

闫海 / 主编

财
税
法
学
研
究
文
丛



总主编
刘剑文

税收征收管理的法理与制度

Study on Jurisprudence and Systems of Administration of Tax Collection

 法律出版社
LAW PRESS · CHINA

税收征收管理的法理与制度

Study on Jurisprudence and Systems of Administration of Tax Collection

财
税
法
学
研
究
文
丛



总主编
刘剑文

 法律出版社
LAW PRESS · CHINA

闫海 / 主编

王英明 吴凤君 / 副主编

国家【211工程】三期立项重点课题

辽宁省高校创新团队支持计划项目（2009T042）

图书在版编目(CIP)数据

税收征收管理的法理与制度 / 闫海主编. —北京:
法律出版社, 2011. 10
(财税法学研究文丛)
ISBN 978 - 7 - 5118 - 2425 - 7

I. ①税… II. ①闫… III. ①税收管理—税法—细则
—法律解释—中国②税收制度—研究—中国 IV.
①D922. 220. 5②F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 167073 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/陈 妮

装帧设计/汪奇峰

出版/法律出版社
总发行/中国法律图书有限公司
印刷/固安华明印刷厂

编辑统筹/财税出版分社
经销/新华书店
责任印制/张宇东

开本/720 毫米×960 毫米 1/16
版本/2011 年 9 月第 1 版

印张/14.75 字数/295 千
印次/2011 年 9 月第 1 次印刷

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 - 2425 - 7

定价:39.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)



闫海 1976年生，辽宁本溪人。辽宁大学法学院副教授。1999年、2002年分别毕业于东北财经大学财政税务学院、西南政法大学获经济学学士、法律硕士学位，现为辽宁大学经济法学博士研究生。2007年香港大学法律学院访问学者。

在《经济社会体制比较》、《比较法研究》、《法学评论》、《月旦财经法杂志》等报刊发表论文100多篇，6篇被中国人民大学书报资料中心《复印报刊资料》全文转载。参编、参著普通高等教育“十一五”国家级规划教材《金融法概论》、国家哲学社会科学成果文库《银行法律制度改革与完善研究》等多部。主持司法部、教育部、辽宁省等单位课题10多项，参加并完成国家社科基金、司法部等课题多项。

担任中国法学会证券法学研究会理事、中国法学会财税法研究会理事、辽宁省法学会经济法学研究会副秘书长、辽宁省保险学会法学研究部委员等学术职务。

2009年入选辽宁省“百千万人才工程”千人层次；荣获辽宁省哲学社会科学成果奖及各级政府、学术团体奖励20多项。

序

财政乃庶政之母,税收乃财政之源,税收征收管理则是保障税收的基础。“税法必须符合正义之理念,而为正义之法”,传统上对税收正义的追求,往往诉诸税收实体法,但是缺乏税收征收管理立法的有效保障,良好的税制安排也可能造成在现实中税负的不公平。例如,由于缺乏对劳务所得、资产转让所得等收入的征管手段,以致我国的《个人所得税法》沦为工资薪金所得税法。现行以 2001 年修订《税收征管法》为基础建立的税收征收管理法律体系已经运行十载,与现实需要的不适应性日益凸显,相关修法程序已经启动。本书旨在通过对税收征收管理中若干重要问题的法理阐释与制度重构,为《税收征管法》的第 3 次修订进言献策,以求为我国税收法治建设贡献绵薄之力。

全书共分六部分。

绪论。本部分梳理我国税收征收管理立法的发展历程,经历起步、成型、提升等阶段,《税收征管法》的第 3 次修订将是我国相关立法臻于成熟的重要标志。同时,税收法律主义、公法之债理论、纳税人权利保护等法理变革,为我国税收征收管理立法给予重要的指引。

