



科研成果

教师论著

经济法与法律经济学教室

金融法教室

财税法教室

宏观调控法教室

竞争法教室

工业产权法教室

环境法教室

获奖成果

厦门大学经济法学研究中心 > 科研成果 > 教师论著

李刚：契约精神与中国税法的现代化

本文来源：厦门大学国际税法与比较税制研究中

引言

税法学与其它法学学科相比较，还是一门比较年轻的学科。即使是美国、德国等法律制度和法学研究较发达的国家，将税法作为法学的一门独立学科进行研究和教学，一般说来也才开始于第一次世界大战后；在日本，对税法的正式研究则始于20世纪50年代。[1]而在新中国，税法学研究从20世纪80年代中发端，至今也不过十六、七年的时间；加上在研究方法和研究人员知识结构等方面的原因，中国税法研究目前还存在着不少问题和亟需改进之处。[2]

纵观新中国税法学研究有史以来的研究成果，其赖以建立的理论基础是马克思主义国家学说中的国家分配论和国家意志论，而马克思主义的国家学说是与“阶级斗争”、“强制”、“义务”等名词和观念紧密相连的，由此这些名词和观念亦进入税法学理论，成为其内在的、被认为是完全合理的本质因素，进而影响乃至主宰了税法学基本理论和具体制度的方方面面。此其一。其二，税法学理论研究者由于其自身知识结构的局限，并受长期以来注释法学和服务法学的驱动，以及依附于税收经济学研究的惯性作用，偏重于对税法作制度层面上的建构和释义，淡化、忽视甚至回避了有如税法的起源和本质等根本性的基本理论问题，更遑论与其他法学学科的交叉、融合分析与研究。时至今日，在新中国建立和发展以“公平、效率和效率”为内在理念和价值追求的社会主义市场经济的新形势下，税法学理论研究和实务操作由于上述大根本原因而有陷入难以为继之虞，仍然仅作制度层面上的注释甚至创新，以及实务操作方面的改进与完善，亦难救其于困境之中。

一、契约精神——中国税法现代化的支点与核心

（一）契约精神

虽然已有不少税法学者对西方的税法理论和制度作过介绍和研究，谓之“借鉴和参考”。但多数仍只是制度层面上简单的“移植和借用”，并未从深层次的理论角度去考察西方税法理论的合理性，进而反思我国税法基本理论的不足和欠缺之处。笔者经过认真、慎重地比较研究，认为，我们可以借鉴和参考西方以“社会契约论”为理论基础的税收理论——如公共需要论和交换说等——中的合理因素，来修正、完善我国税法的基本理论。这一合理因素，概言之，即为“契约及契约精神”。

“契约精神来自商品经济（或市场经济）所派生的契约关系及其内在原则，是基于商品交换关系的普遍要求而焕发出的一种平等、自由和人权的民主精神”。[3]契约及其所内涵的契约精神，不仅是现代市场经济本质要求的最佳体现，也是现代法治国家不可或缺的“灵魂”；其对“平等和自由”的价值追求恰恰可以弥补传统税法学理论过分强调“税收的强制性和义务性”等观念所导致的不足和欠缺，不仅可以改善传统税法学理论中征税主体和纳税主体相对立的局面，而使之趋向于和谐一致，还可以赋予税法理论在跨世纪进程中为适应经济、政治和社会关系的变革而必备之调适能力和创新性。更为重要的是，在我国法学现代化的大背景中，以“契约精神”为支点和核心，反思和修正我国传统税法学理论，可以为我国税法之现代化提供一条理论上可能的途径，或者至少有一定的参考意义。

（二）税收与税法概念新说

社会契约论认为，国家起源于原初状态下的人们相互缔结的契约；当国家作为一个政治实体产生以后，人民与国家又缔结了一个规定彼此基本权利义务的契约，这就是宪法，其中有关税收的条款，可以

