

文化产业与税收政策

——基于经济学角度的分析

山东经济学院 曲顺兰 路春城

摘要：文化产业是指从事文化产品生产和提供文化服务的经营性行业。文化产业的发展不仅是国家经济增长的重要途径，而且也是增强一国综合国力的重要因素。文化产品的特征和产业发展的需要决定了税收的介入，税收政策对于文化产业产生的影响主要通过收入效应和替代效应实现。总体上看，现行税收政策对文化产业的发展起到了一定积极作用，但还存在着很多的不足之处。在新一轮的税制改革中，应充分借鉴国外的先进经验、总结现有政策的利弊，充分研究产业政策理论，从产业结构、产业组织、产业技术和产业布局等方面完善我国促进文化产业发展的税收政策。

一、引言

文化产业作为当代社会生活中一个影响广泛的产业，已经成为“十一五”我国经济社会发展的重要领域，文化产业的发展对当代社会的文化、经济以至整个社会的发展将会产生深刻的影响。胡锦涛总书记的十七大报告在谈到“推动社会主义文化大发展大繁荣”时对发展文化产业作了着重强调，十七大报告八次提到“文化产业”，直接涉及的文字大约 240 字。产业政策理论告诉我们，产业的发展离不开政策支持，税收是一个重要的政策工具。文化产品的特征和产业政策理论说明了税收政策在促进文化产业发展方面的必要性。现有的研究成果，多数从公共政策或者政府支持的角度研究文化产业，从税收政策角度研究文化产业的成果非常少（国内仅有袁艳红于 2007 年 10 月发表在《税务研究》上的《完善文化产业发展的税收政策》一文是研究文化产业税收政策的）。近几年来，国家税务总局下发了几个关于文化产业的税收优惠政策。因而，从经济学理论和产业政策角度研究促进文化产业发展的税收政策，对于我国相关税收政策的完善具有积极的意义。

二、文化产业的界定及税收调节的必要性分析

（一）文化产业的界定

“文化产业”概念的提出起源于德国的阿多诺（Theodor Adorno）和霍克海默（Max Horkheimer）在 1947 年出版的《启蒙的辩证法》中的“Cultural Industry”。他们在探讨当代资本主义社会的文化状况时，以强烈的批判性和否定性口吻提到了“文化产业”。目前，对于“文化产业”比较权威的定义主要有以下几种：

联合国教科文组织在蒙特利尔会议上将“文化产业”定义为“按照工业生产、再生产、储存以及分配文化产品和服务的一系列活动的”，是以文化产品和文化活动为主体对象，

从事其生产经营、开发建设、管理服务的第三产业。这一定义概括了文化产业的两个基本属性：一是文化的属性；二是产业的属性。

为给文化产业的统计提供统一尺度，2004 年国家统计局公布我国首个《文化及相关产业分类》标准，将文化产业定义为：为社会公众提供文化、娱乐产品和服务的活动，以及这些有关的活动的集合。分成三类：（1）核心层，包括新闻、出版、广电和文化艺术等，主要是文化部、广电总局、新闻出版总署管理范围；（2）外围层，包括网络、娱乐、旅游、广告、会展等新兴文化产业；（3）相关服务层，包括提供文化用品、文化设备生产和销售业务的行业，主要指可以负载文化内容的硬件产品制作业和服务业。

本文中的“文化产业”采用文化部在《关于支持和促进文化产业发展的若干意见》中的表述，即“文化产业是指从事文化产品生产和提供文化服务的经营性行业”，其特征是以产业为手段来发展文化事业，以文化为资源来进行生产经营，向社会提供文化产品和文化服务，满足人民群众日益增长的物质和精神文化生活需求。

（二）税收促进文化产业发展的经济学分析

1. 文化产品的特征决定了税收的介入

文化产品作为一种特殊商品，具有有别于一般物质商品的如下特性：

（1）外部性。不同国家的文化产品总会反映出不同的政治倾向和价值观念，在文化消费中不知不觉地向消费者传递和渗透文化产品所内涵的价值观念、价值取向和人生理念等，从而具有广泛的外部性。其外部性可以分为正外部性和负外部性。正外部性表现在满足居民多方面的文化需求、增加居民福利和提高劳动者素质等方面；负外部性表现在消费倾向错位、降低社会福利和引发犯罪等方面。

