

博物館法第 17 條第 3 項稅式支出評估報告

目錄

壹、法案內容.....	3
一、背景說明及願景目標	3
二、法案內容.....	4
貳、整體評估.....	5
一、環境分析.....	5
二、國際做法.....	7
三、我國做法及預期效益	18
參、採行稅式支出措施之理由	19
一、必要性.....	19
二、衡平性.....	20
三、執行性.....	22
四、關聯性.....	23
肆、稅式支出評估.....	24
一、評估資料之內容及範圍	24
二、稅式支出評估框算影響數	27
伍、財源籌措方式.....	29
陸、稅式支出績效評估機制	30
一、落實博物館評鑑制度	30
二、稅式支出績效評估	30
柒、總結.....	31

壹、法案內容

一、背景說明及願景目標

博物館為具有高度精神價值之文化機構，世界各國不僅重視其收藏、研究、展示、教育之傳統功能，更視之為文化指標及城市標誌。全球化浪潮下，博物館不單是個人終身學習之寶庫，其日益彰顯之文化觀光與創意加值角色功能，也成為民眾觀光朝聖或休閒娛樂熱點。隨著博物館發展空間更加多樣化與國際化，博物館在我國亦應扮演更為重要之角色。我國博物館發展之困境，主要在於博物館設立型態多元，分屬不同主管單位，歷來較為缺乏針對博物館整體事業之政策規劃與配套之輔導機制，導致博物館雖依各自條件努力發展，終因受限於相關法令框架，難以有突破性之表現。

鑑於博物館經營型態日趨多元，功能取向日新月異，應扶植、輔助及提升博物館之專業性，以面對多元文化發展與國際競爭，爰蒐集國外已制定博物館法之國家，如日本、法國、波蘭、丹麥等；參考未制定博物館專法但訂有組織章程，並輔以認證機制建立專業標準之歐美等國相關規範，廣徵博物館學界、公私立博物館從業人員、中央與地方有關機關等相關意見，以確立博物館之定位，賦予政府資源之挹注扶植，並透過配套之輔導機制促進博物館專業服務品質提升。另為建立認證評鑑制度之正當性，作為辦理博物館輔導獎助之基礎，納入設立登記、功能、輔助及認證等相關規定，以提升各類型博物館水準，協助博物館朝向專業化與國際化經營發展，爰制定「博物館法」。

二、法案內容

第 17 條	<p>博物館基於典藏、研究及教育所需之進口物品，得依關稅法、教育研究用品進口免稅辦法、加值型及非加值型營業稅法等規定向進口地海關申請免徵關稅及營業稅。但私立者以完成財團法人登記，並經主管機關核轉財政部認定者為限。</p> <p>對公立博物館之文物、標本、藝術品或設備捐贈，經專業諮詢會審查及鑑價，並報經目的事業主管機關轉中央主管機關備查者，得依所得稅法第十七條第一項第二款第二目之一及第三十六條第一款規定列舉扣除額或列為當年度之費用，不受金額之限制。</p> <p>前項之捐贈屬依文化資產保存法指定之國寶者，並得不受所得基本稅額條例第十二條第一項第四款規定之限制。</p> <p>為促進博物館之發展，除前三項規定外，其他稅捐減免，得依相關法律規定辦理。前項之（對公立博物館之文物、標本、藝術品或設備）捐贈屬依文化資產保存法指定之國寶者，並得不受所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 4 款規定之限制。</p>
--------	---

本條之訂定係參考國外案例，提供相關租稅優惠，以鼓勵民間設立、捐助博物館。除本條第 3 項，其餘規定多已見於現行其他法律條文。

本條第 3 項則為鼓勵民間將經「文化資產保存法」審議指定之國寶捐贈予公立博物館，以利國家重要文化資產之保存與傳承。本報告係針對本條規定擴大原有租稅優惠範圍（即本條第 3 項）為評估。

貳、整體評估

一、環境分析

（一）博物館具有重要功能任務

根據國際博物館協會（International Council of Museums）對博物館的定義：「博物館是一個為社會及其發展而服務，對大眾開放的永久性、非營利機構，為了教育、研究和娛樂目的，進行徵集、保存、研究、傳播與展示人類及其環境的有形或無形遺產。」博物館收藏人類的智慧結晶，保存眾人的文化及記憶，並具體而微的展現在博物館場域之中，永遠為大眾開放，所以世人普遍認同博物館是全人類共享的知識寶庫，是國家的文化指標。近年來博物館更發展出多元化的角色，成為帶動區域發展、城市觀光、社會革新的催化劑，顯見博物館的存在具有其特殊性及其重要功能任務。

（二）文化預算的限縮引發博物館財源危機

博物館基於「非營利」性質，獲取利潤並非其提供服務的主要目的，相較於企業組織可以運用各式行銷手段取得盈餘，博物館在財源籌措資源相對受限，其經濟結構長久以來皆需倚賴外來金援，尤其是來自於國家預算的直接挹注及補貼。但自 2008 年金融海嘯爆發後，全球經濟陷入 1930 年以來最嚴重的衰退危機，各國財政面臨嚴峻的考驗，加速暴露原已沉重的財政問題（陳盛能，2014：10）。政府機關的財政緊縮導致文化預算大幅縮減，博物館首當其衝受到嚴重

的影響，2012 年義大利那不勒斯的卡索里亞當代美術館（Casoria Contemporary Art Museum）為了抗議政府大幅度削減文化與藝術預算，由館長發起「藝術戰爭」抗議活動，焚燒館內的藝術作品希望能引起政府重視，也突顯出博物館被動取得財源的發展危機（連俐俐，2013：78）。

