摘 要

《关于进一步深化税收征管改革的意见》拉开了税收现代化事业的新征程，同时也对税收征管提出新要求，税务执法和税费服务成为了征管领域的关注重点，税收征管不仅要有法治的“力度”，还要有人治的“温度”。税收征管不单以税务机关的执法强度为主，表明纳税遵从越来越成为影响税收征管的重要因素，纳税人不再单单是征管中的被动主体，也作为主动主体加入到了税收征管体系中。税收征管从“法治”到“德治”的要求，正是对税收正义的诠释。正义包含两个方面，一是法制，二是道德，法制的最高标准就是道德，因此正义的税收就是社会公认的、应有的税收，讨论正义税收就是讨论税收的伦理道德。正义税收的构建能够在道德层面和价值观层面提升纳税遵从水平，让税收征管从“不敢逃税”、“不能逃税”到“不想逃税”。

公共服务贯穿了税收正义始终，公共服务是个人向国家移交权利的正当性基础，正是因为国家提供公共服务的职能，强制且无偿的税收才具备合理基础。但税收诞生之初，还较多局限为特权阶层的统治工具，公共服务维持在“必需生存品”的范围内。在税收恶论的支持下，税收被视为一种纯粹的牺牲和痛苦，逃税偷税频发。随着商业社会发展，税收被赋予了新的时代要求，进一步的公共品需求和均贫富需求赋予税收正义的根基，税收职能明确为公共服务供给和收入再分配，这个过程纳税人的税收责任感、道德感和认同感不断增强，很大程度上受税收正义认同水平的影响。

在税收正义两大基本原则的争议中，相较于量能赋税原则，受益原则连接了财政和税收的两端，显示了税收的交换正义和平等精神，纳税人对税收的支付获得了公共服务的对价，同时也将纳税人视为平等的参与主体，前者更多体现为结果公平，例如最终的公共服务提供水平与税收的配比度，后者更多表现为过程公平，例如纳税人对公共品提供决策的参与。因此本文在税收正义的视角下，选择受益原则展开理论研究与实证研究，在理论方面讨论

了税收正义的原则和内涵，在实证方面研究了公共服务和纳税遵从之间的关系，在结果正义方面探究公共服务水平对纳税遵从的影响，在程序正义方面研究财政透明度对纳税遵从的影响，并且验证了结果正义和程序正义之间的关系。

本文基于世界价值观调查 WVS 在中国 2007、2012、2018 三年的截面数据构建了 OLS 和 DID 模型。实证结果表明，公共支出水平的扩大显著提升了居民的纳税遵从水平，但公共支出透明度的增加却显著抑制了居民的纳税遵从水平，这表明公共服务供给的结果公平比起过程公平对纳税遵从更为有效，也反映了我国财政公示和改革存在的诸多不足。在经过稳健性检验后，实证结果依然成立，说明实证结果具有相当的可信度。为了进一步探究实证结果的原因，本文采用中介效应后发现财政透明度和财政预算公示改革的负面作用主要源于对公共服务支出的抑制。这可能源于我国地方的“建设型政府”的特性——重视经济发展但忽视民生建设，让纳税人对于税收的用途产生了质疑，并且在法治程度更高的地区，这种负面效应也在进一步加强。

实证结果表明我国在税收正义的构建上仍然存在较大的进步空间，尤其在程序正义上对于公共支出情况的公示和居民的参与仍存在较大问题，财政透明度反而容易沦为地方政府粉饰的工具，但是公共服务支出水平和结构对居民的纳税认同感起到了正面影响，启示我国需要在税收的支出端在做好公共服务供给的基础上进一步做好信息公开和民主参与，将我国“管理型”的政府转型成为“服务型”的政府，在税收价值观上帮助进行税收征管体系现代化进程。

关键词：税收正义；公共服务；纳税遵从；财政透明度；税收征管现代化

Abstract

The "Opinions on Further Deepening the Reform of Tax Collection and Management" has opened a new journey of tax modernization, but also put forward new requirements for tax collection and management. The tax law enforcement and tax services have become the focus of attention in the field of tax collection and management. Tax collection and management requires the "strength" of the rule of law and the "temperature" of human rule simultaneously. Taxpayers are no longer just passive subjects in tax collection and management, but also join the tax collection and management system as active subjects. The requirement of tax collection and management from "rule of law" to "rule of virtue" is precisely the interpretation of tax justice, which contains the legal system and the morality. The just taxation is a moral word which means the tax that society agrees to and deserves, because the highest orientation of the legal system is morality. Therefore, discussing just taxation is to discuss tax ethics and morality. Taxpayers can improve the level of tax compliance at the moral level and value level, so as to realize the collection and management from "dare not evade taxes", "cannot evade taxes" to "do not want to evade taxes".

Public services run through tax justice throughout, so public services are the legitimate basis for individuals to transfer their rights to the state, and it is precisely because of the state's function of providing public services that mandatory and unpaid taxes have a reasonable basis. At the beginning of the birth of taxation, it was limited to the ruling tools of the privileged class, public services were only maintained within the scope of "essential survival goods", and tax evasion and evasion were frequent with the support of tax evil. With the development of commercial society, the gap between the rich and the poor has gradually increased, taxation has been given the requirements of the new era, the average demand of the rich and the poor and further public goods requirements have become the functions of taxation. Then, the two main functions of taxation are clearly defined as providing

public services and income redistribution, which enhances taxpayers' sense of tax responsibility, morality and identity.

Based on the debate between the two fundamental principles of tax justice, compared to the principle of capacity based taxation, the benefit principle connects the two ends of finance and taxation, demonstrating the exchange justice and equal spirit of taxation. Taxpayers receive consideration for public services in their tax payments, while also treating taxpayers as equal participants. The former is more reflected in the fairness of results, such as the ratio between the final level of public service provision and taxation, The latter is more manifested in process fairness, such as taxpayers' participation in decision-making on public goods provision. Therefore, from the perspective of tax justice, this paper selects the benefit principle to carry out theoretical and empirical research, discusses the principle and connotation of tax justice in theory, studies the relationship between public service and tax compliance in empirical terms, explores the impact of public service level on tax compliance in outcome justice, and studies the impact of fiscal transparency on tax compliance in Procedural justice, It also verifies the relationship between outcome justice and Procedural justice.

This study constructs OLS and DID model based on the cross-sectional data of the World Values Survey WVS in China in 2007, 2012 and 2018. The empirical results show that the expansion of the scale of public expenditure significantly improves the tax compliance level of residents, but the increase in the transparency of public expenditure significantly inhibits the tax compliance level of residents, which indicates that the result fairness of public service supply is more effective for tax compliance than process fairness, and also reflects many shortcomings in China's fiscal disclosure and reform. After the robustness test, the empirical results are still valid, indicating that the empirical results have considerable credibility. In order to further explore the reasons for the empirical results, this paper uses the intermediary effect to find that the negative effects of fiscal transparency and budget disclosure reform are mainly due to the inhibition of public service expenditure. This may stem from the characteristics of China's local "construction government" – which values economic development but neglects people's livelihood construction, which makes taxpayers question the use of tax revenues, and this negative effect is further strengthened in areas with a higher degree of rule of law.

Empirical results show that there is still a lot of room for progress in the construction of tax justice in China, especially in procedural justice, there are still great problems in the publicity of public expenditure and the participation of residents, and fiscal transparency is easy to become a tool for local governments to whitewash, but the scale and structure of public service expenditure have a positive impact on residents' sense of tax identity, revealing that China needs to further do a good job in information disclosure and democratic participation on the basis of public service supply on the expenditure side of taxation, and make China "management-type" of governments transform into "service-oriented" governments, helping to modernize the tax collection and administration system in terms of tax values.

Key words: Tax justice; Public services; Tax compliance; Fiscal transparency; Modernization of tax collection and management

目 录

摘 要 **1**

ABSTRACT **1**

目 录 **1**

1.绪论 **1**

1.1 研究背景和研究意义 1

1.1.1 研究背景 *1*

1.1.2 研究意义 *2*

1.2 主要内容与研究方法 3

1.2.1 主要内容 *3*

1.2.2 研究方法 *4*

1.3 创新与不足 4

1.3.1 创新之处 *4*

1.3.2 不足之处 *6*

2.文献综述 **7**

2.1 税收正义理论 7

2.1.1 税收正义的含义 *7*

2.1.2 税收正义性争论 *9*

2.1.3 税收正义的原则 *11*

2.1.4 税收正义的内容 *16*

2.2 纳税遵从 19

2.2.1 纳税遵从的含义 *19*

2.2.2 影响纳税遵从的因素 *21*

2.2.3 公共服务与纳税遵从 *25*

3.理论分析与研究假设 **28**

3.1 理论基础 28

3.1.1 税收价格理论 *28*

3.1.2 财政幻觉理论 *29*

3.2 研究假设 30

3.2.1 公共支出水平对纳税遵从的影响 *30*

3.2.2 财政透明度对纳税遵从的影响 *32*

4.公共服务与纳税遵从现状分析 **33**

4.1 公共服务现状分析 33

4.1.1 公共服务支出现状 *33*

4.1.2 公共服务透明度现状 *35*

4.2 纳税遵从现状分析 36

5.实证设定和回归结果 **38**

5.1 模型与变量设定 38

5.1.1 模型设置 *38*

5.1.2 数据来源与说明 *39*

5.1.3 变量选取 *39*
5.1.4 变量描述性统计 *43*
5.2 基本实证结果 45
5.2.1 公共服务对纳税遵从的影响 *45*
5.2.2 财政透明度对居民纳税遵从的影响 *47*
5.3 稳健性检验 48
5.3.1 因变量指标替换 *48*
5.3.2 安慰剂检验 *50*
5.3.3 扩大样本量 *52*
5.4 进一步的机制检验 52
5.4.1 中介效应机制分析 *52*
5.4.2 价值观影响机制分析 *54*
5.5 异质性分析 55
5.5.1 考虑自营者及工作部门差异 *55*
5.5.2 考虑法制环境差异 *57*
6.结论和政策建议 **59**
6.1 结论 59
6.2 政策建议 60
6.2.1 以税收正义为税收立法和执法理念 *60*
6.2.2 以保障公共服务为财政支出和运行目的 *62*
参考文献 **64**
致谢 **71**

