

博物館蒐藏的助力—— 文物捐贈及其租稅優惠

■ 王琤雯

典藏是博物館最核心的功能與價值，藏品徵集來源多為購藏與捐贈兩種方式，可使博物館典藏更豐富。博物館的藏品徵集須符合所設立之典藏屬性與計畫。無論是購藏或捐贈合適的文物，皆須經博物館評估是否符合館方典藏政策及各項要件，通過博物館藏品徵集審查程序後方可入藏。

文化部為了鼓勵民間人士或機關團體捐贈具有文化藝術資產價值之文物、古物及藝術品等，給予中央政府機關、國家文化藝術基金會或地方政府及縣市所屬文化基金會，特別訂定《文化藝術獎助及促進條例》第 28 條，¹並依據《所得稅法》第 17 條，提供予有意願並已完成捐贈程序的捐贈者租稅優惠要件。使得捐贈私人收藏品，一方面能豐富博物館典藏，一方面也創造捐贈者減免租稅的雙贏模式。本文以國立故宮博物院（以下簡稱本院）藏品徵集文物捐贈實際經驗作為分享。

藏品徵集審查程序

博物館的藏品徵集程序，以本院藏品徵集審查作業為例，院方訂定〈國立故宮博物院藏品徵集辦法〉，每個有可能入藏之藏品徵集案皆必須依此辦法辦理審查程序。徵集的藏品需要符合院方典藏政策並經過預審、初審及複審審查程序，才能入藏成為本院的典藏文物。

其中預審工作小組及初審審查會議，依照徵集藏品類別，邀集院方相關的專業研究人員，必要時邀請院外之國內外具專業知識的專家學者，共同組成審查會議。複審審查會議的組成須符合《文化藝術獎助及促進條例施行細則》第 7 條第二項規定設置專業諮詢會議，經此專業諮詢會議委員同意通過複審及鑑價完成審查程序，並由院方給予文物統一編號及相關登錄作業完成入藏手續。

若捐贈者預計捐贈之文物已經取得《文化資產法》第 65 條，²並完成指定公告為國寶級別或重要古物級別，屬於具有文資價值之文物，則逕入複審審查程序。預計捐贈之文物在預審、初審與複審任一審查階段，經審查委員決議不通過，擬捐贈之文物則停止進入下一關審查程序，因未通過審查，最終院方將婉謝捐贈。

捐贈文物之重要性

以本院歷年接受文物捐贈為例，捐贈文物可彌補院藏文物所缺，開拓院藏文物深度及廣度，偶有罕見珍稀文物入藏，更是彌足珍貴。例如由國際著名收藏家范季融先生於 2020 年所捐贈西周晚期〈變形龍紋斗形爵〉（圖 1），存世此類器型稀少，院藏無相關類似器型文物，范先生慨然捐贈，補足了院藏上古時期此



圖 1 西周晚期 變形龍紋斗形爵 國立故宮博物院藏 贈銅 000467 范季融先生捐贈

青銅器型所缺，提供學術研究的重要性及展覽的可看性。

由出身板橋林本源家族的林宗毅先生於1983年所捐贈宋代〈朱熹易繫辭〉冊（圖2～4），為公認存世朱熹（1130-1200）大字墨蹟的鉅作，經元明多位藏家流傳，清乾隆時期（1735-1796在位）入清宮舊藏後散失，現回歸博物院收藏實屬美事。

另日本著名收藏家李汝寬先生家族於2004年捐贈明代〈紅地戧金八寶蓮瓣紋經板〉³（圖5～7）一對，原為明成祖（1360-1424）即位後，為祝福太祖帝后特製而成，此對捐贈文物為貝葉式經書上下的經文護板，經板背面中央為陰刻蓮瓣形龕，龕內書寫藏、漢文：「律師行戒經第六品 / 分別戒律品」（圖8），此次捐贈經板一對補足院藏戧金漆器類型。

經歷年社會賢達文物愛好者慨然捐贈文物，

補充原典藏之不足，化私為公之氣節值得表揚與感謝。因此本院為感謝捐贈者，提供有「故宮之友」供捐贈文物者申請，並致贈感謝函，若捐贈文物展出，將願意記名之捐贈者姓名撰寫於說明卡上以茲感謝。表一為近五年來本院完成三級審查且接受捐贈案情形。

表一 本院近五年經三級審查完成受贈入藏案統計

作者整理

捐贈年度	案數	組件數
2022	3	3
2021	3	3
2020	4	32
2019	2	2
2018	4	24

資料來源：國立故宮博物院

捐贈文物產權移轉

當捐贈者已決定提出捐贈文物想法時，並與博物館接觸討論後，簽署捐贈同意書給予博物館，且同意將捐贈文物的著作權、所有權等讓與博物館，而文物經由博物館藏品徵集審查程序各級審查完備，即完成捐贈程序。