（三）英美等國家採行租稅優惠的趨勢

採取租稅減免的措施為各國逐漸發展出的趨勢：美國政府一向認為藝文活動是私人團體和個人的創意表現，因此不以官方角度去做干預和控制，以給予自由和發展的空間，政府只是站在協助和鼓勵的角度，較常以賦稅減免鼓勵大眾對於藝文機構捐助。以博物館而言，符合慈善法律所定義的博物館，從事與其免稅目的相關之活動者，皆有相關租稅優惠獎勵之規範，大部分的博物館也都會尋求個人及企業的捐助，以維持博物館營運。英國的做法則是除了透過政府及樂透彩券盈餘對博物館補助外，亦就企業或個人對藝文機構捐贈或贊助活動給予多樣化的租稅優惠措施，近年來藝文界獲得贊助的金額則有增加的趨勢。就連過去較仰賴政府扶植的法國，亦在 2002 年頒布的《博物館法》中提出一項重要原則，希望能「透過財稅方面的優惠制度來充實公共蒐藏，鼓勵民間企業贊助博物館蒐購新的作品。（柯立業原著，賴怡妝譯，2008：10）」。

（四）博物館面臨的困境或許可藉由租稅優惠等方式來解決問題

在現今的政經情勢以及社會環境下，當代的博物館其實面臨比過去更艱鉅的挑戰，不僅要面對同業的競爭，還有更多蓬勃發展的休閒娛樂事業會吸引觀眾的目光，博物館勢必得投入更多經費以及精力來爭取觀眾來源；再加上通貨膨脹的壓力，博物館不論在藏品購置

或是文物維護的經費皆較以往增加，造成營運開銷的大幅成長（連俐俐，2010：83）。博物館遭逢種種不利的處境，但政府補助經費的決定權並不在博物館，是故，以租稅優惠方式進行補助可能是提供博物館一個解決困境的方式。

二、國際做法

（一）美國

1. 環境背景及博物館組織型態

政府藝文政策扶植機制

美國政府對於藝術文化的態度一向採不直接介入、從旁鼓勵的方式，政府部門並未設立類似我國文化部一般統一事權的文化主管機關，而是採用訂定法律的方式達到對於藝術文化的扶植，其中關於稅收的規定是促進其發展最有效的工具。美國政府早在二十世紀初期就制定對於博物館和藝文非營利組織文化性捐贈的稅捐減免機制，成為全世界第一個採行此種租稅優惠模式的國家。

美國政府機構對於藝文的直接性補助，直至 1965 年〈國家藝術暨人文基金會法案〉在國會通過後才開始建立，根據該法案成立的「國家藝術基金會」（National Endowment for the Arts，簡稱 NEA）是仿效英格蘭藝術評議會（Arts Council England）組織型態，獨立於聯邦政府之外的藝術補助發放單位。其組成包含國會議員以及藝文領域的專業人士，審核包括藝文非營利組織、地方政府以及具有特殊才藝的個人之補助申請案件，目的是希望促進美國境內文化藝術活動的發展，為全美最大的藝術資金贊助者。類似的組織還有「國家人文基金會」（NEH）、「美國博物館及圖書館服務中心」（IMLS）等，IMLS 亦是美國資助博物館發展的主要機構。

補助款發放方式

美國的藝文補助機構透過補助計畫及獎勵措施，從旁協助藝術家、藝文組織或是博物館的經濟需求，給予非營利機構之補助款通常採用「相對補助款」(matching grants)的模式，也就是說申請補助的個人或團體，也必須在聯邦政府外尋求相對的私人資金挹注，以此方式刺激私部門的資源投入藝文生態環境。陳弘穎(2008)指出，經由國家補助獲得的款項具有「倍增效果」，透過相對補助款的機制，可以讓更多私人資金投入藝術補助，倍增效果可高達七、八倍之多(陳弘穎，2008：51、107)。

博物館組織型態

美國的博物館以私立博物館為主，幾乎都是公益財團法人或基金會的組織，是一種非營利信託單位，由董事會擔任領導與決策，聘任館長負責博物館實際運作。在財務上主要源自私人財源，非常看重個人、慈善團體或企業對於博物館的贊助與支持，及其與博物館合作上的所有商業與非商業性活動，博物館的「館長」身負的角色有時更類似於「經理人」(managers)，需要善用市場行銷、資金招募及溝通技術，運用企業化的手法來經營管理。根據美國內地稅法將符合條件的博物館歸屬於501(c)(3)條款下的免稅機構：因博物館基礎功能為教育群眾認識館藏，故符合其中慈善及教育機構的減免稅賦規定，不僅博物館本身從事慈善目地的活動具有租稅減免的優惠，亦為捐贈者帶來稅收減免的報償(Jean-Michel Tobelem 原著，許功明譯，1999：67-69)。享有租稅優惠的博物館，並不因為出資人是政府單位或是私人而有差異，也就是說，私人所成立的博物館，只要符合美國內地稅法501(c)(3)條款等規定的條件，就能享受各種優

惠，不會因為不是公立的就減少優惠待遇。

博物館接受非現金捐贈之鑑價制度

與英國相比，美國在符合免稅條件的藝術品的定義方面更為寬鬆，美國沒有等同於英國傑出性（pre-eminent）的判別標準，但美國在不同形式減免的規則較為複雜，諸如接受藝術品的機構是什麼性質，以及捐贈人最初是如何取得藝術品。以藝術品而言，要符合稅收減免政策，其公允市場價格（Fair Market Value）必須要經過仔細審查。價值 5,000 美元以上的捐贈藝術品必須經由符合專業鑑價資格的人士評估是否合格；價值超過 20,000 美元者需檢附鑑價報告於納稅申報表中。雖然原則上可以提供鑑價報告做為價值依據，但是美國國稅局有疑慮時可以採用包括交由美國國稅局藝術顧問小組的專業審查等方式自行決定價值，顧問小組的成員包括藝術經紀人、博物館的研究員等。

2. 個人對博物館捐贈適用的租稅優惠

美國個人所得稅係採累進稅率，共七個級距，從最低的 10% 至最高 39.6%。個人當年度符合條件的捐贈金額可列舉扣除個人所得稅。

總捐贈扣除不得超過調整後綜合所得總額 50%

捐贈在美國屬於列舉扣除額（itemized deduction）項下。根據 2012 年美國國稅局的資料，納稅義務人共列舉了 490 億美元的非現金捐贈扣除。比起 2011 年（387 億美元）增長了 10.9%。如此龐大的捐贈金額需要輔以完整的制度配合，包括鑑價制度、申報制度等，避免成為政府財政上的拖累。

