

大學
用書

2019年修訂二版

稅法 各論 (下)

陳清秀 著



購書請上：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=11058>

稅法各論

《下》



陳清秀 著



元照出版

搶先試閱版

元 照 出 版 公 司

購書請上：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=11058>

二版序

本書為「稅法各論」（下冊），內容對於遺產及贈與稅、房屋稅、地價稅、土地增值稅、契稅、印花稅、證券交易稅、期貨交易稅、使用牌照稅、貨物稅、菸酒稅、娛樂稅以及關稅等各項租稅法規，進行理論分析探討，自第1版出版後，部分租稅法令已有變動，實務見解也有更新，爰進行更正補充，同時增補不動產稅捐有關之估價理論問題，以充實本書內容。

理論部分主要參考德國及日本稅法學說見解，並以之作為符合事件本質合理性要求之「法理」，據以對於稅法各項問題，進行解析詮釋，期盼從「事件本質合理性」觀點，探討稅法上各項問題。

本書惠蒙元照出版公司相關編輯同仁協助編輯校對，備極辛勞，謹此致謝。 元照出版  搶先試閱版

內容仍有繼續精進空間，留待日後繼續改善，謹請各方賢達及稅法學愛好者共同雅正。

作者 陳清秀 謹誌

於東吳大學法學院

2019年8月2日

序　言

憲法第19條規定國民有依法律納稅之義務，課稅案件是每年大量反覆發生，以獲得國家或地方自治團體之財政收入，支應國家或地方自治團體公共任務之財政需要。在課稅過程中，難免發生爭議情形，因此，稅務訴訟案件每年都占國內行政訴訟實務案件之最大宗，值得租稅法學界關心。

有關租稅法問題，在租稅法理上應如何處理，較為妥當，值得探討。以往國內租稅法學理論研究，較偏重稅法總論之問題探討，至於稅法各論問題，則相對研究較少，尤其對於稅法各論進行系統化與體系化之分析研究，尚不多見，而仍有進一步探討必要。

作者有鑑於此，特別針對稅法學上重要領域，包括各項稅捐種類之性質以及其課稅正當性法理基礎等基本問題，進行體系化分析研究，於103年間出版「稅法各論」（上），探討所得稅法、所得基本稅額條例以及營業稅法相關問題。

本書為「稅法各論」（下），內容對於遺產及贈與稅、房屋稅、地價稅、土地增值稅、契稅、印花稅、證券交易稅、期貨交易稅、使用牌照稅、貨物稅、菸酒稅、娛樂稅以及關稅等各項租稅法規，進行理論分析探討，期盼能為國內稅法學研究發展，作出適當貢獻。

本書理論部分主要參考德國及日本稅法學說見解，並以之作為符合事件本質合理性要求之「法理」，據以對於稅法各項問題，進行解析詮釋，期盼從「事件本質合理性」觀點，探討稅法上各項問題。

購書請上：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=11058>

本書惠蒙元照出版公司相關編輯同仁協助編輯校對，備極辛勞，
謹此致謝。

本書內容仍有繼續精進空間，留待日後繼續改善，謹請各方賢達
及稅法學愛好者共同雅正。

作者 陳清秀 謹誌
於東吳大學法學院
2017年10月24日



元照出版

搶先試閱版

目 錄

二版序

序 言

第一篇 財產稅

第一章 遺產稅

壹、前 言	3
貳、遺產稅之性質與課稅正當性依據	4
一、遺產稅之性質	4
二、遺產稅之正當性依據	6
三、遺產稅為基準日稅	7
四、遺產稅名義上為國稅，實質上中央與地方共享	8
參、稅捐主體	9
一、無限制納稅義務人與限制的納稅義務人	9
二、以遺產繼承人為納稅義務人	10
三、數人繼承，以全體繼承人為連帶債務人	15
四、遺囑執行人與遺產管理人	16
肆、稅捐客體	17
一、稅捐客體之範圍	18
二、擬制遺產：視為遺產之贈與	18
三、不屬於遺產的情形	19
四、不計入遺產總額之項目	19