（2）非竞争性。文化产品的消费方式在很多情况下是欣赏，它所消耗的只是文化艺术的物质载体，其文化价值不但不会消耗，反而会在人们的共鸣中获得丰富。人们可以根据自己的爱好自由地选择某一时代某人创造的文化产品加以消费，但许多文化产品不会在消费中立即消失，一个优秀的文化产品可以通过再版、再演与复制拷贝而获得永久的生命力。

（3）效用难以衡量性。由于文化产品是一种精神产品，不同的消费者获得的效用不一样，因此对这种文化产品的评价也不一样，导致这种文化产品的效用事实上难以衡量。

（4）需求多样性。现实社会生活中，人们在精神生活、道德风尚、文化层次、精神情感等方面的需求差别很大，呈现多样化的特点，客观上要求文化产品生产经营部门提供结构复杂、层次繁多的文化商品和服务。

文化产品的特殊属性，决定了政府必须介入，税收政策是政府采用的一个重要的经济手段。通过税收政策，为文化产业的发展创造有利的条件，鼓励企业对文化产业的投入，最大限度的降低投资者对文化产业投资的成本与风险，创造尽可能多的投资效益。同时，税收优惠政策也会产生一种示范效应，引导资金流向，使更多的资金在税收优惠政策的引导下流向文化产业，从而带动文化产业的发展。反过来，文化产业的发展又会带动经济发展，增加就业，从而提供丰富的税源，增加税收收入。

2. 产业政策导向及文化产业自身发展的需要决定了税收的介入

所谓“产业政策”(industrial policy),是政府将宏观管理深入到社会再生产过程之内,对以市场为基础的产业结构、产业组织、产业技术和产业布局变化进行定向调控,以实现某种经济和社会目标的一系列政策的总和。在市场经济框架下,推动主导产业或国家需要重点发展产业的较快发展,形成对相关产业及整个国民经济增长的带动效应,是产业政策之所长(韩小明,2001)。而应用最普遍、也最为人们所熟知的产业政策执行方式,则是税收、补贴、信贷等财政金融手段。比如,通过税收优惠和提供各种财政补贴的方式,间接影响某些产业上下产业链的投资、生产与消费,可以鼓励这些产业的快速发展。由于文化产品本身的特征和目前国家大力发展文化产业的政策导向,税收作为产业政策的主要执行方式,将会在文化产业发展中发挥重要的激励作用。

(1) 弥补市场失灵的需要。市场是资源配置的极好方式。但是,市场的作用是有限的,并不是万能的,本身存在着外部性、信息不对称、经济波动以及分配不公等失灵之处。市场机制是通过价格来配置资源,除市场机制外,还有一种机制也可以配置资源,这就是政府财政的机制。这种机制的作用方式有两个:一是税收,税收对微观经济单位(个人、家庭、企业等)来说,其作用是与市场机制中的价格相对应的;税收对宏观经济来说,其作用是保证公共收入。二是公共支出,公共支出从补贴角度看,实质上是负税。实践也表明,税收政策对于弥补市场失灵、有效配置资源等方面具有积极的作用。

(2) 更有效地实现政府经济目标的需要。任何政策的制定都是以一定的政府目标为前提的,而在目标既定的条件下,政策制订之所以必要,在于其对于实现目标的有助性。在市场经济中,相对于市场而言,政府政策的这种有助性表现为比市场在某些问题上更具效率。税收调控是国家通过法律手段进行的经济调控,因而它同其它经济调控手段相比,具有自身的不同特征和优越性,比如调控范围广泛性、调控手段多重性、调控主体的权利与义务不具有对等性等。这些特征决定了税收政策在实现政府经济目标上具有特殊的意义,也是国家实现经济目标不可或缺的重要手段。

(3) 文化产业自身发展的需要。文化产业的发展大致可以分为三个阶段:初步发展阶段、快速发展阶段和稳定发展阶段。种种迹象表明,我国的文化产业已进入快速发展阶段。2006 年我国实现文化产业增加值 5123 亿元,同比增长 17.1%,超过当年GDP增长速度 6.4 个百分点,对GDP贡献率为 3.41%,拉动GDP增长 0.36 个百分点;2006 年文化产业从业人员 1132 万人,比 2004 年增加 136 万人;实现增加值比 2004 年增加 1684 亿元。¹产业政策在不同的文化产业发展阶段有不同的侧重点:一般来说,文化产业的初步发展阶段,政府的主要经济手段是财政和金融政策,比如直接财政资金的投入;文化产业的快速发展阶段,直接的财政投资方式应逐步淡出,此时政府主要的经济手段应是税收政策,通过税收引导资金流向鼓励发展的地区和方向;文化产业的稳定发展阶段,政府政策应主要定位于为文化产业的发展创造良好的市场环境。

