

# 收入分配改革与财税法制创新

刘剑文\*

---

**内容提要** 收入分配不公成为影响中国社会长治久安的不利因素,必须通过改革予以解决。在各种改革路径中,法律手段应当受到充分的重视。财税法在各类法律制度中与收入分配的关系最为密切,因而其在收入分配改革中可以发挥最直接的作用。分配正义是引领收入分配与财税法制创新的共同价值与目标,而其内涵在我国当前主要体现为对公平的重视。财税法从价值、功能到结构都与分配正义的内涵相契合。在与收入分配改革的互动中,财税法需要在平衡国与民、央与地、贫与富的关系上发挥作用,体现出财税法制创新中的分配正义观。

**关键词** 收入分配 财税法制创新 分配正义

---

## 引言

我国当前的收入分配不公已不仅仅是经济和民生问题,而且成为关系国家稳定的社会和政治问题。尤其是在个人收入分配领域,过大的、不合理的收入差距导致贫富分化呈现加速的趋势。这种状况将对社会稳定带来直接影响。因此,必须从战略全局的高度,深刻认识贫富差距不只是一个普通的经济问题,而是一个突出的社会问题,进一步提高对解决贫富差距问题的重要性和紧迫性的认识。<sup>①</sup>在2010年、2011年“两会”期间,收入分配问题成为排在首位的焦点问题,“收入分配改革”成为全社会关注的“热词”。可以看出,收入分配在我国正在成为一个影响社会稳定和秩序的问题。如果有越来越多的人感到收入分配的不公平以及由此带来的不合理的贫富差距,那么就会有越来越多的人因此而质疑和反对现行的分配制度乃至整个社会制度。这也是导致我国政府,尤其是地方各级政府“维稳”压力不断增大的原因之一。从短期来看,权宜性的措施或许能够发挥一定的作用,但是从维护国家与社会长治久安的远景来看,必须从根源上寻找解决问题的办法,而这需要加大收入分配的调节力度,改革现行不合理的收入分配机制。

那么,收入分配改革在实践中应该如何推进?一般来说,在可供选择的途径或手段中,包括了经济、行政以及法律三种。其中,通过发展经济来改善分配能够达到一种帕累托改进的效果。也就是说,通过创造更多的财富来使得每个人都分配到更多的财富。我国改革开放以来一直通过经济增长来促进各类主体的收入增加。这就属于通过发展经济来改善分配的途径。利用行政手段来进行收入分配的做法也在我国的收入分配过程中发挥作用。在计划经济时代甚至更早的年代里,通过行政配给来解决分配问题是比较常见的方式。应该说,以上两种分配方式都具有其特定的作用。特别是在我国经济发展的初期,由于社会财富数量有限,人们往往关注的是如何通过生产来创造更多的财富。随着社会财富的增加,人们的注意力逐渐集中于大量的社会财富应当如何分配。换言之,人们对分配问题的关注超过了对生产的关注。但是,我国收入分配改革长期以来没有取得实质性的进展,究其原因,则是对法律手段的忽视,在克服分配不公的手段上未能完成从主要依靠政策向主要依靠法律的转变。因此,无论是现在已经着手进行的收入分配改革措施,还是未来的收入分配改革方案的设计,都应当尽可能地将其纳入法治

---

\* 北京大学法学院教授,博士生导师。

① 参见胡联合、胡鞍钢《贫富差距是如何影响社会稳定的?》载《江西社会科学》2007年第9期。

化的轨道。<sup>②</sup> 在诸多与收入分配相关的法律制度中,由于财税法与作为财富分配手段的财政税收之间具有的紧密联系,其作用表现得最为直接和明显。财税法治与制度创新有助于解决当前我国收入分配中存在的问题,实现分配正义的价值目标。财税法制创新与收入分配改革存在理论与实践上的内在联系,能够为收入分配改革提供有效的制度资源,与此同时,也为财税法的发展与创新设定目标。

## 一、作为公平的正义:我国当前收入分配的价值探索

在经济学上,研究分配问题的一个重要概念是国民收入分配。国民收入分配主要包括两个层面,一是初次分配,即在创造国民收入的物质资料生产部门的各方面当事人之间进行分配;二是再分配,即在初次分配的基础上在物质生产部门与非物质生产部门之间、国民经济各部门之间、各部分人之间进行分配。财政既参与初次分配也参与再分配,但主要在再分配中发挥调节作用。在经济学的研究中,收入分配问题是永恒的主题也是永恒的难题,原因在于分配的规则难以确定,而规则的背后则是价值的冲突。

### (一) 收入分配的思想和理论中的价值归纳

在人类的经济思想史上,有关分配的思想可谓绵延不绝。从早期的空想社会主义分配学说近代西方经济分配理论,都明显体现出对收入分配的关注。空想社会主义的奠基者托马斯·莫尔在其《乌托邦》中指出,如果不彻底废除私有制,产品不可能公平分配。在其设想的“乌托邦”社会中,全体居民均匀分配产品。<sup>③</sup> 法国空想社会主义者摩莱里主张实行平均的按需分配,这是一种朴素的公平分配思想,为后来的社会主义分配思想奠定了基础。<sup>④</sup> 在法国资产阶级革命和英国产业革命爆发后的19世纪初期,空想社会主义的分配思想逐渐有了务实的倾向。埃蒂耶纳·卡贝把平等理解为相对平等而非绝对平等。<sup>⑤</sup> 德萨米认为,合理的平等应该是“实际的平等”,是根据自己的能力、知识和特长参加共同劳动,并按照需要来享受共同的产品。<sup>⑥</sup> 圣西门的分配思想里开始出现了对平均分配的质疑和否定,提出了按照才能和贡献大小分配收入。<sup>⑦</sup> 傅立叶也提出在按劳分配的同时也要考虑资本、才能进行分配。<sup>⑧</sup> 欧文认为理想公平分配方式是按需分配。<sup>⑨</sup> 总之,空想社会主义者的分配思想的核心是“平均”,这里既有历史贡献也有历史局限。贡献在于认识到分配差异过大的危害,而局限在于走向了极端的平均主义。

在马克思主义的分配思想中,极端平均的思想得到了纠正,而代之以“平等”的思想。马克思指出,要历史地看待资本主义分配过程中等价交换原则对社会主义公平分配理论的影响。“权利决不能超出社会的经济结构以及由经济结构制约的社会的文化的发展。”<sup>⑩</sup> 恩格斯强调公平与平等的区别,指出公平分配并不意味着平等分配。资本主义社会在私有财产的基础上,分配遵循资本家按资本分配、工人按劳动力价值分配的准则,其结果是出现了严重的两极分化,公平分配和平等分配出现了分歧。列宁把公平分配确定为社会主义的产品分配原则,肯定了公平分配的社会主义性质,承认商品货币关系是公平分配得以实现的前提。斯大林进一步丰富和发展了马克思的分配理论,把按劳分配基础之上的社会产品的公平分配推进到了一个新的阶段。列宁和斯大林所采用国家调节、集中管理的模式来实践公平分配,在具有实践价值的同时,显然忽视了自由在分配中的作用,因而最终遭到失败。

