

◆ 書 評 ◆

Sigrid Hemels and Kazuko Goto, *Tax Incentives
for the Creative Industries*, Springer, 2017.

中 嶋 美樹子 (立命館大学大学院)

1. クリエイティブ産業に対する関心の
高まりと本書の位置付け

本書は、タックス・エコノミストである Sigrid Hemels 教授（オランダ、エラスムス大学）と、文化経済学者である後藤和子教授（摂南大学）（以下、敬称略）が編著者となって、クリエイティブ産業に対するタックス・インセンティブ（以下、「TI」という）の必要性和その設計に関する処方箋を提示したものである。

クリエイティブ産業は、1998年にイギリスで「個人の創造性やスキル、才能を基礎とし、知的財産権の生成と開発を通して、富と雇用のポテンシャルを有する産業」と定義され、「建築やデザイン、ファッション、工芸など、コンテンツ産業より幅広い分野」を含むものと特徴づけられる（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）1, 2頁）。クリエイティブ産業には、非営利団体の文化的活動や商業的活動だけでなく、営利団体の活動も含まれている。

政府による財政支援は、一般的に補助金ないしはTIの形態で行われる。TIは「租税誘因措置」とも呼ばれ、納税者の経済活動を一定の方向に誘導することを目的とするものとされる（金子宏『租税法 第22版』（弘文堂、2017）88頁）。本書の4章では、その手法として税の減免（非課税団体や消費税免税等）、所得控除、税額控除、軽減税率及び課税繰延が挙げられ、クリエイティブ産業には有利である一方、政府には税収の減少あるいは延期（postponement）につながるとされる。

本書は、コンテンツ産業よりも広範で、非

営利団体だけでなく営利団体を含むクリエイティブ産業を対象として、TIに関する理論分析及び事例分析が体系化されている点に特徴がある。

2. 本書の内容

本書は3部構成となっている。1部では、クリエイティブ産業へのTIに関する理論分析が行われている。2部はクリエイティブ産業のうち、美術館・文化遺産の芸術分野（7章）、音楽・映像産業（8章）、芸術作品の流通市場（9章）、著作権（10章）及びアーティスト（11章）を取り上げ、それらに対するTIの事例分析である。3部（12章）は、1部と2部との関係を踏まえ、クリエイティブ産業に対するTIのあり方が導き出されている。

(1) 1部の内容

1章（Hemels）は、本書の目的、先行研究との関係、分析の視点及び構成から成る。本書の目的は、クリエイティブ産業に対するTIの必要性、TIの手法を明らかにし、その理論及び事例分析を行うことである。本書は先行研究である米国の文化経済学者Schusterの方法論に依拠するものの、①米国とEU加盟国を分析範囲に含めること、②文化的な活動と商業的な活動を分析対象に含めること、③国内及び国際的視点を取り上げること、④経済学の視点に税法学の視点も加えて分析を行うことに特徴があるとする。

2章（後藤）では、クリエイティブ産業の定義が与えられる。クリエイティブ産業は様々な機関によって異なる定義及び範囲が与えられている。ユネスコ（UNESCO）の

定義は、文化的な側面を強調するが、イギリスの文化・メディア・スポーツ省（UK DCMS）、南米南部共同市場（MERCOSUR）、国連貿易開発会議（UNCTAD）の定義は、財やサービスを生み出す個人や団体の活動に着目し、文化的な側面と商業的な側面の両方を含む。本書は、クリエイティブ産業を①文化的な側面と経済的な側面を有し、②芸術と商業部門の組み合わせ（例えば、文化的なコンテンツの創造とその配給）であり、③非営利団体及び営利団体が混在するものと特徴付ける。

3章（後藤）では、政府がクリエイティブ産業を財政的に支える理論的根拠を、文化政策と経済政策の観点に区分して明らかにされている。オーストラリアの経済学者であるThrosbyの歴史的な分析を踏まえて、文化政策の目標の具体的な内容は時代の流れとともに、①卓越性、革新性、芸術・文化へのアクセスの促進、②アイデンティティの確立、スキルの継続性の推進、さらに③民主主義と人権を考慮した文化的多様性の促進へと変化し、発展してきたと指摘する。