博物館符合美國內地稅法（Internal Revenue Code, IRC 以下統稱美國內地稅法）501(c)(3) 中的教育性質目的，而成為「免稅組織（Tax-

exempt Organizations)」，並享有眾多福利，包含捐贈人也因此享有優惠。受贈對象也會影響捐贈者的總扣除限額，一般而言，博物館為 50%限制的公益機構，即總扣除金額（包括現金及非現金部分）不得超過個人調整後綜合所得總額的 50%。

慈善捐贈可扣除金額之認定

捐贈標的分成兩部分：現金與非現金。現金以金額扣除，視捐贈者的捐款數全額扣除，但不得超過調整後綜合所得總額的 50%；一般而言，非現金部分，常見的收藏品採市場價值的方式扣除，除非稅法規定只能採「取得成本」扣除，否則收藏品得以當年度鑑價的市值為扣除金額，但扣除限額以調整後綜合所得總額的 30%為限。以上各類如果超過當年度的上限，稅法容許遞延五年，分年扣除。

現今美國稅法規定，原創者或藝術家捐贈自己的手稿或作品時，只能根據藝術作品的成本作為扣除依據，但扣除上限為調整後綜合所得總額的 50%。由於畫作成本通常只是顏料或畫筆等文具費用，離作品的當時市場價格差距甚遠（市場價格往往是原始成本的數倍），美國稅法未考慮畫作的藝術創作的附加價值。從 1969 年稅法實施的三年內，原創者的捐贈數大幅下降，以現代藝術博物館(MoMA)為例，藝術家的捐贈大幅下降 90%，從 321 件降至 28 件。

藝術品捐贈無須加回最低稅負總額中

在美國也有最低稅負制度 (AMT)，最低稅負制有 26%與 28%兩個稅率級距。在試算最低稅負時，要將在一般所得計算中減去的部分扣除額、州稅、地方稅加回，加回項目包含投資利息費用、雜項扣除、處分資本利得與長期發展費用等，不過慈善捐贈（含藝術品的捐贈）並不在加回範圍內。得出最低稅負所得額後，乘上最低稅負

制的稅率，再算出最低稅負稅額。納稅義務人應該補繳最低稅負稅額大於一般所得應納稅額的差額。

3. 公司對博物館捐贈適用的租稅優惠

藝術品捐贈無須加回最低稅負總額中

公司當年度營利事業所得，就超過 50,000 美元以上的部分，採累進稅率計算應納的一般公司所得稅額（Corporate Income Tax 最低 15%、最高 35%）。公司在享有各項租稅減免時，與個人納稅義務人相同，也需要設算最低稅負，在設算的過程中，同樣無需把慈善捐贈（包括藝術品捐贈）的金額加回。得出最低稅負所得額後，再以稅率 20% 計算出最低稅負的稅額。如果應納的一般公司所得稅額低於前述最低稅負所計算的稅額，則補繳此二稅額間之差額。

慈善捐贈的扣除額上限為應課稅所得的 10%

公司對博物館的慈善捐贈，可分現金捐贈與非現金捐贈兩類。其當年度的捐贈總額，扣抵上限不得超過應課稅所得（taxable income）的 10%，如果超過，可遞延五年，分年扣除。

4. 博物館本身適用的租稅優惠內容

免繳公司所得稅

根據美國國稅局 598 公報的說明，被歸類為美國稅法 501(c)(3) 的組織團體（包括慈善、宗教及教科文團體等），成為免稅組織（Tax-Exempt Organization）享有免繳聯邦所得稅的福利，且大多數的州也提供相關租稅優惠。博物館具有教育目的與啟發觀眾的兩大功能，通常符合免稅組織的定義。博物館一般而言免納公司所得稅，但與經營與慈善目的無關的商業活動不在此限。

一般而言，博物館以下常見的營業活動通常享有免稅優惠，包括在

博物館館內營業的餐廳收入、收取權利金的收入(商標、著作權等)、租金收入、紀念品的銷售收入都免納公司所得稅。博物館時常辦特別的展覽，以吸引觀眾、提高博物館的知名度。雖然這些特展展期短且需要有門票才得以進入，但由於特展的展品具有啟迪觀眾的目的，因此特展的收入不失博物館教育之目的，也享有免稅優惠(Leila John, 2013: 897)。

若屬營業外收入，則按公司所得稅率課稅

當收入與博物館教育目的無關時，相關收入須繳納營業外收入稅(Unrelated Business Income Tax, UBIT)。與博物館本業無關的營業如博物館內對外開放之餐廳，博物館取得相關餐廳營業收入仍課徵營業外收入稅。美國內地稅局判斷餐廳是否是對外開放的標準為：如果餐廳營業時間是在博物館閉館之後，或者有獨立的出入口，餐廳顧客可以免繳納博物館大門門票就進入餐廳消費，就滿足對外開放的條件，相關營業收入即屬應稅(Leila John, 2013: 896)。另外，博物館所設商店販售之城市紀念品與相關科學書籍相關收入應繳納營業外收入稅，但博物館以館藏藝術品翻印製作而成的相關產品(如賀卡等)收入則可以享受免稅待遇。計算營業外收入稅時，博物館當年度與本業無關的營業外收入乘以公司所得稅稅率，始為應納稅額。

(二) 英國

1. 環境背景及博物館組織型態

政府藝文政策扶植機制

英國自工黨於 1997 年獲得政權後，將國家遺產部 (Department of National Heritage) 改成「文化、媒體暨體育部」(Departmental of

Culture, Media and Sport)，做為國家負責執掌文化、體育、樂透彩券 (National Lottery)、圖書館、博物館、畫廊、廣播、電影、出版、歷史環境、創意產業等項目的機構，是政府制定文化政策和撥款的主管單位。

