

Trust Forum Foundation

金融取引と課税（6）

トラスト未来フォーラム研究叢書

令和6年3月

公益財団法人 トラスト未来フォーラム

はしがき

公益財団法人トラスト未来フォーラムの温かいご援助の下で開催されている「金融取引と課税」研究会の第6回目の報告書をここに提出する。この間、コロナ禍等の事情もあって、本来のスケジュールよりも遅れてのとりまとめとなったことをまずお詫び申し上げる。

「金融取引と課税」研究会は、主に若手～中堅の租税法研究者が集い、2009年に発足した。以来、概ね月一度のペースで研究会を開催し、各自が関心を持つ最新の研究テーマについての報告を行い、信託・金融の実務家も交えて議論し、さらなる発展に繋げる、というかたちで運営されてきた。テーマについては、研究会メンバーの共通言語である租税法・財政法に関する研究、ということ以外の縛りはなく、毎回自由闊達な議論をさせて頂いている。研究者にとって最高の環境を与え続けて下さっている公益財団法人トラスト未来フォーラムに、改めて深甚なる謝意を表したい。

さて、以上のような次第で、本研究会ではこれまで、各研究員の自由なテーマ選択に基づき論文を執筆し、報告書を編んできた。その基本精神は今報告書においてもいささかも変わるところはないが、今回に限っては特別に、広い意味での「文化」と租税・財政の関わりを意識することを各研究員にお願いすることとした。これは、今回の報告書にも特別にご寄稿を頂いている、濱本英輔・元国税庁長官への献呈の意を込めたものとするためである。

濱本長官は、東大法学部卒・大蔵省入省後、主計局及び主税局を中心に歩まれ、主税局長、国税庁長官を務められた後、実業界においても要職を歴任された。のみならず、本報告書に寄稿された論攷が示すように、濱本長官は芸術・文化にも大変深い造詣をお持ちである。現在もご壮健で、経済的にも文化的にも豊かな日本社会の実現のために、様々な方面でのご活躍を続けておられる。実は濱本長官は、去る2022年8月に惜しくもご逝去なされた金子宏・東大名誉教授の最初期の教え子であり、その後も長く、金子先生の薫陶を受けてこられた。したがって、金子先生の教えを仰いだ本研究会メンバー全てにとって、濱本長官は広い意味での兄弟子にあたる。事実、濱本長官は、官界・実業界に身を置かれながら、長年に亘って、私たち後進の研究活動が円滑なものとなるよう、陰に陽に、お心を砕いてこられた。それは決して縁故最良といったものではなく、日本の行く末を真摯に想うときに租税法や財政法の確固たる学問研究が不可欠である、という広い「公」の理念

や「ノブレス・オブリージュ」のお志に根ざしたものであることは、濱本長官の警咳に接したことのある者にはほとんど自明の理であろう。公益財団法人トラスト未来フォーラムの温かいご援助もそうであるが、私たちの学問研究の環境が、こうした篤志の方々のお力添えに支えられていることに思いをいたすとき、身の引き締まる思いを新たにせざるを得ない。そこで、研究会メンバーで話し合い、財団のご快諾も得て、このたびの報告書を、濱本長官から被ったご学恩に対するささやかな御礼の気持ちを示す機会とさせて頂いた次第である。そこで、このような本報告書の経緯・性質に鑑みて、いささか異例ではあるが、若干の解題めいたものをここに記しておくこととしたい。

本報告書の劈頭を飾る濱本論文は、「茶道」の成立小史を手掛かりに、我々が「現実の」諸活動を営む際に、その意味伝達機能を半ば自明視して用いる「言語」の限界に注意を喚起し、「言語化された理性」のみでは辿り着けないが確かに人間の文明がその存在の根底を負っているところの真理を感取する手掛かりとしての「道」や「芸術」の可能性を示唆する。アカデミアという狭い共同体が現実の社会（法律や財政金融の実務の世界とは勿論のこと、さらに広く人類史的な視野までも含みうる）にとって真の意味で有用なものであるとはどういうことか、がかつてない切迫感をもって問われる昨今、租税法が文化・芸術の脈絡をどう意識するのか、という大きな宿題を後進に授けたもの、と読むことができる。

さて、「文化」はそれ自体、多義的な概念であり、それとは異質な概念・事象との接点において我々の思考を喚起し地平を拡張することに（も）、重要な意味を有している。本報告書が、「文化」という緩やかな共通テーマを設定しつつ、あえてそれに固い定義を与えず、その料理の仕方を各執筆者の裁量に委ねたのは、こうした所以である。その中でもあえて、いくつかのまとまりを指摘することは許されよう。

まず、一つの切り口は、「文化」に関わる事物・現象を租税法がどのように扱っているか（扱うべきか）という問いである。増井論文は美術品市場を子細に観察し、その実情を法律家にわかりやすく読み解く。神山論文は耐久消費財—芸術作品はその最たるものである—という一段抽象化されたレベルから、消費課税における時間の要素に光を当てる。浅妻論文は市場取引のロジックに（直ちに）還元できないものを広く「文化」と捉え、厚生経済学的枠組みがその「破壊」をどう理解するかを考察する。

次に、文化という活動の受け皿を法がどう扱うか、という問題がある。藤谷論文は、私立の美術館や博物館のための法的枠組みとしても活用されるチャリティ法制について、寄

附者の理念が長い時間経過の中でも尊重されるべきか、という観点から検討を加えている。同種の問題を、抽象度と時間軸をさらに拡張し、法秩序一般の中に位置づけて検討するのが、「mortmain（死手）」について考察を加える中里論文である。

文化を語る上で避けて通れないのが、(濱本論文が指摘するように、揺らぎ・不完全性を内包しつつ存在する)「言葉」を共有する「共同体」である。租税法学はまさに「租税」という事象を法的に考察する営みであり、「租税」概念があればこそ、上述したように、様々な学問的問題意識を持つメンバーから成る本研究会も成り立ち、また他の分野の研究者や実務家とのコミュニケーションも(不完全ながら)観念しうる。比較法に素材を求めつつ、この基底的な概念の問い直しを行うのが測論文であり、グローバルな環境条件の変化によって我々が自明の理としてきた、「一つの政治共同体における共同の経費を構成員間で公平に分担する仕組みとしての」租税の基盤自体の動揺に光を当てるのが長戸論文である。制度論的には、「文化」とは人間相互の心の「読み合い」における(さしあたりの出発点とできる)共有信念(common prior)であるということもできるが、本報告書の掉尾を飾るこれら2論文は、まさにこの意味での租税(法)の「文化」を扱ったものということもできるのである。

かくも自由奔放なテーマ設定にも快く応じて下さり、研究者の知的好奇心に従った自由闊達な議論の環境を与えてくださっている公益財団法人トラスト未来フォーラム、及び、その役員と事務局の皆様には、重ねて心からの御礼を申し上げたい。同財団の寛大なお取り計らいなしには、このような活発な研究会の存続は望むべくもない。そのお気持ちに伝える意味でも、私たちは、今後とも日々研究に精進し、新しい成果を生み出していかねばならないと考える。

なお、最後に、研究会の運営について、いつもお世話になっている財団事務局の皆様には御礼を申し上げたい。

令和5年11月30日

藤谷武史
中里 実

「金融取引と課税に関する研究会」メンバーリスト

| | |
|--------------------|-----------|
| 中里 実 (なかざと みのる) | 東京大学 名誉教授 |
| 浅妻 章如 (あさづま あきゆき) | 立教大学 教授 |
| 神山 弘行 (こうやま ひろゆき) | 東京大学 教授 |
| 藤岡 裕治 (ふじおか ゆうじ) | 一橋大学 准教授 |
| 藤谷 武史 (ふじたに たけし) | 東京大学 教授 |
| 藤原健太郎 (ふじわら けんたろう) | 東北大学 准教授 |
| 淵 圭吾 (ふち けいご) | 神戸大学 教授 |
| 長戸 貴之 (ながと たかゆき) | 学習院大学 教授 |
| 増井 良啓 (ますい よしひろ) | 東京大学 教授 |
| 吉村 正穂 (よしむら まさお) | 一橋大学 教授 |

(敬称略、順不同、肩書は執筆当時)

目 次

| | |
|--|----------------|
| はしがき | (藤谷武史・中里 実)… i |
| [特別寄稿] 茶の湯再考 | (濱本英輔) …… 1 |
| 美術品の課税——再論のために | (増井良啓) …… 43 |
| 寄附者によるチャリティ財産への支配の継続について — 研究ノート | (藤谷武史) …… 69 |
| オーストラリア憲法における「租税」及び財産権保障の対象となる「財産権」の意義 Australian Tape Manufacturers Association v Commonwealth を素材とした序論的考察 | (淵 圭吾) …… 95 |
| 人の可動性と租税法——序論的考察 | (長戸貴之) …… 131 |
| 追い出し課税等による文化破壊 | (浅妻章如) …… 179 |
| いわゆる mortmain/mainmorte について | (中里 実) …… 205 |
| 累進的な消費課税の提案と課題：耐久消費財の問題<研究ノート> | (神山弘行) …… 231 |

特別寄稿

茶の湯再考

濱本英輔

目 次

1. 近代茶の湯の再生

- (1) 数寄者の登場
- (2) 知識人小宮豊隆と夏目漱石
- (3) 小宮豊隆「中村吉右衛門論」

2. 日本人の美意識

- (1) 芸術と美意識
 - ① 小さきもの — 中国や西洋とは逆
 - ② 清らかなもの — 消極的美学
- (2) 自然と人間
 - ① ギリシャ
 - ② 日本
 - ③ 西欧そして世界
 - ④ 総括
- (3) 美の継承
 - ① 「型」の継承
 - ② 古美術の世界

3. 茶の湯と利休

- (1) 伝統芸術
- (2) 利休
 - ① 利休
 - ② 南方録

4. おわりに

1. 近代茶の湯の再生

「ジャンギリ頭をたたいてみれば」といった俗謡が流行り、牛鍋が人気を集めて文明開化が進む中、武家社会のパトロネージを失った茶の湯の世界は凋落への道を辿る。

明治5年(1872)、裏千家11代家元玄々斎千宗室は、「忠孝五常」、「節儉質素」等を約した三千家連署の上申書を京都府に提出し、茶の湯、能楽等に対する遊芸稼ぎ人の鑑札下付、徴税・統制の見直しを懇願した。

(1) 数寄者の登場

かかる茶の湯が、再び息を吹き返す力となったのは、1つには近代数寄者の存在がある。ここでの数寄者とは、茶道の教授を業とする茶人とは異なり、茶の湯に関する美術観賞を中心に茶の湯の芸術化を強く志向した人々のことで、その多くは政財界などの要職を経て豊かな財力を成し、茶道具を中心に美術品を収集してそれらの海外流出を防ぐ一方、没後財団を設立し、美術館等を通じてその一般公開へ道を拓いた。彼等の数寄は、生半可な「好き」を超えた尋常ではない壮烈な執念であった。

当時の数寄者の中で第1の功労者と言われるのが、高橋箒庵である。高橋箒庵(義雄)は文久元年(1861)水戸の生まれ。福沢諭吉の時事新報に入社、諭吉の代筆を務めたが、後に井上世外(馨)の紹介もあって実業界に転ずる。三井銀行、三越呉服店では、我が国初めて女子店員を採用するなど改革を進めたが、満50才をもって一切の役職を離れ実業界を引退、数寄専一の生活に入る。

高橋が自らに課したライフワークは、以下の3つであった。

第1は、茶会記を綴ること。茶会記は時事新報に毎日掲載され、1年分まとまると単行本として、大正3年から昭和6年まで23冊が出版された。第2は、日々の見聞を日記に記すこと。明治45年から大正10年まで「萬象録」として政治家たちの動向等が記録され、貴重な政治資料ともなっている。第3は、名物茶器の目録「大正名器鑑」の編纂である。江戸時代の松平不昧公の「古今名物類聚」の見直しを目指し、徳川三家から始まり近代数寄者の秘蔵茶器の1つ1つを改め、その寸法を取り、撮影、印刷を1個人の企画により完

遂し、これを公開したこと。その裏には、貴重な美術品に一面の公共性を読みとる執念の如きものが感じられ、そこに数寄者とは何か、その一面が語られているように思えるのである。

近代茶道の展開を支えた人物として、益田鈍翁の存在は欠かせない。益田鈍翁（孝）は、嘉永元年（1848）佐渡に生まれ、開明的な父の下、幼い頃から米国公使館の通訳、15才で幕府使節団に随行して渡欧、その後三井物産の創設に関わり、やがて三井合名会社の中心人物となる。万国博への出品工芸品選定作業がきっかけで美術骨董に熱中、それが茶道具収集につながり、明治28年狩野探幽旧蔵の弘法大師筆を入手、これを披露する茶会「大師会」が発足した。

益田は、数寄者の意義を考える上で興味深い、およそ次のようなエピソードを残している。

明治30年頃のある日、益田は渋沢栄一に呼ばれ浜町の料亭に行く。渋沢は金沢視察から帰り、視察話をしたいと福地源一郎らと一緒に益田を料亭の2階の席に呼んだ。渋沢は金沢を評し、彼の地はいかにも茶の湯が盛んで話にならない。あの風習は打ち壊すべきだと力説。そこへ料亭の仲居が上がってきて、益田に耳打ちをする。ちょっと下へ降りて来て下さいと。何だと言って降りてみると、益田お気に入りの道具商山澄が大威張りで待ち受ける。実は、大名物茶釜宮嶋が手に入ったと。宮嶋は、かつて江戸水道工事に手柄があったとして、大久保主水が家康から拝領した釜で、と長口舌。ふむふむと話を聞いていると、今度は2階から益田はどこへ行った呼んで来い、という訳で2階に上がらざるを得ない。しばらくすると、また仲居がちょっと下へと呼びに来る。下では山澄が添状はこれこれと茶道談義が続く。また2階から声がかかる。上では茶の湯攻撃、下では茶道具の手柄話。実に可笑しかったと、益田は語った由である。

2階のハレがましい座敷では、近代合理主義のタテマエ論が、1階の日常性の強い部屋では、伝統的な芸能の楽しみが語られる中、これを正面から受け止めなければならなかった益田は、鑑みれば、今日の日本経済新聞、即ち中外物価新報を創刊した人物である。当時、絶えることのない世のジレンマに思案の形を授ける面倒を業とする数寄者の姿が、神妙に想起させられるのである。

時代を象徴する数寄者としては、上記2人のほかに、井上世外（馨）、藤田春雪（伝三郎）、村上玄庵（龍平）、根津青山（嘉一郎）、原三溪（富太郎）、小林逸翁（一三）、松永耳庵（安

左衛門) 等々の名が想起されるが、今やこうした数寄者の影は消えつつあるように思われる。

(2) 知識人小宮豊隆と夏目漱石

明治初年、茶の湯がその衰退から息を吹き返すには、新しい茶の湯が訴えているものへの社会的賛同が不可欠であった。それには、それを喚起するに必要な啓蒙が求められる。その役割を最初に果たしたものとして、明治39年(1906)、NYで出版された岡倉天心の「The Book of Tea」が注目される。天心は、幕末開港地横浜の貿易商の家に生まれ、英語を母国語のように習得、国際感覚を養う一方、伝統日本文化も身につけ、坪内逍遙や森鷗外らと東京帝国大学の一期生として学ぶ。卒業後文部省に入り、東京美術学校創設などの仕事を手掛け、文明開化の勢いに押される日本美術の伝統再生に努力したが、当時の時代風潮の中、時代遅れの存在として理解を得られず、明治30年代半ばには孤立化、活動の本拠をアメリカに移す。その後は、ボストン美術館の東洋美術部門の責任者として、広く欧米世界に向かって自らの理想とする東洋文明のあり方を説くことに傾注する。

一方、日本では、江戸時代の芸能が近代の洗礼を受けて変質、芸能の近代化、即ち近代における伝統芸能の誕生、そして芸能の新たな解釈、意味付けが進行したのである。

こうした流れは、知識人の後押しを受けていくが、その中に小宮豊隆の姿があった。

小宮豊隆は、明治17年(1884)福岡に生まれる。明治35年(1902)東京第一高等学校に入学するが、同期には安倍能成らがいた。独文学を専攻、在学中の保証人は夏目漱石。小宮らは許されて漱石の家にも泊まり、漱石に愛された。他の門下生からは、小宮は「先生の中に自己を見出したと言うよりは、先生によって初めて自己を造られた」とも言われていた。

その後大学院に進み、漱石の英文学の授業も傍聴している。門下生たちの集会日である木曜会の後、漱石は小宮宛の手紙に「みんなが遠慮なく話をするのを聞いている程な愉快はない。……君は1人黙っている。……うちへ来る人は皆恐ろしい人じゃない。君の方で黙っているから口をきかないのだ。……君も話せば面白くなるのである。僕も昔は内気で大いに恥ずかしかったものだ。……ところが(今は)大違い。……学校などで気に入らない教師などが居れば、フンと言って鼻であしらっている。それで沢

山なのだよ。……こんな気炎を吐くのも木曜日に君を話させようと思うからさ。又来る時は、大いに弁じたまえ……」と記している。

岩波の「思想」によればその後、小宮は「先生から認めてもらいたい気持」もあって「自分に珍しく思われたことをさもさも鬼の首でも取ったような気組みで……先生の前で色々振り回す」ようになっていく。例えばギリシャの戦艦の話。おそらくギリシャは、羊が草を食いつくし、ゴロゴロした石地には農産物ができないため、海外貿易に賭け海軍を強化、ペルシャに勝ったアテネが最盛期を迎える。ギリシャの「戦艦」こそはギリシャ文化、地球文明の出発点とか話したのではあるまいか。面白かったかもしれぬ。

漱石は人を刺激すると同時に人から刺激を受けることに誠に妙を得ており、相手の持っている本質的なものを引き出し、たちまちそれを創造的に展開させたりしたようである。

そんなある日、漱石は小宮に、「そういうことを勉強するのは結構だが、どこかの学校で講義をしながら勉強することにした方がいい」と言って、永井荷風主任の慶應義塾文学部の講師を推す。それを皮切りに、次々と大学の講壇に立ち、東京音楽学校校長なども歴任することになる。

後年漱石は、「小宮君が歌麿の錦絵を葉書に刷ったのを送ってくれた。余はその色合いの長い間に自ずと寂びたくすみ方に見惚れて、眼を放さずにそれを眺めていたが、ふと裏を返すと、私はこの画の中にあるような人間に生まれたいとか何とか、当時自分の情調とは似ても似付かぬ事が書いてあったので、こんなやにっこい色男は大嫌いだ、俺は暖かな秋の色とその色の中から出る自然の香が好きだと答えてくれと傍のものに頼んだ。ところが今度は、小宮君が自身で枕元へ座って、自然も好いが人間の背景にある自然でなくっちゃとか何とか病人に向かって古臭い説を吐き掛けるので、余は小宮君を捕まえて御前は青二才だと罵った」といった調子でやりとりしながら、また小宮も三四郎の主人公として自らを捧げ、漱石没後には「漱石全集」、そしてその解説を纏めた「漱石の芸術」、漱石の生活記録「夏目漱石」を仕上げた。これで漱石研究の基本文献はそろった。小宮には以上のほか、「茶と利休」、「芭蕉の研究」、「能と歌舞伎」等多数の業績が存在するが、果たして漱石は、これらに何点付けたであろうか。

なお漱石関係の仕事を進めるにあたっては、岩波書店の岩波茂雄の援護があって成ったことを、小宮は「夏目漱石」の冒頭に記している。出版の大事を、一言話さないでは気がすまなかったようだ。

(3) 小宮豊隆「中村吉右衛門論」

以下、小宮とその周辺について話を進めたい。昭和32年(1957)東京大学法学部文科一類に入学当初、私達は小宮の令息小宮曠三先生からドイツ語を教わった。曠三の「曠」は漱石の「草枕」11「観海寺の石段を登るのは随縁放曠の方針である」の曠。授業の合間などに先生と雑談をする機会は沢山あったが、先生のお話はいつもロシアの演劇家スタニスラフスキーの話で、小宮豊隆について何う機会はほとんどなかった。現在先生の令嬢木村さなえさんは学習院大学で教壇に立っており、小宮豊隆の文学論は豊隆、曠三、木村さなえ3代に承継されている。ところで、小宮曠三先生の授業では「ケーベル博士随筆集」が教材に使われた。ケーベル先生は幼い頃音楽家を志し、親しくチャイコフスキーの教えを受けていたが、生来内気で聴衆の前で演奏することをひどく嫌い、哲学者の道に切り替える。そこへ日本の東京大学から招請を受ける。独身で、旅行や生活の変更が何より嫌いな先生であったが、思案の末あらためて実用英語を学び一念発起来日、多くの学生、学外の人々の深い敬慕的となる。7度の契約更新、21年間一度の休暇もなしに過ごした教壇を去ることとなったが、折から第1次世界大戦が勃発した。横浜の旧友宅に寄寓することとなり実に9年、ついに狭心症で亡くなる。漱石もケーベル先生の講義を受講しその後も往き来していたらしく、帰国が決まった折には多くの朋友ことに自分の指導を受けた学生に対して「左様なら御機嫌よう」とただそれだけを朝日新聞に書いてくれないかと頼まれたと漱石は記している。

その人生は、光風霽月の光を放つもので、他の作家たちからも「漱石の理想とする人生を体現している人はケーベル先生ではないか」との述懐が少なからず寄せられたのである。

雑司が谷の墓地で東京都の史跡に指定されているが、あの辺りを通る時には、ケーベル先生を教材に取り上げてくださった小宮曠三先生が偲ばれるのである。

さて、小宮は明治44年(1911)「新小説」に「中村吉右衛門論」を発表した。小宮は吉右衛門に注目し「型の芝居を心の芝居に変ぜしめ、芸より人、人よりその人の精神に依って直に我等の生活経験に迫らんとする」と評し、その演技に歌舞伎を「技芸」から「芸術」に転換させるものを感じ、刹那の姿勢に意を注ぐところは、ロダンの彫刻に比べられるべきものであると概ね言い切ったのである。これに対する劇評家の反応は「九代目団十郎も

見ないで何を言うか。学校を出たばかりのお坊ちゃんに何が解るのか。吉右衛門は団十郎の模倣だ」といった激しいものだったようだ。

小宮は上記吉右衛門論の冒頭で、一応「直接舞台から得来った印象のない自分は団十郎に対して何等立言の権利を有せぬものである。口を緘して憶測を試みるより仕方がない」とは断っていたが、団十郎を見ていなかったのは事実であった。

「当時、劇通と言われる人々は、ほとんど芝居を自分達の専有物のごとく振舞い、劇通以外の素人には口を開くの権利を与えなかった。而して又素人なる者も芝居を見て相応に善悪好悪を識別し得ては、それは深く自己の胸懐に蔵して表には劇界は自分達の口出しを許さない秘密境の如く高く見て、徒に口を噤んで劇通の言う処に耳を傾くるのみであった」由であるが、芝居に行くのは人生の哲理ではなく精神的慰藉を求める人達であるといった趣旨の論評、さらに「芝居はくだらない」と胸懐を蔵していた非劇通の人々の中には、小宮の態度に好意を寄せ「面白い世の中になったものだ」と言う人々も現れた。

ここで1つ付記したいのは、「同圏性」のことである。もともとシナにおいて古典に通じた価値ある文芸は、年少の時から特別な訓練を受けた作者が、同じく古典に通じた享受者との間で、冗長なやり取りを省くやり方で初めて成立するもの、すなわち同圏性の中で保障されるものという認識が存在した。それは官の政治・道義・典礼の法則を論ずる際のやり方でもあったと言われるが、いつの頃からか、いくらかこうした意識につながる作法のようなものが我が国にも渡来し、江戸歌舞伎の世界では褒め詞の習慣として定着した。すなわち最上役者の登場やその芝居の最高潮の場面でしばし演技が中断され、あらかじめ定められた最上の者が登場してその役者を褒めたたえる言葉を捧げ、役者と観客が特有の言語知識で1つの舞台を共有し、盛り上げ、新聞の劇評家の「評判記」もその延長線上で記されて劇通者の間で流通する。これが歌舞伎の同圏性のイメージと受け取られるが、これとよく似た同圏性の意識は、我が国の茶の湯の世界にも存在していたのではなかろうか。そしてこの同圏性の崩壊が論じられるようになっていく。

明治の歌舞伎は「団菊左」の時代とされるが、明治36年に団十郎と菊五郎、翌37年には左団次が亡くなっており、歌舞伎の将来を懸念する声も広がっていたのだ。当時小宮は19歳、郷里福岡から上京し第一高等学校2年であった。

小宮は「中村吉右衛門論」発表の翌年、同じ「新小説」に「劇評家」を発表、その中で小宮は芸術に対する自身の批評の方法論として、「表現の形式をこそ異にすれ、芸術家か

らその芸術家の人生観を抽出し、自分の人生観と比較しながら立証を行う」という方法を明示した。そこには「表現の形式を異にすれ」とあり、この批評の方法は何にでも活用できるものであり、小宮が生涯多方面の評論活動を展開していく重要なカギとなった。そして、様々な方面に積極的な評論活動を繰り広げていくことになる。

私には何となく、そうした小宮自身の人生を尺度とする評論活動には、どこか漱石の「個人主義」などとも重なる構えが感じられるとともに、小宮の「中村吉右衛門論」は新時代に欠かせなかった「批評」という言説成立の先駆の1つになった感を覚えるのである。

大正に入り、小宮は安倍能成らに勧められ芭蕉研究会に参加する。その際小宮は、芭蕉の俳句とともに世阿弥の能と利休の茶の湯に興味を覚え、「この3人は日本の伝統的な芸術を考える上で是非究明されなければならない人々で、この研究を除外しては到底日本の芸術もしくは日本の文化の本質的なものは捉えようがないとまで考えた」とし、日本にはこういう立派な芸術家がいるのに、何故これまでそのことに気がつかず、何故外国人のような取り扱いをしてきたのか遺憾に思うとの主旨を述べている。

明治42年永井荷風は中央公論に「帰朝者の日記」を発表する。その中で荷風は、「父が寄こす毛筆の草書体の手紙をきちんと読むことができない。苦勞して理解できても言葉遣いが違い過ぎるので情感がわからない」と述べ、「日本人が日本人を知る必要はなくなり、明治時代に高い地位名望を得るには西欧に学ばねばならないが、にもかかわらず欧州文明の完全な模倣もできていない。これでいいのか」としている。荷風の嘆息にこもる戸惑いは、いかにも真実を伝えていた。

このような形で日本文化の本質が問われだしたが、そこには日本文化の再発見という課題が痛感されていたのではないか。

そして、この時期現れたのが和辻哲郎の「古寺巡礼」であった。その中で和辻は、「僕が巡礼しようとするのは美術に対してであって、衆生救済の御仏に対してではない」と明言したのだ。日本文化の本質は、知識人の言葉を通じて人々の気づきを促したように思える。

小宮は、この頃漱石と交友関係にあり活花と茶の湯の世界で独自の考え方を表している知識人西川一草亭と出会い、活花そして茶の湯の世界に引き込まれていく。一草亭は多くの知識人に数寄をめぐるサロンの場を提供し、雑誌「瓶史」を発行する傍ら、茶の湯の現状を否定、生活の芸術化を主張する。

「中村吉右衛門論」以来、芸術論を押し進める小宮は、一草亭によって創造された活花を花の進むべき道として挿花芸術と名付けたのである。

2. 日本人の美意識

(1) 芸術と美意識

大正12年(1923)、小宮は「伝統芸術研究」を岩波書店から世に問うた。ここで小宮が言う「芸術」であるが、学問と経験の中間に技術があり、美的価値の出現という使命が課されると技術は芸術になると言われる。英語の fine art は、やがて fine が取れて art となっている。

日本では人間を自然の一部と位置づけてきたが、西洋では自然と人間を対立するものとしてとらえ、その自然は真善美を通して神の下にあるとした。カントは「判断力批判」で、美をつくり出したものは自然であり芸術は天才を通してその自然につながるとしている。西洋の美は、近代ロマン派が登場するまで、数学・幾何学など理数的な原理と結びつき、ギリシャ人の身体の美しさを数学的比例関係で説明していた。

それと異なり、日本では美は対象物自体ではなく、その対象に感ずる人の心の中に存在するとしたのだった。

高階秀爾「日本美術を見る眼」は、古今和歌集の序の冒頭の一句「やまとうたは、人の心を種として、よろずの言の葉とぞなりにける」を引いて、これが日本の美意識の最初のマニフェストであるとし、その後世阿弥の風姿花伝から本居宣長のものあわれに至るまで、美が心の美として扱われてきたことに注意を喚起している。茶の湯の世界でも、例えば珠光が茶会とその中の道具の関係について「藁家に名馬を繋ぎたるがよし」としたり、兼好法師に倣うかのように「月も雲間のなきは嫌にて候」と応じ、さらに豪華を否定し、信楽もの、備前ものなど自然の素朴簡素なものに「ひゑかるる」姿を良しとするなど、あたかも中世の隠者文化で生じた意識の転化の如く、否定的なものを肯定的なものに転ずる動きが加わって、あたかも後のわび思想形成の端緒をつかまえたのではあるまいか、と思ひめぐらす程に、そこに日本人の心の美意識に形を与える甚だ大きなひらめきを実感するのである。私は、村田珠光という人の残したいくつかの言葉に何かただならぬものを感じ、

その生涯に関心を抱いたが、彼が奈良東大寺の検校の家に生まれたこと、11歳で称名寺の僧となり19歳で一休の門をたたいたことのほか、残された資料からはさしたる事績は見当たらず、後に利休が出て珠光こそわび茶の祖だと語るまで、これといって彼を評価する記事文に出会わなかった。ただ、大徳寺真珠庵における修業は、おそらく刮目すべきものであったと想像され、一休から禅の認可証明として宋の名僧で碧巖録の著者圓悟克勤の墨跡を与えられている。これは破格の扱いではなからうか。この墨跡は茶の湯の世界では最も貴重な墨跡とされ、現在国宝として東京国立博物館に収蔵されている。

珠光は臨終の際、投頭巾の茶入を跡継ぎの宗珠に託し、「この茶入には最上級の茶など入れずに下級の茶を入れよ。つまり『わび茶入』ということだ」と諭している。また、遺文「心の文」を残したが、その最後に「心の師とはなれ、心を師とせざれ、と古人も言われし也」と記し、茶の湯を「道」としてとらえ、はじめて我欲から離れた心の茶の思想を言い残して去っていったのである。

いきなり珠光の話になってしまったが、ここで話の本筋に戻って、そもそも日本人の美意識の最も基本にあると思われるものに触れさせていただきたい。

大野晋「日本語の年輪」によれば、万葉時代日本語のうつくしという言葉は「妻子（めこ）見ればめぐしうつくし」（山上憶良）のように愛情を表わし、平安時代になると「何も何も小さきものはみなうつくし」（清少納言）のように小さいものを、また「清らかなもの、汚れのないもの」を美しいと表現したらしい。

① 小さきもの — 中国や西洋とは逆

高階先生の前掲書は、中国では漢字の羊の大なるもの鹿の角の大きなものを美麗とし、美は大きくて力強いものを表したが、ギリシャでも、例えば男性彫刻のモチーフに明らかのように、美はいわば人間より上位に位置する神々や英雄あるいはスポーツ競技の優勝者の像にマッチした対象に集中しているとの主旨の言及がある。

そこで、日本人の美意識の第1「小さきもの」であるが、確かに「洛中洛外図屏風」など見ると、遠景の人物の着物の柄まで丁寧に画き分けられている。驚くべき緻密さであるが、この点をとらえレヴィ・ストロースは、およそ次のように語っている。「寸法の縮小は我々の力を増大させ、子供の人形はその子のライバルではなくなり、人間は『主体』となる。縮減模型では全体の認識が部分の認識に先立つ。幻想かもしれないが、それは美的

快感につながる。日本の多くの職工から強い感銘を受けたが、器用な人は簡単に色々の模型をイメージし、それが如何につくられているかを知り、新しい次元を付け加えているのだ」と、彼は日本人への深い愛情と関心についてその著「野生の思考」等に詳記している。

小さきものをイメージするには、まず数坪の中に深山幽谷を表そうとする造園術や盆栽に明らかである。続いて微細な点まで丹念に洗練された表現を持つ各種の工芸品がある。その漆の技術がjapanの呼称につながる。これらの多くは、日常生活の用と鑑賞美術の飾りの2役を担っている。また、日本の工芸品は絵画との明確な区分を持たないが、絵画にはモチーフをクローズアップし、他は切り捨てるスタイルのことが多い。その画面構成、色彩、絵画的手段の単純化などの技法がジャポニズムとして、ゴッホ、モネ、ドガ等に新しい自然の見方、理解、解釈を伝えたように見える。花魁や富士山の話ではないのである。高階先生のこうした解釈は、民族のある種のこだわりというものが、先進的な西欧文化のど真ん中にストレートに通じていく世界の存在を示唆している。茶の湯の世界にも特異な例がある。日本建築は、通常部屋と部屋の間を襖で区切った開放的空間を特質としたが、泥壁で隔離密閉し僅か66cmくらいのにじり口しか持たぬ4畳半の密室、待庵の例では2畳の小間にて亭主が客を迎えるという放胆な相違が持ち込まれた。日常生活から否応なく切断されて、あたかも参籠に導かれていく。その小さな空間に向かい露地の手水鉢で清められ、はじめてにじり口から室内をのぞいた瞬間「これは一体どういうことか」と新しい精神が整えられる自覚を覚える。極限まで単純化された美がつくる得体のしれない現実である。

考えてみると、これらの茶室、道具そして点前等の形成は、限られた時間の中で種々試みられ、修正され、形が決まったものだ。ところが、その後は動かない。時代を通じて殆ど動かないに近い。限りなく縮小され単純化された異端の強靱さがある。

② 清らかなもの — 消極的美学

続いて、「清らかなもの」、「汚れがないもの」に美を見る日本人の感覚について考えてみたい。

「清らか」は「汚れ」や「疎ましいもの」がない状態というが、それは消極的否定の美学とも云われる。ただ、それは精神的価値として消極的方向を取るという意味で、「醜さ」をも美的概念に含めて論ずる立場との間には一線が引かれる。

今日、伊勢神宮の何の飾りもない白木造りの建物をはじめとして、水墨画や能の舞台のイメージにそれが感じられるのである。また、カントは「判断力批判」の中で、自然は無数の美しいものであるとし、すべての人の判断が我々の判断と一致することを要求し、期待できると述べたその少し後の箇所、例えば百合の純白な色は、意識を無垢の理念に適応させるように思われるなどと記している。

ただ私には、どうも自然は一様ではなく、そこにはいくつかの異なる顔が存在するように思えてならない。

1つの事例として、茶の湯の世界でも清潔さに関連する挿話、逸話の類には事欠かないが、ある時利休は息子少庵に露地の掃除を命じた。ところが利休はなかなか「よし」と言わず、ついに少庵が「飛石は3度洗いました。地面には1枚の葉も落ちていません」と応じると、利休は「未熟者」と叱りつけ「露地というものは、そんなふうには掃くものではない」と言って、自ら庭に降り立つと1本の木をゆすり、庭一面に秋の錦を切れ切れにしたような金と朱の葉をまき散らした。つまり利休が求めたのは単なる清潔ではなく、美しく自然らしい庭ということであったと記されている。利休の自然とはありのままの自然ではなく、人手の加わったつくられた「自然」のことだったのである。考えてみれば掃除というものも、時々自然を清らかにより美しく整える作業を前提としている。この挿話に対しては、つくられた自然は果たして自然なのか。即ち、自然の力を借りて世塵の汚れを払う大切な役割を演じるまさにその露地に、わざわざ金色の葉を置くことで茶の湯の心法を汚さなければよいがとかあるいは、全く別の話として米国では今日芝生廃止の動きもあるのだよなどと口にする人も出てきたが、日本ではどうか。出てこない。芸術の世界の演出とは、混同されていないようだ。

(2) 自然と人間

① ギリシャ

次は、茶の湯の基本につながる自然と人間の問題。これは、茶の湯を超えたはるかに大きな問題になる。歴史を通じて人々は如何なる態度で自然に接してきたのか。簡単な話ではない。この問題について考えるにあたり、まず、佐伯啓思先生の『ひらく4』「日本的自然観についての覚書」あわせて『ひらく9』の斎藤幸平先生との対談「資本主義への異

論のススメ)、さらに柄谷行人「哲学の起源」、廣川洋一「ソクラテス以前の哲学者」、日下部吉信「アリストテレス講義」など、いくつかの論稿を拝読させていただいたが、お許しいただき、私の勝手な解釈をまじえて敢えてそれらを辿ってみたい。

アテネ繁栄の前、ギリシャのイオニアでは、ピュシス即ち生命原理の魂を持つ自然は、その本質・その始源・平衡秩序・そして人間とも連続的で、支配・被支配がない無支配を特徴とするイソノミアにも通ずる一貫した世界が生まれたというところから話が始まる。こうした抽象的で構成的な概念は、日本の自然観には存在しない。

イオニア派の自然哲学者たちは、万物の始まり即ち始源物質探しに関心を示した。日本ではそれがなく、ここから西欧固有の新しい議論が展開されていく。最初に見出された始源物質は、タレスによる水であった。これにアナクシマンドロスが続くが、関心の中心は何が始源物質かということよりも、物質に変化をもたらす運動とは何か、物質と運動は不可分なのかという点に移っていく。そしてこの論議の分岐点は、物質は神々の手によることなく自ら運動する、「水をみよ」とするタレスの主張と、物質は自分で自分を動かすことはできないとするプラトンの考え方の対立にあったと思われる。アリストテレスは、ここにエージェントを持ってくる訳ではないが、運動する物質はその運動の終わり、即ち目的があるはずだと考えた。これを「目的因」と称し、それが始源に投射されるとしたのだ。タレスの自己運動論は、運動の背後にいわばエージェントとしての神々を想定する神話的思考を否定するための主張だったのだ。アリストテレスは神々そのものを復活させる訳ではないが、その「目的因」は運動の究極的原因としての神につながったのである。

かくしてアリストテレスの第一哲学（形而上学）は「神学」となり、以後神学が優位に立ちイオニアの自然哲学は一旦葬り去られる。アリストテレス等によるアテネの哲学は、キリスト教神学の中で生き延び、イオニア派の自然哲学が戻ってくるのはルネサンス以後の時代となる。そして、物質は自ら運動するという考え方は、ジョルダノー・ブルーノに引き継がれる。コペルニクスがアリストテレス、プトレマイオスの天動説を覆したが、ブルーノは太陽系は宇宙の多数の世界の1つでしかないとの主張を付け加えつつ、コペルニクスを支持している。こうした能産的自然と言われる考え方を全面的に引き継いだのはスピノザで、彼は自らものを産出する力を持つ自然こそが彼の神であり、人格神は人間の想像物に過ぎないとした。

イオニア派は、「生成」というものは目的を持たないが故に「制作」とは異なるとし、

何らかの始源物質の結合・分離から多様なものが生成してくるとするフィジカルな認識を有していたらしい。ダーウィンの進化論が画期的なのは、進化を目的論と切り離し偶然性を根底において品種改良研究に挑んだことである。これらの記述は、先述の柄谷先生の著述から教わったものであるが、同著はさらに次のように続いていく。イオニア派の思想は未だ息絶えていないとされたのである。物質と運動は近代物理学では分離されているが、これはデカルトの「神のような視点」の考え方を前提にしていると記され、これに対し量子力学は、物質と運動不可分離の考え方をある意味で復活させた。即ち量子は、粒子・物質であると同時に、波動・運動であるとされるのである、と言う訳である。

ところで、上記イオニアの自然哲学が前面に現れたのは、ヘーゲルの指摘によればイオニア諸都市が崩壊する時期が近づいてから、即ちイオニアの危機においてであって、それ以前のイオニアの人々はイソノミアを自明のものとした所為か、敢えて記録を残さず、またあえてその意味での自然哲学を持っていなかったのではないかとされている。ここで私の関心は、イオニアの自然哲学は根本的に社会哲学とつながっていたとはどういうことなのかという点である。イオニアは2つの危機を抱えていた。1つはペルシャ等の外圧、もう1つが内在的な試練で、即ちタレスは神や民族的伝統によってではなく、支配・被支配のない社会イソノミアの再建のバックアップに尽力したということらしい。それは何故か。自由を志向すればどうしても不平等となり、平等を志向すれば自由が損なわれる。自由民主主義はこのディレンマを乗り越える永遠の営みとなるとの認識があった。つまり、近代の政治過程において民主主義はどうしても先ず封建的諸勢力を制圧して絶対王政をつくり、次にそれを打倒する市民革命によって王を追放、それまで臣下であった国民が主権者となる。そこには絶対主義的主権が隠れているが、民主主義はこうしたディレンマの中にあるとされているのだ。イオニアには、市民が支配者と被支配者とを分化せず無支配関係の下、集団生活を送るイソノミアが現存したらしいが、それはイオニアにおいて、土地を持たない者は他人の土地で働くのではなく、植民者として別の都市に移り、大土地所有の成立を回避し、そこに初めて真に自由が平等をもたらすといった仕組みが可能となり、これを再建したいというのが彼等の念願であったらしい。ギリシャの民主主義と言えばアテネ中心に語られるが、アテネのデモクラシーとイオニアのイソノミアは違った形を持ったもので、イオニアにはデモクラシーはなかったという訳である。

ここでより踏み込んだアーレントの解釈について、若干の付言をお許しいただきたい。

トクヴィルの洞察にしたがって、我々がしばしば自由に対する脅威だと考えている平等は、もともと自由とほとんど同じものなのであったというのが、アーレントの言いたかったことかもしれない。

彼女によると、「イソノミアの平等は都市国家の属性であって人間の属性ではなかった。つまり人は『生まれながらにして平等』なのに社会的、政治的人工の制度によって不平等にされているというのとは全く異なり、人間はその平等を市民になることによって受け取るのであり、誕生によって受け取るのではなかった。それは自然によるものではなく『法律』によるものであり、人工的約束事であったのだ」としている。また、イソノミアでは「同輩者の間柄」でなければ誰も自由ではなく、仮に支配者の役についた場合は、同輩者たちとは異なった立場を選んだ以上自由ではなくなるということのようであった。

イオニアの自由と平等は、かくして相互結合が強調されたのである。では、その自由の中で何が最も重要視されたのか。それについてアーレントは、「移動」を挙げていたように思う。

イソノミアの類例は、その後 870 年にアイスランドで、また 18 世紀のアメリカのタウンシップにそれを見ることができる。それらは、いずれも植民地において展開されたもので、植民地のフロンティアの条件が失われれば消滅ないし変質したらしい。イオニアのイソノミアとも合わせ、いずれも一定の条件下において人々が画いた理想、そしてその顛末を読み取ることができるような気がする。先述したように、こうした経緯についてヘーゲルは多くを語っていないが、イソノミアの危機により新しい哲学が出現したのだと示唆している。また、アーレントは後のアメリカのタウンシップに関して、多数決原理を認めない直接民主主義が、独立革命後、中央集権と代表制民主主義の下に消滅したことに関連し、ジェファソンが「郡を区に分割せよ」と主張していたことに注目していた。

私にその力はないが、民主主義、自由、平等といった概念を考えていく上で、イソノミアの話などから、掘り起すものは何もないということだろうか。柄谷先生の「哲学の起源」の巻末には、フランシス・フクヤマの議論を受けて「イソノミア」という理念が忘れられているのではないかとの注記がある。

同じ柄谷先生の著述の最終章には、イオニア派が神々を否定して「自ら運動する物質」を主張。これに対し「魂による物質の支配」を強調したアテネ。前者を代表しイソノミア回復に努力したのがソクラテス、後者を代表し、哲人政治を唱えたのがプラトン、ともに

墮落形態に走るデモクラシーを否定していたとの趣旨がまとめられている。結局イオニアの自然哲学と社会哲学とはこのような形で結びついていたのだ。いずれにせよ、イオニアは紀元前6世紀の中頃リュディアに屈し、ペルシャに併合されたい。イソノミアの記録らしいものも存在せず、私にとって以上の話は夢の如きもので、踏み込んだ実感が得られた訳ではない。しかし、一連のイオニアの文化の印象には、何故か古代日本社会を思わせるものが拭えないのである。また、そこには今日の問題がのぞいているようにも見える。

以上、ギリシャに始まる西洋の自然観に対し、日本の自然観は如何か。

② 日本

日本史を思い返してみる時、国土の70%は山地であり、平均気温、自然環境も穏やかで海沿いの平地に寄り添って定住し、国外からの攻略や国内の紛争への対応に煩わされることも比較的少ない、住み心地の良い環境に恵まれてきたような気がする。

九鬼周造は、日本文化の特徴は「自然」「意気」「諦念」の3つで、その根底にある自然を人々はおのずからなる運命を諦念をもって生きたのではないかとしている。

本居宣長は、この世界の万事に宿る本性として「もののあわれ」を説いた。余計な理屈や漢意を排し、自然に世の情趣を味わう時、おのずと世の真相は「もののあわれ」として姿を現すとした。後にその自然観は、神観念への随順となる。

日本の神とは何か。超自然的なその根源的な生命作用により、人と自然とカミは魂によって結ばれる。

道元の正法眼蔵には「一切衆生、悉有仏性」とあり、一切衆生は仏性であるとされる。一切は真如であり、また法性であるとされるが、そこには「恁麼ならば」との言辞があり、「悉有仏性」に至るには「身心脱落」の境地にあることが前提とされ、例え現実の生活の中にあっても自然万象の下、それだけの修行が必要とされている。

心を「無」に向けた時、山河草木といった自然は実相を現す。大筋として、こうした境地で自然と接して生きる心性が、日本的自然観の根底に存在すると説かれてきたのではないかと印象であったが、近年の学問的立場からは、これをどのように捉えてきたのだろうか。

丸山真男先生は、政治倫理や儒教、仏教等それぞれの時代に対応し、中国や西欧等からの影響も含めた様々な研究が存在しているとしつつ、ただそれらの中核となる流れが見え

ず、あるいは次元を超えて核心と核心とが対決するといった認識の伝統もないまま何となく雑居的だとの感想を述べ、それを1つの構造として立体的に解明することはなかなか難しいとする。西洋の歴史意識には人為的に「つくる」論理が埋め込まれているのに対し、日本では「おのずからなる」あるいは「なりゆく勢い」という「なる」の論理が底流にあって、これまでのところ、西洋の主体たる人間が客体たる自然を支配する形の方が優勢であるように見える。ドグマを実験のふりいにかへ、先天的な権威に対し現実的な機能・効用を問う時代のダイナミックスは、「である」価値から「する」価値へ重点を移動することによって生まれている。

あらゆる領域で無差別にそうだという訳ではないが、歴史的に見て「何をするか」よりも「何であるか」が価値判断の重要な基準であった時代は、何らかの出来事によって、その価値が検証をされることも殆どなく、その存在感のようなものとともに過ごしてきたと言っては言い過ぎであろうか。

日本史を省みる時、時を置いて日本は外国の文化・文明の先行に脅威を感じ、ある時はこれに挑んで退けられ、またある時はこれに追いつくべく猛然努力した苦闘がその歴史の真柱に刻み込まれている。事例としてはいささかなじまないかと思うが、1つ思いつくものに古代中国の影響下における言語経験がある。それは「仮名」と「訓読」の驚くべき離れ業であった。上から下へも左から右へも書ける。日頃我々は意識しないが、この言語経験は記憶されるべき偉大な業績であったと思う。また、明治維新においても、短期間に西欧の文明を摂取した。第2次世界大戦の後では、いわゆる「大衆社会」的諸相の急激な広がりを体験している。丸山先生の前掲書では、一部「である」価値と「する」価値の倒錯、その再転倒にまで話が及んでいる。それはともかく、丸山先生の「である」「する」論は日本の歴史観に存在し続けた重要な論点を明らかにしたと考える。ただ歴史を通じて見た時、「おのずからなる」という日本の自然観は、見方によっては行為の意味を理解せず現状肯定的、現状追認的に主体性を欠いたまま、状況に引きずられ、弛緩したいささかだらしのない精神の痕跡をさらけ出す形となってしまったということかもしれない。そして日本の自然観は、古くから自然を格別のものとして大切にしてきたにも拘らず、ここに来て高度成長期に顕著に見られた環境破壊等の所業を経験した。それは奇妙なパラドックスではないかとの指摘を日本最良の海外の論者からも浴びる事態となっている。事ここに至り、「おのずからなる」の真意性、パラドックス論への対応など、目先の生存にかかわるもの

に限らず、国家のより基本的な態度、その急所に国民の深くかつ真剣な眼差しがほしいのである。それは容易なことではあるまいが、必ずや未来の国家の格調、値打ち、底力の論議などにもつながってくるのではないか。

昭和50年代の終わり頃、河合隼雄「中空構造日本の深層」が出版された。著者は分析心理学者であるが、神話「古事記」に日本人を基礎づける話があると指摘した。アマテラスとスサノオの2神の対立の中間にツクヨミの神がいて、ツクヨミは力も働きもないが、対立する2神の間に入りその力を適当に均衡させ、中央が空の構造がトライアングルの構造に安定性を与えるとして、これにより思想や社会の特質を説明した。

それは、空を中心として、相容れぬものの決定的戦いを回避し、共存や調和を導くとともに、様々な対象を日本流にアレンジするなどの働きを見せるが、一方、ここには弁証法が成立せず、イノベーションが起こらないといった問題があり、また本質自体が論議されず、その場の空気や気分で物事が決まり、責任の所在も曖昧になるとの批判も広がった。その少し以前に出た山本七平「空気の研究」とも相通ずるものがあるが、出版からほぼ50年、今日若い人々がこれらの好著から如何なる感想を得たか、尋ねてみたいと願っている。他に耳に残った言葉もある。日本人の勤勉や親切などと合わせて日本にとって短所ともされている過剰な共同志向などが逆に強力に響く可能性である。また、「日本人は熱いものは実際に触ってジュツといって反射的に飛び退くまでは、それが熱いといくら説明しても受け付けない。しかしジュツといった時の対応は実に巧みで、大げがはめつたにしない」との中根千枝先生の指摘は、今日もそのまま生きているのではあるまいか。また、西欧のモデルを修得する日本の素早さも、他の追随を許さぬものがあると言われる。日本人の器用さ、共同志向に加え、分際を心得、豪華を好まず物的な貧しさを心的な喜びに変えるワビの心性など、外国人がこれからの日本人の生き様を語る中で言及しているところである。

③ 西欧そして世界

一方、西欧の取り組みはどうなっているのか。

ギリシャからローマに引き継がれ、キリスト教の下で人間が自然を作り変えるという発想が認められ、ついにはアイデアも神もなくなって人間が主人公となり、合理主義の普及により人の手で同じものをいくらでも作り出すことができる資本主義へ進む。激変の勢いは

止まらず、1972年にはローマクラブが自然環境保護の必要性について警鐘を鳴らす事態となり、自然に対する保護が意識されるようになる。この問題提起は広く賛同を得ているが、自然を保護する施策には未だ見通しが得られていない。

自然は永遠に同じ状態を反復し、人事には同じことが二度と巡って来ないと信じ続け、「年々歳々花相似たり、歳々年々人同じからず」と断言してきた人間社会の基本が痛打されている。ガモフのビッグバン理論以後の現代進化論がこれに続き、人類の自然文化史は最大の転換点を迎えたのだ。

そして自然の自己同一性の主張、即ち核技術は原子の同一性を、遺伝子操作は遺伝子の同一性を、地球温暖化は地球の熱平衡システムの同一性をといった具合に、相次いで自然の自己同一性回復のシステムは破壊され、これら技術の暴走を防ぐことは次第に困難となってきた。即ち破壊された自然が元通りになる見通しが立たなくなったということであり、温暖化、資源の枯渇、廃棄物の累積、生物種の絶滅は、地球生態系の不可逆的劣化の可能性を告げたのである。とにかく、地球がどこまで問題を受け止め切れているのか疑問が残る。一体何故なのだろうか。具体的な取り組みはまさに進行中である。世界が一つになり、いずれの地域のでき事も直ちに伝わる状況となったが、自然と人間、科学と人間性は調和できるのかという疑問を、深い豊かな人間性をもって全身で受け止める力強い思想家を人々は探しているのではあるまいか。

「あらゆる物事は他のものと繋がっているので特定の物事について真理を語ることはできない」といった論議などほとんどの論議は、古くからの焼き直しになっている感じが拭えない。

ここで同様に科学の将来を案ずる人類学者の懸念をもう1つ付記しておきたい。

長谷川真理子日本芸術文化振興会理事長「世界は美しくて不思議に満ちている」に所論が記されているが、先生は別の機会に、ベンチャービジネスの競争は激しく、アイデアが出たら崖から飛び降りて地面に激突するまでに次のアイデアをつくらなければならないような状況であると強い懸念を語った後、そして一体何が科学研究の真の意味なのか人々は分かっているのだろうか、人々が評価し互いに共感し協力し合うための人類の合意が、科学技術変化の速さに果たして追いついていけるか、民主主義の大前提は壊れかけているのではないか、およそそうした深刻な懸念が強い言葉で述べられている。

新しい技術が社会の「信頼」を揺るがし、意図せざる力によって現在の社会生活の事実

上の放棄を迫られる危険に結びつく恐れはないか、様々な懸念やそれらに対する具体的防備について一般社会人はどのように心がければよいのであろうか。そうした問題の答えは、結局人々の認識の外に探るしかないのであろうか。といわれても人々は想像力の限界を自覚することにも、今一つというところではないか。違っているとよいのだが。こんな話はここまでにしたい。何故ならば、ポパーが語る如く、人間の歴史の経過は人間の知識の成長により甚しく影響を受け、また人間はその歴史の未来を予測できないからである。

自然と人間の話が長くなってしまったが、「自然は見える精神であり、精神は見えない自然であろう」とは自然哲学者シェリングの言葉である。

④ 総括

日本の文化は、もともと照葉樹林の文化と太平洋の海洋文化が混合し、これに中国、韓国そして西欧文化と種々の文化が重なり合い、日本的とも言うべき独特の文化を形成している。どんな社会の文化でも貪欲に飲み込み、日本化し、しかしそのまま外国へは輸出されず、四囲との対話も限られた独特な文化である。グローバリズムの時代になったが、今やアニメやスシが日本文化の本質となったのであろうか。

飲茶は、中国南部に原生した樹の葉を加工し飲料にしたもので、中国語のチャは世界共通語になっているらしいが、茶の湯のような独特の文化を持つのは日本のみである。朝鮮とはほとんど同じような年代に中国から受け入れた茶ではあるが、李氏朝鮮時代に茶が否定され、中国でも明代に移ると抹茶は煎茶に替わった。日本では、宋の時代にその飲み方等も合わせ禅僧栄西によってもたらされた抹茶が、禅宗の寺院生活の修行とも関わりつつ片や寄り合いの茶として、また心の道として次第に庶民にも浸透する。はじめはほとんど自己流に楽しんでいたらしいが、室町時代に至り新しい芸術として登場、料理、酒、器具、振る舞い等を加え、それらを1つの複雑な様式として侘茶にまとめ上げたのが利休である。ただ侘茶は広く理解された茶ではない。利休もそのことは承知していた。侘茶の流儀の変遷は想定されていた。やや開き直って言えば、過去にはこうした茶の湯の流れの背後に、自然の力や季節の演出と並んで道の心があった。それらは茶の湯と一体であった。しかし、経済活動の隆盛を核とする科学の進展時代の精神は、自然と人間に対し広く様々な影響をもたらしてくる。そのうち気候変動による影響については、既に国際的抑制の取り組みが動き出してはいるが、一方の道の心の問題、小宮はこれを茶の真正な道、あるいは和敬清

寂の心を大切にし、自然と自由を重んじ高潔と幽遠へと向かう道の心などとしていたが、そういった道の問題が合理主義の陰に隠れ、自然観、死生観、靈性観などとして存在したものが大幅にうすれてしまったのは事実である。鑑みる時、思えば利休もかつて、10年も経たないうちに茶道はすたれるのではないか、道の断絶は口惜しいとも漏らしていた。

しかしその一方で、利休は道の正しい理解者が出て、志を感通することもあるやもしれぬとの希望も口にしていた。

本稿を辿ってみると、ギリシャの昔、世界は道を2分した。その頃は日本も含め、自然派が存在したが、人類の経済活動等を基因として自然派が押され、そこにいた茶の湯の世界も圧迫されてきた。しかし、人として利休のような優れた生活態度を目指して生きる人は、今もどこかに存在するのではないか、その中の一握りの人には生活文化、その1つとしての茶の湯に関心を持つ人が含まれているかも知れない。もっと言えば、往時茶の湯は、直心の交わりを目的とする、コミュニケーションの場でもあったはずではないか。直心の交わりは続くのだ。熊倉功夫先生も中公文庫「茶の湯」の文庫本のためのあとがきの最後に「新しい茶の湯」の一言を加えて下さっている。

人類は、自然に適合し集団として道具を工夫して生き残ったと言われるが、それは、まさに茶の湯そのものではあるまいか。人は様々な環境の中で集合し、飲み物を口にして語る。この世界を手離すわけにはいかないのではないか。

ところで、ここへ来て「自然と人間」をめぐる議論は、気候変動問題を中心に世間を賑わせている。その核心にあるのは、人々の欲望に背を押された経済活動論でその中心には、科学技術問題がある。

科学技術の話は、通常知の営みとしての科学と経験手練による技術からなると推量されたが近年これに経済論議が加わりその成果の私有化が進んで以降、欲望の拡大を受け、技術はITや医療中心に急速に肥大化し、人間そのものの改造さえ話題に上る状況となった。

ただ科学技術の直面する限界として、不確定原理、不完全性定理あるいは複雑系、リスク評価等々の内在的問題のほか、経済的限界、手法上の限界が存在し、資源・環境問題や人倫の問題も加わるため、当面科学技術の追求は一応これらの限界の中で営まれることになる。科学は本来絶対ではなく、未知の不安要素の除去は不可能で、安全証明も存在しない。

19世紀半ばまでは、科学は自然哲学として自然に挑戦する文化であったが、20世紀に

入って、科学技術はその枠を超え、物質的所産である文明に向かって制度化、軍事化、技術化、商業化を通じて変容した。科学技術にはプラス・マイナスの両面があるが、国家というスポンサーとつながる以上、市民とのつながりが重要になろう。いずれ科学が社会的産物であるとの認識の下、大きな影響力をもち科学研究をすすめるには基本的には是に見合ったより細かいチェックを受けるようになるかも知れない。私的な研究の取扱も注意が集まる可能性があるろう。あわせて諸外国との間にも優れた関係を保持してほしいと切望される。

谷川徹三「九十にして惑う」の中に、湯川秀樹・我妻栄・宮沢俊義・鈴木竹雄等との対談が記録されていたが、各先生の発言の中で最も集中したのが、アインシュタインと世界国家をめぐる問題であり芸術論もそれに次ぐようなウェイトであった。科学の持つ決定権が絶対で、例えば永久平和の可能性については特定の軍事手段の扱いや保存のコストが高くつく方法とかもう少し気を許した話があるのかと思ったがそんな話は全くなかった。

そのほか色々読んでいて気付いたことは、科学と芸術、科学者と芸術家には共通点があるとの指摘が多数存在するという事実である。寺田寅彦は、漱石もかつて科学者と芸術家とはその職業と嗜好を完全に一致させると言っていたことを踏えて同趣旨の論考を記している。

小林秀雄はその作品集で、人々から何を讀んだらいいかと訊ねられると、いつも「トルストイを讀み給え」と答えたと書いており、度々の質問に「トルストイだけを読め」と答えたらしい。途方もなく偉い1人の人物の体験と全体的恒常性というものに先ず触れて十分に驚くことだけが大事であるとしているのである。そこでトルストイを開いてみた。トルストイは、例えばベートーベンの第9について「音楽だけではこの感情は伝え得ない」としてダメだとする。尤も、ここで感情とは宗教的感情と解すべきか。「万人を1つの感情に結合せしめうるか」と自問し、「一般大衆がこの冗長で錯綜した技巧的作品から何かを理解し得るなどとは想像できない」といった理由で、さらにダメだとする、そういった調子である。

「知識階級というような言葉を知らなかった明治の知識人は、自分の責任において知識を愛し求める技術をよく知っていた。日本の文化の個性というものを観察すれば、おそらくこれほど複雑で異質な諸文化を背負う知識人は世界中にないと思うだろう」とした上、「先日久しぶりでクロイツェル・ソナタを讀み返してみたが、やはり強い感動を受けた。

現代の修養人は、この作品の主人公の『クロイツェル・ソナタ』についての意見を実に乱暴な馬鹿馬鹿しいものだと思うだろう。しかしよく考えてみると、この主人公の意見は実に正しいと思う」とし、続けて略述すると、行進曲で軍隊が行進し、ミサ曲で聚餐を受けるのはよい。舞曲で踊るのもよい。ところが、クロイツェル・ソナタが演奏された時、人々は一体何をすればよいのか。「何もしてはいけないのである。この音楽は強い感動を伝えるが、その感動の捌け口として一定の行動を取ることを、人々は禁止されてしまっている。当然この感動は、人々の頭脳の中で内訌を引き起こす。人々は混乱した情熱の俘囚となる。実に悪い音楽である。そういう意見である。近代芸術は、いよいよ日常生活から離れていく傾向を辿り、これを鑑賞する人々もそういう傾向に歩幅を合わせて、いよいよ観念的な精緻を知らず知らずのうちにつくり上げている時、トルストイのような意見は、言ってみればあんまり正し過ぎるのである。そうには違いないが、そう言われてみても、さてどうなるものではないといったようなものだ。そして『芸術とは何か』ができて上がる。人々は呆れかえる。そこにトルストイの偉さがある。トルストイという人間は、いつも大胆で素直で徹底的である。誰の影響も受けない。まっすぐ結論まで進んでいく」といった具合である。

長々と引用したが、この小林の一文には、深くて重い生活態度の描写と合わせて、今日の日本人が気付かなければならない大切な教訓がこもっているのではないか。

トルストイは「芸術とは何か」の最後の部分で、「現代における芸術の使命は、人々の幸福がその相互の結合にあるという真理を、理性の分野から感情の分野に移すこと」を強調した。共生の思想は、カントもヘーゲルも、あるいはアダム・スミスの道徳感情論等でも明記されていたが、トルストイは「芸術の任務として万人の同胞的結合」といった言い方で主張のポイントを強調していることを知る。

人間と自然の世界の問題も、万人の同胞的統合に委ねられていることを思う。

(3) 美の継承

美は時の中に存在するが、人々は美しいものの保存、その記憶の継承に強い願望を抱いた。モニュメントという言葉は「思い出させる」という意味のラテン語から派生したと聞いたが、西欧の石の文化は、堅牢な物質の中に記憶継承の保証を求めた。エジプトのピラ

ミッド、ギリシャのパルテノン神殿然りである。そこでは、その材料の「真正さ」が決定的に重要な意味を持った。

日本においても、西洋と同様記憶継承への強い願望が存在したのだが、日本の木の文化にあっては、その継承におのずから限界が付きまとう。そこで日本の思案が促された。それについては、高階先生の先述の著作に記載がある。伊勢神宮に象徴される「型」の継承である。

①「型」の継承

堅牢な物質といっても、いずれは消滅するものであること、また人の記憶にはおのずから限界があることを見抜き、「型」にこれを託するやり方が案出されたのである。伊勢神宮は遷宮のたびに以前と全く同じ形に造宮される。実際には千数百年以前の殿舎には多少の変化があったかもしれないが、継承のためのあらゆる努力が保証となって日本人は「型」の中に昔が生き続けていると信じている。高階先生によると、「西欧では一定の時代を経ると、それ以前の様式を駆逐して全く新しい様式に切り替える。例えば、ゴシック様式が登場すればロマネスク様式は消え去り、ロンドンのイギリス国会の議事堂は火災焼失後、19世紀中葉に中世のゴシック様式で建て替えられたが、これをゴシック建築の事例と考える人はいない。ゴシック様式に基づく19世紀の建造物になる。その設計者チャールス・バリー卿は丹念にゴシック様式を研究し、あらゆる部分にそれを取り入れたが、西欧の建造物にはそれが実際に建造された時代の刻印が印される例である。パリのノートルダム寺院は13世紀に建てられたが、19世紀に補修改築されたと記されている。歴史というのはそういうものだというのが西欧の論理である。」と記されている。

ところが、伊勢神宮には実際に作られた時代の刻印はないが、以前のものと同寸分変わらず建て直されている。それはコピーであるが本物であり、ここにはものの本質ないし価値論について、西欧では不可能な論理に対する正面からの挑戦があるのだ。

そこを一步掘り下げてみたい。日本人は、西洋人ほどものそのものに価値を置いておらず、霊肉二元論において、日本は霊を重視してきた。高階先生によれば西欧の場合は違う。それは世界最後の日に、すべての死者が甦って神の裁きを受けるまで個人のアイデンティティを保って肉体は保存されねばならないからである。1894年ライプツィヒの聖ヨハネ聖堂改修の際、そこに埋葬されていたバッハは、調査隊によって埋葬されていたとおぼし

き場所から白骨として掘り当てられ、白骨の髑髏に粘土で肉付けしバッハの肖像と比べてバッハの遺体と同定され改めて近い場所に埋葬されたという。西欧人にとってバッハは、バッハの肉体と一緒になければならなかったのであろう。

ある時、高階先生がこの話をされた時、出席者の1人から「そうは言っても、例えば航空機事故などの際に、日本人もどんな無理をしても遺体の搜索を最重視するではないか」との質問が出た。先生は、もちろん遺体は丁重に扱われるが、しかし日本人の遺体、遺骨への執着は西欧人のそれといささか異なり、日本人がたとえ遺骨の一片でもと望むのは、その遺骨が死者その人だと言うのではなく、今は亡き死者を偲ぶよすがとして必要だからではないか。したがって遺体が無理なら死者が身につけていた帽子でもやむを得ず、それが「形見」としての役目を果たし得る。形見は「型」に由来するのであろうかと答えられた。

西洋のモノに対し日本のカタ思想は、伊勢神宮の論理をどこか受け継いでいるのではなからうか。西欧では、ルイ16世とか同じ名前に番号を付けて互いを区別するが、日本の場合は、お相撲さんや歌舞伎役者の襲名で、個人を超えた役割が受け継がれる。またインドに発した将棋が、捕獲した相手の駒を再びこちらで使うことができるというルールは日本独特で、チェスをやる西洋人には理解されないとあったが、役割重視の現れと解釈してよいだろうと記されていた。思想は細部からなるが、文化はその優れた語り手だ。

高階先生はある機会に伊勢神宮を世界遺産に推薦したいと発言されたところ、世界遺産に認められるためには各国の国内で文化財の指定等の措置がなされている必要があり、日本の場合、現行の文化財保護法に「現状変更の制限」が規定されているため、建物を全部取り壊して建て直す伊勢神宮はアウトとされたらしい。遷宮を「現状」と読み取ろうとする型の思想は、なお論議の途上にあることを知る。法隆寺の場合は、部材の一部が後で追加されたものであったとしても、大部分は「真正なもの」と判断され世界遺産となっている。

なお、型の継承を手掛かりとする記憶の承継は、世界の文化・芸術に広く寄与していると思われるが、なかんずく日本の文化に対する独特の貢献について明記しておく必要を感じず。伊勢神宮の建造について記してきたが、日本の建築は平安時代の様式から辿って鎌倉時代の唐様へ続き、最近でも数寄屋様式、西洋建築とそれぞれ生き残っている。その意味では、絵画においても洋画が成立しても日本画が残っており、新しいものは古いものに

取って替わるのではなく、その型は常に付け加えられている。文学においても、古事記の五七五七七の詩の形がみそであり、古典芸術、茶の湯等でも型の継承に対する日本人の信頼感の手堅さが感じられる。

この話を知った時、私は昭和 57 年の暮 12 月も押し迫り、予算内示を明日に控えていた夜 10 時頃、1 人の中年の来客と対していた時のことを思い出す。「私はある奈良の古寺の問題を抱えている」から始まり、その劣化対策に関し、日本の文化を一体どうするつもりかと迫られた。文化庁当局は、既に本件を離れて他の優先課題に集中していた。しかし、客人の物腰、立ち姿、気迫は当方の職責に迫って、一步も譲る様子がない。日付が変わる。最後に、私は「全体が自然に還っていく哲理の中で、何等かの記憶の可能性の探求に古寺への思慕を尽くすという営みは成立しないだろうか」と言った言葉を返したように思う。客人は、それをどう尽くすのかを問わんとしつつ、長い沈黙の後私をあたかも労わるかのように一礼して退出された。この夜の客人の眼差しを忘れることはできないが、去年の暮の夕刊で、この方とおぼしき方の逝去を知る。

