

はじめに

2000年8月21日から29日の間、米仏での聞き取り調査に参加した。これに文献調査を補った研究結果が、別の章に詳細な形でまとめられている。米仏の聞き取り調査で得られた生の情報は、その中に十分に織り込まれている。したがって、調査研究の内容については、そちらをご参照いただければ必要にして十分である。

これに対し、本稿では、私なりの観点から調査旅行の印象を再構成し、米仏の租税政策の相違を簡単にスケッチしたい。いわば、番外編である。このようなスケッチにもし何らかの意味があるとすれば、それは、次のようなことであろう。

いうまでもなく、各国の租税制度は、それぞれに異なっている。それゆえ、美術品課税の国際比較を行う場合には、税制一般のそもそもの違いをおさえたいうえで、美術品に関する個別的なルールをその中に位置づけることが必要となる。比喩を使えば、背景生地を整えた上で、図柄を配置することが必要である。この作業は、口でいうのはたやすいが、実際にうまく行うことはきわめて難しい。このスケッチの目的は、そのような位置づけを行うための準備作業として、両国の違いを粗削りの線で描いてみることである。

そのさい、私の能力と問題関心からして、次のように視角を限定する。

○日本の観点からみて特徴的な点に焦点をあてる。つまり、本格的な外国法研究ではない。日本の法律家からみて興味深く思われる点を手始めに、問題のとっかかりをさぐる、という性格をもつ。

○租税政策のあり方に焦点をあてる。美術品について国家がどのような態度で向かい合うかは、文化政策の重要な課題である。取引市場の規制、国際取引の管理、美術館の監督、中央政府と地方政府の役割分担など、さまざまな問題が存在する³⁰⁹。これらは、文化政策の問題であり、租税政策そのものの問題とは区別される。しかし、美術品に関する各国の文化政策は、この分野の租税政策にも影響を与えているはずである。ゆえに、美術品課税は、文化政策と租税政策が交錯する領域である、といてよい。ここでは、租税政策のほうから見取り図を描くことにとどまり、交錯のありようを子細に検討することはできない。この点に関する突っ込んだ検討については、他日を期すほかはない。

このような視角をしぼりこんだうえで、以下では、次の順序で議論を進める。

1. 米仏税制の巨視的比較
2. 米の美術品課税に特徴的な点
3. 仏の美術品課税に特徴的な点

³⁰⁹ 根木ほか、前掲注13。

なお、美術館および美術品の課税について、米仏では、意外に文献が多い。このことを発見したのが、今回の調査のひとつの収穫であった。残念ながら、時間の関係により、本稿執筆時点までにそれらを読み込むことができなかった。その意味で、本稿は、今後の検討にむけたひとつの研究ノートにとどまる。

1. 米仏税制の巨視的比較

(1) 課税が問題となる状況の相違

税制一般を巨視的にながめると、米仏両国では、課税が問題となる状況自体にかなりの相違がある。そこでまず、その点を鳥瞰しておこう。

主要な違いは、3点ある。

- 税収構造——個人所得税中心か（米）、付加価値税中心か（仏）
- 統治構造——連邦制か（米）、中央集権か（仏）
- 市場構造——国内市場か（米）、統合市場の一地域か（仏）

(2) 個人所得税中心か、付加価値税中心か

第1は、税収構造の相違である。一方で、アメリカの連邦レベルでは、個人所得税が圧倒的に大きな比重を占める。他方で、フランスの最大の税収源は、付加価値税である。付加価値税は、アメリカには存在しない。

税収構造の違いを数字で示そう³¹⁰。1997年10月から1998年9月の会計年度決算額によると、アメリカの連邦税収のうち、個人所得税は74.2%を占めていた。法人所得税は16.4%であり、あわせると9割を超える。

これに対し、1998年度実績額でみて、フランスの国税税収のうち、最大の比率を占めるのは付加価値税であり、45.6%にのぼった。これに対し、所得税は18.1%、法人税は13.6%にすぎない。

このように、両国の税収構造そのものが違っている。そのため、美術品の課税が問題となる局面も異なる。アメリカでは、個人所得税や法人所得税の問題が前面に登場する。フランスでは、付加価値税が大きな問題となる。アメリカには付加価値税がないから、美術品取引と付加価値税のかかわりは、そもそも問題とならない。

2点付言する。1に、資産移転税は、両国ともに税収上の比重が小さい。アメリカでは、遺産税・贈与税の連邦税収に占める割合は2.2%である。フランスでは、相続税・贈与税の割合が2.1%である。しかし、これらの税金は、人々の生活に密接にかかわるものである。とくに個人所蔵の美術品との関係で、米仏ともに関係する点が多い。2に、アメリカには付加価値税が存在しないが、州レベルで小売売上税（sales tax）がある。これについてはすぐあとに（3）で後述する。

³¹⁰ 財政金融統計月報 576号 20頁(2000).

以上を日本の視点からとらえなおすとどうなるか。日本の税収構造は、所得税・法人税中心である。平成12年度当初予算額で、国税収入に占める割合をみると、所得税が36.9%、法人税が19.6%であったから、あわせると55%を超える。したがって、日本でも美術品課税について所得税・法人税の問題が大きい点、アメリカと類似する。しかし同時に、日本では、1988年に付加価値税としての「消費税」が導入された。日本の「消費税」は、すでに、19.5%の税収をかせぎだしている。その意味では、フランスと同様、日本でも、付加価値税の課税が問題になる。このように、日本の税収構造は、米仏いずれとも異なるが、問題となる局面には部分的に共通する面がある。

(3) 連邦制か、中央集権か

第2は、統治構造の相違である。アメリカは、連邦制をとる国である。これに対し、フランスは、中央集権の性格が強い。したがって、中央政府と地方政府のいずれが課税権を行使するかについて、違いがある。

