

# 国際NGO支援税制の日米比較

石村 耕治

はじめに

一 国際NGO支援のための税制上の課題

1 外国NGOの進出とは

2 外国NGOの国内での無差別取扱

3 クロスボーダー公益寄付金税制の課題

二 外国NGO支援税制の現状と課題

1 外国NGO支援税制に係る双務的対応措置

2 わが国の外国NGO支援税制

3 アメリカの外国NGO支援税制

三 クロスボーダー公益寄付金税制の現状と課題

1 クロスボーダー公益寄付金税制の現状

2 外国NGOへ支出した公益寄付金に係る日本の税制

3 外国NGOへ支出した公益寄付金に係るアメリカの税制

4 外国NGOへ支出した公益寄付金に係る双務的対応措置

5 外国NGOへ支出した公益寄付金に係る多数国間租税条約の可能性

四 クロスボーダー公益寄付金税制の導入とODA擬似市場化の視点

1 官民競争的視点から求められるODA透明化策

2 求められる国際NGOの透明化策

むすび

## はじめに

今日、民間の非政府組織 (NGO=Non-Governmental Organization) や非営利・公益団体 (NPO=Non-Profit Organization) 活動は著しく国際化してきている。わが国からは、様々なNGOやNPO (以下とくに断りがない限り、NPOを含む意味で「NGO」という。) が海外に進出し、その活動について次第に高い評価を得つつある。一方、各国からわが国に進出してくるNGOも、その数・種類ともに、年々増加の一途をたどっている。また、一部では、NGOの大型化、多国籍化も目立つ。こうした状況にあって、国際的に活動するNGOを支援する税制 (以下「国際NGO支援税制」という。) のあり方がますます重要な意味を帯びてきている。

国際NGO支援税制の課題は多岐にわたる。主なものとしては、①外国の法令に準拠して設立しないしは組織されたNGO (以下「外国NGO」という。) 活動に対する国内税制のあり方や、②自国納税者が外国NGOに支出した公益寄付金に係る税制にあり方、さらには③それらの税制についての国際的調和のあり方などをあげることができる。

今日、わが国を含む数多くの諸国において、国際NGO支援税制は、もっぱらそれぞれの国による片務的対応 (unilateral measures) によっているのが実情である。しかし、この他に、国際NGO支援税制を強化するためには、二国間租税条約による双務的対応 (bilateral measures) によることも可能である。さらには、国際NGO支援税制の確立には、多数国間条約ないし多数国間協定 (multilateral treaties, multilateral agreement) の制定による途もある。

国際NGO支援税制については、各国とも、もっぱら国内税法による片務的対応によっているのは、片務的対応措置

による方が簡便であることも一因である。すなわち、複雑な租税条約改定手続を踏むことなしに、国内税法上の対応だけで外国NGO一般を広くカバー(適用対象に)できるからである。これに対して、双務的対応措置では、複雑な条約改手続もさることながら、それぞれ条約を締結した相手国のNGOよりカバーできないという難点もある。このこともあつてか、現在、双務的対応は、極めて限られた先進諸国間で限定的に講じられているに過ぎない。ただ、各国による片務的対応措置の場合には、ローカルなスタンダード(基準)に従い具体的な措置が法制化される可能性が高いことが問題となる。やはり、国際的なスタンダード(国際基準)で活動する国際NGOに対しては、国際的なスタンダードでつくられた支援税制が似合う。国際NGO支援税制の確立には、国際的なスタンダードの多数国間条約・協定の制定が必要不可欠である。とはいっても、そもそも、非政府組織(non-governmental organizations)を支援するための多数国間条約・協定を制定することに多くに諸国の賛同が得られるかどうかは難題である。実際、こうした支援を行うための多数国間条約・協定については、目にみえる動きはほとんどない。

本稿では、国際NGO支援税制の現状と課題について、①外国NGO支援税制と②クロスボーダー(国境越え)公益寄付金税制の二つの視点に絞って、日本とアメリカ合衆国(以下「アメリカ」又は「合衆国」という。)との比較において検討する。

## 一 国際NGO支援のための税制上の課題

すでに触れたように、本稿で取り上げる国際NGO支援税制上の課題は、外国NGO支援税制とクロスボーダー公益寄付金税制についてである。こうした課題を点検するに先立ち、若干の基礎的な視点を紹介しておきたい。

### 1 外国NGOの進出

まず、「外国NGO」の意義についてである。本稿では、外国NGOとは、外国の法令に準拠して設立又は組織されたNGOを指している。こうした外国NGOに対する支援税制とは具体的に何を指すのかは、一義的に答えることは必ずしも容易ではない。国際税法の常識を駆使して具体例に従って判断するよりない。

国際税法の常識に従うと、後に詳しく触れるように、外国NGOがある国に進出する場合には、通例、進出地国内に「子団体 (subsidiary)」を設立する、支部など「恒久的施設 (P E Permanent Establishment)」を設置する、ないし「連絡事務所 (liaison office)」を設置するなどの方法が選ばれる。

もともと、株式会社など持分を有する営利法人の場合とは異なり、非営利団体の場合、法人格を有するものであっても持分を有しないのがふつうである。このため、非営利団体の進出形態の厳密な区分判定をするのは困難な場合が多い。実際、当初ある国に設立又は組織された団体と進出地国に設立又は組織された団体との間が、とりわけ進出地国に組織された団体が法人格を有しないときには、双方が親子関係にあるのか、本拠・支部関係にあるのかは判定が難しい。

こうした問題があることを織り込んだ上で、「外国NGOの進出」とは何かについての理解を深めるために、アメリカ

外国国内で設立された法人格を有するNGOで、わが国には「子団体」設立の形で進出している、「国連支援交流財団」と「国連支援交流協会」との組合せのケースをとり上げてみたい。「国連交流支援財団 (F S U N Foundation for The Support of the United Nations, Inc.)」は、一九八八年に、アメリカのニューヨーク州非営利法人法に準拠して設立された法人である。国連交流支援財団は、国際会議への積極的な参加や開発途上国への支援活動等を通じて、国際連合 (The United Nations, 略称「国連。以下同じ。)) を支援するNGOとして国際的に広くその名を知られている。日本国内では、「国連支援交流協会」の名称で、当初は「東京事務所」として活動を続けていた。その後、一九九九年九月に、特定非営利活動促進法 (通称「NPO法」。以下同じ。)) に準拠して内閣府の認証を受け、「特定非営利活動法人国連支援交流協会」(以下「国連支援交流協会」という。)) の名称の法人となった。<sup>②</sup> ちなみに、わが国で当初設立又は組織された「東京事務所」の法的性格は、人格のない社団等 (任意団体) なのか、支部ないし連絡事務所なのか、厳密な判定は困難である。

いずれにしても、このケースからも分かるように、外国NGOは、わが国に進出する場合には、人格のない社団等 (任意団体)、法人、さらには、支部ないし連絡事務所など、さまざまな形態・名称を選択できる。外国NGOの進出形態の選択とわが国でも課税上の区分の関係を図示すると、次のとおりである。

〔図表1〕 外国NGOの進出形態の選択とわが国での課税上の区分

進出形態		課税上の区分
子団体	人格のない社団等 (任意団体) 法人 (公益法人・NPO法人等)	内国法人 (外国系・内国法人) 内国法人 (外国系・内国法人)
PE (恒久的施設)	支部 連絡事務所	外国法人 外国法人

図表1からもわかるように、わが国に「子団体」の形で進出した外国NGOは、わが国で設立又は組織された非営利・公益法人ないし代表者の定めのある非営利・公益団体と同様に、法人課税ルール上は内国法人として取り扱われることになる。あえて色分けするとすれば、当該子団体は「外国系・内国法人」とでも呼んでよい。つまり、国連支援交流協会は、わが国にあまた存在する他のNPO法人と同等の課税取扱を受ける。

これに対して、わが国に「支部」、「連絡事務所」などの形で進出した外国NGOは、課税ルール上は外国法人として取り扱われることになる。<sup>3)</sup> わが税法では、事業所得の課否判定にあたり、外国法人については、わが国内にPE (恒久的施設) を有する場合に、そのPEに帰属する国内源泉所得に対してのみわが国で課税する原則を採っている (法人税法一四一条四号)。したがって、この課税ルールによると、わが国に所在する外国NGOの支部ないし連絡事務所は、具体的な事業活動や募金活動などを行っていると、PE (恒久的施設) にあたるとされる (法人税法一四一条一号・二号・三号)。そして、当該PEに帰属する国内源泉所得は、原則として非収益事業 (本来の事業) に係るものも含め、

課税対象となる。もつとも、後に触れるように、わが国内にPEを有する外国NGOは、財務大臣に申請し「外国の公益法人等の指定」を受けることができ、非収益事業（本来の事業）については課税の対象から除外してもらうことができる（法人税法二条六号、同施行令三条、施行規則二条および三条、法人税法四条二号、所得税法二一条二項、同施行令五一条の五、同施行規則一六条の四）。

## 2 外国NGOの国内での無差別取扱

以上の分析からわかるように、外国NGO（外国に本拠を有するNGO法人や人格のないNGO）支援税制を確立することのねらいの一つは、わが国に支部や連絡事務所などの形態で進出してきた外国NGOを、内国の公益法人等や内国の人格のない社団等と基本的には同等の課税取扱を保障することにある。

このように外国のNGOと国内の非営利・公益団体とを課税上同等に取り扱うのは、言葉を換えていえば、外国人に内国民待遇を保障することを意味する。OECD（経済開発協力機構）モデル租税条約二四条は「差別課税の禁止」を謳っており、この趣旨を生かした各国が独自に採る片務的な措置といえる。また、日米租税条約二四条（無差別取扱）を始めとした、わが国が各国との間で締結した二国間租税条約に盛り込まれたと同じ無差別取扱の規定も、同じような趣旨を反映させた片務的な措置と見ることができるといえる。

## 3 クロスボーダー公益寄付金税制の課題

確かに、課税するにあたり、外国NGOが進出地国内に設けた支部や連絡事務所などに対し、内国法人待遇を保障す

ることは、重要なNGO支援策の一つといえる。これに加え、居住者である納税者が、税額の計算にあたり、外国NGOに対して直接支出した寄付金について、寄付金控除・損金算入を認める制度を構築することも、重要な外国NGOに対する支援措置といえる。もともと、わが国を含め、自国の納税者が、国境を越えて外国NGO、つまり外国で設立又は組織されたNGO、に直接支出した寄付金（以下「クロスボーダー公益寄付金」ともいう。）を課税上どのように取り扱うべきかについては余り活発な議論が開かれてきていない。

この種の支援措置づくりが遅々として進展を見せないのには、いくつかの理由がある。一つは、国内NGOへ支出した寄付金に対し公益寄付金控除・損金算入を認めることにより自国の税収減を招いたとしても、国内NGOの場合にはその公益活動から自国への見返りを期待できるからまだいい。しかし、外国NGOの場合には自国への見返りが期待できないから、そこへ支出した寄付金に対し控除・損金算入を認めるのは無駄という考え方が根強いことがある。また、外国NGOは寄付を募りたい場合には、その国に進出し、そこに子団体ないしPEを設け、進出地国政府が当該子団体やPEに対し内国民待遇を保障することで解決し得るとの考えが根強いこともある。つまり、まず、自国の居住者たる納税者は、公益寄付金控除・損金算入の適用ある寄付金を受け入れる資格のある自国内にある外国NGOの子団体や支部（PE）などの「橋渡し機関（conduit entity）」に寄付金を支出する。その上で、その橋渡し機関を通じて、当該寄付金を親団体たる外国NGOないし当該外国NGOの本部に送金してもらうことができる。こうした形を採れば、間接的に寄付金を支出することが可能である。したがって、自国納税者が、直接外国NGOに支出した寄付金に対して、公益寄付金控除・損金算入の適用を認める必要はない。こうした考えが根強くあるものと思われる。



## 二 外国NGO支援税制の現状と課題

すでに触れたように、外国NGOの活動支援に係る税制のあり方については、大きく片務的対応の視点からと、双務的対応の視点からの二つに分けて検討することができる。前者は各国の国内税法による対応措置である。そして、後者は二国間租税条約による対応措置である。双方は密接に関連するものではあるが、分けて検討する方が論点を明確にしやすい。

### 1 外国NGO支援税制に係る双務的対応措置

二国間で租税条約を締結する際に、各国が国際的統一基準に従って条約案を作成する手本とするのが、モデル租税条約である。現在、OECD（経済開発協力機構）の手によるものと、UN（国際連合）の手によるものがある。

双方のモデル租税条約とともに、NGOのグローバルな活動を支援する税制の確立や公益寄付金税制の国際化に関しては、ほとんど役に立っていないのが実情である。こうしたモデル租税条約がつけられた当初の時代認識やその後のNGOの果たす役割の増大、NGOに対する税制を通じた公的資金の投入の必要性など、新たに出現してきた課題が、これらの条約を陳腐化させる大きな要因となっているように見える。<sup>6)</sup>

このように、モデル租税条約は、NGO支援税制に係る二国間租税条約を締結する際に、あまり有用な典拠にはならないのが実情である。しかし、モデル租税条約とは若干距離を置く形で、NGO支援税制に係る二国間租税条約による双務的対応は徐々に進められてきている。この面でバイオニア的存在となっているのが、アメリカである。アメリカ

は、カナダ、ドイツ、メキシコ、イスラエル、さらには近年日本など、ごく限られた国々との間ではあるが、相互主義の観点にたつて、それぞれ相手国のNGO支援のための二国間条約の締結ないし改定を進めてきている。条約の数そのものは少ないものの、わが国など外国NGO課税に係る双務的な対応が遅々として進まない諸国にとり模範になるものといえる。

#### (1) 外国NGO支援税制とモデル租税条約

OECDとUN双方のモデル租税条約においては、条約は「締約国の一方又は双方の居住者であるものに適用するものとする」(二条)と定めている。したがって、条約の適用を受ける対象となるには、一方の締約国の「居住者」であることが要件である。

モデル租税条約四条では、一方の締約国の居住者を、「当該一方の国の法令下において、住所、居所、事業の管理場所その他これらに類する基準により当該一方の国において課税を受けるものとされるもの」と定義する。このような「居住者」の定義は、数多くの二国間租税条約でも広く使われている。

このことは、外国のNGOが課税を免除されている場合ないし課税の対象とされていない場合には、「居住者」の定義には該当せず、特定の二国間租税条約の適用を受けることはできない。その結果、課税除外団体である公益団体は、課税団体に比べ、利子や配当など投資所得に対する条約上の制限税率適用の面で不利益な課税取扱を受けることになる。一方で、双方のモデル租税条約二四条〔無差別取扱〕において、一項で「一方の締約国の国民は、他方の締約国において、特に居住者であるのかないのに関し、同様の状況にある当該他方の国の国民に課されており若しくは課されえ

ることがある租税若しくはこれに関連する要件以外の租税若しくはこれに関連する要件又はより重い租税若しくはこれに関連する要件を課されることはない。」と規定している。

また、UNモデル租税条約二四条二項は、「国民」を定義して、締約国の法令によりその地位を与えられたすべての法人、パートナーシップ及び団体を指す、と定めている。

モデル租税条約の「無差別取扱」条項の文言からすると、二国間租税条約を締結している場合、互いに相手国のNGOを国内課税上、他の納税者と差別的に取り扱ってはならないことになる。OECDモデル租税条約の注解によると、この無差別取扱条項の下、締約国のいかなる国民も、いずれかの締約国の居住者であるかどうかにかかわらず、他方の締約国に対して、無差別取扱を求める権利があると定めている。しかし、この注解は、同時に、無差別取扱条項は、「締約国にとっては特定の公益目的で活動を行っている民間の非営利団体と同様の団体にあたる」としても、その活動がその国の利益にならない場合には、同様の特別の課税特典を付与するようにその締約国に義務付けるものと解してはならない。」と定めている。これは、相手国のNGOに対する課税特典の付与については、その真の性格並びにその活動から自国及び自国民が恩恵を受けられるかどうか判断したとしても、差別的な取扱にはならないことを意味する。

このような注解の定めは問題なしとはしない。なぜならば、課税特典を付与する場合のNGO活動の評価は、今日、国際的なスタンダードに基づいて下される必要性が高いからである。したがって、純粋なローカル・スタンダードを重視する注解の定めは、何か時代錯誤的な響きを感じざるを得ない。

やはり、国際的なスタンダードを確立する意味でも、モデル租税条約にNGO関連の特定条項を盛る必要性は大きいと言わなければならない。

## (2) 外国NGO課税に係る二国間租税条約締結の動向

世界を見渡すと、膨大な数の二国間租税条約が締結されている。しかし、その中で、非営利・公益団体、ないしは相手国のNGO課税に関する特定条項を置く例は、非常に限られている。

さきに触れたように、外国NGO支援税制に係る二国間租税条約による双務的対応については、アメリカが、パイオニア的存在である。アメリカは、これまで、カナダ、ドイツ連邦共和国（以下「ドイツ」という。）、メキシコ、イスラエル、さらには近年日本など数カ国との間で、既存の条約の改定により、所得課税に関する租税条約の中に、民間非営利・公益団体（NGO）課税・課税除外に係る特定条項を盛るにいたっている。<sup>7)</sup>

## ① アメリカ・ドイツ所得税の租税条約

アメリカとドイツとの間での所得課税に関する租税条約（以下「アメリカ・ドイツ所得税の租税条約」という。）<sup>8)</sup>では、相互主義に基づきそれぞれ相手国の民間非営利・公益団体（NGO）の本来に事業について課税除外とする旨を定めている。同条約の該当条項を訳出して紹介すると、次のとおりである。

「第二七条〔免税団体〕 第一項 第二八条〔便益の制限〕の規定にもかかわらず、ドイツの法人若しくは団体で、専ら宗教、慈善、学術、教育、又は公的な目的で運営されているものは、次の場合及び次の範囲まで各種所得に關し合衆国による租税を免除されるものとする。

- (a) 該法人若しくは団体は、ドイツにおいて租税を免除されている。
- (b) 当該法人若しくは団体は、合衆国内で設立され、かつ、その活動のすべてを合衆国内で行っていたとす

れば、それらの種類の所得について合衆国内での租税を免除され得る。

第二項 第二八条「便益の制限」の規定にもかかわらず、合衆国の法人若しくは団体で、専ら宗教、慈善、学術、教育、又は公的目的で運営されているものは、次の場合及び次の範囲まで各種所得に關しドイツによる租税を免除されるものとする。

(a) 当該法人若しくは団体は、アメリカにおいて租税を免除されている。

(b) 当該法人若しくは団体は、ドイツ国内で設立され、かつ、その活動のすべてをドイツ国内で行っていたとすれば、それらの種類の所得についてドイツ国内での租税を免除され得る。」

以上のように、アメリカ・ドイツ所得税の租税条約では、相互主義の立場から、各々、相手国の民間非営利・公益団体の免税事業に対して課税しないことにしている。<sup>9)</sup>

## ② アメリカ・カナダ所得税の租税条約

アメリカとカナダとの間で締結された所得課税に關する租税条約(以下「アメリカ・カナダ所得税の租税条約」という。<sup>10)</sup>では、相互主義に基づき、相手国の民間非営利・公益団体の本来の事業を課税除外とする旨を定めている。同条約の当該条約を訳出して紹介すると、次のとおりである。<sup>11)</sup>