但英國一向秉持政府不介入文化藝術事務的傳統，奉行「臂距原則」(arm's length principle) 的運作方式，所以「文化、媒體暨體育部」實質上不介入經費補助的過程，而是將經費交由「非部會公共機構」(舊稱 quango，工黨時期稱做 non-departmental public body，簡稱 NDPB) 型態的組織以執行經費發放。「非部會公共機構」若就其公共性及主要財務來源而論，應當屬於公共組織，但其運作方式又是以理事會做為主導，成員多由專家及社會公正人士組成，政府不直接介入經營與管理 (黃心蓉，2008)。「非部會公共機構」包含如英格蘭藝術評議會以及像大英博物館在內的公立博物館。

補助款發放方式

英國由文化、媒體暨體育部發行樂透彩券，彩券收入的 28% 做為公益金，公益金的 54% 分別撥付運動、藝術、文化資產等補助機構，英格蘭藝術評議會則是發放補助金給博物館的主要機構 (林詠能，2012)。

博物館組織型態

英國的國立博物館由主管機關「文化、媒體暨體育部」撥款，國立博物館以「非部會公共機構」形式存在，博物館由理事會負責運作，政府僅給予經費的支援而不介入博物館營運，各館與「文化、媒體暨體育部」簽訂符合博物館發展之「經營方略」以及「財務備忘錄」。但自 1979 年以來由英國保守黨開啟、接著由工黨 (1997-2010) 承

繼的新自由主義，是造成英國博物館轉變的根本原因，博物館開始朝著企業化經營、講求績效與效率、多重政策目標的方向發展（朱紀蓉，2011）。使得直接受政府管轄或是以不同形式接受政府補助的博物館機構在結構與營運上有所轉變，政府透過刪減對博物館的固定經費（grant-in-aid），迫使博物館向私部門尋求財務來源。

國立博物館依法享有許多租稅優惠，如博物館本身享受減免所得稅、財產稅或營業稅等優惠，對該博物館捐贈的個人與公司（包括現金與藝術品實物捐贈）也得享受各項稅額扣抵的租稅優惠。相對來說，私人所設立之博物館，若符合公益法（Charities Act）中所謂公益機構的條件，也能註冊登記為公益機構並同樣享受相關租稅優惠。有些英國的公益機構博物館，縱使不是國立博物館，也沒有來自政府的常態補助，仍不影響享有相關租稅優惠的權利。對於那些不具有獨立性或慈善目的等相關要素的私人博物館，雖本身無法享受所得稅、財產稅減免之優惠，其捐贈者也無法享受各項稅額扣抵的租稅優惠，但是至少符合條件的門票收入可以免徵營業稅。

博物館接受非現金捐贈之鑑價制度

英國將捐贈藝術品予博物館的稅收優惠具體規範在「替代接受」方案（Acceptance in Lieu）以及「文化贈與」方案（Cultural Gift）中，該類捐贈統一由政府機關英格蘭藝術評議會接受申請，但該單位未接受一般商業交易上的鑑價請求。符合稅收優惠標準的藝術品必須由評議會召集獨立專家，像是博物館研究員、學者和藝術市場從業人員組成審查小組（the panel）進行審議，就物件是否具有「傑出性」做出專業判斷，英國政府亦建立一套客觀標準（Waverley criteria），必須就文物的歷史、美學、科學、學術性價值層面考量，

並審視物件的狀況及公平市場價值。經判斷物件合乎標準並決定鑑價價格後，審查小組將通知申請人，若申請人在 30 天內回覆同意，審查小組將通知英國稅收與關稅署（HM Revenue & Customs 簡稱 HMRC）執行稅收的減免。

2. 個人對博物館捐贈適用的租稅優惠

英國個人所得稅採累進稅率，稅率從 20% 至最高 45%。財產處分所得則繳納資本利得稅，依照相關規定，出售藝術品價值超過 6,000 英鎊者，則需課徵之。個人所得稅率高者（40% 或 45%），資本利得課稅為 28%；個人所得稅率為 20% 者，一般而言適用 18% 的稅率。個人捐贈實物與現金在一定條件下，可扣抵個人應納之所得稅額或資本利得稅額。

高所得稅率者的部分現金捐贈支出可扣抵應納稅額

個人若使用包括現金、信用卡，支票等捐贈方式捐贈現金給予博物館可適用捐贈救濟方案（Gift Aid Scheme），不過，唯有高所得者方得享受租稅優惠，得以抵扣當年度應納稅額，此舉係對高所得者釋出誘因，鼓勵高所得者以現金捐贈博物館。捐贈者可選擇抵扣個人所得稅或資本利得稅。

捐贈救濟方案分為兩個部分，一部分為英國稅收與關稅署（HMRC）將其捐贈金額所應課徵的稅額（限於適用個人所得稅 20% 稅率所計算出來的稅額）直接移轉給受捐贈博物館做為補助金。根據資料指出，自 1990 年起方案開始執行後，截至 2012 年止共有 120 億元英鎊捐贈補助款，對博物館營運及發展有極大幫助。另一部分則是對於捐贈者的租稅減免優惠，此部分主要針對鼓勵高所得者捐贈所設，當適用高所得稅率者（40% 及 45%）捐贈現金時，稅率（40% 及 45%）

高於前述 20%稅率的差額比例可計算出捐贈人當年應納稅額的扣抵額。

實物捐贈支出可做為扣抵稅額

捐贈者若欲捐贈藝術品給博物館，首先要提出申請表格至英格蘭藝術評議會 (Arts Council England)，其藝術品須被評議會認定為具有傑出性方可以捐贈與鑑價，捐贈者可得最高扣抵金額為鑑價金額的 30%，並以個人所得稅或資本利得稅擇一扣抵，扣抵額若大於當期應繳稅負，則可適用最多扣抵 5 年的遞延效果。

3. 企業對博物館捐贈適用的租稅優惠

現金捐贈支出可做為當年度費用扣除

與英國個人現金捐贈取得的扣抵不同，公司的現金捐贈比照一般公司費用扣除方式，列為當年度費用。與美國相比，英國公司對博物館的捐贈並沒有法定的扣除上限比例，在符合條件的情況下，可以將捐贈支出全額列為費用扣除。不過，如果當年度所得未超過該筆支付，其租稅效果就會喪失。捐贈後若相對取得超過一定額度的利益或是有對價條件存在，也無法認列該費用。

