

日本育儿税收支持政策的制度设计及对中国的启示

李清如

(中国社会科学院 日本研究所,北京 100007)

关键词: 日本; 少子化; 税收政策; 个人所得税; 社会保障

摘要: 优化生育政策、改善人口结构是中国当前亟需解决的重要课题,也是推动经济社会高质量发展的题中之义。日本面临少子化问题的时间更早、程度更严重。为此,日本政府多手段并用构建育儿支持政策体系,税收政策是其中的重要内容。日本育儿税收支持政策采取各税种相互配合、与社保通盘考虑的方式,以适应人口结构变化的趋势,强化税收在调节社会收入分配中的功能,促进财政和社会保障制度的可持续性,同时,从家庭整体角度出发,减轻家庭经济负担,促进女性就业与育儿平衡发展。日本育儿税收支持政策的设计特点与经验,可为中国提供一定的借鉴。税收政策可以与其他政策相协调,共同构建育儿支持政策体系,营造育儿友好的社会氛围,创造就业和育儿可以兼顾的工作环境,促进社会和谐健康发展。

中图分类号:

文献标识: A

文章编号: 1004-2563(2023)02-0039-13

Childcare Subsidy and Taxation Exemption in Japan and Implications for China

LI Qing-ru

(Institute of Japanese Studies, Chinese Academy of Social Sciences, Beijing 100007, China)

Key Words: Japan; the issue of fewer children; taxation policy; individual income tax; social security

Abstract: Optimizing the policy on fertility and improving the population structure are an important issue in promoting high-quality economic and social development that China needs to address. Japan faced the problem of fewer children earlier and more seriously than China. In order to deal with this problem, the Japanese government has adopted a series of means to build up a policy regime on childcare support, of which taxation policy is an important part. The policy on taxation exemption for childcare in Japan is built on the coordination of various taxes and a consideration of overall social security programs to accommodate demographic changes. This coordination reinforces income redistribution through taxation while being mindful of the sustainability of government financial and social security systems. At the same time, from the perspective of the family as a whole, taxation exemption policy also reduces the economic burden of the family, and promotes balanced development of female employment and childcare. The design and experience of Japan's childcare subsidy and taxation exemption policy can provide some reference for China. Taxation policy can coordinate with other policies to jointly build a childcare support policy system, create a social atmosphere friendly to childcare and an environment that is favorable to balancing work and child rearing, and promoting harmonious and healthy social development.

党的二十大报告明确提出,“中国式现代化是人口规模巨大的现代化”,并强调“优化人口发展战

略,建立生育支持政策体系,降低生育、养育、教育成本”,这体现出党中央对人口问题的高度重视,为新

作者简介: 李清如(1986-),女,中国社会科学院日本研究所副研究员。研究方向:日本财政制度、日本社会保障与税收一体化改革。

时代做好人口工作指明了前进方向。当前,中国各项支持生育的政策措施正在加紧探讨并逐步推进,其中,税收政策作为宏观调控的一项重要手段,在各项政策文件中也有所体现。2021年7月,中共中央、国务院发布《关于优化生育政策促进人口长期均衡发展的决定》,强调充分认识优化生育政策、促进人口长期均衡发展的重大意义,提高优生优育服务水平。2022年政府工作报告明确提出完善三孩生育政策配套措施,将三岁以下婴幼儿照护费用纳入个人所得税专项附加扣除,减轻家庭生育、养育、教育负担。2022年8月,国家卫生健康委员会、发展和改革委员会等17个部门联合印发《关于进一步完善和落实积极生育支持措施的指导意见》,提出将婚嫁、生育、养育、教育一体考虑,完善和落实财政、税收、保险、教育、住房、就业等积极生育支持措施。可见,中国生育支持政策体系的顶层设计正在逐步完善,如何落实是未来一段时期的重点。从税收政策角度来看,目前中国与育儿支持相关的税收政策主要是在个人所得税专项附加扣除中的子女教育以及婴幼儿照护费用扣除上有所体现,在制度设计方面还可以进一步探讨和细化。

应对人口结构变化和优化生育政策是中日两国共同面临的课题。日本面临少子化问题的时间更早、程度更甚。从20世纪70年代中期开始,日本每年的出生人口数量逐渐下降,总和生育率一直低于人口置换率,少子化问题已经开始显现。到90年代,日本总和生育率降到1.50以下,引发全社会的关注。此后,生育率继续下降,每年新出生人口持续减少。1991-2000年每年新出生人口平均为120.2万人,2001-2010年平均为110.4万人,2011-2020年平均为96.8万人,出现明显下降趋势;2021年,新出生人口继续下降至81.2万人,总和生育率仅为1.30^①。由于新出生人口减少和老龄人口占比上升,日本人口进入持续负增长状态。2011-2020年,日本总人口平均每年减少近20万人,2021年人口减少量更是超过60万人^②。少子化的加速对日本经济和社

会带来显著影响,为此,日本政府专门设立儿童和育儿政策支援总部,多手段并用应对少子化问题。税收手段是其中重要组成部分,包括所得税、消费税、财产税等多税种相互配合、与社保通盘考虑的方式,既可以适应人口结构变化的趋势,改善育儿社会环境,又可以减轻家庭负担,对育儿家庭提供支持。虽然中国和日本的税制存在一定差异,但同样作为东亚国家,在经济发展和社会文化方面具有一些相通性。在此面临人口结构重大转折的时期,分析日本育儿税收支持政策的设计特点与经验,可为中国提供一定的参照和启示。

一、理论基础与文献回顾

20世纪50年代以来,伴随着全球主要经济体普遍出现生育率变化和人口减少等问题,关于生育和家庭育儿的相关理论逐渐兴起,学者们打破社会学和经济学的界限,从更加综合的理论视角解释生育决策和育儿影响因素,并从政府行为的角度研究宏观政策对于家庭育儿和就业的支持作用^{[1](PP309-348)}。其中,早期的家庭生育决策理论将子女作为父母的一种特殊消费品,家庭收入的提升或孩子抚养成本的降低都可能影响家庭生育决策^{[2](PP209-240)}。沿着这一思路,代际财富流动理论更加强调父母的消费或生活水平与其子女的消费之间的替代性,这主要是由于现代社会养育和教育孩子的成本相当高,但同时,孩子又具有投资的属性,未来可能能够获得回报,因此家庭需要在生育孩子所获得的效用与生育成本之间进行权衡^{[3](PP169-188)}。第二次人口结构转型理论则认为,相对于第一次人口转型由工业化进程和经济发展带动,第二次人口转型是随着社会观念变化而产生,生活方式和家庭类型的多样性、人们受教育程度的提高和社会需求层次的改变都会影响生育率^{[4](PP1812-1815)}。同时,女性受教育水平和劳动参与率的提高引发女性角色的转变,进而改变社会家庭的关系和育儿理念^{[5](PP1-10)}。