「第二一条「免税団体」第一項 第三項の規定に従うことを条件として、宗教、学術、文芸、教育、慈善の団体から生じる所得は、当該団体が他方の締約国の居住者である場合には、当該所得が当該他方の締約国において租税を免除される範囲に限り、一方の締約国の租税を免除されるものとする。

第二項 第三項の規定に従うことを条件として、第四条〔配当〕及び第五条〔利子〕にいう所得が、次のようなものから生じている場合には、他方の締約国におけるその課税年度におけるその課税年度の租税を免除されるものとする。

(a) 一方の締約国の居住者である信託、法人若しくはその他の団体で、原則として当該一方の締約国における課税年度の租税を免除され、かつ、年金、退職金若しくはその他の従業員給付を支払うために設定された一つ以上の基金又はプランの下で、専ら給付金の支払若しくは管理するために設立されかつ運営されているもの、又は、

(b) 一方の締約国の居住者である信託、法人若しくはその他の団体で、当該一方の締約国における課税年度に租税を課されないもので、かつ、専ら(a)号にいう団体のために所得を得る目的で設立されかつ運営されているもの

第三項 第一項及び第二項の規定は、信託、法人若しくはその他の団体の取引若しくは事業の遂行から又は第一項若しくは第二項にいう者以外の関係者から生じた所得に対しては、これを適用しないものとする。

第四項 宗教、学術、文芸、教育若しくは慈善目的の団体は、カナダの居住者であり、かつ、合衆国の市民若しくは居住者以外の者から実質的にすべての支援を得ている場合には、私立財団に対して課される合衆国の規制税 (excise taxes) は、合衆国においては免除されるものとする。

## ③ 所得税の日米租税条約

日本とアメリカとの間での所得課税に関する改定租税条約（以下「所得税の日米租税条約」または単に「日米租税条約」という。）<sup>12)</sup>は、二〇〇四（平成一六）年三月三〇日に東京で批准書交換が行われ、即日発効した。この改定された日米租税条約では、相互主義に基づきそれぞれ相手国の民間非営利・公益団体（NGO）の本来に事業について、これを課税除外とする旨を定めている。同条約の該当条項を抽出して紹介すると、次のとおりである。

「第二条（特典の制限）第一項 一方の締約国の居住者で他方の締約国において所得を取得するものは、この条約の特典を受けるために別に定める要件を満たし、かつ、次の（a）から（f）までに掲げる者のいずれかに該当する場合に限り、各課税年度において、この条約の特典（この条約の他の条の規定により締約国の居住者に対して認められる特典に限る。以下この条において同じ。）を受ける権利を有する。ただし、この条約の特典を受けることに關し、この条に別段の定めがある場合は、この限りではない。

〔中略〕

（d） 第四条一項（c）に規定する者

〔以下略〕

「第四条（居住者）第一項 この条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、市民権、本店又は主たる事務所の所在地、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいい、次のものを含む。

〔中略〕

(c) 当該一方の締約国の法令に基づいて組織された者で、専ら宗教、慈善、教育、科学、芸術、文化その他の公の目的のために当該一方の締約国において設立され、かつ、維持されるもの(当該一方の締約国において租税を免除される者を含む。)

〔以下略〕

以上のように、改定された日米租税条約では、第四条一項(c)に定める民間非営利・公益団体は、その受益者または構成員がどこの国の居住者であるかを問わず、居住地国でその本来の事業を課税除外とされる場合には、一方の締約国において、内国民待遇を受け、租税を免除される。

## 2 わが国の外国NGO支援税制

わが国の場合、前記所得税の日米租税条約の例を除き、多くの国々と締結する二国間租税条約においては、相手国の法令に準拠して設立ないし組織されたNGOに対する課税取扱について、相互主義に基づく特段の定めをしていない。このため、外国NGOに対するわが国での課税は専ら国内税法による片務的対応に拠っているのが実情である。

### (1) わが国での片務的対応措置

外国NGO、つまり外国の法令に準拠して設立ないしは組織されたNGOが、わが国に進出するとする。この場合、進出の形態としては、いくつかの選択が可能である。また、具体的な課税関係も、選択された各々の形態により異なる。



## ① 進出形態と課税関係

外国NGOがわが国に進出する場合には、「子団体」の設立ないしは「支部」や「連絡事務所」の設置が最も一般的ではないかと思われる。

## (a) 子団体

対日進出をする場合、親団体 (parent organization) たる外国のNGOは、わが国に「子団体 (subsidiary)」を設立する形を選択することが可能である。この場合、日本民法三四条に準拠した法人格のある団体、つまり主務官庁の許可を得て設立される社団法人ないしは財団法人形態で進出するのも一案である。また、NPO法 (特定非営利活動促進法)<sup>13)</sup> に準拠した法人格ある団体、つまり主務官庁の認証を得てNPO法人 (特定非営利活動法人) 形態で進出するのことも可能である。ちなみに、「主務官庁」とは、公益法人やNPO法人の目的・事業に関する事務を所掌している内閣府及び十省の中央官庁を指し、その目的・事業が複数の官庁に関連する場合には、それらの官庁が共管して主務官庁となる。また、主務官庁の権限は、政令により、都道府県知事や都道府県教育委員会などに委任されている。

例えば、スイスに親団体のある世界自然保護基金 (World Wild Fund for Future (WWF) International) は、子団体として、環境省を主務官庁とした財団法人世界自然保護基金日本委員会 (WWF Japan) を設立して、活動を行っている。<sup>14)</sup>

(図表2) 財団法人世界自然保護基金日本委員会 (WWFジャパン) の概要

■ WWFジャパン 団体概要 (二〇〇五年八月三十一日現在)

名称 財団法人世界自然保護基金ジャパン WWF JAPAN

設立 一九七一年(昭和四六年) 九月二二日

名誉総裁 秋篠宮文仁親王殿下

代表者 会長 大内照之

所在地 (WWFジャパン東京事務所) 東京都港区芝三ー一ー四 日本生命赤羽橋ビル六F

(WWF サンゴ礁保護研究センター) 沖縄県石垣市字白保一ー八

職員数 職員 五四名 (二〇〇五年四月一日現在)

事業内容 一. 世界自然保護基金国際本部への協力および自然保護事業の助成

二. 国及び地方公共団体から委託された事業

三. 関係諸団体との連絡協議会の開催

四. 自然保護事業のための調査研究

五. 自然保護思想の普及及び啓蒙

六. この法人の目的達成のための資金募集

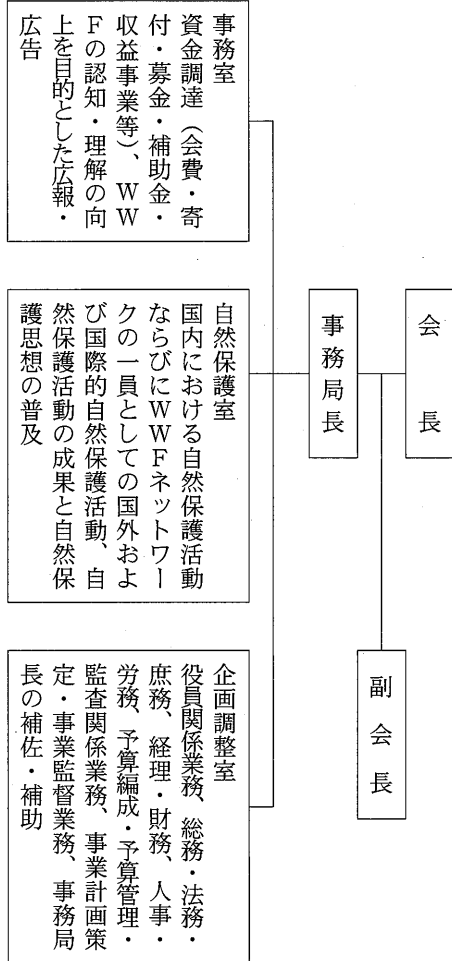
七. その他この法人の目的達成上必要な事業

資産総額 二二億一七七二万四八四七円 (平成一七年三月三十一日変更 平成一七年七月十九日登記)

サポーター数 個人サポーター 約三五,〇〇〇人 法人サポーター 約三〇〇社

電話番号 ○三ー三七六九ー一七一(代)

■ W W F ジャパン 事務局組織図

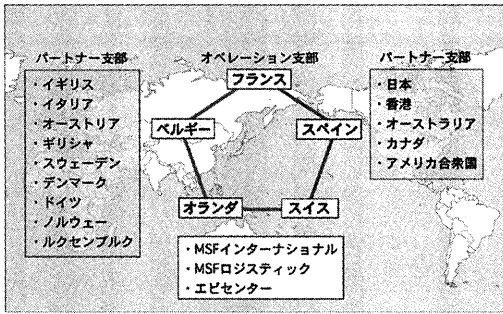


W W F ジャパンのHPより引用

また、よく知られている典型的な国際NGOとして、国境なき医師団（MSF ≡ Medecins Sans Frontieres）がある。MSFは、一九七一年にフランスで設立され、医療援助を専門に活動する非営利の国際的NGOである。年間約三、〇〇〇人の医師、看護師、助産師らが世界約七〇カ国で援助活動を続けている。MSFは世界一九カ国に支部を持つ国際的な組織である。このうち、フランス、ベルギー、オランダ、スイス、スペインの五支部は「オペレーション支

部」として医師団を編成し医療援助プログラムの実施を担当している。オペレーション支部以外の支部（「パートナー支部」）は、自国で医師団参加者を募集するほか、広報活動、現地医療援助プログラムへの資金援助などを行っている。本部は存在せず、それぞれの支部が国際憲章に基づき独立して活動を行いながら緩やかなネットワークで結ばれている。また、各支部の連絡調整機関として「MSFインターナショナル」がスイスに設置されている。

〔図表3〕 国境なき医師団（MSF）の国際ネットワーク



国境なき医師団（MSF）日本のHPより引用

「国境なき医師団 (MSF) 日本」は、一九九二年に任意団体として設立された。一九九〇年にある支部の一つとして一九九七年には独立組織となった。一九九九年一〇月に、東京都からNPO特定非営利活動法人として認められ、さらに二〇〇二年七月二五日には、寄付者が寄付金控除・損金算入できる寄付金の受入れのできる資格を有する認定NPO法人 (認定特定非営利活動法人) として国税庁の認定を受けた<sup>①</sup>。したがって、MSF日本は、わが国の課税取扱上は、内国法人にあたる。

ちなみに、MSF日本は、日本国内での医師団参加者の募集、広報活動、現地医療プログラムへの資金援助を行って来ている。これまで武力紛争地域、難民キャンプ、開発途上地域などに多くの日本人が派遣された。さらに、広報活動を通じてMSFの活動への賛同を募り、必要な援助を行うための資金を集めている。

〔図表4〕 国境なき医師団 (MSF) 日本の概要

会 長	白井律郎 (医師)
副会長	黒崎伸子 (医師)、錦織信幸 (医師)
事務局長	エリック・ウアネス
連絡先	事務所所在地、地図、お問合せ先一覧をご覧ください。
支援者数	(二〇〇四年一月末時点) ニュースレター購読者数: 一一五, 一九六人 寄付者総数: 一二三, 九二九人
派遣者数	派遣実績をご覧ください。
収入	(二〇〇四年度) 収入合計一六億八, 八〇六万円 寄付金収入一六億七, 六二六万円 (個人寄付を中心とした民間からの拠出金が一〇〇%を占める)

\* 会計の詳細については会計報告をご覧ください。

国境なき医師団 (MSF) 日本のHPより引用

その他、グリーンピース (Green Peace) は、地球温暖化、核・原子力問題、有害物質問題、原生林保護、海洋生態系保護のための活動をしていることで知られている。グリーンピースは、オランダのアムステルダムに本部を置き、世界二七カ国に支部がある。日本支部であるグリーンピース・ジャパン (Green Peace Japan) は、NPO法に準拠して一九八九年四月に法人格を取得してNPO法人になった。<sup>(18)</sup> また、アースウォッチ (Earthwatch Institute) は、一九七三年アメリカのボストンに創設され、現在イギリス、オーストラリアおよび日本に拠点がある。日本の拠点は、アースウォッチ・ジャパンとして一九九三年に発足し、二〇〇三年二月にはNPO法に準拠してNPO法人になり、今日にいたっている。<sup>(19)</sup>

このように、NPO法の成立以降、多くの外国NGOの日本の子団体ないし支部が法人格を取得して活動を行うようになってきている。<sup>(20)</sup> ただ、一般にNGOは、主務官庁による監督になじにくい性格を有している。このため、わが国に子団体の形で進出するにしても、“法人”ではなく、“人格のない社団等”の形態を選択する例が多い。

いずれにせよ、財団法人世界自然保護基金日本委員会、認定特定非営利活動法人国境なき医師団 (MSF) 日本、特定非営利活動法人グリーンピース・ジャパンを始めとした外国NGOの日本国内にある子団体 (→外国系・非営利・公益団体) は、課税上、基本的には内国法人と同じ扱いになる。したがって、当初から日本国内に本拠 (本店) 又は主たる事務所を有する国内NGOと同様の課税取扱を受ける。つまり、課税上、当然に内国の公益法人等ないし人格のない社団等として取り扱われる。

## (b) 恒久的施設 (P E)

外国NGOは、わが国に「支部」、「事務所」などを設置し、わが国に進出することができる。例えば、先にあげた国連支援交流財団 (F S U N = Foundation for The Support of the United Nations, Inc.) は、当初、連絡事務所の形で日本に進出した。<sup>19)</sup> 同財団は、アメリカ・ニューヨーク州法に準拠して設立されたアメリカ籍の非営利法人であるが、進出当初、東京に日本事務所を開設している。この場合、当時の東京事務所は外国非営利法人 (外国NGO) の出先機関である。ちなみに、その後、同財団は、NPO法に準拠してNPO法人 (特定非営利活動法人) 国連支援交流財団になつてゐることは、すでに触れたところである。

支部や連絡事務所の形態で対日進出している場合、課税取扱上、当該支部や連絡事務所がP E (恒久的施設) にあたるかどうかは、その具体的な活動内容による。単に情報収集や事務連絡 (リエゾン) だけがねらいであれば、P Eに該当しない。一方、当該在日事務所が直接の募金活動を含め、具体的な事業活動を行つていれば、P Eに該当する。

ちなみに、アメリカ、イギリス (U K) など、多くの国々では、非課税 (免税) 団体としての適格性の認定にあつては、必ずしも法人格の有無を要件としていない。<sup>20)</sup> このため、外国の非課税 (免税) 特典を得た人格なきNGOが、わが国に連絡事務所ないしは支部を設置し、進出する場合も少なくない。

## ② 外国法人課税の一般原則と公益法人等

わが税法上の外国法人課税の一般原則によると、外国法人は「国内源泉所得」に対してのみ納税義務を負う (法人税法四条二項前段)。つまり、外国法人は、日本国内で事業活動を行い、あるいは日本国内に投資等を行うことにより得

た利益には、格別それが課税除外とされない限り、わが国で課税される。

しかし、わが税法は、外国法人であっても、それが公益法人等にあたるときには、<sup>21)</sup>外国法人課税の一般原則は修正された形で適用される。つまり、外国公益法人等については、国内源泉所得のうち収益事業から生じたものに対してのみ課税される(法人税法四条二項但書)。外国公益法人等の非収益事業所得は非課税とされる(法人税法一〇条)。外国公益法人等(外国公共法人等)は、支払いを受ける利子、配当等(以下「金融収益」ともいう。)については、所得税(源泉所得税)は課されない(所得税法二一条二項)<sup>22)</sup>。

もつとも、外国の公益法人等は、非収益事業所得や金融収益について非課税の取扱をうけるためには、法人税法、所得税法のもとで大蔵大臣の「指定」を受けなければならない(法人税法施行令三一条、所得税法施行令五一条の五)。

一方、外国の人格のない社団等(人格のない外国NGO)については、外国の公益法人等の場合と同様に、国内源泉所得のうち収益事業所得に対してのみ課税される(法人税法四条二項但書)。つまり、非収益事業所得は非課税とされる(法人税法一〇条)。しかし、外国の人格なき社団等が支払いを受ける金融収益については、「指定」を受けた外国の公益法人等の場合と異なり、源泉所得税の非課税の取扱はない。

以上のことから分かるように、外国のNGO法人や人格のない外国NGOは、国内の公益法人等や国内の人格のない社団等と一定の範囲内に限っては、同等の課税取扱を受けることになる。

すでに指摘したように、このように外国の非課税団体と国内の非課税団体とを課税上同等に取り扱うのは、外国人に内国民待遇を保障するように求めたOECDモデル租税条約二四条(差別課税の禁止)の趣旨を汲み取った片務的な措置と見ることができる。また、日米租税条約二四条(無差別取扱)を始めとした、わが国が各国との間で締結した二国



間租税条約に盛り込まれたと同じ無差別取扱の規定の趣旨を反映させた片務的な措置ととることができる。

## (2) 財務大臣の指定

わが税法は、外国のNGO法人に対し、非収益事業所得を非課税としたり、金融収益を非課税とする形で、できるだけ国内の公益法人等と同等の待遇を保障することになっている。ただし、この場合、法人税法、所得税法の下で、財務大臣の指定を受け、その旨の告示があることが要件となっている。つまり、こうした内国民待遇は自動的に保障される仕組みにはなっていない。見方によつては、こうした課税除外の仕組みは、課税庁の審査を受け、それに合格するように求めることから、「非課税制」というよりも、「免税制」に近いといつてよい。<sup>23)</sup>

こうした手続の下で、外国のNGO法人、つまりもつと具体的にいえば外国NGOの支部ないし連絡事務所などでPEと該当するものが、課税上、内国法人である公益法人等に準じた取扱を受けたいとする。この場合には、財務大臣に対して「指定」を受けるための申請を行わなければならない(法人税法二条六号、同施行令三条、施行規則二条および三条、法人税法四条二号、所得税法二条二項、同施行令五一条の五、同施行規則一六条の四)。

大蔵大臣は、これらの指定を行ったときには、その旨を告示することになっている(法人税法施行令二条二項、所得税法施行令五一条の五第二項)。

指定の申請について、例えば法人税法施行令では、次のように規定している。

施行令第三条(外国の公益法人等の指定) 外国法人は、法別表第二章第二号の指定を受けようとするときには、国内において行なう事業の概要その他財務省令で定める事項を記載した申請書に、定款、寄附行為、その他これらに準

じるもの及びその本店又は主たる事務所の所在地国において内国法人である公益法人等のうち当該外国公益法人に類似するものの国外に源泉がある所得（収益事業から生ずる所得を除く。）に対し法人税に相当する税を課さないことを証明する書類を添付し、それを財務大臣に提出しなければならない。

また、指定申請書の記載事項は次のとおりである。

法人税法施行規則三条（外国の公益法人等の指定申請書の記載事項）令第三条第一項（外国の公益法人等の指定）に規定する財務省令で定める事項は、次に掲げる事項とする。

- 一 申請する外国法人（以下この条において「申請法人」という。）の名称及び本店又は主たる事務所の所在地並びに国内にある事務所又は事業所の名称及び所在地
- 二 申請法人の代表者の氏名並びに国内において行なう事業又は国内にある資産の経営又は管理の責任者の氏名及び住所又は居所
- 三 国内法人である公益法人等のうち、申請法人に類似するものの名称
- 四 申請法人の所得に対するその本店又は主たる事務所の所在地国における法人税に相当する税の課税の状況
- 五 その他参考となるべき事項

