

我国个人所得税赡养老人专项附加扣除政策效果研究

胥 玲 司胜硕

(中国财政科学研究院,北京 100142)

内容提要:近年来我国老龄化程度不断加深,子女的赡养压力越来越大。为降低纳税人负担、促进社会公平、完善我国税制体系,2019年个人所得税改革开始实施包含赡养老人在内的专项附加扣除政策。本文聚焦个人所得税赡养老人专项附加扣除,从减税和收入分配两方面探讨赡养老人专项附加扣除的实施效果。研究结果显示,赡养老人专项附加扣除的减税效果明显,但在一定程度上弱化了个人所得税调节收入分配效果。基于此,本文认为应从将扣除对象精细化、设定差异化扣除额度、设置高收入限制扣除机制、引入指数化调整机制四方面对我国个人所得税赡养老人专项附加扣除进行调整。

关键词:个人所得税 专项附加扣除 赡养老人

中图分类号:F812.2 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2024)07-0060-10

一、引言

当前,随着我国人口老龄化的发展,老年人口规模越来越大。国家统计局数据显示,2021年,我国65岁及以上人口比重达到14.2%,正式进入国际公认的深度老龄化社会。^①老年人口数量的增加使得社会赡养老人支出增长。在社会总支出增长的同时,家庭养老支出的压力也较为突出,尤其是历经多年计划生育政策之后,其影响更为明显。根据国家统计局官网《中国统计年鉴》数据计算,2011

年—2015年,我国新生儿独生子女比例平均为61%。^②这就意味着存在大量一对夫妻供养四位老人的情况。再加上如果夫妻中一方全职服务于家庭即存在一定比例仅有一人承担四位老人赡养责任的家庭,赡养压力可想而知。与此同时,由于生育观念的转变,我国的人口自然增长率也呈下降趋势,2022年更是首次出现数十年来人口总规模下降的现象,未来我国老年人的比例还会持续增加,赡养人的赡养压力也将不断增大。长期来看,我国家庭赡养老人经济压力问题还将持续显现。进一步

[收稿日期]2023-05-10

[作者简介]胥玲,副研究员,研究方向为税收理论与政策;司胜硕,研究生院硕士研究生,研究方向为税收理论与政策。

①按照国际通行划分标准,当一个国家或地区65岁及以上人口占比超过7%(或者60岁以上人口占比10%以上),意味着进入老龄化社会,达到14%则进入深度老龄化社会。

②数据来源:根据《中国统计年鉴》(2011年—2015年)数据计算所得。

应对老龄化带来的挑战,促进社会公平,迫在眉睫。党的二十大报告提出要实施积极应对人口老龄化的国家战略,深化医疗、保险等领域改革,发展养老产业和养老事业,推动实现全体老年人享有基本养老服务,这其中就包括完善税收等公共政策和制度。

二、文献综述

作为具有调节国民收入分配职能的税种,个人所得税受到国内外学者的密切关注。国际上对个人所得税的研究主要为费用扣除标准和调节效果,研究普遍认同个人所得税对维持生存的基本消费支出和赡养老人的支出的税前扣除,但是对附加扣除调节收入分配的效果有不同结论。Simons(1938)曾提出“税基选择”理论,认为政府不应当对保障纳税人基本生活需求的这部分收入征税。Andrews(1972)认为一种理想化的税基应当是其消费或积累的实际商品和服务,因此税基中不应当包含赡养支出等非消费性项目支出。Murphy和Higgins(1998)提出基础费用扣除项目应当通过立法的形式先制定一个基本的扣除标准,再根据不同情形调整具体扣除数额。Robert Walsh(2009)运用美国的夫妻联合申报数据测算结果显示附加扣除标准的实施弱化了个人所得税的横向公平效应。Yvonne(2013)提出为减轻中低收入群体受到的通货膨胀的负面影响,个人所得税应当引入费用扣除指数化机制。

国内学者也对个人所得税费用扣除效果进行广泛研究。高培勇(2008)提出提高工资薪金费用扣除标准对高收入者有利。付广军(2009)提出应充分考虑每个家庭的真实负担能力,将纳税人的赡养、生计、教育等综合考虑。孙钢(2009)认为我国个税的扣除项目应包括成本扣除、生计扣除、特许扣除三类。马福军(2010)认为,费用扣除标准不应

