

第一章 緒論

第一節 研究背景與動機

「地方自治者，國之礎石」，地方自治發展與落實繫於地方財政的充裕與健全，因此地方財政在民主國家中扮演舉足輕重的角色。¹惟近年來，地方財政困窘並非新話題。審計部 93 年度鄉鎮縣轄市財務審計綜合報告指出，台灣省 319 個鄉鎮市總決算，其中計有 259 個鄉鎮市端賴統籌分配稅款及上級政府補助款之挹助，補助依存度自 91 年之 38.27%，提高至 92 年度之 39.67% 及 93 年度之 39.63%，96 個鄉鎮市產生歲入歲出短絀情形，必須移用以前年度歲計賸餘及舉債挹注彌平，而雖經移用後卻仍有 43 個鄉鎮市產生收支短絀。²

面臨這樣的困境，中華民國鄉鎮縣轄市長聯誼總會（以下簡稱聯誼總會）繼 91 年間串連同步拒繳路燈電費，獲得中央政府重視，並在財政收支劃分法修正草案中對鄉鎮市作讓步，聯誼總會 92 年 7 月的中央統籌分配稅款打 9 折撥付案後，於 95 年 5 月再度集會，建議中央政府應儘速修正鄉鎮市的統籌分配稅款比率，由 12% 提高至 18% 及將公益彩券的盈餘直接分配至鄉鎮縣轄市，作為社會福利經費。³該聯誼總會對中央政府呼籲與建議，只是再度凸顯各鄉鎮縣轄市財政困窘的問題。

¹ 翁興利，〈台灣地區財政收支問題之探討〉，《地方政府與政治—精省後之財政自主與地方分權》台北：商鼎，民 88，頁 1。

² 審計部網站，〈93 年度直轄市及縣市地方決算審核綜合報告〉，<http://www.audit.gov.tw/Public/Doc/60/20060929142513013nCuX.pdf>，民 95.07.10。

³ 東森電子新聞報，http://traffic.tyc.edu.tw/eroad/sense/sense_05_6.htm，民 95.07.10。

至於縣市政府方面，監察委員於民國 88 年「台灣省 21 縣市財政收支調查報告」即指出，21 縣市的財政均有依賴中央政府補助及舉債挹助的現象。尤其苗栗縣、台中縣、南投縣、雲林縣、嘉義縣、高雄縣、屏東縣和台南市等縣市累積餘絀為負數，被列為財政嚴重惡化縣市；⁴以致 93 年審計部當年度直轄市及縣市地方決算審核的結果綜合報告，仍指出縣市自籌稅源大多無法支應政府支出所需，公共債務餘額仍逐年增加，顯示地方財政持續惡化。

因此，地方財政無論縣市層級或鄉鎮市層級，均有財政持續惡化現象，所以也引起許多專家學者投入從不同角度切入研究，⁵所得結論大多指向自有財源比例偏低，其中最嚴重的南投縣、澎湖縣、台東縣等三縣，其每年的歲入幾乎有八成以上必須仰賴中央政府直接補助。⁶

我國政府財政於民國 78 年開始，產生結構性趨向惡化的改變；而在民國 84 年以前財政惡化主要肇因於政府支出的膨脹，所以 83、84 年國民租稅負擔率尚且有 17% 至 18%，但 85 年以後，關於各項減免稅措施陸續推出，國民租稅負擔率逐年遞減，92 年甚且降至 11.8% 低水準（詳如表 1-1）。根據 IMF93 年度報告，新興國家稅收占 GDP 比例 27%，即被視為財政高風險國家，⁷我國顯然等而下之。租稅減免或為推動政府政策，或為獎勵達成目標的重要誘因。適度的租稅減免或有其必要性，但近年來，

⁴ 趙永茂，〈縣市長選舉對未來中央地方關係的衝擊〉，《國政研究報告》，民 90.12，頁 70-74。

⁵ 包含林全，〈政府財政與效率－落實地方財政制度〉，民 89；趙揚清，〈地方財政問題及中央統籌分配稅款之配置〉，民 90；仇桂美〈財政收支劃分法對地地方財政之影響〉，民 90；蘇彩足，〈論地方財政之透明化〉，民 91；林健次、蔡吉源，〈地方財政自我負責機制與財政收支劃分法〉，民 92。

⁶ 張其祿，〈我國地方政府財政地位之經驗研究〉，《國立政治大學公共行政學報》，第 8 期，民 92.12，頁 99-122。

⁷ 中國時報，時報文教基金會主辦〈稅制改革的公與義〉研討會，民 94.12，A8 版。

政府民主化後，因為選舉頻仍，減免稅捐成為政治人物獲取選票工具，變成政治手段。過度的減免，造成租稅制度扭曲，喪失租稅公平正義原則，甚至嚴重侵蝕稅基，致稅收減少，政府財源短絀，並造成貧富差距更大，租稅正義的功能盡失。

表 1-1：我國租稅負擔率

年別	稅收（億元）	國民生產毛額（億元）	租稅負擔率（%）
83	11,815	65,710	17.9
84	12,118	71,291	17.0
85	11,914	77,877	15.3
86	13,673	84,174	16.2
87	13,727	90,066	15.2
88	13,300	93,758	14.2
89	13,488	98,033	13.8
90	12,587	96,980	13.0
91	12,253	100,030	12.2
92	12,528	106,475	11.8
93	13,873	111,463	12.4

說明：83 至 88 年係 7 月制年度；89 年係 88 年下半年及 89 年全年度；90 年以後係 1 月制年度。

資料來源：中華民國 93 年財政統計年報，財政部統計處，民 94.12。

政府租稅減免措施的相關法規散見於所得稅法、土地稅法、遺產及贈與稅法、促進產業升級條例等法規。遺產及贈與稅法（以下簡稱遺贈稅法）與所得稅法同為實現社會財富平均的二種主要租稅。⁸我國近十年來，全國遺贈稅入占總稅收比重亟低，僅介於 1.7% 至 2.4% 之間（詳如表 1-2）。由此可知，課徵遺贈稅的財政收入並非為其主要目的，而是要合理化的財富分配，實現社會正義的本質；亦即，遺贈稅的社會意義遠重於財政收入意義。

⁸ 王建煊，《租稅法概要》。台北：文笙，民 83，頁 175-194。

表 1-2：84-93 年遺產及贈與稅占賦稅收入之比例 單位：千元

年度	遺產及贈與稅收入	賦稅總收入	遺產及贈與稅收入 占賦稅收入
84	21,457,740	1,232,263,996	1.7 %
85	24,453,008	1,197,796,543	2.0 %
86	24,326,360	1,271,452,683	1.9 %
87	25,519,415	1,397,052,497	1.8 %
88	21,568,379	1,355,061,942	1.6 %
89	39,135,081	1,929,767,339	2.0 %
90	22,710,416	1,257,840,609	1.8 %
91	23,537,164	1,225,600,850	1.9 %
92	30,106,227	1,252,766,218	2.4 %
93	29,047,708	1,387,300,291	2.1 %

資料來源：中華民國 93 年度財政統計年報。

說明：89 年係 88 下半年及 89 年。

國家基於特定的政策或社會目的，透過稅制上的例外或特別規定，給予特定納稅人（身分別）或特定事件（所得別）或特定財產（財產別）減輕或免課租稅債務之利益，此種減免措施通稱為租稅優惠。⁹例如，鼓勵民眾投入軍旅行列或國民義務教育工作，所得稅法訂定上開身分之薪資所得免稅（即所稱軍教免稅），遺產及贈與稅法規定被繼承人持有公共設施保留地不計入遺產總額課稅。另外，民國 49 年頒行的獎勵投資條例，及後續接替的促進產業升級條例，分別訂有各種租稅減免和投資抵減的措施，以鼓勵國民儲蓄或獎勵產業研究發展及汰換老舊機器、購置高科技機器設備，以提振國內投資意願並且促進產業全面升級。換言之，以租稅優惠為一種政策工具(policy instrument)以追求財

⁹ 陳昭華，〈論租稅優惠制度及其在憲法原則之限制〉，《輔仁學誌：法管理學院之部》，第 30 期，民 89，頁 99-134。

政目的以外的各種目標。¹⁰

租稅優惠如果運用得當可帶來多重的正面效益；譬如，促進產業升級後發揮火車頭功用，帶動整個產業全面蓬勃發展，整體企業的營收增加，增加就業機會等，所以國家整體的稅收並未因而減少。然而，不合理的租稅優惠持續存在，將會侵蝕稅基的完整性，減少政府財政收入。遺贈稅減免措施所造成的稅基侵蝕與稅源流失，首推公共設施保留地的免稅及實物抵繳稅款。

實務上租稅優惠措施納稅義務人運用這項的情況並呈逐年增加趨勢，迄至 90 年底財政部國產局接管經核准以公共設施用地抵繳遺贈稅約 3 萬 2 千筆，面積約 4 百萬平方公尺，金額約 4 百 16 億 6 千 6 百萬元；然而，截至 94 年底已增加抵繳筆數約為 4 萬 2 千筆，面積增加約為 4 百 23 萬平方公尺，抵繳金額暴增至 5 百 07 億 1 千萬元（詳如表 1-3）。譬如，台灣省中區國稅局 92 年度遺產稅實徵數約 35 億元，以公共設施保留地抵繳金額約 8.77 億元，占實徵數 25%。臺北市國稅局 93 年 1 至 2 月統計，以公共設施保留地抵繳遺產稅案件，二個月即高達 105 筆，抵繳金額 3 億餘元。¹¹

另外財政部國產局統計，國有與私人共有土地全部約 5 萬筆，面積 1 千 8 百 40 公頃，以 94 年度的公告現值計算價值高達 1 千 9 百多億元，其中以抵繳遺產稅及贈與稅的土地占大部分，高達 7 成，其中有 8 成為公共設施保留地。¹²在南來北往的高速公路上「買賣公共設施保留地、幫你租稅規劃」斗大廣告招牌可

¹⁰ 張四明，〈租稅優惠的政治特性：以取消軍教免稅的改革為例〉，《財稅研究》，第 34 卷，第 3 期，民 91.5，頁 168-186。

¹¹ 林杰兒、陳美珍，〈公設地抵繳遺產稅研議修法取消〉，《經濟日報》，民 93.4.9，版 A3。

¹² 王信人，〈公設地抵稅千億國產局頭痛〉，《工商時報》，民 94.3.8，版 2。

窺知其免稅及抵繳稅額規定，已成為有錢人租稅規劃規避稅負的工具。其所造成缺失並經列入 92 年度行政院財政改革委員會主要研究議題之一。¹³

表 1-3：財政部國有財產局接管土地抵繳遺贈稅情形

單位：面積 m²、金額百萬元

抵繳項目	截至 90 年底年底止 歷年累計接管情形		截至 94 年底止歷 年累計接管情形	
	面積	抵繳金額	面積	抵繳金額
公共設施用地	3,907,219	41,666	4,232,936	50,710
非公共設施用地	5,260,646	30,415	9,614,550	52,082
合計	9,167,865	72,081	13,847,486	102,792

資料來源：財政部國有財產局各年度接管及處理抵繳遺贈稅實物成果統計表彙整。

又財政收支劃分法規定，鄉鎮市自有稅源稅課收入包括遺贈稅、地價稅、房屋稅、契稅、娛樂稅等，¹⁴其中遺贈稅係以在鄉鎮市徵起之稅收 80% 給鄉鎮市，可知遺贈稅為鄉鎮市主要稅收財源之一。因此，探討中央政府對公共設施保留地免徵遺贈稅及實物抵繳遺贈稅的政策所造成稅收流失的問題，以及探究這項租稅優惠對日益困窘的鄉鎮市財政影響及尋求解決途徑，為引發本文研究動機。

第二節 研究問題與目的

自都市計劃法公布以來，我國公共設施保留地，已規劃公共設施用地約 8 萬 7 千餘公頃，取得公共設施用地約 6 萬餘公頃，約略為規劃總面積的 3 分之 2，未取得公共設施保留地則約 2 萬

¹³ 何志欽、林惠玲，〈遺產及贈與稅之檢討〉，行政院財政改革委員會委託研究，民 91。

¹⁴ 整理自財政收支劃分法第 12 條。

餘公頃，私有地超過 2 分之 1，約占 1 萬 1 千餘公頃（不含既成道路）。¹⁵由於等待徵收的私有公共設施保留地數量龐大，所需的經費成為政府財政沉重負擔，無法依規畫期限完成，遂修法改為無徵收期限，但因此也祭出相關的免稅措施，¹⁶以為補償持有人些許損失。都市計畫法第 49 條、第 50 條之 1 即規定公共設施保留地免徵遺贈稅，遺贈稅法施行細則第 44 條進一步規定免徵遺贈稅之公共設施保留地尚可用以抵繳遺贈稅。政府此種對公共設施保留地地主免課遺贈稅並可以公告現值抵繳遺贈稅的優惠措施，卻被操弄成為富人節稅策略運用工具。公共設施保留地因為政府財政困難，徵收遙遙無期，使用上也受限制，¹⁷造成市場價格遠較一般土地價格為低，對原持有人而言，必然願意以低於一般土地行情價格出脫這些土地，以換取能自由運用的財產。而這些低價的公共設施保留地也成為富人買入作為抵繳遺贈稅獲取高額節稅利益的一種特殊交易市場。

依據財政收支劃分法第 8 條第 3 項規定，遺贈稅應以在直轄市徵起之收入 50% 分配給該直轄市，在市徵起之收入 80% 分配給該市，在鄉（鎮市）徵起之收入 80% 分配給鄉（鎮市），是目前唯一由中央政府與鄉鎮市政府共分之國稅，也是鄉鎮市政府主要稅課收入之一。遺產稅發生是基於死亡的事實發生，於政府財政收入而言，在死亡統計上基於大數法則的推算，可以預計財政上固定與穩定的收入，但性質為學理上所稱「隨時稅」。¹⁸但就納稅人而言，其特性之一，為納稅人無法事先知悉，常於是事實發生時，突增巨額稅負，在遺產未過戶變現前，往往成為納稅人沉重負擔，於是基於此種偶發的債務，容有繳納困難之事，援訂有

¹⁵ 劉美雪，〈從財產權觀點探討公共設施保留地制度之執行〉，碩士論文，國立政治大學地政學系，民 92.7，頁 1-3。

¹⁶ 包括綜合所得稅、營利事業所得稅、遺贈稅、地價稅、土地增值稅。

¹⁷ 包含土地法第 92 條第 2 項、第 93 條；都市計畫法第 51 條。

¹⁸ 陳敏，〈以實物抵繳遺產稅之研究〉，《憲政時代》，第 29 卷，第 3 期，民 93.1，頁 311-334。

實物抵繳之變通規定。所以，遺贈稅法第 30 條規定遺贈稅應納金額在某一金額以上時，可以所持有公共設施保留地抵繳稅款；¹⁹同法施行細則規定，經准予抵繳稅款之公共設施保留地，按其分給之成數分別移轉登記為國、直轄市、市、鄉（鎮、市）有，這些公共設施保留地原應由需地機關有償撥用，但因政府財政困窘，以致辦理撥用的進度緩慢，抵稅實物無法及時變現，形成龐大「待納庫款」情形。²⁰中央政府截至 90 年底止，實物抵繳「待納庫款」的決算數約為 3 百億元（詳如表 1-4），財政部台灣省中區國稅局 94 年度應劃解與國庫以外庫別之待納庫款（即縣市庫及鄉鎮市庫）高達 85 億元（詳如表 1-5），可知龐大的「待納庫款」其若未能及時變現挹注鄉鎮市庫收入，勢必讓地方造成財政更形雪上加霜，進而影響施政及建設推動。

表 1-4：中央政府遺產及贈與稅抵繳實物之待納庫款 單位：元

項目 年度	當年度待納庫款 (1)	當年度註銷或 減免數 (2)	當年度納庫數 (3)	累積待納庫款 餘額 上期 (4) + (1) - (2) - (3) (4)
83	1,284,727,825	981,484,896	70,794,635	6,312,133,072
84	1,189,538,405	7,631,001	45,443,083	7,448,597,393
85	3,207,708,570	14,136,617	35,511,591	10,606,657,755
86	2,789,973,485	6,627,226	53,721,758	13,340,282,256
87	3,028,137,975	270,739,911	272,295,436	15,825,384,884
88	3,332,233,402	412,830,628	456,439,374	18,288,348,284
88.7-89	9,435,075,794	526,317,880	1,286,003,274	25,911,101,924
89	3,998,755,328	520,343,025	171,054,532	29,218,479,695

資料來源：轉引自鍾鳳娥「以公共設施保留地及未上市（櫃）股票抵繳遺產及贈與稅問題之研究」表 1-3。

¹⁹ 遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項規定：遺產稅或贈與稅應納稅額在 30 萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分 12 期以內繳納；每期間隔以不超過 2 個月為限，並准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳。

²⁰ 核准抵稅之各項實物，在未變現前均轉入「待納庫款」列帳，並列為稅捐徵起數，但實質上稅款尚未實現。俟實際變價後始解繳各級政府公庫，並沖轉「待納庫款」帳戶。

表 1-5：中部六縣市實物抵繳及待納庫款比較表 單位：新台幣元

項 目	94 年度金額	93 年度金額	增減數	增減百分比
抵繳稅款實物	9,282,900,294	8,536,795,976	+746,104,318	8.74%
待納庫款	2,660,414,001	2,301,187,672	+359,226,329	15.61%
國庫以外庫別 待納庫款	8,526,762,109	7,100,243,374	+1,426,518,735	20.09%

資料來源：整理自中華民國 94 年度中央政府總決算財政部台灣省中區國稅局及所屬單位決算，財政部台灣省中區國稅局編印。

本研究根據研究背景與動機說明，針對現行公共設施保留地免稅及抵稅所引發問題，擬藉由資料蒐集、檢視租稅法規及公共設施保留地免稅及抵稅理論基礎，地方財政預算編列實務等層面，並透過租稅規劃實際案例研析，探討公共設施保留地免稅及抵稅之公平性與合理性暨所衍生出相關問題，並進而研擬具體可行方案或修法與政策建議，以期遺產稅之課稅能符合平均社會財富的目的，及對日益艱困的地方財政尋找出解決之道，是為本研究目的。

以公共設施保留地抵繳贈與稅有其先決條件，此類案件較少；又可供抵繳之實物範圍很廣，包括動產、不動產、債權、其他權利等等，祇要其符合抵繳規定皆可申抵遺產稅，未免因旁枝末節分散焦點，故本研究擬限縮以公共設施保留地免徵遺產稅及抵繳遺產稅之相關法令所涵蓋為主要研究範圍，但仍於必要時援引其他實物項目或數據以為旁徵。

又本研究旨在探討公設保留地免徵及實物抵繳遺產稅所造成侵蝕稅基、稅收流失及對地方財政影響。所以，都市計畫劃設公設地之依據及久未徵收等相關問題的探討，並不在本研究範圍。

另本研究蒐集之次級資料，囿於時間及人力、經費限制，不易取得全國性資料作為研究所需。所以，基於下列二個理由：(1) 研究者工作服務機關，負責中部六縣市遺贈稅之查核、稅款開徵及申辦抵繳之相關事務，本人也實際參與，對遺產稅之核定有數年之實務經驗，另蒐集遺產稅核定、抵繳等相關統計數據有其方便性。(2) 以 94 年度為例，中部六縣市申請遺產稅抵繳金額達 92.8 億元，其中以台中縣最多。故，本研究關於鄉鎮市政府層級財政預決算資料、遺產稅核定、抵繳資料之援引，選定以台中縣 21 個鄉鎮市公所為研究對象（詳如表 1-6）。

表 1-6：94 年度財政部台灣省中區國稅局及所屬

抵繳實物及有價證券彙總表

單位：新台幣元

機關名稱及劃分數		摘要		
		實物	有價證券	合計
苗栗縣	國庫	286,256,019	806,820	287,062,839
	鄉鎮市庫	984,411,704	3,074,629	987,486,333
	小計	1,270,667,723	3,881,449	1,274,549,172
台中縣	國庫	576,125,236	150,709,892	726,835,128
	鄉鎮市庫	2,095,181,619	184,243,177	2,279,424,796
	小計	2,671,306,855	334,953,069	3,006,259,924
台中市	國庫	567,805,318	370,242,259	938,047,577
	縣市庫	1,963,095,365	1,009,041,770	2,972,137,135
	小計	2,530,900,683	1,379,284,029	3,910,184,712
南投縣	國庫	147,369,985	5,043,983	152,413,968
	鄉鎮市庫	524,953,306	15,921,368	540,874,674
	小計	672,323,291	20,965,351	693,288,642
彰化縣	國庫	325,531,351	59,893,627	385,424,978
	鄉鎮市庫	1,109,122,990	96,641,799	1,205,764,789
	小計	1,434,654,341	156,535,426	1,591,189,767
雲林縣	國庫	168,457,887	2,171,624	170,629,511
	鄉鎮市庫	534,589,514	6,484,868	541,074,382
	小計	703,047,401	8,656,492	711,703,893
總計	國庫	2,071,545,796	588,868,205	2,660,414,001
	縣市庫	1,963,095,365	1,009,041,770	2,972,137,135
	鄉鎮市庫	5,248,259,133	306,365,841	5,554,624,974
	小計	9,282,900,294	1,904,275,816	11,187,176,110

資料來源：整理自中華民國 94 年度中央政府總決算財政部中區國稅局及所屬單位決算，財政部台灣省中區國稅局編印。

具體言之，本論文將探討下列三個研究問題：

- 一、藉租稅公平原理原則立論，探討現行公共設施保留地免稅之公平性與合理性，以為建議修法參考。
- 二、藉遺產稅實物抵繳立論基礎，由台中縣個案，檢視公共設施保留地抵繳遺產稅之運作現況。並聚焦於遭納稅人操作成節稅工具、手段，造成侵蝕稅基、稅源流失問題上。
- 三、由台中縣個案，檢視久懸待處理公共設施保留地，對地方財政、公庫調度及地方建設影響之議題，尤其坐落外轄²¹部分。探討鄉鎮市公所自有財源、稅課收入問題並論及尚未徵收之公共設施保留地面臨管理之難題，以為建議修法參考。

第三節 研究現況檢視

公共設施保留地免課及實物抵繳遺產稅，造成稅收流失、稅基侵蝕進而影響地方財政、建設與公庫調度問題。但公共設施保留地又為政府都市計畫尚待徵收之公共設施用地，自都市計畫法公布以來，私有公共設施保留地仍有約 1 萬 1 千餘公頃。為瞭解與本研究相關的研究成果，以下就「公共設施保留地徵收與取得」、「公共設施保留地免稅」、「公共設施保留地抵繳遺贈稅」以及「地方財政稅課收入」等主題，透過國家圖書館全國碩博士論文摘要檢索資訊系統，有關學者之研究，其研究內容、結果與本研究有關者回顧敘明於後，以供本研究之參考。

壹、針對公共設施保留地徵收取得及制度執行之研究

²¹ 遺產稅係以被繼承人死亡時戶籍所在之鄉鎮市為申報繳納地，並分成與該鄉鎮市。所稱外轄係指被繼承人戶籍所在地以外之縣市（鄉鎮市）。

- 一、李鎮光（民 89）「以公平補償探討發展權移轉取得公共設施保留地之研究」，作者討論公共設施保留地所有權人出售容積移轉後所獲得之對價是否與徵收補償金相當？發展權移轉制度是否符合公平補償公共設施保留地所有權人？研究發現，發展權價值小於所有權價值，因此，政府欲以都市計畫容積移轉辦法取得公共設施保留地，節省政府徵收補償之財政負擔之目的不易達成。建議政府在容積數量上不應以毗鄰土地使用分區之容積率計算，而是應以增加。。
- 二、黃秀容（民 80）「現行土地徵收補償方式與公平原則之研究」，作者認為徵收權之行使，長期而言，已侵害到私人權益，有必要建立一套健全的徵收制度，包括訂定公正補償標準、改善發放補償制度。欲達到徵收補償的公平合理原則，應朝以市價為補償標準的方向努力，廢除土地增值稅率。補償如以市價為標準時，則應同於一般買賣與予課稅。
- 三、林彰銘（民 91）「公共設施用地合理徵收補償價格之探究—以彰化縣二林鎮為例」，作者認為現今公共設施保留地的問題為政府缺乏充裕財源，及補償價格不公平致推行徵收困難，認為應建立一套客觀的地價查估方法，建議採用特徵估價法及模糊回歸來建立估價模式，期能改進傳統估價方法的缺失，作為徵收公共設施用地的補償標準。
- 四、曹爾利（民 93）「桃園縣公共設施保留地取得作為之研究」，作者係以桃園縣現行對於公共設施保留地取得方式均以現金補償，但在全縣財政不寬裕的情況下，欲將全部私有公共設施保留地按照都市計畫實施遠近分年分期徵收，恐也無法完成。經由個案分析，認為政府取得公共設施保留地，合理補

償機制不應為取得之唯一模式，兼顧人民財產權之保障與政府財政收支平衡，宜建立各種取得方案之配套措施，中央政府應補助逐步編立預算，以解決公共設施保留地的問題。

五、劉美雪（民 92）「從財產權觀點探討公共設施保留地制度之執行」，作者以財產權觀點，透過美國類似徵收管制論述的角度，檢視認為現行公共設施保留地長久劃設而未加以取得，已構成類似徵收管制侵及人民財產權。認為應將賦稅減免措施刪除，由公共設施保留地主管機關承擔稅負，所增加的稅收，則積極對價取得公共設施保留地，以確保所有權人權益。

貳、針對公共設施保留地免徵及抵繳遺產及贈與稅之研究

一、鍾鳳娥（民 92）「以公共設施保留地及未上市（櫃）股票抵繳遺產及贈與稅問題之研究」，作者指出自 84 年 1 月 13 日遺贈稅法第 30 條修正後，實物抵繳的範圍及種類大幅擴增，尤其是公共設施保留地及未上市（櫃）公司股票兩項實物抵稅，成為富人最佳的避稅工具，嚴重違反平均社會財富的意義。建議以「物價指數連動法」提高實物抵繳門檻，公共設施保留地經由市場交易取得者，僅按公告現值 2 至 3 成金額抵稅，未上市上櫃公司股票，審慎評估資產價值與變現淨值，以免因抵繳侵蝕稅基。准予抵繳之實物，宜先確認得以拍賣處分，又同時建議中央應優先編列地方政府撥用公共設施保留地之經費，以解決待納庫款的問題。

二、林慶田（民 90）「我國遺產及贈與稅課徵之探討－營利事業資本投資」，作者以遺贈稅為探討對象，以案例討論合法租稅

規劃及常見之逃漏稅態樣，提出供稅捐單位改進查核作業之方式。有關實物抵繳稅款制度，運用科技以取得較接近市價的資訊，以訂出較公允的評價方法。

三、張思敬（民 93）「公共設施保留地免徵及抵繳遺產及贈與稅問題之研究」，作者以實際發生之具體租稅規劃案例，進行描述性與探索性就公共設施保留地與既成道路租稅優惠之差別待遇、取得方式不同計價方式不同等為研究。研究建議：（一）因公共設施保留地免稅與抵稅結果，可省卻各級地方政府未來徵收土地支付補償之經費，仍宜維持。（二）為取得公平客觀之計價方式，仍應按公告現值核計公共設施保留地之抵稅價值，惟依取得時間、方式採不同比率計算。（三）中央按年編列一定額度特別預算補助地方政府取得公共設施保留地，亦可發行土地債券，以取得或交換公共設施保留地，解決地方財源不足之困境。（四）准將變現處分其他抵稅實物應撥解市政府、鄉鎮市公所之分成款項，沖抵登記國有持分應予有償撥用之價款，解決待納庫款增加問題。

參、針對抵繳制度之研究

一、王禮賢（民 90）「抵稅土地之研究—台灣南部八縣市之實證分析」，作者係以抵繳遺贈稅之實物—土地，在國有財產局接管後對該不動產土地之「處分」作為，在實物處理之探討統計分析，目的是為了瞭解實物處理困難與問題之所在，尋求對策，使抵繳土地儘早變現。本文指出接管之抵繳土地以公共設施保留地為主且量大，分析其因 1.政府基於日後徵收成本經費考量，對公共設施用地公告現值偏低。2.政府對該類用地除財政經費外，又受限民選首長更迭，政策理念不同，

有長久不作徵收開闢現象。3.需地機關為避免撥用後管理困難，非必要有不辦撥用或先不辦撥用情形，以減輕管理及收預算靈活調度之效。4.民眾辦理遺贈稅抵繳時往往優先考量以公共設施保留地抵繳。

二、蔡奉典（民 93）「以實物抵繳稅款制度之研究」，作者係以法律角度就遺贈稅實物抵繳稅款制度之立法過程、理論依據、法律性質、法律構成要件及稅捐機關否准實物抵繳時之救濟管道為研究主軸。該研究除建議刪除贈與稅實物抵繳之規定外，對於經過精心規劃的抵繳行為，其抵繳實物已無變現之可能，政府即應放棄課稅權，將其排除在課徵標的物之列，以遏止納稅人借以抵稅侵蝕稅基。

三、蔡建隆（民 92）「公共設施保留地節稅策略之研究」，作者係基於人民節稅權利，以公共設施保留地作為節稅工具為分析重點，研究發現，公共設施保留地在租稅規劃上完全合法，具有極高的節稅效果，對政府、納稅義務人及原土地所有權人均有利的多贏局面。

四、陶蕙如（民 95）「運用公共設施保留地作遺產稅租稅規劃之研究」，作者探討被廣泛運用作為規避租稅工具之公共設施保留地之形成原因、節稅爭議、遺產稅實物抵繳之缺失，及以公共設施保留地為租稅規劃方式將產生之風險。

肆、針對地方財政困窘及租稅收入之研究

我國整體財政狀況在過去十多年迅速惡化，無論中央或地方均陷入困境，尤以地方財政更為困頓，所以專家、學者或研究者

投入時間與人力作各方面研究，從財政收支面或財政法制面或政策執行面等各種面向切入研究，²²企圖從研究發現問題癥結，並為改進建議。本研究主要以公共設施保留地免徵及實物抵繳遺產稅之租稅政策，造成遺產稅之稅基流失對地方財政影響為研究焦點，所以僅擇取與本研究較相關，尤其對鄉鎮市財政之研究為研究現況檢視對象。

- 一、詹貌（民 94）「地方財政的困境與因應之道—以苗栗縣為例」，作者指出造成苗栗縣財政赤字的地方因素為：農業縣分自有財源短缺、歲入無法與歲出同步成長、濫開選舉支票、虛列歲入支應建設、連年舉債彌平收支缺口導致債台高築；在中央方面：稅源集中於中央、統籌分配稅款分配不公、中央嚴重低估地方基本財政支出、短核人事費、議事運作費導致地方財政缺口。研究建議：改善財源分配垂直與水平不均狀況，地方政府在開源方面應辦理區段徵收，課徵工程收益費、調整規費及課徵地方稅開闢新財源。
- 二、鍾祥琦（民 91）「地方財政收支的政治經濟分析—以台中縣石岡鄉為例」，作者針對影響鄉鎮市財政收入與支出的政治經濟因素，透過人際關係網絡等探討如何影響上級政府補助或相關事業回饋金，以充裕財政收入。研究發現政治結構的互動與影響下，補助裁量彈性大，助長政治議價空間，並產生競租現象，而公共財務支出受制於政治力運作，但政治力結構又受經濟效應所主宰，政治經濟利益產生代理人問題，進而建議中央與地方應定位為夥伴關係，給予地方自有財源有財政自主的能力，課以財政責任與財政紀律，以減少地方

²² 徐仁輝，〈地方政府支出預算決策的研究〉，民 90；魯炳炎，〈中央與地方財政法制關係—立法委員觀點之分析〉，民 92，a；魯炳炎，〈中央與地方財政關係—我國地方政府觀點之分析〉，民 92，b；李泰興，〈台灣省各縣市財政狀況分析與探討〉，民 89；李顯峰、陳儷文，〈台灣地方財政不均與區域發展之研究〉，民 90。

政治經濟勢力對地方財政影響力。

- 三、李傑松（民 93）「鄉鎮市財政困境與改善策略之研究」，作者從鄉鎮市的體制與地方自治的法制發展探討地方自治生態惡質化現象與鄉鎮市財政惡化的關係。研究發現適度增稅才是解決中央與地方財政惡化正本清源之道，建議財政收支劃分必需滿足地方基準財政，審計單位應加強對鄉鎮市預算執行之審查。

- 四、楊明諭（民 93）「鄉鎮市課徵地方稅政治可行性之研究—以台中縣為個案分析」，作者以地方稅法實際施行情形為討論重點，研究發現選票考量為地方稅開徵與否及是否成功關鍵，另外府會關係及地方派系亦為影響因素，補助款亦為鄉鎮市缺乏開闢自有財源動機，研究建議以稅目調整方式，開徵間接稅以轉嫁給消費者負擔方式，以提高地方稅開徵之可行性。

- 五、吳秋菊（民 93）「地方財政困境之研究—以嘉義縣鄉鎮市為例」，作者以嘉義縣轄內鄉鎮市 80-90 年度之預決算資料為基礎，探討地方財政困境就為收入面不足或支出面浮濫所造成。研究發現地方財政困窘，導因於地方政府依賴中央政府的特質，中央主控大部分財源，透過統籌分配稅款、補助款以擁有全盤調節與控制地方財政權力；缺乏財政自我負責觀念，支出浮濫，虛收實支亦為地方財政問題病灶，研究建議財政收支劃分應確保各地人民獲得相同財政待遇，強化地方自我負責機制，建立「財政安全閥」控管預算，執行過程中有逾越權限或不當支出，責由審計單位強制監控，及官派鄉鎮市長等之建議。

公共設施保留地免課及實物抵繳的問題主要在公共設施保留地的徵收與遺產稅捐抵繳，本論文將上述研究整理如下表列。

表 1-7：公共設施保留地徵收取得制度執行之研究文獻彙整

作者	探討問題	研究方法	主要研究發現
李鎮光 (民 89)	討論公共設施保留地所 有權人出對價是否符 合補償制？	文獻探討及個案 模擬分析法。	1.發展權僅是所有權一 部分，發展權價值小 於所有權價值 2.政府欲以都市容積移 轉辦法取得公共設施 保留地以節省財政負 擔之目的不易達成。 3.容積率計算應增加
黃秀容 (民 80)	探討土地公用徵收發 放補償費之公平性問 題	文獻探討及案例 研究	1.法令過於疏簡，補償 有失公平客觀。 2.損益無法平衡，經濟 繁榮與犧牲權益之違 間相差太大，有違社 會正義原則。
林彰銘 (民 91)	欲以特徵價格法及模 迴歸改進、傳統估價 費時、估價費力、方 式主缺	為實證性論文， 以某一段期間土地 交易資料進行 sas 統 計軟體以輔助估價 模型建立。	發現現今公共設施保 留地問題為政府缺乏 充裕財源，及補償價 格不致公平徵收困難。 建議應建立一套客觀 的估價方法，改善傳 統估價方法的缺失， 作為徵收公共設施保 留地的補償標準。
曹爾利 (民 93)	探討公共設施保留地 現行問題及並留一方 案取得	文獻分析、個案分 析及法制研究法。	1.公共設施保留地取 得徵收補償財源不 足。 2.合理補償機制仍為 徵收補償取得正常 模式。
劉美雪 (民 92)	探討公共設施保留地 久全執行人財產權 是否被侵害。	文獻回顧及個案 分析法。	1.公共設施保留地制 度長久已影響人民財 產權。 2.公共設施保留地執 行措施對財產權的消 極且不足。 3.公共設施保留地制 度執行面臨成效有 限、稅基本流失且衍 生社會成本。 4.由行政機關承受管 制成本之趨向被執 行。

資料來源：本研究整理。

表 1-8：公共設施保留地徵免及抵繳遺贈與稅之研究文獻彙整

作者	探討問題	研究方法	主要研究發現
鍾鳳娥 (民 92)	<ol style="list-style-type: none"> 1.申請實物抵繳門檻及範圍。 2.以公共設施保留地及未上市櫃公司股票申請實物抵繳議題。 3.待納庫款影響庫款調度之議題。 	個案分析及問卷調查法。	<ol style="list-style-type: none"> 1. 公共設施保留地應併入遺產課稅。 2. 核准抵繳遺產金額，應以增加核定該課徵標的物所增加之稅額為限。 3. 政府應籌編預算，儘速徵收，認為無徵收必要，應予解除限制
林慶田 (民 90)	以逃漏稅捐、實物抵繳稅額及租稅規劃三部分，由個案案例敘述檢討空殼公司抵繳、公共設施保留地及新市鎮開發地區徵收後「資金」課稅問題。	文獻探討及案例分析。	<ol style="list-style-type: none"> 1. 電腦資訊發達，課稅資料保存及流通便捷，稅捐單位完整蒐集個人財產及所得資料，查核技巧專業，逃漏稅捐已不易。 2. 應檢討農業用地、公共設施保留地及新市鎮開發抵費地免稅規定。
張思敬 (民 93)	<ol style="list-style-type: none"> 1. 租稅法定原則之下，公共設施保留地可免徵及抵繳遺贈稅是否合理。 2. 以之為租稅規劃之操作模式為何及效益？ 	文獻探討及案例分析。	<ol style="list-style-type: none"> 1. 公共設施保留地之免稅及抵稅漏洞，造成政府與民眾同受損失。 2. 公共設施保留地徵收問題無法解決，無法遏阻避稅行為。 3. 以實際交易價格抵稅，不能有效防堵逃漏。

資料來源：本研究整理。

表 1-9：抵繳制度之研究文獻彙整表

作者	探討問題	研究方法	主要研究發現
王禮賢 (民 90)	探討以土地抵繳遺贈稅，國有財產局接管後之處分作為	次級資料分析法。	<ol style="list-style-type: none"> 1.接管之抵繳實物以公共設施保留地最大宗。 2.抵繳之土地常被佔用。 3.經濟不景氣，影響處分成果。 4.主管稽徵機關未就其他條件併同考量，造成處分困難。 5.管理機關因專業及技術不足，徒增管理與處分之困擾。
蔡奉典 (民 93)	以行政法角度，討論實物抵繳之理論基礎、立法過程、行政機關行為之合法性	法制研究法	<ol style="list-style-type: none"> 1. 刪除贈與稅實物抵繳及應納稅額在三十萬元以上。 2. 實物抵繳成為租稅規劃工具，建議修法及善用實質課稅原則。 3. 賦予機關調整抵繳標的物價格之權。
蔡建隆 (民 92)	探討納稅義務人運用公共設施保留地，進行租稅規劃之有關風險。	文獻探討及案例分析法	<ol style="list-style-type: none"> 1. 政府以租稅公平的觀點限制公共設施保留地進行租稅規劃，是治標不治本。 2. 認為公共設施保留地節稅之運用完全合法。
陶蕙如 (民 95)	探討以公共設施保留地被廣泛作為租稅規避工具之成因及所產生爭議、風險。	文獻探討及實證案例分析	<ol style="list-style-type: none"> 1. 運用公共設施保留地作遺產稅租稅規劃案件日漸增加。 2. 公共設施保留地抵繳結果，產生龐大待納庫款，造成地方財政虛盈實虧。

資料來源：本研究整理。

表 1-10：地方租稅收入財政困窘之研究文獻彙整表

作者	探討問題	研究方法	主要研究發現
詹貌 (民 94)	以苗栗縣近十年的財政收支作為分析形成財政缺口之原因。	文獻分析、次級資料分析法及深入訪談法。	1. 自有財源短缺、歲入無法隨歲出同步成長。 2. 稅源分配不均、中央請客、地方買單。 3. 選舉支票致財務洞開、資本支出擴充太快、缺乏財政自我負責。
鍾祥琦 (民 91)	探討政治經濟在地方財政運作種扮演角色。	文獻分析及深度訪談法。	1. 補助裁量彈性大、助長政治議價空間。 2. 補助制度不明確，產生補助制遺症。 3. 公共財務支出的結構來自政治力的運作。
李傑松 (民 93)	從我國鄉鎮市體制與地歷史演進過程與地方自治的法治發展，探討我國地方自治惡質化現象與鄉鎮市財政惡化關係。	次級資料分析及問卷調查法。	1. 鄉鎮市統籌分配比例偏低。 2. 鄉鎮市缺乏自主性。 3. 地方稅法通則對地方毫無實益。
楊明諭 (民 93)	探討影響鄉鎮市政治所地方稅開徵之因素。	文獻分析法、結構式訪談及比較研究法。	1. 選舉因素為最重要因素。 2. 府會關係介入。 3. 地方派系間接影響。 4. 補助款使地方缺乏開徵地方稅的動機。
吳秋菊 (民 93)	探討精省是否為地方財政惡化的罪魁禍首？	文獻分析法、問卷調查法及深度訪談法。	1. 地方財源困窘導因於地方政府依賴中央政府。 2. 財劃法形成搶錢大戰癥結是地方政府收入短絀、支出擴張。 3. 缺乏財政自我負責觀念。

資料來源：本研究整理。

綜觀上述文獻，對公共設施保留地之徵收或補償之研究者，著重於公共設施保留地之徵收、取得問題。大多會以人民立場出發來探討以公平合理原則辦理徵收給予被徵收者補償，徵收地價之查估應建立估價模式，以改善傳統估價方法缺失，以求取對土地所有權人之補償。曹爾利（民 93）與劉美雪（民 92）雖曾探

討到對公共設施保留地的租稅優惠將造成政府稅收及原公共設施保留地所有權人的雙輸，因其研究重點在公共設施保留地取得及制度執行之問題，故未進一步探討相關的租稅優惠措施對地方財政的影響。

又針對公共設施保留地免稅及實物抵繳之研究，則著重於抵繳金額、門檻及租稅規劃或逃漏稅捐稽徵單位查核問題之探討。針對抵繳制度問題之探討，或著重於抵繳實物變價所遭遇問題，或抵繳制度之法制面，或利用抵繳制度進行租稅規劃問題之探討。其中鍾鳳娥（民 93）、張思敬（民 94）之研究探討主題之一，有關「待納庫款」²³帳戶持續巨額數字存在之問題，並建議政府應優先編列地方政府撥用公共設施保留地經費，但因為其焦點僅在於解決「待納庫款」帳戶餘額之問題，亦未針對公共設施保留地免徵及實物抵繳遺贈稅所造成稅基流失對地方財政之影響如何加以探究。

有關於地方財政困窘部分，研究者大多集中於中央與地方財政分配，探討財政收支劃分法，或從政治經濟面、政治社會面討論地方財政支出浮濫問題，或有討論地方財政收入面問題者，大多以地方稅、地方稅法通則，自有財源、補助款為探究重點，本文肯定既存研究對公共設施保留地徵收取得暨牽涉之租稅減免實物抵繳問題之研究貢獻。然依財政收支劃分法規定，遺產稅係以在鄉鎮市徵起之稅收 80% 給鄉鎮市，為地方鄉鎮市主要稅課收入，研究者實務工作經驗中，曾有地方鄉鎮市公所屢屢探尋其某一鄉民遺產稅查核進度如何，因為公庫急需該筆稅款劃解入庫以供運用，顯見財政困難之鄉、鎮、市公所之公庫空虛，對於猶尚待核定中之稅課收入已急迫需要該筆稅款挹注以應公庫支出，公

²³ 核准抵稅之各項實物，在未變現前均轉入「待納庫款」列帳，並列為稅捐徵起數，但實質上稅款尚未實現。俟實際變現後始解繳各級政府之公庫，並沖轉「待納庫款」帳戶。

庫調度之窘迫可見一般。

論述地方財政困窘者，截至目前尚缺乏針對中央與地方共分稅—遺產稅，公共設施保留地不計入遺產總額課稅，並且不分公共設施保留地坐落何處均准予抵繳問題之研究，本研究除以租稅公平原則之租稅理論，探討前述所造成稅基流失、侵蝕問題外，與其他文獻不同之處，在於從財政及稅務實務面，針對公共設施保留地抵繳所造成稅收減少及後續衍生管理等問題，揭露其對地方財政稅課收入影響如何，進而提出建議，以為政策制定參考，是本研究價值所在亦為本研究與前揭文獻主要差異所在。

第四節 研究方法與流程

壹、研究方法

本研究採用文獻分析、次級資料蒐集分析、個案分析法及深度訪談等方法，探討公共設施保留地免課遺產稅之公平性與合理性，其抵繳遺產稅對地方財政的影響。主要研究方法將偏重以質性分析與判斷，茲分別說明如下：

一、文獻分析法

科學的本質是不斷研究累積而來的，因此對過去研究的信賴，便成為有順序建構知識的必備條件，²⁴文獻的整理分析成為論述研究的重要依據。本研究將針對目前法規、書籍期刊、研究報告及國內外相關文獻資料，加以彙整分析有關遺產稅的徵免與公平合理性問題之研究、公共設施保留地的編定、徵收、免稅及