財務大臣は、これらの指定を行ったときには、その旨を告示することになっている（法人税法施行令三条二項、所得税法施行令五一条の五第二項）。

このような手続を踏み、法人税法上の指定を受け告示された外国の公益法人等は、わが国内の源泉から生じた非収益事業所得を非課税とされる。同様に、所得税法上の指定を受け告示された外国の公益法人等は、国内源泉の金融収益に

ついて非課税とされる。

① 指定法人

現在、法人税法上の指定法人としては、アメリカのスタンフォード・リサーチ・インスティテュート (SRI、一九六三年、大蔵省告示二三三二号) がある。SRIは、カリフォルニア州の非営利法人法に基づいて設立された法人で、自然科学、人文科学に関する研究法人である。指定告示の形式は次のとおりである。

(一九六三〔昭和三八〕年八月二日大蔵省告示第二三三二号)

法人税法 (昭和三二年法律第八号) 第五条第一項第八号 (現行法人税法 (昭和四〇年法律第三四号) 別表第二第二号) の規定に基づき、同項の規定により収益事業から生じた所得以外の所得に対する法人税を課さない法人を次のとおり指定し、昭和三八年八月一日以後に終了する事業年度の法人税について適用する。

法人名 スタンフォード・リサーチ・インスティテュート

主たる事務所の所在地 アメリカ合衆国カリフォルニア州メロン・パーク・イレヴンスウッド・アヴェニュー三三三三

番地

また、米国船級協会 (American Bureau of Shipping) は、ニューヨーク州議会の特別立法に基づき設立された非営利団体で、船級の適格性を審査する標準となる船体・機関等の建造規則を定め、船舶の検査等の業務を行っており、わが国においても、船舶検査業務を営んでいる。指定告示の形式は次のとおりである。

(一九八四〔昭和五九〕年七月二日大蔵省告示第八二号)

法人税法 (昭和四〇年法律第三四号) 別表二第二号に基づき、収益事業から生じた所得以外の所得に対する法人税を課さない法人を次のとおり指定し、昭和五九年七月二日以降に終了する事業年度の法人税について適用する。

法人名 米国船級協会

主たる事務所の所在地 アメリカ合衆国ニューヨーク市ブロードウェイ六五

以上のほか、ユナイテッド・シーメンス・サービス・インコーポレーテッド (一九八四〔昭和四九〕年二月二七日大蔵省告示一三八号)、ロイド・レジスラー・シッピング (一九九〇〔平成二〕年二月一七日大蔵省告示二二一号) がある。<sup>2)</sup>

(b) 所得税法上の指定法人

一方、所得税法上の指定法人としては、例えば、スイスに本拠を置くインターナショナル・オリンピック・コミティー (国際オリンピック委員会、一九七七年、告示九〇号) などがある。このほか、アトミック・エナジー・オブ・カナダ・リミテッド、カナディアン・パテント・アンド・ディベロップメント・リミテッド、バツテル・メモリアル・インスティテュート、エデュケーション・テストイング・サービスが指定法人となっている。<sup>2)</sup>

② 指定手続適正化の課題

法人税法上の「外国法人である公益法人等」の「指定」制度は、財務大臣の指定により課税取扱上、一定の内国民待

遇を保障しようというものである。この場合、すでに触れたように財務大臣が指定した法人は、収益事業から生じるものを除き、金融収益について源泉所得課税を受けない。

この財務大臣の指定は、税法令に定める課税（除外）要件を補充する機能を有する。財務大臣の告示も同様の機能を有する。また、この告示は委任立法としての性格を有するものといえる。

この指定制度の下、わが国内に本店（本拠）又は主たる事務所を有しない外国のNGO法人は、次の要件を充足する場合に、財務大臣の指定が受けられる（法人税法施行令三条、所得税法施行令五一条の五）。

- (i) 指定を受けようとする外国法人の本店（本拠）又は主たる事務所の所在地国において、公益法人等のあける国外源泉の非収益事業所得に対し課税していないこと。
- (ii) 該外国法人の活動が、わが国の非課税とされる公益法人等、公共法人等の活動に相当すること。

ちなみに、財務大臣の指定・告示は、大臣の自由裁量行為と見ることはできない。明らかに法規裁量行為といえる。したがって、申請書類が整い、前記の要件を充足する限り、財務大臣は指定・告示を行わなければならない。しかし、現実には、この面での手続きが整備されていない。このため、申請書類の処理期間の定めがなく、また指定が拒否された場合の理由の明示や不服申立手続なども不明瞭である。

この指定制度に係る手続的適正や透明性の確保は、特定公益増進法人の認定制度（法人税法三七条三項三号、所得税法七八条二項三号）に係るものなどとともに、極めて重要な課題である。申請後一定期間（例えば三カ月）経過後には自動的に指定されたものとみなす規定の創設などを含め、抜本的な改革を行う必要がある。諸外国のNGOなどから、

「税務行政手続発展途上国」と名指しされないようにするためにも、立法的な対応を急ぐ必要がある。<sup>26)</sup>

### ③ 指定を受けた外国NGO法人の課税関係

すでに触れたように、外国のNGO法人が、非収益事業、金融収益について非課税の取扱を受けるためには、財務大臣の指定・告示が行われていることが前提となっている。したがって、この指定を受けていない、あるいは受けられなかった(以下「無指定」という。)外国のNGO法人は、わが税法上の外国法人課税の一般原則に従って課税されることになる。

一般原則によると、外国法人は、「国内源泉所得」に対してのみ納税の義務を負う(法人税法四条二項前段)。したがって、無指定の外国のNGO法人は、たとえ本拠のある所在地国においてわが国の公益法人等及び所得税法上の公共法人等に相当する課税取扱を受けていたとしても、本来の事業(非収益事業)所得を含め納税の義務を負うことになる。

具体的には、当該無指定の外国NGO法人が、日本国内において事業活動を行い、あるいは日本国内へ投資等を行うことに得た利益(剰余金)には、格別に課税除外とされない限り、わが国において課税される。この場合、たとえば日本国内に、「支部」、「事務所」などの「恒久的施設(PE)」を有していたとしても、外国法人として課税取扱がなされる。もつとも、同じ種類の国内源泉所得であっても、その所得の支払いを受ける当該外国NGO法人が日本国内にPEを有しているかどうかにより、具体的な課税関係は異なる。

一般に、国際課税法の分野においては、事業所得などについて「恒久的施設(PE)なければ課税なし」(No taxation without a PE)の原則が強調される。<sup>27)</sup>したがって、実務的には、わが国に所在する外国法人の出先が、国内

税法ないし租税条約上、PEに該当するかどうかは、課税関係を大きく左右することになる。これは、営利企業の場合のみならず、非営利・公益団体（NGO、NPO）等のケースにもあてはまる。

例えば、日本国内に設けられた無指定の外国NGO法人の連絡事務所が、各種契約上の権限を有することなどからPEに該当する、と判定されたとする。この場合、当該事務所は、国内にPEを有する外国法人としての課税取扱を受ける。

ちなみに、わが税法は、国内にPEを有する外国法人について、そのPEの業態に応じ一号から三号に区分し、各々の納税義務の範囲を定める（法人税法二四一条一号〜三号）。すなわち、日本国内に「支店、工場その他事業を行う一定の場所」（一号PE）を有する外国法人（一号外国法人）、「建設作業所等」（二号PE）を有する外国法人（二号外国法人）ないしは「代理人等」（三号PE）を有する外国法人（三号外国法人）に区分した上で、課税する。

これに対して、日本国内に設けられた無指定の外国NGO法人の連絡事務所が、もっぱら当該NGOのPR（広告宣伝）、情報提供、その他事業遂行にとり補助的な性格の活動を行っているに過ぎないことなどからPEに該当しない、と判定されたとする。この場合、当該事務所は、国内にPEを有しない外国法人（四号外国法人）としての課税取扱を受ける（法人税法一四一条四号）。

これらの外国法人のあげる国内源泉所得に対しては、PEの有無ないしはPEの区分はもちろんのこと、その所得の種類（一号所得〜一〇号所得）に応じ、法人税ないしは所得税の源泉徴収の方法で課税される（法人税法一三八条、一四一条、一四二条、所得税法一七八条〜一八〇条）。

以上、外国団体（非居住者）に係る所得等に応じた課税方法等を図示すると、次のとおりである。

外国団体の区分 (1号～4号)		日本国内にPEを有する 外国団体		国内にPEを 有しない外国団体 〔4号外国団体〕	所得税の 源泉 徴収の有無
		〔1号外国 団体〕	〔2号、3号 外国団体〕		
1号	・事業の所得	《総合課税》	《総合課税》	非課税	×
	・資産の所得				×
	・その他の国内源泉所得				×
2号	・人的役務の提供事業の対価	《総合課税》	《総合課税》	《総合課税》 (ただし、資産の所得については、国内にある不動産の譲渡による所得等に限る。)	○
3号	・不動産等の賃貸料等				○
4号	・利子等	《総合課税》	(A)	《分離課税》	○
5号	・配当等				○
6号	・貸付金の利子				○
7号	・使用料等		《総合課税》		○
8号	・広告賞金		《総合課税》		○
9号	・利殖年金匿名組合契約等に基づく利益配分		《総合課税》		○
10号			《総合課税》		○

〔図表5〕 外国団体〔非居住者〕に係る課税方法等一覽

\* (A) 国内事業に帰せられるもの (B) 国内事業に帰せられないもの



図表5に従って、具体的な課税関係について説明してみる。

例えば、アメリカに本拠を置く無指定の外国NGO法人（この場合は人格のないNGOも同じ。）が、その本来の事業に係る資金をわが国の金融機関に預け入れたとする。そして、当該NGO法人が利子を得たとすれば、当該利子に対しては四号所得として課税される。この場合、当該利子に対する具体的な課税方式は、当該NGO法人の日本国内でのPEの有無ないしPEの業態等により異なる。すなわち、PEを有していれば、総合課税ないしは分離課税の方法で課税される。

一方、PEを有していなければ、分離課税の方法で課税される。この場合で、総合課税の対象となるときには、利子はもともと支払い段階で源泉徴収によることになっていることから（所得税法二一条一項）、具体的には、いったん金融機関での源泉所得税の徴収を受けた上で、申告納税の方法で課税関係が完了することになる。一方、分離課税の対象となるときには、源泉所得税の徴収だけで課税関係が完結する。この場合、原則として一律一五%の税率で源泉徴収される（所得税法二二三条一項）。ただし、支払いを受ける外国団体（非居住者）がわが国と租税条約を締結している相手国の居住者であるときには、当該租税条約の定めるところによる（租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例に関する法律（以下「実施特例法」）三条）。本件のように、アメリカの無指定の外国NGO法人ないし法人格のない外国NGOが受け取る利子については、日米租税条約の下、その支払い時に金融機関が一〇%の税率で源泉徴収することになる。<sup>28)</sup>

## 3 アメリカの外国 N G O 支援税制

## (1) アメリカでの片務的対応措置と免税資格承認

わが国においては、主務官庁の許可あるいは認証を受け、法人格を取得した民間団体は、各種租税上、「公益法人等」として本来の事業（非収益事業）がほぼ自動的に課税除外となる。こうした課税除外方式は「非課税制」と呼ばれる。

これに対して、アメリカでは、民間非営利・公益団体（N P O ・ N G O）が法人格を取得したとしても、本来の事業は自動的に課税除外とはならない。課税除外となるためには、法人格の有無とは無関係に、N P O ・ N G O が本来の事業に専念しているかどうかなどについて新たに課税庁の審査を受け、それに合格するように求められる。こうした課税除外方式は「免税制」と呼ばれる。

連邦所得税法は、内国歳入法典（I R C || Internal Revenue Code）五〇一条（c）（1）〜（23）、五〇一条（d）〜（k）まで、さまざまな種類の免税資格承認の対象となる団体を列挙している。これらのうち、最も一般的に知られている団体は、一般的公益活動を行う五〇一条（c）（3）や五〇一条（c）（4）に該当する団体である。<sup>29</sup>

一般に、これらの団体は免税資格承認を受ける際に、原則として、どこで設立又は組織されたのかは問われない。つまり、合衆国外で設立又は組織されたものでもよい。例外的に地理的な制限のあるのは、五〇一条（c）（1）（「公共法人」、五〇一条（c）（19）（「軍人団体」、五〇一条（c）（21）（「炭塵肺給付基金」及び五〇一条（c）（22）（「退会負担金補償基金」）の四つである。したがって、ほとんどの場合、外国で設立又は組織された N P O ・ N G O は、連邦税法上の免税資格承認を申請する資格がある。この点についての公的確認を行ったレベニュー・ルーリング（Revenue Ruling）六六一七七では、次のように述べている。

「ある団体が外国法に基づいて設立されているという事実は、一九五四年内国歳入法典五〇一条(a)の下で定められた免税要件に該当している限り、当該条項の下での免税団体として資格を得ることから排除されることはない。」

### ① 国内団体に係る免税資格承認手続

一般に、合衆国内の非営利・公益団体（以下「内国団体」という。）は、その本来の事業（非収益事業）に係る連邦法人所得税の免除を受けるためには、一定の手続を踏むように求められる。つまり、免税資格承認審査に合格して初めて本来の事業が課税除外となる。

ただし、教会その他特定の教会関連団体で収益（非関連）事業を行っていないもの、一般納税者や政府機関などから支援（パブリック・サポート）を受けて事業活動を行っている公益団体<sup>11)</sup>で、各課税年度の総収入金額が通常五、〇〇〇ドルを超えないものなどは、免税資格審査が免除される（法典五〇八条(c)）。これらの団体は、いわば“非課税”として、当然に課税除外となる。

この免税資格承認審査は、連邦の課税庁である内国歳入庁（IRS＝Internal Revenue Service）により、資格承認申請時及びその後定期的に実施される。内容的には、形式面及び実質面の双方についての審査が行われる。ちなみに、具体的審査基準は、審査対象となる団体の種類により異なる。

一般に、形式面については、団体の定款ないしは規約などに記載された目的、免税とされる財産の利用目的、残余財産の帰属（いわゆる「サイプレス原則（cy pres rule）」<sup>12)</sup>などのポイントを審査する。

一方、実質面では、(i) 私物化、(ii) 政治団体化、(iii) 営利企業化の有無などのポイントを審査する。つまり、具体

的にいうと、(i) 団体の財産や資金などがその代表者や役員など内部者の私用に供されていないかどうか。(ii) 団体の活動の実質的な部分が立法活動や選挙運動に転化していないかどうか。さらに、(iii) 収益(非関連)事業活動がその団体の「本業」と化していないかどうか、について審査する。<sup>22)</sup>

## ② 外国NGOに係る免税資格承認手続

すでに触れたように、外国で設立又は組織された非営利・公益団体(NGO・NPO)は、内国歳入庁(IRS)に申請し、審査に合格すれば、本来(非関連)の事業は課税除外となる。この場合、(i) こうした外国NGOに対しても、国内団体と同じ審査基準が適用されるのであろうか。あるいは、(ii) 外国NGOの場合には、特別の審査手続が適用されるのであろうか。

### (a) 審査基準

IRSは、原則として、外国NGOの免税審査にあたっては、五〇一条(c)(3)上の国内団体の場合と同じ基準を適用することになっている。したがって、外国NGOから免税資格承認申請があった場合、IRSは、その形式面及び実質面の双方から審査することになる。IRSは、申請人が、審査に合格した場合には、IRSのルーリング(免税資格確認通知∥IRS exemption ruling)若しくは、ディタミネーション・レター(資格承認決定書∥determination letter)で、その旨を告示することになっている。<sup>23)</sup> 外国NGOから免税資格承認申請があった場合、IRSは、すでに述べた基準にしたがって、その形式面及び実質面の双方から審査することになる。

ただ、外国NGOは、設立地国法が必ずしも定款に解散のときの残余財産の帰属について明記するように求めておらず、定款にその旨の定めがないケースなども散見される。こうした場合には、IRSは、免税資格の承認に消極的である。また、合衆国の公序 (public policy) に反する人種差別を行っている教育機関は、免税資格が認められない<sup>34)</sup>。したがって、人種差別的な教育を行なう外国人学校には、原則として免税資格が与えられない<sup>35)</sup>。

ただし、外国人教育という特殊性を勘案し、次のような特別な取扱も可能な旨を示唆している<sup>36)</sup>。

「私もIRSは、レベニュー・プロシイジャー七五―五〇〔教育機関での人種差別基準〕の規定を遵守することが、特定の国においてはその国の法律あるいは慣行上、違法ないしは不可能である場合があることを承知している。このように七五―五〇を遵守することが違法につながるあるいは非現実的である場合には、その適用を回避することができる。この場合、外国人学校側が、その適用を回避せざるを得ないことを裏付ける合理的基準を必ず示す必要がある。外国団体側が合理的基準を示す義務を負うものとする。」

このような弾力的な運用は、レベニュー・プロシイジャー七五―五〇の規定を遵守できない外国人学校に対する、「理由説明書」の提出を条件とする免税資格承認の特例措置（レベニュー・プロシイジャー九二―九四）の整備につながった。

こうした外国人学校の例に加え、さらに、政治活動を行うことを主たる目的としている国際人権団体なども、免税資格の承認にあたり、大きな問題となる。これは、すでに触れたように、五〇一条(c)(3)の該当する団体は、政治活動が厳しく制限されているからである。

## (2) 免税資格承認審査手続

内国団体で、五〇一条(c)(3)の下で免税資格の承認を望むものは、教会やその関連団体で収益事業を営んでいないことから非課税取扱がなされるものは別として、その設立から二七カ月以内に免税資格申請を行なうように求められる<sup>8)</sup>。期間内に申請を行わなかった場合、大きく二つの不利益を受けることになる。一つは、(i) その内国団体は五〇一条(c)(3)に該当する団体として課税上取り扱われない。そして、もう一つは、(ii) 当該団体に支出した寄付金について、寄付者は寄付金控除ないし損金算入ができない。

こうした内国団体に係る免税審査手続は、外国団体(外国NGO)に対しても等しく適用になるのかどうかが問題となる。この点については、外国NGOも内国団体と同様の審査手続が必要であるとする見解と、外国NGOは収益事業を営む場合は別として原則として審査手続は不要とする見解がある。

外国NGOが、免税資格承認手続を踏んでいない場合、理論的には、その団体は非収益事業にも課税されることになる。しかし、外国NGOはそもそも課税対象となる合衆国内源泉所得がない場合も珍しくない。この点については、後に詳しく検討する。

また合衆国市民若しくは個人居住者が、免税資格承認手続を踏んだ外国NGOに対し寄付金を支出したとしても、寄付金控除の対象とならない。したがって、寄付者にとっては、外国NGOが免税資格承認手続を踏んでいるかどうかは、さして重要な問題ではない。この点に関して、内国歳入庁は、外国NGOから免税資格承認申請があった場合に、五〇一条(c)(3)上の免税団体になるよりも、むしろ五〇一条(c)(4)上の免税団体になるように薦めるきらいがあるといわれている。これは、五〇一条(c)(4)上の免税団体の場合には、寄付者はこの種の団体に寄付金を支出しても所

