

论企税加计扣除政策在促进生育中的运用

李国锋

广西师范大学法学院, 广西 桂林

收稿日期: 2023年4月7日; 录用日期: 2023年6月1日; 发布日期: 2023年6月9日

摘要

面对日趋严重的人口老龄化和低生育率问题, 近十余年来我国在政策上逐步放开生育, 同时也需要在财政、税收、教育、医疗等诸多方面多管齐下鼓励生育。在税收中的企业所得税方面, 笔者认为我国可以采取加计扣除企业支付给职工在妊娠期和哺乳期的工资的税收优惠方式减小企业的负担, 以鼓励企业更好地接纳有生育计划的应聘者或者在职职工, 减少生育者在此方面的顾虑, 最终达到提高生育率的效果。

关键词

生育, 加计扣除, 企业所得税

On the Application of the Corporate Income Tax Super-Deduction Policy in Promoting Fertility

Guofeng Li

Law School, Guangxi Normal University, Guilin Guangxi

Received: Apr. 7th, 2023; accepted: Jun. 1st, 2023; published: Jun. 9th, 2023

Abstract

In the face of the increasingly serious problem of population aging and low fertility rate, China has gradually liberalized fertility in policies in the past ten years, and at the same time, it is also necessary to encourage fertility in many aspects such as finance, taxation, education, and medical care. In terms of enterprise income tax in taxation, the author believes that China can reduce the burden of enterprises by super-deducting the wages paid by enterprises to employees during pregnancy and lactation, so as to encourage enterprises to better accept applicants with birth plans or employees, reduce the concerns of birthers in this regard, and ultimately achieve the ef-

fect of increasing the fertility rate.

Keywords

Childbirth, Super-Deduction, Corporate Income Tax

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

李克强总理在 2023 年的政府工作报告中提到了“完善生育支持政策体系”这一新的工作建议，诚然，在我国目前生育率低老龄化严重的人口背景之下，采取行之有效的政策提高生育率优化人口结构是非常有必要的。在“支持生育政策体系”中，税收政策是该体系中重要部分。而就当前而言，很多就业女性的生育成本都主要由其所在企业负担，所以自然而然地会造成企业主观上产生对女性就业的歧视，职业女性的生育意愿自然也会因就业困难而降低。究其原因，是女职工孕产假利益与企业利益之间的冲突，所以笔者认为在企业所得税方面，可以采取加计扣除企业支付给职工在孕产期的工资，建立用人单位与员工孕产假所产生负担相挂钩的税收减免机制，有利于化解两者之间的冲突。

2. 运用加计扣除政策的法律依据和理论分析

加计扣除是在依照税法规定，在实际发生数额的基础之上，再按法定比例加成作为计算应纳税所得额的扣除数额的一种税收优惠措施。其底层逻辑是国家通过税式支出的方式，起到税收激励或者照顾的作用，以达到一定的政策目的。

2.1. 法律依据

以加计扣除的方式减轻企业负担，鼓励生育，也有其法律依据。我国《宪法》中公民基本权利义务一章中就有明确规定，国家财政负有供给公共产品和公共服务的义务。企业支持生育，满足了“公共欲望”，为社会提供了公共产品，而国家公共加计扣除的税收优惠方式激励该企业，恰恰就是国家财政履行供给公共产品这一义务[1]。

1995 年 1 月 14 日，国务院批转《中国计划生育工作纲要(1995~2000)》中指出：“实行计划生育是我国的基本国策，也是一项长期、艰巨的战略任务。必须保持政策的稳定性和连续性，把计划生育纳入法制的轨道。”我国《宪法》第二十六条规定“国家推行计划生育，使人口的增长同经济和社会发展计划相适应”，第四十九条规定了“夫妻双方有实行计划生育的义务”。

生存与繁殖是生物的本能，人也不例外，即生育行为使人作为生物的一种本能行为，计划生育是通过法律对这一行为的进行地积极干预。作为公共政策，计划生育政策并不是一成不变的，会随着社会的发展而变更或者被赋予新的内涵。计划生育从过去的“独生子女”转向如今的“全面三孩”，通过税收优惠方式鼓励生育，正是这个阶段计划生育政策所谓“计划”的应有之义。

