

日米におけるタックス・チェックオフの展開

わが国での使途選択納税制度・受配者指定寄付制度の展開

石村 耕治

はじめに

第一章 アメリカのタックス・チェックオフの制度と現状

一 タックス・チェックオフの概要

二 大統領選挙運動資金納税者指定制

三 平和基金指定納税制

四 諸州のタックス・チェックオフ・プログラムの類型

五 諸州のタックス・チェックオフ・プログラムの実際

六 諸州のタックス・チェックオフの課題

七 タックス・チェックオフの税財政法理論面からの評価

第二章 わが国でのタックス・チェックオフの展開

一 わが国でのタックス・チェックオフ導入基盤の点検

二 国レベルでのタックス・チェックオフ導入の課題

三 地方レベルでのタックス・チェックオフ導入の課題

四 地方レベルでの使途選択納税制の実例分析

五 公益寄付金型のタックス・チェックオフの可能性

むすび

はじめに

わが国では、税の使い方に民意を生かそうということで、地方自治体が新たな制度導入に向けた模索を始めている。各自自治体が考えている具体的なデザインは、それぞれ大きく異なる^①。住民税の一部を特定財源化し、その使い途を納税者が選べる制度(使途選択納税制度)の検討はその一例である。また、地方自治体がリストアップした複数の政策の中から納税者が指定し寄付金の多いものの順に実施していく制度(受配者指定寄付制度)の検討も、注目すべき例といえる。こうした制度は、歳出を伴う特定の政策実施の是非について、住民が、選挙民の資格ではなく、「納税者」の資格で投票するに等しい仕組みと見ることもできる。二〇〇四年一二月末に、千葉県市川市は、個人市民税収の一パーセントを納税者が選択して市民活動の支援にあてることをねらいとした、「市川市納税者が選択する市民活動団体への支援に関する条例」(平成一六年市川市条例四三号)を成立させ、こうした制度の実現にこぎつけた^②。

わが国の使途選択納税制度ないしは受配者指定寄付制度は、ハンガリーにおいて一九九六年に創設した「パーセント法」ないしは「パーセンテージ・フィランソロピー」が一つの手本であるともいわれる。この制度の下では、納税者が、所得税の一パーセントの使い途をリストアップされた特定の公益(慈善)団体に支出するように指定できる。現在、旧東欧諸国にも徐々に広がりを見せてきている^③。もちろん、現在、わが国の自治体で検討が広がっている使途選択納税制度ないしは受配者指定寄付制度は、これら旧東欧諸国で導入されている「パーセント法」ないしは「パーセンテージ・フィランソロピー」が一つの手本となっていることは否定できない。ただ、使途選択納税制度ないしは受配者指定寄付制度の手本は、アメリカ合衆国(以下「アメリカ」)の連邦や諸州において導入されている「タックス・チェックオフ

(tax check-off, tax checkoff) の仕組みに求めることもできる。わが国ではこれまで余り紹介されていないが、このアメリカの仕組みを手本としていくのも一案ではないかと思う。

アメリカのタックス・チェックオフにはいくつかのタイプがある。この仕組みを利用する目的も、民間非営利公益セクターに活動資金を供給することだけではなく、選挙の公営化による公正な選挙の実現や良心的な軍事費相当分の納税を忌避するピースタックスペイヤー(平和納税者)の保護など多岐にわたる。

もちろん、これら東欧と北米の二つの流れの背景には、キリスト教の「教会税(Church tax)⁴」の考え方があ
るのかも知れない。とすれば、旧東欧諸国と北米がともに類似した税財政政策を指向したとしても不思議はない。こうした背景を点検することについては将来的な課題としたい。

本稿では、まず、第一章では、アメリカの連邦および諸州の立法例や立法政策などを素材にして、タックス・チェックオフの現状について分析・紹介する。次に、こうしたアメリカの現状分析を素材にして、第二章では、日本での国および地方自治体におけるタックス・チェックオフの展開について検討してみたい。

第一章 アメリカのタックス・チェックオフの制度と現状

アメリカの「タックス・チェックオフ (tax check-off, tax checkoff)」ないしは「タックス・チェックオフ・プログラム (tax check-off programs)」は、大きく連邦のもの(州々には地方団体)のもの(州々には地方団体)のものとに分けることができる。

ここでは、はじめに、タックス・チェックオフの仕組みや理論的な背景などについて分析する。その後、連邦および諸州での制度展開の現状について分析する。

一 タックス・チェックオフの概要

アメリカのタックス・チェックオフは、連邦で導入されたことを契機として、州レベルで幅広く採用され、今日に至っている。連邦の制度と諸州の制度とは、その仕組みに若干の違いは見られるものの、その背景にある考え方は軌を一にしている。

アメリカは、州に強力な独自の課税権を認める国家である。このこともあってか、わが国の地方税法のような連邦(国)が定めた“枠法”は存在しない。それぞれの州は、まったく独自の視点に立つて税制をデザインできる。^⑤このため、各州の税制は千差万別であるが、課税ベースの広い所得税制を導入している州においては広くタックス・チェックオフ・プログラムを導入している。

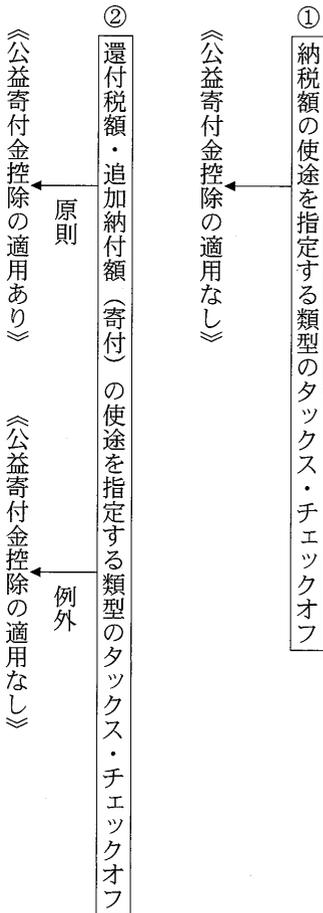
1 タックス・チェックオフとは何か

「タックス・チェックオフ」ないしは「タックス・チェックオフ・プログラム」には、大きく二つのタイプがあり、それらはさまざまな目的で利用されている。^⑥一つのタイプの「タックス・チェックオフ」は、納税者が、個人所得税の申告書を提出する際に、特定の支出プログラムの中から好ましいものに✓印を付けて選択 (check off) し、自分が納める税金の使い途 (受配先) を指定した上で納税する仕組みである。アメリカの連邦レベルで採用されているタックス・

チェックオフを使った現行の大統領選挙運動資金納税者指定制(タックスペイヤー・チェックオフ・システム)は、こうした仕組みになっている。

もう一つのタイプは、アメリカの諸州で採用されているものである。このタイプのタックス・チェックオフでは、政治献金目的のものを別にすれば、“自分の納付する税額”の用途を指定する連邦の仕組みとは異なる。納税者は州所得税の確定申告で、“自分の還付税額”ないしは還付税額がないときには指定した分の“追加納付額”を、実質的に“寄付”をする仕組みになっている。もつとも、こうした“追加納付額”ないしは実質的な“寄付”については一般に、連邦所得税、州所得税の公益寄付金控除(公益寄付金税制)の適用がある。

〔図表一〕 タックス・チェックオフの類型と公益寄付金税制の適用の可否



2 タックス・チェックオフの沿革と現状

アメリカにおけるタックス・チェックオフのルーツは一九七二年の連邦所得税上の大統領選挙運動資金納税者指定制(タックスペイヤー・チェックオフ・システム)の導入にまで遡ることができる。この制度の下では、納税者が、自己の納税額から当時一ドル(ただし、夫婦共同申告の場合は計二ドル。現在は、単独申告の場合は三ドル、夫婦共同申告の場合は計六ドル)を特定の大統領候補者の選挙運動基金に拠出するように指定できる。

このタックス・チェックオフの制度化を契機として、連邦議会には、これまで「合衆国平和納税基金法 (United States Peace Tax Fund Act)」(以下「平和基金指定納税制」ともいう)案⁹⁾と、「アメリカのためになることをする法 (What I Can Do for America Act)」案¹⁰⁾など、新たなタックス・チェックオフ導入案が出されている。

一方、州レベルでも、非営利公益活動への資金供給を目的としたタックス・チェックオフの活用がすすんできている。コロラド州が最初に導入し、全米に広がっていったといわれる。各州でのこうした動きは、連邦の大統領選挙運動資金納税者指定制の導入に刺激されたところが大きいといわれる。州税務行政の調査研究などを行っている非営利団体である「税務職員連盟 (FITA = Federation of Tax Administrators)」は、毎年、タックス・チェックオフ・プログラムの現状についての資料 (Survey of State Income Tax Checkoff Programs) を公表している。最新の資料によると、二〇〇二年現在で、全米のうち四一州およびワシントンD・Cで、多様なタックス・チェックオフ・プログラムを採用している。これらの州の多くにおいては、複数のプログラムを導入しており、総計で二二〇にのぼる。¹¹⁾

二 大統領選挙運動資金納税者指定制

アメリカにおけるタックス・チェックオフの導入は、一九六六年の大統領選挙運動資金納税者指定制(タックスペイヤ・チェックオフ・システム)に始まる^①。この制度は、タックス・チェックオフの仕組みを使い、公的資金で大統領選挙運動費用を支えようという趣旨で法制化された。

1 制度の骨子

この大統領選挙運動資金納税者指定制において、連邦個人所得税の納税者は、自己の納税額から一ドル(ただし、夫婦共同申告の場合は二ドル。現在は、単独申告の場合は三ドル、夫婦共同申告の場合は計六ドル^②)を特定の大統領候補者の選挙運動基金に拠出するように確定申告書に印を付け指定することで済む(内国歳入法典六〇六六条)。還付税額ないしは追加納付に应じる形で“寄付”をする形のものではない。したがって、納税者は、新たに自分の懐を痛める必要のない仕組みである。

〔図表二〕 連邦個人所得税申告書上の大統領選挙運動納税者指定欄

連邦個人所得税申告書 二〇〇四年

大統領 選挙運動	〔注意〕「はい」に✓印を付けることは、あなたの税額を修正したり、あるいは、あなたの還付額を少なくすることはありません。あなたか、あるいは、夫婦共同申告書で申告をするあなたの配偶者は、三ドルをこの資金に指定しますか。	あなた	配偶者
		<input type="checkbox"/> はい <input type="checkbox"/> いいえ	<input type="checkbox"/> はい <input type="checkbox"/> いいえ

一方、連邦財務省は、納税者の指定の基づき大統領選挙運動基金に振り替えた金額を、四年ごとに実施される大統領選挙に消費する資金として、正式な大統領候補者および全国にある共和・民主両党の委員会へ配賦することになる。

2 制度導入の沿革

一九六六年の大統領選挙運動資金納税者指定制は、一九九六年大統領選挙運動法 (Presidential Election Campaign Act of 1966) の一部として導入された。ラッセル・ロング (Russell Long) 上院議員 (ルイジアナ州選出・民主党) の提案に基づいて成立した法律である。当時のジョンソン大統領の選挙運動資金スキャンダルが直接の契機で、公正な選挙を実現するために、大統領選挙を公的資金で支えようとの趣旨で提案された。

ロング議員の提案 (以下「ロング法案」または「ロング法」) は、大統領選挙運動において、共和・民主の各党に対し三、〇〇〇万ドルの公的助成を与えるために、タックス・チェックオフの仕組みを使おうというものである。従来から、公的助成を行う場合には、国庫から補助金の形で支出するのが一般的であった。これに対して、タックス・チェックオフを使った仕組みでは、納税者が自己の納税額から当時一ドル (現在三ドル) を特定の大統領候補者の選挙運動基金に拠出するように確定申告書に✓印を付け、指定することになる。この種の仕組みで公的助成を行うことについては、当時、タックス・チェックオフという仕組みは斬新的との評価はあったものの、公共政策の選択としてはいまだなじみが薄かった。このため、このユニークな仕組みを連邦税制に採用することについては賛否が分かれた。

一九六六年のロング法案が議会で承認されるや否や、今度は、連邦議会には、ロング法を廃止するための法案が上程された。翌年提出されたロング法廃止法案には、共和党提出のものと、民主党提出のものがあつた。共和党提出のロン

グ法廃止法案は、大統領選挙の公営化そのものに反対する趣旨のものであった。一方、民主党提出のものは、ロング法は個人的に支出される選挙運動資金を補完する程度の助成をめざしたものであり、もっと公営化を推進すべきであると趣旨から反対するものであった。議論の末、連邦議会は、より精緻な制度づくりに向けた検討を深めるために、ロング法の実施を無期限に延期すると票決でひとまず落ち着いた。

その後、一九七一年の税制改正法である一九七一年歳入法 (Revenue Act of 1971) によりタックス・チェックオフの仕組みをベースとした大統領選挙運動資金納税者指定制が再度提案され、成立した。これにより、一九七二年の連邦個人所得税確定申告時から一ドル (夫婦共同申告の場合には二ドル) のタックス・チェックオフが実際に実施されるに至った。すでに触れたように、その後、資金の配分方法や配分先などの改善がなされ、また金額も三ドル (同六ドル) に引き上げられ、今日に至っている。¹⁾

3 制度導入の趣旨

タックス・チェックオフの仕組みを使つた大統領選挙運動資金納税者指定制は、紆余曲折を経て、一九七二年の連邦個人所得税確定申告時から実施された。一九六六年のロング法および一九七一年歳入法でタックス・チェックオフの仕組みが目玉とされたのは、この仕組みが“大統領選挙の公営化”に適しているとの政策判断があつたからである。その当時、いずれの大統領選挙候補者も富裕層からの政治献金頼みの慣習から抜け出るのが難しい状況にあつた。議会筋も、巨額な政治献金に依じているこうした富裕層の政治への影響力を憂慮していた。富裕層の影響力を薄めるために、さまざまな方策が検討された。最終的には、大量の少額の個人献金を奨励することで富裕層の影響力を希薄化させるのが最

適との結論に至った。この結論に従い、納税者の選択・指定に基づいて少額（二ドル、後に三ドル、夫婦共同申告の場合には各々倍額）の税金を大統領選挙運動基金に振り替えるタックス・チェックオフの仕組みが採用された。¹⁵⁾

この仕組みは、大統領選挙を、限られた経済力のあるグループから幅広い納税者の手中に取り戻すことが主なねらいであるとされる。¹⁶⁾ ただ、政治献金にタックス・チェックオフを活用することについては批判もある。すでに触れたように、確定申告で納税する所得のある者にだけ選択権を与える結果になるのではないかとの指摘である。これは、かつての納税した者だけに投票権を付与した悪しき制度の再現につながるのではないか、との批判である。¹⁷⁾

ちなみに、タックス・チェックオフの仕組みを使ったこの大統領選挙運動資金納税者指定制について、連邦最高裁判所は、合憲の判断を下している。¹⁸⁾

三 平和基金指定納税制

現在、すべての連邦所得税収は、連邦一般会計に入ることになっている。また、連邦一般会計予算のかなりの部分は軍事目的での支出に関するものである。こうした歳入・歳出構造の下、現行法制において、納税者（納税義務者、源泉徴収義務者）は、自らが納付する租税の用途についてまったく口を挟むことを許されない。しかし、良心や信仰上の理由などから、自分が納める税金が軍事目的に支出されることを望まない納税者（ピースタックスペイヤー、Peace Taxpayers＝平和納税者）は少なくない。この場合、ピースタックスペイヤー（平和納税者）は、非戦の信念を貫こうとすれば、納税忌避者（tax resisters）、忌税者（tax objectors）になる道を選ぶしかない。忌税のためには、次のような方法が考えられる。

・ 平和納税者は、納税義務があるにもかかわらず、良心的な忌税者であることを理由に、確定申告書を提出しない。

・ 平和納税者は、確定申告書を提出するが、良心的な忌税者である旨を記載して、(a)自分が納付すべき税額のうち軍費に充当されることになるかと考える一定比率に相当する分ないしは自分が納付すべき税の全額を納税しない。

(b)還付税額ないのにもかかわらず、自己が納付済みの税額から軍費に充当されることになるかと考える一定比率に相当する分の還付申告をする。

・ 源泉徴収義務者である平和納税者が、良心的な忌税者である受給者(平和納税者)については、その者が納付すべき税額のうち軍費に充当されることになるかと考える一定比率に相当する分の源泉所得税の天引き徴収をしない。また、この場合においては、その者の源泉所得税を納付しない。

しかし、平和納税者は、このような方法で忌税を試みる場合には、附帯税をはじめとしたさまざまな懲罰税 (penalty taxes) を覚悟しなければならない。平和納税者に対し、懲罰税を回避するためには「平和を祈念しながら、戦争のための納税をする (praying for peace, paying for war)」のも仕方がないとし納税を強いるのは、単なる自己矛盾では済まされないものがある^⑤。そこで、平和納税者が納税忌避者ないしは忌税者にならなくとも非戦の信念を貫けるように法的に保護しようというところで、タックス・チェックオフの仕組みを使って提案されるのが「平和納税基金 (Peace Tax Fund)」制度ないしは「平和基金指定納税制」の導入である。

1 平和納税者保護制度案の骨子

平和基金指定納税制は、非戦の信念に基づき自分の納める税金が軍事費に支出されることを望まない平和納税者(ピースタックスペイヤー)の納税額を、一般会計ではなく、「平和納税基金」に振り替えて、軍事関連以外の平和目的に支出できるようにしようという趣旨で提案されている。具体的には、大統領選挙運動基金納税者指定制の例にならって、納税者が、連邦個人所得税申告書にその旨を意思表示するための√印をつけられる(チェックオフできる)項目を新たに設けることが必要となる。一方、平和納税者と公的に証明され「平和納税基金」へ振替を望む者は、自分の連邦個人所得税申告書の該当箇所にその旨の√印をつける(チェックオフする)ことで済む。こうした仕組みを整えれば、非戦の信念を貫く平和納税者は、納税忌避者ないしは忌税者にならずとも、自己の信念を貫くことができる。

ピースタックスペイヤー(平和納税者)の非戦の信念を保護しようという事で、タックス・チェックオフの仕組みを使った「平和納税基金」の制度設計をする場合には、いくつかの難しい課題もある。例えば、宗教的・倫理的信念、すなわち信仰を理由としたピースタックスペイヤーだけを法の保護の対象とするのか、それとも、倫理や道徳的な信念から非戦の誓いを立てた者も含めたピースタックスペイヤー一般を法の保護の対象とするのかなどは重い課題の一つである。また、本物のピースタックスペイヤー(平和納税者)であるかどうかの審査・証明を税務当局(内国歳入庁IRIS)が実施することで問題がないのかなどについても精査を要する。さらに、この制度下では、軍事費に相当する税収が「平和納税基金」に振り替えられる構図からして、税金を「分別収納」するための基準を明確にする必要が出てくる。もともと、いかなる納税部分にしる直接・間接に軍事目的と何らかの関係があるということ、あえて分別の必要はなく、平和納税者の全納税金額を「平和納税基金」に振り替えるのでも問題がないとする考え方もある。いずれにしても、「軍

事目的 (military purpose) については、より具体的に法律で定義する必要がある。

一方、所得税、遺産税および贈与税の納税申告書にどのようにチェックオフの仕組みを織り込めばよいのかについても検討を要する。現実には、さまざまなデザインが考えられる。とりわけ、所得税の場合には、源泉所得税などの取扱を含め、ピースタックスペイヤーが納付する税金の「平和納税基金」への分別収納には精緻な検討を要する。

2 平和納税者保護制度確立をめぐる連邦議会の動向

アメリカにおける「平和納税基金」の制度化をめぐる運動には、長い歴史がある。²⁰ とりわけ、クウエーカー教徒 (Quaker) など宗教的信念にもとづく・徴兵忌避・非戦運動や軍事費相当分納税拒否 (忌税) 運動などは、ネットワーク化が進んでいる。今日ではアメリカのみならずグローバルな規模で根強く続けられてきている。²¹

ピースタックスペイヤー (平和納税者) の非戦の信念を護ろうということでは、民主・共和両党の宗教系議員を中心に、地味ではあるが息の長い取り組みが続けられている。ピースをお題目として唱えるだけで、ピースのための目に見えるような積極的な立法活動をしようとしなないどこかの国の宗教系政党などとは一味違う。

一方では世界の警察官を自認する行動に走りながらも、他方ではピースタックスペイヤーを保護する仕組みを制度化しようとする連邦議会の行動は、一見アンビバレントではある。ただ、この背景には、非戦の信念から良心的な忌税を貫く少数者の意思を尊重することによって、これまで以上に多元的な社会を維持・促進していこうとする、脈々と引き継がれてきた議会の伝統があると見て取れる。

非戦の信念から軍事費に充当される分について良心的な忌税を貫く忌税者 (conscientious tax objectors) を保護

するねらいから、タックス・チェックオフの仕組みを使った「平和納税基金」創設のための法案は、継続して連邦議会に提出されてきている。主なものを掲げると、次のとおりである。

- ・一九七四年世界平和納税基金法 (World Peace Tax Fund Act) 案《連邦議会下院法案七〇五三号》〈立法事由は、良心的に戦争に反対し、自己の連邦個人所得税・遺産税・贈与税にかかる納税額を軍事目的に支出することを望まない納税者が、確定申告の時に選択により「世界平和納税基金」に振り替えて支払うことができるようにするもの。
- ・一九九一年合衆国平和納税基金法 (United States Peace Tax Fund Act) 案《連邦議会下院法案一八七〇号》
- ・一九九五年合衆国平和納税基金法案《連邦議会下院一四〇二号》、一九九六年合衆国平和納税基金法案《連邦議会上院法案一六六三号》〈立法事由は、信仰を理由に良心的にいかなる戦争にも反対し、自己の連邦個人所得税・遺産税・贈与税にかかる納税額を軍事目的に支出することを望まない納税者が、確定申告の時に選択により「合衆国平和納税基金」に振り替えて支払うことができるようにするもの。適格者かどうかの審査手続および法制定以前にかされている加算税や刑事罰を避的に免じるもの。²³⁾
- ・一九九七年信教の自由平和納税基金法 (Religious Freedom Peace Tax Fund Act) 《連邦議会下院法案二六六〇号》、一九九九年信教の自由平和納税基金法《連邦議会下院法案一四五四号》、二〇〇一年信教の自由平和納税基金法《連邦議会下院法案一一八六号》、二〇〇三年信教の自由平和納税基金法《連邦議会下院法案二〇三七号》〈立法事由は、信仰を理由に良心的にいかなる戦争にも反対し、自己の連邦個人所得税・遺産税・贈与税にかかる納税額を軍事目的に支出することを望まない納税者が、確定申告の時に選択により「信教の自由平和納税基金」に振り替えて支払うことができるようにするもの。適格者かどうかの審査手続なども規定。

3 平和納税基金法案の行方

「合衆国平和納税基金法」案も「信教の自由平和納税基金法」案も、信仰を理由とするピースタックスペイヤー（平和納税者）を保護しようという趣旨の法案であり、どちらも立法事由はほぼ同じである。

「合衆国平和納税基金法」案の方は、第一〇四回議會（一九九五年、下院法案一四〇二号、および一九九六年、上院法案一六六三号）を最後に、近年、議會に提出されていない。その後は、法案の表題を「信教の自由平和納税基金法」案に変え、第一〇五回議會（一九九七年、下院法案二六六〇号）、第一〇六回議會（一九九九年、下院法案一四五四号）、第一〇七回議會（二〇〇一年、下院法案一一八六号）、および第一〇八回議會（二〇〇三年、下院法案二〇三七号）と、継続して提出されている。

こうした表題変更にはどのような背景があるのだろうか。思うに、「合衆国平和納税基金法」案の方が、“政教分離”の建前からは、信仰の薄い人たちを含め一般の支持が得られやすい表題のように見える。ただ、今、アメリカ国内世論は、明らかに保守化の傾向にある。国内での同時多発テロを契機としたアフガニスタン、さらにはイラクでの戦闘への米軍参戦を疑問視しながらも、それでもなおも好戦的な大統領を支持せざるを得ない状況におかれている。こうした戦時色の濃い時代にあつて、とりわけ議會内において、タックス・チェックオフを使った平和納税基金創設を声高に主張することをいぶかる者も多々おり、この種の法案の提出を継続するのはかなり困難な状況にある、と読んで取れる。とはいっても、信仰ないしは道徳観、倫理観を理由に良心的に戦争参加を否定する宗教グループをはじめとしたさまざまな非戦団体からの法案成立への熱い期待をないがしろにはできない。この立法を推進している議員グループは、戦略的に“信教の自由”を前面に押し出し、法案の表題を「信教の自由平和納税基金法」案と変えて、信仰を大事にする仕組

みをつくろうと訴えて、立法活動を継続している実情にあるのではないかと思われる。

4 平和納税基金法案の紹介

ピースタックスペイヤー（平和納税者）を保護しようという趣旨で連邦議会に提案されているタックス・チェックオフ制度を使った平和納税基金法案は、具体的にはどのような構図になっているのであろうか。以下に、二〇〇三年五月八日に、第一〇八回連邦議会下院に提出された二〇〇三年信教の自由平和納税基金法《連邦議会下院法案二〇三七号》を、邦訳（仮訳）・紹介する。

■ 信教の自由平和納税基金法案（仮訳）

本法案は、良心的に戦争へ参加することを忌避する納税者の信教の自由を保護するために、当該納税者が支払った所得税、遺産税及び贈与税が非軍事的目的に費消されるようにするために、さらには、当該納税額を受領し、かつ、歳入徴収の改善等のために信教の自由平和納税基金を創設することを目的とするものである。

第一条 法律の名称

本法は「信教の自由平和納税基金法」という。

第二条 立法趣旨

連邦議会は、次の事実を認めるものとする。

- (1) 合衆国憲法の起草者は、宗教活動の自由はこれを侵すことのできない権利と認め、合衆国憲法修正第一条にお

いて保障しており、かつ、議会は一九九三年信教の自由回復法においてこのことを確認した。

(2) 良心に基づく忌税者たる納税者であっても、連邦の納税負担を完全に履行することは自らの市民としての法的義務であり、したがって、当該納税者は、自らの道徳観、論理観及び信仰にそむくことなくその義務を履行できるように願っていることを認め、かつ、そのことを確認する。

