

西南政法大学出版交流中心编辑：
法学交流文丛之二

税法学原论

● (第四版) ●

(日) 北野弘久 著

陈 刚 杨建广 等译

陈 刚 杨建广 校



中国检察出版社

税法学原论

(第四版)

(日) 北野弘久 著

吉田庆子 汪三毛

陈刚 杨建广 译

林剑锋 骆梅芬

郭美松

陈刚 杨建广 校

中国检察出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法学原论/陈刚译. —北京:中国检察出版社,
2000.12

ISBN 7-80086-790-0

I. 税… II. 陈… III. 税法—法的理论
IV. D912.201

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 56829 号

税法学原论

(第四版)

(日) 北野弘久 著

陈刚 杨建广等 译

出版发行:中国检察出版社

社 址:北京市石景山区鲁谷西路5号(100040)

电子邮箱:zgjcbs@263.net

电 话:(010)68650027(编辑) 68650025(出版) 68650016(发行)

经 销:新华书店

印 刷:解放军重庆通信学院印刷厂印刷

开 本:850mm×1168mm 32开

印 张:15.25印张

字 数:394千字

版 次:2001年1月第一版 2001年1月第一次印刷

印 数:1—2000册

书 号:ISBN 7-80086-790-0/D·791

定 价:30元

检察版图书,版权所有,侵权必究
如遇图书印装质量问题本社负责调换

宪法化的税法学与纳税者基本权

——代译者序

引 言

师从北野弘久教授学习“北野税法学”至今已近十年。在此期间,翻译和撰写了若干篇(部)介绍先生税法学思想的论文(译著)。先生的人格和思想将影响我一生的治学之道。以先生税法学为基础并结合中国宪政现状撰写的[租税の法的概念と纳税者基本の保障]发表在[野櫻](1999年号)上,在这篇拙作中,先生的学术思想对我的影响得到了相当程度的体现。另外,2000年4月15日在日本大学法学研究所向日本同行所作的学术报告[中国における税理士制度の生成と展开]将收入先生的古稀纪念论文集。

北野弘久先生1931年生于日本国富山市,是日本当代著名税法专家,“北野税法学”的创始人。先生1962年毕业于日本早稻田大学研究生院,1974年获法学博士学位,1975年至1976年为美国加利福尼亚大学客座法学研究员。在教授宪法学、税财政法学的同时,还担任社团法人自由人权协会理事、不公平税制修正会代表委员、国税制调查会代表委员等。曾多次在日本的主要税金及税财政诉讼案件中担任税法专家鉴定人。现任日本大学法学院教授,西南政法大学名誉教授,日本学术会议(Science Council of Japan,日本科学家组成的最高学术机构,其中法学类代表会员仅有四名。)会员。北野弘久教授是一位勤奋笔耕、硕果累累的学者。在其卷帙浩繁的书著中,最为代表着“北野税法学”思想的三部力作分别是《税法学原论》、《宪法与税财政》和《现代税法的构造》。

其中《税法学原论》又是集北野弘久教授的税法学研究成果之大成,被日本法学界公认为首推的代表性专著。在该书中,北野弘久教授以庞引博证的手法,从宪法学、法社会学、法经济学、法创造学以及纳税者的立场构造了现代税法的基本原理并使之体系化。同时又以税法是纳税者“权利立法”而非课税厅的“征税之法”的学术观点将其独创的纳税者基本权理论置于研究的己任,并贯穿于全书的各章部分。

每条法则的背后都蕴藏着深刻的实在性哲理。税法学作为一门古老而又新兴的法学学科也如同其它部门法学一样,有着自己的丰富内容及理念。先知的伟大之处在于为后来的学者拓展了视野,奉献了一把开启某一学科研究大门的金钥匙。由此不禁使译者深深的感到,《税法学原论》一书的确能为我们涉足税法领域提供“他山之石、可以攻玉”的指导效果。该书自1984年出版以来,已经四次修订并多次印刷。该书的问世不仅博得了日本法学界的普遍关注和好评,被推崇为当代日本税法研究的经典之作,而且其中的许多理论已为日本判例所接受。严谨且科学的理论来自于学者的真知灼见。为使战后日本的税法学研究走出低层次的徘徊局面和使税法学成为一门真正独立的、富有民主精神的法学学科,北野弘久教授以其敏锐的洞析力,切合时代发展的崭新观点,多维的思辩角度创立了被日本学界堪称为“北野税法学”的理论体系,并以此领导和昭示着日本税法学研究今后发展的主方向。