第一章 应纳税额确定的法律方式。应纳税额的确定是税收征收管理的起点,我国已经初步形成以纳税申报为主、税收核定为辅的应纳税额确定的基本方式。本章分别对纳税申报、税收核定的法理予以探讨,并介绍域外的相关立法例,并针对我国的法律问题,提出相应的完善建议。

第二章 税收征收管理的公法机制。税收征收管理立法属于公法领域,公法是其传统运行机制。本章着重从发

票管理、税务稽查、税收强制执行、税收滞纳金等方面对税收征收管理的公法机制予以法理分析与制度构建。税收的权力属性及行使的不确定是税收裁量权的客观基础,本章探求通过内部规则、先例制度、过程性控制、问责机制等行政手段对其予以控制。

第三章 税收征收管理的私法机制。基于公法之债理论,税收亦可借鉴民事债法机制实现对税收债权的保障。本章重点分析税收征收管理中税收优先权、税收代位权、税收撤销权、纳税担保四种典型的私法机制,剖析其运作机理,并针对现实困境,提出系列的改进对策。

第四章 税收规避的法律规制。纳税人通过各种税收规避减少自己的税收负担,税务机关也需要相应地提升法律规制的水平。本章选择从原则、方法、对象等角度对税收规避的法律规制加以论述。

第五章 税收征收管理中纳税人权利及保障。税收征管行为具有侵益性,纳税人权利保障是税收征收管理的立法精神。本章探讨纳税人权利保护的意义,并以税收返还请求权为例对其制度进行阐释与构建,又对税务代理与权利救济两种纳税人权利保障机制予以完善。

税收征收管理是一个较大的课题,又处于日新月异的发展进程中,虽然借鉴了许多专家学者的真知灼见,但是难免存在诸多不尽完善之处,敬请各位读者批评指正。

是为序。

闫海 王英明 吴凤君

2011年7月15日

绪论	1
一、我国税收征收管理立法的发展	1
二、税收征收管理立法与税收法律主义	6
三、税收征收管理立法与公法之债理论	10
四、税收征收管理立法与纳税人权利	13
 第一章 应纳税额确定的法律方式	17
第一节 纳税申报	17
一、纳税申报的法理基础	17
二、纳税申报的外国和地区立法例	21
三、我国纳税申报的立法现状	24
四、纳税申报期限	25
五、纳税申报内容	26
六、纳税申报方式	27
七、违反纳税申报义务的法律后果	27
第二节 税收核定	28
一、税收核定的法理基础	28
二、美日税收核定的立法例	30

三、税收核定的适用条件和范围	32
四、税收核定的方法及正当程序	33
五、税收核定的责任	35
第二章 税收征收管理的公法机制	36
第一节 发票管理	36
一、我国发票的界定	36
二、我国发票管理的法律渊源	39
三、我国发票管理的主要内容	41
四、主要的发票违法犯罪行为	51
五、我国发票管理的发展趋势	53
第二节 税务稽查	55
一、税务稽查的法理基础	55
二、税务稽查的外国立法例	57
三、我国税务稽查的立法现状及完善	60
四、税务稽查机构及其职能	61
五、税务稽查执法	65
六、税务稽查的监督机制	66
第三节 税收强制执行	68
一、税收强制执行的界定	68
二、税收强制执行的外国立法例	69
三、税收强制执行的立法模式	71
四、税收强制执行的机制	72
五、税收强制执行的程序	74
第四节 税收滞纳金	76
一、税收滞纳金的界定	76
二、税收滞纳金的适用情形	80
三、税收滞纳金的确定	82
四、税收滞纳金的征收	85
第五节 税收裁量权的行政控制	87
一、税收裁量权控制的法理基础	87
二、我国税收裁量权控制的现状	90
三、税收裁量权的行政控制机制	91

