

民商法论丛

CIVIL AND COMMERCIAL
LAW REVIEW VOL. 61

◆ 梁慧星 / 主编

本卷要目

遗产税

【姜孟亚】

遗产税的理论与实践

美国家庭法一百年

【凯瑟琳·肖·斯派特 著 张学军 译】

最近一百年的家庭法：法律从婚姻规制领域不可思议的退出

专题研究

【王伟伟】

论优先购买权的行使条件

【王金根】

论信用证修改

【孟秀梅 张晏瑜】

海峡两岸专利权保护合作机制研究

【瞿灵敏】

投保违反告知义务的构成要件和法律后果之反思与重构

【潘诗韵】

互联网保险合同法律问题探讨

【袁 震】

秦汉以来中国古代土地物权制度发展演进研究

教学法

【熊 浩】

非诉讼纠纷解决 (ADR) 案例教学的外在与内在视域

判解研究

【潘 俊】

起诉之于诉讼时效法律效果的规范构造

【杨文明】

《反垄断法》第17条中的正当理由类型研究

【孙瑞玺】

论用人单位招用在职劳动者承担连带责任制度之存废

【吴飞飞】

“涉章纠纷”司法裁判中的解释论起点多元化现象研究

体育法

【宋雅馨】

论“一事不再罚原则”在兴奋剂处罚中的适用

非洲法

【张小虎】

1948年《埃及民法典》：冲突与融合的二重奏

【斯蒂芬·布拉班特、约翰·奥吉威、保罗·豪吉斯 著 朱伟东 罗心甜 译】

非洲争议解决

国际私法

【尚 毅】

论非国家法作为准据法在国际商事合同中的适用

【纪林繁】

论限制豁免主义导向下商业交易的内涵及判断标准

域外法

【李 宁】

从“大陆”走向“混合”的路易斯安那民法典

【林少伟】

英国公司法现代化进程及其评析

【金 印】

《瑞士债法2020》及其对我国民法典编纂的启示

【谢 潇】

反叛体系的“普罗米修斯”：日本借地权法概念构造论

硕士学位论文

【徐建刚】

违约中可得利益之计算



第61卷

民商法论丛

CIVIL AND COMMERCIAL
LAW REVIEW VOL. 61

■ 梁慧星 / 主编

本卷各篇文章中的观点并不必然反映主编及出版社的立场。
任何以转载、重印、翻译等形式复制本卷所载的文章均须事先
获得主编和法律出版社的书面许可。

中文社会科学引文索引 (CSSCI) 来源集刊



法律出版社
LAW PRESS CHINA

图书在版编目(CIP)数据

民商法论丛. 第61卷 / 梁慧星主编. —北京: 法律出版社, 2016. 6

ISBN 978 - 7 - 5118 - 9358 - 1

I. ①民… II. ①梁… III. ①民法—研究—文集②商
法—研究—文集 IV. ①D913.04 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 075789 号

民商法论丛(第61卷)

梁慧星 主编

责任编辑 李峰云

装帧设计 李 瞻

© 法律出版社·中国

开本 A5

印张 23.375 字数 690千

版本 2016年6月第1版

印次 2016年6月第1次印刷

出版 法律出版社

编辑统筹 学术·对外出版分社

总发行 中国法律图书有限公司

经销 新华书店

印刷 北京京华虎彩印刷有限公司

责任印制 陶 松

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

西安分公司/029-85388843

重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636

北京分公司/010-62534456

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5118 - 9358 - 1

定价:78.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

目 录

【遗产税】

遗产税的理论与实践 姜孟亚(1)

【美国家庭法一百年】

最近一百年的家庭法:法律从婚姻规制领域不可思议的

退出 凯瑟琳·肖·斯派特 著 张学军 译(15)

【专题研究】

论优先购买权的行使条件

——以要约模式与合同模式的比较为重心 王伟伟(81)

论信用证修改 王金根 陈守仁(100)

