

美術品の社会的価値創出に対応した新しい税制の検討

—「美術品等」の定義の必要性和「生活に通常必要か否か」概念の廃止—

山本 佳子

【要 約】美術品の社会的価値創出に対応した新しい税制の検討

ー「美術品等」の定義の必要性和「生活に通常必要か否か」概念の廃止ー

明治大学専門職大学院

グローバル・ビジネス研究科

山本 佳子

我が国の税法には「美術品等」の具体的な定義は存在しない。美術品公開促進法や文化財保護法には美術品や文化財の定義があるが、税法ではそれらを借用概念とはしておらず、税法独自の固有概念でもないため「美術品等とは何か」を考える際には一般的社会通念に従って理解することが原則となる。所得税基本通達 2-14 では、その入り口で「美術品等」が主観により判断され、納税者と課税庁間で見解の相違が生じている。美術品の定義は時代や文化的・社会的価値観により変化し、納税者の予測可能性や法的安定性に影響を及ぼす。このような不安定な概念のもとに行われる税務行政は困難を極めるものと推察される。

所得税法 9 条 1 項 9 号は生活用動産の譲渡による所得を非課税とするが、生活用動産であっても同法施行令 25 条により 30 万円を超える美術品等は贅沢品であるという理由で除外され、また譲渡損が生じても法 69 条により損益通算の対象外とされる。このように現在の法制度では「生活に通常必要か否か」という概念により、生活用動産のうちこの美術品等だけが 30 万円という基準で不当に扱われている。

美術品はそれほど「悪」であろうか。美術品に関する税法の変遷を戦前まで遡り、当時の財産税に関する提言についても検証し、美術品が「奢侈品・贅沢品」ではなく、むしろ「国家が保護すべき貴重品」であるとする見解など、現在の日本の文化政策にも通じる提言や問題点を考察した。戦後のインフレ時には貴重な逸品が散逸する事態を招いている。現在、政府はアート振興政策に力を入れているが、美術品に関する優遇税制は現代の実情に適合しているであろうか。

さらに我が国の美術品等の取引に関する課税関係と優遇規定を、税目ごとに横断的に確認し取扱いを分析した。我が国の税法上、美術品等であることに基づいて特に定められた優遇措置は相続税法の物納・納税猶予だけであり、これらの優遇措置についても活発に利用されているとはいえない状況である。

「美術品該当性」に関する裁判例等を 3 件取り上げ、司法がどのような観点で美術品該当性を判断したのかを考察した。司法も一般概念の「美術品等」を表現できず、「社会通念上美術品等」というほかない状況であったことから、「美術品等」は不確定概念であり定義の必要性を再認識するに至った。また「生活に通常必要な資産該当性」についての裁判例等も 3 件考察した。「生活」の意味を「仕事かレジャーか」から判断する捉え方

は、昭和 50 年代初期の価値観であり、多様な働き方が推奨される現在では再検討が必要である。ネットオークションでの生活用動産の売買は、現在では営利目的か否かが主眼であり、非課税規定の存在意義は形骸化している。我が国所得税法の独特な「生活に通常必要か否か」概念は、今一度再検討する必要があるのではないだろうか。

諸外国の美術品関連税制についても分析・整理した。アメリカでは美術品であることに對して特段の優遇措置はない。EU 諸国では、美術品の寄付税制のほか、付加価値税の軽減税率、物納制度、キャピタルゲインや相続税の免除制度がある。韓国では国を挙げてアート政策に力を入れ、中国ではオークション取引による課税体系が確立している。これらの国々では美術品等の定義が細かく規定されている国も多い。EU では追求権（著作者の再販売権）の制度も規定されており、これらは我が国も参考にすべきと考える。

本稿の検討の結果筆者は「美術品等の定義の創設」と「生活に通常必要か否か概念の廃止」を提案する。考察を基に定義創設に必要な要素を抽出し「美術品等」を定義することで、納税者の予測可能性と法的安定性に寄与する。税法における明確な定義は、納税者に対する公平な取り扱いを保証し、美術品取引や所有に関連する税務上の問題を適切に処理するための基盤となるはずだ。「生活に通常必要か否か」概念の廃止に伴う影響については関係条文ごとに検証した。最も影響のありそうな雑損控除でさえ、多少の手当てで適用上の問題は解決される。我が国所得税法独特の枠組みである「生活に通常必要か否か」概念を廃止することのインパクトは大きいが、現代社会の多様性や個人の価値観の変化に対応し、税務行政をより合理的に執行できる提案だと考えている。

美術品は、単なる贅沢品ではない。それは人類の文化的コミュニケーションツールであり、国境や時空を超えて私たちに精神的な豊かさと癒しをもたらす。創造性を刺激し、私たちの想像力にイノベーションを起こす世界共通の財産である。我が国の税法がそのような新しい価値観を美術品に見出すとき、今の日本の停滞した空気も、もっと自由で、より豊かに開放されると筆者は信じている。過去にとらわれない革新的で新しい価値観を、今ここに提案したい。

以 上

目 次

はじめに.....	1
第一章 税法における美術品等の概念.....	4
第一節 「美術品」の定義.....	4
第一款 美術品公開促進法における「美術品」.....	4
第二款 文化財保護法における「文化財」.....	5
第三款 所得税基本通達 2-14「美術品等についての減価償却資産の判定」.....	6
第四款 美術品の概念.....	9
第二節 生活に通常必要でない資産.....	11
第一款 所得税法 9 条 1 項九号(非課税所得).....	11
第二款 所得税法施行令 25 条(譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲).....	11
第三款 所得税法 69 条(損益通算).....	12
第四款 所得税法施行令 178 条(生活に通常必要でない資産による損失額の計算等).....	13
第五款 生活に通常必要か否かの該当性の判断.....	14
第三節 我が国の美術品をめぐる法制度の変遷.....	16
第一款 美術品に係る財産税に対する意見(昭和初期).....	16
第二款 近年のアート振興政策(政府関係)の動向.....	21
第三款 美術品に関する税制の問題と経済的観察の対象とする理由.....	23
第二章 我が国の美術品課税制度.....	24
第一節 所得税法.....	24
第一款 包括的所得概念.....	24
第二款 美術品等を事業・業務として取引する場合.....	24
1. 事業所得と雑所得の範囲.....	24
2. 業務用資産として美術品等を取得する場合.....	25
第三款 美術品等を個人として取引する場合.....	25
1. 非課税となる譲渡.....	25
2. 30 万円超で譲渡した場合.....	25
(1) 譲渡益の取り扱い.....	25
(2) 譲渡損の取り扱い.....	26
3. 譲渡収入から控除する取得費の取り扱い.....	26
4. 国又は地方公共団体等への寄付または譲渡.....	26
第二節 法人税法.....	27

第一款 事業用資産として取得する場合の減価償却.....	27
第二款 美術品等に関する寄付取引.....	27
1. 国等へ寄付した場合.....	28
2. 国等へ低額譲渡した場合.....	28
3. 一般寄附金に該当する場合（国等以外への寄付・譲渡）.....	28
第三節 相続税法.....	29
第一款 相続若しくは遺贈、又は贈与により取得した場合の財産の評価.....	29
第二款 国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等.....	29
第三款 特定の美術品についての相続税の納税猶予及び免除.....	29
第四款 物納財産が登録美術品である場合の特例.....	30
第四節 美術品関連税制の優遇措置の現状.....	30
第三章 美術品課税の問題点.....	31
第一節 特殊資産の美術品該当性が争われた裁判例等.....	31
第一款 収集していたオルゴールが減価償却資産に該当しないとされた例.....	31
第二款 著しく高額なテーブル等が減価償却資産に当たるとされた例.....	34
第三款 趣味で収集していた特殊車両が減価償却資産であるとされた例.....	39
第四款 美術品等該当性についての総括.....	48
第二節 生活に通常必要な資産該当性が争われた裁判例.....	50
第一款 サラリーマン・マイカー訴訟.....	50
第二款 リゾートホテル訴訟.....	55
第三款 下着等のオークション販売.....	59
第四款 生活に通常必要な資産該当性についての総括.....	61
第四章 美術品課税の諸外国との比較検討.....	62
第一節 アメリカの美術品課税制度.....	62
第一款 美術品の売買に関する課税制度.....	62
第二款 美術品の相続・贈与に関する課税制度.....	63
第二節 欧州の美術品課税制度.....	64
第一款 EU の美術品課税制度.....	64
1. EU 法における付加価値税の沿革と概要.....	64
2. 追求権について.....	65
第二款 イギリスの美術品課税制度.....	66
1. 美術品等の VTA、売買に関する税、定義など.....	66
2. 追求権.....	67
第三款 フランスの美術品課税制度.....	68

1. 美術品等の VTA、売買に関する税、定義など	68
2. 追求権.....	69
第四款 ドイツの美術品課税制度.....	69
1. 美術品等の VTA、売買に関する税、定義など	69
2. 追求権.....	70
第三節 アジア諸国の美術品課税制度.....	71
第一款 韓国の美術品課税制度.....	71
1. 美術品の売買に関する課税制度.....	71
2. 美術品の相続・贈与に関する課税制度.....	72
3. 美術品等の定義.....	72
第二款 中国の美術品課税制度.....	73
1. 美術品の売買に関する課税制度.....	74
2. 美術品の輸出入に関する課税制度.....	74
3. その他の課税制度.....	75
第四節 我が国の美術品課税制度との比較.....	75
第一款 各国の美術品等の定義の有無.....	75
第二款 各国の特徴的な美術品税制等.....	77
第三款 追求権.....	77
第五章 考察と結論.....	78
第一節 美術品等の定義の創設.....	78
第一款 借用概念の「本籍地」を設定できるか.....	78
第二款 「美術品等」という日本語で解釈できるか.....	79
第三款 現行の所得税法上「美術品等」はどこに含まれているのか.....	79
第四款 「美術品等」の定義創設に必要な要素.....	81
1. 所得税基本通達 2-14	82
2. 裁判例等からの考察.....	82
3. 「美術品等」の要素.....	83
(1) 文化的・歴史的的重要性.....	83
(2) 創造性とオリジナリティ.....	83
(3) 芸術的表現.....	83
(4) 社会的・感情的影響.....	83
(5) 鑑賞者による認知と評価.....	83
(6) 市場価値と流通性.....	83
第五款 「美術品等」の定義.....	84

第二節 「生活に通常必要か否か」概念の廃止	86
第一款 「生活」「通常必要」の判断基準は明確であるか	86
第二款 納税者の保有目的は生活通常必要か否かに影響するか	87
第三款 生活用動産の譲渡益の非課税規定の必要性	88
第四款 「生活に通常必要か否か」概念を廃止した場合の影響	88
1. 法9条1項9号(非課税所得)	89
2. 法51条4項(資産損失の必要経費算入)	90
3. 法62条1項(生活に通常必要でない資産の災害による損失)	91
4. 法69条2項(損益通算)	91
5. 法72条1項(雑損控除)	92
第五款 新しい価値観の提案	95
おわりに	97
参考文献一覧	99

はじめに

(問題の所在)

我が国の税法に「美術品等」の定義はない。所得税基本通達 2-14 では、美術品等が減価償却資産に該当するか否かの基準が示されているが、その入り口で「美術品等」か否かが主観により判断され、納税者と課税庁との間で見解の相違が生じている現状がある。東京地裁令和 5 年 3 月 9 日判決¹では、納税者が趣味で収集していた高級スポーツカーのフェラーリが減価償却資産であるか否かが争われた。筆者はかつて美術品の売買に従事していた経歴から、大手美術品オークション会社のカタログには度々このフェラーリが掲載されていることを知っていたため、減価償却資産であるという判決に疑問を感じた。基本通達という「歴史的価値または希少価値」とは、具体的にどのような価値をいうのであろうか、また、「美術品等」とはどのようなものをいうのであろうか。

また、所得税法上、美術品等に密接に関係する概念で「生活に通常必要か否か」という概念がある。所得税法 9 条 1 項 9 号は生活用動産の譲渡による所得を非課税とするが、生活用動産であっても同法施行令 25 条により 30 万円を超える美術品等は贅沢品であるという理由で除外され、また譲渡損が生じても法 69 条 2 項により損益通算の対象外とされる。このように生活用動産のうち美術品等だけが 30 万円という基準を用いて不当に扱われている。しかし、そもそも生活に通常必要か否かの判断はどのように判断されているのであろうか。サラリーマン・マイカー訴訟²の最高裁判決で述べられた二審判決の理由齟齬の付記³の内容については長らく放置されてきた。多様性や創造性が求められる現代において、生活に通常必要か否か概念については、それが必要かどうかも含め、今一度再検討する必要があるのではないだろうか。

近年、各方面で、既存概念にとらわれない創造性や発想力、価値観の大きな方向転換が求められ、「芸術・文化・アート」の重要性が叫ばれている。政府もアート振興政策や文化芸術発展のための施策を検討しているが、我が国の税制はこれらに寄与しているであろうか。我が国の税法も大きな価値観の方向転換が必要な時なのではないだろうか。

このような問題意識が本稿の作成動機である。

¹ 東京地裁令和 5 年 3 月 9 日判決・LEX/DB 文献番号 25572973 以下本稿では「フェラーリ事件」という。

² 最高裁平成 2 年 3 月 23 日判決・民集 159 号 339 頁。

³ 「…主として趣味・娯楽等に供するために所有する動産で明らかに生活に通常必要な資産に該当するといえる動産は、現代の社会生活においてその例は多い。(略)更に、現代社会において、自家用自動車は通勤、買物、家族の健康保持・娯楽のためのドライブ、家庭生活における友人・知人との交際等々、多様な目的に供するため、生活領域の拡張、生活内容の多様化、円滑化、効率化に不可欠な資産である。他面、国民生活における普及率という観点から見ても、社会生活の実態、それを反映する社会通念からしても、自家用自動車がレジャーの用に供されていたというだけでは、それが『生活に通常必要でない資産』に該当すると断定できるものではない。…」。

(本稿の構成)

第一章では「美術品等の定義」を確認する。第一節で我が国の税法上にはない美術品等の定義を、その他の法律を参考にしてその概念・範囲を概観する。第二節では、美術品と密接な関係のある「生活に通常必要でない資産」について関係する条文の取り扱いを確認し、第三節ではこれまでの我が国の美術品等を巡る法制度の変遷を確認する。

次に、第二章では現在における我が国の美術品に係る課税制度を整理する。所得税法では事業・業務として取引する場合と個人として取引する場合とに分けて整理する。法人税法では減価償却と寄附取引、相続税法では財産評価、相続税の非課税財産、納税猶予、物納に分けて整理する。

続く第三章では、裁判例等を「美術品等の減価償却資産該当性」と「生活に通常必要でない資産該当性」に分けて、それぞれ3つの裁判例及び裁決例を考察する。

さらに第四章では美術品課税の諸外国との比較検討を行う。アメリカ、欧州、アジアの代表的な国の主な美術品に関する課税制度を整理し、我が国でも参考にすべき施策等を確認する。

最後に第五章として、それまでに示した美術品課税に関する各課題について、より深い考察と解決策の提示を行う。

(結論)

「美術品等」は借用概念でも税法独自の固有概念でもないから一般概念で解釈するべきものであるが、「…何を『美術品』等と定義するかを個々の主観に委ねることは、美的感覚が人により大きく異なる以上極めて安定性を欠く結論になる⁴。」そこで本稿では、裁判例や諸外国の規定を参考にして我が国税法に「美術品等」を定義するために必要な要素を提案する。美術品の領域は広範にわたり、また今後も時代とともに進化・変化すると思われるから、柔軟で包括的である必要がある。多様性、文化的・社会的意義を考慮した「美術品等」を定義することが、納税者に対する公平な取り扱いを保証し、美術品の取引や所有に関連する税務上の問題を適切に処理するための基盤となると考え、美術品等の定義創設に必要な様々な要件・特性などを列挙した。

また、所得税法の我が国の独特で非常に重要な概念である「生活に通常必要か否か」概念の廃止を提案する。その判断にあたっては納税者個人の属性だけでなく「生活に通常必要」の社会的意義を様々な観点から検討しなければならず、多様性が尊重される現在においてはその判断は相当困難で、裁判で多くの時間や費用を費やすことは明らかに非効率的であると考えからである。

「生活に通常必要か否か」概念の区分を廃止した場合の影響を、関係規定をひとつずつ

⁴ フェラーリ事件、東京地裁令和5年3月9日判決・LEX/DB 文献番号 25572973。

検証すると、最も大きな影響があると考えられた雑損控除でさえ、多少の手当てを施すことで、雑損控除の規定の沿革で生じてきた様々な課題も反って解決することができるように思われる。

これらの検討を通じて「美術品は奢侈品・贅沢品である」、「生活に通常必要か否か概念」などの旧来の日本的概念から脱却し、新しい税制の在り方を提案する。

第一章 税法における美術品等の概念

第一節 「美術品」の定義

現在、所得税法や法人税法といったわが国の各税法には「美術品」の定義は存在しない。平成 27 年に所得税基本通達 2-14 が「書画、骨とう等」から「美術品等についての減価却資産の判定」へと改正されており、ここに美術品についての若干の記述がある。しかし、「美術品とは何か」を定義したものではない。

我が国で具体的に「美術品」を定義している法律としては「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。）がある。また「文化財保護法」においては美術品に近い概念として「文化財」を定義している。ほかには古物営業法においても若干の記載があるが美術品について定義したものではない⁵ため、ここでは割愛する。以下、これらについて順にみていくこととする。

第一款 美術品公開促進法における「美術品」

美術品公開促進法における「美術品」とは、下記の第二条にあるように「絵画、彫刻、工芸品その他の有形の文化的所産である動産」であるが、本法の解説書⁶では「その他の美術品」として書籍、典籍、古文書などの文字資料、考古資料、歴史資料などが考えられ、「有形の文化的所産」として人類の精神的作為によって創造された物体で人為の加わらぬ自然物は含まない、としている。また美術館での展示を前提とした美術品を登録の対象としているため「動産」に限り、展示が困難な不動産である建造物についてはこれに含まない、としている。

美術品の美術館における公開の促進に関する法律〔条文中の下線は筆者による〕

（目的）

第一条 この法律は、美術品について登録制度を実施し、登録美術品の美術館における公開を促進することによって、国民の美術品を鑑賞する機会の拡大を図り、もって文化の発展に寄与することを目的とする。

（定義）

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

⁵ 古物営業法においては「（定義）第二条 この法律において「古物」とは、一度使用された物品（鑑賞的美術品及び商品券、乗車券、郵便切手その他政令で定めるこれらに類する証票その他の物を含み、大型機械類（船舶、航空機、工作機械その他これらに類する物をいう。）で政令で定めるものを除く。以下同じ。）若しくは使用されない物品で使用のために取引されたもの又はこれらの物品に幾分の手入れをしたものをいう。」と規定されている。

⁶ 美術品公開促進法研究会『美術品公開促進法 Q&A』13-14 頁（ぎょうせい、1999）。

- | |
|--------------------------------------|
| 一 美術品 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。 |
| 二 … |

第一条の目的にもある通り最終目的は文化の発展への寄与であり、そのため国民の美術品の鑑賞機会を拡大し、公開を促進するいわゆる「パブリックアクセス」を目的とする観点からの美術品の定義となっていることが伺える。また同解説書では「定義の段階では『美術品』の範囲に価値的な限定をかけず、その申請対象となり得る『美術品』を広く定義付け（略）施策の対象となる『登録美術品』の価値的な限定を行っている⁷⁾」としている。つまりその「動産」に対してどのような価値があるかについては問わず、登録された事実についてその『登録美術品』には施策の対象となる価値があると定義しているのである。

第二款 文化財保護法における「文化財」

これに対し、自国文化の保護を目的とした「文化財保護法」においては「文化財」を次のように定義している。

文化財保護法

（この法律の目的）

第一条 この法律は、文化財を保存し、且つ、その活用を図り、もつて国民の文化的向上に資するとともに、世界文化の進歩に貢献することを目的とする。

（文化財の定義）

第二条 この法律で「文化財」とは、次に掲げるものをいう。

- 一 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（以下「有形文化財」という。）

二 …

文化財保護法は、制定の目的が文化財の保存と活用をもって国民の文化的向上に資し、世界文化の進歩に貢献することにあるから、その「文化財」の定義においても「歴史上又は芸術上『価値』の高いもの（略）学術上『価値』の高い歴史資料」として、我が国にとって一定の「価値」があるものを対象として限定している。つまり、「文化財」となる前のその「もの」に一定の価値の有無を求めていることが伺える。また、その「もの」の範

⁷⁾ 美術品公開促進法研究会・前掲注6) 美術品公開促進法 Q&A 69 頁。

囲も「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…(略)土地その他の物件を含む…」と具体的に明示されているところにその特徴があるといえる。

第三款 所得税基本通達 2-14「美術品等についての減価償却資産の判定」

税法についてはどうだろうか。我が国においては基本通達⁸に美術品についての記述があることは先に述べた。平成 27 年に所得税基本通達 2-14 が「書画、骨とう等」から「美術品等についての減価償却資産の判定」へ、法人税基本通達 7-1-1 が「書画骨とう等」から「美術品等についての減価償却資産の判定」へほぼ同様の改正がなされており、ここに美術品についての記述がある。

所得税基本通達 2-14 (美術品等についての減価償却資産の判定)

「時の経過によりその価値の減少しない資産」は減価償却資産に該当しないこととされているが、次に掲げる美術品等は「時の経過によりその価値の減少しない資産」と取り扱う。

- (1) 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの
- (2) (1) 以外の美術品等で、取得価額が 1 点 100 万円以上であるもの（時の経過によりその価値が減少することが明らかなものを除く。）

(注) 1 時の経過によりその価値が減少することが明らかなものには、例えば、会館のロビーや葬祭場のホールのような不特定多数の者が利用する場所の装飾用や展示用（有料で公開するものを除く。）として個人が取得するもののうち、移設することが困難で当該用途にのみ使用されることが明らかなものであり、かつ、他の用途に転用すると仮定した場合にその設置状況や使用状況から見て美術品等としての市場価値が見込まれないものが含まれる。

2 取得価額が 1 点 100 万円未満であるもの（時の経過によりその価値が減少しないことが明らかなものを除く。）は減価償却資産と取り扱う。

※法人税基本通達 7-1-1 については、「個人」が「法人」に替わるのみである。

この通達改正の経緯は次の通りである。「従来、書画、骨とうのように、その時の経過によりその価値が減少しない資産は減価償却資産に該当しないものとして扱われ、①古美術

⁸ 山本守之・守之会『検証・租税法上の不確定概念』25 頁(中央経済社、2015)では、「通達は、確かに納税者に対して法的拘束力はないかもしれないが(略)、納税者が通達に反した内容の申告をすれば更正処分が待っており、納税者からすれば訴訟に訴えて解決するだけの覚悟が要請され(略)事実上は納税者の申告内容の判断に際して大きな拘束力を有している。」とする。

品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの、②美術関係の年鑑等に登載されている作者の制作に係る書画、彫刻、工芸品等は、原則として書画、骨とうに該当するとされていた。ただし、書画、骨とうに該当するかどうかは明らかでない美術品等でその取得価額が1点20万円（絵画にあつては、号2万円）未満であるものは、減価償却資産として取り扱うことができるとされていた⁹。しかしながら、「絵画、彫刻等の美術品や工芸品といったもの（以下、これらを総称して「美術品等」という。）については、その性質上、所有者の主観によって時の経過によりその価値が減少するかしないかの価値判断が大きく分かれ、その価値評価は必ずしも一様ではないことから、減価償却資産であるかどうかを明確に区分することは困難であるといった事情を踏まえ、平成26年12月に本通達の改正が行われている¹⁰」。実際に実務上では、美術関係の年鑑等は複数存在しその掲載基準がそれぞれ異なるのではないかと、また20万円という金額基準は減価償却資産かどうかを区別する基準としては低すぎるのではないかとといった意見があり、それらも改正の経緯の一つであった。

（旧）所得税基本通達2-14（書画、骨とう等）

書画、骨とう（複製のようなもので、単に装飾的目的にのみ使用されるものを除く。以下この項において同じ。）のように、時の経過によりその価値が減少しない資産は減価償却資産に該当しないのであるが、次に掲げるようなものは原則として書画、骨とうに該当する。

- （1）古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの
 - （2）美術関係の年鑑等に登載されている作者の制作に係る書画、彫刻、工芸品等
- （注）書画骨とうに該当するかどうかは明らかでない美術品等でその取得価額が1点20万円（絵画にあつては、号2万円）未満であるものについては、減価償却資産として取り扱うことができるものとする。

なお、財産評価基本通達135では従来から書画骨とう品の評価方法が規定¹¹されており、美術品については実務上もこれを基本に相続税評価がなされているところであるが、その目的とするところは価額の算定であるため、本稿では割愛する。

⁹ 武田昌輔監修『DHC コメンタール 所得税法（加除式）』143頁（第一法規、最終加除2023年12月15日）。

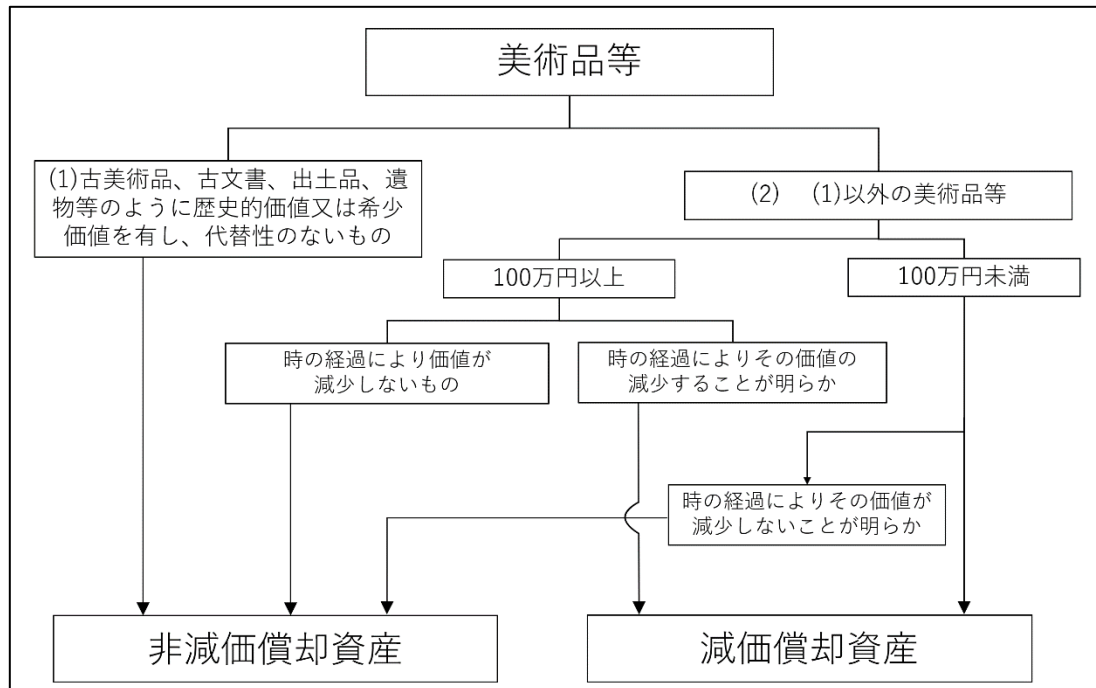
¹⁰ 『令和3年度所得税基本通達逐条解説』11-12頁（大蔵財務協会、2023）。

¹¹ 財産評価基本通達135（書画骨とう品の評価）

「書画骨とう品の評価は、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げるところによる。

- （1）書画骨とう品で書画骨とう品の販売業者が有するものの価額は、133《たな卸商品等の評価》の定めによって評価する。
- （2）（1）に掲げる書画骨とう品以外の書画骨とう品の価額は、売買実例価額、精通者意見価格等を参酌して評価する。」

図表 1 (所法通達 2-14(美術品等についての減価償却資産の判定)を基に筆者作成)



以上から、まず所得税基本通達 2-14 本文で「次に掲げる美術品等」として(1) (2)に掲げるものは、既に美術品等として認識されているものを対象としていることがわかる。なお、所得税法および法人税法においては単に「美術品」とはしておらず、さらに広い概念を示す「美術品 等」としているため、以降、本稿でも税法上に関する文脈では「美術品 等」と記述していくこととする。

基本通達 2-14 の構成は、まずはそれが美術品等かどうかの判断が必要になるが、美術品等の定義がないため、結果として当事者の主観でそれが美術品等であるかどうかを判断し、そしてその当事者が美術品等として認識しているものについて減価償却資産に該当するかどうかを判断する通達となってしまっているところに、第一の問題があるように思われる。

次に、(1)においては「古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの」として、その動産に歴史的「価値」又は希少「価値」として一定の「価値」を要求し、かつ、「非代替性」が必要だということが見て取れる。美術品等に該当（もしくは美術品等として認識）して、①価値要件②非代替性要件を満たせば時の経過によりその価値の減少しない資産に該当することから減価償却は不要、ということになる。

(2)では、(1)以外の美術品等について 100 万円という金額基準により判断することとなる。100 万円以上の美術品は原則として非減価償却資産となるが、100 万円以上の美術品等であっても「時の経過によりその『価値』の減少することが明らかなもの」、例えば例示の

要件を満たしたものについては減価償却資産とされる。逆に 100 万円未満の美術品等は原則として減価償却資産として取り扱われるが、時の経過によりその価値が減少しないことが明らかなものは例外として非減価償却資産となる。

つまり、当事者がそれを美術品等であると認識していれば減価償却が必要かどうかを判定していくのであるが、当事者が美術品等と認識していなければ判定のフローチャートには載ってこない、ということにもなる。美術品等かどうかを当事者の主観に大きく頼っている構成となっていることは否めない。

第四款 美術品の概念

ところで、何が美術品で、何が美術品ではないのか、の議論については遠く明治時代に遡る。岡倉天心と小山正太郎との間の「書ハ美術ナラズ¹²⁾」論争においては、書道が美術であるか否かについて議論が交わされている¹³⁾。「…明治初期に必ずしも自明とはいえなかった『美術』という概念は、近代化をめざす政府の博覧会や共進会¹⁴⁾といった産業・文化政策を通じて日本社会に浸透していき、時間をかけて現在みるようなあり様となっていった…たとえば焼きものや家具類などの道具類、印刷物は近代以降『美術作品』になったのだろうか¹⁵⁾」、「『ブリロの箱』と『キャンベル・スープ缶』は美術品といえるのか¹⁶⁾」、アート NFT は美術品として「非減価償却資産として減価償却資産に準じたルールを適用することが可能か¹⁷⁾」というように、近年、美術品の概念・範囲について言及する場面に多く遭遇するようになった。

しかし、前述したように、現在我が国の税法上、美術品については基本通達に若干その記載があるのみであり、定義は設けられていない。そのため実務上も、何が美術品で、何が美術品でないのかの判断は曖昧で、納税者と課税庁の判断が分かれることが多々ある。

金子宏教授は、租税法が用いている概念には、「借用概念」若しくは「固定概念」、及びそれ以外の「その他の概念」があるとしている¹⁸⁾。「美術品」は前述したとおり美術品公開法や文化財保護法においても用いられているから、それらの法分野から借用している借用概念であればその分野と同じ意義に解するのが法的安定性の見地からは好ましい。しかし、

¹²⁾ 岡倉天心『『書は美術ならず』の論を読む』『明治文学全集 38 岡倉天心集』292-295 頁(筑摩書房、2013)。

¹³⁾ 志邨匠子「毛筆習字教育の存廃をめぐる諸問題」増野恵子ほか編集『もやもや日本近代美術 境界を揺るがす視覚イメージ』51 頁(勉誠出版、2022)。

¹⁴⁾ 共進会「産業の発達、交流をはかるため、産物や製品を一堂に集めて展覧し、優劣を品評する会。明治一〇年代から、殖産興業政策の一環として、全国各地で開催された。競進会。」日本国語大辞典第二版(小学館)

¹⁵⁾ 志邨、増野・前掲注 13) もやもや日本近代美術 境界を揺るがす視覚イメージ、1 頁。

¹⁶⁾ 日本経済新聞電子版「鳥取県立美術館、3 億円アート購入で波紋 25 年開業、ウォーホル作品どう評価」(2023 年 5 月 10 日)<https://www.nikkei.com/article/DGKKZ070845320Q3A510C2CE0000/> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁷⁾ 泉絢也＝藤本剛平『NFT・暗号資産の税務』186 頁(中央経済社、2022)。

¹⁸⁾ 金子宏『租税法第二十四版』126-129 頁(弘文堂、2022)。

「書画骨とう」つまり現在で言う「美術品等」は、遅くとも昭和 23 年には税法の解説書¹⁹に譲渡所得の対象として登場しており²⁰、文化財保護法及び美術品公開促進法はその後に作られた法律であるから²¹、そこから借用している概念ではないといえる。また「租税法が独自に用いている概念」である固有概念には当然あらず、いわゆる「その他の概念」となる。それはつまり日常的に用いられる日本語であるから、「世間一般で理解されている意味に解して読むのが原則になる²²」。

これをもって「美術品等とは何か」を考えると、美術館に展示されている絵画や彫刻、日本絵画や西洋絵画、工芸品、民芸品、茶道具…、または現代アートのポップな色彩のフィギュア、オブジェ等々、頭に無数に思い浮かぶが、しかしそれは個人の主観に基づくものであって、時代の変遷によりモノの価値観が多様化された現代、何が美術品なのかを定義づけることが非常に難しいものだと痛感させられる。何が美術品等なのかが明確でない場合には納税者の予測可能性の確保が困難となり、法的安定性に影響するであろう。このような不安定な概念のもとで行われる税務行政は困難を極めるものと推測され、ここに「美術品等」の定義の必要性を感じたのである。

¹⁹ 平田敬一郎『わかり易い新税法』（萬葉出版社、1948）。

²⁰ 平田敬一郎氏は同書において譲渡所得に関して「…(6) 書画骨董、機械器具等の動産を譲渡した場合における利得 (7) 昭和二十三年度分から書画骨董、娯楽品、機械器具等の動産を譲渡した場合における譲渡差益についても課税されることになったが、生計を維持するために使用していた衣類、家具及び書等の譲渡による所得で、直接生計費に充てられたもの、いわゆるたけのこ生活の場合はしいて課税しない取り扱いである」と説明している。平田・同上 57 頁。