在《税法学原论》一书中,北野弘久教授从强调租税法律关系的权利与义务一致性观点出发,一扫传统税法学研究仅注重征税而忽视用税的偏见与欠缺,引导出租税在现代社会以及租税国家中的真实状态和作用。即税与国家、税制与税法制度的实在关系。此外,北野弘久教授在该书中以坚决的、彻底的不妥协治学态度,立足于其一贯倡导的纳税者基本权理论立场第一次对传统税法学中的基本概念及理论——租税法律主义、实质课税原则(法经济学分析法)、租税法律关系的性质、租税构成要件、申报纳税制度、税

务调查权、自治体课税权等,作了全新的解释和界定,并较为全面地展示了北野税法学思想的全貌。

一 租税法律关系的性质及研究意义

北野弘久教授主张,现代国家是租税国家(Steuerstaat)。政治在租税国家所起的最终作用表现为征收和使用租税。法谚谓:租税是税法的创造物(Creature of tax statute)。所以学术界将从法的角度研究租税现象的学科称作税法学。在税法学研究领域,对于为税法学而生的德国学者阿尔伯特·海扎尔(Albert Hersel)所作的划时代的贡献应当铭记在心。他的税法思想不仅是“德国税法学黄金时期”的象征,也是今天研究和丰富税法学的丰富理论宝库。

1. 租税法律关系的性质

租税法律关系是指依公法性质的税法支配而形成的关系。如何看待该法律关系的性质,是每个税法学者都必须回答的首要问题。众所周知,学术界对这一问题的回答存在着租税权力关系说和租税债务关系说两种截然不同的观点。以奥特·玛亚(Otto Maery)为代表的德国传统行政法学派认为:租税法律关系是依托财政权力而产生,并在作为权力优位主体的国家或地方公共团体与人民之间形成的关系。然而,现行德国租税基本法第811条明确规定:“租税债务在具备法律规定的要件时成立”。这表明,德国租税基本法是以“租税债务”为中心,明确规定租税债务的成立不以行政权介入为必要条件。海扎尔在1924年出版的《税法》一书中提出,租税法律关系在性质上属于公法的债权债务关系。随着这部标志着海扎尔税法学体系形成的专著问世,在传统行政法学派坚持的租税权力关系说和新兴的主张税法学独立的租税债务关系说之间展开了一场针锋相对的大论战。1926年3月,在明斯特召开的德国法学家大会上,两论对峙正式明朗化。会上,双方以

“税法对私法概念的影响”为题,就税法基本问题发表了观点对立的报告。

日本当今的通说主张,可以从债务关系说或权力关系说角度阐明租税法律关系的性质,即从二元论立场理解该关系的性质。但是代表着日本税法学发展潮流的现代税法学派(北野财税法学派)的创始人北野弘久教授则认为:采用二元论主张只会使我们的全部理论研究失去主旨。因为二元论观点无法说明租税法律关系应以什么为中心?该关系建立在什么基础之上?研究该关系的法思想、法学实践论又是什么?等等问题。有关租税权力关系说和租税债务关系说理应包括的内容为何,虽因论者的理解不同而存差异,然就两者的如下主要区别,已经取得共识:(1)前者认为租税法律关系属权力关系;后者则将租税法律关系界定为公法关系,并解释它有着类似于私法上的债权债务关系的性质。(2)权力关系说强调国家或地方公共团体在租税法律关系中的地位优越于人民,行政权起着主导作用;而债务关系说对此则持否定态度,并极力强调国家或地方公共团体在该法律关系中处于对等地位。(3)债务关系说将租税法律关系区分为租税实体法关系和租税程序法关系,并将租税实体法关系当作最基本的关系;而权力关系说则否定这种划分,进而否定租税实体法关系的重要性。(4)权力关系说主张租税法律关系是单方面命令与服从关系,发布命令者无需向相对方承担回答责任,处于处分地位的相对方无权审查命令的正当性;由于债务关系说主张国家或地方公共团体与人民在租税法律关系中具有对等地位,故强调设立救济程序以保护纳税者的权益。