② 古美術の世界

こうした記憶の遺産は、例えば芭蕉の 17 文字の背後に西行や伊勢物語等々が存在したり、古人・先人を含めて人々を結びつける一方、「連歌」あるいは「本歌取り」や「見立て」の手法が芸術創造を演ずるなど、記憶の共同体が、共感の喜びを共有させてくれている。また、様々な文化財の世界では、古人は唐を通じてもたらされたペルシャやアラビアを含む正倉院宝物をはじめとして、諸外国の貴重な品々が日本に伝来し、大切に保管されている。茶の湯の関係でも、例えば、唐物茶碗、高麗茶碗など、中国、朝鮮で焼かれたもので、日本の国宝・重要文化財クラスとされる茶道具がいくつも存在している。そこには、あたかも世界の博物館の趣きが存在し、それら古い記憶が廃れたりすれば日本の文化の伝来などを語ることは難しくなるのではないかと案ぜられた。

美術品について、その「真正さ」こそが全てに優先するとする論理からすれば、それが「まがいもの」ではないことが絶対要件である。この真贋問題については、小林秀雄が「雪舟のホン物は、専門家の説によれば 10 数点しかないが、雪舟を掛けたい人が 1 万人ある以上、ニセ物の効用を認めなければ書画骨董界は危殆に瀕する」としたあと、「美は信用であるか。そうである。純粹美とは譬喩である。」と書いている。近づき難い世界であるが、

信用がついた店には不思議と信用ある客が集まり、店頭の茶碗も確かに垢抜けてくる。ここにも雄弁な現実があると思えてならない。

真贋問題に変わって、次はコピーに関連する問題に話を進めたい。最近、東京芸大のチームが、デジタル科学とアナログ芸術により、クローン文化財の製作に取り組み、ホンモノと同様の作品の製作に成功したという話を耳にした。各方面からの求めで材質、製作の道具や環境その他諸条件を、原作製作時あるいは最近時点のそれと極力近似したものとし、既に法隆寺金堂壁画、アフガニスタンのバーミヤン天井壁画、敦煌莫高窟 57 窟の修復作業に成功したときいた。注文は、まさに劣化しつつある美自体の継承から、その美術品がつけられた当時の原型の再現まで色々あり、また豆電球でピカピカに輝くミャンマーの仏像や、例えば特殊な鑪のみがよくする造形物など異文化への挑戦の奥深さ、一方、著作権の侵害とか、クリエイティビティの問題とかいった法規関連の壁など尋常ならざる世界への挑戦であったと聞く。クローン文化財は、かつて G7 の会合の席でも披露され様々な事業も実現した由であるが、これらはやはり相当の経費を要する。結局は人々が文化の継承と現実の日常生活のいずれを選ぶか。ここにもこの先、美の記憶の継承の基本に通ずる問題が存在していると思われる。

ところで、美術品の修復が、独創作業との関係を問われる、という話になってくると否でも思い出される話がある。畏敬する書家・詩人小林東五先生から伺った話である。清朝最後の文人、篆刻では他の追随を許さなかった呉昌碩がある席で友人から「先生の蒐集された書画、文房四宝には贋物が混じっている」と指摘された時、呉翁は「贋物でも本物に勝るものがあり、本物でもダメなものはダメだ」と答えたそうだ。豪快な生き様がのぞいている。

美の継承の話の最後に、「文化による民族の遭遇・出会い」に関して付け加えたい。まず珠光は先述の「心の文」の中で、「此道の一大事は和漢のさかいをまぎらかす事、肝要肝要」としている点である。日本的なものとの境を融和させ渾然一体とせよとの言葉には、簡単につかみきれない含意があるのかもしれない。珠光は、贋物を指して「よい道具」と称し、これを「よい道具」でないものと区別するのはやめろ、道具、特によい道具を賞玩できる人はそれを味わい尽くし、心の境地を得た上で、後は、冷ややせてこそ面白いのだが、そもそもそんな道具を持つことができない人は、道具に関わらないで、どのような茶の湯でもよいものはよいと感激する気持ちが肝心なのだと付け加えてい

る。

全く別のエピソードになるが、世界的指揮者リッカルド・ムーティが日経新聞に綴った「私の履歴書」によるものであるが、ムーティ演奏を評価した友人カルロス・クライバーが、シュトラウスの「バラの騎士」を振れとムーティに求めた。ムーティはイタリアの出身である。言葉を含めてウィーンのことが完全に理解できないと指揮は無理だとしたが、これに対しクライバーは「あの曲のウィーン風の部分は自分が教えてあげるから」と追った。しかし、ムーティは最後まで振らなかった。民族のものとしての芸術に対する芸術家の矜持のようなものが伝わってくる。

美の継承に関して最後に伊藤郁太郎元大阪市立東洋陶磁美術館館長の業績を記しておきたい。伊藤先生は元々安宅産業にて安宅コレクション形成に従事された。自らは学者ではないとしつつも、韓国陶磁の研究において一大業績を挙げられた。たまたま伊藤郁太郎「高麗青磁、李朝白磁へのオマージュ」を拝読する機会があった。その中に、鄭良謨元韓国国立中央博物館館長が寄せられた序があり、「韓国陶磁、中国陶磁双方によほど通暁していないと、これだけのものは出てこない。自然主義的作風、内在する精神的なものが『心のやきもの』との呼称を引き出したが、これは最も深い本質を衝き、特質をえぐり出した名言である。外国研究者にして、これほどまでの理解と共感があるとは信じ難い。芸術に国境なしの感を深くする」との賛辞が寄せられたことを知る。伊藤先生には韓国政府より文化勲章が授与されている。

こうした美術、あるいは自然主義的な思想等への関心、あるいはそこに働く力が国境を越え歴史を越えて生きていく様を教わる。感慨を覚えた。

昭和50年（1975）、カナダでの米国向け石油精製事業の破綻から安宅産業は行き詰まった。伊藤先生は45歳位の時か。若き日の奥正之三井住友フィナンシャルグループ名誉顧問等が事態の收拾にあたり、当時の安宅産業のメインバンク住友銀行、そして住友グループの英断により、安宅コレクションは昭和57年（1982）大阪市立東洋陶磁美術館に安住の地を得ることになった。

一国の文化財は、こうした歴史の総和としての民族の実力の表出なのであろう。

その後も、伊藤先生からは何度か教わる機会があった。ある時、日本の一流古美術商3軒の代表によりコレクションの評価作業が行われた。広い部屋にずらりと焼物を並べ、一点ずつ評価額が記入される。一通りの記入が終わると、やきものの一群をさっと片づけ次

のグループへ。評価作業が終わったのは3日目のことであった。評価額が集計され驚かれたのは、100億円をはるかに上回る対象に対して3人の数字が李朝陶磁を除いて数パーセントしか違ってない。外国人の手によって評価されたものの価値がここまで一定していること、但し、ほとんどが実用の具として使用されてきた李朝陶磁については、それぞれの歴史を刻んだと想像されるバラツキがあるという事実、国境を越えた美の実像をまざまざと教わる気分であった。

実用の具と記したが、谷川徹三先生の著述等によれば、別途の用に使われていたものを茶の道具として見立てて取り上げた例は無数にあるが、高麗茶碗として茶の世界で珍重されていたもので、朝鮮では飯茶碗や汁茶碗など日常の雑碗から取り上げられたものもかなり存在し、一旦取り上げられると日常生活から隔離して天下の名物となり、国宝になるものもあると言われる。そこには、芸術の本質、あるいは普遍性というか世界と歴史をつなぐことのできる大きな力が、その顔をのぞかせているように感じられ、何か大きな気分になるのだった。

3. 茶の湯と利休

ここで小宮の芸術論に戻りたい。小宮が「伝統芸術」という見方を提示したのは、大正12年（1923）「伝統茶道研究」であるが、ここで小宮は珠光と利休を取り上げた。珠光については、先述の如く、その茶道に対する考え方が要約されている。続いて利休の記載に入るのだが、小宮の研究は決定的な限界にぶつかる。というのは、小宮が依拠した文献「南方録」のことである。「南方録」は、利休の弟子南坊宗啓によって聞き書きされた茶書とされたが、小宮は利休研究に当たり、それが一番重要な資料と認めつつも、それをどの程度信頼してよいかという問題にぶつかる。この点については、この後に記すこととしたいが、その前に、そもそも伝統芸術とは何かという問題があった。

（1）伝統芸術

昭和31年（1956）「伝統芸術講座第6巻」に林屋辰三郎先生が、茶は芸術であると言わ

れて久しいが、「伝統芸術」なるものをどのように理論付けできるのか、これはなかなかの難題だと思いつつ、茶の本が広く普及したという事実、さらに谷川徹三「茶の美学」が、出版直後に7万部の読者を得て再版された事実などから、茶が芸術と言われ、さらに伝統芸術と言われる理論付けを改めて検討してみようと思う旨表明されたのである。そして谷川先生は、もともと芸術が民族の産物である限り、西洋風の芸術体系に入れるかどうかは難題であり限界領域にあるとしても、水墨画は絵画の体系に入っていること、庭園についても論議はあるが、カントの美学などでも芸術に認められていること、そして芸術の哲学的考察としての美学が近代の西洋に生まれたゆかりによって、アランの示唆もあり、大寄せの茶会などでの若い婦人の点前の姿から、しばしば能舞台の仕舞を連想し、これらを拠りどころに茶の湯を身体の所作を媒介とする演出の芸術として考えたとした。確かに茶の湯は、演者と観客が分かれていない。また、舞台という枠組みも持たないが、茶の湯の点前には、その精神、秩序原理があり、究極においてその法式の遵守を前提に芸術的隔離性をも考慮し、これを4つのカテゴリー、即ち社交的なもの、儀礼的なもの、修行的なもの、そして芸術的なものに分かち、これらの間の相反相引の関係によって芸術としての茶の湯は成立するとされたのである。私はこうした難産の経緯を全く知らなかったが、出産は生まれ出るものの力それ自体の決めごとなのだと思つづくそう思った。

(2) 利休

小宮は、なお今1つの問題「南方録」の真偽問題を抱えているが、前掲書「茶と利休」では、利休の事績や利休の生きた時代の諸相の詳述ではなく、一世を風靡した利休自身及び侘茶が成る道程を辿りつつ、特に心に残ったものを取り上げる形でまとめられている。もとより私の利休は手元の極く限られた資料を出るものではないが、その記述を頼りに甚だ、生意気ながら自分なりの利休に見た印象のいくつかを取り上げ、最後に「南方録」の問題について付記しておくこととしたい。一片の異論、私論を海容賜りたい。

カントは「芸術は天才を通して自然とつながる」と言ったが、日本の文化史も往年のまさに何人かの天才がこれを支えている。

俳句の芭蕉が「笈の小文」に綴った西行の和歌、宗祇の連歌と並んで利休の茶道また然りであるが、ここで利休とはどういう人物であったのか、しばし目を止めていただきたい。

① 利休

千利休は、大永2年（1522）堺で生まれた。通称与四郎、父与兵衛の代に田中姓を廃し、祖父田中千阿弥の一字を取って千を姓としている。資料によると千与兵衛は魚商で、納屋衆の1人であった。19歳の時、父を失う。同じ頃大徳寺で得度。「宗易」の法諱を授かる。北向道陳の下で、正統な書院台子の茶の湯を習うが、後に珠光の草庵の茶を武野紹鷗から教わり、ここで2つの茶の湯の流れが合流して新しい侘茶へ止揚されていく形になる。

永禄11年（1568）足利義昭を奉じて上洛した信長は、武器を扱う大商人の集まる堺の発展を背景に、豪商にして茶の湯の達人今井宗久、津田宗及および宗易を石高3000石で取り立て茶頭とし、茶道具の名物狩りをすすめて一挙に武家儀式としての茶の湯御政道の世界にすすんでいく。

色々なことがあったはずだが、天正2年（1574）の信長公記によると、信長は勅許を得て、天下一の名香、正倉院の宝物蘭奢待を切り取る。そして、その際切り取った蘭奢待を同行の宗及と宗易の2人に下賜したのである。宗及は堺の大豪商であり、下賜される理由について推察されるところがなくはない。しかし、何故宗易にもなのか。宗及の記録には、2人が名品の香炉を持っていたからだと記されているらしい。確かに宗易は、珠光香炉を大事に所持していた。「それにしても」と、つい思ってしまう。秀吉は切り取っていないのだ。やはり宗易は、信長の気遣いを引き出す確かなものを持っていたのだろう。立場としても、ある時は秀吉より上座の存在であったのかもしれない。

天正10年（1582）本能寺の変。新たな天下人となった秀吉も、その権威を誇示していく上で、秀吉の茶の湯を演じなければならない。それには、宗易の力こそが頼みだったはずである。天正13年（1585）家康との対立の收拾を経て、秀吉は関白に叙せられたことへの御礼をこめて、禁中で正親町天皇に茶を献じる茶会を開く。宗易には、この機に利休の居士号が勅賜されたが、春屋和尚に対する書状に「一世の面目、これに過ぎず候」と記している。一度使いの道具組を持って、秀吉が天皇に茶を献じた。そして、利休は正に天下一宗匠としての地位を確立する。

天正15年（1587）、秀吉・利休による最大のイベント北野大茶湯が企画される。茶の湯好むものは誰でも集まれ、但し参加がなければ以後茶を点てることは許さぬと、下剋上を許しつつも、これを制御していく趣旨が明らかになっていく。

この年、島津氏の屈服で秀吉は実質的天下統一を実現。朝鮮侵攻が具体的にイメージさ

れ、堺の没落と博多の発展、利休の失脚と神屋宗湛への接近、事態は急変をみる。そして利休の最もよき理解者、秀吉の弟秀長が病没、天正19年（1591）利休は追放され、命を断つ。その要因については、様々な見方が存在する。また、茶道の隆生につき、どこまでが強力な政の力によるもので、どこまでが利休の力によるものかそれは難しいことであるが、この時代の茶の湯隆盛を考える上では、興味深いところである。云い替えれば、茶の湯文化或いは侘茶文化隆盛の真の力に迫りたいということになるのか。

侘茶が侘茶と呼ばれるようになったのは、紹鷗以降とも言われるが、大ぐりに言って侘茶は茶祖珠光に始まり、紹鷗を経て利休によって大成されたと言われる。それは、例えば造形において、珠光が正式の書院の床壁を白紙の鳥子紙の張付けに、紹鷗がこれを土壁に、といった風に、また珠光の例え、藁屋に繫いだ「名馬」は、装飾から道具となり、最後は茶席を光被するものとしての人の心に変じた如く、段階的に造り上げられており、いわば3者による合作の感がある。しかし注目すべきは、これらを1つにまとめ上げる心棒となった利休の不動の美意識の確かさであり、その確かさ強さの如何ばかりかが、見るものを引き付けるのであろう。またそこには、造形的な話と思想が1つになっている。そうした経過を通じて示された「侘び寂び」の美意識は、「物の貧窮を心の快活」に変え、あるいは「形を意味」に転ずる、変転の過程を受け入れる貴重な価値観であり理念である。大切にしたい1つの日本の遺産のような気がする。

荒っぽく不確かではあるが、いくつかの解説書を頼りにカントの「実践理性批判」を読むと、およそ以下のようなポイントに言及していると思われる。

まず善とは何かについて、人それぞれの主観の束の中には不思議なことに皆がこれがよいとする普遍的な選択肢があり、それが共有されている。まずこれを取り出し善の原理とし、これを「普遍的基準ないし道徳法則」と呼ぶことにする。

次に、自分なりの行為の基準、これを行為の格律として、この格律が普遍的基準に合致するように行為せよということになる。カントの著述には色々な概念や呼称が出てきて詳細を極めるが、話を解り易くさせていただくために、そこを思い切って大づかみにして飛石を飛ぶように話を進めれば、カントは格律を普遍的基準に合致させる際「自己中心性」即ち自分が幸福になりたいとする欲求、つまり「快」を克服せよと求めている。それは、世の中の争いをなくし、世界に全体的調和をもたらすような行為の基準から始まり、善いこととは自分のことを我慢して他者のために尽くすことであり、ここで自己中心性の克服

が重要だと言うのである。つまり、カントの道徳は「他者から評価されたい」とか「善いことをするのは嬉しい」といった動機に関わりなく、純粹に自分の格律を普遍的道徳規準に従わしめる「べし」とし、これを「定言命法」と称して、強くこの点に拘るのである。しかし、それは「善いことをする」といった動機自体を否定する訳で、動機もなしに善いことを行えと言ってもそれは無理だと思えてくる。これに対しカントは、そう考えるのではなく、定言命法つまり道徳法則への尊敬の感情を持てと言ひ、それが動機になるという。そしてカントは、その為の原理を「自由」に求める。それは消極的意味における自由であるが、人間には動物と違って自分の自然な欲求を我慢し、それに従わない能力がある。つまり、ここに先出の自己中心性を乗り越える原理がある。これが自由であるという訳である。この自由によって人間はどのような権力にも屈しない、如何なる暴君の支配下にあっても、自分が自分の主人となれるという。それでは、このような自由な人間は何を目標に生きるということになるのか。それは道徳の完成という高い理想であり、究極目標としての「最高善」であるという。では、道徳の完成はそのままに幸福に満たされた最高善に結びつくのだろうか。それに対するカントの考えは、自己の格律が、自己中心性を克服し、純粹に道徳法則に一致できた時、それは「最上善」であり、最上善が幸福に結びつく最高善に到達するには、それを祝福してくれる神がいなければならない。幸福を与えるのは神であり、人間は道徳的に完全になった時点で、その神を要請することができるのだ、としている。

小宮は「伝統芸術研究」の中で「利休から言えば、茶の湯は自己の人間を鍛錬する為のもの、もしくは人生に対する一つの完全なる生活態度を獲得する為の修行に外ならない。そうして利休に従えば、茶の湯によって最後に獲得せられるべき完全なる生活態度とは、物に役せられる事の少しもない、清い広い寂かな和らいだ謙虚で自由な態度なのである」と記し、利休が自分の茶の湯を修行道としてとらえていたことを明らかにしている。大日本茶道学会会長の田中仙堂先生は、それは「主として道としての茶の湯には現れた利休であって、芸術としての茶の湯に現れた利休ではない。そして利休の茶の湯は、一面、芸術としても見られなければならないものなのである」と述べておられる。つまり、茶の湯の前に修行がある。それは完全なる生活態度の追求であり、それはカントの言う最高善を目指した道徳の完成と言葉が重なるように見える。共にまず自己の内心を問題にし、他者の理解よりも自己の納得が先であった。そして共にカントの言う自己中心性を理解し、利休

はある程度それをクリアしていたのではないか。カントは例えば、最高善を神の力に委ねたが、利休も常々「けがさじと云う御法」を口誦さみ、高僧の教えに接し、仏の力にすがっている。カントは、その内心において、知的誠実者の極致の人とも言われたらしいが、利休も学者とは異なる実施者ながら、自らの心には忠実で、趣向の世界にありながら、心のゆらぎが鈍ると称し、意外にも飾りや道具の変化、取り合わせの妙といったものへの心入れをある程度遠ざけ、これらを茶の外道と見なすところがあったのではなかろうか。また、本モノそっくりを目指す「もどき」の面白さは、あくまでも本モノとは違って今一つであり、むしろあわれを語感とする「やつし」による省略や生地の出に興があった可能性がある。利休の心は、もとより本モノに向かったのであろうが、唐物荘厳などの本モノの世界の如く、とてもかなわないものよりは、むしろやつした別の本モノの世界をつくり、そこを掘り進んだ。これが日本の侘びの文化に通じたのではないかと思ったりするが違っているのだろうか。

紹鷗によれば、利休は舌を捲くほど俊敏な芸術感覚の持主であったらしい。咄嗟の難題を即答をもってこなした挿話が多い。もちろん、それらには後日美化されたものがあつたとしても、一本ズバリと打ち込んで「試してやろう」とする秀吉の内心がありありと向かってくる難題を、記録にあるところながら、ほとんどノーミスで直球、変化球をジャストミートしている。利休に対する信望は、こうした秀吉のいわば悪戯から公開の場を通じて固まっていた一面があるような気もしてくる。

小宮は、70歳に近づいた利休が「七十而従心所欲不踰矩」の語を常に思っていたと記している。角川文庫の吉川幸次郎「論語」によれば「私はこの言葉が抽象に過ぎて具体的にはいかなることをいうのかよく分からないものを含んでいることをうらみとする」と記されているが、おそらく、ここで矩というものは、一条の法規では処理しにくいものをしっかり含んでいて、その人の行為の条件等によって動くものではなかろうかと勝手に想像する。利休が常に様々な変革の課題を抱えていたとすれば、そこには常に規矩の限度を超える難題があつて然るべきで、時には矩を動かす立法者の役割を引受けねばならなかったのかもしれない。

茶道には、「のり法度」というものがある。

当時は、7つのカネとか、5つのカネと言ひ、5陽6陰の11のカネと言ひ、茶道では飾りや置き合わせの上で、カネは最も大切なもので秘すべきものとされていた。タテ、ヨコ

に空間を区切り、カネを基準に、茶入は何番目のカネに置くとか、どの場合には陰にかけるとか、どの場合には陽を少しはずすとか、色々やかましい「のり法度」である。それに従って飾り、置き合わせする方が、おそらく美的効果が上がったのであろう。かつて利休は、百千万ともいわれる「のり法度」を自らも考え、悉く熟知し、茶の湯の宗匠達が金科玉条を教わる師として崇められていた。当時絶大な威力を持つ「のり法度」であったが、いかにも煩瑣となり、反って茶道を墮落させる恐れを感じた利休は、深刻に悩む。そして終に、自ら丹精込めて築き上げてきた「のり法度」の扱いを考え直し、私の勝手な理解かも知れないが、考え方として通常はより高い所に登るとい程度の理解をもって対処することに考え至ったように見える。山上宗二には、「山を谷、西を東と」茶の湯の法度を破り、物を自由にする利休の仕事は茶の湯にてはあるまじきものとしてしか映らなかった。ただ、宗二は無上に利休を尊敬していたので、「それは利休にだけは許されること」であっても、普通人には許されないことであると言っている。宗二すらそうであったとすれば、その他の群小に利休が理解されるはずがない。小宮も「後々利休が秀吉から切腹を命じられたのも、外にいくつかの理由があったとしても、大きな理由の一つとしては、茶において利休が人々から理解されず、世間の趨勢に逆行した点があると言っていいと思う」としている。利休としては、その内心において、大改革を加え、ひたすら茶を真正の道にまで高めようとしたものに外ならなかったが、「茶の湯の法度を破り、物を自由にした」として、利休こそは伝統的な茶の湯の罪人となったのかもしれない。しかし、茶をいわゆる琴棋書画の域から真正の道にまで高めた点では、茶の恩人だったのである。

美的なものを愛するのは構わないが、その美的なものにより「カネにくびられ」心の自由と自然とをなくしてしまうならば、それは結局道の妨げになるとの笑嶺和尚からの指摘により、初めて明白に反省し、難関を突破し悉すと結論づけて、小宮は「利休と茶」の筆を置いている。

ここでもう一度カントに戻りたい。荒っぽく言って、旧来、人は認識が対象に従うとしていたためいわば哲学は失敗していたが、逆に対象が認識に従うとする認識論上のコペルニクス的転換によってカントはこの壁を突破し、続いてこのようにして確保した主観としての認識のうちに共通の認識構造を描くことでヒュームの壁を突破して「純粋理性批判」を著し、現代にもなお生きるカント哲学を確立した。これが「真」の話。続いて「善」や「美」についても、いわば同じようなやり方で話が進められるが、カントは美をより普遍

的なものとしようと努力していくその先に善の普遍性を置いた。しかし多くの美の大家は納得していない。日本の思想家吉本隆明は「カントは美の本質という掛算で解くべき問題を足し算で解いている」と言っている。「善」については先述の「実践理性批判」の中でカントらしい独自の論旨をきちんと提示していたが、「美」についての「判断力批判」の論旨は如何にも難解で初心者には、つい必ずしもうまく語り尽くされていないように読めてしまう。美と善の関係については、小宮の「茶と利休」の中に、利休が美を認めつつもそれが道の妨げになってしまうことを拒否していた旨が記されている。それは美そのものというより「矩を越えてはいけない」とする、いわば美的なものの求め方への言及とも読めるが、肝心なところで美と善の関係に話が及んだのである。論理的方法によっては整えられないものをさらけ出しつつ、執拗な接近をみせる直覚的秩序と直覚的自然との交錯を人々がどこまで理解し得るかということとなるような気もするが、斯くして、私たちにはなお未完の興味深い問題が残されているように感じられるのである。

② 南方録

小宮の「『南方録』の真偽」の頭の部分から記述を辿りつつ話を進めたい。小宮は「堺南宗寺の南坊宗啓が、その師利休の言行を書きとめたものと言われる『南方録』が、利休の茶の内容と形式を知る上に、ほとんど唯一と言っていい貴重な材料であることは、日本の茶道に興味をもつほどの者ならおそらく誰でも知ってある。」としたうえ、「しかし『南方録』にはその伝来を始めとして、内容的に疑へば疑へなくもない點が、相当沢山あるように思う。しかるに貞享、元禄の時分に筑前黒田の藩士立花実山によってこれが書写され流布されるようになって以来、この真偽は誰からもまともに問題にされたことがなく、むしろこれが真であることははじめから自明のことであるとして、畏敬をもって取り扱われて来てゐるのである。それが私には不思議でならなかった。もちろん私は『南方録』を抹殺してしまひたいと思っている者ではない。反対に私は『南方録』が真に利休の言行を記録したものであるといふことをはっきり認識した上で、利休について考へ、安心してこの『南方録』を重要な典拠としたいと思つてゐる者である。その為には、しかし私が『南方録』に関して持つ疑いをできるだけ清算して、一往自分で自分を納得させなければならない」と記した。

続いて「南方録」をめぐるいきさつについて、補足している。

立花実山の「岐路弁疑」によると利休に近侍した南坊宗啓なる禅僧は、利休の茶について自ら見聞したところを密かに書き残し、一卷分の分量に達すると利休の校閲を願い奥書を受けた。そして「覚書」ではじまる5巻が成立、次の6巻目は余りに秘伝が多いとして利休が墨を引いて抹消した秘巻、7巻目はそれを惜しんだ南坊が残りのすべてを利休3回忌（1593）に書き終えた伝書である。宗啓はこれら7巻を残していずれへともなく消えたとされる。そして後年、京都の某家、及び堺の納屋宗雪がそれぞれ所持していた各5巻と残り2巻を発見、書写したのが「南方録」であるとされている。書名は転写の誤りもあり「方」が正しいとされているが、一部には「坊」が用いられている。しかし、これ程重要な伝書を残した南坊宗啓でありながら、利休在世当時の史料に実在が確認できぬこと、更に、その内容が明らかに後世の編纂によるもので利休当時の史実に合わぬ点など指摘され、本書を立花実山が利休に仮託して創作した偽書とみる研究者が出てくる。だがいかにも利休らしい伝承も少なくないし、他の茶書とも一致する点が多いのでそのすべてを創作とみるべきではないとの反論も強く、今日のところ、利休に関する伝承と茶書を利休百回忌にあたる元禄3年に利休回帰の念にもえる立花実山が編纂し、伝書の形態に集大成した書とみるのが妥当ではないかとする説が有力かと思う。ただ立花実山が目にしたとされる7巻の秘伝書は発見されておらず、今日の「南方録」はすべて実山の筆写本を真本としている。「南方録」は、茶の湯の本質を草庵小座敷の侘茶に求め、修行性と禁欲的美意識を茶の根本におこうとしたものであるが、しかしそのかたわら唐物など名物中心に書院台子の茶が説かれ、両者の総合的な把握の上に利休の茶が誕生したとする主張が記される。それから今一つの曲尺割論つまり道具の数・寸法・規矩などを一定の法則のもとに理解しようとする、「南方録」以外には存在しない独自の内容をもつ部分がこれに合わさっているらしい。私は詳細を確認していないことをお断りしておきたいが、「南方録」はこうして侘茶の理念をもっとも純化し理論化した書物として鈴木大拙「禅と日本文化」などには「茶の湯の最も重要な、ほとんど神聖化されている経典の一つ」とされている。

小宮は「南方録」論に苦心した。というのは、小宮は利休に関する研究にあたり、「南方録」を最も重要な資料としていた訳で、「南方録」の伝来や内容に関してその依拠に疑いがでてくることになれば、小宮の立場が崩れてしまう。そこで小宮は方々から膨大な関係資料を集め、その1つ1つについてその正確さあるいは関係性などについて丹念に比較検討を続け、できるものなら「南方録」の善本をまとめ上げようと全力を傾注した。出版

社との間に出版の契約もとり交わしていたのだが、疑問が疑問を呼び時間が経過しているうちに、戦争が激化し、作業の継続が困難な事態を迎える。西田幾多郎からも、「南方録」を是非読んでみたいとの書状を受けとっていたが、その西田も亡くなる。そこで小宮は、「茶と利休」のあとがきに次のように記している。

「出版にならなかった『南方録』の言はば忘れ形見となるべきものは、ここに収められた『南方録の真偽』である。これは私がさまざまな『南方録』の校合を重ねるうちに、その真偽がだんだん深刻な問題になってきたので、どうにかして結論に達したいと思って、検討に検討を重ねて見たにも拘はらず、結局どっちとも決定することができないということになってしまった。それで私はそれをそのまま告白し、……篤志の読者に、この先を考へ続けてもらふ目的で筆を執ったものである」としている。

小宮は昭和41年に亡くなった。小宮は最後まで「南方録」の善本化という生涯の大目標を果たせなかった。一国の文化の形成はさまざまな形を取る中で、例えばそれを求める国民の願いと文化の創造者・啓蒙者・演技者等々の意思の交り合いが生み出す形象のような側面をかかえるものであろうか。

田中秀隆大日本茶道学会会長は小宮について、その貢献の第1は茶を伝統芸術に位置づけたこと、そして第2は日本文化史に利休を加えたこと、ではないかとしつつ、時代にふさわしい意味を与えることの意義やそれにかかわった人の功績は忘れられてはならないとして、小宮が茶道史に記録されるべき存在であることを改めてその著「近代茶道の歴史社会学」に明記している。私も小宮が長い期間誰からも真偽を問題とされたことのない「南方録」に手をつけたこと自体に、その面目を感じて止まない。

文化史を含めあらゆるジャンルの歴史的な意味をもつ貴重な記録も、それぞれの運命を従えている。

話はやや飛躍するが、加藤尚武先生から賜った書状により、カンブシュネル「デカルトはそんなこと言ってない」の中で、アメリカの生物学者ダマシオ「デカルトの誤り」以来、主として哲学史の教科書に書かれているデカルト哲学に誤りがあるとの論議が注目されていることを教えられた。「近代」という概念を組み立てるもとになった判断のいくつかはデカルトに対する誤解の砂山の中に築かれていたのか。そのような時、ポパーの「歴史主義の貧困」に記されていた「人間の歴史の経過は、人間の知識が成長することによって甚だしく影響を受ける」とあったことを思い出す。そして時代の変遷を前に研究業績の重要

性が想起されると共に、その本格的な研究となると例えばダイジェスト版の哲学史といったものでは済まされないことを再認識させられ、道の険しさを思う。

4. おわりに

ところで、今日の茶の湯の実際は如何であろうか。人口の減少が進む一方で国際化が加速している。今思い出すのはNHK TVの2つの番組である。

1つは、数年前米国において、戦後駐留軍兵士と結婚して海を渡った女性が、特に茶と深い縁を保ってきた様子はないのだが、高齢を迎えご主人も亡くし、さほど楽そうでもない日常の中で、広い米国に離れ離れに暮らしてきた仲間数人と、迫り来る人生の終焉を前に一度顔を合わせ語り合いたいとの動機から茶会を企画し、とりたてて飾り付けなども目につかぬ普通の住居の一室で、静かなひととき一碗に思いをつなぐシーンがあった。詳細はわからない。私の勝手な想像の中のティーセレモニーだったかもしれないが、その素直な印象は「もはや帰るところもなく、これから向う先も定かではないお互いが画く新しい侘び」であった。彼の熊倉功夫先生だったら何と評されるだろうか。

今一つは、昨年広島サミットの際、総理夫人が催された各国首脳夫人方による茶会であった。そこには今日の茶の湯が担う1つの形が存在し、多言を介さない生きたコミュニケーションと共感のひとときが実現していた。

茶の湯は、時代に即応しながら、日本を支えているように見えた。

茶の湯は、伝統文化であるが、その骨組みの中心は次の3つではないか。様々な道具・技術にこもる美、人々の結合の喜び、そして生存の支柱たる自然・水。そこには人類の生存と一体をなすものが組み込まれている。この3つは先述したところと重なるが、今回トルストイを読んで、なかならず一般的な「同胞的結合」への要請が強調されていることを思い出した。

紹鷗が「見わたせば 花も紅葉もなかりけり 浦の苫屋の秋の夕暮れ」(新古今集 藤原定家)の一首を侘茶の本旨としたことが「南方録」に記されている。

これに対して利休が自分も一首を掲げたいとして「花をのみ 待つらむ人に山里の 雪間の草の春をみせばや」(新古今集 藤原家隆)の一首を、侘茶の心得として加え、二首を

並べて書き付けていたようだと同じく「南方録」にあったように思う。

茶の心を和歌の力を借り、これら2首の組み合わせで画きつくす日本文化の主張力に感じるとともに、合わせて定家の歌には、侘びた面影の中に仄めかされる寂意のようなもの、また家隆の歌には、ピュシスの感触の中に仄めかされる動意のようなものが見事なコントラストをなしているように思えてならない。

2030年に開祖一休禅師550年の恩忌を迎えるにあたり、昨年京都紫野大徳寺真珠庵において、山田宗正庵主により一休禅師並びに茶祖村田珠光・観阿弥・世阿弥の法要茶会が開かれた。茶席には、静かにのびる茶の湯の歴史の影があった。

<謝辞>

最後に、本稿執筆にあたり、かつて小宮曠三東京大学名誉教授から賜った学恩、茶道の何たるかをお教えいただいたき、また本稿執筆の参考とさせていただいたさまさまの資料等の編者でもある熊倉功夫 MIHO MUSEUM 館長及び田中秀隆大日本茶道学会会長、そして遅筆の小生に対し特別の御教授御高配を賜った中里実東京大学名誉教授及び藤谷武史東京大学教授、その他様々なご指導に与った諸先生に対し、心からの謝意を表わす次第です。

貴重な機会を賜りながら、私がパソコンに不慣れなこともあり、トラスト未来フォーラムの梶川和裕氏、日本政策投資銀行開友会の佐藤公一氏、その他の皆様にも多大なご迷惑をおかけしたこと、また、敬称等をめぐる表現も含め乱れた稿になっておりますことをお詫び申し上げます。

なお本稿中の誤まり、不適切な記述等につきましてご教示賜わることが出来ますれば誠に幸甚に存じます。

美術品の課税——再論のために

増 井 良 啓

目次

- I はじめに
 - 1 本稿の目的
 - 2 再論の趣旨
 - 3 定義と基準時
- II 美術品市場はどのような構造を有しているか
 - 1 一次市場と二次市場
 - 2 市場規模
 - 3 市場の特徴
 - 4 美術商とパトロン
 - 5 オークションハウス
 - 6 オークションと美術品価格
 - 7 日本の美術品取引
- III 美術品の財としての性質に特別なところはあるか
 - 1 財の性質
 - 2 租税法研究者の言明
 - 3 Baumol (1986) の見解
 - 4 美術品の公共財的性質
 - 5 価値財と政府介入
 - 6 文化資本
- IV 美術品をとりまく法制度はどう展開してきたか
 - 1 立法措置
 - 2 文化審議会の議論
 - 3 公的な鑑定評価
 - 4 外国における美術品市場のための租税誘因措置
- V おわりに
 - 1 要約
 - 2 課題

I はじめに

1 本稿の目的

本稿の目的は、美術品の課税について再論するための準備作業として、次の3点を文献調査することである。

- 美術品市場はどのような構造を有しているか
- 美術品の財としての性質に特別なところはあるか
- 美術品をとりまく法制度はどう展開してきたか

2 再論の趣旨

本論に入る前に、なぜ「再論」なのかを、簡単に説明しておこう。

西暦2000年を迎えるころ、美術品の課税について検討する機会があった。ある共同研究プロジェクトで、美術品課税の米仏比較を行い、米＝民間主導型、仏＝国家主導型という構図を描いた¹。別の事例研究で、美術館への美術品譲渡に係る譲渡所得の課税について解釈適用上の問題を論じた²。

いくつもの宿題が残った。興味深い事実をいくつも見聞きしたものの、美術品の市場や取引の実態がどうなっており、画商やオークションハウス、コレクターなどの諸アクターがどのような役割を果たしているか、いまひとつ理解に欠けた。何よりも、美術品を創作する芸術家の顔がみえなかった。租税法研究の見通しとしても、この分野が租税支出（tax expenditure）の一例にすぎないのか、別の広がりがあるのかが、必ずしもよくわからないままだった。

この20年の間に、このような宿題に密接に関連する文献が、文化経済学³や文化政策⁴の領域で多数公刊されている。また、美学や美術史など、伝統ある固有の専門領域でも、研究が進んでいるようである。すでに高階（1997）⁵は、芸術創造の歴史のうえで芸術の保護者たるパトロンのが果たした役割に着目し、ルネッサンスの王侯貴族や教会、新興の近代市民階級、コレクターや画商、現代の政府や企業が、芸術のあり方にいかなる影響を与えたかを活写していた。最近も、西岡（2021）⁶が、「美術における経済的な視点のアンバ

ランスについては、美術研究や美術史学の分野でも反省の声が上がっており、二十一世紀に入って以降の美術学界では先進的な研究が続々と発表されている」と述べている。

そこで本稿では、このような文献を調査することによって、20年来の宿題に再度取り組んでみたい。はじめにお断りしておくが、本稿の筆者は日本の法律家であり、文化経済学や美術史の文献への接し方はあくまでアマチュアとしてのそれである。このようなものであっても、美術品について少しでも深く知ろうとすることで、日本の租税法の立法や解釈のための前提知識を補うことになるだろう。何よりもこのような文献を読む作業自体が知的に楽しいものである。

以上を要するに、本稿は、美術品の課税について本格的に再論するための準備作業である。

3 定義と基準時

本稿では、「美術品」の定義の出発点として、美術品公開促進法2条を参照し、「絵画、彫刻、工芸品、その他の有形の文化的所産である動産」としておく。これには古美術や宗教画などももちろん含むのであるが、議論の素材としては、創作活動を行う芸術家の顔がみえやすいものに力点をおく。つまり、古伊万里や聖母子像というよりは、草間彌生や村上隆をイメージするのである。

なお、最近の文献ではデジタル・アートへの言及が急速に増えている。考察対象からデジタル・アートを排除する理由はなく、「動産」に限る必要もない。その意味でも、上の定義はさしあたりの出発点であり、必ずしも厳密なものではない。

本稿は2022年5月16日のトラスト未来フォーラムにおける研究会報告を基礎としている。参照した文献の基準時は同年7月31日である。インターネット上のリンクを引用する場合の最終アクセス日もすべて同日である。

II 美術品市場はどのような構造を有しているか

1 一次市場と二次市場

2022年のゴールデン・ウィーク明け、5月10日のNHKニュースで、「ウォーホルの作品250億円で落札 20世紀美術品として史上最高」という報道が流れた⁷。ニューヨークのクリスティーズで、アンディ・ウォーホルの「撃ち抜かれたマリリン」のひとつがオークションにかけられ、落札したのである。

文化経済学の教科書によると、一般に、視覚芸術作品（絵、スケッチ、銅版画、リソグラフィ、彫刻、写真など）の市場については、一次市場と二次市場を区別できる⁸。

一次市場は、現存作家の作品が売買される場であり、供給は作家の数と個別作家の現在のアウトプットに依存する⁹。一次市場では、新しく創作された作品がはじめて売買される。買主に対するほとんどの売買は、美術商を通じて、あるいは作家によって直接に、なされる。

二次市場は、ほとんどの場合に物故作家の作品が流通する市場であり、所有者が売買・オークション・仲介を通じて作品を売る¹⁰。二次市場では、作品のストックはほぼ固定しているが、高い価格が人々に所有作品を売りに出すことを促すことにより供給フローを引きつけることがある。価格は、高度に組織化された厚い国際市場における、買主の支払意欲に依存する。美術館も所蔵作品を充実するため買手となり、他の美術品との間で、また、豊かな個人との間で、高品質の稀少作品をめぐる競争する。

こうしてみると、本節冒頭のNHKニュースは、美術品の二次市場でオークションハウスが機能した例と位置付けることができる。

2 市場規模

ある推計によると、2021年の世界の美術市場規模は651億ドル（約8兆円）であった¹¹。2020年には新型コロナウイルス感染症拡大のため市場が縮小したが、2021年には大きく反転したという。国別で上位にくるのは米国（43%）、中国（20%）、英国（17%）である。21世紀に入ってから中国圏取引の比重が高まっており¹²、特に2003年以降の急

拡大が目立つ¹³。

上記推計における国別の数字は国内取引高ベースである。たとえば2017年5月に前澤友作氏がニューヨークのサザビーズでバスキアの作品を123億円で入札した¹⁴。これなどは米国内取引であるので、日本ではなく米国の取引としてカウントされることになる。

日本市場の規模はどうか。別の推計によると、2021年の日本の国内美術品市場は2186億円あった¹⁵。内訳は次の通りである。

- 国内事業者からの購入1868億円（画廊・ギャラリー 857億円、百貨店 507億円）
- 国外事業者からの購入68億円
- 事業者以外からの購入250億円

この推計は、日本在住の日本人に対するアンケートに基づくものであり、先に引用した世界推計¹⁶とは基準が異なっている。

3 市場の特徴

文化経済学のハンドブックにおける「美術品市場（art market）」の項目を参照して、美術品市場の特徴をみていこう。以下、ハンドブックの叙述を要約する。

まず、買手が美術品を購入する動機には、次の3つが区別できる¹⁷。

- 美術品そのものの価値に関係する動機（鑑賞や収集）
- 金融的動機（投資や富の貯蔵、インフレのヘッジ）
- 社会的理由（収集家の社会的サークルへの加入）

美術品市場は、不均一財（heterogeneous goods）の極端な例である¹⁸。ある種の美術品には代替財が存在しない。これに対し、ウォーホルの作品でありさえすれば特定の作品であること自体には買手がこだわらない、というような場合、一定の代替性がでてくる。装飾目的で美術品を買う人にとっては、代替性はさらに大きくなる。ほぼ完全な代替性がある例としては、たとえば、大規模に生産される匿名の絵で、中国の製造施設のアセンブリーラインで制作され、ホテルチェーンや観光小売店などで流通するといったものがある。

美術品市場は、次の点において、教科書的な完全市場から根本的に乖離している¹⁹。

- 高い取引コスト
- 流動性の欠如

- 透明性の欠如

情報の非対称性が広範に存在することから、美術品市場では詐欺や贋作の機会が大きくなる²⁰。これに対処するため、長期的信頼関係を築くことによって詐欺のインセンティブを減少しようとする。

情報の非対称性を別としても、美術品市場の特徴は、それが信用財 (credence goods) の市場であることである²¹。美術品の価値は社会的に構築される。この信用を生成する過程に参加するのが、芸術家自身・美術商・美術館専門職員・美術評論家など、美術品に価値を付与する象徴的資本 (symbolic capital) を有するアクターである。

以上のように、ハンドブックを参照するだけでも、美術品市場の特徴が浮かび上がってくる。要するに、代替性の低い作品が売買の対象になるがゆえに、取引コストが高くなり、情報の非対称性を克服するために信用を産み出すアクターの仲介が必要とされるのである。

4 美術商とパトロン

一次市場と二次市場で仲介機能を果たすのが美術商である。3でみたハンドブックの「美術品市場」の著者は、「美術商 (art dealer)」の項目も執筆しており、次のように解説している²²。

- 美術商は小企業であり、1名のオーナー兼経営者が数名の従業員を雇う場合がほとんど。銀行がリスク投資を嫌うので、多くの美術商は後援者 (backers) から資金提供を受ける。
- 美術商の市場は競争的。参入障壁は低い。激しい競争にもかかわらず、特に一次市場では芸術家と専属関係に立ち、独占的競争。
- 一次市場で、画商は、10～30人程度の芸術家と長期的取引関係。売れる芸術家と売れない芸術家の間で内部相互補助 (cross-subsidization)。
- 美術商は芸術家の作品を委託販売 (consignment) する。芸術家は画廊に作品を売るのではなく、展示のために置いてもらう。作品が売れたら、収益は事前に取り決めた比率で分け合う。駆け出しの芸術家の場合、その比率は50対50であることが多い。作品が売れなかったら、美術商が財産権の移転なしに在庫として残すか、芸術家が作品を持ち帰る。

- このような委託販売関係では、リスクは芸術家と美術商の間で共有される。芸術家が価値ある芸術作品を将来にわたって生産し続けることは契約上強制できないし、契約を結んでも一方当事者による履行の監視が難しいから、完備した条件を契約に書き込むことは不可能である。そこで美術商は、芸術家との間で長期的な信頼関係を保とうとする。
- 美術商は、美術学校を出たばかりの新人芸術家の才能を見抜き、美術市場への橋渡しするゲートキーパーである。

ここで、委託販売という方式をとることや、長期的信頼関係に基づくリスクの共有がなされることの分析は、不完備契約に関する Caves の研究²³によるものである。

上に紹介した概説は、欧米の美術商を念頭においたものである。これに対し、日本の美術品市場における美術商の実態については、調査が行き届かず、7で後述する程度のことしかわからなかった。

ただし、支援者については、日本でもいくつもの歴史上の挿話がある。原三溪のようなパトロンは、サロンを形成して日本画家の養成に貢献した²⁴。三井呉服店は、企業戦略の一環として、美術展覧会の開催や新美術部による美術品の展示販売に力を入れていた²⁵。現代においても、大林組の経営者が支援者の役割を果たすような例がある²⁶。

5 オークションハウス

美術品のオークション市場の主役は、21世紀になって現代アートに置き換わった²⁷。長い間、印象派と近代アートが最重要のカテゴリーだった。ところが、2006年に、現代アート（= 1945年以降に生まれたアーティストによる作品）が、これを市場規模で追い越したのである。

オークションハウスのビジネスはどうなっているか。Sotheby's Japan の社長をつとめた石坂泰章氏は、2016年の段階で、オークションハウスの事業活動について、次のように記している²⁸。

- Christie's の 2013 年 9 月からの手数料は、買手手数料として、落札価格の 25%（10 万ドル以下）、20%（10 万ドル超 200 万ドル以下）、12%（200 万ドル以上）。売手手数料は、落札価格の 10%（交渉可）。
- いわゆる 3D ビジネスである。美術品所有者の死亡 (death)・離婚 (divorce)・破産 (debt)

により売り物が出てくる。

- 作品の身体検査については、「オークション会社は査定するのであって、鑑定はしない」という²⁹。
- 美術品の価格がどう決まるかについては、「美術品の価格は、美術史の中での評価と需給バランスで決まる。」という。たとえば、2002年ごろからウォーホル作品が再評価された背景として、回顧展がなされたこと、時代がウォーホルにおいついたこと、カタログ・グレンネ（作品総目録）の編纂、がある。

6 オークションと美術品価格

オークションにおける美術品価格の形成について、多くの研究がある。やや古くなるが、2003年に発表されたあるサーベイ論文を参照して³⁰、その一端を垣間見ておこう。

- オークションのやり方は競り上げ方式（いわゆる English auction）で、売主の留保価格は秘密とされ、入札が留保価格に達しなければ不成立。事前にカタログを販売し、予想価格の幅を記載する³¹。
- 作品に代替性がないことが多いため、時系列の価格変動を示す指数を構築する。そのやり方には、hedonic 法と repeat-sale 法がある³²。
- 美術品の投資収益率はプラスであるが、普通株の実質収益率よりも一般的に小さいようであり、短期ではリスクである³³。
- 傑作 1 点買いの投資収益率（The Masterpiece effect）は、しばしば市場を下回る³⁴。
- 落札しなかった美術品の将来落札価格は下がる³⁵。業界用語で「美術品が焼ける (burned)」という。
- 一物一価の法則（The law of One Price）は妥当しない³⁶。たとえばニューヨークでの落札価格のほうがロンドンでのそれよりも高くなる場合があるとか、サザビーズでの落札価格のほうがクリスティーズでのそれよりも高くなる場合があるなど、ばらつきがかなり長く存在する。

以上の他にも、2001年に和解に至ったサザビーズとクリスティーズの手数料談合事件³⁷や、予想価格にバイアスがないかどうか³⁸、留保価格は最適か³⁹、留保価格を秘密にする理由⁴⁰などについて、多くの研究が公表されている。

このように、美術品の価格形成メカニズムについて経済学の文献が大量に存在する。これに対し、どの作品が名作とされるようになったかは、美術史の専門領域である。ある美術史家は、「ある造形物が社会的・文化的・歴史的な意味や価値を持つとき、それは美術作品となり、そのうちでとくに質が高く力のあるものが多くの人に見られ、語られることによって、名画や名作となる。」と述べている⁴¹。

7 日本の美術品取引

日本における美術品取引の実態をうかがい知るために参考になるのが、各種の美術年鑑である。たとえば『美術市場 2022⁴²』には、現存作家や画廊などの連絡先とともに、次の情報が公表されている。

- 画商、美術商が扱う市場性のある日本画家と洋画家の標準発表価格
- 現存作家ごとに記された、10号を基準とした1号あたりの価格
- なお、物故作家に関しては、作品の制作年、絵柄、保存状態等によって著しく価格が異なるため、不掲載

このように、芸術家ごとに作品の相場が番付表のようにしてランクづけされ、しかもそれが毎年更新される。したがって芸術家をどう評価するかが重要になる。

画家の評価について、ある美術評論家は次のように述べていた⁴³。「一人の画家には、何度かの評価の時機がある。デビューの時期、受賞の時、ある年齢に達した時、人気絶頂の時期、そして不幸のことだが、だれにでもある死の時。どの時機に、一人の画家の評価が決定的になるかは、一概には言えない。……生前に一定水準以上の評価を受けられる画家はほんの一部であり、それが死後、それも長期にわたって持続するというのは稀有の例に属すると言っていい。」

日本の美術品取引について、有識者による貴重な証言を記録する研究会議事録がある⁴⁴。実態を語る重要な記録であるため、やや長くなるが以下に議事録発言を抜き出して引用する。

- 「日本では美術品を売買することで、金額が公表されることに関して心理的抵抗があることから、A氏からB氏、またはC美術館から特定の個人に売買される『プライベート制度』が根付いている。」

- 「誰もが美術品を鑑賞し、購入できるアートフェアのようなイベントには、高価な美術品は出展されない。」
- 「これまで古美術品は一定期間所蔵し、公の場に登場させないことで、価値を上げる傾向にあった。しかし最近では、美術品を公開しないと価値が上がらない状況に変化しつつある。」
- 「日本で流通する美術品には、業者間の交換会での流通価格と、顧客への販売価格の二重価格が存在する。美術品は顧客に一度見せると、その後に見せる在庫を保有していないため、他の業者と美術品の入れ替えを行うシステムが100年くらい続いている。」
特に最後の発言は興味深く、日本における美術品の流通市場において、業者間の交換会で美術品の入れ替えを行うシステムが長期にわたって形成されてきたことを示唆している。

Ⅲ 美術品の財としての性質に特別なところはあるか

1 財の性質

次に、やや観点を変えて、美術品が財としてどのような性質を有しているかをみてみよう。Ⅱで美術品市場の構造を検討した際に、美術品の中に代替財が存在しないものがあることや、美術品の所有が鑑賞・投資・名声獲得などの複合的な目的によることについて触れた。本節では、財の性質という観点から、関連する文献を概観する。

美術品の財としての性質を検討することは、課税との関係では、それが所得課税における減価償却の対象となるか、という論点につながる。しかしそれだけではない。より広くは、政府の介入を根拠づけるような独特の性質を有しているか、という問いに関係する。

2 租税法研究者の言明

以前に美術品の課税について検討したおりに指摘した通り⁴⁵、美術品の財としての性質については、理論的に深い検討を要する点が多い。

まず、そのおりに参照した日本の先行研究を、ここでもう一度見直しておこう。

ひとつは岩崎政明教授のもので、資産の評価損について論じた事例研究における次の言明である⁴⁶。

- 時の経過によりその美術品としての価値が減少することがない
- 稀少性や不代替性のゆえに投資または投機の対象とされることが多く、価額が好況・不況の影響を受けやすい

この言明が示唆するのは、美術品の価値に複数の側面があり、美術品としての価値と投資対象としての価値とが分別できるということである。先にみたように⁴⁷、これらの側面に加えて、社会的な価値（美術品を所有することが一定の社会階層に属することの象徴になる）という側面が存在する。この点が、本節6で触れる文化資本の概念に関係する。

以前に参照したいまひとつの先行研究は中里実教授のもので、土地に関する付加価値税の課税を論ずる中で、ダイヤモンド・金・臓器などとの並びで、次のように名画に言及する⁴⁸。

- 名画は、追加的供給が制限されており、減価償却しにくい
- これは、天才の能力（本源的生産要素であって追加的供給が制限されたもの）により産み出されるからである

この短い言及は、土地との比較のために名画を引き合いに出している。ここで名画としてイメージされているのは、美術史において高い評価が定まった作品のことと思われる。そのような作品はしばしば、制作者がすでに死亡しており、二次市場への供給が制限されているからである。減価償却しにくいというとき、美的価値のことを指しているか投資価値のことを指しているかは不明で、両者を区別しない言明のようである。注目されるのが名画を産み出す芸術家への言及である。この言及を換言すれば、名画を産み出す芸術的才能（人的資本）が稀少であることが、名画の価値の基盤になっている、ということになる。美術品を創作する芸術家の役割にもかかわってくる。

3 Baumol (1986) の見解

美術品の財としての性質については、著名な経済学者が興味深い見解を示している。

Baumol (1986)⁴⁹は、美術品の中でも特に物故画家の名作を念頭において、その価格はランダムにフロートするだけで均衡水準が存在しない旨を論じた。そのような美術品に

については、株式との比較において、次の特徴があるという⁵⁰。

- 代替財が存在しないか不完全
- 所有者が当該美術品を独占
- 取引の頻度が少ない
- 売買価格が必ずしも公開情報にならない
- 真の均衡価格がない

これらの特徴から、Baumol (1986) は、美術品市場が長期均衡価格を有するとは信じがたいとしている⁵¹。その上で、Baumol (1986) は、1652年から1961年にかけての640の美術品取引に関するデータを物価調整して分析し、その平均投資収益率が年率0.55にすぎないことや、収益率にばらつきがあってリスクな投資であることを示す⁵²。この実証研究自体は、その後になされた多くの実証研究との関係で相対化してとらえるべきものであり、あくまで多くの分析の中のひとつとみておいたほうがよいだろう。

むしろ、Baumol (1986) の見解で興味深いのは、その論の進め方である。Baumol (1986) の結論部分は、株式市場においてアナリストの株価予想が市場に勝てないのなら、ましてや美術品市場において勝者になることはさらにありえない、と述べている⁵³。美術品の財としての特徴が、美術品市場でより良い情報を得てもより効果的な意思決定につながらない、という見通しを支えているのである。

なお、この分析は株式市場と比較した場合の投資収益の側面に着目しており、名作を私的に鑑賞するために美術品を購入するという動機を視野に入れていない⁵⁴。そのせいか、政府による公的介入についても、触れるところがない。

4 美術品の公共財的性質

Throsby (2001)⁵⁵ は、経済的価値と文化的価値を区別する立場から、一步踏み込んで、美術品の公共財的性質に言及する。美術品について述べるくだりを引用しよう⁵⁶。

「①関心を美術品市場（絵画、彫刻、他の芸術作品）に限定するとき、ここで留意すべきは、そこで取り引きされる財が、一つずつしか作ることができないという点で、一般的な商品とは異なるということである。②生産物のすべての単位が、他のあらゆる単位と区別される、全く均質でない商品という極端なケースなのである。③すでに死んでしまった

芸術家の作品について言えば、その供給は決して増加しない。④芸術作品はコピーすることが可能だが、再生することができない。⑤結局、あらゆる美術品はたった一つのユニークなオリジナルしかないのである。⑥耐久的な私的財としての功利的な特性を通じて、美術作品は購入者に明確な消費便益を提供する。⑦同時に、芸術作品は一国あるいは世界中の文化資本の構成要素となり、作品によって異なるが、多かれ少なかれ、ギャラリーや展示会で作品が公開される時には、公共財的な性質を獲得する。⑧芸術作品は転売可能で、時とともにその価格は上昇するので、作品は貨幣的資産としての特性も有している。⑨そして、インフレ・リスクを回避することができる商品として、あるいは投機的なキャピタルゲインの源泉として、販売されることもある。」

引用したこの文章には、いくつかのポイントがある。まず、①から⑤では、代替性がないことや、供給が限られていることなどが述べられている。これらは、本節の2や3でみてきた見解と同様である。

次に、⑥と⑦が、私的財と公共財に関する指摘である。とりわけ⑦における、購入者に消費便益をもたらすだけでなく、作品の公開によって公共財的な性質を獲得する、という指摘が重要である。美術品はそれを鑑賞することで価値が減るものではない。一人が鑑賞しても一万人が鑑賞しても変わらない。このことをもって「公共財的な性質」と表現している。言い換えれば、作品の公開によって正の外部性が生ずるということであろう。これに対し、購入者が美術品をひそかに私蔵したり、極端な場合をいえば勝手に焼却したりしたのでは、このような外部性は生じない。美術品がぼつんと存在するだけでは正の外部性が生ずる条件を充たすことはなく、美術品を収集し保存し展示する場や人があってはじめて、正の外部性が生ずるのである。

最後に、⑧と⑨は、投資対象としての財の特色について記している。この部分の記述はやや言葉足らずであり、より正確に言えば、時とともに価格が上昇する美術品もあれば、そうでない美術品もある。II 6で参照した美術品オークションの実証研究レビューによると、むしろ、投資収益率はそれほど高くないし、リスクな投資でもある。

この引用から次のことがわかる。美術品の中でも、物故作家の名作と評価されるようなものは、一定の条件の下で正の外部性を発揮する。非代替性・稀少性といった性質を有する点で、大量生産される一般的な商品とは異なる。もっとも、だからといって、民間で供給され流通される他の私的財と根本的に異なっているわけではない。

5 価値財と政府介入

美術品は価値財 (merit goods) か。価値財の概念は Musgrave (1959)⁵⁷ に遡り、低価格住宅や無償教育がその典型例であり、消費者選好に政府が介入する根拠たりうる。そのため美術品の課税を考えるうえで重要なはずであるが、必ずしも十分に議論が展開しているわけではないようである。

まず、価値財に関する本格的な検討である Calaresi (2016)⁵⁸ では、美術品は取り上げられていない。

これに対し、Throsby (2001) は、次のように価値財に言及する⁵⁹。

「芸術が価値財といわれる根拠となるいくつかの特徴は、現実には一般的な外部性または社会財として説明することが可能なことを示唆する。例えば自分自身で直接に美術品を消費しない人によって、芸術が社会的に見て有益であるという信念が維持される時や、またはある個人が他人が消費することを望ましいと受け入れることは、効用関数に相互依存の関係がある場合として説明することが可能であり、したがって標準的な外部性の理論にもとづいて説明することができる。」

この引用は、4 でみた外部性と同じことを述べており、価値財という概念を持ち出すことで新たに付け加わる点はあまりなさそうである。

これに対し、Barett (2020) は、美術品が価値財であることから、政府による特別扱いを正当化しようとする⁶⁰。価値財の考えは、消費者主権原則に対する例外として、美術品に体现される芸術に対する優遇を正当化するというのである。財政上の優遇がパターンリステックであるという批判に反論したうえで、世代を超えた国民文化の継承にもなると主張している。もっとも、Barett (2020) は、美術品が価値財であることを承認したからといって、それほど重要な実践的政策指針が出てくるわけではないとし⁶¹、その上で、租税政策には次の2点で検討が必要であるという。

- 文化財の国有財産化
- 市場の失敗を補うための芸術家支援

こうして、Barett (2020) は、価値財という概念に依拠して政府の介入を正当化するのではあるが、租税優遇措置が美術品の促進に効果的であるかについてはさらに検討が必要である⁶²と結んでいる。

以上のように、美術品が価値財であるという文献は存在するものの、価値財という概念を持ち出すことで必ずしも一義的な租税政策上の帰結が導かれるわけではない。美術品がしばしば富者の選好を反映すること⁶³も、租税優遇を与えることへの障害になるであろう。

6 文化資本

やや視野を広げて、美術品を単体のモノとしてとらえるのではなく、それを産み出す芸術家や仲介者、そしてそのような人々が活動するエコシステムの中に位置付けてみよう。このような創造と流通のプロセスに視野を広げるときに関係してくるのが、「文化資本(cultural capital)」という概念である。

文化資本の概念は、文化経済学で用いられる。Throsby (2001)によると、文化資本は、物質資本・人的資本・自然資本の3つと明確に区別できる第4番の資本である⁶⁴。それは、経済的価値に加え、文化的価値を具体化し、蓄積し、供給する資産である。文化資本の形態は有形か無形かである。有形の文化資本は、建物や芸術作品、工芸品などの形で成立している。無形の文化資本は、集団によって共有されている観念や慣習、信念や価値といった形式をとる知的資本として成立している。無形の文化資本は、音楽や文学のような芸術作品という形でも存在する。

社会学では、これとは異なる意味で文化資本の概念が用いられる。Pierre Bourdieuのいう文化資本は、経済資本と対比する概念であり、文化財、教養、学歴、文化実践、文化慣習、美的性向などを指す⁶⁵。美的性向が世代を超えて相続されることにより、階級との相関関係が生ずる。

文化資本という言葉は、英国ではさらに異なる文脈で、労働党政権の看板政策として用いられた。ブレア政権の下で文化政策が経済政策の一部とされ、芸術と文化遺産が新自由主義的プログラムを継続した政府のシステムに統合されたのである。ある証言によると、「新労働党が文化部門に投じた何十億もの資金は、ファウスト的契約であった」という⁶⁶。芸術と文化遺産は、必要な資金と引き換えに、本来の目的とはほとんど関係のない管理統制主義、道具主義、集中化と監督に従うことになったというのである。

このように、文化資本という言葉は、文化経済学における用法、社会学における用法、さらには、特定の政治的文脈での用法、という具合に文脈によって意味が異なり、かなり

多義的である。ちなみに、英国のクリエイティブ・ブリテンといった標語は、その後日本にも影響を及ぼし、いわゆるクール・ジャパン戦略につながった。英国の文化政策にはこのほかにも興味深い点が多く、たとえば、1994年以來、国営宝くじ基金から拠出された資金が、アーツカウンシル・イングランドの財源になっている⁶⁷。

IV 美術品をとりまく法制度はどう展開してきたか

1 立法措置

文化政策と政治の関係は、近代の日本でもさまざまな形で問題になってきた。第二次大戦中の反省に立ち、戦後の国の文化政策は、とくに芸術文化振興を中心に極めて慎重であった⁶⁸。1968年に文化庁が発足し、2001年に文化芸術振興基本法が超党派の議員立法で制定された。この法律に基づき、「文化芸術の振興に関する基本的な方針」が何年かに一度閣議決定されるようになった（以下これを「基本方針」という。）。2011年の第三次基本方針は、クール・ジャパンの取り組みを取り込んだ。2015年の第四次基本方針は、地方創生や観光インバウンド対応の影響を受けている。

この中で、美術品に関する立法措置の主なものを時系列でみると、次のようになる⁶⁹。

- 美術品公開促進法（1998） 登録すれば相続税の物納が可能になる。2020年9月までに83点が登録されている。
- 海外美術品公開促進法（2011） 海外から借り受けた美術品に対する強制執行を防止する。
- 美術品損害補償法（2011） 展覧会で美術品に損害が生じたら国が補償する。
- 特定美術品に係る相続税の猶予（2018）
- 博物館法の改正（2022）⁷⁰ 博物館として登録できる対象を拡大した。これが相続税の物納要件と連動し、物納された美術品を公開できる博物館が拡大した。

2 文化審議会の議論

文化審議会の最近の議論をみてみよう。

文化審議会文化経済部会「文化と経済の好循環を実現する文化芸術活動の『創造的循環』」(2022) は、次の「7つの渦」によって「創造的循環」をもたらそうとしている。

- 創造的人材
- 地域・場所
- マーケティング・ブランディング・プロモーション
- ファンドレイジングと税制措置
- 文化芸術 DX
- 統計データ整備とアーカイブ
- グローバル市場への関与

この中で、「ファンドレイジングと税制措置」については、「第1期文化経済部会 基盤・制度ワーキンググループ報告書」(2022) (以下「2022年 WG 報告書」という。) が、文化芸術領域への寄附の推進について次の点を指摘する。

- 既存の税制優遇が十分に活用されていない
- 相続・寄贈・遺贈を円滑に進められる相談体制
- 公的な鑑定評価の検討
- 新たなメディア・テクノロジーへの対応

3 公的な鑑定評価

2022年 WG 報告書は、公的な鑑定評価制度の整備について次の点を述べており、これが美術品の課税に密接に関係する。

- 目的 公的な鑑定評価制度の整備を通じて、アート市場の活性化を実現する
- 対象 市場価格の見える化、精通者意見価格の透明性を高める、中長期的に税務における価格評価との整合性を確保
- シンガポールの制度にならい、鑑定評価業務を行う民間事業者を認定する方法を念頭に検討を進める

最後の点からわかるように、鑑定評価制度を構築するというときには、その担い手の充実が決定的な前提条件である。鑑定評価業務を行う事業者が日本でどのような実態にあるかはさらに調査を要するが、現在、日本の美術品を鑑定してもらおうとすると、東京美術

倶楽部鑑定委員会のような事業者団体⁷¹に依頼することが考えられる。また、美術年鑑に作家の遺族の連絡先が記されている⁷²ことから、遺族が一定の役割を果たしている可能性もある⁷³。

米国の内国歳入庁(IRS)には Art Advisory Panel が置かれている。その実態がどうなっているかは興味ある問題である。ある論文によると⁷⁴、次のように、設立の経緯が濫用例の横行を受けたもので、精通者を置いても寄附金控除における過大評価の防止にはなお困難があるとのことである。

- 美術品を過大評価して、慈善寄付金控除を水増しする濫用例が横行
- 1963年に書類添付を要求し、Art Dealers Associationの好況が生ずる
- 1968年に Art Advisory Panel を創設し、25名の精通者を置いたが、過大評価を特定するのは困難

このような外国の経験は、日本で公的鑑定評価制度を整備する上でも、さらに突っ込んで実態調査すべきもののように感じられる。

4 外国における美術品市場のための租税誘因措置

以上2と3で見たように、日本の法制度をめぐる政策論としては、現在のところ、既存の税制誘因措置を拡充する強い声が出ているわけではない。これに対し、国によっては、税制誘因措置を設ける例が報告されている。

Hemels (2017)⁷⁵は、欧州各国の税制を中心にとどのような税制誘因措置が存在するかを検討し、結論部分で次のように指摘している⁷⁶。

- 美術品市場は高度に商業的で競争的なので、特定作品のネットまたはグロスの価格を減少すると一次市場と二次市場における公正な競争を容易に歪曲する。租税誘因措置を導入する際には、EU域内では必ず、国家補助の禁止および基本的自由との関係を慎重に検討する必要がある。
- 付加価値税と関税に係る誘因措置は美術品価格を直接に減少させる。これらの課税はEUで統一されているのであるが、誘因措置のための「美術品」の定義が保守的であるため、伝統美術が現代美術より優遇されるというバイアスが生ずる。

この指摘は主としてEU法を念頭においている。しかし、租税誘因措置が競争歪曲効果

を有するという点は、EU 以外の国においても一般化できる。

5 アート・ローの実務

アート・ローの世界は実務的・応用的な領域である。たとえば、最近のアート・ローの教科書は、次のテーマを幅広くカバーしている⁷⁷。

- 盗難予防
- 略奪品取戻し
- 画商や美術館の責任
- 著作権
- 表現の自由
- 国や企業の支援
- 文化財保護
- 紛争処理

税務の関係で最近話題となったのは、美術品の減価償却である。2014 年 12 月に所得税基本通達 2-14 と法人税基本通達 7-1-1 が改正された。改正の骨子は次の通りである。

- 美術品についての減価償却資産の判定取得価額が 1 点 100 万円未満の場合、原則として減価償却資産として扱う
- 100 万円以上であっても、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は、減価償却資産として扱う

この問題については、米国法を素材とした研究がある⁷⁸。米国では「法とアート」に特化したジャーナル⁷⁹があるくらいで、議論のすそ野が広い⁸⁰。美術品取引の税務についても幅広く助言されている⁸¹。

V おわりに

1 要約

以上から得られた知見のうち、美術品の課税を論ずる上でとりわけ重要と思われるもの

を抜き出すと、次の通りである。

- 美術品市場には一次市場と二次市場があり、情報の非対称性を克服すべく専門的な仲介者が活動している。美術品購入の動機は、鑑賞、投資、社会的威信などの複合である。
- 美術品は、代替性が低いという特徴を除けば、譲渡可能な他の私的財と根本的に異なるところはない。美術品が価値財であるとして政府介入を正当化する議論があるが、租税政策上の具体的な提案には必ずしも結びついていない。
- 美術品を取り巻く法制度の動きの中で、公的な鑑定評価制度を整備するための議論がなされている。

2 課題

本稿の作業によって、20年来の宿題のうちいくつかのものについて、一步を進めることができた。もっとも、文献調査の過程で、関連する文献を芋づる式に発見した。古い宿題に取り組んだ結果、さらに課題が増えた。

美術品の課税に関して手を付けることができなかつたと自覚している課題を摘記して、本稿を閉じることとする。

- 比較法⁸²
- 美術館⁸³
- 文化財⁸⁴
- Freeport⁸⁵
- 資金洗浄⁸⁶

[注]

- 1 増井良啓「美術品課税の米仏比較—研究ノート—」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』178-194頁(2000)。
- 2 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 33-55頁(2001)。
- 3 池上惇・植木浩・福原義春編『文化経済学』(有斐閣1998)、金武創・坂本崇『文化経済論』(ミネルヴァ書房2005)、デイヴィッド・スロスビー(中谷武雄・後藤和子監訳)『文化経済学入門』(日本経済新聞社2002)、後藤和子・勝浦正樹編『文化経済学』(有斐閣2019)。
- 4 後藤和子編『文化政策学』(有斐閣2001)、デイヴィッド・スロスビー(後藤和子・坂本崇監訳)『文化政策の経済学』(ミネルヴァ書房2014)、小林真理編『文化政策の現在 全3巻』(東京大学出版会2018)、小林真理・小島立・土屋正臣・中村美保『法から学ぶ文化政策』(有斐閣2021)。最後の文献は、創る→送り出す→受け取る→遺す→創るという文化サイクルを見取り図として、関連法を概観する。
- 5 高階秀爾『芸術のパトロンたち』(岩波書店1997)。
- 6 西岡文彦『ビジネス戦略から読む美術史』5頁(新潮社2021)。
- 7 <https://www3.nhk.or.jp/news/html/20220510/k10013618971000.html>
- 8 Ruth Towse, A Textbook of Cultural Economics 68 (2nd edition, Cambridge University Press, 2019). 以下の一次市場と二次市場の説明は同頁の記述による。
- 9 Towse, supra note 8, 68.
- 10 Towse, supra note 8, 68.
- 11 Clare McAndrew, The Art Market 2022, An Art Basel & UBS Report (2022) 15.
- 12 Anna M. Dempster, Trading Places: Auctions and the Rise of the Chinese Art Market, in Candace Jones et al. ed., The Oxford Handbook of Creative Industries (2013).
- 13 半田晴久『美術と市場 日本と中国の美術品交流と変遷からの視点』(たちばな出版2007) 218頁。
- 14 <https://bijutsutecho.com/magazine/news/market/4333>. なお、前澤氏は2022年にバスキア作品をニューヨークでオークションにかけ、2017年に62億円で購入した作品が109億円で落札されたと報道されている。<https://www.jiji.com/jc/article?k=2022051900590&g=int>
- 15 「日本のアート産業に関する市場調査2021」<https://artmarket.report/>。
- 16 McAndrew, supra note 11.
- 17 Olav Velthuis, Art markets, in Ruth Towse ed., A Handbook of Cultural Economics, Second edition 33 (Edward Elgar 2011). 現実には、これら3つの動機は混在する傾向にある。
- 18 Velthuis, supra note 17, 35.
- 19 Velthuis, supra note 17, 35-36.
- 20 Velthuis, supra note 17, 36-37.
- 21 Velthuis, supra note 17, 37.
- 22 Olav Velthuis, Art dealers, in Ruth Towse ed., A Handbook of Cultural Economics, Second edition 28 (Edward Elgar 2011).