²¹ 文化財保護法は昭和 25 年 5 月 30 日公布、美術品公開促進法は平成 10 年 6 月 10 日公布。

²² 最高裁平成 22 年 3 月 2 日判決・民集 64 卷 2 号 420 頁、いわゆるホステス報酬に係る源泉税額事件。

第二節 生活に通常必要でない資産

美術品等に密接に関係するものとして所得税法上「生活に通常必要でない資産」という概念がある。また、生活用動産のうち「生活に通常必要でない資産」でないものは「生活に通常必要な資産」と分類する考え方²³がある。これらの「生活に通常必要か否か」概念に関係する規定を、次に列挙してそれぞれ確認していく。

第一款 所得税法 9 条 1 項 9 号 (非課税所得)

第九条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

…九 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

この規定はシャープ勧告に基づく昭和 25 年の譲渡所得課税の整備の際に創設されたものであり、非課税とされる理由としては、①零細な所得を課税しないという執行上の配慮、②家庭用動産が取得価格以上で売却できるのは価格の一般的な変動以外にはほとんど考えられないこと、③減価償却計算によりたまたま計算上生み出された利益に過ぎないこと、④生活上の節約について課税する結果となる、といったものと考えられている²⁴。佐藤英明教授は「生活用動産類の譲渡損益を所得税法上考慮しないことの眼目は、その譲渡損失を所得計算に反映させないことにあり…、損失を考慮しない以上、たとえ所得が生じても課税対象としないことでバランスを取っていると考ええると分かりやすい²⁵」と説明されている。

第二款 所得税法施行令 25 条 (譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲)

所得税法 9 条 1 項 9 号の「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「政令で定めるもの」は所得税法施行令 25 条に以下のように定められており、譲渡所得が非課税とされる生活用動産から貴石等・書画こつとう及び美術工芸品で 30 万円超のものが除かれている。

所得税法施行令 25 条 (譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲)

第二十五条 法第九条第一項第九号（非課税所得）に規定する政令で定める資産は、生活に通常必要な動産のうち、次に掲げるもの（一個又は一組の価額が三十万円を超えるものに限る。）以外のものとする。

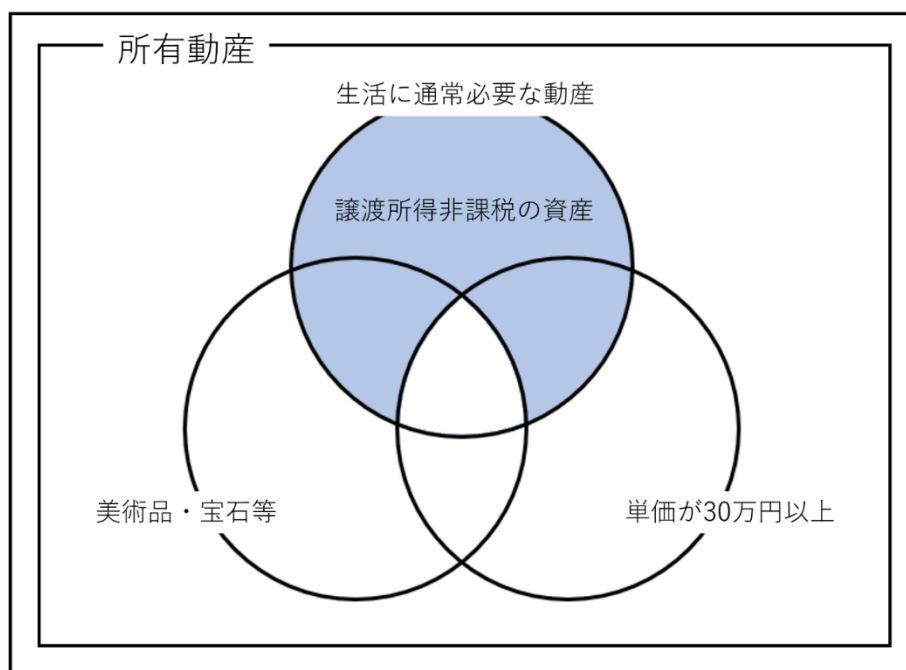
²³ 二分説：サラリーマン・マイカー訴訟での「一般資産」概念を用いた三分説を否定する説で、神戸地裁昭和 61 年 9 月 24 日判決(税資 153 号 722 頁)においてもこの二分説が採用されている。第三章第二節第一款参照。

²⁴ 武田・前掲注 9) DHC コメントール 所得税法 385 頁参照。

²⁵ 佐藤英明『スタンダード所得税法 第 3 版』103 頁(弘文堂、2022)。

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

図表 2 「譲渡益が非課税とされる動産の範囲」²⁶



この規定により、美術品等であっても生活に通常必要な動産のうち 30 万円以下のものについてはその売買による譲渡益は非課税とされる。しかし、30 万円超の美術品等については、仮に生活に通常必要であっても譲渡益が譲渡所得に含まれ課税されることとなる。逆に譲渡損が生じた場合には、次の所得税法第 69 条 2 項の規定により「生活に通常必要でない資産の譲渡に係る損失」は同じ生活に通常必要でない資産に係る譲渡所得の額から控除はできるが、控除しきれなかったものは生じなかったものとみなされる。

第三款 所得税法 69 条(損益通算)

第六十九条 総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は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、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する。

²⁶佐藤・前掲注 25) 94 頁を参考に筆者作成。

2 前項の場合において、同項に規定する損失の金額のうちに第六十二条第一項（生活に通常必要でない資産の災害による損失）に規定する資産に係る所得の金額（以下この項において「生活に通常必要でない資産に係る所得の金額」という。）の計算上生じた損失の金額があるときは、当該損失の金額のうち政令で定めるものは政令で定めるところにより他の生活に通常必要でない資産に係る所得の金額から控除するものとし、当該政令で定めるもの以外のもの及び当該控除をしてもなお控除しきれないものは生じなかつたものとみなす。〔下線は筆者による〕

この所得税法 69 条は、昭和 36 年の税制改正の際、趣味又は娯楽に伴う所得計算上の損失については、他の所得との通算を行わないとすることが明らかになり、その後昭和 39 年、40 年の税制改正の際に第 2 項として独立・全文改正が行われた規定である²⁷。この規定は、生活に通常必要でない資産に係る損失の金額についてまで損益通算により担税力を減殺させる必要はないという趣旨による²⁸。

この所得税法 62 条 2 項のいわゆる「生活に通常必要でない資産に係る所得の金額」の、その「生活に通常必要でない資産」とは所得税法施行令 178 条に次のように定められている。

第四款 所得税法施行令 178 条(生活に通常必要でない資産による損失額の計算等)

第一百七十八条 法第六十二条第一項（生活に通常必要でない資産の災害による損失）に規定する政令で定めるものは、次に掲げる資産とする。

- 一 競走馬（その規模、収益の状況その他の事情に照らし事業と認められるものの用に供されるものを除く。）その他射こう的行為の手段となる動産
- 二 通常自己及び自己と生計を一にする親族が居住の用に供しない家屋で主として趣味、娯楽又は保養の用に供する目的で所有するものその他主として趣味、娯楽、保養又は鑑賞の目的で所有する資産（前号又は次号に掲げる動産を除く。）
- 三 生活の用に供する動産で第二十五条（譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲）の規定に該当しないもの

2…

この「生活に通常必要でない資産」の範囲は、平成 26 年の税制改正によって改正が行われている。改正前は永らくゴルフ会員権やリゾート会員権等は「権利」であり、不動産や動産のいずれにも該当せず、よって譲渡により生じた損失について他の各種所得の金額

²⁷ 武田・前掲注 9) DHC コメントール 所得税法 4524 頁。

²⁸ 同上 4538 頁。

との損益通算が可能となっていたが、この改正で第2号に「その他主として趣味、娯楽、保養又は鑑賞の目的で所有する資産」が追加され、ゴルフ会員権やリゾート会員権等は生活に通常必要でない資産として位置づけられ、損益通算の対象外となった²⁹。

そして、この第3号は「生活の用に供する動産で25条の規定に該当しないもの」とされていることから、この施行令178条1項3号に該当すれば「生活に通常必要でない資産」、施行令25条に該当すれば「生活に通常必要な資産」とする解釈³⁰が主流となっている。

第五款 生活に通常必要か否かの該当性の判断

このような改正の経緯をみると、その時々々の社会一般の価値観や社会情勢の変化によって、その物や事象が主に「贅沢・奢侈であること」を理由に、租税公平主義に反するという社会的要請から改正されてきたことがわかる。つまりそれが生活に通常必要か否かの社会通念が、その時々で変化することをこれらの改正の経緯は示している。ただし上記ゴルフ会員権のように「それは贅沢だ」と考えられ課税強化に向かうことはあっても、「これは現代において贅沢ではない」として課税が緩和された例は、筆者が調べた限り見つけることはできなかった。

後に第三章第二節第一款で検討する給与所得者の所有する自家用車なども、「生活に通常必要でない資産」に該当するとして現在の税務の実務上は取り扱っているが、これらの資産が実際に生活に通常必要か否かは現在の経済事情に適合していないように思う。

それは美術品等についても同じことが言える。つまり、30万円を超える美術品等については例外を認めず生活に通常必要な資産ではないとされるが、生活の用に供する動産の中で美術品等だけが、贅沢品であるという理由³¹で、30万円基準により生活に必要か否かを判断されている現在の法制度には首肯できない。

更に問題となるのは、本人が美術品等とは考えていない動産で生活に通常必要なものについて、第三者から見た時にそれが美術品等に該当すると考えられる場合である。つまり、所得税法施行令25条によると、美術品等でなければ、言い換えるとその者が美術品等と認識していなければ、30万円を超えても生活に通常必要な動産に該当することになる。ここに客観的公平性が担保されているであろうか。逆に30万円を超える生活用動産については、それが（美術品等以外の）生活に通常必要な動産である限り、その譲渡によ

²⁹ 武田・前掲注9) DHC コメントール 所得税法 4526 頁。

³⁰ サラリーマン・マイカー訴訟における二分説。前掲注23)。

³¹ 三上寛治氏は、30万超の美術品が損益通算や雑損控除の規定の適用から除かれていることについて、『30万円を超える美術品は贅沢品である』との価値判断を下していることになり、税法を通じて我が国の文化理念の一端を示していることになる。」と述べている。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(日本税務研究センター、2000)。

る利益には課税されないことになるのだから、これらは納税者の主観により課税要件が変わるという状況になってしまっていないだろうか。

図表 4 生活用資産に関する課税関係一覧 ³²

生活に通常必要な資産			生活に通常必要でない資産		
・生活の用に供する家具、じゅう器、衣服(所法9①九) ・30万円以下の貴金属、書画骨とう、美術工芸品(所令25)			・競走馬・射こう的行為の手段となる動産(所令178①一) ・趣味・娯楽・保養等の目的で所有する不動産・動産 ・30万円超の貴金属、書画骨とう、美術工芸品等(所令25)		
利益	損失		利益	損失	
譲渡益	譲渡損	災害・盗難・横領	譲渡益	譲渡損	災害・盗難・横領
非課税 (所9①九、所令25)	生じなかったものと みなす(所法9②一)	雑損控除の適用可 (所法72①本文)	課税(所法33)	生じなかったものと みなす(所法69②)	雑損控除の適用不可 (所法72①本文)
-	損益通算不可	-	損益通算可能	損益通算不可	-

³² 村井泰人「生活用資産を巡る所得税法上の諸問題」税大ジャーナル 10 号 210 頁(2009)を参照し筆者作成。

第三節 我が国の美術品をめぐる法制度の変遷

第一款 美術品に係る財産税に対する意見（昭和初期）

昭和初期、美術品に関する課税制度について言及したのは、多くの美術行政に携わり東京美術学校（現東京藝術大学）の第五代校長を長期に渡って務めた正木直彦氏である。財産税法³³の制定が検討されている中、その著「財産税の美術に及ぼす影響」³⁴で、次のような数々の提言をしている。現在の美術品に対する課税のあり方の基礎ともいえる内容であり、また我が国の当時の課税庁と納税者の美術品に対する考え方の相違、当時の諸外国（特にドイツ）の税制との比較が垣間見ることのできるものである。以下筆者において要約したものを旧体字のまま記載する。〔以下「…」は省略部分を意味する〕

一 總序

今次大蔵省に於て立案せられつつある財産税の設定に際しては…國寶、重要美術品、家寶、什器、家具、装身具、藏書等を除き、一般に美術品も亦財産の一部として課税の対象となるものと伝えられている。…吾人の敬意を表するところであるが、…決して國寶及重要美術品の除外を以て安心すべからざる實情にある。即ち更に大局より我國美術の發達の全貌を概観…非ざれば、…甚だ憂慮すべき事態を現出する…。

二 現代美術品課税の影響

美術品の國家的公共的購入蒐集は殆んど言ふに足りない…。…然るに若しかかる美術品を所有することによつて財産税を賦課せらるることとなれば必然的に購買者の蒐集慾を減退せしめ…美術家の生活自體をも脅し、美術に對する社會的獎勵の根幹を揺るがす…國寶の指定は事實上古美術品に限られ重要美術品に至つては、現代作家の制作又は制作後五十年を経ざるものを除外することを法文に明記して居る…世界の美術國たる矜持よりして、我國は國家の美術文化政策を獨逸にも増して重要視しなければならぬ。

三 古美術保存の現状と美術の公共性

…美術は一國文化の精華として公共性を持ち、個人が之を占有することに對しては社會政策的意味に於いて、財産税を課せんとする一應の理由がある…我國の現状に於ては博物館、美術館の發達言うに足らず、特に其等の…保存蒐集は殆んど全く個人收藏家の努力に俟ち、美術の研究は、彼等の國家的自覺と好意ある協力に頼る外、途はない。…國家が當然為すべき公共的蒐集をなさざるが故に代りて個人收藏家が己の財産としてこれをなすほかなし、といふ重大なる事實は無視する能はず…。

³³ 金子宏教授は、財産税について「…昭和 21 年における財産税法（法律 52 号）（略）は、歳入の確保と富の再分配を目的として、個人の純資産の金額のうち 10 万円を超える部分に対し 25% から 90% の超過累進税率で、1 回限りの財産税を課すものであった。」と解説されている。金子宏・前掲注 18）租税法 55 頁。

³⁴ 正木直彦『財産税の美術に及ぼす影響』1-31 頁（国立国会図書館デジタルコレクション、1937）。

<https://dl.ndl.go.jp/pid/1277821>

四 古美術品課税の影響

獨逸の如き國立及び公共美術館の發達著しき國にありても、財産税の設定は古美術保存に危険なる影響あるべきを豫想し、諸種の除外例を設けて…ある。^{すなわ}即ち

- 一 家屋の裝飾或は家具として必要なる美術品は財産より除外すること
- 一 一般自由人の財産總額の免税點が一萬國麻克であるに對し、特に美術品は五萬國麻克までその財産より控除すること
- 一 美術品が公開の用に供せられてある場合は事實上の價格の四十%を以て評價すること
- 一 …負擔費用が、公開によって生ずる利益より少きときは、事實上の價格の二十%を以て評價すること

等の規程が存在するのである。…我國に於ては更に行き届きたる注意を^{はら}拂…なければならぬ。

五 國寶・重要美術品と財産税 附、西洋美術品蒐集の問題

…今假にこの（ドイツの〔筆者注〕）比率を我が國に適用するとすれば…個人財産の免税點は三萬圓³⁵となるを以て、美術品の免税點は實に十五萬圓となる^{わけ}譯である。…それ位ならば全然美術品を財産税中より除外して國家の美術文化政策を確立し、發達せしむるに如くはないと考へられる。

國寶及重要美術品が現代美術を含まざること…更にまた重大なる缺陷として…西歐美術等の海外美術の蒐集は、實事上、國寶及重要美術品に含まれざるものであるから、…甚だしき阻碍を受くること明瞭である。

六 美術研究上の障礙

…研究上の對象として美術を見るとき、國寶重要美術品と雖も一般美術品と何等異るところはないのであつて…國寶重要美術品のみが課税を免除されるとして、…一般美術品に關しては前述の如き研究上の障害の起こることは必至であつて…美術の研究その學習利用更に之による文化の發揚を致命的に^{とぜつ}杜絶することに歸着し、日本美術の將來の爲め、その根本涵養を窒息せしむるに等しいといふも過言ではないのである。

七 調査及評價の困難

…尚隨時隨處に、或いは隱匿、或いは虚偽の申告等の…その調査は依然として極めて困難であらう。而して…美術品の評價は鑑定といふ美術の研究上最も困難なる問題と不可分なる關係にあり、税務當局が如何に用意を整へたりと言へ…異義論争を頻繁に且深刻に各處に惹起すること相続税の場合の比でないであらう。…かくの如き多大の困難を冒し、豫想される總収入は幾何であらうか³⁶。

³⁵ 日本銀行ウェブサイト「教えて！にちぎん 昭和40年の一万円を、今のお金に換算するとどの位になりますか？」を参照し、企業物価指数のうち昭和12年のデータのある戦前基準指数を基に筆者が試算した。令和4年指数859.4÷昭和12年指数1.258=683.14…倍、よって3萬圓=2049萬円、15萬圓=1億247萬円となる。<https://www.boj.or.jp/about/education/oshiete/history/j12.htm>(最終閲覧2024年1月9日)。

³⁶ 正木・前掲注34) 財産税の美術に及ぼす影響「財政學者の推定に従へば、我國民の財産税は概算一千億圓

八 我國に於ける美術政策と財産税

…我國にとりては、今後益々美術の保護奨励に努めることが、現代の世界情勢より見て必要であり、國策の一として、我が文化政策を確立するは今日緊急の問題である。…當局者が理論に捉はるることなく、社會の實情に即し、且つ美術全般の大局に着目することにより、美術品に關する税課は賣買及び遺産相續等、所有權の移轉の際之を行ふに止め、財産税の適用は之を除去することを至當と信ずるものである。

この中で正木は、国宝及び重要美術品が免税となることに對して課税当局に感謝の意を表すと同時に、美術品に對する財産税の課税についてそれぞれ當時のドイツの例と比較しながら、次のような批判や提言をされている。

1. 美術品が課税されることにより、美術業界や若い芸術家・新美術への影響など様々な弊害があること
2. 本来なら國家事業であるはずの美術品保護が個人蒐集家の善意に頼っている状況、國家の保護があつて初めて個人の單なる蒐集に課税する社會的理由となること
3. 課税財産から家具等を除外することや、免税點の設定、公開用美術品又は公開費用の負担により評価を減額するなどの提案
4. ドイツの免税點を參考にした場合、日本の免税點が低すぎることに
5. 現代美術及び西歐美術品が国宝や重要美術品に含まれず課税對象となってしまうことに
6. 重要美術品も一般美術品も変わらないのだから、一般美術品に課税することは今後の美術研究上、多大な影響があることに
7. 美術品の評価・鑑定等の行政執行の労力は多く、その税収は僅少な事から、美術品全体を課税對象外とすることが好ましいことに
8. 美術の保護奨励に努めることが世界情勢からみても重要であり、國策として文化政策を確立することが必要なことに
9. 美術品課税は売買や相続などの移轉時課税にとどめることの提案

令和の現在においても、文化・芸術、美術・現代アートの一の必要性・重要性の理解が徐々に進んでいるとはいえ、第四章美術品課税の諸外國との比較検討の章でも述べるが、日本の文化政策支予算は1,144億円、國民一人あたりの文化予算は913円と僅少である。特に國民一人あたりの文化予算に至つてはドイツの3分の1、フランスや韓國の8分の1の状況³⁷であり、先進國の中でも格段に少ない。正木は美術品に對する理解と、若い美術家の

…此中美術品の價格が…多くも十億圓を出づるものではあるまい…税率千分の一を以て年額一百萬圓、…從て實質的には美術品課税はその實収あまりに僅少にして、その犠牲はあまりに大きなものではなからうか。」

³⁷ 日本經濟新聞電子版「文化庁の京都移轉半年『文化で稼ぐ』、概算要求も新機軸 日本の文化支出、仏の8分の1 識者『人材育成、長期視点で』」（令和5年9月27日掲載）

<https://www.nikkei.com/article/DGXZQOUF196P90Z10C23A9000000/>（最終閲覧2024年1月9日）。

育成などの観点から、美術品に対しては売買や相続などの移転時課税にとどめるべきだとし、国家が美術品の保存・保護に尽力することを前提として、個人が占有することに対する課税に理解を示していることがわかる。

また、昭和 21 年には、弁護士で書画骨董に造詣の深かった守屋孝藏氏が美術雑誌の論評³⁸で、古美術品に係る課税について次のように述べられている。この論評も筆者において要約したものを旧体字のまま記載した。〔以下「…」は省略部分を意味する〕

茲^{こゝ}で古美術品といふのは繪畫、彫刻、文書、典籍、書蹟、刀劍、工藝品、考古學資料、建造物を包含し、何れの國の人が何れの國に於て制作したかを問はず、製作後相當年數を経たもので、現に吾が國に存在する、歴史上又は美術上特に重要な價值あるものの略稱^{りやくしょう}である。

…古美術品の保存に付き觀過すべからざることは課税問題である。余は古美術品殊に國寶準國寶に對しては、その賣買、交換、贈與をなす場合に相當高率の課税をなすを可とするも財産税や相續税を賦課すべきものではないと思ふ、其の理由は次の通りである。

一、國家は恰も國有物に對すると同様に之を保護すべきである。故に他の一般財産と同一視して同一課税の目的とするは當を得ぬと信ずる。

二、國家は其の所有權に對し現在でも種々の制限を加へて居る。制限干渉をなしながら保護恩典は何一つ與ふることなく、更に財産税相續税を賦課するのは失當と信ずる。

三、物を課税の對象とするは物が果實を生ずるか、若しくは經濟的利用に供せられるからである。…國寶準國寶は果實を生まず、經濟的利用にも供せられず、況して奢侈品でも消費物でもなく、寧ろ國家の保護すべき貴重品である。明治三十八年一月二十二日の官報には相續税に關する大藏大臣の訓示を載せ、家寶、什器、書籍、家具、其の他日用器具の如き、營利の目的を有するものに非ずして直接所得を生ぜざるものは課税價格に算入するに及ばずとある。然るに此の精神は何時しか沒却せられて國寶等に課税するが如きは失當ではあるまいか。

四、若し財産税相續税等の高率の課税を敢えてせば、歴史上美術上貴重なる物件を藏匿して指定されるのを回避する様になるだらうし、國寶制度は崩壊し、歴史上貴重の資料も世に現はれることなくして湮滅するだらう。

五、…賣買、交換、贈與に對する國家許可制度を創設し、之に高率の課税を爲すに於いては不公平不正義の疑も起こらぬであらう。

六、其の率寧ろ高額だから已むを得ず物納するか、又は急據之を處分してその代金を納付せねばならぬであらう。結果は古美術に無理解なる金儲主義の新圓所有者の手に歸す

³⁸ 守屋孝藏「古美術品保存と財産税」『日本美術工芸』第 44 号 1-3 頁(日本美術工芸社、1946)国立国会図書館デジタルコレクション <https://dl.ndl.go.jp/pid/2281550/1/3>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

るか、又は中華民國、臺灣、朝鮮の新圓所有者の所有に移るであらう。…國家の誇りも國民の自負心も資料の保存も滅茶苦茶にならぬと誰が保證しやう。

七、…少額の税金³⁹を取立つる爲にこれ迄國家に代わりて重寶を守り來りたる功勞者に對する取扱として、…果して國家政策として當を得たりとすべきや否や…

特筆すべきは「古美術品」の定義を、比較的具体的に掲げられているところである。守屋は古徑(古い經典や古代中国の經書など)や古鏡(古い青銅製の鏡など)の蒐集家であったから、特に古美術品について定義をしたのだと推察する。また課税については、売買、交換、贈与、つまり生前の財産の移転時課税を可とするものの、財産税および(移転時課税である)相続税についても賦課すべきでないとしているところが特徴的である。

「物を課税の対象とするのは物が果実を生ずるか、若しくは経済的利用に供せられるから」と考えているようである。更に「(そうでなければ奢侈禁止税か消費税だが、国宝や準国宝は〔筆者加筆〕)果実を生まず、経済的利用にも供せられず、奢侈品でも消費物でもない、むしろ国家が保護すべき貴重品」であるからと、法律家らしく明治38年の官報の訓示を引用し、営利の目的を有せず直接所得を生じないものは相続税の課税価格に算入されない旨を指摘している。更に売買、交換、贈与については国家許可制の導入と高率の課税を提言している点についても、これもまた弁護士らしい立法提言といえる。財産税、相続税の資産税課税について、美術品等を換金し納付することによる弊害にも注意を促している。

戦前にはこの正木や守屋のような各種の提言がなされたが、終戦直後のインフレーション⁴⁰が進む中、最高税率90%という「世界においてまだ実行されたことのない最も高率な⁴¹」一回限りの臨時課税「財産税」が執行された。1946年(昭和21年)3月3日現在の財産価格を基礎に「従来の付加課税制度を排し、納税者自らが税額を算出して納付する申告納税制度を日本史上初めて採用し⁴²」、免税点は10万円、1500万円を超える場合には90%の超過累進税率で、物納も認められていた。この財産税の申告期限は1947年2月

³⁹ 守屋・前掲注38) 具体的には「古美術品保存と財産税」3頁「文部省の発表によれば昭和19年9月現在の国宝(宝物類)総計5,596点、昭和21年3月現在の重要美術品総計7,087点であり、昭和17年11月現在国宝所有者別は、国家、公共団体、社寺所有合計4,265点に対し、個人所有は1,172点だからこの例を以てすれば、現在国宝準国宝総計1万5千点には達せず、其の内個人所有の総計は5千点に充たぬであろう。仮に個人所有の総計を一万点とし、一転に対する課税一万円とするも(左様の様な額は実際は想像できぬけれども。)現時のこれに対する財産税の総額は一億円に達せぬであろう。一億円の税金は現時の国家財政の比率より視れば甚だしき少額である。」と述べている。

⁴⁰ 日本銀行ウェブサイト企業物価指数戦前基準指数 昭和19年2.31、昭和20年3.503、昭和21年16.27、昭和22年48.15。https://www.boj.or.jp/about/education/oshiete/history/j12.htm(最終閲覧2024年1月9日)。

⁴¹ 平田敬一郎『新税法』P9-10頁(時事通信社、1950)。

⁴² 広田四哉「旧資産階級の没落」中村政則、天川晃、尹健次、五十嵐武士編書『占領と改革』115-117頁(岩波書店、2005)。

15 日とされ申告期限後一か月以内が納税期限であったが、その納税時期には戦後第二期のハイパーインフレが本格化していたから、単純に考えても財産を換金して納税資金とした方が納税者にとっては有利な選択となったはずだ。「(財閥家族の〔筆者加筆〕) 動産中には国宝・重要美術指定品など貴重な逸品も少なくなかったため、委員会⁴³は国立博物館へ売却するよう指導したが、博物館の買取資金には限界があったため散逸するものも少なくなかった⁴⁴。」と言われるように、まさに正木や守屋が危惧していたとおり多くの美術品が換金され散逸したとみられる。筆者はこれは大変反省すべき歴史なのではないかと考えている。ちなみに皇室の財産についても「近代史上初めて…課税の対象となった⁴⁵」が、皇室の多くの美術品は「主として上野と奈良の帝室博物館に所蔵されていたもので、建物と共に物納された後、文部省に移管され、帝室博物館は廃止されて文部省管下に国立博物館が設立された。なお正倉院御物は、財産税物納に充てられなかった。これは憲法 88 条⁴⁶の規定により国に帰属することとなった⁴⁷」ため、今なお現在において、我々一般庶民も眼福に預かることができ、また貴重で価値の高い美術品が今なお安心して政府により保存・保護されているのである。

第二款 近年のアート振興政策(政府関係)の動向

近年の美術品等に係る政府の動向・変遷を文化庁の資料を基にまとめると次のとおりである⁴⁸。(太字は租税関係)

平成 25 年 12 月	「現代アート」を対象とする 文化庁予算が初めて計上される →「優れた現代美術の海外発信促進事業」を平成 26 年度から開始(名称は令和 5 年度(2023)から「我が国アートのグローバル展開促進事業」)
平成 26 年 4 月	文化庁「現代美術の海外発信に関する検討会」設置
平成 27 年 1 月	国税庁長官通達の改正により美術品に係る減価償却範囲が変更 呼称変更:「書画骨とう」→「美術品等」 減価償却可能範囲の変更:「20 万円未満」→「100 万円未満」 ※パブリックアートは 100 万円以上であっても減価償却が可能に
平成 28 年 3 月	文化庁の京都移転決定

⁴³ 持株会社整理委員会「第二次世界大戦後、連合国による占領下に行われた、財閥解体・集中排除政策の実施にあたった政府機関。昭和二十一年(一九四六)四月二十日公布施行の勅令にもとづき同年八月八日発足。」国史大辞典(吉川弘文館)。

⁴⁴ 広田・前掲注 42)「旧資産階級の没落」136 頁。

⁴⁵ 広田・前掲注 42)「旧資産階級の没落」143 頁。

⁴⁶ 日本国憲法第 88 条

すべて皇室財産は、国に属する。すべて皇室の費用は、予算に計上して国会の議決を経なければならない。

⁴⁷ 広田・前掲 42)「旧資産階級の没落」146 頁。

⁴⁸ 文化庁文化経済・国際課の資料を基に筆者が作成した。

https://www.bunka.go.jp/seisaku/bunka_gyosei/bunka_keizai/pdf/93272801_01.pdf (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

平成 29 年 3 月	内閣官房文化経済戦略特別チーム設置 →「アート市場の活性化」が初めて注目される
平成 29 年 6 月	文化芸術振興基本法改正 →「文化芸術基本法」へ
平成 29 年 12 月	平成 30(2018)年度政府予算に「アート市場活性化事業」計上 →翌年度以降「アートプラットフォーム事業」へ発展 平成 30(2018)年度税制改正大綱 →「特定の美術品に係る 相続税の納税猶予制度の創設」が認められる（平成 31 年 4 月施行） 「文化経済戦略（内閣官房・文化庁）」策定・公表
平成 30 年 6 月	「文化財保護法」一部改正 →地域における文化財の計画的な保存・活用の促進や地方文化財保護行政の推進力を強化→国による「文化財保存活用地域計画」や「保存活用計画」の認定制度創設
令和元年 12 月	令和 2(2020)年度税制改正大綱 →「登録美術品」に係る物納の特例の適用対象に制作者が生存中である美術品のうち一定のものを加えることが認められる
令和 2 年 4 月	「文化観光推進法」制定（2020 年 4 月 17 日公布）
令和 2 年 12 月	財務省関税局が関税法基本通達の一部改正を公表 → 国際的なオークションやアートフェア開催に際し、保税地域の活用が可能である旨を明示
令和 2 年 12 月	令和 3(2021)年度税制改正大綱 →相続税猶予の対象となる財の類型に製作後 50 年を経過していない美術品のうち一定のものを追加することが認められる
令和 3 年 2 月	財務省関税局が関税法基本通達の一部改正を公表 → 国際的なギャラリーも、保税地域の活用が可能である旨を明示
令和 3 年 3 月	独立行政法人国立美術館 国立アトリサーチセンター設立
令和 4 年 6 月	経済産業省において「アートと経済社会について考える研究会」発足 →令和 5 年 7 月現在、計 5 回開催される

このように、近年日本政府はアート振興を重視し、文化産業の成長と国際競争力強化を図っている。

経済産業省では、クリエイティブ産業の支援や新たな表現活動の促進を通じて文化芸術の発展を支援し、特に、近年発展著しいデジタル技術を活用した表現やコンテンツの拡充にも力を入れて、クリエイターの育成や国際交流を推進している。さらに、地方創生や

観光振興を目的とした文化イベントの支援も行っており、地域社会におけるアート活動の活性化を図っている。政府では引き続き、これらのアート振興政策の強化を通じて、文化産業の発展と国際的な影響力の向上を目指しており、それに付随して美術品等に関する各種の税制の改正が行われてきたところである。しかし、平成 27 年度に行われた美術品に係る減価償却範囲の通達改正は昭和 55 年から実に約 35 年ぶりの改正であったが、それも現在まで既に 10 年近く経過し、金額基準について現在の実情に沿っているかは疑義がある。更に、平成 31 年 4 月より施行された「特定美術品に係る相続税の納税猶予制度」についても、令和元年⁴⁹、令和 2 年⁵⁰の利用者はない状況であることが確認されており、各種の美術品に対する優遇税制はアート振興・文化芸術の発展に十分に寄与していないように思われるのである。

第三款 美術品に関する税制の問題と経済的観察の対象とする理由

千足伸行教授は美術品と税制の問題について次のように説明されている⁵¹。「〔美術品は、筆者加筆〕歴史的価値、稀少性といった観点からも評価されるが、これに加え、芸術的な価値評価という、美術品特有の問題がついてまわる。しかも作品の芸術的な価値は誰もが納得するような客観的な規準で数量的、金銭的に計り、表示できるわけでもなく、かりにできたとしても、同じ作品の価値評価が人により、また時代により多かれ少なかれ変動するという状況は、美術品と税制との問題をしばしば一層複雑化し、時に混乱も招いている。」この記述に、税法で美術品等を取り扱うことの困難性が集約されている。

また、三上寛治氏も、「美術品は、本質的に作家の精神的結晶たる芸術作品である一面、ひとたび売買取引の対象となれば商品として経済的性質を持つ。このことが課税上、最も問題となる。つまり、精神的産物たる美術品は、本来その価値が絶対的であり哲学的であるが故に、商取引における金銭的評価になじまない。…ピカソの絵画を例に挙げるまでもなく、美術品はある人にとって非常に価値があるが、別のある人にとっては全く無価値のものでもある。つまり、その価値は、主観的価値判断に大きく委ねられている。しかし、美術品は、商取引の対象となることがあるため、その時には金銭的評価を受けなければならない。よって、市場によってその評価を与えられることになる。換言すると、美術品の価値は、市場（需要と供給のバランス）により価格決定されることになる。その場合には、美術品を経済学的観察の対象とする必要に迫られることになる⁵²。」と述べられ、美術品を金銭的に評価することの困難性と、それにもかかわらず経済的観察の対象としなければならない理由について説明を行っている。

