

研究報告

促進台灣藝文發展相關稅制研究—— 以藝文工作者、贊助者及經營投資者為面向分析

委託研究單位：財團法人國家文化藝術基金會

受託研究執行單位：國立政治大學會計學系

計畫主持人：許崇源教授兼系主任

協同主持人：周筱姿會計師（資誠會計師事務所合夥人）

研究員：吳漢期會計師（資誠會計師事務所合夥人）

彭俊亨(財團法人國家文化藝術基金會)

中華民國 九十三年 七 月 十五 日

促進台灣藝文發展相關稅制研究—— 以藝文工作者、贊助者及經營投資者為面向分析

研究團隊

計畫主持人：許崇源教授(政大會計系系主任)

協同主持人：周筱姿會計師（資誠會計師事務所合夥人）

研究員：吳漢期會計師（資誠會計師事務所合夥人）

彭俊亨(財團法人國家文化藝術基金會)

研究助理：羅仕豪（政大會計碩士生）

中華民國 九十三年 七 月 十五 日

目錄

第一章 緒論	1
第一節 研究動機與目的	1
第二節 研究方法	2
第三節 本研究報告架構	3
第二章 我國藝文相關稅制現況	4
第一節 我國現行稅制	4
一、綜合所得稅	4
二、營利事業所得稅	5
三、營業稅	8
四、娛樂稅	8
五、遺產稅	9
六、贈與稅	10
七、地價稅	10
八、田賦	11
九、土地增值稅	11
十、房屋稅	11
十一、契稅	12
十二、關稅	12
十三、使用牌照稅	13
十四、印花稅	13
十五、貨物稅	14
十六、菸酒稅	14
十七、證券交易稅	14
十八、期貨交易稅	14
第二節 藝文團體相關租稅規定	18
一、藝文工作者	18
二、個人或企業的贊助者	23
三、個人或企業的投資者	25
第三節 我國其他相關單位建議之租稅優惠	31
一、表演藝術協會	31
二、文化創意產業發展法草案	34
三、本研究座談會之建議	36
第三章 國外促進藝文發展之相關稅制	43
第一節 美國的相關規定	43

一、藝文工作者.....	43
二、個人或企業的贊助者.....	47
第二節 英國的相關規定.....	48
一、藝文工作者.....	48
二、個人或企業的贊助者.....	50
三、個人或企業的投資者.....	55
第三節 法國的相關規定.....	56
一、藝文工作者.....	56
二、個人或企業的贊助者.....	59
三、個人或企業的投資者.....	59
第四節 其他國家的相關規定.....	60
一、藝文工作者.....	60
二、個人或企業的贊助者.....	61
三、個人與企業的投資者.....	62
第四章 結論與建議	67
第一節 結論.....	67
第二節 建議.....	69
一、藝文工作者.....	69
二、個人或企業的贊助者.....	71
三、個人或企業的投資者.....	71
四、改善整體藝文稅制環境.....	72
附錄一：藝文發展相關稅制座談會第一次會議記錄.....	75
附錄二：藝文發展相關稅制座談會第二次會議記錄.....	87
附錄三：促進台灣藝文發展相關稅制研究期末審查會議記錄.....	91
參考文獻.....	107

表目錄

表 1、各稅基本規定及對教育、文化、公益，慈善機關或團體之免稅規定.....	15
表 2、個人或企業贊助藝文團體之所得稅相關規定彙總.....	25
表 3、藝文團體租稅相關規定彙總.....	27
表 4、各界對藝文租稅優惠建議彙總表.....	41
表 5、國外促進藝文發展之相關稅制與租稅優惠.....	62
表 6、本研究對於藝文租稅之相關建議.....	70

第一章 緒論

第一節 研究動機與目的

我國政府除了積極建立優良藝文環境以利藝文發展之外，推動與獎勵藝文的政策主要有二，一為透過「補助制度」直接對藝文團體及藝術家的計畫提供贊助；另一為租稅獎勵措施，透過租稅獎勵方式減免藝文工作者之租稅負擔，或提供參與者及贊助者租稅獎勵誘因以鼓勵其參與。例如藉由「文化藝術獎助條例」、「文化藝術事業減免營業稅及娛樂稅辦法」、「文化公益信託許可及監督辦法」，以及近來草擬規劃的「文化創意產業發展法草案」等政策工具，皆是以賦稅減免或獎勵的方式創造誘因，吸引民間力量的投入與匯集。上開措施，對於我國藝術文化事業的發展之影響與貢獻，值得深入探討。

財團法人國家文化藝術基金會(以下簡稱國藝會)依據「國家文化藝術基金會設置條例」成立，其目的在營造有利於文化藝術工作之展演環境、獎勵文化藝術事業，以提升藝文水準為宗旨。國藝會除了透過直接經費補助藝文工作者外，亦關注藝文發展環境與相關措施之健全。2004 年成立「國藝之友」後，藉由「企業與藝文交流對話平台」的建立，增加藝術與企業界的互動。另一方面，鑑於國家租稅政策影響層面深廣，應有必要全面檢視國內當前與藝文發展有關的稅制及其相關問題，並探析及借鏡其他國家之經驗，以研擬出具體之政策建議。希望政府除了直接的補助與獎勵外，能藉由配套的政策工具，關注藝術家的創作與生活及藝文團體的經營發展，以促發民間企業與個人資源的投入及參與，有助於整體藝術文化環境與文化創意產業的發展與推動。

本研究之主要目的在租稅政策面之研討，一方面彙總與檢討國內現行法令對藝文相關「稅賦制度」及「優惠措施」之規定；另方面則研究其他先進國家之相關規定，以供參考比較；期能對我國未來的藝文租稅政策提供改進之建議，有助於我國藝文事業之發展。本研究範圍將涵蓋「藝文工作者」(包括藝術家及藝文團體)、「個人或企業的贊助者」、「個人或企業的投資者」等藝文參與者之相關租稅規定。其中「個人或企業的投資者」主要指對其投資行為的租稅優惠，至於其

投資之藝文事業則歸為「藝文工作者」(即藝文團體)。

第二節 研究方法

本研究探討我國藝文發展相關稅制，除就理論探討外，更須配合實務需要，所採研究方法除蒐集各國法規與學術文獻進行比較外，更需了解國內學者專家與實務人員的經驗及看法，包括文獻檢閱、比較研究與焦點團體訪談法。

本研究採用之方法與步驟包括下列各項：

- 一、文獻探討：蒐集與研究有關之文獻、我國相關法令之規定與實際運作情況及其他先進國家相關法令，以根據理論與法令進行研究。
- 二、訪談：徵詢委託單位、主管機關及藝文參與者之相關意見。
- 三、研擬建議方案：針對研究主題擬定初步具體建議。
- 四、舉辦座談會：辦理焦點座談，邀請主管機關、學者專家及藝文參與者，針對藝文租稅政策舉辦座談會，以蒐集及溝通各界意見。
- 五、修正建議：根據相關法令規定、理論及各界意見，修正建議案。
- 六、撰寫報告：將研究過程及研究結果彙集，撰寫完成研究報告。

第三節 本研究報告架構

本研究報告架構如下：

第一章「緒論」，說明本研究之研究動機、研究目的與研究方法。

第二章「我國藝文相關稅制現況」，首先探討我國目前與藝文發展相關的稅制，分別就藝文工作者、贊助者與投資者三個面向出發，整理出與其相關之租稅制度與優惠措施。進而彙總相關單位提出的租稅優惠建議，包括表演藝術聯盟於民國九十年十月提出的「鼓勵民間推動文化事務之稅制優惠方案研究」期末報告之建議，文化創意產業發展法草案與本研究舉辦相關座談會所提出之建議。

第三章「國外促進藝文發展之相關稅制」，彙總國外與藝文發展相關的租稅制度與優惠措施，包括美國、英國、法國、澳洲等國。他山之石，可以攻錯，藉由國外租稅規定之探討，可以得知我國的租稅獎勵與其他國家之相對情況，也可以參考國外的制度，作為將來修法的建議。

第四章「結論與建議」，提出我們對現行租稅制度與優惠措施的檢討與建議。

第二章 我國藝文相關稅制現況

第一節 我國現行稅制

我國現有租稅共計十八種，包括綜合所得稅、營利事業所得稅、營業稅、地價稅、田賦(已停徵)、土地增值稅、房屋稅、遺產稅、贈與稅、契稅、印花稅、使用牌照稅、菸酒稅、關稅、貨物稅、娛樂稅、證券交易稅與期貨交易稅。各稅對不同課稅主體(含教育、文化、慈善、公益機關或團體)與客體皆有不同程度的減免優惠。本節探討上述各稅之基本規定及相關免稅規定，尤其是對於教育、文化、公益、慈善機構或團體的免稅規定。¹

一、綜合所得稅

綜合所得稅以自然人(所得稅法稱個人)為課稅主體，以所得為課稅客體的稅賦。我國綜合所得稅採屬地主義，凡是個人有中華民國來源所得者，都必須繳納綜合所得稅。²綜合所得稅包含十類所得，分別為營利所得、執行業務所得、薪資所得、利息所得、租賃所得及權利金所得、自立耕作、漁、牧、林、礦之所得、財產交易所得、競技、競賽及機會中獎之獎金或給與、退職所得與其他所得，採綜合累進課稅制度。

對於個人藝文工作者，若有所得也應繳納綜合所得稅。該所得可分為兩類，如為個人工作者，屬以技藝自力營生，歸類為執行業務所得；如為受雇工作者，則為薪資所得。執行業務所得，以業務或演技收入減除必要成本與費用後的餘額為所得額。在申報所得稅時，若無完備會計紀錄及確實憑證者，得依財政部核定的費用率標準計算所得額。若個人藝文工作者為受雇者，則為薪資所得。綜所稅對於身分之免稅，主要有中小學教師、軍人及外交官。其中中小學教師及軍人免

¹ 藝文團體可為營利組織，亦可為非營利組織，其關鍵在於該團體之盈餘可否分配與個人。本處列出對於教育、文化、公益、慈善機構或團體的免稅規定，主要為參照比較。

² 非經常居住中華民國境內者採分離課稅。

稅備受批評，已列為財政改革之重要項目。藝文工作者之執行業務所得與薪資所得並無免稅之優惠。

在綜合所得稅中，依據所得稅法第十七條第一項第二款第二目之規定，個人對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈，得於申報所得稅時，列為列舉扣除額。但除有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制外，其捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十。另外，現行規定將捐贈「財團法人國家文化藝術基金會」(以下簡稱國藝會)與各縣市文化基金會，視同對政府的捐贈，不受捐贈總額之限制。所謂「捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十」的意思，係指捐贈總額不可超過綜合所得總額之百分之二十，在該限額內之捐贈可全額列舉扣除，而非捐贈總額之百分之二十方可作為扣除額。舉例說明如下：

某甲今年的綜合所得總額為一百萬元，則某甲今年關於捐贈的列舉扣除額上限即為二十萬元。如果某甲今年捐贈教育、文化、公益、慈善機構或團體十二萬元(在二十萬元限額內)，則十二萬元可全部作為列舉扣除額。若某甲今年實際的捐贈額為二十二萬元，由於超過二十萬元的限額，只能就二十萬元的部分作為列舉扣除額，多捐贈的兩萬不但不能作為今年的列舉扣除額，亦不能遞延為下年度列舉扣除額的項目。或有將「捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十」誤解為「捐款金額的百分之二十可作為列舉扣除額」。以上例而言，某甲捐款二十萬，則可申報列舉扣除額二十萬，因為該二十萬並未超過所得總額一百萬之百分之二十，而非只能申報四萬(即二十萬之百分之二十)之扣除額。

二、營利事業所得稅

營利事業所得稅(以下簡稱營所稅)與綜合所得稅一樣，皆以所得為課稅客體，不同的是營所稅的課稅主體為營利事業。依據所得稅法第十一條第二項對營利事業所下的定義，營利事業係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事業。「以營利為目的」是營利事業的基本條件，也是營所稅的課

稅要件；所以不以營利為目的的非營利組織，不在營所稅的課徵範圍。所得稅法中並沒有非營利組織的定義，而是以免稅條款的方式，將非營利性質的組織列在營所稅的免稅範圍。所得稅法第四條第一項第十三款，規定教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者(詳見教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準)，其本身及其附屬作業組織之所得免稅；但屬銷售貨物與勞務部分仍應課稅。也就是說，雖然非營利組織的身分是免稅的，但是以非營利組織身分從事銷售貨物或勞務的營利行為時，仍須課徵營所稅。

依照「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第二條之規定，符合下列之條件之教育、文化、公益、慈善機關或團體除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：

一、合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案者。

二、除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配者。

三、其章程中明定該機關團體於解散後，其賸餘財產應歸屬該機關團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關團體者。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後賸餘財產之歸屬已有規定者，得經財政部同意，不受本款規定之限制。

四、其無經營與其創設目的無關之業務者。

五、其基金及各項收入，除零用金外，均存放於金融機構，或購買公債、公司債、金融債券、國庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、銀行或票券金融公司保證發行之商業本票、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，或運用於其他經主管機關核准之項目。但由營利事業捐助之基金，得部分投資該捐贈事業之股票，其比率由財政部定之。

六、其董監事中，主要捐贈人及各該人之配偶及三親等以內之親屬擔任董監事，人數不超過全體董監事人數三分之一者。所稱之主要捐贈人，係指原始捐助人或捐贈總額達基金總額二分之一以上之個人或營利事業。

七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係者。

八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之七十者，但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。

九、其財務收支應給與、取得及保存合法之憑證，有完備之會計紀錄，並經主管稽徵機關查核屬實者。

財產總額或當年度收入總額達新臺幣一億元以上之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其本身之所得及其附屬作業組織之所得免納所得稅者，除應符合前項第一款至第九款規定外，並應委託經財政部核准為稅務代理人之會計師查核簽證申報。

依據「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第三條之規定，符合前條規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其銷售貨物或勞務之所得，除銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動之支出時，得將該不足支應部分扣除外，應依法課徵所得稅。符合前條規定經主管教育行政機關許可設立之私立學校，其銷售貨物或勞務之所得，免納所得稅。但依私立學校法規定辦理之附屬機構，其銷售貨物或勞務之所得，應由私立學校擬訂使用計畫，報請主管教育行政機關洽商財政部同意，並於所得發生年度結束後三年內使用完竣，屆期未使用部分，應依法課徵所得稅。

除了符合標準的教育、文化、公益、慈善機關或團體，其本身及其附屬作業組織之所得免稅外，營所稅也有類似綜合所得稅捐贈扣除的規定。依據所得稅法第三十六條，營利事業之捐贈，除為協助國防建設、慰勞軍隊、對各級政府之捐贈，以及經財政部專案核准之捐贈，不受金額限制外，凡對合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案成立之機關、團體之捐贈，以不超過所得額百分之十為限，列為當年度費用或損失。另外對於國

藝會與各縣市文化基金會的捐贈視同對政府的捐贈，亦不受金額之限制。

依據民國九十三年一月修正的營利事業所得稅查核準則第七十八條第一款第十二目，規定贊助公益或體育活動，具有廣告性質之各項費用，可作為企業的廣告費，沒有金額限制。但是必須符合營利事業所得稅查核準則第七十八條第二款第十二目的規定，即贊助公益或體育活動具有廣告性質之各項費用，應取得統一發票或合法憑證，並檢附載有活動名稱及營利事業名稱之相關廣告品；其檢附困難者，得以相片替代。我國實務上對於購置藝文產品作為裝潢佈置或交際應酬，通常可認列為固定資產(並攤提折舊)或交際費。

三、營業稅

營業稅是針對銷售貨物或勞務及進口貨物的行為，所課徵的一種稅賦。營業稅之課徵標的為銷售貨物與勞務的金額，按課徵基礎分為加值型與非加值型兩種。我國營業稅以加值型營業稅為主，兼採非加值型營業稅。非加值型營業稅僅適用於課徵加值型營業稅有困難的特殊行業，例如金融及保險業、特種飲食業、小規模營業人與農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小規模營業人等。

有關對教育、文化、公益，慈善機關或團體之減免規定包括在營業稅法第八條免稅條款中，對醫療、育養、教育文化勞務，教科書及學術專門著作，職校不對外營業之實習商店，合作社，農、漁、工、商業及工業會售與會員貨物或勞務及代辦政府委託業務，依法組織之慈善救濟事業義賣、義演之全部收入(扣除必要費用)全部供本事業之用者，政府、公營事業及社會團體不對外營業之員工福利社之銷售以及研究勞務等項目免徵營業稅。

四、娛樂稅

娛樂稅是針對各種娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動，就其所收票價或收費額所徵收的一種稅賦。依據娛樂稅法第二條，所稱之娛樂場所、娛樂設施或娛樂活

動包括電影，職業性歌唱、說書、舞蹈、馬戲、魔術、技藝表演及夜總會之各種表演，戲劇、音樂演奏及非職業性歌唱、舞蹈等表演，各種競技比賽，舞廳或舞場，撞球場、保齡球館、高爾夫球場及其他提供娛樂設施供人娛樂者。若前述之各種娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動不售票券，另以其他飲料品或娛樂設施供應娛樂人者，按其收費額課徵娛樂稅。依娛樂稅法第四條，凡合乎下列規定之一者，免徵娛樂稅：

- 1、教育、文化、公益、慈善機關、團體，合於民法總則公益社團或財團之組織，或依其他關係法令經向主管機關登記或立案者，所舉辦之各種娛樂，其全部收入作為本事業之用者。
- 2、以全部收入，減除必要開支(最高不得超過全部收入百分之二十)外，作為救災或勞軍用之各種娛樂。
- 3、機關、團體、公私事業或學校及其他組織，對內舉辦之臨時性文康活動，不得以任何方式收取費用者。

五、遺產稅

所得稅與遺產稅是稅制中用以平均社會財富之兩種重要稅目。所得稅主要是對個人在世時賺的所得以累進稅率的方式加以平均，遺產稅則對個人死亡時所遺留財產再以累進課稅方式平均一次。我國遺產稅採屬人主義兼採屬地主義，對經常居住境內之中華民國國民，就其死亡時之國內外遺產累進課徵；對非經常居住境內之中華民國國民或非中華民國國民，就其死亡時在中華民國境內之遺產累進課徵。

遺產與贈與稅法將捐贈教育、文化、公益、慈善機構或團體之財產，以不計入遺產總額的方式，給予租稅優惠。但以死亡時已成立之財團法人及祭祀公業為限。

六、贈與稅

贈與稅係對生前贈與財產所課徵之稅，為遺產稅之輔助稅。其課徵對象與標的與遺產稅相當。贈與教育、文化、公益、慈善機構或團體財產者，亦免計入捐贈總額。

七、地價稅

地價稅是已規定地價且非作農業用的土地，在平時所課徵的一種財產稅，就納稅義務人在同一縣市(及直轄市)地價總額累進課徵，相關免稅措施主要規定在土地稅減免規則第八條，其中對與教育、文化、公益、慈善機構或團體相關的免稅規定如下：

財團法人或財團法人所興辦業經立案之私立學校用地、為學生實習農、林、漁、牧、工、礦等所用之生產用地及員工宿舍用地，經登記為財團法人所有者，全免。但私立補習班或函授學校用地，均不予減免。

經主管教育行政機關核准合於私立社會教育機構設立及獎勵辦法規定設立之私立圖書館、博物館、科學館、藝術館及合於學術研究機構設立辦法規定設立之學術研究機構，其直接用地，全免。但以已辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。

經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經直轄市主管機關、縣（市）政府核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。

有益於社會風俗教化之宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，其專供公開

傳教佈道之教堂、經內政部核准設立之宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈之館堂祠廟用地，全免。但用以收益之祀田或放租之基地，或其土地係以私人名義所有權登記者不適用之。

八、田賦

田賦係對未規定地價的土地或已規定地價土地仍作農業用地使用者，在平時所課徵之財產稅，自民國七十六年第二期起業已停徵至今。

九、土地增值稅

土地增值稅係對已規定地價之土地移轉時所發生的增益，所課徵的資本增益稅。土地移轉時所發生之增益實際上是一種所得，本應列入所得稅的課稅範圍內，但基於國父遺教對於土地增值漲價歸公之精神，乃採單獨課徵土地增值稅(為免重覆課稅不再課徵所得稅)，本質上屬所得稅之分離課稅。

有關對教育、文化、公益，慈善機關或團體之減免規定包括在土地稅法第二十八條之一免稅條款中，對私人捐地供興辦社會福利事業或私立學校(受贈人為財團法人，其剩餘財產權歸地方政府且捐贈人未取得任何利益者)免土地增值稅。

十、房屋稅

房屋稅和地價稅類似，皆為平時對財產課徵的一種財產稅。房屋稅的課稅標的為附著於土地之各種房屋，以及有關增加該房屋使用價值之建築物。

有關對教育、文化、公益，慈善機關或團體之減免規定包括在房屋稅法第十五條免稅條款中，對私立學校研究機構之校舍辦公室，慈善救濟事業用屋，宗祠、教堂、寺廟，公益社團辦公用屋，及經文教主管機關核准設立之私立圖書館、博物館、藝術館、美術館、民俗文物館、實驗劇場等場所免稅。但以已辦妥財團法

人登記或係辦妥登記之財團法人興辦，且其用地及建築物為該財團法人所有者為限。另農會儲存公糧倉庫免稅，自用倉庫及檢驗場則減半課徵。

十一、契稅

契稅係對因買賣、承典、交換、贈與、分割、或因占有而取得不動產所有權者，按契價所課徵之稅負。所謂不動產依民法之規定，係指土地及其定著物。所謂土地指地球表面之部分，而定著物則指固定附著於土地上之人工建物，包括房屋、橋樑、水井等在內。其他如機械器具等，如係固定附著於不動產，已與之構成一體，而無單獨使用價值，或一旦拆除後，將使該建築物失其完整性者，均屬不動產之範疇，於移轉時應課徵契稅。依據契稅條例第二條，在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。故除開徵土地增值稅之土地外，其他任何不動產之移轉均應課徵契稅。最常見之契稅課稅標的是固著在土地上之房屋。

契稅除對各級政府機關、地方自治團體、公立學校因公使用而取得之不動產免徵契稅外(契稅條例第十四條)，並未針對教育、文化、公益，慈善機關或團體訂有特別減免之優惠。

十二、關稅

關稅係對貨物通過國境所課徵的稅捐。依關稅法第二條，關稅僅對自國外進口之貨物課徵。

有關對教育、文化、公益，慈善機關或團體之減免規定包括在關稅法第四十九條第五、六款免稅條款中，對下列各款進口貨物免稅：辦理救濟事業之政府機構、公益、慈善團體進口或受贈之救濟物資，公私立各級學校、教育或研究機關，依其設立性質，進口用於教育、研究或實驗之必需品與參加國際比賽之體育團體訓練及比賽用之必需體育器材。但以成品為限。此外，進口廣告品及貨樣，無商業價值或其價值在限額以下等貨物免關稅；應徵關稅之貨樣、科學研究用品、試

驗用品、展覽物品、遊藝團體服裝、道具、攝製電影電視之攝影製片器材、安裝修理機器必需之儀器、工具、盛裝貨物用之容器，進口整修、保養之成品及其他經財政部核定之物品，在進口之翌日起六個月內或於財政部核定之日期前，原貨復運出口者，亦免徵關稅。

十三、使用牌照稅

依使用牌照稅法第三條之規定，凡使用公共水陸道路之交通工具，無論公用、私用或軍用，交通工具所有人或使用人，均應向所在地主管稽徵機關請領使用牌照，繳納使用牌照稅。

有關對教育、文化、公益，慈善機關或團體之減免規定包括在使用牌照稅法第七條免稅條款中，對專供衛生使用及教育文化之宣傳巡迴使用之交通工具有固定特殊設備及特殊標幟者免徵使用牌照稅。

