

稅法各論

《下》



陳清秀 著



元照出版提供 請勿公開散布。

元照出版公司

第一章

遺產稅



壹、前言

遺產及贈與稅均採取屬人主義，對於經常居住在我國境內之個人，應就其全球遺產課稅以及贈與財產課稅，其中涉及境外財產部分，即常與外國課稅主權競合，導致重複課稅問題。為能使納稅義務人租稅負擔不致於因為重複課稅而過重，OECD在1982年採用之「繼承稅條約範本」（有關遺產、繼承財產及贈與財產之課稅，為避免雙重課稅，而由A國與B國所締結之之條約）（Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts）¹承認被繼承人或贈與人之居住地國（持有課稅上住所），享有全球財產之課稅權，而另一方國家則享有限制的課稅權，以排除重複課稅²。然而在實際運作上，似乎締結此類避免重複課稅之條約相對較少，以日本為例，因為在國內法上，是否為無限制的納稅義務人，是以「繼承人或受贈人」在日本國內有無「住所」為要件，而與被繼承人及贈與人之住所無關。而上述OECD「繼承稅條約範本」，則是以「被繼承人或贈與人」在國內有無「住所」為要件，作為承認無限制納稅義務之判斷標準，導致與日本國內法相衝突，無法取得協調統合，因此日本對於「繼承稅條約範本」聲明全部條款保留³。

¹ DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264177277-en>（瀏覽日期：2017年9月1日）。

² 赤松晃，相續稅、贈與稅の國際的側面～日本の相續稅條約締結ポリシーへの新たな視點～，日稅研論集，61号，相續稅、贈與稅の諸問題，2011年，公益財団法人日本稅務研究センター，頁302。本公約第9B條稅額扣抵法（CREDIT METHOD）。

³ 赤松晃，相續稅、贈與稅の國際的側面～日本の相續稅條約締結ポリシーへの新

4 ● 稅法各論（下）

一般而言，一個國家對於境內財產（遺產或贈與財產）享有優先課稅權，而就全球財產擁有課稅權之國家，則應承認境外財產之稅額扣抵，以免重複課稅。在此應可從憲法上財產權之保護義務，導出課稅權行使之界限，亦即不應因為跨國之重複課稅，導致整體租稅負擔過重，而導致妨礙跨越國境之資本流通自由⁴。

貳、遺產稅之性質與課稅正當性依據

一、遺產稅之性質

（一）財產稅說

另有認為遺產稅視為財產稅的性質，來加以課徵，即針對被繼承人死亡時的遺產總財產，作為「最後的財產稅」，來加以課稅。具有補充被繼承人所得之所得稅性質。因此是把握被繼承人之經濟上負擔能力進行最後的課稅，由於是以尚未分割的遺產作為課稅基礎，因此無法考慮被繼承人與繼承人間親疏遠近因素。英美法系國家採取此種課稅的方法。

（二）所得稅說：作為廣義的所得稅性質

遺產稅如採取繼承稅捐觀點，則課稅基礎並非以遺產總額為課稅基礎，而是原則上以個別的繼承人之繼承所得利益，作為課稅基礎⁵。因為被繼承人死亡而由繼承人取得繼承財產，因此增加其繼承人（受領人）之經濟上給付能力，而具有課稅之正當性。遺產稅就此而言，也可認為是繼承人因為繼承財產而淨資產增加，獲得利益，而被課稅，故具有「利得稅」（Bereicherungssteuer）性質，屬於廣義的所得稅⁶。

依據此說，遺產稅屬於對人稅（Subjektsteuer），對於受益人課

たな視點一，日稅研論集，61号，相續稅、贈與稅の諸問題，2011年，公益財団法人日本稅務研究センター，頁302。

⁴ Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 15 Rz. 47.

⁵ 德國遺產稅即採取繼承稅制，參見黃士洲，台灣、德國遺產稅的法制與執法經驗交流，月旦財經法雜誌，13期，2008年6月，頁187（191）以下。

⁶ Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2012, § 13 Rz. 102.