这些理论为研究育儿支持政策提供基础。家庭

①数据来自于日本总务省统计局。参见日本総務省統計局:《人口動態調査》, <https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&toukei=00450011&tstat=000001028897>。

②数据来自于日本总务省统计局。参见日本総務省統計局:《人口推計》, <https://www.stat.go.jp/data/jinsui/>。

生育决策不仅受到年龄、偏好、受教育程度等个体因素的影响,还受到人们所处的宏观环境的影响,包括经济和社会等多种因素,特别是儿童的成本和收益,以及与教育、就业、收入、社会规范和生活方式等有关的广泛因素^{[6](PP23-24)}。因此,政府政策可以通过影响宏观环境中的经济和社会因素,从而对微观主体的决策和行为产生效应。一方面,育儿支持政策可能明确旨在鼓励生育,通过降低生育和养育孩子的直接成本,或者通过补偿收入损失降低抚育孩子的间接成本,从而起到生育激励效果^{[7](P16)}。另一方面,育儿支持政策可能旨在提供支持育儿和女性工作的政策环境,从而对社会观念和育儿理念产生影响^{[8](PP197-216)}。税收政策作为公共政策的一个重要组成部分,其对育儿的支持效果也受到关注。在这一领域,与家庭育儿和就业最直接相关的是税收抵免和补贴的作用。欧美一些国家和日本在个人所得税中设置有与儿童相关的税前抵扣或者税额抵免项目,以减少那些负有养育子女义务的纳税人的应纳税额,从而帮助育儿家庭承担部分养育子女的费用。一些研究表明,这种“税收补贴”对提升女性的生育率有着积极的效果^{[9](PP125-135)}。同时,允许对儿童保育和教育费用进行税前抵扣或者税额抵免,以及增加以就业为条件的育儿补贴,也有助于提高女性的就业率和劳动力供应水平^{[10](PP487-502)}。

除了运用税收抵免等政策手段减轻育儿负担从而对生育率和女性就业产生一定影响之外,财富的代际转移、收入再分配的调节、税制结构和税收收入来源等因素同样对育儿家庭所处的社会环境产生着重要作用,从而影响着财税体系和人口结构的趋势性变化。特别是日本作为少子化进程非常快、人口问题已经比较严重的国家,在一定程度上带有期望女性和男性各自发挥专门作用和互补性的文化特性,女性在权衡家庭和就业时面临更困难的选择,从而使得育儿环境受到更多复杂因素影响,育儿支持政策的重要性也更加凸显^{[11](PP981-994)}。因此,在税收政策领域,日本学者基于日本的现实情况,对税收在育儿支持政策中可以发挥的作用展开诸多探讨。从财富的代际转移角度来看,在少子老龄化背景下,日本中年和老年群体的资产差距呈现扩大的趋势,并

且这种差距将通过赠与子女或者遗产继承的方式向下一代传递,损害下一代的机会平等,而税收和社会保障等手段可以起到调节作用,有助于打造公平、稳定的社会环境^{[12](PP34-74)}。从税收调节收入分配角度来看,一些研究指出,日本的收入再分配更侧重于代际间的分配,老龄人口在再分配的过程中获益更大,随着人口结构出现变化,幼儿人口比重下降,老龄人口比重上升,将会加大日本社会贫富分化,因此,基于提高收入再分配效应、打造育儿友好型社会氛围的政策导向,所得税和遗产税可以发挥更重要的作用^{[13](PP2-8)}。从税制结构和税收收入来源角度来看,虽然日本所得税以个人为纳税单位,但在税制体系的设计中综合考虑家庭整体收入和负担的情况对于支持育儿家庭将会产生更好的效果^{[14](PP232-243)};同时,政府可以利用税收收入对育儿家庭进行补贴,因此,有效调节消费税、所得税和财产税等不同的税种在总税收中的比例,将税制改革与社会保障改革有效结合,兼顾育儿支援和财政健全化发展,对人口长期变化将会产生最优效果^{[15](PP53-72)}。

二、日本育儿税收支持政策的制度架构

税收政策牵一发而动全身。税收制度既与国家宏观经济、财政和社会保障制度有着密切的联系,又切实关系到居民收入、日常生活、工作就业等方面。税收理论中的税收效应理论为税收政策如何产生效应提供分析依据,即政府运用税收这一政策工具,对宏观经济和社会以及微观个体行为产生一定的影响和效果。在这一理论框架下,税收的宏观效应主要体现在调节社会收入分配、调整经济运行情况、消除不稳定因素等方面;微观效应则主要体现在影响纳税人的可支配收入、劳动供给、消费和储蓄行为等方面。育儿税收支持政策实际是将税收效应应用到育儿支持体系中,从而使得税收在发挥筹集财政收入基本职能的同时,在支持育儿、改善人口结构方面起到导向作用。

影响家庭生育决策和育儿行为的因素很多。总结前文的理论分析和文献回顾可以看出,在微观层面,育儿需要大量的成本投入。这里所说的成本不仅包括生育、养育、教育需要花费的直接成本,也包括间接成本,如就业的机会成本、时间成本等。在宏

观层面,人们的生育决策并不是在真空中做出的,育儿行为也不是一个完全独立的行为,而是与其所处的社会大背景、与整个社会的环境和观念分不开,例如女性的角色定位、对家庭和婚姻的态度、社会的包容程度等,都对育儿行为产生一定的关联作用。同时,人们对未来的预期,例如社会保障的完善性和可持续性、社会收入分配的公平性等,也是影响生育决策和育儿观念的重要因素。

税收政策正是通过作用于这些影响因素从而产生相应的效果。从狭义的角度来说,影响人们的生育决策是税收政策最直接的效果,这既反映在激励人们的生育意愿方面,又反映在促进有生育意愿的家庭实际做出生育决策方面,而个体的生育决策汇总起来就影响了社会整体的生育率。因此,税收政策的作用路径主要体现在:为育儿家庭减轻税收负担或者提供补贴,从而帮助育儿家庭承担部分育儿成本;为女性就业提供支持,利用税收收入增加对幼儿教育、教育的公共投资,减少育儿的机会成本等。但是,税收政策毕竟是国家宏观政策的一个方面,其对生育率的影响可能并不能立刻显现,而是在更广泛的方面影响着社会环境。这主要体现在:一方面,通过税收的导向作用,促进社会整体向育儿友好型方向发展,使得育儿家庭所处的社会环境更包容,生活更舒适、更安心,从而潜移默化地影响人们的育儿观念;另一方面,人口结构变化不可避免地对经济和社会产生一些冲击,通过调整税制结构并与社会保障相配合,维持社会稳定和可持续发展,缓解人们对未来不确定性的担忧,并从长期逐渐促进人口结构的改善。

基于此,日本育儿税收支持政策的总体架构可以基于宏观和微观两个层面进行分析。从宏观层面来说,主要是通过调整税制体系,力图适应人口结构变化的趋势,构造包容且可持续的社会环境。21世纪初期,日本政府税制调查会在其发布的报告中提出,日本社会正从以中青年为主体的年轻型社会向成熟型长寿社会过渡,而支撑经济高速增长的因素