十四、印花稅

印花稅是於書立並使用銀錢收據；買賣動產契據；承攬契據；典賣、讓受及分割不動產契據時所繳納的憑證稅。

有關對教育、文化、公益，慈善機關或團體之減免規定包括在印花稅法第六條免稅條款中，對私校處理公款所發之憑證；領受賑金、恤金、養老金之收據；財團或社團法人組織之教育文化公益慈善機關團體領受捐贈之收據；農田水利會收取水利會收據免徵印花稅。

十五、貨物稅

貨物稅係對在國內產製或自國外輸入之某些特殊貨物，在產製及進口時所課徵之銷售稅。貨物稅條例並未對教育、文化、公益，慈善機關或團體作出減免規定。但依據貨物稅條例第三條免稅條款，對參加展覽，並不出售或捐贈勞軍之貨物，免徵貨物稅。

十六、菸酒稅

菸酒稅與貨物稅屬性相同，皆屬於特種消費稅，係對國內產製或進口的菸酒所課徵的特種稅賦。菸酒稅法並未對教育、文化、公益，慈善機關或團體特別減免。但依據菸酒稅法免稅條款第五條第一項第三款，參加展覽，於展覽完畢原件復運回廠或出口者，免徵菸酒稅。

十七、證券交易稅

證券交易稅係對出售有價證券之行為，按買賣成交價額向賣方課徵之稅賦。證券交易稅並未對教育、文化、公益，慈善機關或團體訂定減免規定。

十八、期貨交易稅

期貨交易稅係對在我國境內從事股價指數交易、股價指數期貨選擇權或股價選擇權交易之行為，對買賣雙方課徵之稅賦。期貨交易稅並未對教育、文化、公益，慈善機關或團體訂定減免規定。

茲將以上各稅基本規定及對教育、文化、公益，慈善機關或團體之免稅規定彙總如表 1。

表 1、各稅基本規定及對教育、文化、公益，慈善機關或團體之免稅規定

稅目		課稅標的 (主、課體)	教育、文化、公益、慈善機關或團體免稅規定
所得稅	綜合所得稅	個人之中華民國來源所得(屬地)	N/A[捐贈公益團體得作為列舉扣除]
	營利事業所得稅	營利事業所得(屬人及屬地)	教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身及其附屬作業組織之所得免稅。 ²
營業稅		銷售貨物或勞務及進口貨物	醫療，育養，教育文化勞務，教科書及學術專門著作，職校不對外營業之實習商店、合作社，農、漁、工、商業及工業會售與會員貨物或勞務及代辦政府委託業務，依法組織之慈善救濟事業義賣，義演之全部收入(扣除必要費用)全部供本事業之用者，政府、公營事業及社會團體不對外營業之員工福利社之銷售及研究勞務等免稅。
娛樂稅		娛樂場所、設施、活動所收票價	凡合乎下列規定之一者，免徵娛樂稅： 1. 教育、文化、公益、慈善機關、團體，合於民法總則公益社團或財團之組織，或依其他關係法令經向主管機關登記或立案者，所舉辦之各種娛樂，其全部收入作為本事業之用者。 2. 以全部收入，減除必要開支(最高不得超過全部收入百分之二十)外，作為救災或勞軍用之各種娛樂。 3. 機關、團體、公私事業或學校及其他組織，對內舉辦之臨時性文康活動，不以任何方式收取費用者。
遺產與贈與稅	遺產稅	個人總遺產(屬人及屬地)	N/A[捐贈死亡前已成立之教育、文化、公益、慈善財團法人不計入遺產總額]
	贈與稅	個人總贈與(屬人及屬地)	N/A[捐贈教育、文化、公益、慈善財團法人不計入贈與總額]

土地稅	地價稅	規定地價土地非供農業用	財團法人或財團法人所興辦業經立案之私立學校用地、為學生實習農、林、漁、牧、工、礦等所用之生產用地及員生宿舍用地，經登記為財團法人所有者，全免。但私立補習班或函授學校用地，均不予減免。 經主管教育行政機關核准合於私立社會教育機構設立及獎勵辦法規定設立之私立圖書館、博物館、科學館、藝術館及合於學術研究機構設立辦法規定設立之學術研究機構，其直接用地，全免。但以已辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。 經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經直轄市主管機關、縣（市）政府核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。 有益於社會風俗教化之宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，其專供公開傳教佈道之教堂、經內政部核准設立之宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈之館堂祠廟用地，全免。但用以收益之祀田或放租之基地，或其土地係以私人名義所有權登記者不適用之。
	田賦	停徵	
	土地增值稅	移轉土地	私人捐地供興辦社會福利事業或私立學校(受贈人為財團法人其剩餘財產權歸地方政府且捐贈人未取得任何利益者)免稅。
房屋稅		房屋建築物	私立學校研究機構之校舍辦公室；慈善救濟事業用屋；宗祠、教堂、寺廟；公益社團辦公用屋，及經文教主管機關核准設立之私立圖書館、博物館、藝術館、美術館、民俗文物館、實驗劇場等場所免稅。但以已辦妥財團法人登記或係辦妥登記之財團法人興辦，且其用地及建築物為該財團法人所有者為限。農會儲存公糧倉庫免稅，自用倉庫及檢驗場減半。
契稅		不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割、或因占有而取得所有權者(已納土地增值稅之	各級政府機關、地方自治團體、公立學校因公使用而取得之不動產免徵契稅

	土地除外)， 由取得者繳 納(購用公定 契紙)	
關稅	進口貨物之 收貨人、提貨 單或貨物持 有人	下列各款進口貨物，免稅： 辦理救濟事業之政府機構、公益、慈善團體進口或受贈之救濟物資。 公私立各級學校、教育或研究機關，依其設立性質，進口用於教育、研究或實驗之必需品與參加國際比賽之體育團體訓練及比賽用之必需體育器材。但以成品為限。進口廣告品及貨樣，無商業價值或其價值在限額以下等貨物免關稅；應徵關稅之貨樣、科學研究用品、試驗用品、展覽物品、遊藝團體服裝、道具、攝製電影電視之攝影製片器材、安裝修理機器必需之儀器、工具、盛裝貨物用之容器，進口整修、保養之成品及其他經財政部核定之物品，在進口之翌日起六個月內或於財政部核定之日期前，原貨復運出口者，免徵關稅。
使用牌照稅	機動車輛	專供衛生使用及教育文化之宣傳巡迴使用之交通工具有固定特殊設備及特殊標幟者免稅。
印花稅	銀錢收據；買 賣動產契 據；承攬契 據；典賣、讓 受及分割不 動產契據	私校處理公款所發之憑證；領受賑金、恤金、養老金之收據；財團或社團法人組織之教育文化公益慈善機關團體領受捐贈之收據；；農田水利會收取水利會收據。
貨物稅	應稅貨物出 廠或進口(外 銷展覽捐贈 勞軍免稅)	參加展覽，並不出售或捐贈勞軍之貨物，免徵貨物稅。
菸酒稅	在國內產製 或進口菸酒 (展覽，於展 覽完畢原件 復運回廠或 出口者免徵 稅)	參加展覽，於展覽完畢原件復運回廠或出口者，免徵菸酒稅。
證券交易稅	出售有價證 券	無免稅規定
期貨交易稅	買賣股價指	無免稅規定

	數、股價指數 期貨選擇權 或股價選擇 權	
--	-------------------------------	--

第二節 藝文團體相關租稅規定

本章第一節已對我國稅捐基本規定及對教育、文化、公益、慈善機關或團體的免稅規定作初步的介紹，本節將討論焦點放在藝文團體，並依「藝文工作者」（包括藝術家及藝文團體）、「個人或企業的贊助者」與「個人或企業的投資者」三個面向探討。如同第一章所言，「個人或企業的投資者」主要指對其投資行為的租稅優惠，至於其投資之藝文事業則歸為「藝文工作者」（即藝文團體）。

一、藝文工作者

所稱的藝文工作者，包括藝術家及藝文團體。依據文化藝術獎助條例第二條與第三條之規定，文化藝術工作者，係指從事下列文化藝術事業之專業人員：(1)關於文化資產與固有文化之保存、維護、傳承及宣揚；(2)關於音樂、舞蹈、美術、戲劇、文學、民俗技藝、工藝、環境藝術、攝影、廣播、電影、電視之創作、研究及展演；(3)關於出版及其他文化藝術資訊之傳播；(4)關於文化機構或從事文化藝術活動場所之管理及興辦；(5)關於研究、策劃、推廣或執行傳統之生活藝術及其他與文化藝術有關活動；(6)關於與文化建設有關之調查、研究或專業人才之培訓及國際文化交流；(7)關於其他經主管機關核定之文化藝術事業項目。

我國現行稅法對藝文工作者的稅賦制度與優惠措施如下：

(一)綜合所得稅

在所得稅方面，藝術家(個人藝文工作者)應繳納綜合所得稅，該所得屬執行業務所得，以業務或演技收入減除必要成本與費用後的餘額為所得額。在申報所得稅時，若無完備會計紀錄及確實憑證者，得依財政部核定的費用率標準計算所得額。若個人藝文工作者為受雇者，則為薪資所得。綜所稅對於藝文工作者之執行業務所得與薪資所得並無特殊免稅之優惠。

(二)營利事業所得稅

藝文團體的所得依法應繳納營利事業所得稅。但所得稅法第四條第一項第十三款免稅條款中，規定教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者(詳見教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準)，其本身及其附屬作業組織之所得免稅；但屬銷售貨物或勞務部分應予課稅，除了其銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動之支出時，可以將不足支應部分自銷售貨物與勞務所得扣除。

因此，文化藝術事業在下列任一情形下，仍須繳納所得稅：(1)不符合上述規定之文化藝術機關或團體；(2)銷售貨物或勞務之所得。但該團體若符合免稅標準者，其銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動之支出時，得將該不足支應部分自銷售貨物與勞務所得扣除後，其餘銷售貨物與勞務所得再依法繳納所得稅。

民國九十三年四月二十三日台北市頒訂了「台北市演藝團體輔導規則」³，賦與藝文事業(非財團法人或社團法人)符合不分配盈餘及會計制度健全等特定條件者得登記為教育、文化、公益、慈善機關團體，取得與財團法人地位相當之受領贈與及所得免稅之租稅優惠。基隆市與桃園縣也訂有類似規則。

(三)營業稅

依文化藝術獎助條例第三十條規定，經認可之文化藝術事業，得免徵營業稅。「文化藝術事業減免營業稅及娛樂稅辦法」(以下稱「減免辦法」)第二條規

³台北市演藝團體輔導規則(<http://www.culture.gov.tw>)

定，公立文化機構、合於民法總則之公益社團或財團或其他經目的事業主管機關立案或法院登記之文藝事業與依法完成營利事業登記之文化藝術事業得就提供展覽、表演、映演、拍賣等文化藝術活動之文化勞務或銷售收入部分，向文建會申請免徵營業稅。此部分免稅乃針對藝文事業之特別免稅，與其組織方式無關。

上述藝文事業必須經營或從事法定之事務範圍(見本章第一節)，才符合免徵營業稅之規定。依據減免辦法第二條及第八條，其減免程序為向文建會就其文化勞務或銷售收入申請免徵營業稅之認可，並應於活動開始之一個月前檢附認可文書向主管稽徵機關辦理免稅登記，逾期不予受理。另於活動後檢附相關證件送主管稽徵機關審核。

依據減免辦法第五條，文化藝術事業及其舉辦之活動若有損害國家利益或民族尊嚴、違背國家政策或法令或妨害公共秩序或善良風俗之情事發生，得不予認可其營業稅之免徵。

依據減免辦法第十條，上述所列舉之文化藝術事業以外之其他有關機關〔構〕團體或學校，臨時舉辦展覽、表演、映演、拍賣等文化藝術活動時，亦得申請營業稅免徵之認可。

綜上所述，減免辦法獎勵的對象包括從事藝文活動之營利組織部分與非營利組織；所以其免稅的是舉辦符合規定的活動，而不是強調那種組織型態。因此，藝文表演收入之免徵營業稅係針對表演，而非組織型態。只要是符合獎勵範圍，不管其組織型態是營利或非營利，均可申請免徵營業稅。

(四)娛樂稅

娛樂稅法第四條第一款第一項規定，教育、文化、公益、慈善機關、團體，合於民法總則公益社團或財團之組織，或依其他關係法令經向主管機關登記或立案者，所舉辦之各種娛樂，其全部收入作為本事業之用者，免徵娛樂稅。

此外，依文化藝術獎助條例第三十條，經認可之文化藝術事業，得減徵娛樂

稅。「文化藝術事業減免營業稅及娛樂稅辦法」為文化藝術獎助條例之子法。依據減免辦法第二條規定，公立文化機構、合於民法總則之公益社團或財團或其他經目的事業主管機關立案或法院登記之文藝事業與依法完成營利事業登記之文化藝術事業得就提供展覽、表演、映演、拍賣等文化藝術活動之文化勞務或銷售收入部分，向文建會申請娛樂稅減半課稅。

依據減免辦法第二條及第八條，其減免程序為向文建會就其文化勞務或銷售收入申請減徵娛樂稅之認可，並應於活動開始之一個月前檢附認可文書向主管稽徵機關辦理免稅登記，逾期不予受理。另於活動後檢附相關證件送主管稽徵機關審核。依減免辦法第五條規定，文化藝術事業及其舉辦之活動若有損害國家利益或民族尊嚴、違背國家政策或法令或妨害公共秩序或善良風俗之情事發生，得不予認可其娛樂稅之減徵。

依據減免辦法第十條，上述所列舉之文化藝術事業以外之其他有關機關〔構〕團體或學校，臨時舉辦展覽、表演、映演、拍賣等文化藝術活動時，亦得申請娛樂稅減徵之認可。

綜上所述，減免辦法獎勵的對象包括營利組織從事公益部分與非營利組織；所以其免稅的是舉辦符合規定的活動，而不是強調那種組織。例如，藝文表演收入之減徵娛樂稅係針對表演，而非組織型態。只要是符合獎勵範圍，不管其組織型態是營利或非營利，均可申請減徵娛樂稅。但如屬教育、文化、公益、慈善機關、團體，合於民法總則公益社團或財團之組織，或依其他關係法令經向主管機關登記或立案者，所舉辦之各種娛樂，其全部收入作為本事業之用者，本身即免徵娛樂稅，不必申請減半。

(五) 遺產稅

依據遺產及贈與稅法第十六條第四款，遺產中有關文化、歷史、美術之圖書、物品，經繼承人向主管稽徵機關聲明登記者，不計入遺產總額課稅。但繼承人將

此項圖書、物品轉讓時，仍須自動申報補稅。依同條第五款規定，被繼承人自己創作之著作權、發明專利及藝術品免計入遺產總額。

(六)地價稅

藝文事業如屬經主管教育行政機關核准合於私立社會教育機構設立及獎勵辦法規定設立之私立圖書館、博物館、科學館、藝術館及合於學術研究機構設立辦法規定設立之學術研究機構，其直接用地，全免。但以已辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。

(七)房屋稅

公益社團辦公用屋，及經文教主管機關核准設立之私立圖書館、博物館、藝術館、美術館、民俗文物館、實驗劇場等場所免稅。但應以已辦妥財團法人登記或係辦妥登記之財團法人興辦，且其用地及建築物為該財團法人所有者為限。

(八)關稅

依據關稅法第五十二條，應徵關稅之貨樣、科學研究用品、試驗用品、展覽物品、遊藝團體服裝、道具、攝製電影電視之攝影製片器材、安裝修理機器必需之儀器、工具、盛裝貨物用之容器，進口整修、保養之成品及其他經財政部核定之物品，在進口之翌日起六個月內或於財政部核定之日期前，原貨復運出口者，免徵關稅。

(九)印花稅

根據印花稅法第六條，財團或社團法人組織之教育文化公益慈善機關團體領受捐贈之收據免印花稅，藝文事業亦包括在內。但對於非財團或社團法人組織之藝文團體領受捐贈之收據，則無免稅的規定。

(十)使用牌照稅

依據使用牌照稅法第七條第一項第七款，專供教育文化之宣傳巡迴使用之交通工具且有固定特殊設備及特殊標幟者免稅。藝文事業如有宣傳巡迴使用之交通

工具且有固定特殊設備及特殊標幟者，亦可免稅。

(十一)貨物稅

貨物稅條例並未對教育、文化、公益，慈善機關或團體作出減免規定。但依據貨物稅條例第三條免稅條款，對參加展覽，並不出售者，捐贈勞軍者，免徵貨物稅。

(十二)菸酒稅

菸酒稅法並未對教育、文化、公益，慈善機關或團體作出減免規定。但依據菸酒稅法第五條第三款，參加展覽，於展覽完畢原件復運回廠或出口者，免徵菸酒稅。

二、個人或企業的贊助者

我國現行稅法對個人或企業贊助者，其贊助的租稅優惠措施如下：

(一)綜合所得稅

個人對於藝文團體的捐贈支出，可申報綜合所得稅時為列舉扣除額的一部分。依據所得稅法第十七條第一項第二款第二目之規定，個人對於教育、文化、公益、慈善機關或團體之捐贈，得於申報所得稅時，作為當年度列舉扣除額。但除有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制外，其捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。另外對於「國藝會」與各縣市文化局的捐贈，視同對政府的捐贈，亦不受金額之限制。

(二)營利事業所得稅

對於繳納營利事業所得稅的企業，我國的優惠措施有二：一是將企業對於藝文團體的捐贈支出作為企業的捐贈費用；二是將企業對於藝文團體的贊助作為廣告費用。此外，實務上對於企業購置藝文產品作為裝潢佈置或交際應酬，通常可

認列為固定資產(並攤提折舊)或交際費。

依據所得稅法第三十六條，營利事業之捐贈，除為協助國防建設、慰勞軍隊、對各級政府之捐贈，以及經財政部專案核准之捐贈，不受金額限制外，凡對合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案成立之機關、團體之捐贈，以不超過所得額百分之十為限，列為當年度費用或損失。另外對於「國藝會」與各縣市文化局的捐贈視同對政府的捐贈，亦不受金額之限制。

依據營利事業所得稅查核準則第七十八條第一款第十二目，贊助公益或體育活動，具有廣告性質之各項費用，可作為企業的廣告費，而且沒有限額。但是必須符合營利事業所得稅查核準則第七十八條第二款第十二目的規定，即贊助公益或體育活動具有廣告性質之各項費用，應取得統一發票或合法憑證，並檢附載有活動名稱及營利事業名稱之相關廣告品；其檢附困難者，得以相片替代。

依據文化資產保存法第三十條之一，對出資贊助維護或修復古蹟、古蹟保存區內建築物的個人與企業，其支出視同對政府的捐贈，不受金額的限制。

茲將個人或企業贊助藝文團體之所得稅相關規定整理如表 2：

表 2、個人或企業贊助藝文團體之所得稅相關規定彙總

		捐贈對象	扣除方式
個人	有 限 額	對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈	以綜合所得總額 20% 為限作為列舉扣除額
	沒 有 限 額	協助國防建設、慰勞軍隊、對各級政府之捐贈，以及經財政部專案核准之捐贈(視同對政府之捐贈)，例如：對於「財團法人國家文化藝術基金會」與各縣市文化局之捐贈	作為列舉扣除額
		出資贊助維護或修復古蹟、古蹟保存區內建築物(視同對政府之捐贈)	作為列舉扣除額

企業 (營利事業)	有 限 額	對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈	以課稅所得 10%為限 作為當年度捐贈費用
	沒 有 限 額	協助國防建設、慰勞軍隊、對各級政府之捐贈，以及經財政部專案核准之捐贈(視同對政府之捐贈)，例如：對於「財團法人國家文化藝術基金會」與各縣市文化局之捐贈	作為當年度捐贈費用
		出資贊助維護或修復古蹟、古蹟保存區內建築物(視同對政府之捐贈)	作為當年度捐贈費用
		贊助公益或體育活動，具有廣告性質之各項費用，可作為企業的廣告費	作為當年度廣告費用

(三)遺產與贈與稅

依據遺產及贈與稅法第十六條，遺贈人、受遺贈人或繼承人捐與被繼承人死亡之時，已依法登記設立為財團法人組織之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產，不計入遺產總額課稅。因此對被繼承人生前已設立之藝文財團法人之遺贈，不計入遺產總額課稅。

依據遺產及贈與稅法第二十條，捐贈依法登記為財團法人組織且符合行政院規定標準之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產，不計入贈與總額課稅。

三、個人或企業的投資者

所稱對藝文團體的個人或企業投資者在稅制上的優惠措施，指的是個人或企業如果成為藝文團體的所有人(即股東)，其投資在稅上所能享受的優惠措施。這裡有個重要的觀念必須釐清，由於非營利組織最大的特徵是不分配盈餘，所以關於個人與企業投資者的投資標的必須是營利性質的藝文團體，如此一來才有所謂的投資者(係要求報酬的一群人)；而個人與企業對於非營利性質藝文團體的贊助，將被視為對非營利藝文團體的捐助或捐贈，而非投資。我國現行稅法對個人

或企業投資者，其投資的租稅優惠措施如下：

(一)營利事業所得稅

我國現行稅法對個人或企業投資者的優惠措施主要是對影視投資與國片製作之投資抵減，依據影視事業購置設備或技術適用投資抵減辦法第三、四條，影視事業購置自行使用之自動化、溫室氣體排放量減量或提升企業數位資訊效能之設備或技術和影視事業購置自行使用之資源回收或防治污染之設備或技術，得按一定比率抵減其當年度應納營利事業所得稅額；當年度應納營利事業所得稅額不足抵減者，得在以後四年度應納營利事業所得稅額中抵減之。適用前項之設備，以全新者為限。

依據 93 年 1 月 7 日總統公布之電影法第三十九條之一規定，為獎勵投資製作國產電影片，營利事業自本法修正施行之日起五年內，投資達一定規模之電影片製作業之創立或擴充，其原始認股或應募屬該電影片製作業發行之記名股票，持有期間達三年以上者，得以其取得該股票價款之百分之二十限度內，自當年度起五年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。前項投資抵減稅額，其每一年度得抵減總額，以不超過該營利事業當年度應納營利事業所得稅額百分之五十為限。但最後年度抵減金額，不在此限。

行政院也在民國九十三年七月十四日依據電影法授權，頒布了「營利事業投資電影片製作業製作國產電影片投資抵減辦法」。

另依促進產業產升級條例，個人或營利事業投資重要新興策略性產業，可獲得投資抵減，如將藝文事業納入重要新興策略性產業，便可使個人或營利事業的投資者享有投資抵減。

茲以「藝文工作者」、「個人或企業的贊助者」與「個人或企業的投資者」三個面向彙總藝文團體之租稅規定如表 3。

表 3、藝文團體租稅相關規定彙總

稅目		藝文團體		
		工作者	贊助者	投資者
所得稅	綜合所得稅	個人工作者屬執行業務所得；受僱者為薪資所得。	個人對於教育、文化、公益、慈善機關或團體之捐贈，得於申報所得稅時，作為當年度列舉扣除額。但除有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制外，其捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。 [所得稅法第十七條]	N/A*
	營利事業所得稅	教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身及其附屬作業組織之所得免稅[所得稅法第四條第十三款]，但屬銷售貨物與勞務部分應稅。	營利事業之捐贈，除為協助國防建設、慰勞軍隊、對各級政府之捐贈，以及經財政部專案核准之捐贈，不受金額限制外，凡對合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案成立之機關、團體之捐贈，以不超過所得額百分之十為限，列為當年度費用或損失。[所得稅法第三十六條] 贊助公益或體育活動，具有廣告性質之各項費用[營利事業所得稅查核準則第七十八條第一項第十二款] 贊助公益或體育活動具有廣告性質之各項費用，應取得統一發票或合法憑證，並檢附載有活動名稱及營利事	影視事業購置自行使用之自動化、溫室氣體排放量減量或提升企業數位資訊效能之設備或技術和影視事業購置自行使用之資源回收或防治污染之設備或技術，得按一定比率抵減其當年度應納營利事業所得稅額；當年度應納營利事業所得稅額不足抵減者，得在以後四年度應納營利事業所得稅額中抵減之。 適用前項之設備，以全新者為限。 [影視事業購置設備或技術適用投資抵減辦法第三、四條] 為獎勵投資製作國產電影片，營利事

