# 财税法教学对税收法治建设的推动作用

来源：网络 作者：青苔石径 更新时间：2024-03-10

*财税法教学对税收法治建设的推动作用 财税法教学对税收法治建设的推动作用 财税法教学对税收法治建设的推动作用 「摘要」本文从财税法治实践对不同层次的税收法律意识的需求的分析入手，分析了财税法教学在培养、形成不同的税收法律人才中的作用，提出财...*

财税法教学对税收法治建设的推动作用 财税法教学对税收法治建设的推动作用 财税法教学对税收法治建设的推动作用

「摘要」本文从财税法治实践对不同层次的税收法律意识的需求的分析入手，分析了财税法教学在培养、形成不同的税收法律人才中的作用，提出财税法教学应分别从普及性教育、专业性教育以及精英化教育分别对纳税人的普遍税收意识的形成、财税执法人员专业知识和法律意识的培养和财税法学家财税法理念的深化等不同层次，为税收法治建设提供不同层次的财税法律人才，进而推动税收法治建设。

「关键词」财税法教学；税收法治；推动作用「正文」

一、财税法的普及教育：纳税人权利意识的提升

衡量一个国家是否实行了法治，一个重要标志就是全民的法律意识。因此，提高全民的法律意识，是实现法治的重要条件。[4]纳税人作为税收法治的主体，对税收法治的构建有着重大的影响。纳税人的纳税意识是税法实现的重要决定因素，良好的税收环境的建立和税法秩序的形成，依赖于纳税人的纳税意识的普遍建立。纳税意识作为一种观念，体现的是纳税人对自身权利义务的了解以及对税收缴纳和税收适用的态度和看法，直接影响着纳税人正确履行纳税义务的主动性和自觉性。良好的纳税意识不仅有利于国家税收活动的进行，有利于国家税收政策和法律的实现，而且对于监督政府行为，规范政府税收活动，实现依法治税，科学治税，都是非常重要的。[5]

纳税意识包括了纳税人的遵从意识和权利意识。纳税人的遵从意识表明纳税人对税收法律制度的认可，这种认可是税收法律实施的重要支撑。当税收法律规范内化为纳税人自觉的价值追求和行为准则时，良好的税收法律秩序才能得以实现。只有纳税人有良好的税收遵从意识，能够自觉按照税法规定的要求，准确计算应纳税额，及时填写申报表，按时缴纳税款，税款的征收才能顺利的实现，纳税人的奉行成本和征管成本才能有所降低并有效的减少税法实施过程中的摩擦，从而促进良好的税收法治秩序的形成。各国税法对纳税人的权利都有所规定，并将其作为平衡纳税人与征税机关之间的力量对比的制约机制。通过赋予纳税人相应的权利，对征税机关的征税权的行使进行监督和制约，通过程序机制来达到以权利控制权力目的的必然要求，对征税主体的不规范征税行为形成有效的制约，进而形成有效的权力制恒的税收法治。但这种以赋予纳税人权利为基础的权利制约机制的作用的发挥，必须以纳税人的权利意识为前提的。法律规范所赋予的纳税人权利仅仅是静态的权利形式，要真正实现纳税人权利与征税权之间的有力的对抗与制衡，则需要纳税人积极且正确的行使其权利。这就要求纳税人不仅应当了解其享有的权利的内涵、了解适当的行使方式，更应当有积极的权利行使的意识，了解其所享有的权利及其在维护自己合法权益中的作用。惟其如此，静态的权利才能转化为动态的权利制衡机制，进而促进税收法治的形成。