(3) 忌税者たる納税者は、二五年以上にわたり、不払いを理由に若しくは自らの良心に反して、自己の家屋、車輛その他の財産が差し押さえられたり、銀行口座が差し押さえられたり、給与が差し押さえられたり、加算税を課されたり又は懲役に処されたりすることのないように法的救済を求めてきた。

(4) 連邦法は、代替する役務に就くことを条件に、道徳観、倫理観又は信仰に基づいて軍務に参加することを良心的に忌避することを認める。

(5) 議会合同租税委員会は、納税信託基金は、良心的忌税者たる納税者が自己の税金を非軍事目的に完納できるようにし、よって、連邦の歳入増につながることを保証する。

第三条 定義

(a) 指定良心的忌税者（本法において、「指定良心的忌税者 (designated conscientious objector)」とは、孤高の道徳観、倫理観若しくは信仰、又は（志願兵役法〔五〇巻 注釈付合衆国法典 四五〇頁以下〕上の意味における）訓練を理由に戦争に参加することを忌避し、かつ、財務長官が定める書式及び方法において、同長官に対して文書でその信念が証明された納税者をいう。

(b) 軍事目的（本法において、「軍事目的 (military purpose)」とは、政府の機関が実施し、管理し若しくは支援す

る活動又はプログラムであり、かつ、当該活動又はプログラムが軍隊若しくは防衛的諜報活動と攻撃的諜報活動との投入を伴うものであるか、又は、戦闘をするために人若しくは国の力量を促進するもので、次のところに合衆国の資金の歳出割当承認をするものをいう。

- (1) 国防省
- (2) 中央情報局
- (3) 国家安全保障会議
- (4) 志願兵制度
- (5) 軍事目的が伴うエネルギー省の活動
- (6) 軍事目的が伴う国家航空・宇宙会議の活動
- (7) 外国の軍隊の支援、及び、

第四条 信教の自由平和納税基金

(a) 設置 財務長官は、連邦財務省に「信教の自由平和納税基金 (Religious Freedom Peace Tax Fund)」と称する会計を設置するものとする。当該基金には、指定良心的忌税者である納税者自身が納付した若しくは当該納税者に代わって納付された所得税、贈与税及び遺産税を保管するものとする。保管方法は、財務省の費用を最少化し、かつ、当該納税者に不当な負担を課すことのない方法において財務長官が定めるものとする。

(b) 信教の自由平和納税基金の利用 信教の自由平和納税基金にある資金は、毎年、軍事目的でない歳出に配賦する

ものとする。

(c) 財務長官は、下院及び上院の歳出割当承認委員会に対し、毎年、前財政年度に信教の自由平和納税基金に振り替えられた総額及び当該前財政年度における当該総額の配賦先を報告するものとする。当該報告は、当該委員会が受領した後すみやかに議会報告書として印刷されるものとする。

(d) 議会の良識く信教の自由平和納税基金創設に伴い財務省にもたらされた歳入増は、当該基金の趣旨にそつた方法において配賦するものとする。

四 諸州のタックス・チェックオフ・プログラムの類型

これまで連邦におけるタックス・チェックオフの動向について分析してきた。次に、アメリカ諸州におけるタックス・チェックオフの動向について分析してみる。

アメリカ諸州のタックス・チェックオフ・プログラムは、連邦とは異なり、実に多様である。ただ、その多くは、民間非営利公益活動に対する資金供給をねらいとしたものである。すでに触れたように、最新の資料によると、二〇〇二年現在で、全米のうち四一州およびワシントンD・Cで採用している。これらの州の多くは、複数のプログラムを導入しており、総計で二二〇にのぼる。比較的多くの州が採用している①政治献金、②野生生物、③児童虐待、④乳がんの主要四分野のプログラムと、⑤その他の特色のあるプログラムとに分けて、一覧にすると、次のとおりである。

〔図表三〕 全米のタックス・チェックオフ・プログラム一覧(二〇〇三年) × 制度あり

州	政治献金	野生生物	児童虐待	乳がん	その他
・アラバマ	×	×	×	×	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8
・アリゾナ	×	×	×		8, 9, 10, 11, 12, 13
・アーカンソー					14, 15, 16, 17
・カリフォルニア		×	×	×	1, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24
・コロラド		×	×		3, 9, 14, 25, 26, 27, 28, 29
・コネチカット		×		×	30, 31, 32
・ディラウェア		×	×	×	3, 14, 31, 33, 34
・ジョージア		×	×	×	
・ハワイ	×				35
・アイダホ	×	×	×		
・イリノイ		×	×	×	18, 36, 37, 38
・インディアナ		×			
・アイオワ	×	×			39, 40
・カンザス		×			41
・ケンタッキー	×	×	×		3, 42
・ルイジアナ		×	×	×	43
・メイン	×	×	×		44
・メリーランド	×				45
・マサチューセッツ	×	×			14, 31, 46
・ミシガン	×				
・ミネソタ	×	×			
・ミシシッピ		×			10, 47, 48
・ミズリー			×		1, 3, 49
・モンタナ		×	×		50
・ネブラスカ	×	×			
・ニュージャージー	×	×	×	×	3, 31, 51, 52, 53
・ニューメキシコ	×	×			3, 52, 54
・ニューヨーク		×	×	×	14, 18
・ノースカロライナ	×	×			12
・ノースダコタ		×			54
・オハイオ	×	×			55
・オクラホマ		×		×	3, 16, 31, 56, 57
・オレゴン		×	×		3, 18, 27, 34, 46, 58, 59, 60, 61, 62, 63
・ペンシルバニア		×		×	14, 31, 53
・ロードアイランド	×	×			14, 31, 52, 68, 69
・サウスカロライナ		×	×		1, 3, 52, 60, 70, 71
・ユタ	×	×			10, 31, 36, 72
・ヴァーモント	×	×	×		
・バージニア	×	×	×		1, 2, 14, 33, 45, 54, 55, 73, 74, 75, 76, 77
・ウェストバージニア			×		
・ワイコンシン	×	×			81
・ワシントンD・C					52

〔備考〕 1. 高齢者サービス、2. 芸術基金、3. 退役軍人、4. 金銭信託基金、5. アメリカ原住民児童、6. 里子の世話、7. 精神衛生、8. 隣人の互助、9. 特殊オリンピック、10. 教育、11. 家庭内暴力、12. 政党、13. 公正な選挙、14. オリンピック基金、15. 疾病救済基金、16. 盲学校、17. 聾学校、18. アルツハイマー症、19. 高齢市民基金、20. 殉職消防士追悼、21. 殉職警察官追悼、22. 緊急食料、23. 皮膚結核基金、24. 喘息・肺病、25. ホームレス、26. 児童の世話、27. 愛玩動物の去勢、28. 市民擁護、29. 水流の保護、30. エイズ、31. 生体移植、32. 安全網の確立、33. 住宅基金、34. 糖尿病教育、35. 校舎の補修、36. ホームレスの社会復帰、37. 前立腺がん、38. 動脈硬化、39. 州の共同催事場、40. きれいなアイオワ運動、41. 製物の食事、42. カントリー音楽、43. 前立腺がん、44. 白血病、45. チャサピーク湾の保護、46. エイズ基金、47. ボランティア活動、48. 消防士やけセンター、49. 州兵、50. 学校における農業教育、51. USSニュージャージー、52. 薬物乱用、53. 朝鮮戦争・ベトナム戦争退役軍人追悼、54. 森林再生、55. 自然地域の保護、56. 生活困窮者の世話、57. 空襲追悼、58. 家庭内暴力、59. 人間らしい生活場所の提供、60. 貧困な就学前の児童の支援、61. 海岸水族館、62. 離れた児童への初期の読み書き能力開発、63. 河川の清掃、64. 聖ヴィンセント・デュ・パウル協会支援、65. 自然環境保全、66. 子供病院、67. 救世軍、68. 技芸・旅行、69. 子供の疾病、70. 生命維持のための臓器の贈与、71. 南北戦争の遺跡保存、72. 大学の図書館、73. 自警活動、74. 歴史的遺産、75. 保険未加入者医療基金、76. 人道・公共政策、77. 政府研究センター、78. 法と経済センター、79. ジェームスタウン・ヨークタウン、80. アメリカ人の明るい展望、81. バッカーフットボール競技場

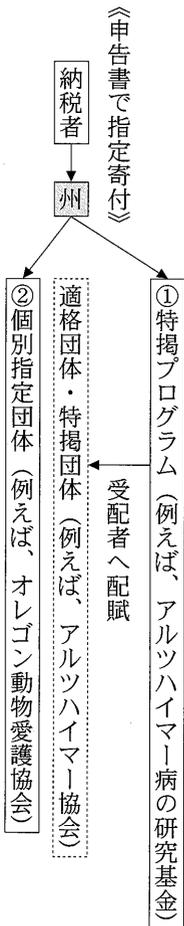
五 諸州のタックス・チェックオフ・プログラムの実際

先に図示したように、諸州のタックス・チェックオフ・プログラムは、内容はもとより、その仕組みなどの面でも、州により大きく異なる。ここでは、オレゴン州とカリフォルニア州を採り上げ、プログラムの内容や運用の仕組み、さらには運用の実際などについて点検してみる。

1 オレゴン州のタックス・チェックオフの概要

オレゴン州のタックス・チェックオフにおいて、確定申告で還付される税額の一部または全部を非営利公益活動に寄付をする場合には、納税者には大きく二つのルートが用意されている。一つは、橋渡し機関（いわゆる「トンネル機関」）ないしは「導管」となる①特掲の適格プログラム（特掲プログラム）を選択しそこを通じて受配先に配賦してもらうルートである。そして、もう一つは、②直接、特掲の適格非営利公益団体（個別指定団体）を受配者として指定した上で寄付を行うルートである。簡潔に図示すると、次のとおりである。

〔図表四〕 オレゴン州のタックス・チェックオフの仕組み



オレゴン州の場合、納税者が指定した資金（指定寄付）の交付を受ける受配者（特掲団体、個別指定団体）は、正式には、適格指定寄付受配団体（qualified charitable checkoff organizations）と呼ばれる。これら受配者は公募される。その適格性の審査は、各非営利公益団体からの申請に基づいて、オレゴン州歳入局・公益チェックオフ委員会（Oregon Department of Revenue, Charitable Checkoff Commission）が行っている。州歳入局は、選定された適格指定寄付受配団体を、『州個人所得税ブックレット』に搭載する。

一方、納税者は、確定申告で還付される税額の一部（一ドル、五ドル、一〇ドル、その他）または全部を指定して寄付したい場合には、州個人所得税申告書に掲載されたものの中から好ましいものに✓印を付けて選択（check off）し、自己の確定申告書（Oregon Individual Income Tax Return）に還付税または追加納付額の受配先および額を指定する。

最新の資料によると、オレゴン州の個人納税者は、タックス・チェックオフ・プログラムおよび適格指定寄付受配団体に対し総額で七〇万ドルを超える寄付を行っている。²⁶

（1）適格指定寄付受配団体の指定手続

適格指定寄付受配団体は、納税者から指定寄付の配賦を受けることができる。公益団体は、適格団体になるためには、オレゴン州歳入局・公益チェックオフ委員会に申請し、審査・指定を受け、『州個人所得税ブックレット』（実質的には、州個人所得税申告書）に搭載されなければならない。

A 申請資格

タックス・チェックオフ・プログラムに参加し、適格指定寄付受配団体（受配先）としての指定を受けるための申請をするには、次の要件を充足する必要がある。

- ①申請に先立つ年度において、その団体の本来の事業収入および寄付金収入が一〇〇万ドル以上であること、
- ②連邦の内国歳入法典（IRC）Internal Revenue Code）五〇一条(c)(3)に該当する団体であること、
- ③オレゴン州の政策およびプログラムに従ってオレゴン州民を対象に事業活動をしていること、ならびに、
- ④選挙人名簿に登録された州民一〇、〇〇〇人以上の署名のある請願を添付できること。「この場合、六月一日が期限内で、州歳入局の書式で署名が集められていなければならない。また、署名は一年以内のものでなければならない。」

B 申請期限

タックス・チェックオフ・プログラムへの適格団体として指定を受けるための申請期限は、六月一日である。すべての申請書はオレゴン州歳入局・公益チェックオフ委員会が審査する。委員会は八月三十一日までに適格団体を指定し、『州個人所得税ブックレット』（実質的には、州個人所得税申告書）に搭載することになっている。

C 公益チェックオフ委員会

公益チェックオフ委員会は、七人の委員からなる。七人のうち五人は州知事が委嘱する。委嘱の対象となる委員は、委員会と利害を有する分野において政策や勧告などの諮問をするにあたりその経験を有するオレゴン州民であることが求められる。委員会に委嘱されることを望む市民は、知事室の役職任命担当官から申請情報を入力できる。ちなみに、この委員会は、公募に応じタックス・チェックオフ・プログラムへの適格団体として指定を受けるために行われた申請

を審査し、適格団体（適格指定寄付受配団体）を選び、『州個人所得税ブックレット』に搭載することを主な職務としている。配賦額の算定などはその職務ではない。

D 適格指定寄付受配団体

適格指定寄付受配団体は、大きく二つに分けることができる。一つは（A）特掲プログラムに指定された団体（「特掲団体」）であり、もう一つは（B）個別指定プログラムに指定された団体（「個別指定団体」）である。現行のオレゴン州個人所得税申告書には、五つの（A）特掲プログラムおよび特掲団体が掲載されている。そして、六つ目として（B）「その他の公益団体（other charity）」として「個別指定団体」が掲載されている。新たに公益チエックオフ委員会の審査に合格し指定を受けた適格団体は、このカテゴリーに入る。二〇〇三課税年は、一三の団体が指定を受けている。

二〇〇三年州個人所得税申告書に搭載されている適格指定寄付受配団体は、次のとおりである。²⁶⁾

（A）特掲プログラムと特掲団体

①オレゴンの狩猟用以外の野生生物保護（Oregon Nongame Wildlife）プログラム／狩猟用でない野生動物およびその生息地の保護のための基金への指定寄付 《適格団体》オレゴン州魚類・野生生物局（Oregon Department of Fish and Wildlife）

②児童虐待防止（Child Abuse Prevention）プログラム／児童の虐待および養育放棄に対処するための基金への指定寄付 《適格団体》児童信託基金（Children's Trust Fund）

- ③アルツハイマー病の研究 (Alzheimer's Disease Research) プログラム↪アルツハイマー症状およびこれに関連する錯乱についての研究基金への指定寄付 《適格団体》アルツハイマー協会 (Alzheimer's Association)
- ④家庭内および性的暴力の防止 (Stop Domestic and Sexual Violence) プログラム↪家庭内暴力および性的暴力に対処するプログラムに資金を供給するための指定寄付 《適格団体》OCADSV (Oregon Coalition Against Domestic and Sexual Violence)
- ⑤エイズ教育およびサービス (AIDS/HIV Research, Education, and Services) ↪エイズ教育、研究、サービスを行うための基金への指定寄付 《適格団体》調査・教育グループ (The Research and Education Group)

(B) 個別指定団体

公益チェックオフ委員会が認定した個別プログラムおよび「その他の公益団体 (other charity)」(「個別指定団体」としては、次のものがある。

- ①人間性のあるオレゴンの生活場所 (H H O = Habitat for Humanity of Oregon) ↪低所得家族向けの簡素で、品があり、かつ、ゆったりした住宅を建築する団体 (H H O) を支援するための指定寄付
- ②オレゴン・ヘッド・スタート協会 (O H S A = Oregon Head Start Association) ↪所得が最低で、援助の必要性の高い児童や家族が学校や社会へ好調なスタート (head start) を切れるように必要なサービスを提供する団体 (O H S A) を支援するための指定寄付
- ③アメリカ糖尿病協会 (A D A = American Diabetes Association) ↪オレゴン州における糖尿病に関する研究お

よび政策提言プログラムを継続している団体 (ADA) を支援するための指定寄付

④ オレゴン海岸水族館 (OCA = Oregon Coast Aquarium) へ教育プログラム、環境保全活動および動物のリハビリテーションを実施している団体 (OCA) を支援するための指定寄付

⑤ スマート (SMART = Start Making A Reader Today) へオレゴンにおける最も遅れた児童を対象とした初期の読み書き能力開発プログラムを実施している団体 (SMART) を支援するための指定寄付

⑥ ソルブ (SOLV) へオレゴン州を取り巻く海岸、森林、河川および隣接地を清掃する数千のプロジェクトを実施する団体 (SOLV) を支援するための指定寄付

⑦ オレゴン聖ヴィンセント・デュ・パウル協会 (St. Vincent de Paul Society of Oregon) へ低所得のオレゴン住民の自活を促進する団体を支援するための指定寄付

⑧ 自然環境保全 (The Nature Conservancy) へオレゴンで絶滅が危惧される植物、魚類および野生生物の生息環境を買い取り、かつ、保全する活動をする団体を支援するための指定寄付

⑨ ドエルンベッチャー子供病院基金 (Doernbecher Children's Hospital Foundation) へドエルンベッチャー子供病院において、子供のがん治療を飛躍的に拡大するための基金に対する指定寄付

⑩ オレゴン動物愛護協会 (Oregon Humane Society) へ救助、保護、飼い主縁組、教育、虐待調査および政策提言を通じて愛玩動物の命を救う団体を支援するための指定寄付

⑪ オレゴン救世軍 (The Salvation Army-Oregon) へオレゴンの貧困児童および家族を援助する団体を支援するための指定寄付

② オレゴン退役軍人ホーム (The Oregon Veteran's Home) へオレゴン退役軍人ホームで看護治療を受けている退役軍人の生活を改善するための指定寄付

③ オレゴン家族計画 (Planned Parenthood of Oregon) へ家族計画サービスおよび健康再生教育プログラムを実施している団体を支援するための指定寄付

2 カリフォルニア州のタックス・チェックオフの概要

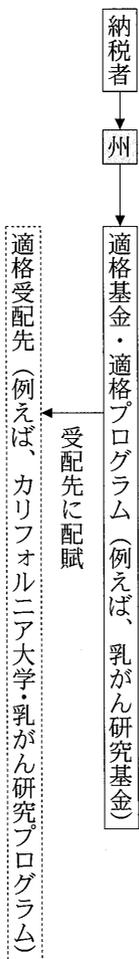
カリフォルニア州 (以下「加州」ともいう) のタックス・チェックオフは、州個人所得税上、「自発的寄付 (voluntary contributions)」ないしは「指定寄付 (designated contributions)」と呼ばれる。個人納税者が、税制を通じて非営利公益団体に寄付金を支出できる仕組みとして、一九八三年に始まった。納税者は、あらかじめ税法に定められた適格基金や適格プログラムの中から一つないしは複数を選択し、そこに確定申告で自分に還付される税額の一部または全部を配賦するように指定できる仕組みである。納税者が指定できる適格基金やプログラムは、州議会が法律で定め、税務当局 (加州フランチャイズ税委員会・California Franchise Tax Board (FTB)) が個人所得税申告書に記載することになっている。実際の手続では、確定申告をする際に、納税者は、州所得税申告書 (例えば、書式五四〇、書式五四〇EZ) に掲載された一三の適格基金やプログラムなど (二〇〇五年四月一五日が提出期限の二〇〇四年度の確定申告書ではコード番号五二から六四) の中から好ましいものに✓印を付けて選択 (check-off) し、自分の還付税または追加納付額の受配先および金額を指定する形となっている。

カリフォルニア州の場合、適格基金や適格プログラムはもちろんのこと、集計された指定寄付の配賦先も、あらかじめ

め加州歳入・租税法典 (California Revenue and Taxation Code) に定められている。したがって、州の主計長官は、州議会の歳出割当承認に基づき、納税者が指定、寄付した総額の中から、法定額の適格指定寄付 (qualified charitable contributions) を、州の個人所得税会計から適格基金やプログラムに振り替える。そして、その中から税務当局に生じた一定の経費を差し引いた上で、法定されたそれぞれの適格受配先に配賦することになる。

〔図表五〕 カリフォルニア州のタックス・チェックオフの仕組み

《申告書で指定寄付》



(1) カリフォルニア州の適格基金やプログラムの概要

二〇〇四年の州個人所得税申告書に掲載されている適格基金やプログラムは、次のとおりである。²⁷⁾

- ① カリフォルニア高齢者特別基金 (California Seniors Special Fund) (州個人所得税申告書書式五四〇・コード番号五二) 《受配先》カリフォルニア高齢化委員会 (California Commission for Aging)、カリフォルニア高齢化諮問委員会地域機関 (Area Agency on Aging Councils) の活動支援、州高齢化局の高齢者介助支援
- ② アルツハイマー症状およびこれに関連する錯乱研究基金 (Alzheimer's Disease/Related Disorders Fund) (同

五三) 〳 《受配先》州保健福祉局長官が決定したアルツハイマー症状の治療・診療・薬剤などに関する研究の助成金や契約

③カリフォルニア高齢市民向け基金 (California Fund for Senior Citizens) [同五四] 〳 《受配先》カリフォルニア高齢化委員会(California Commission for Aging) カリフォルニア高齢者議会(California Senior Legislature) その他

④希少および絶滅危惧種保存プログラム (Rare and Endangered Species Preservation Program) [同五五] 〳

《受配先》州によるカリフォルニアの希少および絶滅危惧種の保護、保存活動や非営利団体による同種の活動支援
⑤子ども虐待防止向け州児童信託基金 (State Children's Trust Fund for the prevention of Child abuse) [同五六] 〳 《受配先》州社会サービス局が企画した子どもの虐待・放置・介助プログラムに沿い非営利団体や高等教育機関の研究・モデル事業・プログラム評価などの支援・助成

⑥カリフォルニア乳がん研究基金 (California Breast Cancer Research Fund) [同五七] 〳 《受配先》カリフォルニア大学の乳がん研究プログラム

⑦カリフォルニア消防士追悼基金 (California Firefighters' Memorial Fund) [同五八] 〳 《受配先》カリフォルニア消防財団 (California Fire Foundation) に配賦し、州都にある殉職記念碑の補修、殉職消防士をたたえ生る家族を励ます式典、殉職消防士の生存配偶者や子どもへの支援策を詳説した情報ガイドに関する費用に充当

⑧緊急食料援助プログラム基金 (Emergency Food Assistance Program Fund) [同五九] 〳 《受配先》州社会サービス省の緊急食料援助プログラム (カリフォルニア州内での最も必要性の高い人々への炊き出しなどの活動支

援)

- ⑨カリフォルニア警察官追悼財団基金 (California Peace Officer Memorial Foundation Fund) [同六〇] 〓 《受配先》州ハイウエイパトロール省に配賦し、カリフォルニア殉職警察官委員会 (California Peace Officer Memorial Commission) が、州都にある殉職記念碑の補修、殉職警察官の生存家族を支援する活動の費用に充当
- ⑩喘息および肺病研究基金 (Asthma and Lung Disease Research Fund) [同六一] 〓 《受配先》州保健サービス省に配賦し、アメリカ肺協会カリフォルニア支部 (American Lung Association of California) が、喘息、大気汚染の健康への影響、結核、慢性的な肺機能病などの肺病の予防、治療、施術などの研究・開発の費用に充当
- ⑪カリフォルニア宣教団財団基金 (California Missions Foundation Fund) [同六二] 〓 《受配先》州公園・レクリエーション省に配賦し、カリフォルニア宣教団財団 (一九九八年に設立された内国歳入法典五〇一条(c)(3)の非営利公益団体) がスペイン統治時代の宣教団の伝統および工芸品や模造品の保存や補修の費用に充当
- ⑫カリフォルニア軍人家族救済基金 (California Military Family Relief Fund) [同六三] 〓 《受配先》カリフォルニア州兵で招集されている者の州居住者である家族に対する財政支援の費用に充当 (二〇〇四年新規)
- ⑬カリフォルニア前立腺がん研究基金 (California Prostate Cancer Research Fund) [同六四] 〓 《受配先》州保健サービス省に配賦し、前立腺がんの研究の費用に充当 (二〇〇四年新規)

(2) 州のタックス・チェックオフ (指定寄付) と公益寄付金控除との関係

諸州のタックス・チェックオフ・プログラムにおいて、指定寄付を望む納税者は、確定申告をする際に、州個人所得

税申告書に掲載された複数の適格基金やプログラムなどの中から好ましいものに√印を付けて選択 (check off) し、自分の還付税または追加納付額の受配先および金額を指定する形となっている。

カリフォルニア州を例にすると、州個人所得税申告書 (書式五四〇、書式五四〇EZなど) に列挙された (二〇〇五年四月一五日が提出期限の二〇〇四年度の確定申告書ではコード番号五二から六四) 一三の基金ないしはプログラムの一覧から好ましいと思う一つないしは複数のものに√印を付けて選択 (check off) し、自己の還付税または追加納付額の受配先および金額を指定する形となっている。

一方、カリフォルニア州個人所得税は、納税者が公益目的で寄付金を支出した場合には、公益寄付金控除 (公益寄付金税制) の適用を認めている。一九八七課税年以降、州所得税上の公益寄付金税制は、基本的な仕組みについては、ほぼ連邦所得税上のものと同じになっている。²⁸⁾

個人納税者が、加州のチェックオフ (指定寄付) に応じて、自己の還付税または追加納付額の受配先および金額を指定したとする。この場合、当該納税者は、州所得税の確定申告を行う際に、指定寄付として支出した還付税額または追加納付額について、所得額の五〇パーセントまで控除することができる。また、当該寄付を支出した課税年において控除し切れないときには、五年間の繰越控除ができる (加州歳入・租税法典一七二〇一条、一七四二一条)。

ちなみに、加州の個人納税者が、同州の個人所得税申告においてチェックオフ・プログラム (基金) に指定して、還付税の支出ないしは追加納付をしたとする。この場合、その支出した還付税額ないしは追加納付額を受領したプログラム (基金) が連邦税法上の法典五〇一条(c)(1)ないしは五〇一条(c)(3)上の公益団体に該当するときには、当該納税者は、連邦所得税の確定申告において連邦の公益寄付金控除を受けることができる。²⁹⁾

