

英国 1894 年遗产税产生的古代税制背景考察

孙学美

(聊城大学 历史文化与旅游学院, 山东 聊城 252059)

摘要: 古代英国税制中关涉 1894 年遗产税的税种主要有土地继承税和动产税两大类。土地继承税因各时期土地继承制度不同而有所变化: 盎格鲁-撒克逊时期, 不存在土地继承税; 11 世纪以后, 随着封建制度的确立与发展, 产生了继承金 (relief) 和继承捐 (heriort) 两种土地继承税, 但随着封建制度的瓦解, 土地遗赠行为逐渐摆脱了封建因素的制约, 土地保有人获得了自由遗赠土地的权利, 与封建土地保有制相伴随的继承金、继承捐便随之逐渐淡出英国税制历史舞台。与不动产 (土地) 不同, 动产一直可由遗赠者自由处分, 且在动产税征收实践中, “量能赋税” “累进制” 等现代遗产税征收原则逐渐生成并不断地趋于成熟。古代英国土地继承税与动产税征收实践及其相关税制原则的发展与成熟, 是 1894 年遗产税 (estate duty) 得以出台的重要历史前提与基础。

关键词: 1894 年遗产税; 继承金; 继承捐; 动产税

中图分类号: K561

文献标识码: A

文章编号: 1672-1217 (2024) 02-0150-07

收稿日期: 2024-02-15

基金项目: 山东省社会科学规划项目 (21CLSJ09): 英国 1894 年遗产税与地权市场转型研究;

山东省高等学校“青创科技支持计划” (2021RW004): 工业化时期英国地权变革与国家治理。

作者简介: 孙学美 (1985-), 女, 山东费县人, 聊城大学历史文化与旅游学院讲师, 历史学博士。

DOI:10.16284/j.cnki.cn37-1401/c.2024.02.007

1894 年遗产税在英国历史上具有举足轻重的历史地位, 该税的征收极大地推进了英国存在四个多世纪的土地社会 (landed society) 解体步伐, 值得深入探讨、系统研究。细究起来, 该税的出台有着英国特定的深层次历史原因。早在中古时期, 基于特定土地继承规则征收的遗产税 (relief、heriort) 已然出现, 且 1894 年遗产税中的“累进制” “量能赋税” 等要素也在动产征税实践中出现并日渐成熟。本文立意“追根溯源”, 以古代英格兰土地继承规则及遗产税变革线性历史发展脉络为“经”, 将长时段内古代英格兰特定土地继承传统与赋税制度发展史有机结合, 深入探究 1894 年遗产税得以产生的古代税制历史背景。

一、盎格鲁-撒克逊时期土地税征收原则与实践

英国将土地列为征税对象始自盎格鲁-撒克逊时期, 但该时期虽有出现土地税, 却不曾出现就土地遗赠之征税行为。当时土地作为个人全部财产中的重要组成部分, 一般由亡故者通过立遗嘱方式自由处分。

盎格鲁-撒克逊时期, 人们的生产、生活与财富来源严重依赖土地, 为满足特定时期国家财政需要, 出现了以土地面积为征收单位的土地税, 如丹麦金 (Danageld)。991 年, 面对丹麦人大肆入侵, 英格兰各王国以土地为单位向民众征集税款缴给丹麦人以换取和平, 是为丹麦金。20 世纪的英国史学家梅特兰、莱昂等人在研究中古英国税制问题时, 以盎格鲁-撒克逊时期的编年史等相关史料为依据, 证实丹麦金即为一种典型的土地税。^① 至于其具体征税原则, 可自英格兰西南诸郡留存下来的《盖尔德调查》 (Geld Inquests) 中窥见一二。该调查报告显示, 当时有依照通行的土地测量基本单位海德 (hide) 或卡鲁卡奇 (carucate) 征收土地税。在该税具体征收过程中, 一般采用以郡为单位的包税制原则。惯常做法是, 假定一个郡或其

^①F. M. Maitland, *Domesday Book and beyond, three essays in the early history of England*, Cambridge: Cambridge University Press, 1907, p. 120; H. R. Lyon, *The governance of Anglo-Saxon England 500-1087*, London: Endward Arnold, 1991, p. 119.