当是一个固定的数额,应当随着物价的变动而进行调整。薛钢、刘军(2013)指出,在通货膨胀和物价水平的影响下应当将扣除标准指数化。张学诞(2018)指出考虑到个人负担差异性的专项附加扣除更有利于税制公平,更加符合个人所得税基本原理。刘蓉等(2019)基于2015年CGSS的调查数据进行研究,认为专项附加扣除政策削弱了个税的收入再分配效应。郝东、赵紫薇(2021)基于2018年CAFS的数据研究,认为增加赡养老人专项扣除政策对中高收入人群的减税效应最为显著,而低收入人群并未享受到个税改革的福利。

综上,目前国内外学者对个人所得税专项附加扣除政策的研究在内容上主要包括:一是对基本费用扣除标准的研究。在普遍认同费用扣除的必要性基础上研究标准的调整 and 标准调整之后的调节效果。二是专项附加扣除的范围以及专项附加扣除推出之后的整体效果,即多项专项附加扣除整体的减税效果和调节收入分配的效果。三是费用扣除随时间的调整机制。而对于某一项专项附加扣除的效果进行研究不多,尤其是专门对赡养老人的扣除效果测算。当前我国社会、经济发展进入新的阶段,面临突出问题,在老龄化和少子化的新形势下对个人所得税相关专项附加扣除效果的研究,对于进一步改革个人所得税以优化其税收职能必要且迫切。因此,本文基于2020年中国家庭追踪调查的数据,试图测算我国个人所得税赡养老人专项附加扣除的减税效果及调节收入分配效果,为未来个人所得税改革提供参考。

三、政策效果测算:测算方法和数据说明

本文以我国2019年实施的个人所得税赡养老人这一专项附加扣除为研究对象,通过微观数据

测算的方法对实施后的政策效果进行研究,试图厘清个人所得税赡养老人专项附加扣除的减税和调节收入分配的效果,尤其是对不同收入人群的效果差异。

(一)测算方法

本文借鉴个人所得税税收效果测算的通行做法,选取相关指标来测算个人所得税赡养老人专项附加扣除的减税效果和调节收入分配效果。在减税效果的测量指标选取中,将总体减税额、纳税人人数变化、人均减税额作为测算赡养老人专项附加扣除政策的减税效果的指标。在调节收入分配效果的测量指标选取中,采用平均税率、基尼系数、 K 指数、 MT 指数的计算,并在此基础上将 MT 指数分解为横向公平和纵向公平两项来测算赡养老人专项附加扣除政策的调节收入分配效果。

1. 个人所得税赡养老人专项附加扣除的减税效果测算相关指标

(1)应纳税额变化。该指标测量实施赡养老人专项附加扣除前后纳税人整体以及某一收入层级应纳税额的变化,体现赡养老人专项附加扣除政策的减税效果。其计算公式为:

$$D = Y_0 - Y_1$$

其中 D 为减税额, Y_0 代表赡养老人专项附加扣除政策实施前的应纳税额, Y_1 代表赡养老人专项附加扣除政策实施后的应纳税额。

(2)纳税人数量变化。由于一项税收优惠的实施不仅仅会对纳税人应纳税额产生影响,还会对纳税人的数量产生影响,因此本文也测算赡养老人专项附加扣除政策实施前后的纳税人数量及其变化情况。其计算公式如下:

$$N = X_0 - X_1$$

其中 N 代表纳税人减少的数量, X_0 与 X_1 分别代表赡养老人专项附加扣除政策实施前后纳税人的数量。

(3)人均减税额。除了在总体上测算赡养老人专项附加扣除政策的减税效果,也需要清楚每个纳税人的减税情况。因此本文通过人均减税额的测算来衡量赡养老人专项附加扣除政策实施前后人均减税效果。其计算公式为:

$$\bar{D} = \bar{Y}_0 - \bar{Y}_1$$

其中 \bar{D} 代表人均减税额, \bar{Y}_0 与 \bar{Y}_1 分别代表赡养老人专项附加扣除政策实施前后的人均应纳税额。

2. 个人所得税赡养老人专项附加扣除的调节收入分配效果测算相关指标

(1)平均税率。平均税率是税额与税前应纳税所得额的比值,当平均税率随着应纳税所得额的上升而进一步上升时,个人所得税制的累进性被提高;相反,当平均税率随着应纳税所得额的上升而进一步下降时,个人所得税制的累进性被降低。因此,平均税率常用于衡量税制的累进性,其计算公式如下:

$$\text{平均税率} = \text{个人纳税总额} / \text{应纳税所得额}$$

(2)基尼系数。基尼系数^①是在洛伦兹曲线的基础上由意大利经济学家基尼提出来的,用来反映居民的收入分配状况。基尼系数的取值通常在0到1之间,基尼系数越大意味着收入差距越大。一般地,当一国收入基尼系数小于0.2时,说明该国居民收入分配高度公平;当基尼系数大于0.4时,说明居民收入差距较大;当基尼系数达到0.5时,说明该国居民收入差距悬殊。

^①将人口按照收入从低到高排序,计算对应百分比人口的收入比,并将其关系绘制在笛卡尔坐标系中,得到收入累计百分比曲线,也就是洛伦兹曲线。而基尼系数就是洛伦兹曲线与绝对平均线之间部分面积与绝对平均线以下面积之比,其反映了不平均分配收入占国民总收入的百分比。

本文基尼系数的计算方法借鉴张建华(2007)提出的简便算法,该方法假定一定数量的人口按照由低到高的顺序排队,分为人数相等的 n 组,从第一组到第 i 组人口累计收入占全部人口总收入的比重用 W_i 表示,在此基础上计算基尼系数,计算公式如下:

$$G = 1 - \frac{1}{n} (2 \sum_{i=1}^{n-1} W_i + 1)$$

(3) K 指数。Kakwani(1977)提出一种利用微观数据测算个人所得税累进程度的指标—— K 指数。 K 指数为个人所得税纳税额集中系数 C_T ^①与税前收入的基尼系数 G 之差。即:

$$K = C_T - G$$

在累进税制下,高收入人群适用的税率较高,因此,所负担的税收的比例也大于收入的比例, C_T 大于 G ,也就是说 K 值为正数。如果税制是累退的, C_T 小于 G , K 值为负数。当税率为比例税率时, C_T 与 G 相等, K 值为0,税制则为中性。当税制有所调整时, K 指数可能会发生相应变化,其数值提高表明税制的累进程度有所提高。

(4) MT 指数。 MT 指数是Musgrave and Thin(1949)提出的指数,其定义为税前基尼系数减去税后基尼系数。 MT 指数越大说明税制的收入调节功能越强,反之,收入调节功能就越弱。其计算公式如下:

$$MT = G - G_y$$

其中 G 是税前基尼系数, G_y 为税后基尼系数。

Kakwani(1984)还把 MT 指数分解为横向公平效应和纵向公平效应。

$$MT = (C_y - G_y) + \frac{t}{1-t} K$$

其中 C_y 表示以税后收入集中系数; G_y 表示税后基尼系数; t 表示平均税率。

其中 $(C_y - G_y)$ 被称为横向公平效应(H)。横

向公平是指相同收入纳税人承担相同或类似的税负。如果相同收入的纳税人承担的税负不同,个人税后收入排序会与税前收入排序产生差异,就意味着横向不公平。Kakwani证明,与税前收入排序相比,个人的税后收入排序如果发生变化,税后收入的集中系数 C_y 一定小于税后收入基尼系数 G_y ,亦即 H 取值一定小于0。因此, H 指数取值为负数,表明纳税人的税收负担横向不公平。

$tK/(1-t)$ 被称为“纵向公平效应”(V),用于衡量不同收入的纳税人承担的税负差异。纵向公平效应取决于两个方面,一是税制累进程度 K ,二是平均税率 t 。纵向公平效应是 K 和 t 的增函数。因此,在给定平均税率的情况下,税制累进性越高,纵向公平效应越大,税收对收入分配的调节作用(MT 指数)也就越强。当税制完全没有累进性时,即使平均税率很高,纵向公平效应也为0。当税制累进性为一个正数且保持不变,同等幅度地提高所有人的平均税率,也会使纵向公平效应增加。