1.绪论

1.1 研究背景与研究意义

1.1.1 研究背景

我国税务机关和地方政府在同时推进“服务化”转型，原先单纯依靠“自上而下”的管理方式逐渐变为 “自下而上”，民众的意见和反馈成为了行政管理的重要一环，在“人治”走向“法治”的过程中，“德治”也成为不可忽视的部分。转型意味着需要更加合理公正的治理模式，这需要在价值观层面和道德伦理层面得到民众的认可。税收的强制性、固定性和无偿性让纳税人具备逃税的潜在利益，因此税收伦理的构建对于税收征管改革有着现实意义，作为支出端的财政则构成了正义税收的必要条件，讨论税收伦理也有助于构建惠及民生和透明公开的财政体制。

在我国税务征管领域,《关于进一步深化税收征管改革的意见》(2021 年发布，以下简称《意见》）强调了以服务纳税人缴费人为中心的智慧税务建设目标，在坚持依法治税的同时坚持为民便民，王军把主动作为的服务理念列入税收现代化的重要组成部分，税务机关在从先前的重税费本身到当前的重纳税人本身，把服务理念和具体措施贯穿税收征管环节，税务征纳关系从监管与被监管走向相互沟通与理解，这有助于提升纳税人对税收的内在认同，从而提升纳税人的遵从水平，构建更为公正合理的税制。

合理税制的基础离不开财政支出，正义税制很大程度上源于财政支出对经济和民生的保障。在我国财政管理领域，由于我国中央集权制“集中力量办大事”的特性，财政来源的很大一部分来源于国有经济单位，这一“非公共性”的财政格局到现在已经大有改观，但建设型的倾向依然为主导，财政投入对于民生支出的关注不够，地方政府的服务化是财政改革的一大目

标。“放管服”改革以建设人民满意的公共服务型政府为目标，公共财政不仅要履行宏观调控市场和经济解构调整的职能，还要保障民生。另一方面，财政体系现代化也需要建立公共财政监督机制，人民代表大会的权力制约和监督体系需要更为规范，人民的意志需要得到更大重视，财政的实质性和过程的规范性构成了支出端的正义性。在当前强调保民生、重民主的财政管理目标下，合理的财政支出和透明的财政方式构成了税收正义的重要部分。

1.1.2 研究意义

讨论税收正义的根本意义，在于为构建更为公正合理的税制提供理论基础，。公平和正义是人们永恒的追求，哪怕是一个极其自利的“理性经济人”，也会自发地抵制不平等的结果（self-centered inequity aversion）。本身承载着公共利益的税收，集中了公民对于正义的期待。正义具有两层含义：一是法律制度，二是道德伦理，而法律的最高指导原则就是道德，因此伦理问题的解决意味着税收制度根基问题的解决，尽管税法是应遵守之法，但现实中存在的偷逃税现象和税收抵制心理说明了税收道德的必要性，这种价值观的构建不仅仅意味着税制层面的改革，也需要财政方面的共同跟进。

研究税收正义问题，离不开对纳税遵从的探讨，这对税收征管现代化的时代任务有着现实意义。在税收正义的框架下，税务机关不再是单纯的主动管理者，而是与纳税人平等互动的主体，正如维克塞尔所说：“正义仅仅在平等的人群中存在，上对下的正义，总使人想起纡尊降贵或鄙薄；下对上的正义，则经常被视为报复的同义语。”这要求化“被动遵从”为“主动遵从”，纳税人对税收的遵从不再仅仅依靠稽查和惩罚，而是依靠内在对税制的认同和纳税的责任感。如果单纯将税收视为国家征收工具，一方面会让纳税义务人对税收缴纳保持被动消极的态度，造成税收道德属性的漠视；另一方面也会增加税务机关的征管成本，让税务机关对征管持有强硬的态度，造成税收伦理道德的消解。纳税遵从的内在动机探究，满足了税收正义中的平等概念。

研究税收正义问题，离不开对公共服务的探讨，这也与当前新公共管理范式下我国政府职能转型问题恰合时宜（陈振明，2000），对于财政“放管

服”有着现实意义。在税收正义的框架里，公共服务联系了税收和财政两端，唤起了对公民内在责任意识的重视，回归了税收正义的主题。当前我国地方政府的身份已经从“管理者”逐步转向“服务者”，新市场财政学重构了当前公共部门和私人部门之间的关系（李俊生，2017），政府不再是市场的主要管理者，而是和其他主体“平等”的市场行为主体。政府不再以参与经济活动为主，而是以提供公共服务为主；税收不再仅仅是公民的义务，而是公民获得公共服务的权利；缴税不再是一种痛苦的牺牲，而是一种自愿的交换。公共服务满足了税收正义中的交换正义概念。

1.2 主要内容与研究方法

1.2.1 主要内容

在理论层面，本文将说明税收正义的内涵、原则和内容，在理论基础上明确税收正义的边界。在税收正义的内涵上，本文将说明了税收自身的正义可能性，以及税收正义的价值观属性和道德属性。在税收正义的原则上，本文将论证税收正义和受益原则的一致性，受益原则能够更为直接地体现征税的根本目的，并且在税收法制和税收征管上能够更好地解决我国税制改革面临的问题。在税收正义的内容上，本文根据受益原则的等价交换原则和平等原则，将税收正义分为实质正义和过程正义，前者表现为税收通过公共服务保障纳税人的福利水平，后者表现为在公共服务决策上充分保障纳税人的知情权。受益原则下所体现的政府公共服务供给实质正义和程序正义和居民的纳税遵从之间的关联性，为本文实证部分提供了理论基础。

在实证层面，本文在理论层面的研究假设基础上，结合我国现状探究了公共服务和纳税遵从之间的关系，并利用 WVS 数据库讨论了公共服务的实质正义和程序正义对纳税遵从的影响，分别对应公共服务的提供水平和财政透明度的影响，在进行稳健性检验后，利用中介效应模型进一步探究了公共服务水平、财政透明度和纳税遵从三者的关系，最后结合我国当前时代背景给出了相应的政策建议。

本文主要内容将分为五个部分：一为文献综述，二为理论分析和假设提

出，三为当前公共服务和纳税遵从现状分析，四为实证回归结果和稳健性检验，五为结语和政策建议。

1.2.2 研究方法

文献研究法。通过对古典理论和国内外文献了解税收正义的含义演变过程和相关学术争论，并结合法学和伦理学的文献掌握其他学科对税收正义的理解，进而明确税收正义的研究动向。此外还通过文献和资料了解到我国公共服务和纳税遵从的现状和现有学者对两者关系的研究。

实证分析法。根据研究假设，用了 WVS 数据库三年的截面数据和相应省级地区的财政数据和经济数据构成分层数据，根据模型的不同设定分别聚类到居民层面和地区层面，采用 OLS、Probit、DID 和中介效应多种模型探究公共服务对纳税遵从的影响。

1.3 创新与不足

1.3.1 创新之处

对于税收正义的讨论，法学界和哲学界往往比经济学界讨论得更多，由于经济学和伦理学的分化，税收更多作为实证经济学的研究对象，而伦理属性则逐渐淡出了经济学的视角。事实上经济学还包含规范部分而非单纯的实证，因此税收经济学不可避免地需要评估税收政策，税收正义作为税收政策的根本评估准则，是一项重要的规范判断标准，脱离税收伦理去谈论税收政策意味着失去了正义的根基（王惠，2013）。税收正义涉及的具体税收领域表现为税收法定问题和税收征管问题，前者对应税收立法，后者对应税收执法。

第一，视角创新，站在税收正义视角讨论如何优化公共服务与税收征管。经济学领域对于税收正义少有讨论，法学界和哲学界往往讨论得更多，因为经济学和伦理学的分化，税收更多作为实证经济学的研究对象，伦理属性则逐渐淡出了经济学的视角。事实上经济学还包含规范部分而非单纯的实证，因此税收经济学不可避免地需要评估税收政策，税收正义作为税收政

策的根本评估准则，是一项重要的规范判断标准，脱离税收伦理去谈论税收政策意味着失去了正义的根基（王惠，2013）。

第二，理论创新，本文讨论了税收正义的含义、原则和内涵，并通过税收价格论和财政幻觉论探讨了公共服务对税收正义的作用。税收正义表现为税收法定问题和税收征管问题，前者对应税收立法，后者对应税收执法，税收正义涉及到了税收法定原则的探讨。在税收法定主义者看来，税收法定中的“法”并非税法，而是税法之法。税法的税收解释仅仅给出了法律和法理的阐述与限定，无法证明国家税收权力和公民纳税义务的合理性。如果不能证明税收本身的合法性和正义性，那么该基础上的税法也非正义之法（杨盛军，2018）。税收法定原则的实质是对国家征税权的限制以及对纳税人的权利保护（朱大旗，2014）。税收法定之法是民主代议制下形成的法律，意味着税收法定之法需体现人民的意志，最终服务于公共目的，具体体现为课税要素法定、课税要素明确和程序保障原则（张守文，1996；王鸿貌，2004）。