他大的行政区有一个确定的土地面积（海德数或卡鲁卡奇数），按照总的土地面积数量制定一个总的征税额。每个郡或大的行政区再将其被分配的总税额分摊到所在行政单位内的每个村庄，最后由各村庄落实到其管辖内的每一海德或卡鲁卡奇土地上。^① 总起来讲，该时期英国赋税制度虽已初起，且有出现基于土地之征税史实，但尚不曾涉及土地遗赠征税问题。

至于土地继承规则，盎格鲁-撒克逊时期的土地具备可遗赠性和可继承性。当时土地作为个人财产重要组成部分之一，主要通过遗嘱方式由亡故者自由处分。以遗嘱方式处分个人财产是英国国民性中根深蒂固的一种存在，在英国具有神圣不可侵犯性。^② 且就目前能够接触到的史料而论，自 9 世纪中期起，一些被冠以“盎格鲁-撒克逊遗嘱”（Anglo-Saxon wills）或“遗嘱”（testaments）称谓的文件在英格兰地区已经有出现。例如，阿尔弗雷德国王曾签署了多份针对不同亲属的书面遗嘱并委托给不同的遗嘱执行人；^③ 亚弗烈特王曾在其遗嘱中作出声明要求其所赠予书田之人在其死后将其书田传承给他最近的族人。^④ 在格兰维尔和布拉克顿的著作中也曾记载了这样一个案例：在诺森布里亚王国，一农户死于傍晚，第二日清晨又生还，之后，他走入村里的教堂，并在做完祷告后将其全部财产分作三份，一份留予其妻，一份留予其子嗣，一份留予自己并立即分发给穷人。^⑤ 这一遗产分配方案极具典型性，在诺森伯利亚以及苏格兰和英格兰北部诸郡广为流行，它顾念亡故者个人情感，强调保障亡故者身后诸亲属们的利益。在基督教传入以后，“死前忏悔的必要性”“赎罪”和“灵魂不朽”等观念开始普遍流行，在这些宗教信仰观念的影响下，人们对无遗嘱死亡的恐惧感与日俱增，及至克努特时代，“一个人若没有留下任何只言片语就离世将意味着他是一名罪人”。^⑥ 由此，死者的保留份额开始逐渐转作为了死者的灵魂救赎而捐给教会或救济穷人，正如案例中亡故者将其自己的保留份额分给穷人一样。案例中亡故者的财产分法与英国后来的遗嘱处分财产的方法相近，配额比例也相似，是英国以遗嘱方式处分个人财产制度的源起。^⑦

总起来讲，盎格鲁-撒克逊时期，土地作为亡故者个人全部遗产中的一部分，与其他财产一样由亡故者依照遗嘱方式自由处分，英国虽有基于特定目的对土地征税，但还未曾出现基于土地继承征税之史实。

二、诺曼征服后土地继承税征收原则与实践

诺曼征服以后，随着封建制度的建立与发展，土地税日趋衰亡，与此同时，产生了与封建制相适应的两种土地继承税，即继承金、继承捐。后来，随着封建制度的瓦解，两种税最终又逐渐退出了英国历史舞台。

^①F. M. Maitland, *Domesday Book and beyond, three essays in the early history of England*, Cambridge: Cambridge University Press, 1907, pp. 120-121.

^②Joseph Dainow, "Limitations on Testamentary Freedom in England", *Cornell Law Review*, Vol. 25, No. 3, 1940, pp. 337-338.

^③F. Pollock and F. W. Maitland, *The History of English Law before the Time of Edward I*, Vol. 2, Cambridge: Cambridge University Press, 1895, pp. 312-313.

^④马克垚：《英国封建社会研究》，北京：北京大学出版社，1992 年，第 28 页。

^⑤F. Pollock and F. W. Maitland, *The History of English Law before the Time of Edward I*, Vol. 2, Cambridge: Cambridge University Press, 1895, p. 312.

^⑥F. Pollock and F. W. Maitland, *The History of English Law before the Time of Edward I*, Vol. 2, Cambridge: Cambridge University Press, 1895, p. 320.