アメリカは、単一国家ではなく、連邦制をとっている³¹¹。すなわち、連邦と州との権限の分配は合衆国憲法で定められており、憲法を改正しない限り連邦がタッチしえない分野が数多く存在する。州は、連邦憲法または自らの州憲法で禁止されない限り、無制限の権力をもつ。合衆国は、立法・行政・司法の三権すべてについて、連邦憲法によって与えられている権力でなければ、これを行使することができない。課税についても、同様である。上の(2)で、連邦レベルでは個人所得税が圧倒的な税収上の比率を占めると述べた。これに対し、州レベルでは、各州によって違いはあるものの、最大の税収源は小売売上税(sales tax)である。さらに、地方政府の主税源は、財産税である。

フランスの国家機構は、中央集権的性格を特色としている³¹²。1980年代に社会党政権が地方分権を掲げて種々の改革をなしたとはいえ、なお中央集権的性格は色濃く残っている。税制についていえば、租税に関する法律の制定・改廃を行う機関は国会である³¹³。行政機構の中で租税に関する事務を扱うのは、予算省である。予算省の中に租税総局があり、租税総局には地方の機関として税務局が置かれている。特徴的であるのは、地方税も国家機関が賦課・徴収する点である。地方税としては、各種不動産税および職業税が存在する。

このように、米仏両国では、統治構造が異なり、それゆえ課税における地方政府の比重が異なる。美術品の課税についても、アメリカでは、連邦レベルの課税と同時に、州レベルでの課税が問題となる。州によっては、小売売上税の税率が異なるし、そもそも小売売上税を採用しないところも存在する。これに対し、フランスでは、中央集権的な国家機構を反映して、特に国レベルの課税が問題となる。

³¹¹ 田中英夫『英米法総論(上)』32頁(1980)。

³¹² 山口俊夫『概説フランス法上』211頁(1978)。

³¹³ 尾崎護『G7の税制』56頁(1993)。

この状況を日本と比較しておこう。日本では、アメリカのような連邦制はとっていない。たしかに、日本国憲法の定める地方自治の本旨にもとづき、都道府県や市町村は、条例を定め、地方税を課税する。しかし、それはあくまでも、地方税法の枠内で行われる。また、地方公共団体に司法権は与えられていないから、地方税に関する争いは、国の裁判所で裁断する。しかも、固定資産税を除けば、地方公共団体の主要税目は、国税の付加税である。その意味で、アメリカと比べ、課税における地方政府の自主性が小さい。もっとも、フランスのように賦課・徴収までも国に頼っているわけではない。日本の地方公共団体は、自前の税務執行組織を有している。地方消費税のような例外はあるものの、原則として、地方税は地方公共団体自身が賦課・徴収する。その点では、フランスほどの中央集権的性格はない、ということができよう。

(4) 国内市場か、統合市場の一地域か

第3は、市場構造の違いである。アメリカは、大きな国内市場を有している。フランスは、EU 統合市場の一部である。もちろん、経済がグローバル化する中で、どの国民経済もそれのみで自足することはありえない。各国の市場は相互に依存し、ヒト・モノ・カネが国境を越えて流れる。だが、きわめて大まかにいえば、このような違いがあるといっても、あながち的外れではない。

アメリカの人口は2億7,180万人³¹⁴、1999年のGDPは9兆1,920億ドル³¹⁵にのぼる。美術品市場の規模が大きい背景として、この巨大な国内市場をあげることができる。

フランスの人口は5,850万人³¹⁶、1999年のGDPは1兆4,323億ドル³¹⁷である。国レベルで比較すると、フランスの国内市場は、アメリカの4分の1に足らずしかない。しかし、忘れてはならないのが、フランスがEU加盟国であることである。1993年1月1日、欧州経済共同体は、単一市場を形成するにいたった³¹⁸。域内における人・物・資本の自由移動を担保するしくみが、徐々に整備されつつある。フランスの国内市場は、いまやむしろ、欧州レベルの統合市場の一部としてとらえたほうが正確である。美術品の売買に関する規制や課税について、フランス国内法とともにEU法が問題となる理由は、ここにある。

このように、米仏の市場は異なる。米は、一国自体が連邦制をとっており、全体として巨大な国内市場がある。NAFTAまで視野を広げても、アメリカは、巨大な北米市場の中心を成している。これに対し、仏は、欧州連合の一員である。欧州連合は、主権国家の集まりではあるが、徐々に連邦的な色彩を強めている。そして、市場統合の中、フランス国内市場は、欧州統合市場の一部に組み込まれている。

³¹⁴ The Economist, Pocket World in Figures 2000 Edition, at 230 (1999).

³¹⁵ OECD ホームページ(<http://www.oecd.org/std/gdp.htm>).

³¹⁶ The Economist, supra note 314, at 148.

³¹⁷ OECD, supra note 315.

日本と比較するとどうか。またしても、違いが大きい。日本の人口は1億2,600万人、GDPは4兆8,121億ドルである³¹⁸。アメリカほどの大きさはない。フランス一国よりは大きい。だが、EU全体と比べると小さい。しかも、現在の日本は、アジア近隣諸国との間で統合市場を形成するに至っていない。美術品取引の流れについても、欧米からの輸入は多いが、アジアを含む世界全体との双方向の流れは細い。ニューヨークやパリが美術品取引の拠点と目されるのに対し、東京はそのような地位を獲得していない。このような市場の状況は、租税政策を比較する上での前提条件である。

(5) 変数としての文化政策

以上、3点にわたって、米仏で課税が問題となる状況を巨視的に比較した。美術品課税について個別的なデータを読む場合には、税目・課税主体・市場の点で、もともとの背景が異なっている点に留意する必要がある。

ところで、とくに美術品との関係では、さらに、各国の文化政策の違いが課税のあり方に影響を及ぼしている可能性が高い。国家としてどのような文化政策を採用するかが、美術品の保護や流通に関する態度の違いとなり、それがさらに租税政策に影響を及ぼす、という可能性である。前述したように、この点に関する突っ込んだ検討は、本稿でよくなしうところではない。しかし、あえて仮説を提示すれば、ごく大まかな印象論として、次のような図式化が可能ではないだろうか。

