

税收道德研究现状、趋势与借鉴

——基于 Web of Science 数据库的文献计量分析

马岩¹, 姚轩鸽²(研究员)

【摘要】 国外税收道德研究近年来取得了长足的进展,涌现出丰富的文献。以美国科学引文数据库(Web of Science)为数据来源,使用文献计量软件 CiteSpace 和 HistCite 对国外税收道德研究领域的 387 篇英文文献进行全景式的扫描,以展现国外税收道德研究的现状,如文献发表年份、来源期刊、高影响力研究学者及地区、研究机构分布等,分析并归纳税收道德研究的热点主题和研究趋势,基于上述结果提出对我国税收道德建设的若干建议和启示。

【关键词】 文献计量; 税收道德; 税收遵从; 社会规范

【中图分类号】 F810.42 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2018)24-0117-7

一、引言

税收是政府提供公共服务和优化国家治理所必需的物质基础。但是自税收产生以来,就伴随着税收不遵从行为,这是一个世界性现象,在发展中国家尤为普遍。20 世纪 70 年代,受西方国家财政危机的影响,税收遵从逐渐引起研究者的兴趣与重视。早期研究者把纳税人看作是追求利益最大化的经济人,主张加大审计和处罚力度来遏制偷逃税和提高税收遵从度,这就是深具影响力的纳税遵从威慑模式。但是,不少学者发现,威慑模式的研究模型并不能涵盖纳税人纳税行为的全部动机,也不能合理阐释税收行为中的各种现象,例如有研究表明,即使在稽查和审计率极低的情况下,仍然有人愿意纳税。有学者认为,“纳税遵从之谜”应当从“人们为什么逃税”转换为“人们为什么愿意交税”,重在研究公民纳税的内生化义务或自愿纳税的内生动机,即税收道德(Tax Morale)^[1]。自 20 世纪 90 年代以来,税收道德议题日益引起人们的关注。国外众多研究表明,税收道德可以促进税收遵从度提高,降低影子经济规模,减少征纳双方的交易成本,促进社会资本的增长。

近年来,国外学者对税收道德的研究持续深入,

涌现出丰富的文献。但国内学者尚未从全局角度对国外税收道德研究进行系统梳理。为描绘国外税收道德研究的概貌,从总体上展现税收道德研究状况,本文运用文献计量分析方法和知识图谱工具,对国外税收道德研究状况进行全面考察,以期通过文献计量工具的深入挖掘探析,并结合高频关键词和经典文献的判读,提炼出税收道德的研究现状、热点主题和研究趋势,为新时期、新形势和新背景下提高我国税收遵从度、增强纳税人的税收道德和促进税收治理现代化提供有益的启示和借鉴。

二、数据来源与研究方法

本文以美国科学引文数据库(Web of Science,简称 WOS)为数据来源,以“tax morale”或“tax ethics”为主题进行检索,通过初步文献调研发现,国外税收道德研究领域文献最早在 1909~1934 年间零星出现,从 1966 年开始,相关文献才逐渐增多。本文最终以 1966~2016 年作为检索时间段以获得文献来源。文献格式选择“article”或“review”,共获得 313 篇文献。把输出的文献导入 HistCite 软件进行查漏补缺,把遗漏文献中比较重要的 74 篇纳入文献集中,最终获得 387 条来源文献(检索时间为 2017 年 12 月 17

日)。以文献计量学与科学计量学领域的知识图谱作为主要的研究工具和手段,分别使用 CiteSpace 和 HistCite 两款软件,从文献计量分析和共词分析两个角度,对获取的文献数据进行分析 and 整理。CiteSpace 是一款由美国德雷塞尔大学(Drexel University)陈超美教授基于 JAVA 程序语言编写的,专门用于引文分析的信息可视化应用软件,它可以生成由若干节点和连线构成的共被引网络图谱,使研究领域的知识基础和热点主题等得以呈现。HistCite 是美国著名信息学家加菲尔德(Eugene Garfield)开发的一款引文图谱分析软件,该软件能够对文献进行统计分析,从而定位某一研究领域的重要作者、文献发表时间、期刊、研究机构、国别等等。