			業名稱之相關廣告品；其檢附困難者，得以相片替代。[營利事業所得稅查核準則第七十八條第二項第十二款]	業自本法修正施行之日起五年內，投資達一定規模之電影片製作業之創立或擴充，其原始認股或應募屬該電影片製作業發行之記名股票，持有期間達三年以上者，得以其取得該股票價款之百分之二十限度內，自當年度起五年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。 前項投資抵減稅額，其每一年度得抵減總額，以不超過該營利事業當年度應納營利事業所得稅額百分之五十為限。但最後年度抵減金額，不在此限。[93.1.7 總統公布電影法第三十九條之一]
營業稅	經認可之文化藝術事業，得減免營業稅及娛樂稅。前項認可及減免稅捐辦法及標準，由文建會會同財政部定之。[文化藝術獎助條例第三十條] 就提供展覽、表演、映演、拍賣等文化藝術活動之文化勞務或銷售收入部分，免徵營業稅。 〔文化藝術事業減免營業稅與娛樂稅辦法第二條〕	N/A		N/A
娛樂稅	凡合乎下列規定之一者，免徵娛樂稅：	N/A		N/A

		一 教育、文化、公益、慈善機關、團體，合於民法總則公益社團或財團之組織，或依其他關係法令經向主管機關登記或立案者，所舉辦之各種娛樂，其全部收入作為本事業之用者。 二 以全部收入，減除必要開支(最高不得超過全部收入百分之二十)外，作為救災或勞軍用之各種娛樂。 三 機關、團體、公私事業或學校及其他組織，對內舉辦之臨時性文康活動，不以任何方式收取費用者。[娛樂稅法第四條] 經認可之文化藝術事業，得減免營業稅及娛樂稅。前項認可及減免稅捐辦法及標準，由文建會會同財政部定之。[文化藝術獎助條例第三十條] 就提供展覽、表演、映演、拍賣等文化藝術活動之文化勞務或銷售收入部分，其娛樂稅減半課稅。〔文化藝術事業減免營業稅與娛樂稅辦法第二條〕		
遺產與贈與稅	遺產稅	「遺產中有關文化、歷史、美術之圖書、物品，經繼承人向主管稽徵機關聲明登記者。但繼承人將此項圖書、物品轉讓時，仍須自動申報補稅。不計入遺產總額課稅。[遺產及贈與稅法第十六條第四項]	「遺贈人、受遺贈人或繼承人捐與被繼承人死亡之時，已依法登記設立為財團法人組織之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產。」不計入遺產總額課稅。[遺產及贈與稅法第十六條第一項]	N/A

	贈與稅		「捐贈依法登記為財團法人組織且符合行政院規定標準之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產。」不計入贈與總額課稅。[遺產及贈與稅法第二十條]	N/A
土地稅	地價稅	經主管教育行政機關核准合於私立社會教育機構設立及獎勵辦法規定設立之私立圖書館、博物館、科學館、藝術館及合於學術研究機構設立辦法規定設立之學術研究機構，其直接用地，全免。但以已辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。	N/A	N/A
	田賦	停徵	停徵	停徵
	土地增值稅	無免稅規定	N/A	N/A
房屋稅		公益社團辦公用屋，及經文教主管機關核准設立之私立圖書館、博物館、藝術館、美術館、民俗文物館、實驗劇場等場所免稅。但以已辦妥財團法人登記或係辦妥登記之財團法人興辦，且其用地及建築物為該財團法人所有者為限。	N/A	N/A
契稅		無免稅規定	N/A	N/A
關稅		應徵關稅之貨樣、科學研究用品、試驗用品、展覽物品、遊藝團體服裝、道具、攝製電影電視之攝影製片器材、安裝修理機器必需之儀器、工具、盛裝貨物用之容器，進口整修、保養之成品及其他經財政部	N/A	N/A

	核定之物品，在進口之翌日起六個月內或於財政部核定之日期前，原貨復運出口者，免徵關稅。[第五十二條]		
使用牌照稅	專供衛生使用及教育文化之宣傳巡迴使用之交通工具有固定特殊設備及特殊標幟者免稅。[第七條第一項第四、五及七款]	N/A	N/A
印花稅	財團或社團法人組織之教育文化公益慈善機關團體領受捐贈之收據免印花稅。	N/A	N/A
貨物稅	對參加展覽，並不出售者，捐贈勞軍者，免徵貨物稅。	N/A	N/A
菸酒稅	參加展覽，於展覽完畢原件復運回廠或出口者，免徵菸酒稅。	N/A	N/A
證券交易稅	無免稅規定	N/A	N/A
期貨交易稅	無免稅規定	N/A	N/A

* N/A 代表該稅不適用相關個體。

第三節 我國其他相關單位建議之租稅優惠

除了上節彙總之現行藝文相關租稅法令規定外，本節彙總國內其他單位及本研究座談會與談人對於藝文相關租稅所提建議，以供未來修法及討論之參考。

一、表演藝術協會

表演藝術聯盟(中華民國表演藝術協會) 受台北市政府文化局委託研究，於民國九十年十月五日提出「鼓勵民間推動文化事務之稅制優惠方案研究」報告，

針對鼓勵民間推動文化事務之稅制優惠方案提出如下建議：⁴

1、藉由文建會對娛樂稅減免所認證之團體或活動，於個人綜合所得稅中，以列舉、特別、或直接抵稅之方式，增列對於藝術文化支出之租稅優惠⁵

除了目前所得稅法第十七條第一項第二款所規定之列舉扣除額中，對於藝文事業之贊助得依機關、團體之性質，完全列舉或依所得總額 10% 列舉之外，對於個人之藝文支出，亦得以列舉扣除額、特別扣除額或直接抵減所得稅之方式，提供其租稅上之優惠，以提昇其直接參與各種藝文活動之興趣。建議就下列三種方式選擇適用：(a)於所得稅法第十七條列舉扣除額中增列：「7.藝文支出：納稅義務人本人、配偶及直系親屬之藝術文化支出。但每人每年扣除數額以不超過二萬元為限。」(b)於所得稅法第十七條特別扣除額規定中增列：「6.藝文支出特別扣除額：納稅義務人本人、配偶及直系親屬之藝術文化支出。但每人每年扣除數額以不超過二萬元為限。」(c)於藝文獎助條例中增列第三十一條「為鼓勵參與文化事務，納稅義務人本人、配偶及直系親屬得在藝術文化消費支出金額百分之五至百分之二十限度內，抵減當年度應納個人綜合所得稅。當年度不足抵減時，得在以後四年度內抵減之。」

2、非營利文化藝術團體的費用比率重新定義

建議財政部針對藝文工作者，調查執行文化藝術業務者費用標準，訂定較合理之費用率。

3、將所得稅法中對於營利事業得認列捐贈費用之限額規定方式，由不得超過所得額之 10%，增列另一選擇為：若公司發生虧損時，其捐贈費用之認列，不

⁴ 該案係由台北市文化局委託，表演藝術協會溫慧玫理事長主持，政治大學會計系許崇源教授協同主持之研究。各項目更詳細說明請參兼該研究報告。

⁵ 有關增列藝文支出之所得扣除或所得稅抵減雖然有促進藝文消費之功能，但因藝文範圍廣泛，故本研究認為實施時必須特別注意適用對象，否則此項優惠將造成稅收減少，而未具提升藝文消費之效果。

得超過收入之 3%

建議修改所得稅法之規定，對營利事業捐贈限額，除原規定以所得額百分之十為限外，增列亦得以收入額之 3% 為限。⁶

4、藝文團體購入貨物或勞務時，可減免營業稅之負擔，比照外銷零稅率之處理(免稅改零稅率)

建議對於經認可的藝文活動，依營業稅法第七條之規定適用免稅率，以使藝文事業享受完全免稅之優惠，建議之具體做法為修改藝術文化事業減免營業稅及娛樂稅辦法第六條，於原條文「第二條之文化藝術活動經認可後，其收入免徵營業稅。」修改為「第二條之文化藝術活動經認可後，準用營業稅法第七條之規定。」

5、降低基金會成立門檻

建議降低財團法人設立之基金下限，使藝文團體可以成立基金會，除可吸引企業贊助外，亦可支援藝文團體之行政工作，而使藝文工作者得以更專心的從事創作或展演。

6、加強成立以贊助藝文為主之公益信託之宣導。

建議由文化單位藉由媒體、或是舉辦活動或說明加強宣導以成立公益信託贊助藝文活動之觀念。

7、政府所徵收之娛樂稅，希望給予非營組織免徵之優惠，或是對於符合規定之藝文活動，免徵其娛樂稅，並且提撥政府所收之娛樂稅作為文化藝術鼓勵基金，以鼓勵文化之事務。

⁶ 捐贈限額係以教育文化公益慈善團體為對象，所以本項優惠對於藝文方面就不一定有直接的鼓勵效果。

建議對於非營利藝文事業，或就符合藝術文化事業減免營業稅及娛樂稅辦法之活動，給予完全免娛樂稅之優惠；另一方面，對於以營利為目的之藝文事業，則仍繼續課徵其娛樂稅並且將所徵之娛樂稅，提撥作為文化藝術鼓勵基金，以專款專用之方式，由文化單位統籌運用補助非營利之藝文事業。

8、建立自營工作者稅制使其具有給予企業或贊助單位，在稅務上屬於得認列之憑證之能力。

建議針對自營工作者訂定特別條例，讓符合一定資格之藝文自營工作者，可以在接受企業贊助時，給予企業在其稅務上得以認列為捐贈費用而不會被剔除之憑證。該研究建議之具體做法為針對所得稅法第十一條第一項中「其他以技藝自力營生者」，修訂「個人從事藝術文化工作認證辦法」。

二、文化創意產業發展法草案

文化創意產業發展法（以下簡稱本法）主要是針對上述不同類型之文化創意產業，就人才培育、研究發展、資訊整合、財務融通、土地取得、國際合作、行銷推廣、租稅優惠等不同面向提出全方位整合機制。本法之制定主要是因為現有法令中，促進產業升級條例係以製造業及技術服務業為考量而制定，無法全然適用於文化創意產業；而文化藝術獎助條例則係針對獎助藝術創作及文化保存，無法提供產業化需求。因此，針對文化創意產業特性與發展之需求，特制定本法。其立法特點為：

- (一) 文化創意產業之範圍涵蓋廣泛，無論營利及非營利之法人、合夥、獨資或個人皆納入文化創意事業之定義與範疇中，為本法獎勵及輔導對象，以期豐富文化創意產業之參與者。
- (二) 文化創意事業應向目的事業主管機關登記並依法辦理營利事業登記、申請

統一編號或相關稅籍登記。

(三) 本法著重文化創意產業之「產業面」發展，故包含諸多經濟輔助措施及租稅獎勵，以產業化驅動及強化基礎文化與創意活動。

(四) 本法中之各種獎勵措施與輔導方案，皆由文化創意事業主動提案，且注重地方政府之支持參與，講求由下而上及主動、自發之精神。

茲將該法(草案)與租稅優惠相關的條文彙總如下：

1、個人綜合所得稅文化列舉扣除額一萬兩千元

依據該法第二十六條，納稅義務人本人、配偶及受扶養親屬欣賞文化創意事業舉辦之戲劇、音樂劇、歌劇、音樂演奏、歌唱、舞蹈、說書、技藝表演等表演藝術或繪畫、雕塑、攝影作品、其他藝術品等視覺藝術及工藝品等工藝藝術展覽之票價消費支出，得申報為列舉扣除額，自當年度綜合所得總額中減除。但每人每年扣除數額，以不超過新臺幣一萬二千元為限。

2、營利事業捐贈總額以三百萬元為限，不受不超過所得額百分之十之限制

依據該法第二十七條，營利事業捐贈合於民法總則公益社團或財團法人之文化創意事業，得於當年度全部捐贈總額新臺幣三百萬元之限度內，列為當年度費用或損失，不受所得稅法第三十六條第二款有關不超過所得額百分之十之限制。

3、文化創意事業自國外輸入自用之設備機器免徵進口稅捐及營業稅

依據該法第二十八條，文化創意事業自國外輸入自用之設備機器，在國內尚未製造，經中央主管機關專案認定者，免徵進口稅捐及營業稅。

4、文化創意事業本身之投資抵減

依據該法第二十九條，文化創意事業投資於創意之開發、研究發展及人才培

訓支出金額百分之三十五限度內，自當年度起五年內抵減各年度應納營利事業所得稅額；文化創意事業當年度創意之開發或研究支出超過前二年度創意之開發或研究經費平均數，或當年度人才培訓支出超過前二年度人才培訓經費平均數者，超過部分得按百分之五十抵減之。

前項投資抵減，其每一年度得抵減總額，以不超過該事業當年度應納營利事業所得稅額百分之五十為限。但最後年度抵減金額，不在此限。投資抵減之適用範圍、核定機關、申請期限、申請程序、施行期限、抵減率及其他相關事項，由行政院定之。

5、個人或企業投資者之投資抵減

依據該法第三十條，為鼓勵策略性文化創意產業創立或擴充，營利事業或個人原始認股或應募屬該策略性文化創意產業之公司發行之記名股票，持有時間達三年以上者，得依下列規定自當年度起五年內抵減各年度應納營利事業所得稅額或綜合所得稅額：

營利事業以其取得該股票之價款百分之二十限度內，抵減應納之營利事業所得稅額。個人以其取得該股票之價款百分之十限度內，抵減應納之綜合所得稅額；其每一年度之抵減金額，以不超過該個人當年度應納綜合所得稅額百分之五十為限。但最後年度抵減金額，不在此限。

三、本研究座談會之建議

本研究於民國九十三年六月三十日與七月九日各舉辦了一場「藝文發展相關稅制座談會」。會中邀請主管機關、學者專家及藝文參與者，對我國現行與藝文發展之相關稅制與優惠措施作深入的探討，並徵詢各方意見與實務上的經驗，廣納各方代表對未來修法的建議。以下就本研究之座談會所提出的建議，依「藝文

工作者」(包括藝術家及藝文團體)、「個人或企業的贊助者」與「個人或企業的投資者」三個面向作一整理。如同第一章所言,「個人或企業的投資者」主要指對其投資行為的租稅優惠,至於其投資之藝文事業則歸為「藝文工作者」(即藝文團體)。

(一)藝文工作者

1、 在個人綜所稅執行業務所得的藝術家身分認定上,應設置一套「藝術家身分認定辦法」,相關費用率的訂定才能分類得更細、更合理,更能符合實際的情況。

關於個人綜合所得稅執行業務所得的適用範圍上,藝術家不像醫師、會計師一樣,有執照可作為身分認定,在適用上常有疑義。在現行法令已將個人藝術工作者之所得歸類為執行業務所得,應該儘速有個身分認定的相關辦法,將各種不同藝術家的定義與範圍有所界定,也好制定不同種類藝術家合理的費用率。大多數的個人藝文工作者沒有經驗或能力去保留會計憑證與記帳,這使得訂定一套分類更細、更合理的費用率顯得更為重要。

2、 由國藝會方面提供藝文團體會計及稅務的免費諮詢服務,並加強稅制優惠法規的宣導

根據我們從座談會取得之經驗,多數藝文業者,甚至主管機關,對於我國現行稅法規定與相關免稅優惠都不夠了解,實有必要加強稅制優惠法規的宣導工作,例如由國藝會製作「稅制優惠 Q&A 手冊」,協助藝文業者了解自身的權益與義務,以及想要獲得該項優惠需要如何辦理等等。另外希望國藝會提供免費的會計及稅務諮詢服務,協助藝文業者解決日常遇到的會計及稅務問題。

3、 希望能針對作為展覽用的藝術品,取消進口時預扣營業稅,待出口再退稅的制度

關於海關預扣展覽用藝術品營業稅再退稅的目的，是怕藝術品進口展覽後即直接銷售，相關稅捐可能未能課起，所以才有先繳營業稅的規定，如未出售而出口，即可退稅。但此項做法雖可掌握稅源，卻造成私部門舉辦展覽不小的資金壓力。私人企業除非和公部門合辦方能免除海關代徵營業稅的困擾，否則必須拿出一筆可觀的資金積壓在海關。這樣一來，限制了私部門舉辦展覽的發展，長遠看來對藝文發展及整體稅收的成長是不利的。如果能常常舉辦展覽，不管是私部門、公部門單獨主辦或公私合辦，都可藉由周邊商品(尤其是藝術品的複製品)帶來的商機，達到稅收成長的目的。而政府只須在行政程序上，取消預扣營業稅再退稅的制度便可達成，或許會有不法的業者逃漏營業稅，但和整體商機所能帶來的稅收成長相比，取消預扣營業稅再退稅的制度，應是合理可行的辦法。

4、拍賣品以收入的百分之五作為所得稅額就源扣繳，並由受託人代繳

關於大型拍賣組織，如蘇富比和佳士德相繼退出台灣市場，原因除了景氣不好之外，也許是因為稅法規定沒能提供拍賣市場一個適合成長的环境。因為有些委託人不希望曝光，當然有些買家也是。例如拍賣組織都會答應委託人不會曝光，但是國稅局一查起稅來，拍賣組織可能就要提供委託人的名單給國稅局，這對蘇富比的誠信無疑是重大的打擊，也造成徵求拍賣品的困難度。如此因小失大，政府的稅課收入有限，又失去成為亞洲藝術品拍賣中心的機會，也失去周邊商品無限的商機。如能藉由分離課稅方式，以拍賣品收入的某一百分比，例如百分之五(假設利潤率為 20%，扣繳率 25%)作為所得稅額就源扣繳，並由受託人代徵繳納，不再結算申報，或許可以提供拍賣市場一個適合成長的环境，重新加入成為亞洲藝術品拍賣中心的競爭行列。

5、將門票收入與演藝收入排除在銷售貨物與勞務的範圍內

在實際運作上，國稅局把所謂的門票收入和演出收入認定為銷售貨物與勞務所得課徵營所稅，其中還包括部分的政府補助收入。希望能夠不要把原始創作之門票收入、演出收入與補助收入視為銷售貨物與勞務收入，給予免稅，只在其他衍生性商品，尤其是紀念品的販售上，作為營所稅課稅標的。

6、政府各機關的行政作業提供更便民的服務

部分政府機關對具有免稅身分的藝文業者給付補助款時還要扣繳，雖可最後仍可退稅，但有積壓資金的困擾。或許可以協調政府各部門間的行政作業，加強政府各部門對我國現行稅法規定與相關免稅優惠的了解，達成便民的使命。

7、加速推動文化創意產業發展法的立法腳步，以建立有利藝文發展環境及租稅優惠相關措施

政府獎勵文化創意產業已是既定的政策，接下來的重點便是究竟何種產業應包括在文化創意產業的範疇之內。文化創意產業範疇的界定，是整個藝文界所關心的重要課題。或許藉由加速推動通過文化創意產業發展法，讓符合條件的文化創意產業享受租稅優惠，達成政府扶植文化創意產業的目標。

8、享有免稅優惠的非營利性質組織，財務要公開透明

由於權利與義務是相對的，藝文團體既享有免稅優惠，相對地也應負起財務公開的責任。

(二)個人或企業的贊助者

1、加強宣導成立以贊助藝文為主之公益信託

由於公益信託係由專業之受託人進行運作，並對藝文活動加以贊助，且該信託機構又受獨立之監察人所監督，對於有心贊助文化事務之人而言，公益信託應是值得參考的方式之一。由於運用公益信託於藝文贊助與捐贈或成立基金會，對於政府現行稅收並無任何不同，因此建議文化單位藉由媒體、或是舉辦活動或說明加強宣導以成立公益信託贊助藝文活動之觀念，促進藝文贊助公益信託的發展。尤其是藝文單位，宜規劃合適的藝文信託方案以吸引更多的公益參與。

2、個人綜合所得稅文化列舉扣除額一萬兩千元

我國於經濟開發、生活水準提高後，國民文化素養成為重要之社會建設，文化性消費亦屬生活之必要基本需求。為鼓勵參與文化藝術展演活動，准許列報一定消費支出作為所得稅扣除額，當為直接且有效之方法。又隨文化消費之增加，相對的可激勵文化藝術工作者積極創作，以及社會對此類事業之投資，進而促進產業之發展。因此，為鼓勵個人更積極的參與文化藝術活動，除了目前所得稅法第十七條第一項第二款所規定之列舉扣除額中，對於藝文事業之贊助得依機關、團體之性質，完全列舉或依所得總額 10%列舉之外，對於個人之藝文支出，亦得以列舉扣除額之方式，提供其租稅上之優惠，以提昇其直接參與各種藝文活動之興趣。該限額至少每人每年一萬二千元。

(三)個人或企業的投資者

1、 將文化創意產業納入促進產業升級條例中的新興重要策略性產業，使文化創意產業也能享有產業本身五年免稅或投資者享有投資抵減之優惠

由於文化創意產業是政府目前急欲扶植的對象，給予獎勵既是政府的政策，就應該盡速通過文化創意產業發展法並早日施行。不過想要早日獲得優惠的做法，或許是將文化創意產業納入促進產業升級條例中的新興重要策略性產業的範疇，便可適用促進產業升級條例中對新興重要策略性產業的優惠措施，即產業本身五年免稅或個人或企業投資者享有投資抵減。

茲將本節各相關單位建議之租稅優惠，以「藝文工作者」、「個人或企業的贊助者」與「個人或企業的投資者」三個面向彙總整理如表 4。

表 4 各界對藝文租稅優惠建議彙總表

	相關單位建議之租稅優惠		
	表演藝術團體	文化創意產業發展法草案	本研究之座談會
藝文工作者	一、非營利文化藝術團體的費用比率重新定義。 二、藝文團體購入貨物或勞務時，營業稅比照外銷零稅率之處理。 三、降低基金會成立門檻。 四、對於符合規定之藝文活動，免徵其娛樂稅，並且提撥政府所收之娛樂稅作為文化藝術鼓勵基金，以鼓勵文化之事務。 五、建立自營工作者認定機制，讓贊助者得享有認列費用會扣除額之權利。	一、文化創意事業自國外輸入自用之設備機器，如屬國內未生產者，免徵進口稅捐及營業稅。 二、文化創意事業本身之投資抵減。	一、設置「藝術家身分認定辦法」，讓個人綜所稅中執行業務所得的相關費用率能分類更合理，更能符合實際的情況。 二、由主管機關或國藝會提供藝文團體會計及稅務的免費諮詢服務，並加強稅制優惠法規的宣導。 三、希望能針對展覽用藝術品，取消進口時預扣營業稅，出口再退稅的制度。 四、拍賣品採分離課稅方式。

			五、將門票收入與演藝收入排除在銷售貨物與勞務的範圍內。 六、政府各機關的行政作業提供更便民的服務。 七、加速推動文化創意產業發展法的立法腳步。 八、享有免稅優惠的非營利性質組織，財務要公開透明。
個人或企業的贊助者	一、藉由文建會對娛樂稅減免所認證之團體或活動，於個人綜合所得稅中，以列舉、特別、或直接抵稅之方式，增列對於藝術文化支出之租稅優惠。 二、將所得稅法中對於營利事業得認列捐贈費用之限額規定方式，由現行不得超過所得額之 10%，增列營業額百分比的另一選擇(如收入之 3%)。 三、加強成立以贊助藝文為主之公益信託之宣導。	一、個人綜合所得稅文化列舉扣除額一萬兩千元。 二、營利事業捐贈總額以三百萬元為限，不受不得超過所得額百分之十之限制。	一、加強宣導成立以贊助藝文為主之公益信託。 二、個人綜合所得稅文化列舉扣除額一萬兩千元。
個人或企業的投資者		個人或企業投資者之投資抵減。	將文化創意產業納入促進產業升級條例中的新興重要策略性產業，使文化創意產業也能享有產業本身五年免稅或投資者享有投資抵減之優惠。