第三，实证创新。由于纳税遵从的主观性，其测量指标较难以获得，因此大多研究采用间接推算的纳税遵从指标，直接指标虽然更为精准，但因其难获得性，衡量的研究大多采用自行发放问卷的方式进行，数据获取上存在精度和效度之间的选择。本文选取了世界价值观调查中的中国数据的直接指标衡量纳税人对逃税的看法，很大程度上保证了数据的可信度和有效度。同时利用我国的财政透明度改革作为准自然实验测量了公共服务的程序正义对于纳税遵从的影响，为税收伦理和税收征管的文章提供了实证相关的证据和方法。

综上所述，税收正义的研究涉及到评判税收政策的根本标准，而税收的道德属性在税收经济学中往往受到忽视，对税收正义的研究有助于在税收法规上明确税收法定原则的实质。该研究不仅对于当前政府职能转型和税收征管现代化有着现实的政策意义，同时也有助于在法学和伦理学视角丰富税收伦理方面的理论研究，并且也为公共服务和纳税遵从之间提供了实证数据支持。

1.3.2 不足之处

第一，本文讨论的税收正义有其适用的局限性。税收正义的两大基本原则受益原则和量能原则中，本文仅仅选取了受益原则作为讨论主题，讨论了国家对公民的提供公共服务的应有之义务，但对量能原则并未涉及，当前税收的再分配也是当前贫富不均现状下的正义职责，大量转移支付所带来的分配正义也是税收正义必要的讨论范围。

第二，本文选取的纳税遵从指标受制于调查问卷的难追踪性，截面数据的选取可能无法较好地展现出个体随时间的决策变化，并且数据最终聚类在省级层面，数据精度可能存在不足。

2.文献综述

2.1 税收正义理论

2.1.1 税收正义的含义

研究税收正义的困难，关键在于“正义”这一概念的模糊性、相对性和易变性（刘剑文和熊伟，2004），正如博登海默所说：“正义有一张普洛透斯似的脸，变幻无常、随时可呈现不同形状并具有极不相同的面貌”。要理解税收正义，就要先理解正义(Justice)的含义。正义(Justice)一词，与公平(Fairness)和公正(Impartiality)含义相近，公平和公正作为一种分配规则，蕴含着价值的交换对等和对差别群体的一视同仁，正义则是一个更为基本、精神层面更高的词汇，它意味着人追求永恒自我价值的最高境界、人与人关系的最高准则和公理（洋龙，2004）。亚里士多德将正义描述为一种“至善”，意味着正义是一种德性。正义是精神层面和道德范畴的指导原则，意味着个人的价值追求和社会的道德共识和法律准则（张恒山，2002）。

从中可以窥见正义蕴含着着两方面的含义：一是道德伦理，二是法律制度，而法律的最高准则是道德，因此正义是个人、社会和国家公认的道德和法则，税收正义即为税收存在的道德理由和理论基础（杨盛军和李顺求，2014）。研究税收正义就是研究税收的平等、人道、法治，税收正义就是税收道德和税收伦理，但当前对税收伦理方面关注甚少，关注税收问题多但关注税收伦理少，研究征管规范多但研究道德规范少（姚轩鸽和马岩，2019）。

（1）正义的内涵

税收正义随着正义内涵不断变化，理解税收正义的内涵，就要先理解正义的内涵。对于正义本身的理解，最初的理解是分配公平，即让每个人“得其所得”。例如，罗马法学家乌尔比安将其描述为“正义就是给每个人以应有权利的稳定而永恒的意志”；麦金泰尔认为“正义是给每个人应得的本分”。柏拉图将其描述为“正义就是每个人必须在他的国家里执行一种最适合他天性的职务”。可见正义就是正确地分配公共资源。

正义也被理解为交换公平，正义概念拓展到了私人领域。亚里士多德将正义分为普遍正义和具体的正义，而具体正义又分为分配正义（distributive justice）和矫正正义（corrective justice），前者按照公民的美德来分配荣誉、职务等公共资源，后者跟公民美德没有关系，重点是补偿伤害和惩罚不公。托马斯·阿奎那延续了亚里士多德的观点，认为对等的交换是自然的正义，而基于法律命令的正义是实在的正义，其中自然正义是实在正义的基础，同时也提出了功利主义的正义观和私有财产的保护观。

而后正义逐渐拥有了“弱者正义”的含义，开始关注社会不平等和差距，罗尔斯在其《正义论》中提出了正义的两条原则：一是平等自由原则，二是机会公平原则和差别原则，提出了应当保证境遇最差的人获得正当利益，让同等能力的人享有获得平等职位的机会。但罗尔斯的正义观还有更为深刻的意义，因为前人正义观大多是一种实质上的正义，但罗提出了程序正义的理念，将机会公平和程序视为正义的一种重要形式（陈瑞华，1997）。

（2）税收正义的内涵

税收正义被理解为国家权力和个人权利之间的合理调配。陈清秀（1991）认为税收正义就是纳税义务人的主观权利保护。杨盛军（2010）认为税收正义是以个人税收权利为前提，通过国家权力作用，最终实现公共利益的过程。张嘉芸（2017）将税收依据和基础认定为国家和社会之间的二元对立关系，税收正义就是解决国家征税权和私人财产权的对立统一，税收的目的仍要回归到公共利益上来。在税收权利论学者看来，税收正义起源于个人权利，最终要落实到公共利益，这一过程需要通过国家权力进行征税和公共服务供给。由于个人权利出现了分离，税收和公共品的合理安排就需要正义去约束，这也是税收正义的起源，此基础上的税收正义更接近道德准则而非法治规则。

税收正义被理解为一种道德准则，是对税收德性的判断标准。周敏（2002）基于税收政治关系和经济调整关系的实质，认为道德关系是贯穿两个关系始终的力量，因此探讨税收正义是税收道德层面的首要问题。杨盛军和李顺求（2012）指出税收的实质是公民权利的让渡，国家强制权力对个人先在权利的承认属于一种道德认可，因此税收正义也是道德层面的约束准则。刘玉彪（2016）将税收正义描述为“自人类社会税收制度诞生后。衡量

税收是否合理的根本道德准则”。申娣琳（2013）认为税收正义更多是一个精神层面的含义，衡量的是个人的态度而非行为，是人内心对税收的认同。正当性和合理性是人类社会最基础的理论，税收正义本质上就是税收的正当性与合理性，这是区分税制善恶的标准。

随着财税对国家的调控作用不断增强，税收正义也有了更多的内涵，在对经济的宏观调控作用上，王军（2017）从马克思主义的正义观出发，从生产关系和生产力两个角度理解税收正义，生产关系上包含生产正义、交换正义、分配正义和消费正义，生产力上说明了税收的宏观调控作用。综合来看，税收正义需要从国家起源上去理解，这离不开对国家和公民权利义务的讨论。

2.1.2 税收正义性争论

税收诞生之初，对税收自身正义性的思考就开始了，但税收诞生之初，距离正义的范畴还非常遥远。《圣经》中描述了以色列人向先知撒母耳祈求一位国王，尽管撒母耳告诫以色列人国王会差役他们的儿女、收走他们的粮食、取走他们的田地，以色列人依然坚持祈求一位国王。这样的描述反映了税收的重要性，尽管看似是对私人财产的掠夺，但是公民依然同意这种掠夺。在早期社会到商业社会的发展过程重，税收的政治属性远远超过道德属性。税收自身的正义性争论是一个从“恶”论到非“恶”论的过程。

（1）税收“恶”论

罗斯巴德是税收恶论的代表，他认为税收是一种纯粹的、不必要的恶，因为这是国家权力对公民财产权的绝对侵犯，政府和收取保护费的犯罪团伙只有量的差别，没有质的改变，因此税收缺乏合法的道德基础。尽管税收可以理解为政府和纳税人之间的自愿交换，但是这部分“自愿”也充斥着较大的虚幻性，因为纳税人讨价还价和退出的机制并不是那样真正的自由。正如熊彼特所说：“不存在什么全体人民能够同意或通过理性论证的力量能够同意的被出色地决定的共同的幸福那样的东西”。罗斯巴德理解的“税”(taxation)更类似“捐”(contribution)，即统治阶级维护自身利益强征的捐税（斯坦因）。

孟德斯鸠肯定了税收正义的部分正当性，认为这是国家保护公民的一种手段，但个体利益的存在更为真实，公共利益则存在较大的虚幻性和不确定性，个体利益和自身需要是个体的首要选择，这是个人利益的确定性和国家权力的模糊性给两者带来的难以消解的矛盾。“因为各个个人所追求的仅仅是自己的特殊的，对他们说来是同他们的共同利益不相符合的利益，所以他们认为这种共同利益是‘异己的’，是‘不依赖’于他们的”（马克思）。“共同幸福”具备太多不确定性，不同个人和集体对所谓的公共利益存在价值上的分歧，因而税收来实现公共利益具有太多不确定性且难以普遍化（康德）。

并且，在罗斯巴德看来，所谓的“中性税收”在现实中也是不存在的，税收对经济的无谓损失无法消除，税收分配与市场分配和私人财产正义产生了对立。税收非正义的观点，根本在于无法和解个人利益的确定性和公共利益的间接性，个人利益和国家权力成为了矛盾体，并且由于税收的局限，它的职能仅仅被局限在满足保护公民私有财产和生命安全的最低限度，更不用说公共服务和调节贫富差距。

（2）税收“正义”论

对于税收自身正义性的论证，布坎南和罗尔斯给出了相应的解决方案（张雪魁，2009）。布坎南解构了罗斯巴德的个人“非自愿交换”，他认为尽管存在税收宪政上的“不确定性之幕”，纳税人也总是具有长期稳定的对公平的内在偏好，通过商谈完全可以自愿达成意见一致。罗尔斯的正义原则给出了税收正义的伦理边界，其正义论的第一原则——即最大平等自由原则能够赋予纳税人退出纳税的自由，内在的退出机制自然形成了合理税收水平的边界，税收基于保障个人权利。

