

文章编号: 2095-1663(2021)05-0058-07

DOI: 10.19834/j.cnki.yjsjy2011.2021.05.09

# 提升税务硕士专业学位研究生的法律素养

朱柏铭

(浙江大学经济学院, 杭州 310058)

**摘要:**我国自2011年起招收税务硕士专业学位研究生。总体来说,毕业研究生符合培养目标,基本能够适应社会需求。美中不足的是,对学生法律素养的培育相对薄弱,主要表现为法律素养类课程过少甚至完全缺失,引导学生从法学视角去分析税收问题做得不够。“税”与“法”之间存在着天然的联系,也会出现抵触与冲突,促进“税”与“法”之间的融合可以防范税收执法风险。作为税务硕士专业学位研究生,应当“讲政治、通财会、精税务、晓法律”。建议为其开设法学导论、经济法、涉税服务相关法律等课程,从法学院、税务师事务所、律师事务所、会计师事务所聘请专家或公职律师担任兼职教师,同时考虑把税收案例作为融“税”“法”于一体的重要教学和研究方法。

**关键词:**税务硕士;专业学位;研究生;法律素养

**中图分类号:** G643

**文献标识码:** A

## 一、税务硕士专业学位研究生的法律素养

法律素养是指学生在法律方面所表现出来的学识、能力、技巧和情感态度,具体包括对法律知识的掌握程度,较强的法制和法治观念,平等、公正的法律品格,运用法律手段分析和处理问题的能力,等等。<sup>[1-2]</sup>

税务硕士专业学位(Master of Taxation)研究生的法律素养,主要是指学生将来从事涉税活动和业务<sup>①</sup>时,能按照法律原则、法定目标和要求,运用法的理念、法的手段正确履行法定职责,确保税收法律法规正确实施。

作为税务专业硕士研究生来说,固然应当对法律基础理论有一定程度的掌握和了解,但是,重心应当落在那些与税务专业紧密相关的法律条文上。包括迄今为止11个税种的实体法及配套实施条例、7个税种的暂行条例及配套实施细则、1部税收征收

管理法及配套实施细则,大量的税收规章和税务规范性文件<sup>②</sup>。除此之外,还需掌握行政复议法、行政诉讼法、行政强制法等涉税法律的相关条款。

税务硕士专业学位研究生无论将来是从事征纳税业务还是中介业务,都是一个从一般到个别的具体的法律法规的实施过程,具有一定的挑战性。以征税业务为例,必须对一定的违法事实按照法定程序进行调查取证和分析判断,把握违法行为的性质和情节,确定适用哪部法律法规,具体又是哪一条、哪一款,等等。所有这些,并不是某一个法律的条文或者税务规范性文件就能够简单概括得了的。

涉税工作所涉及到的专业知识非常广泛,除了税收本身之外,还包括会计、财务管理、工商管理、金融、国际贸易、法律等等。而从法律视角去审视和判断一项行为的合法性尤为重要,程序是否规范、主体是否适格、是否符合法律解释、有没有溯及力、行为怎样定性等等,这些问题的回答,很难从其他专业获得相应的理论支持,唯独需要有一定的法律素养。

收稿日期: 2021-05-01

作者简介: 朱柏铭(1964—),男,汉族,浙江绍兴人,浙江大学经济学院教授,博士生导师。

基金项目: 浙江大学研究生素养与能力培养型课程建设项目(2018Y0001);浙江省高等教育“十三五”第一批教学改革研究项目(jg20180023)

一个只懂会计、财务、税收的学生,在阅读税收法律文件时,往往关注的是税制要素、税负轻重及具体的计算方式。一个有较高法律素养的学生,往往会先关注该文件适用的前提,如主体适用性。通常,一个税收法律文件的第一条就规定了适用主体的范围,如果某企业并不属于该文件的主体适用范围,那么,后面的条文都不必去关注。尽管如今税收法律文件都是公开的,但是,一些企业的财会人员总是要咨询 12366 或者税务人员,原因之一就是缺少税务法律思维,感到心中不托底。

在实际工作中,税务系统的工作人员比较重视实体法,相对忽视程序法。程序法的作用在于保证法律的公正性,防止执法的随意性和主观性。如果税收执法行为在实体法的运用上发生了偏差,相对容易纠正;要是在程序法上有违法行为,就构成了对纳税人合法权益的侵犯。