⁴⁹ 国税庁『令和元年度版 第 145 回国税庁統計年報書 国税庁編』246 頁（一般社団法人大蔵財務協会、2021）。

⁵⁰ 国税庁『令和 2 年度版 第 146 回国税庁統計年報書 国税庁編』246 頁（一般社団法人大蔵財務協会、2022）。

⁵¹ 千足伸行「パトロン、コレクター、美術館：美術品と税制問題への参考意見」『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』148-159 頁（株式会社安田総合研究所 2000）

⁵² 三上・前掲注 31）「美術品に関する課税制度」2 頁。

第二章 我が国の美術品課税制度

本章では、我が国において美術品等の取引をした場合にどのような課税関係が生ずるか、またはその対象が美術品等であることについての優遇規定等について、各税法ごとに特徴的な部分を横断的に確認する。

第一節 所得税法

第一款 包括的所得概念⁵³

本稿は主に所得税における課税制度について検討するものであるため、ここで我が国所得税法の所得概念である包括的所得概念について記述する。周知のとおり現在の租税法において所得は大きく取得型(発生型)所得概念と消費型(支出型)所得概念に分けられる。そのうち取得型所得概念には二つの考え方があり、一つは制限的所得概念であり、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方で、所得源泉型あるいは反復的利得型とも呼ばれ、イギリスおよびヨーロッパ諸国では伝統的にこの考え方に基づいている。このアンチテーゼが包括的所得概念であって、この考え方のもとでは、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになる。担税力を増加させるものである限り、そのすべてを課税の対象とすることが公平負担の要請に合致することなどからこの包括的所得概念が支持されている。もっとも人の担税力を増加させる利得であっても、未実現利益と帰属所得は、他の諸外国においても原則として課税の対象から除外されている。

このことから美術品等に関しても、利益が生じた場合には課税の対象となるが、美術品等を所有していることにより生ずる帰属所得には課税されないことになる。

なお、美術品等については、実務上、減価償却資産に該当するか否かは前出の所得税(法人税)基本通達により判断されている。

第二款 美術品等を事業・業務として取引する場合

1. 事業所得と雑所得の範囲

美術品等の売買に係る収入金額から、必要経費とされるその取得に要した費用等を控除した差額に所得税が課される。その美術品等の売買が「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務⁵⁴」である場合には、その所得は事業所得に該当する⁵⁵。また、令

⁵³ 金子・前掲18) 租税法 94-196 頁を参照。

⁵⁴ 最高裁昭和56年4月24日判決・民集35号3号672頁、いわゆる弁護士顧問料事件。

⁵⁵ 所得税法27条(事業所得)、同施行令63条(事業の範囲)。

和4年10月7日に雑所得の範囲についての所得税基本通達の一部改正⁵⁶があり、取引を記録した帳簿書類の保存の有無と、収入金額300万円という金額基準により、事業所得と雑所得とが区別されることになった。この基準で事業所得とされない場合には雑所得とされ⁵⁷、その雑所得の金額が20万円以下である場合には確定申告は必要ない⁵⁸が、損失が生じても損益通算は対象外となる⁵⁹。

2. 業務用資産として美術品等を取得する場合

事業の用に供するために取得した場合でも、美術品等は原則減価償却の対象ではないため必要経費に算入できる金額はないが、取得価額が100万円未満であるものは減価償却資産として取り扱う⁶⁰ことができる(時の経過によりその価値の減少しないことが明らかなものを除く。)。

第三款 美術品等を個人として取引する場合

1. 非課税となる譲渡

美術品等の譲渡であっても、「生活に通常必要な動産⁶¹」に該当し30万円以下⁶²である場合、その譲渡益は非課税とされ⁶³、一方で損失が生じてもそれはしないものとみなされる⁶⁴。

2. 30万円超で譲渡した場合

その美術品等を30万円を超える価額で譲渡した場合で、事業所得または雑所得に該当しないものについては、次のように取り扱う。

(1) 譲渡益の取り扱い

その美術品等の譲渡による収入金額から取得費(次項3. 参照)及び譲渡費用の額を控除し、その残額(譲渡益)から50万円の特別控除額を控除した金額が課税の対象となる⁶⁵。分離課税で計算され、長期譲渡所得に該当する場合には15%⁶⁶、短期譲渡所得に該当する場合には30%⁶⁷の税率により所得税が課される。

⁵⁶ 国税庁ホームページ「所得税基本通達の制定について」の一部改正について(法令解釈通達)法第35条((雑所得))関係(業務に係る雑所得の例示)35-2(最終閲覧2024年1月9日)。

<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/kaisei/221007/pdf/02.pdf>

⁵⁷ 所得税法35条1項(雑所得)。

⁵⁸ 所得税法121条3項(確定所得申告を要しない場合)。

⁵⁹ 所得税法69条1項(損益通算)。

⁶⁰ 所得税基本通達2-14(美術品等についての減価償却資産の判定)。

⁶¹ 所得税法施行令25条(譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲)。

⁶² 増井良啓教授は『「価額」とは譲渡時の対価の額を基準とすべきであろう。(略)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。』と述べている。増井良啓「美術館への美術品譲渡と所得税」税務事例研究60号44頁(2001)。

⁶³ 所得税法9条1項9号(非課税所得)。

⁶⁴ 所得税法9条2項1号(非課税所得)。

⁶⁵ 所得税法33条(譲渡所得)。

⁶⁶ 租税特別措置法31条1項(長期譲渡所得の課税の特例)。

⁶⁷ 租税特別措置法32条1項(短期譲渡所得の課税の特例)。

(2) 譲渡損の取り扱い

譲渡損が生じた場合⁶⁸には、その損失は他の生活に通常必要でない資産に係る所得の金額から控除し、なお控除しきれないものは生じなかったものとみなす⁶⁹。

3. 譲渡収入から控除する取得費の取り扱い

その美術品等が非減価資産であるときは、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額(以下「取得費」という)とする⁷⁰が、その美術品等が時の経過により減価するものに該当するときは、その保有期間中の減価相当額⁷¹を控除した金額となる⁷²。なお取得費は、収入金額の100分の5相当額として計算することも認められる⁷³。

4. 国又は地方公共団体等への寄付または譲渡

国または地方公共団体等(独立行政法人化された多数の博物館及び美術館を含む。以下同じ。)に対して美術品等を贈与(寄付)した場合には、その贈与(寄付)は無かったものとみなされ⁷⁴、またその美術品等の寄付⁷⁵は指定寄付金として総所得金額等の40%を限度として所得控除の適用がある⁷⁶。なお、国等に対して譲渡した美術品等が重要文化財である場合には、その譲渡に係る譲渡所得については所得税を課さない⁷⁷こととされている。

国又は地方公共団体等以外への寄付で、個人に対するものは贈与に該当し受贈者に贈与税が課されることになり、法人に対するものは譲渡所得に該当し贈与者に所得税が課されることになる⁷⁸。

⁶⁸ 増井教授はその価額について「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。」と述べている。増井・前掲注62)「美術館への美術品譲渡と所得税」48頁

⁶⁹ 所得税法69条2項(損益通算)。

⁷⁰ 所得税法38条(譲渡所得の金額の計算上控除する取得費)。

⁷¹ 所得税法施行令85条(非事業用資産の減価の額の計算)「同種の減価償却資産に係る第129条(減価償却資産の耐用年数等)に規定する耐用年数に1.5を乗じて計算した年数により(略)旧定額法に準じて計算した金額」。

⁷² 所得税法38条(譲渡所得の金額の計算上控除する取得費)。

⁷³ 所得税基本通達38-16(土地建物等以外の資産の取得費)。

⁷⁴ 租税特別措置法40条(国等に対して財産を寄付した場合の譲渡所得の非課税)。

⁷⁵ 武田・前掲9)DHC コメンタール 所得税法4814頁「4. 金銭によるもののほか、物又は権利による寄附も含まれるのであるが(略)(イ)寄附の時における価額による(ロ)租税特別措置法40条に規定を受けた場合においてはその譲渡所得(50万円の特別控除前)の金額を控除した金額による。」。

⁷⁶ 所得税法78条(寄附金控除)。

⁷⁷ 租税特別措置法40条の2(国等に対して重要文化財を譲渡した場合の譲渡所得の非課税)。

⁷⁸ 所得税法59条(贈与等の場合の譲渡所得等の特例)。

第二節 法人税法

法人は営利活動をするために存在するから所得税のような所得分類がない。そのため、損益通算の制限や、その資産が事業に必要か否かなどの概念も基本的にはないことになる。法人には包括的所得概念での心理的満足(psychic income)や、消費概念、帰属所得に関する規定もない⁷⁹。

これらのことから、法人が美術品等の取引を行う際に注意すべき点は、減価償却の有無、寄付取引、評価額の算定、に集約される。本稿では評価については取り扱わないため、減価償却と寄付取引について確認する。

第一款 事業用資産として取得する場合の減価償却

法人が美術品等を取得した場合には、それが販売用の商品である場合には棚卸資産として処理される。業務の用に供する資産である場合には固定資産に該当し、前述の法人税基本通達 7-1-1 に従ってその減価償却の有無を判断することになる。

なお、少額減価償却資産の特例によりその取得価額が 10 万円未満であるもの又は使用可能期間が 1 年未満であるものについては、損金経理を要件として損金の額に算入される⁸⁰。また、取得価額が 20 万円未満であるものは一括償却資産として処理することができる。さらに、青色申告書を提出する中小企業者等は取得価額が 30 万円未満であるものについては、年 300 万円までは損金経理を要件として損金の額に算入することができる⁸¹。

第二款 美術品等に関する寄付取引

法人税法 22 条 2 項は、各事業年度の所得の金額を規定しており、益金の額について「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」と規定している。このことから美術品等の取引については、有償での譲渡はもちろん、無償であっても美術品等を譲渡(贈与又は寄付)した場合には収益が発生することになる。無償により美術品等を譲り受けた場合にも受増益が発生することになる。また、これらの収益の額はその時における価額による⁸²から、低額譲渡の場合にも時価により収益の額が把握され、時価と譲渡対価との差額は寄付金とみなされる。

⁷⁹ 渡辺徹也『スタンダード法人税法第 2 版』2-4 頁(弘文社、2022)。

⁸⁰ 法人税法施行令 133 条(少額の減価償却資産の取得価額の損金算入)。

⁸¹ 租税特別措置法 67 条の 5(中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例)。

⁸² 法人税法 22 条の 2 収益の額。

法人税法上、この寄附金の額は限度額を超える部分は損金不算入とされるが、国又は地方公共団体等⁸³⁾に対するものはその全額が、また特定公益増進法人等⁸⁴⁾に対するものについては一定額までが損金の額に算入される⁸⁵⁾。

なお、収益の額に対応して損金の額に算入される金額は、同 22 条 3 項 1 号において「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」とされており、その美術品等の取得価額等が収益の額に対応する原価の額となる。

上記を踏まえ、美術品等の寄付取引に係る課税関係をまとめると次のようになる。

1. 国等へ寄付した場合

国又は地方公共団体等（個人と同様美術館等を含む）へ美術品等を寄付した場合においては、その美術品等の時価相当額が益金の額に算入されると同時に、同額が国等に対する寄附金として損金の額に算入されることになる。

2. 国等へ低額譲渡した場合

国等に対して美術品等を低額譲渡した場合には、その譲渡対価は時価となり、その時価と譲渡対価との差額が寄附金として認識される⁸⁶⁾が、その寄附金は国等へ対する指定寄附金として全額が損金の額に算入されることになる。

3. 一般寄附金⁸⁷⁾に該当する場合（国等以外への寄付・譲渡）

その美術品等の寄付が一般寄附金に該当する場合には、一般寄附金の損金算入限度額を超える部分の金額は、各事業年度の損金の額に算入しない⁸⁸⁾。

美術品等を譲渡した場合においては、その譲渡対価が収益の額に算入されると同時に、その美術品等の取得価額相当額は損金の額に算入されることになる。一方、その譲渡が低額譲渡に該当する場合には、時価と譲渡対価との差額は一般寄附金の額として扱われ、限度額を超える部分については損金の額に算入されないことになる。

⁸³⁾ 法人税法 37 条 3 項 1 号に規定する寄附金の相手先をいい、本稿では「国等」又は「国又は地方公共団体等」としている。

⁸⁴⁾ 法人税法 37 条 3 項 2 号に規定する寄附金の相手先をいい、本稿では「特定公益増進法人等」としている。

⁸⁵⁾ 法人税法 37 条（寄附金の損金不算入）、租税特別措置法 66 条の 11 の 3 他。

⁸⁶⁾ 法人税法 37 条 8 項「内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。」。

⁸⁷⁾ 法人税法 37 条 3 項に規定する寄附金以外の寄附金をいい、本稿では「一般寄附金」としている。

⁸⁸⁾ 法人税法 37 条 1 項（寄附金の損金不算入）。

第三節 相続税法

美術品等についての優遇措置は主に相続税法で規定されている。相続税法、租税特別措置法及び財産評価基本通達の主な美術品等に関する規定は、次のとおりである。

第一款 相続若しくは遺贈、又は贈与により取得した場合の財産の評価

被相続人又は贈与者が販売業者として有していた美術品等については棚卸資産の評価に準じて評価され、それ以外は売買実例価額、精通者意見等価格等を参酌して評価する⁸⁹。なお、重要文化財等に該当する文化財建造物等は、一定の割合(0.7または0.3の控除割合)⁹⁰を乗じて計算した金額を控除した金額によって評価する⁹¹。

第二款 国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等⁹²

相続又は遺贈により財産を取得した者が、その取得した財産を申告期限までに国若しくは地方公共団体又は一定の公益社団法人等に贈与した場合には、一定の場合を除きその財産の価額は相続税の課税価格の計算の基礎に算入されない。これは、相続又は遺贈による財産の取得直後に行われる寄付は、通常被相続人の意思に基づいて行われることが多いこと、また法人税や所得税法において特定公益増進法人等への寄付については寄付金控除が認められていることなどから非課税とされているものである⁹³。この規定により、相続人がその申告期限までに国等又は特定の公益社団法人等へ美術品等を贈与した場合には、その財産の価額は相続税の課税価格計算の基礎に算入されず非課税とされることになる。

第三款 特定の美術品についての相続税の納税猶予及び免除⁹⁴

被相続人が所有していた美術品等が、美術品公開促進法に規定する登録美術品に該当する場合において、一定の美術館等との契約等に基づいてその美術品等を寄託するときは、その美術品等に係る相続税額について納税猶予の適用がある。

この規定は、美術品・文化財の次世代への確実な継承と美術館等のコンテンツ充実による観光拠点やインバウンドの促進を実現し、あわせて、美術品・文化財の海外流出や散逸を防ぎ、その計画的な保存・活用を促進することを目的として、平成30年度税制改正において創設された⁹⁵。所有者の美術品等に対する所有権が完全に失われない状況で相続

⁸⁹ 財産評価基本通達135（書画骨とう品の評価）。

⁹⁰ 財産評価基本通達(文化財建造物等の評価)24-8、83-3、89-2、97-2。

⁹¹ これは文化財保護法で指定された土地建物及び構築物の評価に対する減額規定であり、美術品等が同様に重要文化財に指定されていても減額規定はない。同じ文化財保護法の指定対象であるのに、美術品等について適用されない点についてバランスを欠いた取り扱いであると筆者は考えているが、評価に関する論点であるので本稿では取り上げていない。

⁹² 租税特別措置法第70条（国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等）。

⁹³ 森田哲也『令和4年版相続税・贈与税関係租税特別措置法通達逐条解説』（大蔵財務協会、2022）345頁。

⁹⁴ 租税特別措置法第70条の6の7（特定の美術品についての相続税の納税猶予及び免除）。

⁹⁵ 武昌昌輔監修『DHC コメンタール 相続税法措置法(加除式)』（第一法規、最終加除2023年11月30

税納付が猶予されるところに意義があるものと思われる。

第四款 物納財産が登録美術品である場合の特例

租税は、原則として金銭又はこれに準ずる有価証券で納付することとされている⁹⁶。しかし、相続税については財産課税たる特殊な性格を有するところから、一定の要件のもとに一定の財産による物納が認められる⁹⁷。

租税特別措置法第70条の12⁹⁸では、その物納に充てようとする財産が美術品公開促進法に定める登録美術品である場合には、申請により、物納順位を第1位として、物納が認められることとされている。

なお、この登録美術品等の登録基準については令和3年に改正があり、これまで「美術品の制作者が生存中でないもの」のみ対象であったのが、その条件が削除され、新たに制作者が生存中であるものについても制作後10年以上経過し、かつ一定の美術館等で複数回公開されたことがあるものも含まれることとなり、実質的に現代アートと呼ばれる美術品等もその対象となることになった⁹⁹。

第四節 美術品関連税制の優遇措置の現状

本章では我が国の美術品に関連する税制を横断的に整理・確認したが、それが美術品等であることに基いて特に定められた優遇措置は、相続税法の物納、納税猶予だけであり、これらの制度も活発に利用されているとは言い難い状況¹⁰⁰である¹⁰¹。文化庁は国による文化的社会資本整備の必要性と税制優遇措置による効果的な収蔵品拡大を基本的な考え方としている¹⁰²が、これらの措置だけでは、昭和初期に正木や守屋が提唱したような芸術立国としての理想はまだ遠いように思われる。人類の共有財産ともいえる美術品等を適切に保管・管理し、公開・活用していくためには、更なる税制上の対応が求められていると考える。

日)5181の31頁。

⁹⁶ 国税通則法34条1項(納付の手続)。

⁹⁷ 武田・前掲注95)DHC コメンタール 相続税法措置法 3131の3頁。

⁹⁸ 租税特別措置法70条の12第1項(相続税の物納の特例)。

⁹⁹ 文化庁HP 登録美術品登録基準(最終閲覧2024年1月9日)。

https://www.bunka.go.jp/seisaku/bunkashingikai/kondankaito/torokubijyutsuhin/pdf/92633201_03.pdf

¹⁰⁰ 令和元年度、2年度国税庁統計年報書・前掲注49、50)。

¹⁰¹ 高野教授は「この制度がなかなか活用されないことの理由の一つには(略)相続後しばらくして発見された美術品には租税特別措置法の規定が適用できないということもあることは否定できない」と述べており、制度の利用が進まないことについて言及している。高野幸大「美術品と相続税の課税関係を巡る基礎的考察」税務事例研究168号71頁(2019)。

¹⁰² 文化庁HP 美術品等に係る税制優遇措置について(最終閲覧2024年1月9日)。

https://www.bunka.go.jp/seisaku/bunkashingikai/kondankaito/hosaku/zeisei_sochi.html

第三章 美術品課税の問題点

第一章でも述べた通り、現在の税法上「美術品等」の定義について明らかにされていないことから、その資産が減価償却資産なのか、または美術品等に該当するか否かについていくつかの訴訟がある。また、生活に通常必要な資産か否かの判断について、美術品等については30万円基準が存在するが、そもそも生活に通常必要か否かの判断については、どのように判断しているのかについても疑義がある。

この第三章では美術品課税に関するこれらの問題に焦点を当てて、第一節では特殊資産の美術品該当性および減価償却資産該当性が問われている裁判例を検証し、その裁判の過程で司法がどのような論点に基づいてそれらの該当性を判断しているのかについて詳細を見ていくことにする。第二節では生活に通常必要でない資産該当性について生活に通常必要か否かとは具体的にどのような事をいうのかについて裁判例を挙げて検証を行う。

第一節 特殊資産の美術品該当性が争われた裁判例等

第一款 収集していたオルゴールが減価償却資産に該当しないとされた例

(以下「オルゴール事件¹⁰³」という。)

1.概要

原告（納税者）が、平成14年に約2億7000万及び平成15年に約4200万のオルゴールを譲渡した件について、その譲渡による所得が国内源泉所得に該当するか否が主な争点となった事件であるが、ここでは、国内源泉所得に該当するとした場合には具体的な取得費の額は幾らか、当該オルゴールは減価償却の対象となる資産に該当するか否か、という論点について取り扱う。

2.判旨

東京地裁は次のように判示して、当該オルゴールを減価償却資産とは認められないとした。

「本件オルゴール等の譲渡所得は国内源泉所得に当たらない(略)が、以下では念のため〔下線は筆者による〕、本件オルゴール等の譲渡により原告に譲渡所得が生じていたと認められるか否か（本件オルゴール等の取得費は幾らか。）についても検討しておくこととする。（略）なお被告（課税庁）らは、本件オルゴール等の取得費に関し、本件オルゴール等は時の経過により減価する資産（以下「減価償却資産」という。）に当たる旨の主張

¹⁰³ 東京地裁平成25年5月30日判決・税資263号103（順号12227）・LEX/DB文献番号25512716、事件名は筆者による。

もしている。しかし、証拠及び弁論の全趣旨によれば、アンティークオルゴールの価値や価格は、制作年代、希少性及び美術性により決定されるところ、原告は、アンティークオルゴールの収集を趣味にし、制作年代、希少性及び美術性を吟味して、アンティークオルゴールの専門業者である者から本件オルゴール等を購入していることが認められる。そうすると、本件オルゴール等は歴史的価値及び希少価値を有し、代替性のない古美術品に該当するといえることができるから減価償却資産には当たらない〔下線は筆者による〕ものと認められる。そして、本件全証拠を見ても、本件オルゴール等が減価償却資産であることを認めるに足りるものは存しない。（略）譲渡オルゴール等の取得費は、譲渡価額と同額ないしこれを下回るものではないことは明らかである」

3. 考察

本判決は、美術品等の定義について触れた裁判例と位置付けることができる。つまり美術品に該当し、減価償却資産には該当しないことの条件として、

- (1) 納税者らに一定の鑑識眼があり、専門業者から購入していること
- (2) その物品は歴史的価値及び希少価値を有し、かつ代替性のないものであること
- (3) 減価償却資産であることを認めるに足る証拠を有していないこと

などがあげられている。

また、古美術品に該当したならば減価償却資産には該当しない、ということを明らかに判示している裁判例であると言える。つまり、まずはそのオルゴールが古美術品に該当するか否かの判定を行い、「アンティークオルゴール」に該当するため、時の経過によりその価値が減少しない資産であるから美術品に該当し減価償却資産に該当しない、と所得税基本通達 2-14 のフローチャート通りに判断している。このロジックは文理解釈の観点からもわかり易い。つまり、美術品等に該当したならば、この所得税基本通達 2-14 の判定チャートに則して、古美術品であれば非減価償却資産、それ以外の美術品等であれば原則 100 万円の金額基準で判断していく、という理解である。租税法律主義の見地に立ち返れば、拘束力のない通達ではあるが、このように減価償却資産該当性を判定するのが納税者の予測可能性に沿うものであると考える。

ちなみに長い裁判文の中で、このオルゴールが減価償却資産であるかどうかを「以下では念のため～検討しておく」以降になって初めてこの「オルゴール」を「アンティークオルゴール」と裁判官が述べており、その判断の過程では「美術品」と「古美術品」を区別していることが見て取れた。どのくらいの期間が過ぎればアンティーク＝『古』美術品であるかどうかという問題になるのであるが、オルゴールの専門業者の HP¹⁰⁴などを見ると、業界では一般的には 100 年以上経ったものを単なる「オルゴール」で

¹⁰⁴ 参考 Music Box オルゴールの情報サイト <http://www.musical.jp/box/musicbox4/mb75.htm> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

はなく、『アンティーク』オルゴール」と呼んでいるようである。第四章でも検証するが、欧米諸国でも 100 年を「骨董、アンティーク等」の一応の目安としている国が見受けられる。本件はその動産の「歴史的価値・希少価値」の具体的判断に参考になる裁判例であるといえる。

加えて、この裁判ではこのオルゴールが減価償却資産と認められるか否かについて「全証拠を見ても…認めるに足るものは存しない」と判示している。裁判文では、課税庁側がオルゴールが減価償却資産であるとの主張はしているものの、どのように使用していたなどの記述がないことから、課税庁側が減価償却資産である根拠を示す資料を提出しなかったように読み取れるが、詳細は不明である。

第一章の美術品等の定義のところでも述べたように、かつては単なる家財道具であった日用品が時を経ることにより「古美術品」となるものが多々ある。茶道でいう茶碗や花生などがそうである。これらはいつから「骨とう」や「古美術品」となるのだろうか。前出の正木直彦¹⁰⁵は東京美術学校（現東京藝術大学）の学長を長らく務めていたこともあり、若い芸術家たちの作品についても美術品として扱うべきだと提言していた。正木の主張していたそれらの作品は今では誰もが納得する美術品・芸術作品として認められているが、当時は一般には理解の及ばない新進気鋭の新人作家の作品、つまり現在でいう「現代アート」だったのだと想像する。これらはどのくらいの期間を経て正々堂々と「美術品等」と認識されるようになるのだろうか。それとも芸術家の死後でなければとそれらは「美術品等」として認識されないということであろうか。ここでも美術品等の定義の必要性を感じずにはいられないのである。

¹⁰⁵ 正木・前掲注 34) 財産税の美術に及ぼす影響 5 頁。

第二款 著しく高額なテーブル等が減価償却資産に当たるとされた例

(以下「テーブル・スタンド事件¹⁰⁶」という。)

1.概要

請求人（不動産賃貸業及び美術品販売業を営む同族会社）が海外で行われたオークションにおいて約7200万円で取得したテーブル3脚及び電気スタンド8台（以下「本件資産」）について、什器備品に計上するとともに、本件各事業年度において減価償却費として損金の額に算入した。これに対し原処分庁は、本件資産は時の経過によりその価値が減少しないものであるとして更正決定を行った事案である。

2.判旨

不服審判所は以下のように「争点は、本件資産が減価償却資産であるか否かにある」として、結果「時の経過によりその価値が減少しないものとは認められず減価償却資産とするのが相当」と説示して、原処分庁の更正処分の全部を取り消した。〔以下、下線は筆者による〕

①争いがない事実

イ 請求人はP貿易から購入して什器備品に計上し、本件各事業年度において減価償却費として損金の額に計上したこと。

ロ P貿易はU国R社およびV国R社のオークションで本件資産を取得したものであること

ハ N税関長は美術、工芸品とは認めず、家具として課税したこと

②調査し認められる事実

イ 原処分庁はU国R社およびV国R社を「美術品の専門業者で美術品競売業者」と主張しているが、両者のコレクターは美術品以外の物品も取り扱っていること、また両社のオークションカタログによると本件資産について作品数の記載がなく、作品数が限定されているものではないこと。

ロ 請求人は単なる家具であることを主張立証するため、O美術館評価委員による鑑定書写し及びU国R社副社長からの手紙の写しなどを提出しており、この内容は工芸家Yが家具として鋳造したもので作品数の限定されているものではない、という趣旨となっていること。

ハ 請求人が主張するとおり、西洋美術辞典等には工芸家Yは登載されていないこと。

¹⁰⁶ 国税不服審判所平成3年12月18日裁決・採決事例集42集102頁・判時2208号6頁・LEX/DB文献番号26010714。

ニ 本件資産は、原処分庁が主張するように一般の同種の資産と比して極めて高額であるが、購入動機が美術館としての事業の用に供する調度品としてのものであり、美術館の評価や展示物の品位を高めるために必要があったこと。

ホ 本件資産は、美術、工芸品として陳列又は収蔵しているのではなく、画廊においてインテリアオブジェ、事務用照明器具として、また、来客接待用のテーブルとして現実
に使用されていること。

ヘ 原処分庁は時の経過によりその価値が減少しないものであることを具体的に立証していないこと。

③法人税法施行令第13条「減価償却資産の範囲」では減価償却資産から除かれるものとして、事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値が減少しないものと規定している。このうち時の経過によりその価値の減少しないものとは1 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し代替性のないもの、2 美術関係の年鑑等に登録されている作者の制作に係る書画、彫刻、工芸品等に該当するものと解される。

④②の事実を前記③に照らして判断すると次の通りである。

イ 本件資産は限定して制作されたものではなく、鑄造品であるため、工芸家Y以外の者により今後も製作することが可能であるから、代替性があり、時の経過により価値が減少しないと認定できるほどの希少価値はない。

ロ 工芸家YはW国装飾美術館長により紹介、展示された事実があるとしても、美術関係の年鑑等に登載された作者ではない。

ハ 購入動機は、美術館の調度品とすることであり、本件資産がかなり高額であるにしても現実
に使用されており、接触、利用により、破損、摩耗することもあると認められ
る。

ニ 以上を総合して判断すると、時の経過によりその価値が減少しないものとは認められず減価償却資産とするのが相当である。

⑤なお、法人税法上、物品税法を引用して書画骨とう等を定義していないことから、書画骨とう等に該当するかどうかの判断が、法人税法と物品税法とが一致しなければならいという
ことにはならない。

3. 考察

この裁決の対象となっている資産は、テーブル3脚と電気スタンド8台で7200万円という一般的には相当高額なものであったが、国税不服審判所は次のような論点から減価償却を是認した裁決である。

①作品が限定的(希少価値があり、代替性がない)か否か

②金額の多寡は関係なく、事業に必要なものである合理的理由があるか否か、また事業の用に実際に供しているか否か

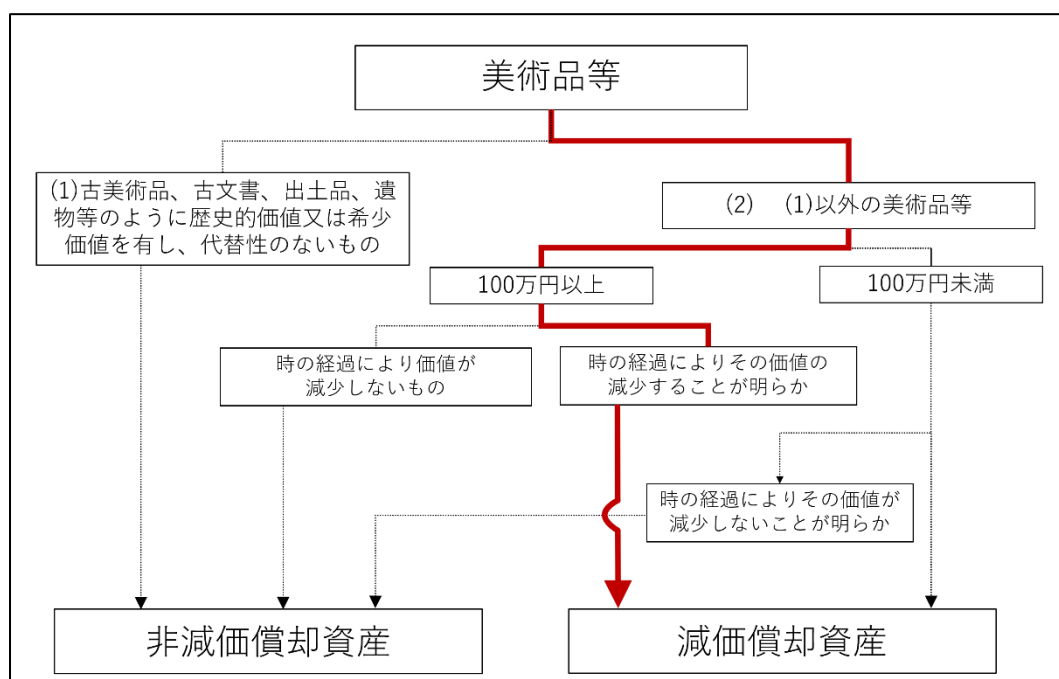
③税関による認定は法人税法上の認定に影響はしない

なお、本裁決は法人税基本通達 7-1-1 の改正前の判決であるので、美術年鑑等に作者が記載されているかどうかも裁決過程で触れられているが、現在ではこの判断基準は適用されていないので、この論点については割愛する。

つまり、これらのテーブル・スタンド等は一般的な基準からすると相当高額なものであったが、①その作品が限定的なものではなく、代替可能性があることなどを納税者自らが証拠を提出していたこと、②納税者が美術館や美術品販売業を営んでいたことから、その美術館の評価や展示物の品位を高めるために事業の用に供することが必要だという経済的合理性のある理由があり、かつ、実際に事業の用に供し減価償却をしていたこと、などからこのような裁決に至ったものと考えられる。

法人税基本通達 7-1-1 は、旧法も新法も、まずはその動産が美術品等であることが前提の通達であると筆者は考えるから、筆者はこの裁決のロジックには賛成する。つまり当該テーブル・スタンドは美術品等であるとの前提でこの法人税基本通達 7-1-1 のフローチャートに則して判断したが、希少性がなく代替性もあるため(2)の 100 万円基準へ進み、「時の経過によりその価値の減少しないもの」にはあたらず、減価償却資産に該当するというロジックである。

図表 5(法人税基本通達 7-1-1(美術品等についての減価償却資産の判定)を基に筆者作成)



ちなみに改正前の法人税基本通達 7-1-1 は「次に掲げるようなものは原則として書画骨とうに該当する。」として明らかに美術品等(当時は「書画骨とう」と呼んでいた)を定義している条文構成であった。さらにその美術品等からは「複製のようなもので、単に装飾的目的にのみ使用されるものを除く」とされていたが、現在の条文にはない。

法人税基本通達(旧) 7-1-1 (書画骨とう等) [下線は筆者による]

書画骨とう(複製のようなもので、単に装飾的目的にのみ使用されるものを除く。以下 7-1-1 において同じ。)のように、時の経過によりその価値が減少しない資産は減価償却資産に該当しないのであるが、次に掲げるようなものは原則として書画骨とうに該当する。

(1) 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの

(2) 美術関係の年鑑等に登載されている作者の制作に係る書画、彫刻、工芸品等

(注) 書画骨とうに該当するかどうか明らかでない美術品等でその取得価額が 1 点 20 万円(絵画にあっては、号 2 万円)未満であるものについては、減価償却資産として取り扱うことができるものとする。

また、物品税法上の定義との関係について、本裁決では「法人税法上、物品税法を引用して書画骨とう等を定義していないことから、書画骨とう等に該当するかどうかの判断が、法人税法と物品税法とが一致しなければならないということにはならない。」として、書画骨とう、つまり美術品等が他の法律からの借用概念でないということを明らかにしている裁決であるといえる。