如前而言,海扎尔的租税法律关系债务说对研究税法理论起着十分重要的作用,因而全面系统地研究海扎尔法学思想也就当然有着温故而知新的积极性意义。

2. 海扎尔税法学的构造及其对传统税法学理论的批判

社会科学总是在批判和借鉴中不断完善和发展的。海扎尔税

法学也不例外,它是在批判玛亚代表的德国传统行政法学派税法理论的基础上建立起来的,其基本特征是以租税债务关系说明租税法律关系的性质,主张税法应脱离行政法成为独立的法律部门。具体言之,他的税法思想主要表现在以下几个方面。

(1)强调实质法治主义国家观。海扎尔的法治国家观是以保障个人自由和平等为中心内容。即强调依法约束国家权力尤其是行政权为内容的自由主义的实质性法治国家观。这种观点与德国当时占统治地位的玛亚代表的学说针锋相对。他们强调法律优化(Vorrang des Gesetzes)、法律保留(Vorbehalt des Gesetzes)为核心内容的法治国家观。海扎尔首先指出玛亚的法治国家观是形式性法治国家观,并认为,在财政领域中存在着大量的行政委托和自由裁量不受任何制约的现象。譬如德国租税基本法第108条规定的财务大臣变更权就是一例。因此玛亚主张的法律保留表现在财政领域并非以法律内容为实质,并使宪法保障的公民基本权流于形式,以致人的自由、居住自由等也能受到法律的破坏。海扎尔强调:“法的适用应符合宪法规定的基本规范的要求。”为此提出,应将法的实质内容作为法律保留的适用原则,并以此约束行政权和裁量处分的内容。为保证这种约束行之有效,就需要通过宪法规范租税立法者的行为,并设置司法审查制度。

海扎尔正是在实质性法治国家观基础上,提出了租税法律关系性质为公法的租税债务关系的崭新理论。海扎尔对租税债务关系与私法债务关系的区别作了如下解释:私法债务关系的给付内容及范围是依据债权债务双方的合意而成立;但租税债务的给付内容及范围只能依法律成立,它原则上不允许债权债务人行变更。在说明租税法律关系具有公法性质的同时,海扎尔还特别指出,行政权不应在这种关系中具有优越性,行政权应最大限度地受法律制约,行政机关和私人具有对等性。即“对于租税支付义务而言,行政权决不意味着是可以超出法律规定之外的东西。”

(2)维持税法 and 私法两者关系上的法的安定性。以1919年德

国租税基本法的制定为契机,以卡·贝尔(K·Ball)为代表的学者们提出,德国法学界现在应将税法作为一项固有的、独立的法的研究对象,主张“税法脱离民商法”。在贝尔看来,传统税法中借用了大量的民法概念,并且这些概念是不加批判地适用于税法领域的,为了使税法借用的私法概念摆脱私法法则的羁绊,就有必要从税法固有的立场加以解释。贝尔认为:“只要税法未指明参照民法的规定,原则上就和民法无任何关系”,并且“税法必须从民法涉及的具有某种优越性及一般正确性的传统观念中解放出来。税法应摆脱过分依赖私法观念的状态,走向独立。”为了给摆脱私法概念后的税法找到立论依据,贝尔提出税法通常是基于经济概念(Wirtschaftshegriffe),在缺乏完整确定的税法概念时,作为代替税法经济性特征的应急措施,可与私法概念有一定的联系。他指出这种情形下使用的私法概念必须“是符合税法的目的及其经济性意义的解释。”即称作特殊税法上的概念(besondere steuerrechtliche Begriffe)。

对此,海扎尔认为,贝尔代表的“税法脱离民商法”的理论,其实质上与玛亚的租税法律关系权力说同出一辙。这是因为无论采用经济概念还是特殊税法上的概念解释税法,其结果都会导致允许行政机关扩张地解释税法的构成要件的目的。鉴于德国当时存在着完全不同于租税债务关系说的“税法独立论”的主张,海扎尔提出:“税法是与私法相衔接的一门公法,课税构成要件和民法的概念形式相联系,为此原则上应从租税概念和私法概念相一致立场解释税法。”