在西方近代的经济思想中,古典自由主义认为分配的目的旨在保障自由和权利。其中亚当·斯密和萨伊都强调自由与平等的同等价值,倡导机会平等而非结果平等。福利经济学认为,增进社会福利的

② 参见李昌麒、范水兰《正确处理收入分配改革中的十大关系》,载《现代法学》2011年第1期。

③ 参见[英]托马斯·莫尔《乌托邦》,戴镗龄译,商务印书馆1982年版,第44页。

④ 参见[法]摩莱里《自然法典》,黄建华、姜亚洲译,商务印书馆1982年版,第109页。

⑤ 参见[法]埃蒂耶纳·卡贝《伊加利亚旅行记(第三卷)》,李雄飞译,余叔通校,商务印书馆1976年版,第274页。

⑥ 参见[法]泰·德萨米《公有法典》,黄建华、姜亚洲译,商务印书馆1982年版,第202页。

⑦ 参见[法]巴札尔、安凡丹、罗德里格《圣西门学说释义》,王永江、黄鸿森、李昭时译,商务印书馆1986年版,第11页。

⑧ 参见[法]《傅立叶选集(第二卷)》,赵俊欣、吴模信、徐知勉、汪文漪译,商务印书馆1981年版,第124页。

⑨ 参见[法]《欧文选集(第二卷)》,柯象峰、何光来、秦果显译,商务印书馆1981年版,第27-32页。

⑩ 《马克思恩格斯选集(第3卷)》,人民出版社1995年版,第305页。

途径之一就是收入分配均等化。因此,福利经济学的公平观具有很强的平均主义色彩。但是其进步的一面体现在,以增进社会福利为目标提出了“重视公平与效率关系”的命题。罗尔斯主义明确提出了“作为公平的正义”、“正义即公平”思想。他指出,分配正义的主题是社会基本结构和基本制度安排。在罗尔斯提出的平等自由和公平的两个原则之中,差别构成了公平正义理论的核心。“认可社会不平等和经济不平等,这些不平等在现代国家中对于工业经济运行时必需的或是能够极大提高效率的。”<sup>①</sup>

可见,从空想社会主义的平均分配到马克思主义的平等与公平分配,社会主义的分配思想所体现的价值取向尽管存在一些分歧,但总体上是一种民主化的分配思想。与之形成鲜明对照的是,资本主义的分配方式尽管也提出公平分配,但是自由与效率的价值取向十分明显。通过对上述两类比较典型的分配理论进行梳理,我们可以归纳出其中的一个重要线索,即在价值的层面上,平均、平等、公平、自由、效率等若干价值要素的较量。

## (二) 我国收入分配实践的价值提炼

从新中国成立到1978年改革开放之前,我国尽管一直提倡按劳分配,但实际上采用的是平均主义的分配方式。这种落后的分配方式尽管曾一度有利于经济恢复,却也隐含着阻碍经济发展的负面因素。从1978年开始,平均主义的分配政策首先在农村被突破。实行家庭联产承包责任制在分配上的一个变化就是贯彻按劳分配,克服平均主义。这极大地调动了农民的生产积极性,初步体现出对效率的追求。1984年10月,中共中央十二届三中全会发布《关于经济体制改革的决定》,指出平均主义是贯彻按劳分配的障碍,要求建立以承包为主的多种经济形式。随着城市经济体制改革的收入,城市分配制度改革开始推进。1987年10月,中国共产党的十三大提出分配政策既要有利于善于经营的企业和诚实劳动的个人先富起来,合理拉开收入差距,又要防止贫富悬殊,坚持共同富裕的方向,在促进效率的前提下体现社会公平。1992年10月,中国共产党的十四大把我国经济体制改革的目标确立为建立社会主义市场经济体制,在分配制度上以按劳分配为主体,其他分配方式为补充,兼顾效率与公平。1993年11月,中国共产党十四届三中全会发布《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》,首次明确提出分配政策上的“效率优先,兼顾公平”,这一说法一直沿用到2003年中国共产党十六届三中全会发布的《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》文件中。2004年9月,中国共产党十六届四中全会通过《关于加强党的执政能力建设的决定》,关于分配政策的表述变为“注重社会公平,合理调整国民收入分配格局,切实采取有力措施解决地区之间和部分社会成员收入差距过大的问题,逐步实现全体人民共同富裕。”2006年3月,十届全国人大四次会议通过的《“十一五”规划纲要》提出“规范个人收入分配秩序,强化对分配结果的监管,努力缓解行业、地区和社会成员间收入分配差距扩大的趋势。更加注重社会公平,特别要关注就学、就业机会和分配过程的公平。”2006年10月,中国共产党的十六届六中全会发布了《关于构建社会主义和谐社会若干重大问题的决定》,提出“规范收入分配秩序”、“更加注重社会公平”。2007年中国共产党十七大报告提出“初次分配和再分配都要处理好效率和公平的关系,再分配更加注重公平。”2011年3月,十一届全国人大四次会议通过的《“十二五”规划纲要》延续了注重公平的分配政策,提出“努力缓解行业、地区和社会成员间收入分配差距扩大的趋势。更加注重社会公平,特别要关注就学、就业机会和分配过程的公平。”

从上可以看出,我国的收入分配实践是沿着“平均—效率与公平并重—效率优先,兼顾公平—更加注重公平”的路径展开的,效率与公平的地位关系从“并重”的等量齐观到“优先”、“兼顾”的差别对待,再到“更加注重公平”。这既是经济规律作用使然,也是收入分配政策中的价值理念在实践中的不断转换。笔者认为,在我国未来的收入分配政策与制度中要寻找到使效率与公平之间协调与平衡能得以充分体现的“黄金分割点”。就目前来说,至少要做到要提高公平在分配过程中的地位,即重视和强调收入分配的公平性。