¹辛华 文化产业人均创造增加值 4.5 万元[N] 中国税务报 2007.07.02

三、促进文化产业发展的税收政策效应分析

多项研究成果表明，税收对于第三产业的发展具有很大的影响。我国提高第一产业和第三产业的税负率对其增加值增长产生明显的不利影响，提高第二产业税负率则不影响其经济增长（明朗，2007）。税收效应是指纳税人和消费者因课税而在其经济选择或经济行为方面做出的反应。税收效应可以分为收入效应和替代效应两个方面：税收收入效应指课税减少了纳税人可自由支配的所得和改变了纳税人的相对所得状况；税收替代效应指当某种税影响相对价格或相对效益时，人们就选择某种消费或活动来代替另一种消费或活动。

（一）税收对文化产业的影响——需求角度分析

1. 税收的消费收入效应

税收对消费的收入效应，表现为政府对商品课税之后，使纳税人实际购买力下降，降低对商品的消费量，从而居于较低的收入水平。税收消费收入效应的大小由平均税率决定，这里的平均税率是纳税人交纳的税金与其总消费支出之比。

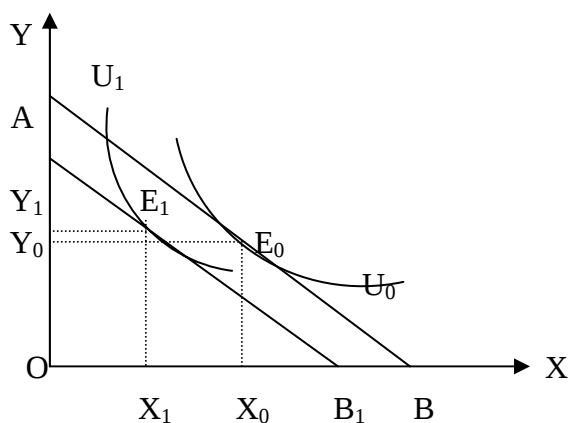


图1 税收的消费收入效应

对所得课税会减少纳税人可支配收入，降低纳税人消费水平，但不会改变商品相对价格和纳税人的消费偏好。如图，征税前预算线为AB，无差异曲线为 U_0 ，均衡点为 E_0 ，当政府对所得课税后，纳税人可支配收入下降，预算线平行向下移动至 A_1B_1 ，与无差异曲线 U_1 切于新均衡点 E_1 。由于产品X相对价格没有改变，此时纳税人的消费结构没有改变，但是可支配收入下降，消费数量相比税前下降了。

2. 税收的消费替代效应

税收的消费替代效应，指税收对消费者选择商品的影响，它表现为政府对个别商品课税后，引起市场课税商品的相对价格上涨，这意味着纳税人消费同一课税商品得到的效用不变，代价增大，从而降低消费者对该商品的偏好，导致其在选购商品时，减少课税商品的购买量，相应地增加非税商品的购买量。

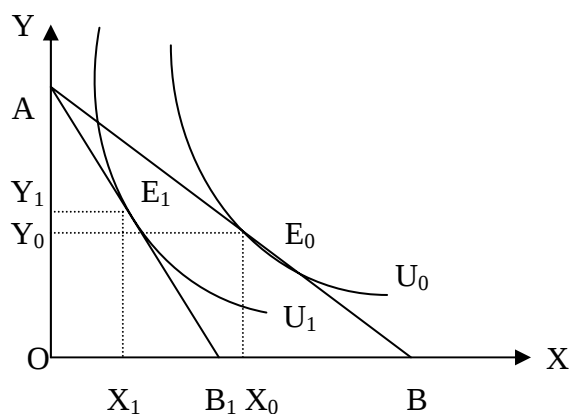


图 2 税收的消费替代效应

征税前消费者预算线为AB,无差异曲线为 U_0 ,两者相切于均衡点 E_0 ,在点上对应产品 X_0 和 Y_0 的消费组合效用最大。假若政府对产品X征税,引起相对价格变化,纳税人为提高消费效用水平,减少对产品X的消费,增加对产品Y的消费。于是,预算线内旋至 AB_1 ,与无差异曲线 U_1 相切于新均衡点 E_1 ,消费组合为 X_1 和 Y_1 ,此时替代效应发生。