可以说，最好的法律秩序，是全体社会成员都能够自觉遵守的秩序，这是理想的法治状态。因此，纳税人的纳税意识的提升是税收法治的形成过程中的至关重要的因素。但纳税意识不可能自发形成，尤其是在我国长期以来的纳税人权利缺失的法律文化背景下，纳税人意识的自觉的培育和形成，更是至关重要的。与纳税意识的形成相关的，除注重法治硬件系统的完备外，财税法律知识的传播和普及应当受到重视。人们的法律意识和良好的守法品质必须通过包括普法教育在内的多种手段和措施有意识的加以培养才能形成。[6]如果说税收法治实践中赋予纳税意识形成的丰富的法制环境的话，则财税法教学应当成为财税法律知识的自觉的传播的渠道。通过财税法教学的大众化的教育和宣传，对民众的财税基础知识和法治观念进行普及，对法律知识进行传播和教育，使公民获得关于税收的正确认识，进而形成积极的纳税意识。从这个意义上说，财税法教学应当具有一定的普适性，注重普通公民的基本税收意识和法治意识的培养，形成大众化的教学模式。这种具有普适性的大众教学模式，其目的不在于培养形成具有财税法专业知识的人才，而在于以财税法律知识的传导，提高公民对财政税收的正确认识、了解与财税相关的基础法规，进而在全社会范围内形成正确的税收意识。这种教学方式，不具有明确的教学对象，而以一般的普通的人为教学对象，并不断扩大其接受的范围。只有通过这种大众化的教学模式，才能将财税法基础知识的传播无限制的扩大，帮助人们形成正确的税收遵从意识和权利意识，促使人们自觉实现税法，最终促进税收法治的形成。

二、财税法教学的专业教育：税收权力机关[7]的主流法治意识的形成

在税收法治框架内，与纳税人直接对应的是税收权力机关，即税收立法机关、税务机关和相关的司法机关，他们在税收法律的运行过程中处于绝对主导的地位，对税收法治的实现有着决定性的影响。

（一）立法层面：立法机关税收意识欠缺制约税收立法的完善

从我国现行的税法体系来看，税收立法层级较低，大多以暂行条例、办法等行政法规、规章的形式出现，透明度、可预测性、权威性和稳定性较差，在实践中更存在“税费不分”、“以费代税”的情况，破坏了税法的统一性和严肃性。这种税收法治状况，与当前我国立法机关对税收的性质缺乏足够的认识有着直接的关系。

一方面，税法的多层次立法直接导因于对税收性质认识的不足。从税法理论上说，税收是对公民财产的侵夺，是对公民财产权利和经济自由权利的限制。税收是经公民同意而转移给国家的财产权利，国家取得税收的前提是公民对其所享有的财产权利的放弃。因此，只有在国家提供公共物品所必须的范围内，经全体公民的同意（在我国则表现为经人民代表大会同意），国家才有权请求公民让渡其部分收益。在税收立法上，税法作为侵犯人民财产自由权利的法律，其制定应由人民代表大会严格保留，必须“在议会上经过国家的代表者（纳税人者的代表）议员的同意”，“无代表则无税”。除非议会授权，行政机关无权征税，更无权开征税收，强调“宪法优位”或“法位阶原则”。税法的“议会保留”是税收法治实践的基础，而人民代表大会自觉或不自觉的放弃其税收立法权，无疑是对公民财产权利保护的放弃。行政机关在税收立法权上的稽越，更是无视公民征税同意权的权力扩张。由于对税收性质的认识不足，导致其立法机关自觉、不自觉的放弃其对税收立法权的控制，随意授权税务机关制定税收法律法规，导致了我国当前税收立法以行政机关立法为主导的立法模式，也是当前税收法规混乱的重要原因。

另一方面，从立法技术的角度来说，由于税法的规定既要确保税收收入，又要与司法的秩序相协调；既要尽量减少对经济的不良影响，又要体现出适度的调控，因而税法具有较强的技术性。[8]这要求立法机关具备足够的财税知识，以针对不同的立法要求进行不同的制度设计，避免税法体系内以及法律整体体系的矛盾与冲突。由于立法人员财税法专业知识的欠缺，使其无法针对财政税收的特性制定具体的规则，税收立法更多的依赖于税务机关，甚至也无法对税务机关提出的立法草案进行富有决定意义的审查。这形成了我国税务机关自行立法、自行执法的税收征管模式，税务机关的权力无限的扩大，阻碍了税收法治实践的形成。