三、税收道德研究的基本现状

(一)文献发表年份及来源刊物分析

使用 HistCite 软件,按年产量(Yearly Output)对涉及税收道德的所有文献的分布情况进行分析,发现税收道德研究数据源中最早的税收道德文献出现于 1966 年。1966~2016 年间文献年产量稳步增长,到 1997 年,文献年产量出现了小高峰。2003 年以后,税收道德研究文献开始逐步增长,从 2003 年的 10 篇增长到 2016 年 58 篇的最高值。可见,早在 20 世纪 70 年代,税收道德问题就进入了一些研究者的视野。进入 21 世纪后,税收道德引发了国际上越来越多研究者的关注,税收道德研究文献数量也呈繁荣增长之态。

根据 HistCite 软件的分析结果,共有 192 本期刊发表过税收道德相关文献,按期刊发表的文献在本数据集的总被引次数(Total Local Citation Scores, 简称为 TLCS)和在本数据集的平均被引次数(TLCS/t)统计,排在前十位的 10 本期刊一共发表税收道德相关文献 140 篇,占有期刊总发表量的 36.18%。这 10 本期刊分别是:Journal of Economic Psychology (TLCS/t=20.50)、Journal of Business Ethics (TLCS/t=16.58)、Journal of Public Economics (TLCS/t=13.41)、Journal of Economic Behavior & Organization (TLCS/t=9.83)、Public Choice (TLCS/t=5.65)、Journal of Comparative Economics (TLCS/t=5.45)、European Journal of Political Economy (TLCS/t=3.96)、Journal of Economic Surveys (TLCS/t=3.80)、Kyklos (TLCS/t=2.35) 和 Economica (TLCS/t=2.17)。其中,排在首位的 Journal of Economic Psychology 侧

重研究经济行为背后的心理机制,是税收道德研究领域最重要的期刊,体现了税收道德研究者从心理学和行为科学角度研究税收经济行为的跨学科学术兴趣。从排名前十的期刊的刊名来看,税收道德议题不仅仅为经济学科所重视,也成为心理学、商业、伦理、政治学、公共管理等学科的研究对象,这足以说明税收道德是一个跨学科的研究领域,引发了不同学科研究者的普遍关注。

(二)高影响力研究学者及地区、研究机构分布

使用软件 CiteSpaceV 对 387 篇文献进行作者共被引分析,得出了税收道德文献被引频次最高的前十位作者,依次为:澳大利亚昆士兰科技大学 Torgler 教授(被引 229 次)、美国杜兰大学 Alm 教授(被引 165 次)、美国宾夕法尼亚大学 Allingham 教授(被引 116 次)、瑞士苏黎世大学 Frey 教授(被引 101 次)、美国加利福尼亚大学 Andreoni 教授(被引 100 次)、奥地利维也纳大学 Kirchler 教授(被引 79 次)、美国密歇根大学 Slemrod 教授(被引 73 次)、德国弗莱堡大学 Feld 教授(被引 66 次)、奥地利林茨大学 Schneider 教授(被引 62 次)和澳大利亚弗林德斯大学 Wenzel 教授(被引 60 次)。从研究者的分布来看,这些排名前十位的高影响力研究者虽有四位来自美国,但澳大利亚学者 Torgler 教授的论文被引频次遥遥领先,高出第二名 64 次,表明了其在税收道德研究领域的领军地位,且具有广泛的影响力。

在 HistCite 软件中对所有文献按国家指标进行统计分析(排除 37 篇国别不明的文献),得到文献数量排名前十的国家依次为:美国(125 篇)、英国(52 篇)、澳大利亚(41 篇)、德国(38 篇)、奥地利(24 篇)、意大利(24 篇)、瑞士(19 篇)、荷兰(17 篇)、西班牙(13 篇)和加拿大(9 篇)。文献产量排名前十的国家全是以美、英、澳为代表的西方国家,表明亚洲国家税收道德研究水平亟待提高。

