doi:10.3969/j.issn.1671-7864.2021.02.017

宪法视角下我国开征遗产税的突破路径

原新利，张雪琴
（兰州理工大学 法学院，甘肃 兰州 730050）

摘 要：私有财产权作为公民基本权利被认为是其他权利的物质基础，在一定程度上起到延续生命、完善人格的作用。然而基本权利的保障都不是绝对的，公民私有财产权在保障的同时也应当适当地限制。文章从基本权利限制的角度论证了我国遗产税开征的合宪性，并从社会义务的角度论证了遗产税的性质以及开征的社会积极作用，一方面为我国遗产税开征提供宪法依据，从制度层面汲取经验制定适合我国的遗产税法；另一方面综合分析西方国家以及我国以前遗产税开征的经验，厘清我国遗产税立法及遗产税开征的主客观困难并提出相应的解决路径。

关键词：私有财产权；基本权利；权利限制；遗产税
中图分类号：F812.42 **文献标志码**：A **文章编号**：1671-7864(2021)02-0062-05

一、宪法理论上遗产税开征的实质——公民私有财产权的限制

（一）遗产税的宪法正当性——基本权利的内外限制理论

目前，宪法学理论的发展已经突破了财产权“能不能”限制的问题，进入讨论限制的理由和方式的合宪性问题。德国基本权利限制理论认为，基本权利的限制存在内在限制和外在限制两个方面[1]96。“内在限制理论”是从权利的内容进行认定，认为权利的限制来自“自力”，权利本身包含权利的限制。“外在限制理论”则认为权利的限制只是来自“他力”——公共利益、他人权利、国家利益。“内部限制理论”是基于权利本身的内容上的边界的认定，此时基本权利与其限制是融合于权利自身即权利的限制与保护内生于权利的规范。权利如何表达，其本身既表明了权利的保障内容又宣誓了权利的边界。因此保障与限制不是对立排斥的关系而是一体两面的关系。换言之，如果权利构成中没有涉及的内容，则不属于该权利保障的范围。但是这种理论不可避免地将某些权利在解释的时候人为地排除出权利的构成，使得权利保障的范围限缩。“外部限制理论”将权利内容与限制相分离，成立两个问题：权利规范内容本身相当于权利的“初步”保障范围，如果权利要受到限制，则是出于他人利益、社会利益以及国家利益的理由。“权利的外部限制真正框定了权利保障范围，所以限制后的权利才是一种确定的权利”[2]178-179。因此张翔教授在其著作中论述了“内部限制理论”和“外部限制理论”，他更认可“外部限制理论”，我国宪法条文也大多体现出“外部限制理论”的特点。遗产税的征收对公民私有财产权、继承权以及家族企业经营权都构成了明显的限制，然而这一限制不仅在宪法教义学上得到合宪性论证，在宪法精神下的社会参与、公共利益优先的社会规则方面也得到了认可，无论从哪种限制理论而言，遗产税都能从宪法理论中得到合宪性论证。

（二）遗产税的社会学正当性——参与式民主理论

西方资本主义国家的私有财产权保障经历了三个历史阶段：第一阶段是17世纪以前。这时财产

收稿日期：2020-11-30
基金项目：国家社会科学基金项目“国家义务与社会协同：公民社会权保障研究”（15XFX021）；兰州理工大学2019年教育研究项目“法学类课程融入‘思政元素’方法与生成路径研究”（GJ2019B-16）
作者简介：原新利（1977—），女，山西汾阳人，兰州理工大学法学院副教授，硕士生导师，研究方向：宪法学；张雪琴（1992—），女，甘肃武威人，兰州理工大学法学院硕士研究生，研究方向：宪法学。