有關捐贈文物的著作財產權部分，則依據《著作權法》第 30 至 34 條⁴及經濟部智慧財產局令函：⁵「美術著作之著作財產權存續於著作人之生存期間及其死後五十年。如該美術著作已超過著作財產權保護期間而成爲公共財時，並無須取得授權，任何人均得自由利用」。因此接受捐贈之博物館須確認：若欲捐贈之文物仍在著作權保護期間內，捐贈者是否擁有其著作財產權？若捐贈者本身擁有欲捐贈文物的著作財產權，建議一併同意捐贈授權讓與博物館，使博物館合理使用《著作權法》第 44 至 65 條及另外再製或改作之利用行爲。假如捐贈者本身未擁有欲捐贈文物著作財產權，博物館則須確認該捐贈文物之著作財產權是否已移轉至第三人等，如屬於第三者等人另持有，建議應將捐贈文物之著作財產權同時捐贈予博物館，以維護博物館接受捐贈之權益。

捐贈者之文物捐贈抵稅申報

以本院捐贈案爲例，捐贈者之文物通過院方三級審查程序，經專業諮詢複審與鑑價審定而完成程序。因捐贈文物抵免稅額，屬於財政部所列國稅中的所得稅列舉扣除額，⁶依據《所得稅法》第 17 條第一項第二款第二目之一：⁷「列舉扣除額之捐贈規定，……對政府之捐獻，不受金額之限制」。

故捐贈者若需要捐贈證明列報所得稅列舉扣除或列爲當年度之費用，則由本院依據〈政

府機關（構）出具文化藝術獎助及促進條例第 28 條第二項之捐贈證明注意事項〉第六點：⁸「捐贈者如需捐贈證明以供列報所得稅時列舉扣除或列爲當年度之費用者，應經受贈機關（構）專業諮詢會議完成審查及鑑價程序。受贈機關（構）完成審查與鑑價程序後，應將專業



圖 2 宋 朱熹 易繫辭 冊 國立故宮博物院藏 贈書 000335
林宗毅先生捐贈



圖 3 宋 朱熹 易繫辭 冊 國立故宮博物院藏 贈書 000335
林宗毅先生捐贈



圖 4 宋 朱熹 易繫辭 冊 國立故宮博物院藏 贈書 000335
林宗毅先生捐贈



圖 5 15 世紀 明 紅地戲金八寶蓮瓣紋經板 國立故宮博物院藏
贈漆 000010 李汝寬家族捐贈



圖 6 15 世紀 明 紅地戲金八寶蓮瓣紋經板 國立故宮博物院藏
贈漆 000011 李汝寬家族捐贈



圖 7 15 世紀 明 紅地戲金八寶蓮瓣紋經板 國立故宮博物院藏
贈漆 000010 李汝寬家族捐贈

諮詢會議紀錄、受贈清冊、鑑價金額、產權移轉登記或交付證明等相關文件，報主管機關備查後，出具捐贈證明」。於捐贈當日年度之次年度五月前，向主管機關文化部備查後，開列捐贈證明予捐贈者作為列舉扣除額，可抵免捐贈當日年度之所得稅稅額或給予捐贈機構團體作為費用減除，可用來減除營利事業所得稅之費用。

自然人捐贈抵稅

捐贈者若為本國籍，一但開始決定捐贈文物本院時並簽署捐贈同意書，經三級審查程序完成後，於捐贈當日年度之次年度，由本院據捐贈同意書上所列之捐贈者資料來開列捐贈證明。捐贈證明文件載明事項需符合〈政府機關（構）出具文化藝術獎助及促進條例第 28 條第二項捐贈證明注意事項〉第七點規定：⁹「（一）受贈日期、出據日期。（二）捐贈者名稱、國民身分證或營利事業統一編號。（三）捐贈項目、權利內容、權利範圍、數量。（四）捐贈物經專業諮詢會議鑑定後之捐贈金額。（五）受贈機關（構）名稱、代表人姓名，受贈機關（構）經主管機關備查日期、文號。（六）其他經主管機關指定之事項」。

個人捐贈抵稅申報部分，捐贈者需保存捐贈證明正本，捐贈證明上載明捐贈文物之鑑價金額，由捐贈者於次年度申報捐贈日之年度綜合所得稅，提供捐贈證明正本，給稅捐稽徵單位作為列舉扣除額所用。因現行申報綜合所得稅多以家戶為單位，所以同一申報戶之捐贈證明需要一起申報。雖然捐贈給政府之公立博物館或美術館不受捐贈金額之限制，事實上若排除捐贈文物金額不計算，當年度全戶無應繳納稅額，則捐贈文物之金額不須扣抵，也無法展延至其他年度抵扣使用。捐贈文物抵免綜合所得稅額，需經過課稅級距計算而定，抵免所得稅額最少 0 元，至多由稅捐稽徵單位核定。