对所有文献作者所属的研究机构进行统计分析,得到发文数量排在前十位的研究机构,依次为:澳大利亚昆士兰科技大学(Queensland Univ Technol)、奥地利维也纳大学(Univ Vienna)、澳大利亚国立大学(Australian Natl Univ)、英国谢菲尔德大学(Univ Sheffield)、美国佐治亚州立大学(Georgia State Univ)、荷兰阿姆斯特丹大学(Univ Amsterdam)、德国经济研究信息中心(CESifo)、美国科罗拉多大学(Univ Colorado)、瑞士苏黎世大学(Univ Zurich)、瑞士经济管理艺术研究中心(CREMA)。从

发文机构排名来看,澳大利亚和奥地利的大学研究实力不可小觑,超过英美国家的大学。另外,荷兰、瑞士这样的国家在税收道德研究领域占有非常重要的地位,具备相当强的研究实力。

(三) 税收道德研究热点主题分析

CiteSpaceV中的关键词共现分析能够解析出高频关键词和中心性。高频关键词可以很好地反映某一领域的关注热点,也可以通过关键词了解文献涉及的领域和内容。关键词的中心性越高,其在共现网络中的影响力就越大。从知识理论的角度来看,频次和中心性高的关键词一般都是一段时间内众多研究者共同关注的问题。研究热点主题的探测,需要结合关键词频次和中心性两项指标综合分析。通过CiteSpaceV的“引用历史”(Citation History)功能,找到知识图谱中高频次和高中心性关键词所在的施引文献,选择其中被引频次较高的施引文献进行阅读、分析和研判,发现在1966~2016年期间,国外税收道德领域的研究热点主题主要集中在以下几个方面:

1. 针对强制模式纳税遵从的反思研究。早期纳税遵从研究代表性的假设是由Allingham、Sandmo^[2]提出的强制模式或威慑模式,以增加犯罪成本的方式来遏制偷逃税。Filippin等^[3]、Castro等^[4]的实证研究表明,税收强制措施确实有助于税收道德水平的提高。但是,正如Allingham和Sandmo本人所坦陈,强制模式并没有涵盖纳税行为的所有动机,这也正是后继众多研究者所质疑之处。换言之,纳税人并非是新古典经济学所称的“完全的理性人”,影响个体纳税行为的动机是复杂多样的,并非只有经济因素。这种反思引发纳税遵从研究者跳出经济视角的藩篱,从更宏阔的视野探索纳税人自愿遵从的非经济因素,并提出用“税收道德”概念来探究纳税人自愿遵从的深层内在动机。Kirchler等^[5]在提出的纳税遵从模型中加入了“信任”变量,其建构的“坡面框架”(slippery slope framework)涵盖了纳税遵从的两个维度:税务当局控制纳税人的权力和公民对税务部门的信任。在低信任度的氛围中,“警察与小偷”模式的强制和处罚虽然可以强迫纳税人遵从,但过度依赖审计和处罚会侵蚀纳税人自愿遵从的内在动机,而以信任为基础的“公司与客户”模式则会促成自愿遵从的合作氛围。Budak^[6]针对土耳其300户个体经营纳税人的数据调查验证了权力促进强制遵从和信任促进税收合作的“坡面框架”的主要假设。对传统纳税遵从模型的反思触发了税收学者摆脱性恶论

“经济人”假说的束缚,探寻激励纳税人自愿缴税的非金钱动机,由此推动了税收道德研究的蓬勃发展,开启了税收遵从研究的另一角度。

2. 税收道德研究的心理学视角。心理学一直以来致力于解释人类行为的内在深层动因,从心理学角度来解释纳税行为,无疑为税收道德研究提供了扎实的理论基础和知识资源。纳税遵从或不遵从行为过程由纳税人的态度、动机、感知、情绪和情感等诸多心理状态或心理过程所驱动。税收学者把心理学中的计划行为理论、理性行为理论、动机溢出理论、归因理论、公平理论、自我分类理论、前景理论和明耻整合理论等用于税收道德研究中,取得了丰富的研究成果。

