

美國遺產及贈與稅條約範本之研究

藍元駿*

摘要

本文從美國與 OECD 的相關規範作為管制架構，說明全球課稅環境中跨國企業資產配置的課稅情形，並聚焦在家族傳承所涉及的遺贈稅以及其重複課稅緩解機制。在內國、國際以及全球等不同管制結構當中，二者關係緊密程度不一。身為受管制者的跨國企業集團，如何透過不同治理情節的比較以為對應，本文嘗試從中汲取經驗以作為我國法制參考與因應對策。

關鍵字

家族傳承、管制理論、遺產稅、贈與稅、隔代移轉稅、租稅條約

投稿日期：113.10.11 接受刊登日期：113.11.05 最後修訂日期：113.11.22

* 中國文化大學法律系教授，國立臺灣大學法學博士，r92a21056@gmail.com。

本文作者感謝兩位匿名審查委員之寶貴意見，惟文責自負，特此致意。

Treatise on the U.S. Model Treaty of Estate and Gift Tax

Yuan-Chun Lan^{*}

Abstract

This paper attempts to delineate the taxation on MNEs in the global environment by comparing the laws of US, EU and OECD as regulatory structures. The focus of the paper is on the estate and gift tax through family inheritance and the mitigation of multiple taxation therefrom. We think that the interaction between the two separate taxes are frequent but disparate in different level of regulatory structures. The responses from MNE as the regulated in the regulatory scenarios are expected to provide insights for furtherance of legislation in Taiwan.

Keywords

Family Inheritance, Regulatory Theory, Estate Tax, Gift Tax, Generation-Skipping Transfer Tax, Tax Treaty

^{*} Professor of Law, Chinese Culture University; Ph.D., National Taiwan University, College of Law; e-mail: r92a21056@gmail.com.

壹、概說

當今各國稅法發展受全球稅改浪潮影響¹，世界各地納稅人不免受其波及，特別是跨國企業及資產配置具涉外因素之人；從而，事先進行規劃以降低不必要風險，成為當務之急。

細觀此類納稅人所考量者，實為「全球稅負」－亦即其在全球各地所納稅負之加總－而不以其居住國之稅負為限，此為其一。其次，此類納稅人其財產之配置或規劃往往寓有家族傳承的思惟；因此財產與交易之安排，不僅須考量單一國家或區域之相關規範，更經常將各國簽訂之租稅條約納入考量，此為其二。是以本文認為，如今的納稅人，實為「全球之納稅人」，其行動與思惟範圍均已超出國境之外，吾人實有必要從更寬廣角度加以認識，而不單從內國稅法觀察。

對之，從課稅者角度觀察亦有一番不同理解。詳言之，內國稅法脈絡之下，國家為唯一租稅債權人，同時更作為課稅高權之象徵，徵納關係未必對等，時而有賴憲法價值予以約束，是以內國稅法強調對納稅者基本權之保障，以免受此債權人各式過度的求償或保全行為。對之，倘以國際課稅環境作為脈絡，徵納之間實為「多數債權人與債務之關係」，所聚焦的似乎是「連帶」債權人各自對債務人所享有之（租稅）利益（借用民法第 288 條第 1 項）²以及相互之間（租稅條約）之規定或約定（借用民法第 290 條或民法第 291 條）³。從而在國際稅法的討論，有其尊重各締約國間的締約自由以及平等互惠的面向，自不待言。

然而，以國際與全球為課稅環境來理解稅法，必須面對別於內國稅法的難題，首當其衝便是國際之間重複課稅風險。就相關課稅規範而言，除須了解一國租稅條約網絡，亦需了解其與各締約國（甚至第三國）之相關內國立法，較能掌握全貌。申之，從課稅方的角度（租稅債權人），

1 開端或許始於盧森堡一則新聞報導，涉及內部人透露關於稅務代理人協助跨國企業大量逃漏稅捐的訊息，引發世界各國共同致力於防杜稅基侵蝕與利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting，下稱 BEPS）的行動。其後則因涉及資料保護議題走至歐洲人權法院，其大法庭於二〇二三年二月十四日作成 *Halet v. Luxembourg* 裁判。

2 民法第 288 條第 1 項規定：「連帶債權人中之一人，向債務人免除債務者，除該債權人應享有之部分外，他債權人之權利，仍不消滅。」

3 民法第 290 條規定：「就連帶債權人中之一人所生之事項，除前五條規定或契約另有訂定者外，其利益或不利益，對他債權人不生效力。」民法第 291 條規定：「連帶債權人相互間，除法律另有規定或契約另有訂定外，應平均分受其利益。」

須兼顧各條約簽署國之利益或立場；而從納稅方的角度（租稅債務人），企業更須進一步比較不同投資國之租稅條約網絡所生稅務成本及風險；個人則會進一步評估其居民身分在不同國家的待遇等。如在本文所欲討論之家族企業傳承脈絡（特別是遺產繼承之稅務效果）之下，則同時涉及上述個人以及企業二者，有其複雜性。

實則，繼承法制乃是家族法律關係的一部與延伸，因家族傳承所生租稅，也必然不脫遺產繼承與親屬間贈與，有遺產稅及贈與稅的面向。倘家族事業規模及於境外，則不免產生跨境繼承以及國際遺贈稅之重複課稅問題。

是以上述課題之研究為諸多法域的交集處，同時須兼顧從一、內國遺贈稅法以及二、遺贈稅約等面向。如欲藉比較法觀點提供我國立法參考，則有賴就三、死亡稅制度整體原理原則進行探究。筆者亦曾對上述三個子題有所分析，本文可謂進一步深化之，特別就遺產跨境繼承的重複課稅問題，可從 OECD 租稅條約範本角度分析並討論歐盟的回應；惟若從跨境之兩國所簽租稅條約以美國範本為藍本，則情況何如一事即為所問⁴。

中文世界對美國遺贈稅制的研究有其重要性，特別是深受美國法制影響的臺灣。惟從法學角度予以分析者，相對於對德日稅制及理論分析者並不算多。究其原因，或許在於我國稅法亦繼受歐陸傳統，同時也因為美國稅法有其商法性格，強調管理與管制的面向，復因實證傳統下應然面的探討較少，從而此類討論反而見諸社會學或史學的著作。筆者曾針對 OECD 之遺贈稅約範本予以介紹，惟尚未針對美國稅約範本納入討論。以下則嘗試例示美國法上的可能議題。

研究方法而言，本文認為可從管制理論的角度加以理解⁵。申之，透過理解全球課稅環境之中管制者（課稅方）與被管制者（納稅方）彼此的互動關係，將更能理解當前國際環境所建構而成的國際稅法規範體系⁶。美國行政管制起因於對經濟事務的管制，與市場機能密不可分，各種

4 有關遺贈稅約的文獻甚少，即便是英文世界中極為少見，執筆者多半強調實務操作的面向，且多半以專刊或國際租稅專書的特定章節呈現。中文討論，詳拙稿，藍元駿，遺贈稅約範本及相關問題序說，BEPS 行動方案與國際稅法，元照，2021 年，頁 579-611。

5 葉俊榮，行政法案例分析與研究方法，三民，1999 年，頁 34-56。

6 實則管制理論的運用，於公法學門亦已有討論，也可納入廣義的法律經濟分析方法。以財稅法領域為例，狹義的市場規範等公共經濟學上的討論，亦應納入。換言之，本文亦可謂嘗試從管制理論以及所發展而之法律研究方法在稅法領域之具體展現，特別

寓有經濟理性的思惟諸如成本效益分析，政策立法的衝擊評估等在稅法文獻當中亦不少見。本文認為其原理背後的關鍵問題，厥在於政府介入市場管制的鬆緊程度（或界限何在）。

本文認為，前述管制理論所設定的時空背景並不囿於一時一地，在如今的全球稅改浪潮，以全球環境作為課稅場域的分析有必要進一步推展，或可稱之為全球徵納共同體之管制理論⁷。以國際間經濟上重複課稅為例，此現象並不易透過租稅條約方式予以緩解，惟如借鏡管制理論視角，則可透過分析此種重複課稅的類型是否造成市場無效率或者所造成扭曲市場競爭的程度，以判斷管制者應否以及如何介入管制的標準。

就國家管制結構而言，其制度設計也隨管制環境不同而異。申之，內國層次之內國稅制和國際層次的租稅條約網絡，其管制手段與管制程序，均指向其背後不同管制環境的運作原理。以遺贈稅為例，內國層次的結構如聯邦遺贈稅法的規範體系，被管制者以居民（resident）和公民（citizen）為主，其徵收與救濟方式必然會與國際層次中，以不具居民或公民身分之外國人（nonresident/non-citizen alien）為主要管制對象者有別。

另從全球環境的管制或治理觀之，亦有認為其挑戰不再只是國家加入國際組織以及條約落實問題，全球網絡本身也有待革新；申之，儘管跨國性管制架構已發揮重要治理功能，但國家仍應致力使其國民及利益團體更加趨近全球網絡中的治理主體，同時網絡本身也應提供審議的空間⁸。只是，傳統上以三權分立作為機關權限配置的現代憲政國家，如何融入全球管制環境之理解架構之中，亦須進一步探究。

現代國際稅法的發展雖肇始於二十世紀，然直至近十年方見其熱

是在美國相關法制的討論，近年來已有逐漸深化於子領域的討論。如梁志鳴，主要問題原則與美國管制國家之法理基礎－歷史背景、近期發展及可能啟示，政大法學評論，第 177 期，2024 年 6 月，頁 276-344；梁志鳴，論法院作法治例外狀態的守門人——以 Covid19 防疫措施下的司法審查為中心，中原財經法學，第 49 期，2022 年 12 月，頁 235-306；梁志鳴、張兆恬，論當代司法對行政監督的管制挑戰：從全民健康保險藥價不實申報之管制切入，國立臺灣大學法學論叢，第 47 卷第 2 期，2018 年 6 月，頁 491-561；林春元，黃丞儀主編，全球治理時代的規則制定權－歐盟行政法與全球行政法的啟示，2017 行政管制與行政爭訟法 2.0，中央研究院法律研究所，2023 年，頁 397-454。

7 或因本土法學的建構所需，所選案例亦均具本土代表性，殊值研究。

8 葉俊榮，臺灣行政法學的發展與挑戰——一個批判的觀點，月旦法學教室，第 100 期，2011 年 1 月，頁 7-8。

絡。我國因國際環境，租稅協定數量為數不多⁹，但作為國際租稅社群與全球徵納共同體的參與者，仍不失為外國企業的投資選項，從而有進一步優化稅務環境的可能性。

貳、內國面向之管制－美國遺贈稅制及其法律性質

一、制度概說

遺產稅制在學理上大致分為兩類。其一為總遺產稅制，具財產稅性質。申之，此種稅制乃以死亡（如被繼承人）所遺留之遺產（estate）作為課稅對象，有別於以繼承人所繼承之財產為課稅對象之分遺產稅制（如德國與日本）¹⁰。

