

中文社会科学引文索引 (CSSCI) 来源期刊
北京大学中文核心期刊
中国人文社会科学期刊 AMI 综合评价 (A 刊) 核心期刊

CN 11-1011/F

税务研究

S H U I W U Y A N J I U

国家税务总局主管 中国税务学会会刊

- ◎ 贯彻财税改革新部署 高质量推进中国式现代化税务实践
- ◎ 以深化税制改革助推中国式现代化建设
- ◎ 总结税制改革经验 推进中国式现代化
- ◎ 促进新质生产力形成的税收治理研究
- ◎ 税收一体化服务成渝地区双城经济圈发展探析

邓力平 吴心妮 刘乃聿
樊丽明 郭 健
杨志勇
马海涛 王一涵 王斐然
黄树民



2024 **9**
总第476期

税务研究

S H U I W U Y A N J I U

国家税务总局主管 中国税务学会会刊

国内统一连续出版物号 CN 11-1011/F

编委会主任：汪 康

副 主 任：董树奎 邓力平 刘修文 樊丽明 张连起 蔡 宇 张铁勋

委 员：于海峰 马国强 王 乔 计金标 邓力平 朱 青 刘修文

(按姓氏笔画排序) 李万甫 肖立新 吴紫骊 汪 康 张 斌 张守文 张连起

张铁勋 陈双专 周广仁 董树奎 蔡 宇 樊丽明

顾 问：解学智 高培勇

主 办：中国税务杂志社

出 版：中国税务杂志社

社 长：张铁勋

副 总 编 辑：程雪松

社 址：北京市丰台区广安路9号国投财富广场1号楼9—10层

邮 政 编 码：100055

编 辑：中国税务杂志社《税务研究》编辑部

电 话：(010) 63572984 (010) 63572984 (传真)

电 子 邮 箱：swyj@ctax.org.cn

网 址：http://www.ctax.org.cn

设 计 制 作：北京新艺嘉禾传媒科技有限公司

印 刷：北京中科印刷有限公司

国内总发行：中国税务杂志社发行部 北京报刊发行局

国外总发行：中国国际图书贸易集团有限公司

国外发行代号：M1348

订 购 处：中国税务杂志社发行部，各省、自治区、直辖市、
计划单列市税务学会，各地邮局

订 购 电 话：(010) 63886767 63886763

广 告 热 线：(010) 63584611

服 务 热 线：(010) 63584622 68286647 68210786

邮 发 代 号：80-292

广告发布登记号：京丰市监广登字20200001号

出 版 日 期：每月1日

定 价：每册25.00元

学习贯彻党的二十届三中全会精神

- 05 贯彻财税改革新部署 高质量推进中国式现代化税务实践 邓力平 吴心妮 刘乃聿
15 以深化税制改革助推中国式现代化建设 樊丽明 郭 健
19 总结税制改革经验 推进中国式现代化 杨志勇

专题策划 高质量推进中国式现代化税务实践

- 24 促进新质生产力形成的税收治理研究 马海涛 王一涵 王斐然
30 基于税收数据的新质生产力评价指数构建与应用 闻传国 韩燕晖 张 柳
37 转变税收优惠政策重点 培育和发展新质生产力
——基于“专利盒”政策实践与启示 席鹏辉 李 瑶

局长视点

- 44 税收一体化服务成渝地区双城经济圈发展探析 黄树民

税制改革

- 51 资本所得个人所得税制度的优化探讨 马蔡琛 黄少含
58 个人所得税综合所得扩围研究
——基于经营所得纳入综合所得视角 林 颖 陈 祎
64 推动人口高质量发展的个人所得税探析 张念明 张丽微

“数字经济与税收治理”征文

- 70 数据资产课税税基评估规则的构建及其实施路径 周艳秋 朱润喜 陈 蕾
77 税收征管数字化转型中活用税务数据的法律审视 陶 盈

调查研究

- 83 基于B-READY评价体系搭建本土化税收营商环境评价体系
——以前海深港现代服务业合作区为例 国家税务总局深圳市税务局调研组
89 促进中医药高质量发展的全链条税收政策调研与思考 冯绍伍 王东山 洪孝庆

