

余剰食料寄附促進法制と税制の日米比較

～食品関連企業の社会貢献と余剰食料寄附の促進

石 村 耕 治

- ◎ はじめに
- 1 善意の余剰食料寄附をめぐる法制および税制上の課題
- 2 ボランティア救助者の責任と免責
 - (1) ボランティア救助者のコモンロー上の責任
 - (2) 州によるボランティア救助者免責法での対応
 - (3) 州による善意の食料寄附者免責法の制定
 - (4) 連邦の善意の食料寄附法の制定
 - (5) 連邦法先占の法理からみた連邦の善意の食料寄附法の所在
 - (6) 連邦の善意の食料寄附法の概要
 - (7) 連邦の善意の食料寄附法の分析
 - ① 善意の食料寄附法が適用になる当事者の範囲
 - ② 善意の食料寄附法が適用になる活動の範囲
 - ③ 食料品の期限と寄附者等の責任問題
 - ④ 寄附した農産物の収集と農作物保険
 - ⑤ 善意の食料寄附と保健衛生規制
 - ⑥ 「善意」の食料寄附の意味
- 3 余剰食料寄附促進税制の検証
 - (1) 連邦税法上のC法人／普通法人、S法人、LLCや非営利公益団体への課税取扱
 - ① アメリカにおけるパススルー課税とは
 - ② パススルー課税の選択適用のある法人の比較
 - ③ S法人適格の審査制度から届出制度への転換
 - ④ 連邦法人所得課税における所得税額計算の仕組み
 - ⑤ 連邦法人所得課税申告の基本
 - ⑥ 連邦法人所得税率
 - (2) 連邦税法上の公益寄附金控除対象寄附受入団体
 - ① 課税除外となる主な非営利公益団体
 - ② 公益増進団体、私立財団とは
 - ③ 公益寄附金控除限度額のあらまし
 - (3) 評価性資産の寄附者に対する連邦所得課税取扱の基本
 - ① 特定の現物資産の寄附にかかる評価
 - ② 受贈者に対する非課税取扱

- (4) 棚卸資産の寄附にかかる連邦所得課税取扱の歴史的変遷
 - ① 食料を含む棚卸資産／有形動産の寄附一般への評価特例措置
 - ② 食料棚卸資産の寄附にかかる評価特例措置
 - (5) 余剰食料寄附促進税制の分析
 - ① 棚卸資産／有形動産の寄附一般への評価特例措置の分析
 - ② 棚卸資産／有形動産の適格寄附要件
 - ③ 食料棚卸資産にかかる評価特例措置の分析
 - ④ 食料を含む棚卸資産／有形動産の評価特例をめぐる課題
 - ⑤ 確認書の作成
 - 4 わが国での余剰食料寄附促進法制や税制のあり方
 - (1) 余剰食料寄附やフードバンク活動促進のための法制のあり方
 - (2) 余剰食料寄附促進税制のあり方
 - ① 棚卸資産である現物寄附に対する寄附金課税取扱の基本
 - (a) 所得税および法人税上の公益寄附金税制のあらまし
 - (b) 住民税上の公益寄附金税制のあらまし
 - ② 棚卸資産である現物寄附にかかる税務処理
 - (a) 法人税上の無償譲渡(寄附／贈与)にかかる税務処理
 - (b) 所得税上の無償譲渡(寄附／贈与)にかかる税務処理
 - (c) 被災者に対する棚卸資産の無償譲渡(寄附／贈与)の税務処理特例
 - ③ 棚卸資産である現物寄附を促進する税制のあり方
- ◎むすび

◎ はじめに

食料の品質には問題がないにもかかわらず市場での流通が難しくなったことを理由に、食品メーカーや外食産業、ホテルなどの「食品関連企業」や農家などの「食料生産者」が、大量の余剰食料（品）を廃棄処分に行っていることが大きな社会的関心を呼んでいる。その一方で、日々の食に窮する人々への緊急かつ無償の食事支援や、食料（日用品や薬品等も含む。以下同じ。）の支援を行っている民間非営利団体／飢餓救済団体（NPO/hunger-relief organizations、以下「非営利の飢餓救済団体」ともいう。）の多くは、こうした余剰食料などを喉から手が出るほど欲しがっている。食品関連企業や食料生産者など（以下「余剰食料寄附者（donor）」ともいう。）が、余剰食料を民間非営利団体／飢餓救済団体に現物寄附（excess wholesome food donation）するように奨励し、日々の食に窮している人々に振り向けるには、解決されなければならない法制や税制上の課題がある。

例えば、飢餓救済団体に善意で寄附した食料がもとで、配布を受けた人々が何らかの健康上の被害を受けたとする。この場合に、善意の余剰食料寄附者とその責任を厳しく問われるようでは、現物寄附に尻込みをすることになりかねない。したがって、善意の食料寄附を促進するためには、余剰食料寄附者や寄附された食料を無償提供している非営利の飢餓救済団体などの責任をどの程度まで免じてやれるのかは重い法制上の課題になる。

加えて、余剰食料の寄附を促進するためには、寄附者たる食品関連企業や食料生産者などが、余剰食料を廃棄処分にするよりも非営利の飢餓救済団体に現物寄附した方が社会貢献に資し、かつ税制上も有利であると認識できる仕組みが必要である。したがって、食品関連企業や食料生産者などが、非営利の飢餓救済団体に、金銭ではなく、食料のかたちで現物寄附をした場合に、所得金額の計算上、寄附した食料の価額をどう評価し、かつどの程度まで寄附金控除を認めるかなど税制上の支援措置の充実も不可欠である。

アメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）では、各州、続いて各州

法を統一する連邦法として、善意の食料寄附法／善きサマリア人食料寄附法 (Good Samaritan Food Donation Acts) が制定され、故意や重過失がない限り、善意の余剰食料寄附者は、寄附した食料がもつて損害が発生したとしても、法的責任を問われることはないとする免責 (Good Samaritan immunity) 原則が確立している。

また、連邦税法 (内国歳入法典／IRC=Internal Revenue Code of 1986, as amended) 上、余剰食料寄附者は、所得金額の計算上、余剰食料などの現物寄附についてはその税務簿価／調整税務基準額／原価の2倍を超えない範囲の金額を基準に所得控除限度額を算定できる旨の公益寄附金制度を定めている⁽¹⁾。

1 善意の余剰食料寄附をめぐる法制および税制上の課題

資本の論理や市場主義が徹底され、「富める人たちは、ますます富んで行く。その一方で、貧しい人たちは、ますます、貧しくなって行く」。今日のアメリカは、まさに、1%の富裕層と99%の生活不安層(以下「99%層」ともいう。)で構成される格差社会である。

企業誘致に血眼になる州が次々と解雇を容易にする法律 (state right-to-work laws) を制定し、解雇は日常茶飯事である⁽²⁾。しかし、高度情報化した

(1) 他に、州や連邦の補助金、連邦農務省 (USDA= Department of Agriculture) が生産者から余剰農産物を買上げる制度などがある。

(2) 諸州が制定する「労働者権法 (state right-to-work laws)」とは、文字通り読むと、労働者の働く権利を護る法律のようにとれる。しかし、現実には、労働者が長時間働けるようにするために法規制を緩くする一方、労働組合活動などを法的に厳しく規制するという内容の法律である。2012年現在、25州が制定している。ミシガン州など、かつての産業が海外移転や他州への移転で空洞化し企業誘致が必要な州が、「労働者権法」を制定し、「わが州では労働力を自由に活用できる」とするキャッチで企業誘致を図るといふ政策を実施している。こうしたリパタリアン的な政策に対しては、「経済の活性化」には必要ということで支持する声がある一方で、格差社会を広げる法律であるとして、リベラリズム、社会的公正の確保の視点から強い批判がある。See, e.g., James C. Thomas, "Right-to-work: Settled Law or Unfinished Journey," 8 Loyola. J. Pub. Int. L. 163 (2007).

経済のもとでは単純労働者の賃金は一般に低く、いったん解雇されると再就職は容易ではない。加えて、失業給付が切れると、公共料金の支払が滞り、電気・ガス・水道を止められる。住宅ローンは滞り、自宅は競売にかけられ追い出される。家族は離散、なかにはホームレスになる人が出てくる。

こうしたパターンは、アメリカの格差社会では日常茶飯事である。必ずしも低所得者をターゲットしたサブプライムローン（審査がゆるい代わりに金利は高い信用力の低い低所得者向けの住宅ローン）による住宅バブルの崩壊時に特徴的な現象ではない。

当初オバマ大統領が目指した公的医療保険制度改革（Obama health care reform）の内容のブレも大きくなり、99%層には、一度大病を患うと膨らむ医療費負担で自己破産が避けがたい状況に変化が訪れる兆しは見られない。大卒の資格を得てビッグになるとのナイーブな思いで大学生時代にサリーメイ（Sallie Mae／学資ローン会社で、2013年ベースで民間学資ローンの占有率49%）から借りた学費ローン⁽³⁾は、卒業後に正規労働に就く道が険しく、利払いは雪だるま式に膨らみ、焦げ付くケースが急増している。

オバマ大統領が公約した大きな変化(チェンジ)の兆しは見られず、日々のくらしに窮する人たちの数は一向に減らない。自助が声高に叫ばれ、額に汗して懸命に働く中産階級の人たちですらいつ転落するかわからない状態が続く⁽⁴⁾。

伝統的な経済学では、ある程度の所得格差があることは、労働や貯蓄を奨励するインセンティブとなり、経済成長には必要悪であるとさえいわれてきた。こうした考え方のもと、アメリカでは、総じて「結果の平等」よ

(3) 連邦政府の独立行政機関である消費者金融保護局（CFPB=U.S. Consumer Financial Protection Bureau）の報告によると、2013年7月現在で、民間学資ローン残高は、1,650億ドル（1ドル=100円換算で16.5兆円）にも上る。See, CFPB, Annual report of the CFPB student loan ombudsman 2013 (October 16, 2013). Available at: http://files.consumerfinance.gov/f/201310_cfpb_student-loan-ombudsman-annual-report.pdf

(4) 現状分析としては例えば、堤未果『ルポ 貧困大国アメリカ II』（岩波新書、2010年）、同『(株) 貧困大国アメリカ』（岩波新書、2013年）参照。

りも「機械の平等」が重視されてきた。しかし、所得格差が行き過ぎれば経済成長にマイナスに作用する。アメリカでは概して、所得再分配政策には積極的ではないものの、額に汗して働かなくとも豊かな人たちと働いても貧しい人たち（working poor）の二極化が深刻化しており、これまでの所得政策は大きな転換期にきている。

連邦農務省（USDA=U.S. Department of Agriculture）のによると、2012年統計で、栄養ある食料を十分に食していない人たちはアメリカ全人口の約14.5%（1,760万世帯）に及ぶという。また、とりわけ食料欠乏の著しい世帯は約5.7%（700万世帯）に及ぶという。さらに、子供のいる世帯全体のうち、栄養のある食料が十分取れていないのは約10%（390万世帯）に及ぶという⁽⁵⁾。

アメリカにおける代表的な公的な食料支援としては、1964年に当時のジョンソン大統領時代に始まった、1964年フードスタンプ法（Food Stamp Act of 1964, as amended）に基づき、連邦農務省（USDA）が所管し州を通じて実施している、いわゆる「フードスタンプ（政府支給食券／Food stamp）」プログラムがある。現在、フードスタンプ・プログラムは、2008年10月1日から、低所得者の生計費を補うための「補足的栄養支援プログラム（SNAP=Supplemental Nutrition Assistance Program）」に名称を変更し、実施されている⁽⁶⁾。伝統的な名称も加味して「SNAP Food Stamp Program」とも呼ばれる。年約600億ドル（1ドル=100円換算で、約6兆円）が支出されている。このプログラムの事務は、USDAの外局である食料栄養庁（FNS=Food and Nutrition Service）が所管して

(5) See, Alisha Coleman-Jensen *et al.*, Household Food Security in the United States in 2012 (USDA). Available at: <http://www.ers.usda.gov/publications/err-economic-research-report/err155.aspx#Ujzvc-WCjIW>

(6) SNAPの他に、女性・幼児・子供特別補足的栄養プログラム（WIC=Special Supplemental Nutrition Program for Woman and Children）や、全国学校給食プログラム（National School Lunch Program）がある。

いる⁽⁷⁾。フードスタンプの給付額は、各州の基準、個人または世帯の収入や規模などにより異なる。USDA が公表した2012年統計によると、全米平均で、個人の場合は各月133ドル19セント、世帯の場合は275ドル42セントの給付を受けている。また、受給者数は4,600万人台に上る⁽⁸⁾。

フードスタンプのような公的食料支援は、豊かな社会での飢餓問題対策として重い存在である。しかし、給付が受けられたとしても多くの場合は十分ではない。こうした不足を補うため、民間レベルでも、豊かな社会のなかで日々の食にも窮している人たちに食料などの配布支援を行う数多くの非営利団体／飢餓救済団体が存在する。こうした団体は、一般に「フードバンク（Food Bank）」と呼ばれる。

フードバンクは、品質には問題がないのに市場での流通が難しくなった食料や日用品、医薬品などの寄附を受け、日々の生活に窮する人たちが人間の尊厳を傷つけられることなく、それらの配布を受けられるように配慮してやることを主たる使命とする非営利団体である。フードバンクは、食料ロス⁽⁹⁾と飢餓の撲滅をねらいに、余剰食料などの預託を請け、失業し自

(7) ちなみに、今日、SNAPの適格受給者には、電子支給（EBT=Electronic benefit transfer）システムを活用するかたちで食糧購入費が支給されている。かつては、対象者に紙媒体のフードスタンプ（政府支給食券）が配布されていた。食券が薬物取引の対価支払に使われ問題となり、また、取扱事務や濫用統制に多くの手間を要した。事務の合理化・効率化をねらいに、電子支給カード（EBT card）システムが導入された。手続的には、受給を望む人は、銀行にSNAP専用の口座を開設する。次に、SNAPを州に申請し、EBTカードの交付を受ける。SNAP受給者の口座に、法定支給額が振り込まれる。受給者は、EBTカードを使って小売店やスーパーマーケットなど（事業者）で食料品を購入する。事業者には、翌日までに受給者の口座から購入金額が振り込まれる。

(8) Available at: <http://www.fns.usda.gov/pd/34SNAPmonthly.htm> 主要な巨大スーパーマーケット・チェーンにとっては、「フードスタンプ」購入分の売上げは、不可欠な存在であり、業績の面でも重い比重を占めている。

(9) 連邦農務省（USDA）の統計によると、1990年代のアメリカでは、年間、生産された市食物の約4分の1、約96億ポンドが、生産農家、食堂、製造所、学校、レストランなどで残り物／余剰として廃棄された。See, Linda Scott Kantor et al., USDA, "Estimating and Addressing America's Food Losses," Food Review (Jan-Apr., 1997) at 3. Available at: <http://www.calrecycle.ca.gov/ReduceWaste/Food/FoodLosses.pdf>

宅を追われながらも福祉の恩恵に与れないホームレスの人たちや、働いていても賃金が低くしかも借金をかかえ日々の食にお金を費やす余裕のない人たち向けに、預託された食料などを無償で配布する“橋渡し”の役割を担うというのが基本的なコンセプトである。フードバンクは概して、自助あるいは生活再建を支援する「非営利団体 (nonprofits)」であり、施しをする「慈善団体 (charity)」と呼ばれるのを嫌う。

アメリカにおけるフードバンク活動は、1960年代にはじまる。アリゾナ州フェニックスで善意の寄附を受けた余剰食料の無償配布ボランティア (a soup-kitchen volunteer) 活動を行っていたジョン・フォン・ヘンゲル (John van Hengel/2005年に死去、享年83) が創始者である⁽¹⁰⁾。

1967年に、農家などから善意の余剰農作物の寄附を受け日々の食に窮する人たち向けに無償配布する活動を含め、フードバンク活動を目指す「アメリカ・セカンド・ハーベスト (America's Second Harvest)」が創設された。その後、「フィーディング・アメリカ (Feeding America)」と名称変更され、現在、200を超える「フード・パントリー (food pantry/食料貯蔵所)」、「スープ・キッチン (soup kitchen)」、「緊急シェルター (emergency shelter)」などの名称で無償の食料配布活動を行っているフードバンクのネットワークを統括する組織となっている。2009年統計で、これらのフードバンク団体は、アメリカ国内で、1,400万人の子どもを含む3,700万人を超える日々の食に窮する人たちに余剰食料などの無償配布を行っている⁽¹¹⁾。

廃棄される余剰食料が膨大な量に及ぶのにもかかわらず、これらを“再収穫 (セカンド・ハーベスト)”し生活が苦しくお腹を空かした人たちに

(10) See, Patricia Sullivan, “John van Hengel Dies at 83; Founded 1st Food Bank in 1967,” Washington Post (October 8, 2005). Available at: <http://research.policyarchive.org/1262.pdf>

(11) See, Feeding America, Hunger Study 2010 National Report (Feb.1, 2010). Available at: http://feedingamerica.issuelab.org/resource/hunger_in_america_2010_national_report

無償配布する仕組みはいまだ十分効率的に回転しているとはいえない。回転を遅れさせている理由の一つは、余剰食料を“再収穫”し健康に安全なかたちで現物寄附する際に発生する「コスト」の高さである⁽¹²⁾。食品関連企業や食料生産者などが、余剰食料の廃棄処分を選択し、現物寄附をすることに消極的になる最大の理由でもある。裏返すと、このコスト問題の解決を見ない限り、たとえ寄附した食料がもつ健康上の損害が発生した場合に民事や刑事上の法的責任を免除する法制度が確立されたとしても、善意の余剰食料寄附の飛躍的な拡大は望めない。

コスト問題に対処するためには、善意の余剰食料寄附者などに対する補助金（助成金）の交付が考えられる⁽¹³⁾。また、食品関連企業や食料生産者などに対し余剰食料の現物寄附を奨励するための税制上の支援措置を講じるのも一案である⁽¹⁴⁾。

2 ボランティア救助者の責任と免責

善意の余剰食料寄附者は、寄附を受けた食料がもつ受給者が食中毒など健康上の損害が発生した場合、民事や刑事上の法的責任を問われること

(12) 余剰食料のリサイクルには、まず、①余剰食料の詳細を記録した統一表示（ラベルング）が必要になる。次に、②温度管理や冷蔵配送が可能な安全なコンテナの利用、包装など、食品衛生上の基準をクリアする必要がある。とくに、調理済の食品、生ものの製菓などの場合は、慎重な取扱がいる。

(13) 日々の食に窮している人々への食料などの無償提供の促進を、税制上の支援措置／租税歳出（tax expenditures/tax subsidy）を活用すべきか、あるいは補助金／直接歳出（direct expenditures/direct subsidy）を選択すべきかについては、さまざまな議論がある。See, Pamela J. Jackson, “Charitable Contribution of Food Inventory: Proposals for Change,” CRS Report for Congress (RL 31097, Updated April 21, 2006) at 12. Available at: <http://research.policyarchive.org/1262.pdf>

(14) さらに、食品関連企業や食料生産者など事業者が余剰食料を廃棄処分にした場合に、他の種類のゴミと区別して、事業者ゴミとしては収集しない、あるいは収集するにしても別途のカテゴリーで収集し、その量に応じて特別の金銭的負担金を課すことなどの政策を実施するのも一案である。ただ、レストランやコンビニ・チェーンなどでは独自の余剰食料の破棄、有効利用（堆肥への加工など）のシステムを構築していることや、小規模事業者への過重な負担となるおそれもあることから、慎重な検討が必要である。

がないかどうか心配になる。この問題は、アメリカ法では、事故現場たまたま居合わせた医師などの専門職が治療器具や設備、医薬品等が十分整っていないなかで被害者に施した緊急医療行為について、被害者はその結果責任を問えるのかなどの問題と相通じるところがある。

アメリカでは、この問題については、従来から、「ボランティア救助者のコモンロー上の責任 (volunteer rescuers' liability at common law)」として議論が展開されてきている。この問題を検証する場合に重要となるのは、コモンロー上の「善きサマリア人の法理 (Good Samaritan doctrine)」である。

善きサマリア人の法 (Good Samaritan law / 「善きサマリア人法」ともいう。) は、『新約聖書』のルカによる福音書第10章25節ないし37節にある、主イエス・キリストの語り起源を有する。「災難に遭ったり急病になったりした人など (窮地に陥った人) を救うために無償で善意の行動をとった場合、良心的かつ誠実にその人ができることをしたのであれば、たとえ失敗してもその結果につき責任を問われることはない」という趣旨の法理である。

善きサマリア人の法は、コモンロー上の「善きサマリア人の法理 (Good Samaritan doctrine)」として継受されている。基本的には民事法上の概念である。「コモンローでは、一般人は危急に瀕した他人を救う義務を負わない (the common law imposes no general duty to assist another in peril.)」とされる⁽¹⁵⁾。逆に、こうした義務を負わない人が手を差し伸べた場合で、救助した人にいかなる負担も生じないときであっても、相当の注意義務を負うとされる。

(15) See, Restatement (3rd) of Tort: Liability for Physical and Emotional Harm § 37 (Proposed Final Draft No.1, 2005); Restatement (2nd) of Tort § 314 (1965).