如高储蓄率、人口红利、劳动力增加等已经不复存在,税制改革应该把握日本经济社会结构变化的“实像”,从经济高速增长期间追求量的扩大,向以质的充实为基轴的经济社会发展模式转换,寻求所得课税、消费课税和资产课税等多种课税方式的适当税负水平^[16]。因此,面对人口结构变化带来的收入差距扩大、社会保障费用膨胀、财政负担加重等问题,日本政府一方面更加强调发挥税收调节社会收入分配的功能,另一方面调整税收体系中各个税种的比重,并与社会保障进行一体化改革,在维持财政和社会保障可持续运转的同时,为育儿家庭和年轻一代提供更多支持。从微观层面来说,虽然日本是以个人为纳税单位,但在个人所得税中,根据家庭成员年龄、就业和收入情况设置不同的扣除项目,从而减轻家庭整体经济负担,并对弱势群体有所照顾。近年来,日本在税制改革中进行多次调整,以更直接地减轻育儿家庭负担并促进女性就业。例如,2010年日本政府对个人所得税中与子女抚养相关的税前扣除项目进行了调整;2014年和2015年日本政府税制调查会先后发表关于探讨女性就业和构建中立性税制的报告,通过税制调整为女性参与社会就业提供支持。根据这一方案,2019年日本对个人所得税中与配偶就业相关的税前扣除项目进行了调整,从而帮助女性在更大的范围内选择就业方式;2020年,为对单亲家庭提供支持,日本政府在个人所得税税前扣除中增设单亲扣除项目;等等^③。

(一)宏观层面:适应人口结构变化的趋势,构造包容且可持续的社会环境

人口结构的大幅变化对日本经济社会造成冲击。随着少子高龄化的不断加剧,劳动力人口减少、储蓄率下降等成为抑制宏观经济增长率的重要原因。同时,劳动年龄人口的税收和社会保障负担增加,代际间和代际内贫富差距扩大,以及民众对财政和社会保障可持续性的担忧,都有可能影响整个社会环境进而影响家庭生育决策^[17]。因此,在宏观层

③关于日本政府税制调查会历年发布的报告,可参见日本内閣府税制調査会:《諮問・答申・報告書等》, <https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/>。关于日本各个税种的详细情况及历年度税制改革的详细内容,可参见日本財務省:《税制(国の税金の仕組み)》, https://www.mof.go.jp/tax_policy/index.html。

面,日本致力于调整税制体系,使其适应人口结构变化的趋势,强化税收在调节社会收入分配中的功能,构建可持续的财政和社会保障制度,消除民众对未来的不安,进而为育儿家庭提供更友好而包容的社会环境。

1. 强化税收在调节社会收入分配中的功能

收入再分配是税收最为重要的功能之一,也是在人口结构长期变化的情况下税收制度能为社会提供一定支撑作用的一个重要方面。日本的一些研究表明,随着幼年人口和劳动年龄人口在总人口中所占比重的下降,老年人口所占比重的上升,代际间的分配问题将会加大社会贫富差距,而在同一代际内,年轻人负担不断加重,经济低迷下就业形势恶化、收入得不到改善,非正式员工就业比例上升,导致各年龄阶段中均出现中等收入阶层衰退和低收入阶层扩大的现象^{[18](PP38-51)}。收入不稳定和贫富差距扩大又进一步抑制年轻人的生育意愿。因此,从税收政策角度来说,强化收入再分配功能、创造公平社会环境就变得更加重要。

在这方面,所得税和遗产税各自发挥着作用。日本个人所得税和遗产税均采用超额累进税率,个人所得税主要是调节代际内的收入差距,遗产税则更侧重调节代际间的财富转移。以个人所得税为例,超额累进税率将应纳税所得额划分为若干等级,对每个等级分别规定相应税率,收入较低的纳税人适用于较低等级的税率,收入较高的纳税人就超出的部分按高一等级的税率计算征税,从而减少低收入阶层的实际税负,增加高收入阶层的实际税负,达到调节收入分配的作用。同时,日本个人所得税的税前扣除项目设置有逐渐递减或边际递减的扣除机制,即当纳税人收入超过一定标准时,扣除额递减,直至递减为零,从而限制高收入阶层享受扣除的额度,配合超额累进税率发挥税收的再分配功能。例如,基础扣除额(类似于中国个人所得税中每年6万元减除费用)在日本一般为48万日元,条件是纳税人所得总额不超过2400万日

元。在纳税人所得总额达到2400-2450万日元时下降为32万日元、达到2450-2500万日元时下降为16万日元;当纳税人所得总额超过2500万日元时,不再享受基础扣除项目。

2. 促进财政和社会保障制度的可持续性

日本社会保障制度采取与中国类似的现收现付制,即劳动年龄人口通过缴纳税收和社会保险费供养领取养老金的老龄人口。但是随着日本人口结构的变化,社会抚养比不断上升,日本老年人口抚养比,即65岁以上老龄人口与15-64岁劳动年龄人口之比由1990年的17.3%上升至2021年的48.6%^④,这意味着依靠养老金生活的人大幅增加,而能够起到供养作用的人明显减少,财政和社会保障体系均面临着巨大压力。日本财政总支出中的社会保障支出从1970年的1.2万亿日元逐渐上升至2000年的17.6万亿日元,又上升至2021年的50.2万亿日元。在2022年度预算中,社会保障支出占财政总支出的比重达到33.7%^⑤。

基于完善社会保障制度和促进财政健全化等多重政策目标,日本着力推进社会保障与税制一体化改革,其中消费税发挥着主要作用。2012年,日本政府公布《社会保障与税制一体化改革大纲》,提出在确保社会保障所需财政收入的前提下,对社会保障和税制进行一体化改革,达到社会保障财源安定化和财政健全化的双重目标。根据这一方案,2014年日本在提高消费税税率的同时将消费税确立为社会保障目的税,以弥补社会保障巨大开支所造成的财政缺口。2016年,日本开始实施社会保障-税号制度,对居民和企业的收入情况、纳税情况以及社会保障相关信息进行统一管理和调配。2019年,日本依托消费税增收收入,开始构建全世代型社会保障制度,其基本理念是,日本以往的社会保障制度以保障老年人稳定且高质量的生活为主,这固然非常重要,但同时构建让年轻人和育儿家庭安心的社会,才是国家发展

④数据来自于日本内阁府《老龄社会白皮书(2022年版)》。参见日本内阁府:《令和4年版高龄社会白書》, <https://www8.cao.go.jp/kourei/whitepaper/w-2022/html/zenbun/index.html>。

⑤数据来自于日本财务省。参见日本财务省:“财政统计(予算決算等データ)”, <https://www.mof.go.jp/budget/reference/statistics/index.htm>。