第三章 税收征收管理的私法机制	96
第一节 税收优先权	96
一、税收优先权的法理基础	96
二、税收优先权的外国和地区立法例	99
三、我国税收优先权的立法现状	100
四、税收优先权的产生时间	102
五、税收优先权与相关权利的序位	103
六、税收优先权的公示制度	107
第二节 税收代位权	109
一、税收代位权的界定	109
二、税收代位权的行使条件	111
三、税收代位权的诉讼管辖	113
四、税收代位权诉讼中举证责任分配	114
第三节 税收撤销权	116
一、税收撤销权的界定	116
二、税收撤销权的行使条件	118
三、税收撤销权的行使方式	122
四、税收撤销权行使的法律后果	125
第四节 纳税担保	126
一、纳税担保的界定	126
二、纳税担保的法律性质	129
三、纳税担保的适用情形	132
四、纳税担保的资格条件	135
五、纳税担保的程序制度	136
第四章 税收规避的法律规制	138
第一节 实质课税原则	138
一、实质课税原则立法的外国和地区考察	138
二、实质课税原则的争议旋涡	141
三、实质课税原则的事实解释功能	146
四、基于事实解释功能的实质课税原则争议解析	150
第二节 单边预约定价	152
一、单边预约定价的法理基础	152
二、美国单边预约定价制度的发展和主要内容	156

三、我国单边预约定价制度的发展和主要内容	160
四、小企业纳税人的特别程序	163
五、信息保密与公开的冲突与平衡	164
六、单边预约定价安排的使用期限	165
七、主管税务机关的组织架构	165
第三节 反资本弱化避税	166
一、资本弱化避税的法理基础	166
二、国外反资本弱化避税的立法经验	171
三、基于资本弱化避税的公司资本金管理	174
四、关联企业的认定	176
五、安全港规则和正常交易原则的结合	177
六、反资本弱化避税的征管对策	180
第五章 税收征收管理中纳税人权利及保障	184
第一节 纳税人权利	184
一、保护纳税人权利的重要意义	184
二、纳税人权利的立法形式	185
三、纳税人权利体系	187
第二节 税收返还请求权	189
一、税收返还请求权的法理基础	189
二、税收返还请求权的外国及地区立法	190
三、我国税收返还请求权的立法现状	194
四、税收返还请求权的产生原因	195
五、税收返还请求权的权利主体	196
六、税收返还请求权的返还范围	198
七、税收返还请求权的消灭途径	198
第三节 税务代理	200
一、税务代理的法理基础	200
二、税务代理的外国立法例	203
三、我国税务代理的立法现状	205
四、税务代理人的法律地位	206
五、税务代理人的法律责任	207
六、税务代理机构的组织形式	208
七、税务代理的监督管理体制	209

第四节 税收征收管理中纳税人权利的救济	210
一、权利与救济	210
二、纳税人权利的行政救济	211
三、纳税人权利的司法救济	215
 参考文献	 219
 后记	 224

绪 论

一、我国税收征收管理立法的发展

纵观各国,税收征管立法大致有三种立法例。第一种立法例是分税立法,即税收采取单行法律、法规的形式,各税种的实体规则和征管规则均规定在该税种的单行法中,缺乏统一的税收程序性法律,大部分英联邦国家为这种立法例。分税立法下,每部税法都独立自主,但是造成征管规则的分歧和法律规范的重复。1970年英国各税征管规则被合并归入《税收管理法》,这被其他英联邦国家积极效仿。^①第二种立法例是综合性法典模式,即所有税收法律、法规集中编纂于一部体系庞大、结构复杂的法典之内,税收征管规范按一定逻辑体系被编列在统一法典之中。例如,美国有关税收程序和行政规则规定在《国内收入法典》第F部分;法国为便利税收行政,税收征管规则独立成册,称为“税收程序篇”,但被视为《税收综合法典》的一部分。综合性法典立法具有体系性,组织编排较为严密,便于纳税人遵从和税务机关执行,但是不太容易修订。第三种立法例是前两者的折中,即对税收征管中基本和共通的事项合并单独立法,单行税法保留特别规定,德国《租税通则》是该立法例的典型代表。而我国税收征管立法从分税立法走向单独立法,并经历起步、成型、提升进而发展至成熟阶段。