第三章 國外促進藝文發展之相關稅制

本章將彙總國外與藝文發展相關的租稅制度與優惠措施，包括美國、英國、法國、澳洲等國，以供將來修法的參考。由於本研究對我國藝文發展相關稅制優惠的探討，是採「藝文工作者」（包括藝術家及藝文團體）、「個人或企業的贊助者」與「個人或企業的投資者」三個面向，所以對於國外文化藝術事業獎助的規定，也是以上述三個面向分類。

第一節 美國的相關規定⁷

美國並未對藝文事業特別設定獎勵，而是包括於一般非營利組織租稅獎勵中，茲按「藝文工作者」（包括藝術家及藝文團體）與「個人或企業的贊助者」面向，將美國對於文化藝術事業獎助的規定彙總整理。

一、藝文工作者

(一)聯邦所得稅

藝文團體如屬非營利組織，可適用美國關於非營利組織之租稅優惠。美國非營利組織同時受聯邦法及州法之規範。州法規定非營利組織之創設及經營，而聯邦法除重申州法中對於非營利組織創設與經營之條件外，並要求須符合若干標準才能適用免稅規定。此外，州法亦規定非營利組織得免納所得稅、銷售稅及財產稅之要件。

依州法律規定，並不禁止非營利組織從事營利活動，但不得將利潤分配給組

⁷本節美國的相關規定整理自溫慧玟、許崇源，2001，鼓勵民間推動文化事務之稅制優惠方案研究，台北市文化局委託之計畫案，並修正法條已更新的部分。

織之所有人或會員。因此實務上，利用非營利組織從事一般性商業或投資活動並無吸引力。就聯邦稅法而言，欲符合免稅要件，非營利組織不得分配任何利潤或股利予其所有人、會員以及董事；聯邦稅法雖亦不禁止非營利組織從事營利活動，但必須從事若干特定列舉之活動，以符合成為免稅組織(exempt organization)的要件。內地稅法 §501 至 §528 對於何種非營利組織可享有免稅待遇，其相關要件及申報結算的程序、表格均有詳細的規定。多數情況下，非營利組織之免稅資格須向內地稅局(internal revenue service)正式申請，申請時須提出列其組織章程、活動、創辦人、會員及董事與組織之關係，並預估其收入及支出。內地稅局審核其申請及必要之資料後，則發給該組織是否符合免稅要件的裁定。⁸

藝文團體的免稅資格規定，包含在美國聯邦稅法 501(c)(3)條中，必須是「專為宗教、慈善、科學、公共安全、文學、教育等目的，或促進國內、國際業餘運動競賽（且不涉及供應運動器材及設備之活動），或防止兒童及動物受虐目的而籌設之法人(corporation)、社區基金(community chest)、基金(fund)、基金會(foundation)。其淨盈餘(net earnings)不得分配且不得有任何為了影響立法而具有（或試圖表達）宣傳目的的實質活動⁹，並且不得參與、不得介入（包括出版與散播言論）任何支持（或反對）政治競選候選人的實質活動。」¹⁰ 如藝文團體之設立與經營符合上述非營利組織之定義與目的，即可享有免稅之資格，例如由州、地方或聯邦政府所有之博物館及藝術表演中心，及其他獨立營運之博物館、交響樂團及芭蕾舞團等，均屬享有租稅優惠的非營利組織。在美國聯邦稅法 501(c)(3)條中之非營利組織必須以法人、社區基金、基金、基金會等型態來籌組運作，不能以個人名義或合夥型態，且慈善信託必須以合格的基金或基金會方式管理。章程應規範組織名下之資產必須永久用於與該設立宗旨相關之活動，即使

⁸ Charles R. Irish, 1991, 美國非營利組織之課稅規定，凌忠嫻譯，財稅研究，第二十三卷第六期：頁 85。

⁹ 美國聯邦稅法 501(h)項的法條規範了可從事相關活動範圍之但書。

¹⁰ 資料來源：收集美國稅法資料之網站 <http://www.fourmilab.ch/ustax/www/t26-A-1-F-I-501.html>。

組織解散，其資產也必須捐給其他免稅團體，或者交給聯邦或州政府做為公共目的的使用。

凡符合美國慈善法律定義的非營利團體，可獲得下列三項重要獎勵：

1. 組織可以透過捐獻而自給自足。政府允許捐贈者對公益機構的捐贈，可列為當年度支出項目扣抵，最高可達應稅所得額百分之五十。
2. 非營利組織本身免納所得稅，但經營與慈善目的無關的商業活動不在此限。
3. 寄送大宗郵件可以用折扣郵資。¹¹

非營利組織除了機構本身須符合前述特性外，其活動亦應符合免稅要件；決定非營利組織是否符合免稅，主要視其實際之活動，而非其目的。因此一個組織即使將其商業活動之利潤完全交付予免稅之組織，仍不符合免稅要件，因為此項利潤交付並不是非營利組織活動之決定要件。¹²美國政府對於慈善組織的資格訂有明確的規則，該組織必須向聯邦政府的稅務機構提出公益(charity，或譯慈善)身分申請。依據不同州的法律，公益組織也必須向州政府提出申請，但此兩個政府機關層級的規定並無不同。在申請中，公益組織必須向稅捐稽徵單位說明以下六點：

1. 該組織是專為慈善、教育、宗教、科學、文學，或類似目的所設立的，並不以營利或私人利益為目的。
2. 該組織係根據上述目的運作。
3. 其收入與資產是永久性地用在上述目的。
4. 其收入與資產不得運用或分配作為私人的利益。但在服務及物品具有適當用途的情況下，可以支付合理的費用給個人或公司，以補償其提供服務與物品的市價。
5. 不得支持或反對任何公立機構的候選人。

¹¹由於美國的公益機構經常透過大量的信函募款，因此這是一項很大的優惠。

¹² 內地稅法第 502 條特別說明，組織從事商業活動，即使其利潤完全給予非營利組織，亦不能享受免稅。

6. 不得從事實質的立法遊說。

聯邦所得稅之免稅並非全面性，亦即免稅通常僅限於與其免稅目的有關之盈餘或投資所得。投資所得如股利、利息、租金、權利金及出售投資之所得，若該所得係來自其所控制之組織，則亦免納所得稅，但若產生投資所得之財產係以貸款融資方式取得，則該所得視為與業務無關連之貸款融資所得，該部分之投資所得不得免稅。

若組織有從事與免稅目的無關的交易活動，除非須以該收入支應組織有關免稅目的活動，否則收取與營業無關的總收入大於 1,000 美元者，必須比照一般稅率繳納「與業務無關之所得稅」(Unrelated Business Income Tax, UBIT)。符合下列要件者，即視為與業務無關之活動：

1. 該活動屬貿易或商業活動 (It is a trade or business)；¹³
2. 該活動屬經常性活動 (It is regularly carried on)；
3. 該活動與推動組織免稅目的沒有實質關係。¹⁴

(二)營業稅

美國之營業稅係對最後消費者課徵非加值型〔毛額型〕營業稅，藉由給予非營利組織免稅證明，可於購買貨物或勞務時享受免稅優惠，直接降低其成本。¹⁵

¹³ 通常包含銷售商品及提供服務所產生的收入。

¹⁴ 是否具有實質相關，可從活動所產生的收入與組織宗旨的相關性為何，且所得之收入也須用於組織宗旨上來判別。

¹⁵ 由於美國係針對消費階段可徵營業稅，故其免稅及相當於我國之零稅率。但我國營業稅架構，僅針對外銷提供零稅率，其他優惠僅限於免稅。

二、個人或企業的贊助者

(一)聯邦所得稅

個人及公司對於公益組織之現金或其他財產之捐贈，通常允許作為聯邦所得稅之扣除項目，其扣除額等於捐贈給公益組織之現金或其他財產之價值。就個人而言，對屬於公共贊助之公益機構所為之捐贈，其可扣除額以捐贈人淨所得之 50% 為限，但捐贈物屬資本利得性質資產則可扣除額以其淨所得之 30% 為限，但超過 30% 的部份可後抵 5 年；¹⁶就公司而言，扣除上限為捐贈人淨所得之 10%。¹⁷個人納稅義務人之扣除額必須採「列舉扣除額」。¹⁸

近年來，美國大眾對於歷史及環境保護之興趣漸增，慈善捐贈扣除之範圍已擴及贈與人不可撤銷並供歷史及環境使用之財產捐贈。¹⁹在此規定下，歷史建築物之所有人可以將建築物交付地方歷史團體，並附一項拘束性之承諾，以維護建築物之歷史性，捐贈扣除額則為因所有人對該財產未來使用之限制而減少之價值。

慈善捐贈扣除額以現金或財產捐贈為限，雖然每年有價值數十億之勞務貢獻給公益組織，但勞務之提供原則上不得扣除，惟為公益組織提供自願性勞務而發生不得要求補償之費用，可以扣除。²⁰

¹⁶ 資本利得性質資產係指資本資產在捐贈日以公平市價出售時可獲得利得，而獲取長期性資本利得。

¹⁷ IRC §170(b)(1), (2)。

¹⁸ Charles R. Irish, 1991, 美國非營利組織之課稅規定，凌忠嫻譯，財稅研究，第二十三卷第六期：頁 88。

¹⁹ IRC §170(h)。

²⁰ 例如，醫院義工之必要制服成本，及往返醫院所發生之不得要求補償之交通費，皆准予扣除，參見 Treasury Regulation §1.170A-1(g)。

(二)聯邦遺產及贈與稅

個人之慈善捐贈亦可作為聯邦贈與稅之扣除額，²¹由於贈與稅扣除額之定義較所得稅扣除額之定義為廣，因此符合所得稅扣除額者，必然符合贈與稅扣除額，但反之則不一定成立。死亡時之慈善捐贈亦可作為遺產稅扣除額。

第二節 英國的相關規定²²

英國對於藝文之獎助，主要以鼓勵私人捐助以補公眾資金對藝術、博物館與文化遺產補助的不足，包括企業與藝術組織之合作，例如企業借調員工協助慈善團體或教育機構，與該員工相關的薪資成本與其他費用仍可作為企業本身的費用，於計算所得稅時可以減除。以下按「藝文工作者」(包括藝術家及藝文團體)、「個人或企業的贊助者」與「個人或企業的投資者」三個面向，將英國對於文化藝術事業獎助的規定彙總整理。

一、藝文工作者

(一)所得稅

英國稅務局認定給予藝文工作者的撥款與補助是課稅所得。作家、作曲家與劇作家等的創作者如果可以證明其收入具高波動性且係經數年累積，可向稅務機關要求依他們的前數年平均所得合宜之稅負繳納。

所得如有不規則與長期累積的特性，若其發生集中在某一課稅年度，由於累進稅率的關係，將使此項經多年累積而一次實現之所得適用較高的累進稅率，負擔較重的稅負。若是用前數年平均所得為基準計算應納稅額，便可減輕藝文工作

²¹ IRC §2522，聯邦贈與稅並不適用於公司贈與，Treasury Regulation §25.0-1(b)。

²² 資料整理自 Association for Business Sponsorship of the Arts (ABSA)(<http://www.absa.org.uk>)與 <http://www.culturalpolicies.net/>

者的負擔。因為所得平均之後較一次實現之所得為低，便可適用較低之稅率。舉例說明如下：

某藝術家自民國八十九年開始創作書法與水墨畫，歷經三年的時間，直到民國九十二年開畫展才有兩百萬元的收入，創作期間並無其他收入。假設四年每年的費用為四十萬元，則以我國現行稅法的規定，民國八十九年、九十年與九十一年各年雖有四十萬的支出，但由於沒有收入，故無須繳納所得稅，亦無法適用盈虧互抵。民國九十二年有兩百萬的收入與四十萬的支出，故當年度有一百六十萬元的課稅所得。為簡化計算，本例排除免稅額與扣除額的適用，即以一百六十萬元作為當年度的課稅所得。以九十二年度稅率結構計算綜合所得稅應納稅額，應納稅額為 230,900 元，四年的總稅負亦為 230,900 元。

$$1,600,000 \times 21\% - 105,100 = 230,900^{23}$$

若該藝術家提出申請適用以前四年之平均收入與支出，作為個人所得稅之申報方式，則四個年度之所得稅負僅為 24,000 元，詳細說明如下：每一年平均收入五十萬元 “ $200/4$ ”，扣除每一年平均支出四十萬元後 “ $(40+40+40+40)/4$ ” 得出每一年平均所得為十萬元，以九十二年度稅率結構計算綜合所得稅應納稅額，應納稅額為 6,000 元。由於適用較低的有效稅率，每年稅負為 6,000 元，四年的總稅負為 24,000 元。

$$100,000 \times 6\% = 6,000$$

$$6,000 \times 4 = 24,000$$

後者的計算方式將可節省 206,900 元的稅額，可大大減輕該藝術家的負擔。

²³ 依據九十二年度稅率結構，計算綜合所得稅應納稅額所適用的邊際稅率為 0~370,000 為 6%，370,000~990,000 為 13%，990,000~1,980,000 為 21%；105,100 為 21%對應的累進差額。

(二)營業稅

關於英國藝文業者收到贊助時，會被視為提供了應稅的廣告或推廣服務，就有義務去申報增值營業稅。英國標準的增值營業稅稅率是 17.5%。藝文機構的增值營業稅稅率可能降低如下：

- 賣出受贈物品則適用零稅率。
- 供應藝術商品或相關服務則可降低至 5%。

二、個人或企業的贊助者

(一)所得稅

過去幾年英國境內相關企業主及個人贊助藝術團體之金額增加，其主因在於贊助者與被贊助者雙方潛在利益之誘因增加及政府之獎勵。企業對於創造多樣化的商業利益已逐漸形成一種認知，例如品牌贊助，可藉由藝術節目將企業之形象與藝術專案結合。

企業主要關注的是企業對公益機構的支出是否可從其課稅所得中減除；大多數的藝文機構註冊為公益機構，並被核給一個”公益編號”(charity number)。公益機構僅在其課稅所得或收入用於公益(慈善)目的時，方具有課稅寬減額。(exemption)。企業與個人對於藝文領域的贊助方式非常多樣化，這些方式包含：

- 現金贊助(cash sponsorship)
- 實物贊助(sponsorship in kind)
- 捐贈與資助(donations and patronages)
- 加入會員(corporate membership)

- 購買藝術品(purchasing arts work)
- 贊助募款活動(fund raising events)
- 贊助資本支出計畫(funding capital projects)
- 員工借調與自願服務(employee secondments/volunteers)

現金贊助(cash sponsorship)

一般而言，企業之贊助支出只要是全數 (wholly and exclusively)以企業交易與獲益為目的(purpose of the trade and revenue)，其支出就可以全部從其課稅所得中扣除。另外只要企業符合上述原則，其他相關的支出亦可從課稅所得中扣除，例如為獨立評估此項贊助是否可獲得效益所支出的佣金亦包括在內。但如果藝文組織提供了無限制範圍的服務給贊助者，這些藝文組織的所得就可能要課稅。

為了滿足「全數 (wholly and exclusively)」的規定，贊助支出一定要有商業目的，例如為贊助者或贊助者品牌或產品所做之廣告與宣傳。這些可以藉由將贊助者的名字或商標附在宣傳品上（例如：海報、傳單或節目指南等）或經由媒體來達成，而且企業的利益必須與相對贊助支出之間有一合理的比例。如果這些贊助支出有其他的目的，例如對贊助企業之股東有額外非營業的利益，這些支出就有可能不允許從課稅所得中扣除。²⁴

實物贊助(sponsorship in kind)

實物贊助指企業提供本身的貨物或勞務給藝文團體，而非以現金的方式。例如：旅館提供免費的住處給表演者，設計公司提供免費的行銷素材設計給劇院...等。所得稅在實物贊助與現金贊助之適用條件是相同的。也就是如果這種安排是具有商業目的的，企業對於供應這些產品與服務的成本就可以在稅上扣除。

²⁴例如娛樂設施是贊助者與其顧客皆可使用，這會使企業的贊助支出是否可在稅上扣除產生疑義。

捐贈與資助(donations and patronages)

捐贈不同於贊助是因為贊助是企業尋求相等回饋的一種商業投資，而捐贈純屬博愛的行為。資助則介於上述兩者之間，資助會獲得回饋，但這回饋與其資助不成正比。當支付部分是為了贊助，部分是為了捐贈，將對於可否稅上扣除造成困難。企業的慈善捐贈並無一般的租稅減輕效果。然而，如果是企業係捐贈給慈善機關且該捐贈係全數為了企業交易活動，捐贈可被視為可減除費用。

依據捐贈救濟方案，英國國稅局對公司與個人單一旦無條件的捐贈藝文或公益組織給予租稅減免。捐助救濟法下的租稅減輕僅適用於英國本地公司與個人。對如國家博物館(National museums)，國家遺產紀念基金會 (National Heritage Memorial Fund)，歷史建築和遺跡委員會(Historic Buildings and Monuments Commission for England)與藝文團體向慈善委員會登記為慈善機關(Arts organization registered with Charities Commission as charities) 等藝文組織的捐贈可享有租稅減輕。

依據捐贈救濟法，藝文組織可以收到扣除 23%所得稅後的捐贈淨額，其扣除的稅額係以每季為基礎由捐贈者向國稅局申報並繳納。應付稅額必須於每季結束後之 14 日內申報。捐贈者亦必須提供慈善團體一份可證明稅額的文件，以利慈善團體申請該筆稅額之退回。

捐贈可列為捐贈者之支出。但如果當年度所得未超過該筆支付，其租稅效果就會喪失。非公開公司需符合一些特定條件，如捐贈需超過 250 英鎊，因捐贈所獲之利益不能超過相關捐贈淨額的 2.5%，且在一個會計期間內從各受贈之慈善團體所受之利益不能超過 250 英鎊及捐贈不能有回報條件的存在等，方得以認列。

加入會員(corporate membership)

藉由每年、每季或每月支付一筆捐贈給藝文機構，公司可以期待列名於節目指南或其他行銷素材（例如明信片、傳單等）、一些可供顧客或職員使用的免費或低價票、與藝術家面談、公司掛名於活動，及活動中可以獲得免費低價的食物或飲料等的好處。上述相關支出可否用來扣除課稅所得的標準與現金贊助相同。

購買藝術品(purchasing arts work)

企業可以靠著購買收藏品（油畫及雕塑等）來支持藝術或藝術家，這些收藏品可收藏於企業營業場所或捐贈給本地的藝廊或博物館。購買藝術品將之作為收藏品所耗之花費是資本支出，並且不能自課稅所得中扣除。然而如果國稅局同意該藝術品係符合固定資產的性質，這些支出將可藉由折舊而逐漸自稅上扣除。通常這些藝術品必須有能實現企業交易活動之積極功能，例如旅館或餐廳方可適用，因為環境佈置對其而言是重要的。任何來自出售藝術品的資本利得都要課稅，資本損失亦可自課稅所得中減除。由於租金費用通常可以當企業的費用，所以企業通常去租而不是去買藝術品。

對於購買藝術品捐贈給藝廊或博物館之成本，僅在該費用是全數與企業交易活動有關時，方得認列。通常此類藝術品的捐贈是很難符合這些規定。故實務上，企業通常捐贈現金給畫廊或博物館，由其自行購買藝術品。

贊助募款活動(fund raising events)

公益機構的交易利潤僅有在利潤是用在公益目的以及交易之達成是為了實現公益機構本身的基本目的時方可免稅，例如經營一個劇院，管理一個藝廊等。對於贊助募款活動並未有法定之租稅減免。

對於企業支持或參加募款活動，任何的現金支付，如非屬全數為企業交易活

動目的時，將不可自課稅所得中扣除。如果企業捐贈時亦收到一些東西（例如：晚餐、禮物、表演等）當回饋，則其支付不能全額認列為捐贈。

對於藝文機構，此類募款活動通常並不在其正常活動範圍之內，其利潤是要課稅的。然而由小型自願募款活動所獲之利潤是不用繳稅的。當在考量一個活動是否符合小型募款活動而免稅時，國稅局會考量活動舉辦的頻率以及與相同商品者之其他銷售者之競爭性、商業機構的程度、組織者與名人投入的程度、出席的人數、利潤與營業額的程度及利潤用在公益目的之比率等要素。

贊助資本支出計畫(funding capital projects)

贊助資本支出計畫可以對企業形成長期的廣告效果，例如企業長期列名在博物館或藝廊的展示間。一般而言企業支付藝文組織之資本計畫資金，在計算課稅所得時是不可扣除的。

員工借調與自願服務(employee secondments/volunteers)

企業暫時借調員工給藝文組織以提供特別的專業服務（例如：會計，財務，行銷等）越來越普及。在員工借調期間雇主繼續支付員工薪水，其薪水與其他費用可以當作雇主課稅所得的減項。但如自願者利用自己的時間而非工作時間對藝文機構提供協助，對於自願者本身並無租稅影響。

設立信託或基金會（Establish Trust/Foundations）

一些大型的企業會設立信託或基金會以捐贈經費給藝文組織或公益機構。如果信託本身或基金會建立的目的是為了公益目的，則慈善信託或基金會本身即為公益機構。在捐贈救濟法下，捐贈者支付給公益信託或基金會款項，可以用來減輕稅賦。

這些公益信託與基金會可以要求退稅並且可依其意願進行捐贈。這些捐贈並

不需要每年都給相同的藝文或公益機構。雖然信託不可以被用來累積資金，基本上所有的收入並不需在收款的當年度全額支出。公益信託的資本利得不用支付資本利得稅，如果該處分的收入是用來進行慈善目的。

薪資捐贈 payroll giving)

個人可以建立薪資捐贈方案，這個方案讓職員可以直接由其薪資扣除金額來定期捐贈給藝文機構。每一個人捐贈的上限是 1200 英鎊。

(二)遺產稅

遺產捐贈給公益信託或基金會，亦可降低遺產稅的負擔。移轉財產給非營利機構亦可免除遺產稅，但這些捐贈財產必須保存在英國境內且供大眾享用，不符合規定者會被撤銷免稅資格。

三、個人或企業的投資者

英國政府推行企業投資方案以幫助小型企業取得資金。這些方案提供了所得稅與資本利得稅至少一千元英鎊的減稅優惠，主要受惠者為影藝與遊戲事業。為數眾多的劇院作品獲得來自有錢的個人贊助者一些或全部的財務支持，如果演出成功，投資人首先會收到原始投資金額的退回，之後並會分享一部份的利潤。如果演出失敗，投資人將會失去部分或全部的原始投資。任何退回金額超過原始投資都將被視為投資所得來課稅。反之則為投資損失，損失在所得稅上亦可扣除，但有其限額。

第三節 法國的相關規定

法國對於文學與藝術創作；保護文化遺產；發展與傳播文化、電影藝術與視聽唱片；印刷與出版等訂有部分租稅減免法律。²⁵ 茲以「藝文工作者」(包括藝術家及藝文團體)、「個人或企業的贊助者」與「個人或企業的投資者」三個面向，根據法國稅捐稽徵通則，將法國對於文化藝術事業獎助的規定彙總整理。

一、藝文工作者

(一)所得稅

所得稅 (impôt sur le revenu) 之減免規定有以前兩年或前四年的平均所得進行申報、專門職業所得免稅與諾貝爾減免條款。

根據法國稅捐稽徵通則，與藝文團體相關的一般租稅規定為法國之作家、藝術工作者與運動員之報酬、薪資與著作權利金，無論是以個人或公司名義收取，均應扣繳 15%，惟年度仍應依照一般所得結算申報，補繳應付稅額或申請應退稅款。作家之著作版權以及運動員與藝術工作者之智慧財產，在所有權移轉年度所產生之財產交易所得亦應按一般所得課徵稅負。(CGI 182 C)

