

# 促进我国教育文化事业发展的税收政策研究

重庆市税务学会课题组

摘要：教育文化事业是推动经济增长与社会进步的不竭动力，是一个国家全面、协调、可持续发展的智力支持与精神保障。5·12这场突如其来的地震灾害，引发了对当前我国教育文化事业发展状况的思考。税收政策作为政府调控的重要手段之一，在促进教育文化事业发展方面有待得到进一步完善。因此，制定更为科学合理、促进我国教育文化事业发展的税收政策是当前政府工作的一项重要任务。

改革开放以来，随着社会主义市场经济体制的不断完善，我国经济呈现突飞猛进的发展。2007年，我国GDP达到32508亿美元，位居世界第四，对世界经济增长的贡献率为17.1%，居世界之首，单位国内生产总值能耗比2006年下降了3.27%，二氧化硫、化学需氧量的排放量分别下降了4.66%和3.14%。然而在社会民生领域，贫富差距依然在不断拉大，城乡间、区域间发展失衡的状况愈演愈烈，由此导致我国各项事业的整体协调发展严重受阻，呈现非均衡化的特点。其中教育文化作为关系国计民生的基础性事业，在取得显著成就的同时也存在许多不足之处，这将在一定程度上制约着我国全面小康社会与现代化建设。因此，促进教育文化事业持续、快速、健康发展是当代中国的一项迫切任务。税收政策作为国家宏观调控的重要手段，是经济政策的重要组成部分，对经济社会的各项事业发展起着至关重要的作用。

## 一、“汶川地震”引发的对我国教育文化事业发展状况的思考

5·12“汶川地震”使我国人民群众的生命和财产遭受了极大的损失。截止6月16日已造成69170人遇难，374159人受伤，17426人失踪，预计最终将有八万人以上遇难。在这场地震中，多所学校倒塌，众多学生和教师被掩埋于废墟，不少文化遗产和文化设施也遭到了一定程度的破坏，尤其是在北川羌族人民的聚居地，他们原有民俗民风的文化家园更是遭受了毁灭性的打击。可以说，这次地震不仅震毁了灾区许多人赖以生存的家园，也使灾区原本发展滞后的教育文化事业建设变得更为沉重。因此，“汶川地震”带来的不仅是因灾难破坏而引发的伤痛，同时也应是对我国教育文化事业发展状况的思考。

### （一）我国教育事业的发展状况

古希腊的“三哲思想”中，柏拉图认为教育是使人的心灵转向真理，去认识理念世界，而亚里士多德则推崇“不为其他目的，只为知识本身的知识”，即“静观知识”；我国的孔子在教育上主张“有教无类”，其理论基础是“性相近也，习相远也”的人性论，“性相近”说明人皆有成才成德的可能性，而“习相远”则说明实施教育的重要性。随着社会的发展与

进步，人们对知识的不断景仰以及对明确意识知识的作用和价值而产生的崇拜，推动了教育事业的蓬勃发展。教育是一种传世的积累，是促进经济发展的主要手段。在现代社会里，人力资本是重要的生产要素，而对其的形成和开发则有赖于教育。

我国长期以来都重视教育事业的发展，近年来颁布了许多促进教育发展的文件，如2001年出台的《全国基础教育改革与发展的决定》、2004年2月发布《2003~2007年教育振兴行动计划》等。在教育投入方面，2006年全国教育经费为9815.31亿元，比上年增长了16.59%，占国内生产总值的3.01%，较上年增长0.2个百分点；在教育净入学率上，2006年全国小学净入学率达到99.3%，比2001年上升0.3个百分点，初中阶段教育毛入学率为97.0%，比2001年提高8.3个百分点，高中阶段教育毛入学率为59.8%，比2001年提高17个百分点，高等教育毛入学率达到22.0%，比2001年上升8.7个百分点；在文盲率上，2001年至2006年，全国共扫除成人文盲1136.3万，成人文盲率由2001年的9.1%下降到2006年的3.58%。

尽管如此，我国教育事业发展中仍然存在许多问题，导致与其它国家相比仍显落后，国际竞争力排名并不高。2002年IMD世界竞争力评价选取了49个国家和地区，其中既有发达国家，也有发展中国家，亚洲参与的排名的国家和地区有日本、新加坡、印尼、泰国、菲律宾等。通过表3可以看出，自1998年以来我国总排名和涉及教育领域的国民素质、科学技术两大要素不断下跌，到2002年虽有所回升，但总排名仅为第31位，科学技术与国民素质排名分别为33和37名。

表1 1998—2002 中国国际竞争力排名

要素名称 \ 年份	1998	1999	2000	2001	2002
总排名	21	29	30	33	31
科学技术	13	25	28	35	33
国民素质	24	27	29	40	37