案例分析

95 纳税担保质押物的法律界定

——以A公司专利权申请纳税担保质押被拒案为例

陈 鹏 刘芷汛

环球税收

101 日本税务稽查制度及其启示

江武峰 张长飞 张小平

106 跨国企业跨境在线广告营销服务中市场国的征税权

——基于ValueClick案的展开

张美红

研究探索

114 增值税留抵退税对企业投资的激励效应研究

国家税务总局甘肃省税务局课题组

122 研发费用加计扣除政策、企业研发策略行为与数字化和绿色化创新

甘行琼 张省博 邹甘娜

129 论生育友好型税收政策体系的构建

李建军 蒲泓锦 杨良松

税收管理

135 我国建筑行业税收风险问题透视及防范

李春根 王 雯

139 浅议税收征管数字化转型

曹锦阳

学术动态

144 2023年度“数字经济与税收治理”征文活动评选结果揭晓

凡在《税务研究》杂志上刊登,并由中国税务杂志社支付稿酬之作品,均视为作者已将该作品之全部权利转让给本社,且允许本社以任何形式(包括但不限于平面传媒、网络传媒、光盘等介质)使用、编辑、修改;中国税务杂志社有权对该作品再次使用,并可授权给第三方而无须另行支付稿酬。未经中国税务杂志社书面许可,任何单位和个人都不得以任何形式使用(包括但不限于通过纸媒体、网络、光盘等介质转载、张贴、结集、出版)该作品。



中国税务杂志社微信公众号



税务研究微信公众号



电子刊小程序

- 05 Implementing the New Deployment of Fiscal-Tax Reform for Promoting the Tax Practice of Chinese Modernization with High Quality**
..... *DENG Liping, WU Xinni and LIU Naiyu*
- 15 Deepening Tax Reform for Boosting the Construction of Chinese Modernization**
..... *FAN Liming and GUO Jian*
- 19 Summarizing the Experience in Tax Reform for Promoting Chinese Modernization**
..... *YANG Zhiyong*
- 24 A Research on Tax Governance for Promoting the Formation of New Quality Productive Forces**
..... *MA Haitao, WANG Yihan and WANG Feiran*
- 30 A New Quality Productive Force Evaluation Index Based on Tax Data: Constructions and Applications**
..... *WEN Chuanguo, HAN Yanhui, and ZHANG Liu*
- 44 An Analysis of Tax Integration Services for the Development of the Chengdu-Chongqing Dual City Economic Circle**
..... *HUANG Shumin*
- 51 An Exploration on the Optimization of the Individual Income Tax System for Capital Income**
..... *MA Caichen and HUANG Shaohan*
- 58 A Research on the Expansion of Comprehensive Income of Individual Income Taxation: From the Perspective of Integrating Business Income into Comprehensive Income**
..... *LIN Ying and CHEN Yi*
- 70 An Evaluation Rules for Tax Base of Data Asset Taxation: Construction and Implementation Path**
..... *ZHOU Yanqiu, ZHU runxi and CHEN Lei*
- 114 A Research on the Incentive Effect of VAT Credit Refund on Enterprise Investment**
..... *Research Group of Gansu Provincial Tax Service, State Taxation Administration*
- 129 On the Construction of a Fertility-Friendly Tax Policy System**
..... *LI Jianjun, PU Hongjin and YANG Liangsong*

论生育友好型税收政策体系的构建*

李建军 蒲泓锦 杨良松

内容提要：以税收政策支持生育，既有现实需要，又有理论依据，还有国际经验可以借鉴。破解少子化这一难题，要求支持生育的税收政策更加精准、更为有力。为此，本文建议构建生育友好型税收政策体系：个人所得税实行按家庭人数的家庭计税方式、增设孕期专项附加扣除和残障专项附加扣除、建立专项附加扣除随物价指数自动调整机制；企业所得税引入产假期女职工工资薪金支出加计扣除政策；优化托育和家政服务税收优惠政策，同时降低婴幼儿和儿童消费商品的增值税税率等。

关键词：生育 税收政策 个人所得税 企业所得税 增值税

DOI:10.19376/j.cnki.cn11-1011/f.2024.09.020

党的二十届三中全会明确提出：“完善生育支持政策体系和激励机制，推动建设生育友好型社会。有效降低生育、养育、教育成本完善生育休假制度，建立生育补贴制度，提高基本生育和儿童医疗公共服务水平，加大个人所得税抵扣力度。”^①作为经济社会调节的重要政策工具，税收可以降低生育、养育和教育成本。构建生育友好型税收政策体系，是健全生育支持政策体系、建设生育友好型社会的应有之义和客观要求，是避免陷入“低生育率陷阱”“人口负增长陷阱”和促进人口长期均衡发展的重要政策选择。