由於藝術工作者與運動員的所得變動大，在某些年度產生虧損，而在某些年度產生巨額所得。雖然一般個人納稅義務人並無虧損遞延扣抵制度，但對藝術工作者與運動員則可以前兩年或前四年的平均所得進行申報，可有效平均其稅務負擔(CGI 84 A)。當作家及作曲家所得之版稅收入，係由第三人申報時，視同薪資所得課徵所得稅 (CGI 93-1-4)，²⁶惟所得人明示選擇適用於非商業利潤之普通法條例者除外。申報為文學、科學或藝術創作之所得人，得要求以該課稅年度及前

²⁵ 資料整理自 <http://www.culturalpolicies.net/>

²⁶ Code Générale des Impôts 稅捐通則第 93 條第 1 項第 4 款

二年（或前四年）之平均所得為課徵基準。

依據法國稅捐稽徵通則第 100 條附註(CGI - Article 100 bis)，來自於文學性、科學性或者藝術性之產出作品之應課稅所得，就如同適用於來自於運動員之練習所得，在納稅義務人之要求下，並其稅務申報書應經過審查，可依據前二或四年之平均收入之核定稽徵年度，以及相同年度之平均支出來決定。採用此項評價方式之納稅義務人，有義務應接受審查所有來自於文學性、科學性或者藝術性產出作品，或者來自於運動員練習之利益。此項選擇在未表達撤銷前，一直保持有效適用；一但提出撤銷，第一段之規定仍然持續有效適用在該項決定所涵蓋年度之利益。以下就此項規定舉例說明所得稅之影響：(此案例僅為一般參考用，未考慮法國社會安全稅“Social Security Tax”)

某藝術家之主要工作為雕刻大型石雕作品，一項作品經常需耗時二年才完成。該藝術家在 2001 年度中，購買巨型石材加上其他支出共 100 萬元，該年度無任何收入，在 2002 年度中發生其他支出 50 萬元，並完成作品後以 250 萬元賣出。若該藝術家採用一般個人年度所得稅之申報方式，該藝術家之 2001 年度無收入只有支出，故無所得稅負，但其 2002 年度之所得稅負高達 80 萬元。即 250 萬元收入扣除當年度 50 萬元支出後之所得為 200 萬元，適用 40%有效稅率，其應納所得稅額為 80 萬元。

若該藝術家提出申請適用以前二年之平均收入與支出，作為個人所得稅之申報方式，則 2001 與 2002 年度之所得稅負總共僅為 20 萬元，詳細說明如下：每一年平均收入 125 萬元 “ $250/2$ ”，扣除每一年平均支出 75 萬元後 “ $(100 + 50)/2$ ” 得出每一年平均所得 50 萬元，適用較低有效稅率 20%，即每年稅負為 10 萬元，兩年度共 20 萬元。

該藝術家若在 2003 年撤銷此項申報方式，其 2003 年仍必須依此二年平均法

核定課徵其應納稅額，直到 2004 年度所得之申報才能恢復單獨年度核定課徵方式。此種特殊申報方式，由於需接受稅局之審核稽徵，因此採用此方式之藝術家必須會計憑證與帳簿組織完備。

在專門職業所得免稅方面，依教育法規定，與政府簽訂合約之教育機構，畫家、雕刻家等藝術工作者銷售自行創作作品之所得，作家、作曲家、科學及文學藝術教授與基本教育教師、歌劇演唱家與劇作家之收入，得申請所得免稅。(CGI 1460) 對於只出售自己作品之畫家、雕塑家、雕刻家及插畫家與漫畫家(CGI 1460-2)，戲劇及歌劇藝術家(CGI 1460-4)，並未持有對外公開之真實機構之作家、作曲家、文學院、理學院及娛樂藝術學院之教授 (CGI 1460-3)享有執業稅之減免，惟攝影工作者不得享有本項減免。²⁷

獎勵科學或藝術之著作或一套作品集若獲得「諾貝爾」獎項以及由獨立評審頒發，設立至少三年的法國或外國文學、藝術或科學獎項，得申請減免所得稅。

(二)增值稅(營業稅)

增值稅 (Taxe sur la valeur ajoutée)，簡稱 TVA，類似我國之加值型營業稅。歐盟各會員國之增值稅率平均高達 20%，法國則是 19.6%；因此如果與藝術有關之貨物及勞務能適用較低之增值稅稅率，即為重大之租稅優惠。部分與藝術有關之貨物或勞務，增值稅稅率為 5.5%。(CGI 279)

為獎勵及補助創作之獎項，如非履行勞務給付，得享有增值稅之減免。為提昇藝術教育的課程，在由學生直接支付酬勞予自然人之情形下，得享有增值稅之減免 (CGI 261-4-4b)。

²⁷按指音樂、繪畫、舞蹈等藝術。

二、個人或企業的贊助者

(一)所得稅

企業在營業額 0.225%(在某些條件下是 0.325%)的限額內，對慈善文化組織的捐贈可從課稅所得中減除。購買藝術品之成本可作為費用攤提。企業向未過世的藝術家購買超過二十年的原創作品之成本，若作為公司永久資產，可在規定限額內分別在當年度與以後四年(五年平均法)攤提為可扣抵費用。為了能享受費用抵減，公司所購買之藝術品，必須在費用攤提之五年內，公開展示在一般民眾可見之處。可抵減方式同樣適用在公司購買樂器上，為了能享受費用抵減，公司所購買之樂器必須免費地提供給音樂家使用。公司處分藝術品或樂器之財產交易所得應課稅。(CGI 238 AB)

(二)移轉稅

在法國財產移轉應課徵一種移轉稅(類似台灣依移轉價值課徵一定稅率之契稅或印花稅)，公開展示之紀念碑、藝術品、歷史書籍與印刷，授權公共部門使用之科學、文化與藝術作品，以無償方式移轉時無須課徵移轉稅。(CGI 795)

三、個人或企業的投資者

在所得稅上企業投資之相關優惠主要是針對投資從事電影與視聽之傳播與製作之企業，該企業得自其應課徵所得結算中，扣除全額之海外部門投資額。企業從事電影與視聽之傳播和製作之相關領域之海外部門的開發經營，得享有其應課徵所得三分之一的免稅。

電影製片、發行或視聽設備及相關供作唱片製作之模版得加速折舊。供作唱片製作之模版視其為綜藝錄製或古典作品，受有二至三年不等的加速折舊。

第四節 其他國家的相關規定

一、藝文工作者

(一)加拿大

加拿大的視覺藝術工作者與作家，其自己經營業務的視覺藝術工作者與作家的收入(執行業務所得)將可減除合理的必要費用，例如：在家工作的費用，專業組織的會費。視覺藝術工作者與作家如果是被人雇用的話，和薪資所得相關的廣告費和差旅費是可以當費用減除的，但是有某些限制。而所謂的薪資所得必須是來自繪畫、版畫、雕刻、素描、雕塑或類似的藝術創作(但複製品不包括在內)等藝文活動，或是劇作家、作曲家或文學家，戲劇音樂工作者，例如：演員、舞者、歌星或音樂家，且納稅義務人必須是加拿大文化部(the Minister of Canadian Heritage)認證的專業藝文組織的成員。

加拿大的表演藝術工作者，其自己經營業務的表演藝術工作者的收入(執行業務所得)將可減除合理的必要費用，例如：樂器與設備的保險費、樂器與設備的維修費用、律師與會計師公費、工會組織的會費、代理商佣金、廣告宣傳費、跟接單有關的交通費、音樂、表演或在個人藝文領域為了特殊角色需要而發生的自我改善課程的成本。表演藝術工作者如果是被人雇用的話，和薪資所得相關的廣告費和差旅費是可以當費用減除的，但是有某些限制。受雇者從事音樂家工作的樂器如屬於受雇者本身，受雇者可以減除和樂器相關的成本，例如：樂器取得成本、樂器維修費用、租金費用與保險費用。

藝文工作者如將作品捐贈或出售給經文化古物進出口法案認證的加拿大公家機關，例如捐贈或出售給博物館、檔案館與圖書館的作品，可以獲得以市價計

算的所得稅投資抵減。上述所得稅投資抵減的認定是由獨立的文化古物管理審理團，依據具有傑出重大意義與國家級重要性的標準審核。加拿大文化部與財政部(the Minister of Revenue)所承認並擁有公益地位的藝文服務組織可以向組織的個人捐助者發行具所得稅目的之收據。例如，某藝術家當年度應納稅額為一百萬元，若將其符合具有傑出重大意義與國家級重要性標準，市價七十萬元之作品捐贈給博物館，那麼便可以該作品之市價抵繳應納稅額，則該藝術家當年度的應納稅額便由一百萬降至三十萬。²⁸

(二)荷蘭²⁹

荷蘭的加值稅系統分成兩個不同的稅率：19%和 6%。歐盟法允許成員國針對表演票價、劇院、馬戲團、歡樂博覽會、娛樂園、音樂會、博物館、動物園、電影院、展覽會與類似的文化聚會採行較低的加值稅稅率。有收取酬勞的藝術家，包括劇本作家、廣告音樂的作曲者、建築師與設計師，則適用較高的加值稅稅率。

稅務主管機關認為補助金應該課徵加值稅。惟來自 Bekostigingsbesluit cultuuruitingen 的補助金可以不課徵加值稅。其範圍涵蓋所有教育部所給予的補助金與特殊文化政策法案下文化與科學的補助金，同時也包括由教育部文化基金所提供的補助金。

二、個人或企業的贊助者

(一)加拿大

個人捐助非營利慈善或文化組織可當費用扣除是個人從事慈善行為一個很重要的誘因。加拿大人捐助文化組織佔全部捐助額的比例，由 1996 的 2.4%增加

²⁸ 若是出售給博物館，亦可以所得的現金繳納應納稅額。類似我國遺產及贈與稅法中以實物抵繳應納稅額的規定。

²⁹ 資料整理自 <http://www.culturalpolicies.net/>

至 2000 的 5%，幾乎是兩倍的成長。³⁰

三、個人與企業的投資者

(一)澳洲³¹

在澳洲，電影投資人可就投資金額申請所得扣抵(ITAA 36 Sec 124ZAA)，其條件包括需為澳洲稅務居民，證明並列舉所投資的資金，最終可成為所投資影片版權之首任所有人，影片需於 2 年內完成等。若未於 2 年內完成亦未通知澳洲國稅局，則原已享受之抵減將被撤回，國稅局重新核定所得稅。在享受抵減年度，投資人需取得電影投資之臨時或最終核准函。若投資人無實際現金支出，僅提供勞務或技術，需證明該影片之拍攝另有可靠資金來源(以融資合約證明之)，且該融資合約需在首次資金投入年度結束前簽約。

電影製片人需向澳洲國稅局(Australian Taxation Office)申請，說明製片合約已簽，並說明資金來源及安排，於製片開始(支出已發生)年度結束後 1 個月內，即 7 月 31 日前(澳洲之財務年度為 7 月 1 日至翌年 6 月 30 日)申請。若 2 年內無法完成製作，必需於情況確定後 2 週內通知澳洲國稅局。

基本上可抵減金額為投資金額的 100%，於支出發生年度認列，且該支出必須與製片直接相關者，例如安排融資之仲介費則不符合規定。提供資金做為返還投資金額之代墊款，也可能可做為抵減項目(判例 Faywin Investments)。若於影片完成前，投資人將其部分版權讓渡予他人，其可享受之抵減金額應按尚未讓渡之比例來認列。製片過程中所用之設備(如攝影機)於影片殺青後之處分之所得，將會減少抵減之金額。

合格之製片費，包含取得故事之版權、製片地點之選擇與考察、導演、製作人及演員費、與製片相關之保險、演員合約訂立費、布景費等項目，但不含包裝費或宣傳費等名目費用(未實際支付者)(解釋令 IT2476)。該影片必須為符合獎勵

³⁰ 資料整理自 <http://www.culturalpolicies.net/>

³¹ 資料整理自 <http://www.taxinstitute.com.au/>

條件之澳洲影片(Qualified Australian Film)，向 Australian Film Commission 索取申請函，並向文化部官員或負責單位申請臨時及最終核准函。

符合獎勵條件之澳洲影片(Sec 124ZAA)必須為電影(含動畫)、電視影集、記錄片或電視版電影供大眾於電影院或電視觀賞，或必須全部或大部分於澳洲或特別行政區內製作，內容需主要含澳洲的文物或經澳洲政府與他國政府同意者。商業廣告，綜藝娛樂節目，如脫口秀、評論、問答等，運動或可由大眾參與之舞台或藝術表演(免費或需收費者)，肥皂劇，訓練與實驗影片等是不合格之影片。

臨時核准函係在製作期間或準備期間所發給。惟若扣除已由投資人在製作期間提出申請，但影片完成後被裁定不合格，則已扣除之金額會被撤回，重新核定投資人之所得稅。最終核准函則於影片完成後申請(Sec 124ZAC)，若不申請或未取得，則原先申請之扣除會被全部剔除。稅法上沒有限制，應於何時申請最終核准函，但臨時函之有效期間僅至影片完成後 6 個月。若投資人在影片完成 6 個月後才取得最終核准函，且先前所核准之扣除已被註銷，投資人可再申請恢復原先享有之扣除金額。

若澳洲國稅局(Australian Taxation Office)認為製作成本有浮報嫌疑，可裁定減少可扣除金額。若投資人投資影片卻轉嫁所有的風險(虧損)，則無法享受扣除。但預售影片版權不被視為無風險，影片完成後，才投入資金歸還他人之墊款也不被視為無風險。無法享受扣除者可能可適用 2 年攤銷的規定。若與影片製作相關之費用大於當年度影片所得，其虧損僅能與未來同性質所得(出售/租影片或版權之所得)相抵。

處分版權所得為其處分收入減除處分版權相關費用後之餘額，若蓄意壓低價格，則以該影片之價值做為成交價，若版權與其他資產一起出售，但價金未拆開，澳洲國稅局可逕自決定版權價金之比例。

若企業在影片製作成本發生年度因為虧損無法扣除投資額，可遞延以後年度，先與免稅所得相抵，再與合格澳洲影片的課稅所得相抵，該損失可無限期往後遞延。影片所得可與非影片虧損相抵，反之影片虧損不得與非影片所得相抵。影片虧損可遞延以後年度之金額不得超過投資人影片及非影片虧損之總和。

若外國或澳洲影片(含電視影集及電影)之製作人其製作成本在一千五百萬澳幣以上，製作人可申請所得稅抵減或退稅。抵減金額為合格製片費用之12.5%，可於影片完成後當年度退稅。若製片成本超過一千五百萬澳幣，但在五千萬澳幣以下，製作人需花至少70%的製作費用在澳洲的製片活動上，若製片費在五千萬澳幣以上，則無澳洲製片活動比例之限制。退稅只能用在單一的製作公司(人)上。若納稅人選擇退稅，不能再申請投資扣除或2年攤銷。

製片費用包含設備折舊，所有合格之費用，但不包含融資、開發、版權取得、雜支、宣傳等支出。享受優惠之其他條件包括，影片需在申請扣抵或退稅年度完成，文化部官員發給文件證明該影片符合居住者及其他規定，在當年度申報書中聲明，納稅人需為澳洲公司或在澳洲有固定營業場所之外國公司。茲將澳洲關於影藝事業的租稅優惠舉例說明如下：

某電影公司製作電影的成本為兩千萬澳幣，則該公司有三種租稅優惠可供選擇。一為於支出當年度全額作為費用扣除，若當年度無法全額扣除，則可無限期往後遞延，但只能與免稅所得以及影片相關所得相抵。二為將該投資成本兩千萬於未來兩年內攤銷完畢，得享受提前認列費用的好處。三為以投資成本兩千萬的12.5%，即兩百五十萬，抵減當年度所得稅應納稅額。三種方式的選擇端看該企業當年度收入與所得的情況，當然於採用各方法前，也必須符合各方法的特別規定。

茲將國外促進藝文發展之相關稅制與租稅優惠，以「藝文工作者」、「個人或企業的贊助者」與「個人或企業的投資者」三個面向彙總整理如表5。

表 5 國外促進藝文發展之相關稅制與租稅優惠

	藝文團體		
	工作者	贊助者	投資者
美國	一、藝文團體若屬非營利組織，本身免納所得稅，但經營與公益目的無關的商業活動不在此限。 二、非營利組織持有免稅證明者，可於購買貨物或勞務時享受免營業稅優惠。	一、捐贈者對公益機構的捐贈，企業可列為當年度支出項目扣抵；個人則採列舉扣除額方式扣除。 二、個人之公益捐贈亦可作為聯邦贈與稅之扣除額；死亡時之公益善捐贈亦可作為遺產稅扣除額。	
英國	一、作家、作曲家與劇作家等的創作者如果可以證明其收入具高波動性且係經數年累積，可依平均所得適用合宜之稅率。 二、藝文機構適用較低之加值營業稅稅率。	一、企業對公益機構的支出可從其課稅所得中減除。 二、個人以薪資扣除金額定期捐贈給藝文機構，其捐贈金額可以從稅前薪水中扣除。每一個人捐贈的上限是1200 英鎊。 三、遺產捐贈給公益信託或基金會，可降低遺產稅額。移轉財產給非營利機構亦可免稅。	投資影藝與遊戲事業得享所得稅與資本利得稅至少一千元英鎊的減稅優惠。
法國	一、對藝術工作者可以前兩年或前四年的平均所得進行申報。 二、專門職業所得免稅。 三、諾貝爾減免所得稅條款。 四、藝文機構適用較低之加值營業稅稅率。	一、企業在營業額0.225%的限額內，對慈善文化組織的捐贈可從課稅所得中減除。 二、購買藝術品之成本可作為費用攤提。 三、公共部門使用之科學、文化與藝術作品，以無償方式移轉時無須課徵移轉稅。	一、投資從事電影與視聽之傳播與製作，得自其應課徵所得結算中，扣除全額之海外部門投資額。 二、電影製片、發行或視聽設備及相關供作唱片製作之模版得加速折舊。

加拿大	一、視覺藝術工作者、表演藝術工作者與作家，其執行業務所得將可減除合理的必要費用。 二、藝文工作者如將作品捐贈或出售給經文化古物進出口法案認證的加拿大公家機關，可以獲得以市價計算的所得稅投資抵減。	個人捐助非營利慈善或文化組織可當費用扣除。	
澳洲			電影投資人可就投資金額申請所得扣抵，或先行全額認列為費用，以後回收時再列收入。
荷蘭	藝文機構適用較低之加值營業稅稅率。		

第四章 結論與建議

第一節 結論

我國稅法對於藝文之租稅優惠，在藝文工作者方面主要有符合行政院規定標準者，其本身及其附屬作業組織之所得免營所稅，但不包括其銷售貨物或勞務之所得。但該團體銷售貨物或勞務以外之收入不足支應與其創設目的有關活動之支出時，得將該不足支應部分自銷售貨物與勞務所得扣除後，其餘銷售貨物與勞務所得再依法繳納所得稅；經認可之文化藝術事業，得免徵營業稅或減徵娛樂稅，但對於合於民法總則公益社團或財團之組織，或依其他關係法令經向主管機關登記或立案者，所舉辦之各種娛樂，其全部收入作為本事業之用者，娛樂稅全免；遺產中被繼承人自己創作之著作權、發明專利及藝術品免計入遺產總額，其他有關文化、歷史、美術之圖書、物品，經繼承人向主管稽徵機關聲明登記者，暫緩計入遺產總額課徵遺產稅，至移轉時再補稅。

在個人或企業贊助者方面，我國稅法對於藝文之租稅優惠主要有個人對於藝文團體的捐贈支出，可於申報綜合所得稅時為列舉扣除額的一部分；企業對於藝文團體的捐贈支出作為企業的捐贈費用。除有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制外，其捐贈總額個人最高不超過綜合所得總額百分之二十為限，營利事業以不超過所得額百分之十為限。另外對於國藝會與各縣市文化局的捐贈以及對於贊助維護或修復古蹟、古蹟保存區內建築物的出資，視同對政府的捐贈，亦不受金額之限制。此外，企業對於藝文團體的贊助符合要件者亦可作為廣告費用，無金額限制。遺贈人、受遺贈人或繼承人捐與被繼承人死亡之時，已依法登記設立為財團法人組織之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產，不計入遺產總額課稅。捐贈依法登記為財團法人組織且符合行政院規定標準之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產，不計入贈與總額課稅。

在個人或企業投資者方面，我國稅法對於藝文之租稅優惠主要有投資影視事業之投資抵減。

國外與藝文發展相關的租稅制度與優惠措施，在藝文工作者方面主要有非營利組織從事與其免稅目的相關活動的所得免所得稅，但從事與其免稅目的無關之一般商業活動，則視同一般營利事業，課徵與其業務無關之所得稅。在英國，稅務局認定給予藝文工作者的撥款與補助是課稅所得。但作家、作曲家與劇作家等的創作者可向稅務機關要求將他們的稅攤成數年繳納，有適用較低累進稅率的租稅優惠。在法國對於所得稅的減免規定除了有類似英國，以前兩年或前四年的平均所得進行申報的規定外，尚有專門職業所得免稅與諾貝爾減免條款。在營業稅(或稱增值稅)方面，美國係對最後消費者課徵非加值型〔毛額型〕營業稅，藉由給予非營利組織免稅證明，可於購買貨物或勞務時享受免稅優惠，直接降低其成本。英國、法國與荷蘭則是准予藝文機構適用較低之營業稅稅率。

在個人或企業贊助者方面，國外與藝文發展相關的租稅制度與優惠措施主要有個人及公司對於公益組織之現金或其他財產之捐贈，通常允許作為所得稅之扣除項目，其扣除額等於捐贈給公益組織之現金或其他財產之價值。各國對捐贈的金額也有所限制，大多為所得額的某百分比。以美國為例，個人對公共贊助公益機構之捐贈，其可扣除額以捐贈人淨所得之 50%為限，但捐贈物屬資本利得性質資產則可扣除額以其淨所得之 30%為限，但超過 30%的部份可後抵 5 年；就公司而言，扣除上限為捐贈人淨所得之 10%。英國、法國、加拿大及我國也有類似的規定。在英國與法國，企業購買藝術品之成本可作為費用攤提，惟以提供大眾觀賞及使用為要件。

在個人或企業投資者方面，國外與藝文發展相關的租稅制度與優惠措施主要係針對影視事業，如法國與澳洲。企業對影視事業的投資，可於投資當年全額作為費用扣除或給予投資抵減。我國對影視事業也有類似的租稅獎勵。

綜合上述規定，我們發現我國現行稅法對於藝文事業的租稅獎勵，雖然仍有部分可檢討的空間，但整體而言，並不亞於其他國家。此外，主管機關似有必要

加強藝文業者與其他機關藝文相關租稅之宣導，及會計與租稅協助。

第二節 建議

基本上，提供藝文團體關於營業稅、娛樂稅、地價稅與房屋稅的租稅優惠，確能直接或間接降低消費者負擔，達到鼓勵消費的目標，其利益由全民共享，租稅減免之理由較為充分。在所得稅方面，財團法人與非營利組織之盈餘由於不得分配，所得屬於全民，故可免稅；但若所得屬可歸屬個人者，為私人之利益，應予以課稅方能符合租稅公平原則。本研究第二章第三節已對表演藝術聯盟、文化創意產業發展法草案及本研究舉辦之座談會所提之建議作一整理。但是否所有建議皆應採納，本研究依上述原則評估，並依「藝文工作者」（包括藝術家及藝文團體）、「個人或企業的贊助者」與「個人或企業的投資者」三個面向整理，提出以下建議。