的方向。因此,应从以老龄世代为主体的社会保障制度,转向建设既考虑到育儿家庭又照顾到老龄人口的社会保障体系,从而兼顾少子化与老龄化,实现劳动年龄世代与老龄世代的利益平衡。

(二) 微观层面:减轻家庭经济负担,促进女性就业与育儿平衡发展

社会趋势的整体变化是由微观主体汇聚而成。家庭成员的就业、收入以及在生育、养育和教育方面的支出切实影响着每个家庭的经济情况,也决定着育儿的直接成本和机会成本。在这一方面,个人所得税由于与居民家庭生活紧密相关,因此发挥着重要的调节作用。

1. 从家庭整体角度出发,减轻家庭经济负担

不同于一些欧美国家以家庭为纳税单位,日本是以个人为纳税单位,这一点与中国相同。日本个人所得税应纳税额的计算以纳税人本人在一个年度中的应税收入为依据。然而生育、养育和教育都是以家庭为单位而进行,子女的数量多少、子女受教育的程度、配偶的就业情况、赡养老人的责任等都会影响家庭的整体负担。一般来说,多名子女要比一名子女的花费更多,大学期间的学费比义务教育期间更高,赡养老人也需要投入时间和精力,即使在纳税人收入相同的情况下,家庭的负担也不会相同。不仅如此,单独抚养孩子的单亲家庭可能负担更重,家庭成员中有残障人士也会对家庭经济状况造成压力。

如何在以个人为纳税单位的情况下将家庭整体经济情况进行考虑,这就可以体现在个人所得税的扣除项目上。日本个人所得税的扣除项目设计得比较细致,既考虑到个人及家属基本生计费用,又针对配偶参加工作状态、家庭成员年龄构成、纳税人及家属身体状况、单亲家庭等设置相关项目,这成为日本

税收制度的特色。此外,从今后调整方向来看,日本正在探讨税收返还机制,使低收入家庭和育儿家庭能够充分享受政策。这是由于对于低收入家庭和多子女家庭,如果扣除项目比较多,可能会出现收入不足以抵扣的问题,无法充分利用政策红利。在这种情况下,将没有抵扣完的部分返还给纳税人,相当于从社会保障的角度进行补贴^[19]。这不仅在日本遇到的问题,在中国个人所得税适用的专项附加扣除中,也可能出现类似现象^⑥。因此,日本这一调整的方向也可为中国进一步完善个人所得税专项附加扣除项目提供一定启示。

2. 促进女性就业与育儿的平衡发展

近年来,日本采取一系列措施促进女性就业,号召女性与男性共同参与社会工作,弥补少子老龄化造成的劳动力不足的问题。日本女性就业人数逐渐增加,从2000年的2629万人增长至2021年的2980万人,在总就业人数中所占的比重也由40.8%上升至44.7%^⑦。但是,女性就业仍以临时工、派遣工、零工等非正式就业为主,2021年非正式就业员工比例为53.6%,而男性仅为21.8%^⑧。根据2022年日本《少子化社会对策白皮书》的分析,导致职业女性辞职的主要原因就是“育儿和家务占用大量时间”和“难以实现育儿和工作的两全”^⑨。这表明,在促进女性就业方面,不仅要注重数量方面的效果,还需注重质量方面的改进^{[20](PP1-9)}。

虽然促进女性就业和育儿的平衡发展是一个复杂的社会问题,仅通过税收制度难以解决,但作为政策体系中的组成部分,税收政策可以在对女性家务劳动和育儿付出予以积极评价的同时,为女性多样化的工作方式提供一定的支持^[21]。例如,日本在个

⑥此处的税收返还与中国个人所得税年度汇算清缴时退税或者补税的原理不同,税收返还是指收入不足以抵扣的部分折算成税额补偿给纳税人,而汇算清缴是将年度综合所得合并计算出本年度应纳税额,再减去已预缴的税款后,计算应退或应补税额。

⑦数据来自于日本总务省统计局。参见日本総務省統計局:《令和3年労働力調査年報》, <https://www.stat.go.jp/data/roudou/report/2021/index.html>。

⑧数据来自于日本厚生劳动省调查报告。参见日本厚生労働省:《令和3年賃金構造基本統計調査》, <https://www.mhlw.go.jp/toukei/itiran/roudou/chingin/kouzou/z2021/index.html>。

⑨关于日本《少子化社会对策白皮书》的详细内容,可参见日本内閣府:《令和4年版少子化社会对策白書》, <https://www8.cao.go.jp/shoushi/shoushika/whitepaper/measures/w-2022/r04pdfhonpen/r04honpen.html>。

人所得税扣除项目中,设有配偶扣除项目,该项目对配偶(一般是妻子一方)的收入划定一个上限,当妻子收入没有超过上限时,纳税人(一般是丈夫一方)可以享受一定的税前扣除。自2019年起,日本配偶扣除的范围有所扩大,如果按工资薪金收入换算,只要配偶工资收入不超过150万日元,纳税人均能享受扣除,当配偶工资收入超过150万日元时,扣除额阶梯式递减,至201万日元时递减为零,以鼓励女性能在更大的收入范围内选择工作^⑩。

三、日本育儿税收支持政策的内容设计

日本育儿税收支持政策主要涉及个人所得税、消费税和遗产税等多个税种。具体来说,个人所得税作为与民生联系非常紧密的一个税种,通过设置和调整个人所得税扣除项目,减轻家庭负担,提高生育意愿;消费税则是日本间接税的主要税种,近年来逐步提高税率,税收收入用于补充社会保障财源,构建全世代型社会保障制度;遗产税作为前两项的补充,调节财富代际分配,促进社会公平。

(一) 个人所得税:设置和调整扣除项目,综合考虑家庭收入和负担

日本个人所得税为综合与分类相结合的税制模式,这与中国个人所得税相类似,但日本计入综合课税的项目更为广泛,除最常见的工资薪金所得之外,事业经营所得、不动产租赁所得、财产转让所得等也纳入综合课税,这就使得纳税人在享受税收扣除时更加方便^⑪。在计税流程上,纳入综合课税的各项所得加总为综合所得,综合所得再加上各分类所得为纳税人所得总额。所得总额按照先综合所得后分类所得的顺序,减去各项“所得扣除项目”后的余额