海峡两岸专利权保护合作机制研究 孟秀梅 张晏瑜(125)

投保方违反告知义务的构成要件和法律后果之反思与

重构

——兼论《保险法》第 16 条之漏洞填补 瞿灵敏(157)

互联网保险合同法律问题探讨 潘诗韵(184)

秦汉以来中国古代土地物权制度发展演进研究

——中国古代土地物权传统的分析与解读 袁 震(197)

【教学法】

非诉讼纠纷解决(ADR)案例教学的外在与内在视域

——法律职业经验生成的知识发生学 熊 浩(232)

【判解研究】

起诉之于诉讼时效法律效果的规范构造

——我国民法典诉讼时效立法选择考量 潘 俊(263)

《反垄断法》第17条中的正当理由类型研究…… 杨文明(285)

论用人单位招用在职劳动者承担连带责任制度之存废

…… 孙瑞玺(301)

“涉章纠纷”司法裁判中的解释论起点多元化现象研究

…… 吴飞飞(316)

【体育法】

论“一事不再罚原则”在兴奋剂处罚中的适用

——以国际体育仲裁院判例为视角…… 宋雅馨(331)

【非洲法】

1948年《埃及民法典》:冲突与融合的二重奏…… 张小虎(373)

非洲争议解决

…… 斯蒂芬·布拉班特 约翰·奥吉威 保罗·豪吉斯 著

朱伟东 罗心甜 译(393)

【国际私法】

论非国家法作为准据法在国际商事合同中的适用

…… 尚毅(407)

论限制豁免主义导向下商业交易的内涵及判断标准

…… 纪林繁(423)

【域外法】

新西兰意外补偿制度研究…… 罗奇芳(449)

从“大陆”走向“混合”的路易斯安那民法典…… 李 宁(514)

英国公司法现代化进程及其评析…… 林少伟(570)

《瑞士债法2020》及其对我国民法典编纂的启示

…… 金 印(595)

家庭成员和其他关系亲密者在无行为能力患者之医疗

决定中的角色

——葡萄牙的路径…… 安德烈·佩雷拉 著 周奥杰 译(620)

回顾与展望六十年来韩国民法学的发展

…… 梁彰洙 著 崔吉子 译(630)

反叛体系的“普罗米修斯”:日本借地权法概念构造论	谢 潇(645)
-----------------------------------	----------

【硕士学位论文】

违约中可得利益之计算	徐建刚(681)
------------------	----------

遗产税

遗产税的理论与实践*

姜孟亚

目 次

- 一、遗产税的理论依据
- 二、遗产税的目标
- 三、遗产税的主要争议
- 四、遗产税的实践
- 五、遗产税的替代措施
- 六、结论

人们普遍认为开征遗产税能调节收入分配,缩小贫富差距,体现社会公平。但自 20 世纪 70 年代以来,很多研究显示主要发达国家的遗产税制存在种种弊端,不仅损害了经济效率,也未能实现人们所预期的社会公平。随着世界各国减少税种、简化税制潮流的兴起,遗产税的征收受到越来越多的质疑,加拿大、澳大利亚、意大利等国已陆续取消了遗产税。遗产税的改革正受到世界各国的广泛关注。

遗产税可以采取遗产税(an estate tax)的形式,也可采取继承税(an inheritance tax)的形式。前者性质上为财产税,它对遗产整体征税;后者本质上为利得税(取得税)^①。其则对每一个受益人实际取得

* 本文系江苏省社科基金规划课题“税收之债研究(13FXD020)”的阶段性成果。

① 葛克昌:《税法基本问题》(财政宪法篇),北京大学出版社 2004 年版,第 140 页。

的份额征税,税率一般根据受益人和被继承人之间的亲疏关系而有高低不同。实践中,两者的区别很模糊。遗产税一般对配偶继承的部分规定有免税额,对子女或者孤儿继承的部分通常适用低税率。^②当我们运用累进税率时,这两种方法则不一样。在征收遗产税情况下,与立遗嘱人的全部遗产和财富有关;而在征收继承税情况下的累进税,则与特定继承人所接受的份额有关,由此导致了两种税及其目标之间的重要差别。^③为了表述的方便,本文统称为遗产税。

一、遗产税的理论依据

遗产税的课征是基于遗产继承关系。那么,遗产继承的合理性与合法性如何呢?