一、藝文工作者

（一）綜合所得稅

關於個人綜合所得稅執行業務所得的適用範圍上，藝術家不像醫師、會計師一樣，有執照可作為身分認定，在適用上常有疑義。在現行法令已將個人藝術工作者之所得歸類為執行業務所得，建議應該儘速有個身分認定的相關辦法，將各種不同藝術家的定義與範圍有所界定，進而依不同種類，訂定合理的費用率。大多數的個人藝文工作者沒有經驗或能力去保留會計憑證與記帳，因此訂定一套分類更細、更合理的費用率顯得更為重要。事實上身分認定工作可能較難執行，但如由藝文團體(及其工會或協會)自行定義，並調查、提供合理費用率，亦可有助

於稅捐之公平稽徵。此外，由於綜合所得稅係採累進稅率，如果藝文工作者之所得每年變異重大，或需要多年才能完成獲取收入，則應考慮仿照英、法之方式，以加權平均所得適用之稅率計算應納稅額，或採取我國現行所得稅法中，變動所得減半稽徵之方式課徵所得稅。至於何類藝文工作者有此需求，有待藝文團體工會或主管機關調查後與稅捐主管機關會同決定修法，以公平課徵稅捐。

(二)營利事業所得稅

建議對國外來台拍賣品或國內創作藝術品採分離課稅或訂定合理成本率方式課稅，就收入某一百分比作為所得稅額就源扣繳，並由受託人代繳。如此一來，買方或賣方都不需要曝光，或許可以提供拍賣市場一個適合成長的环境，重新加入成為亞洲藝術品拍賣中心的競爭行列，並藉由拍賣市場的發展，開發周邊商品的商機。

(三)娛樂稅

在政府欲鼓勵民間更積極參與藝文活動之際，建議對於全部之非營利藝文事業，或就符合《藝術文化事業減免營業稅及娛樂稅辦法》之活動，給予完全免娛樂稅之優惠。

(四)房屋稅

建議藝文工作者住家不因其登記為演藝團體聯絡地址而改變房屋稅率，仍可適用「住家用」房屋稅率。由於現行的房屋稅稅率區分成三個等級，由低至高分別是住家用、非營業非住家用與營業用。部分藝文團體依地方政府法令(如台北市演藝團體輔導規則)登記團址，其住家並非工作室或演出地方，似以課徵住家用房屋稅稅率為宜。

二、個人或企業的贊助者

(一)營利事業所得稅

建議將所得稅法第三十六條關於營利事業對於公益團體之捐贈，不得超過所得額百分之十之限制，另加一種選擇，例如營業額的百分之一。由於所得額往往要到年度的最後一個月才能大略估算，使得大多數的營利事業對於本年度捐贈額，往往要遞延到年度的最後一個月才決定，使得企業對於公益團體之捐贈大多集中在年底，將使受贈的公益團體產生收入不確定及不穩定現象。若是能讓營利事業捐贈限額可以按營業額的一定比例計算，其捐贈將更為明確、平穩。

三、個人或企業的投資者

(一)營利事業所得稅

建議引進澳洲對於影藝事業的租稅優惠，對於文化創意產業之投資，於投資時得先作為企業的費用，將來回收時再作收入；投資者可享遞延納稅的租稅優惠。此外，將文化創意產業納入促進產業升級條例中的新興重要策略性產業，使文化創意產業也能享有產業本身五年免稅或投資者享有投資抵減之優惠。文化創意產業除政府政策獎勵外，在租稅上簡便合理的做法，或許是將文化創意產業納入促進產業升級條例中的新興重要策略性產業的範疇，便可適用促進產業升級條例中對新興重要策略性產業的優惠措施，不待另行立法。

四、改善整體藝文稅制環境

以下的建議不屬於任一單獨的稅法規定，但卻是能促進整體藝文發展的相關租稅措施。

建議由國藝會方面提供藝文團體會計及稅務的免費諮詢服務，並加強稅制優惠法規的宣導。根據我們從座談會取得之經驗，多數藝文業者，甚至主管機關，對於我國現行稅法規定與相關免稅優惠都不夠了解，實有必要加強稅制優惠法規的宣導工作，例如由國藝會製作「稅制優惠 Q&A 手冊」，協助藝文業者了解自身的權益與義務，以及想要獲得該項優惠需要如何辦理等。另外希望主管機關或國藝會能提供藝文工作者會計及稅務諮詢服務，協助藝文業者解決日常遇到的會計及稅務問題。

建議加強宣導成立以贊助藝文為主之公益信託。由於公益信託係由專業之受託人進行運作，並對藝文活動加以贊助，且該信託機構又受獨立之監察人所監督，同時享有租稅優惠，對於有心贊助文化事務者，公益信託應是值得參考的方式之一。由於運用公益信託於藝文贊助對於政府現行稅收並無任何影響，因此建議文化單位藉由媒體、或是舉辦活動或說明加強宣導以成立公益信託贊助藝文活動之觀念，促進藝文贊助公益信託的發展。尤其是藝文單位，宜規劃合適的藝文信託方案以吸引更多的公益參與。

建議享有免稅優惠的非營利性質組織，財務要公開透明。由於權利與義務是相對的，享有免稅優惠的非營利組織必須財務公開透明方能獲得大眾支持。

茲將本研究對於藝文租稅之相關建議彙總整理如表 6。

表 6、本研究對於藝文租稅之相關建議

稅目		藝文團體		
		工作者	贊助者	投資者
所得稅	綜合所得稅	在個人綜所稅執行業務所得的藝術家身分認定上，應設置一套「藝術家身分認定辦法」或藝文分類標準，相關費用率的訂定才能分類得更細、更合理，更能符合實際的情況。 藝文工作者之所得如年度間變異重大，或需要多年才能獲取收入，則應考慮以加權平均所得適用之稅率計算應納稅額，或比照變動所得減半稽徵。		
	營利事業所得稅	對於國際拍賣品或國內創作藝術品，可考慮訂定合理費用率，及採取分離課稅方式，以利藝文產業之發展。	建議將所得稅法第三十六條關於營利事業對於公益團體之捐贈，不得超過所得額百分之十之限制，另加營業額的某百分比作選擇(例如營業額的百分之一)。	一、建議對於文化創意產業之投資(或一定百分比)，於投資時作為企業的費用，將來若有所得再作收入；投資者可享遞延納稅的租稅優惠。 二、建議將文化創意產業納入促進產業升級條例中的新興重要策略性產業，使文化創意產業也能享有產業本身五年免稅或投資者享有投資抵減之優惠。
娛樂稅		對於藝文事業，給予完全免娛樂稅之優惠。		
房屋稅		藝文工作者住家兼工作室(作為表演團體團址)者仍適用「住家用」房屋稅稅率。		
改善整體藝文稅制		一、由主管機關或國藝會提供藝文團體會計及稅務的免費諮詢服務，並加強稅制優惠法規的宣導。		

環境之建議	二、加強宣導成立以贊助藝文為主之公益信託。 三、享有免稅優惠的非營利性質組織，財務要公開透明。
--------------	--

※附註說明：各界之建議請參考表 4，本建議僅列出研究者認為可檢討部分。(我國現有對於藝文業者之租稅優惠請參考表 3。文化創意產業發展法草案已屬政府政策，未列入本建議)。此外，期末審查會之建議請參考附錄三。

附錄一：藝文發展相關稅制座談會第一次會議記錄

藝文發展相關稅制座談會

《第一次會議記錄》

一、日期：九十三年六月三十日（三）下午二時

二、地點：國家文化藝術基金會第一會議室

三、主持人：孫華翔總監(國家文化藝術基金會)

許崇源主任（國立政治大學會計學系）

四、出席人員：

（一）出席名單：溫慧玟理事長（表演藝術聯盟）

李應平女士（台北市政府文化局）

賴秋玉女士（行政院文化建設委員會）

石隆盛秘書長（畫廊協會）

黃金鳳秘書長(台灣藝術發展協會)

胡永芬理事長(視覺藝術聯盟)

薛麗妮女士(雞籠文史工作室)

周筱姿會計師(資誠會計師事務所)

吳漢期會計師(資誠會計師事務所)

彭俊亨先生(國家文化藝術基金會)

（二）列席記錄：羅仕豪先生(國立政治大學會計學系)

五、發言記錄：

孫華翔→國藝會之所以會有這個藝文稅制優惠的研究案，最主要是由於前一陣子財政部開始要把表演藝術團體列為營利單位課徵營利事業所得稅，之後台北市政府很快地作了因應措施；另外政府正在推動的文化創意產業等等。所以藝文產業化的課題也慢慢浮現在政策上，當然也牽涉到鼓勵產

業的優惠措施，包括投資抵減、一些新的構想——包括從消費者的面向鼓勵消費者行為，讓消費者可以抵稅的方案。不過這些其中有些有了初步成果，也有些還只是在研擬的階段。個人藝文工作者在從事藝文工作的時候也會面臨到許多稅的問題。很多可能是由於對稅的不了解，有些也可能是政府稅制的優惠還不夠，也可能是對藝文的協助不是一個很好的環境。不過就我們許教授的初期研究，國內的稅制優惠相較於其他先進國家，其實是蠻完整的。所以可能是目前我們的藝文團體對我們的稅制不夠了解的關係。基於以上的種種因素，我們國藝會算是起個頭，希望藉由這個研究案，我們把國內已經有的優惠稅制和正在研擬的稅制做清楚的整理，以便讓藝文界清楚地知道要走向產業，還是要維持原來的非營利組織。研究案的另一個目的，是希望引進國外比較好的鼓勵藝文的稅制優惠制度。今天邀請各位來，主要是想聽聽各位對稅制有些怎樣的期待，平常在工作上碰到的稅的問題，希望大家可以暢所欲言。

許崇源→我們都知道國藝會花了很大的心力在整個藝文的發展，藝文的發展除了在資源的引進之外，另一方面也在消極的稅的減免與稅的獎勵。我們先對國內的狀況做個檢討，再和國外的比較一下，看看我們有沒有輸給人家。我們研究團隊對稅的著力比較深，但可能和各位在日常生活的接觸與經驗有段距離，所以今天想要借助各位日常生活的經驗與感受，提供給我們一些建議，使我們的研究能和實務更密切地配合。接著就我國目前的稅制現況做個報告。目前我國一共有十八種稅，稅率是蠻輕的；跟別的國家比起來，就稅收佔國家 GNP 的比例，最近幾年一直降，降到目前的 12%。就我國目前的財政情況，將來還是會加稅的可能因為不加稅，我們就變不成租稅國家。能夠當租稅國家是好事，因為人民只要繳了稅以後，就可以運用本身的聰明才智和資產賺錢；國家總是要用錢的不從稅來，國家就要掌握那些生產資源。好像共產國家，所有重要的生產資源都被國家掌握，那就不用跟人民課稅了，所以其實能當租稅國家

是蠻幸運的，不過如果我們的稅收不足的話，要運作一個租稅國家也是挺難的。我們總是希望一方面在公平課稅之餘，對於某些比較有意義的能給予免稅。但是免稅總是一種不公平，那不公平總是得有個特別的理由。我們今天把有關教育、文化、公益、慈善機團體的稅制優惠做個整理，接著把藝文團體從中獨立出來，分成藝文工作者與贊助者，還有我們將引進創意產業，也希望對投資者有獎勵的措施。所以我們將就這三方面做一個檢討。在所得稅方面，首先有一個觀念要釐清，那就是藝文團體不一定就是非營利，藝文也可以是營利的。在稅上營利和非營利最重要的不同是，在賺了錢之後能不能分給個人？如果個人可以拿回來的，我們就把它定義為營利，政府就要課你的稅，因為你拿回去消費嘛！免稅團體其實是不分配盈餘的，所以最近我們可以看到台北市表演團體管理辦法裡面，其中有一項就是不能分配盈餘或變相分配盈餘，也是引用這個概念。對於個人藝文工作者，在綜所稅十大來源裡面是屬執行業務所得，講所得是指收入可以扣除成本費用的。可能很多的個人藝文工作者沒有這方面的經驗與能力可以去保留其他憑證與記帳，所以在這裡面有一個可以努力的方向就是，專業團體與主管機關如何協調出一個合理的成本率。在捐助者方面，除非透過國藝會或各縣市的文化基金會是沒有限額的之外，以個人名義捐贈其他公益團體或藝文團體的限額是所得的 20%。在實務上很多人誤解成捐一百元有二十元可以當費用；其實一百元全部都可以當費用，只是不能超過所得的 20%。以我們過去的經驗，個人捐贈超過限額的例子是不多的。在投資者方面，目前我們對個人的投資者沒有一些優惠的措施，唯一我們想到可以引進的就是在目前的新興重要策略性產業中加入文化創意產業，便可和新興重要策略性產業一樣，享有該產業五年免稅或個人(或營利事業)投資者可以有投資抵減。不過在兩稅合一之後，對個人投資者有投資抵減的部分，未來的趨勢是要取消這項優惠。八十九年一月一日起是 10%，每兩年降低一個百

分點；所以九十三年一月一日起是 8%。在五年免稅方面及個人與企業投資人之投資抵減方面，直接將文化創意產業納入新興重要策略性產業是比較快速的做法；若要重新立一個文化創意產業發展法將會曠日費時。只要政府的政策允許，前者將是比較快速的做法。目前對於投資抵減，我們有的部分是影視事業，對於購買防治污染設備的支出是可以按一定比例抵減營利事業所得稅應納稅額的。在營利事業所得稅的贊助者方面，如同前面個人綜合所得稅一般，捐贈公益團體是有限額的，限額為所得額的 10%。但在營利事業方面，所得是收入減除費用而來；和個人的綜合所得總額是類似收入的觀念不同，因為綜合所得總額是尚未扣除免稅額和扣除額的。所以在營利事業，有可能當年的所得為負，那麼當年度的捐贈費用就全部不能當費用。這樣一來可能會限制企業捐贈的意願，或是捐贈都集中到年底最後一個月，因為到了最後一個月才比較可能知道今年會賺多少。這樣的結果可能導致需要贊助的藝文團體有現金流量的問題，花錢是每個月都在花；但是錢都集中在最後一個月進來。所以我們想提出一個建議，就是在營利事業所得稅認定捐贈費用的限額方面，再加上一個限制可供選擇。就是用營業額的某一個比例。因為每個月都有營業收入進來，這樣比較好估算本年度可以捐多少給公益團體，才不致超限。另外關於 10% 的限額要不要提高，其實美國的趨勢是逐年下降。因為企業是個人投資的一個標的，不該由企業管理當局決定要捐給誰、要捐多少，反而要把決定權留給最後的個人股東。所以減少在企業階段的捐贈是一個趨勢。因此提高 10% 可能不太可行，但提出增加另一個限額的規定是合理的要求。在工作者方面，若你是財團法人，或今年台北市提出的表演團體的話，原則上目前是免營利事業所得稅的。在這裡大家可能有一個誤會，以為免稅就是免掉了。但實際上若你是銷售貨物或勞務，還是跟其他營利事業一樣，是要繳營利事業所得稅的，不會說做同樣的銷售貨物與勞務行為，有的免稅有的應稅。目前

唯一可以銷售貨物與勞務免稅的就是學校。而學校也僅止於教學的部分，附屬單位也是要繳營利事業所得稅的。遺產稅，當然團體不會有遺產稅。在個人的話，如果是自己的創作留給子孫，那是免遺產稅的。對贊助者方面，對於捐贈給被繼承人死亡時已存在登記為財團法人的公益團體，是不計入遺產總額的。在贈與稅方面，捐贈已登記為財團法人，或符合行政院規定標準(即台北市的演藝團體輔導規則的公益團體)，是不計入贈與總額的。贈與稅相對的是個人可以將捐贈作費用，這樣一來不用繳贈與稅又可以在申報綜所稅時當費用，我想這是那個輔導規則對演藝團體最大的效用。關稅的部分，只有公益慈善團體辦理救濟物資進口或學校進口關於教育研究實驗之器材可以免稅。對藝文團體來講，並沒有可以進口鋼琴免關稅的優惠。也許這是一個可以考慮的方向。在營業稅與娛樂稅方面，文化藝術獎助條例第三十條對與符合規定的公益團體，可以免徵營業稅與減徵娛樂稅，但要在一個月前提出申請。只要是主管機關要獎勵的對象，不論是營利或非營利，都可以是免稅或減稅的對象。在印花稅方面，目前只有屬財團法人組織領受捐贈的收據可以免印花稅，也許可以將沒有財團法人組織的公益團體納入免稅的範圍。使用牌照稅方面，必須是專供衛生使用或教育文化宣傳，還必須有固定設備及特殊標誌的才可免稅。在地價稅方面，免稅的其實沒有很多，像是財團法人組織的私立學校、經主管機關核准的私立醫院等等，補習班和同鄉會是不免稅的。只有屬於比較強烈社會公益的才會免稅。與藝文有關的則是財團法人組織的圖書館、博物館、美術館等等。財團法人的概念是他所收到的錢要全部用出去，不會再流到個人那邊去。所以拿錢給財團法人是捐贈而不是出資，出資是可以拿回去的。土地增值稅唯一可免的是私人捐地興辦私立學校或社會福利機構，這些都是專案列管的。對於捐給社會福利機構，必須該社會福利機構要在該土地上運作，如果再賣掉也是要補徵的。房屋稅的規定類似地價稅，也是必須辦妥財團法

人登記。娛樂稅要刪掉是目前租稅改革的一個方向。

石隆盛→關於海關代徵之營業稅，造成展覽業者很大的困擾。對於舉辦一場展覽，自國外進口的藝術品是免徵關稅的；但是海關於藝術品進口時先代徵了 5%的營業稅，雖然等到展覽完出口時可以將之前先繳 5%營業稅退還，但由於展覽業者必須把資金積壓在海關那裡，對於展覽業者有很大資金調度的壓力，相信也將不利於整個藝文的發展。因為就是要把活動辦起來，才能帶動週邊商品的商機。所以往往必須藉由和公部門合辦，才能免除海關代徵營業稅的困擾。私人企業如蘇富比與佳士德原本要來台灣做預展，就因為營業稅代徵的問題而卻步。關於藝文團體在文化藝術獎助條例第三十條對與符合規定的公益團體在一個月前提出申請，可以免徵營業稅方面，我們向海關反應過了，但是他們還是說要先繳後退。希望未來在修法上，能給展覽業者一些方便，也免於積壓資金的壓力。

許崇源→連那個免稅的也要先徵，那不合理。關於海關代徵營業稅是有他的作用的，他怕你進來展覽之後就賣掉了，那可能無從追查。所以才要先繳營業稅，然後就不怕你偷偷賣掉。反正本來賣掉就是要繳 5%的營業稅。這樣的做法只是為了掌握稅源，怕你逃漏稅就是了。如果是免徵的話，應該在行政作業上有可以改進的空間。

石隆盛→關於蘇富比和佳士德退出台灣市場，除了是景氣不好之外，另一個原因也許是委託人把藝術品拍賣出去之後稅的問題。在英國，拍賣品是免稅的。這也許是英國拍賣業得以蓬勃發展的原因之一。因為有些委託人不希望曝光，當然買家也是。當初蘇富比都會答應委託人不會曝光，但是國稅局一查起稅來，蘇富比可能就要提供國稅局委託人的名單，這對蘇富比的誠信無疑是最大的打擊，也造成徵求拍賣品的困難度。我覺得這是一個因小失大，最後政府也課不到稅，又失去成為亞洲藝術品拍賣中心的機會。若是成為亞洲藝術品拍賣中心，相信定會帶來無限的商機。

另外在綜合所得稅執行業務所得方面，藝文工作者也有他們的成本率，但是藝文工作者卻沒有像醫師、會計師一樣有執照，沒有認定和遵循的標準。也就是希望能有相關認定規則的配合，方能充分運用立法者的美意。在遺產與贈與稅方面，的確提供目前景氣不佳，各展覽館收購藝術品經費逐年下滑的一個解決辦法。不過可能在配套措施，如藝術品的鑑價方面需要加強。另外由於藝文業者大多缺乏會計與稅務的相關知識，希望國藝會能在這方面提供協助，是否能安排會計師事務所提供我們藝文團體稅務與會計上的諮詢。

許崇源→之前提到的拍賣所得稅的問題，是不是可以利用分離課稅的方式解決。

例如認定所得為收入的 20%，然後分離課稅的稅率是 25%，也就是收入的百分之五作為所得稅額。如果我們這樣建議，您覺得可接受嗎？

石隆盛→若是可以先免稅個十年，讓台灣有這個環境成為亞洲拍賣中心，在達成這個階段性目標之後，再課稅也不遲。在蘇富比與佳士德退出台灣市場前，每年大約有十億的市場；在退出之後，每年只有不到兩億。

孫華翔→關於剛才隆盛提到的個人執行業務所得費用率的問題，我想這是一個值得建議檢討的地方。例如畫家是屬於何種身份，合理的費用率又是多少，是一個可以向國稅局建議改進的方向。我想藝術家身份認定的問題應該要趕快有個規則出來才行。

胡永芬→關於剛才隆盛提到蘇富比退出台灣市場，我想要趁大陸的拍賣市場還沒起來之前，抓住這個時間點，把亞洲拍賣市場的領先地位奪回來。關於營業稅的限制，應該要拿掉。因為這個政策上的宣誓，效益絕對大於稅收上的損失。另外如果台灣成為亞洲拍賣中心的話，週邊商品的商機才是政府能擴張財源的保證。另外一個重點是關於個人綜所稅一萬兩千元的文化列舉扣除額。我想這是一個國家政策的宣誓、全民美學的概念，不應只考慮稅收的損失。相信整體國民文化素質的提高所產生的效益，絕對是大過稅收的損失。重點是在文化政策的宣誓，價值觀的提醒。

許崇源→關於文化列舉扣除額一萬兩千元，也許認定的範圍不能太廣，否則可能無法將消費導向真正的藝文業者。要能確實增加一般民眾對藝文的消費，提出這樣的建議才有意義。

溫慧玟→關於台北市對表演團體的輔導規則，的確對我們表演團體在取得非營利的身份上，提供了一個方便的管道，能在娛樂稅、營所稅與營業稅的減免上獲得好處。但在營所稅的部分，國稅局還是把所謂的門票收入和演出收入認定為銷售貨物與勞務要課徵營所稅，其中還包括部分的補助收入。當銷售貨物與勞務收入沒有一個明確的定義之前，變成是隸屬於稅捐人員的自由心證。例如國藝會的補助是由演出收入交換來的，那麼他們也把補助收入當成是銷售貨物與勞務收入。在美國門票收入是免稅的，但在其他衍生性商品，尤其是紀念品的販售上，作為課稅標的是沒有問題的。在關稅上對於表演團體的演出器材進口是沒有免關稅的，我們是可以發函教育部和財政部，用專案認定的方式取得免徵關稅，但這畢竟不是一個普遍的現象。先前提及將文化創意產業納入政府新興重要策略性產業的範疇，我想這個範疇的認定對表演藝術團體、視覺藝術團體是很有關係的，這個範疇的界定也是我們所關心的一個課題。關於藝術家認證的問題，表演藝術也有所謂的個人工作者，所以這個認證辦法的擬定可說是當務之急。關於娛樂稅要廢除已經吵十年了，既然財政部徵收的成本大於所徵得的稅，為何還不加速腳步將之廢除。

胡永芬→不好意思請問一下，本次座談會的對話窗口是誰？能產生怎樣的效益，畢竟這些問題的存在，都有一定的年資了。

許崇源→這是一個好問題。我想國藝會做這個研究是想給主管機關一個建議，主要是表達給主管機關知道，因為提給財政部，大概都會被拒絕。主要是說服主管機關，要有道理跟別人不一樣，才能享受優惠。