2.2. 理论分析

之所以生育率低，很大的原因是生育成本高昂，这不仅仅是对于个人而言，对于用工单位也是如此。员工因妊娠期和哺乳期而休假，为此所要支付的成本也使得很多企业望而却步。在妊娠期内即使员工不

休保胎假和产前假，因其有孕在身，工作效率必然有所下降，而企业所支付相应的工资却不能减少，哺乳期的哺乳假亦是如此。前文所分析到的，产假中企业也可能需要承担一部分员工的薪资。这些对于企业而言都会使其收益减少，而通过加计扣除的税收优惠方式由国家分摊企业在这方面所支付的成本，可以减小企业的负担，与企业以牟利为目的的初衷不谋而合。

同时将加计扣除政策运用到鼓励生育方面也是符合税收激励理论的，税收激励理论是指税收对消费和生产等经济活动和行为产生的激励机制。该理论最早是由著名经济学家拉弗提出，其机制税务机关将部分税收利益让渡于符合条件的纳税人，以鼓励其从事某项活动[2]。国家以加计扣除的方式减少企业应纳税额，就是将一定的税收利益让渡于纳税人，鼓励企业支持员工生育。换个角度看，就是企业承担了更多的社会责任，满足了“公共欲望”，国家给予补偿体现了社会的公平性和财富分配的正义性[3]。

3. 我国人口结构存在的问题及原因分析

我国在不同阶段实施不同的人口生育政策。在1980年，为缓解急速增长的人口与资源短缺之间的矛盾，我国采取了独生子女政策；而之后随着人口老龄化以及生育率持续下降，自2011年开始我国在全国范围内实施了“双独二孩”政策；至2014年进一步放开生育，开始实施“单独二孩”政策，再至2015年的“全面二孩”政策。但是，人口普查数据所现实的人口结构并未得到明显改善。在2021年再一次出台了生育更进一步放宽的“全面三孩”政策。可以看出，国家从过去抑制生育转到如今鼓励生育的态度转变[4]。

虽然国家开始大力鼓励生育，但2022年我国的总体人口首次出现了负增长，减少了85万。对于拥有14亿人口的国家来说似乎不会有这么大的影响。但人口问题往往并不是“近忧”，更多的是“远虑”。因为2022年我国老龄人口为2.8亿，约占人口总数的19.8%，如果人口持续下降，缺少新生人口，那么人口老龄化将日趋严重，彼时劳动力将严重缺乏，这对于社会的发展来说是非常不利的[5]。

生育率持续走低，究其原因，最主要的便是生育成本居高不下，造成生育主力军不愿生甚至不敢生。导致生育成本高昂的原因有很多，比如薪资待遇、教育、房价、医疗等，其中薪资待遇，对于生育者来说尤为重要，尤其是女性生育者，很多企业在招聘员工时往往会将应聘者的生育计划加以考量，有生育计划的应聘者可能会处于劣势地位，使其推迟甚至放弃受孕，这对于个人家庭延续乃至社会人口增长都会产生不利影响。

女职工在妊娠期和哺乳期两个阶段除了产假外，符合条件的还可能有保胎假、产前假及分娩后的哺乳假。保胎假，工资按照病假发；产前假，工资按八成发。经本人申请，单位批准，可请产前假两个半月。工资按照员工以往每月实发工资标准的八成发；产假，领生育津贴。生育津贴是国家补贴给企业，用来发放产假期间工资的；哺乳假，前六个月按照工资八成发，再延长期间按七成发。《劳动法》第六十二条规定“女职工生育享受不少于九十天的产假”，即女职工至少应该有九十天的产假。

而根据《中华人民共和国社会保险法》第五十六条“职工有下列情形之一的，可以按照国家规定享受生育津贴：(一)女职工生育享受产假；(二)享受计划生育手术休假；(三)法律、法规规定的其他情形。生育津贴按照职工所在用人单位上年度职工月平均工资计发”，生育津贴只在产假期间才发放，而在保胎假、产前假和哺乳假则无生育津贴，在此期间职工不能提供劳动力的情况下企业仍需要支付七至八成的工资。在产假，生育津贴是由国家补贴给企业，用来发放产假期间工资，它的计算方法与公司在社保处的申报工资基数有关，所以实际中的生育津贴与产假工资并不相等，有规定：产假工资和生育津贴，就高领取，而生育津贴按照职工所在用人单位上年度职工月平均工资计发，往往会低于本年度工资，故而产生差额，并由企业承担。

