

# 宪法框架下中国财税体制改革的意义、重点与挑战

## Values, Main Points and Challenges of Fiscal and Taxation System Reform in China's Constitutionalism Construction

王世涛 汤喆峰

WANG Shi-tao TANG Zhe-feng

**【摘要】** 财税体制改革具有积极的宪法意义：预算改革有利于强化对国家权力的约束；税制改革能够促进公民权利保障和社会公正；事权及支出责任划分有助于央地关系的法治化和规范化。本轮财税体制改革的挑战一方面来自民主性缺失导致的改革动力不足，另一方面则是由于改革的政策导向致使其不能完全满足法治原则的要求。未能从宪法的高度认识中国的财税体制，从而没有以宪法原则为指导，是中国财税体制改革的最大问题。

**【关键词】** 财税体制改革 预算 税制 央地事权

**【中图分类号】** DF43 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 2095-9206 (2015) 06-0066-08

**Abstract:** China's reform of fiscal and taxation system has constitutional values; reform of budget system could enforce the restrain to government's power; reform of taxation system could improve citizens' rights and social justice; governance and spending the responsibility could take the relations between central government and local government under the law. The challenges of this round of reform are lack of impetus because of the shortage of democracy as well as the policy oriented reform technique. Yet failing decipher the reform of The governance and spending the responsibility from constitutional perspective is the most serious problem.

**Key words:** Reform of fiscal and taxation system Budget system Taxation system Relations between central government and local government

**【收稿日期】** 2014-11-17

**【作者简介】** 王世涛，男，1966年6月生，大连海事大学法学院教授，博士生导师，主要研究方向为财政宪法、海上行政法；汤喆峰，男，1986年5月生，昆明理工大学法学院讲师，法学博士，主要研究方向为宪法行政法。

**【基金项目】** 国家社科基金项目“地方债的合宪性审查及法律规制研究”（项目编号：14BFX021）。

财税体制不仅在国家治理中扮演着关键角色，而且财税体制法治化也是国家治理现代化的重要标志之一。笔者认为，国家治理现代化在很大程度上就是国家治理的法治化，至少国家治理手段必须最低限度地满足法治化的要求。“财政是国家治理的基础和重要支柱”，因此国家治理的现代化必须以符合法治原则与宪法框架的现代财税体制为基础，而当前正在展开的新一轮改革正是完善我国财税体制的重要措施。

## 一、财税体制改革的宪法意义

从内容上看，我国本轮财税体制改革主要涉及预算改革、税制改革以及央地事权与支出责任划分等三个方面。这些问题均为我国当前宪法框架完善以及社会主义法治化建设的关键节点，具有重要的宪法意义。

### （一）预算制度改革预示着政府权力将受到更加严格的监督与制约

众所周知，预算在一国法治体系中占据着重要地位，原因在于有效的预算制度能够对政府权力的滥用“釜底抽薪”。一般而言，政府权力可以粗略地划分为财政、人事与职事等三类，预算是公民通过代议机关对政府财政权力进行直接控制的法律机制，但其控权效果却不仅限于财政领域，还可以间接延伸至人事权与职事权之范畴。此外，公民通过预算制度对政府权力加以全面制约的一个优势在于其能够扼制政府在处理变动不居的各类行政事务（亦即事权）时的恣意性，从而减少政府与公民之间的正面冲突，故西方发达国家公民对政府权力制约也大多经历了以预算制度为武器的进路。因而，从宪法角度而言，预算制度的权力制约功能比其对政府财政收支进行具体规划的功能更加重要，也具有更加深远的意义。

但是，我国长期以来由于制度缺陷导致预算实效不彰，政府财政权力没有受到刚性约束，其中主要制度缺陷包括预算口径过窄、编制方式不科学以及公开程度较低等多个方面。根据2013年《中共中央关于全面深化改革若干重大