²⁴ 高美英譯，Harris M. Cooper 著，《研究文獻之回顧與整理》。台北：弘智文化，民 88，頁 16-20。

抵稅問題之成因及其解決方案，地方財政預算面臨困境之成因與研究結論。

二、次級資料分析法

次級資料分析是指對次級資料的應用，或對既存的資料再作進一步的分析研究。²⁵既存的統計資料，其來源或來自政府機構的報告或之前所作過的研究調查，以新的方式重組或結合以適合所研究的問題，所以採行次級資料分析法，可節省人力、物力及金錢，在資訊充分且公開的網路社會，實為一便利方法。本研究將透過財政部、審計部之統計年報、中區國稅局單位決算、台中縣政府所編訂統計要攬等政府機關出版品或網站登錄公布之相關統計數據，包括公共設施保留地編訂、開發及待徵收之面積資料，納稅人所申請抵繳實物類別、金額統計數字，也包括遺產稅核定數字，以及鄉鎮市公所預決算及稅課收入等等數據資料，以探究公共設施保留地免課及抵繳遺產稅稅收流失的嚴重性及對地方財政影響的本質。

所謂「數字會說話」，透過統計數字的整理分析，更有助於釐清真相，並藉以瞭解稅收流失的嚴重性。

三、個案分析法

個案研究係經驗的調查方法，研究者服務於稅務機關二十餘年，就職務上審查遺產稅申報案件，承辦多件遺產稅案件，納稅人係經過精心規劃，作租稅安排，在被繼承人重病期間，以現金、

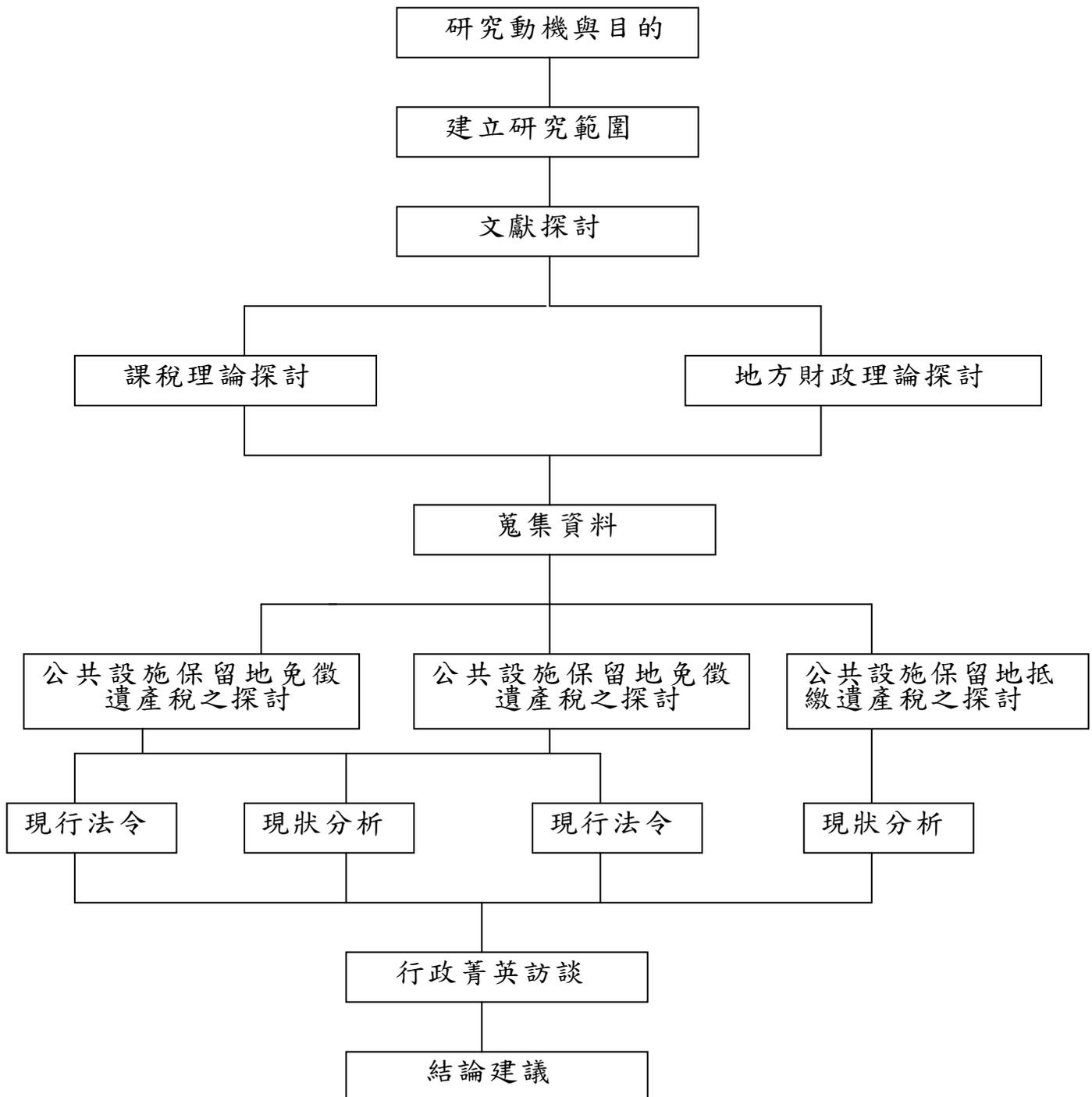
²⁵ 董旭英、黃儀娟譯，Daavid W. Steward 著，《次級資料研究法》。台北：弘智文化，民 89，頁 21-25。

銀行存款購入大量公共設施保留地，除消化應課遺產稅之資產為免稅遺產外，復持憑申請抵繳遺產稅。此一規劃安排，納稅人就可減少繳納巨額遺產稅，對稅課收入影響至鉅。本研究蒐集數則巨額遺產稅個案作為分析，以探討公共設施保留地免徵及實物抵繳之租稅政策，所造成稅基流失及對地方財政之影響。

四、深度訪談法

本研究為探討更核心的問題，除文獻分析法、個案分析法及次級資料分析法外，也兼採深度訪談方法。針對公共設施保留地免徵及抵繳遺產稅所造成稅收流失問題及改進措施、對地方財政影響及解決之道，分二個面向進行訪談，分別訪談稅務行政人員，從其租稅查核實務經驗，說明公共設施保留地免徵遺產稅及抵繳稅額所造成稅源流失的問題；一為地方財政人員，亦從其地方財政實務經驗說明公共設施保留地抵繳對地方財政、建設之影響，藉由其實際參與稅務查核及財政管理之實務經驗，以探求本研究問題之真實面貌及解決之道。

貳、研究流程



資料來源：研究者自行整理。

第五節 本文章節安排

本研究之章節安排共分六章，分述如下：

- 一、第一章緒論，主要說明本研究之背景、研究動機與研究問題目的，研究現況檢視，研究範圍、研究方法及研究之架構與流程。
- 二、第二章相關理論探討，包括租稅基本概念及租稅公平原則理論基礎、租稅規劃之理論、公共設施保留地徵收、限制使用及免徵遺產稅之理論暨實物抵繳、地方財政相關理論。
- 三、第三章公共設施保留地及遺產稅辦理實物抵繳的概況，包括公共設施保留地相關租稅優惠及補償措施，公共設施保留地編定取得及徵收概況，陳述國內遺產稅實務抵繳的相關規定及國外抵繳規定，並就目前公共設施保留地辦理實物抵繳的情形作一概況分析暨探討相關問題，以個案實例分析遺產稅稅基流失嚴重性及對鄉鎮市公庫現金調度影響。
- 四、第四章台中縣各鄉鎮市財政收入與辦理實物抵繳概況，以台中縣 21 鄉鎮市財政狀況作全面性檢視，根據蒐集之相關稅課統計資料，以分析探討鄉鎮市公所財政收入面問題；遺產稅稅課收入對鄉鎮市財政收入的影響，及各鄉鎮市遺產稅實物抵繳情形。
- 五、第五章財政及稅務人員深度訪談結果分析，本研究除從相關文獻探討公共設施保留地免徵遺產稅及實物抵繳問題及其對地方財政之影響外，並採深度訪談方式，分二個面向進行訪談，一為租稅行政人員，從其租稅查核實務經驗，說明公共設施保留地免徵遺產稅及抵繳稅額所造成稅源流失的問題、租稅優惠的公平性與合理性問題並提出修法建議；一為地方財政人員，也是由其實務經驗說明公共設施保留地抵繳對地

方財政、建設之影響，並提出制度改革之建言。

六、第六章結論，從本研究各章節之文獻探討，比較分析資料及深度訪談，提出主要研究發現與政策建議暨後續研究建議。

第二章 相關理論探討

第一節 租稅的相關理論

本研究以探討公共設施保留地免徵及實物抵繳遺產稅之公平合理為主軸，因該政策的形成有其歷史背景，鑒於過去的政策背景會影響後續執行的發展，爰藉由租稅相關理論，包括租稅的定義，租稅的公平原則，及逃、漏、避稅等租稅規劃等理論，以及公共設施保留地徵收的立論與演變歷程等概念的深入剖析，以瞭解公共設施保留地租稅之徵免是否合於租稅公平原則。再者因遺產稅是地方鄉鎮市重要稅源之一，本研究亦將探討這項稅收充作地方收入來源的穩定性，以維持地方政府財政運作的健全性。

壹、租稅的基本概念

一、租稅的意義

租稅是私有財產制度的結果，財政型態上稱為「租稅國家」。德國租稅通則第三條規定：「稱租稅者，謂公法團體，為收入之目的，對所有該當於規定給付義務之法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非對於特定之相對給付者……。」²⁶在我國租稅法典中並無定義。

財稅學者張則堯認為租稅的要義為：1.以滿足國家的一般需要為目的。2.不採取個別報償的原則。3.運用國家的政治權力，強制執行。²⁷張氏三點說明，不但可以瞭解租稅的意義，也說明

²⁶ 簡松棋，〈遺產稅及贈與稅節稅規劃-理論與實務〉。台北：宏典文化，民 94，頁 1-5。

²⁷ 張則堯，〈財政學原理〉。台北：中國經濟月刊社，民 77，頁 99-106。

租稅的特質。

葛克昌定義如下：1.金錢給付義務。2.無對帶給付。3.為國學者家與地方自治團體為滿足公共服務的需要。4.基於公權力強制課徵。5.支應國家財政需要。²⁸

雖然我國學者看法未盡一致，但多數認為「所謂租稅，是國家或公共團體為滿足公共服務的需要，基於國家政治權力，依法律規定強制移轉私經濟一部分財富給國家使用，而對於人民採取共同報償。」，因此，可以歸納租稅具有如下主要特性：

（一）強制性

課徵租稅為國家得以繼續存在之要件，如同人民有服兵役義務一樣，將國民私有財產強制移轉國家使用。租稅雖具有強制性，但在民主法治制度下，必須有法律的規定，及租稅法律主義。我國憲法第 19 條明確規定：「人民有依法納稅之義務」，如無法律之規定，人民就不須負納稅義務。

（二）政策性

國家為維持生存與發展，對國民提供各種公共服務與活動，例如國防軍隊，以保障國家的安全；維持司法與警察，以保護人民生命財產的安全；辦理各級學校，使人民獲得良好教育機會；為保障人民的生活，實施財富重分配等。國家從事各種公共服務活動，需要巨額經費，國家取得公共服務所需經費的來源，雖然尚有公營事業收入、國家財產收入，但主要的來

²⁸ 葛克昌，《稅法基本問題》。台北：元照出版，民 86，頁 1-30。

源是租稅。租稅課徵獲取財政收入，在現代租稅並非唯一目的，有時也在平均社會財富，促進資本形成，控制通貨膨脹，保護國內產業等各方面，扮演重要角色，成為國家達成各種政策重要工具之一。

（三）共同報償性

獲取財政收入以應財政支出之需要，為國家課徵租稅之首要目的。租稅的課徵，依人民負擔租稅能力或按納稅人受國家利益大小而決定其租稅負擔。為政府財政支出係普遍性的對人民公共服務，納稅人的租稅負擔與領受政府的公共服務之間，並沒有給付與相對給付的對價關係。

國家課徵租稅的主要目的由租稅的基本意義可知在獲取公共服務所需經費，但隨著時代的演進，實現經濟目的與社會政策的目的也隨之賦予成為政策工具。例如：為促進產業升級與獎勵研究發展，政府在稅法中訂定減免或抵減租稅，以減輕業者租稅負擔，增加其競爭能力；或為照顧殘障者行的不方便，亦由租稅（牌照稅）減輕負擔以達社會政策目的。

二、租稅的分類

租稅由課徵目的或來源等予以各種分類，可依課稅標的、租稅負擔能否轉嫁、稅率結構、課稅權屬等，茲舉主要分類說明如下：

（一）依課稅標的不同分類

1.收入稅

對所獲取的收入課徵租稅，可分為收益稅與所得稅兩類。收益稅是對毛收益課稅，例如營業增值稅、銷售稅等；所得稅則是對淨收益課稅（收入減費用後餘額），典型的是營利事業稅。

2.財產稅

以財產為標的所徵的租稅，可分為財產持有稅與財產移轉稅兩大類，前者是對財產的持有課稅，例如地價稅、房屋稅；後者是對財產之移轉課稅，例如土地增值稅、遺產稅等。

3.消費稅

對消費支出（消費行為）所課徵的租稅，又稱為支出稅，例如關稅、貨物稅及娛樂稅，支出稅通常按比例稅率課稅。

（二）依租稅負擔是否可轉嫁區分

1.直接稅

直接稅係指直接對租稅法上預定的租稅負擔者課徵，使其租稅繳納納稅義務人與租稅負擔同屬一人之租稅。直接稅是基於所得的獲取或財產之擁有而課徵的租稅，例如所得稅、遺產稅。

2.間接稅

間接稅並非直接對租稅法上預定的負擔租稅者課徵，乃對課稅對象物品的生產或銷售者課徵，透過租稅轉嫁作用由消費者負擔，亦即納稅人與租稅最終負擔者不同一人。間接稅是基於所得的支出（消費）而課徵的租稅，例如營業稅、貨物稅與關稅等。

（三）依稅率結構區分

1.比率稅

比例稅是指稅率並不隨稅基之增減而變動，即不論課稅基礎的大小均適用相同的稅率（平均稅率不變），例如營業稅，銷售額 20 萬元與銷售額 200 萬元均適用 5% 稅率課徵營業稅。

2.累進稅

累進稅是指課稅基礎增加，其平均稅率增加（適用較高的稅率），是金額大者或價額大者，適用較高的稅率。累進稅率又分為全額累進稅及超額累進稅。例如所得稅、遺產稅均為累進稅。

3.累退稅

累退稅指當課稅基礎增加，平均稅率隨著減少（適用較低的稅率），換言之，課稅基礎大者，所適用稅率比課稅基礎小者低。例如稅基 100 萬元適用 30% 稅率，稅基為 200 萬元，適用 20% 稅率。

（四）依課稅權屬區分

1.國稅

國稅係指課稅權屬中央政府的租稅，例如：所得稅、遺產稅、贈與稅及貨物稅、營業稅等皆屬之。

2.地方稅

地方稅指課稅權屬地方政府的租稅，例如：土地稅、房屋稅、娛樂稅印花稅等。

依照財政收支劃分法第 8、12-1、16-1 條規定，將各稅目收入分別歸屬中央、直轄市、省轄市及縣、鄉鎮市等，茲彙總如表 2-1，方便後續之參閱。

表 2-1：各級政府財源劃分稅目歸屬表

稅源劃分類型	稅目		稅目歸屬及比例	法源依據	備註
獨立稅源制	國稅	關稅 證券交易稅 期貨交易稅 礦區稅	中央：100%	財劃法第 8 條	
		直轄市及縣(市)稅	使用牌照稅 印花稅	直轄市及縣市：100%	財劃法第 12-1 條
	田賦 娛樂稅		直轄市：100% 省轄市：100% 鄉鎮市：100%	財劃法第 12-1 條	田賦於民國 76 年第 2 期起停徵
	地價稅 房屋稅 契稅		直轄市：100% 省轄市：100%	財劃法第 12-1 條	
共分稅源制	國稅	遺產及贈與稅	中央：50% 直轄市：50% 中央：50% 市：80% 中央：20% 鄉鎮市：80%	財劃法第 8 條	
		菸酒稅	中央：80% 直轄市及縣市：18% 福建省金門及連江二縣 2%	財劃法第 8 條	
	直轄市及縣(市)稅	地價稅	縣：50% 鄉鎮市：30%	財劃法第 12-1 條	縣統籌 20%
		房屋稅	縣：40% 鄉鎮市：40%		縣統籌 20%
	統籌分配稅制	國稅	所得稅 營業稅 貨物稅	中央：90% 中央統籌：10% 中央：60% 中央統籌：40% 中央：90% 中央統籌：10%	財劃法第 8、12-1 條
直轄市及(縣)市稅			土地增值稅	縣市：80% 中央統籌 20%	財劃法第 16-1 條
		地價稅	縣統籌 20%		
		房屋稅 契稅	縣統籌 20% 鄉鎮市 80% 縣統籌 20%		

資料來源：本研究整理自財政收支劃分法規定。

貳、租稅公平原則

租稅制度的建立，應依客觀國情環境而定，除應考慮納稅人的納稅能力外，尚須兼顧經濟活動的運轉。亞當·斯密(Adam Smith)之「國富論」(The Wealth of Nations)提出租稅平等、確實、便利及稽徵經濟四大原則，其後雖有學者提出補充性原則，大致上仍強調效率與公平二個經濟目標。²⁹而租稅法之制定、修正與解釋，皆以是否符合租稅原則為依歸。本研究探討公共設施保留地免徵及實物抵繳遺產稅之合理性，主要以這項租稅優惠措施能否符合社會正義的「租稅公平」為立論基礎。

租稅公平原則，最簡明的說法就是「一視同仁」，也就是普及性，為我國憲法第七條平等權的規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等」之立法意旨。

實現租稅公平之課稅方法，財政學者提出「利益法」(benefit rule)及「納稅能力法」(ability to pay)，茲分述如下：

(一) 利益法

根據利益法選擇稅基及稅率，課稅時，大致上有二個重要理由：1.對多數人而言，這種方法基本上是公平的。有人以為政府支出的受益者，按其比例課稅是最公平的，這種情形將私人部門的原則，運用到政府部門，政府亦在市場上出售各種社會及公共財。2.這種方法可同時決定稅收及政府支出水準。如同私人部門，人們所願支付的價格及所願購買的數量同時決定。³⁰即以納稅人

²⁹ 林華德、李顯峰與徐仁輝，《財務行政》。台北：國立空中大學，民88，頁5-40。

³⁰ 李金桐，《財政學—增訂版》。台北：五南圖書出版公司，民80，頁239-247。

所受到利益決定其納稅能力。

早期的租稅以滿足財政為目的，對公平的看法是「絕對的公平原則」，對每一個不論階級與財富，應依其受益平均分攤政府支出。但隨著社會進步與多元，各種社會問題亦隨之發生，必須由國家解決以矯正某種程度的分配狀態，實施重分配乃不得不措施與作為。當租稅作為國家其他任務時，乃有「修正公平原則」。

（二）納稅能力法

由於受益法則較被適用於指定用途的租稅，而且將政府的服務與以商業化，亦較不容易被採納，因此有納稅能力法。納稅能力法無法同時決定政府支出及個人稅負，係將政府支出與收入是為二種截然不同問題，政府應先決定其每一年的支出，然後依據此一支出再作適當稅收額決定。即稅收額的決定，並非依據人民由政府支出所享受多少利益而決定，而係依據人民納稅能力來作決定。³¹

納稅能力法即為量能原則，在量能課稅原則下的租稅公平乃指因課稅權的實施，而使納稅人的效用犧牲公平的，約翰彌勒(J.Mill)所謂的公平，係指「法律之前人人平等」，亦即「犧牲的相等」。³²犧牲相等的概念又分為「絕對犧牲相等」、「比例犧牲相等」及「邊際犧牲相等」。(一)絕對犧牲相等(equal absolute sacrifice)是指每個人因課稅而損失之效用總量相等。(二)比例犧牲相等(equal proportional sacrifice)則指每個人因課稅而損失之效用總量占原有所得效用之比例相等。(三)邊際犧牲相等(equal marginal

³¹ 同上註，頁 247-255。

³² 劉永憲，《財政學原理》。台北：文笙書局，民 76，頁 225-233。

sacrifice)指課稅後之所得的邊際效用相等。³³一般認同採量能原則較能實現租稅公平，係因在所得的邊際效用遞減法則下，為保持不同所得者的犧牲相等，隨著所得的增加，稅率應是累進的。而我國目前的遺產稅即是採用累進稅率。

就課稅的技術而言，稅基為稅率的客體，是課稅的對象。而稅率是每一單位稅基所納租稅的百分數，稅基乘以稅率即為稅收。隨著稅基的增加，若稅率也逐見提高，此種方式的租稅課徵即具有累進性質，其稅率為累進稅率。超額累進稅率並將課稅客體分為若干等級，各等級訂定漸次增加的稅率，分別以其超過各等級部分適用各該等級之稅率課稅。一般亦認為採超額累進稅率之累進稅，是最能符合量能課稅原則。

就租稅負擔能力而言，又可分為「水平公平」(horizontal equity, HE)及「垂直公平」(vertical equity, VE)，前者認為租稅負擔能力相同的納稅義務人應負擔相同的租稅；後者則認為租稅負擔能力不同的人，承擔不同的租稅。

另外，日本學者田中二郎將有關租稅公平原則，分為立法政策基礎之公平負擔原則與租稅法解釋適用上之公平負擔原則。前者指量能課稅原則，後者指實質課稅原則。³⁴

稅法之規定在掌握納稅人之納稅能力，就納稅人之所得、財產與消費等經濟事件與予規定，所重視的是要以足以表徵納稅人納稅能力之經濟事實，而非外觀的法律形式，因此在適用稅法時，所應根據的是經濟之實質，並非法律之外觀，此一原則在德國稱

³³ 林華德，《財政理論與政策》。台北：東華書局，民 77，頁 90-105。

³⁴ 劉士昇，〈推計課稅規範基礎之研究—以釋字第二一八號解釋為中心〉，碩士論文，中原財經法學系，民 89.7，頁 105-115。

為經濟觀察法。³⁵

陳清秀（民 90）認為，租稅公平原則要求相同的經濟給付能力者，應負擔相同的租稅負擔；不同支付能力者，負擔不同租稅，亦即按照給付能力為不同的稅捐負擔，即所謂量課稅原則。³⁶

何志欽和林惠玲（民 91）從移轉對象不同與取得成本不同造成租稅減免之不同說明水平公平與垂直公平。都市計畫法第五十條之一規定公共設施保留地因繼承移轉免徵遺產稅，此一規定因遺產移轉對象不同（繼承取得或非繼承取得）而有不同租稅負擔造成優惠免稅之非對稱性，違反水平公平原則。另以目前各級地方縣市多透過市地重劃或區段徵收方式取得公共設施保留地進行建設開發，在這種由區域內地主共同負擔及建設之公共設施保留地和以徵收方式取得之公共設施保留地，在風險分擔、資金融通及預期獲利上自有不同取得成本，但同享遺產稅之租稅優惠，亦有違反垂直公平原則。³⁷

許富雄（民 91）當租稅作為實現社會目的的規範時，應列入需要原則與功績原則之考量，需要原則以經濟上需要為衡量標準，而經濟上的需要是消極的經濟給付能力，含有低所得的意思，故是透過補助金的分配或稅捐的優惠方式表現於外。但功績原則乃是為了公共利益以酬謝特殊功績，給予租稅優惠以獎勵特別經濟上之給付；³⁸民生福利國家常利用租稅作為社會改造或經濟指導管制工具，需要與功績原則的特殊政策考量，並不違反租稅公平原則，認為反而是租稅平等原則基於特定政策目的所為合理差

³⁵ 黃士洲，《稅務訴訟的舉證責任》。台北：作者自行出版，民 91，頁 1-20。

³⁶ 陳清秀，《租稅總論》。台北：翰蘆圖書出版，民 90，頁 210-225。

³⁷ 何志欽、林惠玲，〈遺產及贈與稅之檢討〉。行政院財政改革委員會委託研究，民 91，頁 73-74。

³⁸ 許富雄，〈論租稅公平原則於稅法上之適用〉。台北大學稅法專題研究，民 91，頁 1-15。

別待遇之表現。

蔣淑芬（民 88）租稅負擔是否公平是亟為主觀的，稅法上的公平原則，會隨著社會的演進而爰引不同的財政理論，所以其意義並非一成不變。目前衡量的基準為量能課稅原則，故違反租稅公平與否，可能獨立於財政學相關學說之外，而另有法學上的審查方法，以為差別待遇並得由大法官會議作為最後判斷，然仍應避免過度偏離財政學上建立的租稅原理原則，並應特別注意一般人民公平正義之觀感。³⁹

葛克昌（民 91）認為大法官近來常強調「租稅公平原則」，將稅法解釋認為應本於租稅法律主義之精神，依各該稅法之目的，衡酌經濟上之意義及實質公平原則⁴⁰。稅法之立法目的，就財政目的稅法而言，即是量能原則。至於非財政目的租稅雖可能不受量能原則之拘束，但不表示不受量能原則之審查。如審查後因另有政策目標經衡酌後更值得保護，由於具有正當合理理由而為差別待遇，仍不違反公平原則。

綜合言之，租稅公平的內涵已如上述，然如何將租稅公平精神落實於租稅法制中，制定符合租稅公平的法制，是必須面對與值得關心的一個嚴肅話題。目前稅制上，經常為人所詬病且有損稅制公平者，例如免稅項目過多，嚴重侵蝕稅基，不但造成稅收減少，且違反量能課稅原則。故立法者於立法時，宜考量不同的稅務類型而為不同的稅制規劃，並參酌租稅公平原則之精神，以為相同的租稅負擔或合理的差別待遇，以落實租稅公平。

³⁹ 蔣淑芬，〈租稅公平原則之探討-兼論證所稅與證交稅之課徵問題〉。台北，證交資料 446 期，民 88.6，頁 1-13。

⁴⁰ 葛克昌，〈行政程序與納稅人基本權〉。台北：翰蘆圖書出版，民 91，頁 103-132。

參、租稅規劃的相關理論

政府的施政必須有充足的經費以為支應，始能實現其施政計畫，因此有「財政為庶政之母」或「政府的施政支出，就是人民的租稅負擔」，這說明離開稅收不能談財政，沒有財政，所有施政皆僅止於紙上談兵，國家沒有取得收入必要，就沒有徵收租稅的必要。當然目前多數納稅人都明瞭國家無稅收難以建設與發展，無法對人民提供有效服務，但在真正對其課稅時，則想方設法心存逃漏或冀能少繳稅。

一、逃稅

所謂逃稅(Tax Evasion)指納稅人未能依法納其應納稅捐。通常故意隱匿一部分或全部課稅要件之事實，以減少或免除租稅債務行為。美國學者摩特(H.G.Balter)在其「租稅詐欺與逃漏」(Tax Fraud and Evasion)一書中，認為詐欺與逃漏是同意字，為納稅人明知並故意少繳依法應納之稅捐。逃漏稅的原因有不瞭解稅法規定致少繳或未繳應付稅捐，有故意短報或漏報應納稅捐，逃漏稅表示對稅務機關刻意隱瞞課稅要件事實或偽造課稅資料。例如虛偽安排被繼承人生前債務，以減輕遺產稅負擔。

二、避稅

所謂避稅(Tax Avoidance)是租稅規避，鑽稅務法規漏洞，以獲減免稅捐利益。租稅避稅被認為是一種脫法行為，本身並不違法，但卻違反立法意旨，且不為社會道德規範所容。立法者按一定的計劃制定法律，以實現特定的法律目的。對於特定的經濟活動或事實，本應以法律規範，但立法者思慮不週未顧及，或受利益團體遊說，或議決法案時，尚有無法預料事實之存在與發生，

以致將立法目的或立法計畫轉化為法律構成要件時，未達原目的的全部或一部，即形成「無意的法律漏洞」。但有時是立法者鑑於事件的發展未臻成熟，尚未作成法律規定，留由學說、判例探討其法律效果，形成「有意的法律漏洞」。⁴¹

在私法自治原則或契約自由原則下，當事人為達成某一定的經濟目的或實現某一定的經濟效果時，對要使用何種法律形式，當有自由選擇空間，如當事人選擇通常未被利用之法律形式，以達成及實現其所意圖之經濟目的或經濟成果，同時並避免滿足通常所使用法律形式課稅要件，而減少或免除租稅負擔，是為租稅規避。⁴²避稅通常之定義有違背立法目的，但沒違背稅法文義，而減少或免除租稅義務之行為；或指避開租稅法規所認定應與課稅之法律形式，而減少租稅債務之行為；亦有指避免滿足通常所使用法形式之課稅要件。⁴³換言之，迴避法律文義但未迴避法律目的。⁴⁴

租稅規避一詞，在美國、英國、德國及日本亦有其獨特見解與定義，茲略述以下：⁴⁵

（一）美國

在美國稅法中，租稅規避並無稅法的定義，依據其內地稅局的解釋：「納稅義務人得依合法手段，盡量減少其租稅債務，惟不得為減少租稅債務而有隱藏或錯誤陳述課稅事實之情事，納稅人在合法原則下得選擇租稅負擔最輕的財務及商業交易方式，於

⁴¹ 陳敏譯，〈德國租稅法通則〉。財政部財稅人員訓練所，民 74。

⁴² 金子宏著，蔡宗義譯，《租稅法》。台北：財政部財稅人員訓練所，民 74，頁 90-92。

⁴³ 簡松棋，《遺產稅及贈與稅節稅規劃-理論與實務》。台北：宏典文化，民 94，頁 190-191。

⁴⁴ 同註 36，頁 225-230。

⁴⁵ 簡松棋，《遺產稅及贈與稅節稅規劃-理論與實務》。台北：宏典文化，民 94，頁 1-5。

交易完成後，納稅義務人應作成真實紀錄、保存憑證及申報稅務機關，稅務機關調查時不得違反配合說明之義務。納稅義務人應依稅法之規定與解釋及稅務專家的意見，並不得隱藏或不實的陳述、紀錄欺騙稅務機關。」，因此，可知美國對租稅規避的要求，為以合法、無隱藏、無不實陳述及完全公開交易事實為要件。

（二）英國

在英國的租稅法典，租稅規避亦無定義，一般見解所謂租稅規避，為以合法手段減少租稅義務，亦即不違反租稅法規而可減輕或免除納稅義務的租稅安排。

（三）德國

德國法律就租稅規避，訂有一般性禁止規範。例如租稅通則第 42 條規定：「租稅不因濫用法律之形成可能性，而得規避其適用，於有濫用之情事時，依據與經濟事件相當之法律形式，成立租稅請求權。」，此項條文被認為是最有名之禁止租稅規避規定。

（四）日本

日本稅法並無一般否認稅捐規避之法規，但其所得稅法第 157 條、法人稅法第 123 條條基於防止稅捐規避，乃否認同族公司之行為或計算之規定。

我國稅法亦無一般否認稅捐規避之規定，但由部分租稅法條，例如所得稅法第 43 條之 1 不合營業常規交易安排准按營業常規調整計算所得額；契稅第 12 條第 1 項，以遷移、補償等變

相支付產價取得所有權，應照買賣契稅申報等，為稅捐規避之否認。

三、節稅

所謂節稅(Tax Savings)是當納稅人為達成某一定的經濟目的或為實現某一定經濟效果，而有數種同為合法與適當法律形式可以選擇時，當事人自得採用稅法上最有利的形式，以節省及減少稅負，稱為節稅。節稅是依租稅法規所預定之規定謀求減少租稅負擔之行為。⁴⁶

節稅可說是合法的行為，是租稅法規所允許的行為，節稅與租稅規避的界線未必十分明確，最後常依社會一般通念而定。下列案例可作為節稅意義的概念代表：為免除薪資所得課稅，選擇擔任中小學教職員；一年列舉扣除額超過標準扣除額時，採用列舉扣除額申報綜合所得稅；採用贈與不動產而不贈與現金……等。

四、租稅規劃

所謂租稅規劃(tax planning)，是指納稅人為使租稅負擔達到最適、最低所為之詳盡規劃與周密安排之事前設計。租稅規劃必須在法律範圍內，因此其範圍至多不得超過「節稅」及「避稅」所應為者。⁴⁷

綜上所述，租稅規劃如果運用租稅法規範圍內之規範，有計

⁴⁶ 同註 42，頁 93。

⁴⁷ 王建煊，〈租稅法〉。台北：文笙書局，民 91，頁 585-587。

畫的事前的精細安排，達成租稅負擔最輕的效果，本應予鼓勵。但當租稅規劃全然是鑽法律漏洞、取巧安排以適用法規，表面上合乎租稅法令，惟實質上已造成事實上之避稅時，納稅人所規避之稅捐，由社會大眾全體納稅義務人負擔，已然對其他納稅人造成不公平。法律漏洞之修（填）補，為政府行政立法機關之職責，為政立法者應責無旁貸，本於實質課稅原則，檢討租稅法令之闕漏，適時補救，以防稅基流失。

第二節 公共設施保留地的相關理論

壹、公共設施保留地的意義及認定原則

公共設施保留地，係指在都市計畫地區內，為因應未來人口的成長，社會經濟發展的需要，預為劃定並限制使用，留待各縣市政府或鄉鎮市公所，或公共事業機構使用的用地。公共設施保留地因公共設施用地需要之保留，公共設施用地則依都市計畫圖上所規劃作為公共使用，以增進市民活動之便利，確保良好的生活環境⁴⁸。公共設施保留地的定義，顧名思義，重點在「公共」及「保留」的意義。常易與公共設施用地混淆，例如過去常把私人出資興建停車場用地當作公共設施保留地，另外如果政府或公務機關已經在使用之土地，以失「保留」的意義，不能算是公共設施保留地。因為公共設施保留地之定義向來在土地法、都市計畫法即未有明文，地方行政機關執行法令遇有適用疑義時，則報經主管機關以行政命令方式作成解釋。因此，公共設施保留地除符合都市計畫法第 42 條規定要件外，尚須依據主管機關的相關函釋以為認定。⁴⁹

⁴⁸ 錢學陶，《都市計畫學導論》。台北：茂榮圖書，民 70，頁 362-367。

⁴⁹ 內政部 87 年 6 月 30 日台內營字第 8772176 號函曾經釋示，其內容為主旨：關於都市計畫法所稱「公共設施保留地」，之認定疑義一案，請查照轉行。〈內政部公報〉，第 4 卷，第 1

公共設施保留地的定義既散見於都市計畫法及主管機關的解釋函令，且其是否得認定為公共設施保留地關係嗣後徵收與免稅之相關權益至鉅，有必要先予釐清認定原則，其相關認定原則大致如下：

- 一、須依都市計畫法第 42 條劃設之公共設施用地。公共設施是為了滿足社區及機構之運輸、遊憩、教育、醫療、衛生、通訊、能源等方面之需要而作之公用建設，不以營利為目的。
- 二、須留待將來個公用事業機構、各該管政府或鄉鎮市公所取得者。所稱「公用事業」，包括：1.電燈、電力及其他電氣事業。2.電車。3.自來水。4.煤氣。5.公共汽車及長途汽車。6.船舶運輸。7.航空運輸……等事業機構。各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所，指土地所在地之縣市政府或鄉、鎮、縣轄市公所。
- 三、業經各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所開闢使用，但尚未依法取得之公共設施用地，仍屬公共設施保留地。
- 四、已取得或非留供各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得之公共設施用地，仍非屬公共設施保留地。
- 五、雖經都市計畫主管機關列冊或都市計畫書規定有案之土地，為非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得之公共設施用地，非屬都市計畫法所稱公共設施保留地。

六、都市計畫書規定之區段徵收整體開發方式辦理開發之地區，該區域內之公共設施用地於辦理區段徵收開發前為公共設施保留地。

七、都市計畫劃設之公共設施用地參與市地重劃，在重劃分配結果尚未公告確定前，為公共設施保留地。⁵⁰

都市計畫分為 1.市鎮計畫 2.鄉街計畫及 3.特定區計畫。公共設施保留地之認定，雖經歸納出上開七點認定原則，惟是否屬於「公共設施保留地」之認定，仍不乏上、下級機關認定不同，推翻原先之認定，致抵繳程序與作業滋生許多困擾。

貳、公共設施保留地的取得方法及使用限制

依據都市計畫法第 48 條規定，經指定公共設施保留地供公用事業設施使用者，由各該事業機構依法向土地所有權人徵收或購買，其餘由該管政府或鄉、鎮、市公所協議購買、徵收、區段徵收及市地重劃方式取得，茲分述如下：

一、協議購買

協議購買是政府與土地所有權人雙方均同意始可成立，依政府實際執行土地徵收與民眾協議之經驗與結果，因雙方對於土地價格認知有極大落差，致無法達成協議，況政府現在財政亦亟為困窘，協議購買更無法達成。

⁵⁰ 張思敬，〈公共設施保留地免徵及抵繳遺產及贈與稅問題之研究〉，碩士論文，元智大學管理研究所，民 93.12，頁 10-12。

二、徵收

依照土地法第 208 條、209 條及土地徵收條例第 3 條、第 4 條等規定，政府得基於公共事業需要及實施國家經濟政策而徵收私有土地，但因徵收辦理程序耗時及補償標準偏低，導致徵收工作屢遭抗爭無法達成，且因被徵收鄰地所有權人，因公共設施之開闢而享受土地大幅增值卻不必負擔任何成本，形成不公平現象。且如同協議購買因國家財政窘態，現階段亦無法實施。

三、區段徵收

所謂區段徵收，乃指就一定區域範圍內之土地重新分宗整理，而為全區土地之徵收。因目前公共設施保留地未取得之土地，大部分位於高度開發之地區，人口稠密，土地集約利用，已不適宜採取區段徵收採取強制實施的條件，不僅政府須負擔龐大的徵收補償費及建設經費，土地所有權人喪失土地及改良務，阻力將較大，目前實施誠屬窒礙難行。

四、市地重劃

市地重劃是土地所有權人自行負擔重劃費用的一種市地開發改良方式。市地重劃的先決條件需在已頒行都市計畫之細部計畫地區始能辦理，且需依照地方之發展情形辦理。市地重劃之時機不適合時，且阻力也很大，相關問題仍難以克服解決。

經劃設為公共設施保留地，其使用即受到相當程度的拘束，包括限制建築，或僅能改為妨礙目的較輕之使用，其相關法規規定如下：

都市計畫法第 51 條規定：「依本法指定之公共設施保留地，不得妨礙其指定目的之使用。但得繼續為原來使用或改為妨礙目的較輕之使用」，即雖然妨礙指定目的，但允許妨礙較輕之使用。

土地法第 92 條第 2 項規定：「前項徵收的土地，得分期徵收，分期開放，未經開放之區域，得為保留徵收，並限制其妨礙都市計畫之使用」，即規定供公共設施保留地使用的土地於保留期間應限制其建築使用。

土地法第 93 條規定：「依都市計畫已公布為道路或其他公共使用的土地，得為保留徵收，並限制其建築。但臨時性質之建築，不在此限」，即除允許臨時性的建築之外，限制其他使用。

公共設施保留地取得時限，久為國人關注焦點且為爭議問題，有自日據時期保留迄今長達半世紀以上之久，有自台灣光復後保留迄今達 40、50 年之久，此種長期凍結，不僅影響土地所有權人不能建築使用亦不能移轉出售，且此類地段多成為違章建築密集之區或垃圾堆置場所，危及居民生活安全與健康，反而造成惡劣之都市環境。⁵¹

一、民國 53 年規定之保留期限（不得超過 5 年，至多延長 5 年）

都市計畫法第 49 條規定「公共設施保留地徵收期間，不得超過五年，逾期不徵收，視為撤銷，但有特殊情形，經上級政府之核准，得延長之，其延長期間至多五年。」，惟至 63 年 8 月底期限屆滿仍無法全部徵收取得。

⁵¹ 李鴻毅，《土地法論》。台北：三民書局，民 78，頁 431-442。

二、民國 62 年修法規定之保留期限（不得超過 15 年）

都市計畫法第 50 條第 1 項及第 2 項規定「公共設施保留地，在民國 62 年 9 月 6 日本法修正公布前尚未取得者，應自本法修正公布之日起 10 年內取得之。但有特殊情形，經上級政府之核准，得延長之，其延長期間至多五年。逾期不徵收，視為撤銷。本法修正公布後，依本法指定之公共設施保留地，其取得期限依前項規定辦理，並自指定日起算」，即將保留期限由最長不得超過 10 年修正為最長不得超過 15 年。

三、民國 77 年修法規定之保留期限（取消取得時限）

由於公共設施項目繁多，保留之取得經費龐大，非地方政府財力所能負荷，以致歷年徵收取得，速度緩慢，效果不彰，不得不修法一延再延。於是再度修正都市計畫法，刪除第 50 條第 1、2 項有關公共設施保留地取得期限之規定，並配合修正及增訂維護土地所有權人權益之條款，以利執行。

參、公共設施保留地免稅的理論基礎

公共設施用地係經由都市計畫制定之程序所劃定，依都市計畫法第 17 條規定，應就計畫地區範圍預計之發展趨勢及地方財力，訂定分區發展優先次序。第一期發展地區應於主要計畫發布實施後，最多二年完成細部計畫，並於細部計畫發布後，最多五年完成公共設施。其他地區應於第一期發展地區開始進行後，次第訂定細部計畫建設之。未發布細部計畫地區，應限制其建築使用及變更地形。同法第 23 條規定，細部計畫核定發布實施後，應一年內豎立都市計畫樁、計算坐標及辦理地籍分割測量，並將

道路及其他公共設施用地、土地使用分區之界限測繪於地籍圖上，限制土地權利人使用。即公共設施保留地，不得為妨礙其指定目的之使用。但得繼續為原來之使用或改為妨礙目的較輕之使用。⁵²

雖然都市計畫法第 50 條規定，公共設施保留地於未取得前，得申請臨時建築使用，但與一般未經劃設為公共設施保留地之一般土地相較，其使用或經濟利益相差可謂千里。

司法院大法官釋字第 336 號解釋，認為中華民國 77 年 7 月 5 日修正公布之都市計畫法第 50 條，對於公共設施保留地未設取得時限之規定，係為維持都市計畫之整體性，乃為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。國家公權力的行使，係為社會整體發展所需的對人民財產之限制或損害，符合現代對於財產權之行使須負有社會責任之觀念。

但如以平等原則之要求，相同之事務應作相同處理，公共設施保留地之所有權人的權益損失與一般土地所有權人之權益相比較，⁵³其遭受無限期限限制土地自由使用，及土地價值跌損等，依「特別犧牲」理論而言，對使用上受到限制之私有公共設施保留地所有權人而言，自是形成「特別犧牲」。

另外，司法院大法官釋字第 440 號解釋，認為人民之財產權應予保障，憲法第 15 條設有明文，國家機關依法行使公權力，致人民之財產遭受損失，若逾其社會責任所應忍受範圍，形成個人特別犧牲者，國家應予合理補償。又釋字第 516 號解釋，以國

⁵² 都市計畫法第 51 條規定。

⁵³ 陳愛娥，〈公共設施保留地的指定與財產權保障〉，《台灣本土法學雜誌》，第 10 期，民 89.5，頁 107-112。

家因公用或其他公益目的之必要，雖得依法徵收人民財產，但應給予合理之補償，以填補其財產權被剝奪或其權能受限制之損失。

綜上，大法官之解釋意旨及財產所有權核心價值本旨，民國77年修正之都市計畫法，對於公共設施保留地之取得已無限期之規定，私有公共設施保留地所有權人之土地使用權益與一般土地所有權人之使用相較，其承擔社會責任與義務明顯高於一般土地所有權人，如逾社會責任所容許忍受範圍，已構成個人特別犧牲，國家自應給予合理補償，故租稅減免之優惠措施，即係用以彌補私有公共設施保留地所有權人因土地長期保留及使用受限之損失。

第三節 實物抵繳的相關理論

稅捐債務之履行原本以金錢給付為原則，金錢給付包括現金、匯款、票據、繳稅取款委託書、銀行轉帳等等相當於現金支付之方式。⁵⁴我國稅目高達十餘種，應繳稅捐可以實物抵繳者僅有少數稅目，遺產稅准以實物抵繳為其中極少數之一。

實物抵繳遺產稅之優劣及應否准予實物抵繳，向有不同學說見解，一為否定說，一為肯定說，茲分述如下：

壹、實物抵繳的相關學說

一、否定說

⁵⁴ 同註 36，頁 375-385。

實物繳稅乃古代物物交換時期自然經濟下之產物，政府收入係從人民直接獲取貨物或勞務並為政府支出。但隨著貨幣經濟時代來臨，以取而代之，政府的歲入與歲出，概以貨幣為交易媒介，故以貨幣繳納稅捐取代以實物繳稅，符合租稅便利與效率原則。又以實物繳稅，如繳稅標的物不易保管與變價，不但原有稅款無法如期徵收，尚且需增加保管成本，若能將實物變現，行政機關尚須支付交易成本，如契稅，行政等，有違稅捐最低徵收費用原則，甚至可能因估價不確實或因跌價而造成損失，形成國家稅收之損失，抵繳範圍越大，影響也越大。因此，認為租稅之繳納，不應採行實物抵繳之方式。⁵⁵