他方、経済政策に関してはクリエイティブ産業の経済への貢献とともに、外部経済、公共財の理論及び文化経済学の理論から説明される。クリエイティブ産業は他の産業を凌ぐ経済規模を有し、成長率も高い。また、他の産業に対して正の外部性を持ち、そこから生み出される財やサービスは準公共財としての特質を有する。そこで、政府が市場に介入し、クリエイティブ産業の財やサービスの生産を支援して適正な価格メカニズムを支える必要があるとする。さらに、文化経済学の理論に依拠して、クリエイティブ産業は、費用の上昇に生産性の改善が追いつかず、生産単価が上昇する「Baumolのコスト病」を有していることから、政府が財政的に支援することを積極的に評価する。

4章（Hemels）は、税法の視点からTIの役割を説明する。税法の理論では、TIは、公平、簡素、中立の原則を損なうとして批判的な見解が多い。しかし、それらは、TIを直接的に批判するものではなく、例えば、公

平性の問題に関しては、強力なロビー活動による非効率的なTIの存在など影響額が小さいものや、税額控除によるTIなど手法の変更で対応できるものを批判し、中立性の問題については、特定の団体を支援するという政府の目標を批判しているにすぎないとする。

その他、TIの欠点として、①コスト計算が困難であること、②有効性及び効率性が低いこと、③識別及び金額の算定が困難であること等が挙げられる。それらの批判及び欠点にもかかわらず、TIは、コストの見積もりや有効性及び効率性の評価を適正に行えば、直接的な補助金に比べて効率的かつ効果的な方法であるとする。文化機関に財政支援が行われる場合、直接的な補助金は政治家や官僚によるトップダウンで決定されるのに比べて、TIは芸術愛好家によるボトムアップで決定される。そのため、TIは、文化機関に国民から寄付を惹きつけるための努力を促し、結果として財政基盤が拡大、強化される。このことは、クリエイティブ産業自体の自律を促し、持続的な発展をもたらすと評価する。

5章（Luja）では、OECDのBEPS問題及びEU機能条約の国家補助（State Aid）との関係において、EU加盟国のTI設計上の問題を議論する。2015年、OECDがBEPS問題に対応すべく公表した最終報告書では、有害な租税競争を排除するため、適格となる知的財産の範囲を明示し、それに対する優遇税制のみを認める勧告がなされた（行動計画5）。クリエイティブ産業との関係においては、デザイナーの有する知的財産等、租税回避のリスクが低いものが適格知的財産の範囲から除外されており、その範囲が狭すぎると指摘している。

国家補助規制との関係において、EU加盟国が自国内の映画産業に設けている一定の税額控除制度が違法となる可能性を示唆している。このことはEU加盟国に追加的な制限を課すこととなり、同時に、映画産業で独占的な地位を占める米国との競争上、不利な立場に追いやる結果になると指摘する。EUは従来、文化的な活動に対するTIを国家補助の対象から外してきた。近年、商業的な活動を

含む映画産業においても、文化的な作品で EU の競争に影響を及ぼさないものに対する TI であれば国家補助に該当しないとするなど、対象外範囲を拡大している。ただし、それが拡大し続ければ租税競争を招く恐れがあると懸念する。

6 章 (Buijze) では、クロスボーダー寄付税制のあり方が検討されている。多くの国では寄付金控除の対象を国内団体に限定しており、外国団体は国境を跨ぐ資金調達活動において競争上不利な立場におかれている。本章は、クロスボーダー寄付税制の問題への方策を国家レベルと民間レベルに区分して紹介している。

国家レベルでの方策は、片務的対応、双務的対応及び超国家的対応である。ここでは全ての方策に関わる数少ない国の一つとしてオランダの例が挙げられる。

片務的対応はオランダの国内法での対応である。オランダでは外国団体も非営利団体の認定を受けることができる。双務的対応は 2006 年オランダ・バルバドス租税条約での対応である。一定要件の下、オランダの納税義務者がバルバドスの非営利団体に寄付を行った場合、寄付金控除が認められる。超国家的対応は、欧州財団 (European Foundation) の設立及び域内の統一的な非営利団体の認定基準の設置に関する理事会規則案 (COM (2012) 35 final) であるが、最終的な制定には至らなかった。