一、税收支持生育的理论依据和作用机制

（一）税收支持生育的理论依据

生育通常被视为个人和家庭私人领域活动。而政府以税收差别性政策激励生育，古今中外都客观存在，其中具有理论依据。

一是人口增殖论。人口是人类社会存在和发展的基础。在漫长的自然经济时期，人口是最主

要的生产要素，是经济发展、国家安全的决定性力量。孔子及其儒家思想包含着人口增殖论。《论语·子路》记载的“子适卫，冉有仆。子曰：‘庶矣哉！’”^②反映了孔子对人口繁盛的赞赏。《墨子·辞过》中“欲民之众而恶其寡”^③体现出墨家增加人口的观点。增殖人口的思想主张也体现在我国古代的税收政策之中。《管子·入国》载有齐国鼓励生育的政策：“有三幼者无妇征，四幼者尽家无征，五幼又予之葆，受二人之食，能事而后止。”^④即根据家庭生养子女的数量在一定时期内给予不同程度的赋税免征。《后汉书·肃宗孝章帝纪》记载有“今诸怀妊者，赐胎养谷人三斛，复其夫勿算一岁”^⑤，意思是对孕妇补助，并免除丈夫一年的算赋。

二是生育的正外部性和有益品属性。生养子女对夫妇会产生多种成本和收益。成本主要包括孕产期母亲不工作或减少工作带来的收入减少、对生理和职业的不利影响，以及养育和教育子女支出；收益主要有子女成年后对父母的照料赡

* 本文系国家社会科学基金重大项目“数字经济时代我国税收制度适配性研究”（项目编号：23&ZD064）的阶段性研究成果。

① 中共中央关于进一步全面深化改革 推进中国式现代化的决定[N].人民日报，2024-07-22（1）。

② 论语[M].张燕婴，译.北京：中华书局，2006：191。

③ 墨子译注[M].张永祥，肖霞，译.上海：上海古籍出版社，2015：38。

④ 管子译注[M].谢浩范，朱迎平，译.上海：上海古籍出版社，2020：604。

⑤ 范曄.后汉书[M].北京：中华书局，2007：40。

养,养育子女带来的情感收获。在现代社会,一方面,家庭生育、养育和教育子女的成本日益增加;另一方面,在社会保障体系日趋健全的情况下,家庭养育子女的回报减少,生育对夫妻的收益更多在于精神和情感层面。与此同时,在少子化、老龄化的背景下,家庭生育给社会带来的收益不断增加,比如促进创新、增强经济活力和社会可持续性等。这使得生育对家庭带来的私人净收益可能小于社会净收益,表现出较强的正外部性。由于生育的正外部性,在没有政府干预的情况下,家庭自主选择的生育数量将小于社会最适生育数量。此外,生育在一定程度上具有有益品^①的属性,生育养育子女实际上可以为个人和家庭带来长期持续的情感和物质收获,但是由于在生育问题上的信息偏差、看重短期生育成本,加之收入约束,使个人或家庭在生育上偏离最佳选择,出现晚生育、少生育、不生育。对于有益品的供给或消费不足,成为政府干预和介入的重要依据。基于生育的正外部性和有益品属性,政府采取包括税收在内的公共政策积极支持生育,以分担生育成本,成为少子化、老龄化社会共同的政策选择(何凌云等,2019)。

三是量能课税原则。量能课税原则要求根据纳税人负担能力的大小来确定应负担税收,纳税能力高者多纳税,纳税能力低者少纳税,相同纳税能力者缴纳相同税收。生育、养育和教育子女需要大量的精力和物力投入,生育、养育和教育开支成为现代社会有子女家庭的最重要的开支之一。在收入及其他条件相同的情况下,与不需要养育子女的家庭相比,养育子女的家庭存在较大的开支,其税收支付能力将低于前者。按照量能课税原则,税收政策设计上要给予养育子女家庭特别的优惠措施,以实现税收负担分配的家庭间公平。由此,构建生育友好型税收政策体系既是促进家庭延绵和社会人口稳定的要求,也是量能

