

第
5
辑

财税法治研究

文化强国与财税法治

主编○刘继虎 副主编○胡海 陈平凡 王湘平

CAISHUI FAZHI
YANJIU
WENHUA QIANGGUO YU
CAISHUI FAZHI

文化促进的财税保障机制
文化促进的金融保障机制
财税制度改革

第
5
辑

财税法治研究

文化强国与财税法治

CAISHUI FAZHI
YANJIU
WENHUA QIANGGUO YU
CAISHUI FAZHI

主 编○刘继虎

副主编○胡 海 陈平凡 王湘平

编委会○刘继虎 胡 海 陈乃新 周刚志

陈平凡 谭光荣 杨峥嵘 张 辉

吴金光 华保国 黄文龙 吴佑坤

张坤世 藤文星 张 军 王湘平

本作品中文简体版权由湖南人民出版社所有。
未经许可，不得翻印。

图书在版编目（CIP）数据

财税法治研究. 第5辑, 文化产业与财税法治 / 刘继虎主编. —长沙: 湖南人民出版社, 2016. 12

ISBN 978-7-5561-0939-5

I. ①财… II. ①刘… III. ①财政法—研究—中国②税法—研究—中国
IV. ①D922.204

中国版本图书馆CIP数据核字（2016）第305718号

财税法治研究（第5辑）：文化产业与财税法治

主 编 刘继虎
副 主 编 胡 海 陈平凡 王湘平
责任编辑 胡 萍 蔡 劲
装帧设计 李映龙

出版发行 湖南人民出版社 [http://www.hnppp.com]
地 址 长沙市营盘东路3号
邮 编 410005

印 刷 长沙宇航印刷有限公司
版 次 2016年12月第1版
2016年12月第1次印刷
开 本 710 mm × 1000 mm 1/16
印 张 15.5
字 数 280千字
书 号 ISBN 978-7-5561-0939-5
定 价 36.00元

营销电话: 0731-82683348 (如发现印装质量问题请与出版社调换)



**本成果系法治湖南建设与区域社会治理协同
创新中心平台建设阶段性成果**



序

◇王克英

2012年1月8日，湖南省法学会财税法学研究会成立大会在长沙通程大酒店隆重举行。湖南省法学会财税法学研究会的成立，堪称湖湘法学界的盛事。它为湖南省各高等院校、科研院所、政法机关、财税机关、公司企业、税务中介机构的教研人员、实务工作者提供了一个财税法学研究与交流的平台，为“法治湖南”的建设组建了一支重要的“方面军”。

湖南省法学会财税法学研究会成立以后，做了大量的学会建设和学术研究工作。如今，学会的刊物《财税法治研究》即将面世，方吉杰会长嘱我作序，我欣然允之。

财税法治，已成为引人关注的焦点话题。随着我国市场经济的迅猛发展，公共财政理念渐入人心，对于各类税法如何制定、税率如何调整、预算法如何修改、国债制度如何完善、转移支付制度如何健全等等，人们无不津津乐道。现代国家是“税收国家”，也是“给付国家”，国家与国民之间的财产分配关系，主要由财税法调整，因而财税法的社会影响也与日俱增，财税法学已发展成为引人关注的显学。

长期以来，由于宪政精神和公共财政理念的缺失，我国的财税法呈畸形发展。在“国家分配”理论的指导下，我们的财税法制更关注税制建设，忽视财政制度建设。税法的法律规范为数众多，体系庞大，且法律责任设置严密，拘束力强；但是，我国的财政法残缺不全，效力级次低下，法律责任不明。有人戏称我国的税法是“硬法”，财政法是“软