實物捐贈支出可做為扣抵稅額

公司捐贈者若欲捐贈藝術品給博物館，其藝術品也須被評議會認定為具有傑出性方可捐贈與鑑價，公司捐贈者可得最高扣抵稅額為鑑價金額的 20%。但是當年度的優惠只能在同一個會計年度減免，無法遞延到以後年度。

4. 博物館本身適用租稅優惠

博物館成立之目的，一般而言符合公益機構法 (Charities Act 2011) 第一章所述以慈善性質為目的，因此若博物館符合相關條件並註冊

登記後可以成為「免稅公益機構 (exemption charity)」，享有相關租稅減免之優惠。另外當個人捐贈現金時簽署同意書，即可以所得稅率 (40% 以及 45%) 高於前述 20% 的基本稅率差額比例計算出捐贈人當年應納稅額的扣抵額，由政府轉贈至公益團體。就博物館而言即可以得到稅後捐贈金額的 1.25 倍金額，此舉對於博物館營運發展有極大的幫助。博物館有盈利行為則可依法課徵營業稅 (Value Added Tax) 與公司所得稅，另博物館可享有幾種主要租稅優惠，分別如下：

關稅

永久進口：永久進口之藝術品若符合社會教育或文化性質規範可享有免徵關稅之優惠。

暫時進口：藝術品進口若為暫時性，即為該貨物最終的消費或使用地不在其進口的國家，暫時進口對於應徵關稅之展覽物需申請相關單位授權與聲明非商業販售性的展覽，在進口翌日起 24 個月內可免徵關稅，但須繳納一筆相等於暫時進口關稅之保證金，在其展覽物出口時可收回此筆保證金。

財產稅

非住宅財產稅減徵：英國對於非供住宅使用之營業用房屋課徵評定價值之 40%~50% 稅率，依照相關減免規定，公益機構使用之房屋可減徵 80% 的稅額。

營業稅

門票營業稅減收：營業稅附錄九之十三條 (VAT 1994 Schedule 9 Group 13) 與營業稅 701/47 號通知 (VAT Notice 701/47: culture, culture exemption 簡稱文化免稅) 指出，一般而言，博物館符合條

件的門票收入免徵營業稅。有辦營業登記且符合上述文化免稅規定定義以非營利為目的之博物館，由於收取門票並不會對另一個營利性商業文化展演活動造成不公平競爭，因此博物館所收取的門票收入，可依上述文化免稅規定辦理免徵營業稅。

三、我國做法及預期效益

在當前我國財政困難之情勢下，直接且大量對於博物館挹注經費實有困難，而現行其他非租稅優惠之補助方式，多屬營運業務之補助（如典藏研究、國際交流、人才培育、教育推廣、服務空間修繕等），較無法強力推動博物館之整體發展，且受限於政府部門預算規模，如需擴編，尚需經立法審議之程序，又可能排擠其他補助對象可獲得的資源，不確定性較高；另博物館典藏之獲得，往往需待適當機會購買後入藏，又投注高昂經費，於現行預算程序下較難滿足此具有機緣性且需隨時挹注經費之情形。爰博物館法之訂定，無疑是希望能為公私立博物館發展困境解套，除了逐步釐清盤根錯節的條文規定之外，在政府資源有限的情況下，應如何為博物館擴大經費來源的管道，亦是當前政策需迫切解決的議題。在《博物館法》第17條中則提到希望藉由「租稅優惠」作為扶植博物館的政策方式，如針對進口物品的關稅、營業稅或是捐贈的稅捐減免，提供博物館解決財務困境的方法。

在近程效益上預期可以為博物館減輕部分財務負擔，增加更多可運用的資金，或能有助於文物的購藏、充實保存維護的經費、完善博物館的展示環境、並提供更豐富多元的教育推廣活動，促進博物館專業功能的發展，提高博物館參觀人數。中程效益則希望能藉由減免政策讓更多個人、團體或是企業能踴躍捐贈予博物館，豐富博物

館的收藏或是經費來源，擴大社會各界對於博物館的資源挹注，使博物館可以朝向獨立自主、永續經營的目標邁進。長期而言，期能打造健全博物館發展環境，普及參與藝文活動人口，提升國民文化生活。

參、採行稅式支出措施之理由

一、必要性

(一) 博物館可以協助國家履行必要的公眾任務

根據《世界人權宣言》及《經濟、社會和文化權利國際公約》中對於人民文化權的規定，包含：參加文化生活的權利，以及享受科學進步及其應用所產生的利益與權利等，所以國家應為了實現人民文化權利而採取必要的措施。但實際上國家無法單靠政府部門的力量完成保存、發展、傳播文化和科學的工作，因此像博物館這類的文化機構就是輔助國家履行此公眾任務的實踐場所，國家應對於博物館負起輔導及扶植發展之職責。

(二) 博物館具備外部利益，但無法在自由市場機制下充分發揮

博物館的使命任務及功能具有明顯的外部利益 (external benefits)，像是博物館保存收藏豐富的文化遺產、有助於提升文化認同與國家聲望、有助於提升地方經濟與都市再生、提供通才教育的貢獻以及鼓勵文化藝術創作與創新等。但根據福利經濟學的主張，認為博物館的外部利益無法在自由市場的機制下充分發揮，所以支持政府可以利用制定法規、優惠待遇、補助政策與賦稅等四種手段，介入市場經濟的運作，成為博物館獲得直接或是其他補助的理由(林政伶，2010：50-51)。

(三) 博物館是成本遞減行業

學者海布倫和葛雷 (Heilbrun and Gray) 則指出博物館為「成本遞減行業」,其生產的平均單位成本會不斷隨著市場產出需求而下降,假使有更多參觀者進入博物館,其基本成本就可以分散到更多觀眾身上,所以博物館應該盡可能的開放讓大多數人可以進入博物館。而當人數提升時所增加的清潔、保全等成本,造成營運成本的虧損,因此需要政府補助來彌補損失 (林玟伶, 2010: 52)。