二、肯定說

遺產稅係因被繼承人遺有財產，繼承人因取得遺產而獲得利益，係對於繼承人獲得之遺產課稅。因繼承人本身財力不一，有人以自己原有資力足可繳納應納之遺產稅，但亦有人自身資力並不足以負擔，必須處分其所繼承之遺產始得繳納，故准以實物抵繳稅款係在於維護國家稅收之外，同時顧及人民財力困難。因此，遺產稅所針對「遺產」課稅，以遺產中之實物抵繳，為適當與合理。又謂基於國家財產權之保障，只要屬課徵標的物，無論其是否易於變價或保管，均應准予抵繳。如非屬遺產稅課徵標的，亦有認為「准予依易於變價及不易於變價遺產比例，抵繳遺產稅，始符合公平原則，故從保護國民財產權及公平原則，應准以實物抵繳稅款」。⁵⁶司法院大法官釋字第 343 號解釋，不同意見書亦有認為以易於變價之實物為限，是依據現代租稅原則最低稽徵成本理論而訂定，符合現代財政學強調之租稅理論租稅收入最

⁵⁵ 周玉津，〈實物抵繳遺產稅似開倒車〉，《稅務旬刊》，第 1599 期，民 84.1，頁 20。

⁵⁶ 大法官楊健華、劉鐵錚，於釋字第 343 號解釋之不同意見書，司法院公報第 36 卷，第 6 期，頁 11。

低經費之原則，有納稅義務之人民於應納稅額較高而確有困難，無法以現金一次繳納時，許其以實物一次抵繳稅款，係在於維護國家稅收之外，同時顧及人民財力之困難故應准予抵繳。⁵⁷

貳、國內實物抵繳相關的研究文獻

我國國內專家學者所發表關於實物抵繳的相關文獻，有從法律面或從行政實務面探討，經整理就依實物抵繳範圍、及與本研究有關之公共設施保留地抵繳遺贈稅二部分，分述如下：

一、實物抵繳範圍

就按金額比例而言，林吉昌（民 91）認為，從實物抵繳範圍，主張實物抵繳宜按各項實物財產占全部遺產或贈與財產之比例，⁵⁸分別訂定實物抵繳限額，對徵納雙方較為公平。何志欽和林惠玲（民 91）認為，自民國 84 年修正遺贈稅法以來，大幅放寬抵繳實物範圍，增加難以估價或處理之實物種類，使得待納庫款之問題日益嚴重；而且放寬相關處理法令限制，例如，公共設施保留地可以按照分配成數登記為地方政府所有，待需要處理之抵稅實物亦大幅增加，這些法令的規定嚴重影響政府稅款運用；因而建議回歸到民國 84 年修正前規定，僅以易於變價或易於保管之實物為限。⁵⁹

另外，就按內容比例而言，林振山（民 92）認為，財政部 89 年 7 月 15 日台財稅第 0890454844 號函釋，申請實物抵繳以現金

⁵⁷ 大法官馬漢寶，於釋字第 343 號解釋之不同意見書，司法院公報第 36 卷，第 6 期，頁 11。

⁵⁸ 轉引自鍾鳳娥，〈以公共設施保留地及未上市（櫃）股票抵繳遺產稅及贈與稅問題之研究〉，碩士論文，淡江會計學系，民 92.6，頁 13。

⁵⁹ 何志欽、林惠玲，〈遺產與贈與稅之檢討〉，行政院財政改革委員會委託研究，民 91.7，頁 74-77。

不足繳納稅款為範圍，實已違背公平及比例原則；建議採納大法官楊健華先生於大法官釋字第 343 號解釋之見解，按遺產內容比例抵繳遺產稅。⁶⁰

二、公共設施保留地抵繳遺產稅

吳英世（民 91）指出，近三年來公設地交易熱絡，乃因免徵遺贈稅租稅優惠及准以抵繳遺贈稅所致；其實我國國民多數無遺產稅之負擔（有稅案件僅約 5%），於是此項規定對多數擁有公共設施保留地之所有權人而言，並無實益，然卻對巨額財富者形成龐大經濟利益，是建議將現行都市計畫法第 50 條之 1 免徵遺贈稅之規定修正為減半課稅或維持免稅之規定，唯應增加死亡前已持有一定期間以上之案件為限，避免淪為高所得者之「避稅港」，損及租稅課徵之公平性原則。⁶¹

何志欽和林惠玲（民 91）認為，公共設施保留地免徵遺贈稅有其歷史背景，旨在合理補償土地所有權人之損失，考慮現今租稅環境，土地所有權人已獲得地價稅、土地增值稅等適當補償，應予取消免稅之優惠規定。⁶²江敏雄（民 88）研究認為，既成道路之土地，無論其在都市計畫區內或區外，只要經過一段時日，政府未依法律規定徵收補償，即應比照公共設施保留地優先准予繳遺產稅。⁶³

參、國外實物抵繳的相關規定

⁶⁰ 林振山，〈也談遺產稅之實物抵繳〉，《實用月刊》，第 339 期，民 92.3，頁 53-58。

⁶¹ 吳英世，〈都市計畫法第五十條之一規定之公平性探討〉，《實用稅務》，第 334 期，民 91.10，頁 18-21。

⁶² 同註 59。

⁶³ 江敏雄，〈遺產以既成道路土地抵繳之商榷〉，《中國稅務旬刊》，第 1728 期，民 88.9，頁 15-18。

遺產及贈與稅具平均社會財富之功能，在歐美及東南亞等國家咸與認同，因此在完納稅捐方面，以現金繳納為原則，次以分期付款為輔，除英、美、日、韓等國外，較少有實物抵繳之規定。然英、美、日、韓等國雖有實物抵繳規定，但其抵繳範圍作較為嚴格之限制，未若我國將所有「課徵標的物」均列為抵繳標的，甚且將「免稅標的」亦列為抵繳範圍。茲將英、美、日、韓等國，有關遺產稅實物抵繳相關規定分述於下。

一、英國

英國於 1974 年制定資產移轉稅(Capital Transfer Tax)代替遺產稅，復於 1986 年改為繼承稅(Inheritance Tax)。對於任何財產之估價，均以被繼承人死亡時公開市場之價格估價。

有關繼承稅之繳納，經內地稅局同意者，得以下列財產抵繳繼承稅，⁶⁴包括土地、建築物及其附屬物、及經財部核准，具民族、科學、歷史或藝術價值之圖畫、印刷物、書籍及藝術品等。

二、美國

美國於 1916 年制定遺產稅，1932 年頒布聯邦贈與稅輔之，1976 年增訂隔代移轉稅，以防止納稅人藉隔代移轉或財產信託規避遺產稅。其遺產稅繳納方式，得以支票、匯票或政府債券(certain government bonds)繳納。遺產中如包含農地或個人事業，價值超過遺產總額 35%，可在寬限期五年後，選擇採十年分期付款，按 2% 利率計息。倘遺產總額含有 35% 股票，雖採分期付款，仍可

⁶⁴ 吳英世、盧惠瑛及陳思元，〈遺產及贈與稅之研究〉，《財政部賦稅署研究發展專題報告》，民 86，頁 12。

以被繼承人之股票或遺產受益人之財產，償還應付遺產稅。⁶⁵

三、日本

日本現行相續稅相當於我國之遺產稅，其規定僅遺產稅得以實物抵繳，且限於具核課稅捐價值之財產。該法第 41 條規定，繼承稅額如無法如期繳納，而且以金錢繳納有困難之事由發生時，稅務署長可依其申請以繳納困難金額為限，允許以國債、地方債，不動產及船舶，公司債、股票、證券投資信託或貸付信託之受益證券，及動產等財產抵繳。

四、韓國

韓國規定，如以現金繳納遺產稅或贈與稅者，得選擇以 3 至 10 年間分期繳納；⁶⁶若繼承或受贈之財產，有超過 50% 以上係屬不動產或有價證券，且其遺產稅或贈與稅額超過一千萬韓幣時，則可申請以該不動產或有價證券抵繳遺產稅或贈與稅。

綜上所述，雖然英、美、日、韓等國亦有實物抵繳之規定，但仍諸多限制，例如，英國、日本即明列准以抵繳之實物項目，並鼓勵以分期付款方式完納稅捐。

遺產稅之性質為學理上之隨時稅，其特性之一，為納稅人無法事先知悉，例如意外猝死或基於被繼承人隱私，晚輩未便探知長輩財產狀況，常於事實發生時，突增巨額稅負，在遺產未過戶變現前，往往成為納稅人沉重負擔，准以實物抵繳，旨在維護國

⁶⁵ 2002 U.S Master Tax Guide, p713.

⁶⁶ 2002 Korean Taxation Ministry of Finance & Economy Korea, pp.113-117.

家稅收同時兼顧人民財力之困難。但如因抵繳制度形成稅基侵蝕與稅收流失，減少國家財政收入及核課結果反而造成不公平，即有必要作適當的修法與制度改革，使稅制更臻健全。

第四節 地方財政的相關理論

地方財政係屬國家整體財政的一部分，為地方自治團體為滿足其共同需要，促進自治發展，平衡財政分配，奠定民生基礎，所需資金的取得、使用及管理的種種行政作為總稱。⁶⁷地方財政權的大小，地方財政制度的設計，各國很少相同，但實際運作起來所面臨一個共同問題就是地方財政困難。⁶⁸本研究係以遺產稅分成 80% 與鄉鎮市地方政府，而其因實物抵繳等衍生之問題，造成稅基流失對地方財政的影響為探討重點，因此本節針對地方財政的意義、功能及地方稅課建制的原則為主要論述。

壹、地方財政的意義

所謂地方財政，是指地方政府為辦理地方自治事項，在國家憲法與法律的授權之下，自行決定財政之收入、支出及管理。基於國家職能的垂直分工形成政府層級，地方政府遂成為一環，並承受中央政府所授予之一定事務之職能與權力。除了城市國家採一層級政府外，大部分國家不論是專制政體或民主政體，皆設有層級政府。地方財政，顧名思義，即為地方政府司其職能的一切的財務上的事務。

地方財政類似於國家財政，有公共收入、公共支出及預算制

⁶⁷ 劉其昌，《財政學》。台北：五南，民 84，頁 461。

⁶⁸ 林錫俊，《地方財政管理》。台北：復文，民 89，頁 12。

度之運作；而地方財政的活動，例如，對政治的配合、對社會的影響、經濟的效果則與國家財政相似。但地方財政規模較小，公共經濟活動範圍也較小，不包括國防、外交、司法等屬於中央執行的功能，且活動僅侷限於某一地方，是為地方財政與國家財政之主要區別。

貳、地方財政的功能

馬斯葛雷夫 R.A.Musgrave⁶⁹認為公共部門應具備三個主要功能：1.穩定的功能：維持物價的穩定與充分就業；2.分配的功能：合理調整所得與財富的分配；3.配置的功能，要使資源有效的配置，以地方政府的財政功能而言，僅在資源配置的功能較為顯著。

一般而言，地方對於地方公共財的需求通常能作有效且立即的回應。由於公共財亦具有地方公共財的特質，不同的地區民眾對於地方公共財的偏好需求並不相同。Oates 之地方分權理論⁷⁰指出，某種公共財，由地方或中央提供的成本相同時，則由地方政府各自在轄區內決定提供水準，將較由中央在各地區提供齊一的水準更具效率，而居民也可藉遷移找尋以滿足偏好的財貨組合。所以，地方政府在資源配置上可發揮較大的功能。

參、地方稅課建制的原則

租稅與社會經濟關係密切，而租稅制度攸關財政之豐腴與困蹇，故，討論租稅原則必要求應建構健全的租稅制度。Hick⁷¹認

⁶⁹ Musgrave, R. A. & P. B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*. NY: Mcgraultill Books. 1984, P6.

⁷⁰ Oates, W. E., *Fiscal Federalism*. NY: Harcourt Brace Jovanovich. 1972, PP.145-149.

⁷¹ Hicks, U. K., *Public Finance*. James Nisbet and Company Limited, the Cambridge University Press . 1958, P236.

為優良的地方稅應具備三種條件，第一、稅收安定性，使地方政府政務運作安定。第二、稅源地區性，使地方政府能有效彈性徵收。第三，稅制獨立性，使地方政府得作獨立自主的課徵。

Bland⁷²提出四個地方政府的租稅課徵原則：1.公平原則：租稅課徵以受益原則較符合公平原則及可減少不當浪費。2.穩定原則：地方政府的支出相對較穩定，所以，稅課收入需考量不受經濟變動等外在產生大幅波動。3.容易稽徵：地方政府要有適當的徵稅能力與技術，所以，徵收的難易與成本費用是否最小必須列入考量。4.租稅中立：課徵結果，不要對個人或經營個體造成不當的干擾，影響投資、儲蓄及就業之選擇。

朱澤民⁷³主張地方租稅建制應符合稅收適足、穩定、成長彈性、公平、中立與方便性，並且要可接受，茲分述如下：

- (一) 稅收適足：稅收能滿足公共支出所需。
- (二) 收入穩定：稅收不因景氣之變化而大幅波動，以適應地方固定事務所需。
- (三) 成長彈性：地方租稅收入能因應人口及所得之增加或通貨膨脹而成長。
- (四) 租稅公平：經濟能力較好或受益較多者，負擔較多租稅。
- (五) 租稅中立：租稅課徵結果對經濟干擾愈少愈好，不要過分干擾消費、投資、儲蓄、工作及地點之選擇。
- (六) 稽徵方便：及地方政府有適當的稅務行政能力及課徵技術。
- (七) 政治上可接受：稅率的調增與開徵新稅不易，政治上的可

⁷² Bland, L. R, *Financing city Government in texas : A revenue manual for city officials*. Texas Municipal League.1986.

⁷³ 朱澤民，〈當前地方稅制之檢討與改進方向探討〉，《財稅研究》，第26卷，第26期，民83.7，頁28-51。

接受性亦是稅制成功與否的重要因素。

綜上，充分性與穩定性，是國內外研究或論述地方財政收入時的首要主張，尤其是現在的地方政府，因應選民對經濟社會文化等軟硬體基礎建設的需求。「沒錢難辦事」是地方行政首長於財政困頓時，最能深刻體會。

第三章 公共設施保留地及遺產稅辦理實物抵繳的概況

一個計畫地區一經都市計畫訂定發展優先次序，即應次第依據各期規劃步驟完成細部計畫及相關的公共設施建設。不過政府常因財力或其他因素得限制未及時發布細部計畫，惟已依都市計畫法應限制其建築使用及變更地形。或依都市計畫法第 23 條規定，細部計畫核定發布後，豎立計畫樁、計算坐標、地籍分割測量，將公共設施用地測繪於地籍圖上後，限制土地權利人使用，因此土地權利人之權利受到相當限制。本章將就我國公共設施保留地的編定徵收，政府為彌補期損失，爰訂之彌補措施，遺產稅以實物抵繳之概況，及以公共設施保留地抵繳衍生之問題，茲分別敘述於下。

第一節 公設保留地相關租稅優惠及補償措施

在民國 62 年，政府眼見公共設施保留地之保留徵收期限即將於次年 8 月屆滿，政府卻仍無力負荷龐大補償經費，迫於事實除再度修訂都市計畫法延長保留期限外，並在修法中增列公共設施保留地在取得前應視其使用情形，依法減免土地相關之賦稅之規定。嗣於 77 年之修法中，刪除有關公共設施保留地取得期限之規定，並增訂第 50 條之 1 規定，公共設施保留地之徵收加成補償免徵所得稅，因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉免徵遺產稅或贈與稅。

以下相關法令規定，授予公共設施保留地免徵田賦、地價稅

或土地增值稅，分述於下：

一、田賦⁷⁴

土地稅法第 22 條第 4 項規定，公有公用土地供公共使用及都市計畫公共設施保留地在保留期間未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵田賦；土地稅減免規則第 11 條亦列入規定，都市計畫公共設施保留地，在保留期間未作任何使用並與使用中之土地隔離者，田賦全免。

二、地價稅

土地稅法第 19 條規定，都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第 17 條⁷⁵之規定外，統按千分之六計徵地價稅；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅。平均地權條例第 23 條規定，都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第 20 條⁷⁶之規定外，統按千分之六計徵地價稅；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅。土地稅減免規則第 11 條規定都市計畫公共設施保留地，在保留期間未作任何使用並與使用中之土地隔離者，地價稅全免。

三、土地增值稅

土地稅法第 39 條第 2 項規定，依都市計畫法指定之公共設施

⁷⁴ 田賦於 76 年停止徵收。

⁷⁵ 土地稅法第 17 條第 1 項：合於左列定之自用住宅用地，其地價稅按千分之三計徵：第 1 款：都市土地面積未超過 3 公畝部分；第 2 款：非都市土地面積未超過 7 公畝部分。

⁷⁶ 平均地權條例第 20 條第 1 項：合於左列定之自用住宅用地，其地價稅按千分之三計徵：第 1 款：都市土地面積未超過 3 公畝部分；第 2 款：非都市土地面積未超過 7 公畝部分。

保留地尚未被徵收前之移轉，准用前項⁷⁷規定，免徵土地增值稅。平均地權條例第 42 條規定，依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，准用前項⁷⁸規定，免徵土地增值稅；土地稅減免規則第 20 條第 1 項第 4 款規定，土地增值稅之減免標準如下：第 4 款「依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，全免。

以下相關法令規定公共設施保留地免徵所得稅、遺贈稅，敘述如下：

一、所得稅

都市計畫法第 50 條之 1 前段規定公共設施保留地因本法第 49 條第 1 項⁷⁹徵收取得之加成補償，免徵所得稅。

所得稅法第 17 條計算個人綜合所得總額，捐贈得申報惟列舉扣除額；對於教育、文化、公益、慈善機關或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十。但有關國防、勞軍之贈與及對政府機關之捐獻，不受金額之限制；所得稅法第 36 條，依據所得稅法第 36 條規定，營利事業之捐贈得列為當年度之費用或損失；為協助國防建設、慰勞軍隊、及對政府之捐贈，以及財政部專案核准之捐贈，不受金額之限制。營利事業捐贈公共設施保留地予政府機關，得列為捐贈費用且無金額之限制。

二、遺贈稅

⁷⁷ 土地稅法第 39 條第 1 項：被徵收之土地，免徵其土地增值稅。

⁷⁸ 平均地權條例第 42 條第 1 項：被徵收之土地，免徵其土地增值稅。

⁷⁹ 都市計畫法第 49 條第 1 項：依本法徵收或區段徵收之公共設施保留地，其地價補償已徵收當期毗鄰非公共設施保留地之平均公告土地現值為準，必要時得加成補償。

關於公共設施保留地免徵遺產稅的依據，為都市計畫法，該法第 50 條之 1，公共設施保留地……；因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。

綜上，經整理有關對公共設施保留地免徵或減徵稅捐之法令，因「公共設施保留地」所由產生之稅捐，均給予減徵或免徵之優惠。惟除有關於捐贈之列舉扣除或營利事業所得稅列報捐贈費用之上限限額規定外，對於公共設施保留地之相關國稅之減免，例所得稅、遺產稅及贈與稅，並未在該稅目之法條上規定，而總合規定於都市計畫法第 50 條之 1。

目前各級政府財政均亟為困窘，徵收公共設施保留地經費有限，即使編列徵收預算，亦常因經費排擠，致不敷支應年度徵收補償費支出，所以除以稅收減免之公共政策緩和公共設施保留地取得延後或無期限之延長外，尚定有其他的補償。

一、在徵收時，給予實質的地價補償及優先適用相關法規

依土地法第 240 條規定，保留徵收之土地應補償之地價，依徵收時之市價。平均地權條例第 10 條規定，本條例實施地區內土地，政府依法徵收時，應按照徵收當期之公告土地現值，補償其地價。在都市計畫區內之公共設施保留地，應按毗鄰非公共設施保留地之平均公告土地現值，補償其地價。

依都市計畫法第 49 條規定，依本法徵收或區段徵收之公共設施保留地，其地價補償以徵收當期毗鄰非公共設施保留地之平均公告土地現值為準，必要時加成之，但加成最高不超過百分之四十為限；土地徵收條例第 30 條規定，被徵收之土地，應按照

徵收當期之公告土地現值，補償其地價。前項徵收補償費，必要時得加成補償；其加成補償成數，由直轄市或縣市主管稽徵機關比照一般正常交易價格，提交地價評議委員會於當期公告土地現值時評定之。

至於在徵收時，因其他法律有規範到徵收程序時，依土地徵收條例第 1 條第 3 項規定，其他法律有關徵收程序、徵收補償標準與本條例牴觸者，優先適用本條例。所以，前述有關公共設施保留地之徵收補償係優先適用土地徵收條例補償標準之規定。

二、非徵收之其他補償，包括給予臨時建築使用或原所有人回收權

以目前政府徵收公共設施保留地進度與狀況，仍有 1 萬 1 千餘公頃待徵收之公共設施保留地，政府既無力及時徵收，原土地所有權人即無迫切搬遷之必要，但也不能任由土地所有權人在原地大興土木，增加政府將來之補償支出。所以，都市計畫法第 50 條規定，公共設施保留地在未取得前，得申請為臨時建築使用；都市計畫公共設施保留地臨時建築辦法規定，暫時未有開闢計畫及經費預算，且未經上級政府核定發布實施之公共設施保留地，得申請臨時建築。

又如果被徵收土地，政府未在核准之計畫期限內辦理，或尚未達法定期間已停止使用時，原土地所有權人可依土地徵收條例第 9 條規定，有權照原徵收地價額收回其土地。

第二節 公設保留地編定及徵收的概況分析

公共設施用地為提供公共性服務而使用之土地，舉凡現在或將來預供道路、溝渠、廣場、公園、綠地、學校、市場、兒童遊樂場、停車場等公共設施使用土地。其設置係依人口、土地使用、交通等現狀及未來發展趨勢，決定其項目、位置與面積，以增進市民活動之便利及確保都市生活環境。

壹、設置面積分析

依據內政部營建署營建統計年報資料，截至 94 年底止台閩地區都市計畫公共設施用地約為 8 萬 6,916 公頃，占都市計畫面積 47 萬 124 公頃的 18.49%。⁸⁰其中仍以道路面積 3 萬 2,236 公頃，占公共設施用地面積 37.09%，學校占 13.66%，公園用地占 13.05%。以縣市區分，則以台北縣公共設施面積 1 萬 971 公頃最多，其次為台北市面積 7 千 340 公頃，餘桃園縣、台中縣、高雄縣、台中市、台南市及台南縣面積相當，為 5 千 500 至 5 千 100 公頃起之間。就設置道路用地面積而言，也以台北縣設置面積 3 千 322 公頃最多，占該縣公共設施用地面積 30.28%，其次為台中縣設置面積 2 千 596 公頃，占該縣公共設施用地面積 5 千 559 公頃之 46.70%（詳如表 3-1、3-2）。

⁸⁰ 內政部營建署台閩地區統計年報網站，
http://w3.cpami.gov.tw/statisty/94/94_hm/htm_year9402.htm，96.2.11.

表 3-1：臺閩地區都市計畫公共設施用地面積統計表（1）單位：公頃

年度別及地區別	總計	道路人行道	學校	公園	綠地	廣場	兒童遊樂場	體育場	停車場	加油站	市場
94 年度	86912.52	32236.89	11869.58	11347.81	2195.24	324.69	642.84	924.21	722.60	91.33	642.92
台灣地	84227.55	31684.49	11748.85	10844.64	2184.64	321.15	642.38	1091.76	718.09	90.29	638.02
台灣省	69866.51	27468.97	9893.48	8989.27	1775.04	269.86	604.88	816.74	595.83	78.29	516.47
台北縣	10971.24	3322.19	1155.43	1151.86	178.85	25.49	60.34	82.50	75.92	9.40	57.22
宜蘭縣	1546.05	636.86	237.42	128.91	23.83	7.13	17.49	46.22	17.17	1.79	15.29
桃園縣	5205.30	2263.98	843.86	440.70	219.72	23.93	68.02	43.49	61.16	7.96	38.22
新竹縣	1261.00	556.10	226.97	125.97	30.64	4.10	18.65	29.50	19.05	2.34	7.49
苗栗縣	1381.53	725.95	235.32	88.02	51.78	11.63	21.95	30.06	8.26	2.72	12.87
台中縣	5559.26	2595.61	655.53	360.69	161.59	14.18	53.28	87.57	40.59	4.77	59.49
彰化縣	2746.57	1296.06	493.19	375.28	33.42	19.79	28.48	37.84	17.02	1.68	29.94
南投縣	1821.65	712.85	281.01	230.53	90.81	11.29	30.37	24.61	25.73	2.79	19.39
雲林縣	1962.19	992.22	372.81	85.21	42.85	10.34	23.71	51.55	18.28	4.25	18.57
嘉義縣	2751.70	1093.86	449.01	344.38	94.00	13.88	23.54	29.02	22.30	2.63	15.08
台南縣	5216.48	2590.33	634.79	635.29	150.04	26.93	40.36	74.47	69.17	2.89	41.87
高雄縣	5886.91	2482.51	791.42	806.84	119.94	22.73	55.28	50.09	41.39	3.77	44.40
屏東縣	3564.36	1157.78	372.48	904.57	115.61	10.53	17.43	13.10	20.32	6.05	32.68
台東縣	1768.91	615.39	239.82	261.02	8.61	16.25	9.10	29.31	19.45	1.71	7.26
花蓮縣	2800.73	842.31	532.33	610.51	47.97	22.53	34.81	37.83	17.29	2.78	14.87
澎湖縣	328.43	111.37	55.05	68.32	0.96	1.38	1.25	6.45	7.41	1.23	2.19
基隆市	1864.03	332.22	331.42	259.60	21.63	0.16	3.08	16.73	12.95	4.10	8.60
新竹市	1441.85	486.11	338.21	214.02	44.97	5.23	4.74	10.93	8.48	3.10	10.32
台中市	5169.45	1989.06	714.17	1100.97	41.51	3.91	61.74	54.64	56.12	6.57	45.03
嘉義市	1483.63	608.25	271.47	107.80	28.96	1.44	6.23	20.72	7.77	1.38	5.05
台南市	5135.24	2057.96	661.77	688.78	267.35	17.01	25.03	39.21	30.00	4.38	30.64
台北市	7340.50	2087.56	979.87	1312.75	100.55	26.85	2.83	213.54	23.42	5.44	50.21
高雄市	7020.54	2127.96	875.50	808.98	309.05	24.44	34.67	61.48	98.84	6.56	71.34
福建省	2687.97	552.4	120.73	236.81	10.60	3.54	0.46	22.45	4.51	1.04	4.90
金門縣	2179.40	474.85	106.82	213.51	10.60	1.16	0.36	12.86	3.92	0.50	4.27
連江縣	508.57	77.55	13.91	23.30	-	2.38	0.10	9.59	0.59	0.54	0.63

資料來源：內政部營建署營建統計年報，

http://w3.cpami.gov.tw/statisty/94/94_hm/hm_year9402.htm，96.2.20.

表 3-2：臺閩地區都市計畫公共設施用地面積統計表（2）單位：公頃

年度別及地區別	社教機構	醫療衛生機構	機關用地	墓地	變電所電力業	郵政電信用地	民用航空用地	溝渠河道	港埠用地	捷運交通車站	環保設施用地	其他用地
94 年度	135.24	263.68	6273.79	1992.38	387.16	126.95	1516.45	2070.08	1163.99	2628.86	703.25	8655.58
台灣地區	129.35	254.09	5238.72	1949.13	343.25	126.95	1170.61	2067.10	982.92	2627.88	677.01	8619.87
台灣省	124.15	158.79	4224.28	1713.63	310.04	107.08	686.10	1809.75	639.91	2348.21	521.42	6214.32
台北縣	9.52	15.83	518.62	538.02	22.08	4.20	-	116.77	58.00	218.07	11.36	3339.57
宜蘭縣	1.30	8.49	140.84	18.34	7.17	3.42	0.33	16.06	25.50	118.68	2.43	71.38
桃園縣	2.67	35.48	539.90	44.63	29.01	35.31	-	59.10	0.75	222.09	14.13	211.19
新竹縣	3.12	8.77	40.42	12.03	7.86	0.53	-	46.73	-	81.46	0.85	38.42
苗栗縣	0.53	-	38.90	13.04	10.45	2.33	-	12.81	-	86.42	8.04	20.45
台中縣	3.71	0.76	203.50	108.75	25.87	2.80	-	604.28	-	315.98	47.15	213.16
彰化縣	10.46	5.90	101.57	76.29	9.66	3.73	-	85.69	-	79.90	11.45	29.22
南投縣	2.82	3.33	136.55	57.53	36.27	0.31	2.33	23.40	-	21.44	23.25	85.04
雲林縣	2.14	0.14	80.96	27.41	3.78	3.42	-	41.77	8.19	30.53	12.36	131.70
嘉義縣	1.44	0.78	110.04	54.34	3.66	2.54	-	50.80	-	41.75	14.49	384.16
台南縣	1.25	7.76	374.40	54.79	22.16	1.88	-	87.66	-	181.36	41.95	177.13
高雄縣	0.09	5.02	549.49	99.17	63.42	1.84	-	82.22	13.59	132.01	12.43	509.26
屏東縣	2.19	9.92	180.75	61.25	3.36	4.39	5.92	70.85	11.78	72.90	6.64	483.86
台東縣	1.15	4.74	166.99	18.87	3.38	1.46	128.60	62.97	16.04	135.42	12.62	8.75
花蓮縣	8.84	11.42	172.72	18.69	6.66	1.42	-	10.79	104.20	216.88	34.38	50.60
澎湖縣	1.43	0.98	36.32	6.06	5.40	-	-	-	14.76	-	4.04	3.83
基隆市	25.33	-	118.11	239.26	3.32	11.67	-	3.19	15.30	75.74	25.50	218.12
新竹市	6.55	-	85.12	54.44	7.77	1.61	-	13.03	-	82.02	25.23	39.97
台中市	24.29	27.55	251.04	94.97	23.08	15.98	147.67	221.30	-	174.42	113.62	1.81
嘉義市	10.05	11.89	185.96	-	0.96	0.12	-	13.71	-	35.40	2.71	163.76
台南市	5.27	0.03	192.08	115.75	14.72	8.12	401.25	186.62	233.80	25.74	96.79	32.94
台北市	2.03	70.68	552.73	182.69	21.65	17.93	241.84	74.66	-	158.73	116.99	1287.55
高雄市	3.17	24.62	461.71	52.81	11.56	1.94	242.67	182.69	343.01	120.94	38.60	1118.00
福建省	5.89	9.59	10035.7	43.25	43.91	-	345.84	2.98	181.07	0.98	26.24	35.71
金門縣	3.87	9.59	985.56	25.83	22.70	-	200.14	2.98	88.24	0.73	7.91	3.00
連江縣	2.02	-	49.51	17.42	21.21	-	145.70	-	92.83	0.25	18.33	32.71

資料來源：內政部營建署營建統計年報，

http://w3.cpami.gov.tw/statisty/94/94_hm/hm_year9402.htm，

96.2.20.

同時近十年來，因為生活品質的提升，對環境空間與教育的重視，政府規劃辦理都市計畫時，主要公共設施用地包括道路、綠地、兒童遊樂場、停車場及學校，每年均呈一定幅度增加（詳如表 3-3、3-4）。

表 3-3：85-94 年都市計畫公共設施用地面積統計表（1）單位：公頃

年度別	總計	道路人行道	學校	公園	綠地	廣場	兒童遊樂場	體育場	停車場	加油站	市場
85 年	87599.96	28940.75	11096.16	12169.27	1755.52	304.10	604.35	748.36	580.43	118.59	700.51
86 年	90431.42	29557.64	11209.62	12394.23	1819.20	302.23	613.65	780.68	591.92	119.77	708.46
87 年	83825.99	30486.90	11264.43	12308.22	1848.12	313.37	615.17	789.86	596.87	128.04	690.91
88 年	84343.90	30904.33	11324.37	12270.32	1957.12	314.15	641.72	794.54	592.57	127.96	692.18
89 年	81947.59	30854.73	11433.27	9749.63	1996.13	308.21	616.50	807.31	609.73	112.66	679.98
90 年	84126.58	31392.26	11764.91	10797.38	2173.18	322.88	608.57	841.20	644.55	108.25	674.97
91 年	85020.57	31912.55	11818.71	10941.17	2190.26	342.60	610.11	860.23	667.23	105.67	681.03
92 年	86209.70	32249.57	11770.29	10973.95	2198.84	348.71	646.76	884.85	666.57	112.29	662.56
93 年	86459.47	32222.06	11852.05	11197.34	2129.43	327.54	649.66	925.94	664.04	94.62	648.23
94 年	86915.52	32236.89	11869.58	11347.81	2195.24	324.69	642.84	924.21	722.60	91.33	642.92

資料來源：內政部營建署營建統計年報，

http://w3.cpami.gov.tw/statisty/94/94_hm/htm_year9402.htm，

96.2.20.

表 3-4：85-94 年都市計畫公共設施用地面積統計表（2）單位：公頃

年度別	社教機構	醫療衛生機構	機關用地	墓地	變電所電力事業	郵政電信用地	民用航空用地	溝渠河道	港埠用地	捷運交通車站	環保設施用地	其他用地
85 年	101.29	249.05	5232.78	1458.06	142.00	-	1293.85		5897.2	1933.95	-	14233.70
86 年	108.37	254.73	6278.31	1470.64	169.38	-	1544.16		6149.3	1963.04	-	14396018
87 年	93.79	253.99	6041.56	1531.77	176.63	-	1558.14		1080.0	1967.27	-	12080.95
88 年	93.79	253.99	6035.28	1533.82	182.51	113.43	1522.20	1060.71		1943.65	203.10	12103.60
89 年	108.55	276.11	6076.33	1815.40	214.81	132.79	1541.31	1523.43	473.10	2178.29	453.64	9985.68
90 年	123.52	266.47	6143.49	1830.26	249.59	135.05	1548.96	1272.12	985.04	2209.83	552.43	9481.67
91 年	129.31	276.75	6125.42	1821.68	261.64	135.43	1550.19	1325.26	998.95	2246.40	584.61	9435.37
92 年	144.67	266.68	6089.00	1923.54	328.11	138.71	1548.04	2137.82	1097.8	2286.65	651.03	9083.20
93 年	149.78	264.07	6109.20	1989.78	361.51	126.62	1535.82	2098.15	1090.2	2658.32	687.46	8677.60
94 年	135.24	263.68	6273.79	1992.38	387.16	126.95	1516.45	2070.08	1163.9	2628.86	703.25	8655.58

資料來源：內政部營建署營建統計年報，

http://w3.cpami.gov.tw/statisty/94/94_hm/htm_year9402.htm，96.2.20.

貳、取得開闢面積分析

依都市計畫公共設施用地取得及以開闢使用面積分析，截至 94 年底，公園、綠地、廣場、兒童遊樂場、體育場、道路及學校等主要公共設施，土地取得面積 3 萬 3,198 公頃，為該七項計畫面積 5 萬 9,541 公頃 55.76%，已開闢使用面積 3 萬 1,639 公頃，占取得面積 95.30%，故仍近四成多公共設施保留地未取得，形成現今困擾之問題。(詳如表 3-5)

表 3-5：都市計畫主要公共設施用地取得及開闢面積統計

面積單位：公頃

用地別	計畫面積	取得面積		開闢面積	
		面積	占計畫面積	面積	占計畫面積
道路	32236.89	19354.68	60.04%	19071.57	59.16%
學校	11869.58	8160.49	68.75%	7782.08	65.56%
公園	11347.81	3875.85	34.16%	3177.99	28.01%
綠地	2195.24	635.59	28.95%	546.74	24.96%
廣場	324.69	173.05	53.30%	137.14	42.24%
兒童遊樂園	642.84	256.61	39.92%	200.19	31.14%
體育場	924.21	741.96	80.28%	723.15	78.25%

資料來源：內政部營建署營建統計年報，

http://w3.cpami.gov.tw/statisty/94/94_hm/htm_year9402.htm，96.2.20.

第三節 遺產稅辦理實物抵繳的相關法令

我國實物抵繳⁸¹稅款之規定，以遺贈稅法及同法施行細則為主，適用有不足時，以各項解釋函令為補充。另外，經核准抵繳後，係由國有財產局接管、處分。所以，本節將說明有關實物抵繳申請、接管、管理、及處分等有關之程序、法令規定，茲分述

⁸¹遺產及贈與稅法就遺產稅或贈與稅之租稅規範，大部分係以「遺產稅及贈與稅…，遺產及贈與財產價值…」規定之，惟本研究僅以遺產稅為範圍，論述以遺產稅為標的，但援引法條時將不排除贈與稅。

於下：

壹、 實物抵繳租稅法規之規定

一、 遺產及贈與稅法

(一) 遺產及贈與稅法第 10 條：(財產價值計算)

遺產及贈與稅價值之計算，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宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之十價為準。

第一項所稱時價，土地以公告現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準。

(二) 遺產及贈與稅法第 30 條：(稅款繳納及實物抵繳)

遺產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再三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定繳納期限內，向該管稽徵機關申請，分十二期以內繳納；每期間隔以不超過二個月為限，並准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳。

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，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，分別加以計息；利率有變動時，依變動後利率計算。

二、 遺產及贈與稅法施行細則

(一) 遺產及贈與稅法施行細則第 43 條之 1：(課徵標的物)

本法第 30 條第 2 項規定所稱課稅標的物，係指依本法規定計入本次遺產總額或贈與總額並經課徵遺產稅之遺產或課徵贈與稅之受贈財產。

(二) 遺產及贈與稅法施行細則第 44 條 (公共設施保留地抵繳稅款)

被繼承人遺產中依都市計畫法第 51 條之 1 免徵遺產稅之公共設施保留地，納稅義務人得以該項財產申請抵繳遺產稅。

依本法第 7 條第 1 項之規定，以受贈人為納稅義務人時，得以受贈財產中依都市計畫法第 50 條之 1 免徵贈與稅之公共設施保留地申請抵繳贈與稅款。

(三) 遺產及贈與稅法施行細則第 45 條 (申請抵繳程序與准駁)

納稅義務人依本法第 30 條第 2 項規定申請以實物抵繳遺產稅或贈與稅時，應依核定繳納期限內繕具抵繳之財產清單，申請主管稽徵機關核准。主管稽徵機關應於接到申請後三十日內調查核定。

申請抵繳之實物，不合於本法第 30 條第 2 項規定者，主管稽徵機關應即述明不准之理由，通知義務納稅人仍按原核定繳納期限繳納。如不准抵繳之通知書送達納稅義務人時，已逾原核定繳納期限或距原核定繳納期限不滿十日者，應准納稅義務人於通知書送達日起十日內繳納。

申請抵繳稅款之實物，如有部分不合第 30 條第 2 項規定者，應通知納稅義務人就不合部分補繳現金。

(四) 遺產及贈與稅法施行細則第 46 條 (標的物抵繳價值計算)

納稅義務人申請以繼承或受贈之課徵標的物抵繳遺產稅或贈與稅者，其抵繳價值之計算，以該項財產核課遺產稅或贈與稅之

價值為準。

納稅義務人申請以課徵標的物以外之財產抵繳遺產稅或贈與稅者，其抵繳價值之計算，以申請日為準，並準用有關遺產或贈與財產之估價規定辦理。

(五) 遺產及贈與稅法施行細則第 48 條 (實物抵繳補退之處理)

以實物抵繳應納稅款者，用以抵繳之實物其價額如低於應納稅額，納稅義務人應於辦理抵繳時以現金補足。其價額超過應納稅額者，應俟實物處理變價後，就賣得價款，按抵繳時超過稅額部分占抵繳實物全部計額之比例，計算其應退還之價額，於處理變價完竣之日起一個月內通知納稅義務人具領。

(六) 遺產及贈與稅法施行細則第 49 條 (抵繳財產應檢附文件)

經主管稽徵機關核准以土地、房屋或其他實物抵繳稅款者，納稅義務人應於接到核准通知書後三十日內將有關文件或財產檢送主管稽徵機關以憑辦理抵繳。

抵繳遺產稅者，應檢送左列文件或財產：

1. 繼承登記或移轉登記之申請書。
2. 被繼承人之除戶戶籍謄本及繼承人全部戶籍謄本各一份。
3. 經繼承人全體簽章出具抵繳遺產稅同意書一份，如有拋棄繼承權者，應付拋棄書。
4. 土地或房屋之所有權狀、其他財產之證明文件或抵繳之財產。
5. 經繼承人全體簽章出具切結書一份，聲明該抵繳之財產倘在未經辦妥移轉登記為國有財產前，經政府公告徵收時，其徵收補償地價，應由國有財產局具領。
6. 其他依法令應提出之文件。

(七) 遺產及贈與稅法施行細則第 51 條 (抵繳物之分成)

經主管稽徵機關核准抵繳遺產稅、贈與稅及第 47 條規定欠稅之實物，應移轉登記為國有，管理機關為國有財產局，並依財政收支劃分法之規定註明直轄市、市及鄉（鎮市）應分給之成數。

但抵繳之實物為公共設施保留地者，按其分給之成數分別移轉登記為國、直轄市、市、鄉（鎮市）有。

抵繳之實物應儘速處理，在管理期間之收益及處理後之價款，均應依規定成數分解各該級政府之公庫，其應繳納各項稅捐，應由管理機關墊繳，就各該財產之收益及變賣或放領後之價款抵償。

貳、重要解釋函令

一、司法院大法官釋字第 343 號解釋

依遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項規定，遺產稅本應以現金繳納，必須現金繳納確有困難時，始得以實物抵繳。是以申請以實物抵繳，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。同法施行細則第 43 條規定，抵繳之實物以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限。……，旨在貫徹稅法之執行，並培養誠實納稅之風氣所必要，與憲法尚無牴觸。

二、遺產土地及房屋抵繳遺產稅款應行注意事項（附錄一）

三、81 年 1 月 14 日財北國稅審二字第 1220 號函（附錄二）

公共設施保留地免徵遺產稅或贈與稅之調查及認定作業要點

參、接管登記法令

抵繳遺產稅或贈與稅實物管理要點

一、抵繳遺產稅或贈與稅實物管理要點第 3 點

抵稅實物為不動產物權時，在辦理登記前，應由稽徵機關切實依遺產及贈與稅法施行細則第 49 條規定，審查納稅義務人檢附之有關文件，經審查無誤得送交納稅義務人或其土地登記專業代理人洽國有財產局所屬分支機構用印後送地政機關申辦繼承及權利移轉登記。

地政機關於登記完竣後應將登記國有之權狀函送國有財產局所屬分支機構。於有駁回時，地政機關應將抵繳之有關文件全部檢還納稅義務人或其土地登記專業代理人，同時副知國有財產局所屬分支機構。

二、抵繳遺產稅或贈與稅實物管理要點第 5 點

抵稅實物為股票、股份、股東出資額時，國有財產局所屬分支機構應憑稽徵機關核准抵繳之證明文件辦理過戶手續，並於完成後通知稽徵機關。前項過戶如須繳納證券交易稅者，應由納稅義務人繳納。

三、抵繳遺產稅或贈與稅實物管理要點第 6 點

稽徵機關核准抵稅之實物，除依相關規定辦理國有登記或過戶手續外，應依下列規定將抵稅實物點交國有財產局所屬分支機構接管：

- (一) 其屬動產者，列冊、附相關證明文件、清點移交。
- (二) 其屬房屋者，列冊並實際點交。
- (三) 其屬土地者，於辦竣國有登記，由國有財產局所屬分支機構通知稽徵機關後視為完成接管。

(四) 其屬權利者，附相關證明文件，清點移交。

肆、管理及處分法令

一、遺產及贈與稅法施行細則

遺產及贈與稅法施行細則第 48 條：

以實物抵繳應納稅款者，用以抵繳之實物其價額如低於應納稅額，納稅義務人應於辦理抵繳時以現金補足。其價額超過應納稅額者，應俟實物處理變價後，就賣得價款，按抵繳時超過稅額部分占抵繳實物全部計額之比例，計算其應退還之價額，於處理變價完竣之日起一個月內通知納稅義務人具領。

二、抵繳遺產稅或贈與稅實物管理要點

抵繳遺產稅或贈與稅實物管理要點第 7 點：

抵稅實物於辦竣國有登記後，其保管、使用、收益及處分應由國有財產局所屬分支機構依國有財產法及有關規定辦理，其有下列規定者，並依下列規定：

- (一) 抵稅實物為房屋者，於處分前得辦理出租或委託經營。
- (二) 抵稅實物為動產者，應由國有財產局所屬分支機構或委託適當機構公開標售之。
- (三) 抵稅實物為上市上櫃公司之有價證券，應由國有財產局所屬分支機構委託中央信託局出售；其為未上市上櫃之有價證券，應由國有財產局所屬分支機構或委託適當機構標售之。其為政府公債者，按其兌領本息。
- (四) 抵稅實物為權利者，其處分應報經財政部核定。
- (五) 抵稅實物為債權者，由國有財產局所屬分支機構於清償