贈與稅作為遺產稅的搭配，亦分為總贈與稅制與分贈與稅制，又稱為贈與人稅（donor's tax）和受贈人稅（donee's tax）。顧名思義，前者以贈與人為納稅人，通常與總遺產稅搭配；後者則以受贈人為納稅人，原則上與分遺產稅（即繼承稅）搭配，性質接近所得稅。

另遺產稅亦可解為所得稅之延伸，其理解亦及於所得稅的規劃。由於遺產稅之客體為「被繼承人之財產」，所重實為被繼承人的納稅能力；惟因其已非納稅主體，從而制度設計上只能委由他人代行¹¹。此稅在性質上，相較於所得稅係對被繼承人生前所得的評價，遺產稅實為死亡時的總結算，針對的是生前尚未評價部分。

二、美國遺贈稅制

美國其遺產稅與贈與稅之課稅客體，均係針對「財產之無償移轉」，倘移轉行為作成於生前，則課贈與稅；若作成於死後，則課遺產稅。兩種稅雖各司其職，但對象一致，其稅率也一致¹²。另由於遺贈稅主要發生於家族之間的財富移轉，美國特別針對跳越世代的移轉行為，課徵「隔

9 財政部國際財政司，我國所得稅協定一覽表（全面性協定），2024 年 7 月 31 日，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/191?cntId=63930>，最後瀏覽日：2024 年 10 月 31 日。

10 進一步討論，川端康之，アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状，世界における相続税法の現状，日税研論集，56 号，2004 年 12 月，頁 21-43；小野塚久枝，21 世紀における相続税改革，税務経理協会，2003 年，頁 1 以下。

11 以我國為例，如遺囑執行人、繼承人或遺產管理人。

12 楊崇森，美國稅法（尤其所得稅法）淺釋，律師法學期刊，第 5 期，2020 年 12 月，頁 9。

代移轉稅 (generation-skipping transfer tax, GST)」¹³。此類移轉資產的安排，多半透過信託為之，而有信託課稅規定的適用¹⁴。

(一) 法令結構

美國內地稅法典編入美國法典 (United States Code) 的標題 26 (Title 26)，當中涵蓋了所得稅 (income tax)、薪資稅 (payroll tax)、遺產稅 (estate tax)、贈與稅 (gift tax)、貨物稅 (excise tax) 以及相關的竹程序性規定。

美國遺贈稅規定在內在稅法典 (Internal Revenue Code，下稱 IRC) 的次標題 (Subtitle) B 項之下，屬於第 2001 至第 2801 節¹⁵。當中再細分為數章 (Chapter)，依序規定於第 11 章 (Subchapter) 之遺產稅 (第 2001 節至第 2210 節)、第 12 章之贈與稅 (第 12 第 2501 節至 2524 節)、第 13 章之隔代移轉稅 (第 2601 節至 2664 節)，第 14 章之估價原則 (第 2701 節至 2704 節)，而第 15 章則規定移出境外者之贈與和遺贈 (gifts and bequests from expatriates)，在第 2801 節。

居於要角的遺產稅，在第 11 章即第 2001 節至第 2210 節，可再分為三個次章 (Subchapter)，即公民 (citizen) 與居民 (resident) 規定在次章 A (Subchapter A)，非居民之非公民 (Nonresident Not citizens) 在次章 B (Subchapter B) 以及其他雜項在次章 C (Subchapter C)。

再者，其中的次章 A，可再分為四個部分 (Part)，依大寫羅馬數字規定於第 2001 至 2058 節。第一項 (Part I) 規定已徵之稅 (Tax Imposed)，第二項 (Part II) 稅額扣抵 (credits against tax)，第三項 (Part III) 遺產總額 (Gross Estate) 以及第四項 (Part IV) 的課稅遺產 (taxable estate)。

如再就當中第二項 (稅額扣抵) 觀之，方見其具體條文，即第 2010 節至 2016 節，共計 7 個條文。其中第 2010 節規定合併扣抵額 (Unified Credit) (後述)、州死亡稅 (已廢止)、第 2012 節之贈與稅扣抵額 (credit for gift tax)、第 2013 節之先前財產移轉所納稅額之扣抵 (credit for tax on prior transfers)、第 2014 節規定已納外國死亡稅之扣抵 (credit for foreign death taxes)、第 2015 節規定受益人權益之扣抵 (credit for death taxes on remainders) 以及第 2016 節關於境外可扣抵稅額退還 (recovery of taxes

13 楊崇森，同註 12，頁 8 以下。

14 楊崇森，同註 12，頁 29。

15 GovInfo, United States Code, at <https://www.govinfo.gov/app/collection/uscode/2023/title26/subtitleB>, last visited 10.25.2024.

claimed as credit) 的處理。

而其中第 2014 節，再有(a)至(h)，共計八個小節 (subsection)。分別規定(a)一般規定、(b)扣抵上限(limitations on credit)、(c)財產之估價、(d)扣抵之證明、(e)扣抵期限、(f)特殊扣抵期限、(g)屬地視為境外以及(h)互惠原則之規定。而本文所問，乃當中的第(b)小節。此一小節共有(1)和(2)兩段 (paragraph)，每段各自再有(A)、(B)以及(C)三個小段 (subparagraph)。

綜上，本文所欲探究之境外已納遺產稅在內國稅法遺產稅的扣抵問題，美國內國稅有直接相關的規定，即在美國法典標題 26 次標題 B 第 11 章次章 A 第 II 項第 2014 節第(b)小節第(1)段的三個小段。另承上可知，由於整部美國法典編排以節 (section) 為準，相當於我國法規中的各條，其編號首尾一貫，並不因不同標題章節而重新起算，因此直接援引各節編號，如我國條號。

(二) 權限機關

遺贈稅的行政命令，除分別針對遺產稅與贈與稅兩者 (§ 7805) 外，也就隔代移轉稅授權訂定 (§ 2663)。財政部就此類命令之發布或變動修正，則以財政部決定 (Treasury Decision, 要稱 T.D.) 之形式為之，刊載於內地稅務公報 (Internal Revenue Bulletin)、聯邦行政法典 (Code of Federal Regulations) 與聯邦公報 (Federal Register)。另有答覆個別問題所作成者之解釋函令未必全數公開，其形式如個案性書面裁示 (private letter rulings, 簡稱 PLR) 或技術性建議備忘錄 (technical advice memoranda, 簡稱 TAM) 等。

就內容而言，由於推定其為合法有效，法院不太會因其不合理、未經授權或有牴觸法律而予以推翻。就效力而言，其拘束內地稅局，作為個案爭議中判斷的遵循依據。一般而言，此類命令，除非明文向後生效，否則具溯及效力；其廢止也具有溯及效用，但不得裁量濫用¹⁶。至於個案性質的書面裁示，則對相對人或直接利害關係不生溯及效果¹⁷。

(三) 管制程序

管制程序在稅務領域可粗分為稽徵程序與救濟程序二者。由於稽徵

16 I.R.C. § 7805 (b)(8).

17 JOHN K. McNULTY, FEDERAL ESTATE AND GIFT TAXATION IN A NUTSHELL 32 (1989).

程序因具體稅目而異，以下先就救濟程序說明，各稅之稽徵容後詳述，合先敘明。

遺贈稅之納稅人如對核定課額表示不服，可先向訴願部門（Appeals Office）提出異議。其後若對訴願之決定仍有不服，此時則收到補稅通知（note of deficiency）後向法院尋求司法救濟。納稅人可以選擇先不繳稅而向稅務法院請求審理（review）。或者選擇在完納稅捐之後，向法院請求退還稅款¹⁸。另稅務法院亦針對數額較小的有簡易程序。

在救濟走至司法程序，則有不同的救濟管道可供納稅人選擇。其一是向美國稅務法院請求重新核定（redetermination），因此先不繳納欠稅，但之後會有加計法定利息的問題；另一則是向地區法院或聯邦賠償法院退稅，此舉則須先完納系爭稅捐為前提。在地區法院得請求陪審團進行事實審理，在稅務法院則否；不過對此二法院所作判決均可上訴至上訴巡迴法院（Circuit Court of Appeals）。至於對聯邦賠償法院判決不服者，可上訴至聯邦巡迴法院（Court of Appeals for the Federal Circuit），再不服可上訴至聯邦最高法院。

稅務法院昔為稅務上訴審議委員會（Board of Tax Appeals），曾隸屬行政體系一環。其後因 1969 年立法，成為美國憲法第一條之法院。其雖然對於退稅案件沒有管轄權，但在撤銷稅額訴訟中法院得判令退還稅款¹⁹。

三、聯邦遺產稅之管制結構

美國聯邦遺產稅在制度上不同於部分州所採納之繼承稅。申之，其課稅對象及於死者之全部遺產，或者說是針對財產所有人死亡時移轉財產之權。其次，繼承人與死者關係之親疏，決定其繼承稅負之多少；申之，親等近者，免稅額較大，適用之稅率也較低²⁰。

遺產稅之稅基乃自遺產總額（gross estate）²¹中減除各式扣除額之淨

18 McNulty, *supra* note 17, at 29-30. 中文簡要說明請參照亞倫·方茨沃斯著，藍元駿譯，美國法制概述，五南，2019 年，頁 247 以下；筆者進一步討論，詳藍元駿著，財團法人資誠教育基金會、葛克昌、張富強、吳德豐編，專業法院與納稅人程序保障（與談稿），稅務爭訟與納稅人權利保障暨 2015 台灣最佳稅法判決，元照，2016 年，頁 203-212。

19 詳 Golsen v. Commissioner, 54 T.C. 742 (1970), in McNulty, *supra* note 17, at 33.

20 WILLIAM H. HOFFMAN, WILLIAM A. RAABE, JAMES E. SMITH & DAVID M. MALONEY, CORPORATIONS, PARTNERSHIPS, ESTATES AND TRUSTS 18-3n (2013).