法”，不无道理。如果我们将财政法和税法比作财税法的“两只脚”，我国的财税法不过是一个“跛脚”的法律部门。财税法治的建设任重而道远。

财税法治的理论研究与实践探索，要站在宪政的高度拓展视野。俗话说，“站得高，望得远”。宪法是根本大法，是母法，财税法是隶属于宪法的一种法律体法律规范，是子法。研究财税法问题应坚守宪法原则，体现宪政精神。进一步讲，在现代法治国家，财政、税收问题，在本质上不是一个纯粹的经济问题，而是一个政治与法律问题。一个国家有什么样的政治与法律制度，就有什么样的财政税收制度。过去，我们总是习惯性地把财政、税收问题看作是经济问题和技术问题，这是一种狭隘的理解。

建设社会主义法治国家，倡导人民主权、人权保障、权力制衡、法律至上等宪政精神，为我国的财税法制变革提供了契机。在宪政制度下，公民不再是被统治的对象，而是社会的主人，他们有权通过代议机关制定财税法律授予并限制政府的财政权力和课税权力，规制政府的财税行为。他们有权通过预算监督政府，使政府依法为公民提供公共产品与公共服务，真正实现财政“取之于民，用之于民”的民本目的。另一方面，财税法的变革也是推动法治国家建设的一个重要“推手”。纵观近现代法治的发展与财税法的变迁，财税法律主义理念的确定，在法治国家建设中起了先导和核心作用。从税收法治到财政法治再到社会其他领域的法治，是近现代法治发展的历史脉络，也是法治国家建设的成功经验。在我国法治建设千头万绪的起步阶段，不妨借鉴历史经验，从财税法治起步。当前，要特别关注税制改革和预算法的修改，要植入民主宪政的法治精神。财税法学工作者，要争当法治建设的“排头兵”。

《财税法治研究》是湖南省财税法学的重要阵地，是财税法学研究与交流的重要平台。虽然它刚刚面世，还像一株幼苗，但我相信，在社会主义法治建设的春天里，有湖南省财税法学人的精心培育，它一定会长成支撑财税法治的参天大树！

2012年10月10日



目录

文化促进的财税保障机制

- 论我国文化产业税收优惠法律制度 ◇ 刘继虎 邱冰 / 001
- 助推我国文化产业发展的税收激励政策分析 ◇ 胡海 / 021
- 浅析文化产业税收优惠政策现状及建议 ◇ 伍彬 丁丽琼 / 028
- 湖南省财税支持文化产业发展若干问题思考 ◇ 文秋林 / 039
- 浅析我国文化产业财税政策的法制化 ◇ 艾希繁 / 048
- 论公共文化服务财政保障的法制化 ◇ 王湘平 沈诚 / 061
- 小议财政税收支持是文化产业发展的保障 ◇ 秦小珊 / 078
- 完善促进文化产业发展的财政保障机制 ◇ 盛琳 / 085
- 财税政策促进文化产业发展初探 ◇ 欧雨祥 胡钢 / 092
- 试论我国公共文化服务的财税法保障机制 ◇ 邢鑫 / 101
- 论私有文化遗产财产权的限制与补偿 ◇ 刘继虎 李晓晨 / 106
- 国外促进文化产业发展的财政政策实践与借鉴思考 ◇ 叶民英 / 119
- 文化创意产业的内涵辨析及其分类 ◇ 杨大庆 / 125

文化促进的金融保障机制

- 我国文化产业发展的投融资机制研究 ◇ 陈平凡 代新新 / 135
- 论我国文化产业投融资机制中财税扶持体系之不足与完善 ◇ 黄婷 / 147
- “两型社会”视角下湖北省文化产业投融资机制研究 ◇ 刘旺霞 / 156
- 文化产业PPP模式推进中的问题与对策 ◇ 王晔 / 163

财税制度改革

- 深化税收征管改革：历程·问题·路径 ◇ 罗一帆 / 171
- 公共财政预算决策法治化研究 ◇ 李灿 / 179
- 农产品增值税探析 ◇ 贺飞跃 / 186
- 全面营改增后增值税会计处理的建议 ◇ 贺飞跃 / 195
- 当前税收保障机制研究 ◇ 何述林 / 201
- 构建基层新稽查体系的调查与思考 ◇ 朱剑宏 / 211
- 构建结构性减税条件下纳税人营运收入申报审核制度的思考 ◇ 何述林
/ 216
- 基层税务系统税源电子专业化管理研究 ◇ 汝城县税务学会课题组 / 221