(C)1994-2021 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

权并不仅仅指私有财产权，而是包括公有财产权和私有财产权，但公有财产权占主导地位，私有财产权因为宗教原因一度处于不被认可的地位[3]。此时社会经济发展滞缓，新兴技术也因抑制而没有较大的突破，个人持有的财产数量很少。第二阶段是17世纪以后至18世纪中叶。这一时期资本主义经济得到快速发展，同时社会制度层面也进行了相应修改，法国的《人权宣言》、美国的《权利法案》纷纷规定了私有财产权的基本权利地位。从各国的法律规定来看，私有财产权的保障越来越受到统治者的重视。第三阶段是进入20世纪以后。人们的生活方式发生了变化，社会发展越来越呈现相互关联的命运共同体，私有财产权的绝对保护观念发生了转变，社会公共利益的兼顾保护成为社会的主流观点，这也是社会经济调控过程中统治者开征遗产税来维持社会经济发展平衡的原因之一。

资本主义发展到一定阶段就出现了市场调配失灵的问题。二战以后西方国家开始了从自由主义民主向参与式民主的转变，开始意识到仅仅保护公民的私有财产而忽略社会协作的功能作用是不正确的，西方自由主义民主强调私有主义原则，参与式民主强调社会的共同协进[4]。自由主义的民主确实解放了人们的思想，维护了人的尊严，在获得私有财产的同时拥有了自由。自由主义的私有财产权保障更多地形成了一种“自保”的社会氛围，培养了更多“自私自利”的经济人，然而在资本积累的过程中，社会贫富差距加大的同时也为政治动荡埋下了隐患。人们在获得物质自由的同时更希望拥有更多的政治权利、经济权利，麦克弗森构想了一种“更美好社会”——参与式民主社会，表达了他对公民公平享有社会资源、公平参与社会管理的愿望。参与式民主理论强调“克私立公”的社会管理，即为了社会更好地协调发展，私有财产权利应当受到适当限制。人们之间需要相互协作进行资源的有效配置，对私有财产权进行必要的限制从而避免不必要的恶性竞争。

二、宪法实践中遗产税的社会义务性质

（一）公民私有财产权限制的合理性理由

对公民私有财产权的限制有两种合理的理由：一是征收，二是财产权的社会义务。两者的区分是国家对公民私有财产权的限制行为是否严重损害了公民私有财产权的完整行使以及损害是否超出了公民的可忍受范围。具体而言，国家为了公共利益的实现可以征收公民的私有财产，对公民私有财产进行必要的限制。但是国家要对这种限制给被征收者带来的不便以及损害给予补偿，这种理论有学者称为“特别牺牲理论”[5]。如果将公民私有财产权的限制定性为公民的社会义务，那么这种义务是公民为了公共利益的要求而必须忍受的，是针对自己享有的社会权利而必须要尽到的社会义务，这种理论被称为“期待可能性理论”[6]。这两种基本权利限制理论的区分有一定的合理性，打破了私有财产权绝对保护的传统理念，为现当代“连带”“协作”的社会提供了一定的理论支持。但是在实践中一定要准确把握区分的程度，不能过度限制私有财产权的发展，否则又回到了私权压制的时代。

（二）遗产税缴纳是公民最为典型的社会义务

公民个人的纳税充实了国家的行政财力，促进了国家公共设施的完善，在灾难到来时公权力能更好地保护我们的生命和财产安全。公民的社会义务在卢梭的社会契约论中得到了很好的诠释，根据社会契约理论[7]19，个人的力量毕竟是有限的，在受到强大的财产权利侵犯的时候，仅仅依靠个人自身是很难保护的。国家是人民契约的产物，公民与国家达成契约让渡一部分财产出来给国家，使国家具有了配备军队、警察等国家暴力机关的财力，具有了管理社会事务、保证公民权利更好地实现的经济实力，国家经过公民的授权保护公民的私有权利，并利用由此积累的一部分财力实现宏观调控，维护社会稳定。遗产税本质上是向遗产的继承人进行的纳税[8]334，不属于个别“征收”，不是公民的特别牺牲，而是“财产的社会义务”——为整体贫富差距缩减所尽的社会义务。根据相关学者提出的收益原则，遗产作为非自身劳动所得的财产在国家的维护下有序得到继承，缴纳遗产税是履行相应的社会义务，同时遗产税作为税收的一种，最主要是起到了独特的社会调控作用。