## 二、当前税务硕士专业学位研究生的培养忽视了法律素养

2010年,国务院学位委员会决定在我国设置税务硕士专业学位,当时确定了35个培养单位并从2012年开始招生。2017年又增加了14个培养单位。从近10年的实践情况看,各培养单位对研究生法律素养的提高普遍有所忽视。

### (一)增进法律素养的课程偏少

2012年发布的《全国税务硕士专业学位研究生指导性培养方案》,对于法律素养有所强调。一是体现在培养目标中,“面向税务、司法等国家机关、企业、中介机构等相关职业,培养具有从事税务相关职业所需的专业知识与技能的高层次、应用型专门人才。”二是体现在基本要求中,其中第2点是“系统掌握现代税收理论、实务与技能,能综合运用税收和会计、法律等相关专业知识,具有良好的战略意识和风险意识,具有较强的税收规划能力和解决税收实际问题的能力。”

然而,笔者在“全国税务专业硕士教学指导委员会网站”上,查阅了挂网的45个培养单位的培养方案,整理了一份涉及法律素养的课程设置情况表。如表1所示。

表1 培养方案中法律类课程的设置

课程名称	个数	培养单位
经济法专题	18	北京大学(3)、北京国家会计学院(3)、东北财经大学(3)、河北经贸大学(2)、湖南大学(2)、吉林大学(3)、集美大学(3)、四川大学(3)、首都经济贸易大学(2)、上海海关学院(2)、上海国家会计学院(2)、苏州大学(3)、新疆财经大学(3)、厦门大学(3)、厦门国家会计学院(2)、西南财经大学(3)、中国社会科学院研究生院(2)、浙江大学(3)
税收相关法律	8	安徽财经大学(3)、北京工商大学(2)、河南财经政法大学(2)、暨南大学(2)、江西财经大学(2)、吉林财经大学(2)、云南财经大学(3)、中国人民大学(3)
财税法研究	2	山西财经大学(2)、中央财经大学(2)
国际商法	1	复旦大学(3)
民商法+行政法概论	1	上海财经大学(2+1.5)
民商法+公司法专题	1	浙江财经大学(2+2)
(未开设此类课程)	14	安徽大学、对外经济贸易大学、广东财经大学、哈尔滨商业大学、华中科技大学、辽宁大学、南开大学、山东大学、山东财经大学、天津财经大学、武汉大学、西安交通大学、中南财经政法大学、中山大学

说明:括号内数字为学分。

资料来源:笔者根据全国税务专业学位研究生教育指导委员会网站(<http://www.mtchina.org/>)的资料整理而成。

从表1看,开设“经济法专题”课程的培养单位有18个,占挂网数的40%。经济法专题课程的主要内容是反垄断法、产品质量法、广告法、价格法、银行业法、证券法、劳动法、土地法、环境保护法等。开设“税收相关法律”课程的培养单位有8个,占挂网

数的18%,税收相关法律课程的内容不仅包括民法、商法等法律制度,而且包括经济法与税法的协调。非常值得肯定的是,上海财经大学同时开设民商法与行政法,浙江财经大学同时开设民商法与公司法。另外,复旦大学、上海财经大学、首都经济贸

易大学、浙江财经大学在培养方案中明确由法学院开设法律类课程,这样有助于授课内容的准确性和权威性。

但是,表1中有14个培养单位没有开设与法律相关的课程,而且大多是综合性大学和著名财经院校,其法学学科在全国很有影响力。虽然有的培养单位开设了“税法”课程,但是,从内容上看,“税”的成分多,“法”的成分少。

### (二) 法律类实习实践基地过少

《全国税务硕士专业学位研究生指导性培养方案》对专业实习的要求中提到了律师事务所,“税务硕士研究生参与教学实践时间不少于6个月,其中在财政、税务部门、注册税务师事务所、会计师事务所、律师事务所等相关涉税部门实习不少于3个月。”大多数培养单位的培养方案都照抄了这句话。