遗产继承首先是基于私有制的存在。在原始社会氏族制度下,生产资料氏族公有,人们共同劳动,共同生活,不存在财产私有现象,也就不存在遗产继承问题。到原始社会后期,随着社会大分工的出现,生产力水平有了提高,一个人除了能养活自己,还能提供剩余产品,部落战争的胜利者不再杀死战俘,而是把他们变为奴隶。随着阶级的出现,为保护和巩固特定人(阶级)对特定财产(土地、牲畜、剩余产品、奴隶)的占有的私有制也产生了。历史经过了几千年的沧桑巨变,但财产私有制本身没有怎么变,只是财产私有主体“风水轮流转”,从奴隶主、封建地主转到近代的资本家乃至普通百姓。而他们的财产私有多以家庭为单位出现和存续,集中表现在遗产继承上。财产继承的链条延续着一代代生生不息的命脉。遗产继承之所以首先在家庭成员间进行,是因为家庭和个人承担着人类自身的繁衍任务。

关于遗产继承的合法性,则是毋庸置疑的。世界各国都把遗产继承作为确认并保护私有财产神圣不可侵犯的一个实证典范。我国1982年《宪法》第13条规定:“国家保护公民的合法的收入、储蓄、房屋

^② [美]维克多·瑟仁伊:《比较税法》,丁一译,北京大学出版社2006年版,第335页。

^③ [美]理查德·A. 马斯格雷夫、佩吉·B. 马斯格雷夫:《财政理论与实践》,邓子基、邓力平译,中国财政经济出版社2003年版,第456页。

和其他合法财产的所有权。国家依照法律规定保护公民的私有财产的继承权。”我国《民法通则》第76条规定：“公民依法享有财产继承权。”我国《继承法》则对我国公民的遗产继承作出了详细规定。所有这些规定都是我国遗产继承合法性的法律依据。^④

开征遗产税的理论依据主要有权利说、没收遗产说、追税说、均富说、享益说、课税能力说等。^⑤现代各国开征遗产税多以均富说、权利说和能力说为依据。^⑥

(一)权利说。此说认为,遗产发生继承关系,缘由是遗产人与继承人之间的血缘或其他情谊关系。从经济角度来看,继承人所得的遗产是一种不劳而得,对彼此情谊疏淡者更是意外之财。国家允许私人间的遗产继承,即国家授予私人以财产继承的权利,国家既然授予私人以继承的权利,自然亦有课征和处理遗产的权利。

(二)均富说。为学者穆尔所主张。认为国家应行使课税权,以平均财富分配,防止财富集中于少数个人手中。而且,凡个人所获财富过多,有集中于少数人手中之倾向时,应采用多税课征,以促进社会资产平均分配。

尽管遗产税在收入上的重要性不大,却是一个重要的社会政策工具。由于通过遗赠转移财富是财富持有走向集中化的主要因素之一,遗产税是限制财富分配的合适工具。而且它们还是表达社会对遗产权利转移态度的有效工具。不同类型的遗产税服务于不同的目标,其选择牵涉到重要的政策问题。^⑦

(三)课税能力说。此说为塞里格曼所倡导。他认为,应以负担能

④ 陈岳琴、谌生文:《关于遗产税立法的若干问题》,载《法学家》2001年第3期,第69页。

⑤ 近年来,有学者提出了“技术价值论”和“社会资源垄断论”两种新的遗产税征税依据。参见王文龙、金丽馥:《遗产税:“劫富济贫”还是“替天行道”》,载《社会科学战线》2005年第3期,第77页;张永忠:《遗产税的法理依据新论》,载《兰州商学院学报》2011年第6期,第61页。