(四) 新博物館學發展後博物館具有更多社會動能

但也有持反對立場者認為國家補助機制的介入會造成「文化再生產」(cultural reproduction),擴大文化資本的不平等,政府補助博物館僅能嘉惠受過良好教育的人,仍然無助於促進文化資本有限的人進入博物館。面對這樣的疑慮,當代的博物館其實有更多的動能可以予以回應:自新博物館學以及文化平權的概念發展以來,博物館朝向以人為本的理念發展,積極改善以往菁英殿堂的固有形象,扮演促進社會革新的角色,成為關懷弱勢族群的場域,希望能打破文化資本不平等的爭議,成為人人皆可以使用的社會教育空間。

(五) 採行租稅優惠措施彌補申請補助的缺失

亦有許多反對者擔心政府透過申請補助的政策介入博物館發展,導致博物館喪失自主性,可能會因為執政者的品味而影響展覽或是研究的方向。此時若採用租稅優惠的措施做為輔助,以客觀機制避免僅採行申請補助可能產生的偏頗。

二、衡平性

(一) 稅式支出法案對繳稅能力相同納稅義務人之利益比較

納稅義務人擁有足符古物分級指定及廢止審查辦法第 4 條所定基準之國寶，經法定程序且有意願依博物館法第 17 條第 3 項捐贈予博物館者極少，較之於其他繳稅能力相同，但未持有足以指定為國寶之納稅義務人雖的確有不同利益，惟參酌古物分級指定及廢止審查辦法第 4 條，國寶基準包含：

1. 能表現傳統、族群或地方之風俗、記憶及傳說、信仰、技藝或生活文化特色之典型。
2. 歷代著名人物、國家重大事件之代表性。
3. 能反映政治、經濟、社會、人文、藝術、科學等歷史變遷或時代特色之代表性。
4. 具有獨特藝術造詣或科學成就。
5. 獨一無二或不可替代性。
6. 對知識、技術或流派發展具特殊影響或意義。

且納稅義務人縱持有符合前開基準之國寶，不盡然有意願依法定程序申請指定為國寶，或即使已為國寶，亦極少願意捐贈予博物館，爰對於相同繳稅能力之納稅義務人發生利益不相同之可能極低。

（二）稅式支出法案對不同繳稅能力納稅義務人之利益比較

本案租稅優惠雖可能會造成繳稅能力不同的納稅義務人之累進效果下降，而導致所得分配不均的情形發生，但政府補助藝文活動的理由應不只從財政角度出發，也需從博物館的外部利益以及藝文活動具公共財、殊價財的性質思考博物館爭取差別待遇之正當事由（蔡孟彥，2006：69）。通常，富人比較有能力擁有較多藝術品，為增進博物館事業的發展，應思考如何促進私人的藏品流通到博物館中，透過此過程增進博物館之多元豐富性，如此，更對於整體社會

之文化素養、終身學習有所助益，而各類族（社）群或各種主題類型之典藏品，經由博物館的研究、展示及教育等專業功能，亦可提升大眾對於多元文化的認識及瞭解。因此鼓勵富人捐贈的租稅優惠，以博物館發展基礎及社會整體文化風氣增長等角度觀之，其造成所得分配不均的效果較不適用亦不算打破「衡平性原則」。

（三）稅式支出法案之實際受益者

博物館是租稅法案最終的受益者。博物館具有「殊價財」的特性，因此往往不是民眾消費商品或服務的首選。殊價財意指此特殊財務的優點超過一般民眾所能理解，也因為如此，常需要透過政府補助降低殊價財的價格以提升消費的數量，或是鼓勵民眾參與（林玟伶，2010：52）。綜上所述，博物館被視為具有公共財和殊價財的性質，因此政府對博物館的補助或獎勵有責無旁貸的責任。

不管是社會參與的人數或是館藏量，甚至是對國家文化的影響力，都會因此項租稅政策而受惠。因此，任何的博物館業都應該是這項租稅優惠的受惠者，無論地方文化館或中央博物館，甚至館藏性質等。因為從公共財的角度觀之，每一間博物館都有教育、公益和文化藝術等功能，有助於整體社會利益，博物館具有傳播、展示的功能，在欣賞時，不能排除他人共同欣賞（無排他性），以及多增加一人欣賞並不會增加成本（無敵對性）（郭振雄，2013：146），因此，整體社會都能從此多元化的博物館業受益。

三、執行性

（一）納稅義務人依從成本增加，但可被降低或控制

實施實物捐贈租稅優惠在鑑價方面可能使藝術品的收藏家產生額外的依從成本。為了適用捐贈扣除條款，收藏家要捐贈物品給博物

館時，需要有鑑價金額，所以鑑價期間產生的費用，包括聘請合格鑑價師等，在沒有其他官方補助或鑑價服務之下，很有可能就須納稅義務人承擔。

(二) 全力宣傳，確保每一應享受租稅優惠的納稅義務人都知悉

一個租稅優惠政策的實施必須要人民均知悉、有感，因此政策的推廣就十分重要。首先，各相關機關要增強主動性，充分利用平面宣傳、電視和網路媒體等，並持續性的開展宣傳。另由於博物館與此優惠密切相關，亦應善用此租稅優惠以促進自身的發展。

(三) 稽徵機關及相關機構之行政成本

稅式支出就政府角度而言，行政成本應該較少。之前政府以申請補助的方式給予博物館幫助，需有主管機關之監督權限配合，如個別審查博物館成果報告，可能增加行政管理成本。而民眾只要符合博物館法第 17 條第 3 項規定就可直接適用租稅優惠，因此稅式支出的行政成本對政府而言，較符合政府效能。

四、關聯性

(一) 可以擴大社會各界的文化參與

一個完善的藝文其他補助政策可以透過減稅或市場面消費端的補助措施來刺激社會大眾對於文化活動的參與及支持，並藉此擴大藝文消費市場的格局與規模。政府對於個人、企業、非營利組織贊助或捐贈博物館所提供的租稅減免，可以間接促進博物館取得更多來自民間社會的資源挹注，營造有利於博物館發展的環境，擴大社會各界與博物館的連結。