（资料来源：《中国国际竞争力发展报告 2003》）

具体说来，我国当前教育事业发展中存在以下显著问题：

第一，区域教育发展存在明显差异。通过对国家统计局 2006 年各地区受教育状况的统计数据整理（见表 2），我们分析中国东中西部地区的教育发展程度如下：

表2 2006年中国内地各省、自治区、直辖市受教育程度

地区	6岁以上人口	6岁以上文盲比例 (%)	初中人口比率 (%)	大专以上学历人口比率 (%)
北京	13769	4.33	29.47	29.36
天津	9296	4.22	36.44	15.22
河北	59514	6.16	47.36	3.93
辽宁	37610	4.49	45.18	9.57
吉林	24073	5.28	41.98	7.02
黑龙江	33944	5.06	44.52	6.11
上海	16014	4.93	33.30	21.83
江苏	66239	9.03	38.62	7.24
浙江	43128	10.02	34.83	8.42
山东	80837	8.91	41.88	5.73
福建	30740	10.41	34.13	5.83
广东	80468	5.00	42.06	5.70
海南	7113	8.38	43.86	5.43
山西	29315	4.37	47.28	6.65
河南	80530	8.13	47.98	4.14
湖北	50373	9.20	37.42	7.71
湖南	54780	6.17	39.86	5.07
安徽	52930	14.45	38.51	4.72
江西	36259	8.08	34.46	4.74
内蒙古	21009	8.91	39.76	6.51
宁夏	5090	13.73	33.05	7.27
青海	4671	17.98	27.72	5.95
新疆	17229	6.44	37.51	8.69
西藏	2361	40.87	11.22	1.06
四川	71822	11.60	31.17	4.51
重庆	24519	8.92	33.45	4.49
云南	38145	15.06	28.33	3.10
贵州	31859	16.15	30.28	2.72
广西	39831	5.88	41.00	4.57
陕西	32796	8.63	38.79	7.46
甘肃	22590	19.50	30.82	3.30

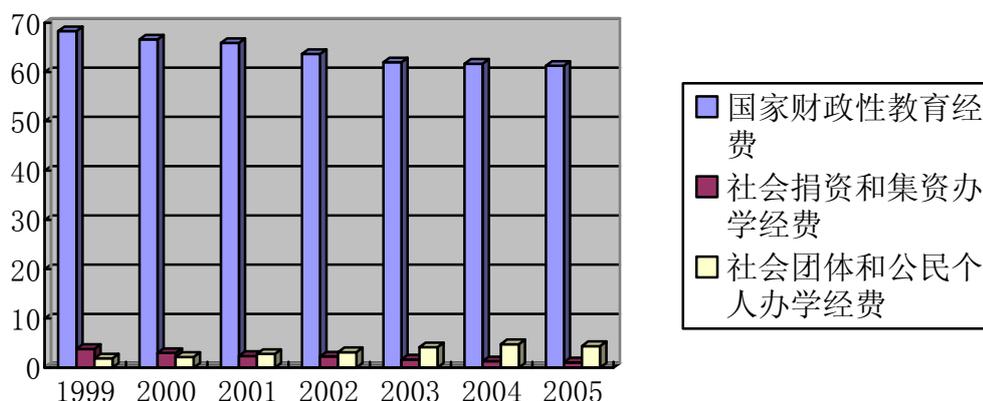
2006年我国内地各省、自治区、直辖市的平均文盲率为8.79%，初中人口平均比重为38.99%，大专以上学历人口平均比重为6.22%。我国东部地区包含北京、天津、河北、辽宁、吉林、黑龙江、上海、江苏、浙江、山东、福建、广东、海南十三省区市。据上表计算得出，东部地区文盲比例平均为6.63%，初中人口平均比重为39.51%，而大专以上学历达到10.11%。我国的中部地区包含山西、河南、湖北、湖南、江西、安徽六个省份，文盲比例为8.4%，初中人口占40.9%，大专以上学历为5.5%。西部地区包含内蒙古、宁夏、新疆、青海、甘肃、

西藏、陕西、四川、重庆、云南、贵州、广西十二省区市，其文盲率为 11.69%，初中人口比例为 33.7%，而大专以上学历人口占 4.79%。计算得出，2006 年我国东部地区文盲比重低于全国比重 2.16 个百分点，初中学历人口高于全国 0.52 个百分点，大专以上学历竟高于全国 3.89 个百分点；中部地区文盲比率低于全国 0.39 个百分点，初中学历人口高于全国 1.91 个百分点，大专以上学历低于全国 0.72 个百分点；而西部地区文盲比重则高于全国比重 2.9 个百分点，初中人口低于全国比重 5.29 个百分点，大专以上学历人口低于全国 1.43 个百分点。

第二，城乡教育发展严重失衡。2005年，我国全社会各项教育投资总额为5800多亿元，其中对总人口60%以上的农村地区教育投入为1334多亿元，约占23%，而占总人口不足40%的城市却获得4466多亿元，占教育总投入的77%。由于我国“三农问题”的突出，再加上教育投入的不均衡，致使农村地区教育事业发展受到了严重的阻碍，农民接受教育变得更为拮据。据2004年中国扶贫基金会发布的《中国优秀特困考生调查报告》显示，培养一个本科生四年所需的花费相当于一个强壮农民35年不吃、不喝、不穿、不病的全部收入。东北师范大学农村教育研究所对辽宁、吉林、黑龙江、河南、山东、湖北等6省14县17所农村初中进行的调查结果表明，这些地区的学生平均辍学率超过40%。可以得出由于教育投入在城乡间的分配不均衡，导致农村教育事业发展的滞后，由此所造成的教育开支庞大是许多农村地区无法脱贫的重要原因之一。显然，这与教育公平的理念是相违背的。