<sup>①</sup> [美]罗尔斯《作为公平的正义——正义新论》,姚大志译,上海三联书店出版社2002年版,第125页。

### (三) 分配正义的内涵及其价值阐释

从价值的层面来看,无论是人类历史上有关分配的思想或理论还是我国收入分配的政策与具体实践,各类价值要素都在其中占据各自的地位。在这些价值要素中,“平均主义”显然是一种不够成熟或者仅在少数特定环境下才有意义的选择。相对而言,平等、公平、自由和效率常常成为令人们纠结的选项,原因在于这四种价值要素均内涵于正义的理念之中,并具有与之复杂的联系。例如,平等往往构成人们衡量是否正义的最直接的感受。自由甚至被视为是整个法律正义哲学的核心。“在一个正义的法律制度所必须予以充分考虑的人的需要中,自由占有一个重要的位置。”<sup>⑫</sup>不仅如此,自由的重要意义还在于它在实际生活中已经被具体化为基本人权的内容。“在当今这个世界的许多国家中,法律都承认了公民的某些基本自由。这些基本自由通常包括言论自由权利、集会自由权、迁徙自由权利、获得财产的权利和缔结合同协议的权利。上述权利往往得到宪法上的保护。”<sup>⑬</sup>当然,自由作为正义的内涵之一也是受到限制的。“如果我们从正义的角度出发,决定承认对自由权利的要求乃是植根于人的自然倾向之中的,那么即使如此,我们也不能把这种权利看作是一种绝对的和无限制的权利。任何自由都容易为肆无忌惮的个人和群体所滥用,因此,为了社会福利,自由就必须受到某些限制,而这就是自由社会的经验。”<sup>⑭</sup>效率在正义的内涵中也被认为是不可或缺的。“效率与正义从根本上讲不是相对立的价值。归根到底,正义的制度、人际关系的公平最能发挥人的积极性与创造性,因而是最有效率的,非正义的制度、人际关系的不公平归根到底是低效率的。”<sup>⑮</sup>但是无论正义的内涵与构成多么复杂,它在实践中的最终表现为两类价值的冲突。如果用分类的研究方法来看,在平等、自由、公平和效率之中,平等和公平具有一定的同质性,可以构成一类“价值组合”,它们往往依赖外在的力量干预才能达到。<sup>⑯</sup>而自由和效率也具有同质的一面,可以构成另一类“价值组合”,它们主要是自由市场竞争的结果。从机制上来说,市场竞争与国家干预的协调方式只能是法律制度。可见,两类价值组合必然基于法律这一协调机制而融合成更高层次上的价值形态,即正义的价值。而英国学者布莱恩·巴里曾把正义分为交换的正义和分配的正义,并指出分配正义才是真正的正义。<sup>⑰</sup>在两类价值组合中,自由和效率更倾向于交换的正义,而公平和平等的正义更倾向于分配的正义。分配的正义显然具有对交换的正义进行矫正的效果。

正义作为法律制度的首要价值,需要具体的价值要素来支撑和实现。这些支撑性的价值要素所处的地位是决定正义如何体现的关键。上述两类价值组合都曾被认为是正义的核心价值或最高价值,这说明两类价值组合都具有其合理性。究其原因,在于不同的时期或者不同的社会,正义的内涵并不完全一致,可以随着社会的发展进行修正,学者也可能从不同的角度对正义进行个性化的阐释。因此,正义的内涵无非就是根据社会的物质生活条件对两类价值组合的权衡。但是“正义秉性的基本特征不会因为这些变化而改变,相反,这些基本特征不仅构成人们在不同的社会里遵守不同的正义规范的共同动机,而且在一定程度上又限定了正义规范性内容的范围。”<sup>⑱</sup>这就决定了正义的内涵需要通过一种相对稳定的社会机制来表达和实现,而这种社会机制就是法律。关于法律与正义的关系,历史上各学派争议不断,但是在收入分配的特定场景之下,“法律与正义的关系可以从维护社会稳定和发展的客观机制中去把握。这样,正义就不是一种虚无缥缈的东西,或者相对无法确定,它犹如一道阀门或过滤器,处在社会的治与乱、国家的兴与衰之间,决定着国家权威的凝聚和流失。”<sup>⑲</sup>

<sup>⑫</sup> [美]E. 博登海默《法理学—法哲学和法律方法》,邓正来译,中国政法大学出版社1999年版,第278—279页。

<sup>⑬</sup> 参见前引<sup>⑫</sup>,第279页。

<sup>⑭</sup> 参见前引<sup>⑫</sup>,第281页。

<sup>⑮</sup> 周永坤《法理学——全球视野(第三版)》,法律出版社2010年版,第198页。

<sup>⑯</sup> 公平与平等是有联系的,在许多场合,平等就是公平。但公平与平等也是有差异的。一般来说,平等特别注重的是特定当事人之间的利益关系,而公平更注重的是不特定当事人的共同评价。参见卓泽渊《法的价值论(第二版)》,法律出版社2006年版,第413页。

<sup>⑰</sup> 参见[英]布莱恩·巴里《正义诸理论》,孙晓春、曹海军译,吉林人民出版社2004年版,第66—67页。

<sup>⑱</sup> 慈继伟《正义的两面》,生活·读书·新知三联书店2001年版,第3页。

<sup>⑲</sup> 夏勇(主编):《法理讲义—关于法律的道理与学问(上)》,北京大学出版社2010年版,第252页。

从我国当下的经济和社会条件来看,社会对收入分配不公的不满情绪日益增加,而贫富分化的趋势也愈加严峻。以效率和自由的价值组合作为收入分配的正义内涵显然不能获得社会的普遍认同。在人们的理性预期中,效率和自由在正义内涵中的地位处于下降,而平等和公平的价值组合作为正义内涵的地位正在上升。故作为我国当前收入分配基本价值与目标的分配正义,其内涵应该是强调平等和公平的正义规范性,并在一定的经济和社会条件下达到一种与自由和效率均衡的状态。我国当前的收入分配不公,最主要的原因之一是对公平价值的严重忽视,这一问题已经导致我国收入分配偏离了正义的要求。改革的思路 and 方向应该是重新评估我国收入分配中分配正义的内涵构成及其位阶,提高公平价值在分配正义中的权重。

## 二、财税法的分配正义观

作为价值范畴的概念,无论分配正义的内涵多么丰富和复杂,从实践的需要来说,分配正义必须是可以具体化的规则与制度体系。也就是说,在一定社会历史条件下,分配正义必须具有客观和确定的标准,这种标准表现为适合一定经济与社会客观条件的价值构成。我国当前的收入分配改革要追求的是强调公平分配的分配正义,也就是“更加注重公平”的分配正义观。只有在这一理念指引之下的收入分配改革,才能够获得更多的正当性依据。同样,作为现代法律体系重要组成部分的财税法也在寻找这样的一种正当性。就中国财税法而言,这一探索经历了法律部门从综合到相对独立、学科体系从建立到趋向完善的过程。

财税法是一个涉及众多法律部门的综合法律领域,它是宪法、行政法、民法、刑法、经济法、诉讼法、国际法等法律部门中涉及财税问题法律规范的综合体,它不隶属于任何现有的部门法,而是一个采用独特划分方法、在某种意义上与现有部门法相并列的相对独立的法律领域。经过近十年的发展,财税法学逐渐形成自己独特的理论范畴和分析工具,独立的学科体系已经形成并且正趋于完善。正是在学科发展的基础上,财税法摆脱了“征税之法”的传统观念,形成了诸多的新思维、新理念和新方法。

整个社会主义市场经济法律体系中,财税法是一个“顶天立地”的法律子系统。可以说,既是治国安邦的“为官之道”也是保护人民的“为民之法”。所谓“为官之道”是要求各级政府官员应学会更好地善征、善用、善管纳税人的每一分钱,依照法律掌控好政府的“钱袋子”。在财政收入方面,要取之合理、合法、合宪;在财政支出方面,要用之公开、公平、公正;在财政管理方面,要管之有规、有序、有责。只有这样,才能逐步化解社会的各种矛盾,理性疏导和智慧地处理各种复杂的社会问题。所谓“为民之法”是要求财税法强调规范、控制政府的权力,保护纳税人的权利、特别是保护纳税人的合法私有财产。