(二) 鼓勵博物館朝向積極自主性的發展

政府推動博物館租稅優惠的制度，可以鼓勵博物館擺脫過度依賴政

府資源，持續開拓觀眾群及尋求社會資源協助，不斷充實博物館專業能力，以更積極自主性的發展。

（三）輔助政府的其他施政措施

博物館相關的租稅優惠措施除有利於博物館自身的永續發展，亦對於政府的其他施政有所幫助：例如鼓勵了更多人捐贈文物予博物館，可以讓具有保存價值的文化資產得到更妥善的保護，執行更充分的研究，有助於政府保存文化資產的使命。而文物在博物館的環境中，亦可以完全發揮其教育的功能，讓社會大眾都能了解文化意義與價值。透過健全的租稅制度，亦能鼓勵我國的博物館與國外博物館合作展覽或交流，有助於我國國際外交並增進國人文化視野。而目前欲推動的稅式支出方案係基於對現有租稅優惠政策之瞭解，經過評估後增加有助益的項目，希望能補充現行政策之不足，因此不會與現行的稅式支出政策產生重複的情形。

肆、稅式支出評估

一、評估資料之內容及範圍

本報告將根據「最初收入損失法」、「最終收入損失法」與「等額支出法」三項評估方式，分別估算「在經濟行為模式及減稅方案外之其他租稅收入維持不變前提下，採行減稅方案之稅收影響數」、「考量採行減稅方案後，因經濟行為模式或其他租稅收入受影響之稅收影響數」及「為了達成相同的稅後利益，須以多少稅前金額的補貼或移轉支出取代稅式支出方案」。

依據博物館法第 17 條第 3 項規定，對公立博物館之文物、標本、藝術品或設備捐贈，如屬依文化資產保存法（下稱文資法）指定之

國寶者，得不受所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 4 款規定之限制。查目前文資法所指定之國寶多屬公立機關（構）管理，僅 3 組係民間單位（財團法人學甲慈濟宮）所有，故目前尚無個人有本案租稅優惠規定之適用；至採行減稅方案後對經濟行為改變之假設，則以前開財團法人學甲慈濟宮葉王交趾陶 3 組 6 件轉為個人所有，並捐贈予公立博物館之情形為評估基礎。

代表圖示	資產名稱	保管單位	主管機關	地理區域	分類	級別	公告文號	公告日期	點閱率
	學甲慈濟宮葉王交趾陶 合境平安	財團法人學甲慈濟宮	文化部	臺南市學甲區	藝術作品-雕塑品	國寶	文授資局物字第 10420004541 號	2015/01/20	1391
	學甲慈濟宮葉王交趾陶 加官晉祿	財團法人學甲慈濟宮	文化部	臺南市學甲區	藝術作品-雕塑品	國寶	文授資局物字第 10420004541 號	2015/01/20	1703
	學甲慈濟宮葉王交趾陶 瘦羅漢、胖羅漢	財團法人學甲慈濟宮	文化部	臺南市學甲區	藝術作品-雕塑品	國寶	文授資局物字第 10420004541 號	2015/01/20	1754

1 之 1 頁 / 共 3 筆 < 1 >

另如公立博物館以國寶為主題規劃特展，其相關參觀人次及各類收入以下列資料進一步推論：

現屬文化資產保存法之國寶計 301 案（統計時間為 106 年 10 月），多數（213 案）屬國立故宮博物院（下稱故宮）之典藏，另目前尚無個人持有國寶之情形，本案評估如未來個人持有國寶且欲捐贈予博物館，較會以具有相當知名度、相關保存專業及良好維護環境之故宮為首要評估對象。又近年來公立博物館較少以國寶為主題辦理特展，綜上，以故宮博物院該場特展為推估基礎（故宮「富春山居圖特展」參觀人次詳附錄）。

國立故宮博物院曾於 100 年間（100/06/02~100/09/05）對國寶「富春山居圖」舉辦「山水合璧－黃公望與富春山居圖」特展，參觀人次

847,509 人。以此作為評估基礎，推估同為國寶的葉王交趾陶若展出將可對博物館帶來類似之參觀人次效果。國立故宮博物院現行一般票價為 250 元，相關門票收入屬於公務預算（故宮單位預算）應繳回國庫，尚無課徵營利事業所得稅或營業稅。又根據國立故宮博物院門票收入與文創商品收入比例統計資料（商品收入及支出屬故宮藝術發展基金預算，且商店之營運係依政府採購法委託經營管理），103 年至 105 年間門票總收入為 26.05 億元，同時期商店營業額總額為 22.96 億元。基此，平均每一元門票收入約可帶來 0.8814 元之商店營業額。

二、稅式支出評估框算影響數

(一) 評估資料內容及範圍

如前所述，目前非藏於公立館所或典藏單位而屬國人所有的國寶，僅有財團法人學甲慈濟宮葉王交趾陶 3 組 6 件。惟尚無相關價值可供參據，經參考國立傳統藝術中心典藏國寶葉王交趾陶蟠龍燭臺 1 件，購入之典藏價值為新臺幣 450 萬元。爰推估前開 3 組 6 件之國寶評估價格可能為 2,700 萬 (450 萬* 6 件)。

(二) 稅收影響數之評估

1. 最初收入損失法

承前推論 (頁 25-26)，以前開財團法人學甲慈濟宮葉王交趾陶 3 組 6 件轉為個人所有，並捐贈予公立博物館之情形為評估基礎。考量目前並無個人持有國寶，爰尚無個人有本案租稅優惠規定之適用，於最初收入損失法假設下，無稅收損失。

2. 最終收入損失法

(1) 稅收損失方面

由於國人將目前所有的其他文物申請指定為國寶並捐贈予公立博物館之機率極低，無從評估捐贈意願提升效果。假設所有非現金捐贈皆捐給博物館，並假設博物館取得該國寶捐贈評估價值為 2,700 萬 (450 萬* 6 件)，且捐贈人在該年度綜合所得稅結算申報中列舉扣除所有捐贈金額，此外亦假設捐贈人適用最低稅負制，且所有金額落入最低稅負制範圍內。於前述各前提下所損失之稅額=捐贈總金額*基本所得額稅率=2,700 萬*20%=540 萬。

