

文化部

文化藝術獎助及促進條例
第 29 條稅式支出評估報告

中華民國 110 年 5 月 25 日

目錄

壹、法規內容.....	1
一、背景說明.....	1
二、法規內容.....	3
三、具體目標.....	4
貳、有害租稅慣例之評估以及採行稅式支出之理由.....	6
一、未構成有害租稅慣例之評估.....	6
二、必要性分析.....	8
三、成本效益分析.....	14
四、可行性分析.....	16
參、實施期間之合理性.....	20
肆、稅式支出評估.....	21
一、評估資料內容及範圍.....	22
二、稅收影響數之評估.....	26
伍、財源籌措方式.....	30
陸、稅式支出績效評估機制.....	31
一、評估指標及其評量標準.....	31
二、評估期間及週期.....	31
三、績效評估公開.....	31
柒、總結.....	32

表目錄

表 1：修法後之徵課成本估計	15
表 2：107 年度個人拍賣文物或藝術品之財產交易所得課稅情形 分析表—按家戶所得適用之最高邊際稅率計算應納稅額	26

圖目錄

圖 1：2016 年亞太各區藝術拍賣市場銷售總額比例	2
圖 2：2016 年購藏亞洲藝術品之來源國	11

壹、法規內容

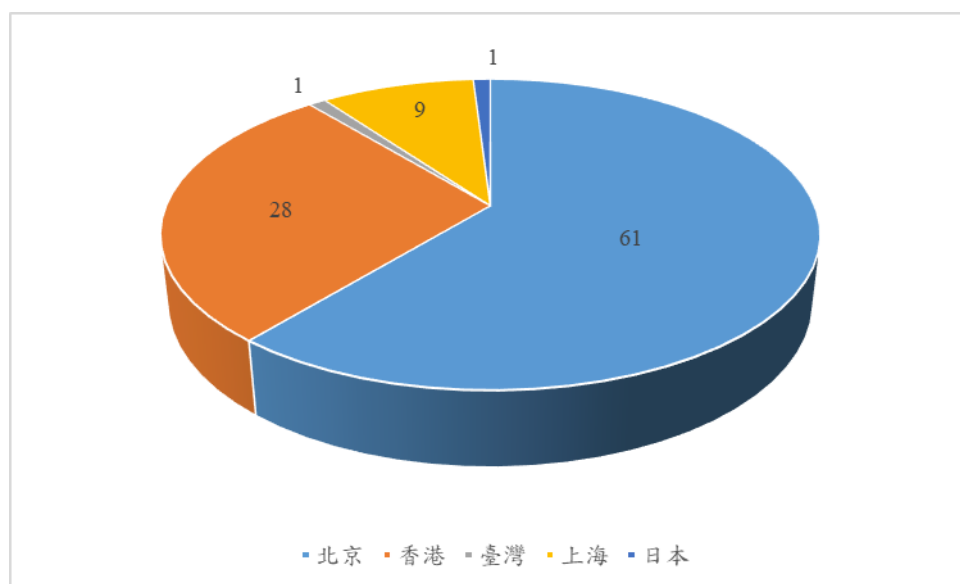
一、背景說明

自 1980 年代末期開始，臺灣畫廊、藝術展覽、文物收藏等藝術相關產業蓬勃發展，許多畫廊陸續在 1990 年代成立；同時，也吸引國際拍賣公司——蘇富比、佳士得——來臺設立據點，兩家拍賣公司在全球文物或藝術品拍賣市場之市占率超過 5 成，產生極大的產業群聚效應，也帶動了許多臺灣拍賣公司成立，讓 1990 年代的藝術品交易蔚為風潮，臺灣一時成為亞洲藝術中心。¹

然而在 2000 年與 2001 年，蘇富比、佳士得分別關閉在臺據點，將拍賣交易業務轉往香港，探究其背後可能的主要原因可分為二：首先，相較於臺灣，香港並無加值型營業稅稅制且針對藝術品交易所得採分離課稅 0.5%，整體藝術品交易之稅賦明顯低於臺灣，促使許多收藏家轉進香港從事藝術品買賣，臺灣的藝術品財產交易稅基大幅流失；其次，臺灣的個人藝術品交易所得係併計個人綜合所得稅採申報方式繳納完稅，讓許多有意從事藝術品買賣的收藏家，對臺灣交易市場望之卻步，轉往香港進行交易。

¹ 本段資訊參考自黃詩穎、石隆盛、董于萍（2013）「我國藝術市場稅制檢討與效益分析研究計畫」，文化部委託社團法人中華民國畫廊協會之研究計畫。

前述 2 個因素，影響了臺灣藝術品交易市場與藝術創作發展，也間接促成中國、香港成為亞洲新興的藝術品拍賣集中地。根據「亞太藝術市場報告 2016/17」，2016 年亞太各區藝術拍賣市場銷售總額比例（圖 1），以北京（61%）、香港（28%）佔比最高，反而藝術市場興起較早的臺灣敬陪末座僅占 1%，在 2018 年也僅成長至 2%。



資料來源：「亞太藝術市場報告 2016/17」。

圖 1：2016 年亞太各區藝術拍賣市場銷售總額比例

從上述可知，相較於鄰近的國家或地區，臺灣現行稅制相對較不利於藝術產業的發展，導致過去 20 多年間，臺灣藝術市場與收藏圈的日漸萎縮。雖然目前許多的華人書畫文物，以及現代或當代藝術拍品仍主要是在臺灣的收藏家手中，但大部分的拍品交易、資金與人才