因此，完善我国税收立法，重要的一点是应当提高税收立法人员的财税法素质。只有一批具有深厚的财税法治理念、熟悉各种财税法特性、了解税收法治实践的人，积极参与税收立法中，才能对财政立法产生积极的影响。

（二）执法层面：财税执法人员的专业素质与依法征税

在我国税收征管法律关系中，税务机关与纳税人构成直接对立的双方主体，税务机关的征税意识将直接影响双方的法律关系的形成及发展，直接关系着依法治税的成败。为保证税务机关自觉执行税法的规定，税务人员应形成依法征税的意识。

（1）税务人员应具备专业的财税知识。从税法理论来说，税收之债仅于具体的经济生活事件及行为可以被涵摄于法律的抽象构成要件时成立，税务机关对此并没有自由裁量权。税务机关应对法律的抽象构成要件有足够了解，以能够以此为基础对纳税人的经济行为或收益进行税收构成要件的事实判断，决定其是否可以涵摄于税收构成要件之内以及是否成立税收之债及税款的数额。在税款征收过程中，无论是税收法律适用的选择还是应税事实的判断，都必须以税务人员具备专业的财税知识为前提。

（2）税务人员应建立良好的依法征税的意识。税务人员具备专业的财税知识，仅仅使其能够进行税款的征收，但这仍然无法实现征管环节的法治化。当前税收征管实践中，税务机关与纳税人处于命令与服从的地位中，税务机关随意扩张其征税权的内涵的现象十分严重，税务机关甚至有权决定税款的征收及数额。这种状况是对税收法治的极大否定。在税收法治下，税务机关必须严格依照税法的规定征税，它有权根据经济事实判定税收构成要件是否成立，但它不能随意创设税收债权，也无权随意减免税收。也只有根据税收征管程序进行的税款通知才是合法有效的。在税务机关的行为对征收过程有着决定性影响的情况下，税务机关的自觉的依法征税意识的形成，无疑将决定征收过程的合法化程度，进而影响税收法治环境的形成。

税务机关的征税意识的形成，不仅有利于税收的征管，避免税收争议的发生，减少税收的征收成本。更重要的，税务机关只有形成良好的征税意识，才能自觉维护纳税人的合法权益，并保障税收征管过程的法治化。

（三）司法层面：为争议的解决提供专业的指导

司法是权利救济的最后保障。在税收领域同样应该如此。但实际上，在我国的税收实践中，司法对纳税人权利的救济极为薄弱。税法的技术性特征导致涉税争议的解决也呈现出对技术性专业性的要求。而目前我国税收诉讼法律制度中明显忽视这种技术性的要求。[9]法官欠缺相应的财税知识，导致其在案件的审批过程中无法进行独立的法律判断和事实判断，进而根据价值的选择作出独立的法律认定，解决涉税争议。甚至税法的专业性和技术性导致了税务案件中司法机关对税务机关存在一定的依附关系，法官在进行判决时往往按照税务机关的意见来判决案件。表面上看来是法院在审理案件，实际上是税务机关在审理案件。这种由税务机关自己做自己法官的审判，其中立性、公正性丧失殆尽。法官独立性的丧失，即很难谈及其能够真正维护纳税人的合法权益。

税收司法的法治化主要是各级司法部门严格按照税法和相关组织法、程序法的规定来处理税务争议和涉税犯罪的案件。[10]要实现税收司法的法治化，必须有精通税法和税务知识的法官并足以胜任对案件的独立审判。而无论是现有法官的财税知识的提升还是培育新的税务法官，这都将依赖于对其进行财税法的专业性教育。[11]

