

“十三五”国家重点出版物出版规划项目

★ 转型时代的中国财经战略论丛 ▲

公平分配视角下的 中国遗产税问题研究

高凤勤 著



中国财经出版传媒集团



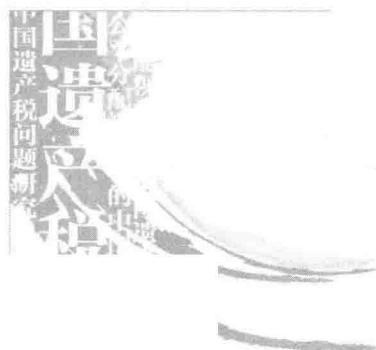
经济科学出版社
Economic Science Press

“十三五”国家重点出版物出版规划项目

★ 转型时代的中国财经战略论丛 ▲

公平分配视角下的 中国遗产税问题研究

高凤勤 著



中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

公平分配视角下的中国遗产税问题研究/高凤勤著.
—北京: 经济科学出版社, 2017. 12
(转型时代的中国财经战略论丛)
ISBN 978-7-5141-8719-9

I. ①公… II. ①高… III. ①遗产税-研究-中国
IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 291584 号

责任编辑: 于海汛 段小青

责任校对: 靳玉环

责任印制: 潘泽新

公平分配视角下的中国遗产税问题研究

高凤勤 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编辑部电话: 010-88191217 发行部电话: 010-88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http://jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

固安华明印业有限公司印装

710×1000 16 开 11.25 印张 180000 字

2017 年 12 月第 1 版 2017 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5141-8719-9 定价: 28.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010-88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010-88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

总 序

转型时代的中国财经战略论丛

《转型时代的中国财经战略论丛》(以下简称《论丛》)是山东财经大学“特色名校工程”建设的特色项目和重要成果,也是经济科学出版社与山东财经大学合作推出的系列学术专著出版计划的一部分,更是山东财经大学近年来致力于学术兴校战略一批青年学者在经济和管理研究方面的部分成果汇报。

山东财经大学是一所办学历史悠久、财经特色鲜明、综合实力突出,在国内外有一定影响的普通高等财经院校。学校于2011年由原山东经济学院和原山东财政学院合并组建而成。2012年成功实现财政部、教育部、山东省人民政府三方共建。2013年获得博士学位授予权,并入选山东省“省部共建人才培养特色名校立项建设单位”。山东财经大学还是中俄经济类大学联盟创始高校之一、中国财政发展2011协同创新中心和会计改革与发展2011协同创新理事单位。学校的发展为教师从事科学研究创造了良好环境和宽广平台。近年来,学校以建设全国一流财经特色名校为目标,深入实施“特色名校工程”,大力推进改革创新,学校发展平台拓宽,办学层次提高,综合实力增强,社会声誉提升,学校进入了内涵发展的新阶段。为推进“特色名校工程”建设,学校修订了科研成果认定和奖励制度,完善了科研评价与激励机制,同时实行“优秀青年人才特殊支持计划”和“青年教师境外研修计划”等,为青年教师脱颖而出和学术成长提供了政策保障。

随着经济全球化、区域一体化、文化多样化深入发展,新一轮科技革命和产业变革蓄势待发,我国经济发展进入新常态,但发展方式粗放、创新能力不强、资源环境约束加大等不平衡、不协调、不可持续问题依然突出,迫切需要更多依靠创新驱动谋求转型发展的出路。为了应

对当今世界的深刻变革，我国启动了“双一流”建设，对财经学科发展提出了严峻挑战，同时又面临难得的机遇。作为以经管学科为主的财经类大学，如何坚持科研服务社会、服务人才培养的方向，主动适应实施创新驱动战略的要求，自觉对接国家和区域重大战略需求，充分发挥在经济和管理研究领域的优势，为国家和区域经济社会发展提供更大智力支持、培养更多高质量人才，一直是财经类大学更好履行使命的重要职责。《论丛》的出版，从某种程度上应和了这种趋势和需求，同时，展现了山东财经大学“特色名校工程”的建设成效和进展，对激励学者潜心研究、促进学术繁荣发展、加强对外学术交流和扩大学校社会影响具有重要推动作用。