- 23 Richard E. Caves, *Creative industries: contracts between art and commerce*, Harvard University Press 2000.
- 24 矢代幸雄『芸術のパトロン：松方幸次郎、原三溪、大原二代、福島コレクション』（中央公論新社 2019）。
- 25 田中裕二『企業と美術 近代日本の美術振興と芸術支援』（法政大学出版局 2021）101 頁。
- 26 大林剛郎『都市は文化（アート）でよみがえる』（集英社 2019）。
- 27 Velthuis, *supra note* 17, 33.
- 28 石坂泰章『巨大アートビジネスの裏側』（文藝春秋 2016）。
- 29 もっとも、映画 "Made You Look: A True Story about Fake Art " によると、2011 年に Sotheby's が ある現代アート作品の査定を拒否し、そのことがきっかけになって老舗画廊の The Knoedler が長期間にわたって贋作を市場に供給していた事実が発覚している。
- 30 Orley Ashenfelter and Kathryn Graddy, *Auctions and the Price of Art*, *Journal of Economic Literature* Vol. XLI (2003) 763.
- 31 Ashenfelter and Graddy, *supra note* 30, 764-765.
- 32 Ashenfelter and Graddy, *supra note* 30, 766-768.
- 33 Ashenfelter and Graddy, *supra note* 30, 768-770.
- 34 Ashenfelter and Graddy, *supra note* 30, 770-773.
- 35 Ashenfelter and Graddy, *supra note* 30, 773-774.
- 36 Ashenfelter and Graddy, *supra note* 30, 774-775.
- 37 Ashenfelter and Graddy, *supra note* 30, 776-777.
- 38 Ashenfelter and Graddy, *supra note* 30, 777-779.
- 39 Ashenfelter and Graddy, *supra note* 30, 779-780.
- 40 Ashenfelter and Graddy, *supra note* 30, 780-782.
- 41 宮下規久朗『名画の生まれるとき 美術の力Ⅱ』（光文社 2021）8 頁。
- 42 『美術市場 2022』（東京美術新星社 2022）。
- 43 瀬木慎一『名画の値段—もう一つの日本美術史—』276-277 頁（新潮社 1998）。
- 44 日本総合研究所『美術品等の寄附税制等に関する調査研究事業報告書』149 頁（2018）。
- 45 増井・前掲注 2・36-37 頁。
- 46 岩崎政明「資産の評価損をめぐる所得税法上の諸問題」*税務事例研究* 45 号（1998）35 頁、42 頁。
- 47 注 17。
- 48 中里実『金融取引と課税』（有斐閣 1998、初出 1995）290 頁。
- 49 William J. Baumol (1986), *Unnatural Value: or Art Investment as Floating Crap Game*, *American Economic Review* 76(2) 10-14. この題名は、美術品への投資がクラブ・ゲーム (crap game) であり、美術品価格は非自然 (unnatural) である、という主張を含意している。
- 50 Baumol, *supra note* 49, 10-11.
- 51 Baumol, *supra note* 49, 11.

- 52 Baumol, supra note 49, 12-13.
- 53 Baumol, supra note 49, 14.
- 54 Baumol, supra note 49, 14.
- 55 David Throsby, *Economics and Culture* (2001) Cambridge University Press. 日本語訳として、デイヴィッド・スロスビー著 中谷武雄, 後藤和子監訳『文化経済学入門 創造性の探究から都市再生まで』(日本経済新聞社 2002)。なお、後藤和子『クリエイティブ産業の経済学—契約、著作権、税制のインセンティブ設計』(有斐閣 2013) 120 頁は、美術品に限らず、文化への補助金の根拠として「文化の外部性」を挙げる。
- 56 以下の引用は、中谷ほか・前掲注 55・192-193 頁の日本語訳による。文頭番号と下線は増井による。
- 57 Richard A. Musgrave, *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy* (McGraw Hill 1959) 13.
- 58 Guido Calabresi, *The Future of Law and Economics: Essays in Reform and Recollection*, Yale University Press 2016. 日本語訳として、グイド・キャラブレージ著吉田邦彦訳『法と経済学の未来—改革・回顧論考』(弘文堂 2021)。
- 59 中谷ほか・前掲注 55・217 頁。
- 60 Jonathan Barrett, *On Artworks as Merit Goods for Tax Purposes*, 2020 *British Tax Review* No.2, 200 (2020).
- 61 Barrett, supra note 60, 213.
- 62 Barrett, supra note 60, 215.
- 63 マスグレイブ著木下和夫監修大阪大学財政研究会翻訳『財政学—理論・制度・政治 (1)』(有斐閣 1983) 99-100 頁は、「芸術に対する公的補助は、補助金が直接与えられる形であれ、所得税の寄付金控除の形であれ、大衆全体を対象に行われるが、比較的高い所得階層に特別の便益が及ぶこともあろう。」と述べる。
- 64 スロスビー・前掲注 55・81 頁。
- 65 本文の説明は、石井洋二郎『ブルデュー「ディスタンクシオン」講義』(藤原書店 2020) による。
- 66 ロバート・ヒューイソン著小林真理訳『文化資本：クリエイティブ・ブリテンの盛衰』(美学出版 2017)。
- 67 学校法人東成学園『イングランド及びスコットランドにおける文化芸術活動に対する助成システム等に関する実態調査 独立行政法人日本芸術文化振興会委託事業』(2018) 26 頁。
- 68 中岡司『文化行政 50 年の軌跡と文化政策』(悠光堂 2021) 12 頁。
- 69 小林ほか・前掲注 4・198 頁以下による。
- 70 文化庁「博物館法の一部を改正する法律 (令和 4 年法律第 24 号) について」https://www.bunka.go.jp/seisaku/bijutsukan_hakubutsukan/shinko/kankei_horei/93697301.html による。
- 71 小川敦生『美術の経済 “名画” を生み出すお金の話』(インプレス 2020) 205 頁。
- 72 前掲注 42。
- 73 文脈は異なるが、前田健「コンテンツのアーカイブと知的財産法の役割」*法律時報* 93 卷 10 号 (2021)

85 頁、89 頁は、法的根拠がないのに知的財産権と同様の排他的権利として扱われるものの総称を「疑似知的財産権」と呼び、神社仏閣等の建物・仏像などに対して主張されることが多いとする。この文献の存在については、2022 年 5 月 16 日の研究会で渕圭吾教授に教えていただいた。

- 74 Michael W. Maizels and William E. Foster, *The Gallerist's Gambit*, 42 *Colum. J. L. & Arts* 479 (2019).
- 75 Sigrid Hemels, *Tax Incentives for the Art Market*, in Sigrid Hemels and Kazuko Goto ed., *Tax Incentives for the Creative Industries* 175 (2017). VAT については、さらに、Fabrice Pezet, *VAT: The Unconventional Economic Nature of Works of Art*, in Lorenzo del Federico et al. ed., *Taxation and Cultural Heritage* (IBFD 2021) 321.
- 76 Hemels, *supra* note 75, 191.
- 77 島田真琴『アート・ロー入門』（慶應義塾大学出版会 2021）。
- 78 住永佳奈「課税における減価償却についての基礎的考察（1）（2）完」*法学論叢* 187 巻 4 号 63 頁、188 巻 1 号 35 頁（2020）。
- 79 *Columbia Journal of Law and the Arts*. <https://lawandarts.org/>
- 80 Lee Caplin, *The Business of Art*, 3rd edition (Prentice Hall 1998).
- 81 Herbert I. Lazerow (2021), *Income Tax Planning for Visual Artists, their Dealers, Investors and Collectors*, University of San Diego Research Paper No. 21-020.
- 82 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」 美術品等の寄附税制等に関する調査研究』（2018）（米英仏蘭星韓の調査）、WTS Global, *Taxation of Artwork Guide* (2021) (26 か国の調査)。
- 83 河島伸子ほか『新時代のミュージアム 変わる文化政策と新たな期待』（ミネルヴァ書房 2020）（値付け戦略やスーパースター・ミュージアムなど）、古賀太『美術展の不都合な真実』（2020）。
- 84 中野明『流出した日本美術の至宝：なぜ国宝級の作品が海を渡ったのか』（筑摩書房 2018）、リン・H・ニコラス著高橋早苗訳『ヨーロッパの略奪：ナチス・ドイツ占領下における美術品の運命』（白水社 2002）、エマニュエル・ド・ルー、ロラン＝ピエール・パランゴ著菊池丘訳『闇に消える美術品：国際的窃盗団・文化財荒らし・ブラックマーケット』（東京書籍株式会社 2003）。
- 85 Hemels, *supra* note 75, 189-190（透明性の欠如が資金洗浄や脱税、盗難品隔離につながることを指摘）。
- 86 野田浩平「還流する地下資金：犯罪・テロ・核開発マネーとの闘い（5）官民のバーデン・シェアリング」*ファイナンス* 673 号 45 頁（2021）（高額美術品取引が地下資金の温床になる）。なお、本稿校正時に接した文献として、Arielle Zhivko, *Concealed Masterpieces: The Intersection of Taxation and the Art Market*, *Tax Notes International*, Vol.107, Sep.26, 2022, 1503 は美術品市場における脱税と租税回避を報告する。これに対する反論として、Katie Quinn and Art Rosen, *The Modern-Day Story of the 'Tax Crook' Art Dealer Is Pure Fiction*, *Tax Notes International*, Vol.108, Oct.10, 2022, 151.

寄附者によるチャリティ財産への支配の
継続について — 研究ノート

藤 谷 武 史

目次

- 1 本稿の問題関心と目的
- 2 米国法における議論状況
 - (1) 前提
 - ① 寄附者による明示の制限 (specific restrictions) の設定
 - ② 明示の制限の態様
 - ③ 制限の法的効力
 - ④ 寄附者による制限の付された財産の管理を巡る規律
 - (2) 寄附者による制限を巡る紛争
 - ① Robertson 家と Princeton 大学の紛争
 - ② The Barnes Foundation の事案
 - ③ Brandeis 大学と Rose 美術館の事案
 - (3) 寄附財産に付された制限と寄附者の地位
 - ① 議論状況の概観
 - ② チャリティ法リステイトメント
- 3 結びにかえて

1 本稿の問題関心と目的

人間の社会を支える活動には様々なものがあるが、社会の精神的豊かさ・成熟度に深く関わる文化の発展・継承には、その性質上とりわけ長期間の（場合によっては世代を超えるような）継続的な支援が必要である。事実、現代の我々が享受する文化的な遺産の多くは過去から受け継がれてきたものであり、長い年月に亘る保存・管理の努力の賜物である。しかるに今日、厳しい財政状況に直面する公共団体がそのような任務を果たすことが難しくなっているなかで、公益を目的とする法人や信託（以下「チャリティ」と総称する）の役割は、今後も増大することはあっても縮小することはないであろう¹。かような文化を支える財産の側面から見た場合、チャリティは、公益・文化の発展に自らの私財を提供したいと考える個人²＝篤志家（以下「寄附者」）から財産を受け入れ、多くの場合、寄附者の生涯を超えるような長期間にわたって財産を管理し、適切に運用しつつ、専門の見地からみて相応しいと判断される文化活動・目的に財源を支出する、一連のプロセスの受け皿ないし導管として捉えることができる。（租税法も含めた）法の役割の一つは、財産の出発点である寄附者の観点からみて、長期間に亘って継続することが通常であるこのプロセスが信頼できるものであることを担保し、文化のために私財を提供したいという個人の意欲が阻害されないようにすること、言い換えれば「寄附の市場」の失敗を避けるために必要な制度的枠組みを与えることであろう。近年、継続的に議論が進められている公益法人・公益信託のガバナンス改革³は、このような観点からも理解が可能である。

寄附者がチャリティに財産を寄附した場合、財産の所有権はチャリティに移転し、寄附者は財産の所有権を失う。これは寄附に対する税制優遇を受けるための前提条件でもある⁴。その結果、寄附者は、自らが寄附した財産がチャリティの運営者（理事・受託者等）によって「正しく」公益目的に用いられるか、という不確実性に直面する。寄附者自身が自ら公益活動に従事することが能力・時間等の制約上困難である場合には、自分以外のチャリティの運営者に財産を託すしかないわけであるが、自分以外の者に財産を託す以上、自分の希望しない（「正しくない」）目的・態様で財産が用いられてしまう（あるいは、用いられない⁵）懸念は避けられない。これは、エージェンシー問題の一種と捉えることができる⁶。

この問題はチャリティー一般に当てはまるが、冒頭に述べたように、文化のための財産は、多くの場合、寄附者の生涯を超える長期間⁷にわたって財産を託すことを含意するために、寄附者の観点からみた不確実性は特に深刻となりうる。

例えば、最近の価値を巡る多様化や対立の闘争化（所謂「キャンセル・カルチャー」）は、ある文化的遺産に対する、歴史上のある時点における評価が、その後も永続するとは限らず、むしろ後続世代（の一部）から道徳的に非難されることがありうる、ということを示している。もちろん公的領域における文化的表現と私的空間における文化的表現は同列に論じられない（後者についてはより幅の広い多様性を許容する余地がある）が、本来、チャリティーは私的でありながらも「公」に開かれたものであり⁸、まして税制優遇を受けていることからしても、後続世代における批判にチャリティーの運営者が全く応答しなさいないということは正当化が困難であろう。その結果、チャリティーの運営者が、こうした世論の批判に抗しきれず、寄附者の遺志に反する（そもそも寄附者が想像しなかつた）形で、寄附者が称揚しようとした文化財の展示を取りやめたり、そのジャンル自体をプログラムから除外したり、ということが生じうる。

ここまで極端な例でなくとも、受託者が、チャリティーの目的である文化的価値をより良く促進するための専門的判断として、遠い過去に寄附者が設定した目的や方法とは違うやり方で、拠出された財産を用いることが適切と考える可能性もある。事実、本稿2で紹介するように、近時の米国では、このような受託者の（チャリティー財産の私物化とは異なる位相での）委託者＝寄附者との意思の乖離を巡る法的紛争類型をどう扱うかが、法学的な論点として意識されているのである。

もちろん、単純な贈与とは異なり、チャリティーへの寄附は、一定の公益目的に拘束された財産の拠出である。チャリティー（法人）への財産贈与として行われる場合には、寄附者としては当該チャリティーが掲げる公益目的の範囲内で財産が用いられることを期待しうるに留まる（むしろ、チャリティーの運営者を信用し、それでよいと考えるからこそ寄附を行っている）が、財産の拠出が信託として行われる場合（受託者への財産移転により成立した公益信託が単体でチャリティーになる場合と、既存の（法人格ある）チャリティーを受託者とする公益信託が設定される場合とが考えられる）には、信託法理の問題として、寄附者＝委託者が設定した目的に、チャリティー運営者は受託者として拘束されるはずである。とはいえ、受託者がこの目的拘束を無視する、あるいは都合良く解釈して（寄附者の意図とは

乖離して) 公益信託財産を用いる可能性は残る。つまり、実体法の問題として寄附者=委託者が望む財産上の目的拘束が尊重されることになっていても、それをどう実現するのか、という問題は別途残るのである。そこで、受託者による目的拘束の遵守を担保する法的地位(請求権の内容として、目的に反する財産使用の差止め、目的に従った財産使用の特定履行、信託違反の受託者の解任等が考えられる)を誰に与えるか、という問題が現れる。これは、通常の営利企業のガバナンスと比較した時、以下の2点において固有の特徴を有する。

第1に、ガバナンス問題の構造に違いがある。通常の(株式会社等の)法人のガバナンスの場面であれば、経営者の判断によってその(財産的)利益が限界的に(marginal)影響される者=残余権者に、経営者を規律づける権限を与えるべきということになる。しかし公益信託の場合には、信託財産に対して具体的な財産的利益を有しそれゆえに原告適格を与えられるべき受益者は不存在である(むしろ受益者が存在しないことが公益信託の要件である)。そこで何らかの公益的な監督機関が公益の代弁者として(英国法では国王(の行政機関)、米国法では各州の法務総裁が *parens patriae* (国親)として関与し、裁判所がその権限行使を監督する立場に立つ。日本法では内閣府の公益認定等委員会がこれに当たる⁹⁾ 関与することになるが、少なくとも米国法では、州の法務総裁によるエンフォースメントの過少が指摘されており、それを補う観点から、委託者=寄附者に法的権限を与えるべきではないか、という議論がなされてきた。本稿が本論2で紹介するのは、主にこの問題を巡る米国の議論状況である。

第2に、法の目的にも違いがありうる。営利企業のガバナンスの場合、投資家が経営者の機会主義的行動のリスクに直面することが市場の失敗の原因であり、これを除去することが社会厚生観点から正当化される。ところが、チャリティへの寄附の市場についても同様に、寄附者の寄附意欲を萎縮させる将来の不確実性を最小化する(=寄附される財産量の最大化を図る)ことが社会厚生観点から妥当な目標と言えるか、は決して自明ではない。営利企業ガバナンスは資源配分の問題であり、効率的な投資市場によって最大化された生産活動=経済的パイをどう分配するかについては別途検討すればよい問題として留保しうる¹⁰⁾ のに対して、寄附の市場はどのような価値財が社会によって享受(消費)されるかが選択される場であり、所得分配に関わる問題だからである。かつて私は、公益目的の寄附は寄附者の信じる目的に向けた「利他的消費」であると述べた¹¹⁾ ことがあるが(も

ちろん寄附自体は移転であり消費を伴わないが、寄附先チャリティにおいて寄附者によって指定された公益目的に費消されるところまで含めれば消費となる。なお、最終的に費消される前のチャリティ受託財産の運用段階についても別途ガバナンス問題が存在するが、ここでの問題とは区別される)、放置しておけば不確実性に直面する寄附者の「消費」が法によって殊更保護ないし促進されるべき理由は何であるか。それは、寄附という行為それ自体の価値ゆえにではなく、寄附が社会的に望ましいかたちでの公共財生産や所得再分配(いずれも、社会厚生観点からみた正の外部性を伴う)を帰結するから、と考えるのが普通であろう¹²。つまり「寄附の最大化」は法の適切な目的とはいいがたい。

となれば、もし「寄附者=委託者が財産拠出時に選択した公益目的よりも(チャリティ財産の私物化等の問題がないと仮定したときに)チャリティ運営者=受託者が現在の専門的見地から選択する公益目的の方がより大きな外部性を有する」ことが平均的・定型的に言えるとすれば、たとえ「寄附の最大化」が犠牲になる可能性があっても、寄附者の意思の貫徹は必ずしも重視されなくて良い、ということになろう¹³。言い換えれば、公益目的を指定した財産の寄附に対して法が優遇を与えているのは、目的拘束を設定した寄附者であっても、最終的にはその時々チャリティ運営者の最善の判断に委ねるという条件を織り込んだ上でのことである、という説明である¹⁴。

逆に、チャリティ運営者の優越性が定型的には成立しない(営利企業経営者と同様、チャリティ運営者も、寄附者や社会全体の利益ではなく、自らの名声や評判のために社会の歓心を買いやすい行動を選択する動機を持つ、等)と考え、寄附時の目的拘束が将来的には的外れとなる可能性も含めて寄附者=委託者の自由な試みに任せた方がよい(いわば「寄附の自由市場」)という考え方もありうる。この考え方からすれば、寄附者の指定した目的拘束がよほど明白に実現不可能ないし非生産的になった場合(これが伝統的案 Cy Pres 法理の適用場面であると考えられてきた)を除き、受託者による目的拘束からの逸脱はきびしく規律されるべきであり、伝統的な法理が想定するエンフォースメントが機能しないならば、委託者(ないしその指定する者)による補完的な監督が必要になる、ということになろう。

このような法の目的に関する2つの考え方の対立が、第1の「法的な」論点の背後にあると理解してよいだろう。そして、長期間にわたる文化の支援を目的とするチャリティにおいて特に(運営者等によるチャリティ財産の私物化といった明白な違法行為がないとし

てもなお)このような問題が前景化しやすい、ということも理解されよう。

以上の問題意識を踏まえて、本稿では、寄附者=委託者がチャリティへの財産出捐に当たって設定した目的拘束とそのエンフォースメントを巡る、米国における近時の議論の展開を紹介することを目的とする。この論点を巡っては1990年代から議論があり、特に、2000年に統一州法委員会(Uniform Law Commission: ULC)が採択したUniform Trust Codeが、公益信託の委託者の原告適格について伝統的な法理とは異なる規範を採用した¹⁵こともあって議論が活性化していた。こうした展開への対応も一つの動機として、2010年代には米国法律協会(American Law Institute: ALI)でチャリティおよび非営利団体法のリステイトメント編纂作業が始まり、2021年にその成果が公表されている¹⁶。本稿ではこの最新のチャリティ法リステイトメントに依拠しつつ、関連する文献も併せて参照することで、この分野における米国法の状況についての基礎資料を提供することを目的とし¹⁷、筆者自身の将来の研究のための礎石としたい¹⁸。したがって本稿は、独自の考察や着想を含まない研究ノートにとどまる。

2 米国法における議論状況

(1) 前提

① 寄附者による明示の制限(specific restrictions)の設定

寄附者は財産をチャリティに寄附する際、寄附を基礎づける法的文書(gift instrument)において明示することにより、寄附財産の使用について制限を付することができる¹⁹(事後的に制限を追加することはできない)。チャリティの運営者(公益信託の受託者や、公益法人の理事)は、信認義務者として寄附者が財産に付したこの制限に拘束される²⁰。チャリティの運営者=受託者は、制限の附された財産についてチャリティ目的の実現のためによりよい活用方法があると信じる場合であってもなお制限に従わなければならない。ただし、必要がある場合には州法務総裁と州裁判所が関与する、制限の変更・解除手続を踏むことができる²¹。

寄附者による制限が法的な効力を持つための根拠は様々である²²。そもそもチャリティ

を公益信託として設定するための寄附である場合、あるいは既存の公益信託形式のチャリティに対して目的等を特定した贈与として行われる場合、信託法理にしたがって、チャリティの運営者は受託者として委託者の定めた制限に従う信託義務を負う。法人形式のチャリティに対しても、法人または法人の理事を受託者とする公益信託を設定しうるが、「財産が信託として（チャリティに）保持される」旨の明示の文言が寄附文書にない場合には、裁判所は信託の成立を認めない場合が多い²³。信託の成立が認められない場合、法的性質としてはチャリティ法人に対する制限付贈与ないし条件付贈与となる（両者の区別については後述「③制限の法的効力」）。しかしリステイトメントは、米国法においては、信託の成立の如何にかかわらず、寄附財産に付された制限は（それが法に反するなどして無効でない限り）ほぼ同様にチャリティを法的に拘束する、とする²⁴。

② 明示の制限の態様

チャリティへの寄附者が財産の使用に明示の制限を付す例は古くから見られる（例えば1643年に草創期のハーバード・カレッジに設立された、Ann Radcliffeによる最初の奨学金基金は「貧しい学生のための毎年の生活費援助のために」という限定が付されていた²⁵）。制限の種類としてリステイトメントは、(a)特定の公益目的（例えば、大学に対して「看護学校学生の奨学金のために」という限定を付した寄附）、(b)基金（Endowment²⁶）としての指定、(c)運用・投資方法の限定²⁷、(d)所得蓄積（accumulation）の指定（例えば、運用益を一定額まで積み立ててから所定の建設プロジェクトに充当することを指定する²⁸）、(e)地理的制限（一定の地域で行われるチャリティの活動に限って当該寄附財産から支援してよいとする）、(f)名称指定権（寄附者が指定する名称（多くは寄附者やその家族の名前）を、当該寄附で整備される施設等に冠することを条件とする^{29,30}）を挙げている。

③ 制限の法的効力

公益信託財産については信託法理上当然のことながら、チャリティ法人が受託者となって公益信託として受け入れた財産もやはり信託財産である。さらに上記①に述べたように、法形式としてはチャリティ法人が直接受贈者となった贈与であっても、法的に有効な明示の制限が附されている場合にはその限りで信託に準じて扱われる。したがって、チャリティの債権者は寄附者の明示の制限が附された財産に対して執行を求めることはできない³¹。この結果、チャリティが債務超過で清算された場合にも、チャリティの残余財産の処分方法としてもよく知られる Cy Pres 法理³²が適用されることになる。なお、寄附者が当該

財産の寄附に際して、チャリティが明示の制限で指定された目的を果たせなくなった場合には他のチャリティ等へと当該財産を移転すべきことを定めていた場合（gift-over）³³、あるいは寄附者（やその相続人）への復帰権（reversion）を定めていた場合には、これらの制限が Cy Pres 法理の適用に優先して適用される³⁴。これらの条項は寄附を単なる制限付贈与ではなく条件付贈与とするが、このような条件が税制優遇との関係でも問題が生じないかは、慎重な検討を要する論点である³⁵。

本稿の関心から重要な点として、寄附の根拠となる文書において（信託形式・贈与形式であるかを問わず）復帰権や gift-over という条件が明示的に設定されている場合には、寄附者やその相続人が裁判所に対して当該条項の執行を求める訴えを提起できる。これに対して、寄附者が設定したのが条件ではなく制限に留まる場合には、チャリティ運営者による制限違反の場合にもチャリティは直ちに財産に対する権原を失うわけではなく、後述④で触れるように、州法務総裁の訴えを受けた裁判所による是正命令に服することになる³⁶。このように条件には強い法的効果（チャリティ財産の喪失、公益信託の場合にはチャリティ自体の終了）が伴うことから、裁判所は寄附者の意思が明白に示されている場合以外は、条件ではなく単なる制限として寄附文書の文言を解釈し³⁷、あるいは衡平法（equity）上の権限で財産喪失以外の是正措置を図ろうとする傾向がある³⁸。

このように、寄附者による制限を附された財産の受入は、チャリティ自身の負担ともなり得るため、チャリティの運営（や他の寄附者から託された財産）を危うくするような制限付き財産を受け入れることは、やはり信認義務によって禁止される³⁹。

④ 寄附者による制限の付された財産の管理を巡る規律

受け入れたチャリティ財産を適切に管理・使用することは、チャリティ運営者の信認義務の内容であり、その中には寄附者による明示の制限の遵守も含まれる。これを監督し、義務違反があった場合にチャリティ財産に対する法的救済を求めて裁判所に提訴⁴⁰するのは、コモンローの伝統的法理によれば、各州の法務総裁（attorney general）の専権である。これは英国の初期コモンローに遡ると言われる。そこでは、国王の「国親（*parents patriae*）」としての大権を実施する国王の上級法律家たる法務総裁（attorney general）が、自らを法的に保護できない全ての主体（チャリティ財産⁴¹もこれに含まれる）を保護する役割を担っていた。これが米国法にも受け継がれた、と説明されている。通常の民事信託において、受託者の信認義務違反に対して裁判所による是正・救済を求めるのは、受益

者の役割である。そこで受益者がいない公益信託 (charitable trust) については州の法務総裁がその役割を担う、という考え方がまず存在し、さらにおよそチャリティが特定の受益者ではなく社会一般に奉仕するものであるという理屈によって、公益信託に限らず、あらゆる法形式のチャリティの財産についても、州法務総裁が保護者となるべきだ、という現在のルールが採られるようになった⁴²。したがって、コモンロー上は、州法務総裁の公式の権限はあくまでもチャリティ財産の保護のために裁判所の救済・介入を求めうる一方当事者としてのそれであって、日本の行政庁のように一方的に法律関係を形成する権限を与えられているわけではない。州法務総裁と信認義務者の間でチャリティ財産の運営方法の是正についての合意がなされることはしばしばあるが、その合意も裁判所に許可を求める必要がある (権限ある行政庁が認めているからよいということにはならない)⁴³。チャリティ財産に付された条件等を解釈し、信認義務者に対してチャリティ財産の保護に必要な措置を命じる権限を持つのはあくまでも州裁判所である⁴⁴。もともと、チャリティの運営者=信認義務者に対する州法務総裁による後見的関与・監督は、予算・人員の不足等の要因により、必ずしも機能しておらず⁴⁵、州法務総裁が積極的に行動しなければ、州裁判所の権限が発動されることもない。このため、寄附者の期待を保護することを重視する立場からは、この領域についての法の執行が不足しており、別の方法—寄附者による訴訟提起—によって補うべきではないか、との指摘が繰り返されてきた。

(2) 寄附者による制限を巡る紛争

前項で述べたように、寄附者は、法と受贈者たるチャリティの公益目的が許す範囲であれば比較的自由に、寄附財産がチャリティにおいてどのように使用されるべきかについての様々な制限を付すことができる。しかし直前に述べたように、州法務総裁による規制権限の行使は十分でないこともあり、近年、寄附者とチャリティの間で、寄附財産の使用を巡る法的紛争の増加が意識されるようになってきている。具体的なイメージを持つために、この論点に関する文献の一つ⁴⁶に依拠しつつ、著名な紛争例をいくつか紹介しておく。

① Robertson 家と Princeton 大学の紛争

1961年、Robertson 夫妻は Princeton 大学に対し、同大学の Woodrow Wilson 校の大学院プログラムを支援するために、3500万ドルの寄附を行った。両者は、Robertson 財団

という独立の組織を設立して寄附財産の管理に当たらせ、かつこの Robertson 財団が同大学によって管理されることにつき合意した。大学本体に寄附しなかった理由は、別組織に管理させることで Robertson 家は引き続きこの財産の用途について監視しやすくなること、他方で同財団を同大学の管理下におくことは連邦税制上の寄附控除を得るために必要であったこと、であった。他方、大学側も、Woodrow Wilson 校の大幅な拡充のためにこの資金を必要としており、同校に対して友好的であった Robertson 夫妻とのつながりを保つことは好都合であったことから、この方法での寄附受け入れに同意した。この財団の設立文書によると、財団の理事会は7名で構成され、内訳は大学関係者4名、Robertson 夫妻（死後はその子孫）が指名する同家の構成員3名とされ、いずれも受託者と呼称されていた。

財団設立から20年後に Charles Robertson 氏が死去した後、その子孫と大学の間で紛争が生じた。2002年に Robertson 家は大学、大学関係者たる受託者、および財団を相手に、寄附者の意思に即した財産管理・使用が行われていないとして訴えを提起した。原告は同大学が「若者を政府の特に国際関係の公務のために訓練するために Woodrow Wilson 校を支援する」という寄附目的に反していると主張し、大学は財団に違法に支出した財産を返還し、この目的に相応しい別の大学に財産を移転することを裁判所に求めた。大学側はそのような事実はなく、原告は1961年に合意された寄附の目的を曲解している、と反論した。6年間の法廷闘争の後両者は和解し、Robertson 財団は解散され、財産の一部は Princeton が専ら管理運営する Robertson 基金に、残部の大半は Robertson 家が支配する別の財団に、それぞれ移管され、各々が理解する「寄附者の意思」に従って管理・使用されることとなった。

② The Barnes Foundation の事案

1922年、Albert Barnes 博士は自らの美学理論に基づく教育を行う機関である Barnes 財団を信託形式で設立した。信託証書によると、Barnes 博士により信託された美術品は、Barnes 博士がそれらを保管するために特別に建設した建物に所蔵され、移転・売却・貸与は禁じられ、かつ、一般への公開は極めて限定的、かつ無償で行うこととされていた。財団は収益を挙げることができず、財政状況が悪化したため、財団の受託者は、フィラデルフィア市内への移転と一般公開を条件に同市のチャリティ協会から支援を得ることを決断し、裁判所に変更許可を求めた。これは寄附者 Barnes 氏の意思に明白に反する変更で

あったが、裁判所は deviation 法理を適用して変更を許可した。これに対して、Barnes 財団友の会と称する組織が、フィラデルフィア市内への移転に反対し、裁判所に上記許可について再検討することを求めたが、裁判所は同組織の原告適格を否定し、訴えを却下した。

③ Brandeis 大学と Rose 美術館の事案

1958 年、Rose 夫妻は Brandeis 大学に、近現代芸術のための美術館創設のための資金を寄附した。寄附に際して、寄附された資金は基金 (Endowment) としてこの Rose 美術館のために用いられることとされており、Rose 氏は遺言で「同美術館が恒久的に (in perpetuity) 維持されると理解している」旨を述べていた。その後、Brandeis 大学は他の大口寄附者である Foster 氏の寄附も受け入れて同美術館に Lois Foster 館を増設し、さらに他の寄附者からの寄附も受け入れた。2008 年の金融危機によって各種の基金も運用上の損失を計上し、財源確保の必要を感じていた Brandeis 大学の学長は、2009 年、同大学の理事会において、Rose 美術館を閉館して美術品 (そのいくつかは極めて高価であった) を売却することを提案し、理事会の承認を得た⁴⁷。これに対して寄附者、学生および地域社会からの批判が巻き起こり、州の法務総裁も寄附者が付した制限について精査すべきである旨を発言したが、大学は Rose 美術館の閉鎖と美術館長の解雇を強行した。そこで同美術館の外部監査者 (寄附者または寄附者の遺産の代理人であった) が、美術館閉鎖・美術品売却の差止めを求めて同大学を提訴した。その後、大学学長の交代もあり、2011 年に原告と大学は和解し、美術館の売却計画は撤回された⁴⁸。

(3) 寄附財産に付された制限と寄附者の地位

① 議論状況の概観

この論点を巡っては複数の立場が対立している。要領のよい概観を与えている文献⁴⁹に拠りつつ、それらを整理しておこう。なお前提として、ここでは寄附者の原告適格は専ら「明示的な制限を付した寄附を行った者」としての地位に基づくものとして観念されている。寄附者が、復帰権や Gift-over 条項によって財産に対する直接的な利益を有する場合は当然に原告適格を有する⁵⁰が、ここでの問題とは異なる。

第 1 の立場は、寄附者が付した制限をチャリティの運営者が遵守しない場合、(州法務総裁による規制が過少になりがちであることを補うためにも) 寄附者自身が裁判所にその

是正を求める原告適格を与えられるべきだ、というものである⁵¹。序論でも述べたように、この立場の背後には、寄附へのインセンティブを与えるためには寄附者が付した制限は遵守されることが望ましい、という判断があるものと考えられる⁵²。序論で紹介したように Agency cost としてこの問題を捉える有力な法学者⁵³が支持しており、前述の通り、統一州法委員会の統一信託法典（Uniform Trust Code）はこの陣営に与するものである。

第2の立場は、より限定された範囲で、寄附者に対する原告適格の拡充を求めるものである⁵⁴。具体的には、チャリティの財源に大きな割合を占める大口寄附者に限って、寄附者自身に（あるいは寄附者の死亡後の合理的な期間内に限り、遺産の人格代表者（personal representative）⁵⁵にも）原告適格を与える（他方、相続人等には認めない）、あくまでも寄附者による制限の遵守確保のみが対象であってその他チャリティの運営に関わる判断に容喙させない、といった限定を付すというものである。いわば中庸を行く見解と言えよう。

第3の立場はさらに慎重に、寄附者が寄附時に法的に拘束力のある制限（その条件については本節（1）①・③）を付したというだけでは足りず、受贈者たるチャリティとの間で、明示の制限の遵守を求める原告適格を留保する旨を文書で明示的に合意した場合に限って、寄附者に原告適格を認めるべきだとする⁵⁶。これは、公益実現におけるチャリティ運営者の裁量的判断の方が寄附者のそれよりも信用に値する、寄附者による制限の非効率性にも注意すべきだ⁵⁷、という考え方に基づくものと言うことができよう。

② チャリティ法リステイトメント

この論点にどう対応するかは、今回のチャリティ法リステイトメントの起草作業においても焦点の一つであった。この問題を扱うリステイトメント § 6.03 は以下のように述べる。

§ 6.03 チャリティ財産が捧げられた目的や、チャリティ財産の管理に関する規定の
実行（enforcement）を求める私人の原告適格

(a) チャリティ財産が捧げられた目的や、チャリティ財産の管理に関する規定の
実行を求める訴訟の提起・参加の資格を裁判所が認めさせるためには、私人は
以下の点を裁判所に対して示す必要がある。

(1) 当該私人が、

(A) 当該資産を規律する（寄附の根拠）文書の定めにより、

(B) 準拠法により、

原告適格を有すること、または

(C) § 6.05 に定義された「特別な利益 (a special interest)」を有する当事者であること、

および、

(2) その訴訟がチャリティの目的に照らして当該チャリティの最善の利益に奉仕するものであること、あるいは訴訟が特定のチャリティ財産に関わる場合にはその財産が捧げられた目的を増進するものであること。

(b) 本条の下での訴訟を進行する条件として、私人は以下の者に対して訴訟の告知をしなければならない。

(1) 復帰権を有する者があれば、その者

(2) 係争財産を規律する文書において、受益者⁵⁸ないし (gift-over の場合の) 代替受益者として指定されている他のチャリティがあれば、そのチャリティ

(3) § 5.01 (州法務総裁の役割) に定められた、州の法務総裁

本節 (1) で述べたように、コモンローの伝統的な考え方では、寄附者 (donor: 本リステイメントでは信託の委託者を含む意味で用いられている⁵⁹) やその相続人・人格代表者・受益者・公衆といった私人 (private parties) は、チャリティ財産がチャリティの目的や当該財産に特に付された制限の実行を求める訴訟の原告適格を有しない。少なくとも、(チャリティの究極的な受益者 (ただし法的な意味ではなく) と説明される) 公衆が原告適格を持たないことについて、法は明確である。これに対して寄附者の原告適格については、21 世紀初頭以降、流動的な状態にある。今日では、過半数の州が、統一州法委員会が 2000 年に採択した統一信託法典 (Uniform Trust Code)⁶⁰ に従って、寄附者が寄附文書において原告適格を明示的に留保していない場合であっても⁶¹、寄附者としての地位に基づき原告適格を与える内容の制定法を有している。他方で、半数以下の州は、なお伝統的なルールに従っており、この論点について州法はなお分かれている、と評価されている⁶²。さらに、統一信託法典が公益信託の委託者について原告適格を認めているからといって、直ちにチャリティ法人に対して制限付贈与を行った寄附者の原告適格を認めることにはならない。たしかに、前掲 (1) ①の第二段落で述べたように、公益信託の成立が認められる場合も、信託ではなく制限付贈与の成立が認められるに過ぎない場合も、信託

義務者としてのチャリティの運営者はその制限に対して法的に拘束されることに変わりはない。しかしその信託義務の履行を州法務総裁ではなく寄附者が自ら請求しうるかは、別の問題である。リステイトメントの編者はこの論点について州法の立場はいまだ明らかでないとする⁶³。

実質的根拠の面でも、各州裁判所の依拠する考え方は様々である⁶⁴。一方で、出訴権を留保していない寄附者についても原告適格を拡張する立場をとる州の裁判所では、州法務総裁の規制の欠缺、チャリティ財産の寄附者には当該財産が寄附目的に従って使用されることに利益を有すること、それゆえにモニタリングを行う者として州法務総裁に勝ること、州法務総裁が寄附者の利益の最善の代弁者とは限らないこと、チャリティ財産保護に関わる州法務総裁の専属的管轄を基礎づける伝統的な説明である「無責任な当事者による濫訴」⁶⁵は以上のような利益を持つ寄附者による提訴には当てはまらないこと、などが指摘される。他方で、広範なケースで寄附者の原告適格を認めることは、チャリティ資源の無駄遣いや、寄附者による不適切な影響ないし私的利益実現に繋がりにかぬ⁶⁶。伝統的な法理を維持する州の考え方はこちらであろう。

以上のような比較衡量を示した上で、チャリティ法リステイトメントの編者は、原則として伝統的なコモンローの法理に従うことを宣言する⁶⁷。ただし前述のとおり統一信託法典を採択した州もあり、さらにいくつかの州では、チャリティ法人への制限付贈与を行った寄附者についても公益信託の委託者と同様に原告適格を認めている。このため § 6.03 (a)(1)(B)は「準拠法により」原告適格が与えられる場合を認めている。

興味深いのが実質判断による絞り込みを定めた § 6.03 (a)(2)であり、如上のリステイトメント編者の慎重姿勢を示したものといえる。これは、チャリティ財産の保護は裁判所の衡平法上の権限に基づく管轄であり、広範な裁量があるという考え方（上述 (1) ④）が背後にあるものと思われる⁶⁸。そしてリステイトメントはそのような裁判所に対して指針を示す役割を担っている、という立場である。ただし、この点についての先例となる裁判例はまだないようである⁶⁹。リステイトメントの編者は、統一信託法典（を採用した州法）においても、重大性要件（重大な制限違反の場合に限って寄附者の原告適格を認めるという絞り込み）を要求するか、寄附者以外の者（寄附者の人格代理人や相続人等）への原告適格の割当の可否、といった論点が未解決の問題として残されている、と指摘する⁷⁰。これは信託法リステイトメント（第3次）のコメンタリーで指摘されている論点でもある。

すなわち、信託法リステイトメント（第3次）は、第2次までの立場を変更し、公益信託の委託者に、公益信託の目的や、信託財産に付された制限の実行を求める訴えを提起する権限を認めた（§94(2)）が、コメンタリーにおいて、委託者の原告適格の濫用に歯止めをかけるための3つの要件として、①重大性要件（日常的な財産の運用方法等への異議は対象とならない）、②チャリティ財産に対する大口の寄附者のみ、③原告適格は寄附者に一身専属的に帰属する（少なくとも相続人には承継されない⁷¹⁾、を提案している⁷²⁾。

3 結びにかえて

以上、本稿では、最近公表されたチャリティ法リステイトメントを手懸かりに、チャリティに寄附された財産の帰趨に対する寄附者の影響力の継続をどの程度認めるべきか、という論点についての米国法の議論状況を紹介した。この論点を巡っては、複数の対立する理論的立場があり、実定法はなお流動的であることが明らかとなった。

現在の日本では、公益信託法の立法作業が進展しており、そこでも委託者に公益信託のガバナンス上、どの程度の役割を担わせるべきか、担わせてよいか、が一つの論点となっている。もっとも、そこで想定されているのは受託者の選解任等、信託設定時に比肩するような大きな組織的変更に関わる権限であり、個別のチャリティ財産の使途を巡る紛争についてどう捉えるか、といった観点からの検討は必ずしもなされていないようにも見受けられる。

加えて、寄附者の地位を強化するという方向性を仮に追求するとして、それが既存の税制優遇の考え方とどのように整合的に整理できるか、あるいは税制優遇の背後にある、正の外部性を伴った寄附・公益活動への補助という政策的な見地からみて、寄附者の関与をどのように位置づけるべきか、といった問題も、今後検討を深める必要がある。

これらの課題に取り組むための足場の一つを提供することが、研究ノートである本稿の目的であった。到底網羅的とはいえず、「特別な利益を有する者」の原告適格等、時間の制約上検討を割愛した論点も少なくないが、最低限の目的は果たし得たのではないかと考える。

[注]

- 1 そもそも、その時々の有権者の意向を反映することが求められる民主的政体には、長期にわたる文化の支援という任務に馴染みにくい面もある。もっともこれはその民主政体が持つ政治の質に関わる問題であり、政治体制において文化を重視しない政治が横行しているのであれば早晩、民間チャリティによる文化的な支援も窮地に立たされるのであろう。
- 2 法人が寄附を行う場合も考え得るが、営利法人の経営陣による寄附先の選択は（多様な公益目的のいずれを支援すべきかについて出資者の意向と一致するとは限らないことから）固有のエージェンシー問題を含む（古典的な指摘として、Milton Friedman）し、民主主義の入力回路の複線化という観点からも問題含みである。ここでは個人が行うチャリティ寄附に限定して検討する。
- 3 公益法人制度については平成 20 年の公益法人制度改革関連三法により抜本的改正がなされた。またそれに先立つ平成 10 年には特定非営利活動法に基づくいわゆる NPO 法人が制度化され、平成 13 年には寄附税制優遇に関わる認定特定非営利活動法人制度が創設された。公益信託については、平成 18 年の新信託法改正時に、旧信託法の公益信託部分を「公益ニ関スル信託」に名称変更しつつ、付帯決議において「公益信託制度については、「公益法人制度改革の趣旨を踏まえつつ、遅滞なく、所要の見直しを行うこと」とされており、旧民法法人の公益社団・財団法人への移行期間満了（平成 25 年 11 月）の後、公益信託法改正作業が行われてきた（現在、平成 31 年 2 月 14 日の法制審議会総会において要綱が採択・答申され、法務省での立案作業中となっている）。さらに、公益法人制度についても、民間公益活動の担い手の観点からの利便性向上の観点から、公益認定基準のうちの収支相償原則・遊休財産規制の見直しなどを課題とする「新しい時代の公益法人制度の在り方に関する有識者会議」が内閣府に設置され、法人活動の自由度拡大とそれに対応したガバナンスの充実を二本柱とする最終報告（案）が令和 5 年 4 月 28 日に公表されている。
- 4 米国法のルール（complete gift）について、後掲注 35 ②を参照のこと。
- 5 米国の私的財団（private foundation）の payout requirement、日本の公益信託法の遊休財産規制が懸念する、チャリティへの財産の退蔵である。
- 6 民事信託について Agency cost の観点から分析した Robert H. Sitkoff, An Agency Costs Theory of Trust Law, 89 Cornell. L. Rev. 621 (2004) は、信託を①委託者と受託者の関係、②受託者と受益者の関係に分解した上で、前者には（受託者が将来に亘って委託者の意思に忠実であるかという）Agency 問題の時間的な側面（temporal agency problem）が含まれる、と指摘する。民事信託の場合には、委託者と受益者がそれぞれ受託者 = Agent に対する Principal（本人）の地位に立つとモデル化した上で、委託者の（信託設定時の）意思と受益者の（現在の）意思のどちらを優先するか、という問題が現れる（Id., at 657 ff.）。さらに Jonathan Klick & Robert H. Sitkoff, Agency Costs, Charitable Trusts and Corporate Control: Evidence from Hershey's Kiss-off, 108 Colum. L. Rev. 749 (2008) は、具体的な事例をもとに、公益信託に伴う Agency costs を実証しようとしている。
これに対して、民事信託の特殊性を理由に、エージェンシー問題として捉える上記のような見方を批判する論者もある。See, Lee-ford Tritt, The Limitations of an Economic Agency Cost Theory of Trust Law, 32 Cardozo L. Rev. 2579 (2011).

- 7 伝統的に、信託の永久拘束禁止則 (rule against perpetuities) は、公益目的には適用されてこなかった。
- 8 単純な公的領域・私的領域の二元論では論じ得ないところである。例えば宗教と公益の関係も、信仰の自由 (何を信じ、あるいは信じないか) は極めて個人的な問題であるが、だからといって「クラブ財」のように捉えるのではなく、宗教施設は少なくとも救いを求める者に対しては (信徒でなくても) 「開かれた」空間である (あらねばならない)、というところから基礎づけることもできるのではないかと暫定的には考えているが、本格的な検討は他日を期さざるを得ない。
- 9 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律 32 条以下。公益信託については、法制審の公益信託法改正の要綱の段階ではこの点未定であったが、おそらく公益認定等委員会が監督機関となるものと思われる (上述の「新しい時代の公益法人制度の在り方に関する有識者会議 最終報告(案)」では「公益信託制度を公益認定制度に一元化し、公益法人認定法と共通の枠組みで公益信託の認可・監督を行う仕組みとする」(11 頁) と述べられている。)
- 10 この点についての検討として、拙稿「法制度の効率性と租税法の役割—Kaplow & Shavell の “double distortion” テーゼ再訪」フィナンシャル・レビュー (財務総合政策研究所) 近刊予定。
- 11 拙稿「非営利公益団体課税の機能的分析—政策税制の租税法学的考察 (一) ~ (四・完)」国家 117 卷 11・12 号, 118 卷 1・2 号、3・4 号、5・6 号 (2004-2005 年)
- 12 「世の中に広く寄附が行われている」(と社会の構成員によって認識される) ことが社会の中で何らかの望ましい効果 (例えばそれに触発された他者も利他的な動機を持ち、他者に対して協力的になる等) をもたらす可能性もありうるが、定式化はかなり困難であろう。なお、寄附に限らず、贈与によって贈与者と受贈者の両方が心理的満足を得る結果として、単純な消費の場合よりも社会厚生会計が大きくなるので補助によって促進すべきであるから税制上も優遇する理由があるという議論 (Louis Kaplow, “Taxation”, in Handbook of Law and Economics (Polinsky & Shavell, eds.; Elsevier, 2007) volume 1, ch.10) の検討については、他日を期したい。
- 13 必ずしも寄附者による目的拘束を対象とした検討ではないが、このような観点からチャリティ運営者の裁量を広く認めるべきである (伝統的な信託法理の縛りから自由にすべきである) という立場を採るものとして、Robert A. Katz, Let Charitable Directors Direct: Why Trust Law Should Not Curb Board Discretion over a Charitable Corporation’s Mission and Unrestricted Assets, 80 Chi-Kent L. Rev. 689 (2005).
- 14 もっとも、この「説明」からすれば、あくまでも寄附者の目的拘束を貫徹したい場合には、それまでに得た租税優遇の利益 (これをどのように算定するかという問題はあるが) を放棄した上で財産の復帰 (ないし委託者の指定する別の者への移転) を認める、という考え方もあり得よう。
- 15 Uniform Trust Code (Last Revised or Amended in 2010), § 405(c)
- 16 ALI, Restatement of the Law, Charitable Nonprofit Organizations (2021) [以下 “Restatement”]
- 17 管見の限りでは、このリステイメントを紹介した邦語文献はまだ無いようである。なお参考までに、同リステイメントの構成を下に掲げておく。

第 1 章 定義と形式の選択

- § 1.01 チャリティの定義
- § 1.02 法形式の選択
- § 1.03 構成員 (members) を有するチャリティ
- 第 2 章 ガバナンスおよび財産の管理
 - § 2.01 信託義務を負う者 (fiduciary) と義務の範囲
 - § 2.02 忠実義務
 - § 2.03 善管注意義務と経営判断原則
 - § 2.04 チャリティ財産の管理・投資・支出
 - § 2.05 理事会 (Board) の定義と義務
 - § 2.06 理事会権限の委員会への授権
 - § 2.07 信託義務者 (fiduciary) の情報へのアクセス権
 - § 2.08 信託義務の修正および信託義務者の義務違反責任の免除 (Exculpation)
 - § 2.09 チャリティのために働いた者による損害発生に対する免責・補償
- 第 3 章 目的及び組織の変更
 - § 3.01 定款記載のチャリティ目的の変更および財産の新規目的への適用の手続
 - § 3.02 Cy Pres 法理
 - § 3.03 Deviation 法理
 - § 3.04 組織構造の変更：重要な取引
 - § 3.05 債務超過と破産
 - § 3.06 終了と解散
- 第 4 章 財産に対する制限 (restrictions)、寄附の約束 (pledge)、寄附の勧誘 (solicitation)
 - § 4.01 チャリティ財産に対する制限一般
 - § 4.02 チャリティ財産に対する明示の制限の創設と解釈
 - § 4.03 チャリティ財産に対する明示の制限の解除と変更
 - § 4.04 寄附の約束の執行
 - § 4.05 チャリティ財産の勧誘
- 第 5 章 政府によるチャリティの規制
 - § 5.01 州法務総裁の役割
 - § 5.02 裁判所の役割
 - § 5.03 連邦政府の役割
 - § 5.04 準拋法、外国州で活動する際の登録義務
- 第 6 章 私人の原告適格
 - § 6.01 チャリティに対する訴訟提起・訴訟参加をする私人の適格
 - § 6.02 チャリティのために訴訟を提起する私人の適格：代表訴訟
 - § 6.03 チャリティ財産の目的遵守を求める訴えを提起する私人の適格
 - § 6.04 Cy Pres および Deviation の訴えを提起・参加する私人の適格

§ 6.05 原告適格との関係で「特別な利益を有する私人」の定義

- 18 筆者自身の研究プロジェクトとの関係では、「公益法人等への寄附における寄附者の地位 — 米国における donor advised funds に関する議論を素材に」『金融取引と課税 (2) (トラスト 60 研究叢書)』(2012 年) 75 頁以下、「寄附税制の基礎理論と制度設計」税研 189 号 (2016 年) 32 頁以下、「公益のための信託と税制」能見善久=神田秀樹=樋口範雄 (編)『信託法制の新時代 (トラスト未来フォーラム創立 30 周年論文集)』(弘文堂・2017 年) 379 頁以下、で提示した問題意識の延長線上に位置づけられる。
- 19 もちろん、財産を受け入れるチャリティそれ自体の目的にも制約される (Restatement § 4.01(a))。
- 20 ただし、条件成就の場合を除いて、チャリティ運営者による制限違反が直ちに贈与の無効を帰結するわけではなく、後述するように、州法務総裁の関与を経て裁判所による是正措置が命じられるに留まる。裁判所は適切な救済方法の選定について広範な裁量を有する (Restatement § 4.01, comment a. (p.278))。
- 21 Restatement § 4.01, comment a.
- 22 以下につき、Restatement § 4.01, comment a.
- 23 チャリティ法人の場合、定款で理事を「Trustee」と呼称するケースが多いが、このような場合に「Trustee に贈与する」という文言があっても、信託を設定する明示の意思があるとはみなされない。Restatement § 4.01, comment a.
- 24 Restatement § 4.01, comment a. ただし、公益信託の場合には、制限の変更手続において若干の相違があるため (Restatement § 4.03) 全く同じというわけではない。
- 25 Restatement § 4.01, comment b.
- 26 Endowment とは一般に、元本を直ちに費消せず、運用益をチャリティの活動に充てるように寄附者が指定した基金のことを指す。Restatement § 2.04, comment a. & Reporter's Note 1. 受贈者たるチャリティが自発的に恒久的基金として扱うものは quasi-endowment と呼ばれ、法的には Endowment ではない。元本が恒久的に維持されるべき旨を指定される場合が一般的だが、一定期間 (例えば 30 年間) にわたって元利金を活動に充当すべきとする Endowment も存在する (Restatement § 4.01, comment b (p.280))。
- 27 ただし、寄附者の指定・制限は絶対ではなく、受託者はなおチャリティ財産の管理・運用にかかる prudent man rule に服するとされる (Restatement § 4.01, comment b (p.281))。
- 28 ただし、この指定は寄附の目的および客観的状況に照らしてこの指定が合理的なものである必要がある。裁判所が合理性を欠くと判断した場合には当該制限は無効とされ、より短い期間での払出しが命じられる (Restatement § 4.01, comment b (p.281))。
- 29 このような心理的な報償の介在は、贈与のチャリティとしての性質を失わせるものではなく、連邦所得税・遺産税上の寄附控除適格を失わせるものでもない。Restatement § 4.01, comment b (p.282), Reporter's Notes 29-30 (p.296). 名称指定権を巡っては近時その活用も拡大しており、税制優遇との関係についても議論が多い。この点についての詳細な検討は他日を期したい。
- 30 裁判所は寄附者の名称指定権については保護を与える傾向にあるが、他方で Cy pres 法理や

Deviation 法理を適用して、寄附者が指定したのとは異なる施設等にその名称を冠することは認めることが多いとされる。また、チャリティ側で（当該寄附者がその後悪評を得たことなどで）その名称との関係を絶ちたいと判断する場合には、前述した制限の変更・解除手続を裁判所に求めることになる。Restatement § 4.01, comment a (p.283).

31 Restatement § 3.05. ただし Endowment の運用収益については、寄附文書において明示の定めがなければ、チャリティの責任財産に含まれる。

32 Restatement § 3.02 「チャリティがその目的を遂行することが違法・不可能・非現実的または無駄 (unlawful, impossible, impracticable, or wasteful) となった場合には、その財産 (の適切な一部分) を、指定された目的に合理的な近接性を持った (reasonably approximate) 公益目的のために充当すべきことを命じなければならない」。この定義は信託法リステイメント (第3次) § 67 に倣ったものである (Restatement § 3.02 comment b)。Cy Pres 法理の沿革については、Restatement § 3.02 comment c が概観を与える。

なお、Cy Pres 法理と類似するものとして、Deviation 法理がある。Cy Pres 法理が目的=実体面の変更であるのに対して、Deviation 法理はチャリティ財産の運用・使用の「方法」の変更であるが、両者が重疊的に問題となることもある (Restatement § 3.03, comment e では、チャリティ財産で設立された男子校を男女共学校に変更することが男女別学教育の実践というチャリティの「目的」に関わるものか、それとも教育という目的を實踐するための男女別学制という「方法」に関わるものか、一概には決しがたい、という具体例を挙げている)。このため両者の区別を相対化する考え方も登場しているが、チャリティ法リステイメントはなお両者の区別を維持する立場を採っている (Restatement § 3.02 comment b (p.219))。なお、両者のどちらが適用されるか分からない場合には、「目的」に対する変更よりは劇的でない措置であって相対的に要件が緩和された Deviation 法理を適用すべきとされる (Restatement § 3.03(b), comment e)。

33 Gift-over による移転先が他のチャリティである場合や、寄附者 (の相続人) への復帰権が設定されている場合には、これらは永久拘束禁止則の適用を受けない (許容される)。これに対して、Gift-over 条項がチャリティ以外の主体をチャリティ財産の移転先として指定する場合には、永久拘束禁止則の適用が問題となりうる。See, Restatement § 4.01, Reporter's Note 41.

34 Restatement § 3.02, comment f. ただし、再贈与先として指定されたチャリティの目的も、原受贈者たるチャリティのそれと同様に違法・不可能等となっていた場合には、裁判所がこれを無視して Cy Pres 法理を適用することがあると紹介されている (Id.)。

35 ①チャリティ側の考慮—内国歳入法典 501(c)(3) の免税適格を得るために、チャリティは清算時の残余財産を他のチャリティや公共団体等に移転する旨を定款で定めておく必要がある (organizational test: I.R.C. § 501(c)(3); Treas.Reg. § 1.501(c)(3)-1(b)(4))、さらにそれが定款上のみならず実際の運営においても遵守されていなければならない (operational test)。ただしチャリティが受託者となって受け入れている財産についてはこの限りではないから、gift-over 条項や reversion 条項が直ちにこの要件に抵触するわけではない。

②寄附者側の考慮—寄附者が寄附控除を受けるためには、寄附財産に対する寄附者の支配が完全に

放棄する完全な贈与 (complete gift) である必要がある。もっとも、寄附時に付された復帰権の実現可能性が無視できるほどに小さい (so remote as to be negligible) 場合には、寄附控除が認められる (所得税につき、Treas.Reg. § 1.170A-1(e)。遺産税・贈与税につき、Treas.Reg. § 20.2055-2(b), 25.2522(a)-2(b), and 25.2522(c)-3(b))。この財務省規則では、A が市に対して公園用地として用いることを条件に土地を寄附する場合、市がこの土地を公園にする計画を実際に持っている場合、贈与の時点では「市が土地を公園にせず、贈与が無効になる」可能性は無視できるほどに小さいから、A には寄附控除が与えられる、という例が挙げられている。他方で、条件成就が確実とはいえない場合には条件成就が確実となるまで寄附控除は繰り延べられ (学校建設支援のためとする公立学校区への寄附に、学校建設に十分な資金が集まらなかった場合には寄附者に返還すべき旨の条項が付されていた例 (Revenue Ruling 79-249))、あるいは寄附控除自体が否定される (大学への特許権の寄附において、特許権の残存期間 (15 年間) 中、特定の教授がその大学の教授会構成員として留まっていることを条件とした例 (Revenue Ruling 2003-28))。その他、制限付贈与・条件付贈与の法的取扱いについて実務家が解説した有益な文書として参照、Darren B. Moore & Megan C. Sanders, Giving With Strings Attached: An Examination of Key Issues for Consideration (State Bar of Texas, 12th Annual: Governance of Nonprofit Organizations, August 21-22, 2014)。

36 Restatement § 4.01, comment a(2).

37 Restatement § 4.01, comment a(2) (A).

38 Restatement § 4.01, comment a(2) (B).

39 Restatement § 4.01 (e) & comment d.

40 実際には、裁判所への提訴のみならず、チャリティ財産を保護するために必要なあらゆる措置を行い、チャリティ財産の地位に変動を及ぼしうるあらゆる法的手続 (legal actions) に関する通知を受ける権限も含む。Restatement § 5.01, Comment a.

41 § 5.01 の原文は単に charities であるが、意味として (法主体としてのチャリティではなく) 「財産」に力点があると考えてこの訳にしている。

42 Restatement § 5.01, Comment a. 近年では、州の制定法が州法務総裁の規制権限 (チャリティからの情報徴求・調査など) を明示する例も増えており、さらにチャリティの税制優遇適格との関係で連邦機関である内国歳入庁の規制権限も重要になっているが、チャリティ財産の保護に関しては州法務総裁のコモンロー上の権限行使が起点となることに変わりはない。See, Restatement § 5.01, Reporter's Note.

43 Restatement § 5.01, Comment b(1)

44 Restatement § 5.02, Comments a & b(1) ; 連邦裁判所が関与するのは、連邦法である内国歳入法典上の税制優遇に関わる法的紛争である。

45 James Fishman, Stephen Schwarz, Lloyd Mayer, Nonprofit Organizations: Cases and Materials, 6th ed. (Foundation Press, 2021), at 226. 松本暢子『非営利法人の役員の信義義務』(商事法務、2014年) 364-365頁。

46 Susan N. Gary, The Problems with Donor Intent: Interpretation, Enforcement, and Doing the Right

Thing, 85 Chi-Kent L. Rev. 977 (2010)

- 47 もっとも、後に明らかになった資料によると、この承認決議を行った理事会には20名の理事しか出席しておらず、他の10名は電話で投票し、さらに他の15名はそもそも欠席し議題も知らされていなかったとのことである。Gary, *supra*, at 993.
- 48 <https://archive.nytimes.com/artsbeat.blogs.nytimes.com/2011/06/30/brandeis-settle-suit-over-proposed-art-sale/>
- 49 Reid Kress Weisbord & Peter DeScioli, The Effects of Donor Standing on Philanthropy: Insights from the Psychology of Gift-Giving, 45 Gonz. L. Rev. 225 (2009), at 252-254.
- 50 See, e.g., Restatement § 6.01, comment c.
- 51 Ronald Chester, Grantor Standing to Enforce Charitable Transfers Under Section 405(c) of the Uniform Trust Code and Related Law: How Important Is It and How Extensive Should It Be?, 37 Real Prop. Prob. & Tr. J. 611 (2003).
- 52 Weisbord & DeScioli, *supra*, at 253.
- 53 すなわち、後述する②・③の陣営とは異なり、寄附文書における明示的な留保がなくとも、寄附者としての地位に基づき当然に原告適格を認めるべきだ、という立場である。See, Sitkoff, *supra*, at 668-669; John H. Langbein, The Contractarian Basis of the Law of Trusts, 105 Yale L. J. 625, 664 (1995). さらに進んで、統一信託法典 405(c) 条の「契約主義的」性質を強調し、原告適格を委託者以外の他の者に割り当てることすら認めるべきだ、という主張として Joshua C. Tate, Should Charitable Trust Enforcement Rights Be Assignable?, 85 Chi-Kent L. Rev. 1045 (2010).
- 54 Edward C. Halbach, Jr., Standing To Enforce Trusts: Renewing and Expanding Professor Gaubatz's 1984 Discussion of Settlor Enforcement, 62 U. Miami L. Rev. 713 (2008).
- 55 遺言執行者 (executor) または遺産管理人 (administrator) を総称する概念である。
- 56 Evelyn Brody, From the Dead Hand to the Living Dead: The Conundrum of Charitable-Donor Standing, 41 Ga. L. Rev. 1183, 1261 (2007).
- 57 寄附者の意思による制限を過度に認めすぎると、かえってチャリティの活動が阻害されることも考えられる。例えば、寄附者の多くが各々の希望するプロジェクトへの支援のみを認める制限を付していくと、チャリティの運営自体を支える財産が不足する事態を招く恐れがあるという指摘もある。See, Gary, *supra*, at 1030.
- 58 ここにいう「受益者 (beneficiary)」は信託の受益者というよりも広い意味で用いられている。
- 59 Restatement § 6.03 comment a. (p.464)
- 60 Uniform Trust Code (2000; last revised in 2010) § 405(c) は以下のように定める。
「公益信託 (a charitable trust) の委託者は、他の者と並び (among others)、信託内容の実行を求める法的手続を進行しうる」
また、同項に付されたコメンタリーは、以下のように簡潔な説明を与えるのみである。
「信託法リステイメント (第2次: 1959年) 391条とは異なり、(c)項は委託者に公益信託の内容実行を求める訴訟の原告適格を与えている。委託者への原告適格の付与は、州法務総裁や公益信託

に特別な利益を有する者の権利を否定するものではない。」したがって条文に言う「他の者」とは、州法務総裁および信託に特別な利益を有する者を指している。

- 61 これに対して、寄附文書において、寄附財産が制限に従って用いられることを要求するための原告適格を寄附者が留保する旨を明示している場合には、原告適格が与えられることには争いはない (Carl J. Herzog Foundation v. University of Bridgeport, 243 Conn. 1, 6 (1997))。

なお、信託法リステイトメント (第3次) §94, comment g(2) はこの点を明確にする一方で、同リステイトメントの Reporter's Note はこの立場を支える実際の先例がほとんどないことも指摘する。またこのような場面であっても、信託監督者 (プロテクター) の活用がむしろ推奨されることも指摘されている (Restatement §6.03 comment b(1)). Trust protector の訳語については、松元暢子「2017年指図型信託に関する統一州法—Uniform Directed Trust Act」信託法研究 43号 (2017年) 141頁、木村仁「指図権者等が関与する信託の法的諸問題」法と政治 (関西学院大学) 64巻3号 (2013年) 1172頁を参考にした。

ただし Restatement §6.03 comment b(1) は、チャリティ法人に対する贈与において寄附文書で原告適格を留保する旨を明示した場合に、当然に原告適格が認められるのかについて判断した公表裁判例は見当たらないとも述べる。

- 62 Restatement §6.03 comment a. (p.464). 統一州法委員会のウェブサイト (<https://www.uniformlaws.org/committees/community-home?CommunityKey=193ff839-7955-4846-8f3c-ce74ac23938d>) によると、2000年に採択された統一信託法典は36州で採用されている一方で、New York、California といったチャリティ法上重要な法域が (会社法領域におけるデラウェア州法ほどではないが、やはり伝統的に大規模かつ多様なチャリティの活動が行われ、司法上の先例が多い州法は影響力を持つ。) 統一信託法典を実定法として制定しておらず、依然として伝統的なコモンローの法理に従っている。なお、統一信託法典を採用した各州の実際の規定内容については、<https://www.farrlawfirm.com/resources/list-of-states-that-have-adopted-the-uniform-trust-code/> のリンク先から確認できる。リステイトメントの編者は、Minnesota州が統一信託法典を採用しつつ公益信託の委託者の原告適格については同法典の立場 (§405(c)) を採用しなかったことを紹介している (Restatement §6.03, Reporter's Note 24 to Comment b(3)(A))。

- 63 Restatement §6.03 comment a.(pp.464-465). さらに comment b(3)(B) は、チャリティ法人に対する制限付贈与について寄附者の原告適格を否定した例があることを紹介している。

- 64 Restatement §6.03 comment a (p.465).

