theory to support the Estate and Gift Tax.

Levying the Death Tax or the Inheritance Tax is part of the system of the Estate and Gift Tax. According to the theory of Principle of Taxable Capacity, it's more rigid to support the Estate and Gift Tax, and the Inheritance Tax is the discreet theory of choice.

Next, the theory of Principle of Taxable Capacity can examine our law of the Estate and Gift Tax in operating and examining the right Tax Subject, and Tax object of the Estate and Gift Tax. On the other hand, focusing upon the law of the Japanese Law in order to point out the contrast of two systems, and amend the faults of the Estate and Gift Tax.

Ultimately, the paper discusses the alteration of the tax rate in Estate and Gift Tax. Progressive Tax and Proportional Tax are the uses of tax rate, although Progressive Tax is closer with the use of Principle of Taxable Capacity and the Redistribution of Wealth, a moderate tax rate needs to take the problem with the property rights and tax strangling into consideration.

Key words : Death Tax; Estate Tax; Gift Tax; Progressive Tax; Proportional Tax; Tax Strangling; Principle of Taxable Capacity; Inheritance Tax; Principle of Equality; Property Rights; Tax Rate; Redistribution of Wealth; Japanese Law

## 謝辭

一段旅途的啟程總充滿興奮之情，到了終點雖感惆悵卻也收穫頗豐，細數檢視散落的隻字片語，總也是一個故事開始回憶的篇章譜曲。我的成大之旅從開始前夕到結束充滿著許多不可解的疑惑。高中學測考社會科前，連續四個人摸我頭摸身體希望考社會科好運的，考出來的分數竟然是按照摸的先後順序，而我就更不用說了，大家都訝異我社會科底標，而我，卻是班上社會科組長。學測完的一個四月天午後，崇吉拿著個人推甄申請學校本，指著成大台灣文學系告訴我，這很適合你念喔，而我揮揮手，說著沒興趣，趴著就又沉沉睡去。四個月後，我考上了成大台文系，而我卻是個自然組的學生，一個愛看課外讀物號稱跨考只是重返社會組的跨領域學生，而這也只是疑惑的開端，卻也無法解釋。

大一共同必修中華民國憲法被當，到球場打球的時候，跟同學說著沒關係，反正這輩子我不會再碰到法律了，兩年後，我轉系到了法律系。考研究所時，週遭朋友們都說，要是你考上了就可以大聲的說：我是靠打排球打進研究所的！結果備取最後一名，本來完全沒什麼期待的就準備去當兵了，學妹們說著一定會上的，我淡淡的說要是真的備取上了，那我就帶你們打球吧。因為佐榕在放榜後告訴我，學長們幫我推算過了，如果我要備上，必須那些重榜的都不來念成大，以及排序在我前面的那些外校考生通通要放棄資格，算一算根本是不可能的任務，於是帶著 921 當兵的期待心情到了北部旅遊，而那天是 911，在捷運上接到了備取通知，連夜殺回台南，因為隔天中午前要報到，913 開學，於是，我研究所從沒享受過暑假，然後，人無信就是畜牲（引自投名狀，帥氣無比的趙二虎說的），就這麼開始了研究打排球以及當台文女排教練的研究生生活（無誤），也許我成大學業之路就是那句廣告詞：沒有不可能。

大學的時候想著自己也算個文學人，要努力試著寫本書，誰知道結局的確是一本書，只是這一本卻是論文，謝辭想要寫些滿溢於胸的感動回憶點滴，卻在下筆的時候，只想寫點讓人發笑卻也讓自己跌跌撞撞的學途帶點紀錄的回憶。大學四年就是在尋找自己未來想走的道路，很慶幸，我跌跌撞撞的路途上，總遇到良人適時的扶我一把，不至於走太多的冤枉路，雖然走了一遭多花了點時間，卻也頗負收穫，了然於心。

政立、詠勝、志剛、猷耀、佐榕以及偉倫等學長，在法律男排奮戰的日子裡，聽著各位的指點以及研所生活，是奠定我想考研究所的動機，雖然有一大部分是當初看校園規劃圖，球場要蓋在社科院旁邊，讓我想努力的考上，一圓下樓打球上樓念書的想像，但想像總是過於美好，所以新球場到現在依舊還沒蓋。玄儒、佩琪、瑜亭、滋靖、宛臻、慶翊、亮嘉、忠明、巧淳、宜萍等人以及柯柯家的冠偉、柏中、哲宏、怡燕、之昀與蔡承，非常開心能在研所的旅途上與你們相遇，聽著大家分享八卦講點垃圾話，一同勉勵考試等，最後還來個研討室四畢業小旅行，不得不說研究所能跟各位

正妹帥哥同班，真的是一件很有趣的事情。

碩一懵懂無知之際，感謝林易典老師的提攜，指導關於課堂寫作的相關細節，並指派我一邊複習債總一邊跟 102 級大學部學弟妹們在課輔時分享，希望這一群學弟妹沒因此讓他們的債總成為遺失物。感謝陳怡凱老師分享排球的點點滴滴，並在碩二時讓我有機會參與國科會計畫，雖然時間短暫，卻也頗有收穫，更驚嘆於老師的學識淵博。碩三大概是我研所最快樂的時光，曾經聽過太多人因為無感或不想寫論文，所以打從一開始就想著要挑一個我喜歡的主題著手，至少自己所選，在煎熬的撰寫論文之際，也沒理由去迎合自己的惰性，所以挑選指導老師時，掙扎許久，選擇內心最初的決定，最後走在稅法的道路上。綜觀在成大的學途上，我都是跨領域的在學習，最終選擇了稅法，也是在私法與公法間穿梭的跨領域法域，想來卻也是另類的始終如一。

感謝在我撰寫論文之際給予援手的你們，也許你們都不覺得是多麼天大的事，但卻實質的給予我個人許多幫助，對我而言都是很即刻的援助，宛若及時雨一般的良益，我是一個很怕麻煩別人的人，所以似乎剛毅的獨自行事，卻也幸運的沒因此導致身旁無友。謝謝友銘協助郵寄書籍、宜璟在國圖幫忙影印相關資料、輔豪及柏堅幫忙借書及推薦書籍、鈞欽及其友人多次的從北部學校借調日文書籍、崇吉從中國大陸幫我帶回來稅法的相關書籍、旁聽台文系李承機老師的日文解讀課程，讓我對於日文資料的處理有較為穩定的翻譯以及謝謝宇晴幫我（大）修改英摘，這些幫忙讓我感動得無以名狀～（拭淚）（天曉得校方會覺得哪位想看碩論的國人會看英摘而不看中文摘要呢）

在撰寫論文之際，台文系女排更是這三年來，在我研所生涯中占據了一個不可或缺也非常重要的地位，族繁就不備載了，當然妳們也多次的協助我緊急借閱書籍等雜務，更讓我累積了許多在天堂與地獄之間來回穿梭的球場回憶。謝謝陳俊仁老師與張永明老師不辭辛勞的在晚上幫我口試論文，希望沒讓兩位老師因而眼力大傷。謝謝柯格鐘老師，在老師的鼓勵與指點下，才有了幾篇膽敢投稿期刊而幸獲刊登的文章，在稅法的道路上有著老師引領，省去許多無謂的摸索及困難而得以讓學生精進茁壯。

最後，謝謝成大 K 館提供我一個謀生及休息的地方，謝謝總圖有著豐富的資料讓我能無憂無慮的撰寫以及自在的享受閱讀。謝謝柏蓉，忍受我撰寫論文最後這幾個月的兵荒馬亂以及忘東忘西，而仍抱持著：丟棄我會造成別人困擾的決心毅力陪著我。謝謝妳，遇見妳是我研所終點路途上最美的邂逅。謝謝爸媽縱容我的任性，讓我雙主修臺文法律，雖然多花了兩年大學的時間，但我想總可能在未來某天能發現它的價值。謝謝 14 號，謝謝這個號碼陪我征戰大小排球比賽，飛翔的路途上，我們依舊繼續前往。學業的路途，就暫時在此，畫下一個休憩，而另一個啟程，也將在不久後來臨。

該準備上路了：)

# 目錄

第一章 序論.....	1
第一節 研究動機.....	1
第二節 研究架構.....	2
第三節 研究範圍與限制.....	4
第二章 遺贈稅法存廢之主張.....	5
第一節 質疑遺產稅課徵之主張.....	5
第一項、社會給付國家鄰近說.....	5
第二項、家族團體維持說.....	6
第三項、重複課稅說.....	7
第四項、妨礙生產力成長說.....	8
第五項、阻礙企業經營及發展.....	8
第六項、國際潮流？！.....	8
第一款、美國遺產稅之動向.....	9
第二款、香港廢除遺產稅之修正.....	12
第三款、新加坡廢除遺產稅之修正.....	14
第四款、廢除遺產稅變成租稅天堂？！.....	16
第五款、日本平成二十三年稅制改正大綱.....	17
第一目、平成 25 年（2013 年）所得稅之稅率修正.....	17
第二目、相續稅.....	18
第三目、贈與稅.....	19
第四目、小結.....	20
第六款、小結.....	20
第七項、財產權自由運用.....	21
第八項、僅課到中產階級之稅收.....	22
第二節 肯定遺產稅課徵之主張.....	23
第一項、反資本主義體制說.....	23
第二項、財產重分配說.....	24

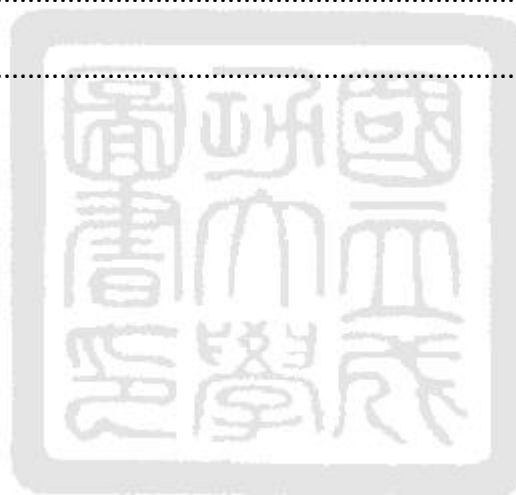
第三項、憲法依據說.....	26
第四項、所得補充稅理論.....	26
第五項、指定社會用途說.....	27
第六項、國家教育.....	28
第七項、租稅負擔能力說.....	28
第八項、提升租稅負擔率.....	29
第三節 小結：維持遺贈稅法之課徵 .....	30
第三章 從量能課稅原則看遺贈稅法立法目的 .....	32
第一節 量能課稅原則 .....	32
第一項、量能課稅原則之應用.....	32
第二項、量能課稅在我國之難題.....	33
第三項、小結：量能課稅是稅法之建構基地.....	34
第二節 遺產及贈與稅法立法目的 .....	36
第一項、民初遺產稅制定理由及背景.....	36
第二項、遺產及贈與稅法制定理由及背景.....	37
第三項、小結：落實遺產稅平均社會財富之目的與前提.....	37
第三節 小結：遺產及贈與稅法最初的夢想.....	42
第四章 從量能課稅原則分析稅捐主、客體架構.....	45
第一節 稅捐主體 .....	45
第一項、總遺產稅之課稅主體.....	45
第一款、我國遺產稅之課稅主體與缺失.....	45
第二款、我國贈與稅之課稅主體與缺失.....	47
第二項、分遺產稅制之課稅主體.....	48
第一款、德國分遺產稅之課稅主體簡介.....	48
第一目、遺產稅主體.....	48
第二目、贈與稅主體.....	49
第二款、日本分遺產稅之課稅主體.....	49
第一目、遺產稅主體.....	49
第二目、贈與稅主體.....	50



第三項、小結：從量能課稅原則調整課稅主體.....	51
第二節 稅捐客體 .....	54
第一項、稅捐客體之定義.....	54
第一款、我國總遺產稅制之課稅客體.....	54
第二款、日本分遺產稅制之課稅客體.....	54
第二項、稅捐客體課徵之時點及方式.....	55
第三節 小結：修正符合量能課稅原則之立法體系 .....	56
第五章 遺贈稅法稅基之計算.....	59
第一節 總遺產稅之稅基計算 .....	59
第一項、美國總遺產制稅基簡介.....	59
第二項、我國遺產及贈與稅採總遺產制之背景.....	59
第三項、我國現行法稅基計算.....	60
第一款、遺產稅稅基計算.....	60
第一目、免稅額.....	60
第二目、扣除額.....	60
第三目、回併計算及不計入遺產總額課稅.....	60
第四目、綜合計算.....	61
第二款、贈與稅稅基計算.....	61
第一目、視同贈與.....	61
第二目、免稅額.....	61
第三目、扣除額.....	61
第四目、不計入贈與總額稅額.....	62
第五目、綜合計算.....	62
第二節 分遺產稅之稅基 .....	62
第一項、日本相續稅法稅基計算.....	62
第一款、相續稅稅基計算.....	62
第一目、免稅額.....	62
第二目、扣除額.....	63
第三目、不計入遺產總額課稅之財產.....	64

第四目、綜合計算.....	64
第二款、贈與稅稅基計算.....	65
第一目、視同贈與.....	65
第二目、免稅額.....	66
第三目、扣除額.....	66
第四目、不計入贈與總額課稅.....	67
第五目、綜合計算.....	67
第三節 小結：限縮容有稅捐規避之規範.....	67
第一項、死因贈與之稅目稅基歸屬.....	67
第一款、日本法死因贈與之規範.....	67
第二款、我國法死因贈與之規範.....	69
第三款、小結.....	70
第二項、稅基修法建議.....	71
第六章 遺贈稅法稅率之調整.....	74
第一節 稅率變化.....	74
第一項、遺產稅稅率修法歷程.....	74
第二項、贈與稅稅率修法歷程.....	74
第二節 累進稅率與比例稅率.....	75
第一項、德國繼承稅法累進稅率簡介.....	75
第二項、我國遺產稅採累進稅率之立法背景.....	75
第三項、累進稅率與比例稅率之用途.....	76
第四項、租稅絞殺性之禁止與半數原則之討論.....	78
第五項、小結：立法目的影響稅制走向.....	81
第三節 現行法均一稅率之疑慮辯證.....	83
第一項、現行法稅率修正背景.....	83
第二項、稅率修正降低稅捐規避之辯證.....	85
第三項、稅率修正促進國際競爭力之辯證.....	89
第四項、提升納稅依從度增加稅收及資本運用之辯證.....	93
第五項、降低稅率是誰獲利.....	97

第一款、我國遺產及贈與稅相關數據統計.....	97
第一目、遺產稅.....	97
第二目、贈與稅.....	100
第二款、日本相統稅、贈與稅相關數據統計.....	102
第一目、相統稅.....	102
第二目、贈與稅.....	105
第三款、小結.....	108
第六項、稅率修正維護社會公平正義之辯證.....	110
第七項、小結：舉足輕重抑或政治圖謀.....	113
第四節 小結：採行得實現財富再分配之稅制.....	116
第七章 結論.....	122
參考資料.....	128



# 表目錄

表 1 美國免稅額及最高稅率表.....	11
表 2 美國歷年遺贈稅收入相關表 .....	12
表 3 香港歷年遺贈稅收入（港幣）相關表 .....	13
表 4 香港主要稅收（港幣）項目 .....	14
表 5 新加坡遺產稅率表 .....	15
表 6 稅收（TAX REVENUE）佔 GDP 百分比表 .....	15
表 7 平成 25 年所得稅（日元）之稅率修正 .....	17
表 8 平成 23 年度稅制改正大綱建議修法草案前後之相統稅基礎扣除額（日元） ..	18
表 9 相統稅稅率在平成 23 年度稅制改正大綱建議修法草案前後之變更 .....	18
表 10 未成年扣除額及第 19-4 條身心障礙者扣除額（日元）之修正 .....	19
表 11 受贈者（20 歲以上）從直系尊親屬所受贈與（日元）之稅率 .....	19
表 12 受贈者從上述以外之人所受贈與（日元）之稅率 .....	20
表 13 2010 年我國與其他國家賦稅收入占國內生產毛額（GDP）之比重 .....	30
表 14 台灣賦稅負擔率（含社會安全捐） .....	30
表 15 歷年遺贈稅收（新台幣億元）統計表 .....	39
表 16 平均每人可支配所得（元） .....	40
表 17 戶數五等分位組之所得分配比與所得差距 .....	40
表 18 政府移轉收支對家庭所得分配之影響 .....	41
表 19 各年總計房屋買賣數等數據 .....	86
表 20 都市地價指數（基期：97 年 3 月 31 日=100） .....	87
表 21 近年我國在 IMD 世界競爭力年報擷取選項排名 .....	89
表 22 近年我國在 IMD 世界競爭力年報國家排名 .....	90
表 23 2012 東亞國家 IMD 世界競爭力年報比較 .....	90
表 24 世界經濟論壇（WEF）近年對我國競爭力之評比 .....	90
表 25 近年國際收支金融帳節錄狀況（百萬美元） .....	91
表 26 中央政府總預(決)算歲入歲出（億元） .....	94
表 27 中央政府實質收入、支出、餘絀佔 GDP 比率（%） .....	94
表 28 各級政府歲入歲出淨額占 GDP 比率（%） .....	95

表 29 國內生產毛額 GDP (%) .....	96
表 30 近年稅收金額 (新台幣億元) 及佔 GDP 百分比 .....	96
表 31 政府稅收所得百分比 .....	96
表 32 遺產稅實徵件數 .....	97
表 33 遺產稅課稅金額 (新台幣萬元) .....	98
表 34 贈與稅實徵件數 .....	100
表 35 贈與稅課稅金額 (新台幣萬元) .....	101
表 36 相續稅稅收及課稅件數 .....	103
表 37 相續稅課稅價格階段及人數表 .....	103
表 38 贈與稅稅收及課稅件數 .....	105
表 39 贈與稅課稅價格階段及人數表 .....	106
表 40 日本每戶最高所得組為最低所得組之倍數 (倍) .....	109
表 41 日本稅收佔國內生產總值 (%) .....	109
表 42 政府對教育機構之教育經費支出佔 GDP 比率 (%) .....	111
表 43 社會福利支出淨額 .....	112
表 44 中央政府債務未償餘額占 GDP 比率 .....	112
表 45 遺產稅申報統計 .....	120
表 46 贈與稅申報統計 .....	121

# 第一章 序論

## 第一節 研究動機

不論古今中外之社會國家，自有人類群集即運生賦稅，雖然並非皆以明確形式或實質立法規定課徵賦稅，而可能有名實不符的賦稅產生，然而只要有人類活動之處，皆有賦稅之身影。歐洲經歷一連串的重大變革，文藝復興、宗教革命、民族國家、法國大革命、工業革命等之衝擊洗滌下，知識的充實累積也醞釀建構了法治及法治的充實化與完備化，進而促使與生活密不可分的賦稅也漸漸的成形與體制化。日本則於幕末「黑船事件」後，德川幕府德川慶喜大政奉還給明治天皇，經歷明治維新促使日本的現代化起步。日本近代稅制之確立，係多數學者及官員等從歐美租稅理論翻譯及留學中所學介紹而來<sup>1</sup>。晚清在歐洲各國與當時東亞最早現代化的日本相繼叩關之下，開始初步的洋務運動，亦將當時法律改革導向資本主義及富國強兵之軌道上，從而師承當時歐洲強權國家及鄰近的日本，使得我國法律體系本以大陸法系為主，後因二次大戰及中國本身的國共內鬥等歷史事件的變動下，導致國民黨政府敗退來台後，台灣形成以美國為首的自由國家與蘇俄、中國共產黨為首的共產國家之太平洋地理軍事緩衝地帶。台灣經歷荷蘭、西班牙、明鄭王國、清朝及日本佔據的文化洗禮之下，於國民黨政府撤退來台後，在美援政策影響之下，使得台灣社會更加揉合不同文化色彩，以英美為主的海洋法系也於此時開始真正完整融入台灣法的體系之中。戰前日本和民國時代中國既有的歐陸式法條註釋學風，許多學生因此選擇前往歐陸或同樣崇尚歐陸法的日本深造<sup>2</sup>，從而也促使台灣法律有著大陸法系及海洋法系的參與，迸出璀璨耀眼的知識火花與深埋在法律史脈絡中傳承的文化社會交流。

在如此多元的文化色彩交流之下的台灣法律史，自然可循出師承強國的脈絡可言，於晚清傳遞到中華民國立國立法之初，本係以富國強兵之本旨而立法，遑論是否導致法律移植的水土不服，至少在承襲之際，留學歸國之知識學子是將一國累積多年的知識經驗快速的導引至當時相關制度極度匱乏的我國，從而如同練武，雖未得其實，亦得其形，於立法經歷本土化後雖可能有淮橘為枳之象，但總能再經修法調整其不適之處，尋找到適合的軌跡。惟台灣的多元文化下是其優點，更是其缺點，其優點在於

---

<sup>1</sup> 大湖賢一，地方自制制度と稅制，收於近代日本の形成と租稅，近代租稅史研究會編，有志舍，2008年，頁114。

<sup>2</sup> 王泰升，具有歷史思維的法學：結合臺灣法律社會史法律論證，元照，2010年，頁60。

多元文化及多方論述，其缺點在於論述主張總無法面面俱到，於是大陸法系及海洋法系的承襲背景總會存在許多無法皆大歡喜的法律見解。

從而在稅制上，亦存有此類不同論述的意見產生，只不過並非僅是單純以法律切入討論觀點，而係由歷史、文化、政治及經濟等議題迫使稅法在現代社會法律制定的檯面上進行角力折衝，遺產及贈與稅法即是箇中代表。本文選擇遺產及贈與稅法為研究的題目，起因在於原先尚未觸及稅法之初，被繼承人過世之後，繼承人繼承遺產一事本係合情合理，經由民法繼承篇相關規定之下的繼承分配遺產乃係將我國從古至今私人之事，經由法律明文制度細膩化的成果，然我國在中華民國訂立遺產稅法之前，各朝各代並未有遺產稅的設立，縱立法經歷多年後，遺產稅仍有質疑聲浪，有謂遺產係被繼承人一生經歷國家重重課稅，諸如所得稅、營利事業所得稅等之課稅下的剩餘財產，為何在被繼承人過世之際，國家又看似欣喜再針對剩餘之遺產課最後一次稅收，可謂一隻牛被扒了數層皮。從而在民國 98 年遺產及贈與稅法的修正，修法討論以及前置作業更是綿延幾年間耗費許多研究與資源，然而修法結果卻並未盡如人意，修法主軸意見之促進經濟觀點更是引起學者間眾多批評聲浪。

相對於其他賦稅名稱雖有不同，但在承襲我國各朝代經歷長年的賦稅而言，遺產及贈與稅法在我國係相對嶄新之新興稅法，更是師承大陸法系與海洋法系之立法者在立法之初，即共同經歷討論應運而生的法體制，更在多次的修法過程中，持續的由此兩者進行磋商，更是無形中隱於此兩者幕後，藉由兩者法背景反覆折衝的社會、文化、經濟及政治之角力。本文將試圖爬梳出遺產及贈與稅法立法及制度上，從法制度面出發，歸納出是否有其脈絡可循，並希望藉此一問題由細微處窺見制度上的不圓滿，從而藉由比較法之相關對照探看現況法制面之不完善究竟為何，比較後再嘗試建議經由制度上的修正，期望矯正多年之病淤。

## 第二節 研究架構

第二章係從遺產及贈與稅法的存廢與立法目的談起，遺產及贈與稅之存在長期以來充滿爭議，尤其受到相關經濟學學者的批判，本章並陳遺產稅存廢之主張立場，存廢之說各有根據及立論，並有其可採之處，並陳述日、美、香港及新加坡遺產稅目相關變更之理由，欲從中探究存廢之立場背後，是否有跡可循，找出最適合我國立法存

廢之主張。

第三章則由量能課稅原則檢驗遺產及贈與稅法之存在及立法目的是否有其意義，惟量能課稅原則在我國法上似未明文規範，從而是否有法適用之餘地，為本章所欲探討者。並藉由立法理由及制定之背景，檢驗我國制定遺產及贈與稅法之立基及其立法目的是否有所實現，爬梳本法多次修法後是否仍秉持立法之初之實質涵義，並從民國 98 年之修法脈絡探尋是否符合本法制定之初衷與是否符合量能課稅原則。

第四章分析遺產及贈與稅法之體系架構，從主體、客體作完整性的拆解。遺產稅有總遺產稅制、分遺產稅制及折衷制，惟折衷制少見且係綜合總遺產稅制及分遺產稅制而成，從而本章在總遺產稅制及分遺產稅制之概念下，分析我國採總遺產稅制之原因，並藉由量能課稅原則揭示現行法中遺產及贈與稅之稅捐主體是否有不當之處，在稅捐客體上，對於其定義以及課徵之時點及方式進行介紹。從而利用量能課稅原則進行調整，並對照對照分遺產稅制之日本法體制對照探看法制面有無可供修法著手之處，。

第五章在總遺產稅制與分遺產稅制的制度不同下，稅基的計算方式以及範圍也有所不同，從而本章於此窺探，藉由稅目上條列對照，比較剖析我國及日本之遺產稅與贈與稅之計算方式，從中對比我國法是否有所缺失，並附帶討論關於我國法未明文規定死亡贈與之稅基係歸何者稅目，最後則建議修法方向以及試擬修法建議。

第六章稅率之調整先從法制史面向觀看修法歷程，從而討論比例稅制與累進稅制之不同，並試圖探究立法目的與稅制之間是否有所牽連關係。最後則將民國 98 年修法爭議的經濟因素做一完整的比較論述。藉由現行法稅率修正背景，剖析現行法修法理由，從修法理由展望之稅率修正降低稅捐規避、促進國際競爭力、提昇納稅依從度增加稅收與資本運用、稅率降低使民眾獲利以及降低稅率係維護社會公平正義，藉由各種統計整理圖表以及相關資料檢驗每一個降低稅率所展望產生之益處是否可行，從而比較修法前後是否有所差異，以此歸納論證對比是否降低稅率可達到相關之展望，並從辯證所得之結論對於遺產及贈與稅法進行修法建議。



第七章係結論。本篇論文藉由量能課稅原則討論分析立法目的與體系之後，並比較外國法以及法制相關修正理由，從而在結論陳述本文研究討論之成果與修法構想。從立法目的之初的相關資訊，窺見大陸法系與海洋法系蘊含堆砌的知識背景，並進而藉由立法史之軌跡探尋我國承襲適用外國法例，究為何者較適合植根於我國，並以此再深入探查得知影響立法之真正因素為何。在前述章節分析比較之後，經由明確的呈現而使問題彰顯，從而期待促使立法者積極修法。

### 第三節 研究範圍與限制

本文的研究範圍，必須先附帶說明的是，贈與稅為遺產稅之輔助稅課<sup>3</sup>，立法理由彰顯此理。從而本文主軸係以遺產稅討論之，遺產及贈與稅法係廢除遺產稅而合併新增之贈與稅改以遺產及贈與稅法為單一法源，本文亦以遺產及贈與稅法為題，而討論主軸仍為其中之遺產稅法為主軸，蓋輔助稅課之架構則從主要稅課為主，在此敘明。從討論遺產及贈與稅法存廢及立法目的，再藉由量能課稅原則重新檢驗稅捐體制的構成，最後再藉由立法目的與體制上是否完備，作一完整性的結合探討，藉由比較法與量能課稅原則重新塑型遺產及贈與稅法，並試圖繪出是否與社會政治經濟活動有所連結，作一鳥瞰性的瞻顧。

又受限於撰文者之語言能力，本文所參考的語文資料係以中文、日文書籍與英文網路資料為主，日文資料係以撰文者能力所及之處加以查閱翻譯，並盡可能蒐集到日本稅法相關書籍最新版本以符時態，日本相續稅法皆以日本稅法原文之相「続」稅法。然德文資料並非撰文者語文能力所及，故本文參考之德國文獻資料多係自學者文獻再轉引之登載資料為主，此為本文研究討論所明顯不足之處。

---

<sup>3</sup> 立法院公報第 62 卷第 6 期 562 號院會記錄，頁 69。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@62500600;0038;0111> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

## 第二章 遺贈稅法存廢之主張

商業週刊於採訪經建會主任劉憶如時，該訪談中劉憶如引用經濟學諾貝爾獎得主史迪格里茲（Joseph Stiglitz）之主張，其自 1978 年就開始提倡廢除遺產稅，並發表經典論文闡述遺產稅制的不公平。史迪格里茲（Joseph Stiglitz）說有的父母親把錢花在小孩的教育上，也就是培養小孩的human capital（人力資本），政府不會予以課稅（在台灣就是送小孩去補習、上私立小學等，這不會課稅），可是如果家長認為小孩沒有讀書的興趣或能力，因此擔心小孩未來的生活，因而決定存錢留給他，這就變成遺產，必須要納遺產稅，無疑是剝奪為人父母自由選擇的權利。調降或廢除是世界趨勢 為何台灣獨獨不同<sup>4</sup>？

遺產稅從民國 35 年 3 月 23 日制定 27 條開始課徵，於民國 62 年 1 月 26 日廢止，並於同時新制定現行之遺產及贈與稅法，係併合遺產稅法及新制定贈與稅法之故。遺產稅通常宣稱其法理基礎在於阻扼世族歷代財富之無限累積，以及重課不勞而獲，以達平均社會分配，因此其倫理性、道德性之社會意義重於財政收入，惟在民國 98 年修正遺產及贈與稅法之立法理由則宣稱係為促進經濟發展，引發調降或廢除之爭議，最終修法結果卻係將稅率降至 10%。從而本文所欲討論者，係窺探本法存在是否正當、修法合理性以及在立法目的之上，是否名實相符。遺產及贈與稅法的存在係長年稅務討論之中的常客，其重點不外乎主張存廢與否，有從重複課稅觀點切入討論，亦有從財產重分配的角度深入探討，其主張各有千秋。惟其稅或存或廢，稅率或高或低，皆是各國討論本法課題時的主軸，從而以下分述評析主張存廢之立場，並附以我國現況討論之。

### 第一節 質疑遺產稅課徵之主張

#### 第一項、社會給付國家鄰近說

此說認為社會給付國家，對人民負有保護照顧義務，與關係疏遠的繼承人相較，對死者而言更為親近，故繼承法上法定繼承限於一定親屬，並對遺產課以一定之累進稅<sup>5</sup>。惟我國憲法第 15 條規定，人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。我國憲

<sup>4</sup> 商業周刊第 1017 期，遺產稅不廢 台灣錢外流更嚴重，2007 年 5 月 21 日。網路資源：  
<http://www.businessweekly.com.tw/webarticle.php?id=26942&p=2> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>5</sup> W. Leisner, Rechtfertigung der Steuern. Eine vergessene Vorfrage, Der Staat, 1986, S.481 轉引自，葛克

法承認並保障私有財產制，而繼承權是私領域產物，遺產稅係公法上給付予國家之稅收，屬於公共利益。學者有謂不宜將公法上遺產稅之依據，歸之國家繼承權，而使憲法承認之公私領域區分及國家社會二元論有所牴觸<sup>6</sup>。此說認課徵遺產稅之主張似立足於共產主義式國家之故，我國憲法第1條及第2條即宣示，中華民國基於三民主義，為民有民治民享之民主共和國，主權屬於國民全體。係採民主法治之國度，且保障私有財產權。租稅制度的成立，乃以私有財產制度為其基礎，因此僅在保障私有財產制度的國家體制下始有其存在<sup>7</sup>，故此說質疑遺產稅正當目的之主張係不適用於我國。

## 第二項、家族團體維持說

遺產稅之依據亦有基於大家族之解體觀念而來。臺灣在1937年實施稅制改革，新設繼承稅。有謂，新創之租稅均為日本進入戰時體制後，為達加深搜刮以應蔽悉始採行者<sup>8</sup>，惟繼承稅之創設，固為租稅制度之一大進步，但以稅率低、免稅部分過多，實徵數微不足道，於財政收入，無所裨補<sup>9</sup>。台灣在日治時期首次採行臺灣相續稅令（昭和12年(1937)年律令第七號），對於家督繼承採取相當低的稅率。其理由係，家督繼承人繼承財產的同時，也承繼了種種權利義務之戶主權，蓋繼承之家產係家族扶養之來源，構成家族制度之物質基礎<sup>10</sup>。歐洲日耳曼法，家產為家屬團體共同共有，族產、家產之繼承，不過為財產管理人地位之更替，只要繼承時，家族仍能維持家族團體之功能，應免於課稅<sup>11</sup>，蓋其繼承係用於撫養家屬之故。又國家須扮演與家族相同之社會功能，國家係基於準親屬之地位，遺產稅即為國家代替家族家產負社會照顧扶養責任之對價<sup>12</sup>。在德國，威瑪憲法第154條第2項明文規定國家有權參與繼承財產之分配，亦為此種國家繼承權之依據<sup>13</sup>。然按我國民法1148條之法定繼承主義，舊法採概括繼承主義，民國98年5月22日修正改採限定繼承主義，由個人繼承之法定繼承本係私法上的關係，無論是修法前後，家族團體維持說之免稅理由並不適用於

---

昌，遺產稅規劃與法治國理念，稅法基本問題-財政憲法篇，元照，2005年，頁188。

<sup>6</sup> 葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，稅法基本問題-財政憲法篇，元照，2005年，頁188。

<sup>7</sup> 新井隆一著、林遂生譯，租稅法之基礎理論，財政部財稅人員訓練所，1984年，頁6。

<sup>8</sup> 黃靜嘉，春帆樓下晚濤急：日本對臺灣殖民統治及其影響，臺灣商務，2002年，頁310。

<sup>9</sup> 黃通、張宗漢、李昌權編，日據時代臺灣之財政，聯經，1987年，頁48。

<sup>10</sup> 塩見俊二，臺灣相續稅令解說，青木崑，昭和12年（1937年），頁101-102。

<sup>11</sup> W. Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 1970, S.19. 轉引自，葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，稅法基本問題-財政憲法篇，元照，2005年，頁188。

<sup>12</sup> 葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，稅法基本問題-財政憲法篇，元照，2005年，頁188。

<sup>13</sup> Ritschl, HDSW III, 1964, S.275. 轉引自，葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，稅法基本問題-財政憲法篇，元照，2005年，頁188-189。

我國，蓋我國繼承法之規定，本係以個人繼承而非家族繼承為主，且除承認遺囑自由之外，尚存有特留分保障個人繼承之規定充分顯示我國採取個人繼承並以個人主義為主的法律思維，又基於繼承為私法關係，遺產稅係對於個人繼承行為所得之財產課稅，從而家族團體維持說之質疑主張不適用於我國。

### 第三項、重複課稅說

輿論有謂，遺產稅係對個人之雙重課稅，蓋因所得稅已經針對每個個人每年累積之財富課稅，而遺產稅又針對每個個人每年度課稅完後之終身累積財富課稅，從而遺產稅係在個人繳納所得稅後之「稅後所得」，再予以一次課稅之雙重課稅。更有經濟論者舉例，若一個家庭的「稅後所得」全部花光，甚至浪費掉，則不須繳納遺產稅，反而若家庭辛辛苦苦存錢儲蓄，反倒要繳遺產稅，係另類的成為對個人及家庭儲蓄的「不當懲罰」<sup>14</sup>。

惟針對此一論點，從量能課稅原則而言，所得稅與遺產稅各自的稅捐主體各有不同，前者為獲取所得之人，後者則為繼承遺產之繼承人，故尚難謂構成重複課稅。除非我們主張所得單一稅制，否則在複式稅制度下，總遺產稅與所得稅只是一種形式上的重複課稅，租稅負擔是否合理，應視兩者如何搭配，僅以「重複課稅」這個理由並不足以支持遺產稅應當廢除的命題<sup>15</sup>。學者Klaus Tipke則認為是否同種類稅捐的認定，並不能從法學上、技術上的構成要件加以比較，而應以一個稅捐是與經濟上的給付能力的何種組成部分相連結為準，其界限必須取向於與課稅相連結的、不同的經濟上給付能力的課稅財貨（客體）以及其衡量基礎（稅基）<sup>16</sup>。從而按量能課稅原則之觀點，課稅係針對財產之流動所增加之賦稅能力，課稅主體之繼承人繼承遺產，使其財產能力增加，進而使賦稅能力提升，故以此而課稅之，與所得稅之課稅主體係該獲得所得之人，而對其獲得所得課稅不同，兩者之共同點僅在於，獲得財富者即按其所增加財產能力而提升之賦稅能力課稅，故重複課稅之說係非可採。

<sup>14</sup> 商業周刊第 1017 期，遺產稅不廢 台灣錢外流更嚴重，2007 年 5 月 21 日。網路資源：  
<http://www.businessweekly.com.tw/webarticle.php?id=26942&p=2> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>15</sup> 蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 183。

<sup>16</sup> Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band 3, 1993, S.1096 f.轉引自，陳清秀，地方課稅立法權之研討，現代稅法原理與國際稅法，二版，元照，2010 年，頁 707。

#### 第四項、妨礙生產力成長說

凡租稅無不具有減少蓄積力量的傾向<sup>17</sup>。有謂財產世代相傳，可以累積資本，資本增加，方可增進投資與就業之機會；而遺產稅係徵取人民一部份之財產，使人民資本減少，故遺產稅之徵收，即係對資本之課稅，實足以妨礙社會生產力之發達<sup>18</sup>。雖稅務領域的一個主要原則，對任何活動課稅都會妨礙這種活動，然而遺產稅之課徵係針對獲得財產之人所課徵之一次性稅捐，雖因而使獲得遺產者實質上所獲財產減少，然而國家所獲稅捐轉而行使於公共利益之上，即形同一筆資金轉換不同主體而行社會運行之行為，從而不僅不會妨礙社會生產力，甚至由私人蓄積資產，也並無法保證私人將使用全部資金投入促進社會生產力，從而此一說法，在現今提倡政府應有所為以及國之根本憲法明文揭示之社會福利國之下，即形同於一假設性命題而無實際數據彰顯課徵遺產稅使得生產力下降。

#### 第五項、阻礙企業經營及發展

主張廢除遺產稅的人經常說，遺產稅是家族事業或家族農莊的沉重負擔<sup>19</sup>，小規模企業主及事業若不賣必要之不動產則不能確保有納稅資金<sup>20</sup>。遺產稅負繳納將會對資金週轉流動性產生限制；其次，會對經營權之延續造成中斷之不確定性<sup>21</sup>。由於小型企業的資產大多數用於擴張企業經營，以致擁有的流動性資產相對較小，在主要經營人過世時，常面臨現金流動性不足，而必須出售股權以繳納遺產稅款的困境<sup>22</sup>。然而我國稅法對於務農者有相關之租稅優惠，且對於繳納遺產稅者，亦有繳納不出而分期之制度考量，而真正會造成資金與經營權之問題，多是繼承人眾多時之繼承問題，稅賦具有合理之通融性，從而此類迷思係屬較為無謂之堪慮。

#### 第六項、國際潮流？！

主張廢除遺產稅者舉例各國廢除遺產稅如下：加拿大於 1972 年廢除遺產稅、澳

<sup>17</sup> 李嘉圖 D. Ricardo 撰、潘志奇譯，經濟學及賦稅原理，臺灣銀行經濟研究室，1981 年，頁 87。

<sup>18</sup> 李立泉，遺產稅簡論，財政部財稅人員訓練所，1980 年，頁 12。

<sup>19</sup> 保羅·克魯曼(Paul Krugman)著、周翠如譯，減稅圖利了誰：克魯曼減稅經濟學，時報，2009 年，頁 82。

<sup>20</sup> 宮入興一編著，現代日本租稅論，稅務經理協會，2006 年，頁 141。

<sup>21</sup> 何志欽、林惠玲，遺產及贈與稅之檢討，財政部研究報告，2002 年 7 月，頁 8。

<sup>22</sup> 何志欽、林惠玲，遺產及贈與稅之檢討，財政部研究報告，2002 年 7 月，頁 9。

洲於 1977 年到 1984 年分階段廢除遺產稅、加拿大於 1972 年廢除、馬來西亞於 1991 年廢除、紐西蘭於 1992 年廢除、義大利、澳門於 2001 年廢除、美國採逐年降低遺產稅，從 2001 年開始逐年提高課徵門檻及免稅額，並於 2010 年廢止、香港於 2006 年廢除及新加坡於 2008 年廢除遺產稅，從而主張廢除者認為此一趨勢係不可免，認為我國亦應跟隨此一廢除潮流前行，惟此一說法似有疑義，容下說明。

### 第一款、美國遺產稅之動向

美國自 1916 年起開徵遺產稅，並自 1924 年起開徵贈與稅法作為遺產稅之補充稅<sup>23</sup>。美國遺贈稅法 1977 到 1981 最高稅率為 70%，1982 最高稅率 65%，1983 最高稅率 60%，1984 到 2001 最高稅率為 55%<sup>24</sup>。2001 年，美國國會通過的「經濟成長與稅收救濟協調法」(the Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001)，內容係遺產稅的免稅額從 2001 年的 67.5 萬美元逐年遞增到 2009 年的 350 萬美元，稅率則從 55%降低至 45%，於 2010 年則廢除遺產稅，從而於 2011 年復徵遺產稅，最高稅率恢復到 55%。

2001 年小布希政府計畫廢除美國遺產稅，立刻引來一百五十位富豪簽名表示反對，其中包括全球首富比爾·蓋茲的父親、著名貨幣投機者索羅斯 (George Soros) 以及巴菲特，特別是巴菲特將問題看得更嚴重，「這破壞了美國賴以立國的社會基礎，就是憑個人能力而不是憑家世致富。」巴菲特曾表示<sup>25</sup>。報載<sup>26</sup>並轉述以前老羅斯福<sup>27</sup> (Republican president, Teddy Roosevelt, 1858-1919) 建議推行遺產稅，主張繼承巨大的財富對社會是沒有助益的，老羅斯福主張，從整體而論，允許繼承鉅額財產的稅制，不論對於作為一個整體的國家或是個人並不會帶來任何的利益。微軟老闆比爾蓋茲帶頭反對廢除，其支持課徵遺產稅工商業論者主張，不公平的財富分配將影響社會民眾的凝聚力，從而取消遺產稅將使未來十年減少 85 億美元的稅收，且將對社會福利及教育制度的經費運用產生嚴重影響，且對慈善公益團體的捐贈將受到嚴重的影響，

<sup>23</sup> 2008 主要國家稅制概要，財政部稅制委員會(編)，財政部，2008 年，頁 1-41。

<sup>24</sup> 整理自稅收聯合委員會出版品，網路資源：<https://www.jct.gov/> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>25</sup> 吳怡萱，巴菲特：連清潔工稅率都比我高，商業週刊第 1046 期，2007 年 11 月 12 日，頁 60。網路資源：<http://www.businessweekly.com.tw/webarticle.php?id=28754&p=1> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>26</sup> <http://www.reuters.com/article/2012/11/30/us-usa-fiscal-estatetax-idUSBRE8AT09I20121130> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>27</sup> 美國白宮簡介資訊。網路資源：

<http://www.whitehouse.gov/about/presidents/theodoreroosevelt/> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

每年至少損失 60 億美元，蓋許多捐贈皆是為了節省稅捐支出而捐贈，且根據資料顯示，美國上層社會有錢的人百分之一所得，比中下階層人民百分之九十五的所得還高<sup>28</sup>。巴菲特用數字證明，遺產稅捐如何減輕美國貧窮家庭的負擔，美國一年的遺產稅來自一萬二千個富有家戶，總數約三百億美元，這筆錢平均可以讓每個貧窮家戶少繳一千美元的稅金，共計有三千萬個貧窮家戶受惠<sup>29</sup>。「你看看我那些在《富比士》（Forbes）上的有錢夥伴們，」巴菲特笑說，富人們不會因為較高的所得稅率，就說要罷工，說要把錢緊黏在床墊底下，他們會去投資，鎮日與富人為伍的巴菲特在NBC專訪中表示，對富人來說，增加所得最有效的方式就是投資，第二種方式就是遊說國會減稅<sup>30</sup>。