（１）ボランティア救助者のコモンロー上の責任

ヨーロッパ大陸法の影響を受けたわが民法には「緊急事務管理」（民法698条）の定めがある。民法698条の事務管理の法制度では、法律上の義務または権限なく他人の事務を行った場合、「管理者は、本人の身体、名誉又は財産に対する急迫の危害を免れさせるために事務管理したときは、悪意又は重大な過失があるのでなければ、これによって生じた損害を賠償する責任を負わない」と定めている⁽¹⁶⁾。

一方、コモンローでは、「事務管理」に相当する制度が発達していない。「コモンローでは、一般人は危急に瀕した他人を救う義務を負わない（the common law imposes no general duty to assist another in peril.）」とされる⁽¹⁷⁾。逆に、こうした義務を負わない人が手を差し伸べた場合は、救助した人にいかなる負担も生じないときであっても、相当の注意義務（reasonable care）を負うとされる。この場合の注意義務は、コモンローでは「ボランティア救助者の法理（volunteer rescuer doctrine）」と呼ばれる。ボランティア救助の法理が適用になれば、通常の場合とは異なり、いくらか低い程度の注意義務が求められる。この低い程度の注意義務は、一般に「危急の法理（emergency doctrine）」と呼ばれる。例えば、事故現場にたまたま居合わせた医師などの専門職が被害者に施した緊急医療行為について、重大な過失がない限りその責任が減じられるのも、危急の法理が適用になるからである⁽¹⁸⁾。

もっとも、ボランティア救助者が、手を差し伸べた結果あるいは途中で手を差し伸べるのを止めたために、被害者の「状況の悪化（worse

(16) 緊急事務管理に関する基本的な解釈について詳しくは、高木多喜男／金山正信「第3章 事務管理」〔谷口知平／甲斐道太郎編〕『新版注釈民法18 債権（9）』（有斐閣、1991年）105頁以下参照、潮見佳男「基本講義 債権各論 I 契約法・事務管理・不当利得〔第2版〕」（新生社、2009年）283頁以下参照。

(17) See, Restatement (3rd) of Tort: Liability for Physical and Emotional Harm § 37 (Proposed Final Draft No.1, 2005); Restatement (2nd) of Tort § 314 (1965).

(18) See, 1 Med. Malpractice (MB) § 9.06 (Oct. 2008)

position)」を招いた場合には、当該救助者は責任を問われる可能性が出てくる。この点について、コモンロー(判例法)では、例えば、「善きサマリア人の原則(Good Samaritan rule)は、[救助者が被害者に]単に便益を供与しなかったという意味での過失があったことを理由に責任を負うように求めるものではない。しかしながら、[救助者が]怠慢により事をより悪化させた場合は別である」⁽¹⁹⁾との判断を下している。また、別の判決では、「善きサマリア人の法理(Good Samaritan doctrine)の適用があるとしても、ボランティア救助者が、窮地に陥っている者の状況をより悪化させた場合には、責任負担を精査するにあたっては状況悪化問題が生じうる。」との判断を下している⁽²⁰⁾。

このように、コモンローでは、善きサマリア人の法理(Good Samaritan doctrine)を適用するものの、一方では「状況の悪化(worse position)」基準を適用して、場合によっては、ボランティア救助者に対して一定の責任負担を求める。

(2) 州によるボランティア救助者免責法での対応

ボランティア救助者に対し、コモンロー上の善きサマリア人の法理(Good Samaritan doctrine)の適用を徹底し、「状況の悪化(worse position)」基準の適用を排除するためには、立法措置を講じるのも一つの手である。

1959年に、カリフォルニア州は、全米ではじめて、善きサマリア人免責法(Good Samaritan immunity act)、いわゆる「ボランティア救助者免責法(volunteer rescuer immunity act)」を制定し、コモンロー上の「状況の悪化(worse position)」基準などの適用を排除した。カリフォルニア州での立法を契機に、各州が次々とボランティア救助者免責法を制定するようになり、善きサマリア人免責法/ボランティア救助者免責法の制定は全

(19) See, *Rodrigue v. United States*, 968 F.2d 1430m at 1434 (1st Cir. 1992).

(20) See, *United States v. DeVane*, 306 F.2d 182, at 186 (3rd Cir. 1962).

米的な広がりを見せた⁽²¹⁾。諸州で制定された善きサマリア人免責法／ボランティア救助者免責法の内容には差異がある。しかし、いずれの州法でも、目指すところは、医療専門職（州によっては、一般人／非専門職を含む。）が、危急時に他人を、自発的に、無償かつ善意で救助した場合には一般的に、民事責任／過失責任を免除しようとするにある⁽²²⁾。言い換えると、契約関係において有償でサービス提供する医療従事者が、医療機関内で起こした医療過誤（medical malpractice）などを免責の対象とした法律ではない。また、善きサマリア人免責法／ボランティア救助者免責法による免責は、緊急時に他人を救助しようとする人を、救助が結果的にうまく行かなかったことにより訴訟に巻き込まれるおそれから解放することにより、こうした勇氣ある救助を奨励することがねらいである。

今日、諸州の善きサマリア人免責法／ボランティア救助者免責法は、各種専門職はもちろんのこと、一般人／非専門職にまで、その適用対象を広げてきている。

（３）州による善意の食料寄附者免責法の制定

善意の食料寄附者や寄附された食料を配布するフードバンクなどの非営利団体は、寄附された食料がもとで食中毒などにかかり損害が発生した場合に、受給者が容易に民事や刑事上の法的責任を問えるとすれば、余剰食料の“再収穫（セカンド・ハーベスト）”活動に消極的にならざるを得ない。善意の余剰食料寄附を奨励し、流通を促すには、食品関連企業や食料生産者、さらには非営利団体などに対し、コモンローで確立された責任原則を

(21) 諸州での制定状況を含め、See, Barry Sullivan, “Some Thoughts on the Constitutionality of Good Samaritan Statutes,” 8 Am. J.L. & Med. 27, at 27n.1 (1982).なお、邦文の研究としては、例えば樋口範雄「よきサマリア人と法～救助義務の日米比較」〔石井・樋口編〕『外から見た日本法』（東京大学出版会、1995年）243頁以下参照。

(22) See, Norman S. Oberstein, “Torts: California Good Samaritan Legislation: Exemption from Civil Liability While Rendering Emergency Medical Aid, 51 Calif. L. Rev. 816, at 817-18 (1963).

制定法で緩和、免責するための立法措置が講じてやる必要が出てくる。言い換えると、制定法によって、余剰食料寄附者などは、善意の寄附食料などがもつて損害が発生したとしても、原則として民事や刑事上の法的責任を問われることはないとする原則が確立されれば、善意の余剰食料寄附の広がりが期待できる。

1977年に、カリフォルニア州が、全米ではじめて、「善きサマリア人食料寄附法／善意の食料寄附法 (Good Samaritan Food Donation Acts)」を制定し、故意や重過失がない限り、善意の余剰食料寄附者は、寄附した食料品がもつて損害が発生したとしても、民事や刑事上の法的責任を問われることはないとする免責原則を確立した。

カリフォルニア州での立法を契機に、各州が次々と善きサマリア人食料寄附法／善意の食料寄附法を制定するようになり、全米的な広がりをみせた。

善きサマリア人食料寄附法／善意の食料寄附法は、50の州とワシントンD.C.で制定された。いずれも、豊かな社会で飢餓に苦しむ人たちに食料支援を行うという社会的な利益が、フードバンクなどに寄附された食料品を消費することにより損害を被った場合にその損害を回復する訴えをする権利に勝っているという前提に基づいて制定された。しかし、その内容は一様ではなかった。例えば、カリフォルニア州法では、善意の食料寄附者 (donors) のみを保護対象とする。これに対して、他の州では、善意の食料寄附者のみならず、フードバンクのような非営利団体 (donee organization) も保護の対象としていた。また、カリフォルニア州法では、損害が「重過失 (gross negligence) または故意の行為 (willful act) の結果から」生じた場合には、免責の対象から除くとしている。これに対して、他の州法では、「重過失 (gross negligence)、未必の故意 (recklessness) または故意の行為 (intentional conduct)」から生じた損害を免責の対象から除外していた⁽²³⁾。

(23) See, David L. Morenoff, "Lost Food and Liability: The Good Samaritan Food Donation Law Story," 57 Food & Drug J.J. 107, at 116 *et seq.* (2002).

このような州によるサマリア人食料寄附法／善意の食料寄附法の内容の違いは、場合によっては、善意の余剰食料寄附者側に桎梏となる。例えば、全国チェーンのスーパーマーケット、レストランなどは、それぞれの州の法律内容を精査しなければ、安心して全社的な余剰食料寄附プログラムを組み、実施することは難しくなる。とりわけ、現物寄附で社会貢献、イメージ向上も目指す多州間展開をしている大規模企業にとっては、法令遵守／コンプライアンス上の重荷になる。

（４）連邦の善意の食料寄附法の制定

アメリカの余剰食料寄附制度改革の歴史において、各州が制定した善きサマリア人食料寄附法／善意の食料寄附法は、善意の余剰食料寄附者の不法行為責任などを免じることで、余剰食料寄附の輪を広げ、豊かな社会のなかで日々の食に窮している人たちに食事を提供するうえで、大きな役割を果たしたといえる。しかし、この輪をもっと広げ、全米規模の食品関連企業や食料生産者などに対し余剰食料の現物寄附を奨励するためには、連邦レベルでの善きサマリア人食料寄附法／善意の食料寄附法の制定が必要とされた。

1990年に、全米のどの州でも、善意の食料寄附者に対して同じ程度の免責を保障するナショナル・スタンダードを設定しようとのことで、「連邦善きサマリア人食料寄附法／善意の食料寄附法（federal Good Samaritan food donation law）」案が、連邦議会に提出された。この法案は、各州が定める当時の善きサマリア人食料寄附法／善意の食料寄附法の全米規模での統一化をすすめることをねらいとした「模範連邦善きサマリア人食料寄附法／善意の食料寄附法（Model Good Samaritan Food Donation Act）」（以下「模範法（Model Act）」という。）を制定することが目的であった。

この模範法は、善意の食料寄附者に免責を保障することを主たるねらいとしている。すなわち、善意の食料寄附者が寄附した食料がもとで損害が

生じた場合、その損害が「重過失 (gross negligence) または故意の不正行為 (intentional misconduct) の結果から生じている場合は別として、当該寄附者等に対し、製造物責任 (product liability) や不法行為責任 (tort liability) など民事および刑事上の責任を免除することが柱である。

連邦善きサマリア人食料寄附法／善意の食料寄附法は、1990年に議会を通過した国家・コミュニティ・サービス法 (National and Community Service Act of 1990) の第IV〔食料寄附 (Food Donations)〕に盛り込まれ、同法は、1990年11月16日に、当時のブッシュ大統領の署名を得て発効した。しかし、模範法は、各州に採択を義務づけるかたちになっていなかったため、たった1つの州が採択したに過ぎなかった。

連邦議会には、この事実を重く受け止め、各州に採択を義務づける模範法の成立に向けて、検討を開始する議員がいた。パット・ダナー (Pat Danner) 下院議員 (民主党／ミズーリー選出) である。同議員は自らが筆頭となって、1995年9月29日に、連邦議会下院に法案 (H.R. 2428) を提出した。この法案は、不法行為法の伝統的な法理に挑戦的な点もあったこともあり、議会に強い影響力を持つ6万人の会員を擁するロビー (議会工作) 団体であるアメリカ法廷弁護士協会 (ATLA=Association of Trial Lawyers of America) から強い抵抗を受けた。しかし、その後、パット・ダナー下院議員は、連邦議会でも農業問題や豊かな社会のなかで日々の食に窮している人たちの問題に強い関心を持つことで著名なビル・エマーソン (Bill Emerson) 下院議員 (共和党／ミズーリー選出) の強い支持を取り付けるのに成功した。1996年3月20日に、エマーソン下院議員は、下院法案2428号 (H.R. 2428) の共同提案者となった。このことにより下院法案2428号は超党派の法案となった。その後、議会公聴会、委員会審議、下院を通過し、議会上院に送られた。議会上院では、ATLAの執拗な議事妨害をはねのけ、無事通過し、1996年10月1日に、当時のクリントン大統領の署名を得て発効した。

下院法案2428号は、この法案の成立を強力にバックアップし、成立前に惜しくもガンで亡くなったビル・エマーソン議員の名を冠にして「ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法／善意の食料寄附法（Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1996）」⁽²⁴⁾と命名された⁽²⁵⁾。

1996年ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法の成立により、1990年に成立し国家・コミュニティ・サービス法（National and Community Service Act of 1990）の第IV〔食料寄附（Food Donations）〕に挿入されていた模範連邦善きサマリア人食料寄附法は廃止された。そして、廃止された第IVは改変され、1966年子供栄養摂取法（Child Nutrition Act of 1966）第22条〔42U.S.C. 1791〕に「ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法(Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act)」の名称で編入された。

（５）連邦法先占の法理からみた連邦の善意の食料寄附法の所在

ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法（Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1990）は、連邦法である。この連邦法は、模範法であり、各州の善きサマリア人食料寄附法／善意の食料寄附法を統一・調整する際の基準（ナショナル・スタンダード）となるものである。

アメリカでは、判例法の積重ねを通じて「連邦法先占の法理（federal preemption doctrine/federal preemption of state law）」が法認されている⁽²⁶⁾。すなわち、連邦法と州法がぶつかった場合には、原則として連邦法が州法に優先するとされる⁽²⁷⁾。一般的に、その根拠は合衆国（連邦）憲法に求められる。なぜならば、連邦憲法は、「憲法に準拠して制定される合衆国の法律〔中略〕は国の最高法規である。各州の裁判官は、州の憲法

(24) Public Law 104-210, 110 Statute 3011, enacted October 1, (1996).

(25) 法案の「模範（Model）」を「ビル・エマーソン（Bill Emerson）」に変更した。

(26) 本稿は、アメリカにおける「連邦法先占論」の展開については射程外である。詳しくは、See, Stephen A. Gardbaum, “The Nature of Preemption,” 79 Cornell L. Rev. 767 (1994).

(27) ちなみに、この場合、連邦法の留保が州法に及ぶのかどうかといった観点から論理的展開をすることも可能であろう。

または法律に反対の定めがある場合でもこれに拘束される。」(第6編2項)と定めるからである。また、司法も、連邦憲法に定める連邦法の最高法規条項(Supremacy Clause)に依拠した連邦法先占の法理(federal preemption doctrine)を根拠に判例法を形成してきている⁽²⁸⁾。

連邦法であるビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法については、各州の同種の法律に連邦の基準よりも低い基準の定めがある場合には、どちらが優先して適用になるのかについては特段の定めを置いていない。このため、食料寄附や寄附者の免責に関する連邦法の定めと州法の定めが異なる場合に、衝突が起きるおそれがある。しかし、この場合、黙示的先占の法理(implied preemption doctrine)が働き、これらの事項は連邦法によって黙示的に先占されているとみて、連邦法の定めが優先することになるものと解される⁽²⁹⁾。

ちなみに、連邦農務省(USDA=Department of Agriculture)の法務官(General Counsel)は、連邦法であるビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法の「先占の程度(preemptive affect)」について、連邦司法省(DOJ=Department of Justice)の司法長官事務局(Attorney General's Office)に対して質問をしている。司法長官事務局は、この質問に対する回答書(Memorandum)のなかで、連邦法であるビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法は、免責(Good Samaritan immunity)についての最低基準(minimum level)を示したものであり、各州は、それぞれの州法で、善意の食料寄附者などに対し連邦が示した基準よりも強い保護(免責)を

(28) See, Patricia L. Donze, "Legislating Comity: Can Congress Enforce Federalism Constraints Through Restrictions on Preemption Doctrine?," 4 N. Y. U. J. Legis. & Pub. Pol'y 239, at 246 (2000).

(29) 司法には、中央集権的な連邦主義を支持するねらいもあり「連邦法の黙示的先占の法理」の拡大適用に積極的な傾向がみられる。その一方で、分権的な連邦主義、州権の確保の観点からは、連邦法による先占の範囲を広く策定する連邦議会の無制限な立法裁量権限のあり方が問われている。Stephen A. Gardbaum, "Symposium: Federal Preemption of State Tort Law," 33 Pepp. L. Rev. 39, at 51 *et seq.* (2005).

