

非営利公益団体課税除外制・ 公益寄附金税制の根拠の日米比較

石 村 耕 治

はじめに

- I 非営利公益団体に対する税制上の支援措置
- 1 本来の事業に対する課税除外措置の根拠
 - (1) わが国における伝統的な課税除外の根拠
 - (2) アメリカの主な民間非営利公益団体と伝統的な課税除外の根拠
 - (3) 求められる現代的な課税除外の根拠
- 2 現代的な課税除外の根拠の検討
 - (1) 法人実在説と法人擬制説
 - (2) 強まる法人実在説と実体税法上の対応
 - (3) ビッカー／ラダーの「課税ベース除外」説
 - (4) ハンズマンの「課税ベース挿入」説
 - (5) バンク／バックルスの「コミュニティ所得課税除外」説
 - (6) サリー／マックダニエルの「租税歳出」論
- 3 租税歳出論を基軸とした現代的な課税除外の根拠分析
 - (1) 政教分離説
 - (2) 結社の自由保障説
 - (3) 対価説／公益説
 - (4) 非営利所得・資産課税ベース除外説
 - (5) 公益信託類推説
 - (6) コミュニティ所得課税除外説
- II 収益事業に対するみなし寄附金制度および軽減税率の適用
- 1 収益事業、非関連事業所得課税の基準
- 2 アメリカの非関連事業所得課税制度の根拠
 - (1) 非関連事業所得課税制度導入にかかる立法事実
 - (2) 問われる実質的関連性原則の根拠
- III 公益寄附金税制の根拠
- 1 公益寄附金税制の意義
 - (1) 寄附者たる納税者側からみた意義
 - (2) 所得控除方式か、税額控除方式か
 - (3) 公益寄附金受入特定団体の適格性判断基準

2 「公益」とは何か

- (1) 公益の定義
- (2) 公益の意義
 - (a) 災害救援活動、救貧活動
 - (b) 宗教活動、教育活動
 - (c) 環境保護活動

3 公益寄附金税制の沿革

- (1) 公益寄附金税制の創設時期
- (2) 公益寄附金税制創設の目的
 - (a) わが国の場合
 - (b) アメリカの場合
- (3) 現行公益寄附金税制の概要
 - (a) わが国の公益寄附金税制の概要
 - (b) アメリカの公益寄附金税制の概要

4 公益寄附金税制を支える根拠の個別的検討

- (1) 寄附をしない納税者への負担の転嫁
- (2) マイノリティ団体の活性化
- (3) 活動原資配分方式の効率化
- (4) 公平理論
- (5) 活動資金調達における資本市場へのアクセス限界説

5 公益寄附金控除の制度設計をめぐるいくつかの課題

- (1) 富裕寄附者の過度な存在とパブリックサポート・テスト
- (2) 営利型公益団体と公益寄附金控除

IV 現代正義論の展開と非営利公益団体支援税制正当化根拠の再検証

1 アメリカの現代正義論の系譜

- (1) 「分配的正義」論の展開
 - (a) 功利主義
 - (b) ロールズの正義論
- (2) 新たな現代正義論の展開
 - (a) リバタリアニズム
 - (b) ノージックの正義論
 - (c) ハイエクの正義論
- (3) ドゥオーキン=センの資源の平等論
- (4) 共同体論〜リベラリズム正義論への批判

2 分配的正義論の視角からの非営利公益団体支援措置の評価

- (1) 正義論に基づく税制上の支援措置の再検証の必要性
- (2) 功利主義からみた税制上の支援措置の評価
- (3) 分配的正義論からみた税制上の支援措置の評価
- (4) 資源の平等論からみた税制上の支援措置の評価

むすび

はじめに

英米などでは、民間の非営利公益セクターは第三セクターと呼ばれる。その語源は、英語の「サードセクター（The Third Sector）」にある。政府部門ないし公共（行政）部門である第一セクター、民間営利企業部門である第二セクター、そのいずれでもない「独立部門（Independent Sector）」である第三番目の民間非営利公益セクターをいい表わしたものである⁽¹⁾。

今日、都市・人間環境問題、高齢者問題、人権擁護、国際救援など、国内外のさまざまな課題への積極的な取組みが求められている。この場合、第一セクターの役割は当然重要である。しかし、第一セクターが十分な取組みをしようとする、いたずらに政府・行政部門を大きくすること（「大きな政府」）になりかねない。また、政治体制や党派性などをこえた取組みが必要な場合には、第一セクターが直接対応するのでは不都合なこともある。こうしたところに、市民が主体となった第三（独立）セクターにある非営利公益団体（Charities and Other Tax-Exempt Organizations, NPO/NGO）⁽²⁾の活動に大きな期待を寄せる理由がある。まさに、「小さな政府」には「大きなNPO/NGO」が求められるところである。

非営利公益団体（NPO/NGO）活動を促進するためには、税制のあり方も重い課題となる。わが国はもちろんのこと、諸外国においても、非営利公益団体の活動を促すねらいから、さまざまな税制上の支援措置を講じてきている⁽³⁾。こうした税制支援措置は、所得課税⁽⁴⁾上のものはもちろんの

-
- (1) ただ、わが国でいう第三セクターは、政府・行政と民間営利企業の両部門から独立しているというよりも、それらに大きく依存し、両部門の下請・補完業務を行う官民共生形態の企業部門を指すことが多いのも事実である。
 - (2) 本稿において、特に断りのない限り、「団体」という文言は、法人格を有しないもの（人格のない社団等、任意団体）はもちろんのこと、法人格を有するものも含む意味で使っている。
 - (3) 拙論「欧米主要国のNPO法制と税制」ジュリスト1105号参照。
 - (4) 所得課税とは、日米比較で見ると、具体的には、国税〔連邦税〕および地方税〔州税＋地方団体税〕としての個人所得税＋法人所得税を指すことになる。

こと、資産課税や消費課税⁽⁵⁾上のものまで多岐にわたる。なかでも、所得課税上の措置は、重要な位置を占めている。しかし、こうした支援措置がどのような根拠（rationale, justifications）に基づいて正当化されているのかについては必ずしも明確ではない。

そこで、本稿では、とりわけ所得課税上の支援措置を中心に正当化の根拠を分析する。また、比較対象として、「NPO/NGO大国」と言われるアメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）を選択する。アメリカの租税理論学界では、民間非営利公益団体およびその事業活動に対する課税除外措置、さらには民間非営利公益団体やその事業活動プログラム⁽⁶⁾に支出した寄附金（charitable contributions, donations, or gifts）に対する控除・損金算入措置⁽⁷⁾（公益寄附金税制）にかかる所得課税上の支援措置について、従来からその根拠が精査されてきている。近年では、租税理論や公益理論はもちろんのこと、さらには法哲学界で展開されている正義論（theories of justice）に基づいて、その正当化の根拠が精査されてきている。したがって、本稿では、こうした最近の正義論の展開を含めて税制上の支援措置正当化の根拠を探って見る。

I 非営利公益団体に対する税制上の支援措置

本来、民間の非営利公益活動とは、「公財（public goods, charitable goods）」や「公サービス（public services）」さらにはこれら公財や公

-
- (5) 資産課税とは、日米比較で見ると、具体的には、相続税〔国税、州税〕、遺産税〔連邦税〕および固定資産税等〔地方税、州税＋地方団体税〕を指す。ちなみに、わが国の相続税は、相続人が納税義務者となり所得税の補完税の性格を有することから、所得課税の一部と捉えることもできる。一方、消費課税とは、日米比較で見ると、具体的には、国税〔連邦税〕および地方税〔州税＋地方団体税〕としての一般消費税＋各種個別消費税を指すことになる。
- (6) 公益寄附金は大きく、団体（法人）に対する寄附と個別の活動（事業プログラム）に対する寄附（指定寄附金）とに分けることができる。

サービスの持つ「公益 (public interest/benefits)」、あるいは「共同財 (collective goods)」や「共同サービス (collective services)」さらにはこれらの持つ「共益 (collective interest/benefits)」を、必ずしも一般の市場経済になじまないかたちで、不特定多数の者に対し供給する行為を指す。また、もっぱらこうした財やサービスさらにはこれらが持つ利益を供給する事業活動を行う団体を、本来の意味での非営利公益団体と見ることができる。

こうした非営利公益団体およびその事業活動プログラムに対する所得課税上の支援措置は、大きく、次の三つに分けられる⁽⁸⁾。一つは、①非営利

(7) アメリカ連邦税法では、わが国のような確定決算主義が採られていない。このため、法人所得税の申告上、総所得から税法上認められた費用・損失などを控除して課税所得を計算する仕組みとなっている。すなわち、財務会計上の決算とは切り離されたかたちで、税法に基づいて、総所得 (gross income) から、通常の控除項目〔事業上通常かつ必要な費用 (ordinary and necessary expenses)〕に加えて、欠損金や特別控除項目〔例えば、受取配当控除 (DRD=Dividends received deduction) など〕を控除して課税所得を計算する仕組みになっている。税引後所得の配当は、各州の会社法では一般に、取締役会が決定することになっている。したがって、法人所得の計算上差し引くことのできる各種「deduction」の文言は、個人所得の計算上の場合と同様に「控除」と邦訳すべきともいえる。しかし、本稿では、異論もありうることを織り込んだうえで「損金算入」と邦訳する。

ちなみに、アメリカの連邦法人所得税の申告においては、連邦法人所得税申告書〔様式 (Form 1120 : U.S. Corporation Income Tax Return)〕に、別表M-1〔帳簿上の利益 (費用) と申告上の所得との調整/Schedule M-1 (Reconciliation of income (loss) per Books with income per Return)〕、別表M-2〔帳簿上の特定用途に充当されていない留保の表示/Schedule M2 (Analysis of inappropriate retained earnings per books)〕を添付するように求められる。なお、近年、会計基準のグローバル化の波を受けて、IFRS (=International Financial Reporting Standards/国際財務報告基準) への統合作業 (コンバージェンス) に伴う確定決算主義の見直し議論が盛んになってきている。例えば、日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」租税研究会報告20号 (2010年6月15日) 参照。なお、日税連は「平成24年度・税制改正に関する建議書」(2011年6月29日) で、こうしたグローバルな流れも読んで、わが法人税法での「確定決算主義の維持」を打ち出している。Available at <http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/kengisy-H24.pdf>

(8) 二つに分けて考察すること (二分論) も可能である。本稿では三分論による。

公益団体(法人)「本来の活動」もしくは「本来の事業」⁽⁹⁾(以下「本来の事業活動」ともいう。)または個別の事業活動プログラム⁽¹⁰⁾に対する課税除外(非課税・免税⁽¹¹⁾)措置⁽¹²⁾である。二つ目は、「収益事業(非関連事業)」に対するみなし寄附金制度および軽減税率の適用である⁽¹³⁾。そして、三つ目は、②非営利公益団体(法人)の本来の事業活動または個別の事業活動プログラム⁽¹⁴⁾に支出した寄附金(charitable contributions, donations, or gifts)に対する控除・損金算入措置⁽¹⁵⁾(公益寄附金税制⁽¹⁶⁾)である。

-
- (9) ここで「本来の活動」ないし「本来の事業」とは、例えば、公益法人にあっては「公益事業」、宗教法人にあっては「宗教活動および公益事業」を指す。また、特定非営利活動法人(NPO法人)にあっては、「特定非営利活動に係る事業」を指す。一般的には、「非収益事業」と呼ばれる。本来の事業活動から上がった純益(=収益-費用)は課税除外となる。
- (10) 団体(法人)を課税除外にするのに加えて、個別の公益的な事業活動(プログラム)を課税除外とするかたちがある。
- (11) 学問上、一定の審査を経て課税除外とされる「免税(tax exemption)」と、当然に課税除外となる「非課税(tax exclusion)」とは異なる。ただ、最近の課税取扱いでは、区別は不明確、意識的に「非課税」という言葉が使われ、「免税」という言葉は避けられているきらいもある。
- (12) ただし、課税除外とされた部分および税引き後の収益事業所得は分配できず、内部留保ないし本来の事業活動に充当されなければならない。
- (13) わが国では収益事業に対するみなし寄附金や軽減税率の適用がある。すなわち、収益事業を営む場合で純益が出た場合には、一定限度まで課税が行われず(みなし寄附金)、また、課税されても軽減税率の適用がある。ちなみに、わが国の「収益事業」に相当する事業を、アメリカでは、「非関連事業(unrelated business)」と呼ぶ。
- (14) 公益寄附金は大きく、団体(法人)に対する寄附と個別の事業活動プログラムに対する寄附(指定寄附金)とに分けることができる。
- (15) 所得控除(tax deduction)方式と税額控除(tax credit)方式の選択肢がある。もっとも、公益寄附金税制の構築にあたり、どちらの方式が好ましいのかについては、不毛に近い議論が展開されている。
- (16) 公益寄附金税制については、①納税者が寄附金を支出した場合の控除・損金算入限度額と、②寄附金受け入れ側[控除・損金算入対象となる寄附金を受け入れる一定の法定要件を充たした公益性の高い適格非営利公益団体(法人)]および事業活動プログラムの選定が大きな課題となる。わが国の場合、適格非営利公益団体(法人)とは特定公益増進法人や認定NPO(特定非営利活動)法人、事業活動プログラムとは指定寄附金を指す。一方、アメリカの場合、適格非営利公益団体(法人)とはパブリック・チャリティを指し、事業活動(プログラム)とは諸州のタックス・チェックオフを指す。拙論「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・受配者指定寄附制度の展開」白鷗法学12巻1号参照。

非営利公益団体に対する税制上の支援措置（公益団体支援税制）の根拠や存在意義などについては、大きく分けて、（１）①課税除外措置と収益事業に対するみなし寄附金制度および軽減税率の適用ならびに②公益寄附金税制とを分けて検証する方法（以下「二分分析論」ともいう。）と、（２）すべてを一体として検証する方法（以下「一体分析論」ともいう。）がある。本稿では、二分分析論を採りたい。

二分分析論が妥当であるとする論拠は、次のとおりである。まず、公益寄附金税制において、政府は、納税者たる寄附者が寄附金を支出する場合に限り、公益団体に対して、所得控除ないし税額控除の付与、すなわち「税制を通じた組み合わせ助成金・マッチンググラント（税制を通じた公的資金・補助金・租税歳出）」を支給・交付する構図になる。これに対して、課税除外措置ならびに収益事業に対するみなし寄附金制度および軽減税率の適用においては、公益寄附金税制の場合とは異なり、こうしたマッチンググラントの支給・交付の機能を伴わない。こうしたところに、①非営利公益団体課税除外措置、収益事業に対するみなし寄附金制度および軽減税率の適用と、②公益寄附金税制とを別々に根拠づける必要性がある。また、現行税制においては、課税除外措置ならびにみなし寄附金制度および軽減税率の適用を認める場合には、とかく非営利性（non-profitability）を強く問う傾向が強いものに対して、公益寄附金税制の適用を認める場合には、非営利性のみならず、高い公益性（public interest/charitable purpose）ないし公益の増進性（public benefit）をも問う仕組みになっている⁽¹⁷⁾。こうしたところにも、二分分析論が支持される素地がある。

加えて、二分分析論、一体分析論、いずれによるにしろ、近年、ア

(17) 本稿では、基本的には従来からの二分論に従いながらも、近年の「分配的正義論（distributive justice）」からの支援措置については、一体分析論に傾注したかたちで分析・紹介する。なお、本稿のベースとなる分析としては、拙稿「非営利公益団体課税除外制・公益寄附金税制の根拠をさぐる：日米における所得課税上の分析を中心に」〔日本租税理論学会編〕『市民公益税制の検討〔租税理論研究叢書21〕』（法律文化社、2011年）所収参照。

アメリカにおいては、法哲学界で展開されている「正義論 (theories of justice)」⁽¹⁸⁾に基づいて公益団体支援税制正当化の根拠を検証しようとする動きを強めている⁽¹⁹⁾。

1 本来の事業に対する課税除外措置の根拠

日米において、民間の非営利公益団体が本来の目的とする事業活動（以下「本来の事業活動」ともいう。）について、法人所得課税（法人税、法人所得税）は課税除外（非課税・免税）としている。すなわち、本来の事業活用から上がった純益（＝収益－費用）には課税しない。また、収益事業（非関連事業）を営む場合で純益が出たときには一定限度まで本来の事業に無税で充当できるが、課税除外とされた部分および税引き後の所得は配当支払には充当できず、本来の事業活動に充当されなければならない（以下、これらの課税取扱いを含めて「課税除外」という。）ことになっている。

このように、民間の非営利公益団体の本来の事業活動⁽²⁰⁾を課税除外と

(18) 詳しくは、本稿IV参照。

(19) 近年、イギリスのチャリティ制度改革が大きな注目を浴びている。しかし、本稿では、チャリティ発祥の地であるイギリス（UK）の税制や理論については直接ふれていない。ちなみに、2006年チャリティ法（Charities Act 2006）は、法人法制度改革が中心であり、税制については、大きな動きはなかった。邦文による分析として、拙論「イギリスのチャリティ制度改革（1）（2）」白鷗法学15巻2号、16巻1号参照。また、See, Stephen Lloyd, *Charities: The New Law 2006* (2007, Jordans); Kerry O'Halloran *et al.*, *Charity Law and Social Policy: National and International Perspectives on the Functions of the Law Relating to Charities* (Springer, 2008). ちなみに、イギリスのチャリティ法のアメリカ法への継受についての分析は、See, Thomas Kelley, "Rediscovering Vulgar Charity: A Historical Analysis of America's Tangled Nonprofit Law," 73 *Fordham L. Rev.* 2437 (2005).

(20) ここで「本来の活動」とは、例えば、公益法人にあっては「公益事業」、宗教法人にあっては「宗教活動および公益事業」を指す。また、特定非営利活動法人（NPO法人）にあっては、「特定非営利活動に係る事業」を指す。一般的呼称としては、「非収益事業」が使われる。ちなみに、わが国では、収益事業課税については、限定列举主義（現在34業種）を採用する。これに対して、アメリカでは、いわゆる収益事業課税については非関連事業主義を採用する。すなわち、「収益事業」を大きく本来の活動に「関連事業」と「非関連事業」とに区分し、関連事業を課税除外とし、非関連事業を普通法人と同様に課税する仕組みを採用する。

することを正当化するための理論的根拠（rationale）については、さまざまな観点から考察することができる。大きく「伝統的な根拠」と「現代的な根拠」に分けて精査するのも一案である。また、現行の非営利公益団体が法人となる場合の各種準拠法のもとでの非収益事業（宗教活動・公益事業、関連事業）の内容や区分に応じて、大きく「非収益活動の課税除外の根拠」ないし「公益事業の課税除外の根拠」について精査することもできる。

このようないくつかの考察手法や分析方法があることを念頭に置いたうえで、ここでは、「伝統的な課税除外の根拠」と「現代的な課税除外の根拠」に分けて分析してみる。

（１）わが国における伝統的な課税除外の根拠

日米ともに、所得課税に導入時から、非営利公益団体の非収益事業活動に対しては、所得課税が行われてこなかった。こうした課税除外措置は、どのような根拠に基づいて採られてきたのであろうか。

わが国における非営利公益団体の本来の事業活動に対する非課税措置は、沿革的には、社寺・墓地など宗教用資産に対する地租の取扱いにその端を発する。しかし、こうした措置を講じた背景にいかなる根拠があったのかは定かではない。

一方、わが国で初めて法人の所得（第１種所得税）に課税するとしたのが、1899〔明治32〕年の所得税法改正（1899〔明治32〕年法律17号）である。この改正では、「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」は非課税とされた（５条４号）。その根拠、すなわち立法事実、については、当時の帝国議会の審議録に若干の記述があり、参考になる。

1898〔明治31〕年12月13日に開催された第13回帝国議会衆議院所得税法改正に係る審査特別委員会では、次のような質疑応答が交わされている⁽²¹⁾。

(21) 第13回帝国議会衆議院所得税法改正に係る審査特別委員会速記録（第１号）３～４頁参照。

「○齋藤安雄議員 5条4号『営利ヲ目的トセサル法人ノ所得』

○政府委員(若槻礼次郎)『営利ヲ目的トセサル法人』ト伝ヒマスノハ、今日民法ノ総則ニアリマス、商業ナリ教育ト云ウヤウナ事柄ニ就イテ、法人ヲ立ルコト出来ルト云フコトニツイテ居リマス、サウ云ウノハ固ヨリ教育トカ慈善トカ商業トカ伝フ目的テ、法人ニナツテ居ルモノモアリマスカラ、ソレ等カラシテ此所得税ヲ取ルト伝フコトハ、此課税ノ上ニ於テ余リ喜フヘキコトテハアリマスマイ、現ニソノ法律ニ於テモ商業ニ供スル建物或ハ土地ナトニ於テハ、免税ニナツテ居リマスカラ、所得税モ矢張り、サウ云ウヤウナ慈善トカ教育トカ商業トカ伝フ目的ニ立テ居ル法人タケニハ、課ケナイ方カ宜シイト云ウノテ、営利ヲ目的トセサル法人ノ所得ハ、課税ノ範囲外ニ置キマシタ・・・・。」

以上のように、非営利公益団体に対する非課税取扱いの淵源となる法案についての議会で審議の際の議論を見た限りでは、課税除外とした根拠は定かではない。また、わが国の民法制定時に範とした西欧諸国の近代法制の影響も考えられないでもない。しかし、これについても確たる裏付け資料は見出せない。

あるいは、わが国には、古くから社寺・墓地などの資産に対する非課税措置があったことから、近代的な税制の確立に際して、議会がこの伝統を尊重した結果ではなかったかとも推測できる。すなわち、極めて不確実ではあるが、当初の非営利公益団体に対する非課税措置は、特定の根拠があつてのことではなく、むしろ、議会は、営利を目的としていないこの種の法人には課税すべきではないといった単純な発想に基づいて採られたようにも見える。

また、わが国における非営利公益活動は久しく政府支配若しくは官庁主導で培われてきていることから、公益団体を準公共法人のような存在と見て、課税上は公共法人に準じた課税取扱にしたとも考えられる。

（２）アメリカの主な民間非営利公益団体と伝統的な課税除外の根拠

アメリカの民間非営利公益団体（Charities and Other Tax-Exempt Organizations, NPO/NGO）は、原則として、連邦税、州税および地方団体税の納税主体（separate taxpaying entities）となる。もっとも、団体の本来の事業および本来の事業に関連する事業（関連事業／related business）は、幅広く課税除外とされている。すなわち、「非営利公益団体〔法人〕課税除外制」を採っている。したがって、各種所得・消費・資産課税の対象となるのは、非関連事業所得（UBIT=unrelated business income tax）に関係する部分に限られる。

アメリカにおける民間非営利公益団体に対する所得課税上の課税除外措置の淵源は、南北戦争（Civil War：1861年～1865年）の時期に求めることができる。この当時の所得税制では、当初個人のみが課税対象とされるとともに、公益信託（charitable trusts）の受託者は課税除外とされた⁽²²⁾。この所得税法は1872年に廃止された。1894年に所得税が再度導入された。この1894年所得税法では、すべての公益団体（charities）を課税除外とした。これが、連邦税法における非営利公益団体に対する課税除外措置のはじまりである。しかし、1894年所得税法、1895年に連邦最高裁が憲法違反と判断したために⁽²³⁾、廃止された⁽²⁴⁾。

アメリカにおける近代的な連邦法人所得課税の淵源は、1909年法人消費税（Corporate Excise Tax of 1909）に求めることができる。この1909年法、さらには1909年法を継受した1913年歳入法（Revenue Act of 1913）は、宗教、慈善その他の公益団体に対して制定法上の課税除外措

(22) See, Evelyn Brody, "Of Sovereignty and Subsidy: Conceptualizing the Charity Tax Exemption," 23 Journal of Corp. L 585, 605 & n.95 (1998).