21 I.R.C.第 2031 條。

值即「課稅遺產 (taxable estate)」²²，再依§ 2001 之規定乘上稅率之後即為應納稅額。遺產總額指死者在死亡之時所遺留財產之全部價值，其包括部分之壽險增益與共同財產，甚至及於死者生前移轉但經法律擬制為遺產者。是以稅法上的遺產總額，在範圍有別於州法的「遺囑遺產 (probate estate)」，也不同於一般用語中的財富 (wealth) 或遺產 (estate)。

至於前述的各式扣除額，則包含移轉予生存配偶者即婚姻扣除額 (marital deduction)、慈善團體之捐贈即慈善扣除額 (charitable deduction) 以及特定之債務與費用。

關於已納稅之扣抵額，則有死者其生前贈與而已納之贈與稅以及所謂的「合併扣抵額 (unified credit)」之規定²³。所謂合併扣抵額，源於一九七七年的修法，其規定自一九七六年後死亡之人，其課稅遺產之計算應納入其於一九七六年之後所贈與之財產。此規定雖在效果上無異墊高了遺產稅之稅基，進而可能適用更高的稅率；但其將課稅遺產定性為生前的最終贈與 (final gift occurring at death)²⁴，具有指標意義。

遺產稅的申報期限為死亡之後九個月，而一般申報之日即為繳納期間屆滿之日。但申報期限可以展延六個月 (§ 6151)，繳納期限則可延長十二個月 (§ 6161)。倘死者之遺產有一定比例為閉鎖型企業的利益，最高可延至十四個月 (§ 6166)。

並非所有納稅人均須申報²⁵。倘死者為美國公民或居民，其遺產扣除起徵門檻以及尚未使用的合併扣抵額之後仍有剩餘，則應申報。對之，倘死者為非居民 (nonresident) 或非公民 (non-citizen)，則其在美國境內遺產在扣除生前贈與等部分後超過六萬美元部分，則須申報²⁶。

四、聯邦贈與稅之管制結構

聯邦贈與稅與遺產稅可謂關係密切。雖在一九七七年修法以前，其稅率較低，約為遺產稅稅率的四分之三；但如今二者稅率已調整為相同²⁷。

另課稅對象為生前所有的移轉行為，因為這些移轉行為無異減少了遺產稅的稅基。然而，兩種稅並未完全契合，因此某些生前贈與不僅要

22 I.R.C.第 2051 條。

23 I.R.C.第 2001 條、第 2010 條至第 2015 條。

24 McNulty, *supra* note 17, at 17.

25 最終須繳納聯邦遺贈稅之人，大約只不到 0.2 %，McNulty, *supra* note 17, at 26.

26 McNulty, *supra* note 17, at 25.

27 I.R.C.第 2502 條。

繳贈與稅，同時也被納入遺產總額課徵遺產稅。例如，在一九七七年之前所為的贈與，就已納之贈與稅允許扣抵²⁸；但一九七七年之後，此規定不再適用，因為此一扣抵額已計入所謂的合併扣抵額之中。

聯邦贈與稅是就贈與人（donor）移轉財產之權利所課之稅，前提是要以「顯不相當之對價（less than full and adequate consideration）」，即納稅人是贈與人（非受贈人）²⁹，只有在贈與人未及時完納時，受贈人才就受贈財產價值範圍內負補充責任³⁰。

就稽徵而言，贈與人（donor）每年對每一名受贈人（donee）享有一定上限的贈與免稅額（annual exclusion），具體數額會隨物價調整，但受贈人數不限³¹。超出免稅額的部分才為贈與稅之標的。但即便如此，也可能因贈與人使用合併扣抵額而毋需繳納。換言之，只有當上述扣抵額用罄，方有繳納贈與稅的問題。

在稅額計算上，是將所有贈與行為加總（包含先前年度與當年度）後，再乘上所適用稅率後，扣除先前已繳之贈與稅即為當年應納贈與稅額。因此，撇開每年免稅額和財產增減值的因素，就一個人一生贈與稅應納稅額而言，所總額並不因其形為為一次性贈與或分散多年贈與而不同；有差別的是課稅的時機，也意謂著寓有重要的規劃意義³²。

美國聯邦贈與稅的申報，指該美國公民或居民在該年度贈與之財產非屬§ 2503 之「非贈與」、§ 2522 之慈善扣除額或§ 2523 之婚姻扣除額者。申報期限一般是在四月十五日，但可得延長至六個月（§ 6081）³³。

五、隔代移轉稅作為管制結構

美國聯邦遺贈稅制度的另一項特點是隔代移轉稅（Generation-Skipping Transfer Tax，下稱 GST）。此稅是針對規避鉅額移轉所生聯邦遺贈稅之防杜設計，主要用於跳過直接下一代的移轉行為³⁴。

28 I.R.C.第 2012 條。

29 I.R.C.第 2502(c)條。

30 I.R.C.第 6324(b)條即所謂的受移轉人責任原則（the doctrine of transferee liability），其在所得稅、遺產稅亦有適用。我國遺贈稅法第 7 條似同此理。

31 I.R.C.第 2503(b)條但以受贈人名義直接贈與教育機構作為學費，或贈與醫療機構作為醫藥支出，則沒有上限，I.R.C.第 2503(e)條。

32 McNulty, *supra* note 17, at 18.

33 McNulty, *supra* note 17, at 26.

34 Hoffman, Raabe, Smith & Maloney, *supra* note 20, at 18-38~18-39, 主要類型有三。

由於遺贈稅的對象是財產的無償移轉行為，是以被繼承人如未移轉則毋須課稅。是以，祖父母將財產之收益贈與其子女，而待其子女死後將所剩留給其孫子女的信託規劃，前者須納稅，但給孫子女的部分因其僅為「財產所有狀態的改變（shift in possession of the property）」被認為非屬無償移轉而毋需繳納遺贈稅³⁵。然此舉在稅制倘容許遺產但卻因不同移轉形式而產生不同稅負的差別待遇，則有違租稅中立原則，故有此隔代移轉稅之設置。

就管制手段而言，GST 稅主要針對三種移轉的規劃型態予以規範³⁶。第一種稱為直接隔代移轉（direct skip），由遺贈稅之納稅人自己作為移轉人（transferor）直接移轉給身為隔代者的受移轉人（transferee），無論是透過生前贈與或遺囑方式均算。第二種與第三種類型則是透過信託方式為之，因此移轉人為信託實體本身，倘移轉的財產為信託所得或信託財產本體，則稱為「應稅財產分配（taxable distribution）」，若是信託財產其所有狀態轉移給隔代者（skip person），則稱為「應稅之終止行為（taxable termination）」³⁷。舉例而言，祖父母贈與其孫子女的情形，若以贈與或遺贈方式為之，則屬第一類；若祖父母設立信託，將信託所得給予其子女一輩子，待子女死後所剩財產留給孫子女，則當在其子女生前由信託實體予孫子女者，屬第二類；若在其子女死後信託財產終止所剩，屬第三類³⁷。

GST 的納稅義務人，便是被管制者，即所謂的隔代者（skip person）即與財產所有人相隔超過兩個世代以上之受移轉者。

此種稅的稅率為單一稅率，並參照遺贈稅率的最高級距³⁸；但為緩解超出的負擔設計，諸如相當於遺產稅中不計入遺產總額（exclusion amount）的免稅額³⁹；贈與人如已婚，如選擇依§ 2513 分散贈與將可享受雙倍免稅額；信託人可以選擇何筆移轉適用免稅規定⁴⁰。

此稅之申報人，§ 2662 特別授權財政部（Treasury）以命令形式規定申報之人以及申報之時點。原則是依§ 2603 所應繳稅之人來申報。簡

35 McNulty, *supra* note 17, at 19. 但須注意若干州法有永續禁止原則（rule against perpetuities）的規定。詳亞倫·方茨沃斯著，藍元駿譯，同註 18，頁 192-193（註 30）。

36 McNulty, *supra* note 17, at 22.

37 I.R.C.第 2612 條。

38 自 2013 年起為 40 %。I.R.C.第 2614 條。

39 I.R.C.第 2631 (c)條。

40 I.R.C.第 2652 (a)(2)條。

言之，就是前述第一種類型的移轉人，第二種類型的受分配者（distributee）以及第三種類型的受託人（trustee）⁴¹。

六、州層級遺贈稅制

美國在州層級亦課徵遺贈稅⁴²，形式各異而有別於聯邦；其中有十二個州以及華府特區課徵遺產稅⁴³，六個州課徵繼承稅⁴⁴，馬里蘭州則同時課徵州層級的遺產稅與繼承稅。

就稅率而言，最高邊際稅率為二十%（夏威夷與華盛頓州），其次為十六%（八個州與華府特區）。免稅額而言，最低者為一百萬美元（麻州與奧勒岡州），最高者為九一後萬（康乃狄克州）。

六個課徵繼承稅的州，Nebraska 稅率最高（十八%），馬里蘭州最低（十%）。六個州全部對配偶全額免稅，對直系親屬則有不同。

在州稅與聯邦稅的關係上，聯邦政府在一九二六年即開始提供聯邦扣抵稅額以扣抵州遺產稅，目的在使納稅人無論是否在該州納稅均負擔相同的遺產稅。此舉成了各州課徵遺產稅的誘因。而之後當聯邦政府取消此項扣抵稅額，對於與此制度連結的州遺產稅也自然不再課徵，其他州則立法廢止之。例如新澤西州取消了遺產稅，如今只保留繼承稅。

二〇一七年的減稅及就業法案（Tax Cuts and Jobs Act，下稱 TCJA）中，聯邦政府再次提高個人遺產的扣除額（exclusion），此條款預計於二〇二五年十二月底失效。部分州因已與之脫鉤，僅提供低於聯邦層級的免稅額。

七、小結：遺贈關係一兼與我國遺贈稅制比較

承上可知，美國的遺贈兩稅關係十分緊密。從合併扣抵稅額（unified tax credit）的設計可知，制度設計者欲將二者稅基視為接近同一，呈現某種終身財產稅的特質。贈與人在移轉財產時，也必然會預見相關租稅效果，進而選擇其財產的安排方式。贈與稅及遺產稅二者實際上地位接

41 Reg. § 26.2662-1.

42 參考自 Janelle Fritts, Estate and Inheritance Taxes by State, 2022 (Jun. 21, 2022), at <https://taxfoundation.org/data/all/state/state-estate-tax-inheritance-tax-2022/>, last visited 10.25.2024.

43 即 Washington, Oregon, Minnesota, Illinois, Vermont, Maine, New York, Rhode Island, Massachusetts, Connecticut, DC, and Hawaii.