笔者通过“全国税务专业硕士教学指导委员会网站”,又查阅了挂网的45个培养单位2017年或2018年度培养工作总结报告,不少培养单位都自述,与财政税务机关、会计师事务所、税务事务所及各类企业合作建立了实习基地。上海财经大学列表自述,同时与上海左券律师事务所签约建立实习基地。这是唯一一个与律师事务所签约作为实习基地的培养单位,也就是说,占97.8%的培养单位没有与法律类机构签约建立实习基地。至于学生个体是否有去律师事务所实习,不得而知。

### (三) 法学视角的税收研究薄弱

税收问题既是一个经济管理问题,更是一个法律问题。然而,从法学视角去研究税收问题,这样的成果相对较少。从“中国知网”及“百度百科”的检索情况看,法学视角的税收问题研究成果,大多数出自法学学科的教师,或者出自税务师事务所、会计师事务所和律师事务所的专家之手。而目前各培养单位通常把税务硕士专业学位的授予点放在经济学院或财税学院,尽管可能有法学院,但是,由于经济学与法学各有自己的研究范式与话语体系,经济学院(或财税学院)与法学院之间的教师互聘或学术交流并不多。学院之间的藩篱导致了经济学视角的税收研究与法学视角的税收研究存在一定程度上的脱节,不同学院的教师,各有各的理解,各有各的分析。这种情况阻挡了税务硕士专业学位研究生的视野,他们很少自觉地站在法学的角度去探究。

在培养机制方面,受传统科学学位硕士研究生“重科研轻实践”观念的影响,有的培养单位要求税

务硕士专业学位研究生注重理论学习,不仅在课堂教学中,大量传授经济学理论知识,而且在研究方法上,导师强调计量实证分析,对税收案例分析不以为然,导致一些学生对丰富多彩的税收实践了解不多,对于各种名目的违法税案知之甚少。为了做好计量分析,学生往往从上市公司的财务年报中获取具有公开性、延续性的数据,因此,撰写的课程论文或毕业论文,在选题上大多侧重于微观税收问题的分析。从笔者所经历的答辩情况看,没有一个学生的选题是站在法学的视角去探究税收问题。当然,此非学生所不愿,乃学生所不敢也。

## 三、强化税务硕士专业学位研究生法律素养的理论依据与现实背景

在制定和修订培养方案时,往往存在一个困惑:税务硕士专业学位研究生要提升的素养很多,如思想政治素养、职业道德素养等,为何要特别强调法律素养?其实,这是由“税”与“法”之间的特定关系所决定的。

### (一) “税”与“法”之间存在着天然的联系

任何一个国家,“税”都是以“法”的面目出现的。税收法定原则是指征纳主体的权利义务必须由法律加以规定,税种的构成要素都必须且只能由法律予以明确,包括税种法定、税收要素法定、程序法定。税收主体必须且仅依法律的规定征税,纳税主体必须依且仅依法律的规定纳税。换言之,如果没有相应法律作前提,政府则不能征税,公民也没有纳税的义务。<sup>[8]</sup>

税收法定原则贯穿税收立法和执法的全部领域,合法性是指必须在既有法律、法规的框架下进行税收立法和执法活动。在立法权限方面,税种的设立、各税种的构成要素一般都由国家立法机关通过税法典或单行税法的形式颁行,税收事务的行政主管部门(如财政部、国家税务总局等)根据被授予的权限制定部门规章及税务规范性文件。在效力地位上,上位法优于下位法,特别法优于一般法,程序法优于实体法,等等。在执法程序方面,当执法主体违反程序法且影响结果公正时,税收复议机关或者人民法院必须予以矫正。例如,应该听证而未听证或者未被告知听证,就侵犯了纳税人的陈述申辩权,有足够的理由和证据推翻处理处罚决定。再如,行政诉讼中的举证责任由被告即行政机关一方承担,而

且被告及其诉讼代理人不得自行向原告、第三人和证人收集证据。执法主体在执法活动中,特别是在行使自由裁量权时,必须客观、适度、合乎理性。

任何一个国家,“税”都是以“法”的面目出现的。所有税务人员在税收立法和执法中,都必须在一个税收法律许可的范围和尺度内进行自由裁量。如果税收法律规范模糊不清,那么,合法性就无从谈起,税收法定原则也难以得到真正的落实。