为应纳税所得额。“所得扣除项目”包括基础扣除、配偶扣除、抚养扣除、特殊人士扣除等项目,几乎涉及每一位纳税人,与居民家庭生活息息相关。

1. 根据不同年龄阶段和负担程度设置抚养扣除项目和额度

与中国个人所得税中的子女教育和赡养老人专项附加扣除项目相类似,日本个人所得税中也设置抚养扣除项目。日本的抚养扣除项目既包括对子女的抚养,也包括对平辈亲属的抚养和对父母长辈的赡养^⑫。如果纳税人有与其共同生活、共同维持生计的亲属,且该亲属所得总额在规定标准以下,则纳税人本人可以享受一定数额的抚养扣除,以减少家庭生活负担。日本抚养扣除额度不仅按被抚养人的年龄进行划分,而且考虑到不同年龄被抚养人所需的花费,特别是不同受教育阶段所需的花费。在2010年,基于与社会保障进行通盘考虑的视角,日本设立儿童补贴,对育儿家庭的每名儿童每月发放1.3万日元的补助金,并将教育无偿化政策推广至高中阶段。相应的,对于个人所得税,0-15岁的年少抚养扣除被废止,16-18岁的特定抚养扣除变为一般抚养扣除,额度由63万日元降至38万日元。

基于此,现行日本所得税抚养扣除项目包括三个部分,如图1所示。一是一般抚养扣除,适用于被抚养人在16-18岁,或在23-69岁,扣除额度为38万日元。二是特定抚养扣除,考虑到大学期间教育费用会造成家庭额外开支,因此,对于19-22岁的被抚养人,纳税人可以享受的抚养扣除额度提高至63万日元。三是对扶养老人设置优待条件,如果纳税人有70岁以上的抚养亲属,则抚养扣除额度上升至48万日元,

^⑩配偶扣除项目不仅对配偶的收入有限制,对纳税人本人的收入也有限制。当纳税人所得总额不超过900万日元时按规定标准扣除(即标准情形);当纳税人所得总额超过900万日元时,扣除额分阶段下降,每超过50万日元,较标准扣除额下降1/3;当纳税人所得总额超过1000万元时,就不能再享受配偶扣除项目。

^⑪根据所得的来源与性质,日本税法将应税所得划分为十大项,分别为工资薪金所得、事业经营所得、不动产租赁所得、财产转让所得、股息红利所得、利息所得、山林所得、退职所得、偶然所得,以及杂项所得。每项所得由收入减去为取得收入而花费的必要经费计算得出。其中,工资薪金所得、事业经营所得、不动产租赁所得、财产转让所得、股息红利所得、偶然所得,以及杂项所得等七项纳入综合所得合并计算个人所得税;利息所得、山林所得、退职所得,以及财产转让所得中的土地建筑物及股票转让所得,为分类所得,分别课税;股息红利所得中的上市公司分配部分可以在综合课税和分类课税中进行选择。

^⑫亲属一般指六代内血亲和三代内姻亲。由于配偶适用于配偶扣除和配偶特别扣除,因此抚养扣除中的亲属不包括配偶。

进一步,如果该亲属为纳税人或其配偶直系亲属且与纳税人或其配偶一同居住,则适用于加算扣除,扣除额在 48 万日元的基础上再增加 10 万日元,对于老人居家养老提供支持。纳税人享受扶养扣除的前提是被扶养人的所得总额不超过 48 万日元。

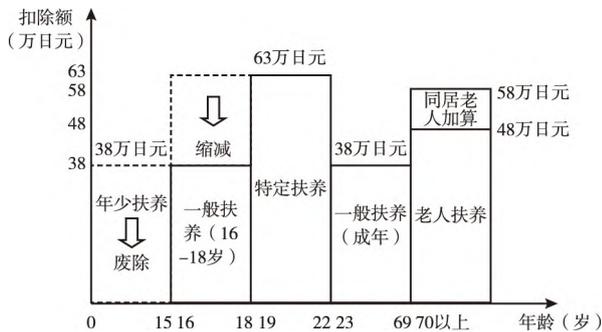


图1 日本个人所得税中的扶养扣除

资料来源:日本財務省:《所得控除に関する資料》, https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/b03.htm。

2. 认可女性家务劳动的贡献

将女性家务劳动的贡献反映到扣除项目上是日本个人所得税的一大特色。考虑到女性家务劳动对整个家庭起到重要的支持作用,日本个人所得税中设置配偶扣除项目,包括一般配偶扣除和配偶特别扣除。其设立依据主要有以下两点:一是日本个人所得税以个人为纳税单位,由于夫妻共同生活、共同维持生计,配偶的所得水平对纳税人本人的税收负担能力可能产生影响;二是配偶从事的家务和育儿等没有报酬的家庭内部劳务,对于纳税人本人外出从事工作并取得收入也会产生较大的贡献。基于此,如果纳税人配偶所得总额在一定水平以下,则纳税人本人可以享受一定数额的扣除,从而减轻纳税人家庭的整体负担。

其中,一般配偶扣除项目设立于 20 世纪 60 年代初,其背景是当时的日本家庭一般以丈夫全职工作、妻子全职主妇为主要的家庭模式,在妻子没有收

入或收入很低的情况下,其丈夫取得的收入可以享受一定数额的个人所得税税前扣除。到了 80 年代末,丈夫全职工作、妻子兼职工作的家庭类型逐渐增加,为照顾到这一类家庭,在一般配偶扣除项目的基础上,又增设了配偶特别扣除项目,在妻子收入较低的情况下对丈夫进行扣除。随着经济发展,配偶扣除的额度曾数次上调。按照现行规定,如图 2 所示,当配偶所得总额在 48 万日元(换算为工资收入为 103 万日元)以下时,纳税人可以适用一般配偶扣除,最高可以扣除 38 万日元^⑬;当配偶所得总额在 48-95 万日元(换算为工资收入为 150 万元)时,纳税人可以适用配偶特别扣除,并继续享受 38 万日元的扣除标准;当配偶所得总额在 95-133 万日元(换算为工资收入为 201 万元)时,纳税人继续适用配偶特别扣除,并且随着配偶所得总额递增,扣除额递减,从 38 万日元逐步递减为零^⑭。

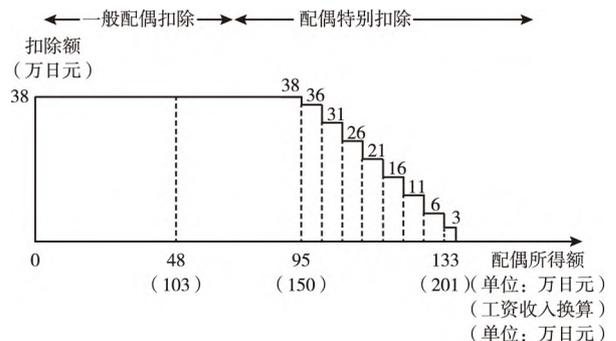


图2 日本个人所得税中的配偶扣除

资料来源:日本財務省:《所得控除に関する資料》, https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/b03.htm。

3. 对单亲家庭和残障人士等增加扣除额度

日本个人所得税针对特殊人士设置专门的扣除项目,以进一步为生活中有特殊需求的群体减轻负担,主要包括单亲扣除、残障扣除和勤工俭学扣除

^⑬扣除额与纳税人本人的收入也有关系,此处为纳税人所得总额在 900 万日元以下的标准情形。此外,如果配偶年龄在 70 岁以上,则适用于老人配偶扣除,最高扣除额上升至 48 万日元。