为是人民与国家之间的“税收契约”。西方以社会契约论为基础的税收本质理论主要有交换说和公共需要论。交换说认为税收是人民获得国家保护所应付出的代价；国家征税和人民纳税是一种权利和义务的交换，通过这种“自愿”进行的交换，不仅社会资源得到充分、有效地利用，而且交换双方都认为其不会因为交换而得到满足，从而在对方的价值判断中得到较高的评价。公共需要论则认为，由于人民对“公共物品（或服务）”的需要——“公共需要”无法通过“私人生产部门”来满足，只能由“国家和政府作为集体的代表来承担公共物品生产者的责任，其资金即通过税收制度来筹措。

马克思主义的国家学说和国家分配论则认为，国家起源于阶级斗争，是阶级矛盾不可调和的产物，阶级统治、阶级专政的工具；税收就是国家凭借政治权力对社会产品进行再分配的形式；税法则是国家确定的以保证其强制、固定、无偿地取得税收收入的法规范的总称。虽然，马克思也指出“从一个处于非地位的生产者身上扣除的一切（即税收——引者注），又或直接或间接地为处于社会成员地位的这个生产者谋福利。”[4]我们从中也可以看出纳税人和国家在某种意义上的权利义务的对应。但是，在过分强调税收的“政权依据”及其“强制性”和“无偿性”特征的情况下，纳税人的义务被“充分”强调，而形成巨大反差的是国家的“义务”被弱化，甚至忽略；导致了在税收活动中纳税人与国家（及其税收职能部门）法律地位的极度不平等。

经过比较，可以发现，马克思主义税收学说始终是从“国家本位”，即国家需要的角度来阐述税收缘由，从而说明税法的本质；而交换说和公共需要论却主要是从“个人本位”，即人民需要的角度，并结合国家提供公共需要的职能来说明税收的起源和本质，而税法不过是以人民的授权为前提，将其意志法化的结果，从而保证其对公共服务的需要能够得到持续的、有效的满足。由此来看，后者应该更符合我国“人民当家作主”和“人民主权国家”的实质。所以，在“人民主权国家”思想总的指导下，贯之以契约论中的合理因素——契约精神，笔者将税收概念定义为：税收是人民以要求并享受国家所提供的公共服务为目的，依法向征税机关缴纳一定的财产以形成国家财政收入，以供国家提供公共服务之需的一种活动；进而将税法的概念定义为：税法是调整在税收活动过程中国家、征税机关和纳税主体等各方当事人之间产生的税收关系的法规范的总称。

上述概念与传统税法理论相比，简单来说，至少具有如下三点不同：（1）涵盖了三方主体，即民、征税机关和国家，并且突出了“人民”的主体地位和主动性；（2）表明了税收的两重目的，即其接目的是“形成国家财政收入”，而其根本目的则是“使国家得以具备提供公共服务的能力”，税法则这双重目的得以实现的有效法律保障；（3）强调了人民纳税必须“依法”且仅“依法”而为，内涵了“税收法定主义”之因素。

（三）公平价值与平等原则——契约精神的体现

契约精神作为一个高度抽象的范畴，包括了自由、公平和人权等价值内涵。由于前述原因，传统法学显现出“不平等”、“强调义务”等明显表征，偏离了税法的应有本质，故笔者提取出契约精神内涵对传统法学具有根本改良意义的公平价值加以探讨；而公平价值在税法中的具体体现就是平等原则。

税收活动与国家的产生相伴相随，并且直接涉及人民与国家之间最基本的权利义务关系，与人民和国家之间其他的行为相比，税收或税法对契约精神的贯彻应当更为直接和深刻。我们可以借助几乎涵盖了税法主要特征及内容的“税收法律关系理论模型”[5]来探求公平价值与平等原则在税法中的具体体现。

笔者将税收法律关系概括为以三方主体间的四种法律关系组成的两层结构。三方主体是指纳税人、国家和征税机关；四种法律关系是指税收宪法性法律关系、国际税收分配法律关系、税收征纳法律关系和税收行政法律关系；其中，税收征纳法律关系和税收行政法律关系构成第一层，是人们通常所认识的税法法律关系，税收宪法性法律关系和国际税收分配法律关系构成第二层，是潜在的、深层次的，也是往往被人们所忽视的税收法律关系，最深刻地反映了税收法律关系的本质。下面，笔者就上述四种税收法律关系逐一分析其中的公平价值和平等原则。