惟小布希推行之「十年循環政策」並未復行，2011 年修法之際，在政治角力下變相提升更高的免稅額（500 萬美元）及遺贈稅立法史上最低的稅率（35%），從而再於 2012、2013 年交替之際，通過「美國納稅人救助法」法案（American Taxpayer Relief Act of 2012<sup>31</sup>），此一法案本係自 2010 年「租稅減免優惠、失業保險再授權及創造就業行動」（Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act）（簡稱 TRUIRCA 或 TRA 2010）蛻變延續而來之修法。原先歐巴馬執政黨主張遺贈稅修法降低免稅額 350 萬美元及增加最高稅率 55%，然在政治折衝及競選政治現實面考量之下，修法免稅額反增至 525 萬美元及最高稅率 40%，從而此一政治角力雖看似復徵遺贈稅法，然在政治操作下探其實質則成為近乎名存實亡的租稅。而在 2001 年的減稅計畫之中，亦包含所得稅之稅捐福利。布希的減稅計畫是降低所得稅，但是綜合稅不變，所以無論是從佔所得的比率，還是佔總稅款的比率來看，這樣等於是自動把減稅的最大利益交給所得稅遠高於薪資稅的人<sup>32</sup>。薪資稅的實質負擔，主要是落在受雇人員身上。惟員工真正得到的薪資，大約是他所能增加的生產價值減掉薪資稅，於是整個薪資稅，實際上是從工資裡扣除的<sup>33</sup>。從而藉由上述，一般人民實質上享受不到所

---

<sup>28</sup> 鄭曉雯譯，布希總統計畫廢除美國遺產稅，稅務旬刊，第 1851 期，1993 年 2 月 28 日，頁 24 以下。

<sup>29</sup> 吳怡萱，巴菲特：連清潔工稅率都比我高，商業週刊第 1046 期，2007 年 11 月 12 日，頁 60。

<sup>30</sup> 吳怡萱，巴菲特：連清潔工稅率都比我高，商業週刊第 1046 期，2007 年 11 月 12 日，頁 60。

<sup>31</sup> 網路資源：<http://www.irs.gov/uac/Newsroom/Annual-Inflation-Adjustments-for-2013> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>32</sup> 保羅·克魯曼(Paul Krugman)著、周翠如譯，減稅圖利了誰：克魯曼減稅經濟學，時報，2009 年，頁 80。

<sup>33</sup> 保羅·克魯曼(Paul Krugman)著、周翠如譯，減稅圖利了誰：克魯曼減稅經濟學，時報，2009 年，頁

得稅的稅率降低福利。有謂，遺產稅設計的目的，是限制「繼承而得的」分配不均，好讓立足點略為公平一點<sup>34</sup>，然由美國歷年遺贈稅收入相關表中可以窺見，稅率降低及免稅額提升之後，雖近年遺贈稅收維持一定數額之稅收，但在免稅額提高及稅率降低之下，稅收實有縮減，近兩年則稅收明顯減半。從而原先用於社會福利及教育之經費明顯亦受到波及，捐贈慈善公益用於節省稅捐之意圖亦因免稅額大幅提高及稅率降低而將有所斟酌，則財產再分配之機能遭受破壞，調節貧富之資源減少，且財富持續在富人等少數一群人之中累積，貧富之間逐漸擴大，減稅，其實是圖利了富人。

表 1 美國免稅額及最高稅率表<sup>35</sup>

年度	遺贈稅免稅額	最高稅率	贈與稅免稅額	最高稅率
2001	675,000	55%	10,000( 每 年 )/ 675,000 (終生累計額)	55%
2002	1,000,000	50%	11,000( 每 年 )/ 1,000,000(終生累計額)	50%
2003	1,000,000	49%	11,000/1,000,000	49%
2004	1,500,000	48%	11,000/1,000,000	48%
2005	1,500,000	47%	11,000/1,000,000	47%
2006	2,000,000	46%	12,000/1,000,000	46%
2007	2,000,000	45%	12,000/1,000,000	45%
2008	2,000,000	45%	12,000/1,000,000	45%
2009	3,500,000	45%	13,000/1,000,000	45%
2010	N/A	N/A	N/A	N/A
2011	5,000,000	35%	13,000/5,000,000	35%
2012	5,120,000	35%	13,000/5,120,000	35%
2013	5,250,000	40%	13,000/5,250,000	40%

78。

<sup>34</sup> 史迪格里茲(Joseph E. Stiglitz)著、羅耀宗譯，不公平的代價：破解階級對立的金權結構，天下，2013年，頁195。

<sup>35</sup> 整理自美國內地稅局(Inland Revenue Service, IRS)。網路資源：<http://www.irs.gov/> (2013/9/14 最後瀏覽日)。



表 2 美國歷年遺贈稅收入相關表<sup>36</sup>

年份	遺贈稅收(億)	稅總收入(億)	佔稅總收入之%	佔 GDP 之%
1998	240.7	17217.2	1.4	0.3
1999	277.8	18274.5	1.5	0.3
2000	290.1	20251.9	1.4	0.3
2001	284	19910.8	1.4	0.3
2002	265	18531.3	1.4	0.3
2003	219.5	17823.1	1.2	0.2
2004	248.3	18801.1	1.3	0.2
2005	247.6	21536.1	1.1	0.2
2006	278.7	24068.6	1.2	0.2
2007	260.4	25679.8	1.0	0.2
2008	288.4	25239.9	1.1	0.2
2009	234.8	21049.8	1.1	0.2
2010	188.8	21627.2	0.9	0.1
2011	73.9	23034.6	0.3	0.0
2012	114	24686	0.46	0.1

## 第二款、香港廢除遺產稅之修正

香港遺產稅稅率係採 4 個級距之比例稅制，惟《2005 年收入(取消遺產稅)條例》於 2006 年 2 月 11 日修法廢除遺產稅，從而於 2005 年 7 月 15 日到 2006 年 2 月 11 日之間去世之被繼承人遺產淨額超過 750 萬港幣，僅課徵象徵性稅額 100 港幣。

香港之經濟體系係以金融業為主，容易受外在因素而有所波動，諸如匯率、油價等。香港取消遺產稅，主要係為推動資產管理業務發展，欲推動香港的金融業發展，並加強香港作為國際金融中心的地位。在《二〇〇五至〇六年度政府財政預算案》中可以得知香港存廢遺產稅亦有不同之聲浪，有對於能者多稅之看法，亦有舉例相關廢除遺產稅之國家，且官方分析認為遺產稅是對中小企業之發展有所耽擱，從而香港決

<sup>36</sup> 本表整理自稅收聯合委員會。網路資源：<https://www.jct.gov/> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

定廢除遺產稅，藉此提昇資產管理及金融事業。特別的是，官方強調投資受許多因素影響，從而無法估計廢除遺產稅會有多大的效益。

由香港歷年遺贈稅收入相關表中可以看到利得稅、薪資稅及印花稅是香港主要稅收來源，此三者皆與其經濟體系相關，從而比對 2006 年遺產稅廢除前後，此三者所占總百分比確係增加，雖有起落，但比對 2006 年廢除前所占百分比仍係較高，且稅收總額亦明顯上揚，從而可以肯定香港廢除遺產稅確係幫助其提升經濟事業發展，惟遺產稅廢除僅係提升投資成效之可能條件之一，並非其絕對條件。蓋香港廢除遺產稅之際，亦同時著手完善金融制度，制定《存款保障計劃條例》，進一步加強存款保障、制定《二〇〇四年專業會計師(修訂)條例》、《企業管治常規守則》以及推定債市投資。從而可見香港廢除遺產稅而明顯增加稅收，僅係屬其中條件之一，尚須有其他條件落實，方得提升投資，促使經濟事業發展，進而使主要稅收有所增益之故，否則僅廢除遺產稅便可提升資管產業發展，便不會有圖表中數據有所起落之稅總收入，而係每年直線或緩慢增加稅總收入了。

表 3 香港歷年遺贈稅收入（港幣）相關表<sup>37</sup>

年	稅總收入(億)	遺贈稅收(億)	遺贈稅收佔總收入之%
2000-01	1004.3	15	1.4
2001-02	1013.2	19.2	1.8
2002-03	931.3	14	1.5
2003-04	1061.9	14.5	1.3
2004-05	1276.8	14.6	1.1
2005-06	1450.2	16.7	1.1
2006-07	1551	7.7	0.4
2007-08	2006.9	3.5	0.1
2008-09	1914.7	1.7	0
2009-10	1790.9	1.8	0
2010-11	2090.1	2.1	0

<sup>37</sup> 本表整理自香港稅務局。網路資源：<http://www.ird.gov.hk/index.htm> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

2011-12	2383.2	0.9	0
---------	--------	-----	---

表 4 香港主要稅收（港幣）項目

年	稅總收入(億)	利得(%)	薪資稅(%)	印花稅(%)
2000-01	1004.3	42.8	26.2	10.8
2001-02	1013.2	43.8	28.3	8.5
2002-03	931.3	41.7	31.9	8.0
2003-04	1061.9	45.9	26.3	10.6
2004-05	1276.8	45.9	26.6	12.4
2005-06	1450.2	48.1	25.9	12.3
2006-07	1551	46.3	24.9	16.2
2007-08	2006.9	45.6	18.7	25.7
2008-09	1914.7	54.4	20.4	16.8
2009-10	1790.9	42.8	23.0	23.7
2010-11	2090.1	44.	21.2	24.4
2011-12	2383.2	49.8	21.7	18.6

本表整理自香港稅務局歷年之年報

### 第三款、新加坡廢除遺產稅之修正

新加坡係從英國承襲遺產稅，課徵最高稅率 60%一直到維持到 1984 年<sup>38</sup>。2008 年新加坡廢除遺產稅前，其遺產稅率採二級稅率<sup>39</sup>，應稅遺產在 1200 萬新加坡幣以內，課徵 5%的稅率；反之，超過 1200 萬則課徵 10%的稅率。新加坡稅捐主體分成三類：為管理死者遺產者，稱為遺產之代表人（the Grant of Representation），若有遺囑指定者，稱為遺囑執行人（executor），若無遺囑指定者，則稱為遺產管理人（administration）。新加坡在 2008 年之前的遺產稅之課徵係分為住民資產及非住民資產，前者之起徵點為 900 萬新加坡幣，後者為 60 萬新加坡幣。

主張廢除者之立論係針對資產管理之發展而言，此舉將鼓勵亞洲的富人到新加坡

<sup>38</sup> 網路資源：[http://www.mof.gov.sg/budget\\_2008/speech\\_p4/p4.html](http://www.mof.gov.sg/budget_2008/speech_p4/p4.html) (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>39</sup> 網路資源：[http://www.mof.gov.sg/budget\\_2008/speech\\_p4/p4.html](http://www.mof.gov.sg/budget_2008/speech_p4/p4.html) (2013/9/14 最後瀏覽日)。

置產並茁壯本地之資產管理業務。新加坡廢除遺產稅之立法，評估每年將減少 7500 萬新加坡幣（SGD）的稅收<sup>40</sup>，惟此舉雖使稅收減少，然立法刪除之本意係在經濟發展並促使新加坡成為具有吸引財富投資之處，從而雖減少總稅收之極小稅額，卻將因吸引財富投資而使工商業經濟發展更具優勢，則工商業經濟發展活絡將再反映至稅收之上，一方面茁壯經濟發展，另一方面則增加稅收。新加坡之稅制係採二級稅制，並無累進稅率之社會意義目的存在，從其稅制走向資本主義導向之立法時，遺產稅制便已僅係純粹之財產所得稅收，從其稅捐主體皆係形式之執行者便已可見一斑，其對於遺產稅制並無充分實質之量能課稅原則，僅係二分稅率，且除財源稅收之外，亦無調節貧富之立法目的，從其城市國家之結構規模係可知其並無豐富資源發展各方面均衡之產業發展，僅能透過金融及資產管理事業之相關稅收獲得國家施政之資源，從而其以提升經濟體制發展為主要目的，廢除稅收明顯低小之遺產稅，並不讓人意外。且由新加坡遺產稅率表中可見，2008 年前後稅收有明顯之差距，其提升發展金融資管之目的確有成效，並回饋至稅收之中而有所增益。

表 5 新加坡遺產稅率表<sup>41</sup>

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
遺產稅收(億)	1.81	3.5	0.8	0.98	1.53	立法刪除 <sup>42</sup>
稅總收入(億)	215	237.9	256.8	288.2	366.3	377
遺產稅收佔稅總收入之%	0.84	1.4	0.31	0.34	0.41	

表 6 稅收（Tax Revenue）佔GDP<sup>43</sup>百分比表<sup>44</sup>

年	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Tax	12.5%	12.1%	13.4%	14.3%	13.2%	13.4%	13.7%	13.7%

<sup>40</sup> 網路資源：[http://www.mof.gov.sg/budget\\_2008/expenditure\\_overview/mof.html](http://www.mof.gov.sg/budget_2008/expenditure_overview/mof.html) (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>41</sup> 本表整理自新加坡財務年度預算案重點報告。網路資源：<http://app.mof.gov.sg/index.aspx> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>42</sup> 2008 年 2 月 15 日立法刪除遺產稅。

<sup>43</sup> GDP 係國內生產總值（Gross Domestic Product），又稱國內生產毛額或本地生產總值。為某一期間本國及非本國常住居民提供要素在國內從事生產所創造之附加價值。

<sup>44</sup> 本表係整理自新加坡財政年度預算案之整體財政狀況佔國內生產總值之百分比。

網路資源：<http://app.mof.gov.sg/index.aspx> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

Revenue (%of GDP)								
稅 收 (億)	256.8	288.2	366.3	377	366.1	418.4	457.2	482.2

#### 第四款、廢除遺產稅變成租稅天堂？！

大多數的租稅天堂就人口及領土面積而言，是世界上最小的國家之列<sup>45</sup>。缺乏腹地也影響這些國家的社會與政治結構，小而人口密集的國家或領地，力如城市國家新加坡、香港、盧森堡、百慕達、馬爾他，極乏土地，無可避免地發展轉口業務導向經濟，包括境外金融<sup>46</sup>。所謂之租稅天堂，標榜低稅率或無稅率，但實質上確係透過資金流動的處理費、管理費以及相關費用而獲取稅收，並非全然無稅之環境而得以規避完善。許多這類國家的主要政經操縱力量是國際導向的商人階級，歷經時日，商人階級很輕易地進出口業務轉型為提供金融服務。此外，由於規模小，許多這類地區被富有家族的寡頭力量操縱，使得這些地區很容易建立經濟與法律的不透明性<sup>47</sup>。

經濟學家Hiroshi Kakazu所謂的「實利經濟體」(rentier economies)，即仰賴攫取流動資本以賺取利息收入，當整個經濟與社會朝向仰賴流動性最高的要素時，這個經濟體將處於非常脆弱的地位，境外產業導致租稅天堂和世界大都會的關連性更加密切，因此變得極易受到經濟循環波動的影響<sup>48</sup>。從而對照新加坡及香港在 2009 年金融海嘯明顯在稅收上受到影響，從而可以再次確定廢除遺產稅提升經濟發展在香港跟新加

<sup>45</sup> Ronen Palan, Richard Murphy, and Christian Chavagneux, *Tax havens : how globalization really works*, Cornell University press, 2010, p 184. ; 羅能.帕蘭(Ronen Palan), 理察.墨菲(Richard Murphy), 克里斯提昂.薩瓦紐(Christian Chavagneux)作、李芳齡譯, 逃稅天堂?: 打開全球化資產遊戲的藏寶圖, 時報文化, 2010 年, 頁 233。

<sup>46</sup> Ronen Palan, Richard Murphy, and Christian Chavagneux, *Tax havens : how globalization really works*, Cornell University press, 2010, p 185. ; 羅能.帕蘭(Ronen Palan), 理察.墨菲(Richard Murphy), 克里斯提昂.薩瓦紐(Christian Chavagneux)作、李芳齡譯, 逃稅天堂?: 打開全球化資產遊戲的藏寶圖, 時報文化, 2010 年, 頁 234-235。

<sup>47</sup> Ronen Palan, Richard Murphy, and Christian Chavagneux, *Tax havens : how globalization really works*, Cornell University press, 2010, p 185. ; 羅能.帕蘭(Ronen Palan), 理察.墨菲(Richard Murphy), 克里斯提昂.薩瓦紐(Christian Chavagneux)作、李芳齡譯, 逃稅天堂?: 打開全球化資產遊戲的藏寶圖, 時報文化, 2010 年, 頁 235。

<sup>48</sup> Ronen Palan, Richard Murphy, and Christian Chavagneux, *Tax havens : how globalization really works*, Cornell University press, 2010, p 185-186. ; 羅能.帕蘭(Ronen Palan), 理察.墨菲(Richard Murphy), 克里斯提昂.薩瓦紐(Christian Chavagneux)作、李芳齡譯, 逃稅天堂?: 打開全球化資產遊戲的藏寶圖, 時報文化, 2010 年, 頁 235。

坡這兩個城市國家之中，僅是附帶條件，並非絕對條件，且比起核心之金融經濟波動而言，廢除遺產稅亦不是提升金融資管事業之必要條件，僅為眾多相關促進金融改革之方針修法之一，更可得證經濟發展非僅由單一條件而係由許多因素所構成。

## 第五款、日本平成二十三年稅制改正大綱

平成 22 年（2010 年）稅制改革上係針對建立對納稅人公平透明且信服之稅制、提供必要費用之協助、一併考量稅制改革及社會保障制度之改革、思考對應全球化之稅制及建立推動地方主權稅制之改革<sup>49</sup>。

平成 23 年度（2011 年）稅制改正大綱則針對通貨膨脹與振興經濟發展、貧富差距擴大之修正、從納稅者角度進行改革以及建立充實地方稅與住民自治之地方稅改革方向，在此等四個要件上，從而為確保政府財政營運方針之整合，對稅制根本改革之知基本方向上，對所得課稅、資產課稅以及消費課稅作全面性的修正<sup>50</sup>。從而對於繼承稅與贈與稅稅率及數額上亦有所調整，惟修正案並未如期落實，蓋因國會審議之協議結果將平成 23 年度稅制改正大綱關於相續稅及贈與稅之修正推遲，且平成 23 年（2011 年）稅制改正大綱之修正案，包括社會保障與租稅改革之部分亦皆未通過。平成 25 年（2013 年）1 月 29 日內閣提出平成 25 年（2013 年）稅制改正大綱，所得稅之部分修正法律案，將最高稅率 40%、稅額 1800 萬日圓以上提高至最高稅率 45%、稅額 4000 萬日圓以上，以及下述之關於相續稅及贈與稅之稅率相關修正法律案，預計從平成 27 年（2015 年）1 月 1 日施行<sup>51</sup>。簡介相關修正如下：

### 第一目、平成 25 年（2013 年）所得稅之稅率修正

表 7 平成 25 年所得稅（日元）之稅率修正

現行法	稅率%	建議修法
-----	-----	------

<sup>49</sup> 整理自平成 23 年度稅制改正大綱，頁 2，取自財務省，每年度の稅制改正。網路資源：[http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/news/2010/\\_icsFiles/afieldfile/2010/12/25/221216taikou.pdf#page=1](http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/news/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/12/25/221216taikou.pdf#page=1) (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>50</sup> 平成 23 年度稅制改正大綱，頁 2，取自財務省，每年度の稅制改正。網路資源：[http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/news/2010/\\_icsFiles/afieldfile/2010/12/25/221216taikou.pdf#page=1](http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/news/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/12/25/221216taikou.pdf#page=1) (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>51</sup> 整理自平成 25 年稅制改正大綱，頁 1、36；所得稅法等の一部を改正する法律案要綱，頁 1、3、4。網路資源：[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2013/250129taikou.pdf](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2013/250129taikou.pdf)、[http://www.mof.go.jp/about\\_mof/bills/183diet/st250301y.pdf](http://www.mof.go.jp/about_mof/bills/183diet/st250301y.pdf) (2013/9/14 最後瀏覽日)。

195 萬以下	5	195 萬以下
195 萬-330 萬	10	195 萬-330 萬
330 萬-695 萬	20	330 萬-695 萬
695 萬-900 萬	23	695 萬-900 萬
900 萬-1800 萬	33	900 萬-1800 萬
1800 萬以上	40	1800 萬-4000 萬
	45	4000 萬以上

## 第二目、相統稅

### 1、基礎扣除額與稅率之修正

基於貧富差距之防止，相統稅再分配機能以及回復財源調達功能，擴大稅基並藉由高度的累進，亦即提高稅率從 10%到 55%。

表 8 平成 23 年度稅制改正大綱建議修法草案前後之相統稅基礎扣除額（日元）

現行法	5000 萬 + 1000 萬元 X 法定繼承人數=基礎扣除額
建議修法	3000 萬 + 600 萬元 X 法定繼承人數=基礎扣除額

表 9 相統稅稅率在平成 23 年度稅制改正大綱建議修法草案前後之變更

現行法扣除額(日元)	現行法（日元）	稅率%	建議修法（日元）
-----	1000 萬以下	10	1000 萬以下
50 萬	1000 萬-3000 萬	15	1000 萬-3000 萬
200 萬	3000 萬-5000 萬	20	3000 萬-5000 萬
700 萬	5000 萬-1 億	30	5000 萬-1 億
1700 萬	1 億-3 億	40	1 億-2 億
		45	2 億-3 億
4700 萬	3 億以上	50	3 億-6 億
		55	6 億以上

### 2、保險金免稅額之修正

相統稅法第 12 條第 1 項第 5 款（號）規定法定繼承人取得本法第 3 條第 1 項第

1 款（號）之保險金免稅額，係 500 萬日圓乘於法定繼承人數之數額。從而依照法條文義反面解釋即係，領取之保險金數額若超過前述免稅額則須納入遺產之課稅數額。惟在 2011 年（平成 23 年）4 月 1 日法律修正案之保險金免稅額更加上一層嚴格的限制，500 萬日圓乘於法定繼承人數之免稅額，其法定繼承人必須是未成年人、殘疾者以及由被繼承人在繼承開始之前所撫養者等三類方肯認為免稅額之人數計算。

### 3、相續稅法第 19-3 條之未成年扣除額及第 19-4 條身心障礙者扣除額之修正

表 10 未成年扣除額及第 19-4 條身心障礙者扣除額（日元）之修正

	現行法	建議修法
§19-3 未成年人	每年 6 萬到 20 歲	每年 10 萬到 20 歲
§19-4 身心障礙者	每年 6 萬到 85 歲	每年 10 萬到 85 歲；
§19-4 重度身心障礙者	每年 12 萬到 85 歲	每年 20 萬到 85 歲

## 第三目、贈與稅

### 1、贈與稅稅率之修正

表 11 受贈者（20 歲以上）從直系尊親屬所受贈與（日元）之稅率

現行法扣除額	現行法	稅率%	建議修法
-----	200 萬以下	10	200 萬以下
10 萬	200 萬-300 萬	15	200 萬-400 萬
25 萬	300 萬-400 萬	20	400 萬-600 萬
65 萬	400 萬-600 萬	30	600 萬-1000 萬
125 萬	600 萬-1000 萬	40	1000 萬-1500 萬
		45	1500 萬-3000 萬
225 萬	1000 萬以上	50	3000 萬-4500 萬
		55	4500 萬以上



表 12 受贈者從上述以外之人所受贈與（日元）之稅率

現行法扣除額	現行法	稅率%	建議修法
-----	200 萬以下	10	200 萬以下
10 萬	200 萬-300 萬	15	200 萬-300 萬
25 萬	300 萬-400 萬	20	300 萬-400 萬
65 萬	400 萬-600 萬	30	400 萬-600 萬
125 萬	600 萬-1000 萬	40	600 萬-1000 萬
		45	1000 萬-1500 萬
225 萬	1000 萬以上	50	1500 萬-3000 萬
		55	3000 萬以上

#### 第四目、小結

日本平成 23 年（2011 年）修正大綱之稅率修正，針對相統稅法提高稅率降低免稅額，係使得累進稅率下之財富再分配得到更確實之實現，更搭配所得稅法之高所得者課予高稅率而促使徹底運行財富再分配。從而稅制改正大綱亦對於社會福利國加以落實，以較高之免稅額體現之，惟此一修正大綱似在政治協商下以及經濟環境不佳之情況而一再推遲，於 2015 年是否能真正落實，亦有可質疑之處。

#### 第六款、小結

從而有認廢除遺產稅係國際潮流，然而此一相對性論述似有所偏頗，蓋依我國周圍鄰近國家而言，日本及韓國仍維持高稅率，日本甚至依照社會福利保障以及稅收完善制度之方向，還擬增課更高稅率及增加稅率級距，促進財富再分配之功效，中國大陸近期更熱烈討論是否課徵遺產稅，則既然係國際潮流，為何日、韓、德、英等大國也不順應所謂的國際潮流，更遑論廢除遺產稅的國家各有所圖以及有相關完善的配套措施，諸如香港與新加坡之資本利得稅增收或促進工商發展所生之稅收等，然而主張廢除者，卻並未提及此一完整性論述以及宏觀的看待整個稅改過程，立論有所不足。民國 98 年推動遺產及贈與稅法修正之背景理由亦提及：「遺產及贈與稅具有平均社會財富之功能，如予廢除，不利社會安定。」<sup>52</sup>、「我國目前許多所得免除個人所得

<sup>52</sup> 立法院公報第 98 卷第 3 期 3689 號二冊，頁 289。網路資源：  
<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@980302;0287;0345> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

稅，廢除遺產及贈與稅，對公平性形成嚴重衝擊，課徵遺產稅之目的在於平均社會財富、縮短貧富差距，而贈與稅則為遺產稅之輔助稅。因此，先進國家廢除或調降遺產稅時，大多採取配套措施，例如就繼承取得之財產，改課所得稅或資本利得稅。我國目前因許多所得免稅，在未詳細評估配套措施及其可行性之前，貿然廢除遺產稅、贈與稅，則終生累積之資本利得或財富將免於租稅負擔，對公平性形成嚴重衝擊。」<sup>53</sup>從而廢除遺產稅者，多係建立於利用相關完善配套措施而促使達到主要目的而增加更多之稅收，又如維持遺產稅者，亦係為了更加穩固財政與社會福利保障制度，從而單僅論國際潮流之形式上主張，而不探究實質之變化，並比對我國修法是否有所配套而為因應，從而國際潮流之說係非得採取之主張。

### 第七項、財產權自由運用

商業週刊於採訪財經立委劉憶如<sup>54</sup>時，劉憶如引述經濟學諾貝爾獎得主史迪格里茲主張廢除遺產稅之看法。翌年天下雜誌採訪身兼財經多職的劉憶如，其針對遺產稅廢立問題，主張國際上遺產稅都往調降的方向，並再次重申史迪格里茲(Joseph Stiglitz)廢除遺產稅的主張，並認為討論遺產稅不是資金回流的問題，主要是政府不應剝奪人民的理財自由<sup>55</sup>。

財產權自由行使本係我國民主法治之憲法第 15 條所保障的財產權，又按憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。從而在憲法第 23 條之規定，憲法第 7 條到第 22 條之各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。則在憲法 23 條的規範之中，憲法第 15 條與 19 條之間即需有所調和，從而本質上人民具有財產權之自由行使權利，惟法律有所規定而納稅之，否則若依照財產權自由運用之主張，其若發揮到極致，繳稅成為遙不可及之夢想，從而施政並無財源，更可能致使國家體制崩解。絕對性的私有財產權，使多數國民走向窮困化的方向，從而，修正此一缺點便是公共利益必然存

<sup>53</sup> 立法院公報第 98 卷第 3 期 3689 號二冊，頁 289-290。網路資源：  
<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@980302;0287;0345> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>54</sup> 擔任經建會主委、財政部長等。網路資源：  
<http://www.mof.gov.tw/museum/ct.asp?xItem=15598&ctNode=63> (2013/10/16 最後瀏覽日)。

<sup>55</sup> 天下雜誌第 406 期，誰偷走你的未來？，2008 年 9 月 24 日，頁 64。

在的目的<sup>56</sup>。

日本學者亦指出，稅租法在任何場合若要限制自由權，則必須符合日本憲法第 13 條之規定。同時，特別是租稅法若被標記在違反人格發展（追求幸福）的行動自由、財產法以及職業選擇的領域之一般行為自由（憲法第 22 條第 1 項之人身自由與職業選擇自由、第 29 條第 1 項之財產權），則必須考量憲法第 13 條之公共福利<sup>57</sup>。現代國家，欠缺財政(Finanzen)即無法生存，財政無可避免作為國家存續之要件<sup>58</sup>。不論維持市場或提供給付，稅捐隨著國家「必要之惡」一同存在，蓋所有民主法治國均強調，應保護人民自由財產，不過度介入市場，私經濟活動與成果，原則上均歸屬私人，故為維持國家運轉，勢須向有稅捐負擔能力之人課稅<sup>59</sup>。因此依靠法定稅捐之理論，財產的運用，以消費為例，消費本身即含有稅捐在內，亦即消費稅或營業稅，以買賣房地產而言，亦有房屋稅之稅捐存在，從而縱使主張財產之運用，原則上仍有稅捐之存在而課稅之，遺產之移轉而促使繼承人之賦稅能力提升而課稅之，差別僅在於一為消費或營業課稅，一為移轉獲得課稅。

#### 第八項、僅課到中產階級之稅收

前國泰集團創辦人蔡萬霖於 2004 年 9 月辭世，按富比世雜誌之統計，其個人及其家族曾蟬聯多屆的台灣首富，當年家產約有 46 億美元（約 1564 億台幣），然據報載蔡萬霖身後申報所課遺產稅約 5、6 億新台幣，倘若其未做任何稅捐規劃，以霖園資產高達 46 億美元所課之遺產稅，將高達近 800 億新台幣之稅收，然因其生前作好稅捐規劃，從而對其難以課徵龐大之遺產稅。又因財富及稅捐規劃有道，短暫數年之間，在 2007 年蔡萬霖之長子蔡宏圖又以 77 億美元的家族資產，成為台灣首富。永豐餘創辦人何傳遺產稅約 9 億多元，蔡萬霖哥哥蔡萬春遺產稅約 3 億元等，2012 年中信金董座辜濂松病逝美國，報載<sup>60</sup>根據富比士雜誌 2008 年調查，辜濂松及家族資產財產總值達 28 億美元，折合台幣約 843 億元，以適用新制遺產稅稅率 10%計算，遺

<sup>56</sup> 清宮四郎，憲法 II：基本的人權，有斐閣，2001 年，頁 406。

<sup>57</sup> 木村弘之亮，租稅法總則，成文堂，2002 年，頁 123。

<sup>58</sup> Klaus Vogel, Der Finanz- und Steuerstaat, in: Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I, 1987, S.1.轉引自，黃俊杰，稅捐法定主義，翰蘆圖書，2012 年，頁 34、黃俊杰，稅捐基本權，元照，2006 年，頁 60。

<sup>59</sup> 柯格鐘，調降所得稅率 要讓人民有感，經濟日報，A23 版，2012 年 12 月 6 日。

<sup>60</sup> <http://www.ettoday.net/news/20121208/137131.htm> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

產稅約達 80 億元，將擠下溫世仁的 40 億元，排名全台第二高紀錄。然此一設算係非全然正確，蓋王永慶及溫世仁皆係遺產稅被戲稱之綽號「暴斃稅」之下，來不及做好稅捐規劃去世而被課最高稅率所致。從而另有報載<sup>61</sup>指出辜濂松這兩年已陸續轉讓股票，會計師指出，依辜持有 57.9 萬張中信金股票，市值約 100 億元，但質押比高達 86.96%，假設全扣給銀行，只剩 13 億元，10%遺產稅僅 1.3 億元。其之所以僅被課徵如報載所述之稅額或甚至更低的遺產稅額，可能因其 2010 年罹患巴金森氏症之前後，即開始積極規劃將家業分由 3 子承接之規劃，與前述報載設算遺產稅結果截然不同。

稅捐規劃係屬私人以合法合理之規劃稅捐行為從事財產權之自由使用，係屬我國憲法所保障之財產權自由，從而並不得倒因為果而認為遺產稅僅課到中產階級之稅捐，進而因無法課到稅捐大戶而廢除遺產稅，如此一來則連前述新聞之得課稅捐也無法課徵，豈不更加無法達到調節貧富之社會目的。遺產稅係屬一次性稅捐，蓋人之出生死亡僅有一次，則遺產從被繼承人轉移到繼承人亦只有一次，被繼承人移轉財產給繼承人之數額，係有免稅額之考量，從而對於所謂的中產階級係有一定之保障其財產蓄積與生活保障，否則即有違憲之侵害財產權之慮，然對於達到課稅門檻之遺產，則當然因獲得財產者賦稅能力確實提高而依量能課稅之，蓋因稅無好壞善惡，一旦達到課稅標準則課徵之。

## 第二節 肯定遺產稅課徵之主張

### 第一項、反資本主義體制說

美國諺語有謂：「世事無常，唯一可確定者，為死亡與納稅」(but in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes)。遺產稅便是兩者之下的產物，其法理基礎在於扼阻世族歷代財富之無限累積，以及重課不勞而獲，以達平均社會分配。從而我國前財政部長林全曾引述一段話：「真正繳遺產稅的只有三種人：第一種，生前沒有做好稅捐規劃者。第二種，不願意太早把財產移轉給子女者。第三種，自願繳稅者。」則除了緊急逝世或未為節稅規劃者，往往皆可藉由事先規劃安排，而順利節稅或免稅之。

---

<sup>61</sup> <http://www.appledaily.com.tw/appledaily/article/headline/20121208/34692863/> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

由稅來達成民生福利目標，可藉累進稅、租稅優惠、遺產稅、財產稅來達成，因其得以斟酌社會經濟上差異性，並有助於社會之調節<sup>62</sup>。遺產稅之依據有謂社會政策之說，此說係認為糾正社會中所存在之財產分配不均，從而此一理論係為使達到公平起見而課徵<sup>63</sup>。惟學者有謂嚴峻的遺產稅制象徵著對資本主義體制的異議與批判，呈現出一種反資本的道德憤慨，故往往被敘述成遺產稅已非租稅，而是徒具租稅形式之政治手段<sup>64</sup>。又遺產稅以財政手段干擾經濟之平衡狀態，對當事人基本權而言，影響不可謂不大，再者，今日之繼承人即為明日之死者，目前所負擔之遺產稅，絕不會不影響及於將來之儲蓄、消費與投資<sup>65</sup>。惟此說之擔憂顧慮甚多，按遺產及贈與稅法第8條第1項前段規定，遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記。由法條得知，遺產稅之繳納必須按遺產及贈與稅法第6條<sup>66</sup>之規定，由相關之納稅義務人繳納之，亦即納稅義務人必須繳納後，方得為領取分配遺產之行為，從而繳納之數額既係來自於其所增加之財產能力之財產數額，從其增加之財產能力之中，因其賦稅能力之提升而課稅之故，則既因其所得財產而提升賦稅能力，對於獲得財產者而言，並未有傷及獲得財產者之本體財產之慮，蓋從整體觀之，係從增加之數額而繳納稅捐之故。

## 第二項、財產重分配說

遺產稅基本上是對非常富有的人課稅，原因之一是，財富的分配遠比所得不公平<sup>67</sup>。遺產稅具有財產重分配之效果，學者有謂今日之稅法大體可分為兩類<sup>68</sup>：

### （一）以財政收入為目的之稅法

<sup>62</sup> 葛克昌，稅法與民生福利國家，經社法制論叢，第四期，1989年7月，頁160。

<sup>63</sup> 水野勝，租稅法，東京有斐閣，1993年，頁265。

<sup>64</sup> 葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌第160期，2008年9月，頁39。

<sup>65</sup> 葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌第160期，2008年9月，頁39。

<sup>66</sup> 遺產及贈與稅法第6條：

遺產稅之納稅義務人如左：

一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。

二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。

三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。

其應選定遺產管理人，於死亡發生之日起六個月內未經選定呈報法院者，或因特定原因不能選定者，稽徵機關得依非訟事件法之規定，申請法院指定遺產管理人。

<sup>67</sup> 保羅·克魯曼(Paul Krugman)著、周翠如譯，減稅圖利了誰：克魯曼減稅經濟學，時報，2009年，頁81-82。

<sup>68</sup> 整理自葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，稅法基本問題-財政憲法篇，元照，2005年，頁189。

以財政收入為目的之稅法，其目的非在於單純增加國庫收入，而在於國家之財政支出應如何公平地負擔於國民間。故財政收入目的之租稅產生者為負擔之效果（*Belastungswirkung*）此種效果在憲法上被容許之界限為憲法第7條之平等原則，適用於租稅負擔之結果，即量能課稅原則（*Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit*）。

## （二）以誘導管制為目的之稅法

以誘導管制為目的之稅法又可概分為經濟政策目的之稅法及社會政策目的之稅法，就管制誘導為目的之租稅而言，其所產生之效果則為形成效果（*Gestaltungswirkung*），此種效果在憲法秩序中之衡量標準，即為憲法第15條與第22條規定之財產權及行為自由之保障。

遺產稅制有總遺產稅制及分遺產稅制，後者又稱繼承稅。繼承稅本質上為利得稅（取得稅），遺產稅性質上為財產稅<sup>69</sup>。我國遺產及贈與稅法立法之初係為防繼承人規避稅捐，從而採總遺產稅制（稅制之討論留待他章詳論之）。憲法保障財產權，生存權在福利國家的理念下所保障，基於生存權，有各種社會政策意義之必要，從而認為財產再分配絕對是不可或缺的<sup>70</sup>。一種基於社會平衡之利益（*im Interesse eines sozialen Ausgleichs*）而重新分配不同所得之人民間的財富，以使國家取得更為豐富的財政挹注，得對於社會中較為弱勢的族群提供照顧與給付各項行政的需要<sup>71</sup>。遺產稅之徵收，在消極方面，既可抑制財富分配之不均，在積極方面，更具有節制私人資本，發達國家資本之功能<sup>72</sup>。透過遺贈稅維持世代移轉的分配均等，防止社會財富過度集中而形成豪門巨閥（*Dynastic Accumulation of Wealth*）<sup>73</sup>。又學者有謂遺產稅之累進稅率，當然具有社會改革，緩和對私有財產制度之反感在內，但此亦僅為租稅正義之要求，而非真正之財產重分配<sup>74</sup>。蓋遺產稅所分配者，為人民之租稅負擔，而非國民間之財產權，只有不承認私有財產之國家，而將生產工具收歸國有之國家，始有權為財

<sup>69</sup> Koop, Kommentar zum Erbschaftssteuer und Schenkungsteuergesetz, 1989, Einl. Rz. 4. 轉引自，葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌第160期，2008年9月，頁41。

<sup>70</sup> 酒井克彥，スタートアップ租稅法，財經詳報社，2011年，頁17。

<sup>71</sup> 柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上的當為要求—以德國稅捐法之理論為基礎，收錄於黃舒梵主編，《憲法解釋之理論與實務》，第七輯〈上冊〉，新學林，2010年，頁242。

<sup>72</sup> 李立泉，遺產稅簡論，財政部財稅人員訓練所，1980年，頁13。

<sup>73</sup> 何志欽、林惠玲，遺產及贈與稅之檢討，財政部研究報告，2002年7月，頁6-7。

<sup>74</sup> 葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌第160期，2008年9月，頁41。

產分配<sup>75</sup>。從而以此論之，遺產稅之主軸仍係以量能課稅之財政收入為主，社會改革之性質則應係立基於此衍生之下的產物。

### 第三項、憲法依據說

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。亦即國家非根據法律不得核課徵收稅捐，亦不得要求國民繳納稅捐，而且僅於具體的經濟生活事件及行為，可以被涵攝於法律的抽象構成要件前提之下時，國家的稅捐債權始可成立<sup>76</sup>。稅捐金錢給付，必須根據法律課徵，亦即從法治國家原則與民主國家原則導出稅捐法定主義，要求成立稅捐義務的法律規範，就其內容、標的、目的及範圍相當明確，並有一定界限，俾稅捐負擔可以衡量而且在一定的範圍內，國民可以預測及概算<sup>77</sup>。又憲法第 23 條規定，憲法第 7 條到第 22 條之各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。反面解釋本法規，則人民之自由權利若為「增進公共利益所必要者」，則得以法律限制之。則憲法第 15 條保障之財產權，若在「增進公共利益所必要者」此一要件之下，從而稅捐之繳納在於滿足國家財政需求，推行國家公益之行政政策，係為增進公共利益，而課以納稅義務則係合理。由於課稅權之前提為私有財產權，如稅法不當地（過度）限制財產權人自由，則侵及憲法上財產權保障<sup>78</sup>。從而人民透過金錢給付稅捐，犧牲部分私有財產權，亦保全經濟行為之自由，且須符合比例原則，自屬公共利益所必要。

### 第四項、所得補充稅理論

所得補充稅理論係指，在被繼承人財產的累積之中，係被繼承人一生中利用各種稅制上的特質所得，除此之外，還包含利用租稅規避等，此說係認繼承是行使租稅負擔清算的機會<sup>79</sup>。然本說之主張似在租稅本質上以清算先前一生之租稅之立場課稅，不僅可能有不溯及既往之違反，從而亦有以不同稅名實質重覆課稅之疑慮存在，縱其遺產係藉由眾多方式規避租稅而累積，若欲查核仍應以各稅法之追溯期而適用課稅及視情況而認定是否裁處罰鍰。則從量能課稅原則窺探下，係針對蓄積之財產藉由遺產

<sup>75</sup> 葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌第 160 期，2008 年 9 月，頁 41。

<sup>76</sup> 陳清秀，稅法總論，元照，2012 年，頁 44。

<sup>77</sup> BVerfGE 13, S. 160; 19, S. 267; 34, S. 365. 轉引自，陳清秀，稅法總論，元照，2012 年，頁 76。

<sup>78</sup> 葛克昌，租稅正義與社會福利給付，財稅研究，第 26 卷第 3 期，1994 年 5 月，頁 86。

<sup>79</sup> 水野勝，租稅法，東京有斐閣，1993 年，頁 265；田中二郎，租稅法，有斐閣，2001 年，頁 515；金子宏等編著，ケースブック租稅法，東京弘文堂，2007 年，頁 593。

之名義移轉，而使繼承人獲得財產進而提高賦稅能力而課徵之。則在此一意義下，若謂係因量能課稅之故，而使被繼承人財產累積之行為，因財產之移轉而等同於變相的向繼承人課徵因此之所得，似得以作此解釋，然仍須切中要點原理係因量能而後衍生之其他涵義解釋之故。

## 第五項、指定社會用途說

此說認為，貫徹民生主義之精神，以宏平均社會財富之作用起見，對於撥給地方政府之遺產稅款，似以指定其應悉數做國民義務教育與舉辦各種社會公益慈善等事業，如救濟貧苦，擴充民眾醫療設施等，較為切合當前社會需要<sup>80</sup>。然此說對於遺產稅之立基雖具有財產重分配之用意進而課稅，然後續指稱之指定用途，係不符稅捐之涵義。「租稅權」，意即立法者為支應公共的財政需求，無對價關係的課徵金錢給付義務，或者授權課徵的權限<sup>81</sup>。稅捐乃是國家或地方自治團體等公法上團體，基於財政收入之目的，對於所有滿足法定構成要件之人民，所課徵不具有對價性的金錢給付<sup>82</sup>，係在於人民應分攤國家之財政需要，並且除得要求國家為公共目的而推行國家事務外，不得要求其他之直接報償<sup>83</sup>。目的稅乃國家或地方公共團體為籌措特定之財政上的經濟需要為目的所課徵的租稅<sup>84</sup>，並不具有公課權利人為有利於公課義務人之對待給付的特徵<sup>85</sup>。指定專用較接近於目的稅，目的稅係具有特定性，特定對象、過程及方法，用以調節特別之社會或經濟活動。目的稅之歲入，因其使用目的，受到限制，故會喪失財政營運之彈性<sup>86</sup>。從而遺產稅之對象係沒有以上之要點，蓋人皆會死，遺產移轉之過程達到課稅之標準即課稅之，國家所獲得之遺產稅用以調節財源及相關需求，則此說立論單薄，若為本說之指定說，則遺產稅隨時可由立法通過改以任何一個同等性質之目的稅而取代之，亦不必耗費長久時日而爭論，故此說之指定說係不可採。

<sup>80</sup> 李立泉，遺產稅簡論，財政部財稅人員訓練所，1980年，頁31。

<sup>81</sup> Klaus Vogel 著、張永明譯，租稅課徵及其界限，收於 Peter Badura, Horst Dreier 主編、蘇永欽等譯注，租稅課徵及其界限，德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（下冊），聯經，2010年，頁567。