44 即 Nebraska, Kentucky, Iowa, Pennsylvania, New Jersey 等州。

近，均為選項。

對之，我國遺產稅制與美國聯邦稅制接近，均採總遺產稅制，亦具財產稅性質。惟二者未有如美國之合併扣抵稅額機制，從而遺產稅與贈與稅二者具有一定的獨立性。雖說財產所有人透過生前贈與以降低遺產稅負成本乃屬理性安排，從而遺贈二稅本質上必然具有連動關係；但在制度設計上遺贈二稅的具體定位以及所發揮的作用，取決於不同管制者的目的以及相關配套措施。舉例而言，擬制遺產的設計（遺贈稅法第15條、第11條第2項），可以看出贈與稅雖具補充地位，但觀諸視同贈與的設計（遺贈稅法第5條），贈與稅又有其獨立於遺產稅的性格⁴⁵。

參、國際環境之管制情節－美國遺贈稅約範本

國際課稅環境之管制情節，主要的規範基礎為租稅條約⁴⁶。雙邊租稅協定的締約，其主要目的在於國際間重複課稅的消除以及租稅規避的防杜⁴⁷；前者主要透過課稅權的分配以及居住國所提供的減免措施，後者則有資訊交換與徵收互助等機制以爲因應⁴⁸。當前租稅協定所涉及的租稅，主要以所得稅類爲主，但並不以之爲限；其中，遺產稅與贈與稅即一適例⁴⁹。推測其原因，可能與其乃納稅人生前財產的總清算有關。

45 相關討論，藍元駿，贈與稅，稅法各論，新學林，2019年2版，頁320-347。

46 但也不以租稅條約爲限，例如不少國際投資協議之中也不乏租稅的討論。如 UNCTAD, INTERNATIONAL INVESTMENT AGREEMENTS AND THEIR IMPLICATIONS FOR TAX MEASURES: WHAT TAX POLICYMAKERS NEED TO KNOW 2-44 (2021); JULIEN CHAISSE, INTERNATIONAL INVESTMENT LAW AND TAXATION: FROM COEXISTENCE TO COOPERATION 1-18 (2016)。

47 簡要請參照，MICHAEL LANG, INTRODUCTION TO THE LAW OF DOUBLE TAXATION CONVENTION 164-166 (2013)。中文文獻略有提及，近期如陳清秀，稅法各論（下），元照，2019年增訂2版，頁3-4，66-67；早期專論，詳 Wolfe D. Goodman, Wolfe David Q.C., 劉興善、王震南譯，國際間遺產稅及繼承稅之重複課徵，世界租稅名著翻譯叢書，財政部財稅人員訓練所，1984年，頁1以下。另本文諸多概念與中文用語，主要取自 MICHAEL J. MCINTYRE & BRIAN J. ARNOLD 著，藍元駿譯，國際租稅入門，五南，2018年，頁1以下。

48 以所得稅約範本爲例，2016年版之美國稅約範本即將二者規定於同一條（第26條）中；2017年版的OECD及UN稅約範本均分別規定在第26條與第27條。

49 筆者過去相關討論，藍元駿，稅捐債務作爲繼承標的一從最高行政法院92年9月與93年2月庭長法官聯席會議出發，政大法學評論，2007年6月，頁79-136；藍元駿，租稅國家財產繼承之存續保障－以遺產稅之憲法意義爲中心，世新法學，第1卷第1期，2007年12月，頁138-168；藍元駿，東亞法脈絡下台灣遺贈稅制之挑戰－兼從韓國稅制觀察遺贈稅之互補關係，東亞法研究，第7卷第3期，2014年1月，頁87-110；

現行有效之雙邊租稅協定，絕大多數是以所得稅為範圍，同時將遺產稅納入所得稅約範圍者十分少見，而較常另以獨立之遺產及贈與稅條約的形式締約。實則，國際間關於遺產稅、繼承稅與贈與稅之租稅條約範本（下稱「遺贈稅約範本」），早在上世紀初便有倡議⁵⁰。經濟合作發展組織（下稱 OECD）則於一九六六年首次通過了範本的草案，惟範圍僅限於遺產稅（estate tax）與繼承稅（inheritance tax）；至於現行的一九八二年版本（下稱 OECD 範本），將適用範圍擴及贈與稅⁵¹。以下則針對美國遺贈稅約範本（下稱美國範本）進行梳理，以為對照。

一、概說美國遺贈稅約

美國對外簽署之租稅條約不少，但遺贈稅約不多，且均為簽署時日甚早。據統計共計十七個，依序分別為南非（1944）、愛爾蘭（1951）、挪威（1951）、芬蘭（1952）、瑞士（1952）、希臘（1953）、澳大利亞（1954）、日本（1955）、義大利（1956）、荷蘭（1971）、英國（1979）、德國（1979）、法國（1980）、奧地利（1983）、丹麥（1984）、瑞典（1984）以及加拿大（1995）。

從簽署年代觀之，大致可分為兩個時期⁵²。其一大約自一九四〇年中期至一九五〇年代中期，簽署了九個條約，第二個時期大致從一九七〇年代至一九九〇年代中期，計有八個條約。就條約性質而言，有將前者稱為財產所在地型（situs-type）而將後者定性為居住地型

藍元駿，稅捐債務法基本問題－公法債務與私法債務，月旦法學雜誌，第 234 期，2014 年 10 月，頁 263-277；藍元駿，重訪租稅國危機及其憲法課題：全球與區域觀點，租稅正義與人權保障－葛克昌教授祝壽論文集，新學林，2016 年，頁 1131-1182；藍元駿，歐盟多層次治理與超國界稅法規範體系－國際租稅債權法及其方法論序說，中華國際法與超國界法評論，第 13 卷第 2 期，2017 年 12 月，頁 387-419；藍元駿，重返重商主義：論稅法規範國際化與全球化之正當性基礎－以糖稅為例兼論歐盟稅制的未來，東北亞法研究，第 12 卷第 2 號，2018 年 1 月，頁 193-225。

- 50 詳松原有里，エステート・プランニング－相続・贈与税の国際課税をめぐる基本問題，租税法の基本問題，2010 年，有斐閣，頁 663 以下。
- 51 現行版本的結構與 OECD 所得及財產稅的稅約範本類似，分為六章，分別為：效力範圍（第一章，第 1-2 條）；名詞定義（第二章，第 3-4 條）；分配法則（第三章，第 5-8 條）；雙重課稅減免方法（第四章，第 9A 和 9B 條）；特別條款（第五章，第 10-13 條）以及生效終止條款（第六章，第 14-15 條），共計 16 個條文。
- 52 同請參照赤松 晃，相続税、贈与税の国際的側面－日本の相続税条約締結ポリシーへの新たな視点，相続税、相続税、贈与税の諸問題，日本稅務研究センター，第 61 期，2011 年 9 月，頁 290 以下。

(domicile-type)。⁵³可謂見證了租稅條約性質的演進。以下分述之。

財產所在地型(situs-type)為早期的類型，課稅權的分配標準取決於所在地，亦即財產的座落之處或移轉人及受益人所屬關係(affiliation)如住所(domicile)、國籍等，此為其一。對遺產總額的影響而言，其強調是以該內國稅法有課稅權規定為前提，此為其二。另就對扣抵稅額的影響而言，亦即居住國所提供的外國稅額扣免，其前提是系爭財產為在條約所定範圍之內，其為此三。

而條約所規定的扣抵稅額，分為優先扣抵額(primary credit)與附屬扣抵額(secondary credit)。前者由財產所在地國主張，因此居住國課稅權僅保有剩餘部分的課稅權。至於後者即附屬扣抵額，則係由居住國(或公民身分所在國)主張，其行使則取決於締約國的相對稅負。舉例而言，某一財產其美國稅為100,000，所在地之X國為300,000，則美國所能提供之扣抵額度，須依其與X國的相對比重而定；申之，美國稅佔總稅負的四分之一，因此所能提供的扣抵上限，則為美國稅的四分之一，也就是25,000。

另須注意者為，倘一方締約國之內國稅法亦訂有扣抵規定，即單邊扣抵額(unilateral credit)，則納稅人可以擇一適用，但兩個選項的請求時效可能不同。

另一種為居住地型(domicile-type)。此種類型的條約個別差異較大，但基本共通處為居住國的課稅權優先。在此處的居住國，當指死者之居住地所在國，從而他方締約國當指死者遺產之所在地國。此一居住國優先原則有其例外，亦即當死者遺產與所在地國連結性強時，則財產所在地國亦得課稅。例如遺產為不動產或為常設機構之財產，則其所在國亦有課稅權，此為其一。例外之二為身分衝突的情形，亦即居住身分與公民身分所在國不同時，則由國籍所在國優先，因此也是居住國課稅優先的例外。

第二個共通處是，此一類型的稅約一般沒有前述附屬扣抵額(secondary credit)的規定，從而亦不生前述美國和X國兩個租稅請求權相互競合的問題。換言之，也是居住國課稅權優先原則的貫徹。

第三個共通處在於，扣除額和免稅額的規範特別詳盡，例如他方締約國之居民國民在本國亦得享受婚姻扣除額(marital deduction)等。對

53 JEFFREY A. SCHOENBLUM, MULTISTATE AND MULTINATIONAL ESTATE PLANNING, CCH 25, 2008, § 21.01.

比財產所在地型的稅約，其多半委由內國稅法規定（如是否有單邊扣抵額之規定），因此對非居民的限制較多。

二、管制流程之一：範圍問題

稅約對於重複課稅的管制方法，基本上分為三個階段或步驟。第一階段為一般性規定，先確認是否為系爭稅約的適用範圍之人，同時及於人（系爭納稅人）以及物（系爭租稅）的範圍；第二階段則是分別就個別的稅基（如所得或財產），具體分配課稅權的歸屬於締約國之何者；最後，第三階段則是針對前階段分配課稅權歸屬之後仍有重複課稅情形時，再就重複課徵的部分予以緩解。以下則以美國遺贈稅約予以申述之。

（一）人的範圍與跳脫條款

第一條為人的範圍，用以界定並限縮條約之適用範圍，共計四段（paragraphs）。以下分述。

第一段規定，本條約適用於在居住於一方或雙方締約國之個人，於（視同）移轉之時（at the time of transfer or deemed transfer）其遺產移轉、贈與以及隔代移轉之行爲。可知課稅權的連結因素為「移轉財產之居住者」⁵⁴。如就制度設計而言，其將選擇之被管制者為「移轉者」而不是「受移轉者」。

第二段說明協定不增加內國稅負原則，本條約並不限制各締約國之法律（laws）或締約國間之其他協議（agreements）所賦予的租稅利益（fiscal benefits）。此條反映的原則，租稅協定不應增加締約國所課予的稅負。換言之，租稅協定的運作，有賴須與內國管制法令互動為前提，而且以內國法有特別優先的例外規定（即第三段）。

第三段規定的是跳脫條款（saving clause）。特別容許一方締約國對於依本條約第四條之居住者（domiciliaries）以及公民之（視同）移轉行為予以課稅，不受本條約之拘束⁵⁵。此一跳脫條款保留了一方締約國依其內國法對其居住者與公民課稅權利。美國將此條款納入稅約之中，原因

54 另依第四條第一段，住所之決定首先依各締約國之內國法；不過該條的作用，是在各締約國之內國法要將某個人視為居民時，用以決定單一居住國（state of domicile）的細部規定。原文：That Article, however, contains detailed rules for determining a single State of domicile for purposes of the Convention in cases where the domestic laws of each Contracting State would consider an individual to be a domiciliary.

55 原文：as if the Convention did not exist.

