



清末民初印花税研究

(1903—1927)

李向东 著

河南人民出版社

2012年度教育部人文社会科学研究一般项目
“清末民初的印花税研究（1903—1927）”（12YJA770025）

清末民初印花税研究

（1903—1927）

李向东 著

河南人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

清末民初印花税研究 : 1903 ~ 1927 / 李向东著. —
郑州 : 河南人民出版社, 2015. 9
ISBN 978 - 7 - 215 - 09619 - 6

I. ①清… II. ①李… III. ①印花税 - 经济史 -
研究 - 中国 - 1903 ~ 1927 IV. ①F812. 95

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 197558 号

河南人民出版社出版发行

(地址:郑州市经五路 66 号 邮政编码:450002 电话:65788051)

新华书店经销 郑州宁昌印务有限公司印刷

开本 710 毫米 × 1000 毫米 1 / 16 印张 22. 25

字数 360 千字

2015 年 9 月第 1 版 2015 年 9 月第 1 次印刷

定价 : 48.00 元

序

李向东撰写的学术专著《清末民初印花税研究(1903—1927)》即将出版,作为他攻读博士学位的指导老师,得知这一消息自然十分高兴。同时,也因这一身份之缘由,当他提出要笔者为该书作序的请求时,似乎也没有理由推辞。

在攻读博士学位之前,向东已在河南南阳税务部门工作,对税务研究具有较深厚的兴趣,并有一些实际体验。故而在考取博士生之后,即以近代中国捐税作为其研究领域,经过大量查阅相关研究成果和史料,最终确定以清末民初印花税为题撰写博士学位论文。平心而论,向东的学术天资与禀赋并不十分突出,但他待人热诚谦逊,学习勤奋刻苦,治学严谨踏实,经过三年多的磨炼之后,学术研究能力得到显著提升,从而完成博士学位论文的撰写并顺利通过盲评和答辩,获得导师组的好评,随后也因此而进入高等院校担任教师。这部专著即是在其博士论文的基础上,经过不断修改完善所取得的研究成果,称得上是一部较为扎实且不乏参考价值的学术著作。

对于近代中国印花税的研究,学术界此前虽已有饶立新的《中国印花税研究》(中国税务出版社2009年版)和戴丽华的《民国时期印花税制研究》(江西人民出版社2014年版)两部相关著作出版,但向东即将出版的这部新著仍有其特色。与上述两书或综合性介绍整个近现代中国印花税,或论述整个民国时期印花税所不同的是,本书主要探讨的是清末至南京国民政府成立之前的印花税,尽管在研究时段上要短一些,但篇幅却并不小,尤其史料之丰富,论述之翔实,分析之深入,更是本书所呈现出的诸多亮点。作者充分发挥历史学研究的优良传统,在相关史料的搜集方面花费了很大功夫,注重利用档案文

献、资料汇编、报刊等各方面史料,既为本书的论述奠定了较为坚实的基础,也为本课题研究的进一步拓展提供了资料线索。同时,结合清末至民初中国社会政治、经济、文化的发展演变,深入探讨印花税移植到中国的背景,详细考察印花税在清末从筹议至实践的艰难历程,以及民初印花税制体系的建立与演变。对于印花税征收的各方面实际情况,包括印花税征管机构与人事、印花税涉外困境、印花税税票案、印花税积弊与整顿、纳税人对印花税的态度等,都进行了较为深入细致的考察与分析。最后,还就印花税在清末民初实施的具体历程,结合历史与现实提出了不少具有借鉴意义的学术见解。可以相信,如果将这部体现历史学研究方法特色的印花税专著,与其他体现经济学研究专长的印花税著作相互参照,阅读之后应对近代中国印花税发展、演变及其影响的历史进程,获得较为全面的了解与认识。