<sup>82</sup> 柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上的當為要求—以德稅捐法之理論為基礎，收錄於黃舒梵主編，《憲法解釋之理論與實務》，第七輯，新學林，2010年，頁230。

<sup>83</sup> Vgl. Vogel/Walter, Bonner Kommentar, Art. 105 GG, Rdnr. 46.轉引自，陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第24期，民國70年12月，頁38。

<sup>84</sup> 新井隆一著、林遂生譯，租稅法之基礎理論，財政部財稅人員訓練所，1984年，頁15。

<sup>85</sup> 陳清秀，稅法總論，元照，2012年，頁73。

<sup>86</sup> 泉美之松著、蔡宗義譯，租稅的基本知識，財政部財稅人員訓練所，1984年，頁8。



## 第六項、國家教育

蓋遺產本非由一己之努力而來，富家子弟承襲遺產席豐履厚衣食充裕，馴至依賴成性，甘為惰民，國家徵收遺產稅所以隔除惡習，養成國民獨立自尊之風，證諸理論，則遺產稅之應徵收者如此……<sup>87</sup>。然此說法渲染過多專制主義下之國家訓斥色彩，從而並無我國立法之民主法治立論基礎，且國家基於家長之姿態管制人民財富及預設繼承財產之負面思惟想法，再再不符我國法治為本之根基，從而本法主張應不可採。

## 第七項、租稅負擔能力說

租稅分配問題，在理論方面有三種學說<sup>88</sup>：費用說（cost theory），主張人民對政府財政負擔的義務，應按政府執行職務的費用，為之派定。利益說（benefit theory），主張國家的行動均有利於人民，人民繳納租稅，應視其獲得國家保護的利益而定。能力說（ability theory），認為租稅負擔係人民應盡的義務，主張人民納稅以供國家之用，應按各個人負擔的能力，以為分配的標準。「稅捐」係屬經濟上之負擔，故有無「擔稅力」即指有無「經濟力」，而經濟力係依具體之經濟利益是否有事實上之歸屬及結合<sup>89</sup>。

遺產稅起源甚早，其中最主要之考量在於負擔能力及財政需要，就國家而言，遺產及贈與稅係經常性租稅，但對納稅義務人而言，只有在繼承遺產或贈與時才課稅，係屬於臨時性之租稅，而贈與稅係遺產稅之補充稅，遺產稅在一代間才產生一次，基於偶然繼承時取得大量財產並無相當對價，其租稅負擔能力相當可觀<sup>90</sup>。遺產稅又稱偶發的所得稅（不勞利得說、負擔能力說），蓋係以繼承取得財產是一種非對價所得（不勞利得），以此一納稅能力作為課稅之主張<sup>91</sup>。

有謂，遺產為生前之積蓄，國家如要就其課稅，向死者之遺產管理人或繼承人、受遺贈人課徵，較之向死者生前每年增加其所得稅，犧牲痛苦感必較少，而當遺產交

<sup>87</sup> 賈士毅，民國續財政史（二）〈二〉，大象，2009年，頁576。

<sup>88</sup> 陳文龍，比例稅與累進稅的經濟理論，財稅研究，第26卷第6期，1994年11月，頁8。

<sup>89</sup> 吉良實著，鄭俊仁譯，實質課稅主義（下），財稅研究，第19卷第5期，1987年9月，頁130。

<sup>90</sup> 葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌第160期，2008年9月，頁41；泉美之松著、蔡宗義譯，租稅的基本知識，財政部財稅人員訓練所，1984年，頁66。

<sup>91</sup> 水野勝，租稅法，東京有斐閣，1993年，頁265；田中二郎，租稅法，有斐閣，2001年，頁515；北野弘久編，現代稅法講義，第五版，法律文化社，2010年，頁194。

與繼承人或管理人時，向其課徵亦是最有利之時機<sup>92</sup>。日本亦有輿論認為：「日本民眾的觀念是，自己辛苦賺的錢，可不希望被課徵高額所得稅；父母留下的遺產則無妨。」<sup>93</sup>，其更是對於課稅之犧牲痛苦感較少之最佳寫照。學者則認基於公共利益所生的社會政策目的，只是次要之依據<sup>94</sup>，遺產稅最主要之依據，不外乎平等原則<sup>95</sup>。從而以憲法第七條平等原則而論，大法官解釋第 565 號解釋理由書中亦提及，憲法第 7 條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐，係為量能課稅原則之體現。大法官解釋此一法律上地位實質平等而依租稅平等原則課稅之原則即為我國所採之依據肯認。

## 第八項、提升租稅負擔率

可能得以我國租稅負擔率偏低，從而若能維持遺贈稅，似係有助於提升租稅負擔率，增加稅收而促進國政之發展，轉而提昇經濟發展之速度。從下表分析指出 2011 年之我國與其他國家賦稅收入占 GDP 之比重，從數據上顯示的確是低於許多國家。又以 2010 年為例，我國租稅負擔率為 11.9%，世界主要國家如美國 24.8%、英國 35.0%、新加坡 13.1%、韓國 25.1%、德國 36.3%、法國 42.9%（除我國及新加坡外，其餘均含社會安全捐），相較於其他國家，我國租稅負擔率明顯較低<sup>96</sup>。然有學者指出，租稅負擔率偏低之數字，卻係以財政部所收取的租稅收入，作為分子計算得出的數據，換言之，如果是現實上非由財政部，以租稅為名，向人民所收取的金錢給付，即便其在實質特徵上完全符合，租稅的無償性、公共性與強制性等標準，亦將不被計入上開租稅負擔率的計算公式中<sup>97</sup>。從而以含有社會安全捐計算之租稅負擔率而言，則已然有所提昇，更遑論若實際計算加上非由財政部而以租稅為名之收取金錢給付，則維持遺贈稅提昇租稅負擔率之說法不攻自破，且遺贈稅之存在應並非係提升租稅負擔率之緣由，而係從租稅負擔能力而論之。

<sup>92</sup> 葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌第 160 期，2008 年 9 月，頁 41。

<sup>93</sup> 邱永漢著，蕭志強譯，課遺產稅比課所得稅容易，不要自己孩子承繼事業，財信，2010 年，頁 25。

<sup>94</sup> W. Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 1969, S. 27. 轉引自，葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌第 160 期，2008 年 9 月，頁 41。

<sup>95</sup> 葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌第 160 期，2008 年 9 月，頁 41。

<sup>96</sup> 財政部問答集。網路資源：<http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=52127&ctNode=1803&mp=1#> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>97</sup> 柯格鐘，名實不符 損低租稅負擔率，經濟日報，2012 年 1 月 4 日。

表 13 2010 年我國與其他國家賦稅收入占國內生產毛額（GDP）之比重

國家	台灣	日本	南韓	美國	法國	德國
賦稅收入占 GDP 比率 （含社會安全捐）	18.5	27.6	25.1	24.8	42.9	36.1
賦稅收入占 GDP 比率 （不含社會安全捐）	12.0	16.3	19.3	18.5	26.3	22.0

中華民國 101 年「財政統計年報」

表 14 台灣賦稅負擔率（含社會安全捐）

年	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
%	18.1	17.1	17.1	17.4	19.1	19.2	19.2	20.0	18.7	18.5

本表整理自 101 年財政統計年報

### 第三節 小結：維持遺產稅法之課徵

本文係贊成遺產稅之課徵本係基於憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。以上各說各有缺漏，從而以實質之課稅論之，遺產稅之課徵應係基於租稅負擔能力說之立場而按實質平等原則課稅之。蓋量能課稅原則係按個人財產增加所呈現提升之實質稅捐負擔能力而課稅之，係符合憲法第 7 條之實質平等原則，顯現個人之租稅負擔能力，從而財富重分配之社會改革主張，則應係立基於量能課稅下所衍生之產物。又大法官解釋第 420 號解釋亦指出，涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，此亦於稅捐稽徵法第 12-1 條第 1 項法明文化而彰顯之。構成租稅法律關係，並依各個實定稅法規定而規律之各個租稅要件事實，係以經濟交易關係之財貨的所有、移轉、消費等為其主體；而通常規律此經濟交易關係者，係存在於民法或商法等通常稱為私法領域之法令之故<sup>98</sup>。則從本號釋字所揭示之租稅法律原則要件而論，須先就衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則之量能課稅原則，後以量能課稅原則之運用檢視遺產及贈與稅法之立法目的，方為洽當。

<sup>98</sup> 吉良實著，鄭俊仁譯，實質課稅主義（上），財稅研究，第 19 卷第 3 期，1987 年 5 月，頁 127。

一代間一次之遺產繼承，根據量能課稅原則，財富之移動使得賦稅能力提升，從而應按各個人實質負擔的能力而課稅之。以限制某人可由贈與、遺贈或繼承所得的金額，來限制人們不靠自己努力工作而積蓄鉅額的財產。至超過某一定金額的繼承財產及遺贈，則為適切的課稅對象<sup>99</sup>。如果法律允許某人可不靠自己努力工作，只是藉由贈與、遺贈或繼承即可積蓄鉅額的財產，這不但不是私有財產制度的本質，並且當達到某一程度時，它不但不能促進私有財產制度的目的，反而會促發矛盾<sup>100</sup>。進而產生極致之資本主義藉由經濟上之強力優勢，介入民主法治國之政治，從而促使在具有合憲性背景之立法上，在可能的協商空間中爭取有利於集結資本益發鉅增之有利法案。法所保護的利益，種類甚多，這些又互相衝突<sup>101</sup>。法之規律的目的，在保持這些利益之適當的調和—在保護社會全體的利益以外，復使其社會的各個人，能夠享有其正當的人格的精神利益，和物質的經濟利益<sup>102</sup>。租稅負擔的適當與公平，實係福利社會不可或缺的條件；並且透過租稅收入所取得的財源，又係福利財政的經濟基礎<sup>103</sup>。從而以量能課稅原則為基礎之憲法位階之法原則而課徵遺贈稅，建構其上而進行財富再分配，調節貧富差距之社會政策目的，方屬遺贈稅課徵之根本性根據。

<sup>99</sup> John Stuart Mill, *Principles of Political Economy : with some of their applications to social philosophy*, ed. By J. M. Robson, Canada : University of Toronto Press, 1965, p. 811，轉引自，蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 177。

<sup>100</sup> John Stuart Mill, *Principles of Political Economy : with some of their applications to social philosophy*, ed. By J. M. Robson, Canada : University of Toronto Press, 1965, p. 811，轉引自，蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 176。

<sup>101</sup> 美濃部達吉著、林紀東譯，法之本質，臺灣商務，1992 年，頁 44。

<sup>102</sup> 美濃部達吉著、林紀東譯，法之本質，臺灣商務，1992 年，頁 44。

<sup>103</sup> 和田八束著、倪成彬譯，社會福利與租稅公平，財政部財政人員訓練所，1984 年，頁 5。

### 第三章 從量能課稅原則看遺贈稅法立法目的

#### 第一節 量能課稅原則

##### 第一項、量能課稅原則之應用

按稅捐事件係大量行政事件，其法律規定必須在兼顧基本原則之情形下實際可行，從而欲達成平等課稅目標之基本原則，則須以量能課稅原則為之。每一個國家的國民，應該盡可能按照他們個別的能力，比例奉獻維持政府所需的收入<sup>104</sup>。根據量能課稅原則，個人稅捐負擔的標準不在於個人是否自國家（或地方自治團體）所提供的保護和公共服務受益，而在於單純只是因為個人具有經濟上負擔能力而定，這項能力並不是指納稅義務人的天賦能力，而是指因經濟活動而產生成果，因此而延伸出來的稅捐支付能力<sup>105</sup>，量能課稅原則便形成租稅負擔平等原則的內容<sup>106</sup>。衡量此項個人的經濟上負擔能力，主要係以其透過營利活動（*Erwerbstätigkeit*）在市場上所實現之經濟成果作為標準<sup>107</sup>。另有學說提到，所謂的稅捐上負擔能力（*steuerliche Leistungsfähigkeit*），係指個人負擔稅捐的能力，亦即將納稅義務人之經濟上成果，扣除掉為其個人與家庭生存所必須之費用後，所餘可供納稅義務人自由運用（*disponible*）或繳納稅捐之餘額<sup>108</sup>。有些學者則將稅捐上負擔能力稱之為支付能力（*Zahlungsfähigkeit*），用意在於強調支付稅捐（金錢債務）的能力<sup>109</sup>。

從而所得（*Einkommen*）最能表現出個人在市場上所獲之經濟上成果，故世界各國幾乎都課所得稅（*Einkommensteuer*）或性質相類似之稅捐，然而並非所有增加稅捐負擔能力者，皆來自於個人在市場中所獲之經濟上成果<sup>110</sup>，遺產稅即為代表。由於特定親屬死亡而獲取遺產，或者因受他人喜愛而獲贈財產，雖非自市場之經濟活動而

<sup>104</sup> Adam Smith 著、謝宗林、李華夏合譯，國富論 II，先覺，2005 年，頁 509。原著於 1776 年出版。

<sup>105</sup> 柯格鐘，量能課稅作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌第 136 期，2006 年 9 月，頁 96-97。

<sup>106</sup> 新井隆一著、林遂生譯，租稅法之基礎理論，財政部財稅人員訓練所，1984 年，頁 45。

<sup>107</sup> 柯格鐘，量能課稅作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌第 136 期，2006 年 9 月，頁 97。

<sup>108</sup> Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 481.轉引自，柯格鐘，量能課稅作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌第 136 期，2006 年 9 月，頁 97。

<sup>109</sup> Kirchhof, in: Kirchhof/ Söhn/ Mellinshof EStG, § 2 Rn. A7.轉引自，柯格鐘，量能課稅作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌第 136 期，2006 年 9 月，頁 97。

<sup>110</sup> 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第 622 號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月，頁 236-237。

有取得，但客觀上仍然提高獲得者個人在經濟和稅捐上之負擔能力，從而按量能課稅原則之立論點，繼承遺產或取得遺贈者，仍須負擔與所得稅性質相近的稅捐<sup>111</sup>。

因此學者有認遺產及贈與稅乃是特殊型態之所得稅（die Erbschaft und Schenkungsteuer ist eine Sondersteuer zur Einkommensteuer）<sup>112</sup>。另有主張遺產稅係屬所得稅之補充稅。昭和 46 年 8 月（1971 年）日本稅制調查會在「關於長期稅制的方法以及說明審議內容與經過之報告」中說明，相續稅是根據個人死亡之際，對於繼承人以繼承或遺贈的形式繼承的財產而課稅之，此一課稅的意義是，抑制財產集中在某些人之內，亦係為了進行財富重分配，此外，大量的財富集中在少數特定的人身上，除了個人的經濟技能之外，也因為是從社會得到的利益之故，從而對個人死亡之際的財產課稅，其財產之一部，也有回饋（還原）社會的意義，除此之外，相續稅係具有作為所得稅的補充稅角色<sup>113</sup>而對被繼承人生前所得課稅之<sup>114</sup>。按我國所得稅法第 4 條第 17 款之因繼承、遺贈或贈與而取得之財產所得，免納所得稅。蓋同一筆財產所得，在移轉過程中已課徵遺產及贈與稅，從而不得再課徵同一性質之稅捐收入，以此觀之，若單純以財產所得而謂遺產及贈與稅係為另類之所得課稅，不歸屬於所得稅之中，亦不無道理。

## 第二項、量能課稅在我國之難題

量能課稅原則於我國、日本<sup>115</sup>及德國的憲法及稅法並未有任何明文之條文，於現實中即須由解釋憲法之機關，尋找既有憲法法規為基礎，以解釋之方式提出相同或相似之標準，作為稅法適用之基本原則。德國學說上提出兩種不同看法：一種為德國學者 Tipke 與 Lang 所代表之觀點，主張量能課稅原則自德國基本法第 3 條所規定之平等原則（Gleichheitssatz）<sup>116</sup>。平等原則在稅法領域之特殊表現形式為租稅正義原則，

<sup>111</sup> 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第 622 號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月，頁 237。

<sup>112</sup> Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. 2, Köln 2003, S. 883. 轉引自，柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第 622 號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月，頁 237。

<sup>113</sup> 岸田貞夫等共著，現代稅法の基礎知識，ぎょうせい，2007 年，頁 169。

<sup>114</sup> 水野勝，租稅法，東京有斐閣，1993 年，頁 265-266。

<sup>115</sup> 北野弘久編，現代稅法講義，第五版，法律文化社，2010 年，頁 23；北野弘久，稅法學原論，第六版，東京青林書院，2011 年，頁 146-147。

<sup>116</sup> Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band 1, Köln 2000, S. 480, 500; Joachim Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln 2005, § 4 Rz. 81. 德國聯邦憲法法院亦持相同意見 Vgl. BVerfGE 66, 214, 223 ff.; 67, 290. 轉引自，柯

依據此一原則，原則上應按照經濟上之給付能力來課稅<sup>117</sup>。於我國憲法則為第 7 條平等原則之規定，係認量能課稅原則為平等原則在稅法上之具體實踐，釋字第 565 號解釋亦認，第 7 條平等原則係保障人民在法律上地位實質平等。亦即在比較納稅義務人之負稅能力的基礎上，課以對應的稅捐債務，在此意義下之平等，係指相對於納稅義務人負稅能力的實質平等，而非齊頭式的形式平等<sup>118</sup>，經由平等原則之貫徹可以避免或防止國家權力之選擇性的恣意行使<sup>119</sup>。課稅平等的原則，換言之，犧牲平等的原則要求如下的規定：任一人倘非在所得中節省，即無以養自己的晚年，亦無以養自己所關心的人，則真正用來為這個目的的那一部分所得，應當免稅<sup>120</sup>。另一種看法為德國學者Kirchhof與Birk所代表之觀點，認為除了上述之平等原則以外，亦可自德國基本法保障人民之自由權（Freiheitsrecht），尤其是基本法第 14 條之財產權保障（Eigentumsgarantie des Art. 14 GG），相當於我國之憲法第 15 條規定之財產權保障規定衍生出來<sup>121</sup>。此說認為平等原則僅能得出稅捐負擔應依據個人之負擔能力（jedemnach seinen Fähigkeiten）而平均分配之觀念，但透過基本法所規定之財產權保障加入之後，個人之稅捐負擔將侷限於經濟財之孳息（Ertrag des Wirtschaftsgutes）部分，而不及於經濟財之本體（Substanz des Gutes），依據財產權之保障應讓私人在課稅之後仍保留部分孳息，從而量能課稅原則係基於平等原則及財產權保障之共同要求<sup>122</sup>。

### 第三項、小結：量能課稅是稅法之建構基地

德國聯邦憲法法院( Bundesverfassungsgericht )自 1982 年起之判決中，已經陸續指出量能課稅原則與平等原則之關聯性，並認為量能課稅原則為稅法適用（Rechtsanwendung）之基本原則，學者則認為量能課稅原則亦具有拘束立法者、指

---

格鐘，論量能課稅原則，成大法學第 14 期，2007 年 12 月，頁 65。

<sup>117</sup> 參閱 BVerfGE 68, 287<310>; 74, 182<199 f.>，「遺產稅與平等原則」判決，德國聯邦憲法法院裁判選輯（十三），司法院，2011 年 5 月，頁 334。

<sup>118</sup> 黃茂榮，稅法總論：法學方法與現代稅法，第三版，植根，2012 年，頁 15-16。

<sup>119</sup> 黃茂榮，稅法總論：法學方法與現代稅法，第三版，植根，2012 年，頁 171。

<sup>120</sup> John Stuart Mill，經濟學原理，三民，1966 年，頁 752。

<sup>121</sup> Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319, 323 f.; Vgl. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern in: Steuern im Verfassungsstaat, Symposium zu Ehren von Vogel, München 1996, S. 27, 32; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln S. 123 ff., S. 179 ff.; S. 202 ff.; ders., das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, StuW 2000, S. 328, 329 ff.轉引自柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學第 14 期，2007 年 12 月，頁 66。

<sup>122</sup> 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學第 14 期，2007 年 12 月，頁 66。

導稅捐立法（Gesetzgebung）之效力<sup>123</sup>。我國稅法實務上，如最高行政法院判例 71 年判字第 1242 號<sup>124</sup>、最高行政法院裁判 75 年判字第 2450 號<sup>125</sup>、最高行政法院裁判 92 年判字第 1815 號<sup>126</sup>、最高行政法院裁判 98 年判字第 295 號<sup>127</sup>等皆明確以量能課稅原則為稅法規範之檢驗標準。釋字第 597 號更明確揭示，憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。另亦多將量能課稅原則與稅捐負擔公平、課稅公平原則平行併用，認為量能課稅原則應為解釋稅法規範及檢驗稅捐立法之標準，如釋字第 311 號一部及理由不同意見書、釋字第 315 號鄭健才大法官協同意見書、釋字第 318 號吳庚、張承韜大法官不同意見書、釋字第 508 號蘇俊雄大法官不同意見書、釋字第 608 號許玉秀大法官協同意見書、釋字第 615 號許玉秀大法官部分協同意見書。從而學者指出，在我國量能課稅原則亦應具有憲法位階之效力，換言之，違反量能課稅原則之稅法規範，若無其他正當化（Rechtfertigung）之理由，將因違反量能課稅原則而有違憲之嫌<sup>128</sup>。亦即，量能課稅原則作為課稅之準則，不僅得以作為課稅是否違反基本權之界限，同時也是憲法賦予立法者與法律解釋者之準則<sup>129</sup>。

量能課稅原則（日稱：應能負擔原則）係對最低生活費免課稅原則與一定的生存權財產免課稅或輕課稅原則之要求<sup>130</sup>，量能課稅原則為稅捐正義在稅捐法上的表現<sup>131</sup>，量能課稅原則在稅法基於平等原則及財產權保障之共同要求之基本框架下，於憲法 19 條之依法納稅之義務原則規範中，量能課稅原則實質發揮的作用係針對個

<sup>123</sup> 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學第 14 期，2007 年 12 月，頁 66。

<sup>124</sup> 判決理由明示：按所得稅係量能課稅，所得增加，其負擔租稅能力當然增加，自應據以課稅。

<sup>125</sup> 其裁判要旨：《行政法院裁判要旨彙編第 6 輯之裁判內容》查所得稅係採量能課稅制度，有所得，除法律別有規定免稅外，應即課徵所得稅。

<sup>126</sup> 其裁判要旨：土地增值稅之課稅目的，一方面係基於量能課稅之原則，以維持租稅負擔公平進而實現租稅正義。

<sup>127</sup> 其裁判要旨：稅捐具有課稅資料多由納稅義務人所掌握，及稅務行政為大量行政，須考量稽徵之成本，稽徵機關欲完全取得、調查，實有困難，或須付出極大之成本代價，故稅捐行政在制度之設計上常須同時考量「量能課稅」與「稽徵經濟」兩大原則，以求其均衡。或採稽徵機關證明程度之減輕，或採舉證責任之倒置，以應稅捐行政為大量行政及在課稅資料掌握困難之現象。

<sup>128</sup> 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學第 14 期，2007 年 12 月，頁 67。

<sup>129</sup> Joachim Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 97.轉引自，葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題-財政憲法篇，元照，2005 年，頁 169。

<sup>130</sup> 北野弘久，應能負擔原則論の展開，稅法問題事例研究，東京勁草書房，2005 年，頁 64。

<sup>131</sup> 黃茂榮，稅法總論：法學方法與現代稅法，第三版，植根，2012 年，頁 168。



人之負擔能力而平均分配稅捐負擔之實質平等原則中，解釋稅法規範及檢驗稅捐立法之標準，並檢視財產權是否有不當侵害而導致私有財產制之民主法治遭受損害。稅者，非國家對私有財產權之分享，而係對財產權人經濟利用行為所得盈餘之參與分配<sup>132</sup>。從而釋字第 597 號揭示各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則，釋字第 637 號亦言，如係秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義，即與租稅法律主義、租稅公平原則無違（司法院釋字第 420 號、第 460 號、第 496 號、第 519 號、第 597 號、第 607 號、第 622 號、第 625 號解釋參照）。租稅法獲得財政收入之目的，可以是主要目的，亦可以是附隨目的，租稅可以是達成其他目的之工具<sup>133</sup>。從而在遺產稅之框架中，量能課稅原則依舊是稅捐法定主義之立法背景基礎，蓋量能課稅原則在應用上係具有憲法位階之效力，從而應位於最上層法階而派分衍生以下眾多稅捐立法目的，亦或言量能課稅原則係稅法奠基之基地而從上建構相關之稅捐立法目的方屬當<sup>134</sup>。

## 第二節 遺產及贈與稅法立法目的

### 第一項、民初遺產稅制定理由及背景

民國 18 年推行新稅，遺產稅被認為係有可能發展之稅目，從而發展規劃課徵遺產稅及相關立法資訊整理。蓋認，遺產稅亦為調劑貧富政策之一，取之於未得之財產，使納稅者忘其嚴苛，惕之以權利之存亡，使納稅者憚於諱飾，法良意美，自不待言<sup>135</sup>。擬定新法之際並提及稅率之採取係，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，度於節制資本之中，仍寓調和貧富之意<sup>136</sup>。凡私人企業之有獨佔性質或私人無能力經營之重要實業，悉納諸政府管理之下，同時對於私人財產並由政府以累進稅率徵收所得稅及遺產稅，以限制財力集中之趨勢<sup>137</sup>。訓政時期財政設施綱領對於遺產稅亦認，此稅以調劑貧富為主旨，但初辦時，稅率宜輕，以期人民樂從<sup>138</sup>。細微名目雖屬創見試行，不致擾民，要亦良稅

<sup>132</sup> 葛克昌，租稅正義與社會福利給付，財稅研究，第 26 卷第 3 期，1994 年 5 月，頁 86。

<sup>133</sup> Joachim Lang, Steuerrecht, §3 Rz. 10.轉引自，張永明，租稅優惠正當性之探討，國家租稅權之界限，翰蘆圖書，2010 年，頁 64。

<sup>134</sup> 柯格鐘、歐陽誠鴻，從量能課稅重塑遺贈稅，稅務旬刊，第 2219 期，2013 年 5 月 20 日，頁 27。

<sup>135</sup> 賈士毅，民國續財政史（一），大象，2009 年，頁 227。

<sup>136</sup> 賈士毅，民國續財政史（二）〈二〉，大象，2009 年，頁 215。

<sup>137</sup> 賈士毅，民國續財政史（一），大象，2009 年，頁 28。

<sup>138</sup> 賈士毅，民國續財政史（一），大象，2009 年，頁 234。

之一種開源之一端也<sup>139</sup>。以民初立法史觀之，係可掌握其制定遺產稅係開發新稅目，亦即徵收財源，蓋從其提案遺產稅之理由可以得證，從而可以肯定遺產稅之徵收確係基於徵收財源，擴展國家新的財流來源，並進而以累進稅率促使達成限制財富集中而達調劑貧富之目的。以現今稅法理論之健全論述即係，在量能課稅原則之課徵遺產稅下，以累進稅率課徵並因此而達到社會意義政策之目的，從而達到憲法總綱所言之民享，即民生之民主國目標。

## 第二項、遺產及贈與稅法制定理由及背景

民國 62 年制定遺產及贈與稅法，其立法草案總說明言：「查遺產稅之課徵，社會意義重於財政意義，故世界各國之遺產稅，均無構成財政收入之主要來源者。」<sup>140</sup>，對於遺產稅之課徵及稅率之選用，其立法理由係：「遺產稅之課徵，社會意義重於財政意義，故擬降低累進稅率，俾能在不違背民生主義均富精神之原則下，以較溫和之稅率，消弭逃漏動機，建立自動誠實申報納稅制度。」<sup>141</sup>、「遺產稅之課徵，其主要目的既在謀社會財富之重分配，社會目的重於財政目的，則課稅對象似應著重鉅額遺產……。」<sup>142</sup>，遺產稅徵收之主要目的，除為增益國庫收入而外，實尚具有改進社會經濟組織之作用與意義<sup>143</sup>。遺產稅就其社會意義而言，因其多係採用累進稅率，除足以充裕國庫收入外，對於促進社會政策之實施，亦富有以下各種作用：第一，實施遺產稅，可以平均社會財富；第二，實施遺產稅可以重新分配社會資產；第三，實施遺產稅，可以增進社會福利；第四，實施遺產稅，可以健全社會組織基礎<sup>144</sup>。

## 第三項、小結：落實遺產稅平均社會財富之目的與前提

從近百年來遺產稅蛻變至遺產及贈與稅之立法史窺探，可知關於遺產之徵收論調，一路走來始終堅守社會意義之稅捐徵收，如同前述關於量能課稅在我國法之定位，經由多年的實務及學說辯證可得，量能課稅原則係憲法位階之法準則，更是制定依法納

<sup>139</sup> 賈士毅，民國財政史（上），上海，1990 年，頁 239。

<sup>140</sup> 立法院公報第 62 卷第 6 期 562 號院會記錄，頁 102。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@62500600;0038;0111> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>141</sup> 立法院公報第 62 卷第 6 期 562 號院會記錄，頁 55-56。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@62500600;0038;0111> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>142</sup> 立法院公報第 62 卷第 6 期 562 號院會記錄，頁 68。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@62500600;0038;0111> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>143</sup> 李立泉，遺產稅簡論，財政部財稅人員訓練所，1980 年，頁 4。

<sup>144</sup> 李立泉，遺產稅簡論，財政部財稅人員訓練所，1980 年，頁 2-3。

稅之稅法基準原則。從而回頭檢視遺產稅之立法史，更可明瞭，遺產稅之徵收主要目的係增進國家稅收，從而必須檢視本法是否符合量能課稅之基本原則，其後方論其立法目的欲往何種方向前進，如同建築若沒有基地，則無法建築一棟大樓一般。量能課稅原則可以被限制，但不能被完全排除<sup>145</sup>，亦即若無法通過一開始的量能課稅之檢驗，遑論建構於其上之規劃前景，蓋因在我國憲法體制下之民主法治國架構下，若不符量能課稅原則而僅係基於社會目的而課徵稅捐，則有違反民主法治國體制而具違憲疑慮，更甚者，背離稅捐徵收之性質，而係可能往濫稅而無限制的國家道路邁進。

從而有學者認為，藉遺產稅以達到急遽、革命性的社會改造與財富重分配目的，已非傳統意義之租稅，就法治國理念而言，係國家權力之濫用，至少是法律形態之濫用<sup>146</sup>。但藉遺產稅以減輕社會不公平，而仍以財政收入為主要目的，社會正義為次要目的之遺產稅，符合現代社會法治國理念<sup>147</sup>。蓋以被繼承人之總遺產（*Nachlass*）作為遺產稅基者，概念上係對於物所作之課稅，可說國家對於被繼承人一生之經濟活動成果，在其死亡之際，以遺產稅之名義，參與最後一次之分配，具有重新分配社會財富之意義<sup>148</sup>。然學者亦指出，除社會財富重新分配目的以外，稅法上並無其他正當化之理由，可說明國家課徵總遺產稅，參與分配被繼承人一生之經濟活動成果之理由<sup>149</sup>。從而若認遺產稅係以財政收入為主要目的，或者直接以租稅立法之目的而言，皆應係依據量能課稅原則依個別之繼承人所獲得之財產而為課稅，方符正當。且按此再加上累進稅率則能達到法制史及學說探討所認之社會財富重新分配以及合理客觀之課稅數額，進而鼓勵遺產分散，以達財富再分配之效用。

按行政院主計處之財政統計發布之財政統計月報之全國賦稅實徵淨額<sup>150</sup>，

<sup>145</sup> Joachim Lang, in: Tipke/Lang(Hrsg.), *Steuerrecht*, Köln 2010, § 4 Rn. 126.，轉引自，柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上的當為要求－以德國稅捐法之理論為基礎，收錄於黃舒凡主編《憲法解釋之理論與實務》，第七輯〈上冊〉，新學林，2010年12月，頁235。

<sup>146</sup> W. Leisner, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung*, 1970, S. 125.轉引自，葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌第160期，2008年9月，頁42。

<sup>147</sup> 葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌第160期，2008年9月，頁42。

<sup>148</sup> 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第152期，2008年1月，頁235。

<sup>149</sup> 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第152期，2008年1月，頁235。

<sup>150</sup> 網路資料：[http://www.mof.gov.tw/public/Data/statistic/monthly/10112/23010\\_10112.pdf](http://www.mof.gov.tw/public/Data/statistic/monthly/10112/23010_10112.pdf) (2013/9/14 最後瀏覽日)。

民國 100 年及 101 年遺產及贈與稅之財政收入皆在 200 億元之範疇，民國 99 年因有鉅富驟逝之稅收而使遺產稅收攀升至 400 億元，從民國 91 年至 98 年間，我國遺產及贈與稅之財政收入，從約 200 億到 300 億元不等，我國賦稅實徵淨額從 1.2 兆到 1.7 兆不等，遺產及贈與稅法之稅收約佔 1%到 2%之間。另民國 63 到 80 年間，遺產及贈與稅法之稅收則不滿 1%。以此可見我國遺產及贈與稅在修法前之稅收十年間係穩定之財源數額收入，然按 101 年家庭收支調查報告<sup>151</sup>指出五等分位所得差距倍數概況，觀察家庭收支調查之可支配所得，可見貧富差距從民國 85 年差距 6 倍而逐漸增加至 100 年的 7.75 倍，101 年則為 7.70 倍，綜經政府政策調節，貧富差距仍緩慢攀爬上增，在修法後之三年間更係攀至高峰，以此現今之修法後效應比照反思遺產稅法及遺贈稅法兩次立法之立基性目的，係基於社會財富重新分配之效果，似乎並未有明顯助益之成效，更甚者，則有背道而馳之結果顯露。又比照民國 63 到 80 年，遺產稅雖於近年來有所微增，然修法稅率均 10%後，稅收仍係 200 億元之間，則推斷流失 10%到 50%之間之本應收稅額而言，則明顯顯示出遺贈稅之稅收嚴重縮減，且進而可推斷出均 10%之稅率不僅違反量能課稅原則，更背離設定之社會意義目的，違反遺產及贈與稅法之立法意義甚明。

表 15 歷年遺贈稅收（新台幣億元）統計表

年	稅收金額總計	遺產及贈與稅稅收金額	遺產稅佔稅收比率(%)
2002	12256.0	235.3	1.9
2003	12527.6	301.0	2.4
2004	13873.0	290.4	2.1
2005	15673.9	304.5	1.9
2006	16008.0	286.9	1.8
2007	17338.9	284.8	1.6
2008	17604.3	289.7	1.6
2009	15302.8	223.2	1.5
2010	16222.4	403.3	2.5
2011	17646.1	236.5	1.3

<sup>151</sup> 101 年家庭收支調查報告，行政院主計總處，2013 年，頁 25。

網路資料：<http://win.dgbas.gov.tw/fies/doc/result/101.pdf> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

2012	17793.1	282.8	1.6
------	---------	-------	-----

本表整理自 101 年行政院主計處統計年鑑

表 16 平均每人可支配所得（元）

年度	平均每人可支配所得(元)五等分位組					最 高 / 最低之 倍數
	1（最低）	2	3	4	5（最高）	
2001	139,007	165,021	190,736	239,028	388,163	2.79
2002	135,238	162,224	189,767	235,427	393,815	2.91
2003	145,959	174,270	194,071	243,753	403,586	2.77
2004	151,686	175,776	203,601	250,235	404,469	2.67
2005	155,049	184,145	207,745	255,669	413,077	2.66
2006	162,713	187,663	214,401	263,761	418,166	2.57
2007	161,733	194,261	219,019	262,871	432,128	2.67
2008	161,445	194,121	219,952	263,252	427,738	2.65
2009	149,344	185,847	216,127	264,960	412,539	2.76
2010	123,899	181,918	232,662	303,179	526,549	4.25
2011	124,489	183,263	233,812	304,903	533,805	4.29
2012	132,087	191,770	244,122	317,140	546,675	4.14

本表整理自歷年家庭收支調查報告

表 17 戶數五等分位組之所得分配比與所得差距<sup>152</sup>

年度	戶數五等分位組之所得分配比與所得差距	最高/最	吉 尼 係
----	--------------------	------	-------

<sup>152</sup> 101 年家庭收支調查報告，行政院主計總處，2013 年，頁 23。

網路資料：<http://win.dgbas.gov.tw/fies/doc/result/101.pdf> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

	1 (最低)	2	3	4	5 (最高)	低 之 倍 數	數 <sup>153</sup>
2001	6.43	12.08	17.04	23.33	41.11	6.39	0.350
2002	6.67	12.30	16.99	22.95	41.09	6.16	0.345
2003	6.72	12.37	16.91	23.17	40.83	6.07	0.343
2004	6.67	12.46	17.41	23.25	40.21	6.03	0.338
2005	6.66	12.43	17.42	23.32	40.17	6.04	0.340
2006	6.66	12.37	17.42	23.51	40.03	6.01	0.339
2007	6.76	12.36	17.31	23.16	40.41	5.98	0.340
2008	6.64	12.37	17.43	23.40	40.17	6.05	0.341
2009	6.36	12.27	17.39	23.64	40.34	6.34	0.345
2010	6.49	12.21	17.39	23.72	40.19	6.19	0.342
2011	6.53	12.05	17.32	23.86	40.25	6.17	0.342
2012	6.53	12.27	17.54	23.68	39.98	6.13	0.338

表 18 政府移轉收支對家庭所得分配之影響 <sup>154</sup>

年	政府移轉收支前差距倍數	實際(目前)差距倍數
2002	7.47	6.16
2003	7.32	6.07
2004	7.41	6.03
2005	7.45	6.04
2006	7.45	6.01

<sup>153</sup> 吉尼係數 (Gini coefficient) 係測量洛倫茲曲線 (Lorenz Curve, 即戶數累積百分比為橫軸, 所得累積百分比為縱軸之所得分配曲線) 與完全均等直線間所包含之面積對完全均等直線以下整個三角形面積之比率, 此項係數愈大, 表示所得分配不均等的程度愈高, 反之, 係數愈小, 表示不均等的程度愈低。吉尼係數是 20 世紀初義大利經濟學家吉尼 (Corrado Gini), 根據勞倫茨曲線所定義的判斷收入分配公平程度的指標。是比例數值, 在 0 和 1 之間。吉尼係數若低於 0.2 表示收入絕對平均; 0.2-0.3 表示比較平均; 0.3-0.4 表示相對合理; 0.4-0.5 表示收入差距較大; 0.6 以上表示收入差距懸殊。行政院經濟建設委員會經濟小辭典。網路資源: <http://www.cepd.gov.tw/m1.aspx?sNo=0001246> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>154</sup> 整理自 101 年家庭收支調查報告, 行政院主計總處, 2013 年, 頁 25。  
網路資料: <http://win.dgbas.gov.tw/fies/doc/result/101.pdf> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

2007	7.52	5.98
2008	7.73	6.05
2009	8.22	6.34
2010	7.72	6.19
2011	7.75	6.17
2012	7.70	6.13

### 第三節 小結：遺產及贈與稅法最初的夢想

建全的長期租稅政策基本原則很簡單：政府應該設法找到一個能夠長期實施的稅率，堅持不變<sup>155</sup>。

於民國 98 年推動修法之草案說明中係認為整合免稅額度並提高遺產稅免稅額，為增加財產運用效率，減輕贈與稅課徵對財富移轉時點之干擾，保持代際間資產移轉彈性，除保留贈與稅年度免稅額外，增訂父母對子女之贈與，得在遺產稅免稅額額度內，選擇於生前贈與時使用<sup>156</sup>。同時，規劃將遺產稅免稅額酌予提高為新臺幣 1000 萬元，俾滿足一般民眾生前移轉之需求。惟民國 98 年修法後，按第 18 條係將免稅額提高至 1200 萬元，則按第 13 條之規定，減除第 17 條、第 17-1 條規定之各項扣除額及第 18 條規定之免稅扣除額，其實可推論出，現今之遺產及贈與稅法，必須被繼承人存有逾 2500 萬以上之財產，方有可能課稅之。

租稅政策要循著徵稅法規的發展來觀察，雖說稅的起源並非稅法，而是建立國家相對應的財政需求，但稅法卻能顯現出稅收背後的邏輯和公平性考量<sup>157</sup>。遺贈稅的課徵必須是有助於平均財富、避免私人過度累積資本的社會目的（適當性），且對於財產權與繼承權之侵害亦須於最小侵害與合比例的限度之內，始屬合憲<sup>158</sup>。學者亦主張，由於遺產稅與贈與稅均屬特殊型態之所得稅，其中贈與稅又是遺產稅之輔加稅

<sup>155</sup> 保羅·克魯曼(Paul Krugman)著、周翠如譯，減稅圖利了誰：克魯曼減稅經濟學，時報，2009 年，頁 134。

<sup>156</sup> 「遺產及贈與稅法」部分條文修正草案。網路資料：  
[http://www.dsland.gov.tw/law/law\\_main.asp?law\\_id=00568](http://www.dsland.gov.tw/law/law_main.asp?law_id=00568) (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>157</sup> 馬克·勒瓦(Marc Leroy)著、陳郁雯、詹文碩譯，關於稅，你知道多少？，衛城，2012 年，頁 44。

<sup>158</sup> 黃士洲，概述現行遺贈稅法潛藏的違憲疑義，月旦法學雜誌第 160 期，2008 年 9 月，頁 64。

捐，因此遺產稅與贈與稅之級距與稅率，原則上應仿照所得稅制，而有基本免稅額（以考量到繼承人實際接受被繼承人扶養之需求）與累進稅率（以重新分配財富）之設計<sup>159</sup>。然而民國 98 年之修法將遺贈稅稅率皆改為齊頭式的 10%，則如同前述討論量能課稅原則之法位階及依法課稅之稅捐基礎，姑且不論同為財產稅之遺贈稅是否因此而更加趨向補充類型之特殊所得稅，此一修法不僅有違反量能課稅原則之慮，更致使建構於量能課稅原則之上的調節貧富之社會目的遭受根本性的破壞，從而致使本法之存在立足性搖搖欲墜，令人堪憂。

從上述統計表可以得出遺產及贈與稅在民國 98 年修法之後，雖然金額維持與以往相差不遠之數額，然實際上係變相的有所縮減，蓋因稅率均 10% 之後仍能維持類似數額，代表著從 10% 到 50% 之間的原稅收稅額係有所減少，從而並無法實質性的做到調節貧富差距之社會意義目的。從而以戶數五等分位組之所得分配比與所得差距看似並無多大變更，然而以個人可支配所得卻可窺見兩極化的所得流向，以 2009 年後平均每人可支配之數據觀看，最低兩個分位組不昇反降，最高兩個分位組則快速飆昇，產生「虹吸效應」，貧者越貧，富者越富之情形。更甚者，在遺贈稅率均 10% 的課徵之下，公益捐贈的捐贈將因有錢人之稅捐規劃需求降低而縮減，蓋因捐贈之誘因相對減少甚多。學者指出，在所得與財富分配差距益愈擴大的今日，不但使分配不公問題更加惡化，變相鼓勵有錢人將財富移轉給下一代的結果，無形中對台灣的慈善公益捐贈風氣更帶來負面打擊<sup>160</sup>。

2003 年，我國所得一百萬以上的戶數有一百多萬戶，分毫未稅的比例只有 0.45%；所得在二百萬以上的家戶中，分毫未稅的比例只有 0.43%；所得在四百萬以上的三萬多戶中，分毫未稅的比例增為 1.93%；所得在八百萬以上，也就是最有錢的八千多戶中，分毫未稅的比例卻高達 4.68%<sup>161</sup>。在近年來所得稅發揮之所得重分配之效力因相關租稅優惠而薄弱之際，遺贈稅更係扮演社會目的調節貧富之重要角色。論者以為，遺產稅係為加強所得稅的課徵功能，彌補所得稅重分配效果的不足。如果所得稅量能

<sup>159</sup> 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月，頁 239。

<sup>160</sup> 曾巨威，下一站，慈善公益列車在台灣，工商時報，A2 版，2010 年 9 月 14 日。

國家政策研究基金會，網路資料：<http://www.npf.org.tw/post/1/8150> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>161</sup> 朱敬一，租稅在所得分配上扮演之角色，收於江世芳主編，稅制改革的公與義，時報，2006 年，頁 192。



