

The Ideal and Reality of the Fiscal and Tax Reform
—From a Constitutional Perspective



财政科学
博士后流动站
BoShi Hou LiuDongZhan

孙健波◎著

财税改革的理想与现实 ——宪政视角

财税改革

的

理想与现实

5



经济科学出版社
Economic Science Press

The Ideal and Reality of the Fiscal and Tax Reform
— From a Constitutional Perspective



孙健波◎著

财税改革的理想与现实 ——宪政视角

财税改革

的理想与现实

经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

财税改革的理想与现实：宪政视角/孙健波著. —北京：
经济科学出版社，2008.9

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7537 - 1

I. 财… II. 孙… III. ①财政管理体制 - 经济体制改革 -
研究 - 中国②税制改革 - 研究 - 中国 IV. F812

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 137576 号

责任编辑：崔新艳

责任校对：曹 力

版式设计：崔新艳

技术编辑：潘泽新

财税改革的理想与现实

——宪政视角

孙健波 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

汉德鼎印刷厂印刷

永胜装订厂装订

787 × 1092 16 开 15.25 印张 300000 字

2008 年 9 月第 1 版 2008 年 9 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7537 - 1/F · 6788 定价：36.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

序 言

作为国家公器，财政在当今世界各国都具有极其重要的地位。但在其与宪法、宪政的关系上，对西方国家、转型国家和发展中国家而言，却有着很大的差异，这种差异是历史形成的，也是在各种不同的历史、民族、文化和地缘环境中逐渐进化而成的。这是一个不确定性的进化过程，这个过程至今仍未停止。这喻示着它们各自选择的通往财政改革理想的现实之路也必然有着重大不同。

一

从历史长河的一幅幅定格画面来看，西方国家的财政是宪政的重要内容之一，二者有直接的内在逻辑关联，西方现代财政的形成过程，同时也是国家公共治理的宪政化的过程。如税收法定主义、预算的法定性、财政的公共性等现代财政基本规定性的形成，与公共治理的宪政化是同时进行的，都遵循着“主权在民”的准则。历史进化到今天，西方财政已经形成了一整套具有西方特色的公共选择规范和程序，并已内化到实践过程之中，观念和实践已经合二为一。故而在西方人的眼里看来，“税收法定”、“公共性”是无须讨论的既定前提——理论前提和制度前提，就像国人长期在小农经济基础上历史地形成的“皇粮国税”的观念和行为。他们的讨论都是在这样的前提下进行，对于社会大众而言，已经不需要对这些前提本身的含义以及设定这种前提的必要性做理论的探讨和实践的探索。

而对于我们中国而言，不曾存在西方国家市场经济推动下的宪政化过程，尽管在一百年前，曾经有过学习西方宪政的设想——1908年当时的清政府颁布了《宪法大纲》并制定了九年规划——但很快就中断了。我国有五千年未曾中断的文明史，历史上一度辉煌，君临天下，唯我独尊。但近代的衰落和遭受的种种屈辱，萌发了国人“师夷以制夷”的决心，全面向西方学习，包括技术、军事、经济、教育、文化以及政治等等。这个过程直到现在仍在延续，特别是改革开放三十年来，这个过程在加速推进。作为国家公器的财政自然也在向西方学习之列，1998年政府明确提出“公共财政”以作为国家财政改革的方向，就鲜明地表明了这一点。这些年来，围绕“公共财政”这个话题做了许多的理论探讨和实践探索，进展是明显的。这表现在，越来越多的人对国家财政的“公共性”、“法定性”有了更准确的理解和把握，同时，通过预算管理制度的改革，财政收支过程的规范性、公开性和透明度有了明显的变化。观念的更新和实践的进展，在共同推进我国的财政公共化改革。从近三十年的历程观察，财政改革之所以能取得阶段性的成功，关键是从中国国情出发，把从西方学来的共性的抽象理论转化为个性化的具体实践，并从