其屆至時，向債務人求償。無法求償時，通知稽徵機關。

伍、處理得款撥解法令

一、遺產及贈與稅法施行細則

遺產及贈與稅法施行細則第 51 條第 2 項：

抵繳之實物應儘速處理，在管理期間之收益及處理後之價款，均應依規定成數分解各該級政府之公庫，其應繳納各項稅捐，應由管理機關墊繳，就各該財產之收益及變賣或放領後之價款抵償。

二、抵繳遺產稅或贈與稅實物管理要點

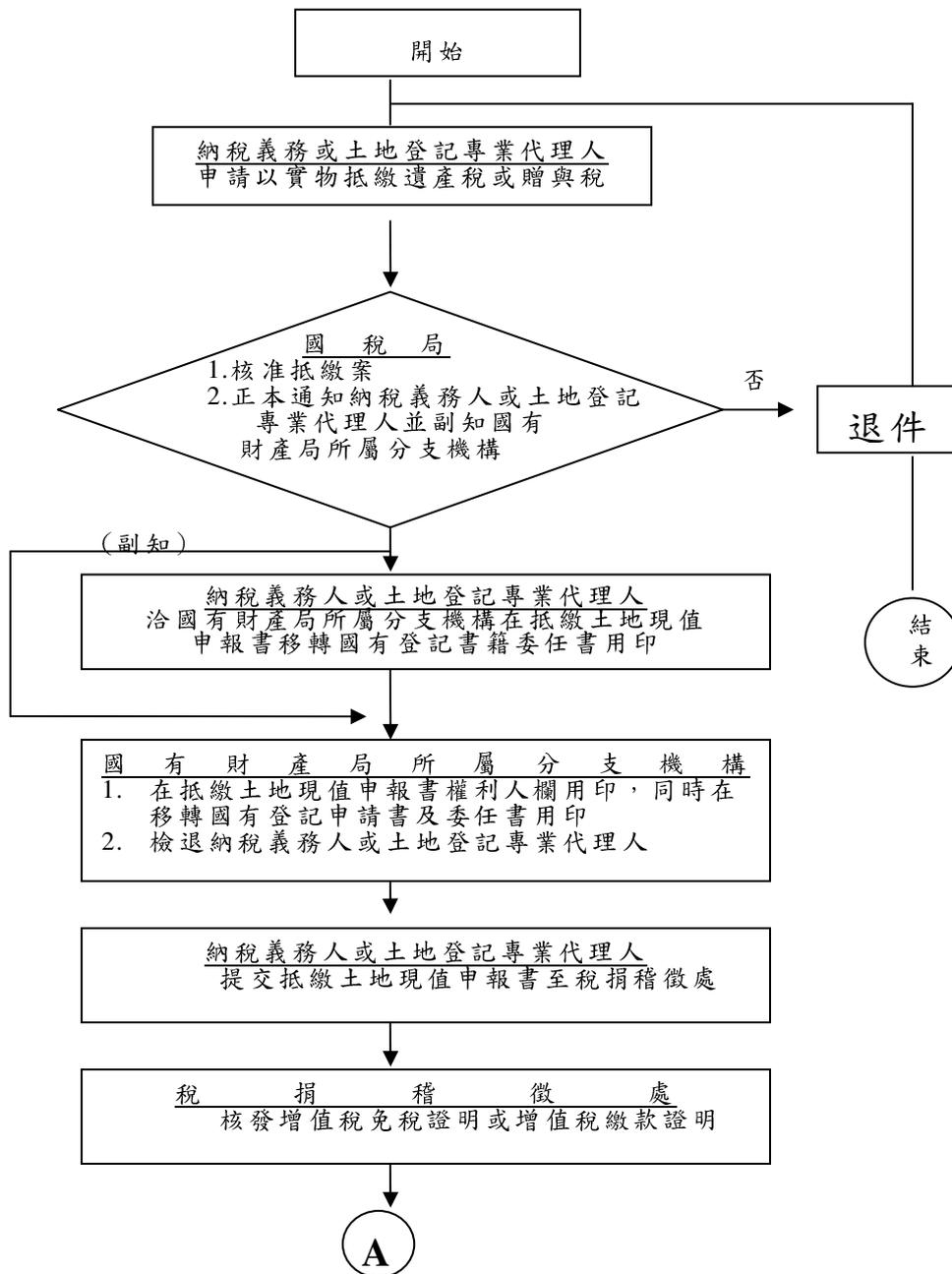
抵繳遺產稅或贈與稅實物管理要點第 12：

抵繳實物之收益，扣除各項稅捐、規費及管理費用，餘額由國有財產局於每會計年度 3 月及 9 月，撥交稽徵機關依規定成數分解各該及政府之公庫。

陸、申請實物抵繳流程

依遺贈稅法第 30 條第 2 項規定，遺產稅或贈與稅應納稅額在 30 萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於規定納稅期限內向稽徵機關申請，分 12 期已內繳納，並准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳。其申請抵繳流程如圖 3-1 所示：

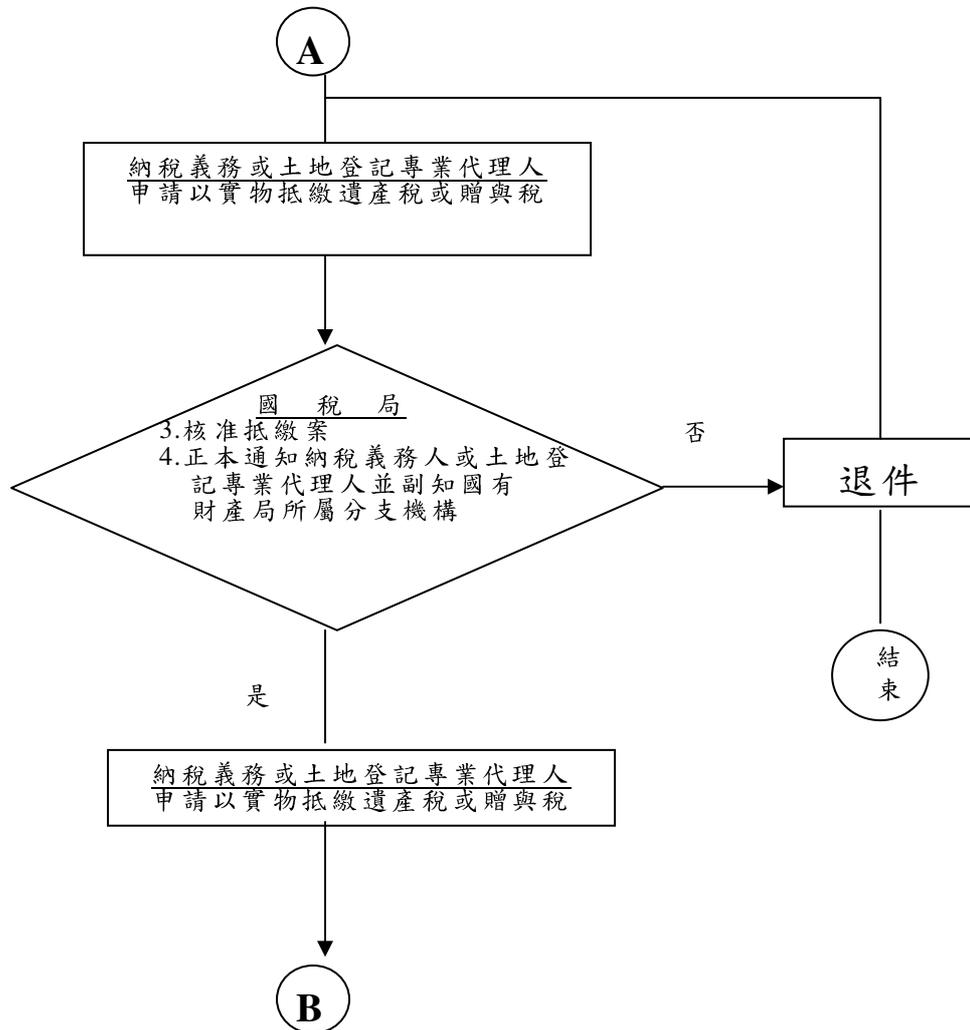
圖 3-1：抵稅之不動產申報作業流程圖



註：抵稅土地屬公共設施保留地者，原流程圖中凡需洽或通知國有財產局所屬分支機構者，均應比照通知其他公有土地管理機關；國有財產局所屬分支機構應辦理之事宜，

資料來源：財政部國有財產局。

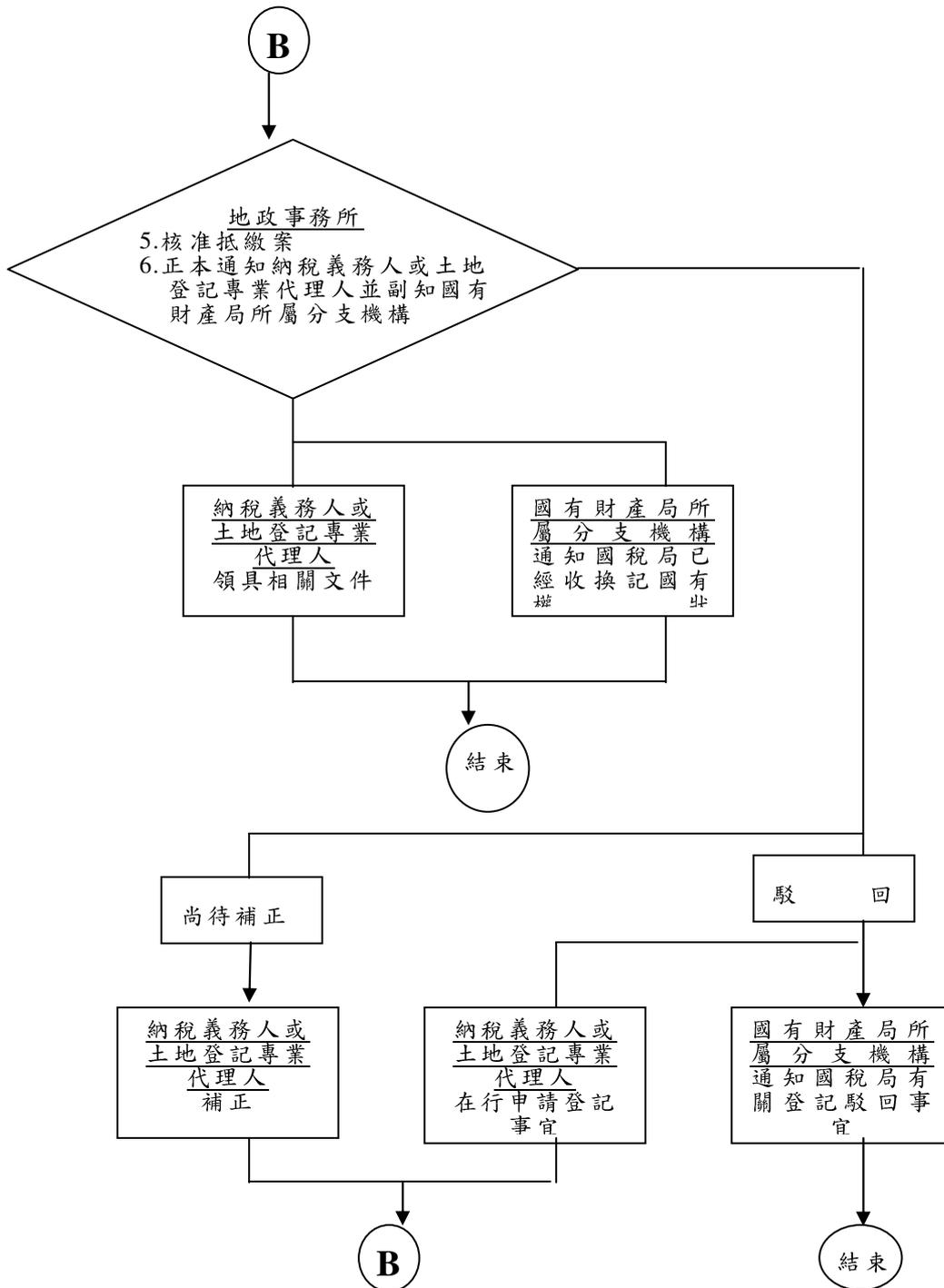
圖 3-1：抵稅之不動產申報作業流程圖



註：抵稅土地屬公共設施保留地者，原流程圖中凡需洽或通知國有財產局所屬分支機構者，均應比照通知其他公有土地管理機關；國有財產局所屬分支機構應辦理之

資料來源：財政部國有財產局。

圖 3-1：抵稅之不動產申報作業流程圖



註：抵稅土地屬公共設施保留地者，原流程圖中凡需洽或通知國有財產局所屬分支機構者，均應比照通知其他公有土地管理機關；國有財產局所屬分支機構應辦理之事宜，

資料來源：財政部國有財產局。

第四節 全國遺產稅辦理實物抵繳的概況分析

我國開徵稅目中僅遺贈稅規定可以實物抵繳，依現行遺贈稅法第 30 條規定，申請實物抵繳之基本要件為應納稅額在 30 萬元以上，納稅人確有困難，不能一次以現金繳納為前題。至於可作為實物抵繳標的包括「課徵標的物」、「易於變價」或「保管」及「免徵遺贈稅之公共設施保留地」。顯然較 84 年修法⁸²前「並得以實物一次抵繳」有較為放寬之情形

民國 84 年 1 月 13 日遺贈稅法修正時，立法委員修法提案意見：「按目前遺產或贈與財物，經稽徵單位核課確定之遺產稅或贈與稅，納稅義務人每有以課徵標的物抵繳稅款，然因該標的物被稽徵單位認為不易變價或保管，而遭致拒絕者，殊不合理。因此建請將遺贈稅法第 30 條第 2 項末段『並得以實物一次抵繳』一詞，修正為『並准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳』以示公允」，⁸³此提案經立法院三讀通過成為現行條文，擴大准許抵繳實物之範圍，且稅捐稽徵單位由可依職權審查抵繳實物是否合於「易於變價或保管」主導權，變為被動接受，只要屬於課徵標的物，即無權拒絕，形成納稅人可以規劃的漏洞。

常見不易變價的抵繳實物，如已無價值之公司股票、股份、債權、遭侵占之土地、墓地及低價取得之公共設施保留地等，其用抵繳遺贈稅，國庫稅款因採行此制度反無法順利徵起，相對的國有財產確日益增加，不但稅收可能因財產減值遭致減少，反而增加保管、拍賣等行政成本。

⁸² 民 84 年修正前遺贈稅法施行細則第 43 條規定：納稅義務人依本法第 30 條第 2 項規定申請抵稅款之實物，以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限。

⁸³ 〈立法院公報〉，第 83 卷，第 83 期，頁 166。

本節除介紹國有財產局接管及處分抵繳實物之相關統計資料，以明瞭全國辦理遺產稅實物抵繳之概況外，並將援引略述中區國稅局所屬轄區中部六縣市近年來遺贈稅辦理實物抵繳⁸⁴之情形及占實徵數之比例如何，以為兩者之對照。

壹、抵繳實物接管及處理情形

一、抵繳實物接管

現行遺贈稅法對於實物抵繳之限制條件已放寬，應課徵遺產稅之範圍以死亡時遺有「財產」者均屬之，故其遺產標的物種類必繁多，因此用以抵繳遺產稅之實物種類也隨之增加。依財政部國有財產局統計資料，截至 94 年底止，累計接管之抵繳金額高達 1 千 4 百 24 億 3 千 9 百餘萬元，其中接管土地抵繳金額即達 1 千 27 億 9 千 3 百餘萬元，占總接管抵繳金額之 72.17%，包括公共設施保留地 5 百零 7 億 1 千餘萬元，非公共設施保留地 5 百 20 億 8 千 2 百餘萬元，分別占總接管抵繳金額之 35.60%、36.57%；其次為有價證券 3 百 85 億 6 千 1 百餘萬元，占 27.07%，包括上市上櫃公司股票 18.55%，未上市上櫃公司股票股份 8.43%，其他 0.09%，即抵繳之實物以土地為大宗，公共設施保留地與非公共設施保留地相當。(詳附表 3-6)

⁸⁴ 本統計數據，因該公務單位未將遺產稅、贈與稅分別統計，且贈與稅得辦理抵繳的條件與範圍相對較狹小，將不影響本研究之推論，因此本處不再區分遺產稅、贈與稅，直接援引之。

表 3-6：94 年 12 月 31 日止接管抵繳實物情形表

實物種類	筆棟數 (股數)	面積 (m2)	抵繳金額 (元)	%
土地	64,718	13,847,486.38	102,793,019,494	72.17
房屋	244	31,639.27	90,864,257	0.06
上市上櫃股票	565,301,771	-	26,419,953,161	18.55
未上市股票及股份	427,097,374	-	12,005,870,908	8.43
其他有價證券	8,525,055	-	85,023,673	0.06
權利	6,200,690	-	1,042,766,205	0.73
動產	4	-	1,842,252	0.00
公共設施用地	42,756	4,232,936.16	50,710,073,830	35.60
非公共設施用地	21,962	9,614,550.22	52,082,945,664	36.57
合計			142,439,339,950	100.00

土地副表

實物種類	筆棟數 (股數)	面積 (m2)	抵繳金額 (元)	%
公共設施用地	42,756	4,232,936.16	50,710,073,830	35.60
非公共設施用地	21,962	9,614,550.22	52,082,945,664	36.57

資料來源：財政部國有財產局 (民 95)

二、抵繳實物處理

財政部國有財產局接管抵繳實物後，經統計截至 94 年底止，處理之抵繳稅款約 340 億元，當時以處理上市上櫃公司股票最多計約 219 億元，土地部分，公共設施保留地處理面積約 578,700 平方公尺 (詳如表 3-7)。

表 3-7：94 年 12 月 31 日止處分抵繳實物情形表

實物種類	筆棟數 (股數)	面積 (m ²)	抵繳金額 (元)	處分得款
土地	4,095	979,994.27	9,687,016,747	19,275,867,703
房屋	42	5,666.14	11,635,853	33,484,567
上市上櫃股票	497,346,108	-	21,892,298,956	8,857,973,765
未上市股票及股份	48,084,992	-	2,178,340,034	947,231,702
其他有價證券	1,018,025	-	13,533,378	12,337,356
權利	53	-	208,260,662	298,083,545
動產	1	-	1,805,141	1,870,000
合計			33,992,890,771	29,426,848,638

土地副表

實物種類	筆棟數 (股數)	面積 (m ²)	抵繳金額 (元)	處分得款
公共設施用地	2,514	578,720.76	4,820,538,342	10,974,376,997
非公共設施用地	1,581	401,273.51	4,866,478,405	8,301,490,706

資料來源：財政部國有財產局 (民 95)

三、待處理抵繳實物

財政部國有財產局接管抵繳實物後，經統計截至 94 年底止，尚待處理之抵繳稅款高達 1 千 84 億 4 千 6 百餘萬元，仍以土地待處理金額最多達 9 百 31 億 6 百餘萬元，包括公共設施保留地 4 百 58 億 8 千 9 百餘萬元，非公共設施保留地土地 4 百 72 億 1 千 6 百餘萬元，(詳如表 3-8) 可見實物抵繳規定放寬後，申請抵繳實物明顯增加，再加上坊間業者以節稅規劃為號召之推波助瀾，造成國有財產局待處理之案件大幅增加。

實物抵繳僅是代替現金繳納之一種方式，其終極目的仍在處

理變價解繳入庫，以支應政府各項支出，如果抵繳實物不能變價，或遲延，非但延誤公庫調度，尚且增加行政成本，更重要的是可能蒙受跌價損失。

財政部國有財產局管理的抵繳實物，其中不動產部分，受限於經濟景氣，房地產陷入谷底期，常需多次拍賣始能拍出，且拍賣價一再降價；公共設施保留地則因地方財政困窘無力辦理公共設施保留地有償撥用。依據財政部國有財產局統計，迄至 94 年底止，土地仍有 1 千 2 百 8 拾餘萬平方公尺亟待處理，其中公共設施保留地約 3 百 6 拾 5 餘萬平方公尺，非公共設施保留地 9 百 2 拾餘萬平方公尺（詳如附表 3-8），衍生為國有財產局另一個待處理問題。

表 3-8：94 年 12 月 31 日止亟待處理抵繳實物情形表

實物種類	筆棟數 (股數)	面積 (m2)	抵繳金額 (元)	%
土地	60,623	12,867,492.11	93,106,002,747	85.85
房屋	202	25,973.13	79,228,404	0.07
上市上櫃股票	67,955,663	-	4,527,654,205	4.17
未上市股票及股份	379,012,382	-	9,827,530,874	9.06
其他有價證券	7,507,030	-	71,490,295	0.07
權利	6,200,637	60.00	834,505,543	0.77
動產	3	-	37,111	0.01
合計			108,446,449,179	100.00

土地副表

實物種類	筆棟數 (股數)	面積 (m2)	抵繳金額 (元)	%
公共設施用地	40,242	3,654,215.40	45,889,535,488	42.32
非公共設施用地	20,381	9,213,276.71	47,216,467,259	43.53

資料來源：財政部國有財產局 (民 95)

貳、中部六縣市遺產稅辦理實物抵繳的概況

依前段所述，公共設施保留地免稅及實物抵繳之租稅政策，已成為高所得者租稅規劃的利器，為繼個人購買公共設施保留地捐贈與政府機關得列舉捐贈扣除額，經財政部於 92 年發布命令不再以公告現值認列而改以實際成交成本列認扣除額後，繼續讓納稅人趨之若鶩，以公共設施保留地申請抵繳遺產稅案件仍居高不下。本段以中區國稅局所轄六縣市遺產稅辦理實物抵繳情形，說明其對稅基侵蝕及對地方財政之影響。

一、近年來實物抵繳變動情形

(一) 實物抵繳金額占稅收比例

分析財政部台灣省中區國稅局 92、93、94 最近三年度遺產及贈與稅與稅收統計表，92 年度實物抵繳金額占全年度實徵數的 37.27%，93 年度 29.78%，94 年度再度攀升至 38.84%，三年度平均為 35.41%，達稅收金額三分之一，可見實物抵繳金額一值居高不下，尤以 94 年度為最，(詳如表 3-9) 分析其原因，為綜合所得稅捐贈列舉扣除額採嚴格以實際成本認列，納稅人另闢節稅管道—以公共設施保留地抵繳遺贈稅所致。

表 3-9：財政部台灣省中區國稅局

遺產及贈與稅實物抵繳金額占全年度實徵數統計表 單位：千元

年度	實徵數 (A)	實物抵繳金額 (B)	(B)/(A)
92	4,519,990	1,684,480	37.27%
93	4,607,762	1,372,313	29.78%
94	5,113,943	1,986,389	38.84%
合計	14,241,695	5,043,182	35.41%

資料來源：整理自：1.財政部台灣省中區國稅局統計年報第 13 期(民 95)

2.財政部台灣省中區國稅局相關抵繳資料(民 95)

(二) 各年度實物抵繳金額

同樣分析財政部台灣省中區國稅局 91、92、93 最近三年度受理申請遺贈稅實物抵繳情形，91 年度實物抵繳金額約 10 億 5 千 4 百餘萬元，92 年度約 13 億 3 千餘萬元，至 93 年度攀升為 23 億餘元（詳如附表 3-10），顯見實物抵繳金額持續增加中。再進一步分析，中部六縣市納稅申請抵繳之實物，亦以土地最大宗，占全部抵繳相當大比例，92 年度一度攀升至 96%；而且公共設施保留地抵繳金額均相對大於一般土地之抵繳，顯見以租稅規劃利用公共設施保留地抵繳之情形與全國統計資料一致

表 3-10：財政部台灣省中區國稅局
受理申請遺產及贈與稅實物抵繳情形表

單位：元

抵繳項目		91 年度			92 年度			93 年度		
		筆數	金額	%	筆數	金額	%	筆數	金額	%
土地	公設	302	526,293,350	49.92	432	716,452,020	53.86	368	644,826,681	28.11
	非公設	201	351,151,909	33.31	321	559,077,575	42.03	287	527,381,475	22.99
房屋	1	224,000	0.02	3	876,200	0.07	2	186,300	0.01	
投資		175,944,160	16.69		52,489,894	3.95		1,096,131,182	47.79	
債權	0	-	0.00	0	-	0.00	6	21,740,007	0.95	
其它	1	670,000	0.06	4	1,338,877	0.10	2	3,610,100	0.16	
合計		1,054,283,419	100.00		1,330,234,566	100.00		2,293,875,745	100.00	

資料來源：本研究整理自財政部台灣省中區國稅局相關抵繳資料(民 95)

參、公設保留地抵繳增加的原因分析

截至 94 年底止財政部國有財產局接管之公共設施保留地高達 4 萬 2 千 7 百 5 6 筆，金額 5 百零 7 億 1 千餘萬元，與 90 年底接管抵繳筆數及金額比較，顯著增加 1 萬 6 百 9 4 筆，抵稅金額增加約 90 億餘元（詳如表 1-3）

一、原因分析⁸⁵

- （一）政府對公共設施用地之地價訂定，基於日後執行徵收時財政成本最少之考量，長期對該公共設施用地之公告現值未能與非公設施用地公告現值同步調整，甚至不予調整。
- （二）政府對公共設施用地除囿於財政拮据因素外，又受民選縣市長之更迭，地方建設施政理念、政策不同，長久不作徵收開闢。
- （三）需地機關為避免撥用後管理困難，非急需時均不辦撥用或先不辦撥用，並可免除編列撥用預算，以利預算之靈活調度與運用。
- （四）納稅人基於公共設施保留地長期不徵收又受限制使用，面臨繳納遺產稅時，會優先考量用以抵繳稅款。
- （五）坊間代書、稅務顧問幫擁有鉅額財富者作租稅規畫，大肆蒐購公共設施保留地，用以抵繳巨額遺產稅。

二、抵稅後之保管處理

- （一）抵繳之公共設施保留地按分成登記為地方政府所有

依遺贈稅法施行細則第 51 條規定經主管稽徵機關核准抵繳遺產稅、贈與稅及第 47 條規定欠稅之實物，應移轉登記為國有，

⁸⁵ 王禮賢，〈抵稅土地之研究－台灣南部八縣市之實證分析〉，碩士論文，義守大學管理科學研究所，民 89，頁 56-57。

管理機關為國有財產局，並依財政收支劃分法之規定註明直轄市、市及鄉（鎮市）應分給之成數。但抵繳之實物為公共設施保留地者，按其分給之成數分別移轉登記為國、直轄市、市、鄉（鎮市）有。

（二）抵繳之公共設施保留地委託縣市政府代為管理

抵稅之公共設施保留地，於辦竣國有登記後，國有財產局應編製移接清冊委託土地坐落之縣市政府代為管理。各級政府為公務或公共需要抵稅土地時，應依法定程序辦理有償撥用，並於奉核准撥用後，由代管機關編製移接清冊，移還國有財產局依「國有不動產撥用要點」等規定辦理後續程序。

縣市政府接獲國有財產局通知後，應即妥為管理，防杜被占用。國有應有部分百分之二十者，國有部分委由應有部分較大之管理機關辦理；國有應有部分百分之五十者，土地位於共有之直轄市內者，國有部分由直轄市政府辦理；土地非位於該共有之直轄市內者，該直轄市應有部分，委由國有財產局所屬分支機構辦理。

第五節 公設保留地實物抵繳相關問題的分析

由前述就目前全國遺產稅辦理實物抵繳資料的分析顯示，納稅人以土地申請抵繳者最多，而其中約二分之一為公共設施保留地，已由需地機關辦理撥用處理的進度則僅 13.67% 而已；另由本研究第二章有關公共設施用地之畫設、徵收期限及使用限制之敘述，可知公共設施保留地之價值與非屬公共設施保留地之土地價值無法相比擬，乃有以租稅減免等優惠之公共政策以為補償土地所有人。但卻也衍生遭有心人操作，成為高所得者規避遺產

稅，獲取少納稅捐之經濟利益，致稅基流失，嚴重侵蝕國庫稅收，⁸⁶進而使鄉鎮市公所減少稅收分成收入，並將因管理抵繳之實物增加行政成本。

壹、稅基侵蝕，稅收流失甚鉅

一、生前以現金、銀行存款購入公共設施保留地，用以抵繳遺產稅

依遺贈稅法第 30 條及財政部相關解釋令規定，申請實物抵繳，應以現金不足部分為範圍，被繼承人所遺財產，包括有現金、銀行存款、土地、建築物等等時，繼承人必須先以現金、銀行存款繳納遺產稅，不足部分始得申請以實物抵繳。換言之，如被繼承人所遺財產中若有現金、銀行存款，除納入遺產課稅外，也將優先用以繳納遺產稅，影響實物抵繳金額。

故擁有巨額現金、銀行存款之高所得者，將其轉換為公共設施保留地，除可免稅又可申請抵繳遺產稅，獲得減少繳納稅捐利益。

二、舉債購買公共設施保留地，主張未償債務扣除，以降低遺產淨額

依遺贈稅法第 17 條第 9 款規定，被繼承人死亡前未償債務，准自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。是被繼承人如於生前以房屋

⁸⁶ 實物抵繳因計入遺產之估價、抵繳金額之規定、遺產稅從被繼承人死亡至核課確定耗費冗長時間、及經濟景氣等等因素之影響，價值亟易減損、或存有租稅規劃空間，均將造成稅基侵蝕、稅收流失，惟本研究以「公共設施保留地」為主要研究標的，故本節僅分析該標的所衍生相關問題

或土地向銀行抵押借款，用以購買公共設施保留地，非但公共設施保留地免稅暨可抵繳遺產稅外，銀行借款猶可自遺產總額中扣除，降低遺產淨額，達到減輕遺產稅目的。

三、利用公共設施保留地免徵遺產稅及贈與稅，將被繼承人名下應稅財產轉移給子女

被繼承人生前名下應稅財產，以交換或共有分割方式，取得子女名下之公共設施保留地，只要換入與換出財產價值相當，並無贈與稅，透過幾次交易，被繼承人名下應稅財產以轉移給子女，換入之公共設施保留地免稅又可抵繳稅捐，亦同樣達到減少納稅之租稅利益。

貳、增加行政成本

公共設施保留地抵繳遺產稅，造成稅基流失，侵蝕稅收，進而影響地方財政外，亦將因實物抵繳造成行政機關管理之行政成本，擬說明如下。

一、公共設施保留地坐落於外縣市

依遺贈稅法、都市計畫法等法規之規定，符合本文第二章所定義「公共設施保留地」，即享有都市計畫法地 50 條 1 免徵遺產稅之優惠，無論其所有權人戶籍設於何處，均得以免徵遺產稅並申請實物抵繳，致形成鄉鎮市公所等地方政府機關登記所有之公共設施保留地散落於各處，例如台中縣豐原市公所擁有坐落於澎湖縣望安鄉公共設施保留地，距離遙遠，增加跨縣市管理困擾，且增加行政成本。

二、公共設施保留地面積狹小、或與他人共有

納稅義務人申請抵繳之公共設施保留地，只要擁有所有權，無論面積多少，或與他人共有，均得申請抵繳，如此將造成產權不完整易生糾紛。又因各縣市政府對於公有財產無論管理機關與使用機關對於公用財產有不得為任何處分之規定，只能被動等待需地機關之撥用徵收。對於登記所有之鄉鎮市公所而言，並無任何收益，僅是延遲取得稅款之收入，增加管理行政成本。

三、公共設施保留地遭占用

納稅人以公共設施保留地申請抵繳遺產稅，稅捐稽徵單位僅依法按書面審核是否合於規定，並未實地勘查，每有抵繳稅款之公共設施保留地已遭占用占建，鄉鎮市公所不但無法處分收益，稅捐單位復據以課徵地價稅，形成額外負擔，或為追討所被占用公共設施保留地必須進行司法訴訟，這些都將增加管理及行政成本。

政府基於補償公共設施保留地地主因公共設施用地長期不徵收及限制使用所造致權利受損，訂定免徵遺產稅及准予抵繳稅款之優惠政策，其立法意旨至為明確，實為政府的德政。若自始即為公共設施保留地持有人因此享受減少繳納稅捐，即符合立法精神與目的，但若高所得者，基於自身租稅規畫，以投機之心態，大量搜購公共設施保留地，無論留待將來徵收獲利或供遺產稅抵繳之用，已非政府當初立法目的。

又高所得者減少繳納之稅捐，勢必由其他社會大眾、政府所

承擔，如此一來，反拉大貧富差距，違反租稅公平與正義原則，並使政府更無財力徵收公共設施保留地，如此一來，公共設施保留地的問題，恐將更為嚴重。

參、個案分析

為探討與驗證本研究之問題，以研究者實際參與遺產稅審查案例，就以公共設施保留地為租稅規劃工具分析稅收流失之嚴重性。又為保密納稅人之資料及避免無謂困擾，以下案例係以某君稱謂，金額略以整數處理。

(一) 以免徵遺產稅之公共設施保留地抵繳遺產稅案例

案例 1：蔡君戶籍設於台中縣 OO 鄉，92 年 12 月 30 日死亡，經國稅局核定遺產總額 196,923,000 元（包括土地 60,271,000 元、房屋 425,000 元、銀行存款 183,000 元、投資 95,585,000 元及其他 40,459,000 元），免稅額 7,000,000 元，扣除額 128,918,000 元，遺產淨額 61,005,000 元，應納稅額 19,483,000 元。

本個案蔡君僅有現金、銀行存款 183,000 元，但遺有公設地 34,385,000 元（均坐落於彰化縣）。因符合遺贈稅法第 30 條規定，得申請實物抵繳，蔡君之繼承人除以現金 183,000 元繳納外，其餘應納稅額 19,300,000 元，可以申請以公共設施保留地抵繳。換言之，本案劃解入國庫現金僅 36,600 元，OO 鄉公庫則劃解入現金 146,400 元，其餘則分成持有坐落於彰化縣某鄉鎮公共設施保留地 15,440,000 元。

其實經分析，蔡君所持有公設保留地係經租稅規畫，以約公設地現值的 18% 購入，於 92 年 12 月 29 日始登記所有。亦即蔡君消化銀行存款約 10,181,000 元，轉換為免稅遺產—公設保留地現值 56,565,000（本案申請生存配偶剩餘財產差額分配請求權，故僅以 34,385,000 元計算）。被繼承人或繼承人利用公設保留地為工具所為租稅規劃後，應納稅額減少約 4 百餘萬元，鄉鎮市公所公庫僅有少額現金繳納稅額可以馬上劃解入庫，餘將為懸於帳上待徵收之公設地。

案例 2：李君戶籍設於彰化縣 OO 鄉，93 年 3 月 25 日死亡，經國稅局核定遺產總額 666,084,000 元（包括土地 662,415,000 元、房屋 1,000 元、銀行存款 7,000 元、投資 3,661,000 元），免稅額 7,000,000 元，扣除額 275,969,000 元，遺產淨額 383,115,000 元，應納稅額 177,050,000 元。

本案蔡君雖應納稅額高達 177,050,000 元，現金、銀行存款僅 7,000 元，且有公設保留地 226,047,000 元，得依規定申請抵繳，換句話說，對所轄鄉鎮市公所而言，其公庫並無現金的稅課收入，僅有待徵收公設保留地。

本個案應納遺產稅額雖高達億元，但幾乎無立即之現金流入公庫，且其也是以公設保留地為工具作租稅規劃，致減少繳納稅額約 9 百餘萬元；顯見以公設保留地為租稅規畫，嚴重侵蝕稅基，造成大額稅收流失，並影響地方公庫資金之流動性。

（二）舉借巨額負債購買公共設施保留地及抵繳遺產稅案例

案例 3：陳君 93 年 7 月 1 日死亡，住院期間 93 年 3 月 10 日向銀行貸款 15,000,000 元，以其中 8,470,000 元購入位於桃

園縣 3 筆公共設施保留地，該 3 筆公共設施保留地公告現值 18,822,000 元，本案經核定應納遺產稅額 10,432,000 元。

本個案繼承人申請以 7,945,000 元抵繳應納遺產稅，惟尤甚之，除以購買免徵遺產稅之公共設施保留地抵繳遺產稅外，更規劃以舉借巨額負債以適用遺贈稅法第 17 條第 9 款未償債務得以扣除之規定，藉以降低遺產淨額。換言之，本案因規劃未償債務 15,000,000 元，遺產淨額將等額減少，即為稅基流失 15,000,000 元，又申請以公共設施保留地抵繳應納稅額，如此一來，納稅義務人將減少應納稅額 11,473,000 元【 $(15,000,000 + 7,945,000) \times \text{稅率 } 50\%$ 】，按 80% 分成鄉鎮市，將造成鄉鎮市分成稅課收入減少約 9 百萬元。

綜上分析，本研究不若其他研究，以納稅人的角度，精算其租稅規劃利益，而是以財政收入角度，探討分析高所得者一經租稅規畫，其減少繳納之遺產稅經常是數百萬甚至千萬元，其少繳納之稅捐即為稅收之流失。從個案之剖析，比較分析出稅基流失影響（詳如表 3-11），次從總計全國性統計資料（詳如表 3-12），以適用稅率 33% 以上之繼承案件，93 年經由規畫減少繳稅金額約 8 億元，94 年以暴增至 15 億元，將近 1 倍的增加。其所減少繳納稅收，將造成分成遺產稅之鄉鎮市公所稅課收入減少外，亦將因抵繳無實際「現金」劃解公庫，影響公庫之調度。

表 3-11：租稅規劃案例比較表 單位：元

項目	案例一		案例二	
	規畫前	規畫後	規畫前	規畫後
遺產總額	172,727,000	196,923,000	591,887,000	666,084,000
遺產淨額	71,194,000	61,005,000	401,664,000	383,115,000
應納稅額	23,682,000	19,483,000	186,325,000	177,050,000
現金銀行存款	10,364,000	183,000	18,550,000	7,000
公共設施保留地	0	34,385,000	133,302,000	226,047,000
現金繳納稅款	10,364,000	183,000	18,550,000	7,000
實物抵繳稅款	13,318,000	19,300,000	167,775,000	177,043,000
國庫稅款收入	2,070,000	36,600	3,710,000	1,400
鄉鎮市庫稅款收入	8,292,000	146,400	14,840,000	5,600
鄉鎮市持有公設地	0	15,440,000	134,220,000	141,634,400

資料來源：本研究整理。

說明：租稅規劃後遺產總額較多是因為內含公共設施保留地。

表 3-12：以公共設施保留地租稅規劃遺產稅減少繳稅統計表

單位：元

單位名稱	93 年		94 年	
	件數	減少繳稅利益	件數	減少繳稅利益
台北市國稅局	20	316,976,713	14	629,282,231
高雄市國稅局	1	16,648,318	2	46,979,769
北區國稅局	15	195,355,452	12	489,344,880
中區國稅局	11	107,790,470	15	206,436,456
南區國稅局	31	161,568,497	24	142,820,095
合計	78	798,039,450	67	1,514,863,431

資料來源：整理自財政部賦稅署調查統計資料

第四章 台中縣財政收入與辦理實物抵繳 的概況

自亞洲金融風暴以來，經濟一直陷入不景氣之中，於是財政收入普遍不足，再加上社會多元發展，民主理念已深植人心，民眾對於政府要求之公共服務趨於多元，政府職能也因應擴張，公共支出日益膨脹，產生「入不敷出」的情形，中央政府的財政赤字支出只有增無減，於是財政赤字問題進而影響高度依賴中央補助的地方政府。本研究旨在探討地方鄉鎮市政府分成之遺產稅稅基侵蝕對其財政狀況、地方建設之影響，因此，本章首先對全國鄉鎮市的財政收入及地方稅的稅基作一概況分析，其次研析本研究標的台中縣 21 鄉鎮市財政收入及遺產稅實物抵繳情形，以為探討分析鄉鎮市政府財政收入面。

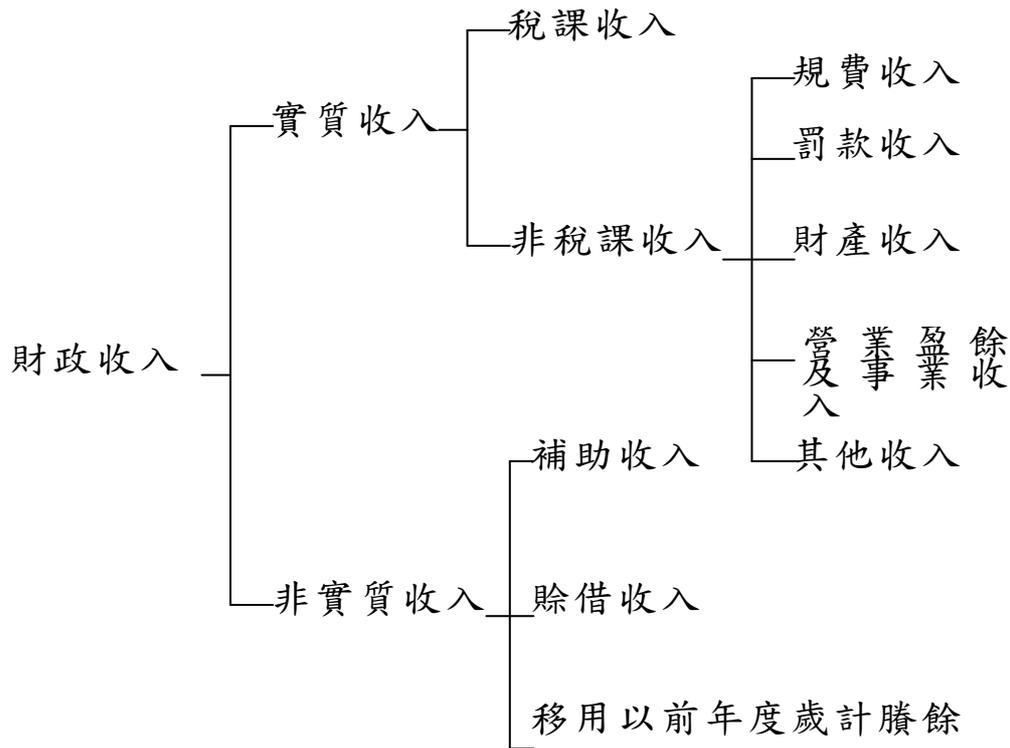
第一節 全體鄉鎮市財政收入概況

一、地方政府的財政收入

地方政府的財政收入，以稅課收入與補助款收入為兩大宗，餘尚包含罰鍰收入、規費收入、財產收入、營業盈餘收入、捐獻及其他收入，乃為實質收入，另非實質收入，為補助款收入、賒借收入及移用以前年度歲計賸餘，彙整如圖 4-1。稅課的立法權除甫於 91 年 12 月頒行的地方稅法通則外，幾乎全掌握在中央。我國憲法第 107 條規定中央財稅及國稅、國稅與省稅、縣市稅之劃分係由中央立法並執行，現行劃分依據為中央制定之財政收支劃分法。憲法第 110 條規定縣財政及縣稅由縣立法並執行之，財

政收支劃分法第 6 條及第 7 條規定稅課劃分為國稅、直轄市稅及縣市稅。

圖 4-1： 地方政府歲入結構



資料來源：研究者自行整理。

民國 91 年 12 月通過地方稅法通則，依該通則第 3、4 條及第 5 條之規定，地方政府擁有開徵特別稅課、臨時稅課、或附加稅課，惟迄今僅少數地方政府行使立法權通過開徵特別稅外，尚停留於只聞樓梯響的階段。

中央與地方政府府際之間，存在著垂直的財政不平衡。補助款是上級政府對下級政府的一種移轉支付，以消除府際間享用公用財等各種水準差異，使財政能力與財政需求各不相同的地方政府能為轄區內的居民提供一定標準及足夠的公共財與服務，並有

防杜地方政府租稅水準過高的現象。

二、從歲入結構面分析鄉鎮市政府財政

我國全體鄉鎮市政府的財源，以歲入結構比率分析，80-90 年度的實質收入占歲入比率，81 年度僅 39.19%，最高為 90 年度的 61.59%，較為明顯偏高外，其餘各年度實質收入比率均在 5 成以下，並未隨時間而有改變趨勢。實質收入是當期收入且屬自主的財源，平均占歲入約 4 成（詳如表 4-1）。從自有財源占歲出比率分析，亦成相同情況，平均僅 45.35%，明顯低於中央政府的 89.09%、台北市政府 95%、高雄市政府 77.07% 及各縣市政府的 65.53%（詳如表 4-2），這表示在此期間鄉鎮市約有 6 成支出必須仰賴上級政府補助，形成補助款為鄉鎮市重要財源收入。

徐仁輝⁸⁷分析 75 年至 85 年間地方政府自有財源狀況及補助收入占歲入結構比例，曾指出自有財比例偏低原因：（一）稅目分配不合理；（二）營業稅分配不當；（三）稅率僵固且偏低；（四）稅基腐蝕與困難；（五）財政集權化；（六）政治制度不健全；（七）行政層級疊床架屋。朱澤民認為，各級地方政府相對於中央政府，自有財源的成長彈性較低⁸⁸，無法支應日趨膨脹的公共支出，除現行財政收支劃分法及補助金制度必須修正外，地方自有財源中的稅課收入比重應提高。