^⑭日本个人所得税在计算各项所得时,是以收入减去为取得收入而花费的必要经费计算得出。以工资薪金所得为例,工资薪金所得 = 工资薪金收入 - 工资薪金扣除。工资薪金收入在 180 万日元以下,扣除额为收入 \times 40% - 10 万日元,扣除额低于 55 万日元的以 55 万日元计。因此,48 万日元的工资薪金所得换算为工资薪金收入为: $48 + 55 = 103$ (万日元)。其他计算相类似。

等,这体现出对弱势群体的扶助和照顾,与中国在构建生育支持政策体系时所强调的增强政策包容性的理念有所契合。特别是2020年为缓解单亲家庭生活困难的社会问题,从税制方面支援单亲妈妈、单亲爸爸的生活,日本个人所得税新设立单亲扣除项目。主要适用于纳税人配偶去世或者与配偶离婚后育子女抚养的情形,并将单身未婚生育的情形也包括在内,扣除额度一律为35万日元。纳税人享受扣除的前提,是本人所得总额不超过500万日元。此外,如果纳税人本人为残障人士,或纳税人有共同维持生计的配偶或扶养亲属为残障人士,则纳税人可以适用残障扣除,扣除额一般为27万日元^⑮。学生勤工俭学也可以享受一定金额的所得扣除,条件为所得总额不超过75万日元,且除工资薪金以外的所得不超过10万日元,扣除额度为27万日元,从而对于学生打工补贴家用提供一定的支持。

(二) 消费税:逐步提高税率,构建全世代型社会保障制度

日本消费税类似于中国的增值税,两者都是以商品和服务在流转过程中产生的增值额为计税依据,因此,消费税在日本又被称为“日本型增值税”。目前,日本消费税的税率为10%,而中国增值税的税率为13%,两者比较接近。消费税是日本间接税的主要税种,也是日本税制改革中备受争议并且引发社会广泛关注的一个税种。其受关注的重点主要有两个:一是税率的逐渐提高;二是税收收入的用途。而这两点均与日本人口结构变化有着密切的关系。

1. 调整直接税和间接税的比例,适应人口结构变化趋势

日本消费税设立于1989年,最初税率是3%。彼时日本税制结构以所得税为主体,除对指定消费品征收物品税和个别消费税之外,未设置一般性消

费税。作为设立消费税的理由之一,日本政府提出,日本人口结构正在发生变化,老龄人口的比例将会逐渐上升,所得税以个人和企业取得收入为前提,在所得税为主体的税制结构下,老龄人口数量和比例的上升将会使税收负担集中于工薪阶层等就业人员,造成税基缩小,影响年轻一代和老龄人口的税负公平性。因此,日本需导入宽税基、轻税负的新型间接税,为今后少子老龄化社会的到来做准备。

在后续历次消费税增税中,直接税与间接税的比例协调均是改革的焦点。特别是在2014年和2019年提高消费税税率时,日本少子老龄化已经进入非常严重的阶段。如何在劳动年龄人口和老龄人口之间寻求平衡是日本税制和社会保障改革的重点议题。经过历次增税,消费税在日本税收中所占的份额逐渐上升,在2022年度预算中达到33.1%,成为日本第一大税种。同时,由于所得税长期是日本主要税种,消费税起始税率比较低,到2019年第三次增税时也只是提高到10%。因此,个人所得税和法人税在日本中央政府税收收入中仍保持较高份额,在2022年度预算中分别为31.3%和20.4%,两者合计达到51.7%^⑯。由此可见,增值税作为税基更宽的间接税,在老龄人口占比上升、人口结构显著变化的情况下,其作为财政收入来源的作用非常重要。同时,对于中国现行税制结构来说,个人所得税等直接税占比相对较低^⑰,因此,优化税制结构、适当提高直接税比重仍有政策空间。

2. 消费税收入全额作为社会保障财源,构建全世代型社会保障制度

日本在2014年和2019年两次提高税率时均对消费税收入用途做出新的安排。2014年4月,消费税税率由5%提高至8%,同时,作为日本社会保障

^⑮如果纳税人本人、配偶或扶养亲属符合残障程度较重或残障等级较高的特别残障人士认定范围,则扣除额上升为40万日元,且在该配偶或扶养亲属与纳税人一同居住的情形下,扣除额进一步提高至75万日元。共同维持生计的配偶或扶养亲属的所得条件,与配偶扣除和扶养扣除的条件一致,即配偶或扶养亲属的所得总额不超过48万日元。

^⑯数据来自于日本财务省。参见日本財務省:《令和4年度予算政府案》, https://www.mof.go.jp/policy/budget/budger_workflow/budget/fy2022/seifuan2022/index.html。

^⑰2021年,中国个人所得税和企业所得税在国家税收收入中所占的比重分别为8.1%和24.3%,其中,在中央税收收入中,个人所得税和企业所得税的占比分别为9.4%和29.9%。参见国家统计局:《年度数据中央和地方财政主要收入项目》, <https://data.stats.gov.cn/easyquery.htm?cn=C01>。

与税收一体化改革的核心内容,此次增税从法律层面明确将消费税作为社会保障目的税,税收收入全额充当社会保障财源。主要用途包括:支付年金并偿还为支付年金而发行的年金交付国债,维持年金制度的持续运营;改善财政收支,抑制赤字国债的发行,减少国债余额的累积;扩充和改善社会保障制度等。2019年10月,税率由8%提高至10%,此次增税与构建全世代型社会保障制度联系在一起,其核心是将消费税增税收入向育儿家庭倾斜,特别是用于教育无偿化等少子化对策,从而能够更多地惠及年轻人和育儿家庭。主要用途包括:推进幼儿教育无偿化和高等教育无偿化,免除幼儿园和保育园的费用,向低收入家庭的子女提供免费接受高等教育的机会,为其减免学费并提供生活费;扩充幼儿保育员的数量和保育机构的容量,提高保育员和护理人员的待遇等。事实上,在财政学基本逻辑中增值税的用途一般不带有特定目的,日本的做法是在人口结构显著变化之下的一种尝试性的解决方案,但其通过消费税保障社保财源,在为老年人提供稳定福利的同时更多地照顾到育儿家庭的理念还是有一定可取之处。

(三) 遗产税:调节财富代际分配,引导资金流向

遗产税是财产税的一项重要税种。虽然目前中国尚未开征遗产税,但是优化税制结构、健全以所得税和财产税为主体的直接税体系是中国税制改革的长期方向^[22],特别是在推动实现共同富裕的战略目标指引下,遗产税能够起到调节代际间收入和财富差距的作用,因此具有重要的意义^{[23](PP77-82)}。日本在20世纪50年代就已经建立现代遗产税制度,此后进行过多次调整,目前,在日本中央政府税收收入中,遗产税占比约为4%(2022年度预算值)^⑧,仅次于消费税、个人所得税和法人税,是日本税收体系中的主要税种之一。在日本人口少子老龄化快速发展的情况下,代际间贫富差距出现不断拉大的趋势,日