第三，教育投资主体单一，亟需多元化发展。教育的准公共产品性决定了其投资应该由国家和个人共同来完成，然而长期以来，我国的教育经费投入大多以国家财政为主，社会和公民个人捐资办学等民间资金很少得以进入（见表3），从而在某种程度上制约着我国教育事业的发展。

表3 1999—2005 三种教育经费来源比例变化情况统计表 单位：%



## （二）我国文化事业的发展状况

一个国家经济社会的发展状况决定其文化繁荣的程度，反过来文化又为经济社会发展提供精神支柱与智力支持，二者相互渗透、相互促进。正如马克思·韦伯指出，新教精神是

推动现代资本主义形成的重要精神支柱,经济活动一旦脱离人文禀赋与精神动因,必将是低效或者无效的。我国改革开放和社会主义现代化建设的伟大实践,为文化事业的发展注入了新的活力。胡锦涛总书记在十七大报告中鲜明地提出,要推动社会主义文化事业的大发展大繁荣,并强调指出,当今时代,文化越来越成为民族凝聚力和创造力的重要源泉、越来越成为综合国力竞争的重要因素,丰富精神文化生活越来越成为我国人民的热切愿望。

文化事业与文化产业的关系从狭义上看,文化事业是指为满足人们娱乐、休闲、健身、求知、审美、交际等精神需要和求知需要而组织活动,并提供经费、场地、器材和各种服务的社会公益性而非营利性的工作;文化产业是指按照工业标准生产、再生产、储存以及分配文化产品和服务的一系列活动,它是与狭义文化事业相对的营利性活动。而广义的文化事业泛指整个文化的概念,既包括非营利活动又包括营利性活动,因此文化产业也属于文化事业的范畴。本文中的文化事业是从广义的角度进行定义。

随着社会主义精神文明建设的不断深入,我国的文化事业也得到了空前的繁荣与发展。从2001年—2007年,全国文化事业费逐年增加,到2007年时几乎是2001年的3倍(见表4)。2007年全国文化服务设施中,文化文物系统基本建设投资项目总数达到1856个,比上年增加了644个,增长53.1%;全国文化事业机构基建项目总数为1626个,比上年增加873个,增长115.9%;全国文物事业机构新建项目总数为230(不含文物维修项目),比上年增加93个,增长67.9%。2006年我国文化产业从业人员1132万人,实现增加值5123亿元。2006年文化产业所创造增加值占GDP的比重为2.45%,文化产业对GDP的贡献率为3.41%,拉动GDP增长0.36个百分点,文化产业从业人员占全部从业人员的比重为1.48。

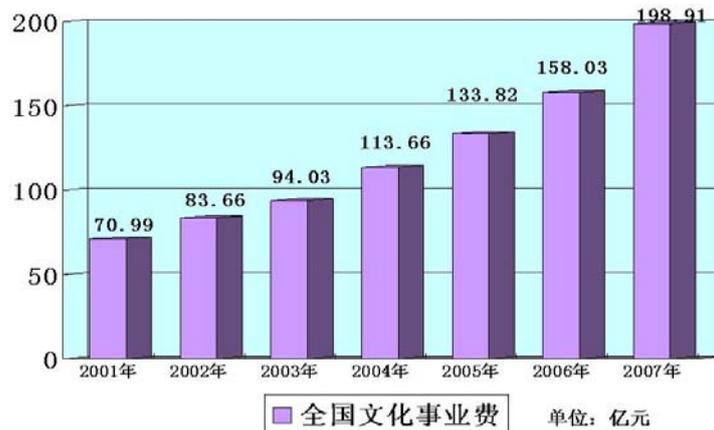


表4 全国文化事业费情况表

尽管近年来我国文化事业发展取得了显著成就,然而其中也存在许多不可忽略的问题,如果不加以重视并解决,势必会制约我国社会主义文化生产力的发展,影响整个先进文化的建设,

首先,区域文化发展失衡。一方面,东中部地区由于区位优势,其区域文化更加具备开

放性、灵活性、创新性、务实性、包容性与现代性，这便决定了东中部地区的市场、商品以及独立意识均比较强烈，从而使东中部地区的经济社会发展焕发出强有力的生命力。胡鞍钢教授等人通过对我国知识发展的地区差距进行分析后得出结论，我国文化知识资源分布极不平衡，东部地区综合知识发展指数明显高于中西部地区，西部除陕西为中等知识发展水平之外，其余地区全部为低水平地区。如果以全国综合知识发展指数为100，东部地区均高于100，其中北京、上海、广东、福建、江苏、浙江等地已经分别达到529.03, 213.74, 156.48, 154.55, 122.71；而西部地区均低于89，其中云南、青海、贵州、西藏等第分别仅为48.75, 44.18, 38.32, 31.99。<sup>1</sup>因此，我国地区经济的这种差距，从根本上来讲是知识和科技等文化的差距。另一方面，西部地区由于其特殊的地理环境，其地缘文化相对保守、落后、封闭，导致人们的市场、商品以及独立意识比较薄弱，缺乏创新精神，对市场的敏感性以及竞争意识不强，不易接受新生事物，害怕风险。这种文化特质削弱了西部地区经济发展的动力，这同时也是西部地区经济与社会发展相对滞后的最为深层的原因之一。然而，西部地区虽然落后在于文化，但也具备其独特的后发优势，“优”也在文化。西部地区以少数民族地区居多，保留着许多传统而丰富多彩的民族地方文化，例如黄土高原文化悠远古朴，伊斯兰文化充满异域色彩，草原文化热情奔放，西域文化呈现东西合璧之美，藏文化凝重神秘，巴蜀文化古色古香，等等。可见，西部地区的民族文化是一座异彩纷呈的文化资源宝库，它所包涵的内容极其博大精深，表现形式多种多样，具有鲜明的地域性与多元性，为吸收、包容一切外来先进文化提供了广阔的胸怀与平台，也为文化产业的开发与发展提供了丰富的资源与财富。