问题的决定》（简称《决定》），新一轮预算管理体制改革的主要方向是实施全面规范、公开透明的预算制度。从理论上分析，“全面规范”至少包括实行全口径预算<sup>[1]</sup>、细化预算内容、预算项目分类方式的多样化等方面。因此预算“全面规范”的主要目的在于进一步落实人大预算审批权。“公开透明”则不限于预算审批过程，还应当包括预算编制与执行等其他环节，且预算公开的对象也必然超越人大范围而延伸至普通社会公众，因此“公开透明”的核心在于促进公民对预算的知情权、参与权及监督权。<sup>[2]</sup>无论是落实人大权力还是扩张公民权利，其目的均为限制政府当前过于强大的财政权力，增强预算法律权威，故本轮改革将使得预算的宪法功能更加完备。2014年8月修改后的《预算法》亦体现了这一精神，如其第1条将立法目的修改为“规范政府收支行为，强化预算约束，加强对预算的管理和监督，建立健全全面规范、公开透明的预算制度，保障经济社会的健康发展”。这一改动突出了“规范政府收支行为”，使得预算制度从原本软弱无力的“政府账本”质变为政府钱袋子的刚性限制，从而迈出了我国财税制度发挥现代宪法功能的重要一步。

### （二）税制改革对公民宪法基本权利保障具有重大影响

现代社会中几乎所有公民均同时具备纳税人的身份，诸如房产税的普遍征收、增值税改革的全面推进、个人所得税的综合计算等税制改革措施都涉及全体公民的切身利益。因此从宪法角度看，税制改革必须顾及公民的宪法基本权利。质言之，税收首先是国家征税权与公民财产权之间矛盾的集中体现，其正当性取决于二者之间是否平衡。

我国当前税收制度的主要缺陷之一即在于为追求国家财政收入总量而过度牺牲了公民的财产权，具体表现为：其一，大量低层级税收法律规范的制定破坏了人大税收立法的专属权，导致公民对税收的同意权形同虚设；其二，简单粗放的税收规则损害了公民税负的平等性，如流转税比重偏高、所得税计算方式不当、税收优惠政策混

乱等均在一定程度上造成了税收逆向调节效果。除财产权以外,税收还对公民的其他基本权利——如生存权、职业自由等——具有不同程度之影响。例如依照量能课税原则之纵向要求,对生存必需品应当免征或只征收极低的流转税<sup>[3]</sup>,否则有可能在一定程度上妨碍最贫困阶层公民生存权的实现。据此,我国目前对部分食品、药品是否应当征收以及征收何种幅度的税收实际上值得进一步商榷。

出于以上考虑,完善我国税收制度绝不当只从国家财政收入的角度考量,更应以充分保障公民基本权利作为改革的目标。从《决定》的相关表述来看,本轮税制改革已经充分注意到税收对公民权利保障的重要作用,特别是在强化纳税人之间、地区之间的税负平等性等方面具有明显的进步,如“逐步提高直接税比重、推进增值税改革、调整消费税征收范围、逐步建立综合与分类相结合的个人所得税制、统一税制、公平税负”等措施将在很大程度上消解我国当前税负不公等现象,使得税收由财政学意义上国家收入的主要来源转变为宪法学意义上公民用于支付公共服务的对价。

### (三) 建立事权和支出责任相适应的制度是理顺我国中央与地方关系的必经之路

央地关系是国家权力运行过程最重要的宪法关系之一,其影响并不仅局限于权力配置等宏观层面,而且还在微观层面上涉及地方居民所享受的公共服务的范围与质量。在宪法体制下,央地关系的最基本要求是必须符合法治原则,即中央与地方的权力配置及其互动机制等内容均应由法律确立和调整。此外,考虑到地方自治、纵向分权等诸多因素的要求,地方应当享有一定的自主权力,而不应仅仅作为中央政府的附庸和工具。<sup>[4]</sup>

但是在我国,中央与地方之间的法律关系长期以来混沌模糊,尤其是事权与支出责任的分配一直没有法治化。例如对中央与地方财政权力配置具有重大影响的分税制,在最初确立及其后的调整过程中均无严格的法律依据可以遵照;在事权方面,中央与地方之间不仅没有明确具体的划分,而且还存在大量重叠领域,甚至相关法律规

范在语言上都大同小异。地方的权力与利益缺乏明确和有效的法律保障,最终出现了“财权上收、事权下移”的结果,致使地方财政增长速度远远落后于其日益沉重的公共产品供给负担。而现行法律框架又未能提供地方政府解决其财政困境的有效途径,以至于催生和加剧了“跑部钱进”、土地财政以及地方政府债台高筑等现象。对于地方政府财政增收的“擦边球”,中央也缺乏有效的法律手段加以抑制,反而表现出某种程度的容忍和默许。由此可见,央地关系的混乱状态不仅阻碍了发挥“两个积极性”,而且已经成为我国经济社会发展与法治建设过程中的一大隐患。在此背景下,《决定》提出划分中央与地方事权以及支出责任,能够在短期之内有效解决地方事权与财力严重不符的现实问题,也为我国央地关系未来逐步实现全面法治化提供了良好的契机。