課稅的精神得以充分落實，則稅制上便無須在一個人死亡時再設置一道「最後防線」，反之，若所得稅的課稅功能無法彰顯，則遺產稅便成為維護稅制公平正義的「最後機會」<sup>162</sup>。從而若取消遺產稅，則更不可能達到租稅之重新分配財富之概念，蓋若欲取消遺產稅之基本前提，應係先具有健全之所得稅制。

故遺贈稅法在存廢及調降之多年爭議中，本文認為宜存不宜廢，宜降不宜均一稅率，蓋基於量能課稅原則之下，租稅法主要關注於財產之移轉，致使財富增加者提升其負擔稅捐之能力。則於現行法未取消遺產稅之實行下，對照現今新法修正之後的單一稅率，明顯已背離遺贈稅法之租稅立法目的係建構財富重新分配之社會目的，且違反租稅法憲法位階之立基基礎，亦即量能課稅原則，甚有違憲之疑慮，從而立法漸而轉向偏重於口號式的財政收入以及經濟發展之理想展望政治標的，租稅之立法目的已然成為空洞而富有幻想的夢想，流於「空中樓閣」，遺產稅最初建構的立法目的在現實中華民國 98 年修法後已然走離最初的夢想<sup>163</sup>。

<sup>162</sup> 曾巨威，如果一定要支持遺贈稅改革的話，工商時報社論，A2 版，2007 年 8 月 30 日。  
國家政策研究基金會，網路資料：<http://www.npf.org.tw/post/1/1406> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>163</sup> 柯格鐘、歐陽誠鴻，從量能課稅重塑遺贈稅，稅務旬刊，第 2219 期，2013 年 5 月 20 日，頁 33。

## 第四章 從量能課稅原則分析稅捐主、客體架構

遺產稅之稅制大抵上有總遺產稅及分遺產稅之分。以被繼承人死亡時所遺留之全部財產作為稅基者，學說上稱為遺產稅(Estate Tax)或稱總遺產稅(Nachlasssteuer)<sup>164</sup>。以被繼承人所留遺產總額為計稅標的，稅負之大小與各繼承人繼承遺產金額之多寡無關，同時原則上亦不考慮繼承人與被繼承人關係之親疏<sup>165</sup>。被繼承人所留遺產於繳納遺產稅後究應如何分配，悉依遺囑及民法規定辦理，其與遺產稅之課徵已不再發生關聯<sup>166</sup>。反之，被繼承人死亡時，以各繼承人個別所受遺產數額為基準而為計算遺產稅者，學說上又稱為繼承稅(Inheritance Tax)或稱分遺產稅(Erbfallsteuer)<sup>167</sup>。有認，採分遺產稅制者，原則上應稱繼承稅(Inheritance Tax)而不宜稱遺產稅，因其不是以遺產額之大小來決定稅負，而係以各繼承人所繼承遺產之多寡及繼承人與被繼承人關係之親疏來決定稅負之高低，繼承遺產愈多稅額愈大，反之愈小，繼承人與被繼承人之關係愈親密，稅負愈輕，反之愈重<sup>168</sup>。從而本章在此一前提須知之下，從稅捐主體、客體，稅基及稅率探討遺產及贈與稅法之體制與立法目的間是否有所缺漏、現行修法之問題及提出外國法之比較尋找因應之道。

### 第一節 稅捐主體

#### 第一項、總遺產稅之課稅主體

##### 第一款、我國遺產稅之課稅主體與缺失

按現行法遺產及贈與稅法第6條之規定：「(1項)遺產稅之納稅義務人如左：一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。(2項)其應選定遺產管理人，於死亡發生之日起六個月內未經選定呈報法院者，或因特定原因不能選定者，稽徵機關得依非訟事件法之規定，申請法院指定遺產管理人。」可以得知稅捐主體為遺囑執

<sup>164</sup> Vgl. Meincke, in: ErbStG Komm., München 1999, § 1 Rz. 8.轉引自，柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第152期，2008年1月，頁233。

<sup>165</sup> 王建煊、吳嘉勳編著，租稅法，第33版，2011年8月，華泰出版，頁217。

<sup>166</sup> 王建煊、吳嘉勳編著，租稅法，第33版，2011年8月，華泰出版，頁217。

<sup>167</sup> Vgl. Ebeling, in: Kapp/Ebeling ErbSt u. SchenkStG Komm., Köln Lfg. April 2002, Einl. Rz. 4.轉引自，柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第152期，2008年1月，頁233-234。

<sup>168</sup> 王建煊、吳嘉勳編著，租稅法，第33版，2011年8月，華泰出版，頁217-218。

行人、繼承人、受遺贈人及依法所選定之遺產管理人等四個稅捐主體。惟已廢止之遺產稅法（民國 62 年 1 月 26 日廢止）第 3 條規定：「遺產稅以**遺產繼承人及受遺贈人**為納稅義務人，設有遺囑執行人者，**遺囑執行人**承當納稅義務人之責，無人承認之繼承，以**遺產管理人**為納稅義務人。」從而可見遺產稅廢止而併入遺產及贈與稅法後之稅捐主體似未更改。然遺贈稅法立法理由係認，根據實際經驗，上述規定適用次序常有困難<sup>169</sup>，故更改為現行法之規定。

兩組法條規範之行為主體皆相同，惟次序上有所變更。每一段法律上的文句，都緊密交織在法體系中，構成一個有意義的整體關係，因此，要詮釋它們，首先要顧及上下文，不得斷章取義<sup>170</sup>。已廢止之遺產稅法中，納稅主體之規定係先分為原則有納稅義務人，例外則無，無則以遺產管理人為納稅義務人。然原則之中又分為基本與加註條件，亦即，基本上以**遺產繼承人及受遺贈人**為納稅義務人，若有加註條件之設有遺囑執行人則以**遺囑執行人**承當納稅義務人之責。從而可知原則上納稅主體為**遺產繼承人及受遺贈人**，例外則為遺囑執行人及無人承認之繼承之遺產管理人，此一立法邏輯以現今之憲法位階之法原則量能課稅原則觀之，係屬正當之立法脈絡。然現行法遺產及贈與稅法在原則有納稅義務人之情形，更改例外為原則，原則為例外，致使不符量能課稅原則且衍生許多不必要之問題。此中饒富趣味者係，遺產及贈與稅法之立法說明揭示因行政程序之顧慮而改採總遺產稅制，然卻在法理邏輯中卻將納稅主體之規範方式設立成參照外國法分遺產稅制之以遺囑為依據之立法形式，從而可以窺見我國遺產稅法體制本係往分遺產稅制制定之走向係屬無誤。

民國 98 年修法之際，有建議提案修正第 6 條條文：「（第一項）遺產稅之納稅義務人為繼承人及受遺贈人。（第二項）稽徵機關如發現納稅義務人之有無不明時，稽徵機關得指定遺囑執行人或遺產管理人為遺產稅之代繳義務人。（第三項）前項代繳義務人於代繳之遺產稅額度內，得向納稅義務人求償或以遺產優先抵付。（第四項）其應選定遺產管理人，於死亡發生之日起六個月內未經選定呈報法院者，或因特定原因不能選定者，稽徵機關得依非訟事件法之規定，申請法院指定遺產管理人。」<sup>171</sup>，

<sup>169</sup> 立法院公報第 62 卷第 6 期 562 號院會記錄，頁 104。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@62500600;0038;0111> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>170</sup> 黃茂榮，稅捐法之解釋，稅法總論（第二冊），植根，2005 年，頁 65。

<sup>171</sup> 立法院公報第 98 卷第 3 期 3689 號二冊，頁 309-310。

其欲推動修正課稅主體之理由係，「蓋依據釋字第 622 號解釋理由書，遺囑執行人、或遺產管理人，並非稅捐實體法上之權利義務歸屬者，僅為偶然受託或受法院指定成為遺囑執行人或遺產管理人，現行法將其規定為納稅義務人，不僅理論上混淆其地位，且現實上將遺囑執行人或遺產管理人個人財產，至於受他人遺產強制執行之風險下，現行宜刪除較為妥當。」<sup>172</sup>、「惟於遺產稅之納稅義務人有無不明時，稅捐稽徵機關得指定遺囑執行人或遺產管理人為代繳義務人，並參照土地稅法第 4 條，房屋稅法第 4 條規定，代繳義務人事後得向納稅義務人求償，爰增訂第二項、第三項如修正條文所示。」<sup>173</sup>

然此一正確法律脈絡之修法條文，卻並未受到立法者之青睞，而將焦點著重於修正之稅率之上，並未窺見遺贈稅法之體系架構與立基之立法目的，從而亦無法探知稅捐規避之病源何在。按量能課稅原則之脈絡而言，我國遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項第 1 款之遺囑執行人及第 3 款之遺產管理人被視為遺產稅課稅主體不無疑問之，蓋兩者實際上均係職務執行或財產管理者而言，並非真正的稅捐實體法上之權利義務歸屬者，縱為代理者，其權利義務也應係歸屬本人，亦即真正之課稅主體，從而以被繼承人之遺囑或依法選定之偶然狀態，而使遺囑執行人或遺產管理人為繳納稅捐之主體，係有所疑慮，綜遺囑執行人或遺產管理人為故意不執行職務行為，亦僅係規範相關處罰規範，非係遺囑執行人或遺產管理人成為繳納義務人，從而導致其可能以自身之財產做為繳納之風險。蓋按量能課稅原則之下，遺囑執行人與遺產管理人兩者並未具有取得財產而提高經濟負擔能力，從而並未提升賦稅能力而得課稅之。

## 第二款、我國贈與稅之課稅主體與缺失

遺產及贈與稅法第 7 條規定，原則上贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有下列情形之一者，以受贈人為納稅義務人：一、行蹤不明。二、逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行。三、死亡時贈與稅尚未核課。依前項規定受贈人有二人以上者，應按受贈財產之價值比例，依本法規定計算之應納稅額，

---

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@980302;0287;0345> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>172</sup> 立法院公報第 98 卷第 3 期 3689 號二冊，頁 309-310。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@980302;0287;0345> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>173</sup> 立法院公報第 98 卷第 3 期 3689 號二冊，頁 310。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@980302;0287;0345> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

負納稅義務。第 1 款第 3 項之增訂，係因應司法院釋字第 622 號解釋，於民國 98 年 1 月 12 日增訂第 7 條第 1 項第 3 款，死亡時贈與稅尚未核課，以受贈人為納稅義務人。其立法理由係，增訂第 1 項第 3 款，規定贈與人生前贈與截至死亡時尚未核課之贈與稅，以受贈人為納稅義務人<sup>174</sup>。

對於贈與稅之稅捐主體，遺贈稅法立法理由亦言：「世界各國通例，凡採總遺產稅制者，因人死亡時係以死亡人之總遺產為課稅對象，故對個人之生前贈與，其贈與稅亦以贈與人為納稅義務人，按其全部贈與課稅，以使生前贈與與死後遺贈，其稅負盡可能約略平等。」<sup>175</sup>、「贈與稅如以受贈人為納稅義務人，在通俗觀念上或較易為人接受，但在原則上，遺產稅與贈與稅將不能配合，在體制上將與世界各國通例不符。而最嚴重者，如被繼承人有兩個以上之繼承人時，則按此種辦法，生前一次分析贈與，與死後一次遺贈，其稅負極可能相差懸殊。結果凡於死亡前對財產作有計劃之分析贈與安排者，其稅負即輕。其未能於死亡前作贈與安排者，其稅負則重。此種情形，無異對生前將財產作虛構分析、贈與者以極大之鼓勵，遺產稅將益形萎縮而成為有名無實。」<sup>176</sup>，立法者在立法理由已然揭示立法邏輯上之衝突，然卻在基於贈與稅係遺產稅之輔助稅源之正確法理脈絡下，贈與稅課稅主體卻配合本以有所違誤之遺產稅主體認定而更改之，致使因贈與人財力高於被贈與人，從而選擇贈與人為課稅主體之主張乍聽之下似乎有理，然細究後則會發現，一則違反量能課稅原則，並未以獲得財產而提升租稅負擔能力者為課稅對象，二則亦係貪圖便利行政徵收程序之立法，係因為防止被贈與人無賦稅能力而納稅之。

## 第二項、分遺產稅制之課稅主體

### 第一款、德國分遺產稅之課稅主體簡介

#### 第一目、遺產稅主體

德國遺產稅制係採分遺產稅制，在 2009 年有大幅修正其內容，包含免稅額等。遺產稅為繼承稅，因此被課稅者並非遺產本身，而是各個接受遺產者因繼承開始所受

<sup>174</sup> 立法院公報第 98 卷第 3 期 3689 號二冊，頁 310。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@980302;0287;0345> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>175</sup> 立法院公報第 62 卷第 6 期 562 號院會記錄，頁 104。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@62500600;0038;0111> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>176</sup> 立法院公報第 62 卷第 6 期 562 號院會記錄，頁 105。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@62500600;0038;0111> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

之利益<sup>177</sup>。從而基於量能課稅原則，係由獲得財產者為稅捐主體繳納稅捐，亦即繼承人。「租稅義務人」宣示表現經濟上給付能力，或得掌握經濟上給付能力之組織有稅法上權利能力<sup>178</sup>。

## 第二目、贈與稅主體

贈與稅之稅捐主題則有贈與人及被贈與人，按德國遺產及贈與稅法<sup>179</sup>（Erbbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)）第 20 條，規定稅捐主體納稅人（Steuerschuldner）之第 1 項第一句，稅捐債務人（納稅義務人）除了受贈人，還有贈與之贈與人（Steuerschuldner ist der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Schenker），其根據德國稅捐通則（Abgabenordnung, AO）第 44 條（Gesamtschuldner）第 1 項之規定，係屬連帶債務人。蓋德國稅捐通則第 44 條第 1 項前段之規定係，對一基於租稅債務關係之給付，數人同負清償或擔保之責任，或數人經合併課徵以同一之租稅者，為連帶債務人<sup>180</sup>。從而若擔心受贈與人無法支付相關數額之贈與稅，即得以立法規範但書使贈與之贈與人同負連帶責任以負擔之。

## 第二款、日本分遺產稅之課稅主體

### 第一目、遺產稅主體

日本相統稅法於明治 38 年（1905 年）1 月 1 日公佈，4 月 1 日施行<sup>181</sup>，為日俄戰爭之戰費提供所創設之非常特別稅<sup>182</sup>，繼承制度的變化亦因其後社會狀況的變化及民法修正而再次修正<sup>183</sup>，惟在 1950 年夏普（シャープ）建議稅制下採用遺產取得稅體系<sup>184</sup>，以繼承人所取得遺產之價額為課稅標準<sup>185</sup>。日本相統稅法第 1-3 條規定

<sup>177</sup> 張桐銳、高文琦譯，BVerfGE 93, 165<167>，「遺產稅與平等原則」判決，德國聯邦憲法法院裁判選輯（十三），司法院，2011 年 5 月，頁 335。

<sup>178</sup> Vgl. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, §6, Rz. 11, 12. 轉引自，吳東都，德國稅務行政訴訟，司法院，2010 年，頁 47。

<sup>179</sup> 德國現行法規，網路資源：<http://www.buzer.de/>（2013/9/14 最後瀏覽日）。

<sup>180</sup> 陳敏 譯，德國租稅通則，司法院，2013 年，頁 70。

<sup>181</sup> 今村千文編，近代日本租稅史年表，收於近代日本の形成と租稅，近代租稅史研究會編，有志舍，2008 年，頁 6。

<sup>182</sup> 水野忠恒，租稅法，東京有斐閣，2011 年，頁 632；高木勝一編著，租稅論，八千代，2011 年，頁 239。

<sup>183</sup> 高木勝一編著，租稅論，八千代，2011 年，頁 239。

<sup>184</sup> 金子宏等著，稅法入門，第 6 版，有斐閣，2007 年，頁 104；金子宏，租稅法，第 17 版，弘文堂，2012 年，頁 520；水野忠恒，租稅法，東京有斐閣，2011 年，頁 630；高木勝一編著，租稅論，八千代，2011 年，頁 239；岸田貞夫等共著，現代稅法の基礎知識，ぎょうせい，2007 年，頁 169；

納稅義務者係依繼承或遺贈（包含死因贈與）而取得財產之人，亦即繼承人及受遺贈人。取得財產者在日本國內係有住所者，負相統稅之無限制繳納義務（第 1-3 條第 1 項、第 2 條第 1 項），從而若在日本國內無住所者，係對相統所取得之財產負繳納相統稅之義務（第 1-3 條第 3 項、第 2 條第 2 項）。從而由國外繼承或遺贈取得財產，擁有日本國籍而在國內無住所者，取得財產係在國內有住所之繼承開始前 5 年內，從而須負相統稅之繳納義務（第 1-3 條第 2 項、第 2 條第 1 項）。此係防止住所移到國外而規避相統稅之規定<sup>186</sup>，又為確保相統稅之徵收，本法第 34 條係有相關之連帶繳納之義務，（第 1 項）所有從同一被繼承人經由繼承或遺贈而取得財產者，該當其繼承或遺贈之所受利益之相當金額之限度內，對繼承或遺贈所取得財產繳納之相統稅，互負連帶繳納之責。（第 2 項）所有從同一被繼承人經由繼承或遺贈而取得財產者，該當被繼承人所須繳納之相統稅或贈與稅，以所受利益之相當金額之限度內，對之互負連帶繳納之責。（第 3 項）對藉由贈與或遺贈之捐贈行為所轉移之財產為算課稅價格之基礎而課徵相統稅或贈與稅，該當從贈與或遺贈而取得財產或該當為捐贈而設立之法人，對其所對應之稅額部分，在所受利益之相當金額之限度內，負連帶繳納之責。

（第 4 項）贈與財產者，對由贈與取得財產者之當年度之贈與稅額之相當部分，在該當對應財產限度內，負連帶繳納之責。

## 第二目、贈與稅主體

贈與稅係為防止藉由生前贈與財產而規避相續稅，從而在相統稅法中規定用以補充相統稅之作用<sup>187</sup>。日本相統稅法第 1-4 條贈與義務者之規定，係依受贈而取得財產之人（不包含死因贈與），原則上係個人為繳納義務人。從而取得財產者在日本國內係有住所者，負贈與稅之無限制繳納義務（第 1-4 條第 1 項、第 2-2 條第 1 項），從而若在日本國內無住所者，係對贈與所取得之財產負繳納贈與稅之義務（第 1-4 條第 3 項、第 2-2 條第 2 項）。贈與稅之連帶繳納之義務則與上述之相統稅同，皆規定

---

北野弘久編，現代稅法講義，第五版，法律文化社，2010 年，頁 194；田中二郎，租稅法，有斐閣，2001 年，頁 516；水野勝，租稅法，東京有斐閣，1993 年，頁 266。

<sup>185</sup> 田中二郎，租稅法，有斐閣，2001 年，頁 515。

<sup>186</sup> 金子宏，租稅法，第 17 版，弘文堂，2012 年，頁 521。

<sup>187</sup> 金子宏等著，稅法入門，第 6 版，有斐閣，2007 年，頁 108；金子宏，租稅法，第 17 版，弘文堂，2012 年，頁 542；北野弘久編，現代稅法講義，第五版，法律文化社，2010 年，頁 176、197；水野忠恒，租稅法，東京有斐閣，2011 年，頁 693；高木勝一編著，租稅論，八千代，2011 年，頁 247；田中二郎，租稅法，有斐閣，2001 年，頁 518。

在第 34 條。又學者指出，從稅捐規避防止之觀點來看，贈與給非具人格之社團、財團及公益法人之案例之中，在這些設定財產贈與之案例，應該將這些非具人格之社團、財團及公益法人擬制人格而課贈與稅<sup>188</sup>，且本法第 66 條第 3 項、第 4 項規定，為防止稅捐規避行為，若有遺贈或贈與具人格之社團、財團及公益法人而使親屬或其他相關人（本法第 64 條第 1 項）不當減少相統稅或贈與稅者，則須對該非具人格之社團、財團及公益法人課稅之，又本法第 66 條第 3 項亦規定，社團及財團之住所，按第 1 項之規定，係主營業所或事務所所在地。

### 第三項、小結：從量能課稅原則調整課稅主體

於量能課稅原則之下，自應以繼承人、受遺贈人和受贈人為遺產及贈與稅之納稅義務人或稅捐債務人。蓋因遺產、遺贈和贈與提高繼承人、受遺贈人和受贈人之稅捐負擔能力，故被課徵遺產稅或贈與稅<sup>189</sup>。從而正當的遺產稅或贈與稅之納稅義務人應為取得財產之人（*Vermögenserwerber*），而非給與財產之人<sup>190</sup>。惟由總遺產稅制轉為分遺產稅制可能產生稽徵成本與件數驟增之疑慮，然基於累進稅率之社會國原則的脈絡而論，於通過量能課稅原則檢驗後之累進稅率，本條針對財富再分配與貧富調節之立論，從而在轉換稅制所造成之可能驟增之行政成本，不該係不符合量能課稅原則之稅制存在之主張，蓋國家開源稅收，本條具有成本之考量，國家立法者本身在立法時藉行政便利而轉換稅制為總遺產稅制，本條不符立法目的之累進稅率，從而在此一不當的立法下，稅制改正為正確且符合立法目的之累進稅制所導致比總遺產稅制可能驟增的行政成本，不應為否決符合量能課稅原則立法之稅制，至多也僅是在最低稅率上加以調整，而使課徵成本不至高於稅收，否則此一稅目即可廢矣。

本法第 7 條第 1 項將贈與人原則列為納稅義務人，係不符量能課稅原則之立法。學者有謂贊同稅法增列明文規定，將贈與人和受贈人規定為贈與稅之連帶債務人，藉此確保國家稅捐債權之實現<sup>191</sup>。係得參考德國遺產及贈與稅法第 20 條與德國稅捐通

<sup>188</sup> 酒井克彥，スタートアップ租税法，財經詳報社，2011 年，頁 99。

<sup>189</sup> Vgl. Meincke, in: ErbStG Komm., München 1999, § 1 Rz. 9.轉引自，柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月，頁 237。

<sup>190</sup> 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月，頁 237。

<sup>191</sup> 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本



則第 44 條之明定贈與人為連帶債務人。蓋贈與人之所以對於受贈人之稅捐債務應連帶負責，是因為由於贈與對於受贈人之贈與，提高受贈人之稅捐負擔能力，故因而成立贈與稅之稅捐債務，且贈與人在現實上最有可能督促受贈人履行稅捐義務，若有必要贈與人尚可事先保留其所承諾之部分贈與，待受贈人履行其稅捐義務後再行交付，故依據上述說明，應可使贈與人對於受贈人必須履行之贈與稅捐債務，負起一定之稅法上義務<sup>192</sup>。從而釋字第 640 號解釋亦闡明，憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。從而若基於行政徵收稅捐之保障而論，則應採此一連帶之方式，而非以違反量能課稅原則之方式制定立法。

本法第 6 條及第 7 條之相關規定不當，易有第 30 條<sup>193</sup>及第 51 條<sup>194</sup>之強制執行

---

問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月，頁 237。

<sup>192</sup> 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第 622 號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月，頁 237-238。

<sup>193</sup> 第 30 條：遺產稅及贈與稅納稅義務人，應於稽徵機關送達核定納稅通知書之日起二個月內，繳清應納稅款；必要時，得於限期內申請稽徵機關核准延期二個月。

遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分十八期以內繳納，每期間隔以不超過二個月為限。

經申請分期繳納者，應自繳納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金一年期定期儲金固定利率，分別加計利息；利率有變動時，依變動後利率計算。

遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。中華民國境內之課徵標的物屬不易變價或保管，或申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價為低者，其得抵繳之稅額，以該項財產價值占全部課徵標的物價值比例計算之應納稅額為限。

本法中華民國九十八年一月十二日修正之條文施行前所發生未結之案件，適用修正後之前三項規定。但依修正前之規定有利於納稅義務人者，適用修正前之規定。

第四項抵繳財產價值之估定，由財政部定之。

<sup>194</sup> 第 51 條：納稅義務人，對於核定之遺產稅或贈與稅應納稅額，逾第三十條規定期限繳納者，每逾二日加徵應納稅額百分之一滯納金；逾期三十日仍未繳納者，主管稽徵機關應即移送法院強制執行；法院應於稽徵機關移送後七日內開始辦理。

前項應納稅款及滯納金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。

稅捐繳納之財產上不利益，蓋實務上係有繳納稅金困難以及實物繳納之問題，故方有釋字第 343 號解釋：「申請以實物抵繳，是否符合上開要件及其實物是否適於抵繳，自應由稅捐稽徵機關予以調查核定。」本法第 30 條於民國 98 年 1 月 21 日新修法後，修正放寬分期繳納規定由現行 12 期延長為 18 期，其立法理由係，使納稅義務人有較充裕時間籌措現金繳稅，減輕繳納壓力。另實物繳抵之目的，原在期待其可變為現金，使之與現金繳納相同，惟依現行規定，不易變價之課徵標的物或中華民國境外之課徵標的物，得抵繳全部財產之應納稅款，造成稅課收入無從經由抵稅實物之變現轉為現金供各級政府實際運用，已逾越實物抵繳之本旨。為求公平合理，爰規定課徵標的物得抵繳者，以在中華民國境內為限，並就其中屬不易變價或保管、時價已下跌者，規定其得抵繳之稅額，以該財產之應納稅款為限。」<sup>195</sup>

從而繳納或抵繳稅捐衍生估價問題，原則上係按照遺產及贈與稅法第 10 條估價原則，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。又所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準；其他財產時價之估定，本法未規定者，由財政部定之。從而非明文規範之估價財產問題，我國係交由稽徵機關<sup>196</sup>認定之，惟有疑義者係物之估價本係帶有主觀性質，持有者亦較具資訊佐證物之價值，則基於稅捐義務人誠實報繳之立論上，稽徵機關係較不具繳納資訊優勢之一方，從而函釋認為若價值有疑，則交由稽徵機關估價係有所疑問，從而方有大法官釋字第 536 號，針對未上市或上櫃公司之股票價值之估算方法涉及人民之租稅負擔，認為仍應由法律規定或依法律授權於施行細則訂定之闡明。則針對估價原則，本文係認，原則係由稅捐繳納人提報價值，蓋認定不具普遍性物之價值通常帶有主觀，且相關稅捐證據亦掌握在稅捐繳納人之一方，稽徵機關若認有疑慮，則應交由該領域之專業人員評鑑，若具有爭議則得經由法院從相關專業人員之意見而為非訟程序，惟不應僅由稽徵機關單方面認定而失之公允。

<sup>195</sup> 立法院公報第 98 卷第 3 期 3689 號二冊院會記錄，頁 334-336。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@980302;0287;0345> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>196</sup> 如財政部 74/10/18 台財稅第 23688 號函、財政部 72/04/26 台財稅第 32804 號函、財政部 71/07/05 台財稅第 34964 號函、財政部 71/05/31 台財稅第 34043 號函、財政部 71/01/21 台財稅第 30463 號函、財政部 67/08/21 台財稅第 35638 號函。

然本次修法仍未針對核心稅捐主體徹底修改，不僅已然違反量能課稅之合憲法理，更有貪圖行政徵收便利而曲解納稅義務人之定義，從而根本性的使本條文跨進違憲之界線。係屬頭痛醫頭，腳痛醫腳，未真正對症下藥，僅為治標不治本之修法。

## 第二節 稅捐客體

### 第一項、稅捐客體之定義

#### 第一款、我國總遺產稅制之課稅客體

稅捐客體係指稅捐構成要件中，表彰稅捐義務人負擔稅捐之能力的要素<sup>197</sup>。已廢止之遺產稅法（民國 62 年 1 月 26 日廢止）第 2 條規定，本法所稱**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。現行法遺產及贈與稅法第 1 條即規定遺產稅之稅捐客體：「（1 項）凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有**財產**者，應就其在中華民國境內境外全部**遺產**，依本法規定，課徵遺產稅。（2 項）經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，死亡時在中華民國境內遺有**財產**者，應就其在中華民國境內之**遺產**，依本法規定，課徵遺產稅。」第 3 條即規定贈與稅之稅捐客體：「（1 項）凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之**財產**為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。（2 項）經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，就其在中華民國境內之**財產**為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」第 4 條則說明本法稱**財產**，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。於量能課稅原則之下，遺產稅並非針對被繼承人死亡之單純事實或繼承人繼承財產之事實行為而課徵，係針對遺產之財產移轉因而增加之稅捐負擔能力而課稅之，故遺產稅又被認為係一種特殊的所得稅類型。以此論之，贈與稅亦係對於受贈人因獲得贈與之財產而提高之稅捐負擔能力而課稅。從而可知稅捐之客體係為轉移之財產。

#### 第二款、日本分遺產稅制之課稅客體

日本相續稅法之稅捐客體即本法第 2 條所規定之依繼承或遺贈（包含死因贈與）所獲之財產，日本贈與稅之稅捐客體即本法第 2-2 條所規定之依受贈所獲之財產。如生命保險金（第 5 條）、定期支付金（第 6 條）、低價受讓之財產利益（第 7 條）、免除債務之利益（第 8 條）、其他利益（第 9 條）、信託財產（第 9-2 至 9-6 條）、

<sup>197</sup> 黃茂榮，稅捐的構成要件，植根雜誌，第 23 卷第 2 期，2007 年 2 月，頁 10。

從特殊法人所受之特別利益（第 65 條）等經由繼承或遺贈或贈與所獲之財產，此一財產即屬課徵之對象。

## 第二項、稅捐客體課徵之時點及方式

稅捐為法定之債，在稅捐客體發生時即成立，其稅捐債務額應按其成立時存在之事實，依相關規定首先計算其稅基，而後適用該當之稅率計算之<sup>198</sup>。釋字 311 號解釋理由書揭示，繼承因被繼承人死亡而開始，被繼承人死亡，繼承人即承受被繼承人財產上之一切權利義務，繼承人繳納遺產稅之義務亦應自此時發生，遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項前段規定：遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，即係本此意旨。從而贈與之稅捐債務亦係其成立時存在之事實，於贈與時即生贈與稅之義務。關於客體之計算，則應總計遺產之賸餘及債務後，方得依現行法之總遺產稅制為遺產總額而課稅之。關於債務，最高行政法院 60 年判字第 76 號判例係認：「被繼承人死亡未償之債務，具有確實證明者，於計算被繼承人遺產總額時，應予扣除，為遺產稅法第 14 條第 2 款（現行法第 17 條第 1 項第 9 款）所明定。此項規定，並未附有提示債務發生原因及用途證明之條件，良以繼承人對於被繼承人舉債之原因以及借款之用途未必明瞭，更無從提出該項原因及用途之證明，故立法本旨著重於未償債務之存在，而不問債務發生之原因與用途，是以繼承人果能證明被繼承人死亡前有未償之債務，即應在遺產總額內予以扣除。」

遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項關於課稅之發生時點，於民國 62 年 1 月 26 日立法之初（2 月 6 號公布），原規定：遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。但逾期申報、漏報、短報或隱匿不報者，如逾期申報日或查獲日之時價較死亡日或贈與日之時價為高者，以較高者為準。惟於民國 84 年 1 月 6 號修法刪除但書（1 月 13 號公布），其立法理由係：「遺產稅、贈與稅未依限申報、漏報、短報或隱匿不報者，現行條文第四十四條至第四十六條已有處罰規定，現行第一項但書規定，易滋重複處罰之疑慮，業經司法院大法官會議釋字第三一一號解釋有案，爰刪除第一項但書規定。」<sup>199</sup>釋字第 311 號解釋亦說明，稅捐稽徵法第 48-1 條

<sup>198</sup> 黃茂榮，計算遺產稅稅基之基準日，稅法各論，植根，2007 年 11 月，頁 233。

<sup>199</sup> 立法院公報第 83 卷第 83 期 2757 號上冊院會記錄，頁 114-115。

第 1 項但書規定加計利息，一併徵收，乃因納稅義務人遲繳稅款獲有消極利益之故，與憲法尚無牴觸。

遺贈稅之課徵時點係於贈與時發生，則其申報按本法第 24 條之規定，除第 20 條規定之不計入贈與總額之贈與外，贈與人在 1 年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後 30 日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。此係行政徵收程序，從而課徵時點仍係於贈與時發生。然本法第 24-1 條亦規定訂定、變更信託契約日為贈與行為發生日。亦即，除第 20-1 條之所規定之公益信託外，委託人有第 5-1 條之應課徵贈與稅情形者，應以訂定、變更信託契約之日為贈與行為發生日，依第 24 條第 1 項規定辦理。從而可見課徵時點仍係於贈與時發生，與行政程序之徵收期日不同。

### 第三節 小結：修正符合量能課稅原則之立法體系

具體地說，在制定法的內容，違反正義的場合，那其所以成為法的基礎，僅是存於權威，即其具體內容，缺乏正義的基礎，從之，其成為法的力量的基礎，比較地薄弱<sup>200</sup>。其結果，或以促成法的改新，依新的立法，以梳理法與正義的間隔，或不待新的立法，以裁判和行政行為之力，而為法之修正<sup>201</sup>。有關課稅之法律，應以符合正義的規律以及具有安定性加以理解以及建制，以建構在法律上及經濟管制政策上具有有效能的經濟秩序<sup>202</sup>。

我國雖係採總遺產稅為立法基礎（遺產及贈與稅法第 1 條），然按量能課稅原則，合理之遺產稅，應認以分遺產稅制，即繼承稅制為當，係指各別之繼承人，按其所獲得之遺產數額而為遺產課稅之稅基方屬妥當，以此進行財富之再分配亦較為符合調節貧富差距之社會意義目的。學者亦認為，透過對於個別繼承人所獲遺產課徵分遺產稅之方式，亦比對於全體繼承人課徵總遺產稅制之方式，更能鼓勵被繼承人在死時分散財

---

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@838301;0103;0190>（2013/9/14 最後瀏覽日）。

<sup>200</sup> 美濃部達吉著、林紀東譯，法之本質，臺灣商務，1992 年，頁 117。

<sup>201</sup> 美濃部達吉著、林紀東譯，法之本質，臺灣商務，1992 年，頁 117。

<sup>202</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 4 Tz. 1 f.，轉引自，陳清秀，稅法總論，元照，2012 年，頁 15。

富，而達到重新分配財富之社會目的<sup>203</sup>。惟我國遺產及贈與稅法草案總說明中係論及，採用繼承稅有行政上不易克服之困難，蓋我國遺產之繼承非以遺囑為必要，從而若採繼承稅制，將使一般繼承人為達減少納稅，而蹈隙取巧，以達降低納稅之目的，故以此論點應採總遺產制。然學者指出，於現今電腦科技與財產總歸戶等配套制度之協助下，亦可確信，我國之遺產稅法倘若廢棄舊制之總遺產稅制，改採合於量能課稅原則之分遺產稅制，實際執行上應無任何困難可言<sup>204</sup>。

則以此脈絡論之，根據稅法立基之量能課稅原則，遺產及贈與稅法第 13 條之遺產稅基之規定，應採以個別繼承人各自所獲之遺產數額為當，蓋獲得財富進而提升賦稅能力，從而得按其賦稅能力而課徵非絞殺性之稅捐。且學者亦主張，贈與稅之計算本應以受贈人每年取得之受贈總額為基礎，然而，為配合贈與稅乃是遺產稅之輔加稅課，亦即遺產稅只計算個別繼承人自被繼承人所取得之遺產，並考慮實務執行之可能性，不可能對於贈與人之範圍全部加以查核，以確認受贈人是否在同一年度中之受贈總額已超越免稅額，因此贈與稅之稅基應調整為以同一贈與人對於同一受贈人，在同一年度所作之贈與總額為基礎<sup>205</sup>。若有高過法定免稅額，則對該受贈人課稅之。倘若多人對同一贈與人為餽贈之行為，應區分是否為稅捐規避之繞路行為，亦即連環贈與（贈與鏈）（*Kettenschenkung*），如為稅捐規避行為，則依經濟觀察法或實質課稅對其課稅之，若係僅非連環贈與合意之餽贈行為，則按贈與稅係遺產稅之輔加稅課，按法理類推適用，不該以總量累積而課稅，故僅需限制同一贈與人對同一受贈人之範圍適用課稅即可，且贈與行為本身即有課稅之數額範圍，且民國 62 年之立法理由中亦言明係為符合贈與稅乃遺產稅之附加稅課，為求一致而改由贈與人為稅捐主體，從而可知其實立法者早已透露繼承稅制之可行性以及採行繼承稅制方合乎量能課稅原則以及立法目的之社會意義目的。

從而在量能課稅原則之下，自應以繼承人、受遺贈人和受贈人為遺產及贈與稅之納稅義務人或稅捐債務人，蓋其為因獲得財產而實質提升賦稅能力者，從而應以分遺

<sup>203</sup> 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第 622 號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月，頁 238。

<sup>204</sup> 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第 622 號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月，頁 238。

<sup>205</sup> 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第 622 號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月，頁 239。

產稅制為佳，否則現況之總遺產稅制，極易出現計算之稅額繳納由所有之納稅義務人或稅捐債務人成為繳納之連帶關係，無論是否獲有財產皆必須成為繳納遺產及贈與稅之義務人或債務人，不僅不符量能課稅原則，更違反了比例原則，且此一便利國庫行政為求獲得稅捐之確實繳納，更延伸出遺產在尚未分割之共同共有關係下，按遺贈稅法第 41-1 條之規定，繼承人為二人以上時，經部分繼承人按其法定應繼分繳納部分遺產稅款、罰鍰及加徵之滯納金、利息後，為辦理不動產之共同共有繼承登記，得申請主管稽徵機關核發同意移轉證明書；該登記為共同共有之不動產，在全部應納款項未繳清前，不得辦理遺產分割登記或就共同共有之不動產權利為處分、變更及設定負擔登記。從而將應屬自己該繳納之範圍繳納完畢之後，仍必須對其餘尚未繳納之部分負有連帶責任，若逾期未繳納，則另有稅捐稽徵法第 39 條之強制執行規定，在在顯示總遺產稅制之不合理以及便利國庫行政之思想，因總遺產稅制之規定或者因相關繼承問題而遭限制出境或因連帶而必須繳納名實不符的過重稅捐<sup>206</sup>，從而必須極盡舉證之可能而免除損害，係有變更修法之必要。

若稅捐行政上擔心受贈人並無能力支付稅捐，則得參考德國立法例，規定贈與人為贈與稅之連帶債務人，亦得參考日本法為確保相續稅之徵收，相續稅法第 34 條係有相關之連帶繳納之義務。而遺囑執行者與遺產管理者，並非真正的稅捐實體法上之權利義務歸屬者，縱為代理者，其權利義務也應係歸屬於真正之課稅主體，以被繼承人之遺囑或依法選定之偶然狀態，則立法上必須明定，遺囑執行者與遺產管理者係屬稅捐主體之代理人，方得避免遺囑執行者與遺產管理者可能產生因處理遺產或遺囑而莫名產生須以自身財產繳納稅捐之窘境，從而本質上必須先從量能課稅原則著手重塑遺贈稅法之立法體系，以真正獲得財產者為繳納稅捐之義務人或債務人，從而在程序上若擔心獲得財產者有可能無能力支付稅捐，則輔以相關連帶繳納之義務，方為正確之立法邏輯並符合比例原則之。

---

<sup>206</sup> 如大法官釋字 345 號、臺北高等行政法院 92 年度訴字第 4767 號裁定、臺北高等行政法院 92 年度訴字第 4790 號裁定、臺北高等行政法院 96 年度訴字第 1046 號判決、臺北高等行政法院 100 年度再字第 165 號判決。

## 第五章 遺贈稅法稅基之計算

我國遺產及贈與稅法採行總遺產稅制，從而稅基之計算，規定在第二章（第 13 條到 18 條）之遺產稅計算及第三章（第 19 條到 22 條）之贈與稅計算，稅基之計算對於乘於稅率後所得之稅收有其重大之意義，從而本章並陳總遺產稅制及日本分遺產稅制之稅基計算，並欲從中分析何者較為適用於我國。

### 第一節 總遺產稅之稅基計算

#### 第一項、美國總遺產制稅基簡介

美國係採總遺產制<sup>207</sup>，遺產稅課稅主體係為遺產的遺囑執行人，贈與稅之課稅主體係為財產的贈與人。課稅客體係被繼承人死亡時遺留之總財產價值及生前贈與之財產移轉價值。總遺產範圍尚包含人身保險、年金保險及被繼承人死前三年贈與。遺產稅之課徵淨額之稅基係總遺產扣除喪葬費、債務、配偶扣除額、捐贈慈善扣除額及州死亡稅扣除額。豁免課徵贈與稅有五類：禮物（不超過每年贈與免稅額）、捐贈教育或醫療機構、贈與配偶、贈與政治團體及慈善機構。

#### 第二項、我國遺產及贈與稅採總遺產制之背景

我國遺產及贈與稅法第 13 條規定，遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除第 17 條、第 17-1 條規定之各項扣除額及第 18 條規定之免稅額後之課稅遺產淨額。修法後改採課徵百分之十，此係採總遺產稅制之計算稅額方式。按民國 62 年，我國法由當時之遺產法改為現今之遺產及贈與稅法，係採總遺產稅制而不採分遺產稅制。立法者在立法說明中闡明原因，「在我國現行社會制度之下，採用繼承稅制將有行政上不易克服之困難。蓋繼承稅之課徵，須對每一繼承人或受益人分別就其繼承或受遺贈之財產核定納稅義務，此在若干西方國家，因遺產之繼承，依法須以遺囑為依據，且須報經法院確認始能分割，故繼承稅之核課，有法院確認之資料為依據，自簡而易行。依我國現行法制度，遺產之繼承，並非必須以遺囑為準，更無必須經過法院確認之程序，因而每一繼承人或受遺贈人所獲遺產多少，亦即無法定程序可以確定。在此種法制下，如採繼承稅制，則無論遺產實際分配狀況如何，一般繼

---

<sup>207</sup> 整理自美國內地稅局（Inland Revenue Service, IRS），Publication 950。  
網路資源：<http://www.irs.gov/> (2013/9/14 最後瀏覽日)。



承人將極易蹈隙取巧，虛構事實，以納稅最少之方式申報，稅捐機關如欲調查勾稽，亦必不勝困擾。」<sup>208</sup>從而基於以上理由採行總遺產稅制的規定，因課徵總遺產稅制之故，並新增贈與稅為遺產稅之輔助稅課。

### 第三項、我國現行法稅基計算

#### 第一款、遺產稅稅基計算

##### 第一目、免稅額

遺產稅之免稅額規定在第 18 條，經常居住中華民國境內之中華民國國民，自遺產總額中減除免稅額 1200 萬元；軍警公教人員因執行職務死亡者，加倍計算。在歷次修法中，皆配合物價調整免稅額之金額，現行法係遺產總額減除免稅額 1200 萬，其立法理由係，「我國遺產稅、贈與稅免稅額自 84 年調整迄今已十餘年，其間雖曾於 95 年起按物價指數漲幅百分之十一．三二調整，惟因經濟成長、國民所得提高，各方迭有反映。現行免稅額度過低，使多數因薪資所得累積財富之中產階級亦須負擔遺產稅。為落實遺產稅平均社會財富之目的，並使一般中小額財富者免於遺產稅負擔，爰將遺產稅免稅額提高為一千二百萬元。」<sup>209</sup>

##### 第二目、扣除額

遺產稅扣除額規定在第 17 條，共列 11 款免徵遺產稅之事由，從而由遺產總額中扣除免徵之、包含：配偶扣除額、直系血親卑親屬扣除額，每年加扣 40 萬直至年齡屆滿 20 歲、父母扣除額、身心障礙扣除額、扶養親屬扣除額、農業使用扣除額、一定年限內已納遺產稅扣除額、公法上債務、債務、100 萬之喪葬費用扣除額以及遺產遺囑直接必要費用。以及第 17-1 條偶剩餘財產差額分配請求權之遺產總額扣除額，此為遺產稅之扣除額規定。

##### 第三目、回併計算及不計入遺產總額課稅

按第 15 條之規定，若有被繼承人死亡前兩年內贈與財產予配偶、各順序繼承人（依民法第 1138 條到 1140 條）及各順序繼承人之配偶，則視為被繼承人之遺產而併