在公民财产权日益受到重视的今天,平衡与协调国家财政权与公民财产权的财税法,正在日渐面临进一步的变革。传统的观念认为,税收具有强制性,表现为一种对纳税人财产权的侵犯,而税法也就成为一种“侵权法”,成为政府合法地侵犯纳税人财产权的依据。这种对税法的定位会影响到整个财税法的属性,并极易引发纳税人与政府之间的对抗。因此,在建设和谐社会的进程中,必须从一个全新的角度来理解财税法,逐步消除其对抗性。要做到这一点,就必须突破纯粹从私法角度界定财产法的观念,关注财产法的公共之维,强调财产关系的纵向保护,进而将财税法纳入广义的财产法体系。其实,财税法中的许多理念和制度均体现出财产法的特征。例如,税法作为一种财产法,是从消极的角度保护纳税人私有财产的法律。尽管它确认了政府的课税权,但同时要求政府遵守税收法定主义和量能课税的原则,并通过法定的程序赋予纳税人抵制非法课税的权利,税法虽然不能从积极的角度增加纳税人的财产,却实现对纳税人财产的消极保护。同样的道理,财政支出法作为一种财产法,为公有财产的处分提供一般的规则,而财政管理法即是政府财产法。<sup>②</sup>拓展财产法的公共之维,引发了财税法在基本理念方面的创新。现代财税法秉持“利益协调”的理念,最大限度地保障国家财政权、纳税人财产权和社会

<sup>②</sup> 参见刘剑文《重塑半壁财产法——财税法的新思维》,法律出版社2009年版,第1-8页。

公共利益的实现。

从收入分配改革的角度来说,要正确地处理政府、企业和居民个人在各分配环节中的关系,就是要理顺三者之间的财产关系。从财产法角度理解财税法,可以为此提供一条以分配正义为目标,实现财产关系在各类主体之间良性互动的和谐化思路。那么,如何将分配正义的价值追求注入财税法内在结构,从而使其发挥出“制约差距过大、保障平等与公平分配”的功能?从关联性的视角出发,按照“价值——功能——结构”的思路来探讨财税法制创新与收入分配改革的关系,可以发现二者之间的契合性。

### (一) 财税法与分配正义的价值关联

法律可以被理解为资源配置的手段,财税法在资源配置的过程中具有促进分配正义的价值。这种配置必须基于一定社会条件下的正当性要求方能实现其价值目标。“正义是社会制度的首要价值。法律和制度,不管如何有效率和有条理,只要它们不正义,就必须加以改造或废除。”<sup>①</sup>作为社会财富的分配机制与社会关系调整机制,财税法同样必须以正义为最高价值。与其他法律制度不同的是,财税法与分配正义在价值上具有的直接相关性。因为财税法本身就是国民收入分配领域发挥作用的法律部门,对于促进分配正义的实现作用更为直接。

如前所述,在我国当前的收入分配中,分配正义的主要内涵应该倾向于平等和公平的价值组合。这既是我国当前收入分配改革的指导思想,也是财税法治与创新的目标之一。财税法中的很多原则或者法律规则都体现出这样的价值追求。例如,财政平等作为财税法的基本原则之一,被认为是财税法所追求的价值,能够直接促进分配正义的实现。财政平等包含着对正义的价值追求,在制度上体现为平等对待。财政平等也可以理解为财政公平,既包括形式公平,又包括实质公平;体现在财政收入领域,也体现在财政支出领域;同时,还表现为中央地方财力的平衡与协调。在我国当前的收入分配中,收入差距过大、贫富两极化的趋势正是忽视财政平等原则的后果。因此,有必要强调财税法的这一原则对收入分配改革的重要意义。财政平等主义的确立和有效发挥作用,有助于从制度上缩小各种不合理的差距,从心理上增强人们对消除不平等现象的信心,有利于将社会的矛盾控制在人们的心理承受能力以内,创造一种平等和谐的竞争环境。<sup>②</sup>

在税法领域,税收公平被认为是税收的合理性基础,各国税法无不强调公平原则。马斯格雷夫认为,税收公平应该是凡具有相等经济能力的人应负担相等的税收;不同经济能力的人则负担不同的税收。即公平的概念包括横向公平与纵向公平两个方面。横向公平是指经济情况相同、纳税能力相等的人,其税收负担也应相等,如当两个人税前有相等的福利水准时,则其税后的福利水准亦应相同,即实行普遍纳税原则。纵向公平是指经济状况不同、纳税能力不等的人,其税收负担也应不同。在税法中对所得税适用累进税率进行征税,体现了纵向税收公平,其目的在于实现对不同福利水平的人应课征不等的税收。可见,税收公平原则也有利于实现财税法的分配正义价值。

财税法具有促进分配正义的价值,这是运用价值分析法对财税法进行探索而得出的结论。财税法与分配正义在价值上关联性说明二者之间具有逻辑上的内在联系和制度上相互契合。这决定了财税法在收入分配改革中发挥作用的必然性。

### (二) 财税法的功能属性

财税法对分配正义的价值追求与其本身所具有的制度功能有着密切的联系。其实,从某种意义上说,财税法的功能属性也是财税法价值的一个方面。从“外在的主观评判价值”来看,分配正义体现了社会公众对财税法的认同和期望,而从“内在客观功用价值”来说,调整收入分配关系并给予法治化的保障则构成财税法的功能属性。从工具性价值的角度来看,财税法具有的强大的筹集财政资金和利益配置的功能,使法的工具性价值体系中的分配性价值在财税法中得到充分的体现。国家可以利用财税法的

<sup>①</sup> [美]罗尔斯《正义论》,何怀宏等译,中国社会科学出版社1988年版,第3-4页。

<sup>②</sup> 参见前引①。

分配性价值,促进分配正义的价值目标的实现。<sup>23</sup>可见,财税法的分配正义价值是财税法分配功能的延伸。换言之,财税法的分配功能构成其对分配正义价值的功能限定。

在现代社会,由于财政关系总是以财政法律关系的形式而存在,因此,财政职能的实现过程与财政法的实施过程很多方面会出现重合。<sup>24</sup>因此,财税法的功能与财政税收的职能紧密相联。根据公共财政理论,由于市场本身的固有缺陷,分配正义的价值无法通过市场机制完整地表达出来。追求经济利益的最大化决定了市场经济其实是一种以效率为基本价值的机制。表现在分配方面,当出现分配程序不公正、分配结果不合理的时候,市场内部缺乏相应的纠正机制,分配也就可能越偏离正义的要求。因此,必须有一种非市场的机制通过与市场机制形成对冲,来引导其回归分配正义的价值目标,这就表现为政府财税手段的运用。