^⑦该时期虽然名义上人们享有以遗嘱方式自由处分包括动产和不动产在内的全部个人财产权，但又绝非所有的土地都能够通过遗嘱方式得以传承。能经由遗嘱处分的土地类型主要是获得国王赐地文书（land books/charters）的书田（book land），而依据习惯法占有的民田（folk land）则要受到“不可传之族外”“不可由非婚生子女继承”等特定继承规则的制约。（F. Pollock and F. W. Maitland, *The History of English Law before the Time of Edward I*, Vol. 2, Cambridge: Cambridge University Press, 1895, pp. 316-32; R. W. Maitland, *Domesday Book and beyond, three essays in the early history of England*, Cambridge: Cambridge University Press, 1907, p. 256.）

（一）土地继承税初现

诺曼征服以后，丹麦金征收惯例被继承下来，但被置于一个新的基础之上。诺曼威廉在全英范围内的土地大调查和《末日审判书》的编制，使英王在基于土地征收丹麦金时就所征税之范围、税基和应纳税者的承担能力状况有了更为直接的认识。据统计，威廉一世在位期间曾征收过丹麦金，但当时的征收标准并不完全固定，时有浮动，最高时达到6先令每海德（1083年），约每四五年征收一次。^①至亨利一世统治时期，丹麦金征收频次和税率趋于固定，税率为2先令每海德，连年征收。^②

但随着英国封建制度的确立及发展，封建领主扮演了“政府”角色并提供法律和秩序服务，基于土地征税者由盎格鲁-撒克逊时代的各王国的君主转变为英格兰的各封建领主，税收的基本单位也由盎格鲁-撒克逊时期的各个王国或全英格兰转变为各封建庄园或领地，英王权力越来越受制于各封建领主，越来越需要依靠自己的王室领地的收入过活。^③相应地，以全英土地为征税对象的国税丹麦金越来越难以征收。至1163年，英国的税收账册中已不再有丹麦金的记载，适应新时期英格兰封建社会的历史发展实际，丹麦金逐渐淡出了英国税制历史舞台。^④

与此同时，随着封建制度的确立和发展，与土地遗赠有关的继承税开始出现。中世纪时期的土地继承类型主要有两种：一为封土（采邑）继承，一为佃领地继承。与之相适应，生出两种土地继承税：一为继承金，一为继承捐。继承金是封建社会上层组织结构中的封君与封臣在处理彼此关系过程中所达成的一种针对封土继承所征收的一种封建税，而继承捐则是封建社会基层组织结构中的领主与依附农在处理彼此关系过程中基于佃领地继承所征收的一种封建税。接下来笔者将详述之。

（二）继承金

诺曼征服以后，旧有的一些土地遗赠惯例被继承下来，例如在一些事关土地的特许状中，我们能经常见到诸如“我死后将这块土地赠与他人”“我在我和我妻子死后将这块土地赠与他人”或者“如果我不留下子嗣，我将在我死后将这块土地全部赠与他人；如果我留下子嗣，我将把土地的一半赠与他人”等的字样。^⑤根据相关史料记载，至亨利一世时期，英国封臣尚拥有以遗嘱方式处分其地产的权利。例如，诺曼底封臣尤多·达皮费尔（Eudo the Dapifer）尤多临终前在征得其封君亨利一世的同意后，当着他的面，以遗嘱形式对其全部财产做了分割和安排，将其遗体、布莱灵西庄园、一百英镑的钱以及他的金戒指等全部遗赠给他在科尔切斯特建造的修道院的修士们。^⑥在这一案例里，布莱灵西庄园属于尤多受封自亨利一世的封土，也因布莱灵西庄园之故，科尔切斯特修道院的修士们成为亨利一世的封臣。该案例似乎可以说明，该时期的封臣还享有以遗嘱形式自由处分其封土的权利。但随后的格兰维尔法律改革却对这一处分方式作出明确的限制。及至13世纪中叶，英国的普通法更是作出进一步的明确规定：土地不可遗赠，即便是依据《财产继承法》（*FORMA DONI*）也不可以。至此，英国人明显于法律层面上丧失了以遗嘱方式传承土地的权利。

另一方面，随着遗嘱处分土地权利的日渐受限，英国土地继承规则中的长子继承制逐渐发展起来。自

①施诚：《中世纪英国财政史研究》，北京：商务印书馆，2010年，第146页。

②“The Dialogue of the Exchequer”，D. C. Douglas, *English Documents II*, 1042-1189, London: Oxford University Press, 1998, p. 562.

③[英]克里斯托弗·戴尔：《转型的时代——中世纪晚期英国的经济与社会》，莫玉梅译，北京：社会科学文献出版社，2010年，第26页。

④S. Dowell, *A history of taxation and taxes in England from the earliest times to the present day*, Vol. 1, London: Frank Cass & Co Ltd, 1965, p. 35.