ところで、鑑賞するだけの絵画やオブジェなどであれば社会通念上の美術品等として、このような問題は生じない。問題となるのはそれが機能的に使用可能な美術品等である場合である。今回は納税者自らが美術品等でないと証明し、実際に事業の用に供し、かつ減価償却費を損金経理していることにより今回の裁決では納税者が是認されたわけだが、一方で、納税者が出訴に至らなかったが、次のような事件の報道¹⁰⁷がある。

ある資産管理会社がイタリア製バイオリン「ストラディバリウス」などの減価償却費を損金として計上し、国税庁の調査により申告漏れとして指摘された。この資産管理会社はクラシック専用音楽ホールの運営や管理を行っており、当該バイオリン「ストラディバリウス」等の名器は、国内外の若手音楽家を育てていく目的で彼らに無償貸与していたことから、事業の用に供しているとして減価償却を行ったものだという。この納税者は直ち

¹⁰⁷ 日本経済新聞電子版『「コイイチ」創業者の資産管理会社、20 億円申告漏れ』2019 年 6 月 6 日掲載。
<https://www.nikkei.com/article/DGXMZ045751440W9A600C1CN0000/>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

に修正申告に応じたため出訴に至らず司法の判断はなされなかったが、金額的には上記テーブル・スタンド事件と同様に著しく高額であり、しかも事業の用に供していた物である。しかし、決定的にこの「ストラディバリウス」とテーブル・スタンドが異なるのは、その希少性と非代替性にあると考えられる。つまりその作者でなければ制作し得ない希少性と非代替性が、美術品該当性を左右しているものと考えられる。

ちなみに、テーブル・スタンド事件の裁決では「接触、利用により、破損、摩耗することもあると認められる」とあるが、これは減価償却資産であるから使用により減価する、ということを単に述べているのであって、実際の減耗・減価を理由に減価償却資産に該当すると判断しているわけではない。あくまでもそれを事業の用に供しているゆえの現実の減耗があることを述べている。すなわち、「ストラディバリウス」については事業の用に供していたという事実をもって減価償却資産であるとの判断はできず、まずは美術品等に該当するから減価償却は行えない、という課税当局の判断であったと考えられる。

第三款 趣味で収集していた特殊車両が減価償却資産であるとされた例

(以下「フェラーリ事件¹⁰⁸」という。)

1. 事案の概要

本件は税務署長が、原告(納税者)の平成 27 年分及び平成 28 年分の所得税等について、原告の所有していた車両が「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するとして各更正処分等をしたのに対し、原告が、売却した車両中には「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当しないものがあるとして、各更正処分等の一部の取消しを求めた事案である。(他にも裁判の争点があるが、本稿では、本件各車両が所得税法 38 条 2 項に規定する「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するか否かについての争点のみ検討する。)

2. 判旨

(1) 判断枠組み〔以下、下線は筆者による〕

「ア(ア)…(略)法 38 条 1 項は、譲渡所得の計算の原則として、譲渡価額から当該資産の取得費等を控除する旨求めるとともに、同条 2 項において、当該資産がその価値が使用により目減りする性質のものである場合には、(略)目減りを反映させるのが相当であるとの趣旨(略)、そして、同項 1 号は業務用資産の場合に当該控除がされるべき金額は、法 49 条 1 項に定める減価償却資産の償却費の合計額である旨規定している((略)非減価償却資産についても、同行 1 号に準じて控除額を計算するものとしている。)。このことからすれば、法 38 条 2 項柱書きにいう『家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産』とは、法 49 条 1 項の対象とされる減価償却資産(その意義及び範囲は、法 2 条 1 項 19 号及び施行令 6 条各号に規定されている。)の範囲と一致するものと解すべきである。

(イ)法 49 条 1 項は、(略)費用収益対応の原則の観点から(略)支出として計上することの趣旨に基づく規定である。(略)価値の減少の仕方を擬制して、必要経費を計算する旨を定めたものである。(略)譲渡所得に対する課税の局面で取得費全額を(価値の目減り分を考えることなく)必要経費として差引くこととすれば、価値の目減り分を二重に控除する結果となるため、減価償却された分は取得費から控除すべきこととなる。(略)

(ウ) …(略)非業務用資産の場合には(略)業務用資産の場合に準じて取得費控除がされる旨規定されていること、仮に取得費をそのまま維持とした場合、取得後相当期間経過後に非業務用資産を譲渡すると、通常は譲渡損失が生じて譲渡者の所得ひいては税負担が圧縮されることになるが、非業務用資産であってもその使用によって帰属所得が生じていることなどに鑑みると、(略)取得費控除については業務用資産と同様に取り扱うものとさ

¹⁰⁸ 東京地裁令和 5 年 3 月 9 日判決・LEX/DB 文献番号 25572973、国税不服審判所令和 2 年 3 月 10 日裁決・東裁(所)令元第 84 号。

れている。

…(略)何が当該資産の『価値』といえるかという点についても、納税者の置く主観的な意義付けを離れて、その類型ごとに社会通念上想定される本来的目的・効用という観点から、一定の犠牲を置かざるを得ないものというべきである。換言すれば、ある資産が、『使用又は期間の経過により減価』(法 38 条 2 項)しない資産(略)に該当するか否かの判断も、当該資産が、その属する類型において、社会通念上想定される本来的目的・効用を前提に、(略)行われるべきであり、ただ、個別の資産につき、その価値が、本来的目的・効用とは異なる面に置かれていることが社会通念上確立しているといえるような例外的な場合に、これと異なる判断がされるにすぎないものと解するべきである。

(エ)これに対し原告は、(略)資産の時価が機能及び希少価値の双方に着目して形成されている場合、(略)客観的な価額(時価)が減少しない場合には取得費調整の対象とはならないのであり、そのように解することが、資産の値上がりによる価額の増加に課税するという譲渡所得の趣旨からも合理的であると主張する〔が、筆者加筆〕(略)この原告の主張は採用することができないことに帰する。

イ(ア)本件車両A及びBは、いずれも自動車であるから、施行令 6 条 6 号に言う『車両及び運搬具に該当する。(略)およそ自動車である以上、かかる機能の劣化が一切発生しないとか、使用によってむしろ機能が向上するといった事態が生じ得ないことは、社会通念上明らかであると言える。そうすると、自動車は原則として『時の経過によりその価値の減少しない』資産に該当しないものというべきである。

他方基本通達 2-14 は、美術品等につき、『時の経過によりその価値の減少しない』資産該当性についての実務上の判定基準を定めている(略)これは、美術品とは、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意味することを前提に、これらは、社会通念上その目的として鑑賞以外のものが想定されない、又は茶器などのように鑑賞以外の目的や機能(茶器であれば食器としてのそれ)が形式的には想定されるとしても、当該目的や機能の部分が形骸化し、鑑賞対象としての部分がその価値のほとんどを占めるものとして社会通念上確立しているために、価値が目減りが将来にわたり生ずる余地がない(多数の者が鑑賞することで価値が減少していったり、時の経過に応じて定量的に価値がなくなっていく関係にない)ことから、美術品等に該当すれば『時の経過によりその価値の減少しない』資産に当たる旨を定めたものと解される。もっとも、何を『美術品』等とするかを個々の主観に委ねることは、美的感覚が人により大きく異なる以上極めて安定性を欠く結論になることを踏まえ、基本通達 2-14 において基準が設けられているものと解される。

(略)施行令 6 条各号に該当する資産が、鑑賞対象としての卓越性に価値をも合わせて有するような場合に、それをもって『時の経過によりその価値の減少しない』資産に該当するといえるか否かは、上記のような価値が目減りが将来にわたり生ずる余地がないものと

いう評価が社会通念上確立しているかどうかによって判断すべきである。(略)改正前基本通達 2-14 は、減価償却資産に該当しないものの例として『書画、骨とう』を掲げ(略)例として列挙していた。また、『骨とう』該当性の解釈として、日本標準商品分類¹⁰⁹上『骨とう』とはその制作後 100 年以上を経過したものを指すとされていることなどを踏まえて判断するものとしていた。

これは、物に対する価値の見いだされ方には時代ごとに差があり得ることに加え、鑑賞対象としての部分以外に実用的な機能を有する資産の場合は、(略)長い時代の変遷を経て、(略)なお当該資産に高い価値が付けられているようなものは、社会通念上、当該資産の実用的な機能以外の部分(すなわち、鑑賞対象としての部分)が、その物の価値として確立した(すなわち歴史的価値又は希少価値がその本来的効用として定着した)ものと判断することができるとの解釈に基づくもの解される。

そうすると(略)例外的な場合とは、(略)長期間を経てもなお確立した高い価値を維持しているような場合等に限られるというべきであり、(略)単に市場における希少性等によってその価格が(せいぜい数年単位の期間で)高騰しているにすぎないような場合を含むものではない。

(イ)これに対し原告は、時の経過によっても減少しないような市場価値が付与されている資産は、その類型を問わず『時の経過によりその価値の減少しない』資産に該当する旨主張する。

しかし、原告の依拠する基本通達 2-14 の(2)の規定は、(略)実用性の欠如又は稀薄性を前提としても 100 万円以上という相当高価な価格でなければ入手できないことをもって、減価償却資産の対象たる『美術品』の基準とするものである。換言すれば、基本通達 2-14(2)の基準は、社会通念上『美術品』とされる資産の中で、減価償却資産たる『美術品』に該当するものとそうでないものを振り分けるための基準であり、ある資産がそもそも社会通念上『美術品』に該当するか否かの線引きを規律するものではない。したがって社会通念上『美術品』に該当しない資産について、基本通達 2-14(2)の基準をそのまま妥当させるのは適当ではないものというべきである。

したがって、社会通念上『美術品』に該当する資産以外の種類の資産についても基本通達 2-14(2)が妥当することを前提とする原告の主張は採用することができず、(略)『骨とう』、『古美術、古文書、出土品、遺物等』に類似すると言える程度の長期間を経てもなお高い価値を維持しているような場合に、例外的に『時の経過によりその価値の減少しない』資産該当性が認められるに過ぎないものと解するべきである。」

¹⁰⁹ 総務省 HP 日本標準商品分類「骨とう」は大分類 8 生活文化用品、中分類 94 美術品、収集品及び骨とう品、3 に分類されている。ただし「制作後 100 年」を基準として判断するものとしていたという点については、筆者においてその他の裁判例や事例を調べるに至らなかった。
https://www.soumu.go.jp/main_content/000294500.pdf (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。なお、税関 HS コードでは 100 年を経過したものなどの基準がある。

(2) 検討・結論

東京地裁は次のように判示して、原告の主張を却下した。「フェラーリ F50 は、(略)その機能面のみならず、美的側面や希少性も価格形成要因の相当部分を占めているものと認められる。他方、自動車の有する本来的な機能(略)があることは明らかである。(略)製造から 18 年程度しか経過していないのであるから、いわゆる『骨とう』といえるほどの期間にわたり高い価値を維持しているとはいえない。(略)今後の価格推移については未だ不確定な面もあるといわざるを得ない。(略)当該資産が、『骨とう』、『古美術、古文書、出土品、遺物等』といえる程度の長期間を経てもなお高い価値を維持しているような場合に当たると解することはできない。」そして、原告のストラディバリウスの課税実務の取り扱いの主張も引用し、「ストラディバリウスは、時の経過とともに歴代の演奏者の個性を加え、その実用的な機能(楽器としての演奏効果)にも深みが増すものと一般的に評価されているという稀有な性質がある点で、原動機の性能の経年劣化を避けられない自動車とは異なる上、かりにこの点をおくとしても、ストラディバリウスは、現に 200 年以上にわたり一流のヴァイオリンとしてその価値が社会通念上も確立しているのであって、『骨とう』と称するのに十分な長期間を経てもなお高い価値を維持しているといえるから、これを『時の経過によりその価値の減少しない』資産に該当すると判断することは社会通念上にも合致する。これに対し(略)本件車両 A 及び B が、そのような長期間にわたって高い価値を維持し、今後も維持し得る資産であるとは断じ難い。」

3. 考察

(1) 所得税法 38 条 2 項柱書にいう「使用又は期間の経過により減価する資産」とは同法 2 条 1 項 19 号に規定する「償却をすべきものとして政令で定めるもの」の減価償却資産を指しているのか否か

判決では、判断枠組みの冒頭において「法 38 条 2 項柱書きにいう『家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産』とは、法 49 条 1 項の対象とされる減価償却資産(その意義及び範囲は、法 2 条 1 項 19 号及び施行令 6 条各号に規定されている。)の範囲と一致するものと解すべきである。」としているが、この点はこの地裁判決に先立つ不服審判所の裁決において両者が「同意義であるものと解される」としていたところ、この地裁の判決では「範囲が一致するもの」としたものである。

所得税法第二条 (定義)

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

十九 減価償却資産 不動産所得若しくは雑所得の基因となり、又は不動産所得、事業所得、山林所得若しくは雑所得を生ずべき業務の用に供される建物、構築物、機械及び装

置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいう。

所得税法第三十八条（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）

第三十八条 譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とする。

2 譲渡所得の基となる資産が家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産である場合には、前項に規定する資産の取得費は、同項に規定する合計額に相当する金額から、その取得の日から譲渡の日までの期間のうち次の各号に掲げる期間の区分に応じ当該各号に掲げる金額の合計額を控除した金額とする。

- 一 その資産が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供されていた期間 第四十九条第一項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）の規定により当該期間内の日の属する各年分の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入されるその資産の償却費の額の累積額
- 二 前号に掲げる期間以外の期間 第四十九条第一項の規定に準じて政令で定めるところにより計算したその資産の当該期間に係る減価の額

所得税法施行令第六条（減価償却資産の範囲）

第六条 法第二条第一項第十九号（定義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの（時の経過によりその価値の減少しないものを除く。）とする。

- 一 建物及びその附属設備（略）
- 二 構築物（略）
- …（以下略）

この点について酒井克彦教授が「所得税法 38 条 2 項にいう『使用又は期間の経過により減価する資産』〔以下①とする。筆者〕が所得税法 2 条 1 号 19 号の『減価償却資産』〔以下②とする。筆者〕であるとするのであるが、その理由が判然としない¹¹⁰」として、不服審判所がそれらを同じものだと解することに疑問を呈している。酒井教授は、「①の資産は、（略）『期間』を念頭に置いた概念であるから、特定の時間的隔たりの間における『減価』を念頭に置いた概念であることがわかる。これに対して、②の減価償却資

¹¹⁰ 酒井克彦「譲渡所得に係る取得費の減額計算要件と減価償却資産該当性(上)-国税不服審判所令和 2 年 3 月 10 日裁決を素材として-」税務事例 54 巻 10 号 4-5 頁(2022)。

産は、特に期間を定めることはなく、『時』の経過によりその価値の減少しないものを除くとしているのであるから、自ずと①と②の両者の意味内容には径庭があるといわざるを得ない¹¹¹」と、ホステス報酬源泉税事件¹¹²の例をもって文理解釈の観点から指摘している。

この見解について対象資産を起点として考えてみると、①は所得税法 38 条 2 項は「譲渡所得の基因となる資産」が対象であるから取得から譲渡までの「期間」としており、②については「減価償却資産」の定義であるから「時」の経過により減価することが前提となっている、と理解することができる。つまり、所得税法 38 条 2 項の「使用又は期間の経過により減価する資産」は、同法 2 条第 1 項 19 号の委任を受けて所得税法施行令 6 条がその範囲を定める「減価償却資産」とは別の物であるということができると考えるに至った。そうであるとすれば、減価償却計算は準用するとしても、その対象資産は別個のものであるから、その「譲渡所得の取得費の対象となる資産」については、それが減価しないに関わらず、減価償却資産の定義とは別に考えていく必要があると思われる。

判決が「範囲が一致するもの」としている理由は、譲渡所得の計算において、その資産が価値が目減りする性質のものである場合には、業務用資産も非業務用資産も同様にその目減り分を反映させる旨を規定しているからだという。しかし、同じ資産であるならば、所得税法 38 条 2 項の文言を「減価償却資産」とすればよいのであって、そうでなく「家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産」としていることから、根本的に別の概念を示しているものと理解することが自然であると考えられる。ただし減価する資産の対象範囲が同じだというのであれば、それには同意できる。ただし、繰り返しになるが、あくまでも減価する資産の対象範囲つまり類型が同じなだけであって、事業の用に供する減価償却資産と譲渡所得の計算上減価償却計算を行う対象となる資産は、別のものであるといえる。

(2)「価値」とは

不服審判所の裁決では、「結果的に取引価格が高騰したものがあるとしても」それは問題とせず、それが車両であるから、歴史的価値又は希少価値、非代替性がなければ減価償却資産に該当する、という判断であった。そしてその歴史的価値、希少価値については「車両 A については同種の車両が 349 台、本件車両 B については同種の車両が 2,261 台生産されており、また、本件車両 A 及び本件車両 B のいずれも、…生産されてから 20 年程度経過したに過ぎないものであるから」と、具体的な生産台数と年数を挙げ、結果的に減価償却資産に該当するとした。

¹¹¹ 酒井・前掲注 110「譲渡所得に係る取得費の減額計算要件と減価償却資産該当性」5 頁。

¹¹² 最高裁平成 22 年 3 月 2 日判決・民集 64 卷 2 号 420 頁、「期間」を一般概念に基づいて解釈することが自然であり、これと異なる解釈を取るべきではないと判示した。

地裁判決でもこれらの趣旨は同じであり、「個別の資産につきその価値が本来の目的・効用とは異なる面におかれていることが社会通念上例外的な場合」があるとし、「長期間を経てもなお確立した高い価値を維持しているような場合」は例外的な場合に該当するが、「単に市場における希少性等によってその価値が(せいぜい数年単位の期間で)高騰しているにすぎないような場合を含むものではない」と判示した。また「価値」については具体的に「当該資産の実用的な機能以外の部分(すなわち、鑑賞対象としての部分)が、その価値として確定した(すなわち歴史的価値又は希少価値がその本来の効用として定着した)もの」と判断することができる」ものだとしている。まだいささか抽象的表現かもしれないが「本来の目的・効用とは異なる鑑賞対象」と多少具体的に表現されているといえる。さらに日本標準商品分類の「骨とう」は制作後 100 年以上を経過するものを指すことを踏まえて判断していることが示され、具体的年数を提示されたことは納税者としてはわかり易い基準が与えられたといえる。

(3) 所得税基本通達 2-14(若しくは法人税基本通達 7-1-1)は、①美術品等について減価償却資産該当性を判断するための規定なのか、②施行令 6 条(減価償却資産の範囲)について「時の経過によりその価値が減少しない資産」該当性を判断する規定なのか。

筆者は、所得税基本通達 2-14 は「美術品等についての減価償却資産の判定」であり、まず検討対象となる資産が美術品等であることが前提の通達ではないかと考えている。第一章においてこの通達の改正経緯でも前述した通り、改正前のタイトルは「書画、骨とう等」、いわゆる美術品等であり、古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないものは書画こつとうとして(非減価償却資産として)扱うが、それが不明な場合には 20 万円という金額基準で判断するという内容であった。現行の 2-14 においても「次に掲げる美術品等は、」と、主語が美術品等であることから、この通達が美術品等を対象としていることがみてとれる。

所得税法基本通達 2-14 (美術品等についての減価償却資産の判定)【再掲】

「時の経過によりその価値の減少しない資産」は減価償却資産に該当しないこととされているが、次に掲げる美術品等は「時の経過によりその価値の減少しない資産」と取り扱う。

- (1) 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの
 - (2) (1) 以外の美術品等で、取得価額が 1 点 100 万円以上であるもの(時の経過によりその価値が減少することが明らかなものを除く。)
- (以下略)

しかし、判決では、①「基本通達 2-14 は、美術品等につき、『時の経過によりその価値の減少しない』資産該当性についての実務上の判定基準を定めている」と美術品等について減価償却資産性を判断する規定だと説示する一方、②価値について納税者の主観的な意義付けを離れるため、その資産が「その属する類型において、社会通念上想定される本体的な目的・効用を前提」として一定の犠牲を置かざるを得ない」とし、まずは減価償却資産の類型に当てはめ、例外的な場合には美術品等として基本通達 2-14 により減価償却資産該当性を判断するとしている。さらに「基本通達 2-14(2)の基準が、社会通念上『美術品』とされる資産の中で、減価償却資産たる『美術品』に該当するものとそうでないものを振り分けるための基準であり、ある資産がそもそも社会通念上『美術品』に該当するかないかの線引きを規律するものではない」としている。

この所得税基本通達 2-14 について品川芳宣弁護士は、『時の経過によりその価値の減少しない資産』の例を示したに過ぎないことと、この『価値の減少しない資産』に該当するし、通常、減価償却費(必要経費)が控除できないという納税者が不利になる範囲を示したものであること¹¹³⁾と説明されている。そして「基本通達 2-14 の取扱いについては、同通達が『時の経過によりその価値が減少しない資産』を例示しているわけであるから、本件車両 A 及び B についても、その例になれば足りることになる。」として、この基本通達 2-14 が当該資産について「時の経過によりその価値が減少しない資産」該当性を判断する規定だとしている。

このように、未だこの基本通達 2-14 は対象が「美術品等」であるのか、それとも当該資産の「時の経過によりその価値が減少しない資産」該当性を判断しているのか、曖昧な規定となってしまうている。

(4) 「社会通念上『美術品』」は課税要件明確主義に反しないか

本判決では、「社会通念上」という単語が裁判所の判断の中だけでも実に 20 回以上登場している。そこで判決文中においてこの「社会通念上」がどのような事象について形容していたのかを抽出して確認してみると、次のようなものであった。

- ・ 社会通念上 想定される本来的目的・効用
- ・ 本来的目的・効用が 社会通念上 確立しているといえるような場合
- ・ 劣化が一切発生しないとか、むしろ機能が向上するといった事態が生じ得ないことは 社会通念上 明らかである
- ・ (美術品等は) 社会通念上 その目的として鑑賞以外のものが想定されない
- ・ 鑑賞対象としての部分はその価値のほとんどを占めるものとして 社会通念上 確立してい

¹¹³⁾ 品川芳宣「フェラーリ車の減価償却資産該当性・為替差損益の所得区分」TKC 税研情報 32 巻 5 号 39 頁 (2023)。

る

- ・ 価値が目減りが生ずる余地がない、という評価が社会通念上確立しているかどうか
- ・ 社会通念上、その物の価値として確立したものと判断できる
- ・ 社会通念上その評価が確立されている
- ・ 社会通念上「美術品」

ちなみに「社会通念上『美術品』」という文言はこの判決の中で7回も登場しており、「美術品」が具体的な物品・動産を示しているのではなく、社会通念上のものであることが明らかである。このようにみるとこの「社会通念上」を使用しなければならない「美術品」は不確定概念となりはしないだろうか、という疑問が生じる。所得税法2条1項19号は定義として、またその明細は施行令6条に委任され減価償却資産の具体例が明示されている。そしてこれらの減価償却資産については「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」及び「減価償却資産の耐用年数表」にさらに詳細に定められている。もちろん、これらによっても納税者と課税庁の認識の違いから更正決定がなされた事例¹¹⁴もある。しかし美術品等についてはそのような規定がないため、納税者の主観によってそれが美術品等であるかどうか、減価償却の対象であるか否かを判断している状況にある。

金子宏教授は「法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある¹¹⁵」と述べられたうえで、不確定概念には2種類のものがあるとし、一つは「その内容があまりに一般的でないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や濫用をまねくおそれのあるものであり、…終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念が、それである。租税法規がこのような不確定概念を用いた場合には、その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解すべきであろう」とする。またもう一つは「中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的にてらしてその意義を明確になし得るもの」とし、「それに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される。その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではない¹¹⁶」とされている。

ここに金子教授のいう「その必要性和合理性が認められる」かであるが、まず、必要性

¹¹⁴ 「コンテナについては、税務上、耐用年数表に基づき「器具・備品」のうちの「コンテナ」として減価償却することが一般的です。しかしながら、2019年度上期に、当社がコンテナを販売したお客様が、税務当局より、建築基準法に基づく建築確認の申請をしているコンテナについて「器具・備品」ではなく「建物」としての耐用年数を適用すべき旨の更正処分を受ける事態が発生し、また、その後も同様の指摘を受けて修正申告を行う事例が数件発生しております。」エリアルリンク株式会社2020年3月IR情報より。

<https://www.arealink.co.jp/wp-content/uploads/2020/02/tdzz1.pdf>(最終閲覧2024年1月9日)。

¹¹⁵ 金子・前掲注1818) 租税法 84頁。

¹¹⁶ 金子・前掲注18) 租税法 85頁。

については、「美術品等」の定義が困難であることは容易に想像できる反面、「美術品等」といえば通常価値が減少しないものだと理解できるような共通性もあるため、無いとはいえない。一方で、これだけ多くの裁判を引き起こしているという事実は重く、「社会通念上」で修飾しなければ表せないことから、合理的とは言えないように思われる。

つまり「美術品等」が「その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や濫用をまねくおそれのあるもの」に該当していると考えられるから、その「美術品等」の定義を設けることによって、このような不明確な定義の下での課税実務を是正することができるのではないかと考えるのである。

第四款 美術品等該当性についての総括

オルゴール事件では裁判を通じて、100 年を基準として「美術品」と「古美術品」を明確に区別していることが伺えた。テーブル・スタンド事件では、希少価値・非代替性がなく、事業の用に供する経済的合理性を有することについて納税者が証明することで、減価償却資産に該当するという結果となった。また、いずれの判断も基本通達の文理解釈を基に判断されていた。つまり基本通達の入り口で美術品等に該当するか、減価償却資産に該当するかによって判断される形となった。フェラーリ事件では、所得税法 38 条 2 項柱書の「使用又は期間の経過により減価する資産」の解釈、価値とはどのようなことをいうのか、など説示されたが、反対に所得税基本通達 2-14 の適用範囲の曖昧さと「美術品等」が不確定概念であることが浮き彫りとなった。これらの裁判例を通じて、我が国税法における美術品等の範囲の曖昧さと不明確さがこれらの訴訟を引き起こす原因となっており、これを払拭するためには「美術品等」の明確な定義が必要であると考えに至った。

またここで、いくつかの裁判例及び裁決例を検証してきたので、考察の一つとして税メリットの観点から整理して考えてみたい。取得時より譲渡時の時価が増加している場合のケースを、取得中と売却時の税負担を、個人事業主が事業の用に供するために所有する場合(法人が所有する場合も同様と考えられる)と個人が趣味で所有する場合について整理する。

個人事業主が所有する資産が減価償却資産であった場合には、保有時は減価償却費を計上することができ毎年所得金額＝納付税額の減少に貢献する反面、譲渡時には譲渡時の時価と減価償却後の帳簿価額との差額に対し譲渡益課税がなされることで納付税額が増加することになる。個人が趣味で所有する資産がいわゆる減価する資産であった場合には、保有時は特に所得に対する影響はなく、譲渡時は取得費調整がある(減価償却の方法に準じた減価の額を取得価額から控除する)ため、所得金額が大きくなる結果となる。

一方、個人事業主が所有する資産が非減価償却資産である場合には、取得時のキャッシュアウトをいつまでも回収できない反面、譲渡時の所得金額は減価償却できるものと比べて小さくなるということになる。個人が趣味で所有する資産がいわゆる減価しない資産である場合には、保有時はいわゆる減価する資産と同じように所得に対する影響はなく、譲渡時の所得金額は取得価額を取得費として計算するため、個人事業主と同じ所得金額となる。

つまり、その資産が非減価償却資産である場合には、個人事業主が事業用として所有していても個人が趣味で所有していても、所有時及び売却時の所得金額に変わりがないが、減価償却資産またはいわゆる減価する資産である場合には、個人事業主として所有すれば減価償却費を計上できるが、個人が趣味で所有していた場合にはその減価部分は譲渡時に課税される結果となる。

第二節 生活に通常必要な資産該当性が争われた裁判例

第一款 サラリーマン・マイカー訴訟¹¹⁷

1.概要

本件は、給与所得者である原告(控訴人)が自家用車(以下「本件自動車」という。)の運転中に自損事故を起こし、これをスクラップ業者に3,000円で売却した。この売却については其年分の確定申告において、当該売却金額から帳簿価格300,000円を差し引いた297,000円を譲渡損失として給与所得と損益通算をして還付申告を行ったところ、所轄税務署長がこれを否認した事案である。主な争点は、所得税法69条譲渡損失の損益通算が認められるか否かであるが、一審と二審では「生活に通常必要か否か」の判断が異なっている。なお、最高裁では結果として上告を棄却しているが、「理由不備ないし理由齟齬の違法がある」として高裁判決を批判している。

2.判旨

(1)第一審：神戸地裁昭和61年9月24日判決¹¹⁸

第一審判決は、次に列挙する理由を考慮し「本件自動車は原告の日常生活に必要なものとして密接に関連しているので、生活に通常必要な動産(法9条1項9号、令25条)に該当するものと解するのが相当である」とし、損益通算の適用の有無につき判断するまでもなく、給与所得との損益通算はできないと判示した。

- イ 使用状況は通勤の一部ないし全部区間、また勤務先での業務用に利用していたこと
- ロ 通勤・業務のために使用した走行距離・使用日数はレジャーのために使用したそれらを大幅に上回っていること
- ハ 車種も大衆車であること
- ニ 当時の自家用車の普及状況等

(2)第二審：大阪高裁昭和63年9月27日判決¹¹⁹

二審判決では、「本件自動車が生活に通常必要なものと見られるのは控訴人が通勤のため自宅・駅間において使用した場合のみ」として、以下の点から生活に通常必要なものとしての自動車の使用ではないと言わざるを得ないとして納税者の主張を棄却した。

- イ 自動車をレジャーの用に供することが生活に通常必要なものと言えないことは多言を要しない

¹¹⁷ 第一審：神戸地裁昭和61年9月24日判決(棄却・控訴)・税資153号722頁、控訴審：大阪高裁昭和63年9月27日判決(棄却・上告)・高民集41巻3号117頁、最高裁平成2年3月23日判決(棄却・確定)・民集159号339頁。

¹¹⁸ 神戸地裁昭和61年9月24日判決(棄却・控訴)・税資153号722頁。

¹¹⁹ 大阪高裁昭和63年9月27日判決(棄却・上告)・高民集41巻3号117頁。

- ロ 自動車勤務先における業務の様に供することは雇用契約の性質上使用者の負担においてなされるべきことである
- ハ その区間の通勤定期券購入代金が使用者によって全額支給されている以上、控訴人において本来そうする必要はなかった

(3)最高裁平成2年3月23日判決¹²⁰

最高裁ではその上告を棄却したものの、その二審の判決の理由について以下のように理由不備ないし理由齟齬の違法があるとしている。〔下線は筆者による〕

一 原判決は「本件自動車はその使用の態様によりみて生活に通常必要でない資産に該当する」と認定し、その理由の一つとして、自動車をレジャーの様に供することが生活に通常必要なものということができないことは多言を要しないところであるという。

しかし、主として趣味・娯楽等に供するために所有する動産で明らかに生活に通常必要な資産に該当するといえる動産は、現代の社会生活においてその例は多い。カラーテレビ・ステレオ・各種スポーツ用品 等々例示すれば枚挙にいとまがない。

更に、現代社会において、自家用自動車は通勤、買物、家族の健康保持・娯楽のためのドライブ、家庭生活における友人・知人との交際等々、多様な目的に供するため、生活領域の拡張、生活内容の多様化、円滑化、効率化に不可欠な資産である。

他面、国民生活における普及率という観点から見ても、社会生活の実態、それを反映する社会通念からしても、自家用自動車がレジャーの用に供されていたというだけでは、それが「生活に通常必要でない資産」に該ると断定できるものではない。

二 (略)

したがって、原判決が、本件自動車を「生活に通常必要でない資産に該当する」と認定するために述べている理由は、全く本件事案に不適切な、的外れのものであり、右認定については理由齟齬ないし理由不備の違法がある。

3.考察

控訴人は自家用車が「生活に必要な動産」又は「生活に通常必要でない資産」以外の「一般資産」という概念¹²¹であるという解釈によって裁判に臨んだが、その解釈につい

¹²⁰ 最高裁平成2年3月23日判決(棄却・確定)・民集159号339頁。

¹²¹ 北野弘久『サラリーマン税金訴訟-納税者の権利の昂まりのために-〔増補版〕』284-285頁(税務経理協会、1990)北野教授は、神戸地裁に鑑定書を提出し、証言も行っている。三分説を主張されており、「一般資産」については次のように述べている。「従来、生活の用に供する動産は、所得税法上、①生活に通常必要な動産と、②生活に通常必要でない動産とに大別して、議論されるきらいがあった。(略)譲渡所得にからむ資産概念を所得税法は、①所得税法33条が本来的に予定する資産(以下「一般資産」という)、②所得税法69条2項、62条、同法施行令178条において規定している「生活に通常必要でない資産」、③所得税法9条1項9号、同法施行令25条に規定する「生活用動産」の三種類に分類している。(略)家庭用自動車が上記の②、③の資産に該当しない場合には、原則に戻って①の資産について認められている損益通算の税法的保護があたえられねばならないということになる。」このほかに三分説を支持するものとして福家俊朗「通勤用(自家用)

では否認されている。損益通算の可否について争われた裁判であったが、結果として争点はその自家用車が「生活に通常必要な動産」か「生活に通常必要でない資産」かということになった。

しかし、この一連の判決で「生活に通常必要な動産」か「生活に通常必要でない資産」かの判断は明らかになったとは言えない。それはこの最高裁の理由齟齬の付について言及している評釈が少ないことから伺える。酒井克彦教授の「『生活』に対する解釈の問題に加えて最高裁判決の射程範囲に関する議論がないがしろにされてきた結果ではなかろうか¹²²」とあるように、「生活に通常必要か否か」についてこれまで議論は尽くされてこなかったように思われる。