伍、稅捐債務之發生	21
陸、稅基計算	21
一、淨額遺產課稅原則	21
二、時價課稅原則與收益價值課稅	22
三、實質課稅原則	32
四、信託財產之估價	36
五、消極財產之減除	37
六、婚姻關係之保障：剩餘財產差額分配請求權之扣除	39
七、基於家庭照顧原則，應予扣除之項目	42
柒、稅 率	44
一、平均社會財富與促進經濟發展目的之價值衝突	44
二、本於量能課稅原則，採取超額累進稅率	45
捌、重複課稅之排除	46
一、國外雙重課稅之排除	46
二、遺產及贈與稅之重複課稅之排除	47
三、土地增值稅重複課稅之排除	48
四、所得稅重複課稅之排除	48
玖、減免優惠	50
一、基於永續發展原則，繼續農業使用之農業用地， 繼承免稅	50
二、公益慈善捐贈扣除	52
三、促進社會保障及產業發展政策目的之稅捐優惠	52
拾、租稅規避之防止	52
一、躉繳保費之稅捐規避	52
二、家族間關係人不合常規交易	53
拾壹、稽徵程序	53
一、稅捐申報	53
二、調查核定	56

三、實物抵繳	56
四、稅捐保全	58
拾貳、罰 則	61
一、未依限申報或短漏報遺產稅之處罰.....	61
二、逃漏稅之處罰	61
三、違背禁止處分之處罰	61
四、自動補報免罰	62
拾參、未來稅制改革方向.....	62

第二章 贈與稅

壹、前 言	64
貳、課稅正當性.....	65
一、概 說	65
二、國際租稅條約避免重複課稅.....	66
參、贈與稅之課稅要件	67
一、課稅主體.....	67
二、課稅客體.....	71
三、稅捐客體之歸屬	91
四、稅 基	98
五、稅 率	106
六、減 免	107
肆、稅捐債務之發生	108
一、贈與契約訂立時	108
二、信託契約訂立時	109
三、贈與契約解除或撤銷對於稅捐債務之影響	110
伍、稽徵程序	111
一、申報義務人及受理申報機關.....	111
二、合併申報.....	112
三、延長申報期限.....	112

四、調查核定.....	112
五、實物抵繳.....	113
六、搜 索	114
七、稅捐保全.....	114
八、滯納金	114
九、檢舉獎金.....	115
陸、罰 則	115
一、逃漏稅之處罰.....	115
二、未繳清稅款而辦理移轉登記.....	115
三、第三人違反協力義務之處罰.....	115

第三章 房屋稅

壹、前 言	116
貳、房屋稅作為財產稅之正當性依據試閱版.....	116
一、概 說	116
二、基礎說：量能課稅原則	117
三、對價說：量益原則（受益負擔原則）	118
四、社會及經濟政策功能說	118
參、房屋稅的收入性質及其課稅立法權.....	119
一、地方稅	119
二、房屋稅的課稅立法權	119
肆、稅捐主體：納稅義務人.....	120
一、一般情形：房屋所有權人	120
二、管理人或現住人	123
三、信託房屋：受託人	123
伍、課稅客體	124
一、房屋及其附屬建築物	124
二、無法使用收益之房屋，不納入課稅範圍	126

陸、稅 基	126
一、房屋估價之認定基準	126
二、房屋標準價格	130
三、臺北市房屋評價方式	137
四、房屋現值核計之救濟	140
五、不動產評價委員會	142
柒、稅 率	142
一、法定限制稅率	142
二、實際稅率——以臺北市為例	145
三、各項稅率之適用	145
四、房屋稅應納稅額核算公式	148
捌、減 免	148
一、公有公用房屋，免徵房屋稅	148
二、私有房屋供公用、公益使用之免稅	148
玖、稅捐稽徵程序	151
一、協力義務：房屋稅之申報	151
二、課稅處分：固定時間開徵	154
三、稅捐保全	155
拾、罰 則	156

第四章 地價稅

壹、概 說	157
貳、課稅正當性	158
一、概 說	158
二、地價稅之法律性質	159
三、憲法上土地不動產課稅之價值理念	166
參、課稅規範依據	169
一、概 說	169
二、法規競合問題	170

肆、課稅要件	171
一、課稅主體：納稅義務人	171
二、課稅客體	173
三、課稅客體之歸屬	176
四、稅 基	177
五、稅 率	188
伍、稅捐債務之成立	197
陸、稽徵程序	198
一、概 說	198
二、協力義務：特別稅率之申請	198
三、課稅處分之通知、公告及行政救濟	200
四、納 稅	202
五、稅捐保全與代繳	202
柒、罰 則	203
捌、結 語	204