(3) 適格指定寄付の受配先 (適格基金・適格プログラム) となる立法手続

すでに触れたように、カリフォルニア州の場合、個人所得税における「自発的寄付」(ないしは「指定寄付」)の適格受配先は法律で定める形を採っている。このことから、適格指定寄付の受配者となろうとする場合、基金やプログラム、受配先などを明確にした企画を立てる必要がある。同時に、州議会上院 (Senate) または下院 (Assembly) の議員に働きかけ、その企画を法案にまとめ州議会に提出し、成立をはからなければならない。指定寄付金は、原則として寄付の受入期間が限定されている。時限適用が原則であることから、一部期間限定型ではない例外的な基金の場合を除き、適用期間が更新されない限り、指定された期間が終了した時に、その効力を失う。

3 加州における最新の立法状況と立法実例の分析

二〇〇四年に、カリフォルニア州議会には、前記⑫「カリフォルニア軍人家族救済基金 (California Military Family Relief Fund)」や⑬「カリフォルニア前立腺がん研究基金 (California Prostate Cancer Research Fund)」に加え、「国際世界平和バラ園基金 (International World Peace Rose Gardens Fund)」⁽¹⁴⁾ など、数件の新規のタックス・チェックオフ・プログラム導入法案が上程された。ただ、一般の個人納税者向けに簡素な二頁の納税申告書を維持したいという州議会と税務当局の暗黙の了解があり、これまでプログラムの総数は、一二件以下になるようにガイドラインが設定されていた。また、法案は五年以内の時限立法であること、指定期間のいずれの年においても最低寄付受領額が二五万ドルに満たなかった場合にはそのプログラムは廃止・申告書からは削除などの要件が設定されていた。

しかし、とりわけプログラムの件数制限に対しては、かねてからこの種のプログラムの拡大を求めるグループからの

批判も強かった。州議会下院歳入・租税委員会 (Assembly Committee on Revenue and Taxation) には、税務当局 (FTB) に対し、個人所得税申告書に空きの間がある限り、一二件以内であるかどうか、期限切れのプログラムとの入れ替わりが可能かどうかにかかわらず、議会が法的に認知したプログラムないしは基金を当該申告書に搭載するように求める法案 (例えば、二〇〇三年下院一三二号 [AB32]) が提出されたりもした。こうした動きに呼応する形で、二〇〇四年に州議会は、件数制限を緩和し、新たに前記⑩および⑪の二つの基金をチェックオフ・プログラムに加える法改正を行った。これにより二〇〇四年個人所得税申告書には、これまでの一一件に二件を追加する形で二三件が搭載された。

(1) 立法過程の分析

ここで、二〇〇四年三月に州機会上院に提出された法案「カリフォルニア子ども保財団基金 (CCHF基金) California Children's Health Foundation Fund」の指定寄付法案に対する州税務当局 (フランチャイズ課税委員会) による分析実例 (仮訳) を取り上げ、実際の立法過程において提出された法案を点検してみたい。ちなみに、この法案は、成立に至らなかった。

■ 改正法案の分析 (仮訳)

フランチャイズ課税委員会 (FTB)

提案者くペラータ 分析官くジェーン・トルマン 法案番号く上院一五七六号

関連法案くなし 電話く八四五―六一一 改正日く二〇〇四年三月三〇日

弁護士くパトリック・クジアック 支援者く

主題くカリフォルニア子ども保健財団 (C C H F) 基金

《趣旨》

本法案は、納税者が、自己の個人所得税申告書のチェックオフによりカリフォルニア子ども保健財団 (C C H F) 基金に自発的な寄付ができるようにしようとするものである。

《改正の骨子》

二〇〇四年三月三〇日に、C C H F 基金を自発的基金のひとつにし、かつ、カリフォルニア州立大学の予算留保要件を削除するための改正

これは、局におけるこの法案に対する初めての分析である。

《この法案の目的》

提案者の事務所によると、本法案の目的は、子どもの保健治療を助成するためのプログラムを支援しかつ援助するために C C H F に対し資金を供給することにある。

《発効日・実施期間》

この法案は、二〇〇五年一月一日に発効し、かつ、他の自発的指定寄付が納税申告書から削除されかつこの基金用の自発的指定寄付が追加された最初の課税年に始まる同課税年に提出される申告書に適用されるものとする。本基金の指定は五年間の納税申告書に継続する。

《現状》

審議中

《分析》

〔連邦法および州法〕

現行の連邦税法は、納税者の納税額から三ドルを直接大統領選挙基金に振り替える本来のチェックオフを定めている。指定された三ドルは、その納税者の納税額または還付額には影響しない。

現行の州税法では、納税者が、自己の納税申告書を使って、自己の（納税額ではなく）還付額から州税申告書に掲載された一一の自発的指定寄付に対して寄付することを認める。フランチャイズ課税委員会や主計長官が各基金を管理するため実際に要した費用をそれぞれの基金から補償を受けることを認める。

カリフォルニア高齢者特別基金は、期間の定めがない自発的寄付基金である。この例を別とすれば、他の基金にはさまざまな期間が定められている。附表は、各自発的寄付にある特定の期限を示している。また、これらの基金は、申告書に引き続き掲載されるためには最低寄付受領金額の要件を満たさなければならない。各基金における当初の最低寄付受領金額は二五万ドルで、毎年物価調整される。

《本法案》

本法案は、C C H F 基金の設立にかかるものである。納税者が、自己の納税申告書に一ドル以上の金額をこの基金に寄付するために、自己の（納税額ではなく）還付額を指定することを認めるものである。夫婦合同申告書の場合には、寄付は、片方が署名することにより一方だけがこれを行うことができる。いかなる課税年においても、指定は、当該課

税年の当初申告で行わなければならない。いったん指定を行えば、これを撤回することはできない。

本法案は、フランチャイズ課税委員会に対して、他の自発的指定寄付金が廃止された最初の課税年に、この基金を指定できるように個人所得税申告書に行間を設けるように求めるものである。

本法案は、この基金が申告書に記載された翌課税年当初において、当該基金が年二五万ドルの最低寄付受領要件を充足することを求めている。フランチャイズ課税委員会は、最初の課税年終了の各暦年の九月一日までに、当該基金が本法案の下で受領した寄付が二五万ドル（インフレ調整あり）に満たないかどうか、納税申告書の記載をもとにその見積をするように求められる。法律は、この法案の下でなされた寄付が最低寄付受領金額を下回る場合には、この基金に対する指定を取り消すことができる。

本法案は、五年間にわたり納税申告書に自発的指定寄付を行うことを認めるものである。ただし、後法によりその期間の短縮または更新がある場合には、その限りではない。

本法案には、申告書に記載された納付額や還付額が、その納税者の納税額を上回っていない場合には、当該納税者が行った指定はなかったものとみなす旨を特記するものとする。申告書に受配者が指定されておらず、寄付金額が指定されている場合には、当該金額は一般会計に振り替えるものとする。さらに、個人が複数の基金に寄付する旨を指定しているのにもかかわらず、それらの指定に応えるだけの金額がない場合には、当該金額は按分するものとする。

州議会による歳出割当承認に基づいて、この基金から、(一) フランチャイズ課税委員会および主計長官に対してはこの基金を管理するために負担した費用補償分、ならびに、(二) 州保健サービス省に対してはCCHF基金受配分が、それぞれ配賦される。

《施行上の課題》

本法案を施行する場合には、現行の納税書式や説明、情報システムを若干変更する必要がでてくる。この変更は、年次一般的な更新で行うことができる。

《プログラムの背景》

二〇〇三年カリフォルニア個人所得税申告書には、一一の自発的寄付基金が掲載されている。これらの基金による総寄付額は一九八九〜一九九〇年約三四〇億ドルから二〇〇一〜二〇〇二年約三八〇億ドルの変化を見ている。寄付に依じた個人の数(一九九三年から数表化)は、平均して約一四万件、全納税者の一パーセント弱を維持している。

《他州の情報》

フロリダ、イリノイ、マサチューセッツ、ミシガン、ミネソタおよびニューヨーク州を調査対象とした。これらの州を選択した理由は、カリフォルニアと、経済、事業体の類型および税法に類似性が見られるからである。

イリノイ、マサチューセッツ、ミシガン、ミネソタおよびニューヨーク州は、納税者が、個人所得税申告書に指定して寄付することを認めている。

フロリダ州は、個人所得税を設けていない。しかし、州の自動車登録および更新の書式に指定して寄付することを認めている。

これらいずれの州においても、本法案で提案したものに匹敵する自発的寄付を設けていない。

《財務への影響》

本法案は、所轄する省に重大な費用負担を与えるものではない。

《経済的な影響》

〔歳入見積〕

申告書においてこの基金が指定され、毎年、最低水準の寄付（二五万ドル）が入ってきたと仮定する。二〇〇五年に提出される二〇〇四年申告書のこの基金が記載され、かつ、その寄付に対する項目別控除がなされ、それが認められたとしても、潜在的な歳入損失は極めて少ない。納税申告（二〇〇五〜二〇〇六財政年度）でなされる課税年度における項目別控除にかかる歳入損失は、年一万五〇〇〇ドル程度であろう。当該損失は、寄付した課税年において当該寄付に対する項目別控除をした結果に伴うものである。

歳入への影響（単位ドル）*		
財政年度	二〇〇四〜二〇〇五年	二〇〇五〜二〇〇六年
歳入損失	○	▲一万五、〇〇〇
		▲一万五、〇〇〇

*この金額は四捨五入されている。

この措置に伴う雇用、個人所得または州総生産への影響の可能性については、いかなる考慮もしていない。

《歳入の検討》

州政府のデータによると、二〇〇二〜二〇〇三財政年度は、すべての種類の基金に対する現行の自発的寄付の総額は約四〇〇億ドル、指定された基金ごとにみると二八万ドルの水準であった。

寄付が最低限かそれを超えるものであり、かつ、寄付者は項目別控除をしたと仮定した場合、年次の歳入損失は、六パーセントの平均限界税率を掛けて算定すると、一万五、〇〇〇ドル程度（二五万ドル×六%＝一万五、〇〇〇ドル）になる。

《議論・政策関連》

一般に、自発的寄付基金は、当該基金が二課税年にわたり所得税申告書に記載された後に、二五万ドルの最低寄付受領要件を充足するように求められる。本法案では、この基金が最初の課税年において当該要件を充足するように求めている。最初に最低寄付受領要件の充足を求めることは、当該基金が所得税申告書に継続的に記載されるに値するかどうかをはかることができる。

納税申告書の自発的寄付を掲載することは、申告書の課税関連の項目に利用できる行間を狭めることにつながる。課税に関連しない情報を挿入することは、究極的には納税書式を三頁にすることにつながる。これは、他の州や内国歳入庁においても、例を見ないことである。申告書が三頁になることは、所轄省に、印刷、取扱および保管の面で膨大な費用負担を招くことにもつながる。

《法制職員連絡先》

ジェーン・トルマン

ブライアン・バルター

フランチャイズ課税委員会

フランチャイズ課税委員会

電話

電話

(2) 立法実例の分析

次に、タックス・チェックオフ(指定寄付)の立法実例を点検してみたい。ここでは、加州歳入・租税法典に置かれたA「加州高齢市民向け基金 (California Fund for Senior Citizens)」と、B「加州乳がん研究基金 (California Breast Cancer Research Fund)」にかかる規定を抄訳(仮訳)・紹介する。

A 加州高齢市民向け基金

指定寄付金を受け取る適格性のある前記③「加州高齢市民向け基金 (California Fund for Senior Citizens)」にかかる条項(法典一八七二一条〜一八七二四条)は、抄訳(仮訳)すると、次のとおりである。

■ 加州高齢市民向け基金 (仮訳)

第一八七二一条 第(a)項 いかなる個人も、カリフォルニア高齢者立法機構 (California Senior Legislature) の会議において費消し、かつ、その高齢者を擁護する継続的な諸活動を支援するために第一八七二条の下で設立された加州高齢市民向け基金 (California Fund for Senior Citizens) に対して、納税額を上回って寄付を行うために納税申告書に指定を行うことができる。

第(B)項 当該寄付は、一括全額とするものとし、かつ、夫婦共同申告書の場合においては、片方が署名することにより、一方だけがこれを行うことができる。

第(C)項 第(a)項にいう指定は、いかなる課税年においても、当該課税年の当初申告で行うものとし、かつ、いったん

指定したものはこれを撤回することができないものとする。この場合において、当該申告書に記載された納付額、還付額その他当該個人に係る還付勘定が納税額を上回っていないときには、当該申告書には指定がなされていないかつたものとみなす。

第(d)項 フランチャイズ課税委員会は、第(a)項の下での指定を受けて「加州高齢市民向け基金」の表題の行間を設けるために申告書の書式を改正するものとする。この場合において、当該書式には、寄付は一ドル以上の金額であることと、当該寄付はカリフォルニア高齢者立法機構の会議において費消し、かつ、その高齢者を擁護する継続的な諸活動を支援するためのものであることの情報に関する説明を含む。

第(e)項 第(a)項の下で行われた寄付は、第一〇部第三章第六節(第一七二〇一条以下)に従い、徴収されるものとする。

第一八七二二条 第一八七二一条の下で行われる寄付を受領するために、州財務省に加州高齢市民向け基金を設けるものとする。

この場合において、フランチャイズ課税委員会は、主計長官 (Controller) に対し、第一八七二一条に基づいて加州高齢市民向け基金に寄付すべく個人が納税額を上回って指定して支払った総額及び還付総額を通知し、かつ、主計長官は、個人所得税会計から加州高齢市民向け基金に第一八七二一条の下で個人が当該基金に指定した総額を振り替えるものとする。

第一八七二三条 第(a)項 第一八七二一条に基づいて加州高齢市民向け基金に振り替えられた総金額は、州議会の歳出割当承認 (appropriation) に基づき、次のように配賦されるものとする。

第(1)号 フランチャイズ課税委員会及び主計長官に対しては、本編の下で当該委員会及び当該長官がその職務遂行に關して生じたあらゆる費用の補償額、

第(2)号 残額は、加州高齢委員会 (California Commission on Aging) に対し、次のように配賦される。

(A) カリフォルニア高齢者立法機構に対し、一九八八から八九財政年度及びそれ以降の財政年度は、七万五千ドル。ただし、基金の残額がこの金額未滿のときには、カリフォルニア高齢者立法機構の会議に配賦。

(B) なおかつ残額があるときには、二五万ドル未滿の金額を、カリフォルニア高齢者立法機構の高齢者を擁護する継続的な諸活動に配賦。

〔以下邦訳省略〕

第一八七二四条 第(a)項 本節は、二〇一〇年一月一日まで効力を有し、当該日限り、その効力を失う。ただし、

二〇一〇年一月一日以前に定められた法律により当該日が削除される場合には、その限りではない。

第(b)項 フランチャイズ課税委員会は、二〇〇一年以降の課税年において各曆年に提出された申告書において本節に定められた寄付が、九月一日までに二五万ドルに滿たないと推定される場合、又は、各課税年における後記(c)号に定める調整金額に滿たないと推定される場合には、本節は当該曆年の一月一日に始まる課税年限りで、その効力を失う。この場合において、フランチャイズ課税委員会は、寄付された実際の金額およびその年の残り期間の献金予測を用いて各年の九月一日までの年間寄付額で見積もるものとする。

〔以下邦訳省略〕

B 加州乳がん研究基金

次に、指定寄付金を受け取る適格を有する前記⑥「加州乳がん研究基金 (California Breast Cancer Research Fund)」にかかる条項 (法典一八七一条〜一八七九六条) は、抄訳 (仮訳) すると、次のとおりである。

■ 加州乳がん研究基金 (仮訳)

第一八七一条 州議会は、次のことを確認しかつ宣言する。

第(a)項 乳がんは、アメリカ女性の九人に一人の割合でその生涯に影響を及ぼす重大な健康問題になっている。女性は、三分ごとに乳がんと診断され、かつ、一二分ごとに乳がんで死亡している。合衆国においては、一九九二年に、一八万二千人の女性が乳がんと診断され、かつ、四万六千三〇〇人がこの病気で死亡するであろう。カリフォルニア州においては、一九九二年に、約一万九千人の女性が乳がんと診断され、かつ、七千人がこの病気で死亡するものと思われる。定期的な乳房検査により、乳がん死亡率を五〇パーセント程度まで減らすことができる。乳房にできた初期腫瘍の一五パーセント程度は、発見されていない。乳房にできた腫瘍の三〇パーセントは、不十分な検査又は誤った検査が原因で見落とされている。乳がん診断にかかる直接及び間接の費用は、八〇億ドルもの巨額にのぼり、保険制度に影響を及ぼし、労働時間の損失、家族を情緒的かつ経済的に破滅に追い込む女性労働者の損失並びに生命の損失につながる。

第(b)項 現時点においては、乳がんの原因、治療及び予防策はよくわかっていない。女性は、乳がんの自己診断及び検査を受けることが奨励されている。いくつかの研究によると、乳房の初期検査は、乳がんの死亡率を五〇パーセ

ントから三〇パーセントに減らすことができるといわれる。乳がんの検査体勢は、乳房の腫瘍を探知できるように常に改善されなければならない。現在の乳がん検査技術は、乳房の写真検査、電子光学画像及び超音波を含んでいる。

第(c)項 乳がんの原因、治療及び予防策に関する研究を実施するための体系的なプログラムを確立するために、本節を制定することが議会の目的である。この研究は、乳がんの原因、治療及び予防策に加え、乳がんの犠牲者の検査、診断及び治療の改善策を見出すことができるような総合的なシステムの開発に関する直接的な効果及び結果を得ることがねらいである。このプログラムは、適格な医師、病院、実験場、教育機関その他当該機関を設立する目的を有する機関、個人及び研究を行う者に対して助成金を支給することをねらいとする。

第一八七九二条 本節において、「研究 (research)」とは、乳がんの予防策、治療、検査及び処置において、その理解、技術の開発及び振興並びに効果的なモデルづくり等を目的とした支出をいう。

第一八七九三条 第(a)項 いかなる個人も、第一八七九四条の下で設立されたカリフォルニア乳がん研究基金に対して、納税額を上回って寄付を行うために納税申告書に指定を行うことができる。

第(b)項 当該寄付は、一括全額とするものとし、かつ、夫婦合同申告書の場合においては、各々の署名に基づき、個々に行うことができる。

第(c)項 指定は、いかなる課税年においても、当該課税年の当初申告で行うものとし、かつ、いったん指定したものはこれを撤回することができないものとする。この場合において、当該申告書に記載された納付額及び還付額その他当該個人に係る還付勘定が納税額を上回っていないときは、当該申告書には指定がなされていなかったものとみ

なす。

第(d)項 フランチャイズ課税委員会は、その指定を受けて「カリフォルニア乳がん研究基金」の表題に行間を設けるために申告書の書式を改正するものとする。この場合において、当該書式には、寄付は一ドル以上の金額であり、かつ、当該寄付は乳がんの治療、検査及び処置に関する研究活動に消費されるものとする。

第(e)項 第(a)項の下で行われた寄付は、第一〇部第三章第六節(第一七二〇一条以下)に従い、徴収されるものとする。

第一八七九四条 第一八七九三条の下で行われる寄付を受領するために、州財務省にカリフォルニア乳がん研究基金を設けるものとする。この場合において、フランチャイズ課税委員会は、主計長官に対し、第一八七九三条に基づいてカリフォルニア乳がん研究基金に寄付すべく個人が納税額を上回って指定して支払った総額及び還付税額を通知し、かつ、当該主計長官は個人所得税会計からカリフォルニア乳がん研究基金の第一八七九三条の下で個人が当該基金に指定した総額を振り替えるものとする。一九九二年納税申告書に記載された合衆国オリニピック委員会に替えて、一九九二年納税申告書にカリフォルニア乳がん研究基金の行間を設けるのは、州議会の意思である。

第一八七九五条 カリフォルニア乳がん研究基金に振り替えられた総金額は、州議会の歳出割当承認(appropriation)に基づき、次のように配賦されるものとする。

第(a)項 フランチャイズ課税委員会及び主計長官に対しては、本編の下で当該委員会及び当該長官がその職務遂行に關して生じたあらゆる費用の補償額、

第(b)項 カリフォルニア大学に対しては、乳がん研究プログラム(保健安全法典第一〇三編第一部第二章第一節(第

一〇四一四五条以下)の支援向け。この場合において、当該プログラムのもつばら乳がん研究に係るものに限り、かつ、カリフォルニア大学は当該プログラムの管理及び運営に対しその金額の五パーセントまで費消することができるものとする。

第一八七九六条 第(a)項 本節は、二〇〇八年一月一日まで効力を有し、当該日限り、その効力を失う。ただし、二〇〇八年一月一日以前に定められた法律により当該日が削除される場合には、その限りではない。

第(b)項 フランチャイズ課税委員会は、一九九七年以降の課税年において各暦年に提出された申告書において本節に定められた寄付が、九月一日までに二五万ドルに満たないと推定される場合、又は、各課税年における後記第(c)項に定める調整金額に満たないと推定される場合には、本節は当該暦年の一月一日に始まる課税年限りで、その効力を失う。この場合において、フランチャイズ課税委員会は、寄付された実際の金額及びその年の残り期間の献金見積を用いて各年の九月一日までの年間寄付額で推定するものとする。

第(c)項 一九九八年以降各暦年において、フランチャイズ課税委員会は、当該暦年の九月一日までに第(b)項に定められた最低予測寄付金額を、次のように調整するものとする。

第(1)号 当該暦年の最低見積寄付金額は、九月一日以前の最低見積寄付金額に第一七〇四一条第(h)項第(2)号に定められたインフレ調整率を乗じ、端数を四捨五入し算出した額とする。

第(2)号 当該暦年に利用するインフレ調整率は、第一七〇四一条第(h)項第(1)号に基づき当該暦年の八月一日以前に出されたカリフォルニア消費者物価指数におけるパーセントで表わされた変更率に基づくものとする。

第(d)項 本節が効力を失った場合においては、失効する以前に本項の下で指定されたいかなる金額も、失効直前に本

項の下で有効なものとし、引き続き振り替えられ、かつ、配賦される。

六 諸州のタックス・チェックオフの課題

州レベルにおいて、タックス・チェックオフは、非営利公益団体が活動資金を確保する新たなルートとして、次第にその重みを増してきている。ただ、この種のプログラムが広がりを見せるなか、新たに検討を要するさまざまな課題が浮上ってきている。^{②③}

1 資金源の多様化とタックス・チェックオフの意義

非営利公益団体が活動資金を十分に調達できるかどうかは、その時々々の経済状態に大きく左右される。経済の影響を少しでも緩和する意味でも、活動資金調達ルートの多様化は、どの非営利公益団体にとつても重要な課題である。とりわけ、カリフォルニアのように多額の財政赤字を抱える州においては、社会サービス分野などへの歳出削減が顕著であり、助成金などには余り大きな期待が持てない。ここに、多くの非営利公益団体が、納税者が団体に寄付金を支出しそれに對して寄付金控除（所得の五〇パーセントないしは三〇パーセント）を受けるといふ伝統的な募金ルートに加えて、新たなルートとして、諸州のタックス・チェックオフ・プログラムに大きな関心を払う理由がある。

非営利公益団体は、自らが所在する州においてタックス・チェックオフ・プログラムを新設するように求める場合には、その州の議員に対する強力なロビイング（働きかけ）を必要とする。また、そのプログラムを州所得税申告書に搭載することが必要となることから、州課税庁の説得も必要となる。

タックス・チェックオフ・プログラムは、非営利公益団体サイドには非常に好評である。二〇〇二年現在で、四一州とワシントンD・Cにおいて総計で二一〇もの多岐なプログラムが設けられており、過去二年間に一七パーセントの伸びを記録している。ただ、この種のプログラムから得られる寄付額はそれほど大きくはない。二〇〇三年を見ても、全米で、この種のプログラムで得られた寄付金総額は、三三三〇〇万ドル程度である。これに対して、従来の寄付制度を通じて、個人および法人納税者が非営利公益団体に支出した寄付金総額は、『ギビングUSA二〇〇三年 (Giving USA 2003)』によると、二〇〇二年は、歴史的にも初めてなほどの高水準にあり、二、四一〇億ドル弱にも達する⁶⁴⁾。

2 申告書簡素化の要請とプログラム増加との接点上の課題

すでに見てきたように、カリフォルニア州の場合、非営利公益団体が、タックス・チェックオフ・プログラムを設けるということ、州個人所得税申告書の行間にあらたな項目の搭載を求めるには、州議会で法案を通過させ、州知事の署名を得る努力をしなければならない。一方で、州税務当局 (FTB) フランチャイズ課税委員会⁶⁵⁾ は、一般の個人納税者用の申告書を二頁以内とすることでその簡素化に取り組んでいる。このため、納税者が申告書で選択し、指定できる適格基金やプログラムの数を一二以下にする方針を堅持してきた。州議会筋も、この方針に理解を示し、各プログラムないしは基金とも、指定期間は五年以内、毎年の最低寄付受領金額二五万ドル以上、スクラップ・アンド・ビルト方式で一二以下に総数を抑制するなどを要件とするガイドラインを示していた⁶⁶⁾。もつとも、このガイドラインは、新たなプログラムないしは基金の創設のためカリフォルニア州議会へのロビイングを強めてきているグループには、余り牽制にはなっていないことも事実である。

すでに触れたように、議員からは、州議会下院歳入・租税委員会 (Assembly Committee on Revenue and Taxation) には、税務当局 (FTB) に対し、個人所得税申告書に空きの行間がある限り、一二件以内であるかどうか、時限切れのプログラムとの入替が可能かどうかにかかわらず、議会が法的に認知したプログラムないしは基金を当該申告書に搭載するように求める法案 (例えば、二〇〇三年下院一三二号 [AB132]) が提出されるまでに至っていた。