论我国文化产业税收优惠法律制度

刘继虎^① 邱冰^②

摘 要：文化产业是重要经济支柱之一，国家应当加大对文化产业的支持力度，其中一个重要的方面就是实施文化产业税收优惠制度。尽管我国对文化产业实施了一系列税收优惠政策，但仍然不能满足文化产业发展的需要。因此，本文从我国文化政策的发展变迁历程和税收优惠的不可替代性入手分析了税收优惠与我国文化产业发展的关联性；从理论分析的角度出发，对文化产业税收优惠的合理正当性及其边界进行了探讨；通过对现行制度的梳理分析文化产业税收优惠制度在立法上和制度设计上的不足；最后结合国外的成功经验，在《文化产业促进法》起草的大框架下对完善我国文化产业税收优惠法律制度提出了具体建议。

关键词：文化产业；税收优惠；税法；文化产业促进法

文化熔铸民族的生命力、创造力和凝聚力。文化不仅反映着一个民族的面貌，而且成为提升综合国力的一个指标。党中央和国务院不断提出，发展社会主义文化事业，推动文化大发展大繁荣，而且在政策层面设计了许多支持文化产业发展的重要措施，颁布实施了文化产业税收优惠的政策性规范性文件。但现有的税收优惠政策仍然不

① 刘继虎，男，中南大学法学院副院长，教授，博士生导师，湖南省法学会财税法学研究会会长，主要研究方向：经济法学、财税法学和信托法学。

② 邱冰，女，湖南省高级人民法院。

能满足文化产业发展的迫切需要。目前,文化产业税收优惠政策适用范围窄、优惠幅度低,规范性文件效力层级低、制度体系不完善,适用期限不合理等问题,不仅不利于文化产业的发展,也不利于文化产业在国际上的竞争力。

因此,本文在前人研究的基础上,借鉴国外的成功经验,对我国文化产业税收优惠政策、制度重新梳理,找出现行文化产业税收优惠政策、制度存在的不足,探讨完善文化产业的税收优惠制度。

一、税收优惠与我国文化产业发展的关联性

文化产业的发展离不开国家政策的扶持,离不开税收优惠的支持。文化产业发展与税收优惠有着不可分割的关联性。

(一) 国家通过文化政策介入文化发展

自新中国成立以来,国家文化政策大致经历了四次大的变迁。

第一个阶段(1949年至1966年),文化体系重构时期。国家以文化体系的重构为主要政策目标。在高度集中的计划经济体制下,政府对文化产业的发展选择了统包统揽的方式^①,即将不同类别的文化部门、文化产品和文化活动的从业人员纳入统一的管理模式,这在当时有利于我国文化产业的发展。但在文化体系重构的后期,大规模开展消除落后的封建文化思想和批判资产阶级文化思想的活动,主要表现为无产阶级思想与封建思想、资产阶级思想的学术斗争。随着斗争的不断深入,文化活动由学术思想主导逐渐转变成政治思想主导,文化意识形态逐渐向政治思想意识形态转变,这不仅偏离了社会主义文化体系建构的正常轨道,也为“文化大革命”的十年浩劫埋下了伏笔。

第二个阶段(1966年至1976年)，“文化大革命”时期。随着中央文化革命五人小组的成立,全面开始“文化大革命”^②。“文化大革命”以文化专制主义和文化虚无主义为导向^③,文化的自由性、多元性被压制。文化政治化使国家文化体系重构的重心逐渐偏离。专制化的管理引发的错误思潮使我国文化产业基本处于停滞状态。不仅如此,社会各类生产、学习活动被迫中断。名义上的“文化大革命”实际上成为文

① 韩美群. 建国以来我国文化经济政策的演变及其经验教训 [J]. 中国经济史研究, 2009(3): 66.