总的来说,本轮财税体制改革与我国历次改革相比不仅更加全面深入,而且还表现出更加契合现代宪法精神的价值取向。其中,“全面深入”主要表现为本轮财税体制改革囊括了预算制度、税收制度以及央地事权与责任支出制度等三个方面,而此前历次改革大多只涉及其中部分内容,如1994年分税制改革仅与税收制度相关。且在本轮财税体制改革中,财政被作为“国家治理的基础和重要支柱”,与过去仅为经济生活中的一种具体制度相比,其重要程度明显提升。在价值取向上,本轮财税体制改革也有新的发展,《决定》对本轮财税体制改革内容与方向的规划更加符合宪法精神,具体表现为:其一,确立税收法定的法律原则,将国家征税权约束在法律的牢笼之内,以强化对国家税收权力的监督与制约;其二,强化税收的公平正义,纳税人的私有财产受到税收法治的保障;其三,以预算公开为契机,通过“实施全面规范、公开透明的预算制度”,让国家权力在阳光下运行;其四,将央地关系的政策主导转向法治主导,实现中央和地方关系的法治化。

## 二、财税体制改革的重点

本轮财税体制改革的重点可以从预算制度改

革、税收制度改革以及事权划分与相应支出责任的确定三个方面展开观察。

### （一）预算制度改革的重点

预算制度改革的重点在于通过《预算法》的修改，真正实现对政府财政权力的有效限制。现代预算制度立基于公共财政理念之上，政府财政权力仅具备工具价值，其全部财政收支均须以公共服务为最终目的。对政府权力的监督和控制当然包括对政府财权的监督和控制，甚至可以说对政府财权的控制乃是对政府权力控制的基础：没有财政的支持，公权的滥用必然收敛。我国面临诸多困境的根源即在于政府财政权力过大，体现为预算编制、审批、执行以及决算等各个环节的法律规制程度低。其原因一方面在于长期以来人大与政府权力的不平衡格局，更重要的则是我国现行预算法律制度本身的缺陷为政府财政权力扩张留下了极大空间，如人大审批否决权的缺失、法律对预算调整定义过窄、预算公开制度不明晰、预算责任不明确等。

2014年修改的《预算法》在一定程度上改变了这一状况，如将预算调整的概念缩小为“需要增加或者减少预算总支出的；需要调入预算稳定调节基金的；需要调减预算安排的重点支出数额的；需要增加举借债务数额的”行为，从而在更大程度上限制了行政机关的预算调整权。此外，在预算责任方面，修改后的《预算法》也进行了较大的补充与细化。特别是2014年9月26日做出的《国务院关于深化预算管理制度改革的决定》（国发〔2014〕45号）对我国预算管理制度完善具有较大的推动作用，其中提到的“完善政府预算体系，积极推进预算公开”、“改进预算管理和控制，建立跨年度预算平衡机制”、“加强财政收入管理，清理规范税收优惠政策”、“优化财政支出结构，加强结转结余资金管理”、“加强预算执行管理，提高财政支出绩效”、“规范地方政府债务管理，防范化解财政风险”以及“规范理财行为，严肃财经纪律”等具体措施均具有较强的针对性。

不过，本次预算体制改革仍有不足，如人大否决预算草案将产生何种法律后果，修改后的《预算法》仍未明确规定，《国务院关于深化

预算管理制度改革的决定》亦仅针对预算管理制度，层次相对较低，难以解决预算制度中存在的一些根本问题。总的来说，2014年《预算法》修改使得政府财政权力有所收缩，但仍未完全将其置于人大以及公民的监督之下，因此该法还有进一步修改完善的必要，如何有效地限制政府财政权力仍然是本轮财税体制改革中的重点内容。

### （二）税收制度改革的重点

税收制度改革的重点是在不降低政府公共服务的能力和质量的的前提下，通过税收公平及税收谦抑，逐步扩大纳税人的私有财产的保障。相较于预算制度改革主要针对政府财政权力，税收制度改革则应更加关切民生。但税制改革又不应对政府财政收入侵蚀过度，否则有可能严重影响政府提供公共服务的品质。因此税收制度改革的关键在于找出财政收入与公民权利的平衡点。为了实现这一目的，笔者认为，税收制度改革的重点应当从以下四个方面入手。