其次，我国农村文化事业基础薄弱，文化建设氛围淡薄。我国农村目前基础设施不健全，有不少地方文化设施大多数为上世纪七、八十年代投资建设，至今已破旧不堪，有的甚至已经废弃倒塌。由于基础设施落后，举办文化活动没有场地等硬件支持，致使农村文化生活单调，文化事业发展缓慢。此外，由于农村目前大都为留守的老人、妇女和儿童，致使农村文化建设缺乏人气，农村文化建设氛围淡薄。与此同时，农村虽然有乐意参与农村文化活动的村民，但由于大多数人没有相应技能，又加上缺乏能够对村民进行组织和培训农村文化的组织，致使农村文化活动较难开展。

再次，我国文化创意产业发展滞后。文化创意产业是基于文化资源积累及科技发展，源于个人创造力及才华技能，以信息与网络技术为主要载体，通过知识产权的形成和利用，经过创作、生产、流通等环节，能够为社会创造财富、提供就业机会的产业。它包括广告、艺术、动漫、时装设计、电影电视、游戏软件等行业。世界上的许多国家都十分注重文化创意产业的发展。例如，美国的文化创意产业仅次于军事工业，其一部《泰坦尼克号》电影就创造了18亿美元的票房和18亿美元的电影衍生产品；日本也是文化创意产业大国，其动漫产业占据了世界市场的62%，而游戏产业则占世界的33%；而韩国的网络游戏曾一举夺得中国市场的75%。

我国的文化资源非常丰富，但文化创意产业的发展严重滞后，远远落后于世界平均水平。

<sup>1</sup> 胡鞍钢：西部开发新战略[M].北京：中国计划出版社，2001年，第89页。

尤其是在我国经济快速发展,贸易呈持续顺差的情况下,文化创意产业的进出口逆差却令人出乎意料。1999—2002年,我国接纳了俄罗斯285个艺术团体的演出,而同期只有30家中国的艺术团体到俄罗斯;在图书市场方面,我国与欧盟的逆差竟达到1:100以上;2000年—2004年,我国共进口影片4332部,而真正出口的国产影片却不足百部。在动漫行业,目前全球动画片的直接发行收益是268亿美元,全球动漫市场规模达750亿美元,年产量18万分钟。其中,有90%的动画在亚洲加工生产,全球的33%又是在中国进行的加工制作,然而中国的动漫在市场上所占的份额却并不理想。总的说来,目前我国文化创意产业面临的问题一方面是现有基础薄弱,体制上延续了计划经济的基本格局,政府过多介入文化产业的运作,以致在思想观念、所有制、行业地域等方面存在的壁垒严重阻碍了文化创意产业的大发展;另一方面是创意人才的缺乏,特别是能够将内容通过产业化方式转化为市场需求的创意人才奇缺,影响了文化创意产业的发展。

最后,我国的慈善文化事业将继续得以发展提升。慈善文化是先进文化的有机组成部分,它关注人民的福祉,特别是关注困难群体福利增长的社会价值选择,具有鲜明的社会感染力和引导力,其核心是利他主义价值观,其精髓在于个人对正义、和平以及他人和集体的福祉负有不可推卸的责任。改革开放以来,由于市场经济浪潮的冲击,传统的慈善文化支离破碎,难以抵御物欲横流的商品大潮对慈善理念的冲击和重压,而现代的慈善理念却没有深入人心。一是社会认知与公众参与度低。据中国社科院的问卷调查表明,半数以上被调查者认为慈善事业属于政府的救济行为;绝大多数被调查者虽参加过捐款捐物活动,但都是被动捐赠却很少主动;大部分公民对慈善事业与机构不了解。我国在册的工商企业超过1000万家,有捐赠纪录者则不超过10万家,其中99%的企业从未有过捐赠。二是慈善与经济发展水平不同步。2003年美国人均私人捐款828.7美元,占人均GDP的2.19%,而我国私人捐赠人均0.92元人民币,不及人均GDP的万分之一。中国和美国人均收入相比为1:38,人均慈善捐款相比为1:7300。因此,长期以来我国的公众和企业参与慈善事业的热情不高,反映了我国慈善文化事业的极度匮乏。