② 胡惠林. 文化政策学 [M]. 太原: 书海出版社, 2006: 224.

③ 金世斌. 我国文化政策的演进与展望 [J]. 发展研究, 2016(1): 93.

化产业的发展噩梦和灾难。

第三个阶段（1977年至2002年），文化产业转型时期。国家意识到文化意识形态的斗争并不能对国家文化的发展起到推动作用，反而会产生难以估量的消极影响^①。国家与文化产业应保持合适的距离。随着改革和发展成为国家建设的主旋律，高度统一的计划经济体制向市场经济体制转变，文化产业逐步进入市场经济领域，并得到市场经济的推动和发展。但我国市场经济正处于起步阶段，国家对支持文化产业发展和与文化产业保持适当距离一筹莫展。因此，文化产业的发展处于放任市场调节的状态。

第四个阶段（2002年至今），文化产业发展新时期。2002年在党的十六大报告中首次提及文化产业的概念，并提出要通过完善相关政策以促进文化产业的发展。从2003年开始，国家不断制定文化产业发展的政策，在科学合理的政策目标指引下，国家开始加大对公共文化服务的投入力度，制定一系列鼓励文化产业发展的税收优惠政策，开始运用税收优惠手段支持文化产业的发展。

综上所述，文化产业的发展与国家政策紧密联系。不当的政策导致文化产业的衰退和文化意识形态的变质，适当的政策才能促进文化产业的良性发展。文化产业的发展需要国家支持，但其多元性和自由性的特征使之与国家保持合理的空间，即国家作为管理者的最佳选择就是运用经济调控工具促进文化产业的发展。

（二）国家以税收优惠方式介入文化产业的发展

文化产业所包含的文化产品及文化服务具有极强的公共属性和独特的社会功能。国家介入文化产业发展的具体方式选择尤为重要，不仅需要考虑最大限度地助力文化产业特性的发挥，而且需要考虑市场公平价值最大化和其他产业损害最小化。

从各国的实践来看，税收优惠作为最适合的调控工具被广泛运用于国家支持文化产业的发展。从我国实践来看，相较于政府财政补贴的方式，税收优惠具有其不可比拟的优势：首先，财政补贴方式是直接给予文化产业资金支持，而税收优惠是间接的，相比较而言，税收优惠的实施对市场公平竞争秩序影响较小。其次，税收优惠对文化产业的间接支持，或者说税收优惠的外部性，为文化产业的发展提供了更多的自主空间，保障了文化的自由性，促进了文化多元。最后，从运行来看，税收优惠相较于财政补贴更为简便，而且降低成本。

^① 周正兵. 我国文化政策演变历史研究——基于意识形态的视角 [J]. 中国出版, 2013 (12): 13.

由此看来,税收优惠不仅能为文化产业提供更多的自主发展空间,激发文化产业的创新活力,而且还能满足对市场公平竞争秩序的最小影响。因此,税收优惠作为国家介入文化产业发展的手段具有不可替代性。

二、文化产业税收优惠的正当性

我国台湾地区学者将税收优惠称之为“管制诱导性租税”或“管制诱导性租税优惠”,指的是国家为了配合特定时期内的政策目标而制定的减轻特定对象税收负担的一种经济手段。税收优惠作为打破量能课税原则而存在的调控工具,自然特别需要探讨其差别待遇之合理正当性^①。因此,在文化产业发展中实施税收优惠也需要合理性和正当性。尽管税收优惠作为国家介入文化产业发展具有不可代替性,但作为文化产业发展的正当性理论证据还远远不够,文化产业税收优惠的实施还需要结合理论依据及现实发展状况。