1. 税收征纳法律关系。

现在越来越多的学者赞同将税收征纳法律关系的基本性质界定为一种公法上的债权债务法律关系。就已经是对传统法学认为的“纳税人又称为义务主体，征税机关又称为权利主体”观点的突破。纳税人因其公法上债务的清偿——纳税，不仅享有要求查询和对纳税信息保密等程序上的权利，还享有因还本金、超纳金和误纳金而产生的还付请求权等实体性权利；征税机关同时也就负有相应的程序义务和实体义务。

既然是一种（来源于民法上的）债权债务关系，尽管其具有公法性质，但也不可避免地内涵有“平等”的因素。但是到此为止，我们只是解释了税收法律关系表面上或形式上的平等性，至于其本质上的深层次上的平等性，还有待于笔者在税收法律关系的第二层次上阐明。

2. 税收行政法律关系。

税收行政法律关系是税法与行政法的交叉领域；在日常的税收活动中，如果不考虑税法的宏观调控

能的话，税法的行政法属性更为明显。而在行政法领域，早就有学者对“行政法律关系主体法律地位平等性”提出了质疑，[6]主张应当“确立行政法中公民与政府的平等关系”[7]；甚至已有学者直接就纳税人与税务机关法律地位的平等性问题作出了理论尝试。[8]

实际上，行政法学者的讨论对我国传统的“命令与服从”的行政模式也提出了极大的挑战，向“册与合作”观念的转变同时也说明了在行政法领域引入“契约精神”的可能甚至必要。有的行政法学者论证了“行政法领域存在契约关系的可能性”。[9]还有的学者认为，在市场经济条件下，契约精神不仅社会经济生活领域，而且在国家行政管理领域也体现得最为充分和浓重；基于对市场经济秩序维护的刚性需求，随着契约原则的普遍贯彻和契约精神的扩张，通过“社会合意”建构国家行政管理体制是历史必然选择。[10]毋庸置疑，税收行政法律关系作为行政法律关系的一种，必然也属于为契约精神所渗透范围。

3. 国际税收分配法律关系。

国际税收分配法律关系是指不同的主权国家之间就国际税收利益进行分配而产生的法律关系。对于平价值和平等原则，在税收法律关系类型中，国际税收分配法律关系从形式到内容体现得最为明显。首先，参与分配的各个主权国家的地位是互相平等的，其税收管辖权是相互独立的；其次，法律关系的各平等地参与对其相互之间税收利益分配问题的协调过程；最后，各方达成合意，签订条约或协定等具有实际性的“契约”，彼此平等地享有权利和承担义务。其实，不独国际税法领域内如此，国家“也是世界会经济这一最大契约关系中的一个部分”[11]，也是按照具有契约精神的平等原则来处理其相互之间的事。

4. 税收宪法性关系。

税收宪法性法律关系是指人民（纳税人的代名词）与国家之间就税收的宪法性条款而产生的法律关系。宪法性税收条款可以认为是人民与国家就征纳税以及提供公共服务等事项达成合意的“契约”表现形式。近代资产阶级革命以来，这一形式在宪法中的最佳表述就是“税收法定主义”。

概言之，人民根据宪法性税收条款，同意并实际让渡其自然财产权利的一部分给国家，正是为了国家（通过政府）能够运用集体力量来保护人民所有的更为重要的其他权利；而人民实际上在因这种保障产生的稳定、有序的社会秩序状态中获得了比其转让给国家的利益更多的补偿——即获得了公共需要的满足，并为人们创造更多的利益、争取更广泛的权利提供了前提条件。同时，从资源的有效利用的角度来看，人们原本是分别运用自己独自的力量来专门保护也只能保护自己的，这部分力量成为人们必要的和支出的一部分，但这种保护并不一定就是有效的；税收使得人们用于自我保护力量消耗的那部分利益集中起来汇合成集体力量；更何况，这一集体力量还发挥了远远超过“保护”的作用——即成为满足公共需要的来源。因此，集中起来的资源就比分散于纳税人手中的资源能够得到更充分、有效地利用。税收的交换学说就很能够说明这种权利和义务在纳税人和国家之间的双向流动。