然而5·12的汶川地震“震醒”了我国“沉睡已久”的慈善文化事业,使其得以全面升华。截至6月20日,全国共接收国内外捐赠款物465.80亿元,实际到账款物452.44亿元,已向灾区拨付捐赠款物合计156.09亿元。这其中既包括人民群众,也包括广大党员干部,又有各种团体以及企业、明星、富豪等所有关心灾区的组织和个人。可以看出,地震使慈善文化事业在几乎所有中国人的心中扎了根,我们完全有理由相信,随着我国经济社会的不断发展进步,慈善文化事业必将在我国博大精深的文化事业上绽放出更加绚丽的花朵。

## 二、制约我国教育文化事业发展的税收政策因素分析

市场经济追求效率,但是这一效率的实现要有和谐安定的环境作为保障,要有一个公平的制度为其提供后盾。政府应当把创造公平的环境作为其工作中的重要环节。税收作为政府宏观调控的一项重要手段,当其存在影响公平的缺陷时,就应该进行改革和完善。由于各种

不同原因,税收在不同区域之间进行转移,税源从一个区域大量流向另一个区域、有税源的地区得不到税收的现象引起了税收分配的扭曲。从表面上看,这一现象影响了经济公平和社会公平,但是在一定程度上也影响了经济效率和社会效率,引起我国经济发展不协调,从而制约了教育文化事业的协调发展,不利于我国经济的总体平衡发展以及社会的和谐稳定。

### (一) 制约教育事业发展的税收政策因素

教育不仅是单个家庭的事,它还关系着国民素质的提高,是国家发展的基础性工程,也是全面建设和谐社会的题中应有之义。然而现有税收政策对促进教育事业发展的力度不大,甚至在某种程度上存在一定的制约作用。具体说来主要包括:

1. 目前我国教育突出的问题是学费过高,教育支出给民众带来了沉重的负担,一般家庭难以承受。而现行税制中涉及教育问题的主要税种是企业所得税和营业税。这方面主要体现在企业所得税中对非营利组织实行了一定的税收优惠政策。但从现行个人所得税制来看,目前个人所得税的扣除项目中,没有考虑到有关教育方面的必需支出。同时,有关教育方面的税收优惠的规定也没有进一步完善。

2. 对于营利性与非营利性教育活动,税收政策没有区别对待。现实中的民办教育机构分为不同性质的两类:一类是按照《教育法》和原《社会力量办学条例》的规定,举办的非营利性质的教育机构;另一类则带有明显的营利性质。一些民办学校事实上已经进行赢利转移,而且在当前特定条件下,一些民办教育机构的利润率高于市场上的一般性营利企业的利润率,且巨额利润被个人投资者取得。对于这两种不同性质的民办教育机构,税收政策上如何加以区分对待,目前税法尚未明确。这在某种程度上制约了我国教育事业协调发展。

3. 对于企业和个人的教育捐赠,所得税前扣除总体上限制过严与不分性质不加区分的问题同时并存。一是现行对一般性的教育捐赠在所得税前扣除的比例规定总体上过低,在一定程度上影响了有意捐赠者的积极性;二是现行的规定是以教育活动纯粹由政府主办的格局为背景的,并没有考虑到营利性教育活动的存在。在当前营利性教育活动出现的情况下,对如何分辨捐赠对象即受赠教育机构的营利性与非营利性,如何界定捐赠者和受赠教育机构之间有无关联关系,进而规定捐赠者的税前扣除政策,以及是否确认受赠者的应税所得等问题,没有作出明确规定。例如这次“汶川地震”后社会各界对教育事业有许多捐助,在税收政策上就应该着重考虑这一部分。

4. 家庭(个人)教育支出没有得到必要的税前扣除。现行税制只规定对教育储蓄利息所得免征个人所得税,而不允许家庭(个人)教育支出在缴纳个人所得税前扣除。虽然允许教育支出在个人所得税前扣除,只能在一定程度上减轻家庭的经济负担,并且受惠较多的往往是比较富裕的人。但允许教育支出在缴纳个人所得税前扣除,对于促进教育事业发展,完善税制还是有积极意义的。

5. 教育的投资,民间资本注入渠道不畅。中华民族素有乐善好施、行善积德的传统美德。在面对大灾难时,也是一方有难,八方支援。但是,目前一些社会名流、企业家更乐意参加城市的义务教育公益活动。与西方国家相比,我国的慈善事业非常落后,“国内工商注

册登记的企业 50%从没参与过捐赠”，这与现行税收制度中相关税种形式与种类比较单一，税收优惠的适用与受益范围比较狭窄密切相关。另外，向教育投资从而获得投资回报、扩大基础教育财政投入存量的渠道和有效途径也很缺乏，政府包揽办学，其他社会组织及公民个人的积极性受到抑制，教育缺乏办学资源的源头活水。

## （二）制约文化事业发展的税收政策因素

我国目前对文化事业和文化产业实行的是全面优惠的税收政策，优惠税种包括了增值税、消费税、营业税、关税、企业所得税、个人所得税、房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、车船使用税、印花税等；优惠环节涉及生产、销售、进出口等；优惠方式包括直接优惠与间接优惠，税率优惠、税基优惠与税额优惠等。虽然我国现行税收政策对文化事业和文化产业的发展起到了一定的促进作用，但仍存在优惠导向不突出、优惠方式单一、优惠力度缺乏激励等问题，阻碍着文化事业和文化产业的快速发展。具体如下：