3 求められるタックス・チェックオフ導入根拠の明確化

度重なるロビイングの結果、州議会にも、次第に、タックス・チェックオフ・プログラムの重要性を認識する議員が増加してきている。プログラム新設の議員立法にまい進する議員が増える一方で、このプログラム自体に疑問を呈する議員も出てきている。例えば、「乳がん研究のための基金は指定寄付の対象となるのに、胃がんの研究は、どうして指定寄付の対象にならないのか。その線引きに合理的な根拠があるのか。余りにも不透明ではないか。」といった疑問が典型といえる。また、カリフォルニア州の場合、これまでの「乳がん」に加え、二〇〇四年の税制改正により「前立腺がん」の研究基金集めにもチェックオフ制度を使えるようになった。しかし、こうした「追加」が、議員へのロビイングの強弱によって決まっているとすれば、これについても疑問が残る。

視点を換えて、非営利公益団体は、連邦税法上の公益寄付金税制を活用して広く所得控除の対象となる寄付金を集めることも可能である。州ベースで募金が行われる州個人所得税上のタックス・チェックオフ制度と、連邦所得税上の公益寄付金制度との住み分けを点検しなくともよいのかどうかも課題となる。

4 申告書へのプログラム搭載制限の功罪

カリフォルニア州の場合、州個人所得税にタックス・チェックオフ・プログラムが始めて導入されたのは一九八三年のことである。このプログラムの導入当初、議会筋や州税務当局においては、この制度の意義は、野生生物、高齢者市民、恵まれない子どもなどを支援する資金を供給するために州納税申告書に行間を設けるだけといった程度の認識が支配的であった。また、当初、州税務当局は、納税申告書に搭載された非営利公益目的のプログラムないしは基金（ファンド）の中から好ましいものに√印を付けて選択（check off）し、納税者自身が寄付する還付税の使途（受配）先を指定することは、奨励されてしかるべきことと見ていた。しかし、納税申告書に搭載されるプログラムの数が際限なく増えていくことは、一方で、納税申告書の簡素化方針に抵触しかねない。

州税務当局は、その後、方針を転換し、申告書に掲載するプログラム数を一二以下とし、指定期間は五年以内、毎年最低寄付受領金額二五万ドル以上とする要件を課し、二〇〇三課税年までその方針を維持してきた。すなわち、スクラップ・アンド・ビルト方式を採用し、納税者に不人気で寄付が集められないプログラムないしは基金には撤収を願い、一方で新規のプログラムないしは基金の参入を促す政策に転換した。ある種の市場原理（擬似市場原理）の導入である。現在、唯一、一九九〇年の設けられた「カリフォルニア高齢者特別基金（California Seniors Special Fund）」だけが、指定期間は五年以内、毎年最低寄付受領金額二五万ドル以上とする要件の適用が除外されている。

しかし、申告書へのプログラム搭載制限は、非営利公益団体サイドには極めて不評であり、何らかの改善が必要との意見も強くなってきていた。二〇〇四年に、州議会は、これまでの件数制限を緩和した。そして、二〇〇五年四月一五日が申告期限である二〇〇四年所得税申告書には、新たに二件が追加され、これまでの一一件から一三件に搭載数が増

やされた。

これでも、なおも件数制限が厳しいことには変わりがない。このようなタックス・チェックオフ制度に対する州政府の厳しい規制は、プログラムないしは基金の新旧入替をめぐりある種の激しい競争を産む。新規参入をねらうグループが新たなプログラムないしは基金の創設に奔走する一方で、すでにプログラムないしは基金の設定に成功したグループにとっては、納税申告書から削除される危険度が以前にも増して高まってくる。当然、広告宣伝媒体を使った寄付キャンペーンを強化せざるを得ない。

5 プログラムの理念と現実

カリフォルニア州において二〇〇〇年に設けられた「喘息および肺病研究基金 (Asthma and Lung Disease Research Fund)」は、二〇〇一課税年において、申告書への搭載継続要件の一つでもある最低寄付受領金額の二五万ドルを大きく下回り、一九万ドル程度の寄付の受領にとどまった。上部団体のアメリカ肺協会 (American Lung Association) は、同基金を州個人所得税申告書に再登録するように求めて、カリフォルニア州議会に対し強力なロビイング (政治的な働きかけ) を展開した。同協会の幹部は、カリフォルニア州に数ヶ月滞在し、法案の作成および提案者探しなど搭載を継続するための徹底した作業を行った。また、最低寄付受領金額の要件を充足できるように、強力な募金キャンペーンを展開した。その結果、二〇〇五年一月一日まで指定を継続することに成功した。

このように、最低寄付受領金額の要件を充足できるように、非営利公益団体が強力な募金キャンペーンを展開する傾向は強まる一方である。このために、「公益団体が多額の寄付を集めるために、広告宣伝などのために集めた寄付を使っ

ている。その分だけ本来の非営利公益事業に充当される額が減るわけで、本末転倒ではないか」といった、別の次元の問題も指摘されている。

カリフォルニア以外の州にも目を転じてみよう。例えば、アーカンソー州では、二〇〇一年に四種のタックス・チェックオフ・プログラムが設定された。しかし、各プログラムが受領した金額は、おおむね三、〇〇〇ドル以下であり、指定寄付は総額でも一三、〇〇〇ドル程度である。タックス・チェックオフ・プログラムの将来を占う場合には、当然、寄付による社会貢献に対する納税者の意識面での地域格差などの現実にも目を向ける必要がある。

一方、タックス・チェックオフ・プログラムが、現実に各地域で果たしている役割は決して小さくない。例えば、イリノイ州では、二〇〇三年にホームレスを支援するタックス・チェックオフ基金に、一八万五、〇〇〇ドルの指定寄付があった。この資金により州内二四の施設の改修が行われた。こうしたケースからも分かるように、決して金額的には多くはないが、全米各地において小さな政府を支える草の根寄付としても、次第にその存在感を増してきている。^⑧

七 タックス・チェックオフの税財政法理論面からの評価

タックス・チェックオフに対しては、さまざまな評価がある。この仕組みについては、とりわけ大統領選挙運動資金納税者指定制(タックスペイヤー・チェックオフ・システム)の導入の時に、税財政法理論面からの指摘を含めさまざまな角度から議論された。

1 伝統的な租税概念からみたタックス・チェックオフの存在

租税法主義や租税条例主義の下、国家は、法律や条例の定めるところにより、強制的に (involuntarily) 租税を課することができる。しかし、この場合、国家は特定の反対給付を約束した上で租税を課すわけではない、というのが定説である。²⁷⁾ すなわち、国家は納税者に対し特定の代償 (compensation) を保障するものではないとされる。このように、伝統的な考え方においては、租税とは、一方的・権力的な課徴金 (involuntary monetary taking) の性格を有するとされる。また、租税は、納税者に直接かつ特定の代償を付与するものではないという意味では、対価性を有しないとされる。

ところが、すでに触れたように、タックス・チェックオフとは、納税者が、所得税の申告書を提出する際に、国家が選定し申告書の書式に記載した複数のプログラムの中から好ましいものに✓印を付けて選択 (check off) し、自分が納める税の使い途を指定した上で納税する仕組みである。ということは、タックス・チェックオフは、伝統的に、税が持つていとされてきた一方的・権力的な課徴金としての性格を変える意義を有している²⁸⁾、と見ることができ。納税者は自己が納める租税の使途に対し口を挟むことにより、極めて限られた範囲内ではあるが、国家に対してある種の代償を求めることができる制度を指向することにもつながる。²⁹⁾

2 伝統的な議会の予算権限とタックス・チェックオフの評価

タックス・チェックオフの仕組みにおいては、納税者が自己の申告書に✓印を付けて、自分の納める税の使い途を指定することになる。これは、伝統的に議会が持つとされてきた予算権限に少なからずインパクトを与えるものである。

ある意味では、議会が、予算権限の一部を納税者に委譲することにもつながる仕組みといえる。^⑩ いったん予算に計上して、議会の承認を得て、補助金などの形で配賦するという伝統的な国家財政における議会中心主義の視点からすると問題ではないかとの異論も予想される。

(1) 「租税歳出」とタックス・チェックオフとの差異

自分の税金の使い途を納税者自身が指定して納めるのが、タックス・チェックオフの特徴である。すでに指摘したように、この制度は、本来議会が持つべき予算権限を納税者に委譲することではないかとの見方もある。しかし、こうした考え方は短絡的なようにも見える。なぜならば、税法の条文に目を通してみると、非課税や免税、所得控除、税額控除など税制上のさまざまな措置が盛り込まれている。こうした措置を通じた支出は、アメリカでは「租税歳出 (tax expenditures)」とも呼ばれる。予算には計上されないために議会のコントロールが及び難い。もちろん、こうした措置に伴う歳入減は、近年、「減収試算」ないしは「租税歳出予算 (tax expenditure budgets)」として、一応、議会のスクリーニング (審査) の対象になってきている^⑪。しかし、こうした税収減を生み出す税制上のさまざまな措置は、議会のコントロールが及び難いという点では、タックス・チェックオフと変らない性格を有するとみてよい。ただ、見方によっては、むしろタックス・チェックオフの方が、使途指定された税金がいったん国庫に入るといふ意味では、所得控除などの措置によるよりも問題が少ないともいえる。したがって、財政における議会中心主義に資するともいえる。

この点について、一九六〇年代に、連邦議会で、大統領選挙運動資金納税者指定制 (タックスペイヤー・チェックオフ・システム) 導入が議論されていた時の法案の筆頭提案者であったラッセル・ロング (Russell Long) 上院議員の

意見が正鵠を得ている。

「こうした〔チェックオフの〕仕組みは、実質的に、個人が政府の資金をどのように使うかを指定できることになることから望ましいことではない、との批判がしばしばなされます。私にとり、このような主張は大変興味深いものです。なぜならば、こうした批判をする人たちは、政治献金に対し所得控除、税額控除を適用することは、本来ならば国庫に入るはずの金銭がそこに入らないまま、他の目的に流用されていることを忘れていないかと思うからです。このようにみると、私に分かる〔タックス・チェックオフとの〕たった一つの違いは、所得控除や税額控除制度では、金銭が国庫に入れられずにそのまま他に転用されることになってしまふということです。⁴⁵⁾」

(2) 直接補助金とタックス・チェックオフとの差異

議会が、さまざまな団体や人に対して一定の補助金 (subsidies) を支給することが多い。議会が支出する補助金は、所得控除・税額控除・課税除外など税制上のさまざまな措置を通じて支給される補助金 (tax subsidies, tax expenditures) と区別する意味で、「直接補助金 (direct subsidies)」とも呼ばれる。公金の支出は、こうした直接補助金の手段を通じて、公益上その他の理由に基づき幅広く行われている。一般に、政教分離原則などを定めた憲法規範と抵触しない限り、適法とされる。

直接補助金とタックス・チェックオフとは、納税者が納めた租税などといったん国家の懐に入った歳入を配分するという意味では似通った公金の支給 (支出) 方法ともいえる。ただ、同じく無償の給付をするにしろ、タックス・チェックオフの仕組みでは、何らかの形で納税者の意思・選択を介在させた上で、その受配先、受配額などと決めることになっ

ていることが、直接補助金との大きな違いといえる。ちなみに、先に詳しく検討したように、諸州で採用するタックス・チェックオフの仕組みでは、受配先、受配額などはすべて法律で規定しているケースと、第三者機関（諮問機関）を介在させ、そこが納税者の指定できる受配先の選定、納税者の指定の基づく具体的な受配先のプランを策定し、州知事や議会にあげるといふ仕組みを採用するケースがある。⁴³ いずれも、財政における議会中心主義のルールに配慮しようとする趣旨と見てとれる。

3 間接民主主義の限界とタックス・チェックオフの意義

タックス・チェックオフは、特定の用途に指定した納税者の数に比例して公的資金を配分する仕組みである。少数者の意思を尊重しようとする仕組みなのか、多数者の意思を尊重しようとする仕組みなのか、精査を要するところである。というのは、所得税の確定申告を要しない個人ないしは納税義務を負わない個人は、この仕組みのアウトサイダーとなり、いわゆる「チェックオフ権 (right to check-off)」を有しないことになるからである。一見、差別的な仕組みのようにも思える。したがって、所得税の納税義務を負わない者に対しても、ゼロ額申告を認め、指定した分は国庫から支出する形でチェックオフ権を保障すべきである、との意見もある。また、とりわけ大統領選挙運動資金納税者指定制のようなチェックオフは、納税義務を負わない者は指定ができず参政権が制限されることに等しいことから、廃止すべきであるとの意見もある。⁴⁴ いずれの意見も「法の下での平等」に資する考え方はある。⁴⁵ ただ、とりわけ定住外国人のように、納税義務はあるが、投票権がない者にとっては、「チェックオフ権」の制度化は、活用の仕方によっては公正な仕組みと映るのではないか。この意味では、タックス・チェックオフは、歳出を伴う特定の政策実施の是非について、

選挙民の資格ではなく、「納税者」の資格で投票するに等しい、と見ることもできる。⁴⁶⁾ 硬直化する一方の間接民主主義 (representative democracy) に対する、「納税者の反乱 (tax revolt)」ではないにしろ、新たな意味での「代表なければ課税なし (No taxation without representation)」の仕組みともされる。⁴⁷⁾

第二章 わが国でのタックス・チェックオフの展開

近年、わが国では、税の使い途に対し、急速に国民の関心が高まってきている。こうした機運もあつてか、地方自治体の中には、税の使い方に民意を生かす仕組みを立ち上げ、「納税者が主役」のスローガンを実践しようとする動きが目立ってきている。住民税の一部を特定財源化し、その使い途を納税者が選んで、一定の非営利公益活動に配賦できるようにする制度の検討は好例である。二〇〇四年一二月に、千葉県市川市は、個人市民税収の一パーセントを納税者が選択して市民活動の支援にあてることをねらいとした、「市川市納税者が選択する市民活動団体への支援に関する条例」(平成二六年市川市条例四三三号) を成立させた。⁴⁸⁾ また、タックス・チェックオフ理論を実践したケースといえる。

タックス・チェックオフは、申告納税 (self-assessment) 制度を基礎とする仕組みである。ところが、わが国の地方税である個人住民税では賦課課税 (official assessment) 制度を採用している。しかし、こうした制度下においても、工夫を凝らせば、タックス・チェックオフを織り込んで、税の使い方に民意をくみ取る仕組みをつくることができる。一方、地方自治体とは異なり、国レベルでは、所得税に申告納税制度を採用している。したがって、タックス・チェッ

クオフの仕組みの国レベルでの活用のは是非を論ずる実益は格段に高いともいえる。

わが国では、タックス・チェックオフは、もっぱら民間の非営利公益団体やその活動に資金を供給するねらいで議論されてきている。しかし、タックス・チェックオフは、多様な目的に活用できる仕組みである。すでに触れたように、例えば、ピースタックスペイヤー（平和納税者）を護るのにも活用できる。平和憲法を持ち平和大国を志向するのがこの国の努めである。納税者の平和的生存権の保障は最優先の政治課題であるはずである。軍事大国のアメリカにおいてですら議論されているタックス・チェックオフの仕組みを使った「平和納税基金」の導入などは、良心的な学者の道徳的義務として、もつと積極的に議論されてよい。ところが、わが国では、タックス・チェックオフ制度の活用については、税財政法はおろか財政学ないしは租税論の視角からですら、議論がほとんどなされていない。こうした現状認識も踏まえて、以下においては、わが国におけるタックス・チェックオフの多角的な展開の可能性について検討してみる。

一 わが国でのタックス・チェックオフ導入基盤の点検

すでに触れたように、タックス・チェックオフは、アメリカの諸州で広く採用されている。これら州レベルでのタックス・チェックオフ制度は、一部政治献金目的のプログラムを別とすれば、“自分の納付した税額”の使途を指定する連邦の仕組みとは異なる。納税者は、州所得税の確定申告で、“自分の還付税額”ないしは還付税額がないときには指定した分の“追加納付額”を、実質的に“寄付”をする仕組みになっている。つまり、納税者は、自分の正規の納税額に加え、還付税額がある場合にはその全部ないしは一部を指定して、あるいは還付税額がない場合には指定した分を追加納付して、寄付金を支出することになっている。このことから、納税者が支出した寄付金を受け付ける窓口を州政府

とする「受配者指定寄付金」の仕組みと変らないと見ることもできる。

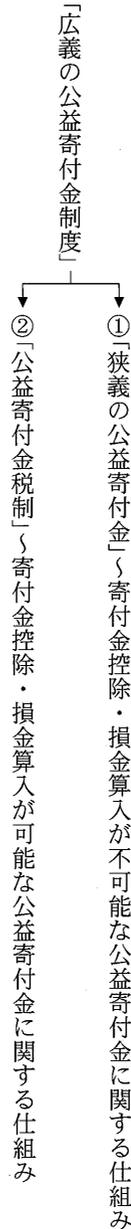
1 タックス・チェックオフとわが国の現行公益寄付金制度との対比

日米とも、非営利公益団体に活動資金を供給する手段として、従来から所得控除ないしは税額控除を使った公益寄付金制度が広く使われてきている。アメリカにおいても、公益寄付金税制に比べると、タックス・チェックオフ活用の歴史は比較的に浅い。

ただ、社会に“寄付文化”が深く根付いているアメリカにおいては、公益寄付金税制については、非営利公益団体（内国歳入法五〇一条(c)(3)上の団体）は、控除・損金算入対象寄付の受入資格を自動的に取得する仕組みになっているのが特徴である。このことから、納税者は、自分が非営利公益団体に支出した公益寄付金について、広く控除限度額まで所得控除・損金算入ができる。これに対して、わが国においては、社会福祉法人や更生保護法人など一部を除き、特定非営利活動促進法（以下「NPO法人法」）に準拠して法人となった特定非営利活動（NPO）法人、民法法人などおおかたの公益法人等は、所得控除・損金算入の対象寄付の受入資格は自動的に取得できない仕組みになっている。例外的に、認定特定非営利活動法人（以下「認定NPO法人」）、特定公益増進法人、指定寄付金募金主体として役所に認定された場合に限り、所得控除・損金算入対象寄付の受入資格を取得できる途は開かれている。ただ、受入資格取得の要件は厳格で、しかも手続も複雑であり、各法人にとり受入資格の取得は極めて厳しいのが現実である。この受入資格を広く多くの法人に認めていくことに、財政当局が極めて消極的な姿勢にあることがうかがえる。このため、とりわけ個人が募金に応じる場合には、公益寄付金控除の適用を考えないで寄付金を支出せざるを得ないのが実情である。

このように見ると、とりわけ、わが国の場合、「広義の公益寄付金制度」を、①寄付者が支出した寄付金を所得控除・損金算入ができない「狭義の公益寄付金制度」と、②それができる「公益寄付金税制」とに分けて考えるのが妥当といえる。

〔図表六〕 公益寄付金制度と公益寄付金税制の定義



2 公益寄付金税制とタックス・チェックオフとの差異

公益寄付金税制とタックス・チェックオフの間には特徴的な大きな違いがある。それは、(a)タックス・チェックオフでは、使途指定された税金や寄付金は窓口となっている国や地方自治体の懐にいったん入った上で、受配先に配賦される点である。これに対して、(b)公益寄付金税制では、納税者が支出した寄付金は、所得控除・損金算入に対象となるが、国や地方自治体の懐には入らずに、直接納税者が寄付した非営利公益団体側に渡る。わが国には、こうした公益寄付金税制の一つとして(c)「受配者指定寄付金」制度がある。この制度では、特殊法人(共同募金会や日本私立学校振興・共済事業団など)や公益法人等、さらには任意団体が「募金主体」ないしは「窓口主体」(いわゆる「橋渡し機関」)になつて、納税者が指定したところに寄付金を配賦する仕組みになつてゐる。(a)タックス・チェックオフと比べると、

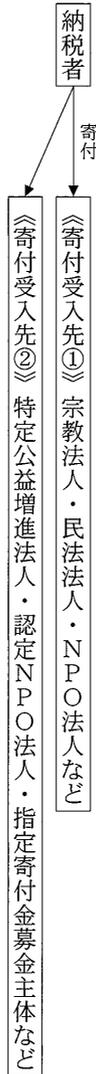
(c) 受配者指定寄付金制度においては、「窓口主体」が、「国や地方自治体」ではなく、「特殊法人・公益法人等」である点が、際立った違いといえる。これらを、簡潔に図示すると、次のとおりである。

〔図表七〕 タックス・チェックオフと一般の公益寄付金、受配者指定寄付金との対比

(a) タックス・チェックオフ



(b) 広義の公益寄付金制度



*①は公益寄付金税制に適用のない狭義の公益寄付金受入主体、②は公益寄付金税制適用主体

(c) 受配者指定寄付金制度



3 国の公益寄付金税制の概要

タックス・チェックオフは、一種の公益寄付金と見ることができる。すでに触れたように、タックス・チェックオフは、大きく二つのタイプに分けられる。一つは、①「自分の納付する税額」の用途を指定する仕組みのものである。そ

して、もう一つは、②自分の正規の納税額に加え、還付税額がある場合にはその全部ないしは一部を指定して、あるいは還付税額がない場合には指定した分を追加納付する仕組みにものである。後者②の場合、こうした“追加納付額”は実質的な“寄付金”の支出にあたることから、公益寄付金税制の適用の是非が問題となりうる。したがって、わが国でのタックス・チェックオフ導入の是非を考える前提として、既存の公益寄付金税制を点検しておく必要がでてくる。

(1) 国税上の仕組み

わが国の現行の公益寄付金税制は、大きく、「国税」上の仕組みと「地方税」上の仕組みに分けられる。ここでは、まず、国の公益寄付金税制について図示すると、次のとおりである。¹⁰⁾

〔図表八〕 控除・損金算入対象となる公益寄付金の概要

◎〔寄付者が個人の場合〕

所得税

〔特定寄付金〕 所得金額の二五%マイナス一万円まで控除可能

- ① 国等に対する寄付金
- ② 指定寄付金 (受配者指定寄付金を含む)
- ③ 特定公益増進法人・認定NPO法人への寄付金

* 《みなし譲渡所得の非課税》 個人が不動産など評価性資産を寄付した場合、または時価の二分の一未満で

譲渡した場合、時価で譲渡したものとみなされ課税を受ける。ただし、国税庁長官の承認のあるときは、非課税とされる。

相続税

相続・遺贈により財産を取得し、それを六カ月以内に特定科学教育振興法人・認定NPO法人に寄付した場合には、原則として非課税とされる(租税特別措置法七〇条の二)。ただし、不当な租税回避となるときは別である(相続税法六六条四項)。

◎ (寄付者が法人である場合)

法人税

- (A) (一般寄付金) 〳 限度額まで損金算入可能
- (B) (いわゆる「公益寄付金」)
 - ① 国等に対する寄付金 〳 全額損金算入
 - ② 指定寄付金(受配者指定寄付金を含む) 〳 全額損金算入
 - ③ 特定公益増進法人・特定NPO法人への寄付金 〳 一般寄付金と別枠で、限度額まで損金算入可能

(2) 国税上の仕組みの解説

民法法人やNPO（特定非営利活動）法人など民間非営利公益団体に対する支援は、個人や法人が寄付金を支出する形で行われることも多い。税法は、こうした公益寄付金に対して、個人に場合は所得控除、法人の場合は損金算入を認め、一定の範囲で支援措置を講じている。公益寄付金に対する国税上の支援措置は、図表八からも分かるように、個人と法人の場合とは異なっている。

A 個人の場合

個人は、民法法人や特定非営利活動（NPO）法人を始めとして民間非営利公益団体に対し、広く自由に寄付金を支出することができる。この場合において、寄付者である納税者が、支出した寄付金について確定申告で所得控除を受けるためには、「特定寄付金」に該当するものでなければならない（所得税法七八条一項）。これに該当しない寄付金については、税引後の所得から支出するように求められる。

所得税法上、特定寄付金には、図表八に基づいて説明すると、①国や地方自治体（以下「国等」）に対する寄付金、②指定寄付金（税務当局の指定を受けた主体（指定寄付金募金主体）により募集されるもの）、③特定公益増進法人・認定NPO法人（とくに税務当局などが、公益性が高いと認定した法人）への寄付金がある³⁰。また、個人が、現金ではなく、評価性資産（appreciated properties）を寄付する場合、または時価の二分の一未満の価格で提供する場合、時価で譲渡したものととして、寄付者に“みなし譲渡”所得課税が行われる（所得税法五九条一項二号、所得税法施行令一六九条）。公益法人等に対し寄付する場合においては、国税庁長官の承認があるときには、非課税取扱が行われる

(租税特別措置法四〇条一項)。したがって、当該資産のうち、その資産の取得費に相当する部分の金額だけが特定寄付金になる(同法四〇条五項)。

なお、個人の場合の公益寄付金控除限度額は、「特定寄付金の額の合計額、または総所得金額の合計額の二五パーセント相当額のうち、いずれか低い方の額」マイナス一万円までである。

さらに、相続・遺贈財産の寄付についても、特例がある。すなわち、個人が取得した相続・遺贈財産を、取得後六ヵ月以内に、国等、特定科学教育振興法人・認定NPO法人に寄付した場合には、非課税取扱が受けられる(租税特別措置法七〇条一項・同一〇項)。ただし、不当な租税回避となるときには、その限りではない(相続税法六六条四項)。

B 法人の場合

株式会社など法人は、民間非営利公益団体に対し、寄付金を支出することができる。法人税法上、法人が支出した公益寄付金は、図表八からも分かるように、一定の要件に該当する場合には、支出した額の一定割合または全額を損金算入することができる。損金算入取扱は、次のとおりである。

(A) 一般寄付金

法人税法は、法人が支出した寄付金は、原則として一定の限度額の範囲内まで損金算入が認められる。この限度額を超える部分は損金算入が認められない(法人税法三七条三項)。株式会社など法人は、この限度額まで、民間非営利公益団体に対し、寄付金を支出することができる。