其一，全国人大应当逐步收回税收立法专属权。税收立法权专属于人大不仅符合公民享有税收同意权的理论原则，而且也契合我国《立法法》第8条有关“税收基本制度只能制定法律”的规定。在历史上，全国人大授权国务院制定税收行政法规确有其时代背景，也发挥过积极作用，但中国特色社会主义法律体系已经宣告建成，全国人大也累积了一定的税收立法经验，故人大已经具备逐步收回税收立法权的条件。新一轮财税体制改革对此已经做出初步回应：2015年3月全国人大修改《立法法》，在第8条明确规定“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”只能制定法律，亦即树立了“税收法定”原则。但问题在于，其第9条仍然规定“本法第八条规定的事项尚未制定法律的，全国人民代表大会及其常务委员会有权作出决定，授权国务院可以根据实际需要，对其中的部分事项先制定行政法规”，故税收法定是否能够成为实践中牢不可破的财税原则，仍有待进一步观察。

其二，本轮税制改革以及人大税收立法均应强化公民的知情权与参与权。由于税收制度改革

关涉所有纳税人的权益，特别是房产税的征收和个人所得税的调整对公民权利的影响更甚，公民不仅应当享有充分的知情权，还应当有适当的参与以及表达其利益诉求的机会，以避免历次税制改革和税收立法中普遍存在的“民主赤字”。同时，公民的知情权与参与权不应作为财税体制改革的点缀，而应当作为法定权利在人大今后的税收立法过程中扮演重要角色。

其三，统一全国税制，取消地方不当的税收优惠政策。为了促进地方经济发展，大多数地方政府均采取了各种税收优惠政策。内容各异的税收优惠政策使得国家税收制度的统一性遭到了极大破坏，不仅在事实上造成了区域间的恶性竞争导致税基严重侵蚀，更重要的是其在很大程度上以政策的形式消解了人大的税收立法权。即使人大收回税收立法专属权，但只要允许地方随意制定和实施税收优惠政策，税收立法专属权便形同虚设。故保证税制统一必须清理当前繁杂的地方税收优惠政策，并严格限制地方税收优惠权。《国务院关于深化预算管理制度改革的决定》要求加强税收征管，同时要求“全面规范税收优惠政策”，以实现税收优惠的规范化和法治化，2014年11月27日做出的《国务院关于清理规范税收等优惠政策的通知》（国发〔2014〕62号）更进一步将前述要求具体化。然而，统一全国税制并不否定特定地方确有享受某些税收优惠的必要性，只是税收优惠的形式、制定主体以及程序应当实现法治化。

其四，逐步增进税收规则的科学性，切实保障最贫困阶层的生存权，同时增强公民之间税负的平等性。其中，保障最贫困阶层生存权主要包括降低生活必需品的流转税税率和完善个人所得税制，确保公民维持家庭基本生活的收入部分免受税收困扰。应当说，人们对公民生存权重要性的认识在本轮改革中已经有所体现。例如，2015年1月3日做出的《国务院关于实行中期财政规划管理的意见》（国发〔2015〕3号）指出了我国财政支出政策——如“社会保障、医疗卫生支出”等关乎民生的基本公共服务——中存在的问题。税负的平等性则应当调整直接税与流转税所占比重，包括逐步提高直接税所占比重，推进增

值税改革，在保障公民税负平等的前提下，发挥税收的二次分配功能。

### （三）事权划分与相应支出责任的确定方面的重点

在事权划分与相应支出责任的确定方面，重点在于通过法律制度形成明确、稳定和适度分权的央地关系。事权及支出责任是中央与地方关系的重要构成部分，央地关系属于国家权力纵向划分的范畴，对国家政治稳定、经济社会发展以及公民权利保障均有重要影响。宪法体制下的央地关系应当满足形式与内容等两个方面的要求。

在形式上，央地关系必须具备充分的明确性和稳定性，模糊和常变的央地关系阻碍一国的政治进步、社会稳定与经济发展。确保央地关系明确性与稳定性的最佳途径无疑是将以法律形式加以固定，其主要原因在于：一方面，法律规范自身的明确性和稳定性明显优于其他途径；另一方面，央地关系法制化是现代法治国家理念的基本要求。然而，我国长期以来主要采用政策等非法律性调整手段，致使央地关系反复陷入“一统就死，一放就乱”的恶性循环。因此，本轮财税改革必须放弃旧有的调整途径，尽量促使央地事权与支出责任划分实现法治化。

