

## 美術館への美術品譲渡と所得稅

東京大学助教授 増井 良啓

### 事例

私の自宅の蔵には、昔から伝わる美術品がいくつかあります。このたび、事業資金をつくるため、この中から目ぼしいものを、美術館に譲渡しようと考えています。

このことを母に相談したところ、  
「所得稅の問題があるかもしれないから、よく考えて行動しなさい。」

と忠告されました。

そこでお尋ねですが、所得稅の問題があるとすれば、どういったことでしょうか。わかりやすく教えてください。

### I 問題の所在

美術品の中には、今なお未調査のまま、社寺や個人によって私蔵されているものが、少なくない。すぐれた美術品は、その価値が発見され、良好な保存状態のもとに公開されてはじめて、私たち市民の目にふれる。埋もれたままの、いわば宝の持ち腐れの状態にしておくのは、もったいないこ

とである。

私たちが美術品に接するのは、美術館を通じてであることが多い。私たちの多くは、美術館に赴き、工夫をこらした展示を見て、はじめて美術品の価値にめざめ、感動をおぼえる。美術品は、体系的な形で美術館に収蔵することによって、社会全体の共有財産となり、確実な形で後世に伝達される。そして、健康で文化的な生活（憲法25条1項参照）を営む機会を、私たちに提供する。

ところで、美術品も財である以上、所有者から美術館に移転するにあたり、さまざまな局面で、租税制度とのかかわりが生ずる。このうち、本稿では、個人所有者からの譲渡という最も単純な設例を想定し、所得税との関係でどのような問題が生ずるかを検討してみたい。

論述の順序は次の通り。IIで、美術館および美術品について一言する。IIIで、個人が美術品を美術館に譲渡した場合の課税関係を検討する。IVは、まとめである。

## II 美術館への美術品の譲渡

### 1 美術館

美術館とは、「研究・教育・楽しみの目的で美術作品及び関連資料を収集し、保存し、研究し、利用に供し、また展示を行うことを通じて、社会とその発展に貢献する公共の非営利常設機関」である<sup>(1)</sup>。

美術館というと、通常、国立のそれが頭におもいうかぶ。実際、東京・京都・奈良にある国立博物館、東京と京都の国立近代美術館、国立西洋美術館、および、国立国際美術館は、1998年度の数字で、あわせて年間250万人もの入館者を迎え入れている<sup>(2)</sup>。これら国立の美術館は、2001年4月以降、独立行政法人の組織形態に移行する（独立行政法人国立美術館法（法律177号平11・12・22）附則8条）。国立の美術館（今後は独立行政法

人)は、数多くの展示や企画を行っているのみならず、他の美術館に対し積極的に助言を行うなど、指導的な役割を果たしている。

しかしもちろん、国立の美術館だけが美術館のすべてというわけではない。美術館の設置形態は、より多様である。

日本の法制上、美術館は、博物館の一種と位置づけられている。登録を行ったものが、博物館法の適用の下に置かれる。登録を行うためには、都道府県の教育委員会に登録申請書を提出する(博物館法11条)。教育委員会は、登録要件を満たしているかどうかを審査する(同12条)。登録をうけた美術館は、学芸員を置くことや、1年を通じて150日以上開館することなど、一定のルールに従う必要がある。国庫補助金の交付との関係でも、登録は意味をもつ(同24条・28条)。もっとも、美術館の中には、博物館法上の登録を行わないものが数多く存在する。

登録をうける美術館には、公立と私立の両方がある<sup>(3)</sup>。公立とは、たとえば東京都美術館のように、地方公共団体が設置運営するものである。ある調査によると、1995年には、美術関係の公立博物館は84館あった。ここに私立とは、民法34条法人、宗教法人、日本赤十字社、または、日本放送協会の設置するものをいう。たとえば徳川美術館は、旧大名家において歴史的に集積されてきた宝物や財産を保存するために設置された。博物館法上の私立博物館の数は、400をこえる程度と報告されている。しかし、登録基準を十分に満たしていても、あえて登録をしない館が多い。そのため、登録がないまま美術館の名を冠している施設は、実際にははるかに多数存在する。

このように、博物館法は、基本的に公立・私立の博物館を対象としている<sup>(4)</sup>。これに対し、国が設置する施設については、文部科学大臣が「博物館相当施設」として指定するシステムになっている(博物館法29条)。従来、国立の美術館はあまり申請を行わず、この指定を受けていなかった。しかし、平成10年に「美術品の美術館における公開の促進に関する法律」(以下「美術品公開促進法」という)が成立し、登録美術品として相続税

の物納特例をうけるためには、博物館法上の登録博物館および「博物館相当施設」における公開が必要とされることになった。このメリットを享受するため、国立の美術館も、文部科学大臣に申請し、「博物館相当施設」として指定を受ける例が増えている。