(23) See, Pollock v. Farmer's Loan & Trust Co., 158 U.S. 601, 637 (1895); Pollock v. Farmer's Loan & Trust Co., 157 U.S. 429, 586 (1895).

(24) 一方、連邦税制への公益寄附金控除の導入は、違憲判決を受けて連邦所得税制の導入の途を拓くために合衆国憲法へ修正16条を挿入した4年後、すなわち1917年、である。

置を定めた。

その後、公益団体に対する課税除外措置は、連邦税法典である「内国歳入法典（IRC=Internal Revenue Code）」に継受され、今日にいたっている。

内国歳入法典は、公益団体の本来の事業から生じる「利益のいかなる部分も私的持分主または個人の利益に供されることがないこと」を条件に課税除外となる団体（entities）を例示している。一覧にすると、次のとおりである⁽²⁵⁾。

〔図表1〕アメリカの免税団体の種類と連邦公益寄附金税制の概要

内国歳入法典 〔条文〕	団体の種類	団体の目的（活動）	免税申請書式	年次報告書等 (Form) 提出	公益寄附金 受入適格
501 (c)(1)*	公共法人	合衆国の機関	なし	なし	○
501 (c)(2)	免税団体関連権 原保有法人	免税団体の権原の保有	1024	990	×
501 (c)(3)	宗教団体、教育 機関、公益（慈 善）団体、公共 安全試験機関、 虐待防止団体、 アマチュアス ポーツ団体など	一般的公益（慈善）活動	1024	990 990-PF	○
501 (c)(4)	市民団体、社会 活動団体など	コミュニティの福祉増進活 動：慈善・社会教育・レクリ エーションなど（ロビイング 〔政治〕活動ができる）	1024	990	×
501 (c)(5)	労働団体、農業 団体、園芸団体 など	労働条件の改善、品種改良、 啓蒙活動など	1024	990	×
501 (c)(6)	商工会、商工会 議所、事業者団 体など	経営環境の改善、業界活動な ど	1024	990	×
501 (c)(7)	親睦団体	娯楽、レクリエーション、社 交活動	1024	990	×
501 (c)(8)	友愛団体	もっぱら会員のための宿泊施 設を運営し、かつ、会員の死 亡・疾病・事故の際に給付ま たはその他の福利を提供する 活動	1024	990	○（ただし、 501条(c)(3) に相当する 目的を有す る団体）

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

501 (c)(9)	任意従業者共済団体	加入者の死亡・疾病・事故の際に給付またはその他の福利を提供する活動	1024	990	×
501 (c)(10)	宿泊施設利用型友愛団体	もっぱら会員に宿泊を提供することをねらいに運営を行っており、かつ、本来の事業から生じる余剰金は501条(c)(3) 目的に費消されること。ただし、会員の死亡・疾病・事故の際に給付またはその他の福利の給付をしていないこと。	1024	990	○(ただし、501条(c)(3)に該当する目的を有する場合)
501 (c)(11)	地方教員退職基金	退職後の福利給付を目的とした教員団体	なし	990	×
501 (c)(12)	地方共済生命保険団体	100%地域単位の共済生命保険団体の活動など	1024	990	×
501 (c)(13)	共益埋葬・霊園法人	共益・非営利法人形態のものに限る	1024	990	○
501 (c)(14)	州認可信用組合・相互信用組合	組合員への貸付	なし	990	×
501 (c)(15)	小規模相互保険会社・組合	会員への保険給付	なし	990	×
501 (c)(16)	農業協同組合、農業団体関連穀物取引金融法人	農協等の組合員の穀物取引活動にかかる金融取引活動	なし	990	×
501 (c)(17)	失業補償給付信託	失業補償給付信託を目的としたもの	1024	990	×
501 (c)(18)	従業者積立年金信託	従業者の年金積立を目的としたもの	なし	990	×
501 (c)(19)	軍人団体		1024	990	△
501 (c)(21)	炭塵肺給付基金	炭塵肺による死亡・機能障害者に対する補償に備え炭鉱経営者が積み立てる基金	なし	990-BL	×
501 (c)(22)	退会負担金補償基金	雇用主複合年金基金から退会する雇用主の負担金を補償する目的の基金	なし	990	990
501 (c)(23)	退役軍人団体(1880年以前に創設されたもの)	退役軍人への保険その他の給付を行う団体	なし	なし	△
501 (d)	宗教生活共同団体	信仰に基づき、事業活動、日常生活を行う団体	なし	1065	×
501 (f)	教育機関関連協同組合方式サービス団体	教育機関に投資サービスを行う協同組合	1023	990	○
501 (k)	子ども保護団体	子どもの保護にあたる団体	1023	990	○
521 (a)	農業協同組合団体	農産物などの取引・買入を行う団体	1028	990-C	×

*例えば、501 (c) (1) は、501条 c 項1号の略記。

これら各種非営利公益団体のうち、主要なものを掲げると、次のとおりである。

〔図表2〕内国歳入法典に盛られた主な非営利公益団体の種類

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

アメリカのこれら主要な民間非営利公益団体に対する課税除外正当化の根拠・立法事由は、必ずしも明確ではない。後述するように、連邦議会では、法人擬制説、または、営利を目的としていないこの種の団体には課税すべきではない、といったことを根拠に課税除外措置を講じたように見える。

アメリカにおいては、NPO/NGOの種類および事業活動はきわめて多彩である。内国歳入法典が掲げる連邦法人所得が課税除外となる非営利公益団体のリスト、さらには課税除外の要件などについて、学界などにおいて久しくさまざまな角度から検証が行われてきている⁽²⁶⁾。しかし、民間非営利公益団体税制改革については、コンセンサスが得られず、具体的な青写真は描かれていない。これは、裏返すと、「NPO/NGO大国」アメリカにおいては、伝統的に確立されてきた税制上の支援措置が受けられる民間非営利公益団体リスト〔現行秩序〕にメスを入れることは、極めて重い政治課題であることを暗示している。

アメリカは、わが国のような役所主導で公益法人制度改革を行った国とは異なる。政治主導の国アメリカでは、政治家にとり、“民力の源流”で

(26) See, e.g., Rob Atkinson, Theories of the Federal Income Tax Exemption for Charities: Thesis, Antithesis, and Syntheses, 27 Stetson L. Rev. 395 (1997); Anup Malani & Eric A. Posner, The Case for For-Profit Charities, 93 Va. L. Rev. 2017, 2021 (2007).

あるNPO/NGO税制に安易に手を入れることは、ある意味で政治生命をかけた勝負となる⁽²⁷⁾。

（３）求められる現代的な課税除外の根拠

日米において、民間非営利公益団体に対する課税除外措置は、その根拠がさして深く問われることのないままに、法人制度の発展とともに、久しくその適用を広げてきたともいえる。

今日、民間非営利・公益セクターは、大きく開花し、政府セクター（第一セクター）や営利セクター（第二セクター）と十分に対峙できる規模にまで成長を遂げている。あるものは、課税除外措置を武器にして営利・課税法人顔負けの規模にまで成長し、民業圧迫とも批判される規模の公益法人も出現してきている。民間非営利公益団体が営利企業と実質的に無税（tax free）で市場競争できることになる点を皮肉って、課税除外措置を“ただ乗り（free ride）”のツールと見る考え方も強まっている⁽²⁸⁾。もっとも、この点については、まさに「木を見て森を見ない」式で、しばしば誤解され、かつ、誇張されがちである。なぜならば、営利企業も、赤字の場合には、所得課税が行われないからである。事実、わが国をみて見ても、おおよそ260万の営利法人の70%前後が赤字申告（法人税フリー）をしているという事実は無視できない。また、有限責任事業組合（LLP=Limited Liabilities Partnership）や合同会社（LLC=Limited Liabilities Company）のように、損益は、所得課税の対象とならない事業形態の選択もできる⁽²⁹⁾。

(27) See, Joint Comm. on Taxation, JCX-29-05, Historical Development and Present Law of the Federal Tax Exemption for Charities and Other Tax-Exempt Organizations 63 (Apr. 19, 2005), available at <http://www.house.gov/jct/x-29-05.pdf>.

(28) See, generally, Gilbert M. Gaul & Nail A. Borowski, The Profitable World of Nonprofit, Free Ride : The Tax-Exempt Economy (The Philadelphia Inquirer, 1993).

(29) もっともわが国の合同会社の場合、法人であるという理由で、株式会社と同じように損益は法人税の課税対象とされている（会社法575条以下）。ちなみに、企業税制の日米比較について詳しくは、拙論「企業税制の日米比較～留保金課税制の分析を中心に」税制研究64号（2013年7月）参照。

この場合、その直接構成員にパス・スルー（pass-through）課税（構成員課税）、すなわち、構成員が法人である場合には、法人所得税の課税対象、一方個人である場合には個人所得税の課税対象となる。

逆に、非営利公益法人の場合、仮に収益事業（アメリカの場合は非関連事業）を行っていたとしても、配当を受ける持分主が存在しないこともあって税引き後所得ないし余剰金は分配できず、本来の事業（公益事業）に費消しなければならない。これに対して、営利法人の場合は、法人税という収入（益金）から費用（損金）を差し引いて算定された課税の対象となる「純利益」（所得）をあげており課税されていても、税引き後の所得は必ずしも配当に回す必要がなく社内に留保することもできる。したがって、この点では、営利法人の場合の方が優遇されているとの見方もできる。

ときには、ガバナビリティ（法人の統治能力、管理運営能力）やアカウントビリティ（説明責任）あるいはディスクロージャー（情報公開）などの面で問題を指摘される非営利公益法人がマスコミをにぎわす。こうした背景には、課税除外措置の存在があるのではないかとの指摘がしばしばなされる。

わが国においては久しく、民間非営利公益活動は人格のない社団等（任意団体）を組織してこれを行う方法がとられてきている。また、法人化も、財産管理や社会的認知度や信頼性の向上などを主眼とする場合も多い。この場合、伝統的に、民法旧34条⁽³⁰⁾に基づく社団法人・財団法人（通称「民法法人」）を設立する方法が選ばれてきた。

しかし、近年の公益法人制度改革および新公益法人税制（税法）の施行を経て【2008（平成20）年4月30日に成立、公益法人改革関連3法とともに、2008（平成20）年12月1日に実施（施行）】①一般社団・財団法人＋②公益社団・財団法人の二階建ての公益法人制度が新設された。旧民法

(30) なお、民法旧34条〔公益法人の設立〕は、2008〔平成20〕年12月1日まで効力を有した。

法人などは、新法施行から5年以内の新法人への移行ないし清算することになっている⁽³¹⁾。

一方、新税制では、所得課税を行う前提として、まず一般社団法人・財団法人のうち公益認定を取得した法人（①「公益社団・財団法人」）と、公益認定のない法人（②「一般社団・財団法人」）に類別。次に、②一般社団・財団法人を（a）「非営利型法人」（公益法人等である一般社団・財団法人）とそれ以外の（b）「営利型法人」（「特定普通法人」）に類別。さらに（a）非営利型法人は非営利性が徹底された法人（（i）「完全非分配法人」）と、共益を図るための法人（（ii）「共益法人」）とに区分した。

所得課税面では、公益社団・財団法人は、公益目的事業＋公益目的事業に関連事業（収益事業が公益目的事業に該当する部分を含む。）は非課税、収益事業（ただし、収益事業が本来の事業に該当する部分を除く。）は普通法人並み課税が行われる。一方、同じ所得課税面で、（a）非営利型法人（公益法人等である一般社団・財団法人）については、本来の事業は免税、収益事業（収益事業が本来の事業に該当する部分を含む。）は課税。（b）営利型法人（普通法人である一般社団・財団法人、特定普通法人）は全所得が課税となる⁽³²⁾。

その他に、特別法に基づき法人を設立し非営利公益活動行う方法がある。社会福祉法に基づく社会福祉法人の設立や、宗教法人法に基づく宗教法人の設立など、その活動の目的や中身に応じてさまざまな選択が考えられる。とくに、近年、特定非営利活動法人（通称「NPO」）法に基づいて特定非営利活動法人（通称「NPO法人」）を設立する方法が選ばれてきている。

ここで、わが国における法人類型ごとの法人税（法人所得税）の課税、課税除外の取扱いを簡潔にまとめてみると、次のとおりである。

(31) 移行中は「特例民法法人」として存続し、従来からの税制上の支援措置も継続される。

(32) 新公益法人の税務について詳しくは、朝長英樹ほか編著『精説 公益法人の税務』（公益法人協会、2008年）参照。

〔図表3〕わが国の法人類型と法人税の課税・課税除外の取扱い

① 公共法人 公共目的で設立された団体。例えば、地方公共団体、NHK、日本司法支援センターなど（法人税法2条9号、同法別表第一1号）。
法人税は人的課税除外（法人税法4条2項）
② 公益法人等 公益活動を目的として設立され、かつ営利活動を本来の目的としない団体。例えば、公益財団法人、公益社団法人、特例民法法人（新制度に移行中の旧社団法人・旧財団法人）、学校法人、宗教法人、社会福祉法人、更生保護法人など（法人税法2条六号、同法別表第二）。
収益事業から得た所得のみに課税（法人税法4条1項・7条・66条3項）。
(a) 公益財団法人・公益社団法人 普通法人（資本金1億円以下のもの。以下同じ）と同じ税率で課税（法人税法7条・66条1項2項）。 (b) 特例民法法人、学校法人、宗教法人など 普通法人に比べ低い税率で課税（法人税法7条・66条3項）。
③ 協同組合等（内国法人のみ） 公共活動を目的とするものでもなく、営利活動を目的とするものでもない団体。法人または個人が相互扶助の精神にもとづき協同して事業を行う目的で設立。特別法で法人格を付与。例えば、中小企業等協同組合、農業協同組合、漁業協同組合、信用金庫など（法人税法2条7号関係別表第三）。
(a) 単体の協同組合等 普通法人と同じ税率で課税（法人税法66条1項）。
(b) 連結協同組合等 普通法人に比べ低い税率で課税（法人税法81条の12第3項、租税特別措置法68条の108第1項）。なお、連結親法人の資本金等の金額が1億円以下などの場合、年800万円以下の所得はさらに低い税率で課税（租税特別措置法68条の8第1項）。
(c) 特定の協同組合 普通法人の税率で課税。所得のうち年10億円超の部分には普通法人に比べ低い税率で課税（租税特別措置法68条1項・68条の108第1項）。
④ 人格のない社団等 代表者または管理人の定めのある法人格のない社団または財団（法人税法2条8号）。法人ではないが、法人とみなして法人税を課税。「任意団体」とも呼ばれる。例えば、PTA、学会、町内会、同窓会など。
収益事業から得た所得だけに普通法人の税率で課税（法人税法4条・7条・66条1項2項）。
⑤ NPO法人 特定の非営利活動を行うことを目的とする団体（NPO法2条）。NPO法に基づき、法人税法の特例として公益法人等の取扱いを受ける。例えば、国境なき医師団日本など。
収益事業から得た所得だけに普通法人の税率で課税（NPO法70条1項）。

⑥ **普通法人** 上記以外の法人（法人税法2条9号）。例えば、株式会社、合資会社、合名会社、合同会社、医療法人、証券取引所、日本銀行など。大多数の法人がこれに該当。また、一般社団法人・一般財団法人（特定一般法人）もここに含まれる。

すべての所得に普通法人の税率で課税（法人税法5条・66条1項2項・99条1項）。ただし非営利型一般法人については、収益事業所得にのみ普通法人の税率で課税。

2 現代的な課税除外の根拠の検討

わが国においては、久しく財政当局が主導して非営利公益団体支援税制をつくり、議会の承認を得て導入してきている。この背景には、租税立法が政府立法（閣法）一辺倒で、租税政策を行政府（財政当局）が独占し、議員はおろか民間や学者が行政府から独立して租税政策づくりをする環境になかったことがある。こうした役所お任せ常態のもと、租税理論学界が、財政当局が策定した非営利公益団体支援税制の正当化の根拠を十分に精査する機運になかったことは確かである。

アメリカにおいては、猟官制度（スポイルド・システム）のもと、連邦大統領が選ばれ政権が変わると数千人もの高位の行政官が入れ替わる。また、議会では、政府立法の制度がなく、あらゆる議会制定法は議員立法による仕組みになっている。こうした制度のもとにあり、NPO/NGO大国といわれるアメリカにおいてでさえ、連邦所得税が導入されて以降1900年代後半まで久しく、非営利公益法人（団体）に対する課税除外措置は、課税ベースを侵食する租税特惠措置にあたるのか、あるいは、当然に課税ベースから除外される取扱いなのかなど、立法事由を精査し正当化の根拠を探るための積極的な議論が展開されなかった。

（1）法人実在説と法人擬制説

非営利公益団体支援税制の正当化の根拠については1900年代後半まで久しく積極的な議論が展開されてこなかった。その一因として、法人所得

課税についての、「法人実在説 (separate taxpaying entity theory)」と「法人擬制説」との争いがあったことがあげられる。

法人実在説によれば、法人は持分主から独立した納税主体となり、法人所得課税の対象にできる。これに対して、「法人擬制説」によれば、法人を独立した納税主体としてとらえることには、疑問が出てくる。なぜならば、法人擬制説にしたがう限り、法人は、営利 (for profit) か、非営利 (not-for-profit) かを問わず、持分主とは異なる納税主体 (separate taxpaying entities) として納税義務を負わないことになるからである。つまり、この考え方にしたがう限り、公益団体が「非営利」であることは、法人所得を課税除外とする決定的な根拠にならないことになるからである。

19世紀後半以降、アメリカにおいては、営利法人については、法人は持分主とは異なる納税主体であるとする考えが強くなり、連邦議会も、そうした考えを強めていった⁽³³⁾。

(2) 強まる法人実在説と実体税法上の対応

19世紀後半以降、アメリカにおいては、営利法人については、法人は持分主とは異なる納税主体であるとする考えが強くなり、連邦議会も、そうした考えを強めていった。法人擬制説一辺倒では、非営利公益団体への非課税措置を正当化するのは難しくなった。

アメリカ内国歳入法典 (IRC) 501条c項3号は、公益団体の本来の事業活動が課税除外になるためには、本来の事業活動から生じる「利益のいかなる部分も私的持分主または個人に利益に供されることがないこと」を条件にしていることなどは、法人実在説に対応する意味合いも強い規定である⁽³⁴⁾。

(33) See, Marjorie E. Kornhauser, "Corporate Regulation and the Origins of the Corporate Income Tax," 66 Indiana L.J. 53 133-36 (1990).

(34) ちなみに、わが国の公益社団法人・公益財団法人の場合も、法人関係者に特別の利益を与えないこと (公益法人認定法5条3号)、定款への残余財産の継承的処分の明記 (同5条18号) のように、公益用財産の私的流用を禁止している。こうした要件の設定は、法人実在説、非営利公益法人は独立の納税主体とみる見解に対応する意味合いも強い。

このように、法人実在説の考え方が強まるなか、伝統的に非営利公益団体には持分主がないこと、さらには団体関係者に対して団体利益の私的流用を禁止することや清算所得の継承的処分（charitable assets settlement, *cy press rule*/サイプレス・ルール）を義務づけることなどにより、非営利公益団体は法人所得税についての独立した納税主体には成り得ないとする租税政策を是認してきた。

（３）ビッカー／ラダーの「課税ベース除外」説

非営利公益団体支援税制正当化の根拠について議論の口火を切ったのが、ビッカー（Boris Bittker）とラダー（George K. Rahder）である。両教授は、法人実在説の考え方が強まるなか、1976年に、非営利公益法人（団体）に対する課税除外措置は、所得課税上、課税ベースに入らないのは当然であり、租税特惠措置には当たらないとする見解を発表した⁽³⁵⁾。

わが国においても、これまで非営利公益団体の本来の事業活動を課税除外とすべきかどうかについて、一定程度の議論は行われてきている。こうした議論は、利益分配を目的としているかどうかを重視し展開されてきている。

わが国はもちろんのこと、アメリカにおいても、民間非営利公益活動用の金銭や実物資産は、法人所得課税理論や資産課税理論において課税対象とされる「課税ベース」には入らないことを根拠に課税除外とすべきである、との考え方が支配的である。こうした考え方は、「課税ベース除外説（tax base approach）」とも呼ばれる。

株式会社のような営利法人にあっては、持分主（株主、持分社員）がおり、純益があれば、こうした持分主へ利益分配（配当）をすることを主たる目的としている。これに対して、非営利公益法人（団体）にあっては、持分主がおらず、利益分配を目的としていない。こうした意味では、双方

(35) See, Boris I. Bittker & George K. Rahdert, The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation, 85 Yale L.J. 299 (1976).