三、遗产税对社会发展的积极作用及应当遵循的比例原则

（一）遗产税对社会发展的积极作用

1.遗产税征收促进社会财富的公平配置

税收在不同的时代发挥不同的国家宏观调控作用，一方面为了统治者的政治需要，另一方面为了调节贫富差距，促进社会的稳定发展。遗产税和个人所得税的适用对象、范围有所不同，具体来说，首先从调节收入差距过大来看，遗产税是为了消除两代以及三代间的贫富差距，从而在代际继承获得的

(C)1994-2021 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved.　http://www.cnki.net

收入上弥补了个人所得税的不足[9]。遗产税作为一种新税种是对我国现行法律规定税种的补充,不仅有利于增加国家财政收入,更能起到调节收入分配不均的再分配功能,促进社会整体的公平和稳定。其次从促进公平的再分配角度来看,当前我国已经出现了因贫富差距过大而形成的社会不公平现象,遗产税的征收不仅促进了公益事业的发展,更强化了遗产继承者或者被继承人的社会责任感,推动了社会慈善事业的发展[10]。国家征收这些财富大亨遗产的一部分用于接济社会底层的弱势群体,以达到平衡社会财富分配的目的。

2.征收遗产税维护自由竞争的社会规则

遗产税征收最重要的是维护自由竞争的社会规则,为拥有同样梦想的竞争者创造平等机会。社会发展需要一个有序的竞争规则,这也是近年来我国一直倡导的法治社会建设的关键一环。按照中国传统观念,父母都想给子女留下大量存款和房产等,为子女一辈子的生活做足准备。如果遗产税的征收限制其继承大量遗产的话就会促使父母改变观念,转变为投资子女的教育或者为子女创新创业提供资金支持,遗产税的征收在一定程度上会消解"富二代"与公平竞争环境之间的矛盾。遗产税的征收在主要西方发达国家已经有过开征的历史,从征税效果以及对社会的效应来说有利于缩小贫富差距,防止阶级固化,消除"富二代"坐享其成、骄奢淫逸的腐朽思想,鼓励青年一代奋斗终生,学会用自己的双手努力创造属于自己的财富,为每个人创造公平竞争的社会环境。因此,过多的遗产继承无疑易形成一种固化的社会阶层,不利于贫困家庭的优秀子女获得同样的竞争优势,压制了他们实现个人价值和社会价值的动力。更有甚者,社会会涌现出大量的"仇富"心态,从而出现社会不稳定因素。

(二)遗产税开征应当遵循的原则

1.遗产税要遵循法律保留原则

遗产税本质上是对少数较高收入家庭私有财产权的限制,其目的主要是调节过高的收入,缩短收入差距以稳定社会的整体发展。因此遗产税的开征要遵循一定的法律原则,不能过度损害被征收者的私有财产权进而违反了基本人权。法律保留原则,一般是指某种特定的事项只能由法律来具体规定,行政权力无权对此干涉[11]。遗产税立法亦属于国家与公民契约原则的法律表现形式,将遗产税征收的具体权利义务、执行程序等上升为法律也是法治国家依法治国的基本要求。遗产税是对公民私有财产权的限制,因基本权利的宪法性质要求,遗产税的制定及实施细则当以法律唯一规制。在具体的实施过程中应当严格依照法律条文的具体规定开征,严防利用公权力随意侵害公民的私有合法利益。