税收正义的论证，古典学者从国家形成正当性角度加以解释。黑格尔认为，尽管国家权力具有相当程度的抽象性，但国家的伦理性比个人具备更强的现实性，孤立和自利的个体无法完成历史使命，个体需要完成从个体-家庭-社会-国家的转变，个人只有作为一名国家成员才具有真理性和伦理性，税收对个人财产的汲取就有了应有的正义基础。卢梭作为契约论思想者的代表，认为税收是国家保护公民利益时应得的代价，因为国家权力是人民权利让渡的一种转换，是公民为了获得让渡权利而需要履行的义务，而契约论

的前提本身要求契约双方平等，这认可了税收权力的正当性，并且从数量关系上看，权利义务的交换总是等值或等额的，这也满足了交换正义的范畴。柏克认为国家需要金钱维持自己的力量和威严，政治经济文化才能得以运行，税收是国家权力必要存在的范畴。

税收正义的论证，也体现在税收对个人利益的保障上。凯恩斯这样提倡政府干预为主的经济学家，也注意到了国家权力相对于自由市场需要注意的界限。马斯格雷夫对国家正当性提出了更高要求，税收不仅仅是满足国家机器运行的财政来源，更是提供公共服务和提升人民福利的再分配资源，并且税收需要通过调节收入来保障再分配的公平。洛克认为税收是政府运行的必要维持，但正义税收应当建立在个人权力基础之上。在罗尔斯的正义第二优先原则来看，需要关注到那些机会较少的公民机会公平，“弱者正义”体现了税收分配对个人权利的保护。

税收本身正义性的论证肯定了税收道德内涵，尽管罗斯巴德的税收恶论存在错误，但他的理论解释了缺乏税收认同感的社会的一系列乱象：纳税人的税收道德极低且税收犯罪率极高，但这也是受当时非正义税收体制的影响，国家设定的税率和税收歧视如此之高，甚至超越了税收正义的边界。构建正义税收需要由公民通过“一致同意”来决定税收，这要求税收是内生于个人的税收偏好，且为一致同意构建完善的宪法制度和待议制度，以便能够进行民主的商谈。

2.1.3 税收正义的原则

税收本身拥有正义的存在基础，这已经无可争议，但这并非没有条件，那么何种税收才是正义的税收？对于正义税收构成原则的讨论，两大税收基本原则——量能原则和受益原则的讨论贯穿了整个财税史，主要讨论了国家和个人之间的权利分配关系。税收经历了一个从脱离公共支出到挂钩公共支出的过程，也是一个从税收分摊正义到税收交换正义的过程。

（1）量能原则与税收正义

在古典理论中，税收问题独立于公共支出决定，因此税收如何在量能原则下进行公正合理的分摊就成为了税收正义的主要内容。财税分离的思想

源于 18 世纪英国自由放任的经济思想，私人经济才是创造价值的源泉，而政府管理只是不事劳动的监管者（亚当斯密），政府应当尽量减少对私人经济的干扰，因此税收支出的黄金法则就是“财政支出最少，征税最少”（萨伊），财政支出越少越好，只需要满足“最小公共需求”，税收也越少越好，只需要满足“最小牺牲”。尽管量能原则也提及到了分摊正义，在政府职能最小的财政倾向下，这种分配正义也遭到了削弱，调节贫富差距的分配更类似仁慈而非正义。在亚当斯密税收的四准则″平等″、″确定″、″便利″和″最少费用″中，第一条就是量能赋税原则，但在斯密的税收正义观中，交换正义和完全权利才是正义，类似休谟不得强迫他人侵犯他人的“消极正义”，而财富分配的“积极正义”则被视为仁慈，向富人征税补贴穷人是一种仁慈。在量能原则框架下分配的具体规则也得到了发展，主要表现为牺牲原则。密尔将支付能力原则改为均等牺牲原则，税收的牺牲应该压缩到最小，直到每个人都承担相同的压力。而后埃奇沃斯将总量均等牺牲发展为边际均等牺牲，这对于累进税的收入调节作用有着巨大的意义。但是基于收入边际效用递减的累进税遇到了挑战，边际效用弹性决定了最终是累进还是累退。

量能原则的关键问题体现集中在于单方面的分摊正义，忽视了税收另一端的财政支出问题。不同于英国财税学者的税收最小化思想，欧陆学者发现了英国重税不重支出的倾向，这很大程度上源于德国当时经济的落后的现状和整个国家急于赶超的心态，国家的宏观调控在其中发挥了重要的作用，公共服务和税收反而是促进经济增长的重要工具，因此税收的目的很大程度上是为了公共服务和宏观调控，因此税收和财政不能割裂来看，税收交换正义的概念就此引入。斯坦因、谢夫勒、瓦格纳等人阐述了公共品和税收对于国家资源调控和国民福利的重要意义，将税收应有功能分为两部分：纯财政功能和社会福利功能，分别对应公共服务的支出端和收入端，前者为公共服务筹集资金，决定了税收账单的分摊，后者使用累进税纠正收入分配差距，这也为量能原则和受益原则的争议做出了铺垫。张琦（2020）将这一过程概括为从财产正义到税收正义的演变过程。

综上，量能原则受质疑的关键在于单方面的分摊正义，对财政支出的忽视难以解释税收存在的合理性基础，并且在此基础下牺牲理论的引入虽然提供了更为合理的税收分摊方案，却让缴税看起来更像是一种迫不得已的

被迫“牺牲”，尽管后来总牺牲最小原则逐渐转变为了总福利最大原则，但福利的内涵更接近仁慈而非正义。因此基于税收“牺牲”论建立的量能原则存在正义原则上的较大局限。

（2）受益原则与税收正义

受益原则联系了税收和财政两端，在价值观上体现了正义的交换性和平等性。维克塞尔，税收正义原则的创始人（李炜光，2016），在《正义税收的新原则》中指出了量能原则的缺陷——仅仅考虑了分摊的正义，而没有考虑预算支出的正义。维克塞尔还从税收目的、税收账单分摊过程和国家和纳税人之间关系论证了受益原则的道德正义性，受益原则体现的等价交换原则是经济学的最高原则，且将人民的一致同意作为税收规则。林达尔和萨克斯作为受益原则的辩护者，在受益原则能够成为税收基本准则的可行性作出了进一步论证。林达尔论述了公共服务源于个人的价值评价、经济原则可以用于税收分摊以及受益原则普遍性的可能性，萨克斯则对公共需要进行了进一步的划分，即那些真正的集体需要和需要受益原则介入的“类集体需要”。概括而言，受益原则所包含税收正义内容主要有三：一为交换公平原则，体现为经济学的最高准则，也是绝对公平；二为一致同意原则，体现为绝对的民主和公平；三是福利最大化原则，在一致同意的财税决策下，不会有无谓损失的存在。

受益原则让公共服务的内涵得到了进一步发展。社会福利最大化取代了社会牺牲最小化，税收正义所要求的福利价值追求被前所未有的凸显，尽管在具体的分摊原则上受益原则仍面临实操上的巨大困难，但其在税收精神上所体现的目的性更为纯粹。给贫穷的劳工农民提供补助不再是一种恩赐和仁慈，而是商业社会应有的德性和正义。国家的目的是为了增进国民福利，税收正义从一种消极正义转变为了一种积极的正义，刘守钢（2019）将该变化归结为国家生产性作用的认识过程，过去量能原则的局限源于对国家公共服务生产能力的忽视，财政被视为一种冗余支出，税收被视为一种牺牲，但是在国家生产性的框架下，税收因为财政支出的生产性而具备了正当性的基础，交换正义和分摊正义都是正义的表现，但是交换正义能够更好地辨析国家和公民之间的道德关系。

综上，受益原则对税收正义在交换性、平等性和目的性上有更好的体

现。相较于量能原则对账单分摊的关心，受益原则更关心账单的形成，譬如修建一条公路，受益原则能够根据所需的财政预算给出相应的税收账单，因此受益原则对税收正义的表现更为明确，居民纳税的目的就是为了享有公共利益，相较于忽略公路建设直接征税，“交换”比起“牺牲”更加接近正义的内涵，但也对公共服务决策和征税分摊提出了更高要求。既然税收是为了保障公共服务，那么就应该由纳税人决定供给何种公共服务，维克塞尔提到了“一致同意原则”。部分公共服务几乎为全体公民共同享有，当然类似外交国防支出的受益群体无需分辨，但对于部分人群受益的公共品而言，受益原则确实是一个无偏的概念，但会受制于“搭便车”行为。因此受益原则是税收正义的更好表达，并且对地方性公共服务拥有更好的适用性，地方政府能够考虑到当地居民群体的不同偏好，保证这部分居民的付费意愿和真正的民主治理。

（3）量能原则和受益原则的争议

针对受益原则和量能原则的争论，主流观点将量能负税原则视为税收公平之主要原则，对受益原则提及甚少。尽管受益原则体现的公平是“绝对的公平”（宁晓青，2006），税收最终还是要落实到账单的分摊上。因此理论上受益原则为正义的更优原则，却因为可行性原因被忽视，这就好比“受益原则是更正义的，但是是不现实的；量能原则虽然没那么正义，但是是现实的”，似乎陷入了一种理论和应用的死路中。事实上受益原则在地区性范围性的“准公共品”中拥有量能原则无法企及的优势，能够最大程度地征求纳税人的一致同意，对于“一致同意原则”林达尔也用税收价格论进行了论证，因而对于受益原则不具备可行性的观点是有待商榷的，况且正是因为对受益原则缺乏讨论，税收的伦理道德内核才会受到漠视，税制评判和税收征管也会因此缺乏核心力量。