<sup>208</sup> 立法院公報第 62 卷第 6 期 562 號院會記錄，頁 103。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@62500600;0038;0111> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>209</sup> 立法院公報第 98 卷第 3 期 3689 號二冊院會記錄，頁 322-323。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@980302;0287;0345> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

入遺產總額計算課徵之。

遺產稅不計入遺產總額課稅之條文規定在第 16 條條窮盡列舉共 13 款不計入遺產課稅之項目及 16-1 條之公益信託。

#### 第四目、綜合計算

綜合以上計算後，即按照第 13 條及 14 條之遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，遺產總額應包括被繼承人死亡時依第 1 條規定之全部財產，及依第 10 條規定計算之時價價值。減除第 17 條、第 17-1 條規定之各項扣除額及第 18 條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，課徵之，此即我國採總遺產稅制之計算稅額方式。

### 第二款、贈與稅稅基計算

#### 第一目、視同贈與

本法第 5 條規定，若有無償免除或負擔之債務、顯著不相當代價之差額、無償購置之資金或不動產、顯著不相當代價出資購置之差額、非完全行為能力者購置之財產（但書得舉證免除）以及二親等內親屬財產之買賣（但書得舉證免除）之情形，視為贈與而課稅之。

#### 第二目、免稅額

贈與稅之免稅額規定在第 22 條，其規定之贈與稅納稅義務人，現行法（民國 98 年 1 月 12 日）規定每年得自贈與總額中減除免稅額 220 萬。歷次修改本條文，皆僅配合物價變動調整免稅額之金額。其立法理由係，為減輕小額財產贈與案件之稅負，增加財產運用效率，降低贈與稅課徵對財富移轉時點之干擾，爰將贈與稅免稅額調高為 220 萬元<sup>210</sup>。

#### 第三目、扣除額

關於扣除額規定在第 21 條，贈與附有負擔者，由受贈人負擔部分應自贈與額中扣除。

<sup>210</sup> 立法院公報第 98 卷第 3 期 3689 號二冊院會記錄，頁 331-332。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@980302;0287;0345> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

#### 第四目、不計入贈與總額稅額

贈與稅不計入贈與總額課稅之項目規定在第 20 條，共列 8 款不計入贈與總額之事由，包含：捐贈公益、捐贈公營或公有事業、捐贈文藝宗教、支付撫養費及相關費用、農用、配偶間贈與、婚嫁贈與、修法前關於配偶間贈與及婚嫁贈與。以及第 20-1 條關於享有公益信託利益之權利，亦不計入贈與總額，其立法理由係認，「為鼓勵民間參與公益活動，並避免濫用租稅獎勵措施，爰於本條明定，委託人提供財產成立、加入或捐贈符合遺產及贈與稅法第十六條之一各款規定之公益信託，其受益人得享有信託利益之權利，不計入委託人之贈與總額，不適用遺產及贈與稅法第五條之一之規定。」<sup>211</sup>另，第 5-2 條規定信託財產之操作行為不課徵贈與稅。

#### 第五目、綜合計算

綜合以上計算後，即按照第 19 條之規定，按贈與人每年贈與總額，減除第 21 條規定之扣除額及第 22 條規定之免稅額後之課稅贈與淨額，課徵之。一年內有二次以上贈與者，應合併計算其贈與額，依前項規定計算稅額，減除其已繳之贈與稅額後，為當次之贈與稅額，亦即稅基。

### 第二節 分遺產稅之稅基

#### 第一項、日本相統稅法稅基計算

##### 第一款、相統稅稅基計算

日本民法第 896 條規定，繼承人，自繼承開始時，承繼被繼承人之一切財產上權利義務。但被繼承人之一身專屬權不在此限。繼承財產係包含財產權對象之所有物及權利，因此，包含動產及不動產、專利權及著作權等無體財產權、礦業權及漁業權等營業上的權利等以及公私法上的各種債權等對經濟價值之支配權系廣泛的相統稅課稅對象<sup>212</sup>。

#### 第一目、免稅額

<sup>211</sup> 立法院公報第 90 卷第 26 期 3160 號一冊院會記錄，頁 264。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@980302;0287;0345> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>212</sup> 金子宏，租稅法，第 17 版，弘文堂，2012 年，頁 524-525。

本法第 15 條第 1 項規定，繼承稅之基本免稅額係 5000 萬日圓加上 1000 萬元乘於法定繼承人數即為基本免稅額。又因此一基本免稅額係按法定繼承人數計算，不論其後是否放棄繼承，從而為防止稅捐規避，在第 2 項規定，作為計算免稅額之法定繼承人數上限制養子數最多 2 人，若有子嗣，則免稅額之養子數僅算 1 人為限。

租稅特別措置法第 69-4 條對於小規模用地<sup>213</sup>等之繼承稅課稅價值計算有特別規定。特定事業用（400 平方公尺以下）、特定居住用（240 平方公尺以下）、特定家族企業用（400 平方公尺以下）之土地價值乘於 20%，亦即得扣除八成之價額；貸款事業用地（200 平方公尺以下）則係土地價值乘於 50%，得扣除半數之價額。第 69-5 條則對於特定計畫山林之繼承稅課稅價值計算有特別規定。其特定計畫山林繼承稅之計算係該山林價值乘於 95%，本條第 5 項亦有規範小規模用地及山林價值合併計算之例外，亦即 400 平方公尺扣除小規模用地面積後之數額，除以 400 平方公尺再乘於山林價值即得出數額。

## 第二目、扣除額

- 1、債務扣除額：第 13 條規定，被繼承人於繼承開始前之債務（包含稅捐、公共費用）與喪葬費用得從繼承之財產中扣除之。
- 2、贈與扣除額：第 19 條規定繼承開始前 3 年內，繼承人取得被繼承人贈與之財產，應加計於遺產之中而課稅之。惟得扣除已繳納之贈與稅。
- 3、配偶扣除額：依第 19-2 條規定，依全體繼承人（民法第 900 條及第 901 條）之繼承稅額乘於（以配偶應繼分(民法第 900 條)數額計算(若高於 1.6 億以 1.6 億計)與配偶實際繼承財產，二者取低）除以課稅價格總額（遺產總額），即為配偶之扣除額
- 4、未成年扣除額：依第 19-3 條規定，繼承人若係未成年人，則得從應納繼承稅

<sup>213</sup> 租稅特別措置法第 69-4 條第二項第四款對於小規模用地 400 平方公尺內之組合用地亦有規範，亦即（特定事業用、特定家族企業用之用地面積）+（特定居住用地\*5/3）+（貸款事業用地\*2）須小於或等於 400 平方公尺。

額中扣除歲數直到 20 歲之每年 6 萬日圓之數額。未成年人扣除制度的意義係，從繼承等取得財產之未滿 20 歲未成年人，通常需要撫養費直到成年，蓋其欠缺經濟能力之故，因此，被繼承人死亡後考量其對未成年人到成年之間撫養費之負擔，設立此一減輕相統稅負擔之制度<sup>214</sup>。

5、身心障礙者扣除額：依第 19-4 條規定，繼承人若係身心障礙者，則得從應納繼承稅額中扣除歲數直到 85 歲之每年 6 萬日圓之數額，若係嚴重身心障礙者，則為每年 12 萬日圓之數額可供扣除。

6、相次（再次）繼承扣除額：依第 20 條規定，繼承被繼承人之財產後之 10 年內，若發生財產再次繼承之情形，得扣除一定比率之繼承稅。

7、國外財產繼承扣除額：依第 20-2 條規定，繼承或遺贈國外之財產時，若已被徵收相當於繼承稅之稅額<sup>215</sup>，則得扣除之，蓋為避免出現國際間之雙重課稅。

### 第三目、不計入遺產總額課稅之財產

依第 12 條各款之規定，不計入遺產總額課稅之財產可分為三類<sup>216</sup>，從國家角度及人民情感之非課稅財產（如墓地、靈廟、祭祀物品等）、從公益性之立場（宗教、慈善、學術等公益事業用）、從社會政策之角度（身心障礙者援助制度、保險金 500 萬乘於繼承人數及退休金 500 萬乘於繼承人數）。

### 第四目、綜合計算

1、不計入遺產總額課稅之財產一開始即排除在外，從而各人因繼承或遺贈所取得之財產須先扣除第 13 條之債務及喪葬費用並加算第 19 條之繼承開始前 3 年內之給繼承人之贈與後，此即第 11-2 條之課稅價格，總計後即為課稅價格總額（遺產總額）。

<sup>214</sup> 北野弘久編，現代税法講義，第五版，法律文化社，2010 年，頁 185。

<sup>215</sup> 國外財產繼承稅課稅價值計算之例外，可參見租稅特別措置法第 69-2 條之規定。

<sup>216</sup> 酒井克彥，スタートアップ租税法，財經詳報社，2011 年，頁 88。

- 2、課稅價格扣除第 15 條之免稅額後即為課稅遺產總額。再按第 16 條之規定，遺產總額乘於各繼承人之法定應繼分（日本民法第 900 條）、代位繼承（日本民法 901 條）後之金額乘於稅率即為繼承稅，各繼承稅相加後即為繼承稅總額。
- 3、最後，繼承稅總額乘於各繼承人課稅價格再除以課稅價格總額即為各繼承人之繼承稅額。從而各人若有各扣除額之適用則再行扣除後即為須繳納之繼承稅。惟本法第 18 條第 1 項另有特別規定，若係配偶及一等直系血親以外之人取得財產，則繼承稅之數額應再加計 20%。

## 第二款、贈與稅稅基計算

贈與稅之課稅稅基係由贈與而取得之財產，亦即贈與財產。贈與之財產係包含財產權對象之所有物及權利<sup>217</sup>。

### 第一目、視同贈與

- 1、身心障礙者之信託受益權：依第 21-4 條規定，符合身心障礙者非課稅信託申請規定者，信託受益權在 6000 萬之下不算入贈與之課稅價格，亦即超出此一範圍之數額，視同贈與而課徵之。
- 2、保險金：依第 5 條規定，生命保險契約或傷害保險契約之保險事故發生之際，該契約保費之全部或一部係由保險受益人以外之人所負擔者，當保險事故發生時，保險受益人所取得之保險金係該當保險受益人以外之人所負擔保費之對應部分，視同贈與而課稅之。
- 3、定期金：依第 6 條規定，在發生定期金給付契約之給付事由之際，若係由定期金受益人以外之人所負擔保費或供款全部或一部者，當發生定期金給付契約之給付事由時，定期金受益人所取得之定期金係該當定期金受益人以外之人所負擔保費或供款之對應部分，視同贈與而課稅之。

---

<sup>217</sup> 金子宏，租稅法，第 17 版，弘文堂，2012 年，頁 543。

- 4、低價受讓之利益：依第 7 條規定，以明顯低價之對價受讓財產，而受讓財產時，該受讓財產者所該當之受讓對價與財產之時價之差額，視同取得贈與而課稅之。此類讓與，以有償而顯著低於時價之價值對價實現移轉財產，係規避贈與稅之負擔<sup>218</sup>，係對租稅負擔之公平有所危害，從而視同贈與而課稅之。
- 5、債務免除之利益：依第 8 條規定，無須支付或顯著低價之對價而免除債務、承擔或因第三人清償債務而免除債務之因而所受利益，視同取得贈與而課稅之。
- 6、其他利益：：依第 9 條規定，除第 5 條到第 8 條以及關於信託之特例外，無須支付或顯著低價之對價而受有利益者，該當該利益之相當金額，視同取得贈與而課稅之。蓋係從租稅公平性以及預防規避考量，從而對於取得如贈與利益一般之經濟利益而課稅之。
- 7、信託受益權：依第 9-2 條到第 9-5 條規定，如同相統財產之部分所述，包括受益者連續信託之受益者，並無充分對價之負擔之信託受益人，受益者之權利係建立在由贈與或遺贈之一些規定中所取得之利益，視同取得贈與而課稅之。

## 第二目、免稅額

本法第 21-5 條規定，基本免稅額係 60 萬日圓，惟租稅特別措置法第 70-2-2 條規定，自 2001 年所取得之贈與財產基本免稅額係 110 萬日圓。

## 第三目、扣除額

- 1、配偶扣除額：依第 21-6 條規定，結婚 20 年以上之夫妻間贈與，若係贈與居住用屋、土地、土地上之權利等，或為此等目的而取得之金錢，從而供配偶持續居住或使用，得減除免稅額，以及最高額 2000 萬日圓之配偶扣除額。

---

<sup>218</sup> 水野忠恒，租稅法，東京有斐閣，2011 年，頁 651。

- 2、國外財產贈與扣除額：依第 21-8 條規定，若在該國已被課徵贈與稅，則得扣抵之，最多僅能扣除與在國內被課徵之相同稅額。

#### 第四目、不計入贈與總額課稅

- 1、非課稅財產：依第 21-3 條規定，公司贈與（已從所得稅之一時所得課稅之）、扶養義務者相互間認定通常必要之生活費及教育費、（宗教、慈善、學術等）用於公益事業目的、特定公益信託之捐款、身心障礙者所受之福利金，符合規定之政治活動捐獻。
- 2、重度身心障礙者：依第 21-4 條規定，符合身心障礙者非課稅信託申請契約之要件，信託受益權在 6000 萬之下不算入贈與之課稅價格，亦即不課稅之。反之，超過此一數額之溢出額度即須課稅之。

#### 第五目、綜合計算

每年度 1 月 1 日到 12 月 31 日之間所受贈與之財產扣除非課稅財產後，即為課稅價額（第 21-2 條）。課稅價額減掉基本免稅額及配偶扣除額後，乘於第 21-7 條之稅率後再減除國外稅額扣除額，即為須繳納之贈與稅額。

### 第三節 小結：限縮容有稅捐規避之規範

#### 第一項、死因贈與之稅目稅基歸屬

死因贈與係因贈與者之死亡而生贈與之效力，日本法例將之歸納在相統稅之稅捐稅目，從而是否我國亦須係歸納在遺產稅之稅捐主體而非贈與稅之稅捐主體課稅之，本文認為頗值商榷而得探討之。

#### 第一款、日本法死因贈與之規範

日本相統稅法第 1-3 條規定遺產稅之納稅義務者係依繼承或遺贈（包含死因贈與）而取得財產之人，亦即繼承人及受遺贈人，第 2 條之稅捐客體係所規定之依繼承或遺贈（包含死因贈與）所獲之財產，係屬按量能課稅原則所為之課稅方式。從而可見日本相統稅法將死因贈與歸納於相統稅之中，而非贈與稅之稅目。



日本民法第 549 條係關於贈與之規定，當事人一方意思表示將自己之財產無償給予相對人，相對人承諾而發生效力。死因贈與也是一種贈與<sup>219</sup>，死因贈與和贈與一樣為不要式的諾成契約，亦無須書面<sup>220</sup>。日本民法第 554 條關於死因贈與之規定係，因贈與人之死亡而生贈與之效力，其性質準用關於遺贈之規定。死因贈與與通常之贈與不同，並未直接導致贈與效力之發生<sup>221</sup>，亦即生前締結贈與契約，其效力自贈與人死亡時發生之贈與<sup>222</sup>。死因贈與係屬贈與契約之一種，非受贈人之承諾則不成立<sup>223</sup>，係因贈與人之死亡而生效之贈與。

從而關於遺贈，本法第 964 條係概括遺贈及特定遺贈之規定，其規定遺囑人得以概括或特定名義，對其財產為全部或一部之處分，惟不得違反關於特留分之規定。遺贈生效之點規定在第 985 條，遺囑，自遺囑人死亡時而生效力。遺囑若附停止條件者，其條件在遺囑人死亡後成就時，遺囑自條件成就時起發生效力。在此一瞬間，遺贈目的物即係受遺贈人從遺囑人所繼承之相關權利義務<sup>224</sup>。遺囑為法律方法之嚴格要式行為<sup>225</sup>，係屬遺囑人一方之意思表示，於遺囑人死後所生效力之單獨行為<sup>226</sup>，並非須經相對人意思表示而生效。

在因遺囑人死亡而生效這一點上，遺贈和死因贈與是相同的，因此可以準用其規定<sup>227</sup>，死因贈與在財產處分歸屬於繼承人這一點上，係和遺贈有同樣的性質，另一方面，死因贈與係屬契約，遺贈則為單獨行為，在此之兩者係有所差異<sup>228</sup>，從而遺贈與死因贈與之要件雖不相同，但生效時點皆係死亡時起，從而死因贈與之效力準用關於遺贈之規定，諸如日本民法第 1022 條到 1027 條之遺囑撤回及取消。關於遺贈效

<sup>219</sup> 星野英一著、姚榮濤譯，日本民法概論，五南，1998 年，頁 93。

<sup>220</sup> 伊藤昌司，相續法，有斐閣，2002 年，頁 127。

<sup>221</sup> 川井健，民法概論 4（債權各論），有斐閣，2010 年，頁 119。

<sup>222</sup> 我妻榮、有泉亨、川景健，民法 2，勁草書房，2004 年，頁 265。

<sup>223</sup> 鈴木祿弥，相續法講義，創文社，2006 年，頁 113。

<sup>224</sup> 伊藤昌司，相續法，有斐閣，2002 年，頁 102。

<sup>225</sup> 中川淳，相續法逐條解說，日本加除，1995 年，頁 2。

<sup>226</sup> 太田武男，相續法概說，一粒社，1997 年，頁 171。

<sup>227</sup> 星野英一著、姚榮濤譯，日本民法概論，五南，1998 年，頁 100；中川淳，相續法逐條解說，日本加除，1995 年，頁 18；柚木馨、高木多喜男編者，新版注釋民法（14），有斐閣，2000 年，頁 71；我妻榮、有泉亨、川景健，民法 2，勁草書房，2004 年，頁 265；北川善太郎，債權各論，有斐閣，1995 年，頁 40；広中俊雄，債權各論講義，第 6 版，有斐閣，1999 年，頁 41；鈴木祿弥，相續法講義，創文社，2006 年，113；川井健，民法概論 4（債權各論），有斐閣，2010 年，頁 119。

<sup>228</sup> 中川淳，相續法逐條解說，日本加除，1995 年，頁 18。

力之規定準用於死因贈與之中係屬肯定，然關於遺囑的方式（民 967 條以下）、遺囑能力（民 931、962 條）、承認及放棄（民 986 到 989 條）係否定死因贈與準用之解釋居於主流地位<sup>229</sup>。蓋因死因贈與與遺贈兩者形式要件上係有所不同，否則即屬同一而不須區分之，究本法第 554 條死因贈與所準用遺贈之規定，僅係效力性質準用而可見一斑。遺贈之目的並非屬繼承財產之權利<sup>230</sup>，學者有謂，從實際上講，死因贈與並不是減少贈與人之財產，而是減少繼承人的應得財產，這也和遺贈很相近<sup>231</sup>，從而可推知死因贈與在日本課稅之稅目為何會歸納到遺產稅而非贈與稅之故。

## 第二款、我國法死因贈與之規範

死因贈與在我國債法、繼承法與遺贈稅法中並無明文規範，從而其是否課徵遺產稅或贈與稅，有必須加以釐清。

學者有認，死因贈與與遺贈之性質，不盡相同，固是事實，惟其均因贈與人死亡而生效，則為相似，解釋上自得基此相似之性質，以死因贈與準用遺贈之規定<sup>232</sup>。民法法無明文即無準用，僅得類推適用其效力。類推適用（*Analogie*），乃比附援引，即將法律於某案例類型(A)所明定的法律效果，轉移適用於法律未設規定的案例類型(B)之上，此項轉移適用，乃是基於一種認識，即基於其類似性（*Ahnlichkeit*），A案例類型的法律效果，應適用於B案例類型，蓋相類似者，應做相同的處理，係基於平等原則，乃正義的要求<sup>233</sup>。類推適用首先應探求某項法律規定之規範目的（法律理由，*Ratio legis*），其次則在判斷得否基於「同一法律理由」，依平等原則類推及於其他法律所未規定的事項。此項基於平等原則而為的價值判斷，一方面用於決定法律漏洞與立法政策錯誤的界限，作為認定法律漏洞的依據，他方面則作為類推適用的基礎，誠如拉丁法諺所云：「*Non est regula quin fallet*」（法律必有漏洞）；「*Ubi eadem ratio, ibi idem jus; et de similibus idem est iudicium*」（在同一理由應適用同一法律；類似事項應予類似判決）<sup>234</sup>。

<sup>229</sup> 中川淳，相續法逐條解說，日本加除，1995 年，頁 360。

<sup>230</sup> 太田武男，相續法概說，一粒社，1997 年，頁 171。

<sup>231</sup> 星野英一著、姚榮濤譯，日本民法概論，五南，1998 年，頁 100。

<sup>232</sup> 邱聰智，新訂債法各論（上），元照，2008 年，頁 299；相同見解，劉春堂，民法債編各論（上），三民，2003 年，頁 221。

<sup>233</sup> 王澤鑑，法律思維與民法實例：請求權基礎理論體系，三民，2009 年，頁 305-306。

<sup>234</sup> 王澤鑑，法律思維與民法實例：請求權基礎理論體系，三民，2009 年，頁 306。

從而探看我國遺贈之效力規定（第 1199 條到第 1208 條），如第 1200 條之遺囑所定遺贈，附有停止條件者，自條件成就時，發生效力。所類推適用者係效力上之有無效、附負擔及附條件之效力者而言。遺贈為要式行為、單獨行為，與贈與為不要式行為、契約（雙方行為）有所不同<sup>235</sup>，遺贈為單獨行為，死因贈與為契約行為<sup>236</sup>，形式要件上與遺贈不同，僅得類推適用其效力而已。惟遺贈在遺贈稅法中係屬遺產稅之課徵稅目，第 6 條即規定遺產稅之納稅義務人，無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。從而是否我國亦須如日本法例一般，雖非明文規定但仍以民事法類推適用而歸納至遺產稅之課徵範圍，本文認為，從法律形成要件上而言，本係不同，其效力之類推適用亦僅係關於是否生效之形式要件，從而以法體系制度而言，死因贈與係屬贈與之種類，且為契約行為，法無明文規範方以類推適用，係僅類推適用其效力，從而死因贈與本係屬贈與之範疇，亦及實質內容要件符合贈與之體系，何須類推適用全面性等同於遺贈，進而歸屬於遺產稅而課稅之<sup>237</sup>。租稅乃經濟的負擔，故租稅法規的解釋，與其重視行為之方式，莫若重視其實質，與其重視法的評價，莫若重視其實現的經濟結果<sup>238</sup>。學者指出，在法無明文規定之情形下，是否有必要無視死因贈與之契約本質，而類推適用單獨行為、要式行為之遺贈規定，實有疑問<sup>239</sup>。從而遺贈本身即係一種例外之特別要件之贈與，本文認死因贈與和遺贈皆係因遺囑人死亡而生效力，惟實質上皆係符合特別要件而為之贈與行為，從而原則上應循贈與之體系架構論以贈與稅而非遺產稅。

### 第三款、小結

從我國民法第 1173 條之規定，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，為應繼遺產。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。從條文之文義與反面解釋之中，

<sup>235</sup> 劉春堂，民法債編各論（上），三民，2003 年，頁 221。

<sup>236</sup> 林秀雄，繼承法講義，第 5 版，元照，2012 年，頁 294；陳棋炎、黃宗樂、郭振恭著，民法繼承新論，三民，2011 年，頁 343。

<sup>237</sup> 柯格鐘、歐陽誠鴻，死因贈與應課贈與稅，稅務旬刊，第 2228 期，2013 年 8 月 20 日，頁 14。

<sup>238</sup> 金子宏著、鄭玉波譯，論租稅法律主義，民商法問題研究（三），國立臺灣大學法律學系法學叢書編輯委員會編輯，1982 年，頁 212。

<sup>239</sup> 林秀雄，繼承法講義，第 5 版，元照，2012 年，頁 294。

即得知贈與本係非歸屬於遺產之計算之中，從而為使防止遺產繼承之規避，方明文例外規定上述之贈與須加計歸屬遺產總額。最高法院 88 年度台上字第 91 號民事判決：

「關於死因贈與，我民法雖無特別規定，然就無償給與財產為內容而言，與一般贈與相同，且死因贈與，除係以契約之方式為之，與遺贈係以遺囑之方式為之者有所不同外，就係於贈與人生前所為，但於贈與人死亡時始發生效力言之，實與遺贈無異，同為死後處分，其贈與之標的物，於贈與人生前均尚未給付。」「稅捐」係經濟性之負擔，而其稅捐之負擔能力係在各人之經濟力，其經濟力係由各人之經濟活動所培植，又因規律各人經濟活動（經濟生活關係）之主要依據係私法，故租稅法律關係係以私法上之法律關係為前提，而以該私法規律為基礎推展其法律關係<sup>240</sup>，亦即稅捐法律解釋適用的結果，應當合乎情理，亦即符合事件本質的合理性，達到各方利益平衡的結果<sup>241</sup>，有關課稅事實的認定，應以經濟的觀察方法為之，注重納稅人之實質的經濟活動內涵以及實質的真實的事實關係，而不僅是掌握外觀表面上的法律形式<sup>242</sup>。從而本文係認為死因贈與之形式效力可參考日本法例而類推適用我國法關於遺贈之效力規定，然實質上死因贈與係贈與法架構中的一種贈與方式，既有法體系所屬，則應循其脈絡而適用之。從而例外除有行為人以形式上死因贈與包裝之規避高額遺產稅，而使同一繼承人既受贈與又具繼承遺產，因而得擇稅率較低之贈與稅之例外規避情形而應回歸實質課稅而歸入遺產稅課徵之外，原則上理應按照遺贈稅法之贈與稅規定計算課稅之。

## 第二項、稅基修法建議

立法者並非依賴變動之調配需求與具體之分配及調配金額，而必須規範可適用之基準，且據以推導出具體適當數額之分配結果與調配結果<sup>243</sup>。比對上述之日本與我國之遺產稅及贈與稅之稅基中可見，其實相關陳列之要件並無太大差異。在遺產稅中，採總遺產稅者係於一開始之遺產總額即扣除相關規定之數額，而後乘於稅率繳納遺產稅後，即按照法定繼承或遺囑等相關分配而繼承之。採分遺產稅者，於一開始計算課稅價格總額時扣除免稅額及債務後，依相關規定而為分配繼承後，各繼承人再按相關

<sup>240</sup> 吉良實著，鄭俊仁譯，實質課稅主義（下），財稅研究，第 19 卷第 5 期，1987 年 9 月，頁 127。

<sup>241</sup> 陳清秀，利益均衡在稅法上之運用，現代稅法原理與國際稅法，二版，元照，2010 年，頁 5。

<sup>242</sup> 陳清秀，實質課稅原則裁判之研討，現代稅法原理與國際稅法，二版，元照，2010，頁 135。

<sup>243</sup> BVerfGE 101, 158 (215)，轉引自，Joachim Wieland 著，黃俊杰譯，財政憲法、稅捐國家與聯邦調配，收於 Peter Badura, Horst Dreier 主編、蘇永欽等譯注，德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（下冊），聯經，2010 年，頁 832。

扣除額自遺產稅中扣除之。從而總遺產稅制之計算方式，即一開始扣除免稅額及扣除額，於稅率級距之間，有可能因稅率級距之影響而致計算上較不符量能課稅原則，然分遺產稅制卻係依規定算出之稅額，依據個人個別確實所得財產扣除個別得扣除額而得稅額，不至於有受到稅率計算之影響，則從調節貧富之觀點上而論，分遺產稅制係較為可採。

在贈與稅所陳列之稅基扣減要件項目上，日本之稅制比起我國而言，對於身心障礙者、符合規定之政治活動捐獻特別明文規範，相較於我國有更清楚的法律制定。且我國現行法對於配偶之贈與並無上限，日本稅制對此係配偶間贈與，原則上須課稅，例外則係如上述規定之配偶扣除額，以此防範可能性的稅捐規避係有所效益，在避免可能性的稅捐規避之上，日本稅制對於稅基之規範，實容我國參考對照。

按我國憲法第 142 條規定，國民經濟，應以民生主義為基本原則，實施平均地權，節制資本，以謀國計民生之均足、第 152 條以下之社會安全、第 155 條之社會保險與救助之實施以及本法關於教育文化之規範等與憲法增修條文第 10 條基本國策中規定，國家應重視社會救助、福利服務、國民就業、社會保險及醫療保健等社會福利工作，對於社會救助和國民就業等救濟性支出應優先編列，從而係保障人民在社會中獲得均衡發展機會及競爭之社會國原則。則依照我國遺產及贈與稅法之立法目的，除增進財源之外，即為調節社會貧富不均，立基於量能課稅原則之上之稅法，在稅基上必須盡量鉅細靡遺，亦即廣稅基，從而比對我國與分遺產稅制之日本立法而言，我國刪減稅基之條文相對多而且容有稅捐規避之存在，例如贈與配偶並不計贈與總額，亦即免除課稅，又如保險金之給付係完全免課遺贈稅（本法第 16 條第 9 款之保險躉繳規避爭議<sup>244</sup>），即便建構在量能課稅原則之上而另有其他用意，諸如可能為體恤配偶維持家庭和諧從而贈與配偶不課稅等，也應有一定額度之免除而非毫無規範範圍之不課稅。

從而，稅基之計算上，現行法係遺產總額扣除一切相關規範之數額後為遺產淨額，再乘以稅率後，再依分配規定而分配繼承之。基於量能課稅原則調整過之稅捐主體而論，本文認為得有兩種計算方式，一者，依照分遺產稅制變動計算方式，惟我國之扣

---

<sup>244</sup> 相關討論，請參考柯格鐘、歐陽誠鴻，修法規範保險躉繳避稅行為，稅務旬刊，第 2196 期，2012 年 9 月 30 日，頁 33-43。

除額若按照分遺產稅制之計算方式，則須大幅變更數額，變動較多；二者，遺產總額扣除基本免稅額後，依分配規定而分配繼承後，各繼承人依照相關扣除額扣除後之繼承淨額，再乘以稅率即得繳納之數額。後者之方式為配合現行法不至於做大幅度更動之權宜，惟兩者計算出之最後數額必有所差距，從而基於正確性之立法而言，採行分遺產稅制，扣除額數額部分必須有所調整，蓋我國總遺產稅制之扣除額係遺產總數額度之扣除，然分遺產稅制之扣除係個別之繳納稅額，若有扣除額則再行扣除後方為繳納，大不相同。且絕對必須修正者，係現行法稅基之相關無上限之扣減要件須再行縮減，否則容有太多可能性之稅捐規避而導致稅基流失，稅額減少則無法達到立法目的之調節貧富。從而限縮修法後係可期待如最高行政法院裁判 97 年判字第 81 號<sup>245</sup>之以躉繳保險費用規避遺產稅之課稅案件，應會有所下降，蓋已無過高之規避之經濟價值期待可能性，亦將減少訟源。又關於贈與稅之調整，贈與稅本身即為遺產稅之附加稅課，從而跟隨遺產稅之稅制改採之，則於稅基之計算上，總遺產稅制及分遺產稅制免除贈與課稅之項目大致相同，於我國現行法關於贈與稅之部分亦需修正如配偶贈與之完全免稅規定，亦即限縮容有規避可能之條文以及修改相關數額即可。

<sup>245</sup> 裁判要旨：「稅捐規避」則是利用稅捐法規所未預定之異常的或不相當的法形式，意圖減少稅捐負擔之行為。綜觀本件事實，上訴人之被繼承人所為，顯係透過形式上合法卻反於保險原理及投保常態，且以躉繳高額保險費方式，移動其所有財產，藉以規避死亡時將之併入遺產總額所核算之遺產稅，並使其繼承人經由年金保險契約受益人之指定，仍得獲得與將該財產併入遺產總額核課遺產稅相同之經濟實質，故依上開所述，其所為自屬租稅規避，而非合法之節稅。

## 第六章 遺贈稅法稅率之調整

### 第一節 稅率變化

#### 第一項、遺產稅稅率修法歷程

民國 62 年 1 月 26 日立法時，第 13 條關於稅率之課徵，分為 17 個級距，最高稅率為 50%。於民國 70 年 6 月 12 日修法時，修正明文課稅之遺產總額，係減除第 16 條、第 17 條規定之各項扣除額及第 18 條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，並將課稅級距升至 18 個級距，最高課稅為 60%。其立法理由係，為達到平均社會財富，對不勞而獲者加重稅負<sup>246</sup>，故將課稅級距作適當調整。於民國 84 年 1 月 6 日再次修正稅率及課稅級距，分為 10 個級距，最高稅率為 50%。其立法理由係，「簡化課稅級距為 10 級，並配合調整稅率，俾適用明確，減輕納稅義務人之負擔。第 16 條各款所定之財產，並不計入遺產總額，應無需再自遺產總額中扣除，爰刪除現行條文有關減除第 16 條之文字。」<sup>247</sup>現行法於民國 98 年 1 月 12 日則將課稅稅率降至 10%之均一稅率。其立法理由係，「我國現行遺產稅最高邊際稅率為百分之五十，易產生規避誘因，不利資本累積，鑑於租稅之課徵，應同時兼顧經濟發展、社會公義、國際競爭力及永續環境，為配合我國整體稅制改革輕稅簡政之目標，爰將最高邊際稅率調降為百分之十，並簡化為單一稅率，期能降低租稅規避誘因，提升納稅依從度及資本運用效率，同時配合免稅額之提高，使中小額遺產繼承案件，免除或減輕遺產稅負。另配合第十七條之一之增訂，酌作文字修正。」<sup>248</sup>

#### 第二項、贈與稅稅率修法歷程

民國 62 年 1 月 26 日立法時，第 19 條關於贈與稅率之課徵，贈與稅按贈與人每年贈與總額減除第 21 條規定之扣除額，及第 22 條規定之免稅額後之課稅贈與額。一年內有二次以上之贈與者，應合併計算其贈與額，依前項規定計算稅額，減除其已繳之贈與稅額後，為當次之贈與稅額。其分為 15 個級距，最高稅率為 50%。民國 70 年 6 月 12 日修法調整稅基稅率，擴大為 17 個級距，最高稅率為 60%，蓋為配合遺產

<sup>246</sup> 立法院公報第 70 卷第 46 期 1427 號院會記錄，頁 9。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@70674600;0003;0040> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>247</sup> 立法院公報第 83 卷第 83 期 2757 號上冊院會記錄，頁 120-121。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@838301;0103;0190> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>248</sup> 立法院公報第 98 卷第 3 期 3689 號二冊院會記錄，頁 313。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@838301;0103;0190> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

稅之規定以杜逃漏增訂之。於民國 84 年 1 月 6 日簡化稅率級距為 10 個級率，最高稅率為 50%。立法理由係，贈與稅為遺產稅之輔助稅，爰配合第 13 條之修正，簡化贈與稅之課稅級距為十級，並調整稅率<sup>249</sup>。從而於民國 98 年 1 月 12 日修改為現行法課徵贈與淨額 10%，其立法理由係贈與稅為遺產稅之補充稅，爰配合遺產稅稅率結構之修正，將最高邊際稅率調降為百分之十，並簡化為單一稅率<sup>250</sup>。

## 第二節 累進稅率與比例稅率

### 第一項、德國繼承稅法累進稅率簡介

德國的繼承稅法將繼承人和受益人分為三類，第 19 條稅率（Steuersätze）之規定按其分類而有不同之稅率，亦即課徵之最低淨額係 75000 歐元，課徵之稅率即按親疏遠近而有 7%、15%及 30%之差別，有累進稅率之區分。一類之範圍係配偶、註冊之同性配偶、子女（包含繼子女）、孫子、曾孫、父母及祖父母，課徵之起徵稅率從 7%到最高 30%；二類之範圍係離婚之配偶、兄弟姐妹、侄子和侄女、繼父母、公婆、女婿及兒媳，課徵之起徵稅率從 15%到最高 43%；第三類則為其他受益者，課徵之最低淨額係 75000 歐元，1300 萬歐元以下稅率則為 30%，以上則為 50%之稅率課徵。

在免稅額部分，亦按照親疏遠近而有所分別，第 16 條免稅額（Freibeträge）規定一類的配偶及註冊之同性配偶之免稅額係 50 萬歐元，子女及（子女過世之）孫子之免稅額為 40 萬歐元，（子女在世之）孫子之免稅額則為 20 萬歐元，一類中的其他人之免稅額則為 10 萬歐元；二類及三類之免稅額皆為 2 萬歐元。其中第六款因為涉及是否為德國居民而課稅之免稅額差距極大違反平等原則而於 2012 年廢除。

### 第二項、我國遺產稅採累進稅率之立法背景

在前述之遺產稅及贈與稅法立法目的中已提過，民國初期新訂立課徵遺產稅，逐步研擬之後，不僅係按親疏遠近課徵不同稅率，且採以累進稅率節制資本。後因客觀環境限制，均無法實行，延宕多時而於抗戰勝利後，修正「遺產稅暫行條例」為「遺產稅法」，公布實行後，不僅維持分遺產稅制（繼承稅制）之體系，更維持累進稅率

<sup>249</sup> 立法院公報第 83 卷第 83 期 2757 號上冊院會記錄，頁 140。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@838301;0103;0190> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>250</sup> 立法院公報第 98 卷第 3 期 3689 號二冊院會記錄，頁 330。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@838301;0103;0190> (2013/9/14 最後瀏覽日)。



以欲達到調節貧富之目的。蓋從新法擬訂之立法背景而言，各國遺產稅法雖輕重不同，大都不外兩原則，一近親所納遺產稅應比遠親為輕，一遺產之大者所納稅應筆遺產之小者為重<sup>251</sup>。惟民國 62 年修改「遺產稅法」為「遺產及贈與稅法」後，不僅在稅捐主體之正確課徵對象法邏輯顛倒之外，更基於行政程序便利性而更改稅制，從分遺產稅制改為總遺產稅制。累進稅率直至最近一次修法前仍未變更，惟於民國 98 年修法改採行均一稅率 10%。

### 第三項、累進稅率與比例稅率之用途

現代的私法係由權利的體系所構成<sup>252</sup>，私人所有權是在愈加複雜之形式的國家權力中所被保證的<sup>253</sup>。經濟自由是任何其他自由的前提要件<sup>254</sup>，個人經濟基本權禁止干預之堡壘，亦因納稅義務打開一缺口，納稅義務得斟酌社會國目標，而藉累進稅率，社會目的租稅優惠、遺產稅等相應調整，藉此納稅義務缺口，國家得以闖入並重組社會之財貨秩序<sup>255</sup>。對於生活物資，仍歸私人所有，國家沒有直接分配權，只有藉由稅課與社會給付而為重分配<sup>256</sup>。累進稅可以當作一種改正私人財富天然分配不平的手段，因為它可以防止私人財富之積聚超過某一最大限額，並且也能鼓勵財富積聚達到某一最小數額<sup>257</sup>。一種稅收愈是採累進制，其重分配效果便愈明顯，當然效果強弱也要看該稅在所有稅收中的比重多寡<sup>258</sup>。累進稅有兩個明顯的特點<sup>259</sup>：(一)在經濟領域內，累進稅乃是按照赫爾維休士（Helvetius）的設計，作為「減少少數人的財富、以增加多數人的財富」之手段，也就是說，其目的在平均財富。(二)在財政領域內，則將公共勞務費用，按照「有些人為旁人付稅」（someone pay for the others）的原則來加以分配。

<sup>251</sup> 賈士毅，民國財政史（上），上海，1990 年，頁 239。

<sup>252</sup> 川島武宜，民法總則，有斐閣，1992 年，頁 8。

<sup>253</sup> 川島武宜，民法總則，有斐閣，1992 年，頁 8-9。

<sup>254</sup> Hayek F.A. ; edited by Bruce Caldwell, The Great Utopia, The road to serfdom, New York : Routledge, 2008, p. 116.