税务硕士专业学位研究生是较高层次的应用型人才,“税”与“法”之间的天然联系决定,培养方案必须重视“法”的教学,离开了“法”的税收教学,不是真正意义上的税法教学,学生的知识结构可能是畸形的。

## (二)“税”与“法”之间会发生抵触和冲突

一是税收国库主义与税收法定原则的冲突。税收国库主义是指税务机关在税收执法过程中,当面临税收收入与纳税人权益之间的矛盾时,会优先保证国库收入的取得。为了完成税收征收任务,可能损害纳税人的权益,甚至违背法律的规定。

在坊间争议较大的一个例子是“明股实地”的税务处理。如果房地产开发企业竞得土地后不愿意开发打算转让,由于法律规定未经开发的土地不能直接转让,于是,就通过转让项目公司股权的形式将项目转让出去。对于这种行为,税务机关是否要征收土地增值税?从《土地增值税暂行条例》所规定的征税范围看,股权转让行为不在其列。然而,税务机关认为,转让股权是形式,转让房地产是实质,根据“实质重于形式”原则,应当征收土地增值税。实际上,我国税法整体上坚持“税收法定原则”,“实质重于形式”仅仅是一项补充、修正和限制性原则,仅适用于企业所得税的四个领域,即减免税优惠政策、财产损失认定、收入确认(如售后回购、回租)及融资租赁租入的固定资产。除此以外,税收规章或税务规范性文件均没有规定“实质重于形式”原则。照理,对于股权转让方不征收土地增值税,股权受让方开发房地产之后再销售,那时再征收就名正言顺了。问题在于,转让方与受让方的主管税务机关可能不是同一个,若本地不征收,税收收入就会流入到异地。

二是税法与其他法律没有很好地衔接。由于税收立法、修订滞后等原因,法条与法条之间会出现模棱两可、含混不清的现象。此处试举偷税与逃税的例子。

2009年全国人大常委会通过的《刑法修正案(七)》,对偷税罪作了修改:一是不再使用“偷税”一词,将罪名由“偷税罪”改为国际通用的“逃税罪”(Tax Evasion);二是对逃税的手段不再作具体列举,而采用概括性的表述。《刑法》第二百零一条修改为:“纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报,逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的,处三年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金;数额巨大并且占应纳税额百分之三十以上的,处三年以上七年以下有期徒刑,并处罚金。”

然而,2015年修正的《税收征收管理法》第六十三条仍保留“偷税”的概念:“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证,或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入,或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报,不缴或者少缴应纳税款的,是偷税。”第六十四条第二款:“纳税人不进行纳税申报,不缴或者少缴应纳税款的,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款。”

可见,按照《刑法修正案(七)》,逃税行为包括“纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报”或“不申报”两类行为。而《国家税务总局关于未申报税款追缴期限问题的批复》(国税函[2009]326号)规定,“税收征管法第六十四条第二款规定的纳税人不进行纳税申报造成不缴或少缴应纳税款的情形不属于偷税、抗税、骗税……。”显然,《税收征收管理法》与《刑法》对不申报行为的定性和处罚存在差异。

作为税务硕士专业学位的研究生,面对问题应该具有洞察力,对问题的分析应该具有穿透力。增强法律素养,从法学视角去审视,才能提高洞察力和穿透力。一味地崇尚税收国库主义,对税收征收管理法之外的法律法规视而不见,就会在涉税工作中无所适从,盲目行事会造成执法依据的错误,而且在行政诉讼时难以抗辩。

## (三)“税”与“法”之间的融合能防范税收执法风险

税收执法风险是指税务人员在执法过程中,有不严格合法合规的行为,从而存在侵犯、损害国家和纳税人利益的潜在可能性。如税收执法主体在解释或执行法律法规时应作为而未作为,从而可能损害纳税人利益;或者因实施税务行政执法行为可能引起税务行政诉讼败诉、税务行政赔偿等后果;或者因

主观过失、未履行或未完全履行职责,可能造成国家税款损失。

税收执法风险可从税务行政诉讼裁判文书数量上得到佐证。如表 2 所示。

表 2 税务行政诉讼裁判文书数量

年份	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
份数	2	3	42	84	485	870	1066	1022

资料来源:北京德恒律师事务所. 2019 年中国税务行政诉讼大数据报告[J]. <http://www.acla.org.cn/article/page/detailById/285302020-04-16>.