作为山东财经大学从事财经教育和人文社科研究的青年学者，都要积极应对和研究时代赋予的重大命题，以求是创新的精神风貌，遵循科研规律，坚持教研相长，长于独立思考，善于团结协作，耐得住寂寞，放得下功利，才能不断推进学术创新，勇攀科学高峰，孕育无愧于时代的精品力作，努力成为社会科学创新的新生力量。

《论丛》的出版凝结了山东财经大学青年学者的心血和汗水，尽管可能存在一些不足，但是正如哲人所言“良好的开端就成功了一半”。相信只要青年学者们持之以恒，不辍耕耘，必能结出更加丰硕的成果。伴随着中国经济发展、改革和转型步伐的加快，我们期待着有更多更好的学术成果问世！真诚欢迎专家、同行和广大读者批评指正。

山东财经大学校长



2016年5月17日

前 言

转型时代的中国财经战略论丛

21 世纪以来,贫富差距问题已成为一个世界难题,如何消除代际分配产生的财富不公问题依然为中外学者所关注。具体到我国而言,随着我国经济的迅速发展,我国的贫富差距也在不断扩大。遗产税作为一种调节财富分配的社会价值符号,对调节居民财富分配发挥着不可或缺的重要作用,这一点从 OCED 等主要市场经济国家遗产税的政策实践得到了验证。本书以分配正义理论和税收公平理论为理论基础,分析了遗产税促进公平分配的作用机理和运行机制,以 2010 年的 CFPS 调研数据为微观数据模拟测度遗产税在我国的公平分配作用,探究了我国是否具备开征遗产税的可行性。在对遗产税国际政策实践考察的基础上,结合我国的经济社会状况,提出我国今后一段时间内的遗产税政策选择。

全书共分 6 章,基本内容和观点概述如下:

第 1 章 导论。陈述选题的背景、意义;通过对国内外学者遗产税相关研究的进行综述,捕捉中外学者研究遗产税的思路、内容和范式,为全文的具体研究提供可资借鉴的思路、方法和工具,进而为现阶段研究遗产税促进公平分配问题提供研究范式;简述研究的主要思路、研究内容和研究方法,并指出研究的创新点以及今后的努力方向。

第 2 章 遗产税促进公平分配的理论基础。该章主要从分配正义和税收公平两个维度出发,深入分析了古今中外的分配正义理论和税收公平理论,从而为分析遗产税的公平分配效应提供了理论渊源。

第 3 章 遗产税促进公平分配的一般分析。该章从市场机制与政府干预的关系入手,在解析遗产税促进公平分配内在逻辑的基础上,探究市场演进过程中的政府职能变化,揭示遗产税调节财富分配的内在动因,为第 4 章和第 5 章的实证分析提供理论支撑。

第4章 遗产税公平分配效应的实证分析。文章根据微观数据实证分析我国遗产继承的特征及对财富分配不公的影响,模拟推算遗产税的再分配效果,从而得出我国征收遗产税的可行性。

第5章 遗产税国际政策实践与启示。通过分析以英、美、日等发达国家为代表的 OECD 国家和巴西、南非、俄罗斯等金砖国家以及其他国家在内的主要市场经济国家的遗产税政策实践,总结遗产税的公平分配效果,从中找出可资我国遗产税改革借鉴的成功做法与经验启示。

第6章 基本结论与政策建议。结合前文的理论阐述和实证分析,从我国当前的国情出发,提出我国遗产税的改革思路。

目 录

转型时代的中国财经战略论丛

第1章 导论	1
1.1 研究的背景与意义	1
1.2 相关文献述评	5
1.3 研究的思路与方法	17
1.4 研究框架与内容	18
1.5 研究创新与展望	20
第2章 遗产税促进公平分配的理论基础	22
2.1 分配正义理论	22
2.2 税收公平理论	37
第3章 遗产税促进公平分配的一般分析	56
3.1 遗产税促进公平分配的动因	56
3.2 遗产税促进公平分配的原则要求	67
3.3 遗产税促进公平分配的作用机制	77
第4章 遗产税公平分配效应的实证分析	91
4.1 遗产继承与财富分配不公	92
4.2 数据及模型设定	95
4.3 遗产流向及对财富分配不公的影响	102
4.4 遗产税的财富再分配效果	110
4.5 小结	114