損金算入限度額は、(資本金額の一〇〇〇分の二・五+所得金額の一〇〇〇分の二・五)×二分の一までである(法人税法施行令三七条一項)。

(B) 公益寄付金

株式会社など法人は、次のような種類の「公益寄付金」^①を支出することができる。それぞれの場合の損金算入限度額は、次のとおりである。

① 国等に対する寄付金

法人が国や地方公共団体に対して支出した寄付金は、全額損金算入ができる(法人税法三七条四項一号)。

② 指定寄付金

法人が支出した指定寄付金(税務当局の指定を受けた主体(指定寄付金募金主体)により募集されるもの)(受配者指定寄付金を含む)は、全額損金算入ができる(法人税法三七条二号)。

③ 特定公益増進法人・認定NPO法人への寄付金

法人が特定公益増進法人や認定NPO法人に支出した寄付金は、一般寄付金と別枠で、限度額まで損金算入ができる(法人税法三七条三項、租税特別措置法六六条の一一の二、租税特別措置法施行令三九条の二三)

4 指定寄付金制度の所在

わが国において、民間の非営利公益団体に活動資金を提供する手段としては、タックス・チェックオフ制度の活用も

一案である。この場合、現行の「指定寄付金制度」ないしは「受配者指定寄付金制度」の検討は、必要不可欠といえる。なぜならば、タックス・チェックオフと受配者指定寄付金制度は、募金主体の点で大きな違いはあるものの、資金配分ルートに「橋渡し機関 (conduit)」を挿入した仕組みであるという点では、類似するところもあるからである。

(1) 指定寄付金の意義

「指定寄付金」とは、民法法人（公益法人）その他公益を目的とする事業を行う法人または団体に対する寄付金（当該法人の設立のためにされる寄付金を含む）であつて、次の要件を満たすもので、財務大臣が指定し、告示したものである（所得税法七八条二項二号・所得税法施行令二一六条一項ノ二項、法人税法三七条四項二号・同一一号）。

- ・ 広く一般に募集されること
- ・ 教育または科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に寄与するための支出で緊急を要するものに充てることが確実であること

A 指定の基準

指定寄付金には、財務大臣が職権により一般包括的に告示したもの（以下「包括指定」と）、個々の募金主体からの申請に基づいて指定・告示したもの（以下「個別指定」）がある。

「包括指定」の具体例については、一九六五（昭和四〇）年大蔵省告示一五四号〔寄付金控除の対象となる寄付金又は法人の各事業年度の所得計算上の損金の額に算入する寄付金に指定する件〕（以下「告示一五四号」）に盛り込まれている。

〔図表九〕 包括指定の寄付金の区分と概要

指定区分	指定の概要
学校教育関連	<ul style="list-style-type: none"> ・私立学校の校舎及び附属施設の復旧のための寄付金（規定第一号） ・私立学校の校地、校舎その他附属施設に充てるための寄付金で、その募集につき大蔵大臣の承認を受けたもの（規定第二号） ・私立学校の教育に必要な費用又は募金に充てるために日本私立学校振興・共済事業団に対して支出される寄付金（規定第二号の二） ・日本育英会の育英資金に充てるために支出される寄付金（規定第二号の三）
試験研究関連	<ul style="list-style-type: none"> ・特別の法律又は民法三四条により設立された試験研究法人の試験研究用資産の取得に充てるための寄付金で、その募集につき大蔵大臣の承認を受けたもの（規定三号）
共同募金関連	<ul style="list-style-type: none"> ・各都道府県共同募金会に対して厚生大臣の定める共同募金の期間内に支出される寄付金で、各都道府県共同募金会がその募金につき大蔵大臣の承認を受けたもの（規定第四号） ・社会福祉事業又は更生保護事業用の土地、建物及び機械その他の設備の取得若しくは改良の費用、これらの事業の経常的経費又は社会福祉事業の民間奉仕活動の基金に充てるために中央共同募金会又は都道府県共同募金会に対して支出される寄付金（規定第四号の二）
日本赤十字社 関連	<ul style="list-style-type: none"> ・日本赤十字社に対し毎年四月一日から九月三〇日までの間に支出される寄付金で、日本赤十字社がその募金につき大蔵大臣の承認を受けたもの（規定第五号）

なお、図表九からも分かるように、「包括指定」の寄付金であつても、事前に大蔵大臣（現財務大臣）の承認を受け
る必要があるものと、そうでないものがある。

一方、「個別指定」にかかる指定寄付金の場合には、個々の募金者から出された申請に基づき、財務大臣（旧大蔵大臣）が、次の事項を個別に審査した上で指定することになっている（所得税法施行令二一六条、法人税法施行令七六条）。

- ・募金主体の事業内容および寄付金の使途
- ・募金の目的および目標額ならびに募金地域および対象
- ・募金期間
- ・募金の管理方法
- ・募金の費用
- ・その他指定に必要な事項

B 募金主体

募金主体、すなわち寄付金を募集するもの（募金者）は、「民法法人その他公益を目的とする事業を行なう法人又は団体」でなければならない（所得税法七八条二項二号、法人税法三七条四項二号）。具体的に例示すると、財団法人や社団法人、社会福祉法人、更生保護法人、学校法人、日本赤十字社、宗教法人、日本私立学校振興・共済事業団など、法人税法別表第二（公益法人等）に特掲された法人が該当する。また、独立行政法人・日本学生支援機構（旧日本育英会）のような法人税法別表第一（公共法人）に特掲された法人も該当する。さらに、特定非営利活動促進（NPO）法に準拠して設立されたNPO法人も、民法法人など同様の公益を目的とする事業を行っていると判断される場合には、募金主体となれるものと解される。

指定寄付金の募金主体は、公益を目的とする事業を営むものであれば、法人でなくともよい。人格のない社団等、すなわち任意団体であってもよい。この点について、「立法趣旨は、あくまでも法人格を有するものを原則とし、真にやむを得ない場合に限って、人格のない社団等を募金主体として認められることが予定されている」との考え方が有力である。実際、財務大臣による個別の指定・告示も、こうした考え方に沿って行われている。

これまでの事例を見てみると、任意団体が申請したもので、財務大臣(旧大蔵大臣)が指定・告示したものは、大きく次の三つの種類に限定されている。

① 国際会議開催資金の募金団体

第一は、「第〇回世界××学会実行委員会」というような、国際会議開催資金の募金団体の例である。ただ、これまでのところ、このカテゴリーで任意団体の募金が指定を受けられた例は数える程しかない。国際会議開催資金にかかる寄付金の申請で指定が受けられたもののほとんどは、日本学術振興会(現独立行政法人・日本学術振興会)(法人税法別表第一(「公共法人」)に該当)か、(社)日本原子力学会のような公益法人の学会の申請によるものである。

② 公益法人設立のための募金団体

第二は、公益法人の設立に関する許可または認可が確実であると認められる場合(所得税法施行令二二五条、法人税法施行令七五条)の募金団体の例である。もともと、これまでのところ実際に指定を受けているのは、財団法人〇×大学設立準備財団のような、いわゆる「私学設立準備財団」に対する寄付金の例のみである。

③ 私立学校設立のための募金財団

第三は、私立学校設立のための募金団体の例である。ただ、この例では、あらかじめ私学設立準備財団を設立した上

で、この財団が指定を受けるのが常態化している。今日、任意団体がこうした申請を行うことはほとんどのが実情である。

以上のようなことから分かるように、私学設立準備財団の設立の例を除けば、任意団体が指定寄付金の認定を受けられる可能性は極めて低いといわなければならない。言い換えると、現在の指定寄付金の運用は、硬直化してしまっていると見てよい。一般から、幅広く浄財を募り、非営利公益活動を行う目的で、法人を立ち上げようというもの、あるいは基金 (Fund) を設けようとしているものにと取っては、極めて使い勝手が悪い制度となってしまうている。任意団体である募金主体が幅広く指定寄付金を活用できるように、制度の改善および財政当局による運用の弾力化が急務といえる。

C 募金の範囲と目的

指定寄付金として指定を受けるためには、寄付金は「広く一般に募集される」ものでなければならない (所得税法七八条二項二号イ、法人税法三七条四項二号イ)。この要件からすると、指定の対象となる寄付金は、全国ベースあるいはこれに近い範囲の地域で募集される必要がある。もともと、「広く一般に」とは、単に「公募」を意味すると解することもできる。都道府県単位で活動を予定している場合などを考える必要があるからである。したがって、「広く一般に」とは、特定の個人や法人からのみ資金提供を求めるのであつてはならないことを意味する、と解するのが妥当といえる。

また、募集した寄付金は、次に掲げる目的を持った事業に確実に充当されるように求められる (所得税法七八条二項

二号ロ、法人税法三七条四項二号ロ)。

- ・ 教育の振興
- ・ 科学の振興
- ・ 文化の向上
- ・ 社会福祉への貢献
- ・ その他公益の増進に寄与するもの

ところで、NPO法の下では、次の一七の非営利目的の範囲内であれば(特定非営利活動促進法(NPO法)二条別表)、法定要件を充足し所轄庁から認証が得られ場合に、NPO法人になることができる。

- ・ 保健、医療または福祉の増進を図る活動
- ・ 社会教育の推進を図る活動
- ・ まちづくりの推進を図る活動
- ・ 学術、文化、芸術またはスポーツの振興を図る活動
- ・ 環境の保全を図る活動
- ・ 災害救援活動
- ・ 地域安全活動
- ・ 人権の擁護または平和の推進を図る活動

- ・ 国際協力の活動
- ・ 男女共同参画社会の形成の促進を図る活動
- ・ 子どもの健全育成を図る活動
- ・ 科学技術の振興を図る活動
- ・ 経済活動の活性化を図る活動
- ・ 職業能力の開発または雇用機会の充実を支援する活動
- ・ 消費者の保護を図る活動
- ・ 以上に掲げる活動を行う団体の運営または活動に関する連絡、助言または援助の活動

一般に、『非営利』は『公益』を包摂する幅広い概念であると解されている。とすれば、ここで触れた一七の非営利目的の範囲内で設立された法人の中には、公益を目的とする事業を営むと判断できるものも少なくないはずである。これら公益性の高い事業を行っていると判断されるNPO法人が公募する寄付金の場合で、当該寄付金が、「教育の振興」、「科学の振興」、「文化の向上」、「社会福祉への貢献」ないしは「その他公益の増進に寄与」する事業に確実に充当されること等の法定要件を充足すると判断できる例も当然考えられる。こうした場合には、当該NPO法人が募集する寄付金は、指定寄付金の指定・告示の申請対象となるものと解される。

これまでのところ、財政当局からは指定寄付金の「個別指定」に関する具体的な審査基準は明らかにされていない。国の情報公開法も制定され、より一層の行政の透明化が求められる時代に入っている。早急に審査基準を整理し、公表

するように求められる。

D 緊急の必要性

指定寄付金の指定を受けるためには、寄付金の支出は「緊急の必要性」のあるものに充てられることが要件の一つとなつている（所得税法七八条二項二号ロ、法人税法三七条四項二号ロ）。

財務当局から具体的な審査基準が公表されていない現状では、この「緊急の必要性」の意味について、これまでの指定事例などを参考に判断するよりない。一般に、この「緊急の必要性」とは、寄付金の募集および使途は「臨時的」なものであることを意味するとされる。言い換えると、毎年継続するような寄付金は該当しない、と解される。さらに、「緊急の必要性」の意味については、次のような意味を持つものとの解説もある。⁵³⁾

- ・ 募集期間が、三年とか五年とか長期にわたるものでないこと
- ・ 募集目標額（とくに法人からのもの）が相当多額であり、かつ、目標達成額が確実であること
- ・ 募金主体の資金量からみて、寄付金募集が不可欠であること
- ・ 募集対象事業に対し、国庫補助金などによる支援があることが望ましいこと

E 指定の申請手続

これまで見てきたところから分かるように、「個別指定」の寄付金および一部を除く「包括指定」の寄付金については、事前に募金主体が財務大臣（財務省主税局税制第一課〔審査係〕）に申請して、指定（承認）を得なければならな

い。しかし、現在までのところ、これらの指定や承認に関する具体的な手続については、法令（法律、法律に基づく命令（告示を含む））に格別の規定が見当たらない。また、法令の定めに従って判断するために必要な審査基準も明定・公表されていない。

近年制定された行政手続法は、行政庁に、許認可等をするかどうかを法令の定めに従って判断するために必要な基準（審査基準）を定め、原則として、これを公表するように求めている（法五条）。ただ、租税手続に関しては、この審査基準公表の規定を含め、行政手続法の規定は幅広く適用除外とされている。したがって、個別の審査の対象となる指定寄付金にかかる審査基準が明定・公表されていなくとも、直ちに法律に抵触するとはいえない。しかし、おおよそ法治国家においては、行政庁は、統一的な行動を確保し、行政上の判断プロセスの透明化の向上を図るために、行政の判断ないしは拠るべき審査基準を定め、公表することが必要不可欠といえる。したがって、個別の審査の対象となる寄付金の指定や承認の手続を法定するとともに、その審査基準を明定し、公表することは急務といえる。

F 寄付金の指定と告示

財務大臣は、募金主体からの指定の申請があつた場合には、指定寄付金の指定要件（所得税法七八条二項二号、法人税法三七条四項二号）と指定事項（所得税法施行令二一六条一号、法人税法施行令七六条）に照らして審査することになる。審査の結果、寄付金の指定をすることが適当であると判断するときには、指定を行うとともに、その旨を告示する（所得税法施行令二一六条二項、法人税法三七条一一項）。

なお、この場合の指定告示は、一九六五（昭和四〇）年大蔵省告示一五九号（寄付金控除の対象となる寄付金又は法

人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する指定金を指定する件」(以下「告示一五九号」)の改正という形で行われている。

ちなみに、財務大臣が寄付金の指定を行う場合には、原則として、指定期間も併せて告示することになっている。この告示に指定された期間に支出された寄付金に限って指定寄付金の取扱がなされる。期間開始前または経過後の支出されたものは、法人の場合には一般寄付金として取り扱われる。ただし、すでに触れたように、私立学校の校舎等の災害復旧のために支出した寄付金のように、「包括指定」の寄付金のうち募集期間の定めのないものは別である。

告示一五四号、規定第二号〔私立学校の校舎等の取得のために支出した寄付金〕、同規定第三号〔研究法人のために支出した寄付金〕では、その募集期間を「大蔵大臣(現財務大臣)の承認を受けた日から一年を超えない範囲内で大蔵大臣(現財務大臣)が定めた期間内に支出されたもの」と明定している。これが一つの範となつて、一般に、指定寄付金の募集期間は一年以内とされている。また、一年で募集目標を達成できない場合で、やむを得ない事情があると認められるときには、一年に限り指定期間の延長が認められている。それでも目標額を達成できない場合には、再承認申請を行つて、新たな承認を受けることも可能と思われる。いずれにしろ、こうした点の手続については、期間の策定なども含め、法令で明定し、透明化を図る必要がある。

(2) 指定寄付金の根拠

指定寄付金は、「その募金に係る事業が極めて緊急で、かつ公益性が高く、あたかも国等が行うべき事業を代替している」と認め得るものについて、国が民間にその援助を求める趣旨のものである」とされる¹⁰⁾。しかし、指定寄付金につい

てはさまざまな問題がある。その一つは、指定寄付金に対する法人と個人の課税取扱の格差である。法人が支出した指定寄付金については、損金算入限度額もなく、全額が損金として認められる。限度計算がいらぬという点では、法人の場合、国等に対する寄付金についても同じである。これに対して、個人の場合には、特定寄付金総体に適用される控除限度額がある。

裁判所は、「指定寄付金についてはこれが国家公共団体、社会事業団体あるいは神社仏閣等に対し、社会、教育学術、文化、厚生、宗教等国民の福祉増強に供する目的を以つてなされるもので非営利的であり且つ国家としても奨励すべき性質のものであるところから特に全額損金に算入し非課税としたものと解することができる⁵⁵⁾」との判断を示している。ただ、とりわけ法人が支出した寄付金が全額損金算入となる点を指摘して、指定寄付金の根拠ないしは存在意義を説くことには疑問なしとしない。なぜならば、こうした裁判所の判断を正当化するならば、個人の寄付金控除が不合理に差別されていることを黙認することになってしまうからである⁵⁶⁾。

すでに触れたように、募集期間の定めのない「包括指定」の寄付金を除けば、指定寄付金には一般に募集期間がある。つまり、原則として期間限定型の募金である。一定期間内に特定の公益的な事業を行うに必要な「基金 (fund)」を募集するには優れた制度である。これに対して、所得控除・損金算入対象寄付金受入資格の取得を前提とする「特定公益増進法人・認定NPO法人への寄付金」は、継続的・反復的な公益事業に資金提供を受けるには好都合な制度であるといえる。長期的なコーポレート・ファイナンス（活動資金調達）という視点からは重要な資金調達ルートといえる。ただ、財政当局は、民間非営利公益法人に対する所得控除・損金算入対象寄付金受入資格の付与には極めて慎重であり、わが国では、このルートの積極的な拡大は極めて困難である。この点、指定寄付金制度には、緊急な資金需要に対応で

きる機動性があり、一方で期間限定型の制度であることから、財政当局も長期的な財政損失を差ほど気にせず是認しやすいものと思われる。

5 受配者指定寄付金

これまで指定寄付金について見てきたが、これと似たものとして、「受配者指定寄付金」がある。この種の寄付金においては、公益寄付金の「募金主体」が、資金を必要とする非営利公益団体自体でなく、「特殊法人・公益法人等」である点が、際立った違いといえる。つまり、いわゆる「橋渡し機関」が窓口となって募金をし、集まった寄付金を受配先である非営利公益法人ないしは非営利公益活動プログラムに配賦する仕組みである。この受配者指定寄付金は、「募金主体」が「国ないしは地方自治体」ではないという点で、タックス・チェックオフとも異なる。前記告示一五四号〔図表九〕拠れば、私立学校の教育に必要な費用又は募金に充てるために日本私立学校振興・共済事業団に対して支出される寄付金（規定第二号の二）とか、社会福祉事業又は更生保護事業用の土地、建物及び機械その他の設備の取得若しくは改良の費用、これらの事業の経常的経費又は社会福祉事業の民間奉仕活動の基金に充てるために中央共同募金会又は都道府県共同募金会に対して支出される寄付金（規定第四号の二）などが典型といえる。後者の例を採り上げて、共同募金会が募金主体となった受配者指定寄付金制度を簡潔に図示すると、次のとおりである。

〔図表十〕 共同募金会を募金主体とした受配者指定寄付金制度

募金主体	<ul style="list-style-type: none"> ・〔窓口〕 共同募金会 ・〔審査〕 都道府県共同募金会、中央共同募金会
受配者	<ul style="list-style-type: none"> ・社会福祉法人（第一種・第二種社会福祉事業） ・更生保護法人
寄付金の使途	<ul style="list-style-type: none"> ・土地購入費、建物の新築・増改築工事費、設備・備品の整備費など ・すでに取得している土地、建物、機器等の整備にかかる借入金償還に要する費用
緊急性その他	<ul style="list-style-type: none"> ・配賦対象事業の事業計画・資金計画が整っており、すでに契約済みであること ・最終的な自己資金の必要額が確定していること ・寄付者と受配者との関係など

二 国レベルでのタックス・チェックオフ導入の課題

すでに触れたアメリカの現状分析からも分かるように、一口にタックス・チェックオフといってもさまざまなタイプのものがある。アメリカ諸州で幅広く取り入れられているタイプのタックス・チェックオフは、民間非営利公益団体に對して活動資金を供給する仕組みである。わが国でも、このタイプのををつくろうというのであれば、工夫のしようがある。例えば、現行の受配者指定寄付金をアレンジして、和風のタックス・チェックオフの仕組みをつくりあげることが比較的容易であり、一案といえる。

ところが、アメリカの連邦レベルで議論されているタックス・チェックオフをベースとした平和基金指定納税制の国レベルでの導入の検討となれば、そう容易いことではない。非戦の信念に基づき自分の納める税金が軍事費に支出されることを望まない平和納税者(ピースタックススペイヤー)の納税額を、一般会計ではなく、「平和納税基金」に振り替えて、軍事関連以外の平和目的に支出できるようにするためには、大掛かりな制度構築が要る。国の予算制度の見直しも必要となる。また、税務行政面での制度改正も必要となる。納税者が、連邦個人所得税申告書にその旨を意思表示するための√印をつけられる(チェックオフできる)項目を新たに設けることも必要になる。

1 “和風のタックス・チェックオフ”の可能性

タックス・チェックオフの一つとして、民間非営利公益団体への活動資金の提供を目的としたものがある。このタイプのものでは、おおかた“自分の還付税額”ないしは還付税額がないときには指定した分の“追加納付額”を、実質的に“寄付”をする仕組みのものである。つまり、納税者は、自分の正規の納税額に加え、還付税額がある場合にはその全部または一部を指定して、あるいは還付税額がない場合には指定した分を追加納付して、寄付金を支出する仕組みのものである。この種のタックス・チェックオフにおいては、「募金主体」が“国ないしは地方自治体”となる。これに対して、わが国における現行の受配者指定寄付金制度においては、募金主体となる“導管 (conduit)”ないしは“橋渡し機関”が、“特殊法人・公益法人等”となっている。

わが国において、国レベルでのこの種のタックス・チェックオフを検討する場合には、現行の受配者指定寄付金制度をもっと使い勝手のよいものにアレンジするのも一案である。例えば、現行の受配者指定寄付金の指定手続等をより簡

素・透明なものとし、かつ、所得控除・損金算入対象寄付金受入資格を有する募金主体の種類や数を大幅に拡大する。指定期間も、一〜三年程度までの設定が可能ないようにする。一方、募金主体に寄付した納税者は、支出した寄付金額について従来どおり確定申告で寄付金控除・損金算入ができるものとする。

こうした仕組みを整えれば、民間非営利公益団体が、期間限定型の公益事業プロジェクトないしはプログラムを実施する場合に、その基金（ファンド）への寄付金の公募をし易くできる。こうした仕組みは、いわば「和風のタックス・チェックオフ」と呼んでもよい。この制度再編により、民法法人やNPO法人など民間非営利公益団体は、特定公益増進法人や認定NPO法人などの適格を有していなくとも、寄付者が所得控除・損金算入の対象となる寄付金を支出できる仕組みをつくれる。

2 平和的生存権を根拠とした軍事費相当分納税拒否運動

ほかのタイプのタックス・チェックオフとしては、いわゆる「平和納税者（ピースタックスペーヤー）」の非戦の信念を理由とする良心的忌税権を護るための「平和納税基金」の創設も目的としたものが考えられる。

わが国では、一九八〇年代に、「良心的軍事費拒否の会」が組織され、平和的生存権を根拠に、所得税確定申告において軍事費相当分の納税拒否運動が展開された。³⁷⁾ この運動の主体は絶対平和主義を唱えるクリスチャンや牧師らである。同会は、組織的に「軍事費相当分の納税拒否」のための確定申告闘争を展開した。確定申告で納税額のある者は、「軍事費相当分」を控除して申告・納税した。一方、確定申告で納税額のない者は「軍事費相当分」の還付請求を求めて確定申告を行った。このような形での所得税の確定申告において、自衛隊関連費相当部分の納税を拒否したために、滞納

処分により強制徴収を受けた。そこで、その処分の違憲、違法を理由に損害賠償を求めて争ったわけである。国を相手とした訴訟は、東京と山形で提起された。納税者の敗訴に終わったが、見方によっては、タックス・チェックオフを使った「平和納税基金」の出番を望む運動であったともとれる。

(1) 事実の概要

東京地裁、さらには東京高裁で争われた事件の事実の概要は、次のとおりである。納税者Xら(原告・控訴人)は、絶対的平和主義の信条に基づいて、自己の所得税納税額のうち、自衛隊関係費相当分(軍事費相当分)国の予算の「防衛費」の占める割合)を控除して所得税を納付した。これに対して、税務署・国Y(被告・被控訴人)は、Xの控除分を徴収するためにXら三人に対して滞納処分(差押処分)を行った。これに対して、Xらは、争いの場を裁判所に移し、Yに対し、次のような請求を行った。

- ・請求① X自衛隊関係費相当分の所得税の賦課・徴収は憲法九条に違反し、またYの滞納処分は思想・良心に自由を保障する憲法一九条、信教の自由を保障する憲法二〇条一項前段に違反する違憲・違法なものである。したがって、Yに対し、国家賠償法一条に基づき、違法な強制徴収により被った損害賠償を求め。
- ・請求② Yに対し、Xらには自衛隊関係費相当分の所得税の納税義務が不存在であることの確認およびXらが納付する所得税を自衛隊関係費に支出してはならない義務があることの確認を求め。
- ・請求③ Yが自衛隊関係費に支出していることにより、良心の自由、信教の自由が侵害されたとして、不法行為に基づく慰謝料を請求する。

(2) Xらの主張の骨子

Xらの主張の骨子は次のとおりである。①現在の自衛隊は、その編成・組織・装備のいずれの面からみても、一見明白に憲法九条に違反する違憲の存在であり、これに対する国費の支出は違憲である。②憲法は国民に平和的生存権を保障しており、これを指標に考えると、憲法九条は、国民との関係で、政府に対して、軍事目的の国費支出と課税・徴収とを一律禁止することを義務付けた規定と解してよい。③Yは、控訴段階の平成二年度予算を取ってみると、約六兆円(自衛隊関係費+軍人恩給費との合計額)を予算計上し、これを支出しつつある。このことは、Xらの平和生存権の侵害にほかならない。したがって、Xらは、その支出を差し止め、慰謝料の支払その他の救済を求めて訴訟を提起する適格を有している。④Xらは、良心や信仰上の理由などから、自分が納める税金が軍事目的に支出されることを望まない納税者であり、こうした、いわゆる「良心的な軍事費相当分の納税を拒否すること」は、Xらが享受する平和的生存権、さらには憲法上の抵抗権からして容認されて当然である。⑤国費の支出と所得税の賦課・徴収との間には直接的・具体的な関連性が認められることから、違憲の国費支出の瑕疵を引き継いで所得税の賦課・徴収も当然に違憲・無効となる。⑥国税通則法は、「正当な理由」があれば、租税の支払猶予(同四六条)を認めたり、附帯税を課さない規定(同六五条、六八条)を設けている。良心的な軍事費相当分の納税を拒否は、この「正当な理由」に該当する。にもかかわらず、Yがこれらの規定を適用せずに附帯税を課したのは、違憲・違法の行為であり、Yは国家賠償法に基づく賠償責任を負うべきである。