稅，而不是對於財產課稅之對物稅（Objektsteuer）。由於繼承稅是以個別的繼承人之繼承所得財產課稅，因此，如盡可能將遺產分配與多數繼承人時，則因分散所得遺產之結果，在繼承稅採取累進稅率之情況下，可減輕整體的稅捐負擔。

遺產稅如果改成繼承稅，以繼承人因繼承而取得之遺產作為課稅對象，亦即以各個繼承人之實際繼承利益作為課稅客體時，則其作為廣義的所得稅性質，更加明顯。

遺產稅與所得稅仍有不同，遺產稅並未與參與市場價值之創造相結合，亦即並非把握市場所得，而是與「財產之移轉」連結。遺產稅並非對於收益或應有收益課稅，而是與財產狀態連結，對於所繼承移轉之財產課稅。屬於資產稅之性質。因此，遺產稅之估價標準，並非財產之「收益價值」，而是財產之「交易價值」⁷。

遺產並不宜納入所得稅法上之所得課稅，其理由有二：一為遺產並非經常發生之所得，與一般經常性所得不同，如果將遺產併入所得，則勢必使課稅所得累積成鉅額所得，適用累進稅率結果，將使所得稅負擔過重。二為遺產應考慮繼承人等生存需要，而特別給予高額之免稅額或扣除額。另有認為遺產稅率構造應按照繼承人之親疏遠近不同而給予差別待遇。其稅率構造有其特殊性。如果將遺產併入所得課稅，將使所得稅法上之免稅額及扣除額之構造規定複雜化，難以處理⁸。

（三）移轉稅說

由於遺產及贈與稅，在形式上，與法律上之財產移轉行為相連結，故有認為其屬於對於財產之移轉行為課稅，而可歸屬於法律上移轉稅（Rechtsverkehrsteuern, Transfer tax）之一種⁹。然而單純從參與法律上移轉之行為，並無法導出其具有稅捐上給付能力，故不宜以法律上移轉行為之形式上過程，作為正當化課稅之依據。

⁷ Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2012, § 13 Rz. 104.

⁸ Tipke, Steuerrechtsordnung, Band II, 1993, S. 747.

⁹ BFH BStBl. 1983 II, 179, 180.

6 ● 稅法各論（下）

二、遺產稅之正當性依據

（一）經濟上負擔能力說

遺產稅對於財富課稅，屬於直接稅，遺產或繼承遺產表彰納稅義務人之經濟上負擔能力。亦即因繼承而財產移轉，使繼承人在財產上有所增益，而提高其經濟能力，故具有課稅正當性¹⁰。遺產稅如改為繼承稅，僅就繼承人之繼承財產部分課稅，各繼承人各自為納稅義務人，不必負擔連帶納稅義務，更符合量能課稅原則之要求¹¹。

（二）社會政策工具說：財富重分配

我國早年實施遺產及贈與稅法，其中遺產稅是對於人死亡時所遺財產之課稅，其主要目的在促進社會財富之重分配。亦即對於繼承人不勞而獲之財產，課徵遺產稅，並採取累進稅率，最高稅率50%，更具有財富重分配效果。

然而實際上被繼承人生前即進行租稅規劃，而容易規避遺產稅，導致實際上稅收不多。並未能發揮財富重分配之效果。

（三）對價說？

遺產稅並不能認為是國家保障繼承權之對待給付，或具有國家參與共同繼承之意義。蓋只要符合量能課稅原則，即可課稅，而不需要進一步以對價說的觀點，來加以正當化。稅捐是一種無對待給付關係的無償給付，且有關遺產稅的衡量基礎，是以淨額的繼承財產利益為準，在此符合量能課稅原則，而不是對價或等價原則¹²。

（四）98年修法方向

98年1月12日修正遺產及贈與稅法，對於稅率結構，由「累進稅率」最高50%調降為10%「單一比例稅率」（第13條），以兼顧經濟發展，社會公義、國際競爭力及永續環境，配合整體稅制改革朝向輕稅簡

¹⁰ 藍元駿，租稅國理念下之財產繼承制度——以遺產稅之憲法意義為中心，世新法學，1卷1期，2007年12月，頁138（149以下）。

¹¹ 葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌，160期，2008年9月，頁45。

¹² Tipke, Steuerrechtsordnung, Band II, 1993, S. 751.