本稿で以下「美術館」というときには、とくに断らない限り、国立のもの（今後は独立行政法人）、および、博物館法上の登録をうけた公立・私立のものを指すことにする。

なお、美術館の入館者数は、増加の傾向にある。昭和61年には3,094万人であったものが、平成10年には5,341万人にのぼった<sup>(5)</sup>。

## 2 美術品

美術品とは、美術作品のことである。美術とは、空間と視覚の美を表現する芸術である。ところが、美の観念は、時代や人によって異なる。であるから、ある時代に多数の人々によって美術品と思われていなかったものが、別の時代になるとまさしく美を表現するものだと考えられるに至る。たとえば、古い茶碗が、昔は普段の生活の用に供されていただけであるのに、時代を経たのちに美術品として珍重される。

このように、美術品という概念は、それ自体の中に、美という価値判断を含んでいる。そのため、何が美術品であるかは、一義的には決することができない。

本稿ではとりあえず、美術品の意味として、「絵画、彫刻、工芸品、その他の有形の文化的所産である動産」をいうものとしておく（美術品公開促進法2条）。もちろん、この定義の下でも、何が「文化的所産」にあたるかは、一義的には決まらない。以下ではこの問題に立ち入らず、現在の日本において美術品と目されている典型的なものを念頭におく。

なお、ここで、美術品の財としての性質につき付言する。

美術品の中でも、古美術品やオリジナル絵画のように、稀少価値を有し代替性のないものについては、次の特性がある旨指摘されている<sup>(6)</sup>。第

1に、一般的に時の経過によりその美術品としての価値自体が減少することがない。第2に、稀少性や不代替性のゆえに投資または投機の対象とされることが多く、価額が好況・不況の影響を極めて受けやすい。

この2つの点は、それぞれに別の側面をとらえているように思われる。第1の点は、美を体現するものとしての価値自体が減ることがないこと、言い換えれば減価償却しないことを意味している。第2の点は、美術品が投資対象となりやすく、価額変動があることを意味している。この2つの点は、場合によっては、相反する関係にたつ。たとえば、バブル崩壊の影響で価格が下落しても、美しいものはなお美しいままであり、美を体現するものとしての価値はいささかも低下しない。もっとも、長期的な視点からみると、美の標準が時代によって変遷し、美術品と目されていたものがそもそも美しいと思われなくなることがありえよう。なお、もし投資対象としての性質を強調したならば、美術品は有価証券と似た性質をもっているものとして課税上取り扱うことにつながる<sup>(7)</sup>。

美術品の財としての性質については、さらに、土地との比較がなされている<sup>(8)</sup>。すなわち、名画は、追加的供給が制限されており、減価償却しにくい。これは、名画が、天才の能力（本源的生産要素であって追加的供給が制限されたもの）により産み出されるからである。これに対し、土地は、まさに減価償却しない本源的生産要素であり、追加的供給が限られている。

土地との比較からは、次のことがいえる。第1に、土地の利用が消費にあたるとすれば、美術品の鑑賞も消費である。いずれについても、消費によって減耗することはない。だからこそ、多数の人が鑑賞しても、美術品の価値が損なわれることはないのである。通常、美術品は、鑑賞という形での消費が競合しない（non-rival）から、公共財（public goods）の一種であると説明される。この説明も、つまるところ、鑑賞によって美術品の価値が減じないことを別の形でいかえたものといえよう。もっとも、絵巻など一定のものについては、鑑賞のために蔵の外に出すと、それだけ傷

みが激しくなり、価値が減ってしまうという場合があるかもしれない。第2に、土地に取引価額が形成されるように、美術品にも取引価額が成立する。いずれについても、取引価額は、市場における需給関係によって形成される。現実の市場では、情報不均衡や、取引費用、当事者の思惑などからむ。実際の取引価額が、将来キャッシュ・フローを現在価値に引き直したものに一致するかどうかは、必ずしも分からない。

このように、美術品の財としての性質については、理論的に深い検討を要する点が多い。関連して、美術品の値付けのメカニズムについても、興味深い点が種々存在する<sup>(9)</sup>。しかしここでは、以上みたところをふまえ、次の点を確認するにとどめる。

- 美を鑑賞するという側面と、投資の対象という側面とが混在しうること。
- 美の価値は客観的一義的には定まらず、したがって評価が難しいこと。
- 投資の対象という観点からは、一般的な価格変動の影響を受けること。

### 3 美術館への美術品の譲渡

美術館が十分な活動を行うためには、その収蔵品が質と量の両面で充実していることが大切である<sup>(10)</sup>。私たちが美術館に赴くのは、何と云っても、充実したコレクションが目当てである。そのためには、常設展示で掛け替えができる程度の作品数を、各美術館が保持することが望ましい。コレクション充実のための施策としては、国や地方公共団体の予算措置、支援財団の利用、寄付の促進、相続税の物納制度の拡充などが行われている。