之一在於其對公民之課稅採取全球主義（worldwide basis），無論其居住於何處；原因之二是其將稅約視為僅拘束其對他方締約國居住者之課稅權，而不拘束其對本國公民⁵⁶或居住者之課稅權。

第三段僅適用於本條約之居住者。舉例而言，一名非美國公民（non citizen）之個人如符合美國成文法關於居住地（domicile）的規定，但適用條約第四條後其居住地卻位於在他方締約國者，則非本條約第三段適用的對象。從而，該非美國公民僅就條約中之財產類型，依屬地原則（basis of situs）納稅。

跳脫條款之行使有其限制。第四段規定，第三段之跳脫條款並不豁免一方締約國關於本條約之特定義務。舉例而言，第四段確保跳脫條款不會凌駕一方締約國依第九條所負的義務，即抵免在他方締約國所納之稅，無論採居住者或屬地原則（on either a domiciliary or a situs basis）。

其次，第四段也規定，第三段不應拘束一方締約國授與其公民或居住者之利益（benefits），無論是依第八條（扣除額與免稅額）第三段關於慈善團體（charitable organizations）之捐贈扣除額或依第十條（歧視禁止）或第十一條（相互協議程序）之規定。

再者，跳脫條款也不影響一方締約國依第十三條（外交領使）第一段授與非該國公民或不具「移入者身分（immigrant status）」之個人之利益（benefits）。若無此條款，他方締約國之外交官（diplomatic agents）及領事人員（consular officers）可能會被視為美國居住者，從而受到跳脫條款之規範⁵⁷。

（二）稅的範圍

第二條則是物的範圍，也就是客體的範圍，共計三段。第一段肯認（identifies）簽署時即存在且為本條約所涵蓋之租稅。就美國而言，本條約適用於聯邦遺產稅，聯邦贈與稅以及聯邦隔代移轉稅。不過同條第

56 所謂「公民（citizen）」，包含在過去十年內主要因避稅目的（primarily for tax avoidance purposes）而放棄（renounce）其公民身分之人。本跳脫條款與內地稅法典第 2107 節以及第 2501(a)(3)節之規定並行適用（parallel），後者規定此類移出者（expatriates）其特定之財產移轉行為仍適用公民之遺贈稅率。原文：This provision of the saving clause parallels sections 2107 and 2501(a)(3) of the Internal Revenue Code, which provide that certain transfers of this class of expatriates will be subject to citizen estate and gift tax rates.

57 另所謂「移入者身分（immigrant status）」指個人曾獲准在美永久居留（permanent residence）。

三段，將租稅範圍有所擴張，及於包括：第十條（歧視禁止）所謂締約國或其次級政府或地方團體所課徵之所有租稅，以及第十二條（資訊交換）所謂締約國所課徵之所有租稅。是以各州的遺產稅或繼承稅亦因此段而受到條約的規範。

（三）稅務住所與突破僵局條款

本條作用在決定條約法之個人「住所（domicile）」，並訂定解決雙重住所的方式。決定此事的重要性在於，無論移轉之財產所在何處，除非條約另有明文規定⁵⁸，居住國享有優先課稅權（primary right to tax）。不過須注意此種居住國課稅的優先權，可能因第一條第三段的跳脫條款而讓位給公民課稅權。

依本條第一段，住所係由各締約國之國內法所訂，租稅條約並不對之評價或修正。是以一名美國居民或公民，就條約而言便是居住於美國；亦即推斷其具有長期居留在美或不具長期居留在他國之意圖。此種推論，可能不同於聯邦所得稅法上的「居民（resident）」，後者可能為美國境內之外國人但其不只是暫留者（transient）或旅居者（sojourner），換言之，內國法範圍比條約法大⁵⁹。

本條第二段決定雙重居住者的居住地，也就是突破僵局條款（tie-breaker rule）。處理方式是：其永住所（permanent home）所在國；如其於雙方締約國皆有之，則依個人與經濟關係較近者（即生活重心所在國）；若無法決定生活重心所在國，或其無永住所者，則依其慣居地（habitual abode）所在國；若其於雙方締約國均有（或皆無）慣居地，則依其公民身分所屬國；若其於雙方締約國皆有（或皆無）公民身分，則由雙方權責機關協議之⁶⁰。

前段突破僵局條款的重要例外規定在第三段。這條規定將他方締約國對於在過去十年內居住其境內未滿七年之美國公民移轉財產的課稅情形，限縮至屬地範圍（situs-basis）。這種管制思考在於，倘若個人於一國居留時間不夠長，其所在國不應以居住者原則（domiciliary basis）進行

58 此即第五條（不動產）與第六條（常設機構之營業財產與用於提供勞務之固定基地資產）。

59 另公民也屬於條約法上之「居住者（domiciliary）」，地位同於內地稅法的居民（resident），而非居民之美國公民也可能面臨相同的重複課稅問題。

60 關於生活重心之決定僅為一相對標準，即就算生活重心最密切者在第三國，也無妨其進行判斷。

課稅權⁶¹。

三、管制流程之二：稅權分配問題

（一）各類財產

租稅條約關於重複課稅緩解的第二步驟，在於將課稅權分配給何方締約國，在遺贈稅約之中，一方締約國為居住國（在即為移轉人之居住國），他方締約國則為財產所在地國（*Situs State*）。由於財產型態不同其考量隨之而異，是以稅約分就不動產、常設機構之營業用資產以及其他財產分別規定。

第五條規定遺產如為不動產，則其所在地國具優先課稅權，但不具排他性。是以本條第一段規定，居住於一方締約國之個人（視同）移轉位於他方締約國之不動產者，該他方締約國亦得對之課稅。以美國為例，針對居住於美國之個人移轉境外不動產的行為，條約中並無任何規定禁止美國課稅，但前提是美國對外國稅提供扣抵⁶²。

第六條針對遺產為營業用資產（全名：常設機構之公司財產與固定基地其用於提供勞務之資產）的情形，由常設機構（*Permanent Establishment*，以下或稱 *PE*）所在國享有優先課稅權（非排他），此與所得稅的範圍相近。第一段規定，除第五條第二段之不動產外，其餘由居住於一方締約國之個人，移轉位於他方締約國常設機構，構成其營業財產一部之資產，該他方締約國亦得課稅。此類資產亦因特性不同，而有不同規定。除前述為不動產或船舶航空器以及與其運作相關之動產如貨櫃之（視同）移轉外，及於有價證券、個人所擁有的專利與商標等⁶³。

一如第五條（不動產）之規定，所在地國（*situs State*）之常設機構之規定並非排他性課稅權。公民身份所屬國也可以依據剩餘原則（*on a*

61 適用時機為一個人同時符合下列三個條件時，則其將被視為「居住於公民身分所屬國」：（一）為一方締約國之公民，且非他方締約國之公民；（二）系爭財產移轉之時，依雙方締約國各自內國法規定，均居住於雙方締約國；且（三）所居住之非公民身分所屬國，在財產移轉前十年內未滿七年者。

62 在此所謂「不動產」是依其所在地國之法決定，即便所在國並非締約國亦同。其範圍一般及於依附在不動產之財產、牲畜及用於農林業之設備以及在礦場或其他天然資源工作之報酬請求權（*rights to payment*）。但船舶（*ships, boats*）及航空器不屬於不動產。

63 倘涉及不動產，其位於一方締約國而由他方締約國之居民移轉者，則以不動產所在國之課稅權優先。同理，若不動產位於第三國而由美國居民移轉，但該不動產構成他方締約國之常設機構之營業財產，則美國將享有優先課稅權。

residual basis)，依第一條第三段的跳脫條款，對營業財產之（視同）移轉行使課稅權⁶⁴。

至於第二至五段，分別針對不同類型之常設機構的構成要件、示例以及消極要件規定，與所得稅約相近，於茲不贅。

至於未於上述（即第五、六條）明示之財產，其移轉行為之課稅權歸屬則規定在第七條，基本上由移轉人（transferor）之居住國（state of domicile）享有絕對課稅權，亦即具有排他性。準此，就股份之（視同）移轉而言，美國將其優先課稅權讓給移轉人所居住之他方締約國。不過，美國仍可依第一條第三段之跳脫條款，對由美國公民所為之股份（視同）移轉行為課稅，但前提是美國提供該國稅之扣抵。

十分特別的是，如適用範圍與第五、六條有所重合時，本條的解決方式是由決定移轉人非居住國（transferor not domiciled）之法律對該權利的定性。舉例而言，假設他方締約國居民移轉某合夥組織之利益，而該合夥組織持有美國不動產。若依該國法認為此舉為不動產之移轉而美國認為是合夥利益的移轉時，第二段規定依非居住國之法律（即美國法），此項移轉屬於移轉合夥利益。因此，他方締約國依第七條而享有排他性的課稅權。

（二）消極遺產之分配

遺贈稅約和所得稅約的管制結構大致雷同，惟少數顯著差異者便是關於債務（或消極財產）的分配規則。此觀諸 OECD 範本亦同，美國遺贈稅約規定在第八條。以下分述。另由於第一條第三段的跳脫條款凌駕本條之第一、二、四、五段中關於公民與居住者（domiciliary）的規定，因此這些段落僅涉及屬地主義之課稅。至於不受影響的第三段為境外財產之規定。

首先，第一段規定扣除額的分配法則，即扣除之數額依境內所佔遺產整體價值之比例。換言之，自遺產稅基扣除之數額或上限，並非依附於特定財產之上而同其移動。

第一段規定，即依締約國內國法可扣除之債務，其可扣除之數額應

64 原文：As with real property, the permanent establishment rule is not an exclusive taxing right for the situs State. The State of citizenship may also tax the transfer and deemed transfer of business property on a residual basis, by virtue of the saving clause of paragraph 3 of Article 1 (Scope).