第5章 遗产税国际政策实践与启示	115
5.1 国外遗产税发展概况	117
5.2 主要市场经济国家遗产税政策实践	121
5.3 遗产税国际实践的成功做法与经验启示	148
第6章 基本结论与政策建议	155
6.1 基本结论	155
6.2 政策建议	157
参考文献	161

第1章 导论

1.1 研究的背景与意义

1.1.1 研究背景

进入 21 世纪以来,世界各国的贫富差距持续扩大,财富分配失衡问题进一步凸显,贫富差距过大已经成为一个世界性难题。“即便是以强烈拥护自由资本主义制度和市场竞争著称的美国和英国也有 41% 与 67% 的人要求政府采取再分配行动”。^① 与之类似,我国城乡间、地区间、行业间等不同群体的贫富差距同样呈现出不断扩大的趋势。据有关统计数据显示,我国的基尼系数在 2000 年突破了 0.4 的国际警戒线后,2008 年则高达 0.491,尽管从 2009 年至 2014 年我国的基尼系数一直下降,但 2014 年的基尼系数仍然达到了 0.469,2015 年后虽然降至 0.462,但在 2016 年又反弹至 0.465。^② 这表明我国的部分社会财富向少数人集中的趋势进一步恶化,不仅体现为居民代内财富分配差距的扩大,同时也体现为代际财富分配的失衡,如近年来我国出现的“富二代”现象就是财富代际分配失衡的一个典型例证。而财富分配格局的失衡势必引发诸多社会问题,影响我国的经济发展和社会稳定(胡联合、

^① 罗兰·贝格等著,何卫宁译:《破解收入分配难题》,新华出版社 2012 年版,第 1 ~ 10 页。

^② 国家统计局网站。

胡鞍钢, 2007)。^①

由此可见, 无论是发展中国家还是发达国家都面临着贫富差距过大带来的一系列经济、社会问题。税收作为政府调节居民财富分配的主要政策工具有着其深刻的理论渊源和政策依据, 税收政策作为政府调节收入分配的有力工具, 对促进公平分配具有其独特性, 是其他宏观经济政策无法替代的。

纵观世界各国的现行税收制度, 发达国家主要采用所得税、财产税调节贫富差距问题, 其中, 遗产税是调节代际财富分配公平的主要政策手段, 但是在遗产税的运用过程中, 由于考虑到公平与效率的关系, 一些国家或地区停征了遗产税, 如中国香港等。有的国家和地区反而加大了遗产税的征收幅度, 如2008年金融危机后的日本和中国台湾地区。日本主要是提高了遗产税的税率水平并降低了税前扣除额, 目前日本的遗产税税率为10%~55%的八级超额累进税率, 最高边际税率高达55%。^②此外, 日本还准备加大对移居海外者的遗产税及馈赠税的征管, 将移居海外超过5年不纳税改为不超过10年。中国台湾地区则在2017年4月通过了《遗产及赠与税法》修正草案, 拟将目前10%的单一比例税率调整为10%、15%、20%的三级超额累进税率。还有的国家在停止征收一段时间后, 出于公平分配的考虑又重新征收的遗产税。例如, 美国在2010年停征了一年的遗产税后, 2011年开始复征, 尽管目前还没有恢复到原来的税负水平, 但是仍在逐年提高遗产税的税率。虽然特朗普总统上任后, 为激励小企业主, 提出要废除遗产税和隔代财产转移税, 但能否落地还不知晓, 而且招致巴菲特等富人的激烈反对。我国曾在民国时期征收遗产税, 新中国成立后, 遗产税虽然列入了1950年的税法要则, 但由于居民收入水平低, 我国长期以来没有考虑过征收遗产税的问题。改革开放后, 伴随着经济的快速增长, 贫富差距也不断扩大, 因此, 我国曾在2004年提出过遗产税的草案, 但是在2006年中国香港停征了遗产税以后, 考虑到遗产税的负面效应以及我国目前是否具备征收遗产税的条件等问题, 我国的遗产税一直处于理论探讨层面, 即便是我国目前

^① 胡联合、胡鞍钢:《贫富差距是如何影响社会稳定的?》, 载《江西社会科学》2007年第9期, 第142~151页。

^② 日本国税厅: https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/koho/kurashi/html/05_4.htm。