⑤F. Pollock and F. W. Maitland, *The History of English Law before the Time of Edward I*, Vol. 2, Cambridge: Cambridge University Press, 1895, p. 321.

⑥F. Pollock and F. W. Maitland, *The History of English Law before the Time of Edward I*, Vol. 2, Cambridge: Cambridge University Press, 1895, p. 324.

10 世纪起, 家族观念开始逐渐在西欧地区盛行, 这在 10 世纪时期的佛兰德伯爵的家谱、旺多姆的领主们的家谱等史料中可见一斑。随着家族观念的流行, 家族权力开始被广为认可, 而土地占有权的转移, 会影响甚至威胁一个家族的财富基础, 进而影响其家族权力, 因而出现在子孙或旁系亲属对财产交易或土地捐献的赠礼表示同意的亲属赞同制度 (laudatioparentum) 和长子继承 (primogeniture) 权制度。尤其对于占据财富和地产优势的贵族家族, 为避免某一贵族去世时可能引发的无数艰难困苦或地产被分割, 他们往往指定一名首选继承人, 而强调男性继承与长子继承的结合, 必定会保持贵族家族财产的完整性, 让家族团结在一起, 长子继承制因而在西欧地区广为流行起来。^① 诺曼征服以后, 诺曼威廉在将封建制引入英格兰的同时, 长子继承制也逐渐在英格兰地区生根发芽。

长子继承制可以说是最有利于贵族的土地继承制度, 也是贵族们惯用的土地继承规则, 但在封建制度下, 受封君封臣基于封土所达成的契约限制, 采邑保有者的继承人并不能立即获得该土地, 他需要支付一笔费用以获得领主对其封土世袭权的认可。在英格兰, 1100 年, 亨利一世时的《加冕宪章》以法律形式承认了英国封土的可继承性, 明确规定封臣的继承人在封臣去世后会同封君订立新的封土保有关系, 并在达到法定年龄时向领主上缴一笔罚金用以“重置可世袭的保有制土地”。继承金是采邑保有者后代获得封土世袭权的法定要求, 起初其具体缴纳额度受各地惯例影响而不尽相同, 且领主们习惯于通过征收继承金大捞一笔, 从而引发封土继承人诸多不满。1216 年的《大宪章》(Magna carta) 开始对继承金具体额度作出明确规定。宪章第 2 条规定对于直属封臣的封土继承, 只要继承人交纳规定额度的继承金即可继承全部封土, 如伯爵领地、男爵领地分别为 100 英镑, 而骑士领只需交纳 100 先令即可。^② 自此之后, 继承金获得了法律上的征缴认可。

继承金是英王的重要财政收入来源之一, 为英王提供大量的财政收入的同时, 也成为封臣们的沉重负担, 采邑保有人并不甘于一直缴纳这笔费用, 这些采邑保有者们的法律顾问团也总会设法帮助他们规避继承金。这些专职律师们发现, 只要让其所服务的领主在其临终时不为其封土法律上的保有人, 国王就无从征收该笔费用。这一法律设定正是英国历史上著名的“用益 (uses)”制。^③ 用益制的基本设定是: 土地保有人 A (用益授予人, feoffor) 在保证自己获得地产收益的前提下, 将自己的土地委托给他人 B (受托人, feoffee), B 按照 A 私下吩咐的方式处置地产收益, 这样, A 制定的第三方受益人 C (cestui que use) 在 A 亡故后将通过 B 而非其封君获得土地, 因而也就规避了继承金。^④ 用益制设定是律师帮助其所服务的采邑保有者规避继承金, 利用动产继承无明确法律限制的法律漏洞而创设的一类实用性法律设定——将用益与遗嘱结合在一起可变相取得以遗嘱处分土地的权利, 由此, 土地保有人去世之时, 其所保有地产的继承人便无需再与其封土授予人缔结新的采邑封授契约, 也就无需缴纳封土继承金。^⑤ 随时间推移, 受托人往往发展为专业的法人实体, 拥有“不死之身”, 地产主们借此得以永久性地规避了继承金。^⑥ 14 世纪以降, 用益案例明显增多。及至 16 世纪初, 用益制已被广泛应用于大部分封建采邑。^⑦ 封臣们通过对其封土进行用益法律设定规避继承金的做法, 对其封君尤其是英王造成了很大的损害, 使其损失了大笔财政收入。为减

①[英]提姆西·路特:《新编剑桥中世纪史》(第三卷 约 900 年至 1024 年), 顾宝斋等译, 北京: 中国社会科学出版社, 2021 年, 第 35 页。

②K. E. Digby, *An Introduction to the History of the Law of Real Property with Authorities*, 3rd ed, Oxford: The Clarendon Press, 1884, p. 103.