得控除・損金算入はできないが、当該団体が政治活動を行っても免税資格を維持できるからである。一方、寄付者にとっても、外国NGOの場合、それが五〇一条(c)(3)に該当する団体であったとしても、支出した寄付金は控除・損金算入対象とならないわけであるから、寄付を受け入れる外国NGOが、五〇一条(c)(4)上の団体であってもさして不都合はないからである。

ちなみに、法典四九四八条(b)は、合衆国国内源泉所得を有しないなど一定の要件を満たす外国NGOに対し、免税申請手続を免除する旨を規定している。また、一九九四年に、IRSと連邦財務省は、一定の外国NGOに対して年次報告書(書式九九〇)の提出を免除するとともに、各会計年度中の合衆国源泉の収入が二五、〇〇〇ドル以下で、合衆国内で積極的な活動をしていない外国NGOに対しては、免税資格申請を免除する措置を講じている。<sup>49)</sup>

### (3) 外国NGOの対米進出形態からみた免税資格取得の課題

わが国のNGOが合衆国に進出するとする。この場合、対米進出の形態としては、いくつかの選択が可能である。一つは、進出する特定の州内に「支部」や「現地事務所」など「恒久的施設(PE)」を設置し進出する方法である。そして、もう一つは、「子団体(subsidiary)」を設立し進出する方法である。もともと、非営利であるNGOの場合には、営利法人の場合とは異なり出資が伴わないことなどもあり、人格のない社団(任意団体)で進出することも少なくない。したがって、「子団体」の形態を選択して進出しているとしても、法人格のない子団体の場合には、法人(外国系内国団体)とみるべきか、あるいはPE(外国NGOの合衆国支部など)とみるべきか、その実態に即した判断が求められる。どのような実態にあるのかを見極めることは、連邦税法上の非収益事業に係る課税取扱や免税資格承認手続な

どを考える上でも重要である。

① 「PEあり」と判定される場合

外国NGOは、合衆国内において、自らの名義で、一般大衆を対象とした募金活動をしたり、内国団体である基金(FOUNDATION)<sup>11</sup>などから助成金の形で資金の提供を求めたり、あるいは受けたりしている場合も少なくない。その程度にもよるが、外国NGOが、自らの名義で、募金活動などを行っている場合には、通例、合衆国内に「支所」ないし「事務所」などの活動拠点、つまりPEありと判断される。

外国NGOは、合衆国内にPEを有する場合、募金活動や事業活動など非収益事業を法人所得課税の対象から外してもらうためには、IRSに申請して免税資格承認を受けるのが原則になっている。ただ、実際には、外国NGOは、PEを有しながら、免税資格承認手続の必要性を知ってかあるいは知らないでか、IRSに申請していない場合も少なくない。外国NGOの合衆国内での募金活動や事業活動が、取るに足らない程度のものであるときには、免税資格承認手続をとっていないとしても、差ほど問題はない。しかし、合衆国内にPEを有する外国NGOは、各会計年度において、その団体の活動資金の一五パーセントを超える金額を合衆国内源泉から收受している場合で、免税資格承認を得ていないときには、課税問題が生じる。具体的には、PEの剰余金への課税、募金活動の禁止などが問題となる。

すでに触れたように、宗教活動に専念する宗教団体などを除いて、一般に、法典五〇一条(c)(3)に定める公益団体であると認められるには、免税資格承認申請をし、IRSのルーリングないしディタミネーション・レターにおいて、その申請団体の免税資格が告示されていることが要件になっている(法典五〇八条(a))。この告示による免税資格承



認ルールは、外国団体の場合で、投資所得を除き、その団体の「実質的にほとんど」の資金を合衆国外源泉から得ている場合には、適用されないことになっている(法典四九四八条(b))。財務省規則によると、「実質的にほとんど」とは、八五パーセント以上を指す(規則五三・四九四八一(b))。これは、言い換えると、外国N G Oは、その活動資金の一五パーセント超を合衆国内源泉から得ている場合には、非収益事業(本来の事業)が課税除外として取り扱われるためには、免税資格承認手続を経る必要がある。

また、合衆国内に置かれた外国N G OのP Eに合衆国の個人や法人が寄付金を支出したとする。この場合には、後に詳しく分析するが、当該寄付金を支出した個人や法人(寄付者)は、支出した金額を、連邦所得税の計算にあたり、所得控除ないし損金算入できない(法典一七〇(c)(2)(A))。ただし、当該P Eは、閉鎖的な助成財団(私立財団)からは自由に助成を受けることができる。

## ② 外国出捐外国N G O

すでに触れたように、合衆国内にP Eがある外国N G Oでその活動資金の八五パーセント以上を合衆国外源泉から得ているもの(以下「外国出捐外国N G O」という。)は、免税資格承認手続を取らなくとも、非収益事業所得は課税除外になる。

## ③ 合衆国出捐外国N G O

合衆国内にP Eがある外国N G Oで、その活動資金の一五パーセント超を合衆国内源泉から得ているもの(以下

「合衆国出捐外国NGO」という。)は、免税資格承認を得なければ、非収益事業を含めて課税対象とされることになる。また、この場合、当該合衆国出捐外国NGOに対して支出された寄付金は、所得控除ないし損金算入の対象とならない(法典五〇八条(d)(2)(b))<sup>18)</sup>。

### 三 クロスボーダー公益寄付金税制の現状と課題

自国の納税者が、国境を越えて外国NGO、つまり外国で設立又は組織されたNGO、に支出した寄付金(以下「クロスボーダー公益寄付金」ともいう。)を課税上どのように取り扱うべきかについて、わが国においては余り活発な議論が行われてきていない。これは、わが国においてはフィランソピー税制に関する国民の関心が薄いことはもとより、税金専門家のほとんどが「内向き」であることも一因といえる。また、国際課税に係る政策決定が久しく、立法府(議員立法)ではなく、財務省主税局国際租税課など「行政」に独占行使される状況が続いてきていることも原因といえる。グローバルな視野から、いかに外国NGO支援税制の整備の必要性が説かれたとしても、国家財政収入(税収)の減少に結び付きかねない寄付金控除・損金算入の拡大に、財政当局が安易に乗れないと考えたとしても、ある意味では無理のないことも知れない。

個人や企業が「地球市民」であることが強調される今日に至っても、クロスボーダー公益寄付金に関する税制の整備は遅々として進んでいない。こうした状況は、その理由は国により異にするとしても、わが国のみならず、アメリカ、

カナダなど他の先進諸国でも同様である。

こうした実情を踏まえながら、以下においては、日米比較において、クロスボーダー公益寄付金税制の現状と課題を点検してみる。

### 1 クロスボーダー公益寄付金税制の現状

各国は、国家主権の属性として、固有の課税権を有している。したがって、自国の納税者が国外のNGOに対して国境を越えて支出する寄付金について税制上の特別措置(控除、損金算入)を認めるかどうかは、あくまでもその国の租税政策上ないし公共政策上の判断に委ねられている。言い換えると、各国は、クロスボーダー寄付金に対し、必ずしも国内のNGOに支出する寄付金と同等の措置を保障するように義務付けられているわけではない。

しかし、とりわけ、第二次世界大戦後以降、NGO活動は著しくグローバル化してきており、これに伴う資金需要は極めて旺盛である。環境、救貧、難民救援、人権、教育など多様な分野で、豊かな先進諸国の国民一人ひとりが“地球市民”として、寄付を通じたより積極的な国際貢献が求められるようになってきている。こうした状況を勘案すれば、各国政府は、自国の納税者が外国のNGOに支出したクロスボーダー公益寄付金に対し特別の税制上の支援措置を積極的に推し進める必要がある。

外国NGOに対し自国の納税者が支出したクロスボーダー公益寄付金を、課税上どのように取り扱うべきかについては、いまだ国際的なスタンダードが確立されているわけではない。国内税法上はもちろんのこと、国際税法上も、対応策は未整備、見方を代えれば調和がとれていない状況にあるといつてよい。したがって、クロスボーダー公益寄付金に

係る課税取扱は、民間非営利・公益団体税制（フィランソロピー税制、チャリティ税制）上はもちろんのこと、国際税法上も極めて重要な課題の一つといえる。

一口にクロスボーダー（国境越え）公益寄付金に係る課税取扱といっても、さまざまな税目上のものが考えられる。ここでは、便宜的に、大きく①所得税（個人所得税・法人所得税）に係る寄付金と②相続税・遺産税に係る寄付金の課税取扱とに分けて考えてみる。すなわち、前者①は、個人や法人が外国NGOに寄付金を支出する場合における控除・損金算入の課税取扱についてである。一方、後者②は、相続発生時に相続人がその取得した財産を外国NGOに寄付した場合、ないし被相続人（故人）が遺言で遺産を外国NGOに寄付した場合における非課税の取扱についてである。

所得税上のものかあるいは相続税・遺産税上のものかはさておいて、一般に、クロスボーダー公益寄付金に対しては、大きく三つの観点から対応が可能と考えられる。つまり、一つは①もつばら国内税法によつてとられる「片務的対応（unilateral measures）」措置である。二つ目は、②二国間条約によつてとられる「双務的対応（bilateral measures）」である。そして、三つ目は③「多数国間条約（multilateral treaties）」による対応である。

また、各国が実際に採る又は採り得る①片務的対応措置は、もう少し細分化すると、大きく次の二つにわけることができる。つまり、一つは(a)自国の居住者が外国NGOへ直接支出した公益寄付金に対して寄付金控除の適用を認める措置である。そして、もう一つは、(b)自国の居住者が公益寄付金控除・損金算入の適用ある寄付金を受け入れる資格のある国内の公益団体を「橋渡し機関（conduit entity）」に使用して、外国NGOに寄付金を支出することを認める措置である。なお、後者の場合には、具体的には、外国NGOが進出した国に所在する子団体で、公益寄付金控除・損金算入の適用ある寄付金を受け入れる資格のあるもの（例えば、わが国の場合には、特定公益増進法人又は認定NPO法人）

を橋渡し機関とすることになる。

## 2 外国NGOへ支出した公益寄付金に係る日本の税制

わが国の居住者たる納税者（以下たんに「納税者」ともいう。）が、フィリピンで設立され、同国で孤児の救援活動をしているNGO（フィリピン国内NGO）に直接、寄付金を支出したとする。あるいは、現在わが国の大学で教鞭を執っている納税者が、かつて奨学金で教育を受けたアメリカの大学に寄付するなど、国外にある非営利・公益団体（NPO）に対し寄付金を支出したとする。

こうした場合に、納税者が外国のNGO（ないしNPO）に寄付するのは、外国為替規制などの政府規制の問題を除けば、原則として自由である。ただ、この場合、一般に、寄付者たる納税者は、アフタータックス（税引き後）の所得から寄付金を支出することになる。なぜならば、わが国の納税者が外国のNGOに直接支出した寄付金は、たとえそのNGOが当該外国で控除ないし損金算入の対象となる寄付の受入れ資格があるとしても、原則として、わが国では当該納税者が自らの所得金額の計算にあたり所得控除ないし損金算入が認められないことになっているからである。また、片務的対応措置として例外的に認められる場合も極めて限定される。

### (1) 所得税法上の片務的対応措置の現状

わが国の納税者が外国NGOに対し、直接又は間接に支出したクロスボーダー公益寄付金についてのわが国における片務的対応措置は、所得税・法人税（所得課税）上のものと、相続税上のものがある。

所得課税上、外国NGOに対し、直接又は間接に支出した寄付金については、極めて限定的ながら、所得控除・損金算入が認められる場合がある。こうしたわが国独自の片務的な対応措置は、次の二つである。

- (i) 法人納税者が一般寄付金として損金算入限度枠内で支出したもの
- (ii) 特定公益増進法人ないし特定科学・教育振興法人等〔特振法人〕の認定を受けた国内の公益法人や認定NPO法人を「橋渡し機関 (conduit entity)」として支出したもの

#### ① 一般寄付金としての支出した寄付金

法人が支出した寄付金は、法定限度額まで損金算入が認められ、限度超過額は損金算入できない原則となっている(法人税法三七条二項)。これを、「寄付金の損金算入限度額」又は「寄付金の損金不算入制度」と呼んでいる。

法人の場合、「国・地方公共団体〔国等〕に対する寄付金」や「指定寄付金」は全額損金算入ができる(法人税法三七条一項、二号)。また、「特定公益増進〔特増〕法人に対する寄付金」も、一般寄付金と別枠で限度額まで損金算入できることになっている(法人税法三七条二項三号)。したがって、ここで、「損金算入限度額の適用のある寄付金」とは、「国等に対する寄付金」、「指定寄付金」及び「特増法人に対する寄付金」以外の「一般寄付金」を指す。「一般寄付金」の損金算入限度は法人の種類や資本の有無により異なる(法人税法施行令七三条一法、同七四条)。ちなみに、「一般寄付金」は法人税でのみ制度化されている寄付金である。所得税にはない制度である。また、「一般寄付金」には、営利目的で支出された科目も広く該当し、非営利目的で支出された科目のみが該当する仕組みにはなっていない。

ところで、「国等に対する寄付金」、「指定寄付金」又は「特増法人に対する寄付金」に該当するためには、当該寄付

金は国内で支出されたものでなければならぬ。したがって、納税者が外国NGOに対し直接支出したクロスボーダー寄付金は、これらの寄付金には該当しない。

これに対して、「一般寄付金」の場合は、外国NGOに対し直接支出したクロスボーダー寄付金であっても適格寄付金に該当し、限度額まで損金算入できる。すでに指摘したように、この「一般寄付金」が法人税に特有の制度である。したがって、法人納税者の場合とは対照的に、個人納税者が外国NGOに対し直接支出したクロスボーダー寄付金については、寄付金控除の適用はない。

## ② 「橋渡し機関」を使って支出した寄付金

すでに見てきたように、納税者が、直接、外国NGOに対し寄付金を支出した場合、所得金額の計算上、当該支出金額を寄付金控除・損金算入できる機会是非常に限られている。とりわけ、個人納税者は、この場合に寄付金控除を受けざる途は閉ざされている。

こうした状況を打開するために採られている手法は、特定公益増進（特増）法人の認定（法人税法施行令七七条一項、所得税法施行令二二七条）若しくは特定科学・教育振興法人等（特振法人）（租税特別措置法七〇条一項、同施行令二二七条）又は認定NPO法人（租税特別措置法四一条の一九、同六六条の二一の二第二項）として特掲された又はその認定を受けた国内の公益法人等ないしNPO法人を「橋渡し機関」に使って寄付金を支出し、寄付者である納税者が寄付金控除・損金算入を受けるやり方である。以下に、具体的な事例を取り上げ、点検してみる。

## (a) 国際交流基金の場合

国際交流基金は、一九七二(昭和四七)年に国際交流基金法(一九七二年、法律四八号)に基づき設立された特殊法人である。その後、国の民営化促進策に沿い、二〇〇二(平成一四)年に、独立行政法人国際交流基金法(二〇〇二年、法律一三七号)の下、独立行政法人国際交流基金となり、現在にいたっている。国際交流基金は、「我が国に対する諸外国の理解を深め、国際相互理解を増進し、及び文化その他の分野において世界に貢献し、もって良好な国際環境の整備並びに我が国の調和ある対外関係の維持及び発展に寄与することを目的」(同法三条)としている。同基金は、法人税法上は別表一(「公共法人」、所得税法上は別表一(「公共法人等」)に、それぞれ分類されている。また、同基金は、特増法人(所得税法施行令二二七条一項一号、法人税法施行令七七条一項一号)、及び特増法人(租税特別措置法施行令四〇条の三第一項一号)として特掲されている。<sup>④</sup>

国際交流基金は、その目的を達成するために、自ら事業を行う一方で、国内外の個人、団体に対し、資金援助(正式には「助成金の交付事業」という。)を行つている。同基金は、助成金の交付事業を行うために、「特定寄付金制度」を設けている。また、この制度は、「国際交流基金特定寄付金取扱規程」(一九九九年度規程五号)の基づいて運営されている。同基金の特定寄付金制度の下、国内の法人ないし個人である寄付者が、特定寄付金取扱規程に基づき助成対象となる特定の国際文化交流事業(以下「特定助成対象事業」という。)の実施を計画しているもの(以下「特定助成対象事業者」という。)に対し、寄付金の支出を望むとする。この場合、いったん同基金がその寄付金を受け入れ、助成金として、その特定助成対象事業者に交付することができる。この場合、寄付者たる納税者は、同基金に支出した寄付金について、自らの課税所得の計算にあたり、「特増法人に対する寄付金」として法定限度額まで損金算入ないし所得控



除ができる。

この国際交流基金の特定寄付金制度は、まさに、控除・損金算入対象となる寄付金の受入れ資格のある法人を「橋渡し機関」、いわゆる「トンネル機関」に使った寄付を認めている典型といえる。もともと、助成金の交付事業プログラムにおける特定助成対象事業者については、次のように定めており、寄付者が外国NGOに寄付金を支出したいと望む場合には、ほとんど使えない。

特定寄付金取扱規程一二条〔特定助成対象事業者の要件〕

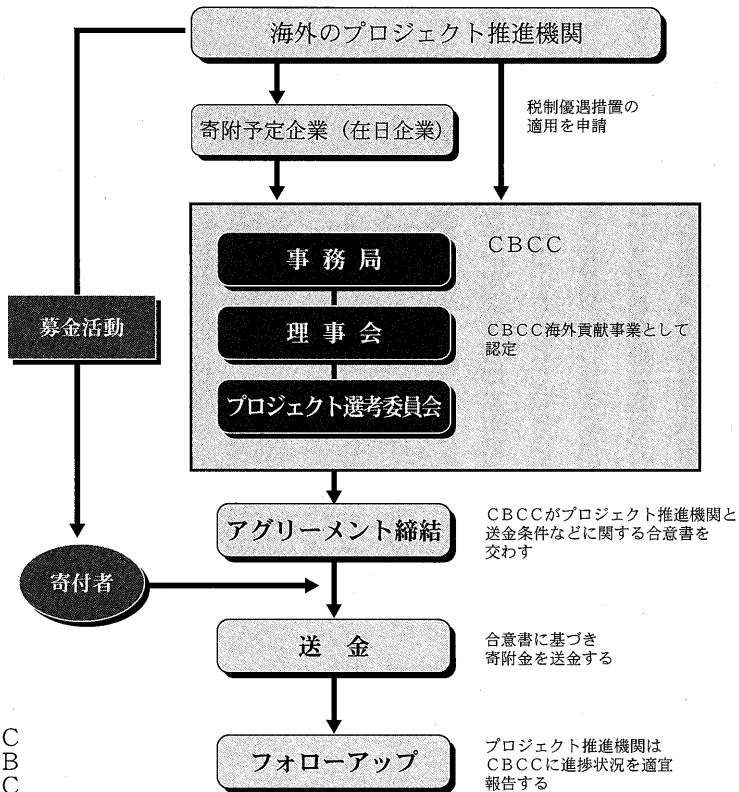
〔国際交流基金の〕の理事長は、特定助成対象事業者が次に掲げる要件のすべてを満たしている場合に限り、特定助成金を特定助成対象事業者に交付できる。