（一）稅課收入

稅課收入為僅次於補助款收入之外之重要歲入財源，80-90

⁸⁷ 徐仁輝，〈省虛級化後的財政收支劃分法〉，《國家政策》，第 174 期，民 86，頁 11-13。

⁸⁸ 朱澤民，〈當前地方稅收劃分之檢討與改進〉，《政策月刊》，民 87.01，頁 2-5。

年度鄉鎮市的稅課收入平均約為歲入的 30%。經省後稅課收入急遽增加，乃因財政收支劃分法修訂，將所有補助地方政府基本差短與經建經費改納入統籌分配稅款中⁸⁹，並非鄉鎮市稅課收入有增加。

（二）補助款收入

以近 10 年來趨勢，補助款收入已是鄉鎮市公所主要財源，從表 4-1 分析，除 90 年度因稅課收入比例增加致當年度補助款收入占歲入比例相對較低外，其餘各年度均超過百分之五十，81、83、86、88 年度高達百分之六十；各別分析，曾有 108 個鄉鎮市八成以上收入要靠統籌補助⁹⁰，顯示鄉鎮市政府財政狀況，較其他各級政府惡化且嚴重，其財政幾乎全靠上級政府的補助，毫無財政自主能力。⁹¹

表 4-1：全體鄉鎮市歲入結構

單位：%

會計年度	合計	實質收入 A=a+b+c+d	稅課收入 a	營業盈餘及事業收入 b	規費收入 c	其他收入 d	補及協助收入 B
80	100	48.00	31.93	0.52	2.82	12.72	52.00
81	100	39.19	23.49	0.24	2.68	12.78	60.81
82	100	42.88	26.02	0.33	3.32	13.21	57.12
83	100	39.51	26.78	0.32	3.12	9.29	60.49
84	100	41.46	29.55	0.30	3.72	7.90	58.54
85	100	41.68	26.84	0.31	4.07	10.46	58.32
86	100	40.98	25.47	0.33	4.42	10.76	59.02
87	100	44.56	26.78	0.46	4.71	12.61	55.44
88	100	40.58	25.27	0.38	4.65	10.27	59.42
89	100	47.43	35.24	0.47	4.18	7.54	52.57
90	100	61.59	45.10	0.79	5.40	10.30	38.41
平均	100	44.35	29.32	0.41	4.05	10.71	55.65

資料來源：1.轉引自中正大學政治研究所吳秋菊「地方財政困境之研究」。

2.89 年度包括 88.7.1-89.12.31，於均為 12 個月。

3.稅課收入含統籌分配款。

⁸⁹ 依據財政收支劃分法附表一，統籌分配稅款由中央及縣統籌分配鄉鎮市之稅課收入。

⁹⁰ 劉彩卿、朱澤民、陳欽賢及黃瑞春，〈鄉鎮市補助款分配之實證研究〉，《財稅研究》，第 35 卷，第 4 期，民 92.7，頁 1-15。

⁹¹ 劉彩卿、陳欽賢，〈「財政收支劃分法」對鄉（鎮、市）層級地方政府財政之影響〉，《經社法制論叢》，第 27 期，民 90.1，頁 135-157。

表 4-2：80 至 90 年各級政府自有財源比率

單位：百萬元 %

年 度	中央政府		台北市政府		高雄市政府		各縣市政府		各鄉鎮市 公所	
	自有財源	占歲 出%	自有財源	占歲 出%	自有財 源	占歲 出%	自有財 源	占歲 出%	自有財 源	占歲 出%
80	655,128	81.43	111,313	86.28	23,585	68.19	109,844	55.11	25,493	49.62
81	705,799	74.67	120,333	98.52	33,206	85.88	177,024	76.18	34,364	41.12
82	834,217	80.90	117,695	98.00	36,552	76.33	186,065	63.22	39,994	44.77
83	900,531	87.92	126,904	99.95	39,226	80.23	207,028	65.91	44,454	41.29
84	937,417	94.05	123,930	99.95	41,768	79.93	218,070	62.49	47,322	43.67
85	996,757	91.86	132,461	92.93	41,696	78.71	230,488	61.19	53,593	43.47
86	1,025,207	89.01	142,447	97.16	44,035	76.05	253,561	61.31	54,223	42.73
87	1,251,524	105.43	173,755	98.69	45,103	75.26	235,790	57.91	56,913	46.05
88	1,228,649	95.84	162,270	100.00	49,465	77.02	241,274	58.15	56,510	41.85
89	2,030,845	91.06	222,016	90.01	70,478	78.21	335,026	58.05	96,440	47.53
90	1,384,009	87.85	125,119	83.56	44,801	71.94	212,699	43.95	69,666	56.78
平均	1,086,371	89.09	141,659	95.00	42,744	77.07	218,806	65.53	52,633	45.35

資料來源：中華民國 93 年財政統計年報，財政部統計處編印。

就因為各地方政府高度依賴中央，形成搶錢情況發生，乃有中央集權或地方分權之爭論。論者有謂中央財源寬裕，地方無租稅立法權且財源分配不均，導致財政缺乏自主性，必須仰賴上級政府之巨額補助，因而認為中央集權又集錢。⁹²

亦有論者，認為台灣地區所實施的地方自治類似於「父權主義」(paternalism)的產物。此種父權導向的政治制度成為以中央政府為「中心」，以地方政府為「邊陲」的統治。所以以歷年來

⁹² 林錫俊，《地方財政管理—理論與實物》。台北：高雄復文圖書出版社，民 89，頁 58-63。

地方政府收入的分配比例為觀察，從民國 61 年至 85 年間，中央政府收入淨額約占全國總收入的 58.5%，台灣省政府 15.1%，縣市政府 10.3%，鄉鎮市公所僅 2.5%，⁹³中央政府集權與集錢的態樣亟為顯著，地方政府顯然居於邊陲地位。

但張秀蓮（民 87）比較時間也是從民國 60 年代至 86 年間，也是從中央與地方政府收支結構資料分析，其指出在收入面，中央收入占各級政府總收入的平均比例由 60 年的 65.0%，降至 80 年代的 57.4%，並特別指明與國際比較中央歲出總額占全國歲出總額比例，單一制國家僅日本略低於我國，聯邦制國家則僅加拿大較我國為低；以中央稅課收入占全國稅課收入總額比例，與單一制日本相當，聯邦制國家中較美國、德國等國家為低，所以稱我國中央與地方之稅課歲出結構比例，符合中央與地方均權原則。⁹⁴

三、探析鄉鎮市稅課收入之稅基

由財政收支劃分法之各級政府財源劃分稅目歸屬（詳表 2-1），屬於鄉鎮市百分之百稅課收入者，僅娛樂稅，田賦於民國 76 年第 2 期停徵，遺產及贈與稅與中央共分，鄉鎮市分 80%，地價稅與縣共分 20%，房屋稅與縣共分 40%，契稅鄉鎮市 80%，餘 20% 由縣統籌分配。

我國稅法以一稅目一稅法制度，各項稅目免不了因政策需要訂定減免條款，使得稅基遭受侵蝕，且愈大宗稅目減免項目愈多，以地方稅目之房屋稅條例而言，減免項目有 21 項，減半徵

⁹³ 丘昌泰，〈從公共政策過程的「中心論」到「邊陲論」：修憲後地方政府角色的變遷與調整〉，《空大行政學報》，民 88.06，頁 1-26。

⁹⁴ 張秀蓮，〈各級政府財政收支、財政赤字與未來展望〉，《國策專刊》，民 87.12.1，頁 2-4。

收項目有 4 項。土地稅另訂有土地稅減免規則，其減免範圍亟為廣泛，包括騎樓地、巷道用地及一般土地。使用牌照稅的免稅項目有 11 項。尤應特別指明，各級政府所有財產均免納房屋稅及地價稅，有違地方稅應益原則，且降低公有財產的持有成本，導致公有財產的使用率偏低，浪費國家資源。

觀察近年來各項地方稅法的歷次修法重點，民意代表挾著民意的大纛，高調稱反映民意，大肆減免稅捐，使得各稅均有愈放愈寬的現象，例如民國 83 年修正土地稅法第 39 條，一舉將被政府徵收的土地由減輕稅負 4 成或 7 成改為全免；民國 84 年修正使用牌照稅第 7 條，身心障礙者免納牌照稅，並擴及非身心障礙者所有車輛但係用於乘載身心障礙者即可申請免稅，使得滿街四肢健全的人，開著免牌照稅之豪華轎車；又如民國 89 年修正土地稅法第 39 條之 2 及農業發展條例第 37 條規定，將原規定作農作使用之農業用地移轉自耕農免徵土地增值稅放寬為移轉自然人亦不課土地增值稅（所謂管地不管人），以上等等減免措施，造成地方稅基嚴重流失。

我國稅制的不公平，已明顯反映在稅基侵蝕的嚴重惡化上，租稅減免理由各式各樣，可謂羅列各種政策需要，包括：為產業發展、為保障弱勢、為振興文化、為都市更新、為鼓勵合併、為引進技術、為解決金融呆帳等各項目的，都成為減免租稅理由，這些減免措施都屬稅式支出性質，政策性的目的非常明顯。又我國經濟與產業面臨結構性轉型，產業外移，失業嚴重及金融授信品質惡化，減稅似乎成為不可避免工具。⁹⁵

根據財政部賦稅統計年報中「稅源統計」資料分析，地方稅

⁹⁵ 趙揚清、黃怡靜，〈穩健財政有待改進稅制〉，《國家政策論壇》，民 90.10，頁 18-26。

課稅目，例如使用牌照稅、地價稅、房屋稅、契稅、土地增值稅等，其稅基平均年增率，一致性的從民國 60 年代的高點逐漸遞減，至 80 年代開始更為惡化。⁹⁶另從租稅減免法規分析，60 年代之前，減免稅的法令相對較少，約 3 至 7 個，隨後漸次增加，60 及 70 年代，各有 10 種減免法律，但到 80 年代突增至 23 種之多。90 年後的狀況，迄至 91 年 6 月就已經有 4 種減免法律出現，顯見政府各機關對減免稅工具的使用甚是依賴，從而對各種租稅稅基的破壞愈為嚴重。⁹⁷究其原因，政府與主政者、民代等政治人物始終無法突破選舉壓力的迷障，為求執政、為求選票，全力討好選民、利益團體，租稅減免的範圍不斷擴大，新的減免要求亦快速產生。

至於共分稅—遺產稅，其減免項目不惶多讓，除被繼承人之免稅額及照顧家屬之扣除額外，為配合農業政策發展，遺產中作農業使用之農業用地及地上農作物免稅；⁹⁸次為公共設施保留地依都市計畫法規定免課遺產稅，土地一旦被劃設為公共設施保留地，因為限制使用及徵收遙遙無期，價值與未劃設為公共設施保留地者相差甚遠，政府乃利用減免租稅及實物抵繳為政策工具，惟被有心人利用租稅規劃，形成稅基流失之一大漏洞；水源特定區之土地，計算遺產價值時，可以扣除土地價值 20%、30%、50% 或全數；新市鎮特定區計畫範圍內之徵收土地，於新市鎮核定之日起至平均地權條例實施區段徵收發還抵價地五年內因繼承而移轉免徵遺產稅，另依華僑回國投資條例經審核之投資額，扣除半數免稅。這些減免遺產稅項目，對稅收之流失已造成亟大影響，以民國 89 年數據為例，⁹⁹遺贈稅稅基遭侵蝕金額高達 92 億

⁹⁶曾巨威，〈稅制改革應從縮減稅基侵蝕開始〉，《國政評論》，民 91.7，頁 3-4。

⁹⁷曾巨威，〈稅基侵蝕嚴重乃是我國稅制的致命傷〉，《國政評論》，民 91.6，頁 1-3。

⁹⁸于秋姑，《遺產及贈與稅》。台北：華泰文化，民 92，頁 85-107。

⁹⁹行政院財政改革委員會各項研究計畫之建議彙整表，民 91，頁 3。

元，換言之，相對即有約 74 億元將影響地方財政收入，是行政院財政改革委員會 90 年列為稅制改革研議項目。

曾巨威指出，利益團體面對課稅最常見行為，一是爭取租稅減免，一是規避稅負二種反應。¹⁰⁰差別優惠稅率與直接減免均是對稅基的侵蝕，並以直接減免稅捐對稅制公平性傷害尤大。稅基低估與稅式支出是稅基侵蝕的原因，大都源於政策面考量與予減免，政策性減免稅過於浮濫是稅制的致命傷。¹⁰¹

第二節 台中縣各鄉鎮市財政收入

台中縣有 21 個鄉鎮市，依其地理環境位置，大略可分為山線地區、海線地區及大屯區。

壹、鄉鎮市財政收入

現行鄉鎮市財政收入，可分為稅課收入、工程受益費收入、罰款及賠償收入、規費收入、財產收入、營業盈餘及事業收入、補助及協助收入、捐獻及贈與收入、其他收入等項。

貳、各鄉鎮收入狀況分析

一、台中縣各鄉鎮市收入狀況分析

從台中縣各鄉鎮歷年歲入來源結構分析，86 至 94 年間，歲入規模大約在 90 億元至 100 億元之間，89 會計年度（期間 88

¹⁰⁰同註 96。

¹⁰¹同註 97。

年下半年至 89 年全年度) 約為 270 億元，換算為 12 個月，規模高達 180 億元較為凸出，分析其原因為 88 年 921 震災，台中縣為受創嚴重之災區，補助金規模相對也高達 125 億元（換算為 1 年），93 及 94 年則有 102 億元及 110 億元水準（詳如表 4-3）。

另從台中縣各項收入占歲入比例分析，稅課收入與補助收入為主要地方財源，從 86 年至 94 年分析，該二項收入占歲入 38.63% 及 44.83%，且與本章第一節全國性地方財政分析相同狀況，近十年來，台中縣歲入來源亦以補助款收入為主。實質收入占歲入比例，平均為 54.59%，最高為 92 年度的 63.68%，最低是 89 年度的 60.62%，同前段之分析敘述，該年度台中縣為 921 震災嚴重地區，補助款相對較多之故。

依稅課收入分析，稅課收入占歲入比例平均為 38.93%，有逐漸增加傾向，90 年代起可達 46% 以上，92 年達 48.28%。惟從補助款與稅課收入相對金額分析，92 及 94 年補助款收入比例呈負成長現象。

表 4-3：台中縣鄉鎮市歲入結構

單位：千元

項目 年度	歲入合計	實質收入	實質收入 比例	稅課收入	稅課收 入 比例	補助及協助收 入	補助協 助收入 比例	其他收入
86	9,852,815	4,758,533	48.30	2,990,487	30.35	5,094,282	51.70	1,211,596
87	10,030,799	5,038,844	50.23	3,346,024	33.36	4,991,955	49.77	1,115,833
88	9,239,386	4,739,602	51.30	3,147,957	34.07	4,499,784	48.70	967,973
89	27,026,519	8,275,669	30.62	5,719,979	21.16	18,750,850	63.98	1,644,564
90	9,000,580	5,572,172	61.90	3,993,610	44.37	3,428,408	38.09	840,339
91	9,011,002	5,488,368	60.90	4,166,381	46.24	3,522,634	39.09	629,743
92	9,172,416	5,840,790	63.68	4,428,449	48.28	3,331,626	36.32	662,065
93	10,281,016	6,235,613	60.65	4,781,541	46.51	4,045,403	39.35	718,126
94	11,026,998	7,006,080	63.54	5,075,058	46.02	4,020,918	36.46	1,191,788
合計	---	---	54.59	---	38.93	---	44.83	---

資料來源：1. 審計部 86-94 年度財務審計綜合報告。

2. 89 年度包括 88.7.1-89.12.31，於均為 12 個月。

3. 網站：<http://www.audit.gov.tw/Doc/DocList.aspx?MenuId=Fin>，
96.3.4.

二、分別鄉鎮市歲入分析

台中縣以地理環境位置及行政單位等之區分，大略可分為山、海、屯三區，有的鄉鎮位處核心地區，有的雖面積龐大但多為山區，屬較貧瘡地區。

(一) 以總歲入規模分析

以 94 年度歲入規模分析，豐原市歲入高達 12 億餘元，次為和平鄉、大里市及龍井鄉，有 9.47、8.19 億元及 8.11 億元水準，另東勢鎮、梧棲鎮、太平市及大里市其歲入規模約為 5 至 6 億元之間，規模較小者為外埔鄉 1.89 億元、大安鄉 1.69 億元（詳如表 4-4），最大與最小財政規模相差約 7.5 倍。

(二) 以稅課收入分析

以自有稅課¹⁰²收入分析，豐原市自有稅課收入金額仍最多，將近 5 億元，占歲入比例 40.82%，但以歲入規模第二的和平鄉分析，其自有稅課收入僅 6 百 30 餘萬元，占歲入比例 0.67%，龍井鄉自有稅課收入 1.51 億元，占歲入比例 18.69%，顯然該二鄉歲入來源非屬自有稅課收入充沛所致，發現是補助款金額較多所致，容下一段分析說明。自有稅課收入占歲入比例超過 40% 以上者，除前述之豐原市外，僅太平市(43.29%)。較低比率部分，除和平鄉(0.67%)外，東勢鎮(11.20%)、新社鄉(4.97%)、石岡鄉(6.73%)、大安鄉(7.33%)顯著偏低。

¹⁰² 鄉鎮市自有稅課收入為統籌分配稅款之外的稅課收入合計，亦即遺贈稅、地價稅、房屋稅、契稅、娛樂稅。統籌分配款為上級政府的財政移轉收入。

（三）以統籌分配款分析

以統籌分配稅款分析，以東勢鎮、新社鄉及和平鄉獲分配 1.43 億元最多，以神岡鄉 5 千 6 百餘萬元、龍井鄉 6 千 4 百萬元較少，以占歲入比例分析，則以大安鄉(78.24%)、外埔鄉(58.83%)較高，豐原市(10.83%)及潭子鄉(11.28%)則較低。

統籌分配稅款的目的是在調劑同級政府間的財政盈虛，透過上級政府，藉由層級或同級政府間財源的移轉，將上級政府或同級政府的部分稅款重新分配，¹⁰³使貧窮地方政府的施政亦能順利推動，是重要財政調整制度。依財政收支劃分法規定，先將一部分國稅（所得稅 10%、營業稅 40%、貨物稅 10%、菸酒稅 20%）及一部分地方稅（土地增值稅 20%）作為中央統籌分配稅款，再按比例分配給直轄市、縣市、鄉鎮市等地方政府。以鄉鎮市公所而言，其獲分配之統籌分配稅款包括中央統籌分配款與地方統籌分配款二種。鄉鎮市統籌分配稅款的分配方式，係參酌正式編製人員人事費及基本建設需求兩部分計算出各鄉鎮市所占權數，再依此權數計算出各鄉鎮市之分配金額。從 88 年下半年至 92 年以來，除 92 年微增 0.06% 外，¹⁰⁴餘各年度統籌分配比例均為 12%。

（四）以補助款分析

從各鄉鎮市補助款分析，以和平鄉 7.83 餘億元居首，次為龍井鄉 5.07 餘億元，東勢鎮 3.28 餘億元，因為和平鄉與東勢鎮 92 年受敏都利及艾利水災肆虐，受創嚴重，統籌分配款與補助款

¹⁰³ 李顯峰、朱澤民，〈中央統籌分配稅款分配制度改進之研究〉，《財政部國庫署研究報告》，民 91 年，頁 44-47。

¹⁰⁴ 葉嘉楠，〈財劃法修正與地方財政的未來〉，《中國行政評論》第 12 卷，第 4 期，民 92.9，頁 209。

相對較多；龍井鄉則有台電火力發電廠回饋金補助之挹注。如以補助款占歲入比例而言，和平鄉(83.08%)、龍井鄉(69.31%)最高，按前述分析，因補助金額顯著較自有稅款、統籌分配稅款較多所致。

各縣市、各鄉鎮市地方工商發展程度不同，稅源豐瘠不一，所以地方財源不足，必須仰賴中央解決。各地方政府水平不均的現象，以統籌分配款調劑盈虛；地方政府財源不足，以補助款挹注。¹⁰⁵補助款可分為未指定用途的一般補助收入及指定用途的專款補助收入。

表 4-4：台中縣各鄉鎮市 94 年度歲入歲出及稅課收入比例

單位：千元及%

項目 鄉鎮別	歲入合計	自有 稅課 收入	自有 稅課 收入 比例	統籌 分配 稅款	統籌 分配 稅款 %	補助款	補助 款比 例	歲出合 計	歲入歲 出短差
豐原市	1,203,786	491,394	40.82	130,324	10.83	226,708	18.83	997,326	206,460
東勢鎮	606,266	67,917	11.20	143,299	23.64	328,583	54.20	595,719	10,547
大甲鎮	407,866	153,656	37.67	106,572	26.13	54,073	13.26	495,203	-87,337
清水鎮	409,280	125,595	30.69	107,999	26.39	98,745	24.13	425,354	-16,074
沙鹿鎮	589,600	175,031	29.69	73,824	12.52	127,644	21.65	731,526	-141,926
梧棲鎮	583,100	129,977	22.29	82,817	14.20	298,271	51.15	603,593	-20,493
后里鄉	453,860	103,945	22.90	109,104	24.04	185,321	40.83	555,537	-101,677
神岡鄉	332,800	104,656	31.45	56,670	17.03	95,717	28.76	326,201	6,599
潭子鄉	582,273	215,428	37.00	65,658	11.28	255,453	43.87	531,906	50,367
大雅鄉	566,765	196,670	34.70	67,839	11.97	113,863	20.09	303,032	263,733
新社鄉	322,698	16,048	4.97	141,109	43.73	153,506	47.57	255,583	67,115
石岡鄉	227,581	15,320	6.73	113,968	50.08	84,963	37.33	252,186	-24,605
外埔鄉	189,619	33,185	17.50	111,547	58.83	13,957	7.36	184,676	4,943
大安鄉	169,508	12,430	7.33	132,617	78.24	10,586	6.25	155,786	13,722
烏日鄉	542,879	138,182	25.45	88,844	16.37	241,988	44.57	499,464	43,415
大肚鄉	354,110	73,307	20.70	133,297	37.64	92,850	26.22	366,931	-12,821
龍井鄉	811,422	151,645	18.69	63,972	7.88	507,513	62.55	841,997	-30,575
霧峰鄉	294,721	82,548	28.01	106,981	36.30	46,643	15.83	311,512	-16,791
太平市	612,311	265,082	43.29	107,790	17.60	131,436	21.47	589,142	23,169
大里市	819,235	304,376	37.15	124,752	15.23	169,180	20.65	793,857	25,378
和平鄉	947,318	6,317	0.67	143,349	15.13	783,918	82.75	947,208	110

資料來源：整理自 94 年度中央政府總決算財政部台灣省中區國稅局及所屬附屬單位預算，台中縣政府各鄉鎮市公所收支明細表

¹⁰⁵ 林全，〈健全中央與地方財政關係〉，《財政平衡與財政改革—台灣經驗之評價》，中華經濟研究院，民 88，頁 383。

綜上而言，台中縣各鄉鎮市 94 年度財政收入，自有稅課收入比例普遍偏低，鄉鎮市財政自主能力明顯不足。歲入歲出執行結果，除豐原市正數 2.06 餘億元外，竟然有 9 個鄉鎮市歲入歲出短差（負數），沙鹿鎮短差 1.41 餘億元最多，后里鄉 1.01 餘億元，大甲鎮 8 千 7 百餘萬元；再進一步分析，除大甲鎮自有財源比例 63.80% 較高外，沙鹿鎮 43.89%、后里鄉 46.94%，顯著低於百分之五十，在自有財源無法支應財政支出所需時，如無法獲得中央補助，勢必形成歲入歲出短差。

地方政府由於長期自我財源的缺乏，地方稅收不穩定，形成與其用心於徵收財產稅與土地稅此類稅收，不如依賴體制內，向中央要錢的成本較低、收益較高。¹⁰⁶因此地方政府養成汲汲於向中央政府要錢之依賴心態。中央政府對地方政府的補助又缺乏明確的法律規範，主政者常視補助為一種政治恩惠，或控制地方政府的工具。

第三節 台中縣遺產稅辦理實物抵繳概況

依財政收支劃分法第 8 條第 3 規定，遺贈稅應以在直轄市徵起之收入 50% 分配給該直轄市，在市徵起之收入 80% 分配給該市，在鄉（鎮、市）徵起之收入 80% 分配給該鄉（鎮、市），就鄉鎮市層級政府而言，是唯一與中央共分之稅目。我國開徵之稅目，僅規定遺贈稅得實物抵繳稅款，申請以土地或房屋抵繳遺贈稅應納稅款者，始同時查明該標的物應納未納之其他稅款同時一併辦理抵繳。本節擬以台中縣各鄉鎮市稅課收入、遺產稅核定、抵繳情形作說明、分析。

¹⁰⁶ 盧炳炎，〈中央與地方財政法制—立法委員觀點分析〉，《行政暨政策學報》，第 36 期，民 92，頁 119-154。

壹、實物抵繳與稅課收入

依本章第二節分析，台中縣各鄉鎮市財政收入情形，稅課收入占歲入比例，將近 10 年之平均僅 38.93%，低於歲入 50%。以 93、94 年度自有稅課明細統計資料分析（附表 4-5、4-6），二年度均以豐原市自有稅課收入最多、規模最大、大里市次之，后里鄉、大安鄉及和平鄉則僅千餘萬元，和平鄉 94 年度稅課收入更少，僅 6 百餘萬元，城鄉規模差距頗大，約為 77 倍。鄉鎮市自有稅課收入稅目包括 1.遺產稅 2.贈與稅 3.地價稅 4.房屋稅 5.契稅 6.娛樂稅，遺贈稅與地價稅及房屋稅等三大稅目通常是鄉鎮市主要稅課收入。

表 4-5：台中縣各鄉鎮市 93 年度自有稅課收入明細表 單位：千元

鄉鎮別	自有稅課收入	遺產及贈與稅	地價稅	房屋稅	契稅	娛樂稅
豐原市	403,448	126,767	112,000	106,163	50,000	8,516
東勢鎮	90,884	42,256	13,449	26,775	7,754	650
大甲鎮	174,971	52,563	47,780	58,248	14,667	1,713
清水鎮	150,204	47,963	28,870	48,361	20,950	4,060
沙鹿鎮	175,377	67,378	30,698	48,395	27,800	1,105
梧棲鎮	127,352	21,747	31,776	57,509	14,169	2,152
后里鄉	84,355	7,535	14,621	32,399	10,285	19,515
神岡鄉	105,091	19,492	16,665	53,167	15,008	758
潭子鄉	208,974	43,034	36,527	73,398	54,051	1,962
大雅鄉	134,569	21,128	22,112	60,867	24,459	6,001
新社鄉	20,886	6,242	2,506	9,796	2,151	191
石岡鄉	13,453	952	2,265	7,287	2,861	87
外埔鄉	26,410	2,046	2,051	15,745	6,544	24
大安鄉	14,257	614	2,255	9,528	1,843	17
烏日鄉	114,797	32,379	24,256	39,086	18,593	483
大肚鄉	65,221	6,169	11,956	33,362	13,231	503
龍井鄉	136,721	13,573	36,533	63,237	22,433	945
霧峰鄉	89,528	17,404	16,538	35,698	18,830	4,057
太平市	255,961	37,753	39,432	108,282	66,124	4,370
大里市	289,516	30,156	54,088	117,811	81,232	6,229
和平鄉	17,263	11,297	1,718	4,009	71	167

資料來源：整理自 93 年度台中縣政府各鄉鎮市公所收支明細表。

表 4-6：台中縣各鄉鎮市 94 年度自有稅課收入明細表 單位：千元

項目 鄉鎮別	自有稅課收入	遺產及贈與稅	地價 稅	房屋稅	契稅	娛樂稅
豐原市	491,394	232,040	113,464	112,719	21,913	11,258
東勢鎮	67,917	20,806	13,426	26,832	6,259	595
大甲鎮	153,656	40,393	39,349	57,623	14,971	1,321
清水鎮	125,595	28,027	27,659	48,287	17,555	4,065
沙鹿鎮	175,031	62,170	30,280	50,141	31,234	1,206
梧棲鎮	129,977	21,489	34,066	57,888	14,551	1,984
后里鄉	103,945	3,458	33,364	7,589	19,579	109,104
神岡鄉	104,656	18,980	17,589	54,067	13,538	482
潭子鄉	215,428	52,243	40,561	78,280	42,788	1,556
大雅鄉	196,670	73,487	22,343	62,620	32,243	5,977
新社鄉	16,048	881	5,009	7,666	2,300	194
石岡鄉	15,320	3,257	2,178	7,463	2,327	96
外埔鄉	33,185	6,122	5,041	16,376	5,618	27
大安鄉	12,430	869	750	9,644	1,151	15
烏日鄉	138,182	51,520	26,498	39,836	19,823	505
大肚鄉	73,307	11,473	133,297	34,380	9,260	718
龍井鄉	151,645	13,350	43,213	64,142	29,915	1,025
霧峰鄉	82,548	7,585	16,621	37,160	17,378	3,805
太平市	265,082	55,942	38,363	109,119	57,597	4,062
大里市	304,376	40,310	55,240	122,627	80,247	5,953
和平鄉	6,317	127	1,739	4,045	287	88

資料來源：整理自 94 年度台中縣政府各鄉鎮市公所收支明細表。

(一) 實物抵繳遺產稅

台中縣各鄉鎮市 93 及 94 年度納稅義務人申請以實物抵繳遺產稅合計數亟為龐大，93 年計 3.1 餘億元、94 年略減為 1.81 餘億元（詳如附表 4-7，4-9），在財政規模較小的鄉鎮市而言，申請抵繳合計數略為其自有稅課收入二分之一。經分析其抵繳明細，以公共設施保留地及土地為最大宗，另有部分係以有價證券、未上市櫃股票、債權等抵繳。本研究旨在探究以公共設施保留地免徵及抵繳遺產稅對地方財政之影響，以下主要分析公共設施保留地抵繳情形，其餘先略而不分析，必要時再援引分析說明。

表 4-7：台中縣各鄉鎮市 93 年度核定遺產稅及抵繳情形表 單位：元

鄉鎮別	本轄公設	外轄公設	其他	抵繳合計	核定稅額	抵繳占核定數%
豐原市	6,566,605	1,043,675	19,312,141	26,922,421	144,329,386	18.65
東勢鎮	600,325	0	11,128,754	11,729,079	35,427,729	33.11
大甲鎮	5,622,493	0	12,765,000	18,388,120	119,378,088	15.40
清水鎮	5,769,587	0	44,188,891	49,958,478	86,480,500	57.77
沙鹿鎮	14,541,935	6,753,840	66,020,467	87,316,242	69,993,672	註 125.75
梧棲鎮	5,031,412	0	478,668	5,510,080	21,636,191	25.47
神岡鄉	18,819,342	1,254,240	0	20,073,582	38,394,372	52.28
后里鎮	1,534,548	0	0	1,534,548	7,424,906	20.67
大雅鄉	15,827,500	0	0	15,827,500	58,889,318	6.88
潭子鄉	94,740	1,841,950	46,947,998	48,884,688	26,488,109	註 184.55
新社鄉	0	0	0	0	4,917,225	0.00
石岡鄉	0	0	0	0	4,714,955	0.00
外埔鄉	0	0	0	0	8,764,691	0.00
大安鄉	0	0	0	0	0	0.00
烏日鄉	0	0	0	0	89,823,427	0.00
大肚鄉	97,428	0	4,579,460	4,676,888	12,723,004	36.76
龍井鄉	0	0	0	0	12,672,796	0.00
霧峰鄉	0	0	0	0	6,632,417	0.00
太平市	538,236	0	2,451,269	2,989,505	32,997,485	9.06
大里市	8,380,362	0	8,279,786	16,660,148	30,346,289	54.90
和平鄉	0	0	0	0	0	0.00
合計	83,424,513	10,893,705	216,152,701	310,471,279		

說明：本表其他包括一般土地、房屋、有價證券、股票、債權等課稅標的物。

資料來源：整理自 93 年度中央政府總決算財政部台灣省中區國稅局及所屬附屬單位預算統計資料。

註：遺產稅申報期間為死亡日起 6 個月，可延期 3 個月，至核課確定可能長達數年之久，迄至繳納期限 2 個月屆至，申請抵繳核准再耗費一段時日，致有當年度核定數小於申請實物抵繳數。

以 93 年度申請抵繳明細分析（表 4-7），以坐落台中縣之公共設施保留地申請抵繳計 8 千 3 百餘萬元，其中沙鹿鎮 1 千 4 百餘萬元、神岡鄉 1 千 8 百餘萬元、大雅鄉 1 千 5 百餘萬元；以坐落於台中縣境外之公共設施保留地申請抵繳者計 1 千 90 餘萬元，以沙鹿鎮 6 百 75 萬 3 千元最大筆。

進一步分析，沙鹿鎮 93 年度歲入規模 446,363 千元，自有稅課收入 175,377 千元，遺贈稅收入 67,378 千元，遺贈稅收入分別占歲入及自有稅課收入 15.09%、38.41%，申請以公共設施保留地抵繳金額高達 21,296 千元（本縣境公設 14,542 千元、外縣市 6,753 千元，尚不包括申請以其他標的物抵繳計 87,316 千元），其當年度歲入歲出短差 39,747 千元（詳如表 4-8），換言之，依本研究前面章節論述，公共設施保留地因為需地機關財政困難或財務規劃管理，往往無力徵收或怠於徵收，致公共設施保留地變現時日遙遙無期；而其他抵繳標的物，例如未上市、上櫃公司股票、未公開發行股份、債權、古董等，亦有其難以變價問題，¹⁰⁷致使財政短差持續多年存在。倘中央租稅立法時，能顧及遺贈稅實物抵繳標的物變價所面臨困境及公共設施保留於地方財政困難無法徵收之難題，地方政府的稅課收入乃至歲入或許不會如此困窘。

依台中縣各鄉鎮市公所收支明細表，沙鹿鎮公所從 90 年迄至 94 年，年年短差，必須移用以前年度歲計賸餘，始能平衡。台中縣該年度有遺產稅抵繳，歲入歲出存在短差之鄉鎮市，還有神岡鄉等 8 個鄉鎮市，也是從 90 年至 94 年年歲入歲出短差的情

¹⁰⁷ 民國 92 年，當時財政部政務次長楊子江，曾裁示國有財產局針對抵稅實物之處理，核定抵繳及管理處分變現工作分屬不同機關，肇致管理困難、嚴重影響庫收一事，應徹底解決。於是國有財產局提出「抵稅實物制度及行政措施改進之建議」報告，該報告詳述各類抵繳實物所面臨管理與變價等難題。

形。顯然各鄉鎮市均存在著無法及時徵收之公共設施保留地，影響財政公庫之調度與地方建設。

表 4-8：沙鹿鎮、神岡鄉 93 年度抵繳情形表

單位：千元

項目 鄉鎮別	歲入金額	自有稅課 收入	遺贈稅	公設抵繳	歲出金額	歲入歲出 短差
沙鹿鎮	446,363	175,377	67,378	21,296	486,110	-39,747
神岡鄉	370,647	105,091	16,665	20,074	434,313	-63,666

資料來源：整理自台中縣各鄉鎮市公所收支明細表暨中區國稅局申請實物抵繳統計資料。

再以 94 年度申請抵繳明細分析（詳如表 4-9），以坐落台中縣之公共設施保留地申請抵繳計 5 千 9 百餘萬元，其中豐原市 1 千 3 百餘萬元、大安鄉 8 百 80 餘萬元、大里市 7 百 20 餘萬元較多；以坐落於台中縣以外之公共設施保留地申請抵繳者暴增至 5 千 5 百 40 餘萬元（詳如表 4-10），霧峰鄉計約 2 千 4 百萬元最多，經分析抵繳資料，霧峰鄉當年度，以外縣市公共設施保留地申經核准抵繳者，其實是三案而已，其中一案，該被繼承人經核定應納遺產稅 15,450,000 元，全數以坐落外縣市之公共設施保留地抵繳，至當年度遺贈稅稅收僅 7,584 千元。豐原市約 2 千萬元，也是相同情形，其中一位納稅人經核定應納稅額 15,604,000 元，申請以公共設施保留地計 14,568,000 元抵繳（本縣市 1,483,000 元、外縣市 13,085,000 元）。

鄉鎮市層級政府財政規模，本來就較小，但是經由上述抵繳數據分析，應納遺產稅額較鉅大之納稅人，動輒以市場蒐購手上握存公共設施保留地抵繳應納稅額，形成鄉鎮市公所登記所有之公共設施保留地遍及各縣市鄉鎮，在未徵收前徒增公產管理之行

政成本，因歲入不足，而有歲入歲出短差之存在。

表 4-9：台中縣各鄉鎮市 94 年度核定遺產稅及核定抵繳情形表

單位：元

鄉鎮別	本轄公設	外轄公設	其他	抵繳合計	核定稅額	抵繳占核定數%
豐原市	13,813,916	19,099,351	18,902,990	51,816,260	332,662,605	15.58%
東勢鎮	3,836,318	0	0	3,836,318	76,148,725	5.04%
大甲鎮	6,508,890	0	9,377,238	15,886,128	29,770,828	53.36%
清水鎮	1,728,000	0	0	1,728,000	28,880,527	5.98%
沙鹿鎮	1,436,611	4,258,365	9,312,481	15,007,457	221,075,188	6.79%
梧棲鎮	0	0	0	0	21,751,922	0%
神岡鄉	0	0	0	0	9,115,574	0%
后里鎮	2,581,318	0	0	2,851,318	10,391,800	27.44%
大雅鄉	1,053,406	0	10,367,108	11,420,514	79,524,828	14.41%
潭子鄉	2,811,540	0	732,388	3,543,928	59,402,472	5.97%
新社鄉	0	0	0	0	10,216	0%
石岡鄉	0	0	0	0	32,790	0%
外埔鄉	1,376,245	0	0	1,376,245	2,216,292	62.1%
大安鄉	8,872,000	0	0	8,872,000	9,258,876	95.82%
烏日鄉	3,092,236	0	11,358,502	14,450,738	71,326,420	20.26%
大肚鄉	0	0	0	0	16,559,255	0%
龍井鄉	0	7,931,820	0	7,931,820	15,985,847	49.62%
霧峰鄉	0	23,902,746	4,005,122	27,907,868	58,504,741	47.70%
太平市	5,266,800	251,241	957,374	6,475,415	71,864,909	9.01%
大里市	7,215,239	0	0	7,215,239	138,151,646	5.22%

表 4-9：台中縣各鄉鎮市 94 年度核定遺產稅及核定抵繳情形表 續

和平鄉	0	0	1,319,552	1,319,552	1,328,450	99.33%
合計	59,862,519	55,443,526	52,409,407	181,638,800		

說明：附註說明同表 4-7。

資料來源：整理自 94 年度中央政府總決算財政部台灣省中區國稅局及所屬附屬單位預算統計資料。

表 4-10：豐原市、霧峰鄉 94 年度抵繳情形表

單位：千元

項目 鄉鎮別	歲入金額	自有稅課 收入	遺贈稅	公設抵繳	歲出金額	歲入歲出 短差
豐原市	1,203,786	491,394	232,040	32,913	997,326	+123,719
霧峰鄉	294,721	82,548	7,584	23,903	311,512	-46,300

資料來源：整理自台中縣各鄉鎮市公所收支明細表暨中區國稅局申請實物抵繳統計資料。

（二）遺產稅之預算數、決算數與核定數

政府預算是政府一定期間內，為達到施政上的目的，根據整個施政方針，以政府整體資源與國民負擔能力為估算基礎，所預定之財政收支計畫書；¹⁰⁸收入面表示政府財源籌編的方式和大小。遺產稅是鄉鎮市公所與中央的共分稅，遺產稅的稅基，依遺贈稅法規定，包括被繼承人死亡時，所遺留之動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。鄉鎮市公所編列遺產稅歲入預算，於執行結果之決算數暨稅捐稽徵單位核定數之間差異數如何？是本段分析重點。

由表 4-12 分析，各鄉鎮市公所編列之遺贈稅預算數與決算

¹⁰⁸ 林鍾沂，《行政學》。台北：三民書局，民 92，頁 515-529。

數可見，大多數採保守態度以對，例如豐原市公所，其 93、94 年度的決算數超出其預算數甚多，但以霧峰鄉分析，則兩年度的決算數小於預算數達千萬元，94 年度預算編列 3 千萬元，但決算數僅 7 百餘萬元；以稅捐稽徵單位核定數比較分析，則大部分超出鄉鎮市公所編列的預算數甚多，以大甲鎮為例，93 年數經國稅局核課確定遺贈稅達 1.19 億元，但當年度該所僅編列預算 4 千餘萬元，決算數 5 千餘萬元，94 年度，國稅局核定的數字卻遠低於公所編列之預算數與決算數，新社鄉、石岡鄉也是相同情形。顯然，稅捐稽徵單位的核定數呈現亟為不穩定的狀態。

依據遺贈稅法之相關規定，被繼承人死亡至其繼承人申報遺產稅經國稅局核定，少則數月，多則數年亦不在少數，另外，國稅局核課確定後，應納稅額達 30 萬元以上者，納稅人尚可選擇在 2 年內分 12 期繳納及一次實物抵繳，遺產稅對鄉鎮市地方財政而言，顯現亟不穩定的機會稅特性。

綜上分析，鄉鎮市公所是最基層地方自治機關，為政府與人民之間最直接密切的組織，其有二項職責，一為依法辦理自治事項，一為依法執行上級政府委辦事項，財政盈虛是具關鍵性因素。以台中縣 21 鄉鎮市而言，大多數呈歲入歲出短差，反映支出面的壓力十分沉重，而其自有稅課收入之遺贈稅經分析，存在著稅基嚴重流失、實物抵繳後不確定何時可以有稅款之收入情形，是其財政收入並不合地方財政穩定充足之原則。

表 4-11：台中縣各鄉鎮市遺贈稅預決算數及核定數比較表

單位：千元

項 目 鄉鎮別	93 年度			94 年度		
	預算數	決算數	核定數	預算數	決算數	核定數
豐原市	99,751	126,767	144,329	161,000	232,040	332,662
東勢鎮	12,000	42,256	35,473	15,000	20,806	76,149
大甲鎮	41,042	52,563	119,378	40,000	40,393	29,771
清水鎮	35,000	47,963	86,481	29,500	28,027	28,881
沙鹿鎮	41,723	67,378	69,994	46,000	62,170	221,075
梧棲鎮	15,000	21,747	21,636	15,000	21,489	21,752
后里鄉	26,000	7,535	38,394	10,000	3,458	9,116
神岡鄉	10,300	19,492	7,424	14,000	18,980	10,392
潭子鄉	40,826	43,034	58,889	48,746	52,243	79,525
大雅鄉	13,358	21,128	26,488	20,000	73,487	59,402
新社鄉	200	6,242	4,917	250	881	10
石岡鄉	1,600	952	4,715	2,160	3,257	32
外埔鄉	7,500	2,046	8,765	7,500	6,122	2,216
大安鄉	900	614	0	900	869	9,259
烏日鄉	63,673	32,379	89,823	57,846	51,520	71,326
大肚鄉	20,000	6,169	12,723	20,000	11,473	16,559
龍井鄉	13,914	13,573	12,672	20,000	13,350	15,986
霧峰鄉	27,247	17,404	6,632	30,000	7,585	58,505
太平市	55,000	37,753	32,997	55,000	55,942	71,865
大里市	27,000	30,156	30,346	24,000	40,310	138,152
和平鄉	8,271	11,297	0	500	127	1,328

資料來源：整理自 94 年度中央政府總決算財政部台灣省中區國稅局及所屬附屬單位預算，台中縣政府各鄉鎮市公所收支明細表。

第五章 財政及稅務人員深度訪談結果

分析

訪談是質性研究主要蒐集資料方法之一，¹⁰⁹深度訪談基本上是由研究者針對研究目的與受訪者進行互動，並由受訪者所提出的特殊主題加以追問。在追問、聆聽的過程中，詮釋其對本研究的意義，換言之，透過訪談，瞭解某些無法從文獻中獲得的有關實務運作的問題與相關因素。本研究即是以訪談財政、稅務人員，從其對問題的看法中，相互驗證文獻資料或次及統計資料的相關聯性或互異性，以作為本研究發現或尚須進一步探討之必要的判斷。

第一節 研究設計

壹、訪談對象

本研究以公共設施保留地免徵及實物抵繳遺產稅對地方財政之影響為探討重點，主要議題有三：(一)對地方財政衝擊。(二)修法或制度改革。(三)公平性與合理性。因為牽涉層面包含二個部分，一是對地方財政影響，另一部分是有關遺產稅之標的、核定以及實物抵繳內容；所以，針對地方財政影響部分，以台中縣 92、93、94 三個年度中，該鄉鎮市納稅義務人申請經核准以公共設施保留地抵繳遺產稅案件數額較為龐大之財政主管人員為訪談對象；至於對遺產稅的實質核課相關問題，則以財政部台灣省中區國稅局遺產稅審查、徵收主管、資深稅務人員為訪談對