卻是逐漸轉往香港或中國。根據統計，當前我國藝術品的財產交易所得，一年的相關稅收約為新臺幣 2,000 萬元，僅占整體個人綜合所得稅收 0.004%。因此，現行對藝術品拍賣所得的相關稅制，除了無法發揮充實國庫之成效外，對課稅公平層面亦有所影響。²

因此，文化部草擬《文化藝術獎助條例》之修正，推行藝術品交易分離課稅，在藝術品交易完成當下，由拍賣公司按扣繳率扣繳完稅，讓藝術品交易可享有較低的稅負與簡便的稽徵程序，以期可讓臺灣重回亞洲藝術拍賣中心的地位。

二、法規內容

《文化藝術獎助及促進條例》修正條文增訂第 29 條：

「經中央主管機關認可之文化藝術事業，在中華民國境內辦理文物或藝術品之展覽、拍賣活動，得向中央主管機關申請核准就個人透過該活動交易文物或藝術品之財產交易所得，由該文化藝術事業為所得稅扣繳義務人，於給付成交價款予出賣人時，按其成交價額之百分之六為所得額，依百分之二十稅率扣取稅款，免依所得稅法規定課徵所得稅。

前項扣繳義務人應依所得稅法第九十二條規定期限，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單向該管稽徵機關申報及填發予出賣人。

² 根據《108 年財政統計年報》，臺灣於 2019 年個人綜合所得稅時收淨額為 500,903,111 千元。

第一項扣繳義務人未依第一項規定扣取稅款、已依前二項規定扣繳稅款，而未依第二項規定之期限按實填報或填發扣繳憑單、或逾第二項規定期限繳納所扣稅款者，由稅捐稽徵機關限期責令扣繳義務人補辦，並依其各該情形，按所得稅法第一百四十四條所定行政罰罰度處罰。

第一項認可範圍、申請核准程序、條件及其他相關事項、前三項扣繳相關事項之辦法，由中央主管機關會同財政部訂之。

第一項經核准之文物或藝術品交易所得分離課稅規定，實施年限為十年。

前項實施年限屆期前半年，行政院得視實際推展情況決定是否延長實施年限，並送立法院審議。」

三、具體目標

透過於《文化藝術獎助及促進條例》增訂第 29 條，將文物或藝術品交易所得採用分離課稅之方式，減輕收藏家之租稅負擔，以期在未來重振臺灣在亞太地區藝術產業發展地位，預期將可達到以下目標：

- 一、就源扣繳、簡化稅政，吸引臺灣藏家回臺交易。
- 二、活絡藝術交易市場，藝術品拍賣營業額增加。
- 三、二級市場帶動一級市場，促進原創藝術品流通。

四、國際大型拍賣公司、畫廊及專業人才來臺，帶動周邊產業發展。

五、健全產業結構並增加政府稅收。

貳、有害租稅慣例之評估以及採行稅式支出之理由

一、未構成有害租稅慣例之評估

本次《文化藝術獎助及促進條例》修正條文增訂第 29 條，其稅式支出性質為個人財產交易所得稅，並非營利事業所得稅優惠範疇，故應無構成潛在有害租稅慣例，請詳以下檢核表：

法規名稱	文化藝術獎助及促進條例	條次	第 29 條	主管部會 聯絡人	文化部
提案委員	(非立法委員提案無需填寫)				
內容摘要	<p>本次修正係就個人透過經認可文化藝術事業辦理之展覽或拍賣活動，交易文物、藝術品財產交易所得得採分離課稅方式，完成納稅義務人之繳納所得稅義務，希望透過就源扣繳、簡化稅政方式，鼓勵藏家回臺交易，進而帶動臺灣藝術拍賣產業發展。</p>				
<p>壹、檢視稅式支出之性質</p> <p><input checked="" type="checkbox"/>非屬營利事業所得稅優惠範疇。【無須填寫貳、參項目】</p> <p><input type="checkbox"/>屬營利事業所得稅優惠範疇：</p> <p><input type="checkbox"/>符合填表說明壹、一清單所列曾被經濟合作暨發展組織（Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD）認屬潛在有害租稅慣例並進行檢視之租稅優惠措施。</p> <p><input type="checkbox"/>不符合填表說明壹、一，但符合壹、二「有害租稅慣例論壇（Forum on Harmful Tax Practices, FHTP）工作範圍之租稅優惠措施定義」。</p>					
<p>貳、檢視潛在有害租稅慣例標準【該稅式支出法規有下列情形者，請予勾選（可複選）】</p> <p>一、關鍵因素</p> <p><input type="checkbox"/>（一）有效稅率為零或很低。</p>					

- (二) 具藩籬制度 (排除居住者或國內市場適用該租稅優惠)。
- (三) 資訊透明度不足。
- (四) 訂有保密規定或保護措施，使稅務機關無法進行有效資訊交換。
- (五) 不具實質活動。

二、其他因素

- (一) 超過政策所需合理必要範圍之減免稅 (例如允許免稅收入相關成本費用得自其他應稅收入扣除；允許認列扣除未實際發生之費用等措施)。
- (二) 國內移轉訂價制度悖離國際移轉訂價常規交易原則。【由財政部評估】
- (三) 對國外來源所得免稅。
- (四) 視投資人居住地 (稅制) 彈性諮商稅率或稅基。
- (五) 訂有保密規定 (例如銀行保密條款、無記名債務工具或票券等規範) 或保護措施，使稅務機關無法取得相關資訊。