- (1) 公益を目的とする法人その他の団体（定款、寄付行為、規約等によって代表者又は管理者の定めのあるものに限る。以下この条において「公益法人等」という。）で、事務所を有する（その実施しようとする特定助成対象事業が第一〇条第二号〔特定助成対象事業の範囲〕に掲げる事業である場合には、原則として国外に事務所を有するものに限る。）であること。
- (2) その特定助成対象事業を確実に実施するために必要な組織、人員その他の能力を有するものであること。
- (3) その特定助成対象事業の実施及び特定助成金の交付を受けることについて、法令等に違反することがないこと。
- (4) 当該公益法人等又はその役員に不適当と認められる行為がなかったこと。

## (b) 社団法人海外事業活動関連協議会 (CBCCC) の場合

社団法人海外事業活動関連協議会 (英語名 CBCCC = Council for Better Corporate Citizenship) 一九八九年に、経団連 (社団法人・日本経済団体連合会) の全面的支援の下で設立された民法法人である。前身の対米投資関連協議会 (英語名 Council for Better Investment in the United States) を改組し、設立されたものである。旧対米投資関連協議会の目的は、一九八〇年代後半に対米直接投資が急増する中で、いわゆる“投資摩擦”を回避するため、日系企業が進出先社会から「良き企業市民」として受け入れられるように、地域社会、従業員をはじめ企業を取り巻くさまざまなステークホルダーズ (利害関係人) と良好な関係を築くことを支援する活動することにあつた。後続の CBCCC も、アメリカに限らず、広く海外で事業活動をする日系企業が「良き企業市民」として投資先の地域社会に貢献する活動の支援を行うことを目的としている。<sup>46)</sup>

CBCCC は、一九九〇年に特増法人の認定を受けている。特増法人は、大きく六種類に分けられる。そのうち、CBCCC は、「海外における我が国についての理解の増進を図るため、我が国の政治、経済、文化その他の我が国の事情の紹介その他の業務」を主たる目的する特増法人 (所得税法施行令第二一七条第一項第三号レおよび法人税法施行令第七十七条第一項第三号レ) として認定を受けている。二年毎の更新を経て、現在にいたっている。<sup>47)</sup>



〔図表6〕 CBCCの基本的な寄附金支出のスキーム

CBCCのHPより引用

これにより、法人企業は、CBCCCが認定した地域貢献活動(=CCR活動)プロジェクトに対し寄付金を支出する場合、CBCCCを経由して送金することで、「一般寄付金」の枠に加え、別枠で同額を損金算入することができる。また、個人についても法定限度額まで所得控除ができる。つまり、法人納税者や個人納税者は、特増法人であるCBCCCを「橋渡し機関」として利用することにより、外国NGOや外国で実施されるプロジェクトに間接的に寄付金を支出し、その寄付金について法的限度額まで損金算入・所得控除ができる。ちなみに、二〇〇五年九月現在、一二二件のプロジェクト(寄付実績 総計約一九〇億円)を認定している。

CBCCCの寄付金の受入れ・交付に関する基本的なプロセスは次のとおりである。

- (i) 海外の子会社又は支店(海外のプロジェクト推進機関)が寄付を必要とする場合、日本の親会社又は本店(寄付予定企業)に支援を求める。
- (ii) 依頼を受けた日本の親会社又は支店は、その案件をCBCCC事務局に持ち込む。
- (iii) CBCCCの理事会は、CBCCCのプロジェクト選考委員会に諮問する。
- (iv) プロジェクト選考委員会は、当該案件を審査し、海外貢献事業と認定する。
- (v) 募金が開始され、国内各関連企業は、プロジェクト毎に寄付金を支出する。
- (vi) CBCCCが、寄付金受入先と協定を締結し、集まった寄付金を送金する。
- (vii) 海外のプロジェクト推進機関は、進捗状況をCBCCCに報告する。

ちなみに、CBCのプロジェクト選考委員会（座長を含む一〇人の委員で構成）の選考基準と次のとおりである。

(i) プロジェクトの実施につき、当法人自身又は当該プロジェクトに対する資金拠出企業が何らかの反対給付を受けないこと。

(ii) 特定個人・企業の活動や政治的性格を帯びた活動に関与したものであること。

(iii) 相手国・地域が抱える社会問題の改善、解決に資するような事業であつて、その国において社会的な意義のあるものとしてその国の政府が認めていること。

具体的には、当該プロジェクトの対する寄付金が、次の要件を充たしていなければならない。

(ア) 当該国において設立認可された現地公益団体<sup>(註)</sup>に対する寄付であつて当該団体の公益事業に関するものを原則とし、その他これに類するものとして、

(イ) 当該国の税制上優遇措置を受けているもの。

(ウ) 当該プロジェクトに対し、当該国の予算上又はそれに準ずる措置により政策的に支援しているもの、も対象に加えるものとする。

(注) 例えば、米国における内国歳入法典の規定に基づき内国歳入庁から税法上の優遇措置を受けることができるものとして承認された団体（民間公益法人）等と同程度の公益性の高い団体として各国で位置付けられているもの（国、公共団体も含む）。

(iv) 貢献の形が具体的に一般大衆にわかりやすく評価されるもの。<sup>130</sup>

(注) このため、当法人の名前のほか、資金拠出企業の名前が公表されるプロジェクトを排除するものではない。

(v) プロジェクトが現地社会で評価されたか否かをフォロー・アップ(相手方から事業報告を求める等)が可能なるもの。

(vi) 当法人からの支援のみに依存しているのではなく、現地社会、現地日系企業等現地サイドとの協力が期待できるもの。

(vii) わが国及び日系企業に対する理解の増進を通じた正当な社会的評価の形成、イメージアップに資するもの。

(c) 「橋渡し機関」を使ったクロスボーダー公益寄付金の課題

CBCは、「日系企業が進出した国の地域社会」という地域限定型ではあるが、外国における多様な公益プロジェクトに対する資金提供の「橋渡し機関」として果たした役割は大いに評価されてよい。<sup>131</sup>この点は、国際交流基金の特定寄付金制度についても同じことがいえる。こうした機関は、選考基準の策定や選考委員会の設置、交付された資金の利用状況・事業報告の提出など、透明性に確保にも努めてきている。こうした機関が、わが国における「橋渡し機関」を使った所得控除・損金算入対象となる海外向け寄付金の秩序づくりに果たした先駆的な役割の大きさ誰も否定できない。ただ、特増法人制度を媒介としたこれらの「橋渡し機関」は、いわゆる行政を補完する「官益法人」ないし、いわゆる海外進出した大企業の活動を側面支援する「大企業益法人」の色彩が極めて濃いのの特徴といえる。個人市民主導の「草の根法人」とは程遠い感じを受ける。

いずれにせよ、こうした「橋渡し機関」を使った公益寄付金の支出、寄付金税制の活用は、外国NGOやわが国非営利・公益団体による国外でのプロジェクト実施に係る資金提供方法として、今後とも幅広く活用されるべきである。ただ、同時に、“個人市民の顔”が鮮明に見えるように、一般市民手作りの「橋渡し機関」にも認定NPO法人としての資格を広げるなどの政策転換が急がれている。

## (2) 相続税法上の片務的対応措置の現状

次に、わが国の相続税法上の片務的対応措置について見てみたい。すでに若干ふれたように、わが税法は、相続人が財産を相続税の申告書の提出期限までに、国又は地方公共団体、特定の公益法人（特定科学・教育振興法人、いわゆる「特振法人」）ないし認定NPO法人に寄付（贈与）した場合には、その財産には相続税を課さないことにしている（租税特別措置法七〇条一項、同施行令二一七条、租税特別措置法四一条の一九、同六六条の一一の二第二項）。すなわち、この場合、相続人が寄付（贈与）した分については特例として相続税が非課税になる。

しかし、財産の取得時に無制限納税義務を負うことになっている日本国内の住所等を有する相続人が、外国政府や外国の地方団体、さらには外国NGOに対して、直接寄付（贈与）した財産についてはこの措置の対象とならない。この場合で、相続税上、当該相続人がその取得した財産を外国NGOに寄付（贈与）し、その財産に相続税を課されないことになるのは、特振法人ないし認定NPO法人として特掲ないし認定された国内の公益法人等及びNPO法人を「橋渡し機関」として寄付（贈与）したときに限られる。

一方、遺贈（死因贈与を含む。以下同じ。）により財産を取得した者が、確実に当該財産を国内における宗教、慈善、

学術その他公益を行う目的の事業の用に供する場合には、当該財産には相続税がかからない(相続税法一二条、相続税法施行令二条、租税特別措置法七〇条一項、同施行令二七条)。しかし、当該財産を、国内で行われていると同様の外国の公益事業の用に供する場合には、原則として、この非課税の規定の適用はないものと解される。つまり、外国NGOに対する直接寄付(贈与・遺贈)に対しては、相続税法上の非課税措置は適用されない。

### 3 外国NGOへ支出した公益寄付金に係るアメリカの税制

「寄付大国」ともいわれるアメリカにおいては、民間非営利・公益団体に対する寄付総額は、二〇〇四年ベースで約二、一九五億ドル、邦貨で二六・三四兆円(一ドル＝一一〇円で換算)にも上る。この内の七五・六%、約一、八七九億ドルが個人からの寄付によるものであり、残りを基金からの寄付二八二億ドル(一一・六%)、法人企業からの寄付一二〇億ドル(四・八%)、遺贈一九八億ドル(八%)<sup>50)</sup>が占める。この寄付総額は、アメリカの連邦予算の二割近くを占める割合となる。こうした寄付金には、僅かではあるが、控除・損金算入の対象となつた外国NGOに対して支出した寄付金の額も含まれている。

ところで、外国NGOに対し、合衆国の納税者が支出した公益寄付金に対する税制上の対応措置は、大きく片務的対応と双務的対応に分かれる。

#### (1) 連邦所得税上の片務的対応措置

連邦所得税法上の片務的対応措置は、大きく個人納税者の場合と法人納税者の場合とに分けて検討した方がわかりや



すい。<sup>51)</sup>

① 個人納税者の場合

合衆国市民又は居住者たる個人納税者（以下「個人」又は「個人納税者」ともいう。）が公益寄付金を支出した場合で、それが連邦所得税上の寄付金控除の対象となるためには、合衆国内で設立又は組織された適格団体、すなわち控除対象寄付の受入れのできる内国団体（以下「内国団体」という。）、に対するものでなければならぬ（法典一七〇条（c）（2）（A））。したがって、個人納税者が外国NGOに対して直接支出したクロスボーダー公益寄付金は、控除の対象にならない。<sup>52)</sup>

この事例とは異なり、内国団体が外国の公益団体（以下「外国団体」、「外国NGO」ともいう。）への送金を目的に合衆国内で募金活動を行っているとする。この場合において、その募金応じて個人納税者が寄付金を支出したときには、当該内国団体が、①当該寄付金の使途を特定した別会計処理をしていないことと、②単なる橋渡し機関として募金活動を行っていないこと、の要件を充たす限りにおいて、当該個人納税者に所得控除が認められる。

(a) 課税庁（IRS）が示した判断基準

こうした基準を示した上で、内国歳入庁（IRS）は、レベニュー・ルーリングにおいて、<sup>53)</sup> 五つの設例を示しており、それをQ&Aの形にすると、次のとおりである。

〔図表7〕 Q & A 個人納税者が控除できる寄付金にあたるのか (IRS)

設例①	外国団体が合衆国内に単なる橋渡し機関を設立し、募金活動を行っている場合 寄付金控除は認められない
設例②	合衆国の個人居住者が、国内に単なる橋渡し機関を設立し、募金活動を行っている場合 寄付金控除は認められない
設例③	内国団体が、外国団体のために寄付金を集めかつ送金するための募金活動を行っている 寄付金控除は認められない
設例④	内国団体が、自らの本来の目的を達成するために、集めた寄付金を外国団体に提供し、提供した資金の適正な用途などの追跡調査も実施している 寄付金控除は認められる。
設例⑤	内国団体が、自らの本来の目的を達成するために外国に子団体を設立し、集まった寄付金の一部を当該子団体へ直接送金している 寄付金控除は認められる

(b) 具体的事例の分析

以上のようなQ & Aに即して具体的な事例を点検してみると、国内団体が国外で費消することをねらいに行った募金に応じる形で個人納税者が支出した寄付金であっても、一定の基準を充たせば、限定的ながら公益寄付金控除の対象とな

る。設例⑤によると、例えば、国外において森林保全をねらいとした活動を行っている国内の環境保護団体に対して、個人納税者が支出した寄付金は所得控除の対象となる。また、合衆国内で設立された非営利の教育機関が、フランスのバリにおいて学校運営を行う目的で活動している場合、その団体に支出した寄付金は控除の対象となる<sup>⑤</sup>。さらに、合衆国内における公益活動が外国系の子団体の支援の下で行われている場合であっても、当該子団体が外国における公益活動を管理するために合衆国内で設立されているときには、当該団体に対して支出した寄付金は控除の対象となる。

このような事例からわかることは、合衆国の内国団体が、外国団体（外国NGO）に資金を供給する目的で寄付金を募っている場合、個人納税者が支出した寄付金が控除の対象となるのかどうかは、当該国内団体が、資金の提供にあたり、どの程度の管理権を有しているかによる。

したがって、設例③によれば、例えば、内国団体が、その定款において收受した寄付金の全部又は一部を特定の内国団体に提供する旨を規定（使途を特定）している場合には、当該内国団体に支出した寄付金は控除の対象とならない。こうした課税取扱をする理由は、当該内国団体は単なる「橋渡し機関（conduit entity）」であり、外国団体に対して直接寄付金を支出したのと同等とみなされるからである<sup>⑥</sup>。同様に、外国団体との協約に基づいて、あるいは外国団体の利益のために実施された募金キャンペーンに応じて、合衆国内に所在する適格団体に支出した寄付金も、控除の対象とならない。これは、この場合、直接外国団体に支出した寄付金とみなされ、内国団体の管理の下にあるとみなされないためである。

これに対して、内国団体が外国団体の募金代行機関である以上の役割を演じている場合には、当該内国団体に対して支出した寄付金は控除の対象となる。設例⑤によれば、例えば、内国団体が、外国団体のプロジェクトを審査し、かつ、

そのプロジェクトが自らの団体目的の促進につながるかどうかの選考システムを有しているとする。そして、その選考結果に基づいて当該プロジェクトに対し資金を供給する、あるいは、そのプロジェクトを実施する外国団体に対して助成金などの形で資金提供をすることになるとする。この場合には、寄付者である個人納税者は、当該内国団体に支出した寄付金を控除することができる。

以上のような事例から見えてくることは、寄付者である個人納税者が支出した寄付金が所得控除の対象となるかどうかは、内国団体が、募金活動の結果、集まった寄付金に対して完全な支配権を有しており、かつ、その資金の費消に關し自由な管理権を有しているかどうかである。通例、内国団体は、募金にあたり、IRS (内国歳入庁) から、そうした点を明確にし、かつ、集まった寄付金の使途や管理方法などを、付属定款 (by-law) に明記するように求められる。

### (c) 寄付金の目的外流用と波及的な不利益

一九九一年のマーガレット・サルワッサー 対 財務長官事件<sup>⑤</sup>では、連邦租税裁判所において、個人納税者が、内国(免税)団体である「自由の保全のための全国基金 (NEPL=National Endowment for the Preservation of Liberty)」に支出した寄付金に対する控除を連邦課税庁 (IRS) に認めるように求めて争ったものである。本件において、訴外のNEPLは、海外人道援助及びそのための募金活動を本来の目的とする団体であるが、ニカラグアのゲリラ組織であるコントラ (Contras) が使用するミサイルを含む戦闘用武器調達に資金獲得をねらいに募金活動を行っていた。人道援助を本来の目的とするはずのNEPLが、非人道目的に使う戦闘用武器を購入していたことや、理事長がこの件で刑事訴追を受けたことなどから、IRSはNEPLの免税資格承認を取り消した。このために、NEPLに寄

付金を支出した個人納税者が寄付金控除が受けられなくなったことを不服として争ったものである。本件において、被告である政府・課税庁側は、機密保持を理由にほとんど証拠開示に応じなかった。このことから、裁判所は、納税者が免税資格承認取消となつた行為に参加したかどうか立証することは不可能であるとの理由で、原告納税者の訴えを容認し寄付金控除を認める旨の判断を下した。

本件はたまたま機密事項が関連した特殊の事件であり、納税者に有利な判断がくだされた。しかし、本件からいえることは、人道支援を目的に募金活動を行い外国団体などへの物資の提供を行う国内団体が目的外活動や資金の目的外流を用いた場合には、団体の免税資格の剥奪のみならず、波及的に当該団体に寄付金を支出した献金者に対する寄付金控除も認められなくなる可能性を示唆した事例といえる。

(d) テロリストへの資金供与禁止ガイドライン

テロ対策の強化してきているアメリカ政府は、国内外のNGOによる海外への人道援助活動などを通じたテロリストへの資金供与に警戒感を強めている。連邦議会では、グローバル救済財団 (Global Relief Foundation) とアルカイダ (al Qaeda) との資金的関係、慈悲国際救済機構 (Marcy International Relief Organization) と一九九八年のアメリカ大使館爆破の関連といったように、国際NGOとテロリストとの関連疑惑が取りざたされた<sup>②)</sup>。

テロ対策警戒網を強化する新たな動きとして、IRS (内国歳入庁)<sup>③)</sup> や連邦財務省<sup>④)</sup> は、次々とテロリストへの資金供与禁止ガイドライン (Anti-Terrorist Financing Guidelines) を公表してきている。これらのガイドラインでは、とりわけ前記設例③によるような、国内団体 (法典五〇一条(c)(3)に該当する団体) が、自らの本来の目的を達成する

ために、集めた寄付金を外国団体（外国NGO）や特定個人に提供している場合に、会計責任の所在を明確にし、その使途先、目的及び協定の詳細、追跡調査結果などを当局に報告するように求めている<sup>⑥</sup>。したがって、とりわけ前記設例④にあたるような、国内団体が、自らの本来の目的を達成するために外国に子団体を設立し、集まった寄付金の一部を当該子団体へ直接送金している場合については、影響は受けるものの、必ずしも直接の規制対象にはなっていない。

財務省のガイドラインを一読しても、供与された資金に関し国内団体側及び外国の使途先の双方に課される受忍義務は重い。ガバナンス (governance)・開示 (disclosure)・透明性 (transparency)・及び会計責任 (accountability)の確保と、あらゆる角度から受忍義務を果たすように求められる。

この新たな規制について、政府は、テロリストへの資金供与を防止するのがねらいであると説明している。しかし、受忍義務違反がある場合には、最悪のときには、免税資格承認の取消も考えられることから、国際的な研究助成プログラムや奨学育英プログラムなどを含む国内団体によるさまざまな国際NGO支援プログラムへの影響が懸念されている<sup>⑦</sup>。

## ② 法人納税者の場合

一方、法人納税者が支出する寄付金については、募金を、損金算入対象となる寄付金の受入れのできる非営利・公益法人である内国法人（以下「内国法人」という。）が行う場合と、損金算入対象となる寄付金の受入のできる公益信託その他の法人格のない非営利・公益団体（以下「内国団体」という。）が行う場合とに分けて課税取扱がなされている。