¹⁰⁹ 陳向明，《社會科學質的研究》。台北：五南，民 94，頁 219-243。

象。茲將訪談對象說明如下：

一、鄉鎮市公所財政主管人員，包括豐原市、霧峰鄉、沙鹿鎮、神岡鄉及大甲鎮等，茲分別敘述列入訪談之選樣依據。

(一) 豐原市公所：該市是台中縣 21 鄉鎮市中財政規模最大，是台中縣核心，亦是縣府行政中心所在。該市 94 年度申請抵繳金額（含其他實物）高達 5 千多萬元，公共設施保留地抵繳金額約 3 千 3 百餘萬元（坐落本轄 13,814 千元、外轄 19,099 千元），抵繳金額占當年度自有稅課收入達 10.54%。

(二) 霧峰鄉公所：該所 94 年度財政規模約 3 億餘元，自有稅課收入約 8 千 2 百餘萬元，當年度申請以公共設施保留地抵繳遺產稅約 2 千 8 百萬元，但以坐落外縣市公共設施保留地抵繳者即高達 2 千 4 百萬元，故當年度遺贈稅稅款收入僅 7 百 60 萬元。

(三) 沙鹿鎮公所：該所 93 年度財政規模約 4.86 億元，當年度申經核准抵繳高達 8 千 7 百餘萬元（本轄公共設施保留地 14,542 千元、外轄公共設施保留地 6,753 千元、其他實物 66,020 千元），占自有稅課收入近 50%，90 至 94 年度年年歲入歲出短差。

(四) 神岡鄉公所：該所 93 年度財政規模約 4.34 億元，當年度申請以公共設施保留地抵繳者約 2 千萬元，其中坐落本轄公共設施保留地抵繳約 1 千 9 百萬元，當年度遺贈稅稅款收入僅 1 千 6 百萬元。

(五)大甲鎮公所：該所 92 年度申請以實物抵繳者約 2 千 8 百萬元，其中以坐落外轄公共設施保留地抵繳者約千萬元，93、94 年度即未有以外轄公共設施保留地抵繳之案件，亦值得探討對財政之影響差異。

二、稅務查核行政人員，將訪談財政部台灣省中區國稅局遺產稅審查、徵收主管、資深稅務人員，計四人。

表 5-1：訪談對象基本資料

編號	受訪者	編號	受訪者
A1	豐原市公所財政中階主管	B1	中區國稅局簡任稽核陳合發（稅務年資 30 餘年，曾任遺產稅主管科、法務科科長）
A2	霧峰鄉公所財政中階主管	B2	中區國稅局主任蔡啟明（稅務年資 25 年，曾任遺產稅主管科稽核）
A3	沙鹿鎮公所財政中階主管	B3	中區國稅局股長張佳莉（辦理遺產稅查核）
A4	神岡鄉公所財政中階主管	B4	中區國稅局稅務員吳麗華（辦理遺產稅實物抵繳業務）
A5	大甲鎮公所財政中階主管		

資料財源：研究者自繪。

貳、訪談大綱

本研究深度訪談係聚焦於（一）對地方財政衝擊。（二）修法與制度改革。（三）公平合理性。所以將「公平合理」及「修

法與制度改革」列為比較分析項目，針對兩組專業人員參與事項，擬定共同問題以為比較分析兩組受訪對象看法；並另針對財政與稅務專業人員，分別就地方財政及遺產稅價值核定，擬定個別問題。茲分述訪談大綱如下：

（一）共同問題－對應修法與制度改革

1. 以公共設施保留地申請抵繳遺產稅案件，先經分成之地方政府同意為前提始准予抵繳？
2. 目前遺產稅申請抵繳門檻為應納稅額 30 萬元以上，有無必要調整？多少才適當？
3. 申請實物抵繳有無必要限制抵繳標的？
4. 公共設施保留地非屬遺產稅課徵標的，卻可以申請抵繳，有無必要檢討修正？

（二）共同問題－對應公平合理

1. 申請公共設施保留地抵繳案件日益增多，這種優惠是否公平合理？
2. 公共設施保留地已給予地價稅、土地增值稅之優惠，有無必要再給予免徵遺產稅優惠？
3. 以價購公共設施保留地再憑以抵繳應納遺產稅，是否公平合理？

（三）財政主管人員個別問題

1. 遺產稅占鄉鎮市公所稅課比例為何？（對應財政衝擊）
2. 如何編列遺產稅歲入預算數？與國稅局實際核定數有差異，主

- 要考量因素？（對應財政衝擊、修法制度改革）
3. 申請以土地、房屋等不動產抵繳遺產稅案件逐年增加，對地方財政衝擊為何？（對應財政衝擊）
 4. 現行地方財政困窘，如何編列徵收公共設施保留地經費預算？納稅人以公共設施保留地抵繳稅捐，對貴單位徵收公共設施用地有無助益？（對應財政衝擊、制度改革）
 5. 對於納稅人以坐落其他縣市或鄉鎮市公共設施保留地抵繳所產生困擾看法？已有鄉鎮市拒絕獲訴訟判決勝訴，是否跟進？（對應財政衝擊、制度改革）
 6. 因實物抵繳處分延宕致延遲劃解入庫，對公庫調度有何影響？（對應財政衝擊）

（四）稅務主管人員個別問題

1. 對公共設施保留地以公告現值計算抵繳遺產稅看法（對應公平合理）
2. 以公共設施保留地取得方式、時間長短為不同估價方式意見為何？（對應公平合理）
3. 以公共設施保留地為媒介，作為租稅規劃工具，應如何核定遺產稅？有無限制其申請抵繳必要？方法？（對應公平合理、制度改革）

第二節 訪談結果分析

壹、修法與制度改革

一、共同問題

(一) 以公共設施保留地申請抵繳遺產稅案件，先經分成之地方政府同意為前提始准抵繳？

財政主管人員認為：

依現行遺贈稅法規定，納稅義務人申請以實物抵繳遺產稅時，係於核定應納期限內提出抵繳清單，申請主管稽徵機關核准即可。致造成鄉鎮市公所僅被動告知（用印），完全無自主權。並認為鄉鎮市層級財政困頓業經數年，施政有先後緩急，財政資金必須作最適安排，抵繳金額過於龐大時，對於公庫並無實質收入，建設資金必產生排擠效應，例如，颱風季的防洪排水建設，不能延宕。在經費有限、施政無窮的狀況下，建議宜修正遺贈稅法，對納稅人提出以公共設施留地抵繳遺產稅時，先經鄉鎮市公所查明已訂有徵收計畫者，再准以抵繳。

但亦有少數財政主管人員(A3)，持不同意見，認為不能因為某鄉鎮要徵收即可抵繳，另一鄉鎮並無徵收計畫，就不准其抵繳，如此，將形成應納稅額相同的二人，因為公共設施保留地坐落地點不同，有不同抵繳結果，如此抵繳制度恐怕陷入混亂。

稅務主管人員認為：

依財政收支劃分法規定，遺產稅 80% 分成給鄉鎮市，是鄉鎮市主要稅課收入之一，為免因納稅人以公設地抵繳致公所無實質收入，影響地方建設，應給予鄉鎮市層級政府自主的權利，贊成修訂遺贈稅法，將納稅人申請以公設地抵繳之案件先經地方政府查明後始准予抵繳入法，法令明確規定，俾基層執行人員遵循。

相同亦有一人(B2)認為公共設施保留地如需先經查明有必要徵收者，始准以抵繳，實則已無保留必要；實務上對公共設施保留地應以積極明確的處理程序，清查編定的公共設施保留地，如無必要徵收，即應還原土地所有權人，始為正辦，對於本問項持反對意見。

兩組人員意見之比較：

本問題兩組人員之回答並無甚差異，兩組受訪者明顯感受地方財政困難及建設之不可緩，建議先行修訂遺贈稅法令，以鄉鎮市公所查明表示意見後再據為準駁，但另一方面，政府應積極定期檢討所劃訂都市計畫，無限制保留必要者，即予解編，減少公共設施保留地，嗣後以公共設施保留抵繳者才會減少。

(二) 目前遺產稅申請抵繳門檻為應納稅額 30 萬元以上，有無必要調整？多少才適當？

財政主管人員認為：

基本上，會申請實物抵繳遺產稅，通常是大額納稅人，且是精心租稅規劃。提高抵繳門檻，反讓一般納稅人無法適用抵繳之優惠，故不建議提高抵繳門檻。以為應適度提高抵繳門檻者(A4)，係基於可紓解地方政府壓力。

稅務主管人員認為：

受訪者基本上是認為應提高抵繳門檻，依最近 3 年平均年所得(B3)、或物價指數(B4)作為計算依據。其中一名受訪者(B1)認

為兼顧庫收及納稅人抵稅權利，可以抵繳實物占應納稅額比率作為准予抵繳之比例。

一人(B2)認為不應限定抵繳門檻，因為同樣應納稅額，卻有不同的抵繳權利，且背離遺產總額制的法意。

兩組人員意見之比較：

本問題呈現兩組人員較大差異認知，財政人員僅一人基於紓解財政困境，認為應提高抵繳門檻外，其餘雖然迫於財政困難，但認為設定抵繳門檻，是富人條款，主張應顧及納稅人權益，不應設定抵繳門檻或維持現狀。稅務人員組有三名受訪者主張按某一計算基礎，提高抵繳門檻可避免抵繳浮濫並利庫收。

(三) 申請實物抵繳有無必要限制抵繳標的？

財政主管人員認為：

現行遺增稅法並沒有規範實物抵繳之優先順序，以地方財政立場，稅款愈早劃入公庫愈好，但也應顧及納稅人權益；是建議把較具流通性與較不具流通性的實物按遺產比例計算以之比例抵繳。

稅務主管人員認為：

基於稅務人員的專業認知，知道實物抵繳暴增，嚴重侵蝕稅基，造成稅收流失，實係肇因於遺贈稅法規定實物計入遺產課稅時，實物僅增加適用稅率合計之稅額，抵繳時卻以該實物之未核

稅價值全額抵繳應納稅額，結構上即存在可規劃空間。

但實物抵繳遺產稅，卻可紓解納稅人困窘，亦可避免稽徵程序久延不結。惟現行規定運作，卻增加公部門行政作業負擔至鉅，包括投入更多查核人力、運用更多查核技術、增加查核時間等，也影響課稅公平性與財政收入。

兩組人員意見之比較：

兩組人員大多贊成在兼顧財政收入與納稅人權益下，修訂遺贈稅法，限定抵繳種類或抵繳稅額範圍。

至於所持原因不盡然相同，財政人員，以財政收入立場，希望以現金或實物較易變價者優先抵繳，惟仍兼顧納稅人權益，建議把易流通與不易流通實物計算抵繳比例。稅務人員則以辦理遺產稅核定實務之專業指出，計入遺產課稅之實物價值所產生遺產稅與抵繳稅額，因為稅法規定的關係，而造成稅基侵蝕的主要因素；以紓解納稅人困窘及迅速了結稽徵行政工作暨課稅公平與財政收入四個面向，建議遺贈稅法中明訂用以抵繳實物種類，或授權稽徵機關，以較精確的計算方式，限定抵繳稅額範圍。

（四）公共設施保留地非屬遺產稅課徵標的，卻可以申請抵繳，有無必要檢討修正？

財政主管人員認為：

咸認為公共設施保留地免徵及抵繳遺產稅是政府補償土地所有人價值減損的一種補償措施。且公共設施保留地終究要由政府徵收，所以納稅人以公共設施保留地抵繳，尚無公平與否問題。

惟透過精心規劃，把應稅財產變為免稅再拿出來抵繳，是享受二次優惠，實已造成稅基侵蝕，稅收流失，對地方財政影響很大。

稅務主管人員認為：

租稅規劃的遺產稅案件，買入之公共設施保留地市價約為公告現值一至二成，卻可以十足以公告現值抵繳，是大量以公共設施保留地抵繳遺產稅案件主因。前揭問題中已敘及，實物抵繳遺產稅有其必要性，也不宜貿然全部取消。贊同政府以租稅優惠政策遂行都市計畫之土地政策，但政府也應徹底檢討都市計畫土地開發計畫；對於租稅規劃之抵繳案件，一致認為應予防杜其侵蝕稅基

兩組人員意見之比較：

兩組受訪者，均表示公共設施保留地免徵及准予抵繳遺產稅是政府補償土地所有權人土地被劃設為公共設施保留地後價值減損的一種補償與獎勵之政策措施；財政人員組也體認公共設施保留地終究是政府應徵收的，所以與之抵繳遺產稅並無公平與否問題。兩組咸認為經過精心規劃的抵繳案件，應修法防杜其侵蝕及影響公庫現金收入。

綜上，藉公共設施保留地為租稅規劃的案件，應不准其抵繳是共同意見。但其中一名高階租稅人員，以實務經驗點出，是否為租稅規劃不易舉證且難擋各方壓力。

二、財政主管人員個別問題

- (一) 如何編列遺產稅歲入預算數？與國稅局實際核定數有差異，主要考量因素？

受訪者表示，遺產稅是機會稅，且遺產稅自被繼承人死亡、申報遺產、稽徵機關核定至納稅人不再行政救濟而核課確定，通常要歷時一年餘、複雜之案件，在調查核定階段已耗很久時間，納稅人也可能申請分期繳納及辦理實物抵繳，充滿不確定性。所以，公所編列遺產稅稅課收入，通常參酌前三年度實際收入情形，而不會參考稽徵機關核定數。

雖然保守估計稅課收入，但很明顯感受以租稅為理財規劃項目及號召盛行，故已不易課徵大額遺產稅。顯現遺產稅在鄉鎮公所稅課收入上呈現不穩定與不充足現象。

- (二) 現行地方財政困窘，如何編列徵收公共設施保留地經費預算？納稅人以公共設施保留地抵繳稅捐，對貴單位徵收公共設施用地有無助益？現行地方財政困窘，如何編列徵收公共設施保留地經費預算？納稅人以公共設施保留地抵繳稅捐，對貴單位徵收公共設施用地有無助益？

受訪者表示，經分析以共設地抵繳者，大部分是道路用地，依施政輕重緩急，除非交通要道外，並不急著徵收道路用地，納稅人以之抵繳，對徵收公設地並無影響與助益；以財政收入立場，反而是稅款無法及時劃入公庫供運用。

- (三) 對於納稅人以坐落其他縣市或鄉鎮市公共設施保留地抵繳所產生困擾看法？已有鄉鎮市拒絕獲訴訟判決勝訴，是否

跟進？

受訪者表示，以公共設施保留地抵繳案件，稽徵機關作業大致上僅作書面審查，抵繳公設地是否被占用，必須派員現場查看，被占用時尚且需要鑑界、訴訟排除，致增加許多行政成本，且公所人力短缺，無法執行管理，形成被動等需地機關撥用徵收。

但基於行政一體，大部分表示不會因公共設施保留地坐落於外縣市而拒絕納稅人抵繳；表示考慮拒絕者，主要是基於財政困難之緣故。

綜上，由財政人員意見得出，顯然遺產稅稽徵結果並未與分成之鄉鎮市公所連結，鄉鎮市公所完全不清楚其遺產稅稅課收入可能之徵收情形，完全被動等待遺產稅徵起劃解入庫，致有時預算數與實徵數差異甚大，而感到遺產稅不穩定。

至於編列預算徵收公共設施保留地部分，從受訪者之說明，鄉鎮市公所囿於財政困難，除非急需或交通要道，否則均排不上施政項目，換言之，根本沒有徵收之打算。對於納稅人以外轄公設地抵繳者，也是限於人力不足，放任未管理。但是雖然財政困難，大都能本於財政一體的觀念，不會拒絕外轄公設地抵繳。

三、稅務主管人員個別問題

(一) 以公共設施保留地為媒介，作為租稅規劃工具，應如何核定遺產稅？有無限制其申請抵繳必要？方法？

公共設施保留地因都市計畫法、遺贈稅法等相關規定其免徵

遺產稅暨抵繳價值計算方式，誘發繼承人與被繼承人生前蓄意規劃購買公共設施保留地用以抵繳遺產稅之動機，所造成稅基侵蝕稅收流失已不可忽視。稽徵行政與技術上，採實質課稅，並建議修訂遺贈稅法，以限制公設地抵繳。

綜上，稅務人員，以其審查遺產稅實務經驗，深入瞭解經過規劃案件，納稅人所獲得巨額租稅利益，憂心公共設施保留地成為租稅規劃的工具，稅基侵蝕與稅收流失對國家稅政與地方財政影響至鉅；建議應修訂法令，以實質課稅原則核定稅捐，並限制抵繳，以杜絕避稅管道，維護租稅公平增裕庫收。

貳、公平合理

一、共同問題

(一) 申請公共設施保留地抵繳案件日益增多，這種優惠是公平合理？

財政主管人員認為：

坐落本鄉鎮市公共設施保留地，辦理徵收是時間遲早問題而已，而納稅人以公設地抵繳遺產稅是政府以租稅優惠給予納稅人補償，咸認為公平合理；但對於經過租稅規劃，蒐購全省各地公共設施保留地再據以抵繳，顯然亟為不公平、不合理。

稅務主管人員認為：

公共設施保留地未增加遺產稅負，對庫收毫無貢獻，卻全額

用以抵繳其他遺產之應納稅額，侵蝕稅基；相對於其他應稅遺產，例如，一般土地，其計入遺產稅所增加稅額（對庫收有貢獻），雖亦以公共現值抵繳，但兩相比較，公設地對庫收無貢獻，後者一般土地則有貢獻，卻同樣以土地公告現值抵繳應納遺產稅，即顯不公平合理。

但土地一經劃設為公設地，價值減少，地主產生損失，致減低持有意願，不准其抵繳，也顯不公平。以公設地為租稅規劃是曲解政府對於公設地抵繳用意，濫用外觀法律形式，偏離租稅公平原則。

兩組意見之比較：

本問題財政人員，訪談過程中，較注重公設地坐落於本鄉鎮否？對於抵繳本鄉鎮之公設地，大多抱持欣然接受的態度，認為並無不公平，對於租稅規劃案件，則認為不公平。惟其中一位受訪者，表示存有租稅規劃空間，是政府相關法令與政策疏漏所造成，不能論斷公平與否。

稅務主管人員，以其專業背景論述不公平所在及何以造成，並說明稅基侵蝕稅收流失嚴重所在。公設地准否抵繳從不同角度，形成准抵繳顯不公平合理，否准抵繳也有顯不公平合理之處。對於經過租稅規劃抵繳案件，咸認為已違反租稅公平原則。

綜上，財政人員與稅務人員，大致上對於以公設地抵繳遺產稅，基於補償土地所有權人及政府應徵收立場，認為尚無不公平合理之爭議，亦一致認為經過租稅規劃抵繳案件，實已違反租稅公平原則。

(二) 公共設施保留地已給予地價稅、土地增值稅之優惠，有無必要再給予免徵遺產稅優惠？

財政主管人員認為：

本問題之回答，有主張應再給予免徵遺產稅優惠，也有主張已無需再給予優惠，其中一為受訪者認為可從給予地價稅、土地增值稅優惠後，已否填補價值減少之損失，以為論定；如已足以補償，再予免徵遺產稅即不公平，反之，並無不公平。

稅務主管人員認為：

本問題稅務主管人員，較一致認為有必要再給與公共設施保留地免徵遺產稅之租稅優惠；面臨土地政策、徵收有困難時，給予租稅優惠是推動政策最有效工具。

兩組意見之比較：

是否再免徵遺產稅，無論是財政或稅務人員，各有論述，認為應再免徵遺產稅者，以公設地是政府劃設並限制建築等使用且遲遲不徵收，造成價值減損很多，應再以免徵遺產稅補償。持不應再予免徵者，則認為目前政府給予補償已足夠，不應再免徵遺產稅。

(三) 以價購公共設施保留地再憑以抵繳應納遺產稅，是否公平合理？

財政主管人員認為：

價購公設地再抵繳的租稅規劃以減少繳納稅捐，再抵繳是雙重侵蝕稅基，造成稅收流失；且目前有稅之遺產稅案件僅約 5%，大多數人並無遺產稅之負擔，對富人而言，卻有龐大減少繳稅之經濟利益，顯然其為不公平與不合理。其中一位受訪者指出，一宗土地有公告現值、公告地價、市價等等，才會有租稅規劃空間，讓有錢人得以少繳稅。

稅務主管人員認為：

以價購公共設施保留地再憑以抵繳應納遺產稅，是典型的租稅規範型態之一，是利用租稅法令之疏漏，藉以減少繳納稅捐，咸認為不公平。又購買公設地以消化現金、銀行存款等是遺贈稅法第 10 條土地市價與時價之差異所造成，以實質課稅原則核定遺產稅是必要的，以防杜納稅人藉公設地減少繳稅之不合理現象。

土地政策上，公告現值、公告地價應漸進調整至接近市價，使其減少價差誘因，否則尚難遏止以現金轉化為不動產之自由處分財產行為。

兩組意見之比較：

經由租稅規劃，蓄意購買公共設施保留地再以抵繳，藉以獲取龐大減少繳納租稅之經濟利益，縱然是政府的法令疏漏所造成，兩組受訪者大都認為本質上已違反租稅公平原則，政府應速謀補救之道。

二、稅務主管人員個別問題

(一) 對公共設施保留地以公告現值計算抵繳遺產稅看法？

認為相對於非以公設地而被核課遺產稅者而言，是不公平的。故首應探討土地政策面是否公平合理。如要准其抵繳，稽徵機關應查明其取得價格，最多只能以實際買賣價格准以抵繳，繼承取得者，也應比照辦理。並且應加速都市計畫開發，減少公共設施保留地，以市場機制改善目前不合理現象。

(二) 以公共設施保留地取得方式、時間長短為不同估價方式意見為何？

認為依取得方式、時間長短作不同估價，可以貼近事實，但因鑑價困難，會增加稅務行政上複雜與困難，可能為求公平反而造成更大不便與不公平。且公共設施保留地缺乏流通性，時價認定不易，形成相同標的卻有不同價值，違反租稅公平原則。

其中一人主張區分公設地取得原因，買賣取得者，比照綜合所得稅捐贈扣抵認地原則按實際成交價格准以抵繳；繼承案件，已享有免徵遺產稅之優惠，不應再准以抵繳；一般土地被劃設者，依照現行規定辦理。

(三) 以公共設施保留地為媒介，作為租稅規劃工具，應如何核定遺產稅？

本問題受訪者一致認為租稅規劃常是透過購買公設地所需資金，以消化遺產現金、銀行存款甚至舉借貸款創造未償債務方式以達到少納遺產稅目的。因此有必要運用大法官會議已有解釋之實質課稅原則以核定遺產稅額。

綜上，無論財政主管人員或稅務主管人員，對於公設地免徵及抵繳遺產稅，會以對土地所有權人握有該公設地的原因為是否公平合理的判斷。換言之，以公設地為租稅規劃工具，利用其市價遠低於公告現值及稅法上估價及抵繳價值計算等規定之疏漏者，認為不但應否准抵繳且應採實質課稅原則覈實課徵遺產稅。

參、財政衝擊

一、財政主管人員：

（一）遺產稅占鄉鎮市公所稅課比例為何？

遺產稅約占稅課收入比例約 10%至 30%之間，是鄉鎮市公所主要歲入來源之一，但因屬機會稅性質，亟不穩定，無法掌握。

（二）如何編列遺產稅歲入預算數？與國稅局實際核定數有差異，主要考量因素？¹¹⁰

部分都市型鄉鎮，房屋稅與地價稅已呈現飽和狀態，遺產稅反而是最近幾年來稅課收入最主要來源，但很明顯感受機會稅的不穩定，不若房屋稅、地價稅具底冊稅穩定性質。例如，某鄉鎮 93 年度收到遺贈稅 1 千 7 百餘萬元，但 94 年度僅約 7 百 50 萬元。

（三）申請以土地、房屋等不動產抵繳遺產稅案件逐年增加，對地方財政衝擊為何？

申請以土地、房屋等不動產抵繳遺產稅，因其變價有時間落

¹¹⁰ 本問項除對應探討修法與制度改革外，亦探對地方財政衝擊，全部訪談內容參考附錄。

差及跌價之損失等情況，必然對財政產生衝擊，至於衝擊大小，視財政規模及對遺產稅依賴情形如何而定。並呼籲中央政府應注意遺產稅稅基流失致鄉鎮市分成的稅收亦相對減少問題，暨訂定租稅優惠措施時，落實按預算法指定替代來源。

(四) 現行地方財政困窘，如何編列徵收公共設施保留地經費預算？納稅人以公共設施保留地抵繳稅捐，對貴單位徵收公共設施保留地有無助益？¹¹¹

巨額抵繳案或蓄意抵繳等，因財政無立即劃入之稅收可運用，對財政影響至鉅。

(五) 對於納稅人以坐落其他縣市或鄉鎮市公共設施保留地抵繳所產生困擾看法？已有鄉鎮市拒絕獲訴訟判決勝訴，是否跟進？

受理坐落非本鄉鎮公設地，問題癥結點在徵收遙遙無期，財政困難時，公庫收、支時間要精準計算，否則挖東牆補西牆，且產生資金排擠現象。

(六) 因實物抵繳處分延宕致延遲劃解入庫，對公庫調度有何影響？

影響很大，會產生資金缺口，必須先向其他基金帳借款之用。

綜上，公共設施保留地免徵及實物抵繳稅，對地方財政衝擊如何，綜合財政人員意見，可歸結下述幾點：

¹¹¹ 本問項除探討修法制度改革外，亦探討對地方財政衝擊。

- 一、遺產稅與房屋稅、地價稅是鄉鎮市三大重要稅課收入。
- 二、遺贈稅法規定符合一定條件者可申辦分期付款及實物抵繳，致對鄉鎮市公所而言，遺產稅收入亟不穩定、形成無法自主財源。
- 三、理財觀念已漸普及，透過租稅規劃不容易課到大額遺產稅案。
- 四、一般公共設施保留地，是政府透過租稅優惠對土地所有權人價值減損，限制使用及遲遲不徵收等因素的補償，且是地方應辦理徵收，納稅人以之抵繳，認為雖影響財政之收入，尚不致於產生太大衝擊
- 五、但經過租稅規劃案件，藉公設地為媒介不但把應稅遺產轉化成免稅遺產，以減少應納稅額，再把對公庫收入無貢獻的公設地，以公告現值抵繳應納稅額，形成稅基嚴重流失，無異對地方財政傷害二次。
- 六、一般常情，納稅人會拿出來抵繳的實物，通常是核課遺產價值至抵繳變價時，價值以減損甚多，尤其是經濟不景氣時，房地產業不振，一般土地、房屋變價程序過於冗長，拍賣價格一再調低，至標脫稅款劃入公庫，已逾年餘、或二、三年，該部分對亦對財政產生其大影響。

第三節 綜合討論

壹、修法與制度改革

公共設施保留地免徵及抵繳遺產稅是政府補償土地所有權人土地被劃設為公共設施保留地後價值減損的一種補償與優惠之措施，為財政行政人員與稅務行政人員共同的體認。也認同遺產稅是鄉鎮市公所主要稅課收入之一，所以，受理以公設地抵繳遺產

稅案件，先經鄉鎮市公所查明已訂有徵收計畫者，再以准予抵繳是可行的。

致於遺產稅申請實物抵繳門檻，財政行政人員雖然因地方財政非常困窘，但認為抵繳設有門檻是富人條款，應顧及納稅人權益，不應設定抵繳門檻。但多數稅務行政人員基於避免抵繳浮濫並利庫收，建議可參照物價指數作必要調整。

雖然財政人員比較傾向抵繳不應設抵繳門檻，但認為應規範抵繳標的，於兼顧納稅人權益下，建議把易流通與不易流通實物計算抵繳比例。稅務行政人員則以辦理遺產稅核定實務指出，計入遺產課稅之實物價值所產生遺產稅與抵繳稅額，因為稅法規定的關係，是造成稅基侵蝕主因，也贊同修法明訂抵繳實物種類，或授權稽徵機關，以較精確計算限制抵繳範圍。

貳、公平合理

對於公設地免徵遺產稅且可再以之申請抵繳遺產稅是否公平合理的問題，受訪者以土地所有權人握有公設地的原因為公平合理與否之判斷。財政人員認為公設地遲早政府應徵收，免徵及辦理實物抵繳，如前述是政府對之補償。

稅務人員以專業審查背景，論述公設保留地並未增加遺產稅負，對庫收毫無貢獻，卻全額用以抵繳其他遺產之應納稅額；相對於一般土地，計入遺產所增加稅收，雖然也以公告現值抵繳，但兩相比較，即顯不公平。並從另一角度看公設保留地，地主因政府都市計畫，已蒙受損失，不准抵繳，也顯不公平。是認同基於補償土地所有權人及政府應徵收立場，所以，無論財政或稅務

人員咸認為尚無不公平之爭議。

公設保留地是否免徵遺產稅，財政、稅務人員雖各有論述，可歸納是以公設保留地政府所給予之免徵地價稅、土地增值稅等優惠是否足以補償其損失為判準。

經由租稅規畫，以價購公設保留地再憑以抵繳應納遺產稅，是利用政府法規未規範之異常交易型態之法形式，以為減少繳納稅捐，財政、稅務人員大多認為已失公平合理。同時稅務行政人員主張以實質課稅原則核課稅捐，並限制抵繳，以杜絕避稅之管道，維護租稅公平增裕庫收。

財、稅政人員少數幾位受訪者認為並無公平與否問題，認為一宗土地有公告現值、公告地價及市價等，是給予租稅規畫空間，同時是政府法規不周延所致，在租稅法律原則下，首應修法明確規範。

參、對財政衝擊

從台中縣各鄉鎮市自有稅課收入 93、94 年度統計之數據分析，遺產稅是地方政府主要稅課收入之一，但遺贈稅法規定符合一定條件者可申請分期付款及辦理實物抵繳，致對鄉鎮市公所而言，遺產稅收入亟不穩定，是無法自主財源。

部分都會型鄉鎮，其房屋稅與地價稅已呈飽和狀態，遺產稅反而是最近幾年最主要稅課收入，但很明顯感受機會稅的不穩定，不若底冊稅穩定；另外租稅規劃盛行，地方上的有錢人遺產稅案件，早已規畫完畢，無法課徵巨額稅捐。

稅捐機關核定的遺產稅案件，納稅人申請以土地、房屋等實物抵繳，因變價不易，耗費時間且時有跌價損失情形，對地方財政產生巨大衝擊；若以坐落外轄公設保留地抵繳，限於人力、經費之不足，無暇管理，任由人占用，徒增行政成本與困擾。

巨額抵繳及蓄意抵繳案件，如前述處理變價耗費時日，甚且無法順利標脫，占百分之八十分成遺產稅的鄉鎮市公所，因財政無立即劃入之稅收可運用，對財政之影響至鉅，加上稅基遭侵蝕致稅收減少部分，對其而言，更是雪上加霜。

綜合結論，本研究訪談之財政、稅務人員，對於中央政府的都市計畫政策，公設保留地因財政無力徵收採取免徵遺產稅及准予抵繳的租稅優惠政策，大多贊同是應該給予土地所有權人的補償。惟若公設保留地成為富人租稅規劃的工具，減少繳納巨額稅捐，已造成侵蝕稅基、稅收流失，違反社會公平正義，且造成地方政府財政大缺口，影響地方事務之推動。中央政府為執行都市計畫政策採行的租稅優惠政策，經運作結果已產生諸多問題，即付出相當代價，為政者應速修訂法令與制度，以為補救。

第六章 結論

本研究依據文獻分析、次級資料分析、個案研究、深度訪談等研究方法，探討公共設施保留地免徵及抵繳遺產稅問題。經過相關文獻之梳理及蒐集相關統計資料分析及深度訪談者之實務經驗之陳述，加以彙整後得出本研究之主要發現，並擬具建議與方法，以供權責單位修法或制度改革之參考，茲依序說明如下。

第一節 主要發現

本研究探討公共設施保留地免徵及抵繳遺產稅的問題，研究發現近年來以公共設施保留地抵繳遺產稅金額顯著增加，且稅基相當嚴重流失，同時發現，公共設施保留地徵收問題未解決之前，仍不免為租稅規畫工具。又發現遺產稅與房屋稅及地價稅是鄉鎮市公所主要稅課收入，但遺產稅對鄉鎮市公所而言，該稅目非常不穩定，且因財政困難，對於非急迫需要，並未考慮編列預算徵收公共設施保留地，致坐落於外轄公共設施保留地圍於人力、經費並未加以管理等等問題，詳細說明如次。

壹、以公共設施保留地抵繳遺產稅金額暴增致稅收流失

依據國有財產局統計資料顯示，迄至 90 年底止經核准以公共設施留地抵繳遺產稅約 3 萬 2 千筆，面積 4 百萬平方公尺，抵繳金額 4 百 16 億 6 千 6 百萬元；但至 94 年底止，抵繳筆數已增至 4 萬 2 筆，面積 4 百 23 萬平方公尺，抵繳金額高達 5 百零 7 億 1 千萬元，短短 4 年間增加約 1 百億元。以適用稅率 33% 分析，發現全國以買進公共設施保留地規劃遺產稅案件，92 年度 78

件，減少繳稅約 8 億元，93 年度 67 件，但減少繳稅金額暴增至 15 億元，成長幅度將近一倍。

以中區國稅局行政轄區（中部六縣市）分析，91 年度以公共設施保留地抵繳計 302 筆、抵繳金額 5.26 億元，93 年度抵繳 368 筆、金額暴增至 6.45 億元；93 年度實物抵繳占實徵數約 29.78%，94 年度則增至 38.84%。另以本研究之台中縣統計資料分析，93 年度以公共設施保留地合計 9 千 4 百餘萬元、94 年度增至 1 億 1 千 5 百餘萬元。

公共設施保留地成為抵繳遺產稅之大宗，可歸結二個現象：其一，全國各地待徵收公共設施保留地仍多。其二，在土地仲介業者之推波助瀾下，公共設施留地成為租稅規劃利器，除將應稅遺產轉換為免稅遺產外，再據以申請抵繳，享受雙重租稅優惠。

誠如資深稅務高階主管所指，因為遺贈稅法規定實物計入遺產課稅時，實物僅增加適用稅率合計之稅額，抵繳時卻以實物未核稅價值全額抵繳應納稅額，何況公共設施保留地是全額免徵遺產稅，對庫收全無貢獻，卻以百分之百之公告現值抵繳稅額。凡此種種稅法規定計算稅額及抵繳價值計算問題，造成嚴重侵蝕稅基、稅收流失現象

貳、公共設施保留地徵收問題未解決，無法避免淪為租稅規劃工具

台閩地區截至 94 年底止都市計畫公共設施用地面積約 8 萬 6,916 公頃，其中公園、綠地、廣場、兒童遊樂場、體育場、道路及學校等主要公共設施用地，仍近四成多約 1 萬餘公頃私有公

設保留地未取得。又從本次訪談財政人員發現，實務上，目前地方財政亟為困窘，除非迫切需要，一般都未列入施政重點，並沒有徵收之計畫，換言之，近期仍不會徵收。

私有公設保留地尚未取得部分，即為將來潛在抵繳標的。而租稅規劃則係利用低於公告現值之價格取得公設保留地，再以公告現值抵繳應納遺產稅額，始有利益空間。而私有公設保留地土地所有權人願意低價出售，實肇因於徵收問題。包括確切徵收期限？有無客觀地價查估方法？有無足額之公平補償？按出售容積移轉替代方案之補償，是否公平合理？納入考量公設地保留期間之久暫，予以不同程度補償等等配套措施，使土地所有權人願意保有公設保留地，市場不再充斥願意拋售之公設保留地，方能杜絕被利用租稅規劃。

否則政府未有其他解決方法或補償措施，那麼，地主所遭受價值減損及徵收遙遙無期、市價偏低的狀況並未改變，如此一來，當有人願意以低於市價某一水準購買時，土地所有權人衡酌後，寧願選擇儘速脫手，換取現金，以為其他用途。這也是公設保留地流通市場存在原因，提供予巨額財富者租稅規劃空間與工具。只要公共設施保留地徵收問題不解決，無法給予土地所有權人具體的其他替代方案，則仍不免成為租稅規劃工具。

參、透過免徵遺產稅對公共設施保留地原有地主因價值減損之補償，尚屬公平合理，但租稅規劃則否

公共設施保留地未設取得期限之規定，是在維護都市計畫的整體性，為增進公共利益所必要，與憲法並無抵觸，¹¹²換言之，

¹¹² 大法官會議釋字第 336 號解釋。

屬財產權的合憲限制。但長期不予徵收取得，且限制使用，對公共設施保留地所有權人而言，已屬「特別犧牲」。因公共利益所受之特別犧牲，國家自應予補償，以填補人民財產權被剝奪或權能受限制之損失。¹¹³所以，遺產稅免徵的優惠政策，是為彌補土地所有權人因土地長期保留及限制使用所遭受之損失，為大法官會議著有明文。

再依相關文獻研究，稅法的立法目的，就財政目的稅法而言，以量能原則為準繩，但對於非財政目的的租稅，經審查後因其他政策目標經審酌後更值得保護。此時，由於具有正當合理理由所為之差別待遇，並不違反公平原則。民生福利國家常利用租稅作為社會改造或經濟指導管制工具，再需要原則與公雞原則的特殊考量下，研究認為並不違反租稅公平原則，認為反而是租稅平等原則基於特定政策目的所為合理差別待遇表現。

但經租稅規劃，把應稅遺產轉化為免稅遺產—公設保留地，再據以辦理遺產稅實物抵繳，屬租稅規避，不符租稅公平原理原則。

因為租稅規避是利用稅捐法規所未預定之異常的或不相當的法形式，以意圖減少稅捐負擔的行為；納稅人利用私經濟活動私法自由原則，從而以私法上形式選擇從正常交易觀點看並不尋常使用的法形式，已欠缺合理的理由，這時的租稅規劃，即有違租稅公平合理的租稅原則。

本研究經訪談財政、稅務人員，認為是租稅法規所造成的，但亦認同此種租稅規劃已偏離節稅之定義，允宜修訂法令補救。

¹¹³ 大法官會議釋字第 516 號解釋。

肆、遺產稅實物抵繳規定造成侵蝕稅基稅收流失主因

現行遺贈稅法規的規定，遺產價值計算，是以被繼承人死亡時的時價為準，申請抵繳價值的計算，也是以被核課遺產稅之價值為準。但是大額遺產稅案件，其遺產內容複雜，應行調查事項繁多，從死亡、申報到核課確定完畢，少則年餘，多則 3、4 年亦不在少數，在這一段期間，可能景氣已變化，股票市場崩跌，也可能遺產已被掏空（例如：未公開發行股份），待至抵繳時，納稅人必然選擇價值低落不願保留之遺產抵繳，變價所得已遠不如抵繳稅款。

之所以造成抵繳實物增多另一原因是計算遺產稅額造成的，抵繳實物計入遺產課稅時，該實物僅增加適用稅率合計之稅額，而抵繳時，卻以該實物之未核稅價值全額抵繳應納稅額¹¹⁴，雙重造成稅基流失。

本研究個案研析，納稅人是利用價購公設保留地並辦理實物抵繳的方式，以減少繳納應納遺產稅，案例所減少繳納稅捐動輒數百萬乃至數千萬；另實物抵繳侵蝕稅基為甚者以未上市股票¹¹⁵為例，例如，原核定遺產淨額 5,200 萬元，內含未上市櫃公司股票股份 2,000 萬元，應納稅額 1,581 萬元，本遺產稅案之調查歷時甚久，至申請抵繳日，該未上市上櫃股票投資額市價僅值 500 萬元，依稅法規定，卻可以 2,000 萬元申請抵繳；若原核定不含該未上市櫃公司股票股份，遺產淨額 3,200 萬元，應納遺產稅額 825 萬元，可見其侵蝕稅基之嚴重性。

¹¹⁴ 陳合發，《遺產及贈與稅之研究—兼論海峽兩岸遺產及贈與稅制度之比較》。台北：台灣稅制研究會，民 95，頁 162-173。

¹¹⁵ 鍾鳳娥，〈以公共設施保留地及未上市櫃股票抵繳遺產稅及贈與稅問題之研究〉，碩士論文，淡江大學會計研究所，民 92.6，頁 35。

另本研究訪談時，稅務人員直指稅法計算遺產價值與抵繳價值之規定，形成雙重稅基之流失；並以國有財產局統計資料，抵繳之實物，處理得款金額約二成五左右，餘七成五變成呆物，顯見實物抵繳確為稅基流失主因。

伍、遺產稅雖是鄉鎮市公所主要稅課收入之一，卻不具穩定性與可預期性

由本研究個案台中縣所轄 21 鄉鎮市公所歲入來源別決算表列式資料分析，遺產稅與地價稅、房屋稅是三大稅課收入之一，但因為遺產稅有分期繳納與實物抵繳之相關規定，致稽徵機關核定稅額與鄉鎮市公所實際解繳入公庫稅收差異極大，復以租稅規劃盛行，遺產稅稅收已每況愈下，地方財政主管訪談中亦深刻表示，已不容易課徵大額遺產稅，如此，遺產稅雖分成 80% 給鄉鎮市公所，但因稅收流失嚴重，稅收減少，致成地方政府財政猶如雪上加霜、益加困頓。

以地方財政而言，其稅課建制原則，充足性與穩定性為國內外研究或論述地方財政收入時首要主張，但由實例分析，甚有某鄉鎮其歲入規模 446,363 千元，自有稅課收入 175,377 千元，但當年度實物抵繳金額高達 87,316 千元，係包括公設保留地 21,296 千元及其他實物 66,020 千元，換言之，此些數據將無法立即劃解入庫供政務運用，至當年度歲入歲出短差 39,747 千元。且以本研究標的台中縣而言，如此情況的鄉鎮市不在少數。鄉鎮市是最基層自治單位，唯有充足與穩定的財政支持，始能讓自治事項順利運作，是本研究發現，遺產稅雖是鄉鎮市主要稅課收入，但因抵繳與分期付款關係，無法滿足上揭兩項要求。

陸、以坐落非本鄉鎮市公共設施保留地抵繳遺產稅，鄉鎮市公所只能被動等待需地機關徵收，嚴重影響政府稅款運用之流動性

目前都市計畫公共設施用地約 8 萬 7 千公頃用地中，仍有約四成尚未取得，換言之，仍有大宗土地是屬於私有公共設施保留地，這些私有公共設施保留地即成為日後納稅人持以抵繳之標的。而都市計畫以鄉街計畫處數占四成¹¹⁶為多數，從受訪鄉鎮市公所財政主管之陳述，可知目前鄉鎮市公所財政艱困，除迫切性外，均怠於徵收公設地。以本研究標的台中縣之案例，該縣 21 鄉鎮市，93 年度納稅人申請以外縣市公共設施保留地抵繳者約 1 千零 90 萬元，94 年度增至 5 千 5 百餘萬元，如此高額的公共設施保留地坐落於外縣市當中。這些長期不徵收的公設地，成為鄉鎮市財政收入因納稅人以公設地抵繳稅款，造成可得運用之稅收懸於帳上，產生資金缺口，必須借用其他基金帳戶資金來支應，形成挖東牆補西牆窘境，且將產生資金排擠現象。

柒、囿於人力地方政府疏於管理坐落非本鄉鎮市公共設施保留地

依遺贈稅法規定，抵繳之實物為公共設施保留地，係按其分給之成數登記為鄉鎮市有。又稅捐稽徵單位受理申請抵繳，僅審查書面資料是否合於規定，至於該公共設施保留地是否為與他人持分共有？有無被占用？並未審究；從本研究訪談財政人員之說明發現鄉鎮市公所登記所有後，限於人力、經費不足，所以，並

¹¹⁶ 內政部營建署都市計畫概況統計分析。

http://www.cpami.gov.tw/pws/pws1_qq5.php

未加以管理，任原占用人使用之現象。

第二節 政策建議

壹、針對修法與制度改革之建議

一、限制抵繳之財產與範圍、並酌增行政機關裁量權

依目前遺贈稅法令規定，只要是課徵標的或易於變價或保管之實物，均可申請抵繳，前者無論是否易於變價或保管，稽徵單位皆應予核准，後者易於變價即無保管問題，但易於保管是否易於變價則有待商榷，建議參採日本現行相續稅法第 41 條立法例，明文規定得抵繳之財產種類及以加計該等財產所增加之應納稅額為限；納稅人以非課徵標的之該等財產申請抵繳時，授權稽徵機關審酌是否易於變價及保管。

二、放寬繳納期限並得由納稅人得具結自行變價

納稅人以現款繳納遺產稅，對稽徵單位或地方財政調度最為經濟與方便。建議修法放寬繳納期限以配合遺贈稅第 41 條第 1 項末段，得提出確切納稅保證，申請該管稽徵機關核發同意移轉證明證明書之規定，由納稅人自行變價繳稅。

三、取消「應納稅額三十萬元以上」之規定

遺贈稅法關於實物抵繳的規定，係以應納稅額三十萬元以上，始准以實物抵繳，故為避免抵繳浮濫之簡政措施，但難免予人富人條款之聯想，配合前述一、二點建議，允宜刪

除最低應納稅額之限制。

貳、針對改善地方財政衝擊之建議

一、以公設保留地抵繳，先經鄉鎮市公所查明徵收計畫之必要性

現行全省各縣之鄉鎮市財政困窘是普遍現象，以公共設施保留地抵繳，尤其以坐落外轄公設地抵繳，確實對國庫流動性有極大影響，為避免因流動性不足產生建設排擠效果，為期改善之計，建議宜先修訂法令，先經查明短期內已列有徵收計畫之公共設施保留地始准以抵繳為必要，藉以增加地方財政收入之流動性，改善財政惡化之窘境。

二、實物抵繳未變現金額超過一定比率，中央政府撥補資金缺口之必要性

經本研究之探討結果，以實物抵繳遺產稅是不可能全面取消也不合理，但遺產稅高達 80% 分成予鄉鎮市公所，如實物抵繳占大多數時，實物變價又曠日費時並蒙受變價減損之風險，為讓最低層地方自治單位，順利推行地方自治事項，其財政經費勢不可困乏，故建議啟動該項機制，中央擔負起足額分成稅負給鄉鎮市公所責任，俾推動政務。

三、中央訂定減免遺產稅優惠措施，應明訂彌補地方稅短收之財源

我國目前租稅立法權全部掌握在中央，依數十年來實例得知，中央習以租稅優惠政策遂行目的政策，但其減免稅目常是地方稅目或地方主要稅收，被譏為「中央請客、地方買單」，建議應

確實依據行政院稅式支出評估作業應注意事項，估算稅收損失金額，補足核撥予地方政府。

參、針對促進租稅公平合理之建議

一、依實質課稅原則，限制以買賣方式取得公共設施保留地不得抵繳遺產稅

公共設施保留地免徵准予抵繳遺產稅，是補償土地所有權人的租稅優惠，納稅義務人以買賣取得公共設施保留地，即無應補償的事由存在，建議不得抵繳遺產稅，以符租稅負擔公平之原則。

二、增列稽徵機關查核權限

稅捐之核課固應依法律之規定，以符租稅保留原則，但目前租稅規劃之案型，已偏離節稅的本質，利用民法上私法自治契約自由原則，藉以減輕租稅負擔，取得租稅利益，實則已違反稅法立法者租稅負擔之意旨。但租稅正義為現代憲政國家負擔正義之基石¹¹⁷，租稅負擔係依其經濟給付能力衡量以定適當的納稅義務¹¹⁸。因此，對於租稅規劃取巧的安排，應給予稽徵機關較大查核空間並善用工具，運用實質課稅原則，使其與未規避時負相同之租稅負擔。

三、修訂遺產價值與抵繳金額之計算

遺產價值計算後計入遺產課稅時，該實物僅增加適用稅率合

¹¹⁷ Pobbbers Gerechtigkei als rechtsprinzip, 1980, p165.