(二)数据来源和处理

本文研究采用2020年中国家庭追踪调查(CFPS)数据。CFPS样本涉及25个省(区、市),样本规模为16000户,调查对象为样本家(户)中的全部家庭成员。CFPS数据的样本调查范围比较大,是当前进行个人所得税效应测算的重要数据来源之一。同样涉及家庭相关信息的中国家庭金融调查(CHFS)也是重要数据来源之一,但其目前最新的数据仅为2019年,相对来说,CFPS的数据更新。虽然CFPS数据也存在部分不足,例如,未能完整精确覆盖所有收入人群的收入情况,但在目前公布的数据库中,CFPS的数据无疑是进行个人所得税效应测算最合适的选择。

①个人所得税纳税额集中系数 C_T 以个人所得税纳税额的在不同纳税人之间的分布计算出个人所得税纳税额的集散程度,其与Gini系数计算方法类似,表明纳税人个人所得税纳税额的差距情况。

为了更好地契合赡养扣除的制度功能定位,本文按如下步骤对数据进行处理以获取测算所需数值。第一,根据现行法律规定,只保留年龄在16周岁到60周岁之间的纳税人,剔除适用经营所得的个人,仅保留适用综合所得的个人。第二,受数据库统计信息的限制,无法确定样本纳税人是否有符合赡养老人专项附加扣除政策规定的祖父母、外祖父母,因此确定的老年人范围仅限于纳税人的父母。另外,对模糊数据根据测算需求进行适当调整。第三,在扣除额和扣除月份方面,一个纳税年度内所有月份(12个月)均可适用赡养扣除,独生子女每年可扣除24000元,非独生子女^①的每年可扣除12000元。^②第四,由于CFPS中的年收入数据均为税前相关数据,需要先倒推纳税人税前收入,为简化计算,本文未考虑专项扣除(三险一金),且假设纳税人除赡养老人专项附加扣除外不享受其他专项附加扣除,不涉及年终奖金。同时,在计算应缴纳的个人所得税时仅考虑基本费用扣除(60000元/年)和赡养老人专项附加扣除,未考虑其他扣除项目。第五,在倒推出纳税人税前收入后,由于基本费用扣除为每年60000元,税前年收入低于60000元的个人不属于个人所得税纳税人,因此将税前收入低于60000元的样本剔除。

经过上述调整后,本文符合条件的研究总样本

为1978个。在此基础上,为方便研究,进一步按照个人所得税综合所得的边际税率对应的应纳税所得额级距,将总样本划分为5个不同收入层级的分样本。^③根据前文所述公式,测算了赡养老人专项附加扣除前后不同收入群体应纳税额的变化、纳税人数量的变化、平均税率的变化、基尼系数的变化、 K 指数的变化、 MT 指数的变化,以及税收横向公平和纵向公平指数的变化,为分析个人所得税赡养老人专项附加扣除的税收职能提供依据。

四、个人所得税赡养老人专项附加扣除的政策效果分析

(一)个人所得税赡养老人专项附加扣除的政策效果——减税效果

根据上文述及的计算方法,测算个人所得税赡养老人专项附加扣除政策的减税效果,测算结果如下:

(1)不同收入群体的减税额不同,中低收入群体的减税额高于高收入群体。从表1可以看到,赡养老人专项附加扣除政策的减税效果比较明显,总体减税额达到了207万元,从不同收入层级来看,第二层级和第一层级减税额较多,其他层级减税额较少,符合个人所得税专项附加扣除政策减轻中低收入群体赡养压力的初衷。

表1 赡养老人专项附加扣除实施前后总体应纳税额变化

层级	应纳税所得区间(元)	赡养扣除前 Y_0 (元)	赡养扣除后 Y_1 (元)	减税额 D (元)
总体	—	7,662,583.11	5,583,067.50	2,079,515.61
第1层级	(60000,96000]	516,176.77	90,907.76	425,269.00
第2层级	(96000,204000]	2,792,904.22	1,672,497.38	936,991.11
第3层级	(204000,360000]	2,578,602.22	2,163,611.11	248,342.50
第4层级	(360000,480000]	743,965.83	678,023.33	60,000.00
第5层级	(480000,1020000]	1,030,934.07	978,734.07	52,200.00