美術館が美術品を収集するプロセスでは、学芸員に期待される役割が大きい。専門の知識を有する人が継続的に取り組んで始めて、良いものが系統的に集まるからである。ある作品を購入すべきか否かを決定するにあたっては、審査委員会で検討し、さらに評価委員会で購入価額について検討することが多い。所蔵者から相対で購入することもあり、オークション

で購入することもある。購入ではなく、美術品そのものの寄付や遺贈を受けることもある。

これらのうち、本設例は、相対での購入の事例である。これを所蔵者個人からみると、美術館への美術品の譲渡ということになる。

### III 美術品譲渡に伴う譲渡所得の課税

#### 1 前提問題

設例では、質問者個人が、自宅の蔵にある美術品を、美術館に譲渡しようと考えている。そこでまず、紛争が生ずるのを未然に防止するために、次の点を確かめておくべきであろう。

- その美術品の所有権が質問者個人にたしかに帰属すること。
- どの作品を売るかを十分納得して決定していること。
- 美術館との間で価格その他の条件につき協議が整っていること。

以下では、これらの点につき疑義が生じないものとして、議論を進める。

#### 2 所得分類

質問者個人の所得税との関係で、まず問題になるのは、美術館への譲渡から生ずる所得が何所得にあたるかである。

美術品は価値のある動産であり、譲渡所得の基因となる「資産」にあたる（所得税法33条1項）。また、この質問者は、美術品をたな卸資産として売買する業者ではない（同2項1号）。ゆえに、所得が生ずるとすれば、譲渡所得ということになるであろう。

この場合、以下の4や6で検討する規定の適用がなければ、質問者は、当該美術品の譲渡代価を総収入金額とし、美術品の取得費および譲渡費用の額を控除したうえ、さらに特別控除額を控除した金額をもって、譲渡所

得の金額とする（同3項）。設例の美術品を譲渡するとき、取得の日以後5年を超えていた場合には、長期譲渡所得として、譲渡所得の金額の半額のみが課税される（同33条3項2号、22条2項2号）。

ちなみに、上の点につき、雑所得にあたる可能性はないのであろうか。雑所得とは、定義上、譲渡所得その他の所得類型のいずれにも該当しないものをいう（所得税法35条）。したがって、譲渡所得にあたるかと考える以上、雑所得にはならない。雑所得になる場合の重要な効果は、損失について損益通算を認めないことである（69条）。ところが、美術品の譲渡所得についても、5で後述するように、損失発生や損益通算の可能性は大幅に制限されている。したがって、損失の扱いという面からみると、譲渡所得でなく雑所得に分類する実益は、それほど大きくない。

### 3 譲渡所得の取得費

設例の美術品は、自宅の蔵に昔から伝わるものである。そこで、その取得費がいくらか、という点が問題になる<sup>(11)</sup>。これは、質問者が当該美術品を比較的近年において第三者から購入し、取得に要した金額がはっきりしているような場合（所得税法38条1項参照）とは、事情が異なる。

設例では、どのような経緯で取得したか、事実関係が明らかでない。事実関係を適宜想定しつつ、基本的なルールを述べておこう。

かりに、質問者がこの美術品を昭和27年12月31日以前に取得していた場合には、所得税法61条2項の適用がある。それによると、取得費は、「その資産の昭和28年1月1日における価額として政令で定めるところにより計算した金額」と「その資産につき同日以後に支出した設備費及び改良費の額」の合計額となる。ここにいう「政令で定めるところ」とは、「昭和28年1月1日におけるその資産の現況に応じ、同日においてその資産につき相続税及び贈与税の課税標準の計算に用いるべきものとして国税庁長官が定めて公表した方法により計算した金額」をいう（所得税法施行令172条1項）。



ここに「国税庁長官が定めて公表した方法」とは、財産評価基本通達のことを指す。財産評価基本通達135(2)では、「書画骨とう品」の評価について、その販売業者が有するもの以外の価額は、売買実例価額、精通者意見価格等を参酌して評価するものとされている。通達には「書画骨とう品」についてしか述べられていないが、「書画骨とう品」以外の美術品についても、同様に、当時の売買実例や、精通者の意見などを参考にして、その価額を計算するのが合理的であろう。

では、質問者が、昭和27年12月31日より後の時点において、当該美術品を取得していた場合はどうか。たとえば、質問者が父親から相続によってこの美術品を取得していたものとしよう。その場合、質問者は相続によって取得した資産を引き続き所有していたものとみなされるから、父親の取得費を引き継ぐことになる（所得税法60条1項1号）。となると、父親が昭和27年12月31日以前に取得していたとすれば、結局のところ、上述のルールによって計算を行うことになる。ただし、限定承認にかかるもの場合には、相続開始の時点において父親から質問者に対し時価で譲渡があったものとみなされる（所得税法59条1項1号）。ゆえに、質問者における当該資産の取得費は、相続時点での時価となる（所得税法60条1項1号第1括弧の反対解釈）。