毫无疑问,海扎尔提出的税法概念和私法概念相一致的主张,其目的在于批判贝尔将税法中正在使用的私法概念也当作税法的固有概念。海扎尔指出:“命题的针指交易税法,特别是土地取得税法、遗产税法中存在的大量问题。与此相反,决不能站在这一原则立场制约所得税法和消费税法,因为这时税法应选择独立形成概念的道路。此时被使用的基本概念,例如课税所得、资产、资产增加、

转让等,必须与其它法领域尤其是私法诀别。”海扎尔提出税法概念和私法概念相一致的意义,旨在强调法治国家应当充分保障纳税人生活秩序的安定性。他主张从立法论和法解释论两个角度分析税法的借用概念问题。税法中如何使用私法概念应由立法者规定,在立法者未作特别规定时,不应由法院或行政机关自由裁量。

(3)消极对待经济观察方法和避税条款。贝尔以1919年德国租税基本法第4条“在解释税法时应考虑其目的、经济性意义及诸关系的发展”为依据,主张用经济观察方法分析税法。海扎尔一针见血地指出,贝尔的这一主张旨在为国库主义开辟道路。在海扎尔看来,该条的目的在于从法的形式上将税法独立视之。质言之,第4条出台于通货膨胀时期,它虽为抑制通货膨胀发挥了积极作用,然而从整体上难以符合法治国家的要求,其适用会给纳税者的生活秩序带来法的不安定性。针对该条“应考虑”这一规定的司法运用,海扎尔以法解释论为依据认为:法官的判决并不仅仅基于“考虑”,法官解释法律应受制于法律规定。

虽然海扎尔想以其提出的依宪法制约租税立法者的理论来说明应能课税和形式上的法律保留(vorbehalt des formellen Gesetzes)在税法中的作用,但当时的财政法院未对此寄予高度重视,也未将宪法论引入税法领域。到了纳粹时代,税负公平原则不再被认作是宪法问题,连税法解释论也被隔置冷漠。相反,容许法官和行政权对税法进行扩张解释的观点却再度流行。

3. 研究海扎尔税法学的现实意义

正如北野弘久教授所说,海扎尔的税法学及其租税法律债务关系论,是一门包括重视国家和私人在税实体法上的对等性,以法解释论或有时为立法论强调税程序法也应具有实体法所表现的平等性,同时在方法论上将税法作为特殊法学等为内容的法律科学。全面研究海扎尔的税法理论,将有助于从法实践论角度把税法当作“纳税者的权力立法”。日本税法今天所面临的课题,就是如

何从宪法理论角度探讨传统的租税立法政策问题。在这一点上,海扎尔主张的依宪法制约租税立法者以及对租税立法进行司法审查的理论,的确能启迪我们的研究。尽管北野弘久教授指出海扎尔税法学的内容与今天所提及的问题不谋而合,但日本的行政法学者、税法学者却一直未对海扎尔税法学作全面系统的研究,对他的租税债务关系论的评价也不高。究其原因似可归纳如下:第一,多数低估海扎尔租税债务关系说的学者都未必能充分理解税法解释所具有的实践性质。而在税程序法中,以公定力等为前提的规定和按什么方向解释这些规定应属性质有别的问题。正确的税法解释应来自宪法立场。由于传统的行政法学、税法学未注意到税法解释论的实践性质,因而它也就难以理解海扎尔租税债务关系说所蕴含的实质内容。如果将税法学的研究视野转移到租税实体法的法学研究和租税程序法的实体法构成这一课题上来,海扎尔将租税法律关系当作债务关系的一元论主张,就应当且能够受到极高的评价。第二,低估海扎尔租税债务关系说的学者多将税法视为“征税之法”,不将税法奉为反映宪法原理的“纳税者的权利立法”。第三,学术界宣告税法学“独立”已有二十多个春秋,但直到今天,连大多数税法学者也未对作为特殊法学的税法学与行政法学等的关系问题进行比较深入的研究。北野弘久教授认为并非谈谈实质课税原则,或讨论一下税实体法就表明税法学已真正独立了。唯有努力去构造实体法为中心包括程序法在内的税法学体系,才能使税法学摆脱传统方法论的羁绊并做到真正意义上的独立。这一点也恰好是海扎尔税法学追求的理论。