对于税收权力机关来说，由其在税收法治进程中的作用所决定，其财税知识的掌握和法治意识的形成将极大的制约税收法治的形成。如果针对纳税人的大众化的财税法教学仅仅足以提升纳税人的基本的财税知识和法律常识，那么这种普适性的大众化教学并无法满足税收法治对税收权力机关执法人员的财税专业知识和法律意识的要求。执法人员所接受的财税法教育，一方面应当形成系统的财税专业知识，熟练掌握各个税种的构成要件、应税事实判断、征管程序等与税款征收直接相关的财税知识，熟悉各种税收核查、帐簿检查等各种与征管相关的会计知识和技能，并足以灵活运用于税收征管实践当中。另一方面，财税法学教育也应当立足于法律意识的培养，执法人员的财税知识必须在正确的法律意识的指引下才能真正实现税收征管的有序性和有效性。执法人员应当形成依法征税的自觉的法律意识，明确税收征管过程中所应当遵循的法律步骤、方法和程序，熟悉各种争议的正确、合理的解决办法，才能使整个征管过程法治化和有序化。

税收权力机关的财税法意识对税收法治进程有着最直接的影响，因此，财税法的专业性教学应当成为财税法教学的主导。财税法教学不应仅仅以大众化的基础税收意识的培养为目的，最终掌握财税法律知识、能够在实践中灵活运用财税知识和法律知识、对财税法治实践产生影响的人才的培养，才是财税法教学的真正目标。财税法知识通过财税人才作用于实践，税收法治才能逐步形成和完善。

三、财税法教学的精英教育：税收法治理念的深化

在税收法治形成过程中，处于纳税人与征管机关之间的中介是作为纳税人合法权益的维护者的税务代理士。税理士以纳税人的代理人的身份介入税收征管过程中，为纳税人提供税收咨询、代理纳税申报、异议申请等方面提供专业性的服务，在“推进税制、税务行政等的民主化过程中起着关键性的作用”。[12]一方面，税理士通过其专业性的服务，为纳税人遵守税法提供合理性建议，促使纳税人的税法遵从，另一方面，他也通过为纳税人服务，对征税机关进行更富有专业性的监督，对征税机关的征管行为造成一定的压力，促使其依法作出行政行为。

正因为如此，税理士处于民间职业专业的法律地位，以维护纳税人的权利、依法谋求纳税义务的正确实现为使命，应基于宪法及以其为基础的有关法律规定，对复杂的税务的法律性问题作出最终的判断。因此，税理士作为职业专家，不应仅仅是单纯的税务专家，他更应当具有税法专家所应具备的素质，以能够“根据自己作为一个职业专家的见解和知识来采取独立的行动”[13].税理士首先应当是税务专家，具备专业化的税收知识，以对各种经济行为进行事实判断；其次更应当是税法专家，熟悉宪法及其他法律对纳税人权利保护的各种规定及保护的途径，以在事实判断的基础上进行法律价值的判断，最终维护纳税人的合法权利。在这个意义上说，税理士以维护纳税人的利益为职责，但只有其具有专业性的判断能力时，才能避免对任何一方面的依附，形成自己独立的价值判断和选择，才能更好的履行其职责。也只有税理士的独立地位的形成，才能更好的发挥其对税收法治的促进作用。[14]

与税理士处于征管过程的某一环节所不同的是，财税法学家则是超脱于税收法制实践之外的。尽管税理士在税收征管过程中的地位可以是中立的，但其事实和法律价值的判断却无法避免受到维护纳税人权利这一职责的限制。而财税法学家则可以完全独立于各种利益的纠葛而以超脱的视角对各种纳税行为、征税行为及各种涉税争议进行独立的法律价值的判断。财税法学家对各种涉税行为的专业化审视，进而进行理论的提炼和抽象，形成系统的财税法理论，以此对税收法治实践将产生重要的影响。

为此，财税法学家不仅应当具备财税法技术，更应当具备一定法律信仰、道德、人文精神、专业知识和理论、心理素质以及行为方式等素质，他所掌握的知识和技巧，使其能够对税收法治实践作出深刻的理解和思考，能够对财税法律实践进行理论的抽象和深化。他所具备的专业知识和技能，不仅能使其形成独立的价值的判断，也能够以此为基础，形成对现行制度的实施效果的法律评价，进而提出对现行法律制度的完善的必要和完善的途径。因此，对财税法学家来说，其财税法知识的获得应当远较其他的财税法职业者更为全面性、理论化，并有利于富有法意识和法思维的独立的观察视角和方法的形成。