与えることができる旨回答をしている⁽³⁰⁾。このことから、連邦法であるビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法の州法に対する先占は部分的（partial federal preemption）なものであるとみることもできる。しかし、現在までのところ、この連邦法を超える免責を州法に定めた州は出現していない。

（６）連邦の善意の食料寄附法の概要

ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法（Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1990、以下「連邦の善意の食料寄附法」または単に「善意の食料寄附法」ともいう。）は、各州が自州の善きサマリア人食料寄附法／善意の食料寄附法をナショナル・スタンダードに合わせて統一・調整する際の模範法である。

この善意の食料寄附法は、善意の余剰食料寄附に意欲的な食品関連企業や食料生産者、フードバンクをはじめとした各種の非営利の配布団体（NPO/hunger-relief organizations、公益増進団体／public charity、後記【図13】および【図14】参照。以下同じ。）にかかわる幅広い人たちの篤志活動については、故意や重過失がない限り、寄附した食料品などがもとで損害が発生したとしても、民事や刑事上の法的責任を問われることはないことを明確にした法律（模範法／枠法）である。現在、ほぼすべての州が、この模範法を受け入れている。そこで、以下においては、模範法である連邦の善意の食料寄附法を邦訳（仮訳）することにしたい⁽³¹⁾。

(30) See, Down E. Johnson, Memorandum: Preemptive Effect of the Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act (March 10, 1997). Available at: <http://www.justice.gov/olc/bressman.htm>

(31) すでにふれたように、現在、ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法（連邦の善意の食料寄附法）は、1966年子供栄養摂取法（Child Nutrition Act of 1966）第22条〔42U.S.C. 1791／合衆国法典42巻1791条〕に編入されている。したがって、以下の分析における条文引用においては、合衆国法典（U.S.C./United States Code）42巻の条文（1791条）の表記を使用する。

ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法(仮訳)

合衆国法典42巻第1791条

第a項〔略称〕

本条は、「ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法」として引用できる。

第b項〔定義〕

本条では、次に各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

第1号〔明らかに適切な日用品〕

「明らかに適切な日用品 (apparently fit grocery product)」とは、当該品が、外観、期限、新鮮味、等級、大きさ、残り物であるその他の条件により市場取引に向かないとしても、連邦、州および地方団体の法律ならびに規則が設けたすべての質および表示基準を充足する日用品をいう。

第2号〔明らかに健全な食料〕

「明らかに健全な食料 (apparently wholesome food)」とは、当該食料が、外観、期限、新鮮味、等級、大きさ、残り物であるその他の条件により市場取引に向かないとしても、連邦、州および地方団体の法律ならびに規則が設けたすべての質および表示基準を充足する食料をいう。

第3号〔寄附〕

「寄附 (donate)」とは、一つの非営利団体から他の非営利団体への支出を含む、受贈者にいかなる金銭的な負担を求めることなしにする支出をいう。ただし、その寄附の最終受領者または利用者がいかなる金銭の負担も求められない限り、寄附団体が受贈団体に対して些少な手数料を課してもよいものとする。

第4号〔食料〕

「食料 (food)」とは、全部もしくは一部が人間の消費に供するまたは供するとされた生、調理済み、加工済みもしくは即席の食用の物質、水、飲料または材料をいう。

第5号〔収集人〕

「収集人 (gleaner)」とは、貧困者に対する無償の配布、または貧困者に最終配布をする非営利団体に対する寄附、所有者が寄附した農産物を収集する者をいう。

第6号〔日用品〕

「日用品 (grocery product)」とは、非食料日用品で、使い捨ての紙またはプラスチック袋、家屋の掃除用品、洗剤、清掃用品その他の雑貨用品をいう。

第7号〔重過失〕

「重過失 (gross negligence)」とは、その行為時に、当該行為が他の者の健康または福祉を害することになるのを（その行為時に）知りながらその者が行った自発的かつ良心的な行為（不作為も含む。）をいう。

第8号〔故意の不正行為〕

「故意の不正行為 (intentional misconduct)」とは、その行為時に、当該行為が他の者の健康または福祉を害することになるのを（その行為時に）知りながらその者が行った行為をいう。

第9号〔非営利団体〕

「非営利団体 (nonprofit organization)」とは、次のような要件を満たす法人格を有しないまたは法人格を有する実体をいう。

- (A) 宗教、公益もしくは教育目的で運営されているもの、および、
- (B) その実体の役員、使用人もしくは持分主の便益その他に利益をはかることを目的としていないこと

第10号〔人〕

「人 (person)」とは、小売日用品店、卸売業者、ホテル、モーテル、製造業者、レストラン、出張料理業者および非営利食料配布業者もしくは病院等を運営する個人、法人、パートナーシップ、団体、社団または統治団体をいう。この場合において、法人、パートナーシップ、団体、社団または統治団体については、当該実体を運営する責任を有する執行役、通常の役員、パートナー、受託者、諮問機関委員その他の選任または任命された個人を含むものとする。

第c項〔寄附された食料および日用品から受けた損害への責任〕

第1号〔人または徴収人の責任〕

人または徴収人は、最終的な配布先を貧困な個人としている非営利団体に対し善意で寄附した明らかに健全な食料または明らかに適切な日用品に関し、その性質、期限、包装もしくは状態から生じる民事または刑事的な責任を負わないものとする。

第2号〔非営利団体の責任〕

非営利団体 (nonprofit organization) は、最終的な配布先を貧困な個人として人または徴収人から善意の寄附として受領した明らかに健全な食料または明らかに適切な日用品に関し、その性質、期限、包装もしくは状態から生じる民事または刑事的な責任を負わないものとする。

第3号〔適用除外〕

前二号は、当該人、徴収人または非営利団体が重過失もしくは故意の不正行為を構成する作為もしくは不作為が原因で食料もしくは日用品の最終利用者または受領者に損害を与えるまたは死亡に至らしめた場合には、適用しない。

第d項〔寄附の収集または徴収〕

最終的な配布先を貧困な個人としている条件で、収集人または非営利団体の有償もしくは無償の代理人による自らが所有もしくは占有する財産

の寄附の収集または徴収に応じた人は、当該収集人または代理人の被った損害もしくは死亡に伴って生じる民事または刑事上の責任を負わないものとする。ただし、本項は、当該人の重過失もしくは故意の不正行為を構成する作為もしくは不作為が原因で損害を与えるまたは死亡に至らしめた場合には、適用しない。

第 e 項〔条件付き受諾〕

寄附された食料および日用品の一部または全部が、連邦、州および地方団体の法律や規則により課された品質および表示基準のすべてに適合していない場合で、非営利団体が、その寄附された食料または日用品を次の各号に該当する条件で受領しているときには、食料および日用品を寄附した人もしくは収集人は、本条に基づき民事または刑事上の責任を負わないものとする。

第 1 号 寄附者から寄附された食料もしくは日用品の損傷または欠陥状態について通知を受けている、

第 2 号 配布に先立ち、寄附された食料もしくは日用品を品質および表示基準のすべてに適合するように再調整することに同意している、ならびに、

第 3 号 寄附された食料もしくは日用品を適切に再調整する基準について精通している。

第 f 項〔解釈〕

本条は、いかなる責任を創設するものと解してはならない。本条は、州および地方団体の保健衛生規則を無効にするものと解してはならない。

（7）連邦の善意の食料寄附法の分析

善意の食料寄附法は、善意の食料寄附者が寄附した食料がもとで損害が生じた場合、当該寄附にかかわる人たちに対する、製造物責任（product liability）や不法行為責任（tort liability）など民事および刑事上の責任を

免除することが柱である。善意の食料寄附者は唯一、その損害が「重過失(gross negligence) または故意の不正行為(intentional misconduct)」の結果から生じていると裁断されたときに限り、例外的に責任を負う構図になっている⁽³²⁾。

しかし、現在までのところ、全米において、善意の食料寄附者等が有責か免責かを法廷で争った限界事例は存在しない。このため、どのような場合に例外的に責任を負うことになるのかについて、現時点で、判例法からは判断するのは難しい。

①善意の食料寄附法が適用になる当事者の範囲

善意の食料寄附法は、この法律が適用になる当事者の範囲について、「人(person)」(法b項10号)、「収集人(gleaner)」(法b項5号)、「非営利団体(nonprofit organization)」(法b項9号)を掲げている。とりわけ、適用対象となる「人(person)」(法b項10号)については、①個人、②法人、③パートナーシップ、④団体、⑤社団、⑥統治団体、⑦小売日用品店、⑧卸売業者、⑨ホテル、⑩モーテル、⑪製造業者、⑫レストラン、⑬出張料理業者、⑭非営利食料配布業者および⑮病院を例示し、幅広く定義している。さらに、②～⑥については、当該実体を運営する責任を有する執行役、通常の役員、パートナー、受託者、諮問機関委員その他の選任または任命された個人を含むものとする、と定めている。

ちなみに1990年に制定された模範法では、「非営利団体」が法律の適用対象には入っていなかった。これが、1996年の善意の食料寄附法では、「非営利団体」が法律適用対象に含められたことから、非営利団体が現物寄附を受けた食料を配付する行為一般に対して法の保護(免責)が及ぶにいたった。

(32) ただし、後記(e)のように、州や地方団体の保健衛生規則に違反する場合には免責されず、重過失や故意の不正行為としての責任を負わされる可能性がある。

②善意の食料寄附法が適用になる活動の範囲

善意の食料寄附法は、現物寄附行為（donating）、現物寄附の収集行為（gleaning）、現物寄附の受領行為（receiving）、現物寄附の配布行為（distributing）のような活動を免責の対象としている。通例、食料寄附の実務では「食料回収（food recovery）」という言葉が使われているが、善意の食料寄附法では「収集行為（gleaning）」の文言が使われているが、食料回収と同義と解される。もっとも、この点について、連邦農務省（USDA）は、次のように、収集行為（gleaning）を食料回収（food recovery）の一つの類型ととらえている⁽³³⁾。

【表1】 連邦農務省（USDA）による食料回収の類型

<p>農場からの収集（Field gleaning）：収穫された農作物が販売しても経済的に収益が見込めない場合に、すでに機械で収穫された、または農家の畑にある農作物を収集すること。この言葉は、すでに収穫され貯蔵施設に置かれている農産物の現物寄附を受け取るための行為にも用いられる。</p>
<p>生鮮食料品の引取り／回収（Perishable produce rescue/salvage）：卸売市場、スーパーマーケット、農産物直売市場など卸売および小売ソースからの生鮮食料品を回収すること。</p>
<p>調理済生鮮食料の引取り（perishable and prepared food rescue）：レストラン、病院、出張調理業者やカフェテリアなど食品サービス業者から調理済の食料を回収すること。</p>
<p>腐敗しない加工食料品の回収（Nonperishable processed food collection）：製造業者、スーパーマーケット、流通業者、日用品店、食堂などから、通常長期陳列ができる加工食料品を回収すること。</p>

以上のような4種類の食料回収（food recovery）にあたっている人たちは、善意の食料寄附法という現物寄附の「収集行為（gleaning）」に該当するものとして、法の適用対象となるものと解される。

(33) See, USDA, A Citizen's Guide to Food Recovery, at 1 (1999).

③食料品の期限と寄附者等の責任問題

連邦議会の委員会審議でも、例えば「小売の期限切れ直前あるいはその直後のシリアル食品をフード・パントリー (food pantry) に寄附し、それを消費したとしてもまったく問題はないかも知れないが、カートン入りのミルクや鶏肉のパックの場合には、小売の期限切れ直後であっても、それを寄附するのは人の健康上危険ではないか」との議論がなされている⁽³⁴⁾。

善意の食料寄附法は、「明らかに適切な日用品」ないし「明らかに健全な食品」であっても、「連邦、州および地方団体の法律ならびに規則が設けたすべての質および表示基準を充足する」するように求めている(法b項1号、b項2号)。

この点に関しては、食料品の製造年月日や賞味期限などの関連で難しい問題となる。アメリカには統一的な賞味期限のような基準はない。幼児用のものを除き、連邦の食料品規則はなく、20を超える州ではそれぞれ独自に食料品について規制を実施している⁽³⁵⁾。連邦農務省などの資料を検証すると、アメリカにおける食料品の期限は、大きく次の3つに分けることができる⁽³⁶⁾。

【表2】 アメリカの食料品の期限

販売期限 (“Sell-By” date) : 販売用の食品をどれくらい長く店舗に陳列できるかを示す表示。消費者は、その期限が切れる前までに購入すべきであるとする表示。
消費推奨期限 (“Best if Used By (or Before)” date) : 最良の賞味または品質を推奨する期限を示す表示。

(34) See, H.R. Rep. No.104-661, at5 (1996).

(35) See, U.S. Food & Drug Administration, “FDA Basics: Did You Know that a Store Can Sell Food Past the Expiration?” Available at: <http://www.fda.gov/AboutFDA/Transparency/Basics/ucm210073.htm>

(36) See, U.S. Department of Agriculture, Food Product Dating. Available at: <http://www.fsis.usda.gov/wps/portal/fsis/topics/food-safety-education/get-answers/food-safety-fact-sheets/food-labeling/food-product-dating/food-product-dating>

消費期限（“Use-By” date）：最良の品質で当該食品を消費できることを推奨する最終日を示す表示。その期限は、その食品の製造者が決定する。

このように、食料品にかかる「期限」が複数存在することは、寄附した食料品がもとで食中毒など健康上の損害が発生する原因ともなりかねない。なぜならば、これらいずれの期限も、食品の安全を保証するものではないからである。食品関連企業や食料生産者など善意の余剰食料寄附者が、民事や刑事上の法的責任を問われることになるのではないかとナーバスになるのも理解できないことではない。

ほかにも問題がある。例えば、寄附された食料を受給した最終消費者は、実際にいつ費消するののかも注意を要する点である。食品関連企業や食料生産者などが善意の余剰食料寄附に消極的な要因も少なくない。

④ 寄附した農産物の収集と農作物保険

連邦の善意の食料寄附法のもと、収集人（gleaner）は農家が寄附した農産物を収集する活動をすることができる（法b項5号）。一方、農家の多くは、「農作物保険プログラム（FCIP=Federal crop insurance program）」に加入している。FCIPは、連邦農業省（USDA=U.S. Department of Agriculture）の危機管理庁（RMA=Risk Management Agency）が所管する「連邦農作物保険公社（FCIC=Federal Crop Insurance Corporation）」⁽³⁷⁾ が提供する各種災害による農作物への損失を補償するプログラムである⁽³⁸⁾。

FCIPの特徴は、保険加入生産者は、災害を原因とした（catastrophic coverage）損失（以下「災害損失」）については、保険料の支払なしに損失額について一定の補償支払を受けることができることになっていることである。これは、この部分にかかる保険料は全額、連邦政府の補助金でカ

(37) USDA, Federal Crop Insurance Corporation. Available at: <http://www.rma.usda.gov/fcic/>.

バーすることになっていることによる⁽³⁹⁾。加入者は、災害損失が生じた場合、被災した農作物の市場価額の55%、あるいは通常の収穫高の50%を超えた損失について補償支払を受けることができる⁽⁴⁰⁾。

農家が、善意の余剰食料寄附に応じ、被災した農作物の収集に協力する場合には、農産物保険プログラム(FCIP)との手続上の調整が必要になる。連邦農作物保険公社(FCIC)は、農作物保険プログラム(FCIP)加入農家に対して「農作物の全部または一部が消費対象外または廃棄処分とする

(38) 連邦穀物保険プログラム(FCIP=Federal crop insurance program)は、1938年連邦穀物保険法(Federal Crop Insurance Act of 1938)に準拠して実施されている。FCIPは、天候、天候を原因とする病害虫による回復不可能な危険に対する対応に加え、農作物収穫高に対する所得補償がねらいである。主要農作物のほとんどが保険の対象となっている。生産者はFCIPに加入するかどうかは任意である。FCIPは、1930年代に確立された後、1980年、1994年および2000年等々と度重なる大きな改正が実施されている。FCIPは、農業大国アメリカの農民(農作物生産者)を保護することを目的とした連邦政府所管の公的保険制度である。FCIPには、「国策」として連邦から巨額の公的資金が投入されている。このため、特別の緊急災害発生時に巨額の保険支払があったとしても、加入者の保険料負担が急激に上昇することはない。詳しくは、See, USDA, Federal Crop Insurance. Available at: http://www.usda.gov/documents/FEDERAL_CROP_INSURANCE.pdf なお、FCIPに未加入の農作物生産者向けには、連邦農業省(UADA)所管の「保険未加入者農作物災害支援プログラム(NAP=Noninsured crop disaster assistance program)」があるNAPは、USDAの外局にある農場サービス庁(FSA=Farm Service Agency)所管のプログラムである。また、FSAは、低利の「緊急災害融資(Emergency disaster loans)」も所管している。

(39) ただし、保険加入生産者は、連邦農場法(Farm Act)のもと、保険を掛けた収穫物ごとに300ドルの手数料を、その収穫物を栽培している地方自治体/カウンティ(county)に支払うように求められる。もっとも、経済的に困難を抱えている保険加入生産者については、手数料支払は免除される。詳しくは、拙稿「国民災害保険制度～アメリカでの議論からわが国での是非を探る」[石村・市村編]『大震災と日本の法政策』(丸善プラネット、2013年)223頁、232頁参照。

(40) ちなみに、こうした公的災害損失補償では十分ではないと考える生産者は、民間の農作物災害保険に加入して万全な対策をすることができる。FCIPでは、適格農作物生産者を対象に、16の民間の農作物保険会社を通じて保険サービスを提供している。これら民間保険会社は、連邦政府から事務経費の補助を受けるかたちで事務運営を行っている。ただし、FCIPにかかるリスクはすべてRMA(危機管理庁)が負うことになっている。全生産者の約80%が、このプログラムに加入している。See, Christopher R. Kelley, "The Agricultural Risk Protection Act of 2000: Federal Crop Insurance, the Non-Insured Crop Disaster Assistance Program and the Domestic Commodity and Other Farm Programs," 6 Drake J. Agric. L. 141 (2001).

状況にある場合」には、食料寄附の収集に応じることを認めている。しかし、この場合、次の要件を充たす必要がある⁽⁴¹⁾。

- ①保険加入者である生産者は、被害を受けた農作物の寄附の収集を受けるに先立ち、自己のFCIPを取り扱っている保険代理店にコンタクトして、損害額の適切な評価を受けなければならない。
- ②被害を受けた農作物の寄附の収集は、指定した非営利団体に限り認められる⁽⁴²⁾
- ③保険加入者である生産者は、農作物の寄附の収集をした非営利団体から対価を受け取ってはならない。

このような対応は、保険加入農作物生産者が、保険と被害農作物の再販売による二重の受取（double dipping）を防ぐことがねらいである。ちなみに、連邦の善意の食料寄附法は、「寄附（donate）」について、「受贈者にかなる金銭的な負担を求めることなしにする支出をいう。」と定義している（法b項3号）⁽⁴³⁾。

⑤善意の食料寄附と保健衛生規制

善意の食料寄附法は、善意の食料寄附であっても、州や地方団体の保健衛生規則（state and local health regulations）の適用は免除されない旨を規定する（法f項）。したがって、寄附者、収集人、非営利団体は、あらゆる州および地方団体の保健衛生規則を遵守するように求められる。当初の法案には、この種の規定は存在しなかった。しかし、連邦議会に委員会審議のなかで、ケネディ上院議員の修正提案で付け加えられた規定であ

(41) See, USDA, RMA, 2009 Insurance Fact Sheet: Gleaning (July, 2008). Available at: http://www.rfhresourceguide.org/Content/cmsDocuments/USDA_RMA_GleaningFactSheet.pdf

(42) ちなみに、指定非営利団体リストは、USDA発行のハンドブック「食料回収に関する市民ガイド（A Citizen's Guide to Food Recovery）」（1999年）に搭載されている。

(43) この点は、農作物生産者に限らず、食品関連企業など他の食料寄附者についても、損害保険金の受給とキズモノ食料の篤志的な現物寄附を装った闇の再販売売と二重受取防止をどう防ぐかの課題にもつながってくる。

る⁽⁴⁴⁾。不法行為法での縛りを緩くし、善意の食料寄附にかかる寄附者、収集人、非営利団体の負担を軽減する一方で、寄附された食料を消費する受給者の健康と安全を確保することがねらいである。厳しい法的責任を免除することで善意の食料寄附を奨励する一方で、保健衛生にかかる政府規制の遵守を求め、バランスを確保している。

こうした法制のつくりから、善意の食料寄附にかかわる寄附者、収集人および非営利団体は、保健衛生規則を遵守しない場合には、連邦の善意の食料寄附法の保護の枠外に置かれることになり、状況によっては、重過失または故意の不正行為として責任を問われることも出てくる。

⑥「善意」の食料寄附の意味

善意の食料寄附法は、法の適用対象を「善意 (in good faith)」の食料寄附に限定している(法c項1号、c項2号)。また、「寄附 (donate)」については、「受贈者にいかなる金銭的な負担を求めることなしにする支出をいう。ただし、その寄附の最終受領者または利用者がいかなる金銭の負担も求められない限り、寄附団体が受贈団体に対して些少な手数料を課してもよいものとする。」と規定している(法b項3号)。

このように、善意の食料寄附法は、「善意の寄附」とは、一般的に“無償”であることを想定している。その一方で「寄附団体が受贈団体に対して些少な手数料を課してもよいものとする。」とも規定している。これは、食料寄附を望む企業が、手持ちの余剰食料が「明らかに健全な食品」(法b項2号)であるのにもかかわらず、輸送費等を考えると、食料配布支援を行う非営利団体(NPO/hunger-relief organizations、公益増進団体/public charity、後記【表8】および【表9】参照。以下同じ。)に現物寄附する

(44) See, 143 Cong. Rec. S9532-33 (daily ed. Aug. 2, 1996). ちなみに、ケネディ上院議員は、この食料寄附法案潰して議事妨害を執拗に繰り返していたロビー団体であるアメリカ法廷弁護士協会(ATLA)を有め、この修正提案によりこの法律にかかる紛争事案に対し法廷弁護士に一定の仕事の場を確保し、法案の成立に導いたとされる。

よりも廃棄処分にした方が、コストがかからないと判断した場合などを想定している。この場合、廃棄は“もったいない”と考える非営利団体は、輸送費等を肩代わり負担して余剰食料の現物寄附を受け容れることがゆるされることを意味する。しかし、「善意 (in good faith)」については、とくに具体的に定義をしていない。

この点、「善意 (in good faith)」について、例えば「契約に関するリステイトメント [第2版] (Restatement (Second) of Contract) では、次のように定義する⁽⁴⁵⁾。

- ①関係する行為もしくは取引における事実において誠実であること、または、
- ②取引における事実において誠実であり、かつ、公正な取引に関する合理的な商業基準を遵守すること

すでにふれたように、この善意の食料寄附法は、「ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法 (Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1990)」という略称 (法 a 項) を用いていることから分かるように、聖書の教えを基礎としている。このことからすれば、この法律が意味する「善意 (in good faith)」とは、“窮地に陥った人を救うために、人が無償で良心的かつ誠実に自分のできることをすること”と解してよいものと思われる。

善意の食料寄附法は、いかに善意の寄附であったとしても、「重過失もしくは故意の不正行為を構成する作為もしくは不作為が原因で損害を与えるまたは死亡に至らしめた場合には、適用しない。」(法 c 項 3 号、d 項) と規定している。したがって、善意で寄附した食料がもとで最終的な受贈者である生活困窮消費者が「死亡」したとする。この場合にはとりわけ、この法律が免責対象とする「人 (person)」(法 b 項 10 号)、「収集人 (gleaner)」(法 b 項 5 号)、「非営利団体 (nonprofit organization)」(法 b 項 9 号) にあてはまるときには、免責されないことになる。

(45) See, Restatement (Second) of Contract § 205 (a) (1981) (citing UCC § 1-201 (19)) and (citing UCC § 1-103 (b)).