第五章 土地增值稅

壹、概 說	205
貳、課稅正當性	205
參、課稅要件	208
一、稅捐主體	208
二、稅捐客體	209
三、稅捐客體之歸屬	218
四、稅 基	220
五、稅 率	231
六、稅捐減免	238
七、自用住宅土地等重購之退稅	243

肆、稽徵程序	244
一、概 說	244
二、稅捐申報.....	245
三、課稅處分與納稅	249
伍、罰 則	256
一、未辦竣權利移轉登記，再行出售之處罰	256
二、受贈土地之財團法人違規之處罰.....	257
三、農業用地移轉，違規使用之處罰，已經廢止	258

第二篇 交易稅

第六章 契 稅

壹、概 說.....	261
貳、契稅課稅之正當性	261
參、契稅之課稅要件	262
一、租稅主體	262
二、課稅客體	263
三、稅 基	272
四、稅 率	275
五、稅捐債務發生時點.....	275
肆、稽徵程序	276
一、稅捐申報	276
二、課稅處分	279
三、稅捐保全	280
四、間接強制手段	280
伍、罰 則	281

第七章 印花稅

壹、概 說.....	282
貳、課稅要件.....	283
一、稅捐主體	283
二、稅捐客體	285
三、稅基及稅率	294
四、減 免	297
參、稅捐債務之發生及變更	299
肆、稽徵程序	301
一、繳納方式	301
二、彙總繳納	301
三、印花稅之檢查	302
伍、罰 則	303
一、行為罰	303
二、漏稅罰	303
三、分別處罰與擇一從重處罰	304
四、本稅與處罰之關係	304

第八章 證券交易稅

壹、前 言	305
貳、課稅正當性及其法律性質	307
一、課稅正當性	307
二、法律性質：境內交易稅	309
參、課稅要件	312
一、稅捐主體	312
二、稅捐客體	312
三、稅 基	316

四、稅 率	317
五、減 免	320
肆、稅捐債務之發生	322
伍、稽徵程序	324
一、代徵稅款	324
二、自繳稅款	325
三、彙總繳納稅款	325
四、稅務檢查	325
五、證券發行公司之協力義務	325
六、納稅與錯誤更正	326
七、代徵獎金及檢舉獎金	326
陸、罰 則	327
一、違反協力義務之處罰：怠報金	327
二、滯納金	327
三、違反代徵或自繳義務之處罰	328
四、逃漏稅捐之處罰	328

第九章 期貨交易稅

壹、前 言	329
貳、課稅正當性與法律性質	330
一、正當性	330
二、法律性質	331
參、課稅要件	332
一、課稅主體	332
二、課稅客體	332
三、稅 基	336
四、稅 率	337
五、稅捐債務之發生	341

肆、稽徵程序.....	341
一、代徵.....	341
二、核定補稅.....	344
伍、罰則.....	344

第十章 使用牌照稅

壹、概說.....	345
貳、法律性質.....	346
一、交易稅說.....	346
二、財產稅說.....	346
三、檢討.....	347
參、使用牌照稅與汽車燃料使用費之區別.....	347
肆、課稅要件.....	348
一、稅捐主體.....	348
二、課稅客體.....	349
三、稅捐客體之歸屬.....	350
四、稅基及稅率.....	351
五、免稅.....	358
六、稅捐債務之發生.....	359
伍、稽徵程序.....	360
一、課稅處分.....	360
二、稅捐保全措施.....	361
三、職權調查與協力義務.....	362
四、拍賣欠稅之遺棄車輛.....	362
五、加徵滯納金.....	362
陸、罰則.....	363
一、概說.....	363
二、逾期未完稅之交通工具，仍使用之處罰.....	364
三、報停、繳銷或註銷牌照之交通工具仍使用之處罰.....	366

四、違反臨時牌照使用期間規定之處罰.....	368
五、新購未領牌照之處罰.....	369
六、使用牌照轉賣、移用之處罰	369
七、非交通工具行駛道路之處罰	371

第三篇 特別消費說

第十一章 貨物稅

壹、概 說.....	375
貳、貨物稅之性質	375
參、課稅要件.....	377
一、稅捐主體	377
二、稅捐客體	379
三、稅基及稅率	382
肆、免稅與退稅	388
一、免 稅	388
二、退 稅	392
伍、稽徵程序.....	392
一、稅籍登記	392
二、自動報繳稅捐	393
三、其他協力義務	394
陸、罰 則.....	394
一、違反協力義務之處罰	394
二、違反申報義務之處理：加徵滯報金.....	395
三、違反繳納義務加徵滯納金及利息	395
四、逃漏稅之處罰	395