⑥ 蒋晓惠:《财产税制国际比较》,中国财政经济出版社1996年版,第147页。

⑦ [美]理查德·A.马斯格雷夫、佩吉·B.马斯格雷夫:《财政理论与实践》,邓子基、邓力平译,中国财政经济出版社2003年版,第463页。

力为纳税标准,继承人获得了遗产即增加了纳税的能力,自然应该纳税,而且还要随着其继承遗产的不同数量课以不同的累进税,使多继承者多纳税,少继承者少纳税,以符合公平合理原则。^⑧

由于遗产税起源甚古长久不衰,其中最主要者仍在于其负担能力与财政需要。对国家而言,遗产税与赠与税是经常性租税。但对于纳税人而言,只有在留有遗产(继承)或赠与时才课税,而属于临时性租税。遗产税在一代间才产生一次,基于偶然继承时取得大量财产并无相当对价,其租税负担能力相当大。按遗产为生前之积蓄,国家如要就其课税,向死者(遗产管理人)或继承人受遗赠人课征,较之向死者生前每年增加其所得税,牺牲痛苦比较少。而当遗产交与继承人或管理人时,向其课征亦是最有利时机。因此,遗产税最主要依据,不外乎平等原则。而基于公共利益所生之社会政策目的,只是次要的依据。^⑨

古罗马和古埃及遗产税开征的主要目的还是经济上的;我们从欧美等国家遗产税开征历史来看,可以发现主要目的是相同的。从历史来看,遗产税产生的缘由并非富人太多,而多半是政府缺钱。亚当·斯密认为,中世纪欧洲各国,都将继承税“视为国王的主要收入之一”。其历史脉络非常清晰地显示,政府缺钱,巧立名目设立新的税种,借以增加财政收入,无疑是许多国家出台遗产税的直接诱因,而与富人数量并不相干。^⑩因此,我们可以说早期遗产税是按比例课税而且税率较低,其开征的目的是增加国家财政收入,弥补财政支出(主要是军饷)的不足。但是,现代之累进税率的遗产税制则是资本主义垄断阶段的产物,其主要目的是限制财富过分集中,缩小贫富差别。“在现代社会,巨额私有财产的继承会造成子孙不劳而获,并使有产者和无产者之间差距扩大,这不利于国家的长久发展和社会安定。以私有制为基础的资本主义国家也不允许无限制继承,为避免财富分配不合理而造成

^⑧ 王贞韶:《我国应当建立遗产税制度》,载《政治与法律》1992年第5期,第44页。

^⑨ [德]Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 1970, S. 5. 转引自葛克昌:《税法基本问题》(财政宪法篇),北京大学出版社2004年版,第141页。

^⑩ 赵伟:《遗产税的逻辑》,载《浙江经济》2011年第7期,第32页。

不劳而获,并使之回归社会,西方各国都设立了遗产累进税制。”^①

二、遗产税的目标

1. 社会可能希望限制每个人处置其死亡时的财产的权利。个人可以在活着的时候使用其财产,但是在他们死亡时,其财产所有权就终止或减少了。在这种情况下,征收遗产税就成为一种合适的方法。如果社会希望允许一定量的遗产免税,就可以规定一个免税额。如果社会准备没收超过一定限度的遗产,就可以对超过限制线的部分应用100%的税率。

2. 社会可能希望对财富代代相传的权利不断增加限制。在这种情况下,随着财产连续遗赠,可以提高所运用的遗产税率水平。这一方法最初是由意大利经济学家尤其诺·瑞格纳诺提出来的。

3. 社会可能希望限制每个人在没有经过自己努力的情况下通过遗产方式获得财富的权利。一种粗糙的个体主义可以被用来解决这一问题,即每个人在“起始门槛”上应处于平等地位,但允许在以后产生的不平等。如果社会允许个人通过遗产形式获得一些财富,但又要区分获取的少量财富与大量财富,这就需要采用累进税率。