Braithwaite^[7]在计划行为理论基础上提出了五种动机状态:承诺(commitment)、屈从(capitulation)、抵制(resistance)、摆脱(disengagement)和博弈(game playing),研究表明前两者与偷逃税负相关,而后三者则与偷逃税正相关。情绪和情感在税收道德研究中亦日渐受到重视,如Maciejovsky等^[8]通过三个实验研究发现,在税收伦理行为中,情绪的作用至关重要。就早期的纳税遵从研究而言,基于新古典主义理性决策假设的威慑模式对纳税人的影响机制主要是基于恐惧和羞耻两种心理成分。Coricelli等^[9]通过皮肤电的实验发现,当事人在骗税和低报收入以及被曝光之际,其情绪强度增大。Coricelli等^[9]将犯罪心理学中的明耻整合理论运用到纳税遵从研究中。该理论认为正确利用羞耻感可以约束人们的行为,耻辱感可分为“烙印性羞耻”和“整合性羞耻”两种:“烙印性羞耻”相当于用一种“贴标签”的羞辱办法使人感到被排斥和被抛弃,会增加个体自暴自弃的程度从而导致犯罪;而“整合性羞耻”则通过理解、宽恕、尊重的方式使越轨者产生负罪感和良心苛责,有利于个体改过自新,因此在税收管理中应使用“整合性羞耻”手段以杜绝纳税人的后续偷逃税行为。

Lubian等^[10]发现幸福感与税收道德之间存在密切的关联。他们针对意大利纳税人的实证研究发现,在控制了主要的人口和社会经济变量后,税收道德水平高的纳税人更加幸福,这与Harbaugh等^[11]发表在《科学》杂志上基于神经经济学实验得出的研究结论相一致。此发现可以解释为何在预期惩罚和审计概率极低的情况下,纳税人仍然选择自愿纳税。这一结论从某种程度上揭开了税收遵从“黑箱”的奥秘。此外,纳税人的民族自豪感、爱国精神和亲社会

动机等对税收道德亦有正向影响。可见,从心理学角度研究税收道德是一个历久弥新的话题,会不断产生新的有趣的洞见并有可能逐步破解纳税遵从之谜。

3. 影响税收道德的政治行政因素。财政社会学认为,税收是纳税人与税务机关或国家的一种心理契约,两者间的互动模式会对这种契约产生影响,即一个国家的政治制度、决策体制、税收体制和制度、政府行为模式和公共支出效率,以及税务机关对待纳税人的态度和方式都会影响公民纳税道德水平。Güth等^[12]的研究结果表明,在分权的情况下,税收道德水平会更高,因为对一个地区的成员征收的税款只用于该地区的公共利益,而不是像集权那样让其他区域的成员“搭便车”。Torgler、Werner^[13]针对德国的研究发现,高度的财政自主权能够促进税收道德的提高。Hug、Spörri^[14]的研究表明,通过投票参与税收政策的制定可以增强公民对政府的信任,从而提高税收道德。Feld、Tyrann^[15]的研究同样证实以投票的方式参与政治决策过程是提高公民税收遵从的有利条件。Alm等^[16]通过场景模拟实验发现,当税务机关提供良好的服务时,纳税人的遵从意愿增强。Torgler等^[17]比较了欧洲的三个国家,发现瑞士实行的直接民主制对公民的税收道德有巨大的正向影响,这表明提高政治机构的合法性会促进税收道德水平的提高。