を差別化してとらえることができる⁽³⁶⁾。わが国はもちろんのこと、アメリカにおいても、非営利である法人については、その“非営利性”に着眼して、当然に、法人所得課税の対象外であるとする見解が支配的である⁽³⁷⁾。

（４）ハンズマンの「課税ベース挿入」説

すでにふれたように、1976年に、ビッカー（Boris Bittker）、ラダー（George K. Rahder）は「非営利公益団体の非営利公益活動に費消される金銭や実物資産などは、所得課税上、課税ベースに入らないのは当然であるとの理由から、非営利公益法人（団体）に対する課税除外措置は、租税特惠措置には当たらないとする見解」を発表した。このビッカー／ラダーの「課税ベース除外」説は、通説として幅広く受け入れられていた。

しかし、このビッカー／ラダーの「課税ベース除外」説に対しては異論がなかったわけではない。異論を唱えたのが、ハンズマン（Henry Hansman）である⁽³⁸⁾。ハンズマンは、1981年に、法人所得税の課税ベースとなる純所得の測定問題に焦点を絞って重要な議論を展開した。そして、純所得の測定が困難なのは寄附金で運営されている非営利公益法人（団体）の場合であり、他方、多くのサービス提供型の非営利公益法人（団体）に

(36) わが国における非営利性についての分析として、林寿二『公益法人の研究』（湘南堂書店、1972年）28頁以下参照。

(37) See, Johnny Rex Buckles, The Case for the Taxpaying Good Samaritan : Deducting Earmarked Transfers to Charity Under Federal Income Tax Law, Theory and Policy, 70 Fordham L. Rev. 1243, 1284-96 (2002) ; Rob Atkinson, Altruism in Nonprofit Organizations, 31 B.C. L. Rev. 501 (1990) ; Evelyn Brody, Of Sovereignty and Subsidy : Conceptualizing the Charity Tax Exemption, 23 J. Corp. L. 585 (1998) ; Nina J. Crimm, An Explanation of the Federal Income Tax Exemption for Charitable Organizations : A Theory of Risk Compensation, 50 Fla. L. Rev. 419 (1998) ; Mark A. Hall & John D. Colombo, The Donative Theory of the Charitable Tax Exemption, 52 Ohio St. L.J. 1379 (1991).

(38) See, Henry B. Hansmann, “The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation”, 91 Yale L.J. 54 (1981) ; Henry B. Hansmann, “The Evolving Law of Nonprofit Organizations : Do Current Trends Make Good Policy?”, 39 Case W. Res. L. Rev. 807 (1987).

については、純所得の測定が容易にできる。したがって、一律に非営利公益法人(団体)を法人所得課税ベースから除外することに対して疑問を呈した。

こうしたハンズマンの指摘からも明らかなように、今日、アメリカにおいては、「非営利公益団体の非営利公益活動に費消される資金や実物資産などは、所得課税上、課税ベースに入らないのは当然であり、非営利公益法人(団体)に対する課税除外措置は、租税特惠措置には当たらないとする見解」がストレートに受け入れられているわけではない。とりわけ、非営利公益法人(団体)に対する課税除外措置については、包括的課税ベース(comprehensive tax base)を採求する一環として、シャンツ／ヘーグ／サイモンズ(SHS=Schanz-Haig-Simons)の古典的な所得概念⁽³⁹⁾にまで遡って、「所得とは何か(What Income is)」あるいは「所得ではないのは何か(What Income is not)」と言った視角から、なかば不毛にも近い議論が展開されている⁽⁴⁰⁾。

こうしたところに、課税除外の存置は、チャリティが伝統としてきた、市場経済にはなじみにくい“救貧(benefit for the poor)”の原点に立ち返って検証すべきであるとの見解が強く主張される理由がある。しかし、その一方で、社会の成熟度が増すにしたがい、非営利の健康増進クラブ、サービス利用料の高い私立大学のような教育機関や非営利の医療機関など、全般に有償のサービス給付型の団体が増加してきている。こうした社会の変容や市民の多様なサービス需要に応えるかたちで、後のふれるように、幸福増進規準功利主義(happiness-based utilitarianism)に基づき、幅広く幸福増進に資する非営利団体や事業活動(プログラム)を含めて課税除外に

(39) Henry C. Simons, *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy* 50 (1938).

(40) ちなみに、本稿では、所得概念の視角からの詳細な検討を行っていない。See, e.g., Boris I. Bittker, A “Comprehensive Tax Base” as a Goal of Income Tax Reform, 80 Harv. L. Rev. 925, 932 (1967); R.A. Musgrave, In Defense of an Income Concept, 81 Harv. L. Rev. 44, 56-57 (1967); Victor Thuronyi, “The Concept of Income,” 46 Tax L. Rev. 45, 46 (1990); Richard Goode, The Economic Definition of Income, in *Comprehensive Income Taxation* 1-10 (Joseph A. Pechman ed., 1977)

すべきであるとの主張も無視できなくなっている⁽⁴¹⁾。ますます非営利公益法人(団体)に対する課税除外措置正当化のための根拠づけを難しくしている。

(5) バンク／バックルスの「コミュニティ所得課税除外」説

法人を独自の納税主体(separate taxpaying entities)とみる法人实在説は一般に広く受け入れられてきてはいるものの、法人实在説に対しては、今もってさまざまな異論がある。とはいっても、非営利公益団体(法人)課税除外制を正当化するために、法人擬制説を声高に主張するのも、今日の潮流にはあわないのも確かである。

そこで、法人实在説に立ち、法人は独自の納税主体になるとしながらも、非営利公益団体があみ出す所得は、コミュニティ(地域共同体)の利益増進に費消されることを目的としているという観点から課税除外を正当化する主張がある。こうした「コミュニティ所得(community income)」は、法人所得課税ベースから除外されるべきであるとする考え方を、ここでは「コミュニティ所得課税除外説」と呼んでおく。

コミュニティ所得課税除外説においては、現行連邦税法上、コミュニティは、人的課税除外とされ、法人所得課税の対象とされていない⁽⁴²⁾。このことから、コミュニティの利益増進のために活動する非営利公益団体(法人)やその活動(プログラム)も、課税除外とされて当然であるというのが論拠である。すなわち、民間非営利公益団体やその活動が稼得した所得ないし公益事業(プログラム)に支出された資金は、政府機関(公共法人)が上げた所得と同様に、人的課税除外とすべきであるとする主張である。

この非営利公益団体(法人)課税除外制を正当化するための主張は、「コ

(41) 本稿VI2 (1)(a) 参照。

(42) See, e.g., Private. Letter Ruling 88-49-023 (Dec. 9, 1988).

コミュニティ所得説（community income theory）」と呼ばれ、2001年に、バンク（Steven A. Bank）などにより提唱された⁽⁴³⁾。その後、バックルス（Johnny Rex Buckles）も支持している⁽⁴⁴⁾。

（６）サリー／マックダニエルの「租税歳出」論

税財政法学において、伝統的に、政府が特定の個人や団体に対する補助ないし助成などを（以下「補助等」という。）行うこととは、補助金ないし助成金（以下「補助金等」という。）の「直接的支出」を指すものと理解されてきた。しかしながら、今日では、この種の補助金等とは、ひろく税法上の特惠措置による租税の軽減免除や非課税などを通じて行われる「間接的支出」も理解されるようになってきている。

一般に、この種の間接的支出は、議会の議決を経ないで行われる歳出に相当することから、「かくれた補助金（hidden subsidies）」と呼ばれる。財政における議会中心主義の原理を確固たるものにするには、かくれた補助金のかたちではなく、国家予算から直接補助金のかたちで支出する方が得策であるとの主張もある。

アメリカ税財政法学においては、1980年代に、サリー（Stanley S. Surrey）が、このような「かくれた補助金」を、税法上の特惠措置を通じて行われることに着眼して、「租税歳出（tax expenditures）」と命名した。その後、租税歳出概念は、マックダニエル（Paul R. McDaniel）らにより広められ、今日、アメリカ税財政法学界でも幅広く認知されるにいたっている⁽⁴⁵⁾。

また、連邦はもちろんのこと、州レベルでも、租税歳出は、予算に「租

(43) See, Steven A. Bank, "Entity Theory as Myth in the Origins of the Corporate Income Tax," 43 Wm. & Mary L. Rev. 447 (2001).

(44) See, Johnny Rex Buckles, "The Community Income Theory of the Charitable Contribution Deductions," 80 Indiana L. J. 952 (2005).

(45) See, Stanley S. Surrey & Paul R. McDaniel, Tax Expenditures (1985, Harvard U. P.).
なお、邦文の研究としては、石村耕治「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』（法律文化社、1995年）14頁以下参照。

税歳出予算（tax expenditures budget）」に組み込まれ、議会での予算審議の対象とされている。

とりわけ、マックダニエルは、基本的に、公益寄附金控除を、税制の枠外にある直接補助金に置き換えてはどうかとも提案している⁽⁴⁶⁾。

もっとも、こうしたラジカルな変革論に対してはさまざまな批判がある。後に詳しくふれるように、公益団体の支援を直接補助金に依存する場合、その交付が大きく政治プロセスに委ねられることになる。このため、政治的影響力の弱い公益団体、マイノリティ団体、には補助金が回ってこないおそれがある。

また、これまで富裕層に依存してきた団体では大口寄附金が途絶えるおそれがある。さらに、直接補助金交付の場合、交付先での補助金の使途の透明化や会計責任を確認するために、会計監査や業務監査などの手法を用いて、政府が公益団体へ直接介入せざるを得なくなる。このことは、新たな官僚主義を呼びこらせ「大きな政府」につながるのみならず、独立セクターにある公益団体に対する政府の過度な介入を容認することにもつながる。むしろ、公益寄附金控除を活用し、公的資金配分方法の私化をすすめた方が「効率的な政府」の考え方に資する。

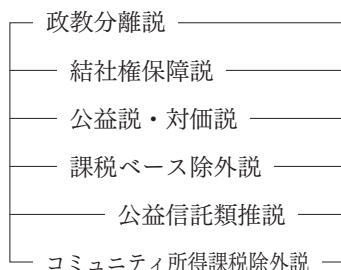
わが国においても、こうした租税歳出論の展開の影響を受けて、非営利公益団体に対する課税除外措置について、租税歳出論的な観点から再検討されてきている。

3 租税歳出論を基軸とした現代的な課税除外の根拠分析

租税歳出論的な観点からまとめてみると、非営利公益団体に対する課税除外措置の多様な根拠については、次のように図示することができる。

(46) See, Paul R. McDaniel, "Federal Matching Grants for Charitable Contributions: A Substitute for the Income Tax Deduction," 27 Tax L. Rev. 277, at 390 (1972).

〔図表4〕 租税歳出論の視角からみた現代的な課税除外の根拠



（１）政教分離説

宗教法人非課税制、とりわけ宗教活動非課税制の根拠を憲法20条及び89条の政教分離原則に求めようとする考え方である。

政教分離原則は、二つの不可分の側面を持ち、あたかも一枚の硬貨のようなものだともいわれる。すなわち、一つは、国家は宗教に介入してはならないという「宗教の国家からの自由」の側面である。そして、もう一つは、宗教は国家に介入してはならないという「国家の宗教からの自由」の側面である。このように、宗教と国家が相互に不介入の立場で自立して共生できて始めて“政教分離”障壁は堅固なものになり、ひいては「信教の自由」も積極的に保障できる。

政教分離原則を根拠に宗教法人の宗教活動を非課税とすることにより、課税権者である国や地方公共団体は、宗教活動に積極的にかかわらないように求めることができる。その一方で、宗教活動に課税しないことは、宗教法人に対する国や地方公共団体から特権を受けるに等しいという見方もある。したがって、憲法20条1項後段にいう国家が特典を付与することを禁止する規定に抵触するのではないかと指摘もある。

国教を禁止するとともに、国家と宗教との間の障壁をできるだけ高くしようとする憲法を持つという意味では、わが国とアメリカとは似たような法環境にあるといってよい。既成宗教、新宗教、新新宗教と、宗教

の競争と新陳代謝を繰り返すアメリカにおいても、政教分離原則を根拠に宗教団体の宗教活動を非課税とすることについては、合憲論と違憲論とが対立していた。しかし、最終的には、司法府〔連邦最高裁判所〕が合憲の判断を下したことで(Walz v. Tax Commission of New York, 397 U.S. 664 [1970])、この論点についてはすでに決着を見ている⁽⁴⁷⁾。

思うに、宗教法人に対する非課税措置は、宗教活動を間接的に支援するあるいは補助することにつながり、国家は宗教団体とかわりを持つことになる。しかし、一方で、宗教活動に課税することも、宗教活動の実態把握などのための税務調査などを通じて国家が宗教法人にかかわりを持つことになる。このような前提の下にあって、憲法は、むしろ宗教活動を非課税とすることにより最小限で宗教にかかわる方を選択しているとするのが妥当であろう。

(2) 結社の自由保障説

結社の自由保障説とは、非営利公益団体(法人)課税除外制の根拠を、憲法の結社の自由に求めようとする考え方である。

憲法は、「集会、結社及び言論、出版その他一切の表現の自由は、これを保障する」(21条)と定める。つまり、国民には「結社の自由」ないし

(47) Walz事件で、連邦最高裁判所は、宗教団体の宗教活動用資産に対する非課税措置は、非営利公益団体の本来の活動用の資産に対する非課税措置の一環として採られているものであり、とりわけ宗教活動のみの支援をねらいとした措置ではないとし、合憲の判断を下した。同様に、宗教団体の会誌に対する州・地方団体の売上税(消費課税)上の非課税措置が、非営利公益団体の会誌一般に対する非課税措置の一環として採られているのかどうか、言い換えると連邦憲法および各州の憲法が禁じる宗教活動を政府が支援することにつながっていないのかどうか、憲法上の政教分離原則(Constitutional Norm of Separation of Church and State)に照らして、その憲法適合性が司法の場で争われている。See, generally, Edward A. Zelinsky, "Are Tax "Benefits" for Religious Institutions Constitutionally Dependent on Benefits for Secular Entities?", 42 B.C. L. Rev 805 (2001). また、邦文による研究としては、拙論「アメリカの政教分離課税制度」〔石村耕治編〕『宗教法人法制と税制のあり方』(法律文化社、2006年)第5章、拙論「政教分離からみた宗教法人が行なうペット葬祭の税務収益事業該当性」獨協法学88号(2012年8月)参照。

「結社権（right to incorporate associations）」が保障されている。国民は、宗教はもとより、政治その他福祉の増進、環境の保全、人権の擁護、平和の推進など、多様な非営利公益活動をする目的で団体を結成し、さらには法人を設立する権利を有している。このように団体（法人）の構成員の結社権を守ることは、憲法上の要請である。

わが国においても、数多くの市民団体（NPO/NGO）は、法人格なき社團（unincorporated associations／任意団体）あるいは各種非営利公益法人のかたちで存在している。こうしたNPO/NGOの本来の事業に課税しないことは、市民の結社権を保障する意味で重い役割を担っている⁽⁴⁸⁾。

また、とりわけ、宗教法人の場合、法人自体が、「信教の自由」を享有すると見るのは自明のところである。宗教法人の宗教活動に対し課税措置を講じることは、当該事業に対する課税事務を口実に公権力を有する課税庁が、常時信徒の「宗教的結社の自由」に介入するおそれもでてくる。やはり、信徒の結社の自由を守り、信教の自由を保障するためには、宗教活動を当然に課税除外にするように求められる。このような論拠に基づき宗教活動を非課税とするように求める考え方は、「結社の自由保障説」と呼んでよい。

（３）対価説／公益説

非営利公益団体（法人）課税除外制の根拠をその公益性に求めようとする考え方である。

非営利公益団体（法人）は、国家（政府）に代わって非営利性・公益性の高いサービス〔共同財（collective goods）や共同サービス（collective services）、公財（public goods）、公サービス（public services）〕を肩代わ

(48) わが国に場合、任意団体、特定非営利活動法人（NPO）法人、非営利型の一般社団法人・一般財団法人〔完全非分配法人や共益法人〕などは、本来の事業に対する法人税が課税除外となっている。これは、NPO/NGOに対してみだりに課税権力が介入しないようにし、市民の結社権を保障する意味でも重要な意味を有している。

りして提供している⁽⁴⁹⁾。とりわけ、宗教団体などの場合は、憲法等の制約から国家が提供することのできない性質のサービスを肩代わりして提供している。つまり、当該団体のみが提供できる特殊のサービスを提供している。

その結果、国家の負担を軽減せしめ、かつ、公共の安寧など公益増進（public benefits）に貢献している⁽⁵⁰⁾。課税除外措置は、非営利公益団体（法人）のこうした非営利・公益増進活動（beneficial public service）に対し、税制を通じた国家からの一種の“対価”に支払であるとする見解である⁽⁵¹⁾。この考え方は、「公益説」ないし「対価説」・「代償説」と呼んでよい。

この考え方は、非収益公益事業に対して課税除外措置を講じることは、実質的に「租税歳出」を構成するとしながらも、社会全体の利益の観点から課税をしないとするとするものである。非営利公益団体（法人）に対する課税除外措置を正当化するための有力な根拠といえる。

（４）非営利所得・資産課税ベース除外説

非営利公益団体（法人）の活動用の資金や実物資産は、法人所得課税や資産課税理論において課税対象とされる「課税ベース」には入らないことを根拠に課税除外とする考え方がある。「課税ベース除外説（tax base approach）」と呼んでおく。この考え方は、非営利公益団体（法人）の活動用の金銭や実物資産に対する非課税措置は、「租税歳出」には当たらないとする、いわゆる「租税歳出非構成論（non-tax expenditure approach）」に依拠する。

非営利公益団体（法人）は、公益事業会計上、法人税にいう収入（益

(49) なお、「公益」とは何かについては、本稿II 公益寄附金税制の根拠において検証する。

(50) 井上恵行『宗教法人法の基礎的研究[改訂版]』（第一書房、1972年）354頁以下参照。

(51) 碓井光明「宗教法人の現状と問題」ジュリスト増刊総合特集33号『日本の税金』129頁参照。石村耕治編『宗教法人税制と法制のあり方』、前掲・注（47）、30頁以下、石村耕治編『宗教法人の税務調査対応ハンドブック』（清文社、2012年）41頁以下参照。

金）から費用（損金）を差し引いて算定され、課税の対象となる「純利益」（所得）をあげていない。また、現行税法は、法人所得に対する課税は、持分主に対する税金の前取りであるという考え方を一部なりとも採用している。しかし、非営利公益団体（法人）の場合、「非営利」「非分配」であり、配当を受ける持分主が存在しない。このために、公益法人法上の不文の「非分配制限（nondistribution constraint）」原則がある。

このように見ると、非営利公益団体（法人）の行う公益事業については、法人税において課税の対象とする課税物件（所得）を生み出し得ない。したがって、こうした非営利の活動や事業を、法人税の課税ベースから除外するのは合理的といえる。

一方、この課税ベース除外説に従うと、地方税、とりわけ固定資産税や特別土地保有税など（以下「固定資産税等」という。）の課税において、非営利公益団体（法人）が公益事業目的で保有する実物資産を、課税客体（課税ベース）から除外するのも合理的といえる。この考え方は、「課税客体除外説」と呼んでもよい。

非営利公益団体（法人）が保有する固定資産等に課税するにあたっては、その資産が毎年生み出す利用収益にも着目して課税ベースを算定する必要がある。ところが、非営利公益団体（法人）が非営利公益用として保有する実物資産の場合には一般に、商業的な利用収益はなく、しかも、課税客体を市場価額で測定することにもなじまない。このことから、当該固定資産税等を課税ベースから除外するのは理にかなっている⁽⁵²⁾。

（５）公益信託類推説

非営利公益団体（法人）の課税関係を“公益信託”の法理に準じて考えようとするのが公益信託類推説である。この考え方のもとでは、非営利公益団体（法人）を、受託者とみようとするものである。すなわち、非営利公益団体（法人）を、委託者から、公益目的で費消するように依頼を受けた金銭や

財産などを、自己の名で管理、不特定かつ多数の受益者を対象に給付する存在とみなすものである。この関係において、非営利公益団体(法人)は、単なる橋渡し機関(conduit)であり、非営利公益団体(法人)サイドでは課税除外とされて当然であるとする。また、この種のサービス給付に課税すべきであるというのであれば、そのサービス給付を受けた受益者サイドで課税すべきであるとする。この場合に、受益者サイドで、この種の給付に課税するか、非課税とするかは、租税政策の選択の問題となる。受託者で供給サイドにある非営利公益団体(法人)は、課税とは直接に関係がないことになる。非営利公益団体(法人)に帰属するこうした金銭や財産等について、法人所得課税上は、課税客体とはなりえない⁽⁵³⁾。ちなみに、この考え方は、法人擬制説的な潮流と軌を一にするとの見方もある⁽⁵⁴⁾。

(52) 例えば、わが国における地方税である固定資産税は、土地、家屋等を課税客体とする一方で(地方税法342条1項、341条1号)、国や地方公共団体などを人的非課税とする(同348条1項)。加えて、一定の固定資産について、その性格または用途に着眼して非課税(物的非課税)としている(同348条2項以下)。このことから、例えば、「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」(地方税法348条2項3号)や「墓地」を用途とする固定資産についても、固定資産税は課税除外となる(地方税法348条2項4号)。

固定資産税は、土地、家屋等の資産価値に着目し、その所有という事実に担税力を認めて課する一種の財産税である。したがって、「宗教法人が専らその本来の用に供している境内建物及び境内地」について固定資産税を非課税としたのは、それ自体に収益力がなく、担税力を持たないことが理由であると解される。また、「墓地」について固定資産税を非課税としたのも、当該土地を死体や遺骨を埋葬し得る墓地としての現況を備え公共の用に供することによって、当該土地の所有者によるその他の使用収益の可能性がなくなり、ひいてはそれ自体に収益力がなく、担税力を持たないことが理由であると解される。このことから、「宗教法人が専らその本来の用に供している境内建物及び境内地」、さらには「墓地」について固定資産税を非課税としたのは、特定法人に対する税制上の優遇措置であるとする判断(例えば、東京地裁平成18年3月24日判決・タインズZ996-8136)には大きな疑問符がつく。固定資産税の非課税について詳しくは、固定資産税税務研究会編『固定資産税逐条解説』(地方財務協会、2010年)参照。

(53) See, Bittker & Rahdert, "The Exemption of Non-Profit Organizations from Federal Income Taxation," 85 Yale L. J 299, at 314 *et seq* (1976).