在量能原则正义论支持者看来，量能原则在力图解决我国当前贫富差距较大和财富分配不均的现状，社会公平分配职能反映了大部分群众的基本利益价值，在政治立场上符合我国的执政方针。施正文（2011）基于我国收入分配劳动比例过低和居民收入过低的问题，提倡量能赋税在个人所得税改革中的应用。曹明星（2012）基于我国结构性减税的现实，认为量能赋税原则应当成为最重要的税收基本原则，因为它反映了一种反特权和反特

殊利益集团的人民精神，也反而了个体生存权和发展权之间的矛盾协调。许多奇（2013）认为我国税法应当将税收的量能负担原则确认为税法的基本原则，因为当前收入差距扩大和贫富悬殊问题突出，而税法核心任务就是促进公平分配，量能赋税将立法中抽象的正义转化为了具体的正义。

在受益原则正义论支持者看来，受益原则在税收起源理论基础和民主需要方面表现出了基础性的作用，体现了税收的民主性和内在合理性，在内涵上更接近正义的含义。刘水林（2021）认为受益原则体现了经济学公平的最高理念，也符合民主政治理念，个人能力大小本身就包含公共品受益的因素，所以量能原则的实质就是间接的公共品受益，而量能原则体现的正义是单方面分摊的正义，无法真正体现正义性和公平性，因此在政治经济学领域，受益原则更适合作为税负原则的普适性表述。曹静韬、张宇晨（2022）认为人类社会的形成就在于社会交换的互惠性，因此受益原则是税收制度的天然准则和在税收领域的直接体现，并且随着现代公共管理理念的普及，集体决策越来越需要融入个体，为此提出了在税收决策程序和征管程序上人民的充分参与需要，同时还提出了税收的充分适度原则和性质效率原则，但都是从集体支出的边界来强调的。

从量能原则和受益原则的争论可以看出，两者的学科适用范畴出现了较大不同，对量能原则的讨论更多出现在经济学领域，大多谈及高效配置资源和公平分配；对受益原则的讨论更多出现在法学和哲学领域，大多谈论法制的民主性和正当性，因此税收经济学讨论的原则更多体现为量能原则。但学科之间并非割裂，受益原则体现的正义精神运用到税收经济学中，经济学才能拥有更好的规范判断基础，并且在财政支出领域和税收征管领域，受益原则有着不可忽视的作用。量能原则所依据的个人能力也隐含在受益原则的条件中，量能原则所遵循的按照个人天赋征税认可了个人天赋的差别的合理性，但个人所谓的“天赋”源于其所处的社会交换体系，符合时代需要的能力会被认为是一种“天赋”，其余“天赋”平庸的人可能也付出了诸多努力，因此个人能力和天赋本身也是公共品的一部分，并且个人能力大小与公共物品受益也呈现正相关，因此量能原则所征税的依据本质仍是公共品，本质上量能负税属于受益原则（布坎南）。张牧君（2022）将弱者正义视为市场经济条件下社会正义的应有之义，市场经济条件下本身就存在优胜劣

汰的竞争，人的体力脑力差别总会造成经济力量强弱之分和政治地位差别，但为此获得的对等回报并非绝对的公平，不能因为人无法选择的天赋和出身就肯定这样的起点不平等和机会不平等，正义税收应该从根基上就破除天赋差别即合理的观点。

本文认为相较于量能原则，受益原则是税收正义原则的更好表达，具体原因总结为三：（1）受益原则能够从国家起源上解释税收存在的合理性和正当性，税收源于国家和公民的权利交换，这个过程国家对公共服务的承诺形成了公民一致同意的基础，量能原则需要在受益原则的基础之上才能表达其正义的含义，税收法定主义离不开受益原则；（2）受益原则更为准确地说明了税收的目的，税收并非单纯的征税，而是和财政体系相辅相成，相较于单方面注重分摊正义的量能原则，受益原则能够连接财政支出和税收收入的两端，并且在量能原则的框架下，税收只能被视为一种牺牲，这也构成了均等牺牲原则的理论基础，但在受益原则的框架下，税收则被视为一种与公共服务的“自愿”交换，交换正义比起分摊正义更加具备全面性和正义性；（3）量能原则的要求已经隐含在了受益原则的条件中，受益原则的成立建立在承认个人禀赋差别正当性的基础之上，但个人天赋和能力本身也具备公共资源的性质，因此量能原则的征税依据隐含着受益原则的表达。

2.1.4 税收正义的内容

在两大税收基本原则争论基础上，受益原则被明确为税收正义的更好表达，具体体现在两方面：一方面，受益原则核心的“等价交换原则”界定了国家和公民之间的交换关系，税收一致为人熟知的“强制”、“法制”和“权力”是制度的外在防线，蕴含“自愿”、“平等”和“尊重”的税收是税收制度的内在驱动力，税收伦理让税收不再是冰冷无情的国家机器工具，而是富有感情与道德的伦理精神体现，这要求政府在公共服务上给予纳税人实质性的税收利益，公共服务需要满足税收支付的对价（王惠，2011）；另一方面，受益原则内在的“一致同意原则”需要公共产品的决策与民主制度结合，个人牺牲和受益需要民众自身权衡，这内含着税收正义所要求的民主决策机制，因此民众的投票和财税体制的公开透明就成为税收正义的内在要求，

以让纳税人能够充分衡量税收牺牲和公共服务收益的匹配性，同时保障受益程度不同纳税人的利益，最终使得公共利益最大化。因此税收正义在受益原则的框架具体体现为实质正义和程序正义两部分，前者对应等价交换原则，后者对应一致同意原则。在实质正义方面，主要涉及到个人权利和国家权力关系协调、税收分配公平和效率、税收法定和税收执法；在程序正义方面，主要涉及到税收征管程序、税收立法程序和财政信息公开。在这个过程中，公共服务贯穿始终。

（1）税收实质正义

首先，税收实质正义体现在个人国家利益的协调方面。税收诞生的基础就是国家和公民的对立统一关系，这两者是税收参与的主要主体，也是最基础的构成要素。部分学者认为应当以个人权利保障为主，黄俊杰（2004）认为应当将人权保障作为宪法的最高价值，并作为税捐正义的核心内容。而另一部分学者认为应当以公共利益保障为主，姚丽莎和李炜光（2011）认为税收唯一正当的理由就是改善和提高国民福利。但这并非观点对立，事实上很多学者的观点都是相互交织的，只不过偏重度不同，就像是个人权利保障和公共利益提高的两种观点，归根到底仍然是保障人民的利益。杨盛军（2010）同样将公共利益作为税收正义的核心，但是也讨论了个人权利的基础性。杨盛军将税收正义归结为三个部分：将个人税收权利作为前提，将国家权力作为实现路径，将税收目标视为实现公共利益。由于个人通过让渡自身税收权利给国家，所以个人权利的诞生要早于国家，也正是如此导致了国家对个人权利的承认具有正义性，因为个人权利的让渡需要法律和道德加以规范，否则公权力就会无限膨胀，也是因为如此税收具有了天然的道德属性，个人权利的保障始终是税收正义的前提，但个人的力量是有限的，国家权力是实现税收正义的必要手段，而最终目的不是为了维持国家机器，而是为了满足公共服务需要。

其次，税收实质正义体现在税收分配公平和效率方面。大多数学者重点关注了税收的分配正义方面。宁晓青（2006）将税收正义理解为平等课税、公平化税负、效能化税收三个向度，税收需要结合课税对象的实质差异予以课税，满足水平公平和垂直公平的概念。而在公平税负方面，采取累进税制和调控税对市场予以调控，并针对实质差异不同考虑横向公平和纵向公平。

税收的征管效率也是税收正义的内在要求。陈晴（2015）结合我国税制改革指出了税收正义发挥的核心价值，国家和纳税人之间的分配关系是实现税收财政经济职能的核心，并以平等课税、实质课税减少乱摊费、分配公平为税收正义的主要内容。张芸嘉（2017）解读了税收公平和税收效率平衡的关系，认为效率也是税收正义必须考虑的一方面，高效利用资源才能做到合理分配。

最后，税收实质正义体现在税收法定和税收执法方面，税收法定主义被视为税收正义的基本要素，侯作前（2008）认为税收法定要早于税收公平原则，先在法制上做到人权保障的基础，而后才能谈税收公平的分配原则。谭志哲（2013）认为所谓依法治税内在精神出现了迷失，税收正当性应当以人权保障而非暴力执法为准，而税收法定主义能够很好地缓解税收正当性危机。张怡（2015）将税收法定主义视为税收正义的基石，泛公平化解构了自然平衡，不能轻易地将当前禀赋配置不均前提下的税收分配公平视为实质公平，税收法定原则从资源配置发端开始，构建价值理念衡平、税权平衡和税负衡平。在税收执法方面，具体的落实更加偏向程序正义方面的内容，因此实质正义在税收执法方面的体现更接近理念类的含义，张红梅（2011）提出了以人为本的征纳和谐理念，执法要体现对纳税人的尊重和关心。宋震（2019）则指出了税务征管需要重点考虑纳税人满意度的理念。