2.遗产税要遵循比例原则

遗产税立法和具体的执行中要遵循比例原则的要求。比例原则具体可以体现为三个子原则[12]:(1)适当性原则,即该手段适于达成对应目的,要求遗产税的征收确实能够解决目前中国存在的两大问题,第一是贫富差距过大,第二是增加财政收入。遗产税的征税对象面向资产雄厚的富人,制定合适的赋税法律政策能够有效解决贫富差距过大的社会问题。遗产税征收尽管存在各种实际的困难,但增加国家财政收入和调节社会贫富差距过大的意义是不言而喻的。(2)狭义比例原则,要求实施某种行为所采取的手段与既定目标成比例,不能因为实现既定目标而毫无节制。在遗产税的征收中,要达到缩小贫富差距、维护公平和谐的社会目的而不过度损害公民的私有财产权,具体可以体现在税收制度设计上满足征收"富人税"而非"大众税",同时比例不宜过大,否则会打击征收对象的财富创造积极性造成资金外流。(3)必要性原则,也称为"最小限制原则",要求国家在限制公民私有财产权时应当采用所有限制手段中对权利人损害最小的手段,也即遗产税的开征必须在必要的情况下才能实施。我国当前社会现状已经呈现出贫富两极分化的不良效应,遗产税的征收在实践中也确实起到了一定的"劫富济贫"的作用,在国外许多国家被用来抑制贫富差距过大带来的社会问题,因此我国遗产税的开征符合必要性原则。

四、当前我国遗产税开征的阻却因素与破解路径

(一)我国开征遗产税的主客观困难

1.我国遗产税开征的客观困难

世界各国普遍出现遗产税征收难度大的问题。遗产税征收不仅要处理好税基范围适当等的技术问题,还要超越一般的文化和价值观的羁绊。世界各国在遗产税征收方面遇到的客观困难主要有遗产税立法层面上的不健全,税基和税率等开征技术性上的阻碍,财产价值评估程序烦琐、成本高昂等问题。以美国为例,美国遗产税征收首先要进行资产评估和精确核算,耗时耗力且费用昂贵,甚至出现了"税费倒挂"——遗产税数额还不足评估所耗费的人

(C)1994-2021 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net

力、物力及财力。遗产税的开征在技术层面存在的问题已经有不少经济学家发文进行了论证，这篇文章主要是站在宪法学的角度上为遗产税的开征提供宪法依据。我国目前开征遗产税存在的客观困难体现在遗产税的合宪性研究方面存在不足，没有为遗产税的开征提供宪法上的依据，这也是我国遗产税法尚未颁布的主要原因之一。

2.我国遗产税开征的主观困难

遗产税开征的主观困难主要在于价值和文化观的“不兼容”。受传统文化的影响，遗产税征收过程中逃税避税现象十分严重。基于我国注重家族和承袭的传统思想文化分析，我国传统文化将私有丑恶化，历来留名青史的都是淡泊名利的利他主义者。我国古代传统的思想文化非常注重家族和世袭继承，在大多数国人的眼里，辛苦劳累一生就是为了给子女创造良好的生活环境，继承父辈母辈的财产是天经地义的事，遗产负载的不仅仅是财产和物质利益，更具有人格意义和感情价值，因此被继承人在逝世前都不愿意缴纳遗产税。例如台湾霖园集团创办人蔡万霖是位居《福布斯》杂志排行榜的台湾首富，逝世之前身价达到1500亿元新台币，然而其逝世后的遗产税缴纳却不足遗产的1%[13]。遗产税开征在社会发展过程中有一定的积极意义，即使目前困难重重，但随着征收技术的进一步提高以及人们传统文化思想禁锢的解除，遗产税在未来我国的社会发展中有望实现征稽。