实践中来加深理解“公共财政”的内涵和在中国环境下的特质。

二

从宪政的视角来研究公共财政，成为近年来一个热点。但宪政与其说是一种理论，倒还不如说是一种抽象原则——主权在民——指导下的历史实践。有宪法不等于有宪政，有宪政也不等于有一个理想的完美宪法。宪政的实践在各国是不一样的，就像市场经济一样，没有任何两个国家的市场经济模式是相同的。从实践的视角观察，而不是以西方某一个国家的静态定格画面为标准来衡量，当前我国财政的公共化改革实际上是走向宪政财政的必由之路，也可以说是宪政财政在中国的实践探索。因为我国财政的公共化改革遵循的是“主权在民”这个原则，至于外观形式可以多样化，不一定非得是“西洋风格”。

得出这个判断，并不意味着我国的财政改革已经走上了坦途，相反，通往中国特色的宪政财政之路还相当艰难。因为，未来不可预知，将来我国将会建立起一个什么样子的宪政财政，现在谁也无法得知，在这个复杂而持久的公共选择过程中，有许多的不确定性在等待着我们，考验着我们财政改革的智慧。只要现存的财政还能作为平衡各种社会利益关系的国家公器发挥作用，那么，既定的财政形式就不会被打破。工具的改进永远都是服从于目的，而历史的目的由公共风险、公共危机催生出来的，并穿上公共理性的外衣而呈现在我们面前。在表现为公共理性的公共选择的背后，是惊心动魄的公共风险和危机在推动。正如温家宝总理在2008年3月18日的记者招待会上所言：“一个国家的财政史是惊心动魄的。如果你读它，会从中看到不仅是经济的发展，而且是社会的结构和公平正义的程度。”这说明，财政改革是很不容易的，也可以说是很难的改革。让“主权在民”的原则在财政治理结构中得到彻底体现，那就意味着宪政财政的形成。显然，这是一个艰难的过程。

三

之所以艰难，原因在于“主权在民”的原则要转化为一个国家的具体实践，面临着诸多的不确定性：

一是社会利益结构的转换。从制度上对公共权力来源的重新确定，是社会利益结构的重塑，不是说一说就可行得通的。例如征税权、收费权、发债权，是让老百姓来决定还是由相关政府部门来决定？虽然我国具备了转换利益结构的良好政治资源，如宪法规定“一切权力属于人民”；处于执政地位的中国共产党的执政理念是一切服务于人民大众的利益等，但要真正做到并不容易。现实的情况是，老百姓对上述公共权力的行使并没有多大的发言权，往往是一些部门说了算，当部门权力异化时，缺乏相应的制约机制。

二是“主权在民”这个原则的具体实践形式的选择。财政民主是一种良好的形式，但仍是抽象的。老百姓如何参与公共收入、公共支出的形成过程？机制是什么？立法机关的意志与老百姓的公共意志是否总能保持一致？如果不能，又有何矫正机制？如此等等，这些问题都没有现成答案，只能从实践中摸索。当前进行的预算管理体制的改革，如部门预算、国库集中支付、尝试参与式预算、细化预算编制等，都在一定程度上提高了财政运行的透明度，为老百姓监督政府财政并体现公共意志提供了一定条件。但今后如何进一步推进？采用什么样的政治程序和实现机制？如何区分“公意”与“众意”的表达？^①通过何种技术手段来反映公共资源配置的公共意愿？这些问题仍有待于进一步探索。尽管财政的公共化改革在理论上初步明确了政府与市场、政府与民众的逻辑关系，但转换成具体实践并不容易，所谓“知易行难”。

三是实践与认识的关系。这种关系通常是不确定的，尤其是从社会进化的历史过程来看。例如西方国家的宪政财政，是先有了一个清晰的理论认识，还是在实践探索中逐渐形成，之后才有了理论的总结？如果把“实践—认识”视为一个循环过程，那么，其起点是哪一个？这恐怕是无法分清楚的。从世界历史范围观察，有的国家可能是侧重于理论，而有的国家可能是侧重于实践，但都不是纯粹的。这对于我国来说，正处于不确定性的“多岔路口”，有多种选择在等待着我们，例如，把西方的某一种宪政理论拿到我国进行实践；临摹西方某一个国家的现存宪政模式；综合西方的宪政理论在我国进行多样化的实践；整体临摹，局部修正，或者整体修正，局部临摹；把西方的理论和我国的实践结合起来；依据我国的实践形成具有我国特色的自己的宪政理论，并指导实践；创新人类已有的宪政理论，从而推动我国的宪政实践，如此等等，存在多种可能性。