- 65 これは、Dartmouth College v. Woodward で示された「財産に実体的利害 (tangible stake) を有さない無責任な当事者による濫訴 (vexatious litigation) を避けるため」という理由づけに由来するとされる。See, John C. Novogrod & Annie L. Mehlman, Standing to Enforce Restrictions On Use of Charitable Gifts, New York Law Journal, January 21, 2014

- 66 例えば、前述の Robertson 家と Princeton 大学の紛争について、Gary は、Robertson 家の子孫が Robertson 財団の資金運用責任者から外されたことが、法的紛争の真因であり、チャリティ目的を巡るすれ違いは口実にすぎなかったのではないかと指摘する。

- 67 なお、信託法リステイメント（第3次）§94(2)は、統一信託法典 §405(c)に従って、委託者にも公益信託の内容実行を求める訴訟提起の権限を認めている。ただし後述するように、コメンタリーはなお慎重な態度を示す。
- 68 Restatement §6.03 comment c. したがって、総合衡量の結果、裁判所が当該事案における私人の出訴権限を否定することもありうるし、遠い過去に行われた寄附に付された制限についてはその遵守を争点とするかわりに、訴訟を退けた上で Cy Pres 法理による処理を試行することもあり得る。Id.
- 69 Restatement §6.03 comment a (pp.465-466).
- 70 Restatement §6.03 comment b(3) (A).
- 71 New York 州下級審裁判例 (Smithers v. St. Luke's-Roosevelt Hospital Center, 723 N.Y.S.2d 426 (N.Y. App. Div. 2001)) が、寄附者（亡夫）の遺族（妻）にも原告適格を認めたことを契機に、この論点への関心が高まった。もっとも後続の裁判例は、この事案の特殊性（①寄附者の生前にすでに信託違反が生じていた、②原告は寄附者の遺族としてではなく遺言執行者としての地位で出訴していた、③寄附者の死後間もない時点での訴訟であること）に着目して、遺族一般に原告適格を与えたものではないと限定的に解する傾向が強いと指摘されている（Restatement §6.03, Reporter's Note 11 to comment (b) (1)）。なお、Michigan 州と Pennsylvania 州は統一信託法典を採用しているが、制定法で明示的に寄附者の相続人を原告適格から排除している。他の州にも同様の例が見られる。See, Restatement §6.03, Reporter's Note 23 to comment (b) (3).
- 72 Restatement Third, Trust §94 comment g(3) & Reporter's Notes to Comment g(3).

オーストラリア憲法における「租税」及び
財産権保障の対象となる「財産権」の意義

Australian Tape Manufacturers Association v
Commonwealth を素材とした序論的考察

渕 圭 吾

目次

I はじめに

- 1 憲法における租税の定義と財産権保障
- 2 検討の対象としてのオーストラリア憲法

II 事案の背景と概要

- 1 事案の背景：カセットテープレコーダーの普及と賦課金の導入
- 2 事案の概要：カセットテープ製造業者らによる訴訟提起

III 本件諸規定は著作権に関する規定か

- 1 オーストラリア憲法における「性質決定」
- 2 本件諸規定は著作権に関する規定である

IV 本件諸規定は租税に関する規定か

- 1 オーストラリア憲法においてなぜ租税の定義が重要か
- 2 多数意見：本件諸規定は租税に関する規定である
- 3 少数意見1：本件諸規定は租税に関する規定ではない
- 4 少数意見2：「公の目的のため」という要件の解釈について
- 5 若干の検討

V 本件諸規定により正当な条件によらない財産権の取得が生じるか

- 1 オーストラリア憲法における財産権保障の仕組み
- 2 少数意見1：本件諸規定は金銭債権に関する規定なのでそもそも財産権の取得は生じない
- 3 多数意見：仮に本件諸規定が租税に関する規定でないならば正当な条件によらない財産権の取得が生じている
- 4 若干の検討

VI 私的複製の「合法化」は正当な条件によらない財産権の取得か

- 1 私的複製の「合法化」は正当な条件によらない財産権の取得ではない
- 2 若干の考察

VII おわりに

I はじめに

1 憲法における租税の定義と財産権保障

(1) 本稿の概要

本稿は、オーストラリア連邦（Commonwealth of Australia）の最高裁判所（High Court of Australia）が1993年に下した Australian Tape Manufacturers Association Ltd v Commonwealth という判決を素材として¹、オーストラリア憲法における租税の定義及び財産権保障の対象について検討し、日本法への示唆を得ようとするものである。

本判決において、オーストラリア連邦最高裁判所の多数意見は、1989年著作権法改正により導入された、カセットテープの製造業者及び輸入業者に対して課され、カセットテープの購入者に転嫁されることが想定されていた賦課金（levy）につき、それがオーストラリア連邦憲法55条に違反することを理由として、無効であると判断した。本判決では、改正法の賦課金を定める諸規定が憲法との関係で著作権に関するものであるか、この賦課金が租税であるか否か、この賦課金の賦課が憲法上の財産権保障に抵触するか、及び、著作権の及ぶ範囲に関する法改正が憲法上の財産権保障に抵触するか、といった事柄も扱われている。総じて、本判決は、法の規定に基づく私人に対する金銭債務の賦課の憲法上の位置づけ、及び、憲法による財産権保障の対象について検討を加えている。

(2) 日本の判例における憲法上の「租税」の定義

日本の最高裁判所は、1985年のサラリーマン税金訴訟上告審判決において、「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付である」と述べた²。この定義は、金銭債務の負担が租税にあたるか否かが問題となったその後の事例において、参照されてきた³。

その後、2006年の旭川市国民健康保険条例事件上告審判決において、租税法律主義を定める憲法84条との関係での「租税」の意義が明らかにされた⁴。本判決は、まず、前述の1985年最大判の一般論をほぼなぞって次のように述べ、憲法84条に規定する租税に該当するための実質的な基準を明らかにした。「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、

その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付は、その形式のいかんにかかわらず、憲法 84 条に規定する租税に当たるといふべきである」(民集 60 卷 2 号 597 頁。強調は引用者)。

本判決は、次に、国民健康保険法 76 条で規定されている国民健康保険料が反対給付性を有するがゆえに憲法 84 条に規定する租税ではなく、それゆえ「憲法 84 条の規定が直接に適用されることはない」ことを明らかにすると同時に、括弧書きで、実質的には上記の租税の定義にあてはまらない賦課金であっても、租税という形式が採用された場合には憲法 84 条に規定する租税として扱われるという、形式的な基準を明らかにした。すなわち、目的税である国民健康保険税(地方税法 703 条の 4)には、その反対給付性にもかかわらず、「形式が税である以上は、憲法 84 条の規定が適用される」、というのである。

本判決は、さらに、「租税以外の公課であっても、賦課徴収の強制の度合い等の点において租税に類似する性質を有するものについては、憲法 84 条の趣旨が及ぶと解すべきである」(民集 60 卷 2 号 598 頁)、とした上で、本件で問題となった旭川市国民健康保険条例の規定及びそれに基づく具体的な算定基準及び算定方法が憲法 84 条の趣旨に反するものではないと判示している。

2006 年最大判の枠組みをそのまま当てはめた判決として、農業災害補償法が規定する農作物共済に係る共済掛金及び賦課金の決定方法の合憲性が争われた事案に関するものがある⁵。本判決は、「公共組合である農業共済組合が組合員に対して賦課徴収する共済掛金及び賦課金は、国又は地方公共団体が課税権に基づいて課する租税ではないから、これに憲法 84 条の規定が直接に適用されることはない」、と判断した。その上で、農業共済組合への当然加入制、及び、共済掛金及び賦課金が強制徴収される、という二点に基づき、「賦課徴収の強制の度合いにおいては租税に類似する性質を有するものであるから、これに憲法 84 条の趣旨が及ぶと解すべきである」、述べる。結論としては、上記決定方法に関する法の規律は合理性を有し、関係する法の規定は憲法 84 条の趣旨に反するものではないと判断している。

このように、日本では、憲法 84 条にいう「租税」の意義につき、比較的最近、最高裁が実質的な基準及び形式的な基準を示した。そして、憲法 84 条との関係で租税にあたるか、及び、憲法 84 条の趣旨が及ぶ公課にあたるか、といった点が争われた事例は依然として

少なくとも、この点についての比較法に基づく検討にはそれなりの意味があると考えられる⁶。

(3) 租税・金銭債務と財産権保障

日本では、租税を含む公課の支払い義務、さらには金銭債務一般が財産権保障を定めた憲法 29 条との関係で問題になるかという問題が、これまで、必ずしも熱心に論じられてこなかった。

① 憲法 29 条にいう「財産権」

まず、そもそも、最高裁は、憲法 29 条違反が主張された事案において、問題となっている財産権が何か、十分に特定していない場合がある。

確かに、森林法 186 条の合憲性が問題となった 1987 年の大法廷判決においては⁷、「財産権に対して加えられる規制が憲法 29 条 2 項にいう公共の福祉に適合するものとして是認されるべきものであるかどうかは、規制の目的、必要性、内容、その規制によって制限される財産権の種類、性質及び制限の程度等を比較考量して決すべきものである」（民集 41 卷 3 号 411 頁）、という一般論が示されている。そして、民法 256 条 1 項所定の共有物分割請求権が森林法の規制によって制限される財産権であることが明らかにされている。また、証券取引法 42 条の 2 第 1 項 3 号による損失補填の禁止の合憲性が問題となった 2003 年の判決においては⁸、規制によって制限される財産権は「証券取引法上違法とされていた損失保証等を内容とする契約によって発生した債権」であることが認定されている（民集 57 卷 4 号 373 頁）。

しかし、証券取引法 164 条 1 項の合憲性が問題となった 2002 年の大法廷判決においては⁹、「財産権に対する規制が憲法 29 条 2 項にいう公共の福祉に適合するものとして是認されるべきものであるかどうかは、規制の目的、必要性、内容、その規制によって制限される財産権の種類、性質及び制限の程度等を比較考量して判断すべき」であるとの（1987 年最判とほぼ同じ）一般論が示される（民集 56 卷 2 号 334 頁）にもかかわらず、制限される財産権の種類及び性質は特定されていない。また、消費者契約法 9 条 1 項の合憲性が争われた 2006 年の判決においても¹⁰、制限される財産権の種類等は認定されていない。

さらに、放送法 64 条 1 項の合憲性が争われた事案に関する 2017 年の大法廷判決は¹¹、まず、「放送法が、[日本放送協会] を存立させてその財政的基盤を受信設備設置者に負担

させる受信料により確保するものとしていることが憲法上許容されるか」、という問題を立てた上でそれが許容されると判断しているが（民集 71 卷 10 号 1833-1834 頁）、その際に、問題となる財産権について明確にされていない。なお、すぐ後に述べる金銭支払義務を課すことが憲法 29 条の問題となるかという点も論じられていない¹²。また、上記のことが憲法上許容されたとした場合に「受信料を負担させるに当たって受信契約の締約強制という方法を採用することが憲法上許容されるか」、という問題を立てた上でそれが許容されると判断しているが（民集 71 卷 10 号 1833 頁、及び、1834-1835 頁）、ここでも、問題となる財産権が何か、また、金銭支払い義務を課すことが憲法 29 条の問題となるのかといった点は論じられていない。

②金銭債務を負わせることは憲法 29 条の問題か

ところで、財産権に関する違憲審査基準を示した 1987 年の大法廷判決よりもかなり前の時期のものであるが、最高裁が、法律に基づいて一般的に金銭支払い義務を課すことは憲法 29 条 1 項との関係で問題となり得ることを前提とした判決を下したことがある。すなわち、最高裁は、1958 年の大法廷判決において¹³、国民健康保険法（昭和 13 年法律第 60 号。昭和 23 年法律第 70 号による改正後のもの）を受けて制定された小城町国民健康保険条例における強制加入制及び保険料支払義務の定めが憲法「29 条 1 項所定の財産権を故なく侵害するものということとはできない」、と判示していた（民集 12 卷 2 号 194-195 頁）。この事案では、国民健康保険の保険料を滞納し、滞納処分を受けた者が、1948 年の国民健康保険法改正により国民健康保険制度の市町村公営制及び強制加入制が導入されたことに伴って制定された小城町国民健康保険条例の諸規定が憲法 19 条、29 条 1 項及び 98 条の各規定に違反すると主張していた。最高裁は、上記諸規定が「憲法 19 条に何等かわりない」としつつ、「その他の憲法上の自由権および同法 29 条 1 項所定の財産権を故なく侵害するものということとはできない」、と述べていた。条例の諸規定がそもそも憲法 19 条の問題にならないと明確に述べつつ、憲法 29 条 1 項との関係では（そのように述べずに）財産権の侵害にならないと判断しているわけで、法律に基づいて金銭の支払い義務を課すことが憲法 29 条 1 項にいう財産権の侵害となる可能性を認めていると考えられる。

1958 年最判が法律に基づいて一般的に金銭支払い義務を課すことが憲法 29 条 1 項との関係で問題になり得ると判断したことについては、これまでほとんど注目されていない。管見の限り、最高裁も下級審も、本判決をこの点に関する先例としては引用していない。

ただ、2005年の最高裁判決は、水稻等の耕作の業務を営む者について農業共済組合への当然加入制を定める農業災害補償法の諸規定が憲法22条1項に違反しないと判示するに際して、1958年最判の趣旨に言及している¹⁴。

学説では、まず、1987年最判の一般論が1958年最判のような金銭支払い義務を課すケースには適用し難い、という安念潤司の次の指摘が注目される。曰く、「この判決〔引用者注：1987年最判〕の一般論は、あくまでも、個々の財産の使用・収益・処分に対する制限の合憲性を審査するための基準であるため、本件〔引用者注：1958年最判〕のように、強制的に金銭債務を負わせること、換言すれば、被保険者たる私人の一般的な資産状態を不良に変更すること、の合憲性が問われている事案には、ただちに応用し難いように思われる」¹⁵。

また、小山剛は、2005年最判につき、「掛金・賦課金の支払ということから29条1項の問題として構成する見解もあり得ようが、憲法の保障する財産権の定義にもかかわり、簡単ではない」、と述べた上で、1987年のドイツ連邦憲法裁判所の判決（BVerfGE 75, 108 [153 f.]）が芸術家社会保険制度は職業の自由及び財産権とは関係がないと判断したことを紹介している¹⁶。

比較法的に見ると、金銭支払義務を課すことが憲法の財産権保障の射程に入るか否かは、財産権保障に関する重要な論点の一つである¹⁷。この点について、これまで日本ではほとんど紹介されてこなかった法域における問題状況を紹介することには、一定の意味があると考えられる。

2 検討の対象としてのオーストラリア憲法

(1) オーストラリア憲法の特徴

オーストラリアの憲法典は、1900年に制定され、1901年1月1日から施行された¹⁸。一方ではイギリスの立憲君主制の枠組みにおけるウエストミンスター・モデルに依拠しつつ、他方では各国の成文憲法、とりわけアメリカ合衆国のそれに基づく連邦制、権力分立及び違憲審査制を取り入れたものである¹⁹。

オーストラリア憲法には、まとまった権利章典が存在しない²⁰。しかし、実際には、憲法あるいは制定法の規定に基づいて、様々な権利や自由が保護の対象となっている。後述

のように、連邦議会の権限に関する憲法の規定に基づいて経済的自由が守られている場合もある。

また、オーストラリア憲法には、違憲立法審査権についての明示的な定めが存在しない²¹。もっとも、1890年代の憲法制定会議のメンバーは、最高裁判所がアメリカ流の違憲立法審査権を行使することを想定していた。そして、違憲立法審査権の存在は、立法においても所与とされており、判例においても確認されている。

(2) オーストラリア憲法を検討対象とすることの意義

本稿が Australian Tape Manufacturers Association Ltd v Commonwealth 判決を取り上げる主たる理由は、以下の点にある。まず、この事案において日本を含む世界各国で導入された著作権に関する賦課金が対象となっており、この点で、日本法を含む各国法との比較が容易なことである。また、この判決で示されている法律論が日本の憲法—特に 29 条及び 84 条—の解釈・適用にあたって参考になるとと思われることである。

ただ、これらの事情に加えて、オーストラリア憲法は、さらに言えばコモンウェルス（英連邦諸国）の各憲法は、日本における比較憲法の検討対象としてもっと注目を集めて然るべきである。というのは、いわゆる先進国のうち²²、オーストラリアと日本は、大統領制ではなく議院内閣制を採用し、憲法裁判所ではなく通常裁判所による付随的違憲審査制を採用し、比較的簡素な条文から成る硬性憲法を持っている、という点で共通しているからである。アメリカの憲法判例を意識しているという点も共通点として挙げられるかもしれない。もちろん、イギリスをはじめとするコモンウェルス諸国の判例を参照していることや連邦国家である等の違いもあるから、単純に日本法に取り込むことができないことは、言うまでもない。それでも、裁判所が連邦議会の権限に踏み込みすぎないように注意しながら、比較的簡素な憲法の文言を解釈し、先例を積み重ねて、人権保障を実現してきたオーストラリア憲法の動態から、学べることがあるのではないかと思う。

(3) 本稿の構成

本稿は、以下、まず、私的複製に関する賦課金の導入に至る背景を説明し、オーストラリアにおいて 1989 年に導入された制度について略述する (II)。その後、本判決の争点及びそれについての多数意見・少数意見の内容を 4 つに分けて紹介する (III ~ VI)。最後に、

判決の内容及び得られた示唆を簡潔にまとめる（VII）。

II 事案の背景と概要

1 事案の背景：カセットテープレコーダーの普及と賦課金の導入

(1) カセットテープレコーダーの普及と「違法な」私的複製の横行

日本の旧著作権法（明治32年法律第39号）30条は、「既ニ発行シタル著作物ヲ左ノ方法ニ依リ複製スルハ偽作ト看做サス」と規定し、「第一」として「発行スルノ意思ナク且器械的又ハ化学的方法ニ依ラスシテ複製スルコト」を挙げていた。現行著作権法（昭和45年法律第45号）においては、「私的使用のための複製」と題する30条において、著作物は、「個人的に又は家庭内その他これに準ずる限られた範囲内において使用することを目的とする場合には、その使用する者が複製することができる」とされた。このように、日本では一自己の所有するLPレコードに収録されている楽曲を自己の所有するステレオ・セット（録音機器）を利用してカセットテープへと複製（ダビング）するような著作物の私的使用のための複製は、旧法下では著作物の偽作として著作権を侵害することとなっていたが、現行法制定時においては著作権の侵害ではないということになった²³。

諸外国では、日本の現行法と異なり私的複製が著作権侵害を構成することを前提に、一般市民による録音機器を利用した複製について著作権者が著作権の使用料を事実上徴収できないことが大きな問題となった。西ドイツでは、1965年著作権法（UrHG）の前身の一つである文学的及び美術的著作物の著作権に関する法律（LitUrHG）15条2項において私的複製が著作権侵害とならないことが明文で規定されていたにもかかわらず、連邦通常裁判所（Bundesgerichtshof）が、著作権管理団体（GEMA）とテープレコーダー製造業者（Grundig）との間の訴訟についての判決において、私的複製にも著作権が及ぶことを認めた²⁴。もっとも、同裁判所は、録音機器の購入者に関する情報を収集して著作権管理団体に申告する義務を小売業者に負わせることはできないと判断した²⁵。以上のような判例の展開を背景に、1965年著作権法53条5項は、著作権者に、私的複製に用いられると考えられる録音機器の製造業者に対する対価請求権を与えた²⁶。また、同条1項では、著作物の私的利用につき著作権者の同意を要しない旨が明らかにされた。

西ドイツで採用された製造業者等に対する賦課金は、ヨーロッパ各国のみならず²⁷、世界各国における同様の制度の設計にあたって参考に供された。イギリスでは、1977年に提出された著作権法に関する報告書（ウィットフォード報告書）において、西ドイツ流の録音機器への賦課金が提案された²⁸。1988年の貴族院の判決では、ウィットフォード報告書の内容が好意的に紹介され、空のカセットテープに対する賦課金も選択肢として示された²⁹。

(2) 私的複製の「合法化」とカセットテープへの賦課金の導入

オーストラリアでは、1968年著作権法（Copyright Act 1968）89条が録音物（sound recording）に著作権があることを規定していた³⁰。また、同法85条によれば、この著作権には、録音物を複製する排他的な権利が含まれていた。しかし、録音物のカセットテープへの複製が私的ないし家庭内で広汎に行われるようになっていたにもかかわらず、著作権者が複製をコントロールしあるいは著作物の使用から対価を得ることはできていなかった。

以上のような背景に基づき、1968年著作権法が1989年に改正され、私的録音が著作権侵害でなくなるとともに、空カセットテープの販売者に対する賦課金が導入された。すなわち、1989年著作権法改正法（Copyright Amendment Act 1989）は、1968年著作権法に、第5C部（Part VC）及び153E条（s 153E）を付け加えた³¹。第5C部は、135ZZJ条乃至135ZZZB条から成り、「空テープの私的複製のための使用（Use of Blank Tapes for Private and Domestic Copying）」と題されていた。また、153E条は、著作権審判所（Copyright Tribunal）が空テープに課される賦課金（「使用料（royalty）」と称されている）の額を決める手続きを定めていた。

まず、135ZZJ条は、「空テープ（blank tape）」につき、録音物の複製を作成するための用途（use for making copies of sound recordings）で通常購入されまたは賃借されるテープであって「適用除外テープ（exempt tape）」に該当しないもの、と定義している。

第5C部の第2節（Division 2）は「空テープを用いた複製（Copying with blank tapes）」と題されており、135ZZM条1項では、公表済み録音物（published sound recordings）に関する著作権は、別に定める日以降に私的な場所において私的使用目的で空テープに当該録音物を複製する場合には、侵害されない（not infringed）と規定している。

第3節は「空テープ使用料 (Blank tape royalty)」と題されており、135ZZN 条1項は、別に定める日以降に国内において販売等に供される空テープについては使用料が支払われなくてはならない (a royalty is payable) と規定する。使用料の支払義務を負うのは、オーストラリア国内で空テープを販売する売主 (vendor) である (135ZZP 条1項)。売主とは、事業の一環として空テープの販売等を行う者であると定義されている (135ZZJ 条)。売主は、四半期毎に、司法長官 (Attorney-General) が指定する管理団体 (collecting society) に対して使用料の合計額を支払わなくてはならない (135ZZP 条2項)。この使用料の支払義務は、売主の管理団体に対する金銭債務 (debt) であるから、管理団体は売主から強制徴収することができる (recoverable) (135ZZQ 条1項)。空テープにつき支払われるべき使用料の額は、153E 条に基づいて著作権審判所が定める単価にテープの演奏時間を乗じたものである (135ZZN 条2項)。

売主が空テープを指定団体 (prescribed organisation) (オーストラリア放送協会等) または適用除外団体 (exempt body) に対して販売する場合、売主が一定の情報を管理団体に提供することを条件として、使用料の支払義務が生じない (135ZZR 条)。また、指定団体及び適用除外団体等が管理団体から使用料相当額の還付を受けることができる場合がある (135ZZS 条)。

第4節は管理団体の指定に関する事項及び管理団体が売主の記録についての調査権限を有すること等を規定している。

2 事案の概要：カセットテープ製造業者らによる訴訟提起

(1) 両当事者の主張と事案の整理

本件の原告は、カセットテープ製造業者の業界団体であるオーストラリアテープ製造者協会 (Australian Tape Manufacturers Association Ltd.) 及びカセットテープ製造業者2社 (BASF Australia Ltd. and TDK Australia Pty. Ltd.) である³²。原告らは、135ZZM 条を除き、1968年著作権法の第5C部第2節乃至第4節及び153E条 (以下「本件諸規定」という) が無効であることの確認を求めて、国 (Commonwealth of Australia) を被告として、オーストラリア連邦最高裁判所に訴訟を提起した³³。

口頭弁論は、1991年2月26日、及び、1992年3月11日に行われており、その過程で、

争点が整理され、また、裁判官による釈明に基づいて、原告らの主張が追加された³⁴。とりわけ注目に値するのは、問題となった諸規定が租税に関するものであるとの主張、及び、これらの諸規定により正当な条件（just terms）によらない財産権の取得が生じるとの主張が追加されたことである³⁵。すなわち、原告らは、当初、専ら、改正法は憲法 51 条 18 号が規定する連邦議会の著作権に関する立法権限の範囲を超えるので違憲無効である、と主張していた³⁶。問題となっている賦課金は著作権の使用料ではない、と主張する傍ら、それは財産権の取用でも租税でもない、と考えていたのである。しかし、裁判官とのやり取りを経て、原告らは、問題となっている諸規定は租税に関する規定であって、租税に関する事項とそれ以外の事項を併せて一つの法律に規定することを禁じる憲法 55 条に違反する、という主張、及び、これらの諸規定により憲法 51 条 31 号に反する正当な条件によらない財産権の取得が生じる、との主張を追加したのである。

(2) 判決の構成

1993 年 3 月 11 日に下された判決は、4 名の裁判官による多数意見、2 名の裁判官による少数意見（以下「少数意見 1」ともいう）、及び、1 名の裁判官による少数意見（以下「少数意見 2」ともいう）から成る。多数意見は、メイソン首席裁判官³⁷、ブレナン裁判官³⁸、ディーン裁判官³⁹、及び、ゴードロン裁判官⁴⁰によるものである。2 名による少数意見は、ドーソン裁判官⁴¹、及び、トゥーイー裁判官⁴²によるものである。単独の少数意見は、マクヒュー裁判官⁴³によるものである。

第 1 の争点は、本件諸規定が憲法 51 条 18 号に規定する著作権に関するものであるかということである。この点については、少数意見 1 が詳論しており、本件諸規定は憲法 51 条 18 号に規定する著作権に関するものであって、本件諸規定を立法したことは連邦議会に与えられた同号の権限を踰越するものではない、と結論づけている。そして、多数意見も、この点について、少数意見 1 に同意している。

第 2 の争点は、本件諸規定に基づいて課される賦課金が憲法上「租税」であるかということである。この点について、多数意見は、本件賦課金が憲法上租税に該当し、それゆえ、本件諸規定は租税事項とそれ以外の事項を同一の法律で規定してはならないとする憲法 55 条に違反する、と述べる。これに対して、少数意見 1 は、本件賦課金は租税ではないと判断し、それゆえ、憲法 55 条との関係は問題にならないとする。また、基本的に少数

意見1に同調している少数意見2は、この点については少数意見1よりも狭い租税の定義を採用し結論として本件賦課金は租税ではないと判断している。

第3の争点は、本件諸規定に基づいて課される賦課金によって正当な条件によらない財産権の取得（憲法51条31号参照）が生じるかということである。この点について、多数意見は、たとえ第2の争点において本件賦課金が憲法上の租税に該当しないとしても、いずれにせよ本件賦課金は正当な条件によらない財産権の取得として違憲となる、と述べる。これに対して、少数意見1は、金銭の支払義務を課すことは、一般に、財産権保障の問題となり得ない、と判断する。

第4の争点は、本件諸規定に基づいて従来著作権侵害を構成していた私的複製が著作権侵害とならなくなることは、正当な条件によらない財産権の取得と言えるか、ということである。この点につき、多数意見及び少数意見1の両方が、このような法改正によっては財産権の取得（acquisition）が認められないので、財産権保障の問題にはなり得ない、と判断している。

Ⅲ 本件諸規定は著作権に関する規定か

1 オーストラリア憲法における「性質決定」

オーストラリアの憲法判例には、「性質決定（characterisation）」という概念が頻出する。オーストラリア憲法51条及び52条は、連邦議会に与えられた立法権限（head of power）を制限列举している。このため、ある法律がこの立法権限の範囲内にあると言えない場合には、その法律は違憲無効となる。このようにある法律が憲法51条及び52条の規定する立法権限の範囲内にあるか否かを裁判所が判定する過程を「性質決定」と呼んでいる⁴⁴。

本判決より後に下された最高裁判所の判例によれば、性質決定は、次のような5つの段階から成る判断過程である⁴⁵。

第1に、憲法の文言を文理の許す限りでできるだけ緩やかに解釈する。第2に、問題となっている法律の性質をそれが創出する権利義務等を参照しつつ決定する。第3に、当該法律と立法権限との間に十分なつながりがあるかを決するために当該法律の法的及び実際上の働きを検証する。第4に、ある法律が2つの対象（subject matters）に関するもので

ある場合には、そのうち一方は憲法 51 条の列挙する対象にあたらぬとしても、当該法律は有効である。最後に、立法権限との十分なつながりが存在するならば、法律の内容については立法府の選択に委ねられる⁴⁶。

本件においては、まず、本件諸規定が憲法 51 条 18 号にいう著作権 (copyrights) に関する規定であると言えるかが問題となり、少数意見 1 はこの問題に答えるために以下のよ
うな性質決定を行った。

2 本件諸規定は著作権に関する規定である

原告らは、本件諸規定が実質的に空テープの最初の売主に「使用料」と称する金銭支払義務を課すものであって、それゆえ、本件諸規定は憲法との関係で著作権に関する法律とは言えない、と主張していた⁴⁷。原告らの主張の要点は、賦課金と空テープの使用の関係が希薄であるということであった。

この点につき、少数意見 1 は、①録音物の複製に用いられないテープには賦課金が課されず、また、賦課金が課される販売業者が限定されていること、②賦課金を最初の販売者に課す仕組みであるからといって賦課金と空テープの使用の関係が切れると言えず、また、賦課金はテープの価格に転嫁されることが想定されること、③賦課金の算定方法及び集められた賦課金の用途からも、賦課金と空テープの使用の関係が裏づけられることを挙げている。そして、本件賦課金は、実質的には、もし 135ZZM 条がなければ著作権侵害となつたはずの複製の対価の代わりなのであるから、本件諸規定は著作権という対象と明らかにつながっており、それゆえ、本件諸規定は憲法 51 条 18 号にいう著作権に関する法律である、と結論づけている。

多数意見は、以上に関する少数意見 1 の結論及びその理由づけに賛成している⁴⁸。ただし、少数意見 1 が本件賦課金を「使用料 (royalty)」と呼ぶことに一定の理解を示していたのに対して⁴⁹、後述のように、多数意見は本件賦課金が決して使用料でないことを強調している⁵⁰。

IV 本件諸規定は租税に関する規定か

1 オーストラリア憲法においてなぜ租税の定義が重要か

日本では、憲法上、租税の定義は専ら租税法律主義を定める憲法 84 条との関係で問題となる。もっとも、租税でない賦課金であってもそれが公課でありまた賦課徴収の強制の度合い等の点において租税に類似する性質を有するものには憲法 84 条の趣旨が及ぶ。このため、租税と租税でないものとは連続的である。

これに対して、オーストラリア憲法 51 条 2 号は課税 (taxation) に関する立法権限が連邦議会にあると規定しているので、オーストラリアでは、租税 (tax) とは何かがこの条項との関係で問題となり得る。また、租税の下位概念である物品税 (excise) という概念が憲法 90 条で用いられている他、憲法 114 条でも租税という概念が出てくる⁵¹。

さらに、憲法 55 条 1 項は、「租税を課す法律は専ら租税の賦課を扱わねばならず、当該法律中の他の事項を扱う条項はその効力を有しない (Laws imposing taxation shall deal only with the imposition of taxation, and any provision therein dealing with any other matter shall be of no effect.)」と規定している⁵²。しかも、この規定は、租税法案につき下院の先議を定める憲法 53 条と異なり、裁判所での司法審査で援用され得る (justiciable)⁵³。

2 多数意見：本件諸規定は租税に関する規定である

多数意見は、本件諸規定により課される「使用料」という名の賦課金が憲法 55 条との関係で租税に該当し、それゆえ本件諸規定は違憲無効 (invalid) であると判断する⁵⁴。このような判断の前提として、多数意見は、以下の二点を確認している。

第一に、本件賦課金が著作権の使用料 (royalty) ではなく、それに類似したものでもない、ということである⁵⁵。鉱業権の使用料、特許権及び著作権の使用料、並びに林業権の使用料を通覧して得られる使用料の本質は、与えられた権利の行使に関して、かつ、当該権利行使に際して失われたものの分量または価値に応じて、支払いがなされるということである。

しかし、まず、本件において、売主は賦課金の支払いの対価として何らかの権利や利益を得るわけではない。本件においては、売主は購入者による空テープの使用をコントロールすることができない⁵⁶。このような場合には、英米の判例が示唆するように、カセットテープの売主は私的複製を行う者に対して著作権侵害の授権 (authorisation) をしているわけではないし、売主に著作権の寄与侵害 (contributory infringement) を認めることもできない⁵⁷。

また、本件において、集められた賦課金は管理団体から著作権者に対して分配されているが、その際に著作権者に支払われる金額は一私的複製が著作権侵害でないとされたため一著作権者による複製権の付与等の対価ではないし、複製権の付与等と関係していない。

国は本件諸規定の目的が著作権者に対して私的複製について公益にのっとって補償する (recompense) ことにあると主張するが、むしろ、本件諸規定の目的は元来の著作権者の権利のうち本件諸規定により権利の対象でなくなった部分に対して補償することにあるとすべきである。

第二に、135ZZM 条 1 項により元来の著作権者の権利の一部が本件諸規定により権利の対象でなくなったことは、少数意見 1 も指摘するように、憲法との関係で「財産権の取得 (acquisition of property)」と見るべきではない、ということである⁵⁸。このため、本件賦課金の賦課及びその分配が「財産権の取得」に対する補償 (compensation) であるとも言えないことになる⁵⁹。

多数意見は、憲法 55 条との関係で、本件諸規定が租税を課すものであると判断している⁶⁰。

出発点は、1938 年の最高裁判所判決においてレイサム (John Latham) 首席裁判官が述べた、次のような租税の定義である。租税とは「法律によって徴収される公権力による公の目的のための強制的な課徴金であって、提供された役務の対価ではないものである」(a tax "is a compulsory exaction of money by a public authority for public purposes, enforceable by law, and is not a payment for services rendered")⁶¹。そして、国は、本件賦課金が「公権力による」ものではなく、また、「公の目的のため」でもないから租税ではないと主張している。

もっとも、最高裁判所は、1988 年の Air Caledonie 判決において、公権力によらず、ま

た、公の目的のためでもない課徴金が租税となり得ると述べていた⁶²。本判決は、公の目的のためであれば、公権力によるものではなくても、租税たり得る、との立場を採る⁶³。

それでは、ある課徴金が租税であると性質決定されるために、公の目的のためという要件は必須なのか。この点につき、本判決は、アメリカ法およびカナダ法を参照する⁶⁴。

アメリカでは、1936年の最高裁判決が、合衆国憲法第1編第8節第1項にいう租税 (tax) とは「連邦政府を援助するための課徴金 (an exaction for the support of the government)」であると述べ、1933年農業調整法 (Agricultural Adjustment Act of 1933) に基づき収穫が減った農家に給付する目的で課される租税名目の賦課金は同条項との関係では租税にあたらないと判断していた⁶⁵。さらに古い判例は、歳入法案の下院先議を規定する合衆国憲法第1編第7節第1項との関係で特定の開発プログラムのための負担金が租税にあたらないと判断していた⁶⁶。比較的新しい判例は、犯罪の加害者に対して科される罰金の一部を犯罪被害者のための基金に組み入れる仕組みを創設した制定法が歳入法にあたらないと判断している⁶⁷。

カナダでは、1981年の最高裁判決が、農機具を購入した農家のための保険の財源となる賦課金は租税ではないと判断しており、その中で、公の目的のためでないことを示唆する要素として、①当該賦課金が一定のカテゴリーに属する農家への補償に充てられること、及び、②当該賦課金が統合歳入基金 (consolidated revenue fund) に組み入れられないことが挙げられていた⁶⁸。

多数意見は、オーストラリアでは両国とは異なる考えが採られるべきだと述べる。すなわち、ある賦課金が連邦の統合歳入基金 (Consolidated Revenue Fund) に組み入れられることは当該賦課金が公の目的のためのものであることの十分条件であるけれども、現に統合歳入基金に組み入れられていない賦課金が租税でないことにはならない、というのである。憲法81条は連邦の執行府 (Executive Government) が収入するあらゆる歳入及び金銭が一つの統合歳入基金を形成すべきことを要求しているが、これは、同条の前身である規定⁶⁹と同様に、租税を含む国王の歳入に議会のコントロールを及ぼすという趣旨に基づく。このため、憲法81条を基準として租税の意義を考えることは、同条をこの趣旨との関係で無力化してしまう。また、連邦の執行府が収入しない租税というものも存在し得る。さらに、Air Caledonie 判決が公の目的のためでない課徴金も租税たり得ると述べていることとの関係でも、別の集団の人々に便益を与えることを目的としてある集団の

人々に課される課徴金が租税になり得ないとは言えない。

それでは、連邦議会が（歳入法律によるのではなく）立法権限を有する対象についての規制に付随して、別の集団に便益を与えるためにある集団から徴収すること（expropriation）は、「公の目的のため」ではなく、それゆえ租税ではない、と言えるか⁷⁰。

この点については、本件と比較すべき1937年の最高裁判所の判決がある⁷¹。同判決は、ニュー・サウスウェールズ州の1931年小麦買上げ法（Flour Acquisition Act 1931（NSW））が農家から小麦を安い価格で買い上げ、高い価格で買い戻すことを許容する仕組み（結局、両価格の差額が州の設けた（困窮した農家を救済するための）基金に組み入れられることになる）は物品税を課すもの（to impose a duty of excise）に他ならず、（物品税を課す排他的権限を有する連邦議会の権限を侵害するので）憲法90条に違反する、と判断した。多数意見によれば、同判決と本判決の争点は共に徴収された金員の使用目的が「公の目的のため」と言えるかということである。そして、多数意見は、同判決において公の目的が認定された以上、本判決においても公の目的が認定されるべきであると結論づける⁷²。

ところが、多数意見は、ここで終わらない。以上の結論をさらに憲法81条の趣旨、及び、憲法55条2項からも補強するのである⁷³。

まず、17世紀末までにイギリスで成立した議会による財政をコントロールする仕組みは、オーストラリアに、憲法53条乃至56条、及び、81条乃至83条として導入された。それゆえ、前述の憲法81条が規定する統合歳入基金も、議会が国家の歳出をコントロールするための仕組みの一つである。この規定の趣旨からは、租税法律に基づいて収入した歳入または金銭は、それが執行府の通常の経費を賄うためでなく特定の集団に対して配分するための金銭であるとしても、（憲法81条に基づき）統合歳入基金を構成すべきである。同様に、特定の集団に対して配分することが予定されているとしても、（憲法55条1項にいう）租税法律（a law “imposing taxation”）でなくなるということはない。

また、憲法55条2項は、租税法律につき個別の税目ごとに単一の法律によって定められるべきことを規定しているが、条文中で、関税及び物品税（duties of customs or of excise）を課す法律が租税法律に含まれることを明らかにしている。そして、関税及び物品税は特定の目的のために課されることが通例なので、特定の集団に対して配分することが予定されていることを理由に関税及び物品税を課す法律ではないとみなすのは不合理で

ある。それゆえ、特定の集団に対して配分することを予定しているという要素が租税該当性を否定すると解するべきではない。

まとめると、本件賦課金は租税である。憲法 53 条 1 項で租税ではないとされている、料金等には該当しない。むしろ、本件賦課金は物品税 (an excise) である⁷⁴。

多数意見は、最後に、本件賦課金が租税であるから本件諸規定は租税法律であって、租税の賦課とそれ以外の事項の両方を取り扱うことを禁ずる憲法 55 条 1 項に違反する、ということの効果について検討している⁷⁵。まず、本件諸規定は 1968 年著作権法の改正法であるところ、どの部分が違憲無効となるのか、ということが問題となる。実は、この点については、1988 年の Air Caledonie 判決が既に検討していた。同判決によると、改正の対象である元の法律（本件で言えば 1968 年著作権法）ではなく、改正法（本件で言えば本件諸規定）のみが違憲無効となる。

それでは、本件諸規定のうちどの部分が無効となるのか。多数意見は、本件賦課金（すなわち租税）に関する規定とそれ以外の部分は分離不可能 (inseverable) であるから、1989 年改正法全体が無効となる、と判断している。

3 少数意見 1：本件諸規定は租税に関する規定ではない

ドーソン裁判官及びトゥーイー裁判官による少数意見（少数意見 1）は、本件賦課金が憲法 55 条との関係で租税にあたらぬという⁷⁶。

少数意見 1 は、まず、憲法 53 条と 55 条にいう租税法律 (“laws imposing taxation”) という文言が同一の意義を有することを確認した上で、「真の意味での使用料 (a royalty properly so-called)」は 53 条にいう料金 (a fee for a licence) に該当し、それゆえ、租税にあたらぬ、と述べる。ところが、本件では、著作権者は録音物の複製につき許諾をしているわけではないし、著作権侵害の対価として何らかの料金が徴収されているわけでもない。このため、本件賦課金は真の意味での使用料にはあたらぬ、憲法 53 条を根拠として本件賦課金が租税ではないと言うことはできない⁷⁷。

少数意見 1 は、次に、判例が示した租税の要件に照らして、本件賦課金が租税であるかどうかを検討する。判例によれば、租税とは、①公権力による公の目的のための強制的な

課徴金、②法律によって徴収される、③提供された役務の対価ではないもの、である。また、④罰金 (a penalty) ではなく⁷⁸、⑤恣意的なもの (be arbitrary) であってはならない⁷⁹。1988年の Air Caledonie 判決はもっと広い定義を示唆するけれども、租税は政府が歳入を獲得する手段 (a means of raising revenue for government) であるため、公権力により公の目的のために課される、という要件①はやはり維持すべきであるというのが、少数意見1の立場である。それゆえ、統合歳入基金に組み入れられていないことは、ある賦課金が租税ではないと判定するための (決定的とまでは言わないが) 最も強力な徴標である。Air Caledonie 判決によれば要件②が租税の要件として決定的だということになるが、それでは租税の範囲が広がりすぎて妥当ではない。租税とは政府が歳入を獲得するための手段であるという考え方は、アメリカやカナダでも維持されている⁸⁰。

少数意見1によれば、本件における「使用料」は、公権力により課される公の目的のための課徴金ではない (not an exaction by a public authority for public purposes)⁸¹。その理由は以下の通りである。まず、徴収された金員は統合歳入基金に組み入れられていないが、これはそれが政府の歳入を構成しないからである。また、本件使用料は著作権者にその著作権の使用に対して補償 (compensate) する仕組みの一環であり、統合歳入基金への組み入れを回避するために仮装するものであるとは認められない。この仕組みは確かに公の目的のためのものであるが、だからといって使用料として徴収された金員が公金 (public moneys) であるとは言えない。むしろ、本件使用料は、(前述の通り) 厳密に言えば使用料ではないものの、本質的には租税よりも料金 (fees for licences) に類似しており、それゆえ、本件改正法は憲法55条にいう租税法律であるとは言えない。

少数意見1は、本件使用料について著作権審判所が単価を決定する裁量を与えられているから争うことができず (incontestable) それゆえ恣意的であって (上記の要件⑤) 憲法51条2号に規定された連邦議会の課税権を僉越する、という原告らの主張を取り上げている⁸²。この点につき、少数意見1は、著作権審判所による単価の決定は一定の基準に基づくものであり、本件使用料について争えないというわけではない、として原告らの主張を退けている。

4 少数意見2：「公の目的のため」という要件の解釈について

本件諸規定が合憲であるという少数意見1に賛同するものの、少数意見1がその射程を慎重に見極めつつ言及していた Air Caledonie 判決（の傍論）を正面から批判するのが、マクヒュー裁判官による少数意見（少数意見2）である⁸³。具体的には、Air Caledonie 判決で述べられたこととは異なり、「公の目的のため」であることは租税にとって不可欠の要件であるというのが、マクヒュー裁判官の見解である。そして、ここで公の目的のためというのは、政府の歳出に充てられるためということである。

本件においては、135ZZP 条によって徴収される金員の目的は政府または公的組織の経費を支弁するための歳入を獲得するためではない。仕組み全体における政府の役割は、監督的（supervisory）なものに過ぎない。

5 若干の検討

日本の著作権法においては、私的録音録画補償金の支払義務を負うのはあくまで録音録画を行う者（30条3項）または特定機器または特定記録媒体の購入者（104条の4第1項）であって販売業者や製造業者等ではなく、製造業者等が協力義務を負うにとどまっている（104条の5）⁸⁴。これに対して、本件においては、空テープの売主が賦課金の支払い義務を負うことになっていた。この売主は、賦課金を空テープの購入者に転嫁することが想定されているに過ぎない。租税の文脈に置き換えるならば、上記の日本の制度は購入者が本来の納税義務者（法的に租税を負担する者）であって業者は高々徴収納付義務者であるに過ぎない⁸⁵。これに対して、本件では、売主が間接税の納税義務者であって、購入者は担税者（経済的に租税を負担する者）であるにとどまる⁸⁶。

このような本件賦課金につき、多数意見はそれが憲法55条との関係で租税に該当すると判断し、少数意見はいずれもそれが憲法55条との関係で租税にはあたらないと結論づけた。私的録音録画に関して賦課金を設定する制度の全部または一部が裁判所によってその根幹部分を否定されて機能しなくなった例は他国にも見られるが、租税に該当するというを理由とするのは本判決だけなのではないだろうか。

すなわち、カナダでは、記録媒体の製造業者等に課される賦課金について（本判決を参

照しつつも）規制のための料金（regulatory charge）であって 租税ではないと判断し、しかし、制定法の解釈として対象となる記録媒体が一定の種類に限定されていると判断した裁判例がある⁸⁷。また、日本では、私的録画補償金につき、著作権法 104 条の 5 所定の製造業者等の協力義務の内容が十分には特定されておらず、また、著作権法施行令 1 条 2 項 3 号の規定によればアナログチューナーを搭載しない DVD 録画機器は制度の対象たる特定機器に該当しないと判断した裁判例がある⁸⁸。これらと比較すると、本判決は、大上段からの判断を下している。

V 本件諸規定により正当な条件によらない財産権の取得が生じるか

1 オーストラリア憲法における財産権保障の仕組み

オーストラリア憲法には、日本の憲法 29 条やアメリカ合衆国憲法の第 5 修正のテイキング条項のような、権利章典の一環をなす財産権保障に関する規定は存在しない。その代わりに、連邦議会の立法権限について規定する憲法 51 条のうち、31 号が「連邦議会が立法権限を有する目的のために州または人から正当な条件に基づいて財産権を取得すること（the acquisition of property on just terms from any State or person for any purpose in respect of which the Parliament has power to make laws）」を挙げている。そこで、同号が、連邦議会の立法権限に関する規定であると同時に、人々にとっての財産権保障の規定であると考えられている⁸⁹。

オーストラリア最高裁判所の判例によれば、「財産権（property）」の範囲は非常に広く理解されている。このことに伴って財産権保障が必要となる範囲が過度に広がることを防ぐために、以下のような解釈ないし法理が採用されている⁹⁰。

第一に、アメリカ合衆国憲法第 5 修正のテイキング条項において財産権の剝奪（taking）が要件とされているのと異なり、オーストラリアでは、財産権が誰か（基本的には、国）によって取得（acquisition）されることが要件とされている。このため、単なる財産権の喪失によっては財産権保障の問題は生じない。

第二に、制定法に基づいて設定された権利のような、もともと事後的な調整が予定され

ていた財産権は、憲法による財産権保障の対象外である。

第三に、連邦議会に与えられた（31号以外の）立法権限に基づく規制に付随して財産権が影響を受けるにとどまる場合には、財産権保障の問題は生じない。

さらに、租税の賦課、破産手続きに伴う財産権への制約、及び、禁制品の没収のような、そもそも補償が予定されていない場合が存在する。

さて、国による財産権の取得があると認定された場合、次に、それが「正当な条件（just terms）」によるものかどうか審査される。ここでも、アメリカ合衆国憲法第5修正の「正当な補償（just compensation）」とは異なる表現が用いられている。このため、完全補償が求められるのかという点に加えて、金銭以外での補償の余地等が議論されている。

本件では、金銭債務を負担させることが財産権保障の問題になるのか、という世界各国でも争われている論点が取り上げられている⁹¹。もっとも、オーストラリア最高裁判所は、本判決（1993年）の後、1994年にこの論点を含む財産権保障の対象についての重要な判決を続けざまに下した。そこで、1994年の諸判決を含む本判決後の動向については別稿を期すことにし⁹²、本稿では、本判決の内容を淡々と紹介する。

2 少数意見1：本件諸規定は金銭債権に関する規定なのでそもそも財産権の取得は生じない

原告らによる、本件賦課金が空テープの売主からの財産権の取得（an acquisition of property）に該当するという主張に対して、少数意見1は、次のように言う⁹³。

判例が示すように、租税の賦課が財産権の取得となることはない。本件において135ZZN条によって課される賦課金は租税ではないが、同様に、本件賦課金の賦課は財産権の取得となることはないと考えべきである。この点につき、1979年の最高裁判決において、エイキン（Keith Aickin）裁判官は、「[租税]の賦課は、金銭債務を創出するのであって、強制的に財産権を取得するものではない（Its imposition creates a debt but does not compulsorily acquire property.）」と述べていた⁹⁴。

少数意見1は、さらに、次のようにも述べている。「租税の賦課の効果は、金銭債務を作り出すことであって、この金銭債務は金銭の支払いによって弁済される。この金銭債務自体は訴訟による実現可能財産（a chose in action）⁹⁵であるところ、訴訟による実現可

能財産を創出することは誰かから財産権を取得することを伴わない。金銭の支払いにより債務を弁済することは、そこでの金銭は特定物として (in specie) ではなく交換手段として移転するのであるから、あらゆる意味で財産権の取得を伴わない」。

本件における「使用料」は管理団体に対する債務であり、また、この債務を弁済するための金銭の支払いは管理団体による財産権の取得を伴わない。このため、この債務を創出する本件諸規定は、財産権の取得に関する法律であるとは言えない。

3 多数意見：仮に本件諸規定が租税に関する規定でないならば正当な条件によらない財産権の取得が生じている

多数意見も、租税を課すことが憲法 51 条 31 号にいう財産権保障の問題にならないことを認めている⁹⁶。もっとも、その理由は、少数意見 1 のようにそれが金銭債務を創出するからというわけではない。多数意見によれば、51 条 2 号によって認められている租税に関する立法権限と 51 条 31 号によって認められている財産権の取得に関する立法権限は、租税が対価を予定していないのに対して財産権の取得が「正当な条件」という対価を予定していることにより、必然的に相容れない、ということが理由である。

多数意見は「使用料」と称する本件賦課金が憲法 55 条にいう租税にあたるかと判断していたので、本件賦課金の賦課が財産権の取得にあたるかどうかを判断する必要はないはずである。しかし、たとえ本件賦課金が租税ではないとしても、本件賦課金を賦課することが正当な条件によらない財産権の取得にあたる、ということ述べている⁹⁷。

多数意見は、まず、憲法 51 条 31 号の立法権限に関する規定が財産権を保障するための規定として機能していること、及び、人権規定として緩やかな解釈に服することを確認する。

その上で、憲法 51 条 31 号にいう「財産権 (property)」の意義につき、訴訟による実現可能財産 (choses in action) までも含むとする 1944 年の最高裁判決⁹⁸におけるスターク (Hayden Starke) 裁判官の意見を引用する。そして、憲法 51 条 31 号の文脈において「財産権」とは「金銭及び金銭の支払いを受ける権利にまで及ぶものと解される (be construed as extending to money and the right to receive a payment of money)」べきであると述べる。そのように解さないと、租税ではなく金銭または金銭債権を強制的に取得

しそれを特定の人や集団に私的かつ直接便益を与えるために用いる場合に、憲法 51 条 31 号による保障が働かなくなってしまうからである。

さらに、多数意見は、立法による金銭支払義務の賦課が「財産権の取得」にあたるか否かは当該義務が課された文脈に依存することを強調する。例えば、ある人の全財産に相当する金銭の支払い義務を課すことは「財産権の取得」にあたるという。そして、1984 年の最高裁判決の多数意見が述べていた租税は「金銭債務を負わせるものに他ならない (no more than the imposition of a pecuniary liability)」という見解について、それが金銭債務の賦課は 51 条 31 号との関係で「財産権の取得」たり得ないという一般的な命題だととらえるべきではないという。

多数意見は、続いて、本件のように国（連邦）ではない主体に対する支払いであっても「財産権の取得」にあたりうると述べる。

こうして、135ZZP 条 1 項によって課される本件「使用料」は、もしそれが租税でないとしたら、「財産権の取得」にあたり、51 条 31 号にいう「正当な条件」が与えられていない以上、憲法に違反する、と結論づける。

4 若干の検討

本判決において、少数意見 1 は、金銭の支払い義務を課すことは、一般に財産権保障の問題となり得ないという見解を採っている。これは、ドイツの憲法裁判所（第一法廷）の判例⁹⁹やアメリカ合衆国最高裁判所の判例¹⁰⁰が採用している考え方と軌を一にする。

これに対して、多数意見は、租税を課すことは財産権保障との関係で問題となり得ないことを承認しつつ、金銭の支払い義務を課すことが財産権保障の問題となり得るという立場に拠っている。これは、日本で説かれている考え方と近い¹⁰¹。

VI 私的複製の「合法化」は正当な条件によらない財産権の取得か

1 私的複製の「合法化」は正当な条件によらない財産権の取得ではない

135ZZM 条 1 項により、従来は著作権侵害であった録音物の私的複製は、著作権者の権利を侵害しないこととされた。要するに、私的複製は本件改正法により「合法化」されたわけである。改正法のうちこの部分だけを切り出すと、著作権者にとっては、従来著作権法で保護されていた領域が縮減した、ということになる。それでは、上記の条項は、憲法 51 条 31 号との関係で、著作権者からの「財産権の取得」にあたるのだろうか。

この点については、多数意見も少数意見 1 も、「財産権の取得」にはあたらない、と判断している。

まず、少数意見 1 が述べるように、著作権 (copyright) は憲法 51 条 31 号との関係で「財産権 (property)」にあたる¹⁰²。しかし、憲法 51 条 31 号による財産権保障が発動するためには、財産権の「取得 (acquisition)」が認定される必要がある。

少数意見 1 によれば、「同条項の適用のためには、財産権的性質を有する何かの取得を同定できなくてはならない (for the paragraph to apply it must be possible to identify an acquisition of something of a proprietary nature)」。そして、財産権の権利が消滅または縮減するだけでは、他者による財産権的権利の取得があったとは言えない。

多数意見は、1983 年の有名な最高裁判決におけるメイソン裁判官の意見¹⁰³を引用して、少数意見 1 と同様の結論に達している¹⁰⁴。メイソン裁判官は次のように述べていた。「憲法のこの規定を持ち出すには、所有者が彼の財産権に関してこれまで有していた既存の権利に対して立法が不利益に働く、または、立法が当該権利を終了させるのでは十分ではない。国等がどんなに微細ないし僅少でも構わないので財産権への持分 (an interest in property) を獲得するという意味での取得 (acquisition) がなくてはならない」。そして、本件では、確かに著作権法で与えられていた排他的権利の範囲が縮小するものの、憲法 51 条 31 号にいう「取得」は存在しない、というのである。

2 若干の考察

日本にも、著作権法の改正により権利者がもともと有していた権利の範囲が縮減したことについて憲法の財産権保障に違反するとして争われた事案に関する判例が存在する。すなわち、ミュージックサプライ事件と知られる事案に関する1963年の大法廷判決は、憲法29条2項が規定するように財産権の内容を公共の福祉に適合するように法律で定めた場合には原則として同条3項の正当な補償をなすべき場合に当たらない、という理解を前提に、著作権について公益と私益を勘案して設けられた規定が憲法29条2項に添い、それゆえ、補償は不要であると結論づけた¹⁰⁵。

本判決は、本件改正法の内容の合理性を審査するまでもなく、入り口の段階で原告らの主張を排斥している。財産権の「取得」という日本には存在しない要件があるために、日本の上記判例と同じ結論を導くために、異なる理論構成を採用することが可能なのである。

VII おわりに

本判決の多数意見は、1989年の著作権法改正法につき、空テープの売主に課される賦課金が憲法55条にいう「租税」にあたりと判断した。同条は租税に関する法律とそれ以外の法律とは別個独立でなくてはならないと命じているので、結局、本件改正法は違憲無効ということになった。また、多数意見は、仮に本件賦課金が憲法55条にいう「租税」でないとしても、本件賦課金の支払い義務を売主に課すことは、売主からの正当な条件によらない財産権の取得にあたり、憲法51条31号に違反する、と判断した。これに対して、少数意見は、本件賦課金は「租税」に該当せず、また、本件賦課金の支払い義務を課すことは財産権保障との関係でも問題にならない、と述べた。

なお、多数意見も少数意見も、本件改正法の諸規定が憲法51条18号にいう著作権に関するものであって、その限りで、連邦議会の立法権限の範囲内にあると解していた。また、多数意見も少数意見も、著作権者の権利の範囲を従前より縮減することは、財産権の「取得」が存在しない以上、正当な条件によらない財産権の取得には当たらない、と判断した。

本判決は、日本では憲法との関係で必ずしも厳密に論じる必要がなく、それゆえ、それ

ほど踏み込んだ検討が行われていない憲法上の「租税」の定義について、財政民主主義の趣旨に遡ってかなり緻密に議論しており、興味深い。また、本判決は、金銭債務の賦課が財産権保障の問題となるのか、という日本ではほとんど論じられていない問題について、どのような見解の対立がありうるかを示している。

*本稿の執筆にあたっては、2022年度前期に神戸大学法学部で開講した演習における議論から多くの知見を得た。参加者の皆さんに心より感謝申し上げます。また、草稿段階では、木下昌彦教授（神戸大学大学院法学研究科）から有益なコメントを賜った。御礼を申し上げます次第である。

[注]

- 1 Australian Tape Manufacturers Association Ltd v Commonwealth ("Blank Tapes Levy case") [1993] HCA 10; (1993) 176 CLR 480 (11 March 1993).
- 2 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁、258頁。
- 3 最二小判平成2年7月20日集民160号343頁（「いわゆる保育料は、保育所へ入所して保育を受けることに対する反対給付として徴収されるものであって、租税には当たらない」、及び、最一小判平成10年4月30日訟月45巻5号1017頁（平成4年政令第342号1条による増額後の登記手数料が依然として役務の反対給付としての性質を逸脱しておらず租税とは言えない、とした原審の判断を是認）参照。
- 4 最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁。
- 5 最三小判平成18年3月28日判時1930号83頁。
- 6 東京地判平成20年3月28日（厚生年金基金が設立事業所の事業主から徴収する掛金は国税徴収の例によって徴収される点において租税の類似する性質を有するものであるから、「厚生年金保険法による上記掛金の賦課要件等に関する規律の在り方については、憲法84条の趣旨が及ぶと解すべき」、と判断）、東京地判平成20年4月17日判時2008号78頁（労働保険の保険料（労働保険の保険料の徴収等に関する法律参照）につき憲法84条の趣旨が及ぶと判断）、東京高判平成20年8月20日判タ1309号137頁（公害防止事業費事業者負担法に基づく負担金につき、「負担法は、施行者が、費用負担計画に基づき、費用を負担させる事業者及び事業者負担金の額を一方向的に定めることとしており（9条）、かつ、定められた事業者負担金を納付しない事業者があるときは、国税滞納処分の例によりこれを強制的に徴収することとしている（12条）から、租税と類似する性質を有するものとして、憲法84条の趣旨が及ぶと解すべき」と判示。結論としては租税法律主義の趣旨に反しないと判断）、静岡地下田支判平成21年10月29日判タ1317号149頁（ごみ処理手数料及び調整金に憲法84条の趣旨が及ぶと判断）、さいたま地判平成26年12月17日判例地方自治400号84頁（強制徴収が認められている（地方自治法231条の3第3項前段）にもかかわらず、公共下水道の使用料（下水道法20条）に憲法84条の趣旨は及ばないと判断）、東京地判平成27年10月29日（放送法64条1項の規定する受信料は租税ではなく憲法84条の趣旨も及ばないと判断）、さいたま地判平成28年8月26日判時2309号48頁（放送法64条1項の規定する受信料に憲法84条及び財政法3条の趣旨が及ぶと判断。ただし、控訴審の東京高判平成30年3月26日判時2379号56頁は、憲法84条等に言及することなく、原判決を破棄）、東京地判平成29年12月27日（「本件において、①放送法64条1項本文は、受信料の支払義務を定めるものではなく、受信契約の締結義務を定めるにすぎない、②日本放送協会には強制徴収などの法的手続は設けられていないことに鑑みれば、受信契約を締結した場合に支払義務を負うこととなる受信料が、租税以外の公課に当たるということはできず、それに準ずる性質を有するものとも認められない」。控訴審の東京高判平成30年6月21日で維持）、及び、東京地判令和3年4月15日（「社会保険料及び労働保険料は、健保法、厚年法、児童手当法、支援法、労災保険法及び雇用保険法における特別の給付に対する反対給付として徴収されるものであるから、租税には当たらず、[憲法84]条が直接適用されること

はないが、租税に類似する性質を有するものとして同条の保障が及ぶものということができる。]

- 7 最大判昭和 62 年 4 月 22 日民集 41 卷 3 号 408 頁。
- 8 最二小判平成 15 年 4 月 18 日民集 57 卷 4 号 366 頁。
- 9 最大判平成 14 年 2 月 13 日民集 56 卷 2 号 331 頁。
- 10 最二小判平成 18 年 11 月 27 日判時 1958 号 61 頁。
- 11 最大判平成 29 年 12 月 6 日民集 71 卷 10 号 1817 頁。
- 12 本判決の調査官解説である富上智子・最判解民事篇平成 29 年度 607 頁は、「本判決は、同項 [引用者注：放送法 64 条 1 項] についての問題は、契約の締結を強制することの許容性の問題に尽きるものではなく、第 1 次的な問題は、X [引用者注：日本放送協会] の財源となる受信料を受信設備設置者に強制的に負担させることの許容性の点にあると見たものと思われる」、と述べている (640 頁)。また、「金銭支払義務の負担という効果を生じさせる法令を財産権の制約立法と見て審査することが適切かどうかの問題はあるが、本判決は、いずれにしても放送法 64 条 1 項は財産権侵害として違憲となるものではないとの判断であると解される」、とも述べている (641 頁)。
- 13 最大判昭和 33 年 2 月 12 日民集 12 卷 2 号 190 頁。この判決、及び、この判決に対する後掲注 15 の安念潤司評釈については、瀧圭吾「政策税制と憲法：ドイツ法を素材とした序論的考察」海外住宅・不動産税制研究会編著『欧米 4 か国における政策税制の研究』92 頁 (公益財団法人日本住宅総合センター、2014 年)、99-100 頁で憲法 19 条の文脈において言及した。
- 14 最三小判平成 17 年 4 月 26 日判時 1898 号 54 頁。
- 15 安念潤司・社会保障判例百選 [第 3 版] 12 頁 (2000 年)、13 頁。
- 16 小山剛・平成 17 年度重要判例解説 21 頁 (2006 年)、22 頁。津田小百合「社会保険料の労使折半に関する比較法的考察—ドイツにおける議論を例に」季刊社会保障研究 42 卷 3 号 271 頁 (2006 年)、273 頁、さらに、同「ドイツ介護保険における使用者の保険料負担義務とその合憲性—社会保険法上の使用者の位置づけ」社会システム研究 3 号 273 頁 (2000 年)、276-277 頁も参照。芸術家社会保険制度自体の紹介として、渡邊絹子「ドイツにおける自営業者の年金制度—芸術家社会保険法を中心に」週刊社会保障 2425 号 46 頁 (2007 年) 参照。
- 17 概観として、瀧圭吾「憲法の財産権保障と租税の関係について」法学新報 123 卷 11・12 号 17 頁 (2017 年)。ドイツ法につき、瀧・前掲注 13、153-161 頁。アメリカ法につき、同「財産権保障と租税法に関する考察—アメリカ法を素材として」神戸法学雑誌 65 卷 2 号 55 頁 (2015 年)。
- 18 Commonwealth of Australia Constitution Act 1990 (Imp). オーストラリア憲法の解説及び翻訳として、以下を参照した。阿部照哉・畑博行編『世界の憲法集 [第 4 版]』(有信堂高文社、2009 年 (初版 1991 年)) 77-97 頁 [松井幸夫]; 畑博行・小森田秋夫『世界の憲法集 [第 5 版]』(有信堂高文社、2018 年) 81-105 頁 [佐藤潤一]。また、オーストラリア憲法に関する文献として、以下を参照した。関根照彦「オーストラリア憲法と憲法の改正」東洋法学 33 卷 2 号 83 頁 (1990 年); 久保信保・宮崎正壽『オーストラリアの政治と行政』(ぎょうせい、1990 年) 217-231 頁・371-388 頁; 山田邦夫「オーストラリアの憲法事情」国立国会図書館調査及び立法考査局『諸外国の憲法事情』(2003 年) 85 頁; マルコム・スミス + ニッキ・マクローリン = スミス「オーストラリア法」北村一郎編『アクセス

- ガイド外国法』(東京大学出版会、2004年)471頁;藤井樹也「オーストラリアにおける差別禁止立法と憲法—人種差別禁止法を中心に」佐藤幸治他編『現代社会における国家と法:阿部照哉先生喜寿記念論文集』(成文堂、2007年)579頁;佐藤潤一「オーストラリアにおける人権保障」大阪産業大学論集人文・社会科学編12号19頁(2011年);木下和朗「オーストラリアにおける両院制—直接公選対等型両院制に関する制度考察」岡田信弘他編『憲法の基底と憲法論:思想・制度・運用:高見勝利先生古稀記念』(信山社、2015年)471頁。
- 19 George Williams, et al., *Blackshield and Williams Australian Constitutional Law and Theory: Commentary and Materials*, 7th ed., 2018, at 2 [hereinafter cited as *Blackshield and Williams*]. 樋口陽一『比較憲法〔全訂第3版〕』(青林書院、1992年)432-434頁(「自由主義的立憲主義の類型論」)も参照。
- 20 *Blackshield and Williams*, at 1217.
- 21 *Blackshield and Williams*, at 89-90.
- 22 ここでは、樋口・前掲注19、34頁の「現代西側社会」として挙げられている諸国(「西ヨーロッパ(いわゆる北欧を含めて)、北アメリカ、オーストラリア大陸とニュージーランド、それに日本」)を念頭に置いている。
- 23 「手段による規整」から「目的による規整」への変更と整理されている。中山信弘『著作権法〔第3版〕』(有斐閣、2020年)352-353頁。その後、1992年の著作権法改正(平成4年法律第106号)により、一定の私的使用のための複製を行う者に補償金(私的録音録画補償金)の支払い義務が課されることとなった(改正後の著作権法30条2項(現在の30条3項)参照)。また、同改正で設けられた著作権法104条の2以下は、この補償金についての集中管理制度を規定している。愛知靖之他『知的財産法』(有斐閣、2018年)239-240頁[愛知];島並良他『著作権法入門〔第3版〕』(有斐閣、2021年)184-185頁[島並]。
- 24 BGH, Urteil vom 18. Mai 1955 – I ZR 8/54 –, BGHZ 17 (Grundig-Reporter, Magnetto).
- 25 BGH, Urteil vom 29. Mai 1964 – Ib ZR 4/63 –, BGHZ 42, 118-133 (Personalausweise).
- 26 判例の展開を含めた立法の経緯については以下の文献を参照。半田正夫「私的利用を目的とする音楽著作物のテープ録音—西独著作権法53条5項制定の経緯」同『著作権法の研究』(一粒社、1971年)309頁(初出1966年)、同「私的録音と補償金請求権—新制度の誕生と法的問題点」法曹時報45巻10号2171頁(1993年)、2172-2176頁。See also Ernest A. Seemann, *Sound and Video-Recording and the Copyright Law: The German Approach*, 2 *Cardozo Arts & Ent. L.J.* 225 (1983).
- 27 ヨーロッパ各国の制度については、以下の文献を参照。社団法人私的録画補償金管理協会・社団法人私的録音補償金管理協会『私的録音・録画と著作権に関する海外調査報告』(社団法人著作権情報センター、2007年)、小嶋崇弘「欧州における私的複製補償金制度を巡る近時の動向」AIPPI 59巻1号6頁(2014年)、7-10頁。See also Stavroula Karapapa, *Private Copying* (Routledge, 2012).
- 28 Report of the Whitford Committee on Copyright and Designs Law (Cmnd. 6732, March 1977).
- 29 *CBS Songs Ltd v Amstrad Consumer Electronics Plc* [1988] 1 AC 1013; [1988] UKHL 15 (12 May 1988). その後の経緯については、社団法人私的録画補償金管理協会・社団法人私的録音補償

- 金管理協会・前掲注 27、「私的録音・録画と著作権に関する海外調査報告（Ⅱ）」5-14 頁 [阿部浩二] 参照。
- 30 以下の 1989 年改正法以前の状況の説明は、ドーソン裁判官及びトゥーイー裁判官による少数意見に負う。(1993) 176 CLR 480, at 512-513.
- 31 以下の 1989 年改正法の説明は、ドーソン裁判官及びトゥーイー裁判官による少数意見に負う。(1993) 176 CLR 480, at 513-517.
- 32 (1993) 176 CLR 480, at 481.
- 33 最高裁判所は、連邦を当事者とする事件についての第一審裁判管轄権を有する。The Constitution (63 & 64 Vict. c. 12) s. 75(iii).
- 34 (1993) 176 CLR 480, at 481-495.
- 35 (1993) 176 CLR 480, at 486.
- 36 (1993) 176 CLR 480, at 481-482.
- 37 Anthony Frank Mason. 1925 年生まれ。1972 年から 1987 年まで最高裁判所裁判官、1987 年から 1995 年まで最高裁判所首席裁判官（第 9 代）を務めた。See Kristen Walker, Mason, Anthony Frank, in *The Oxford Companion to the High Court of Australia* (Tony Blackshield, et al. eds., 2001), 459-461.
- 38 (Francis) Gerard Brennan. 1928 年生まれ。1981 年から 1995 年まで最高裁判所裁判官、1995 年から 1998 年まで最高裁判所首席裁判官（第 10 代）を務めた。See Belinda Baker & Stephen Gageler, Brennan, (Francis) Gerard, in Blackshield et al. eds., *supra* note 37, 66-68.
- 39 William Patrick Deane. 1931 年生まれ。1982 年から 1995 年まで最高裁判所裁判官を務めた。
- 40 Mary Genevieve Gaudron. 1943 年生まれ。1987 年から 2003 年まで最高裁判所裁判官を務めた。
- 41 Daryl Michael Dawson. 1933 年生まれ。1982 年から 1997 年まで最高裁判所裁判官を務めた。
- 42 John Leslie Toohey. 1930 年生まれ。1987 年から 1998 年まで最高裁判所裁判官を務めた。
- 43 Michael Hudson McHugh. 1935 年生まれ。1989 年から 2005 年まで最高裁判所裁判官を務めた。
- 44 See e.g., Blackshield and Williams, at 844; James Stellios, *Constitutional Characterisation: Embedding Value Judgements about the Relationship between the Legislature and the Judiciary*, 45 *Melbourne Univ. L. Rev.* 277 (2021), 278.
- 45 *Grain Pool of Western Australia v Commonwealth* ('Grain Pool') [2000] HCA 14; (2000) 202 CLR 479 (23 March 2000).
- 46 (2000) 202 CLR 479, at 492.
- 47 以下の記述は、少数意見 1 の下記の箇所の要約である。(1993) 176 CLR 480, at 517-520.
- 48 (1993) 176 CLR 480, at 495.
- 49 (1993) 176 CLR 480, at 517-518.
- 50 (1993) 176 CLR 480, at 497-499.
- 51 以上につき以下の文献に負う。Blackshield and Williams, at 1088.
- 52 なお、法学協会『註解日本国憲法下巻』（有斐閣、1954 年）1267 頁及び 1275 頁では、エスマンの『フ

- ランス・比較憲法綱要』を参照しつつ、立法権と課税権（あるいは課税同意権）が別個の権能であることを説明している。
- 53 オーストラリア憲法 53 条は、租税法案につき上院（Senate）が先議してはならないこと等を規定しているが、この条文が司法審査において援用できないことは 1911 年の最高裁判例（Osborne v Commonwealth (1911) 12 CLR 321）が明らかにしている。Blackshield and Williams, at 1087. これに対して、憲法 55 条は、上院が法律案の審議につき一定の権限を有することを保障するためのものである。P. G. Sharp, The First Paragraph of Section 55, 33 Federal Law Review 569 (2005); Anne Twomey, The Interpretation and Application of Section 55 of the Constitution, 32 Public Law Review 236 (2021). オーストラリアの二院制については、杉田弘也「オーストラリアの二院制：憲法上の規定と現実」北大法学論集 64 巻 6 号 2250 頁（2014 年）参照。
- 54 (1993) 176 CLR 480, at 495.
- 55 (1993) 176 CLR 480, at 497-499.
- 56 複写機に関するオーストラリアの最高裁判例（University of New South Wales v Moorhouse (1975) 133 CLR 1）においては、著作権を侵害する複写機の利用者に対して大学によるコントロールがあったため授権が認められた、と説明されている。
- 57 CBS Songs Ltd v Amstrad Consumer Electronics Plc [1988] 1 AC 1013 (supra note 29); Sony Corp of America v. Universal City Studios Inc., 464 U.S. 417 (1984). いずれも録音機器についての事案である。
- 58 (1993) 176 CLR 480, at 499-500. この点については、後述 VI 参照。
- 59 (1993) 176 CLR 480, at 500.
- 60 (1993) 176 CLR 480, at 500-508.
- 61 Matthews v Chicory Marketing Board (Vic) (1938) 60 CLR 263, at 276.
- 62 Air Caledonie International v Commonwealth (1988) 165 CLR 462, at 467.
- 63 (1993) 176 CLR 480, at 501.
- 64 (1993) 176 CLR 480, at 501-503.
- 65 United States v. Butler, 297 U.S. 1 (1936). See Erwin Chemerinsky, Constitutional Law: Principles and Policies, 6th ed., 2019, 290-292.
- 66 Twin City Bank v. Nebeker, 167 U.S. 196 (1897).
- 67 United States v. Munoz-Flores, 495 U.S. 385 (1990).
- 68 Massey-Ferguson Industries Ltd. et al. v. Government of Saskatchewan et al., [1981] 2 S.C.R. 413.
- 69 27 Geo III c 13 (1787) (Customs and Excise Act 1787).
- 70 (1993) 176 CLR 480, at 504-505.
- 71 Attorney-General (NSW) v Homebush Flour Mills Ltd (1937) 56 CLR 390.
- 72 (1993) 176 CLR 480, at 505.
- 73 (1993) 176 CLR 480, at 505-507.
- 74 ここでの物品税とは、間接消費税のことである。

- 75 (1993) 176 CLR 480, at 507-508.
- 76 (1993) 176 CLR 480, at 520-525.
- 77 (1993) 176 CLR 480, at 520-521.
- 78 See Blackshield and Williams, at 1091-1093.
- 79 Blackshield and Williams, at 1100-1103.
- 80 多数意見で分析されていたのとほぼ同じ判例が取り上げられている。
- 81 (1993) 176 CLR 480, at 524.
- 82 (1993) 176 CLR 480, at 525.
- 83 (1993) 176 CLR 480, at 528-532. Blackshield and Williams, at 1091 で指摘されているように、マクヒュー裁判官は、Air Caledonie 判決が下された後に最高裁判所の裁判官に就任した。
- 84 前掲注 23 参照。
- 85 徴収納付とは、国税の源泉徴収を含む、納税義務者以外の第三者に租税を徴収させ、これを国等に納付させる方法のことを指す、講学上の概念である。金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）156-157 頁、1016-1017 頁参照。
- 86 納税義務者と担税者の違いについては、金子・前掲注、156 頁参照。
- 87 Canadian Private Copying Collective v. Canadian Storage Media Alliance, 2004 CAF 424.
- 88 知財高判平成 23 年 12 月 22 日判タ 1399 号 265 頁（原審：東京地判平成 22 年 12 月 27 日判タ 1399 号 286 頁）。
- 89 See e.g., Luke Beck, Australian Constitutional Law : Concepts and Cases, 2020, at 193-194. この点に関する研究として、以下の論文がある。Rosalind Dixon, Overriding Guarantee of Just Terms or Supplementary Source of Power? : Rethinking s51(xxxi) of the Constitution, 27 Sydney Law Review 639 (2005).
- 90 以下の記述は下記の文献に依拠している。Beck, supra note 89, at 192-227; Blackshield and Williams, at 1298-1322; Tom Allen, The Acquisition of Property on Just Terms, 22 Sydney Law Review 351 (2000).
- 91 前掲注 17 で挙げた文献を参照。
- 92 さしあたり、以下の文献を参照。Blackshield and Williams, at 1301-1322. See also Michelle Gordon, The Commonwealth's Taxing Power and Its Limits -Are We There Yet?, 36 Melbourne University Law Review 1037 (2013).
- 93 (1993) 176 CLR 480, at 526-527.
- 94 Trade Practices Commission v Tooth & Co Ltd. (1979) 142 CLR 397, at 454.
- 95 「訴訟による実現可能財産」という訳語は、田中英夫編集代表『英米法辞典』（東京大学出版会、1991 年）144 頁に拠る。「動産のように物理的支配になじまない、訴訟によって一般に金銭の支払の形で実現される財産」、と説明されている。
- 96 (1993) 176 CLR 480, at 508-509.
- 97 (1993) 176 CLR 480, at 509-511.