上述分析表明,无论是征收商品税,还是征收所得税,由于收入效应与替代效应的影响,都会改变人们对文化产品的自由选择。在我国,由于相当一部分人个人所得税的缴纳非常少,再考虑到我国居民的平均消费水平仍偏低,因而所得税对消费选择的影响非常小。文化产品不属于必需品,商品课税的替代效应较大,应成为调节文化产品消费的主要选择。

(二) 税收对文化产业的影响——供给角度分析

1. 税收的生产收入效应

税收的生产收入效应,是指由于政府征税而减少了企业的实际收入或可支配收入,从而客观上使得企业用于购买生产要素的支出减少,生产能力相应下降。

假定社会中两种文化产品X和Y,且都属于国家限制发展的产品。如下图所示,在政府未征税前,消费者无差异曲线 U_0 与生产可能性曲线 C_0 相切于点 E_0 ,此时商品生产数量为 X_0 和 Y_0 。

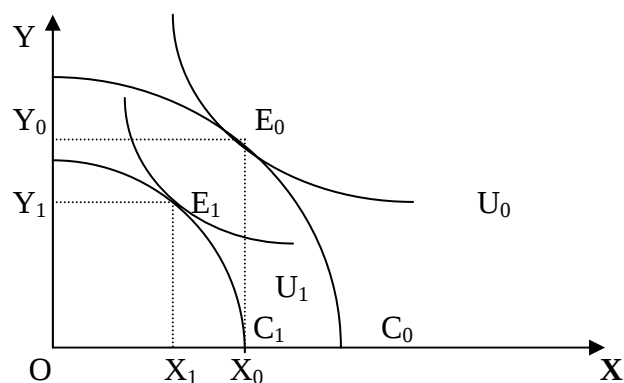


图3 税收的生产收入效应

假定政府对企业征收一定数额的收入税，由于征税使得企业收入减少，生产可能性曲线向原点移动到 C_1 ，与新无差异曲线 U_1 相切于点 E_1 。所对应的最优组合生产数量为 X_1 和 Y_1 。可以看出，由于对政府征税，改变了企业的生产决策，相应减少了商品的产量，从而达到了政府限制生产的调节目标。

2. 税收的生产替代效应

所谓税收的生产替代效应，是指税收对企业产品结构的影响，它表现为政府的课税会改变企业产品的产量结构。税收的生产替代效应，主要是由于政府课征选择性的商品税而引起的。

假定厂商生产两种文化产品 X 和 Y 。其中， X 是发展文化产业限制类产品， Y 是发展文化产业鼓励类产品。 T 表示生产两种商品的可能性曲线， U_0 和 U_1 为消费者的无差异曲线。在政府未征税前，消费者无差异曲线 U_0 与生产可能性曲线相切于点 E_0 ，此时最优产品生产数量为 X_0 和 Y_0 。

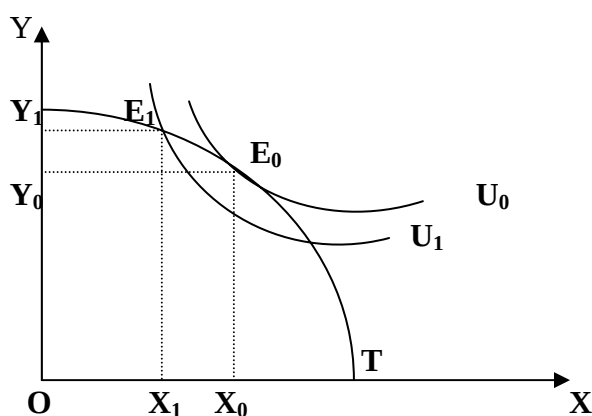


图4 税收的生产替代效应

假定政府对产品X征税,而对Y不征税。由于征税使得消费者购买产品的价格提高,生产者实际得到的价格下降,从而产品与产品的边际成本率也相应提高,图中反映了这种趋势。在新的边际成本比率下,厂商能够达到的最高无差异曲线为 U_1 ,与T相交于点 E_1 。即政府征税以后, E_1 点所对应的最优组合生产为此时最优产品生产数量为 X_1 和 Y_1 。可见,征税增加了产品Y的产量而减少了X的产量。