(3) 裁判所の判断骨子

裁判所は、上記納税者Xらの請求①、②、③のいずれも認めなかった。各請求に対する裁判所の判断の骨子は次のとおりである。

・請求①についての判断く国費の支出と租税の賦課・徴収は、法的根拠および手続を異にする。国費の支出の違憲・違法は当然に租税の賦課・徴収には及ばない。また、所得税は、税収の使途から独立した普通税とされていることから、使途の違憲・違法により、所得税の賦課・徴収は違憲・違法となるものではない。したがって、本件滞納処分は憲法九条に違反せず、Xらの権利・自由を侵害するものではないことから、Xらの請求は棄却する。

・請求②についての判断く本件における自衛隊関係費相当分の所得税納税義務不存在の確認を求め訴えるは、無名抗告訴訟の要件を欠いている。また、Xらが納付する所得税を自衛隊関係費に支出してはならない義務があることの確認を求める訴訟は、民衆訴訟にあたるが、こうした訴訟の提起を認める法律がない。したがって、いずれも不適當であることから却下する。

・請求③についての判断く国費の支出は、Xらに直接、作為、不作為を強いることがなく、良心・信条を制約することがない。したがって、国費の支出により、Xらの権利、利益が侵害されたとはいえず、Xらの損害賠償請求には理由がない。

3 求められるタックス・チェックオフを使った平和納税基金の創設

憲法九条にどのような解釈を与えるかは、人によって異なるのはわかる。ただ、平和的生存権^⑧が保障されたこの国に

において、「良心的軍事費拒否の会」が組織され、平和的生存権を根拠に、所得税確定申告の仕組みを使って軍事費相当分の納税拒否運動が展開されたことは重要なことである。^⑧ 政府にとり、こうした良心や信仰上の理由などから自分が納める税金が軍事目的に支出されることを望まない納税者(ピースタックスペイヤー、Peace Taxpayers=平和納税者)を保護することは、たとえ少数者であったとしても、まさに憲法上の義務といえる。

現在、すべての国の税収は、国の会計に入ることになっている。また、一般会計予算のかなりの部分は軍事目的での支出に関するものである。ところが、現行法制下では、納税者は、自らが納付した租税の用途についてまったく口を挟むことを許されない。これは、国費の支出と租税の賦課・徴収とは、法的根拠および手続を異にとされるからである。「良心的軍事費拒否の会」に集うピースタックスペイヤーが求めた救済を、裁判所が門前払いした理由でもある。

こうした法環境の下では、納税者が非戦の信念を貫こうとすれば、納税忌避者 (tax resisters)、忌税者 (tax objectors) になる途を選ぶよりない。こうした途を選択した者は、不払いを理由に、または自らの良心に反して、自己の財産が差し押さえられたり、銀行口座が差し押さえられたり、給与が差し押さえられたり、さらには、これら滞納処分に加え、不払い分に対し加算税などの附帯税を課されたりすることになる。

こうした非戦の信念を貫く納税者が納税忌避者ないしは忌税者になり、租税犯として取り扱われるのを食い止め、保護しようということで、タックス・チェックオフの仕組みを使って提案されるのが「平和納税基金 (Peace Tax Fund)」ないしは「平和基金指定納税制」である。

わが国は平和憲法を持ち、国民には平和的生存権が保障されている。平和大国を志向するのがこの国の努めであることを考えれば、軍事大国のアメリカにおいてですら議論されているタックス・チェックオフの仕組みを使った「平和納

「税基金」の導入については、もつと積極的に議論されてよい。立法的対応によるピースタックスペイヤーの保護策の検討が急がれる。アメリカのタックス・チェックオフの仕組みを使った「平和納税基金」法案を参考に、議員立法で実現を図るのも一案である。この場合、平和納税者（ピースタックスペイヤー）が、自分の納税分のうち、所得税申告書に√印を付けて選択（check off）し、一定の基準に基づいて算定した軍事費相当分を「平和納税基金」に振替える意思表示を認める仕組みをつくることでよいのではないか。また、当該基金は非軍事目的に費消するということで、その仕組みを整えることでよいのではないか。¹¹

三 地方レベルでのタックス・チェックオフ導入の課題

わが国では、伝統的に、歳入と歳出とを峻別する法理論がとられてきた。このため、納税者は、自分が納付した租税を国家がどのように使うかに口を挟むことはできないとされてきた。こうした考え方は、さきに触れた良心的軍事費相当分納税拒否訴訟判決でも、裁判所が平和納税者（ピースタックスペイヤー）の請求を退ける根拠としても使われた。ところが、近年、地方自治体の税の使い方に民意を生かそうという動きが目立ってきている。その一つに、住民税の一部を特定財源化し、その使い途を納税者が選べる制度（使途選択納税制度）を導入しようという動きがある。とりわけ、使途先としては複数の民間非営利公益団体ないしはその活動プログラムを掲げ、その中から納税者が選択・指定できるようにしようという提案がなされている。こうした発想は、裏返せば、民間非営利公益団体に活動資金を供給する新たなルートの開発に結びつく。また、一方で、こうした仕組みの導入は、納税者が納付した租税の使い途に対し口を挟むことを認めることにつながり、伝統的な歳入と歳出とを峻別する法理論に少なからず影響を及ぼすことになる。

地方自治法によると、予算編成は首長が担い、議決権は地方議会にあるとされる。住民税のほんの数パーセントの使途を住民の意思に委ねても、財政における議会中心主義のルールには反せず、むしろ税の使い途について民意を知る上で重要な手がかりになると見る向きもある。

四 地方レベルでの使途選択納税制の実例分析

わが国の地方自治体の中には、実際に、税の使い方についての民意を反映できるようにしようということで、自分が納める税金の使い途(受配先)を指定した上で、納税できるタイプのタックス・チェックオフ(使途選択納税制)の導入にこぎつけたところがある。千葉県市川市である。この自治体が、市民活動の支援を主眼として制定した条例を紹介・分析する。

1 市川市の市民活動団体支援制度の特徴と運営方法

千葉県市川市は、二〇〇四年二月二〇日に、「市川市納税者が選択する市民活動団体への支援に関する条例」(平成一六年市川市条例四三三号)〔以下「支援条例」〕を公布した。この条例によりつくられた「市川市市民活動団体支援制度」のもと、平成一七年度よりボランティア団体、NPO法人などの市民活動を行う公益的な事業に、納税者(個人市民税の納税者)の選択により(支援条例七条)納税者自身の納税額の一パーセント相当分の支援を行うことが可能となった(同一〇条)。

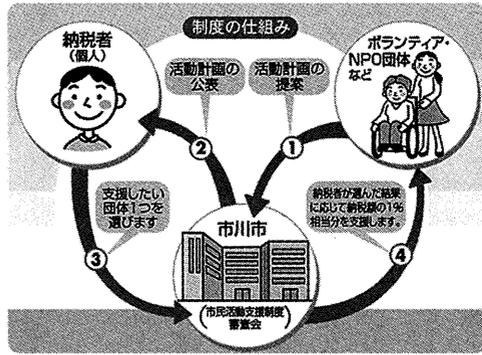
この市川市の制度には、いくつかの特徴がある。一つは、募金主体は同市であるが、受配先(交付先)となる応募者

の審査をする第三者機関として「市民活動団体支援制度審査会」(同二〇条)を設けたこと、および配賦の対象となる支援金を別会計とするための「市民活動団体支援基金」(同二二条以下)を設けたこと。また、この基金へは、市民税額の一パーセント相当分の振替に加え、市民からの寄付金の受入れもできること(同二二条二項二号)。さらに、受配先は、公益プログラム・プロジェクトというよりは公益団体であること(同三条)。納税者が選択指定できる適格受配団体は、インターネット等で公表されること(同六条三項)。個人市民税が賦課課税方式を採用していることから、申告書ではなく市税の納税通知書などで本人確認をし、印を付けて支援したい団体を選択(check off)する仕組みになっていることなどである。この制度の運営方法は、市川市のホームページ(HP)を引用し、若干の手直しを加えて紹介すると、次のとおりである。^{②)}

(1) ボランティア団体、NPOなど市民活動団体の事業の紹介

市川市の市民活動団体支援制度のもと、まず、支援を受けようとする団体は、所定の様式により事業計画書および経費の見積もりを市に提出する〔図表十一の①参照〕。市では、新たに「市民活動団体支援制度審査会」を設置し、その審査会で書類および面接による第一次審査を行い、適格団体を決定し、その結果をホームページおよび広報で公表する〔図表十一の②参照〕。「市民活動団体支援制度審査会」は、学識経験者、公募に基づく市民委員など七名(うち三名は公募委員)で構成し、任期を一年とする。第一次審査により適格団体とされた団体は、市の広報特集号やホームページで自らの活動内容をPRできるとともに、公開プレゼンテーションでもPRする機会が得られる。また、各団体は各自の印刷物やホームページ等で自己アピールをすることもできる。ただし、個人への電話等での勧誘は禁止される。

〔図表十二〕 市川市の市民活動団体支援制度の仕組み (市川市のホームページ (HP) より引用)



(2) 個人市民税の納税者による支援

個人市民税の納税者は、市の広報やホームページなどから、支援したい団体をひとつ選ぶ。複数の選択はできない〔図表十一〕の③参照。支援したい団体が決まったら、別途発行される広報特集号に印刷されている返信用封書を切り抜き、所定の事項を記入し、自らの平成一六年度の個人市民税納税通知書、あるいは企業などの職場で給料から市民税を

差し引かれている人は特別徴収税額通知書のコピーを同封して市に返送する。なお、納税通知書または税額通知書のコピーを同封してもらうのは、本人確認を行うためである。

また、納税通知書などを紛失した場合には、市の窓口(市役所財政部税制課、行徳支所税務課、大柏出張所、南行徳市民センター)において本人の確認ができるもの(運転免許証など)を提示してもらい、支援したい団体を指定することもできる。広報特集号の返信用封書に記入してもらう所定の事項は、住所、氏名、生年月日、電話番号、支援したい団体の番号のほか、納税状況の確認のため、自らの税の個人情報をもこの制度のために使うことを承諾してもらう。なお、個人の納税額などの個人情報ならびに、個人としてどの団体を支援されているか結果についての秘密は厳守する。

(3) 支援金の算定について

市は、納税者から返送された結果を集計する。納税者が支援したいと選んだ団体には、それらの納税者の個人市民税額の一パーセント相当額が累計されて支援金として交付される(図表十一の④参照)。ただし、団体に交付される支援金総額の上限は、当該活動にかかる事業費の二分の一を限度とする。

また、支援金は、予め市の予算に計上されている額の範囲内で交付するので、個人市民税の一パーセント相当額の累計額が予算を超えた場合には、その率の以内で調整する場合もある。

団体は、納税者の選択の結果による支援金見込み額が、経費の予定額に著しく満たない場合は、その交付申請を辞退することができる。また、「市民活動団体支援制度審査会」の承認を経て、当初の事業計画および経費の見積もりを変更することもできる。

(4) 支援金の交付について

支援金の交付は、「市民活動団体支援制度審査会」において納税者の選択結果に基づく支援金の可否の審査を経て交付される。納税者の選択結果（支援された納税者の数ならびに団体への支援金の見込み額）については、各団体への支援金見込み額が算定された時点で、広報およびホームページにて公表する。

(5) 市民活動団体支援基金の設置

市民活動を永続的に支援するため、「市民活動団体支援基金」を設置する。基金には、団体に対する納税者の個人市民税額の一パーセント相当額の累計額が、その団体からの申請額を超えた場合の上回った額、または納税者の個人市民税額の一パーセント相当額の累計額の総額が、予算額を下回った場合の余剰金を繰り入れることができるものとする。また、市民をはじめ一般からの寄付の受け皿としても活用する。

2 市川市納税者が選択する市民活動団体への支援に関する条例

二〇〇四年一月二〇日に公布された「市川市納税者が選択する市民活動団体への支援に関する条例」（平成一六年市川市条例四三号）は、次のとおりである。

■ 市川市納税者が選択する市民活動団体への支援に関する条例 (平成一六年市川市条例第四三号)

(目的)

第一条 この条例は、納税者が選択する市民活動団体に対し、納税者の個人市民税額等を考慮して定める市川市市民活動団体支援金(以下「支援金」という。)を交付する制度(以下「市民活動団体支援制度」という。)を設けることにより、市民の納税に対する意欲を高めるとともに、市民活動団体の活動の支援及び促進を図り、もって市民の福祉の増進に資することを目的とする。

(定義)

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

- (1) 納税者 第七条第一項の規定による届出時において、本市に住所を有し、かつ、支援したい市民活動団体の選択しようとする年度の前年度に課税された本市の個人市民税でその納期が到来しているものを完納している者をいう。

- (2) 市民活動団体 ボランティア活動を行う団体、特定非営利活動法人その他の非営利活動を行う団体であつて、福祉、環境、文化、スポーツ、青少年育成その他の社会貢献に係る分野の活動をしているものをいう。

(交付資格団体)

第三条 支援金の交付を受ける資格のある市民活動団体は、次に掲げる要件を満たしている市民活動団体とする。

- (1) 市内に事務所を有し、市内において活動をしていること。
 (2) 規約、会則、定款等を有していること。

(3) 第五条の規定による申請書の提出時において、一事業年度以上継続的に活動をしていること。

(4) 法令、条例等に違反する活動をしていないこと。

(5) 公の秩序又は善良の風俗を害する活動をしていないこと。

(6) 宗教的活動又は政治的活動をしていないこと。

二 前項の規定にかかわらず、同項第三号の要件を満たしていない市民活動団体であっても、その設立の経緯等を考慮して、同号の要件を満たしている市民活動団体に準ずるものとして市長が認める市民活動団体については、支援金の交付を受ける資格のある市民活動団体とする。

(交付を受けることができる事業)

第四条 支援金の交付を受けることができる事業は、次に掲げる要件を満たしている事業とする。

(1) 市内において実施するものであること。

(2) 福祉、環境、文化、スポーツ、青少年育成その他の社会貢献に係る分野のものであること。

(3) 営利を目的としないものであること。

(4) 市民を主たる対象とするものであること。

(5) 市民活動団体を構成する者のみを対象とするものでないこと。

(6) 支援金の交付を受けようとする年度に本市から別の補助金等の交付を受けていないこと。

二 前項の規定にかかわらず、同項第一号、第四号又は第五号の要件を満たしていない事業であっても、市民活動団体支援制度を設けた趣旨に合致しているものとして市長が認める事業については、支援金の交付を受けることができる

事業とする。

三 一の市民活動団体がこの条例に基づき支援金の交付を受けることができる事業は、一年度につき一件とする。

(交付申請)

第五条 支援金の交付申請をしようとする市民活動団体は、申請書に次に掲げる書類を添付して市長に提出しなければならない。

- (1) 団体概要調書
- (2) 規約、会則、定款等の写し
- (3) 申請事業計画書
- (4) 申請事業収支予算書
- (5) その他市長が必要と認める書類

(支援対象団体の決定等)

第六条 市長は、前条の規定により支援金の交付申請を受けたときは、市川市市民活動団体支援制度審査会の審査を経た上で、当該交付申請をした市民活動団体について、第四条に規定する要件を満たしている事業（以下「支援対象事業」という。）を実施する第三条に規定する要件を満たしている市民活動団体（以下「支援対象団体」という。）とするか否かを決定するものとする。

二 市長は、前項の規定により支援対象団体とすることの可否を決定したときは、その旨を当該決定に係る市民活動団体に對して通知するものとする。

三 市長は、第一項の規定により支援対象団体を決定したときは、規則で定めるところにより、その内容を公表するものとする。

(納税者の選択等)

第七条 納税者は、規則で定めるところにより、支援したい支援対象団体を一団体選択し、その旨を市長に届け出ることができる。ただし、特定の支援対象団体を選択することを希望しない納税者は、市川市市民活動団体支援基金に積み立てることを選択し、その旨を市長に届け出ることができる。

二 市長は、前項の規定による届出があつたときは、当該届出がこの条例及びこれに基づく規則に適合しているか否かを確認するものとする。この場合において、市長は、当該届出がこの条例及びこれに基づく規則に適合していないと認めるときは、当該届出を無効とすることができる。

(支援対象団体等の遵守事項)

第八条 支援対象団体は、納税者の支援を得るために、過度な広報活動又は不正若しくは不当な行為をしてはならない。

二 納税者は、支援対象団体に対し、自らが利益を受けるために、不正又は不当な働きかけをしてはならない。

(支援対象団体を選択した納税者の人数等の公表)

第九条 市長は、第七条第一項の規定による届出の受付を終了したときは、その結果を集計し、規則で定めるところにより、次に掲げる事項を公表するものとする。

- (1) 支援対象団体の名称
- (2) 各支援対象団体を選択した納税者の人数

- (3) 各支援対象団体を選択した納税者の前年度の個人市民税額の一パーセントに相当する額を合計した額
- (4) 各支援対象団体の支援金の交付申請額
- (5) 各支援対象団体に対する支援金の交付予定額
- (6) 市川市市民活動団体支援基金に積み立てることを選択した納税者の人数
- (7) 市川市市民活動団体支援基金に積み立てることを選択した納税者の前年度の個人市民税額の一パーセントに相当する額を合計した額

(支援金の額)

第一〇条 支援対象団体に交付する支援金の額は、第七条第一項本文の規定により当該支援対象団体を選択した納税者の前年度の個人市民税額の一パーセントに相当する額を合計した額（その額が支援対象事業に要する経費の額の二分の一に相当する額を超えるときは、当該二分の一に相当する額）を限度として、予算の範囲内において市長が定める額とする。

(交付申請内容の変更等)

第一一条 支援対象団体は、交付申請をした支援金の額の変更を伴う申請内容の変更又は交付申請の取下げをしようとするときは、第九条の規定による公表が行われた日の翌日から起算して一四日以内に、市長に対し、当該変更の申請又は当該取下げの届出をしなければならない。

二 市長は、前項の規定により支援金の額の変更を伴う申請内容の変更申請があつたときは、速やかに、市川市市民活動団体支援制度審査会の審査を経た上で、当該変更申請の全部又は一部の承認をするか否かを決定し、当該変更申請

をした支援対象団体に通知するものとする。

(交付決定等)

第一二条 市長は、第九条の規定による公表を行った日の翌日から起算して一四日を経過したとき（前条第一項の規定により支援金の額の変更を伴う申請内容の変更申請があつたときは、同条第二項の規定による通知を行ったとき）は、速やかに、支援金の交付決定をするものとする。

二 市長は、前項の交付決定をしたときは、速やかに、当該交付決定を受けた支援対象団体（以下「支援決定団体」という。）にその旨を通知するとともに、規則で定めるところにより、これを公表するものとする。

三 市長は、第一項の交付決定をする場合において、支援金の交付の目的を達成するため必要があると認めるときは、条件を付することができる。

(支援決定事業の遂行)

第一三条 支援決定団体は、支援金の交付決定の内容及びこれに付した条件その他市長の指示に従い、当該交付決定に係る支援対象事業（以下「支援決定事業」という。）を行わなければならない、いやくも支援金を他の用途に使用してはならない。

(支援決定事業の遂行の指示)

第一四条 市長は、支援決定事業が支援金の交付決定の内容及びこれに付した条件に従って遂行されていないと認めるときは、支援決定団体に対し、これらに従って当該支援決定事業を遂行すべきことを指示することができる。

(実績報告等)

第一五条 支援決定団体は、支援決定事業が完了したときは、速やかに、当該支援決定事業の成果を記載した実績報告書に支援決定事業収支決算書その他市長が必要と認める書類を添付して市長に提出しなければならない。

二 市長は、前項の規定により実績報告を受けたときは、規則で定めるところにより、その内容を公表するものとする。

(支援金の額の確定)

第一六条 市長は、前条第一項の規定により実績報告を受けたときは、当該実績報告に係る支援決定事業が支援金の交付決定の内容及びこれに付した条件に適合しているかを調査し、市川市市民活動団体支援制度審査会の審査を経た上で、適合していると認めるときは、交付すべき支援金の額を確定し、当該実績報告をした支援決定団体に通知するものとする。

(交付の請求等)

第一七条 支援決定団体は、前条の規定により支援金の額の通知があつたとき又は次項の規定により概算払による支援金の交付を受けようとするときは、支援金の交付請求書を市長に提出しなければならない。

二 市長は、必要があると認めるときは、支援金を概算払により交付することができる。

三 前項の規定により概算払による支援金の交付を受けた支援決定団体は、前条の規定により支援金の額の確定の通知を受けたときは、速やかに、当該額の確定に基づく精算をしなければならない。

(交付決定の取消し)

第一八条 市長は、次の各号のいずれかに該当すると認めるときは、支援金の交付決定の全部又は一部を取り消すこと

ができる。

- (1) 支援決定団体が偽りその他不正の手段により支援金の交付決定を受けたとき。
 - (2) 支援決定団体が支援金を他の用途に使用したとき。
 - (3) 支援決定団体が支援決定事業を中止し、又は廃止したとき。
 - (4) 支援決定団体が支援金の交付決定の内容又はこれに付した条件に違反したとき。
 - (5) 支援決定団体が市長の指示に従わないとき。
 - (6) 支援決定団体が第三条に規定する要件を満たさなくなったとき。
 - (7) 支援決定事業が第四条に規定する要件を満たさなくなったとき。
 - (8) その他支援決定団体がこの条例又はこれに基づく規則に違反したとき。
- 二 市長は、天災地変その他支援金の交付決定後に生じ、又は判明した事情により支援金を交付することが適當でなくなったと認めるときは、支援金の交付決定の全部又は一部を取り消すことができる。
- 三 前二項の規定は、第一六条の規定による支援金の額の確定があつた後においても適用があるものとする。
- (支援金の返還)
- 第一九条 市長は、前条の規定により支援金の交付決定を取り消した場合において、支援決定事業の当該取消に係る部分に関し、既に支援金が交付されているときは、期限を定めて、その返還を命ずるものとする。
- 二 市長は、第一六条の規定により支援決定団体に交付すべき支援金の額を確定した場合において、既に当該確定額を超える支援金が交付されているときは、期限を定めて、その返還を命ずるものとする。

(市川市市民活動団体支援制度審査会の設置)

第二〇条 市民活動団体支援制度及び市川市市民活動団体支援基金の運用について、市長の諮問に応じ調査審議するとともに、第六条第一項、第一条第二項及び第一六条の審査をするため、市川市市民活動団体支援制度審査会（以下「審査会」という。）を置く。

二 審査会は、前項に規定する調査審議及び審査のほか、市民活動団体支援制度及び市川市市民活動団体支援基金の運用について、市長に対し、意見を述べることができる。

三 審査会は、非常勤の委員七人で組織する。

四 委員は、次の各号に掲げる者のうちから市長が委嘱するものとし、その人数は、当該各号に定める人数とする。

(1) 学識経験のある者 四人

(2) 市民 三人

五 市長は、前項第二号に規定する市民のうちから委員を委嘱しようとするときは、公募の方法により選定するものとする。

六 委員の任期は、一年とする。ただし、補欠の委員の任期は、前任者の残任期間とする。

七 委員は、再任されることができる。

八 委員は、職務上知り得た秘密を漏らしてはならない。その職を退いた後も、同様とする。

九 市は、委員に対し、市川市特別職の職員の給与、旅費及び費用弁償に関する条例（昭和三十一年条例第二六号）の定めるところにより、報酬を支給し、職務を行うための費用を弁償する。

一〇 審査会の事務は、市民生活部において処理する。

一一 前各項に定めるもののほか、審査会の組織及び運営に關し必要な事項は、規則で定める。

(市川市市民活動団体支援基金の設置)

第二一条 市民活動団体の活動の支援及び促進を図るため、市川市市民活動団体支援基金(以下「基金」という。)を
設置する。

二 基金として積み立てる額は、次に掲げる額とする。

(1) 第七条第一項本文の規定により支援対象団体を選択した納税者の前年度の個人市民税額の一パーセントに相当する額を合計した額が当該支援対象団体に係る支援決定事業に要する経費の額の二分の一に相当する額を超えた場合における当該超えた額、同項ただし書の規定により基金に積み立てることを選択した納税者の前年度の個人市民税額の一パーセントに相当する額を合計した額及び支援金に係る予算の不用額を考慮して市が積み立てる金額その他の市の積立金額

(2) 市民等が基金への積立てを指定した寄附金額及び市長が基金への積立てを適當と認めた寄附金額

(3) 第七項の規定により編入される金額

三 前項の金額は、一般会計歳入歳出予算で定めるところによる。

四 基金に属する現金は、金融機関への預金その他最も確実かつ有利な方法により保管しなければならない。

五 基金に属する現金は、必要に応じ、最も確実かつ有利な有価証券に代えることができる。

六 基金の運用から生ずる利益は、一般会計歳入歳出予算に計上して第一項に規定する目的を達成するための事業に要

する経費に充当する。

七 基金の運用から生ずる益金が前項の経費を超えるときは、当該超過部分の金額は、この基金に編入するものとする。

八 市長は、財政上必要があると認めるときは、確実な繰戻しの方法、期間及び利率を定めて基金に属する現金を歳計現金に繰り替えて運用することができる。

九 基金は、第一項に規定する目的を達成するための事業に要する財源に充てる場合に限り、一般会計歳入歳出予算に計上して処分することができる。

(委任)

第二二条 この条例の施行に関し必要な事項は、規則で定める。

附 則

(施行期日)

一 この条例は、平成一七年四月一日から施行する。ただし、第三条から第六条まで及び第二〇条並びに次項の規定は、公布の日から施行する。

(市川市特別職の職員の給与、旅費及び費用弁償に関する条例の一部改正)