③Fredric W. Maitland, *Equity-Also the Forms of Action at Common L-Two Courses of Lectures*, Cambridge: Cambridge University Press, 1929, p. 24.

④S. F. C. Milson, *Historical Foundations of the Common Law*, London: Butterworths, 1981, pp. 211; J. M. W. Bean, *The Decline of English Feudalism*, Manchester: Manchester University Press, 1968, p. 104.

⑤咸洪昌:《英国土地法律史——以保有权为视角的考察》, 北京: 北京大学出版社, 2009 年, 第 298 页。

⑥S. F. C. Milson, *Historical Foundations of the Common Law*, London: Butterworths, 1981, p. 211; J. M. W. Bean, *The Decline of English Feudalism*, Manchester: Manchester University Press, 1968, p. 104.

⑦J. Baker, *An Introduction to English Legal History*, Oxford: Oxford University Press, 2019, p. 271.

少王室财政流失,1536年,亨利八世颁布了《用益法》,该法规定此前已经实施用益设定的地产不再追缴继承金,但对于该法颁布后新设定的用益地产仍需向国王缴纳继承金。^①根据该法案的规定,一些采邑保有人仍需继续缴纳负担沉重的继承金,不免会激起这部分人的不满情绪乃至暴力抗争。^②迫于压力,亨利八世于1540年颁布了《遗嘱法令》,明确授予采邑保有人将其三分之二的骑士役地产以及全部的索克役地产以遗嘱方式自由处分的权利。^③该法案作为采邑地产自由处分权法律确认的关键一步,同时也是封土继承金即将退出历史舞台的标志性事件,但作为王室重要财政收入来源之一,英王并不甘于彻底放弃继承金,此后议会与国王之间就此问题长期斗争不止。1610年,议会作出妥协,提出以一定的补偿为条件换取国王废除封建领地合并取消封土继承金等一揽子议案(Great Contract),当时英王仍表示拒绝。^④此后该问题又悬而未决近半个世纪,直到1660年《骑士领废除与补偿法》的出台,才标志着封建土地保有制度于法律层面上的彻底终结。随之,继承金也一并淡出英国历史舞台。^⑤

(三) 继承捐

继承捐的出现也与封建制度的形成与发展密切相关。在封建领主附庸契约关系下,领主需要为其依附农提供保护,且这种保护有着实在的物质内涵,其中最核心的保护是给予可耕种的土地以养活依附农及其家庭成员。除土地外,还包括提供牲口、农具甚至家庭用品等。这些东西领自领主,属于领主的财产,而依附农在法律上不拥有财产。在他们死后,必须将领主为他们提供的这些佃领地、牲口、农具等归还领主,是为源自封建领主附庸关系的一种惯例和习俗。与此同时,佃领地也需要不断地传承,但因处于社会底层的农民阶层的家族权力观念淡薄,且农民家庭多以核心家庭为主要构成单位,因此与以长子继承制为核心的封土继承规则不同,形成了较为多样化的佃领地继承规则,如长子继承(primogeniture)、诸子平分继承(partibility)、幼子继承(Borough English)等。例如,在萨里郡和苏赛克斯郡等地区,佃领地继承以幼子继承制为主;在萨福克郡和米德尔塞克斯郡等地区,诸子平分继承制、长子继承制、幼子继承制等多种佃领地土地继承规则同时并存;在剑桥郡等地区,则以长子继承制为主要佃领地继承规则。^⑥然而,不论各地区的农民的土地继承习俗差别有多大,有一点却是相同的,即如果依附农后代想继续保有该佃领地,就需要向领主缴纳一笔继承捐,后来随着农民经济实力的日益增强以及黑死病大规模爆发等因素使然,农民越来越倾向于通过货币赎买等方式买断其佃地上的全部封建义务,从而使其佃地上附着的封建义务被剥除,继承捐也随之不复存在。至15世纪时,农民已经很少在其遗嘱中提及因其所持有的佃领地而对领主应承担的义务,他们已将这些佃领地视为自己的财产,并在其遗嘱中就这些佃领地的继承问题作出详细的安排。约翰·布龙的遗嘱验证记录就是此类典型案例之一。萨福克郡霍普顿农夫布龙死于1453年,他于临死前在其遗嘱中就自己的持有地做了妥善安排,其中特别指定他的妻子终生获得一处持有地产,而另一处持有地产交由他的儿子约翰继承,但约翰需要在继承地产后的4年里平均每年支付10英镑用以赡养约翰的母亲和资助其他的遗赠行为等。^⑦布龙遗嘱案例绝非个案,而是15世纪起英国东部地区普遍流行的一种现象,该时期大量存在的遗嘱检验记录证实,英格兰的许多佃领地也已经摆脱了封建的附属义务,继承捐也已经消失。