民間レベルでの方策は、寄付者の居住地国での事業体の設立又は寄付者の居住地国での適格非営利団体 (橋渡し機関) の設立により寄付を集める方法が挙げられている。一般的に、これらの方策はコストがかかり非合理的であるとして、国家レベルでの対応が主張される。ただし、この方策に関しても問題解決法を探るための時間やコストがかかることを指摘している。

(2) 2 部の内容

2 部は、1 部の理論的な分析を踏まえて、クリエイティブ産業における TI の事例と検討が加えられている。

7 章 (Hemels) は、美術館及び文化遺産に対する寄付金控除、美術品貸与に対する富裕税の免除、物納、文化遺産の維持・修復の費用控除の整理及び分析を行っている。美術館や文化遺産は非営利団体による管理が多く、資金調達はほぼ全て寄付に依拠し、大部分の団体は政府から補助金を受けている。しかし、政府予算が逼迫する中、TI を通じた民間による美術品等の維持、管理、修復が促されている。

例えば、美術館は高額な美術品の購入資金を十分に有していない場合が多い。そこで、オーストラリアやイギリスは美術品を寄付として受け入れ、その市場価値の全額又は一部を税額控除の対象とする。オランダは美術館から受け取る美術品賃貸料に対する富裕税を免除する。また、貴重な美術品や建造物が所有者の死亡によって海外へ流出したり、壊されたりすることを防ぐために、それらの物納を認める国もある。

他方、オランダ、イタリア、ドイツ、スペインは、個人の負担する文化遺産の維持管理費用の所得控除を認めている。これは、国にとって当該文化遺産の維持管理費を削減でき、修繕を行う過程でスキルを伝承するという文化政策目標も達成できる。このように、美術館及び文化遺産の分野において、TI が重要な役割を果たしていることを説得的に示している。

8 章 (Hemels) では、映画、テレビ、インターネット、ビデオゲーム等を含む最も商業的な音楽・映像分野を取り上げ、製作会社、投資家、消費者に対する TI に区分して分析する。

まず、映画製作会社に対する TI が挙げられる。例えばフランスでは、フランス語で作成され、フランス内で撮影が行われる等文化的な要件を満たした映画は税還付又は税額控除を受けることができる。

次に、映画とテレビの投資家に対する TI が挙げられる。映画等の制作は多額の初期費用を要するものの、収益獲得のリスクと回収期間の長さから投資が集まりにくいいため、投資家に対して投資額の一部の税額控除を認め

る国がある。その他、制作会社がリミテッド・パートナーシップ（LP）を用いることもTIの一つであるとする。LPは課税上透明と扱われることが多く、投資家は費用控除等により税負担が軽減されるメリットを享受できる。

最後に、EUの国家補助規制における文化的テストをクリアしたフランスとイギリスにおける、音楽・映像企業が生み出す財やサービスに対するVATの軽減税率の適用が挙げられる。

近年、これらのTIは、文化政策目標よりも経済政策目標が前面に押し出されている。各国間で音楽・映像産業を呼び込むための租税競争、音楽・映像の持続的な発展の障害が懸念される。

9章（Hemels）は、芸術作品の販売市場に対するTIを批判的に検討している。各国は芸術作品の販売価格の引き下げ又は外国への芸術作品の流出防止のため、芸術作品の購入に関してTIを与えている。EU加盟国は、芸術作品に対するVATを最大5%まで引き下げることができる。これはアーティストへの支援及びアート市場への刺激となる。

他方、EUのVAT指令において、芸術作品が建築計画、絵画、彫刻、タペストリー、宝飾品、写真等と具体的に定義されているものの、その定義は芸術専門家の意見を取り入れられたものではないことを批判的に検討している。