<sup>255</sup> Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in FS für H. P. Ipsen, 1977, S. 432ff.轉引自，葛克昌，租稅正義與社會福利給付，財稅研究，第 26 卷第 3 期，1994 年 5 月，頁 83-84。

<sup>256</sup> Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in FS für H. P. Ipsen, 1977, S. 432ff.轉引自，葛克昌，租稅正義與社會福利給付，財稅研究，第 26 卷第 3 期，1994 年 5 月，頁 81。

<sup>257</sup> 陳文龍，比例稅與累進稅的經濟理論，財稅研究，第 26 卷第 6 期，1994 年 11 月，頁 10。

<sup>258</sup> 馬克·勒瓦(Marc Leroy)著、陳郁雯、詹文碩譯，關於稅，你知道多少？，衛城，2012 年，頁 132。

<sup>259</sup> 陳文龍，比例稅與累進稅的政治理論，財稅研究，第 27 卷第 2 期，1995 年 3 月，頁 22。

凡有租稅，立基於量能課稅之上而經由立法者決定之稅率高低，即對該項生產活動產生正面促進或抑制之效果。經濟學者畢克帝（Thomas Piketty）認為，要達成社會正義需要強而有力的累進所得稅制，才能保障有效的重分配並阻止財富集中<sup>260</sup>。累進稅之效應在於促使抑制鉅富之輕易形成，藉由稅制之累進以達量能課稅之主觀上價值之感覺平等犧牲，從而累進稅稅率衡平極為重要。一切租稅必須由資本或收入負擔，如果租稅侵蝕資本，則租稅一定比例地減少基金（必恆常決定該國生產的勞動的範圍）<sup>261</sup>。累進稅固然可以做為一種社會政策的手段，但唯一能使其發生作用的，在於減輕小所得的租稅負擔，因此而犧牲掉的稅收，也祇有借重課大所得來彌補，對前者負擔的減輕以及對後者負擔作補償性的增加，乃是實現適度（溫和）累進稅的兩個相互為用的因素<sup>262</sup>。

累進稅率之特點在於，其係著重於私人擁有財富後之分配問題。學者有謂，客觀的財富分配平等與主觀的犧牲感覺平等，實在是累進稅理論的兩個不同的目標，兩者之間有一種具體而明顯的區別存在，前者在求社會財富的重分配，可以提高累進稅到達全部吸收或分解大財富（所得）的程度；後者則求納稅人主觀犧牲的平等，當然也要將租稅負擔作累進的分配，但必須在並不阻止私人財富繼續增加的方式下來實行<sup>263</sup>，亦即以符合比例原則之最小侵害手段而為之。比例稅最初被採取時，其目的也與現在採用累進稅制的目的相同—使負擔的分配格外公平些<sup>264</sup>，比例稅乃按課稅標準內容之數量增減，而比例增減稅額的稅率，亦即不關係到課稅標準內容數量的增減，而按一定比率或金額表示之稅率<sup>265</sup>。對所得採取比例課稅，其給與高所得者之犧牲，比其給與低所得者之犧牲甚少，且其犧牲的多寡並非是與其所得之高低程度成正比例的<sup>266</sup>。如果要想達到租稅負擔與每個人的犧牲感覺成比例的話，其稅率就應該大於比例稅率—也就是依其所得而累進課徵才對<sup>267</sup>。蓋比例稅率與累進稅率皆係立基於符合量能課稅原則之稅法計算稅率之方式，所不同者係比例稅率並未富含財源

<sup>260</sup> 馬克·勒瓦(Marc Leroy)著、陳郁雯、詹文碩譯，關於稅，你知道多少？，衛城，2012年，頁136。

<sup>261</sup> 李嘉圖 D. Ricardo 撰、潘志奇譯，經濟學及賦稅原理，臺灣銀行經濟研究室，1981年，頁87。

<sup>262</sup> 陳文龍，比例稅與累進稅的政治理論，財稅研究，第27卷第2期，1995年3月，頁29。

<sup>263</sup> 陳文龍，比例稅與累進稅的經濟理論，財稅研究，第26卷第6期，1994年11月，頁11。

<sup>264</sup> 薛爾弗曼撰；蔣方正譯，賦稅的歸宿與效應（一），商務，1966年，頁51。

<sup>265</sup> 新井隆一著、林遂生譯，租稅法之基礎理論，財政部財稅人員訓練所，1984年，頁30。

<sup>266</sup> 陳文龍，比例稅與累進稅的經濟理論，財稅研究，第26卷第6期，1994年11月，頁10。

<sup>267</sup> 陳文龍，比例稅與累進稅的經濟理論，財稅研究，第26卷第6期，1994年11月，頁10。

收入以外之其它欲達成之立法目的。在稅法領域，立法者對於課稅標的的選擇以及稅率之決定，擁有廣泛之決定餘地<sup>268</sup>。換言之，比例稅制即僅係立基於量能而立法之稅率，累進稅制則係再另附加其他之立法目的，從而不論比例稅制或累進稅制之落實皆必須立基於量能課稅原則之上，方有合憲立法彈性空間斟酌兩者稅制稅率之採用。

#### 第四項、租稅絞殺性之禁止與半數原則之討論

財產所有民主制與福利國家的資本主義都容許擁有生產資料方面的私人財產……一個主要差別是：財產所有民主制的背景制度力圖分散財產和資本的所有權，以便於防止社會的一小部分人控制整個經濟並從而間接地控制政治生活，相對地，福利國家的資本主義則准許一個由很少人組成的階級來壟斷生產資料<sup>269</sup>。

我國憲法第 15 條之財產權保障係私有制度之體現，更係對於市場經濟活動所生財富課徵租稅之立基，更保障生存權之維護。日本憲法第 25 條規定，全體國民都享有健康和文化的最低限度的生活的權利。國家必須在生活的一切方面為提高和增進社會福利、社會保障以及公共衛生而努力。德意志聯邦共和國基本法第 14 條第 2 項亦規定，「財產權負有義務。財產權之行使應同時有益於公共福利。」<sup>270</sup>此於我國憲法之體現即為第 23 條之維護公共利益之必要。日本學者則認，從憲法第 29 條第 1 項及 24 條第 2 項之財產權及繼承權的保障，以及憲法第 22 條第 1 項的職業選擇自由的保障來說，明確地禁止絞殺性稅捐<sup>271</sup>。從而我國釋字第 488 號解釋理由書即明言，憲法第 15 條規定，人民財產權應予保障。對人民財產權之限制，必須合於憲法第 23 條所定必要程度，並以法律定之，其由立法機關明確授權行政機關以命令訂定者，須據以發布之命令符合立法意旨且未逾越授權範圍時，始為憲法之所許，迭經本院解釋在案（參照釋字第 313 號、第 423 號、第 480 號等解釋）。立法者不得制定法律，課徵非憲法意義之租稅，因此不得制定枯竭稅源之扼殺性租稅（Erdrosselungsteuer）<sup>272</sup>，逕以財產為對象課徵租稅導致財產之延續（Eigentumsbestand）無法維持且妨礙基本

<sup>268</sup> 參閱 BVerfGE 93, 121<135>; 107, 27<47>，轉引自，張桐銳、高文琦譯，「遺產稅與平等原則」判決，德國聯邦憲法法院裁判選輯（十三），司法院，2011 年，頁 334。

<sup>269</sup> 約翰·羅爾斯(John Rawls)著；姚大志譯，正義的基本結構之制度，作為公平的正義，左岸文化，2002 年，頁 174。

<sup>270</sup> 德意志聯邦共和國基本法，德國聯邦憲法法院裁判選輯（十三），司法院，2011 年，頁 386。

<sup>271</sup> 木村弘之亮，租稅法總則，成文堂，2002 年，頁 123。

<sup>272</sup> 陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24 期，民國 70 年 12 月，頁 48。

權之防禦功能時，即為憲法秩序所不能容許之絞殺<sup>273</sup>。倘若因過度且不適當的課稅致使私有財產之私用優先性受到侵害者，亦構成憲法秩序所不容許之絞殺<sup>274</sup>。

有認德國聯邦憲法法院明確指出國家行使租稅課徵之權力，依據比例原則所應有之界限：「對財產課稅只有在下列狀況之下可接受，亦即對於應有收益的整體負擔在減除了依據類型化方法所計算的成本費用及其他負擔之後，接近但尚未達到一半的地步，亦即對財產收益，國家之手與私人之手最多各取一半<sup>275</sup>。」在半數原則（Halbteilungsgrundsatz）被提出之後，課稅權力之行使在憲法上轉而被要求為「最適財產權之課稅」<sup>276</sup>。現在的稅目何者違反半數原則之可能？納稅義務人在何等情形之下得以主張租稅課徵違反半數原則？均未明確說明，致使此一原則幾乎無法進行司法審查（kaum justitiabel）<sup>277</sup>。最後，多數學者幾乎毫無例外地一致指出，半數原則的提出及適用恐怕多少有逾越司法權的本質界限，進而有違反司法自制原則（Grundsatz des judicial self-restraint）的高度嫌疑<sup>278</sup>。

從而本文亦認，所謂半數原則僅能當作一種立法者立法彈性空間上比較的參考。有謂，為什麼納稅義務人應該保留所得的半數，而不是比如說 60%或三分之二<sup>279</sup>。諸如日本相續稅之稅率曾高達 75%，我國遺產稅也曾達到 60%，從而稅捐有抑制或促進之效用，亦即係屬立法者在符合基本合憲性之立法上，擁有稅率制度以及課稅標的之立法空間，司法權僅在是否存在絞殺性上予以審酌，有無違反最適切之比例原則，

<sup>273</sup> Jachmann, StuW 1996, S.101. 轉引自，黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 158。

<sup>274</sup> Jachmann, StuW 1996, S.103. 轉引自，黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 158。

<sup>275</sup> Joachim Wieland, Finanzverfassung, Steuerstaat und föderaler Ausgleich, S. 774 f.轉引自，黃俊杰，稅捐基本權，元照，2006 年，頁 78，註 145。BVerfGE 93, 121(138)，轉引自，黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 161、陳清秀，利益均衡在稅法上之運用，現代稅法原理與國際稅法，二版，元照，2010 年，頁 13、陳清秀，稅法總論，元照，2012 年，頁 65-66。

<sup>276</sup> 黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 161。

<sup>277</sup> Tipke / Kruse, AO Kommentar, Bd.I, §3, Tz.17. 轉引自，黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 163。

<sup>278</sup> Butzer, StuW 1999, S.228 轉引自，黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 163。

<sup>279</sup> 例如 H. P. Bull, Vom Eigentums- zum Vermögensschutz, in NJW 1996, S. 281 ff.轉引自，Klaus Vogel 著、張永明譯，租稅課徵及其界限，收於 Peter Badura, Horst Dreier 主編、蘇永欽等譯注，租稅課徵及其界限，德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（下冊），聯經，2010 年，頁 578。

而非違反司法謙抑性主動干涉決策立法之空間。

國家藉由租稅制度參與市場之經濟活動，俾取得所需之經濟資源，惟此一參與乃以不變更納稅義務人在市場中之地位或過度之干預為原則，倘因租稅課徵，致使納稅義務人承受相對不利益之市場地位時，國家權力即超出其行使之界限，應為憲法秩序所不許<sup>280</sup>。有謂假如各國的稅率不同，高峻的累進稅，將驅使游資首先落入擁有大批動產的大財產主手中，然後移轉至稅率低的國外市場，一直到它能再逃避嚴格的估價時為止<sup>281</sup>。國庫的利益在保證其本身能從租稅中獲得盡量持久，且日益增多的收入，中產階級以下的利益，則在獲得盡量持久、且日益增加的免稅，這兩點自動的限制了累進稅，不致成為打擊財富累積的武器<sup>282</sup>。

針對國家之稅捐侵犯，人民得主張其基本權利之防禦權（Grundrechtliche Abwehrrechte），國家應受到憲法所奠立正義標準之拘束，對於稅捐規範而言，憲法係扮演準則法之重要角色<sup>283</sup>。權利之侵害並非全然為憲法秩序所禁絕，倘若侵害行為係合於憲法秩序之要求，具備民主之正當性且以法律之形式為之，則非憲法秩序所不許<sup>284</sup>。憲法規範對國家行使租稅權力主要之限制，係由法治國原則所直接導源而出，要求租稅權力之課徵，應有法律之依據，是為「租稅法律主義」（Gesetzmäßigkeit der Besteuerung）所由生<sup>285</sup>。國家對於人民以及其所有家庭成員維持其生存最低條件所必須的金錢，不得藉由稅捐的課徵加以剝奪<sup>286</sup>，祇有超過此數額的剩餘，才可以算是各個人的真實納稅能力<sup>287</sup>。當課稅權力過度侵害財產權，導致租稅課徵發生與

<sup>280</sup> 黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第36卷，第1期，2004年1月，頁156。

<sup>281</sup> 陳文龍，比例稅與累進稅的政治理論，財稅研究，第27卷第2期，1995年3月，頁25。

<sup>282</sup> 陳文龍，比例稅與累進稅的政治理論，財稅研究，第27卷第2期，1995年3月，頁29。

<sup>283</sup> 黃俊杰，稅捐基本權，元照，2006年，頁62-63。

<sup>284</sup> 黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第36卷第1期，2004年1月，頁153。

<sup>285</sup> Tipke / Lang, Steuerrecht, 17 Aufl., §4 Rn. 53ff.; H-W. Arndt, Steuerrecht, 3 Aufl., S.13. 轉引自，黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第36卷第1期，2004年1月，頁151。

<sup>286</sup> BVerfGE 82, 60 (85)；業經 BVerfGE 99, 216 (233) 所證實，轉引自，Klaus Vogel 著、張永明譯，租稅課徵及其界限，收於 Peter Badura, Horst Dreier 主編、蘇永欽等譯注，德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（下冊），聯經，2010年，頁569-570、黃茂榮，稅法總論：法學方法與現代稅法，第三版，植根，2012年，頁145-146；日本相同主張，北野弘久編，現代稅法講義，第五版，法律文化社，2010年8月25日，頁22。

<sup>287</sup> 薛爾弗曼撰；蔣方正譯，賦稅的歸宿與效應（一），商務，1966年，頁49。

徵收相同之效果時，即足以發生絞殺之效果<sup>288</sup>。所謂的「絞殺效果」，特別著重者為其在經濟上之意義，當租稅課徵所造成之效果，足以扼殺市場生機、使私領域中之經濟活動陷於停滯之時，即屬違反適當性及必要性之要求，構成對財產權利之絞殺。在此一基礎之下，具有完全剝奪納稅義務人財產效果之絞殺性租稅「並非租稅（Erdrosselungssteuer sind keine Steuer），或者至少並非法律意義之租稅」<sup>289</sup>。蓋其所對財產形成之效果係完全之剝奪（Einnahmen）<sup>290</sup>。

從而本文認為基於司法自制之下，半數原則之立基係較為薄弱，半數原則僅可能是一種立法稅制之參考，而非整體適用，蓋基於稅目之立法目的以及相關稅捐之稅率比較，稅捐本富有抑制或促進經濟活動之本質，從而立法政策上若針對消費稅中之特定物品提高課稅稅率，則係基於量能課稅原則之下，即揭示尚具有其他立法目的之存在，目的則並不全然首要為租稅財源收入。惟抑制並非代表全然扼殺，僅係刻意使其經濟活動之成長，從而須經由比例原則之檢驗，是否係有過度侵害財產權之可能性，否則一旦立法政策偏向抑制，則無限上綱容易導致引來非關租稅本質之政治力過度介入而使租稅成為政治制度下之玩物。

#### 第五項、小結：立法目的影響稅制走向

公法的主要性質是在於其為國家與人民之間之關係的規律，而國家有以優越的支配權去命令和強制人民的權利之點，則為其主要的特徵<sup>291</sup>。儘管一個理論再怎樣的優雅及經濟的，若其並不真實，則必須被拒絕或修改；同樣地，法律和制度不管如何有效率及細心安排，一旦他們是不公平，則必須改革或廢除之<sup>292</sup>。遺產及贈與稅法之立法說明有謂：「此種按人減免辦法，原在對繼承人酌予保障，但每人按遺產總額百分之五減除免稅，則遺產愈大者，其實際利益亦愈大，顯與公平原則不符。」<sup>293</sup>又

<sup>288</sup> Tipke / Kruse, AO Kommentar, Bd.I, §3, Tz.17. 轉引自，黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第36卷第1期，2004年1月，頁157，註24。

<sup>289</sup> BVerwGE 96, 272, 轉引自，黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第36卷第1期，2004年1月，頁157。

<sup>290</sup> BVerwGE 16, 147 (161), 轉引自，黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第36卷第1期，2004年1月，頁157。

<sup>291</sup> 美濃部達吉撰；黃馮明譯，公法與私法（一），商務，1966年，頁17。

<sup>292</sup> John Rawls, A theory of justice, Belknap Press of Harvard University Press, 1999, p 3.

<sup>293</sup> 立法院公報第62卷第6期562號院會記錄，頁106。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@62500600;0038;0111> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

詳究已廢止之遺產稅法（民國 62 年 1 月 26 日廢止）第 10 條第 1 項規定：「被繼承人遺有配偶或第一第二順序繼承人時，每人減除遺產總額百分之五免納遺產稅。」又民初制定遺產稅立法漸趨成形之制定法理亦言，「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，撫養異姓之子為五等，親戚朋友間之承繼者為六等。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，度於節制資本之中，仍寓調和貧富之意。」<sup>294</sup>可見我國遺產稅制力法走向，係本於採取獲得財產者納稅，亦即量能課稅原則，區分親等差別課稅及建立於量能課稅原則之上的累進稅率之法理脈絡而課徵之分遺產稅制。有認，累進稅率可說是從社會國家原則所導出，而非量能課稅原則<sup>295</sup>，然必須詳加說明者，係累進稅率若不是立基於量能課稅原則之適用，則不僅有稅捐絞殺可能性，更可能步入專制獨權共產體制之違憲國度，蓋已遠離租稅之本質。累進稅率係立基於量能課稅原則之上之稅制，並進而導向以社會福利國原則為主之稅制，從而分遺產稅制係落實平均財富較為適切之稅制，方使達到遺產稅立法目的之社會意義目的，以此更貼切符合量能課稅原則之提高賦稅能力者納稅之基本合憲法理。然於承接遺產稅法而制定之遺產及贈與稅法卻並未承接分遺產稅制，逕自主張有行政上不易課服之困難而改弦易轍變更為總遺產稅制，此不僅已然違反量能課稅之合憲法理，更有貪圖行政徵收便利而曲解認定實質納稅義務人之定義，從而根本性的使本條文跨進違憲之界線。

正義是社會制度的首要美德，一如真理在思想體系之中<sup>296</sup>，國家應依正義之觀點，負擔實質正當且完整規範設計及適用之義務<sup>297</sup>。著名的法學家Radbruch所言，公法是一種分配正義，私法則屬平均正義<sup>298</sup>。分配正義係由一個分配者（父母、老師或國家等）將財貨資源各種利益視受分配者的情形而為相同（平等）或不同（差別）的分配，體現為一種上下隸屬的三人（或多數人）的關係，平均正義的特色在於其係

<sup>294</sup> 賈士毅，民國續財政史（二）<二>，大象，2009 年，頁 576。

<sup>295</sup> 陳清秀，稅法總論，元照，2012 年，頁 57。

<sup>296</sup> John Rawls, A theory of justice, Belknap Press of Harvard University Press, 1999, p 3.

<sup>297</sup> 黃俊杰，稅捐基本權，元照，2006 年，頁 30。

<sup>298</sup> Radbruch, Rechtsphilosophie (5. Aufl. 1956), S. 126: Die ausgleichende Gerechtigkeit ist die Gerechtigkeit des Privatrechts, die austeilende Gerechtigkeit die Gerechtigkeit des öffentlichen Rechts.轉引自，王澤鑑，契約自由與基本權利，債法原理，三民，2012，頁 16。

二人（或數人）間的關係，居於平等地位形成其相互關係，其特色在於無視其人<sup>299</sup>。學者指出，政治家們禁不住有一種庸俗的幻想，一方面要保持從大量生產得來的經濟利益，另一方面也能贏得財富重新分配的社會利益，後者對他們的政治前途是利害攸關的<sup>300</sup>。然而立法構思上一方面既要透過累進稅率以使達到財產分配正義，又要維持盡量不抑制財富生產之動力，進而調節貧富並得以藉由累進稅率而促使財富流動，此一構想往往僅係「柏拉圖式的理想國」，蓋在民主政治制度折衝協商以及國際租稅競爭等外在因素下，完善的稅捐制度往往遭受扭曲而不復初衷，從而僅能在符合比例原則之非扼殺性租稅下，維持量能課稅之立法基礎，並基於公平正義而制定雖經政治力介入之立法彈性空間，尚能保有租稅立法本旨之立法，方屬為重。

### 第三節 現行法均一稅率之疑慮辯證

#### 第一項、現行法稅率修正背景

按中華民國 96 年行政院送請第六屆立法院審議法案中，行政院版修正草案說明，「遺產及贈與稅具有平均社會財富功能，現行稅制中尚無其他稅目可資替代，該項稅收亦係直轄市、市及鄉（鎮、市）重要財政收入之一。為避免貧富不均持續擴大而造成社會不安，並減輕對地方財政之負面衝擊，遺產及贈與稅稅制宜改不宜廢。本次遺產及贈與稅稅制改革，係在延續社會公平及提升經濟效率基礎下，追求公平及效率間之相互平衡及持續調合，並在不影響地方財政原則下，致力於維持稅制改革之動態均衡，以達成健全稅制之目標。於調整稅率結構方面，為考量遺產稅及贈與稅與綜合所得稅互為補充，為達到整體稅制改革之動態均衡，有關稅率調降方面，將採循序漸進方式分階段調整；本次修正參照行政院財政改革方案，將最高邊際稅率調降為百分之四十，並簡化課稅級距為五級，俾與綜合所得稅配合。（修正條文第十三條及第十九條）後續將俟促進產業升級條例適用期滿，個人海外所得納入最低稅負制後，依據整體稅制改革及稽徵能力提升情形，於九十九年實施遺產稅、贈與稅兩稅合一之終生財富移轉稅制，並將最高邊際稅率調降至百分之二十。」<sup>301</sup>民國 96 年 10 月立法院法制局研究之法案評估<sup>302</sup>，亦認同行政院版修正草案之最高邊際稅率 40%，並建議再細

<sup>299</sup> 王澤鑑，契約自由與基本權利，債法原理，三民，2012，頁 15-16。

<sup>300</sup> 陳文龍，比例稅與累進稅的政治理論，財稅研究，第 27 卷第 2 期，1995 年 3 月，頁 29。

<sup>301</sup> 「遺產及贈與稅法」部分條文修正草案，

網路資料：[http://www.dsland.gov.tw/law/law\\_main.asp?law\\_id=00568](http://www.dsland.gov.tw/law/law_main.asp?law_id=00568) (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>302</sup> 遺產及贈與稅法部分條文修正草案，



分為 8 個級距之累進稅率，並對於超過 10 億元以上的應稅遺產另採較低的固定比例稅率，使誠實申報遺產稅者獲得獎勵並藉以達到增加政府稅收的目的。

然於民國 98 年 1 月 21 日修正通過之新法中，本法第 13 條遺產稅及第 19 條贈與稅之稅率從最高 50% 的 10 級稅率瞬間驟降至 10% 之單一稅率，不論是立法院財政委員會所提之版本或者行政院送請立法院審議之法案中，皆不見如此低稅率之提案。然財政部卻以調降遺產稅率有助吸引國外資金回流，或減緩國內資金外移，對振興國內投資應有正面意義看待之，卻與遺產稅之立法目的似乎有所偏移，蓋遺產及贈與稅之稅收之立法目的係為重新分配社會財富，然現今通過之新稅率卻僅思考以振興投資為目的，顯為可議。有認遺產稅修正稅率，放棄高累進稅率，改採 10% 單一稅率，確實是一項幅度極大之修正，對於降低租稅規避或逃漏，以及減少資金外移，當然會有些作用，但究竟有多大作用，論者看法未盡相同，亦缺少具體數據為證<sup>303</sup>。然政治安定與否、投資環境、對政府之信心以及勞資關係等皆係考量之因素，從而僅能認為遺產稅與資金流動之關係，係非絕對性，而可能具有相對性之關係，蓋如鄰近之日本及韓國邊際稅率高達 50%，亦並未以調降遺產稅宣揚振興經濟之主張，日本甚至提高稅率並降低課稅數額門檻。又於贈與稅稅率部分，學者有認，相對於被繼承人何時死亡，原則上係屬不可意料之事件，贈與則是私人可以依照自主意志，決定於何時、以多少數額進行，應此贈與稅之級距和稅率，應要更為嚴苛，以防止分析遺產之效應發生，蓋實務經驗顯示，納稅人透過逐年分次移轉之贈與，將得以分散其財產，使其繼承人在將來發生繼承時，無庸繳納鉅額之財產稅，對此情況仍應適度加以防止為當<sup>304</sup>。以此可見學界主張之租稅理想與在政治版圖上經由各方有力人士折衝角力後之立法顯有分歧。

我國遺產及贈與稅法(舊法)所採累進稅率，不但對遺產課徵，而累進稅率最高達於 50%（遺產及贈與稅法第 13 條第 10 款）。論者有認遺產及贈與稅法，有別於地價稅、房屋稅當然具有社會改革，緩和對私有財產制度之反感在內，但此僅為租稅正義之要求，並非真正之財產重分配，蓋遺產稅所分配者，為人民之租稅負擔，而非國民

---

網路資料：[http://www.ly.gov.tw/05\\_orglaw/search/lawView.action?no=6897](http://www.ly.gov.tw/05_orglaw/search/lawView.action?no=6897) (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>303</sup> 王建煊、吳嘉勳編著，租稅法，第 33 版，2011 年 8 月，華泰出版，頁 222。

<sup>304</sup> 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月，頁 239。

間財產權，只有不承認私有財產之國家，而將生產工具收歸國有者，始有權為財產分配，由於憲法保障財產權，故沒收式遺產稅在我國憲法下仍屬違憲，因此，遺產稅之社會政策目的，只能算是次要目的。而其主要之目的仍在財政目的，依量能課稅原則予以考量<sup>305</sup>。於前述之量能課稅原則一節中係可知量能課稅原則係憲法位階之法原則，從而在憲法框架之中，量能課稅原則係稅法立法之根本，於符合此等要件方得建構稅捐之立法所欲達成之目的。

## 第二項、稅率修正降低稅捐規避之辯證

租稅整體負擔不得過重之憲法要求，更來自於行政成本與租稅道德(Steuermoral)之考量<sup>306</sup>。蓋租稅負擔過重，不可避免地將引發納稅義務人一連串的避稅(Steuervermeidung)、逃漏(Steuerhinterziehung)、規避行為<sup>307</sup>(Steuerumgehung)，增加稽徵成本之餘，反使租稅制度所要求之租稅公平，岌岌可危<sup>308</sup>。累進稅對財富之生產與分配所發生顯著的經濟影響，當然也會影響到政府預算的，一旦這些經濟影響促成逃稅的實現，自必引起公共收入的減少，且歲收減少的程度是與逃稅的程度相一致的<sup>309</sup>。避稅的個人或公司，企圖不外乎以下三種：第一，他們可能希望能繳交低於某國法律合理解釋下所要求的稅額；第二，他們的所得實際上是在甲國賺取的，但他們希望在乙國報稅；第三，他們可能想要設法延後繳稅<sup>310</sup>。前英國財政大臣丹尼斯·希利(Dennis Healey)說過一句名言，形容避稅與逃稅兩者的差別是「一面監獄圍牆之隔」<sup>311</sup>。

<sup>305</sup> 葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌第160期，2008年9月，頁41。

<sup>306</sup> Feldman, *StuW* 1998, S.115. 轉引自，黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第36卷第1期，2004年1月，頁156。

<sup>307</sup> 相關稅捐規避行為之探討，請詳見，柯格鐘，稅捐規避及其相關連概念之辯正，月旦財經法雜誌，第19期，2009年12月。

<sup>308</sup> 黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第36卷第1期，2004年1月，頁156，註23。

<sup>309</sup> 陳文龍，比例稅與累進稅的政治理論，財稅研究，第27卷第2期，1995年3月，頁26。

<sup>310</sup> Ronen Palan, Richard Murphy, and Christian Chavagneux, *Tax havens : how globalization really works*, Cornell University press, 2010, p 10.；羅能.帕蘭(Ronen Palan)，理察.墨菲(Richard Murphy)，克里斯提昂.薩瓦紐(Christian Chavagneux)作、李芳齡譯，逃稅天堂？：打開全球化資產遊戲的藏寶圖，時報文化，2010年，頁13。

<sup>311</sup> Ronen Palan, Richard Murphy, and Christian Chavagneux, *Tax havens : how globalization really works*, Cornell University press, 2010, p 10.；羅能.帕蘭(Ronen Palan)，理察.墨菲(Richard Murphy)，克里斯提昂.薩瓦紐(Christian Chavagneux)作、李芳齡譯，逃稅天堂？：打開全球化資產遊戲的藏寶圖，時報文化，2010年，頁14。

學者指出，根據統計，2009年全國房屋贈與移轉棟數較2008年增加將近2,000棟，達3.3萬棟，已創歷史新高。今年（2010年）截至8月底止，贈與移轉房屋棟數就已達23,997棟，估計整年結果將再破歷史紀錄，降低贈與稅賦讓有錢人在生前規劃將財產移轉給子女的成本減輕，故贈與案件與金額未來必定會不斷提高<sup>312</sup>。天下雜誌刊載<sup>313</sup>：「早在遺贈稅雙降前，台灣的富人早已嫻熟利用土地相關稅制的漏洞，規避遺贈稅。最簡單的例子：寶成集團總裁蔡其瑞三名女兒，均獲贈一棟帝寶豪宅。她們所需繳納的贈與稅，是依土地持分按公告現值計算，使得市價超過兩億元的房地產，只需按約四千五百萬元的價值，計算贈與稅。『遺贈房產化，早就不是新聞。遺贈稅調降後，只是讓少數有能力這樣做的富人，稅負更低而已』，淡江大學產經系副教授莊孟翰指出。近三年內政部統計，房屋、土地贈與件數不斷創新高，顯見愈來愈多富人，用買房贈子女規避遺贈稅。」

表 19 各年總計房屋買賣數等數據

年份	94	95	96	97	98	99	100	101
所有權第一次登記（件數）	39160	43097	43040	36453	29567	26890	28084	30194
所有權第一次登記（土地筆數）	13410	17420	19235	23181	23786	17538	12950	12896
所有權第一次登記（建物棟數）	<b>149591</b>	<b>173608</b>	<b>172440</b>	<b>154242</b>	<b>108469</b>	<b>90945</b>	<b>93632</b>	<b>102510</b>
買賣（件數）	541813	549944	520651	466353	461587	502205	464741	436409
買賣（土地筆數）	737979	740617	712687	643394	631432	736404	696687	653069
買賣（建物	<b>434888</b>	<b>450167</b>	<b>424594</b>	<b>379290</b>	<b>388298</b>	<b>406689</b>	<b>361704</b>	<b>329714</b>

<sup>312</sup> 曾巨威，「67 億元」背後的真相與警惕，工商時報，A2 版，2010 年 10 月 23 日。

國家政策研究基金會，網路資料：<http://www.npf.org.tw/post/1/8317> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>313</sup> 張翔一，台灣是富人的低稅天堂，天下雜誌第 506 期，2012 年 9 月 19 日，頁 123。

棟數)								
贈與(件數)	69346	64891	67738	69488	66276	69913	75388	89287
贈與(土地 筆數)	<b>118968</b>	<b>112899</b>	<b>120613</b>	<b>123970</b>	<b>118863</b>	<b>126235</b>	<b>136110</b>	<b>158955</b>
贈與(建物 棟數)	<b>19426</b>	<b>18723</b>	<b>19975</b>	<b>20354</b>	<b>22495</b>	<b>24945</b>	<b>28900</b>	<b>35056</b>
夫妻贈與 (件數)	16625	16923	18876	19437	17219	16465	16701	19027
夫妻贈與 (土地筆 數)	23391	29548	34377	36320	31516	29176	29993	33542
夫妻贈與 (建物棟 數)	<b>10127</b>	<b>10600</b>	<b>11438</b>	<b>11404</b>	<b>10761</b>	<b>10616</b>	<b>10755</b>	<b>11979</b>

整理自內政部統計年報

表 20 都市地價指數（基期：97 年 3 月 31 日=100）

地區別	97 年 9 月 30 日	98 年 3 月 31 日	98 年 9 月 30 日	99 年 3 月 31 日	99 年 9 月 30 日	100 年 3 月 31 日	100 年 9 月 30 日	101 年 3 月 31 日	102 年 3 月 31 日
臺閩地區	100.51	99.18	100.38	102.75	105.93	109.05	112.05	115.16	123.32
臺灣地區	100.51	99.18	100.38	102.75	105.93	109.04	112.04	115.14	123.30
新北市	101.03	99.23	101.00	105.37	112.73	119.40	126.08	133.12	148.37
臺北市	101.29	100.01	102.06	106.46	111.26	115.29	118.68	122.13	130.30
臺中市	99.75	97.71	98.42	99.36	100.50	102.14	104.74	107.14	115.44
臺南市	99.63	99.09	99.68	100.20	100.56	101.99	103.44	105.84	111.74
高雄市	100.25	98.78	99.06	99.91	101.08	102.70	104.15	105.36	112.74

整理自行政院主計總處統計年鑑

由以上整理數據可知，所有權第一次登記之土地筆數及建物棟數並未因遺贈稅稅率降低而有顯著影響，買賣之土地筆數及建物棟數則維持在一定之交易量。學者有論，

在台灣，土地交易所得完全無法透過土增稅課徵，達到量能課稅目的，蓋因土增稅基建立在虛擬「公告現值」基礎上，公告現值永遠落後於市價，且每年僅調整一次，從而，只要有資金買賣尤其是北市不動產者，年初買年底賣，無論實際賺多少，稅上所得永遠掛零。就算隔年買賣，公告現值價差仍完全不足反應實際轉售價差<sup>314</sup>。夫妻贈與之土地筆數及建物棟數亦維持平盤，極可能係因夫妻間贈與本不課贈與稅，從而與民國 98 年之修法降低稅率並無太多關連。然而在贈與之土地筆數及建物棟數則呈現明顯之成長，民國 98 年到 101 年間，贈與土地及建物件數成長將近 50%，民國 98 年修正降低稅率後，明顯成長者即為贈與土地房屋買賣數等數據，蓋土地公告現值與房屋評定標準價格皆非真正買賣之市價。從而本欲贈與 1000 萬，而以購買市價 1000 萬之房屋轉而再行贈與，前者稅基係以一千萬扣除免稅額 220 萬而計算稅率 10%，而須課徵 78 萬；後者公告房屋評定標準之價格因非市價且更低，係以低價之公告房屋評定標準再扣除免稅額而課徵之，甚至可能相減之後並無稅捐繳納可言，兩者相差稅額甚多，

從而再看都市地價指數，地價指數係用來衡量土地價格在某一時期之平均變動趨勢，民國 98 年修法降低稅率後，至民國 102 此三年間，地價指數最高攀升 50%。佐證學者指出之 2009 年，不良稅改又大幅調降遺贈稅率，本來外逃資金回台，未必投入製造業，多數進入不動產市場，更墊高本地不動產市場價格<sup>315</sup>，從而修正降低稅率可以降低稅捐規避之可能性並未展現成果。贈與藉由現金贈與與購買房地產後再贈與之行為，並非稅捐規避，而係稅捐規劃之手法，從而稅捐規劃係屬合法且符合合理稅捐行為，遺贈稅稅率降低，更是大開方便之門，藉由合理稅捐規劃之贈與而使國家稅收明顯縮減，更係鼓勵富人多多利用購買房地產而贈與來更加降低贈與稅之課徵。則稅率降低至均一稅率 10%，修法採行 10%之緣故，蓋係資金外移亦需要成本，則尋找會計師及律師等從事相關工作，成本大約是 10%左右，從而擬訂遺贈稅稅率為 10%<sup>316</sup>。然稅率縱然明顯降低許多，然而稅捐之繳納在一般人民認知中，自然是能少繳就少繳，從而欲藉由降低稅率而減少稅捐規避之用意，毫無可行之餘地，合理稅捐規劃行為，如贈與房屋都可以再行更降低稅率了，更何況是若規避得巧妙，則連 10%

<sup>314</sup> 柯格鐘，不良稅制 鼓動土地投機交易，經濟日報，A20 版，2012 年 11 月 1 日。

<sup>315</sup> 柯格鐘，不良稅制 鼓動土地投機交易，經濟日報，A20 版，2012 年 11 月 1 日。

<sup>316</sup> 立法院公報第 97 卷第 72 期 3683 號二冊，頁 168。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@977202;0162;0239> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

都不須繳納之稅捐規避，況且遺贈稅稅率 10%係扣除相關免稅額及扣除額等後之稅基皆課徵 10%，然而資金外挪到國外之相關工作並非必然如此，並且已然在國外規避之資金已付出成本費用，又豈會回流資金扎根而處於被課徵 10%的環境，從而僅能得證巨大資金之流動，不論在國內或國外，總朝著低稅率或近乎無稅率之地方流動，稅率不管怎樣降，一旦有更低之稅率，則資金將可能動身前往，從而與其開啟租稅天堂競賽，不若健全施政，建構完善穩定之稅制。

### 第三項、稅率修正促進國際競爭力之辯證

IMD<sup>317</sup>自 1989 年起每年出版《世界競爭力年報》(The IMD World Competitiveness Yearbook, WCY)。本調查報告假設國家財富主要由企業創造；國家競爭力代表一個國家扶植企業競爭力的環境，促進經濟繁榮與人民福利。IMD 將國家整體環境區分為 4 大項：經濟表現、政府效能、企業效能、基礎建設<sup>318</sup>。

表 21 近年我國在 IMD 世界競爭力年報擷取選項排名

年份	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
競爭力總排名	11	17	18	13	23	8	6	7	11
經濟表現	17	25	16	21	27	16	8	13	16
國際投資	39	49	42	44	50	39	31	43	30
國際貿易	15	32	16	28	30	10	5	15	10
國內經濟	18	26	23	21	41	17	5	18	24
財政情勢	23	24	21	17	19	13	20	16	13
財政政策	5	9	3	3	5	3	4	4	4
法規體制	20	35	29	23	20	14	13	15	16
經商法規	20	34	28	27	38	24	28	18	20

本表整理自經濟建設委員會國際管理學院(IMD):世界競爭力歷年報告

註：選項選取皆係與國際投資及經濟相關

<sup>317</sup> IMD 官方網站：<http://www.imd.org/> (2013/3/15 最後瀏覽日)。

<sup>318</sup> 2011 年 IMD 世界競爭力排名，台灣經濟衡論，第 9 卷第 6 期，2011 年 6 月，頁 33。  
網路資料：[http://investtaiwan.nat.gov.tw/doc/2011\\_IMD.pdf](http://investtaiwan.nat.gov.tw/doc/2011_IMD.pdf) (2013/3/15 最後瀏覽日)。

表 22 近年我國在 IMD 世界競爭力年報國家排名

年份	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
台灣 競爭力總排名	11	17	18	13	23	8	6	7	11
新加坡 競爭力總排名	3	3	2	2	3	1	3	4	5
香港 競爭力總排名	2	2	3	3	2	2	1	1	3
日本 競爭力總排名	21	17	24	22	17	27	26	27	24
中國 競爭力總排名	20	19	15	17	20	18	19	23	21
韓國 競爭力總排名	29	38	29	31	27	23	22	22	22

本表整理自經濟建設委員會國際管理學院(IMD):世界競爭力歷年報告

表 23 2012 東亞國家IMD世界競爭力年報比較<sup>319</sup>

	台灣	新加坡	香港	中國大陸	韓國	日本
經濟表現	7	4	1	23	22	27
國際投資	43	3	2	16	42	19
國際貿易	15	2	1	34	30	57
政府效能	5	2	1	34	25	48
財政政策	4	10	3	52	19	36
法規體制	15	1	2	12	23	24

表 24 世界經濟論壇（WEF）近年對我國競爭力之評比

年份	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
台灣	13	14	17	12	13	13	13	12

<sup>319</sup> 整理自 2012 年 IMD 世界競爭力評比分析報告。

網路資料：<http://twbusiness.nat.gov.tw/home.do> (2013/3/15 最後瀏覽日)。

全球競爭力								
基本需求	19	19	20	18	19	15	17	16
體制	30	37	40	38	35	31	26	26
總體經濟環境	22	26	18	25	20	22	28	32
金融市場發展	47	58	54	54	35	24	19	17
台灣 全球競爭力	13	14	17	12	13	13	13	12
新加坡 全球競爭力	10	7	5	3	3	2	2	2
香港 全球競爭力	23	12	11	11	11	11	9	7
日本 全球競爭力	11	8	9	8	6	9	10	9
韓國 全球競爭力	21	11	13	19	22	24	19	25
中國大陸 全球競爭力	58	34	30	29	27	26	29	29

本表整理自經濟建設委員會世界經濟論壇歷年 WEF 全球競爭力分析

表 25 近年國際收支金融帳節錄狀況（百萬美元）

年	對外直接投資(- 表示對外)	來台直接投資	對中國大陸投資（件數、金額及佔 對外總投資比重%）
2004	-7145	1898	2004、6941、67.2%
2005	-6028	1625	1297、6007、71.7%
2006	-7399	7424	1090、7642、63.9%
2007	-11107	7769	996、9971、60.6%
2008	-10287	5432	643、10691、70.5%



2009	-5877	2805	249、6058、66.8%
2010	-11574	2492	518、12230、81.3%
2011	-12766	-1957	575、13101、78.0%
2012	-13050	3207	454、10924、57.43%

本表金融帳整理自行政院主計處 101 年統計年鑑，對中國大陸投資整理自經濟建設委員會「對外貿易」

由以上整理圖表可見國際競爭力包含經濟表現、政府效能及體制、企業效能、基礎建設等不同面向組合而成，係非由單一條件之更動而得提升競爭力，從而稅率降低是否具有吸引力而為一促進經濟之必要條件係有所疑問。從 WFF 世界經濟論壇中甚至可見修法後之競爭力與修法前幾無差別，但在 IMD 世界競爭力年報卻可見競爭力大幅提升，從而可以得知，不同面向組成的評比方式會得出不同之結果，從而再從 2009 年修法前後，排序之擺盪，可見遺贈稅法稅率之修正甚至可能完全與世界競爭力毫不相關，影響面也可能毫無存在之可能，從而可見降低遺贈稅稅率與提升國際競爭力之命題係非絕對必要存在條件，也可能不一定是附屬存在之條件，甚至是根本上錯置之討論。

然在經濟之競爭力上，國際收支金融帳之對外及來台投資卻可以明確知道，我國在 2009 年修法降低遺贈稅稅率後，不僅對外直接投資金額更鉅，外國來台投資亦在修法後明顯驟降甚至在 2011 年投資金額為負向成長，直至 2012 年方有所回升。對中國大陸投資則在 2009 年後大幅成長，資金嚴重外流。若有謂蓋因中國大陸並無課徵遺產稅故經濟提升而具競爭力，則得指出近年中國大陸已經開始討論課徵遺產稅的可能性，且不論是 IMD 世界競爭力年報或 WEF 世界經濟論壇之評比，中國大陸皆係圖表中評比之東亞國家競爭力排名末位，故降低遺贈稅稅率實質上係非提升國際競爭力之必要條件，從而可知我國欲藉由降低遺贈稅稅率來提升國際競爭力之修法理由，儼然與事實數據成果背道而馳。由圖表中僅得窺見在國際投資中，我國在圖表中之東亞國家敬陪末座，且法規體制甚至排名落後競爭力低於我國之中國大陸，從而若欲提升國際競爭力，則必然須先整頓經商體制以及總體經濟環境，方使外資有投資之欲望，再加上健全的法規體系與財政政策，方使外資有穩定之投資運作，而非以尋求欲迅速生效之特效藥，認定採取低稅率即能有所促進提昇國際競爭力之效果，此係本末倒置失焦於根本之上。

#### 第四項、提升納稅依從度增加稅收及資本運用之辯證

稅基廣可以提高租稅公平並多樣化租稅收入的來源，減少財政收入高度依賴特定稅收的風險，近而穩定財政收入；稅率低可以減少對經濟活動的扭曲，並提高租稅遵從<sup>320</sup>。由資產運用（Asset Utilization）之避稅誘因（Avoidance Incentive）觀點而言，遺產規劃或信託管理等規避遺贈租稅的行動，將對資本運用的效率產生負面影響<sup>321</sup>。學者亞德里安·邵格（Adrian Tschoegl）認為，當國家不經意地吸引外國資本時，許多租稅天堂的境外產業分散於各地，但隨著稅收成長，那些政府便能進一步降低稅賦，或是選擇性地提供最新的基礎建設，開始吸引懷有企圖的業者進到境內<sup>322</sup>。租稅天堂提供立法，使境外圈在不必負擔任何明顯成本的环境下，為當地帶來商業活動，而租稅天堂則從這些活動中獲取稅收<sup>323</sup>。

在 2009 年修正降低遺贈稅法，按促進修法之理由、稅賦改革委員會之預計跟隨國際潮流降低稅率以及期望理應使經濟復甦及促進稅收增加，從而政府得以施展行政政策。財富持有人重新評估遺產規劃，減低因應規避而造成資本運用的限制，藉以增加資本運用效率，增加投資收益，擴大資本形成，而有助長期的經濟成長<sup>324</sup>。

然從中央政府財政收支狀況數據中卻係看到 2009 年到 2013 年連續五年赤字，不見盈餘。然而中央政府財政收支狀況之歲入支出餘絀在 2009 年修法前盈虧各有，修法後卻大幅虧損。中央政府及各級政府之歲入支出餘絀之 GDP 更是連十年虧損，於 2009 年修法後虧損更係攀高。從而修法理由之資金回流，將增稅收之修法理由經由圖表顯示而不言可喻。

<sup>320</sup> 何志欽，最低稅負制總體檢，稅制改革的公與義，時報，2006，頁 111-112。

<sup>321</sup> 何志欽、林惠玲，遺產及贈與稅之檢討，財政部研究報告，2002 年 7 月，頁 9。

<sup>322</sup> Ronen Palan, Richard Murphy, and Christian Chavagneux, Tax havens : how globalization really works, Cornell University press, 2010, p 182.；羅能.帕蘭(Ronen Palan), 理察.墨菲(Richard Murphy), 克里斯提昂.薩瓦紐(Christian Chavagneux)作、李芳齡譯，逃稅天堂？：打開全球化資產遊戲的藏寶圖，時報文化，2010 年，頁 231。

<sup>323</sup> Ronen Palan, Richard Murphy, and Christian Chavagneux, Tax havens : how globalization really works, Cornell University press, 2010, p 12.；羅能.帕蘭(Ronen Palan), 理察.墨菲(Richard Murphy), 克里斯提昂.薩瓦紐(Christian Chavagneux)作、李芳齡譯，逃稅天堂？：打開全球化資產遊戲的藏寶圖，時報文化，2010 年，頁 16。

<sup>324</sup> 何志欽、林惠玲，遺產及贈與稅之檢討，財政部研究報告，2002 年 7 月，頁 28。

表 26 中央政府總預(決)算歲入歲出（億元）

年	歲入	歲出	餘絀
2002	13,047	15,519	-2,472
2003	13,209	16,181	-2,972
2004	13,682	15,648	-1,966
2005	14,645	15,670	-1,025
2006	15,464	15,298	166
2007	16,354	15,520	834
2008	16,409	16,177	232
2009	15,537	17,148	-1,611
2010	14,974	16,544	-1,570
2011	16,713	17,344	-631
2012	16,683	18,824	-2141
2013	17,333	19,076	-1,743

資料來源：整理自行政院主計總處「統計手冊」

表 27 中央政府實質收入、支出、餘絀佔 GDP 比率（%）

年	歲入	歲出	餘絀
2004	12.3	14.5	-2.2
2005	12.6	14.2	-1.6
2006	12.6	13.4	-0.7
2007	12.7	12.7	-0.1
2008	13.0	13.9	-0.9
2009	12.4	16.0	-3.6
2010	11.1	14.0	-2.9
2011	12.2	14.0	-1.8
2012	11.9	13.5	-1.6
2013	12.0	13.3	-1.3