3 余剰食料寄附促進税制の検証

善意の食料寄附法は、免責対象とする『明らかに健全な食料(apparently wholesome food)』とは、当該食料が、外観、期限、新鮮味、等級、大きさ、残り物であるその他の条件により市場取引に向かないとしても、連邦、州および地方団体の法律ならびに規則が設けたすべての質および表示基準を充足する食料をいう。(法a項2号)と規定する。したがって、現物寄附の対象となる食料の健康への安全性の確保は法律上の義務である。

アメリカにおいて善意の食料寄附に前向きなレストラン・チェーンの外郭非営利団体の一つである「フード・ドネーション・コネクション(FDC=Food Donation Connection)」は、「収穫プログラム(Harvest Program)」を立ち上げ、現物寄附の対象とする余剰食料の再収穫(セカンド・ハーベスト/second harvest)、その安全性の確保などの問題に真摯に取り組んできている⁽⁴⁶⁾。

FDCによると、現物寄附の対象とする余剰食料(再収穫)の安全性の確保のための法定要件の遵守には、多大な時間とエネルギーを要し、コスト負担はかなり高額にのぼるといふ。このため、とりわけ小規模レストラン・チェーンにとっては重荷であり、FDCの収穫プログラム(Harvest Program)への積極的な参加に二の足を踏む一因となっているといふ⁽⁴⁷⁾。

食品関連企業、さらには食料生産者が、現物寄附の対象となる余剰食料の健康への安全性確保のためのコスト負担における外部不経済を内部化し、安全な余剰食料寄附、再収穫(セカンド・ハーベスト)を奨励・促進するためには、余剰食料の寄附の意欲的な会社(法人)や個人に対する税制上の支援措置を手厚くするのも一案である。

(46) Available at: <http://www.foodtodonate.com/>

(47) See, Hearing on H.R., 7 Before the Subcommittee on Human Resources & the Subcommittee on Select Revenue Measures of the House Committee on Ways and Means, 107th Cong. 89, 101-01 (June 14, 2001) (statement of Bill Reighard, President, Food Donation Connection) (testifying that businesses cannot offset the costs of donating).

（１）連邦税法上のC法人／普通法人、S法人、LLCや非営利公益団体への課税取扱

アメリカの余剰食料を含む棚卸資産等の現物寄附税制に関する一般的な理解を深めるためには、連邦税制の基本を知る必要がある。以下においては、連邦税法上のC法人／普通法人やS法人をはじめとした、諸州のLLCなど各種営利事業体、さらには非営利公益団体（法人）の非関連事業所得（unrelated business income）に対する課税取扱の基本について点検してみる。

アメリカでは、法人実在説の考え方に基づいて経済的二重課税を実施している。このため、原則として法人所得に対して超過累進課税をする一方で、税引後の配当を受け取った個人にも他の所得と総合して超過累進課税するかたちで二段階課税を行っている。その一方で、いわゆる「みなし個人課税」を選択できる法人制度を置いている。この種の法人は、小規模企業に対する経済的二重課税排除の視点から、パートナーシップの持つ柔軟性とパススルー課税（pass-through tax treatment）という税制上の利点を兼ね備えた仕組みとして構想されている。一般に、「選択適格事業体（eligible entity）」とも呼ばれる（財務省規則 § 301.7701-2、§ 301.7701-3）。

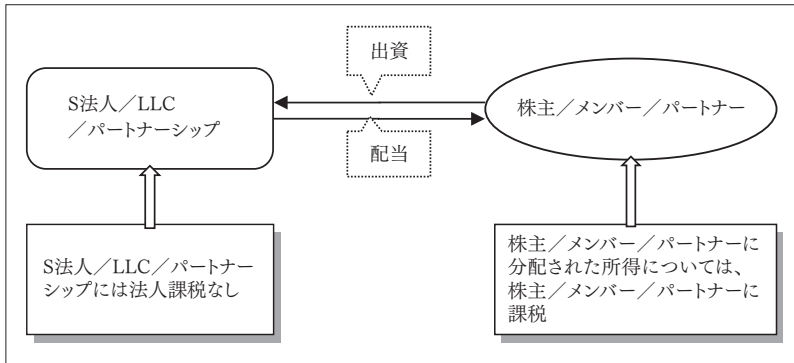
①アメリカにおけるパススルー課税とは

アメリカ連邦所得税法⁽⁴⁸⁾は、二段階課税を望まない事業体は、一段階課税の構成員課税が行われるパートナーシップ（partnership）か、本来二段階課税の事業体でありながら、パススルー課税の適用あるLLC【LLC＝Limited Liability Company／リミテッド・ライアビリティ・カンパニー。

(48) アメリカ連邦所得税は、個人所得税（individual income tax）【わが国の申告所得税】と法人所得税（corporate income tax）【わが国の法人税】からなる。したがって、本稿では、個人所得税＝所得税、法人所得税＝法人税の構図において日米の税制について論究している。

わが国では「合同会社」と称される。財務省規則 § 301.7701-3 (b)】⁽⁴⁹⁾ ないし S 法人の形態を選択できる (IRC1361条以下)⁽⁵⁰⁾。

【表 3】 パートナーシップ、法人にパススルー課税が適用される場合



アメリカにおいて、LLCは、各州法に準拠して設立される法人である。LLCへの出資者/持分主(メンバー/構成員)には、拠出した金銭や財産の範囲内に責任が限定されるという有限責任の原則が適用される。有限責任の原則は、S 法人選択ができるC 法人(普通法人)の出資者/持分主にも適用される (IRC 1361条 b 項 1 号)。

また、これら LLC や S 法人は、選択適格事業体 (eligible entity) の一つに分類される。つまり、連邦所得課税において、租税法令上の要件を充たしチェック・ザ・ボックス・ルール (Check-the-box rule) に基づくパス

(49) LLC (合同会社) にかかる二重課税は、所得課税面に加え、消費課税面でも発生し得る。ただ、本稿で比較法的な分析対象にしているアメリカでは、連邦レベルでの一般消費税 (VAT/GST) を導入していないため、LLC にかかる消費課税面での二重課税ないし租税回避問題は表立った議論にはなっていない。

(50) See, Timothy R. Koski (ed.), *Taxation of Business Entities* (South-Western Federal Taxation, 2013) at 11-1 *et seq.* ちなみに、同じくパススルー課税の選択適用のある LLC と S 法人の違いを理解しておく必要がある。LLC は完全に各州の設立準拠法により統治される法人である (ただし、LLC で、法人として課税選択をする場合を除く)。これに対して、S 法人は、各州の法人法ないし事業会社法に準拠して設立される普通法人 (regular corporation/*per se* corporation/普通法人) で、連邦課税上パススルー課税適格が認められたものを指す。

スルー課税を選択でき、法人課税を受けるかまたは出資者／持分主（メンバー／構成員）課税を受けかを選択することができる（IRC 1361条b項1号、財務省規則 § 301.7701-3（b））⁽⁵¹⁾。

今日、各州は、雇用の拡大に力を注いでいる。その一環として、使い勝手のよいLLC法制の確立に向けて法人法制度の改革にししぎを削っている。起業を望む人（起業家）や小規模企業の経営者がシンプルな課税で効率的な企業経営ができるようにし、雇う側へのインセンティブを与えることがねらいである。その結果、起業家や小規模企業の経営者は、当初、普通法人（C法人）である株式会社を設立し、課税庁（IRS）への届出によりシンプルな課税（パススルー課税）取扱が受けられるS法人（IRC 1361条b項1号）に転換する手法よりも、むしろそうした転換の必要のないLLCを設立・活用する手法を選択する傾向を強めている⁽⁵²⁾。

一般に、LLCにしり、S法人にしり、出資者／持分主（メンバー／構成員）が直接損益の帰属主体となるパススルー課税、一段階の構成員課税の選択が有利であるようにとられがちである。しかし、必ずしもそうとはいえない。なぜならば、事業の性格、ないし事業規模の大きい事業体の場合や、規模拡大を図るため内部留保や外部資金の導入を望む事業体には、経済的な二重課税、二段階課税が行われるとしても、内部留保が認められないS法人よりも（IRC312条等）それが認められるC法人（普通法人）である方が有利になるからである。

(51) 課税取扱の選択肢は複数ある。例えばLLCは、租税法令上の要件を充たす場合、C法人（普通法人）としての課税取扱を選択できる（財務省規則 § 301.7701-3（a））。その後、さらに当該C法人は、租税法令上の要件を充たす場合、S法人としての課税取扱を選択できる。

(52) S法人の選択は、普通法人がS法人の課税取扱を求める前課税年度か、または、課税年度開始後3ヵ月目の15日までに既定の項目をチェックし法定要件を満たすことを証した届出書（様式2553/Form 2553 [小規模事業会社の選択/Election by a Small Business Corporation]）を課税庁に提出することで、課税選択ができる。もっとも、新設法人の場合、ほぼ普通法人の期間を経ることなしにS法人選択が可能である（財務省規則 § 1.1362-6（a）（2）（ii）（C））。

一般に、C法人がその所有者に行う報酬以外の支払を「配当(dividends)」と呼び、パススルー課税を選択したS法人やLLCがその所有者に行う報酬以外の支払を「分配(distributions)」と呼んでいる。これらのうちC法人がその所有者に行う配当やS法人がその所有者に行う分配の額は、連邦の雇用関連税(payroll taxes、employment taxes)や自営業者税(self-employment taxes)⁽⁵³⁾の課税ベース算定にあたっては、考慮外(除外)とされる(IRC 1402条a項2号)。これに対して、LLCがその構成員／メンバーに配賦(パススルー)した分配額は、自営業者税の課税ベースの算定にあたって考慮される(歳入庁ルールング 69-184、1969-1 C.B. 256)。このため、タックスプランニングの面から、自営業者税の回避・節税をねらいに、LLCからS法人への転換事例も少なくない⁽⁵⁴⁾。

いずれにしろ、連邦所得課税においては、二重課税を望むのか、あるいはパススルー課税を望むのかの選択を納税者にゆだねる政策を維持している。

ちなみに、アメリカでは、諸州において、非営利公益セクターの非営利／公益活動や活動原資の有効活用の手法を市場経済に求めようという動きに呼応し、新たなLLC立法を行い、非営利／公益のハイブリッドのパススルー課税の選択できる事業体(低収益合同会社/L3C=Low Profit Limited Liability Company、社会益増進会社/B Corporationなど)を誕生させてきている⁽⁵⁵⁾。

(53) アメリカ連邦雇用関連税〔OASDIプログラムやメディケアなどの保険税〕(IRC3101条以下)および自営業者税〔社会保障・メディケア税〕(IRC 1401条以下)の骨子について詳しくは、拙稿「アメリカの被災者支援税制の分析」白鷗法学18巻2号166頁以下参照。

(54) なお、本稿では、紙幅の制限から、LLC課税とS法人の各種租税に関する接点上の課題について詳細に論じる余裕はない。実務的な取扱などを含めて詳しくは、See, Emily Ann Satterthwaite, "Entity-Level Entrepreneurs and the Choice-of-Entity Challenge, 10 Pitt. Tax Rev. 139, at 168 et seq. (2013); Anthony Mancuso, *Nolo's Quick LLC* (7th ed., 2013, Nolo).

(55) See, Heather Sertial, "Hybrid Entities: Distributing Profits with a Purpose," 17 *Fordham J. Corp. & Fin. L.* 261 (2012); Shruti Rana, "Philanthropic Innovation and Creative Capitalism: A Historical and Comparative Perspective on Social Entrepreneurship and Corporate Social Responsibility," 64 *Ala. L. Rev.* 1121 (2013).

②パススルー課税の選択適用のある法人の比較

アメリカのS法人選択課税制度は、1958年に、法人なりした程度の小規模企業に対する経済的二重課税を回避する目的で導入された⁽⁵⁶⁾。S法人を選択すると、普通株より発行できない、非居住外国人は出資者／持分主（メンバー／構成員）になれない。したがって、非居住外国人が出資者／持分主（メンバー／構成員）になっている場合にはS法人適格を喪失する。また、個人に加え非営利団体や信託、遺産財団などは出資者／持分主（メンバー／構成員）になれるが会社やパートナーシップは出資者／持分主（メンバー／構成員）になれないなどの制約がある（IRC 1361条b項2号）。これに対して、LLCでは、非居住外国人でも出資者／持分主（メンバー／構成員）になれるなどの自由度がある。

③S法人適格の審査制度から届出制度への転換

C法人は、普通法人（*per se corporation*、*mandatory corporation*）とも呼ばれる。このうち約1万5,000社が公開会社といわれる。一方、S法人として届出をし適格事業体となれる要件の一つは、申請法人の出資者／持分主は100人以内であることである。今日、全米の普通法人総数（650～700万社）のうち、S法人の占める割合は6割強である。また、出資者／持分主が1～2人のS法人が全体の8割を占める⁽⁵⁷⁾。

1958年に法人なりした小規模企業に対する経済的二重課税を回避する目的で導入されたS法人選択課税制度では、当初、私法上の法人格の有無で線引きし課税取扱を決める仕組みになっていた。こうした方法は、簡

(56) S法人制度導入の経緯や立法事由などについて詳しくは、See, Mirit Eyal-Cohen, “When American Small Business Hit the Jackpot: Taxes, Politics, and the History of Organizational Choice in the 1950s”, 6 Pitt. Tax Rev. 1 (2008); Note, “Optional Taxation of Closely-Held Corporations Under the Technical Amendments Act of 1958”, 72 Harv. L. Rev. 710, 723 (1959).

(57) See, CCH, 2014 U.S. Master Tax Guide (CCH, 2014) at 165 *et seq.*

素、課税の公平に資するように見える。しかし、実際には、こうした線引き方法は、極めて煩雑な租税手続につながる。

その後、S法人選択よりもLLCなど他のパススルー課税が認められる法形式の事業体の選択が広がるなか、パススルー課税の選択が租税回避につながることはないようにとのことで、連邦財務省は、1960年にキントナー規則(Kintner Regulations)⁽⁵⁸⁾を導入した。この規則は、課税庁が法人格の有無を判定する際の4つの基準(6要件のうち4要件を充たすかどうか)を明らかにしたものである。この規則の発遣により、法人格の有無の判定基準の明確化、不当な租税回避目的での事業体選択のコントロールなどの面では一定の効果が上がった。しかし、この規則により、逆に課税庁は煩雑な線引き事務と争訟への対応に忙殺されることになる。一方、ビジネス第一であるはずの企業も、事業活動よりもコンプライアンスの重荷に苦慮するようになっていた。

ビジネス界からは、納税者にフレンドリーな手続実現に向けた制度改革の求めが次第に強くなっていった。こうした求めに呼応するかたちで、1997年1月1日から、規制緩和の精神にたち、チェック・ザ・ボックス・ルール(CTB=Check-the-box rule)が導入された。これにより、法人課税か出資者/持分課税かの選択権は、原則として納税者にゆだねることになった⁽⁵⁹⁾。納税者は、既定の項目をチェックし法定要件を満たすことを証した届出書(様式2553/Form 2553 [小規模事業会社の選択])を課税庁に提出

(58) キントナー規則は、United States v. Kintnet, 216 F.2d 418 (9th Cir. 1954) 事件判決などに基づき連邦財務省が考案し、1960年に発遣した事業体課税分類ルール(entity tax classification rules)である。法人該当性の判断基準として次の6要件をあげた。①従業者の存在、②事業を営みかつ利得を分配する目的、③永続性、④集中的経営管理、⑤持分の譲渡性、⑥有限責任。これらのうち、①および②の要件を充たすが、残り4要件のうち2以上の要件を欠ける事業体は、これをパートナーシップとするルールである。See, Victor E. Fleischer, "If It Looks Like a Duck: Corporate Resemblance and Check-the-box Elective Tax Classification," 96 Colum. L. Rev. 518 (1996).この事業体課税分類ルールは、基本的には、社団(association)としての実体を有するかどうかを判定基準とするものである。

(59) See, Steven A. Dean, "Attractive Complexity: Tax Deregulation, the Check-the-box Election, and the Future of Tax Simplification," 34 Hofstra L. Rev. 405 (2005).

