



欧美文化产业税收优惠法律制度 及其对我国的启示

郭玉军 李华成

摘要: 一直以来,欧美国家普遍采取对文化产业税收优惠的做法,主要有以下三种:从业人员优惠、文化区域优惠、文化行业优惠。实践证明,税收优惠是促进文化产业快速发展的有效途径。我国在文化产业振兴规划中,理应使税收优惠成为文化产业立法的基本制度,在制定文化产业税收优惠制度时应考虑借鉴欧美成熟的税收优惠法律制度,即施行文化业及从业者税收优惠以及设立文化产业特区。

关键词: 优惠税率; 文化特区; 减免税; 平均所得纳税法

一、欧美文化产业税收优惠法律制度的主要内容

税收优惠历来是振兴产业的重要手段,欧美文化产业发达国家无不采用税收优惠举措支持文化创意产业的发展。综观欧美各国税收优惠措施,按其惠及对象和优惠基础的不同可将其分为以下三类:文化产业人员的优惠(基于人的优惠)、“文化区域”内的优惠(基于地的优惠)、文化行业的优惠(基于产业的优惠)。

(一) 文化产业人员所得税优惠

1. 纳税年度直接减免税

爱尔兰《艺术家所得税豁免法》规定,文化所得年收入不超过 25 万磅的艺术家,就该所得免征所得税,若年收入超过 25 万磅,则就其超过部分按正常税率减半征收,文化所得的范围限于以下领域:文学作品、音乐作曲、绘画、雕塑等,电影及影视娱乐业人员不在豁免之列。根据爱尔兰艺术家协会官方统计,2007 年共有 1323 名艺术家享受到这一政策优惠。

加拿大魁北克省一直以来对作者、艺术家、制片人、音乐人、演员及其他创意产业人员均给予税收减免,为文化产业人员减免税的理由是他们的研发为其他产业提供同等价值^①。在魁北克,所得不超过 2 万加元的艺术家,其可就 1.5 万加元部分所得免于征税,收入超过 2 万加元的部分减半征税,减免的最高额度为 3 万加元。据悉,加拿大的萨斯喀彻温省和安大略省也都在考虑采取类似的免税措施^②。

2. 数年所得平均收入纳税法

除上述按正常年度减免税措施外,还有许多国家采取平均收入纳税法以降低由于艺术家各年度收入不均衡而由此造成的优惠难以实现的风险。年所得平均收入纳税法即用

^①Clare McAndrew, "Artists, taxes and benefits—an international review", *Arts Council England Research Report* 2002(6), p. 114.

^②Mt. Auburn Associates, "Utilizing Tax Incentives to Cultivate Cultural Industries and Spur Arts-Related Development", *Conference Series on Economic Development Planning, Strategy, and Evaluation*, 2010, p. 26.

艺术家一定年限内的平均所得作为应税所得进行征税。创意产业的特点决定艺术家的年所得具有不确定性,在超额累进税率下,艺术家某一年度内收入过高则可能使得其承担较大税负,但若按一定年限分担某一特定年份过高所得则从业人员能享受更为有利的优惠。欧洲许多国家都允许文化从业人员按年平均收入进行纳税,如奥地利、德国、荷兰、英国等,尽管其对年限的规定不尽一致。

3. 高比例特定费用扣除

特定费用是指在征收个税计算应税所得时扣除的必要开支。个人所得税的征收对象是所得额,纳税主体为所得而支付的必要开支应当扣除。文化产业人员所得多属于创意所得,成本具有“无形性”,计算必要开支在操作上显得颇具技巧性,从效率角度各国多采用比例扣除法。欧美文化产业发达国家针对文化人员特定费用扣除额最高可达所得的60%,这种高比例的费用扣除切实保护了艺术家的利益。

除所得税优惠外,欧洲多国还对独立文化产业人员就其销售的文化产品及提供的文化服务实现的增值额给予优惠即实施增值税优惠。其举措主要为按低于标准税率征纳和免征。据欧洲文化研究所统计,欧洲有11国旅行增值免征制度,16国按低于标准税率征纳,如比利时增值税标准税率为21%,但对剧作家、表演艺术家的销售作品和提供劳务却按6%征收增值税。

(二) 文化“区域”内税收优惠

税法上的文化区域是指,文化从业主体有权享受较大税收便利的特定地区。近年来,设立特别文化产业发展区域并给予特定优惠措施,从而振兴产业发展区域经济成为趋势。根据美国艺术中心报告,100多个美国城市正在或已经划定其城市某一区域为文化区域。设置文化区域有利于吸引汇聚大批艺术家,从而形成区域产业优势。如肯塔基州设立Paducah文化区,自2000年已经吸引70多位来自图森、华盛顿特区、洛杉矶等地的著名艺术家^①。