- 98 Minister of State for the Army v Dalziel (1944) 68 CLR 261, at 290.
- 99 渕・前掲注 13 (「政策税制と憲法」)、154 頁で言及した 1954 年の BVerfG4, 7 [17] がリーディング・ケースである。前掲注 16 及びこれに対応する本文も参照。See also Gregory S. Alexander, The Global Debate over Constitutional Property : Lessons for American Takings Jurisprudence, 2006, at 147. ドイツの議論状況について、詳しくは、平良小百合『財産権の憲法的保障』(尚学社、2017 年) 133-135 頁。
- 100 Eastern Enterprises v. Apfel, 524 U.S. 498 (1998) のケネディ同意意見及びブライヤー反対意見で示された考え方(渕・前掲注 17 (「財産権保障と租税立法に関する考察」)、78 頁以下参照)が、Koontz v. St. Johns River Water Management District, 570 U.S. 595 (2013) でも踏襲されている(同論文 88 頁以下参照)。本稿で扱っている判決と Eastern 判決の比較検討として、以下の業績を参照。Tom Allen, The Acquisition of Property on Just Terms, 22 Sydney Law Review 351 (2000), 358-362.
- 101 租税を課すことは財産権保障との関係で問題となり得ないという点につき、法学協会『註解日本国憲法上巻』(有斐閣、1953 年) 567 頁(国民が納税の義務を負担するのは事物自然の制約であって、財産権の不可侵によって保障される範囲外の問題である)、宮澤俊義(芦部信喜補訂)『全訂日本国憲法』(日本評論社、1978 年) 290 頁、及び、渋谷秀樹『憲法〔第 3 版〕』(有斐閣、2017 年) 314-315 頁(フランス革命の時点で「租税の賦課・徴収の問題は、財産権の制限とは別個の問題であるという共通理解」が成立しており、これが現代の日本にも妥当すると説く)参照。これに対して、佐藤功『憲法(上)〔新版〕』(有斐閣、1983 年) 486 頁は、憲法 29 条 3 項の文脈で、租税を負担することは「特別の犠牲」でないので補償を要しないと述べている。
- 102 (1993) 176 CLR 480, at 527.
- 103 Commonwealth v Tasmania (the Tasmanian Dam case) (1983) 158 CLR 1, at 145.
- 104 (1993) 176 CLR 480, at 499-500.
- 105 最大判昭和 38 年 12 月 25 日民集 17 卷 12 号 1789 頁。安倍正三・最判解民事篇昭和 38 年度 421 頁、433-434 頁では、この判決が前提としているところの憲法 29 条 2 項と 3 項の関係が敷衍されている。なお、赤坂幸一「最高裁判例の形成過程(1)～(5)〔ロークラス統治機構論探訪第 18 回～第 22 回〕」法学セミナー 63 卷 10 号 74 頁、11 号 77 頁、12 号 74 頁(以上 2018 年)、64 卷 1 号 79 頁、2 号 78 頁(以上 2019 年)は、神戸学院大学が所属する山田作之助元最高裁判所裁判官の関係文書に含まれている裁判記録に基づいて、この判決の形成過程を詳細に跡づけている。上野達弘「『人権』としての著作権?」コピーライト 722 号 2 頁(2021 年)、20-23 頁にもこの判決の分析がある。なお、佐藤・前掲注 101、487 頁、及び、宮澤・前掲注 101、288 頁では、著作権の存続期間を短縮する場合に補償が不要であると書かれている。

人の可動性と租税法——序論的考察

長 戸 貴 之

目次

- I はじめに
- II 総論—問題の所在と構図
 - 1 所得課税による累進性実現の困難？—Tsilly Dagan
 - 2 可動性の高い人への課税の一国限りでの対応の不可能性—Wolfgang Schön
 - 3 問題の構図
- III 各論—人の可動性の高まりに関する法制度
 - 1 投資による市民権・居住権取得（黄金パスポート・黄金ビザ）
 - 2 新規居住者向けの税制優遇措置
 - 3 リモートワークにより重要性が高まる国際（州際）課税上の論点
 - 4 旧居住地国による課税権の防衛
- IV わが国租税法
 - 1 人材の誘致（新居住地国の租税競争の問題）
 - 2 リモートワーク（所得源泉・課税権配分の問題）
 - 3 国外転出時課税制度の対象の狭さ（旧居住地国の課税権防衛の問題）
- V 個人の労働所得への課税確保に関するグローバルな協調とその限界
 - 1 考えられる2類型の方策
 - 2 新居住地国側での租税競争に制約を設ける方法
 - 3 旧居住地国による課税権の拡張（防衛）
- VI 結語に代えて

I はじめに

金融技術や情報通信技術の発達が経済のグローバル化を加速させ、市場活動における企業や資本の可動性を飛躍的に高めた。その結果、主に法人税や資本所得課税をめぐる国家間の租税競争が激化し、国家の退却が語られるようになって久しい¹。それでもなお、国家は退却に抗い、金融所得については、2000年代末から国際的な金融口座情報の共有体制の確立という対抗策を講じ²、企業所得については、BEPSプロジェクトの最終報告書にまとめられた15の行動計画、経済のデジタル化をめぐる二本の柱に係る基本的合意という形で一応の対応を行った。特に第二の柱（Pillar Two）に関しては、外国子会社等が能動的事業を行っていてもみなし超過収益に対する実効税率が15%を下回れば、最低税率課税がなされるため、可動性が高まっている法人所在地の選択³に係る課税上の考慮の余地を一定程度減殺しうる⁴。

しかし、可動性が高まっているのは企業や資本だけではない。これらに比べ程度は低いとは予想されるものの、労働の主体である自然人（以下では単に「人」という）のうち一部の者（特に低所得者⁵と高所得者）の可動性が高まっていることもまた指摘されてきた⁶。とりわけ欧州域内では、域内統一市場における移動の自由確保を志向する制度的前提を背景に、2000年代には人材をめぐる激しい租税競争が展開されるようになっており、コロナ禍を契機とするリモートワーク増加はそれに拍車をかけうる⁷。本稿では、人（労働）の可動性の高まりが惹起する租税政策上の課題を検討するための序論的考察を行う。人の可動性と租税政策との関係を考えるうえで、企業や資本とは異なる考慮が必要であろう点として、ただちに思いつくだけでも以下を列举できる。

- ① 多くの民主主義国家において、法人は選挙権を持たないのに対し、人の場合、国籍保持者であれば、租税立法を行う議会の構成員の選挙に関する投票権が付与されるが、非国籍保持者には（少なくとも国政レベルでは）投票権が付与されないのが通例である。
- ② 人が自己の身体を通じて稼得する所得は労働所得である。企業や資本の可動性の高まりに対しては、消費課税論者であれば、二重の歪み（double distortion）を理由に、最適課税論の下では、その所得の弾力性の高さを理由に、非課税や低率課税を理論的

に根拠づけることができた。とりわけ消費課税論者によれば、企業の所得や資本所得への課税は行わず、理想的な分配状況は労働所得課税と所得移転を適切に調整することによって実現可能だとされる。しかし、人の可動性の高まりを受けた租税競争が激化すれば、現実にはそのような調整により最適な分配状況を実現できない可能性が高まる。

- ③ ゴーイングコンサーンとしての永続性を観念しやすい企業と異なり、人にはライフサイクルがある。ライフサイクルに応じて人の可動性は変わり⁸、関係してくる税目も、所得税・社会保険料（税）と給付・相続税、と多様になる。

本稿では、以上のような着眼点を念頭に置きつつも、検討対象をひとまずは個人、とりわけ中高所得者の所得課税に限定し、社会保障制度との関係性⁹や相続・贈与税制との関係性¹⁰についての検討は今後の課題とする。また、国籍法や入管法との関係性¹¹についても触れない。以下では、まず総論的に、人の可動性の高まりがもたらす租税政策上の問題の所在と構図を示す（Ⅱ）。次に、人の可動性の高まりに連動して各国で導入されてきた所得税における各種税制優遇措置を紹介してその特徴を明らかにし、Ⅱで示した問題が顕在化している様子を素描する（Ⅲ）。続いて、それぞれの問題に関するわが国租税法下の状況を分析する（Ⅳ）。最後に、人の可動性の高まりへの対応策とその限界を検討し（Ⅴ）、まとめる（Ⅵ）。本稿の執筆基準時は、2022年11月末である。

Ⅱ 総論——問題の所在と構図

1 所得課税による累進性実現の困難？——Tsilly Dagan

標準的な最適課税論によれば、Atkinson=Stiglitz が示す二重の歪み理論（double distortion theory）に依拠して、所与の分配状況を実現するため（再分配自体を否定しているわけではないことに注意）には、資本所得課税は非効率적であり、労働所得税や一定の条件下でそれと経済的に等価の消費税を用いることが効率的だと論じられるのが一般的である¹²。しかし、人、とりわけ労働による所得稼得能力の高い者が、場所を問わずに同水準の所得を稼得できるような世界では、国家は、国際市場における厳しい人材獲得競争に晒され、他国の税制その他の法制度を無視し自国のみで理想的な分配状況を実現すべく自律的に税

制を設計することができなくなる。すなわち、人の可動性の高まりにより、資本所得だけでなく労働所得についても租税競争が展開されるようになる。このことを問題提起するのが、Tsilly Dagan の一連の著作である¹³。なお、Dagan 自身は、事実上中央集権的な多国間協調主義により租税競争を抑制・除去するよりは、市場の失敗を改善する形での多国間協調は支持しつつも、それ以外は基本的に租税競争を肯定する立場にあること¹⁴に留意する必要がある。

Dagan & Fisher (2018) は、市民権の商品化 (citizenship for sale) という現象¹⁵を素材に、国家と市民との伝統的な関係性にも市場化の流れが押し寄せていることを描き出す¹⁶。彼女らは、国家と市民の関係性に関する二つの理念型を民主的モデルと消費者モデルとして提示する(表1)。そのうえで、国家がグローバル化した市場における一つのアクターにすぎなくなり、国際競争に晒されることになる結果、消費者モデルが優位となり、さらに国家は、国家にとって魅力があり望ましい能力を備えつつ、「退出」という選択肢を取りうる一部の(多くの場合、高所得・資産家の)構成員(ここには投票権といった伝統的な市民としての権利を持たない者も含む)の選好を無視しえず、フルパッケージではなくアラカルトな形での分散化した(fragmented)市民権の提供を行うこと(バラ売り(unbundle)化¹⁷)を余儀なくされ、また、国家運営のための財源調達に際しても、伝統的な主権により強制的に担税力(ability to pay)に応じた課税を実現するという方は著しく制約され、可動性の高い一部の構成員に対してのみ利益説(benefit theory)に回帰した課税を行うことになってしまうと論じる。

表1：Dagan & Fisher (2018) の提示する国家モデルの理念型

| | 民主的モデル | 消費者モデル |
|----------|----------------|-----------------|
| 政治コミュニティ | アイデンティティそのもの | 公共財提供のために必要な仕組み |
| | 対象無限定な秩序 | 対象限定しうる |
| | 発言 (voice) | 退出 (exit) |
| 公共財 | 集合的意思 | 個人の選好の多元主義 |
| | 意味・共通価値観の一連の体系 | 注文 (アラカルトな選択可能) |
| 政治的相互作用 | 内在的価値 | 道具主義的価値 |

Dagan (2020) は、そのように主題化した、「退出が容易な一部の構成員の選好に配慮

した税制となること」の正義論的検討を行う¹⁸。具体的には、社会契約モデルとして、Ronald Dworkin の平等主義的リベラリズムと、社会厚生最大化を図る功利主義を両極に置いた上で、前者のモデルの下では、可動性の高さという属性に着目して一部の構成員に軽課することは、各人の「平等な尊重と配慮 (equal respect and concern)」を損なうことになり正当化できないとする。その一方で、可動性の高い人の可動性を無視し、市民権の分散化を取り除くことは、可動性の高い人への「平等な尊重と配慮」を損なう面があり、そこに一定の配慮をするためには、担税力に応じた居住地課税に服さしめた上で外国税額控除を認めることで問題を部分的に解消する方向性を示す。しかし、当然のことながら、それでは可動性の高い人の退出を促し全体のパイは縮小せざるを得なくなる。後者のモデルの下では、社会厚生が最大化する限りは一部の構成員への軽課は正当化可能¹⁹だが、「平等な尊重と配慮」を達成することはできない。平等取扱いが損なわれれば、ひいては国家が強制力を用いて課税を行うことの正当性が失われるおそれがある。このように、国家は両者の選択に関する租税政策上のジレンマに直面し、両者の合理的な妥協を達成するかは未解決の課題だとする。そして、Dagan (2022a) は、一つの方向性として、各構成員が享受できるべき最小限の公共財・サービスについてはパッケージ化してそれ以上分散化できないようにし、担税力に応じて納税する市民にのみそのパッケージを提供することを (現実的な実現可能性の低さを認識しつつも) 多国間協調により進めていく可能性を提示する²⁰。それと同時に、Dagan (2022b) は、自身の元来の主張である多国間協調主義の弊害²¹を意識しつつ、グローバルな分配的正義への配慮も必要だとの認識を示している。

2 可動性の高い人への課税の一国限りでの対応の不可能性 ——Wolfgang Schön

Wolfgang Schön も、人の可動性の高まりにより一国の租税政策が制約を受けることを指摘する²²。Schön (2019) は、民主的過程が、納税者を過大な課税や不平等取扱いから保護するための中心的な基礎となるとの前提の下、グローバル化が進むにつれて、租税立法への民主的インプットを決定する者、税を負担する者、公共支出の便益を享受する者の重なりたる「一致 (congruence)」が侵食されつつある中、課税に対する憲法上の実体的

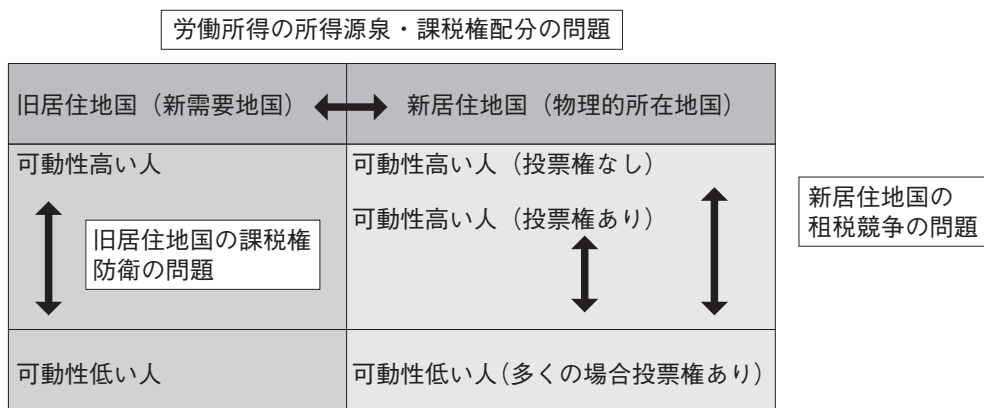
統制の可能性について論ずる。その中で、投票権を持たない非市民の居住者への重課については、非市民の居住者についても、領域内において市民と同一の課税という強制力に服している点で、ドイツ流の憲法上の無差別原則や平等取扱原則という実体的統制によって保護する可能性を見出す一方²³、投票権を持たない非市民の居住者（典型的には可動性の高い人）への軽課については、国際的租税競争の下では、一国限りでの憲法上の実体的統制による対応は現実的に機能せず、超国家レベルでの対応が必要になる²⁴と結論づける²⁵。

3 問題の構図

次章では、以上のように提起された租税政策上の問題がどのように具体的に顕在化しているかを紹介していくが、その前に予めこれ以降の本稿の構成を示しつつ、局面ごとに問題の構図を図式化し提示しておくことが有益である（図1）。

まず、可動性の高い人の移住先たる新居住地国（新物理的所在地国）は、人材を誘致するための税制優遇措置導入の租税競争に晒される（新居住地国の租税競争の問題）。そのことが、新居住地国での投票権を有さない可動性の高い人と、多くの場合投票権を有する可動性の低い人との間の税負担をめぐる対立を惹起する。さらに、そのような税制優遇措置が投票権を有する可動性の高い人にも及んでしまう場合には、投票権を有する者同士の対立を生じる（Ⅲ－2）。次に、人の可動性の高まりは、旧居住地国と新居住地国との間の労働所得をめぐる所得源泉・課税権配分の問題を生じる。とりわけ、リモートワークの

図1：問題の構図



普及により労働の物理的所在地国と雇用主や労務提供先の所在地国（労働の需要地国）が二つ以上の国にまたがる場面の増加が見込まれ、問題の重要性を増す（Ⅲ－3）。さらに、旧居住地国は、可動性の高い人の退出に対する課税権防衛の必要に迫られる（旧居住地国の課税権防衛の問題）。このことが、旧居住地国内の可動性の高い人と低い人との間での異なる課税ルール適用の可能性を生じる。これらの問題はそれぞれ個別の問題として議論可能だが、相互に関連しており人の可動性の高まりがもたらす租税政策上の問題について総合的に考えるために、本稿では概括的にせよ三つの問題すべてに触れる。

Ⅲ 各論——人の可動性の高まりに関する法制度

本章では、人の可動性の高まりを反映した各国の具体的租税制度を紹介することで先に示した問題の構図を具体化して把握する。

1 投資による市民権・居住権取得（黄金パスポート・黄金ビザ）

人の可動性を高めた要因の一つに、2008年以降の金融危機を契機に、カリブ海の島国や欧州域内で相次いで移民投資プログラム（Immigrant Investor Program（IIP））が導入されたことがある。その総称として、黄金パスポート・黄金ビザと呼ばれることもある。その実態は各国のプログラムごとに多様だが²⁶、大まかには、一定額以上（例えば、EU諸国だと25万ユーロや50万ユーロの国が多い）の域内への投資（投資対象は、不動産・国債・雇用の創出・事業など多様）を条件に、市民権や居住権取得について優遇的取扱いを認める点で共通する。市民権取得のために一定期間以上の居住を要求する場合とそうでない場合がある。要求しない例として、ドミニカのIIPは、一度もドミニカを訪れることなく市民権取得を認める²⁷。このような類型のIIPは、労働の誘致を目的とするものではなく、純粋な「市民権の商品化」として外国富裕層の資本を誘致しあるいは租税以外の形で財源調達を図るためのものという性格が濃い²⁸。また、IIPに付随して租税優遇措置が受けられるようになるものがあり、あるいは、後述する新規居住者向けの税制優遇措置を受けられるようになるために必要な居住権取得への出発点となることもある²⁹。逆にいえ

ば、租税優遇措置が伴わなければ、単なるビザ取得のためのファストトラックとみること
もできる³⁰。ただし、市民権や居住権の保持が、租税法上の居住者の地位の獲得を容易に
したり、その真正性を判断するためのコストを高めたりする可能性はある。典型的には、
OECD の自動的情報交換体制の下での共通報告基準（CRS）の実施の際に、居住者の地
位の真正性は納税者自身による証明書の提出に依拠する部分が大きいため、本来の居住地
国での報告対象から逃れるために IIP が用いられる危険があることが懸念されてきた³¹。
OECD は、100 以上の IIP を調査し、潜在的に CRS の実施を損なうリスクの高いもの
として、外国からの金融資産に低税率を提供し、長期間にわたる実際の居住を要求しないも
のを挙げ、高リスクの IIP を名指しで公表した³²。ただし、Ahrens et al. (2022) によれば、
CRS の実施によって IIP を提供する法域へのポートフォリオ投資額が増加するといった
関係性は、ユーロ圏でかろうじて見出されるにとどまっている（英ポンド市場や米ドル市
場では見出されず）³³。

2 新規居住者向けの税制優遇措置

黄金ビザという移民法上の制度に加え、各国は、資本所得を多く稼得する富裕層、さら
にはより広い対象の高所得労働者を獲得するために税制優遇措置を導入する例が相次いで
いる。欧州域内では、1990 年代から 2008 年にかけて個人所得税の法定最高税率引下げの
動きがみられたが、金融危機を機にそれに歯止めがかかり、その一方で、新規居住者を誘
致すべく対象を限定した税制優遇措置を導入する動きが強まった³⁴。欧州連合加盟国の中
では、1994 年には五つ（イギリス（当時）、アイルランド、オランダ、ベルギー、デンマー
ク）のみだった、新規居住者向け税制優遇措置の数が 2020 年には 28 にまで増加し、過度
の租税競争が問題視されるようになってきている³⁵。これらの新規居住者向け税制優遇措置は、
主に、①富裕層（High-Net-Worth Individuals（HNWI））向けの国外源泉所得又は全世界
所得の税制優遇、②高所得労働者向けの移住先国での活動に起因する労働所得課税の優
遇、③年金生活者向けの優遇、に類型化されている³⁶。傾向としては、早い段階から新規
居住者向け優遇税制措置を講じておりその利用者も多い先発国の措置よりも一層有害度
が高いと評価される税制優遇措置が、近年、後発国において導入されてきている。ここ
ではそのいくつかを紹介する³⁷。なお、移住先国での税制優遇措置には、国外源泉所得の免税

措置が伴うものが多く、そのような取扱いを受ける納税義務者が租税条約上の便益を受けうる「居住者」に該当するか、という論点が控えており各国で裁判例や条約上の対抗規定の導入が観察されているが³⁸、ここでは触れない。

(1) 富裕層向けの国外源泉所得又は全世界所得の税制優遇

ア イギリス

明示的に富裕な新規居住者向けの税制優遇措置として導入されたわけではないものの、1799年の所得税創設以来存在し、長らくそのような機能を果たしてきた税制として、イギリスの送金主義課税（remittance basis taxation）の仕組みが有名である³⁹。送金主義課税制度の下では、居住者であっても、イギリスにドミサイル（domicile）⁴⁰を有さない者（non-dom）は、申請により、国外源泉所得についてその発生時ではなく、イギリスへの送金時に初めて課税されることを選択できる。ただし、この15年間で送金主義課税制度への批判は高まりつつあり、現在では、18歳以上の納税者が、過去9年間に7年以上居住者であった場合には年間30000ポンド、過去14年間に12年以上居住者であった場合には年間60000ポンドの送金主義賦課金（Remittance basis charge）を支払わねばならず、さらに2017年以降は、過去20年間に15年以上居住者であった場合には、ドミサイルがあるものとみなされることとなった⁴¹。

近時、申告所得データに基づき、non-domsの属性や実態が明らかにされつつある⁴²。Advani et al.（2022）によれば、2001-2018年の間にnon-domの地位を利用したことがある者（ever non-doms）の数は約238000人であり、現在のnon-domsの数は7万人ほどである。2018年には500万ポンド以上の所得を稼得した者の約30%がnon-domの地位を利用している。所得上位1%以内にいる金融業の労働者の22%がnon-domの地位を利用したことがある。non-domsの多くは西欧各国・インド・アメリカ出身でロンドンに居住するシティの金融業従事者である。特筆すべきは、約80%のnon-domsにとって労働からの所得が主たる所得であり⁴³、いわゆる資産家としての富裕層というよりも高所得労働者の占める割合が高い点である。

イ イタリア

イタリアは、2017年に富裕層向けの「新規居住者」税制を導入し耳目を集めた⁴⁴。こ

の税制の下では、新たにイタリアに移住した「新規居住者」（過去10年間に9年以上非居住者であった新規居住者）は、その稼得した国外源泉所得について、最大15年間にわたり、累進税率構造での課税に代えて、年間10万ユーロの一括税の支払いで済ませることができ、また、相続税・贈与税上の国外資産が課税対象外となる⁴⁵。ただし、納税者の選択により一部の国外源泉所得のみを「新規居住者」税制の対象外とでき、外国税額控除を利用したり、国外損失と国内所得を相殺できたりする⁴⁶。

ウ スイス

スイスでは、非スイス市民権者の富裕層向けに、実際の全世界所得や資産額を課税ベースとして税額を決める通常の所得課税や資産税を、年間生活費をもとに計算する（税率構造自体は通常の所得税・資産税と同じだが）「一括税」に代えることを認めている⁴⁷。利用適格があるのは、非スイス市民権者であることの他に、スイスで初めて無制限納税義務者となること又は二度目以上の場合はその間最低10年間は無制限納税義務者ではなかったこと、スイス国内において雇用に基[・]づく活動をしていないこと（カントンによっては、国外での労働もしていないことが要求されることもある）、である。その他の要件として、納税者の関連する全世界生活費が住居費の最低7倍を超えること、連邦レベルで課税所得となる生活費がEU市民であれば年間40万フラン以上あること、などがある。公表されているところによれば、2018年末時点での利用者数は4557人である⁴⁸。

エ ポルトガル⁴⁹

適用要件として国内で労働しないことを要求するスイスや国外源泉所得にのみ税制優遇を認めるイタリア、国外源泉所得について送金主義課税を行うイギリスと異なり、2009年に導入されたポルトガルの非永住居住者（non-habitual resident（NHR））税制の下では、国外源泉所得だけでなく国内での労働所得にも税制優遇措置が及ぶ。具体的には、過去5年以内にポルトガルで租税法上の居住者になったことがない個人がNHRとなると、10年間は、租税法上の居住者であっても、一定の国外源泉所得がポルトガルと租税条約を締結している源泉地国において課税に服する（ここには課税の対象となったうえで免税とされている場合も含まれる）場合や、非締結の国（ブラックリスト国を除く）であってもその国の課税に服した上でポルトガルの国内源泉とみなされない場合には、当該国外源泉所得

(ここには雇用による所得・専門職による所得・投資所得などが含まれる)が免税となる。さらに、課税対象となる国内源泉所得についても、国内で行われた科学・芸術・技術的な性格の高付加価値活動からの所得に対しては20%の一律税率が適用される。なお、ここにはスポーツ選手の活動は含まれない。

(2) 高所得労働者向け税制優遇

移住者である高所得労働者向けの税制優遇措置は、OECD加盟国の間でも導入されているが⁵⁰、欧州連合加盟国の間では特に目立ち、9か国14種類に及ぶ⁵¹。国内源泉の労働所得に軽減税率や特別な控除を認めるものが典型で、所得要件や職種要件の有無に応じ多様である⁵²。資産家である富裕層の誘致とは異なり、いわゆる保有資産上位1%のような層だけでなくより広い裾野の高所得労働者を誘致するための税制となる。

ア オランダ・ベルギー

高所得労働者向けの税制優遇措置を早い段階から導入したのがオランダとベルギーである。

オランダは、第二次大戦後にアメリカ企業を誘致するためアメリカ人駐在員等の短期滞在者に対し雇用からの所得の35%を一定期間非課税とする措置を導入していたが⁵³、1970年にそれをアメリカ人以外の外国人にも広げ定着させてきた⁵⁴。2022年時点で、非課税枠は30%となり期間は5年である。その利用者数は56000人を超える⁵⁵。また、ビジネスを行う上でかかる経費の会社からの精算金だけでなく、同伴家族のインターナショナル・スクールの学費や通学費の会社負担分の精算金も課税所得とならない。

ベルギーは、当初は1960年、さらには1983年に多国籍企業の中枢機能誘致のため、国外から来る外国人の経営者・高技能労働者を非居住者扱いとし、これにより国外源泉所得(労働所得を含む)を期間制限なく非課税とし、また、会社からの住居費や学費に係る手当を非課税とする等の税制優遇措置を実施した⁵⁶。同措置はよく利用されていた(利用者数は2003年の会計検査院の調査で17683人⁵⁷)。通達限りでの取扱いのためその合法性に疑義が呈されていた⁵⁸。2022年からは駐在員向けの税制優遇措置を正式に法制化した⁵⁹。年収75000ユーロ以上(研究者にはこの要件は課されない)の企業経営者や高技能専門職の移住者(国籍は問わない)向けに5年間(最大8年間まで延長可能)にわたり、

居住者であり全世界所得課税に服するものの、グロスの報酬額の30%までの移住者控除（非課税枠の最大額は年間9万ユーロ）が認められることになった。また、従前通り会社からの住居費や学費に係る手当は非課税である。

イ デンマーク・フィンランド・スウェーデン

デンマーク・フィンランド・スウェーデンといった北欧諸国は、欧州域内における人の可動性の高まりを受けて、その個人所得税の法定税率の高さが他の欧州諸国からの人材獲得に困難をきたすため、1990年代から2000年代初頭にかけて新規居住者向けの労働所得の税制優遇措置導入に踏み切った⁶⁰。例えば、デンマークでは当初30%⁶¹（現在では32.84%）、フィンランドでは35%⁶²（現在32%）の比較的短期間（現在も7年・4年）の一律税率課税である。いずれも最低所得要件がある。デンマークでは労働所得には会社から補填される住居費や子弟の学費が含まれる。デンマークの税制優遇措置については、2000年に欧州委員会がEU法上違法な国家補助に該当しないとの判断を示した⁶³。スウェーデンは、デンマーク・フィンランドに追随して、一定の専門職・企業経営者・管理職・研究者の新規居住者（移住前過去5年間非居住者）に3年間、労働所得に25%の控除を認める税制優遇措置を導入することを余儀なくされた⁶⁴。

ウ スペイン⁶⁵

スペインは、2005年に新規移住者向けの労働所得の税制優遇措置として、いわゆる「ベッカム法」⁶⁶を導入したことで有名である。この制度の下では、新規居住者となる移住者で、移住による制度選択前過去10年間にスペイン居住者になったことがない者が、スペインの雇用者と契約しスペイン国内で労務・役務を提供（国外での労務提供割合は15%以下である必要）して所得を稼得した場合に、6年間は、労働所得については全世界所得、その他の所得についてはスペインの国内源泉所得のみを対象に、24%の一律税率での課税を認めるものであった。なお、スペイン源泉の貯蓄所得とキャピタルゲインは、通常の居住者と同様の課税に服する。しかし、2011年以降は、年間60万ユーロを超えて所得を稼得する者には、45%（現在は47%）で課税することとなった。さらに、2015年の改正では、ほとんどのプロスポーツ選手が適用対象外とされた。

エ ポルトガル

先述の通り、ポルトガルの NHR 税制は、科学・芸術・技術的な性格の高付加価値活動から生じた国内源泉の労働所得にも恩恵が及び、20% の一律税率課税となる。

オ イタリア⁶⁷

イタリアには、新規移住者向けの労働所得に係る税制優遇措置が複数ある。まず、2010 年に導入された、「適格教員・研究者」向けの優遇措置がある。これは、大学学位又はそれに類するものを有し、イタリア国内で教育・研究活動を行い、過去に 2 年以上連続して国外で教育・研究活動を行ったことがある者が、イタリアに移住した場合（イタリア国民であるか否かは問わない）に、イタリアに移住した年及びその後 5 年間（子供の数やイタリアに住居を購入したか否かに応じて 7 年又は 10 年の場合がある）は、イタリア国内で稼得した雇用や自営業からの所得の 90% を非課税とするものである。

また、より一般的な移住労働者（expat workers）向けの税制優遇措置が 2015 年に導入され、2019 年にはさらに職種の限定が廃され、移住前の非居住者要件が緩和され、非課税枠が拡大された⁶⁸。こちらでは、イタリアに移住し居住者となった者（EU 市民及び非 EU 市民の場合はイタリアと租税条約又は情報交換協定を締結している国の市民）で、大学の学位を有しイタリア国外で継続的に最低 24 か月は雇用により働き又は学位取得につながる勉強をしていた者は、移住前に 2 年間以上イタリア居住者ではなく、移住後最低 2 年間はイタリアにとどまることを誓約した場合、イタリアへの移住後に同国内で稼得する雇用・自営業及びこれらに類する所得について、移住後最初の 5 年間はその 70%（イタリア南部に居住地を構えた場合は 90%）を非課税とするものである。さらに、子供の数やイタリアでの不動産等の財産の購入等の条件充足によりさらに最大 5 年間は延長可能（非課税となるのは原則 50% だが 18 歳未満の子や被扶養者が 3 人以上の場合には 90%）である。実際に 2 年以上イタリアにとどまらなかった場合には、それまでに受けた税制優遇措置をなく奪われる規定がある⁶⁹。

また、スポーツ選手向けには、課税所得の 0.5% の賦課金を払うことで、イタリア国内で稼得した雇用関係からの所得に 50% の非課税が認められる税制優遇措置が 2019 年に導入された。肖像権をクラブ側に移転するか否かで国内で稼得した所得になるか否かの判断が変わりうる⁷⁰。

カ オーストラリア⁷¹

地理的に欧州からは離れるオーストラリアも、2006年に短期滞在の外国人に対する税制優遇措置である「一時的居住者（temporary residents）」に係る税制を導入した。この制度は、オーストラリアに長期間滞在しない者については、永住者と異なり同国とのつながりが希薄であるため、非居住者と似た取扱いをすることを政策目的としている。また、同国の公共支出（医療保険や年金制度）の便益を受ける程度が同国民や永住者より低いいため同様の所得課税に服すべきでないと考えられている。一時的居住者となるのは、一時滞在ビザを保有する一時的滞在者で社会保障法上の「オーストラリア居住者」ではない者（オーストラリア国籍や永住権を持たない者）や「オーストラリア居住者」の配偶者ではない者であり、一時的居住者に該当すると、国外源泉所得（ただし雇用や役務提供による所得は除く）の免税、課税対象オーストラリア所在財産を除くキャピタルゲイン・ロスの非課税、外国貸主に対する利子源泉徴収義務の免除の取扱いを受けられる。逆に言えば、雇用や役務提供による所得は国内源泉所得・国外源泉所得のいずれであっても課税の対象となるため、これまで紹介してきた各国における国内の労働所得にも税制優遇措置を認める取扱いとは一線を画し、優遇の度合いは低い。ただし、一時的居住者となるための要件がビザと連動しており、ビザの更新がなされる限り、一時的居住者となれる期間に限定がない点の一つの特徴である⁷²。

(3) 年金生活者向け税制優遇

南欧を中心に、引退後の年金生活者の移住を誘致すべく税制優遇措置を導入した国もある（ポルトガル・マルタ・キプロス・イタリア・ギリシャ）⁷³。

ア ポルトガル

2009年に、移住してくる年金生活者向けの税制優遇措置を最初に導入したのがポルトガルである。ポルトガルでは、移住者の年金所得について、同国との租税条約締結国である源泉地国で課税に服する場合、又はポルトガル法のソースルール上、国内源泉所得とみなされない場合には、10年間非課税としていた。とりわけ、源泉地国で課税されていなくても、ポルトガルの国内源泉所得とみなされなければよく、またOECDモデル租税条約18条が年金所得の居住地国課税を定めており、ポルトガルの締結する租税条約の多

くもこれに倣っているため、EET の国から移住する者の年金所得の元手となる労働所得と年金所得が二重非課税となりうる点に特徴がある⁷⁴。フィンランドとスウェーデンは、自国民が年金課税を回避するためにポルトガルへと移住することを嫌い、ポルトガルとの租税条約を破棄し、フィンランドは2019年1月以降、スウェーデンは2022年1月以降、ポルトガルとの間に租税条約が存在しなくなった⁷⁵。ポルトガルは、2020年以降は新規居住者の年金所得に10%で課税することにしたが租税条約がなければ旧居住地国からの課税が及ぶ可能性がある⁷⁶。

イ イタリア⁷⁷

イタリアも、ポルトガル・マルタ・キプロスの後を追って、2019年に移住者の年金所得への税制優遇措置を導入した。イタリア南部に移住し、外国の組織体から年金を受け取る年金生活者（イタリア国籍か否かを問わない）は、過去最低5年間イタリア居住者でなければ、移住後6年間は、（年金に限らず）国外源泉所得（例えば、外国株式の譲渡益が含まれる）について通常の所得課税に代えて、毎年7%の一括税で済ませることを選択できる。

(4) リモートワークの増加とデジタルノマドビザ

新型コロナウイルスの蔓延は、世界的にリモートワークを増加させた。これにより、労働をめぐる租税競争は新たな局面に突入する可能性がある⁷⁸。具体的には、欧州各国をはじめとするいくつかの国でデジタルノマドビザを発行する動きがみられる。その特徴は、非居住者企業に雇用される者や顧客の大部分が外国顧客である者についても、学位や健康状態等の一定の要件を充たせば、滞在を認めるビザを発給するようになった点にある。デジタルノマドビザにも、税制優遇措置が伴うもの（スペイン・ギリシャ・クロアチア）と伴わないもの（ルーマニア・エストニア）がある⁷⁹。

税制優遇措置が伴うものに共通する特徴は、国内に移住しながらも非居住企業に雇用されることや、自営業であってもそのサービス提供相手である顧客のほとんどが外国顧客であることをビザ発給の要件とする点である。従来の新規居住者向けの労働所得の税制優遇措置が、移住先国所在企業での雇用を念頭に置いたものであったのに対し、労務や役務の提供先が非居住企業や外国顧客である点で新しい。

クロアチアでは、2021年にデジタルノマドビザ・プログラムを創設し、1年間を超えない期間内での滞在を認めることにした。デジタルノマドの所得水準は必ずしも高いとは限らず、ビザ発給のために所得や資産に関する要件がある。そして、デジタルノマドビザ保有者については、租税法上の居住者・非居住者の区別に関係なく、クロアチアで登録していない雇用主に対する労務提供や非居住者を顧客とする自営業により非居住者から支払いを受けた所得を非課税とする立法をした⁸⁰。ただし、デジタルノマドビザ自体が1年を超えない範囲で発行されるものであるため、税収への影響は大きくないとの見方がある⁸¹。

これに対して、スペインでは、スタートアップの事業環境を高めるためのパッケージ法案の中で、デジタルノマドに対応した税制の導入を検討している。現在審議中のスタートアップ法案ではデジタルノマドビザの発行を予定しており、(スペイン国内の雇用主との契約を要求する)既存のベッカム法の下での税制優遇措置について、その適用を受けるための過去の非居住期間に係る要件を10年間から5年間に短縮し、さらにデジタルノマドビザ保有者にも対象を広げることを審議している⁸²。

なお、イタリアでは、イタリア市民権を保有する納税者が、コロナ禍に伴いイタリアに帰国し、イタリア国内で外国所在企業のためにリモートワークを行う場合も、被用者が物理的にイタリア国内から労働している限り先述の移住労働者向け税制優遇措置を利用できるが、逆にイタリア所在企業のために外国からイタリアに移住する予定だった者がコロナ禍でイタリア国外からリモートワークを行うようになった場合には税制優遇措置の利用が認められない旨の一連のルーリングが示された⁸³。

3 リモートワークにより重要性が高まる国際（州際）課税上の論点

(1) 欧州におけるデジタルノマドビザと課税権配分・税務執行

リモートワークの増加により重要性が高まる国際課税上の論点の一つとして、労働による所得の所得源泉とそれに対する課税権配分の問題がある⁸⁴。伝統的な国際課税の議論によれば、国内法におけるソースルールにもみてとれるように、人的役務対価の所得源泉地は物理的な役務提供地にあるといわれる⁸⁵。その課税権配分に関して、OECDモデル租税条約は、その15条1項において、雇用により得られる所得の課税権は原則として居住地国にあり、役務提供が源泉地国でなされた場合には源泉地国にも課税権が認められること

が規定されているが、それも183日以下要件などの同15条2項に定められる要件を充たした場合にはかなり制約されることを規定している⁸⁶。したがって、デジタルノマドがもともと物理的に住んでいた国（X国）にドミサイルを維持してX国の居住者性を維持したまま出国し、移住先の実際に物理的に所在する国（Y国）では租税法上の居住者にならないようにした上で、X、Yとはまた別のZ国所在企業に雇用され物理的にはY国から労務提供を行った場合、租税条約上の源泉地国非課税の要件を充たせば源泉地国であるY国の課税を免れることができ、さらにX国が送金主義や国外所得免除を採用しているような場合には、実質的な二重非課税が生じうる⁸⁷。

また、他のパターンとして、実質的には雇用主を変えていないにもかかわらず、旧居住地国（かつ旧源泉地国）を離れ、国をまたいで他国（新居住地国）の居住者としてリモートワークを行うようになると、旧居住地国は、もはや役務提供地ではなくなり、移住前には課税できていた移住者の雇用からの所得への課税権を失うことになる。そして、役務提供地国（源泉地国）たる新居住地国が当該デジタルノマドに対して税制優遇措置を講じて課税権の行使を控えれば、二重非課税や著しく低い税負担となる状況が生じうる。従来の移住者向け労働所得の税制優遇措置では、通常は移住先国に雇用主が所在することを前提としていたのに対し、デジタルノマドの場合には、雇用主が移住先国以外の国に所在する点に違いがある。

仮にこのような所得源泉の判断や課税権の配分をもたらす帰結に対する疑念が生じるのであれば、それは、人的役務からの所得の源泉地を物理的な役務提供地ではなく、役務提供先やサービス提供先といった需要地国と観念すべきか、という問題⁸⁸が顕在化しているものと理解できる。

また、税務執行の観点からも重要な問題が生じうる⁸⁹。例えば、源泉徴収制度の果たす役割が大きい税制（労働所得課税はその典型）の下で、雇用主と被用者が同一国の居住者であれば、源泉徴収の対象となるであろうが、両者の居住地国にずれがある場合、雇用主による源泉徴収の対象とならなくなる可能性がある。この場合に、被用者自身による申告が重要になるが、被用者の居住地国にとって外国に所在する雇用主からの支払を正確に捕捉することは容易でない。そうすると、国家間の協力が無い限り税務執行に困難が生じるおそれがある。OECDは、コロナ禍でのリモートワーク増加に伴う課税上の取扱いに関して、給与に係る源泉徴収上の困難について、条約締結両国の行政当局の合意により条約

の文言を上書きするような取扱いを許容するかのようなガイダンスを示しており⁹⁰、条約の改正によらずに行政当局間の合意のみによって異なる取扱いを認めることには批判もある⁹¹。

(2) 米国の州所得税における課税権配分

ア 労働の物理的所在地か雇用主所在地か

アメリカでも、リモートワークの増加により、個人の労働に関する州間の課税権配分に変動が生じることが近年問題となった。すなわち、自宅と雇用主（オフィス）のある州が分かれている場合、従来、オフィス所在地州がそこでの労務提供からの所得について一次的課税権を有することが多かった⁹²が、コロナ禍でのリモートワーク増加により、多くの労務が自宅所在地州から提供されることになり、オフィス所在地州は多くの税収を失う可能性が生じた。これに対して雇用主所在地州基準での課税権強化（防衛）を図ったのが、マサチューセッツ州である。また、ニューヨーク州をはじめとするいくつかの州⁹³は、コロナ禍以前から、リモートワークを行った場合にも、「雇用主の必要（necessity）」によりリモートワークを行わせた場合を除きリモートワークから生じる所得について雇用主所在地州にも課税権があるとの「雇用主の便宜ルール（Convenience of the employer rule）」に基づき課税を行ってきた⁹⁴。ニューヨーク州所得税の課税所得となる同州内源泉所得は、総賃金額に、全勤務日数に占める州内勤務日数の割合を乗じて算出するが、雇用主の必要に応じてリモートワークを行った場合でなければ、リモートワーク日数を州外勤務日数に含まない⁹⁵。このルールについては、著名な租税法学者である Edward A. Zelinsky 自身が訴訟当事者となった Zelinsky 事件で、連邦憲法上の適正手続条項（Due Process Clause）⁹⁶ 及び州際通商条項（the Dormant Commerce Clause）⁹⁷ に抵触しないかが争われ、いずれも違憲性が否定されていた⁹⁸。また、その後も Huckaby 事件で、反対意見が付されたものの、結論としては違憲性が否定されていた⁹⁹。Zelinsky はさらに、コロナ禍以前の 2019 年分とコロナ禍中の 2020 年分の州所得税について、改めて「雇用主の便宜」ルールの違憲性を争う訴訟を提起中である¹⁰⁰。とりわけ、コロナ禍では州知事により緊急事態宣言が出され、オフィスでの勤務が禁じられていた¹⁰¹にもかかわらず、ニューヨーク州は課税権を行使する姿勢を示しており、「雇用主の便宜」ルールに基づく課税が維持できるかが注目される。

マサチューセッツ州は、これまで「雇用主の便宜」ルールに基づく課税を行ってきたわけではないものの、新型コロナウイルスがアメリカで蔓延し在宅勤務が増加した2020年4月21日に、同年3月10日に遡って適用のある緊急租税規則¹⁰²を発遣した。同規則では、マサチューセッツ州所在の雇用主の下で勤務し、州外に転居した者の稼得する所得を同州の所得税に服する州内源泉所得として取り扱う内容が定められた。これに対し、これまで労働所得に州所得税を課してこなかったニューハンプシャー州知事は同規則が同州の主権を侵害するものだとして連邦最高裁で争う姿勢を明らかにした¹⁰³が、連邦最高裁は、2021年6月28日に第一審管轄権(original jurisdiction)がないとして却下した¹⁰⁴。そして、マサチューセッツ州は、同年9月13日にこのルールを廃止することをアナウンスした¹⁰⁵。

イ 解釈論上の対立

マサチューセッツ州の規則の違憲性についてただちに連邦最高裁判所の判断が示されることはなくなったものの、リモートワーカーへの課税のあり方については、納税者自身による訴訟が提起されており¹⁰⁶、学説上も解釈論として賛否両論の議論が交わされている。

マサチューセッツ州に賛成する立場は、近年における経済のデジタル化の議論と親和的である。Darren Shanskeは、州内に物理的存在はなくとも、一定の閾値を超えた州内売上(年間10万ドル以上又は年間200超の取引)を有する州外事業者に対して州売上税(使用税)の徴収を求めることの合憲性を認めたWayfair判決¹⁰⁷をテコに、リモートワークであっても、ある都市(ここではマサチューセッツ州に限定されないボストン都市圏)に所在する雇用主の下で働くことに集積の経済(agglomeration economics)が働く場合には、連邦憲法上、州の課税権を基礎づけるネクサスたりうる「実質的仮想的存在(substantial virtual presence)」があると認めるべきであり、物理的存在はもはや必要でないと主張する¹⁰⁸。ここでの「集積の経済」とは、都市への人・物・資本の集積がもたらす外部経済のことをいい、具体的には移動・輸送コストの低減、厚みのある労働市場をはじめとする市場規模拡大効果(market-size effects)、人々との円滑なコミュニケーションを通じた情報伝達のスピルオーバー効果¹⁰⁹が念頭に置かれる。

また、Hayes Holdernessは、連邦最高裁判所が、州税が州際通商条項違反とならないための判断基準を定立したComplete Auto判決¹¹⁰以来、州際課税における州の主権をよ

り広範に認める傾向にあることを指摘する¹¹¹。

これに対し、反対の立場の先頭に立つ Zelinsky は、Wayfair 判決を前提としても、それが、物理的存在を常に要求しないことまで意味するものではなく、「仮的存在」という曖昧な概念には州課税権の限界を基礎づける原理原則が存在しないと批判し、仮に一定の制約を設けるために制約原理として雇用主の物理的所在地を基準にしようとするれば、放擲したはずの物理的存在の要件を再導入せざるを得なくなる、と Shanske の議論を批判する¹¹²。また、Young Ran (Christine) Kim は、もともと州外からリモートワークを行う者には課税してこなかったのであるから今回の対応はコロナ禍対応という一時的なものであること以外に理由はなく、仮に雇用機会の提供にネクサスを見出そうとしても、その程度では実質的ネクサスを認めるにはならず、州内源泉所得算定上、リモートワークの全日数を州内勤務日数とみなしている点で配分にも問題があり、リモートワーカーの二重課税リスクを増大させる点で州際通商に対し差別的であり、リモートワークにおいて被用者が公共財の提供を受けるのは居住地州からであるとして Complete Auto テストを充足しないとする¹¹³。Richard Pomp は、投票権を有さない非居住者への課税を強化することに反対の立場から、マサチューセッツ州の対応を問題視する¹¹⁴。

(3) 労働の物理的所在と労務提供先の所在のズレに関する立法政策論

ア 所得源泉と課税権の配分基準をめぐる論争

解釈論を離れ、租税政策論として、労働の所得源泉地と労働の所得に対する課税権の配分をいかに考えるべきか。

Kim は、法人と異なり自然人については、物理的な所在が重要であり操作の余地も少ないため、物理的所在地がそこで稼得された所得への課税権を有するべきだとする。そのうえで、人々が「足による投票」をするとのティボーモデル¹¹⁵を肯定的に評価し、住民サービスなどの提供を受ける地に優先的な課税権を認めた方が、納税協力も高まると論じる。課税権を認めるためのネクサス理論としては、①(居住による)同意理論 (consent theory)、②便益理論 (benefits theory)、社会構成員はその属する社会に貢献すべき社会的義務があると観念する③社会的義務論 (social obligation theory) のいずれの理論からも、居住地での課税が源泉地課税 (厳密には「需要地」課税の意味に解すべきだろう) に優先すべきだとする¹¹⁶。Holderness は Kim に次のように反論する¹¹⁷。すなわち、州税の課税

根拠を便益理論に見出した上で、労働の物理的所在地と雇用主所在地のいずれもが便益を提供しており二者択一の関係にはなく理想的には適切に按分すべきだが、それが難しい場合に、課税の衡平と税務執行コストの観点から、いずれを相対的に優先させるかを決すべきだとする。課税の衡平として持ち出すのは、同一雇用主の下で同水準の所得を稼得する者は居住地に関係なく同水準の課税に服すべきだとの観点¹¹⁸である。その背後に、州間の租税競争への警戒や居住地選択への中立性を維持すべきだとの考えがある。この点で、ティボーモデルを肯定的に捉える Kim と認識が異なる。また、税務執行コストの観点からは、被用者の情報が集積する雇用主所在地州に一次的課税権と徴収権を認めた方が効率的だとする。さらに、リモートワークの増加による制度移行コストを負担すべきは、住民の流入による潜在的課税ベース拡大が見込める居住地州だとする。

イ 州所得税の累進性への影響に関する考察

David Agrawal と Kirk Stark はリモートワークをめぐる所得源泉と課税権の配分の方法に関し、3つ（厳密には4つ）の案を検討し、州所得税の累進性への影響を考察する¹¹⁹。具体的には、第一に、被用者による労働の物理的に行われた場所を所得源泉地として優先的課税権を認める、第二に、雇用主所在地を所得源泉地として優先的課税権を認める、第三に、州間で一定の定式に基づき按分する（apportion）、第三の案の派生形として、第四に、州レベルでのリモートワーカーへの所得課税を禁止し、連邦レベルでリモートワーカーへの追加的所得課税を一律に行い、その税収を各州に配分する、という案である。そして、各案の利害得失を検討するが、第一の案は、現在の取扱いに沿い、居住地からの公共サービスの便益を享受している点で便益理論にも沿うが、特に高所得者に多いリモートワーカーの可動性を増し、州所得税の累進性は減退すると指摘する。第二の案については、リモートワークの増加により雇用主所在地での公共サービスへの負担は減少するであろうが、集積の利益を生む雇用主所在地での経済的機会は残るであろうところ、集積の利益の有無を判断するために Wayfair 判決に鑑みても被用者の物理的存在に依拠する必要はないから雇用主所在地に所得源泉を見出し、課税権を認めることは可能だとする。ただし、雇用主所在地の操作可能性や物理的拠点を持たない仮想的企業の出現も予想されるため、この案によるソースルールは長持ちしないと予測する。第三・第四の案については、按分のための配分基準を州間や連邦レベルで合意できる見込みはなく実現可能性が最も低いと

評価する。そして、リモートワークの増加による州所得税の累進性の後退という Dagan とも関心を共にするとみうる予測される事態への対処法としては、資本所得課税や資産課税を強化することや、課税の累進性ではなく課税と給付を統合的にみた場合の累進性を達成すべく財政支出面を通じて調整することを見据える。

Darien Shanske と Erin Adele Scharff は、Agrawal と Stark の州所得税の累進性に対するやや悲観的な見通しと異なり、都市における集積の経済の効果たる賃金プレミアムの存在は、都市が、その場所から享受できる便益に対する一種の利益税 (benefits tax) として雇用主所在地の自治体が所得税を課すことを効率性の観点から正当化しうるものであり、財政の安定のために税収源を多様化する上でも、課税の累進性を確保する上でも所得税の課税権をより積極的に行使すべきだと主張する。Agrawal と Stark の懸念に対しても、リモートワークの増加も支配的水準に至るようなものではなく、ほどほど (moderate) な水準にとどまるであろうから、集積の利益も (多少は減るであろうものの) 失われるわけではなく、サンフランシスコやニューヨークといった居住費が著しく高く、郊外への移住によるドーナツ化が予想される都市については、所得税率を引き下げることを選択肢だと論じる¹²⁰。

ウ 検討

この問題に対してただちに解答を導き出すことは難しい。便益理論は、課税根拠論として課税の可否を決するための正当化理論としては有益だが、応能負担に基づく累進課税制度が普及してからは、受ける公共サービスの便益と支払税額の負担を一致させるという意味での厳密さはもはや追求しえないし、追求されるべきでもない。居住地・雇用主所在地のいずれも一定の便益を提供していると考えられ、便益理論のみから一方の排他的又は優先的課税権を認めることは難しい。また、もともと投票権を持たない非居住者・外国法人を対象とする課税の議論においては、投票権の有無に着目した課税権の配分基準定立は現実的でない¹²¹。

最適課税論に基づく国際 (州際) 課税の理論と整合的に考えるのであれば、労働者の物理的所在と雇用主所在地のどちらがより可動性が高く、税による行動の歪みが大きくなるかで判断する、という考え方が成り立つ。Agrawal と Stark が第一の案と第二の案いずれについても被用者と雇用主所在地の可動性や操作可能性を考慮に入れていることにも表

れている。この点は実証により決するしかないが、個人については、ここでの問題の契機である生産者としての人（労働）の可動性の高まり（働く場所を選ばなくなったこと）により、個人の生産者としての側面と消費者・生活者としての側面の切り離しが可能になりうること¹²²を視野に入れて議論する必要がある。人の可動性の高さは、リモートワークを行いやすいのは累進課税に服する中高所得者に多いという事実、リモートワークによりどの程度集積の利益による賃金プレミアムが失われるか、居住地におけるアメニティにどの程度の価値を置くかといった諸要素の程度により決まるであろう¹²³が、リモートワークにより働く場所を選ばない労働が増えれば、生産者としてよりも、消費者・生活者としての自身や家族の居住地に関する選好の強さ¹²⁴に左右される程度が大きくなると思われる。

他方で、雇用主所在地については、国際課税における法人居住地の操作容易性の議論と同様に、雇用主所在地の判定基準が形式的である場合には、税を理由として雇用主所在地の選択がなされる可能性が高い¹²⁵が、税以外の要因（例えば物理的店舗やオフィスの所在地）が雇用主所在地の選択を大きく左右するのであれば税を理由とした操作の余地は少なくなる。Kim は人の居住地に係る選好を尊重する一方で、Holderness は、被用者側の居住地の操作をより警戒し、雇用主所在地の操作の心配の方が少ないとの見立てを持っている¹²⁶。なお、このような効率性に依拠した所得源泉地判定や課税権配分の議論は、国家（州）間の税収の分配自体には無頓着であり、この点は括弧に入れているという問題は従来の国際課税の議論と変わらない。

4 旧居住地国による課税権の防衛

人の可動性が高まり、各国が人材誘致のための租税競争に巻き込まれているが、誘致する側の税制優遇措置の効果は、旧居住地国による課税権の防衛（居住地国管轄の拡張）の度合いにも左右される¹²⁷。

居住地国課税権の防衛方法には、大きく分けて、①出国時にキャピタルゲインへのみならず譲渡所得課税を行うアプローチ、②無制限納税義務を拡張するアプローチ、③租税上の利益の取戻し課税を行うアプローチがある¹²⁸。このうち、中心的なのは①と②だが、①では出国時の対象資産の含み損益にしか課税権を及ぼせない。そのため、移住した自然人

の人的資本が移住後に労働を通じてもたらす所得に課税権を及ぼすには①のアプローチでは不十分であり¹²⁹、②のアプローチの果たす役割が大きい。

物理的な居住日数の多寡により居住地国管轄の有無を判断すること（いわゆる 183 日ルール）を便宜上ベースラインとした場合、居住地国管轄を大きく拡張しているのが、自国民への市民権課税を基本とし、さらには市民権放棄者への一定期間の無制限納税義務の拡張（内国歳入法典 877 条）をし¹³⁰、租税条約上もセービング条項を備えることを租税条約締結ポリシーとしているアメリカの仕組みである。しかし、機能的にみた場合、ベースラインと比較して、居住者としての性格が希薄な潜在的共同体構成員（Potential Community Member（PSM））に対し、居住者の認定基準を緩和したり、非居住者となった後も一定期間無制限納税義務を課したりするなどして居住地国管轄を拡張するということが自体はアメリカ以外の多くの国も行っていることが指摘されている¹³¹。前者の例として、イギリスでは、91 日ルールにより居住者と認定する可能性があり¹³²、フランスは物理的な滞在日数の多寡だけではなく、家族の所在や職業的活動の場所にも重きを置いて居住者性を判断する¹³³。後者の例として、フィンランド・スウェーデンでは、移住先を問わず、旧居住者は、退出後、旧居住地国との実質的な関連性を完全に断ち切ったことを証明しない限り、一定期間（3 年や 5 年）、無制限納税義務を負う¹³⁴。そして、いくつかの二国間租税条約上も、双方居住者となった者について無制限納税義務を課すことを許容する規定を導入している¹³⁵。また、イタリアはブラックリスト国への移住の場合には、真正の移住であることを証明しない限り、期間の限定なく、無制限納税義務を負う。フランスも、アンドラ・モナコとの間の租税条約上、市民権課税のためのセービング条項を設けている¹³⁶。

これに対し、アメリカでは、市民権保持者に全世界所得課税を行うことを基本とするとはいっても、非居住市民が外国で労働により稼得した所得の一定額（2022 年で 11 万 2 千ドル）と住居費の一定額（非課税となる外国稼得労働所得額の 3 割）まで免税とされ（同 911 条）、国外源泉所得に対し外国で課税された場合には外国税額控除を認めている（同 901 条）。このような比較から、（納税協力・税務執行コストを除けば）アメリカが極端な外れ値に位置するわけではないの評価¹³⁷には説得力がある。

IV わが国租税法

これまで、欧米を中心に人の可動性の高まりにより生じた所得税に関する租税政策上の問題をみてきたが、翻ってわが国はどのような状況にあるか。

1 人材の誘致（新居住地国の租税競争の問題）

Ⅲ―2 で取り上げた人材誘致に関する租税競争型の問題に関しては、非永住者制度と令和3年度税制改正における外国金融人材確保のための措置を取り上げる。

(1) 非永住者制度

非永住者（所税2条4号）となると、課税所得の範囲が、国外源泉所得以外の所得及び国外源泉所得のうち国内において支払われ、又は国外から送金されたものに限られる（所税7条1項2号）。一種の送金主義課税である。増井（1998）は、非永住者制度の歴史的沿革や学説上の議論を整理した上で、非永住者制度を「訪日促進税制」へと意識的に組みかえる可能性を示唆していた¹³⁸。その後、平成18年度税制改正では、欧州各国とは対照的に、非永住者制度の濫用事案が起きていることを背景に、「非永住者」となるための要件に国籍不保持要件を加え、さらに過去10年以内の居住期間が5年以下であるものとして厳格化した¹³⁹。もともと非永住者制度については、1980-90年代にかけて、その廃止をめぐる賛否の見解が学説上展開されていたが、その後の欧州における新規居住者向けの税制優遇措置の導入競争に鑑みると、平成18年改正後の非永住者制度は、期間も限定的で、優遇の対象も国外源泉所得に踏みとどまっている。増井（2018）¹⁴⁰は、見境のない誘致合戦に踏み出していない立場を「今後とも堅持することが望ましい」と評価している。