4. 社会可能希望达到更公平分配财富的总目标。财产继承制是形成财富集中的主要因素之一,继承下来的财富占每一富裕男子财产净值的一半或更多;而对于同样富裕的妇女来说,则占其资产净值的绝大部分。因此,以继承税形式的遗产税就可以用来缓和在财富分配上的不公平性。

5. 对遗产的征税也可视为对所得税的一种补充,而不应看作对转让的一种额外税。根据所得税制下所得是财富的增值原理,继承收入必须包括在继承人的所得之中。在没有把继承收入包括在其中的情况下,继承税(其税率据继承人的所得而定)就可以被视为是对不完善的所得定义的一种修正。这一点对遗产税(其税率与立嘱人的消费有关)的作用也同样成立。在支出税没有把遗产包括在其税基内的情况

^① 杨玲:《西方国家遗产税制与抑制贫富悬殊》,载《税务与经济》1997年第6期,第34~35页。

下,则遗产税可被视为是对实际税基定义的一种修正。

6.最后,遗产税还可视为对收受人终生的资本所得征税的一种替代选择。进而,还可以认为,用遗产税来取代对资本所得的高度累进税,将会减少后者所导致的对储蓄与投资的抑制作用。^⑫

财产权是现代公民的基本权利,未经正当程序不得限制或者剥夺。现代社会可以基于公共利益对财产权所限制,但“此种限制往往被视为财产权的社会义务,是私人财产为了社会公共福祉所应承受的正常负担”,^⑬而不能是转移财产所有权式的限制或者剥夺。

如果说子女继承父母的财产是不劳而获的话,那么官员来征收遗产税的行为如何定性呢?这才是真正的不劳而获!自从近代开征遗产税以来,就将公平分配财富作为目标,然而现实生活中贫富分化一直存在,尤其是在大国!至于将遗产税的目标定为所得税的补充或者是资本利得税的替代,其与这两个税种的理论和实践皆不相符。这两个税种的纳税人是因为劳动或交易所得而向国家缴税。遗产税的纳税人是因为死亡才发生纳税义务,且有非常高的扣除额。

综上所述,遗产税的目标皆不能够成立。

三、遗产税的主要争议

遗产税的争议主要在于有人认为遗产税可以调节财富分配、创造起点公平,以及激励捐赠。

一般认为遗产税是实现更为公平的收入分配的有用工具。老威廉·盖茨认为,“从保护我们的进一步积累可继承财产的民主精神来说”,遗产税是必要的。我们把政府是否应当追求一种更为公平的收入分配这一规范问题放在一边,先讨论一种有效的遗产税制能否有效地实现收入公平分配目标这一实证问题。毫无疑问,流行的假定是“从一开始,遗产税就被看作削弱财富过分集中的工具”。但是,下列若干理由表明,对遗产征税可能会适得其反,使收入分配更不公平。

^⑫ [美]理查德·A. 马斯格雷夫、佩吉·B. 马斯格雷夫:《财政理论与实践》,邓子基、邓力平译,中国财政经济出版社2003年版,第456~457页。

^⑬ 张翔:《财产权的社会义务》,载《中国社会科学》2012年第9期,第100页。

1. 如果遗产税减少储蓄,资本就会更少。这导致劳动力的实际工资下降,并在某些条件下,使劳动力的收入份额更小。如果资本所得的分配比劳动所得的分配更加不公平,结果会更加不公平。

2. 在同代人内部,大多数人都会将其财富转移给比自己更穷的人。这种转移显然会增加公平性。减少这类自愿转移,就会导致更不公平。

3. 假定父母的收入能力远远高于平均收入能力而其儿女的收入能力接近于平均水平(这种现象叫作向均值回归)。富裕的父母希望以遗产补偿其儿女的低收入能力,这将有助于降低代际之间的不公平程度。但是,如果减少这种财富转移,就会扩大代际之间的不公平。