法人納税者が支出した寄付金を、内国法人が收受する場合には、收受した寄付金が海外で消費されていても、当該法人納税者は損金算入ができる。つまり、これに対して、寄付金が、公益法人ではなく、公益信託その他の団体（以下

「公益団体」という。)が收受する場合には、当該公益団体が合衆国内で設立又は組織され、かつ、收受した寄付金が合衆国内で費消されるときに限り、当該寄付金を支出した法人納税者は損金算入ができる。<sup>(2)</sup>

以上の課税取扱をまとめてみると、次のとおりである。

〔図表8〕NGOによる使途面から見た法人納税者の寄付金の課税取扱の概要

<p>設例①</p> <p>株式会社Aが、海外にある非営利・公益法人(NGO)であるB法人あるいは非営利・公益団体(NGO)であるC団体に直接寄付をした</p>	<p>株式会社Aは、自らの法人税の計算上、支出した寄付金は、損金算入はできない</p>
<p>設例②</p> <p>株式会社Aが、内国法人である非営利・公益法人(NGO)であるD法人に寄付した場合、D法人が寄付を受けた資金を海外活動に使った</p>	<p>株式会社Aは、自らの法人税の計算上、支出した寄付金を損金算入はできない</p>
<p>設例③</p> <p>株式会社Aが、非法人の非営利・公益団体(NGO)であるF団体に寄付した場合、F団体が寄付を受けた資金を専ら国内活動に使っている</p>	<p>株式会社Aは、自らの法人税の計算上、支出した寄付金を損金算入はできない</p>
<p>設例④</p> <p>前記③の場合で、F団体が寄付を受けた資金を海外活動に使っている</p>	<p>株式会社Aは、自らの法人税の計算上、支出した寄付金を損金算入はできない</p>

(2) 連邦資産移転税上の片務的対応

連邦は、「遺産税(estate tax)」と「贈与税(gift tax)」を課している。双方は、一括して「資産移転税(wealth

「transfer tax」とも呼ばれる。連邦の遺産税及び贈与税は、財産を移転する権利に対して課される。納税義務者(納税主体)は、遺産税では故人(被相続人)であり、贈与税では贈与者である。

故人が遺言で公益(慈善)寄付金受入れのできる特定団体に対し遺産(寄付金)の出捐(支出)を望む場合には、遺産総額の計算上、当該出捐(支出)額を控除することができる。一方、生存する故人が、特定団体に対して財産(寄付金)の出捐(支出)を望む場合には、贈与税額の計算上、当該出捐(支出)額を控除することができる。

遺産税、相続税、いずれの場合にも、出捐(支出)額全額を控除することができる。また、遺産税、贈与税ともに、居住者の出捐(支出)する公益寄付金に対しては、領域的な制限はない。言い換えると、非居住者の場合は領域的な制限はあるが、居住者についてはその種の制限がなくクロスボーダー寄付についても幅広く控除の対象にできる。<sup>(8)</sup>

#### 4 外国NGOへ支出した公益寄付金に係る双務的対応措置

グローバルに見て、自国民が外国NGOに支出したクロスボーダー公益寄付金に対して寄付金控除を認めることをねらいに、二国間条約によって「双務的対応(bilateral measures)」をとっている例は数少ない。わが国の場合は、諸外国との間で、こうした双務的な対応をとるために二国間条約を締結した例はこれまでない。これに対し、アメリカの場合には、数は限られるが、二国間租税条約による双務的対応を拡大してきている。<sup>(9)</sup>

##### (1) アメリカでの双務的対応措置の萌芽

すでに触れたように、アメリカ政府は、伝統的に、合衆国納税者が慈善(公益)活動をしている外国団体へ直接寄付



金を支出した場合には、国内税法上、つまり連邦所得税上、寄付金控除・損金算入を認めることに極めて消極的な租税政策をとってきた。また、租税条約の締結、改定にあたっては、こうした国内税法上の制限を無効とすることにつながるような条項の創設について、極めて消極的な姿勢をとってきた。

このような伝統的な租税政策は、かつて、ホンジュラス、イスラエル、ブラジルなどの所得税に関する租税条約締結の交渉の際に問題にされた。しかし、アメリカ政府は、国内税法の寄付金控除・損金算入に係る伝統的な政策を変更につながるようなことを頑なに拒み続けた。この背景には、アメリカにおいては、クロスボーダー公益寄付金に対する税制上の支援措置は、これを採るにしても、国内法による片務的対応措置を講じればそれで十分であり、あえて二国間租税条約の締結による双務的対応措置を講じる必要はないとの考え方が根強かったことがある。しかし、こうした政策は、その後転機を迎えることになる。

アメリカは、一九八五年にカナダと、そして一九九二年にメキシコと、二国間租税条約を改定し、一方の締約国の納税者が他方の締約国の公益団体に直接支出したクロスボーダー公益寄付金に対し、当該一方の締約国が寄付金控除・損金算入を認める旨の規定を盛るにいたった。しかし、こうした双務的な対応は極めて例外的なものである。一般に、従来から、日本との場合も含め多くの国々との租税条約改定協議では、こうした点は重要な議題となっていない。

これまで、アメリカ政府がこうした政策を堅持してきた理由については、一九三九年に、ブラジルとアメリカとの間の租税条約の締結交渉のときに、同条約二二条の改正案に盛り込まれていたクロスボーダー公益寄付金控除・損金算入<sup>⑥</sup>の承認に消極的な姿勢をとった際に、次のように説明している。

「現在実施されている他の合衆国租税条約の中では、唯一カナダとの租税条約が同様の規定を定めております。本委

員会は、アメリカ人が外国の団体に支出した寄付金に対して租税上の控除を認める取扱は租税条約の交渉によって拡大されていくべきものとは考えておりません。本委員会は、同様の目的は国内法を通じても達成できると見ており、したがって、こうした寄付行為の活性化は条約を通じて促進されるべきものとは考えておりません。こうした見方は、アメリカの納税者は支出した公益寄付金に対して許容される範囲まで租税上の控除・損金算入できること補償されていると考える者にとっては、なおさら正鵠を得ているといえます。<sup>66)</sup>

## (2) アメリカでの双務的対応措置の展開

伝統的に、アメリカ政府は、租税条約に拠るのとはより、国内税法においてすら、自国の納税者が外国NGOに対し直接支出したクロスボーダー公益寄付金を所得控除・損金算入の対象とすることに極めて消極的な姿勢を取り続けた。しかし、その後、こうした姿勢には変化が見られた。カナダ、ドイツ、メキシコ、イスラエル<sup>67)</sup>など数カ国との間で、租税条約改定の際に、所得課税に関する租税条約ないし遺産・相続・贈与税に関する租税条約の中に、相互主義に基づくクロスボーダー公益寄付金に関する特定条項を盛り込んでいる事実は、こうした姿勢の変化を端的に示すものといえる。

一九九二年に、アメリカ・メキシコ間で改定された所得課税の租税条約(以下「アメリカ・メキシコ所得税の租税条約」という。)が、相互主義に基づくクロスボーダー公益寄付金に関する特定条項を盛り込んだ条約の一例である。この租税条約は、一九八五年にアメリカ・カナダ間で改定された所得課税の租税条約(以下「アメリカ・カナダ所得税の租税条約」という。)に倣ったものである。

また、一九八六年にアメリカ・ドイツ間で締結された遺産・相続・贈与税の租税条約は、世界で初の資産課税の分野でのクロスボーダー寄付に係る双務的対応を行ったケースである。相互主義に基づき、それぞれ相手国のNGOに対するクロスボーダー遺産・相続財産の贈与・生前贈与を課税対象外とする措置を盛り込んだものである。

自国の居住者たる納税者が外国NGOに対し直接支出したクロスボーダー公益寄付金を所得控除・損金算入の対象とする場合の双務的対応のあり方を探る意味で、以下に、現行の租税条約を取り上げ、点検してみる。

#### ① アメリカ・カナダ所得税の租税条約

すでに触れたように、アメリカの公益寄付金に係る伝統的な控除・損金算入ルールは、外国NGOに直接寄付金の支出を望む納税者にとり大きな障害となる。こうした障害を取り除く一つの契機となったのが、アメリカ・カナダ所得税の租税条約の双務的対応の規定である。<sup>⑧</sup> この規定の下、一方の締約国の個人納税者が他方の締約国の公益団体に直接寄付金を支出した場合で、当該他方の締約国に国内源泉所得を有するときに限り、当該一方の締約国が寄付金控除を認めることにした。つまり、例えば、カナダの納税者がアメリカの公益団体に寄付金を支出した場合には、当該カナダ納税者は、合衆国源泉所得を有するときに限り、カナダにおける確定申告の際に、カナダの寄付金控除限度額まで控除が認められる。

#### (a) 租税条約の該当条項

アメリカ・カナダ所得税の租税条約の該当条項(第二条五項、六項)を訳出して紹介すると、次のとおりである。

「第五項 合衆国における課税上、合衆国の市民若しくは居住者が、カナダの居住者である団体で、原則としてカナダの租税を免除され、かつ、合衆国の居住者であったならば合衆国において控除・損金算入対象寄付金の受入ができる資格があるものに対して行った寄付金は、公益寄付金として取り扱うものとする。ただし、当該寄付金（当該市民若しくは居住者の家族の一員が入学する又はしていた大学に対する寄付金を除く。）は、当該市民若しくは居住者のカナダ源泉の所得区分に対する公益寄付金の控除に関しては、合衆国の法的限度額の適用により決定される額を超える分については、いかなる課税年度においても控除することはできないものとする。この規定は、公益寄付金の控除・損金算入に関して、いかなる課税年度においても、合衆国の法定限度額の下で認められる額を超えて公益寄付金控除が認められるものと解してはならない。この項において、カナダの居住者である法人で、合衆国において合衆国の居住者として課税を受けるものは、合衆国の居住者とみなすものとする。」

「第六項 カナダにおける課税上、合衆国の居住者で、原則として合衆国の租税を免除され、かつ、カナダの居住者であり、しかもカナダで組織若しくは設立されていたならば登録公益団体 (registered charities) として適格性を有することになる団体に行った寄付金は、登録公益団体に対する寄付金として取り扱うものとする。ただし、当該寄付金（当該居住者若しくはその家族の一員が入学する又はしていた大学に対する寄付金を除く。）については、当該居住者のそのその年度の所得が合衆国源泉の所得のみであった場合には、所得税法の下で受けることのできる税額控除限度額を超える分については、いかなる課税年度においても税額控除を受けることができないものとする。この規定は、いかなる課税年度においても、登録公益団体に対する寄付金控除に係るカナダの法定限度額の下で認められる額を超えて登録公益団体に寄付金に係る税額控除を認めるものと解釈してはならない。」

## (b) 条約の分析

以上の規定からもわかるように、一方の締約国の寄付者は、他方の締約国に所在する適格公益団体に支出した寄付金について、当該団体が自ら若しくはその家族が通っている又は通っていた大学である場合を除き、当該一方の締約国で法定限度額まで控除を受けることができる。ただし、寄付者は、寄付する団体の所在する締約国源泉の所得を有していないなければならない。しかも、当該所得からのみ、寄付者の居住する締約国の寄付金控除額の範囲まで控除が認められるに過ぎない。後述のアメリカ・メキシコ間租税条約の場合でも、同じような構図になっている。こうした構図になっているのは、クロスボーダー寄付金控除を認めたとしても、各々の締約国にとり、自国の税収を減らしてもその分だけ国内団体に恩恵がもたらされることから補償は得られているというのが理屈であろう。

また、寄付金を受け入れる公益団体が適格団体に該当するのかどうかについては、各々の締約国の基準による。例えば、アメリカは、カナダの公益団体が合衆国納税者から控除対象寄付を受け入れようとする場合の手續を明確にしている。<sup>⑧</sup>

## ② アメリカ・メキシコ所得税の租税条約

一九九二年にアメリカとメキシコは所得課税に関する租税条約を締結し、その中に、締約国の個人納税者が相手国の公益団体に支出した場合の公益寄付金控除に関する規定を置いた。同条約では、アメリカの公益団体に關するスタンダード（基準）に従い、クロスボーダー公益寄付金の相互控除の仕組を構築したのが特徴である。

このため、同条約二二条二項においては、メキシコは、国内法でメキシコの公益団体がアメリカの公益団体と本質的

に同等かどうかを判断するための基準を定めるように求めている。<sup>①</sup> その上で、全世界所得に対して合衆国で納税の義務を負う合衆国の個人の寄付者は、当該基準に合致すると判断されたメキシコの公益団体（適格団体）に寄付金を支出した場合で、メキシコ国内源泉所得を有するときに限り、当該メキシコ源泉所得から合衆国で寄付金控除が受けられる旨を定めている。<sup>②</sup> 言い換えると、合衆国の寄付者がメキシコ国内源泉所得を有しない場合には、たとえメキシコの内適格団体に寄付金を支出したとしても、その者は合衆国源泉所得に対しては寄付金控除は受けることはできない。

同様に、全世界所得に対してメキシコで納税の義務を負うメキシコの個人の寄付者は、合衆国の公益団体（適格団体）に寄付金を支出した場合で、合衆国内源泉所得を有するときに限り、当該合衆国源泉所得からメキシコで寄付金控除が受けられる。

#### (a) 租税条約の該当条項

アメリカ・メキシコ所得税の租税条約の該当条項（第二二条二項）を訳出して紹介すると、次のとおりである。

「第二二条二項 双方の締約国が、メキシコ法が、合衆国の公益増進団体 (public charity) の基準と本質的に同等である控除対象寄付金を受け取ることが認められた団体に対する基準を定めていることに合意した場合には、

- (a) ある団体が、メキシコ当局により当該基準を充たしていると判断されたときには、合衆国の私立財団 (private foundation) 及び公益増進団体 (public charities)<sup>③</sup> による助成目的上、合衆国法の下で公益増進団体として取り扱うものとする。また、

- (b) その団体に対し合衆国の市民若しくは居住者が支出した寄付金は、合衆国法の下で公益増進団体に対する公

益寄付金として取り扱うものとする。

ただし、(b)号に定める寄付金は、いかなる課税年度においても、合衆国市民若しくは居住者のメキシコ源泉の所得に対して公益増進団体に対する公益寄付金控除に関する合衆国上の制限枠（ただし当該制限枠は、それを決める一般原則を変更することなしに随時改定できる。）を適用して決められる額を超えて控除できないものとする。この但書は、いかなる課税年度においても、公益寄付金控除に関する合衆国法の限度枠の下で認められる額を超えて公益寄付金控除が認められるものと解してはならない。」

また、条約の議定書一七条では、一方の締約国の政府が所得税法の下で免税資格を承認した団体は「他方の締約国の権限ある当局が特定の事案又は状況において免税承認が不適切と決定する場合を除いて」、他方の締約国での所得課税上租税を免除されたものとみなす旨を定めている。<sup>2)</sup>

#### (b) 条約活用の現況

さきに触れたように、アメリカ・メキシコ所得税の租税条約では、アメリカの居住者がメキシコの適格公益団体に支出したクロスボーダー寄付金の場合と同様に、相互主義の観点から、メキシコの居住者がアメリカ国内源泉の所得があり、そこからアメリカの適格公益団体に対して支出した寄付金については、メキシコで寄付金控除が受けられる旨を定めているのが特徴である。

アメリカ・メキシコ所得税の租税条約にはクロスボーダー公益寄付金の相互控除の仕組みが構築されているが、余りかんばしい利用状況にはない。その原因はいくつか考えられるが、最大の原因は、双方の国の個人及び法人納税者に対

し寄付金控除を受けるのに必要となる十分な情報が提供されていないことにあるといわれる。<sup>⑧</sup>

### ③ アメリカ・イスラエル所得税の租税条約

アメリカ・イスラエル所得税の租税条約<sup>⑨</sup>は、一九九五年一月一日に発効した。それ以前の一九七五年協定及び一九八〇年の議定書の中では、合衆国市民及びイスラエル居住者が、相手国の公益団体に寄付金を支出した場合には、相互に、法定限度額まで寄付金控除・損金算入ができる旨を規定していた。しかし、一九八〇議定書は発効にならず、むしろ、カナダやメキシコとの租税条約交渉において、こうしたアメリカ・イスラエル間で結ばれた方式のクロスボーダー寄付金に対する控除・損金算入条項が条約に挿入されるべきかどうかの議論をする際の資料として利用されるのみであった。当該協定が発効にならなかったのは、カナダとメキシコは、合衆国と国境を接しており、イスラエルとは状況が異なるとの認識が、その背景にあつたとされる。

いずれにしろ、一九九五年に発効したアメリカ・イスラエル所得税の租税条約では、アメリカ市民及び居住者は、イスラエル国内源泉所得がある場合で、当該源泉からイスラエル国内に所在する公益団体に寄付金を支出したときには、アメリカでの連邦所得税の確定申告の際に、二五％を限度として所得控除・損金算入ができる(二五-A条)。同様に、イスラエル居住者も、合衆国源泉所得がある場合で、当該源泉からアメリカ国内の所在する公益団体に寄付金を支出したときには、イスラエルで所得税の確定申告をする際に、二五％を限度として所得控除・損金算入ができる。



## ④ アメリカ・ドイツ遺産・相続・贈与税の租税条約

相続税・遺産税・贈与税に係るクロスボーダー公益寄付金の課題とは、具体的には、条約上の相手国のNGOに対し、相続人がその取得した財産を寄付した場合、被相続人（故人）が遺言で遺産を寄付した場合、ないし個人が生前贈与した場合、における控除との取扱についてである。

アメリカとドイツの間での遺産、相続、贈与課税に関する租税条約（以下「アメリカ・ドイツ遺産・相続・贈与税の租税条約」という。）には、相互主義に基づく相手国の公益団体への財産の寄付に係る課税免除の規定が盛り込まれている。該当条項（第二二条二項）を訳出して紹介すると、次のとおりである。

「第一〇条二項 専ら宗教、慈善、学術、教育、若しくは公的目的で組織されかつ運営されている一方の締約国の法人若しくは団体に対して若しくはその用に供するために譲渡された財産、又は当該目的に供されるために一方の締約国の公共団体に対して譲渡された財産については、その種の法人、団体若しくは公共団体が、（a）当該一方の締約国において租税を免除され、かつ、（b）他方の締約国において同等の法人、団体若しくは公法人に対して同じように租税を免除される場合又は免除されている範囲まで、他方の締約国の租税を免除するものとする。この規定の適用については、双方の締約国の権限ある当局が、相互協定によつて措置するものとする。」

## (3) 双務的対応措置の今後

アメリカは、自国を中核とした経済圏の拡大をねらいに、カナダ、メキシコと、近隣諸国との間で、アメリカン・スタンダードを前面に押し出して、公益寄付金控除の相互承認のための租税条約の改定に取り組んできている。<sup>78)</sup> アメリカ