(一)我国税收征收管理立法的起步阶段

从新中国成立至1986年是我国税收征收管理立法的起步阶段。新中国成立后在相当长的时期内,我国实行统收统

^① [美]维克多·瑟仁伊著:《比较税法》,丁一译,北京大学出版社2006年版,第207页。

支的高度集中计划体制,国家形态属于典型的“资产收益国家”,^①国家掌握几乎全部的生产资料,国有企业按照计划进行生产和销售安排,而国有企业上缴的利润是财政收入的主要形式,税收的地位及作用较小。税收法制建设相应地极度不健全,全国没有一部专门的税收征管法律,相关规定散见于各种单行税收法规之中,名目繁多;针对不同的经济成分,国家还制定了不同的管理办法。这虽然有利于国家根据实际情况有重点地做好某些工作,但同时也使得我国的税收征收管理从整体来看不统一、不规范。

为加强税收征收管理,1986年4月21日国务院颁布了《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》(以下简称《税收征管条例》),将分散在各个税种法规中有关税收管理的内容,以及新中国成立以来国务院、财政部、各地人大和政府先后制定的一些行之有效的征管法规、规章、制度、方法等,进行了归纳、补充、完善,使其较为系统和规范。该条例的颁布,使我国税收征管的“单独立法”初具雏形,是我国税收征管制度的系统化、规范化的一个不小的进步,成为我国税收征收管理立法在起步阶段的重要标志。但是,随着改革不断深入和社会主义市场经济体制的确立,《税收征管条例》滞后于社会发展的现实,不适应性越来越突出,主要表现在以下方面:(1)《税收征管条例》的法律层次有待提高。税收征管法是国家的重要法律部门,《税收征管条例》仅是由国务院颁布的一部行政法规,而且是“暂行”条例,层次相对较低。有些基本的规定亟待通过立法程序上升为法律,以增强法律效力。(2)税收征管规范中内外不统一。《税收征管条例》第42条规定,“中外合资经营企业所得税、外国企业所得税、个人所得税、关税、农业税的征收管理,都不适用本条例”,换言之,国内税收的征收管理依据《税收征管条例》执行,而涉外税收的征收管理则按照各个涉外税法的有关条款执行。这样,我国对内税收和涉外税收分别适用两套不同的征管制度,而这两套制度在征收管理的具体要求和违章处罚等方面都存在着明显差异。这不仅造成解释和执行上的困难,更重要的是,由于纳税人事实上适用了不同的税收征管法,使不同的纳税人获得了差别待遇,这有悖于税法的平等原则。(3)税务机关行政执法权薄弱,征管手段软化,不利于依法治税。税收作为国家收入的主要来源渠道,参与国民收入的分配和再分配,这种参与是以强制性为前提条件的,因此有必要赋予税务机关一定的行政执法权。《税收征管条例》赋予税务机关的检查权、处罚权、行政强制执行权不够充分或效力较低,影响了对税收违法行为的查处。(4)税收征

^① 塔奇斯(Tarschy)依据国家收入来源不同来识别四种类型的国家:(1)贡赋国家,收入主要来自于其他国家或者政治实体的贡赋;(2)关税国家,收入主要来自于国家在关键性的通道上设置关口所征收到的各种通行费;(3)税收国家,收入主要来自于私人部门的税收;(4)贸易国家,收入主要来自于国家经营的贸易收入。转引自马骏:“收入生产、交易费用与宪政体制”,载《开放时代》2003年第4期。资产收益国家相当于塔奇斯的贸易国家。

管法律法规还不够健全和严密。例如,在对税务工作人员的制约和对纳税人权利的保护方面,缺乏必要的规定,也不能适应多种经济形式和多种经营方式发展的要求,对纳税人跨区域、跨行业、跨国经营及各种联合体经营等,缺乏必要的控管措施。^①