參、總評

一、評估風險程度

- (一) 屬高風險潛在有害租稅慣例【勾選關鍵因素 (一)，並勾選關鍵因素 (二) ~ (五) 或其他因素 (一) ~ (五) 中 1 項以上者】
- (二) 屬中風險潛在有害租稅慣例【勾選關鍵因素 (二) ~ (五) 或其他因素 (一) ~ (五) 中 1 項以上者】
- (三) 屬低風險潛在有害租稅慣例【未勾選以上任一因素者】

二、分析評估結果

- (一) 分析屬高風險潛在有害租稅慣例，經評估極可能構成國際組織發布之標準、準則或指引認定之有害租稅慣例，不提稅式支出法規。
- (二) 分析屬中風險或低風險潛在有害租稅慣例
 - 1. 經評估，可能構成國際組織發布之標準、準則或指引認定之有害租稅慣例，不提稅式支出法規。
 - 2. 經評估尚無構成國際組織發布之標準、準則或指引認定之有害租稅慣例，研提稅式支出法規。無構成有害租稅慣例之理由說明如下：

三、研提稅式支出法規理由（例如立法目的、必要性、有效性）
請詳「貳、有害租稅慣例之評估以及採行稅式支出之理由」。

二、必要性分析

（一）推行之必要性

我國本身具備極為優異的藝術品拍賣產業競爭力。首先，許多華人藝術品與當代藝術品均保留在臺灣的收藏家手中，根據估計，在香港藝術品拍賣市場中，約有 5 成的買家與賣家來自臺灣³，對亞太地區藝術品交易供需有莫大的影響力與貢獻。以實際案例舉例，藝術家齊白石於 1925 年所作之《山水十二條屏》在 2017 年於北京拍場以 9.3 億人民幣（約當新臺幣 42 億元）成交；藝術家趙無極的油畫作品《1985 年 6 月至 10 月》於 2018 年由香港蘇富比以含佣金 5.1 億港元（約當臺幣 20 億元）成交，以上兩幅畫作皆由是由臺灣收藏家釋出，足見臺灣收藏家在亞太地區市場之潛力。

依現行所得稅法規定，個人提供藝術品在我國參加拍賣會者，非居住者以拍賣收入之 6% 為所得額，按 20% 稅率課稅（即以拍賣收入之 1.2% 課稅）；居住者係以拍賣收入之 6% 為所得額，按 5% 至 40%

³ 參考社團法人中華民國畫廊協會（2012），我國藝術市場稅制檢討與效益分析研究計畫

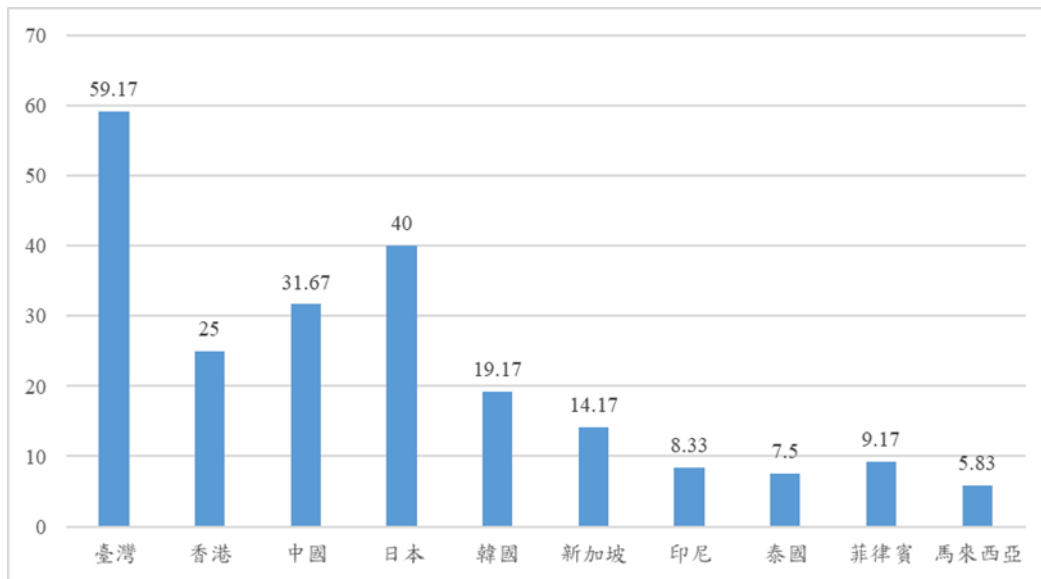
累進稅率課稅（即以拍賣收入之 0.3% 至 2.4% 課稅）。而香港係以拍賣收入之 0.5% 課稅、中國大陸則以拍賣收入之 3% 課稅；僅海外回流文物以拍賣收入之 2% 課稅。因我國整體租稅負擔仍較香港來的高，導致許多臺灣藏家將藝術品、資金滯留在香港地區，不願回流至國內投資藝術拍賣相關產業，造成藝術相關產業逐漸衰頹，而稅收也因此流失。