（二）国内外遗产税开征的经验分析

开征遗产税的各个国家中，因文化环境和制度建设等国情的不同，遗产税征收的具体执行效果也有所不同。美国遗产税的征收距今大约有一百年的历史，征税过程相当复杂，所以征税的成本也非常高昂，起初遗产税的开征确实为美国的贫富差距扩大起到了抑制的作用，后期因为征收成本较高，逐渐失去了原有的调节经济的作用。英国开征遗产税的早期极大地调节了社会贫富差距过大引起的问题，促进了社会的稳定发展，然而19世纪末期，遗产税征收偏离了社会调节作用而成为政治阶层分化的手段，统治阶层开始向贵族按照阶层提高遗产税的征收数额，因此大量富裕阶层开始想尽一切办法逃避征税。日本在二战以后进行了政治以及经济制度的改革[14]，经济不断发展并迅速跻身世界前列，同自由主义时期的英国和美国一样，随着经济的发展就出现了贫富分化，这种两极分化的社会存在诸多弊端，影响了社会的稳定，因此在当时的日本出台遗产税法，开征遗产税也是历史发展的必然选择。德国、法国在启蒙思想的引导下资本主义经济发展迅速，个人所有的财产权得到前所未有的尊重和保护，由此也出现了阶级分化，先富起来的人就过多地压制贫困者的应有权利，遗产税应运而生。综合分析，资本主义发展促进了经济的活跃发展，加之私有财产权得到保障和尊重更是激发了投资者创业的热情。美国、英国、日本等国家进入20世纪后几乎都面临着个人利益与社会利益出现矛盾的局面。弱势群体的饥饿、贫困、分配不均等需要国家来保护，因此国家完善社会保障需要通过征税来提供财政收入。这时通过税收限制个人私有基本权利与维护社会公益就出现了矛盾，遗产税成为缓解这一矛盾的历史选择。

我国20世纪初期也在学习西方的过程中制定了《遗产税条例草案》，但是由于当时的中国社会动荡、战乱不断便未能实施。南京国民政府时期实行了遗产税的开征，但当时主要的目的同西方国家早期一样是为了军备扩张的资金筹备。综合分析上述开征遗产税的国家和时期，其遗产税制度都存在一定的不足之处：一是遗产税法制定的法律基础薄弱，缺乏宪法正当性的依据，没有确立遗产税的宪法性指导思想；二是遗产税的制定目的并没有考虑长远发展，仅仅满足于现阶段的政治需求，即把遗产税定位为临时的，只解决眼前短期财政需求，寻求短期的社会公平调节目的的财政手段；三是遗产税法的规范制度没有随着社会经济的发展而与时俱进，比如税基和税率的制定以及起征点、必要扣除项目等具体制度并未随着社会经济的发展而不断调整，出现遗产税成为“大众税”以及过度损害遗产继承人继承权的现象。这也是导致后来有些国家暂停或停止征收遗产税的原因。我国现阶段经济发展的过程中也不可避免地出现了贫富差距过大带来的社会发展不公平问题，在持续发展的今天需要一个公平、和谐的发展环境。虽然上述国家及我国以前的遗产税开征存在一定的不足之处，但是仍然有可供借鉴的以下优势：一是制定了相对完善的遗产税法，使得遗产税的开征具有了法律依据；二是遗产税的税收模式以及具体的税收制度相对完善，我国在开征之初可以在具体的制度方面有所借鉴；三是税收征管技术方面相对成熟，相应的配套设施相对完善。因此，我国遗产税法以及制度制定可以借鉴遗产税开征国家的成功经验和失败教训，结合自身具体国情制定实施，从而更好促进社会和谐发展。

(C)1994-2021 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved.　http://www.cnki.net

（三）破解遗产税征收障碍的路径

1.加强宪法研究，为遗产税法的制定提供宪法依据

重视和加强对私有财产权及继承权的保障，首先要将私有财产权和继承权纳入宪法的保障范围，然后依据宪法制定相关的法律。对私有财产权的限制也应当合乎宪法的精神，体现在宪法条文当中。中华人民共和国成立以来法律制度的建设和发展取得了明显的进步，但在遗产税方面还是空白。上文已经论述了遗产税开征的合宪性，但是要具体实现开征，做到依法行政、有法可依还需要依据宪法制定一部明确的部门法。自1982年宪法明确了对私有财产权的保护，私有财产权法律界的地位不断提升。近年来，我国对私有财产权的基本权利地位的保障力度不断加强，公民自身对私有财产权法律保障的意识也不断加强，然而私有财产权的宪法限制理念却没有完全地深入人心，因此遗产税的征收要有宪法的具体规定，加强宪法研究，尽早制定遗产税法是目前遗产税开征的首要任务。