（2）税收程序正义

在程序正义方面，税收正义主要涉及到税收征管实务、财税信息公开、财政预算决策方面。施正文（2004）从程序正义的角度说明了我国税收体系存在的正义问题，最突出的问题就是我国对程序正义的忽视，大多重视结果忽视过程，程序上的正义忽视使得结果正义得不到保障，正是因为出于对结果正义的追求才会追求程序正义，为此应当在税收立法程序上进行公开立法、意见征求、立法听证等争渡保障居民的知情权和建议权，而在税收征管程序上，施正文提出了“没有救济就没有权利”，应当为纳税人提供权威公正的司法救济渠道。杨盛军（2010）和刘玉彪（2016）也针对程序正义提出了税收征纳程序的平等对待、程序透明和人格尊严的保障。朱大旗和胡明（2014）基于我国修订前的《税收征管法》存在法律精神不足，认为其缺乏承载税收正义精神的法律品性，税收征管至少应当包含开放性、经济性和中

立性三个维度，尤其是在法律救济途径上更应当加以完善。彭骥鸣和蔡军（2003）分析了中西文化根基带来的税收精神差异，中国“德治”为主的道德精神导致了政府行为的约束软化，因此一方面应该引入“税收价格论”，让财政预算接受公众监督，另一方面应该将“为纳税人服务”落到实处，改进纳税服务并提高公共服务效率，重点就是消除税收关系中的主仆颠倒关系，给予纳税人主人翁的地位。

在受益原则框架下的税收正义理论中，公共服务贯穿始终。结合税收实质正义来看，国家和个人的权力交换构成税收实质正义的首要基础，对个人权利的保障最终要通过公共品来呈现，公共品的价值是否能够与税收对价匹配就成为了衡量税收正义的重要标准，税收法定主义作为正义的基石，意味着税收是获得公共服务的权利。结合税收程序正义来看，如何评判公共服务的价值对等性需要纳税人来进行定夺，因而财政支出的决策需要居民的充分参与，公共服务的透明度需要进一步提升。公共服务的实质正义和程序正义体现了税收正义的具体内容，因而本文将从公共服务规模和公共服务的财政透明度研究对于纳税人的遵从影响。

2.2 纳税遵从

2.2.1 纳税遵从的含义

（1）纳税遵从含义及分类

《中国税收征收管理战略规划纲要》（以下简称《纲要》）说明了纳税遵从的含义：纳税人遵照税收法律、法规、规范性稳健的要求完成缴纳税款义务，这一定义主要从纳税人的行为和结果进行概括。但严格来讲，纳税遵从还包含纳税人内在的道德驱动性。

纳税遵从被归结为利益驱动和非利益驱动，非利益驱动部分包括情感和道德水平。马国强（2000）将纳税遵从分为三个层次：防卫性遵从、制度性遵从和忠诚性遵从，简单概括就是受稽查和惩罚驱动的遵从、受法律制度严格管理而无从犯罪的遵从和纳税人发自内心对税收的遵从，简言之是“不敢逃税”、“不能逃税”和“不想逃税”。“不敢”和“不能”体现的都是外部

因素，“不想”才是发自内在的遵从，薛钢（2009）考虑了纳税遵从的内在认知属性和道德属性，将纳税遵从归纳为自私性不遵从、无知性不遵从和情感性不遵从，概括而言可划分为：完全出于自身利益考虑的不遵从、非利益考虑但缺乏知识的非主观不遵从、因为对税制财政不满意的情感性不遵从。

纳税遵从的非利益驱动部分得到了更多探究，其社会性更加凸显。徐慎刚（2011）将纳税遵从定义为纳税人符合一切税收法律意图和精神的行为，在马的理论的基础上进一步扩展了分类，加入了自我服务遵从、习惯性遵从、忠诚性遵从、代理性遵从和懒惰性遵从等。陈懿赟（2012）基于纳税遵从的内驱性，按照道德水平高低将纳税遵从分为认知型遵从、随群型遵从和伪装型遵从，认知型遵从者的道德水平最高，不仅主动学习税法知识还会主动参与社会改革，随群型遵从者的道德水平其次，但以个人利益为主，随着社会环境和执法强度而改变自身行为，伪装型遵从者道德水平最低的同时专业能力还非常高，但破坏性也最强，他们看似遵从实则是为了逃避税收义务，有些类似“德才兼备”、“无才无德”和“有才无德”这样的划分，“德”为纳税遵从不可缺少的核心属性。

综上所述，我国《纲要》仅从税收是否被稳健缴纳的结果关注纳税遵从，我国学者则更为关注纳税遵从的内部道德和情感驱动，并不断探究纳税遵从的内部因素。马和薛的划分重点考虑了纳税人自身的利益驱动，在非利益驱动上显得更为个体化。徐和陈的划分角度除了更为全面和丰富外，加入了纳税遵从的社会属性考虑，社会价值观的变化也会影响纳税人的习惯、随群、认知等等，可见内在的道德和认知是驱动纳税遵从的重要因素，社会的价值观取向的影响也在塑造个体的纳税遵从。

（2）纳税遵从和税收道德

税收遵从(tax compliance)和税收道德(tax moral)是两个含义非常接近的词，但税收遵从表现为纳税人的行为，税收道德更多表现为纳税人的心理。其内核是一致的，纳税人能够在有条件逃避税收责任时选择如实纳税，即使没有税务机关的稽查和惩罚，纳税人也会出于内心价值观指引做出和“理性经济人”截然相反的决定，这体现为个体主动向群体寻求一致意见，即个体最终达成一致完成对群体意见的认可（欧阳暐, 2018）。

税收遵从和税收道德更多体现在对纳税人的约束上，因为在税收的征

纳过程中，税务机关征税的任务是固定且必要的，而纳税人的纳税则充满了不确定性。对征税方面的遵从、道德和伦理要求，更多体现在税制正义性内容的本身，例如两大基本原则的争论，以及税收法定、征税效率和程序公平等等原则。相较于征税遵从和征税道德（曾国详，魏志梅，2001；李传玉，2011），“遵从”和“道德”在纳税人方面使用更为广泛。因此本文探讨的纳税遵从从纳税人内在的税收道德进行理解。

值得说明的是，道德影响虽然是有效的，使用范围却是有限的。如果将税收延伸到国际税收领域，道德自觉性所带来的影响就会大大下降，国际税收的纳税遵从更多依靠法律、政治关系进行约束，这说明了税收正义的“国家性”——税收源于国家和公民之间的契约，而非国际之间的契约，比起道德因素，政治和法治才是决定性因素。因此本文谈论的税收正义下的纳税遵从，国际税收领域不在适用范围内，这也印证了前文所谈论的国家公民权利交换论，国家与国家之间的税收利益分配需要用交换法则而非道德去理解，尽管国际存在人道、宽容和仁慈等德性，但这种道德约束本身的虚幻性远远超过国家和公民之间的权利转换。反过来看，正是因为一个国家对于公民的保护和关注，这种正义才具备值得探究的价值。在一个支出端公共服务支出合理和收入端分配公平的税制下，纳税人的税收道德和纳税遵从水平自然会得到大大提升。

2.2.2 影响纳税遵从的因素

对纳税遵从的研究可以概括为三类：经济因素影响、认知因素影响和税制因素影响，经历了一个从外驱因素到内驱因素，从经济水平到道德认知水平，从单方面税收征管到征纳双方互动的研究过程，其中经济因素反映了收益和成本对纳税人税收决策的影响，认知因素反映了社会文化和纳税人价值观本身对税收道德的塑造，税制因素则通过税制的公平性和公民权利塑造纳税人的税收遵从，经济因素偏重外部，认知因素偏重内部，税制因素则联系了纳税遵从的主观方面和客观方面。

（1）经济因素与纳税遵从

在经济因素方面，纳税遵从问题最开始以稽查和惩罚为主要影响因素，

主要局限在经济学领域。贝克尔（1995）用经济学框架论述了个人犯罪行为，其中犯罪行为主要受经济回报和犯罪成本影响。Allingham 和 Sandmo（1972）基于犯罪经济学理论，建立了经典的 A-S 税收偷逃模型，税务机关加大惩罚力度和稽查概率能够有效地抑制纳税人的逃税行为，在 Allingham 和 Sandmo 的模型中，纳税人都是追求自身利益最大化的理性经济人。但 Kahneman 和 Tversky（1979）发现税务机关降低惩罚并不一定会助长逃税行为，反而还会大大减少税收违法的行为的产生，在“稽查概率”之外考虑了纳税人所追求的“价值函数”，由此创立了前景理论。Alm 和 James（1992）同样发现了在罚金水平和稽查水平都较低的水平下，纳税人的纳税遵从度却相当高，稽查和处罚并非影响纳税行为的主要因素，奖励也是纳税遵从的一大主要影响因素（Bazart 和 Pickhardt，2011）。单纯的经济利益不再是纳税遵从的主要影响因素，纳税人主观认知水平成为了关键，纳税人自愿支付税收的内在动机显得更为重要。邓保生（2008）和谷成（2012）认为稽查和处罚反而会一定程度上降低纳税人对税法的内在遵从意愿，纳税遵从更多受税收管理水平和政治文化的综合约束。

税率和纳税成本也会影响纳税人的纳税遵从。Lin 和 Yang（2001）通过动态模型研究发现高税率会增加逃税概率。Clotfeter（1991）则给予美国税务局的纳税遵从项目数据，发现边际税率的提高会增加纳税人的未申报收入。Witte 和 Woodbury（1985）也得出了同样的结论，边际税率的提升会使得逃税受益增加，因而会导致纳税人更大的逃税倾向，但是处罚依然是影响逃税的主要因素。但 Yitzhaki（1979）将少申报税额替换为偷逃税额后，发现高税率并不一定导致逃税，证明了纳税遵从和经济利益并不完全相关，还有更多超越物质的影响因素存在。除了税率本身，纳税人为了纳税所花费的时间和处理事件所发生的成本也包含在内，Leonard（1986）发现税制复杂性会让有畏惧心理缴纳更多税收。而征税过程的政策落实、信息系统和服务治理优化能够大大提升纳税遵从水平，比如我国金税三期工程的建设（樊勇和李昊楠，2020）。