也许，我们依据现有的认识水平，可以作出某一种选择，但是否合理，最终只能让历史实践来证明。这也就是说，我们的选择是存在风险的，而且这种风险是公共的。

历史证明所给出的结论，从来都不是正面的肯定，都是以公共风险和公共危机的方式告诉我们。历史的进化就是以各种各样的接连不断的公共风险和公共危机来矫正人类的各种错误。以此来看，真正的历史起点是公共风险和公共危机，这既可以是认识上的，也可以是实践中的。从西方国家的宪政历程中不难看出这一点。

四是认识的不确定性。尽管“主权在民”的原则得到这个历史阶段的公认，但究竟什么是“民”？是集合概念还是个体概念？如果是前者，那么是有机的整

^① 卢梭认为，“公意”和“众意”是不能等同的。前者是公共意志的体现，反映一个社会有机整体的根本利益和长远利益；后者是个体意愿的简单相加，在数学形式上表现为多数人的意见，但不一定体现公共意志。

体，还是个体的线性相加？进一步说，社会是一个生命有机体，还是一部由许多零部件组成的机器？不同的认识决定了对“民”有不同的理解。如果是个体概念，那么，“民”如何来掌握其主权？主权是不可分割的，分散的个体如何同不可分割的主权之间联系起来？或者说，如何把分散个体的意志整合成为公共意志？这是人类社会至今都未能解决好的难题，包括所谓的西方宪政国家在内。从古希腊城邦国家实施的民主到现代国家实施的民主，都不过是在探寻和求解这个难题。

如果说是个体的自然权利让渡形成公共权力，那么，正是个体的财产让渡形成公共财政。但在现实生活中，公共权力以及公共财政都获得了与其来源本身不一样的独立存在形式，从脱离母体的那一天开始，它们就在不断膨胀，尤其在现代社会，更获得了一种合法性存在形态，如以民主形式体现的公共选择。在公共权力、公共财政的膨胀过程中，公共风险和公共危机似乎成为它们的垫脚石，每经历一次，它们就膨胀一次。这即使在有个人主义传统的西方国家，这种趋势也相当明显。“主权在民”的原则在不确定性的认识面前，事实上也变得不确定，其含义是由实际掌握话语权的那部分社会成员来赋予的，在现实过程中其对公共权力的约束已经日益弱化。

无论是从社会个体出发的个人主义，还是从社会整体出发的集体主义，在个体与整体的关系上都面临着相同的问题——如何化解个体权利与公共权力的矛盾与冲突，即使是被“公认”的宪政国家也不例外。也许，我们应该超越已有“宪政”对我们认识带来的束缚，包括这个概念本身以及世界上现存的“宪政样板”对我们的束缚。如果宪政实践存在一个“中国模式”，那它对人类的意义无异于哥伦布发现新大陆，将带给人类一种全新的认识和启迪。

四

既然对宪政以及宪政财政的认识还未终止，对此进行理论探讨就是有益的。我国的财政学研究一直谨慎地将自己的研究领域限制在经济学范围，对财政与宪政的关系问题基本上是避而不谈。近些年，有一些专家和学者开始重视并在各自的著作中明确提出公共财政的法治化和民主化。这些研究无疑对推动我国财政改革进一步深化具有意义。只是，囿于经济学和财政学的传统，财政法治化和民主化，大都未能更进一步提升到财政公共化改革的宪政层面。在法学界，宪法与财政结合而成的财政宪法逐渐成为当代宪法及财政法学研究的新潮流，但目前关注的更多是财政立宪主义，尚未将其置于我国整个宪政体系的大背景之下，未将重心转至财政宪政的实践——宪政财政。在具体理论和制度上，许多问题有待深入，如财政民主制和法治化似乎已是法学界的共识，但对它们的实质内涵进行深入剖析的还不多见。