為解決此一困境，須先了解稅制對藝術品交易的影響。首先，藝術品的消費需求與奢侈品消費類似，其需求彈性均相較大，當藝術品價格因稅率產生微幅上升（下降）時，需求量便會大幅降低（提高）。其次，投資藝術品的資金屬於資本投資的一環，相較於一般勞動，更具有移動力，一旦對其開徵過重租稅，便容易移動至較具稅率優勢的國家或地區；最後，根據本次文化部業界訪談結果，部分業者表示現行申報制度繁瑣，且拍賣公司須提報買賣雙方交易資料，讓買賣雙方與業者不勝其擾，因此寧願選擇遠走他鄉從事藝術品買賣。以上問題皆是當前國內現行稅制對藝術相關產業造成的限制。因此，若能將文物或藝術品交易所得比照非居住者，由拍賣公司代為扣繳完稅，一則可以降低藏家拍賣

藝術品之租稅負擔，吸引資金、人才回流；二則簡化稽徵流程，降低藏家之依從成本。⁴

本次針對藝術品交易所得之稅制改革，主要著眼於將亞洲拍賣中心帶回臺灣，國內具有眾多藏家與藝術收藏品，而來自臺灣的藝術收藏在拍賣市場廣受歡迎（圖 2）。若能藉此機會，創造簡便、低負擔的租稅環境，讓高價位藝品留於臺灣交易，並作為領頭羊進而產生群聚效應，吸引多數的中低價位藝術品也進駐臺灣，將有助於推動臺灣藝術品第二級市場活絡；並進一步帶動第一級市場（例如：畫廊）與藝術創作，使許多具有原創性與高度藝術價值的作品，能在更廣大的市場上流通。整體而言，現階段推動藝術品交易所得分離課稅，在刺激藝術相關產業的發展上，有其必要性。

⁴ 本次文化部訪談對象為帝圖拍賣公司、耿畫廊與誠品畫廊。



資料來源：「亞太藝術市場報告 2016/17」。

圖 2：2016 年購藏亞洲藝術品之來源國

(二) 國際作法

在亞太地區，以香港、北京、上海等地區為主要藝術品拍賣地點，另外有少部分拍賣品位於新加坡、日本與韓國，了解香港、中國大陸地區對藝術品交易之課徵方式，可作為我國之借鏡。特別是在華人藝術品拍賣圈，臺灣主要的競爭者為香港、北京、上海等中國沿岸城市；又本案稅式支出主要涉係屬個人所得稅範疇，因此本文以介紹香港與中國地區買賣藝術品需繳納之個人所得稅為主。

1. 香港

依香港稅務條例⁵，藝術品交易稅制如下：

(1) 具香港居民身分之收藏家於香港拍賣市場出售藝術品，若經以各項事實（如：意圖、持有年期、買賣頻率等）判斷後，非屬經營性所得（Trading Profits），係為資本利得（Capital Gains），即為免稅所得。

(2) 若非具香港居民身分之收藏家於香港拍賣市場出售藝術品，倘若被認定在香港以常設機構形式經營業務，且有關利得並非資本利得相當於以寄售（Consignment Sales）型態在香港轉移所有權，則按交易價格 0.5% 核定賣方的利得稅，由拍賣交易所（Consignee）以分離課稅方式就源扣繳完稅。另境外收藏家亦可選擇自行在香港進行利得稅申報，以實際利潤按 7.5%/15% 稅率繳稅。

意即除被視為經營性所得外，非居住者之收藏家在香港從事藝術品交易，實際稅負落為 0.5%。

⁵ 香港第 112 章 《稅務條例》20A 代非居住於香港的人士課稅的人。

2. 中國

中國國家稅務總局於西元 2007 年發布 38 號文「關於加強和規範個人取得拍賣收入徵收個人所得稅有關問題的通知」，該通知明確提及個人拍賣除文字作品原稿及複印件外的其他財產，若財產原值可計算時，應以其轉讓收入減除財產原值和合理費用後的餘額為應納所得，按照「財產轉讓所得」項目適用 20% 稅率繳納個人所得稅；可扣除的財產原值是指出售方個人取得該拍賣品的價格，另拍賣財產過程中實際繳納的稅金及有關合理費用亦可扣除。

若財產原值無法計算時，以轉讓收入額按徵收率 2%（拍賣品經文物部門認定為海外回流文物者）或徵收率 3%（非為海外回流文物者）計算繳納個人所得稅。

意即收藏家於中國拍賣市場從事藝術品交易，如無法舉證成本費用者，其實際稅負落為 2% 或 3%。

從香港的稅制比較臺灣稅制，在發展藝術文化產業及拍賣業上，臺灣並不具備租稅上之優勢；臺灣收藏家不願意把拍品留在臺灣，拍品及資金陸續轉移至採用分離課稅的香港，導致臺灣藝術拍賣的產值急遽萎縮，臺灣藝術品交易金額占兩岸三地的比重，

從 2001 年的 97.5%，下降到 2018 年的 2%⁶；此舉也造成臺灣除了早年成名的藝術家（例如：張大千）以外，年輕一輩的藝術家之作品難已登上國際舞臺，爭取更大的藝術商機。⁷ 因此，推行臺灣實施藝術品交易所得分離課稅，方能吸引本土與國際的人才、資金以及藏家回流臺灣，推動臺灣成為亞洲藝術品拍賣中心。