○米——民間主導型

○仏——国家主導型

たとえば、アメリカでは、芸術や文化の振興は、非営利組織が中心になって個人や企業から寄付をつのり、これを実現することが多いように見うけられる。税制は、かかる活動に適合的に組み立てられており、その課税ルールが美術館や美術品取引にも適用される。これに対し、フランスでは、国家自体が文化政策の実現に乗り出し、国家予算をつけて美術品の収集や展示、保存を行う傾向にあるように思われる。この点、フランスの博物館学を研究された西野嘉章教授は、「文化省を先頭に、国を挙げて芸術・文化財の保存と研究に取り組もうとするフランスの姿勢」を指摘し、さらに、種々の租税優遇措置の背後に「芸術的・歴史的な文化財を『国有財産化』しようとする国家意志」を読み取っている³²⁰。

米仏比較の見取り図として、上が正確な図式であるかどうか。仮にそうだとしても、いったいいかなる理由によって、美術品課税に関する両国の取り組みがかくも違っているのか。日本の視点からみて、何が参考になり、何が参考にならないか。このような問題を検討するためには、歴史にさかのぼった一歩深い検討を必要とする。

³¹⁸ 山根裕子『新版EU/EC法——欧州連合の基礎』3頁(1995)。

³¹⁹ The Economist, supra note 314, at 172.

³²⁰ 西野嘉章『博物館学——フランスの文化と戦略』(1995)。引用はそれぞれ、160頁と175頁。

将来このような検討を行うための準備作業として、以下では、興味深く思われる若干の点を記すことにする。

2. 米の美術品課税に特徴的な点

(1) 民間主導型

美術品に関するアメリカの租税政策を、ここではかりに民間主導型と形容しておく。そのイメージは、次のようなものである。

アメリカでは一般に、芸術・文化の振興について、連邦政府ではなく、非営利組織の活動に多くを依存している。連邦レベルの文化関係予算は、1998年度の数字で128億円、予算全体の0.01%しかない³²¹。これは、日本の数字と比較しても、圧倒的に小さい。同年の文化庁予算は819億円、予算全体の0.11%であった。

ではアメリカでは芸術・文化関係の活動が停滞しているかといえば、全くそうではない。各種の非営利組織 (non-profit organizations) が、個人や企業から寄付やスポンサーシップをつのり、旺盛に各種の活動を繰り広げている。アメリカの非営利セクターは巨大である³²²。1990年の数字で、総雇用に占める非営利セクターの割合は6.8%、710万人が雇用されている。劇場や美術館の多くは非営利組織となっている。さらに、1996年の数字で、寄付金の額はGDP比で1.9%、1,507億ドルにのぼる。なお、ここに非営利組織とは、利益を構成員に分配することが禁止されている組織のことを広く指す。

このように、連邦政府が直接に乗り出すのではなく、民間主導の活動がなされている。文化関係の政府予算が少ないことと対をなしているのが、各種税制上の措置であるといえよう。非営利組織については、内国歳入法典上、一定の要件の下で法人所得税が免除される。さらに、法律の定める一定の非営利組織に対する寄付について、寄付を行った個人が個人所得税の上で控除をうけることができる。寄付を行う法人についても同様に法人所得税の上で控除がうけられる。つまり、民が主役であり、税制がそれを補助する、という形になっている。これは、美術品や美術館にかぎった話ではない。なぜこのような仕組みがとられるようになったかについては、さまざまな説明がなされる。だが、価値の多様性と市民の自発性を尊重する考え方、いわゆる多元主義 (pluralism) にもとづくものと説明することが多い。

ここでは、このような民間主導型に対応するものとして、アメリカの税制につき特徴的な点を4つあげておこう。

- 非営利組織としての美術館の課税
- 寄付金控除の誘因効果に関する実証研究
- 寄付金控除における含み益ある資産の扱い
- オークション市場の発達と税務専門家の関与

³²¹ 文化庁監修『新しい文化立国の創造をめざして』206頁(1999)。

³²² 山内直人編『NPOデータブック』190頁(1999)。

(2) 非営利組織としての美術館

美術館の多くは、内国歳入法典 509 条(a)(2)にいう public corporation にあたる³²³。字義どおり直訳すると公共法人となるが、日本の法人税法上の公共法人とは異なる。ここで public とは、政府ないし公衆のことを意味する。public corporation とは、資金源の一定割合が政府補助金あるいは公衆からの寄付や会費によるもののことである。つまり、オオヤケ=public ということの意味が、行政庁による認可監督とは必ずしも結びついておらず、広く市民によって支持されていることを指している。

public corporation には、一定の所得について、法人所得税が課されない。これは、日本の公益法人課税のルールと微妙に異なる。日本の公益法人は、政令で列挙された「収益事業」から生じた所得に対して課税される。これに対し、アメリカの public corporation は、本来の事業に関連しないいわゆる「非関連事業所得 (unrelated business income)」に対して課税される³²⁴。基準が異なるから、非課税になる範囲は日米で異なる。

立法政策としていずれの基準を採用することが望ましいかについては、議論のあるところである。ある提案は、日本においても、アメリカと同様の規制をおいたうえで、それとセットをなすものとして、非関連事業所得についてのみ課税する、という基準に切り換えるべきであるとしている³²⁵。これに対し、アメリカの論者の中には、関連事業と非関連事業との間で線を引くことについて、批判を加える者がある³²⁶。この問題について考えるためには、なぜ非営利組織に対して非課税措置を与えるか、あるいは逆に、なぜ非営利組織に課税するか、という根本のところから議論を組み立てる必要がある。