综上所述,海扎尔税法思想对我们今天的税法学研究极富有现实意义。在阐明和总结这一意义之前,回顾一下日本税法学的发展历程是非常必要的。以研究日本税法学史为毕生事业的日本明治大学法学部教授小山广和先生认为,日本税法学可分为三个发展阶段。即田中胜次郎为代表的税法学诞生时代,中川一郎为代表的税法学独立支配时代,和北野弘久为代表的实定法中心论

的税法解释学支配时代。其中按性质分类,田中税法学为官僚法学,中川税法学为市民法学,而北野税法学应属代表着当今日本税法发展方向的现代税法学。北野税法学的主要特点表现在,它是立足于纳税者的立场并以宪法论、人权论为理论基础将税法当作纳税者的权利立法的税法学;也是将税法当作一种社会现象进行综合性研究的具有法社会学意义的税法学。正因为北野税法学将宪法论、法认识论、法实践论等的分析方法引进税法领域,才使战后的日本税法学研究走出了低迷徘徊状态。而海扎尔税法学所表现的特征以及提示的问题恰好被北野税法学有所验证和发展。

因此而论,研究海扎尔税法学的现实意义可表现在如下三个方面:一是全面认识租税债务关系说的实践意义。按北野弘久教授的构想,作为法实践论的税法学应以租税债务关系说理论为基础并展开。因此租税债务和行政行为毫无关系,只在税法上规定的租税要件(Steuertatbestand)具备时成立。作为课税处分的行政行为在性质上只是一种具体地确认已成立着的租税债务的行为,它与申报纳税制度中的纳税申报行为性质相同,即纳税义务人实施的纳税申报行为也是一种具体地确认租税债务的行为。租税债务的成立时间应依据税法的明文规定,而非由行政权确定。海扎尔的债务关系论没有将租税法律关系简单为私法化,而是以公法上的债务关系评说它是超出公法、私法这种一般法的框架的特殊法律关系。税法学的独立性也正是由此产生。

二是否定税务行政程序中行政权的优越性。海扎尔的租税债务关系说是与玛亚的租税权力关系说相对立的理论,他认为公民是遵从国家制定的法律承担纳税义务,征税机关不得超越法律征收租税。以实定法为例,日本国宪法第84条通过“依财政权力的行使”规定了租税法律主义,第30条从“国民的纳税义务”角度规定了租税法律主义。若要彻底贯彻租税法律主义思想,国家则必须对租税要件、纳付、征收等程序要件作出极其明确的规定。税务行政机关只能依据法律的严格规定征收租税,不能享有优越权力。

三是从法治论、宪法论和人权论立场构造现代税法学的理论。海扎尔指出,在增加赋税方面,国家利益和私人利益总是对立的,因此要从贯彻实质性法治国家的立场,维护私人利益及其生活秩序的安定性。并提出依宪法制约租税立法者,对租税立法者实行司法审查制。而北野教授创造的现代税法学是以现代租税概念,即将租税的使用也纳入租税概念为研究对象的学说,他从全面维护纳税人权利的立场出发,提出作为法实践论的现代税法学应以租税实体法为研究中心,同时从实体法角度阐明税程序法的构成,将税程序法当作实现税实体法规定的权利规范的手段。

总之,现代税法学要从与行政法学等彻底诀别的立场,立足于宪法理论、人权理论直接地构造税法的基本理论,并将如何使纳税人基本权具体化、体系化作为最终的追求目标。

二 租税法律主义原则的渊源及其在当代的发展

“无法律则无课税”或“租税是法律的创造物”这些精辟的税法格言道出了如此蕴含——作为人类社会发展到一定历史阶段出现的租税及其法律现象,二者相辅相成、密切相关。在规律租税法制化的整个体系中,即税法的立法、执行、司法的原则体系中,租税法律主义原则(Principle of no taxation without Law)是最基本的原则。这是因为,进入近代国家以后,那些税收占国家财政收入过半的国家已成为“租税国家”,在这些国家中,政治的最终性作用在于按宪法的要求征收和使用租税;相反,如果将封建国家称作“家产国家”即以封建土地所有关系为基础的国家,其财政收入主要来源于封建地租,其政治的作用则旨在获取维系封建王权统治和足够其统治者荒淫奢侈的贡赋,而获取又往往与强征暴敛同谓一语。从“人治”的家产国家进入“法治”的租税国家之后,国家的政治收