することで、課税選択ができることになった⁽⁶⁰⁾。

④連邦法人所得課税における所得税額計算の仕組み

わが国の法人税法では、株主総会（会社法437条・438条）または取締役会（同439条）で承認／確定した決算（企業利益）をベースに必要な税務調整を行い、課税所得を計算する「確定決算主義」が取られている（法人税法74条）。また、税務調整では、経理処理上必要となる「決算調整事項（減価償却費や各種引当金の繰入など）」や申告書上加算・減算する「申告調整事項（各種の所得控除や交際費の損金不算入など）」がある。

一方、アメリカ連邦法人所得課税（以下単に「法人課税」、「法人税制」ともいう。）の仕組みでは、わが国のような確定決算主義が採られていない⁽⁶¹⁾。このため、法人所得税の申告上、総所得から税法上認められた費用・損失などを控除して課税所得を計算する仕組みとなっている。すなわち、財務会計上の決算とは切り離されたかたちで、税法に基づいて、総所得（gross income）から、通常の控除項目〔事業上通常かつ必要な費用（ordinary and necessary expenses）〕に加えて、欠損金や特別控除項目〔例えば、受取配当控除（DRD=Dividends received deduction）など〕を控除して課税所得を計算する仕組みになっている。税引後所得の配当は、各州の会社法では一般に、取締役会が決定することになっている。

ちなみに、アメリカの連邦法人所得税の申告においては、連邦法人所得

(60) こうしたアメリカにおけるチェック・ザ・ボックス・ルール（CTB ルール）の導入は、課税庁の権限の私化、公権力の放棄と見る向きもある。しかし、いわば、わが国の青色申告承認制度に類する仕組みになったと考えればよいのではないか（所得税法144条以下、法人税法122条以下）。

(61) 会計基準のグローバル化の波を受けて、IFRS（=International Financial Reporting Standards／国際財務報告基準）への統合作業（コンバージェンス）に伴う確定決算主義の見直し論議が盛んになってきている。例えば、日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」租税研究会報告20号（2010年6月15日）参照。なお、日税連は「平成24年度・税制改正に関する建議書」（2011年6月29日）で、こうしたグローバルな流れも読んで、わが法人税法での「確定決算主義の維持」を打ち出している。Available at <http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/kengisyu-H24.pdf>

税申告書〔様式(Form 1120: U.S. Corporation Income Tax Return)〕に、別表M-1〔帳簿上の利益(費用)と申告上の所得との調整/Schedule M-1 (Reconciliation of income (loss) per Books with income per Return)〕、別表M-2〔帳簿上の特定用途に充当されていない留保の表示/Schedule M2 (Analysis of inappropriate retained earnings per books)〕を添付するよう求められる。

別表M-1では、会計経理上の当期利益から税務上の加算・減算調整を行い、課税所得を計算する必要がある。別表M-1には、欠損金控除や受取配当控除をする前の課税所得、さらに別表M-2では、機首から期末の利益剰余金残高の変動なども表示される。

また、課税庁(IRS)は、これら法人から提出された別表M-1やM-2(さらには別表M3〔1,000万ドル以上の資産を有する法人〕)などを使い、会計上の利益と課税所得とを突合する⁽⁶²⁾。

連邦税法上、法人所得税と個人所得税の計算において、「総所得(gross income)」の概念は、原則として共通である。内国歳入法典(IRC)は、「課税所得」に計算について、次のように規定している。

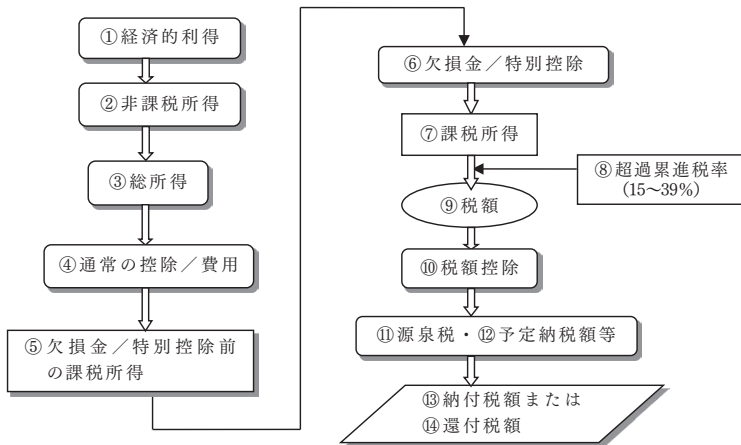
【表4】 連邦税法(IRC)上の所得課税の計算ルール

- | |
|---|
| <p>①各納税者の所得税額は、「課税所得(taxable income)」をもとに計算する。</p> <p>②課税所得は、「総所得(gross income)」金額から各種「所得控除(deductions)」などを差し引いて計算する(IRC 1条a項)。</p> <p>③「総所得」とは、法がとくに認めた一定の除外項目を除き、その源泉がいかなるものであるかを問わず、あらゆる所得(all income from whatever source derived)を指す(IRC 63条a項)。</p> <p>④法は、総所得として、給与報酬等、事業、キャピタルゲイン(資本利得)など15類型を例示する。(ただし、給与報酬等のように、個人に特有の所得類型もある。)</p> |
|---|

(62) See, Linda M. Johnson, "Essentials of Federal Income Taxation For Individuals and Business (2013 ed., CCH).

後に詳しくふれるように、アメリカ連邦所得課税制においては、法人実在説の考え方に立ち、法人に対しても、個人と同様に累進課税の仕組みを適用している。また、連邦税法上、法人所得税と個人所得税の計算において、「総所得 (gross income)」の概念は、原則として共通である。内国歳入法典 (IRC) に規定する連邦法人所得税の「課税所得 (Taxable income)」の計算の仕組みは、次のとおりである。

【表5】 アメリカ連邦法人所得税の税額計算の仕組み



アメリカの連邦法人所得課税においては、内国歳入法典 (IRC) に②非課税所得と規定されていない限り、その発生源を問わず、あらゆる種類の所得で構成される。また、すでにふれたように、わが国のような確定決算主義を採っていない。

このため、法人の⑦課税所得 (Taxable income) は、法人の③総所得 (Gross income) から税法上認められた④通常の控除項目 / 費用 (Business deductions/expenses) や⑥特別控除項目 (Special deductions) を差し引いて計算する。

⑤連邦法人所得課税申告の基本

アメリカ連邦所得税申告において、C法人／普通法人は、一般に様式1120 (Form 1120) を用いて確定申告を行う (IRC6012条 a 項2号)。以下に、様式1120の1頁記載項目の概要を紹介しておく⁽⁶³⁾。

【表6】 連邦法人所得税申告書(様式1120)の記載項目(2013年)

●総所得 (Gross income) の計算 《項目》	《金額》
1 a 事業活動にかかる総収入または売上高 (Gross receipts or sales)	\$ × × ×
1 b 返金や値引き (Return and allowances)	× ×
1 c 1 a から 1 b を控除した金額	
2 売上原価 (Cost of goods sold) 【減算】	
3 売上総収益 (Gross profits from sales)	
4 受取配当金 (Dividends)	
5 受取利子 (Interest)	
6 総賃貸額 (Gross rents)	
7 総ロイヤルティ額 (Gross royalties)	
8 純キャピタルゲイン額 (Capital gain net income)	
9 その他の純ゲイン (またはロス) (Net gain or (loss))	
10 その他の収益 (Other income)	
11 総所得合計額 (Total gross income) 【項目3から項目10を加算】	
●通常の控除／経費項目 (Business expenses & specific deductions) の計算 《金額》	
12 役員報酬 (Compensation of officers)	
13 給与および賃金 (Salaries and wages)	
14 修繕費 (Repairs and maintenances)	
15 貸倒損失 (Bad debts)	
16 賃借料 (Rents)	
17 租税公課 (Taxes and licenses)	
18 支払利子 (Interest)	
19 公益寄附金 (Charitable contributions)	
20 原価償却費 (Depreciation)	
21 減耗償却費 (Depletion)	
22 広告宣伝費 (Advertising)	

(63) See, IRS, Instruction for Form 1120: U.S. Corporation Income tax Return 2012. Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1120.pdf>

23 年金、賞与等の計画費用 (Pension, profit-sharing, etc., plans)	
24 福利厚生費 (Employee benefit programs)	
25 国産品販促控除 (Domestic production activities deduction)	
26 その他の控除 (Other deductions)	
27 控除額控除 (Total deductions) 【項目12から項目26を加算】	
28 欠損金控除および特別控除前の課税所得 (Taxable income before net operating loss deduction and special deductions)	
29a 欠損金控除 (net operating loss deduction)	
●特別控除項目(Special deductions)の計算	《金額》
29b 特別控除 (Special deductions) 【例えば、「受取配当金等特別控除】	
29c 項目 29aおよび29bを加算	
●課税所得(Taxable income)の計算	
30 課税所得 (Taxable income) 【項目28から29cを減算して算出】 (以下、31から36までは省略)	

【表6】からも分かるように、法人の総所得 (Gross income) とは、事業活動にかかる総収入または売上高 (Gross receipts or sales) から売上原価 (Cost of goods sold) 等を差し引いて算出した売上総収益 (Gross profits) に、項目4から項目10までの収益を加えた金額をいう。

法人は一般に、③総収益から、事業活動において発生した通常必要な費用 (ordinary and necessary expenses) を事業経費 (business expenses) (以下、単に「必要経費」ともいう。) として差し引き控除できる (IRC162条)。具体的には、例えば、項目26【その他の控除 (Other deductions)】のもと、事業活動上生じた旅費、飲食費や交際費については、必要経費として経費控除することはできないとする原則 (Disallowance of certain entertainment, etc., expenses) (IRC274条) を維持しつつも、一定限度額までの経費控除を認めている (IRC274条 k 項2号等)。

もっとも、項目19【公益寄附金控除 (Charitable contribution deduction)】、項目4【受取配当金控除 (Dividends received deduction)】、項目25【国産品販促控除 (Domestic production activities deduction)】、項

目29a【欠損金控除 (net operating loss deduction)】などのように、各金額の算定には、事業上の必要経費控除に適用ある一般原則とは別途の特別の算定基準によるものもある。

⑥連邦法人所得税率

わが国の法人税は単一税率で課税される。したがって、所得の多寡にかかわらず、一定の税率を適用して課税されることになっている。これに対して、アメリカの連邦法人所得税は、法人実在説 (separate legal entity) に従い法人を個人とは別個の事業体とみとうえで法人の担税力に応じて、連邦個人所得税と同様に、超過累進税率で課税される。アメリカの連邦法人所得税の累進税率 (2013年~14年) は、次のとおりである。

【表7】 連邦法人所得税の累進税率 (2013~14課税年)

課税所得 (ドル \$)		税率等				
超	以下					
0	50,000	0	+	15%	×	課税所得
50,000	75,000	7,500	+	25%	×	50,000超の額
75,000	100,000	13,750	+	34%	×	75,000超の額
100,000	335,000	22,250	+	39%	×	100,000超の額
335,000	10,000,000	113,900	+	34%	×	335,000超の額
10,000,000	15,000,000	3,400,000	+	35%	×	10,000,000超の額
15,000,000	18,333,333	5,150,000	+	38%	×	15,000,000超の額
18,333,333	—		+	35%	×	課税所得

《例》 課税所得が150,000ドルの場合、税額は $22,500 + 39\% \times (150,000 - 100,000) = 41,750$

《備考》 連邦の法人税は15%~39%の超過累進税率構造になっている。ただ、現実には、基本税率は15%~35%。追加税率を含め39または38%になる。つまり、10万ドルを超え33万5千ドル以下課税所得に対して5%の付加税 (additional tax) が適用される。33万5千ドル超の所得には、この5%に付加税は打ち切られる。次に、課税所得が150万ドルから1833万3333ドル以下には3%の付加税が課される。1833万3333ドル超に所得にはこの3%の付加税が打ち切られる。

ちなみに、アメリカの場合、非営利公益団体（法人）の非関連事業所得（unrelated business income／わが国の収益事業所得に相応）に対しては、普通法人／C法人の場合と同様に累進税率で課税される。ただし、わが国のような「みなし寄附金」制度はないが、非営利公益団体（法人）の本来の事業と関連する事業（related business）は課税除外となる。つまり、関連事業には、本来に事業と同様に法人所得税はかからない⁽⁶⁴⁾。

（２）連邦税法上の公益寄附金控除対象寄附受入団体

アメリカの余剰食料を含む棚卸資産の現物寄附税制に対する理解を深めるには、現物寄附を受け入れる適格非営利公益団体や寄附金控除制度に関する基本的な課税取扱を知る必要がある。

アメリカにはさまざまな非営利公益団体（non-profit charitable organizations）が存在する。これらの非営利公益団体は、連邦法人所得税上、一般に、収益事業（非関連事業）から生じた所得以外には課税されない。すなわち、本来の事業は法人所得税が原則課税除外である。しかし、その一方で、納税者（個人、法人など）が、これらの団体に対して支出した寄附金が一律、所得控除⁽⁶⁵⁾になるわけではない。適格公益団体（qualified charitable organizations）に対して支出した寄附金に限り、一定の限度枠まで（個人納税者の場合には項目別控除で）所得控除ができる（IRC 170条）。言い換えると、寄附者たる納税者は、控除対象となる寄附金の受入れができる団体に寄附してはじめて、法定限度額まで控除できる。納税者は、適格公益団体以外にも寄附金を支出できるが、この場合に

(64) See, Bruce R. Hopkins, *The Tax Law of Unrelated Business for Nonprofit Organizations* (Wiley, 2005).

(65) わが国とは異なりアメリカでは、確定決算主義を採っていないことから、「益金」、「損金」の概念を使用していない。このことから、ここでいう寄附金にかかる「寄附金控除」は、寄附者が法人である場合には、「損金算入」に相当するとみてよい。ちなみに、本稿では、「益金」、「損金」の文言を用いていない。

は税引き後 (after tax) の所得から支出することになる⁽⁶⁶⁾。

ちなみに、公益寄附金の控除の時期は、寄附者たる法人の採用する会計基準 (一般に発生主義/accrual basis) にかかわらず、実際の支出時期である (IRC170条 a 項 1号)。発生主義を採る法人で、寄附を行った課税年度中に取締役会 (board of directors) での支出決議があり、かつ、当該課税年度終了後 2 ヶ月半以内に実際の支出が行われた場合には、当該支出決議が行われた課税年度に控除することができる (IRC170条 a 項 2号 A および B)⁽⁶⁷⁾。

①課税除外となる主な非営利公益団体

連邦税法や財務省規則は、公益団体の本来の事業から生じる「利益のいかなる部分も私的持分または個人の利益に供されることがないこと」を条件に課税除外となる団体 (entities) を例示している⁽⁶⁸⁾。これら各種非営利公益団体を整理し、主なものを掲げると、次のとおりである。

【表 8】 国内歳入法典に盛られた主な非営利公益団体の種類

①「公共法人」〔合衆国の機関〕(501条 c 項 1号)
②「宗教団体、教育機関、慈善団体、学術団体、公共安全試験機関、文芸団体、子どもまたは動物虐待防止団体、アマチュアスポーツ団体」〔一般的公益活動〕(501条 c 項 3号)
③「市民団体、社会活動団体、地域従業者団体」〔コミュニティの福利増進活動〕(501条 c 項 4号)
④「商工会、商工会議所、事業者団体など」〔経営環境の改善、業界活動〕(501条 c 項 6号)
⑤「親睦団体」〔娯楽、レクリエーション、社交活動〕(501条 c 項 7号)

(66) See, e.g., Vada W. Lindsey, “The Charitable Contribution Deduction: A Historical Review and a Look to the Future”, 81 Neb. L. Rev. 1056 (2003).

(67) この規定は、C 法人/普通法人対してのみに適用になる。したがって、S 法人(本稿【表 3】参照)には適用にならない。See, IRS, Revenue Ruling 2000-43.

(68) アメリカの非営利公益法人法制と税制について、See, Bruce R. Hopkins, *The Law of Tax-Exempt Organizations* (8th ed., Wiley, 2003). また、邦文による先駆的な研究としては、拙著『日米の公益法人課税法の構造』(成文堂、1992年)、拙著『ボランティアの活性化と税制』(朝日大学、1993年)、雨宮・石村ほか『全訳カリフォルニア非営利公益法人法：アメリカNPO法制・税制の解説付』(2000年、信山社、参照)。

法典501条c項3号は、「公益団体」として、具体的に「もっぱら宗教、慈善、学術、公共安全の検査、文芸もしくは教育目的で、または子供もしくは動物虐待防止の目的で設立されかつ運営されている法人およびあらゆる地域共同募金体、地域共同体基金もしくは地域共同体財団」を列挙している。すなわち、「宗教団体」、「慈善団体」、「学術団体」、「公共安全検査団体」、「教育団体」、「スポーツ競技団体」、「子供・動物虐待防止団体」および「地域共同募金体、地域共同体基金、地域共同体財団」を掲げている。

②公益増進団体、私立財団とは

内国歳入法典（IRC）は、さらに、これらの団体を、その公益度に応じて、「公益増進団体（public charities）」と、「私立財団（private foundations）」に分類している⁽⁶⁹⁾。

「公益増進団体」にあてはまる501条c項3号団体に支出する寄附金限度額を高く設定している。一方、「私立財団」にあてはまる501条c項3号団体に支出する寄附金限度額を低く設定している。これにより、差別化をはかっている。

内国歳入法典（IRC）は、「公益増進団体」と「私立財団」とを具体的に定義していない。単に、「私立財団」とは、「公益増進団体」以外の団体と消極的に定義するにとどまる。一般に「私立財団」カテゴリーに該当する501条c項3号団体の典型としては、特定企業の支配色の濃い“企業財団”や特定家族が支配する“家族財団”などをあげることができる。「私立財団」カテゴリーに該当する501条c項3号団体に対しては、その投資収益ないし不適切な投資活動などを対象に一定の規制税（intermediate sanctions）が課される。また、この規制税は、団体内部者の自己取引などにも課される⁽⁷⁰⁾。

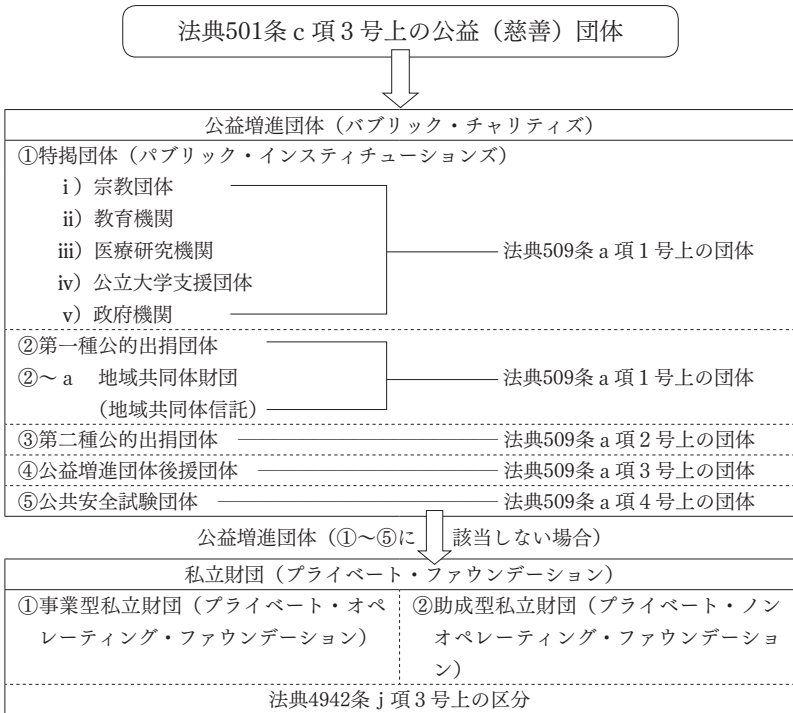
(69) See, generally, Bruce R. Hopkins & Jody Blazek, *Private Foundations* (2nd ed., 2003, Wiley).

(70) See, generally, Bruce R. Hopkins & D. Benson Tesdahl, *Intermediate Sanctions: Curbing Nonprofit Abuse* (Wiley, 1997).