なお、public corporation にあたらぬ非営利組織は、内国歳入法典上、private foundation として取り扱われる。企業がメセナ活動を行うための基金などは、これにあたることが多い。private foundation とは、直訳すると私的財団である。これについても、非関連事業所得のみに課税される、というルールが適用される。ただし、自己取引の禁止や、連邦エクサイズ税の課税など、さまざまな制限が置かれている。

(3) 寄付金控除の誘因効果に関する実証研究

public corporation にあたる美術館に対して寄付を行うと、連邦の個人所得税や法人所得税を計算するときに、所得控除をうけることができる。これを、寄付金控除 (charitable contribution deduction) という。日本の所得税法や法人税法にも、同様の制度がある。一般的にあって、限度額や対象範囲の点で、アメリカのほうが日本よりも寛大に寄付金控除

³²³ Herrington J. Bryce, *Financial and Strategic Management for Nonprofit Organizations: A Comprehensive Reference to Legal, Financial, Management, and Organizational Rules Guidelines for Nonprofits*, Third Edition, 77 (2000).

³²⁴ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』260頁(1992)。

³²⁵ 橋本徹他編『公益法人の活動と税制——日本とアメリカの財団・社団』315頁(1986)。

³²⁶ Susan Rose-Ackerman, *Unfair Competition and Corporate Income Taxation*, 34 *Stanford Law Review* 1017 (1982).

を認める傾向にある。

それでは、寄付金控除には、どれだけの寄付誘因効果があるか。

たとえば、限界税率が10%の人が、100の寄付を行い、全額寄付金控除できたとする。そのとき、課税所得が100減るから、所得税が10だけ軽くなる。したがって、所得税が減った分をあわせて考えると、実質は90の持ち出しでもって、100の寄付を行うことができる勘定になる。寄付金控除を利用することによって、利用しない場合よりも、10だけ有利になるのである。

もっとも、有利になるからといって、この人が寄付金を必ず増やすかどうかは、わからない。ある人は、「それならば110の寄付を行おう」と考えるかもしれない。110寄付したとしても、その全額を寄付金控除すれば、所得税が11減り、持ち出しは99ですむ。別の人は、「寄付金控除のおかげで寄付を安くあげることができるのなら、浮いたお金を他の支出に振り向けよう」と思い、かえって寄付を90にしてしまうかもしれない。90寄付すれば、9だけ所得税が減り、持ち出しは81ですむ。余った資金で、他のものを買う。このように、人によって、また場合によって、反応は違ってくる。ゆえに、寄付金控除が人々の行動をどう変えるかは、理論だけからは、一義的に予測することができない。

そのため、寄付金控除によって寄付金が増えるかどうかは、実証の問題となる。この点につき、アメリカのエコノミストは、多くの実証研究を積み重ねてきた。ある文献サーベイによると、アメリカの寄付金控除は寄付金を増加させる傾向にある、という³²⁷。とくに、適用税率の高い高額所得者ほど、美術館への寄付にあたり寄付金控除の誘因が大きいという結果が出ている³²⁸。

もっとも、問題なのは増加率である。一方で、寄付金控除によって税収は減る。他方で、寄付金控除によって寄付への誘因が働き、寄付が増加する。この相反する動きを両方とらえて、税収と民間寄付との合計額が増加するものでなければ、寄付金控除を与えてもあまり役に立たない。ある研究は、日本のデータを検討した結果、個人寄付のいわゆる価格弾力性はマイナス1.7と推定している³²⁹。これは、日本でもし寄付金控除が廃止されれば、寄付金の額が減少するであろうということを意味している。

以上のように、寄付金控除をどの程度認めるべきかについては、「優遇せよ」あるいは「優遇はいけない」といった直観的な議論のみによるべきではない。寄付金控除によって人々の行動がどう変化し、どのような誘因効果があるかを実証的に検討したうえで、その結果を冷静に分析することが、話の順序というべきである。このような考察方法からは、「日本はアメリカと同じルールを採用すべきだ」といった単純な議論を排すべきことも、明らかであろう。人々の行動のあり方は、国によって、また時と場合によって、異なる可

³²⁷ Bryce, *supra* note 323, at 167.

³²⁸ Don Fullerton, *Tax Policy Toward Art Museums*, in Martin Feldstein ed., *The Economics of Art Museums*, 229 (1991).

³²⁹ 山内直人『ノン・プロフィット・エコノミー』179頁(1997)。

能性があるからである。

(4) 寄付金控除における含み益ある資産の扱い

アメリカの寄付金控除では、含み益を有する資産を寄付したときに、一定の場合に限ってはであるが、控除額を時価ベースで計算することが認められている(Regulations section 1.170A-1(c)(2))。たとえば、20年前に1万ドルで絵を買ったとする。現在、その絵の時価は5万ドルに値上がりしている。この絵をpublic corporationたる美術館に寄付する。そのとき、内国歳入法典170条(e)に定める一定の除外要件にひっかからなければ、5万ドルを基準として寄付金控除の金額を計算することが可能となる³³⁰。

このルールは、アメリカの寄付金控除が寛大である証左として、日本でもよく知られている。しかし、よく考えてみると、これはミスマッチ以外の何者でもない。すなわち、値上がり益4万ドルに対して一度も課税されることなく、5万ドルを所得から控除できることになってしまう。現金を寄付することよりも、値上がり資産を寄付することを優遇する結果となっている。アメリカの租税専門家の間では、このようなルールには合理的な理由がないとする意見が強い³³¹。

そのため、アメリカでは、時価ベースでの控除を制限する立法が設けられてきた³³²。さらに、米国財務省は、1984年の報告書の中で、このルールが所得税の基本原則に反するものとして、その廃止をよびかけた³³³。もっともこの提案は現実化せず、1986年改正により、Alternative Minimum Taxの対象とされるにとどまった。Alternative Minimum Taxとは、ひらたくいえば、租税優遇措置によって減少した課税ベースに対する税金のことである。非営利セクターによるロビイング活動の結果、この課税は徐々に後退した。1993年には、public charitiesに対する含み益キャピタルゲイン資産の贈与について、Alternative Minimum Taxの課税がすべて廃止された³³⁴。