1. 对文化事业和文化产业的税收优惠方式从所得税优惠方式分析没有得到较好的优化。税率优惠和税额优惠属于直接优惠，且侧重于税后优惠，是纳税人在税基已定的前提下得到的优惠，优惠方式单一，其激励效应缺乏扩张性；税基优惠属于间接优惠，且侧重于税前优惠，是纳税人发生应税行为时就得到的优惠，优惠方式多样（如捐赠扣除、加速折旧、研发费用加计扣除等），其激励效应具有较强的张性。

2. 对企业和个人捐赠文化事业和文化产业的税收优惠力度不大。我国税法规定，企业纳税人在年度应纳税所得额 10% 以内的对文化事业的捐赠，准予在计算应纳税所得额时扣除。国际上对公益捐赠的税前扣除比例一般为 10%~30%，而我国对个人公益性文化捐赠的税前扣除比例为 10%，所以，可以考虑适当提高企业公益性文化捐赠的税前扣除比例。还可以考虑在适当的时机开征遗产税和赠与税，通过遗产捐赠公益文化事业免征赠与税的方式，加大对文化事业和文化产业的支持力度。

3. 文化产业当中的差别税率没有以政府的文化导向为依据，对不同种类的文化事业和不同社会效益的文化产品以及文化服务，没有实行不同的税率。如在文化产业结构上，对政府提倡和鼓励的高雅文化实行低税率，对低俗文化实行高税率。在文化产业布局和文化消费对象上，对政府倡导的扶持老少边穷地区、为少年儿童及农民服务的科普文化，则应给予税率上的优惠。对于营业性歌舞厅、夜总会等高消费、高利润行业，为调控文化产业结构，引导资金流向，可在开征营业税的基础上，加征娱乐消费税，用于支持民族文化和高雅文化的发展。

4. 当前存在对文化创意产品的重复征税问题。文化创意产业的资产大多为知识产权、品牌价值、人力资源等无形资产。在这些无形资产的开发和交换过程中，智力投入往往占文化创意产品成本的绝大部分，然而企业在缴纳税款时不能抵扣这些投入。文化产业自身特性决定了创意制作的成本是其产品价值的重要构成。创意制作的竞争优势将决定该文化产品的市场占有率，一般文化企业宁愿花费高额的创意成本费，因而所付的税款也就巨大。

5. 我国旅游文化产业中存在税收优惠方式单调、税收征管难度大以及中央税权过于集

中等问题。第一，我国旅游业享受的税收优惠主要集中在企业所得税减免上，而一些事关行业大局的税种，如营业税减免优惠适用面很窄。第二，旅游文化行业本身的性质与特点决定了对其税收的征收和管理存在很多问题。例如旅游餐饮税收难管理，餐饮发票漏洞大；旅游运输车辆税收难征收，逃税漏税等现象突出。第三，我国目前的地方税管理权仍高度集中于中央，地方政府很难根据地方经济实际实施税收的区位调节，对区域经济的奖励或限制政策无从体现，更谈不上对旅游等文化产业结构的有效调节。

### 三、促进我国教育文化事业发展的税收政策建议

党的十一届三中全会以来，我国率先在东部地区实行改革开放，设置了一系列经济特区。中央政府在投入大量资金、技术、设备等生产要素的同时，更加赋予了东部地区宽松和优厚的财政税收政策，实现了一部分地区、一部分人先富起来的发展目标。在这一过程中，广大中西部地区在经济与社会各个方面都全力支持东部地区的发展，形成我国区域发展的东部与中西部“剪刀差”。然而时至今日，随着贫富差距的不断拉大，区域发展失衡的态势应得到控制，否则将会影响国家的长治久安以及整个中华民族的全面协调发展。因此，促进我国教育文化事业发展的税收政策其核心理念，首先应当是在东、中、西部地区制定并实施统一公正的税收政策，进而根据行业间、地区间具体发展的特点，考虑给予一定的优惠与照顾。

#### （一）促进我国教育事业发展的税收政策

教育是形成人力资本的根本方式，是创造经济和社会财富的重要先导力量。一个地区的经济发展水平与社会文明程度往往取决于所拥有的人才，而人才的培养则必须依赖于教育。邓小平同志曾指出：教育要面向现代化、面向世界、面向未来。因此，完善相关税收政策，促进教育事业对于当前全面构建社会主义小康社会具有重要的意义。

1. 加大对受教育者个人所得税方面的优惠力度。目前，我国正在试点以流转税为主体向所得税为主体转变的税制改革。为鼓励家庭(个人)增加对教育方面的支出，应加大对受教育者的税收优惠力度。在发达国家的个人所得税中，一般都针对纳税人不同的社会负担情况规定相应的扣除标准。以加拿大为例，个人所得税税前扣除费用包括了养家糊口的“生计费”，如注册退休金、储蓄款、小孩照料费、保姆费、安家费、生活费等。我国现行个人所得税在费用扣除标准的设计上，未能充分考虑纳税人的个体差异、纳税能力以及纳税人的住房、养老、失业和赡养人口的多寡、婚姻状况、健康状况、年龄大小、教育子女等因素，对净所得征税的特征表现不明显。因此，针对我国现行个人所得税制中“生计费用”的扣除基本上没有考虑个人教育支出的需要的问题，应修改和调整对个人所得税制中的“生计费用”概念，把教育支出费用计入费用扣除中。此外，还可以采取教育贷款利息抵减政策，对学生家庭实施学费减税计划和教育税减免税计划，从而引导家庭对其成员进行更多的教育投资。