由于政府本身也通过国民收入分配取得收入,不可避免地会倾向于自身利益的最大化,出现财政权力的滥用,因此这种财税手段必须通过法律的形式来实现。国民收入分配的过程本身也是参与分配的各方主体的利益博弈的过程,有关收入分配的法律必须经由民主程序来制定。这也是财政法定原则和财政民主原则的基本要求。只有通过法律的形式才能够保障国民收入分配过程中的各方主体获得其应得的份额,从而保证社会全体成员分享经济增长的成果。正是从这个意义上,财政法应当从服务于财政的职能,转向对财政权力施加控制,具体表现为对财政权力的授予、规范和监督功能。<sup>25</sup>

因此,财税法的功能属性可以概括为以下两个方面:首先,财税法具有收入分配的功能,即通过财税的手段介入国民收入分配过程,在国家、企业和居民之间进行分配,在这个过程中,也实现了组织国家财政收入的职能;其次,财税法具有保障分配秩序的功能,即通过财政法定的形式来确保国民收入分配程序的公正性和分配结果的公平性。财税法的内核是财政与税收的经济机制,因而具有财富分配的功能;财税法同时具有法律的外在形式,因而具有保障分配秩序的功能。财税法所具有的这两大功能决定了其在收入分配中发挥作用的可能性。

### (三) 财税法的制度结构

财税法的上述价值追求与功能属性从根本上说是由其制度结构决定的。财税法具有与其他法律制度相同的一般性结构,更具备独有的特殊性结构。对财税法制度结构的拆解和分析,有助于认识财税法与收入分配之间的联系。从一般性结构来看,财税法通过对参与国民收入分配的各类主体进行权力(利)、义务和责任的分配来达到调整分配关系和规范分配秩序的目的。在国家的层面包括对财税权进行横向和纵向的配置、对各级政府事权(即职能或义务)进行划分、对违反财政法学的责任追究;在纳税人的层面包括对纳税人权利的认可与保护、对纳税义务的设定以及对违反税法学的责任追究。财税法也具有实体法与程序法相结合的结构特征。在这一制度结构之下,分配正义的理念也得到了充分的体现。例如,在税法领域,可以认为公平正义至少包括四方面价值:“分税公平,即体制性公平,指政府间的税收分配公平;定税公平,即制度性公平,指课税制度设计上的公平,包括传统理论所说的横向公平和纵向公平;征税公平,即管理性公平,指税收征收管理上的公平;用税公平,即权益性公平,指纳税人在税款使用中的监督权利与平等受益”<sup>26</sup>。分税公平和定税公平可以被视为对公平正义的实体性推进,征税公平和用税公平则可被认为是公平正义的程序性保障,但无论其具体表现形式差异为何,均体现了税收法治的实质要件。

从特殊性结构来看,在税法领域中主要体现为课税要素的设定,例如,纳税主体的选择、征税范围的划定、税目税率的设置等。在财政法领域主要体现为财政权的授予、财政行为的规范以及财政法律责任

<sup>23</sup> 参见徐孟洲等著《财税法律制度改革与完善》,法律出版社2009年版,第33页。

<sup>24</sup> 参见刘剑文主编《财税法研究述评》,高等教育出版社2004年版,第18页。

<sup>25</sup> 参见前引<sup>21</sup>。

<sup>26</sup> 林晓《税收公平的四种体现与重塑我国的税收公平体制》,载《税务研究》2002年第4期。

的追究。财税法通过这些相互关联的制度要素组合成的特定制度结构来发挥其保障社会财富公平分配的功能。我国收入分配中存在的合理问题与这些要素及其结构未能发挥应有的作用有直接关系。从这个意义上说,收入分配改革与财税法制创新具有内在的一致性。

从整体主义的视角来看,财税法还具有一种体系结构。完善的财税法律体系,应当是一个具有完整的内容结构的有机整体,形成一个以财政基本法为统领,包括财政平衡法、财政预算法、财政支出法、财政收入法、财政管理法、财政监督法等内容的统一整体。各部分制度都对收入分配有着直接或间接的影响。财政基本法主要规定财政与财政法的基本含义、基本原则,财政立法体制和基本制度,财政法律责任基本制度等。财政平衡法主要涉及政府间的财政关系。财政预算法是政府财政行为科学、民主、公开、规范的重要制度保障,主要包括预算编制、审批、执行和监督等制度。财政支出法主要包括财政拨款法、政府采购法、财政投资法和财政贷款法。财政收入法主要包括税法、公债法、费用征收法、彩票法和资产收益法等。财政管理法主要包括国有资产管理法、国库管理法、财政许可法和会计法。财政监督法涉及财政监督机关的设立、职权,财政监督的途径与程序等。这些结构齐备、层次清晰、相互配合、构成逻辑联系的财税法律体系。可以说,我国的财税法律体系发展和完善的过程既是财税法制改革与创新的过程,也是发挥财税法分配与保障机能的过程,同时也是实现社会财富分配正义价值的过程。

其实,无论从哪个角度来分析财税法的制度结构,都可以发现其中所隐含的分配正义观,这种分配正义往往更突出地体现为一种实质上的正义。从我国收入分配现实中存在的问题来看,维护这种正义的最低限度是对基本人权的保护。我国当前的收入分配改革恰恰需要通过这些制度结构发挥作用来解决上述问题。例如,在平衡地区间财力方面,通过制定《财政转移支付法》实现中央地方财力与事权的平衡与协调,确保不同区域的公民都能够平等地享受到基本公共服务,在地区间财政关系方面保障最低限度的财政均衡,保障每一个公民的生存权、受教育权等基本人权。从推进实质公平方面看,调整财政支出的比例,改革相关税收政策法规,加大对农村、弱势群体、落后地区的基础设施、社会事业支出和财政投资力度,实现教育、医疗、养老、住房等社会保障和公共服务的相对均衡度;税收方面根据纳税人纳税能力的大小设计税制体现量能课税,并根据受益关联程度推进收费改革。

### 三、收入分配改革与财税法制创新的互动

财税法与收入分配不仅在理论上有着紧密的联系,而且在制度和实践的层面也有着极强的互动关系。从财税法治与创新来看,收入分配改革主要应当从理顺以下三个关系入手,实现分配正义的价值。同时,这也构成财税法制创新的重要目标之一。

#### (一) 国与民的关系:从国富民强到民富国强

国与民的关系历来是国家治理中的基本问题。我国古代的政治思想即强调“民为国本”。“以人为本”的理念在科学发展观中居于核心地位。可见,在国与民的关系上,强调“民”的重要地位符合国家治理与社会发展的基本规律。从分配正义的要求来看,“民富”比“国富”更具有价值上的优先性。社会财富的分配也应当遵循这一理念。从权利主体的角度来看,在一国范围内,国家往往表现为以政府为代表的财产权上的虚位主体,更具有形式上的意义。“民”则指与国家相对的社会主体,包括企业、居民个人等,更具有实质意义。在财税法上,“民”的范围可以包括全体纳税人。从国民收入分配的角度来看,所谓“国富”表现为政府收入所占比重较大或者增长较快;而“民富”则体现为企业和居民个人收入所占比重较大或增长较快。从公共财政的角度来看,“国富”体现为国家通过税收、国有资本经营以及其他活动取得较多的财政收入,具有较强的提供公共物品的能力,而“民富”体现为民间资本在市场经营中获得较多利润,同时也体现为通过受益于财政支出而享受到更多、更优质的公共产品。因此,实现民富国强的分配正义目标并不是简单的“减税”,而是要实现政府收入和支出结构的合理化均衡。具体而言,从国富民强到民富国强的过程就是逐步提高企业和居民个人在国民收入分配中所占的比重,逐步提高民生性支出在财政支出中比重,如加大医疗、教育以及社会保障等涉及民生的公共领域投入。同时限制