(2) 外国金融人材

しかし、わが国にも人材誘致をめぐる租税競争の波は確実に迫っている。そのことが現れたのが自民党・公明党の令和3年度税制改正大綱で記述された外国金融人材誘致のための税制上の措置である。ここでは、ファンドマネジャーが受け取る組合利益（いわゆるキャ

リード・インタレスト) について、役務提供の対価として総合課税の対象となるのではなく、株式譲渡益等として低率での分離課税の取扱いを受けることを明確化する旨が述べられ¹⁴¹、金融庁からその旨の指針が示された¹⁴²。これは、地政学的リスクの増す香港情勢などを背景に、わが国を国際金融センターにすべく外国金融人材を誘致するための税制上の阻害要因を除去することを念頭に置いているが¹⁴³、金融所得課税の低率分離課税については、外国金融人材に対象を絞って設けた税制優遇措置ではなく、あくまで現行法の一般課税ルールの明確化にすぎないものでありその適用対象は居住者に一律に等しく及ぶ。もともとキャリート・インタレストに関しては、労働所得の金融所得への転換の性格がありキャピタルゲインとして課税することの当否について各国で議論がある¹⁴⁴。可動性の高い投票権を有さない人を誘致するための税制が、金融所得に関する一般的課税ルールとして提供され、その恩恵が投票権を有する人のうち労働所得を金融所得に転換しやすい人にも及ぶが、投票権を有するもののそのような転換が容易でない人には利用の余地が少ない構造¹⁴⁵になっている。他方で、金融所得課税一般については、時の政権下でむしろ再考対象となっている¹⁴⁶。仮に金融所得課税の一般的課税ルールを改正する場合には、外国金融人材誘致のための税制を別途創設すべきか判断を迫られる。この点は、投票権を有する者同士の対立を緩和し、日本社会の厚生最大化を意識するなら、むしろ外国金融人材誘致のための税制優遇措置として独立させる方が望ましい可能性もある。

しかし、仮に外国金融人材誘致のための税制を創設したとしても、現状のレベルで租税競争を勝ち抜けるかは難しい問題である。香港は、もともと、利子・配当・キャピタルゲインへの課税も付加価値税もない上に、居住者に対し国内源泉所得の労働所得（多くのプリンジベネフィットは非課税）・事業所得にしか課税せずその最高適用税率も15%にとどまるというように、所得再分配への消極性が顕著だが¹⁴⁷、さらに2021年に適格キャリート・インタレストについて非課税とする税制を創設した（2020年4月に遡及して適用）¹⁴⁸。同税制はBEPS行動計画5の有害税制に関するピアレビューを既にクリアしている¹⁴⁹。

2 リモートワーク（所得源泉・課税権配分の問題）

わが国でも程度の差こそあれ、従来よりもリモートワークが増加することが見込まれる¹⁵⁰。しかし、このことがアメリカのような居住地と雇用主所在地との間の個人所得税

の税収をめぐる争いを生じる可能性は低い。なぜならば、現行の個人住民税の仕組みがもととも居住地課税の形式をとっているからである。ただし、リモートワーク普及により、東京特別区部から他の関東近隣県への転出が生じ¹⁵¹、人口増に伴う財政需要の増大により地方交付税の金額に変動が生じる可能性や、税ではなく公的給付面での自治体間競争¹⁵²は生じるかもしれない。また、リモートワークを原則とする企業の出現などにより¹⁵³、法人住民税の均等割や法人事業税の分割基準を通じて課税権の配分に変化がもたらされる可能性はある。

3 国外転出時課税制度の対象の狭さ(旧居住地国の課税権防衛の問題)

旧居住地国の課税権防衛のための方策として、わが国では、平成 27 年度税制改正で国外転出時課税制度が導入されたが、既にその適用対象資産の狭さが指摘されている¹⁵⁴。

そもそも、出国後の労働所得への課税権をどの程度確保しようと努力すべきかについては、わが国からの出国者の属性や出国先等を知る必要があるためただちに答えを出すことは難しく、ありうる方策を抽象的に次章で検討するにとどめざるをえない。

V 個人の労働所得への課税確保に関するグローバルな協調とその限界

1 考えられる 2 類型の方策

可動性の高い高所得の人にかかる課税すべきかをめぐる租税政策は困難を極める。ここでは、可能性として考えられる方策とその限界を提示するが、その規範的評価までは行えない。

仮に、可動性の高い人をめぐる租税競争に何らかの制約を設けるべきだと考える場合、多国間協調で行わなければその実効性は低くならざるをえない¹⁵⁵。ありうる方策は 2 類型ある。一つは、新居住地国側の税制優遇措置に制約を設けることであり、もう一つは、旧居住地国側の課税権防衛を強化することである。

2 新居住地国側での租税競争に制約を設ける方法

新居住地国側で租税競争に制約を設ける方法は、BEPS 行動計画 5¹⁵⁶ の有害税制への対抗措置と同じ構造である。しかし、行動計画 5 の下でのピアレビューによって十分に租税競争に制約が課される見込みは低い。なぜならば、行動計画 5 で採用された修正ネクサスアプローチは、実質的経済活動が伴えば、税制優遇措置を許容するものと理解できるからである。実際に、行動計画 5 で主たる検討対象とされた、知的財産からの所得への優遇税制である IP ボックスについては、BEPS 行動計画 5 での修正ネクサスアプローチの採用以後、EU 域内においてソフトローによりビジネスに関する有害税制の監視を行い修正や廃止を勧告してきた Code of Conduct グループによる監視の結果、その多くが有害税制であるとの評価を受けたものの¹⁵⁷、欧州各国が修正ネクサスアプローチに従って各国税制を手直した後でも、法定税率はほとんどのものが 10% 以下、実効平均税率でみればすべて 10% 未満になったとの分析が出ており¹⁵⁸、通常の法人所得への税率よりもかなり低い。

人材をめぐる租税優遇措置についても、まさに労働主体である人が稼得する所得に優遇を与えるのであるから、香港の適格キャリド・インタレストへの非課税措置が行動計画 5 のピアレビューをクリアしたように、実物をめぐる租税競争に制約を設けることは難しい。EU では、以前から Code of Conduct グループによる監視対象に個人所得税を含めるべきか否かの議論があり¹⁵⁹、最近でも欧州議会からの要求があった¹⁶⁰ が、たとえ監視対象に加えたとしても実効的な制約を設けるには至らない可能性が高いのではないかと。

3 旧居住地国による課税権の拡張（防衛）

もう一つの類型として、旧居住地国による課税権の拡張（防衛）が考えられる。例えば、出国後一定期間、旧居住者に対して無制限納税義務を課す仕組みである。無制限納税義務の拡張は、先述のように、既に一国限りで単独主義的に行っている国もある¹⁶¹ が、移住先において労働しているにもかかわらずそこに課税を及ぼすことは既存の一般的課税ルールとは一線を画す。仮にこれを望ましいと考えるのであれば、多国籍企業の国外所得への課税について、ちょうどアメリカで単独主義的に導入された GILTI がテコとなって

GloBE の議論が進展し、アメリカもこれを積極的に支持したように、多国間協調で実施した方が実効性は高くなるであろう。ミニマム税の場合、GloBE が IP ボックス内の所得についても（カーブアウトの量次第ではあるが）上乘せ課税を行う余地があるように¹⁶²、実物（ここでは労働）があっても課税していく点に特徴があり、このような対応を提案する見解もある¹⁶³。なお、本稿では相続税・贈与税について論じるものではないが、相続税・贈与税について、遺産取得税としての性格を重視し、所得税の補完とみるのであれば、相続人・受贈者が相続開始時・贈与時に国内に住所がなくても、日本国籍を有しかつ過去 10 年間に国内に居住していたことがある場合には、国外財産にも課税されることとされている（相続税法 1 条の 3 第 1 項 2 号イ(1)・1 条の 4 第 1 項 2 号イ(1)、2 条 1 項）一方で、令和 3 年度税制改正において勤労等のために日本に居住する外国人について、居住期間にかかわらず、国外財産を相続税の課税対象外とされたこと（相税 2 条 2 項）は¹⁶⁴、見方によっては「国籍」を基準として旧居住者を確定し、旧居住地国が旧居住者に対して課税権を防衛¹⁶⁵していることの一例とみうるかもしれない。

しかし、GloBE についてでさえ多国間協調による実現可能性に疑義が呈されている中、個人に関するミニマム税の制度枠組構築にはさらなる困難が伴う¹⁶⁶。以下では、網羅的ではないが、ただちに思い浮かぶ要考慮事項を列記する。

第一に、非居住者に無制限納税義務を拡張することの正当化根拠である。個人の場合、（インバージョンの場合を除き）親会社が自国内にとどまる多国籍企業と異なり、旧居住地国から物理的に離脱する。したがって、国外に所在する個人に居住地課税管轄を及ぼすこと（非居住者の国外所得への課税を、Daniel Shaviro は、イギリスのコメディグループのエピソードになぞらえて“the Monty Python tax principle”と名付ける¹⁶⁷）の正当化根拠をより一層強く求められる。仮に租税立法に関し立法管轄権に限界がある¹⁶⁸と考えた場合、国外で稼得した労働所得に立法管轄権を及ぼすことを正当化するに足る「つながり」を「旧居住者」に見出せるかが問われる。「つながり」となる候補の一つとして、①退出前の人的資本形成のための公的支出や法的・制度的インフラからの便益を觀念しうる¹⁶⁹。これにより、過去に旧居住地国に居住したことの無い完全な非居住者とは区別できる。退出後一定期間に限れば、ビザ発行の根拠としても旧居住地国で培った労働力としての審査を受けるのであり、人的資本形成に関し程度の差こそあれ公的支出の貢献を否定することはできないだろう。先進国でも教育・医療をはじめとする人的資本形成に関する公的支出は多

額に上ろうことから、発展途上国からの「頭脳流出 (brain drain)」への処方箋としての頭脳流出税 (一種のバクワティ税) を流出元である発展途上国のために賦課すべきとの議論¹⁷⁰が、先進国からの退出にも妥当する面があるように思われる。

過去の居住実態という物理的所在を要求することは、便益理論によって市民権課税を正当化すること¹⁷¹にも、市民権を恒久的政治的「つながり」たるドミサイルの執行可能な代理指標として用いる¹⁷²ことにも批判がある¹⁷³ことに鑑みると¹⁷⁴、より謙抑的かつ実態に即しているように思われる。ただし、退出者がのちに旧居住地国に帰国し、技術や経済活動を持って来るなどして旧居住地国に利益をもたらしうる側面 (頭脳還流 (brain circulation))¹⁷⁵もあろうことから、極めて重い課税を行うことは控えるべきである。

仮に、過去の居住だけでは「つながり」として足りないと考えられる場合には、さらに②移住後の役務提供が、主として旧居住地国向けになされていることを要求することも考えられる。例えば、海外から日本語で日本人向けに You Tube 動画を配信することなどが考えられる。この場合、旧居住地国の居住地課税管轄の拡張であると同時に、実質的には所得源泉及び課税権の配分に関し需要地基準を密輸入する源泉地課税管轄権の行使ともみうる。また、旧居住地国向けの役務提供であることを要求することは、旧居住地国における競争中立性を確保するとの観点からも正当化理由を調達しうる¹⁷⁶。しかし、あくまで新居住地国で十分な課税が行われない場合に二次的に生じる課税権であるから源泉地課税管轄ではなく、居住地課税管轄の拡張と捉えるべきである。

第二に、租税条約との関係である¹⁷⁷。現在の OECD モデル租税条約の下では、旧居住地国が、旧居住者が国外で行う労働からの所得に源泉地国として課税権を及ぼすことは難しい。また、条約上の居住者性を判定するにあたって、双方居住者の場合に、恒久的住居 (permanent home) に優先的な重みづけがされるため¹⁷⁸、仮に国内法上の居住者概念を拡張して無制限納税義務を拡張しようとしても、条約上、旧居住地国の「居住者」とはならない可能性が高いため、租税条約上の居住地振分規定における判断基準の優先順位を変える必要がある¹⁷⁹。また、居住地振分規定による対応が難しい場合は、租税条約にセービング条項を置くことも考えられるが、現在の OECD モデル租税条約の下では、物理的に退出した旧居住者にセービング条項は発動しないことを基本としており¹⁸⁰、半永久的に退出してしまった旧居住者への課税権確保は難しい。課税権確保のためには、US モデルのように、市民権保持者や市民権放棄者に対しても一定期間は居住地課税管轄の行使を

認めさせる強力なセービング条項（US モデル 1 条 4 項¹⁸¹）を設ける必要がある。

さらに、仮に旧居住者に対して租税条約上も居住者として取り扱う余地を確保できたとしても、源泉地国たる新居住地国で物理的に労働を行う場合、OECD モデルによれば、居住地国の排他的課税権を認める 15 条 2 項の要件を充たさず、源泉地国課税が優先することになろう¹⁸²。途上国（旧居住地国）と先進国（新居住地国）との間の税収配分に主眼を置く Brauner（2010）は先進国（新居住地国）の譲歩を想定するが、本稿は、新居住地国における非課税や著しく低い税負担を問題視するにとどまるから、新居住地国において労働所得への十分な課税がなされるのであれば、それを優先させるべきだとの立場をとる。

第三に、実際の課税の対象や期間といった課税のあり方に関する問題である。こちらも、旧居住地国から完全に離脱する非居住者の過去の居住に伴う公共支出からの便益を課税根拠とするものであるから、その期間は限定的にすべき（例えば 3 年間）である。また、適用対象者数があまりに多くなると、税務執行がおよそ期待できなくなるため、一定のカーブアウトを高めの水準で設定する必要があるだろう。例えば、アメリカの内国歳入法典 911 条は国外労働所得の 11 万 2000 ドル（2022 年）及び住居費について非課税枠を設けている。また、Flamant et al.（2021）は、10 万ユーロを基準として提案する¹⁸³。また、駐在者などは、現実には現地での高額な住居費の補填を受け、さらにはその大部分を非課税とされている例が多い現実に鑑み、住居費に関する非課税枠を設けることも考えられる。肝心の適用税率は、その性格上、現在の人材誘致のための税制優遇措置よりも高い水準を求めることになろうから、少なくとも 20% を上回る必要があるだろう。ただし、多国籍企業の国外所得への課税のあり方と平行に考え、国内最高税率より低い税率とすることは考えられる¹⁸⁴。また、キャリード・インタレストのような種類の所得を念頭に、労働所得と金融所得の区別基準を設けることも必要となる。

第四に、税務執行上の問題である。非居住者の国外所得への課税を行うのであるから、税務執行に関し、当然に新居住地国の協力が必要となる。この点は、たとえ立法管轄権の限界は執行管轄権の限界に事実上制約されるにすぎないと見た場合であっても直面せざるをえない最大の問題であり、広範な居住地国管轄を執行の面から支える多国間協力制度の構築¹⁸⁵への試金石となる。

第五に、政治経済学的な実現可能性の問題である。数としては限られており、その多く

が欧米や日本、G20に偏在していた多国籍企業に関するGloBEと違い、可動性の高い人の数は圧倒的に多く、その旧居住地国もより多様である。また、GloBEと異なり租税条約の改訂も必要になろうから、多国間協調はより一層困難であり、当面は現実的でないといわざるをえない。

以上のように、現実的には個人の労働所得へのミニマム税の導入は期待することが難しい。

最後に、より遠い将来の税制として、居住地／源泉地という区分に依拠するのではなく、例えば、人の物理的所在日数に応じた按分による国際課税ルールが思考実験的に構想されている¹⁸⁶こととの関係で、そのような構想への留保を付しておく。第一に、ある単一年度の物理的所在（居住）だけで按分を基礎づけられるか。本稿で問題にした可動性の高い人への課税のあり方は、人的資本形成を行う期間と実際に労働所得を稼得するタイミングのずれ（人的資本投資リターンへの実現主義的な課税のあり方¹⁸⁷）が惹起する国家間の課税権配分の問題を提起している。このような問題関心からは、ある課税年度における単純な物理的所在による按分では十分に満足のいく結論を導かない可能性があり、旧居住地国に優先的に割り当てられるべき部分を観念しうるのではないか。また、仮に課税ベースを物理的所在日数に応じて按分したとしても、税率が各国で異なれば租税競争は生じる。第二に、コロナ禍でのリモートワークの増加を受けてもなお物理的所在に的を絞った基準の採用を擁護できるか検討を要する。

VI 結語に代えて

グローバル化した経済において人の可動性が増していることは、新たな租税政策上の論点を提示する。第一に、可動性の高い人の移住先たる新居住地国（新物理的所在地国）は、人材を誘致するための税制優遇措置導入の租税競争に晒され（新居住地国の租税競争の問題）、そのことが、新居住地国での投票権を有さない可動性の高い人と多くの場合投票権を有する可動性の低い人との間の税負担をめぐる対立を惹起する。さらに、そのような税制優遇措置が投票権を有する可動性の高い人にも及んでしまう場合には、投票権を有する者同士の対立を生じる。第二に、人の可動性の高まりは、旧居住地国と新居住地国との間

の労働所得をめぐる所得源泉・課税権配分の問題を生じる。第三に、旧居住地国は、可動性の高い人の退出に対する課税権防衛の必要に迫られる（旧居住地国の課税権防衛の問題）。

本稿では、これらの論点があることを整理した上で、わが国でもこれらの問題が具体的に顕在化している面があることを明らかにした。そして、新居住地国の租税競争の問題に対しては、新居住地国側での人材誘致のための競争に制限を設けていく方策は実効性に欠けることを論じ、旧居住地国側が多国間協調主義的に退出する高所得者にミニマム税を課していく方策については、その正当化のための議論を提供するとともに、制度設計上の問題点を明らかにした。

※本稿は、科研費・基盤研究C（22K01162）の研究成果の一部である。

[注]

- 1 Reuven S. Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, 113 HARV. L. REV. 1573 (2000)；中里実「財政と国家活動に関する1つの試論」『財政と金融の法的構造』（有斐閣、2018）〔初出2001〕269頁。
- 2 吉村政穂「国際課税における金融口座情報の共有体制の確立」金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣、2014）532頁；増井良啓「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換—CRSが意味するもの」論ジュリ14号218-223頁（2015）。
- 3 Daniel N. Shaviro, *The Rising Tax-Electivity of U.S. Corporate Residence*, 64 TAX L. REV. 377 (2011).
- 4 とはいうものの、公表されたモデルルールでは、実効税率の計算方法に起因して、法人税一般の表面税率自体をめぐる租税競争に底を設ける構造にはなっておらず、適格国内上乗せミニマム税（QDMTT）の賦課があつてはじめて低課税に底が設けられる構造となっている。See Michael Devereux et al., *Pillar 2: Rule Order, Incentives, and Tax Competition*, (Jan. 14, 2022). Oxford University Centre for Business Taxation Policy Brief, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4009002>. 渡辺智之「いわゆる BEPS2.0 をどう捉えるか？」日本機械輸出組合（2022）も参照。
- 5 ただし、半ば当然のようにも思えるが、低技能移民が経済的理由のみにより移住するか否かを決めるわけではないことは実証的に明らかにされてきた。アビジット・V・バナジー＝エステル・デュフロ〔村井章子訳〕『絶望を希望に変える経済学』第2章（日本経済新聞出版、2020）。
- 6 Reuven S. Avi-Yonah, *And Yet It Moves: Taxation and Labor Mobility in the Twenty-First Century*, 67 TAX L. REV. 169 (2014)（労働（特に低所得者と高所得者）も資本と同等に可動性があるとして、両者の同一税率課税を主張）。高所得者・富裕層の可動性に対する税制の影響を明らかにした実証研究は、データの制約や因果関係の推定の困難等のためにその数自体は少なく、それらは特定の職種（サッカー選手・発明家）や国（デンマーク）に焦点を当てたものである。See Henrik Kleven et al., *Taxation and Migration: Evidence and Policy Implications*, 34 J. ECON. PERSPECT. 119, 120-131 (2020). 他方、1999-2011年のデータをもとに、アメリカ国内での高所得者・高資産家層の可動性に対する税制の影響はそれほど大きくなく、とりわけ、家族や職業が税を理由とする移住を思いとどまらせているとの分析として、CRISTOBAL YOUNG, *THE MYTH OF MILLIONAIRE TAX FLIGHT* (2017). 同書の紹介として、増井良啓「Cristobal Young, The Myth of Millionaire Tax Flight」<https://ymastax.blogspot.com/2020/06/cristobal-young-myth-of-millionaire-tax.html>（2020年6月13日）。ただし、人の可動性が高くないとの実証結果の背後には、タックスヘイブンの利用の容易さなどによりわざわざ人自身が動く必要がない、という事情があつた可能性もあるだろう。See Kleven et al., *supra* note 6, at 133.
- 7 CHRISTOBAL YOUNG & ITHAI LURIE, *TAXING THE RICH: HOW INCENTIVES AND EMBEDDEDNESS SHAPE MILLIONAIRE TAX FLIGHT*, WASHINGTON CENTER FOR EQUITABLE GROWTH WORKING PAPER SERIES (July 2022), available at <https://equitablegrowth.org/working-papers/taxing-the-rich-how-incentives>

and-embeddedness-shape-millionaire-tax-flight/ は、トランプ税制改革による SALT 控除の制限は、州所得税率の高いカリフォルニア州やニューヨーク州に多い富裕層の移住を促さなかった一方で、コロナ禍によるリモートワークの普及はエリート労働者の移住を促したことを確定申告書のデータから実証的に明らかにし、リモートワークの普及が場所に根差した社会的資本を毀損し、富裕層の可動性を高める可能性を指摘する。

- 8 YOUNG, *supra* note 6 の主張していたことである。
- 9 社会保障の面から①の問題に着目するものとして、原田大樹『行政法学と主要参照領域』第6章（東京大学出版会、2015）；藤谷武史「グローバル化と『社会保障』」浅野有紀ほか編著『グローバル化と公法・私法関係の再編』（弘文堂、2015）206頁。ただし、両論文は、一国の社会保障秩序を前提とする「国際化」と、必ずしも一国を単位としない「グローバル化」を厳密に区別し後者にも視野を広げているが、本稿の関心は前者にとどまっている。本稿と同様の関心から社会保障制度を論じるものとして、Yvette Lind, *Voting Rights Compared to Income Taxation and Welfare Benefits through the Swedish Lens*, 23 FLA. TAX REV. 713 (2020). 低所得の移民を労働力として受け入れることと社会保障の問題は、移民政策上極めて難しい問題を孕む。ジョージ・ボージャス〔岩本正明訳〕『移民の政治経済学』（白水社、2018）。
- 10 高野幸大「国家管轄権と国際租税法の関係—資産税の側面からの基礎的考察」租税法研究 42号 79頁（2014）；渋谷雅弘「相続税・贈与税の国際的側面」中里実ほか編著『デジタルエコノミーと課税のフロンティア』（有斐閣、2020）237頁；瀧圭吾「日本の相続税の特質とその問題点」曹時 73巻 12号 2327頁、2335-2339頁（2021）。
- 11 泉絢也「外国人労働者・移民の増加と租税——納税義務の履行状況が国籍法や入管法の法律関係に与える影響」税法学 583号 3頁（2020）；酒井克彦「ボーダーレス社会における税制・税務行政——外国人労働者の増加や資産フライト問題などを踏まえて」税大ジャーナル 32号 1頁（2021）。See also Shayak Sarkar, *Tax Law's Migration*, 62 B. C. L. REV. 2210 (2021)（租税法が移民規制において果たす機能を分析）。
- 12 Joseph Bankman & David A. Weisbach, *The Superiority of an Ideal Consumption Tax over an Ideal Income Tax*, 58 STAN. L. REV. 1413 (2006). 同論文の批判的検討として、藤谷武史「所得税の理論的根拠の再検討」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）272頁。
- 13 Tsilly Dagan, *The Tragic Choices of Tax Policy in a Globalized Economy*, in TAX, LAW AND DEVELOPMENT 57 (Yariv Brauner & Miranda Stewart eds., 2013)（グローバル化により国家が市場の一プレイヤーとして資本や居住者の獲得競争に晒される結果、国家による再分配政策に係る主権が事実上大きな制約を受け、「悲劇的な選択」を迫られる可能性を指摘）；Tsilly Dagan, *The Global Market for Tax and Legal Rules*, 21 FLA. TAX REV. 148 (2017)（再分配の実施は、所得税のみによって行い、他の法制度は利用すべきでないとの Kaplow=Shavell 定理に対し、国際競争により所得税による税収調達を見込めない場合には、離脱が容易で弾力性が高い租税制度よりも、他の弾力性の低い法制度を活用すべき場合があると主張）；Tsilly Dagan & Talia Fisher, *State Inc.*, 27 CORNELL J. L. & PUBLIC POLICY 661 (2018)；TSILLY DAGAN INTERNATIONAL TAX POLICY: BETWEEN

- COMPETITION AND COOPERATION (2018); Tsilly Dagan, *Re-Imagining Tax Justice in a Globalised World*, in TAX JUSTICE AND TAX LAW 169 (Dominic de Cogan & Peter Harris eds., 2020); Tsilly Dagan, *Unbundled Tax Sovereignty: Refining the Challenges*, 76 BULL. FOR INT'L TAX'N 318 (2022) [hereinafter Dagan (2022a)]; Tsilly Dagan, *Tax Justice in the Era of Mobility and Fragmentation* (2022). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4177357> [hereinafter Dagan (2022b)].
- 14 DAGAN, *supra* note 13, ch.7.
- 15 これに反対する立場から移民法における議論を整理するものとして、see Ayelet Shachar, *Citizenship for Sale?*, in THE OXFORD HANDBOOK OF CITIZENSHIP 789 (Ayelet Shachar et al. eds., 2018).
- 16 Dagan & Fisher, *supra* note 13.
- 17 Dagan (2013) ではバラ売り (unbundle) 化への言及はなかったが、Dagan & Fishser (2018) では、国家の市場化を考えるうえでバラ売り化が重要な要素であると発展させた。バラ売り化された市民権の構成要素としては、投票権、居住権、就労許可、法制度の利用、税制優遇などがある。
- 18 Dagan (2020), *supra* note 13
- 19 経済学においても、外国人に対する税制優遇は、特に外国人が正の外部性をもたらす場合など、国家の構成員の厚生最大化に資する限りは正当化可能だとされる。ただし、そのような税制優遇が、可動性の低い内国民にも同等に及んでしまう場合は、最適な租税政策ではなくなると議論されている。See Kleven et al., *supra* note 6 at 135-137.
- 20 See Dagan (2022a), *supra* note 13 at 326-328.
- 21 注 14) 及びそれに対応する本文。
- 22 Wolfgang Schön, *Taxation and Democracy*, 72 TAX L. REV. 235 (2019). 同論文の紹介として、増井良啓「Schoen 教授の『課税とデモクラシー』」(2020年10月7日)。 <https://ymastax.blogspot.com/2020/10/schoen.html>.
- 23 See Schön, *supra* note 22, at 282-293.
- 24 経済学者の間でも、可動性の高い人に対する優遇税制については、国家を超えたレベルでの規制が必要になる可能性が示唆されている。See Thomas Piketty & Emmanuel Saez, *Optimal Labor Income Taxation*, in HANDBOOK OF PUBLIC ECONOMICS, Vol. 5, 391, 431 (Alan J. Auerbach et al. eds., 2013).
- 25 See Schön, *supra* note 22, at 296-302.
- 26 多くの国の移民投資プログラムの概要をまとめるものとして、Xin Xu et al., *Too Much of a Good Thing? Prudent Management of Inflows under Economic Citizenship Programs*, IMF working Paper WP/15/93 (2015); Liela Adim, *Residence and Citizenship by Investment: An Updated Database on Immigrant Investor Programs* (2021), available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3914350>.
- 27 Allison Christians, *Buying in: Residence and Citizenship by Investment*, 62 ST. LOUIS U. L. J. 51, 58-59 (2017).

- 28 *See id.*
- 29 *See* Giorgio Beretta, *Citizenship and Tax*, 11 *WORLD TAX J.* 227, 247 (2019).
- 30 *See* Christians, *supra* note 27, at 58.
- 31 *See id.* at 70-71.
- 32 OECD, OECD clamps down on CRS avoidance through residence and citizenship by investment schemes (Oct. 16, 2018) <https://www.oecd.org/tax/oecd-clamps-down-on-crs-avoidance-through-residence-and-citizenship-by-investment-schemes.htm>. *See* Beretta, *supra* note 29 at 249-252.
- 33 Leo Ahrens et al., *A Victim of Regulatory Arbitrage?, Automatic Exchange of Information and the Use of Golden Visas and Corporate Shells*, 16 *REGULATION & GOVERNANCE* 653 (2022).
- 34 ELOI FLAMANT ET AL., *NEW FORMS OF TAX COMPETITION IN THE EUROPEAN UNION: AN EMPIRICAL INVESTIGATION* 9-10 (EU Tax Observatory, 2021).
- 35 CHRISTOPH TRAUTVETTER & ERIC WINKLER, *COMPETING FOR THE RICH: TAX EXEMPTIONS AND SPECIAL SCHEMES FOR THE RICH* (2019); FLAMANT ET AL., *supra* note 34, at 10-11.
- 36 *See id.* at 13.
- 37 欧州連合加盟国の主な国の仕組みについては、TRAUTVETTER & WINKLER, *supra* note 35, at 18-29; FLAMANT ET AL., *supra* note 34, at 43-49.
- 38 李昌熙 = 増井良啓「租税条約上の居住者概念は全世界所得課税を要件とするか——各国裁判例の分析」ジュリ 1362号 121頁 (2008) ; Sergio I. Mutis, *Can Special Attraction Regimes Lead to Treaty Residence?*, 72 *BULL. FOR INT'L TAX'N* 9 (2018).
- 39 JOHN TILEY & GLEN LOUTZENHISER, *ADVANCED TOPICS IN REVENUE LAW* 345-355 (2013); HMRC, *Guidance: Remittance basis 2020 (HS264)* (<https://www.gov.uk/government/publications/remittance-basis-hs264-self-assessment-helpsheet/remittance-basis-2020-hs264>). 2022年4月に、スナク英国財務相(当時。のちに首相)の妻が non-doms として国外所得の課税を免れていたことが報道されたことが記憶に新しい。
- 40 「ドミサイル (domicile)」は「人が固定的な生活の本拠をもち、そこを離れても帰来する意思をもっている場所」と説明され(田中英夫編集代表『英米法辞典』(東京大学出版会、1991) 272-273頁)、客観的な居住の事実だけでなく意図も加味して決定される。とりわけイギリスへの移民はイギリスにおいて選択によるドミサイル (domicile by choice) を取得しない限り、もともとの出身国に出生によるドミサイル (domicile of origin) を持つことになる。ドミサイル概念は、租税法上の固有概念ではなく、イギリス・コモンロー上の概念からの一種の借用概念と理解できる。国際私法分野では、ハーグ国際私法会議においてもイギリスに特有なドミサイル概念をどのように取扱うかが問題となった(折茂豊「イギリスにおける『ドミサイル』の変貌(1~2・完)」法協 78巻3号 255頁、同4号 353頁 (1961))。ドミサイル概念の詳細については、see MALCOLM FINNEY, *RESIDENCE AND DOMICILE FOR INDIVIDUALS: A PRACTICAL GUIDE*, ch.12 (3d ed. 2018); Marika Lemos, *United Kingdom, in RESIDENCE OF INDIVIDUALS UNDER TAX TREATIES AND EC LAW* 583, 587-592 (Guglielmo Maisto ed., 2010).

- 41 <https://www.gov.uk/guidance/remittance-basis-changes>
- 42 ARUN ADVANI ET AL., THE UK'S 'NON-DOMS': WHO ARE THEY, WHAT DO THEY DO, AND WHERE DO THEY LIVE?, CAGE Policy Briefing no. 36 (April 2022).
- 43 *See id.* at 8.
- 44 増井良啓「実現原則と国外転出時課税制度」日税研論集 74 号 81 頁、87-88 頁 (2018)。
- 45 Giorgio Beretta, *From Worldwide to Territorial Taxation: Is Italy Now an Attractive Destination for Migrating Individuals?*, 71 BULL. FOR INT'L TAX'N 437, 440-441 (2017); Marialuisa De Vita, *Flat Tax for "New Residents": A Comparison between the Italian and Portuguese Regimes*, 60 EUR. TAX'N 460, 461 (2020).
- 46 Beretta, *supra* note 45, at 440.
- 47 Daniel Bader & Corinna Seiler, *The Taxation of High-Net-Worth Individuals in Switzerland*, 69 BULL. FOR INT'L TAX'N 251, 254-255 (2015); Federal department of finance, lump-sum taxation (<https://www.efd.admin.ch/efd/en/home/taxes/national-taxation/lump-sum-taxation.html>) (last visited Nov. 30, 2022).
- 48 *See id.* 脱稿後, Enea Baselgia & Isabel Z. Martinez, Behavioral Responses to Special Tax Regimes for the Super-Rich: Insights from Swiss Rich Lists, EU Tax Observatory Working Paper No. 12 (2023) に触れた。
- 49 Tiago Cassiano Neves, *Portuguese Taxation of Inward Expatriates and Pensioners: A Sunny Welcome*, 50 EUR. TAX'N 220 (2010).
- 50 OECD, TAXATION AND EMPLOYMENT, CH. 4 (2011) (2010 年の調査で 15 か国に上る)。
- 51 *See* FLAMANT ET AL., *supra* note 34, at 13.
- 52 *See* OECD, *supra* note 50, at 137-146.
- 53 *See* Peter Vansteenkiste & Eugene Weultjes, *Actively Seeking Expatriates*, 9 INT'L TAX REV. 37, 39 (1998).
- 54 増井良啓「非永住者制度の存在意義」ジュリ 1128 号 107 頁、113 頁 (1998) ; TRAUTVETTER & WINKLER, *supra* note 35, at 22.。
- 55 *See id.* at 22. 校正時に、2024 年から 30% の非課税枠を漸次的に 10% へと縮小していくとの報道に接した。
- 56 *See* Vansteenkiste & Weultjes, *supra* note 53, at 37-38.
- 57 TRAUTVETTER & WINKLER, *supra* note 35, at 23
- 58 *Id.* ; Kim Dirix, *Harmful Tax Competition: Six Belgian Tax Incentives under the Microscope*, 22 EC TAX REV. 233, 237-239 (2013).
- 59 <https://www.taxpatria.be/expat-regime-belgium-2022/> (last visited Nov. 30, 2022).
- 60 Kari S. Tikka, *Tax Competition and the Welfare State: Time to Surrender or to Reconsider*, in LIBER AMICORUM SVEN-OLOF LODIN 269, 278-279 (Krister Andersson et al. eds., 2001).
- 61 Guillermo Campos, *Expatriate Taxation in Denmark: Revised 25% Tax Rate*, 23 INTERTAX 86

- (1995); Arne Møllin Ottosen, *Denmark's Favourable Tax Regime for Inward Expatriates*, 54 BULL. FOR INT'L TAX'N 644 (2000).
- 62 See Tikka, *supra* note 60, at 278-279.
- 63 See Ottosen *supra* note 61, at 646-647 (選別性 (selectivity) の要件を充たさないとされた。).
- 64 Gustaf Lindencrona, *New Swedish Tax Rules for Foreign Experts*, in LIBER AMICORUM SVEN-OLOF LODIN, *supra* note 60, at 132, 143. See also Peter Sundgren, *Tax Concession for Foreign Experts*, 41 EUR. TAX'N 88 (2001).
- 65 Angel Juarez, *Spain*, in TAXATION OF ENTERTAINERS AND SPORTSPERSONS PERFORMING ABROAD 619-620 (Guglielmo Maisto ed., 2016); Aurora Ribes, *Expatriate Taxation in Spain: Some Reflections for Debate*, 43 INTERTAX 460, 471-472 (2015).
- 66 レアルマドリードに移籍したサッカー選手のデイビッド・ベッカム氏が最初の適用者となったことからそのように呼ばれる。
- 67 See De Vita, *supra* note 45, at 460-461; Elio Andrea Palmitessa, *The Italian Job: Attracting Human Capital to Italy*, 106 TAX NOTES FED. 775 (2022).
- 68 Stefano Serbini & Elena Battiloro, *Recent Legislation on the Tax Reform Applicable to Inbound Workers, Qualified Lecturers and Researchers*, 59 EUR. TAX'N 510 (2019).
- 69 Giorgio Beretta, *Cross-Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Coordination Among Jurisdictions (Even) After the BEPS Project*, 47 INTERTAX 91, 102 (2019).
- 70 See Palmitessa, *supra* note 67, at 780.
- 71 See ROBIN WOELLNER ET AL., AUSTRALIAN TAXATION LAW 461-462, 1377-1379 (31st ed. 2021).
- 72 See GRAEME COOPER ET AL., INCOME TAXATION: COMMENTARY AND MATERIALS 1011 (9th ed. 2020).
- 73 See FLAMANT ET AL., *supra* note 34, at 12.
- 74 Cassiano Neves, *supra* note 49, at 223-224.
- 75 TRAUTVETTER & WINKLER, *supra* note 35 at 26; Sweden's "patience" is over, <https://www.theportugalnews.com/news/2022-02-02/swedens-patience-is-over/64996> (Feb. 2, 2022) .
- 76 Monica Santos Costa & Lars-Olof Svensson, *End of the Portugal-Sweden Double Taxation Treaty: What Changes for a Swedish NHR?*, ITR World Tax (Feb. 14, 2022).
- 77 Giorgio Beretta, *The New Special Tax Regime for Inbound Pensioners*, 59 EUR. TAX'N 187 (2019).
- 78 しかし、イノベーションを生むうえでの物理的な「人」や「場所」の重要性は高いといわれており (エンリコ・モレッティ [池村千秋訳] 『年収は「住むところ」で決まる』 (プレジデント社、2014))、また、リモートワークは生産性を落とすとの評価もあり、現実的には、オフィス勤務を基本としつつ、一定割合でリモートワークを認める (その逆のパターンも考えられる) といったような働き方が増える可能性がある。その場合には、従来オフィスがあった場所への定期的な通勤が可能な圏内の国・地域が人を誘致する動きになろうか。
- 79 Naga Ama Sarfo, *Tax Incentives Among the Lures Targeting Digital Nomads*, 105 TAX NOTES INT'L 265 (2022). ただし、もともとルーマニアの所得税率は10%、エストニアの所得税率は20%

と低い。

- 80 Stjepan Gadzo, Croatia: A NEW (Tax-FREE) Promised Land for Digital Nomad? (Part I) , Kluwer International Tax Blog (Feb. 24, 2022) <http://kluwertaxblog.com/2022/02/24/croatia-a-new-tax-free-promised-land-for-digital-nomads-part-i/>.
- 81 See Stjepan Gadzo, New (Tax-Free) Promised Land for Digital Nomad? (Part II), Kluwer International Tax Blog (Feb. 28, 2022) <http://kluwertaxblog.com/2022/02/28/croatia-a-new-tax-free-promised-land-for-digital-nomads-part-ii/>.
- 82 José Suárez & Alejandra Flores, *Spain Adopts New Measures for Start-Up Businesses*, 105 TAX NOTES INT'L 197, 199-200 (2022). 脱稿後、スタートアップ法が2022年末に成立し、スペインに移住したリモートワーカーも注66の税制の対象にしたとの報に接した。
- 83 See Palmitessa, *supra* note 67, at 778.
- 84 Svetislav V. Kostić, *In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties*, 11 WORLD TAX J. 189 (2019) .
- 85 浅妻章如「恒久的施設を始めとする課税権配分基準の考察——所謂電子商取引課税を見据えて——」国家115巻3 = 4号321頁、344頁(2002)；浅妻章如「所得源泉の基準、及びnetとgrossとの関係(2)」法協121巻9号1378頁、1413頁(2004)。
- 86 See Kostić, *supra* note 84, at 192-195.
- 87 See *id.* at 209-211.
- 88 浅妻(2004)・前掲注85)1416頁(「現在の制度の解釈としては顧客に着目していると考えにくいだが、立法論の基礎としてならば、顧客に着目することにも一定の魅力があるかもしれない。」)。
- 89 Rita de la Feria & Giorgia Maffini, *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*, 2021 B.T.R. 154.
- 90 OECD, UPDATED GUIDANCE ON TAX TREATIES AND THE IMPACT OF THE COVID-19 PANDEMIC (Jan. 21, 2021), para 60-63.
- 91 Andrés Báez Moreno, *Unnecessary and Yet Harmful: Some Critical Remarks to the OECD Note on the Impact of the COVID-19 Crisis on Tax Treaties*, 48 INTERTAX 814, 826-829 (2020); Michael Lang, *Employment Income under Tax Treaty and the Impact of the COVID-19 Pandemic*, in BUILDING GLOBAL INTERNATIONAL TAX LAW: ESSAYS IN HONOUR OF GUGLIELMO MAITSO, 181, 193-194 (Pasquale Pistone ed., 2022).
- 92 連邦憲法上、居住地州と源泉地州との間の所得への二重課税を調整する仕組みは設けられていないが、居住地州は、源泉地州での所得税について税額控除を認めるのが一般的である。しかし、居住地州による税額控除に限度額があれば雇用主所在地州での課税が残る上に、州内源泉か否かを居住地州側の基準により判断する場合、税額控除が与えられない可能性がある。See WALTER HELLERSTEIN ET AL. STATE AND LOCAL TAXATION: CASES AND MATERIALS 433-436 (11th ed. 2019); Young Ran (Christine) Kim, *Taxing Teleworkers*, 55 U. C. DAVIS L. REV. 1149, 1165-1166 (2021) ; Edward A. Zelinsky, *Coronavirus, Telecommuting, And the 'Employer Convenience' Rule*, 95 TAX

- NOTES STATE 1101, 1102 (2020). また、それぞれの州民について、非居住者に納税や申告を求めないことを隣接州間で合意している場合もある。
- 93 ペンシルバニア州、コネチカット州、デラウェア州、ネブラスカ州が雇用主の便宜ルールに基づく課税を行っている。
- 94 むしろ「被用者の便宜 (convenience of the employee)」ルールや「雇用主の必要性 (necessity of the employer)」ルールと呼称されるべきといわれている。See Lynn A. Gandhi, *Zelinsky — Round 2 of the Convenience of the Employer Test*, 101 TAX NOTES STATE 1301 (2021) .
- 95 Edward A. Zelinsky, *New York’s “Convenience of the Employer” Rule is Unconstitutional*, 48 STATE TAX NOTES (May 19, 2008); Kim, *supra* note 92, at 1195-1196.
- 96 従来 of 連邦最高裁判例によれば、州内の活動により稼得した所得にのみ課税してよい (may tax only income earned within) と理解されてきた。See *Zelinsky infra* note 103 at 1180.
- 97 従来 of 連邦最高裁判例によれば、州際通商の場合は、州内に割り当てられる部分についてのみ州の課税権を及ぼせると理解されてきた。See *id.*
- 98 *Zelinsky v. Tax Appeals Tribunal*, 1 N. Y. 3d 85 (2003), cert. denied 541 U.S. 1009 (2004). See Gandhi, *supra* note 94, at 1302-1303; Kim, *supra* note 92, at 1198-1200.
- 99 *Huckaby v. Tax Appeals Tribunal*, 4 N.Y.3d 427, cert. denied 126 S. Ct. 546 (2005).
- 100 In the Matter of Edward Zelinsky, Case No. 830517, N. Y. S. Div. of Tax Appeals; In the Matter of Edward Zelinsky, Case No. 830917, N. Y. S. Div. of Tax Appeals.
- 101 2020年3月当時たまたま筆者はニューヨーク大学で在外研究中だったが、対面授業だけでなく対面研究会を含むすべてのイベントは中止となり、教員を含め構内への立入りは一切禁じられた。
- 102 Mass. Dep’t of Revenue, TIR 20-5: Massachusetts Tax Implications of an Employee Working Remotely Due to the COVID-19 Pandemic, MASS.GOV (Apr. 21, 2020).
- 103 Zelinsky も連邦最高裁判所が事件を取り上げるべきことを主張した。See Edward A. Zelinsky, *The Supreme Court Should Hear New Hampshire v. Massachusetts*, 98 TAX NOTES STATE 1179 (2020).
- 104 See *New Hampshire v. Massachusetts*, SCOTUSBLOG, <https://www.scotusblog.com/case-files/cases/new-hampshire-v-massachusetts>. 連邦最高裁判所の管轄権については、see Kim *supra* note 92, at 1179-1183.
- 105 See *Zelinsky, infra* note 112, at 769.
- 106 See Roxanne Bland, *The Pandemic’s Tax Fallout Continues*, 104 TAX NOTES STATE 417 (2022).
- 107 *South Dakota v. Wayfair, Inc.*, 138 S. Ct. 2080 (2018). 同判決はわが国でもよく紹介されている。参照、浅妻章如「Quill から Wayfair へ：電子商取引課税」租税研究 828 号 187 頁 (2018)；沼田博幸「準国家間取引に対する一般間接税の課税について：海外論文『ウェイフェア判決および米国の反応からのデジタル課税に関する教訓』の仮訳とコメント」租税研究 851 号 170 頁 (2020)。
- 108 Darien Shanske, *Agglomeration and State Personal Income Taxes: Time to Apportion (With Critical Commentary on New Hampshire’s Complaint Against Massachusetts)*, 48 FORDHAM URB. L. J. 949, 951-954 (2021).

- 109 Daniel B. Rodriguez & David Schleicher, *The Location Market*, 19 GEO. MASON L. REV. 637, 641-644 (2012) ; Edward L. Glaeser, *Are Cities Dying?*, 12 J. ECON. PERSPECT. 139, 142-149 (1998).
- 110 Complete Auto Transit Inc. v. Brady, 430 U.S. 274, 279 (1977). 同判決が示した Complete Auto テストでは、“tax [1] is applied to an activity with a substantial nexus with the taxing State, [2] is fairly apportioned, [3] does not discriminate against interstate commerce, and [4] is fairly related to the services provided by the State” の 4 要件を充たせば合憲となる。
- 111 Hayes Holderness, *Individual Home-Work Assignments for State Taxes*, 98 WASH. L. REV. ___ (forthcoming 2023) available at SSRN <https://ssrn.com/abstract=4009277>.
- 112 Edward A. Zelinsky, *Taxing Interstate Remote Workers After New Hampshire v. Massachusetts: The Current Status of the Debate*, 25 FLA. TAX REV. 767 (2022).
- 113 Kim, *supra* note 92, at 1186-1193.
- 114 Richard D. Pomp, *New Hampshire v. Massachusetts: Taxation without Representation*, 39 J. OF STATE TAX'N 19 (2021).
- 115 Charles M. Tiebout, *A Pure Theory of Local Expenditures*, 64 J. POL. ECON. 416 (1956).
- 116 See Kim, *supra* note 92, at 1207-1218.
- 117 See Holderness, *supra* note 111, at 38-58.
- 118 Ruth Mason, *Tax Expenditures and Global Labor Mobility*, 84 N.Y.U. L. REV. 1540 (2009).
- 119 David R. Agrawal & Kirk J. Stark, *Will the Remote Work Revolution Undermine Progressive State Income Taxes?*, 42 VA. TAX REV. 47 (2022).
- 120 Erin Adele Scharff & Darien Shanske, *The Surprisingly Strong Case for Local Income Taxes in the Era of Increased Remote Work*, 74 Hastings L. J. 823 (2023).
- 121 国際連盟時代の 4 経済学者が政治的帰属ではなく経済的帰属により課税権配分を議論するという立場を選択したことにつき、水野忠恒『国際課税の制度と理論』（有斐閣、2000）7 頁〔初出 1987〕； 澗圭吾『所得課税の国際的側面』（有斐閣、2016）253-254 頁〔初出 2010〕；浅妻章如「居住課税管轄の着眼点は消費か」税研 214 号 15 頁、15 頁注 3（2020）。
- 122 従来は、生産者としての人の所在と消費者・生活者としての人の所在が一致しており、名目賃金水準と名目生活費水準が正の相関関係にあった。See Enrico Moretti, *Place-Based Policies and Geographical Inequalities*, *The IFS Deaton Review*, IFS Deaton Review of Inequalities, <https://ifs.org.uk/inequality/place-based-policies-and-geographical-inequalities/> (2 Feb. 2022).
- 123 移住の自由が保障されていれば、賃金+居住地のアメニティ-生活費（cost of living）が全国で一点に均衡する。したがって、集積の経済が働き生産性が高い場所では生活費も高くなっているが、リモートワークにより働く場所とは異なるより生活費が低い場所に住むことで、賃金の低下につながるとも考えられる。したがって、リモートワークによって働く場所を選ばなくなったことにより同一の労働でも生産性ひいては需給関係次第で賃金が低下する可能性はある。See Agrawal & Stark, *supra* note 119, at 114-117.
- 124 なお、生産者としての個人の労働に対する場所の制約の程度が低い納税者（多くの場合は中高所得

- 得者) に対しては、場所ごとの生活費に応じた所得税負担の調整をすべきかという議論(神山弘行「住民税の均等割に関する一考察: 森林吸収源対策税制/森林環境税(仮称)を題材に」税研 195号 20頁、23-25頁(2017); 神山弘行「租税法における時間と空間——研究ノート」論ジュリ 37号 232頁、233-235頁(2021))との関係では、労働所得課税について調整を不要とする方向に推し進めるものと思われる。これに対して、低所得者については、アメリカの州間移動に関する研究が明らかにするように、理想的には職やより高い賃金を求めて移住することが望ましい場合にも、州ごとに規律される土地利用法や各種資格に関する法制度のために移住が抑圧されていることが指摘されている。See David Schleicher, *Stuck! The Law and Economics of Residential Stagnation*, 127 YALE L. J. 78 (2017).
- 125 思考実験として、それまでニューヨーク州にあるオフィスに対し州外から労務提供していた労働者について、雇用主たる会社が新たにフロリダ州にオフィスを開設しそのオフィスに対してリモートワークで労務提供するようになった場合、ニューヨーク州はもはや当該労働者に対し課税権を行使できなくなるのではないか。このような問題に関し、Scharff & Shanske, *supra* note 120, at 858-859は、既存の州の失業制度の下での被用者の勤務地の決定ルールに便乗して対応すべきだとする。
- 126 See Holderness, *supra* note 111, at 50-51.
- 127 See Christians, *supra* note 27, at 63. 渕圭吾「国際課税の地殻変動」租税法研究 50号 17頁、27頁(2022)は、他の法域の法制度を承認することは一種の礼讓にすぎず、「各国による自衛、すなわち、他の法域における認証等を否認することが最初の選択肢となるべき」だとする。
- 128 Luc de Broe, *General Report*, in CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL Vol. 37B at 19, 23 (2002); 宮本十至子「EU域内における課税管轄喪失と個人の自由移動をめぐる相克」立命館経済学 319号 121頁、124-125頁(2006); 増井・前掲注 44) 94-95頁。州所得税における退出税(State Exit Tax)の導入のための制度設計を検討するものとして、Andrew Appleby, *No Migration without Taxation: State Exit Taxes*, 60 HARV. J. ON LEGIS. 55 (2023).
- 129 Yoshihiro Masui, *HNWIs and Exit Tax in Japan: Developments in the Digital Age*, in THINKER, TEACHER, TRAVELER: REIMAGINING INTERNATIONAL TAX 367, 377 (Georg Kofler et al. eds., 2021).
- 130 高橋祐介「相続税・贈与税の租税回避と立法的対処の限界」清永謝恩『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房、2015) 153頁、155-173頁; 渕圭吾「出国税以前」トラスト未来フォーラム『金融取引と課税(4)』(2016) 75頁。
- 131 See Daniel N. Shaviro, *Taxing Potential Community Members' Foreign Source Income*, 70 TAX L. REV. 75, 82-83 (2016); Beretta, *supra* note 29, at 241-242; de Broe, *supra* note 128, at 44-52. なお、国税不服審判所裁決平成 29・8・22 裁決事例集 108 集 1 頁は一種の旧居住地国課税の拡張事例といえるかもしれない。曰く「日本の居住者であった時に税制適格ストックオプションの付与及び権利行使が行われた場合には、居住地国である日本にその税制適格ストックオプションの権利行使益に対する課税権が認められるところ、……(中略)……その権利行使時には課税が留保される(課税が繰延べされる)。そして、その後、その者が出国し、……(中略)……特定株式の移転によるみなし譲渡課税がされる場合であっても、当該留保した課税権について、〇〇租税協定(第 15 条、

- 第 16 条及び第 21 条) をみても、日本国の課税権を制限する規定は見当たらない。」
- 132 Lemos, *supra* note 40 at 606-607.
- 133 Nicolas Message, *France, in RESIDENCE OF INDIVIDUALS UNDER TAX TREATIES AND EC LAW* 329, 337-341 (Guglielmo Maisto ed., 2010).
- 134 Beretta, *supra* note 29 at 242.
- 135 See de Broe, *supra* note 128, at 45.
- 136 Andreas Kallergis, *Citizenship and Taxation in France*, 55 EUR. TAX'N 196 (2015).
- 137 See Shaviro, *supra* note 131, at 82-89.
- 138 増井・前掲注 54) 112-113 頁。
- 139 『平成 18 年度 税制改正の解説』 452 頁 [緒方健太郎 = 山田彰宏]。
- 140 増井・前掲注 44) 88 頁。
- 141 自由民主党 = 公明党「令和 3 年度税制改正大綱」5 頁 (2020 年 12 月 10 日)。『改正税法のすべて [令和 3 年版]』 81 頁 (大蔵財務協会, 2021) [石井隆太郎] も参照。
- 142 金融庁「キャリード・インタレストの税務上の取扱いについて」(2021 年 4 月 1 日)。
- 143 金融庁「国際金融ハブ取引に係る税制措置」(2021 年 4 月 1 日); 金融庁「世界に開かれた国際金融センターの実現について」(2022 年 4 月)。
- 144 アメリカについて、高橋祐介「投資ファンドと Carried Interest 課税——その構造と問題」租税研究 718 号 159 頁 (2009); 長戸貴之「米国所得課税改革の動向——バイデン政権の富裕層増税案」日税研論集 80 号 1 頁 (バイデン政権の税制改革案では通常税率課税が提案されたものの法案には盛り込まれず)。イギリスについて、増井良啓「英国所得税改革の動向」日税研論集 80 号 61 頁、80-83 頁 (2022) (キャピタルゲインの一般税率に 8% 加算した 28% の税率で課税)。
- 145 前掲注 19) の問題である。
- 146 自由民主党 = 公明党「令和 4 年度税制改正大綱」9 頁 (2021 年 12 月 10 日)。脱稿後、令和 5 年度税制改正によって、「極めて高い水準の所得に対する負担の適正化」のための税制措置 (租特 41 条の 19) が講じられた。
- 147 香港の税制が税引後所得移転後所得の不平等を改善していないことを問題視するものとして、Yan Xu, *Distributive Justice and Income Taxation: Is Hong Kong Special?*, 2022 B.T.R. 171; Yan Xu, *Income Tax Law Design and Equity: Lessons from Hong Kong*, 2022 SINGAPORE J. LEGAL STUD. 128.
- 148 Patrick Yip, *New Tax Policy to Lure More Private Equity Funds to Hong Kong*, 103 TAX NOTES INT'L 705 (2021).
- 149 Stephanie Soong Johnston, *Hong Kong's Carried Interest Tax Break Isn't Harmful*, OECD Says, 105 TAX NOTES INT'L 593 (2022).
- 150 「ヤフー社員は全国どこでも居住 OK に 飛行機出勤も LINE やメルカリに対抗」ITmedia news (2022 年 1 月 12 日); 「ヤフー、130 人超が飛行機・新幹線通勤に 働き方改革で」日経速報ニュース (2022 年 8 月 29 日)。

- 151 永井恵子「東京都特別区部の転出超過の状況——住民基本台帳人口移動報告 2021 年の結果から——」統計 Today No. 181 (2022)。
- 152 たとえば、東京圏からの移出を促す移住支援金の仕組みの下では、移住前の仕事をリモートワークで行う場合も支給対象となる。https://www.chisou.go.jp/sousei/ijyu_shienkin.html
- 153 「NTT、3 万人テレワーク」日本経済新聞朝刊 1 面 (2022 年 6 月 19 日)。
- 154 錦織俊介「国外転出時課税 (出国税) 制度の意義——あるべき対象資産の範囲——」税大論叢 101 号 241 頁 (2020)。
- 155 II - 2.
- 156 OECD, COUNTERING HARMFUL TAX PRACTICES MORE EFFECTIVELY, TAKING INTO ACCOUNT TRANSPARENCY AND SUBSTANCE (2015).
- 157 See MARTIJN F. NOUWEN, INSIDE THE EU CODE OF CONDUCT GROUP: 20 YEARS OF TACKLING HARMFUL TAX COMPETITION 283-288, 298-301 (2021).
- 158 Jessica M. Müller et al., *IP Box Regimes and Multinational Enterprises : Does Nexus Pay Off?*, 14 WORLD TAX J. 75, 91 (2022).
- 159 See Beretta, *supra* note 69, at 106-107; FLAMANT ET AL., *supra* note 34, at 34. See generally NOUWEN, *supra* note 157 at 131-133.
- 160 See P9_TA (2021) 0416 Reforming the EU policy on harmful tax practices (including the reform of the Code of Conduct Group) para 25 (adopted October 7, 2021).
- 161 III . 4.
- 162 See Bellisa Ferreira Liotti et al., *The Treatment of Tax Incentives under Pillar Two*, WU GTPC working paper at 21-22.
- 163 FLAMANT ET AL., *supra* note 34, at 35.
- 164 『改正税法のすべて [令和 3 年版]』760-761 頁 (大蔵財務協会、2021) [坂井裕幸ほか]。
- 165 渋谷雅弘「相続税・贈与税の動向と課題」税大ジャーナル 35 号掲載予定 (2023) は、「これらを見ると、むしろ本当に注目しているのは、日本国内で資産が形成されたものかどうかということなのではないかと考えることもできるのですが、ただ、このようなものはなかなか法令による定義が難しい」と述べる。
- 166 消極的な見解として、Robert Goulder, *Memo to Europe: Don't Even Think About Citizenship-Based Taxation*, 104 TAX NOTES INT'L 1175 (2021); Giorgio Beretta, 'Fixing' the Social Contract: A Blueprint for Individual Tax Reform, 67 ANNALS OF THE FACULTY OF LAW IN BELGRADE - BELGRADE L. REV. 4, at 100-102 (2019) (年金所得を念頭に、グローバルミニマム税を検討するも対象の設定や条約改正の必要性などの難しさを指摘) .
- 167 Shaviro, *supra* note 131, at 94 ("To boost the British economy I'd tax all foreigners living abroad").
- 168 中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」フィナンシャル・レビュー 94 号 4 頁、8 頁 (2009) ; 中里実ほか編著『租税法概説 [第 4 版]』(有斐閣、2021) 290 頁 [瀧圭吾] ; Stjepan Gadžo, *The Principle of 'Nexus' or 'Genuine Link' as a Keystone of International Income Tax*

- Law: A Reappraisal*, 46 INTERTAX 194 (2018) ; STJEPAN GADŽO, NEXUS REQUIREMENTS FOR TAXATION OF NON-RESIDENTS' BUSINESS INCOME: A NORMATIVE EVALUATION IN THE CONTEXT OF THE GLOBAL ECONOMY, CH 2 (IBFD, 2018) (国際法上、ネクサスによる立法管轄権の制約が国籍・居住地・所得源泉として具体化されており、国籍が属人主義、後2者が属地主義の表れであるが国にかなりの裁量があり、領域との合理的なつながりが主張されれば課税権は認められるとする)。
- 169 See FLAMANT ET AL., *supra* note 34, at 35.
- 170 See Yariv Brauner, *Brain Drain Taxation as Development Policy*, 55 ST. LOUIS U. L. J. 221, 248-251 (2010).
- 171 Michael S. Kirsch, *Taxing Citizens in a Global Economy*, 82 N.Y.U. L. REV. 443 (2007).
- 172 Edward A. Zelinsky, *Citizenship and Worldwide Taxation: Citizenship as an Administrable Proxy for Domicile*, 96 IOWA L. REV. 1289, 1350 (2011).
- 173 Reuven S. Avi-Yonah, *The Case Against Taxing Citizens*, 58 TAX NOTES INT'L 389 (2010). ただし、Avi-Yonah は、人の可動性の増した 21 世紀においては、在外市民権保持者について、便益理論によるのではなく、政治共同体への参加可能性（選挙権）を基礎に担税力（ability-to-pay）原則に従って市民権課税を行うことが正当化できる一方で、居住者である外国人については、便益理論に基づき国内所得に対してのみ課税すべきであるとの新たな主張を展開している。Reuven S. Avi-Yonah, *Taxing Nomads: Reviving Citizenship-Based Taxation for the 21st Century*. (August 4, 2022). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4181471>.
- 174 Beretta, *supra* note 29 at 258-259（市民権は課税管轄権を決める際には一切用いず、物理的所在を重視すべきと主張）。
- 175 See Brauner, *supra* note 170, at 234-237.
- 176 この点は浅妻章如教授の指摘による。
- 177 See Giorgio Beretta, *Mobility of Individuals after BEPS: The Persistent Conflict between Jurisdictions*, 72 BULL. FOR INT'L TAX'N 439, 448-449 (2018).
- 178 2017 年版 OECD モデル租税条約 4 条 2 項 a)。2017 年版 OECD モデル租税条約コメンタリー 4 条パラ 11。
- 179 See de Broe, *supra* note 128, at 45. Brauner, *supra* note 170, at 250-251 は、OECD モデル租税条約から離れ、二国間条約の居住地振分規定において「恒久的住居」よりも「重要な利害関係の中心 (centre of vital interests)」を優先させる方策を提案する。
- 180 2017 年版 OECD モデル租税条約 1 条 3 のセービング条項（BEPS 防止措置実施条約 11 条も参照）の下では、居住地振分規定の適用により条約上旧居住地国にとって「非居住者」と判定されると、セービング条項の適用はない（2017 年版 OECD モデル租税条約コメンタリー 1 条パラ 21）。
- 181 See US Model technical explanation 2006, article 1 para 4.
- 182 Brauner, *supra* note 170, at 251.
- 183 FLAMANT ET AL., *supra* note 34, at 35.
- 184 See Shaviro, *supra* note 131, at 102-107.

- 185 増井良啓「国際課税の制度設計」金子宏監修『現代租税法講座 第4巻 国際課税』（日本評論社、2017）3頁、8-11頁は、税務執行に関する多国間の協調枠組みの構築に伴い、居住地課税管轄についての執行管轄権による制約がなくなる可能性を指摘する。その萌芽の議論として、「シンポジウム グローバル時代の税制と再分配」租税法研究44号87頁、87-88頁（2016）〔藤谷武史・増井良啓発言〕。
- 186 増井・前掲注185）は van Raad 教授の按分法（Kees van Raad, *Fractional Taxation of Multistate Income of EU Resident Individual: A proposal*, in LIBER AMERICUM SVEN-OLOF LODIN 211 (Krister Andersson et al. ed., 2001) を引用する。See also Beretta, *supra* note 69, at 107-111 (van Raad らの按分法を引用しつつ、控除だけでなく、所得自体も、物理的所在日数を新たなネクサスと観念しその日数に応じて各国で按分すべきとの提案。市民権や居住地管轄を不要とする議論)。
- 187 Louis Kaplow, *Human Capital under an Ideal Income Tax*, 80 VA. L. REV. 1477 (1994).