こうしてみると、資産を寄付した場合に、時価ベースで寄付金控除を認めるルールは、所得税のあり方として、あまり筋の良いものではないことがわかる。さらに、寄付を増加させるための誘因措置として考えた場合にも、いろいろと不合理なことが起きてしまう。たとえば、2つの場合を比較してみよう。

○含み益を有する資産を持っている者が、寄付をする。この場合には、含み益に課税されることなく、時価ベースで控除が受けられる。

○多くの有志が資金を出し合い、美術館に寄付を行う。美術館は、その資金を用いて美術

³³⁰ Bruce R. Hopkins, *The Tax Law of Charitable Giving*, Second edition, 285 (1999).

³³¹ Richard Goode, *The Individual Income Tax*, 167 (1976).

³³² Paul R. McDaniel et al., *Federal Income Taxation*, Third Edition, 670 (1994).

³³³ U.S. Treasury Department, *Report to the President, 2 Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth*, 72 (1984).

³³⁴ James J. Fishman and Stephen Schwartz, *Nonprofit Organizations: Cases and Materials*, Second Edition, 927 (2000).

品を購入する。この場合には、当該美術品を美術館に売却する者は、含み益に対して課税される。

この 2 つの場合を比較して、なにゆえに一方では課税されず、他方では課税されるのか、合理的な説明は困難である。その意味で、アメリカの上のルールは、諸手を挙げて日本に導入すべきものとは必ずしもいいがたい。

(5) オークション市場の発達と税務専門家の関与

アメリカの美術品市場では、オークションハウスを通じた取引の比重が大きい³³⁵。これは、美術品の取引について、一種の公開市場が成立していることを意味する。税務の観点からいえば、公開市場は、取引の透明性を高め、評価の不確実性を減少する。その意味で、美術品にとってのオークションハウスは、株にとっての証券取引所のようなものである。あるいは、金や小麦にとっての商品取引所のようなものといっても差し支えない。日本においても、もしアメリカなみのオークション市場が発達すれば、この分野の税務はより透明になるのではなかろうか。

この点に関連して、コレクターの所在地は、市場の所在地と一致する必要が必ずしもない。たとえば、日本のコレクターが、ニューヨークのオークションに美術品を売りに出すことは、しばしば生じている。その意味で、本来はこの分野においても、市場間競争が存在すべきものである。この点があまり意識されていないとすれば、それは、東京マーケットがあまりに閉鎖的であるか、あるいは、そもそもマーケットとよべる実体を有していないことによるのではないか。国際競争の中で、日本の美術品市場をいかに健全な形で発展させるかは、それ自体としてひとつの重要な政策課題である。

もっとも、経済活動のグローバル化は、有害な税の競争 (harmful tax competition) と呼ばれる現象を生んでいる。これは、各国が税の引下げ競争を行い、それによって人為的に取引や投資を自国に引き寄せることである。これに対してどう対処すべきかは、目下、OECD 加盟国にとっての最大の課題のひとつとなっている。美術品課税についても、外国コレクターの売買を無税で許すような一種の「治外法権」地域を設ける、ということがなされたとしたならば、まさしく有害な税の競争にあたる。これは、税制によって取引を歪めることにつながり、必ずしも望ましいことではない。

なお、アメリカでは、税務専門家の層の厚みを反映して、大きな美術館に常勤の tax lawyer がいたり、あるいは、オークションハウスに estate planning 専門の lawyer が働いていたりする。芸術の世界は、経済の世界と無縁ではない。むしろ、法務や税務、労務や経営といった世界と、大いに関係がある。このこと自体は、日本でも同じであるはずである。しかし、法律家が芸術文化の分野に進出する例は、あまり見られない。たとえば日本において司法制度改革というとき、古典的な六法や、最先端のビジネス・ローに焦点が

³³⁵ 第IV章 1.(1)を参照。

あたる。これに対し、「芸術と法」や、「art management」といった分野について、言及されることはほとんどない。しかし、アメリカの状況から分かることは、この世界において法律家—とくに tax lawyer—がなすべきことが多い、ということである。アメリカの状況からは、個別のルールのよしあしよりも、まずは、このような法の担い手の側面を学ぶべきかもしれない。

3. 仏の美術品課税に特徴的な点

(1) 国家主導型

以上と対比するとき、美術品に関するフランスの政策は、国家主導型ということが許されよう。税制は、公営事業や規制、補助金といった種々の施策の中で、補助的な役割を果たしている。

フランスは、芸術・文化の振興について、国家が積極的に介入している³³⁶。この伝統は古く、フランソワ 1 世やルイ 14 世の時代にまでさかのぼる。1946 年共和国憲法は、「国は、児童及び成年者の、教育、職業的訓練並びに教養 (culture) に対する機会の均等を保障する」と定め、これは 1956 年憲法に引き継がれた。ここに culture とは、文化と訳しても違和感がない。1959 年にアンドレ・マルローが、文化担当の大臣となった。彼の路線は、啓蒙君主の最も純粋な伝統を引き継ぐものと評されている。

フランス文化関連予算は、大きい。1997 年度の数字で、3,136 億円、国家予算の 0.97% を占める³³⁷。日本の文化庁予算と比較すると、金額ベースで約 3.8 倍、予算割合ベースで 8.8 倍になる。

国による施策は、次のような形をとる³³⁸。

- 直接的な規制措置。たとえば、出版物の再販制度や、ラジオの放送内容が一定割合フランス語でなければならないといった規制がある。
- 補助金と特定賦課金の利用。たとえば、映画は、IFCIC という機関から、信用保証を受けることができる。また、映画入場料から天引きされる特定賦課金は、1994年には 4 億 6,700 万フランにのぼったが、国立映画センター (Centre national de la cinématographie) の管理の下で、映画産業の保護に充てられている。
- メセナ (Le mécénat) に関する課税上の措置。これは日本流に言えば寄付金控除のことである。メセナというとき、日本の用語よりも若干狭い意味である点に注意する必要がある。フランスでの用語について一言しておく、メセナの語源は、芸術生活の保護と発展のために、自らの生活と資産を惜しみなく捧げる名士 (mécène) のことであった³³⁹。現在は、これが、文化活動への無償の支出、すなわち寄付金の意味で用いられる。

³³⁶ Françoise Benhamou, *L'économie de la culture*, Nouvelle édition, 96 (2000).