三、成本效益分析

（一）稅收面

稅收面的部分主要以稅式支出評估之結果以及徵課成本的估算為主要考量。首先，依據本次稅式支出評估，預估將產生 1,068 萬元淨稅收⁸，其中 922 萬元為所得稅增加；146 萬元為營業稅增加，而依據各項稅目稅收變化計算稅捐稽徵機關之徵課成本（如下表），估計徵課成本為 71,380 元，遠低於本次稅式支出創造出來的淨稅收。因此當考慮租稅行政成本後，推行藝術品交易分離課稅，仍是符合成本利益的考量。

⁶ 立法院第 9 屆第 8 會期財政委員會「所得稅法第七條、第十四條及第八十八條條文修正草案」有關國內文物或藝術品拍賣所得採「分離課稅」之可行性公聽會會議紀錄。

⁷ 本段部分參考中華視覺藝術文化學會理事長 劉熙海博士對「國內文物或藝術品拍賣個人所得」改採分離課稅之稅率的建議。

⁸ 請參考「肆、稅式支出」的估計結果。

表 1：修法後之徵課成本估計

單位：元	
按修法後稅率 20% 計算	
新增所得稅之徵課成本 (9,220×6)	+55,320
新增營業稅之徵課成本 (1,460×11)	+16,060
總計	+71,380

資料來源：本文自行整理。

說明：依據 2019 年之單位徵課成本，每徵收 1,000 元的所得稅約需花費 6 元、每徵收 1,000 元的營業稅約需花費 11 元。

(二) 非稅收面

透過就源扣繳和簡化稅政方式，吸引臺灣藏家回臺交易，活絡藝術交易市場；再藉由二級拍賣市場帶動一級市場之畫廊及藝術創作者，促進原創藝術品流通；同時吸引國際大型拍賣公司等藝術產業和人才來臺發展，帶動藝術品倉儲運輸、會展等周邊產業發展，活絡整體產業發展並增加就業機會。

此外，Heilbrun and Gray (2001) 指出藝術品與「教育」同樣具備正的外部性(positive externalities，或稱外部效益)，透過博物館、展覽以及畫廊等文藝活動，將藝術作品呈現於公眾之前，有助於提升社會人文素養與藝術鑑賞能力；然而外部效益並不會被市場交易雙方所考慮，導致市場交易量將低於社會最適的均衡數量。修正外部效益產生的扭曲一般需透過政府介入，利用補貼或租稅獎勵的方式，鼓勵市場數量增加；然而，現行臺灣對於藝術品交易所得課徵累進稅率，

讓藝術品市場交易數量反而偏離最適水準，產生額外的社會福利損失。因此透過將藝術品交易所得分離課稅，也可減少降低藝術品交易所得應納之稅負，減輕租稅產生的福利損失，具有效率面之意義。⁹

四、可行性分析

(一) 成本效益之結論

若以淨歲收的估計結果來看，考慮徵課費用僅 71,380 元，本次藝術品交易所得分離課稅之政策，預估將產生約 1,061 萬元的淨國庫流入，因此在租稅政策的成本效益上，可以創造淨效益，為國庫帶來收入。而在理論上，分離課稅可以改善對於現行制度對資本投資造成的扭曲，達成振興與培養臺灣藝術拍賣產業的目標。

雖然上述之政策利益，由於實際結果尚未發生且屬於理論性之概念，目前較難具體量化，但對於健全國內資本市場、扶植國內藝術相關產業，此一稅制改革將成為重要的基石，在推行藝術品交易分離課稅具有扶植產業上的積極意義。

⁹ 本文參考自 Heilbrun and Gray (2001), "The Economics of Art and Culture," Cambridge: Cambridge University Press.

（二）環境分析

香港與中國為當前亞太地區最主要的藝術品拍賣重鎮，但香港現今因為反送中運動、港版國安法以及美國取消香港特殊關稅地位等因素，導致香港經濟前景並不明朗，部分藝術品買家與賣家有意願將買賣地轉向臺灣。其次，中國則受限於政府外匯管制，每年每人換匯上限為 5 萬美元，造成資金流動受到限縮；另外，自中美貿易戰開始，中方與美方在經濟與政治議題上多有衝突，讓部分廠商有意願將資金挪回臺灣。因此在國際環境與政策經驗等外在條件上，皆有利於臺灣推行優惠政策吸引藝術品拍賣資金回流。此外，許多亞太地區的華人藝術、古玩書畫，以及現代藝術品皆收藏於臺灣，臺灣在藝術品來源上具有內在先天優勢，且多數藏家皆願意購買來源自臺灣藝術品，若能制定適當的租稅政策，便能將拍賣的供需雙方帶入臺灣，推動臺灣成為亞洲藝術品拍賣中心。

（三）關聯性

依財政部 81 年 12 月 3 日台財稅 811685429 號函規定，不願透露姓名之出售人，准由所得稅申報代理人依規定扣繳率，以填報拍賣品編號方式申報納稅。此一函釋主要是為提高國際收藏家來臺灣參與拍賣意願，活絡國內藝術品拍賣市場；本次改革承襲

並擴大過往函釋適用範圍，透過正式立法方式，將中華民國境內居住之個人也一併適用扣繳完稅的方式繳納稅負，既能配合過往政策亦能符合國際藝術品課稅之潮流。此外，國內對於藝術文化產業租稅優惠獎勵主要法源為《文化藝術獎助條例》第 26 條至第 30 條相關租稅優惠，然而其中並無針對藝術品拍賣、所得稅等給予租稅減免，因此本次提案實施藝術品交易所得分離課稅，並無重複給予優惠之情事。¹⁰