(一) 文化产业税收优惠的正当性证成

文化产业实施税收优惠的证成,是指从理论分析的角度出发,探讨文化产业实施税收优惠从哪些方面取得了理论上的合理正当性。

1. 保障公民文化基本权。公民的文化基本权作为一类重要的人权,早在世界范围内得到认可和重视。1945年签署的《联合国宪章》提出各国应当给予本国国民文化自由、平等权,且应保障不受虐待^②。1948年12月10日颁布的《世界人权宣言》规定,人人都应享有文化参与权以及对于因文化创作而产生的利益享有受保护的權利^③。1966年12月16日联合国大会通过了《经济、社会及文化权利国际公约》,第十五条的规定首次将公民的文化基本权作为法律概念呈现在世人面前^④。我国《宪

① 葛克昌. 行政程序与纳税人基本权 [J]. 北京: 北京大学出版社, 2005: 82.

② 《联合国宪章》第七十三条, “于充分尊重关系人民之文化下, 保证其政治、经济、社会及教育之进展, 予以公平待遇, 且保障其不受虐待”。

③ 《世界人权宣言》第二十七条, “(一) 人人有权自由参加社会的文化生活, 享受艺术, 并分享科学进步及其产生的福利。(二) 人人对由于他所创作的任何科学、文学或艺术作品而产生的精神的和物质的利益, 有享受保护的權利”。

④ 《经济、社会及文化权利国际公约》第十五条, “一、本公约缔约各国承认人人有权:(甲) 参加文化生活;(乙) 享受科学进步及其应用所产生的利益;(丙) 对其本人的任何科学、文学或艺术作品所产生的精神上和物质上的利益, 享受受保护之權利。二、本公约缔约各国为充分实现这一权利而采取的步骤应包括为保存、发展和传播科学和文化所必需的步骤。三、本公约缔约各国承担尊重进行科学研究和创造性活动所不可缺少的自由。四、本公约缔约各国认识到鼓励和发展科学与文化方面的国际接触和合作的好处”。

法》第二十条、第二十二条、第二十三条和第四十七条也对公民的文化基本权进行了规定，包括公民参与文化活动自由权和国家在文化发展过程中应当履行的义务^①。台湾学者陈其南先生认为文化公民权包括三个方面的内容：一是每个公民的文化主张与生活方式必须被尊重，二是每个公民都应该分享与维护社会上的文化艺术资源，三是每个公民都有责任提升自己的文化艺术素养^②。从对公民文化基本权的规定来看，文化基本权不仅包括在法律意义上公民参与文化生活和自由进行文化创作的权利，也包括享受国家提供的满足其精神文化生活需求的文化服务和文化产品的权益。这是文化产业实施税收优惠的合理正当性之一。

2. 促进社会经济发展。文化产业实施税收优惠不仅保障公民文化基本权，而且最大限度地推动文化产业的创新发展，从而促进国家经济的发展。文化产业是按照工业标准，生产、再生产、储存以及分配文化产品和服务的一系列活动。但各国对文化产业的侧重点有所差别：美国以版权业定义其文化产业，强调知识产权在文化产业发展中的重要性；英国以创意产业定义其文化产业；日本则是将与文化相关联的所有产业都纳入文化产业的范围。我国2004年颁布了《文化及相关产业分类》，并于2012年进行修订，明确界定：“本分类规定的文化及相关产业是指为社会公众提供文化产品和文化相关产品的生产活动的集合。”这是当前对我国文化产业的最准确界定。

国家支持文化产业发展的理由在于其可以促进国家经济的稳定发展。“市场失灵”理论为国家支持文化产业的发展提供了理论依据。如果将文化产业这一新兴产业的发展完全交由市场，可能会产生单纯追求利益最大化而导致盲目投资，资金过分集中在某些领域中，其他同样需要发展的领域却无人问津。当出现类似问题的时侯，国家运用“有形的手”进行调控，从而保证整个文化产业朝着健康、稳定的方向发展。文化产业被称为“朝阳产业”，不同于依赖环境、资源等有限条件发展的传统产业，文化产业以知识、创意等智力资本为基础，发挥其独特的优势形成强大的经