①非独生子女不考虑有三个兄弟姐妹的情况,仅包括只有一个兄弟姐妹的情况。赡养老人专项附加扣除按照每年可以扣除的最大额度来计算。
②2023年10月我国个人所得税赡养老人专项附加扣除标准有所调整,但不在本文的研究范围,因此未将最新的调整纳入研究测算。
③由于样本中没有适用45%税率的个人所得税纳税人,且适用30%、45%税率的纳税人数量较少,因此将适用35%和45%税率的纳税人划分为第5层级。

(2) 纳税人减少的数量随着收入的升高而降低。由表 2 可知, 由于赡养老人专项附加扣除政策的实施, 个人所得税纳税人数量减少了 776 个。不同收入层级情况有所不同, 纳税人减少的数量随着收入的升高而降低, 收入最低层级的纳税人由于增加了赡养老人专项附加扣除, 部分纳税人不再缴纳个人所得税, 纳税人数量变化最大。同理, 在其他

收入层级中, 收入相对较低的纳税人也会因为赡养老人专项附加扣除政策的实施导致其边际税率降低, 从而适用较低一级的边际税率, 也会出现纳税人数量上的变化。但是, 随着收入的增高, 赡养老人专项附加扣除的额度在纳税人收入中的比重会越来越小, 因此, 收入越高的纳税人数量受赡养老人专项附加扣除政策的影响就越小。

表 2 赡养老人专项附加扣除实施前后纳税人数量及其变化

层级	赡养扣除前 X_0 (个)	赡养扣除后 X_1 (个)	变化 N (个)
总体	1978	1202	776
第 1 层级	1097	673	424
第 2 层级	737	449	288
第 3 层级	124	61	63
第 4 层级	12	11	1
第 5 层级	8	8	0

(3) 个人所得税纳税人应纳税额整体下降, 且不同收入层级纳税人下降程度有所不同。由表 3 可知, 人均减税额总体为 1051.32 元。从不同收入层级减税绝对规模来看, 第一收入层级人均减税额最小, 平均为 335.46 元, 第五收入层级人均减

税额最大, 为 6525 元。人均减税额随着收入的增加呈上升趋势。从减税额占比来看, 五个收入层级的减税比例依次为 71.29%、40.12%、16.09%、8.86% 和 5.06%, 即人均减税额占比随着收入的增加呈下降趋势。

表 3 赡养老人专项附加扣除实施前后人均应纳税额及其变化

层级	赡养扣除前 \overline{Y}_0 (元)	赡养扣除后 \overline{Y}_1 (元)	人均减税额 \overline{D} (元)
总体	3,873.90	2,822.58	1,051.32
第 1 层级	470.53	135.08	335.46
第 2 层级	3,789.56	2,269.33	1,520.23
第 3 层级	20,795.18	17,448.48	3,346.70
第 4 层级	61,997.15	56,501.94	5,495.21
第 5 层级	128,866.76	122,341.76	6,525.00

(二) 个人所得税赡养老人专项附加扣除的政策效果——调节收入分配效果

本文先后计算了基尼系数、 K 指数和 MT 指数, 试图厘清赡养老人专项附加扣除政策调节收入分配的效果。

由表 4 可知, 无论是在整体上还是从各个收入层级上来看, 赡养老人专项附加扣除政策的实施都降低了平均税率。不同收入层级降幅略有不同, 最高层级和最低层级平均税率之差稍有缩小, 由 18.95 个百分点降低为 18.47 个百分点。第 2 层

级和第1层级、第3层级和第2层级之间的平均税率之差缩小了,第4层级和第3层级、第5层级和第4层级之间的平均税率之差增加了。平均税率

的这些变化在一定程度上表明,赡养老人专项附加扣除政策实施后,个人所得税的累进程度有所降低。

表4 赡养老人专项附加扣除实施前后平均税率及其变动情况

收入层级	赡养扣除前	赡养扣除后	变动(后-前)	相邻两层级之差	
总体	3.56%	2.60%	-0.97%	前	后
第1层级	0.62%	0.11%	-0.51%	—	—
第2层级	3.08%	1.84%	-1.23%	2.46%	1.73%
第3层级	8.37%	7.02%	-1.35%	5.29%	5.18%
第4层级	14.23%	12.97%	-1.26%	5.86%	5.95%
第5层级	19.57%	18.58%	-0.99%	5.34%	5.61%