政府が、今後、個人のみならず法人納税者を含め、こうした二国間租税条約により双務的な対応措置を拡大していく政策を推し進めていこうとしているのかは定かではない。

ただ、アメリカ政府は、自国の居住者である納税者が外国NGOに支出した寄付金について国内税法で控除・損金算入の対象とすることも理論的には可能はずである。それにもかかわらず、国内税法で、外国団体に支出した公益寄付金を内国団体に支出した公益寄付金と同等に取り扱うことについては、連邦議会を始めアメリカ税界にも根強い反対がある。この点、二国間租税条約のより内国団体と同等の課税取扱を行う対応をとる方が、国内税法の改定による片務的対応よりは、反対論をかわずには都合がよい、という見方もある。<sup>⑩</sup>この背景には、一般大衆は租税条約にはほとんど関心がなく、税制改正によるよりはるかに容易に同等の課税取扱を実現し得るとの読みがある。

また、二国間租税条約は双務的な性格を有している。言い換えると、相互主義を前提に結ばれている。したがって、二国間租税条約の締結により、双方の締約国が、公益寄付金控除で歳入損を被るおそれがあると同時に、受け入れた寄付金を費消した内国団体の公益活動で恩恵を受けられる可能性を秘めている。これに対して、国内税法による片務的対応では、外国団体に支出した寄付金を内国団体に支出した寄付金と同等の課税取扱をする場合、アメリカが一方的に歳入上の損失を被ることになる。したがって、国内税法による片務的対応よりは、二国間租税条約による双務的対応の方が、アメリカにとってははるかに国益につながるという見方もできる。<sup>⑪</sup>

さらに、アメリカにおいては、居住者である納税者が外国NGOに直接支出した寄付金に対して所得控除ないし損金算入を認める片務的対応措置を講じることについては賛否両論がある。ただ、先進国であるアメリカにとり、発展途上国に対するODA(政府開発援助)のあり方は重要な政策課題の一つである。肥大化するODAの疑似市場化、民営化

を推進し、かつ、市民・納税者の選択で民間開発援助ができるような仕組みを構築し、徐々にODAに代替させていく政策の採用も考えられる。<sup>⑧</sup> こうした観点からは、市民・納税者の選択で外国NGOに直接支出した寄付金に対して所得控除ないし損金算入を制度化し、積極的に認めて行くのも一案である。

##### 5 外国NGOへ支出した公益寄付金に係る多数国間租税条約の可能性

外国NGOへ支出公益寄付金に係る多数国間租税条約 (multilateral tax treaty) に向けた積極的な動きはない。これまでの目だった動きとしては、一九七二年の「特定の非営利団体の課税取扱に関する欧州条約 (European Convention on the Tax Treatment in respect of Certain Non-Profit Organizations)」草案 (Draft) が公表されている程度である。この草案は、当時の欧州協議会によってまとめられたものであるが、日の目を見るにいたっていない。

この条約は、欧州協議会が認証した公益団体の登録制度の確立を目指したものである。そして、認証された団体は、すべての加盟国で公益団体として取り扱われ、当該団体に寄付金を支出した者は、自国の所得税ないし遺産・相続・贈与税額の計算にあたり、適格寄付金として控除・損金算入できることとされている。

また、欧州共同体の欧州委員会 (EU) は、たびたび付加価値税に関する論点公開を行ってきた。第六次付加価値税指令 (the Sixth VAT Directive) の第一三条(a)項では、公益団体その他公益活動に関する物品の売買やサービスの提供について、加盟国に対し付加価値税を免除するように求めている。

以上のように、多数国間租税条約・協定に向けては、ヨーロッパを中心とした局地的な動きはある。しかし、グロ-

バルな視野から、外国NGO課税及び外国NGOに支出した寄付金課税の取扱に関する多数国間租税条約・協定づくりに向けた実現可能な動きは今のところはない。<sup>82)</sup>

#### 四 クロスボーダー公益寄付金税制の導入とODA擬似市場化の視点

クロスボーダー公益寄付金税制の構築にあたっては、発展途上国で活動するNGOに対する特段の配慮が望まれる。とりわけ、先進各国に居住する納税者が発展途上国で活動するNGO(当該国で設立・組織された居住者たるNGOや外国NGOの支部など(P.E.C.)に直接支出した公益寄付金に対しても所得控除・損金算入が認められるように配慮する必要がある。この場合、ODA(Official Development Assistance, 政府開発援助)関連の公的資金(税金)の配分方法の一部擬似市場化・民営化の視点も織り込んだ上で検討する必要がある。<sup>83)</sup>つまり、クロスボーダー寄付金税制を通じた税制支援を通じて租税歳出(tax expenditure)を広げることは税収減につながる恐れがある。このことから、支援国の公会計においては、クロスボーダー寄付金税制を通じた税制支援とODA関連支出の合理化とを表裏一体の形で点検していく重要性も高い。

#### 1 官民競争的視点から求められるODA透明化策

わが国においては、ODAのあり方について議論が盛んである。ODAの濫費が話題になり、その費用対効果が疑問

視されるにいたり、その透明化策の確立も重要な課題の一つとなっている。国民モニター制度の導入など、確かに役所(外務省)による透明化の努力も進められている。<sup>84)</sup>ただ、ODAの透明化を推進するためには、役所がお膳立てしたODAMonitor制度に市民・納税者が乗るのではなく、市民・納税者が草の年の視点から手作りしたODAをコントロールできる仕組が求められてくる。この意味では、これまでの「政府による開発援助」を通じたNGOへの公的資金(補助金)の交付に加え、<sup>85)</sup>「官民競争(Public-private competition)」、<sup>86)</sup>的な視点に立つたクロスボーダー寄付金税制を通じて「納税者の意思による開発援助」の仕組の導入が求められている。言い換えると、納税者が、国庫に税金を納めてその配分を政府(役所)の手に委ねてもいいし、あるいは、発展途上国で展開・活動する国際NGOに直接寄付金を支出し、それについて、当該納税者の所得金額の計算上、法定限度額まで所得控除・損金算入する形で納税し支援ができるという、いわば「選択納税」ないし「タックス・チェックオフ」の制度化が求められている。こうした仕組を整え、「納税者開発援助」を広げていく一方で、その分だけ「政府開発援助」を量及び質双方の面から再点検し、官民競争的な開発援助の仕組づくりを進める意義は大きい。<sup>87)</sup>

今日、世界的に見ても、行財政改革、「小さな政府」の確立は重要な政治課題とされている。こうした潮流に呼応する形で、わが国においても、ODAに限らず、政府支出全般の効率化が声高に叫ばれている。しかし、「政官癒着」ないしは「政治の行政依存」構造の改革が遅々として進まない中、国際NGOの政府支援を含む政府支出の効率化について、その掛け声はともかく、過大な期待は禁物であるようにも見える。こうした状況を改善するには、やはり、民(納税者)主導で効率的に国際NGOに活動資金を提供できるルートを確立する必要がある。国際NGO税制、とりわけクロスボーダー公益寄付金制度の出番である。わが国がこうした制度を整備し、「官民競争」的な視点に立った「納税者

の意思による「開発援助」の仕組みを整備・導入し、世界に範を示す意義は大きい。

## 2 求められる国際NGOの透明化策

納税者主導の国際NGO支援税制の確立にはもう一つ、NGOの評価システムづくりという重い課題がある。すなわち、外国NGOに寄付する側および寄付を受ける外国NGO側双方にとり、支援国の納税者から寄付金という形で活動資金を獲得するためには、支援国の納税者に分りやすい形の、グローバルな基準による客観的かつ公正なNGO評価システムの確立が求められる。もちろん、こうしたシステムへの期待は、国内のNGO(NPO)に対し寄付金の支出を望む納税者として例外ではない。<sup>88)</sup>

## むすび

国際NGOは発展途上国に子団体や支部を置いて活動している例が多い。それにもかかわらず、寄付金の支出を望んでいる納税者のいる先進支援国と支援を求めている発展途上国との間では租税条約がなく双務的な対応が難しい例が多い。また、二国間条約による双務的な対応措置では、新条約の制定や既存の条約の改定手続の難しさもさることながら、それぞれの条約相手国のNGOよりカバー(適用対象に)できないという難点もある。さらに、アメリカが現在締結している条約に見られるように、「寄付者は、寄付する団体の所在する締約国源泉の所得を有していなければならず、し

かも、当該所得からのみ、寄付者の居住する締約国の寄付金控除額の範囲まで所得控除が認められるに過ぎない。形の条約は、例え成立を見たとしても、余りにも使い勝手が悪い。

このような難点を織り込んで考えれば、現段階においては、発想を換えて、わが国を含め、先進諸国においては、外国NGOに対する国内税制を活用した片務的な支援体制の整備を急ぐのも一案である。これによって、難しい条約制定・改定手続を踏むことなしに、国内税法で外国NGO一般を広くカバーできる支援措置を講じることが可能である。

一方、長期的に見ると、各国は、ローカルなスタンダードではなく、やはり国際的なスタンダードによる対応を行う方がよい。そして、このためには、国際NGO税制についての多数国間租税条約案ないしモデル租税条約の制定という重い課題にできるだけ早く着手しなければならない。

NGO支援税制をどう整備するかはの課題について、国際社会におけるわが国主導の目だった提案や貢献はほとんどない。この背景には、立法府の構成員の立法能力や国際的交渉能力の低さはもちろんのこと、政府立法への過度なまでの依存症などの難題があるように思われる。また、政府立法に頼るにせよ、その政府も、グローバルな税制の整備については、外務省と財務省といった縦割り行政の中、なかなかスムーズな連携が難しい現実もある。とはいっても放置しておいてもよいものではない。政治主導ないし民主導で、わが国が率先して、「外国NGO支援税制に関するモデル租税条約」や「クロスボーダー公益寄付金税制に多数国間協定」など、国際NGO支援税制の整備に向けた具体的な提案を行う時期にきている。<sup>88)</sup>

- (1) なお、外務省のODA関連の事業補助金支給制度では、NGOを「国際開発協力関係民間公益団体」という文言を使っている。外務省ODA関連ホームページ(HPa)参照 <http://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/oda/index/sitemap/index.html> (筆者HP最終閲覧・二〇〇六年三月)
- (2) 特定非営利法人国連支援交流協会の団体概要については、<http://www.tsunorg/top.html>参照 (筆者HP最終閲覧・二〇〇六年三月)。
- (3) 納税者(納税義務者)は、大きく「個人居住者と内国法人(以下「居住者」という。)」と「個人非居住者と外国法人(以下「非居住者」という。)」に分けられる。ただ、わが国の所得税法及び法人税法では、個人についてだけ「非居住者」の文言を使っているが、わが国が諸国と締結している租税条約では、法人にもこの文言を使っている。このため、国際税法の分野では「非居住者」という場合には、個人非居住者と外国法人の双方を指す。
- (4) 英文正式名称は「OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital」。
- (5) 英文正式名称は「United Nations Model Taxation Convention between Developed and Developing Countries」。
- (6) また、これらのモデル租税条約は、とせばかといえは、国境の存在を前提とした「現実空間(real spaces)」での物品の取引やサービスの提供などに係る課税をめぐる課題に対処することが主なねらいであった。しかし、今日、インターネットを使った電子商取引(electronic commerce)やサービスの提供となった、国境の存在を前提としない「電脳空間(cyber space)」でのグローバルな課税環境にどのように対処すべきかが重要な課題となっている。この面でも、既存のモデル租税条約は陳腐化してきているといえる。拙論「電子商取引の拡大と国際税法上の課題」朝日法学論集二三号参照。
- (7) See, Harvey Dale, "Foreign Charities," *Tax Lawyer* Vol.48, No. 3 (1995) at 1995 *et seq.*
- (8) See, The Convention between the United States of America and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital and to Certain Other Taxes, Aug. 29, 1989.
- (9) トイツの公益団体税制・公益寄付金税制については、拙論「トイツの公益団体・公益寄付金税制(上)・(中)・(下)」公益法人一九巻一二号、二〇巻四号、二〇巻五号参照。
- (10) See, Convention between the United States of America and Canada, Sep. 26, 1980, (as amended by the protocols signed on June 14, 1983 and March 28, 1994).
- (11) カナダの公益団体税制・公益寄付金税制については、A. Drache, *Canadian Taxation of Charities and Donations* (2005 Supp.



(Carwell) 参照。なお、カナダは、寄付金控除につき、所得控除方式ではなく、税額控除方式を採用している。ちなみに、アメリカとカナダとの間の場合、遺贈・相続・贈与税の租税条約による財産の公益寄付(贈与)に関する措置は存在しない。

- (12) 正式には、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約(平成六年条約二号)。改定条約については詳しくは、本庄資『新日米租税条約解釈研究基礎研究』(二〇〇五年、税務経理協会) 参照。
- (13) NPO法の立法の経緯を含め、この法律については、橘幸信『知っておきたいNPO法』(一九九九年、大蔵省印刷局) 参照。
- (14) 財団法人世界自然保護基金日本委員会の団体概要について、<http://www.wwf.or.jp/> 参照(筆者HP最終閲覧二〇〇六年三月)。
- (15) 認定特定非営利活動法人国境なき医師団(MSIF) 日本の団体概要については、<http://www.msif.jp/> 参照(筆者HP最終閲覧二〇〇六年三月)。
- (16) 特定非営利活動法人グリーンピース・ジャパンの団体概要については、<http://www.ekokoro.jp/green.html> 参照(筆者HP最終閲覧二〇〇六年三月)。
- (17) 特定非営利活動法人アースウォッチ・ジャパンの団体概要については、<http://www.earthwatch.jp/> 参照(筆者HP最終閲覧二〇〇六年三月)。
- (18) NPO法人に対する支援税制である認定NPO法人制度について、NGOを始めとする関係者の間から、認定要件が厳しすぎるとして改正を求める声が出ていた。外務省は、わが国の国際協力NGOを支援する観点から、二〇〇五(平成一七)年度の税制改正においては内閣府等と共に財務省に対し要望を行い、与党の税制改正プロセスにも積極的に関与した。その結果、二〇〇四(平成一六)年一月に与党が発表した二〇〇五年度税制改正大綱では、認定要件緩和等、いくつかの改正措置が盛り込まれた。これらの改正措置は二〇〇五年四月より適用されている。二〇〇四(平成一六)年八月時点で、約一三〇の国際協力を目的とするNPO法人のうち、寄付金控除・損金算入の対象となる寄付金の受入れができる認定NPO法人は一一法人のみである。
- (19) 詳しくは、「国連支援交流財団案内」(発行年不詳、同財団東京事務所) 参照。
- (20) 各国の制度比較については、拙著「欧米主要国のNPO法制と税制」ジュリスト一一〇五号三九頁以下参照。
- (21) 非課税法人は、法人税法では「公益法人等」及び「公共法人」、所得税法では「公共法人等」の文言が用いられている。一般には、慣用として法人税法上の「公益法人等」で所得税法上の「公共法人等」に該当するものを区別せずに、しかも後者の「公共法人等」を包摂する意味で「公益法人等」という言い回しをしている場合が多い。なお、本稿では、双方を双方を厳密に区分しないで広く「外国の非営利法人」を言い表す場合に、「外国のNGO法人」、「外国のNPO法人」という文言を使っている。
- (22) 申告所得税の納税義務者は「個人」である。しかし、源泉所得税の納税義務者は「個人」のみならず、「法人」及び法人とみなされる

- 「人格のない社団等」である。
- (23) 一口に「課税除外」といっても、厳密には、要件を充足すれば自動的に課税が免じられる「非課税制」と、課税庁の審査に合格して初めて課税が免じられる「免税制」がある。学問上は分けてとらえるが、現実の租税立法においては、両者が厳密に区分されない形で規定されている例も多い。
- (24) 詳しくは、DHCコンメンタール法人税法(第一法規)五九一頁以下参照。
- (25) 詳しくは、DHCコンメンタール所得税法(第一法規)九九七頁以下参照。なお、二〇〇四(平成一六)年三月三〇日に発効した改定日米租税条約二二条では、アメリカの居住者である非営利・公益団体に対して、わが国において、内国民待遇を保障することとしている。したがって、わが国内に本店(本拠)又は主たる事務所を有しないアメリカのNGO法人は、法人税法上の「外国法人である公益法人等」の「指定」制度に基づく財務大臣の指定を受けるまでもなく、わが国内に本店(本拠)又は主たる事務所を有する同類の非営利・公益法人と同等の課税取扱を保障されることになる。
- (26) また、目下、わが国においては公益法人制度改革が議論されている。この改革が日の目を見た場合には、原則非課税のNPO法人、原則課税の一般社団・財団法人と免税の公益社団・財団法人が並存することも考えられ、日米間での制度上の整合性が問われてくるものと思われる。
- (27) PE課税原則を含め、わが国の外国法人課税について詳しくは、拙論「国際課税法」(北野弘久編『現代税法講義(四訂版)』(二〇〇五年、法律文化社)二八七頁以下参照)。
- (28) 日米租税条約一一條(利子)一項・二項参照。
- (29) 詳しくは、兩宮、石村他『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』五一頁以下参照。
- (30) 詳しくは、拙論「アメリカの宗教団体に対する政治活動規制課税制度」白鷗法学二二号参照。
- (31) 連邦税法は、パブリック・サポートを受けて活動する「公益増進団体(public charities)」と特定の企業や特定の家族などの支援を受けて活動する「私立財団(private foundation)」とを分けて課税取扱をしている。双方に対する課税取扱上の違いは、とりわけ寄付者の支出した寄付金に係る控除率及び損金算入率に現れてくる。詳しくは、拙著『日米の公益法人課税法の構造』(一九九一年、成文堂)五一頁以下参照。
- (32) 免税審査制度について詳しくは、拙著『日米の公益法人課税法の構造』前掲・注31、七一頁以下参照。See, N. Cafardi & J. Cherry, Tax Exempt Organizations (2003, Matthew Bender) at 885 et. Seq.
- (33) このようなアメリカにおける外国NGOに対する「免税資格承認」及び「ルーリングによる告示」の仕組みは、見方によっては、わが税

法上の外国NGO法人に対する非課税取扱の「指定」及び「告示」手続に匹敵するものといえる。

(34) Cf. *Bob Jones University v. U. S.*, 461 U.S. 574 (1983).

(35) See G.C.M. 37867 (Feb. 27, 1979).

(36) See *Ferguson & Butzel*, "What Alternatives are available to Foreign Schools for Satisfying Nondiscrimination Guidelines?" 5 *J. of Tax Exempt Organizations* 64 (1993).