财政支出在竞争性领域的过度扩张。这一过程反映到财税法上就是要在公共财政的基础上坚持财政民主、财政法定和财政平等原则。

从财政与税收的角度来看,国民收入在政府与纳税人之间分配的不公平主要体现在政府收入与支出不合理。首先,在财政收入方面,国民收入分配日益向政府集中,政府在整个国民收入分配中的比重不断提高。也就是说,政府收入增长过快、比重过高。我国财政收入已经连续几年以超过GDP增长两倍以上速度增加,而居民可支配收入扣除价格因素后的增长却一直低于GDP的增长。这种分配模式背离了公平正义的要求。尤其值得注意的是,在政府收入大幅快速增长的过程中,还存在收入结构不合理的问题。主要表现在两个方面,一是我国政府收入中的非税收入规模不断膨胀,其中包括大量的预算外收入、制度外收入等非规范性的收入,这使得政府可能凭借权力任意侵占国民财产。二是在国民收入分配格局里,政府收入在初次分配中所占比重偏高。当然,单纯地分析财富向政府集中并不能说明问题。如果政府在取得大量收入的同时,能够高效地利用这些资金来扩大其职能范围提供公共物品,同样会带来“民富”的效果,那么这种集中就是合理和可以接受的,例如瑞典等北欧国家实施的“高税收、高福利”政策。问题在于,财富向政府集中的同时,民众并未获得相应的公共物品。在财政支出方面,我国的财政支出结构也不合理,表现在经济建设支出比重偏高、行政管理支出不断膨胀以及教育、医疗、社会保障等民生性支出长期增长缓慢。可见,在国与民的关系上,不合理的财政收入加上不合理的财政支出,是造成收入分配不公平的重要原因。

要解决上述问题,必须对我国的财税法律制度进行完善。我国现行的财政收入法律制度中,除了税法具有相当的规模之外,国债、费用等领域,尚缺乏明确的法律规范。从财税法治的角度看,获取财政收入是公权力最容易侵犯公民财产权利领域,应当尽快形成合理的财政收入法体系,主要包括税收实体法、国债法、行政收费法和特别财产收益法等。财政支出涉及财政转移支付、政府采购、财政投融资等内容,我国目前除了《政府采购法》之外,其余领域都明显缺乏法律的深度调整,财政支出的权力具有较大的自由裁量空间,且缺乏必要的监督。基于财税法所具有的保障分配秩序的功能,应当从合理设定财税法结构的思路来设计相关制度,通过规定财政收入与支出行为的前置条件、实体标准、程序要求和法律后果来体现财税法的制度创新,并实现财政收支的合理化。<sup>27</sup>

## (二) 央与地的关系:财权与事权相匹配

我国作为单一制国家,中央与地方的关系一直是国家治理中的关键。新中国成立以来长期实行的集权模式在改革开放之后逐渐被分权模式所取代。从1994年税制改革开始确立分税制以来,在国民收入分配领域,中央与地方的财政分权成为影响收入分配效果的一个关键因素。从财政学研究的结果来看,其中存在的问题主要是,中央财政占全部财政收入的比重过高,地方政府财力严重不足,中央转移支付占地方财政支出比重过大。这样的收入结构和转移支付的支出结构必然会抵消分税制的实施效果。财税法学的研究发现,实行分税制以来,中央与地方一直就财税关系进行着利益的博弈。这种博弈表现为财权逐渐上收而事权逐渐下放的过程,并导致财权与事权的不相适应的结果。其实,财权和事权的关系在财税法上可以归结为权力与义务的关系。所谓财权即财政收支的决定权,而事权则是一种向社会提供公共产品的义务。从分配正义的要求来看,权力和义务这两种法律资源在中央与地方之间应该获得公平的配置,即权力大者义务也多,权力小者义务则少。在我国,一方面,中央与地方政府间事权与财政支出责任划分不够清晰,另一方面,财政的收益权和财政立法权主要集中于中央,而政府间转移支付均等化程度又较低,这使得我国中央与地方财政关系处于失衡状态。由此带来的一个直接后果便是地方政府的财政压力及其引发的不规范收入,如地方政府变相发债、“土地财政”等问题。

中央与地方的财税关系属于财税法学上的财权纵向配置问题。理想的财权纵向配置应该遵循适度分权、事权与财权相结合、兼顾效率与公平的原则。在制度安排上,应该由财政收支划分法和转移

<sup>27</sup> 参见刘剑文《走向财税法治——信念与追求》,法律出版社2009年版,第129页。

支付法等制度来协调配合。财政收支划分法主要解决中央与地方的财政收支权限问题,它不仅关系到各级政府在整个国家政权机关体系中的地位,甚至关系到地方自治与国家结构、国家体制等根本性问题。对此,仅在《预算法》第19条和国务院颁布的行政法规中有所涉及,但是这些简单的规定无法实现对财政权划分进行系统、全面的规范。中央与地方之间收入支出的划分以及财政利益分配的权利完全掌握在中央政府手中,而且分配标准不明确、程序不完备、价值不明朗,地方财政自主权受到很大的限制。一些基层地方政府因为财力有限,连最基本的公共服务都无法提供,地区间财力失衡的现象比较严重。在财政收支划分的基础上,还需要规范的转移支付制度。这是因为无论从理论上还是技术上,中央与地方之间的财权的划分仍然会存在不足,无法完全达到恰当与合理的地步,难以实现效率与公平的兼顾的正义价值。因此,财政转移支付制度就成为弥补上述不足的必要制度。在财政转移支付领域中,目前我国并没有统一的法律规范对其加以规制。从制度比较的视野来看,各国的财政转移支付制度一般都具有较高的层级和效力,而我国中央与地方支付间的财政转移支付的依据主要是由财政部颁布的部门规章。如此低层次的立法带来的问题是转移支付的随意性和不规范性。这也是导致收入分配不公平的原因之一。此外,我国现行的政府间财政转移支付制度仍然延续了旧体制的分配格局,无法实现地区间财力的平衡。可见,我国的财政转移支付在形式上难以满足财政法定主义本身的要求,在实体上难以发挥调节地区间财力差距的作用,在价值上更难以实现分配正义。

对于上述问题,财税法应当从财政平衡的理念出发,在较高的效力层次上加强财政收支划分、财政转移支付的制度建设,尽快形成财政收支划分法、财政转移支付法协调配合的制度结构解决中央与地方的财税关系法治化问题,实现国民收入的合理分配。具体而言,在财政收入划分方面,选择适当的财政权限配置模式,事权和财政支出责任的适当下移,财政收益权和财政支出责任保持一定的匹配程度,财政收益权和财政立法权适当分离,财政收益权应向中央政府倾斜,并由中央政府行使主要的财政立法权。在此基础上,以促进基本公共服务均等化为原则,提高财政转移支付体系的均等化水平,通过规范、高效的财政转移支付制度来实现财政收入的合理化分配。