综上所述，笔者认为，税收法律关系的债权债务关系性质以及税法的公平价值的根本内容就在于：由宪法的形式，国家和纳税人根据税收法定主义，通过“税收法律”（以及作为中间主体的征税机关）立其相互之间以征税和纳税为外在表现形态、而以满足和要求“公共需要”为内在本质内容的权利义务关系；这一关系所内涵的“契约精神”要求在调整纳税人分别与征税机关和国家之间的关系时必须贯彻和体现“公平价值”以及“平等原则”。

二、中国税法的现代化

中国税法的现代化是在中国法制现代化的大背景下应运而生的。所谓法制现代化，是指一个国家由传统型法制向现代型法制转化的过程；简言之，法制现代化的目标就是“法治”（rule of law）的实现。此，中国税法的现代化，简单来说，就是“税收法治”（Rule of Tax Law）的实现。具体而言，笔者为，至少应该包括以下几方面的内容：（一）在理论基础方面，以社会契约论中的合理因素——“契约精神”与国家意志论和国家分配论的有机、合理结合为基础，形成从规则注释到原则分析、再到价值研究完整的基本理论体系；（二）在思想条件方面，以重构的税收法律意识为“税收法治”的实现创造了语境；（三）在立法保障方面，确立税收法定主义为立法基本原则，并坚决一以贯之；（四）在制度运行方面，实行包括上述三方面内容的依法治税；（五）在最终目的方面，实现“税收法治”的状态。

中国税法现代化的模式属于应激型，即一个较落后的税法系统受较先进的税法系统的冲击而导致由传统税法系统向现代演进的进程。其推动力量来自对社会契约理论中合理因素的参考和借鉴，并以此传统税法学加以反思与拓新，从而指导对税法实践的修正与完善；这其中，传统税法学理论得以在跨世进程中嬗变、革新，进而发展为现代税法学的支点和核心，就是“契约精神”（Spirit of Contract）

（一）由依法治税到税收法治——中国税法现代化的实质内容

如果用最精练的一句话来概括“中国税法现代化”的实质内容，那就是“通过依法治税，实现税法之治”。笔者认为，在贯之以税法的公平价值观念的现代税法学的基础上，可以将依法治税定义为：所谓依法治税，作为依法治国的有机组成部分，是指通过税收法制建设，使征税主体依法征税，纳税主体依法纳税，从而达到税收法治的状态。

这一概念包含着以下丰富的内涵：

1. 明确了依法治税与依法治国之间部分与整体、局部与全局的关系。依法治税只有在依法治国的背景下，并作为依法治国整体系统工程中的一个子系统工程，在与其他包括国家事务、经济文化事业、社会事务等诸方面在内的法治子系统工程相互有机联系、互相促进的过程中才能切实开展并深入进行。[1] 国际货币基金组织法律事务部专家小组所指出的，“法治是一个超越税收的概念。……依法治税取决于法律制度的发展，但税收这一领域足以显示法治的优越性和要求。”[12]

2. 突出了依法治税的核心内容和主要手段，即税收法制建设。税收法制建设本身就是一个包括税的立法、执法、司法和守法以及法律监督等在内的统一体，其内容亦极其广泛和丰富。

3. 指出了依法治税所要达到的基本目标——“征税主体依法征税，纳税主体依法纳税”和根本目标——“税收法治”。根本目标包含基本目标，但不限于此，还包括良好的税收法制建设等。

4. 将“征税主体依法征税”置于“纳税主体依法纳税”之前，突破了二者的传统排序，表明了依法治税的重点在于前者。从依法治国的实质即依法治权和依法治吏来看，依法治税首先也应当是指“征税主体必须依法征税”。

5. 表明了依法治税和税收法治二者间的关系：前者是手段，后者是目的；前者是过程，后者是状态。但在一般意义上而言，“依法治税”和“税收法治”不过是同一命题的两种叫法。