的贫富差距问题,尤其是阶层利益固化引发的代际分配不公以及由此引发的经济社会问题已经较为严峻,遗产税仍处于讨论阶段。

党的十六大报告明确指出“坚持效率优先、兼顾公平,既要提倡奉献精神,又要落实分配政策,既要反对平均主义,又要防止收入悬殊。初次分配注重效率,发挥市场的作用,鼓励一部分人通过诚实劳动、合法经营先富起来。再分配注重公平,加强政府对收入分配的调节职能,调节差距过大的收入”。党的十七大又首次提出了“逐步提高居民收入在国民收入中的比重,提高劳动报酬在初次分配中的比重”。党的十八大报告进一步指出,调整国民收入分配格局,着力解决收入分配差距较大问题,使发展成果更多更公平惠及全体人民,朝着共同富裕方向稳步前进。党的十八届三中全会也明确提出了要规范收入分配秩序,加大税收的调节力度。与之相适应,我国的税制改革也体现了这一发展路径,1994年的分税制改革更多地关注了效率问题,而十八届三中全会提出了“提高直接税比重”并“稳定税负”的改革目标预示着我国今后的税制改革逐步向公平倾斜。

那么,在我国财富分配严重失衡,而且对遗产税开征与否争议较大的情况下,能否通过遗产税的开征解决我国的代际财富分配不公及其产生的代内财富分配失衡问题值得我们探讨。尽管很多专家学者呼吁要通过遗产税缩小贫富差距,但与之相反,很多学者认为我国无论是在政治层面、文化传统、经济发展、征管水平和配套机制等各个方面都不具备征收遗产税的条件。我们以为,无论是赞成也好,反对也罢,都说明遗产税问题已经成为我国学界关注的热点问题,在现实条件下,研究我国的遗产税问题具有一定的理论意义和现实价值。

1.1.2 研究意义

1. 理论意义

基于公平分配的角度研究我国的遗产税问题具有一定的理论意义,这主要体现在以下几个方面:

(1) 有利于构建遗产税调控居民财富分配尤其是代际分配的研究框架。从公平分配角度出发,研究遗产税调节财富分配的微

观经济效应和宏观经济效应有利于构建遗产税促进公平分配的分析框架。通过剖析遗产税的公平分配效应,揭示遗产税调节居民财富分配效应的内在作用机理,从而有助于构建遗产税政策研究的理论框架。

(2) 有利于推进税收分配理论的发展。长期以来,税收分配效应研究的缺陷主要在于缺失了税收代际分配效应的研究,而从居民财富分配角度出发,研究遗产税的分配效应,恰好弥补了这一缺陷。遗产税对居民消费、储蓄、代际财产转移等行为选择的影响叠加起来就构成了遗产税调控居民财富分配的税收分配效应,从而使得建立在微观研究基础上的税收代际分配效应不再是“无源之水,无本之木”,为政府的税制改革提供了相应的微观基础。

(3) 有利于促进相关学科的融合发展。财富分配是整个经济学理论体系的核心部分之一,其他相关理论的研究离不开居民这个微观基础的研究。而以居民为主体展开的遗产税制度效应研究几乎涉及了包括公平分配理论、消费者行为理论、劳动力供给理论、资本市场理论等在内的微观经济理论,通过遗产税这条研究主线将微观经济理论融合在一起,促进了这些学科的共同发展;同时,作为税收经济理论组成部分的遗产税制度本身就属于宏观经济理论的一个组成部分,通过遗产税研究将宏观经济理论和微观经济理论联结起来,有利于整个经济理论体系的发展与完善。

2. 现实意义

在深入研究我国当前遗产税开征背景的基础上,分析我国贫富差距现状和现阶段我国税收政策调节财富分配的有效性,在国际经验借鉴的基础上提出我国遗产税的政策选择,对我国的税制深化改革具有一定的实践意义。

(1) 有利于促进我国居民财富的公平分配。我国现阶段的税收政策在促进财富公平分配方面发挥了积极的作用,特别是1994年分税制改革以来,税收政策在促进公平分配方面更是功不可没。但是,由于我国的税制结构以流转税为主,加上我国税收政策本身的缺陷导致了税收政策再分配乏力,因此,我国的税收政策在调节财富分配方面收效甚微,更谈不上代际财富分配的公平问题。通过对我国遗产税问题的研