Martinez-Vazquez等^[18]使用“世界价值调查”(World Values Survey)和“欧洲价值调查”(European Values Surveys)数据分析了西班牙1981~2000年的税收道德,发现随着税收政策和税收管理制度的改革和完善,纳税人的税收道德有显著的提高。Gangl等^[19]调查了荷兰807名私人纳税人和1377名企业家,发现税务机关提供优质服务并以纳税人为导向可以大大激发纳税人的自愿遵从行为。由此可知,税收道德与政府行为息息相关,当政治机构不能很好地履行财政契约,公民的税收遵从意愿就会下降,这可以解释为纳税人以纳税不遵从的方式对权力机关违背财政契约的惩罚,因为政府部门造成了公共资源的浪费,或者没有向纳税人提供与其税收支出相对应的公共服务。

4. 影响税收道德的社会因素。纳税人的税收遵从行为并不仅仅是与税务机关或国家的互动,他们的行为还受到同行、社会公平状况、文化、亲社会行为、信任等许多社会因素的影响。有研究表明,纳税

遵从是一种条件性合作行为,他们的行为取决于社会上其他人的遵从性。Torgler^[20]针对拉丁美洲的研究表明,如果人们知道其他人逃税或听说过逃税,他们的税收道德水平就相对较低。Bobek等^[21]分析了社会规范中的四种类型:个人规范、主观规范、指令性规范和描述性规范,统计分析结果表明这四种规范都对纳税遵从意愿有显著影响。Andriani^[22]针对巴勒斯坦的研究发现,具有亲社会行为的公共精神的人,比如秉持对社区的积极态度和自愿性参与社团活动的个体,税收道德水平较高。Murphy^[23]的研究指出,为鼓励官方所期望的遵从行为,税务当局应当超越威慑模式,采用减少征纳双方不信任的策略,使纳税人自愿遵从税务组织的规章制度。有学者指出,影响税收道德的社会性因素是一个复杂的系统,其要素涉及面非常广泛,彼此之间存在着重叠,其相关关系也比较复杂,对税收道德的影响需要进一步分析和考察,税收遵从研究者对此领域亦表现出浓厚的学术兴趣。

5. 影响税收道德的人口统计变量。研究表明,纳税人的性别、年龄、教育程度、婚姻状况、就业状况,甚至所属社会阶层等因素都会影响税收道德。一般来说,女性比男性税收遵从度高。年轻的纳税人不大惧怕审计和惩罚,遵从度相对较低。教育程度对税收道德的影响并没有统一的结论。已婚的纳税人由于受其社会网络的约束,往往比未婚个体有更高的遵从度。但是,有项针对伊朗纳税人的研究发现,性别和婚姻状况与税收道德无关。另一项针对欧洲国家税收道德的研究发现,税收道德与年龄、宗教、收入、对政治家的信任和对民主满意度正相关,与教育程度和个体经营负相关。Torgler^[1]调查了世界上32个国家,发现个体的宗教性可以提高税收道德水平,尤其是信仰天主教、印度教和佛教的个体,其税收道德更高。可见,学者对人口统计变量影响税收道德的研究尚不够充分,还未形成定论,需要进一步探索和完善。

四、国外税收道德研究的新趋势

1. 多种方法并举,以实验研究法为主。某一学科或研究领域的重大进步往往与研究方法密不可分。纵观国外税收道德研究的历史脉络可以发现,税收道德的研究方法十分丰富并在不断创新。总体来看,定性研究方法使用较少,多数研究运用定量研究方法,如问卷设计、实地调查、利用数据库统计

分析等。考虑到问卷调查等方法的数据失真及难以控制性,税收道德研究者开始探索使用内在效度和外在效度较强且具有操控性的实验研究法,并逐渐演化成为主流的研究方法,近些年来,实验法呈现出井喷式的增长态势。此外,访谈法、案例研究法、模拟仿真法等也时常被用到税收道德研究中。随着时代发展和信息技术的快速进步,新的研究方法也不断涌现,如行动者网络方法,基于大数据的方法、遗传算法、生理心理学方法等。在最近的研究中,Torgler^[24]倡议把生物学领域的知识、理论与方法引入税收遵从与税收道德研究中。可以预见,人工智能以及神经心理学等领域的迅猛发展必定推动新的研究方法诞生,持续推动税收道德研究向纵深发展。