第十二章 菸酒稅

壹、概 說.....	398
貳、課稅正當性依據	399
一、菸稅之課稅正當性依據	399
二、酒稅之課稅正當性依據	399
參、課稅要件.....	401
一、稅捐主體：納稅義務人	401
二、稅捐客體	402
三、稅基（課稅標準）與稅率	404
肆、稅捐債務發生時點.....	407
伍、免稅與退稅	408
一、免 稅	408
二、退 稅	408
陸、菸稅之課稅爭議	408
一、稅收專款專用問題.....	408
二、理想酒稅制度問題.....	410
柒、稽徵程序.....	411
一、協力義務	411
二、違反申報義務之處理	412
三、逃漏稅案件之搜索	412
捌、罰 則	412
一、違反登記等協力義務之處罰	412
二、違反申報義務之處理：加徵滯報金與怠報金	412
三、逾期繳納之處理：加徵滯納金	413
四、逃漏稅之處罰	413
五、違反專賣價格之處罰	414

玖、稅款收入專款專用	414
拾、健康福利捐	414

第十三章 娛樂稅

壹、概 說	416
貳、課稅正當性	417
參、課稅要件	418
一、課稅主體	418
二、課稅客體	420
肆、稅 基	422
一、視聽歌唱業收費額	423
二、娛樂場所收費額	423
三、高爾夫球場收費額	424
伍、稅 率	425
陸、稅捐減免	429
一、免 稅	429
二、減 稅	430
柒、稅捐債務之發生	431
捌、稽徵程序	432
一、稅籍登記之協力義務	432
二、代徵稅款之協力義務	432
玖、娛樂票之發給	433
拾、課稅處分	433
一、概 說	433
二、溢繳稅款之退稅	433

拾壹、罰 則.....	434
一、違反稅籍登記之協力義務	434
二、違反代徵義務	435

第四篇 關 稅

第十四章 關 稅

壹、前 言.....	439
貳、課稅正當性	440
一、財政關稅：財政收入目的	440
二、保護關稅：保護本國產業	440
參、關稅之法律性質	442
一、消費稅	442
二、社會目的規範稅	442
三、國 稅	442
肆、關稅課徵之規範依據	443
一、國內法	443
二、國際法	443
伍、課稅要件	448
一、稅捐主體	448
二、稅捐客體	449
三、稅 基	456
四、稅 率	463
五、減 免	466
六、保 稅	469
陸、稅捐債務之發生	472
一、原 則	472
二、特殊情形	473

柒、稽徵程序	473
一、概說	473
二、電子化報關程序.....	475
三、稽徵程序之優惠制度（AEO制度）	476
四、查驗與事後稽核.....	477
五、課稅處分及其前置程序.....	478
六、相關業者之協力義務	480
七、納稅	481
八、稅捐保全	482
九、核課期間	484
十、徵收時效期間	484
十一、退稅	485
十二、不得進口物品之處理	486
捌、特別關稅	489
一、平衡稅	489
二、反傾銷稅	489
三、報復關稅	490
四、額外稅額	490
玖、罰則	490
一、不依限期報關	490
二、滯納	491
三、規避檢查	491
四、不補繳稅款	491
五、逃漏稅之處罰	492
六、違反電子報關規定.....	492
七、運輸工具違規之處罰.....	492
八、報關業者違規之處罰	493
九、保稅運貨工具所有人違規之處罰	493
十、貨棧或貨櫃集散站業者違規之處罰.....	494
十一、快遞業務之業者違規之處罰	494

購書請上：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=11058>

十二、自備封條之業者違規之處罰	494
十三、保稅倉庫業者違規之處罰	494
十四、保稅工廠業者違規之處罰	495
十五、物流中心業者違規之處罰	495
十六、免稅商店業者違規之處罰	495
十七、外銷品沖退稅之廠商違規之處罰.....	495
十八、不補足保證金之處罰	495
十九、自動申報更正報單免罰制度	496
拾、執 行	497



元照出版

搶先試閱版

購書請上：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=11058>

» 第一篇 財產稅



元照出版

搶先試閱版

第一章 遺產稅

第二章 贈與稅

第三章 房屋稅

第四章 地價稅

第五章 土地增值稅

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一，日稅研論集，61号，相續稅、贈與稅の諸問題，2011年，公益財團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

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

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

有認為遺產稅性質上具有因繼承而「取得所得」之課稅性質，遺產稅如採取繼承所得稅捐觀點，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。德國及日本等大陸法系國家採取此一觀點。

⁴ たな視點一，日稅研論集，61号，相續稅、贈與稅の諸問題，2011年，公益財團法人日本稅務研究センター，頁302。

⁵ Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 15 Rz. 47.