相続との関係では、従来その存在を誰も知らなかったが、蔵を探索していたところ、たまたま名品が出てきた、といったこともありえよう。その場合、結果的にみて、当該美術品が相続税の課税財産から漏れていた、ということも生じうる。そのような場合であって、譲渡所得との関係では、質問者は当然に父親の取得費を引き継ぐべきものと解する。引き継ぎの根拠規定である所得税法60条1項1号は、相続税支払いの有無を問うていないからである。

#### 4 「生活の用に供する動産」にかかる非課税規定

##### (1) 所得税法9条1項9号

設例に関しては、さらに、生活の用に供する動産にかかる非課税規定の適用が問題となる。

所得税法9条1項9号は、「自己又はその配偶者その他の親族が生活の用に供する家具、じゅう器、衣服その他の資産で政令で定めるものの譲渡による所得」については、所得税を課さないものとしている。ここにいう「政令で定めるもの」については、所得税法施行令25条が、次のように除外規定をおいている。

「生活に通常必要な動産のうち、次に掲げるもの（1個又は1組の価額が30万円を超えるものに限る。）以外のものとする。

- 1 貴石、半貴石、貴金属、真珠及びこれらの製品、べっこう製品、さんご製品、こはく製品、ぞうげ製品並びに七宝製品
- 2 書画、こつとう及び美術工芸品

したがって、これらの規定をあわせ読むと、譲渡所得が非課税となるためには、次の要件をすべて満たす必要があることになる。

- 「生活の用に供する」資産であること
- 「生活に通常必要な動産」であること
- 「書画、こつとう及び美術工芸品（1個又は1組の価額が30万円を超えるもの）」にあたらぬこと。

## (2) 「生活の用に供する」

まず、当該美術品は、「生活の用に供する」資産といえるか。

そもそも美術品は、「生活の用に供する」ものであろうか。この点、美術品は人の生活を豊かにするものではあっても、生活の「用に供する」ものではない、という考え方がありうる。美術品が同時に投資目的で保有される可能性を考えあわせると、この考え方には一理ある。しかしながら、この考え方は、生活の文化的側面をあまりに軽視するものではないだろうか。美術品は、人の文化的生活の「用に供する」ことを予定された資産であるというべきであろう。

さらに、「生活の用に供する」とは、「実際に生活の用に供している」と

いう意味ではなく、「生活の用に供すべき」という意味に解釈すべきである(12)。たとえば掛け軸についていえば、それを実際に床の間に飾っていることは必要でなく、蔵に置いてある場合でもこの要件をみたすものと考ええる。なお、この点については、次のように考えることも可能であろう(13)。たとえば茶碗の例を考えれば分かるように、日本の美術品の中には、まさに生活の用に供するところから出発しているものが多い。それらは、四季を通じてずっと同じ部屋に置きっぱなしにしておくことは稀であり、むしろ、季節が変わるにつれ蔵から出し入れするものである。蔵にしているから「生活の用に供する」資産ではない、という解釈は、このような古来からの使用方法を無視するものであり、採用することができない、と考えるのである。

ちなみに、このように解しても、後述する(4)の金額基準の要件があるため、譲渡益非課税の範囲を不当に拡大することにはならない。

### (3) 「生活に通常必要な動産」

次に、当該美術品は、「生活に通常必要な動産」にあたるか。

「生活に通常必要」か否かの判定については、いわゆるマイカー訴訟において争われ、裁判例においては当該事案における自家用車の使用のしかたを判断要素としている。しかし、「生活に通常必要な動産」の要件は、むしろ、社会通念に照らしたその動産自体の性質として判断すべきである(14)。

それでは、社会通念に照らし、美術品自体の性質から考えて、美術品は「生活に通常必要」な動産といえるであろうか。この点、文理のみからすると、たしかに、現在の日本において美術品が「生活に通常必要」な動産であるとは、必ずしもいいにくい面があるようにも思われる。しかしながら、所得税法施行令25条は、わざわざその2号で、「書画、こつとう及び美術工芸品」をあげたうえで、「1個又は1組の価額が30万円を超えるもの」に限って「生活に必要な動産」の範囲から除外している。ゆえに、1個又は1組の価額が30万円以下の書画等については、「生活に必要な動産」

にあたる、という前提をとっていることになる。このような条文の論理的構造からすると、美術品のうち、令25条3号にいう書画等については、金額基準によって「生活に通常必要な動産」にあたるか否かを決することが妥当である。

#### (4) 「1個または1組の価額が30万円を超える」

そこで問題は、「1個または1組の価額が30万円を超える」という金額基準をどのように適用するか、ということになる。

ここに「1個または1組」とはどの単位をさすか。複数の部分が合成した美術品の場合、判定が難しい場合もありえよう。この点については、美術界における支配的見解に照らして判定するほかはあるまい。