1. 美国罗德岛免税文化区

1998年,罗德岛地区议会通过一项法令,对在本岛设立的9个文化社区内工作生活的文化从业人员给予税收优惠。优惠措施包括:在区域内销售作品免征营业税;对于在区域内生活的文化产业人员在区域内销售作品收入免征所得税;对于坐落于区域内的画廊、展厅免征营业税,无论其销售作品是否在区域内创造。周日环球杂志对该项法令评论道,罗德岛文化产业获得巨大发展,尤其是9个区域中的Providence以及Pawtucket,其因生机勃勃的艺术社区,兴旺的城区和大量修葺一新的建筑更是获得多数媒体的好评,无疑税收优惠在其中发挥了重要的作用。

2. 马里兰州小艺术发展及娱乐区

随着586号议案通过,马里兰州成为美国第一个在全州范围内对文化和娱乐业给予税收优惠的州。马里兰州文化从业人员或文化机构(无论公益性还是盈利性)在指定的区域享有以下优惠:区域内居住艺术家销售艺术作品收入减税;艺术家居所或其他艺术建筑设施免征物业税;减免区域内娱乐企业或居住艺术家的招生和娱乐税等。

此外,为保护特定历史性建筑,许多国家甚至直接将其明确为特定区域,对建筑本身及在建筑内生活工作的艺术家减免税,这对名胜古迹、历史建筑及文化的保护起到了极大促进作用。据美国历史保护信托基金统计,大约一半的州已经立法规定了税收优惠措施以提供诱因促使历史建筑的适当恢复。

(三) 文化行业税收优惠

文化行业税收优惠是指,政府为扶持整个文化产业发展,在税收上对产业采取减、免、缓、补等措施使整个产业享受到优于其他产业的税收便利。文化产业作为朝阳产业、绿色产业、创意产业,欧美许多国家都采取直接针对行业本身的税收优惠措施。

1. 针对文化业采取低税率所得税制度。综观大部分对文化产业税收低税率国家,大多为减免10%~25%不等。美国已有27个州通过减免电影及相关产业所得税立法,如美国路易斯安州2002年通过一系列立法给予电影业、音乐业、数码制作等行业税收优惠,这些法令主要是,电影奖励法,录音投资激

^①Zach Patton. "Paducah refines a way to restore a decaying community", *Journal of economic development* 2007(7), p. 211.

励法和数字媒体奖励法。此外,加拿大的魁北克、多伦多,英国和哥伦比亚也都为电影和多媒体行业提供了某些税收优惠。

2. 实行文化产业研发税收抵免。研发税收抵免是指,将企业所得中一定比例界定为研发费用从而不予征税。美国乔治亚州立大学财政研究中心报告指出,美国有30个州提供了研发税收抵免,以刺激高科技在他们的国家创造就业机会,但其研发税收抵免范围主要限于技术活动,部分州将这一制度适用范围有所扩展,如夏威夷州即明文规定将研发税收抵免适用范围扩及至文化产业领域。

3. 特定文化企业所得税免征。为支持产业做大做强创造更大收益,部分国家和地区还采取对特定文化类产业个体免于征税。据美国夏威夷州法令,即高科技商业企业投资税收全免法(Hawaii Act 221, 100% High Technology Business Investment Tax Credit)规定,符合特定条件并经认证的文化企业免于缴纳所得税,其主要条件是企业一半活动用于高质量研发且75%的研发在夏威夷进行。

4. 捐助文化产业者减免所得税。捐助减税是指在征收其所得税时将其捐助额在应税所得中予以扣除,如1917年美国联邦税法就规定减免资助者的税额,鼓励基金会、大公司和个人投资文化,引导部分社会财富用于文化发展。对捐助文化产业者减免所得税有助于文化产业获得更多的投资得到更好的发展。纽约具有国际水准的新美术馆,是当代艺术的主要展场,它的资金来源包括纽约市文化局、纽约州政府艺术局、联邦美术馆和图书馆协会等政府性质拨款,此外它还接受大企业基金会,如菲利浦摩里斯烟草公司基金会、美国运通基金会、大通银行基金会等资助,同时它还接受老牌基金会沃霍尔基金会、梅隆(银行业)、卡内基(钢铁业)基金会和诺顿基金会的资助^①。捐助文化产业者减免所得税名义上的受惠者为捐赠者,但实际真正的受益者为文化行业。