一个相关的观点是,政策的重点应当放在消费的不平等上,而不应是财富的不平等。如果遗产税鼓励富人在他们有生之年花更多的钱,这会使消费不平等更加恶化。由此得到的结论是,从理论角度来看,遗产税对不公平程度的影响是含糊不清的。经济研究没有解决遗产税是使平等程度提高了还是降低了这一问题。^⑭

尽管许多人认为,要想减轻收入的不公平,总的说来征收遗产税是必要的。但是在储蓄对遗产税税率变动反应灵敏的情况下,该税实际上却加剧了收入的不公平。这是因为,由于该税减少了资本积累,从而降低了在长期中的资本—劳动比率,所以最终降低了劳动生产率及劳动收入。在长期中,这会产生使形成资本的那部分收入的份额增加的效应。^⑮

遗产税的法理基础在于阻阨大家族历代财富之无限积累,与重课不劳而获,以平均社会分配——但事实上由于事先规划安排,其立法往往未竟其功;而中产阶级常因未熟悉节税技巧,反受诸多困扰。^⑯ 蔡万霖拥有 1564 亿新台币巨额资产,其 2004 年过世后,外界估算他的子女需要缴交 700 多亿新台币的巨额遗产税金。但实际情况是,蔡万霖早

^⑭ 哈维·S. 罗森、特德·盖亚:《财政学》(第 8 版),郭庆旺、赵志耕译,中国人民大学出版社 2011 年版,第 479 页。

^⑮ [美]大卫·N. 海曼、张进昌:《财政学:理论在当代美国和中国的实践应用》,北京大学出版社 2011 年版,第 460 页。

^⑯ 葛克昌:《税法基本问题》(财政宪法篇),北京大学出版社 2004 年版,第 138 页。

已通过合法的节税管道,逐步把财产转移到子孙名下,使其后代须交的遗产税大概只有1亿多新台币。香港和澳门地区先后废除遗产税,除了考虑税收竞争之外,最主要的原因是遗产税征到中产阶级的头上了。这本身就背离了遗产税的立法目的。

美国自从1916年征收遗产税以来,收入分配一直是相当的不公平。自20世纪60年代以来,此种情况尤甚。1967年,最富有的20%人口的收入占总收入的43.6%,而最穷的20%人口的收入占总收入的比例4%。2004年,最富有的20%人口的收入占总收入的50.1%,而最穷的20%人口的收入占总收入的比例仅为3.4%。这表明,随着时间的推移,不公平程度提高了。最穷的40%人口的收入占总收入的比重如今比几十年前还要低。更有意思的是,不公平程度的提高不仅出现在美国,在所有发达国家都出现了这种情况,只是程度轻一些。^{①7}

遗产税既是对纳税人的重复征税,又是对资本本身征税。其彻底打消当代人为子孙后代积累资本的动力,对经济发展潜力的破坏性极其巨大。机会不可能平等,人生也不是比赛。真要说机会不平等,相比从父辈得来的遗产不平等,从父辈得来的基因不平等可能才是更大的机会不平等,有的人就是天生比别人聪明,比别人漂亮,比别人高大。比如,姚明就是天生比你高很多,你能怎么样?难道也能强行抹平,实现所谓起点平等?那是不是要废除家庭制才行?所以,关键的不是机会平等,而是机会自由。每个人抓住自身机会追求幸福的权利不被暴力侵犯,每个人都受益于他人从不同起点开始的奋斗。^{①8}

遗产税的支持者认为“起点公平”至关重要,人们在竞争中都应站在同一起跑线上。富人遗产的继承者们,不需任何努力就获得巨额财富,属于不公平竞争。征收遗产税的“起点公平”说最是无稽之谈。体育比赛中,有人见过短跑选手抢跑的;还有人见过马拉松选手抢跑的?按照这种逻辑,是个美女就得毁容、是高个子就得截肢、是聪明人就得