政之目標¹³。此次修法比較從財產使用之經濟效率以及國際租稅環境競爭力出發，為吸引資金回流臺灣所為減稅措施。具有經濟政策目的，但較少平均社會財富之社會目的考量。

(五)106年修法

在106年4月25日修正本法，認為「遺產稅之課徵對社會公平具正面意義，目前國際間實施遺產稅制之國家，大多數採行累進稅率。鑑於國際間對於財富分配議題日益重視，現行遺產稅稅率為單一稅率百分之十，外界時有稅率偏低可能造成世代不公之議論，為符合公平正義及社會期待，同時避免中小額財產者產生稅負遽增情形，並配合長期照顧服務財源之籌措，爰參據財政部一百零四年度委託研究計畫『我國遺產及贈與稅稅制檢討』報告建議方案，將原遺產稅單一稅率結構調整為三級累進稅率，各課稅級距稅率分別為百分之十、百分之十五及百分之二十¹⁴。」本次修法，一方面兼顧與所得稅稅率高達45%之均衡考量，參酌最低基本稅負稅率20%之作法，採取累進稅率，但從輕課稅之措施。是比較具有公平負擔之精神，較符合量能課稅原則。

三、遺產稅為基準日稅

遺產稅為基準日稅捐，以稅捐債務發生時點之各項狀況，判斷全部的課稅要件之存否。亦即原則上以被繼承人死亡時，作為稅捐債務發生時。釋字第311號解釋理由書即謂：「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，遺產及贈與稅法第十條第一項前段規定：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。」

釋字第597號解釋理由書謂：「定期存款自存款人死亡之翌日起，至該存款屆滿日止所生之利息，係繼承開始後，由繼承人所繼承之定期存款本金及所從屬之抽象利息基本權，隨時間經過而具體發生，故該利

¹³ 參見97年10月27日行政院送立法院審議之遺產及贈與稅法部分條文修正草案。

¹⁴ 本法修正立法理由說明。

8 ● 稅法各論（下）

息並非被繼承人死亡時遺有之財產，自非屬應依遺產及贈與稅法第一條第一項規定課徵遺產稅者，亦非——所得稅法第四條第十七款前段規定，繼承人因繼承、遺贈或贈與取得之財產而免納所得稅者，乃繼承人本人之利息所得，而應……課徵繼承人個人綜合所得稅，以符扣繳稅款與租稅客體之實質歸屬關係。」

四、遺產稅名義上為國稅，實質上中央與地方共享

遺產及贈與稅名義上屬於國稅（財政收支劃分法第8條第1項第2款）。但稅收半數或主要歸屬於地方自治團體，實質上屬於中央與地方共享稅收之稅目。亦即應以在直轄市徵起之收入50%給該直轄市；在市徵起之收入80%給該市；在鄉（鎮、市）徵起之收入80%給該鄉（鎮、市）（財政收支劃分法第8條第3項）。

為避免「中央請客，地方買單」之不合理現象，2009年修法時，此次減稅所產生之稅收損失，宜由中央承擔，故依據修正遺產及贈與稅法第58條之1規定，本法於2009年1月12日修正之條文施行後，造成依財政收支劃分法規定應受分配之地方政府每年度之稅收實質損失，於修正現行財政收支劃分法擴大中央統籌分配稅款規模之規定施行前，由中央政府補足之，並不受預算法第23條有關公債收入不得充經常支出之用之限制。

前項稅收實質損失，以各地方政府於本法中華民國98年1月12日修正之條文施行前3年度遺產稅及贈與稅稅收之平均數，減除修正施行當年度或以後年度遺產稅及贈與稅稅收數之差額計算之，並計算至萬元止。

有關遺產稅之稅收統計如下¹⁵：

¹⁵ 參見財政部之財政統計資料庫，<http://web02.mof.gov.tw/njswww/WebProxy.aspx?sys=100&funid=defjspf2>，瀏覽日期：2017年8月27日。

國家圖書館出版品預行編目資料

稅法各論／陳清秀著. -- 初版. -- 臺北市：
元照, 2018.1

冊；公分

ISBN 978-986-255-984-0 (下冊：平裝)

1.稅法 2.論述分析

567.023

106019831



元照出版提供 請勿公開散布

稅法各論《下》

5C246RA

2018年1月 初版第1刷

作者 陳清秀
出版者 元照出版有限公司
100 臺北市館前路 18 號 5 樓
網址 www.angle.com.tw
定價 新臺幣 550 元
專線 (02) 2375-6688
傳真 (02) 2331-8496
郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-986-255-984-0