当然,作为向东学术生涯中出版的第一部真正意义上的学术著作,本书也不可避免地存在一些缺陷与不足。相关研究者和广大读者的批评指正,不仅将使本书作者受益匪浅,而且也有助于促进该领域研究的进一步发展。相信在不久的将来还会看到向东更多更好的研究成果问世。著名历史学家章开沅先生曾说过:“历史是已经画上句号的过去,史学是永无止境的远航。”这是鼓励青年学者不停地思考、不断地探索,为新时期中国历史学发展贡献自己一份力量的金玉良言,愿以此与向东和史学界青年朋友们共勉。

朱 英

2015年4月5日

目 录

绪论	1
一、研究旨趣	1
二、学术回顾	4
三、概念界定	11
第一章 历史的机遇:印花税移植中国的背景	15
第一节 经济活动的契约化过程	16
一、商品经济的发展	16
二、契约化过程及其障碍	20
第二节 晚清政府的财政危机	25
一、财政收支	26
二、财权下移	31
三、财政失策	34
第三节 转型中的财税体制改革	43
一、改革之机	44
二、改革之策	47
小 结	51
第二章 艰难的探索:晚清印花税的筹议与实践	53
第一节 长时间的朝野筹议	54

一、朝野之议·····	54
二、赫德之力·····	69
第二节 难推广的两次试办·····	76
一、命运苦短的第一次尝试·····	76
二、推而不广的第二次试行·····	87
三、艰难探索的终结·····	109
小 结·····	112
第三章 曲折的历程:北京政府印花税的立法过程·····	114
第一节 印花税法的设立与演变·····	115
一、印花税法制体系的初步形成·····	115
二、印花税法制体系的演变过程·····	125
第二节 印花税法的传承与发展·····	135
一、印花税法规比较·····	135
二、印花税法演变的原因及特点·····	142
第三节 印花税法的涉外困境·····	147
一、晚清政府不得其果的加税裁厘·····	149
二、北京政府难以完成的中外磋商·····	152
三、租界内华人贴用印花办法·····	167
四、涉外税务的尴尬之因·····	175
小 结·····	178
第四章 失序的征管:北京政府印花税的征收实践·····	180
第一节 印花税的征管机构·····	181
一、北京政府税收管理体制·····	181
二、印花税征管机构与人事·····	188
第二节 印花税的征收管理·····	192
一、印花票的印行·····	192
二、印花票的贴用·····	197
三、印花税的宣传·····	201

四、印花税的稽查	211
五、印花税的收支	215
第三节 印花税的积弊整顿	223
一、印花税积弊种种	224
二、私印印花税票案	242
三、印花税积弊整顿	256
第四节 印花税的有限成果	267
一、印花税对中央财政的贡献甚微	267
二、印花税对民生的影响	268
三、印花税对工商业的影响	271
四、纳税人的税负考察	272
小 结	274
第五章 痛苦的互动:纳税人对印花税的抵制	276
第一节 晚清试办时的拒斥	277
一、各地商会及商界的反应	278
二、社会各界的合力抵制	286
第二节 北京政府时期的抵制	292
一、最初的缓办要求	292
二、“旧税就是好税”	295
小 结	306
余论 历史与现实的思考	309
一、纳税痛苦	309
二、税收不公	312
三、百年印花	317
四、税收文化	320
附录	326
附录 1 清外务部户部遵议试行印花税并原拟办法七条疏	326

附录2 印花税则	329
附录3 印花税法	333
附录4 印花税法施行细则	336
参考文献	338
后记	350

颠覆性的社会变动。当然,历届政府为减少这种威胁,往往会适时做出相应的让步和变革,在国家需要和民生需求之间谋求平衡,即达到所谓的“拔最多之鹅毛,听最少之鹅叫”的较好状态,但这绝对是一种技术活,税制改革涉及的不仅仅是钱的问题,公平、正义、效率等无不体现在这种技术之中。

近代以来,随着社会的发展和现代化的起步,社会的剧烈变动刺激着国家对资源汲取的欲望,政府活动的不断扩张带来了公共支出的急速膨胀。在财政日窘和政务日繁的情况下,在应对国家危局和学习西方的双重作用下,晚清政府被迫启动了大规模的系列变革,中国财税体制由此发生了相当大的变革,引进西方财税体制、建立预决算制度、国地税分设等“制度嫁接”颇为热闹,改革旧税和开征新税成为这一时期的税政亮点。