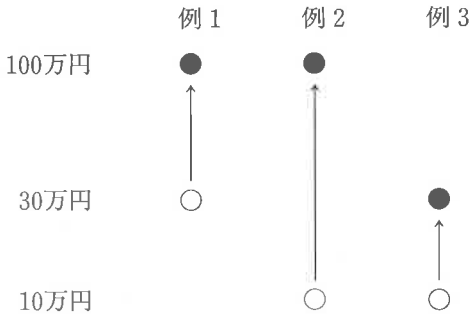
次に、1個または1組の「価額」とは、譲渡時の対価の額を基準とすべきであろう。これは、多くの場合、譲渡するときの適正時価に一致するであろう。この対価の額が30万円を超える場合には課税、以下の場合には非課税、と考えるべきである。著しく低い価額の対価による場合については後述する。

これに対して、取得価額のことを指すものと考えると、不合理な結果が生じてしまう。たとえば、40年前に10万円で取得し、現在1億円で譲渡した、という場合であっても、非課税規定が適用されてしまう。これは、比較的少額の「生活に通常必要な動産」について非課税とした規定の趣旨を逸脱する。

この考え方を設例にあてはめると、次のようになる。質問者が美術館に美術品を譲渡するにあたり、1個または1組の譲渡対価が30万円を超えていれば、この非課税規定の適用はない。これに対し、1個または1組の対価が30万円以下であれば、非課税となる。

数値例で例解すれば、次の通り。

- 例1 30万円で取得し、100万円で譲渡した場合—課税
- 例2 10万円で取得し、100万円で譲渡した場合—課税
- 例3 10万円で取得し、30万円で譲渡した場合—非課税



## 5 譲渡損の取扱い

### (1) 所得税法 9 条 2 項 1 号

譲渡益が非課税とされる場合、譲渡損はなかったものとみなされる。

所得税法 9 条 2 項 1 号は、上の非課税規定に定める資産の譲渡による収入金額が、取得費と譲渡費用の合計額に満たない場合、その不足額は、ないものとみなしている。ゆえに、非課税規定の適用される「生活に通常必要な動産」、すなわち、1 個または 1 組の価額が 30 万円以下の美術品の譲渡から譲渡損が発生しても、その譲渡損はなかったものとみなされる。これは、同じ美術品の譲渡から譲渡益が発生しても、所得税を課さないことの裏返しである。

### (2) 損益通算の制限

これに対し、非課税規定の適用されない資産については、譲渡損自体は生ずるのであるが、損益通算が制限される。

これは、1 個または 1 組の価額が 30 万円を超える美術品を譲渡し、その結果譲渡損が生じた、という場合である。このとき、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、本来であれば、これを他の各種所得の金額から控除することができるはずである（所得税法 69 条 1 項）。しかし、この場合において、「生活に通常必要でない資産として政令で定めるもの」については、他の所得との損益通算が否定されている（同 2 項）。

すなわち、「生活に通常必要でない資産」相互間での損益を通算するのみであり、その結果生じたマイナスは、なかったものとみなされる。

ここに「生活に通常必要でない資産」とは、「生活の用に供する動産で〔所得税法施行令〕第25条の規定に該当しないもの」をさす（所得税法施行令178条1項3号）。この「25条の規定に該当しないもの」とは、まさに、課税される書画等のことである。ゆえに、このような美術品の譲渡から損失が生じて、「生活に通常必要でない資産」の間で通算できるのみであり、他の所得との通算は認められない。

### (3) 整理

やや条文の説明が煩雑になったので、整理すると、次の通り。

○1個または1組の価額が30万円以下の美術品の場合→譲渡損はないものとみなす。

○1個または1組の価額が30万円を超える美術品の場合→譲渡損は「生活に通常必要でない資産」との間で通算できるだけであり、他の所得との損益通算は認められない。

このように、美術品の譲渡損については、少額なものについてはないものとみなされ、高額なものについては損益通算を制限している(15)。

### (4) 「価額」の解釈

以上のように、譲渡損の取扱いについても、「1個または1組の価額が30万円」を超えるか否かは、実益をもつ。

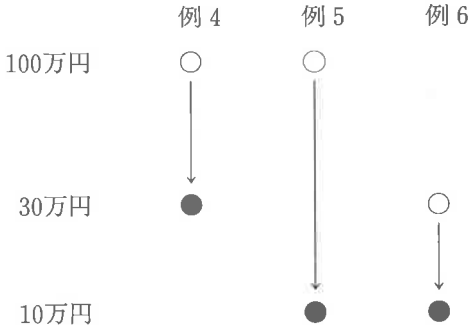
それでは、この場合、「価額」とは、何を意味するか。ある論者は、取得価額を指すものと解したうえで、譲渡時の時価に改正すべきであると提案している(16)。