2. 制定鼓励企业、社会机构、团体及个人捐助教育事业发展的税收优惠政策。一方面，企业、个人和社会团体对教育单位、培训机构、科研机构的捐赠，应突破现行政策只限年度应税所得额 3 %以内给予扣除的限制，适当加大税收优惠比例。另一方面，按照分税制的要求，为了防止教育税被挪用，新设的教育税应作为教育基金，“专税专用”，只能将其用于

补充教育事业资金的不足,这样可使教育基金免受政府财政预算状况恶化时所造成的不利影响。

3. 制定、调整促进民办教育发展的税收政策。我国是世界上受教育人口最多的国家,单靠政府办学难以满足社会教育需求,同时也不利于促进经济持续快速健康发展。因此,必须大力发展民办教育事业。然而目前可享受税收优惠政策的高等学校和中小学的范围仅限于国家教育部门所办的普教性学校,不包括电大、夜大、业大等各类成人学校,以及企业举办的职工学校和私人所办学校等民办教育机构,这在一定程度上挫伤了民办教育办学的积极性,限制了民办教育事业的发展。因此,在支持民办教育发展的税收政策上,可以适当对其实施税收减免等优惠政策,从而促其健康发展。

4. 鼓励各类职业教育培训,实现农民工终身教育与持续就业。目前国家税法对促进农民工教育与就业的相关政策优惠还不够完善。针对此状况,可以进行如下完善:第一,国家可以从税收中划拨部分资金建立促进农民工专业培训和就业的长期稳定性基金,从而为农民工获得终身教育以及持续就业提供相应的资金保证;第二,国家对农民工的再就业技术培训应给予税收上的优惠,可以对农民工再就业服务的中介机构进行的技术转让、技术咨询、技术培训而获得的收入应给予营业税方面的优惠;第三,通过税收政策鼓励社会办教育,为农民工尽可能提供接受继续教育与培训的场所。另外对社会办学的营业收入免征营业税、减征、免征所得税。

5. 实行吸引人才到西部就业的税收优惠政策。一是实行吸引人才的个人所得税优惠政策,对为吸引中东部的高素质人员向西部迁移或者自愿留在西部就业的高校学生,提高个人所得税的扣除标准;二是为了支持和促进西部地区教育事业的发展,对派往西部地区高校教学的任课教师取得的奖金,可免于征收个人所得税。

## (二) 促进我国文化事业发展的税收政策

为了推动文化体制改革,促进文化事业发展,财政部出台了若干税收优惠政策。其优惠的范围涵盖科普文化事业,广播、电影、电视、新闻、出版事业,新办文化事业,文化体制改革试点中经营性文化事业单位转制为企业,文化体制改革试点中的文化产业,文化事业捐赠活动,以及个人从事文化活动等七类。促进文化事业发展,不仅要充分利用现有的税收优惠政策,使其发挥最大作用,还要根据行业、地区的实际特点不断创新税收优惠政策,以充分发掘我国文化事业发展的巨大潜力。

1. 加大对企业和个人捐赠文化事业和文化产业的税收优惠力度。可以考虑提高企业公益性文化捐赠的税前扣除比例,同时在适当的时机开征遗产税和赠与税,通过遗产捐赠公益文化事业免征赠与税的方式,加大对文化事业和文化产业的支持力度。

2. 对于保护文化遗产的税收优惠。我国的文化遗产包括物质文化遗产与非物质文化遗产。物质文化遗产有故宫、长城、兵马俑等珍贵的历史文物;而在联合国教科文组织评选的“人类口头和非物质遗产代表作”中,我国的昆曲艺术、古琴艺术、新疆维吾尔木卡姆艺术和蒙古族长调民歌入选,除此以外,我国各省份、各少数民族地区的地方文化,如变脸、藏

戏、侗族大戏、回族服饰、杨柳青年画、泼水节、潍坊风筝制作工艺、马头琴、少林功夫、宜兴紫砂陶工艺、土家族织锦等都是我国非物质文化遗产的宝贵遗产。因此，为了中华民族的优秀文化得以继续发扬，有必要从税收角度来扶持物质文化和非物质文化遗产的发展。

在税收政策方面，要建立多样性的保护保障机制。一方面，针对目前一些对文化资金投入不足的情况，可以给予一定的税收优惠以促进文化遗产的发展。对于企业、事业、社会团体和公民个人对民间传统文化保护、研究、整理等方面的经费投入，可依照国家有关文化经济政策，享受税收减免优惠；对有开发价值的、能够产生经济效益的民间传统文化产品，在国家政策规定的基础上，给予所得税、营业税方面的政策优惠。另一方面，目前我国文化产品出口按照国家现行税法规定享受出口退(免)税政策，这里的文化出口产品不仅涵盖广播、电影、出版等现代文化事业，还应更多将非物质文化融入其中，对能够充分体现我国传统文化的产品给予更多的税收扶持，享受更大幅度的优惠。此外，还应对非物质文化遗产传承人兴办相关文化企业给予更多的税收优惠与照顾。