(37) See G.C.M. 37741 (Nov. 9, 1976). ちなみに、近年、政治活動が禁止される法典五〇一条(c)(2)のカテゴリーにある内国NGOに対する免税取扱をめくりアメリカNGO界が揺れている。問題の発端は、いわゆる「内国NGOの経済制裁諸国での政治活動に係る財務省ガイドライン」の存在である。争点は、アメリカ政府が、法典五〇一条(c)(3)のカテゴリーにある内国NGOが、連邦政府が経済制裁を課している諸国(キューバ、ビルマ、イラン、スーダン)で活動する場合、連邦財務省外国資産統制局(OFAC=Office of Foreign Assets Control)が定めたガイダンス(Guideline for the Licensing and Registration of Non-Governmental Organizations)に従う一定の要件に於てはまる活動をするに約束するべきには、たとえその活動が連邦税法(内国歳入法典)で禁止される政治活動にあたるに見られても、当該団体に対し免税資格を継続して認める旨の政策を実施していることにある。例えば、キューバ関連のガイドラインによく認められた人権団体による活動であること。②早急かつ平和的な手段で民主政体への転換を図る活動をする独立した団体の活動であること。③キューバの市民社会の強化をねらうとする独立した活動を推進する個人及びNGOの活動であることの三つである。原点到ち返り文字どおり解釈すると、NGOは非政府組織でなければならぬはずであり、この点はNGOの基本精神でもある。しかし、このような連邦税法上の免税資格承認制度を使い、NGOに対し実質的にアメリカ政府の方針にそつ活動をするように強制しかねない政策はNGOの基本精神とぶつかりかねない。こうした財務省の政策に対しては、アメリカ法曹協会(ABA)など法曹界から疑問の声が上がっている。「責任あるフランソロジー」全国委員会(NCAR=National Committee for Responsive Philanthropy)の委員長を務めるローエン(Rick Cohen)元内国歳入長官も、財務省の政策は「キューバなどの政権を転換する目的」、民間非営利公益団体を政府の手足として使つて「批判」してゐる。See *News*, "U.S. Charities Get Political in Cuba," *Tax Notes* (April 3, 2006) 28.

(38) 法典五〇八条(c)(1)は、書式一〇二三を使用して一五ヶ月以内に申請するものに求めらる。しかし、申請期間の二ヶ月延長が自動的に認められることになっている(Revenue Procedure 92-85 sec. 401, 1992-2 CB 490)。したがって、申請期間は、実質二七ヶ月以内となる。

(39) アメリカにおいては、所得課税上、合衆国の市民権(U.S. citizenship)を有する個人(合衆国市民)は、世界中どこに居住していても

と、全世界所得に対して納税義務を負う。個人居住者(individual resident)も、合衆国市民と同様に、全世界所得に対して納税義務を負う。非居住者である個人(individual non-resident)は、合衆国源泉所得に対して納税義務を負う。これに対して、合衆国内で設立又は組織された法人は、内国法人として全世界所得に対して納税義務を負う(法典七七〇一条(a)(2))。一方、外国法人は合衆国源泉所得に対して納税義務を負う(法典八八一一条、八八二条)。See, R. Doernberg, *International Taxation* (3th ed. 2001 West) 19 *et. Seq.* など、一九九七年版の邦訳、リチャード・L・ドーンバーグ/川端康之監訳『アメリカ国際租税法(第三版)』(二〇〇一年、清文社)が出されている。ちなみに、わが国においては、これまで、非居住者(個人)課税において、市民権つまり国籍の有無は課税の範囲を決める要件とされていなかった。しかし、二〇〇六(平成一八)年度の税制改正で、居住者のうち、「非居住者」の定義について、「日本国籍を有しておらず、かつ、過去一〇年間のうち五年以下の期間国内に住所又は居所を有する個人」と規定するにいたった。この改正により、いかなる個人も、「国籍」を有している場合には、日本国内に住所又は引き続き一年以上居所があることを条件に、全世界所得に対して「無制限」納税義務を負うこととされた。

(40) Revenue Procedure 94-17, 1994-5 IRB 24 (Jan. 31, 1994).

(41) わが国では、一般に「Foundation」は、「財団」と訳されている。しかし、アメリカの非営利法人は、「単独法人(corporation sole)」など宗教関係に特有な形態のものを除けば、「社団」形態(一人社団を含む)を採用している。したがって、「Foundation」は、「財団法人形態であるかのような誤解を避けるためには、むしろ「基金」と訳語をあてた方がよいのかも知れない。

(42) この立法措置は一九六九年のとられた。免稅資格のない外国NGOは、通常の外国人課税のルールに従って課税されるべきであるとの趣旨に於ける。See, S. Rep. No. 91-522, 91<sup>st</sup> Cong. 1<sup>st</sup> Sess. (November 21, 1969) reprinted at 1969-3 CB 423, at 462.

(43) わが国の税制では、個人申告所得税(十源泉所得税)を「所得税」と呼称し、法人所得税を「法人税」と呼称し、各々を個別の法律で定めている。これに対し、アメリカ、カナダなど、国によっては、個人申告所得税、法人申告所得税、源泉所得税を集約し、「所得税」と呼称し、一本の法律で定めているところもある。

(44) わが国の現行相続税法は、遺産取得課税方式をとる。これに対して、アメリカ、カナダなどでは連邦税として課されている租税では、遺産課税方式をとる。

(45) 独立行政法人国際交流基金の活動概要については、<http://www.jfi.go.jp/>参照(筆者HP最終閲覧・二〇〇六年三月)。

(46) 社団法人海外事業活動関連協議会の団体概要については、<http://www.keidanren.or.jp/CBC/>参照(筆者HP最終閲覧・二〇〇六年三月)。

(47) ニューズ「海外貢献税制スタート」海外事業活動関連協議会、特定公益増進法人に「公益法人一九巻八号二二三頁以下参照。

- (48) 詳しきは「CBACCガイド」参照。
- (49) 例えは、CBACCの活動報告について詳しくは、CBCC『海外貢献事業プロジェクト報告書〜10年の歩み』(2000年、CBCC)参照。また、CBCCGH <http://www.heidamen.or.jp/CBCC> 参照 (筆者H.A最終閲覧・2006年三月)。
- (50) See, Giving USA 2005 (AAFRIC Trust for Philanthropy). <http://www.aafrc.org/> 参照 (筆者H.A最終閲覧・2006年三月)。なお、アメリカの寄付金税制一般について詳しくは、拙著『ボランティア活動の活性化と税制』(一九九三年、朝日大学国際取引法研究所)参照。また、クロスボーダー公益寄付金に対するアメリカ連邦税制については、See, Jane Peebles, Basics of U.S. Income, Gift and Estate Tax Deductions for Grants for Use Abroad, 2005 International Symposium on Cross-Border Charitable Giving (May 2-3, 2005)。
- (51) すべに若干なれたように、アメリカにおいては、「所得税 (income tax)」とは、個人所得税・法人所得税などを包摂する形で法典に規定されている。
- (52) 納税者が内国団体に支出した寄付金と外国団体に支出した寄付金とを区別する課税取扱は、一九三八年の税制改正 (Revenue Act of 1938) により実施された。当時の立法資料は、その趣旨を次のように述べている。納税者が内国団体に支出した寄付金に対し所得控除・損金算入を認めることについては、その団体が公益活動を行うことにより、「政府は、公的資金を充當して対処しなければならなくなるであろう財政上の負担から開放され、かつ、一般的な福祉の増進から利益を受けるので、〔当該控除・損金算入に起因する〕財政上の損失への補償を受けなければならない。これに対して、外国団体に支出された寄付金から、合衆国は、そうした恩恵を受けていない。」See, H. Rept. No. 1960, 75<sup>th</sup> Cong., 3d Sess., 19. 20 (1939-1-C.B. [Part 2] 728, at 742.
- (53) Revenue Ruling 63-252, 1963-2 CB.101.
- (54) See, Bilingual Montessori School of Paris, Inc. v. Commissioner, 75 T.C. 480 (1980).
- (55) ちなみに、「橋渡し機関」を使用した寄付金を控除 (若しくは損金算入) 対象としない有力な根拠としては、しばしば海外に提供された公的資金の用途を迫行する困難さがあげられる。つまり、アカウンタビリティの確保が難題であるとされる。しかし、この点は、ODA (政府開発援助) などについても同じことがいえる。したがって、必ずしも外国NGOに直接支出された寄付金だけに特有の問題といえるかどうかは疑わしい。納税者が選択したことに、自らの意思で公的資金を支出し、その支出に対して税負担を軽減する政策は、むしろ「政府の負担の軽減」、「小さな政府」の考え方からすれば望ましくないように思われる。この点についての分析としては、Blasi & Demesta, "Abiding Disallowance of Earmarked Charitable Contributions," 9 Rev. of Taxation of Individuals 160, at 162 (Spring, 1985).
- (56) Margaret Salwasser v. Commissioner, T.C. Memo 1991-466 (1991).

- (15) See Role of Charities and NGO's in Terrorist Financing: Congressional Testimony Before the Senate Committee on Banking, Housing and Urban Affairs, 107th Cong. (August 1, 2002). <http://banking.senate.gov/files/107988.pdf> (筆者曰く最終閲覧・二〇〇六年三月)
- (16) IRS Announcement 2003-29 (May 19, 2003), 2003-1 C.B. 928.
- (17) Treasury News Release JS-1219, Treasury Press Release PO-3607 (Response to Inquiries from Arab American and American Muslim Communities for Guidance on Charitable Best Practice, No.7, 2002, U.S. Department of Treasury Anti-Terrorist Financing Guidelines: Voluntary Best Practices for U.S. Based Charities. <http://www.treas.gov/press/releases/po3607.htm> (筆者曰く最終閲覧・二〇〇六年三月)
- (18) 新たな規制の概要について詳しくは、See, M. Owens, "Symposium: The Anti-Terrorist Financing Guidelines: The Impact on International Philanthropy," 25 Pace L. Rev. 193 (2005).
- (19) Thomas Silk, "Corporate Philanthropy and Law in the United States: A Practical Guide to Tax Choices and an Introduction to Compliance with Anti-Terrorism Laws," 6 The International Journal of Not-For-Profit Law (Sep. 2003, The International Center for Not-For-Profit Law) <http://www.icnl.org/journal/> (筆者曰く最終閲覧・二〇〇六年三月)
- (20) See, B. Hopkins, The Law of Tax-Exempt Organizations (8th ed. 2003) at 909.
- (21) Revenue Ruling 74-523, 1974-2 C.B. 304.
- (22) 他に、スイスの諸州とアメリカを含む諸外国との間で、公益寄付金控除・損金算入に関する協定が広く締結されているのが目立っている。詳しくは、拙論「スイスの民間公益団体税制(下)」公益法人二四巻二号参照。
- (23) ちなみに、同条約では、二二条で一方の締約国の納税者が他方の締約国の公益団体に直接した寄付金に対し当該一方の締約国が寄付金控除を認める旨の定めをしており、アメリカの伝統的な政策と抵触することから、条約締結交渉の際に問題となった。See Article 22 of the Brazil-U.S. tax Treaty, Cdec.30, 1944, U.S.-Brazil Tax Treaties (CCH). アメリカ・ブラジル所得税の租税条約では、最終的にクロスボーター公益寄付金の控除・損金算入については、合意がなさらなかった。
- (24) See H. Rpt. No. 1860, 75<sup>th</sup> Cong., 3d Sess. 19-20 at 1939-1 C.B. (Part 2) 728, at 742.
- (25) See, Convention Between the Government of the United States of America and the Government of Israel with Respect to Taxes on Income, Nov. 20, 1975 (as amended by the Protocol Signed on May 30, 1980), Melton Cerny, "U.S.-Israel Tax Treaty," 10 Exempt Organization Tax Rev. 1156 (1994).

- (68) 注10参照。
- (69) See, Revenue procedures 59-31, 1959-2 CB, 949.
- (70) See, Convention between the Government of the United States of America and the Government of the United Mexican States for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, Sep. 18, 1992. Melton Cerny, "Cross-Border Grant Making and the U.S.-Mexico Tax Treaty," 10 Exempt Organization Tax Rev. 875 (1994).
- (71) メキシコは、すでに、アメリカン・スタンダードを基にした控除対象寄付の受入れが認められる公益団体の判定基準に関する国内立法を終えている。See, Código Fiscal de la Federación (Mexico), reprinted on Mexican Tax, Customs & Foreign Investment Laws (CCH) 1777.
- (72) 二国間租税条約の締結、改定にあたり、経済的格差などの背景(?)を捨象し、各国への「寄付大国」であるアメリカン・スタンダードの一方的な押付け・普遍化は問題なしとはしない。やはり、グローバル・スタンダードを確立し、それを典拠に双務的対応措置が講じられるような方向を目指す意味でも、クロスボーダー寄付金控除・損金算入に関する多数国間取決めないしモデル租税条約を必要とするところである。
- (73) アメリカ税法上の控除・損金算入対象寄付金の受入れのできる「私立財団」と「公益増進団体」との区分、制度運営について詳しくは、拙著『日米の公益法人課税の構造』前掲。注31、五一頁以下参照。
- (74) See, protocol with respect to Taxes on Income, Sep. 18, 1992. U.S.-Mex. S. Treaty Doc. No. 7, 103d Cong., First Sess. (1993).
- (75) 例えば、アメリカの私立大学を卒業したメキシコの納税者が母校に寄付をしたいとすると、この場合、メキシコの納税者がメキシコにおいてアメリカ・メキシコ所得税の租税条約の下での寄付金控除の適用を受けるには、大まかに言えば、次の三点を精査する必要がある。すなわち、まず④当該私立大学が合衆国連邦税法上の適格団体であるかどうか、次に⑥メキシコの権限ある税務当局が寄付金控除適用要件、そして最後に⑦合衆国の大学へ寄付金を支出した場合のメキシコ所得税申告書への記載方法。See, Jane Peebles, Tax Planning for Cross-Border Philanthropy by U.S. Donors, National Committee on Planned Giving, <http://www.nccpg.org/igpa/> (筆者H.A.最終閲覧・二〇〇六年三月)
- (76) The U.S.-Israel Income Tax Treaty for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion.
- (77) ちなみに、アメリカ・ドイツ遺産・相続・贈与税の租税条約上のこの規定は、いまだ協議が成立にいたらず、適用できないにいたっていない。公益概念について、条約に定めるところとドイツ国内法に定めるところが一致を見ていないこと、さらには、法人形態について、米独

が一致した認識にいたっていないことなどが、理由とされる。See, International Charitable Giving: Law and Taxation (1995)Supp. (Kluwer) at Germany 10. なお、ドイツは、オランダ、デンマーク、スイスの諸州と公認の宗教団体へのクロスボーダー寄付金に係る贈与・相続税上の相互寄付金控除協定を締結している。

(78) アメリカには、他国と、アメリカの利益により大きく貢献する取引協定等の締結交渉をする際に、公益寄付金控除・損金算入の締約国間での相互承認のような租税条約上の小さな譲歩で、交渉環境を改善できるとすれば、いわゆる、安い贈り物、であると見る向きもある。

(79) See, Z. Mason, "Foreign charitable Contribution Deductions: A Shift in U.S. Tax Treaty Policy?", 7 Exempt Organization Tax Rev. 674, at 626 (Apr. 1993).

(80) もともと、アメリカと発展途上国との間では、アメリカから寄付金の一方的な流出を招く結果となる恐れもある。したがって、寄付金に流入も期待できる先進国との間との条約としては、異なった結果が予想されて当然である。

(81) こうした観点から見ると、自国の納税者が外国団体に直接支出した寄付金については、必ずしも二国間租税条約を使った双務的対応による必要はないともいえる。国内税法による片務的対応での問題がないようにも見える。もともと、この場合、税収減は、ODA関連支出の削減と表裏一体において検討するのも一案である。精緻な仕組みを構築するには時間をかけ、入念な作業が求められる。

(82) 国際社団連盟 (UIA=Union of International Associations) は、一九一〇年に人間環境の改善を目指す非営利公益団体を会員とする政策提言型の国際NGO団体である。ヘルギーに本部を置き約四万団体を擁するUIA (<http://www.uia.org/>) は、一九八六年に「EUの非営利社団に関する報告書 (Report on Non-Profit Making Associations in the European Community)」を公表している。この中で、EU加盟国の非営利公益団体税制の調和について政策提言している。ただ、域外のNGOに支出した公益寄付金への課税取扱などについてはまったく触れていない <http://www.uia.org/legal/app37.php> (筆者HP最終閲覧・二〇〇六年三月)。

(83) 政府開発援助 (ODA) とは、政府または政府の実施機関によって開発途上国または国際機関に供与されるもので、開発途上国の経済・社会の発展や福祉の向上をねらいに行う資金・技術提供による協力を指す。ODAには、開発途上国に対して直接援助を実施する二国間援助と国際機関を通じた多国間援助がある。二国間援助には、無償資金協力、技術協力、有償資金協力がある。詳しくは、外務省のODAに関するHPを参照 <http://www.mofago.jp/mofaj/gaiko/oda/index.html> (筆者HP最終閲覧・二〇〇六年三月)。

(84) 「わが国の政府開発援助 (ODA) 事業において不正行為を行った企業に対する措置の実施について」(二〇〇〇[平成一一]年九月二〇日)、「わが国の政府開発援助 (ODA) 事業において不正行為を行った企業に対する措置の実施について」(二〇〇五[平成一七]年六月一七日) 参照。また、一九九九[平成一一]年度より、「ODA民間モニター事業」が発足した。この事業は、日本のODAを支えている国民自身の目で海外のODAの現場を直接視察し報告をもらうものである。二〇〇四[平成一六]年度までに



四六五名のモーターが二カ国三六一の案件を視察。二〇〇五〔平成一七〕年度も、九〇人が、中国、パキスタン等、六カ国を訪問したものと、<http://www.mofago.jp/mofai/gaikou/oda/index.html> (筆者HP最終閲覧・二〇〇六年三月)。

(85) 外務省のODA関連の「NGO (国際開発協力関係民間公益団体) 事業補助金」は、原則として次の全ての要件を充たしている団体が対象となる。(1) 開発途上国における開発協力事業を主な活動目的とするNGOで、本邦内に実体的な住所を有するもの。(2) 団体の年間の開発協力事業費が一〇〇万円以上 (団体の管理運営経費を除く) で過去二カ年以上にわたり開発協力活動の実績を有すること。(3) 団体として、補助金適正化法等に基づき、事業を実施し、管理する能力を有すること。(4) 政治的、営利的及び宗教的活動は類似の行為も含め一切行っていないこと。<http://www.mofago.jp/mofai/gaikou/oda/index.html> (筆者HP最終閲覧・二〇〇六年三月)。

(86) 拙論「使途選択納税制(タックス・チェックオフ)」「日本財政学会編『財政法の基本課題(「財政法講座」)』(二〇〇五年、勁草書房)所収、拙論「日米におけるタックス・チェックオフの展開」白鷗法学一二巻一号所収参照。

(87) この点に関しては、国内のNGO(NPO)に対する政府支援策の効率化にあたっても同様に、これまでの政府補助金重視の政策から寄付金税制を活用した納税者主導の支援への積極的な転換求められている。

(88) Jon Christensen, "Asking Do-Gooders to Prove They Do Good," *New York Times* (January 3, 2004).

<http://www.globalpolicy.org/ngos/credib/2004/0103good.htm> (筆者HP最終閲覧・二〇〇六年三月) ほか、NGOの説明責任(accountability)、透明性(transparency)、及びガバナンス(governance)一般についてのサイト: <http://www.gdrc.org/ngo/accountability/> (筆者HP最終閲覧・二〇〇六年三月)

(89) アメリカにおいても、クロスボーダー公益寄付金の支出は、国内での福利の増進につながるという理由で寄付金控除の対象外とする伝統的な見解を見直すべきとの主張が出てきている。とりわけ、経済がグローバル化し、地球市民としての個人の社会貢献が求められている今日、クロスボーダー公益寄付金を寄付金控除の対象外とする根拠は薄らぐとの指摘がなされている。See, R. Paine, "The Tax Treatment of International Philanthropy and Public Policy," 19 *Akron Tax J.* 1, at 16 *et seq.* (2004).

(本学法学部教授)