^① 《中华人民共和国宪法》第二十条，“国家发展自然科学和社会科学事业，普及科学和技术知识，奖励科学研究成果和技术发明创造”；第二十二条，“国家发展为人们服务、为社会主义服务的文学艺术事业、新闻广播电视事业、出版发行事业、图书馆博物馆文化馆和其他文化事业，开展群众性的文化活动。国家保护名胜古迹、珍贵文物和其他重要历史文化遗产”；第二十三条，“国家培养为社会主义服务的各种专业人才，扩大知识分子的队伍，创造条件，充分发挥他们在社会主义现代化建设中的作用”；第四十七条，“中华人民共和国公民有进行科学研究、文学艺术创作和其他文化活动的自由。国家对于从事教育、科学、技术、文学、艺术和其他文化事业的公民的有益于人民的创造性工作，给以鼓励和帮助”。

^② 周泰维. 文化国家与文化政策之租税优惠 [D]. 台北: 台湾大学, 2007: 44.

济推动力。根据世界知识产权组织的最新数据显示,2013年,全球文化产业增加值占GDP的比重平均为5.26%,约3/4的经济体在4.0%~6.5%之间。美国高达11.3%,韩国、巴西、澳大利亚、中国、新加坡和俄罗斯均超过6%,加拿大、英国、中国香港、南非和中国台湾则分别达到5.4%、5.2%、4.9%、4.1%和2.9%。我国2014年文化及相关产业增加值23940亿元,比上年增长12.1%,比同期GDP现价增速高3.9个百分点;占GDP的比重为3.76%,比上年提高0.13个百分点。2008年爆发金融危机使全球经济发展呈下滑态势,但全球文化产品和服务出口仍逆势持续增长,出口总值达5920亿美元,年均增长率达到14%,高出同期货物和服务贸易额增速6.6个百分点^①。韩国、日本等国家提出了“文化立国”等政策目标^②。这是文化产业实施税收优惠的合理正当性之二。

3. 繁荣社会文化生活。社会文化生活的繁荣包括两个方面的内容,一是传承发扬优秀的传统文化,二是支持文化的多元化发展。

文化乃民族之魂,文化承载民族的记忆。因此,如何传承和发扬民族文化也就成为社会发展过程中国家应当给予高度重视的问题。国家除了正确的文化政策宣传引导之外,还可以通过支持文化产业的发展,让民族认同感渗入国民生活的方方面面。

国家对文化产业的支持需要尊重多元文化的发展。从古至今,不同地区、不同民族在长期实践中形成了各具特色的文化样态,国家对文化产业发展的支持,就应支持和促进各种民族文化的发展。这是文化产业实施税收优惠的合理正当性之三。

综合上述三个方面的分析,文化产业税收优惠的实施在国家文化建设的新时期具有理论上的合理正当性。

(二) 文化产业税收优惠的正当性边界

合理性只是确定了文化产业实施税收优惠法律制度的理论前提。文化产业税收优惠还应当遵循一定的标准,即应当对文化产业实施税收优惠的正当性设定一定的边界,即税收法定、内部公平、优惠适度与适时。

1. 税收法定与文化产业税收优惠的形式审查。文化产业税收优惠制度应当遵循税收法定原则,即形式合法性。税收法定要求税收要件法定、明确和程序合法,即纳税主体、课税对象、归属关系、课税标准、缴纳程序等税收要素应尽可能在法律中做

^① http://www.stats.gov.cn/tjzs/tjsj/tjcb/dysj/201412/t20141209_649990.html.

^② 参见杨京钟. 中国文化产业财税政策研究[M]. 厦门: 厦门大学出版社, 2012: 161.