(2) 稅收增加方面：

A. 門票收入

前開國人現有國寶文物交趾陶與故宮典藏之國寶「富春山居圖」同為國寶，參照故宮前以後者舉辦特展（為期3個月）之參觀人次，推斷同樣為國寶的前述交趾陶可能對博物館帶來類似的參觀人次（以1年期推估），據以推計公立博物館館藏增加致來館人數增加效果，從而估算博物館門票收入。

門票收入增加數=館藏增加致來館人數增加額*故宮博物院一般門票價格=847,509/3*12*250=8億4,750萬9,000元。

上開門票收入屬於公務預算應上繳，無須課徵營利事業所得稅與營業稅。

B. 公立博物館經營之紀念品商店收入

承前推論（頁25-26），可能成為個人持有國寶捐贈之公立博物館仍屬少數，其中最大可能受捐贈對象應為故宮，爰僅以故宮門票及商店收入為計算基礎。

查目前故宮商店營運係依政府採購法委外經營，且其收入與成本均納入故宮藝術發展基金，其紀念品商店收入既屬該基金收入來源之一，其所得可依所得稅法第4條第1項第19款規定，免納所得稅。

因參觀人數增加，同時增加公立博物館經營之紀念品商店收入。參照過往年度門票收入與商店收入增加比率，推算出增加之商店營業額，以及所增加之營業稅。

商店收入增加數=8億4,750萬9,000元（門票收入）*0.8814（平

均每一元門票收入約可帶來 0.8814 元商店營業額) =7 億 4,699 萬 4,433 元 (商店營業額)。

所增加之增值營業稅=7 億 4,699 萬 4,433 元 (商店營業額) *5% (營業稅稅率) / (1+5%) =3,557 萬 1,164 元。

綜上，以最終收入損失法評估，本案整體稅收效果為稅收增加 3,017 萬 1,164 元 (增加之稅收 3,557 萬 1,164 元-所損失 540 萬元)。

3.等額支出法

假設所有人因無租稅優惠而不願主動捐贈，致政府須出價購入之情形，估算政府所需支出金額即為 2,700 萬。

前開 3 種評估方式綜整如下表：

	最初收入損失法	最終收入損失法	等額支出法
整體稅收效果	0	3,017 萬 1,164	-2,700 萬

伍、財源籌措方式

依前述稅收影響數之評估，本案對於政府稅收損失每年最高值為 2,700 萬元，遠小於稅式支出法規評估作業規範之 5,000 萬，且考量國寶之指定及捐贈發生機會極低，可推論對於稅收損失影響同樣甚低；另一方面，藉由提高租稅減免之方式增加外界非現金捐贈意願，使得政府降低對博物館購置典藏之補助，間接減少政府本身對於博物館的直接支出，亦可減少政府支出，同時增進博物館館藏發展。又稅收損失最低值係以最終收入損失法計算，考量本案所產生

之其他稅收提升，整體而言對於政府稅收反有增加之結果(3,017 萬 1,164 元)。

陸、稅式支出績效評估機制

一、落實博物館評鑑制度

依據《博物館法》第 16 條規定，博物館評鑑係為表彰專業典範，就典藏、研究、展示、教育、管理及公共服務等面向建立評鑑制度，以使博物館朝專業發展，確保博物館專業性與服務品質。因此，落實博物館評鑑將引導各博物館自我檢視博物館之設立宗旨、定位、願景及分期目標與策略，並據以形塑博物館營運管理方式，且使博物館事業發揮豐沛多元之能量，讓博物館得以建構清晰面貌，調整回應社會需求，提高專業性、公共性及多元性，進而穩定中長程館務營運發展。

而本案評估範圍係指個人捐贈國寶予公立博物館，其選擇是否捐贈予博物館或其捐贈之意願與該博物館之專業形象應有密切關聯。評鑑制度即屬一衡量博物館典藏、研究、展示、教育推廣及公共服務之方法；亦即評鑑辦理情形將影響大眾對於公立博物館之觀感，進而提升個人捐贈意願及潛在可能爰透過博物館評鑑制度之落實，協助並推動博物館持續增進專業功能。

二、稅式支出績效評估

可透過博物館參觀人數及館藏數額等指標評估。首先，參觀人數增加可以使門票收入增加，並且增加周邊商品銷售量，讓更多民眾利用博物館提升文化素養。再則，個人捐贈者捐贈博物館扣除額免納入基本所得額計算基本稅額，可促使民眾的實物捐贈提高，讓博物館的館藏更豐富，進而使參觀人數得以增加，更多館藏能提升大眾

參觀博物館的意願。綜上，為有更完整之時間觀察，建議原則以 2 年 1 次為基準辦理，並公開於文化部機關網站或博物館相關網站。

柒、總結

博物館租稅優惠為具必要性、衡平性、執行性與關聯性之制度，在國際間亦行之有年。租稅優惠能有效解決非營利性質之博物館所遇到的經營困境，包括避免預算通過不易因此得不到國家的財務支持的窘境。有些租稅優惠，如實物或現金捐贈等，帶動大眾對藝術活動的參與，也激發博物館為改善現狀以爭取外部資源支持之積極性，對博物館整體助益甚大。因此，如何健全相關制度、提高捐贈人享受租稅優惠的效益與便利性，而非僅考量表面上稅收損失數字，對整個產業與社會都能達到一定程度效益。

考量目前文資法所指定之國寶，屬民間單位所有者僅 3 組 6 件，故現階段博物館法第 17 條第 3 項致造成國家財政損失之可能性極低；如係針對公立博物館捐贈國寶之情形，經過稅式支出計算得出租稅優惠造成之稅損有限，不至於造成財政上太大的影響。

此外，此項租稅優惠將帶動博物館參觀者人數成長，進而增加參觀者在博物館裡其他消費項目之稅收，如在館內餐廳用餐、在紀念品商店購買文創商品等，這些都屬於營業稅應稅行為。爰此，此項租稅優惠對於我國博物館整體事業之發展確有其必要及助益。