(54) 山下徳夫「中間法人創設と法人課税のあり方」税務大学校論叢40号(1993年)185頁以下参照。

（６）コミュニティ所得課税除外説

すでにふれたように、法人実在説に立ち、法人は独自の納税主体になるとしながらも、非営利公益団体があみ出す所得は、コミュニティ（地域共同体）の利益増進に費消されることを目的としているという観点から課税除外を正当化する主張がある。すなわち、こうした「コミュニティ所得（community income）」は、法人所得課税ベースから除外されるべきであるとする考え方である。

このコミュニティ所得課税除外説においては、まず、現行連邦税法上、コミュニティの利益増進のために活動する州の下位に位置する多様な統治団体（例えば、カウンティ、シティ、タウンのような地方団体）は、人的課税除外とされ、法人所得課税の対象とされていないことをあげる。このことから、同じくコミュニティの利益増進のために活動する非営利公益法人（団体）も課税除外とされて当然であるというのが主な論拠である⁽⁵⁵⁾。

また、このコミュニティ所得課税除外説においては、非営利公益団体が、コミュニティの利益増進のために供給する公財（public goods）や公サービス（public services）は、これを価額評価し、法人所得課税ベースに挿入すべきではない、とする⁽⁵⁶⁾。なぜならば、市場経済になじまないかたちで非営利公益団体が提供したコミュニティ所得を正確に測定し、価格評価をするのは困難であることをあげる。もっとも、コミュニティ所得課税除外説にたつとしても、課税除外の存置は、チャリティが伝統としてきた、市場経済にはなじみにくい“救貧（benefit for the poor）”の視点に立ち返って検証すべきであるとの正論もある。

非営利の健康増進クラブや学費が高額な私立学校など有償のサービス給付型の団体が増加してきている今日の現状を織り込んで考える場合、何が

(55) See, Steven A. Bank, “Entity Theory as Myth in the Origins of the Corporate Income Tax,” 43 Wm. & Mary L. Rev. 447 (2001).

(56) See, Mark P. Gergen, “The Case for a Charitable Contributions Deduction,” 74 Va. L. Rev. 1393, at 1398 (1988).

「コミュニティ益（community benefit）」、とは何かについては、難しい検証が求められている。

II 収益事業に対するみなし寄附金制度および軽減税率の適用

わが国では収益事業に対するみなし寄附金や軽減税率の適用がある。すなわち、一定の非営利公益団体が収益事業を営む場合で純益が出たときには、収益事業から本来の事業（非収益事業）へ一定限度まで無税で寄附金（みなし寄附金）として支出できる（法人税法37条5項、法人税法施行令73条1項3号イ・73条の2、法人税法施行規則77条の3・22条の6）。また、みなし寄附金を支出した後に収益事業所得に課税されるが、当該所得には軽減税率の適用がある（法人税法66条3項）。

ここで、公益法人等やNPO法人に対する税制上の支援措置を精査するに先立ち、さまざまな非営利公益法人に対して適用される法人税率について見てみたい⁽⁵⁷⁾。

2013〔平成25〕年4月1日現在での各種類型に法人に対する法人税率を一覧表にまとめると、次のとおりである。

(57) 法人税の税率は、大震災の復興税源を確保するねらいから定められた「復興財源法」〔(正式名称「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」(平成23年12月2日法律107号))〕に基づく“復興増税”の影響もあり、激しく変化している。法人に対する“復興増税”は、3年間、つまり2012〔平成23〕年4月1日～2015〔平成27〕年3月31日までの間に開始する事業年度に適用される。復興に携わっているNPO法人を含め負担増が求められる。したがって、この復興増税のための法人に適用される税率は、事業年度によっても大きく異なってくる。

〔図表5〕 法人税の税率

区 分			基本税率 (*1)	H24.4.1～H27.3.31 までの間に開始する各事業 年度 (*2)
普通法人 (注3)	資本金1億円以下の法人 (相互会社を除く) (*4)	年800万円以下の部分	19%	15% (16.5%)
		年800万円超の部分	25.5%	25.5% (28.05%)
	資本金1億円超の法人・相互会社		25.5%	25.5% (28.05%)
公益法人等 (*5)、協同組合等 (単体) および特定の医療法人 (単体)	年800万円以下の部分		19%	15% (16.5%)
	年800万円超の部分			19% (20.9%)
協同組合等 (連結) および特 定の医療法人 (連結)	年800万円以下の部分		20%	16% (17.6%)
	年800万円超の部分			20% (22%)
特定の協同組合等の特例 (所得のうち年10億円超)			22%	22% (24.2%)

(*1) 平成24年3月31日以前に開始した事業年度の税率は異なる。

(*2) カッコ書きは、復興特別法人税を加算した後の税率です。復興特別法人税は、東日本大震災からの復興を目的に創設され、平成24年4月1日以降3年間〔その後1年に短縮〕、通常の法人税に併せて納付するように求められる(復興財源法42条)。この復興特別法人税率は原則として各年分の法人税額の10%である(復興財源法48条)。

(*3) 非営利型の一般社団法人・一般財団法人(非営利型一般法人)、人格のない社団等を含みます。また、NPO法人は、NPO法(70条1項)で、法人税法上の公益法人等と取扱われるが、収益事業所得には資本金1億円以下の普通法人に適用されるのと同じ税率で課税される。

(*4) 資本金の額または出資金の額が5億円以上である法人や相互会社等(「大法人」)による完全支配関係にある普通法人、または完全支配関係がある複数の大法人に発行済株式等の全部を保有される普通法人は除く。

(*5) 特例民法法人(新制度へ移行中の旧社団法人・旧財団法人)、学校法人、宗教法人、社会福祉法人、更生保護法人などである。一方、公益社団法人・公益財団法人(公益認定法人)、非営利型一般法人には、その収益事業所得に対し資本金1億円以下の普通法人に適用されるのと同じ税率で課税される。

NPO法人／認定NPO法人をはじめとした、さまざまな非営利公益法人に対する税制上の支援措置は多岐にわたる。2012〔平成24〕年4月1日に開始する事業年度から適用ある国税(所得課税：法人所得税および源泉所得税)上の主な措置を一覧にして図説すると、次のとおりである。

〔図表6〕主な非営利公益法人類型にかかる現行所得課税〔国税〕のあらまし

法人類型	課税の範囲	みなし寄附金	利子配当課税	法人税率	寄附金受入資格
NPO法人	収益事業課税 (34業種)	なし	課税	25.5% (28.05%) 〔ただし 800万円以 下は15% (16.5%)〕	なし
認定NPO法人	収益事業課税	20%相当額	課税	25.5% (28.05%) 〔ただし 800万円以 下は15% (16.5%)〕	あり
学校法人、 社会福祉法 人など	収益事業課税	50%相当額ま たは年200万円 のいずれか多 い金額	非課税	19% (20.9%) 〔ただし 800万円以 下は15% (16.5%)〕	あり
特例民法法人	収益事業課税	20%相当額	非課税	19% (20.9%) 〔ただし 800万円以 下は15% (16.5%)〕	特増法人に限 りあり
公益社団・ 公益財団法人 【公益認定 法人】	収益事業課税 (ただし公益目 的の事業に該当 する収益事業 は除く)	50%相当額ま たは公益法人 特別限度額の いずれか多い 金額まで	非課税	25.5% (28.05%) 〔ただし 800万円以 下は15% (16.5%)〕	あり
一般社団・ 財団法人 【非営利型 一般法人】	収益事業課税	なし	課税	25.5% (28.05%) 〔ただし 800万円以 下は15% (16.5%)〕	なし
一般社団・ 財団法人 【営利型一 般法人／特 定普通法人】	全所得課税	なし	税	25.5% (28.05%) 〔ただし 800万円以 下は15% (16.5%)〕	なし
任意団体 (PTA、市 民団体、学 会など)	収益事業課税	なし	課税	25.5% (28.05%) 〔ただし 800万円以 下は15% (16.5%)〕	なし

普通法人 （株式会社 など）	全所得課税	なし	課税	25.5% (28.05%) 〔ただし 800万円以 下は15% (16.5%)]**	なし
----------------------	-------	----	----	--	----

*（カッコ書き内）は、復興増税を加算した後の税率である。この復興特別法人税率は原則として各年分の法人税額の10%である（復興財源法48条）。つまり、通常の法人税額に1.1を掛けた額である。

**ただし、資本金1億円超の会社、資本金5億円以上の会社の100%子会社には15%（16.05%）税率は適用ない。

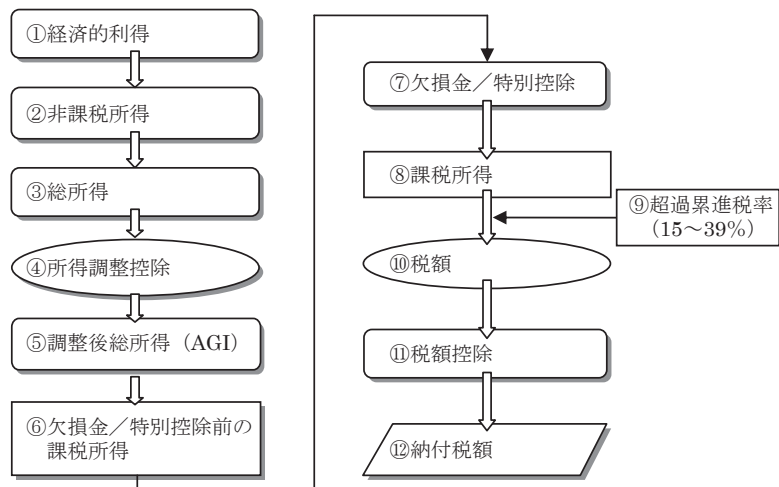
一方、アメリカでは、わが国の収益事業に相当する事業を、「非関連事業（unrelated business）」と呼ぶ。同様に、収益事業課税は、「非関連事業所得課税（UBIT=unrelated business income tax）」と呼ばれる。

非関連事業は、連法税法上、法人所得課税は課税除外とされる。一方関連事業は、普通法人と同様の累進税率で課税される。関連事業とは、本来の事業に関連する事業をさす。例えば、私立大学の直営書店で教科書を販売する場合は、課税除外である。一方、非関連事業とは、教育事業とは関連のない教科書以外の書籍や文具販売などを指す。したがって、こうした教育事業と非関連の事業は課税対象となる。同じく、宗教団体が運営する有料駐車場であっても、信徒や市民が礼拝に参加するために当該駐車場を利用したことから稼得した所得は、当該宗教団体にかかる連邦法人所得課税上、宗教活動に関連する事業から生じたものとして課税除外となる。一方、信徒以外の一般市民や観光客などが当該駐車場を利用したことから稼得した所得は、連邦法人所得課税上、非関連事業から生じたものとして課税対象となる。さらに、養護施設を運営するNPOが、その施設で働く人たちが生産した物品の販売から得た所得についても、当該NPOにかかる連邦法人所得課税上、本来の免税事業に関連する事業から生じたものとして課税除外になる。こうした非関連事業から生じた所得は、普通法人の場合と同様に累進税率で法人所得課税が行なわれる⁽⁵⁸⁾。

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

すでにふれたように、アメリカ連邦税法では、法人所得の計算にあたり、わが国のような確定決算主義が採られていない。このため、法人所得税の申告上、総所得から税法上認められた費用・損失などを控除して課税所得を計算する仕組みとなっている。

〔図表7〕アメリカ連邦法人所得税の課税の仕組み



また、わが国の法人税は単一税率で課税される。したがって、所得の多寡にかかわらず、一定の税率を適用して課税されることになっている。これに対して、アメリカの連邦法人所得税は、連邦個人所得税と同様に、超過累進税率で課税される。

2013年9月現在、アメリカの連邦法人所得税の累進税率（15%～35%）は、次のとおりである。

〔図表 8〕連邦法人所得税の累進税率（2013課税年）

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

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

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

ちなみに、非関連事業所得課税制度（UBIT）は、今日、公共法人（ただし、公立大学（public colleges and universities）を除く）を別とすれば、ほとんどの非営利公益団体（法人）に広く適用されている（IRC 511条 a 項2号B）。

1 収益事業、非関連事業所得課税の基準

わが法人税法では、「収益事業」とは、販売業、製造業など政令で定める事業で、継続的にかつ事業所を設置して営まれるものをいう（法人税法2条13号、法人税法施行令5条）。したがって、課税の対象となる「収益事業」は限定列挙されている。すなわち、「限定列挙主義」を採用。特掲事業は、現在34種である。

これに対して、アメリカ連邦税法における非関連事業所得課税制度

（UBIT）では限定列举主義を採っていない。当該事業が課税事業にあたるかどうかは、非営利公益団体（法人）の本来の事業と実質的な「関連性（relatedness）」があるかどうかで判断することになっている。すなわち、非営利公益団体（法人）の行う取引や事業は、本来の事業と実質的関連性がないと判断される場合で所得があるときには、非関連事業所得（unrelated business income）として法人所得課税の対象となる。これに対して、本来の事業と実質的関連性があると判断される場合には、取引や事業から生じた所得は課税除外となる。このように、アメリカは、収益事業所得課税にあたっては、「実質的関連性原則」に拠っているわけである。

この質的関連性を基準にして、内国歳入法典（IRC）のもとでは、次の要件に当てはまるものを「非関連」所得、すなわち、課税対象とする（513条）。①本来の事業目的と実質的関連性を有しないこと、②取引または事業を営んでいること、および③継続して営まれていること、である。

2 アメリカの非関連事業所得課税制度の根拠

アメリカにおける非関連事業所得課税制度（UBIT）は、1950年に導入された。この制度の導入は、実質的関連性原則を採用するものであったが、その立法事実（legislative facts）に簡潔にふれておきたい。

（1）非関連事業所得課税制度導入にかかる立法事実

非関連事業所得課税制度（UBIT）は、大きく①経済政策的な面と②法政策的な面から、その導入が正当化されている⁽⁵⁹⁾。

①経済政策的な面からみた制度導入の理由

経済政策的にみると、非関連事業所得課税制度（UBIT）の導入は、競

(59) See, John D. Colombo, "Commercial Activity and Charitable Tax Exemption," 44 Wm. & Mary L. Rev. 487 (2002); Ethan G. Stone, "Adhering to the Old line: Uncovering the History and Political Function of the Unrelated Business Income Tax," 54 Emory L.J. 1475 (2005).

争政策上の公平性を確保することにある。すなわち、同じような事業活動を行っていても、法人所得課税について非営利公益団体（法人）は課税除外、普通（営利）法人は課税では不公平であるとし、イコールフットディング（equal footing／競争条件の対等化）により「不公正競争（unfair competition）」を防止、排除することにねらいがある⁽⁶⁰⁾。非関連事業所得課税制度（UBIT）導入の直接の誘因となったのは、私立のニューヨーク大学が、製麺業を営む普通法人を買収したうえで大学の収益事業部門に組み入れ課税除外特権を利用して収益拡大をはかったことが、連邦議会で批判にさらされたことにある⁽⁶¹⁾。

連邦税法（IRC 511条～514条）に盛られた非関連事業所得課税（UBIT）は、簡潔にまとめてみると、次のような二つの理由をあげて正当化されている⁽⁶²⁾。

〔図表 9〕 経済政策的な面からみた制度導入の理由

- (a) 非営利形態での取引または事業が無税であるとするれば、有税の営利形態に比べ、低い価格で資産の譲渡（物品の販売）や役務の提供（サービスの給付）ができる。
- (b) 非営利形態での取引または事業が無税であるとするれば、有税の営利形態に比べ、内部留保を大きくできる。したがって、非営利形態よりは、より素早く事業拡大ができ、かつ事業破綻の危険度も低い。

②法政策的な面からみた制度導入の理由

一方、非関連事業所得課税制度（UBIT）の導入は、法政策的にみると、非営利公益団体（法人）の収益事業を課税除外としてきた判例法の基準「収益の使途基準（destination of income test）」を⁽⁶³⁾、制定法により変えることにあった。すなわち、その源泉（source）を問わず、収益が課税除外となる本来の

(60) See, Revenue Act of 1950.

(61) See, C.F. Mueller Co. v. Commissioner, 190 F.2d 120 (1951). なお、競争政策の面からのUBITの分析については、その沿革を含め、See, Thomas Kelley, “Rediscovering Vulgar Charity : A Historical Analysis of America’s Tangled Nonprofit Law,” 73 Fordham L. Rev. 2437, at 2494 *et seq.* (2005).

(62) See, H.R. Report No. 2319, 81st Cong., 2d Sess., at 579-80 (1950).

(63) See, *Trinidad v. Sagrada Orden de Predicadores*, 263 U.S. 578, at 581 (1924).

事業に充当される限りにおいて、収益事業所得には課税しないというルールを変えることにあった。したがって、非関連事業所得課税制度(UBIT)のもとでは、当該所得の究極的「使途(destination)」ではなく「源泉(source)」、すなわち、本来に事業にかかわるものかあるいはそうでないものかに着眼して、課税、課税除外が決定されることになる(IRC513条a項)⁽⁶⁴⁾。

本来の事業、すなわち課税除外目的、と「実質的関連性」があるという理由で課税除外とする場合、具体的にはいかなる基準に基づいて判定すべきなのであろうか。一般に、この判断は、法律上の問題というよりは、むしろ事実上の問題である。このため、実際には、この不確定な基準では、明確な判断を下すことが困難な場合も多い。この判断をめぐり非営利公益団体(法人)と課税庁(IRS)との間で合意に達することができない場合には、究極的には司法の判断を仰ぐことになる⁽⁶⁵⁾。

(2) 問われる実質的関連性原則の根拠

非関連事業所得課税制度(UBIT)の導入以降、この課税制度を支持する営利企業や学者などの見方は、課税条件が対等でなければ、非営利公益団体(法人)の市場参入は、いかなる状況においても必然的に「不公正」な結果を招くとの論拠に傾斜しがちである。すなわち、この課税制度は、「不公正競争」の存在を立法事実として、課税における「水平的公平(horizontal equity)」に資するものであるとして受け容れられてきている。しかし、こうした考え方に対しては異論がある。それは、「水平的公平」を重視するあまり、稼得された収益の特性に特段の配慮することなく、イコールフットィング(競争条件の対等化)原則に従って課税することに対する疑問である。すなわち、課税取扱いにおいてその究極的使途が「非営利・公益」目的である収益(所得)と、株主や出資者たる投資家に究極的に帰属する

(64) See, e.g., *Iowa State University of Science and Technology v. U.S.*, 500 F.2d 508 (1974).