在内容上，央地关系应当寻求中央与地方在权力配置上的最佳平衡点。依照人民主权原则，国家权力属于全体人民，地方居民也应当有权决定自身事务。<sup>[5]</sup>并且，地方政府作为区域公共服务的主要提供者，在灵活性、信息完整性、对居民偏好的了解程度等各个方面均优于中央政府。加之地方自主权有利于保护特定地区公民利益免遭国家过度侵害，故在理论上地方应当适度享有包括财政、职事、人事等方面的自主权力。但受多种因素影响，我国地方所享有的自主权力并不充分，且易受上级国家机关和中央国家机关的政令的左右，地方公共服务所要求的支出责任加重而财权受限、财力下降，人事权则更受到上级机关和中央政府的实际掌控。

本轮财税改革虽然不可能覆盖央地关系的全部范围，但却可以为央地权力的平衡寻求到适宜的突破口，即首先明确央地各自的事权，属于地

方权限范围的事务中央亦不得任意越权干涉；其次确保地方具备行使事权的充足财力。从制度逻辑上说，央地关系改革须由全国人大制定央地分权的统一的法律规范。

事权划分与相应支出责任衍生出的另一个问题为地方政府债务管理。地方政府债务已经成为我国经济发展和社会稳定的重要威胁之一，也是本轮财税体制改革必须解决的难题。2014年修改后的《预算法》关于地方政府债务管理仍然缺乏具体细致的规定。2014年9月21日做出的《国务院关于加强地方政府性债务管理的意见》（国发〔2014〕43号）则在一定程度上为地方政府债务管理改革指明了方向，其中“地方政府举债融资机制”、“对地方政府债务实行规模控制和预算管理”、“控制和化解地方政府性债务风险”以及“完善配套制度”等方面的规定均切中地方政府债务管理的要害，但其不足之处在于，地方政府债务关系到地方政府的财权与事权，其重要性决定了必须由法律而非国务院意见加以调整，因此尽早制定调整地方政府债务管理的专门法律乃是本轮财税体制改革的重要任务之一。<sup>①</sup>

### 三、财税体制改革面临的挑战

从本质上说，本轮财税体制改革是对国家与公民、公民与公民、中央与地方等各种利益主体之间权利义务重新分配的过程，因而必然面临着重大阻力和严峻挑战。

#### （一）民主性的缺失可能使本轮改革缺乏持久动力

财税体制改革能否顺利展开及其深化程度，根本上取决于改革动力与阻力之间的力量对比。从宪法角度看，本轮财税体制改革的重点内容虽然分为三个方面，其直接目的也不尽相同，但最终均有利于强化公民基本权利保障。因此从理论

分析以及西方国家的相关历史经验来看，财税体制改革的主要动力一般来自于公民自发的利益诉求，亦即自下而上的改革过程。但实际上，在本轮财税体制改革中，公民并未扮演重要角色，反而由于国家治理优化和经济社会发展的要求使得中央政府成为改革的主要动力。这并不表示我国公民对预算、税收等与自身利益密切相关的国家财税制度缺乏关注与诉求。事实上，《预算法》修改、个人所得税起征点的调整、房产税的征收等实践问题都曾引起广泛的公众讨论。故笔者认为，本轮财税体制改革之所以主要表现为“自上而下”的中央主导模式，其根本原因在于当前我国尚缺乏有效的公民表达与参与机制，以至于公民在财税体制改革过程中难以充分地表达其意愿，更难以有效形成对改革进程具有切实影响的推动力。

中央政府作为财税改革主要推动者有其优势，但也有不可忽视的弊端，主要表现在：随着改革的不断深化，中央自身的权力与利益也将日益受到减损，其保持充足改革动力的难度也将随之上升。中央政府不愿意在改革中过度损害自身利益的现象，在央地事权划分及支出责任方面已经可以窥见端倪。《决定》虽然强调要理顺中央与地方的事权，同时给予地方相应的支出保障，但又希望保持中央与地方现行财力格局的总体稳定性，通过转移支付等手段加强对地方的财力支持，即由中央继续掌握财政权力与地方的财政命脉，地方政府财力虽然会更加丰沛，但财权却难以得到适当扩张。可以预见，当预算与税制改革对其利益构成威胁时，中央政府同样有可能从改革推动者转变为阻碍者的角色。因此，“自上而下”单向路径的改革模式由于其内在矛盾，将不可避免地导致改革动力的不足，且随着改革的不断深化而难以长期保持必要的稳定性。这一模式可能引发的不利后果包括两种情形：一是财税体