基于其经济、社会、政治等多重属性，财政横跨经济学、政治学、社会学、法学以及公共管理等诸多领域，财政公共化改革的宪政问题研究，给理论界和实务界

提供了更丰富的想象力和更广阔的研究空间，这需要我们打通各相关学科的关键点，在各学科坚实的研究成果基础上实现融会贯通，渐渐形成一个脱离依附状态的独立“财政学科”体系。在现代社会，处于公共领域的财政学正在逐渐成长为一门新兴的综合性学科，经济学思维将无法成为财政学的普照之光，而只是其中的一个元素。宪政财政的研究将为这门新兴学科的成长注入动力，为我国财政的公共化改革提供更大的选择空间。

孙健波博士的《财税改革的理想与现实——宪政视角》一书是这方面研究的一项出色成果。该书以财政公共化改革与宪政的内在逻辑关系为主线，以财政学、制度经济学、宪政经济学、公共选择理论、宪法学、财政法学、政治学和伦理学的相关研究成果作为理论基础，内容涉及财政体制、部门预算、转移支付、税制改革、税费改革等众多方面，对我国的财政宪政理论与实践展开了全景式的描述，并形成自己的独特看法。该书在跨学科研究、拓宽研究领域、确立观点和范畴等方面都有创新与发展，具有较高的学术价值和现实意义。

应该说，该书为财政学、财政法学和宪法学的研究提供了新的视角，并拓展了研究空间。当然，其中一些问题的研究尚需进一步深化。诚望与对财政学、财政法学和宪法学等学科以及对我国财政改革实践感兴趣的同仁一道，共同努力，为独立“财政学科”体系的形成和我国宪政财政的实现贡献力量。

刘尚希

2008年8月于北京

摘 要

我国当前的财税改革扮演着前所未有的重要角色。本研究在财政学、制度经济学、宪政经济学、公共选择理论、宪法学、财税法学、政治学和伦理学等相关学科理论成果的基础上，综合运用马克思主义唯物辩证法、理性选择方法、规范主义方法、实证研究方法、归纳演绎方法、历史研究方法和比较研究方法，重点围绕着财税改革与宪政的内在逻辑关系展开。

本研究的主要结论是：

一、通过对我国历史上历次财税改革的回顾和分析，以及对我国历史上的“治乱循环”现象、“黄宗羲定律”发生原因的探询，结论是，财税改革必须要走宪政之路，财政宪政主义对我国具有特别重要的意义。

二、我国当前的财税改革主要依赖于行政力量的推动，属于技术层面的改良，难以解决实质问题。财税改革若想取得真正的成功，根本出路是尽快构建宪政基础。同时，财税改革也会在一定程度上推动宪政进程，推动我国行政体制改革和政治体制改革走向深入。

三、当前学术界倡导的财政立宪主义的作用有限，它只是迈出了财政宪政主义的第一步，完成了确立财政宪政形式的过程。为了确保国家能够按照纳税人的意愿履行财政职能，实现国家财政权与公民财产权之间的平衡，保障纳税人经济、社会和文化权利的实现，实质意义上的财政宪政主义不可或缺。

四、在更为广阔背景下，财政宪政也有局限性，还需要非财政手段的宪政约束。财政宪政与非财政手段的宪政约束之间有着重要的相互依赖关系和潜在可替代性，公开的财政宪政的潜在有效性严重依赖非财政手段的宪政约束的维持和落实。

五、就财税改革而言，财政民主制和财政法治化更多的只是形式上的保障。只有在财政宪政的背景下，它们才能真正发挥作用。

六、设计我国财税改革宪政化的三条通道，即事前的预算控制制度、事后的审计监督制度和全面的司法审查制度。以税收领域作为我国司法审查制度的突破口和“试验田”，将对财税改革宪政化通道的构建具有重要的现实意义。