¹¹⁸ 葛克昌，〈稅法基本問題－財政憲法篇〉。台北：月旦，民 85，頁 219-236。

計之稅額，抵繳時卻又以該實物之未核稅價值全額抵繳應納稅額，造成稅基侵蝕。建議應修訂稅法，限定以加計課徵標的物所增加之應納稅額，為抵繳財產所得抵繳之範圍，以防稅基繼續遭侵蝕。

肆、對中央之政策建議

一、請速檢討都市計畫政策

中央以租稅優惠政策以解政府財政無力於限期內徵收問題之窘境，但畢竟問題癥結在於整個都市計劃的政策，包括執行機制與其他配套措施。政府施政方針係以社會公平與正義為最終目標，因此，所訂政策應評估與回答：此項政策所付出的代價為何？¹¹⁹以本項政府所訂租稅優惠政策經實際運作結果，已導致稅基被嚴重侵蝕而使稅收遽減，不僅造成財政缺口，且以違反社會公平與正義原則。且政府為彌補財政上收入不足，勢必加重其他一般大眾的租稅負擔，更加深租稅不公平。

行政院雖於 90 年訂定「都市計畫公共設施保留地問題處理方案」，包括：

- (一) 檢討放寬都市計畫法令有關公共設施用地使用限制。
- (二) 撤銷不必要之公共設施保留地。
- (三) 充裕地方財政收入，成立受益回饋金，配合都市發展時程，優先使用於公共設施用地取得之建設。

惟績效不彰，公共設施保留地仍不見具體解決時效，致訂定該處理方案後，以公共設施保留地為租稅規劃工具仍持續增加中。政府實不應坐視不管，中央主管單位，應訂定更積極處理辦

¹¹⁹ 李允傑、丘昌泰合著，《政策執行與評估》。台北：元照，民 92，頁 191-207。

法，積極通盤考量都市計畫政策，檢討配套措施，權衡利弊得失，取消不必要公共設施保留地之劃設，減少公共設施保留地面積。

二、檢討遺產稅租稅政策

繼美國於 2000 年通過廢除遺贈稅改革法案後，立法院要求全面廢除遺贈稅之呼聲亦起，但遺產稅是平均社會財富差距、實現社會公益的稅目，在未修訂其他稅目配合稅基調整前，應不輕言廢除。但遺產稅給人稅率高、罰則重的缺點確實存在，稍不注意，形成逃漏的話，連補帶罰，常常形同「沒收」財產現象。建議全面檢討該稅目的租稅法規，採「輕稅輕罰」原則，降低最高稅率至 25%，如此已經貼近目前公共設施保留地市場價格，壓縮租稅規畫利益空間，自然已無租稅規畫必要。因此降低稅率表面上是應納稅額減少，實則擴大稅基，整體稅收反而增加。

第三節 後續研究之建議

本論文係以公共設施保留地為研究標的，論述其免徵遺產稅，再以之抵繳遺產稅，產生稅基侵蝕、稅收流失對財政之衝擊如何？是否造成租稅課徵不公平現象？有無必要修法？但本研究囿於時間、空間與經費限制，採一個縣轄之鄉鎮市為研究對象，可否推論及全國各個鄉鎮市？為本研究限制之一。

本研究探討鄉鎮市財政困窘收入面，因相關期刊、文獻大多探討縣府層級且大多論述支出面或統籌分配款、補助款等議題，又個案爰引及統計資料方面，關係財產、所得等納稅資料，蒐集不易，使得本研究進行探討時有其困難，為本研究限制之二。

國外遺產稅之繳納以現款為原則，分期付款為輔，已少有實物抵繳制度，有關國外實物抵繳之相關文獻本就非常有限，故未及蒐集以公共設施保留地或類似實物抵繳之探討文獻，致無法從國外規定、經驗為相關之援引探討，為本研究限制之三。

遺贈稅是目前唯一中央與地方鄉鎮市共分稅目，且大多數分成給鄉鎮市公所，是鄉鎮市公所重要稅課收入之一，而鄉鎮市公所普遍財政困難，有些艱困公所屢有發不出薪水、繳不起電費之報導；而遺產稅扣除項目計有 11 款之多，有些扣除項目實有必要檢討，值得後續研究者探討。

- 一、創造巨額「生前未償債務」以為扣除，實則藉以移轉財產，以減少應納稅額，值得進一步研究。
- 二、農業用地作農作使用之扣除額，目前係以管地不管人方式審查其是否農作使用以准否扣除依據，但有錢富人於都市週邊廣為蒐購農地，以養地型態，等待都市計畫，土地重劃地目變更使用等途徑，獲取土地價值暴增之財富，其租稅公平性亦值得進一步研究。

附錄 一

遺產土地及房屋抵繳遺產稅款應行注意事項

- 一、凡申請以遺產土地及房屋抵繳遺產稅款之案件，除遺產稅法暨施行細則另有規定者外，係依本注意事項辦理。
- 二、納稅義務人於接到納稅通知書後，如因稅額較大或其他正當理由不能繳納現金時，得於接到通知書日起二個月內，呈經遺產稅稽徵機關核准，以遺產土地及房屋抵繳遺產稅。
- 三、遺產土地及房屋，不問其地目或使用現狀價值如何，均應按公告現值或各縣市動產評價委員會評定價格依法計課遺產稅後，再以計算時之同一價格計算抵繳金額，其申請部分繳納現金，部分以遺產土地及房屋抵繳者亦同。
- 四、遺產土地及房屋設有他項權利者，在其關係未消滅前，均不准抵繳。
- 五、遺產土地及房屋於計算抵繳稅款數額時，應由主管稽徵機關查明該項遺產土地及房屋應納而未納之稅款同時抵繳。
- 六、抵繳遺產稅之遺產土地及房屋，應由納稅義務人就繼承之遺產中自行指定經稽徵機關同意後，以書面申請抵繳。
- 七、遺產土地及房屋價額以抵清全部遺產稅及該項抵繳用房屋及土地之欠稅額為限，若遺產土地及房屋之價額超過應抵繳稅額時，應就抵繳稅額及超額部分，辦理遺產土地及房屋分割手續，分別歸屬之，若不足抵繳時，其不足部分應由納稅義務人以現金補足之。
- 八、遺產稅稽徵機關應於接到抵繳申請書（格式另訂之）三日內進行調查及估價，計算抵繳金額，通知納稅義務人。並限其於接到通知書三十日內提出辦理該項遺產產權移轉登記所需之有關文件，辦理移轉登記手續，如其抵繳不足應納稅額，

應同時就其不足之數開發稅單，通知納稅義務人一次繳納現金。

九、納稅義務人對於以產稅稽徵機關核定抵繳遺產稅之遺產土地及房屋若有不服時，得於接到通知書十五日內提出有關文件申請複核，逾期不得提出異議。

十、納稅義務人如不於遺產稅稽徵機關通知之期限內，或不依複核之決定，提出辦理該項遺產產權移轉登記所需之有關文件或繳納差額現金者，應依遺產稅法第三十二條規定辦理。

十一、經遺產稅稽徵機關核定抵繳遺產稅之遺產土地及房屋，應依遺產稅法施行細則第四十三條之規定，交由財政部國有財產局辦理國有財產登記，並依法管理、收益及處分。其收益及處分所得價款作為各該案應納稅款繳庫，依照政收支劃分法之規定成數分給省（市）縣（市）。

十二、本注意事項頒行前尚未繳清遺產稅款之案件，其納稅義務人申請以遺產土地及房屋抵繳者，得依本注意事項辦理。但其已繳納現金部份，不得申請退還，改以遺產土地及房屋抵充。

十三、遺產稅稽徵機關應於納稅義務人提出辦理該項遺產產權移轉登記所需之有關文件或繳納差額之現金後十日內，除核發遺產稅繳清證明書外，並應將有關文件檢送國有財產局憑以向該地政機關辦理繼承及移轉登記。

附錄 二

公共設施保留地免徵遺產稅或贈與稅之調查及認定作業要點

中華民國 81 年 1 月 14 日

財北國稅審貳字第 1220 號函發布

- 一、為確定被繼承人於繼承事實發生時所遺留土地，或贈與人贈與時所贈與之土地，是否符合都市計畫法第 42 條、第 50 條之 1，屬於尚未徵收之公共設施保留地，免徵遺產稅或贈與稅，特訂定本要點。
- 二、公共設施保留地免課徵遺產或贈與稅，僅適用於民國 77 年 7 月 17 日都市計畫法修正公佈生效後，始發生之繼承或贈與案件。
- 三、免課徵遺產稅或贈與稅之土地，必需符合都市計畫法第 42 條及第 50 條之 1 所規定於繼承事實發生時或贈與時，尚未徵收之公共設施用地，其範圍如左：
 1. 道路、公園、綠地、廣場、兒童遊樂場、民用航空站、停車場所、河道及港埠用地。
 2. 學校、社教機關、體育場所、市場、醫療衛生機構及機關用地。
 3. 上下水道、郵政、電信、變電所及其他公用事業用地。
 4. 依都市計畫法規定之其他公共設施用地。
- 四、未徵收公共設施保留地之調查及認定：
 - (一) 土地是否屬於公共設施保留地，應依土地所在地主管地政機關或其他有權出具證明單位，於繼承事實發生後或贈與日後所出具之都市土地分區使用證明認定之。如依分區使

用證明內容，某筆土地係部分屬公共設施用地，部分其他使用類別時，在納稅義務人尚未向地政機關申請分割前，整筆暫不准免繳。惟承辦人最遲應於在案件核定同時以文向繼承人說明，嗣後辦妥分割再持憑明確公共設施保留地地號、面積有關證明，申請更正遺產稅或贈與稅核定。

- (二) 應核對繼承事實發生後或贈與日後，地政機關核發之土地謄本，以確定土地尚未有公告徵收記載，或雖有公告徵收記載，惟公告徵收確定日期係在繼承事實發生後或贈與日後者，該筆土地仍屬符合公共設施保留地免稅規定。
- (三) 符合前面(一)、(二)規定之公共設施用地：依單筆計算之遺產或贈與價值在新台幣500萬元以上，或2筆以上合計在1千萬元以上者，另應向主管地政單位查明公告為公共設施用地之確定時間，如公告確定日期係在繼承日後或贈與日後，仍非屬繼承事實發生時或贈與時留有公共設施保留地，不得免稅。
- (四) 公共設施保留地於繼承事實發生日前或贈與日前，已經徵收單位公告徵收確定，雖徵收補償費(含加成補償部分)於繼承事實發生時或贈與時尚未領取，該徵收補償費仍應列入遺產課稅，作為贈與標的時亦不得免課徵贈與稅。
- (五) 土地經認定符合都市計畫法第50條之1規定，屬於繼承事實發生日或贈與日尚未徵收之公共設施保留地，核課遺產稅時仍應列遺產總額，並以同額列為扣除額自遺產總額中扣除。屬於贈與稅則逕核列為不計入贈與總額之財產。

五、本要點自核定日起實施。

附錄三

訪談紀錄：

壹、財政行政人員

訪談紀錄 A1

時間：93.04.04 下午 3 時至 4 時 30 分

地點：受訪者辦公室

一、依財政收支劃分法規定，徵起之遺產稅收入百分之八十給鄉鎮市，請問這部分稅收占貴鄉(鎮市)公所的稅課比例為何？

答：遺產稅占本所的稅課收入比例約 30%，是目前本所最主要稅源。雖然遺產稅是機會稅，但仍是重要歲入來源。

二、貴鄉(鎮市)公所如何編列遺產稅歲入預算數？各鄉(鎮市)公所遺產稅編列之歲入預算數與國稅局實際核定數字相距很大，考量因素為何？

答：如前所述，遺產稅是機會稅，但因為本所財政規模較大，房屋與地價稅大致上已飽和。所以，本所會很積極注意大額遺產稅案件，瞭解被繼承人遺產狀況、核定情形，甚至其繳納情形，如其以抵繳方式繳納，亦會對實物進行瞭解，並估算其價值以做為編列預算之依據。以 93、94 年度而言，遺產稅決算數仍大於預算數，至於國稅局核定數，通常僅注意少數大戶遺產稅案件，且國稅局核定後，有可能繼承人會辦分期繳納、實物抵繳，不是很確切的數字，故僅會作為參考數據而已。

三、台中縣 90 至 94 年度，申請以土地、房屋等不動產實物抵繳遺產稅案件逐年增加，截至 94 年底止高達 26 億 7 千餘萬元，對鄉鎮市公所的財政衝擊為何。

答：財政衝擊當然非常大。如果納稅人以現金繳納，對公所的公庫而言，馬上會有現金解入公庫，惟納稅人一旦以實物抵繳，如其以上市上櫃公司股票抵繳，可立即在公開市場賣出，比較沒有問題。但如以一般土地、房屋抵繳，不但需要費時處理，尚且可能有跌價之減損，如果以非坐落本市公設地抵繳，目前以各級政府財政狀況，除非急迫，大部分不會積極辦理徵收，那麼，對本所而言，這是一筆看得到用不到的收入。又依據遺贈稅法規定，遺產價值之核算是以被繼承人死亡時之時價為準，抵繳價值的計算，也是以該項財產被核課遺產稅時之價值為準。但至遺產稅核課確定，通常已歷經年餘，甚或數年，這時遺產價值如果已不具有當時價值，一般常情，納稅人會拿出來抵繳，表面上核定多少遺產稅，實際上可以分給公所的稅款，已經減損很多，其中以「投資」「債權」最為明顯。財劃法雖然將遺贈稅 80% 分成給鄉鎮市，但稅基流失及因抵繳所造成鄉鎮市公所實際收到的稅款，已減少很多，中央應重視這個問題，速訂補救措施。另外，現在一般大眾已有理財觀念，何況有錢富人，有專業租稅規劃專家，稅基大量流失，越來越課不到遺產稅，所以，對地方財政衝擊是非常大的。

四、遺產稅應納稅額在 30 萬元以上，得申請以課徵標的物抵繳遺產稅看法如何？您認為有無必要調整抵繳的門檻？多少才適當？

答：其實以應納稅額 30 萬元以上，得申請實物抵繳是否適當一節，以本人看法，會申請實物抵繳的大部分是大額納稅人，

其是精心規劃的；提高抵繳門檻，反讓一般納稅人，無法適用抵繳的優惠，所以，關於這一項，本人認為尚無調整必要。

五、以應納稅額多少作為抵繳門檻，但並未考慮課徵標的物內容，例如大部分為不動產或有價證券作為規範門檻，請問意見如何？

答：目前法令並沒有規範抵繳的優先順序，只要符合稅法規定即可抵繳，造成處分上相當多的困擾，譬如不易變價。所以，建議修法規範抵繳實物的優先順序，例如可以把流通性與不易流通的按遺產比例計算出來，按比例抵繳，不偏頗納稅人也顧及稅捐之徵起。

六、請問公共設施保留地非屬遺產稅課徵標的，卻於遺贈稅法第44條特別規定公共設施保留地准予抵繳遺產稅，請問您的看法如何？未來是否應檢討修正。

答：當時政府是因為要補償公設地所有權人因未訂徵收期限及土地價值減損之損失的美意，但演變至今，形成有錢人租稅規劃工具，大量搜購公設地，把應課遺產稅的財產轉換成公設地，再拿出來抵繳，享有雙重優惠，其實已造成稅基侵蝕，稅收流失，對地方財政影響很大。建議要修法，把納稅人取得公設地的各種原因，分析清楚，訂定不同抵繳條件，可兼顧納稅人權益也可以保有稅收。

七、根據國稅局資料，申請以公共設施保留地實物抵繳遺產稅日漸增多，以鄉鎮市公所財政立場，這種優惠措施是否合理公平？

答：目前地方財政均非常困窘，首長有其施政的政策理念要實現，所謂「經費有限、施政無窮」。如果本轄市民以本市公設地抵

繳，尚可接受，如果以坐落非本市公設地抵繳，徒造成管理上困擾，要等到用地機關徵收，不知何年月，況且如前所述，多數經租稅規劃的案件，以公所財政立場，此種優惠亟不合理，應再訂定更嚴謹的租稅法令規範之。

八、以現行地方財政困窘狀況，請問對公共設施保留地編列預算徵收意見？納稅人以坐落本鄉鎮市公共設施保留地申請實物抵繳，是否對於貴單位之公共設施用地徵收有所助益？

答：以本所狀況，如果以本市公設地抵繳者，經分析大部分是既成道路或是私設巷道，依目前施政之輕重緩急，並不急著徵收這一部分公設地，所以，納稅人以坐落本市公共設施保留地申請實物抵繳，對徵收公設地並不影響與助益；以公所財政立場，反而是稅款無法及時流入以供運用，但也應顧及納稅人權益。

九、納稅人提出抵繳之公共設施保留地常有坐落於其他鄉鎮市甚至外縣市，請問有無產生何種困擾，增加哪些行政成本。目前有鄉鎮市公所拒絕坐落非屬其鄉鎮市之公共設施保留地抵繳，獲高等行政法院訴訟判決勝訴，請問貴鄉（鎮市）公所是否會跟進拒絕？

答：首先是管理上的不便，國稅局只作書面上的審查，該抵繳公設地是否有被占用情形，必須人員到現場查看，有被占用，還要進行鑑界、訴訟以排除，這些都是增加的行政成本。本所目前對於坐落非屬其本市之公共設施保留地抵繳，基於行政一致的原則，並未打算跟進拒絕，但對於抵繳金額龐大的案件，會審慎考量是否接受。當然，目前稅法上，只要其符合規定，稅捐稽徵單位作審查之決定，公所只是配合用印，根本解決之道，仍須透過修法，讓基層執行人員有所遵循。

十、以公共設施保留地申請抵繳遺產稅之案件，對於修法為先經鄉（鎮市）公所查明有必要徵收者，再准予受理抵繳，請問意見為何？

答：當然贊成，如此，鄉鎮市公所可以自行審酌財政狀況，在公設地徵收與稅款收入之間作最妥適安排，既兼顧納稅人權益也顧及公所財政狀況。

十一、政府對於公共設施保留地已給予多項租稅優惠，例地價稅、土地增值稅，請問是否有必要再給予免課遺產稅優惠。

答：政府許多政策是用租稅優惠為工具，以公設地為例，即給予免徵地價稅、土增稅及遺贈稅之補償優惠。可是以目前租稅環境，認為已不需要再給予免徵遺產稅之優惠。

十二、實物上部分納稅人常以價購方式取得公共設施保留地再憑以抵繳應納遺產稅，是否公平合理。

答：很不公平。根據研究財政統計資料，以目前遺贈稅法規定，遺產總額減扣除額、免稅額後遺產淨額達課稅標準者已屬少數，有稅案件僅約 5%，大多數人無遺產稅之負擔，所以，都市計畫法、遺贈稅法對公設地免徵及准以抵繳的規定，對富人而言，形成龐大減少繳稅的經濟利益，是很不公平，況且是經過租稅規劃的案件；本來遺產稅就有平均社會財富的功用，如此，反而是讓社會大眾增加負擔，明顯違反租稅公平合理原則。

十三、因為實物抵繳致遺產稅延遲劃解入庫，對公庫調度影響如何？

答：影響很大。以目前地方財政困窘狀況，公庫的現金都已規劃好支付某些應付款的支出，如果稅款收入因為抵繳，未及時

變價，致稅款延遲劃解入庫，會有現金缺口，必然對公庫調度影響很大，所謂挖東牆補西牆即為此寫照，建議中央重視抵繳對地方財政的影響。

訪談紀錄 A2

時間：93.04.02 下午 3 時至 3 時 30 分

地點：電話訪談

一、依財政收支劃分法規定，徵起之遺產稅收入百分之八十給鄉鎮市，請問這部分稅收占貴鄉(鎮市)公所的稅課比例為何？

答：93 年約 20%，94 年略低約 10%。遺產稅對鄉公所而言，雖然是主要的稅源之一。但是，遺產稅畢竟是機會稅，不像土地稅或房屋稅，屬於底冊稅性質，只要土地、房子在，就可根據公告地價或房屋現值課稅，比較穩定。而遺產稅是無法預估的，以本所最近 3 年度資料而言，93 年度預算約 2 千 7 百萬元，但實際收入僅 1 千 7 百餘萬元，94 年度雖然編列預算是 3 千萬元，但實際收入 7 百 50 餘萬元，很不穩定，無法掌握收入。

二、貴鄉(鎮市)公所如何編列遺產稅歲入預算數？各鄉(鎮市)公所遺產稅編列之歲入預算數與國稅局實際核定數字相距很大，考量因素為何？

答：本所係依前一至三年收入數估列。

國稅局的核定並沒有影響，而且也沒有資料(國稅局沒有資料給鄉公所)。預算數是用前幾年預決算數字作為參考，並無特定考量因素，且遺產稅是機會稅，所以常會有預算數與實際收入數差異很大情形。像這種稅收數遽降的情形，公庫現金不足，祇好從其他帳戶、基金借款支用。國稅局如果能

將核定數給公所參考，也可以作為編列預算數之參考；但國稅局核定後，納稅人可能要分期或辦理抵繳，往往也要歷經年餘或更長，不容易掌握。

三、台中縣 90 至 94 年度，申請以土地、房屋等不動產實物抵繳遺產稅案件逐年增加，截至 94 年底止高達 26 億 7 千餘萬元，對鄉鎮市公所的財政衝擊為何。

答：會對財政產生衝擊的。如果納稅人以現金繳納遺產稅，稅款直接轉入鄉庫，即刻可應付歲出的支出；其他一般實物，還要經由變價後始有稅款之收入。而且從被繼承人死亡時核課的遺產價值到抵繳變價時，通常已經過年餘，甚且數年，價值可能有減損，納稅人會拿出來抵的，通常也是價值減損較多的，所以從財政統計上資料，可能表象上核課多少稅，但其實不然。而對鄉鎮市公所的財政衝擊，各有不同，像本所 94 年度以坐落外鄉鎮公設地就高達 2 千 3 百多萬加上以其他實物抵繳，合計將近 3 千萬，對本所財政當然有很大衝擊影響。

四、遺產稅應納稅額在 30 萬元以上，得申請以課徵標的物抵繳遺產稅看法如何？您認為有無必要調整抵繳的門檻？多少才適當？

答：遺產稅以現金繳納對鄉鎮財政較有利，馬上有劃解入庫現金可以支用，抵繳門檻越高對公所財政越有利；至於應納稅額多少為抵繳門檻，比較沒有概念，所以沒有意見；但是應兼顧一般大眾抵稅權益及行政部門稅收徵起的可行性。

五、以應納稅額多少作為抵繳門檻，但並未考慮課徵標的物內容，例如大部分為不動產或有價證券作為規範門檻，請問意見如

何？

答：現今遺產稅抵繳之實物並無限制或優先順序，所以才會產生變價及管理不易等等處分問題。所以建議修法，把抵繳實物適當歸類，較具流通性與不具流通性的按比例計算可抵繳金額，這樣，既可兼顧納稅人權益也可達到迅即徵起稅捐，確保庫收。

六、請問公共設施保留地非屬遺產稅課徵標的，卻於遺贈稅法第44條特別規定公共設施保留地准予抵繳遺產稅，請問您的看法如何？未來是否應檢討修正。

答：公共設施保留地因屬地方須動支預算徵收，以鄉公所財力極難籌措專款，故准予抵繳遺產稅尚屬合理。可是如果是經過規劃的公設抵繳，很不合理，變成富人避稅管道，確實有必要修法防堵，這樣才符合社會的期待。

七、根據國稅局資料，申請以公共設施保留地實物抵繳遺產稅日漸增多，以鄉鎮市公所財政立場，這種優惠措施是否合理公平？

答：納稅人如果是本來就持有本鄉的土地，被劃設為公共設施保留地，拿出來抵繳，應屬合理；反之，經過租稅規劃的遺產稅案件，繳的遺產稅已顯著減少，再以蓄意購買，甚至買全省各地的公共設施保留地來抵繳，亟不合理。

八、以現行地方財政困窘狀況，請問對公共設施保留地編列預算徵收意見？納稅人以坐落本鄉鎮市公共設施保留地申請實物抵繳，是否對於貴單位之公共設施用地徵收有所助益？

答：對公共設施保留地編列預算徵收，除非是交通要道，一般均無迫切性，會以拖代徵。又因為公所根本無財力徵收，所以，

納稅人以坐落本鄉的公共設施保留地抵繳，對本鄉徵收公設地多多少少會有助益，但前提是納稅人不是蓄意租稅規劃的抵繳，否則，反而侵蝕稅基，讓本鄉的分成稅收減少。

九、納稅人提出抵繳之公共設施保留地常有坐落於其他鄉鎮市甚至外縣市，請問有無產生何種困擾，增加哪些行政成本。目前有鄉鎮市公所拒絕坐落非屬其鄉鎮市之公共設施保留地抵繳，獲高等行政法院訴訟判決勝訴，請問貴鄉（鎮市）公所是否會跟進拒絕？

答：公產管理不易，易被占用，最常見的行政成本是為了追討被占用公產，必須支付鑑界、訴訟費用等且要耗費人力處理，出差往返，不勝其擾。但基於行政上的一致性，目前本所尚無跟進意思。

十、以公共設施保留地申請抵繳遺產稅之案件，對於修法為先經鄉（鎮市）公所查明有必要徵收者，再准予受理抵繳，請問意見為何？

答：同意，但現行做法鄉（鎮市）公所全無參與機會，僅被動接收。如果能先徵得鄉公所同意，原則上坐落本鄉鎮的公共設施保留地都會同意，因為雖然某些不是急於徵收，但終究要徵收，可以省一筆以後徵收發給之補償費。目前公所完全處於被動位置，常常是要用印時，才知道轄內的遺贈稅收入是用公共設施保留地抵繳，如果以坐落本鄉以外的公設地抵繳，回到前述，遲滯很久才收到稅款，有時根本不知何年月所轄公所辦理徵收，名符其實看得到吃不到，還要增加管理之行政成本。

十一、政府對於公共設施保留地已給予多項租稅優惠，例地價稅、

土地增值稅，請問是否有必要再給予免課遺產稅優惠。

答：公共設施保留地土地價值與非屬公設地的價值，相差過於懸殊；所以政府以一些租稅優惠補償其所受價值減少，故再免徵遺產稅，尚屬合理。但是若如前述，精心租稅規劃，大量自市場搜購公設地，再免徵遺產稅，顯然不合理。

十二、實物上部分納稅人常以價購方式取得公共設施保留地再憑以抵繳應納遺產稅，是否公平合理。

答：不公平亦不合理；因為公設地已成為代書操弄媒介有錢人逃漏稅的途徑。

有錢人反而少繳稅，有違社會公平正義。

十三、因為實物抵繳致遺產稅延遲劃解入庫，對公庫調度影響如何？

答：不利；無法確實掌握期程。對財政不佳或以預先超估收入的鄉鎮公庫調度影響將是拆東牆補西牆。

訪談紀錄 A3

時間：93.04.12 下午 2 時至 3 時 15 分

地點：受訪者辦公室

一、依財政收支劃分法規定，徵起之遺產稅收入百分之八十給鄉鎮市，請問這部分稅收占貴鄉（鎮市）公所的稅課比例為何？

答：以 92 至 94 年為例，大約占 20% 至 30% 之間，雖然遺產稅是機會稅性質，比較不穩定，但仍是本所最主要自有稅課來源之一。

二、貴鄉（鎮市）公所如何編列遺產稅歲入預算數？各鄉（鎮市）

公所遺產稅編列之歲入預算數與國稅局實際核定數字相距很大，考量因素為何？

答：是以前幾年實際收入為參考值。現在遺產稅因為社會大眾漸有理財觀念，往往透過租稅規劃，已逐漸課不到巨額遺產稅，除非有類似溫世仁案例，否則不容易課徵大額遺產稅，是真正的「機會稅」。至於國稅局的核定數，因該機關未提供參考，所以並未列入參考因素考量，而且國稅局核定後，納稅人可能申請分期付款或實物抵繳，所以，對地方財政而言，編列預算時，並不是重要參考值，如果國稅局提供參考，當然多多少少有參考價值。

三、台中縣 90 至 94 年度，申請以土地、房屋等不動產實物抵繳遺產稅案件逐年增加，截至 94 年底止高達 26 億 7 千餘萬元，對鄉鎮市公所的財政衝擊為何。

答：以本所而言，目前財政已較不困窘，所以有關納稅人以實物抵繳遺產稅，對財政衝擊一節，尚屬可以承受。反之，如果是財政規模較小較艱困鄉鎮，因為實物變價較慢，必然造成財政衝擊。可是實物抵繳既是稅法規定，是納稅人的權益，在未修法前，不能剝奪的；所以，中央應在實物抵繳與地方財政面作一全盤研究，訂定合理與兼顧實際的抵繳辦法，使行政單位能儘速徵起稅捐、地方政府有財源推動建設，而納稅人能順利完納稅捐。

四、產稅應納稅額在 30 萬元以上，得申請以課徵標的物抵繳遺產稅看法如何？您認為有無必要調整抵繳的門檻？多少才適當？

答：以應納稅額 30 萬元以上為是否准以抵繳門檻，是應該看納稅人繼承的遺產內容，相同應納稅額，可能大部分是現金、銀

行存款及上市股票，也可能全部是不動產，那麼，繼承不動產的在繳納上如果沒有自己的資力，顯然就有困難，所以，認為不應該設定抵門檻。但是，如要兼顧稅收早日徵起實現，維持現狀亦可。

五、以應納稅額多少作為抵繳門檻，但並未考慮課徵標的物內容，例如大部分為不動產或有價證券作為規範門檻，請問意見如何？

答：就稅法規定，課徵標的及易於保管與變價就可申請抵繳，那麼抵繳實物種類必定很多，而要處理變價這些實物十分複雜，且納稅人也會選擇棘手的實物，例如，與人共有且有分割糾紛或被佔用的土地，或抵繳時的價值以顯然較繼承時減少很多的申請抵繳。所以，依地方財政立場，當然以實物較易變價的優先准以抵繳最好，但是應考慮納稅人的權益，建議修法規範抵繳的優先順序，把具流通性或較不具流通性的按遺產比例計算出來，按比例抵繳，既保庫收也顧及納稅人權益。

六、請問公共設施保留地非屬遺產稅課徵標的，卻於遺贈稅法第44條特別規定公共設施保留地准予抵繳遺產稅，請問您的看法如何？未來是否應檢討修正。

答：公共設施保留地准以抵繳遺產稅，是政府要補償地主的損失，且公共設施保留地本來就是政府應該徵收的，所以，給予抵繳遺產稅並無公平或合理與否問題。但是，現在衍生出有人利用公共設施保留地為租稅規劃工具，並非原來持有公共設施保留地的地主之問題，要防止遺產稅收流失，政府應該訂定嚴謹的租稅法規，防杜有心人藉以減少繳納稅捐。不夠正本清源作法，政府應該徹底檢討都市計畫劃設為公共設施保

留地之必要性，如已無必要，應解編還原土地原來用途。

七、根據國稅局資料，申請以公共設施保留地實物抵繳遺產稅日漸增多，以鄉鎮市公所財政立場，這種優惠措施是否合理公平？

答：如前述意見，雖然鄉鎮財政都很困窘，但是公共設施保留地本來就是公所應該徵收的，如果納稅人已長期持有公共設施保留地抵繳，這也是他犧牲個人奉獻公益所得到一點補償，並沒沒有所謂公不公平與合理與否問題；但是要再強調租稅規劃用公共設施保留地為工具的問題，這種才是不公平所在，因為租稅規劃減少繳稅相對是由社會大眾負擔政府租稅。

八、以現行地方財政困窘狀況，請問對公共設施保留地編列預算徵收意見？納稅人以坐落本鄉鎮市公共設施保留地申請實物抵繳，是否對於貴單位之公共設施用地徵收有所助益？

答：以本所而言，曾經在 82 年擴大辦理公共設施保留地徵收，所以本所應徵收公設地已不多，少數需要也可以用價購方式辦理，所以對本所尚無困擾之處。

九、納稅人提出抵繳之公共設施保留地常有坐落於其他鄉鎮市甚至外縣市，請問有無產生何種困擾，增加哪些行政成本。目前有鄉鎮市公所拒絕坐落非屬其鄉鎮市之公共設施保留地抵繳，獲高等行政法院訴訟判決勝訴，請問貴鄉（鎮市）公所是否會跟進拒絕？

答：以坐落本縣其他鄉鎮市公設地抵繳，可以報到縣府用互換方式處理，但是如果坐落外縣市的公設地，通常辦理登記後，等待所屬需地機關辦理徵收，沒有辦法管理，因為沒有人力。致於本鎮鎮民申請以坐落外縣市公設地抵繳，不會考慮拒

絕，因為行政一體，本於代理人的分際，除非法令有明文；同時也建議，中央應重視部分鄉鎮市地方財政困窘，對於歲入會斤斤計較，因此應訂定明確的法令，讓基層公務行政人員遵循。

十、以公共設施保留地申請抵繳遺產稅之案件，對於修法為先經鄉（鎮市）公所查明有必要徵收者，再准予受理抵繳，請問意見為何？

答：認為沒有必要。因為抵繳是納稅人權益，不能因為某一鄉鎮市要徵收就准以抵繳，沒有要徵收鄉鎮就無法辦理抵繳，影響納稅人權益太大了，反而造成混亂。回應前面說法，中央應該統籌，督促各級政府辦理清查，每有必要保留的公設地，回復原地目別之編訂，如此，才可根本解決所有相關問題。

十一、政府對於公共設施保留地已給予多項租稅優惠，例地價稅、土地增值稅，請問是否有必要再給予免課遺產稅優惠。

答：很難說公不公平，因為公設地是土地所有權人長期持有，或在持有階段被劃設為公設地，或是為租稅規劃自市場搜購而來，是應該分開評論。應該經過精算，如果免地價稅及土地增值稅及相關補償，已足以補償所有權人所減損的價值，那麼，就無需再免徵遺產稅，否則仍應該給予免徵遺產稅的優惠。

十二、實物上部分納稅人常以價購方式取得公共設施保留地再憑以抵繳應納遺產稅，是否公平合理。

答：租稅規劃有時是利用政府法律規範的漏洞，藉以減少繳納稅捐；但有時是曲解法另的表象。自市場大量搜購公設地，藉以把應稅遺產轉換為免稅遺產，再拿出來抵繳，享有雙重優

惠。會租稅規劃往往是富人，此部分稅收的流失，媒體也曾披露，是相當嚴重，當然很不公平。但是，換個角度思考，這也是政府造成的，讓一宗土地，有公告現值、公告地價、市價等等，才會有租稅規劃空間，這也應從相關法令修訂，才能防止稅收流失。

十三、因為實物抵繳致遺產稅延遲劃解入庫，對公庫調度影響如何？

答：如果公庫調度本來就相當依賴遺產稅的話，會造成資金缺口，影響很大，從不同帳戶挪用，挖東牆補西牆，甚至寅吃卯糧。本所目前財政狀況尚可，也不太依賴遺產稅的稅收（因為不穩定），所以尚不至於造成影響。

訪談紀錄 A4

時間：93.04.04 下午 2 時至 2 時 45 分

地點：受訪者辦公室

一、依財政收支劃分法規定，徵起之遺產稅收入百分之八十給鄉鎮市，請問這部分稅收占貴鄉（鎮市）公所的稅課比例為何？

答：本所以 93 至 95 年度而言，遺產稅占稅課比例分別約 11.72%、7.43%及 15.93%，尚非本所主要歲入來源。

二、貴鄉（鎮市）公所如何編列遺產稅歲入預算數？各核定數字相距很大，考量因素為何？

答：因為遺產稅屬於機會稅，比較無法控制其發生時間，所以編列歲入預算時，會參照前 2~3 年實際收到遺產稅作為基礎，然後再審酌以保守方式編列預算稅課收入。所以本所最近幾年實際收到遺產稅收入均超過原編列預算。又本所並無國稅

局遺產稅核定資料，編列時並不會考慮核定數，不過，以 93、94 年度而言，國稅局核定數小於本所編列預算數，如果有國稅局核定資料，會加以參考。

三、台中縣 90 至 94 年度，申請以土地、房屋等不動產實物抵繳遺產稅案件逐年增加，截至 94 年底止高達 26 億 7 千餘萬元，對鄉鎮市公所的財政衝擊為何。

答：財政衝擊當然會很大，尤其對於財政規模較為龐大及財政較為困窘的鄉鎮市，原本預期有稅款之收入，如果納稅人以公設地抵繳，即短期內難有稅入之挹注公庫，原編列的歲出，仍要支出，可能形成缺口現象。

四、遺產稅應納稅額在 30 萬元以上，得申請以課徵標的物抵繳遺產稅看法如何？您認為有無必要調整抵繳的門檻？多少才適當？

答：目前以應納稅額 30 萬元為抵繳門檻，業經 20 餘年未加以調整，已過低，可配合物價指數調整約至 50 萬元較為適當，一可兼顧納稅人繳納現金能力，亦可使鄉鎮市公所少一些抵繳實物，及早收到稅款，紓解財政壓力。

五、以應納稅額多少作為抵繳門檻，但並未考慮課徵標的物內容，例如大部分為不動產或有價證券作為規範門檻，請問意見如何？

答：遺產稅應以實際無現金繳納能力，才給予實物抵繳；實物越容易變價，對地方財政越有幫助，所以應建議修法把可以實物抵繳的實物、抵繳順序規範清楚，如此鄉鎮市公所編列預算時，及執行之決算比較容易一致，不會高高低低起伏（不穩定）的情形。

六、請問公共設施保留地非屬遺產稅課徵標的，卻於遺贈稅法第44條特別規定公共設施保留地准予抵繳遺產稅，請問您的看法如何？未來是否應檢討修正。

答：以納稅人立場而言，土地一被劃設為公設地，價值與一般土地相差很大，既然要繳稅，而公設地又遲不徵收，以公設地抵繳應納遺產稅，實屬當然。但是，納稅人如以非屬本鄉應徵收公共設施保留地抵繳的話，就鄉公所財政收入立場，中央應全額吸收此部分稅收，折換現金給予鄉鎮市所。

七、根據國稅局資料，申請以公共設施保留地實物抵繳遺產稅日漸增多，以鄉鎮市公所財政立場，這種優惠措施是否合理公平？

答：公共設施保留地抵繳遺產稅是中央為補償公設地所有權人土地被劃設為公設地後價值的減損，是一種公共政策，為政府美意，但卻會造成公所無法立即實現稅收的財政問題。又現在公設地已成為有錢人租稅規劃的工具，渠等大量搜購公設地抵稅，形成有錢人不用或減少繳稅。所以，無論以公所財政立場或一般百姓立場，均不合理，應修法把取得公設地得時間、取得方式等得實物抵繳的相關訂定，規範更嚴謹，以杜納稅人取巧。

八、以現行地方財政困窘狀況，請問對公共設施保留地編列預算徵收意見？納稅人以坐落本鄉鎮市公共設施保留地申請實物抵繳，是否對於貴單位之公共設施用地徵收有所助益？

答：在公所財政困難的情況下，8米以下道路並未徵收，因此，對公所而言，很多公設地並不急著徵收。所以，納稅人以本鄉公設地抵繳遺產稅對公所徵收公共設施保留地的問題並無實益，反而，因為無現金之劃解入公庫，對財政會有影響。

九、納稅人提出抵繳之公共設施保留地常有坐落於其他鄉鎮市甚至外縣市，請問有無產生何種困擾，增加哪些行政成本。目前有鄉鎮市公所拒絕坐落非屬其鄉鎮市之公共設施保留地抵繳，獲高等行政法院訴訟判決勝訴，請問貴鄉（鎮市）公所是否會跟進拒絕？

答：當然會有困擾，公所人力不足，抵繳的公設地如零散坐落於各地，譬如，遠在台北市，實無力管理，徒增繳納地價稅，假使被占用，更無人力與經費進行訴訟。所以本所對於納稅人以坐落非本鄉的公設地抵繳，會考慮拒絕。

十、以公共設施保留地申請抵繳遺產稅之案件，對於修法為先經鄉（鎮市）公所查明有必要徵收者，再准予受理抵繳，請問意見為何？

答：從以上諸問項說明，其時公所財政真的非常困難，但公設地抵繳關係納稅人權益。目前遺產稅以公設地實物抵繳，都由國稅稽徵單位審查受理，公所僅配合用印而已，並無審酌權利；倘能修法規範納稅人如果持公設地抵繳時，先經鄉鎮市公所確認是否有必要徵收再予受理，可紓解公所財政困難。

十一、政府對於公共設施保留地已給予多項租稅優惠，例地價稅、土地增值稅，請問是否有必要再給予免課遺產稅優惠。

答：被繼承人土地被編列為公設地，財產價值減損很多，除給予地價稅、土地增值稅減免優惠外，再給予免徵遺產稅，尚無可厚非；但如果納稅人是蓄意搜購公設地用以抵繳遺產稅，實屬極為不公平，因為他們減少繳納稅捐，是由全體社會大眾負擔；所以，仍要建議政府應該修法把公設地抵稅的規定，作更嚴謹規範，既可兼顧納稅人權益，又可防杜納稅人租稅規避。

十二、實物上部分納稅人常以價購方式取得公共設施保留地再憑以抵繳應納遺產稅，是否公平合理。

答：中央對土地被劃設為公設地的土地所有權人的一種補償的良法美意，形成有錢人租稅規避工具，無異讓玩法的人巧奪國家稅收，顯然亟其不合理；不但規避了應納遺產稅的財產，卻又可以抵繳，是雙重的避稅，形成稅收大量流失，稅基已被侵蝕，完全不合租稅公平的原則。

十三、因為實物抵繳致遺產稅延遲劃解入庫，對公庫調度影響如何？

答。以本鄉公所而言，因為編列遺產稅預算時，會考量其是機會稅，採較保守的估計編列。所以，公庫現金調度時就比較不受影響。如果歲入之稅課收入較仰賴遺產稅歲入，一遇納稅人以公設地抵繳，其並非可及時變價，對公庫的調度當然會造成極大影響，可能會有挖東牆補西牆的情形。