ここでは芸術作品の定義を巡る多くのECJの判断から、現代的な芸術作品がその定義から漏れていることを明らかにしている。そして、直接補助金を受けることができなかった現代的な芸術作品は、TIによっても支援されず、アート市場において伝統的な芸術作品が好まれる結果を導き、アート市場における競争を歪めていると指摘する。したがって、EUにおける芸術作品の定義をより現代的なものを含めた定義に置き換えるべきであると主張する。

10章（Molenaar）では、著作権に対するTIの功罪が議論されている。著作権は事業活動から切り離して国内外を問わず容易に移

動できる。近年、EU加盟国をはじめ多くの国が知的財産に関連するIPボックスやR&D税額控除等のTIを与えている。それらは、多国籍企業によって、知的財産を税率の高い国から低い国へと移動させて租税を回避する手段として用いられていると指摘する。

著作権等に係るロイヤリティが国境を越えて支払われた場合、国際的二重課税が生じる可能性がある。クリエイティブ産業においては、低税率国にライセンス会社を設立し、そこを通じてロイヤリティを支払い、国際的二重課税を回避することがある。他方、それらの方法は、多国籍企業が専ら租税負担を回避させるためのスキームとしても用いられる。

OECDのBEPS最終報告書の行動計画5では、専ら租税負担を回避するスキームを防止する目的でネクス・アプローチを導入し、知的財産と事業活動との結びつきがない国での税制優遇の適用を認めない等の勧告がなされた。また、行動計画6ではトリート・ショッピング（条約漁り）を防ぐ目的で、導管会社には条約特典を付与しない等の対応が勧告された。ただし、それらの勧告が、上記のような真正な目的で国際的二重課税の調整が行われた場面においても影響を与えるのではないかと指摘する。

11章（Molenaar）では、アーティストの生み出す作品に対して、VATの非課税規定や軽減税率、所得課税における劇場に対する税額控除や一定所得の非課税措置、アーティスト自身に対する物納や免税措置を紹介している。VATの免除及び軽減税率については9章他で議論されているが、ここでは各国の芸術作品や芸術文化サービスに対するVAT軽減税率の導入方法に共通のアプローチがないことを批判する。

次に、所得課税に関して、劇場に対する税額控除や一定所得の非課税措置につき、イギリスの劇場に対する税額控除（2014年）及びオーケストラに対する税額控除（2016年）、米国の劇場に対する一定所得の免税措置（2016年）が紹介されている。最後に一般的に財政的基盤が弱いとされるアーティスト自身に対して、メキシコでは自身の作品を寄付

することで一定の租税負担が免除されること、アイルランドでは独創的な芸術作品を発表しているアーティストに対して所得税の免除が行われていることが紹介されている。ここでは、いずれの国においてもこれらのTIの導入は主に文化政策目標に支えられたものであると指摘される。

(3) 3部：結論

3部は、1部と2部の分析から結論を導いている。第一に、1部で定義づけられたクリエイティブ産業の3つの特徴（①文化政策目標と経済政策目標を有する、②芸術と商業部門の組み合わせである、③非営利団体と営利団体が混在する）について、2部で取り上げた分野に対するTIにどの程度反映されているのか一覧として整理されている。美術館及び文化遺産に対するTIは主に文化政策目標に動機づけられ、狭義の芸術作品及び非営利団体をターゲットとしたものである。これとは対照的に、音楽・映像分野に対するTIは主に経済政策目標に動機づけられ、商業製品及び営利団体をターゲットとしている。ここで強調されるのは、いずれの分野においても、程度の差はあれ、上記3つの特徴を有していることである。このことから、各分野に対するTIが異なること、営利部門に対してTIを与えることの必要性が示される。

第二に、2部の分析からTIの国ごとの制度設計のばらつきを指摘している。特に、EU加盟国は国家補助規制やEU指令に従っているという共通点がある一方で、世界レベルでみると、TIの中には他の国のものを模倣したような制度設計が行われているものとされる。制度設計の模倣は「底辺への競争」につながる危険性をはらんでいると指摘している。