³³⁷ 文化庁, 前掲注 321.

³³⁸ Benhamou, *supra* note 336, 98.

³³⁹ Guy de Brébisson, *Le mécénat*, 5 (1993).

このように、民間部門で芸術文化を振興するというよりは、まさに国家政策として、規制や補助金、税制といった手段を使い分けている。税制上の措置は、必ずしも主役ではない。なぜフランスが国家主導で文化振興にとりこんでいるのか。絶対王政以来の歴史的伝統をあげる文献を散見するが、ことからはそう単純ではないように思われ、さらに子細な検討を要する。

以下では、税制との関係で興味深く思われる点を、4つ指摘するにとどめる。

- 公的部門の規制緩和と税制の役割
- 付加価値税における軽減税率
- 付加価値税とマージンシステム
- 文化遺産の保護と税制

(2) 公的部門の規制緩和と税制の役割

一般的にいて、国が直接に事業を行う場合には、民間の主体が活躍する場合と比べて、課税が問題になる余地は相対的に小さくなる。国営事業には法人税がかからず、その会計は国によって管理される。予算措置や補助金、統制価格といった領域のほうが、法人税よりも大きな意味をもつ。

もちろん、国の事業について、税制との接点がないわけではない。付加価値税については、国が事業者として租税を納付することがむしろ通例である。また、国に対して個人や企業が寄付を行った場合、所得税や法人税の上で寄付金控除が問題となる。

とはいえ、やはり一般的には、国が介入するタイプの政策運営を行う場合には、税制を通じて非営利組織の活動を支える、といった発想にはなじみにくい。フランスの状況は、伝統的にこのようなものであったという印象をうける。もっとも、近年、若干の変化のきざしが見えなくもない。3つだけ、簡単に例示しよう。

第1は、美術館の規制緩和である。フランスの博物館施設とそのコレクションは、国家による徹底的な管理下に置かれている³⁴⁰。国立博物館は、長い間、会計・財務・運営上の自律性を与えられることなく、文化省フランス博物館局の直接の管轄の下に置かれてきた³⁴¹。この状況は、多くの国立博物館については、なお現在も存続する。しかしその中であって、管理運営の自主化が少しずつ進められてきた。たとえばルーヴル美術館については、リシュリュー館改修終了とともに、管理責任の委譲がなされた。地方公共団体の設置する指定博物館については、成立しなかったものの、1993年および1994年に設置形態の改善を図る法案が審議された。もしも今後、自主管理の動きが進んでいけば、課税問題がより重要性を増す可能性も否定できない。

第2は、メセナの推進である。近年の税制改正は、寄付金控除の枠を広げている。フランスの場合、個人の寄付金控除は、日本の現行法と異なり、税額控除の形をとっている（一

³⁴⁰ 西野、前掲注 320, 13 頁。

³⁴¹ Jacques Sallois, *Les musées de France*, 121 (1998).

般租税法典 200 条)。個人の寄付については、課税所得の 1.75%から 6%に、また、寄付金額の 4 割から 5 割へと、上限を引き上げた。文化省の担当官の話では、2000 年改正で、相手先による区別も廃止するという³⁴²。このような改正は、美術館側の資金調達活動と結びつけば、市民が寄付によって美術館を支える、という方向への変化をもたらす可能性もある。

第 3 は、オークションの国家独占廃止である。フランスのオークション市場に特徴的であるのは、競売吏 (les commissaires-priseurs)の独占である³⁴³。競売吏は商人ではなく、法定手数料をとる。資格試験、広告規制、国籍条項、といった種々の規制に服している。このような仕組みの存在は、国境をこえる商業オークション会社の展開を妨げてきた。あるフランスの論者は、サザビーズやクリスティーズに代表されるアングロ・サクソン系業者の優位とフランス市場の地位低下を指摘し、競売吏制度の改革案を提示している³⁴⁴。なお、今回の調査研究で得られた情報では、2001 年には、フランスのオークション市場を外国に開放する見込みであるという³⁴⁵。

以上を総合すると、フランスのやり方が国家主導型であることは動かないが、しかし近年、部分的に民間活力を取り入れる方向に向かっている、とみてよいのではないか。

(3) 付加価値税における軽減税率

フランスの付加価値税は、標準税率が 19.6%である (一般租税法典 278 条)。これに対し、一定の取引については、軽減税率が適用される。1995 年 1 月 1 日以降、EU の第 7 指令を国内法化した結果、軽減税率の適用は一定の場合に限られている。美術品取引に關係して 5.5%の軽減税率が適用される場合として、次のものがある (一般租税法典 278 条の 7) ³⁴⁶。

○造形芸術家および権利所有者による美術品売買

○企業がメセナ活動の一環として前もって取得した美術品を再売買する場合

日本の状況と比較しよう。日本の「消費税」は、地方消費税分をあわせて、税率が一律 5%である。軽減税率は設けられていない。もし将来消費税の税率を引き上げることになったとすれば、そもそも軽減税率を設けるべきか否か、設けるとして美術品についてはどう考えるべきかが問題となる。この問題について考える際には、次の点を考えあわせる必要がある。

第 1 に、取引に応じて税率を複数にすると、高い税率を適用する取引と、低い税率を適用する取引とを区別し、勘定しないといけなくなる。これは、事業者にとって、手間のかかることである。とくに、仕入税額控除について問題となる。たとえば、ある事業者が

³⁴² 第 III 章 2.(3)④C.a.参照。

³⁴³ Michel Hoog et Emmanuel Hoog, *Le marché de l'art*, 102 (1995).