(65) この点の分析については、拙著「日米の公益法人課税法の構造」、前掲・注(25)、275頁以下参照。

ことになる営利法人の収益（所得）とを均等に取扱うことに対する疑問である。

①資金調達面からみた「不公正な課税」存在の有無

非関連事業所得課税制度（UBIT）の導入のための立法を行う際にあげられた前記図表9に掲げた理由〔(a) および (b)〕を素材にして、異論を精査してみる。たとえば、(a) の根拠については、「価格」理論を十分に踏まえたものとはいえないとの批判がある。(b) の根拠については、株式や社債など他人資本の活用を含め事業資金の調達手段が多様であり、かつそれらの活用が比較的容易である営利法人こそ、寄附金や借入金(融資)、補助金などが主たる活動資金調達手段である非営利公益団体よりは、本来的に有利に事業展開ができるはずであるとする見解がある。

いずれにしろ、非関連事業所得課税制度(UBIT)がなければ必然的に「不公正な競争」が生じるとの推論は、今一度多角的に検討される必要がある。

②「不公正競争」の存在と被害の立証

非関連事業所得課税制度（UBIT）があれば、「不公正な競争」が生じないまたはそのおそれもないとはいえない。「不公正な競争」が存在するかどうかは、ケース・バイ・ケース基準（case by case basis）で判断される必要がある。すなわち、市場が、完全な競争状態であるかどうか、寡占状態になる場合、小規模企業と競合状態にある場合など、さまざまな状況のもとで「不公正な競争」が存在しかつ被害が生じているかどうかは、個別的に判定される必要がある。この意味では、必ずしも十分に具体的な「不公正な競争」による被害の立証を適用の要件としていない現行の非関連事業所得課税制度（UBIT）には問題なしとはしない。

いずれにしろ、現行の非関連事業所得課税制度（UBIT）がないと仮定した場合、「不公正な競争」が存在するときには、反トラスト法（独占禁

止法)で対応する途がある。すなわち、連邦反トラスト法であるシャーマン法(Sherman Act)およびクレイトン法(Clayton Act)は、「独占行為(monopolization)」を禁止している。したがって、非営利公益団体(法人)の収益事業活動が、市場における競争者たる営利企業の利益を不当に害することになる場合、反トラスト法のよる救済を求めることができる⁽⁶⁶⁾。

このようにみると、本来「不公正な競争」には、反トラスト法で対処すべきであるとの考えも成り立つ。言い換えると、税法で対処すべき問題ではないのではないかとの見解にも一理ある。また、競争政策上の課題に税法で対処するにしても、連邦課税庁が連邦取引員会〔わが国の公正取引委員会に相当〕と同様の市場の監視機能を有していない限り、逆に不公正を助長することにもなりかねない。

いずれにしろ、現行の非関連事業所得課税制度(UBIT)の立法事由が「不公正な競争」の排除にあるとする限り、課税庁がこの「不公正な競争」の存在による被害を立証したうえで課税を行うべきであるとする見解は正鵠を射ている。現在のように、課税庁が、実際の「不公正な競争」による被害の有無を立証することなしに、非関連事業の存在の有無のみを判定基準として一律に課税することになる仕組みには問題がある。この不合理な課税制度(UBIT)は廃止すべきとの見解もある⁽⁶⁷⁾。

Ⅲ 公益寄附金税制の根拠

公益寄附金控除・損金算入は、個人または法人が、国家(国や地方団体、連邦や州・地方団体)に対して支出した寄附金に加え⁽⁶⁸⁾、民間におい

(66) もっとも、税制が原因で「不公正な競争」を強いられ被害を受けたことを理由に救済を求める訴えが認められる可能性は必ずしも高くない。See, e.g., *Alco Parking Corp. v. City of Pittsburgh*, 417 U.S. 369 (1974).

(67) Ackerman, "Unfair Competition and Corporate Income Taxation," 34 *Stan. L.R.* 1017 (1982).

(68) 納税者が、法定税額を、直接政府(国や地方団体)に納付するか、あるいは国等に対して寄附金のかたちで支出しても、いずれにしろ政府の懐に入金することになる。このことが、国等に対し支出した寄附金を所得計算上控除・損金算入を認めている理由であろう。もっとも、国と地方団体を一体としてとらえ、あらゆる政府間寄附(intergovernmental donations)を一律に、所得計算上控除・損金算入を認めることには異論もありうる。

て非営利公益活動を行っている団体に対して支出した寄付金にも広く認められる。とりわけ、公益寄附金控除・損金算入は、非営利公益団体のうち、「公益性」の高い団体（以下「公益寄附金受入特定団体（specific recipient organizations of charitable contributions）」ともいう。）に限定して認められている。こうした支援税制は、一般に「公益寄附金税制（tax deduction/credit for charitable contributions）」と呼ばれる。

公益寄附金税制のあり方は、民間の非営利公益団体の事業活動を大きく左右する。同時に、税金の使途に関心を持つ納税者の納税の仕方にも影響を及ぼさずにはおかない。「市民が主役で、効率的で小さな政府には、大きな非営利公益活動が必要不可欠」という認識の高まりとともに、以前にも増して民間の非営利公益団体の活動を支える公益寄附金税制のあり方が問われてきている。いかなる理論的根拠に基づいて存置・正当化されているのかも精査するように求められてきている。

1 公益寄附金税制の意義

民間の非営利公益団体がその本来の目的とする事業活動を行うためには、潤沢な「原資」がいる。一般に、この種の団体は、その事業活動原資を、「寄附金」、「助成金（補助金）」、「債券の発行」および「収益事業収入」などに大きく依存している。したがって、非営利公益団体側から見ると、公益寄附金税制は、その事業活動原資を「寄附金」のかたちで個人市民や企業市民（corporate citizen）から募ることを容易にするために政府が講じてくれた税制上の奨励策（タックス・インセンティブ）とみてとれる。

（１）寄附者たる納税者側からみた意義

公益寄附金税制は、寄附を受ける側の利点に加え、寄附者たる納税者側にもさまざまな意義がある。

例えば、公益寄附金税制の活用により、寄附者たる納税者は、寄附金を

支出する場合に自己の税金計算において所得控除ないし税額控除をし、税負担の軽減をはかることができる。裏返せば、この仕組みを使って、政府は、実質的に、公益団体に対して「税制を通じた組み合わせ助成金・マッチンググラント(matching grant/税制を通じた公的資金/補助金/租税歳出)」を支給・付与する構図になる。

また、納税者側からすると、公益寄附金税制は、各納税者が私的に的確と判断・選択した公益団体に対して国家の公的資金を配分することを認めるに等しい課税上の仕組みとみてとれる。議会を通じないで公的資金を配分できるという見方をすれば、「公的資金の配分方法の私化(privatization of distribution of public money)」にもつながる仕組みといえる。また、公益寄附金税制により「税金を支払う途が二つ開かれる」かたちになる。すなわち、寄附者である納税者にそうした認識があるかどうかは別として、一つは、税法にしたがい納付を義務づけられる税額を、従来どおり国(アメリカの場合には連邦)や地方団体(アメリカの場合には州・地方団体)に支払う途である⁽⁶⁹⁾。そして、もう一つは、納税者が的確と思う民間の非営利公益団体を選択し、寄附金を支出し、税金計算において支出した額について控除・損金算入を受けるかたちで支払う途である。後者は、納税者が、自己の税金の使い途を選択・指定したうえで納付することにつながることから「使途選択納税」とも呼べる⁽⁷⁰⁾。

(2) 所得控除方式か、税額控除方式か

公益寄附金税制については、所得控除(tax deduction)方式と税額控除(tax credit)方式の選択肢がある。所得控除とは、一定の要件を満たした場合に(ただし、基礎控除を除く。)、所得額から一定の金額を差し引く仕

(69) ちなみに、単一国家(single state)であるわが国においては、各種非営利公益団体の準拠法は、民法およびその特別法を含め「国法」である。これに対して、連邦国家(federal state)であるアメリカにおいては、非営利公益法人法制をはじめとした婚姻法など私法は「州法」である。これら州法(50州+ワシントンDC)は千差万別である。したがって、NPO/NGOを立ち上げ活動をする場合、いずれの州の非営利公益法人法に準拠するかを決める必要がある。

(70) 拙論「使途選択納税と租税の法概念」獨協法学80号81頁以下参照。

組みを指す。所得控除額が大きいほど課税所得（課税対象額）が少なくなるため、納税額も少なくなる。これに対して、税額控除とは、一定の要件を満たす場合に、税額（課税対象額×税率で算出された税額）から、直接一定の金額を差し引く仕組みを指す。

一般に、所得控除方式は、高所得者へ有利に作用することから、高所得者に多額の寄附を奨励するためには有益であるとされる⁽⁷¹⁾。アメリカの連邦所得課税では、所得控除方式を採用する。一方、カナダの連邦所得課税やアメリカの一部の州で所得課税を採用するところでは⁽⁷²⁾、公益寄附金税制に税額控除方式を採用する。わが国においては、近年、地方税上の寄附金控除の仕組みを含めて、従来の所得控除方式重視から、税額控除方式、あるいは所得控除方式との併用の動きを強める傾向にある。

（３）公益寄附金受入特定団体の適格性判断基準

納税者たる寄附者が控除・損金算入の対象となる公益寄附金を受け入れる非営利公益団体（「公益寄附金受入特定団体（specific recipient organizations of charitable contributions）」）の適格性の判断基準に、とりわけ「公益性」に関しては、後に詳しく検討するように、租税理論学者からさまざまな正当化の根拠が示されている。

公益寄附金税制を正当化する根拠としては、伝統的な理解によると、非営利公益団体やその活動の「公益性（public interest）」あるいは「公益の増進性（public benefit）」の規準に使って説明してきている。言い換えると、課税除外措置に比べると、公益寄附金税制の適用にあたっては、常に「公益性」ないし「公益の増進性」の規準が重く評価されてきたといえる。

ちなみに、この問題を検証するにあたっては、近年のイギリスのチャリ

(71) もっとも、後に詳しくふれるように、公益寄附金税制の構築にあたり所得控除方式が好ましいか、税額控除方式が好ましいのかについては、不毛とも判断し得るかたちで議論が展開されている。この種の論争は、実益が乏しいとの批判もある。本稿においても、この種の非生産的な議論はできるだけ回避している。

(72) 例えば、アリゾナ州所得税では、公益税額控除(charitable tax credit)を採用する。

Available at : <http://www.azdor.gov/TaxCredits/WorkingPoorTaxCredit.aspx>.

ティ法制が参考になる。イギリスでは、2006年チャリティ法（Charities Act 2006）を制定して、非営利法益団体法制の抜本的改革を実施した。とりわけ、この改革の結果、非営利公益団体（NPOs）が公益団体（charities）に該当するかどうかを第三者機関（チャリティコミッション／Charity Commission）が判定する際に、すべての審査対象団体は、公益目的（charitable purpose）を有しているかどうかに加え、公益増進（public benefit）に資する活動をしているかどうか問われることになった。公益性の判定にあたりこれら二つの基準を用いることにした背景には、社会の変容や市民の多様なサービス需要に応えるかたちで、非営利の健康増進クラブ、サービス利用料の高い私立大学のような教育機関や非営利の医療機関など、全般に有償のサービス給付型の団体が増加してきている事情がある。救貧のような伝統的な公益増進活動を目的とする団体に加え、より幅広く幸福増進に資する非営利団体や事業活動（プログラム）も含めて課税除外にすべきかどうか、さらには公益寄附金受入特定団体の適格性を付与するかどうか、を検証する場合にイギリスチャリティ法の基準は一つの指針になる⁽⁷³⁾。

2 「公益」とは何か

公益寄附金税制のあり方を点検するに先立ち、まず、「公益」とは何かについて精査してみる⁽⁷⁴⁾。

わが国において、従来から、公益法人は、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益を目的とする法人」（現民法33条2項）とされてきた。

一般に、公益法人の設立について、公益性のほかに非営利性があること

(73) しかし、本稿では、チャリティ発祥の地イギリス（UK）の税制や理論については直接ふれていない。ちなみに、2006年チャリティ法（Charities Act 2006）は、法人法制度改革が中心であり、税制については、大きな動きはなかった。邦文による分析として、拙論「イギリスのチャリティ制度改革（1）（2）」白鷗法学15巻2号、16巻2号参照。See, Stephen Lloyd, *Charities: The New Law 2006* (2007, Jordans) ; Kerry O'Halloran *et al.*, *Charity Law and Social Policy: National and International Perspectives on the Functions of the Law Relating to Charities* (2008, Springer). また、アメリカにおいても、イギリスで採用する公益増進基準（public benefit test）の採用を示唆する論文として、See, Comment, "Redefining What It Means to Be Charitable: Raising the Bar with a Public Benefit Requirement", 86 Or. L. Rev. 865 (2007).

も必要であるとされてきた⁽⁷⁵⁾。

また、単に公益や非営利の活動（事業）を目的とするとするだけでは不十分で、積極的に遂行する、つまり「公益や非営利の活動（事業）の増進」が求められてきた⁽⁷⁶⁾。

「非営利」については、「非分配」ないし「非配当」と言う考え方が固まっている。これに対して、「公益」とは何かと問われると、確答は難しい。法学界での通説は、「公益」を、「社会全体の利益」、すなわち「不特定多数の者の利益」とする。この見解を取り入れた法律の規定もある。新公益法人制度の準拠法の一つである公益認定法（正式には「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」。以下、略称を使う。）である。同法2条（定義）では、「公益目的事業」について、「学術、技芸、慈善その他の公益目的に関する別表各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう」と定めている（引用者傍線）。

こうした公益の定義の仕方は、後に検討する不幸や苦痛（悪）を低めることで個人や社会の利益を最大化しようとする「最大幸福主義」ないし「功利主義（utilitarianism）」の考え方に近いとみることもできないでもない。

(74) わが国では、しばしば「公共」と「公益」との意味内容の違いが問題になる。この点について、例えば、法人税法は、収益事業を含めて法人税が課税除外となる別表第一「公共法人の表」と収益事業を除いて法人税が課税除外となる別表第二「公益法人等の表」とを峻別している。これに対して、アメリカにおいては、公財(public goods)、公サービス (public services)(あるいは、公財や公サービスが持つ「公益・公益増進 (public interest/public benefits)」は、政府機関（公共機関）はもちろんのこと、民間非営利公益団体 (NPO/NGO) においても提供できるとされる。また、アメリカ連邦法人課税上、原則として政府機関の収益事業は、NPO/NGOの行う収益事業と同等に、法人課税の対象となる。このように、アメリカにおいては、わが国でいう「公共」と「公益」との区分は明確ではないように思われる。

(75) このため、サイプレス (cy press=to the original intent) ルール【公益目的で出捐された資産は、当初の出捐者の意思どおりに費消することが不可能となったときには、出捐者の意思に最も近い公益目的に充当されるべきであるとする考え方】や公益的資産の継承的処分 (CAS=charitable asset settlement) 【公益団体が解散ないし他類型法人に転換する場合には、その公益的資産を処分し、他の公益団体等への引継ぎをすべきであるとする考え方】が強制される。わが国の新公益法人法では、CASの考え方が採用された（公益法人認定法5条16号・17号）。アメリカのCASについて詳しくは、拙論「アメリカにおける公益法人の営利転換法制の展開～課税除外法人かへの転換に伴う『公益的資産の継承的処分』の必要性」白鷗法学23号参照。

(76) 林寿二『公益法人の研究』、前掲・注（36）、21頁以下参照。

また、日本国憲法13条に定める国民の「幸福追求権」実現に資する活動(事業)あるいは“幸福”につながる利益追求を支援する活動(事業)とは何かとの問のなかにヒントが潜んでいる可能性も否定できない。すなわち、憲法13条前段で「すべての国民は個人として尊重される」を規定し、「個人の尊重」の原則をうたっている。その後段では、「生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする」と規定する。このように憲法に規定する「個人の尊重」原則に基づく「幸福追求権」を具体的に保障するために、プライバシー権、肖像権、環境権⁽⁷⁷⁾、知る権利、平和的生存権をはじめとした個々人の人格的生存に不可欠とされる数多くの憲法に規定されていない新しい人権や自由が創り出されてきている⁽⁷⁸⁾。生存権や

(77) 環境権とは、一般に「健康で快適な環境の回復・保全を求める権利」と定義され、具体的には日照権、静穏権、眺望権などを指すとされる。環境権を認める根拠条項としては、憲法13条に加え、憲法25条〔生存権〕をあげることができる。

(78) 近代の人権宣言や憲法において注目されることは、その核として「幸福の追求 (the pursuit of happiness)」という概念が盛られたことである。イギリスの聖職者であり哲学者でもあるリチャード・カンバーランド (Richard Cumberland, 1631-1718) が、1672年に『自然法 (De legibus naturae [On natural laws])』のなかで、「幸福追求は、我々人類の安寧に必須なものである」と論及したことが、その起源とされる。その後、イギリスの政治理論家ジョン・ロック (John Locke, 1632-1704) が、1689年の『寛容に関する一書簡 (A Letter Concerning Toleration)』スイスの自然法学者ジャック・ピュルマキ (Jean Jacques Burlamaqui, 1694-1784) 【スイスの法学者、ジュネーヴ大学教授。自然法、刑法、国際法に関する著作によって、イギリス、アメリカの法学、フランスの政治思想に多大の影響を及ぼした。】によって自然法学の核となる概念として「幸福」を位置づけた。詳しくは、種谷春洋『近代自然法学と権利宣言の成立ーピュルマキ自然法学とその影響に関する研究ー』(有斐閣、1980) 参照。また、アメリカの1776年の独立宣言 (Declaration of Independence) は、合衆国憲法の直接的な法源にはならないものの、合衆国憲法の制定にあたり一定の指導原理を明らかにする意味を有していた。独立宣言は、不正義を封じ込めるために「生命、自由および幸福追求 (life, liberty, and the pursuit of happiness)」といった「自然法上の譲渡不可能な人たる権利 (natural unalienable rights of man)」の「固有・天賦の権利 (inherent right)」を合衆国憲法に制度的に保障するうえで重要な意義を有していた。独立宣言がいう「幸福追求 (pursuit of happiness)」とは、「集約的な公福 (collective public happiness)」のみならず「各人の私福 (individual private happiness)」を含むと解されている。しかし、一方で、合衆国憲法前文に記された「一般的福利 (general welfare)」という文言は、独立宣言にうたわれた「幸福追求 (pursuit of happiness)」との関連においては、社会の「公財 (public goods)」ないし「公福 (public happiness)」〔コミュニティの永劫的かつ集約的利益 (the permanent and aggregate interest of the community)〕を意味すると解される。したがって、必ずしも「私福 (private happiness)」〔個人の自然権の保護 (protection of the natural rights of individuals) ~ 各個人がそれぞれの思うところに従い自己の生を追求する権利を保護すること〕とは同義に解されていない。See, Scott Douglas Gerber, To Secure These Rights : The Declaration of Independence and Constitutional Independence (NYU Press, 1995) at 62.

信教の自由など個別・特定条項に規定する権利や自由に加え、憲法13条に基づいてつくり出されてきた新たな人権や自由の増進をねらいの活動する非営利団体は、まさしく公益に資する団体に当たるといえる。

（１）公益の定義

このように、「公益」を一義的に定義すること、さらにはその内容となる“利益”を明確にすることは、必ずしも容易ではない。「公益」の内容を構成する“利益”の概念について誰もが納得できるような定説あるいはコンセンサスを導き出すには長い時間をかけた精緻な議論を要することは、ここに指摘するまでもない⁽⁷⁹⁾。

「公益」の内容を構成する“利益”の概念について、アメリカでも、さまざまな定義が試みられてきている。有力なものの一つとして、次のような定義が示されており、参考になる⁽⁸⁰⁾。

- ・「公益」とは、ある者がそれを費消したとしても、他の者はその費消を制限されないような利益を指す（non-rival goods）
- ・また、排他的でない利益を指す。すなわち、何者も、その利益の利用を排除されないような利益を指す（non-exclusive goods）

（２）公益の意義

こうした「公益」の内容を構成する“利益”の概念を一つの規準に分析してみると、「non-rivalness（非競合性）」と「non-excludability（排除性不能性／排除不可能性）」を兼ね備えた「公益増進（public benefit）」活動

(79) 公益法人実務研究会編『新訂 公益法人の理論と実務』（公益法人協会、1981年）21頁以下参照。

(80) See, Lorraine Eden & Melville L. McMillan, Local Public Goods : Shoup Revisited, in *Retrospectives on Public Finance* 178 (Lorraine Eden ed., 1991) at 113-115.