### (三) 贫与富的关系:藏富于民与限富济贫

在一个社会中,贫与富的关系问题主要体现为贫富差距和贫富分化。贫富差距具有静态的特征,而贫富分化则是动态的。贫富差距是在贫富分化过程中形成或加剧的。因此,对贫富关系的研究必须同时注意贫富分化和贫富差距。在现代社会中,贫富差距在任何国家都是存在的,也被视为是合理的。适当的贫富差距往往构成对经济发展和社会进步的激励。过度分化或两极化的贫富差距则违背了基本的社会公平,不利于社会的稳定和发展。因此,在贫与富的关系问题上,理性的解决思路应该是防止过度贫富分化和保持适度贫富差距。从经济发展的角度看,贫富分化更多地是与效率相联系,而对贫富分化的制约则更多地是与公平相联系。<sup>28</sup> 由于市场经济本身天然地倾向于对效率的追求,那么公平的实现则必须依赖国家的干预。就我国目前的情况来看,国家通过财政税收手段处理贫与富关系问题的关键在于调节过大与不合理的贫富差距。

从收入分配的过程来看待贫与富的关系会发现,如果说收入的分配是一种“货币流量”的分配,那么经过积累所形成的“货币存量”则构成财富的存在。<sup>29</sup> 正是这种作为“流量”的收入和作为“存量”的财富之间的差距构成了社会中的贫与富的关系。因此,贫富差距包括收入的差距和财富的差距,调节贫富差距也要从调节收入差距和财富差距入手。

从国民收入分配的主体来看,贫富差距主要体现在企业之间和居民个人之间。就我国的情况来看,企业之间的贫富差距主要体现在国有企业特别是垄断性国有企业与中小民营企业之间。调节的主要思路是完善企业国有资本收益及其使用制度,同时对民营企业施以必要的财政支持和税收优惠,提高其在

<sup>28</sup> 参见朱光磊《中国的贫富差距与政府控制》,上海三联书店2001年版,第32页。

<sup>29</sup> 参见[美]萨缪尔森等《经济学(第12版)》下册,高鸿业等译,中国发展出版社1992年版,第935页。

国民收入分配中所占的比重。同时,通过财政投资法将政府投资的行业领域限制在关系国家安全、市场不能有效配置资源的经济和社会领域,并使国有资本逐步退出一般的竞争性领域,避免“与民争利”,做到“藏富于民”。我国出台一系列政策措施支持国有企业改革和发展并取得显著效果,国有企业从总体上已经走出困境,步入正常的发展轨道。早在1993年国务院《关于实行分税制财政管理体制的决定》中就规定“逐步建立国有资产投资收益按股份红、按资分利或税后利润上交的分配制度”。1994年财政部、原国家国有资产管理局、中国人民银行发布了《国有资产收益收缴管理办法》,把国有企业应上交的利润纳入了国有资产收益的范围。2007年12月,经国务院批准,财政部会同国资委发布《中央企业国有资本收益收取管理办法》,规定纳入收益上交试点范围的116家国有企业要按时完成2006年度国有资本收益的申报上交工作,从而宣告了国有企业不上交利润这一历史的结束。2008年10月全国人大常委会通过的《企业国有资产法》第18条第2款规定“国家出资企业应当依照法律、行政法规以及企业章程的规定,向出资人分配利润。”这些都对财政参与国有企业利润分配提出了原则性和具体的要求。从兼顾国有企业效率和国民收入公平分配的角度来看,应当进一步完善和细化国有企业利润上交的财税法律制度。从收缴标准来说可以综合考量净利润和可供投资者分配的利润作为选择的标准,收缴比例要根据企业所处行业的竞争程度和同行的盈利水平来确定,同时考虑企业经营的实际情况采取浮动比例。随着国有资本经营预算制度的完善,国有资产收益应当逐步纳入公共财政收入的范畴。

作为国民收入分配的终端,居民个人之间的贫富差距对社会秩序产生最为直接的影响,因此也最受关注。无论从人们的心理感受还是经济学的统计数据来看,我国居民的贫富差距过大已经是一个明显的事实。如前所述,贫富差距包括收入差距和财富差距。在收入差距方面,国民收入初次分配的格局下,主要依靠合理的工资增长机制来保证劳动者的收入增长。财税法发挥作用的领域主要集中在国民收入二次分配的过程中,即通过个人所得税来调节过大的收入差距。近年来,个人所得税法的修改备受关注。2005年10月,全国人大常委会通过决议,将个人所得税工资薪金费用扣除标准由每月800元提高到1600元。两年之后,全国人大常委会又将该标准提高到2000元。2011年4月,国务院又向全国人大常委会建议将个人所得税工资薪金费用扣除标准提高至3000元。经过两个多月的讨论并向社会公开征求意见,2011年6月30日,十一届全国人大常委会第二十一次会议表决通过了《关于修改个人所得税法的决定》。根据该决定,个税起征点将从现行的2000元提高到3500元,并对税率和纳税级距进行了调整。六年之内个人所得税法连续四次修改,每一次修改均引发了社会的广泛关注,这在我国立法史上实属少见,也说明社会对个人收入分配公平正义的重视。然而,多年以来,我们对个人所得税法的改革仅仅局限于工资薪金所得一项,忽视了对承包承租企事业单位经营所得、劳务所得、股息红利所得、财产转让所得等其他收入类型课税的改革。工资和薪金所得的费用扣除标准的提高虽然有利于中低收入者的收入增长,但主要解决的是因物价上涨带来的生活成本增加的问题,对于收入差距的调节并没有明显的作用。其实,真正导致收入差距拉大的主要方面在于其他类型的所得。因此,要继续通过个人所得税来实现调节收入分配的目的,个人所得税法应当进一步改革其税率、税制模式、纳税主体和征管方式等制度。其中,目前的个人所得税税率设置存在结构失衡的问题,主要表现在超额累进税率分类复杂、工资和薪金所得的税率档次太多且边际税率过高,导致税负不公平,不利于调节功能的发挥。从税制模式来看,分类所得税制不符合量能课税的原则,应当逐步转向分类与综合所得税制。在纳税主体方面,现行的纯粹以个人作为纳税主体的制度没有综合地考虑家庭生活成本和实际纳税能力,也不利于收入的公平分配,应该引入家庭作为纳税主体。在税收征管方面,由于缺乏对高收入群体的有效监管手段,致使其利用多种手段隐瞒收入以逃避纳税,而收入来源固定的工薪阶层易于管理,反而成为纳税的主力军。因此,必须创新现行的征管手段,建立有效的收入监控机制。总之,个人所得税法制度创新应该本着公平优先兼顾效率的原则进行,通过强化其调节功能来实现收入分配的合理化。