课税原则的内在要求。

(二) 税收支持生育的作用机制

作为经济社会调节重要政策工具的税收,其支持生育的作用机制主要体现在以下三个方面。一是成本分担机制。生育、养育和教育等需要家庭大量的物质投入,通过个人所得税专项附加扣除、降低婴幼儿和儿童相关商品税率等政策可以分担养育成本,减小经济因素对生育意愿的阻遏。二是照护支持机制。照护子女耗费精力大,父母往往时间精力不足,可信赖的替代性照护者不足成为制约生育意愿的因素之一。为此,通过设计可以促进家庭照护和托育服务发展的税收优惠政策,可缓解照护不足对生育的制约。三是职业包容机制。产假和照护子女会影响父母特别是母亲一定时间内的工作投入,从而影响孕育女性的就业和职业发展,而通过设计企业所得税优惠政策,降低企业雇佣孕育期女职工的成本,可以促进企业雇佣女职工和支持女职工生育。

二、我国现行支持生育的税收政策

当前,我国与生育相关或有利于生育的税收政策主要体现在:降低家庭生育成本的个人所得税税前扣除、支持婴幼儿照护和教育行业发展的税收优惠、助益女性生育就业的企业所得税成本费用扣除。

(一) 降低家庭生育成本的个人所得税税前扣除

我国个人所得税的居民综合所得应纳税所得额是每一纳税年度的收入额减去基本减除费用6万元、专项扣除、专项附加扣除和依法确定的其他扣除后的余额。其中,3岁以下婴幼儿可以享受每个婴幼儿每月2000元的定额扣除,接受学前教育和学历教育的子女可以享受每人每月2000元的定额扣除,未成年子女发生的医药费用支出在扣除医保报销后个人负担累计超过15000元的部分

^① 有益品是对个人有益的某种活动,但是由于信息、短视、收入约束等原因,个人实际消费量小于社会整体福利最大化所需的消费量。

在80 000元限额内可在年度汇算清缴时据实扣除;此外,对生育妇女按照规定取得的生育津贴、生育医疗费或其他属于生育保险性质的津贴、补贴,免征个人所得税。

(二) 支持婴幼儿照护和教育行业发展的税收优惠

为促进托育、家政等社区家庭服务业的发展,使其能够为育儿家庭提供普惠便捷的婴幼儿照护服务,我国对提供社区托育和家政服务相关收入免征增值税,并将相关收入减按90%计入企业所得税应纳税所得额。此外,对从事托育和家政服务的机构,还规定了免征契税、房产税和城镇土地使用税等优惠措施。我国税收政策在供给端也有对教育的支持,具体表现在两个方面。一方面是直接对教育机构和教育服务的税收减免。比如:对托儿所、幼儿园和学历教育学校的保育、教育收入免征增值税;对托儿所、幼儿园和各类学校自用的房产、土地,免征房产税、城镇土地使用税。另一方面是对向教育机构捐赠的税收减免。企业或个人向符合条件的教育机构的公益性捐赠支出,在规定的比例限额内可以在企业所得税税前扣除;同时,教育机构获得的公益性捐赠收入为免税收入。现行税收政策以减轻托育教育机构税负的方式来降低相关服务的价格,以支持生育和养育。

(三) 助益女性生育就业的企业所得税成本费用扣除

现行企业所得税相关法律法规规定,缴纳的生育保险、育龄女性产假工资支出、产假替代用工支出等相关成本费用,用工企业可以按规定在计算企业所得税应纳税所得额时扣除。女性产假期间未为企业提供劳动,企业实际负担了其工资薪金等相关成本费用,客观上会影响企业雇佣女性,该税前扣除政策降低了企业支付产假期女性

职工工资薪金的成本,在一定程度上是企业所得税支持企业吸纳女性就业、支持生育的表现。

三、构建生育友好型税收政策体系的国外实践^①

自20世纪70年代中期以来,欧美国家和日韩等发达国家出现持续少子化现象。为应对少子化和老龄化带来的挑战,相关国家多维度制定税收优惠政策,构建生育友好型税收政策体系,降低有生育子女家庭的实际税负,以促进生育,产生了一定效果。

(一) 激励成立家庭的税收政策

一是提高个人所得税家庭合并纳税的税收利益。在纳税人可以选择单独或合并纳税的国家,在税率表相同边际税率级次上,对(夫妻)家庭合并申报应纳税所得额的规定在数量上是(单身)个人申报的2倍,如德国、美国等。对于拥有相同收入的夫妻而言,其联合税收负担在两种纳税方式下并没有差异。但当一方收入较高导致双方收入差距过大时,合并纳税能降低税率级次,进而降低个人所得税负担。荷兰的“三阶分类”制度对储蓄和投资所得规定的夫妻资产最高免税额是个人的2倍。^②这种将夫妻合并纳税免税限额设定为单独纳税免税限额2倍的做法在各国的个人所得税设计中比较常见。