本遗产税除发挥着调节社会收入分配的作用以外,还对婚育资金和教育资金予以一定的免税优惠,从而引导居民资产用途,为年轻人结婚和生育提供支持。

1. 调节财富代际分配,促进社会公平

在日本少子老龄化发展过程中,遗产税对于社会财富的调节作用,不仅体现在从高收入阶层向低收入阶层转移、避免财富过度集中方面,还体现在削弱贫富差距向下一代传递、促进“机会平等”方面。同时,随着日本社会化养老的普及,养老方式从以往主要由家庭负担转向由社会整体来支撑,因此对于个人资产继承进行税收调节的必要性也在逐渐提高。

日本遗产税按继承人所继承财产的市场价格征税,并设置有基础扣除,相当于课税最低限,即在继承的财产达不到这一限额时,继承人不需要纳税。在现行制度下,遗产税的基础扣除为3000万日元+600万日元×法定继承人数^⑨。遗产税税额的计算采取超额累进税率的方式,日本现行遗产税超额累进税率包括8个级别,最低税率为10%,最高税率为55%。同时,为避免通过提前赠与的方式规避税收,在遗产税以外还设置有赠与税,对接受赠与获得财产的个人,按财产的市场价格征税,作为遗产税的补充。日本遗产税既考虑到居民继承时的课税最低限,又通过超额累进税率的方式调节社会财富分配,缩小代际间的贫富差距。

2. 对婚育资金和教育资金的赠与予以免税

为鼓励年轻一代结婚生育,并对育儿和教育进行支持,日本对于父母或祖父母为子女或孙子女提供婚育和教育资金设置免税优惠。自2013年起,祖父母或父母(赠与者)向在商业银行、信托银行、证券公司等金融机构中以子女或孙子女(受赠者)名义设立的专用账户存入教育资金,以每位受赠者

^⑧数据来自于日本财务省。参见日本財務省:《令和4年度予算政府案》, https://www.mof.go.jp/policy/budget/budger_work-flow/budget/fy2022/seifuan2022/index.html。

^⑨在减去基础扣除之后,得到应纳税遗产总额,按照法定继承比例,计算每位法定继承人的应纳税遗产额,并根据税率计算税额;每位继承人的税额加总即为需缴纳的遗产税税额,一般情况下,按照法定继承人计算加总的遗产税税额最后还需根据实际继承比例分摊到各纳税人进行缴纳。

1500 万日元为上限,对此予以免税。教育资金可以使用的范围,既包括学费、入园费、保育费、伙食费、设施设备费、考试费、购买学习用品费、修学旅行费等直接向幼儿园和学校支付的费用,也包括向学校以外的教育机构支付的费用,例如私塾、课业辅导班、体育和艺术培训机构等。其中,向学校以外的教育机构支付的费用以 500 万日元为上限。教育资金专用账户一般在受赠者年满 30 岁时予以终结,如有余额则需要纳税。自措施实施以来,截至 2021 年 3 月,各金融机构共开设此类专用账户 24.3 万个,信托资金总额达到 1.8 万亿日元。

自 2015 年起,在教育资金免税的基础上,祖父母或父母向在上述金融机构中以子女或孙子女名义设立的专用账户存入婚育资金,以每位受赠者 1000 万日元为上限进行免税。婚育资金的用途,既包括与结婚相关的费用,例如婚礼、服装用品、新居房租和搬家费用等,也包括与生育和育儿相关的费用,例如不孕不育治疗、孕妇体检、分娩过程中的费用、产后护理、幼儿医疗费、幼儿园和保育所的保育费、聘请保姆的费用等。其中,与结婚相关的费用以 300 万日元为上限。受赠者的年龄需在 18-50 岁,婚育资金专用账户一般在受赠者年满 50 岁时予以终结,如有余额则需要纳税。截至 2021 年 3 月,各金融机构共开设此类专用账户 7210 个,信托资金总额达到 218 亿日元^②。

四、对中国构建育儿支持政策体系的启示

抑制生育意愿的因素不仅包括生育、养育和教育等育儿成本的增加,还包括工作和育儿可能难以平衡而产生的机会成本,以及收入不稳定和对未来的不安感等。因此,税收政策的作用不仅是直接减轻纳税人的负担,还可以与其他政策相协调,共同构建育儿支持政策体系。日本在少子化加速发展的过程中,对税收政策进行了多方面设计,其做法可为中国提供一定启示。

第一,综合考虑纳税人及其家庭的负担能力,建立合理有效的个人所得税扣除体系。目前中国个人

所得税专项附加扣除项目对家庭抚养、赡养、教育、医疗、住房等与居民生活密切相关的问题予以重点关注。2019 年,新修订的《中华人民共和国个人所得税法》正式实施,首次设立子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或者住房租金、赡养老人等 6 项专项附加扣除;自 2022 年起,婴幼儿照护费用也纳入个人所得税专项附加扣除。这反映出中国在育儿税收支持政策上不断完善和改进的趋势。由于配偶就业形态、家族扶养成员、身体健康状况等因素,即使是在收入相同的情况下,纳税人的负担能力也可能存在差异。因此,在已有政策的基础上,今后可以对个人所得税扣除项目进一步细致化。特别是对于单亲家庭、残障人士在税收上进行扶持,增加其扣除额度,或者为其提供直接的税额抵免,从而为弱势群体提供保障;对于子女在不同受教育期间家庭所承担的教育费用,可以设置不同的扣除标准;对于儿童医疗方面的大额支出费用,有可能对家庭造成沉重负担,可以适当提高扣除额度或者为其提供直接的税额抵免。同时,可参考日本对高收入阶层设置扣除限制,在收入超过一定水平情况下,扣除额逐渐递减,以激发个人所得税调节收入分配的机能。

第二,加大财税扶持力度,多税种配合打造育儿税收支持政策。个人所得税税前扣除有利于减轻育儿家庭抚养子女的负担,也体现出国家对育儿行为的鼓励和引导,这是对育儿支持最为直接的政策。同时,其他税种也可以产生关联效果。对此,可重点考虑以下两个方面。一是进一步推进综合与分类相结合的个人所得税制度,与扣除项目相配合,发挥个人所得税调节经济和收入再分配机能。2019 年新个人所得税法将工资薪金、劳务报酬、稿酬和特许权使用费等四项劳动性所得纳入综合所得,对于中国个人所得税制度由分类税制转向分类与综合相结合的税制,迈出标志性的一步。从国际比较来看,推进综合与分类相结合的个人所得税制度仍有一定空间,可逐渐探讨将经营所得、财产所得、金融所得等纳入综合所得的方案,这样一方面可以增强税收调

^②数据来自于日本财务省。参见日本財務省:《わが国の税制の概要》, https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/index.html。