與該國之應稅財產成比例 (on a proportionate basis)。實則此規定與美國內地稅法典第 2106(a)(1) 節的規定相符，其給予非居民外國人 (nonresident alien) 之遺產一筆扣除額⁶⁵，而其數額，應與死者其位於美國境內遺產總額價值所佔其全球遺產總額價值之比例相當⁶⁶。

本條第一段並未要求締約國對依其內國法無法扣除之債務提供扣除。例如，美國法不允許扣除不具金錢對價之契約債務 (debts based upon an agreement not supported by consideration in money or money's worth)，因此，對於第五、六條之財產，美國沒有義務在課稅上給予一定比例的債務扣除。

第二段為非屬第一段扣除債務之減除規定。由於第一段不適用死者或遺產之非一身專屬債務 (not personally liable)，因此在第二段規定締約國在稅法上應自其應稅財產中減除所負之任何債務。從而，美國有義務就居住於他方締約國之死者其遺產中，自美國不動產的課稅價值中減除僅負有限擔保責任 (nonrecourse mortgage) 的全部數額。另第二段之扣除規定也適用於贈與稅⁶⁷。

第三段為非營利目的租稅減免之承認，其規定所 (視同) 移轉之財產在一方締約國宗教、慈善、科學、文學或教育目的之租稅減免，其於他方締約國亦應從之，但前提是移轉人移轉予該他方締約國類似實體 (similar entity) 時，也得享租稅減免。內地稅法第 2055(a)(2) 與 2522(a)(2) 節也提供美國公民與居民遺贈稅的扣除額，針對財產移轉至或提供使用之本國或外國公司，乃依此類目的所設立者。

不過在非居民外國人 (nonresident aliens) 之情形，第 2106(a)(2) 與 2522(b)(2) 節將之限縮依此類目的所設立與營運之本國公司；換言之，非

65 包括各式費用、損失、負債 (indebtedness) 與稅捐 (詳第 2053、2054 節)。

66 第一段所謂債務 (debts)，旨在涵蓋所有依相關章節的可扣除項目，因此可按比例計算 (apportionable)。第 2106(a)(1) 節所謂之負債 (indebtedness)，涵蓋財產所負擔之已成立債務 (outstanding obligations)，前提是該財產之價值已納入遺產總額而未扣除該筆債務。依美國內國法，若死者或其遺產有未償之債務，該財產之價值應全數納入遺產總額，方得扣除所負之債務。另一方面，倘死者或其遺產無未償債務，則該筆債務可直接自應稅財產價值中減除，毋須嗣後再扣除。此類債務規定在本條第二段。

67 也就是受移轉人 (受贈人) 如同支付移轉人 (贈與人) 之贈與稅將減少應稅贈與行為之贈與淨額。第二段也適用在移轉人所贈與之財產為一締約國屬地課稅所及者，但前提是受移轉人承受之債務與該財產無關連性。原文：Paragraph 2 would also apply if the transferor gave property taxable on a situs basis in a Contracting State on the condition that the transferee assume some debt unrelated to such property.

居民外國人移轉財產至此類目的之外國公司則無法主張此種扣除額；是以本條約第三段特別容許此種情形之扣除。準此條約法的扣除範圍，較內國法為大。

第四段為婚姻扣除額，但限非共同財產（noncommunity property），且僅就超過價值半數之移轉提供扣除。其要求締約國就他方締約國之住民所為配偶間非共同財產之移轉（interspousal transfers of noncommunity property），提供婚姻扣除額（marital deduction）⁶⁸。

第 4b) 分段則將美國此部分所提供的義務予以限縮。依內地稅法，非居民外國人並無婚姻扣除額，但就遺產之移轉可以適用非常低的稅率。

而第 4b) 分段規定，美國對於由住民所為配偶間非共同財產之移轉所課之稅，或在他方締約國依第 4a) 分段所獲得之婚姻扣除額，於適用美國住民之稅率時應納入稅基計算。所計算出之稅負，會與依美國成文法（含本條約其他條款之適用）對非居民外國人之稅負作比較，並以其數額較低者作為課稅上限。

假設他方締約國之住民死亡遺有兩百萬之應稅非共同財產；依條約美國得就當中財產予以課稅。所有遺產均移轉至死者配偶，而死者生前並未移轉任何其美國財產。依條約，稅基為已超過應稅財產之百分之五十（一百萬元）。若死者曾居住在美國，則該一百萬之應納稅額為三四五，八〇〇元。在此例，美國稅已為最高額度，相較於依內國法就兩百萬遺產之三八四，〇〇〇元而言，仍屬較低。

對之，如只有五十萬轉給死者配偶，依條約稅基即移轉給配偶的財產便價值一百五十萬，應納稅額便是五五五，八〇〇元。此例中，條約法並未提供課稅減免。就遺產課稅而言，較佳的方式是依美國成文法直接繳納三八四，〇〇〇的稅額。

第五段規定，依屬地原則課徵遺產稅之國家應提供三，六〇〇元之稅額扣抵或相同額度之免稅額。內地稅法第 2101(c)(1) 節亦有相應規定，就非居民外國人之遺產移轉提供此種稅額扣抵。

四、管制流程之三：重複課稅之緩解規定

第三步驟僅出現在第二階段後仍有重複課稅的情形，如果重複課稅

68 其中第 4a) 分段規定，此種財產納入一方締約國稅基，僅限於其價值超出該國課稅財產全部之百分之五十。因此，住民所移轉予其配偶他方締約國所得課稅之非共同財產，僅限超過總課稅財產價值百分之五十的情形才有適用。

情形已不復存在（如在第七條的排他性歸屬），則無須踐行此步。本條在說明避免雙重課稅的機制，其規則決定，當締約國雙方均對財產（視同）移轉課稅時，何時一方締約國將抵免他方締約國之稅額。例如，依第五、六條，財產所在國（*situs State*）享有優先但非排他性的課稅權，但居住國（*State of domicile*）也可以對該財產課稅。共計七段。

第一段說明居住國退讓，即給予抵免。適用情形為當美國依第四條即基於個人居住地（*domicile*）或公民身分所在國課稅。依 1a) 分段，美國就第五條或第六條之財產（視同）移轉而在他方締約國所繳之稅額將提供抵免。另依 2a) 分段，美國若是依公民身份所在國行使課稅權時，應就他方締約國依居住地課稅之稅額提供減免。此分段旨在課予美國提供扣抵他方締約國稅額之義務，例如由居住於該他方締約國之美國公民移轉美國公司之股份。不過此分段並不適用於專為租稅目的而放棄其美國公民身份之人，故又稱為出走稅條款，目的在於防杜租稅規避，與消除重複課稅有別。第二段為他方締約國之互惠扣抵規定（*reciprocal credit rules*），此種基於互惠原則的管制機制為國際管制環境中所常見，與遺贈稅約他處無異⁶⁹。

第三段規定已納之贈與稅或代際移轉稅，得以扣抵嗣後課徵之遺產稅。假設他方締約國之住民贈與一筆位於美國境內之不動產而須繳納美國贈與稅。倘該他方締約國於死亡之時對其移轉行為課稅，則依第三段規定，該他國應提供抵免美國之贈與稅。不過本段並不涵蓋所有基於課稅時點差異所可能產生重複課稅之情形。例如，本段並非要求給予基於屬地原則所納遺產稅，得以扣抵先前依居住地原則所繳之贈與稅；此情形難以在條約範本當中盡數臚列，因為這取決於美國其特定外國法之關係。不過美國會在具體稅約條款中更全面地納入此類情形。

第四段規定，一方締約國依本條第一段或第二段提供之稅額扣抵額，不應因為他方締約國就先前（視同）移轉（*prior transfers*）已納稅額提供扣抵而有所減少。換言之，儘管一方締約國之內國法就財產因連續移轉（*successive transfers of property*）提供扣抵，但仍得依條約法上規定扣抵。

69 因此第一、二段要求依全球主義課稅之締約國提供美國依屬地原則（*situs basis*）而對應稅財產所課稅額之扣抵。至於基於公民身分所在國而行使課稅權之締約國，則必須提供扣抵在美國依居住地課稅之稅額。原文：A Contracting State which taxes transfers or deemed transfers on the basis of citizenship must credit the tax paid to the United States on a domiciliary basis.

內國法部分，內地稅法第 2013 節旨在防止遺產因短期之遺產稅而有減損。是以，其就美國公民或居民之聯邦遺產稅，得以扣抵死者死亡前十年或死亡後兩年之內因某人死亡而受移轉之財產所繳納之聯邦遺產稅。⁷⁰至於扣抵的數額，則隨兩死亡事實發生時點趨近而反向遞增。⁷¹這並不表示經移轉之財產必然被認定為現死亡者之遺產，或甚至在死亡之時必然存在。在效果上，第四段要求一方締約國承認第 2013 節之減免的方式，是去抵免本條第一、二段的全部稅額，而不因他方締約國所提供先前財產移轉稅之扣抵而受影響。

本條也規定範圍也及於次級政府之租稅，此即第五段。雖然第二條在範圍上只限聯邦稅，但本條規定一方締約國依第一、二、三、四段所提供之扣抵額，應及於在他方締約國次級政府之租稅，但前提是此類租稅在該他國得以扣抵。第 2011(a)節允許以在各州及華府特區所繳納之遺產稅或繼承稅得以扣抵聯邦遺產稅。第 2011(b)節則規定扣抵的上限。本條第五段則確保他方締約國提供聯邦以下層級租稅的扣抵，但前提是這些稅也能扣抵聯邦遺產稅。

另作為第六段保護扣抵國稅基免受過度讓利，本段將第一、二段之稅額，限制在一方締約國對系爭應稅財產所課之稅。此限額（limitation）的目的，在於防止一方締約國提供扣抵他方締約國依條約毋需對系爭財產之移轉課稅，以避免該一方締約國之稅基受到侵蝕。提供此種扣抵之計算，應先確定其財產之稅額。⁷²

70 原文：It provides U.S. citizens or residents with an estate tax credit for Federal estate taxes paid on the transfer of property to the present decedent from an individual who died within 10 years before or 2 years after the present decedent.

71 原文：The amount of the credit varies inversely with the length of time between the successive deaths.

72 舉例而言，本段適用於死者為居住於他方締約國之美國公民，其遺產包括美國不動產，其公平市價為 20 元，另有位於他方締約國之資產其公平市價為 100 元。死者並未有符合美國法上慈善或婚姻扣除等減免之移轉。遺產總額 120 元作為應稅財產，在美國是基於公民身分原則，在他方締約國則依居住原則。就美國不動產，美國享有優先課稅權，他方締約國則就其他資產優先課稅。在依本條進行扣抵前，假設他方締約國就 120 元的遺產之遺產稅為 24 元，在美國為 30 元，則他方締約國可提供 4 元（ $24 \times 20/120$ ）以扣抵美國稅；雖然 30 元美國稅中可歸屬美國不動產的部分是 5 元（即 $30 \times 20/120$ ），但扣抵上限為 4 元，此額度為他國 24 元稅額當中，可歸屬至美國不動產的部分。美國則可就支付給他國之 20 元課稅淨額提供扣抵，此即 24 元稅額中可歸屬於並非位於美國之財產部分，即 $24 \times (100/120)$ 。則在他方締約國的課稅淨額為 20 元（24 減 20），美國稅則為 10 元（30 減 20）。

最後作為程序的配套措施，第七段為依本條主張扣抵的具體請求期間。依內地稅法第 2014(e)節，外國死亡稅之扣抵之請求必須於申報遺產稅後四年之內，與就期限內申請重核而稅務法院終局裁判(final decision)後六十日內，二者期間較長者。⁷³本條約第七段則將該期間延長，依本條之扣抵或退稅請求，得於所主張扣抵之稅額已終局確定(final determination)並已繳納後兩年內為之，前提是該確定與繳納應於死亡、贈與或視同移轉之日起十年內為之。如於該期間之內發生稅額無法確定或繳納之情形，權責機關得延長之。僅依據條約條款之退稅，其退還不加計利息。

五、小結：與內國管制結構的互補關係

從美國遺贈稅約的管制架構可知，其與內國遺贈稅的規定互為補充，且內容相似，但適用範圍經常較廣（如第八條之扣除的範圍），但未必較為優惠（如同條第四段的情形）。納稅人之身分如屬於他方締約國，有助於其全球稅負的規劃。

以國際遺贈稅之重複課徵為例，第九條第三段專就此事有規定。即他方締約國之住民贈與其位於美國境內之不動產，雖須繳納美國之贈與稅，但倘該他方締約國於死亡之時復對其移轉行為課稅，則該他國應提供美國贈與稅之抵免。

不過本段並不涵蓋所有基於課稅時點差異所可能產生重複課稅之情形。例如，本段並非要求給予基於屬地原則所納遺產稅，得以扣抵先前依居住地原則所繳之贈與稅；此情形難以在條約範本當中盡數臚列，這取決於美國其特定外國法之關係。不過美國會在具體稅約條款中更全面地納入此類情形。

從而可之，美國稅約範本僅提供粗略架構，個別稅約差異也極大，具體內容應同時參考技術性說明(Technical Explanation)⁷⁴。

誠然，國際稅法領域並不以此為限。申之，租稅條約所處理的問題為雖為國際間重複課稅的消除或緩解，而有別於內國重複課稅；但解消此種國際重複課稅，主要仍聚焦在「法律上雙重課稅」的類型一即對同

73 原文：the later of: 4 years from the filing of the estate tax return; the expiration of any extension of time for paying the Federal estate tax; or 60 days after a final decision of the Tax Court on a timely filed petition for redetermination of a deficiency.