明确详细的规定，而以税收减免为税收优惠从形式上涉及了税收要素的变动，所以同样应当适用税收法定原则的规定^①。《中华人民共和国立法法》第八条、第九条以及《中华人民共和国税收征收管理法》第三条对税收法定原则在我国的适用做了较为完整的规定^②。

文化产业税收优惠主要涉及文化企业、文化从业人员、文化产品或服务的税收优惠。文化产业税收优惠必然涉及纳税主体、税基、税率等要素，因此，也触及税收公平，因此，其设计从形式上必须遵循税收法定原则，即税收优惠的方式、幅度以及优惠时间应当立法部门以法律形式规定，其他机构不得随意设置。

2. 文化多元化与文化产业税收优惠的实质审查。文化多元化税收优惠的实质审查是指税收优惠应当体现文化产业的内部公平。文化具有多元性，国家对不同类型的文化产业实施公平的税收优惠。公平的税收优惠不是指对所有行业设定统一的优惠方式和标准，而是在实行文化产业普惠的基础上针对各种类型的发展特点制定不同的优惠方式和标准。

文化产业税收优惠的实质审查主要包括：一是审查制度规定是否存在价值歧视。如果优惠规定只是针对一定的文化形态设置，那么就是存在价值歧视。二是审查制度规定是否只集中于大型文化企业。如果文化产业的税收优惠只集中于大型和盈利较多的企业，而忽略中小型或正在发展的企业，就造成文化产业内部的不公平。三是审查制度规定是否集中于某一类所有制文化企业。譬如，如果优惠规定只集中于转制过程中的文化事业单位，就是不符合实质审查要求的。

虽然实质审查的具体内容会各不相同，但在审查过程中应遵循一个共同的前提，即遵循公平原则。

3. 比例原则与文化产业实施税收优惠的适度性审查。税收优惠以牺牲量能课税原则和平等原则为代价。尽管税收优惠有其存在的合理正当性，然而不能无限制地

① 参加刘刘文，熊伟，税法基础理论[M]。北京：北京大学出版社，2004：105。

② 《中华人民共和国立法法》第八条，“下列事项只能制定法律：……（六）税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”；第九条，“本法第八条规定的事项尚未制定法律的，全国人民代表大会及其常务委员会有权作出决定，授权国务院可以根据实际需要，对其中的部分事项先制定行政法规，但是有关犯罪和刑罚、对公民政治权利的剥夺和限制人身自由的强制措施和处罚、司法制度等事项除外”。《中华人民共和国税收征收管理法》第三条，“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税，依照法律的规定执行；法律授权国务院规定的，依照国务院制定的行政法规的规定执行。任何机关、单位、个人不得违反法律、行政法规的规定，擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定”。

予以实施。因此,通过比例原则可以对文化产业实施税收优惠的得与失进行利益衡量,从而设定适度的具体规定。

以比例原则作为审查工具进行利益衡量主要是分析文化产业税收优惠具体制度的规定是否满足最小损害原则,文化产业税收优惠法律制度的实施所产生的积极效果是否大于消极影响。如果文化产业税收优惠产生的消极影响远大于积极效果,甚至产生了破坏性的效果,那就不符合比例原则。由于目前我国缺乏如何将审查结果与制度完善衔接起来的规定,因而文化产业税收优惠的适度性审查只能停留在理论分析的层面。

4. 文化政策与文化产业实施税收优惠的适时性审查。文化产业税收优惠以文化政策目标为基础和向导,以市场客观发展情况为基础在不断地调整。因此,作为调控工具的税收优惠制度应当做到适时而变,不应为保持其稳定性而一成不变。

此外,税收优惠应当具有时效性,即在政策目标实现之后应当考虑终止税收优惠政策。如果文化政策目标实现之后,文化产业进入平稳发展的状态,应结合市场的实际发展状况,对税收优惠进行价值评估,考虑是否应当退出。