综上所述，女职工在妊娠期和哺乳期两个阶段的休假会增加企业的负担，站在企业的角度来看，这

与企业以营利为目的的初衷是相悖的。所以企业更不愿意接纳有生育意愿的职工。企业不支持，使得生育者更难以承受生育成本，故而社会上“不生、不敢生”的现象比比皆是。

4. 国际企税税收优惠鼓励生育的经验借鉴

其实，在国际上也有不少国家和地区在这些方面有值得借鉴的经验。

比如在越南，国家对于雇佣女性职工达到一定比例的相关企业给予企业所得税应纳税额抵免优惠，其所地金的金额相当于企业实际上对女性职工支付的额外费用。

在韩国的中小微企业，国家对于再就业的女性职工实施税收优惠，规定了中小微企业再次雇佣因怀孕、分娩、照料和其他个人原因离职的女性职工，允许其从应交企业所得税中扣除每名符合一定条件的女性职工工资的 30% 或者 15%，如果当其未使用或者为使用完的抵免额可以结转下一个五年[6]。

在 1996 年，美国联邦所得税中的 WOTC 政策出台了一项抵免措施(见表 1)，其目的在于促进就业困难群体的就业。该项政策规定了，当企业雇佣严重就业困难对象时，可以按规定比例享受企业所得税额抵免。

Table 1. U.S. Federal WOTC policy corporate income tax credit provisions¹

表 1. 美国联邦 WOTC 政策企业所得税额抵免规定

类别	抵免比例
1、所雇佣的严重就业困难对象的工作时长在 120~400 小时之间的	企业所得税额可抵免该员工第一年工资的 25%
2、所雇佣的严重就业困难对象的工作时长超过 400 小时的	企业所得税额可抵免该员工第一年工资的 40%
3、长期家庭援助的	企业所得税额可抵免该员工第二年工资的 50%

上述的几个国家都是通过抵免额抵免应纳税额，并且抵免额与特殊就业群体的薪资挂钩，这就使得国家为企业分摊了一部分因接纳特殊就业群体而带来的负担，从而促进该就业群体的就业。同样的，对于生育者这一特殊群体而言，通过税收优惠政策促进其就业，以减少因就业给生育带来的顾虑，促进生育是具有可行性的。

5. 我国加计扣除的运用现状及运用于促进生育的政策建议

国家是鼓励生育的，社会也需要注入新鲜血液，这是一种“公共欲望”，当一个企业承担了生育者所带来的“负担”，通过自身行为一定程度上满足“公共欲望”无异于承担了更多的社会责任。在企业中与这种相类似的一些情形，一是企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用；二是企业安置残疾人员及国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资。

根据我国企业所得税法规定，符合条件的研究开发费用可以根据不同情况分别按 75% 或者 100% 的比例税前加计扣除应纳税所得额。如邓小平所说，科学是第一生产力，技术的进步才是经济发展的关键。所以国家对于企业研发创新是秉持鼓励的态度的。而当企业投入成本进行研究开发，所得到的成果会使他人受益，即产生正外部性效果，此外，对于研发成果的模仿成本相对较低，这就导致了研发成果的拥有者不能完全获得该成果带来的全部收益。当收益小于投入成本时，企业开展研发的意愿就会被大大削弱，而执行研发费用加计扣除政策，就可以在一定程度上减少企业的应纳税额，即由国家为企业负担一定的研发成本，使得企业在研发创新中获得更多的收益，提高企业研发创新的积极性，进而推动经济增长[7]。

同时我国企业所得税法也规定了企业安置残疾人员及国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资符

¹资料来源：<http://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed>

符合条件的可以加计扣除 100%。残疾人员在就业市场上属于弱势群体,这一点与生育群体是相同的。国家为鼓励企业接纳残疾人,更好地解决残疾人就业难的问题,通过加计扣除的税收优惠方式激励接纳残疾人的企业。