捐贈者若為他國國籍，亦可捐贈藏品給予本院，經三級審查程序同意受贈入藏，並依據法規開列捐贈證明。捐贈者符合外僑¹⁰居住在臺同一課稅年度滿 183 天者，則被視為「中華民國居住境內之人」，可使用列舉扣除額¹¹來抵扣該年度綜合所得額，申報繳納綜合所得方



圖 8 15 世紀 明 紅地戲金八寶蓮瓣紋經板 背面
國立故宮博物院藏 贈漆 000010 李汝寬家族捐贈

式與本國籍自然人相同。如外國籍捐贈者希望將捐證證明攜至母國抵扣租稅，則另從其母國稅制規定。

多人聯名捐贈抵稅申報部分，則以親族聯名捐贈為多，將家族所藏文物捐贈給予博物館。因此開列捐贈證明文件屬多人聯名捐贈，若每人分別持有捐贈文物，已在捐贈同意書上載明個別持有項目，則列舉扣除額從其捐贈同意書之文物持有項目鑑價金額。若捐贈同意書上未載明聯名捐贈者分別持有項目，則以鑑價總額除以聯名捐贈人數，每一位捐贈者可獲得捐贈當日年度之列舉扣除額。每位捐贈者獲得之列舉扣除額皆是固定數額，無法依個人意願將甲捐贈者獲得之額度，挪予乙捐贈者抵扣使用，而捐贈文物抵免所得稅額，視每一位捐贈者個人當年度綜合所得額並經計算課稅級距而定，抵免所得稅額最少為 0 元，至多則以稅捐稽徵單位核定，每人皆不予相同。

若捐贈者希望分年度節稅，則建議捐贈者可規劃分年度捐贈文物，才可按捐贈當日年度列舉扣除額減免所得稅額。

營利事業機構或機關團體捐贈抵稅申報

營利事業機構或機關團體欲捐贈文物，經博物館藏品徵集審查程序後並獲得捐贈證明，以捐贈證明上文物鑑價金額，認定捐贈當日年度列為費用，於次年度五月前，據捐贈證明正本申報前一年度營利事業所得稅，作為費用減除。營利事業單位，必須擁有財政部稅務稽徵單位核發之營利事業統一編號，方能申請捐贈文物減除用費，抵免營利事業所得稅。抵扣稅額則視營利事業單位全年度之所得額而定，若該年度發生虧損，其抵免稅額為 0 元，至多抵稅金額由稅務稽徵單位認定之。倘營利事業單位尚未向財政部稅務稽徵單位申請營利事業統一編號，則必須先向財政部申請營利事業統一編號，釐清營利事業單位先前未繳納之營利事業所得稅務後，才能行使捐贈文物費用減除，抵免營利事業所得稅之權益。

結論

本文透過梳理文化部作為文化事業主管機關，為獎助文化藝術，特別設置〈文化藝術獎助及促進條例〉第 28 條及《所得稅法》第 17 條等條文，提供捐贈者租稅優惠，期待藏於民間且具文化資產價值之文物，經捐贈機制與現行法律上提供租稅優惠獎勵的吸引，讓各博物館更有機會入藏符合典藏政策之文物，使典藏文物更佳豐富精彩多元。更期待未來《博物館法》第 18 條修法後對於捐贈予公立博物館典藏者，能排除所得基本稅額，未來捐贈者抵稅將不受最低稅負制的限制。