^{①7} 哈维·S.罗森、特德·盖亚:《财政学》(第8版),郭庆旺、赵志耕译,中国人民大学出版社2011年版,第245页。

^{①8} 胡释之:《最蠢不过遗产税》,载 <http://finance.ifeng.com/news/special/caizhidao157/>,最后访问日期:2013年10月18日。

电击降智商才有公平。起点公平与结果公平之说本质上都不过是包装得光鲜亮丽的嫉妒与阴暗心理。^{①⑨}我们对贫富差距应有个基本态度:承认人在智力、运气、文化素养、能力、勤奋程度方面存在差异,对这些原因导致的财富差异,都应尊重,不必通过国家权力强推平等。维护自由市场,防止某些利益集团利用国家强制力限制竞争从而保护其垄断利益,才是缩小贫富差距的关键。^{②⑩}

遗产税支持者的另一主要观点:废除遗产税会影响人们的慈善捐赠,换句话说就是遗产税的税前扣除鼓励人们进行慈善捐赠。但是这种推论真的能够成立吗?远在美国,有比尔·盖茨和巴菲特的“裸捐”;近在我国台湾地区和香港地区,郭台铭、戴胜益和李嘉诚均将巨额财产捐出做慈善,其额度远远超出遗产税所可能课征的数额。在大陆,2013年平民慈善崛起,平均每天新成立2家慈善基金会。大陆目前仍然没有开征遗产税,那如何来解释现在大陆平民的慈善行为?应该说“世界上有纯粹出于爱心的爱,找不出一一点利害计算。”这种出于人类慈善心里的“爱”,与遗产税毫无关系。正如有些著名经济学家所言,“对于遗产税的激励效应,我们所知甚少”。^{②⑪}

四、遗产税的实践

遗产税是一个非常古老的税种。据考证,远在古代埃及、罗马帝国时代就有历史记载。遗产税最早产生于4000多年前的古埃及,出于筹措军费的需要,埃及法老胡夫开征了遗产税。古罗马时期,由于战争急需军饷,奥古斯特斯大帝曾令公民在遗嘱内须注明,至少应将遗产的5%上交国家。公元6年,奥古斯特斯迫使罗马元老院通过遗产税法案,规定对继承人继承的遗产份额课征5%的遗产税,以作士兵养老费用和

^{①⑨} 商群:《澳大利亚开启不征遗产税的世界潮流》,载《南方周末》2013年10月11日第A2版。

^{②⑩} 黄凯平:《遗产税并不美丽》,载《南方周末》2013年10月11日第A2版。

^{②⑪} 哈维·S. 罗森、特德·盖亚:《财政学》(第8版),郭庆旺、赵志耕译,中国人民大学出版社2011年版,第484页。

屯田基金。^② 当时征收遗产税的目的是用来作为老弱士兵的养老金。在中世纪,教会法曾规定,教徒要把遗产交给“最神圣的天主教会”,这是一种自觉的宗教义务。项规定盛行于欧洲,尤其是英伦三岛。爱尔兰法规定,死去的人要把1/10的遗产划归教会。这实际上是古罗马征收遗产税制度在教会法上的表现。14世纪末,一些意大利自治城市因财政困难,先后开征了遗产税,采用比例课税,税率为2%~5%。可见,早期遗产税是按比例课税,其开征的目的是增加国家财政收入,弥补财政支出(主要是军饷)的不足。^③

而近代以促进社会资产平均分配为目的遗产税则始于1598年的荷兰。此后英国于1694年、法国于1703年、日本于1905年、美国于1916年等相继开征了遗产税。早期世界各国开征遗产税的另一个主要目的是增加政府收入,解决暂时性的财政困难如筹措军费、应对灾害。美国也不例外,历史上联邦政府三度开征又三度废止遗产税,都与军事行动有关。直到1916年宪法修正案才使遗产税的征收合法化。最初,遗产税的起征点为5万美元(相当于现价72万美元),最高税率为10%。为防止通过生前赠与以及将遗产以信托方式传给后代来逃避遗产税,美国又相继开征了赠予税和隔代遗产转让税。^④