因此，税理士和财税法学家的培养，应当是一种精英式的财税法教学方式。精英式的财税法教学方式一方面注重系统的财税专业知识和技巧的培养，但并不仅仅停留于税收的技术操作层面的简单传导，而是更应注重法律意识和税收意识的培养，注重对学生对财税法律的价值的理解和认识，培养学生的正义感和正义的信念，形成学生对人的尊严的尊重，对人权的保证，对自由、公平、效率等法律价值的自觉的追求。只有通过这种精英式的财税法教学，才能培养出合格的财税法律人才，作为纳税人与征税机关的沟通渠道，以其独立的法律价值判断影响税收法治进程，最终促进税收法治的实现。

四、代结语：财税法教学与财税法治的互动

财税法教学以其财税法律知识的传播，影响社会各阶层的税收意识。通过大众化、专业化和精英化这三个不同层次的教学途径，实现对社会大众的税法意识的渗透、对执法人员的专业知识的传授、对社会中间阶层的税法理念的培养，使纳税人、税收执法人员以及税收中介机构、财税法学家的税法意识在不同的层次上得以形成，在全社会形成完整的以普遍性的纳税意识为基础，以执法机关人员的专业性税收意识为主导、以系统化的税法理论为指导的税法的主意识流。这一主意识流的形成，将影响税收法治建设进程中的相关人员在税收征收过程中的行为，以其具体的行为对税收法治进程产生深刻的影响，推进税收法治的发展。

以不同层次的财税法律意识的培养目标，分别设定不同程度的财税法教学方式，使财税法知识的传导更富有针对性和有效性。从我国现行的情况看，大众化的教学方式往往被忽视而为简单的税收法律的宣传所取代，导致人们所接受的基础财税法知识欠缺体统性和完整性，影响了普遍的税收意识的形成。专业性的财税法教学尽管受到重视，但由于教学技术、法治环境等因素的影响，并未对财税法治实践所必须的各类专业性人才的培养提供各种有效的渠道，已培养的财税法人才在财税知识或法律意识方面存在或多或少的不足。就精英化的财税法教学来说，财税法理论意识和理念的培养已受到相当的重视，但在不同的培养规则下往往形成以经思维或法律思维为主导的单一的理论分析模式，欠缺财税法理念的整体思考。可以说，各种富有不同层次的财税法律知识的人才的欠缺，已成为我国财税法治形成的重要的主观性因素。为此，为发挥财税法教学对税收法治的推动作用，针对不同的培养模式进行财税法教学改革即是必要而且紧迫的任务。

在教学实践中，按不同培养目标对财税法教学进行区分是相当困难的。三种教学模式是统一的整体，都是以财税法律知识的传导为目的的层层递近和提升，其相互的影响和制约作用同样是相当明显的。只有三种不同的模式相互配合、相互倚重，才能培养出法治实践所必须的财税法律人才，对财税法治实践的形成产生积极的推动作用。

财税法教学以其财税知识传播的功能，在税收法治构建的过程中发挥着极大的推动作用。但换个角度来说，财税法教学对税收法治的影响，是以税收法治实践本身的发展为前提的。税收法治的发展，才会为财税法教学提供丰富的实践，为财税法律意识的传播和形成提供动态的媒介。通过税收法治实践，社会各阶层才能更深刻的理解税收法治的内在涵义，并体会其税收意识在税收法治中的价值，进而与税收法治实践形成良好的互动。而税收法治实践的发展，也加深对财税法专业人才的需求，在一定程度上也将驱动财税法教学的改革和发展。更为重要的是，财税法治化的进程，必然对已有的财税法律知识、观念乃至法治理念等各个方面进行一定的修正，而这也促使财税法教学的不断发展。

「注释」

[2]参见孙士玉：《我国纳税人权利保护的现状及强化途径》，载《扬州大学税务学院学报》202\_年第3期。

[3]参见霍宪丹：《不解之缘：二十年法学教育之见证》，法律出版社202\_年版。

[4]参见张文显主编：《法理学》，高等教育出版社、北京大学出版社202\_年版。

&nbsp

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！