入中心嬗变为对私有财产实施公权介入“获取”的租税,课税不再是王权的恣意妄为,它已表现为法律的产物,或者应当说是具有现代民主意义的法律的产物。

“赋税是政府机器的经济基础”。建立在资本主义商品经济基础之上的宪政,尤其是作为它的规范化、法律化体现的宪法中,更直接地以国家根本大法的形式规定了租税的性质和作用。因而我们可以认为,租税法律主义原则是源于宪法抑或由宪法派生并贯穿于整个租税法律制度的指导性原则。简言之,国家以及宪法的性质和作用决定了租税在一定历史阶段或特定社会条件中的性质和作用。

现代宪法不仅是阶级力量对比的表现,更是现代民主制度的法律化。租税法律主义在这一层面上的反映,首先是租税法律主义的民主主义在理念上的功能。在17、18世纪,启蒙思想家为适用经济发展和资产阶级革命的需要,针对封建的“君权神授论”提出了社会契约论和天赋人权论,主张国家主权应属于人民,而且永远属于人民。在此基础上建立起的主权在民的民主国家中,人民的意志是国家一切行为的根源,为了确认、保障主权在民,国家的课税权、征收权必须体现人民承诺的意思,只有经人民的承诺,国家方可以行使其税收权力。其次,租税法律主义是法制要求上的依法纳税,是指租税的赋课、征收必须基于税法规定,否则属于违反人民承诺意思的行为,人民无义务服从。

1. 租税法律主义原则的历史演进轨迹

现代意义上的宪法始于资产阶级宪政革命,因此考察租税法律主义的历史也应当从资产阶级宪政革命开始,素有“宪法之母”之称的英国是现代意义上宪法的发源地。英国是最早开始资产阶级革命的国家,尽管革命反映了资产阶级同王权的妥协,革命的不彻底性反映在宪法文件中也体现在租税法律主义的含义中,但它毕竟是租税法律主义原则的萌芽地。

1215年6月,诺曼王朝的“失土王”约翰因干涉教会选举、侵占附庸土地、滥征苛捐杂税加上连年对外战争的失利,引起了原来支持王室的既得利益阶层的不满。在领主、教士和城市市民的联合压力下,约翰被迫签署了《大宪章》。《大宪章》的大部分内容是重申贵族和僧侣的特权,也有少数涉及市民的,如统一度量衡等。其中规定,除固定税金外,国王若要征收其它税金必须召开贵族会议决定,否则不得向市民征收额外税金等。《大宪章》第12条规定:“朕除下列三项税金外,不得征收代役税和贡金,惟全国公意所许可者,不在此限。……”第14条规定:“为征求关于赋课上述者外之贡金或代役税之全国公意起见,朕应以诏书于规定日期及规定地点召集各大主教、长者、伯爵及男爵。朕并应飭由各郡长及执行吏召集之缘由,应于诏书内述明之,召集后,前项事件应依出度人之同意,于指定之日进行讨论之。”

《大宪章》是英国宪法的开端,也是租税法律主义的萌芽。它的签署标志着英国国王对臣下的首次屈服,表明君主的权力并非无限。尽管《大宪章》并不是英国国王对人民的宣言,仅是对封建贵族妥协让步的契约,但这里表现了一个原则——课税必须经被课税者同意,即租税法律主义原则的最初本意。

《大宪章》中规定的条款得到了其后历代英国国王的确认。至爱德华一世(有“英国的查士丁尼”之称)进一步强调了法的作用,租税法律主义得到进一步的确认。在征服威尔士和斯提的连年战争中,由于军费困难,财政赤字增加,爱德华召开国会,向国会提出增税和开设新税的建议。这一举措发展了议会制度,提高了国会立法的权威,爱德华一世于1297年制定了《有关承诺赋课金的法律》(statutum de Tallagio non concedendo),明确规定了禁止无承诺课税原则。至爱德华一世期间,成立了贵族院和平民院,他在当权第25年向国会的宣言中提出:“今后不再强制任何人违反本意向国王贷放。因为这种贷放(强制性)是违反了理性和国家特权。”