综上所述，经济因素对纳税遵从的影响体现为利益驱动，基于经济利益的纳税遵从行为很大程度上取决于惩罚代价和纳税成本，最初稽查和惩罚是纳税遵从的主题，但后来的研究表明服务提升和激励对纳税遵从也有正

向影响，表明单纯的经济利益的影响存在局限。

（2）认知因素与纳税遵从

在认知因素方面，税收道德被视为影响纳税遵从的重要因素。Scott 和 Grasmick（1982）、Richardson（2006） 发现比起惩罚，纳税人对于税制公平性的认知会影响纳税遵从。对于纳税的价值判断会影响到纳税人的遵从行为。纳税人的主观心理感受、税收道德水平会影响纳税遵从（Roth 和 Hastie, 2001）。Erard 和 Feinstein（1994）发现纳税人逃税成功时并不会完全带来正向心理，反而会让纳税人为隐瞒申报而产生愧疚感，而逃税失败也会带来后悔感和羞耻感。Chang 和 Schultz（1990）比较了美国和香港的税收道德认知情况，发现高税收道德的地区，纳税人的税收认同度和纳税遵从度也得到了显著的提高。Michael（2005）基于澳大利亚问卷调查，发现税收认同的群体认知水平会强化税收道德，但群体的不认同反之也会带来负向影响，这表明税收道德不是个人独立的思想，而是整个社会环境的共同认知标准。除了对税制本身的心理感受会影响纳税遵从外，Hasseldine（1998）认为税收遵从的教育宣传对纳税遵从具有较高意义，Benno（2004）则发现了公民对政府、司法系统和议会的信任度显著提升了纳税遵从水平，并且宗教信仰能够提升纳税遵从。

陈平路和邓保生（2011）认为纳税人心理一直被纳税遵从所忽视，税务机关和纳税人既能够形成一种博弈，也能够达成默契和谐相处，这对纳税服务提出了新要求。程舒（2021）发现教育水平和中层底层的社会阶层的税收道德普遍偏高，收入水平和教育水平能够促进纳税遵从的提高。梁俊娇（2011）认为社会心理和税收文化会影响纳税遵从，纳税遵从涉及到群体范围内的认知感受。杨得前（2010）研究了跨国文化差异和税收遵从之间的关系，发现强调等级秩序的文化对纳税遵从有负面影响，但更为民主的价值观却能提升纳税遵从度，其中民主也表现为公民对财政收入和支出问题的高度参与，说明整个税制和纳税人的认知是不可分的两部分。而纳税人税收道德也适用于企业的税收道德，高跃和李金凯（2020）分析了企业纳税道德对于纳税信用的影响，发现税收道德对纳税遵从的影响要依赖当地的法治水平，在高法治环境中税收道德显著提升了企业的纳税信用，但在比较差的法治环境中，税收道德无法起到相应的作用。田彬彬和邢思敏（2017）用 WVS

数据库分析了区域税收道德水平与企业逃税的关系，发现当区域税收道德水平越高，辖区内企业的逃税程度出现了显著的下降，表明公民的纳税道德对于企业纳税遵从有促进作用。

综上所述，税收道德对纳税遵从的影响相关研究范围从单纯的个人认知逐步扩展到地区的总体价值观，这表明税收的道德认知是一种社会公认的价值观，但现有研究对于社会价值观的探索较少，缺乏较为系统的相关理论研究。

（3）税制因素与纳税遵从

在税制因素方面，Andreoni 和 Feinstei（1998）将纳税遵从归结为税制公平性的作用。在税制公平中，公共服务的提供被视为影响税制公平和纳税遵从的关键因素（Cowell 和 Gordon，1988）。Spicer（1986）发现纳税人的纳税遵从倾向跟税款支出满意度有较大关系，当他认为自身所缴纳的税收能够让自身从公共品中获益时，纳税的遵从意愿会大大提升。Pommerrhne（1996）研究了公共服务、财政支出和纳税遵从之间的关系，发现如果公共服务支出和个人预期差距较大，纳税人的纳税遵从度也低，而公共支出效率的减少也让居民获得的税收对价减少，从而增加逃税水平。另一方面，财政的公开透明也会增强纳税人的遵从水平。Alm 和 Mckee（2000）基于实验研究，发现当实验参与者得知税收将被用于自身赞同的公共项目时，纳税遵从度会得到提高，其中纳税人感受到的决策作用与纳税遵从度成正比。Field 和 Frey（1972）发现除了公共服务本身能够提升纳税人的纳税遵从水平，纳税人的政治参与权也与纳税遵从水平高度挂钩。

任小军（2013）探究了纳税人对税制公平的感知程度和公共服务满意程度对纳税遵从度的影响，发现纳税人的税制的公平感知会影响纳税遵从，很大程度源于行政服务的满意度和基础服务的满意度。税务机关和纳税人之间能够通过建立税收心理契约，让纳税遵从从“他律”走向“自律”（刘珺，2011）。李文（2021）则认为税制复杂性、税收凸显性和公共品复杂性导致了纳税人的认知偏差，进而导致了纳税遵从度差异。黄健和邓燕华（2021）研究了民众对政府社会职能保障满意度对收入分配感知的影响，发现新型社保体系建立有利于提升民众对税收再分配的满意度。另一方面，税收的另一端——征税端的态度也影响纳税遵从，李林木和于海峰等（2020）、孙雪

娇和翟淑萍等（2019）发现基于纳税信用评级的柔性税收征管机制能够大大增加纳税人的遵从度，激励机制反而很大程度提升了纳税遵从。这反映了一味的惩罚并不能提升纳税遵从，对税收征收更加平等和人性化的服务，才能构成正义税制的一部分，才能得到纳税人的认可。

综上所述，税制公平对纳税遵从的影响一方面体现为实质的服务水平提升，例如更令人满意的公共品供给、社保体系的建立和行政服务的优化，另一方面体现为程序上的公共服务决策参与，例如政治参与权、信息透明度，但我国在税制公平的探究上多从纳税人本身的感知出发，对于构成整个税制是否公平的公共服务供给和参与涉及甚少。

2.2.3 公共服务与纳税遵从

国家和个人关系是税收正义讨论的首要话题，它决定了税收正义的根基，因为税收形成于公民权利对国家的移交，公共服务意味着公民税收对价的实现，也意味着税收正义的实现，对于纳税遵从有着基础性的影响，“新公共管理”重塑了政府的价值和公民的重要性（张艳，2007）。公共服务对纳税遵从的影响可以分为两类：公共服务供给结果的影响和公共服务参与过程的影响，最终通过公共服务心理感受的影响传递到纳税遵从上来，公共服务供给结果体现为结果公平，主要包含税制设计和财政支出，公共服务参与过程体现为过程公平，主要包含纳税服务和公共服务建设水平，公共服务心理感受主要包含居民的主管因素和价值观取向。

（1）公共服务结果：财政支出与纳税遵从

在公共服务供给结果上，公共服务产品本身具备非排他性和非竞争性，公共品的享用无法排除部分不付费的人，但是完全非竞争性的公共品品种稀少，大部分公共服务具备一定的竞争性，比如高速公路和私立医院，这决定了居民当中总是会有人搭便车，或者支付了足够的税收却未能享受到足够的公共服务，由此产生了纳税人享受公共品的数量差别和感受差别，也会直接影响到对税收制度正当性的判断（Verboon 和 Dijke，2007），这一理论一是涉及国家和公民之间的契约关系(Feld, 2000)，二是涉及公民和公民之间的公平感知关系。Vogel(1974)通过分析瑞典的调查数据，发现居民的逃

税程度很大部分取决于支付的税收和获得的公共利益的匹配度。Spicer 和 Lundstedt（1976）通过分析美国的调查数据，发现公共支出和税收构建的公平指数会显著影响纳税人的逃税行为。Chung（2002）的研究支持了这一观点，财政转移支付对纳税遵从产生了显著影响。李林木和赵永辉(2011)分析了公共品供给效率对居民满意度和收益前景的作用，发现公共品的质量和效率提升能够显著地提高纳税人的遵从意愿，并且不管是高低收入者都会受到该影响。徐菲（2019）分析了公共支出对自然人纳税道德的影响，发现公共支出水平的增加和结构的改善都有助于提升纳税道德，其中生产性支出和建设性支出都增加了纳税遵从。

综上所述，现有研究提供了大量公共支出对纳税遵从正向影响的相关证据，但是对公共支出和税收收入的联系不够紧密，纳税遵从往往被视为公民感知影响下的结果，并未结合整个税制的公平度进行探究，因而财政支出和税收收入仍然处于一个分离的视角。

（2）公共服务参与：财政透明度与纳税遵从

在公共服务决策参与过程方面，正如国家利益和个体利益之间的隔阂，全体一致通过的决策是相当困难的，因此公共服务决策总是由公民自己投票决定代表，由代理为他们决定所需的公共品，而这些公共品则并不一定是某部分公民的期望，这里面存在委托代理带来的问题，或者说，由于公共服务本身具有“财政幻觉”（Fiscal Illusion），纳税人甚至因为税种的不同产生不同的“税负痛感”和公共服务期望，比如间接税的支付会让居民模糊自己真正缴纳的税负，从而影响自身的纳税道德。Cuccia 和 Carnes（2001）发现税收法律复杂性降低后和财政透明度水平提高后，纳税人的公平感知会得到增强。黄立新（2013）发现财政收支信息的不公开困难会导致民生支出短缺，而民众本身对于民生福利支出最为敏感，从而造成较低的纳税遵从。宋丽颖和张安钦（2021）则以自然人为研究对象，利用中介效应模型发现自然人对公共服务的满意度极大提升了自身的道德认知水平，进而会驱使自然人拥有更强的纳税遵从意愿。郝晓薇和杨帆等（2022）借助中介效应发现财政透明度会通过影响居民公共服务满意度的方式进而提升居民的纳税遵从意愿，并且高收入高教育水平的家庭受到的影响更为显著。谷成和于杨（2018）说明了财政公开透明有助于社会成员了解政府的收支来源和趋向，