⁶ 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.

依據此說，遺產稅屬於對人稅（*Subjektsteuer*），對於受益人課稅，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所得稅，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.

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。遺產稅如改為繼承所得稅之課稅模式，則因繼承而財產移轉，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。亦即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）民國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)民國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。

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，98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98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：

年 度	遺產稅徵收金額（新臺幣，億元）
97	238
98	172
99	312
100	158

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。

年 度	遺產稅徵收金額（新臺幣，億元）
101	192.7
102	140.7
103	134.5
104	183.5
105	254.8

參、稅捐主體

一、無限制納稅義務人與限制的納稅義務人

(一)無限制納稅義務人

1. 概 說

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（本法第1條第1項）。亦即採取「全球財產課稅」原則，負擔無限制的納稅義務。所稱經常居住中華民國境內，係指被繼承人有下列情形之一（本法第4條第3項）：

- (1)死亡事實發生前2年內，在中華民國境內有住所者。
- (2)在中華民國境內無住所而有居所，且在死亡事實發生前2年內，在中華民國境內居留時間合計逾365天者。但受中華民國政府聘請從事工作，在中華民國境內有特定居留期限者，不在此限。

在此為防止被繼承人藉變更住所，以規避本法無限制納稅義務人規定之適用，爰參酌英、美、荷立法例，規定死亡事實發生前2年內，在中華民國境內有住所者，或有居所且在境內居留時間合計逾365天者，即應認為經常居住我國境內者。在此判斷稅收居民時，也考量為規避稅捐而「移民」的特殊情形，某種程度上兼採「國籍原則」（Nationalitätenprinzip），以本國人在死亡事實發生前2年內，在中華民國境內有住所者或居留時間合計逾365天者，即屬「稅收居民」，其遺產稅應負擔無限制的納稅義務（84年1月6日修法之立法理由說明）。

2. 視同國民

為防止財產所有人於繼承發生前短期間內，就其在中華民國境外之財產，利用喪失中華民國國籍方式，規避遺產稅之課徵，爰於84年1月6日參酌英、美、荷立法例增訂第3條之1：「死亡事實或贈與行為發生前二年內，被繼承人或贈與人自願喪失中華民國國籍者，仍應依本法關於中華民國國民之規定，課徵遺產稅或贈與稅。」以資防杜。

（二）限制的納稅義務人

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（本法第1條第2項）。在上述情形，有關課稅範圍，採取所謂「來源地原則」或「屬地主義」（Ursprungsland-Territorial- Prinzip），僅就其在中華民國境內之財產，始應課徵遺產稅，此類納稅義務人稱為「限制的納稅義務人」。

二、以遺產繼承人為納稅義務人

遺產稅之納稅義務人，如從量能課稅原則出發，應以獲得財產上利益之繼承人及受遺贈人為納稅義務人。如果繼承人「拋棄繼承」，並未享受繼承財產利益，自不應為納稅義務人。

在繼承人限定繼承之情形，繼承人對於遺產稅是否仍應負擔無限制責任，或僅需以遺產納稅即可？不無疑義。

（一）以往實務見解

以往實務見解，認為繼承人如已依法為「限定繼承」者，其應納之遺產稅，參照法務部82年8月5日法82律決第16304號函轉准司法院秘書長82年7月27日⁸²秘臺廳民二字第12562號函：「……遺產及贈與稅法第6條雖將繼承人列為遺產稅繳納義務人之一，惟如繼承人為限定繼承者，依民法第1154條第1項規定（編者註：民法繼承編已於98年6月10日修正），得限定以因繼承人所得之遺產，償還被繼承人債務，並因繼承人為限定繼承而依破產法……宣告遺產破產時，其遺產稅得受清償之責