众所周知,清末民初是中国近代经济法规的奠基时代,“在中国法律史上有着前驱先路的重要历史地位,对近代中国经济法制建设产生了重要影响”,^①近代税收法制也在此时得到了逐步确立,许多税种走进了那个动荡的社会,但大都遭到了时人的一致抗议,波折再三,有的税种最终确立了,有的则胎死腹中。只不过在林林总总的税种中,有的税种离我们个人的感觉很遥远(如遗产税、印花税等),而有的则与我们的生活息息相关(如利息税、个人所得税等)。但不论是哪个税种的开征,在民众的感觉中,都一样是“拔鹅毛”行为,在强国家弱社会的时代,民众只能默默承受着拔毛的痛苦;但在弱国家强社会的时代,鹅的叫声会很大,这就是为什么在晚清至民国初期,每议开征一种新税,如印花税、遗产税、营业税等,都有来自各方的阻挠。印花税就在这样的情况下被引入到我国的财税体制之中。

印花税是对经济活动和经济交往中书立、使用、领受具有法律效力的凭证的单位和个人征收的一种税,是一种具有行为税性质的凭证税。因纳税人主要是通过应在应税凭证上粘贴印花税票来完成纳税义务,故名印花税。印花税票英文称 Stamp,与邮票同,早些年还有人称邮票为印花或邮花,可见二者的渊源。然而,就在这方寸之间,印花税较之其他税种,更具有传奇色彩,其移植与发展的过程更是充满着曲折和艰辛。

① 朱英:《晚清经济政策与改革措施》,华中师范大学出版社1996年版,第209页。

印花税历史悠久,据称创始于公元537年的东罗马,^①此后还有人据此介绍称:“东罗马创行印花税,西班牙、日耳曼、英吉利继之,法兰西、俄罗斯又继之,岁征自一万万至二万万,日本亦征至二千余万,行之欧亚,均大著成效。”^②目前,普遍认为印花税产生于1624年的荷兰,有人称其为“荷西战争”的产物。^③当时执掌政权的统治者摩里斯(Maurs)为摆脱财政困境,拟议增税,又恐人民反对,便采用公开招标办法,以重赏来寻求新税设计方案,最终确定实施一种以商事产权凭证为征收对象的印花税,由纳税人持应税凭证到政府指定的地点缴纳税金,政府机关在缴税后的凭证上用刻花滚筒推出“印花”戳记,以示完税。

当时的情况是:首先,人们在日常生活中使用契约、借贷凭证、书立合同之类的单据票证及各种产权证照日益增多,一旦征税,税源较广,收入将会可观;其次,荷西战后不久,人们心里更渴望政府保护自己的合法权益,凭证、单据上由政府盖个印,就成为合法凭证,在诉讼时可以有法律保障,因而对缴纳印花税也乐于接受;再次,印花税与其他税种相比较,税负较轻,手续简便。因此,印花税被西方经济学家誉为税负轻微、税源畅旺、手续简便、成本低廉的“良税”。此后,欧美各国竞相效法,18世纪已得遍行。1854年,奥地利政府对“印花”进行了重大改革,印制发售了形似邮票的印花税票,由纳税人按照税法规定的税额购买粘贴于应税凭证上,并规定完成纳税义务是以在票上盖戳注销为标准,世界上由此诞生了印花税票。

印花税于晚清时期被介绍到中国,成为近代中国引自西方的第一个税种。从1889年开始,有人即提议开征印花税,清政府在此后的二十年间,曾先后两度试办,但效果并不理想,并没有实现其财政目的。中华民国成立后,1912年即颁布了《印花税法》,次年正式开征。后经数次整合,使印花税制初具规模,但其间的经历与波折、税收规模与征管方式的变化、纳税人的负担、社会群体的反应等诸多问题尚待进一步的探究。同样,一路飘摇历经百年的印花税,目