二是将配偶扣除或抵免纳入税收政策设计中。韩国允许纳税人从全球所得中扣除相当于150万韩元乘以符合条件的家庭成员人数的金额。日本所得扣除项目中包含一般配偶扣除、老人配偶扣除和配偶特别扣除,最高扣除额为48万日元。加拿大的个人所得税抵免项目中包含不可退还的配偶或同居伴侣抵免,如果纳税人配偶或同居伴侣的年净收入低于纳税人的个人基本抵免基数,以两者的差额乘以最低一档个人所得税税率计算抵免额。

^① 本部分原始材料主要来源:国别(地区)投资税收指南[EB/OL].[2024-03-05].<https://www.chinatax.gov.cn:8443/chinatax/c102035/gbtzsszn.html>.

^② 荷兰按照收入性质,将个人所得税应税收入划分为三个类别:第一类是从工作和自住房取得的应税收入;第二类是从实质性持股中取得的应税收入,主要是股息和资本利得;第三类是从储蓄和投资中取得的应税收入,按照个人总资产净值的规定比例推定而来。

三是以可退还的税收抵免形式为家庭提供福利。可退还的税收抵免由于超额部分可以退税,实际是对纳税人的补贴,实践中抵免限额通常与收入关联,低收入家庭能获得更高的抵免限额。加拿大针对低收入群体引入了“第二收入者豁免”,拥有合法配偶的纳税人可以按家庭为单位获得更多的税收抵免。美国、德国和法国为育儿家庭提供了子女税收抵免,新加坡符合条件的家庭可以获得可退还的生育税收抵免。

(二) 涵盖家庭育儿多方面的税收优惠

家庭生育子女的成本体现在生育、养育、教育各方面,除了子女相关支出的显性成本,女性为生养而失去工作收入或中断职业发展的机会成本也构成生育成本的重要部分。国外较好地考虑到了这些方面,在多个税种上制定优惠,从多方面帮助家庭分担相应成本以鼓励支持家庭生育。

一是生育方面的税收支持。妇女生育子女一方面要考虑相关的医疗和保健支出,另一方面也会担忧生育后无法重返工作。通过税收优惠提供一定程度的经济支持和就业保障能够起到鼓励生育的作用。比如,英国企业向员工支付的法定产假工资,大中型企业可以向政府报销92%,小企业可以向政府报销103%,如果员工无法从企业获得法定产假工资,政府将向其提供免税生育津贴。

二是养育方面的税收支持。韩国、匈牙利、意大利对子女生计费用的扣除或抵免中都结合子女数量因素,制定了差异化的政策,多子女家庭能得到更大的税收减免,并且第三个及更多子女享受的减免力度更大。德国家庭抚养不满18岁子女将以可退还税收抵免形式享受税收减免,前两个子女的税收抵免额为每人每月219欧元,第三个子女为225欧元,对于第四个及更多子女为250欧元,如果子女为全日制学生、入伍、失业,相关税收抵免可延长适用至25岁。在托育和家政服务上,德国14岁以下子女保育成本的2/3(每

个子女不超过4 000欧元)可以税前扣除。^①法国6岁子女家庭外保育以及雇佣家政服务净费用的50%能够获得可退还税收抵免,两者的抵免限额分别为1 750欧元和6 750欧元。在家庭医疗支出上,德国、日本、俄罗斯纳税人为本人或亲属支付的医疗费用中未由第三方报销的部分可以在一定限额内扣除。美国列举扣除项目中包含有对超过当年调整后收入的7.5%的医疗费用扣除。韩国超过工资薪金所得3%的医疗费用在700万韩元内允许扣除。意大利特定医疗费用超过129.11欧元的部分,可按费用金额的19%获得税收抵免。

在增值税方面,一些国家对部分育儿相关的产品和服务免税或者设有优惠税率以降低购买价格。对降低育儿成本有直接作用的项目主要包括家庭护理服务、医疗服务、住宅租赁以及与育儿直接相关的用品。家庭护理服务在法国适用于10%的税率(标准税率为20%),为年迈及伤残人士提供的家庭服务适用税率为5.5%;而在瑞典、荷兰等国这类护理服务则免税。儿童日托服务在加拿大属于免税范围。加拿大和俄罗斯对住宅房租收入免征增值税。俄罗斯儿童食品和儿童货物适用10%低税率。在英国,婴儿服装、儿童服装和鞋类属于零税率项目。