现代累进税率的遗产税制是进入资本主义社会后形成的,其主要目的是限制财富过分集中,缩小贫富差别。随着资本主义经济的急遽发展,资本积累的规模扩大,社会财富日益集中在少数人手中,贫富差距愈益悬殊,埋下了社会不安定的隐患。同时,随着社会财富的空前增长,食利阶层逐渐出现并壮大,而这又可能引起社会发展的停滞。因此,在18世纪末及19世纪初,西方一些经济学家、法学家就明确提出要按累进税率征收遗产继承税,限制财富在家族范围内无限积累和集

② 朱青等:《开征遗产税离中国有多远》,载《中国经济周刊》2004年第42期,第18页;徐国栋:《罗马人的税赋——从起源到戴克里先登基》,载《现代法学》2010年第5期,第7~8页。

③ 姚秀兰:《论西方遗产税制度及其借鉴》,载《深圳大学学报》(人文社科版)2000年第4期,第35页。

④ 左宁:《发达国家遗产税的改革及启示》,载《中共浙江省委党校学报》2005年第6期,第76页。

中,控制和减少食利阶层。约翰·穆勒在19世纪30年代曾明确提出应该限制遗产权,防止财富的过分集中。他认为应该对接受赠与或继承财产的任何人规定一个接受或继承财产数额的最高标准,在这个限额内,继承人或接受人有权自由地加以支配,超出这个限额是不合法、不合理的,应当用遗产累进税加以限制。约翰·穆勒的构想对英国后来的遗产税立法产生一定影响。

1853年,英国颁布的《遗产管理办法》确定了遗产累进税制度,规定遗产税适用累进税率,根据遗产数额和继承人与死亡人的亲属远近关系来划分不同税率。这一法令后来被1949年的《遗产管理条例》取代。^⑤严峻的遗产税制象征着对资本主义体制之异议与批判,表现出一种深刻而尖酸的道德愤慨,故有谓此种遗产税已非租税,只是徒具租税形式之政治手段。^⑥借遗产税以达到急遽、革命性之社会改造与财产重分配目的,已非传统意义之租税,就法治国理念而言,系国家权力之滥用,至少是法律之滥用。^⑦

现在的通说是目前世界上有2/3的国家和地区在征收遗产税。^⑧但是,有许多国家和地区已经从20世纪70年代以来陆续停征遗产税。比如,澳大利亚(1977年)、新西兰(1992年)、意大利(2001年)、瑞典(2005年)、俄罗斯(2006年)、奥地利(2008年)、印度(1985年)、新加坡(2008年)以及我国的香港(2006年)和澳门(2001年)等国家和地区相继停征遗产税。英国朝野双方2006年在是否取消遗产税问题上各执一词,美国遗产税更是在2010年停征一年。据著名财税学者刘佐考证:现在世界上真正征收遗产税的只有五六十个国家;美国2012年只有八千多人申报遗产税,纳税人的只有三千多。纳税总额也只有105亿美元,平均税负为14.7%。我国台湾地区2009年将遗产税免税

^⑤ 姚秀兰:《论西方遗产税制度及其借鉴》,载《深圳大学学报》(人文社科版)2000年第4期,第36页。

^⑥ 葛克昌:《税法基本问题》(财政宪法篇),北京大学出版社2004年版,第138页。

^⑦ [德]Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 1970, S. 5. 转引自葛克昌:《税法基本问题》(财政宪法篇),北京大学出版社2004年版,第142页。

^⑧ 刘隆亨:《我国开征遗产税的若干问题研究》,载《中国财经报》2013年11月19日第6版。