二、我国文化产业税收概述

(一) 我国文化产业税负概况

依是否针对文化产业设置特殊税收规定为标准,可将文化产业相关税分为差别税和一般税(共同税)。差别税主要是指现行税中考虑到了文化产业的特殊性并对其施行有别于其他产业征税方式或税率的部分税种,如增值税、营业税、所得税等。此外,现行税收中适用于一般产业的其他税种也毫无例外在文化产业中开征,如城市维护建设税、企业所得税、房产税、教育附加税等。

1. 文化产业中的差别税

增值税,我国增值税税率有三种,分别为17%、13%和零税率,文化产业中纳税人因身份、对象的不同被开征13%或17%不同税率的增值税或被免征。一般情况下,销售文化设备和产品的单位和个人以及进口文化产品的单位和个人均应就其增值额向税务部门缴纳17%的增值税。此外按照规定,邮政部门以外的单位和个人销售集邮商品及发行报刊均应缴纳13%的增值税,印刷企业接受出版社委托购买纸张印刷报刊等也需缴纳增值税。增值税免征则仅适用于具有特定政治和公益目的的文化单位和个人,如销售党报或教育书刊等。

营业税,按照《营业税税目税率表》,不同行业分别适用差别税率,低至3%,最高达营业额的20%。营业税税目表中的文化业、娱乐行业中的歌厅舞厅卡拉OK厅音乐茶座、服务业中的旅游业、转让无形资产营业税中转让著作权等均属于我国文化产业规划纲要中的文化业范畴,按照现行规定需缴纳3%~20%不等的营业税。

所得税,按纳税主体不同分为企业所得税和个人所得税,分别适用不同税制。个人所得税制对与文化创意有关所得也实行较为特殊的制度,如稿酬所得适用20%税率再按应纳税额减征30%,特许权使用费所得则采用定额扣除后再行征纳。

2. 文化产业和其他产业面临的共同税

主要有城镇土地使用税、房产税、城市维护建设税、车辆购置税、车船税、印花税、契税等,这些税种

^①余晓泓:《美国文化产业投融资机制及启示》,载《改革与战略》2008年第12期,第153~155页。

具有普适性,文化产业从业单位和个人也均需同样缴纳,现行规制并未因文化产业的特殊性而给予不同的征收方式或特别税率。

(二) 文化产业税收优惠的必要性

1. 实行税收优惠是进一步深化文化体制改革的需要。经营性文化事业单位是我国文化业中的重要主体,在实现文化产业振兴中,必须对其进行企业化改革,但历史和现实多重原因使得若将其立即改制为负担同等税负的一般企业是不适宜的。在促进文化体制改革过程中,我国一直重视税收优惠政策的运用。2005年几部委就联合下发了两个相关通知,规定从2004年1月1日至2008年12月31日对文化体制改革试点地区的所有文化单位和不在试点地区的试点单位给予了一系列的税收优惠政策,此举惠及了全国2000多家转制文化单位,减免税收达近百亿元^①。5年的实践证明,这些税收优惠政策对于激励文化单位加快改制或改制步伐,发挥了重要作用。对改制后的文化企业继续给予税收支持,将有助于推动文化体制改革取得新进展,进一步增强文化企业竞争力,提高我国文化软实力,促进社会主义文化大发展大繁荣。利用税收优惠培育文化企业既是经济问题,也是一个政治问题。

2. 文化产业自身特点也决定需要税收优惠。文化产业不同于直接以生产工农业产品为目的的第一和第二产业,其也有别于其他第三产业门类。突出表现在,文化产业生产的产品主要是无形的,生产者必须是具有创作才能的,其产品的生产具有更大偶然性、不可预期性,这表明其应当获得更多的扶持。

三、我国文化产业税收优惠法律制度的完善

2010年北京政协教文卫体委员会就“促进文化创意产业持续健康发展”进行调研后指出,税收是困扰北京文化创意产业发展的七大问题之一。针对我国文化产业存在的税收问题,结合国外文化产业发达国家的税收优惠做法,我国急需制定适宜的文化产业税收优惠法律制度。

(一) 我国文化产业税存在的问题

1. 税种较多

我国目前开征的税种共有20余种。固然仍有许多在国外已开征并应开征的税在我国尚未施行,如遗产税、物业税等,然而,相对于文化产业这一我国的“幼稚产业”及其从业人员而言,20余种税负仍显得过于臃肿。