三是教育方面的税收支持。韩国、俄罗斯纳税人为自身和子女支付的国内教育费用可以税前扣除。德国纳税人首次专业教育或学业所产生的费用最高可以扣除6 000欧元,位于欧盟成员国的私立学校和补习学校的缴款的30%(限额5 000欧元)准予扣除。意大利满足条件的中小学教育费用和私立大学教育费用可以按19%的比例获得税收抵免。法国实行6岁至16岁全面免费义务教育,公立高等学校一般只缴纳少量注册费,受抚养子女在接受中等或更高教育期间可为家庭获得税收抵免。日本个人所得税税前扣除中考虑了子女在不同教育阶段的成本差异,19岁以上未

^① 德国个人所得税制度包含对纳税人养育小孩的基础扣除和抵免,适用形式取决于二者孰高,如果基础扣除超过税收抵免,则适用于基础扣除而不适用于税收抵免,反之则基础扣除将不适用。

满 23 岁的非义务教育阶段在读子女的扣除额为 63 万日元,而义务教育阶段子女的扣除额仅为 38 万日元。此外,多数国家都将教育服务纳入增值税免税范围。

(三) 对特殊人群给予倾斜性税收优惠

一些国家在支持生育养育的税收政策中还家庭中残障家长或子女、单亲家庭抚养子女等情况提供了倾斜性税收优惠,体现了税收政策设计的量能负担和扶弱助困理念。

一是对家长或子女残疾家庭的倾斜性税收优惠。在德国,如果受抚养子女被评定为残疾,则对其抚养费用的基本扣除(或抵免)没有年龄限制,并且对残疾儿童保育服务成本扣除的年龄限制从 14 岁放宽到 27 岁。法国计算应税净收入时残疾人享有特别扣除,收入低于 16 410 欧元时扣除额为 2 620 欧元,收入在 16 410 欧元至 26 400 欧元之间时扣除额为 1 310 欧元,并且在计算户商值时如果夫妻有一方是残疾人或者子女有残疾,这个家庭将获得额外 0.5 个计税份额。加拿大纳税人可以就其抚养的残疾子女主张最多 7 276 加元的税收抵免。韩国残疾人可以获得基本减免以外的额外减免,允许每年从其全部所得中额外扣除 200 万韩元,并且对残疾人的特殊教育费用的特别减免没有扣除限额。日本纳税人或其配偶或受抚养子女为残疾人时可以获得 27 万至 75 万日元的特别扣除。新加坡残疾配偶的免征额为 5 500 新元,超过一般配偶免征额的 2 倍,残疾子女每人有 7 500 新元免征额。

二是对单亲家庭抚养子女的倾斜性税收优惠。德国和法国纳税人支付给前配偶的赡养费以及子女的抚养费准予税前扣除。德国单亲家庭抚养子女除了享有一般子女税收扣除或抵免,还可每年额外扣除 4 008 欧元,并且每多一名受抚养子女,扣除金额就增加 240 欧元。法国对于单身或离婚的纳税人,如果其承担至少一名子女的唯一或主要抚养义务,可以获得额外 0.5 个计税份额。俄罗斯抚养子女的单亲父母能享受双倍的子女标准扣除。韩国有直系后代的单亲父母在基本扣除的

基础上,还可获得 100 万韩元的额外费用扣除。日本纳税人的扣除项目中包含对有受抚养子女纳税人的 35 万日元单亲特别扣除。

四、构建生育友好型税收政策体系的建议

世界人口经济史显示,经济社会发展在提高个人物质生活水平的同时,也加大了个体承受的经济压力,经济约束成为制约生育的重要因素(景明禹,2021)。同时,经济社会发展使中青年的自我意识日益强烈,个体更加注重自身职业发展、生活体验及自我价值实现,对传统的婚育观产生冲击,进一步引致晚婚晚育,甚至不婚不育,这成为引致少子化的重要原因。在经济和观念双重制约下,应对和破解少子化这一世界性难题,要努力建立健全生育友好型税收政策,使支持生育的税收政策更加精准、更为有力。