どう考えるべきか。取得価額を基準にする場合と、譲渡時の時価を基準にする場合とを、数値例を用いて比較してみよう。なお、ここでは時価と一致する対価での譲渡を念頭におく。

例4 100万円で取得し、30万円で譲渡した場合——取得価額基準・時価基準ともに損益通算を制限

例 5 100万円で取得し、10万円で譲渡した場合——取得価額基準だと損益通算を制限、時価基準だと損失はないものとみなす

例 6 30万円で取得し、10万円で譲渡した場合——取得価額基準・時価基準ともに損失はないものとみなす



取得価額基準と時価基準とを比較すると、違いが生ずるのは、例 5 の場合である。では、例 5 について、時価基準と取得価額基準のいずれを採用すべきか。この点の判断は必ずしも容易ではないが、次の理由から、取得価額基準のほうが難点が少ないように思われる。

第 1 に、時価基準を採用すると、90万円の損失がないものとみなされる。例 4 と比較すると、より多額の損失が生ずる場合に、損失がないものとみなしている。その意味で、若干均衡を欠く。これに対し、取得価額基準の下では、例 4 と例 5 は同じように扱われ、ともに損益通算が制限されるにとどまる。

第 2 に、逆に譲渡益が生ずる場合との比較である。先にみた例 2 では、10万円で取得し、100万円で譲渡した場合に、非課税規定の適用はなく、課税という結論であった。そうだとすると、例 5 のように、逆に、100万円で取得し、10万円で譲渡した場合には、損失をないものとみなすよりは、損益通算を制限するにとどめておくのが、いくぶんなりとも対称的な

取扱いに近づく。

以上の理由から、譲渡損の扱いを判断する局面においては、美術品の「価額」が30万円を超えるか否かを考えるにあたり、取得価額を基準とするのが相当であろう。

このように解すると、同じ言葉を場面によって違う意味に用いることになる。一方で、非課税規定の適用を判定する場面では、4(4)で述べたように、「価額」を譲渡時の時価とする。他方で、譲渡損の扱いの場面では、「価額」を取得価額と考える。その点をとらえ、解釈の統一性がとれないという批判がありえよう。しかしながら、法概念の相対性を認めたものと整理すれば足りる。立法論としては、両者を区別して明記することが望ましい。

なお付言すれば、生活用動産の譲渡については、そもそも法令の規定振りが非常に分かりにくい。非課税規定、雑損控除、損益通算といった論点につき、統一的に規定を整理すべきであろう。

## 6 「著しく低い価額の対価」による譲渡

### (1) 所得税法59条1項2号

質問者が「法人」に対して「著しく低い価額の対価」で譲渡を行った場合、所得税法59条1項2号のみなし譲渡規定の適用可能性が生ずる。仮に「著しく低い価額の対価」で法人に対して譲渡を行ったとすると、時価によって譲渡があったものとみなされる（所得税法59条1項本文）。

### (2) 「法人」

この規定の適用は、「法人」に対する譲渡に限られている。したがって、典型的には、法人組織で運営している私立の美術館に対する譲渡について、問題となりうる。

さらに、地方公共団体は、地方自治法にもとづく法人であるから、公立の美術品に対する譲渡についても適用がありうる。地方公共団体は、所得税法上公共法人として位置づけられている（所得税法別表第1）。ゆえに、



公立美術館を設置運営している公共法人に対する譲渡が、適用の対象となる。

国立の美術館に対する譲渡は、これまで、国に対する譲渡を意味した。国は法人であるから、所得税法59条1項2号との関係でも「法人」に対する譲渡にあたりと解すべきである。この点、地方公共団体と異なり、所得税法の公共法人の列挙には、国は含まれていない。だが、たとえば消費税法には、「国、地方公共団体その他同章の規定の適用を受けない法人」といった表現が見受けられる（消費税法2条1項13号括弧）。所得税法も、公法人としての国の存在を当然のこととして予想しているものとみるべきであろう。

国立の美術館は、今後、独立行政法人となる。独立行政法人は、財務大臣の指定などの要件をみたすものについて、所得税法上公共法人と位置づけられている（所得税法別表第1）。ゆえに、独立行政法人たる美術館への譲渡は、所得税法59条1項2号の「法人」に対する譲渡にあたる。

### (3) 「著しく低い価額の対価」

所得税法59条1項2号にいう「著しく低い価額の対価」とは、譲渡所得の基となる資産の譲渡の時における価額の2分の1に満たない金額のことである（所得税法施行令169条）。

そこで問題は、譲渡される当該美術品が、適正な価額で譲渡されているのか、それとも、2分の1に満たない過少な価額で譲渡されているのか、ということになる。この点については、質問者が美術館サイドと譲渡価額について折衝するときに、評価の適正さを慎重に検討しておくべきであろう。