(二) 我国税收征收管理立法的成型阶段

截至1992年,我国税收征收管理立法基本成型。1992年9月4日第七届全国人大常委会第二十七次会议审议通过《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》),1993年1月1日起施行,颁布的同时,《税收征管条例》被废止。该法是我国税务机关进行税收征收管理的基本法律,共分6章62条。第1章总则,规定《税收征管法》的立法宗旨、适用范围、对象、主管机关及其权力和义务,并对有关部门、单位的协税工作作了原则规定;第2章税务管理,规定纳税人、扣缴义务人履行义务或扣缴税款的基本程序和要求;第3章税款征收,规定税务机关征收税款的程序和权力;第4章税务检查,规定税务机关的各项检查权;第5章法律责任,规定纳税人、扣缴义务人、其他当事人以及税务机关和税务人员违反本法规定所应承担的法律责任;第6章附则,明确《税收征管法》的适用范围等问题。《税收征管法》第2条规定:“凡依法由税务机关征收的各种税收的征收管理,均适用本法。”这表明我国在税收征管方面基本上采取了“单独立法”模式。

与《税收征管条例》相比,《税收征管法》体现了内外统一、税权集中、权责兼顾、便于操作的原则,在我国税收征收管理立法上是一个历史突破。为保证《税收征管法》的有效实施,1993年国务院颁布《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(被2002年9月7日国务院令第362号公布的《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》废止,以下简称《税收征管法实施细则》),以及财政部、国家税务总局相继颁布实施了一系列规章和规范性文件。以《税收征管法》为中心建立的法律体系对于促进税收征收管理的科学规范起到了十分积极的作用,但在实践中,也逐渐暴露出诸多问题和不足。(1)税收征管执法的规范性不够。税收征管机关不能严格地依照法律进行征收管理,执法存在一定的随意性,侵犯纳税人合法权益的情况也时有发生。(2)税务征管执法的刚性有待强化。与税务执法的随意性并存,甚至表现更为突出的是执法的严肃性不够,做不到有法必依、执法必严。税收征管的弱化表现于税源管理的覆盖面不够,监控不力,造成税源失控;对久拖不缴,利用转移财产、合并分立之机偷逃税款等行为缺乏有效的制约,执法不力;对市场经济发展出现的新情况缺乏法律应对措施,造成执法被动。(3)税收征管改革的成果需要法律予以确认。例如,邮寄申报、软盘申报、电子申报等新申报方式,纳税人识别号的统一以及计税收款机等税控装置的推广等税收征管改革措施科学合理、行之有效的,但在《税

^① 刘剑文主编:《税收征管法》,武汉大学出版社2003年版,第8~9页。

收征管理法》中缺乏相应的条款,以致推行和普及新的征管方式没有法律依据。(4)《税收征管理法》不能很好地适应分税制财政体制的需要。《税收征管理法》颁布于分税制改革之前的1992年,对国税机关和地税机关之间的职权划分缺乏明确的规定。依据1994年分税制改革,分设国税、地税两套税务机构,并划分各自征管范围,中央和地方原已存在的利益冲突在税收征管阶段显化。现实中,一些地方政府对税务机关施加压力,为保证本地利益而侵蚀国家税款的事件屡有发生。而且国税机关、地税机关各自为政,互不协调。(5)《税收征管理法》和其他法律存在不协调之处。1993年以来,我国陆续颁布实施了《行政诉讼法》、《行政处罚法》,并新修订了《中华人民共和国刑法》。《税收征管理法》中的一些条款与这些法律的规定不尽一致,实际操作中难以把握,造成执法混乱。