といわれるものは実に多様である。

また、どのような財（goods）や役務（services）が純粋な公財（pure public goods）あるいは純粋な公サービス（pure public services）にあたるのかについても必ずしも意見の一致を見ているわけではない⁽⁸¹⁾。

こうした問題のあることを織り込んだうえでいくつかの例をとりあげて「公益」の意義について点検してみると、次のとおりである。

（a）災害救援活動、救貧活動

災害救援活動や救貧活動の場合、表面的には、特定の被災者、生活困窮者の対する利益供与にあたる。しかし、その実質は、社会一般に対する利益供与にあたる。なぜならば、この場合に供給されている「公益」とは、こうした活動を通じてもたらされている“潜在的な社会緊張の緩和”などを指すからである。

社会一般に対する利益供与に資する災害救援活動や救貧活動を行うことを目的とする団体は、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものといえる。この点については、2011年3月11日に起きた東日本大震災における民間救援活動、市民ボランティア活動などをみれば、一目瞭然である⁽⁸²⁾。

とりわけ、わが国の場合、憲法25条で生存権を保障している。同時に「国は、すべての生活部面において、社会福祉、社会福祉、社会保障及び

(81) See, e.g., Henry Aaron & Martin McGuire, “Public Goods and Income Distribution,” 38 *Econometrica* 907, 915-16 & note b (1970). ちなみに、非競合性と排除性不能性・排除不可能性の2つの性質を兼ね備えた完全な純粋な公財ないし公サービス（pure public goods or service）は、国防や外交に加え、司法が警察などに限られる。多くの公財ないし公サービスは、さまざまな割合でこれら2つの性質を有しており、準公財ないし準公サービス（quasi public goods or service）とも呼ばれる。公園や図書館、市民ホールなどがあてはまる。

(82) この点について、アメリカの被災者支援ボランティア活動参加者の自弁の諸経費への公益寄附金控除（unreimbursed out of pocket expenses in giving service）の制度の分析およびわが国への制度移入の必要性を含め、拙論「アメリカの被災者支援税制の分析：日米の税財政法上の課題の検証を含めて」白鷗法学18巻2号参照。また、拙論「被災者支援ボランティア活動を促進するための税制」〔石村・市村編〕『大震災と日本の法政策』（丸善プラネット、2013年）161頁以下参照。

公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない。」(25条2項)と定めている。すでにふれたように、非営利公益団体(法人)は、国家(政府)に代わって非営利性・公益性の高いサービス〔共同財(collective goods)や共同サービス(collective services)、公財(public goods)、公サービス(public services)〕を肩代わりして提供している。こうした結果、国家の負担を軽減せしめ、かつ、公共の安寧など公益増進(public benefits)に貢献している。

(b) 宗教活動、教育活動

宗教団体の行う宗教活動や私立学校の行う教育活動は、第一義的には、特定集団に帰属する者(例えば、信徒、児童・生徒・学生等)を対象に提供される。このため、社会への利益供与は、間接的・第二次的(secondary benefits)なカタチとなる。しかし、こうした活動を通じて各個人が社会において自立して生きるための基礎・資質を養うことや、生活を向上させ豊かな精神生活を送ることに資し、ひいては“社会の安寧”につながることから「公益」に結び付くといつてよい⁽⁸³⁾。

宗教活動について、宗教団体は、宗教上の儀式を用いた死者の弔いを含む憲法上第一セクター(政府部門)にある公的機関に禁止されているさまざまな宗教サービスを代替して提供するスタンスにある⁽⁸⁴⁾。宗教活動につ

(83) 社会の安寧に資するという意味では、正の外部性(positive externalities)、とりわけ「技術的外部性」(市場を通さずに影響を及ぼすという意味での外部性)に社会の利益にプラスに作用すると見ることができる。

(84) 第一セクター(政府部門)にある公的機関は、憲法上宗教活動が禁止されている。憲法学では、宗教活動に該当するかどうかの判定にあたっては、「目的効果基準」が用いられている。目的効果基準とは、公的機関の行為の目的が宗教的意義をもち、その効果が宗教に対する援助、助長、促進または圧迫、干渉等にあたるかどうかをもって、憲法20条3項にいう「宗教的活動」に該当するかどうかを判断するものである。宗教活動に対する各種課税除外〔課税しないとする〕措置は、「租税歳出(tax expenditures)」にあたり、その効果が宗教に対する援助、助長または促進につながるかどうかは精査を要するところである。また、逆に、宗教活動に課税するとした場合、政府による課税行為が宗教に対する圧迫、干渉等にあたらないのかどうか問われる。

いては、信徒の内心に働きかけ、精神生活の浄化などを通じて、極めて消極的なかたちで社会の安寧に寄与している、との見方もある。“公益＝不特定多数の利益”とみる見地からは、特定者を対象とする宗教活動が本来の意味での“公益”につながるサービスであるのかどうか疑問がないわけでもない⁽⁸⁵⁾。

(85) もちろん、歴史的に見ると、宗教団体が、政府の諸政策と対峙した事象があったことも無視できない。例えば、カトリック教会は、政府の人工妊娠中絶を許容する世俗的な政策に反対してきた。仏教の社寺も、たびたび政府の政策に異論を呈してきた。世俗法たる刑罰法規や公序 (public policy) に反する宗教活動 (物理的活動) があった場合、例えそれが教会法や宗教法において許容されるとしも、原則として世俗法による規律が免れえないものと解される。もっとも、現行の世俗法である宗教法人法が求める公益性の要件は、“宗教団体”の公益性を問うものであり、“宗教”の公益性を問うものとは解し得ない。宗教活動自体に公益性を求めることは、国定宗教づくりにつながるおそれもあり、現行憲法上は許容されないと解される。

加えて、憲法がその自由を保障する「信教」すなわち「宗教」「信仰」とは何かを具体的に定義することについては、行政機関 (行政庁) はもちろんのこと、司法機関 (裁判所) も、消極的であるように求められる。いわゆる「津地鎮祭事件」において、裁判所は、「憲法でいう宗教とは『超自然的、超人間の本質 (すなわち絶対者、創造主、至高の存在等、なかなづく神、仏、霊等) の存在を確信し、畏敬崇拜する心情と行為』」との見解を示している [名古屋高裁昭和46年5月14日判決・行集22巻5号680頁]。また、名古屋地裁平成17年3月24日判決 (税務訴訟資料 第255-92 (順号9973)) 判決でも一部この定義を引用している。しかし、これには疑問を感じる。

たしかに、世俗裁判所が、「宗教」「信仰」といった文言を定義することについては、「国家 [政府] の言論の法理 (government speech doctrine)」【国家は、自らの言動活動において、中立的な見解を維持するように求められないとする理論である。ただし、国家の言論が、個人の言論の自由や政教分離原則などとぶつかる場合には問題となる。】から許容されるとの見方ができないわけではない。しかし、特定宗教の国家保証 (endorsement) ないし主流派宗教の公認などにつながりかねないことから、政教分離原則の視点、とりわけ「公定宗教の国教化禁止 (establishment of official religion)」の視点からは肯定的にとらえ難い。See, Samuel J. Rascoff, “Establishing Official Islam? The Law and Strategy of Counter-Radicalization,” 64 Stan. L. Rev. 125 (2012). いずれにしても、憲法は「信教」すなわち「宗教」「信仰」の自由を制度的に保障すると定めていることから、立法・司法・行政を問わず、こうした自由権に対する公権力の行使は極力抑制されなければならないことは自明のところである。

この点につき、名古屋地裁平成17年3月24日判決 (前掲) では、「そもそも、公権力がそのような審査を行うことは、信教の自由を保障した憲法20条に違反するおそれがあり、現に宗教法人法1条2項、25条5項、84条などは、公権力が、その事務を遂行する上で、宗教上の特性及び慣習を尊重し、信教の自由を妨げることがないように、特に留意すべき旨を定めている。」とし、自戒の念を表している。正鵠を射ている。

もっとも、こうした見地からすると、特定人を対象に学校教育サービスを提供する私立学校はもちろんのこと、事業者団体や親睦団体のような閉鎖型団体（closed organizations）一般も、特定者を対象としたサービスを提供している。“公益＝不特定多数の利益”とする規準からは若干かけ離れており、問題なしとはしない⁽⁸⁶⁾。

周知のように、わが国の場合、憲法20条は、「信教の自由」を保障する一方で、宗教団体に対する特権付与を禁止し（1項）、国等に宗教的活動を禁じている（2項）。また、憲法26条は「教育を受ける権利」を保障する。さらに、憲法89条は、公金その他の公の財産の宗教団体や教育事業への支出を禁止している。したがって、宗教活動や教育活動にかかる「公益性」の判断については、これら憲法規範の存在を織り込んだうえで精査される必要がある。

思想の表明や教義（宗教・信仰）をひろめる活動には、仮に異論があったとしても、自立した自由であることから、「公序」「公共の福祉」などを根拠にして公権力が介入することはゆるされない。佐藤幸治『憲法〔第3版〕』（青林書院、1995年）491頁以下参照。言い換えると、対面のみならず、動画、雑誌、新聞、ラジオ、テレビ、インターネットなどの媒体を通じた「純粋な言論（mere speech）」、「純粋な説教（pure religious preach）」ないし「純粋な宗教活動（pure religious activity）」に対する公権力の介入は人権侵害になりうる。もっとも、宗教法人（宗教団体）の「宗教的（聖的）側面」への公権力介入禁止のルールは、宗教的言論、説教などが、殺人や放火のような世俗法上の犯罪や、納税拒否のような受忍義務の不履行を教唆するような、いわゆる「スピーチ・プラス（speech plus）」に当たる場合には、「やむにやまれない国家の利益（compelling State interest）」をはかることなどを理由に、例外的に公権力の介入が是認されることもあり得るものと解される。See, Amos N. Guiora, “Religious Extremism : A Fundamental Danger,” 50 S. Tex L. Rev. 734 (2009); Gregory P. Proseus, “Reconciling Religious Free Exercise and National Security : Triumph of the Ultimate Compelling Governmental Interest,” 18 Wm. & Mary of Woman & L. 363 (2012). ただ、この場合であっても、信仰に基づく良心的兵役拒否や良心的納税拒否などのときには、寛容の精神に基づき世俗法による信者の信仰を保護する国家の対応の可否を含め難しい判断が求められる。拙論「信教の自由と平和基金指定納税制」〔石村耕治編〕『宗教法人法制と税制のあり方』、前掲・注(47)、126頁以下参照。

(86) もっとも、先に指摘したように、ここで問われる公益性あるいは公益増進性とは、憲法が保障する信教の自由や教育の自由がかかわる宗教活動や教育活動についてではなく、団体（法人）の組織や運営などについて法令遵守がなされているかどうか、すなわち、いわゆるガバナビリティ、アカウンタビリティなどについてである。

（c）環境保護活動

環境権は、一般に、憲法13条に定める幸福追求権から派生する新しい権利として認められるものと解されている。環境権の保護を目的に、数多くの環境保護団体が、活動している。環境保護団体の活動は、まさしく不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものといえる。“公益”とは、必ずしも国家（政府）の利益と一致するとはいえない。このことから、時には、こうした団体の公益増進活動が国家（政府）の利益とぶつかることもある。今般の大震災を契機とした原発事故⁽⁸⁷⁾、それに伴う市民団体、環境保護団体の原子力発電廃止の運動などは、まさに、最たるケースの一つといえる。

3 公益寄附金税制の沿革

日米ともに、非営利公益団体に対する支援税制全般からみると、課税除外制が早くから制度化されていたのに比べると、公益寄附金税制創設の歴史は浅い。

また、わが国の公益寄附金税制の特徴をあげるとすれば、どちらかといえば、個人よりも法人を優遇するかたちになっている⁽⁸⁸⁾。この点、アメリカの場合には、格段、法人だけを優遇するかたちにはなっていない。

(87) 「特集・放射能汚染時代」世界2011年9月号参照。

(88) 所得税法は、国または自治体に対し個人が支出した寄附金については寄附金控除の限度額を定めている（所得税法78条2項）。一方、法人税法は、同じく国または自治体に対し法人が支出した寄附金については損金算入限度を定めていない（法人税法37条3項1号）。すなわち、全額損金算入ができる。この点について、個人納税者が、個人についても全額損金算入されるべきであるとして争った。理由は、個人に対する限度額は、個人と法人とを著しく差別し不合理であり、憲法14条1項〔法の下における平等〕や憲法84条〔租税法律主義〕にも反し、違憲無効というものであった。しかし、裁判所は、立法裁量論を根拠に、立法に正当な理由があり、双方を差別的に取り扱うのは、著しく不合理ではないとし、合憲の裁断を下した（東京地裁平成3年2月26日判決〔棄却〕・判時1379号67頁、東京高裁平成4年3月30日判決〔控訴棄却〕・判タ803号74頁、最高裁平成5年2月18日判決〔上告棄却〕・判時1451号106頁）。なお、税法の憲法適合性と立法裁量論について詳しくは、石村耕治編著『現代税法入門塾〔第6版〕』（清文社、2012年）87頁以下参照。

（１）公益寄附金税制の創設時期

所得税、法人税、相続税（遺産税）における公益寄附金税制の創設について、沿革的に日米比較で図説すると、次のとおりである。

〔図表10〕日米における公益寄附金税制の創設時期

日本	所得税	法人税	相続税
	1962〔昭和37〕年から本格化	1942〔昭和17〕年に開始	1963〔昭和38〕年
アメリカ	所得税	法人税	遺産税
	1917年（個人所得税導入は1913年）	1935年	1924年

（２）公益寄附金税制創設の目的

公益寄附金税制の創設目的を日米比較で点検してみると、次のとおりである。

（a）わが国の場合

わが国の公益寄附金税制は、従来から必ずしも“慈善”の目的の寄附の限定したかたちで制度化がなされてこなかった。このため、公益寄附金制度化の目的は明確ではない。もちろん、後年導入された特定公益増進法人（旧試験研究法人等）に対して支出した寄附金に対する控除・損金算入制度の場合は、“寄附の奨励”が本来の目的であることをはっきりとさせた。

（b）アメリカの場合

アメリカにおいては、従来から、公益活動に対して支出する寄附金においては、個人の占める割合が高い。これは、公益寄附金税制が、当初1917年に、個人を対象に制度化されたことによるところも大きいのかも知れない⁽⁸⁹⁾。

ただ、1917年に個人に対する公益寄附金税制が整備された直接の理由

(89) See, James J. Fishman & Stephen Schwarz, *Taxation of Nonprofit Organizations* (2nd ed., 2006) at 652.

は、その当時、戦費調達をねらいに個人所得税の大幅な増税が行われたことにある。すなわち、増税が非営利公益団体の活動に支出される寄附を抑制する原因になるおそれがあった理由をあげることができる。この当時、公益寄附金税制の創設は、まさに、寄附奨励のためのインセンティブを設けることにより、増税というマイナス要因を除去することにあった。

その後、アメリカの公益寄附金税制は、遺産税（1924年）⁽⁹⁰⁾、法人所得税（1935年）にも適用することで、拡大していった。今日、公益寄附金税制は、アメリカの非営利公益団体の活動を支えるうえでは、なくてはならない仕組みとなっている。しかし、その一方で、この制度に対する批判も高まってきている。とりわけ、この制度は、“寄附の奨励”による非営利公益団体の活動のための原資の確保を目的としているとしても、非営利公益団体の活動を助長するに最適な手段と判断しうる根拠は何かが問われてきている。

（３）現行公益寄附金税制の概要

わが国における公益寄附金税制は、大きく国税上のものと地方税（個人住民税）上のものに分けることができる。一方、アメリカの場合、大きく連邦税上のものと各州税上のものに分けることができる。

（a）わが国の公益寄附金税制の概要

わが国の場合、支出した寄附金が寄附金控除・損金算入の対象になるには、特例民法法人およびNPO法人などのなかでも、公益の増進に資するあるいは特に公益性が高いものと当局から認定されたもの（「特定公益増進法人」いわゆる「特増法人」、「認定特定非営利活動法人」いわゆる「認定NPO法人」、「特定科学教育振興法人」いわゆる「特振法人」）に対して

(90) See, Miranda P. Fleischer, “Charitable Contributions in an Ideal Estate Tax,” 60 Tax L. Rev., 263 (2007).

寄附ないしは贈与しなければならない。なお、新たに誕生した公益認定法人は、ここでいうと特増法人および特振法人にあたる。

こうした法人に対し、個人が寄附ないし贈与をした場合には、法定限度額まで寄附金控除ないし非課税取扱いが受けられる。また、会社など法人が寄附した場合には法定限度額まで損金算入ができる。国税上の制度（公益寄附金税制）のあらましは、次のとおりである。

（i）国税上の公益寄附金控除の仕組みの特質

議論を展開するに先立ち、ここで、わが国の公益寄附金控除制度について、概観してみたい。とりわけ、近年、わが国では、個人寄附については、「所得控除」制一辺倒から、「税額控除」制を重視する政策へシフトしてきている現状について精査してみたい。

①個人寄附に対する「所得控除」制、「税額控除」併用制の導入

2011〔平成23〕年度の税制改正で、所得税法上の個人が支出する特定寄附金へ「税額控除」の仕組みが導入され、従来の「所得控除」【した個人の所得金額の40%マイナス2,000円までを所得控除する仕組み】と併用するかたちになった。

また、これまで租税特別措置法に規定されていた認定NPO法人制度（租税特別措置法66条の11の2、租税特別措置施行令39条の23）が、NPO法に取り込まれた（NPO法44条以下、NPO法施行令1条・2条）。そして、NPO法人の所管は、これまでの国税庁からNPO法人の所轄庁に変わった。これに伴い、法人格取得の際の認証事務および認定NPO法人になる際の認定事務は、2つ以上の事務所を有するNPOの場合には主たる事務所の所在する都道府県の知事、一方、1つの政令指定都市内にのみ事務所を有するNPOの場合はその指定都市の長となった。認証を受けようとするNPO、認定を受けようとするNPO法人は、都道府県または指定都市の

条例の定めるところにより申請書を提出して所轄庁から認証、認定を受けることになる（NPO法10条以下・44条以下）。

こうした改正を受けて実施される制度を図説すると、次のとおりである。

〔図表11〕 最近の公益寄附金税制をめぐる主な動き

<p>（１）国税上の公益寄附金税制での税額控除制度の導入</p> <p>個人が、特増法人である公益法人等に対して支出した寄附金については、従来の所得控除（所得税法78条1項・2項）に加え、税額控除を選択することができる（租税特別措置法41条の18の2・3、平成23年所得税法改正附則23条）。</p> <p>また、個人が認定NPO法人に対して支出した寄附金について、所得控除（租税特別措置法41条18の2第1項）に代えて税額控除を選択することができる（租税特別措置法41条の18の2第2項、平成23年所得税法改正附則23条）。この場合の算式は、税額控除額＝（その年中に支出した税額控除対象寄附金の額の合計額－2,000円）×40％（ただし、納付する所得税額の25％が上限）である。この税額控除は、後記②の認定NPO法人に適用あるパブリック・サポート・テスト（PST）と同様の要件を満たしていると証明された場合に認められる。2011〔平成23〕年分以後において個人が支出した特定非営利活動に対しする寄附金に適用になる。</p>
<p>（２）認定NPO法人になる３つの途が拓かれた</p> <p>認定NPO法人になるには、従来から、①寄附金収入割合基準／相対認定基準に合格しパブリック・サポート・テスト（PST）を充足する必要がある（NPO法45条1項1号イ、NPO法施行令1条）。加えて、PSTに、年間寄附者数基準／絶対認定基準を選択できるようになった（NPO法45条1項1号ロ、NPO法施行令2条）。</p> <p>次に、認定NPO法人になる「仮認定」〔正式には「仮認定特定非営利活動法人」〕制度が導入された（NPO法58条以下）。したがって、いきなり「本認定」をめざすのではなく、仮認定を受けたうえで本認定をめざすことが可能になった。</p> <p>さらに、各自治体の条例（条例指定基準）により、認定NPO法人になる途ができた（NPO法45条1項1号ハ）。この場合、はじめに個人住民税の寄附金控除を受けたうえで、所得税の控除を受けるかたちになる。これらをまとめてみると次のとおりである。</p>
<p>①本認定の場合：NPO法人が、直接本認定を受ける場合には、次の（a）か（b）のいずれかの基準を用いてPSTを充足するように求められる。</p> <p>（a）《寄附金収入割合基準／相対認定基準》</p> <p>寄附金収入割合基準を用いるPSTにおいては、NPO法人の特定の寄附</p>

金収入が全収入の5分の1（20%）以上という相対認定基準を充足しているかどうかで判定できる。

$$\frac{\text{寄附金収入金額}}{\text{経常収入金額}} \geq 20\%$$

ちなみに、この基準は、大口寄附が多いNPO法人に適しているといえる。

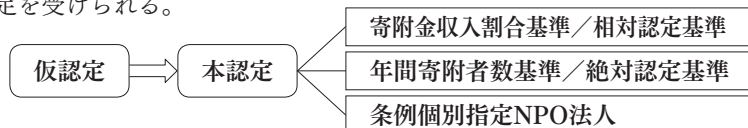
(b)《年間寄附者数基準／絶対認定基準》

年間寄附者数基準を用いるPSTにおいては、NPO法人に「3,000円以上寄付する人が年間で100人以上」かどうかという絶対認定基準を選択して判定できる。

$$\text{年間3,000円以上の寄附者の数} \geq 100\text{人}$$

ちなみに、この基準の導入により、事業収入が多いNPO法人には要件充足が容易になりました。2011〔平成23〕年6月30日以後の認定申請から適用になっている。

②仮認定後に本認定をめざす場合：寄付金をほとんど募集できていないNPO法人でも、まず、仮認定を受けたうえで、3年以内に本認定を受ける方法を選択できる（NPO法条58以下）。すなわち、仮認定が受けられれば、NPO法人は、実質的にPSTが免除を受けたうえで、所得税上の寄附金控除対象となる寄付の受入ができる。ただし、設立後5年を経過していないNPO法人でなければならない。また、2012〔平成24〕年4月1日以後、2016〔平成27〕年3月31日までは、すべてのNPOが、この仮認定を受けられる。



③条例個別指定NPO法人をめざす場合：都道府県または政令市が、個人住民税の寄附金税額控除の対象として条例（条例指定基準）により個別に指定したNPO法人については、所得税上の寄附金控除対象となる寄付受入適格があることについては、認定NPO法人のPST要件は満たしているものとされる。



条例個別指定の場合、前記②仮認定の場合とは異なり、認定NPO法人

のPST要件は満たしているものとされることから、条例個別指定が取り消されない限り、寄附金収入割合基準／相対認定基準ないし年間寄附者数基準／絶対認定基準を満たしていないとしても、本認定に移行することができる。

したがって、自治体独自のPTS基準（例えば寄附金収入割合基準を10%にする、年間寄附者数基準を1,000円以上の寄附者が50人以上にする、年間ボランティア参加者数が延べ100人以上、路上生活者救援実績のような基準）を設けることも可能である。

地域のニーズに根ざした最適な条例個別指定NPO法人制度づくりにおいて、地域のNPO法人界は、自治体に条例個別指定の制度導入をロビー（働きかけ）することが重要になる。

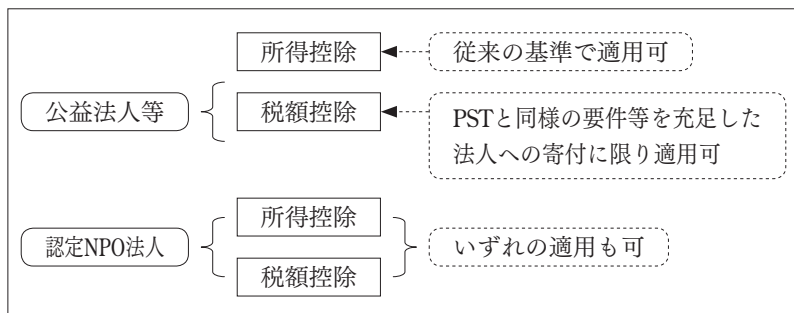
②認定NPO法人以外の公益法人等に支出した寄附金への所得控除単独適用から税額控除との併用適用へ