³⁴⁴ Fingerhut, *La fiscalité du marché de l'art*, 3 (1999).

³⁴⁵ 第 IV 章 3.(2)②A.b.参照。

物品を 100 で仕入れ、加工して 400 で販売したとする。いずれも課税取引であったとすると、税率が一律に 5%である場合、仕入れにかかる税金が 5、販売にかかる税金が 20 となり、事業者は差額 15 を国に納付すればよい。しかし税率が一律でなく、取引によって異なる税率が適用される場合には、仕入れにかかる税金がいくらか、適用される税率ごとに区分して計算する必要が出てくる。

この点、フランスの付加価値税は、インボイス方式といって、インボイス（仕送状）や請求書に税額が記載されていることを条件として、仕入税額控除を認める方式をとっている³⁴⁷。したがって、ある事業者が美術品を仕入れ、それを転売する、というときに、仕入れにつきどれだけの税金がかかっているかは、インボイスに記載されている税額をみれば分かる。これに対し、日本の「消費税」では、インボイス等への税額記載を条件としていない。日本では、帳簿等の記載に基づき、課税期間内の仕入れの総額に税率を適用した金額をもって、仕入税額控除の基礎とする。したがって、今のままの方式で複数税率を採用すると、仕入にかかる税額がいくらかを計算する上で、かなり難しいことになるだろう。

第 2 に、付加価値税において、特定の取引について軽減税率を設けることは、「軽減」という名から想像するほどの劇的な効果をもたらすわけではない。たとえば、いま、標準税率が 10%であり、軽減税率が 5%であるものとしよう。さらに、軽減税率が、「芸術家が自分で描いた絵画を売る」という場合に適用されたとする。すると、芸術家が絵を 100 で売ると、売上げにかかる税額は、10 でなく 5 となる。したがって、この絵の税込みの価格は、110 のかわりに 105 ですむ。このことは、たしかに、芸術家の絵画販売を有利に扱っている。消費者が芸術家から直接に絵を買うような場合には、この計算例がそのままあてはまる。

しかし、業者が芸術家から絵を買い、さらにこれを転売する場合には、事情は異なる。この絵画を仕入れた業者に対し、さらに付加価値税がかかるからである。転売取引に対して標準税率が適用されるならば、芸術家からの仕入に関する軽減税率の効果は、すべて相殺されてしまう。たとえば、芸術家から業者への販売には、軽減税率 5%が適用されるから、税抜きで 100 の価格をつければ、税込価格 105、税額相当分 5 となる。業者は、105 の価格を支払っており、仕入にかかる税額は 5 である。さらにこの業者がこの絵を転売するときに、標準税率 10%が適用されるとする。すると、税抜価格が 400 である場合、税額は 40 となり、結局税込価格 440 で転売することになる。このとき、業者の仕入税額控除は、5 であって、10 ではない。つまり、業者の段階において、前段階で軽減された分が、すべて取り戻されるのである。

第 3 に、軽減税率を適用すべき取引の範囲が問題である。芸術家が自己の作品を売る場合につき軽減税率を設けると、次には、美術品一般の売買につき軽減税率を適用すべきではないか、という声があがるであろう。美術品一般につき軽減税率を設けると、今度は、

³⁴⁶ Fingerhut, supra note 344, 44.

³⁴⁷ 金子宏『租税法（第7版補正版）』425頁(2000).

舞台芸術や音楽演奏についても軽減税率を適用すべきではないか、という意見が生ずるであろう。このように、どの範囲のものに対して軽減税率を適用すべきかについては、バランス論と取扱いの類推から、立法過程において果てのない議論が繰り返されるに違いない。

しかしそのこと自体は、租税法の各分野について共通にみられる現象であり、とくに付加価値税の軽減税率に特有のことではない。問題があるとすれば、軽減税率を設けることの効果が、必ずしもはっきりしないということにある。これを資源配分上の効果についていえば、特定の取引について軽減税率を設けることが取引の選択にどのような影響を与えるか。所得分配上の効果についていえば、富の分配にどう影響するか。誘因効果についていえば、取引が活性化するか。これらについて目をつぶったまま、導入賛成論あるいは導入反対論のいずれか一方に情熱的に加担するのは、学問的な態度とはいえない。

なお、日本法との比較においては、日本では免税事業者の範囲が広く、小規模な芸術家や業者について、もともと「消費税」の対象外になる可能性がある点を忘れてはならない。消費税の対象外ということの意味は、売上げについて課税されないと同時に、仕入れにかかった税額を控除することもできない、ということである。

(4) 付加価値税とマージン・システム

フランスの付加価値税に特徴的な制度として、いわゆるマージン・システムがある（一般租税法典 297A 条）。このルールは、美術商によって、利用されている。適用範囲は、付加価値税の納税義務を負う取引業者が、中古品・美術品・コレクション品および骨董品（*bien d'occasion, oeuvres d'art, objets de collection et d'antiquité*）を扱う場合についてである。適用は、選択による（一般租税法典 297C 条）。

これは要するに、売上額と仕入額の差額を課税標準として、税率を乗ずる、というルールである。なぜこのようなルールを設けたか。その理由としては、次のように説明されている³⁴⁸。美術品取引の中には、個人コレクターや相続人などの消費者からはじまるものがある。これらの消費者は、付加価値税の納税義務者たる事業者ではないことがほとんどであり、インボイスを発行することもなければ、付加価値税の対象となることもない。とすると、このような消費者から美術品を仕入れる業者としては、仕入税額控除をうけることができないことになる。同様にして、非課税の造形芸術家から仕入を行う場合にも、仕入税額控除が利用不可能である。そこで、このような困難を救うために、売上額と仕入額の差額を課税標準とする仕組みを設けたものと説明される。要するに、インボイスに基づいて仕入税額控除を認める、という一般ルールの例外である。

フランスではさらに、この差額を計算するときに、概算によって 30%とみなす措置を選択することもできる（一般租税法典 297A 条 3 項）。つまり、60 で仕入れ、100 で売ったときには、差額は 40 のはずであるが、30 とすることができる。これに対し、80 で仕

³⁴⁸ Fingerhut, *supra* note 344, 37.