上述分析表明,无论是征收商品税,还是征收所得税,由于收入效应与替代效应的影响,都会改变企业生产文化产品。由于商品税容易发生税负转嫁,因而对于文化产品生产的调节应主要通过企业所得税来实现。

四、税收促进文化产业发展的政策选择

促进文化产业发展的税收政策主要是各种税收优惠,在具体政策的设计中,一方面要充分利用税收优惠发展文化产业;另一方面,要从全局出发,避免过多税收优惠的出现和相关政策的矛盾。

1. 产业结构政策方面

(1) 采取各种措施大力发展文化产业。充分发挥税收政策的导向作用,对文化产品中正外部性强的产品,给予相应的税收优惠;对负外部性强的产品则应课以重税,以减少甚至消除资源的流入。企业所得税方面,对刚成立的文化企业在所得税上实行定期减免,对企业向文化产业的投资可以给予相应的减免税。增值税方面,针对文化产品可抵扣进项税额少的特点,实现文化企业的增值税转型,减轻文化企业的负担。

(2) 大力优化各种类型文化企业的比例。文化产业的核心行业和外延行业在国民经济中跨度较大,行业之间差异性较大。建议依据文化行业的不同特征,分类制定相应的差别税收优惠政策。即对不同种类的文化产业和不同社会效益文化产品以及文化服务,实行不同的税率。差别税率以政府的文化导向为依据,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或免税,对低俗文化实行高税率。

2. 产业组织政策方面

(1) 促进企业的公平竞争。取消歧视性税收政策,实现不同所有制企业、内外资企业的税收公平。鼓励内资文化企业的发展,为内资企业同国外文化产业集团的竞争创造有利的条件。

(2) 鼓励中小型文化企业的发展。中小企业在整个国民经济中占有十分重要的地位,中小型文化企业的发展是文化产业实现“百花齐放、百家争鸣”的基础。我国的企业所得税已经规定了“小型微利企业”的税收优惠,但是,现实中,很多地方税务部门在征税的时候对于中小企业实行核定征收,大量的中小型企业享受不到应有的待遇。因而,要真正把中小企业的税收优惠落到实处。此外,还应在营业税方面给予中小型企业相应的优惠。

3. 产业技术政策方面

(1) 重视文化产业人才的培养。对按合伙或个人独资成立的文化企业应予以一定时期

的个人所得税免税期，以利于吸引、鼓励更多的民间资本投资于文化产业。提高文化产业高级管理人才和创作人员的所得税免征额，可参照外籍人员个人所得税扣除标准予以税前扣除。对个人向文化事业的捐赠，经税务部门批准，可以全额扣除。

(2) 注意引进与吸收创新相结合。对于科研机构、艺术院校、公共图书馆、博物馆、群众艺术馆、文化馆等公益事业机构和艺术表演团体等非营利或微利单位，进口必要的设备，列入海关进口免税项目；文化部门进口外文原版书刊和新型文献载体，如光盘等，应免征进口关税；儿童片、科教片、严肃音乐等非营利性音像制品的引进版免征关税。对于文化企业的原创作品和相关的收入减免相关税收。

4. 产业布局政策方面

合理布局全国文化产业分布。在文化产业布局和文化消费对象上，对政府倡导扶持的老少边穷地区、对为少年儿童及农民服务的文化，给予税率上的优惠。对于营业性歌舞厅、卡拉OK厅、音乐茶座、夜总会、保龄球馆等高消费、高利润行业，可按差别税率开征高消费娱乐税，其收入用于支持民族文化和高雅文化的发展。

参考文献：

1. Bernard Salanie The Economics of Taxation[M] Paris: 2002 by Economica。
2. 温嘉玮：加入世界贸易组织后中国文化产业政策与立法研究[M] 人民出产社 2006. 9。
3. 林拓 李惠彬 薛晓源：世界文化产业发展前沿报告[M] 社会科学文献出版社 2004. 4。
4. 中国注册会计师协会 税法[M] 北京：经济科学出版社 2008. 4。
5. 路春城：促进文化产业发展的税收政策研究[J] 济南：山东经济 2008. 4。
6. 明朗：产业税收政策与产业结构高度化研究[D] 重庆：重庆大学硕士论文 2007. 4。
7. 袁艳红：完善文化产业发展的税收政策[J] 北京：税务研究 2007. 10。