2011〔平成23〕年分から、個人が支出した特定寄附金のうち、公益社団法人・公益財団法人、社会福祉法人、学校法人、更生保護法人（以下「公益法人等」）に対する寄付金で一定のものについては、従来からある所得控除（所得税法78①）に代えて税額控除の適用を選択できる（租税特別措置法41条の18の3第1項、平成23年所得税法改正附則23条）。こうした選択は、個人が認定NPO法人の特定非営利活動に対して支出した寄附金にも同様に適用になる（租税特別措置法41条の18の2第2項、平成23年所得税法改正附則23条、NPO法44条以下）。

この場合の計算式は、税額控除額＝（その年中に支出した税額控除対象寄付金の額の合計額－2,000円）×40%（ただし、納付する所得税額の25%が上限）である。ただし、この税額控除は、寄附先である公益法人等が、〔認定NPO法人に適用ある〕パブリック・サポート・テスト（PST）と同様の要件等を満たしていると証明された場合、すなわち運営組織や事業活動が適正であることに加え市民から支援を受けていることについての一定の要件〔①寄付金収入が全収入の20%以上という寄附金収入割合基準／相対認定基準、ないし②年間の寄付者数が100人以上という年間寄附者数基準／絶対認定基準（租税特別措置法施行令26条の28の2）〕を満た

す場合に限り、認められる（租税特別措置法41条の18の3）。

〔図表12〕個人の寄付への所得控除・税額控除併用制の適用関係

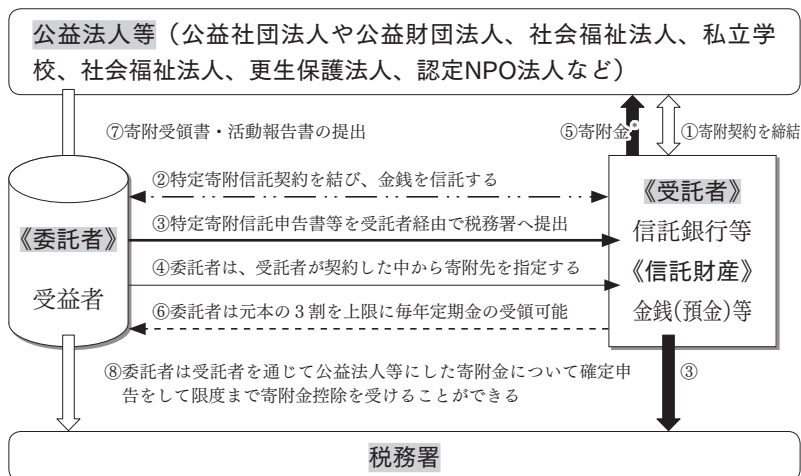


③特定寄附信託（日本版ブランド・ギビング信託）の創設

2011〔平成23〕年度の税制改正で、特定寄附信託、すなわち「日本版ブランド・ギビング信託」制度が導入された。特定寄附信託では、委託者（個人）から信託された金銭は運用収益とともに、受託者（信託銀行等）と契約した公益法人のうち、委託者が指定した公益法人等〔公益社団法人や公益財団法人、社会福祉法人、私立学校、更生保護法人（租税特別措置法施行令第2条の36第6号）、特定公益信託（所得税法78条3項）や認定NPO法人（租税特別措置法41条の18の2第1項）〕に寄附され、公益事業や特定非営利活動のために活用される。

この制度は、所得税法上は、個人が、信託（特定寄附信託）の仕組みを活用して、金銭（金銭に限る）を公益法人等へ寄附する場合、その信託財産から生じる利子所得を非課税とする措置である（租税特別措置法4条の5）。また、当該委託者は受託者を通じて公益法人等にした寄附金について、確定申告をして限度まで寄附金控除〔所得控除（所得税法78条1項、租税特別措置法41条の18の3）または税額控除（租税特別措置法41条の18の2第1項・2項）〕を受けることができる。

〔図表13〕 特定寄附信託のしくみ



* 現行法上信託できる財産は金銭に限られる。また、信託された金銭は、運用収益を含め、所得税法上非課税取扱いを受け、委託者が指定した公益法人等に定期的に寄附される。

〔図表14〕 国税上の公益寄附金税制のあらまし

- ① **所得税** 個人の公益寄附金の控除限度額：個人が特増法人および認定NPO法人などに支出した特定寄附金は、所得控除か税額控除のいずれかを選択できる。(i) 所得控除：〔(寄附金の額か所得金額×40%のいずれか少ない額)－2,000円〕まで控除対象。(ii) 税額控除：〔(寄附金の額か所得金額×40%のいずれか少ない額)－2,000円〕×40%（ただし、その年に納付する所得税額の25%が限度）まで控除対象（所得税法78条1項・2項、租税特別措置法41条の18の2・3）。
- ② **法人税** (i) 一般寄附金の損金算入限度額：法人が支出した寄附金の損金算入限度額について、資本または出資を有する株式会社や協同組合など一般の法人の場合には、次の算式により計算する（法人税法37条1項、法人税法施行令73条1項1号）。

$$(\text{期末の資本金等の額} \times 0.25\% + \text{所得金額の} 0.25\%) \times 4 \text{ 分の } 1$$
 (ii) 特増法人等への特定寄附金の特別損金算入限度額：法人が特増法人および認定NPO法人に支出した寄附金は、ふつう、次の算式により計算した金額まで、損金算入ができる〔一般寄附金の損金算入限度額（法人税法37条1項、法人税法施行令73条1項1項）とは別枠で損金算入できる（法人税法37条4項、租税特別措置法66条の11の2、租税特別措置法施行令39条の23）〕。

$$(\text{期末の資本金等の額} \times 0.375 + \text{当期の所得金額} \times 0.625\%) \times 2 \text{ 分の } 1$$

ただし、資本金などのない普通法人、協同組合等、人格のない社団等の場合には、当期所得金額の6.25%まで損金算入ができる（法人税法施行令77条の2第1項2号）。

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

《みなし寄附金》公益法人等にうち、①公益社団法人または公益財団法人：当期の所得金額の50%（法人税法37条5項、法人税法施行令73条1項3号イ）、②学校法人（専修学校および各種学校を含む）・社会福祉法人など：当期の所得金額の50%または年200万円のうち多い方の額（法人税法37条5項、法人税法施行令73条1項3号ロ）、③公益法人等にうち①および②以外のもの：当期の所得金額の100分の20に相当する金額（法人税法施行令73条1項3号ハ）。

③相続税～相続または遺贈によって財産を取得した人が、特定科学教育振興法人（いわゆる特振法人）および認定NPO法人に対して相続財産などを贈与した場合には、その価格分には相続税はかからない（租税特別措置法70条1項～10項、租税特別措置法施行令40条の3）。

（ii）地方税上の公益寄附金税制のあらまし

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

個人住民税は、市町村（都道府県）に住所を有する個人に対し、均等割額と所得割額の合計額で課税される（地方税法24条・同294条1項）。均等割額は、道府県民税では1,000円（地方税法38条）、市町村民税では3,000円である（地方税法310条）。一方、所得割額については、前年中の収入等について、国税である所得税と同様の所得区分にしたがい所得金額を計算したうえで、個人住民税独自の所得控除額を差し引いて算出した所得割の課税所得金額に税率（道府県4%、市町村6%）をかけて税額を出し、必要な税額控除をして算出される（地方税法32条～35条・113条～114条の3）⁽⁹¹⁾。

(91) ただし、名古屋市など一部自治体では、標準税率以下の税率を実施している。詳しくは、拙論「名古屋市の市民税10%減税条例の成立（上）（下）～自治体に課税自主権をめぐる法的論点」税務弘報2010年3月号・4月号参照。また、2014年6月からは、10年間住民税の“復興特別税”分を加味する必要がある。

これに対して、法人住民税は、法人が申告納付することになっている(地方税法53条・321条の8)。会社などの法人住民税の額は、法人税割(地方税法51条、同314条の4)と均等割額(地方税法52条・312条)との合計額である。つまり、法人所得割額ではなく、法人税割であることから、国税である法人税額をベースに計算される。このことは、法人の場合は、国税上支出した各種の公益寄付金は損金の額に含まれることから、おのずから住民税の額に反映される仕組みになっている。こうしたわけで、法人住民税では、地方団体が公益寄付金を自在にアレンジできる仕組みになっていない。裏返すと、このことが、地方税上の公益寄付金控除のあり方についてはもっぱら個人住民税が課題となる理由である。

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

①所得税と個人住民税の公益寄附金税制

一般に、道府県民税と市町村税をあわせて「住民税」とよんでいる。住民税は、大きく個人住民税と法人住民税に分けることでできる。一般に、住民税上、公益寄附金控除のあり方が問題になるのは、個人住民税についてである。

この背景には、つぎのような個人住民税と法人住民税の税額計算の仕組みの違いが関係している。

個人住民税は、市町村(都道府県)に住所を有する個人に対し、均等割額と所得割額の合計額で課税される(地方税法24条・294条1項)。均等割額は、道府県民税では1,000円(地方税法38条)、市町村民税では3,000円である(地方税法310条)。一方、所得割額については、前年中の収入等について、国税である所得税と同様の所得区分にしたがい所得金額を計算したうえで、個人住民税独自の所得控除額を差し引いて算出した所得割の課税

所得金額に税率（道府県 4 %、市町村 6 %）をかけて税額を出し、必要な税額控除をして算出される（地方税法32条～35条・113条～114条の3）。

〔図表15〕 所得税と個人住民税の公益寄附金税制を比べてみる

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

寄附金控額の計算	
所得税（所得控除）	個人住民税（税額控除）
①と②のいずれか少ない方の金額－2,000円（所得税法78条1項）	地方団体に対する寄附金のうち適用下限額を超える部分について、一定限度まで所得税とあわせて税額控除（地税法37条の2、同314条の7）
①その年中に支出した特定寄附金の合計額 ②総所得金額等の40%相当額	【税額控除の計算方式】 ①と②との合計額を税額控除 ① <u>通常控除額</u> （地方団体に対する寄附金－2,000円）×10% ② <u>特例控除額</u> （地方団体に対する寄附金－2,000円）×（90%－0～40%〔寄附者に適用される所得税率〕）
所得税（税額控除）	
①（寄附金－2,000円）×40%、または、 ②その年に納付する所得税額の25%のうち、どちらか少ない額まで（所得税法78条1項、租税特別措置法41条の18の2第1項、41の18の3第1項）	ただし、②の上限額は個人住民税所得割の10%（地税法37条の2括弧書き、同314条の7括弧書き）。その内訳は、道府県民税4割、市町村民税6割（地税法附則5条の5第1項・2項） 【控除対象限度額】 （次の①か②のいずれか少ない方の額－2,000円）×10% ①その年中に支出した控除対象寄附金の合計額 ②総所得金額等の30%

以上のような対比からも分かるように、わが国では、近年、地方税上は、税額控除をベースとした寄附金税制への移行する一方で、国税上は、寄附金税制において所得控除と税額控除を併用する動きを強める傾向にあるといえる。高所得者への課税強化と公益寄附金税制への税額控除方式の採用は、最適な租税政策なのか疑問もある。高所得者への課税強化よりも、むしろ所得控除方式をベースとした公益寄附金税制を維持し、高所得者への公益的な寄附を奨励することで、わが国における寄附文化の育成に努める租税政策が求められている。

（b）アメリカの公益寄附金税制の概要

アメリカの場合、公益寄附金税制は、大きく連邦税上のものと、州レベルのものに分けて考察することができる。

（i）連邦税制上の「公益増進団体」と「私立財団」とは

まず、連邦税上の公益寄附金税制から説明する。連邦税について規定する内国歳入法典（IRC）では、公益性に高い法人を含む幅広い非営利公益団体に対して連邦法人税を免除する措置を講じている。一方、IRCは、これら非営利公益団体に対して個人または法人が支出したあらゆる寄附金を寄附金控除または損金算入の対象とはしていない。寄附金控除または損金算入の対象となるのは、公益性の高い団体（以下「公益寄附金受入特定団体（specific recipient organizations of charitable contributions）」ともいう。）に対する寄附金に限定される。したがって、納税者は、公益寄附金受入適格のない団体に対してはアフタータックス（税引後）の資金を寄附金として支出することになる⁽⁹²⁾。

また、連邦所得課税上の公益寄附金受入特定団体にあたるかどうかの判定はもっぱら、連邦財務省（U.S. Treasury Department）および内国歳入庁（IRS）が行っている⁽⁹³⁾。連邦は、イギリスのチャリティコミッション（Charity Commission）のような第三者機関を置いておらず、公益性あるいは公益増進活動を行い公益寄附金受入特定団体にあたるかどうかの判定業務は、内国歳入庁（IRS）の従業者プラン・免税団体部（EE/EO [=Employee Plans and Exempt Organizations] Division）が担当している。

すでにふれたように、内国歳入法典（IRC）は、501条c項3号にあてはまる公益性の高い団体に公益寄附金受入適格を認めている（以下「501条（c）（3）団体」または「公益（慈善）団体」）。法典501条c項3号は、「公益団体」として、具体的に「もっぱら宗教、慈善、学術、公共安全の検査、文芸もしくは教育目的で、または子供もしくは動物虐待防止の目的で設立されかつ運営されている法人およびあらゆる地域共同募金体、地域共同体

(92) 邦文による分析として詳しくは、雨宮・石村ほか『全訳 カリフォルニア非営利公益法人法：アメリカNPO法制・税制の解説付』、前掲・注（25）、参照。

(93) 加えて、非営利公益団体が保有する公益用資産に対する州・地方団体の資産税については、各州の裁判所が重要な役割を担っている。

基金もしくは地域共同体財団」を列挙している。すなわち、「宗教団体」、「慈善団体」、「学術団体」、「公共安全検査団体」、「教育団体」、「スポーツ競技団体」、「子供・動物虐待防止団体」および「地域共同募金体、地域共同体基金、地域共同体財団」を掲げている。

財務省規則1.501 (c)(3)-1 (d)(2) は、次のような目的を有する類型の団体を「公益(慈善/charitable)」目的を有するとしている⁽⁹⁴⁾。

〔図表16〕「慈善(charitable)」目的を有する団体類型

<p>501条c項3号において、「公益(慈善)」という文言は、一般的に妥当とされる法的意味で用いられる。したがって、この文言は、裁判所の判決によって発展し広く定義された「公益(慈善)」に該当するということで、501条c項3号において他の免税目的として限定列挙されたものに制限されない。公益(慈善)という文言には、例えば、次のようなものがある。</p>
<ul style="list-style-type: none"> ・貧困者および不遇困窮者の救済、 ・宗教の振興、 ・教育および学術の振興、 ・公共建築物の建設、史跡もしくは芸術作品の維持、 ・政府の負担の軽減、ならびに、 ・前記いずれかの目的を達成することを目的とした団体による社会的福利の増進、または、 ・近隣者との緊張の緩和、 ・偏見および差別の除去、 ・法的に保障された人権および市民権の擁護、 ・地域社会の環境悪化および青少年非行への対策
<p>(1) 貧困者および不遇困窮者の救済 財務省規則では、公益(慈善)目的にあたるものの一つとして、「貧困者および不遇困窮者の救済」を掲げている。具体的にどのような活動がこれにあてはまるのかについては、歳入庁ルールングで個別的に次のように例示している。</p>
<ul style="list-style-type: none"> ・公営住宅入居者の権利および福利の増進 (Revenue Ruling 73-128, 1973-1 C.B.201)、 ・低所得者用住宅の建設 (Revenue Ruling 70-585, 1970-2 C.B. 222)、 ・法律扶助 (Revenue Ruling 78-428, 1978-2 C.B. 177)、

(94) See, Jody Blazek, *Tax Planning and Compliance for Tax-Exempt Organizations* (5th ed., Wiley, 2012).

<ul style="list-style-type: none"> ・ 障害者および老年者向け交通手段の提供（Revenue Ruling 77-246, 1977-2 C.B. 190）、 ・ 高齢者相談（Revenue Ruling 75-198, 1975-1 C.B. 157）、 ・ 金銭管理相談（以下、出典は省略）、 ・ 警察官の寡婦および遺児の援助、 ・ 年金生活者の社会復帰、 ・ 災害の支援、 ・ 貧困な親向けの保育、ならびに、 ・ 目の不自由な人への雇用提供のためのプログラムで製造した製品のマーケティング。
<p>(2) 社会的福利の増進 財務省規則では、公益（慈善）目的として「社会的福利の増進」を掲げている。具体的には、次のような活動が、これにあてはまる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 職場、近隣、住宅などの面での、ならびに女性に対する差別および偏見の除去、 ・ 労働権を含む人権および労働権の擁護、 ・ 地域社会の環境悪化対策、近隣者との緊張の緩和および少年非行対策、 ・ 低所得者用住宅建設促進およびゾーニング規制の監視、史跡の取得、補修および維持・環境の保全（環境保護法の執行のための原告当事者として提訴することおよび調停を通じて国際環境問題を解決するための法的研究を含む。）、 ・ 世界平和の推進、ただし違法な抗議行動によらないこと、ならびに、 ・ 公園および野生動植物生息地域の管理および保全。
<p>(3) 政府の負担軽減 財務省規則では、公益（慈善）目的として「政府の負担軽減」、すなわち行政事務の肩代わりを掲げている。具体的には、次のような活動がこれにあてはまる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 公共建築物の建設、史跡または芸術作品の維持管理、 ・ 薬物の不法取引対策、 ・ へき地までの公共交通手段を延長することまたは市の交通局に対する補助金の交付、 ・ メディケアもしくはメディケイド・プログラムを監視する専門規準審査機関の運営、 ・ ボランティア消防、ボランティア警察活動プログラム、ならびに、 ・ 災害時の警察・消防活動
<p>(4) 宗教の振興 財務省規則では、公益（慈善）目的として「宗教の振興」を掲げている。具体的には、次のような活動があてはまる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 宗教書籍の出版 ・ 宗教放送（ラジオ、TV）局の運営 ・ その他
<p>(5) 教育および学術の振興 財務省規則では、公益（慈善）目的として「教育および学術の振興」を掲げている。具体的には、次のような活動があてはまる。</p>

- ・奨学金支給プログラム
- ・大学生向け低利子教育ローンおよび学生向け食事住宅提供プログラム
- ・失業者向け職業訓練プログラム
- ・図書館所蔵資料のコンピュータ・ネットワーク事業
- ・研究紀要、法学論集等の発行
- ・その他

(6) **健康の増進** 公益（慈善）事業について定義した財務省規則は「健康の増進（promotion of health）」を列挙していない。しかし、公益信託法のもとでは、“健康の増進”が公益（慈善）目的にあたるとして取り扱われている。このため、IRSおよび判例も、「公益（慈善）の増進」を目的とする団体についても、原則として公益（慈善）性がある法典501条c項3号団体として広く認めている。ただし、メディケアやメディケイドのような公的保険を取り扱わない病院や医院、診療報酬の支払ができない患者を診療しない医療機関などについては、公益（慈善）性がないものと判定されている。公益（慈善）性のある“健康の増進”活動を行っているかどうかの判定は、現実にも多くの困難に直面している。例えば、入居者募集・選考方法が差別的な老人ホームなどは、公益（慈善）性を欠くと判断される。

以上のような問題を織り込んだうえで、公益（慈善）性のある“健康の増進”活動を行っている団体を具体的に例示すれば次のとおりである。

- ・老人ホーム
- ・医療研究機関
- ・臓器情報検索センター
- ・在宅看護サービス団体
- ・血液バンク
- ・公益（慈善）性のある病院・医院
- ・その他

内国歳入法典（IRC）は、さらに、これらの団体を、その公益度に応じて、「公益増進団体（public charities）」と、「私立財団（private foundations）」に分類している⁽⁹⁵⁾。

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

内国歳入法典（IRC）は、「公益増進団体」と「私立財団」とを具体的

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

に定義していない。単に、「私立財団」とは、「公益増進団体」以外の団体と消極的に定義するにとどまる。一般に「私立財団」カテゴリーに該当する501条 c 項 3 号団体の典型としては、特定企業の支配色の濃い“企業財団”や特定家族が支配する“家族財団”などをあげることができる。「私立財団」カテゴリーに該当する501条 c 項 3 号団体に対しては、その投資収益ないし不適切な投資活動などを対象に一定の規制税（intermediate sanctions）が課される。また、この規制税は、団体内部者の自己取引などにも課される⁽⁹⁶⁾。