目 录

0 绪论	1
1 我国财税改革历史的宪政启示	19
中国历史上的财税改革	19
(一) 秦国的商鞅变法	19
(二) 汉初的休养生息和汉末的王莽改制	20
(三) 唐代的“两税法”	21
(四) 宋代王安石的“熙宁新政”	22
(五) 明朝张居正的“一条鞭法”	23
(六) 清期的“摊丁入亩”和晚清的财政体制改革	25
(七) 民国时期的财税改革	27
我国财税改革历史的启示	30
(一) 中国历史上的“治乱循环”	30
(二) 黄宗羲定律	31
(三) 原因探询	32
(四) 财税宪政之路	36
2 宪政国家、转型国家和拉美国家的财税改革及其启示	39
宪政背景下的税制改革——20 世纪 80 年代发达国家	39
(一) 美国宪政背景下的税制改革	40
(二) 新西兰宪政背景下的税制改革	42
(三) 澳大利亚宪政背景下的税制改革	43
(四) 加拿大宪政背景下的税制改革	44
(五) 爱尔兰宪政背景下的税制改革	45
(六) 英国宪政背景下的税制改革	46
(七) 启示——税制改革政治学	48

❧ 转型国家的财税改革	51
(一) 独联体、中欧和波罗的海国家的财政转型	52
(二) 俄罗斯财税改革的最新尝试	54
❧ 20 世纪 90 年代拉美国家的财税改革	57
(一) 财政管理改革的主要措施	57
(二) 拉美国家财政改革存在的主要问题	60
(三) 拉美国家财政改革的经验与启示	61
 3 我国财税改革的现状和问题	63
❧ 公共财政框架的构建	63
(一) 我国公共财政框架构建的阶段	63
(二) 公共财政建设的当前进展	65
(三) 我国公共财政改革的局限性	66
❧ 财政体制改革	67
(一) 财政体制改革的阶段	67
(二) 当前财政体制改革的问题	68
❧ 部门预算改革	70
(一) 部门预算改革现状	70
(二) 部门预算改革中存在的问题	72
❧ 税制改革	75
(一) 1994 年税制改革	75
(二) 分税制改革中中央与地方政府的利益博弈	76
❧ 税费改革	77
(一) 从“费改税”到“税费改革”	77
(二) 政府收费的意义	78
(三) 当前行政收费改革中的问题	79
(四) 农村税费改革中的问题	82
❧ 民生财政与公共服务均等化	83
(一) 民生与公共服务的关系	83
(二) 我国当前公共服务的基本特征	85
(三) 公共服务均等化的问题	85

☞ 财政转移支付制度改革	87
(一) 我国财政转移支付的发展	87
(二) 我国财政转移支付制度的缺陷	88
☞ “土地财政”问题	90
(一) 耕地数量屡次失守红线	90
(二) 土地出让金管理“失范”	91
(三) 土地违法形式不断更新	92
(四) 土地监督制度存在缺陷	92
☞ 结语：财政风险在积聚	93
4 财税改革的宪政观	95
☞ 财政的政治属性	95
(一) 财政是一个兼具经济和政治两种属性的范畴	95
(二) 财政与国家及政体的联系	97
(三) 财税改革的政治含义	99
☞ 财政立宪主义理论	100
(一) 财政立宪主义的源头	101
(二) 财政立宪的含义	103
(三) 财政立宪的意义	105
(四) 财政立法与财政立宪	107
☞ 财政立宪实践	108
(一) 西方国家的财政立宪实践	108
(二) 其他国家的财政立宪实践	112
(三) 我国历史上财政立宪主义的萌芽形态	112
(四) 当前我国财政立宪实践	113
(五) 我国财政立宪的具体内容	116
☞ 财政宪政主义	117
(一) 财政立宪主义的局限	117
(二) 财政宪政主义的发展	119
(三) 中国与财政宪政的距离	120
(四) 财税改革宪政化的两个路径	122