(一) 改革计税方式和扣除优惠,实施生育友好型个人所得税政策

生育成本是制约生育的关键因素。通过个人所得税政策设计来分担和降低生育成本,是税收支持生育的重要着力点。其一,借鉴法国“户商”计税法的思路,以家庭为纳税单位,夫妻双方以合并计税收入减去扣除项目后的年应纳税所得额,除以家庭人数得到家庭人均年应纳税所得额,据此确定适用的税率并计算家庭人均应纳税额,最后将家庭人均应纳税额乘以家庭人数得到家庭年应纳税额。该计税方式可以降低有子女家庭实际适用税率,从而减轻有子女家庭税收负担(漆亮亮等,2022)。其二,增设孕期专项附加扣除和残障专项附加扣除。对于妇女从怀孕到分娩,给予每月 2 000 元的专项附加扣除。由于家长或子女有残障的家庭往往面临更大的收入压力,同时会发生辅助器具、康复等额外的开支,为扶持弱势群体、增进税制公平,建议增设残障专项扣除项目。其三,子女教育等专项附加扣除按照物价指数自动调整。由于定额专项附加扣除会随时间推移、物价上涨,出现优惠力度和激励效应递减问题,而采用每过几年调整一次的方式,又存在

政策调整及时性不足和增加立法成本的问题。因此,应引入子女教育等专项附加扣除按照物价指数自动调整的机制,以提高专项附加扣除的合理性和适应性。

(二) 引入产假期女职工工资薪金支出加计扣除,实施生育友好型企业所得税政策

当前出现的“不敢生、不愿生”现象,除养育成本因素外,一个重要原因在于女性职业意识增强、女性对生育可能对自身就业和职业发展产生的不利影响的担忧。现行企业所得税虽然有女职工产假期间的工资薪金、社保、福利等相关成本费用税前扣除的规定,但是由于女职工怀孕、生育和养育会影响其工作投入,产假期客观上存在企业支付成本费用员工却未在岗工作的现实,由此引起员工招聘和职业发展中存在的对女性的非友好和“歧视”。为此,在企业所得税中可以引入产假期女职工工资薪金支出加计扣除政策。具体而言,对于在产假的女职工,在实际支付的工资薪金、社保、福利等据实扣除的基础上,按照为产假期女职工支付的工资薪金、社保和福利支出的100%加计扣除,以降低产假期女职工的工资薪金成本,助力消除就业市场的性别歧视,为女性生育和工作提供有力扶持。这也能缓解女性在生育问题上的职业发展忧虑。

(三) 构建生育友好型税收政策体系的其他政策安排

年轻夫妻工作忙,照护子女时间和精力不足,是制约生育的关键因素之一。消解夫妻子女照护忧虑的核心在于有可信赖、低成本的婴幼儿照护服务,而社区托育和家政服务机构的社会照护以

及祖辈的家庭照护是婴幼儿照护的两大支柱。构建生育友好型税收政策体系,需要在破解婴幼儿照护难上下功夫。其一,优化社区托育和家政服务发展的税收政策,支持普惠托育服务发展。改变阶段性的托育、家政相关服务免征增值税政策为长期性制度安排。改变将托育、家政服务收入减按90%计入企业所得税应纳税所得额的优惠方式,设定资质和服务标准,对达到认定标准的专门从事托育、家庭保育和保姆服务的机构,减按15%的税率征收企业所得税。其二,对于有6岁以下子女且祖辈与其共同居住的夫妻,可将共同居住的祖辈纳入个人所得税家庭人数,计算适用税率,从而扶持家庭照护,纾解婴幼儿照护难题,增强夫妻生育意愿。

此外,构建生育友好型税收政策体系,还可以通过降低有子女家庭消费商品的增值税税负入手。具体而言,可将现行适用13%税率的婴幼儿食品和用品、儿童服装鞋帽等养育子女所需商品的增值税税率降至6%,以降低养育成本,促进生育。

参考文献:

- [1] 何凌云,肖秋驰,马青山.部分国家促进生育财税政策的经验及借鉴[J].税务研究,2019(12):60-64.
- [2] 景明禹.鼓励生育的个人所得税政策:国际经验与借鉴[J].税务研究,2021(10):48-53.
- [3] 漆亮亮,李新星.法国生育友好型个人所得税政策的启示[J].税务研究,2022(4):102-106.

作者单位:西南财经大学财政税务学院

(责任编辑:于嘉音)