2. 税负较重

全国工商联企业家执委问卷调查显示,85%的企业认为当前的税负偏重,而这些企业还都是资产规模较大的,可见其他小型企业压力更大^②。我国文化产业中各行业的税负令企业很难快速发展,比如音像产业,在我国,音像发行商要交纳17%的增值税、5%的营业税、33%的所得税、7%的城建税、3%的教育附加税和10%的版权贸易进口音像制品海关关税等。判断税负大小的依据主要在于税率高以及是否重复征税。现阶段,我国文化产业中企业和个人的税负居世界“领先水平”,高税率加大产业成本使得从业者很难获得同其他行业相等的利益。

3. 税务征收过于“灵活”

征税过程中,税务部门通常对文化类企业营业额和所得额采取“估价制”,多重原因使得我国文化企业存在“被高估”风险。如,位于北京东四十的雷剧场是雷子乐笑工厂的主要基地,在谈到企业税收(营业税)时,该剧场表示,“税务局是这样规定的,先规定一个税率比如说是5.5%,但同时还规定一个小剧场必须完成的税收额度,如果你今年缴税达到了这个额度,那无论小剧场今年挣多少都缴这么多的税。如果达不到这个规定的额度,那就又要加一个税率。比如税务局规定你今年要缴20万元的税,缴够这20万元,你今年不管挣多少,都这点税,但如果达不到20万元,那就再加个税率。”

^①李 舫、李丽辉:《完善税收扶持政策 推动文化改革发展(政策解读)》载《人民日报》2009年4月17日第2版。

^②金哲洙、黄孟复:《中国民营经济发展报告:No. 6(2008~2009)》,社会科学文献出版社2009年,第178页。

4. 税收优惠效果有限

我国文化产业一直以来就未成为政策重点扶持行业,文化从业者是在无优惠或低优惠的环境下艰难发展。当前,文化产业中的有限领域国家也实行些许的、临时性优惠,比如2005年财政部、海关总署、国家税务总局就下发《两个通知》,这两个文件规定的税收优惠政策的执行期限均为2004年1月1日至2008年12月31日。事实上,即使将该两文件上升为“法律”,不设置有效期限,其发挥的作用也仍将有限。该两通知规定文化企业免征增值税、营业税、所得税等制度,但能够享受税收减免的主体非常有限,减免条件也十分严格。如免征企业所得税上仅适用于,经营性文化事业单位转制为企业;经营性文化事业单位转制为企业后,在境外提供文化劳务取得的境外收入。该两通知还下调特定文化类企业增值税率并规定音像产品的出口退税额是13%,但是,由于出口经营权的相对集中,大部分文化类企业的出口不得不交由外贸代理公司去做,其出口退税中一部分甚至大部分常被外贸公司攫取,文化企业所实际获得退税比例有限。为继续支持文化企业发展,2009年财政部、国家税务总局等部委连续下发了《关于文化体制改革中经营性文化事业单位转制为企业的若干税收优惠政策的通知》(财税〔2009〕34号)和《关于支持文化企业发展若干税收政策问题的通知》(财税〔2009〕31号)两个新文件,这两个文件规定了文化企业转制的税收优惠政策执行期限为2009年1月1日~2013年12月31日。财税〔2009〕31号〔2009〕34号与财税〔2005〕1号〔2005〕2号规定原政策相比,尽管有了一定的变化,但新规定仍未摆脱临时性弊端,其内容也仍是有限领域优惠,受惠的主体仍是极少数文化类企业。

(二) 完善我国文化产业税收优惠法律制度的建议

1. 税收优惠应成为《文化产业促进法》的重要原则

为文化产业立法既是规范市场的需要也是促进产业发展的需要,我国文化产业的立法目前表现为立法层次低、空白多、重管理、轻促进的特点,这显然对文化产业发展极其不利。到目前为止,文化产业法律层面专门法有一部即1982年制定、2002年修改后重新颁布的《文物保护法》(《著作权法》与文化事业关系密切,但严格意义上讲却是一部民事法),国务院制定的行政法规有10余件,调整的范围主要涵盖文化市场管理(演出、音像、娱乐、互联网上网服务经营)、对外文化交流、文物保护等领域,其他领域如艺术创作、公益文化、社会文化等,主要靠政策和文化部发布的部门规章来规范和调整,自1993年以来,文化部依据宪法、法律和法规,共制定部门规章20余件、规范性文件130余件。此外,全国31个省、自治区、直辖市现行有效的地方性法规共有90余件,有些地方性法规还填补了该领域的空白,如《云南省民族民间传统文化保护条例》、《湖北省公共图书馆条例》、《北京市图书馆条例》、《北京市博物馆条例》等^①。综观上述法律文件内容大多以管理审批处罚为主,淡化文化企业的权利,基本不涉及予优惠、便利、保护,在更高效力层次的文化产业立法中确立税收优惠为法律原则对于行业发展至关重要。