74 美國所簽定個別遺贈稅約的比較與分析，詳請參照 SCHOEBLUM, MULTISTATE AND MULTINATIONAL ESTATE PLANNING § 21.05 以下。

一筆所得在同一主體上重複課稅類型。對於「經濟上雙重課稅」一亦即就同一筆所得對不同主體的重複課稅類型，並非租稅條約所處理的主要對象。準此，經濟上重複課稅的問題，一方面有賴其他規範機制（如多邊租稅條約）⁷⁵，另一方面也取決於內國的政策決定（亦即是否容許此類重複課稅的存在）。

肆、管見：全球共同體的管制結構－以全球最低稅負制（GMT）為例

一、管制環境：結構的進路

最低稅負制的構想早在二〇二〇年便已成型，其後於二〇二一年將其稅率定在十五%，並透過開放性架構（即 IF）的設計推展至全球各轄區。隔年（二〇二二年）再發布 GloBE（Global anti-iBase Erosion）規則作為落實的細部規範，亦即所得涵蓋原則（Income Inclusion Rule，下稱 IIR）與徵稅不足之支出原則（Under Tax Payments Rule，下稱 UTPR）。復隔年二〇二三年，OECD 再發佈相關課稅指南。如今二〇二四年，第二支柱規則已於多國生效。臺灣於二〇二四年初則將內國的最低稅負制的稅率，從十二%提高至十五%。在短短五年之內，以全球為課稅環境的管制結構，其方向明確，落實快速，跨國企業如應接不暇，稅務風險會提高。

若再回溯這一切稅改的浪潮至 BEPS 1.0 的版本，也就是「BEPS（稅基侵蝕與利潤移轉）」行動方案正式提出於二〇一三年，二〇一四年中間報告，二〇一五年最終報告，其行距今也約莫十年而已。而歐盟亦於最終報告發表，隨即提出反避稅指令（Anti Tax Avoidance Directive，簡稱 ATAD）以落實其管制，即 ATAD 1（2016）與 ATAD 2（2017）。由此可見全球（與歐盟）課稅者管制試圖的決心與信念。

75 詳言之，經濟雙重課稅的類型，在通行之 OECD 稅約範本之中規範在第 9 條，主要處理企業集團內部的移轉訂價課稅問題。此種企業內部的資產移轉，在經濟上雖然可能僅是單一集團不同部門的資源配置效率問題，但在法律上卻可能因發生所有權變動而造成額外的稅負效果。有關移轉訂價課稅的問題，國際之間實已多有討論以及相關立法以為回應（我國如所得稅法第 43 條之 1）。相關規範的內容，多半涉及如成本或利潤的估價等會計財金學門的背景知識。

二、管制者的擴大

細究兩大支柱的管制手段，其背後的想法可能是擴大參與管制者的範圍，以提高執行的成效。例如第一支柱強調課稅權的重新配置，亦即將企業利潤的課稅權，亦分配予所謂的市場國，外於居住國與來源國。

此類市場國的特徵，一般才是經濟活動（或消費行為）的發生地。但或因消費的形式新穎（如數位商品），無法透過原有的租稅法規框架加以掌握，從而成為納稅者進行跨國規劃的空間。

傳統雙邊租稅條約的管制結構，管制者僅為兩方締約國，透過定義何者為居住國，並進而決定來源國的有限課稅權。但支柱一則是在同樣具有利害關係卻因被管制者的規劃而無法享有稅收的第三國（通常是沒有 PE 的所在國），為其創設新的課稅權。

三、被管制者的擴大

而相較於美國法對課稅主體概念的擴大至各種課稅實體（tax entity），全球管制環境可謂有過之而無不及，亦即將在內國法下不具主體資格的分支機構（branch），特別是常設機構（permanent establishment，即 PE），也等同課稅主體視之。申之，第二支柱所提關於全球最低稅負制設計，在於確保來源國之稅收。

詳言之，集團成員的子公司如其利潤在居住國有效稅率低於十五%時，母公司所在國得透過 IIR 對該跨國企業集團課徵補充稅。若母公司所在國無法課徵補充稅，則改由實施 UTPR 之國家課徵所剩餘的補充稅⁷⁶。

傳統國際課稅原則是透過租稅條約為之，一般租稅條約的簽訂依照

76 IIR 指集團個體之利潤在居住管轄區的實質稅率低於最低稅率標準時，最終母公司或控股公司的居住國可將此部分利潤納入最終母公司或控股公司之利潤並予課稅，旨在為補充受控外國公司規定（CFC rule），而非取代之。UTPR 則是補充 IIR，當需要課徵補充稅時，而 IIR 沒有課徵，則根據 UTPR，針對具備員工人數及有形資產的集團個體，按相關比例以不允許費用抵扣或加計所得的方式課徵補充稅。各該管轄區與低稅區個體（Low-tax Constituent Entity，簡稱 LTCE）之間不需有連結或交易（亦即 UTPR 的徵稅國即使未支付任何款項予低稅區，仍可課徵低稅區的補充稅負）。參照，曾博昇，全球最低稅負制對我國企業之影響，月旦會計實務研究，第 72 期，2023 年 12 月，頁 13-19。進一步討論，曾博昇、藍元駿著，黃茂榮、葛克昌、陳清秀編，BEPS 行動方案 3，BEPS 行動方案與國際稅法，元照，2021 年，頁 579-611；作者進一步討論，YUAN-CHUN LAN, CONTROLLED FOREIGN COMPANY LEGISLATION 747-760 (2020).

OECD 範本或 UN 範本爲之，其背後「管制理念」在於居住國課稅優先，是以來源國（即他方締約國）之課稅權經常是處於退讓地位。

至於稅約範本中少數也賦予來源國課稅權的機制，特別是營業利潤（即範本第七條）部分，容許外國事業在來源國當地設置 PE 的情形，來源國就可歸屬於該 PE 的營業利潤享有課稅權。然而，在課稅實務操作上，經常被透過迂迴方式而加以避免，從而來源國的稅收並未因爲範本中對來源國的保障規定而有所確保。從而，全球最低稅負制的設計，可能寓有填補此一漏洞的想法。而跨國企業面對此種管制環境的挑戰，能否亦道高一尺，值得分析。本文則以涉及家族傳承的遺贈稅制爲中心。

四、GloBE 管制流程

第二支柱的管制三個程序（步驟），即（一）先確認適用對象及其所在課稅國，（二）其次再計算補充稅額，最後（三）適用 IIR 或 UTPR 向納稅義務人課徵。申述之，第一階段當中，所確認適用的管制對象即大型的跨國企業，所謂大型，指在四個會計年度中至少有兩個之合併年收入至少七．五億歐元。

值得一提者爲，年收入的計算也包含「排除實體（Excluded Entities）」之收入。此類實體可再細分爲「當然適用」與「自選適用」二者，前者再分兩類，第一類爲指政府監管且享受政策目的之免稅優惠者，如政府實體、國際組織、非營利組織、退休基金等。第二類爲租稅中立之投資工具（tax neutral investment vehicle）特性者，如退休基金、投資基金等。自選適用的排除實體，選擇之後效力維持五年。

至於集團成員（constituent entity，簡稱 CE）的性質也有規定，依序是：常設機構（PE）、穿透實體（flow-through entity）、稅務居民（tax resident）或企業之註冊登記地。

第二階段是補充稅額的計算。要之，便是以超額利潤（集團成員之 GloBE 所得減－實質性排除所得）作爲稅基，補充稅率（最低有效稅率－實質稅率）作爲稅率。申之，首先透過特別會計方法計算集團成員的 GloBE 損益後，再就各集團成員在各國已繳納的稅額（covered tax），從而計算出集團的實質稅率（Effective Tax Rate，簡稱 ETR）。準此，某國的補充稅額，便是上述的稅額再加上外補充稅，再扣掉合格最低補充稅（QDMTT）後即是。⁷⁷

77 王珮璇，全球最低稅負制過渡期安全港條款之探討－以我國上市半導體業公司爲例，

第三階段才是由 IIR 與 UTPR 兩規則決定擔任之納稅人，而此部分須搭配受控外國公司法則（Controlled Foreign Company，簡稱 CFC）。申之，內國法有 CFC 法則者，優先適用之，若無相關立法，方有 IIR 的適用。而在適用 IIR 仍有所不足時，方為 UTPR 的適用時機。⁷⁸

具體課徵方式而言，針對適用所得涵蓋原則（即 IIR）之最終母公司（Ultimate Parent Entity，簡稱 UPE）所在國，其補充稅之課徵是依自下而上（top-down）的法則。至於已實施 IIR 者，則其最終母公司則依分離所有權原則（split-ownership rule）。

由此可知，全球徵納共同體中課稅原則的實踐，高度仰賴成員主動自發性的遵從，體現互賴。而此種互賴性的基礎，可能在於考量徵納共同體當中成員國的差異與各自需求。申之，過去 OECD 租稅條約範本將課稅權過度歸屬給居住國而對來源國有失公允的問題，如今在 OECD 兩大支柱的架構下，似乎轉變（或正名）為高稅率國家與低稅率國家之間課稅權歸問題。雖然居住國一般多為高稅率，而來源國則多採低稅率，但支柱二專就影響實質稅負的稅率著墨，並積極調整高稅率國與低稅率國二者的課稅權，以兼顧開發中國家課稅權的政策目標（即 STTR 的規定，以下申述）。畢竟就管制結構而言，利害關係人已不再是雙邊條約之雙方締約國而已，而是整個企業集團佈局的各所在國。