入れ、100 で売ったときには、概算の 30 よりも実際の差額 20 のほうが小さいから、概算を選択しないほうが有利である。

このような概算課税を認めるときに念頭にあった活動としては、次の 2 つがあげられている³⁴⁹。

○造形芸術家のプロモーションと育成に力を注ぐ画商

○長年にわたり在庫を保存してきた卸売商

この 30%概算課税の適用範囲は、販売に限られ、サービスの提供には及ばない。販売かサービス提供かの分類をめぐるは、いくつかの裁判例がある。

フランスのこの状況を、日本と比較してみよう。

第 1 に、マージン・システムそのものについて。前述したように、日本の「消費税」は、インボイス方式を採用していない。帳簿および請求書を保存しない場合には、仕入税額控除を認めない、とされているのみである（消費税法 30 条 7 項）。したがって、マージン・システムをとるまでもなく、一般的にそれに近いしくみがとられていることになる。なお、日本の「消費税」では、非課税業者から仕入れを行った場合についても、仕入税額控除が可能である。この点についても、そもそもの仕組みが日本のほうが寛大にできている。

第 2 に、30%概算課税について。これは、日本法のいわゆる簡易課税方式に対応する。日本の簡易課税方式とは、基準期間における課税売上高が 2 億円以下の事業者が、選択によって、課税売上にかかる税額の一定割合を仕入税額とみなす、というものである。みなし仕入率は、たとえば卸売業については 90%であるから、この場合には、売上高の 10%のみが課税の対象となる。これを要するに、フランスの 30%概算課税とは、あえて日本流にいいなおせば、みなし仕入率を 70%とする、ということである。しかも、美術商の一定の取引に限定してそうしていることに、特徴がある。

このように、フランスの付加価値税においては、インボイス方式を採用しており、特例としてマージン・システムが位置づけられている。これに対し、日本の「消費税」は、インボイス方式を採用していない。もちろん日本においても、簡易課税方式は特例とされている。だがその適用範囲は、かなり広い。

(5) 文化遺産の保護と税制

最後に、文化遺産の保護について一言しておこう。フランスにおける相続税の物納制度 (dation) については、日本でも、平成 10 年の美術品公開促進法のひとつのモデルとして、よく知られている。しかしそれ以外にも、文化遺産を保護するために、税制が支援を行っている例がある。

たとえば、1987 年 7 月 23 日法により、企業が文化財を購入して国に寄付する場合に、

³⁴⁹ Fingerhut, supra note 344, 41.

所得からの控除を認めている（一般租税法典 238 の 2）³⁵⁰。対象となる文化財の範囲は、物納のそれと同じである。つまり、貴重な文化遺産を国有化して保存しようとする政策の一環である。

この点、日本ではどうか。まず、国または地方公共団体に対し財産の贈与又は遺贈があった場合には、みなし贈与の規定の適用が除外されている（租税特別措置法 40 条）。たとえば、大昔に 10 の対価で買った美術品が、時価 1000 に値上がりしているとする。この美術品を国に贈与すると、何らの特則もなければ、時価 1000 による譲渡があったものとみなされる（所得税法 59 条 1 項 1 号）。これに対し、上の除外規定があることによって、譲渡所得に対する課税はなされず、同時に、寄付金控除との関係では取得価額である 10 を基準に控除額を計算することになる。

次に、国または地方公共団体に対して、重要文化財として指定されたものを譲渡した場合、譲渡所得は非課税とされている（租税特別措置法 40 条の 2 第 1 項）。重要文化財に準ずる文化財のうち、国においてその保存および活用をすべきものとして政令で定めるものについては、譲渡所得が半額になる（租税特別措置法 40 条の 2 第 2 項）。

ただし、現在の日本において、重要文化財として指定された件数は限られている。しかもその中で、絵画は 1,896 件、彫刻は 2,557 件にすぎない³⁵¹。その意味では、かなり限定的な制度である。この点については、フランスの物納制度における対象資産も、「高度の芸術的または歴史的価値」を有するものに限られている³⁵²。

おわりに

以上、米仏の美術品課税を「民間主導型」および「国家主導型」の名のもとに整理し、それぞれに特徴的と思われる点をいくつか指摘した。

全体的にみて、日本は、アメリカよりもむしろ、フランスにより近いしくみをとっている、ということができる。だが、国全体としての取り組みとして眺めるとき、その勢いはフランスと比べ必ずしも強くない。

文化関係のことがらに予算を用意したり、税制上の措置を講ずるためには、いうまでもなく、有権者一般の広い理解が必要である。憲法 25 条は、「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する」と定めている。ここに「文化的」と記してあることの意味がどの程度実現されるかは、結局はその国の「民度」に帰着する。美術品を投機商品の汚名から救い出し、私たちの暮らしを豊かにするものにできるかは、私たち自身の問題である。米仏との比較研究は、私たちに対してボールを投げ返している。

³⁵⁰ Fingerhut, supra note 344, 114.

³⁵¹ 文化庁, 前掲注 321, 338 頁。

³⁵² Fingerhut, supra note 344, 106.

欧米諸国における美術品の取引・流通の状況

および

美術品に関する税制についての調査研究

最 終 報 告 書

平成 12 年 12 月

株式会社安田総合研究所