二 市川市特別職の職員の給与、旅費及び費用弁償に関する条例の一部を次のように改正する。

別表第二に次のように加える。

市民活動団体支援制度審査委員会 九、六〇〇円

平成一六年一二月二〇日公布

3 市川市の市民活動団体支援制度と補助金の功罪

地方自治法は、「普通地方公共団体は、その公益上必要がある場合においては、寄付又は補助をすることができる」と定めている(法二二二条の二)⁸⁾。こうした規定があることから、地方自治体は、さまざまな団体や人に対して一定の補助金を支給することが認められる。すでに触れたように、議会が支出する補助金は、所得控除・税額控除・課税除外など税制上のさまざまな措置を通じて支給される補助金(tax subsidies, tax expenditures)と区別する意味で、「直接補助金(direct subsidies)」とも呼ばれる。公金の支出は、こうした直接補助金の手段を通じて、公益上必要があるということ幅広く行われている。一般に、政教分離原則などを定めた憲法規範と抵触しない限り、適法とされる。

直接補助金とタックス・チェックオフとは、納税者が納めた租税などといった国家の懐に入った歳入を配分するという意味では似通った公金の支給(支出)方法ともいえる。ただ、同じく無償の給付をするにしろ、市川市の市民活動団体支援制度のようなタックス・チェックオフの仕組みでは、何らかの形で納税者・住民の意思・選択を介在させた上で、プールされた支援金の交付先(受配先)などを決めることになっていることが、直接補助金との大きな違いといえる。

公益目的での公金の無償給付を行う場合に、タックス・チェックオフの仕組みを使う方が、直接補助金の仕組みを使うよりも、その地域の需要に根ざした自治体納税者の意思を反映した選定ができる。ただ、一方で、財政における議会中心主義のルールとの兼ね合いについても考慮する必要がある。市川市の場合、「市川市市民活動団体支援制度審査会」という第三者機関(諮問機関)を介在させ、そこで納税者の指定に基づく具体的な受配先(支援金の交付先)などの審

査をし、市長にあげるといふ仕組みを採用している。また、支援金の交付方法や交付額の計算方法などについても条例で定めている。財政における議会中心主義のルールなどに配慮しようとする趣旨と見てとれる。

税金の使われ方に民意を反映するということで、タックス・チェックオフの仕組みを採用することは、確かに歓迎できる方向といえる。ただ、自治体の規模によっては、住民サイドから、個人住民税のパーセント相当額を配賦するのに、議会に加え、どうしてこのような大掛かりな支援金(補助金)交付の仕組みを制度化しなければならないのか、といった疑問も出てくるかも知れない。行政改革の趣旨に抵触するのでは、との声も聞こえてきそうである。(ちなみに、市川市の場合、この制度に個人納税者全員が参加すれば、三億円程度と見積もられている。)従来の直接補助金の交付制度、あるいは公益寄付金制度に手を入れ、充実させていくことでも行けるのではないかとの指摘もある。こうした批判を払拭するためにも、自治体は、その導入にあたっては、官が主体となつた新たな公的資金の配分システムともいえるタックス・チェックオフ制度をなぜ選択し、制度化したのか、その地域の納税者・住民に対し明確な事由を示すことが求められる。継続性があやしい、単なる流行りでないことの説得力のある説明が求められている。

比較的タックス・チェックオフの伝統が長いアメリカにおいても、この仕組みはおおむね州規模で導入されている。一部、地方団体規模の導入もあるようであるが、その数は極めて限られている。この背景には、“コストパフォーマンス”、“効率性”という重い課題があるようである。

4 市民活動支援制度拡大の背景

大阪府身箕面市は、一九九九(平成一一)年に「箕面市非営利公益市民活動促進条例」(平成一一年条例二七号)を制定し、本格的に民間非営利公益活動の支援に乗り出した自治体の一つである。埼玉県志木市も、二〇〇三(平成一五)年に「志木市民との協同による行政運営推進条例(平成一五年条例二号)」を制定し、市民公益活動団体を市と対等なパートナーと位置づけ、市政への積極的な参加を求めた。千葉県市川市は、もう一步すすめて、タックス・チェックオフの仕組みを導入し、より積極的な市民活動の支援に乗り出した。このように、数多くの地方自治体が市民活動支援の動きを強めている。こうした積極的な支援策をすすめているにはさまざまな背景があるものと思われる。「小さな地方府の実現には、地域に大きなNPOセクターの確立が前提」というのも一つの理由であろう。しかし、最大の理由は、国の公益寄付金税制に対する無策にあるのではないかと思われる。

昨今、国がすすめている公益法人制度改革においては、これまでの「原則非課税」を転換し、新たにできる非営利法人は「原則課税」とする提案がされている。言い換えると、「増税論議」だけである。支援税制の拡充を含め、民間非営利公益団体に対する「コーポレート・ファイナンス(活動資金調達)」については、まともな議論展開をしていない^④。その一方で、財政当局は、民間非営利公益団体に所得控除・損金算入対象寄付金受入資格を付与する認定NPO法人や特定公益増進法人の拡充にもまったく消極的である。このままでは、地域の民間非営利公益団体の活動は縮小することはあっても、拡大はまったく望めない。こうした状況を見かねて、国の無策をカバーする形で、各地の自治体が、条例で市民活動支援制度を設けて、直接、民間非営利公益団体の行う期間限定型の公益事業プロジェクトやプログラムに資金の供給に乗り出した、というのが本当のところであろう。

市川市は、タックス・チェックオフの仕組みを使った「市民活動団体支援制度」の条例化に先立ち素案に対して、パブリック・コメントを求めた。市民から寄せられた「市川市市民活動団体支援基金」に対する意見として、市が、非営利公益団体に代わって寄付を受け、寄付者である納税者が市に対する寄付について所得税や市民税上の寄付金控除を受けられるようにして欲しい」との注文があった。それに対する対応として、市側は、「基金の機能として、市民や法人からの一般寄付も受け入れ可能です。寄付を受け入れる際、その支出先を希望できる自治体もありますが、当初からこの制度を入れることは、市民活動団体支援制度が納税者による寄付金と誤解されるおそれがありますので、支援制度の定着を待つて検討します。」と回答している。市側がこうした回答を用意した背景には、現行税法上の寄付金控除の仕組みとの兼ね合いに苦慮した形跡がうかがえる。第一に、給与所得者である住民のほとんどは、国税である所得税については源泉徴収と年末調整で納税が完了してしまう仕組みにあること。したがって、寄付金控除を受けるには、確定申告が必要になる現実。次に、個人住民税上の公益寄付金は、市に対する寄付に該当するとしても、一〇万円を超える金額に適用ある現行地方税法上の切捨て額の「枠」を条例で変えることは不可能に近いこと等々。一般市民から薄く広く浄財を募るのには、難点がありすぎるとの声が自治体サイドから聞こえてくるような気がする。

五 公益寄付金型のタックス・チェックオフの可能性

市川市のようなタイプのタックス・チェックオフの仕組みでは、納税者が納付した租税の使い途に対し口を挟むことを認めることにつながるから、その導入に消極的な意見もある。自治体によつては、議会や審議会に消極論が台頭し、条例の成立に苦心しているところもある。また、制度設計にもよるが、受配先（支援先）の選定などの透明化やそ

の手順の適正化をすすめるあまり、新たな官主導の複雑な補助金の給付制度と化す恐れもある。

こうしたことはもとより、地方自治法の考え方や伝統的な歳入・歳入を峻別する法制度などを勘案すれば、確かに、タックス・チェックオフ構築にあたっては慎重な検討を要する。また、さまざまある提案の中には、市川市のケースがそうであるように、住民からの寄付金もからませた形の設計もある。こうした形で制度設計をしようとするのであれば、既存の地方税上の公益寄付金制度との関係や住み分けないしは相乗りなどを考えた上で、どのように調整すべきかといった課題が浮上してくる。

1 地方税上の公益寄付金税制の基本

各地の自治体が検討をすすめている使途選択納税の仕組みの一つに、納税者が支援したい民間非営利公益活動ないしはそうした活動をしている団体を指定してもらい、そこに寄付をしてもらおうという提案がある。こうした住民からの寄付金をからませた提案の場合、これを精緻なものにつくりあげるためには、タックス・チェックオフの仕組みを応用するのも一案である。

ただ、この場合には、具体的な検討に入るに先立って、まず、現行の地方公益寄付金制度の基本について点検・整理することが肝要である。

わが国における民間非営利公益団体に対する税制上の支援措置は、地方税上もさまざま講じられている。⁶⁶⁾ 住民税上の公益寄付金控除制度は、こうした民間非営利公益団体に対する地方税上の支援措置の中核をなすものの一つである。

「住民税」とは、「道府県民税」（なお、東京都にあつては「都民税」とされる。）と「市町村民税」（なお、東京二三

区にあつては「特別区民税」とされる。)との総称である。したがつて、法令上又は条例上、住民税という固有の税目があるわけではない。また、住民税の対象となる「住民」には、「個人」はもちろんのこと「法人」も含まれる。

法人に対する住民税は、「均等割」に加え、国税である法人税額を課税標準として賦課する「法人税割」で税額が計算される(地方税法五一条、五二条、三二二条及び三二四条の六)。一方、個人に対する住民税は、「均等割」に加え、国税である所得税と同様の計算方法により算出された前年度の所得金額(正確には、総所得金額、退職所得金額および山林所得金額)を課税標準として賦課する「所得割」で税額が計算される(地方税法三八条、三五条一項、三二〇条、三二三条、三二四条の三)。

このような法人および個人の税額計算上の構図から明らかになることが一つある。それは、法人の場合には、国税上のインセンティブ(課税特例措置)は住民税上にも自動的に効果が及ぶ仕組みになつてゐることである。

例えば法人が指定寄付金を支出したとする。この場合、その法人の法人税額は、当該支出を損金算入した上で計算することになる。一方、均等割と法人税割からなる法人住民税のうち、法人税割の額については、支出した寄付金を損金算入した上で算出された法人税額を基準として計算することになつてゐる。この結果、国税上のインセンティブ(つまり、この場合には支出した指定寄付金に対する法人税上の損金算入取扱いは、住民税上にも自動的に反映することになる。

これに対して、個人の場合には、国税上のインセンティブ(支出した公益寄付金に対する所得税上の控除)は、住民税上に自動的に反映しない仕組みになつてゐる。これは、直接には、均等割と所得割から成る個人住民税のうち、所得割の額については、国税である所得税と同様の計算方法により算出された前年度の所得金額を課税標準として計算する

ことになっていいる仕組みに起因する。

例えば個人が国税である所得税上の指定寄付金を支出したとする。この場合、その個人の所得税額は、当該支出の二五パーセント・マイナス一万円に相当する額を所得控除した上で計算することになる。しかし、個人の場合、均等割以外の住民税については、法人の場合のように法人税額からその額を計算するとは異なり、寄付金などの所得控除をする前の所得金額（正確には、総所得金額、退職所得金額および山林所得金額）を基準としてその額を計算する仕組みになっている。このため、たとえ指定寄付金を支出して、国税上のインセンティブ（つまり、この場合は支出した指定寄付金に対する所得税上の所得控除）を受けたとしても、住民税上にはその効果は及ばない。住民税の所得割の額に算定にあたり、個人が支出した寄付金で所得控除できるものは、別途、地方税法に限定的に定められているものに限られる。⁸⁸

2 個人住民税上の公益寄付金税制の基礎

個人住民税における公益寄付金税制を理解するには、個人住民税の基礎について点検しておくのが得策である。

さきに触れたように、個人の住民税は、「均等割」と「所得割」からなる。「均等割」とは、納税義務者の所得の多い少ないにかかわらず、一定の税額の負担を求めるものである。性格的には、一種の“人頭税”的な負担分担と見てよい。

一方、「所得割」とは、課税を行う年度の初日の属する年の前年の所得について算定した総所得金額、退職所得金額（分離課税に係る分を除く）および山林所得金額（以下、三つを総称して「所得金額」）を課税標準として税額が計算される（地方税法三二三条一項）。一般に、「所得」を課税ベースとする租税は、所得の発生のと時期と税の徴収の時期と

ができるだけ近いことが望ましい、とされる。しかし、所得割の個人住民税については、課税手続上の便宜等から、前年の所得に基づいて課税する「前年所得課税主義」によっている。^⑧

(1) 寄付金控除の位置

「所得控除」とは課税の計算にあたり課税標準である所得金額から一定の金額を控除することをいう。税額を算出した後にその税額から一定金額を控除する「税額控除」とは区別される。

所得控除は、国税である所得税上のものがよく知られているが、所得割の個人住民税に対しても広く制度化されている。所得控除の種類は、雑損、医療費、社会保険料、小規模企業共済等掛金、生命保険料、損害保険料、寄付金、障害者、高齢者、寡婦(夫)、勤労学生、配偶者、配偶者特別、扶養および基礎の一五である(地方税法三四条、三二四条の二)。

種類のには、所得税も住民税も同じである。ただ、控除額面では、雑損、医療費、社会保険料および小規模企業共済等掛金の各控除については、所得税と住民税は同じであるが、他の控除は所得税よりも低くなっている。また、寄付金控除のように、その仕組みや幅が、所得税に比べきわめて狭くなっているものもある。

各種の所得控除はさまざまな理由から設けられている。しかし、制度化された理由は、大きく三つに分けることができる。一つは、課税最低限の考慮である。すなわち、課税により生存権を脅かすことにならないように一定額を課税対象からはずすために設けられた控除である。基礎、配偶者(特別)、や扶養などの控除が、これに該当する。二つ目は、担税力の考慮である。すなわち、税金を負担する能力を考慮して設けられた控除である。雑損、医療費、障害者、老年

者、寡婦(夫)や勤労学生などの控除が、これに該当する。そして、三つ目は、政策的な考慮である。すなわち、ある政策を税制を通じて奨励・支援することをねらいに設けられた控除である。生命保険料、損害保険料や寄付金などの控除が、これに該当する。

以上のように、各種の所得控除を設けている理由は大きく三つに分けて点検することができる。こうした分析からも明らかのように、寄付金控除は、政策的な観点から設けられているものである。つまり、課税原則上からも必須の制度と地位付けられる控除ではなく、政策税制として設けられているものである。¹⁰⁾

(2) 現行制度の概要

さきに触れたように、住民税の所得割の額の計算にあたり、個人が支出した寄付金で所得控除の対象となるものは、国税である所得税の場合に比べ、きわめて限定的なものになっている。

個人住民税上の寄付金控除制度は、地方税法に定められている。同法によると、個人が、前年度中に①地方公共団体(都道府県、市町村または特別区)、②都道府県共同募金会または③日本赤十字社の都道府県内支部のいずれかに対して寄付金を支出した場合には、その支出金額が所得金額の二五パーセントのいずれか少ない方の金額から一〇万円を引いた金額まで寄付金控除が認められる(地方税法三四条一項五号の四)。言い換えると、寄付者は、一〇万円の「切捨て額」があることから、この額を超える部分についてのみ寄付金控除限度まで所得金額から差し引くことができる。

A 適格寄付金の範囲

個人住民税上の寄付金控除は、より具体的にいうと、寄付の受入先が次の場合に適用される。

- ・ 地方公共団体（都道府県、市町村または特別区。ただし、寄付者がその寄付によつて設けられる設備を専属的に利用することその他特別の利益が該当寄付者に及ぶと認められる場合は除く。（地方税法三四条一項五号の四イ）
- ・ 都道府県共同募金会（社会福祉法一〇三条二項〔共同募金会〕に規定する共同募金会で、その主たる事業所を寄付者にかかる賦課期日現在における住所所在の都道府県内に有するもので、政令で定めるもの。（地方税法三四条一項五号の四ロ前段）

・ 日本赤十字社の都道府県内支部（寄付者にかかる賦課期日現在における住所所在の都道府県内に事務所を有する日本赤十字社の支部で、政令で定めるもの。（地方税法三四条一項五号の四ロ後段）

B 政令で定める寄付金とは

都道府県共同募金会または日本赤十字社の都道府県内支部に対する寄付金のうち、政令で定めるものは、次のとおりである（地方税法施行令七条の一五の九、四八条の七）。

- ・ 共同募金会に対して社会福祉法一〇二条〔共同募金〕の規定により厚生労働大臣が定める期間内に支出された寄付金で、当該共同募金会がその募集にあたり総務大臣の承認を受けたもの（地方税法施行令七条の一五の九第一号）
- ・ 日本赤十字社に対して支出された寄付金で、その募集にあたり総務大臣の承認を受けたもの（地方税法施行令七条一五の九第三号）

(3) 地方公共団体に資産を寄付した場合の調整

国税である所得税においては、個人が国や地方公共団体に對し資産を寄付した場合には、みなし譲渡所得課税が行なわれないことになっている（租税特別措置法四〇条一項）。このみなし譲渡課税不適用の特例の對象となる資産の寄付については、同じみなし所得金額について、この特例と寄付金控除が二重に適用されないように調整措置を講じている（租税特別措置法四〇条六項）。

この国税である所得税の場合と同様に、個人住民税上の寄付金控除の對象となる寄付金の額は、その寄付した資産の寄付時における価額から当該譲渡による譲渡所得等の金額に相当する部分の金額を控除した金額とされる。すなわち、その資産にかかる取得費等の必要経費に相当する額とすることとされている（地方税法施行令七条の一五の一〇、四八条の七第一項）。

3 個人住民税上の公益寄付金税制の沿革

歴史的にいうと、個人が支出した「公益寄付金」（すなわち国等への寄付金、指定寄付金または試験研究法人等〔現行の特定公益増進法人〕への寄付金）に対する寄付金控除制度は、国税である所得税において一九四二（昭和三七）年に初めて設けられた（旧所得税法一五条の六）。一方、個人住民税上の寄付金控除制度の歴史は比較的浅く、一九九〇〔平成二〕年度に、寄付者の住所地の都道府県共同募金会に支出した寄付金に対して初めて設けられた。そして、一九九二〔平成四〕年度からは、日本赤十字社の都道府県内支部に収納される寄付金に対して寄付金控除を行うこととされた。さらに、一九九四〔平成六〕年度からは、地方公共団体に支出した寄付金に対し寄付金控除を行うこととされ

た^①

4 個人住民税上の公益寄付金税制の根拠

所得税の場合と異なり、個人住民税においては、寄付金控除は九〇年代初頭に至るまで設けられていなかった。こうした立法上の不作為状態は、個人住民税においては、個人が支出した特定の団体への寄付が必ずしもその地域の地方公共団体と直接関係があるとは限らず、また寄付金を受け入れる団体と寄付金控除を行うことになる納税地の地方公共団体とが地域的に異なる場合があり、相互の応益関係が必ずしも明確でないことなどを理由に正当化されてきた。しかし、その後、一九九〇年に都道府県共同募金会への寄付金、一九九二年に日赤の都道府県内支部への寄付金に対し、それぞれ個人住民税における寄付金控除を行うこととされた。

従来からの政策を転換し、これらの寄付が寄付金控除の対象とされたのは、次のような理由からであると説明されている。

- ・ 寄付金の受入先が行う事業が地域内の公益の増進に資するものであり、これら事業に対する寄付を奨励することの必要性、緊急性が認められること

- ・ 寄付金控除を行うことになる納税地の地方公共団体にとり、寄付金控除を行うことに伴う受益が認められること

さらに、一九九四年からは、地方公共団体への寄付金に対し、個人住民税における寄付金控除を行うこととされた。この種の寄付が寄付金控除の対象とされたのは、次のような理由からであると説明されている。

- ・ 地域の公益の増進に資するものであり、地域づくりの担い手である地方公共団体に対する寄付を奨励することには、

必要性、緊急性が認められること

・これらの地方公共団体は一方で寄付金控除を行う立場にあるとともに、他方で寄付を受け入れる立場にもあるので、各々の地方公共団体が相互に寄付金控除を認めることにより、それぞれの地方公共団体に受益が認められること

5 現行制度における問題の所在

以上の経緯からも分かるように、個人住民税において、寄付金控除を制度化することについては、極めて消極的な傾向がうかがえる。事実、現行制度上も、地方公共団体に直接受益が認められる寄付金に限定して寄付金控除が認められるに過ぎない。所得税において寄付金控除の対象とされる寄付金と比べると、個人住民税上の寄付金控除の範囲はきわめて限定されたものになっている。

個人におけるこうした二元的な寄付金税制のために、納税者から見れば、次にあげるような納得しがたい課税結果を生む原因ともなっている。

(1) 事例1) 狭すぎる控除幅

A県に住む個人Bは、前年に特増法人である(財)A県育英会(主務官庁A県)に一〇〇万円を寄付した。(財)A県育英会は、同県内に住所を有する学生・生徒に対する奨学金の交付、学校教育の振興を図るため助成等を本来の事業としている。

この場合、Bは、支出した寄付金に対して所得税上の寄付金控除が認められる。しかし、寄付金の受入先が行う事業

は地域の公益の増進に資するものであるものにもかかわらず、個人住民税上の寄付金控除を行うことはできない。

この課税結果については、仮に個人住民税においては納税地の地域に直接受益が認められる寄付金に限定して寄付金控除を認めるものであるという説明に従ったとしても、納得しがたいものである。

(2) 事例2より高すぎる切捨て額

C県に住む個人Dは、前年にC県の共同募金会へ10万円を寄付した。この場合、Dは、支出した寄付金に対して、指定寄付金として所得税上の寄付金控除が認められる(一九六五年大蔵省告示一五四号―規定第四号の二)。しかし、この寄付は形式的には個人住民税上の寄付金控除の対象となるものにもかかわらず、10万円の切捨て額があるため、実質的に個人住民税上の寄付金控除の対象にはならない。

この課税結果から見ると、個人住民税上の10万円の切捨て額は、国税である所得税上の1万円の切捨て額に比べ余りにも高過ぎ、納得しがたいものである。国税の水準との整合性が求められる。

ちなみに、社会福祉法上、共同募金とは、「都道府県の区域を単位として、毎年一回、厚生労働大臣の定める期間内に限つてあまねく行う寄付金の募集であつて、その区域内において社会福祉事業、更正保護事業、その他の社会福祉を目的とする事業を経営する者に配分することを目的とするもの」(一一二条)とされている。これは、いわゆる「赤い羽根共同募金運動」として、毎年一〇月一日から一二月三十一日までの期間に行われる共同募金活動を指している。一般に、この共同募金は少額寄付のイメージが強い。これは、個人住民税上の切捨て額の高さも一因であるように思われる。つまり、切捨て額が高いために、寄付者は当初から寄付金控除の対象とならない寄付金と勘違いした上で、少額を寄付

する原因の一つとなつてゐるのではないか、と思われる。

言い換えると、個人住民税上の高い切捨て額は、大口寄付に対するディスインセンティブになるものと見てよい。改善が求められる。

6 論点の整理

現行の個人住民税における寄付金控除制度については、課題が山積している。

すでに見てきたように、地方税である個人住民税において寄付金控除を行う趣旨は、寄付を受け入れる団体の活動が課税主体たる地方自治体の行う活動を代替できる水準の公益性を備えていること、したがって、寄付を奨励することの必要性や緊急性を認めてのことである、と説明される。

この結果、個人が支出した寄付金については、寄付の受入先が、寄付者の住む地方公共団体、その地域内に所在する共同募金会または日赤支部に対するもの限り、個人住民税上の寄付金控除が認められるに過ぎない仕組みになつてゐる。

これは、見方を換えると、現行の地方税上の寄付金控除制度は、地方公共団体に対する寄付を別とすれば、住所地の共同募金会ないしは日赤支部といった、いわゆる「特殊法人」に対する寄付に限定して適用ある性格のものになつてゐるといえる。

こうした地方税である個人住民税上の寄付金控除の限定的な適用状況は、「地域との排他的な対応関係」および「公益的な事業奨励の必要性・緊急性」などを理由に正当化されてきているが、問題なしとはしない。

(1) 地域との排他的な対応関係

地域の公益はすべて、地方自治体（地方公共団体）やその代替組織が仕切らなければならない、とする考え方に立てば、現在のような個人住民税上の寄付金控除の限定的な適応状況は、むしろ当然のようにも見える。しかし、時代は、地域の公益を自治体やその代替組織で独占する“計画経済的”仕組みから“市場競争的”な仕組みへの転換を求めている。地域の公益を、数多く存在する民間非営利公益団体と分かち合う時代の到来である。

民間非営利公益団体の活動は、全国規模のものもとより、特定の地域に限ざしたものも少なくない。とりわけ、近年、新たに誕生してきているNPO法人の場合は、こうした傾向が強い。²⁷⁾

こうした時代的な“転換”を勘案すれば、特定の地域内で公益的な活動を行っている多様な民間非営利公益団体に支出した寄付金に対してできるだけ幅広く、個人住民税上の寄付金控除適用の途を開くことは、時代の要請のように思われる。幅広く途を開いたとしても、寄付金控除適用において、従来から説かれる「地域との排他的な対応関係」の要件も、制度構築の際の工夫次第では、乗り越えることができるものと思われる。

確かに、こうした形で個人住民税上の寄付金控除を広げることは、自治体がその地域内でのみ公益活動を行っている団体とそうでない団体との差別化を進めることにつながるとする反論もあり得る。また、この結果、控除対象寄付の受入れが認められる団体の活動を一定の地域内に封じ込めることにはしないか、との危惧もないわけではない。しかし、この点については、後に触れるように寄付金の仕組みを工夫すれば、おおかたは解決できるように思われる。

(2) 公益的な事業奨励の必要性・緊急性

地方税である個人住民税における現行の寄付金控除には一つの特徴がある。それは、よく吟味すれば分かるように、共同募金会または日赤支部に対する寄付金で控除の対象となるのは、地方公共団体に対する寄付金のように「団体」に支出されたものではないことである。むしろ、これらの寄付金で控除の対象となるのは、これらの団体が特定の公益的な事業を行うに必要な「基金(ファンド)」ないしは「プロジェクト、プログラム」に支出された寄付金に限定されていることである。

これら寄付者の住所地にある共同募金会または日赤支部への寄付金は、国税上の特定寄付金との対比で見ると、**「指定寄付金」**に相当するものである。事実、個人住民税上のこれらの寄付金に相当するものは、国税では「**包括指定**」の指定寄付金に分類されている(一九六五〔昭和四〇〕年大蔵省告示一五四号)。