三、我国现行文化产业税收优惠制度设计

(一) 现行文化产业税收优惠法律法规及其他规范性文件梳理

1. 法律规定。《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国个人所得税法》规定,文化企业如满足国家重点扶持要求,可享受所得税减免。另外,对从事文化活动的个人所得设定了两类情况下的所得税减免。

表1

年份	发文单位	名称	优惠规定
2008年	全国人民代表大会	《中华人民共和国企业所得税法》	对国家重点扶持、鼓励的企业、产业项目给予所得税减免。
2011年	全国人民代表大会(全国人大常委会修订)	《中华人民共和国个人所得税法》	对个人稿酬所得、颁发的文化方面的奖金设定税收减免。

2. 法规及其他规范性文件。文化产业税收优惠的规定主要体现在税收法规及其他规范性文件中,包括文化产业所得税优惠、流转税优惠、财产税优惠和出口退税等。

表2

年份	发文单位	名称	优惠规定
1986年	国务院	《中华人民共和国房产税暂行条例》	对经财政部批准的房产和确有缴纳困难的纳税人可按规定在审批之后享受房产税定期减免。
2009年	国务院	《中华人民共和国营业税暂行条例》	对文化体育业设定3%的优惠税率。对公益性单位取得的门票收入免征营业税。
2009年	国务院	《中华人民共和国增值税暂行条例》	对图书、报纸、杂志设定13%的优惠税率。
2011年	国务院	《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》	对缴纳城镇土地使用税确有困难的纳税人可按规定进行审批之后享受土地使用税定期减免。
1993年	国家税务总局	《关于进一步支持宣传文化事业的通知》	对指定类别的出版物和电影放映拷贝等设定增值税优惠。
1994年	财政部、国家税务总局	《关于继续对宣传文化单位实行财税优惠政策的规定》	对指定类别的出版物设定先征后退的税收优惠；对电影放映拷贝等设定增值税优惠。
1996年	国务院	《关于进一步完善文化经济政策的若干规定》	同上。
2000年	国务院	《关于支持文化事业发展若干经济政策的通知》	对指定类别的出版物设定增值税先征后退的税收优惠；对电影拷贝、放映设定增税优惠。
2003年	国务院办公厅	《关于印发文化体制改革试点中支持文化产业发展和经营性文化事业单位转制为企业的两个规定的通知》	对指定鼓励新办的文化企业、试点文化集团设定企业所得税优惠；对文化产品出口、文化产品自用设备进口设定税收优惠；对转制企业设定企业所得税优惠；对确有困难的文化企业设定土地使用税和房产税优惠。
2005年	财政部、海关总署、国家税务总局	《关于文化体制改革试点中支持文化产业发展和若干税收政策问题的通知》	同上。另对电影拷贝收入设定增值税优惠，电影发行收入设定营业税优惠。
2005年	财政部、海关总署、国家税务总局	《关于文化体制改革中经营性文化事业单位转制后企业的若干税收政策问题的通知》	设定企业所得税优惠，对自用房产、土地、车船设定税收优惠，对文化产品出口、自用设备进口及境外劳务所得设定税收优惠。
2006年	国务院办公厅	《转发财政部等部门关于推动我国动漫产业发展若干意见的通知》	对动漫产品及营业税应税劳务设定营业税优惠，对生产动漫产品的自用设备进口设定进口关税和进口环节增值税优惠。
2006年	国务院办公厅	《转发财政部、中宣部〈关于进一步支持文化事业发展若干经济政策〉的通知》	对电影发行单位设定税收优惠。
2006年	财政部、国家税务总局	《关于宣传文化增值税和营业税优惠政策的通知》	对音像制品、电子出版物设定增值税优惠；对指定类型出版物设定增值税先征后退；对电影拷贝收入设定增值税优惠，对电影发行收入设定营业税优惠。
2010年	国家税务总局	《关于新办文化企业企业所得税有关政策问题的通知》	对政府鼓励新办的文化企业设定所得税优惠。