<sup>①</sup> 2015年8月24日，十二届全国人大常委会第十六次会议审议了《国务院关于提请审议批准2015年地方政府债务限额的议案》。这是全国人大常委会首次审议此类议案。全国人大财政经济委员会在对该议案提出的审查报告中，提出进一步规范地方政府债务管理的四项建议：建立向人大报告地方政府债务的制度；建立公开完善的地方政府债务考核评价制度；建立对违反规定的地方和个人的问责机制；加快推进财政体制改革。参见中国人大网，[http://www.npc.gov.cn/npc/xinwen/2015-09/07/content\\_1945887.htm](http://www.npc.gov.cn/npc/xinwen/2015-09/07/content_1945887.htm)。

制改革陷入停滞后有可能会引发民众的消极情绪,当缺乏有效的法律途径用以疏导此种情绪时,有可能导致公民与政府之间产生激烈的诉求与冲突;二是本轮财税体制改革有可能以中央权力持续胀大而地方权力进一步萎缩而告终,即财税体制改革异化为中央与地方重新配置权力的过程,反而背离其限制政府权力和保障公民权利的初衷。

为了应对中央主导改革模式带来的弊端,有必要通过适当的法律制度建构拓展公民参与改革的途径,使得公民利益诉求有可能成为改革的动力,将自上而下的单向改革模式转变为政府与公民双向互动模式。具体而言,广泛且有效的公众参与必须依赖于以下制度的完善。

其一,提高政府信息公开制度法律层级并扩大信息公开范围,保障公民知情权,从而为公众参与改革提供必要的前提条件。

其二,建立和完善立法意见征求及其效果评估制度,使公众意见能够在立法层面上发挥作用。目前,我国立法意见征求并没有形成固定的制度,立法草案是否公布、是否征求公民意见、意见采纳与否及其理由,这些都完全取决于立法机关的意愿。而立法效果的评估则尚处于实验阶段,因而未能在实践中发挥重要作用。制度缺失造成了立法很大程度的封闭性,公民意见很难以制度化的方式对立法结果产生显著影响。<sup>[6]</sup>法律制定与实施之后,公民意见又很难通过效果评估等形式促使其进一步完善。

其三,由于财税体制改革还需要大量运用行政手段,所以仅在立法层面拓展公众参与途径显然是不充分的,还有必要同时加强行政过程的民主化,特别是改革中对公民权利构成重大影响的行政措施(包括抽象行政行为),应当采取座谈、听证、调查等多种方式了解公众意见,保障公民参与权。<sup>[7]</sup>

其四,完善法律救济制度,保障公民知情权与参与权。无救济既无权利,公民充分行使其知情权与参与权必须以有效的法律救济制度为后盾。2008年《政府信息公开条例》实施后,公民知情权的法律救济途径得以极大扩展,但目前我国强化公民参与权的法律救济制度仅能从司法

以及行政救济着手,立法层面上公民参与权受到侵犯时缺乏有效的救济途径。

## (二) 政策导向的形式将对财税法治化构成阻碍

本轮财税体制改革不仅涉及国家治理的方式与内容,而且是我国宪法制度发展与完善的有机组成部分,因而在形式上必须符合法治原则。但从我国此前历次改革的实践做法来看,政治因素和行政措施的影响远远超过法律——政策性文件、低层级法律文件往往在改革过程中发挥着重要作用,甚至是实质作用,而且各项改革措施无法可依以至于实质违法的现象也屡见不鲜,在改革措施基本稳定以后也未能适时、及时地转化为法律规范。可以说,我国历次改革大都为政策导向,法律规范在改革过程扮演着次要和补充的角色,其作用主要体现为对政策性文件合法性的事后追认。从现有的实践来看,本轮财税体制改革似乎未能完全摆脱这一误区。党的十八大之后,有关机关做出、发布了大量的报告、决定、会议精神等政策性文件,但立法却相对滞后。例如,2012年党的十八大报告提出“加强对政府全口径预算的审查和监督”后,2013年年初公布的中央财政预算随即扩充至公共财政预算、政府性基金预算、国有资本经营预算和社保基金预算等四个部分,但当时的《预算法》实则允许预算外资金的存在,直到2014年8月该法修改完成后才正式确立了全口径预算的法律地位。