① *The Statutes of the Realm*, Vol. III, London: Printed by Common of His Majesty, 1993, p. 549.

② A. W. Brian Simpson, *A History of the Land Law*, Oxford: Oxford University Press, 1986, p. 199.

③ *The Statutes of the Realm*, Vol. III, London: Printed by Common of His Majesty, 1993, pp. 745-746.

④ Godfrey Dacies, *The Oxford History of England By Sir George Clark*, Vol. IX, The Early Stuarts, 1603-1660, Oxford: The Clarendon Press, 1959, p. 14.

⑤ 侯建新:《英国近代土地确权立法与实践》,《世界历史》2021年第4期,第1-18页。

⑥ Rosamond Jane Faith, "Peasant Families and Inheritance Customs in Medieval England", *The Agricultural History Review*, Vol. 14, No. 2, 1966, pp. 77-95.

⑦ [] 克里斯托弗·戴尔:《转型的时代:中世纪晚期英国的经济与社会》,莫玉梅译,北京:社会科学文献出版社,2010年,第176页。

总之,随着封建制度的终结,英国佃领地和采邑继承规则中的封建要素被逐渐剥离,土地继承规则与动产继承规则逐渐趋于统一,这为后来英国政府就针对个人全部财产的遗赠行为按照统一标准征收遗产税提供了重要前提和保障。中古时期的继承金、继承捐作为英国土地继承税发展演变过程中的一种重要历史存在,其征税方式、技术和手段一直都处于比较原始的状态,且在征收实践中一直面临着诸多阻碍并最终为历史所淘汰,与1894年遗产税相适应的一些征税方式、技巧和原则更多是在基于对动产的征税实践中出现并日渐完善起来的。

三、中古动产税征收原则与实践

在封建制度下,英王的权力受到强有力的限制,英王更多需要依靠自己而过活,传统的封建税并不能完全满足英国王室及国家公共财政支出需要。在对土地征税受限的情况下,英国国税征缴对象逐渐由土地转向动产领域,并在基于动产征税实践过程中形成并实践了“量能征税”“累进制”等诸种1894年遗产税征收原则。

动产税首征于12世纪。1166年,英王亨利二世响应罗马教皇东征号召,在全英范围内就教俗两界所有自由民的收入和动产征收1/40的税,以筹措军费,支持“十字军”东征。此次征税前未曾做任何估税事宜,而是依照习惯征收。在13世纪以前,该税多是封建私税性质的,仅在1207年时的征税被界定为满足国家公共财政需要,并以全体世俗臣民为征税对象,具有一定的国税性质。与此同时,该时期,此税的征收目的、税率以及征收频次等一直未成定制。及至1332年,英国实施了动产税税率改革,固定了动产税税率,才进一步确认和推进了英国税制原则的发展。^①