查理一世任英国国王期间(1625—1649年),因在与西班牙、

法国的战争中发生了财政困难,未经议会同意强征关税,向富豪强索献金,尤其是在伦敦及其它港口城市以沿岸警备为名,命令各地提供船只和船员,称之为“船舶税”,对此,英国议会进行了斗争。1628年议会通过《权利请愿书》,以决议形式列举了《大宪章》以后国王违反法律的各种行为,重申了过去限制国王征税权力的法律。提出今后只要未依国会制定的一般性同意,任何人不得承担所谓的赠与(gift)、贷付(loan)、上纳金(benevolence)、税金(tax)及其它类似的负担,并不受强制性约束。由此可见,在思想上,租税法律主义和罪刑法定主义是同根而生的。《权利请愿书》创制了禁止不承诺课税原则,是对《大宪章》规定的保障人民自由的一次再承认,体现了对国王征税权的又一次限制。

1688年,英国发生了一次被称为“光荣革命”的政变,废黜和赶跑了国王詹姆士二世,迎接他的女儿和女婿(荷兰执政威廉)继承英国王位。政变后威廉接受了国会提出的权利宣言,制定了《权利法案》。《权利法案》第4条规定:“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,皆当非法。”这些规定强调,未经国会同意的课税应被禁止。《权利法案》主张议会地位优于国王,它是奠定英国君主立宪制的基础,在近代民主主义发展史上占有重要地位。

英国宪政的发展史同时折射租税法律主义的历史沿革——英国的租税法律主义首先表现为封建诸侯反对国王随心所欲行使租税的课征收,后来采取的是团结新兴的市民阶级经过长期抗争迫使国王让步的形式;最后表现为未经国民议会的承诺,国王不得赋课征收租税。英国宪法的妥协性和发展性在这里得到了充分的体现。革命使国王与议会交换了位置,国王必须遵守议会的法律。

美利坚合众国的独立是以抗税斗争为历史契机的,独立战争开始的原因是基于抗议和反对殖民地议会未参加的英国议会制定的课税。长达7年的英法战争(1756—1763)结束后,苦于无力开支驻美军队军费的英国政府,分别于1764年和1765年发布了砂

糖条令和印花税法,在美洲殖民地强制收税,这无疑加重了美国贸易商人的负担;而《印花税法》规定“所有的模板、小册子、报纸、大学毕业证书、历书、结婚证书及大部分法律文件上必须贴印花”,强制所有的人承担税负。英国统治者的倒行逆施,激起了北美洲人民的反抗,人民开始行动起来,冲击销售印花代理人的住处,并将夺取的印花在街头焚烧。弗吉尼亚殖民地议会在各殖民地议会中率先作出了包含下述内容的决议:对人民课税依人民自身所为或他们的代表所为是防止过重课税的唯一保障,是古来的(英国)宪法中本质性的、英国人自由中固有的特色。总之,唯有人民代表才知道人民能负担何种租税,何种征税方法最易于人民接受,并且人民赋课的租税对代表们所处的立场有直接影响。该决议充满着人民对选举的代表的信任感,从而为后来的“无代表则无课税(No taxation without representaiton)理论奠定了基础。

引起独立战争的导火线波士顿茶叶事件正是殖民地人民为反抗东印度公司以免税方式而将库存的茶叶输入美国而对“无代表则无课税”理论的实践表现。1775年4月,英军挑起的战争以其结束在北美的统治而告终。1776年7月4日,《独立宣言》(The Declaration of Independence)发表,而在这之前发表的《弗吉尼亚权利法案》于1776年6月12日在弗吉尼亚议会通过。《弗吉尼亚权利法案》的起草者乔治(George Mason)以英国《权利请愿书》、《权利法案》为蓝本,以18世纪的自然法思想为理念写出该法案。该权利法案第6条规定了“封锁代表则无课税”的原则,它在内容上重申了民主代表制的意义,并解释了民主代表制与课税的关系,即“在议会中代表人民的代表之选举,应为自由选举:凡一切有充分证据证实其与社会有永久共同利益,并爱护社会的人们,均有选举权;未经他们本人或他们以此种方式选出代表之同意,不得对他们课税,或为公共用途剥夺他们的财产”。《弗吉尼亚法案》对后来美国和法国宪法的制定都产生了巨大的影响。

美国独立之初,各州着手联合组成同盟,在美国成立了邦联政