值得注意的是，已有学者对所谓的“依法治税”进行了批评。他们从以社会契约论为理论基础而展开的公共需要论和交换说出发，分析了长期支配我国“依法治税”思想的理论根源——国家分配论的不足。传统的“法治”、实则仍是“人治”的观念对“依法治税”思想的必然负面影响；主张用社会契约思想的合理成分，即公民权利义务对等的思想来加以弥补。当然，这些学者并非否认依法治税；只是在他们看来，以国家分配论为理论根源、受传统“法治”观念影响的此“依法治税”不同于以权利义务对等观念思想基础且在现代法治观念指导下的彼依法治税。[13] 事实确实如此，在传统税法学的理解之中，“依法治税”只是指“征税机关（税吏）通过‘税权’来治理纳税主体，使之依法纳税”，同时淡化或回避“征税机关是否应当依法征税”的问题。然而，依法治国的实质乃是依法治权、依法治吏；为何到了与其一相承的依法治税中，就变成了简单的“依法治民”呢？因此，这些学者才指出：“‘依法治税’这一口号则明确地将纳税人推到法的对立面，成为被‘治’的对象”。[14] 在传统的依法治税理论中，法治的主体与对象颠倒了，纳税人——人民（从最广义和集合的角度上理解的纳税人）成了对象，税吏仍然是主体。然而，在现代税法学的公平价值理念指导下，不仅征纳税活动是基于人民的主体地位和主动作用而产生的，而且在包括依法治税在内的几乎所有税收活动中，人民都是最重要的主体，起着主动的作用。实际上，征税机关本身也意识到了这一问题，自1998年开始，从国家税务总局至以下各级税务机关，在每年举行的“税收宣传月”活动中，开始提出了“税务机关应当依法征税”的口号。当然，从口号到行动还需要不断的、切实的努力，否则就只是又一个“迷惑”纳税人的“障眼法”。

（二）税收法定主义——中国税法现代化的立法保障

税收法定主义，又称为税收法律主义、税收法定原则等，其基本含义是指，征税主体征税必须依法定法律的规定；纳税主体依且仅依法律的规定纳税。在作为依法治税的核心内容和主要手段的税收法制建设的诸环节中，最需要、也最难体现税法的公平价值观念的环节就是立法。所谓“最需要”，是因为“法的价值主体与法的价值客体连结起来的是人的立法活动”[15]；所谓“最难”，是由于一般大众并不直接参与立法活动，与其发生直接联系、触及眼前的切身利益更多的是执法或司法活动，所以，人们一般强调执法和司法中的公平问题。但实际上，同时作为税收法制建设的起点和终点的税收立法才是根本体现公平价值观念的关键环节。正如笔者前文所述，人民同意纳税、同时要求国家承担一定义务的意志在其中的最佳表述就是“税收法定主义”；而“税收法定主义”恰恰就是税收立法最基本的原则。

1. 税法的公平价值观念对税收法定主义在含义上的要求。

笔者尝试对“税收法定主义”逐词加以语义分析，结果发现，“税收法定主义”在含义上主要是以“税收”和“法”这两个词来回应税法的公平价值观念的要求；其中，“税收”一词，笔者在第一章中已有界定，此不再述。

税法的公平价值观念要求“税收法定主义”中之“法”必须仅指法律，即最高权力机关所立之法。至于为何非得以法律的形式，而不以法的其他形式来规定税收，笔者以为，起码有以下三个原因：第一，收对人民而言，表面上或形式上表现为将其享有的财产权利的一部分“无偿”地转让给国家和政府，实际上则表现为人民因这一转让而获得要求国家和政府提供公共服务的权利（这恰是税法的本质公平之所

民的财产权利的“非法”侵犯。第二，政府是实际上税收利益的最终汇总者，并且作为权力机关的执行机关，又是满足人民对公共服务的需要的实际执行者，倘若仅依其自立之行政法规来规范其自身行为，可能会导致其征税权利（力）的不合理扩大和其提供公共服务义务的不合理缩小的结果，以其权利大于义务不对等造成人民的义务大于权利的不对等，从而以该不对等的表象而掩盖政府（征税机关）与人民（征主体）之间平等的实质。故必须以法律定之，排除政府侵犯人民利益的可能性——哪怕仅仅是可能性。三，从历史来看，税收法定主义确立的当时，尚无中央与地方划分征税权之作法，将税收立法权集中于中央立法机关，乃是出于建立统一的、强大的中央政府的需要，并且排除以税收地方性法规开征地方性税种可能，以免因税源和税收利益划分等原因导致中央与地方之间以及地方相互之间的冲突而不利国家统一。