同样的,不管企业研究开发、安置残疾人,还是接纳生育者,对于这些特殊领域和特殊群体企业都承担了更多的社会责任,在企业所得税方面,对于生育者这一特殊群体却无相应的税收优惠政策,而生育群体与前述两者有着诸多相似之处,所以笔者认为通过加计扣除企业因职工在妊娠期和哺乳期休假而支付的工资的税收优惠方式给予激励,减轻其负担,使得社会财富更加合理地分配,是非常具有可行性的。

本文讨论的生育过程包括妊娠期和哺乳期,这是一个比较长的过程,大约十五个月,最短也要九十天。在整个阶段,符合条件的职工可以休保胎假、产前假和哺乳假,企业需要按原工资的一定比例发放工资,但三个假期该员工是不能提供劳动力的,所以企业需要另外支付报酬购买相应的劳动力以弥补空缺(假设完成同等工作量所要支付的报酬相同),此时企业支付的成本包括员工的假期工资和另雇他人的费用,结果就是企业支出增加,利润减少。生育群体与残疾人群体在职场有更多的相似性,同样都是需要给予更多关怀的特殊群体,所以可以运用企业安置残疾人支付的工资加计扣除比例 100%和因职工孕产期而休假而支付的薪资计算税前扣除额。

另一个是产假,产假是生育过程中最常见,同时也是最重要的假期,在这个阶段国家对于企业会发放生育津贴,生育津贴在一定程度上已经减轻了企业的负担,所以在该阶段不能直接用因职工休假而支付的薪资和加计扣除比例进行扣除额的计算,如前文中所提到的,生育津贴往往是低于相应时段薪资的,所以应该用因职工休假而支付的薪资减去生育津贴后的余额和 100%的加计扣除比例进行计算更为合适。

在应纳税所得额中加计扣除因职工休假而支付的薪资,使企业应纳税额减少,在一定程度上抵消其减少的利润,降低了因职工生育休假对企业带来的影响。

具体的操作上,企业需要向税务机关证明职工与企业的雇佣关系,提供证明员工因生育而休假的相关书面证明,据实申报向职工发放的薪资和另外支付购买相应的劳动力以弥补空缺的薪资,区分保胎假、产前假、产假和哺乳假等不同时段进行加计扣除。

6. 结语

税法在经济法的宏观调控法中居于重要地位,是开展税收活动的依据和保障。以税法为依托鼓励企业支持员工生育,更具有稳定性和权威性。人口问题是一个民族发展中的大问题,如今国家大力鼓励生育,配套措施也应该到位,通过加计扣除的税收优惠政策在一定程度上扫除企业生产和适育人群就业给生育带来的障碍,以达到促进生育的效果[8]。

促进生育,优化人口结构任重而道远,而我国税法在此方面的立法几乎处于空白,本文仅就企业所得税法为切入点进行探讨,从税法整体而言仍有很多领域值得探讨研究,以望为国家的发展有所裨益。

参考文献

- [1] 陈雷. 论财税法的激励功能在全面放开二孩政策中的运用[J]. 税务与经济, 2017(6): 69-77.
- [2] 张琪卓. 研发费用加计扣除政策下科大讯飞企业绩效研究[D]: [硕士学位论文]. 贵阳: 贵州财经大学, 2022. <https://doi.org/10.27731/d.cnki.ggzci.2022.000141>
- [3] 李旭鸿. 税式支出制度的法律分析[M]. 北京: 法律出版社, 2011: 25.
- [4] 王炼炼, 陈月璐, 王凤笛, 蒋慧敏, 赵勇. 中国五城市孕妇产假现状及影响因素研究[J]. 保健医学研究与实践,

2022, 19(11): 23-28.

- [5] 郭晋晖. 未来 30 年人口的最大挑战: 如何让年轻人生育不“躺平” [N]. 第一财经日报, 2023-01-19(A06).
<https://doi.org/10.28207/n.cnki.ndycj.2023.000294>
- [6] 魏格格. 促进生育的税收政策研究[D]: [硕士学位论文]. 上海: 上海财经大学, 2021.
<https://doi.org/10.27296/d.cnki.gshcu.2021.000114>
- [7] 康红艳. 研发费用加计扣除政策对企业技术创新的影响研究[D]: [硕士学位论文]. 北京: 中国财政科学研究院, 2022. <https://doi.org/10.26975/d.cnki.gccks.2022.000186>
- [8] 张守文. 税法原理[M]. 北京: 北京大学出版社, 2021: 29.