資料來源：整理自行政院主計總處「統計手冊」

表 28 各級政府歲入歲出淨額占 GDP 比率（%）

年	歲入對 GDP 比率（%）	歲出對 GDP 比率（%）	總計
2002	17.2	20.6	-3.4
2003	18.2	20.7	-2.5
2004	17.0	19.8	-2.8
2005	18.9	19.5	-0.6
2006	17.8	18.1	-0.3
2007	17.4	17.7	-0.4
2008	17.7	18.6	-0.9
2009	16.9	21.4	-4.5
2010	15.6	18.9	-3.3
2011	16.9	19.1	-2.2
2012	16.5	19.1	-2.6
2013	17.1	19.0	-1.9

資料來源：整理自行政院主計總處「統計手冊」

從國內生產毛額之經濟成長率觀看可知，在 2002 年到 2008 年尚有維持一定之水準，然 2009 年到 2012 年間，不僅經濟成長率漲跌幅度過高，修法至今所欲達到之促進經濟成長更係不如修法前之平均數。綜可謂經濟成長非僅從遺贈稅法修法而論，而必然包含眾多因素，惟若以此認知，則修法理由即明顯有所問題，蓋其係認降低稅率而得促進經濟成長，從而此一修法理由即存在明顯錯誤之立論而須否決之。從而唯一可以確定者，係修法至今，稅收不僅未增加，資金未回流，且稅收餘絀虧損之中亦包含了單從稅率比較而言，從 50%降至均一稅率 10%之流失的遺贈稅稅收額。

雖然帳面上近年稅收金額增加，然實際探究稅收所佔政府所得百分比卻有不一樣的數據呈現，2009 年修法後之數年間平均稅收百分比甚至略小於修法前之 2002 年到 2008 年，從而稅收實際上不僅並未明顯增加，甚至還有虧損之情形產生，且稅收金額看似有所微增，然修法前後之稅收金額並無明顯差別，支出卻係一直高過於收入，以致連年虧損。從而修法揭示資金回流促進經濟發展而使稅收增加之願景不僅並未達成，甚至在此一修法後，目前稅收產生越來越大的負債虧損之中，確切的包涵了降低

稅率所遺失的稅源，從而在入不敷出的情況下，舉債以行國政係可見之堪憂前景。

表 29 國內生產毛額 GDP (%)

	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100	101
經濟 成長 率	5.3	3.7	6.2	4.7	5.4	6.0	0.7	-1.9	10.8	4.07	1.32

整理自行政院經濟建設委員會「對外貿易」

表 30 近年稅收金額（新台幣億元）及佔 GDP 百分比

年	(1)稅收金額	年增率(%)	(2)國內生產毛額	年增率	(1)/(2) (%)
2003	12527.7	2.2	106962.6	2.7	11.7
2004	13873.0	10.7	113652.9	6.3	12.2
2005	15674.0	13.0	117402.8	3.3	13.4
2006	16008.0	2.1	122434.7	4.3	13.1
2007	17339.0	8.3	129105.1	5.4	13.4
2008	17604.4	1.5	126201.5	-2.2	13.9
2009	15302.8	-13.1	124810.9	-1.1	12.3
2010	16222.4	6.0	135521.0	8.6	12.0
2011	17646.1	8.8	136743.5	0.9	12.9
2012	17967	1.8	140421.3	2.7	12.8

本表整理自行政院主計總處統計年鑑

表 31 政府稅收所得百分比

年	直接稅	間接稅	總計
2001	37.84	41.13	78.97
2002	32.88	42.02	74.90
2003	33.01	39.37	72.38
2004	35.71	40.21	75.92
2005	40.16	38.12	78.28

2006	40.78	36.95	77.73
2007	43.67	35.18	78.85
2008	44.70	33.28	77.98
2009	39.98	34.68	74.66
2010	38.32	38.59	76.91
2011	39.29	37.38	77.67

本表整理自行政院主計處 100 年國民所得統計年報 <http://www.dgbas.gov.tw>

## 第五項、降低稅率是誰獲利

最不利者就是這樣的人：他們和其他公民共同享有基本的平等自由和公平的機會，但卻擁有最少的收入和財富<sup>325</sup>。

## 第一款、我國遺產及贈與稅相關數據統計

### 第一目、遺產稅

表 32 遺產稅實徵件數

課稅級距別	稅率	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
總 計		4984	5296	5579	4811	4,722	4938	5063
修法後 (單一稅率)	10%				1026	3,036	3892	4440
修法前(合計)					3785	1686	1046	623
67 萬以下	2%	473	500	565	286	75	45	19
67-167(萬)	4%	530	641	635	305	88	49	18
167-334(萬)	7%	621	641	751	403	126	74	50
334-501(萬)	11%	432	498	566	328	77	58	35
501-668(萬)	15%	383	393	434	281	81	59	33
668-1113(萬)	20%	646	649	739	532	169	111	52
1113-1670(萬)	26%	461	512	495	427	173	102	53

<sup>325</sup> 約翰·羅爾斯(John Rawls)著；姚大志譯，正義原則，作為公平的正義，左岸文化，2002 年，頁 76。

16,70-4453(萬)	33%	886	882	856	732	430	244	139
4453-11132(萬)	41%	377	397	389	325	283	170	123
111,32(萬)以上	50%	175	183	149	166	184	134	101
11%(含)以下件數占總件數%		41.3%	43%	45.1%	34.9%	21.7%	21.6%	19.6%
11%(含)以上件數占總件數%		58.7%	57%	54.9%	65.1%	78.3%	78.4%	80.4%

本表整理自財政部各年度財政統計年報及賦稅統計年報，09-12 年係以修法前計算件數占總件數%

表 33 遺產稅課稅金額（新台幣萬元）

課稅級距別	稅率	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
總計		2351647	2177985	2387116	1722464	3126408	1584723	1927636
修法後(單一稅率)	10%				83502	412737	766290	870238
修法前(合計)					1638962	2713671	818433	1057399
67 萬以下	2%	385	441	354	233	36	31	11
67-167 (萬)	4%	1853	2167	1793	857	168	106	34
167-334 (萬)	7%	7544	6074	6969	3547	715	466	245
334-501 (萬)	11%	11558	11284	12187	6491	1045	629	491
501-668 (萬)	15%	17119	15550	16977	9889	2418	869	499
668-1113 (萬)	20%	61406	51623	56821	41936	9811	5180	2047
1113-1670	26%	89404	87420	82294	65568	15850	9387	3139

(萬)								
16,70-4453 (萬)	33%	458457	379493	359581	307750	157228	75111	28643
4453-11132 (萬)	41%	611391	538761	514100	421500	324151	130103	92769
111,32(萬) 以上	50%	1092531	1085173	1336041	781191	2202249	596552	929522
11%以下占 遺產稅總 額(%)		1%	1%	1%	0.7%	0.7%	0.15%	0.03%
11%以上占 遺產稅總 額(%)		99%	99%	99%	99.3%	99.3%	99.85%	99.97%

本表整理自財政部各財政統計年報及賦稅統計年報，09-12 年係以修法前計算%

遺產稅近年來，每年皆有 4000 到 5000 件之得課徵件數，然從遺產稅實徵件數圖表中可見，2009 年修法降低稅率至 10%後，雖總件數並未見明顯減少，然若觀看修法後而得課徵之件數，則徵收件數明顯驟降。從而原本累進稅率之下未滿 11%者之課徵件數，皆佔該年度約 4 到 5 成之件數，原本累進稅率之 11%到 50%之件數則佔了 5 到 6 成。稅率降至 10%後，舊法 11%以下課徵件數即快速驟降，反之，11%以上之課徵件數則逐年上揚，從課徵稅收之百分比乍看之下確係符合調節貧富之意義，然而，免稅 2%、4%及 7%之課稅金額總計未滿一億，佔總金額之比例不到 1%，卻由 4 到 5 成的遺產稅件數平分，然 11%以上之課稅金額卻係佔總金額之 9.5 成以上，卻係由 5 到 6 成的件數來平分，從而遺產稅課稅金額在修法後之稅收，若不含修法前之稅收，依照修法前之稅收評比後，從課稅金額圖表中可發現稅率降為 10%後，2009 年到 2011 年間，每年短收約 150-200 億的稅收，稅率 10%以下稅收佔總額越來越少，稅率 10%以上稅收則將近總額，然稅率 10%以下所免稅之額度，比起 11%到 50%實質上所縮減之課稅金額，只是九牛一毛，根本不符調節貧富之意義，也並未有將財富留於大眾及中產階級之中，實質上並無法落實財產重分配之社會意義。



## 第二目、贈與稅

表 34 贈與稅實徵件數

課稅級距別	稅率	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
總 計		28365	31292	30416	14847	14876	15183	16948
修 法 後 ( 單 一 稅率)	10%				7905	12005	13345	15651
修法前(合計)					6942	2871	1838	1297
67 萬以下	2%	16237	17952	17583	3299	530	329	164
67-189(萬)	4%	6714	7291	7278	1572	656	357	250
189-312(萬)	7%	2178	2540	2307	704	413	210	151
312-434(萬)	11%	1034	1154	1124	365	281	170	108
434-557(萬)	15%	598	671	586	221	151	103	80
557-802(萬)	20%	555	646	596	241	263	152	105
802-1558(萬)	26%	602	607	539	263	290	224	168
1558-3280(萬)	33%	280	286	249	169	158	145	141
3280-5009(萬)	41%	78	71	69	52	55	59	51
5009(萬)以上	50%	89	74	85	56	74	89	79
7%(含)以下件 數占總件數%		88.6%	88.8%	89.3%	80.3	55.7	48.7	43.6
7%(含)以上件 數占總件數%		11.4%	11.2%	10.7%	19.7	44.3	51.3	56.4
11%(含)以下 件數占總件數 %		92.2%	92.5%	93%	85.6%	65.5%	58%	51.9%
11%(含)以上 件數占總件數 %		7.8%	7.5%	7%	14.4%	34.5%	42%	48.1%

本表整理自財政部各財政統計年報及賦稅統計年報，09-12 年係以修法前計算件數占總件數%

表 35 贈與稅課稅金額（新台幣萬元）

課稅級距別	稅 率	2006*	2007	2008	2009	2010	2011	2012
總 計		517727	670128	510654	510253	906579	781161	900405
修法後(單一 稅率)	10%				274854	642913	571439	678210
修法前(合計)					235399	263667	209723	222194
67 萬以下	2%	15369 (4%)	16899	16876	3010	704	400	198
67-189(萬)	4%	35154 (6%)	38930	39496	8758	3911	1963	1374
189-312(萬)	7%	29400 (9%)	34669	31928	9553	6244	2851	1991
312-434(萬)	11%	25591 (12%)	28669	28237	8649	29277	3868	2094
434-557(萬)	15%	22806 (16%)	26762	22764	7853	6130	3513	2346
557-802(萬)	20%	34018 (21%)	43316	39198	13847	15606	7834	5007
802-1558(萬)	26%	82198 (27%)	83830	74418	31289	36342	24796	18562
1558-3280(萬)	33%	84091 (34%)	90883	81537	48219	54747	39228	34842
3280-5009(萬)	41%	43839 (42%)	48048	37662	26278	28029	20878	20488
5009(萬)以上	50%	145263	258123	138539	77944	82677	104394	135291
11%以下占贈 與稅總額(%)		20.4% (12%以下)	17.8%	22.8%	12.7%	15.2%	4.3%	2.5%
11%以上占贈		79.6%	82.2%	77.2%	87.3%	84.8%	95.7%	97.5%

與稅總額(%)		(12%以上)						
---------	--	---------	--	--	--	--	--	--

本表整理自財政部各財政統計年報及賦稅統計年報，09-12 年係以修法前計算%

註：2006 贈與稅稅率不同處以括弧內標明之

贈與稅在修法前之件數，與修法後 10%之件數相比，係為修法後件數之二到三倍的差距，從而以下表為例，贈與稅稅收金額在 2006 年到修法前，每年平均至少有 55 億源之稅收，然修法後，以 2009 年為例，單就修法後所課徵之稅額即少了一半，2010 年到 2012 年之贈與稅收與修法前數額相近，從而比對前述之近兩年買房贈與驟增等，可知修法後反促使贈與增加，惟現階段所課徵之稅率若按此換算修法前所得之稅收總額，應可再得約 0.5 倍之總額稅收。贈與稅修法前贈與稅稅率 11%以下之件數佔 9 成，其數額佔贈與稅總稅收約 2 成，從而係屬稅率超過 11%之件數不滿 1 成，其稅額卻佔總稅收約 8 成，從而按一年贈與稅稅收可收 50 億來換算，其中有 40 億來自於超過 11%稅率之件數，免除低於 11%稅率之 10 億，案件量至少減少 8 成，卻致使這原本具有 40 億鉅額之財產重分配之數額，適用均一稅率後，按其各級距之課徵數額比，以 2006 年為例，換算等比數後，11%以上係 2：3：8：8：4：14，從而除以原本稅率後，再乘於現行的均一稅率，可發現稅收額不到 15 億，亦即稅收將縮減約 6 到 7 成，比對其他年之換算，也得到大約相符之數據，從而同樣的數額在單一稅率與累進稅率之課徵稅收適用下確實有所差異。

在修法後，原舊法 11%稅率以下之件數逐年驟減，所佔稅收總額越來越少，反之原舊法 11%以上之件數與所佔稅收總額則逐年增加。然在號稱調節貧富之修法後，原低於 10%稅率的稅收的確回到了中產階級身上，但約有原稅收的七成回到了富人手上，更請別忘記最重要的一件事是，從 2006 年到 2008 年推論，則可見 9 成的贈與稅件數瓜分低於 10%稅率的稅收，平均數額相當稀少，但 1 成的贈與稅件數卻平分了原稅收的七成的稅捐福利，從而縱然修法後原稅率 11%以上之件數與稅收總額佔百分比越來越多，實質上稅收早已大幅縮減，財產重分配之社會意義早已根本性的遭受修法之均一稅率的嚴重破壞，修法者卻不似窺見此一結果。

## 第二款、日本相統稅、贈與稅相關數據統計

### 第一目、相統稅

表 36 相統稅稅收及課稅件數

平成-西元	兆円	國稅稅收(兆円)	相統稅占國稅稅收(%)	課稅件數/死亡者數(%)
13-2001	1.48	50	2.96	4.7
14-2002	1.28	45.8	2.79	4.5
15-2003	1.12	45.4	2.46	4.4
16-2004	1.06	48.1	2.20	4.2
17-2005	1.15	52.3	2.19	4.2
18-2006	1.22	54.1	2.25	4.2
19-2007	1.26	52.7	2.39	4.2
20-2008	1.25	45.8	2.72	4.2
21-2009	1.16	40.2	2.88	4.1
22-2010	1.18	43.7	2.70	4.2
23-2011	1.25	45.2	2.76	4.1

整理自国税庁歷年統計年報及財務省

表 37 相統稅課稅價格階段及人數表

課稅價格階段	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1 億元以下 法定繼承人數	112 億 22494	114 億 22960	130 億 25213	131 億 24658	148 億 27272	160 億 28829
1 億-2 億 法定繼承人數	1179 億 71296	1270 億 73100	1280 億 73217	1263 億 70586	1409 億 75018	1502 億 77315
2 億-3 億 法定繼承人數	1313 億 24865	1427 億 24721	1431 億 24897	1346 億 23277	1480 億 24443	1542 億 24158
3 億-5 億 法定繼承人數	2144 億 16292	2193 億 16488	2282 億 16520	2175 億 15627	2217 億 15389	2239 億 14871
5 億-7 億 法定繼承人數	1459 億 5650	1467 億 5414	1480 億 5516	1375 億 5135	1518 億 5428	1512 億 5233

7 億-10 億 法定繼承人數	1488 億 3346	1558 億 3483	1508 億 3360	1454 億 3144	1430 億 3200	1450 億 3071
10 億-20 億 法定繼承人數	1980 億 2480	2179 億 2807	2259 億 2657	2079 億 2435	2048 億 2446	1978 億 2209
20 億-30 億 法定繼承人數	752 億 486	761 億 488	887 億 509	811 億 461	568 億 360	857 億 483
30 億-50 億 法定繼承人數	643 億 238	580 億 168	718 億 244	357 億 139	560 億 187	460 億 150
50 億-70 億 法定繼承人數	217 億 40	455 億 79	209 億 45	149 億 38	178 億 37	167 億 23
70 億-100 億 法定繼承人數	217 億 34	151 億 24	223 億 44	107 億 20	82 億 13	153 億 19
100 億以上 法定繼承人數	700 億 33	480 億 27	96 億 12	369 億 27	115 億 8	494 億 28
相統稅總計 人數總計	12204 億 147254	12634 億 149777	12505 億 152234	11617 億 145547	11753 億 153801	12520 億 156389
5 億以下佔遺產 稅收(%)	38.9	39.6	41.0	42.3	44.7	43.5
<b>5 億以下人數 佔總人數(%)</b>	<b>91.6</b>	<b>91.6</b>	<b>91.9</b>	<b>92.2</b>	<b>92.4</b>	<b>92.9</b>
5 億以上佔遺產 稅收(%)	61.1	60.4	59.0	57.7	55.3	56.5
<b>5 億以上人數 佔總人數(%)</b>	<b>8.4</b>	<b>8.4</b>	<b>8.1</b>	<b>7.8</b>	<b>7.6</b>	<b>7.1</b>

整理自国税庁歷年統計情報

遺產稅稅率修正前係 9 個級距與最高稅率 70%，2003 年修正之後，則為 6 個級距與最高稅率 50%<sup>326</sup>。從下列遺產稅稅收及課稅件數之圖表，可見遺產稅收占國稅稅

<sup>326</sup> 岸田貞夫等共著，現代稅法の基礎知識，ぎょうせい，2007 年，頁 172。

收之百分比，穩定的在 2%-3%之間，課稅件數亦維持在每 100 件有 4-5 件係符合課徵之要件，稅收趨勢係穩定之。

從相續稅課稅價格階段及人數表之 2006 到 2011 之間，本文選擇將級距拆成三等份，蓋能課稅遺產稅之課稅數額較低者，對照之下較接近於能課得到稅之較普遍性人數之故，從而以 5 億做為分界點評析累進稅率下的數據變化。遺產 5 億以下的課稅人數案件占了遺產稅 9 成的案件量，稅收金額僅佔 3 到 4 成，然而遺產超過 5 億之 1 成案件量卻占了 5 到 6 成的遺產稅收金額。法定繼承人數上，繼承被繼承人遺產之繼承人數分布上，係以 2-4 人為最多，約佔總繼承人數分布的 8 成<sup>327</sup>。遺產稅由數據統計之中可看出遺產稅 5 億以下的課稅人數案件量逐年增加，稅收金額亦是逐年增加，遺產稅 5 億以上的課稅人數案件量逐年減少，稅收金額占總百分比則亦逐年減少。從而經由日本相續稅課稅後獲得之遺產所得，並非增加貧富差距之推手，甚而減除經由「富二代」而可能增加之後天不平等之貧富差距。

## 第二目、贈與稅

表 38 贈與稅稅收及課稅件數

平成-西元	億円	國稅稅收(兆円)	贈與稅占國稅稅收 (%)	課稅件數/贈與件數(%)
13-2001	811	50	0.16	6.0
14-2002	692	45.8	0.15	5.5
15-2003	877	45.4	0.19	3.8
16-2004	966	48.1	0.2	4.2
17-2005	1159	52.3	0.22	4.9
18-2006	1183	54.1	0.22	5.8
19-2007	1074	52.7	0.19	5.2
20-2008	1039	45.8	0.22	5.9
21-2009	1018	40.2	0.25	6.2

<sup>327</sup> 法定相續人員別の被相續人数，網路資源：  
[http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/sozoku2011/pdf/05\\_kazeijokyo.pdf](http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/sozoku2011/pdf/05_kazeijokyo.pdf) (2013/9/14 最後瀏覽日)。

22-2010	1292	43.7	0.29	8.4
23-2011	1362	45.2	0.28	8.4

整理自財務省。註：國稅收入包含直接稅及間接稅等，不包含地方稅。

表 39 贈與稅課稅價格階段及人數表

課稅價格 階段	2006	2007	2008	2009	2010	2011
150 萬以下 受贈與人數	14 億 127576	14 億 120962	13 億 115124	11 億 112906	12 億 117354	13 億 125732
150-200(萬) 受贈與人數	27 億 39183	26 億 37008	23 億 33508	23 億 32815	24 億 33829	26 億 37048
200-400(萬) 受贈與人數	131 億 81564	123 億 76608	114 億 70560	111 億 67801	120 億 72311	142 億 82776
400-700(萬) 受贈與人數	149 億 46333	142 億 45130	128 億 39351	132 億 39494	145 億 37484	178 億 42855
700-1000(萬) 受贈與人數	95 億 26112	92 億 28227	84 億 23643	79 億 19028	87 億 16419	110 億 17986
1000-2000(萬) 受贈與人數	116 億 31780	113 億 32708	105 億 28336	101 億 26054	115 億 21908	147 億 22273
2000-3000(萬) 受贈與人數	57 億 12843	58 億 13210	50 億 10975	44 億 9776	61 億 8416	72 億 8895
3000-5000(萬) 受贈與人數	83 億 3025	76 億 3743	77 億 2565	68 億 2056	75 億 1536	89 億 1568
5000 萬-1 億 受贈與人數	109 億 800	95 億 749	80 億 608	89 億 623	104 億 637	114 億 665
1-3(億) 受贈與人數	148 億 356	125 億 310	111 億 292	121 億 304	131 億 315	149 億 321
3-5(億) 受贈與人數	55 億 47	57 億 52	51 億 40	57 億 55	56 億 48	62 億 51

5-10(億)	46 億	57 億	60 億	89 億	100 億	54 億
受贈與人數	25	29	27	40	41	28
10-20(億)	46 億	36 億	28 億	44 億	161 億	90 億
受贈與人數	12	8	10	12	29	17
20-30(億)	38 億	0 億	75 億	33 億	18 億	40 億
受贈與人數	6	0	6	4	2	5
30-50(億)	30 億	34 億	39 億	0 億	80 億	74 億
受贈與人數	3	4	2	0	4	6
50 億以上	37 億	25 億	0 億	13 億	0 億	0 億
受贈與人數	2	2	0	1	0	0
贈與稅總計	1183 億	1074 億	1039 億	1018 億	1292 億	1362 億
受贈與總人數	369667 人	358750 人	325047 人	310969 人	310333 人	340226 人
2000 萬以下 佔贈與總稅 收(%)	44.9	47.4	44.9	44.9	38.9	45.2
2000 萬以下 人數占總人 數(%)	95.3	94.9	95.5	95.8	96.4	96.6
2000 萬以上 佔贈與總稅 收(%)	55.1	52.6	55.1	55.1	61.2	54.8
2000 萬以上 人數占總人 數(%)	4.7	5.1	4.5	4.2	3.6	3.4

- 整理自国税庁歷年統計情報

贈與稅稅率修正前係 13 個級距與最高稅率 70%，2003 年修正之後，則為 6 個級距與最高稅率 50%<sup>328</sup>。從贈與稅稅收及課稅件數之圖表，可見贈與稅收占國稅稅收之

<sup>328</sup> 岸田貞夫等共著，現代稅法の基礎知識，ぎょうせい，2007 年，頁 172。



百分比遠小於 0.1%，平均每年約 1000 億之稅收，課稅件數平均亦維持在每 100 件有 5-6 件係符合課徵之要件，逐年有增加之趨勢，亦屬一穩定之課徵狀態。

從贈與稅課稅價格階段及人數表 2006 年到 2011 年之間，本文亦採用拆成三部分之級距，選擇 2000 萬做為分界，係因比較接近廣泛性贈與件數與數額之故。2000 萬以下的贈與課稅案件佔了贈與稅稅源 9 成的案件，稅收金額僅佔 3 到 4 成，2000 萬以上的課稅案件雖佔不到 1 成，然稅收金額卻係佔了 5 至 6 成的贈與稅收金額。由贈與稅數據統計之中可看出贈與稅 2000 萬以下的課稅案件雖有波動，然案件量係往愈多之方向前進，稅收卻並未因此增加，亦即 2000 萬以下的課稅案件，平均每一件所獲得之稅收漸少，小額贈與越趨盛行。贈與稅 2000 萬以上的課稅人數案件量雖愈少，惟稅收金額雖有波動卻係往稅收愈多之方向前進，從而可見 2000 萬以上之平均單一件數贈與之金額愈見鉅大，單一課稅件數之稅收亦係如此，則件數越少，顯示贈與大量數額財產之方式漸趨式微，可能轉由其他方式移轉財產之故。

### 第三款、小結

從貧窮到富有不僅是可能的，從而仰賴於這唯一的競爭制度，並非依靠於武力，而且沒有人可以阻止任何一個人試圖去實現這個目標<sup>329</sup>。然而在競爭之下，一個人從貧窮到富有的可能性，事實上是小於繼承財產的<sup>330</sup>。比對本文在第三章第三節所陳列之台灣貧富差距倍數與下圖之日本所得差距，係可從下圖看出一絲不同，日本稅制顯少租稅優惠，且限縮規避稅捐之條款，從而縱使日本並未採行降低均一稅率，稅制穩定緩慢朝調節貧富之社會目的邁進，其貧富差距比亦未比我國大，且貧富比並未見連年攀升，更有輕微之起落。

且從基本時薪比對，日本最低時薪是 645 日圓<sup>331</sup>，我國係 109 元新台幣，又其消費水準亦高於我國，則其貧富差距維持一定程度，從其稅制健全可見一斑，從而對照我國修法均一稅率後之貧富差距逐漸擴大，甚至高於日本之貧富差距，顯然不僅在

<sup>329</sup> Hayek F.A. ; edited by Bruce Caldwell, The Great Utopia, The road to serfdom, New York : Routledge, 2008, p. 135.

<sup>330</sup> Hayek F.A. ; edited by Bruce Caldwell, The Great Utopia, The road to serfdom, New York : Routledge, 2008, p. 135.

<sup>331</sup> 日本厚生労働省：<http://www.mhlw.go.jp/>，2012 年，地域別最低賃金の全国一覽 (2013/9/14 最後瀏覽日)。

稅制上有所問題，然本文著重在稅率更改後，不僅未拉近貧富差距，反而擴大貧富差距。對照日本相續稅採用累進稅率之稅收，落實貧富差距而不因繼承遺產而有重大促進貧富落差可能性之影響效果，稅收亦維持穩定性之定量，然我國卻驟改為均一稅率，立法明文揭示促進落實財富之集中化，卻全然與憲法之民生主義、節制資本等相背離，且從前述我國現行贈與稅換算之舉例中可知均一稅率流失流失 6 到 7 成之稅收，且其中至少 5 成持續在富人之少數群體中聚集，從而貧富差距逐漸拉大亦係當然，降低稅率其實是富人獲利最大，從而本文認為應該恢復原先之累進稅率而非制定均一稅率，均一稅率是否違反量能課稅之憲法位階可能尚有可議空間，僅從貧富比越來越大這點而論，即可得證擴大貧富差距，修改均一稅率之遺贈稅法係絕對之必要存在條件，應當再行修法徹底改善，以達調節貧富之目的。

表 40 日本每戶最高所得組為最低所得組之倍數（倍）

年	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
倍數	6.36	6.11	6.04	5.97	6.24	6.39	6.07	6.25	6.22	6.24	6.26

本表整理自行政院主計處 101 年家庭收支調查報告

表 41 日本稅收佔國內生產總值（%）

年	稅收佔國內生產總值(%)	稅收佔國內生產總值(%) (不包含社會安全稅捐)
2001	26.8	17.0
2002	25.8	15.9
2003	25.3	15.5
2004	26.1	16.2
2005	27.3	17.2
2006	28.1	17.8
2007	28.5	18.1
2008	28.5	17.4
2009	27.0	15.9
2010	27.6	16.3

整理自 OECD : <http://www.oecd.org/>

## 第六項、稅率修正維護社會公平正義之辯證

租稅的效能係落實為了公共服務的資金調度、所得再分配以及景氣調節功能等各種功能<sup>332</sup>。為減少貧富之間的所得差距，各個國家藉由租稅或社會性稅捐，並搭配不同模式的社會補助金（*prestations sociales*）挹注，進行重分配的目的<sup>333</sup>。現代國家就其本質而言是稅收國家<sup>334</sup>，近代私法係以個人的權利保護為中心，作為構成強大的組織關係與個人之間的法之性質<sup>335</sup>。私有財產制經使用而收益，此時憲法保障其主要收益歸所有人所有之外，並賦以所有權負有社會義務，此種社會義務基於法制國家比例原則，應以納稅義務為主，避免其他直接影響經濟自由之義務，故國家為增進公共利益之必要，得以分享私人收益，稅法則決定了國家對私人收益之參與分配程度然後藉由此種分享，經由社會福利法之社會給付，達成重分配之社會國家目標<sup>336</sup>。法國人權宣言第 13 條：「為維持公共武力及行政支出，公共租稅不可或缺。公共租稅須由公民依其財力平等分擔之。」明文承認租稅之必要性及量能課稅、平等負擔之要求。該宣言第 14 條復明定：「所有公民皆有權親自或透過代表，確認公共租稅之必要性，自由認可之，監督其用途並決定其數額、稅基、課徵方式及存續期間。」。制頒於大革命時期之 1789 年人權宣言，迄至今日仍被認為係稅捐權力行使之重要依據<sup>337</sup>。

然而巨額財富之累積主要來自資本利得，但我國目前綜合所得稅對大部份之資本利得採取免稅政策，以致薪資所得者必須負擔較重之稅負，再加上社會中貧富不均之現象日趨嚴重，若再廢除遺產稅無異雪上加霜<sup>338</sup>。就社會公平而言，維持課徵遺產

<sup>332</sup> 酒井克彥，スタートアップ租税法，財經詳報社，2011 年，頁 17。

<sup>333</sup> 馬克·勒瓦(Marc Leroy)著、陳郁雯、詹文碩譯，關於稅，你知道多少？，衛城，2012 年，頁 130

<sup>334</sup> 哈伯瑪斯 Jürgen Habermas 著、曹衛東等合譯，資產階級公共領域的初步確定，公共領域的結構轉型，聯經，2002 年，頁 22；Forsthoff, Begriff und Wesen des Sozialen Rechtsstaats, VVDStRL 12 (1954) S.32; Habermas, Strukturwandel der Öffentlichkeit 1971，轉引自，葛克昌，社會福利給付與租稅正義，國家與社會二元論及其憲法意義，國家學與國家法—社會國、租稅國與法治國理念，月旦，1996 年，頁 48。

<sup>335</sup> 川島武宜，民法總則，有斐閣，1992，頁 8-9。

<sup>336</sup> 葛克昌，租稅正義與社會福利給付，財稅研究，第 26 卷第 3 期，1994 年 5 月，頁 90。

<sup>337</sup> M. Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, p. 41 轉引自，黃源浩，法國稅法規範基本問題，財稅研究，第 36 卷第 3 期，2004 年 5 月，頁 177。

<sup>338</sup> 王志誠、葛冠琳，從美國立法經驗論我國遺產稅制之改革，財稅研究，第 40 卷第 4 期，2008 年 7 月，頁 46。

稅除可緩和社會貧富不均之現象，並可以彌補減免個人綜合所得稅所形成之租稅漏洞<sup>339</sup>。遺產稅之主要稅基來自於財富累積過程中的資本所得（Capital Income）而非勞務所得（Labor Income），而在資本所得中，大部分來自於未實現的資本利得（Unrealized Capital Gains），此一重要遺產稅基是遺產稅與所得稅之間在維持社會公平的功能上一遺產稅之防止財富集中及所得稅之改善所得分配一重要的互動關鍵<sup>340</sup>。

在法治國家中，政府必須依據法律而行動，而法律乃以正義為前提，因此，租稅法制的建構與修正無可避免地必然涉及正義的概念<sup>341</sup>。在規範政治制度及經濟的核心要素與社會體制之選擇，社會體制的正義實質上仰賴於如何分配基本權利與義務，以及存在於不同階級的經濟機會與社會條件<sup>342</sup>。從而必須由控制遺產和餽贈的法律來調整人們如何獲取財產，以便使其分配更加平等，而為教育以及眾多其他事務提供公平的機會平等<sup>343</sup>。政府必須盡力透過教育及立法，減輕機會的不平等<sup>344</sup>。實施限制繼承過多財產的法律，係為達成事前的機會公平（ex ante equality）<sup>345</sup>。這樣的背景正義之規則是長期有效的，這與其說降低了由自願和公平的協議所表達的價值的重要性，不如說它使這些重要價值成為可能，而這些自願和公平的協議是個人和結社組織在基本結構內部達成的<sup>346</sup>。

表 42 政府對教育機構之教育經費支出佔GDP比率<sup>347</sup>（%）

年	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
---	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------

<sup>339</sup> 王志誠、葛冠琳，從美國立法經驗論我國遺產稅制之改革，財稅研究，第 40 卷第 4 期，2008 年 7 月，頁 46。

<sup>340</sup> 何志欽、林惠玲，遺產及贈與稅之檢討，財政部研究報告，2002 年 7 月，頁 13。

<sup>341</sup> 蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 184。

<sup>342</sup> John Rawls, A theory of justice, Belknap Press of Harvard University Press, 1999, p 7.

<sup>343</sup> 約翰·羅爾斯(John Rawls)著；姚大志譯，正義原則，作為公平的正義，左岸文化，2002 年，頁 64

<sup>344</sup> John Stuart Mill, Principles of Political Economy: with some of their applications to social philosophy, ed. By J. M. Robson, Canada: University of Toronto Press, 1965, p. 811，轉引自，蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 176。

<sup>345</sup> Robert B. Ekelund Jr. and Douglas M. Walker, J. S. Mill on the Income Tax Exemption and Inheritance Taxes: The Evidence Reconsidered, History of Political Economy 28:4, 1996, p. 575，轉引自，蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 176。

<sup>346</sup> 約翰·羅爾斯(John Rawls)著；姚大志譯，正義原則，作為公平的正義，左岸文化，2002 年，頁 64。

<sup>347</sup> 2012 社會統計指標年報，行政院主計總處，2013 年，頁 232-233。

	4.1	4.0	3.9	3.9	3.8	3.7	3.8	4.3	3.8	3.9	3.8
--	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

表 43 社會福利支出淨額

年	佔政府支出比率(%)	佔國民生產毛額比率(%)
2003	15.7	3.1
2004	15.5	3.0
2005	15.6	3.0
2006	16.7	2.9
2007	16.3	2.8
2008	15.7	2.8
2009	14.5	3.0
2010	16.2	3.0
2011	17.1	3.2
2012	20.2	3.7

本表整理自行政院主計總處統計年鑑

表 44 中央政府債務未償餘額占 GDP 比率

年	債務未償餘額(新台幣億元)	佔當年度 GDP 比率(%)
2002	28492.7	27.4
2003	31247.4	29.2
2004	33621.4	29.6
2005	35499.2	30.2
2006	36229.5	29.6
2007	37186.3	28.8
2008	37787.9	29.9
2009	41274.1	33.1
2010	45380.4	33.5
2011	47645.8	34.8
2012	50116.4	35.7

本表整理自財政部 101 年財政統計年報

研究任何經濟提案的效果時，不能只探討立即的結果，也應該探討長期的結果；不只探討主要的影響，也要探討次要的影響；不只看某個特殊群體受到的影響，也要看每個人受到的影響<sup>348</sup>。從社會統計指標年報<sup>349</sup>中，可見社會救助低收入人數，低收入戶的人數及佔總人口比率逐年增加，過去 10 年之間平均 10 人有 1 到 2 人是低收入，在 2011 年與 2012 年更攀升到 10 人有 3 到 4 人是低收入，係近 15 年之間的最高峰。低收入戶數逐年緩慢增加，然從 2009 年開始則大幅增加，原先低收入戶數占總戶數雖緩慢逐年增加 0.1%，然其中仍有數年持平，惟 2008 年到 2010 年間開始則以 0.2% 的速度增加，2010 年到 2012 年則以 0.4% 的速度驟升，顯示近年來低收入之人數及戶數急速增加。從而再由上表之教育經費及社會福利支出可以發現，雖然教育支出之比例似維持穩定之數據，然 2009 年後因遺贈稅法稅率降低、營業事業所得稅及綜合所得稅降低稅率之故，實際稅收有所短少，以遺贈稅之稅收而嚴，對照修法前後數據可得評估遺贈稅法每年短徵近 200 億，從而稅收分配支出教育經費雖帳面上維持穩定之數據，然實際經費實質上係有所縮減。近年之社會福利支出比率係有所增加，甚至在 2011 年達到近 10 年之高峰，亦即可見社會扶助之需求急遽。從而由中央政府債務未償餘額占 GDP 比率，便可知稅收不足導致債務增生之窘境。稅收減少，財政就困難，國家首先得削減給付，倒楣將是偏鄉及弱勢族群，因教育及社福均將縮減；不降低給付，就得增稅<sup>350</sup>。若不增稅則稅收不足而支出超額形成餘絀虧損，從而國家舉債，此一循環成本及舉債利息又係累加回到人民身上而增加負擔。從而稅率修法從累進稅率改為單一稅率之更改，不僅不符合量能課稅之合憲基本稅法原則，且抹煞財產重分配之功能，並未符合其主張之維護社會公平正義，甚至是背道而馳。

## 第七項、小結：舉足輕重抑或政治圖謀

雖然立法被設想為一種「權力」，但它應當是理性協定的結果，而不是政治意志的產物<sup>351</sup>。

---

<sup>348</sup> 亨利·赫茲利特(Henry Hazlitt)著；羅耀宗譯，價格體系如何運作？，一課經濟學，經濟新潮社，2005 年，頁 160。

<sup>349</sup> 2012 社會統計指標年報，行政院主計總處，2013 年，頁 268-269。

<sup>350</sup> 柯格鐘，稅捐優惠拚經濟 行不通，經濟日報，A21 版，2012 年 10 月 25 日。

<sup>351</sup> 哈伯瑪斯 Jürgen Habermas 著；曹衛東等合譯，公共領域的政治功能，公共領域的結構轉型，聯經，2002 年，頁 107。

政治行為必須關注公眾的共同目的，亦即公眾福利當中的集體意志<sup>352</sup>。若沒有普遍輿論，則沒有任何立法權可以被運用，而普遍輿論正是立法權運用的依靠<sup>353</sup>。自由主義法治國家向所謂社會福利國家的轉變從常規上講十分順利，而且往往預先在憲法機構的文字和精神上宣布了其意向，但一方面是政治公共領域今天實際完成的功能，另一方面是在公共領域和私人領域的關係發生變化的背景下人們期待它為滿足民主社會的客觀需求時履行的功能，這二者之間的不平等變得十分明顯了<sup>354</sup>。「為集體生存作好準備」這一措辭遮蔽了社會福利國家新增功能的多樣性，也遮蔽了功能增進的基礎，即由集體組織起來的錯綜複雜的私人利益，透過法律和措施，國家深入干預商品流通和社會勞動領域，因為相互競爭的社會力量的利益轉換成了政治動力，再通過國家干預，重新在自身領域中發揮作用<sup>355</sup>。事實上，當計畫變得越來越有規模，涉及到什麼是公平的或正當合理的之際，它通常傾向於必然地授權給合法規定；這意味著它必定遠離實際案件的決定，而將實際案件的決定更加的交給法官或當局去處理<sup>356</sup>。在逐步實行將這些模糊的準則納入立法以及司法之際，以及越來越多的專斷和不確定，與因而隨之出現的不尊重，在這種處境下的法律及司法權不得不成為一種政策的工具<sup>357</sup>。

有謂遺贈稅課徵雖說會使避稅資金外移；但誘使資金移動之原因很多，租稅只是其中的一個，甚可能不是最重要的，否則怎未見最高遺產稅率高達 50% 的日本及韓國，因擔心亞洲金融重鎮地位被香港取代，或擔憂資金外流而急忙大幅調降遺贈稅；而租稅天堂等國亦未因此聚集世界大量財富，而發展成金融中心<sup>358</sup>。雖然這些國家或地區聲稱具有獨立主權，但實際上的獨立程度並不像表面上看來的那麼高，因為它們的發展與社會目標全都聽命於外國資本，一般而言，租稅天堂並非只有在金融事物

<sup>352</sup> 哈伯瑪斯 Jürgen Habermas 著；曹衛東等合譯，資產階級公共領域，公共領域的結構轉型，聯經，2002 年，頁 150。

<sup>353</sup> Hoffmann & Paul Levack, *Burke's politics : selected writings and speeches on reform, revolution and war*, New York : A. A. Knopf, 1949, S. 106.