注:2016 至 2018 年数据来自中国裁判文书网,2019 年数据为中国裁判文书网、威科先行案例库和北大法宝案例库合计数。

2014 年我国推行裁判文书上网后,税务行政诉讼裁判文书开始增加。2015 年 5 月 1 日起,行政诉讼立案审查制改为立案登记制,于是,2016—2018 年,税务行政诉讼文书数量连续三年大幅度增长,年均增长率为 50.95%。2019 年税务行政诉讼裁判文书数量与 2018 年相比略有减少。虽然以原告胜诉、税务机关败诉的案例仅占全部案例的 8.27%,但这类案件背后的原因值得关注。如表 3 所示。

表 3 税务机关败诉原因

原因	占比(%)	原因	占比(%)
事实认定不清、证据不足	41	适用法律法规错误	11
违反法定程序	32	明显不当	1
不作为	14	复议机关无复议主体资格	1

资料来源:北京德恒律师事务所. 2019 年中国税务行政诉讼大数据报告[J]. <http://www.acla.org.cn/article/page/detailById/285302020-04-16>.

另外,笔者通过税务人员还了解到一些其他原因,如税务机关制作法律文书不严谨、不规范;个别税务机关执法中不注意搜集证据;部分税务机关护短,应在复议阶段纠正的执法错误,未予纠正。

税收执法风险与税务人员的知识结构是分不开的。截至 2018 年底,全国税务系统共有 74 万从业人员<sup>③</sup>。由于内部分工的原因,税务人员“专才”多、“通才”少。因为具体税种的业务,分别归到货物和劳务税处(科)、所得税处(科)、财产和行为税处(科);行政处罚、规范性文件的审核、税务行政复议、行政诉讼等工作归政策法规处(科);重大税收案件的立案和调查工作归稽查局。这样分工能较好地体现出专业性,但是,容易使税务人员形成“铁路警察各管一段”的思维定势,货劳税处(科)的人员对所得税不闻不问,所得税处(科)的人员对财产和行为税不予关心,税收法律问题都依赖于政策法规处(科)

和稽查局。另外,在执法程序上,税务人员习惯于从《税收征收管理法》及其相关解释中寻找法律依据,相对忽视《行政复议法》《行政处罚法》等法律,较少考虑其执法行为与行政救济相关法律之间的关联与协调。虽然通过税务硕士专业学位研究生的培养,不可能完全改变上述格局,但是,培养一大批既懂“税”又懂“法”的专业人士,尤其是善于从法律视角去看待分析税收问题的人才,对于防范和降低税收执法风险,是非常迫切的。

#### 四、强化税务硕士专业学位研究生法律素养的主要途径

税务硕士专业学位研究生法律素养的提升,必须明确层次定位、完善课程体系、优化师资队伍、改进教学方法。

##### (一)明确人才的层次定位

税务硕士专业学位教学指导委员会拟定的培养目标是:面向税务机关、企业、中介机构及司法部门等相关职业,培养具备良好的政治思想素质和职业道德素养,系统掌握税收理论与政策、税收制度、税务管理以及相关领域的知识和技能,充分了解税务稽查、税务筹划以及税务代理等高级税收实务并熟练掌握其分析方法与操作技能,具有解决实际涉税问题能力的高层次、应用型专门人才。应该承认,这样的概括是全面、准确的。但是,人才的层次定位尚需更加明确。

税务方向的博士生和学术硕士的研究生,主要定位于对税收理论的研究;税务专业的本科生,主要定位于具体税收业务的处理。税务硕士专业学位研究生应该介于二者之间,更偏重于对税收制度和税收政策的分析。