当然，在现代国家，权力机关对行政机关的授权立法已为普遍之现象，尤其是在我国的税收法律方面，大量的、占主体的是国务院根据1984年和1985年全国人大或其常委会的两次授权而颁布的税收行政法规。这一做法，在当时的历史条件下具有一定的合理性，但在中国向法治国家迈进的道路上，应逐步以改正，否则就是对税收法定主义的背离。

2. 税法的公平价值观念对税收法定主义在具体内容上的要求。

关于税收法定主义的具体内容，学者们概括表述不一。经过比较分析，笔者将其归纳为税种法定原则、税收要素确定原则和税收程序法定原则共三个部分。税法的公平价值观念于其中亦或多或少有所体现：

（1）税种法定原则。其基本含义是，税种必须由法律予以规定；一个税种必相对应于一部税种法律；非经税种法律规定，征税主体就没有征收权利（力），纳税主体也不负缴纳义务。这是发生税收的法律前提，是税收法定主义的首要内容。

税收法定主义是模拟刑法上罪刑法定主义而形成的原则。因为，国家和政府如果没有相应的税种法依据而向人民征税，意味着对人民的财产权利的非法侵犯，就如同未依明确的法律规定并经法定程序在犯罪嫌疑人定罪处刑无异于对人民的人身权利的践踏一样。因此，税收法定主义与罪刑法定主义在近代资产阶级反对封建阶级的斗争中分别担负起维护人民的财产权利和人身权利的重任。

（2）税收要素确定原则。其基本含义是，税收要素须由法律明确定之。在某种意义上说，税收要素是税收（法律）关系得以具体化的客观标准，各个税收要素相对应于税收法律关系具体运作的各个环节是其得以全面展开的法律依据，故税收要素确定原则构成税收法定主义的核心内容。

传统税法学认为，税收要素包括：纳税主体，征税对象，税率，纳税环节、期限和地点，减免税，税务争议和税收法律责任等内容。但现代税法学则认为，税收要素还应当包括税种^[16]和征税机关。后者是应税法之公平价值观念的要求而确立于税收要素之中的。道理其实很简单：基于税法平等适用的价值观念，当然应当在税法中同时规定征税机关和纳税主体，更何况，税收法定主义本就源自于对征税主体征税权力的限制，又怎能将其排除在应由税收法律予以明确规定的税收要素之外呢？再者，并非所有税种形式意义的征税主体都是一致的，虽然其中大部分为税务机关，但也包括海关和非税务机关的财政机关等，有必要在税收法律中具体指明。

（3）税收程序法定原则。其基本含义是，税收法律关系中的实体权利义务得以实现所依据的程序要素须经法律规定，且征纳主体各方均须依法定程序行事。

其实，“程序法定”作为一个单独的原则，和税收法定主义有着共同的历史渊源。程序的实体意义初表现在起源于1215年英国大宪章的“正当过程（Due Process）”条款，其第39条规定，“除依据国之外，任何自由民不受监禁人身、侵占财产、剥夺公民权、流放及其他任何形式的惩罚，也不受公众攻击和驱逐。”这一原则经过历代国王的反复确认，到14世纪末成了英国立宪体制的基本标志，其实质在于防止政府专制。^[17]由此来看，程序法定原则与税收法定主义有异曲同工之处；甚至可以认为，当程序法或程序正义作为一个单独的更高层次的基本原则，作为法治体制、社会正义及基本价值的核心的时候，税收法定主义不过是其延伸于税法领域的一个产物罢了。

3. 税法的公平价值观念要求在宪法中确立税收法定主义。

我国宪法第56条关于“中华人民共和国的公民有依照法律纳税的义务”的规定，并没有体现税收法定主义的要求。因为税收法定主义的本质和最主要的作用仍在于对征税主体的权力的限制，弃此不言，而规定纳税主体的依法纳税义务，依然是传统理论中征、纳双方法律地位不平等的观点的体现。然而，在传统税法学以“契约精神”的导入与渗透为契机而向现代税法学转变的过程中，税收法定主义作为人民与国家之间的“宪法性税收契约”，具有不可或缺的重要性。因此，我国宪法应对税收法定主义予以明文规定。目前需考虑如下三点：（1）从立法技术的角度，应当用怎样的立法语言在宪法条文中将税收法定主义明白无误地准确表述；（2）如何选择适当时机，以宪法修正案的形式将规定税收法定主义的条文