第一審においては「生活に通常必要か否か」の判断における「生活」について、通勤や勤務先の業務が「生活」であるというという観点¹²³から「仕事かレジャーか」を基準にしており、仕事に使うのであれば「生活に必要」、仕事に使うのでなければレジャー、レジャーであれば「生活に必要ではない」というロジックを用いている。さらに、第二審では「自動車をレジャーの用に供することが生活に通常必要なものと言うことができないことは多言を要しない」とまで述べている。この点について、酒井教授は「『生活』の概念の捉え方は昭和 50 年代初期の課税処分¹²⁴の適法性が争われた事件において示されたものであって、かような捉え方が今日的に通用するか否かについては消極に解するべきではないだろうか¹²⁵」、佐藤英明教授もまた「判断基準の基礎にあるのは、労働を生活の中心に置く「生真面目な」価値観であろうが、そろそろそれに疑問を投げかける時期が来ているように思われる¹²⁶」と、このような旧来の価値観に否定的である。令和となったこのあたりで再度検討することが必要ではないだろうか。

ちなみに当時の評釈では、自家用車が生活に通常必要でない資産に該当することに賛成の意見として、佐藤久夫氏は「主としてレジャー用に使用されていたという点から『生活に通常必要でない資産』に該当するものとしたものであり、解釈論としてほぼ異論のないところと思われる¹²⁶」、石田浩二氏は「『必要』という概念が評価的要素を含む以上、その者の日々の活動に対する法的観点からの評価を無視して行うことはできないと思われるので(法律的観点から、雇用契約の性質や通勤費を使用者が支給していることを

自動車の譲渡による損失を所得から控除することが認められなかった事例－サラリーマン・マイカー訴訟第一審判決－」判例時報 1227 号 173-177 頁(1987)、田中治＝近藤雅人「通勤自動車の譲渡損失」三木義一、田中治、占部裕典編書『租税判例分析ファイル I 所得税編 [第 2 版]』327 頁(税務経理協会、2009)などがあるが、少数派である。

¹²² 酒井克彦「生活に通常必要でない資産に係る損失」税理 63 巻 2 号 65 頁(2020)。

¹²³ 碓井光明「給与所得者が通勤及び勤務先の業務用に利用していた自動車が所得税法 9 条 1 項 9 号にいう生活用動産に該当するとされた事例」税務事例 19 巻 3 号 4 頁(1987)。

¹²⁴ 酒井・同上 122) 63 頁。

¹²⁵ 佐藤・前掲注 25) スタンダード所得税法 361 頁。

¹²⁶ 佐藤久夫「給与所得者の自家用自動車の譲渡による損失の金額をその給与所得の金額から控除することができないとされた事例」判例タイムズ(平成 2 年度主要民事判例解説)762 号 319 頁(1991)。

重視し「生活に通常必要でない資産」であるとする〔筆者加筆〕)控訴審の判示の方が正当であろう¹²⁷⁾という意見があった。

一方で自家用車が生活に通常必要な資産とする意見は圧倒的に多かった。山田二郎弁護士の「サラリーマンのマイカーを家庭の消費生活用資産と分類するのが説得力があるように考えられる¹²⁸⁾」という意見や、玉國文敏教授の「レジャーも、個人生活の重要な一部であることからすると、レジャー等に用いられていたか否かの事実と、生活に通常必要な資産かどうかとは、切り離して考えることもできよう¹²⁹⁾」とする考え方、碓井光明氏は「むしろ、レジャー目的・娯楽目的の利用は、今日においては『生活に通常必要』であるといつてよいと思われる¹³⁰⁾」とし、高野幸大教授もこれに賛成の意見¹³¹⁾であった。高木良昌氏は「よほどの高級車でもない限りは、現在の日本では自動車は生活必需品といえるのではないだろうか¹³²⁾」と述べている。

また、北野弘久教授は三分説¹³³⁾の立場から「家庭用自動車は、今日では生活に通常必要な資産となっており家庭用自動車の譲渡損は人々の担税力の減殺要素として、所得税法上正当に評価・位置づけられねばならない」と、「生活に通常必要な資産」であり、かつ、その損失も所得税法上考慮されるべきことを述べている。

現在においてはどうか。カーシェアリングが進み、自家用車の世帯当たり普及台数が平成18年に頭打ち¹³⁴⁾となって以来、自家用車の所有権を有することは、既に生活に通常必要ではない(つまり贅沢品)と東京在住である筆者は感じている。しかし地域が違えば当然違う意見があるだろう。

ところで裁判所の判断においては、第一審、第二審ともに「社会生活における一般的な使用実態ではなく、個人の生活関係における自動車の使用状況に重きを置いて判断して

¹²⁷⁾ 石田浩二「給与所得者が保有する自動車の譲渡損失と損益通算」税務弘報37巻3号192頁(1989)。

¹²⁸⁾ 山田二郎「給与所得者の通勤用自動車にかかる損失と損益通算の可否」判例タイムズ(平成元年度主要民事判例解説)735号351頁(1990)。

¹²⁹⁾ 玉國文敏「サラリーマン・マイカー税金訴訟」『別冊ジュリスト租税判例百選第5版』207号85-86頁(2011)。

¹³⁰⁾ 碓井・前掲注123)「給与所得者が通勤及び勤務先の業務用に利用していた自動車が～」5頁。

¹³¹⁾ 高野幸大「通勤用自動車に係る損失と損益通算の可否」ジュリスト(1989)943号122-123頁。高野教授は「本件自動車が『生活に通常必要なもの』ではないと直ちに結論付けることはできないように思われる。しかし私見によれば(略)業務用の資産としての性格を併用するものであるから、法33条1項及び69条1項の適用があると考えることができよう。」として譲渡損失・損益通算の適用が認められるべきと述べられている。同様の意見として、北野・前掲書121)281頁、福家俊朗・前掲注121)、石田・前掲注127)、山田・前掲注128)、佐藤・前掲注126)、石倉文雄「サラリーマン・マイカー税金訴訟」別冊ジュリスト120号55頁(1992)、田川博「通勤用自動車の譲渡損失と損益通算」税経通信42巻2号(1987)244頁、三木義一「マイカー税金訴訟の意義」速報税理6巻8号30頁(1987)、池本征男「給与所得者が自家用自動車を譲渡した場合の損失と損益通算」税理30巻9号127頁(1987)、などがある(順不同)。

¹³²⁾ 高木良昌「生活用財産名目の売買に伴う所得」税理62巻12号30頁(2019)。

¹³³⁾ 北野・前掲注121)。

¹³⁴⁾ 一般財団法人自動車検査登録情報協会 News Release 令和5年8月17日「自家用乗用車の世帯当たり普及台数」3頁。<https://www.airia.or.jp/publish/file/r5c6pv0000013e5h-att/kenbetsu2023.pdf> (最終閲覧2024年1月9日)。

おり¹³⁵」、生活における通常必要性の判断にあたっては納税者個人の属性もさることながら、最高裁の示すように「生活に通常必要」の意義を社会的な観点からも検討しなければならないという問題がある。

佐藤英明教授は「ある資産が生活に通常必要かどうかを判断するためには、一般的に考えて現在のわが国でそれを所有することが『通常』かつ『必要』であると考えられるかどうかということが基準となり、その動産の現実の使用態様やその所有者の個人的な事情は考慮要素に含まれないのであるが、ただ、例外的にその所有者の住む地方の特殊性として多くの人々に共通と考えられる要素は考慮すべきである¹³⁶」としている。高木良昌氏も「通勤に使用していなくても地域性等を考慮すれば自動車が生活必需品といえる地域は多いはずである¹³⁷。」、村井泰人氏も「その該当性の判断に当たっては、その資産を所有していることの『通常性』及び『必要性』について、客観的に検討することが重要であろう¹³⁸」と述べている。つまり①動産の客観的性質、②その資産を所有していることの「通常性」及び「必要性」、③その資産の客観的な「主たる所有目的」が重要で、納税者サイドの「個別事情」や「主観的意思」は原則として影響を及ぼさないとしている。

この判決を通して自家用車の生活に通常必要な資産該当性について、様々な角度から検討してきた。個人的事情をどこまで考慮するか否かも時代によって変化し得るし、最高裁の理由齟齬にもあるように、ある資産が生活に通常必要か否かについては、国民生活における普及率、社会生活の実態、社会通念などから広く判断する必要がある、また「生活」とは何を意味するか、更にそれが「通常」であるか「必要」であるかなど多くの論点において検討を要する。この訴訟の提訴から既に40年を経ているが、この我が国所得税法の顕著な特徴である「生活に通常必要か否か」概念は、多様性が求められる現代においてはいまだ結論に至らず、この曖昧な概念の基での課税行政は、課税実務にも大きな影響を及ぼし続けている¹³⁹。

¹³⁵ 玉國・前掲注129)「サラリーマン・マイカー税金訴訟」86頁。

¹³⁶ 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48頁(1990)。

¹³⁷ 高木・前掲注132)「生活用財産名目の売買に伴う所得」30頁。

¹³⁸ 村井・前掲注32)「生活用資産を巡る所得税法上の諸問題」203頁。

¹³⁹ 酒井・前掲注122)65頁。酒井教授は「自家用車に係る雑損控除の適用においては、上記に示したサラリーマン・マイカー訴訟の影響が大きく、かかる判決の後、課税実務においては、おおそ自家用車といえば、『生活に通常必要でない資産』に該当するものとして取り扱ってきた。このような考え方は雑損控除の適用場面に限られるものではない。地震保険料控除(旧損害保険料控除)の適用においても…そのまま受け継がれてきているのである。」として現在の課税実務に対する影響を指摘されている。

第二款 リゾートホテル訴訟¹⁴⁰

1. 事案の概要

本件は、内科医師 X（以下「原告」又は「被控訴人」ともいう。）が購入した condominium 形式のリゾートホテルの一客室（以下「本件物件」という。）の貸付に係る不動産所得の損失を事業所得等と損益通算して確定申告を行ったところ、課税庁（以下「被告」又は「控訴人」という）から「生活に通常必要でない資産」に該当するため損益通算の対象とならないとして課税処分を受けた事案である。争点は、同ホテルの客室が、所得税法 62 条 1 項及び所得税法施行令 178 条 1 項 2 号に規定する「生活に通常必要でない資産」すなわち「主として趣味、娯楽または保養の様に供する目的で所有する家屋」に該当するか否かについて争われた事件である

2. 判旨

(1) 第一審（盛岡地裁平成 11 年 12 月 10 日判決¹⁴¹）

第一審は以下のように判示して、本件物件が所得税法施行令 178 条 1 項 2 号の「通常自己及び自己と生計を一にする親族が居住の用に供しない家屋で主として趣味、娯楽又は保養の用に供する目的で所有するもの」に該当するということはできず、その損失は損益通算の対象になるというべきである、として原告の主張を支持した。

- ① 本件物件がリゾート地に所在するホテルの客室であるからといって、原告の取得目的が保養にあったと断じることはできない。本件物件の売買に際しては、取得者が自ら利用することだけでなく賃貸目的で取得することも想定されていたというべきである。
- ② 利用上の特典は、現実には年間わずかな回数しか利用せず、すでに会員権を有していた原告にとってそれほど大きな意味を持っているとは考え難く、高額な管理費を支払っていることの方がはるかに不合理である。
- ③ 販売担当者の収益計算・稼働率を信じ収益が見込まれると考えたが、その計算が特別不合理なものとも考えられず、それが原告の本件物件の購入目的が賃貸収入の獲得にあったことを覆す理由になるとは考え難い。
- ④ 賃貸収入の一定しないことが、直ちに原告が自らの保養の目的で本件物件を取得したことにつながるものではない。
- ⑤ 以上のほか、本件物件はホテル客室として賃貸することを前提として分譲された物件である事、原告の利用回数が少なかったこと、原告は同時期に複数の不動産を順次取得

¹⁴⁰ 第一審：盛岡地裁平成 11 年 12 月 10 日判決（認容・控訴）・税資 245 号 662 頁、控訴審：仙台高裁平成 13 年 4 月 24 日判決（認容・確定）・税資 250 号（順号 8884）、（参考として東京高裁平成 10 年 2 月 24 日判決（棄却・確定）・税資 230 号 722 頁）。

¹⁴¹ 盛岡地裁平成 11 年 12 月 10 日判決（認容・控訴）・税資 245 号 662 頁。

し賃貸収入を得る事業を開始していること、本件物件のみ所有目的が保養にあったと解することはできなというべきである。

(2)第二審（仙台高裁平成 13 年 4 月 24 日判決¹⁴²）

第二審では次のように判示して、本件物件に係る不動産所得から生じた損失は損益通算の対象とならないものとして、第一審の判決を取り消した。

「本件は、本件物件が所得税法施行令 178 条 1 項 2 号に規定する『主として保養の目的で所有する不動産』に当たるか否かが中心的な争点である。同条項は、このように家屋の所有者の『主たる所有目的』という主観的要件を定めているが、個人の主観的な意思是外部からは容易に知り難いものであるから、その認定に当たって、客観的事実を軽視し、個人の主観的な意思を重視することは税負担の公平と租税の適正な賦課徴収を実現する上で適当でないというべきである。（略）本来、個人の主観的な意思によらずに客観的に判定されるべきものであることに鑑みれば、所有者の主観を重視するのは相当でなく、所有者の職業、生活状況、…等の諸般の事情を総合的に考慮して、客観的に所有者の主たる所有目的を認定すべきである。この観点から以下検討する。」

(ア)本件物件より受けることのできた利益（特典）や本件物件の利用実績からすれば、被控訴人に保養の目的があったと認めざるを得ない。

(イ)本件賃貸借契約における賃料は、客室の使用の対価とはいいい難く、むしろ、オーナーの管理費等の経費負担を軽減する目的で、オーナーに支払われる利益に名目上「賃料」の名を付したにすぎないものと認めるべきである。巨額の賃料収支の赤字が継続していたことから、被控訴人が収益性を主たる目的として本件物件を所有していたと認めることは困難である。「家族及び医院職員の福利厚生に供するを目的として買得するもの」と記載されており、本件物件の購入は第三者からそのように受け止められるべき性質のものであったといえることができる。

(ハ) 本件物件に係る支出ないし負担は、所得獲得とは無縁の家事費的ないし余剰所得の処分的性質のものと解するのが相当である。したがって、本件物件の主たる所有目的は保養にあると解するべきであり、当該支出ないし負担をもって、他の各種所得の金額から控除し、損益通算の対象とすべきではないことになる。

3.考察

所得税法 69 条は、損益通算の対象となる資産から「生活に通常必要でない資産に係る所得の金額」を除いている。その除かれる対象資産は施行令 178 条 2 号で「通常自己及び自己と生計を一にする親族が居住の用に供しない家屋で主として趣味、娯楽又は保養の

¹⁴² 仙台高裁平成 13 年 4 月 24 日判決（認容・確定）・税資 250 号（順号 8884）。

用に供する目的で所有するもの」としており、この一連の裁判ではその保有目的が争われた。第一審では、納税者の保有目的が、所得税法施行令に規定する「主として趣味、娯楽または保養の用に供する目的」に該当しないと判示し、原告の保有目的の主張を支持した。しかし、第二審は、「個人の主観的な意思は外部からは容易に知り難い」などとして、所有者の職業、生活状況などを総合的に考慮し、「主として保養の目的で所有する不動産」に該当するとして第一審判決を取り消した

仮に納税者の「保養の目的ではない」という主観のみで損益通算が許され得るとした場合、比較的資金に余裕のある納税者が是認され、このようなスキームを活用することができない一般の納税者との間に不公平を生じる結果となる。最近判決のあった財産評価基本通達総則 6 項に関する最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決¹⁴³についても、納税者が比較的裕福でそのスキームを使える立場にある場合と、他に担保物件がなく金融機関からの借り入れができない納税者である場合との租税の不平等が問題となったことを想起させる。

しかし施行令 178 条 2 号は「保養の用に供する目的で所有するもの」であるから、納税者本人の目的であることは日本語的に解釈すれば明らかである。この第一審に賛成の立場として品川芳宣弁護士も「文理解釈の在り方を考えると、(略)『保養の用に供する目的で所有するもの』とは、本人の取得・所有目的(意思)と保養の用の実績こそ重視されるべきと考えられる…(略)当該事実関係に即して、かつ、制度に対して中立的に文理解釈に徹した本判決の方が、理にかなっているようにも考えられる¹⁴⁴。」として、本人の目的(意思)とその実績を文理解釈することを重要視している。

金子宏教授は「租税法は侵害規範(Eingriffsnorm)であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許され¹⁴⁵」ず、「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的にてらしてその意味内容を明らかにしなければならない¹⁴⁶」と述べられている。

一方、第二審の判決は、その目的は納税者の主観的な意思ではなく客観的事実を重視し判定されるべきとし、更に「…『生活に通常必要でない不動産』か否かを判断するためその資産の所有目的を客観的に認定しようとする際に、その所有目的如何によって決せられる節税効果を得ることを判断要素とすることは本末転倒というべきであって相当でない」として、保養の目的ではなく節税効果を目的としていることはむしろ「生活に通常必要でない」と判断した。伊藤義一教授もその「結論は租税正義にかなっている¹⁴⁷」という。

¹⁴³ 最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決 民集 76 卷 4 号 411 頁 総則 6 項に係るいわゆるタワマン評価事件。

¹⁴⁴ 品川芳宣「損益通算に係る『生活に通常必要でない資産』の範囲」税研 92 号 83-86 頁 (2000)。

¹⁴⁵ 金子・前掲注 18) 租税法 123 頁。

¹⁴⁶ 金子・前掲注 18) 租税法 124 頁。

¹⁴⁷ 伊藤義一「医師が購入したリゾートホテルの一室は『生活に通常必要でない資産』にあたるか」TKC 税研情報 12 卷 6 号 13 頁 (2003)。

大野教授も「同じような物件であっても、それを所有する者の事情いかんによっては認定が異なり得るものであることは否定できない¹⁴⁸。」としている。

ところで、わが国の租税法の解釈原理は、租税法律主義(憲法 30 条及び 84 条)に基づく文理解釈であるが、この文理解釈においても、その法規の趣旨・目的に照らした解釈は認められており、これを無視した解釈はあり得ず、その租税法規の立法趣旨・目的の適切な役割に關しての正確な理解が不可欠であると占部教授¹⁴⁹は述べている。そこで、本来の趣旨・目的についてだが、同じ時期に同様の事例について東京地裁で判決¹⁵⁰が行われており、この地裁判決では損益通算が制限されている理由について「生活に通常必要でない資産に係る支出ないし負担は、個人の消費生活上の支出ないし負担の結果生じた性格が強く、このような支出ないし負担の結果生じた損失の金額について、損益通算を認めて担税力の減殺要素として取り扱うことは適当でないとの考え方に基づくもの」としている。これについては品川弁護士が「損益通算の規定の趣旨を殊更強調し、当該規定を制限的に解釈しようとする姿勢が認められる¹⁵¹」とも述べており、本件納税者の自身の保養目的ではないということを尊重すれば損益通算されるべきであって、筆者はこの意見に賛成する。

ちなみに、これらの判決の相違は、第二審判決を支持した伊藤教授が「裁判官の主観が大いに影響しているというべきである¹⁵²」と述べる。また「それぞれの裁判官の自由心証形成の背景からくるものであろう¹⁵³」と品川弁護士も述べている。主観か客観かをめぐって争っているのに、皮肉にもその裁判官の主観が判決に大いに影響しているとは、何とも言い難いところである。

主観的か客観的かという同様の問題は、美術品等の判定基準にも関連している。所得税法の、社会通念上に頼る美術品等の概念、生活に通常必要な資産か否かという不確定な概念、これらの概念に基づく税務行政の問題点が浮き彫りになってきたのではないだろうか。これらの問題を一件一件判断していくのは相当困難であることは想像に難くない。

¹⁴⁸ 大野重國「ホテル経営者に貸し付けられたコンドミニアム形式のリゾートホテルの一室は、生活に通常必要でない資産に該当するか」税理 43 巻 5 号 213 頁(2000)。

¹⁴⁹ 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』1036-1037 頁(慈学社出版、2012)。

¹⁵⁰ 東京地裁平成 10 年 2 月 24 日判決・税資 230 号 722 頁。

¹⁵¹ 品川・前掲注 144)「損益通算に係る『生活に通常必要でない資産』の範囲」86 頁。

¹⁵² 伊藤義一「医師が購入したリゾートホテルの一室は『生活に通常必要でない資産』にあたるか」TKC 税研情報 12 巻 6 号 14 頁(2003)。

¹⁵³ 品川芳宣「損益通算に係る『生活に通常必要でない資産』の範囲」TKC 税研情報 9 巻 5 号 10 頁(2000)。

第三款 下着等のオークション販売¹⁵⁴

1.概要

本件は、原処分庁が、焼肉店を営む審査請求人（以下「請求人」という。）に対し、各課税期間に係る各確定申告において、請求人は、自己の下着等をオークションで販売した収入を請求人名義以外の口座に入金し、収入金額を隠ぺいしていたとして各更正処分及び賦課決定処分を行ったことに対し、請求人が、下着等の販売収入は生活用動産の譲渡に基因する収入に当たるから課税されるものではなく、隠ぺい又は仮装の事実はないなどとしてその取消しを求めた事案である。ここでは争点5「下着等をオークションで販売したことは、生活用動産の譲渡に当たるか否か」について検討する。

2.判断〔下線は筆者による〕

(1)請求人は、インターネット上の〇〇を利用して、愛好者等の興味を喚起するような扇情的な表現等を用いて請求人が使用したとする下着、靴及び靴下等を平成20年の1年間に計67回にわたり販売し、(略)、生活用品としての下着等の時価相当額による売買の域を超えて、付加価値付きの価額で愛好者に販売する行為ということが出来るから、生活用動産の譲渡による所得を非課税とした趣旨にかんがみても、当該下着等の譲渡による所得は、所得税法上の生活に通常必要な動産の譲渡による所得に当たらないというべきである。

(2)資産の譲渡による所得が営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡による所得に該当するか否かの判断に当たっては、資産の売買回数、数量又は金額、売買に当たっての広告、宣伝等の方法を総合して判断するものであるところ、請求人が行った下着等の販売は、「営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡」であると認められるから、本件オークション収入から生ずる所得は、譲渡所得に該当しないと認められる。

(3)…本件オークション収入から生ずる所得には、営利性・有償性及び反復継続性は認められるものの、直ちに請求人の危険と計算による企画遂行性があるとまではいえないこと(略)などの諸点を総合して勘案すると、本件オークション収入から生ずる所得は事業所得にも該当しないというべきであるから、雑所得に該当すると認められる。

3.考察

この裁決では、原告は「生活に通常必要な動産」の譲渡益に該当するから非課税であると「生活に通常必要な資産該当性」を主張しているが、これに対し審判所の裁決は、その資産の譲渡行為の営利性に焦点を当てて判断している。

¹⁵⁴ 国税不服審判所平成23年6月17日裁決 <https://www.kfs.go.jp/service/JP/83/15/index.html> (最終閲覧2024年1月9日)。

第1章第2節において前述したように、所得税法9条1項9号は生活用動産の譲渡による所得を非課税として規定しており、それは①零細な所得を課税しないという執行上の配慮、②家庭用動産が取得価格以上で売却できるのは価格の一般的な変動以外にはほとんど考えられないこと、③減価償却計算によりたまたま計算上生み出された利益に過ぎないこと、④生活上の節約について課税する結果となる、といった理由による。

判決では「生活用動産の譲渡による所得を非課税としている趣旨からかんがみて」付加価値付きの価額で継続的に販売している場合には生活に通常必要な資産の譲渡に該当しないとしているが、酒井克彦教授は「継続的な販売であるとなぜ『生活に通常必要な動産』の譲渡ではなくなるのであろうか。継続的資産の譲渡は、譲渡所得該当性を否定することにはなっても、『生活に通常必要な動産』の譲渡を否定する根拠にはならないのではないだろうか¹⁵⁵。」と疑問を呈している。

周知のとおり現在では、フリマアプリやネットオークションで、24時間365日昼夜を問わず、個人対個人の取引で多種多様な商品が売買されており、この裁決でも日常茶飯的に行われるフリマアプリ等での生活用動産の売買は、その資産が生活に通常必要な資産に該当するか否かの判断よりも、その資産の譲渡が営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡による所得に該当するか否かが重要だとしている。そうであれば、ここでもその生活に通常必要か否かの判断は必要ではないことになる。

岩崎政明教授はこのフリマアプリなどを利用した個人対個人の売買について「生活用譲渡に係る非課税規定が創設されたころにはほとんどなかったことなので、現在ではこれらの売買について生活用動産の譲渡であるからと言って、一般的に非課税所得とするのが適切かどうかを再検討する必要があるのではないかと考える¹⁵⁶。」と述べており、また、高木良昌教授は「せどり」や営利性をもった転売行為は「雑所得又は事業所得として申告が必要となる。個人の認識は生活用財産名目の売買であったとしても客観的に見て上記のような取引に当たるとすれば申告納税が必要となる¹⁵⁷。」と述べ生活用動産としての非課税の問題よりも事業区分の問題を提起している。

岩崎教授はさらに「どの中古商品にも(値上がりが〔筆者加筆〕)起こる可能性があり、貴金属や書画骨董の様に具体的な品物の種類をあらかじめ一般的に『生活に通常必要でない資産』として法定できるものではない。にもかかわらず、ひとたび人気の出た中古商品を譲渡すれば高額の利得を得ることができる。それが生活用動産の譲渡に係る現代的課税問題であるといえよう¹⁵⁸。」と、(貴金属や書画骨董は生活に通常必要でない資産に該当

¹⁵⁵ 酒井克彦「租税法上の概念の衝突(上、中、下) - (準)棚卸資産と『生活に通常必要な動産』 -」税務事例55巻2号1-4頁(2023)。

¹⁵⁶ 岩崎政明「非課税所得の判定基準」税務事例研究188号42頁(2022)。

¹⁵⁷ 高木・前掲注132)「生活用財産名目の売買に伴う所得」34頁。

¹⁵⁸ 岩崎・同上156)「非課税所得の判定基準」38頁。

するとの前提ではあるが)具体的な品物の種類をあらかじめ一般的に法定出来ないことが現代的課題だと指摘されている。

このようなことから、生活に通常必要な資産の譲渡であっても、その譲渡に営利性があるか否かが問題であって、その資産が所得税法 9 条 1 項 9 号の非課税所得の判定における生活用動産か否かの判断は、インターネット上で売買が盛んに行われている現代においては既に形骸化しているようにも思われるのである。

第四款 生活に通常必要な資産該当性についての総括

ここまで生活に通常必要か否かについて、それぞれの裁判での法令の解釈および判断について考察してきた。生活に通常必要か否かの判断は、現代の様にさまざまな働き方や多様性が求められる場合においては、その判断は極めて困難であることも明らかになった。さらに毎日のようにインターネットやフリマアプリで膨大な数の多種多様な物品が売買されている現状において、現在の文理解釈及び目的論的解釈においてこれらをひとつづつ判断するにも限界があるように思われる。非課税規定の存在意義が薄れた現在、生活に通常必要か否かについて区分する必要があるかどうか、今一度再検討する必要があるのではないだろうか。仮に生活に通常必要か否かを判断しない場合には、どのような規定に影響があるか、また実務的な問題点は何かについては、第五章で考察・提案する。

第四章 美術品課税の諸外国との比較検討

本章では、諸外国の美術品課税制度について特徴的なものについて確認し、その後我が国の課税制度との比較検討・問題提起を行うことを目的とする。

美術品に対する課税制度については、その国の文化や考え方・価値観などの観点から制度が異なっている。特に、アメリカで採用されているものと EU 加盟国で採用されているものとは、大きくその特徴が異なる。また、各国で「美術品の定義」と考えられるものがあったり、金額基準などが存在することも分かった。そこで第一節ではアメリカの美術品課税制度に関するものを、第二節では欧州の美術品課税制度に関するものを取り上げることとする。また、第三節でアジア諸国の例として中国及び韓国の美術品に関連する税制についても説明し、第四節ではこれら諸外国と我が国の美術品課税の比較を試み、問題点や課題を提起する。

第一節 アメリカの美術品課税制度

第一款 美術品の売買に関する課税制度

アメリカではニューヨークを中心に高額美術品の国際取引が行われている¹⁵⁹他、マイアミなど所得税が安い地域などでは若いコレクターが多く存在し、世界的なアートフェアである「アートバーゼル¹⁶⁰」が開催されている。2022 年現在、美術品市場の約 45%¹⁶¹の世界第一位のマーケットシェアを誇る。

美術品に関する税制においては、その財産が「美術品」に該当するか否かによる税制上の優遇措置は規定されておらず「基本的に他の財に関する課税と各別の差異を設けていない¹⁶²」。しかし、アメリカではメセナ活動に対する意識、文化が比較的広く浸透しており、それらがアメリカにおける美術品の保護・流通、アート文化を支えている。つまり「政府によるアート市場への支援は少なく、民間の需要や寄付等で市場が成長¹⁶³」しているといえる。また、ある団体が内国歳入法 501 条(C)(3)¹⁶⁴に規定する適格団体(慈善団体)に該当すると「当該団体に対する金銭の寄付、美術品・物品の寄贈について、その寄

¹⁵⁹ 経済産業省クールジャパン政策課資料「アートと経済社会について考える研究会第3回～アートと流通・消費～」57 頁、メガギャラリーのグローバルトップ 10 のうち 8 割が NY に拠点を置く。
https://www.meti.go.jp/shingikai/mono_info_service/art_economic/pdf/003_03_00.pdf (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁶⁰ Art Basel <https://www.artbasel.com> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁶¹ THE ART MARKET 2023 A report by Art Basel & UBSP P27 「Figure1.4 Global Art Market Share by in 2022」
<https://theartmarket.artbasel.com/download/The-Art-Basel-and-UBS-Art-Market-Report-2023.pdf> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁶² 株式会社安田総合研究所『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』53 頁 (2000)。

¹⁶³ 経済産業省・前掲注 159)「アートと社会経済～」56 頁。

¹⁶⁴ アメリカ合衆国内国歳入庁 <https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-organizations> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

付者・寄贈者に所得課税の面での優遇措置が与えら¹⁶⁵」れている。内国歳入法 501 条 (C) (3) の適格団体であると認定された美術館に対する物品の販売には、売上税は課されない¹⁶⁶。

2019 年現在米国には 260 の自由貿易地域(Foreign-Trade-Zone)があり¹⁶⁷、ゆえに諸外国に比べより多くの美術品の流通・売買が行われている。アメリカは付加価値税を導入していない¹⁶⁸。なお税制上「美術品」の定義はない¹⁶⁹。

第二款 美術品の相続・贈与に関する課税制度

アメリカの相続税は遺産税(estate tax, death duties)制度¹⁷⁰を採用している。

遺産税は被相続人の遺産から支払われることになるが、2023 年においては遺産額 1292 万ドルまでは課税対象外となっており、更に配偶者に対する相続(遺贈)も一定の申告書の提出を要件に控除額が設定されている¹⁷¹。

なお「内国歳入法 501 条(C) (3) の適格団体に対する遺贈については、連邦遺産税の対象から除外される。従って、これに該当する美術館に対する遺贈(美術品の遺贈を含む)には、連邦遺産税は課されない¹⁷³」。したがって美術品についても配偶者および特定の慈善団体への相続(遺贈)、または 1,292 万ドル(約 19.4 億円¹⁷⁴)までの相続・遺贈には贈与税はかからないことになる。

贈与¹⁷⁵については、遺産税課税制度を採用しているため贈与者が贈与税を支払うことになるが、2023 年は受贈者一人当たり年間 17,000 ドル(約 255 万円)までは課税対象外と

¹⁶⁵ 安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 54 頁。

¹⁶⁶ 安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 54 頁。

¹⁶⁷ JETRO 日本貿易振興機構「米国の自由貿易協定(FTA)利用促進策 2022 年 2 月」。
<https://www.jetro.go.jp/world/reports/2022/01/f71030c4fbcf1f90.html> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁶⁸ 国立国会図書館調査及び立法考査局財政金融課「諸外国の付加価値税(2018 年度版)」168(2018)。
https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11056198_po_201803ma.pdf?contentNo=1 (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁶⁹ 株式会社日本総合研究所「平成 29 年度『我が国の現代美術の海外発信事業』美術品等の寄付税制等に関する調査研究事業」19 頁(2018)。

¹⁷⁰ 金子・前掲注 18) 租税法 691 頁「人が死亡した場合にその遺産を対象として課税する制度である。この制度は、英米系の国々で採用されており、人は生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元すべきである、という考え方に基づいている。この類型の相続税は、本来の意味における財産税」と金子教授は説明されている。

¹⁷¹ 米国内国歳入庁 HP Frequently Asked Questions on Estate Taxes 参照。
<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/frequently-asked-questions-on-estate-taxes> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁷² 米国は、課税価格が約 2,577 万ドル(約 36.6 億円)までは負担率が 0%である。2018 年から 2025 年までの時限措置として、基礎控除額が 500 万ドル(7.1 億円)から 1,000 万ドル(14.2 億円)に拡大された(ただし、毎年インフレ調整による改訂が行われる)。財務省 HP「主要国における相続税負担率の比較(配偶者+子 2 人) 注書 5」https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/itn_comparison/j05.htm (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁷³ 安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 55 頁。

¹⁷⁴ 邦貨換算の為替レートは 1 アメリカドル=150 円で計算している。

¹⁷⁵ 米国内国歳入庁 HP Frequently Asked Questions on Gift Taxes 参照。

なる。また配偶者への贈与は配偶者控除により無制限¹⁷⁶に控除することができ¹⁷⁷¹⁷⁸、また内国歳入法 501 条(c) (3)に規定する団体への贈与も課税対象外とされている。

第二節 欧州の美術品課税制度

欧州では、いわゆる EU 法(European Union law)として共通適用される制度があり、他方、美術品取引に関する税制については各国独自の制度がある。そこで本節では EU 法で特徴的な付加価値税についての概要と、追求権¹⁷⁹ (いわゆる「芸術家の再販売権 (Artist' s Resale Right)」) について説明し、その後各国の課税制度について説明することとする。