一般に「指定寄付金」は、「その募金にかかる事業が極めて緊急で、かつ公益性が高く、あたかも国等が行うべき事業を代替していると認め得るものについて、国が民間にその援助を求める趣旨のものである」と説かれている。事実、国税上の指定寄付金についても、「**包括指定**」のもの多くと「**個別指定**」のすべては、期間限定型の募金として構成されている。

この点は、地方税である個人住民税上の共同募金会または日赤支部への寄付金においても、総務大臣自らが職権により包括的に告示した要件に該当する寄付金に限り、控除の対象となる形となっている。あわせて、これらの寄付金は、「公益的な事業奨励の必要性・緊急性」の要件を充足する必要もあることから、募集期間の定めがなされている場合が多く、一般に「**期間限定型**」の特徴も備えている。

このように見ると、個人住民税上の共同募金会ないしは日赤支部への寄付金は、性格的には、国税でいう「包括指定」の「指定寄付金」に相当することは明らかである。

7 「個別指定」の指定寄付金の「地方版」の創設も一案

すでに触れたように、国税上の指定寄付金には、財務大臣自らが職権により、一般包括的に告示したもの（包括指定）と、個々の募金主体からの申請に基づいて指定・告示するもの（個別指定）がある。

国税上の指定寄付金との対比でみると、個人住民税上の寄付金控除制度においては、「個別指定」の指定寄付金に相当するものがスツポリと抜け落ちていることが分かる。

現行法制を範としつつ、「地域との排他的な対応関係」や「公益的な事業奨励の必要性・緊急性」の要件を満たす形で、寄付金税制を通じた地方税上の民間非営利公益団体を支援する措置の構築が急がれている。こうした要請に応えるためには、個人住民税上に、新たに、国税にいう「個別指定」の指定寄付金制度を設けることである。すなわち、国税上の制度を範にして、「個別指定」の指定寄付金の「地方版」（「地方指定寄付金」）を創設することである。

(1) 「地方指定寄付金」とは

地方税上の公益寄付金税制を整備する場合、「地域との排他的な対応関係」の要件の充足などを考えると、「特定公益増進（特増）法人制度の地方版の創設」は課題が多すぎる²³。このタイプの制度づくりは今後の課題としつつ、民法法人か、NPO法人か、あるいは任意団体を区別せずに、個々の募金主体からの申請に基づいて、各自治体が指定する

「個別指定」の指定寄付金の制度化を急ぐ方がよいのではないかと思われる。

国税上の制度を範とすれば、「個別指定」の指定寄付金は、期間限定型の募金である。一定期間内に特定の公益的な事業（プロジェクト、プログラム）を行うに必要な基金（ファンド）を募集には都合のよい制度である。^④ここでは、仮称「地方指定寄付金」制度としておく。一般には、例えば、地域のごみ問題や生活環境の改善を目的とした場合には、「グリーンとちぎ公益ファンド」のような親しみやすい名称での募金が考えられる。

A 求められる国税上の制度との整合性

制度づくりにあたっては、「地方指定寄付金」に対して支出した寄付金が、個人住民税のみならず、国税上も寄付金控除の対象となるように配慮した方がよいように思われる。したがって、「地域との排他的な対応関係」などに配慮しつつも、できるだけ国税上の指定寄付金と整合性のある制度構築を目指すのも一案である。^⑤

もちろん、国税上の指定寄付金とはまったく別の視点から制度を構築することも可能である。また、地方税法に、「自治体は税条例により個人住民税上の指定寄付金を設けることができる。」とし、「地方指定寄付金」の大枠を定め、細目については自治体税条例に委ねる、といった制度構築を目指すのも一案といえる。^⑥

いずれにしろ、地方税と国税とは、指定を行う当局は異なる。したがって、現実には、地方税上は指定を受けられず、国税上は指定が受けられない、あるいはその逆、という事態はあり得る。

B 地方指定寄付金制度の試案

新たに、「地方指定寄付金」制度をつくり上げるとすれば、現行法制との整合性を含め、細部にわたり綿密な検討が求められるのは当然である。したがって、ここでは、単に試案を示すにとどめるが、新たな寄付金は、制度的には、次のような骨子のものとしてはどうかと考える。

「地方指定寄付金」とは、民法法人その他公益を目的とする事業を行う法人または団体に対する寄付金（当該法人の設立のためにされる寄付金その他の設立前にされる寄付金を含む）であつて、次の要件を満たすもので、都道府県レベルのものは知事、一方市区町村レベルのものはそれぞれの首長が指定し、告示したものをいう。

- ・ 都道府県の地域、市区町村の地域（以下「地域」）において広く一般に募集されること
- ・ 地域における教育または科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に寄与するための支出で緊急を要するものに充てることが確実であること

・ 募集期間は原則として三年以内であること（ただし、必要に応じて更新ができる）

一方、「地方指定寄付金に対する寄付金」については、個々の募金者から出された申請に基づき、首長が、次の事項を個別に審査した上で指定することとする。

- ・ 募金主体の事業内容および寄付金の使途
- ・ 募金の目的および目標額ならびに募金地域および対象
- ・ 募金期間
- ・ 募金の管理方法

- ・募金の費用

- ・その他指定に必要な事業

(2) 新たな地方指定寄付金の特質

「地方指定寄付金」制度の創設については、細部にわたり検討すべき点も少なくない。しかし、この制度の特徴は、個人住民税において、控除の対象となる寄付金の受入れができるものの、公益性の有無について「団体」を認定するのではなく、「公益事業ファンド」ないしは「公益事業プロジェクト、プログラム」を指定する仕組みとなっている点である。

このことから、「団体」は、法人であるかどうかはもちろんのこと、指定を受ける地域のみで公益的な事業を行っているかどうかは問われないことになる。すなわち、全国あるいは指定地域以外で公益的な事業活動をしている団体であっても、指定を受けた自治体内で公益事業プロジェクトを実施し、当該自治体で受入れた寄付金をそのプロジェクトに収納し、費消していればよい。この場合、現実的な対応としては、収納した寄付金額の実質的な部分（例えば八〇パーセント以上）を当該プロジェクトに費消するように求めるのも一案である。

ちなみに、本来、共同募金会ないしは日本赤十字社は全国的な組織体である。にもかかわらず、現行の個人住民税上の寄付金控除の仕組みにおいては、寄付者の住所地の共同募金会または日赤支部のファンドないしはプロジェクト（プログラム）に支出した寄付金を控除できる仕組みになっている。この特徴は、ここで提案している「地方指定寄付金」の特徴と相通するものがある。

また、提案した「地方指定寄付金」制度においては、個人住民税の「所得割」税額の計算にあたり所得控除の対象となる寄付金の受入れのできる「公益事業ファンド」ないしは「公益事業プロジェクト、プログラム」にかかる公益性の認定を自治体の首長の手に委ねようというものである。したがって、支出した寄付金にかかる所得控除の可否を首長の手に委ねようというものではない。これは、いわば、都道府県の教育委員会が許可した財団法人形態の奨学財団の特増法人（特定公益増進法人）の、公益の増進に著しく寄与するものであるかどうかの認定を、都道府県の教育委員会が、財務省と協議することなく単独で行えるようになっていると同じ論理である。

なお、複数の自治体にまたがる地域で公益事業プロジェクトを実施する場合には、原則として各々の自治体で指定を受ける必要が出てくる。「地方指定寄付金」制度をつくるにあたっては、こうした広域プロジェクトの指定について、簡素化のための工夫が求められる。今後の課題といえる。^①

また、地方税法に定められている寄付金控除の切捨て額一〇万円（地方税法三四条一項五号の四）の引下げの検討を急ぐ必要がある。少額寄付奨励の見地から、さらには、現行切捨て額制度の、いわゆる「免税点方式」から「基礎控除方式」への転換も強く求められる。

8 和風の地方版タックス・チェックオフとしての地方指定寄付金制度

さらに、こうした地方指定寄付金制度とタックス・チェックオフとの関係について触れてみたい。

すでに指摘したように、タックス・チェックオフには大きく二つのタイプがある。一つは、納税者が、納税申告書を提出する際に、自分が納める税金（一部寄付金を含むケースもある）の使い途（受配先）を指定した上で、申告書に✓

印を付けて選択 (check off) し、納税する仕組みを指す。現在、千葉縣市川市で導入されている使途選択納税制は、このタイプのタックス・チャックオフに近い仕組みといえる。見方によつては、新たな官主導の複雑な補助金支給制度と化すのではないか、あるいは財政における議会中心主義のルールと抵触するのではないかと危惧される仕組みでもある。

もう一方のタイプのタックス・チェックオフは、“自分の還付税額”ないしは還付税額がないときには指定した分の“追加納付額”を、実質的に“寄付”をする仕組みのものがある。つまり、納税者は、自分の正規の納税額に加え、還付税額がある場合にはその全部または一部を指定して、あるいは還付税額がない場合には指定した分を追加納付して、寄付金を支出する仕組みのものである。この種のタックス・チェックオフは、ここで提唱した地方指定寄付金制度と共通する要素を持つ仕組みといえる。ただ、この種の制度においては、原型に忠実でなければならぬとすれば、「募金主体」は「国ないしは地方自治体」となる必要がある。制度設計によつては、新たな官主導の仕組みが求められる。これに対して、ここで提唱された地方指定寄付金制度では、「募金主体」となる「導管 (conduit)」ないしは「橋渡し機関」が存在しない仕組みである。こうした仕組みは、いわば“和風の地方版タックス・チェックオフ”と呼んでもよいのかも知れない。財政における議会中心主義のルールや大きな政府のシナリオとの抵触を回避しながらも、民間非営利公益活動に資金を供給する新たなルートとして活用できる仕組みと見ることもできる。

むすび

本稿では、タックス・チェックオフについて日米比較で論じてみた。言い換えると、民間非営利公益団体やその活動に対し資金を供給する手段としてのタックス・チェックオフだけを論じたわけではない。本稿における分析からも分かるように、タックス・チェックオフは、もともと税の使い方にさまざまな民意を生かそうということを本旨とする仕組みといえる。したがって、「納税者が主役」の視点に立ち、タックス・チェックオフの仕組みは、市民活動の支援はもちろんのこと、ピースタックスペイヤー（平和納税者）の非戦の信念を理由とする良心的忌税権の保護、公職選挙の公営化など多岐にわたる活用が考えられて当然である。ただ、タックス・チェックオフは、その理念が十分に精査されないまま、たんなる新たな官主導の補助金配分システムとの理解が常識化したりすると、スリムな政府・行政改革の理念と抵触する恐れも出てくる。逆に、明確な理念が示されれば、こうした仕組みの導入・拡大は、形骸化が著しい財政における議会中心主義を再生させる可能性を十分に秘めている。

(1) 記事「税の使途、市民が選ぶ」日本経済新聞二〇〇四年一〇月一八日朝刊参照。

(2) 詳しくは、本稿第二章四参照。

(3) 詳しくは、茶野順子「パーセント法基礎講座：税金の使途指定を考えるために」www.spf.org/percent.html。See, Agnes Vajda & Eva Kuti, Citizens' Votes for Nonprofit Activities in Hungary www.onepercent.hu.

(4) 教会税(十分の一税)は、ヨーロッパで六世紀頃から、教会が教区民から收穫物の十分の一を徴収したもので、のちには世俗領主の手に帰することも多かった。一九世紀にほぼ廃止された。欧米や東欧では、こうした考え方が、現在の「寄付文化」の下地になっている。

- (5) アメリカの制度について、簡潔にまとめたものとして、拙論「アメリカの地方税財源確保制度」〔日本財政学会会編〕『地方税財源確保の法制度〔財政法叢書二〇〕』（二〇〇四年、龍星出版）所収。See, David Gelfand et al. *State and Local Taxation and Finance* (2nd ed., 2000). CCH, 2004 *State Tax Handbook* (2004,CCH).
- (6) レベルでの所得税に加え、その下位にある地方団体レベルでも所得税を導入している州もある。わが国の「住民税（道府県民税・市町村民税）」も、所得を課税ベースとする租税であり、アメリカ諸州の所得税は、「住民税」に相応するものと見ると、理解しやすいものと思われる。
- (7) この「チェックオフ」という文言は、分野により、その意味や邦訳も異なる。例えば、労働分野においては、賃金の全額払い原則の例外として、労働組合費労働使協定によって支払前の賃金から天引き徴収することを指す。とりわけ、「雇用主が労働組合費を賃金から代理徴収すること」を指す。また、農業分野においては、チェックオフとは、法律に基づき「農産物の販売にあたり、販売促進や研究開発に当てること」をねらい賦課される課徴金を指す。現在二〇以上の品目について実施されている。穀物については州単位で州議会の決定により実施されているのに対し、牛肉および豚肉については、八五年農業法により全国一律のチェックオフ制度が実施されている。豚肉の場合、一〇〇ドル当たり四五セントが徴収されている。See, Jere Gillies, *Checkoffs: New Approaches to Funding Research, Development, and Conservation Programs* (Technical Paper No.53, April 1997~USDAID/Afric Bureau).
- (8) メリーランド州のタックス・チェックオフの「個人納税者に加え、法人納税者も対象としているケースもある」。
- (9) *United States Peace Tax Fund Act*, HR. 1870, 102nd Cong. Sec.4 (a) (1991).
- (10) この法案は「連邦個人納税者に対し、一定の範囲まで自分が望まないと考えれば連邦歳出プログラムに自分の納めた税金を用途を問わずあらかじめ確定申告書に印を付け選択し (check-off) 納税者の同意を認める法案である」。See *Miscellaneous Tax Bills and the Peace Tax Fund*, Hearing Before Subcommittee on Select Revenue Measures, House Committee Ways and Means, 102nd Cong. 40, at 52-56, 59.
- (11) *Federation of Tax Administrators, 2003 Survey of State Income Tax Checkoff Program* (2003).
- (12) *Presidential Election Campaign Act of 1966* sec. 302(a). 後述詳しく触れるように、この法律は経年実施が延期され、現実導入されたのは、一九七二年の連邦個人所得税の確定申告書の提出時からである。
- (13) *Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993* sec. 1344(a) (1)-(2).
- (14) See, Richard Britfaul, "Public Funding and Democratic Elections," 148 *U. Pa. L. R.* 563(1999).
- (15) See, Staff of the Joint Committee on Taxation, 92nd Cong., *General Explanation of the Revenue Act of 1971*, at 129 (1972).

- (16) See, 112 Cong. Rec. 26398 (daily edition Oct. 12, 1966). ネルソン上院議員の発言。
- (17) See, Cong. Rec. 28251 (daily edition Oct. 20, 1966). カーティス下院議員の発言。
- (18) Buckley v. Valeo, 424 U.S. 1 (1976).
- (19) Donald Kaufman, *The Tax Dilemma: Praying for Peace, Paying for War* (1978, Herald Press).
- (20) See, Charles Disalvo, "Saying "No" to War in the Technological Age: Conscientious Objection and the World Peace Tax Fund Act," 31 *Depaul L. R.* 497 (1982).
- (21) See, Linda Coffin (ed.), *Handbook on Military Taxes and Conscience* (1988, Friends Committee on War Tax Concerns).
- (22) 主な平和納税者 (peace taxpayers) ネットワークウェブサイト, Minnesota Military Tax Resistance Network www.hrw.org/m-tax, National War Tax Resistance Coordinating Committee (NWTGCC) www.nwtgcc.org, National Campaign for a Peace Tax Fund www.peacelax.com, Peace Taxpayer www.peacelaxpayer.org, War Resistance League, www.nonviolence.org/wr1 などがある。
- これらの団体のHPにアクセスすれば有益な情報を入力することができる。
- (23) タックス・チェックオフについて論じたものではないが、一九九一年法案の骨子の紹介を含んだ論文として、中村芳昭「平和憲法と納税者訴訟」良心的な軍事費納税拒否問題を中心として」法律時報六八巻二号三三頁、二四頁〜二五頁参照。
- (24) Federation of Tax Administrators, 2003 Survey of State Income Tax Checkoff Program (2003).
- (25) See, News Releases (Dec. 10, 2004), Oregon Department of Revenue Public Information.
- (26) See, Donating to the 2003 Charitable Checkoff Organizations www.dor.state.or.us/taxinfo/charities.html.
- (27) See, California Personal Income Tax Booklet 2004 at 25.
- (28) カリフォルニア州の個人所得税は、一九三五年に導入された。それ以降、長い間にわたり同州独自の視点から制度が構築されていった。しかし、一九八三年以降、「連邦との調和計画 (Federal Conformity Program)」に従い、連邦所得税に合わせた州所得税のリストラックチャリングが進められた。この結果、現在では、連邦税法 (内国歳入法典) と加州歳入・租税法典との間に、条文番号や税率、控除の幅などでは大きな違いはあるものの、制度上の違いは極めて小さくなっている。詳しくは、雨宮・石村ほか『カリフォルニア非営利公益法人法』(二〇〇〇年、信山社) 第一部第四章参照。
- (29) 納税者が、連邦所得税上の公益寄付金控除を受けているとする。この場合で、加州の個人所得税の計算において (州) の公益寄付金控除を受けようとするときには、連邦所得税上の項目別控除額 (itemized deductions) を援用できなくなっている。
- (30) 唯一、「加州高齢者特別基金 (California Seniors Special Fund)」だけが、指定期間や最低寄付受領額などの制限の適用がない (加州

- 歳入・租税法典一八七七一条〜一八七七三条)。
- (31) 上院 (S) 法案一三三三号 (二〇〇四年一月一四日)。
- (32) See, Assembly Committee on Revenue and Taxation (2003 Legislative Summary).
- (33) See, Joseph Cordes, "Eliciting Voluntary Contributions for the Public Good Through State Tax Checkoff Programs," in Astrid Mergel, et al., eds, *Nonprofit Organizations as Public Sectors* (1996).
- (34) See, American Association of Fundraising Counsel (AAFRC), Giving USA 2003, available at www.aafrc.org/press_releases/trustreleases/charityholdshnl.
- (35) タックス・チェックオフ・プログラムが次年度に継続する場合の要件とされる最低寄付受領金額は、州により異なる。例えば、イリノイ州の場合には、一〇万ドルである。カリフォルニアは、かなり高いハードルを置いて見えてくる。
- (36) See, James Pollock, *Government by Altruism* (2003), available at www.lib.nyu.edu/ipoc/1931025.html.
- (37) 例えば、金子宏『租税法 (第九版)』(二〇〇三年、弘文堂) 九頁参照。
- (38) Robert Bakhaus, No Taxation Without Just Compensation www.silicon.com/~taxabo/compense.htm.
- (39) また、わが国においても、国家は、徴収した租税を憲法の保障する福祉国家目的に使用する一方で、納税者は租税の用途をさうした目的に特定するよう求める権利を有する、とする有力な理論もある。北野弘久『税法学原論 (第五版)』(二〇〇三年、青林書院) 二二頁以下参照。こうした考え方は、従来から租税が持つてきた一方的・権力的な課徴金としての性格を変えることを指向しているように見える。
- (40) See, Nancy Staudt, "Taxation Without Representation," 55 *Tax L. R.* 555, at 563 (2002).
- (41) 租税歳出・租税歳出予算たごひて、詳しくは、拙論「租税歳出概念による租税特別措置の統制」『アメリカ連邦税財政法の構造』(一九九五年、法律文化社) 第二章参照。
- (42) 112 *Cong. Rec.* 29023 (1966).
- (43) 本稿第一章四参照。
- (44) See, Nancy Staudt, *supra* note (40), at 593 et seq.
- (45) 税制上の特惠措置に伴う不公平の是正たごひて、詳しくは、See, Deborah Weiss, "Tax Incentives Without Inequity," 41 *UCLA L. R.* 1949 (1994).
- (46) See, Saul Levmore, "Taxes as Ballots," 65 *U. Chi. L. R.* 387 (1998).

- (47) See, Lina Gunter, *The Tyranny of the Majority: Fundamental Fairness in Representative Democracy* at 1-20 (1994).
- (48) 詳しくは、本稿第二章五参照。
- (49) 国税上の支援助税制について、詳しくは、拙論「民間の公益活動支援のための税制改革の視点(1)」(18)「公益法人」二八巻五号(二九巻一〇号参照)。
- (50) これらの他に、認定特定公益信託への寄付金、法定の政治献金がある。
- (51) ここでは、一般寄付金を差別化をはかるために、公益目的で支出される一般寄付金以外の寄付金を総称で「公益寄付金」としている。
- (52) 渡辺淑夫『寄付金課税の知識』(一九八九年、財経詳報社)三三九頁。
- (53) 渡辺、前掲・注(52)、四二二頁参照。
- (54) 渡辺、前掲・注(52)、三三二頁。
- (55) 大阪地裁昭和二八年(行)第七七号法人所得更正決定取消請求事件判決(昭和三十三年九月二五日言渡し)判例体系CD-ROM・判例ID21010640。
- (56) 最高裁は、こうした法人と個人の格差は「著しい差別」とはいえないとし、国会の立法裁量の範囲にあることを理由に合憲の判断を下している。最高裁平成五年二月一八日判決・判例時報一四五一号一〇六頁。租税立法と立法裁量論について、詳しくは、石村耕治編『現代税法入門塾(改訂版)』(二〇〇四年、清文社)五八頁参照。
- (57) 詳しくは、北野弘久「良心的な軍事費納税拒否訴訟判決の検討」『納税者基本権論の展開』(一九九二年、三省堂)二〇頁以下参照。
- (58) 東京地裁昭和六三年六月一三日判決・判例時報二一九四号一三頁以下、東京高裁平成三年九月一七日判決・判例時報一四〇七号五四頁以下参照。
- (59) 中村龍太郎「市民平和訴訟の意義と課税」自由と正義四二巻八号四〇頁参照。
- (60) その後、自衛隊のPKO参加違憲訴訟など一連の「市民平和訴訟」が各地で展開された。市民平和訴訟について、詳しくは、小林武「市民平和訴訟における納税者基本権論の展開」(北野古希記念論集)『納税者権利論の展開』(二〇〇一年、勁草書房)三二頁以下参照。
- (61) ここでは、立法的対応の必要があるとの指摘にとどめておく。具体的な議員立法の可能性などについては、別稿において論述したい。
- (62) 千葉県市川市のHP参照。www.city.ichikawachiba.jp/ncf/kakaku/shen/sikunih.html
- (63) 「公益上の必要性」の解釈などについて、詳しくは、確井光明「要説 住民訴訟と自治体財務(改訂版)」(学陽書房、二〇〇二年)一九三頁以下参照。
- (64) 石村耕治・我妻憲利「対論 迷走するNPO法人・公益法人制度改革と『原則課税』案」(NPOサポートセンター連絡会編)『NPO・

- 公益法人改革の畏』(二〇〇三年、第一書林) 四四頁以下参照。
- (65) 市川市企画部『市民活動支援制度』への「意見募集」パブリック・コメント手続結果一覧参照。
- (66) 地方税一般について、基本的な解説書として、石田直裕ほか『地方税Ⅰ(地方自治総合講座一二)』および原田淳志ほか『地方税Ⅱ(地方自治総合講座一三)』(一九九九年、ぎょうせい)をあげておく。
- (67) 国税上の公益寄付金課税については、本稿第二章一三参照。
- (68) 住民税法上の寄付金控除について、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、市町村税務研究会編『要説住民税』(一九九九年、ぎょうせい)参照。
- (69) ちなみに、個人の住民税は、道府県民税と市町村民税からなる。しかし、個人の道府県民税の賦課徴収は、市町村長がその市町村民税の例により、あたかも一つの税であるかのように市町村民税のあわせて行なうこととされている。(地方税法四一条、三一九条二項)。こうした都合から、納税義務者の範囲、所得割の課税標準となる所得の計算、所得控除の計算等は、道府県民税と市町村民税はともに、まったく同じになっている。
- (70) 詳しくは、北野弘久編『現代税法講義(四訂版)』(二〇〇五年、法律文化社) 六九頁以下参照。
- (71) 拙著『ボランティア活動の活性化と税制』、前掲・注(68)、八頁参照。
- (72) とくに、NPO法人の下での法人格の取得(認証)は、活動が一部都道府県に限られるものと、複数の都道府県にわたるものとに区分して与えられることになっている。これまで認証されたNPO法人の内訳から見ると、数的には、中央(内閣総理大臣)によるものよりも、地方自治体(都道府県知事)によるものが圧倒的に多い。
- (73) 筆者は、久しくNPO議員立法に関与してきたが、当初から「特増法人制度の地方版づくり」を目指していたために、この要件との抵触の解消に苦しんできた。衆議院法制局及び参議院法制局との打ち合わせの際にも、越えられない壁となっていた。また、財政学者などによる寄付金税制の議論においても、地方税上の公益寄付金税制の課税については、現行法制と整合性のある議論がされていないといつてよい。例えば、本間正明『フィランソロピーの社会経済学』(一九九三年、東洋経済新報社) 所収の各論文参照。
- (74) すでに触れたように、公益プロジェクト・プログラムのためのファンド認定の方法は、アメリカ諸州のタックス・チェックオフでも普遍である。本稿第一章四参照。また、こうしたファンド認定(指定寄付金)の仕組みは、オーストラリア連邦所得税においても広く選択されている。ファンド認定の方がアカウンタビリティの確保が容易なことが大きな理由とされる。拙著『オーストラリアのNPO法制と税制の構造』(一九九九年、法律文化社) 二二五頁参照。
- (75) さきに触れたように、個人住民税の場合とは異なり、法人住民税の場合には、国税である法人税の税額に基づいてその税額を計算する仕

組みになつてゐる。これは、言い換えると、法人の場合には、国税上の指定寄付金に該当しないと、法人住民税上はインセンティブがないに等しいことになることを意味する。したがつて、ここで指摘したような整合性を求めることは、法人である寄付者にとつても重要である。

(76) この場合、住民税のうち、道府県民税と市町村民税とを分けて、各々のレベルの自治体条例に委ねる形をとるべき否かは、立法政策上の選択の課題である。

(77) 各地の自治体やNPO関係者からヒアリングしたところによると、地方税における個人住民税上の公益寄付金制度の充実を求める声が強い。こうした声に応えるためにも、自治体の首長による指定手続を媒介とした個人住民税上の個別指定方式による「地方指定寄付金」制度の創設も一案である。

(本学法学部教授)