整体上,基尼系数(见表5)从赡养老人专项附加扣除政策实施前的0.2242提升到了0.2266,提升了0.0024,这一变化表明税制未能缩小纳税人的收入差距。各个收入层级基尼系数的变化不相同:以第3层级作为分界线,收入低于第3层级的基尼系数有所提升,表明赡养老人专项附加扣除政策降低了个人所得

税对低收入阶层的收入调节功能,即对低收入层级的收入分配差距存在着反向调节作用。收入高于第3层级的基尼系数有所下降,且第5层级基尼系数降低最多,表明赡养老人专项附加扣除政策提高了个人所得税对高收入阶层的收入调节功能,即对高收入层级的收入分配差距存在正向调节作用。

表5 赡养老人专项附加扣除实施前后基尼系数及其变动情况

收入层级	征税前 G	赡养扣除前 G_1	赡养扣除后 G_2	变动($G_2 - G_1$)
总体	0.2429	0.2242	0.2266	0.0024
第1层级	0.0616	0.0601	0.0608	0.0007
第2层级	0.1617	0.1527	0.1546	0.0019
第3层级	0.0978	0.0854	0.0854	0.0000
第4层级	0.0393	0.0343	0.0335	-0.0008
第5层级	0.0329	0.0280	0.0190	-0.0089

表6显示,赡养老人专项附加扣除政策实施后,整体以及各个收入层级的 K 指数都是上升的。也就是说赡养老人专项附加扣除政策的实施提高了所有收入层级的累进性,增强了收入分配的公平程度。尤其是对低收入阶层来说,税收累进性明显提高。这一测算结果与基尼系数测算结果存在差异,因此,我们进一步测算 MT 指数。

表6后三列显示,总体看,赡养老人专项附加扣

除政策实施后 MT 指数降低了0.002。不同层级的 MT 指数变化情况佐证了基尼系数测算结果。

为了解释基尼系数和 K 指数为什么反方向变动,本文接着将 MT 指数分解为横向公平效应和纵向公平效应。从表7来看,无论是整体还是各收入层级,赡养老人专项附加政策实施前后横向公平效应 H 的数值几乎都接近于0,即赡养老人专项附加扣除政策实施对横向公平影响不大。

表6 赡养老人专项附加扣除前后K指数和MT指数及其变动情况

收入层级	K指数			MT指数		
	扣除前	扣除后	变动(后-前)	扣除前	扣除后	变动(后-前)
总体	0.5071	0.6128	0.1057	0.019	0.016	-0.002
第1层级	0.2353	0.6854	0.4500	0.001	0.001	-0.001
第2层级	0.3504	0.4853	0.1349	0.009	0.007	-0.002
第3层级	0.1361	0.1649	0.0288	0.012	0.012	0.000
第4层级	0.0297	0.0386	0.0088	0.005	0.006	0.001
第5层级	0.0228	0.0319	0.0091	0.005	0.014	0.009

表7 赡养老人专项附加扣除前后横纵向公平效应及其变动情况

收入层级	横向公平效应H			纵向公平效应V		
	扣除前	扣除后	变动(后-前)	扣除前	扣除后	变动(后-前)
总体	0.0000	0.0000	0.0000	0.0187	0.01633	-0.0024
第1层级	0.0000	0.0000	0.0000	0.0015	0.00075	-0.0007
第2层级	-0.0003	-0.0004	-0.0001	0.0111	0.00911	-0.0020
第3层级	0.0000	0.0000	0.0000	0.0124	0.01245	0.0000
第4层级	0.0000	0.0000	0.0000	0.0049	0.00575	0.0008
第5层级	0.0000	-0.0002	-0.0002	0.0049	0.00633	0.0014

赡养老人实施前后纵向公平效应V的数值与上文MT指数的数值基本一致,也就是说,我国个人所得税的收入调节效果体现为纵向公平的变化。纵向公平是由平均税率和K指数两个因素决定的,而由表4及表6可知,平均税率和K指数在赡养老人专项附加扣除实施前后的变动方向是相反的,对纵向公平效应的影响也是相反的。从表7的V值计算结果来看,赡养老人专项附加政策实施后,第1层级和第2层级的V值下降了,表明该政策弱化了个人所得税对低收入群体的收入分配的调节。第4层级和第5层级的V值有所上升,表明该政策提高了个人所得税对低收入群体的收入分配的调节。