註釋：

1. 《文化藝術獎助及促進條例》第 28 條第一項：以具文化藝術資產價值之文物、古物、藝術品、古蹟、歷史建築、紀念建築、聚落建築群、考古遺址、史蹟、文化景觀及其所定著土地捐贈政府者，得依所得稅第 17 條第一項第二款第二目之一及第 36 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。第二項：前項捐贈之金額，應由受贈機關（構）召開專業諮詢會審查及鑑價，出具含有捐贈時時價，並經主管機關備查有案之捐贈證明所載金額計算之。取自《全國法規資料庫》<https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawAll.aspx?pcode=h0170006>（檢索日期：2022 年 8 月 13 日）。
2. 《文化資產保存法》第 65 條第一項：古物依其珍貴稀有價值，分為國寶、重要古物及一般古物。第二項主管機關應定期普查或接受個人、團體提報具古物價值之項目、內容及範圍，依法定程序審查後，列冊追蹤。第三項經前項列冊追蹤者，主管機關得依第 67 條、第 68 條所定審查程序辦理。取自《全國法規資料庫》<https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawAll.aspx?pcode=h0170001>（檢索日期：2022 年 8 月 13 日）。
3. 陳慧霞，〈紅漆戲金經板一對〉，收入宋兆霖等編，《天保九如——九十年來新增文物選粹》（臺北：國立故宮博物院，2015），頁 164。
4. 《著作權法》第 30 至 34 條，取自《全國法規資料庫》<https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawAll.aspx?PCode=J0070017>（檢索日期：2022 年 8 月 13 日）。經濟部智慧財產局令函案號：（1）智著字第 10316006410 號，取自《智慧財產局著作權主題網·解釋資料檢索》<https://topic.tipo.gov.tw/copyright-tw/cp-407-854181-115c5-301.html>（檢索日期：2022 年 8 月 13 日）；（2）經濟部智慧財產局令函案號：電子郵件 1060427b，取自《智慧財產局著作權主題網·解釋資料檢索》<https://topic.tipo.gov.tw/copyright-tw/cp-407-854856-9f965-301.html>（檢索日期：2022 年 8 月 13 日）。
5. 經濟部智慧財產局令函案號：（1）智著字第 10316006410 號，取自《智慧財產局著作權主題網·解釋資料檢索》<https://topic.tipo.gov.tw/copyright-tw/cp-407-854181-115c5-301.html>（檢索日期：2022 年 8 月 13 日）；（2）經濟部智慧財產局令函案號：電子郵件 1060427b，取自《智慧財產局著作權主題網·解釋資料檢索》<https://topic.tipo.gov.tw/copyright-tw/cp-407-854856-9f965-301.html>（檢索日期：2022 年 8 月 13 日）。
6. 《財政部稅務入口網·國稅節稅手冊·綜合所得稅節稅之扣除額篇》<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/tax-info/understanding/tax-saving-manual/national/individual-income-tax/k2Jbgrp>（檢索日期：2022 年 8 月 13 日）。
7. 《所得稅法》第 17 條，取自《全國法規資料庫》<https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawAll.aspx?pcode=g0340003>（檢索日期：2022 年 8 月 13 日）。
8. 〈政府機關（構）出具文化藝術獎助及促進條例第二十八條第二項之捐贈證明注意事項〉，取自《文化部·文化法規·行政規則·綜合規劃類》https://www.moc.gov.tw/information_457_146784.html（檢索日期：2022 年 8 月 13 日）。
9. 〈政府機關（構）出具文化藝術獎助及促進條例第二十八條第二項之捐贈證明注意事項〉，取自《文化部·文化法規·行政規則·綜合規劃類》https://www.moc.gov.tw/information_457_146784.html（檢索日期：2022 年 8 月 13 日）。
10. 《財政部稅務入口網·外僑與綜合所得稅》<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/alien-tax-service/alien-individual-income-tax/NJr2pov>（檢索日期：2022 年 12 月 31 日）。
11. 《財政部稅務入口網·外僑稅務 FAQ》<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/alien-tax-service/alien-tax-faq/AzJPv6m>（檢索日期：2022 年 8 月 13 日）。

參考書目：

1. 洪淳琦，〈改變的契機：從美術館接受藝術品捐贈的基本法律問題談起〉，收入高雄市立美術館編，《2012 美術館國是論壇「美術館贈藏、藝術品交易與相關稅制探討」研討會論文集》，高雄：高雄市立美術館，2012，頁 11-31。
2. 賴右珊，〈藝術品移轉租稅之研究〉，臺北：中國文化大學藝術研究所美術組碩士論文，2009，頁 220-227。
3. 王耀庭，〈林宗毅先生、林誠道先生父子捐贈書畫概述〉，《故宮文物月刊》，228 期，2002 年 3 月，頁 30-61。
4. 吳曉筠，〈爵與雀從本院新入藏西周斗型爵談起〉，《故宮文物月刊》，450 期，2020 年 9 月，頁 74-84。
5. 宋兆霖主編，《天保九如——九十年來新增文物選粹》，臺北：國立故宮博物院，2015，頁 164。

後記：

本文根據〈政府機關（構）出具文化藝術獎助及促進條例第二十八條第二項之捐贈證明注意事項〉（文化部 111 年 8 月 10 號修正公告），以及〈國立故宮博物院藏品徵集辦法〉（國立故宮博物院 105 年 1 月 7 號修正公告），作為撰寫法令基礎；有關文化部〈博物館法〉第 18 條：「新增捐贈實物（文物、標本或藝術品）予公立博物館者，排除所得基本稅額（不受最低稅負限制），並與財政部達成共識。」此部分尚在博物館法及相關法規修正條文草案研擬階段，故未在本文討論範圍內。