① 黄敬尧:《法国印花税章程》,《皇朝经世文三编》卷24,《近代中国史料丛刊》第76辑,第376页。

② 《论实行印花税》,《盛京时报》1908年9月6日。

③ 吴言:《荷西战争的产物》,《税收与社会》1997年第11期。

前作为地方税收中的一个小税种逐渐长大,发挥着越来越重要的服务经济与社会职能。但是,随着实践的不断深入,现行的印花税又越来越多地显露出自身的问题和不足:一方面,其作为税收而存在的合理性屡遭质疑;另一方面,印花税制度本身也不无缺陷,在下一步的税制改革中,如何以史为鉴来解决和弥补这些不足,仍是一个值得注意的问题。

本书希望通过对这一时期印花税制的历史考察,探究该税种的税制演变、税收规模及税负等相关问题,分析其在实际征管过程中的利弊得失,并通过对纳税人“纳税痛苦”的实际状况分析,梳理纳税人抵制税收的根本动因,把握中国税制现代化的多难历程及其历史必然,旨在说明:虽然征纳双方天然地存在着对立,逃避纳税义务是任何社会中普遍存在的经常性行为,但依法治税永远是一个良性与和谐的追求。同时希望表达的是,作为从西方移植过来的第一个税种,印花税从拟议到开征,历经数十年的不懈探索,这其中既有清末民初国家权威丧失的原因,也有社会力量不断变动的因素,更有西方列强的野蛮干预等。从国家建构层面上讲,一个基本道理是:国家主权对于税收法制的现代化至关重要,国家权威的构建与稳定的国内国际环境是社会发展的必然前提,政府权威的丧失带来的不仅是税收征管的难题,它极有可能动摇国家建设的根基,摧毁经济基础之上的上层建筑。

二、学术回顾

(一) 研究概况

1. 国内研究概况

1949年以前,财税问题的研究已引起了众多专家学者的关注,如贾士毅所著《民国财政史》(两卷本)和《民国续财政史》(七卷本)对民国的财政税收等问题记录详尽,史料价值弥足珍贵。吴兆莘、李权时、胡善恒、朱悛、周伯棣、丘东旭、徐祖绳等分别从不同的角度,对中国税收制度进行梳理和检讨,颇为周详,或多或少地涉及了印花税的问题与分析,但因非专论,故所占比重不大。仅有很少一部分人关注到了印花税问题,如李鸿球的《论北京政府财政部发行新印花税票》(《晨报》1924年9月1—5日连载)、葛庐的《印花税之理论与实际》(《银行周报》602号,1929年6月4日出版)、薛光前的《改良中国印花

税刍议》(《财政评论》1940年第3卷第4期)、杜岩双的《我国印花税制史之研究》(《直接税月报》1941年第1卷第4期)等,当属较早的印花税研究和评论,具有极高的学术价值和参考意义。

新中国成立后,特别是20世纪80年代以来,财政税收问题的研究逐渐繁荣,研究成果不断涌现,尤其是近年来,对税收问题的研究日益兴盛。在述及与印花税问题有关的著作中,较为重要的研究成果有马敏、朱英的《传统与近代的二重变奏——晚清苏州商会个案研究》及刘增合的《鸦片烟税与清末新政》,前者通过翔实的档案史料,介绍了晚清时期开办印花税时,苏州商会和各地商会这种“在野市政权力网络”在抵制印花税征收过程中的具体表现,再现了印花税开办的艰难和官商之间的互动关系;后者以学者独到的眼光和深厚的史学功力,就清末开征印花税的原因与初试情况进行了详细的考察和分析,并先后发表了数篇极具史学价值的论文,^①专门详述了晚清财政变革动因及清末印花税筹议与实践的细节和整体,考察细腻,见解独到,极显功力,极具参考意义。