有助于提高公民的公共服务满意度，进而提升纳税遵从度。

综上所述，现有研究主要从公共服务受益的视角探讨了财政透明度对公民的影响，表明程序正义最终仍要通过结果正义才能传递给纳税人，但当前研究视角多从居民的主观感受出发考虑，比如满意度和政治权利感，对于程序正义和结果正义之间的关系没有更为系统地探究。

3.理论分析与研究假设

3.1 理论基础

3.1.1 税收价格理论

税收价格论是受益原则在税收领域的具体体现，体现的是一种交换关系。公民将个人权利交给国家，形成了国家的征税权力，但同时政府也拥有了提供公共服务的义务，纳税人为公共品支付的对价就是税收，这就是税收价格论的核心内涵。税收价格论一方面承认了国家的生产性，即政府并非不事劳动和生产，反而对市场资源配置和经济宏观调控有着深远的意义，如同我国计划经济时期政府对工业化发挥的巨大作用，以及当前我国政府在基建和房地产上的引领作用，纳税人支付的税收并不是单纯地为了国家机器的运行，而是为了提升公共服务水平；另一方面税收价格论凸显了个人的权利保护，税收通常被视为一种强制的“牺牲”，但如果使用交换公平去理解，会发现税收实质上具备个人的自由意愿，纳税人缴税不是为了国家而是为了自己，这体现了一种平等与正义。

税收价格论的核心争议在于税收是否能够真正地被视为市场价格，因为公共领域往往意味着无偿、福利和调控，而私人领域才意味着交易、等价和自愿。对于该点争议，林达尔给出了他的解释，这既是对其老师维克塞尔所坚持的受益原则可行性解释，也给出了税收价格论的经济学证明。他运用理论模型说明了不同纳税人如何通过自由协商最终达成一致同意， 在原始的不同分摊比例下，对公共服务的需求按照双方承担的公共品份额所决定，但是如果某方希望批准对自己更有利的公共服务数量，就会因为对方的不同意而导致交易失败。因此，只有在双方共同批准各自都能接受的公共服务数量时，才能通过一致同意。而税收成本分摊也是如此，因此在自由协商的条件下，最终税收成本分摊和公共服务供给都会达到一个均衡位置，在这个位置每个纳税人的边际效用相等，由此公共服务的价格也对应了每个利益相关方的边际效用。由此税收价格论证明了公共服务的价格就是税收，并且

该结果由纳税人的一致同意协商完成。

3.1.2 财政幻觉理论

财政幻觉指纳税人由于财税收支过程的模糊性对税收价格产生的心理认知偏差，往往通过税负痛感发生作用。最早提出财政幻觉概念的是意大利学者普维亚尼，他在“垄断”国家的假设下论述了乐观财政幻觉对税负的减轻作用，有助于让纳税人更容易接受现行的财税决策，从而帮助维护垄断国家的稳定性，但毫无疑问普维亚尼的理论与正义毫不相干，财政幻觉在他的理论中只是一种冰冷的统治工具。布坎南从民主政治的正当性出发，引入了“民主”国家概念。布坎南仍旧讨论了“乐观效应”，在一个充分民主的国家中，公民更倾向于选择并有权选择税收更少公共品供给更多的政府，因此政府也会创造乐观的财政幻觉。和普维亚尼的财政幻觉类似，“乐观”的财政幻觉减少对税收的感知从而降低税负痛苦，从而让公民更容易接受当前的财税制度。与乐观财政幻觉相反，悲观的财政幻觉会强化税负痛苦，让纳税人对税收和财政制度充满敏感和审慎，从而对公共服务的需求下降，但会带来厌税情绪。

综合来看，乐观效应实际上并不乐观，因为税收和财政不是分离的，纳税人会低估公共服务的成本，进而要求更高的公共服务，并且也会降低对公共事务的参与积极性，悲观效应也有增加公共实务参与度和减少财政支出的乐观一面。因此，财政幻觉的“乐观”和“悲观”都是针对公民的税收心理认知产生的，不能单纯地认为“乐观”财政幻觉就是正确的（徐诗举，2009），也不能单纯地认为“悲观”财政幻觉就是可取的（吕庆明，2015）。当前对财政幻觉因素的讨论大多围绕着税制结构进行，我国税制以间接税为主，纳税人往往会低估间接税税负，最终导致公共服务成本低估和过度需求，这种税制往往会带来所谓减少税负痛感的“乐观效应”，因此部分学者会对此抱有支持态度（闫伟和宫善栋，2018），这往往会带来一种误区：带来“乐观效应”的财政幻觉就是值得提倡的。事实上这是忽视支出端的一种看法，同时也是对税收正义的忽视。现代民主国家早已不存在“刑不可知，则威不可测”的思想，公民对税收痛感的忍受正是因为相信公共服务能够满

足税收对价，公民对财税体系的知情权不可忽视。

公开透明的财政税收体系是决定税负痛感的关键，不仅能够让公民客观评价政府的能力，也能够有效降低税负痛感。财政透明度是财政幻觉需要重点讨论的对象，预算的不透明是导致公共支出模糊性的重要原因，混沌的预算和预算本身的复杂性会导致公众无法了解预算收支的真相。由于征税与公共服务之间存在较大的模糊性，纳税人总是会低估税收价格，从而增加公共品需求。而我国作为间接税大国，流转税的税收价格具备较高的隐蔽性，使得纳税人难以察觉支出的税收数额，导致纳税人看不清实际的公共服务成本，在低估了公共服务的税收价格后，相应对公共服务提供数量也会预期更大。而这部分对公共服务成本的低估，一是纳税端税制设计本身缺乏税收凸显性，二是公共服务提供端纳税人对公共服务提供过程的不了解。财政预算信息的可控性也让政府具备夸大支出的空间，意味着可以有理由课征更多的税收。因此，更为透明的财政支出决策能够有效地缓解财政幻觉，让纳税人正确地意识到税收价格，从而增加对当前税负的接受度。

3.2 研究假设

3.2.1 公共支出水平对纳税遵从的影响

由于政府提供的公共服务资金主要来源于税收，政府和居民之间达成了一项由居民支付对价而政府提供公共服务的契约，由此对纳税遵从产生两方面正向影响：第一，从交换公平的视角而言，纳税人会衡量缴纳税款价值能与公共品价值，公共支出的效率提高和公共服务的增加意味着居民获得的收益增加，纳税人会由此产生“交换公平”感，从而提高纳税遵从度；第二，从公共契约的视角而言，公共服务质量和水平的提升意味着国家契约的兑现和正义税制的实现，纳税人会因此提高对税制的评价，进而减少缴税的抗拒和痛苦。基于前文文献综述可知，现有研究注意到了公共服务水平对于纳税遵从的提升的作用，但少有研究从交换公平和税制公平的角度进行分析。

在理论和文献基础上，进一步结合我国财税体制现状来看，我国的实质

正义问题集中在税收征纳和财政支出方面，我国的财政税收分离倾向使得税收正义难以被意识。收支分离的财税思想源于自由主义的经济思想，我国重视财政的宏观调控和再分配功能的环境反而忽视了税收和财政之间的关系，很大程度上源于对公共服务的民生属性和税收契约属性的忽视。我国经济的高速增长离不开地方政府的“官员锦标赛”，这决定了我国地方政府是典型的“建设型”政府，地方政府在基础设施和房地产上倾向于投入更多，对于民生性支出会存在一定忽视（周黎安, 2007）。

结合理论与现实来看，税收的公共服务对价属性因为我国的收支分离倾向和“建设型政府”身份得到削弱，第一是建设型支出会一定程度上挤占医疗、社保、教育方面与民生直接相关的支出；第二是即便进行了大量的民生性支出，纳税人也存在其与建设型支出归入同一心理账户的倾向。因此纳税人无法得到期望获得的对价，所以会出现纳税遵从水平较低的情况。值得说明的是，这与我国依靠“土地财政”实现增长的经济模式高度相关。土地财政的本质是将税收折现化，即税收到债务的一种性质转化，土地出让金收入是对未来税收价值的一次性折现，但这不意味着公共服务责任的免除，纳税人对衍生出的高房价问题的容忍度很大程度来源于政府对于未来公共服务的承诺，政府的基建建设意味着房屋周围交通水平、经济水平的进一步发展，正是因为对未来公共服务承诺的信任，这样的经济发展模式才能被得以接受（赵燕菁，2014）。这一过程中由于基建的建设周期较长，税收收益具备代际性，并且尚未购入房产的纳税人被排除在了承诺公共服务的对象范围之外，这决定了该模式不适合税收而是更适合费用。尽管基建建设的资金原则上不会来自税收收入而是基金预算收入，但是对于纳税人而言，税收的心理预期账户已经很大程度上和建设性支出挂钩，公共服务所体现的税收正义性极大程度受到了削弱，因此建设型财政支出难以直接适用于税收价格理论。

在我国政府的四本预算中，一般公共预算支出以税收收入为对应主体，主要用于教育、科技、城市建设、科技等领域，反映了政府的公共服务的供给水平。综合以上分析，本文预期该部分公共支出水平的增加能够增强居民的交换公平感知，从而增强公共服务满意度，提升自身纳税遵从意识，让税收回归正义的本质。为此提出假说一：

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：https://d.book118.com/196154004150010040