追い出し課税等による文化破壊

浅 妻 章 如

目 次

- 1 問題意識
- 2 文化に焦点を当てない考察
 - 2.1 用語法
 - 2.2 所得弾力的評価の有無と貧者を重視する重み付けの有無
 - 2.3 効率性と分配的正義のみを考慮する厚生経済学が擁護する追い出し課税等
 - 2.4 効率性の文脈で追い出し課税等批判を文化破壊以外の理由で考える
- 3 文化に焦点を当てる考察
 - 3.1 家族、国境：差別的な利他的効用関数
 - 3.2 追い出し課税等忌避の効率性の文脈における理由
- 4 追い出し課税等による文化破壊の評価
 - 4.1 Hemel の二つの軸を追い出し課税等による文化破壊に当てはめる
 - 4.2 追い出し課税等による文化破壊に関する二つの軸の設定
 - 4.3 右と左の比較：文化破壊の損失
 - 4.4 右と左の比較：変化により創出される価値
 - 4.5 文化破壊の損失と変化により創出される価値の合算に関する推論
 - 4.6 公平の観点を加味
 - 4.7 効率性と分配的正義以外の価値を勘案することの要否

1 問題意識

トラスト 60、トラスト未来フォーラムで執筆の機会を頂く際、課税庁と納税者の紛争を緩和する仕組みについて何度か考察してきた¹。その一環として、相続税や固定資産税等における財産評価に関し、納税者側が評価額を自己申告し政府が当該評価額で課税したり第三者（政府を含む）が当該評価額で買う権利を認める仕組み（Harberger tax²³と呼ばれることが多い）や、政府による評価額に不服のある納税者が政府に当該評価額で政府に買い取らせる権利を認める仕組み⁴のように、相反する動機付け⁵を設計することについて考察している。

尤も本稿は Harberger tax のような制度設計自体を考察するものではない。Harberger tax に似た仕組みは、台湾で実施例があることが知られているが（1954～1977年）、失敗と評されている⁶。管見の限り他に実施例は聞かない。Harberger tax の実施には何か（本書のテーマである文化とは関係ないかもしれない技術的な何か）障害があるかもしれない。障害があるとしたら興味深いだが、その考察は将来の課題としたい。

本書のテーマが文化であることに鑑み、本稿は、Harberger tax について少なからずの人が抱く忌避感について考察したい。Harberger tax の下では、元の土地所有者（A氏）が高い評価額を申告せず第三者（B氏）に買われてしまい追い出されることが懸念されたり、土地所有者（A氏）が十分に高い評価額を申告し重い固定資産税等の負担に苦しむ（滞納すれば追い出される）ことが懸念されたりする（合わせて、追い出し課税等懸念と呼ぶ）。Harberger tax と別の文脈であるが、私は効率性の文脈で資本所有中立性（capital ownership neutrality）を参照し追い出し課税を支持する旨を書いた前科がある⁷。A氏よりB氏の方が高い効用を得るであろうからである。

効率性のみならず、公平の文脈でも、追い出し課税は支持されよう。A氏の所有土地を低く評価することが同程度の土地以外の財産を所有する人との比較において水平的公平に適わないからである。

効率性の文脈でも公平の文脈でも追い出し課税は支持されそうである。逆向きに考えると、追い出し課税懸念は、効率性又は公平の文脈で考察に不足があることを示唆する、或いは、効率性又は公平のみ考慮する厚生経済学の枠組みが支持されていないことを示唆す

る。

追い出し課税は、追い出される元土地所有者 A 氏が周りの人と育んできた文化を破壊する。この文化破壊は、効率性又は公平の文脈で不足していた考察対象かもしれない、或いは、厚生経済学の枠組みを疑う材料かもしれない。

本稿は、追い出し課税による文化破壊⁸の許否や程度を、効率性又は公平の文脈で考察することを試みる。厚生経済学の枠組みを疑う材料か否かの考察は将来の課題としたい。

本稿の流れは以下の通り。2で文化に焦点を当てず考察する。2.1で厚生経済学の用語法を確認し、2.2で費用便益分析をめぐる二つの軸（所得弾力的評価と所得非弾力的評価の横軸と、弱者に有利な重み付けをしないかするかの縦軸）を紹介し、2.3で厚生経済学の枠組みで追い出し課税が支持される流れを説明する。3で文化に焦点を当てるために、3.1で私達の差別的な利他係数を考察し、3.2で追い出し課税忌避を効率性の観点から基礎付けられるか考察する。4で追い出し課税による文化破壊の許否や程度を考察するために、2.2を参照し、所得弾力的に評価するか所得非弾力的に評価するかという横軸と、追い出し課税による文化破壊という厚生損失と、追い出し課税による変化がもたらす価値創出という厚生利得のどちらを重視するかという縦軸を設定する。

2 文化に焦点を当てない考察

2.1 用語法

「 』『 』を引用の為に用い、【 】を区切りの明確化の為に用いる。人名に職名・敬称を付さない。

本稿で、正義、就中、租税正義という語を用いる際、善に対する正義の優越⁹、を念頭に置く。善き生を巡る意見対立（繁殖が大切、信仰が大切、創造が大切、等々）を乗り越えて共有されるべき枠組みを正義と呼ぶ¹⁰。正義を巡る意見対立もある。税制に関する正義を本稿では租税正義と呼ぶ。税制に関し共有されるべき枠組みは何かを巡る意見対立もある。

伝統的に、税の三原則として、公平、中立、簡素が挙げられてきた¹¹。しかし、簡素は蔑ろにされてきた¹²。本稿も簡素を扱う余裕はない。公平と中立を説明する。

公平について「経済力が同等の人に等しい負担を求める『水平的公平』と、経済力のある人により大きな負担を求める『垂直的公平』があります。」¹³と説明される。本稿は公平という語を分配的正義の文脈で用いる。法学では、公平という語が分配的正義以外の文脈で用いられることもあるように見受けられる。本稿はそれに従わない。法学では、公平と衡平を、形式的平等と実質的平等の意味で使い分けることもある。本稿はそれに従わない。本稿は衡平という語を用いない^{14,15}。

中立について「税制が個人や企業の経済活動における選択を歪めないようにするのが、中立の原則です。」¹⁶と説明される。この意味の中立は、効率性の文脈における、何かと何かとの選択について意味を持つ¹⁷。本稿は中立を効率性の文脈で用いる。なお、どのような場面の選択に着目するかで異なる中立性が提唱されうるので（例えば国際租税法における資本輸出中立性と資本輸入中立性）、中立を論ずるより、直截に効率性を論じるべきである¹⁸、と言われることもある。巷間では、選択がない文脈でも中立という語を用いることがある。例えば性平等の意味で中立という語を用いることもある。本稿はそのような意味で中立という語を用いない。

租税法における通説的な租税正義の枠組みは、効率性と分配的正義のみを勘案する厚生経済学の枠組みである¹⁹。通説的な、に対して、異論もある²⁰。追い出し課税等による文化破壊を考察するに際し、効率性と分配的正義以外にも勘案すべきである、という租税正義を棄却する準備は整っていない。しかし、先ず、通説的な租税正義の枠組みであると目される厚生経済学の枠組みを前提に考察を進める。進めた結果、効率性と分配的正義以外にも勘案すべきであるとする理由を（本稿は以下に述べるように見出していないが）読者が見出してくれるなら、追い出し課税等による文化破壊を考察する意義を見いだせよう。

効率性はパイの大きさに着目する。分配的正義は格差に着目する。

一般に富者の1円の消費がもたらす効用は貧者の1円の消費がもたらす効用より小さいと考えられている（限界効用逓減の法則）。格差がないならば人によって1円の消費がもたらす効用に差はないか。差はないとは考えられていないが、税財政がその差を上手く扱う術が見つかる前は、差がない前提で税財政を設計するのが穏当である²¹。よって、分配的正義は格差縮小を追求する。

格差縮小を追求すると、労働意欲が阻害されて効率性が害される。効率性と格差縮小はトレードオフの関係にある。

このトレードオフに関し、租税法における通説的な租税正義の枠組みは、何らかの社会厚生関数 (social welfare function) を念頭に置く。

社会厚生関数の候補の一つである功利主義 (utilitarianism) は、人々の効用の足し算、又は、人々の効用の単純平均に着目する。功利主義は格差縮小を度外視していると学生が誤解することもあるが、限界効用逓減の法則から、功利主義も格差縮小を志向している。

とはいえ、功利主義では格差縮小が不十分であると考え人は、平等主義的補正を掛けた社会厚生関数を提唱する。貧者の効用を富者の効用より重視する足し算又は加重平均を想定する²²。

功利主義にしる他の社会厚生関数にしる、人々の効用を何らかの関数で加算する、という考え方式に対し、異論も少なくない²³。他方、租税法学徒の多数派は、序数的効用か基数的効用かはともかく、何らかの関数で加算するという考え方を維持しているように見受けられる²⁴。本稿は註 23 の批判に応える準備を整えていない。本稿は租税法学徒の多数派に従い、人々の効用を何らかの関数で加算する社会厚生関数を想定する (が、功利主義か平等主義的補正を掛けるか煮詰めていない)。

本稿は効率性と分配的正義以外の価値がありそうなこと (機会平等とか自由とか公正とか) について、独自の価値があるという前提を採らない。効率性と分配的正義以外の価値は効率性と分配的正義に翻訳して考察する²⁵。

本稿は差別と区別を使い分けない。判例²⁶によれば、憲法 14 条 1 項は「合理的理由なくして差別することを禁止」している。差別の中には合理的理由がある差別とない差別がある²⁷。なお、巷間で (又は経済学で) 合理的 (rational) という語を用いる場合、或る人等の行為等がその行為者等の目的に照らして有用かどうか (【行為者目線の合理性】と仮に呼ぶことができよう。行為ではなく制度の場合もあり、その場合は、制度設計者の目的に照らした有用性を意味していることになる)、という意味で用いることが多い。他方、裁判所は、【行為者目線の合理性】だけで判断している訳ではない。例えば、或る雇用者から見て特定の属性を持つ者を雇わないことが当該雇用者の利得の最大化に資するであろうとの予想に基づき当該属性を持つ者を雇わないという差別は、【行為者目線の合理性】に適う。裁判所は、行為者等に対置する側 (例えば就労希望者) や社会全体に与える影響等にも配慮した総合考慮をしながら「合理的理由」という表現を用いている (【総合考慮の合理性】と仮に呼ぶことができよう)。【総合考慮の合理性】の方について本稿は正当化

(justification)²⁸ という語を充てることとする。

2.2 所得弾力的評価の有無と貧者を重視する重み付けの有無

法と経済学の通説は、格差縮小は税財政のみで図るべきであり、税財政以外の制度（私法制度等）は格差縮小を考慮すべきではなく効率性のみを追求すべきである、と説く²⁹。通説に対する批判³⁰もあるが、本稿では深入りしない。

ここでは Hemel 論文³¹ の四分類を紹介したい。効率性の文脈で用いられるパイの大きさという表現は、標準的には、富ではない³²。ならば、税財政以外の制度が効率性のみを追求するという際の効率性は、分配も勘案すべきであろうか。通説に沿う Weisbach 論文³³ は、費用便益分析（CBA: cost-benefit analysis）で効用（utility）より金銭的価値（monetary values）³⁴ に着目すべきであると論じている。Weisbach の同僚³⁵ である Hemel は、Weisbach と何度となく議論した³⁶ ことを踏まえ、費用便益分析について二つの軸を提示している。

表 2.2：費用便益分析に関する Hemel の二つの軸

| ³⁷ | Income-Elastic VSLs 所得弾力的な統計的生命価値 | Equal Dollar VSLs 所得非弾力的な統計的生命価値 |
|---|--|---|
| Unweighted (Distribution Neutral) 重み付けなし（分配に中立） | Unweighted CBA with income-elastic VSLs 所得弾力的な統計的生命価値に重み付けなしの費用便益分析 (textbook CBA) | Unweighted CBA with equal dollar VSLs 所得非弾力的な統計的生命価値に重み付けなしの費用便益分析 (status quo CBA) |
| Distributional Weights 分配上の重み付けあり | Weighted CBA with income-elastic VSLs 所得弾力的な統計的生命価値に重み付けありの費用便益分析 | Weighted CBA with equal dollar VSLs 所得非弾力的な統計的生命価値に重み付けありの費用便益分析 |

本節の表 2.2 以下の部分は Hemel 論文の紹介である。

Hemel 論文は、自動車の後方運転の事故を減らすために後方カメラ（rearview camera）設置を新車に義務付けるという規制を例に挙げる。VSL は value of a statistical life（統計的生命価値）³⁸ である。

横軸は、事故が減って命が助かることの価値である。統計的生命価値について、所得弾力的な評価^{39,40}をするか（左側）、貧富に関係なく⁴¹助かる命を評価するか（右側）、という軸である。

縦軸は、左側又は右側の金銭的評価額について、貧者にとっての1ドルが富者にとっての1ドルよりも価値が高いという重み付けをしないか（上側）、するか（下側）、という軸である。

左上（Unweighted CBA with income-elastic VSLs）には「textbook CBA」（教科書的な費用便益分析）という括弧書が付いている。教科書的な費用便益分析は、再分配のみによる富全体の変化をカウントしない⁴²。例えば、所得課税を通じて富者から貧者に再分配がなされると、所得課税は高稼得能力者（稼得が高いとは限らない）の労働（labor）を減らし余暇（leisure）⁴³を増やすので、全体の富は減る（deadweight loss（死荷重）が生まれる）⁴⁴。教科書的な費用便益分析は、歪みのある税による死荷重を費用に算入しない。再分配を減じれば富全体は増えると考え、再分配のみによる富全体の変化をカウントしない。教科書的な費用便益分析は効率性を測っている。それは wealth maximization（富の最大化）でもないし welfare maximization（厚生最大化）でもない。助かる命の支払意思額で効率性は測られる。

右上（Unweighted CBA with equal dollar VSLs）には「status quo CBA」（現状の費用便益分析）という括弧書が付いている。status quo は、バイデン（Biden）政権より前という意味で用いられている。右上は、やはり再分配による死荷重を無視する。左上と異なり、貧富に関係なく助かる命を金銭的に評価する⁴⁵。標準的な意味での効率性ではない。

左下（Weighted CBA with income-elastic VSLs）⁴⁶のうち hard-weighted CBA をここでは説明する。hard-weighted CBA は社会厚生関数（social-welfare function）により弱者を重視する重み付けをする。最も用いられる社会厚生関数は功利主義である⁴⁷。追加的な効用が所得⁴⁸の逆数に比例すると仮定すると、平均的な人のうちの1人（X氏とする）に追加的に1ドルの価値をもたらす或る規制が平均的な人の10万倍の所得を有する人（Y氏）に追加的に9万ドルの費用を負担させる場合、 $1 - 9万 / 10万 > 0$ であるので、その規制は費用便益分析の結果肯定される規制である。命が助かることについての支払意思額が所得に比例すると仮定すると、Y氏は自分の命が助かることへの支払意思額がX氏の10万倍であり、費用便益分析においてY氏の命について10万分の1の重み付けをするこ

とになるので、X氏の命とY氏の命が等しく評価される⁴⁹。hard-weighted CBAは再分配による死荷重を損失としてカウントし、再分配による厚生増大(welfare benefit)を利得としてカウントする。

右下(Weighted CBA with equal dollar VSLs)は表を埋めるためのものにすぎず実際には使えない⁵⁰。前段落のX氏の命を助ける価値とY氏の命を助ける価値を同額で金銭評価し、Y氏について10万分の1の重み付けをする、という費用便益分析をすべきと考える人はいないであろう。

2.3 効率性と分配的正義のみを考慮する厚生経済学が擁護する追い出し課税等

私はトラスト60で執筆の機会を頂いた⁵¹頃以来、効率性と分配的正義のみを考慮するよう努めてきたつもりである。それより前は機会平等等に未練があった⁵²。機会平等をどう扱えばよいか行き詰まり感を抱き、租税法学徒として、とりあえず租税法における通説的な租税正義の枠組みに沿って論文等を書くように努めようと考えた。書いていくうちに効率性と分配的正義以外の価値について何か考えが浮かんでくることがあれば、それでよし、とも考えた(本稿も含めて効率性と分配的正義以外の価値についての考えは未だ浮かんでいない)。

そういう態度で書いたものの一つが資本所有中立性と相続との関係⁵³である。資本所有中立性は、A国のB社という車製造会社をC国のD社(又はD社の関連会社)が買収するかE国のF社(又はF社の関連会社)が買収するか(税のない世界ではよりよく経営できる方が高い買収価格を提示できる筈である)に関する税制のもたらす攪乱に着目する。私が最初に資本所有中立性に触れたのは国際租税法においてであった⁵⁴。私は、相続の場面でも資本所有中立性は示唆を与えてくれると考えた。

日本に限らず多くの国の事業承継税制は、相続税・贈与税が事業承継の障害となる程度を減じるべく、相続税・贈与税の減免や猶予を設けている。私が着目したのは、事業継続を要件とする納税猶予であった。何年間か事業を継続すれば相続税・贈与税が減免される一方、事業継続を諦めると相続税・贈与税が本来通り課せられる、という選択肢に直面した事業承継候補者は、無税の世界ならば相続人又は受贈者が事業を継続しない方が効率的

に生産要素が稼働される^{55,56}という状況であったとしても、無理して事業を継続する、という非効率が生じる恐れがある。この非効率は、実現主義に基づく譲渡益課税がロック・イン効果 (lock-in effect)^{57,58}をもたらすという非効率と、同様である。

資本所有中立性の観点は、事業承継の場面だけでなく、土地の承継の場面にも活きる。事業用土地よりも居住用土地の方が一層、承継に伴う相続税や贈与税の軽減を正当化しにくい (少なくとも租税正義として効率性と分配的正義のみを考慮する厚生経済学の枠組みからは)。当時私は「居住用特例⁵⁹は効率性・公平双方の観点から正当化困難」⁶⁰ (当時の註は削除) と批判した。つまり、追い出し課税を擁護した。効率性の文脈における理由は資本所有中立性である。分配的正義の文脈における理由は、例えば時価1億円の居住用小規模宅地を相続した人と、現金1億円を相続した人で、租税負担を変えるべきではないという水平的公平である。

Harberger tax に関する註2～3掲記の文献で資本所有中立性という表現が用いられているわけではないが、やはり資本所有中立性の発想を看取できる。Harberger tax では固定資産税が念頭に置かれやすく、土地所有者を追い出す力は相続税より弱いとはいえ、追い出し課税として機能しうる⁶¹。分配的正義の文脈においても、元の土地所有者の既得権を保護する理由は見出し難い。追い出し課税等批判を理屈付けようとするならば、分配的正義よりも効率性の方がまだ芽はありそうである。

2.4 効率性の文脈で追い出し課税等批判を文化破壊以外の理由で考える

効率性の文脈で、資本所有中立性を超える追い出し課税等批判の理由を探る際、評価の順番と文化破壊が理由として考えられる。文化破壊は3.2で考察するとして、評価の順番について軽く触れておく。

Harberger tax として通常想定されるのは、土地⁶²の固定資産税等の課税標準 (価格) を土地所有者自身が決め、その価格で第三者 (政府も含む) が当該土地を買うことができる、という制度である。

Levmore 論文⁶³は、前段落の仕組みであると土地所有者が評価について先手の不利を引き受けねばならない (当該土地購入希望者は価格を見て買うか買わないか判断できるの

で後手である)ということに着目し、固定資産税下で納税者が土地の価格を自己申告するものの、第三者(政府も含む)が購入を希望したら、土地所有者は価格を上方修正することができる、という仕組みを提唱している。

先手不利の説明は次のようなものである——株主が二人(P氏とQ氏)の会社を想定する。二人が仲違いし片方が退出する。P氏がQ氏に「会社の半分の価値を評価せよ」と言う。Q氏の評価額で、P氏は、(1)Q氏の株を買うか、(2)P氏の株をQ氏に買わせる。Q氏は会社の仕事に特殊な好み(idiosyncratic taste)を抱いているかもしれない。他人は会社全体を100と評価するがQ氏は自分の持分を50ではなく70(20が特殊な好み)と感じていると想定する。しかし、Q氏が70とP氏に告げ、P氏が(2)を選択した場合、Q氏が会社全体に140の価値を感じている訳ではない(特殊な好みは会社全体を所有しても40に届かない)。Q氏が先手をとらされることは、特殊な好み未満の補償を受けるか、特殊な好みの2倍の支払を強いられるか、という不利を意味する。Q氏は、Q氏の株を70以上で売る又はP氏の株を60以下で買う場合、満足である、と想定する。Q氏の評価額が65なら、(1)でも(2)でもQ氏の損は5である。もし先手がP氏で評価額が68なら、Q氏は(3)P氏の株を買うを選ばず、(4)Q氏の株を売るを選び、損が2に収まる。後手は、自分が先手ならば告げるであろう最善手の評価額と、実際の先手の評価額との差だけ得する。先手の不利は、固定資産税下で納税者が資産の価格を自己申告し、当該価格で政府(又は第三者)に買われる可能性がある、という制度における納税者の不利と同様である。

3 文化に焦点を当てる考察

3.1 家族、国境：差別的な利他的効用関数

効率性と分配的正義のみを考察するようになって以来、本稿も含め、効率性と分配的正義以外の価値について考えが浮かんできていない。が、家族税制を考えていく中で、効率性と分配的正義だけでは上手く家族税制を扱えていない、という感触を得るようになってきた。国境についても、似た感触を得ている。家族にせよ国境にせよ、効率性と分配的正義だけでは上手く扱えない原因が私達の差別的な利他係数(すなわち差別心。排外主義は差別心の一部の表れといえる)にあると予想し、似た感触を得ている。

本稿では、利他 (altruism) を、他人の効用が高くなること (の観察又は予測) が自己の効用を高める、という効用関数の意味で用いる⁶⁴。他人が効用を高めたかは己から観察したり予測したりするしかないので、【の観察又は予測】という余計な表記が入り込んでいる。愛には色々な形がありうるが利他は愛を説明する候補の一つといえよう⁶⁵。

x 軸を他人の効用 (但し己からの観察又は予測による)、 y 軸を己の効用とする xy 平面を想起しよう。 a は利他係数 (altruism coefficient) であるとし、 b は他人の効用と無関係に己が得る効用であるとする、 $y = ax + b$ と表記できる。 $a > 0$ の時を利他と呼び、 $a < 0$ の時を憎悪 (他人の不幸は蜜の味、又は、他人の幸せを羨む) と呼び、 $a = 0$ の時を無関心と呼ぶこととする。

遺産動機⁶⁶ ((1)を除けば贈与動機でもある) について、(1)余り (消費し損ね)、(2)対価的遺産動機 (戦略的遺産動機。己を介護してくれた者に遺産を渡す等)、(3)利他的遺産動機、(4)贈与の喜び (joy of giving) の4種類に区分することが通例である。 $y = ax + b$ に関し、(3)は遺産が他人の効用である x に影響を及ぼし利他係数 a を介して己の効用 y を高めるもの、(4)は $a = 0$ であり b に影響を及ぼすもの、として区別される。現実の税制で(3)と(4)を区別する事は困難であろうけれども、(3)と(4)の区別は、被相続人自身の消費と中立的な税制を構築しようとする際に違いをもたらさう⁶⁷。

私達の殆どは差別的な利他係数を有している。少なくとも私は有している。赤十字等に寄附する時、私は私が差別していると感じる。外国の天災等の悲惨なニュースに触れて寄附するよりも、日本の天災等の悲惨なニュースに触れて寄附する方が、圧倒的に多いからである。

差別は、家族の内外や国の内外以外にも様々な局面で発動しうる。友人か否かで利他係数が変わることも多いであろう。

差別のない税財政は想像しうるが機能し難いであろう。仮に日本政府が【**税金を人口に比例して使います。日本人⁶⁸には税金の約 1/70 を使います**】と宣言したら、私は日本に納めた税が日本人のために使われることを期待している差別心を有するので、私は今より課税を免れることに熱心になるであろう。差別的でない納税者 (税の用途に無頓着に税負担を減らしたい納税者) もいるかもしれないが、もしそういう人が多ければ税制は国の内外で共通化していく (究極的には世界連邦政府が税財政を設計する) であろう。そうやってはいないので、未だ、差別的な人が多いのであろうと推測できる。

差別心の由来の探求は私の能力を超える。私達の脳の処理能力の限界のため差別心で意を配る相手の数を絞っているのか、差別的な人の集団と差別的でない人の集団との間の競争（戦争かもしれないし子を増やす競争かもしれない）で差別的な人の集団の方が勝つ傾向が強かったのか、遺伝子に差別心が組み込まれているのか、他にも由来があるのか、よく分からないが、由来の探求は諦め、私達は差別的であるということを前提に考察を進める。

3.2 追い出し課税等忌避の効率性の文脈における理由

差別的な利他係数を視野に入れると、効率性の文脈において資本所有中立性という理由を持つ追い出し課税等が忌避される感覚も、効率性の文脈で説明がつくかもしれない。

追い出し課税は、追い出された人の周囲の人にとって新参者という異物を受け入れることを意味し、追い出された人にとっては自分が移転先において新参者という異物になることを意味する。どちらも、従前の差別的な利他係数を介して育まれてきた関係が破壊されること、すなわち文化破壊を意味する。効率性の文脈において、例外は多数あろうけれども傾向としては、多様性⁶⁹の低い社会の方が人々の効用が高いことが多いのであろう。とはいえ、新参者がもたらす多様性が、効率性の文脈において資本所有中立性以外にも新しい価値の起爆剤となる利点を有するかもしれないから、多様性が低ければ低いほどよいとまでは言い難いであろう。Harberger tax がなくても自発的取引を介して人の入れ替わりは生じうるし、新参者を歓迎しない事態も生じうるが、Harberger tax があると人の入れ替わりは加速するであろう。Harberger tax が資本所有中立性の観点から利得をもたらすであろうとはいえ、文化破壊という損失の方が上回る可能性もあるのかもしれない、それが追い出し課税等への忌避感なのかもしれない。

ところで、親密な関係は利他係数を正の方向へ伸ばす可能性もある一方で、憎悪という負の方向へ利他係数を伸ばす可能性もある。例えば家族は仲が良いことも悪いこともある。とはいえ、もしも親密な関係が利他係数を負の方向へ伸ばす事例の方が歴史的に多かったならば、例えば家族のような仕組みは早々に解体されていたであろう⁷⁰、ということから逆向きに推測すると、親密な関係は利他係数を正の方向にも負の方向にも伸ばす可能性が高いであろうという意味でボラティリティを高くし、そして概ね正の方が絶対値が大き

い傾向にあるのであろう、と推測できる。

Harberger tax を推す Posner & Weyl・註3のタイトルは「Property is Monopoly」(所有は独占)である。現行法下で或る土地の所有者が高い買取価格の申込みを受けても拒絶できるという権利は、その土地に関する関係特殊投資(自分にとって住みやすい家を建てるとか近所付き合いをよくするとか)をしやすくする。Posner & Weyl・註3は関係特殊投資について明言していないものの、元の所有者が財産の組合せを決めることができる(ばら売りを強要されない)とする制度設計を提唱している。ばら売りを強要されないことは、或る程度、関係特殊投資をしやすくする。しかし、土地と自分にとって住みやすい家をセットにすることはできるものの、近所付き合いをよくするといった、土地とセットの売買対象物に組み込みにくい関係特殊投資もある。現行法下の独占的な権利の例として、土地所有権以外にも、一夫一婦制を挙げることができよう。離婚が不可能ではないから限定的ではあるものの一夫一婦制も関係特殊投資をしやすくする。Harberger tax にせよ、離婚の容易化にせよ、効率性の文脈で利得も見込めるが、現行法下より関係特殊投資が難しくなることによる損失も見込まれる。私は Harberger tax についても離婚の容易化についても肯定的であるが、効率性の文脈で損失より利得の方が大きいとする計量的証拠を示す準備が整っている訳ではない。利得より損失の方が大きいと懸念を抱く人がいたとしても反駁する準備が整っている訳ではない。

前3段落は効率性の文脈における考察であるところ、公平も加味すると、多様性を低く抑える制度は多様でないマジョリティに比してマイノリティに不利に作用することが多いであろうから、多様性や変化を低くする制度が望ましいと直ちに結論付けることができる訳ではない。

4 追い出し課税等による文化破壊の評価

4.1 Hemel の二つの軸を追い出し課税等による文化破壊に当てはめる

2.2で紹介した Hemel の二つの軸で、追い出し課税等(Harberger tax において第三者が土地を買うことにより既存の住人が追い出される場面も含む)による文化破壊の損失を考える。横軸に関し、追い出し一件当たりの損失を同じ額で金銭的評価をするか、富者が

追い出されることを防ぐための支払意思額が高いであろうことから所得弾力的な金銭的評価をするか、という軸が形成される。仮に所得弾力的に評価するとした場合、縦軸に関し、その金銭的評価額を貧者に有利に重み付けすべきかという軸が形成される（右下は候補から外す）。重み付けすべきとすると、追い出されることを防ぐための支払意思額が所得に比例し、重み付けが所得に逆比例するならば、結局、追い出される人の貧富に関係なく追い出し一件当たりの文化破壊による損失は同じであるとラフには言えそうである⁷¹。

縦軸は無視し、追い出し一件当たりの損失を同額で金銭的に評価するか（右上）、所得弾力的な金銭的評価をするか（左上）、だけ考えることとしたい。

表 4.1 : Hemel の二つの軸を追い出し課税等による文化破壊に当てはめる

| | 所得弾力的な金銭的評価 | 所得非弾力的な金銭的評価 |
|-------------|--------------------------------|----------------------|
| 富裕に関し重み付けなし | 追い出し一件当たりの損失を支払意思額で評価し重み付けをしない | 追い出し一件当たりの損失を同額と評価する |
| 貧者に有利な重み付け | 追い出し一件当たりの損失を支払意思額で評価し重み付けをする | なし |

4.2 追い出し課税等による文化破壊に関する二つの軸の設定

或る人の資源の中には、取引材料になりやすい資源（土地、金融資産、稼得能力等）と取引材料になりにくい資源（文化、人間関係等）⁷²がある。

租税法学における通説が前提とする租税正義の枠組みでは制度の損得を社会厚生関数で考える。社会厚生関数は効率性と分配的正義のみを勘案する。取引材料になりやすい資源もなりにくい資源も効率性の文脈において一次元の評価軸で比較検討される。取引材料になりにくい資源も金銭的評価⁷³に翻訳して比較検討するという前提を本稿は採る。一次元の評価軸に翻訳するのはおかしいから多次元の評価軸を想定すべきである⁷⁴という異論の成立可能性を論駁する準備を本稿は整えていない。先ず、通説的な租税正義の枠組み（一次元）で考察し、それでも多次元が必要であるという考察に至るなら、効率性と分配的正義のみを勘案する租税正義の枠組みを疑う材料になる（本稿は疑うには至っていない）。

2.2で紹介した Hemel の二つの軸のうち、4.1は、横軸だけを残した。文化破壊に関する表4.2の新たな縦軸として、追い出し課税等による文化破壊を重視する（親疎に関する差別的利他係数を重視する、既得権を擁護する、変化による価値創出を軽視する）か、追い出し課税等による文化破壊を軽視する（親疎に関する差別的利他係数を軽視する、既得権を擁護しない、変化による価値創出を重視する）か、という軸を設定する。

追い出し課税等による文化破壊と、追い出し課税等による新たな価値の創出とを、差別的利他係数も勘案しつつ計量的に比較できれば最善である。しかし未だ比較は難しい。そして、論者によってどちらを重視するか決着し難いと思われる。未決着のまま縦軸に据える。私は追い出し課税等を擁護した前科があるので、表4.2の下側を支持したがるバイアスがかかっていることを自覚せねばならない。

表 4.2： 追い出し課税等による文化破壊と価値創出のどちらを重視するかの軸を追加

| | 所得弾力的な金銭的評価 | 所得非弾力的な金銭的評価 |
|------|---------------------------------|----------------------------------|
| 親疎重視 | 追い出し一件当たりの損失を支払意思額で評価し文化破壊を重視する | 追い出し一件当たりの損失を所得非弾力的に評価し文化破壊を重視する |
| 変化重視 | 追い出し一件当たりの損失を支払意思額で評価し価値創出を重視する | 追い出し一件当たりの損失を所得非弾力的に評価し価値創出を重視する |

4.3 表 4.2 の上の右と左の比較：文化破壊の損失

Harberger tax や資産所有中立性を重視する相続税制等（ひっくるめて追い出し課税等）により追い出される人は、取引材料になりやすい資源の中で土地の占める割合が高い人であろう。

表4.2の横軸に関し、追い出し課税等による文化破壊の損失の金銭的評価額は、富者が追い出される場合の方が貧者が追い出される場合より高額であろうか（左上）、同額であろうか（右上）。

考察の便宜の為、仮の基数的数値として、富者（A氏）の資源の総額が200であり、その内訳は、(ア)土地の額が100（第三者であるB氏が買う額）、(イ)土地以外の取引材料になりやすい資源、(ウ)取引材料になりにくい資源であるとする。貧者（Z氏）の資源の総額が

100、その内訳は、(カ)土地の額が50（第三者である Y 氏が買う額）、(キ)土地以外の取引材料になりやすい資源、(ク)取引材料になりにくい資源であるとする。

富者 A 氏

| | | |
|---------|---|---|
| ア土地 100 | イ | ウ |
|---------|---|---|

貧者 Z 氏

| | | |
|--------|---|---|
| カ土地 50 | キ | ク |
|--------|---|---|

追い出し課税等で富者 A 氏や貧者 Z 氏が追い出されるという事態は、ア（又はカ）に比してイ（又はキ）が少ないために、ア（又はカ）に係る固定資産税や相続税を納めることができない（又は第三者 B 氏又は Y 氏に土地が買われてしまう）という事態である。追い出される事態において、ウ（又はク）の一部が失われてしまう。また、追い出される人（A 氏又は Z 氏）のみならず、A 氏と親しい C 氏 D 氏 E 氏……の A 氏との親交に係る価値も失われる、又は、Z 氏と親しい X 氏 W 氏 V 氏……の Z 氏との親交に係る価値も失われる。前 2 文が、追い出し課税等による文化破壊の損失である。

(1)富者は労働と余暇との選択につき余暇が少ない傾向にあらう。取引材料になりにくい資源が余暇と相関すると推論し、文化破壊の損失が取引材料になりにくい資源と相関すると推論すると、追い出し課税等による文化破壊の損失の所得非弾力的な評価は、A 氏と Z 氏とで同額というより、寧ろ A 氏の方が低いという推論が成立するかもしれない。

(2)富者は余暇が短くても、時間当たりの付き合いの密度を濃くすることができるかもしれない。余暇の短さと、時間当たりの密度の濃さは、文化破壊の損失を所得非弾力的に評価する際に相殺する方向に働くので、文化破壊の損失は、A 氏と Z 氏との比較においてどちらが大きいかわからない、という推論が成立するかもしれない。

(3)文化破壊の損失を所得弾力的に評価するとし、(1)の推論を採るならば、富者の方が低くなりそうであるという方向と高くなりそうであるという方向が相殺し合うため、A 氏と Z 氏との比較においてどちらが大きいかわからない、という推論が成立するかもしれない。

(4)文化破壊の損失を所得弾力的に評価するとし、(2)の推論を採るならば、富者の方が高くなりそうである。

(1)~(4)をまとめると、当然ながら表4.2の右より左の方が富者が追い出されることによる文化破壊の損失の評価が高くなりそうであるが、右より左が適切であるという論拠があるわけではなく、文化破壊の損失の金銭的評価額の高低は追い出される人が富者であるか貧者であるかで明白な差を見出し難い、とまとめるのが無難であろう。

4.4 表4.2の下右と左の比較：変化により創出される価値

追い出し課税等による変化による価値創出は、取引材料になりやすい価値に偏している（取引材料になりにくい価値も創出されるであろうとはいえ）であろう。所得非弾力的に評価するとしても、富者が追い出される場面の方が貧者が追い出される場面よりも変化による価値創出が大きそうである。所得弾力的に評価するなら尚更である。

4.5 文化破壊の損失と変化により創出される価値の合算に関する推論

文化破壊の損失に関し、追い出される人が富者であるか貧者であるかで明白な差を見出し難い、という4.3の推論と、変化により創出される価値は追い出される人が富者である場合の方が大きそうである、という4.4の推論を、重ねると、追い出される人が富者である場合の方が、文化破壊の損失より変化により創出される価値が高い可能性がある、という推論に辿り着く。

裏返すと、追い出し課税等忌避が効率性の文脈において正当化される可能性は、比較的安価な土地についての方が高そうである、と推論される。この推論は、素朴な直感的判断とも整合的であると受け止められやすいであろう。

そして、可能性が高そうであるということにとどまり、高価な土地はもちろん安価な土地についても追い出し課税等忌避が効率性の文脈において正当化されないという可能性も棄却されてはいない（この一文は私の前科⁷⁵ゆえのバイアスかもしれないことを自覚しつつ）。

4.6 公平の観点を加味

4.1から4.5まで効率性の文脈において推論してきたが、公平（分配的正義）の観点を

加味すると、富者の方が貧者よりも追い出し課税等に晒されないようにすべきであるという政策論は一層導き難いであろう。

前述の通り私は追い出し課税等を支持する旨を書いてしまった前科があるが、仮に追い出し課税等を抑制すべきであるとしても、比較的安価な土地についてであろう、という推論が導かれる。貧富のどこかで線を引くことになるが、一平米当たりの地価で線引きした方がよいのか、追い出される人の資力で線引きした方がよいのか、考察を煮詰めていない。一平米当たりの地価の方が、追い出される人の資力よりは測定しやすそうではある。

4.7 効率性と分配的正義以外の価値を勘案することの要否

4.5で論じた通り、追い出し課税等忌避に関する素朴な直感的判断とも整合的な推論に、効率性と分配的正義のみを勘案する租税正義の枠組みで辿りついたので、未だ、効率性と分配的正義以外の価値を勘案することが必要であるという確信は得ていない。無論、効率性と分配的正義のみを勘案すべきであるとするための論証を本稿ができていないわけでもない。

[注]

- 1 浅妻章如「Reich 論文の "Super-Matching" Rule の紹介及び信託等を通じたマッチングの意義と限界」
トラス 60 研究叢書中里実編『金融取引と課税 (3)』41-68 頁 (2014)、浅妻章如「分析道具としての
の CBIT・BEIT の理念的モデル」トラス 未来フォーラム研究叢書『金融取引と課税 (4)』39-60
頁 (2016)。
- 2 Arnold C. Harberger, Issues of Tax Reform for Latin America, in FISCAL POLICY FOR ECONOMIC
GROWTH IN LATIN AMERICA at 110-134 (Johns Hopkins University Press, 1965).
- 3 Eric A. Posner & E. Glen Weyl, RADICAL MARKETS: UPROOTING CAPITALISM AND DEMOCRACY FOR A JUST
SOCIETY (Princeton 2018) (安田洋祐・遠藤真美訳『ラディカル・マーケット 脱・私有財産の世紀：公
正な社会への資本主義と民主主義改革』東洋経済新報社、2019) の第 1 章「Property is Monopoly」(所
有は独占である) も類似の主張である。
- 4 浅妻章如「受贈不動産につき建替え前マンションの比準価格を重視する鑑定評価を認めなかった事
例」ジュリスト 1506 号 119-122 頁 (2017.5) (東京高判平成 27 年 12 月 17 日判時 2282 号 22 頁の評釈)
の 122 頁。この事件に関し、評釈として判旨に批判的なことを書いたものの、政府側主張額で買い
取らせる権利が仮にあった場合に、納税者が買い取らせたいと思うか疑問であるとも考えていた。
- 5 Andrew Blair-Stanek, Intellectual Property Law Solutions to Tax Avoidance, 62 UCLA L. Rev. 2-73
(2015) が、知的財産の評価額を、知的財産侵害時の損害賠償額と連動させることで、多国籍企業が
軽課税国関連法人に知的財産を arm's length price と称する安価で売る租税回避に対抗しよう、と提
案していることも、Harberger tax に似た提案に含められよう。
- 6 過小評価による財産税減額の誘因が取用時の過少補償の懸念を上回り、過小評価が横行して廃止さ
れた、と言われる。Yun-chien Chang, Self-Assessment of Takings Compensation: An Empirical
Study, 28 J. L. Econ. & Org. 265-285 (2012) 参照。
- 7 浅妻章如「CON (capital ownership neutrality : 資本所有中立性) の応用——事業承継における信
託等の活用に向けて——」立教法学 86 号五十嵐暁郎先生退職記念号 (129) 216- (149) 196 頁 (2012)。
- 8 文化破壊懸念は、追い出し課税以外の文脈でも論じられる。例えば、外国人が土地を購入すること
に規制(禁止も含めて)が加えられることは珍しくない。外国人が規制なく土地を購入できるならば、
その地域で形成されてきた文化が破壊されてしまう、という懸念は、賛否はともかく理解できない
ではない。差別的な利他係数について 3.1 で考察する。
- 9 瀧川裕英=宇佐美誠=大屋雄裕『法哲学』49 頁 (有斐閣、2014)。
- 10 リベラリズムを前提としている、という批判は甘受する。井上達夫『リベラルのことは嫌いでも、
リベラリズムは嫌いにならないでください—井上達夫の法哲学入門』(毎日新聞出版、2015) 参照。
リベラリズムと対置されるコミュニタリアニズム (共同体主義。善を考察する) について、勉強不
足なので、本稿で言えることはない。
- 11 財務省『もっと知りたい税のこと』3 頁 (令和 4 年 6 月 [https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/
brochure/zeisei0406_pdf/](https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei0406_pdf/)) 参照。
- 12 増井良啓「『簡素』は税制改革の目標か」国家学会雑誌 107 巻 548 頁 (1994) 参照。

- 13 財務省・注11。なお、続けて「さらに、近年では『世代間の公平』が一層重要となっています。」と説明されている。私は世代間の公平について勉強不足で理解できていないので、賛否は保留する。神山弘行「租税原則と世代間衡平：国債管理政策の影響」法律時報 94 条 5 号 10-15 頁（2022）参照。
- 14 浅妻章如『ホームラン・ボールを拾って売ったら二回課税されるのか』66-67 頁（中央経済社、2020）参照。
- 15 common law（普通法）と対比される equity（衡平法）の衡平には意味があるが、本稿で equity（衡平法）に触れることはない。
- 16 財務省・注11。
- 17 増井良啓「法人税の課税単位～持株会社と連結納税制度をめぐる近年の議論を素材として～」租税法研究 25 号 62-77 頁（1997）は「限定的中立性」（65 頁）と表記する。
- 18 David A. Weisbach, The Use of Neutralities in International Tax Policy, 68(3) National Tax Journal 635-652 (2015) 参照。
- 19 Louis Kaplow, Daniel N. Shaviro, David A. Weisbach 等を念頭に置いている。
- 20 例えば機会平等を重視する租税法学徒は珍しくない。Anne L. Alstott, The Uneasy Liberal Case Against Income and Wealth Transfer Taxation: A Response to Professor McCaffery, 51 Tax Law Review 363-402 (1996) 等参照。
- 21 未公開のようであるが Lily L. Batchelder, Optimal Tax Theory as a Theory of Distributive Justice (<https://ssrn.com/abstract=3724691>) の 20-21 頁は、【厚生経済学の枠組みは utility monster（私に資源を配分すれば沢山効用を感得するから私に沢山の資源を配分することが効率的であると主張する人）や expensive tastes（私は普通のワインで人並みの効用を感得できず人並みの効用を感得するには高価なワインを配分してもらわねばならないと主張するような人）問題に対処できない】という批判に対し、厚生経済学の枠組みでも人々の消費能力が違うという証拠がない限り消費能力に差はない前提で税財政を設計する旨の反論をしている。病気のように、政府が観察可能な情報で消費能力の差を見出せる場合は、病人に健常者より多くの資源を配分することが正当化できる。
- 22 平等主義的補正の極致は、格差原理（difference principle）である。格差原理は、最も不利な人の利益が最大化されるように（the greatest benefit of the least advantaged）社会的・経済的不平等を設計せよとする。私はあまり真剣に考えていない（真剣に考察している人もいるけれども。Bertil Tungodden & Peter Vallentyne, Who are the least advantaged?, in Egalitarianism: New Essays on the Nature and Value of Equality, edited by Nils Holtug and Kasper Lippert-Rasmussen (Oxford University Press, 2006), pp. 174-195)。
- 23 例えば功利主義批判として N. Gregory Mankiw & Matthew Weinzierl, The Optimal Taxation of Height: A Case Study of Utilitarian Income Redistribution, 2(1) American Economic Journal: Economic Policy 155-176 (2010); N Gregory Mankiw, Defending the One Percent, 27(3) Journal of Economic Perspectives 21-34 (2013) 参照。
- 24 租税法学徒ではないが法哲学徒で功利主義を擁護する見解として安藤馨『統治と功利 功利主義リベラリズムの擁護』（勁草書房、2007）参照。

- 25 Marc Fleurbaey & François Maniquet, Optimal Income Taxation Theory and Principles of Fairness, 56(3) Journal of Economic Literature 1029-1079 (2018) 参照。
- 26 大嶋訴訟 (サラリーマン税金訴訟)・最判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁。
- 27 税制の性差別合憲例として、東京地判令和 3 年 5 月 27 日令和元 (行ウ) 236 号、最二小決平成 7 年 12 月 15 日平成 7 (行ツ) 163 号参照。
- 28 欧州司法裁判所が、或る国の差別的な税制が欧州連合の機能に関する条約に適合しているか否か判断する際に、その差別が正当化されるか否かという表現を用いている、ということ参照している。
- 29 Louis Kaplow & Steven Shavell, Why the Legal System Is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing Income, 23 Journal of Legal Studies 667-681 (1994) が代表であり、多くの批判に晒されてきたものの、今も通説と呼べよう。
- 30 例えば Zachary D. Liscow, Redistribution for Realists, 107 Iowa L. Rev. 495-591 (2022) は、低所得者の利用が多いバス整備による時間の節約と、高所得者の利用が多い空港の整備による時間の節約を比較し、空港の方が支払意欲が高いため、税財政以外の制度が効率性のみを勧案すべきとするとバス整備がおざなりになってしまうとし、通説を批判する。後述の注 37 の表に当てはめると、Liscow 論文は status quo CBA (現状の費用便益分析) でなく textbook CBA (教科書的な費用便益分析) を前提としている。
- 31 Daniel J. Hemel, Regulation and Redistribution with Lives in the Balance, 88 U. Chi. L. Rev. 649-743 (2021).
- 32 Lucian Bebchuk, The Pursuit of a Bigger Pie: Can Everyone Expect a Bigger Slice?, 8 Hofstra L. Rev. 671-709 (1980) 参照。
- 33 David A. Weisbach, Distributionally Weighted Cost-Benefit Analysis: Welfare Economics Meets Organizational Design, 7(1) Journal of Legal Analysis 151-182, at 168 (2015).
- 34 Bebchuk・注 32 が否定している富の最大化と同視できよう。
- 35 Daniel Hemel & David Weisbach, The Behavioral Elasticity of Tax Revenue, 13 J. Legal Analysis 381 (2021) 参照。
- 36 Hemel・注 31、652 頁 footnote 10 参照。
- 37 Hemel・注 31、670 頁の表。
- 38 規制は命に関わるとは限らないので life (生命) より well-being (福利、幸福) という語を用いた方がよさそうに思われるが、統計的生命価値という語を用いることが通例であるようなので、仕方なくその用語法に従う。
- 39 富者は命が助かる可能性への支払意欲 (willingness to pay) が高い。
- 40 所得 (income) より富 (wealth) 又は経済力 (economic power) の方が適切であると思われるが、所得弾力性 (income elasticity) という語を用いることが通例であるようなので、仕方なくその用語法に従う。
- 41 助かる命の年齢によって評価をどう変えるか (Hemel・注 31、717 頁以下参照) という問題があるので、この equal は全員の命を等しく評価するという意味ではなく所得非弾力的という意味であろう。

- 42 Hemel・注31、671頁。
- 43 労働以外の全ての時間を指すので、家事時間のように余暇と普通の人は呼ばない時間も含む。
- 44 仮に稼得能力を政府が測ることができ稼得能力に課税することができるならば、税が歪みをもたらさない。
- 45 Hemel・注31、678頁。
- 46 Hemel・注31、679-683頁では hard-weighted CBA（厳格な重み付けの費用便益分析。意識すると量的重み付けの費用便益分析）と standard weighted CBA（標準的な重み付けの費用便益分析）と soft-weighted CBA（緩やかな重み付けの費用便益分析。意識すると質的重み付けの費用便益分析）が説明されているが、ここでは hard-weighted CBA だけ紹介する。
- 47 Hemel・注31、679頁。
- 48 注40参照。
- 49 X氏とY氏との違いが貧富だけである、又は貧富以外の違いは無視できる、という前提があると読解できる。注41参照。
- 50 Hemel・注31、683頁。
- 51 浅妻章如「相続等の財産無償移転に対する課税のタイミングについて」『トラスト60研究叢書 金融取引と課税（1）』155-227頁（2011）。
- 52 以前は選べる時は租税判例研究会で少し多めに相続税の事例を選ぶよう努めてきた。
- 53 浅妻・注7。
- 54 Mihir A. Desai & James R. Hines Jr., Evaluating International Tax Reform, 56 National Tax Journal 487 (2003)、浅妻章如「全世界所得課税+外国税額控除の再検討」ファイナンス475号75-79頁(2005)、増井良啓「米国両議院税制委員会の対外直接投資報告書を読む」租税研究2008年10月203頁、増井良啓「内国法人の全世界所得課税とその修正」3-15頁『抜本的税制改革と国際課税の課題』（日本租税研究協会、2011）参照。全ての国が全世界所得課税（+外税控除）を実施している、又は、全ての国が国外所得免税を実施している場合、資本所有中立性が害されない。
- 55 浅妻・注7に対し、事業継続と対置されるのは、他者が事業を購入するではなく、事業終了であり、事業終了より事業継続の方が効率的である、という筋の批判は、あまり意味がない。事業終了後も、当該事業で用いられた生産要素（人、機械、工場等）が消滅する訳ではなく他で稼働しうる。
- 56 浅妻・注7より後の制度変更として、平成25年改正後、事業承継税制は、親族でない人、例えば番頭が事業を承継する際にも利用可能となっている。中小企業庁『事業承継ガイドライン 第3版』89-90頁（令和4年3月改訂）参照。
- 57 中里実ら編著『租税法概説 4版』137頁（有斐閣、2021、執筆浅妻章如）参照。
- 58 国際租税法の文脈では、アメリカ法人の外国子会社がアメリカ親会社に配当しにくい（2017年改正以前のアメリカ法は全世界所得課税+外国税額控除なので）、という意味で、lock-out effect とも呼ばれる。
- 59 租税特別措置法70条の4の居住用小規模宅地特例のこと。
- 60 浅妻・注7、197（148）頁。

- 61 日本の固定資産税（都市計画税も含めて）の負担は、住居に関してさほど重くないが、アメリカでは固定資産税の負担が重いので、租税抵抗（tax revolt）が生じることもある。カリフォルニア州について渋谷雅弘「アメリカの財産税における取得時評価について」東北大学法学 61 巻 1 号 1-31 頁（1997）、浅妻章如「カリフォルニア州等における（不動産）保有税制」海外住宅・不動産税制研究会編著『主要先進国における住宅・不動産保有税制の研究～歴史の変遷と現行制度ならびに我が国への示唆～』71-91 頁（日本住宅総合センター、2011）参照。
- 62 Posner & Weyl・注 3 は、土地に限らず、財産について価格の自己申告制を提案している。但し、どの財産とどの財産を組み合わせるかについては所有者が選べるとしている。財産甲と財産乙を一体的に運用したい所有者が、甲だけ第三者に購入される、という事態を防いでいる。
- 63 Saul Levmore, Self-Assessed Valuation Systems for Tort and Other Law, 68 Va. L. Rev. 771-861 (1982) を浅妻章如「財産の自己評価：相反する動機づけ」税務弘報 70 巻 9 号（2022.9）で紹介した。
- 64 浅妻章如「利他と機会平等と格差是正的税財政政策——愛の反対は無関心ではなく憎悪」論究ジュリスト 21 号 167-171 頁（2017）
- 65 無償の愛は利他で説明しにくいので、利他で愛の全てを説明することは難しいかもしれない。
- 66 渋谷雅弘「Edward J. McCaffery, The Uneasy Case for Wealth Transfer Taxation (104 Yale L. J. 283-365 (1994))」アメリカ法 1996 年 (2)349 頁、増井良啓「遺産動機と消費税：Barbara H. Fried, Who Gets Utility from Bequests? The Distribution and Welfare Implications for a Consumption Tax, 51 Stan. L. Rev. 641-81 (1999)」アメリカ法 2000 年 100 頁、国枝繁樹「相続税・贈与税の理論」フィナンシャル・レビュー 65 号 108 頁（2002）等参照。
- 67 浅妻・注 51 参照。
- 68 現実の税財政は、全世界所得課税の人的範囲を国籍や参政権ではなく居住地で決めているし（浅妻章如「居住課税管轄の着眼点は消費か」税研 214 号 15-22 頁 2020 年参照。小塚真啓「翻訳 シティズンシップ課税」岡山大学法学会雑誌 66 巻 2 号 658-592 頁 2016 年、Ruth Mason, Citizenship Taxation, 89 Southern California Law Review 169-239 (2016) も参照）、外国人である日本居住者が生活保護等の給付を受けることもある。もしベーシック・インカムを導入するとしたら受給者の人的範囲が深刻な問題となると瀧川裕英「第 10 章 生計の保障——給付つき税額控除か、負の所得税か、あるいはベーシック・インカムか」金子宏監修『現代租税法講座第 2 巻家族・社会』251-272 頁（日本評論社、2017）は指摘する。とりあえずここでは日本人と外国人という表記をしたが、本稿では国籍が重要なのか居住が重要なのか、考察を詰めていない。
- 69 本稿は、先ず効率性と分配的正義以外の価値を無視しようとしているので、多様性についても、多様性自体に価値があると考えのではなく、多様性が豊かだったり乏しかったりすることが効率性と分配的正義にどのような影響を与えるかを先ず考えようとしている。
- 70 リベラルな人が家族という仕組みを敵視し解体しようとする論陣を張ることは珍しくない。
- 71 もちろん、左下に関し、追い出されることを防ぐための支払意思額が所得に比例し、重み付けが所得に逆比例するという仮定が成立しなければ、左下と右上は同視できない。
- 72 但し、取引材料になりにくい資源が換金される例もある。ヤミ金の苛烈な取り立てに追われた人が、

親戚や友人を頼って無理な返済をするような場面を、池尾和人「改正貸金業法を支持する」（アゴラ、2009.4.10 記事 <https://agora-web.jp/archives/562412.html>。 <https://www.fsa.go.jp/policy/kashikin/siryu/20091208/03.pdf> に転載）は「人間関係のような通常は『譲渡不可能（non-transferable）な資産』を譲渡可能（transferable）にする」と表現している。

- 73 一次元の効用（序数的か基数的かはともかく）の単位の評価軸も考えられるが、租税法の通例に従い、ここでは金銭的评价としておく。
- 74 通説に反対し多次元の評価軸を想定する論者もいる。Linda Sugin, A Philosophical Objection to the Optimal Tax Model, 64 Tax Law Review 229-281 (2011) 参照。
- 75 浅妻・注7。

いわゆる mortmain/mainmorte について

中 里 実

目次

一 はじめに

二 イギリス

- 1 mortmain の意味
- 2 法人の土地所有の制限
- 3 死手譲渡の禁止までの経緯
- 4 イギリスの封建的権利義務 (feudal incidents)

三 フランスにおける mainmorte

- 1 二種類の mainmorte——農奴と宗教法人
- 2 宗教法人と慈善活動について
- 3 農奴 (serf) の悲惨な状況について
- 4 gens de mainmorte と biens de mainmorte

四 課税との関係 feudal incidents

- 1 はじめに
- 2 フランスにおける特別な課税
- 3 Taxe des biens de mainmorte——La loi du 20 février 1849

五 現代への影響

- 1 死手禁止立法の現在
- 2 現代への影響——信託と Rule against Perpetuities
- 3 国家と宗教団体

一 はじめに

2015年3月28日、私は、ベルギーのアントワープ（Antwerpen）を訪れ、同市の名物である、マルクト広場の切り取られた怪物の手を掲げたローマの戦士の像を見学し、アントワープという街の名前そのものが、手を掲げるという意味らしいということをお聞きした。この時に、アントワープの像とは直接の関係はないのであるが、mortmain というきわめて中世的な概念に興味を持った。

西欧における芸術と宗教の密接な結びつきを考える際には、教会の経済力の源泉について検討する必要がある。ここでは、そのような経済力の最も有力な背景となった土地保有について考えてみることにしたい。中世以降の教会の土地保有との関連で重要なのは、教会と封建領主（ないし王）との間の関係であり、その際には、mortmain（英語。フランス語では mainmorte）という概念について検討する必要があるように思われる。

封建法の下においては、相続人がそもそも存在しない場合、土地は領主へと返還される（英語 escheat、フランス語 déshérence）。また、直系の相続人が存在しない場合も、領主に土地が返還されてしまうとされていた。しかし、このような個人の場合とは異なり、教会や慈善団体等が土地を保有している場合は、死亡ということがないから、領主への返還はなされず、土地は永遠に教会等のものとされることになる。このように**土地が永遠に法人に所有される（領主に返還されない）場合が、mortmain（死手）である。**

死手とは、法人（*universitas*（羅）、またはその他の法制度）による不動産の所有であって永久に譲渡がなされない場合を指す法律用語であり、歴史的には、そのような場合の土地の所有者は教会や修道院であった。そして、死手という語は、主として、「死手譲渡の禁止」（教会等への土地譲渡の禁止）というかたちで用いられる。

二 イギリス

1 mortmain の意味¹

mortmain (死手) は、通常、死手譲渡との関連で言及される概念である。例えば、19世紀の英語の法律用語辞典においては、英語の mortmain 及びラテン語の *manus mortua* が、“A dead hand, or an unchangeable possession” と定義されている²。また、日本の英米法辞典は、死手譲渡について、「法人に対する不動産譲渡は死手譲渡 (alienation in mortmain) といわれる」³と、述べている。

ここに法人とは、教会や修道院等の法人 (羅 *universitas*、英 corporation) のことであり、死手譲渡の禁止とは、死亡した者の土地が教会や修道院等に寄付されて (領主の支配から離れた) 教会の所有地が拡大することを禁止することで、ノルマン時代からの現象である⁴。

また、100年ほど前に出版されたラテン語の法律用語に関する書物においては⁵、*mortua manu* (mortmain のラテン語) について、以下のように要約されている。

“Property owned by religious societies was said to be held in *mortua manu*, or in mortmain, since religious men were *civiliter mortui*.”

The words now designate all prohibitory laws which limit, restrain or annul gifts, grants or devises of lands or other corporeal hereditaments to charitable uses.”

2 法人の土地所有の制限

土地に関する古い日本の文献は、ヨーロッパ中世において土地の死手譲渡が禁止されていた点について、「[死手とは] 土地の譲渡を不可能ならしめる如き土地所有の状態を指す。之は土地が法人の財産となるときに発生する、蓋し法人は決して死亡しないからだ。之を禁止せんとして死手規則が西暦 1279 年に始めて作られた……」⁶と、述べている。これは、わかりにくい表現であるが、要するに、土地が教会等の所有になってしまえば、王や領主はそれについて課税することができなくなるので、そのような死手譲渡が禁止されてきたというのである⁷。

この、宗教法人の財産は死手の下にある (in a dead hand = *mortua manu*) = 他に譲渡

されない、とされる⁸という点について、Blackstoneは、「土地を保有する権利（Right to Hold Lands）とのタイトルの下、以下のように述べている⁹。英米法においてきわめて重要な書物なので、あえて原文を掲げる。

“Formerly no devise of lands to a corporation was good. By a variety of statutes, its privileges even of purchasing from a living grantor is much abridged, so that now a corporation, either ecclesiastical or lay, must have a license from the king to purchase before it can exert that capacity, which is vested in corporations by the common law; nor is even this in all cases sufficient.”

そして、このように法人の土地の保有を制限する Statutes of Mortmain について、Blackstone は、以下のように述べている¹⁰。

“These statutes are generally called the statutes of mortmain; all purchases made for corporate bodies being said to be purchases in mortmain, in *mortua manu*. Coke assigns as the origin of the term, that these purchases being usually made by ecclesiastical bodies, the members of which were reckoned dead persons in law, land therefore held by them might with propriety be said to be held in *mortua manu*.”

また、物権法に関する19世紀のある文献も、mortmainにおける土地の譲渡（alienation）について、死手譲渡は土地を法人に譲渡することであり、法人は王から死手譲渡の許可なしに土地を取得することはできないと述べている¹¹。

3 死手譲渡の禁止までの経緯

中世の土地保有に関するカトリック教会の側からの説明として、カトリック辞典における記述がある¹²。そこに、死手譲渡の禁止までの経緯の説明が、以下のようなになっている。

・mortmain、すなわち、譲渡のできない土地の保有は、法人による土地所有に際して生じ、法人への土地の譲渡は alienation in mortmain と呼ばれる。単一の法人格を有するとされる、個人の集合体である法人による所有は、個人の所有が死亡により期間的に限定

されるのに対して、永遠のものである。

・カトリック教会は、コンスタンチヌス帝の時代から、封建制の国々において、法人格を有し、財産を所有する能力を有するとされてきた。

・宗教団体は、加入の際の宣誓(vow)により法的に死亡しているとみなされる者(deemed civilly dead) からなるとされる。

・法人による土地所有は封建理論とは相容れない。封建理論の下において、臣下の土地は王の許可により取得するものとされる。封建制の下では、王国のすべての土地は終局的に王のものとなされ、その見返りに、土地を保有することとなった自由民は、軍事奉仕の義務等を負う。当該自由民が相続人なしに死亡した場合や罪を犯した場合、当該土地は王の元に戻る(escheated)。

・ヘンリー三世のマグマカルタ(1224年)においては、自由民が土地を贈与したり売却したりしようとする場合、残余の土地でもっては軍事奉仕等を行うのに不十分な場合、そのような贈与や売却は禁止された。

・したがって、封建制の下においては、死亡したり罪を犯したりする自然人¹³による土地保有が、そのような属性を有しない法人の場合と異なり、好まれたのである。

・他方、王から特別な許可を受け(有料で=amortissementを支払って)封建的義務から解放された個人土地保有は、私有(英allodial、仏alleu)の、神の土地(a fief de Dieu、独Sonnenlehn)と呼ばれた。

・土地保有に伴う義務を脱法的に逃れる方法として、宗教法人を利用して、土地を宗教法人に譲渡した上で借り戻すという方法が利用されたが、禁止された。

・そして、"*Statutum de viris religiosis*"として知られる1279年の **mortmain statute of Edward I**, 7 Edward Iにおいては、

nullus religiosus aut alius quicumque per quod ad manum mortuam terræ et tenementa hujusmodi deveniant quoque modo (no person, religious or other shall buy or sell lands or tenements or receive them, or appropriate them [under pain of forfeiture] so as to cause the land to come into mortmain)

とされ、死手譲渡が禁止された。

・これに違反すれば、王は、土地を取り返すことができた。

このように、エドワード1世により制定された1279年の Statute of Mortmain により、教会による土地等の保有が制限され、教会等の法人が土地を保有できるのは、事前に国王の授権があった場合とされたのである。このような状況は、必然的に、王権と教会の対立関係を産み出した。

4 イギリスの封建的権利義務 (feudal incidents) ¹⁴

Digby は、incidents of feudal tenure に関する説明の箇所、最も価値のある領主の権利 (= 臣下の義務) として、後見と婚姻に関する権利義務 (incidents of wardship and marriage) を上げている ¹⁵。すなわち、後見に関する権利は、領主と臣下の間の軍事的絆 (the military tie between lord and tenant) と関連するものであり、他方、婚姻に関する権利は、臣下の娘や姉妹の婚姻の承認に関する領主の権利 (the right of the lord to consent to the marriage of the daughter or sister of a tenant) である。

その上で、Digby は Glanville¹⁶ を引用して、ヘンリー2世の時代に存在した、領主と臣下の関係に付随する様々な封建的権利義務 (the various incidental rights and duties appertaining to the relation of lord and tenant) として、以下の4つを上げている ¹⁷。

- ・安堵金、支援金 (Reliefs, Aids, pp. 75-78)
- ・ (騎士が死亡した際の相続人に対する) 騎士としての奉仕における後見 (Guardianship in Chivalry or Knight Service, pp. 78-80)
- ・ (騎士が死亡した際の未成年の相続人に対する) 土地保有における後見 (Guardianship in Socage, p.81)
- ・ 臣下の女性の婚姻 (Marriage of Female Tenants, pp.81-82)

また、Sokol は、イングランドにおける封建制下の権利義務について詳しく説明している ¹⁸。それを要約すると、以下のようになる。

- ・ 土地保有に関する封建的構造は、近世まで残存しており、その残骸の一部は現在も存在するが、その理由は、軍事力を維持しようとする王の側の必要性であるといわれてきた。

- ・ しかし、最近の研究では、王の収入に関する需要の方が重要であるとされている。
- ・ 収入があれば、軍事力を確保することも可能であり、12世紀までには、騎士としての奉仕は、金銭支払で代用されるようになった。また、16世紀までには、この

ような支払は、インフレのためにその経済的意味が小さくなっていった。

・それにもかかわらず、封建的な関係は、二つの理由により残っていた。第一に、封建的な関係に付随する権利義務 (feudal incidents) ——すなわち、一定の事象が生じた場合に臣下から領主に対してなされる支払——は領主にとっての財産権となっていた。例えば、臣下の相続人を承認する場合には支払がなされた。

・また、第二に、より重要な feudal incidents は、後見と婚姻 (wardship and marriage) に関するものであった。すなわち、臣下が未成年の相続人を残して死亡した場合、当該被後見人が青年になるまで土地からの収益を取得する。また、領主は、当該相続人の婚姻を手配することができ、当該相続人が承諾しない場合は金銭支払を要求することができた。

・王は最上級の領主なので、彼は、このような権利から最も多くを得ることができ、そこからは王の収入のかなりがもたらされた。また、この状況の下では、この封建的権利義務を臣下が逃れるならば、王は多くを失う。1290年に *Quia Emptores* という名の制定法において、土地の譲渡がより低位の者への再授封 (subinfeudation) ではなくある臣下から他の臣下へのものでなければならないと定められた後には、特にそうであった。その結果、シェイクスピアの時代には、中間的な領主は封建制の所有段階から消え、ほとんどの土地は王により保有されていた。

封建的な関係に付随する権利義務 (feudal incidents) の具体的な内容については、The Pamphlet Collection of Sir Robert Stout, volume 14 の、“17. The Seven Feudal Incidents” と題する箇所¹⁹ 以下において、「騎士としての奉仕に伴う土地保有 (tenure of knight-service) には、それに不可分に結びつけられた七つの権利義務ないし帰結が付随していた (this tenure of knight-service had seven incidents or consequences inseparably attached to it) として、以下のように列挙されている。

* aids 領主が捕虜になった場合に身代金を払うこと、領主の最年長の息子を騎士にすること、領主の最年長の娘が結婚する際に持参金を支払うこと、の三つを内容とする。

* relief 終身の封土について、祖先あるいは最後の保有者の死亡により失効した土地を取得して封土を世襲のものとする際に満 21 歳になっている相続人により、領主に対して支払われる上納金

* primer seisin 王が、通常の上納金に加えて、騎士の差し押さえられた封土の相続

人から一年分の収益（終身の場合には半年分の収益）を徴収する権利

* wardship 上の三つの負担は相続人が成年の場合のものであるが、未成年の場合は、臣下の子供の相続人及び当該相続人の財産の後見に関して領主の権利である wardship が生ずる。すなわち、相続人が 21 歳（男子の場合）あるいは 14 歳（女子の場合）に満たない年齢の場合、領主は、相続人が 21 歳（男子の場合）あるいは 16 歳（女子の場合）になるまで、後見の権利を有していた。

* marriage (maritagium) 領主は、その後見する子供の婚姻について、彼・彼女に適切な配偶者を紹介する権利を有し、被後見人がそれを拒絶した場合には、財産の一定額を没収する権利を有した。

* fines for alienation 封土は、領主の承認なしに譲渡することはできず、それに違反した場合は罰金を科された。

* escheat 臣下が相続人なしに死亡した場合、あるいは、相続人が犯罪を犯す等した場合、土地は領主の手に戻った。

いずれにせよ、封土の保有には、このような様々な条件が課されていたという点は、きわめて重要である。

三 フランスにおける mainmorte

1 二種類の mainmorte ——農奴と宗教法人

Reverchon は、「mainmorte という言葉には、フランスの古い法においては、二つの完全に異なる意味が与えられている (Le mot mainmorte avait, dans notre ancien droit, deux significations complètement différentes.)」²⁰として、以下のように述べている。

「……この言葉 [mainmorte] は、人の連続的な継承により常に同一であると考えられ、死亡による相続をもたさず、王や裁判所による許可がない場合には財産を処分することのできない、あらゆる永続的な団体ないし組織を意味する。しかし、他方で、それはまた、その存在のために人間が農奴として土地に縛り付けられ、場合によりその財産を処分する権限を奪われるという、世俗の権利を意味する (ce mot …… désignait tous les corps et communautés qui sont perpétuels, et qui, par une

subrogation successive de personnes, étant censés être toujours les mêmes, ne produisent aucune mutation par mort, et ne peuvent disposer de leurs biens sans y être autorisés par le prince ou par la justice. Mais, dans un autre sens, il désignait un droit seigneurial, en vertu duquel des hommes se trouvaient réduits à la condition servile, attachés à la glèbe, privés quelquefois du droit de disposer de leurs biens, etc.)。』²¹

このような mainmorte の二つの意味について、少し詳しく検討すると、以下のようななる。

第一に、le dictionnaire de lalanguefrancaise. com²² においては、mainmorte について、René Fedou et autres, Lexique historique du Moyen Age, 1980 における、

「特に子供なしに死亡した場合に財産を処分することを認められない従属者（特に、農奴）の状態（État des biens de dépendants (surtout serfs) dont ils ne peuvent disposer, surtout s'ils décèdent sans enfant)」

という表現を引用し、かつ、droit de mainmorte について、

「子供なしに死亡した従属者の財産に対して領主が持っていた権利、ないし、領主がそのような財産に対して有した権利 (Droit qu'avait le seigneur de prendre les biens d'un dépendant décédé sans enfant; puis, droit que percevait le seigneur sur ces biens.)」

と述べた上で、Augustin Thierry, Essai Sur L'Histoire De La Formation Et Des Progres Du Tiers Etat, p. 22, 1853 における

「農奴の子供なしの死亡、あるいは、農奴の他の領主の農奴との婚姻に際しての、領主の権利は、農奴に土地の保有権が認められることの対価として、領主に認められていた (Les droits de mainmorte et de formariage²³ restèrent au seigneur comme sa garantie contre le droit de propriété laissé au serf)」

を引用している。

他方、第二に、同辞書は、Fernand Baudhuin, Dictionnaire de l'économie contemporaine, 1968 における次の表現

「特に病院、宗教施設、救済施設、科学施設における、財産の譲渡ができないという法的状況 (Situation juridique des biens non aliénables, notamment des hôpitaux,

communautés religieuses, institutions d'assistance publique, fondations scientifiques)」を引用した上で、mainmorte ecclésiastique について、David Elton, *Philosophy of Religion*, 1957 を引用し、

「宗教法人や宗教基金が反映しているすべての国々で、mainmorte と、その際の非課税は、土地制度に影響を与えた (En tous pays où prospèrent corporations religieuses et fondations, la mainmorte et l'immunité ont affecté le régime des terres)」

と述べている。

2 宗教法人と慈善活動について²⁴

以上のように、フランスにおいても、イングランドにおけると同様の状況が存在した。すなわち、土地等の死手財産 (biens de mainmorte) は宗教団体等 (gens de mainmorte, 修道会や病院等) が保有するものであるが、宗教団体等については死亡や相続が観念できないので、宗教団体はそれを永久に保有することができた。死手財産の増加は、相続及びそれに付随する賦課金の減少を意味するので、王は、宗教団体等による土地等の取得について、王の承認を要するようになったことも、イングランドと同様である²⁵。

3 農奴 (serf) の悲惨な状況について²⁶

しかし、イギリスの場合と異なり、フランスにおいては、中世の農奴の土地相続との関係で、mainmorte が問題とされる場合が多い。

Grand Dictionnaire de la langue française numérisé²⁷ は、mainmorte を、「領主が、農奴の死に際してその財産をとりあげる権利 (Droit dont jouissait le seigneur de s'emparer de la succession de son serf à sa mort.)」と説明している²⁸。

さらに、ベルギーのものであるが、20 世紀初頭に書かれたある論文は、この問題について以下のように述べている²⁹。

「mainmorte は、農奴制から自由の時代への移行の過程に関するものである。10 世紀から 12 世紀にかけて、農奴は、正当な相続人が存在しない場合……その遺言に基

づいて財産を処分することができなかった。すなわち、自らの選択により相続人を指名することが認められなかった。このような死手の者〔gens de mainmorte〕の財産は、領主に返還されることになるので、死手財産〔biens de mainmorte〕と呼ばれた（La mainmorte se rattache aux époques de transition du servage à la pleine liberté. Les serfs, du Xe au XIIe siècle, à défaut d'héritiers légitimes reconnue …… ne pouvaient disposer de leurs biens par testament: impuissante à saisir un successeur de leur choix, leur main était morte pour transmettre leurs possession. Gens de mainmorte eux-mêmes, leurs biens, sujets à ce retour au seigneur, s'appelaient aussi biens de mainmorte.）。」

したがって、この、mainmorte という、中世の農奴の、その財産の相続・売却に際しての無能力（incapacité）の結果、土地が領主の支配地の外に流出することが防止された³⁰のである³¹。