第一款 EU¹⁸⁰の美術品課税制度

1. EU 法における付加価値税の沿革と概要

付加価値税(VAT=Value Added Tax)は「最初、フランスで採用・実施された(1954 年)が、その後ヨーロッパ経済共同体(ECC→EC→EU)の共通税として加盟国各国において採用され、さらにはほかのヨーロッパ諸国をはじめとして多数の国々で採用されている¹⁸¹」。EU 加盟国においては「仕入税額控除法」または「前段階税額控除法」と呼ばれる方法で、かつインボイス方式を採用しており、一般に「EU 型付加価値税」と呼ばれている。EU 型付加価値税は原則税率 15%以上であるが¹⁸²、「各国がその歴史を背景として、独自の付加価値税制¹⁸³を実施しているのが現状¹⁸⁴」である。

<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/frequently-asked-questions-on-gift-taxes>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁷⁶ 期限・条件付財産権については除外規定がある(内国歳入法 2056 条(b) (1)、2523 条(b))。

¹⁷⁷ 伊藤公哉『アメリカ連邦税法 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』655 頁(中央経済社、2021)。

¹⁷⁸ 配偶者が合衆国市民でない場合には、無制限の規定は適用できない。

¹⁷⁹ 「芸術家の再販売権」と訳す学者もあるが、本稿では「追求権」という用語を用いる。

¹⁸⁰ 外務省 HP 2023 年現在の EU 加盟国(イギリスは 2020 年に脱退) アイルランド、イタリア、エストニア、オーストリア、オランダ、キプロス、ギリシャ、クロアチア、スウェーデン、スペイン、スロバキア、スロベニア、チェコ、デンマーク、ドイツ(加盟時西ドイツ)、ハンガリー、フィンランド、フランス、ブルガリア、ベルギー、ポーランド、ポルトガル、マルタ、ラトビア、リトアニア、ルーマニア、ルクセンブルク。

https://www.mofa.go.jp/mofaj/area/eu/map_00.html(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁸¹ 金子・前掲注 18) 租税法 806 頁。

¹⁸² JETRO 日本貿易振興機構 https://www.jetro.go.jp/world/europe/eu/invest_04.html(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁸³ Directive 2006/112/EC に基づく加盟国の付加価値税率の一覧。

https://static1.squarespace.com/static/526b8cbbe4b0b725baaec399/t/53628c96e4b019ce64ff9e09/1398967446128/vat_rates_en_art.pdf(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁸⁴ 国立国会図書館・前掲注 168) 諸外国の付加価値税 21 頁。

¹⁸⁵美術品取引に適用される付加価値税については、1977年に公布された Council Directive 77/388/EEC（第6指令）が、1994年の Council Directive 94/5/EEC（第7指令¹⁸⁶）、2006年の Council Directive 2006/112/EC¹⁸⁷等の改正がなされ、美術品等の取引については最低軽減税率5%、オークションでの取引とそれ以外かで課税方法に違いがあり、一定の条件を満たせばマージンシステムとの選択などが規定されている。2025年から Council Directive 2022/542¹⁸⁸により新たなワンストップショップ(OSS)スキームが適用される予定である¹⁸⁹。

普通関税表の97章¹⁹⁰で規定された美術品等をEU域内へ輸入する場合には、関税が課されない。EU加盟国は、ATAカルネ¹⁹¹（一時的通行証）に関する関税協定に参画しており、展示などの為の一時的な税関外への持ち出し等については関税や付加価値税を課されることはない。ほかにも一時的輸入制度や、EU税関域外として取り扱われる保税倉庫などの制度がある。

2. 追求権について¹⁹²

追求権(droit de suite)とは「著作者あるいはその相続人等が、公開競売やディーラーの仲介によって行われる販売の際に支払われる美術の現作品の対価の一部を徴収することができる権利¹⁹³」で、欧州指令により導入することを義務付けられる制度である。

Council Directive 2001/84/EC¹⁹⁴における追求権のおもな内容¹⁹⁵は、

- ・保護期間は著作者の死後70年
- ・取引最低額は各国で設定可能だが下限を3,000ユーロ超の金額にすることはできない
- ・販売価格5万ユーロ以下は4%、段階的に下がり、50万ユーロ超0.25%の料率

¹⁸⁵ この段落は安田総合研究所・前掲注162) 欧米諸国における美術品の取引 59-67頁を参考にしている。

¹⁸⁶ EU法オフィシャルサイト EUR-Lex <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/1994/5/oj>(最終閲覧2024年1月9日)。

¹⁸⁷ EU法オフィシャルサイト EUR-Lex <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>(最終閲覧2024年1月9日)。

¹⁸⁸ EU法オフィシャルサイト EUR-Lex <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/542/oj>(最終閲覧2024年1月9日)。

¹⁸⁹ SOVOS(米国税務コンプライアンスソリューション会社HP) <https://sovos.com/en-gb/blog/vat/vat-and-art/>(最終閲覧2024年1月9日)。

¹⁹⁰ 輸入統計品目表(財務省関税局HP) https://www.customs.go.jp/tariff/2023_04_01/data/j_97.htm(最終閲覧2024年1月9日)。

¹⁹¹ Admission Temporaire/Temporary Admission の略。

¹⁹² EU及びアフリカ諸国は追及権を優先的な議題とすべきとしており、米国、日本、南米諸国は、まずは既存の議題(放送条約等)を優先させるべきであるとの立場を表明している。(追求権に対する事務局説明資料、文化庁著作権課、国際小委員会2018年12月19日)。

https://www.bunka.go.jp/seisaku/bunkashingikai/chosakuken/kokusai/h30_02/pdf/r1412245_01.pdf

¹⁹³ 小川明子「欧州における追求権制度の可能性と限界－欧州司法裁判所判決からの示唆－」比較法学49巻2号150頁(2015)。

¹⁹⁴ EU法オフィシャルサイト EUR-Lex <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2001/84/oj>(最終閲覧2024年1月9日)。

¹⁹⁵ 同上192)文化庁著作権課資料を筆者においてまとめた。

- ・徴収は、著作権権利団体機関を通じて行うことや、その他の方法も可能
- ・支払い上限は 12,500 ユーロ

などである。この追求権については、各国においても議論の分かれるものであり、以下各国の課税制度の中でその制度の有無やその国のスタンス等を述べていくことにする。

第二款 イギリスの美術品課税制度

イギリスは、欧州最大かつアメリカに次ぐ世界第二位の美術品取引の市場である¹⁹⁶。イギリス独自の美術品に関する税制を次にまとめることとする。

1. 美術品等の VTA、売買に関する税、定義など¹⁹⁷

イギリスの VAT の標準税率は 20%であるが、一定の美術品等は 5%の軽減税率が適用される¹⁹⁸¹⁹⁹。

その「美術品(Works of art)」の定義について、英国歳入関税局 VTA718, 20.1²⁰⁰には、「手作業で制作された絵画、デッサン、コラージュ、飾り額、彫刻、リトグラフ、其他の印刷物、彫像、鋳造された彫刻、タペストリー、陶磁器、エナメル、作者またはスタジオ代表者の署名のあるもの…」など、除外するものも含め他にも詳細に規定されている。また骨董品(Antiques)についても「美術品や収集品以外の 100 年以上前のもの」と明記されている。また英国政府関税サイト第 97 章²⁰¹にも美術品等の商品分類が詳細に規定されている。美術品等に対する定義が非常に明確であり、我が国においても参考にすべきと考えられる。

寄附税制については、文化財贈与制度(Cultural Gifts Scheme)に基づき、優れた文化財、美術品を一定の美術館、ギャラリー、図書館等へ寄付した場合、個人の場合にはその価額の 30%、法人の場合にはその価額の 20%が税額控除の対象となる。この制度の対象物は美

¹⁹⁶ ARTnews 「世界のアート市場は 9 兆円に——2022 年はハイエンドが市場を牽引、NFT アートの取引額は半減」この最新レポートによると「アメリカは引き続き美術品取引における最大市場の地位を維持し、全体に占めるシェアとしては昨年から 2%増となる 45%を記録。次いで、2021 年に 3 位だったイギリスが 18%を占め 2 位に返り咲いたのに対し、中国は昨年度から 3%シェアを落としたため、今年は 17%で 3 位となった。」
<https://artnews.japan.com/article/884>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁹⁷ この段落は日本総合研究所・前掲注 169) 我が国の現代美術の海外発信事業 40-44 頁を参考にしている。

¹⁹⁸ 英国骨董商協会 HP より <https://www.bada.org/advice/imports-and-exports/importing-antiques-uk>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

¹⁹⁹ 英国アートビジネス情報サイト <https://www.artbusinessinfo.com/vat-for-artists.html>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁰⁰ 英国政府ウェブサイト(VTA718, 20.1) <https://www.gov.uk/guidance/the-margin-and-global-accounting-scheme-vat-notice-718#section20>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁰¹ 英国政府歳入関税局ウェブサイト(Chapter 97 - Works of art, collectors' pieces and antiques) <https://www.trade-tariff.service.gov.uk/chapters/97>(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

術品等のうち審査パネル(Acceptance in Lieu Panel)が「傑出した作品」(Pre-eminent property)と判断した美術品である²⁰²。

イギリスは遺産税課税を採用している。相続税の基礎控除額は325,000ポンド(5,850万円²⁰³)、税率は一律40%である²⁰⁴が、正味財産の10%以上をチャリティ団体に遺贈した場合には、一定の財産について36%の軽減税率となる。贈与については被相続人の死亡以前7年以内で基礎控除を超えるものについては、その期間によって税率が異なり相続税に加算される仕組みとなっている²⁰⁵。

美術品等について物納制度 AiL(Acceptance in Lieu Scheme)があり、アーツ・カウンシル・イングランド(Arts Council England²⁰⁶)という団体が手続きを担っている。

また、一定の文化財、美術品等については、譲渡または遺贈を受けた一定の美術館等が、一定の条件を満たすことで、キャピタルゲイン税または相続税の免除制度(Conditional Exemption Tax Incentive Scheme²⁰⁷)がある。

2. 追求権

イギリスは、2001年のCouncil Directive 2001/84/ECに従って、2006年から追求権制度を導入した²⁰⁸。著作権管理団体²⁰⁹が追求権の徴収を行いそれを著作者に分配する制度で、著作者が直接請求することはできない。権利は作家の存命中から死後70年間、5万ユーロ(約750万円²¹⁰)までの販売価格は4%、5万ユーロ超はより低い割合でのロイヤリティとなる²¹¹。

²⁰² 英国歳入関税局ウェブサイト(CULTURAL GIFTS SCHEME)

https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a808bb540f0b6230269422b/Cultural_Gifts_Scheme_DCMS_guidance.pdf(最終閲覧2024年1月9日)。

²⁰³ 1ポンド=180円で換算している。

²⁰⁴ 矢内一好「富裕層の相続の法務と海外の相続税(第10回)英国の遺産税」国際税務43巻68頁(2023)。

²⁰⁵ 英国歳入関税局ウェブサイト(How Inheritance Tax works: thresholds, rules and allowances)

<https://www.gov.uk/inheritance-tax#:~:text=Inheritance%20Tax%20rates,estate%20that%E2%80%98s%20above%20the%20threshold>(最終閲覧2024年1月9日)。

²⁰⁶ アーツ・カウンシル・イングランド(Arts Council England)

<https://www.artscouncil.org.uk/supporting-arts-museums-and-libraries/supporting-collections-and-cultural-property/acceptance-lieu>(最終閲覧2024年1月9日)。

²⁰⁷ 英国歳入関税局ウェブサイト(Capital taxation and tax-exempt heritage assets)

<https://www.gov.uk/government/publications/capital-taxation-and-tax-exempt-heritage-assets>(最終閲覧2024年1月9日)。

²⁰⁸ 日本美術著作権協会HP 参照 <http://jaspar.or.jp/20180507-2>(最終閲覧2024年1月9日)。

²⁰⁹ Artists Collecting Society(ACS)HP <https://artistscollectingsociety.org/>

Design and Artists Copyright Society(DACS) <https://www.dacs.org.uk/>(最終閲覧2024年1月9日)。

²¹⁰ 1ユーロ=150円で換算している。

²¹¹ Artists Collecting Society(ACS) <https://artistscollectingsociety.org/artists-resale-right/>(最終閲覧2024年1月9日)。

第三款 フランスの美術品課税制度

フランスの美術品に対する課税制度の中、特に特色がある部分を中心にまとめた。

1. 美術品等の VTA、売買に関する税、定義など

フランスの場合、付加価値税の標準税率は 20%²¹²で美術品等の軽減税率は 5.5%である²¹³。なお、一定の条件を満たせば 30%のみなしマージンに基づき付加価値税を計算することが認められている²¹⁴VTA の軽減対象となる美術品等について詳細に定義している²¹⁵。

キャピタルゲイン税は、2 万フラン(320 万円²¹⁶)を超える美術品のフランスにおける個人の売買は 7.5%、オークションの場合には 5%となる²¹⁷。

個人から適格非営利活動法人に対する寄附は、課税所得金額の 20%を限度として、寄附額の 66%の税額控除が認められる²¹⁸。法人による寄附は売上高の 0.5%を限度として寄附額の 60%が税額控除の対象となる²¹⁹。

法人が取得した存命の芸術家のオリジナル作品および楽器については、一定の要件のもとに 4 年間で均等に損金算入または減価償却引当金を設定することができる²²⁰。

²²¹フランスでは、美術品等を相続する場合、その美術品は a)家具、b)宝飾品、美術品、コレクション品、に区別し、後者は評価方法が規定され、それぞれの価値を算定した後、相続税の規定により課税される。家具は「住居における使用および装飾を目的としたもの」と規定され、絵画や彫刻、磁器等でも住居の装飾の一部をなすものはこれに含まれるが、画廊や特定の展示で「コレクションの一部をなすもの」は含まれない。つまり日本と大きく異なる点として、美術品等が住居内にあるのならそれは装飾品や家具であり、購入

²¹² レジフランス一般税法典 CGI278 条

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006191854/2021-02-22/#LEGISCTA000006191854(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²¹³ レジフランス一般税法典 CGI278 条の 0 の 2

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006191654/2021-02-22/#LEGISCTA000006191654(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²¹⁴ レジフランス一般税法典 297 条

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006304520/2021-02-22
(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²¹⁵ レジフランス一般税法典附則書Ⅲ第 98 条 A2

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006298775(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²¹⁶ 1 フラン=160 円で換算している。

²¹⁷ 安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 78 頁

²¹⁸ レジフランス一般税法典 200 条

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006191957/#LEGISCTA000006191957(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²¹⁹ 日本総合研究所・前掲注 169) 我が国の現代美術の海外発信事業 59 頁

²²⁰ レジフランス一般税法典 238a 条

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000046868630(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²²¹ この段落は、日本総合研究所・前掲注 169) 我が国の現代美術の海外発信事業 64-67 頁を参考にしてい

価額が高額であっても、画廊や展示室で展示されたことのない美術品は法的にコレクション対象ではなく「美術作品」とはみなされない。

相続した美術品を2年以内に競売により売却して相続税を支払う場合には、落札額＝相続額となり、売却益は非課税となる。また、1968年から物納制度も設けられており²²²、美術品、書籍、コレクションアイテム、歴史的または芸術的価値の高い文書によって相続税、贈与税、財産税について適用され数多くの名品が物納によって国の所有となっている²²³。

2. 追求権

フランスでは、芸術家の生存中または死後50年の間に生じたオリジナル作品の、オークションでの販売にのみ、再販売価格の3%が適用される²²⁴。イギリスと違いフランスでは相続人自ら追求権の管理が可能であるが、ほとんどが著作権管理団体²²⁵に委任しており、現在自ら追求権の管理をしているのはピカソとマティスの相続人だけとなっている状況である²²⁶。

第四款 ドイツの美術品課税制度²²⁷

1. 美術品等のVTA、売買に関する税、定義など²²⁸

ドイツの付加価値税については、美術品またはコレクション品には軽減税率が認められているが、骨董品については認められていない。標準税率は19%²²⁹、軽減税率は7%²³⁰である。

ドイツでは相続税や財産税の物納が認められている²³¹が、その物納財産である美術品を国が取得することが公共の利益に合致するか否かで判断されるため、承認されるのは特別なケースに限られる。

²²² フランス国立図書館 HP <https://www.bnf.fr/fr/la-dation-en-paiement> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²²³ 日本経済新聞電子版「ピカソ未公開作、長女がフランスに物納」2021 年 9 月 21 日掲載。
<https://www.nikkei.com/article/DGXZQ0CB2124L0R20C21A9000000/> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²²⁴ 安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 80 頁。

²²⁵ Société des Auteurs dans les Arts graphiques et plastiques (ADAGP) など <https://www.adagp.fr/fr>

²²⁶ フランスの弁護士事務所 clarelegalHP
<https://www.clarelegal.com/ja/%E6%B3%95%E5%BE%8B%E8%A7%A3%E8%AA%AC/%E3%83%A8%E3%83%BC%E3%83%AD%E3%83%83%E3%83%91%E3%81%A7%E3%81%AE%E8%BF%91%E7%8F%BE%E4%BB%A3%E7%BE%8E%E8%A1%93%E4%BD%9C%E5%93%81%E3%81%AE%E5%A3%B2%E8%B2%B7%E3%81%AB%E3%81%8A%E3%81%91%E3%82%8B%E8%BF%BD/> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²²⁷ ドイツ連邦中央税務署 https://www.bzst.de/DE/Home/home_node.html (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²²⁸ この段落は安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 85-89 頁を参考に行っている。

²²⁹ JETRO 日本貿易振興機構ドイツ関税制度 https://www.jetro.go.jp/world/europe/de/trade_03.html (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²³⁰ ドイツ連邦法務省 軽減税率対象品目一覧 https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/anlage_2.html (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²³¹ ドイツ連邦法務省ドイツ一般租税法 224a 条

配偶者への相続は 50 万ユーロ (約 7,500 万円)、子への相続は 40 万ユーロ (約 6,000 万円) が基礎控除となる²³²。

2. 追求権

ドイツの再販売権は、芸術家の生存中または死後 70 年間の間に生じたオリジナル作品の販売に適用²³³され、当該作品の販売価格の 5%と規定されている²³⁴。5 万ユーロまでは 4%、5 万ユーロ超はより低い割合による²³⁵。

https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p1959 (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²³² 矢内一好「富裕層の相続の法務と海外の相続税 (第 7 回) ドイツ・フランスの相続税」国際税務 43 巻 134-137 頁 (2023)。

²³³ ドイツ蒐集協会 <https://www.bildkunst.de/service/folgerecht/informationen-zum-folgerecht> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²³⁴ 安田総合研究所・前掲注 162) 欧米諸国における美術品の取引 87 頁。

²³⁵ ドイツ連邦法務省 著作権法第 26 条 再販売権 https://www.gesetze-im-internet.de/urhg/__26.html (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

第三節 アジア諸国の美術品課税制度

第一款 韓国の美術品課税制度²³⁶

近年、経済成長著しい韓国では、特に香港合併後の中国情勢の不安定化や、英語人材の多さからアジアのアートハブとして海外有名ギャラリーの進出が増加している。韓国政府もアート領域でのスタートアップを支援しており、これらの事業支援により若手の創業促進、地方活性化、障害者の採用促進などに貢献している。このように文化政策に力を入れており、文化支出の国家予算に占める割合は日本がわずか0.11%であるのに対し、韓国では1.23%である。国民一人当たりの予算額に換算すると日本が913円であるのに対し韓国では約8倍の7,204円であり、これは対象6か国中フランスに次ぐ高さである²³⁷。美術品等に関する税制についても、高い基礎控除額と分離課税で美術品の売買が行い易い状況であるといえる。特に美術品等の定義や評価額の決定過程についてはかなり細かく規定されており、アート政策を規制しないよう様々な配慮がされている。

1. 美術品の売買に関する課税制度

韓国の譲渡所得は対象となる財産が限定列挙されているため、美術品等の譲渡については譲渡所得ではなく「その他所得」として分離課税²³⁸される。

所得税法 21 条 2 項および 3 項²³⁹

- ②第1項及び第19条第1項第21号にかかわらず、大統領令で定める書画・骨董品の譲渡で発生する所得(事業場を備えるなど大統領令で定める場合に発生する所得は除く)は、その他所得とする。
- ③その他所得金額は、当該課税期間の総収入金額からこれに使用された必要経費を控除した金額とする。

経済産業省の資料²⁴⁰によると、美術品の取引に係る所得税については、販売価格が6,000万ウォン(日本円約660万円²⁴¹)未満の場合は無税、6,000万ウォン以上の場合は価

²³⁶ この款については日本総合研究所・前掲注169)我が国の現代美術の海外発信事業 113-123頁を参考にしている。

²³⁷ 文化庁・獨協大学「令和3年度文化庁と大学・研究機関等との共同研究事業『新型コロナウイルス感染症の影響に伴う諸外国の文化政策の構造変化に関する研究』報告書」(2022)12頁。
https://www.bunka.go.jp/tokei_hakusho_shuppan/tokeichosa/pdf/93709801_01.pdf(最終閲覧2024年1月9日)。

²³⁸ 永田金司『日本居住の韓国人が知ってほしい 韓国資産課税実務教科書』241頁(株式会社クオン、2020)

²³⁹ 韓国国税庁ウェブサイト 所得税法 21 条を筆者にて翻訳した。

[https://www.law.go.kr/법령/소득세법/\(20230701,19196,20221231\)/제21조](https://www.law.go.kr/법령/소득세법/(20230701,19196,20221231)/제21조)(最終閲覧2024年1月9日)。

²⁴⁰ 経済産業省・前掲注159)アートと経済社会 75頁。

²⁴¹ 邦貨換算の為替レートは1ウォン=0.11円で計算している。

格の 80%(保有期間が 10 年を超える場合には 90%)が譲渡原価として認められ、残りの 20%に対し 22%の所得税が課される。

なお、所得税法 12 条では、「文化財保護法」により国家指定文化遺産に指定された書画・骨董品の譲渡、および書画・骨董品を博物館・美術館に譲渡したことにより発生した収入は非課税と規定されている。

付加価値税は、芸術創作作品・純粋芸術行事・文化行事等については免税とされる

²⁴²。

2. 美術品の相続・贈与に関する課税制度

韓国では相続税の課税方式として遺産税課税を採用している²⁴³。そのため贈与税率は相続税率と同じである²⁴⁴。贈与により取得した財産については、相続開始前 10 年間の贈与財産を相続財産に加算する。相続税の基礎控除は 2 億ウォン(2, 200 万円)、配偶者の軽減措置は 30 億ウォン(3 億 3 千万円)を限度に相続価額から控除する²⁴⁵。

3. 美術品等の定義

所得税法 21 条第 1 項第 25 号でいう「書画・骨董品」については次のように施行令で具体的に定義されており、生存している芸術家の作品は対象とはなっていない。

所得税法施行令²⁴⁶ 41 条 14 項

⑭法第 21 条 2 項において「大統領令で定める書画・骨董品」とは、次の各号のいずれかに該当するもので、1 個あたり・1 点当たり又は組(2 個以上が共に使用される物品として通常対をなして取引されることを言う)の譲渡価額が 6 千万ウォン以上であるものをいう。ただし、譲渡日現在生存している国内原作者の作品は除く。
1. 書画・アンティークのうち次の各号のいずれかに該当するもの
イ. 絵画、デッサン、パステル(手描きに限定し、絵柄や装飾した加工品は除く)およびコラージュと同様の装飾板
ロ. オリジナル版画・印刷画および石版画
ハ. 骨董品(製作後 100 年を超えたものに限る)
2. 第 1 号の書画・骨董品のほか、歴史上・芸術上価値のある書画・骨董品として、企画財政部長官が文化体育観光部長官と協議し、企画財政部令で定めるもの

²⁴² 税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法《第 8 版》』64 頁(中央経済社、2014)

²⁴³ 永田・前掲注 238) 韓国資産課税実務教科書 6 頁。

²⁴⁴ 永田・前掲注 238) 韓国資産課税実務教科書 180 頁。

²⁴⁵ 永田・前掲注 238) 韓国資産課税実務教科書 93 頁。

²⁴⁶ 韓国国税庁ウェブサイト所得税法施行令 41 条を筆者にて翻訳した。

[https://www.law.go.kr/법령/소득세법시행령/\(20231001, 33736, 20230926\)/제 41 조](https://www.law.go.kr/법령/소득세법시행령/(20231001, 33736, 20230926)/제 41 조)(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

また、財産評価に関しては、販売用ではない書画・骨董品の評価について次のようなものがある。なお、韓国では公認の美術品鑑定資格制度はないが、一定の団体が提携し鑑定評価や鑑定書の発給などの業務を担当しており、「美術品の流通及び官邸に関する法律」で美術品の鑑定業者の義務を規定している²⁴⁷。

相続税及び贈与税法施行令 52 条 2 項²⁴⁸

② 販売用でない書画・アンティークなど芸術的価値のある有形財産の評価は、次の各目の区分による専門分野別に 2 人以上の専門家が鑑定した価額の平均額。ただし、その価額が国税庁長が委嘱した 3 人以上の専門家で構成された鑑定評価審議会で鑑定した鑑定価額に達しない場合には、その鑑定価額による。

イ. 書画・典籍

ロ. 陶器・土器・鉄物

ハ. 木工芸・民俗装身具

ニ. 先史遺物

ホ. 石工芸

ヘ. その他アンティーク

ト. その他美術品

なお、韓国の美術品課税制度のうち、特筆すべきは価格査定にある。価格査定に用いられている指数は、KAMP(韓国美術市場価格指数:Korea Art Market Price Index)と KAPAA(美術作品価格指数:Korea Art Price Appraise Association Index)であり、特に KAPAA は「市場情報」と「芸術的な価値」により価格を算定しているという²⁴⁹。

第二款 中国の美術品課税制度

中国の美術品等に関する課税制度で特徴的なものにオークションによる譲渡に係るものがある。それまで独立して規定されていた「書画、骨董品等の競売収入に対する個人所得税の徴収問題に関する国家税務総局の通知」(国税発[1997]第154号)が廃止され、2007年の税制改正により「オークション収入に対する個人税²⁵⁰」に規定されることとな

²⁴⁷ 日本総合研究所・前掲注169)我が国の現代美術の海外発信事業 121 頁。

²⁴⁸ 韓国国税庁ウェブサイト相続税法施行令 52 条を筆者にて翻訳した。

[https://www.law.go.kr/법령/상속세및증여세법시행령/\(20230228,33278,20230228\)/제52조](https://www.law.go.kr/법령/상속세및증여세법시행령/(20230228,33278,20230228)/제52조)(最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁴⁹ 日本総合研究所・前掲注169)我が国の現代美術の海外発信事業 122-123 頁。

²⁵⁰ 中国国家税務総局「国家税务总局关于加强和规范个人取得拍卖收入征收个人所得税有关问题的通知(個人が

った。また 2020 年に公告された中国国家税务总局²⁵¹発表の「解釈²⁵²」において、文化財・美術品の範囲を「書画、陶磁器、玉器、金属器、漆器、竹や木の象牙彫刻、仏具、古典家具、紫砂茶器、図書館所蔵品、古書、紫砂茶器、碑文、切手、コイン、宝石、その他の収集品」として具体的にその範囲を明らかにした。

1. 美術品の売買に関する課税制度

前述したように美術品等に関する譲渡については、2007 年の税制改正により「書画骨董」として独立して規定されていたものが「オークション収入に対する個人税」の中に規定されることとなった。特徴的なのは、その美術品の売買が著作者本人によるものか、若しくはいわゆる取得原価があるものかに区分しているところである。以下、関係する部分を取り上げる。

(1) 著作物のオークション（著作者自身による売却）

個人所得税法によると「著作者が自身の文学作品の原本または原稿のコピーを競売して得た収入は、譲渡所得額から 800 元（4,000 元未満の場合）または 20%（4,000 元以上の場合）を差引いた残額に「ロイヤルティ」20%の税率が適用され、個人所得税を支払う（国税発〔2007〕第 38 号、第 1 条第 1 項²⁵³）。つまり日本円で約 16,000 円²⁵⁴が基礎控除となり、それ以上の譲渡所得については税率 20%として計算することになる。

(2) その他の競売

文学作品の原稿や複製物以外の財産の個人オークションについては、譲渡所得から財産の原価と相当な経費を差し引いた残額が課税所得となり、「財産譲渡所得」の規定に従って 20%の個人税率が適用される。（国税発〔2007〕第 38 号、第 1 条第 2 項²⁵⁵）

2. 美術品の輸出入に関する課税制度

納税者が財産の原価の合法的で完全かつ正確な証明書を提出できない場合、または財産の原価を正確に計算できない場合は、個人所得税は譲渡収入額の 3%の税率で計算され

取得したオークション収入に対する個人所得税の徴収の強化および標準化に関する問題に関する国家税务总局の通知（筆者訳）」<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100012/c5193881/content.html>（最終閲覧 2024 年 1 月 9 日）。

²⁵¹ 小杉直史「中国の税務執行」税大ジャーナル 5 巻 165 頁(2007)に「我が国の国税庁に相当する組織は国家税务总局(SAT:State Administration of Taxation)である。」とある。

²⁵² 中国国家税务总局「关于《国家税务总局关于明确二手车经销等若干增值税征管问题的公告》的解读（『国家税务总局的中古車流通等の付加価値税の徴収および管理に関する問題の明確化に関する発表』の解釈）（筆者訳）」<https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100015/c5201281/content.html>（最終閲覧 2024 年 1 月 9 日）。

²⁵³ 中国国家税务总局・前掲注 250）。

²⁵⁴ 邦貨換算の為替レートは 1 元＝20 円で計算している。

²⁵⁵ 中国国家税务总局・前掲注 250）。

るが、文化財局によりオークション品が海外からの返還文化財だと認められた場合、譲渡所得の2%の税率で計算される。(国税発[2007]第38号第4条²⁵⁶)

3. その他の課税制度

中国国家税務総局は2021年に発表した法人所得税政策の実施基準で、特に企業の取得した美術品等の解釈について、「企業によっては収集、展示、価値の保存や鑑賞などを目的として文化財や美術品を購入することがあるが、これは実際には投資行為であり、投資資産として処理する。その投資期間においては文化財、美術品の減価償却費は税引き前に控除することはできない²⁵⁷」として法人が取得した美術品等について減価償却できないことを明らかにしている。

第四節 我が国の美術品課税制度との比較

前述したとおり、アメリカには「美術品」としての特別な税制上の優遇措置はないが、欧州やアジアには我が国でも参考になるような美術品等に関する定義や各種規定が設けられているので、これらを以下にまとめた。

第一款 各国の美術品等の定義の有無

イギリス歳入関税局 VTA718, 20.1²⁵⁸には付加価値税のマージンスキームを適用できる美術品 (works of art) に該当するもの及び該当しないものの具体的な列挙による定義があり、また関税サイト第97章²⁵⁹には美術品等の商品分類が詳細に規定されている。この第97章は日本の税関サイト²⁶⁰と比較すると非常に詳細な分類がなされている。またフランスには VTA の軽減対象となる美術品の定義がある²⁶¹。韓国は、譲渡の優遇措置の対象と

²⁵⁶ 中国国家税務総局・前掲注250)。

²⁵⁷ 中国国家税務総局「六、企业收藏文物, 艺术品, 怎么进行税务处理? (企業が文化財や美術品を収集した場合の税務処理はどうしたらいいですか?)」

<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c5165845/content.html> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁵⁸ 英国政府ウェブサイト (VTA718, 20.1) <https://www.gov.uk/guidance/the-margin-and-global-accounting-scheme-vat-notice-718#section20> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁵⁹ 英国政府歳入関税局ウェブサイト (Chapter 97 - Works of art, collectors' pieces and antiques) <https://www.trade-tariff.service.gov.uk/chapters/97> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁶⁰ 財務省日本税関 HP 輸出統計品目表 https://www.customs.go.jp/yusyutu/2024_01_01/data/j_97.htm (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁶¹ レジフランス一般税法典附則書Ⅲ第98条A2

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006298775 (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

なる美術品等の定義があり²⁶²、中国は VAT 請求書の発行についての改正の際に美術品の範囲も明らかにされている²⁶³。

このうち、韓国の所得税法における美術品等の定義は以下のようなものとなっている。

参考：韓国所得税法における美術品等の規定

INCOME TAX ACT 【所得税法】

Article 21 (Other Income)

(1) Other income shall consist of the following incomes…:

25. Income generated from transfer of paintings, calligraphic works, and antiques prescribed by Presidential Decree;

ENFORCEMENT DECREE OF THE INCOME TAX ACT 【所得税法施行令】

Article 41 (Scope, etc. of other Income)

(13) "Paintings, calligraphic works, and antiques prescribed by Presidential Decree" in Article 21 (1) 25 of the Act, means the following works, where the value of transfer is at least 60 million won per piece, item, or pair (referring to goods normally traded in pairs as those that at least two are used together): Provided, That works of an artist alive in the Republic of Korea on the date of transfer shall be excluded:

1. Any of the following paintings, calligraphic works, and antiques:

(a) Pictures, drawings, pastels (limited to those drawn by hand, excluding drafts and processed goods with decoration), collage, and decorated board similar thereto;

(b) Original engravings, prints, and lithographs;

(c) Antiques (limited to those over 100 years after manufacturing);

2. Works prescribed by Ordinance of the Ministry of Strategy and Finance (財務省告示：筆者注) after the Minister of Strategy and Finance has consulted with the Minister of Culture, Sports and Tourism as paintings and calligraphic works, and curios which have historic and artistic value other than paintings, calligraphic works, and antiques specified in subparagraph 1.