（四）預期達成之具體貢獻

政府透過將藝術品交易所得分離課稅之方式，減輕未來藝術品在臺交易之負擔，除了第二級市場之交易雙方可以直接受惠，亦影響第一級市場、畫廊、鑑識制度以及其他藝術周邊產業。此外，在非產業面的發展上，透過將藝術品回流至臺灣，有益於提升國內藝術展覽的展品水準，以及培養大眾社會人文精神，因此本文預計這次稅制改革將帶來以下周邊效益：

一、就源扣繳、簡化稅政，吸引臺灣藏家回臺交易。

二、活絡藝術交易市場，藝術品拍賣營業額增加。

¹⁰ 《文化藝術獎助條例》§26：「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、實驗劇場等場所免徵土地稅及房屋稅。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。」；§27：「捐贈國家文化藝術基金或省（市）、縣（市）文化基金者，視同捐贈政府。」；§28：「以具有文化資產價值之文物、古蹟捐贈政府者，得依所得稅法第十七條第一項第二款第二目及第三十六條第一款規定列舉扣除或列為當年度之費用，不受金額之限制。前項文物、古蹟之價值，由目的事業主管機關認定並出具證明。」；§29：「經該管主管機關指定之古蹟，屬於私人或團體所有者，免徵地價稅及房屋稅。為維護整修古蹟所為第二十七條之捐贈，經捐贈人指定用途，並經目的事業主管機關認可者，不得移作他用。」；§30：「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。」

三、二級市場帶動一級市場，促進原創藝術品流通。

四、國際大型拍賣公司、畫廊及專業人才來臺，帶動周邊產業發展。

五、健全產業結構並增加政府稅收。

參、實施期間之合理性

根據《納稅者權利保護法》第 6 條第 1 項：「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度」。爰此，《文化藝術獎助及促進條例》修正條文增訂第 29 條明定，經核准之文物或藝術品交易所得分離課稅規定，實施年限為十年；實施年限屆期前半年，行政院得視實際推展情況決定是否延長實施年限，並送立法院審議。

在分離課稅稅率之擬定，係考量國內藝術品交易市場現況及近年整體租稅環境，並兼衡活絡藝術市場及符合租稅精神，以 6% 純益率計算個人藝術品交易所得，再參考現行綜合所得稅累進稅率 5% 至 40% 之中位數 20%，並與現行非居住者稅率 20% 一致，訂定稅率 20%，實質稅負為 1.2%。

本次修法草案主要目的是透過改善藝術品交易稅制，簡化稅政，同時兼顧藏家隱私，以鼓勵藏家回臺交易，進而活絡整體國內藝術市場，並適時檢討執行狀況，以作為政策推動參考。

肆、稅式支出評估

為避免政府過度擴大稅式支出，造成我國財源不足，若政府行政機關或民意代表提出任何有關於租稅減免之政策，都應依據《稅式支出評估作業應注意事項》第 3 點、第 4 點以及第 6 點、《納稅者權利保護法》第 6 條第 2 項以及《行政院所屬各機關主管法案報院審查應注意事項》第 3 點第 6 款等內容，提供稅式支出評估。此外，財政部在 109 年 02 月 04 日亦有以臺財稅字第 1090160036 號函檢送「稅式支出評估基本規範完整格式」，提供其他相關單位關於稅式支出的詳細說明與估計結果。

稅式支出主要採行三種方法來計算租稅優惠對稅收的影響，三種方式分別為「最初收入損失法」、「最終收入損失法」、以及「等額支出法」，此三種做法簡要說明如下：

- 1.最初收入損失法：在假設其他經濟條件維持不變下，採行減稅方案之稅收影響數。
- 2.最終收入損失法：實施減稅政策後，個人、企業經濟行為發生改變，導致其他租稅收入受影響之稅收影響數。
- 3.等額支出法：若政府改採直接補貼或移轉支出方式，為達成與稅式支出相同之成果，所必須付出之稅前金額。

一、評估資料內容及範圍

1. 綜合所得稅稅率：

考量現行個人居住者之藝術品交易所得係併入綜合所得總額按 5% 至 40% 稅率課稅，而本修正草案第 28 條所定分離課稅稅率為 20%，因此本報告假設申請適用分離課稅規定者為原適用稅率為 30% 及 40% 者。

2. 修法後稅率：

本次修法提案之稅率為藝術品拍賣成交金額按 6% 計算所得額後，按 20% 稅率分離課稅扣繳完稅。透過本次修法預計可以吸引部分國際藝術品拍賣回流至臺灣（特別是亞太華人藝術圈），回流所得須按照修法後稅率，計算可增加之所得稅稅收。

3. 臺灣收藏家於亞太華人藝術品市場之交易貢獻：

根據文化部 2020 年「國內外文化雙月報產業訊息及趨勢分析」第 1 期，中國、香港與臺灣的藝術拍賣總成交金額共計 41.02 億美元（折合新臺幣 120,598,800 千元），其中以中國與香港為主（占 98%—99%，新臺幣 118,186,824 千元）；

根據收藏家之訪談，兩岸三地的拍賣會買家與賣家約有 38% 為臺灣收藏家，而根據「亞太藝術市場報告 2016/17」購藏亞洲藝術品之來源國約 59.17% 來自臺灣，臺灣對於華人藝術品交易之貢獻約在 30% 至 60%；因此本文設定臺灣對亞太華人藝術交易額貢獻為 40%，並進一步假設當《文化藝術獎助條例》第 28 條通過時，約有 10% 的交易回流率，爰回流我國交易額計 47.27 億元（1,181.87 億元*40%*10%）。¹¹