进现行宪法中，考虑到宪法的权威性和稳定性，一味要求尽快规定税收法定主义，或者是单独就税收法定主义对宪法进行修正，都是不妥当的；（3）在目前一时难以对宪法加以修正的情况下，可以采取由全人大对宪法第56条进行立法解释的方式或在即将制定的《税收基本法》中加以规定的方式来确定税收法定主义。

（三）税收法律意识的重构——中国税法现代化的思想条件和观念基础

依法治税作为依法治国或法治的有机组成部分，其在观念上是一脉相承的。当然，法治观念既进入部门法的税法中，就必有其在部门法中的具体体现。1997年4月，著名税收学家高培勇教授在中南海给国务院领导作税法讲座时，提出要“下大气力，培育与市场经济相适应的‘税收观’”[18]；将其引入法学领域，即为“税收法律意识”。笔者以为，现今欲行依法治税，必须以重构的税收法律意识为观念基础；否则，依法治税仍然只会是“空中楼阁”。

1. 反映实在税法既存价值观念的税收法律意识的误区。

笔者之所以提出“以税法的公平价值观念指导重构税收法律意识”，乃是因为，基于对实在税法的价值认知而体现出的税收法律意识，与建立在税法应有的公平价值基础上理应反映出的税收法律意识之间存在着不相吻合、甚至背离之处。具体表现在以下几方面：

首先，是“税收意识”的表述问题。不论是在传统理论界还是实务界，使用的都是“纳税意识”表述，特别是作为主要征税机关的税务机关在进行税法教育和宣传时；而这一片面的表述本身就包含了“人治观念”和税务机关“不公平”的法律意识因素在内。高培勇教授在论及“税收观”时说：“这里说的‘税收观’，包括老百姓的‘纳税观’和政府的‘征税观’两个方面。”[19]同理，税收法律意识应包括“征税法律意识”（以下简称“征税意识”）和“纳税法律意识”（以下简称“纳税意识”）两方面；笔者之所以提出“税收法律意识”这一概念，目的就在于促使人们在单方面强调“纳税意识”的同时，不要忽略还有另一方面、其重要性可能更甚于纳税意识的“征税意识”。只有二者的有机结合，才产生正确的税收法律意识；而且还必须在征税主体和纳税主体的税收意识中同时贯彻税法的公平价值观念。

其次，在对我国税收法治状况不良的众多原因分析中，一般有一个很重要的原因，就是认为所谓“公民意识和自觉纳税意识薄弱”。固然这的确可能是现实的。但同时不要忘记，作出这种单方批评的前提是“征税主体的征税意识良好”；否则就不应该片面地只批评“纳税意识”而不对“征税意识”是好的问题作出自我反省和自我批评。“社会法律意识往往是一个国家法制状况的总的反映。一个国家法制状况如何直接决定了社会法律意识的水平。”[20]在目前的税收法律意识和税收法治状况中，我们无论从哪一方面看，都不能得出令人满意的答案，而税收法治状况不良有很大一部分原因在于税务人员的职业法律意识不强，与群众法律意识处于同等水平甚至可能因“自我优越感”的心理因素的误导而表现得还不如群众法律意识，取而代之的是强烈的“权力意识”。

当然，最后，纳税主体的纳税意识也是个问题。纳税人通常都认为纳税仅是被强加的义务，正如同孟德斯鸠所说：“因为国民相信赋税是缴纳给自己的，因此愿意纳税。”[21]所以，造成传统税法公平价值观念出现偏误的原因不仅有来自于征税机关一方自以为的“优越地位”的意识因素，也有纳税一方长期被强加以至于成为一种潜移默化的“劣势地位”的自我观念的影响。究其根本，就在于作为纳税主体的人民的税收法律意识仅停留在“法律情感”和“法律认知”的层次上，还没有上升到“法律理念”