五、结论及建议

(一)主要结论

经过相关数据测算及分析,本文认为个人所得

税赡养老人专项附加扣除政策的实施在减税的同时,也影响了税制对纳税人收入分配的调节。

首先,从减税效果来看,个人所得税赡养老人专项附加扣除的实施降低了纳税人的应纳税额,无论是整体的减税额、人均减税额,还是纳税人数量,均体现了赡养老人专项附加扣除的减税效果。但是,减税的幅度在不同收入层级有所不同。高收入群体比低收入群体享受到更多的减税红利。就减税总额来看,减税效应主要体现在中低收入群体;从人均减税额来看,收入越高,人均减税规模越大,反之,人均减税规模越小。

其次,从调节收入分配效果来看,赡养老人专项附加扣除的调整未能有效增强税制调节收入分配的职能。整体上来看,无论是基尼系数的变化,还是不同收入层级的平均税率之差的降低,都表明税制的累进程度稍有下降。进一步分析发现,我国

个人所得税收入分配效应主要是由纵向公平效应决定的。从测算结果看,平均税率的下降幅度超过K指数提高的程度,所以,赡养老人专项附加扣除政策削弱了个人所得税制的收入分配效应。

最后,政策实施对不同收入层级收入分配效果的影响出现明显分化。赡养老人专项附加扣除政策弱化了个人所得税对低收入群体的收入分配的调节,提高了个人所得税对高收入群体的收入分配的调节。

(二)未来个人所得税改革的建议

测算结果表明,赡养老人专项附加扣除政策的减税效应比较明显,但在一定程度上削弱了个人所得税的收入分配效果。因此,本文提出如下建议。

首先,赡养老人扣除对象要更加精细化,提高个人所得税调节收入分配的效果。目前,我国赡养老人专项附加扣除的扣除对象为纳税人超过60周岁的父母以及父母均已去世的祖父母,仅对扣除对象的身份、年龄有所限制,这导致实际赡养需求比较大的纳税人无法或者没有足额享受到赡养老人专项附加扣除,而赡养需求比较小的纳税人反而充分享受到减税红利。从国际实践看,赡养老人相关税费的扣除不仅涉及扣除对象的身份、年龄,还涉及扣除对象的健康状况、收入、是否与纳税人居住等因素。同时,我国失能老人的数量接近老年人数量的20%,老年人的医药费用支出也在支出类型排名中占据前列,而不同的老年人之间收入差距悬殊。建议将老年人的健康情况、经济情况以及纳税人是否真正行使赡养义务等因素列入扣除范围设定中。

其次,在具体的扣除额度上,参考实际赡养老人的数量设定可扣除额度。我国父母双方中只要有一方超过60周岁就可以享受赡养老人专项附加

扣除,不区分父母的具体情况,是一人还是两人。从国际实践来看,赡养老人专项附加扣除会参考实际赡养老人的数量设定可扣除额度。因此,未来我国个人所得税赡养老人专项附加扣除亦可以将扣除额度与符合要求的老人数量挂钩,从而促进税收公平。

最后,引入指数化调节机制。考虑通货膨胀对低收入群体和高收入群体的影响不同,未来个人所得税赡养老人专项附加扣除的扣除限额可尝试引入指数化调整机制,有利于调节个税扣除对不同收入群体的收入分配效果。我国幅员辽阔、人口众多,频繁地调整扣除标准也不利于税制的稳定性,可先在部分地区进行试点,待时机成熟后推广至全国。此外,随着数字技术的发展,税务机关的税收征管能力大幅提升,这使得扣除标准灵活调整的可行性大大增强。

参考文献:

- [1] 岳希明,徐静.我国个人所得税的居民收入分配效应[J]. 经济学动态,2012(06):16-25.
- [2] 徐建伟,马光荣,李实.个人所得税改善中国收入分配了吗——基于对1997—2011年微观数据的动态评估[J]. 中国社会科学,2013(06):53-71+205.
- [3] 北京大学赡养老人支出扣除研究课题组,张守文,刘怡.赡养老人支出扣除研究[J]. 国际税收,2018(11):45-53.
- [4] 郝东,赵紫薇.个人所得税赡养老人专项附加扣除的减税效应研究[J]. 北方经济,2021(09):77-80.
- [5] 刘明慧,张慧艳.赡养老人专项附加扣除效应测度:减税与收入分配的双重维度[J]. 地方财政研究,2021(07):20-28.
- [6] 付广军.中国个人所得税收入分配的效应分析[J]. 扬州大学税务学院学报,2009,14(03):6-12.
- [7] 黄朝晓.个人所得税赡养老人专项附加扣除制度建议[J].

- 税务研究,2018(11):43-48.
- [8] 金双华,衣玲辉.个人所得税专项附加扣除效应研究[J]. 地方财政研究,2020(01):58-64.
- [9] 曲君宇.冲突化解视域下我国个人所得税专项附加扣除制度研究[J].税收经济研究,2020,25(06):7-15.
- [10] 孙钢.我国的个税改革进展:“快板”还是“慢板”?[J].经济研究参考,2009(60):4-10.
- [11] 马福军.个人所得税费用扣除应建立全国统一标准下的浮动机制[J].税务研究,2010(03):52-53.
- [12] 薛钢,刘军.我国个人所得税指数化问题探究[J].税务研究,2013(09):47-50.
- [13] 张学诞.个税改革应肩负起三大重任[J].中国财政,2018(14):34-36.
- [14] 刘蓉,林志建.个人所得税新政对劳动收入分配效应的影响[J].财政研究,2019(04):63-74.
- [15] Simons H C. Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy[M]. Chicago: Chicago University, 1938.
- [16] Andrews W D. Personal deductions in an ideal income tax[J]. Harvard Law Review, 1972: 309-385.
- [17] Rhame S., R. Walsh. Measuring increases in horizontal equity in the absence of certain itemized deductions and phase outs[J]. Journal of Business & Economics Research, 2009,(10):39-46.
- [18] Yvonne L. Hinson, Ralph B. Tower. Federal AMT and the state income tax deduction; gateway to reform[J]. Social Science Electronic Publishing, 2013(29):497-529

【责任编辑 寇明凤】

(上接第34页)

是委托地方性国有企业进行市场化运作,这些国有企业不但负责公共数据运营平台的建设,而且承担对公共数据进行清洗脱敏等工作,进一步对数据资产增值部分进行运营和管理。需面向不同数据类型和应用场景,进一步发展多元化数据资产管理与运营模式,因地制宜探索数据资产全过程管理有效路径,确保公共数据安全、高效流通。鼓励有条件的公共数据资产探索开展入股、质押试点,盘活公共数据资产价值。

参考文献:

- [1] ODI. Data trusts: legal and governance considerations [R/OL]. (2019). <https://theodi.org/insights/reports/data-trusts-legal-report/>.
- [2] ODI. Defining a 'data trust'[EB/OL]. <https://theodi.org/article/defining-a-data-trust/>.
- [3] Clarke A , Margetts H . Governments and citizens getting to know each other? open, closed, and big data in public management reform[J]. Policy & Internet, 2014, 6(4): 393-417.
- [4] 冯洋.公共数据授权运营的行政许可属性与制度建构方向[J].电子政务,2023(06):77-87.
- [5] 童楠楠,杨铭鑫,莫心瑶,等.数据财政:新时期推动公共数据授权运营利益分配的模式框架[J].电子政务,2023(01):23-35.
- [6] 王贵海,朱学芳.国外典型数据开放模式分析及其在我国与实践与启示[J].情报理论与实践,2023,46(12).
- [7] 谢波峰,朱扬勇.数据财政框架和实现路径探索[J].财政研究,2020(07):14-23.
- [8] 闫志开.公共部门信息再利用的法律规制:欧盟经验与中国路径[J].电子政务,2022(10):110-124.
- [9] 张会平,顾勤,徐忠波.政府数据授权运营的实现机制与内在机理研究——以成都市为例[J].电子政务,2021, No.221(05):34-44.

【责任编辑 郭艳娇】