政策导向型改革方式虽然灵活有效,却以法律权威为代价,这与宪法体制下财税体制法治化的基本要求背道而驰。换言之,政策导向型的财税体制改革难免陷于自我矛盾的境地:以政策取代法律的改革措施虽可能迅速取得成效,但也使得财税体制改革与法治化的基本要求渐行渐远。因此从宪法角度看,本轮财税体制改革成功与否的衡量标准,除在内容上是否实现前述改革目的之外,还包括在形式上是否符合法治化的基本要求。笔者认为,至少可以通过以下三个途径来消解政策主导带来的弊端。

第一,财税体制改革过程中的根本及重大

问题应当由全国人大及其常委会制定法律。随着改革不断深化,必然会触及部分财税基本制度甚至是重要的宪法关系,如中央与地方的事权与财权划分。这类重大问题必须由法律规范,否则可能出现类似1994年分税制改革的不良后果。

第二,应当尽量发挥行政法规与规章的积极作用。在国家立法资源有限的现实制约下,法律不可能覆盖财税改革的全部范围。且囿于全国人大及其常委会的会议召开时间、持续时间等客观条件,立法对于迅速变化的改革情势存在较为明显的滞后性。相比之下,行政法规与规章能够在很大程度上弥补立法的这些弊端,且相对于政策具备更强的法律规范性,因此是较为适宜的折中方案。但是,这种方式必须在《立法法》的框架内运用,并且充分保障公众的知情、参与、表达、监督等权利。

第三,通过政策实施的有效改革措施应当及时转化为法律,例如预算管理体制改革中部分措施,应当在《预算法》的进一步修改中体现出来。

#### 四、结论

总体而言,财税体制改革不仅在具体制度

层面具有积极意义,而且对于我国宪法的发展进程具有不可忽视的作用。本轮财税体制改革至少将在三个方面发挥积极的宪法意义:其一,预算制度改革预示着政府权力将受到更加严格的监督与制约;其二,税制改革对强化公民宪法基本权利保障具有重大作用;其三,建立事权和支出责任相适应的制度是理顺我国中央与地方关系及其法治化的必经之路。而本轮财税体制改革的重点主要也体现在三个方面:其一,预算制度改革的重点在于通过《预算法》进一步修改,真正实现对政府财政权力的有效限制;其二,税收制度改革的重点是在不降低政府公共服务的能力和质量的的前提下,通过税收公平及税收谦抑,逐步扩大纳税人的私有财产的保障;其三,事权划分与相应支出责任的重点在于通过法律制度形成明确、稳定和适度分权的央地关系。此外,本轮财税体制改革还面临着两个方面的挑战,即民主性的缺失使得本轮财税体制改革可能缺乏持久的动力,以及财税体制改革政策导向的形式对我国财税法治化构成了阻碍。能否恰当地处理这两大挑战,是本轮财税体制改革能否顺利推进并且充分体现其宪法意义的决定性要件。

#### 参考文献

- [1] 中国社会科学院财经战略研究院课题组. 当前全面深化财税体制改革若干问题研究 [J]. 经济研究参考, 2014 (22).
- [2] 高倚云, 蒋平. 我国财政透明度的度量及改进策略 [J]. 中央财经大学学报, 2007 (2).
- [3] 葛克昌. 能量原则与所得税法改革 [J]. 中原财经法学, 1995 (1).
- [4] 封丽霞. 中央与地方立法权即的划分标准: “重要程度” 还是 “影响范围”? [J]. 法制与社会发展, 2008 (5).
- [5] 陈朝建. 自治事项与委办事项之划分基准与实务见解 [J]. 中国地方自治, 2006 (3).
- [6] 崔卓兰等. 地方立法实证研究 [M]. 北京: 知识产权出版社, 2007: 411-413.
- [7] 李鹤. 政策形成过程中的公众参与: 以中国医疗政策改革为例 [J]. 华东政法大学学报, 2014 (3).

(责任编辑: 于文豪)