### (4) みなし寄付金の可能性

仮に、美術品の時価と比較して、著しく低い価額の対価によって譲渡がなされた場合、差額分を寄付金とみなす可能性はないものであろうか。

たとえば、時価1,000万円の美術品を、300万円で譲渡したとする。このとき、所得税法59条1項2号の適用があれば、1,000万円で譲渡したもの

とみなされる。これに対し、取引を分解し、美術品の700万円相当額を寄付し、300万円相当額を時価で譲渡したと再構成することができるかどうか。このように再構成した場合には、寄付と時価譲渡が併存しているのみであり、低額譲渡は存在しなかったことになる。ゆえに、所得税法59条1項2号の「著しく低い価額の対価」での譲渡もなかった、という構成になる。

このような構成が可能か否かは、難しい問題である。ありうべき考え方の筋道は、次のようにならうか。

すなわち、一方で、当事者の真の合意が、700万円分の資産を美術館に贈与し、同時に、300万円分について売買を行う、という内容のものであった場合には、わざわざ再構成するまでもなく、実際の取引自体が贈与と売買のあわさったものであった。それが真の取引であったとすると、700万円分の資産を無償で法人に贈与したことになる。すると、今度は所得税法59条1項1号が適用され、時価700万円で譲渡したものとみなされることにならう。寄付金の認定ができるかどうかは、その先の問題である。一般的に、所得税法78条にいう特定寄付金には、資産をもってなすものが含まれると解すべきである<sup>(17)</sup>。そして、特定寄付金の要件をみたしてさえいれば、700万円分の資産の寄付についても、寄付金控除の対象から除外する理由はないように思われる。ただし、寄付金控除を問題にできるのは、あくまでも所得税法59条1項1号の適用とセットとなっている。また、特定寄付金の要件自体、かなり厳しいものである。

しかし他方で、当事者が売買契約を結んでいる場合において、上のような認定を行うことは現実には必ずしも容易でないように思われる。どの部分が贈与であるかは、美術品の時価の認定に依存している。しかし、このような例では、当事者としては、時価が1,000万円であるという明確な認識を持たずに売買契約を結んでいることが通常であろう。とすると、本当に700万円分の贈与があったといえるかどうか。やはり、売買を行ったところ、結果的に価格条件が時価から乖離していた、ということになるので

はないだろうか。もしそうなら、二つの取引があわさっていたという認定はできない。

このように、事実認定の問題として考えると、差額分を寄付金とみなす構成は、さまざまな問題を含んでいる(18)。

#### (5) みなし譲渡の規定の適用を排除する規定

なお、租税特別措置法40条は、国に対する一定の譲渡について、所得税法59条1項1号の適用を排除している。しかし、2号の適用を排除していないことに注意が必要である。

## 7 重要文化財等の譲渡にかかる特別措置

### (1) 租税特別措置法40条の2

質問者の譲渡する美術品が、重要文化財やそれに準ずるものである場合には、次に述べるような規定の適用が問題となる。

### (2) 重要文化財の譲渡にかかる非課税規定

租税特別措置法40条の2第1項は、個人が、平成4年4月1日から平成14年12月31日までの間に、その有する資産(土地を除く)で、「重要文化財」として指定されたものを、国または地方公共団体に譲渡した場合、譲渡所得を非課税としている。

譲渡先は、国または地方公共団体に限定されている。ゆえに、私立の美術館に対して譲渡した場合には、この規定の適用はない。なお、平成13年度税制改正によって、非課税の特例の対象に、独立行政法人国立博物館、独立行政法人国立美術館または独立行政法人国立科学博物館に譲渡した場合を加える予定である。

ここにいう「重要文化財」の指定とは、文化財保護法27条により、文部科学大臣が有形文化財のうち重要なものとして指定することを指す。有形文化財とは、「建造物、絵画、彫刻、工芸品、書跡、典籍、古文書その他の有形の文化的所産で我が国にとって歴史上又は芸術上価値の高いもの(これらのものと一体をなしてその価値を形成している土地その他の物件

を含む)並びに考古資料及びその他の学術上価値の高い歴史資料」のことをいう(文化財保護法2条1項1号)。「重要文化財」の中でも、「世界文化の見地から価値の高いもので、たぐいなき国民の宝たるもの」として指定されたものが、国宝である(同27条2項)。

平成10年12月31日現在、国宝・重要文化財の指定件数は、次の通りである(19)。

	国宝	重要文化財
美術工芸品		
絵画	154	1896
彫刻	121	2557
工芸品	251	2356
書跡, 典籍, 古文書	277	2505
考古資料	38	510
歴史資料	0	96
計	841	9920
建造物	209	2167

### (3) 重要文化財に準ずる文化財の譲渡にかかる軽減措置

租税特別措置法40条の2はさらに、重要文化財に準ずる文化財のうち、国においてその保存及び活用をすべきものとして政令で定めるもの(「対象資産」)を、国に対して譲渡した場合、譲渡所得の軽減措置を定めている。