究,有利于发现我国现行税收政策在促进居民财富公平分配过程中存在的问题,通过税制改革,能够更好地发挥税收的调控功能,从而促进我国经济社会的可持续发展。

(2) 有利于促进财富分配制度的建立与完善。随着我国市场经济的快速发展,我国居民财富分配不公问题在多个层面显现出来,尽管我国的财富分配制度的建立和发展已经取得了一定的成效,但由于我国的财富分配制度的建立还处于起步阶段,离现代财富分配制度的要求还有一段距离。从税收政策层面研究财富分配制度不仅有利于财富分配的科学化和制度化,也有利于现代财富分配制度的建立和发展。

(3) 有利于政府优化税制的政策选择。目前,如何通过税制改革促进公平分配可以说是仁者见仁,智者见智。从财富分配角度分析遗产税的微观经济效应和宏观经济效应,有利于构建公平型税收制度,从而达到财富分配制度和宏观税收制度的和谐发展。

1.2 相关文献述评

遗产税作为政府调节财富分配的政策工具,其存废与开征问题一直饱受争议。从目前的国内外研究现状看,国外学者主要是对遗产税促进公平分配的作用和是否取消遗产税看法不一,国内学者则主要是对我国是否开征遗产税持不同观点。归纳与总结中外学者的学术观点,主要体现在以下几个方面。

1.2.1 对遗产税性质和征收依据的论述

由于我国遗产税的历史较短,而且自新中国建立后就没有征收遗产税,因此,有关遗产税的性质及课征理论的论述主要是由外国学者完成的,我国学者主要是以国外学者的学说为借鉴阐述自己的观点,其中较为有代表性的是以下几种观点,如表1-1所示。

表 1-1 几种有代表性的遗产税学说

	学说	代表人物	观点
遗产税性质	行为课税说	巴斯特布尔、霍克	遗产税是对遗产的转移行为课税，无财产转移不课税。
	所得税说	亚当斯、杜约翰	遗产税是对继承人征收的一种所得税。
	财产税说	道尔顿	遗产税是以被继承人死后的遗产总额为课税对象，与财产税的课征对象相似。
	混杂税说	塞利格曼	遗产税兼具行为税、财产税、所得税的特点。
遗产税征收依据	分散均富说	边沁、穆勒、马斯格雷夫	人人生而平等，政府应通过对遗产课税促进社会公平防止财富过度集中。
	享益学说	约翰·穆勒、哈里·罗森	私人能够聚集财富的原因在于国家的保护，因此，国家应享有一部分遗产继承权。
	追税说	卫斯特、雪富莱、谢夫勒	人致富源于一般财产的逃税，等死亡不能逃时应对以往逃掉的税追缴，形成遗产税。
	国家权力说	艾瑞格斯、范德维德	国家赋予继承人继承的权力，则国家有处理和课征遗产的权力。
	负税能力说	赛里格曼	遗产增加了继承人负担税收能力，因此应向国家缴税，并应根据遗产多少课征不同的税收以促进公平。
	社会正义说	瓦格纳、罗杰·罗尔斯	处于社会公正的需要，应对遗产的继承者征收遗产税以促进公平，同时可以促进慈善事业的发展。
	资源垄断说	张永忠	因为被继承人资源的垄断给继承人带来了巨额财富，通过征收遗产税可以把富豪占有的社会公众的财富归还给社会公众。

从表 1-1 有关遗产税的征收性质和征收依据看，目前征收遗产税的国家，例如欧洲国家普遍认可国家权力说，近年来随着全球贫富差距问题的凸显，均富说和社会正义说成为当前征收遗产税的主要政策依据。从国内学者的研究看，对遗产税的性质主要集中在遗产税是一种转移财产税上（刘佐，2003），从遗产税的征收依据看，除了“追税说”外，国内学者对于其他几种学说基本上持肯定态度，而且，无论是“社

会正义说”还是“国家权力说”或是“负税能力说”都不能割裂开来，当然张永忠（2011）提出的“社会资源垄断说”有一定的新意，^①从经济学的角度讲，社会资源尽管会影响财富的分配，但是社会资源垄断造成巨富的观点有失偏颇，而且容易导致社会的仇富心理，违背了课税的初衷。

在总结前人研究的基础上，反观当下的全球和中国的财富分配的代际不公问题，从遗产税的性质上来说，我们赞成遗产税是一种财产转移税的观点，从征税依据上来说，本书的分析主要依据社会正义说，并围绕分配正义加以展开（高凤勤等，2014），^②具体的理论依据分析见第2章，遗产税促进公平分配的理论基础。