(五) 财政宪政选择与非财政手段的宪政约束	125
⌘ 公共财政改革的宪政观	128
(一) 对“公共财政”的官方理解	128
(二) 公共财政的实质含义	129
(三) 公共财政与宪政的关系	131
(四) 公共财政改革的实质	132
⌘ 预算改革的宪政观	133
(一) 预算制度是公共财政的核心	133
(二) 预算的宪政历程	133
(三) 预算改革宪政化的意义	134
(四) 现代公共预算体制改革	135
(五) 我国预算改革的模式选择	138
5 透视财政民主制与财政法治化	140
⌘ 国内关于财政民主制的普遍认识	140
(一) 财政民主制是公共财政的必然要求	140
(二) 财政民主制的理论依据主要是主权在民	141
(三) 财政民主制是民主制度的核心内容之一	141
(四) 财政民主制的核心制度是预算民主	141
⌘ 透视民主制度	142
(一) “人民主权”的去神化	143
(二) 民主的谬误	144
(三) 民主的异化	146
(四) 民主实施上的难题	147
(五) 民主的本质在于规则	150
(六) 我国当前的民主状况	152
(七) 民主能否根治腐败	153
⌘ 关于财政法治化	154
(一) 法治的含义	154
(二) 财政法治化的意义	155
(三) 法律的弊端	156

⌘ 宪政下的财政民主制和财政法治化	157
(一) “民主”、“法治”和“宪政”的关系辨析	158
(二) 宪政与社会契约	161
(三) 宪政限制的逻辑	162
⌘ 我们走到哪里了	164
6 我国财税改革宪政化的通道	166
⌘ 财政宪政构建的前提	166
(一) 当前我国的宪政问题	166
(二) 有限理性构建模式	168
(三) 财政宪政的设计和财政宪政的改革	169
⌘ 事前的预算控制监督制度	170
(一) 部门预算的控制监督功能	170
(二) 宪政国家的预算控制监督制度	171
(三) 我国预算控制监督的发展与特点	177
(四) 当前我国财税改革中的预算控制模式	177
(五) 建立预算改革的宪政通道	179
(六) 事前预算控制监督的内容	180
⌘ 事后的审计监督	182
(一) 我国审计监督的“独角戏”现象	182
(二) 宪政国家审计监督的经验	184
(三) 对我国审计监督的启示	187
⌘ 全面的司法审查制度	188
(一) 司法审查概述	189
(二) 司法审查制度的两个面	190
(三) 宪政国家的司法审查制度	192
(四) 我国违宪审查的进展	199
(五) 我国违宪审查制度的模式选择	201
(六) 司法权的独立与财政经费保障	204



§ 对税法的司法审查	206
(一) 我国税收行政领域的现状	206
(二) 税法的立法控制现状	207
(三) 我国税法司法审查现状	208
(四) 税法司法审查制度的比较研究	209
(五) 税法司法审查对财税改革的意义	213
7 结论	214
参考文献	217
后 记	228

财政，基于其经济和政治属性，横跨政治学、财政学和法学等诸多领域，但目前在国内，对财政问题真正的跨学科研究成果并不是很多，尽管跨学科研究的尝试为数不少，但各学科的研究大多还是偏重于自己的那一端。财税改革的宪政问题研究，提供给理论界和实务界丰富的想象力和广阔的研究空间，需要我们打通各相关学科的关键节点，在各学科坚实的研究成果基础上实现融会贯通。不满足于对财税改革局部的改良式的敲敲打打，形成以“宪政”为元视点的完整学科体系，将是整体上设计我国财税改革方向和路径的合理选择。

问题的提出

著名经济学家斯蒂格利茨在为《发展中国家的税制改革》所作的序言中，开篇这样写道：“有一句老话说：‘人生中只有两件事不可避免，那就是死亡和纳税。’而如今，这句话或许应该重新措词：‘人生中只有两件事不可避免，那就是死亡和税制改革。’”由此，可以看出财税改革在当今时代的重要地位。

财税制度的变化，可以分为财税改良和财税改革。所谓财税改良是指对适应当时社会经济环境的既定财政税收制度的某些不完善之处进行技术性修补；所谓财税改革是指财政税收制度的重新构造。^①当前，我国财税制度的变化是对原有财政税收体制和制度的重新构造，依照该标准，无疑属于彻底的财税改革。财税改革是否会带来改善是个价值判断问题，^②需要人民在宪政“元规则”的平台之上进行充分的讨论和表决，由此使得财税改革与宪政具有内在逻辑关系。