在印花税史的专题论著中,段志清、潘寿民的《中国印花税史稿》精选了自清朝至今实贴印花税单证票照492份,重要印花税法规273份,附图3700余幅,较为详细地记录了百年中国印花税史的发展演变,并以其职业习惯敏锐地捕捉到税收要素在印花税制发展历程中的各种变动与社会政治经济之间的关系,至为难得。饶立新、曾耀辉合著的《中国印花税与印花税票》一书,不仅概述了清代、民国、解放区和新中国建立初期及现行的印花税制、印花税票的种类等内容,而且附列了100余幅印花税票插图,其中许多印花税票图样为首次公开披露。著者还从最近收集到的印花税票实贴单据,详细论证了中国1899年就印制了第一套印花税票,且清代就确实试办过印花税的史实,突破了中国第一套印花税票是在1903年以后印制及清代没有真正试办过印花税

① 刘增合:《清末印花税的筹议与实践》,《安徽史学》2004年第5期;《清末财税制度转型中的困境——以印花税的推行波折为中心》,“近代中国的知识与制度转型”学术研讨会论文,广州,2004年12月;《清末禁烟时期的印花税》,《中国经济史研究》2006年第2期;《由脱序到整合:清季外省财政机构的变动》,《近代史研究》2008年第5期;《西方预算制度与清季财政改制》,《历史研究》2009年第2期;《清季财政改革研究疏论》,《安徽史学》2011年第2期等。

的原有观点,进而赋予该书以学术价值的亮点。书中还补充了证券(股票)交易印花税知识和2001年版印花税票(国家重点建设项目印花税票)等,使资料更加完善。该书初版时曾被誉“国内首部系统介绍印花税制和印花税票的书”。2009年,饶立新的博士论文《中国印花税研究》出版,系统地介绍了印花税在中国的发展历史、我国现行印花税的中外比较以及未来的改革路径等。此外,他还分别著文,对我国现行印花税制、印花税票进行了颇有见地的评析,提出了人事凭证开征印花税的历史借鉴和具体设想,^①充分展现了作为一位业内人士扎实的理论功底和对税收的精准感悟。

论文方面,丁进军的《从档案看清政府两次批准试办印花税的时间》(《集邮》1995年第9期),项定才的《清末仿行印花税管窥》(《税务与经济》1997年第3期),李玉的《晚清印花税创行源流考》(《湖湘论坛》1998年第2期),蔡焕钦的《清代何时开征印花税》(《收藏》2001年第2期),陈勇的《晚清印花税探析》(《江苏商论》2004年第10期),纪宗安、陈勇的《赫德与晚清印花税》(《学术研究》,2004年第6期),李金铮、吴志国的《清末官方与民间社会互动之一瞥——以1908—1911年天津商会反对印花税为中心》(《江海学刊》2006年第6期),戴丽华的《清末试办印花税失败的原因分析及启示》(《江西财经大学学报》2013年第3期)等文章分别对清政府试办印花税的有关问题进行了深入研究和考证。张生的《南京国民政府时期的印花税述评(1927—1937年)》(《苏州大学学报》1998年第2期)、王建都的《中华民国时期的印花税》(《文史精华》2000年第4期)等文章,分别对南京国民政府时期的印花税实施情况进行考察分析。近年来,又有一批硕博论文不断问世,仅2013年就有一篇博士论文和两篇硕士论文,^②专业有别,视角不同,方法各异,见解颇多,

① 饶立新:《人事凭证开征印花税之探讨》,《税务研究》2001年第3期;《完善我国现行印花税制的历史借鉴》,《税务研究》2001年第12期;《新中国印花税票概览与评析》,《税务研究》2004年第11期;《印花税面面观——纪念中国开征印花税100周年》,《中国税务》2009年第3期;《印花税国际比较》,《涉外税务》2009年第12期;《中国清代印花税票版本简考》,《江西财经大学学报》2010年第6期;《中国现行印花税票评析与建议》,《江西财经大学学报》2011年第6期等。

② 戴丽华:《民国时期印花税制研究》,江西财经大学2013年博士论文,已由江西人民出版社出版;于兵:《民国时期印花税法变迁刍议》,西南政法大学2013年硕士论文;柳建明:《中国近代印花税法研究》,湘潭大学2013年硕士论文。