3. 本書の意義と課題

以上、本書の内容を簡単に紹介したが、税法の観点から、本書の意義は以下の2点に集約できよう。第一に、各国がTIを租税支出

と意識し、コストの見積もりや有効性及び効率性を正確かつ定期的に評価する仕組みができれば、TIは補助金よりも効率的で望ましいとする結論を導き出したことであろう。

かつて、Surreyは、補助金vsTIの議論のなかで、TIは公平を害するものであるから補助金が望ましいとし、TIが望ましいというのであれば、それによってどのような利益を得ることができるのか明確にされなければならないとした（Stanley S. Surrey, *Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditure*, 83 HARV. L. REV. 705 (1970). 日本語訳としてスタンレー・サリー（田島裕訳）「政府の政策目的の実現のための手段としての租税誘因措置 - 政府の直接支出との比較 -」租税法研究1号3頁（1973））。

本書は、TIが公平を害するという指摘について、それが主観的概念の問題であるとした上で、補助金の場合にも同様の問題が生ずるとする。他方、文化機関に対する補助金とインセンティブ方式での寄付控除を対比した場合、後者の効果は二倍であることを明らかにした。さらに、補助金は税金からまかなわれるため全ての納税者が負担するのに対して、TIは一部を芸術愛好家に負担させることができる上、文化機関と芸術愛好家との結びつきを強め、文化機関の財政基盤と社会基盤の拡大及び強化につながる効果も期待できるとする。この点につき、TIに明確な利点が見出せないというSurreyの問題提起に対して、本書は説得的にTIの利点が述べられているといえよう。ただし、文化機関に対する補助金全てをTIに置き換えるべきとは主張していないとするものの、どの範囲がTIとして適切かの議論が十分ではなく、その点で課題が残る。

第二に、クロスボーダー寄付税制の問題について、その先進であるオランダの取組みを紹介したことに意義がある。片務的対応として、オランダの国内法では、外国団体であってもオランダの公益団体の基準（PBE）を満たせば寄付金控除の対象となり、ドイツのリンゲンや、ロンドン、ブリュッセル、ニュー

ヨーク等様々な国や地域の芸術団体がPBEとして登録されているとする。しかし、オランダのように外国団体に寄付金控除の対象範囲を広げている国はEU加盟国の中でも7か国と数少ない。双務的対応はオランダ・バルバドス租税条約のみである。さらに、超国家的対応は、構想のみで実現に至っていない。

日本では、クロスボーダーの寄付に対して、外国団体は寄付金控除（所税78条）の対象外であり、条約による対応もない。その理論的背景として、①各国の公益の考え方や定義が異なること、②寄付金控除を与える国やその国民が外国団体の活動から便益を受けないこと、③外国団体に対する監督が行き届かないこと等が挙げられる（増井良啓「外国NPOへの寄付と寄付金控除」税務事例研究72号35頁（2003））。

上記の3点につき、オランダの事例をみると、以下の点が指摘されよう。①につき、NPOの基準がオランダでは資本25万€未満とされている一方で、ポルトガルは最低25万€である。また、オランダではスポーツの推進は公益性がないとされているものの、イギリスではそれが認められるといったように各国の公益の考え方や定義がそもそも異なる

（後藤和子（2013）154頁）。②につき、オランダのみならず外国及び外国の国民に対して便益を与える外国団体にPBEを認めることについての理論的背景が明確ではない。③につき、PBEの要件に情報交換協定を締結している国の団体に限る（それ以外の国の団体については、オランダの課税当局に情報提供を義務付ける）という制限を設けることで対応しているが、租税条約上の情報交換協定によって外国団体が導管として用いられていないか、テロの温床とされていないか等の監督が可能なかどうか疑問である。

本書は、TIの意義及びあり方が税法の観点からだけでなく、経済学、財政学等の観点からの考察も踏まえて行われるべきであることを説得的に示しており、今後の税法の研究のあり方に対しても一石を投じたものとして価値があろう。また、クリエイティブ産業に関する更なる研究の発展及び適正なTIの構築のために欠かせない一冊となろう。

【付記】

本書評は、平成29年度公益財団法人石井記念証券研究振興財団研究助成を受けた成果の一部である。