内国歳入法典(IRC)は、「私立財団」カテゴリーに該当する501条c項3号団体を、さらに、「事業型私立財団(private operating foundations)」と「助成型私立財団(private non-operating foundations)」に区分する。

この区分は、「私立財団」のうち、公益性が高くみずから積極的に公益事業を推進しようという意欲のある“事業型”と、そうでない“助成型”とを差別化することにねらいがある。事業型と認定されることの最大のメリットは当該団体に対して支出された寄附金が優遇されることにある。

【表9】 公益増進団体と私立財団の区分



③公益寄附金控除限度額のあらまし

公益増進団体ならびに事業型私立財団および非事業型私立財団に関する連邦税法上の寄附金控除・損金算入限度額のあらましは、図示すると、次のとおりである（IRC170条b項1号および2号）。

【表10】 連邦税上の「公益増進団体」および「私立財団」への寄附金控除限度額

項 目	種 類	公益増進団体*1		私立財団	
				事業型	助成型
個人の寄附金控除*2（現金） （評価性資産） 遺贈への控除		50%まで 原則30%まで 全額	50%まで 原則30%まで 全額	30%まで 20%まで 全額	
法人寄附金控除限度額*3（現金） （評価性資産）		課税所得の10%まで 課税所得の10%まで （ただし、代替ミニマム税 の適用ある場合もあり）	同左 同左	同左 同左	
投資収益課税		なし	2%	2%	
公益性確保のための各種規制税		あり	あり	あり	

〔備考〕

- * 1 公益増進団体（public charities）に支出した寄附金にかかる控除は、公共安全試験団体（IRC 509条a項4号）には適用なし。なお、助成型私立財団（private non-operating foundation）に対する棚卸資産（inventory）などの現物寄附については、公益寄附金控除の対象とならない（IRC170条e項3号）。
- * 2 個人の寄附金控除は、調整後総所得（AGI=Adjusted Gross Income）をもとに計算される。個人の支出した寄附金額が、法定限度額を超える場合には、5年の繰越控除が認められる（IRC170条b項1号B）。
- * 3 法人の寄附金控除限度額は、前記【表6】に記載される項目19【公益寄附金控除】、欠損金繰戻またはキャピタルロス（資本損失）繰戻、29b【受取配当控除等の特別控除】を差し引かないで算定した項目30【課税所得（Taxable income）】を基準に計算される。法人の支出した寄附金額が、法定限度額を超える場合には、5年の繰越控除が認められる（IRC170条d項2号）。

（3）評価性資産の寄附者に対する連邦所得課税取扱の基本

連邦税法上、寄附者である納税者は、控除対象となる寄附金の受入れができる非営利団体／適格公益団体（公益増進団体／public charity、【表

8】および【表9】参照。以下同じ。)に寄附をしてはじめて、法定限度額まで公益寄附金控除ができることになっている。この場合、納税者が支出する寄附金は、現金(cash)である場合が多いが、必ずしも現金であるとは限らない。不用な衣類や家財、有価証券や土地・建物、古美術品などの有形評価性資産(tangible appreciated property)、さらには、特許権や著作権のような知的財産権などの無形評価性資産(intangible appreciated property)である場合も少なくない。

このように、納税者が、適格公益団体に対し、含み益(含み損)のある現物資産(property)ないし評価性資産を寄附金として支出した場合には、所得控除の対象となる金額の計算にあたり当該資産の評価が問題となる。おおまかにいうと、原則として、1年以上保有した含み益のある株式や不動産などについては、「公正な市場価額(FMV=fair market value)」を基に計算することになっている。一方、保有期間が1年未満の含み益(含み損)のある株式や不動産、さらには衣類や家財(clothing and household items)、美術品などの有体動産(intangible personal property)については、その資産の調整税務基準額(ATB=adjusted tax basis of the property/一般には「税務簿価」ともいう。)か、公正な市場価額(FMV)のいずれか低い方の価額で評価することになっている(IRC170条e項1号、170条e項4号および170条e項6号)。

①特定の現物資産の寄附にかかる評価

寄附者である納税者が現物資産を寄附した場合の税法上の評価方法は、寄附した現物資産の種類、寄附した資産に部分的利益を有するか否か、適格公益団体の類型などにより異なる。個人や事業者などが、適格公益団体を通じて、生活に窮する人たち向けに、衣類や家財、棚卸資産などを現物寄附したとする。この場合、連邦税法は、原則として、次のような基準を用いて現物資産を評価する。

【表11】 特定の現物資産の寄附にかかる評価

<p>衣類や家財 (Clothing or household items) の寄附：納税者は、衣類や家財を寄附しても、自己の課税所得の計算にあたり、原則として、その評価額を寄附金として控除できない。ただし、利用状態が良いものについてはその限りではない。また、個々の控除価額が500ドルを超えないものに限る。ここで「家財 (household items)」とは、家具や備品、電化製品、器具、リンネル類などを指す。したがって、食料品、絵画、古物その他の技芸品、宝石や宝物、収集品などを含まない (IRC170条 f 項16号)。</p>
<p>棚卸資産 (Inventory) の寄附：納税者が棚卸資産 (自己の事業において販売している資産) を非営利団体 (公益増進団体) や政府機関などに寄附したとする。この場合、納税者が公益寄附金として控除できる金額は、納税者が寄附をする日の公正な市場価額 (FMV/時価) か、当該資産の調整税務基準額/税務簿価 (ATB) のいずれか低い方の額までである (IRC170条 e 項1号A)。</p>

②受贈者に対する非課税取扱

日々の食に窮する人たちがフードバンクのような非営利団体から給付を受けた緊急かつ無償の食事支援 (受贈物/gift) は、課税所得を構成するかどうかが問題になる。連邦税法 (IRC) は、生活困窮受給者 (受贈者) が生活支援のかたちで受け取った現金や資産 (物資) の価額は、課税対象となる「総所得」から除外している (IRC 102条 a 項)⁽⁷¹⁾。「受贈物 (gift)」とは何かについて、法典 (IRC) も財務省規則 (Treasury Regulations) も、具体的に定義するところがない。この点、連邦最高裁判所判決では、受贈物であることの本質的な要素の一つとして、「私心のなく (detached) 利害を超えた高潔さ (disinterested generosity) ・ ・ ・ ・、人間愛、高配、称賛、慈善のような衝動にかられた行動」からの供与であることをあげている⁽⁷²⁾。したがって、受贈物は、それが「総所得」に該当せず非課税として

(71) See, Danshera Cords, “Charitable Contributions for Disaster Relief: Rationalizing Tax Consequences and Victim Benefits”, 57 Cath. U.L. Rev. 427 (2008).

(72) See, Commissioner v. Duberstein, 363 U.S. 278, at 285 (1960).

取り扱われるためには、条件付きであるとか、または、対価の支払を期待して行われるものであってはならない⁽⁷³⁾。

(4) 棚卸資産の寄附にかかる連邦所得課税取扱の歴史的変遷

連邦所得課税においては1962年以降久しく、「一定の通常の所得およびキャピタルゲイン資産の寄附 (Certain contributions of ordinary income and capital gain property)」(IRC170 条 e 項) の表題のもと、事業者が、公益性の高い非営利団体 (NPO/hunger-relief organizations、公益増進団体/public charity、前記【表 8】 および【表 9】 参照。以下同じ。) に対して、通常の所得、すなわち保有期間が1年未満の有形動産 (intangible personal property) で、キャピタルゲイン/譲渡所得 (capital gain income) は生まず通常所得 (ordinary income)、を生む棚卸資産 (inventory) を寄附した場合、寄附金(所得)控除の対象となる当該棚卸資産の課税ベース (tax basis/adjusted tax basis) は、公正な市場価額 (FMV=fair market value)/時価ではなく、一般的に「原価(コスト)」ないし「税務簿価 (book value)」、正確には「調整税務基準額 (ATB=adjusted tax basis)」とされてきた⁽⁷⁴⁾。

例えば、製薬会社や小売薬品店は、薬品について特定期日(使用期限)以降は販売してはならないことになっている。つまり、製薬会社は特定期日を過ぎた薬品を卸してはならないし、小売薬品店は使用期限を過ぎた薬品を販売してはならない。ただ、現実には、こうした薬品は、使用期限が過ぎた後も一定期間使用することができる。したがって、こうした薬品を生活支援を専門とする非営利団体に寄附し、生活に窮し薬品を必要としていながらも購入する金銭的な余裕のない人たちに配布する途を選択するこ

(73) ちなみに、受贈物にかかる非課税措置は、雇用主から提供されたものは含まない (IRC102条 c 項)。ただし、当該受贈物が、非課税となる最低量の給与外給付 (*de minimis fringe benefit*) にあてはまる場合 (IRC74条 c 項)、または従業者表彰金員 (IRC132条 c 項) にあてはまる場合は別である。

とも可能である。

しかし、多くの場合、事業者は、余剰となった棚卸資産を寄附するよりも、廃棄処分する途を選択する。これは、内国歳入法典（IRC）165条は、課税所得計算において、棚卸資産を廃棄処分あるいは販売で生じた損失は全額費用控除できることを認めているからである。このことは、事業者にとっては、余剰となった棚卸資産を寄附するよりも、廃棄処分する方が有利になることを意味する。

そこで、多くの業界や生活支援を専門とする非営利団体は、余剰棚卸資産を廃棄するよりも、生活に窮し支援を必要とする人たちに配布するように非営利団体に求め当該団体に現物寄附した方が事業者により有利になるように連邦税法上の寄附金（所得）控除の対象となる通常所得資産の課税ベースの評価基準を変えるように、連邦議会、財務省（Treasury Department）

(74) アメリカ税法では、課税所得の計算にあたり「税務基準額 (basis/tax basis)」という言葉が使われる。会計上の処理基準である「帳簿価額／簿価 (book value/value)」に近い概念である。しかし、「税務基準額 (basis)」はさまざまな意味で使われる。例えば、勤労により得た給与所得は、純資産を増加させる一因であることから、所得課税の対象となる。税引後の資金は、一部は生活に費消され、残りは現金以外の株式や不動産など現物資産（評価資産／appreciated property）の購入・投資に回すことができる。ここでいう「評価性資産」とは、当該資産の原価 (original cost)、調整税務基準額 (adjusted tax basis) または税務簿価 (book value) を超える市場価額 (FMV=fair market value/時価) を有する不動産 (real assets)、動産 (personal assets) および無体財産 (intangible assets) をさす。アメリカ税法では、税引後の資金を一般に「資本 (capital)」といい、この資本を使って評価性資産を取得することを「投資 (investments)」という。実現主義のもと、当該資産に関して認識された損益（未実現損益）は、実際に処分されるまで繰り延べられることになる。そして実際に処分され、実現した果実 (return/gain) ないし損失 (loss) は課税の対象となる。この場合、当該財産の市場価額 (FMV) からすでに課税済みの「資本部分」である調整税務基準額 (ATB=adjusted tax basis) を差し引いて課税所得を測定することになる。こうしたルールは、「回収資本不課税の原則 (recovery of capital doctrine)」と呼ばれ、納税者は、資本を投下した場合には、課税されることなしに投下した資本を回収できる原則が確立している。See, *Essentials of Federal Income Taxation for Individuals and Business* (CCH, 2013) at 10-4. なお、アメリカ税法に関する邦文での分析としては、伊藤公哉『アメリカ税法 [第5版]』（中央経済社、2013年）が有益である。

や内国歳入庁 (IRS=Internal Revenue Service) などに働きかけを行った。

①食料を含む棚卸資産／有形動産の寄附一般への評価特例措置

1976年の税制改正により⁽⁷⁵⁾、棚卸資産／有形動産の寄附一般に適用ある通則規定である「一定の棚卸資産その他の資産の寄附にかかる特例(Special rule for certain contributions of inventory and other property)」(IRC170条e項3号A・B)が実施された。この改正により、C法人／普通法人に限り(したがって、S法人や個人事業者には、原則としてこの評価特例は適用されない。)寄附を受けた棚卸資産などを、「専ら病人、困窮者または幼児の保護(solely for the care of the ill, the needy, or infants)」を目的とするなど一定の要件を充足する特定の公益性の高い非営利団体(公益増進団体/public charity)に寄附した場合の「寄附金控除額計算における棚卸資産の対象となる棚卸資産の評価価額」について、次のような評価特例が設けられた(IRC170条e項3号B)。

【表12】 寄附金控除額計算における現物寄附の対象となる余剰棚卸資産の評価価額

<p>棚卸資産の価額=当該棚卸資産の税務基準額／原価+(当該棚卸資産の評価価額／時価×1/2)</p> <p>(ただし、棚卸資産の価額は、税務基準額／原価の2倍を上回ってはならない。)</p> <p>例 900 = 500 + (800×1/2)</p>

②食料棚卸資産の寄附にかかる評価特例措置

その後、2005年に、カトリーナ緊急支援税法(KETRA=Katrina Emergency Tax Relief Act of 2005)が制定され、「食料棚卸資産の寄附にかかる特例(Special rule for contributions of food inventory)」(IRC170条e項3号C)の表題で、C法人のみならず、S法人やパードナーシップな

(75) See, Tax Reform Act of 1976, P.L. 94-455.

ど（前記【表3】参照）である納税者が、棚卸資産である食料を特定の公益性の高い非営利団体（公益増進団体）に寄附した場合に、前記「一定の棚卸資産その他の資産の寄附にかかる特例」（IRC170条e項3号A・B）、つまり、 $\frac{\text{棚卸資産の価額} - \text{当該棚卸資産の税務基準額}}{\text{原価} + (\text{当該棚卸資産の評価価額} / \text{時価} \times 1/2)}$ の算式を適用する旨規定された。

この特例は、本来、ハリケーン被災者の救済をねらいとしていたこともあって、適格寄附の対象を「食料棚卸資産（food inventory）」に限定するとともに、当初2005年8月28日から同年12月31日までの時限法のかたちで実施された⁽⁷⁶⁾。

その後、この時限規定は幾度も更新され、現在は、2012年税制改正法により、2013年12月31日が適用期限となっている（IRC170条e項3号C iv）⁽⁷⁷⁾。ちなみに現在、延長に向けてロビーイング（議会工作）が展開されている。

（5）余剰食料寄附促進税制の分析

すでにふれたように、食料を含む棚卸資産／有形動産の寄附一般への評価特例措置（IRC170条e項3号）のもと、法人納税者は、専ら病人、困窮者または幼児の保護を目的とする非営利団体（公益増進団体／public charity）に対して余剰食料や日用品、医薬品などの棚卸資産を寄附した場合、IRC170条「公益等にかかる寄附および贈与」関連の規則（regulations）のもとで算定された価額について、（当該公益寄附金控除、欠損金の繰戻またはキャピタルロス／資本損失の繰戻、受取配当控除等の特別控除を差し引かないで算定した）課税所得（Taxable income）の10%まで寄附金として（所得）控除することができる。ただし、この場合、法人とはC法人／普通法人に限られる。したがって、この棚卸資産／有形動産の寄附一般

(76) 詳しくは、拙論「アメリカ被災者支援税制の分析～日米の税財政法上の課題の検証を含めて」白鷗法学18巻2号332頁以下参照。

(77) See, American Taxpayer Relief Act of 2012, P.L. 112-240.

に適用ある評価特例は、S法人やパートナーシップなどには、原則として適用されない。この点を補うねらいからその後、食料棚卸資産にかかる特例(IRC170条e項3号C)が定められ、2013年12月31日まで適用する時限法のかたちで、S法人などを含め棚卸資産である食料寄附をする事業者一般にこの評価特例の適用を拡大しているわけである。

以下においては、棚卸資産／有形動産の寄附一般への評価特例措置(IRC170条e項3号)と食料棚卸資産にかかる特例(IRC170条e項3号C)を中心に、適用要件等を含め分析をする。

①棚卸資産／有形動産の寄附一般への評価特例措置の分析

食料や医薬品、日用品などを製造、販売する企業は、余剰になった棚卸資産(商品／製品等)を廃棄処分にすれば、連邦所得税における売上総収益(事業活動のかかる総収入または売上高から売上原価を差し引いた金額)はマイナスになる。また、欠損金が生じた場合には、2年の繰戻(carryback)および20年の繰越(carryover)ができる(IRC172条b項1号A)。

これに対して、とりわけ、余剰食料を現物寄附する場合には、食品関連企業や食料生産者のような余剰食料寄附者(donor)は、食品衛生法などの政府規制にマッチしており、かつ品質に問題がないものでなければならない。このことは、裏返すと、廃棄処分に比べ、現物寄附に伴う健康安全対策上の「コスト」が高く、食品関連企業や食料生産者は現物寄附に二の足を踏むことにもなる。ただ、この「コスト高」の現実を座視しているだけでは、飢餓の裏での余剰食料の大量廃棄の悪循環を断ち切ることができない。

そこで、連邦税法は、食料を含む棚卸資産の現物寄附を奨励するために、寄附者に対して、寄附金控除特例を定めている。食料を現物寄附した場合、寄附者は、 $\boxed{\text{調整税務基準額} / \text{税務簿価 (ATB = adjusted tax basis)}}$
 $\boxed{+ (\text{評価価額} \times 2 / 1)}$ 。(ただし、 $\boxed{\text{調整税務基準額} / \text{税務簿価 (ATB)}}$ の
 $\boxed{2 \text{倍を超えてはならない。}}]$ を算定し、その額を基に公益寄附金の法定控

除限度額を計算できる旨規定している（IRC170条 e 項 3 号 B）。

ちなみに、この場合の公益寄附金の所得控除限度額は、法人については（当該公益寄附金控除、欠損金の繰戻またはキャピタルロス（資本損失）繰戻、受取配当控除等の特別控除を差し引かないで算定した）課税所得(Taxable income)の10%まで認める課税取扱をしている。これにより、実質的に、食料寄附（現物寄附）にかかる高い健康安全対策上のコストを補償する政策を維持しているわけである。

② 棚卸資産／有形動産の適格寄附要件

棚卸資産／有形動産の寄附一般にかかる評価特例措置（IRC170 条 e 項 3 号）の適用要件は、図説すると、次のとおりである(IRC170条 e 項 3 号 A)。

【表13】 棚卸資産／有形動産の適格寄附要件

- ・ 棚卸資産などの現物寄附の受入団体は、寄附を受けた棚卸資産などを、「専ら病人、困窮者または幼児の保護（solely for the care of the ill, the needy, or infants）」を目的とするなど一定の要件を充足する内国歳入法典（IRC）501条 c 項 3 号に定める特定の公益性の高い非営利団体（公益増進団体／public charity）であり、かつIRC509条 a 項に定める助成型財団ではないこと。
- ・ 現物寄附を受け容れた公益増進団体（受贈団体）は、当該財産を免税目的事業に充当する旨を確認した文書を寄附者に提出すること。
- ・ 受贈団体は、当該資産を金銭、他の資産またはサービスを受け取るために譲渡してはならないこと。
- ・ 寄附資産が連邦食料・医薬品・化粧品法（FFDCA=Federal Food, Drug, and Cosmetic Act）に基づいて公布された規則の対象となる場合、当該資産は、当該法律およびその引渡しの日に関し先立つ180日前までに公布された規則の要件を充足しなければならない。
- ・ この評価特例はC法人／普通法人に対してのみ適用になる。

③食料棚卸資産にかかる評価特例措置の分析

食料棚卸資産にかかる特例措置(IRC170条e項3号C)の適用要件は、
図税すると、次のとおりである。

【表14】 食料棚卸資産の適格寄附要件

- ・食料棚卸資産などの現物寄附の受入団体は、寄附を受けた棚卸資産などを、「専ら病人、困窮者または幼児の保護(solely for the care of the ill, the needy, or infants)」を目的とするなど一定の要件を充足する内国歳入法典(IRC)501条c項3号に定める特定の公益性の高い非営利団体(公益増進団体/public charity)であり、かつIRC509条a項に定める助成型財団ではないこと。
- ・食料棚卸資産の寄附を受け容れた公益増進団体(受贈団体)は、当該財産を免税目的事業に充当する旨を確認した文書を寄附者に提出すること。
- ・受贈団体は、当該資産を金銭、他の資産またはサービスを受け取るために譲渡してはならないこと。
- ・寄附された食料棚卸資産が連邦食料・医薬品・化粧品法(FFDCA = Federal Food, Drug, and Cosmetic Act)に基づいて公布された規則の対象となる場合、当該資産は、当該法律およびその引渡しの日に先立つ180日前までに公布された規則の要件を充足しなければならない。
- ・寄附された食料棚卸資産は、ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法(Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1990)に定める「明らかに健全な食料(apparently wholesome food)」であるとの要件を充足しなければならない。
- ・この評価特例はC法人/普通法人のみならず、S法人やパートナーシップに対しても適用になる。