²⁶² 韓国国税庁ウェブサイト所得税法施行令 41 条

[https://www.law.go.kr/법령/소득세법시행령/\(20231001, 33736, 20230926\)/제 41 조](https://www.law.go.kr/법령/소득세법시행령/(20231001, 33736, 20230926)/제 41 조) (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁶³ 中国国家税务总局「关于《国家税务总局关于明确二手车经销等若干增值税征管问题的公告》的解读（『国家税务总局の中古車流通等の付加価値税の徴収および管理に関する問題の明確化に関する発表』の解釈）（筆者訳） <https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c100015/c5201281/content.html> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

このように横断的に眺めてみると、各国では、その美術品が優遇措置の対象となる場合に、限定列挙の形でその範囲が詳細に定義されていることがわかる。また、我が国に比べて具体例が大変多く示されており、アンティークは100年以上のものをいうなどと、納税者においても大変イメージしやすいものとなっている。

第二款 各国の特徴的な美術品税制等

美術品に関する税制のうち特徴的なものについて我が国の税制との違いをまとめた。

相続税の物納についてはEU諸国のイギリス、フランス、ドイツ各国それぞれに物納制度が設けられている。フランスは財産税についても物納が認められている。これらの物納の可否や財産評価は専門機関が担っていることが多い。これに対して韓国、中国については美術品を物納財産としている規定は見受けられなかった。我が国では、物納は美術品公開促進法に登録された登録美術品のみであるため、被相続人が生前に登録申請等を済ませておくことが必要となるが、欧州では価値の歴史的または芸術的価値の高いものについては、相続発生後においても物納が可能な場合も多い。

フランスでは、相続した美術品を2年以内に競売により売却して相続税を支払う場合には、落札額＝相続額となり、売却益は非課税となる制度がある。我が国では譲渡所得税の課税対象となる。

キャピタルゲイン税制について特筆すべきは、韓国の美術品等の譲渡所得課税である。これは販売価格6,000ウォンまでは無税、それ以上は80%が原価としてみなされ22%の税率負担という制度だ。韓国の文化政策への力強さが感じられる施策であり、我が国においても検討すべき施策と考える。イギリスやフランスやでも美術品の譲渡に関して軽減税率が設けられている。フランスでは、法人が取得した存命の芸術家のオリジナル作品および楽器については、一定の要件のもとに4年間で均等に損金算入または減価償却引当金を設定することができるなど、優遇措置が充実している。我が国に於いても、アート政策の一環として、美術品市場の活性化や若手芸術家の保護育成のため、減価償却可能金額の引上げを検討することも視野に入れるべきと考える。

第三款 追求権

イギリス、フランス、ドイツともに追求権を認めており、徴収方法は異なるが、割合や有効期間などはEU指令に基づき、各国ほぼ同様のシステムである。これにより著作権はその作品が再版されるごとに収入を得ることができる。NFTアートもブロックチェーンを利用してこのような再販収入を著作権者に還元できる仕組みが可能であり、我が国でも著作権者の権利の保護と同時に美術品市場の活性化を図ることを視野に、今後このような追求権の仕組みを取り入れることを検討すべきであると考ええる。

第五章 考察と結論

第一節 美術品等の定義の創設

第三章第一節の「特殊資産の美術品等該当性が争われた裁判例等」で考察した事例はすべてその資産が美術品等に該当するかが争点であった。我が国税法上、美術品等の定義がないことからこのような訴訟が発生したのであり、ここで改めて美術品等の定義の創設を提案したい。美術品等を定義することとはつまり、入り口で美術品か否かを見極めることによって、納税者の予測可能性と法的安定性に寄与し、かつ税務行政上の判断が簡略化されることにもつながる。以下、美術品等の定義について考察・提案する。

第一款 借用概念の「本籍地²⁶⁴」を設定できるか

「美術品等」は借用概念ではない、と前述した。現状で「本籍地」とされる可能性のある文化財保護法や美術品公開促進法が制定される以前に、既に所得税法において「書画骨董」つまり現在でいうところの「美術品等」という用語が用いられていたからである。今、その「美術品等」の定義が必要ということを理由に、それらの法令で用いられている定義を借用した場合に、本稿で取り上げたオルゴール、テーブル・スタンド、フェラーリを正しく分類できたであろうか。

美術品公開促進法は「絵画、彫刻、工芸品その他の有形の文化的所産である動産」と美術品を定義しているが、その「その他の有形の文化的所産である動産」の対象が広すぎて、これだけでは判断できない。しかし、この美術品公開促進法の対象となり得る美術品の範囲は広くても、実際にこの施策の対象として登録された「登録美術品」は、その「施策の対象となる価値がある」のだから、税法上の「希少価値」に該当すると考えられる。

また、文化財保護法では「文化財」が定義されている。大きく「有形文化財」「無形文化財」「民俗文化財」「記念物」「文化的景観」「伝統的建造物群」と分類され、このうち重要なものに指定されるためには文化庁の調査・審査などを経なければならない。よってその指定を受けた動産については、税法上で言う「歴史的価値または希少価値」があるものとして「美術品等」に該当するものと考えてもよいだろう。

しかし、当然ながらこれら以外のものでいわゆる「美術品等」に該当するものは世の中に無数に存在するはずで、美術品公開促進法と文化財保護法の概念だけでは税法上の「美術品等」の定義にはなり得ないが、少なくともこれらに該当すれば「美術品等」に該当するという関係となることは明らかとなった。

²⁶⁴ 佐藤・前掲注25) スタンダード所得税法 508頁。

第二款 「美術品等」という日本語で解釈できるか

「美術品等」は借用概念でもなければ、租税法における固有概念でもない。そこで「美術品等」が何かであるかは、それが「日本語として『熟した』語であればその自然な意味内容に従って解釈すべきとされるし、日本語として『熟した』とはいえない語であれば、規定の趣旨・目的や文理を参照しつつ解釈すべきである²⁶⁵」ということになる。そしてその規定の趣旨・目的や文理によって解釈できない場合には、それは定義が必要であろうと考えられる。

そこで「美術品等」とは何かの日本語の意味を考えてみたいが、フェラーリ事件地裁判決の中にもあったように、「…何を『美術品』等と定義するかを個々の主観に委ねることは、美的感覚が人により大きく異なる以上極めて安定性を欠く結論になる」。判決文もその結果「社会通念上美術品」という用語を多用し対応せざるを得ない状況であった。この不確定概念である「社会通念上」の使用をしないで済むように、美術品の定義を設けることで、このような不明確な定義の下での課税実務が是正されるのではないだろうかと考えている。

第三款 現行の所得税法上「美術品等」はどこに含まれているのか

ところで、所得税法上「美術品等」はどこに含まれているのだろうか。また、いわゆる「類型」で判断した場合にはどうして問題となり得るのか、ここで改めて確認する。

所得税法第2条1項18項の定義では、固定資産とは「土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権その他の資産（山林を除く。）で政令で定めるものをいう」とされており、その政令で定めるものとは、次のように規定されている。

所得税法施行令第5条(固定資産の範囲)

第5条 法第二条第一項第十八号（定義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券、資金決済に関する法律第二条第十四項（定義）に規定する暗号資産及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるものとする。

- 一 土地（土地の上に存する権利を含む。）
- 二 次条各号に掲げる資産〔(減価償却資)筆者加筆〕
- 三 電話加入権
- 四 前三号に掲げる資産に準ずるもの

ここで留意すべきことは、所得税法上の「固定資産」は「個人が事業資産として所有するものであろうと、家庭(家計)資産として所有するものであろうと、棚卸資産、有価証券、

²⁶⁵ 佐藤・前掲注25) スタンダード所得税法 513頁。

暗号資産、山林、繰延資産に該当しない土地等、建物等、令第6条各号《減価償却資産の範囲》、電話加入権及びこれらの資産に準ずるものは、全て含まれる概念となっている²⁶⁶」ことである。これは美術品等が、まずはどこに含まれるのか、に関係がある。つまり動産であるから、2号の減価償却資産に含まれるのか、それとも4号の「前三号に掲げる資産に準ずるもの」すなわち「その他の資産」に含まれるのか、ということである。これを前提として、減価償却資産の定義をみると、次のように規定されている。

所得税法第二条（定義）【再掲】

十九 減価償却資産 不動産所得若しくは雑所得の基因となり、又は不動産所得、事業所得、山林所得若しくは雑所得を生ずべき業務の用に供される建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいう。

つまり減価償却資産とは業務の用に供されるものをいうから、その美術品等が仮に業務の用に供される場合には一旦減価償却資産に含まれることになるが、その各減価償却資産を細かく規定した施行令6条により「時の経過によりその価値の減少しないもの」としているから減価償却資産から除かれることになる。一方、その美術品等が業務の用に供されないものであるときは施行令5条に戻り四号の「前三号に掲げる資産に準ずるもの」すなわち「その他の資産」に含まれることになる。

フェラーリ事件の地裁判決が出されるまでは、所得税基本通達2-14は、①美術品等について減価償却資産該当性を判断するための規定なのか、②施行令6条の規定（減価償却資産の範囲）について「時の経過によりその価値が減少しない資産」該当性を判断する規定なのか、が曖昧であった。しかし判決では、まずはその資産を施行令6条減価償却資産の範囲の類型により判断し、例外的な場合には美術品等として基本通達2-14により減価償却資産該当性を判断する解釈が示された。さらに「基本通達2-14(2)の基準が、社会通念上『美術品』とされる資産の中で、減価償却資産たる『美術品』に該当するものとそうでないものを振り分けるための基準であり、ある資産がそもそも社会通念上『美術品』に該当するかないかの線引きを規律するものではない」と判示された。

業務の用に供さない美術品等については、そのまま「その他の資産」に含まれているだけ（その後売却されるまで何の変動もない）であるから、当然ながら、税務的に問題となるのは業務の用に供され得る機能的に使用可能な美術品等である。ここに、美術品等の定義の必要性がある。つまり美術品等の定義があれば、その美術品等を業務の用に供していた

²⁶⁶ 武田・前掲注9) DHC コメントール 所得税法 139 頁。

としても現行の条文通り減価償却資産から除かれるかどうかを所得税基本通達 2-14 で判断することで矛盾のない取り扱いが可能となるのである。また、業務の用に供さない美術品等(売却されるまで「その他の資産」に含まれているだけ)であっても、それが売却時には減価の額の調整対象となることを事前に把握できることで、納税者と課税庁の齟齬を減らすことができる。

なお、ここまでその美術品等が動産であることを前提として本稿を執筆しているが、今後は NFT のような無形である美術品等が出現し、その割合や金銭的価値の総額を飛躍的に増大させていく可能性も否定できず、ここにもあらかじめ美術品等の定義を用意しておくことの有用性も感じる反面、その定義はそれらの無限の可能性を阻害しないような定義にしておく必要があるのかもしれない。

第四款 「美術品等」の定義創設に必要な要素

欧米の多くの著名な哲学者が芸術や美術についての定義を試みているが、これまでその定義に成功した者はいないという²⁶⁷。筆者は本稿において、美術品等を定義することについてこれまで何度もその必要性を主張してきたが、さてこれを定義しようとする大変困難なことであると実感している。前出の千足伸行教授や三上寛治氏らが述べていたように、美術品等が精神的で哲学的なものであるからだろう。

しかし同教授らが述べているように、これらの美術品等は商取引の対象となったときには経済的観測の対象とする必要に迫られる。そして、その場合には納税者が税務上の問題に適切に対処することが必要であり、それは美術品等の価値創設にも大変重要な意味を持つだろうと考えられるのである。ゆえに我が国の税法上に「美術品等」の定義をする努力をすべきであると、筆者は考えるに至ったのである。

金子宏教授は租税法規の外観性・形式性について「…ある程度外観的状况に着目して課税要件を定めざるをえないし、またその適用にあたっても、多数の納税者を相手として徴収の確保を図るためには、その形式的な外観に対応した適用をせざるをえない場合が多い²⁶⁸。」と述べられている。たとえば美術品等を定義する際に、美術品公開法に規定されてい

²⁶⁷ Mark T. Lafrenz, “What is a Work of Art? Intentions, Definitions, and the Ontology of Art”, in A DISSERTATION SUBMITTED TO THE FACULTY OF THE GRADUATE SCHOOL OF THE STATE UNIVERSITY OF NEW YORK AT BUFFALO (2012), “It may be that no one has yet succeeded in stating the jointly necessary and sufficient conditions for membership in the class of artworks. The history of the philosophy of art is full of failed attempts to define art.” Mark T. Lafrenz 氏は、ニック・ザングウィル (Nick Zangwill)、ロバート・ステッカー (Robert Stecker)、ジェロルド・レヴィンソン (Jerrold Levinson)、アーサー・コールマン・ダントー (Arthur Coleman Danto)、ロビン・ジョージ・コリングウッド (R. G. Collingwood) など各国の多くの哲学者が芸術や美術を定義しようとしていたことについて「成功した人はまだいないだろう。芸術哲学の歴史は、芸術を定義しようとする試みの失敗に満ちている。」などと述べている。

https://www.academia.edu/82186472/Lafrenz_What_is_a_Work_of_Art_Intentions_Definitions_and_the_Ontology_of_Art (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

²⁶⁸ 金子・前掲注 18) 租税法 32 頁。

る登録美術品や、文化財保護法で指定された美術品等はこの形式的外観に対応しているものと言えるだろうが、当然このほかにも「美術品等」となる動産は無限に存在する。それではどのようにすれば我が国税法上有意義に「美術品等」を定義できるだろうか。必要な条件を抽出してみたい。

1. 所得税基本通達 2-14

所得税基本通達 2-14 は、美術品等が前提の通達であり、その美術品等を減価償却するか否かを規定しているもので定義ではないが、我が国の税法上唯一、美術品等の定義の手がかりとなるものである。この通達から伺えるのは、(1)時の経過によりその価値の減少しない資産であること、および(2) 歴史的価値または希少価値を持ち代替が不可能なこと、である。時の経過によりその価値の減少しない資産か否かの実務的な基準が、転用可能性(転用した場合に市場価値が見込まれないもの)と使用目的(会館のロビーなど特定の場所の装飾用や展示用として使用される場合や、移設が困難で特定の用途でしか使用できない場合)である。この二つの要素を裏付けすることができる定義となることが必要である。

2. 裁判例等からの考察

次に本稿の裁判例等の考察の中からポイントを抽出する。

オルゴール事件では、判決の過程で「オルゴール」を「アンティークオルゴール」と言い方を変え、「美術品」と「古美術品」を区別していることが伺えた。つまり 100 年を基準として古美術か否かを判断していた。日用品がいつから骨董品・古美術品になるのか、現代アートはいつから美術品等となるのか、歴史的価値についての一つの解となり得る。

テーブル・スタンド事件では減価償却資産性が容認されたが、それはその資産に希少価値がないことや代替性があること、およびそれが事業に必要であるという経済的合理性が存在していたからであった。更に、金額の多寡は関係ないこと、その判断は法人税法と物品税法とが一致しなければならないということにはならないとも判示されていた。この点については一致しなければならないことはない、というのみで、筆者は世界基準であるこの税関での HS コードと呼ばれる品目分類²⁶⁹で無税となる美術品、収集品及びこっとうの分類は、美術品等に該当しない注書を含めて、非常に参考になり得るものだと考えている。

フェラーリ事件では、「単に市場における希少性等によってその価値が(せいぜい数年単位の期間で)高騰しているにすぎないような場合を含むものではない」、「当該資産の実用的な機能以外の部分(すなわち、鑑賞対象としての部分)が、その価値として確定した(すなわち歴史的価値又は希少価値がその本来的効用として定着した)ものと判断すること

²⁶⁹ 日本税関輸出統計品目標第 97 類 https://www.customs.go.jp/yusyutu/2024_01_01/data/j_97.htm (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

ができる」などと、定義がし難いと思われる「価値」についての言及がみられた。このほかにも「本来の目的・効用とは異なる鑑賞対象」であるとか「日本標準商品分類の『骨とう』は制作後 100 年以上を経過するものを指す」などと具体的な表現に努めようとしたことが伺える。

3. 「美術品等」の要素

さらに「美術品等」を定義するにあたって必ず含まれなくてはならないであろう要素を列挙する形で下記にまとめたい。以下のような性質を有すれば、美術品であることが多いと考えられるからである。

(1) 文化的・歴史的重要性

多くの美術品は、歴史的、社会的な事象を記録し、またはそれを作成した時代や文化的背景を反映するものである。これらは後世、文化的な遺産として価値を持つものとなる可能性が大きい。これには古美術品、古文書、出土品、遺物などが含まれると考えられる。

(2) 創造性とオリジナリティ

美術品は、芸術家の個性やオリジナリティを反映し、独自の芸術的価値を持つ。創造的なビジョンやアイデアを表現するために作られた作品であり、単なる実用品を超えて芸術的表現を含むものである。このことから作家、芸術家、アーティスト自身の作品であることが明らかであることも基準になる。

(3) 芸術的表現

美術品は、感情、思想、文化的価値、社会的な問題、人間の経験などを視覚的な言語を通じて表現しているものであるため、絵画、彫刻、版画、写真、インスタレーション、デジタルアート、工芸品など多種多様なメディアや技術が用いられ、その表現方法は多岐にわたるものと考えられる。

(4) 社会的・感情的影響

美術品は、鑑賞者に社会的な問題を提起したり、感情的反応を引き起こしたりするが、これは芸術が強力なコミュニケーションの手段であるからである。使用を主な目的としておらず、それに含まれる表現を鑑賞者が鑑賞することを目的とする。

(5) 鑑賞者による認知と評価

美術品は一般的に、批評家、美術史家、または美術館などの機関や専門家によって認知され、評価されることが多い。これら専門家の意見は、作品が「美術品等」として認められるかどうかを判断する際の重要な指標となり得る。

(6) 市場価値と流通性

美術品は市場で取引される場合にはその価値は「価格」として測定され、専門家による評価なども同じように市場流通性を基に測定がされることになる。

第五款 「美術品等」の定義

納税者の予測可能性と法的安定性を高めることを目的として、以上に示してきた条件や要素を基に、筆者の考える税法上の美術品等の定義を提案する。

まず、所得税法2条1項18号は固定資産の定義だが、この中に「美術品等」を加え、さらに所得税法施行令の範囲にも非減価償却資産である土地と減価償却資産の間に「美術品等」を加える。これにより美術品等を基本的に減価償却対象に含めない独立したものと認識し、さらに今後我が国において、美術品等は重要な共有財産でありこれを国家として保護していくのだという意思を示すことができる。

所得税基本通達には新たに〔固定資産(第18号関係)〕を創設し、そこに美術品等に含まれるもの定義を定める。そして、現状の基本通達2-14は〔減価償却資産(第19号関係)〕にあるから、この2-14を創設する基本通達〔固定資産(第18号関係)〕に移動させる。減価償却が可能な金額基準を設けておくことは、金額の多寡は別として、少額不追及などの観点からも有益であること、また、業務の用に供する資産で美術品等に該当するものがある場合には従来通り2-14で判断する必要があるであろうから、内容は現状の2-14のままでは問題はないと考える。

このような法構成とすることで、その美術品等の範囲もその時代の社会情勢に対応可能であるし、また、金額基準に関しても経済情勢に合わせて改正も比較的容易となり、非常にフレキシブルな法構成となるだろう。

なお、これは一つの提案に過ぎないことをあらかじめ申し添えておく。条文イメージは以下の通りである。

所得税法2条1項18号（定義）

十八 固定資産 土地（土地の上に存する権利を含む。）、美術品等、減価償却資産、電話加入権その他の資産（山林を除く。）で政令で定めるものをいう。

所得税法施行令第五条（固定資産の範囲）

第五条 法第二条第一項第十八号（定義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券、資金決済に関する法律第二条第十四項（定義）に規定する暗号資産及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるものとする。

- 一 土地（土地の上に存する権利を含む。）
- 二 美術品等
- 三 次条各号に掲げる資産
- 四 電話加入権
- 五 前四号に掲げる資産に準ずるもの

所得税基本通達〔固定資産(第 18 号関係)〕 2-14 (美術品等の範囲)

- (1) 令第五条一項二号に規定する「美術品等」とは、文化財保護法により重要文化財等に指定された動産、美術品の美術館における公開の促進に関する法律の規定により登録された登録美術品その他の美術品等で次に掲げるものをいう。
1. オリジナルである日本画、洋画、版画その他の絵画、木製・石製・金属その他の材料による彫刻およびオブジェ、書籍及び典籍その他専ら鑑賞の用に供する絵画等
 2. 神像、仏具、武器馬具等の金工品、陶磁器、漆芸品、染織品、甲冑、刀剣及び茶道具その他の美術工芸品等
 3. 考古資料、自然標本、民俗・民俗資料その他の歴史資料
 4. その他 100 年以上が経過した歴史的価値または希少価値のある貨幣、古家具、古楽器、古雑貨などの収集品
- (2) 「時の経過によりその価値の減少しない資産」は減価償却資産に該当しないこととされているが…(以下、現通達 2-14 と同様)

美術品の領域は広範にわたり常に変化し続け、今後も時代とともに進化すると考えられる。よってその定義も柔軟で包括的である必要がある。美術品等の多様性と進化を支持しつつ、それらが持つ文化的、社会的意義を重視するものでなければならない。税法における明確な定義は、納税者に対する公平な取り扱いを保証し、美術品の取引や所有に関連する税務上の問題を適切に処理するための基盤となるであろう。

第二節 「生活に通常必要か否か」概念の廃止

筆者が提案したいことのもう一つは、我が国所得税法の非常に重要で独特な「生活に通常必要か否か」という概念の廃止である。所得税法9条1項9号(非課税所得)の規定から委任された施行令25条の規定ぶりはいわば二重否定の構造になっており、必要以上に複雑であるために本質を見失うように思われる。生活用動産のうち美術品等については30万円という金額基準で「生活に通常必要でない資産」とされ、例えば法51条4項(資産損失の必要経費算入)、法62条1項(生活に通常必要でない資産の災害による損失)、法69条2項(損益通算)、法72条1項(雑損控除)、令178条1項3号(生活に通常必要でない資産の災害による損失の計算等)等々の規定の影響を受ける。

美術品は、人類の文化的アイデンティティであり、私たちに精神的な豊かさと癒しをもたらし、創造性やインスピレーションを刺激しイノベーションを起こす。歴史的価値、希少価値、その他様々な社会的価値がある重要な美術品であっても「30万円以上は贅沢品である」という理由で、税法上このような差別的で不遇な扱いとされている現状は、現代においては非常に理不尽と言わざるを得ず、筆者は看過することができない。

以下、生活に通常必要か否かの概念の廃止について考察・提案する。

第一款 「生活」「通常必要」の判断基準は明確であるか

サラリーマン・マイカー訴訟の一連の判決²⁷⁰では、結局のところ「生活に通常必要な動産」か「生活に通常必要でない資産」かの判断は明らかにはならなかった。

第一審においては「生活」について、通勤や勤務先の業務が「生活」であるという観点²⁷¹から、仕事に使うのであれば「生活に必要」、仕事に使うのでなければレジャー、レジャーであれば「生活に必要ではない」とし、結果としてその使用割合で「生活に通常必要な資産」だと判断された。第二審では逆に「自動車をレジャーの用に供することが生活に通常必要なものと言うことができないことは多言を要しない」とされた。最高裁では二審の判決を支持しながらも「主として趣味・娯楽等に供するために所有する動産で明らかに生活に通常必要な資産に該当するといえる動産は、現代の社会生活においてその例は多い(略)レジャーの用に供されていたというだけでは、それが『生活に通常必要でない資産』に該当すると断定できるものではない。」と理由齟齬の付記で見解を示した。このように、結局その「生活」や「通常必要なもの」の判断基準は明らかにされないまま今日に至っているのである。そして今日では多様性が重要とされ、当時に比べてもその判断は日に日に難しくなっていると思われる。

²⁷⁰ 前掲注117)。

²⁷¹ 碓井・前掲注123)「給与所得者が通勤及び勤務先の業務用に利用していた自動車が～」4頁。

三木義一教授は「『生活の用に供する』とは、『所得の稼得活動に関わりのないもの』という意味に解すべきではないかと考えている²⁷²」と述べている。判旨の「仕事＝生活」という考え方とは正反対の意見である。

酒井教授は税務大学校公開講座で「『生活』については、租税法に定義がない。定義がないということは、社会通念で一般的用語として考えざるを得ないが、社会的観念、生活風景、そして政治的思考などが変容していくと、『生活』という概念も変わるようになる。仕事だけを生活とみるというような考え方は、今後、説得力があるものとは言えないことになっていく²⁷³」という趣旨の講演をされている。

「生活」については佐藤英明教授が「単に『消費生活』のみを指すのか、それよりもやや広い範囲の『生活』を指すのか」と問題提起されており、佐藤教授は「『消費生活』に限定されず、もう少し広い範囲の活動を含むものである」としている。これに対し碓井教授²⁷⁴や高野教授²⁷⁵は「生活」を「消費生活」の意味に解すべきであるとする立場である。

このように、「生活」についてだけでも様々な意見がある。さらに「通常必要性」の判断にあたっては納税者一人ひとりの属性だけでなく、様々な社会的観点からも検討しなければならず、また、絶えず変容する社会状況にあわせて随時その適合性を確認しなければならないという問題点も含む。これらを見てもその判断は相当に困難であり、これらの判断にさまざまな時間や費用などのコストを費やすことは非常に非効率であると感じざるを得ない。

このほか、この訴訟では自家用車に係る損失は譲渡損失・損益通算の対象とすべきとの意見が大半を占めていること²⁷⁶、この「生活に通常必要か否か」概念に係る法構成は二分説と三分説を巡って対立があり²⁷⁷解決をみていないこと、自家用車の下取りに係る譲渡益の(指摘されていない)申告漏れの可能性や、自家用車の災害時における雑損控除の取り扱い²⁷⁸など様々な問題を発生させているところからも、改めて「生活に通常必要か否か」を区分する必要性に欠けていることが見てとれる。

第二款 納税者の保有目的は生活通常必要か否かに影響するか

所得税法施行令 178 条 1 項 2 号は「趣味、娯楽又は保養の用に供する目的で所有するもの」は生活に通常必要でない資産だという。リゾートホテル訴訟では、その「保有目

²⁷² 三木義一「マイカー税金訴訟の意義」速報税理 6 卷 8 号 30 頁(1987)。

²⁷³ 酒井克彦「働き方改革と租税法―働き方の多様性を踏まえた所得税法とその解釈―」税務大学校公開講座講演録、税大ジャーナル 30 号 (2019) 39 頁より筆者が要約した。

²⁷⁴ 碓井・前掲注 123)「給与所得者が通勤及び勤務先の業務用に利用していた自動車が～」4 頁。

²⁷⁵ 高野・前掲注 131)「通勤用自動車に係る損失と損益通算の可否」121 頁。

²⁷⁶ 前掲注 131) 損益通算の対象とすべき意見。

²⁷⁷ 酒井克彦『二訂版 裁判例から見る所得税法』683 頁(大蔵財務協会、2021)。

²⁷⁸ 酒井・同上 277) 684 頁。

的」は文理解釈では納税者の主観であるかのようだが、課税の公平の見地から客観性が求められるかが問題となる。大野教授の述べる通り²⁷⁹、所有者の事情いかんで課税関係が異なる事態が生じ得る。

逆に、保有目的が趣味や保養にあったとしてもそれが直ちに生活に通常必要でないとの結論につながることは拙速すぎるのではないだろうか。サラリーマン・マイカー訴訟の最高裁判決²⁸⁰での理由齟齬の中でも述べられているように、現代のライフスタイルに則してみれば、趣味や保養はむしろ生活に通常必要であるともいえる。趣味等に使用するものであっても、多様性が求められる現代において、生活に通常必要か否かの判断は非常に困難であるという事実に行きつく。

第三款 生活用動産の譲渡益の非課税規定の必要性

下着等のオークション販売の裁決²⁸¹では、生活に通常必要な資産に該当するか否かの判断よりも、最終的にはその資産の譲渡が営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡による所得に該当するか否かに重きを置いて判断された。そうであれば、非課税規定は既に形骸化しており、ここでもその資産が生活に通常必要か否かの判断は、困難である以前に、その判断自体が必要ではないことになる。現状は、高級腕時計や服飾品、高額なテレビやスポーツ用品は、相当な高額であっても生活に通常必要な資産の譲渡となり非課税のままであり、それらの生活用動産を毎日のように携帯アプリで気軽に売買できる現在では、不公平感が否めない。税務当局が目を見張らせて個人によるネット上の取引を監視していると思われるが、それはその取引が営利を目的としているか否かを監視しているのであって、その動産が生活に通常必要か必要でないのかの区分は、もはやそれ自体が必要ではないと考えられる。

第四款 「生活に通常必要か否か」概念を廃止した場合の影響

これまで考察してきたようにこの「生活に通常必要か否か」の判断は、現在の社会状況では大変に非効率な作業とならざるを得ない。それは「生活」「通常必要」などの定義は時代の変化、社会状況とともに変わりゆくものであり、社会一般として考えることも、その納税者一人ひとりの生活に則して考えることも、いずれも相当困難なものであるからである。また、法構成上も何を「生活に通常必要か否か」とするかについても、未だに二分説・三分説の意見が分かれており、自家用車は生活に通常必要でない資産であったとし

²⁷⁹ 大野・前掲注148)「ホテル経営者に貸し付けられたコンドミニウム形式のリゾートホテルの一室は、生活に通常必要でない資産に該当するか」213頁。

²⁸⁰ 前掲注120) 最高裁平成2年3月23日判決・民集159号339頁。

²⁸¹ 前掲注154) 国税不服審判所平成23年6月17日裁決。

でも損益通算の対象とすべき意見も多く、結果として「生活に通常必要か否か」による判断と損益通算の可否とが連動されていない。

実務上、自家用車の下取りによる譲渡益が申告されているかどうか不透明である一方、災害発生時には自家用車の雑損控除が特例で認められている状況にあり、ここでも生活に通常必要か否かの判断は蔑ろにされている。非課税規定の「生活に通常必要か否か」の判断も既に形骸化され、現在は生活用動産の譲渡であっても申告の対象とすべきという意見が多い。

このような状況であるならば、いっそのこと、この判断を無いものとして考えることを筆者は提案したい。つまり、いわゆる「生活に通常必要な資産」も「生活に通常必要でない資産」と同様に課税を行う「生活に通常必要か否か概念の廃止」である。

必要か否かの判断を行わないことで課税庁も税務執行上の負担が軽減され、納税者も予測可能性を高めることになるであろう。そして、この場合に所得税法の課税関係に影響する規定は、(1)法9条1項9号(非課税所得)、(2)法51条4項(資産損失の必要経費算入)、(3)法62条1項(生活に通常必要でない資産の災害による損失)、(4)法69条2項(損益通算)および(5)法72条1項(雑損控除)となる。これらの問題点への対応策について次においてそれぞれ検討していくことにする。

なお、これらの所得税法が委任する所得税法施行令25条(譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲)、同178条1項3号(生活に通常必要でない資産の災害による損失の計算等)が影響を受けることはいうまでもない。

検討に当たって、前提として、所得税法上の生活用動産を「生活に通常必要な資産」と「生活に通常必要でない資産」と分類するいわゆる二分説²⁸²に立脚し検討していること、またそのどちらにも該当し得る一般資産の概念や生活の用にも業務の用にも供している動産については検討していないこと、さらに生活に通常必要でない資産とされる「競走馬」についてもここでは検討の対象としていないことをあらかじめ申し添えておく。

1. 法9条1項9号(非課税所得)

毎日のようにネット上で様々な物品が売買できる今日においては、生活用動産の譲渡益を非課税とする理由は既に形骸化していることを第三章第二節第三款で指摘した。非課税とされている理由はそれぞれ次のように否定できる。①「零細な所得を課税しないという執行上の配慮」については、現在ネット取引については本人確認が必要な場合が多く、昨今の税務行政のDX化を進めていけば、むしろ個人商店の現金取引よりも捕捉しやすい所得になり税務行政の負担にはならないとも予想される。②「家庭用動産が取得価格以上で

²⁸² 前掲注23) 二分説：サラリーマン・マイカー訴訟での「一般資産」概念を用いた三分説を否定する説で、神戸地裁昭和61年9月24日判決(税資153号722頁)においてもこの二分説が採用されている。第三章第二節第一款参照。

売却できるのは価格の一般的な変動以外にはほとんど考えられないこと」については、ネット取引のマーケットは世界中を売買の対象とすることも少なくなく、対象国によっては我が国の家庭用動産でも取得価格以上の売却が容易である。③「減価償却計算によりたまたま計算上生み出された利益に過ぎない」という理由は、生活用動産に限らないのであるから、そもそも非課税とする理由としては適当でない。④「生活上の節約について課税する結果となる」ことについては、この規定が戦前の「たけのこ生活²⁸³」を起源とする概念からくるものであって、現在では生活用動産を売却するその目的は単なる「節約」だけでは言いきれない状況にある。これらの理由から、生活用動産の譲渡益を非課税とする目的が薄れてきているのではないかと考える。

我が国は包括的所得概念を採用しており、すべての所得に課税することで公平な税負担を求めることを理想としているはずであるが、非課税規定はいわばその包括的所得概念の例外として存在するものである。何らかの政策や税負担の公平のためにその非課税規定が設けられているのであれば、昨今のように社会情勢や前提・概念が変化している場合には、その規定の存在意義や目的が時代に則しているのかどうかを再検討することは、逆に税負担の公平に寄与するものではないだろうか。岩崎政明教授は生活用動産の譲渡については非課税規定から削除し通常の譲渡所得とする立法的提案をされており²⁸⁴、筆者はこれに賛成の意見である。

2. 法 51 条 4 項(資産損失の必要経費算入)

所得税法 51 条は、事業・業務の用に供する資産等について「取り壊し、除去、滅失その他の事由」により生じた損失の金額の必要経費算入を認めるが、それが「生活に通常必要でない資産」である場合には、その所得の金額を限度とするという規定である。これが「生活に通常必要」か否かの区分を廃止した場合には、「生活に通常必要でない資産」を「生活用動産」と読み替えたような適用になる。つまり事業・業務の用に供していた資産が生活用動産である場合には、所得の金額を限度として必要経費とし、他の損失との通算を認めないことになるのであるが、この点についてはこれまでも生活に通常必要な動産の

²⁸³ たけのこ生活「筍の皮を一枚ずつ剥ぐように、家計困難のために衣類やその他の持物を少しずつ売って生活費とし、ようやく食いつないでいる暮らし。特に、第二次世界大戦直後の窮乏生活の状態をいう。日本語大辞典第二版(小学館)。