1.2.2 遗产税与公平分配

1. 遗产税有利于公平分配

18世纪末，伴随着资本主义的发展，税收促进公平分配的思想进一步活跃，一些西方学者主张通过遗产税防止财富过度集中。19世纪西方涌现出了一大批杰出的经济学家，这些经济学家对利用税收促进代际财富公平分配具有独到的见解。例如，约翰·穆勒认为尽管继承和受赠遗产是合法的，但是为了避免财富分配不公应对遗产的继承和受赠设定一个最高标准，并应通过累进遗产税限制财富分配的过度集中。^③阿道夫·瓦格纳（1877）首次提出社会正义课税原则，认为遗产税可以鼓励个人把财富回馈社会，帮助更多有需要的人。

进入20世纪后，随着资本主义的快速发展由此带来的贫富差距问题日趋显现，财富继承作为影响财富分配的一个重要因素受到了西方学者的关注，一些学者主张通过课征遗产税来避免财富的过度集中。其中较为有代表性的有：凯恩斯（1936）认为课征高额遗产税不仅可以利

① 张永忠：《遗产税：不可或缺的社会心理疏导机制》，载《税收经济研究》2011年第4期，第23~26页。

② 高凤勤、金延敏：《分配正义视角下遗产税财富公平分配效应机理分析》，载《税收经济研究》2014年第3期，第1~6页。

③ 魏颢如：《中国税收大辞典》，中国经济出版社1991年版，第504页。

于公平分配而且可以提高边际消费倾向,从而刺激有效需求带动经济增长。^① 现代财政学之父马斯格雷夫(1959)对遗产税制度的性质和类型进行了细致地分析,认为开征遗产税的财政收入意义不大,但可以作为抑制财富过度集中的适宜工具,从而促进社会财富的公平分配。^② 罗尔斯(1971)在其鸿篇巨著《正义论》中同样表达了对开征遗产税的支持,他指出,分配部门的任务是通过“税收和对财产权的必要调整来维持分配份额的一种恰当正义”,其首要任务是征收遗产税和赠与税并对财产权加以控制,并进一步指出了这样做的目的不是组织财政收入而是“逐渐地、持续地纠正财富分配中的错误并避免有害于政治自由的公平价值和机会公正平等的权力集中”,^③ 罗尔斯基于社会正义的遗产税观点对美国遗产税制度的影响较为深远。此外,美国的一些富豪也主张对遗产课税以避免后代的好逸恶劳。例如,钢铁大王卡耐基就主张对遗产课以重税,他认为“父母若给儿子留下一大笔财富,往往会扼杀儿子的才华和活力,使他过一种比本来应该有的生活逊色得多、乏味得多的生活”。

伴随着西方学者对遗产税的研究,国内学者在面临我国收入差距问题的解决时也将视线投向了遗产税。早在清朝末年,著名学者梁启超就认为遗产税是良税,有利于社会公平。^④ 侯厚培(1923)同样认为遗产税可以解决当时的贫富悬殊问题,并主张采用累进税制。^⑤ 孙中山将遗产税作为“节制资本”提出应征收遗产税以促进国有资本的发展。^⑥ 马寅初(1939)对遗产税进行了分析,他认为遗产税制模式的选择应考虑国情,在财产登记制度尚不完善的情况下,民国政府应选择总遗产税制以达到其政策目标。^⑦ 在酝酿了20多年后,民国政府于1940年正式征收遗产税,尽管该税在组织财政收入方面差强人意,但却有利于鼓励

① 吴松林:《凯恩斯主义财政政策观点及其评论》,载《淮南师范学院学报》2003年第2期,第72页。

② Musgrave. The Theory of Public Finance, New York: McGraw Hill, 1959.

③ 约翰·罗尔斯著,何怀宏、何包钢、廖申白译:《正义论》,中国社会科学出版社1998年版,第278页。

④ 转自张永忠:《民国时期遗产税开征的八大启示》,载《财政经济评论》2012年第2期,第108页。

⑤ 侯厚培:《中国设施遗产税问题》,载《东方杂志》1923年第10期。

⑥⑦ 转自刘燕明:《国民政府时期遗产税的变迁、特征和作用》,载《税收经济研究》2012年第6期,第62页。