2. 多学科介入,不断拓宽税收道德研究边界。毋庸置疑,税收作为一个历史社会现象,关系到公民、国家、市场、法律等诸多领域,其本身即是一个跨学科的研究话题,因此,税收道德问题也成为经济学、心理学、法学、社会学、历史学、政治学、公共管理学、会计学、财政学、伦理学以及商业管理等学科研究者的关注对象。就其原因来看,税收遵从与税收道德是一个极其复杂的研究议题,牵涉面极为广泛,单靠某一学科的知识基础和知识体系难以全方位深刻地揭示影响纳税人税收遵从与税收道德的所有要素。面对复杂的社会现象,不同学科融合与协力合作方能逐步接近问题的内核与本质。从国外税收道德研究历程看,早期的税收道德研究主要集中于经济学领域,但基于犯罪经济学的解释模型和因应措施无法全面解释纳税人的纳税意愿和行为。其他学科,尤其是心理学科的介入和财政政治学的兴起,为税收道德研究开辟了宏阔的天地,对纳税人自愿纳税的内在动机有了更加深入的剖析。展望未来,计算机科学技术、神经经济学、区块链等学科与领域的知识与技术供给亦会为税收道德的研究提供新的视角和助益。

3. 多方位展开,呈现出丰富多彩的税收道德研究景观。国外对税收道德内容方面的研究可谓丰富多彩,不一而足,除了不同学科侧重各自的研究焦点,还在研究进程、研究国别、涉税主体、研究的税种等方面有充分的拓展并涵括林林总总、不同侧面的子内容。从研究进程来看,从早期经济学角度的威慑模式研究过渡到新公共管理角度的服务模式研究,再到后来社会心理学角度的信任模式研究,每个研

究阶段都有不同的研究主题和重点。从研究的国别来看,有美国、澳大利亚、英国等西方国家,还有亚洲、非洲的非西方国家,有发达国家,也有发展中国家和转型国家。在发达国家内部,有基于不同文化背景的税收道德跨文化比较研究,也有基于不同政治体制背景的税收道德对比研究。在转型国家,有不同政治时期税收道德变化的研究,如苏联解体前后税收道德的变化以及东西德合并之后税收道德的差异比较等。从涉税主体来看,研究者不仅关注大企业的税收道德状况,还研究中小企业、个体户甚至家庭与个体纳税人的税收道德水准及决定因素。随着税收道德研究的进一步推进和发展,将会有更多新的研究内容出现,不断开拓税收道德研究的疆界。

五、国外税收道德研究的国内借鉴

税收道德研究之所以得到国外学者的关注,是因为税收道德可以显著提高税收遵从度,降低影子经济规模,促进税收治理的良性发展。这一点在西方学术界已经有了充分的证明。可以预见,税收道德在未来一段时期仍将是国外税收研究者持续关注的学术话题。关注跟踪国外税收道德研究状况对我国提升税收治理现代化和优化税收生态环境具有重要意义。通过以上分析,笔者认为,国外税收道德研究对我国当前税收道德建设具有以下几个方面的借鉴意义:

1. 税收道德是优化税收治理的重要手段。具有良好税收道德的公民在从事违法行为时道德成本比较高,会面临较强硬的内部制裁(如内疚、不安和自责)和外部制裁(如法律、流言和排斥),从而弱化偷逃税的动机,降低税务机关的执法成本和整个社会的交易成本,进一步改善税收治理。税收治理是对征纳行为活动的管理,其途径无非是税收道德与税法,前者是指征纳行为“应该”如何规范,后者是指征纳行为“必须且应该”如何规范。基于道德与法的异同,税收道德凭借教育和舆论两大非强制力量调节征纳税者之间的利害关系,从而实现增进全社会和每个国民福祉总量的终极目的;税法凭借暴力与行政两大强制力量调节征纳税者之间的利害关系,从而实现增进全社会和每个国民福祉总量的终极目的。二者所实现自己的方式以及凭借的力量不同,税收道德凭借的是非权力力量(舆论与教育),而税法凭借的是权力力量(暴力与行政)。税收道德调节的范围显然要比税法更为广泛,调节的力量虽然微弱,但具