④食料を含む棚卸資産/有形動産の評価特例をめぐる課題

連邦税法は、飢餓の裏での余剰食料の大量廃棄の悪循環を断ち切るため
には、企業が、余剰になった棚卸資産を廃棄処分にするのに比べ、現物寄

附をする方が有利になるように、寄附の対象となる食料を含む棚卸資産／有形動産の評価特例を設けた。司法も、評価特例について寄附者である納税者に有利な適用・解釈を展開する傾向を強めている。

その一方で、食料を含む棚卸資産／有形動産の評価特例が寄附者に濫用され、租税回避に使われる可能性もあることから、課税庁（IRS）は、寄附者である納税者に確認書の提出による説明責任を果たすように求め、慎重な執行に努めている。いくつかの設例を通じ、せめぎあいの実情を精査してみる。

【設例 1】 食料の現物寄附にかかる寄附金控除計算

A社（C法人）は、乳製品を製造・販売している。20〇〇年10月24日に、A社の取締役会は、公正な市場価額（FMV）／時価5,000ドル、調整税務基準額／税務簿価（ATB）2,000ドルのチーズなどの乳製品（棚卸資産）を適格公益団体である救世軍（Salvation Army）へ現物寄附することを決議した。20〇〇年12月20日に当該乳製品はその地域の救世軍へ引き渡され、クリスマス直前に生活に窮する人たちに配布された。この場合、A社は、20〇〇事業年の課税所得（Taxable income）の計算にあたり、A社の課税所得の10%を限度に、3,500ドル $[2,000 + (3,000 \times 50\%)]$ まで寄附金として控除することができる。

この【設例 1】では、通常の市販対象製品である食料を現物寄附した場合であり、問題はない。

その一方で、次の【設例 2】に見られるように、キズのある余剰食料の評価価額（FMV／公正な市場価額／時価）の算定などをめぐる課税庁と余剰食料寄附者との間での紛争が絶えない。

【設例2】 余剰食料の現物寄附にかかる寄附金控除計算

Bストア(C法人)は、製造日から4日たったパン(棚卸資産)を適格公益団体であるフードバンクへ現物寄附している。Bストアは、寄附金控除額の算定にあたり、通常の小売価額(100%)を評価価額(FMV)として用いた。これに対し、課税庁(IRS)は、近隣のストアでは、製造日から4日たったパンを50%値引きして販売していることや、パンは急速に品質が悪化する日持ちのしない棚卸資産であることを理由に、納税者の評価価額は高すぎるとして是認しなかった。争いは租税裁判所(U.S. Tax Court)に持ち込まれた。租税裁判所は、パンは特定期間内の販売するように法的に義務づけられていないことから、納税者(Bストア)が通常の小売価額(100%)を評価価額(FMV)に用いたことに問題はないとして、課税庁の主張を退けた(Lucky Stores v. Commissioner, 105 T.C. 420 (1995))。

上記【設例2】において、課税庁(IRS)は、新鮮なパンと新鮮味が落ちたパンとは時価/市場価額(FMV)が異なる現実を直視し、納税者が出したFMVが高すぎるとした。この点について、租税裁判所は、IRSの出したFMVによって評価すると、納税者にとっては余剰となった棚卸資産を現物寄附するインセンティブにならないことを強調し、納税者の価額評価を是認した。

【設例3】 余剰食料の現物寄附にかかる寄附金控除計算

C社(C法人)は、クッキーを製造・販売している。C社が、新たにピーナツ風味クッキー(以下「新製品」という。)を販売したが売行きが芳しくない。C社は、新製品を廃棄処分にして事業上の経費として処理するか、あるいは、当該新製品を適格公益団体である子供擁護施設Dに現物寄附するか選択を迫られた。検討の結果、C社は、当該新製品のFMVを卸売価額または小売価額のいずれで評価したとしても、寄附した方が税務上有利であるとの結論にいたった。C社はDに寄附の申し出をした。Dは、新製品のうわさを耳にしていたが、今後のつきあいも考えてC社の現物寄附を受け容れた。

上記【設例3】では、余剰食料を廃棄処分にするのはもったいないという精神の助長につながるのか、あるいは、逆に余剰食料寄附金税制の濫用といえるのか難しい問題をはらんでいる。

アメリカでは、多くの医薬品会社が、新製品の発売に伴う旧製品や使用期限の迫った医薬品（棚卸資産）の大量の寄附を民間非営利団体や国際機関などに行っている⁽⁷⁸⁾。また、スポーツ用品の製造・販売会社から売れ残った大量の商品の寄附を受けた民間非営利団体が、困惑し、話題をさらった。こうした背景には、棚卸資産を、ものによっては危険物として、廃棄処分するよりは、現物寄附をした方がコスト的に安くつくとの判断が働いているものと思われる⁽⁷⁹⁾。また、税法上も有利との判断があり、棚卸資産の現物寄附にかかる公益寄附金税制の濫用が指摘されている⁽⁸⁰⁾。

⑤確認書の作成

寄附者である納税者は、納税申告において、現金の寄附か現物寄附かを問わず、250ドル以上の公益寄附金控除を行う場合には、受贈団体から寄附にかかる確認書（substantiation）を入手し、納税申告書に添付するように求められる（IRC170条f項8号、財務省規則§1.170A-13（f））。確認書には、①受贈団体の名称や住所、②現物資産で寄附した場合にはその細目、③寄附した年月日、④寄附した日の当該財産の公正な市場価額（FMV）、⑤FMVの算定方式などである⁽⁸¹⁾。この確認書は、課税庁（IRS）にとり、評価特例の濫用を発見するための重要な資料箋となる。

寄附者である納税者は、納税申告にあたり一般に、寄附した棚卸資産を

(78) Cristina P Pinheiro, "Drug donation: what lies beneath," 86 Bulletin of the WHO 80 (2008). Available at: <http://www.who.int/bulletin/volumes/86/8/07-048546/en/#>

(79) 実際に、アメリカでは、例年、製薬業界が、棚卸資産の現物寄附を行っている業界の上位に躍り出ており、その理由は、廃棄処分のコスト高にあると見られている。

(80) See, e.g., David Fitzpatrick and Drew Griffin, "Charities Accused of Overvaluing Donations," CNN (July 28, 2012). Available at: <http://edition.cnn.com/2012/07/27/us/charities-overvalued-donations/index.html>

(81) See, IRS, Charitable Contributions Substantiation and Disclosure Requirements (Publication 1771, 2013). Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1771.pdf>

項目別に公正な市場価額(FMV)および調整税務基準額/税務簿価(ATB)を評価し記載するように求められる。通例ATBは、原価プラス労務費等で算定される。しかし、ATBを高く評価・算定できれば、公益寄附金控除額も大きくできる。独立当事者間価額(arm's length value)、適正な価額とは何かをめぐり、しばしば課税庁(IRS)と争いになるところである。納税者は、確認書に基づいて寄附内容についての説明責任を果たせない限り、公益寄附金控除を認められない。

例えば、レストランやスーパーなどを経営する法人納税者が売れ残った余剰食料などを困窮者または幼児の保護を目的とする適格非営利団体であるフードバンクへ現物寄附するとする。この場合、企業の社会貢献に資する善行である一方で、確認書の作成はかなりの事務負担となる。とりわけ小規模企業者にとっては過重な負担となっている。

納税者は、寄附した棚卸資産を項目別に公正な市場価額(FMV)および調整税務基準額/税務簿価(ATB)を算定にあたり選択的に、IRS公認の推計方法(evaluation of statistical samples and sampling estimates)を用いるとともに⁽⁸²⁾、申告前合意プログラム(PFA=pre-filing agreement program)を活用して⁽⁸³⁾、課税庁との協議、解決に結びつけることも理論的には可能である。しかし、IRSは、PFAプログラムに参加することを選択した納税者に1件あたり5万ドルの料金の負担を求めることから、小規模企業には活用が難しい手続といえる⁽⁸⁴⁾。

(82) See, IRS, Revenue Procedure 2012-42. Also, see, Mary Batchter & Ryan Petska, "Statistical Sampling and the New Tangible Property Revenue Procedures," *The Tax Executive* (May-June 2012) at 258 *et seq.*

(83) See, IRS, Revenue Procedure 2009-14. See, IRS, Pre-Filing Agreement Program. Available at: <http://www.irs.gov/Businesses/Pre-Filing-Agreement-Program>

(84) See, IRS, Revenue Procedure 2009-14 Sec.10.02.

4 わが国での余剰食料寄附促進法制や税制のあり方

わが国は、食料自給率が極端に低いにもかかわらず「飽食ニッポン」の姿が露わになっている。食の大切さへの認識を深めるねらいもあり、2005年には「食育基本法」が制定された。しかし、相変わらず余剰食料の大量廃棄が続いている。食品関連企業や食料生産者などに対し善意の余剰食料の現物寄附を奨励し、現物寄附された余剰食料の効率的な流通を促し日々の食に窮する人たちへ振り向けるためには、善意の食料寄附者や余剰食料などの配布を手掛ける民間非営利団体をより積極的に保護・支援する法制や税制が求められている。

（1）余剰食料寄附やフードバンク活動促進のための法制のあり方

わが国は、大量の食料を海外に依存している。その一方で、大量の食料が廃棄処分にされている。こうした姿勢が問われるなか、善意の余剰食料などを現物寄附する食品関連企業や食料生産者が出てきている。また、こうした食料を日々の食に窮する人たちへの振り向けるため、寄附された余剰食料などの配布を手掛ける認定特定非営利活動（NPO）法人「フードバンク関西」⁽⁸⁵⁾、NPO法人「セカンドハーベスト・ジャパン」⁽⁸⁶⁾のような民間非営利団体／飢餓救済団体の活動も目立ってきている。

こうした活動を大きく開花させるためには、「もったいない」、そして「慈悲」、「隣人愛」の精神を活かし、過剰な政府規制や法的受忍義務を免じることにより、余剰食料など善意の現物寄附やそれを日々の食に窮している人たちに振り向けることを促進するための法制が必要不可欠である。

わが国には、民法第698条には緊急事務管理に関する規定がある。この規定によると、「管理者（義務なく他人のために事務の管理をはじめた者）は、本人の身体、名誉又は財産に対する急迫の危害を免れさせるために事務管理をしたときは、悪意又は重大な過失があるのでなければ、これに

(85) <http://foodbankkansai.org/>

(86) <http://2hj.org/>

よって生じた損害を賠償する責任を負わない」とされている。

善意の余剰食料などを現物寄附する食品関連企業や食料生産者、さらには寄附された余剰食料などの配布を手掛ける非営利法人が日々の食に窮する人たちへ配布する活動に、この民法第698条には緊急事務管理に関する規定の適用が可能なのであろうか。災害時などよほど緊急な食料支援の場合を除き、原則として緊急事務管理に関する規定の適用はないものと解される。通常は、①現物寄附者と非営利法人、さらには②当該非営利法人と受給者との間での寄附(贈与)契約関係のなかで考えるべきものと思われる。したがって、余剰食料などの現物寄附およびその配布に関しては、善意であっても、状況によっては、善良な管理義務(民法400条、同644条)などが問われることがありうる⁽⁸⁷⁾。

しかし、配布を受けた食料などが原因で受給者が食中毒などの被害を受けた場合に、善意の食品関連企業や食料生産者、非営利団体が厳しく法的責任を問われるようでは、こうした活動は普及しない。

すでにふれたように、アメリカでは、1990年に、ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法(Bill Emerson Good Samaritan Food Donation Act of 1990/善意の食料寄附法)が制定された。この連邦制定法は、善意の食料寄附者に免責を保障することを主たるねらいとしている。すなわち、善意の食料寄附者が寄附した食料がもとで損害が生じた場合、その損害が「重過失(gross negligence)または故意の不正行為(intentional misconduct)」の結果から生じている場合は別として、当該寄附者等に対し、民事および刑事上の一定の責任を免ずることが柱である。

(87) 善管注意義務違反があれば、民法415条の債務不履行になり、損害があれば同条により、被害者(債権者)はその賠償を求められることになる。ちなみに、この場合には消滅時効は10年である(民法167条1項)。被害者(債権者)は債務不履行責任と同時に不法行為の責任を追及することもできる(民法709条)。ちなみに、この場合、時効は原則として3年である(民法724条)。なお、不法行為責任は立証責任が被害者側にあるため、善管注意義務違反が契約に基づくものである場合は、債務不履行に基づいて損害賠償を請求する方が立証の負担は軽い。

わが国でも、善意の余剰食料などを現物寄附する食品関連企業や食料生産者、さらには寄附された余剰食料などの配布を手掛ける非営利法人に一定の免責を確認し、場合によっては創設するために、アメリカで施行されている善意の食料寄附法（ビル・エマーソン善きサマリア人食料寄附法）のような趣旨の立法を探るのも一案である⁽⁸⁸⁾。

この場合、免責の範囲の法定、つまり、具体的には、食料に限定するかあるいは日用品や衣料なども含むのか、民事責任に傾斜するかたちで免責するか、その場合でも贈与者の担保責任（民法551条⁽⁸⁹⁾）の免除等にも及ぶべきなのかなど、精査すべき課題は多岐にわたる⁽⁹⁰⁾。

（２）余剰食料寄附促進税制のあり方

わが国における余剰食料寄附促進税制のあり方については、寄附された余剰食料などの配布を手掛ける認定NPO法人など認定公益法人など民間非営利団体の税制に傾斜するかたちで議論が展開されている。すなわち、認定NPO法人や特定公益増進法人（以下「特増法人」、また、認定NPO法人および特増法人を併せて「特増法人等」ともいう。）に対する寄附税制に関する議論が重い比重を占めている。

しかし、余剰食料など棚卸資産の善意・無償の現物寄附については、食

(88) ちなみに、わが国での救命手当の促進のための善きサマリア人法の目的を盛り込んだ法律の制定の促す動きとしては、樋口範雄「よきサマリア人法（日本版）の検討」、沖野真己「総務省報告書の紹介と検討」、久保田美恵子「善い隣人法（救急車到来までの救命手当に関する法律）案」ジュリスト〔特集 救命手当の促進と法〕1158号（1999年）参照。なお、これらの論考は、救命手当に限定して精査したものであり、食に窮する人々への余剰食料等の配付の促進と法的責任の限定について議論したものではない。

(89) 民法551条〔贈与者の担保責任〕1項は、「贈与者は、贈与の目的である物又は権利の瑕疵又は不存在について、その責任を負わない。ただし、贈与者がその瑕疵又は不存在を知りながら受贈者に告げなかったときは、この限りではない。」と規定している。善意の余剰食料寄附の促進には、この責任についても調整が要るように思われる。

(90) なお、筆者は民事法の専門ではないので、ここでは問題点を指摘するにとどめておく。

品関連企業や食料生産者など現物寄附者に関する税制のあり方も重要である。とりわけ、寄附する棚卸資産の評価、法人企業の場合には一般寄付金や公益寄附金の控除限度額などについての精査は避けておれない課題である。余剰食料などを現物寄附すよりも廃棄処分にした方が税制上有利なようでは、「もったいない」、「慈悲」、「隣人愛」の精神が活かせない。

①棚卸資産である現物寄附に対する寄附金課税取扱の基本

余剰食料など棚卸資産の善意・無償の現物寄附については、さまざまなスキームが考えられる。食品関連企業や食料生産者、個人などが直接、児童養護施設やDV被害者救援施設や路上生活者などへ寄附する場合が一例である。この場合、児童養護施設など現物寄附を受領する団体／法人は、任意団体（人格のない社団等）、社会福祉法人、更生保護法人、NPO法人、認定NPO法人、一般社団／財団法人、ないし公益社団／財団法人など実に多様でありうる。また、食品関連企業や食料生産者、個人などが、フードバンク活動を行っている任意団体、認定NPO法人や特定公益増進法人に寄附し、当該団体（法人）が食に窮する人たちに配布する場合も一例である。

それぞれの現物寄附スキームにより、寄附金課税関係は異なってくる。例えば、現物寄附を受け容れるDV被害者救援施設やフードバンクなどが、任意団体や一般社団／財団法人であるとする。この場合、善意・無償の現物寄附について、個人レストラン経営者や営農者などのような個人事業者の場合は、寄附金控除を受けるのは難しい。これに対して、法人の場合には法人税上の一般寄附金の法定限度内で、所得計算上、損金算入ができる。

一方、現物寄附を受け容れる児童養護施設やDV被害者救援施設、フードバンクなどが、社会福祉法人、更生保護法人、NPO法人、認定NPO法人、ないし公益社団／財団法人などであるとする。この場合で、現物寄附者が個人事業者であるときには、所得税および住民税上の所得控除または税額控除ができる。一方、現物寄附者が法人であるときには、法人税上の

法定限度内での一般寄附金の損金算入、公益寄附金として損金算入限度額の範囲内で損金算入ができる。

(a) 所得税および法人税上の公益寄附金税制のあらまし

所得税上の公益寄附金の控除ならびに法人税上の一般寄附金および特定寄附金の損金算入限度額の計算についておおまかに図説すると、次のとおりである。

【表15】 所得税および法人税上の公益寄附金税制のあらまし

<p>① 所得税 個人の公益寄附金の控除限度額：個人が特増法人および認定NPO法人などに支出した特定寄附金は、所得控除か税額控除のいずれかを選択できる。(i) 所得控除：[(寄附金の額か所得金額×40%のいずれか少ない額)−2,000円] まで控除対象。(ii) 税額控除：[(寄附金の額か所得金額×40%のいずれか少ない額)−2,000円]×40% (ただし、その年に納付する所得税額の25%が限度) まで控除対象(所得税法78条1項・2項、租税特別措置法41条の18の2・3)。</p>
<p>② 法人税 (i) 一般寄附金の損金算入限度額：法人が支出した寄附金の損金算入限度額について、資本または出資を有する株式会社や協同組合など一般の法人の場合には、次の算式により計算する(法人税法37条1項、法人税法施行令73条1項1号)。</p> <p style="border: 1px solid black; padding: 2px;">$(\text{期末の資本金等の額} \times 0.25\% + \text{所得金額の} 0.25\%) \times \frac{1}{4}$</p> <p>(ii) 特増法人等への公益寄附金の特別損金算入限度額：法人が特増法人および認定NPO法人に支出した寄附金は、ふつう、次の算式により計算した金額まで、損金算入ができる[一般寄附金の損金算入限度額(法人税法37条1項、法人税法施行令73条1項1項)とは別枠で損金算入できる(法人税法37条4項、租税特別措置法66条の11の2、租税特別措置法施行令39条の23)]。</p> <p style="border: 1px solid black; padding: 2px;">$(\text{期末の資本金等の額} \times 0.375 + \text{当期の所得金額} \times 0.625\%) \times \frac{1}{2}$</p> <p>ただし、資本金などのない普通法人、協同組合等、人格のない社団等の場合には、当期所得金額の6.25%まで損金算入ができる(法人税法</p>

施行令77条の2第1項2号)。

なお、限度額の計算は、認定NPO法人と特増法人に対して支出した額とあわせた額までに限られる。

(b) 住民税上の公益寄附金税制のあらまし

一般に、道府県民税と市町村税をあわせて「住民税」と呼んでいる。住民税は、大きく個人住民税と法人住民税に分けることができる。一般に、住民税上、公益寄附金控除のあり方が問題になるのは、個人住民税についてである。この背景には、次のような個人住民税と法人住民税の税額計算の仕組みの違いが関係している⁽⁹¹⁾。