²⁸⁴ 岩崎政明教授は具体的に「立法論的には、生活用動産の譲渡については、非課税規定(法 9 条 1 項 9 号)から削除し、所得税法本法適用の譲渡所得の対象としたうえで、法 62 条の「生活に通常必要でない資産の災害による損失」の規定に、条文見出しを変更したうえで、「生活に通常必要な動産の譲渡により生じた損失の金額」を書き加え、これに伴い法施行令 178 条 1 項を改正して生活に通常必要な動産の譲渡により生じた損失はないものとする旨の規定(現行の法 9 条 2 項 1 号に相当する規定)を挿入するとともに、現行の法施行令 25 条所定の貴金属類及び書画骨董で 1 個又は 1 組の価額が 30 万円を超えるものについては、生活に通常必要でない資産と同様に扱えるように法施行令 178 条 1 項 3 号を修正して書き加えるというのはどうだろうか。」と提案されている。岩崎政明「生活用動産の譲渡益や学士貸与の債務免除益に所得税は課されるか―非課税所得をめぐる個別的検討―」税務大学校公開講座講演録、税大ジャーナル 35 号 7 頁(2023)。

これらの損失はいずれにも考慮されていなかったこととバランスはとれていると考えられる。そもそも事業用でない資産について生じた損失については、個人的な消費だとの考え方もある。

3.法 62 条 1 項(生活に通常必要でない資産の災害による損失)

この規定は災害又は盗難若しくは横領により、生活に通常必要でない資産について受けた損失の金額は、その年又は翌年分の譲渡所得から控除する、という規定である。この規定の趣旨は本来、これらの損失は生活に通常必要な資産であれば雑損控除の対象とされるが、生活に通常必要でない資産である場合は雑損控除の趣旨からみて適当でないため対象から除かれていた²⁸⁵のであるが、しかし、生活に通常必要でない資産の譲渡益に課税することとのバランスから、これらの損失を譲渡所得の計算上損失とみなすが次に挙げる法 69 条で損益通算は認めない、という複雑な変遷を辿った規定である。雑損控除の対象から生活に通常必要でない資産を除いたために必要となった規定であり、生活に通常必要か否かの区分がなくなれば雑損控除の規定に集約されることとなるだけである。

4. 法 69 条 2 項(損益通算)

第六十九条 総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は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、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する。

2 前項の場合において、同項に規定する損失の金額のうちに第六十二条第一項（生活に通常必要でない資産の災害による損失）に規定する資産に係る所得の金額（以下この項において「生活に通常必要でない資産に係る所得の金額」という。）の計算上生じた損失の金額があるときは、当該損失の金額のうち政令で定めるものは政令で定めるところにより他の生活に通常必要でない資産に係る所得の金額から控除するものとし、当該政令で定めるもの以外のもの及び当該控除をしてもなお控除しきれないものは生じなかつたものとみなす。〔下線は筆者による〕

この規定が設けられている理由は、「生活に通常必要でない資産に係る損失の金額についてまで損益通算により担税力を減殺させる必要はない²⁸⁶」と考えられているからである。特定の富裕層がその資金力等によって一般の納税者では採用し得ない手段によって所得を減額し租税回避を図ろうとすることは、課税の公平の見地から、また租税正義の考え

²⁸⁵ 武田・前掲注 9) DHC コメントール 所得税法 4335 頁。

²⁸⁶ 同上 5338 頁。

方からも当然容認できない。しかしまた同時に、個人が有するその資産を「生活に通常必要でない」と国が勝手に判断して課税権を行使することにも筆者は首肯できない。憲法 13 条は「すべて国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする」とある。課税の公平を優先するからには「生活に通常必要か否か」が公平な基準であるかを検討する必要がある。

しかし、これまで見てきたようにその「生活に通常必要か否か」の判断には相当の困難が伴い、ともすると裁判官の主観で判断されることにもなりかねないことも指摘した。またこの多様性が求められている時代において、それは個人として尊重される自由及び幸福追求に対する国民の権利であるともいえる。すなわち生活に通常必要か否かを区分せず、生活用動産の譲渡に係る譲渡益を課税することと同時に、譲渡損については譲渡損の対象とする。特定の富裕層の租税回避を誘発するとの意見に対しては、例えば譲渡損失のうち譲渡所得を超える部分の損益通算について所得金額の何%などの上限を設けるようなそのための個別規定を用意することで対応する方が課税の公平も保てるものと考ええる。上限を設けることは、生活用動産の損失はそもそも消費であるとする考え方にも沿う。

5.法 72 条 1 項(雑損控除)

これまで、非課税規定から損益通算まで、生活に通常必要か否かが影響する規定について考察してきたが、生活に通常必要である資産を生活に通常必要でない資産と同じ課税体系とする場合に、実際に納税者に大きな影響があるのは雑損控除であると思われる。具体的には、雑損控除の対象とされる資産は納税者間の課税の公平の見地から生活に通常必要な資産に限られていたが、それがいわゆる生活に通常必要でない資産の損失に対しても適用されてしまうことになるからである。

雑損控除の規定の沿革について考察すると、法 72 条 1 項は、居住者又はその者と生計を一にする配偶者その他の親族が有する資産(生活に通常必要でない資産は除かれ前述の法 62 条 1 項の対象となる)について「災害又は盗難若しくは横領」による損失が生じた場合には、一定の金額を総所得金額から雑損控除として控除されるものである。

戦前から災害による所得税の軽減・免除の規定が定められていたが、納税者が権利を請求し得ない規定であるというシャウプ勧告²⁸⁷の強烈な批判²⁸⁸により、昭和 25 年の税

²⁸⁷ 武田・前掲注 9) DHC コメンタール 所得税法 4643 頁。

²⁸⁸ 福田幸弘『シャウプの税制勧告』127 頁(霞出版社 1985)。具体的には「一般的にこのようなあいまいな規定は好ましくない。なぜなら、一方では差別待遇のおこる余地を与え、他方ではどういう結果になるかについての保証もなく、納税者に申請を行うはっきりした基礎を与えていないからである。実際、納税者は、無視されることにしかならないから、このような規定の特別措置を受けるため申請するのは無意味だと考えるようになるかも知れない。徴収額を増加するため、税務署に直接または間接に重圧が加われば、特にそうである。」などと勧告した。

制改正において新しい雑損控除制度が米国の制度に倣って²⁸⁹採用された。その後何度か規定の整理が行われ、昭和 37 年の税制改正で生活に通常必要でない資産が対象資産から除外された²⁹⁰。その後、生活に通常必要でない資産の定義を委任されている所得税法施行令 178 条 1 項 2 号に「その他主として趣味、娯楽、保養又は鑑賞の目的で所有する資産」の文言が追加され、それまで雑損控除の対象に含まれてしまっていたリゾート会員権やゴルフ会員権などが対象資産から除かれることになり、今に至る。なお、控除が認められる金額は、総所得金額等の 10 分の 1（災害関連支出は 5 万円）を超える部分となる。

現在のアメリカの制度では、納税者が個人的な使用目的で所有している非事業用資産について生じた損失は、一定の金額²⁹¹が災害及び盗難損失として控除でき²⁹²、ほぼ現在の日本と同じ法制度となっている。しかし米国所得税で雑損損失の対象となる資産は、我が国とは対照的に事業用以外の個人用資産すべてであり、宝石から美術品等まで広く含み、生活に通常必要でないと考えられる奢侈品、ぜいたく品の類を除外する規定はない²⁹³。生活に通常必要か否かの区分を廃止した場合、損益通算の場合と同じように、生活に通常必要でない資産の損失についてまで考慮する必要があるのか、とか、富裕層の租税回避に使われるのではないかと、という批判が予想されるが、もともと導入の際に手本としたアメリカでもこのようにすべての資産が対象とされている。その反面、アメリカではその発生原因すなわち「災害、盗難」は内国歳入庁の解釈が細かく示されており、対象資産を限定することよりもその発生原因の範囲に重きを置いている²⁹⁴のである。

現在の我が国の雑損控除の対象資産については「生活に通常必要な動産類については、その譲渡損益がともに所得計算の埒外におかれることとされているのに、それが『災害』等によって損失を被った場合のみ、その事実が所得計算に反映されることになる点²⁹⁵」や「雑損控除の対象となる資産については(生活に通常必要か否かの判断を〔筆者加

²⁸⁹ 金子宏「シャウプ勧告と所得税」大野栄一郎編集『シャウプ勧告とわが国の税制』27 頁(日本租税研究協会、1983)では「アメリカの『偶発損失控除』(casualty loss deduction)の制度にならって、この控除を採用すべきことを勧告した。」とある。

²⁹⁰ 武田・前掲注 9) DHC コメンタール 所得税法 4643 頁。

²⁹¹ 伊藤・前掲注 177) アメリカ連邦税法 329-332 頁には、次のように説明している。

「…災害及び盗難損失として控除をすることのできる金額は、原則として次の控除制限規定を超過した部分に限られます。

(a) 災害の出来事 1 件につき一律\$100※

(b) 調整総所得(AGI)の 10%

※2009 年、2017 年は\$500 など、ハリケーンの災害に応じて臨時的に取り扱うこともある(筆者)。

²⁹² ジョセフ・E・スティグリッツ『スティグリッツ 公共経済学(第 3 版)(下)』809 頁(東洋経済新報社、2022)

²⁹³ 佐藤英明「雑損控除制度-その性格づけ」『所得税における損失の研究』日税研論集 47 号 31 頁、(2001)。

²⁹⁴ 佐藤・同上 293) によると「災害」とは、突然で予期しない火災、嵐のほか、地震、洪水、落雷、昆虫の群れが一斉に襲ってきたような場合はこれに含まれ、徐々に損失が発生するような腐食や白蟻による被害、干ばつによる樹木の枯死などは含まれない。交通機関の事故も含まれ、本人の故意や重過失がある場合は除かれる。「盗難」は単に「窃盗・強盗」に限らず、横領、恐喝、誘拐犯への身代金支払いまでも含む、など裁判例を挙げて詳しく紹介されている。

²⁹⁵ 佐藤・同上 293)「雑損控除制度-その性格づけ」29 頁。

筆〕)社会通念に委ねるだけではなく、所得概念の内容と課税体系の中で明確にしておかなければなら²⁹⁶」ないことなどから、制度自体に検討が必要であるとの意見もある。

雑損控除制度は、一定の金額をこえる雑損失や医療費は納税者の担税力を弱めるという考え方²⁹⁷や、一定の不可避的な損失に対して納税者の税負担を軽減するため²⁹⁸に設けられている²⁹⁹。包括的所得概念のもとでは、純資産の減少をもたらす損失が生じた場合には、所得の計算上消極的要素として、他において生じた所得から損失を減額することは当然の要請といえる³⁰⁰が、佐藤英明教授が述べるように「いわゆる家庭用動産の場合、その災害損失を控除することは必要ない。(略)比較的小額の家庭用動産についてはその取得の時に全額が消費されたとみなしていると考えることが可能であり、したがって、その使用から生じる帰属所得が非課税である以上、損害によってそれが破壊されても被るべき損害自体が発生していないと考えるのが、制度の建前に整合的な理解であるということになろう³⁰¹。」という見解もある³⁰²。

これらを折衷した場合に、筆者の本稿の論旨からは、これらの問題はまさに我が国所得税法が「生活に通常必要か否か」概念を有していることから生じているものであるから、この概念が廃止されすべての資産について同じように適用される場合にはこれらの問題は生じないことになる。佐藤教授は雑損控除の現行法の枠組みが相当不整合であるという観点から「雑損失を所得計算の原則と整合的な制度とするためには、譲渡損益が所得計算上無視されている『生活に通常必要な資産』についてこれに関する損失額を雑損控除の対象から除くのが適当であり、逆に、現在、対象となる資産から除かれている『生活に通常必要でない資産』を対象に含めることが必要となる³⁰³。」としており、生活に通常必要な資産の損失は「消費」としてみなす立場をとる。これは譲渡損失が所得計算上無視されているからであって、これが認識されるとすれば、言い換えれば「生活に通常必要か否か」概念を無いものとすれば、いわゆる生活に通常必要な資産についても所得を概念する

²⁹⁶ 増山裕一「所得税法の雑損控除の問題点-米国税制と比較して-」大阪経大論集 64 巻 5 号 100 頁(2014)。

²⁹⁷ 金子・前掲注 18) 租税法 215 頁。

²⁹⁸ 武田昌輔=神谷修監修『DHC 所得税法釈義』3132 頁(第一法規、最終加除 2023 年 12 月 8 日)。

²⁹⁹ 佐藤教授はしかし「人の担税力に応じた課税を行うために、それを最もよく表す指標として包括的概念に基づく『所得』を採用した制度を作ったはずである。それなのに、所得控除のこの場面においては、それが『所得』の範囲に属するか否かを論じることなく、直接に『担税力の減少』をあげて『所得金額』を減少させる制度を基礎づけるのは、論理が逆転しているようにも思われる。」として、「雑損控除の位置づけ自体はやや中途半端な印象を拭えない」(45 頁)と指摘されている。佐藤・前掲注 293)「雑損控除制度-その性格づけ」45 頁。

³⁰⁰ 増山・前掲注 295)「所得税法の雑損控除の問題点」93-94 頁。

³⁰¹ 佐藤・前掲注 293)「雑損控除制度-その性格づけ」49 頁。

³⁰² 岩崎教授は「所得控除制度は、災害関連のものであると否とを問わず、所得のある者にしか租税軽減効果を持たず、また高額所得者において特に減税効果の大きなものとなるという、担税力に応じた租税負担の公平の観点からは欠点を持っている。」として、担税力を理由とする法的根拠を否定されている。岩崎政明「災害と租税」金子宏監修『現代租税法講座第 2 巻 家族・社会』184 頁(日本評論社、2017)。

³⁰³ 佐藤・前掲注 293)「雑損控除制度-その性格づけ」51 頁。

ことになり、すべての資産について雑損控除を適用することが適当であるということになる。

佐藤教授は雑損控除について「原因や対象資産を拡大し、調整取得金額を基礎として控除を行う制度の方が理論的に妥当であるばかりではなく、納税者間の公平や租税法律主義という観点から見て、現実的にも適当なものだと考える³⁰⁴」と述べる。「生活に通常必要か否か」の概念を廃止した場合には、この対象資産を拡大することができ、筆者もかえって納税者間の公平や租税法律主義から適当なものになるのではないかと考える。

このように対象資産の拡大によって理論上公平な課税が実現できると考えられるが、それでも実務上は高価な資産について雑損控除が適用された場合の納税者間の課税の公平性が問題となるであろう。しかしそれを論じるのであれば、対象資産に制限を求めているアメリカの制度³⁰⁵のように足切額や限度額を設けることや、雑損控除自体を税額控除に変更する方法が考えられる。岩崎政明教授は「控除制度による租税軽減の利益を国民が等しく受けうるように制度設計するためには、所得控除から税額控除に変更するとともに、所得税額が少額または無いため税額控除をするとマイナスの税額が算出される者については、そのマイナス分(負の所得税額)について給付を受けることができるようにすることが検討されてよいであろう³⁰⁶」と、高額所得者に有利な制度を是正する提案をされている。

以上の事からみても、筆者の提案する「生活に通常必要か否か」概念を廃止した場合に、生活に通常必要でない資産も雑損控除の適用対象となってしまう問題については、多少の手当て(限度額を設けることや税額控除に変更するなど)で対応することができ、逆にこれまで生じてきた雑損控除に係る様々な問題(対象資産の範囲の是非など)について、改善されるのではないだろうか。

第五款 新しい価値観の提案

これまで見てきたように「生活に通常必要か否か」の概念を廃止したとしても、ある程度の手当てを用意しておけば、関係規定への適用上・実務上への大きな影響は考えにくい。それよりも我が国所得税法上非常に重要な、そして独特で伝統的な価値観である「生活に通常必要か否か」概念を否定することのインパクトが非常に大きいように予想される。

しかし、現代社会は想像もつかない速さで進化している。多様性を尊重する新しい価値観に大きくシフトし、日本は今まさに個人の時代に突入したといえる。このような変化

³⁰⁴ 佐藤・前掲注 293)「雑損控除制度-その性格づけ」58 頁。

³⁰⁵ 伊藤・前掲注 291) アメリカ連邦税法 329-332 頁。

³⁰⁶ 岩崎・前掲注 302)「災害と租税」184 頁。

の時代において一絡げに「生活に通常必要か否か」という不安定な概念をもって税務行政を行うことは、果たして合理的であろうか。

筆者が考える美術品等への不当な取り扱いから、我が国所得税法上非常に伝統的で重要な「生活に通常必要か否か」概念の廃止には相当な距離があるかのように感じられるかもしれないが、根本は同じである。我が国税法が旧来の考え方から脱却し、新しい価値観でその美術品等を取り扱う時、より文化的でより効率的な税務行政を実現し、納税者の予測可能性と法的安定性にも配慮した、新しい美術品等の社会的価値創出に対応した税制となると信じている。本稿の提案が文化芸術立国たる日本の未来において、税制と文化政策の調和を図る一助となれば幸いである。

おわりに

近年、各方面で「芸術・文化・アート」の重要性が叫ばれている。

日本企業が得意としてきた最小限の効率的な経営、先進国で最低レベルのマークアップ率³⁰⁷、G7 各国中最低の名目賃金・実質賃金³⁰⁸は方向転換を迫られ、今後は付加価値向上による新たな競争力、AI に代替されない想像性、イノベイティブでクリエイティブな発想力、VUCA と呼ばれる予測不可能・不確実性の高い現代において既存概念にとらわれない創造性へと、価値観の大きな方向転換が求められている³⁰⁹。新たな価値観や視点の着想を「芸術・文化・アート」から得ることで社会課題の解決に向けた発想の涵養やビジネスモデルの構築につなげる「アート思考」が注目され、更に創作や鑑賞を通じた人的資本の向上³¹⁰や地域経済社会の活性化³¹¹などアートと経済社会とのかかわりが非常に重要視されてきている。社会において幅広い層が「芸術・文化・アート」に関わることは、「社会の創造性の向上」「地域の文化創造」に寄与し、「企業価値の向上」及びその実現の過程による「技術の社会実装」というエコシステムが完成するとも言われている³¹²。

現在のような日本の経済局面において、文化庁や経済産業省では度重なる審議会等で様々な施策が検討され、これに伴い税法もこれらに対応するために各種の改正が行われてきているところである。しかし、対象物が「芸術・文化・アート」つまり美術品等という特殊な資産であることから、税法上にはまだ様々な問題が残されている。たとえば、平成27年度税制改正では、減価償却の基準が20万円から100万円に引き上げられたが、経済界においてはアート・文化・芸術の重要性・必要性の高まりと同時に、保有美術品等を活用しきれず地下倉庫に眠ったまま投下資金が回収されないジレンマに陥っているとの意見³¹³もあり、経済産業省の「アートと経済社会について考える研究会」では、減価償却対象金額の再引き上げ検討の必要性も指摘されたところである³¹⁴。

307 厚生労働省「令和4年版 労働経済の分析－労働者の主体的なキャリア形成への支援を通じた労働移動の促進に向けた課題－」コラム1－1－③図 マークアップ率の国際比較参照
<https://www.mhlw.go.jp/stf/wp/hakusyo/roudou/21/backdata/column01-01-03.html#:~:text=%E3%82%B3%E3%83%A9%E3%83%A0%E3%91%EF%BC%8D%E3%91%EF%BC%8D%E2%91%A2,%E6%96%87%E3%89%EF%BD%9C%E5%8E%9A%E7%94%9F%E5%8A%B4%E5%83%8D%E7%9C%81> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

³⁰⁸ 厚生労働省・同 307) コラム 1-3-①図 G 7 各国の賃金(名目・実質)の推移参照
<https://www.mhlw.go.jp/stf/wp/hakusyo/roudou/21/backdata/column01-03-1.html> (最終閲覧 2024 年 1 月 9 日)。

³⁰⁹ この段落は、経済産業省「アートと経済社会について考える研究会報告書」（2023）を参照している。
https://www.meti.go.jp/shingikai/mono_info_service/art_economic/pdf/20230704_1.pdf（最終閲覧 2024 年 1 月 9 日）。

³¹⁰ 伊藤邦雄「アートと企業経営」経済産業省審議会(2022)参照(最終閲覧2024年1月9日)。

https://www.meti.go.jp/shingikai/mono_info_service/art_economic/pdf/001_07_00.pdf

³¹¹ 同上 309)「アートが地域にもたらす様々な価値」131-132頁

³¹² 同上 309)「理想としての統合エコシステムのイメージ」21-22 頁

313 同上 309)「企業の収蔵庫に眠るアート作品を活用し、若手の現代アーティストへの支援につなげる、企業とアートの新たな関わり方の創出」121-122 頁

³¹⁴ 同上 309) 223 頁 小松隼也弁護士(三村・小松法律事務所)「近年のアート取引の活発化により、企業の減

美術品に限らず、我が国では諸外国に比べ寄付文化が発達しておらず、現行の物納・納税猶予の制度だけでは、有限かつ無二の日本の資源である自国文化の流出を抑えきれないように思う。日本の価値観は、正木・守屋が主張していた戦前の価値観と大きく変わっていない。国際的な観点からも、文化・芸術、美術品・建造物を評価し重視するフランスや、文化政策を国家戦略として位置づけ成功している韓国などの施策で、我が国においても有効であると考えられるものは、是非積極的に導入を検討すべきである。

我が国の従来の税法が美術品を単なる財産の一部として捉え、その文化的価値を見過ごしてきたことは否めない。美術品は、単なる贅沢品ではない。美術品は人類の文化的コミュニケーションツールであり、国境や時空を超えて私たちに無限の可能性を与える。多くの精神的な豊かさと癒しをもたらし、創造性を刺激し、私たちの想像力にイノベーションを起こす世界共通の財産である。美術品に対する新しい価値観を採用することで、美術品が持つ独自の価値を認識し、それを社会全体で共有することを提案したい。

最後に、美術品の所有は単なる経済的な負担ではなく、文化的な貢献と見なされるべきである。税制が美術品の文化的価値を尊重するものであれば、国際社会における日本の文化的地位をより高めることができると筆者は考える。本稿の提案が美術品に対する新しい税法の枠組みを通じて、日本が世界に誇るべき文化的アイデンティティを更に強化し、国際社会における文化的リーダーシップを発揮する一助になれば幸いである。

我が国の税法が新しい価値観を美術品に見出すとき、今の日本の停滞した空気は、もっと自由に、より豊かに開放されると筆者は信じている。過去にとらわれない革新的で新しい価値観を、今ここに提案したい。

価償却の対象となるような価格帯にも変化がみられる。100万円未満の上限が例えば300万円や1000万円に引き上げられることになれば、現状にあうだけではなく、高価格帯のアート市場が活性化することにつながると考えられる。」

参考文献一覧

【著書】

- ・ 泉絢也＝藤本剛平『NFT・暗号資産の税務』（中央経済社、2022）
- ・ 伊藤公哉『アメリカ連邦税法 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』（中央経済社、2021）
- ・ 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版、2012）
- ・ 永田金司『日本居住の韓国人が知ってほしい 韓国資産課税実務教科書』（株式会社クオン、2020）
- ・ 大野栄一郎『シャープ勧告とわが国の税制』（日本租税研究協会、1983）
- ・ 岡倉天心『『書は美術ならず』の論を読む』『明治文学全集 38 岡倉天心集』（筑摩書房、2013）
- ・ 檜田明ほか『令和 3 年度所得税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2023）
- ・ 金子宏『租税法第二十四版』（弘文堂、2022）
- ・ 金子宏監修『現代租税法講座第 2 巻 家族・社会』（日本評論社、2017）
- ・ 北野弘久『サラリーマン税金訴訟-納税者の権利の昂まりのために-〔増補版〕』（税務経理協会、1990）
- ・ 酒井克彦『二訂版 裁判例から見る所得税法』（大蔵財務協会、2021）
- ・ 佐藤英明『スタンダード所得税法 第 3 版』（弘文堂、2022）
- ・ ジョセフ・E・スティグリッツ『スティグリッツ 公共経済学(第 3 版)(下)』（東洋経済新報社、2022）
- ・ 税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法《第 8 版》』（中央経済社、2014）
- ・ 武田昌輔＝神谷修監修『DHC 所得税法釈義』（第一法規、最終加除 2023 年 12 月 8 日）
- ・ 武田昌輔監修『DHC コメンタール 所得税法(加除式)』（第一法規、最終加除 2023 年 12 月 15 日）
- ・ 武田昌輔監修『DHC コメンタール 相続税法措置法(加除式)』（第一法規、最終加除 2023 年 11 月 30 日）
- ・ 中村政則ほか『占領と改革』（岩波書店、2005）
- ・ 平田敬一郎『わかり易い新税法』（萬葉出版社、1948）
- ・ 平田敬一郎『新税法』（時事通信社、1950）
- ・ 福田幸弘『シャープの税制勧告』（霞出版社、1985）
- ・ 正木直彦『財産税の美術に及ぼす影響』国立国会図書館デジタルコレクション(1937)
- ・ 増野恵子ほか『もやもや日本近代美術 境界を揺るがす視覚イメージ』（勉誠出版、2022）
- ・ 三木義一、田中治、占部裕典編書『租税判例分析ファイル I 所得税編〔第 2 版〕』（税務

経理協会、2009)

- ・美術品公開促進法研究会『美術品公開促進法 Q&A』(ぎょうせい、1999)
- ・山本守之・守之会『検証・租税法上の不確定概念』(中央経済社、2015)
- ・森田哲也『令和4年版相続税・贈与税関係租税特別措置法通達逐条解説』(大蔵財務協会、2022)
- ・渡辺徹也『スタンダード法人税法第2版』(弘文社、2022)

【論文等】

- ・池本征男「給与所得者が自家用自動車を譲渡した場合の損失と損益通算」税理 30 巻 9 号 (1987)
- ・石倉文雄「サラリーマン・マイカー税金訴訟」別冊ジュリスト 120 号 (1992)
- ・石田浩二「給与所得者が保有する自動車の譲渡損失と損益通算」税務弘報 37 巻 3 号 (1989)
- ・伊藤義一「医師が購入したリゾートホテルの一室は『生活に通常必要でない資産』にあたるか」TKC 税研情報 12 巻 6 号 (2003)
- ・岩崎政明「生活用動産の譲渡益や学貸与の債務免除益に所得税は課されるかー非課税所得をめぐる個別的検討ー」税務大学校公開講座講演録、税大ジャーナル 35 号 (2023)
- ・岩崎政明「非課税所得の判定基準」税務事例研究 188 号 (2022)
- ・岩崎政明「災害と租税」金子宏監修『現代租税法講座第2巻 家族・社会』(日本評論社、2017)
- ・碓井光明「給与所得者が通勤及び勤務先の業務用に利用していた自動車が所得税法9条1項9号にいう生活用動産に該当するとされた事例」税務事例 19 巻 3 号 (1987)
- ・大野重國「ホテル経営者に貸し付けられたコンドミニアム形式のリゾートホテルの一室は、生活に通常必要でない資産に該当するか」税理 43 巻 5 号 (2000)
- ・岡倉天心『『書は美術ならず』の論を読む』『明治文学全集 38 岡倉天心集』(筑摩書房、2013)
- ・小川明子「欧州における追求権制度の可能性と限界ー欧州司法裁判所判決からの示唆ー」比較法学 49 巻 2 号 (2015)
- ・金子宏「シャープ勧告と所得税」大野栄一郎編集『シャープ勧告とわが国の税制』(日本租税研究協会、1983)
- ・広田四哉「旧資産階級の没落」中村政則、天川晃、尹健次、五十嵐武士編書『占領と改革』(岩波書店、2005)
- ・小杉直史「中国の税務執行」税大ジャーナル 5 巻 (2007)
- ・酒井克彦「生活に通常必要でない資産に係る損失」税理 63 巻 2 号 (2020)
- ・酒井克彦「租税法上の概念の衝突(上、中、下)ー(準)棚卸資産と『生活に通常必要な

動産』-」税務事例 55 巻 2 号(2023)

- ・酒井克彦「働き方改革と租税法ー働き方の多様性を踏まえた所得税法とその解釈ー」税務大学校公開講座講演録、税大ジャーナル 30 号 (2019)
- ・酒井克彦「譲渡所得に係る取得費の減額計算要件と減価償却資産該当性(上)-国税不服審判所令和 2 年 3 月 10 日裁決を素材として-」税務事例 54 巻 10 号(2022)
- ・佐藤久夫「給与所得者の自家用自動車の譲渡による損失の金額をその給与所得の金額から控除することができないとされた事例」判例タイムズ(平成 2 年度主要民事判例解説)762 号(1991)
- ・佐藤英明「雑損控除制度-その性格づけ」『所得税における損失の研究』日税研論集 47 号 (2001)
- ・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(1990)
- ・品川芳宣「フェラーリ車の減価償却資産該当性・為替差損益の所得区分」TKC 税研情報 32 巻 5 号 (2023)
- ・品川芳宣「損益通算に係る『生活に通常必要でない資産』の範囲」TKC 税研情報 9 巻 5 号(2000)
- ・品川芳宣「損益通算に係る『生活に通常必要でない資産』の範囲」税研 92 号 (2000)
- ・志邨匠子「毛筆習字教育の存廃をめぐる諸問題」増野恵子ほか編集『もやもや日本近代美術 境界を揺るがす視覚イメージ』(勉強出版、2022)
- ・千足伸行「パトロン、コレクター、美術館：美術品と税制問題への参考意見」『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』(株式会社安田総合研究所、2000)
- ・高木良昌「生活用財産名目の売買に伴う所得」税理 62 巻 12 号(2019)
- ・田川博「通勤用自動車の譲渡損失と損益通算」税経通信 42 巻 2 号(1987)
- ・高野幸大「通勤用自動車に係る損失と損益通算の可否」ジュリスト 943 号(1989)
- ・高野幸大「美術品と相続税の課税関係を巡る基礎的考察」税務事例研究 168 号(2019)
- ・田中治＝近藤雅人「通勤自動車の譲渡損失」三木義一、田中治、占部裕典編書『租税判例分析ファイル I 所得税編 [第 2 版]』(税務経理協会、2009)
- ・玉國文敏「サラリーマン・マイカー税金訴訟」『別冊ジュリスト租税判例百選第 5 版』207 号(2011)
- ・福家俊朗「通勤用(自家用)自動車の譲渡による損失を所得から控除することが認められなかった事例ーサラリーマン・マイカー訴訟第一審判決ー」判例時報 1227 号(1987)
- ・増井良啓「美術館への美術品譲渡と所得税」税務事例研究 60 号(2001)
- ・増山裕一「所得税法の雑損控除の問題点-米国税制と比較して-」大阪経大論集 64 巻 5 号 (2014)
- ・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』(日本税務研究セ

ンター2000)

- ・三木義一「マイカー税金訴訟の意義」速報税理 6 巻 8 号(1987)
- ・守屋孝蔵「古美術品保存と財産税」『日本美術工芸』第 44 号(日本美術工芸社、1946)国立国会図書館デジタルコレクション
- ・矢内一好「富裕層の相続の法務と海外の相続税(第 10 回)英国の遺産税」国際税務 43 巻(2023)
- ・矢内一好「富裕層の相続の法務と海外の相続税(第 7 回)ドイツ・フランスの相続税」国際税務 43 巻(2023)
- ・山田二郎「給与所得者の通勤用自動車にかかる損失と損益通算の可否」判例タイムズ(平成元年度主要民事判例解説)735 号(1990)

【行政資料等】(順不同)

- ・国税庁『令和元年度版 第 145 回 国税庁統計年報書 国税庁編』(一般社団法人大蔵財務協会、2021)
- ・国税庁『令和 2 年度版 第 146 回 国税庁統計年報書 国税庁編』(一般社団法人大蔵財務協会、2022)
- ・株式会社安田総合研究所『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』(2000)
- ・株式会社日本総合研究所「平成 29 年度『我が国の現代美術の海外発信事業』美術品等の寄付税制等に関する調査研究事業」(2018)
- ・財務省関税局 HP「輸入統計品目表」
- ・総務省 HP「日本標準商品分類」
- ・厚生労働省「令和 4 年版 労働経済の分析 ー労働者の主体的なキャリア形成への支援を通じた労働移動の促進に向けた課題ー」
- ・文化庁 HP「登録美術品登録基準」
- ・文化庁・獨協大学「令和 2 年度文化庁と大学・研究機関等との共同研究事業『新型コロナウイルス感染症の影響に伴う諸外国の文化政策の構造変化に関する研究』報告書」
- ・文化庁著作権課「追求権に関する事務局説明資料」
- ・文化庁文化経済・国際課「保税地域の活用に関する説明会資料」
- ・経済産業省「アートと経済社会について考える研究会の報告書」
- ・経済産業省「アートと経済社会について考える研究会第 3 回～アートと流通・消費～」
- ・国立国会図書館調査及び立法考査局財政金融課「諸外国の付加価値税(2018 年度版)」

【Web 資料等】（順不同）

- ・一般財団法人自動車検査登録情報協会「自家用乗用車の世帯当たり普及台数」（2023 年 8 月 17 日掲載）
- ・エリアリンク株式会社「2020 年 3 月 IR 情報」
- ・日本銀行 HP
「企業物価指数戦前基準指数」
「教えて！にちぎん 昭和 40 年の一万円を、今のお金に換算するとどの位になりますか？」
- ・日本経済新聞電子版
「鳥取県立美術館、3 億円アート購入で波紋 25 年開業、ウォーホル作品どう評価」（2023 年 5 月 10 日掲載）
「文化庁の京都移転半年『文化で稼ぐ』、概算要求も新機軸 日本の文化支出、仏の 8 分の 1 識者『人材育成、長期視点で』」（2023 年 9 月 27 日掲載）
「『ココイチ』創業者の資産管理会社、20 億円申告漏れ」（2019 年 6 月 6 日掲載）
「ピカソ未公開作、長女がフランスに物納」（2019 年 9 月 21 日掲載）
- ・JETRO 日本貿易振興機構 HP
- ・日本美術著作権協会 HP
- ・アメリカ合衆国内国歳入庁 HP
- ・EU 法 EUR-Lex
- ・英国政府 HP
- ・英国政府歳入関税局 HP
- ・英国アートビジネス情報サイト HP
- ・英国骨董商協会 HP
- ・レジフランス一般税法典 HP
- ・フランス国立図書館 HP
- ・ドイツ連邦中央税務署 HP
- ・ドイツ連邦法務省 HP
- ・ドイツ蒐集協会 HP
- ・ドイツ連邦法務省著作権法 HP
- ・韓国国税庁 HP
- ・中国国家税務総局 HP 他

以 上