(三)我国税收征收管理立法的提升阶段

1992年后,《税收征管理法》经历一次小修、一次大改,我国税收征收管理的立法水平逐步提升。

1994年实行新税制后,为适应增值税实施后出现的新情况,1995年2月28日,第八届全国人大常委会第十二次会议通过《关于修改〈中华人民共和国税收征收管理法〉的决定》。这是《税收征管理法》的一次小修,即第14条第1款修改为:“增值税专用发票由国务院税务主管部门指定的企业印制;其他发票,按照国务院税务主管部门的规定,分别由省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局指定企业印制。”增设第2款,“未经前款规定的税务机关指定,不得印制发票”,原第2款顺延为第3款。

2001年4月28日,第九届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议对《税收征管理法》进行了修订,这是一次大规模的修法,修改达90余处,并增加了不少现行条款,由62条增至94条,并于2001年5月5日起施行。2002年,国务院颁布第362号国务院令,对《税收征管理法实施细则》予以修订。修订的具体内容包括:(1)增加保护纳税人权利的规定。例如,修订后的《税收征管理法》第8条规定,“纳税人、扣缴义务人有权向税务机关了解国家税收法律、行政法规的规定以及与纳税程序有关的情况”,“纳税人、扣缴义务人有权要求税务机关为纳税人、扣缴义务人的情况保密。税务机关应当依法为纳税人、扣缴义务人的情况保密”,“纳税人依法享有申请减税、免税、退税的权利”等。在增加对纳税人权利规定的同时,修订后的《税收征管理法》也加强了对税务机关行使职权时的一些义务性规定。例如,第9条第2款规定:“税务机关、税务人员必须秉公执法,忠于职守,清正廉洁,礼貌待人,文明服务,尊重和保护纳税人、扣缴义务人的权利,依法接受监督。”在修订后的《税收征管理法》的第7条、第10条、第11条、第12条等条文中也有对税务机关的限制性规定,这些也使得纳税人的权利在另一个方面得到了不被侵犯的保障。第42条规定,“税务机关采取税收

保全措施和强制执行措施必须依照法定权限和法定程序,不得查封、扣押纳税人个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品”。(2)强化其他部门的协税责任。税收征管工作与纳税人的生产经营活动密切相关,税收征管的顺利进行不能脱离其他相关机关的配合而独立存在,从各国立法来看,一般都对相关主体的协税义务作出明确规定,以保证税收征管工作的正常开展。修订后的《税收征管法》在此方面有所加强。例如,修订后的《税收征管法》第15条第2款规定,“工商行政管理机关应当将办理登记注册、核发营业执照的情况,定期向税务机关通报”,修订后的《税收征管法实施细则》第11条规定:“各级工商行政管理机关应当向同级国家税务局和地方税务局定期通报办理开业、变更、注销登记以及吊销营业执照的情况。通报的具体办法由国家税务总局和国家工商行政管理总局联合制定。”修订后的《税收征管法》第17条则增加了银行和其他金融机构的协税义务的规定。(3)增加发票管理的条款。修订后的《税收征管法》第21条规定,“税务机关是发票的主管机关,负责发票印制、领购、开具、取得、保管、缴销的管理和监督。单位、个人在购销商品、提供或者接受经营服务以及从事其他经营活动中,应当按照规定开具、使用、取得发票”。(4)对企业重组、改制、破产时的税款清缴予以重点规范。针对大量企业借重组或改制之机拒绝履行纳税义务以及企业破产过程中税款大量流失等现象,修订后的《税收征管法》第48条规定,“纳税人有合并、分立情形的,应当向税务机关报告,并依法缴清税款。纳税人合并时未缴清税款的,应当由合并后的纳税人继续履行未履行的纳税义务;纳税人分立时未缴清税款的,分立后的纳税人对未履行的纳税义务应当承担连带责任。”(5)增加关于加快税控电子化进程和税收信息化建设的规定。为了更有效地加强税收监控,也由于高科技产品的发展,我国的一些地方已经开始推广使用税控装置,且效果良好,在纳税人中推广使用税控装置已成为可能和现实。同时,税收征收管理的现代化要求建立全国性的税收信息处理系统,借助计算机的应用实行税务登记、审核报表、纳税检查等资料信息的集中管理和无纸化处理。修订后的《税收征管法》第23条、《税收征管法实施细则》第4条对此予以规定。