針對跨國企業集團將支出（特別是以權利金形式）將利潤從來源國轉移到低稅國，第二支柱保障來源國的方式為應予課稅原則（Subject To Tax Rule，簡稱 STTR）以及合格國內最低稅負制（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax，簡稱 QDMTT）二者。

STTR 與 GloBE 的適用方式不同，後者有待各成員國將之內國法化，而前者則需依附在雙邊租稅條約；從而，條約法作為特別法，STTR 效力優先於 GloBE，亦即寓有課稅權優先給予來源國而居住國退讓的想法。此種設計，與租稅條約中課稅權優先分配予居住國的管制方式，有所不同。

不過就徵收面而言，STTR 所收取僅為補充稅（稅率目前為九%），稅基取決於與徵收國當地所得稅的差額。就此觀之，來源國的課稅權並非絕對。

財稅研究，第 53 卷第 1 期，2024 年 1 月，頁 145。

78 作為補充機制，UTPR 的管制方式為比例課徵補充稅，拒絕抵扣費用與預扣稅等。

五、管見

（一）遺產之重複課稅

在稅制上，所謂重複課稅，應分為形式重複課稅與實質的重複課稅；前者乃針對同一稅源課徵不同種類的租稅，如在所得賺取時課徵所得稅，支出是課消費稅，此乃採取複式稅制國家均難免存在的現象。後者可再分為兩種，一為相同課稅主體就同一租稅客體但對「不同納稅主體」課稅，如國家對債權人收取之利息課稅，同時也不允許債務人所支付的利息作為稅上費用扣除；另一為「不同課稅主體」，就同一租稅客體對同一納稅主體課稅，如不同政府或不同國家政府之間。⁷⁹

換言之，重複課稅之類型，涉及主體（課稅與納稅）與客體之排列組合。⁸⁰本文所探討者一即國際間遺贈稅重複課稅之緩解—主要為最後一種，但也可能及於其他組合如被繼承人其贈與稅和遺產稅的重複課徵；倘被繼承人之境外遺產所在國之內國稅制與居住國不同者，則更可能涉及前述各種重複課稅類型的綜合。以 Block 案為例，德國稅務居民其置於西班牙的遺產，該遺產除可能因位在西班牙（物的連結）而成為西班牙稅法之課稅對象，又因被繼承人死亡時為德國居住者（人的連結）而同時為德國繼承稅法之課稅對象。

而家族集團如資產佈局世界各地，其成員於世代傳承之際，必然要細究其國際之間生前財產的各種重複課稅風險。

（二）商法主體與稅法主體

承前所述，美國法在管制手段上也是將課稅主體的概念擴大至各種課稅實體（tax entities），此種操作有其與全球管制方式相近之處。要之，在商法規範中，美國商業實體（business entity）共計五種組織形式，即獨資、合夥、有限責任公司（Limited Liability Company，簡稱 LLC）以及 S 法人（S Corporation）與 C 法人（C Corporation）。但在稅法上，美國稅局有時會基於租稅原因而重新進行認定。申之，當公司不具經濟實質時，即穿透公司形式而直接向企業主（owners）課稅，此其一。另一

79 張則堯，財政學原理，經濟月刊社，1988 年，頁 190 以下；遺贈稅部分討論，蘇慧君，從約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財政研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 181-182。

80 進一步討論，黃茂榮，重複課稅，稅法總論（第三冊），植根，2008 年，頁 301-338。

則是將合夥形式視為公司而對之課稅⁸¹。就獨資課稅而言，由於企業主與事業本身合一，稅法上原則也沒有個別區分的必要。少數例外是當企業主將資產捐贈予獨資事業時不予認列。⁸²

美國跳脫私法組織形式，其原因具體有數。其一在避免納稅人利用公司與個人的稅率上的差異。另一原因，則是直接對企業主課稅，避免其不當享受公司的福利性所得（fringe benefits）的租稅優惠⁸³。不過就後者而言，將合夥視為公司可能導致重複課稅。此外，所因此喪失的導管地位（conduit status）使得合夥組織的虧損無法由合夥人在報稅時認列。

一般而言，納稅人的納稅義務乃因其組織形式而異，惟 S 公司卻得選擇類似於合夥組織的租稅待遇⁸⁴。聯邦行政命令有所謂的工具箱（check-the-box）規則，容許特定實體在稅法上被歸類為合夥組織⁸⁵。至於有限責任公司（LLC），則為一種結合了法人特徵（企業主有限責任）與合夥特徵（課稅對象為實體本身）的混合實體。至於其實體究為有限責任公司或有限責任合夥，主要取決於州法⁸⁶。

（三）經濟上重複課稅

獨資、合夥與有限責任公司無重複課稅問題，因為企業主與實體在稅法上並非各自獨立的主體，從而是在實體階段並不課稅。對之，公司在稅法上最主不利處便是重複課稅。申之，實體須就公司盈餘納稅，企業主則須就盈餘分配納稅。

在此 S 公司可以避免重複課稅，同時可以適用較低稅率。但 S 公司有其股東人數與類型的限制。此外，此類實體在特別情況下也要納稅。最後就是 S 公司的股利分配政策會面臨「資金適時適所（wherewithal to pay）」的難題⁸⁷。

另在組織形式選擇時，也要考量州的稅負。以有限責任合夥或公司

81 Hoffman, Raabe, Smith & Maloney, *supra* note 20, at 13-2.

82 因此成本計算依原始取得的成本來算即移轉成本基礎（carry-over basis）。惟若該資產係供個人使用，則應計基礎則為調整後基礎與市價孰低法（the lower of adjusted basis or the fair market value at the date of contribution），Hoffman, Raabe, Smith & Maloney, *supra* note 20, at 13-5.

83 Hoffman, Raabe, Smith & Maloney, *supra* note 20, at 13-2.

84 I.R.C. 第 1361 條至第 1362 條。

85 Reg. § 301.7701-1 以下。

86 Hoffman, Raabe, Smith & Maloney, *supra* note 20, at 13-3.

87 Hoffman, Raabe, Smith & Maloney, *supra* note 20, at 13-6.

形式為例，假設估預營運損失將持續數年，而企業主決定採用公司形式，旨在讓損失全數數由公司承受。但採 S 公司的結果，公司損失便可流向股東，而作為其個人費用之扣除部分。然而，在州所得稅之扣除須視所涉州法是否容許，倘採用的是有限合夥的形式，一般而言可以扣除⁸⁸。

實則課稅的差異，主要在於導管概念與實體概念二者。前者將實體視為企業主的延伸，而後者則將實體視為一獨立於企業者的主體。此種觀點上的差異也造成諸如，出資予實體的認列、所有利益的計基、營運結果、分配時的認列、被動活動的損失、風險規則以及特殊分配等的不同⁸⁹。

（四）遺產作為課稅主體

依上述邏輯，美國稅法似乎也將遺產與信託二者視為某種以財產或基金所組成的實體。是以信託（trust）或遺產（estate）的課稅所得，也是歸屬於實體本身或是其受益人（beneficiaries）。此舉也可能產生經濟上重複課稅的問題。美國內地稅法的 J 分項（Subpart J, § 641-692）規定了信託、遺產及其受益人其所得課稅的穿透原則，簡言之，其處理方式是由收受之人就其收受部分繳納稅捐⁹⁰。

遺產（estate）創立於每個自然人死亡之時，其任務在於收集並保存死者所有資產，了結所有債務，並將所餘分配給法律或遺囑所認定之繼承者。一般其創設至少有三方關係人，即死者、執行人以及受益人，而遺產的運作受到死者居住州的遺囑法（probate laws）所監督，而遺囑內容之解釋歸由遺囑法院。

由於遺產的範圍，州法（稱 probate estate）與聯邦法（稱 gross estate）不同，因此不屬前者範圍的遺產將不受執行人（或管理人）所支配。例如死者作為共有財產則依州財產法移轉，保險收益的移轉直接透過所簽之保險契約⁹¹。

遺產在稅法上為獨立的納稅實體。由於其終結取決於死者之資產或所得盡數分配之時、債務全數了結以及其他業務完成之時，因此有其不確定性，從而也成為移轉所得的策略工具⁹²。惟若遺產的存續期間被不當

88 Hoffman, Raabe, Smith & Maloney, *supra* note 20, at 13-9.

89 Hoffman, Raabe, Smith & Maloney, *supra* note 20, at 13-5.

90 Hoffman, Raabe, Smith & Maloney, *supra* note 20, at 20-6.

91 Hoffman, Raabe, Smith & Maloney, *supra* note 20, at 20-7.

92 例如受益人之所得可適用較低稅率·Hoffman, Raabe, Smith & Maloney, *supra* note 20, at

延長，國稅局有權介入終止⁹³。

伍、結語

本文從國際間重複課稅的現象與緩解機制出發，探討因家族傳承所生遺產與贈與稅制的問題。而本文集中在美國遺贈稅約的討論。

透過管制理論的分析方法與推展，本文分從內國、國際及至全球的管制環境中，逐一探討死亡稅制的管制情節。申之，即不同管制環境之中，其管制的規範基礎、管制權限的分配、具體管制流程及至於比較管制結構（如管制目的、手段與配套措施）的異同。

本文認為租稅條約（在此特指遺贈稅約）作為國際間重複課稅現象（在此指遺贈稅）的緩解機制，同時涉及前述不同管制結構的互動（亦即美國內國遺贈稅制、所簽訂之遺贈稅約、國際組織之稅約範本、境外財產所在國之內國稅法等），而須一併加以考量。

本文將重複課稅的處理，解為不同管制結構當中不同課稅權的衝突，從而其緩解機制因衝突類型不同而異。如從權利與救濟層次出發，（一）在內國管制環境中（以美國為例），由於管制法院不只一個，且管制程序不同，因此提供納稅人在救濟上有其策略的考量。（二）就國際管制環境之中（以租稅條約為例），可知救濟方式繫於相互協議程序，而以雙方締約國之稽徵機關作為主要媒介，納稅人的主體性較為淡薄。

在死亡稅的脈絡中遺產稅與贈與稅二者具有一定的相互關係。本文認為可以進一步在不同情節中觀察。申之，美國架構中遺贈稅二者接近互補，我國架構雖強調互補，但二者未若美國制度緊密。

美國對課稅實體的認識，除了各式公司實體之外亦及於遺產與信託財產。就對臺灣的影響而言，台美租稅協議尚未簽署但正值開啓討論之際，本文藉此機會拋磚引玉，祈供方家不吝指正。

20-5.

93 Reg § 1.641 (b) -3 (a).