使得该项研究更趋丰满。

2. 国外及港台研究状况

针对晚清和民国时期印花税征收问题的研究,海外著述并不多见,但可以见到通过财政问题而涉及税收问题的研究者和研究著作,如法国著名汉学家白吉尔教授的《中国资产阶级的黄金时代(1911—1937)》、美国学者阿瑟·杨格的《1927—1937年中国财政经济情况》及帕克斯·小科布尔的《江浙财阀与国民政府》、孔飞力的《民国时期中国的地方税收与财政》、日本人木村增太郎的《中国财政论》和长野朗的《中国的财政》等著述中,都或多或少地涉及当时的税收问题,从中还是可以看到一些印花税发展的微弱影像来。2005年出版的台湾学者林美莉的《西洋税制在近代中国的发展》一书,对晚清至民国时期先后引进的五大西洋税种(所得税、利得税、遗产税、印花税及营业税)进行了税理评述,颇有见地,为本书的写作提供了诸多有益的借鉴。

(二) 突出特点

1. 开征原因及时间的考证

一是关于晚清开征印花税的原因分析。前人对于印花税开征的原因分析较多,归纳起来,主要有罗掘财政收入苛政说、仿行西方财政体制说等。但很少论及社会经济发展对税制建设的影响。其实,任何一个税种的开征停征,都与当时的经济发展状况密切相关,与人们的生活方式、社会习俗密切相关,印花税的开征亦是如此,而这一点不能忽略。

二是关于开征印花税的时间考证。究竟印花税何时举办实行,民国迄今的财政类专著、辞书中多有涉及,但说法不一。前人多以为晚清时期有施行之处,惟贴用较少,收数不多,终清之世,未能著效。^① 吴兆莘在其《中国税制史》中称:“印花税税则,清末已有公布,而未见实施。……民国二年,京师首先开办。”^②认为终清之世,印花税迄未实行者不独吴氏,国民政府财政部编纂

① 贾士毅:《民国财政史》(上),商务印书馆1934年版,第224页;黄绍绪主编:《重编日用百科全书》(上),商务印书馆1934年版,第1623页;张一凡等主编:《财政金融大辞典》,上海世界书局1937年版,第398—400页;黄孝庚:《最近财政概论》,成都四川印刷局1937年版,第172页。

② 吴兆莘:《中国税制史》(下),上海书店1984年版,第261页。

的《财政年鉴续编》也认为印花税是在民国成立后才逐渐开征的。近世仍有人认为:“我国的印花税是1912年北洋军阀政府首先开征的。”^①近年来,有许多专家学者根据历史资料或印花税票实物的鉴别,专门撰文探讨清末印花税的创行问题,大多倾向是1903年清政府试办未果,光绪三十三年十一月初四(1907年12月8日)清政府第二次试办印花税,当为中国正式开征印花税的日期。有关晚清仿行印花税的具体时间的考证方面,刘增合在其先后发表的论文《清末印花税的筹议与实施》(《安徽史学》2004年第5期)、《清末财税制度转型中的困境——以印花税的推行波折为中心》(广州2004年12月学术交流论文)、《清末禁烟时期的印花税》(《中国经济史研究》2006年第2期)等文章中做了详细的考察和分析,颇具说服力。

此外,有人认为:“始于清顺治四年(1647)的契税尾已有印花税的某种性质,当视为印花税在中国的最早形态。”^②而早在晚清时期,盛宣怀就认为:“印税之法始于中国,而盛于泰西”,中国早先实行的税契、牙帖“即为外国印花税之祖”。^③其实,契尾(契税的一种)与印花税有相同的地方,契税是指在土地、房屋权属发生转移时,向取得土地使用权、房屋所有权的单位和个人征收的一种税,系对不动产交易时所征收的一种行为税,亦称房田契税,最早起源于东晋的“古税”,至今已有1600多年的历史。^④清顺治四年时规定:“凡买田地房屋必用契尾,每两输银三分”。康熙四十三年,田房税银“用司颁契尾,立簿颁发,令州县登填”,将征收实数按季造册报部查核。该法于雍正十三年废止。乾隆元年,又恢复契尾,后又更详细规定了契尾格式,“民间置买田房产业,令布政司多颁契尾,编列字号,于骑缝处钤盖印信,仍发给各州县,俟民间投税之时,填注业户姓名契价契银数目,一存州县备案,一同季册申送布政使司查核。