节收入分配的功能,另一方面可以使纳税人更加充分地享受育儿相关的扣除项目。二是发挥增值税和财产税等其他主要税种的配合作用。增值税作为中国主要的间接税,作用人群范围广泛,可在其中融入育儿友好的信号,例如对于婴幼儿和儿童食品、衣物、书籍、日常用品等继续降低税率或者实行零税率。在财产税方面,在结合国情并经充分论证的基础上,对于遗产税、房产税等财产税的设计方案可以尽量向育儿友好型倾斜,从而充实政策工具箱,实现多方面协同配合。

第三,与社会保障相辅相成,构成育儿支持政策体系的有机组成部分。在少子老龄化加速发展的情况下,税收与社会保障的联系更加紧密。目前,中国多个省市已经实施社保费由税务部门直接征收管理,从而提高社会保险资金征管效率。从这一角度出发,借鉴日本的做法,可重点考虑以下两个方面。一是探讨育儿补贴以及个人所得税税收返还机制等改进方案。虽然并不一定在近期就做出调整,但可以从税收与社会保障综合改革着手,预先准备,逐步进行研讨和策划,提出可供实施的方案,特别是将个人所得税税前扣除与育儿补贴相结合,对每名儿童提供适当补贴,既从社会保障角度体现出对育儿家庭的关爱,也可以使育儿家庭直接获益,提高获得感。同时,对于达不到起征点或者没有充分享受扣除额度的家庭和个人,将剩余扣除额度按相应税率进行折算,并以补贴的形式返还纳税人。二是在运用数据联通和统计分析上,可从促进信息共享和交换的角度出

发,强化部门间信息共享机制,搭建并完善财政、税收、社保、住房等各部门沟通交流平台,从全社会的高度对居民和企业的收入、纳税以及社会保障情况进行通盘考虑和测算,从而更加清晰地了解育儿支持措施实施的效果和问题,明确需要改进的方面。

第四,增强税收政策的导向性,把握税制改革的长期方向。税收政策虽然不能起到面面俱到的作用,但作为构建育儿支持政策体系的有机组成部分,与其他各项政策措施的配合,将有利于营造育儿友好的社会氛围,树立对育儿贡献予以肯定的社会价值观,创造工作和育儿可以兼顾的社会环境,促进社会和谐健康发展。对此,可重点考虑以下两个方面。一是在积极落实各项政策措施的基础上,通过多种渠道向居民宣传包括税收政策在内的各项支持政策,并对未来的改革方向广泛征求意见。这样不仅有利于居民充分利用各项政策、增强参与感和认同感,更为重要的是,可以体现出在政府发挥导向作用下的全社会的支持和包容态度,从而起到对居民特别是年轻人的潜移默化的影响。二是把握税制改革的连贯性和方向性,有计划、有步骤地推进税制改革。提高税制改革的预见性,提早着手应对少子老龄化问题,一方面使税制体系逐渐适应人口结构的变化趋势,另一方面通过各项措施减轻育儿负担,提高居民生育意愿,激发社会活力。同时还需注意避免过度减税导致财政压力过大而增加后续改革的难度,从而切实推动经济社会的可持续发展。

[参考文献]

- [1] Henri Leridon. The Development of Fertility Theories: A Multidisciplinary Endeavour[J]. *Population*, 2015, 70(2).
- [2] Gary Becker. An Economic Analysis of Fertility[A]. George Roberts (ed). *Demographic and Economic Change in Developed Countries*[G]. New York: National Bureau of Economic Research, 1960.
- [3] John Caldwell. The Wealth Flows Theory of Fertility Decline[A]. Charlotte Hohn, Ruiner Mackensen (eds). *The Determinants of Fertility Trends: Theories Re-examined*[G]. Belgium: Ordina Editions, 1982.
- [4] Ron Lesthaeghe. The Second Demographic Transition: A Concise Overview of Its Development[J]. *Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America*, 2014, 111(51).
- [5] Arlie Hochschild, Anne Machung. *The Second Shift: Working Parents and the Revolution in the Home*[M]. New York: Viking Penguin, 1989.
- [6] Edith Gray, Anna Reimondos, Ester Lazzari, Robert Breunig. Impacts of Policies on Fertility Rates[R]. Australian National University, 2022.

- [7] Anna Cristina D'Addio, Marco Mira D'Ercole. Policies, Institutions and Fertility Rates: A Panel Data Analysis for OECD Countries [R]. OECD Economic Studies No. 41, 2005.
- [8] Olivier Thevenon, Anne Gauthier. Family Policies in Developed Countries: A “Fertility-Booster” with Side-Effects [J]. *Community, Work & Family*, 2011, 14(2).
- [9] Susan Averett, Elizabeth Peters, Donald Waldman. Tax Credits, Labor Supply, and Child Care [J]. *The Review of Economics and Statistics*, 1997, 79(1).
- [10] Ghazala Azmat, Libertad Gonzalez. Targeting Fertility and Female Participation Through the Income Tax [J]. *Labour Economics*, 2010, 17(3).
- [11] Peter McDonald. Societal Foundations for Explaining Low Fertility: Gender Equity [J]. *Demographic Research*, 2013, 28(34).
- [12] 三田清人. 我が国における資産格差とその拡大要因 [J]. 京都産業大学経済学レビュー, 2021, 8(3).
- [13] 大沢真理. 社会保障・税一体改革に求められる課題とは何か [J]. 地方税, 2011, 62(1).
- [14] 森信茂樹. 少子化問題と税制を考える [J]. 社会保障研究, 2007, 43(3).
- [15] 小黒一正, 高畑純一郎. 子育て支援とマクロ経済 [J]. フィナンシャル・レビュー, 2013, 115(4).
- [16] 日本税制調査会. わが国経済社会の構造変化の「実像」について～「量」から「質」へ、そして「標準」から「多様」へ～ [EB/OL]. <https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2004/160622.html>.
- [17] 日本税制調査会. 少子・高齢社会における税制のあり方 [EB/OL]. <https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2003/150617.html>.
- [18] 菅原佑香, 内野逸勢. 所得格差の拡大は高齢化が原因か～若年層における格差拡大・固定化が本質的な課題～ [J]. 大和総研調査季報, 2017, 26(1).
- [19] 日本税制調査会. 経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方 [EB/OL]. https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai1_2.pdf.
- [20] 大沢真理. いまこそ考えたい生活保障のしくみ [M]. 東京: 岩波書店, 2010.
- [21] 日本税制調査会. 女性の働き方の選択に対して中立的な税制の検討にあたっての論点整理 [EB/OL]. <https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen9kai6.pdf>.
- [22] 刘昆. 优化税制结构, 健全以所得税和财产税为主体的直接税体系 [EB/OL]. https://www.sohu.com/a/601950493_115433.
- [23] 高皓, 何静. 共同富裕视角下遗产税的国际比较研究 [J]. 税务研究, 2022(6).

责任编辑: 秉哲