4. 依財政部 104 年 12 月 30 日台財稅字第 10404680830 令規定，估算個人藝術品拍賣收入之純益率為 6%。

5. 拍賣公司手續費：

根據受訪畫廊、收藏家、拍賣公司等訪談資料，以及財稅資料中心統計，拍賣公司在藝術品拍賣落槌時，會以拍賣價收取 15% 至 20% 的手續費，本文以 15% 的手續費作為估計營利事業所得稅的參數。¹²

¹¹ 本段資訊參考自黃詩穎、石隆盛、董于萍（2013）「我國藝術市場稅制檢討與效益分析研究計畫」，文化部委託社團法人中華民國畫廊協會之研究計畫，第 18 頁。

¹² 匯率乃採 2020 年 08 月 25 日，臺灣銀行之臺幣對美國即期賣出匯率（29.4）。

6. 依前開資料，以中國大陸及香港地區回流交易額 47.27 億元，按手續費率 15%，估算將增加拍賣業者營業收入 7.09 億元（47.27 億元*15%）。

7. 因未能取得相關業者實際利潤率，爰以 108 年度「中古藝術品零售業」同業利潤標準淨利率 15% 為拍賣業者之純益率；其他關聯產業之純益率以該等產業中關聯係數較大之「其他專業、科學及技術服務業」同業利潤標準平均淨利率 20% 估算。

8. 服務業每人每月平均薪資：

當拍賣業營收、產值增加時，將擴大雇用員工，因此需計算新聘員工後的個人綜合所得稅增加數，本文參考主計總處 107 年度「各業受僱員工薪資調查統計表」，107 年平均服務業薪資為 59,177 元。

9. 有效稅率：

因需計算薪資所得增加產生的個人綜合所得稅增加，按「107 年度綜合所得稅申報初步核定統計專冊」公佈之平均有效稅率為 3.91%。

10. 新增員工數：

按前述資料與估計，本次修法預估可創造營利事業收入 7.09 億元，按主計總處「105 年工業及服務業普查報告」中，批發與零售業平均每從業人員之營業收入為 642 萬元；換言之，大約可以雇用 110 人（7.09 億元/642 萬元）。

11. 可支配所得與消費金額

根據「107 年家庭收支調查報告」每人每年可支配所得估計約為 339,772 元，消費金額約為 266,019 元，因此消費占可支配所得比例約為 0.78（266,019 元/339,772 元）。

12. 107 年度個人拍賣文物或藝術品之財產交易所得課稅情形

依財政部財政資訊中心提供 107 年度綜合所得稅申報資料，適用邊際稅率 30% 及 40% 之家戶申報藝術品之財產交易所得分別為 1,161 萬元及 307 萬元，比例分別為 79%（1161/1467）、21%（307/1467），估算未來回流交易者原適用稅率分別為 30% 及 40% 之比例。

表 2：107 年度個人拍賣文物或藝術品之財產交易所得課稅情形分析表—
按家戶所得適用之最高邊際稅率計算應納稅額

單位：元/戶

家戶綜合所得淨額級距(萬元)及稅率(A)	納稅戶數(B)	拍賣所得金額(C)	應納稅額(D)=(C)*(A)稅率
NET=0	209	15,832,746	
0~54(稅率=5%)	125	13,280,940	664,047
54~121(稅率=12%)	83	11,997,537	1,439,704
121~242(稅率=20%)	50	8,744,620	1,748,924
242~453(稅率=30%)	23	11,613,269	3,483,981
453 以上(稅率=40%)	19	3,066,419	1,226,568
合計	509	64,535,531	8,563,224

資料來源：財政部財政資訊中心

13. 產業關聯效果與同業利潤標準平均淨利率

藝術、娛樂及休閒服務對應其他產業之產業關聯效果：根據行政院主計總處編制的 105 年產業關聯程度表中藝術、娛樂及休閒服務之產業關聯效果推估為 1.78，扣除自身關聯後之產業關聯效果 1.04 後，為 0.74。

二、稅收影響數之評估

1. 最初收入損失法

以前開表 2 資料為基礎，估計實施分離課稅措施後最初收入損失法之稅收影響數應為綜合所得稅損失-177 萬元 = 1,161 萬元 * (20%-30%) + 307 萬元 * (20%-40%)。

2.最終收入損失法

本修正草案第 28 條通過後，原現行適用稅率 40%、30%者因稅率下降為 20%將產生綜合所得稅損失。但由於中國大陸及香港地區交易回流，將增加我國拍賣業及關聯產業之營收，進而增加營利事業所得稅；另因產業營收增加將新增聘僱員工，進而增加綜合所得稅及營業稅。

I. 綜合所得稅—財產交易所得：

國外回流臺灣產生之綜合所得稅增加數＝中國大陸及香港地區回流交易額計 47.27 億元*純益率 6%*[（稅率 20%-30%）*適用稅率 30%之家戶占比 79%+（稅率 20%-40%）*適用稅率 40%之家戶占比 21%]=-3,432 萬元