我国现今的财税改革在经济、社会，乃至政治生活中扮演着举足轻重的角色，它既是我国经济体制改革的重要组成部分，也关涉行政体制改革和政治体制改革的

① 刘军、郭庆旺等：《世界性税制改革理论与实践研究》，中国人民大学出版社2001年版，第1～2页。

② 【英】锡德里克·桑福德：《成功税制改革的经验与问题（第4卷）——税制改革的深层次问题》，许建国等译，中国人民大学出版社2001年版，第203～204页。

成败，与政治、法律和社会问题相关。财税改革直接关系到国家与国民之间、中央各部门之间、中央与地方之间关系的重新调整和利益的重新分配，由此与宪政紧密相关，其法理基础和制度基础是财政宪政。宪政国家的财税改革，通常充分关注技术性手段就会取得实效，而对于转型国家和发展中国家而言，财税改革若想取得真正的成功，除了必要的财税改革技术性措施外，更为根本的问题还是如何尽快确立改革的宪政基础，同时财税改革也可能在一定程度上推动宪政进程，推动行政体制改革和政治体制改革走向深入。

1994 年开始，我国的财税改革不断走向深入，范围逐渐扩大，目前已拓展到包括公共财政改革、财政体制改革、部门预算改革、税制改革、税费改革、财政转移支付制度改革等各个方面。国家财政收入持续增长，中央政府的宏观调控能力日益增强。根据党中央和国务院的决策和部署，财税改革的近期目标已经转到“民生”财政和实现公共服务均等化上面来。在这些年的“两会”上，人大代表、政协委员们普遍关注的“医疗”、“住房”、“教育”、“三农”等“民生”问题无不与财税改革密切相关。说到底，财税改革在根本上与我国公民的基本权利和基本利益等宪法权利的确立和保障相关，这决定了我国下一步财税改革的方向。

不过，当前我国的财税改革尚未取得根本性的进展，面临着很大的阻力和局限性。1994 年的财政体制改革由于条件限制，改革并不彻底，更多的体现了解决当时中央财力过低这一阶段性目标，因此在改革的前瞻性、全面性和彻底性等方面留有遗憾。理论准备的不足、现行制度的缺陷等都决定了，尽管近些年财政公共化改革进展最为迅速，也最为国人关注，但至今为止仍然只是大致建成了公共财政制度的框架而已，而部门预算制度尚未真正建成。财税改革其他领域的情况也都大同小异。由此也就不难想象，国务院发展研究中心宏观部、中国社会科学院数量与技术经济研究所等单位共同完成的《中国公共服务发展报告（2006）》显示，我国当前公共服务呈现出“总体水平偏低、发展不平衡、效率低、水平趋同”的基本特征。

自从 2004 年起，每年我国都能迎来一场“审计风暴”，至今已经刮了五年，但中央部委挪用或挤占财政资金、虚报多领财政资金等问题依旧。^① 把这些年的中央预算执行情况审计报告放在一起，我们几乎分不清哪年是哪年的。^② 观之今日，审计署越战越勇，努力践行承诺，公众反应却渐渐趋淡，舆论监督的无力、疲劳之感亦有显现。如此之多的政府主管部门，和其监管对象一样肆意侵犯财政资金。^③

^① 2007 年 6 月 27 日，国家审计署审计长李金华向全国人大常委会第二十八次会议报告了 2006 年度中央预算执行和其他财政收支的审计情况。一些部委依然存在“老毛病”，这次在审计报告中出现的还是“熟面孔”，用的也多是“旧手法”。审计报告中发现的问题历年来都差不多，如虚报冒领，多报人数，这次还出现了用假图章开户。《审出“老问题”改出“新模样”》，载《人民日报》2007 年 6 月 28 日。

^② 《“审计风暴”的独角戏还要演多久？》，载新华网 2007 年 6 月 29 日。

^③ 周志坤：《财政民主必须跨越老问题》，载《南方日报》2007 年 7 月 1 日。