孫華翔→提到這個對話機制，最主要這個研究案的目的有二，一是雖然優惠在，但是藝文團體大多不了解，就如同隆盛提到是否可以由國藝會這方面提

供免費的會計及稅務諮詢。所以一來是有了這個研究結果，後續可以提報給文建會編列預算來做會計稅務諮詢的業務。二來是提供主管機關，也就是文建會，一個說服財政部的工具。可能文建會有這個想法，但後面的證據和說服力不夠。例如說免稅的損失可能不大，但其後在藝文蓬勃發展以後，所能增加的營業稅收入可能是很可觀的。可能需要一些量化的數據，才能說服財政部。最起碼我們也想釐清到底是怎樣的一個方式，免稅優惠只是其中之一，對於整個藝文的發展是最有助益的。例如另外的方式也許是直接由文建會補助藝文團體，然後在門票上有所折扣，使消費者受益。不管用什麼方式，最主要還是希望刺激藝文的消費。

石隆盛→在文化產業的部分有兩種，一種是公益性質的非營利組織；另一種是屬營利事業的業者。我想關於他們的免稅規定應該要分清楚，才能達到政府扶植某一種組織或產業的目的。

黃金鳳→我想讓藝文團體熟悉相關免稅優惠是很重要的。關於組織認定的方式目前很混亂，希望能將此作為日後建議的一個重點。另外也希望本研究將地方文化組織納入討論的範疇。

許崇源→在八十三年以前，關於所得稅法第四條，對於公益團體的免稅規定，是沒有屬銷售貨物與勞務的收入應稅這部分。在八十四年的修法才加入的。因為不應該僅僅因為身分的不同，作同樣的行為卻有不同的免稅標準；應該做相同的行為適用相同的課稅規定，才是符合公平原則的。但是對於非營利組織，如果錢不夠花，該銷售貨物與勞務的收入還是不用課稅的。簡單講就是這個組織如果賺錢，而賺的錢是來自銷售貨物與勞務的收入，我就要課你的稅；如果這個組織不賺錢，即使你有來自銷售貨物與勞務的收入，也不會被課稅。由於我們是從當初免稅的階段走到今天，除非我們有更堅強的理由，不然很難說服人家。如果大家都利用非營利的身份從事營利的行為，那麼這樣的漏洞是應該堵起來的。

溫慧玟→我想第三部門已漸漸成為主流，是政府立法的腳步沒有跟上非營利組織

的發展。非營利組織的財務公開與透明沒有徹底執行，才會讓不正當經營之人有機可趁。不該因為不正當之人的行為，讓正當經營之人喪失了免稅的權利。應該要有個非營利組織的管理法規，讓符合資格的享有權利才是。

許崇源→我想權利義務應該是相對的，對非營利組織有如上的優惠，也應該要求他們的財務要公開透明。

薛麗妮→在贊助者方面的免稅優惠，其實是很少人知道，所以在宣導上應該是有很大的改進空間。在美國非營利組織是蓬勃發展的，一般民眾相信非營利組織是比政府更有效率的，所以他們願意將資金提供給他們屬意的議題的非營利組織上。有必要加強這方面的宣導，讓資金流入非營利組織。不過在這之前，建立起非營利組織良好的形象與財務的透明也是很重要的，不要像財團法人一樣，被一般大眾認知為企業避稅的工具。有些政府機關對於免稅的規定也是不太清楚。之前我們基隆的幾個文史工作室成立了一個協進會，接了一個文化中心的案子，後來文化中心扣我們 10% 的稅，連文建會也說我們是非營利組織，沒有道理要扣稅，但最後還是扣了，到現在我們還在跟稅捐處辦退稅。希望政府的政策，在執行上可以協調一下，不要增加我們的負擔。非營利組織其實提供了許多就業的機會，政府若是強化非營利組織的發展，相信能提供許多弱勢族群一個就業的機會。

許崇源→可能我們的稅法不是那麼不合理，只是在執行面出了問題。

賴秋玉→關於演藝團體課徵營所稅的問題，我們開發了一個參考版本發給各縣市，如果演藝團體要從事公益或非營利活動，符合非營利組織的規定，是可以免營所稅的。這樣一來就不用適用財團法人組織的規定，但屬銷售貨物或勞務還是要課稅的。在銷售貨物與勞務方面，除了要繳營所稅之外，還要課徵營業稅與娛樂稅。只是若符合文化藝術獎助條例第三十條的組織，營業稅是全免，娛樂稅是減半徵收。至於要成為免稅的標的，

除了財團法人組織之外，符合台北市、桃園縣與基隆市演藝團體輔導規則的演藝團體也是可以適用前述營業稅全免，娛樂稅減半徵收的規定的。前述可以符合規定的包括營利組織從事公益與非營利組織，我們獎勵的標的是活動，而不是非營利組織。其實可以建議國藝會製作一個免稅優惠的 Q&A 手冊，幫助藝文業者了解相關的稅法規定、免稅優惠及申請手續。其實像一些小團體申請符合輔導辦法是不符成本效益的，因為必須符合一些會計資訊透明的規定，對於小團體常常是沒有能力的。

許崇源→在兩稅合一後，免營所稅的效益其實不大。因為營所稅其實是綜所稅的預繳稅，在個人階段還可以依個人綜所稅稅率退稅或補稅。如果說只能省一點點的營所稅，卻要花一筆費用符合會計資訊透明的要求，那可能是成本大於效益的。其實也是可以用合夥組織的方式，直接適用綜所稅執行業務所得。合作社組織也是要繳稅的，除了只對社員營業的合作社才可免稅。

李應平→其實當初座談會提到台北市是否要訂這個演藝團體輔導規則時，在場的人都說反對，反倒是財政部的官員跳出來支持。其實他們對所謂的文化議題不是不重視，而是沒有一套具體的辦法，當具體的辦法出來了以後，他們其實是很支持的。所以就像之前提到的文化列舉扣除額也並非不可能，而是沒有一套認證的具體辦法出來。如果能有一套完整的辦法出來，降低財政部的疑慮，我想任何的修法都是有可能的。我想關於藝文團體部份，應該要先選擇是要發展營利或是非營利。在非營利方面，不同的組織就會有不同的問題，我們會一個一個解決。我們先解決表演藝術的問題，再來就輪到文史工作者，尤其是文史工作者沒有自己的一個定位。也須將來修人團法的時候，我們會著力在文史工作者的定位上。人團法其實是相當落伍的，沒辦法反映第三部門發展的狀況。在營利的部分，基本上談到文化創意產業，應該就是朝營利的方向去發展。在這方面應該從整個產業的獎勵措施去做所有的規劃，而非聚焦在基本

的稅制上面。

溫慧玟→在這裡提供一個數據給大家。目前我們表演聯盟接受台北市文化局的委託，在做團體輔導的轉型。我們蒐集了全台二十六個縣市文化局立案團體的名冊，只差兩個縣市。全台目前登記的團隊大概是三千八百多個，其中一千八百多個是在台北市。之前賴小姐提到，由於必須達到會計紀錄透明的要求，大約只有五分之一的縣市願意作修改，但我想只要有五分之一的縣市作修改，就能解決百分之八十的問題。除了台北市、桃園縣與基隆市已經做了，目前我們把焦點放在台北縣、高雄市、台中市與台南縣。

附錄二：藝文發展相關稅制座談會第二次會議記錄

藝文發展相關稅制座談會

《第二次會議記錄》

一、日期：九十三年七月九日（五）下午二時

二、地點：國家文化藝術基金會第一會議室

三、主持人：林曼麗董事長(國家文化藝術基金會)

許崇源主任（國立政治大學會計學系）

四、出席人員：

（二）出席名單：孫華翔總監(國家文化藝術基金會)

周秀如協理（復華證券投資信託股份有限公司）

呂家慶總稽核（復華證券投資信託股份有限公司）

簡敏秋會計師（勤敏會計師事務所）

廖宜國總經理（逸之森國際藝術顧問股份有限公司）

黃純華協理(勤業眾信會計師事務所)

楊宗陶先生(橘園國際策展公司)

林東翹會計師(資誠會計師事務所)

吳漢期會計師(資誠會計師事務所)

彭俊亨先生(國家文化藝術基金會)

（二）列席記錄：羅仕豪先生(國立政治大學會計學系)

五、發言記錄：

孫華翔→開場大致與 6/30 相同，略。

許崇源→在本次座談會之前，本研究已舉辦一場座談會，邀請的對象是藝文工作者(第一場)。這次座談會邀請各位來參加，是希望各位以藝文投資者的

角度，談談實務運作上所遇到的問題，或是給予我們一些未來修法的建議。[我國藝文稅制現況整理介紹大致與 6/30 相同，略。]

林曼麗→首先歡迎各位先進來參加本次的研討會。我們國藝會的宗旨是營造一個良好的環境讓藝文業者生存，不管是在資源的補助與稅制優惠的健全上。在資源的補助方面，我們成立了「國藝之友」這個平台，幫助有意捐款的企業找需要幫助的贊助對象。我們的服務是免費的；也許將來要收費，因為這是專業服務。另一方面，我們也希望在稅制上營造一個更好的環境，提供誘因讓捐助者進行捐助與投資者進行投資，同時也讓藝文業者在日常的營運活動，減少不必要的麻煩，例如先繳後退造成資金的積壓等等。這次的研究計畫就是針對藝文業者的稅制優惠，我們委託了國立政治大學會計系的徐崇源主任、資誠會計師事務所的周筱姿合夥人與資誠會計師事務所的吳漢期協理，將我國目前對於藝文的稅制優惠做一個整理，另外再比較其他各國的規定，希望能對國內有關藝文稅制優惠的現況提出建議。

楊宗陶→由於符合財團法人的藝文團體畢竟是少數，希望能在免稅身分的認定上可以寬鬆一點，因為真正需要免稅的是那些規模不大的藝文工作者，他們很難符合文建會要求的要三千萬才能符合設立藝文類財團法人的要求。關於藝文列舉扣除額一萬兩千元，雖然在認定上還有許多需要努力，但是在政策上及國家形象的提升絕對是有正面的幫助的。

簡敏秋→我想關於個人與企業投資者適用投資抵減的部分，是個不錯的提議，對藝文的發展將有正面的幫助。

許崇源→也許我們可以引用澳洲對於影藝事業的優惠規定，將企業對於影藝事業的投資全部作為當年度的費用，等到有收入時再做收入處理。這樣的好處是可以延遲繳稅，等於政府無息貸款給企業。也就是本來要繳的稅，可以讓企業晚一點在繳；企業就能把該稅款運用在別的地方上。

廖宜國→關於關稅的部分我補充一些實務上的例子。對於自國外進口的藝術品，

不論是作為出售用或展覽用，都是免徵關稅的。作為出售用的藝術品要繳 5% 的營業稅是無庸置疑的；但是對於用作展覽用的藝術品要先繳 5% 的營業稅，等出口時再退還，唯一的例外是以公部門的名義，方可免先繳稅後退稅。這對我國私部門舉辦展覽活動是很不利的。在日本，一些私人的百貨公司也有能力舉辦大型的展覽，我想這是未來改革的一個可能方向。希望在私人企業舉辦展覽活動方面，也能給個方便，積壓太多資金在海關那裡，造成展覽業者很大的困擾。如果展覽辦不起來，週邊商品的商機也將被扼殺，讓想投資的企業卻步，相信也不是關心藝文發展的單位所樂見的。

許崇源→關於海關代徵營業稅是有他的作用的，他怕你進來展覽之後就賣掉了，那 5% 的營業稅可能就石沉大海，無從追查起。所以才要你先繳營業稅，然後就不怕你偷偷賣掉。反正本來賣掉就是要繳 5% 的營業稅。這樣的做法只是為了掌握稅源，怕你逃漏稅就是了。不過這是一個很實在的建議，看看能否對展覽業者有些除外的規定。

呂家慶→也許可以將藝術品證券化，就像不動產證券化一樣，讓更多人成為藝術品的主人，促進藝術品的流通性。不過這其中可能會有評價的問題。

周秀如→在投資者方面，抵稅是個不錯的方式。另外將藝術品證券化也是個不錯的提議，讓更多人成為藝術品的所有人。

林東翹→藝術品信託或是證券化的標的要是已實現所得，之前所講的比較像是我們會計上的未實現持有損益，要出售之後才實現。如果像是大樓、土地的租金收入，就可以當作信託或是證券化的標的，因為那已經實現了。

楊宗陶→也許可以用藝術品參展的門票收入，作為信託或是證券化的標的。

廖宜國→另外補充一點，在國外藝術品是可以質押貸款的。如果在國際性的拍賣市場，例如蘇富比與佳士德出現過兩次，就能以其成交價的 40% 貸得現金，不過藝術品必須質押在銀行那裡。像日本之前的泡沫經濟，有些企業在景氣好的時候買了許多藝術品，在經濟泡沫化之後，就把他們拿去

抵押。瑞士銀行也有很多像這樣的藝術品。

黃純華→關於捐贈給國藝會與各縣市文化局沒有上限的規定，我也是今天才知道。回去要跟我們的客戶說有這樣的規定；之前我們客戶捐贈國藝會與各縣市文化局的情形不是很多，這是未來我們可以加強對顧客宣導的地方。另外我想將文化創意產業納入新興重要策略性產業的範圍是不錯的做法，不過就像之前所提到的，很多藝文業者對稅法的規定不是太清楚，關於這方面我們事務所可以提供協助。大家如果有關於稅法上的問題，歡迎來找我們事務所。

楊宗陶→就如之前有提到的，企業捐贈給國藝會或各縣市文化局是沒有限額的，也就是說國藝會是企業捐贈最好的窗口。但是可能要注意是否成為企業將資源流向特定團體的白手套。

許崇源→其實就算沒有限額，捐贈者捐贈還是有成本的。以捐一百元為例，就算稅率是 40%，捐贈者還是拿出了六十元；如果沒這筆捐贈，所得增加的一百元要繳四十元的稅。拿一百元和四十元相比，企業還是多付出了六十元。

孫華翔→在地價稅方面，對於不具財團法人身分的藝文團體，也許可以將適用的稅率由非營業非住家改成住家用。也算是對藝文工作者的一種優惠。在礦區稅方面，之前有業者跟我提到有這方面的問題，對於已屬礦區的土地已不生產礦產，是否還有須繳納礦區稅的問題。

許崇源→我想礦區稅是使用權的觀念，如果只是作為觀光景點，讓遊客體會礦區的生活，應該是沒有課徵礦區稅的問題。**[礦區稅已於 92 年底廢除]**

楊宗陶→關於立法委員對於立法的效率不彰，是否應該建議在各政黨的不分區立委席次，要有文化委員會的保障名額，以加速立法的腳步。

孫華翔→關於這個問題，立法不僅僅是由立法委員出面；還可藉由行政部門立法。像我們國藝會就是政府行政部門法案的推手，藉由我們的努力補足立法委員效率不彰的不足，相信是可以的。

附錄三：促進台灣藝文發展相關稅制研究期末審查會議記錄

促進台灣藝文發展相關稅制研究

《期末審查會議紀錄》

一、日期：九十三年八月十一日（三）上午十時

二、地點：國家文化藝術基金會第一會議室

三、主持人：方國輝執行長(國家文化藝術基金會)

四、出席人員：

（一）委託單位：方國輝執行長(國家文化藝術基金會)

孫華翔總監(國家文化藝術基金會)

陳錦誠總監(國家文化藝術基金會)

賴香伶總監(國家文化藝術基金會)

彭俊亨先生(國家文化藝術基金會)

（二）研究團隊：許崇源主任(國立政治大學會計學系)

周筱姿會計師(資誠會計師事務所)

吳漢期會計師(資誠會計師事務所)

羅仕豪先生(國立政治大學會計學系)

（三）審查委員：王壽來處長(行政院文化建設委員會)

王秀枝教授(國立台北大學會計學系)

盧聯生會計師(惠眾會計師事務所)

李慶華科長(財政部賦稅署)

（四）列席記錄：羅仕豪先生(國立政治大學會計學系)

五、發言記錄：

方國輝→在這風雨交加的早晨，非常感謝各位前來。這幾年會裡面一直都希望對

藝文發展作出一些貢獻。藝文界對藝文消費者與藝文業者在稅制上的期

待，多多少少與藝文的發展有關。於是會裡面非常希望能將藝文相關稅制收集起來，由於在這方面我們是外行，但我們知道這個問題很重要，於是非常感謝許老師幫我們主持這個計畫。今天是期末報告，許老師的研究團隊就國內外藝文稅制的整理作了這份研究報告，希望王處長可以從藝文政策的角度，盧會計師以會計師的觀點，李科長從稅制與我們藝文發展的關係，王教授從學者的觀點，對研究中所提出的建議發表看法。

許崇源→我們這個研究持續了三、四個月的時間，其中非常感謝國藝會彭先生的協助，在資料收集與聯絡上幫助很大。在我們的研究團隊方面，非常感謝資誠會計師事務所的協助，尤其是國外資料的部分。我們的研究除了文字敘述之外，還整理了幾張表，我就用這幾張表為基礎作報告。一開始接這個案子的時候，國藝會就有跟我們提到，不必把目標放在尋找可以增加的免稅，而是作一個總檢討，該免稅的就免稅；當然我們還是以促進藝文的發展為研究主軸。促進藝文發展大致有兩個方向，一是直接補助；二是透過稅的節省。所以我們的目標並沒有設定在找出免稅大全，而是希望把對藝文發展有傷害的部分去除。首先第一張表整理出國內相關稅的規定，以及對於教育、文化、公益、慈善機關或團體的免稅規定。由於這個部分不是跟藝文直接相關，為節省時間起見，我們就略過。當然藝文如果是屬於財團法人或非營利團體，當然也會適用這些免稅規定。由於藝文適用非營利組織的部分已經涵蓋在表二中，於是我們就直接報告表二的部分。表二是整理國內關於藝文團體的租稅規定，國藝會方面希望我們針對藝文工作者、贊助者與投資者三個面向出發，整理藝文稅制的相關規定。在此特別說明對於投資者的部分，是指投資者的投資行為，投資的標的(不論是營利組織或非營利組織)則歸到藝文工作者的面向。所以對投資者的部分，就只著重在投資行為的相關免稅規定。國內一共有十九個稅，我們就分成這十九個稅來檢討。在綜所稅的部分，個人工作者可能是執行業務所得；如果是受雇的話，則為薪資所

得。這部分並沒有相關的免稅規定。對贊助者來講，捐贈可以作為列舉扣除額，但是以所得的百分之二十為限，除非你是透過國藝會或是各縣市文化基金會的捐贈可以沒有限額；如果是採標準扣除額，就無法享受稅上的好處。目前對於投資人還沒有一個具體的獎勵，除非把他列入新興重要策略性產業，個人便可享受投資抵減。在營利事業所得稅方面，除了你是符合財團法人或社團法人或台北市特別設的表演藝術團體輔導規則，例如盈餘不得分配、會計制度健全，可以免稅之外，其他都是應稅的。即使符合免稅標準，那也只是銷售貨物或勞務以外的所得免稅，屬銷售貨物與勞務的所得仍是應稅。在贊助者方面，具有廣告性質的費用是可以認列的。買藝術品當作固定資產，也是可以攤提當費用的。在投資者的部分，我們有的是影視事業購置設備或技術適用投資抵減辦法。營業稅方面，不論你是營利或非營利的組織，只要符合文化藝術獎助條例的規定，在一個月前提出申請，就可以免營業稅。娛樂稅的部分，如果你是符合教育、文化、公益、慈善的組織，所有的收入都是供本事業使用者，娛樂稅全免。如果不符上述情況的話，若是符合文化藝術獎助條例的規定，在一個月前提出申請，娛樂稅可以減半課徵。遺產稅的部分，如果是自己的創作，免計入遺產課稅。有關文化歷史的遺產可以不計入遺產課稅，但是繼承人將其轉讓時則要課稅，所以只有緩課的作用。在贊助者方面，如果是捐贈給被繼承人死亡前就存在的財團法人或祭祀公業的話，是不計入遺產總額課稅的，也就是可以免稅。贈與稅也是同樣的情況。地價稅的部分，我們對於幾個教育、私立圖書館、博物館、藝術館及合於學術研究機構設立辦法規定之學術研究機構，其直接用地全免，但以辦妥財團法人身分者為限。台北市政府、桃園縣政府與基隆市政府對於不是財團法人的非營利組織的認證，就不適用。也由於不是財團法人組織，無法擁有該土地，所以即使要將免稅的範圍擴充至非財團法人組織，也會有適用上的問題，因為該土地是登記在個人

名下，而非該組織。另外值得一提的是，上述財團法人還必須擁有該土地才符合條件，如果土地係用租的，土地所有主並非符合規定的財團法人，該筆土地便無法享受免地價稅的優惠；而往往租土地者是比較需要幫助的，卻被拒於免稅範圍之外。也許可以採差額(非優惠稅率與優惠稅率兩者間差額)退稅的概念，幫助此類租土地的藝文團體。關稅對於進口復運出口、僅供展覽者是免關稅的。在各界的反應說展覽時要繳一筆保證金，造成積壓資金的困擾，我想這也是可以反映的地方。使用牌照稅方面，專供衛生使用及教育文化之宣傳車有固定標誌者，可以免稅。印花稅的部分，財團法人組織之教育、文化、公益、慈善機關或團體領受捐贈之收據可以免稅。之前提及的符合非營利性質的非財團法人組織，就不適用相關的規定。對於參加展覽並不出售或復運出口者，免徵貨物稅與菸酒稅。在證券交易稅、期貨交易稅部分並沒有相關的免稅規定，事實上這些稅也不因不同的身分而免稅。以上是我們對國內相關規定的檢討。接者我們把各界對於藝文相關租稅規定的建議彙總整理。其中有一個是由台北市文化局委託表演藝術團體所作的研究，我們把他彙總進來；還有文化創意產業發展法草案以及本研究的過程中舉辦了兩次的研討會所提出的建議。在報告的過程中，我順便跟大家說明是否將其納入本研究最後建議的考量點。在表演藝術團體的建議方面，以藝文工作者來講，第一個是希望非營利文化藝術團體的費用比率重新規範，主要是因為文化藝術團體記帳不是記地那麼專業，所以希望能有個合理的費用率，直接計算所得有多少。另外一個是表演藝術團體比較希望的，不要把門票收入與演藝收入當作銷售貨物或勞務課稅，而是作為目的事業的收入。這個在實務認定上可能會有困難，所以我們並沒有把他納入本研究所提出之建議。第三是希望降低基金會的成立門檻，這方面台北市政府已作出回應，就是那個演藝團體輔導規則，不過符合條件者仍不是財團法人組織就是了，但符合者可以變成非財團法人的非營利組

織適用相關的免稅規定。目前娛樂稅對於符合規定的藝文活動又符合非營利性質的組織是免稅的，如果是營利組織，則可以減半。第四個是希望可以停徵娛樂稅，或是收的稅全額作為文化藝術鼓勵基金，給非營利組織專用。由於整個賦稅改革的方向，是要把對藝文團體的娛樂稅拿掉，於是最後的建議我們也是希望能停徵娛樂稅。在文創法草案關於藝文工作者的部分，自國外輸入之設備，國內又未生產者，免進口稅捐及營業稅。還包括文化創意事業本身的投資抵減。有關文創法草案所提建議的部分，我們最後沒把他納進去，因為文創法已到了立法的階段了，所以我們就沒把他加入。在我們研究的過程中，所舉辦之座談會提出的建議有設置藝術家身分認定辦法，有了這個辦法之後，我們就可以依不同的身分別，個別定出公平合理的費用率。我們有把他納入最後的建議，因為考量到藝文工作者記帳不是他們的專業，或許有個合理的費用率是較為方便可行的做法。由我們座談會中聽到的聲音，也許他們並非不願意繳稅，而是不清楚相關稅法的規定，若是由主管機關或國藝會提供會計或稅務的諮詢服務，一方面加強宣導，另一方面提供協助。我們也把他納入最後的建議當中。第三是關於營業稅的部分，由於展覽於進口時要先徵營業稅，待出口時再退稅，使業者有積壓資金的壓力，或許可以記帳的方式，不用馬上繳稅。這個我們也把他列入我們的建議當中。當然可能的缺點是中間有些營業稅逃漏掉了，但相較於藉由展覽所帶來的商機所能增加的稅收相比，或許是划算的，至少也能促進藝文的發展。再來針對拍賣品的部分，由於國稅局往往要國外拍賣公司申報買賣雙方的資料，但典藏主通常不願意曝光，所以我們建議國外的部分用分離課稅的方式，以所得的某百分比作為稅額，這個我們也把他納入最後的建議。第五是希望把門票收入與演藝收入排除在銷售貨物或勞務的範圍內，這部分我們是希望謹慎處理。因為藝文的範圍太廣，實務上有認定的困難。對於那些部分可以排除需要從長計議，所以並沒有將其納