歴史家の Lavissee は、そのフランス史の書物の中で、mainmorte の実態について、以下のように記述している³²。

「1459年に編纂されたブルゴーニュの慣習は、農奴制の不可侵性の原則を保持している。実際のところ、農奴制における義務は、本当に、重いものだったのであろうか。この点は、明らかに、場所により異なっていた（Les coutumes de Bourgogne, rédigées en 1459, conservaient le principe de l'imprescriptibilité de la servitude. En fait, les charges de la servitude étaient - elles encore bien lourdes ? Elles variaient évidemment beaucoup selon les lieux.）。」

「このように、子孫なしに死んだ農奴の相続について領主に権利を与える死手の権利は、例えば Nivernais のような一定の地域においては、土地の保有権を有し死亡することのない家族組合や法人を作り出すことにより、逃れることができた（Ainsi le droit de mainmorte, qui jadis livrait au seigneur l'héritage du serf mort sans postérité, était éludé en certains pays, comme le Nivernais, par la formation des communautés de familles, personnes morales qui possédaient la tenure et ne mouraient pas.）」³³

「他の場所では、農奴制は過酷なものであった。例えば、Vignoux-sous-les-Aix においては、1440年まで、Saint-Ambroix de Bourges の僧侶達が、農奴に対して、き

わめて厳格な権利行使——特に、死主権、年に一度の恣意的な *taille* の課税、雑用の要求を行った結果、住民達は、農奴制は悲惨さの原因であると感じた (En d'autres endroits, la condition ser vile paraissait insupportable : à Vignoux-sous- les-Aix, jusqu'en 1440, les religieux de Saint- Ambroix de Bourges exercèrent sur leurs serfs des droits réputés très onéreux, notamment la mainmorte, la taille arbitraire une fois l'an, la corvée du charroi ; les habitants estimaient servage était une cause de misère pour eux.)。]

「他所では、農奴は、死手の権利に基づく義務は耐えがたいものであり、自らの子供達が配偶者を見つける妨げとなると述べた。La Ferté-sur-Grosne の僧侶は、1446 年の農奴解放状において、以下のように書いている。すなわち、『申請者が信じられるとすれば、Saint-Ambreuil の住民や農民に対して我々の有する死手の権利故に、住民達の多数、なかんずく若い人達は、隣人達が彼らを軽蔑し、彼らが結婚で子供を持つのを望まないで、この地域を離れる』と。(Ailleurs, les serfs déclarent que la servitude de mainmorte est honteuse et empêche leurs filles et leurs fils de trouver des maris et des femmes : « S'il faut en croire les réquerants », écrivent les religieux de la Ferté -sur -Grosne dans une charte d'affranchissement de 1446, « en raison de la main morte que nous avons sur les habitants et manants de Saint-Ambreuil, la majeure partie des dits habitants, surtout les jeunes, quittent ce domaine, parce que leurs voisins les méprisent et ne veulent pas leur donner leurs enfants en mariage. »)。」

4 gens de mainmorte と biens de mainmorte

ところで、宗教団体の場合においては、mainmorte の対象となる者 (les gens de mainmorte) と、mainmorte の対象となる財産 (les biens de mainmorte) の両方が問題となる。

このうち、gens de mainmorte について、le dictionnaire de lalanguefrancaise.com³⁴ は、mainmorte のところで、「死亡せず、それ故にその財産が商業から隔離されているところの社団、宗教施設、及び他の法人のメンバー (Membres des corporations, établissements religieux et autres personnes morales qui ne meurent pas et dont les biens sont, de ce

chef, retirés du commerce)」と定義している。

また、Dictionnaire de l'Académie française は、mainmorte を、「古い封建法により、支配を受ける者が土地に縛られ、その財産を処分する能力を奪われている状態 (État des vassaux qui, en vertu d'anciens droits féodaux, étaient attachés à la glèbe et privés de la faculté de disposer de leurs biens)」と定義した上で、以下のように述べている³⁵。

・「gens de mainmorte とは、個人には他者を相続する様々な方法が存在するにもかかわらず、永久的で、常に同一の法人を形成すると考えられる者及び集団である (Gens de mainmorte se disait des Corps et des communautés qui, en dépit des diverses manières dont les individus s'y succèdent, sont considérés comme perpétuels et formant toujours la même corporation.)」。

・「biens de mainmorte とは、譲渡不可能で、移転の際の金銭賦課その他の特別な譲渡税を課されることのないと考えられる集団や病院の財産と今日考えられるものことである (Biens de mainmorte se dit aujourd'hui encore des Biens des communautés, des hôpitaux, etc., considérés comme inaliénables, exonérés des droits de mutation et assujettis à une taxe spéciale.)」

また、法人に関するある民法の書物も、gens de mainmorte と biens de mainmorte について、以下のように言及している³⁶。

「形態からいって永久に存続するであろうが、しかし存続期間に関する条件を定めている組織も gens de mainmorte に分類され、その財産は biens de mainmorte とされる (Une association qui par son organisation serait susceptible de durer toujours, mais qui a pourtant fixé un terme à sa durée, n'en est pas moins classée parmi les gens de mainmorte et ses biens sont des biens de mainmorte .)」

さらに、Garcin も、その著書³⁷の中で、1749年の勅令 (L'Edit de 1749) について述べた箇所で、「gens de mainmorte と呼ばれる者あるいは永続的組織 (des corps et communautés perpétuels, nommés gens de mainmorte)」³⁸との関連で、上の民法の書物を引用³⁹して、以下のように述べている。

「死手財産とは、その形態故に永久に存続する可能性のある組織の有する資産である。さて、實際上、永久に存続する可能性のある組織は人格を有し、その逆も真である。それ故に、死手財産とは法人の財産ということが出来る。法人と、gens de

mainmorte は、ともに集合的な存在、すなわち更新可能なメンバー有する組織である (Les biens de mainmorte sont ceux des associations susceptibles, par leur organization, de durer indéfiniment. Or, en fait, toutes les associations susceptibles de durer indéfiniment sont personnifiées, et la réciproque est vraie. On peut donc dire que les biens de mainmorte sont les biens des personnes morales. Les personnes morales et les gens de mainmorte sont les mêmes êtres collectifs: des associations à personnel renouvelable.)」

四 課税との関係 — feudal incidents

1 はじめに

ここでは、フランスの農奴に関する検討は行わず、もっぱら宗教団体との関連で、mortemain ないし mainmorte について考えてみることにしよう。

上で見てきたように、ヨーロッパ中世において、法人としての教会や修道会は、大量の土地を取得・保有していた。教会や修道会には自然人とは異なり死はないから、そのような土地が相続されたり、保有者の死により王に返還される (escheat) ということはなかった。また、教会や修道会が土地を永久に保有するので、feudal incidents や租税が支払われることもなかった。

しかしながら、Garcin が、「死手財産の免税は限定的なものであった (L'immunité fiscale des biens de mainmorte n'est que partielle)」と述べる⁴⁰ように、そのような義務からの免除の範囲については、慎重な検討が必要である⁴¹。すなわち、彼らに対しては、特別な課税が行われたからである⁴²。この点について、Garcin は、以下のように述べている⁴³。

「教会の財産に関する国家の財政権限については、激しい議論が行われている。すなわち、僧侶はその完全な非課税を主張した。僧侶は、taille を支払わず、この非課税は認められていたのみならず、capitation, dixième, cinquantième, vingtième 等の、君主制末期の差し迫った混乱期に導入された多くの租税を、逃れようとした。そして、法律家やパルルマンの継続的な努力にもかかわらず、王権は、そのような主張を採用

したかのようであった。もっとも、これは、少なくとも言語の上での理論的な主張にすぎなかった。なぜなら、實際上、僧侶は、強制された賦課であるとして自らが拒絶していたものの支払を行っていた (Les droits financiers de l'Etat sur les biens ecclésiastiques étaient fort contestés. Le clergé prétendait à une immunité complete. Non seulement il ne payait pas la taille, et cette exemption était reconnue de tous, mais encore il entendait se soustraire à la capitation, au dixième, au cinquantième, au vingtième — nombreux impôts créés, à la fin de la monarchie, dans des moments de pressante détresse, — et, malgré les efforts continus de légistes et des parlements, l'autorité royale semblait consacrer cette prétention. — Ce n'était là, d'ailleurs, qu'une prétention théorique, au moins dans ses termes absolus, car, en fait, le clergé payait, et ce qu'il refusait comme contribution imposée) 』。

以下、フランスにおけるそのような特別な課税について、少し詳しく見ていくこととしたい。

2 フランス⁴⁴における特別な課税⁴⁵

宗教団体に対する特別な課税について、Deblauwe は、「死手財産は宗教団体や病院により保有される財産であるが故に、その所有者は永久に存続し、死亡の際の課税を受けることがない (Les biens de mainmorte étaient les biens possédés par des congrégations ou des hôpitaux : leur possesseur ayant une existence indéfinie, ils échappent aux règles des mutations par décès.)」⁴⁶と述べたのに続いて、以下のように述べている⁴⁷。

「死手財産の拡散、すなわち、相続に係る課税の減少、を防止するために、多くの王の法令が、宗教法人等の創設、及び、それらによる資産の取得は、王による調査と承認の後でなければなされ得ないと定めた (Pour éviter la prolifération des biens de mainmorte, donc une diminution des droits de succession, de nombreuses ordonnances royales précisent que la création de telles communautés, et l'acquisition par elles de biens ne peuvent se faire qu'après enquête et approbation du roi)⁴⁸。」

そして、そのような承認の代わりに、死手財産については、amortissement, l'indemnité seigneuriale, le droit d'homme vivant et mourant, 及び、le droit de nouvel acquêt という

名称の租税が賦課された⁴⁹。

Garcinによれば、これらのうち、最も重要なのは、droit d'amortissement であり⁵⁰、その他の三つは、やや重要性において劣るので、Garcinは、それらを、「宗教法人等により支払われるその他の租税 (Autres impôts payés par les gens de mainmorte)」として付随的に説明している⁵¹。

3 Taxe des biens de mainmorte – La loi du 20 février 1849

以上のような状況であったところ、1849年2月20日の法律により、taxe des biens de mainmorte という新たな租税が導入された。この点について、Dupontは、以下のように述べている。

「慈善団体の不動産は、市町村の不動産のように、1849年2月20日の法律により、taxe des biens de mainmorte という年度税に服すようになった。……この法律の目的は、公共施設の財産が個人の財産のように相続や売買により所有者が替わるかのように、公共施設の財産について課されるであろう移転税をうめあわせることであった (Les biens immeubles des établissements charitables, comme ceux des communes, sont assujettis par la loi du 20 février 1849 à une taxe annuelle dite des biens de maiomorte. …… Le but de celle loi a été de compenser les droits de mutation que les biens des établissements publics paieraient au Trésor, si comme les propriétés particulières elles changeaient souvent de main par successions ou parventes.)。』⁵²

「1849年2月20日の法律は、県、市町村、コミューン、ホスピス、神学校、工場、宗教団体、宗教施設、慈善施設、慈善組織、株式会社、その他の法的に認められた全公的施設の負担する土地税の対象となる不動産に対して、生前贈与又は相続による権利の移転について課される年度税を創設した (Taxe des biens de mainmorte. – La loi du 20 février 1849 a établi une taxe annuelle représentative des droits de transmission entre vifs et par décès sur les biens immeubles passibles de la contribution foncière appartenant aux départements, commupes, hospices, séminaires, fabriques, congrégations religieuses, consistoires, établissements de charité, bureaux de bienfaisance, sociétés anonymes et tous établissements publics légalement autorisés.)。』⁵³

taxe des biens de mainmorte の立法過程について詳しく論じた Reverchon は、以下のよう述べている⁵⁴。

「古い時代の王政の下においては、ある種の死手財産税が存在した。不動産は、一年分の支払を対価とした場合を除いて、amorti、すなわち死手団体が取得することはできない。そして、この対価は20年ごとに請求される。それは、場合に応じ、droit d'amortissement、あるいはdroit de nouvel acquêtと呼ばれる (Il y avait déjà, sous l'ancienne monarchie, une sorte d'impôt des biens de mainmorte. Un immeuble ne pouvait être amorti, c'est-à-dire acquis par des gens de mainmorte, « que moyennant le paiement d'une année de jouissance, et a ce droit pouvait être exigé tous les vingt ans. Il s'appelait, a suivant les cas, droit d'amortissement ou de nouvel acquêt.)。」

五 現代への影響

1 死手禁止立法の現在

土地が宗教団体等の死手に集中するという状況は、必然的に、王権と教会の対立関係を産み出し、その結果、死手を禁止する立法が行われるようになった。

ここで改めて、一般的な書物を参考にしてみると、mortmain は、「イングランド法において、土地が法人の『死手』により保有されている状態」と定義され、それについて、以下のような説明がなされている⁵⁵。

「封建時代においては、土地の修道院その他の法人への譲渡は、領主から、多くの利益のあがる封建的賦課金 (feudal incidents) を奪った。なぜなら、法人は、未成年であることも、死亡することも、犯罪を犯すこともなかったからである。

その結果、13世紀から16世紀にかけて、王の許可なしに土地が死手に譲渡されることを禁止する制定法が発せられた。

現代の法は、the Mortmain and Charitable Uses acts, 1888 and 1891、及び、一定の限定された会社その他の法人が死手に関する許可なしに土地を保有することを認めるいくつかの法律、に含まれている。

許可なしに死手譲渡が行われた場合は、王により科料が科される。

死手に関する法は、イギリスにおいては1960年に廃止されたが、死手に関する立法は、イギリス連邦及びアメリカ合衆国におけるいくつかの地域⁵⁶に、現在も存在する。」

2 現代への影響—信託と Rule against Perpetuities⁵⁷

死手法の現代への影響で最も重要なのは、信託法における永久拘束禁止ルール (rule against perpetuities) であろう。

the rule against perpetuities⁵⁸ と呼ばれるコモンロー上の原則の下、deed や will 等の法的な文書は、その作成時点において生きている人間の死亡後21年間 (“life in being plus twenty-one years”)⁵⁹ を超えて、財産の所有権を及ぼすかたちで利用すること⁶⁰ はできないとされている。この原則は、法的文書作成者の死亡後における当該作成者による財産の所有権のコントロール、すなわち死手を禁止するものである。

Pearce 等は、the rule against perpetuities について、以下のように述べている⁶¹。

「法は、財産の贈与が一定の期間、すなわち the perpetuity period、に帰属する (vest) ことを要求している。このことにより、長期間、財産が占領され、経済の外に置かれることが防がれている。コモンローにおいては、財産が、the perpetuity period の外に帰属する場合には、当該贈与は無効である。

the perpetuity period として重要なのは、life in being plus twenty-one years である。その意味は、贈与は、当該贈与による利益の作り出された日に生きている人間の死亡後21年間を超えた期間には帰属しないということである。

期間帰属が取引後長期間に及びすぎることを防止するルールは、the Perpetuities and Accumulations Act 1964 により改正された。同法1条によると、委託者は、文書作成時点において生きている人間の死亡後21年間 (life in being plus twenty-one years) という perpetuity period を超えて、信託証書において80年間までの perpetuity period を決めることができる。」

3 国家と宗教団体⁶²

以上述べてきたことは、遑ると、国家と宗教団体の関係という深遠な問題にたどりつく。この、国家と宗教団体の関係については、様々な研究が存在するが、ここではふれない⁶³。この点については、今後、さらに研究を続けていきたい。

[注]

1 死手譲渡については、本文に引用の文献の他、例えば、以下のような書物が存在する。

○Bartholomäus Leonhard Freiherr von Schwendendörffer, *De manu mortua et jure circa illam*, 1717

○Leonard Shelford, *A Practical Treatise of the Law of Mortmain, and Charitable Uses and Trusts*, vol. 1, 1842

○William Francis Finlason, *An Essay on the History and Effects of the Laws of Mortmain*, 1853

○Thomas Bourchier-Chilcott, *The Law of Mortmain*, 1905

○Great Britain, Parliament, House of Commons, *Select Committee on Mortmain*, 1852

○Arthur Cheney Train, *Mortmain*, 1907

○Judy Corbalis, *Mortmain*, 2007

また、論文としては、例えば、以下のようなものがある。

○Shirley Norwood Jones, *The Demise of Mortmain in the United States*, 12 *Miss. C. L. Rev.* 407 (1991-1992)

○G. Stanley Joslin, *Mortmain in Canada and the United States: A Comparative Study*, 29 *Can. B. Rev.* 621 (1951)

○A.H. Oosterhoff, *The Law of Mortmain: An Historical and Comparative Review*, 27 *U. Toronto L.J.* 257 (1977)

2 Thomas Tayler, *Law Glossary*, p.321, 1855.

3 高柳賢三、末延三次「英米法辞典」310頁、1952年。

4 藤澤房俊「フリードリヒ2世」、2022年。

また、20世紀末に書かれたある書物は、mortmainの形式の脱法行為（教会が土地の譲渡を受けた上で貸し出す行為）の禁止について、以下のように述べている（Sandra Raban, *Mortmain Legislation and the English Church 1279-1500*, p. 14, 1982）。

“Clause forbade collusive grants, whereby a church received land in *mortmain* and then enfeoffed the grantor as its tenant. This practice increased in attraction once the urge to make landed gifts to the church had waned, since it enabled benefactors to keep up an appearance of generosity without parting with much of real value.”

5 E. Hilton Jackson, *Law-Latin: A Treatise in Latin, with Legal Maxims and Phrases as a Basis of Instruction*, p.152, 1910.

6 土地用語辞典、268頁、1939年

7 この点について、水野和夫「株式会社の終焉」44頁、2016年は、次のように詳しい説明を加えている。

「19世紀半ばごろまで法人の正当性は、まずは国王が、その後、議会在法によって設立の許可を与えた点にありました。法人の設立の効果は『個々の人間の人格とは別個の、新たな人格を創設するもの』……でしたが、そのことが権力者の国王にとって深刻な問題を引き起こすこととなります。

それは、『その法的人格は何人の死によっても終了しない。つまりそれは潜在的に不滅』……となった点です。法人は土地を所有することができたので、譲渡もできる。法人組織である教会に富が蓄積していくことを国王が快く思うわけがありません。そこで、1279年にエドワードI世が『死手法』を公布して、国王の特別の許可がない限り『資産が死手譲渡されて国王の命令が及ばない法人（特に修道院）の『死んだ手』に渡ることを阻止しよう』……としました。』

- 8 Cf. *Morelle, Ltd. V. Waterworth*, [1954] 3 W.L.R. (Weekly Law Reports) 257. なお、死手法理の現代的な適用に関する、この判例の解説として、O. R. Marshall, *Modern Application of the Statutes of Mortmain*, *The Modern Law Review* Vol. 18, No. 1, pp. 78-80, 1955.
- 9 William Blackstone, *Commentaries of the Laws of England* (edited by W. M. Hardcastle Browne), pp. 162-163, 1897.
- 10 Blackstone, *supra* note 9, p. 163.
- 11 John C. Devereux, *Of Real Property; and First, of Corporeal Hereditaments*, p.109, 1891.
“5. What is alienation in mortmain? Alienation in mortmain, in mortua manu, is an alienation of lands or tenements to any corporation, sole or aggregate, ecclesiastical or temporal.
6. Can corporations purchase lands without a license ? They cannot without a license in mortmain from the crown.”
- 12 Charles William Sloane, *Mortmain*, in *Catholic Encyclopedia*, ; an international work of reference on the constitution, doctrine, discipline and history of the Catholic Church, volume 10, 1913, [https://en.wikisource.org/wiki/Catholic_Encyclopedia_\(1913\)/Mortmain](https://en.wikisource.org/wiki/Catholic_Encyclopedia_(1913)/Mortmain)
- 13 このことは、「人は生き、死に、没収される (*homme vivant, mourant et confisquant*)」と表現される (*Thornton vs. Robin, I, Moore's Privy Council Reports*, 452)。
- 14 Cf. Richard Roy Powell, *Cases and materials on the law of possessory estates*, 2nd ed., p.35-36, 1943.
- 15 Kenelm Edward Digby, *History of the Law of Real Property*, 2nd ed., p. 42, 1876.
- 16 Ranulf de Glanville, *Tractatus de legibus et consuetudinibus regni Angliae*, c. 1188.
- 17 Digby, *supra* note 15, at p.75 et s. (Chapter II, State of the Law relating to Land in the Reign of Henry II, Extracts from Glanvill).
- 18 B. J. Sokol, *Shakespeare's Legal Language: A Dictionary*, p. 190, 2004.
- 19 <https://nzetc.victoria.ac.nz/tm/scholarly/tei-Stout14-t15-body-d76-d19.html>
- 20 Émile Reverchon, *De la Taxe des Biens de Mainmorte*, 7 *Revue Critique de Legislation et de Jurisprudence*, pp. 396-419, pp. 555-594, pp. 622-644, at p. 397, 1855.
- 21 Reverchon, *ibid*.
- 22 <https://www.lalanguefrancaise.com/dictionnaire>
- 23 農奴が、他の領主の農奴と結婚することで、その際に、領主は、金銭を賦課することができた。le dictionnaire de lalanguefrancaise.com においては、「農奴が他の領主の農奴あるいは自由民と婚姻すること (Mariage contracté par un serf de corps hors de la seigneurie ou avec une personne de condition libre)」と定義されており、その際には、婚姻賦課金 (droit de formariage)、すなわち、「農

奴が formariage に際して、あるいは商人を得るために領主に対して支払う賦課金 (Droit payé par le serf à son seigneur en cas de formariage ou pour obtenir son consentement)」が課されると述べられている。

- 24 参考文献として、例えば、M.F.I. Dunod, *Traité de la mainmorte et des retraits*, 1760; Dom Grappin, *Quelle est L'Origine de Droits de Main-morte dans les Provinces qui ont compose le premier Royaume de Bourgogne?*, 1779; Félix Garcin, *La mainmorte, le pouvoir, l'opinion de 1749 a 1901*, 1903; Alain de Ferron, *D'Aguesseau et les gens de mainmorte*, 1933; Michel Steiner, *Mainmorte*, 2003 等がある。
- 25 なお、宗教団体との関連で重要な意味を持つのが、慈善活動であるが、これについての参考文献としては、Owen Davies Tudor (ed. by Harry Carter and Frank Mackenzie Crawshaw), *Tudor on Charities: A Practical Treatise on the Law Relating to Gifts and Trusts for Charitable Purposes*, 1929; J. Brent Bodfish, *The Destructive Effect of the 1937 Amendment of Section 42 of the Probate Code of California Upon the Limitations Regarding Testamentary Dispositions to Charity*, 26 *Calif L Rev* 309, 1938 等がある。また、宗教の振興が慈善目的の信託と関連するとした、*Thornton v. Howe*, 54 *E.R.* 1042, 1862 について、Pauline Ridge, *Legal Neutrality, Public Benefit and Religious Charitable Purposes: Making Sense of Thornton v Howe*, *Journal of Legal History*, vol. 31, issue 2, pp. 177-203, 2010, <https://doi.org/10.1080/01440365.2010.496934> がある。
- 26 Cf. J. Bertin, *de La Mainmorte Au Moyen Age, de La Possibilite Pour Le Mainmortable Ou Serf de Quitter: Son Domicil Et de Revouvrer Sa Liberté, des charges et des obligations du mainmortable envers son seigneur, la condition du mainmortable comparée à celle du paysan du milieu du XIXe siècle dans le comté de Bourgogne en particulier*, 1896.
- 27 <https://www.dicolink.com/mots/mainmorte>
- 28 一般的な書物であるが、平凡社百科事典マイペディアは、「マンモルト」について、以下のような説明を加えている。

「フランスなど中世西欧の領主制下で領民の財産相続に封建領主が加えた一定の制限。相続人を農奴の直系卑属に限定し、これを欠くときは農奴財産はすべて領主に帰属する形をとっていたが、のちに相続人を特定しない代りに、領主はつねに動産の一部（最良の家畜・衣服など）を取得するようになった。後者の場合は死亡税とも訳され、農奴の支配の象徴でもあった。」

また、やはり一般的な書物であるが、ブリタニカ国際大百科事典小項目辞典は、「マンモルト (mainmorte)」について、以下のように説明している。

「封建法上の術語で、領主による農奴の財産処分能力、特に死亡による財産処分能力を意味する。「死亡税」ないし「相続税」と訳すのは必ずしも正確ではない。フランスの大部分の地方では、マンモルトは農奴財産の相続人を直系相続人に限定するという形で現れるが、直系相続人が不在の場合、農奴の「手」main すなわち農奴の財産権は彼の死とともに消滅し (死んだ手 mainmorte)、領主が農奴財産を相続する。農奴身分を表示するものとされ、革命前にほとんど消滅していたが、1789年8月11日の布告で無償廃棄が宣言された。」

- 29 Arthur Vermeersch, *La bienvenue aux proscrits*, *La Revue Générale*, tome 76, p. 631, 1902.
- 30 Renaud de Joux, *Le Clocher de l'abbaye*, p. 427-428, 2012 は、この点について、次のように述べている。
- “La mainmorte est l'incapacité dont sont frappés les serfs en France au Moyen Âge. Son objectif était d'éviter que les biens passent à des personnes extérieures à la seigneurie : durant sa vie, le serf jouissait librement de ses biens personnels.”
- 31 なお、レイモンド・モリゾーは、熊沢一衛訳「ヴォルテールの現代性」190頁、2008年において、『死ですべてを、帳消しにする』ことについて、次のように述べている。
- 「臨終に際して農奴は、子孫に何も引き継がせることが出来ないし、領主（世俗の人や、また聖職者もいた）はその家のものすべてを引き継ぐ権利をもっている。自らの手で苦勞して獲得したもののすべてがこうして消え去る。そこで、『死手権』、領主による農奴の遺産継承権が残存していくことになった……。
- カトリック司教座の参事会員であったヴィエルモーズ師は、何世紀にもわたるこうした農奴の心性の変化や進展をこまやかに分析している。死手権のさまざまな定義を比較して、ひとつの変則的な例を引用している。それによると、いろいろな場所において、死んで右手を切り落とす風習があったことや、農奴が領主に代価の手形 (effet de prix) を差し出せない条件のことも書いている。
- しかし、この右手を切る話は、一種の伝説になっていて、本当にそうしたのかどうかは定かではないとも彼は書いている。法律家のデュノー氏によると、それほどに恐ろしくはなかったようだ。死んだ時に、誰も共有する人がいないと、領主の同意なしに財産は譲渡できない。もとより、死手である。……」
- 32 Ernest Lavisse, *Histoire de France Depuis les Origines Jusqu'à la Révolution*, Tome Quatrième II, p.128, 1911.
- 33 死主権の行使を受けずに土地を保有し続けるという脱法の方法としては、"société taissable" や "communauté taissable" の設立をあげることができる。これらについては、cf. A. Typaido-Bassia, *La communauté de biens conjugale dans l'ancien droit français (Étude de Droit coutumier)*, p. 35, 1903; Georges Bloc, *De la communauté entre époux en Bourgogne*, p. 100, 1910; Ernest-Désiré Glasson, *Histoire du droit et des institutions de la France*, tome septième, *La Féodalité (fin)*, le *Droit civil*, p. 376, 1896.
- 34 <https://www.lalanguefrancaise.com/dictionnaire>
- 35 *Dictionnaire de l'Académie française*, huitième édition (1932-1935).
- 36 Gabriel comte de La Broüe de Vareilles-Sommières, *Les personnes morales*, p.451, 1902.
- 37 Félix Garcin, *La mainmorte, le pouvoir, l'opinion de 1749 à 1901*, 1903.
- 38 Garcin, supra note 37, at p. 6.
- 39 supra note 36, at p. 450.
- 40 Félix Garcin, *La mainmorte, le pouvoir, l'opinion de 1749 à 1901*, p.51 1903.
- 41 Cf. M. Reverchon, *De la Taxe des Biens de Mainmorte, établie par la loi du 20 février 1849*, 7 *Rev.*

Critique Legis. & Juris. (n.s.)p. 396, 1878.

- 42 Léon Boullay, Origine-Assiette et Recouvrement de la Taxe de mainmorte, 1903
- 43 Garcin, supra note 37, at p. 51.
- 44 スペインについて、cf. Emmanuel Marliani et Marco Minghetti, Le disamortissement des biens de mainmorte en Espagne, 1863、イタリアについて、cf. Guillaume Jacquemyns, La question des biens de mainmorte, suppression des corporations religieuses et liquidation des biens ecclésiastiques en Italie : 1866-1867, 1964.
- 45 Emile Reverchon, De la taxe des biens de mainmorte, 1855.
- 46 Rik Deblauwe, Indeiding tot de successierechten, p. 283, note 872, 2013. ただし、<http://fr.wikipedia.org/wiki/Mainmorte> を引用している点に留意。
- 47 Deblauwe, supra note 46, at p. 283, note 874. この部分も、<http://fr.wikipedia.org/wiki/Mainmorte> を引用している点に留意。
- 48 具体的な ordonnance として、同書は、Flandre と Hainaut については、1629 年、1659 年、1666 年、1738 年のそれ、Metz については 1739 年のそれ、そして、特に王国全体については 1749 年のそれをあげている。
- 49 André Steyert et Fortuné Rolle (*rédigé par*), Inventaire-sommaire des archives hospitalières antérieures à 1790, p. 140, 1874;Revue catholique des institutions et du droit, vol. 21, p. 460, 1898. また、これらの租税の中身について詳しくは、cf. Léon Boullay, Origine-Assiette et Recouvrement de la Taxe de mainmorte, 1903
- 50 Garcin, supra note 37, at pp.52-60
- 51 Garcin, supra note 37, at pp.61-63
- 52 Paul François Dupont, Dictionnaire de la Perception Des Contributions Directes Et de la Comptabilité Des Communes.; Des Établissements de Bienfaisance Et Des Associations Syndicales, p. 68, 1863.
- 53 Dupont, supra note 52, at p. 985.
- 54 Émile Reverchon, De la Taxe des Biens de Mainmorte, 7 Revue Critique de Legislation et de Jurisprudence, pp. 396-419, pp. 555-594, pp. 622-644, at p.398, 1855. また、Reverchon は、Émile Reverchon De la Taxe des biens de main-morte, établie par la loi du 20 février 1849, 1978 という書物も出版している。また、cf. Paul Prieur et Jules Chaveneau, Code de l'Impôt foncier et de la taxe des biens le mainmorte, 1924.
- 55 <https://www.britannica.com/topic/mortmain>
- 56 カナダのケベック州の、死手法 (Loi sur la mainmorte) について、cf. Légis Québec, Source officielle, chapitre M-1:Loi sur la mainmorte, (Abrogée, 1992, c. 57, a. 609.) <https://www.legisquebec.gouv.qc.ca/fr/document/lc/M-1>、参照。
- 57 後藤元「目的信託の存続期間の制限とその根拠の再検討」信託研究奨励金論集 34 号 1-26 頁、2013 年、参照。

- 58 John Chipman Gray, *The Rule Against Perpetuities*, 1886 が最重要文献である。また、cf. John Chipman Gray and Roland Gray, *The Rule Against Perpetuities*, 4th ed., 1942; John Humphrey Carlile Morris and Walter Barton Leach, *The Rule Against Perpetuities*, 1956; J.H.C. Morris and W. Barton Leach, *The Rule Against Perpetuities*, 2nd ed., 1962; New York (State), Temporary State Commission on the Modernization, Revision and Simplification of the Law of Estates, 1964; Ronald Harling Maudsley, *The Modern Law of Perpetuities*, 1979; Frederick R. Schneider, *A Rule Against Perpetuities for the Twenty-First Century*, *Real Property, Probate and Trust Journal*, Vol. 41, No. 4, pp. 743-818, 2007, <https://www.jstor.org/stable/20787089>; A. Evans, *The Rule Against Perpetuities: how We Got Here and Future Directions*, 2017.
- 59 Cf. Judith Riches, *Equity and Trusts: A Problem-Based Approach*, p. 394, 2016.
- 60 特に、財産権についての将来利益 (contingent remainders や executory interests 等の future interests) を作り出すことが禁じられる。
- 61 Robert Pearce, John Stevens, and Warren Barr, *The Law of Trusts and Equitable Obligations*, p. 487, 2010.
- 62 Cf. Pascal Duprat, *L'état et la main-morte, ou La loi sur les biens de l'église*, 1867.
- 63 Cf. Edwin Rabbie, *L'Eglise et l'Etat dans la Pensee de Hugo Grotius*, 16 *Grotiana*, pp. 97-118, 1986; Carlos Soler, *L'Eglise et l'Etat en France*, *Ius Canonicum* vol. 41, no. 81, pp. 365-366, 2001. また、cf. Gonzalve Doutre, *L'Eglise et L'Etat*," *Revue Critique de Legislation et de Jurisprudence du Canada* 2, no. 1, pp. 33-37, 1872; H. Brocher, *L'Eglise et L'Etat dans L'Empire Franc*, *Revue de Droit International et de Legislation Comparee*, vol. 19, no. 1, pp. 182-201, 1887.

累進的な消費課税の提案と課題：
耐久消費財の問題<研究ノート>

神 山 弘 行

目 次

- 1 はじめに
- 2 個人単位での累進的消費課税
 - 2-1 軽減税率導入の背景
 - 2-2 個人単位の累進的消費課税の提案
 - 2-2-1 IAPCT の基本枠組み
 - 2-2-2 IAPCT の利点
 - 2-2-3 IAPCT における法的構造の選択肢
- 3 若干の考察
 - 3-1 IAPCT の可能性と課題
 - 3-2 耐久消費財の問題
 - 3-2-1 問題の所在
 - 3-2-2 消費課税の課税ベース
 - 3-2-3 耐久消費財の課税
- 4 結びに代えて

1 はじめに

人間の消費行動は新たな文化の形成・発展と密接に関連している。本稿では、市場における人間の行動様式としての消費行動を念頭に、消費課税——とりわけ Viswanathan (2022) が提唱する個人単位での累進的消費課税 (individual accounting progressive consumption tax、以下 IAPCT とよぶ)¹ ——の検討を通じて、累進的な消費税のあり方について理論的検討を加える。そこでは、個人の選好 (preference) を歪めないという意味での消費行動² への中立性が、一つの評価の基準となる³。

結論を先取りすると、累進的消費課税においては、課税対象となる消費 (consumption) と非課税となる貯蓄 (saving) を切り分ける必要が出てくるが、「消費」と「貯蓄」の双方の性質を内包する広義の耐久消費財 (自動車、住宅・建造物、芸術作品⁴、アンティーク家具など) の扱いが問題となる⁵。これは、累進的消費課税において「課税のタイミング」の問題が惹起することを意味する。本稿は、今後、累進的消費課税に関して本格的研究を進めるための研究ノートである。

2 個人単位での累進的消費課税

2-1 軽減税率導入の背景

21世紀に入って、我が国における消費税の基幹税としての重要性はますます高まっている。一方、2019年10月の消費税率の10%への引上げに際して、「低所得者」に配慮する観点から食料品等に対する軽減税率が導入された⁶。

もしも政策目的が「低所得者へ給付の配慮」、すなわち消費課税における (所得ベース⁷ での) 累進性の確保という点に主眼があるのであれば、定額給付金⁸ と一律税率の消費税を併用することで達成が可能である⁹。また、給付額を一律定額ではなく、累進性の判断基準となる所得金額 (または消費金額) の増加に応じて給付額を逡減させるのであれば、消費課税の平均税率に加えて限界税率についても累進的な構造を創出することはできる。

2-2 個人単位の累進的消費課税の提案

Viswanathan (2022) は、現代の ITC 技術を活用し、個人単位で年間消費額を計測することで、直接税としての累進的消費課税である IAPCT 導入を提案している¹⁰。以下では、Viswanathan (2022) が提案する IAPCT の基本枠組みについて概観した上で、若干の考察を加えることとしたい。

2-2-1 IAPCT の基本枠組み

IAPCT は、利用者が拡大している電子決済手段（QR 決済など）の情報を IRS がリアルタイムで取得することで、決済毎に個人の限界税率を算出・適用する構想である¹¹。個人の消費行動が課税当局に把握されるというプライバシーの問題については、「何を購入したか」の情報ではなく、「いくら支払ったか」の情報のみを決済サービス提供者から回避できるというのである¹²。

(1) 電子決済

まず、(1) 消費者が電子決済手段を利用する場合、キャッシュレス決済事業者（カード会社、QR コード決済事業者、電子マネー事業者など）は決済金額を内国歳入庁が運用するデータベースに送信する¹³。このデータベースは、リアルタイムで、納税者の当該課税期間におけるこれまでの累積消費金額に、当該消費金額を加えることで、小売事業者に対して当該納税者の決済時点での限界税率を返信する¹⁴。米国において 2017 年時点で既にキャッシュレス決済は、件数ベースで 70%、金額ベースで 91% を占めていることから、電子決済手段を媒介とした消費額の把握は、個人消費の大部分を上手くモニターすることができる旨を論じている¹⁵。キャッシュレス決済が広く浸透していることを前提とすれば、IAPCT は納税者・小売事業者・内国歳入庁に過大な執行コストをかけることなく導入できるといえるのである¹⁶。

この仕組みのもとでは、小売事業者は最高限界税率で計算した「税込価格」(tax-inclusive price) を表示した上で、納税者が実際の取引の際により低い（自身の）限界税率で取引をすること——具体的には、消費者は自身の限界税率に基づいて決済事業者に支払をすること——が提案されている¹⁷。なお、導入時の混乱を避けることに重点を置く場合には、最高税率で計算した税込価格ではなく税抜価格を表示することも選択肢となりうる¹⁸。

(2) 現金決済

これに対して (2) 現金決済では匿名性があるため、上記 (1) のキャッシュレス決済と同じように決済事業者に報告義務を課すことで問題は解決しない¹⁹。そこで現金決済の場合は、デフォルトとして最高限界税率で課税されるとした上で、消費者が自己申告 (self-report) をすればより低い限界税率が適用されるようインセンティブ設計をすることが提案される²⁰。具体的には、会計時に消費者が小売事業者に対して、各人の限界税率の情報を示す QR コード (内国歳入庁提供のアプリで表示したもので、各人の限界税率をリアルタイムで計算した結果を示してくれるもの) をスマートフォン等で提示することが提案されている。これにより、各消費者は小売事業者に自身の個人情報を提供することなく、現金の匿名性を維持する形で決済が可能になるというのである²¹。最高税率が適用される単純な現金決済を選択すれば、消費者は (当該決済に関しては) 匿名性を維持することができる²²。

(3) 非米国市民など

最高税率が適用されてしまう個人として、非米国市民やホームレスなどが想定される。非米国市民のうち、不法移民については不法滞在が米国政府に露見することを忌避することから、納税者番号等の登録・申請をしない可能性が高そうである²³。これに対して、ホームレスなど技術的・経済的理由から IAPCT の枠組みを利用できない者については、州政府・地方政府が当該納税者に (本来の) 低い限界税率が適用されるような政策を提供する必要がある²⁴。

また、国外からの旅行者については、米国市民とは別の税率体系を適用することが提唱されている。基本的には全ての外国人旅行者について同一の消費税率を適用することが想定されるが、IAPCT の下では理論的には当該外国人の居住地などの属性に応じて適用税率を調整することが可能となる²⁵。なお、外国人旅行者に対して、帰国後に利用するお土産品などについて消費税の輸出時還付 (免税) を導入することも可能である旨を唱えているが²⁶、日本における消費税の不正還付事案²⁷に鑑みると、執行上の工夫が必要となろう。

2-2-2 IAPCT の利点

Viswanathan (2022) は、従来の後払型消費課税 (日本の消費税法や支出税 (expenditure tax)²⁸) や先払型消費課税である勤労所得税 (wage tax) と比べた IAPCT の利点として

次の点をあげている²⁹。

第1の利点は、簡素さ（simplicity）である³⁰。簡潔さについては、支出税では所得から貯蓄を控除するが申告制度が前提となっており、所得課税と同様に課税物件の捕捉における執行上の困難性が存在している³¹。貯蓄という控除項目が増える点を考慮に入れると、正確な支出額（消費額）の捕捉は現行の所得課税よりもより困難となろう。勤労所得税との比較では、現行所得税の下では高額所得者は勤労性所得をキャピタル・ゲインに転換することで低い税率を享受するインセンティブがあるところ、勤労所得税のもとでキャピタル・ゲインの税率がゼロとなるのであれば、その傾向は強まるが、IAPCTではそのような所得分類の転換を阻止することができるというのである³²。

第2の利点は、執行（enforcement）である。QRコードなどにより自己認証（self-identification）をすることで支出時に低い限界税率が適用されるというインセンティブを消費者に与えれば、小売事業者による法令遵守も促進させることができるというのである³³。

IAPCTはQRコード決済などを通じて低い限界税率が適用することで、納税者にIRSへデータを提供するインセンティブを付与している点は考察に値しよう。一方で、最高限界税率に到達している納税者には、QRコードを提示するインセンティブは存在しない。最高限界税率が適用される納税者が、現金支払を行う場合に、小売事業者は売上げを除外するなど不正を行うことが容易になるという問題がある。この点について、Viswanathan（2022）は、納税者が現金決済が選択された場合に、小売事業者に店舗に設置した現金決済用QRコードを読み取らせることで、納税者に限界最高税率を適用しつつ、IRSに売上高をリアルタイムで送信することが可能になる旨を提案している³⁴。

しかし、最高税率が適用される納税者が現金決済を選択した場合に、小売事業者はQRコードを読み取ることなく、最高税率で表示された税込価格で販売することが可能であり、QRコードを読み取らずに売上金額を過少申告するインセンティブが残る。この点は、多段階型の付加価値税であっても、商品の滅失・盗難などと偽って仕入税額控除³⁵を計上することが考えられる。商品の滅失・盗難が不自然なほど過大であれば、税務調査によって明らかにされることが期待されるが、効率的な消費課税の執行という点では、インセンティブ構造に改善の余地が残されているといえよう。

なおViswanathan（2022）は、小売事業者単独の不正を防止する点を重視するのであれば、IAPCTの最高限界税率を極少数の納税者にのみ適用されるようにタックス・ブラ

ケットを設定することを提案している³⁶。

第3の利点は、所得税からの移行の容易さである³⁷。これは、所得税課税済みの既存貯蓄と新規の貯蓄の区別が必要となるキャッシュ・フロー型の後払消費課税と比較して、IAPCTの方が納税者が受け入れ可能な形で段階的移行ができるというのである³⁸。

第4の利点は、リアルタイムでのデータ蓄積による租税政策の改善である³⁹。加えて、特定の物品に対する税率の設定や、地理的特性に応じた税率（例えば激甚災害が発生した地域の税率を一時的にゼロにするなど）の設定など、租税政策目的を達成するために迅速な対応が可能になる点があるというのである⁴⁰。COVID-19における現金給付の代わりに、IAPCTであればより迅速に消費者への財政支援が可能になる旨も指摘している⁴¹。

第5の利点は、税務行政の改善である⁴²。具体的には、①確定申告に伴うコスト削減、②課税年度により生ずる税務行政の繁忙サイクルの緩和⁴³、③消費地の cost-of-living に応じた税率調整が可能になる（place-based adjustment）⁴⁴ 点をあげている。

2-2-3 IAPCT における法的構造の選択肢

(1) 税率の表記方法

IAPCT を導入する際には、税率の表記を内税税率（tax inclusive rate）と外税税率（tax exclusive rate）のどちらにするかを決定する必要がある。ある商品の税抜価格 80 円だとすると、外税税率が 25% の場合に、税込価格は 100 円となる。内税税率で表記すると、税込価格 100 円の税率は 20% となる⁴⁵。同じ租税負担であっても、外税表記（上記の例では 25%）の方が、納税者からは税率が高く見える。

別の問題として、商品価格の表記を税込価格とするか税抜価格とするかという選択がある。

(2) 税率構造

Viswanathan（2022）は、連邦所得税と同水準の税収確保をするために、連邦所得税の代わりに IAPCT の税率（内税表記⁴⁶）を導入するとした場合、下記の【表 1】のようになる旨を試算している⁴⁷。そして、納税者が課税消費を非課税消費（又は貯蓄）に代替することを防ぐためには、より広い課税ベースが望ましい選択肢であるという見通しを示している⁴⁸。

【表 1】における狭い課税ベースと広い課税ベースは、米国労働省労働統計局（Bureau

of Labor Statistics) と米国商務省経済分析局 (Bureau of Economic Analysis: BEA) が別々に試算しているマクロ指標としての米国消費額の算定方法に対応している⁴⁹。広い課税ベースは労働統計局が採用している「消費」の定義に対応するものであり、狭い課税ベースは経済分析局が採用する「消費」の定義に対応させているとのことである⁵⁰。

Passero et.al. (2015) によれば、労働統計局が算出する Consumer Expenditure Survey (CE) と、経済分析局が算出する personal consumption expenditures (PCE)⁵¹ は米国の家計支出に関する指標であるが、幾つかの相違があるとされる⁵²。CE は家計による財・サービスへの支出を集計するようにデザインされているのに対して、PCE は家計の支出に加えて⁵³ 非営利部門 (政府) が家計のために行う支出を反映できるようにデザインされている。CE と PCE が大きく乖離している要因として、カバーされる領域の違い⁵⁴、定義の違い (PCE は持ち家の帰属家賃相当額、金融サービスや保険支出を含める)⁵⁵、計測手法の違い⁵⁶ などが指摘されている。

なお、連邦所得税と IAPCT を併用する場合には、税収中立を達成する観点からは、より低い課税になることが示唆されよう。

【表 1：IAPCT の税率 (内税表記)】

| 十分位 | 狭い課税ベース | | 広い課税ベース | |
|---------|---------|------------|---------|------------|
| | 限界税率 | 平均消費額 | 限界税率 | 平均消費額 |
| 第 1 分位 | 0 % | 25,853 ドル | 0 % | 45,113 ドル |
| 第 2 分位 | 0 % | 31,499 ドル | 0 % | 54,959 ドル |
| 第 3 分位 | 0 % | 37,131 ドル | 0 % | 64,786 ドル |
| 第 4 分位 | 0 % | 43,822 ドル | 0 % | 76,460 ドル |
| 第 5 分位 | 4 % | 49,367 ドル | 4 % | 86,135 ドル |
| 第 6 分位 | 10 % | 56,720 ドル | 10 % | 98,965 ドル |
| 第 7 分位 | 22 % | 66,435 ドル | 10 % | 115,915 ドル |
| 第 8 分位 | 35 % | 75,945 ドル | 21 % | 132,508 ドル |
| 第 9 分位 | 45 % | 96,913 ドル | 33 % | 169,093 ドル |
| 第 10 分位 | 55 % | 145,967 ドル | 43 % | 254,682 ドル |

[source: Viswanathan (2022), supra note 1, at 279 Table1.]

(3) 課税ベース

キャッシュ・フロー税（支出税）では、課税ベースである「消費」は「所得－貯蓄」として算出される。これに対して、IAPCTでは、取引毎に課税される消費と、非課税となる貯蓄（及び投資）を判断することになる⁵⁷。

Viswanathan（2022）は、消費と貯蓄の双方の性質を含有するハイブリッド支出として、自動車・住宅・芸術品・宝石など耐久消費財（consumer durables）への支出をあげる⁵⁸。理論的には、耐久消費財の購入については、リセールバリュー部分については貯蓄（投資）の側面があることから、耐久消費財の当該年度の消費部分（課税期間中のリース料相当額の帰属消費額）が課税ベースに算入されることになるというのである⁵⁹。耐久消費財の支出額の複数年度間での配分基準について、設定時の困難は伴うが、一度、配分基準を内国歳入庁が決定してしまえば、IAPCTが計算をしてくれるため執行可能であると論じている⁶⁰。

自動車や住宅などの減価償却資産であれば、所得課税において（真実の経済的減価償却スケジュールとは乖離するものの、執行の簡便性の観点から）法定償却率で減価償却費を算定するように、IAPCTにおいても消費相当額を法定配分することには一定の合理性があるのかもしれない。

Passero et.al.（2015）がCEとPCEのデータを比較可能な形にして比較検討を試みた際にも、耐久消費財（durable）への支出が大きく乖離していた点を鑑みても⁶¹、耐久消費財の扱い方が「消費課税」の課税ベースに大きな影響を及ぼすことが想定される。

耐久消費財についてさらなる困難を生じさせるのは、名画やアンティーク家具のように、時間の経過とともに価値が必ずしも減価しない（むしろインフレによって名目価値が上昇していく⁶²）物品について同様の説明が可能であるか否かという点であろう。これらの点については、次節で検討することとしたい。

3 若干の考察

3-1 IAPCTの可能性と課題

IAPCTは、電子決済手段の進展を前提に、累進的な個人消費課税を導入する提案である。

IAPCT の興味深い点は、個人毎に限界税率を累進的に設定できる点に加えて、消費地の生活費 (cost-of-living) に応じた税率調整が可能になる (place-based adjustment) 点にもある⁶³。これは、租税負担の配分原理を「担税力 (ability to pay)」から「生活水準 (standard of living)」に変更できる可能性を秘めている提案であると評価できよう。

それでは、cost-of-living 調整をするに際して、所得課税と消費課税のどちらが効率的なのであろうか。Cost-of-living と連動する勤労性所得と、cost-of-living に連動しない資産性所得 (どこから投資しても市場収益率は同じ⁶⁴) が存在することから、所得課税において cost-of-living 調整を行うことは難題を抱えている⁶⁵。

これに対して、IAPCT のような消費課税では、納税者の居住地毎に基づいて cost-of-living 調整を行うことがより容易となる。具体的には、生活費が高い地域では納税者はより高額の支出を強いられることから、タックス・ブラケットに一定の係数 (1 より大きい係数) をかけることが考えられる⁶⁶。日本の文脈では、級地区分を有する生活扶助などの各種社会保障制度と親和的な制度設計も可能になると考えられる⁶⁷。

なお、次に論じる耐久消費財の問題の他に、IAPCT は、人間の消費行動 (消費と貯蓄の意思決定) に対して中立性を損なう可能性がある点には注意が必要であろう。IAPCT がリアルタイムで限界税率を算定する構造である場合、課税年度初めの限界税率は低く、課税年度後半になるほど累積消費額が上がるため、限界税率も高くなる。年度前半と後半で、消費者の反応が異なることが予想される。すなわち、IAPCT は当該年度の消費パターンに応じて、それ以後の消費と貯蓄に関する納税者の意思決定を (通常の付加価値税と比較すると) 歪める恐れがある⁶⁸。

3-2 耐久消費財の問題

3-2-1 問題の所在

消費課税の限界税率が一定の場合には、耐久消費財の複数年度で課税期間をどのように配分するかはあまり大きな問題ではなかった。

日本の消費税法の文脈では、標準税率 10%、軽減税率 8%、非課税対象 (消費税法 6 条)⁶⁹ という 3 層構造は、「平均税率は累進的」になるが、(特定の耐久消費財の課税に関して) 「限界税率は一律」であると位置づけることができる。そのため、消費税率の引き

上げの際に（すなわち、限界税率が上昇する際に）、耐久消費財の駆け込み需要の有無・程度が問題⁷⁰とはなりうるが、それ以外の局面においては、特定の耐久消費財に対する限界税率が一律であることから、耐久消費財に対する消費課税のタイミングは、納税者の流動性を除けば大きな問題ではなかった。

一方、IAPCTのように限界税率が累進的な構造の消費課税においては、（限界税率が累進的な）所得課税と同様に、どの課税年度（課税期間）に消費支出として計上するかという問題を惹起することとなる。

3-2-2 消費課税の課税ベース

消費課税の課税ベースについて、議論を整理するために、消費課税の一類型である付加価値税（value added tax）における整理が有益な出発点を提供してくれよう。

付加価値税の課税ベースは、資本財購入費の控除の違いから、①消費型付加価値、②所得型付加価値、③売上型付加価値の3類型に分類できる⁷¹。①消費型付加価値は資本財購入費を課税ベースから即時控除する。②所得型付加価値は減価償却費相当額の控除を認める。③売上型付加価値は控除を認めないという点で異なっている。

以下では、多くの国のVATが前提としている①消費型付加価値を念頭に、どのような取扱いがありえるのかを考察することとしたい。

ある償却資産を購入した場合に、購入時点での資産価値は、（市場が効率的であれば）当該資産からもたらされる将来キャッシュ・フローの割引現在価値の総和である⁷²。そのため、もし限界税率が一定であれば、購入年度に一括で消費課税を賦課することは（納税者の流動性の問題を除けば）、毎年度消費課税を賦課することと経済的に等価ということになる⁷³。

IAPCTのように限界税率が累進的な場合には、購入年度に全額を消費課税の対象とすると、当該年度の限界税率が高くなり納税者に過大な負担を強いることになる。そこで、耐久消費財への「課税のタイミング」が問題となってくる。

3-2-3 耐久消費財の課税

VATを導入している多くの国において、中古不動産や中古の耐久消費財が課税事業者から譲渡された場合に、売却金額全体に対して課税をしているため、過大課税（overtaxation）

に陥っていると指摘される⁷⁴。

個人が居住する住宅を転々売買する場合に、非課税とする国が多い⁷⁵。中古マンションの売買であれば、その売却時点での市場評価額（時価）を反映することとなり、「売却額」が「購入額－減価償却相当額」よりも大きくなることがありえる。これは、中古マンションの保有期間において、「住宅の消費支出」と「貯蓄（不動産投資）」の双方が混在していることに起因する。

名画などの芸術品についても同様に、保有期間中の「消費」（名画を眺めることや所有することから生じる効用）は課税ベースに算入されるべきであるが、「貯蓄（投資）」の部分についてはその時点では課税ベースに算入すべきではないということになりそうである。

別の問題として、保有期間中に資産価値（例えば名画の市場価格）が値上がりした場合、消費課税においては値上がり益についてその時点で一括の課税は行わないものの、将来の消費段階で（キャッシュ・フロー増加額相当も）課税ベースに算入するべきということになる。しかし、所有者が長期間保有している場合、過去の購入価格のデータしかないため、（所得税における時価主義課税同様に）評価の問題が生じることとなる。

この点について Viswanathan（2022）は、購入時の時価を基準に帰属リース料を算定して、所定の課税期間に配分する方式を提案するが、これは購入後の値上がり部分を消費課税ベースから除外することを意味する。自動車のような償却資産ではなく、芸術作品（名画、茶器）やアンティーク家具のように時間の経過とともに必ずしも減価しない資産についても同様の扱いでよいのかという疑問が残る。

また、土地については消費課税が課されない国が多いところ、芸術作品などの（非償却資産である）耐久消費財については（毎年の帰属リース料を基礎に）消費課税が課されることとなると、課税の中立性の問題も惹起することとなろう。IAPCT を本格的に導入する際には、土地についても理論的にどのように課税すべきかについて改めて議論を深める必要がある⁷⁶。

4 結びに代えて

コロナ禍において少子化が従来の想定以上に進展している。一方で、高齢化社会において社会保障費は増加の一途を辿っている。今後、日本の社会保障制度や財政の持続可能性を高めるためには、財源としての消費税の重要性はより一層高まるものと考えられる。

消費税に対しては、低所得者の租税負担が高くなるのではないかという通俗的な懸念が根強い⁷⁷。所得税のように限界税率ベースで累進的な消費税を導入することが可能となれば、日本における財源の選択肢がより広がるのではないかと考えられる。上記の問題意識から、本稿では、Viswanathan (2022) が提唱する個人段階での累進的消費課税の構想 (IAPCT) を紹介した上で、若干の考察を加えた。

IAPCT は、電子決済手段や QR コードの活用により、リアルタイムで消費者毎の限界税率を算定する点で興味深い提案である。さらに、居住地の cost-of-living に応じた租税負担の調整についても、所得課税よりも消費課税の方が容易であることから、租税負担の分配基準を従来の担税力 (ability to pay) から生活水準 (standard of living) に転換することも可能となろう⁷⁸。

ただし、限界税率が累進的になることで、どの課税年度 (課税期間) に消費支出を計上するかという所得課税類似の問題が惹起することとなる。納税者の視点からすると、限界税率が高くなる年度においては、消費を控えて貯蓄に回すインセンティブが発生する。課税庁の観点からは、住宅・自動車・芸術作品などの耐久消費財に対する「消費支出の年度配分」という意味での「課税のタイミング」の問題が惹起することになる。

累進的消費課税における課税のタイミングの問題については、引き続き検討を加えることとしたい。

[注]

- 1 Manoj Viswanathan, *Implementing a (Modern) Progressive Consumption Tax*, 41 VA. TAX REV. 241 (2022).
- 2 消費のタイミングだけでなく、消費の対象も含むことになる。
- 3 この観点からは、現行消費税法における軽減税率や非課税（消費税法6条）は当該消費と、それ以外の消費を非中立的に扱っているという評価になろう。非課税措置が惹起する非中立性と非効率性については、例えば OECD, *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, 40-41 (2022); Ian Crawford, Michael Keen & Stephen Smith, *Value Added Tax and Excises*, in DIMENSIONS OF TAX DESIGN: THE MIRRLEES REVIEW, 304 (2010) 参照。
- 4 芸術作品の価値変動については、本論文集所収の増井論文を参照。ここでは、作者が存命の現代芸術ではなく、古典的に評価されている名画等を念頭に置くこととしたい。
- 5 従来は、消費課税の文脈では「耐久消費財」と「非耐久消費財」という分類で議論が展開されてきた。しかし、課税のタイミングの問題が惹起する場合には、耐久消費財の中でも「償却資産」（自動車・建築物・住居）と「非償却資産」（時間経過とともに必ずしも価値が減価しない名画、アンティーク家具、宝石など芸術作品等）の差異について理論的検討を深める必要が出てくると考えられる。
- 6 財務省「平成28年度 税制改正の解説」759頁（2016年）は、次のように述べている。（下線は筆者が付した。）

「消費税は、消費一般に対して広く負担を求めることにより、税負担の水平的公平性（同等の負担能力を持つ者には、同等の税負担を求めるべきとの考え方）の確保に資するという性質を有しており、消費税の負担額は所得が上昇するほど増加し、消費水準に対応した税負担となりますが、収入に占める消費税の負担割合は低所得者ほど高いとされています（いわゆる逆進性）。」

「こうした消費税の性質に鑑み、税制抜本改革法においては、消費税率の引上げに伴い、低所得者対策を検討して実施することとされており、これを踏まえ、平成29年4月から、消費税の軽減税率制度が導入されることとなりました。」

- 7 消費税の「逆進性」を指摘する通俗的言説は、単年度の「所得」に対する単年度の「消費税負担」を前提に議論を展開していると考えられる。消費課税の累進性の判断基準として生涯所得・生涯消費・単年度消費ではなく、単年度の所得が望ましいのかについては、アприオリな前提とするのではなく、どのような課税ベースを基準に累進性を判断するのかを議論する必要があるだろう。この点に関して、神山弘行『所得課税における時間軸とリスク』276-282頁（有斐閣・2019年）参照。
- 8 定額給付がインフレを惹起させるかについては、アラスカ州の実証研究及び途上国におけるRCT実験において否定的な傾向が示されている。Damon Jones & Ioana Marinescu, *Universal Cash Transfers and Inflation*, 75(3) NATIONAL TAX JOURNAL 627-653 (2022).

なお、コロナ禍における経済支援としての現金給付とインフレの関係については、労働供給量の問題、中央銀行の金融緩和と政策との関係など、複数の要因が指摘されており、今後の実証的研究の進展がまたれる。2021年以降のインフレの原因が供給制約ではなく、コロナ禍における政府の財政支出及び中央銀行の量的緩和政策（QE）にある旨を指摘するものとして、e.g. John Greenwood &

Steve H. Hanke, *On Monetary Growth and Inflation in Leading Economies, 2021-2022: Relative Prices and the Overall Price Level*, 33(4) APPLIED CORPORATE FINANCE 39-51 (2022).

- 9 中里実・他編著『租税法概説〔第4版〕』263頁（有斐閣・2021年）
- 10 Viswanathan, *supra* note 1.
- 11 *Id.* at 257.
- 12 *Id.* at 260.
- 13 *Id.* at 257.
- 14 *Id.* at 257. Viswanathan(2022)は、米国では既に高額・多頻度の決済については報告義務があり、報告義務を拡張することで対応可能である旨を指摘している。*Id.* at 257-258. なお、日本において決済事業者が決済金額のデータ送信義務を課することについては、個人情報保護法など関係法令の整備及び消費税法による法令の根拠付けが必要となろう。
- 15 *Id.* at 258.
- 16 *Id.* at 258.
- 17 *Id.* at 258. 例えば、本体価格が80ドル、最高税率が25%の場合、税込価格表示は100ドルとなる。取引においてある個人の限界税率が10%であった場合、税込価格100ドルの商品購入に際して、決済事業者からは88ドルのみチャージされることになる。*Id.*
- 18 *Id.* at 276-277.
- 19 *Id.* at 259.
- 20 *Id.* at 259.
- 21 *Id.* at 259.
- 22 *Id.* at 262.
- 23 *Id.* at 262.
- 24 *Id.* 例えば、地方政府がQRコードが記載されたカードを配布することも考えられよう。
- 25 *Id.* at 262-263.
- 26 *Id.* at 263.
- 27 例えば、東京地判令和2年6月19日（平成30年（行ウ）321号）、日本経済新聞「アップルに130億円追徴 消費免税、悪用見抜けず 国税指摘 制度の『抜け穴』解消急務」（2022年12月27日朝刊）参照。
- 28 NICHOLAS KALDOR, AN EXPENDITURE TAX (George Allen & Unwin Ltd 1955).
- 29 Viswanathan, *supra* note 1, at 263-275.
- 30 *Id.* at 263-265.
- 31 *Id.* at 264.
- 32 *Id.* at 265.
- 33 *Id.* at 265-266.
- 34 *Id.* at 266.
- 35 日本の消費税の実務では、消費税法基本通達11-2-11が滅失等した資産に係る仕入税額控除を認めて

いる。

【消費税法基本通達 11-2-11】 課税仕入れ等に係る資産が事故等により滅失し、若しくは亡失した場合又は盗難にあった場合などのように、結果的に資産の譲渡等を行うことができなくなった場合であっても、当該課税仕入れ等について法第 30 条《仕入れに係る消費税額の控除》の規定が適用されるのであるから留意する。

- 36 Viswanathan (2022), *supra* note 1, at 266. ただ、小売事業者と消費者の共謀による売上非計上については、防止することは難しい。Id.
- 37 Id. at 267-269.
- 38 Id. at 268.
- 39 Id. at 269-271.
- 40 Id. at 269-270. 日本では、租税法律主義（憲法 84 条）の要請として合法性の原則が存在している。合法性の原則との関係からは、激甚災害の指定を要件として、該当地域の消費税率を 0% にする旨を事前に規定しておくなどの法令整備が必要であろう。
- 41 Id. at 271.
- 42 Id. at 271-275.
- 43 IAPAC は、理論的には限界税率の算定基礎となる消費額の算定期間が 12 ヶ月であることを必要とはしないとされる。Id. at 274. ただし、この点については、個人所得税においても暦年である必然性はなく、財政支出や議会の予算編成との関係から暦年単位（12 ヶ月単位）のサイクルが採用されていると解するのが自然かもしれない。
- 44 Id. at 274.
- 45 Id. at 276.
- 46 表 1 は内税表記であり、限界税率 55% の納税者は、課税前価格 45 ドルの商品に対して、55 ドルの IAPCT を支払う（税込価格 100 ドル、租税負担 55 ドル、税抜価格 45 ドルの構成となる）ことを意味する。Id. at 279.
- 47 Id. at 278-280.
- 48 Id. at 280.
- 49 Id. at 278.
- 50 Id. at 286, Appendix A.
- 51 PCE（及び、食品とエネルギーを除いた「コア PCE」）デフレーターは、FRB（Federal Reserve Board）が金融政策の前提となるインフレ指標として最も重視している指標である。川本卓司・中浜萌・法眼吉彦「消費者物価コア指標とその特性」日銀レビュー 2015-J-11、2 頁、図表 1（2015 年）参照。
- 52 William Passero, Thesia I. Garner, Clinton McCully, *Understanding the Relationship: CE Survey and PCE, in IMPROVING THE MEASUREMENT OF CONSUMER EXPENDITURES*, 181-203 (2015).
- 53 Id. at 182.
- 54 Id. at 189-190.

- 55 Id. at 190-191.
- 56 Id. at 194-195.
- 57 Viswanathan (2022), *supra* note 1, at 280.
- 58 Id. at 281.
- 59 Id.
- 60 Id. at 282.
- 61 Passero et.al. (2015), *supra* note 52, at 197-201.
- 62 インフレと消費課税の関係については、神山弘行「物価変動措置と租税に関する一考察：インフレ・インデックスの観点から」金子宏編『租税法の基本問題』296頁（有斐閣・2007年）参照。
- 63 Viswanathan (2022), *supra* note 1, at 274-275. 所得税における Cost-of-living 調整については、Louis Kaplow, *Reginal Cost-of-Living Adjustments in Tax/Transfer Schemes*, 51 TAX. L. REV. 175 (1995); 神山弘行「住民税の均等割に関する一考察：森林吸収源対策税制／森林環境税（仮称）を題材に」税研 195号 20頁（2017）参照
- 64 例えば、ニューヨークのマンハッタンで S&P500 種指数に投資をした場合と、アメリカの田舎町で S&P500 種指数に投資をした場合、どちらも同じリターンを享受することになる。
- 65 Viswanathan (2022), *supra* note, at 274. 神山弘行「Cost of living に応じたタックス・ブラケットの調整：資産性所得に関する研究ノート」トラスト未来フォーラム研究叢書『金融取引と課税（5）』145頁（2018）参照。
- 66 Viswanathan (2022), *supra* note 1, at 274.
- 67 級地区分毎に課税要件である非課税限度額を変えることと憲法 14 条との関係については、神山・前掲注（63）参照。
- 68 この点については、実証研究による知見の蓄積が待たれる。
- 69 消費税の課税になじまない取引の例として、①土地の譲渡・貸付、②有価証券・支払手段の譲渡、③金融・保険取引、④郵便切手類・印紙・物品切手（商品券）等の譲渡、⑤国・地方公共団体等が法令に基づいて手数料等を徴収して提供する役務、⑥外国為替業務としての役務の提供がある。また、政策的配慮から除外されている取引の例として、⑦公的医療保険制度に基づく医療・療養、⑧埋葬料・火葬料、⑨学校教育にかかる役務の提供、⑩教科用図書の譲渡、⑪住宅の貸付があるとされる。中里＝他・前掲注（9）240頁。なお、金融仲介取引への消費課税の可能性については、中里実『キャッシュフロー・リスク・課税』21頁（有斐閣・1999年）参照。
- 70 Benedek et.al. (2015) は、EU における付加価値税の税率引上げ前後の消費税の転嫁の度合いを時系列で調査しており、非耐久消費財は税率引上げ前に価格上昇が見られなかったのに対して、耐久消費財では税率引上げ分の 35% 相当額が値上がりしていたと指摘する。Dora Benedek, Duud De Mooij, Michael Keen & Philippe Wingender, *Estimating VAT Pass Through*, IMF Working Paper WR/15/214, at 20-21 (2015).
- 71 中里＝他・前掲注（9）230頁。Also see, ALAN SCHENK, VICTOR THURONYI, WEI CUI, VALUE ADDED TAX: A COMPARATIVE APPROACH, 26-28 (2nd ed. 2015). なお、Schenk et al. (2015) は、上記 3 類型を

① consumption VAT, ② national income (income) VAT, ③ GDP VAT と表記している。

- 72 将来のキャッシュ・フローのリスクを調整する方法として、①リスク調整後の割引率 (risk adjusted discount rates) を用いる方法と、②将来キャッシュ・フローを確実性等価物 (certainty equivalent) に変換した上で、無リスク金利で割引方法が考えられる。
- 73 一定の条件下では、消費課税は『一生に一回の資産保有税』と経済的に等価である。William Andrews, *Fairness and the Personal Income Tax: A Reply to Professor Warren*, 88(5) HARVARD LAW REVIEW 947, 955-956 (1975); 中里実「human capitalと租税法(下)」ジュリスト 961号 215、219-220頁(1990年)参照。
- 74 Schenk et. al., *supra* note 71, at 409.
- 75 Id.
- 76 不動産への付加価値税の課税問題については、Schenk et al., *supra* note 71, Ch13参照。
- 77 神山弘行「消費税の見方:暗黙の前提とレトリック」法律時報 91 卷 12号 1-3頁(2019)参照。
- 78 担税力と生活水準のどちらが租税負担の配分基準として、どちらがより望ましいのかという点は将来に開かれた問題である。ただし、生活水準に応じた租税負担の分配を可能にする選択肢が増えること自体は、社会厚生を減じるものではなく、むしろ(従来通りか又は)社会厚生改善に資することとなろう。

(不許複製・禁無断転載)

[非売品]

令和6年3月22日印刷

令和6年3月22日発行

金融取引と課税(6)

発行 ©公益財団法人 トラスト未来フォーラム

東京都千代田区大手町2-1-1

Tel. 03-3286-8480 (代表)

<https://trust-mf.or.jp>

印刷：(株) デイグ