有导向性,是税法的价值导向系统,其作用不可忽视。逻辑上唯有“德法并举”,才是税收治理应有的理想状态。

2. 提高税收道德不能仅仅依赖于权力强制。影响一个社会整体税收道德水平的要素,显然取决于政体、经济体制、文化体制和税制的文明程度等。另外,税务机关的服务水平、公民对税收事务参与度以及税款使用的透明度等,都是影响税收道德的具体因素。因此,税收道德建设不应局限于基于权力的威慑模式。正如Alm等^[25]所言,威慑模式对税务管理来说可能只是起点,而不是终点。Bird等^[26]同样指出:“发展中国家希望仅仅通过加强征税来努力提高税收,这是非常幼稚的想法。”Alm认为,提高税收道德的策略应该包括三种范式:强制范式、服务范式(提高纳税服务质量)和信任范式(对政府的信任)。道理正如美国税收政治学者玛格丽特·利瓦伊^[27]所言,纳税者准自愿遵从度主要受相对议价能力、交易费用和贴现率三个要素的约束。“只有当纳税人相信统治者会遵守协议,且其他人也遵守他们的协议,准自愿服从才会发生。纳税人是策略性行动者,只有当他们预期其他人也合作的时候才会合作。每个人的服从取决于他人的服从。没有人愿意成为‘傻瓜’。”因此,税收道德建设必须德法合力,全社会共治,多维度、多方位共同促进,方可全面提升整个社会的税收道德水平。

3. 应重视税收道德研究数据库的建立和方法论建构。重视税收道德研究数据库的建设,创新税收道德研究方法,这既是税收治理现代化的现实需要,也是税收学科体系建设的必然逻辑。因为要深入了解纳税人的人口统计变量以及态度、动机、情绪和意愿等,制定相应的促进税收道德的措施,数据资源与研究方法缺席显然不行。在这方面,有些国家已远远走在前列,亟待缩短差距。比如,国外已经有世界价值调查(World Values Survey, WVS)数据库、欧洲价值调查(European Values Surveys, EVS)数据库、拉美晴雨表(Latinobarómetro)数据库、国际社会调查项目(International Social Survey Programme, ISSP)、纳税人意见调查(Taxpayer Opinion Survey, TOS)等,甚至一些国家还建立了本国纳税人数据信息库,而目前对纳税人研究数据库的建立在我国还没有引起足够的重视。同时,学界要重视税收道德研究方法论的建构,尤其是税收实验等研究方法的拓展,融合不同学科研究方法,进行跨学科研究。国外多数

以实验方法来进行研究,集多门学科之合力,而国内对此重视度不够,实验研究成果稀少,研究质量有待提高。

总之,因为税收道德是税法的价值导向系统,加强税收伦理基础理论研究无疑有助于提升税收治理现代化的水平,优化税收环境和税收体系建设。他山之石,可以攻玉,主动学习和借鉴国外税收道德研究成果,提高国内税收道德研究水平,显然是强化我国税收道德建设的重要途径之一。

主要参考文献:

- [1] Torgler Benno. The importance of faith: Tax morale and religiosity [J]. Journal of Economic Behavior & Organization, 2006(1): 81~109.
- [2] Allingham M. G., Sandmo A.. Income tax evasion: A theoretical analysis [J]. Journal of Public Economics, 1972(3~4): 323~338.
- [3] Filippin Antonio, Carlo V. Fiorio, Eliana Viviano. The effect of tax enforcement on tax morale [J]. European Journal of Political Economy, 2013(32): 320~331.
- [4] Castro Lucio, Carlos Scartascini. Tax compliance and enforcement in the pampas evidence from a field experiment [J]. Journal of Economic Behavior & Organization, 2015(116): 65~82.
- [5] Kirchler Erich, Erik Hoelzl, Ingrid Wahl. Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework [J]. Journal of Economic Psychology, 2008(2): 210~225.
- [6] Budak T.. Power and trust as determinants of voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the slippery slope framework from Turkey [J]. African Journal of Business Management, 2012(4): 499~1505.
- [7] Braithwaite V.. Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions [M]. V. Braithwaite (Ed.) taxing democracy. Understanding tax avoidance and tax evasion. Aldershot: Ashgate, 2003: 15~39.
- [8] Maciejovsky Boris, Herbert Schwarzenberger, Erich Kirchler. Rationality versus emotions: The case of tax ethics and compliance [J]. Journal of Business Ethics, 2012(3): 339~350.

- [9] Coricelli Giorgio, et al.. Cheating, emotions, and rationality: An experiment on tax evasion [J]. *Experimental Economics*, 2010(2): 226~247.
- [10] Lubian Diego, Luca Zarrì. Happiness and tax morale: An empirical analysis [J]. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 2011(1): 223~243.
- [11] Harbaugh William T., Ulrich Mayr, Daniel R. Burghart. Neural responses to taxation and voluntary giving reveal motives for charitable donations [J]. *Science*, 2007(5831): 1622~1625.
- [12] Güth Werner, Vittoria Levati, Rupert Sausgruber. Tax morale and (de-) centralization: An experimental study [J]. *Public Choice*, 2005(1~2): 171~188.
- [13] Torgler Benno, Jan Werner. Fiscal autonomy and tax morale: Evidence from Germany [J]. *Public Finance and Management*, 2005(4): 460~485.
- [14] Hug Simon, Franziska Spörri. Referendums, trust, and tax evasion [J]. *European Journal of Political Economy*, 2011(1): 120~131.
- [15] Feld Lars P., Jean-Robert Tyran. Tax evasion and voting: An experimental analysis [J]. *Kyklos*, 2002(2): 197~221.
- [16] Alm James, et al.. Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior [J]. *Journal of Economic Psychology*, 2010(4): 577~586.
- [17] Torgler Benno, Friedrich Schneider. What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European countries [J]. *Social Science Quarterly*, 2007(2): 443~470.
- [18] Martinez-Vazquez Jorge, Benno Torgler. The evolution of tax morale in modern Spain [J]. *Journal of Economic Issues*, 2009(1): 1~28.
- [19] Gangl Katharina, et al.. "How can I help you?" Perceived service orientation of tax authorities and tax compliance [J]. *Public Finance Analysis*, 2013(4): 487~510.
- [20] Torgler Benno. Tax morale in Latin America [J]. *Public Choice*, 2005(1~2): 133~157.
- [21] Bobek Donna, Amy Hageman, Charles Kelliher. Analyzing the role of social norms in tax compliance behavior [J]. *Journal of Business Ethics*, 2013(3): 451~468.
- [22] Andriani Luca. Tax morale and prosocial behaviour: Evidence from a Palestinian survey [J]. *Cambridge Journal of Economics*, 2015(3): 821~841.
- [23] Murphy Kristina. The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders [J]. *Law and Human Behavior*, 2004(2): 187~209.
- [24] Torgler B.. Can tax compliance research profit from biology? [J]. *Review of Behavioral Economics*, 2016(1): 113~144.
- [25] Alm J., Torgler B.. Do ethics matter? Tax compliance and morality [J]. *Journal of Business Ethics*, 2011(4): 635~651.
- [26] Bird R. M., Martinez-Vazquez J., Torgler B.. Tax effort in developing countries and high income countries: The impact of corruption, voice and accountability [J]. *Economic Analysis and Policy*, 2008(1): 55~71.
- [27] 玛格丽特·利瓦伊. 统治与岁入 [M]. 上海: 格致出版社, 2010: 2~15.
- 作者单位:** 1. 国家税务总局党校, 江苏扬州 225007; 2. 陕西省国家税务局, 西安 710068