入最後的建議。第六是政府各機關的行政作業提供更便民的服務，這個是我們政府一直在作的。第七是加速推動文化創意產業發展法的立法腳步。第八是免稅團體的財務要公開透明。以上是對藝文工作者的部分。對於贊助者的部分，針對表演藝術團體所提出來藉由文建會認證減免娛樂稅的團體，個人對這些團體的消費，可以作為列舉扣除額。關於這項建議，在文創法草案有提到一個個人綜所稅文化扣除額一萬兩千元，當時在開座談會的時候也有跟與會者提到，要特別注意的是文創法草案中只有包括某幾類的消費，並非有關藝文的全都適用，畢竟藝文的範圍也很難清楚界定。也由於文創法草案已有相關的規定，我們並沒有把其納入最後的建議。另外就是營利事業捐贈的限制，現行的規定是所得額的百分之十，可是所得額要到年底才知道，因此對於藝文的捐贈變成不確定性很高，藝文團體往往到了年底才有比較多的捐贈。希望除了所得額百分之十之外，有另一種方式，不管是營業額的某一比例或固定金額作為上限。我們的建議是假設營業額的百分之十為所得，再根據現行規定以所得的百分之十為限額，所以就是營業額的百分之一，或許是一個合適的比率。我們把他列為最後的建議，這倒不是增加免稅額，而是在限額的計算上提供另一種方式，也就是放寬計算的方式。另外加強公益信託的宣導，我們也把他列入最後的建議。在文創法草案對於贊助者的部分，就是那個一萬兩千二與捐贈限額三百萬。在投資者方面，文創法草案有個人或企業投資者之投資抵減。我們舉辦的座談會中提到適用投資抵減比較快的方式是將文化創意產業納入新興重要策略性產業，比照我們國家其他的重要性產業，享受同樣的優惠。以上是各界對於我們現有稅制建議要增加的部分。第四部份我們是對國外的部分作了一些檢討，當然沒有辦法全面性的檢討，因為受限於資料；我們大致是從網路上與資誠會計師事務所取得資料。相關國家的工作者面，在美國並沒有特別對藝文團體作規範，而是包括在財團法人的免稅團體中享受免所得稅與

免營業稅的優惠。對於贊助者一樣可以列舉扣除，他們這方面的優惠並沒有超出我國的規定。在英國跟法國，都有針對藝文工作者所得變動的情形，以平均所得的概念，避免累進稅率下較高稅率的適用。例如以四年的平均所得，適用相關的稅率。由於這並非免稅，而是一個課稅的方式，如果有需要的時候，我們可以來檢討。另外在歐盟的國家，藝文團體都可以適用較低的營業稅稅率；相較於國內已是免稅了，他們的優惠並沒有比我們更優惠。至於贊助者那邊捐贈可以當費用，這個我們國內也都可以。在英國投資影藝與遊戲事業可以投資抵減，我國對於影視事業也有相同的規定。在法國對於符合專門職業免稅的職業可以免稅，還有諾貝爾減免所得稅條款，也有平均四年所得的優惠。在贊助者方面，捐贈在營業額的某百分比內可當費用扣除，購買藝術品可當費用攤提，公共部門使用之藝術品移轉時免移轉稅，這些國內也是同樣可以。在投資者的部分，對於電影業的機器設備可以加速提折舊，海外投資的部分可以拿回國內抵稅，國內也有類似的規定。在加拿大對於執行業務的成本是可以當費用扣除的，我國也是同樣的規定。另外，藝文業者將自己的作品捐贈可以抵減所得稅。在捐贈者的部分，個人的捐贈可當費用扣除。澳洲在投資者方面，有個特別的規定是投資電影業，符合特別的規定，去拍片的時候，投資可以全額作費用。也就是在還沒有損失的時候就先當費用，等到將來有收入的時候再列收入，所以等於是可以緩稅。國內對於國外投資也有投資損失準備的規定，經經濟部核准且必須持有該外國事業百分之二十以上的股權，可以投資額百分之二十的範圍內認列損失。但是這個並不是免掉，將來還是要扣回來。關於澳洲對於電影業的規定，也許我們可以借鏡。總的來說，我國對於藝文的稅制優惠並不亞於其他國家，我國對於藝文的相關稅制優惠並不會妨礙藝文的發展，當然有幾項是可以建議主管機關進一步配合的。首先是費用率的訂定，另外對於國外進來的拍賣品可以考慮以分離課稅的方式課稅。在贊

助者方面，為了免除捐贈的不確定性，我們建議加一個可供選擇的方式作為限額的選擇，例如營業額的某百分比，我們是建議百分之一。在投資者的部分，既然獎勵文化創意產業已是既定的政策，也許不用等到文創立法通過，只要將文化創意產業納入新興重要策略性產業的範圍之內，享受跟其他新興重要策略性產業一樣的優惠。關於營業稅，對於展覽和進口復運出口的部分，建議以記帳的方式代替積壓資金的方式。娛樂稅就採之前財政改革委員會的建議，取消娛樂稅的課徵。之所以提到房屋稅，是因為表演團體必須要登記團址，可能原本是住家，一經登記之後就改變了身分，我們基於客廳即「工廠」的概念，也讓他繼續使用住家用的稅率，而不是適用非住家非營業的較高的稅率。在改善整體租稅環境方面，希望主管機關或是國藝會可以提供會計與租稅的諮詢服務。另外是宣導公益信託，根據我個人的觀念，公益信託最好是由藝文團體針對自己的需要成立，社會大眾如果認同組織的使命，就會把資金挹注到藝文團體所成立的公益信託。再來是配合整個的趨勢，享受免稅優惠的非營利組織，財務要公開透明。以上是我們所提出的建議，也是我們研究的初步結果，接著我們來聽聽大家的意見。

方國輝→謝謝許教授非常詳盡的報告。我們總是希望將來這個研究報告出來的時候，可以幫助國家增加稅收；雖然藝文團體這塊放掉了，但是藉由其他更多的消費，引進更多的投資，讓更多的資源流向藝文產業。一方面增加稅收，另一方面促進藝文的發展，創造雙贏局面。

王秀枝→藝文發展對於我國國際形象的提升是有正面幫助的。在促進藝文發展方面，許老師的研究是希望國家以鼓勵的方法，先捨再得，以免稅的方式鼓勵藝文工作者多投資，進而增加稅收，這是一個雙贏的方式，財政部看了應該會覺得很受用。報告的第六十六頁，訂定藝文工作者合理的費用率，應屬現階段可行的。九二年表演人的費用率，已由百分之三十五提高至百分之四十五，對藝文工作者而言應是好消息。我們也建議藝文

工作者應儘量蒐集各項費用資料，送財政部作為修正費用率數據的參考。

許崇源→自助他助的做法的確可行，應邀請藝文團體工會與主管機關一同來制定更合理的費用率標準。

王壽來→這個研究是非常有意義的，我們感到很欣慰。這份報告將來會加以推廣，可能直接交由藝文工作者參考，或放在各縣市文化局，因此希望對專有名詞的定義能夠多解釋一些。像有一些條文的適用範圍，或藝文工作者不太清楚的部分，若能加以舉例說明可讓他們更容易閱讀。關於外國的情形，有些免稅的做法不是太好理解。例如由於藝文工作者的收入波動很大，可能各年賺的錢差距很大，但是所得高時多繳稅，所得低時少繳稅，將四年的所得加以平均作為繳稅的依據，到底對藝文工作者有怎樣的好處，希望能加以說明。另外波動稅率怎麼平均，也許可以舉個例子讓藝文工作者更明白其中的差異。另外例如第六十三頁，藝文工作者如將作品捐贈或出售給加拿大認證的公家機關就可得到以市價計算的所得稅抵減，就不是太清楚這樣的作法究竟有怎樣的考量和用意。另外在就源扣繳方面，對於國內、國外的拍賣品採用不同的課稅方式，會不會造成藝文工作者的困擾，而其他歐美國家有何不同的規定，是否可以再加以比較研究。總之我讀了這篇報告後，實在獲益良多，謝謝！

許崇源→感謝王處長提供我們許多寶貴的意見。對於專有名詞我們會多加以解釋，或是用舉例的方式讓藝文工作者更容易了解。波動平均到底要如何平均，我們也會解釋補充說明清楚。這裡面其實是有個累進稅率的關係，所得集中在一年很高就會適用很高的累進稅率，如果用平均的話，那麼適用的稅率就會低一點；同樣的所得，但是乘以一個較低的稅率，繳的稅就會少一點。這個我們會把他補充說明清楚。提到加拿大的那個例子，我們也會把他補充進去。至於國內國外的拍賣為什麼會有區別，最主要是國內的東西通常比較容易取得成本的資料，因為你的成本就是

當時賣方申報的收入，主管機關要稽查比較不是那麼困難；至於國外的東西可能就比較無法掌握他的成本資訊。採用就源扣繳的前提是成本舉證困難。現在一方面是怕曝光，一方面是成本的認定有困擾，所以我們才會針對國外的部分提出就源扣繳的方式。

方國輝→王處長主要是從藝文界的觀點，希望藝文業者一下就能很清楚，我覺得這是一個可以努力的方向，盡量貼近藝文界的日常生活，舉些例子作說明，讓藝文工作者能夠很快的了解我們這個研究報告。另外想跟處長報告，藝文業者希望我們能提供諮詢宣導，方能在稅制上配合得更好、更得心應手；若處裡有經費的話，可以委託我們國藝會幫忙協助藝文工作者更加了解稅務資訊。

盧聯生→這份研究報告把國內所有跟藝文有關的各稅收集地非常詳盡，內容十分豐富。接著我就以第七十頁的建議作為起點，提出我的看法。關於個人工作者的部分，的確應該協助他們建立會計制度與稅務的觀念，以減少漏報或被罰款的情形。關於創作者將作品捐贈，在鑑價的部分，是需要建立一個具公信力的組織來負責。營所稅的部分，在無法取得成本或典藏者不願意曝光的時候，分離課稅或許是可行的方式，若按同業利潤標準核定，那通常是較高的標準，因為算是對帳簿資料不齊全的一種懲罰。在贊助者方面，或許應該讓虧損的企業也能認列捐贈費用。在投資者的部分，除了文創法中提到的之外，建議將藝文工作者或團體列為新興重要策略性產業，就可以享有同樣的優惠。另外是否再增加一個面向，就是購買者方面，尤其是買藝術品的部分，提供企業或個人在租稅上的誘因，例如企業可以一次作費用、加速折舊等等。藉由這種方式促進藝文業者的發展，當藝文業者有所得時，便可增加所得稅的稅收，也許能對整體租稅產生更有利的結果也不一定。也許做個實證研究能更有幫助也有可能。

許崇源→關於藝術品鑑價的問題，那是在沒有經過市場的情況下才有的，如果經

過市場機制的，就會有個明確的價格。另外以往關於成本難以認列的問題，都是靠合理的費用率來解決，所以回過頭來是怎樣訂定合理費用率的問題。關於成本率與同業利潤率標準是兩個不同的概念，前者是因業者沒有能力下的權宜做法；後者則是對帳簿資料不全的一種懲罰。關於虧損的企業在認列捐贈費用之後能否適用盈虧互抵的規定，我想只要是在限額以內都是沒有問題的(所以我們建議另一個計算限額的方式)。至於購買者我們是把他納入贊助者的面向。再來是那個個人文化列舉扣除額一萬兩千元，我一直認為增加藝文消費，對藝文業者的幫助是最大的。只是這個獎勵的效果可能不大，因為一般家庭的消費可能就有一萬兩千了，不但不會因此增加對藝文的消費，財政部還會因此損失這部分的稅收。也就是獎勵的效果要大，就要把限額放得更大一點，要把限額放大，勢必要經過主管機關嚴格的考驗。

方國輝→關於消費者列舉扣除部分，在日本是有除了一般的列舉扣除之外，若是購買經主管機關認可的項目，可以額外認列。也就是除了一萬兩千之外，還可以認列額外的項目。如果在購買藝術品的消費上很快就會超過一萬兩千的限額，或許可以有另外的配套規定可以解決。

孫華翔→各位之前都提到以藝文消費的觀點來促進藝文的發展，本人有幸參與文創法的立法歷程，在這裡補充一下關於文創法草案的最新情況。之前是有進入行政院，但是因為主管機關有比較大的補充意見，現在又退回到經濟部重新調整。其中文創法關於藝文消費的部分，對於個人藝文消費扣除有特別的限制，是針對表演藝術與視覺藝術票券的部分作為列舉扣除，在經濟部草擬的過程裡頭，是希望增列藝術品的購置。因為目前在消費的市場裡，關於視覺藝術的票券收入不是很少就是免費的，反倒真正的消費是在藝術品的購置，所以我們也是很贊成將藝術品的購置納入個人文化消費的列舉扣除項目。另外的好處也許是對於稅基擴大的幫忙，賣方會因此多繳一些營業稅與所得稅。也可以藉此鼓勵藝術品成本

的透明化，因為可以作為列舉扣除的項目。另方面經濟部也考慮將企業購買藝術品當作當年度的支出納入文創法的範疇，這樣的好處也是可以使成本資訊透明。關於費用率的問題，目前只有表演人有比較明確的百分之四十五的比較高的費用率，不過其他像視覺藝術、畫家等其他項目，就沒有訂定合理的費用率。文建會可以進一步委託我們國藝會訂定分類更細、更合理的費用率標準。

陳錦誠→我想關於藝文稅制方面最主要是希望能先求租稅公平合理，至少不致使藝文業者處於劣勢之後，再求能有多一點的鼓勵優惠措施。在藝術家身分認定的問題上，一般表演藝術又分藝術行政與藝術技術，像是導演、燈光設計算不算是藝術家，可能還需要有更多的共識才行。所得變動常是藝術家面臨的問題，作品可能花了三年的時間創作，期間並沒有什麼收入，直到第四年開了畫展以後，收入可能有一兩百萬，這時候的稅收就相當高，其實對藝文工作者不太公平。以上是藝文業者實務上所面臨且亟待解決的問題。

方國輝→關於所得變動這點，的確需要幫藝文業者考量。通常在創作的時候是非常辛苦的，又沒有收入；可是在賣了以後，又要適用較高的累進稅率，對藝文業者而言不是太公平。

許崇源→關於藝文業者所得變動的情形，我們可以有兩個處理方式。一是仿效英國、法國的處理方式，將四年的所得平均以適用相關的稅率，然後再乘以該年的所得，以避免高累進稅率的不公平適用。二是引用國內關於變動所得的課稅方式，將所得減半課徵，例如：自力經營林業之所得、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬，得僅以半數作為當年度所得。我覺得這是值得建議的部分，因為藝文業者的所得的確有變動所得的特性，也就是不規則性與長期累積。

陳錦誠→我想是那種變動所得的方式比較簡單易懂，相信也比較能為藝文業者所接受。

賴香伶→藝術品鑑價的機制是視覺藝術產業一直以來備受關注的話題。在國外也許是由政府部門與會計師系統提供相關的認證服務，希望台灣能有相關機制的產生。另外在向畫廊購買藝術品的時候，能由畫廊提供保證書，作為成交金額的證明。與之前的鑑價機制配合，兩者相輔相成，不論有無經過市場機制都能有合理的價格與之配合。關於藝文消費的部分，對視覺藝術尤為重要，因為視覺藝術展覽百分之九十九都是免門票，靠的是賣出藝術品的收入。或許可以視國家全年稅收的情況，適度提高個人消費列舉扣除的限額。也就是當全民的所得提高的時候，相關的限額也能跟著提高。

許崇源→我們是可以考慮在一個比較高的限額內，購買藝術品可作為企業當年度的費用，但是再賣出的時候就要當收入了，因為買方會當作費用。

賴香伶→在企業方面，購買藝術品作為企業當年度的費用是很實際的做法，像是一些大的外商公司，為了本土化的宣示，往往會購買本國的藝術品，如果能作為當年度的費用，相信絕對能增加整體藝文的消費，也是對當代藝術的一種鼓勵。

盧聯生→之前實務上有將購買藝術品作為企業的交易費，卻被國稅局以與業務無關的理由全部剔除的情況。

許崇源→其實在購買藝術品的部分，英國的規定更為嚴格，必須是跟營業有關且要公開展示的才可作為企業的資產提列折舊費用。像是餐廳、旅館等等。相較於我國可以直接作為企業的資產，我國的規定是寬鬆多了。而且國外也要求在幾年之內必須公開展示，或許這樣更有提升藝文水準的效果。

周筱姿→英國的企業通常是用租的而不是買藝術品，因為只要是租的都可以列租金費用，不像折舊費用要符合與營業有關與公開展示的規定。

李慶華→關於企業購買的藝術品，就直接當作企業的資產提折舊，就當作是裝潢，例如裝潢用的掛畫、圖書、藝術品等，不要列交易費就沒問題。在

個人藝文消費扣除方面，這是個政策面的問題，我只能簡單說明財政部反對的原因，是因為人的生活包括很多消費，不只是藝文消費，還包括一些日常必需品的消費。如果增列了這樣的項目之後，可能會引來其他產業的跟進，像是看電影或買健身用品是否也能列舉扣除等問題。也就是善門難開，影響層面過大。如果真有需要，建議納入特別法處理。在個人捐贈方面，關於成本與鑑價的問題，有些古董或收藏品價值的認定不易，缺少具有公信力的機關來做鑑價的判斷，很難認定捐贈的藝術品是真品還是贗品，建議主管機關能建立相關機制。這次的研究報告非常的完整，收集了許多國內外的相關稅法條文，而許教授提的建議也非常中肯、持平，並無偏頗或傾向藝文團體方面，感受到研究團隊的用心。尤其是第五頁捐贈扣除的釋例，幫助業界及個人的贊助者釐清了許多觀念。在第四頁的部分，談到我國的租稅有十九種這方面，其實在民國九十二年十二月三十一日修礦業法時已經取消礦稅，改由收取礦業權費或權利金的方式，屬於規費性質。第十五頁引用到的海域石油礦探採條例也已在民國九十三年五月十九日廢止。在個人或企業投資優惠部份，在九十三年一月七日，已將電影法修正，例如第三十九條之一規定營利事業投資國內電影片，可以適用普通投資抵減的優惠措施，而行政院也在民國九十三年七月十四日配合此法律，授權頒布了「營利事業投資電影片製作業製作國產電影片的投資抵減辦法」，幾乎完全仿照澳洲的模式。建議拍賣品分離課稅的部分，由於內容不夠精確，可能會誤解為針對外國公司在台灣的課稅問題。建議可否分成兩個不同的問題較為清楚，一個是外國藝術品拍賣公司在台灣拍賣的課稅問題，另一個是賣主的所得課稅問題。至於課稅的方式，完全取決於是外國公司或本國公司，像是外國公司有固定營業場所或營業代理人者，就視為本國公司，要用申報的方式課稅，要申報卻無法提出完整的帳簿資料，就會以同業利潤標準來核定課稅。在行業的適用上，可以適用代理商或居間商的同

業利潤標準來核定所得課稅。若是外國公司，對於成本難認定的情況則是採分離課稅的方式。若是外國個人是要申報財產交易所得的，在財產交易所得的計算上是有一個推定計算的規定，只是對於藝術品並沒有規定可以用多少百分比來扣除成本，扣除以後再計算所得課稅，這個百分比也是可以建議訂定的更為合理。關於營業稅的建議，其實可以不用提出，因為在海關代徵營業稅稽徵作業手冊提到，若貨物進來符合關稅法第四十七條，現在的第五十二條，在進來時向財政部聲明，取得不是進口貨物的證明，也就是在展演六個月之內復運出口，其實可以不用課徵營業稅，也不用先繳稅再退稅，但問題是有些業者不願意申報，因此沒有來申請適用。房屋稅的部分，關於客廳兼工廠的問題，依照房屋稅條例，可以按照實際使用面積的比例來課稅，並非要全按一種稅率來課徵。如果要建議全部免稅會涉及房屋稅條例修正的問題，影響層面太廣且實施上也許有困難。關於是否要將目前對於電影業的投資抵減擴大適用到整個藝文產業，則是需要審慎考量。由於現在財政困難，若提供租稅減免的建議，必須要做個稅式支出與影響性的評估，以評估稅收損失的金額和相關的替代財源，在不至於影響國家稅收的前提下，比較能為財政部所接受。

許崇源→關於非工作室住家房屋稅的問題，我們的想法是其實他只是登記作為聯絡地址，也不一定是部份營業用部分住家用，我們的重點是不要因為變更登記之後就適用較高的稅率，若能舉證只是作聯絡用，或許就不必變更適用的稅率。也許我們應該把內容講得更清楚。

王壽來→之前大家提到藝術家認證的問題，其實我們一直有研究。像去年我們就花了一百萬，請人研究藝文團體認證的問題，結果也令人很失望。最後的報告認為沒有一個可以具體執行的認證制度，這部分其實蠻困難的。再來的問題是誰是藝術家的問題，如果只是素人藝術家，並非以藝術技藝維生，也從未受過專業訓練，只是隨手畫畫，那是否也應納入藝術家

的範圍？這也是值得討論的問題。有了一個認證的辦法出來，但是市場機制的結果是不向這些有認證的買，而是向沒認證的買的比較多，那麼這個認證機制是否有存在的必要就值得三思。

參考文獻

財政部稅法輯要

電影法(<http://law.moj.gov.tw>)

促進產業升級條例(<http://law.moj.gov.tw>)

文化資產保存法(<http://law.moj.gov.tw>)

文化藝術獎助條例(<http://law.moj.gov.tw>)

文化藝術事業減免營業稅及娛樂稅辦法(<http://law.moj.gov.tw>)

文化創意產業發展法草案(<http://law.moj.gov.tw>)

影視事業購置設備或技術適用投資抵減辦法(<http://law.moj.gov.tw>)

營利事業投資電影片製作業製作國產電影片投資抵減辦法(<http://law.moj.gov.tw>)

台北市演藝團體輔導規則(<http://www.culture.gov.tw>)

教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準(<http://law.moj.gov.tw>)

美國聯邦稅法(<http://www.irs.gov>)

美國內地稅法(<http://www.irs.gov>)

Treasury Regulation (<http://www.fourmilab.ch/ustax>)

Associaton for Business Sponsorship of the Arts (ABSA)(<http://www.absa.org.uk>)

法國稅捐通則 Code Générale des Impôts(<http://www.culturalpolicies.net/>)

澳洲稅法 ITAA (<http://www.taxinstitute.com.au/>)

王建煊，2001，租稅法，台北：著者發行。

許崇源，2001，稅務會計，台北：新陸書局股份有限公司。

溫慧玟、許崇源，2001，鼓勵民間推動文化事務之稅制優惠方案研究，台北市文化局委託之計畫案。

凌忠媛譯，Charles R.Irish，1991，美國非營利組織之課稅規定，財稅研究，第二十三卷第六期：85-88。