基于上述培养目标和层次定位,建议把培养要求概括为“讲政治、通财会、精税务、晓法律”。“讲政治”就是要有较强的政治意识、政治敏感度、政治领

悟力和政治执行力。“通财会”就是要熟悉会计准则和财务通则,掌握涉税业务的会计处理和财务管理。“精税务”就是要熟悉 18 个税种的构成要素(包括纳税主体、征税对象、税基、税率、税目、纳税环节、纳税期限、纳税地点、违法处理等),掌握涉税经济活动的征管查业务。“晓法律”就是要了解基本的法理知识,掌握《税收征收管理法》《行政许可法》《行政复议法》《行政诉讼法》《行政强制法》等法律的有关规定,

熟悉相关税务规章和税务规范性文件的基本内容。

“讲政治、通财会、精税务、晓法律”相互之间是紧密联系的,“讲政治”是前提,“通财会”是基础,“精税务”是本体,“晓法律”是保障。

### (二)增加法律类的课程

建议在税务硕士专业学位的培养方案中设置三门法律类的课程:法学导论、经济法、涉税服务相关法律。如表 4 所示。

表 4 三门法律类的课程

课程名称	主要内容	学分
法学导论	法律概述、法律体系、法律要素、法律形式与效力、法律方法、法律关系、法制与法治等。	1.5 分 (8 周短学期)
经济法	经济法概述、反不正当竞争法、反垄断法、会计法、银行法、证券法、劳动法、土地法、环境保护法、国际经济法等。	3 分 (16 周长学期)
涉税服务相关法律	行政法概述、行政许可法、行政处罚法、行政强制法、行政复议法、行政诉讼法;民法概述、物权法、债权法、继承法、民事诉讼法;商法概述、公司法、破产法;刑法、刑事诉讼法等。	3 分 (16 周长学期)

“税法”本应包含在经济法中,由于税务硕士专业学位的培养方案中已经单独安排税法课程,故不再列入。“涉税服务相关法律”课程与税务师资格考试的课程是对应的。教师在讲授上述法律类课程时,要特别强调税收法定原则、社会主义税收治理、税收法律思维、涉税风险防范、涉税犯罪行为打击等内容。

### (三)打破事实上由院系办学位点的格局

按惯例,高校硕士、博士学位的授予点分布在各相关学院,结果却形成了院系办学位点的局面。如在综合型大学常见的情形是,管理学院办会计硕士专业学位、公共管理学院办公共管理专业硕士(MPA),法学院办法律硕士专业学位,等等。在经济学院内部,又有国际经济与贸易系办国际商务硕士专业学位、金融系办金融硕士专业学位、财政系办税务硕士专业学位。“画地为牢、各自为政”的结果,除了公共必修课之外,专业课的开设往往局限于院系自身的师资力量,甚至可能以人设课,影响学生知识结构的优化。

国务院学位委员会在审核培养单位的办学资格时,考察的是学校的整体实力,不是其中某个院系的实力。所以,税务硕士专业学位的研究生是整个学校(或研究院)在培养,而不是经济学院或财税学院在培养。这就要求有开放性办学的思路(至少是校

内各院系之间开放)。一般情况下,在经济学院或财税学院,除了有少数几位经济法的教师,很少有甚至根本没有其他方面的法律教师,所以,涉税法律课程的教学及相关的研究(如税收案例分析)就需要由法学院的教师担任。同样,税务硕士专业学位所需的会计、财务管理类课程,也应由管理学院的教师承担。其中所涉及到的教学工作量、课时费补贴等问题,需要由研究生院等部门进行协调。

除了聘请校内相关院系(尤其是法学院)的教师担任法学类课程之外,还应当从社会引入师资力量。一方面,聘请税务师事务所、会计师事务所和律师事务所的财税法专家开办讲座。一项税收政策颁布或者一个税务规范性文件出台,他们马上就会有解读或者质疑,并提出意见和建议,他们的分析能紧密结合实际,懂得会计处理与税务处理的衔接。另一方面,聘请税务公职律师到校内授课或者开设讲座。税务公职律师是指取得公职律师证书,在税务机关从事法律工作、提供法律服务的在职工作人员。截至 2019 年 3 月,税务系统已有 3542 名公职律师。这支队伍是税务机关决策的智囊团、税案办理的专家团、执法风险的消防团、税收法治教育的讲师团,应该成为院校培养税务硕士专业学位研究生所依靠的力量。税务师事务所、会计师事务所、律师事务所专家和税务公职律师的加盟,为体验教育的开展提