II. 營利事業所得稅—藝術品拍賣業：

藝術品拍賣業營利事業所得稅增加數＝中國大陸及香港地區回流增加藝術品拍賣業者營業收入 7.09 億元*純益率 15%×稅率 20%
＝2,127 萬元

III. 營利事業所得稅—誘發關聯產業：

「其他關聯產業」營利事業所得稅增加數＝中國大陸及香港

地區回流增加藝術品拍賣業者營業收入 7.09 億元*對其他
產業之關聯效果 0.74*純益率 20%*稅率 20%=2,099 萬元

IV. 綜合所得稅—薪資所得：¹³

= 新增就業人數 110 人*平均服務業薪資為 59,177 元*12 個月

*綜合所得稅平均有效稅率為 3.91%=305 萬元

V. 營業稅收增加數：

= 平均每人每年可支配所得估計約為 339,772 元*新增就業人

數 110 人*消費占所得比重 0.78*稅率 5%=146 萬元

VI. 淨稅收（損）：

= 最初收入損失法之綜合所得稅損失數-177 萬元+最終收入

損失法之綜合所得稅損失數-3,432 萬元+營利事業所得稅增

加數（2,127+2,099）萬元+綜合所得稅增加數 305 萬元+營

業稅增加數 146 萬元=1,068 萬元

3. 等額支出法

採行本修正草案第 28 條，依上開最終收入損失法估算可帶動我國拍賣業者營業額 7.09 億元及關聯產業產值。倘未採行上開稅式支

¹³ 新增員工數=增加營收/預估平均每位受雇員工勞動生產力=709,121 千元/6,416 千元=111

出法規，政府需投入資源帶動拍賣業者及關聯產業之產值，編列相當之預算支出，以鼓勵業者策展、藝術品收藏家參與拍賣等，達到上開最終收入損失法相同之產值。依此，等額支出法下，政府需編列補助或移轉支出，將增加政府支出。

伍、財源籌措方式

根據稅式支出評估作業辦法院臺財字第 1090160036 號第 4 條第 1 項第 4 款：「依前款規定自行評估每年度稅收損失金額未達新臺幣五千萬元者，應將稅式支出評估報告送財政部複評；其自行評估或經財政部複評結果每年度稅收損失金額在新臺幣五千萬元以上者，應會同財政部與行政院主計總處詳細估算稅收損失金額及研擬財源籌措方式，並邀集財政部、行政院主計總處、國家發展委員會等相關機關及學者、專家就研提之稅式支出評估報告會商可行性。」因此若最初收入損失法與最終收入損失法合計預估數呈現淨稅收，則無需研議財源籌措；反之，合計預估數呈現淨稅損，則需研擬財源籌措之方式，以避免過度侵害我國財政財源。

依據本文前段之估計，最初收入損失法估計稅收損失為-177 萬元；但如果利用最終損失法，亦即考量實施減稅政策後，個人與企業經濟行為發生改變，導致其他租稅收入受影響之稅收影響數，並扣除上述最初收入損失法的稅收損失後，估計可為國庫挹注 1,068 萬元；如以政府補貼或移轉支出取代本稅式支出法案，政府須編列預算鼓勵我國藝術品拍賣市場發展，將增加政府支出。因此，從穩固我國稅收、創造新稅源的角度來看，本次稅式支出方案無須進行財源籌措。

陸、稅式支出績效評估機制

根據稅式支出評估作業辦法第 7 條規定，稅式支出法規公(發)布施行後，業務主管機關應檢視稅式支出法規預期效益之達成情形，俾能檢討此一政策之成效。業務主管機關應將評估結果公開於機關網站，故須研擬《文化藝術獎助及促進條例》第 29 條之評估機制。

一、評估指標及其評量標準

本研究預計透過定期評估：1. 拍賣業、畫廊之營業額與家數成長率、2. 實際藝術品於臺灣拍賣數，以及 3. 海外藝術品交易回流狀況，作為評估此次稅租減免之成效指標。

二、評估期間及週期

預計將以 3 年 1 次之評估週期，定期進行本次租稅改革對實際經濟活動之影響的評估和檢討，透過對前段 3 點之掌握，評估是否符合實施藝術品交易所得分離課稅之政策目標，作為後續是否繼續維持此一政策、重新檢討或終止之依據。

三、績效評估公開

稅式支出實施後之成效評估報告與指標，將依規定定期評估與檢討，並將稅式支出評估報告與後續對成果之複評，公告於政府主管機關之網站，便於大眾查閱政府實施稅制改革或租稅優惠後之情形與結果。

柒、總 結

為了扶植我國藝術拍賣產業、吸引藝術拍賣人才與資金回流，文化部研擬並增訂《文化藝術獎助及促進條例》第 29 條，期待透過改革現行藝術品交易所得課稅方式，讓藝術拍賣可以在臺灣重新活絡、帶動藝術品的第一、二級市場，並讓我國稅制更貼合國際趨勢，俾能使臺灣成為新的亞洲藝術品拍賣中心。

根據本研究稅式支出評估結果顯示，以最初收入損失法及最終收入損失法計算，本法第 29 條將產生稅收淨增加 1,068 萬元，較「等額支出法」必須編列預算支出更具效益。

因此，在考慮臺灣之現行稅制與財政狀況下，推行《文化藝術獎助及促進條例》第 29 條之藝術品交易所得分離課稅確實有扶助產業之效，亦可免除政府面臨直接編列的高額預算，而排擠其他國家重要支出，故本次推行藝術品交易分離課稅之修法草案有其可行性與必要性。