3. 依据行业间的差别制定不同的税率政策。由于文化产业的核心行业和外延行业在国民经济中跨度较大，行业之间存在着较大的差异性，因此，应依据文化行业的不同特征，分类制定相应的税收优惠政策，对不同种类的文化事业和不同社会效益的文化产品以及文化服务设定不同的税收税率。

4. 完善对文化创意产业的税收优惠政策。为了引导文化企业加大科研和创意开发的投入，增强自主创新能力，在增值税抵扣时，考虑文化创意产业的特点及其巨额的研发、创意成本，对其成本实行增值税抵扣政策。此外，为促进动漫产业的发展，我国动漫企业自主开发、生产动漫产品，可享受国家现行鼓励软件产业发展的有关增值税、所得税方面的优惠政策。为了促进西部大开发的发展，在软件行业享受上述普适性税收优惠的基础上，可将税收政策对西部地区做适当的倾斜。日前，已有四个动漫产业基地落户西部直辖市重庆，包括九龙坡区视美动漫产业及教学基地、沙区大学城数字娱乐动漫基地、南岸区茶园动漫基地、北部新区高新园动漫基地。对动漫企业自主开发、生产动漫产品涉及营业税应税劳务的，暂按3%的税率征收营业税，对这一规定并就重庆动漫企业及项目的投资规模、带动效应，比照软件产业有关优惠政策，对骨干企业特别是涉外合作及出口重点项目中拥有自主知识产权的，加大其增值税、所得税税收的减让扶持优惠的力度。

5. 完善旅游文化产业的相关税收优惠政策。首先，鼓励投资主体多元化。可以对从事旅游资源开发的企业实行投资抵免的政策，允许企业盈利后将投资的20%抵免企业所得税；对个人购买国家旅游企业债券、股票利息、股息红利所得，可免征个人所得税等。其次，加强税收征管。一是规范旅行社发票管理。税务机关为各旅行社建立发票台账，相关部门根据台账登记情况核查其发票填开金额与账面收入是否一致，确定旅行社收入的真实性。二是制定旅游业税收管理办法。税务部门应会同旅游局等旅游行政管理部门，掌握旅游行业的平均利润情况，对账面长期亏损达不到平均利润的旅游企业采取核定征收方式。最后，适度下放地方税权。对产业竞争力弱的地区给予较大的地方税收管理权，对地方税种中的中等分量的

税种可以在税额上确定一个幅度,由地方政府根据自身需要和实际承受能力选择确定;对地方税种的一些零星小税种或对影响不大而又明显的税种和针对地方自身特点开征的税种,其立法开征权完全交给地方政府,使地方政府既可以根据当地旅游业发展的实际情况进行税收调控。

### 参考文献:

1. 中华人民共和国国家统计局[EB/OL]. <http://www.stats.gov.cn>.
2. 贺德亮:《我国教育投资的现状分析与对策》,《陕西师范大学学报》(社会科学版),2007年第7期。
3. 马强、夏贞玲:《新形势下我国教育问题及对策》,《高教研究与评估》,2007年第5期。
4. 黄睿、郑淑华:《我国教育现状及教育投入问题的实证研究》,《民办教育研究》,2005年第3期。
5. 吴志华:《巴西文化产业政策初析》,《人民日报国际部》,2007年第4期。
6. 刘植才:《我国非营利组织的课税问题》,《税务研究》,2004年第12期。
7. 成刚:《促进教育发展的税收优惠政策》,《国家行政学院学报》,2006年第8期。
8. 龙笔锋:《促进我国教育产业发展的税收政策探析》,《陕西省经济管理干部学院学报》,2005年第3期。
9. 袁艳红:《完善文化产业发展的税收政策》,《税务研究》,2007年第10期。
10. 刘剑、张筱峰:《我国财政支持教育发展的政策取向》,《贵州社会科学》,2003年第2期。
11. 符绍强:《论我国创意产业发展的现状与问题》,《新闻战线》,2008年第3期。
12. 覃萍:《现代区域文化建设探析》,《桂海论丛》,2005年第6期。
13. 张维、慈善文化:《慈善事业发展的原动力》,《成都大学学报社科版》,2007年第4期。
14. 徐雪:《我国旅游税收存在的问题及对策》,《集团经济研究》,2007年第7期。
15. David N. Hyman, Public Finance[M]. Fourth Edition. New York: The Dryden Press, 1993.
16. Donn E. Brolin.1997. Life Centered Career Education: a Competency Based Approach [M]. Reston: The council for Exceptional Children.
17. Atkinson. B. Anthony, Joseph. E. Stiglitz, Lectures on Public Economics [M]. McGraw Hill book company, NewYork, 1987.
18. MarkBray.The Shadow Education System Private Tutoring and its Implications for Planners[M]. Fundamentals of Educational Planning. No.61. Paris: UNESCO International

Institute for Educational Planning, 1999b.

19. Diamond,P. and J.Mirrlees .Optimal Taxation and Public Production : Production Efficiency.  
American Economic Review , 1971 ( 61 ) 。