《文化产业促进法》立法呼声正日益高涨,文化部正着手起草《文化产业促进法》,全国政协也已成立以全国政协教科文卫体委员会副主任于永湛为组长的全国政协文化产业促进法立法调研组。作为文化产业领域的基本法,《文化产业促进法》的内容显得尤为重要,理应将立法宗旨着眼于扶持和促进文化产业发展,有关文化产业投融资、税收等方面的鼓励性措施应当成为该法的重要制度。

2. 明确文化产业应当缴纳的税费

文化产业及其从业人员所缴纳的税主要有增值税、营业税、所得税、房产税、城镇土地使用税、车船使用税、购置税等。取消对整个产业不适当的税费应成为未来文化税收立法应当考虑的重要问题,不仅应尽可能削减国家层面的税种,而且还应建议和授权各行政区域适时的免征地方税务。在支持文化产业从幼稚产业实现为支柱产业的过程中,对行政费用也应尽可能的减免,从而为产业提供最大支持。

3. 对文化从业人员减免所得税

实践证明,对文化产业人员税收优惠越高的国家,其文化创意产业对该国GDP贡献越大。比如,爱尔兰是对艺术家所得税实行优惠较大的国家,在2001和2002年所放弃的针对文化产业从业人员所得

^①范富:《文化产业立法势在必行》,载《太原日报》2008年11月20日第11版。

税分别为3.7千万磅和2.4千万磅,其文化产业一直占该国GDP18%左右。关于是否应当终止艺术家税收豁免法,爱尔兰政府认为“结合大量事实并得到科学论证,如果我们废除税收优惠,则一系列麻烦会接连发生,艺术家将往生活成本更低地方流动,为生计他们也将远离艺术和观众。”

我国在对文化从业人员所得税规制上,首先可考虑设立高于社会平均起征点的应税所得额;其次,对于文化产业人员的特定收入所得免于计入应税所得或直接采取更高比例的费用扣除法;此外,鉴于创意产业偶然性的特点,应允许数年平均所得制作为应税所得计量方式,为进一步支持文化从业人员,我国可考虑采用欧美国家中周期最长的5年。当然,对文化从业人员减免所得税也必须考虑主体身份和从事具体领域,当前我国一线娱乐业从业人员收入畸高,理应将其排除在税收减免范围之列。

4. 设立文化产业“税收特区”。

国外实践证明,设立文化区域并赋予特殊政策既能鼓励刺激文化产业复苏也可使得区域经济得到快速发展。我国目前尚没有真正意义的“文化特区”,未来可考虑采用申报形式,由国务院审批成立文化改革实验区,并借鉴国外经验规定文化区域的特殊经济财政制度。我国已批准的一定数量的改革实验区主要集中于金融、社会、经济、行政等领域,设立文化领域实验区值得尝试。

5. 减免文化产业捐赠者的所得税

我国现行税法中也允许扣除捐赠者费用,但在扣除时有捐赠途径、捐赠对象、捐赠比例等限制性要求,普通捐赠不可能享受到这一优惠。对文化业的捐赠也未纳入减免所得税范畴,文化产业捐赠者不可能享受到税收减免,这显然不利于产业发展。应尽快将其纳入捐赠减免所得税的范围中,这也将是解决文化产业融资难的有效途径。

欧美等国实践证明,文化产业税收优惠是促进文化产业快速发展的有效途径。尽管欧美各国在给予文化产业税收优惠的方式、力度上存在差异,但对于税收优惠的重要性是形成共识的。合理体系化的文化产业税收优惠法律制度所起作用远大于单一、临时性的税收优惠的“部委通知”。税收优惠既需要在《文化产业促进法》中确立,更需要在相应部门税法中明确。欧美成熟的三位一体文化产业税收优惠即文化人优惠、文化区优惠、文化业优惠具有极大借鉴价值,应成为未来我国文化产业税收体系构建的模本。

■作者简介:郭玉军,武汉大学国际法研究所教授,博士生导师,武汉大学国家文化创新研究中心研究员,武汉大学艺术法研究中心主任,法学博士;湖北 武汉 430072。

李华成,武汉大学国际法研究所博士生,长江大学政法学院讲师。

■基金项目:2009年国家社科基金重大招标项目(09&·ZD016)

■责任编辑:车 英