この措置は、国に対する譲渡についてのみ認められる。したがって、私立や公立の美術館が譲渡先である場合には、適用がない。なお、平成13年度改正により、一定の独立行政法人が対象に加えられる予定である。

「対象資産」とは、次のものである(租税特別措置法施行令25条の18)。

- 指定—国において保存及び活用をすることが緊急に必要なものとして文部科学大臣が財務大臣と協議して指定するもの
- 対象—文化財保護法にいう有形文化財であって、重要文化財としての指定をうけていないけれども、重要文化財と同等の価値があると認められるもの

個人が、「対象資産」を国に対して譲渡した場合、譲渡所得の金額は半額として計算される（租税特別措置法40条の2第2項）。

## IV 結論と展望

質問者には、譲渡所得が生じうる。当該美術品を相続によって取得している場合、取得費の算定については、財産評価通達の方法によるべきことが多いであろう。美術品の譲渡が生活用資産にかかる非課税規定の適用をうけるかどうかについては、議論がありうるが、1個または1組の時価が30万円を超えるかどうかで判断すべきである。譲渡損は、なかったものとみなされたり、損益通算を制限されたりする。譲渡価額が著しく過少な場合、時価によって譲渡があったものとみなされる可能性がある。重要文化財を国立や公立の美術館に譲渡したり、重要文化財に準ずる文化財を国立美術館に譲渡する場合には、非課税規定の適用がありうる。

美術館が美術品を収集するやり方には、個人から譲渡をうけるほかに、寄付や寄託による方法など、さまざまなものがある。また、この領域について鍵を握るのは、美術品の適正な評価をどのように行うか、という点である。さらに、諸外国と比較して、美術館や美術品に関する日本の現行税制がどう位置づけられるか。より一般的に、文化政策との関係で今後の租税政策はいかなる方向に進むべきか。これらについて検討することが、今後の課題である。

- 注(1) 21世紀に向けての美術館の在り方に関する調査研究協力者会議「21世紀に向けた美術館の在り方について」(平成9年6月)。引用は、文化庁監修『新しい文化立国の創造をめざして—文化庁30年史』440頁(1999ぎょうせい)による。
- (2) 文化庁・前掲注1・135頁。
- (3) この段落の情報は、根木昭・枝川明敬・垣内恵美子・溝上智恵子・栗原祐司『美術館政策論』31頁(1998)による。
- (4) この段落については、大橋敏博教授のご教示をいただいた。
- (5) 文部省『我が国の文教政策』72頁(2000)。
- (6) 岩崎政明「資産の評価損をめぐる所得税法上の諸問題」税務事例研究45号35頁(1998), 42頁。
- (7) この点については、岩崎・前掲注6・44頁。
- (8) 中里実『金融取引と課税』290頁(1998)。
- (9) 瀬木慎一『名画の値段—もう一つの日本美術史—』(1998)。
- (10) 根木ほか・前掲注3・91頁。
- (11) 取得費に関する問題については、田中治「譲渡所得課税における取得費」税務事例研究36号25頁(1997)を参照。本設例については、さらに、質問者が譲渡にあたり個人で鑑定費用を負担した場合に、それが譲渡費用にあたるか、といった問題も生じうる。
- (12) 佐藤英明「生活用動産の譲渡に関する所得税法の適用」税務事例研究6号33頁(1990), 39頁。
- (13) この考え方については、濱本英輔氏から口頭で示唆を得た。
- (14) 佐藤・前掲注12・47頁。
- (15) より一般的に、日本の所得税法の下で、生活用資産の譲渡損失の利用が制限されていることについて、佐藤英明「給与所得者とゴルフ会員権の譲渡損失」税務事例研究44号27頁(1998)。
- (16) 三上寛治「美術品に関する課税制度」第23回日税研究賞入選論文集9頁(2000)。
- (17) 増井良啓「個人のボランティア活動と寄付金控除」税務事例研究55号47頁。租税特別措置法40条5項とあわせて読むと、そのように解するのが自然である。
- (18) 類似の論点について、東京高判平11・6・21判時1685号33頁。評釈

として、占部裕典・判例評論495号2頁。原審判決評釈，増田英敏・  
ジュリスト1182号105頁。

(19) 文化庁・前掲注1・338頁

税務事例研究 第60号 (2001)

---

2001年3月20日 発行

定 価 740円 (本体705円+税)

編 者 財団 日本税務研究センター  
法人

発行者 大 西 孝 之

東京都品川区大崎 1丁目11番 8号  
日本税理士会館 1F

発行所 財団 日本税務研究センター  
法人  
電話 東京03 (5435) 0912 (代表)

印刷製本 (株)ろっぽう新社

---

雑誌87231