国税である所得税上の公益寄附金と地方税である住民税の公益寄附金〔控除対象寄附金(地方税法37条の2・314条の7)〕とを比べてみると、つぎのように大きく異なっている。

(91) 個人住民税は、市町村(都道府県)に住所を有する個人に対し、均等割額と所得割額の合計額で課税される(地方税法24条・同294条1項)。均等割額は、道府県民税では1,000円(地方税法38条)、市町村民税では3,000円である(地方税法310条)。ただし、東日本大震災からの復興を図ることを目的で、2014〔平成26〕年～2024〔平成36〕年までの10年間にわたり個人住民税の均等割税率につき臨時増税が行われる。具体的には、県民税均等割の標準税率(現行1,000円)について500円を加算した額、市民税均等割の標準税率(現行3,000円)について、500円を加算される(東日本大震災からの復興に関し地方公共団体が実施する防災のための施策に必要な財源の確保に係る地方税の臨時特例に関する法律1条1項・2項)。一方、所得割額については、前年中の収入等について、国税である所得税と同様の所得区分にしたがい所得金額を計算したうえで、個人住民税独自の所得控除額を差し引いて算出した所得割の課税所得金額に税率(道府県4%、市町村6%)をかけて税額を出し、必要な税額控除をして算出される(地方税法32条～35条・113条～114条の3)。これに対して、法人住民税は、法人が申告納付することになっている(地方税法53条・321条の8)。会社などの法人住民税の額は、法人税割(地方税法51条、同314条の4)と均等割額(地方税法52条・312条)との合計額である。つまり、法人所得割額ではなく、法人税割であることから、国税である法人税額をベースに計算される。このことは、法人の場合は、国税上支出した各種の公益寄附金は損金の額に含まれることから、おのずから住民税の額に反映される仕組みになっている。こうしたわけで、法人住民税では、地方団体が公益寄附金を自在にアレンジできる仕組みになっていない。裏返すと、このことが、地方税上の公益寄附金控除のあり方についてはもっぱら個人住民税が課題となる理由である。

【表16】 所得税と個人住民税の公益寄附金税制を比べてみる

(○は適用対象、×は不適用)

所得税【特定寄附金】		個人住民税	
・国に対する寄附金（所得税法78条2項1項）【所得控除】	○		×
・地方団体に対する寄附金（所得税法78条2項1号）【所得控除】	○	ふるさと寄附金(納税) 都道府県、市町村に対する寄附金（寄附先は、寄附者〔納税者の住所地かどうかは不問（地方税法37条の2第1項1号、同314条の7第1項1号）【税額控除】	○
・指定寄附金（所得税法78条2項1項、所得税法施行令216条1項・2項）【所得控除】	○	寄附者の住所地の都道府県共同募金会および日本赤十字都道府県支部への寄附金（地方税法37条の2第1項2号、同314条の7第1項2号）など【税額控除】	○
・特定公益増進法人に対する寄附金（所得税法78条2項2号・3号／租税特別措置法41条の18の3）【所得控除または税額控除* ¹ 】	○	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> 都道府県、市町村が条例で指定する場合【税額控除】 </div>	○
・特定公益信託に対する寄附金（所得税法78条3項）【所得控除】	○		
・特定地域雇用等促進法人に対する寄附金（平成2013〔平成25〕年11月まで／租税特別措置法旧41条の18の2・平成20年改正附則55条）【所得控除】	○		
・(a) 国税庁長官認定NPO法人に対する寄附金（租税特別措置法41条の18の2）【所得控除または税額控除* ² 】	○		
・(b) 上記(a)以外のNPO法人のうち都道府県・市町村が条例で指定したものであるものに対する寄附金	×	所得税において認定された認定NPO法人以外の、住民の福祉の増進に寄与するものとして都道府県、市町村が条例で個別指定したNPO法人への寄附金（地方税法37条の2第1項4号、同314条の7第1項4号）【税額控除】	○
・(c) 上記(a)および(b)以外のNPO法人に対する寄附金	×		×
・政党等の政治活動に関する寄附金	○		×

寄附金控額の計算	
所得税(所得控除)	個人住民税(税額控除)
①と②のいずれか少ない方の金額 -2,000円(所得税法78条1項)	地方団体に対する寄附金のうち適用下限額を超える部分について、一定限度まで所得税とあわせて税額控除(地方税法37条の2、同314条の7)
①その年中に支出した特定寄附金の合計額	【税額控除の計算方式】
②総所得金額等の40%相当額	①と②との合計額を税額控除
所得税(税額控除)	①通常の控除額(地方団体に対する寄附金-2,000円)×10%
①(寄附金-2,000円)×40%、または、②その年に納付する所得税額の25%のうち、どちらか少ない額まで(所得税法78条1項、租税特別措置法41条の18の2第1項、41条の18の3第1項)	②特例控除額(地方団体に対する寄附金-2,000円)×(90%-0~40% ^{*3} [寄附者に適用される所得税率による])
	ただし、②の上限額は個人住民税所得割の10%(道府県民税4割、市町村民税6割)
	【控除対象限度額】 (次の①か②のいずれか少ない方の額-2,000円)×10%
	①その年中に支出した控除対象寄附金の合計額
	②総所得金額等の30%

- * 1 ただし、パブリック・サポート・テスト・テスト(PST)と同様の要件等を満たした特定公益法人に対する寄附金には税額控除を選択することができる。
- * 2 ただし、PSTの要件等を満たした認定NPO法人、仮認定NPO法人、条例個別指定NPO法人が対象である。
- * 3 2015〔平成27〕年分以後の所得税率は、課税所得が4,000万円超については45%となる(所得税法89条)。

②棚卸資産である現物寄附にかかる税務処理

については、食品関連企業や食料生産者、個人などの事業者(寄附者)側での税務処理が問題になる。

(a) 法人税上の資産の無償譲渡(寄附/贈与)にかかる税務処理

食品関連法人企業が、余剰食料などの棚卸資産(したがって、譲渡所得の起因となる資産である場合を除く。)を善意・無償で現物寄附をしたとする。この場合、税務上は、法人が資産を無償で譲渡(寄附/贈与)した

ときであっても、その資産の時価相当額が収益の額に含まれることになっている（法人税法22条2項）。資産を寄附／贈与をただけであることから、何の収益も発生していないと考えられがちである。しかし、法人税法では、当該資産をその時の価額（時価）で譲渡し、その受け取った金額が直ちに相手方に寄附したものとみなして、時価相当額が収益として益金の額に算入することとしている。

例えば、A食品株式会社（以下「A社」という。）が、Bフードバンク（以下「B」という。）に、棚卸資産（商品）として販売している食品を無償譲渡（寄附／贈与）したとする。この場合、企業会計では、現実に金銭等に授受がないので収益とはしない。しかし、法人税法では、原則して、A社が他のものと取引を行う場合には、すべての資産は時価によって取引されたものとみなして課税所得を計算することになる。したがって、A社の販売している食品をBに寄附／贈与（または低廉な価額で譲渡する場合を含む。）した場合、その寄附／贈与により収入すべき金額は、A社の収益として益金の額に算入するとともに、その金額を当該Bに対して寄附／贈与したものとされ、時価相当額は原則として寄附金の額になる（法人税法37条7項）。

そして、A社は、寄附先であるBが任意団体、NPO法人ないし一般社団／財団法人などである場合には、当該寄附金を、法人所得金額の計算にあたり、一般寄附金の損金算入限度額の範囲内で損金算入ができる（法人税法37条1項、法人税法施行令73条1項1号／前記【表15】参照）。一方、寄附先であるBが認定NPO法人ないし特増法人などである場合には、A社は、法人所得金額の計算にあたり、当該寄附金を、特増法人等への寄附金額を損金算入限度額内で損金算入ができる（法人税法37条4項、租税特別措置法66条の11の2、租税特別措置法施行令39条の23／【表15】参照）。

(b) 所得税上の資産の無償譲渡(寄附/贈与)にかかる税務処理

コンビニを個人で営む事業者Cは、DVシェルターD(以下「D」という。)に対して、棚卸資産(商品)として販売している賞味期限間近な食品を無償譲渡(寄附/贈与)したとする。この場合、寄附金は原則家事費になり、事業所得(所得税法27条)の計算上、必要経費として控除できないものと解される。したがって、その棚卸資産の時価相当額を事業所得の計算上総収入金額に算入することになる(所得税法40条1項)。もっとも、Dと日常の取引があり、こうした余剰棚卸資産(商品)の無償譲渡が事業遂行上必要であり、かつ拒否しがたいときには、必要経費として控除できるものと解される。この場合における事業所得計算における必要経費算入額は、総収入金額に計上した当該棚卸資産の金額に相当する金額(期末棚卸資産の評価を通じて売上原価として必要経費控除すること)になるものと解される。

また、寄附先であるDが認定NPO法人ないし特増法人などであるとする。この場合、Cは、所得税の所得金額の計算にあたり、時価相当額の寄附があったものとして、特増法人等への特定寄附金の控除限度額の範囲内で控除することができる(所得税法78条1項・2項、租税特別措置法41条の18の2・3) / 【表15】参照)。

(c) 被災者に対する棚卸資産の無償譲渡(寄附/贈与)の税務処理特例

災害が発生すれば、個人はもちろんのこと、事業者によるさまざまな支援の輪が広がる。法人事業者や個人事業者は、支援物資を必要としている被災者向けにさまざまな棚卸資産の無償提供を行うことが多い。こうした棚卸資産の現物寄附に関する現行の課税取扱は、簡潔にまとめてみると、次のとおりである。

【表17】 被災者に対する棚卸資産の無償譲渡（寄附／贈与）税務処理特例

<p>①法人税 自社製品等の被災者に対する提供：法人税法基本通達では、法人が不特定または多数の被災者を救援するために緊急に行う自社製品等の提供に要する費用の額は、寄附金の額に該当しないものとする（9-46の4）。また、国税庁が発遣した「東日本大震災により損害を受けた場合に所得税の取扱い（情報）」（平成23年4月27日）によれば、この場合の課税取扱は、寄附金や交際費等にもあらず、広告宣伝費に準じるものとして損金に算入するものとして取り扱うこととされる⁽⁹²⁾。ちなみに、この場合、消費税は不課税取引となる⁽⁹³⁾。</p>
<p>②所得税 個人事業者の棚卸資産の被災者への無償提供（寄附）：国税庁が発遣した「東日本大震災により損害を受けた場合に所得税の取扱い（情報）」（平成23年4月27日）によれば、棚卸資産を被災者に寄附した場合、その棚卸資産の時価相当額を事業所得の計算上総収入金額に算入するとともに、寄附先が国や自治体、認定NPO法人ないし特増法人などである場合には、所得金額の計算にあたり、時価相当額の寄附があったものとして、特増法人等への特定寄附金の控除限度額の範囲内で控除することできる旨確認している⁽⁹⁴⁾。ちなみに、この場合、上記法人企業と同様に、消費税は不課税取引となる。</p>

(92) 国税庁「災害に関する法人税、消費税及び源泉所得税の取扱い FAQ」（当初平成23年4月、平成24年12月3日補訂）Q23、Q29参照。http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h23/jishin/hojin_shohi_gensenFAQ/ ちなみに、会社が、余剰になった棚卸資産を、公益増進法人等を介して不特定または多数の日々の食に窮する人たちに配布する場合に、その現物寄附に要した費用（時価相当額）を、その経済的な効果からみて、一般的に広告宣伝費として経理処理できるとする解釈には抵抗を感じる。やはり、寄附金として税務処理するのが妥当ではないか。

(93) 同上FAQ、Q31参照。

(94) 「東日本大震災により損害を受けた場合に所得税の取扱い（情報）」（平成23年4月27日）http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/110427/pdf/all.pdf

③棚卸資産である現物寄附を促進する税制のあり方

わが国の法人税法では、原則して、食品関連法人企業が、余剰食料などの棚卸資産を善意・無償で現物寄附をした場合には、その資産の時価相当額が収益として益金の額に算入されるとともに、その金額を他者に寄附／贈与したものとされ、時価相当額は原則として寄附金の額になる(法人税法37条7項)。つまり、法人税上の法定限度内での一般寄附金の損金算入、公益寄附金として特別損金算入限度額の範囲内で損金算入ができる。加えて、被災者に対する棚卸資産の無償譲渡(寄附／贈与)の税務処理特例では、寄附者が法人の場合で、寄附先が国等や特増法人等であるときには、寄附した棚卸資産の時価相当額が収益の額に算入するとともに、広告宣伝費として損金処理を認めている。

これに対して、食料生産者を含む個人事業者が余剰食料などの棚卸資産を善意・無償で現物寄附をした場合には、寄附金は原則家事費になり、事業所得(所得税法27条)の計算上、原則として必要経費として控除できない。逆に、寄附した棚卸資産の時価相当額を事業所得の計算上総収入金額に算入することになる(所得税法40条1項)。そのうえで、寄附先が特増法人等にあたるときには、法定限度額まで所得税および住民税上の所得控除または税額控除ができる。すなわち、個人事業者の場合には、無償で寄附した棚卸資産の時価相当額を事業所得の計算上総収入金額に算入し、特増法人等や住民公益増進寄与NPO法人に支出した当該寄附額を特定寄附金あるいは公益性の高い寄附金として法定限度額まで所得控除、税額控除を認める。

現行の課税取扱を参考にして、余剰食料など棚卸資産の善意・無償の現物寄附については、食品関連企業や食料生産者など現物寄附者に関する税制のあり方を探る場合には、「被災者に対する棚卸資産の無償譲渡(寄附／贈与)の税務処理特例」を典拠にするのも一案である。

ただ、この程度の現行の税制インセンティブで、飢餓と余剰食料の大量

廃棄の悪循環を断ち切ることができるかどうかについては大きな疑問符がつく。企業が、余剰になった棚卸資産を廃棄処分にするのに比べ、現物寄附をする方が有利になるように、アメリカの棚卸資産の現物寄附にかかる税制なども参考にして、寄附の対象となる棚卸資産の評価について税制の改革、さらにはリベラルな法解釈が求められる。

ただ、わが国独自の企業課税の理論的な縛りなどから棚卸資産の評価、時価の総収入金額や益金算入の仕組みなどにメスを加えることは難しいかも知れない。しかし、一定の濫用措置を講じたうえで⁽⁹⁵⁾、日々の食に窮している人たち向けに余剰食料など棚卸資産の現物寄附を行っている寄附者に対して、国税上法人が国や地方団体に対し支出した寄附金（法人税法37条3項1号）と同等（100％）の損金限度額、控除額を認める措置を講じることは可能である⁽⁹⁶⁾。言い換えると、企業が法定要件を充たす食料などの棚卸資産の廃棄を避け、日々の食に窮している人たち向けに特増法人等を通じて現物寄附した場合に、当該企業は時価相当額全額を実質無税にできるような抜本策を講じるくらいの度量が要る⁽⁹⁷⁾。

(95) アメリカの例で紹介したように、棚卸資産の現物寄附に対する寄附金控除／損金算入を認めると税制を濫用しようとする悪質企業が少なからず出現するとみてよい。一方で、適用要件を厳格にし過ぎると使い勝手が悪くなり、棚卸資産の現物寄附がすすまなくなる。当面、制度濫用統制は、寄附金控除／損金算入が否認されれば増差税額＋加算税がかかるので、そうしたペナルティ・タックス（懲罰税）で十分ではないか。

(96) 法人企業は国や自治体へ現物寄附すると時価相当額を全額損金算入ができるのに対して、特増法人等へ寄附した場合には法定限度額までに制限されるとすれば、特増法人等への現物寄附に対するディスインセンティブとなる。イコールフットイング（競争条件の均等化）の視点からも、特増法人等へ現物寄附した際に時価相当額100％の損金算入、控除を認めるのも一案である。

(97) もちろん、余剰食料などの棚卸資産を必要以上に廃棄処分している場合に、環境税の視点から、環境汚染原因者には租税優遇措置を講じるのではなく環境汚染原因者負担原則（PPP=Polluter pays principle）に基づきタックス・ペナルティ（懲罰税）措置を講じるべきとの意見もある。PPP原則について詳しくは、石村耕治編『現代税法入門塾〔第7版〕』（清文社、2014年）54頁以下、拙著『地球環境保全と環境税法〔問題研究2号〕』（朝日大学、1991年）参照。

◎ むすび

わが国においては、廃棄される余剰食料が膨大な量に及ぶ。それにもかかわらず、これらを“再収穫(セカンド・ハーベスト)”し、生活が苦しくお腹を空かした人たちに無償配布する仕組みはいまだうまく回転しているとはいえない。回転を遅れさせている理由の一つは、余剰食料を“再収穫”し健康に安全なかたちで提供する食品関連企業や食料生産者などの余剰食料寄附者に対する法定責任問題である。言い換えると、善意の食料寄附を促進するためには、寄附された食料等がもとで食中毒などの事故が発生した場合に、食料寄附者や寄附された食料を無償提供している非営利の飢餓救済団体などの責任をどの程度まで免じてやれるのかは、法制上の重い課題になる。

再収穫(セカンド・ハーベスト)の回転を遅れさせているもう一つの理由は、余剰食料を“再収穫”し健康に安全なかたちで現物寄附する際に発生する「コスト」の高さである。コスト高を克服し、再収穫の仕組みを確立するには、税制上のインセンティブを講じ民間活力を刺激する必要がある。食品関連企業や食料生産者などが、再収穫活動プログラムを組み、特増法人等を通じて棚卸資産の現物寄附をしている場合に、当該余剰食料寄附者に対するコストを補償のための税制支援措置を講じる必要がある。抜本策としては、国税上、公益寄附金控除を国や自治体に対し法人が支出した寄附金(法人税法37条3項1号)の場合と同等に扱い、現物寄附者に現物寄附の時価相当額の全額(100%)の損金算入を認めるのも一案である。

余剰食料の現物寄附、再収穫(セカンド・ハーベスト)の促進には、企業の「社会貢献意識の変革」も不可欠である。つまり、企業は、コスト高だけを問題にするのではなく、健康／衛生上安全な食料などの棚卸資産の廃棄を避け、日々の食に窮している人たち向けに特増法人等を通じて現物寄附することは「社会貢献につながる」のだという意識を持つことが大事である。また、企業の意識変革を促すためにも、この問題に対する立法府

の意識変革、積極的な行動が求められる。

余剰食料については、現物寄附、再収穫（セカンド・ハーベスト）の促進に加え、食用に適さなくなり「生ごみ」になった食料の回収、資源化も重い課題である。アメリカでは、生ごみから堆肥をつくる、発生するガスを代替燃料へ活用することなどを含め、生ごみ化した食料の資源化（リサイクル）への取組を積極化させている⁽⁹⁸⁾。大量の食料を輸入し、余剰食料の大量廃棄を続けているわが国でも、余剰食料の再収穫に加え、生ごみ化した食料の資源化に真摯に取り組む必要がある。本稿では、余剰食料の再収穫に焦点をあてて、それを促進する法制や税制のあり方を論じるに留めた。

（本学法学部教授）

(98) アメリカでは「何でもリサイクルを（Recycle Everything）」運動が盛んである。退任したニューヨーク州の前ブルームバーグ（Bloomberg）市長は、2013年6月末に、生ごみ化した「廃棄食料の有機再生計画の拡大運動（Champaign and Expansion of the Organic Food Waste Recycling Program）」を打ち出した。NY州の生ごみ化した廃棄食料のリサイクル率は、2013年現在では15%程度である。これを、2017年度までに現在の2倍の30%、2030年までに70%の達成を目指している。Available at: <http://www.mikebloomberg.com/index.cfm?objectid=2AEA25DB-C29C-7CA2-F9146C3BBC6225C1>