14世纪末期,英国议会开征普尔税(poll tax),该税的征收将英国赋税制度发展进程往前推进了一大步。在普尔税征收过程中,1894年遗产税制度中的“量能赋税”“累进制”原则初现。顾奎斋、李玲通过梳理poll tax税有关的档案文献资料,并结合道尔(S. Dowell)、米歇尔(S. K. Mitchell)、多布森(R. B. Dobson)等人的研究成果指出,普尔税征收于英法百年战争期间,共计征收三次,分别是在1377、1379、1381年,其目的是筹措对法战争所需战费,普尔税经由议会讨论立案征收,具有一定的合理、合法性。1377年普尔税首征之时,议会出于征税之便,无论贫富,税率一致,这一征收技术和原则忽视了被征税者的纳税能力,存在一定局限性。1379年,议会意识到这一问题,改为采用“量能征税”原则,以爵位、等级作为税额征收的差异性和区分度标准,始征“累进制普尔税”(graduated poll tax)。这一新型征税技术和原则具有一定的合理性,其基本逻辑是,某人的爵位、等级越高,财产状况越好,缴税额度也就越高。然而,爵位、等级高低虽在一定程度上反映了纳税人的财富状况,但并不完全等同于其财产的多寡,该征税技术仍有疏漏之处。基于此,1380年,议会进一步将征收标准设定为财产多寡。至此,聚焦于个人财产状况的“量能赋税”“累进制”征税原则初步形成。总之,普尔税初步形成并实践了现代税收制度中的“量能赋税”“累进制”征税原则,而这两项征税原则同时也是英国1894年遗产税制定和实施过程中所遵循的具有明显的差异性和区分度的征税原则的源出形态,对1894年遗产税的产生具有深层次的历史意义和价值。^②

结语

在中古英格兰,与土地、个人财产有关的征税实践已然以不同的形式实施过,该时期与1894年遗产税有关的税收要素的源起与发展除了受土地继承规则制约外,还与英国赋税制度的发展演变存在深层次的内

^①顾奎斋:《中西中古税制比较研究》,北京:社会科学文献出版社,2016年,第342页。

^②顾奎斋、李玲:《英国中古 poll tax 辨析》,《经济社会史评论》2023年第1期,第4-15页。

在关系。不动产（土地）、动产继承规则趋于统一是 1894 年遗产税出台的基础和前提，而其相关税收要素也在动产税征收实践中通过英国征税原则、技术和方法等层面的不断调适、变通、成文等而不断获得承续与更新。^① 经由中世纪英国土地继承规则与赋税制度的互动发展，在进入近代以后，英国开始逐渐基于“死亡”就个人全部财产征收遗产税。1853 年出台的《继承税法案》规定动产和不动产适用统一征税原则，征收统一的继承税（*succession duty*）^②。自此之后，英国动产与不动产遗赠征税方式趋同，且随着与英国地产有关的税制理念的不断发展和成熟，至 19 世纪末期，英国政府基于解构“土地社会”和推动地权市场转型需要，抛出 1894 年遗产税也便成了历史的必然。1894 年，英国财政大臣威廉·哈考特爵士将业已存在的针对某人死亡时所发生的财产转移征收的四种“死亡税”——遗嘱检验税（以印花税形式征收，隶属于印花税 *stamp duties*）、动产遗产税（*legacy duty*）、继承税（*succession duty*）、遗嘱清算税（*account duty*），合并为单一遗产税，即“*estate duty*”。不容置疑，英国 1894 年遗产税的生成绝非无源之水、无本之木，它有着深层次的古代特定税制历史发展背景，是自盎格鲁-撒克逊时代以来英国土地继承规则与英国赋税制度长期演进、双向奔赴、合力促生的必然历史产物。

Investigation on the Background of the Ancient England Tax System

Produced by Estate Duty in 1894

SUN Xue-mei

(School of History, Culture and Tourism, Liaocheng University, Liaocheng 252059, China)

Abstract: In the ancient England tax system, the estate duty in 1894 mainly includes land inheritance tax and movable property tax. The land inheritance tax varies with the land inheritance system in different periods: in the Anglo-Saxon period, there was no land inheritance tax; After the 11th century, with the establishment and development of the feudal system, there were two kinds of land inheritance taxes, relief and heriort. However, with the collapse of the feudal system, the act of land bequest gradually got rid of the restriction of feudal factors, and the land holder obtained the right of free bequest of land. Relief and heriort, which were accompanied by feudal land tenure system, also faded out of the historical stage of England tax system. Different from land, movable property can always be disposed of freely by the bequeathing, and in the practice of collecting movable property tax, such taxation principles as “quantity energy tax” and “progressive system” have gradually emerged and become mature. The unification of inheritance rules of land and movable property and the continuous development and maturity of modern taxation principles are the basis and premise for the introduction of estate duty in 1894.

Key words: estate duty in 1894; relief; heriort; property tax

[责任编辑 山阳]

① 顾奎斋：《中西中古税制比较研究》，北京：社会科学文献出版社，2016 年，第 391-392 页。

② Charles Beatty, *A Practical Guide to the Death Duties and to the Preparation of Death Duty Accounts*, London: Effingham Wilson Threadneedle Street. E. C, 1907, p. 80.