任財產，應認以遺產為限。……」應無庸以其固有財產負繳納義務¹⁶。

上述法務部82年8月5日函釋並認為在遺產宣告破產時，則其遺產稅既於繼承開始時即已發生，應屬「破產債權」，應納入參與分配，其遺產稅得受清償之責任財產，應認以遺產為限。稽徵機關如欲行使權利，依破產法第99條規定，僅得循破產程序行使之，似不應另責由限定繼承之繼承人繳納。

財政部歷年來函釋也採取上述見解，認為遺產稅屬於「被繼承人之遺產所生債務」性質，而非繼承人之固有債務性質，98年6月10日修正公布民法第1148條第2項既已明定繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負清償責任，則該法條修正生效後發生之繼承案件，繼承人之責任範圍原則上應與修法前為限定繼承者同，原則上僅負擔「物的有限責任」。從而原則上不得就法定限定繼承人之「固有財產」為強制執行，自亦不得對其固有財產為禁止處分¹⁷。



元照出版

搶先試閱版

¹⁶ 財政部賦稅署91年3月20日臺稅三發字第0910451692號函。

¹⁷ 財政部101年3月8日臺財稅字第10000608440號函釋：「主旨：有關98年6月12日民法第1148條第2項修正生效後發生之繼承案件，遺產稅得否就繼承人之固有財產為強制執行及禁止處分疑義乙案。說明：二、按『……繼承人如已依法為限定繼承者，其應納之遺產稅，參照法務部82年8月5日法82律決第16304號函轉准司法院秘書長82年7月27日(82)秘台廳民二字第12562號函……應無庸以其固有財產負繳納義務。』為本部賦稅署91年3月20日台財稅三發字第0910451692號函所明定。次按『對欠稅人財產為禁止處分係在確保稅捐債權可自該受禁止處分之財產受償，不得就限定繼承人之固有財產為強制執行，自亦不得對其固有財產為禁止處分……』亦為本部96年10月19日台財稅字第09604550050號函（編者註：參閱稅捐稽徵法令彙編）所明釋。98年6月10日修正公布民法第1148條第2項既已明定繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負清償責任，則該法條修正生效後發生之繼承案件，繼承人之責任範圍原則上應與修法前為限定繼承者同，故有關遺產稅之強制執行及禁止處分，仍應依上開函辦理；另按修正後民法第1148條之1第1項規定：『繼承人在繼承開始前2年內，從被繼承人受有財產之贈與者，該財產視為其所得遺產。』則繼承人在繼承開始前2年內，如有受贈自被繼承人之財產，該財產自得為遺產稅強制執行及禁止處分之標的。三、旨揭案件，遺產稅繳款書應載明全體納稅義務人姓名，並以橡皮戳章蓋章加註『本繳款書繼承人僅負以遺產（含繼承日前2年內受贈自被繼承人之財產）為限度之物的有限責任，如有滯欠，就遺產範圍內為強制執行。』文字，以提醒納稅義務人及執行機關注意，如有移送執行時，應一併於移送書上註明並檢附遺產（含繼承日前2年內受贈

購書請上：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=11058>

國家圖書館出版品預行編目資料

稅法各論／陳清秀著. -- 二版. -- 臺北市：

元照, 2019.9

冊： 公分

ISBN 978-957-511-192-2 (下冊：平裝)

1.稅法 2.論述分析

567.023

108013458



元照出版

搶先試閱版

稅法各論《下》

5C246RB

作 者 陳清秀

出 版 者 元照出版有限公司
100 臺北市館前路 28 號 7 樓

網 址 www.angle.com.tw

定 價 新臺幣 580 元

專 線 (02) 2375-6688

傳 真 (02) 2331-8496

郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司

出版年月 2018 年 1 月 初版第 1 刷
2019 年 9 月 二版第 1 刷

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-957-511-192-2

大學
用書

稅法各論（下）

- 一、本書對於財產稅法、交易稅法、特別消費稅法以及關稅法等進行理論體系分析探討，可使讀者理解各項稅法的基本概念以及其背後之基本法理，並培養讀者解決稅法問題之能力。
- 二、本書可作為大學講授稅法教科書，亦可供法官、律師以及實務界人士辦案之參考，並可作為準備國家考試稅法科目之參考用書，具有理論及實用價值。



元照出版公司

地址：台北市館前路28號7樓

電話：02-2375-6688

網址：www.angle.com.tw



5C246RB



9 789575 111922

定價：580元



元照網路書店



元照讀書館