2.提高税收征管水平和资产评估能力

制定完善的征税制度和提高税收征管水平以及资产评估能力是解决遗产税实施问题的关键。有学者认为我国目前的税收征管水平还有待提高，遗产税开征还不具有现实可能性。然而税收征管水平是一个不断提高的过程，西方国家的遗产税开征之初其制度也并不是完备的，因此遗产税税收征管水平的提高与遗产税开征并不矛盾。在具体制度上可以汲取历史上开征的优势制度，并根据我国的国情制定相应的税基、税率以及合适的起征点等相应的配套设施。税收模式可以借鉴总遗产税制，便于当前制度还不健全的管理，总体兼顾公平和效率，切实体现遗产税开征的作用和目的。在资产评估方面确实存在成本高昂的问题，这也正是我国遗产税迟迟不能开征的客观原因之一，但是技术操作方面的不足不能成为遗产税开征的绊脚石。在遗产税具有的社会价值贡献上，应当在技术层面加大科研投入以及人才培养力度，切实解决这个技术难题。真正稳住、留住先富阶层的关键，并不是可预期的完善的税收法律制度，不在于“不征税”或“少征税”，而在于严密、公正、令人信服的财产保护制度，否则遗产税的纳税人宁愿花费精力选择逃税也不愿意遵守不完善的税制而损害其公平利益。

3. 转变传统的观念，加大税收制度优越性的宣传

传统观念的转变不可能一蹴而就，需要经济发展以及法律在规范调整方面潜移默化的影响。中国大陆以及台湾地区的传统观念对人们的影响很大，父母往往都是省吃俭用为子女积攒物质财富，即使收入较高的上层阶级也不愿意自己辛苦获得的收入在已经缴纳个税、企税等税种之后再二次被征缴遗产税。因此应当坚持对税收优越性的长期宣传，最重要的是使财政支出明细透明化，一方面是加强对财政支出利用的监管，避免财政支出流入个别执行者口袋中饱私囊；另一方面是能够让纳税人清楚税收的真正用途，从而从根本上改变逃税漏税的传统观念。

参考文献：

[1] 林来梵.从宪法规范到规范宪法[M].北京：法律出版社，2001.

[2] Robert Alexy. A Theory of Constitutional Rights [M]. Oxford：Oxford University Press，2002.

[3] 董石桃.西方民主视域中的财产权：一项观念史的考察[J].湖北社会科学，2016(7)：24-30.

[4] 陈尧.西方参与式民主：理论逻辑与限度[J].政治学研究，2014(3)：18-30.

[5] 张翔.机动车限行、财产权限制与比例原则[J].法学，2015(2)：11-17.

[6] 张翔.财产权的社会义务[J].中国社会科学，2012(9)：100-119.

[7] 卢梭.社会契约论[M].何兆武,译.北京：商务印书馆，2003.

[8] 刘剑文.财政税收学[M]. 北京：法律出版社，2004.

[9] 高凤勤，王朝才，王志伟.主要市场经济国家遗产税经验及其启示[J].财政研究，2015(8)：98-102.

[10] 王彦平，吴仕超.开征遗产税的经济效应预测与推进战略研究[J].理论探讨，2019(2)：115-121.

[11] 许宗力.论法律保留原则[M].北京：元照出版社，2006 .

[12] 龚伟.税收法治的实质界限：审查标准与操作[J].现代经济探讨，2015(3)：78-82.

[13] 雷家琼.台湾遗产税实施现状的考察与简析[J].复旦学报(社会科学版)，2017(5)：30-39.

[14] 冯才华.征收遗产税的价值取向与障碍纾解[J].人民论坛，2014(23)：168-170.

[责任编辑 孟蕴华]

(C)1994-2021 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net