訪談紀錄 A5

時間：93.04.12 下午 3 時 45 分至 4 時 45 分

地點：受訪者辦公室

一、依財政收支劃分法規定，徵起之遺產稅收入百分之八十給鄉鎮市，請問這部分稅收占貴鄉(鎮市)公所的稅課比例為何？

答：遺產稅和贈與稅大約占本所稅課收入 10% 左右，與房屋稅、地價稅是本所主要自有稅入來源之一。但是遺產稅是機會稅，是公所無法掌握的收入。

二、貴鄉(鎮市)公所如何編列遺產稅歲入預算數？各鄉(鎮市)

公所遺產稅編列之歲入預算數與國稅局實際核定數字相距很大，考量因素為何？

答：本所是以前三年遺產稅收入來編列其收入。至於國稅局核定數多少並未資料給鎮公所，所以也未列入參考。又如前述，遺產稅是機會稅，充滿不確定性，加上現在租稅規劃盛行，繳的稅越來越少，根本不是可以自主的財源。

三、台中縣 90 至 94 年度，申請以土地、房屋等不動產實物抵繳遺產稅案件逐年增加，截至 94 年底止高達 26 億 7 千餘萬元，對鄉鎮市公所的財政衝擊為何。

答：當然有衝擊。遺產稅雖然美其名 80% 給鄉鎮市，但是遺產稅因為透過租稅規劃後，稅收流失掉加上可以實物抵繳，遺產稅繳的稅已銳減許多。中央訂立租稅減免優惠，可是卻沒有按預算法指定替代來源以彌補這些減少的稅收，對地方財政當然產生很大影響，祇會更加困窘。

四、遺產稅應納稅額在 30 萬元以上，得申請以課徵標的物抵繳遺產稅看法如何？您認為有無必要調整抵繳的門檻？多少才適當？

答：以應納稅額 30 萬元以上為抵繳之門檻，基本上已有富人條款之觀感，應納稅額 30 萬元以上，代表遺產淨額也很多，是有錢的富人，如果把抵繳門檻提高，反而讓一般納稅人無法用抵繳方式繳納遺產稅，富人才能抵繳，是不公平的，所以，認為並不需要提高或降低繳門檻，維持現狀即可

五、以應納稅額多少作為抵繳門檻，但並未考慮課徵標的物內容，例如大部分為不動產或有價證券作為規範門檻，請問意見如何？

答：以財政公所得立場，當然是納稅人能以現金繳納遺產稅最好，公所馬上有 80% 劃解入庫，可以支用。否則以實物抵繳，也是容易變價的優先抵繳最好。但是也要顧及納稅人權益，中央應該再訂定更嚴謹的抵繳辦法，在財政收入與納稅人權益之間取得平衡。

六、請問公共設施保留地非屬遺產稅課徵標的，卻於遺贈稅法第 44 條特別規定公共設施保留地准予抵繳遺產稅，請問您的看法如何？未來是否應檢討修正。

答：公共設施保留地既是政府都市計畫所劃定，終究要徵收補償給土地所有權人，尚無不妥。問題是現在很多人利用公共設施保留地作為租稅規劃，把應稅的財產轉換成公設地，享受免稅，再以公設地的公告現值抵繳，再享一次優惠。所以，租稅立法，應該更縝密的把真正土地被劃設為公設地之地主與租稅規劃想要減少繳稅者細加區分，以適用抵繳規定，才有公平可言，故建議在財政收入與人民權益之間訂定更周全法令，讓基層執行公務者可資遵循。

七、根據國稅局資料，申請以公共設施保留地實物抵繳遺產稅日漸增多，以鄉鎮市公所財政立場，這種優惠措施是否合理公平？

答：對地方財政影響很大。造成財政上很大資金缺口。如果以外縣市公設地抵繳影響更大，管理維護上很不方便，現在人力不足，形成沒有管理現象。這種優惠是否公平，如前所說明，納稅人的土地被劃設為公設地後，價值減損很多，政府又遲遲不徵收，現在要繳稅，用公設地繳，應該是公平合理的。但是，如果是納稅人蓄意去市場搜購公設地用以抵繳，顯然就不公平了，因為他減少繳稅，就是一般社會大眾要負擔了

八、以現行地方財政困窘狀況，請問對公共設施保留地編列預算徵收意見？納稅人以坐落本鄉鎮市公共設施保留地申請實物抵繳，是否對於貴單位之公共設施用地徵收有所助益？

答：就是因為財政困窘，所以，除非必要，否則根本是奢談徵收公共設施保留地。納稅人以公設地抵繳遺產稅，會減少以後徵收費用。致於對公所徵收公設地有無助益，並無感受，因為根本無財力徵收也未編列預算要徵收。以公所立場，如果納稅人用公共設施保留地抵稅款，將造成稅款無法及時劃解入庫供歲出支用，但是也應顧及納稅人權益。

九、納稅人提出抵繳之公共設施保留地常有坐落於其他鄉鎮市甚至外縣市，請問有無產生何種困擾，增加哪些行政成本。目前有鄉鎮市公所拒絕坐落非屬其鄉鎮市之公共設施保留地抵繳，獲高等行政法院訴訟判決勝訴，請問貴鄉（鎮市）公所是否會跟進拒絕？

答：以坐落外縣市公設地抵繳遺產稅，首先產生管理上的不便，增加許多管理費用，例如被占用時要鑑界、訴訟排除，這些都是增加出來的行政成本。所以本所對於本鄉鎮的公設地並不會拒絕，但外縣市的公設地，會考慮拒絕其抵繳。

十、以公共設施保留地申請抵繳遺產稅之案件，對於修法為先經鄉（鎮市）公所查明有必要徵收者，再准予受理抵繳，請問意見為何？

答：其實公所財政困難是大家都知道，公所徵收公設地將會造成經建資金的排擠效果。但是也贊成如此修法，公所可以自行審酌財政狀況，在公設地與公庫收入之間作妥適安排，兼顧納稅人權益與地方建設之推動。不夠依我之見，公所可能無法拒絕不准予抵繳，此時就會產生前述資金排擠現象出來。

十一、政府對於公共設施保留地已給予多項租稅優惠，例地價稅、土地增值稅，請問是否有必要再給予免課遺產稅優惠。

答：很難說公平與否，前面幾個問項已經說過，一般情況下，公設地土地所有權人，其土地被劃設為公設地後價值減損很多，除免地價稅、土地增值稅外，再給予遺產稅免徵之租稅優惠，並無不公平合理問題；重點在於那些租稅規劃案件，公設地變成工具，此時准以免徵遺產稅之租稅優惠，顯然不符租稅公平之原則。

十二、實物上部分納稅人常以價購方式取得公共設施保留地再憑以抵繳應納遺產稅，是否公平合理。

答：透過租稅規劃的租稅優惠，顯然是曲解法律的表象意思，用以減少繳納稅捐，然後由社會大眾承擔，是不公平的。捐稽徵機關應加強查核，以杜納稅人取巧。

十三、因為實物抵繳致遺產稅延遲劃解入庫，對公庫調度影響如何？

答：遺產稅之抵繳實物，從抵繳到變現劃入公庫，時間上不容易掌握以估列，如果突然一筆大額應納遺產稅用實物抵繳，一定會造成相當的資金缺口，影響歲出的支用。以本所而言，遺產稅是很不穩定的收入，且課得到稅的機會越來越少，資金調度的安排，本來就不敢把遺產稅納入考量。所以，迄至目前為止，尚不至於產生困擾。

貳、稅務行政人員

訪談紀錄 B1

時間：93.04.12 上午 9 時至 10 時 30 分

地點：受訪者辦公室

一、遺產稅應納稅額在 30 萬元以上，得申請以課徵標的物抵繳遺產稅看法如何？您認為有無必要調整抵繳的門檻？多少才適當？

答 民 41 年 9 月修正遺產稅法第 25 條始有實物抵繳之規定，62 年該條移列於新法第 30 條第 2 項，惟限定應納稅額 10 萬元以上始得抵繳，70 年 6 月修法時，將最低應納稅額限制提高至 30 萬元以上，迄今已逾 25 年，物價指數已調高，抵繳限額仍限於 30 萬元。依遺贈稅法令規定，為遺產課徵標的物，易於變價或保管之實物即可申請抵繳，致抵繳實物種類繁多；遺產課徵標的物流動性各不一樣，繼承人資力也不同，倘繼承人繼承的全部是不動產，本身又無現金可資繳納應納稅額，此時以其應納稅額未達抵繳門檻否准抵繳，顯然對其抵稅權益有所影響，且使遺產稅案件將無法順利結案。所以，有關抵繳門檻，實宜以遺產種類按比例准予抵繳。如此，可兼顧繼承人的抵稅權益，也間接便利地方財政部門較易取得分配之財源。

二、以應納稅額多少作為抵繳門檻，但並未考慮課徵標的物內容，例如大部分為不動產或有價證券作為規範門檻，請問意見如何？

答：現行稅法規定，祇要遺產稅應納稅額在 30 萬元以上，納稅人確有困難，……，並准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次繳。造成各式各樣的財產均得以抵繳稅款，種類繁雜且數量暴增，致過於浮濫現象。抵繳實物多為納稅人不願保留之財產，必然變價困難，縱使是易於變價之上市櫃股票，變賣股款亦遠不如抵繳稅款，難以變價之財產，僅徒增

管理費用。以國有財產局統計資料為例，累計至 90 年底止，抵繳實物金額超過一千億元，僅處分得款二百億餘元，尚有七成五左右變成「呆物」。之所以會有那麼多抵繳實物，實因該實物計入遺產課稅時，該實物僅增加適用稅率合計之稅額，而抵繳時，卻以該實物之未核稅價值全額抵繳應納稅額，造成稅基侵蝕的現象十分嚴重。但以實物抵繳遺產稅，確可紓解納稅人之困窘，亦可避免稽徵程序之久延不結。但在現行規定運作，增加公部門行政作業負擔至鉅，也影響課稅之公平性與政府財政收入，綜觀實物抵繳的利弊得失，全面廢除實物抵繳又有困難也不合理。因此有必要立法明文規定得用以抵繳遺產稅之遺產種類，否則應授權稽徵機關，對於用以抵繳之課徵標的，得限定以加計該課徵標的所增加之應納稅額，為該財產所得抵繳之範圍，以兼顧庫收。

三、請問公共設施保留地非屬遺產稅課徵標的，卻於遺贈稅法第 44 條特別規定公共設施保留地准予抵繳遺產稅，請問您的看法如何？未來是否應檢討修正。

答：目前遺產稅案件約一半辦理實物抵繳，其中就有四成是以公共設施保留地抵繳的，問題癥結在於納稅人囤積大量公設地，主要目的也非在於長期持有，是為了節稅而買進。因為公設地的遺產價值是以公告現值計算，買進時約為以公告現值的一至二成買入，抵繳時卻可以公告現值計算抵繳，由於低成本買入且對計算稅額又無影響（計入後減除），卻因計入遺產而可用公告現值十成的價值抵繳遺產稅，才會造成納稅人大量買進公設地作為抵繳遺贈稅之規劃後遺症，是透過修法以限制對於有租稅規劃嫌疑者，不許期以公設地抵繳遺贈稅。但是，是否為租稅規劃取得，舉證困難且難擋各方壓力，解決之道，仍以各級政府不要再任意製造公共設施保留地，

才能正本清源。

四、根據國稅局資料，申請以公共設施保留地實物抵繳遺產稅日漸增多，這種優惠措施是否合理公平？

答：遺產稅施行細則第 44 條規定，被繼承人遺產中依都市計畫法第 50 條之 1 免徵遺產稅之公共設施保留地，納稅義務人得以該項財產申請抵繳遺產稅之規定應是納稅義務人以公設地公告現值全額抵繳遺產稅之濫觴。而該細則第 43 條之 1 又規定，本法第 30 條第 2 項所稱課徵標的物，係指本法規定計入本次遺產總額……之遺產……。稅法既已規定公設地計入遺產總額之標的物也得以該項財產申請抵繳遺產稅，實難以防止納稅人以計入遺產之公設地申請抵繳遺產稅。由於公設地計入遺產總額後，於扣除項下依都市計畫法第 50 條之 1 可以全額扣除免徵遺產稅，等同該公設地對遺產稅額之增加或庫收並無貢獻，而以之全額扣抵其他遺產計算之應納遺產稅額，即有侵蝕稅基之情形。再者，公設地既未增加遺產稅負，卻又可以之全額扣抵遺產稅，相對於遺產為一般應稅土地者而言，其土地計入遺產後所增加之稅額（即相對稅收有幫助）雖僅同樣用其公告現值價額抵繳，兩者相比，站在政府立場，前者對遺產稅額無貢獻度，後者對遺產稅額有貢獻度，卻同樣可用其公告現值抵繳應納遺產稅額，即顯不公平合理。另外，土地一經政府劃設為公設地，導致土地價值減少，造成地主損失，致減低持有及使用意願，若不准其抵繳，卻也顯不公平合理。

五、政府對於公共設施保留地已給予多項租稅優惠，例地價稅、土地增值稅，請問是否有必要再給予免課遺產稅的優惠。

答：政府對公設地給予多項租稅優惠乃居於政府將地主土地劃設

為公設地後，地方政府籌足財源後才能徵收，為地方政府財政惡化日益嚴重，致劃定之公共設施保留地徵收遙遙無期。該公設地地主又有建築使用上之限制，導致公設地之地價下跌（雖然將來有可能以公共現值四成徵收但徵收卻無期），故未彌補地主損失，才給予多項租稅優惠。公設地之市價低於公告現值既為事實且係因政府造成，免課遺產稅之優惠自是合理，且僅屬「為德之卒」；惟既予免課遺產稅，則應修法禁止抵繳遺產稅才是根本解決遺產稅抵繳浮濫之道。況且以修法方式取消免課遺產稅優惠之困難度，恐怕比修法以其因免徵遺產稅而不得抵繳遺產稅來得高。

六、公共設施保留地市價遠低於公告現值，稅法規定准以公告現值抵繳遺產稅，請就租稅之公平、合理原則提出意見。

答：綜合本人上述 4、5 兩點之看法，為租稅之公平、合理，本人認為對其他非以公設地而被核課遺產稅之遺產而言，是不公平的，公設地市價既遠低於公告現值，且又免徵遺產稅，若欲准其抵繳，稽徵機關應查明其取得價格，最多也只能以其取得成本（實際買賣成本）抵繳，至於繼承取得者，亦應比照辦理。

七、以公共設施保留地申請抵繳遺產稅之案件，對於修法為先經鄉（鎮市）公所查明有必要徵收者，再准予受理抵繳，請問意見為何？

答：公設地抵繳遺產稅是遺贈稅法施行細則、都計法等之規定，惟公設地在政府劃設後卻往往延宕好幾年，甚至二、三十年都因地方政府無經費徵收，致讓劃設的公設地價值慘跌，因為地方政府無財力徵收，最後往往淪為抵繳遺產稅之標的。然公設地之抵繳遺產稅後，未必可成為近期欲開發之公共設

施土地，對地方政府而言，抵繳來的公設地對財政收入仍然無實際之貢獻，有時反而造成地方政府財政上排擠效果。因此，除非修改上述有關公設地抵繳遺產稅之法條或設定條件，否則納稅人欲以公設地申請抵繳遺產稅之案件，由於 80% 劃歸地方，應先經鄉鎮市公所查明有必要徵收者，再准以受理抵繳應是可行方向。

八、以公共設施保留地取得方式（繼承、買賣、嗣後劃設）、時間長短為不同估價方式意見如何？

答：公設地雖有繼承取得、買賣取得及土地嗣後經政府劃設為公設地三種方式，惟若依其取得方式再依其取得時間長短而作不同之估價時將會造成稽徵成本（鑑價困難）之增加，也增加稅務行政上複雜與困難，可能會為求公平合理，而造成更大的不便與不公平。例如，繼承取得，以繼承人而言，較無取得成本問題，然也不能認其因為繼承取得而認為其估價為零，仍應依第 10 條之規定核定其價值；買賣取得部分，依目前市面交易情況，其買賣價值大約為公告現值的一至三成；嗣後劃設，則可能由原高價（高於公告價）取得，一經劃設為公設地後，驟然降其價值至公告現值之二、三成有之，因此依取得方式、取得時間長短而作不同之估價方式，固然貼近實際價值，卻增加了公設地的複雜性。

九、透過租稅規劃蓄意購買公共設施保留地以消化現金、銀行存款之遺產稅案件，是否贊同以實質課稅原則核定遺產稅，如申請以公共設施保留地實物抵繳遺產稅有無加以限制必要？可採行方法？

答：都市計畫法規定公共設施保留地因繼承免徵遺產稅，遺贈稅法第 10 條有關遺產價值之計算，土地以公告土地現值或評定

標準價格為準、第 30 條有關抵繳規定及施行細則第 43 條之 1、第 44 條、第 46 條等，均是誘發繼承人與被繼承人生前蓄意規劃購買公共設施保留地來實物抵繳遺產稅之動機。而透過購買公設地所需資金則消化了遺產現金或銀行存款甚至透過舉借資金創造生前未償債務之方式來達到少納遺產稅之目的。因此，以實質課稅原則核定遺產稅是必要而合理的。吾人認為公共設施保留地既為免納遺產稅之標的，即有限制用以抵繳遺產稅之必要；至於以購買公共設施而消化遺產現金、銀行存款應是遺贈稅法第 10 條土地價值市價與實價之差異，除非將地價藉由漸進調增至接近市價使其減少價差誘因外，目前尚難遏止以現金轉化為不動產之自由處分財產行為。

訪談紀錄 B2

時間：93.04.16 上午 9 時至 10 時 30 分

地點：受訪者辦公室

一、遺產稅應納稅額在 30 萬元以上，得申請以課徵標的物抵繳遺產稅看法如何？您認為有無必要調整抵繳的門檻？多少才適當？

答：遺產之項目種類繁多，非僅現金，以課徵標的物抵繳遺產稅所設之限制，如現金顯有繳納困難或應納稅額在 30 萬元以上等，均限制了總遺產稅制對應課徵之遺產項目無從選擇權，同樣的遺產總額，各個案遺產項目絕非一樣，有人遺留的現金多，有人遺留的土地多，有人只遺留智慧財產。同樣的應納稅額，卻有不同的抵繳權力。對於採總遺產稅制計課稅捐，應納稅額在 30 萬元以上才得申請以課徵標的物抵繳遺產稅之限制是僅從徵課立場立法規範，已背離總遺產稅制計課之法意是不公平的。如立法允許抵繳即無限定門檻之必要。

二、以應納稅額多少作為抵繳門檻，但並未考慮課徵標的物內容，例如大部分為不動產或有價證券作為規範門檻，請問意見如何？

答：以應納稅額多少及課徵標的物作為規範門檻，應於採分遺產稅制配套規範，採總遺產稅制似不宜。

三、請問公共設施保留地非屬遺產稅課徵標的？卻於遺贈稅法第44條特別規定公共設施保留地准予抵繳遺產稅，請問您的看法如何？未來是否應檢討修正。

答：公共設施保留地因政府編定卻又因無財力徵收，影響人民使用權益甚鉅，為取得是類土地以捐贈、抵繳、不計入遺產總額等獎勵政策應有其正面意義。遺贈稅法第44條規定公共設施保留地准予抵繳遺產稅，除稅收面、財政面探討外亦應從土地政策面一併研意，捐贈、抵繳等是獎勵推動影響政策執行工具之一，未來要面對及檢討是如何防範假借利用此一抵繳方式規避稅負，而非僅檢討修正應納稅額多少及課徵標的物為規範門檻。

四、根據國稅局資料，申請以公共設施保留地實物抵繳遺產稅日漸增多，這種優惠措施是否合理公平？

答：此種優惠措施是否合理公平，除問題一之回答外，亦應分析利用此一抵繳方式規避稅負占此類公共設施保留地抵繳案件之比例多寡，有無檢討用心去防範此類案件及維護租稅公平等，此前提確立才能檢討是否合理公平。

五、政府對於公共設施保留地已給予多項租稅優惠，例地價稅、土地增值稅，請問是否有必要再給予免課遺產稅的優惠。

答：就土地政策面及財政徵收面的困難，稅捐的優惠仍是推動此項政策有效的工具之一。

六、公共設施保留地市價遠低於公告現值，稅法規定准以公告現值抵繳遺產稅，請就租稅之公平、合理原則提出意見。

答：公共設施保留地市價遠低於公告現值主因應系政府編定卻又因無財力徵收，地主無法作非編定用途之使用，致市價遠低於公告現值，稅法規定准以公告現值抵繳，其政策面之合理性於問題三之ANS已有述及，租稅面之公平、合理性於問題四也有述及，況財政部都有防範補救措施，最具體的即於九十二年六月三日以台財稅字第○九二○四五二四六四號令，自九十三年一月一日起對於個人以購入土地捐贈應檢附購入該捐贈土地之買賣契約書及付款證明，或其他足資證明文件。並請各區國稅局調查蒐集轄內土地交易價格之相關資訊作為擬定捐贈土地列舉扣除金額認定標準之參考。惟此種作法除於租稅之公平、合理性外尚有諸多正反面向待慎思。

七、以公共設施保留地申請抵繳遺產稅之案件，對於修法為先經鄉（鎮市）公所查明有必要徵收者，再准予受理抵繳，請問意見為何？

答：是類土地如需先經查明有必要徵收者再准予抵繳，則已無「保留」之必要，實務上對編定之公共設施保留地應有更積極明確之處理程序，如無必要徵收，亦無「保留」之意義，並非探究需先經公所查明有必要徵收再准予受理抵繳，如此始有保障人民權益作為。

八、以公共設施保留地取得方式（繼承、買賣、嗣後劃設）、時間長短為不同估價方式意見如何？

答：如能排除並防範以此不正當方法規避稅負作租稅規劃，則此不同估價方式不失為一客觀計價方式。

九、透過租稅規劃蓄意購買公共設施保留地以消化現金、銀行存款之遺產稅案件，是否贊同以實質課稅原則核定遺產稅，如申請以公共設施保留地實物抵繳遺產稅有無加以限制必要？可採行方法？

答：公告現值是政府在課徵土地增值稅與遺產及贈與稅時所規定的估價標準，但以公共設施保留地捐贈列舉扣除之案件，其估價標準在所得稅法並未明文規定，鑑於所得稅法是採取實際所得的「實質課稅原則」，不像土地增值稅採取以公告現值為計算基礎的「形式的表見課稅原則」。因此，在所得稅法律無明文規定下，按照實際交易價格(亦即所謂公平市價，Fair Market Value)作為捐贈繼承道路等公共設施用地估價基準，亦具有正當性與合理性，而且也符合所得稅法第十四條第二項規定「以當地時價」計算所得的實質所

訪談紀錄 B3

時間：93.04.04 上午 9 時 30 分至 10 時

地點：受訪者辦公室

一、遺產稅應納稅額在 30 萬元以上，得申請以課徵標的物抵繳遺產稅看法如何？您認為有無必要調整抵繳的門檻？多少才適當？

答：以實物申請抵繳對於被繼承人所遺非現金以外財之繼承人，可以減輕繳納現金之負擔，同時可以順利取得財產，就稽徵實務而言，繼承人無力繳納現金時，亦可達徵起目的。現行規定之 30 萬元實施多年，從未配合社會變遷及物價通膨調

增，已不合時宜，建議應可調整。所以建議應視繼承人經濟能力，如近 3 年平均年所得合計之特定比例金額以上始得申請抵繳。

二：以應納稅額多少作為抵繳門檻，但並未考慮課徵標的物內容，例如大部分為不動產或有價證券作為規範門檻，請問意見如何？

答：實物抵繳內容應明文規定抵繳順序，以減少繼承人取巧規劃。

三、請問公共設施保留地非屬遺產稅課徵標的，卻於遺贈稅法第 44 條特別規定公共設施保留地准予抵繳遺產稅，請問您的看法如何？未來是否應檢討修正。

答：公設抵繳立法意旨在減輕用地機關支付補償費及促進土地發展使用，基於社會政策考量，應准予抵繳；惟應有條件下之修正，如被繼承人取得公共設施保留地之時點及成本。

四、根據國稅局資料，申請以公共設施保留地實物抵繳遺產稅日漸增多，這種優惠措施是否合理公平？

答：納稅人曲解公共設施保留地抵繳用意，濫用外觀法律形式，已偏離租稅公平原則。

五、政府對於公共設施保留地已給予多項租稅優惠，例地價稅、土地增值稅，請問是否有必要再給予免課遺產稅的優惠。

答：公設租稅優惠係補償所有權人失去土地自行開發之價值，惟目前政府都市計畫開發建設均遲滯不前，土地縱使編定為預留公共使用之公設，經過多年仍未開發，造成現成編定公設之土地市價僅公告現值 2 成，始有取巧規畫空間，如政府近期不會開發之土地應回歸原用地使用別，取消租稅優惠。

六、公共設施保留地市價遠低於公告現值，稅法規定准以公告現值抵繳遺產稅，請就租稅之公平、合理原則提出意見。

答：如前所述，應加速都市計畫土地開發，以市場機制改善目前不合理，才是根本之道。

七、以公共設施保留地申請抵繳遺產稅之案件，對於修法為先經鄉（鎮市）公所查明有必要徵收者，再准予受理抵繳，請問意見為何？

答：贊同此種方式。目前各級政府機關經費短缺，遺產稅稅收按財政收支劃分法歸為鄉鎮市公所，為考量財政問題下，應以現金收入為最好運用，若以尚無開發徵收計畫之公共設施保留地抵繳，鄉鎮市公所恐無法收到具體歲入，故以必要徵收之土地准以抵繳之限制，可減少取巧規劃，惟其稅課及抵繳價值應適度給予補償，例如，按都市計畫法第 49 條第 1 項加成。

八、以公共設施保留地取得方式（繼承、買賣、嗣後劃設）、時間長短為不同估價方式意見如何？

答：按時間長短估價在稽徵實務上恐不易達成，且公共設施保留地缺乏流動性，時價的認定不易，且課徵的價值須以明文規定，相同標的如有不同價值，似乎違反公平原則，如以取得方式限制抵繳適用範圍，對稅務人員執行上較無負擔。

九、透過租稅規劃蓄意購買公共設施保留地以消化現金、銀行存款之遺產稅案件，是否贊同以實質課稅原則核定遺產稅，如申請以公共設施保留地實物抵繳遺產稅有無加以限制必要？可採行方法？

答：贊同實質課稅之精神，惟需投入更多稽徵人力成本且無法於

稅法逐一表列限制，故應全面檢討遺產稅制度，應以「租稅法定主義」為前題，不宜以行政命令方式加以限制。

訪談紀錄 B4

時間：93.04.04 上午 10 時 10 分至 11 時 30 分

地點：受訪者辦公室

一、遺產稅應納稅額在 30 萬元以上，得申請以課徵標的物抵繳遺產稅看法如何？您認為有無必要調整抵繳的門檻？多少才適當？

答：以應納稅額 30 萬元為抵繳門檻，已有 20 餘年未調整，實應考量物價上漲因素暨歷年來抵繳之實物無法變現的原因，與予調高抵繳門檻，如此可減少實物抵繳的案件，以減少目前因抵繳之實物種類繁多，且不亦變價產生之困擾與行政成本之增加。

二、以應納稅額多少作為抵繳門檻，但並未考慮課徵標的物內容，例如大部分為不動產或有價證券作為規範門檻，請問意見如何？

答：目前稅法規定，祇要屬課徵標的、易於變價或保管即可抵繳，故抵繳的標的種類繁多，市場價格變動亦大且不容易規範。如以抵繳標的物訂定不同抵繳門檻，實物上恐有困難且有失公平。

三、請問公共設施保留地非屬遺產稅課徵標的，卻於遺贈稅法第 44 條特別規定公共設施保留地准予抵繳遺產稅，請問您的看法如何？未來是否應檢討修正。

答：無論是公共設施保留地免徵遺產稅，或可抵繳遺產稅，其實

多是政府為補償公共設施保留地所有權人其土地被限制使用及價值低落等之損失，是政府以租稅政策來遂行其他目的的政策。但目前實務上，很多公共設施保留地需地機關並不急著徵收，形成以不立即需要的土地交換國庫得收取的現金，國庫再以現金徵收即刻要用之土地的情形，對財政困難之地方政府更是雪上加霜，中央應該在以租稅政策執行其他政策目的時，更應兼顧其他衍生的問題，何況現在公設地免徵遺產稅又准予抵繳應納遺產稅，已被有錢人當作租稅規劃利器，更應即刻研訂辦法防杜，以利庫收。

四、根據國稅局資料，申請以公共設施保留地實物抵繳遺產稅日漸增多，這種優惠措施是否合理公平？

答：如前所述，本來政府是以租稅優惠政策來執行有關公共設施保留地之土地政策，是政府的美意，可是現今卻演變成有心人士租稅規劃工具，以取巧規避減少繳稅，把他的租稅負擔轉價讓社會大眾分擔，違反租稅公平原則。

五、政府對於公共設施保留地已給予多項租稅優惠，例地價稅、土地增值稅，請問是否有必要再給予免課遺產稅的優惠。

答：政府既已經給予公共設施保留地地主免地價稅、土地增值稅的優惠，且徵收時又給予加成補償及免所得稅之優惠，這些優惠是由一般社會大眾共同承擔。考量現今的時空背景，再給予免徵遺產稅的優惠，對一般社會大眾反而不公平，況現在已被操作成租稅規劃的工具，所以，應可修法取消免徵遺產稅之優惠。

六、公共設施保留地市價遠低於公告現值，稅法規定准以公告現值抵繳遺產稅，請就租稅之公平、合理原則提出意見。

答：其實政府准以公共設施保留地之公告現值計算抵繳之價值，應是比照一般土地遺產及土地增值稅計算之標準，以公告現值為估價標準。另外當然是很多原因造成公共設施保留地價低落，但主要原因應是政府徵收遙遙無期，又被限制使用用途，不具市場流通性所致。如果納稅人是取得土地後被劃設為公共設施保留地，拿出來抵繳遺產稅尚無公平與否問題，問題在於公共設施保留地已是租稅規劃工具，納稅人以較低價格自市場搜購公設地後再以公告現值據以抵繳遺產稅，當然不合理，應予防杜，故正本清源做法，政府應積極加速都市計畫土地開發，如無必要限制者，歸還原用地別，才是根本解決知道。

七、以公共設施保留地申請抵繳遺產稅之案件，對於修法為先經鄉（鎮市）公所查明有必要徵收者，再准予受理抵繳，請問意見為何？

答：依照財劃法規定，遺產稅 80% 給鄉鎮公所，無論是以現金繳納遺產稅或實物抵繳，都關係鄉鎮財政公庫的榮枯與調度；而公共設施保留地很多是「道」地目的土地，由鄉鎮市公所徵收。假使公所遲不徵收，確實對擁有非屬本鄉鎮之公所財政影響很大，所以，如果先經鄉鎮公所查明有必要徵收時再准予抵繳，將很有利於庫收，較符合實際。

八、以公共設施保留地取得方式（繼承、買賣、嗣後劃設）、時間長短為不同估價方式意見如何？

答：目前所得稅，以公共設施保留地捐贈列舉扣除額之減除，自 93 年起改按實際買賣成交價格計算捐贈扣除，其主要也是防杜納稅人以較低市價買入公設地，卻以公告現值准以捐贈扣除之不合理現象。既然遺產稅也有納稅人以自市場搜購公設地再憑以抵繳遺產稅，同樣也是不合理，對一般社會大眾

而言更是不公平；所以，建議修法應把納稅人取得之公設地，區分其取得原因，例如，買賣取得者，比照所得稅以實際買賣價格准以抵繳，若為繼承案件，已享受一次免徵的租稅優惠，不應再准以繳，如果是被繼承人取得期間內被劃設為公設地，即依照現行遺產稅法規定，准以公告現值抵繳

九、透過租稅規劃蓄意購買公共設施保留地以消化現金、銀行存款之遺產稅案件，是否贊同以實質課稅原則核定遺產稅，如申請以公共設施保留地實物抵繳遺產稅有無加以限制必要？可採行方法？

答：現在遺產稅較為人所詬病稅捐逃漏方式之一就是本來應課遺產稅的現金、銀行存款轉換成免徵遺產稅的公共設施保留地，然後再申請抵繳，享有雙重優惠，實際案例還有以不動產抵押向銀行借款再從遺產總額減除的情形。大法官會議已有解釋按實質課稅原則課稅並無違誤不合，所以，對於租稅規劃明顯案件，贊同按實質課稅原則課徵遺產稅；以公設地抵繳時，仍應分析其取得原因、時間以為是否准繳及抵繳金額。

參考書目

壹、中文部分

一、書籍

- 于秋姑，《遺產及贈與稅法》。臺北：華泰，民 92。
- 王建煊，《租稅法概要》。臺北：文笙，民 83。
- _____，《租稅法》。臺北：文笙，民 91。
- 李允傑與丘昌泰，《政策執行與評估》。臺北：元照，民 92。
- 李金桐，《財政學—增訂版》。臺北：五南，民 80。
- 李鴻毅，《土地法論》。臺北：三民，民 78。
- 林華德，《財政理論與政策》。臺北：東華，民 77。
- 林華德、李顯風與徐仁輝，《財務行政》。臺北：國立空中大學，民 88。
- 林錫俊，《地方財政管理—理論與實務》。臺北：復文，民 89。
- _____，《地方財政管理》。台北：復文，民 89。
- 林鍾沂，《行政學》，臺北：三民，民 92。
- 高美英譯，Harris M. Cooper 著，《研究文獻之回顧與整理。》臺北：弘智文化，民 88。
- 財政部，《稅法輯要》。臺北：震大，民 94。
- _____，《稅捐稽徵法令彙編》。臺南：立誠，民 92。
- 陳 敏譯，《德國租稅法通則》。臺北：財政部財稅人員訓練所，民 74。
- 陳向明，《社會科學質的研究》，臺北：五南，民 94。
- 陳合發，《遺產及贈與稅之研究—兼論海峽兩岸遺產及贈與稅制度之比較》。臺北：台灣稅制會，民 95。
- 陳清秀，《租稅總論》。臺北：翰蘆，民 90。

- 黃士洲，《稅務訴訟的舉證責任》。臺北：自行出版，民 91。
- 葛克昌，《行政程序與納稅人基本權》。臺北：翰蘆，民 91。
- _____，《稅法基本問題》。臺北：元照，民 86。
- _____，《稅法基本問題—財政憲法篇》。臺北：月旦，民 85。
- 張則堯，《財政學原理》。臺北：中國經濟月刊，民 77。
- 董旭英、黃儀娟，Daavid W. Steward 著，《次級資料研究法》。臺北：弘智文化，民 89。
- 蔡宗義譯，金子宏著，《租稅法》。台北：財稅人員訓練所，民 74。
- 劉永憲，《財政學原理》。臺北：文笙，民 76。
- 劉其昌，《財政學》。台北：五南，民 84。
- 錢學陶，《都市計畫學導論》。台北：茂榮，民 70。
- 簡松棋，《遺產稅及贈與稅節稅規劃—理論與實務》。臺北：宏典，民 94。

二、期刊

- 仇桂美，〈財政收支劃分法對地方財政之影響〉，《立法院院聞》，民 90.4，頁 48-62。
- 丘昌泰，〈從公共政策過程的「中心論」到「邊陲論」：修憲後地方政府角色的變遷與調整〉，《空大行政學報》，民 88.6，頁 1-26。
- 江敏雄，〈現行遺產稅課徵問題淺論〉，《中國稅務旬刊》，第 1574 期，民 85.6，頁 7-9。
- 朱澤民，〈當前地方稅收畫分之檢討與改進〉，《政策月刊》，民 87.1，頁 2-5。
- _____，〈當前地方稅制之檢討與改進方向探討〉，《財稅研究》，第 26 卷，第 26 期，民 83.7，頁 28-51。
- 何志欽、林惠玲，〈遺產及贈與稅之檢討〉，行政院財政改革委員

- 會委託研究，民 91、頁 1-113。
- 李泰興，〈台灣省各縣市財政狀況分析與探討〉，《主計月報》第 540 期，民 89.12，頁 56-69。
- 李顯峰、朱澤民，〈中央統籌分配稅款分配制度改進之研究〉，《財政部國庫署》，民 91，頁 44-47。
- 李顯峰、陳儷文，〈台灣地方財政不均與區域發展之研究〉，《財稅研究》，第 33 期，民 90.1，頁 47-104。
- 吳英世，〈都市計畫法第五十條之一規定之公平性探討〉，《實用稅務》，第 334 期，民 91.10，頁 18-21。
- 吳英世、盧惠瑛與陳思元，〈遺產及贈與稅之研究〉，《財政部賦稅署研究發展專題報告》，民 86，頁 12。
- 周玉津，〈實物抵繳遺產稅似開倒車〉，《中國稅務旬刊》，第 1599 期，民 84.1，頁 20。
- 林全，〈政府財政與效率－落實地方財政制度〉，《新世紀智庫論壇》，民 89.6，頁 58-59。
- _____，〈健全中央與地方財政關係〉，《財政平衡與財政改革－台灣經驗之評價》，民 88，頁 383。
- 林振山，〈也談遺產稅之實物抵繳〉，《實用月刊》，第 339 期，民 92.3，頁 53-58。
- 林健次、蔡吉源，〈地方財政自我負責機制與財政收支劃分法〉，《政大公共行政學報》，第 9 期，民 92.12，頁 1-33。
- 徐仁輝，〈地方政府支出預算決策的參考〉，《政大公共行政學報》，第 5 期，民 90.1，頁 1-170。
- _____，〈省虛級化後的財政收支劃分法〉，《國家政策》，第 174 期，民 86，頁 11-13。
- 陳昭華，〈論租稅優惠制度及其在憲法原則之限制〉，《輔仁學誌：法管理學院之部》，第 30 期，民 89，頁 99-134。
- 陳 敏，〈以實物抵繳遺產稅之研究〉，《憲政時代》，第 29 卷，第

3 期，民 93.1，頁 311-334。

陳愛娥，〈公共設施保留地的指定與財產權保障〉，《台灣本土法學雜誌》，第 10 期，民 89.5，頁 107-112。

許富雄，〈論租稅公平原則之探討—兼論證所稅與證交稅之課徵問題〉，《證交資料》，第 446 期，民 88.6，頁 1-13。

曾巨威，〈稅制改革應從縮減稅基侵蝕開始〉，《國策評論》，民 91.7，頁 1-2。

_____，〈稅基侵蝕嚴重乃是我國稅制的致命傷〉，《國政評論》，民 91.6，頁 1-3。

張四明，〈租稅優惠的政治特性：以取消軍教免稅的改革為例〉，《財稅研究》，第 34 卷，第 3 期，民 91.5，頁 168-186。

張其祿，〈我國地方政府財政地位之經驗研究〉，《政大公共行政學報》，第 8 期，頁 99-122。

張秀蓮，〈各級政府財政收支、財政赤字與未來展望〉，《國策專刊》，民 87.12，頁 2-4。

翁興利，〈台灣地區財政收支問題之探討〉，《地方政府與政治—精省後之財政自主與地方分權》，臺北：商鼎，民 88。

葉嘉楠，〈財劃法修正與地方財政的未來〉，《中國行政評論》，第 12 卷，第 4 期，民 92.9，頁 209。

趙永茂，〈縣市長選舉對未來中央地方關係的衝擊〉，《國政研究報告》，民 90.12，頁 70-74。

趙揚清，〈地方財政問題及中央統籌分配稅款之分配〉，《國家政策論壇》，民 91.1，頁 76-80。

趙揚清、黃怡靜，〈穩健財政有待改進稅制〉，《國家政策論壇》，民 91.10，頁 18-26。

劉彩卿、朱澤民、陳欽賢與黃瑞春，〈鄉鎮市補助款分配之實證研究〉，《財稅研究》，第 35 卷，第 4 期，民 92.7，頁 1-15。

劉彩卿、陳欽賢，〈「財政收支劃分法」對鄉（鎮、市）層級地方

政府財政之影響》，《經社法制論叢》，第 27 期，民 90.1，頁 135-157。

魯炳炎，〈中央與地方財政法制關係－立法委員觀點之分析〉，《行政暨政策學報》，第 36 期，民 92.6，頁 119-154。

_____，〈中央與地方財政關係－我國地方政府觀點之分析〉，《經社法制論叢》第 31 期，民 92.1，頁 159-185。

蘇彩足，〈論地方財政之透明化〉，《中國地方自治》，民 91.7，頁 25-31。

三、論文

王禮賢，〈抵稅土地之研究－臺灣南部八縣市之實證研究〉，碩士論文，義守大學管理科學所，民 90。

李傑松，〈鄉鎮市財政困境與改善策略之研究〉，碩士論文，義守大學管理研究所，民 93。

李鎮光，〈以公平補償原則探討發展權移轉取得公共設施保留地之研究〉，碩士論文，政治大學地政學系所，民 89。

吳秋菊，〈地方財政困境之研究〉，碩士論文，中正大學政治研究所，民 93。

林彰銘，〈公共設施用地合理徵收價格之探究－以彰化縣二林鎮為例〉，碩士論文，文化大學建築及都市計畫所，民 90。

林慶田，〈我國遺產及贈與稅徵課之探討〉，碩士論文，中原大學會計研究所，民 90。

陶蕙如，〈運用公共設施保留地作遺產稅租稅規劃之研究〉，碩士論文，彰化師大會計企管所，民 95。

黃秀容，〈現行土地徵收補償方式與公平原則之研究〉，碩士論文，逢甲大學都市計畫研究所，民 80。

曹爾利，〈桃園縣公共設施保留地取得作為之研究〉，碩士論文，

元智大學地政學系所，民 93。

張思敬，〈公共設施保留地免徵及抵繳遺產及贈與稅問題之研究〉，碩士論文，元智大學管理研究所，民 93。

楊明諭，〈鄉鎮市課徵地方稅政治可行性之研究〉，碩士論文，臺灣大學政治研究所，民 93。

詹 貌，〈地方財政的困境與因應之道—以苗栗縣為例〉，碩士論文，中華大學經營管理所，民 94。

蔡奉典，〈以實物抵繳稅款制度之研究〉，碩士論文，中正大學法研所，民 93。

蔡建隆，〈公共設施保留地節稅策略之研究〉，碩士論文，靜宜大學會研所，民 92。

劉士昇，〈推計課稅規範基礎之研究—以釋字第二一八號解釋為中心〉，碩士論文，中原大學財經法學系，民 89。

劉美雪，〈從財產觀點探討公共設施保留地制度之執行〉，碩士論文，政治大學地政學系所，民 92。

鍾祥琦，〈地方財政收支的政治經濟分析—以臺中縣石岡鄉為例〉，碩士論文，東海大學公共事務研究所，民 91。

鍾鳳娥，〈以公共設施保留地及未上市櫃股票抵繳遺產及贈與稅問題之研究〉，碩士論文，淡江大學會計學系所，民 92。

四、網路

內政部營建署，〈臺閩地區統計年報〉。

http://w3.cpami.gov.tw/statisty/94/94_hm/hm_year9402.htm，民 96.2.11。

內政部營建署，〈都市計畫概況統計分析〉。

http://www.cpami.gov.tw/pws/pws1_qq5.php，民 96.2.11。

臺中縣政府，〈臺中縣統計要攬〉。

<http://accgov.com.tw/統計要覽/94/06/94-06-11.XLS>，民

95.3.23。

審計部，〈93 年度直轄市及縣市地方決算審核綜合報告〉。

<http://www.audit.gov.tw/Public/Doc/162/20070118094755055b>

[Dli.pdf](#)，民 95.7.10。

五、政府出版品

大法官釋字第 516 號解釋

內政部公報，〈關於都市計畫法所稱公共設施保留地〉第 4 卷，第 1 期，頁 139-171。

立法院公報，第 83 卷，第 83 期，頁 166。

六、報紙及其他

王信人，〈公設地抵稅千億，國產局頭痛〉，《工商時報》，民 94.3.8，版 2。

中國時報文教基金會「稅制改革的公與義」研討會，民 92.9。

行政院財政改革委員會各項研究計畫建議彙整表，民 91，頁 3。

東森電子新聞報，

http://traffic.tyc.edu.tw/eroad/sense/sense_05_6.htm，民 95.7.10。

林杰兒、陳美珍，〈公設地抵繳遺產稅 研議修法取消〉，《經濟日報》，民 93.4.9，版 A3。

貳、西文部分

(I) Books

Bland, L. R., *Financing city Government in texas: A revenue manual for city officials*. Texas: Municipal League, 1986.

Hicks, U. K., *Public Finance*. James Nisbet and Company Limited, the Cambridge University Press, 1958.

Musgrave, R. A. and P. B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Prature*. NY:Mcgraultill Books, 1984.

Oates, W. E., *Fiscal Federalism*. NY : Harcourt Brace Jovanovich, 1972.

(II) Periodicals

Korean Taxation Ministry of Finance & Economy Korea, 2002, pp.113-117.

U.S Master Tax Guide , 2002, p.713.

Pobbers Gerechtigkei als rechtsprinzip, 1980, p.165.