① 《财政年鉴续编》(上),时事新报1945年版,第39页;刘澄:《税收概论》,经济管理出版社2004年版,第203页;孙翊刚:《中国赋税史》,中国财政经济出版社1987年版,第418页;《经济大辞典·财政卷》,上海辞书出版社1987年版,第274页;《辞海》(上),上海辞书出版社1987年版,第1078页等。

② 李玉:《晚清印花税创行源流考》,《湖湘论坛》1998年第2期。

③ 盛宣怀:《愚斋存稿》卷三,《奏疏》三,《近代中国史料丛刊续编》第13辑,第124页。

④ 蒙丽安等主编:《国家税收》,东北财经大学出版社2006年版,第242页。

如有不请粘契尾者,经人首报,照漏税之例治罪”。^① 民国初年公布的《契税条例》明确规定,“缴纳契税以贴用特别印花方法行之”。^② 可见,契税与印花税有着某种相似的联系,其性质与印花税并无明显不同,且存在着重复课征的现象。民国时期,人们要取得土地房屋所有权,须纳三种税:一为契税,二为土地登记税,三为印花税。“一税三征,殊违租税原理”,有人即建议:“既有印花税及土地登记费,契税即应取消,与土地登记费合并……方可免除重复征收而收划一整齐之效”。^③ 此中也道出了“税上加税”的问题。我国现行的税法中,契税与印花税在不动产交易中也存在重复课征的问题。但印花税与契税的根本区别在于课征对象的差别,“契税为不动产转移税……印花税为动产转移税”,^④ 可以将契尾视为印花税的最早形态,但不能把二者等同。认为印花税属中国首创,其实际意义并不大。

也有人提出另一种说法:中国的印花税最早可以追溯到 1885 年,其根据是《中国海关创业文献》的记载:中国海关于 1885 年上半年在上海创办了一种“派司”(英语 pass 音译而来,即“进口货物报关签证单”的简称),以便利商人(特别是洋商)在中国进口货物验关缴税之后好再出口,可享受退税和再出口的签证。上海江海关税务司设计了“派司”式样,并规定“派司”上必须贴用“印花”或“印纸”的完税证,方认为有效。当时海关税务局提出“派司”制度,曾由上海江海关税务司征询上海总商会(外商组织)。然事隔数月,28 家洋行大多数不同意此项“派司”制度,总税务司慑于洋商气焰,不敢“操切从事”,“派司”制度未能实行,此项印花也就搁置不用了。^⑤

从目前的研究状况和资料分析,笔者颇赞同以下观点:“终清之世,未能普遍开征。”^⑥ 有人提出:“1903 年 1 月,晚清政府接受总税务司赫德的建议,开始在中国开征,但试行仅三个多月,便从缓办理,1907 年 12 月,清政府重拾印花税旧案……事实上,晚清时候印花税就已在局部地区进行了试征,但由于种

① 朱倮:《中国租税问题》,商务印书馆 1936 年版,第 582—584 页。

② 李权时:《现行商税》,商务印书馆 1930 年版,第 22 页。

③ 朱倮:《中国租税问题》,商务印书馆 1936 年版,第 592 页。

④ 晏才杰:《租税论》,出版地不详,1922 年版,第 22 页。

⑤ 齐银昌:《印花税史》,《北方经济》2002 年第 12 期。

⑥ 杜岩双:《我国印花税制史之研究》,《直接税月报》第 1 卷第 4 期,1941 年 4 月。