<sup>354</sup> 哈伯瑪斯 Jürgen Habermas 著；曹衛東等合譯，公共領域政治功能的轉型，公共領域的結構轉型，聯經，2002 年，頁 287-288。

<sup>355</sup> 哈伯瑪斯 Jürgen Habermas 著；曹衛東等合譯，公共領域社會結構的轉型，公共領域的結構轉型，聯經，2002 年，頁 193。

<sup>356</sup> Hayek F.A. ; edited by Bruce Caldwell, *The Great Utopia, The road to serfdom*, New York : Routledge, 2008, p. 116

<sup>357</sup> Hayek F.A. ; edited by Bruce Caldwell, *The Great Utopia, The road to serfdom*, New York : Routledge, 2008, p. 116

<sup>358</sup> 李紀珠，「遺產稅目前宜降宜簡不宜廢」，天下雜誌，第 372 期，2007 年 5 月 23 日，頁 74。

上缺乏透明度，整個國家都缺乏透明度，多數被少數、且往往不露面的寡頭所控制<sup>359</sup>。

從而由以上各別針對修法理由及其認為可達成之願景之辯證，可以得知遺贈稅稅率之修正，並未真正為提升經濟之必要條件，本文認為，遺贈稅在個人一生中之財富流動係屬生命歷程之末端，而藉由財產之移轉獲得，使實質提升賦稅能力者繳納稅捐之課稅，單一條件之遺產及贈與稅法之修正均一稅率 10%，並不能扮演提升經濟，吸引外資投入之舉足輕重之角色。個人一生當中為其事業努力工作奮鬥所得之財富，藉由量能課稅之原則課徵而增加國家之稅收，遺贈稅之降低僅可能產生資金相對的長期穩定投資，而非短期資金快速流動，從而本文認為遺贈稅僅係在經濟體制面完善以及相關措施完備後，於現況錦上添花之條件，而非實質主動促進改變之要素。

今日國家政治權力屬於政黨與利益團體，如何防止其權力濫用，引導其往公共最佳利益方向，為當代憲法課題<sup>360</sup>。稅捐制度的政治面實際上被專家和為政者的技術性分析所吞噬掩蓋<sup>361</sup>，利益可經由組織（利益團體）而發出聲音，政治意見由公開程序中相互表達沖刷，個人則依其偏好自由參加，政治上決策之妥協，即意味著斟酌損益過所有團體之利益<sup>362</sup>。大多數的法律規定、而且原則上是其中特別重要的諸多規定，要不是利害妥協的產物，就是利害妥協的技術手段<sup>363</sup>。法的形成主要是掌握在一個階層手中，這個階層不止積極地為富裕、特別是資本主義的私人利害關係者效勞，並且在物質上直接靠他們過活<sup>364</sup>。當富者愈富時，其政治上的重力作用就變得更強<sup>365</sup>。政黨是政治意志形成的工具；但是，它們並不掌握在公眾手中，而是掌握在操縱著政黨機器的人手中，這就既改變了政黨與公眾的關係，也改變了政黨與議會

<sup>359</sup> Ronen Palan, Richard Murphy, and Christian Chavagneux, *Tax havens : how globalization really works*, Cornell University press, 2010, p 187.；羅能.帕蘭(Ronen Palan), 理察.墨菲(Richard Murphy), 克里斯提昂.薩瓦紐(Christian Chavagneux)作、李芳齡譯，*逃稅天堂？：打開全球化資產遊戲的藏寶圖*，時報文化，2010 年，頁 237。

<sup>360</sup> Armin, *Gemeinwohl und Gruppeninteressen*, S. 105.轉引自，葛克昌，*國家與社會二元論及其憲法意義*，*國家學與國家法—社會國、租稅國與法治國理念*，月旦，1996 年，頁 29-30。

<sup>361</sup> 馬克·勒瓦(Marc Leroy)著、陳郁雯、詹文碩譯，*關於稅，你知道多少？*，衛城，2012 年，頁 172。

<sup>362</sup> Vgl. Fränkel, *Deutschland und die westlichen Demokratien*, 7 Aufl. 1979. 轉引自，葛克昌，*國家與社會二元論及其憲法意義*，*國家學與國家法—社會國、租稅國與法治國理念*，月旦，1996 年，頁 30。

<sup>363</sup> 韋伯(Max Weber)著、康樂、簡惠美譯，*革命創制的法的形式性質*，*法律社會學*，遠流，2003 年，頁 342。

<sup>364</sup> 韋伯(Max Weber)著、康樂、簡惠美譯，*近代法律的形式性質*，*法律社會學*，遠流，2003 年，頁 368。

<sup>365</sup> 保羅.克魯曼(Paul Krugman)著、楊大慶譯，*克魯曼觀點：拚有感經濟*，時報文化，2012 年，頁 147。



的關係，而這種關係變化從議員地位的變化可以看得一清二楚<sup>366</sup>。

分配不公正是政治體系失能的因和果，導致經濟體系不穩定，而這又造成分配不均的情況惡化<sup>367</sup>。財稅政策的正當性很少被全面檢討，除了在政客基於選舉考量而高喊支持降稅時，一時短暫的改革、零星為不同產業制定社會性或經濟性的優惠，或是不斷進行租稅的公關宣傳，都無法確實建立財稅民主制度，當前社會在該領域的失敗可謂顯而易見<sup>368</sup>。則由上述降低稅率是誰獲利之辯證，可以清楚發現降低稅率後的資金流動很明顯的是極少數在稅率 10% 以下藉由「還富於民」而進行財產再分配，然而卻有至少一半以上之資金，藉由修正降低稅率而在富人間持續累積資金，則經由幾代多次的遺贈稅後，可以預想財富的「虹吸效應」，大者恆大，小者恆小，根本無法藉由遺贈稅法之立法目的而進行財產之再分配。若欲提升經濟以及國際競爭力，所著重者應該係對於投資環境之基本建設、良好的勞資關係、健全之金融體制、完善之稅務法規以及安定的政治生態方得達到提升經濟與增加國際競爭力，從而在繁榮的經濟發展中，藉由穩定完善的稅捐徵收而使國家具有財源，得以進行施政，而非如 2009 年修法力主均一稅率之立法者所言之降低稅率得以提振經濟，卻得以從數據以及分析辯證出此僅為以降低稅率實質圖利富人之安撫窮人的政治言論。

#### 第四節 小結：採行得實現財富再分配之稅制

公眾輿論是社會秩序基礎上共同公開反思的結果；公眾輿論是對社會秩序的自然規律的概括，它沒有統治力量，但開明的統治者必定會遵循其中的真知灼見<sup>369</sup>。

學者指出，累進稅率之學理基礎，無寧來自財富重分配思想，是我國及世界許多國家憲法中，明定社會國原則的具體實踐，故而，改採比例稅率的遺產稅及贈與稅，學理上意味著，我國從今爾後在此類稅目中，不再具社會國原則的財富重分配思想，

---

<sup>366</sup> 哈伯瑪斯 Jürgen Habermas 著；曹衛東等合譯，公共領域政治功能的轉型，公共領域的結構轉型，聯經，2002 年，頁 264。

<sup>367</sup> 史迪格里茲(Joseph E. Stiglitz)著、羅耀宗譯，不公平的代價：破解階級對立的金權結構，天下，2013 年，頁 21。

<sup>368</sup> 馬克·勒瓦(Marc Leroy)著、陳郁雯、詹文碩譯，關於稅，你知道多少？，衛城，2012 年，頁 172。

<sup>369</sup> 哈伯瑪斯 Jürgen Habermas 著；曹衛東等合譯，資產階級公共領域，公共領域的結構轉型，聯經，2002 年，頁 124。

只是純粹實現量能課稅原則而已<sup>370</sup>。法的存立依據，決不是和法的內容沒有關係，法是為著作為社會的規律，維持社會生活而存在者，所以法的內容，不可不適用於這種目的，如果不適用於這種目的，法即不得存立<sup>371</sup>。稅捐雖然也常常被用為推動經濟或社會政策的工具，但基本上稅制對於各種經濟或社會活動應當是中立的<sup>372</sup>，從而我國建立在法體系脈絡本身已然有錯而更採行均一稅制，不僅破壞立法基礎之量能課稅原則，更致使與立法目的相背離，更甚者，危及遺贈稅法本身之法存在性。

從而本文主張維持累進稅率，且須採行落實財富再分配之稅制，亦必須考量到，維持一般人民擁有合理之財產私有權。從而根據憲法所試圖實現之自由權與社會權，如何在憲法的框架之中調節這兩個權利的關係，係對為政者重大而困難的課題<sup>373</sup>。倘若政府在過小的金額上與民爭利，則非但無法達成公平分配財富的理想，反而容易形成反效果，因為過低的免稅額往往使大部分的稅負落在大多數的中產階級身上，尤其在繼承人尚須依靠被繼承人扶養的情況下，過低的免稅額將危及這些繼承人的基本生存，包括其接受教育的機會<sup>374</sup>。遺贈稅的課稅目的係為防止社會財富過度集中化以及代際間移轉所造成的分配不均問題，根據基本的租稅理論可知，一個以達成分配公平為目的的課稅，通常皆不可避免地須要付出扭曲資源配置效率或增加稽徵行政成本的代價<sup>375</sup>，遺產稅的稽徵成本 2.58%<sup>376</sup>，100 元是 2.58 元，從而最低稅率應採行至少 3%之稅率，否則成本高過於徵收之稅收，不僅虧損，更係額外花費稅收執行虧損之徵收程序，若係如此，則此稅可廢矣，然 3%又過於與民爭利，從而本文主張，應可從最低稅率 5%起徵。

立法院法制局在民國 96 年修正建議最高稅率 40%及 8 個級距，學者何志欽在 2002 年之遺產及贈與稅之檢討報告亦提出最高稅率 40%及 5 個級距之研究看法，惟於遺贈

<sup>370</sup> 柯格鐘，課稅 當然要追求公平正義，經濟日報，A19 版，2012 年 10 月 04 日。

<sup>371</sup> 美濃部達吉著、林紀東譯，法之本質，臺灣商務，1992 年，頁 67。

<sup>372</sup> 黃茂榮，稅法總論：法學方法與現代稅法，第三版，植根，2012 年，頁 762。

<sup>373</sup> 清宮四郎，憲法 I：統治の機構，有斐閣，2001 年，頁 23。

<sup>374</sup> 蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 180。

<sup>375</sup> 曾巨威，「社會公義」仍為遺贈稅改革應堅持的最後底線，工商時報社論，A2 版，2007 年 3 月 14 日。國家政策研究基金會，網路資源：<http://old.npf.org.tw/PUBLICATION/FM/096/FM-C-096-021.htm> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>376</sup> 立法院公報第 97 卷第 72 期 3683 號二冊，頁 225。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@977202;0162;0239> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

稅法修法均一稅率後，則建議將稅率提高至 20%<sup>377</sup>，租稅領域輿論亦多認為 10%之均一稅率太低而須再行修法。從而本文認為，若採取最高稅率 40%，在立法技術上係與所得稅之最高稅率相同，從而在其社會意義上，無對價性獲得之遺產與付出努力之所得雖有差別，然不至於容易置入「找個好工作，不如找對好父母」之戲謔形象，惟稅率之調整本係立法者之立法空間，從而若立基於財源徵收以及符合近代遺贈稅稅率降低之趨勢，且降低遺贈稅無謂的仇富觀感，單純回到課徵稅捐與其調節貧富之社會目的，20%係得選擇為最高稅率。蓋若按照前述章節指出資產外移之相關費用約 10%，多數資金並不一定有外移資金之欲望，真正的中產階級以及第二級距富有者斟酌資金外移風險以及資金運用，並非皆會外移資金，所考量者亦並非僅是遺贈稅課徵高低之問題，否則在稅率高達 50%之際，早已無稅收可言，從而在資金並非如此輕易得以外移之下，基於稅率衡量不逼迫多數資金主動外移以及財源收入之觀點，課徵 20%係得肯認之目標，導正之後亦可使現況過度短收以及國家負債之壓力縮減，若有主張遺贈稅係所得稅之補充稅源者，則又貼切符合所得稅稅率之中間稅距，係較為可採之最高稅率。

則在級距上，本文贊同 5 個級距之累進稅率，蓋低稅率廣稅基之下，使人民淺顯易懂的稅捐課徵是目前重要施行方向，若在 5%到 20%之間設定過多的級距，反使國家在細微的稅收比較上過度計較而可能過度增加無謂的行政徵收成本。又對於有雄厚資金可輕易選擇流動者，立法上則必須從相關稅目逐步討論限縮容有稅捐規避之處，且須重新討論相關之租稅優惠，使稅制健全完善，而非為了留下蠢蠢欲動的資金流，而本末倒置畫地自限。

要使所有人都具有完全相同的出發點，固然是任何私有財產制的法律都無法都辦到的，但若在不顛覆私有財產制的前提下，已盡力嘗試以各種方法減少因私有財產原理在自然運作下所產生的機會不平等，並且如果立法的趨勢已朝向分散而非集中財富而努力，基本上便可視私有財產制為一個符合公平原則的制度了<sup>378</sup>。民主政治受到

---

<sup>377</sup> 網路資料：<http://www.appledaily.com.tw/appledaily/article/finance/20120823/34458772/> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>378</sup> John Stuart Mill, *Principles of Political Economy : with some of their applications to social philosophy*, ed. By J. M. Robson, Canada : University of Toronto Press, 1965, p. 811，轉引自，蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，*財稅研究*，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 176。

最大限制的競技場就在租稅，尤其是在降低分配不均的稅制設計<sup>379</sup>，倘若實施一個社會制度的最後結果是導致社會上的少數人可以不勞而獲，而大部分的人卻必須為了維持基本的生存而終日孜孜矻矻，那麼這個制度絕對是一個嚴重違反分配正義的制度<sup>380</sup>。

以財政部財稅資料中心 98 年度綜合所得稅之統計資料<sup>381</sup>為例，綜合所得稅有 74.91% 是薪資所得，僅 1.73% 係營利所得。80 年 12 月 27 日明定所得稅法第 5 條關於營業事業所得稅之部分，營利事業全年課稅所得額超過十萬元以上者，就其超過額課徵百分之二十五。98 年 5 月 1 日修正為，營利事業全年課稅所得額超過十二萬元者，就其全部課稅所得額課徵百分之二十。其修正理由係，調降營利事業所得稅稅率為百分之二十，並採單一稅率，以期企業租稅負擔透明化，提升我國租稅環境國際競爭力<sup>382</sup>。在綜合所得稅稅率方面，和 80 年 12 月 27 日所制定之稅率相比，最低三個級距稅率從 6%、13% 及 21% 降為 5%、12% 及 20%。99 年 5 月 28 日修正為，營利事業全年課稅所得額超過十二萬元者，就其全部課稅所得額課徵百分之十七。其修正理由係，以提升傳統產業及中小企業之競爭力，改善租稅負擔之公平性，並可增加外資來臺投資誘因，為我國經濟永續發展及國際競爭力提升，注入新動能<sup>383</sup>。從而可見每年平均穩定稅收約 3000 億之營利事業所得稅稅率近幾年持續下修，因為稅額鉅大，從而稅率即便微降也將使得稅收減少甚多。綜合所得稅每年平均亦有穩定稅收約 3000 億以上，從而其最低三個級距稅率雖亦各降低 1%，然佔其中約 75% 之薪資所得者眾多，所享受到的稅捐福利遠不及於營利事業。營利事業申報件數平均一年 70 萬件左右，綜合所得稅則為 500 萬件，則在分母數不同之稅率減免下，綜合所得稅申報人所受到之稅率減免之福利自然少於營利事業者數倍以上，佔綜合所得稅申報大宗之薪資所得者更是如此，從而綜合所得稅之稅率制度能達到財產再分配之程度微乎其微，此不僅係稅目功能個別不同，尚包含以合憲為基礎之立法轉圜協商，而規劃其欲達到

<sup>379</sup> 史迪格里茲(Joseph E. Stiglitz)著、羅耀宗譯，不公平的代價：破解階級對立的金權結構，天下，2013 年，頁 172。

<sup>380</sup> 蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 184-185。

<sup>381</sup> 財政部財稅資料中心，98 年度綜合所得稅申報核定統計專冊(表 16-2)。

<sup>382</sup> 立法院公報第 98 卷第 26 期 3712 號，頁 35。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@982600;0025;0114> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

<sup>383</sup> 立法院公報第 93 卷第 31 期 3796 號一冊，頁 45。

網路資料：<http://lis.ly.gov.tw/lgcgi/lypdf.txt?09903101;0045;0047> (2013/9/14 最後瀏覽日)。

之稅目設立及立法目的。

則按下表遺產稅申報統計，在 2009 年修法前每年平均 100 件申報則有 3 件要課稅，修法後每年平均 100 件申報則剩有 2 件要課稅；贈與稅在 2009 年修法前每年平均 100 件申報則有 16 件要課稅，修法後每年平均 100 件申報則只剩 8 件要課稅，從而可以推斷修法前平均一年有 200 億收入之遺贈稅收，修法後縮減至少一半，平均稅收則不滿 100 億，從而再由前述章節之推算，以及扣除特例的鉅富暴斃稅稅收，則充分可以證明顯示遺贈稅明顯縮減，從而財產再分配之效果亦明顯驟減。在現況稅捐並不具有明顯之財富再分配之稅目之下，遺贈稅法有其存在之必要。在量能課稅之憲法位階之法原則的框架背景下，且按其立法目的之調節貧富之社會政策意義，以及累進稅率之功能，皆係立基在非絞殺性稅捐之合理稅率下進行課徵稅捐，建構出社會政策目的之稅捐，係屬合理正當且符合公平正義之稅目，則均一稅率之修法本係不符量能課稅原則，且制度上明顯圖利富人而不利財產再分配，從而根本性的違反稅法立法基本原則，並未按照量能而課稅之，徹底性的有違憲之慮，故本文認為稅率之修正應朝向累進稅前進，惟基於主張稅捐之半數原則仍有其存在立基之疑慮，以及降低遺贈稅率係保障私有財產權之可能趨勢，從而降低或調高稅捐稅率係屬立法之轉圜空間，惟依照前述之我國、香港、新加坡、德國、美國及日本法制，從法制面長年以來共通點係稅率由高往低邁進，不僅避免掉稅捐可能必要性的影響財富運用，也抑制資金不因被迫前往低稅率之租稅天堂，防止立法主動逼迫資金主動外流而產生經濟上可能之負面影響。但維持量能課稅原則之法原則之稅率係屬必然，且基於稽徵成本之計算，應朝向低稅率、廣稅基、簡單稅務程序前進，從而不使徵收之稅額低於國家支出之費用。

表 45 遺產稅申報統計

年	死亡人數	課稅件數	課稅佔死亡人數比率(%)
2002	133,864	5037	3.7
2003	136,494	4340	3.1
2004	139,498	5101	3.6
2005	145,069	6287	4.3
2006	135,839	3465	2.5

2007	141,111	3738	2.6
2008	143,624	4060	2.8
2009	143,582	3288	2.2
2010	145,772	3351	2.2
2011	152,915	3440	2.2
2012	154,251	4040	2.6

本表整理自 101 年財政統計年報，02-05 年整理自 97 年財政統計年報

表 46 贈與稅申報統計

年	申報件數	課稅件數	課稅佔申報件數比率(%)
2002	189621	30920	16.3
2003	225495	35691	15.8
2004	203673	37942	18.3
2005	199284	34979	17.5
2006	188704	27597	14.6
2007	192763	30487	15.8
2008	187449	29560	15.7
2009	178292	14310	8.0
2010	172576	13343	7.7
2011	181474	14780	8.1
2012	193856	16700	8.6

本表整理自 101 年財政統計年報，02-03 年整理自 97 年財政統計年報

## 第七章 結論

Johann Christian Friedrich Hölderlin：「人們試圖將國家變成天堂，卻反使其成為人世的地獄。」<sup>384</sup>

財政學有一句格言：「舊稅就是良稅」。立法文獻及制定沿革之了解有助於了解與牽涉到的規範有關的利益及立法者所追求的目的<sup>385</sup>。

遺產稅之課徵本係基於憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。以實質之課稅論之，遺產稅之課徵應係基於租稅負擔能力說之立場而按實質平等原則課稅之。蓋量能課稅原則係按個人財產增加所呈現提升之實質稅捐負擔能力而課稅之，係符合憲法第 7 條之實質平等原則，顯現個人之租稅負擔能力，從而財富重分配之社會改革主張，則應係立基於量能課稅下所衍生之產物。又大法官解釋第 420 號亦指出，涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。則從明文化大法官解釋第 420 號之稅捐稽徵法第 12-1 條所揭示之租稅法律原則要件而論，須先就衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則之量能課稅原則，後以量能課稅原則之運用檢視遺產及贈與稅法之立法目的，方為洽當。

量能課稅原則在稅法基於平等原則及財產權保障之共同要求之基本框架下，於憲法 19 條之依法納稅之義務原則規範中，量能課稅原則實質發揮的作用係針對個人之負擔能力而平均分配稅捐負擔之實質平等原則中，解釋稅法規範及檢驗稅捐立法之標準，並檢視財產權是否有不當侵害而導致私有財產制之民主法治遭受損害。從而在遺產稅之框架中，量能課稅原則依舊是稅捐法定主義之立法背景基礎，蓋量能課稅原則在應用上應具有憲法位階之效力，從而應位於最上層法位階而衍生以下眾多稅捐立法目的，換言之，量能課稅原則係稅法奠基之基礎而由此建構相關之稅捐立法目的方屬為當。

<sup>384</sup> Hayek F.A. ; edited by Bruce Caldwell, The Great Utopia, The road to serfdom, New York : Routledge, 2008, p. 76.

<sup>385</sup> Heck, Das Problem der Rechtsgewinnung, Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, Begriffsbildung und Interessenjurisprudenz, Verlag Gehlen, 1968, S. 93f.轉引自，黃茂榮，稅捐法之解釋，稅法總論（第二冊），植根，2005 年，頁 36，註 61。

若取消遺產稅，則更不可能達到租稅之重新分配財富之概念，遺贈稅法在存廢及調降之多年爭議中，本文認為宜存不宜廢，宜降不宜均一稅率，蓋基於量能課稅原則之下，租稅法主要關注於財產之移轉，致使財富增加者提升其負擔稅捐之能力。則於現行法未取消遺產稅之實行下，對照現今新法修正之後的單一稅率，明顯已背離遺贈稅法之租稅立法目的係建構財富重新分配之社會目的，且違反租稅法憲法位階之立基基礎，亦即量能課稅原則，甚有違憲之疑慮，從而立法漸而轉向偏重於口號式的財政收入以及經濟發展之理想展望政治標的，租稅之立法目的已然成為空洞而富有幻想的夢想，流於「空中樓閣」，遺產稅最初建構的立法目的在現實中民國 98 年修法後已然走離最初的夢想。從而以量能課稅原則為基礎憲法位階之法原則而課徵遺贈稅，進行財富再分配，調節貧富差距之社會政策目的，方屬遺贈稅課徵之根本性根據。

從遺產稅蛻變至遺產及贈與稅之立法史窺探，可知關於遺產之徵收論調，一路走來始終堅守社會意義之稅捐徵收，如同前述關於量能課稅在我國法之定位，經由多年的實務及學說辯證可得量能課稅原則係憲法位階之法準則，更是制定依法納稅之稅法基準原則。從而回頭檢視遺產稅之立法史，更可明瞭，遺產稅之徵收主要目的係增進國家稅收，從而必須檢視本法是否符合量能課稅之基本原則，其後方論其立法目的欲往何種方向前進，如同建築若沒有基地，則無法建築一棟大樓一般。亦即若無法通過一開始的量能課稅之檢驗，遑論建構於其上之規劃前景，蓋因在我國憲法體制下之民主法治國之架構下，若不符量能課稅原則而僅係基於社會目的而課徵稅捐，則有違反民主法治國體制而具違憲疑慮，更甚者，背離稅捐徵收之性質，而係可能往濫稅而無限制的國家道路邁進。

我國遺產稅制長期走向，係本於採取獲得財產者納稅，亦即量能課稅，區分親疏差別課稅及累進稅率之法理脈絡而課徵之分遺產稅制，係落實平均財富較為適切之稅制，方使達到遺產稅立法目的之社會意義目的，以此更貼切符合量能課稅原則之提高賦稅能力者納稅之基本合憲法理。然於承接遺產稅法而制定之遺產及贈與稅法卻並未承接分遺產稅制，逕因宣稱行政上不易課服之困難而改弦易轍變更為總遺產稅制，此不僅已然違反量能課稅之合憲法理，更有貪圖行政徵收便利而曲解納稅義務人之定義，從而根本性的使本法跨進違憲之界線。



從而在量能課稅原則之下，自應以繼承人、受遺贈人和受贈人為遺產及贈與稅之納稅義務人或稅捐債務人，蓋其為因獲得財產而實質提升賦稅能力者之故。惟由總遺產稅制轉為分遺產稅制可能產生稽徵成本與件數驟增之疑慮，然基於累進稅率之社會國原則的脈絡而論，於通過量能課稅原則檢驗後之累進稅率，本係針對財富再分配與貧富調節之立論，從而在轉換稅制所造成之可能驟增之行政成本，不該係不符合量能課稅原則之稅制存在之主張，蓋國家開源稅收，本係具有成本之考量，國家立法者本身在立法時藉行政便利而轉換稅制為總遺產稅制，本係不符立法目的之累進稅率，從而在此一不當的立法下，稅制改正為正確且符合立法目的之累進稅制所導致比總遺產稅制可能驟增的行政成本，不應為否決符合量能課稅原則立法之稅制，至多也僅是在最低稅率上加以調整，而使課徵成本不至高於稅收，否則此一稅目即可廢矣。

若稅捐行政上擔心受贈人並無能力支付稅捐，則得參考德國立法例，規定贈與人為贈與稅之連帶債務人。且遺囑執行者與遺產管理者，並非真正的稅捐實體法上之權利義務歸屬者，縱為代理者，其權利義務也應係歸屬於真正之課稅主體，以被繼承人之遺囑或依法選定之偶然狀態，則立法上必須明定，遺囑執行者與遺產管理者係屬稅捐主體之代理人，方得避免遺囑執行者與遺產管理者可能產生因處理遺產或遺囑而莫名產生須以自身財產繳納稅捐之窘境。

按我國憲法第 142 條規定，國民經濟，應以民生主義為基本原則，實施平均地權，節制資本，以謀國計民生之均足。第 155 條之社會保險與救助之實施以及本法關於教育文化之規範等，憲法增修條文第 10 條基本國策中規定，國家應重視社會救助、福利服務、國民就業、社會保險及醫療保健等社會福利工作，對於社會救助和國民就業等救濟性支出應優先編列。從而依照我國遺產及贈與稅法之立法目的，除增進財源之外，即為調節社會貧富不均，立基於量能課稅原則之上之稅法，在稅基上必須盡量鉅細靡遺，亦即廣稅基，從而比對我國與分遺產稅制之日本立法而言，我國刪減稅基之條文相對多而且容有稅捐規避之存在，即便建構在量能課稅原則之上而另外其他用意，諸如體恤配偶維持家庭和諧從而贈與配偶不課稅等，也應有一定額度之免除而並非毫無上限之不課稅。

稅基之計算上，現行法係遺產總額扣除一切相關規範之數額後為遺產淨額再乘以稅率後，再依分配規定而分配繼承之。基於量能課稅原則調整過之稅捐主體而論，本文認為得有兩種計算方式，一者，依照分遺產稅制變動計算方式，惟我國之扣除額若按照分遺產稅制之計算方式，則須大幅變更數額，變動較多；二者，遺產總額扣除基本免稅額後，依分配規定而分配繼承後，各繼承人依照相關扣除額扣除後之繼承淨額，再乘以稅率即得繳納之數額。後者之方式為配合現行法不至於做大幅度更動之權宜，惟兩者計算出之最後數額必有所差距，從而基於正確性之立法而言，採行分遺產稅制，扣除額數額部分必須有所調整，蓋我國總遺產稅制之扣除額係遺產總數額度之扣除，然分遺產稅制之扣除係個別之繳納稅額，若有扣除額則再行扣除後方為繳納，大不相同。且絕對必須修正者，係現行法稅基之相關無上限之扣減要件須再行縮減，否則容有太多可能性之稅捐規避而導致稅基流失，稅額減少則無法達到立法目的之調節貧富。又關於贈與稅之調整，贈與稅本身即為遺產稅之附加稅課，從而跟隨遺產稅之稅制改採之，則於稅基之計算上，總遺產稅制及分遺產稅制免除贈與課稅之項目大致相同，於我國現行法關於贈與稅之部分亦僅需修正如配偶贈與之完全免稅規定即可。

從而由各別針對修法理由及其認為可達成之願景之辯證，可以得知遺贈稅稅率之修正，並未真正為提升經濟之必要條件，甚至是錯置的命題定性，本文認為，遺贈稅在個人一生中之財富流動係屬生命歷程之末端，而藉由財產之移轉獲得，使實質提升賦稅能力者繳納稅捐之課稅，單一條件之遺產及贈與稅法之修正均一稅率 10%，並不能扮演提升經濟，吸引外資投入之舉足輕重之角色。個人一生當中為其事業努力工作奮鬥所得之財富，藉由量能課稅之原則課徵而增加國家之稅收，遺贈稅之降低也許可能產生資金相對的長期穩定投資，而非短期資金快速流動，從而本文認為遺贈稅僅係在經濟體制面完善以及相關措施完備後，於改善後之體制面錦上添花之條件，而非實質主動促進改變之要素。

由上述降低稅率是誰獲利之辯證，可以清楚發現降低稅率後的資金流動很明顯的是極少數在稅率 10% 以下藉由「還富於民」而進行財產再分配，然而卻有至少半數以上之資金，藉由修正稅率而持續累積資金，則經由幾代多次的遺贈稅後，可以預想財富的「虹吸效應」，大者恆大，小者恆小，根本無法藉由遺贈稅法之立法目的而進行財產之再分配。若欲提升經濟以及國際競爭力，所著重者應該係對於投資環境之基本

建設、良好的勞資關係、健全之金融體制、完善之稅務法規以及安定的政治生態方得達到提升經濟與增加國際競爭力，從而在繁榮的經濟發展中，藉由穩定完善的稅捐徵收而使國家具有財源，得以進行施政，而非如 2009 年修法力主均一稅率之立法者所言之降低稅率得以提振經濟，卻得以從數據以及分析辯證出此僅為以降低稅率實質圖利富人之安撫窮人的政治言論。

在現況稅捐並不具有明顯之財富再分配之稅目之下，遺贈稅法有其存在之必要。在量能課稅之憲法位階之法原則的框架背景下，且按其立法目的之調節貧富之社會政策意義，以及累進稅率之功能，皆係立基在非絞殺性稅捐之合理稅率下進行課徵稅捐，建構出社會政策目的之稅捐，係屬合理正當且符合公平正義之稅目，則均一稅率之修法本係不符量能課稅原則，且制度上明顯圖利富人而不利財產再分配，從而根本性的違反稅法立法基本原則，並未按照量能而課稅之，徹底性的有違憲之慮，故本文認為稅率之修正應朝向累進稅前進，惟基於主張稅捐之半數原則仍有其存在立基之疑慮，以及降低遺贈稅率係保障私有財產權之可能趨勢，從而降低或調高稅捐稅率係屬立法之轉圜空間，惟依照前述之我國、香港、新加坡、德國、美國及日本法制，共通點係稅率由高往低邁進，不僅避免掉稅捐可能必要性的影響財富運用，也抑制資金不因而被迫前往低稅率之租稅天堂，防止力法促使資金主動外流而產生經濟上可能之負面影響。但維持量能課稅原則之法原則之稅率係屬必然，且基於稽徵成本之計算，應朝向低稅率、廣稅基、簡單稅務程序前進，從而不使徵收之稅額低於國家支出之費用。

立法院法制局在民國 96 年修正建議最高稅率 40% 及 8 個級距，學者何志欽在 2002 年之遺產及贈與稅之檢討報告亦提出最高稅率 40% 及 5 個級距之研究看法，惟於遺贈稅法修法均一稅率後，則建議將稅率提高至 20%，租稅領域輿論亦認為 10% 之均一稅率太低而須再行修法。從而本文認為，若採取最高稅率 40%，在立法技術上係與所得稅之最高稅率相同，從而在其社會意義上，無對價性獲得之遺產與付出努力之所得雖有差別，然不至於容易置入「找個好工作，不如找對好父母」之戲謔形象，惟稅率之調整本係立法者之立法空間，從而若立基於財源徵收以及符合近代遺贈稅稅率降低之趨勢，且降低遺贈稅無謂的仇富觀感，單純回到課徵稅捐與其調節貧富之社會目的，20% 係得選擇為最高稅率。蓋若按照前述章節指出資產外移之相關費用約 10%，然多數資金並不一定有外移資金之欲望，真正的中產階級以及第二級距富有者斟酌資金外

移風險以及資金運用，並非皆會外移資金，所考量者並非僅是遺贈稅課徵高低之問題，否則在稅率高達 50% 之際，早已無稅收可言，從而在資金並非如此輕易得以外移之下，基於稅率衡量不逼迫多數資金主動外移以及財源收入之觀點，課徵 20% 係得肯認之目標，且亦可使現況過度短收以及國家負債之壓力縮減，若有主張遺贈稅係所得稅之補充稅源者，則又貼切符合所得稅稅率之中間稅距，係較為可採之最高稅率。則在級距上，則在級距上，本文贊同 5 個級距之累進稅率，蓋低稅率廣稅基之下，使人民淺顯易懂的稅捐課徵是目前重要施行方向，若在 5% 到 20% 之間設定過多的級距，反使國家在細微的稅收比較上過度計較而可能增加無謂的行政徵收成本。又對於有雄厚資金可輕易選擇流動者，立法上則必須從相關稅目逐步討論限縮容有稅捐規避之處，且須重新討論相關之租稅優惠，使稅制健全完善。

從而在實體課徵上，以量能課稅原則進行稅制上的調整，且從法制史上探尋我國法本係一路朝向累進稅制之社會目的之財源徵收之分遺產稅制前行，從而更改為正確稅制之後，稅基及稅率上亦須重新檢討，稅基基本上僅須限縮容有稅捐規避之空間存在，從而得以重新正確計算稅基，並基於非壓迫性促使資金主動外移規避稅捐以及簡化稅距以使人民課徵繳納簡便，20% 稅率及 5 個級距之採行係得肯認之。

按照量能課稅原則，遺贈稅法架構須往法制面從一而終之分遺產稅制前行，遺贈稅法須從主體徹底修改，客體則須限縮容有規避可能之條文空間，稅基上亦須檢討不符量能以及符合行政稽徵可能性之範疇，在稅率上則不應扭曲本旨本末倒置而應和容易流動之資金，進而為其規劃圖利使其更具威脅性，進而轉向輕鬆掌握政治為其效力，而使貧富差距擴大，崩壞國家社會福利國之前展，真正能留下經濟發展資金者，係設定健全之法制面，藉由租稅收入，配合完善的基礎建設，方有腹地以供經濟發展，而非僅以一抽象口號宣揚降低稅率即有美好之展望，遺贈稅法應捍衛量能課稅原則之立基，並藉由累進稅率之區分，以達我國稅法中少數秉持調節貧富之立法目的，僅有健全之社會面方有發展完善之經濟力，稅捐在此默默的奠基於建構全面性的基礎，而不應被政治力以民主協商之制度玩弄而扭曲之，尚屬須努力之處。

## 參考資料

### 一、中文書籍

- 101 年家庭收支調查報告，行政院主計總處，2013 年。
- 2012 社會統計指標年報，行政院主計總處，2013 年。
- 2008 主要國家稅制概要，財政部稅制委員會(編)，財政部，2008 年。
- Adam Smith 著、謝宗林、李華夏合譯，國富論 II，先覺，2005 年。
- John Stuart Mill，經濟學原理，三民，1966 年。
- Peter Badura, Horst Dreier 主編、蘇永欽等譯注，德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（下冊），聯經，2010 年。
- 王泰升，具有歷史思維的法學：結合臺灣法律社會史法律論證，元照，2010 年。
- 王澤鑑，債法原理，三民，2012 年。
- 王澤鑑，法律思維與民法實例：請求權基礎理論體系，三民，2009 年。
- 王建煊、吳嘉勳編著，租稅法，華泰出版，2011 年 8 月，第 33 版。
- 史迪格里茲(Joseph E. Stiglitz)著、羅耀宗譯，不公平的代價：破解階級對立的金權結構，天下，2013 年。
- 吳東都，德國稅務行政訴訟，司法院，2010 年。
- 江世芳主編，稅制改革的公與義，時報，2006 年。
- 李嘉圖 D. Ricardo 撰、潘志奇譯，經濟學及賦稅原理，臺灣銀行經濟研究室，1981 年。
- 李立泉，遺產稅簡論，財政部財稅人員訓練所，1980 年。
- 亨利.赫茲利特(Henry Hazlitt)著；羅耀宗譯，一課經濟學，經濟新潮社，2005 年。
- 林秀雄，繼承法講義，第 5 版，元照，2012 年。
- 和田八束著、倪成彬譯，社會福利與租稅公平，財政部財政人員訓練所，1984 年。
- 星野英一著、姚榮濤譯，日本民法概論，五南，1998 年。
- 美濃部達吉著、林紀東譯，法之本質，臺灣商務，1992 年。
- 美濃部達吉撰；黃馮明譯，公法與私法（一），商務，1966 年。
- 保羅.克魯曼(Paul Krugman)著、楊大慶譯，克魯曼觀點：拚有感經濟，時報文化，2012 年。
- 保羅.克魯曼(Paul Krugman)著、周翠如譯，減稅圖利了誰：克魯曼減稅經濟學，時報，

2009 年。

韋伯(Max Weber)著、康樂，簡惠美譯，法律社會學，遠流，2003 年。

哈伯瑪斯(Jurgen Habermas)著、曹衛東等合譯，公共領域的結構轉型，聯經，2002 年。

泉美之松著、蔡宗義譯，租稅的基本知識，財政部財稅人員訓練所，1984 年。

約翰·羅爾斯(John Rawls)著；姚大志譯，作為公平的正義，左岸文化，2002 年。

陳清秀，稅法總論，元照，2012 年。

陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，二版，元照，2010 年。

陳敏 譯，德國租稅通則，司法院，2013 年。

陳棋炎、黃宗樂、郭振恭著，民法繼承新論，三民，2011 年。

馬克·勒瓦(Marc Leroy)著、陳郁雯、詹文碩譯，關於稅，你知道多少？，衛城，2012 年。

張永明，國家租稅權之界限，翰蘆圖書，2010 年。

黃俊杰，稅捐法定主義，翰蘆圖書，2012 年。

黃俊杰，稅捐基本權，元照，2006 年。

黃茂榮，稅法總論：法學方法與現代稅法，第三版，植根，2012 年。

黃茂榮，稅法各論，植根，2007 年。

黃茂榮，稅法總論（第二冊），植根，2005 年。

黃舒梵主編，憲法解釋之理論與實務，第七輯<上冊>，新學林，2010 年。

黃通、張宗漢、李昌權編，日據時代臺灣之財政，聯經，1987 年。

黃靜嘉，春帆樓下晚濤急：日本對臺灣殖民統治及其影響，臺灣商務，2002 年。

邱永漢著、蕭志強譯，不要自己孩子承繼事業，財信，2010 年。

邱聰智，新訂債法各論（上），元照，2008 年。

賈士毅，民國續財政史（一），大象，2009 年。

賈士毅，民國續財政史（二）<二>，大象，2009 年。

賈士毅，民國財政史（上），上海，1990 年。

新井隆一著、林遂生譯，租稅法之基礎理論，財政部財稅人員訓練所，1984 年。

葛克昌，所得稅與憲法，三版，翰蘆總經銷，2009 年。

葛克昌，稅法基本問題-財政憲法篇，元照，2005 年。

葛克昌，國家學與國家法—社會國、租稅國與法治國理念，月旦，1996 年。

鄭玉波，民商法問題研究（三），國立臺灣大學法律學系法學叢書編輯委員會編輯，

1982 年。

德國聯邦憲法法院裁判選輯（十三），司法院，2011 年。

劉春堂，民法債編各論（上），三民，2003 年。

薛爾弗曼撰；蔣方正譯，賦稅的歸宿與效應（一），商務，1966 年。

羅能.帕蘭(Ronen Palan), 理察.墨菲(Richard Murphy), 克里斯提昂.薩瓦紐(Christian Chavagneux)作、李芳齡譯，逃稅天堂?：打開全球化資產遊戲的藏寶圖，時報文化，2010 年。

羅爾斯(John Rawls)著；李少軍, 杜麗燕, 張虹譯，正義論，桂冠，2003 年。

## 二、中文期刊

王志誠、葛冠琳，從美國立法經驗論我國遺產稅制之改革，財稅研究，第 40 卷第 4 期，2008 年 7 月。

北野弘久著、許志雄譯，實質課稅原則，財稅研究，第 17 卷第 5 期，1985 年 9 月。

吉良實著，鄭俊仁譯，實質課稅主義（下），財稅研究，第 19 卷第 5 期，1987 年 9 月。

吉良實著，鄭俊仁譯，實質課稅主義（上），財稅研究，第 19 卷第 3 期，1987 年 5 月。

柯格鐘、歐陽誠鴻，死因贈與應課贈與稅，稅務旬刊，第 2228 期，2013 年 8 月 20 日。

柯格鐘、歐陽誠鴻，從量能課稅重塑遺贈稅，稅務旬刊，第 2219 期，2013 年 5 月 20 日。

柯格鐘、歐陽誠鴻，修法規範保險躉繳避稅行為，稅務旬刊，第 2196 期，2012 年 9 月 30 日。

柯格鐘，稅捐規避及其相關連概念之辯正，月旦財經法雜誌，第 19 期，2009 年 12 月。

柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月。

柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學第 14 期，2007 年 12 月。

柯格鐘，量能課稅作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌第 136 期，2006 年 9 月。

陳文龍，比例稅與累進稅的政治理論，財稅研究，第 27 卷第 2 期，1995 年 3 月。

陳文龍，比例稅與累進稅的經濟理論，財稅研究，第 26 卷第 6 期，1994 年 11 月。

陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24 期，民國 70 年 12 月。

黃士洲，概述現行遺贈稅法潛藏的違憲疑義，月旦法學雜誌第 160 期，2008 年 9 月。

黃茂榮，稅捐的構成要件，植根雜誌，第 23 卷第 2 期，2007 年 2 月。

黃源浩，法國稅法規範基本問題，財稅研究，第 36 卷第 3 期，2004 年 5 月。

黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」--比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月。

葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌第 160 期，2008 年 9 月。

葛克昌，稅法與民生福利國家，經社法制論叢，第四期，1989 年 7 月。

葛克昌，租稅正義與社會福利給付，財稅研究，第 26 卷第 3 期，1994 年 5 月。

經建會，台灣經濟衡論，第 9 卷第 6 期，2011 年 6 月。

鄭曉雯譯，布希總統計畫廢除美國遺產稅，稅務旬刊，第 1851 期，1993 年 2 月 28 日。

蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月。

### 三、中文研究報告及報章雜誌

何志欽、林惠玲，遺產及贈與稅之檢討，財政部研究報告，2002 年 7 月。

柯格鐘，調降所得稅率 要讓人民有感，經濟日報，A23 版，2012 年 12 月 6 日。

柯格鐘，不良稅制 鼓動土地投機交易，經濟日報，A20 版，2012 年 11 月 1 日。

柯格鐘，稅捐優惠拚經濟 行不通，經濟日報，A21 版，2012 年 10 月 25 日。

柯格鐘，課稅 當然要追求公平正義，經濟日報，A19 版，2012 年 10 月 04 日。

曾巨威，「67 億元」背後的真相與警惕，工商時報，A2 版，2010 年 10 月 23 日。

曾巨威，下一站，慈善公益列車在台灣，工商時報社論，A2 版，2010 年 9 月 14 日。

曾巨威，如果一定要支持遺贈稅改革的話，工商時報社論，A2 版，2007 年 8 月 30 日。

天下雜誌，第 506 期，台灣是富人的低稅天堂，2012 年 9 月 19 日。

天下雜誌，第 406 期，誰偷走你的未來？，2008 年 9 月 24 日。

天下雜誌，第 372 期，2007 年 5 月 23 日。

商業週刊，第 1046 期，2007 年 11 月 12 日。



商業周刊，第 1017 期，2007 年 5 月 21 日。

#### 四、日文書籍

川井健，民法概論 4（債權各論），有斐閣，2010 年。

川島武宜，民法總則，有斐閣，1992 年。

木村弘之亮，租稅法總則，成文堂，2002 年。

太田武男，相續法概說，一粒社，1997 年。

中川淳，相續法逐條解說，日本加除，1995 年。

水野忠恒，租稅法，東京有斐閣，2011 年。

水野勝，租稅法，東京有斐閣，1993 年。

広中俊雄，債權各論講義，第 6 版，有斐閣，1999 年。

北野弘久，稅法學原論，第六版，東京青林書院，2011 年。

北野弘久編，現代稅法講義，第五版，法律文化社，2010 年。

北野弘久，稅法問題事例研究，東京勁草書房，2005 年。

北川善太郎，債權各論，有斐閣，1995 年。

田中二郎，租稅法，有斐閣，2001 年。

伊藤昌司，相續法，有斐閣，2002 年。

我妻榮、有泉亨、川景健，民法 2，勁草書房，2004 年。

金子宏，租稅法，第 17 版，弘文堂，2012 年。

金子宏等著，稅法入門，第 6 版，有斐閣，2007 年。

金子宏等編著，ケースブック租稅法，東京弘文堂，2007 年。

近代日本の形成と租稅，近代租稅史研究會編，有志舍，2008 年。

岸田貞夫等共著，現代稅法の基礎知識，ぎょうせい，2007 年。

柚木馨、高木多喜男編者，新版注釋民法（14），有斐閣，2000 年。

高木勝一編著，租稅論，八千代，2011 年。

酒井克彦，スタートアップ租稅法，財經詳報社，2011 年。

宮入興一編著，現代日本租稅論，稅務經理協會，2006 年。

清宮四郎，憲法 I：統治の機構，有斐閣，2001 年。

清宮四郎，憲法 II：基本的人權，有斐閣，2001 年。

鈴木祿弥，相續法講義，創文社，2006 年。

塩見俊二，臺灣相續稅令解説，青木崑，昭和 12 年（1937 年）。

## 五、英文書籍

Hayek F.A. ; edited by Bruce Caldwell, The Great Utopia, The road to serfdom, New York :

Routledge, 2008

Hoffmann & Paul Levack, Burke's politics : selected writings and speeches on reform,

revolution and war, New York : A. A. Knopf, 1949

John Rawls, A theory of justice, Belknap Press of Harvard University Press, 1999

Ronen Palan, Richard Murphy, and Christian Chavagneux, Tax havens : how globalization

really works, Cornell University press, 2010

## 六、網路資源

中華民國中央銀行：<http://www.cbc.gov.tw>

中華民國立法院：<http://www.ly.gov.tw/>

中華民國司法院：<http://www.judicial.gov.tw>

中華民國行政院主計總處：<http://www.dgbas.gov.tw>

中華民國行政院經濟建設委員會：<http://www.cepd.gov.tw/>

中華民國財政部：<http://www.mof.gov.tw>

中華民國財政部國庫署：<http://www.nta.gov.tw/>

日本內閣府：<http://www.cao.go.jp/>

日本厚生労働省：<http://www.mhlw.go.jp/>

日本國稅廳：<http://www.nta.go.jp/>

日本財務省：<http://www.mof.go.jp/>

美國內地稅局：<https://www.jct.gov/>

美國國稅局：<http://www.irs.gov/>

香港稅務局：<http://www.ird.gov.hk/chi/welcome.htm>

新加坡財政部：<http://app.mof.gov.sg/index.aspx>

德國現行法規：<http://www.buzer.de/>