供了条件。通过组织研究生到看守所、监狱等单位体验,使学生直接听涉税犯罪人员的说法,从中吸取教训,充分认识到违反法律的后果,强化守法意识和习惯。

#### (四)把税收案例作为“税”“法”结合的桥梁

税务硕士专业学位的学制一般为2年,教学方式应当以案例式教学、研讨式教学为主,更多地偏重于制度和政策的分析。毕业设计未必遵循做计量实证分析的惯例,应当提倡对典型案例进行分析。

这就决定税收案例教学的重要。

一个典型的税收案例有事件背景、来龙去脉、人物情节、因果关系、裁判依据、分析与启示,而且税收案例来源于现实,即便顾及到保密或隐私因素作了某些技术处理,但仍然保留着基本的要件。随着经济社会的发展变化,新的税收案例不断出现,及时折射出经济活动和法律法规的最新动态。

税收案例是“税”与“法”有机结合的载体。每一个税收案例,一方面体现出具体的经济活动及其会计、税收处理;另一方面又是相关法律条文的应用,行政复议法、行政诉讼法、行政强制法等法律的精神都得到展示。因此,税收案例是开展互动式教学、提升法律素养的良好途径。<sup>[4]</sup>

在搜集、遴选案例时,学生就能发现案例所对应的税种及相关的法律知识(如复议前置、应诉、抗诉等);在解剖案例时,学生要去寻找、对照法律条文或规范性文件,从而增进对法律法规的了解和熟识;在开展讨论案例时,可能遇到师生间、生生间不同观点

的交锋,课后通过重新查找、阅读法律法规,进一步加深对现行制度和政策的理解和认识,还能发现现行税制与法律体系存在的不足与缺陷;在点评案例分析时,教师可以引导学生从法学视角去看待,把案例放在完善经济机制体制、加强社会主义法治的大背景下去审视。总之,案例教学对于提升学生的法律素养具有“润物细无声”之功效。

#### 注释:

- ① 含在税务机关从事征收、管理、检查业务,在税务师事务所、会计师事务所、律师事务所等中介机构从事查账、审计业务,或者在企事业单位从事纳税申报业务等。
- ② 根据《国家税务总局关于修改〈税收规范性文件制定管理办法〉的决定》(国家税务总局令50号),自2020年1月1日起,原“税收规范性文件”的提法改为“税务规范性文件”。
- ③ 引自《中国税务统计年鉴2019》,税务系统从业人员总计740196人,其中:公务员675953人,参公管理人员2833人,事业干部18411人,工人42999人。

#### 参考文献:

- [1] 赵喜红. 关于税务人员法律素质的若干思考[J]. 税务研究, 2003(2): 42-45.
- [2] 范成博. “互联网+”环境下非法学专业研究生法学素养培育研究[J]. 高教学刊, 2020(15): 97-100.
- [3] 王军. 提高依法治税水平[N]. 人民日报, 2015-05-11.
- [4] 朱柏铭. 税法案例教程[M]. 杭州: 浙江大学出版社, 2020: 1.

## On Enhancing the Legal Literacy of Professional Degree Postgraduates in Taxation

ZHU Baiming

(School of Economics, Zhejiang University, Hangzhou 310058)

**Abstract:** China started recruiting professional degree postgraduates of taxation in 2011. Generally speaking, the graduated masters of taxation are up to the training objectives and social needs. However, the enhancement of students' legal literacy is relatively weak, and the consciousness of guiding students to analyze tax issues from the perspective of law is deficient. As "tax collection" and "law enforcement" are naturally connected and there are conflicts and contradictions between them now and then, the promotion of implementing law in tax collection can prevent the risk in law-enforced tax collection. As professional degree postgraduates, masters of taxation should be qualified in political awareness, proficient in finance, accounting, and taxation and knowledgeable in law affairs. Therefore, the author recommends *An Introduction to Law, Economic Law* and other laws related to tax services as the courses for postgraduates of taxation. The author also suggests that we can engage public lawyers, specialists from law firms and accounting firms as off-campus teachers for the students and incorporate tax-related cases into education and the scope of research for the "tax and law" knowledge integration.

**Keywords:** master of taxation; professional degree; postgraduate; legal literacy