(四)我国税收征收管理立法的成熟阶段

2002年以来,我国税收征收管理立法进入成熟阶段,《税收征管法》的第3次修订正在进行中。2008年10月29日,全国人大常委会立法工作会议召开,十一届全国人大常委会立法规划公布,共列入64件立法项目,其中《税收征管法》的修订已经列入第一类项目,2011年3月国家税务总局主持起草的《税收征管法》修订稿已经基本完成,并上报国务院法制办。本次修订将是我国税收征收管理立法趋于成熟的重要标志。

二、税收征收管理立法与税收法律主义

(一) 税收法律主义的溯源

税收作为一种无对价给付,是国家为行使其职能而取得财政收入的重要手段。在封建社会中,“朕即国家”,国家成为统治者剥削和压迫广大人民群众的工具。税收由于具有无偿性、强制性、固定性等特点而自然成为统治者攫取社会财富和广大人民群众利益的有力工具与手段。特别是在英国,自公元7世纪形成封建社会后,国王就可以任意向领主、臣民征收款项、增加税负,从而使得纳税人的经济负担苦不堪言。到了金雀花王朝时期,由于约翰王滥征苛捐杂税以及因干涉教会选举等原因而导致社会矛盾进一步激化,封建贵族、教士、骑士、城市自由民联合起来与国王进行谈判,迫使其于1215年签署了著名的《大宪章》(Magna Carta)以限制王权,保障教会与领主的特权及自由民的某些利益。《大宪章》第12条明确规定,“朕除下列三项税金外,得征收代役税或贡金,唯全国公意所许可者,不在此限”,充分地体现了“无论何种负担均需得到被课征者的同意”精神,因此,可被视为税收法律主义思想的萌芽。自此以后,封建贵族与国王围绕着税收权力所展开的斗争也日渐激烈。1242年,由于国王未能公开其税负开支情况,议会便拒绝了国王开征新税的请求。1295年,这一思想在《无承诺不课税法》中被进一步明确表述为:“非经王国之大主教、主教、伯爵、男爵、武士、市民及其他自由民之自愿承诺,则英国君主或其嗣王,均不得向彼等征课租税,或摊派捐税。”1297年,英国国王爱德华一世重新确认《大宪章》,被迫承认“国民同意”即是议会批准。在1628年《权利请愿书》中,税收法律主义被进一步表述为:“自今而后,非经国会法案共意同意,不宜强迫任何人征收或缴付任何贡金、贷款、强迫献金、租税或此类负担……”1640年,英国国王试图通过税收来筹集军费,但遭到议会的强烈反对,从而最终导致了1642年的“宪政革命”,查理一世被送上了断头台。在1689年《权利法案》中,税收法律主义被表述为:“凡未经国会准许,借口国王特权,为国王而征收,或供国王使用而征收金钱,超出国会准许之时限或方式者,皆为非法。”

嗣后,在1787年的《美国宪法》、1789年法国大革命中订立的《人和公民的权利宣言》及1791年法国宪法的《人权宣言》中税收法律主义得到进一步的巩固与发展。目前,税收法律主义已逐步发展成为现代世界各国宪法中的一项基本内容。

(二) 税收法律主义的衍生原则

税收法律主义与税收法定原则常常被混为一谈。我们认为,二者虽然密切联系,但不能同日而语。北野弘久将税收法律主义划分为三个阶段:第一个阶段就是课税权属于立法权及立法权的一种形式。这是近代市民社会革命的产物,而不属于现代法。税法的不合理性首先表现在立法过程,然后进入行政过程和裁判过程,最后扩大到经济过程。税收法律主义在行政过程、裁判过程尤其是税法的执行过程中