在财富差距的调节方面,应当重视财产税法的作用。如果说个人所得税是对财富增量的课税,那么财产税则主要是对财富存量的课征,这对于贫富差距的调节也是非常必要的。从分配正义的角度来说,

对财富存量的课税有利于起点的公平。我国财产税体系不完善,表现在税种数量少、税基窄、税制设计不合理。我国目前在上海、重庆试点的房产税、2011年3月全国人大常委会通过立法开征的车船税均属于财产税。在此基础上,从完善我国财产税法体系出发,应当考虑适时依法增设新的税种,如遗产税等。总之,通过个人所得税法和财产税法的完善,以“限富济贫”的思路来调节个人之间过大的收入差距和财富差距。

## 结束语

从20世纪80年代中期以来,我国财税法学走过了近三十年的历程,已经初具规模,具备了趋于独立的学术立场、不断拓宽的研究领域和日益开放的学术视野。尤其是在构建独立学科体系方面取得重大的进步。尽管是一门应用法学,但是财税法学的生命力仍然在于理论创新,而这种创新必须紧密结合实践,发现中国社会的问题。可以说,收入分配改革为中国财税法学的创新提供了战略性契机。收入分配在中国当下已经不仅仅是个经济问题,同时也是政治问题、社会问题和法律问题,需要从多学科的视角予以审视和判断。从法学的角度来看,在收入分配问题上,国家并不可以“率性而为”,而是要受到诸多约束,其中最根本的是来自社会公认的价值理念。在理论的发展和我国收入分配实践的过程中,分配正义的价值内涵变迁引发了财税法制创新的法学问题与中国收入分配改革的经济学问题在实践中的碰撞。从学科的角度来看,这体现出财税法理论与经济学范畴的交汇融合。这一现象再次提示我们,要实现中国财税法学的理论拓展和范式转型,必须开放学科视野,打破理论与实践的界限,进行综合的、互动式研究。<sup>⑩</sup>

国家无论通过经济、行政还是法律手段来参与国民收入的分配都必须符合社会正义。然而,追求正义决不能仅仅满足于对价值理论的抽象思辨,它必须获得具体的阐释才能成为制定规则的标准。从我国的分配政策与实践的演进来看,公平与效率在此起彼伏的较量中表达着正义的内涵。笔者认为,正义理论的发展和我国收入分配的实践最终倾向于以公平价值为主导的分配正义。收入分配,从经济的角度看,沟通着生产和消费;从法律的角度说,连接着主体与利益。财税法在国民收入分配改革中发挥作用的机制就在于以其独特的结构与功能对政府、企业与居民的利益进行公平合理的配置,以实现分配正义的价值目标。收入分配改革的各种理念和思路最终都是通过财税法律制度来实现的,体现为财税法律制度的发展与创新。与此同时,分配正义也成为财税法制创新的重要目标和验证准则。因为“分配正义所主要关注的是在社会成员或群体成员之间进行权利、权力、义务和责任配置的问题。”<sup>⑪</sup>

任何一个学科都有其基本立场。从国情出发,财税法学应当坚持的基本立场是“公共财政、民主政治、法治社会、宪政国家”。其中,公共财政是财税法律制度构建与创新的基石,是实现社会财富分配正义的基本途径。在市场经济条件下,公共财政是由国家来提供公共服务和公共产品的一种活动,其核心是政府对社会财富的再分配,它更注重分配过程中的公共性、公平性、非营利性和法治性。财政的公共性决定着财政职能的公共性。美国学者马斯格雷夫认为,财政的基本职能应当是提供公共品,实现分配正义,实施宏观政策。<sup>⑫</sup>温家宝总理在谈到公共财政和社会正义问题时曾指出“我们要推进财政体制改革,使公共财政更好地进行结构调整和促进经济发展方式的转变,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,我们要下决心推进财政体制改革,让人民的钱更好地为人民谋利益”<sup>⑬</sup>。“社会公平正义,是社会稳定的基础,公平正义比

<sup>⑩</sup> 参见前引<sup>②⑦</sup>,第21-26页。

<sup>⑪</sup> 参见前引<sup>⑫</sup>,第265页。

<sup>⑫</sup> 参见[美]詹姆斯·M·布坎南、理查德·A·马斯格雷夫《公共财政与公共选择:两种截然不同的国家观》,类承曜译,中国财政经济出版社2000年版,第22-37页。

<sup>⑬</sup> 《在十一届全国人大一次会议记者招待会上温家宝总理答中外记者问》,新华社北京2008年3月19日。

太阳还要有光辉”。<sup>③</sup>

应当承认,收入分配不公之所以成为当今中国突出的社会矛盾,与财税体制改革滞后、财税法制不健全有很大关系。强化财税的正义导向,强化财税的民主参与,强化财税的法律规范,有利于化解这些矛盾,促进社会的稳定与和谐。实现公平分配,突出社会正义,这既是收入分配改革的基本目标,也是财税法制创新的重要依据。必须在发挥财税法分配与保障功能的基础上,注重协调各方利益,使得国与民、央与地、贫与富等群体的法定权利(权力)获得平等的保护,在财税法领域充分尊重和落实平等权。在我国城乡差距、地区差距、贫富差距越来越大的社会背景下,这有助于将收入和财富的差距制可控性,并创造一种平等和谐的竞争环境,从而保障基本人权,保障公民的民主权利,以财税法制创新来实现分配正义。具有财产法属性的财税法,强调对国家和纳税人财产权的平等保护,量能课税、实现税负公平,实现全体纳税人的公共服务和基本社会保障,对弱势群体进行财政倾斜,通过财政转移支付支持我国欠发达地区的发展,这些都是分配正义在财税法领域的直接体现。可以说,财税法作为分配正义之法,其实质是从理念上符合分配正义的内涵。具体来说,财税法制创新必须贯穿财政民主、财政法定和以纳税人为本的理念。只有这样,财税法才能担当起协调国家利益与纳税人权利保护的重任。在法治国家中,当收入分配符合法治秩序下的公平正义的要求,才具有正当化的基础。我们的结论也正是从这个意义上得出:分配正义不仅是收入分配的基本原则,也是财税法的核心价值。

---

**Abstract:** Income distribution becomes an unfavorable factor influencing the long-term social stability in China, which needs to be solved by reform. Legal measure should be fully valued in all kinds of reform ways. Amongst all kinds of legal systems, finance and tax law has the closest relation to income distribution, and therefore it can play the most immediate role in income distribution reform. Distribution justice is the common value and objective of leading the innovation of income distribution and finance and tax legal system, the essence of which is currently reflected the emphasis on fairness. Finance and tax law goes well with the essence of distribution justice. In the interaction with income distribution reform, finance and tax law needs to play a role in balancing the relationships between nation and people, central government and local governments and poorness and richness, demonstrating the value of distribution justice on finance and tax legal system innovation.

---

(责任编辑:王莉萍)

---

<sup>③</sup> 《在十一届全国人大三次会议记者招待会上温家宝总理答中外记者问》,新华社北京2010年3月14日。