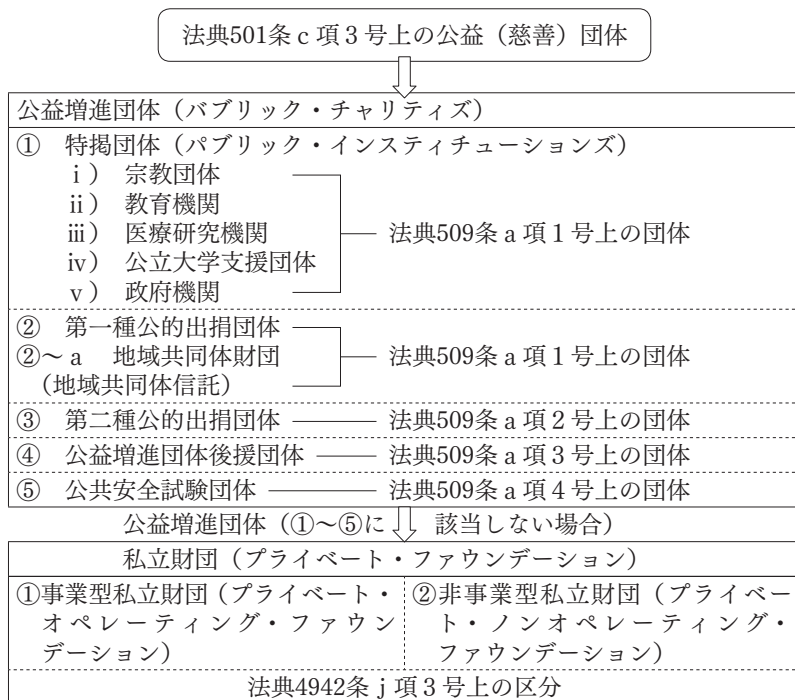
① “事業型”と“助成型”の区分

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

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

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

〔図表17〕公益増進団体と私立財団の区分



②寄附金控除・損金算入限度額のあらまし

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

〔図表18〕連邦所得税上の「公益増進団体」および「私立財団」への寄附金控除・損金算入限度額

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

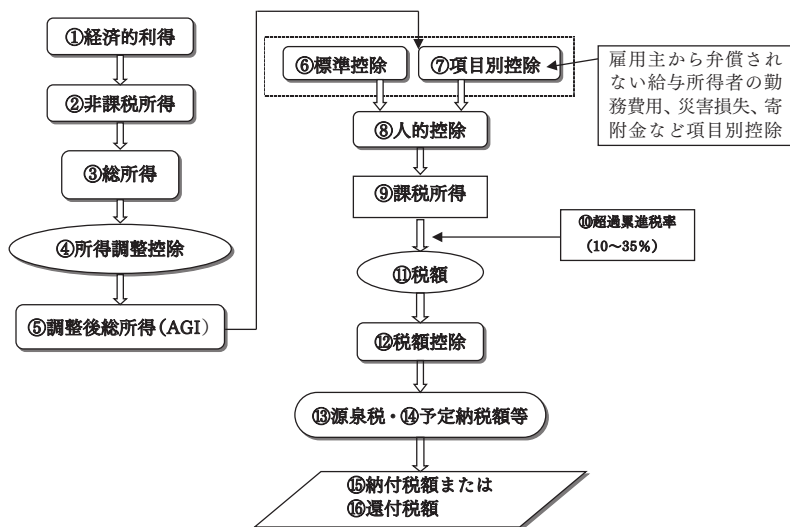
〔備考〕

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

アメリカにおいては、個人寄附が盛んである。しかし、〔図表19〕から分かるように、個人の公益寄附金控除は、大震災時などに実施される被災者支援税制特例の場合を除き、⑦項目別控除（実額控除/itemized deductions）対象者（itemizers）に対してのみ認められる。

連邦個人所得税の計算においては、④所得調整控除は、⑥標準（定額）控除、⑦項目別（実額）控除のいずれを選択する納税者も利用できる控除である。言い換えると、③総所得金額から④所得調整控除を差し引いて算出された⑤調整後総所得（AGI）は、課税所得を計算する前の段階で⑥項目別控除（実額控除/itemized deductions）をするか、あるいは⑦標準控除（定額控除/standard deduction）をするかを定める際の基礎となる。

〔図表19〕アメリカ連邦個人所得税の課税の仕組み



〔備考〕①経済的利得 (economic gains)、②非課税所得 (exclusions)、③総所得 (GI=gross income)、④所得調整控除 ('above the line' deductions)、⑤調整後総所得 (AGI=adjusted gross income)、⑥標準控除 (定額控除/standard deductions)、⑦項目別控除 (実額控除/itemized deductions)、⑧人的控除 (deductions for personal exemptions)、⑨課税所得 (taxable income)、⑩超過累進税率 (progressive tax rates)、⑪税額 (income tax)、⑫税額控除 (tax credits)、⑬源泉税 (withhold tax)、⑭予定納税 (estimated tax)、⑮納付税額 (tax payment)、⑯還付税額 (tax refund)

連邦個人所得税申告総数に占める項目別控除（実額控除）を選択する納税者 (itemizers) の割合は、おおむね30%前後で推移している。見方を換えると、連邦納税者全体のおおよそ3分の2は、公益寄附金を支出するとしても、税引き後所得 (after tax) から支出することになっている。確かに多くの個人納税者が、標準控除（定額控除）を用いて確定申告をしている背景には、低所得者層の増加、標準控除（定額控除）申告者 (non-itemizers) の方が納税申告に手間がいらぬなどの事情もある。しかし、結果として、比較的裕福な納税者層に傾斜して公益寄附金控除が利用されることになっている。

また、〔図表18〕からも分かるように、公益寄附金控除は、現金については⑤調整後総所得（AGI）の50%まで認められる。これに対して、評価性資産（例えば、土地や建物などの不動産や古美術や株式などの動産）これに対してAGIの30%までとなっている。この結果、公益寄附金総額（価額）のおおよそ75%が現金なのに対して、評価性資産は25%（各年平均450億ドル）程度にとどまっている⁽⁹⁷⁾。

（ii）アメリカ州所得税上の公益寄附金税制の概要

アメリカの場合、連邦（国）が定めた枠法（わが国の地方税法）がない。各州、さらにはその下位にある地方団体は、連邦の租税政策に拘束されることなく、州憲法、州制定法や地方団体条例を定めて課税を実施することができる。

このため、州によっては、州所得税を導入していないところもある。また、州所得税を導入していても、州所得税の課税ベースが、連邦所得税に連動している州と連動していない州がある。まさに、「タックスミックスにおける自由競争が当面」の考え方のもとにある。

①諸州の公益寄附金税制の特質

所得税を導入している州においては、公益寄附金税制を実施しているところが多い。アメリカ諸州の公益寄附金税制では、「タックス・チェックオフ（指定寄附金）」制度が取られているのが特徴である⁽⁹⁸⁾。

(97) See, Eric J. Toder and Carol Rosenberg, “The Share of Taxpayers Who Itemize Deductions Is Growing”, TAX NOTES (February 12, 2007) at 695 ; Roger Colinvaux, “Rationale and Changing the Charitable Contribution,” TAX NOTES (March, 25, 2013) 1453.

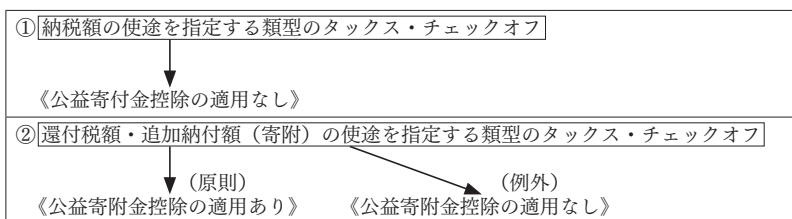
(98) 拙著「日米におけるタックス・チェックオフの展開：わが国での用途選択納税制度・受配者指定寄附制度の展開」白鷗法学12巻1号、拙著「日米での非営利公益団体支援のためのタックス・チェックオフの展開（1）～（4）」公益法人34巻4号～7号参照。

すなわち、納税者は、州が関与する機関が指定した各種公益活動のうちから寄附先を選択・指定したうえで、寄附金を支出できる仕組みになっている。

寄附金の支出方式は、州所得税の確定申告で、“自分の還付税額”ないし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“寄附”をするかたちが取られている。

こうした“追加納付額”ないし実質的な“寄附”支出額に対しては、連邦所得税、州所得税の公益寄附金控除（公益寄附金税制）の適用がある⁽⁹⁹⁾。

〔図表20〕 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州所得税上の公益（慈善）寄附金制度～指定寄附金制度

アメリカ諸州のタックス・チェックオフ・プログラムは、実に多様である。2002年現在で、全米のうち41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220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がんの主要4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、次のとおりある⁽¹⁰⁰⁾。

(99) 一般に所得控除方式を採用するが、アリゾナ州のように税額控除方式（charitable tax credit）を採用する州もある。Available at <http://www.azdor.gov/TaxCredits/WorkingPoorTaxCredit.aspx>.

(100) See, Federation of Tax Administrators, 2003 Survey of State Income Tax Checkoff Program [2003] <http://www.taxadmin.org/fta/rate/Checkoff03.html>.

〔図表21〕 全米のタックス・チェックオフ・プログラム一覧（2003年）

X=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	X	X	X	X	1、2、3、4、5、 6、7、8、
・アリゾナ	X	X	X		8、9、10、11、12、 13
・アーカンソー					14、15、16、17
・カリフォルニア		X	X	X	1、18、19、20、 21、22、23、24
・コロラド		X	X		3、9、14、25、26、 27、28、29
・コネチカット		X		X	30、31、32
・ディラウエア		X	X	X	3、14、31、33、34
・ジョージア		X	X	X	
・ハワイ	X				35
・アイダホ	X	X	X		
・イリノイ		X	X	X	18、36、37、38
・インディアナ		X			
・アイオア	X	X			39、40
・カンザス		X			41
・ケンタッキー	X	X	X		3、42
・ルイジアナ		X	X	X	43
・メイン	X	X	X		44
・メリーランド	X				45
・マサチューセッツ	X	X			14、31、46
・ミシガン	X				
・ミネソタ	X	X			
・ミシシッピ		X			10、47、48
・ミズリー			X		1、3、49
・モンタナ		X	X		50
・ネブラスカ	X	X			
・ニュージャージー	X	X	X	X	3、31、51、52、53
・ニューメキシコ	X	X			3、52、54
・ニューヨーク		X	X	X	14、18
・ノースカロライナ	X	X			12
・ノースダコタ		X			54
・オハイオ	X	X			55
・オクラホマ		X		X	3、16、31、56、57
・オレゴン		X	X		3、18、27、34、 46、58、59、60、 61、62、63
・ペンシルバニア		X		X	14、31、53
・ロードアイランド	X	X			14、31、52、68、69

・サウスカロライナ		X	X		1、3、52、60、70、71
・ユタ	X	X			10、31、36、72
・ヴァーモント	X	X	X		
・バージニア	X	X	X		1、2、14、33、45、54、55、73、74、75、76、77
・ウエストバージニア			X		
・ウイスコンシン	X	X			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. アメリカ原住民族児童、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. 穀物の食事、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. 消防士やけどセンター、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. 遅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. 芸芸・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

4 公益寄附金税制を支える根拠の個別的検討

公益寄附金税制は、企業市民や個人市民に対し寄附することを奨励するねらいで実施されている。公益寄附金税制は、非営利公益目的に支出される寄附金を課税対象から除外することにより、政府が非営利公益団体の活動に対して補助金（助成金）を支出するに等しい。このため、一般に、控除・損金算入措置は、適格非営利公益団体の活動に対する補助金（助成金）を交付するに等しいと理解されている。ただ、政府が直接歳出のかたちで適格非営利公益団体の活動に交付する補助金（助成金）と区別して、「税制上の補助金（tax subsidy）」または「租税歳出（tax expenditure）」と呼ばれる。アメリカにおいては、公益寄附金税制の根拠を論じるにあたって

は、こうした見方が重要視されている。

公益寄附金税制の意義や根拠について、わが国では、必ずしも積極的に議論されてきたとはいえない。この点、アメリカにおいては大きく、次の3つの視点から積極的にその根拠を探る試みがなされてきている⁽¹⁰¹⁾。

〔図表22〕アメリカにおける公益寄附金税制を是認する根拠

①**所得理論 (income theory)**：この考え方によると、伝統的な所得課税理論のもとでは、課税対象となる「所得」は、その者の一定期間の「消費」+「純資産増」に等しいとされる。ところが、公益・慈善団体の活動に対して支出された寄附金は、課税対象とされる当該個人の“消費”とみることはできない。したがって、公益寄附金税制は、こうした“消費”を所得課税の対象から除外するために設けられたものである、とされる⁽¹⁰²⁾。この理論は、公益寄附金税制は租税歳出 (tax subsidy, tax expenditures) にあたらないとの前提で議論が展開されている。

(101) ここでは、必ずしも非営利公益団体に対する課税除外措置正当化の根拠と公益寄附金税制正当化の根拠とが明確に峻別されたかたちで論的展開が行われているわけではない。

(102) See, William D. Andrews, “Personal Deductions in an Ideal Income Tax,” 86 Harv. L. Rev. 309, at 344-75 (1972). これに対して、非営利公益団体の所得は、営利団体の場合と同様に「所得」測定は可能であるとする見解がある。したがって、個人の支出した公益寄附金は消費（したがって所得）を構成する。また、公益寄附金控除制度は、非営利公益団体を支援する租税歳出にあたるとする見解がある。See, Henry B. Hansmann, “The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation,” 91 Yale L. J. 54, at 59-62 (1981).

(103) この考え方のもとでは、公益団体に対する政府からの直接補助金よりも、寄附金控除・損金算入を通じた支援の方が、一定の要件を充足すれば自動的に歳出が認められることになることから面倒な価値判断を必要とせず、効率的であるとの視点が強調される。See, e.g., Mark P. Gergen, “The Case for a Charitable Contributions Deduction,” 74 Va. L. Rev. 1393, at 1399-1406 (1988).

②**補助理論 (subsidy theories)**：この理論は、公益寄附金税制に基づく控除・損金算入措置を租税歳出(税制を通じた補助金)にあたるとみたうえで、その必要性を積極的に是認する視点から展開されている。補助理論の根拠は多様である。「効率性 (efficiency)」⁽¹⁰³⁾、「多元主義 (pluralism)」⁽¹⁰⁴⁾、「寄附金依存運営健全論 (donative theory)」⁽¹⁰⁵⁾ など、さまざまな論拠が示されている。

③**公平理論 (equity theory)**：この考え方によると、公益寄附金税制は、公益・慈善団体に対して私財を利他的目的に支出した者がこうむる損失を補償するねらいで、公平の観点から、配慮したものと、とされる。

市場経済のルールに基づいて展開される社会は、大きく第一セクター

(104) この考え方のもとでは、寄附者の選択で公益団体へ寄附金を支出することは、公益団体の多元化に資することとなる点が強調される。納税者が自らの判断で、好ましい公益団体にマッチング・グラント(マッチング寄附)を支出する仕組みに相当し、その結果、社会の多元化に貢献するとされる。See, Saul Levmore, "Taxes as Ballots," 65 U. Chicago L. Rev. 387, at 405 (1998); Matching Grants for Charitable Contributions: A Substitute for the Income Tax Deduction," 27 Tax L. Rev. 377, at 379-80, 390-94, 396-99; David M. Schizer, Subsidizing Charitable Contributions: Incentives, Information and the Private Pursuit of Public Goals 9-10 (Columbia Working Paper Series, Paper No. 327, 2008), available at: http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract_id=1097644.

(105) 寄附金依存運営健全論とは、端的に言えば、課税除外措置は、「パブリック・サポート」、すなわち一般大衆から相当額の寄附金を集める魅力のある団体を支援するために採られているとの主張である。この理論は、団体に対する課税除外措置と公益寄附金税制とを一体としてとらえる見解、すなわち双方の支援措置を正当化する根拠、として主張・展開されている。この見解では、収益事業で運営が成り立っている営利型公益団体 (commercial nonprofits) よりも、一般大衆からの幅広い寄附金による支援を受け、運営が成り立っている団体 (donative nonprofits) の方が分配的正義にかなっており健全であるというのが、支援税制の存置・正当化の根拠である。See, generally, Mark A. Hall & John D. Colombo, "The Donative Theory of the Charitable Tax Exemption", 52 Ohio St.L.J. 1379 (1991); John D. Colombo & Mark A. Hall, Donative Theory of the Charitable Tax Deduction (The Perseus Books Group, 1995); John D. Colombo, "The Marketing of Philanthropy and the Charitable Contribution Deduction: Integrating Theories for the Deduction and Tax Exemption," 36 Wake Forest L. Rev. 657 (2001). 近年、わが国でも、パブリック・サポート基準は、NPO法人などの控除・損金算入対象寄附金の受入れ資格認定の判定基準として採用する動きがある。

〔政府部門〕、第二セクター〔営利企業部門〕および第三セクター〔非営利、公益・慈善部門〕からなる。“公益”、よりの確な言い方をすると、“民間公益”は、第三セクターに分類される団体を通じて、一般の市場経済のルールにはなじまないかたちで物品や役務を提供することで、給付されてきた⁽¹⁰⁶⁾。

非営利公益団体による多様な“公益”の供給は、多元的でより完成度の高い社会の構築に必要不可欠である。また、個人や企業の市民生活の安定・成熟化に大きく貢献している。

非営利公益団体は、その本来の目的とする非営利公益活動を行った場合、ニーズの要・不要に応じて臨機応変に「スクラップ・アンド・ビルド」が比較的容易である。これに対して、官僚主義がはびこる政府（行政機関）では、新規事業の素早い開始や不要事業の改廃が難しい。民間非営利公益団体の活動に大きな期待が寄せられる理由の一つである。

公益の給付を本務とする非営利公益団体の活動原資は、従来から、第一セクターからの直接の補助金（助成金）はもちろんのこと、第二セクターにある企業市民や個人市民からの寄附金や無償の役務の提供などで賄われてきた。公益寄附金税制は、企業市民や個人市民に対し寄附することを奨励するねらいで、税金を計算する際に支出した寄附金について損金算入・控除を認めるために講じられている措置である。

個人市民や企業市民は、本来、公益寄附金税制のあるなしにかかわらず、社会貢献の一環として当然に寄附をし、非営利公益団体の活動の原資を提供し非営利公益活動を支えるべきであるとする考え方もある。こうした見方によれば、あえて公益寄附金税制を設ける必要がないということになるかも知れない。しかし、それでもなおかつ、あえて公益寄附金税制が設けられている。これは、具体的にはどのような根拠、理論で支えられて

(106) 言い換えると、「民間企業ができたことは民間企業で」をモットウにしながらも、市場経済のルールになじむ事業やサービス提供を、特段の理由もないのに、政府部門が行うことが大きな政府や民業圧迫につながる。

いるのであろうか。以下に精査してみる。

（１）寄附をしない納税者への負担の転嫁

公益寄附金税制は、この税制を利用したうえで活動原資を負担した者の税負担を軽減するにねらいがある。同時に、活動原資を負担しない者の税負担を波及的に増加させることにもつながる。このように、公益寄附金税制は、寄附金の支出というかたちで“公益”の供給に協力する納税者の税負担を軽減する一方で、これに協力しない納税者に対して“波及的税負担増”にかたちで税負担を転嫁する仕組みとみることができる。つまり、直接税の納税義務を負う者の間における負担の調整・転嫁措置とみることができる。言い換えると、納税義務を負わない者は、公益寄附金税制の枠外にある。したがって、こうした人たちは、活動原資をほとんど負担せずに公益を享受する「ただ乗り者（free rider）」のようにもみえる⁽¹⁰⁷⁾。しかし、かなりの部分の“公益”は、納税義務を負わない層の人たちを対象に供給されているのが現実である。

このように、公益寄附金税制は、税負担をする者の間での負担の公平の観点を加味したかたちで、民間非営利公益活動の原資の供給推進を図る制度とみることができる。

（２）マイノリティ団体の活性化

多数決原理をベースとする政体においては、政治プロセスを通じて交付される直接の補助金（助成金）は、予算支出のかたちで、一般に多数者が望ましいとした非営利公益団体に集中しやすい。裏返すと、多数者が望まない団体が直接の補助金（助成金）の交付を受けることは、必ずしも容易ではない。

この点、公益寄附金税制を活用し、税金計算において支出した寄附金の

(107) See, Mark Gergen, “The Case for a Charitable Contribution Deduction,” 74 Va. L. Rev 1393, at 1398-406 (1988).

額について控除・損金算入を受けることを前提に、納税者が的確と思う民間の非営利公益団体を選択し寄附金を支出するかたちの方が、多様な非営利公益団体への活動原資が行き渡る可能性が広がる。いわゆるマイノリティ〔社会的少数派〕団体に対しても活動原資の供給を促し、マイノリティ団体の活動を活性化する手段としても有用である。結果として、非営利公益活動の多様化にも資する⁽¹⁰⁸⁾。

こうした見解は、選挙で選ばれた「勝利者がすべてを分捕る競争(winners take all competition rule)」ルールのもと、議会を通じて多数者が望む団体に傾斜的に支出される直接補助金の仕組みへの批判が素地になっている。つまり、少数者に対するある種の「差別をなくすための積極的支援（優遇）措置（affirmative action）」として公益寄附金税制を理論づけようとするのが、その意図である。

（３）活動原資配分方式の効率化

寄附者である納税者が、公益寄附金税制を活用し、自己の望む非営利公益団体に対する活動原資を寄附し、寄附した額について控除・損金算入を受けるかたちの方が効率的（efficient）ともいえる。すなわち、非営利公益団体に公的資金（補助金・助成金）を配分するということで、議会や政府（行政）がコストや時間をかけるよりも、納税者の選択・意思に任せた方が効率的なようにみえる。

一方で、こうした効率化論に対する異論もある。財政における議会中心主義（憲法83条）、アカウンタビリティ〔議会のよる予算統制〕などを織り込んで考えると、国等が租税公課のかたちで徴収した歳入は、政治プロセスを通じて再配分する仕組みを通じて直接補助金（助成金）にかたちで供給する方が健全であるとの主張である。言い換えると、非営利公益団体

(108) See, Burton A. Weisbrod, Toward a Theory of a Voluntary Nonprofit Sector in a Three Sector Economy, in Susan Rose-Ackerman (ed.), The Economics of Nonprofit Institutions (Oxford U.P., 1986) 21, at 30-31.

に対する活動原資の供給は、直接補助金（助成金）のかたちを活用した方が財政民主主義に資するということになる。確かに、公益寄附金税制を活用し、使途選択納税制をすすめることは「補助金（助成金）の配分方法の私化（民営化）」にもつながり、財政民主主義の視角からも好ましくないとする見方にも一理ある。

ここで問われているのは、財政における議会中心主義を基本とした公的資金の配分方法と公的資金にかかる議会による民主的コントロールをどう考えるかである。

公益寄附金税制を積極的活用が議会による予算統制の精神に反するという指摘に対しては、税制上の特惠措置により減免された分についての「租税歳出予算（tax expenditure budget）」を議会にあげて精査するなどの工夫をすれば、問題の解決にはつながる。また、非営利公益団体側も、納税者から供給された活動原資の使途の透明化をすすめることでも対応が可能である。具体的には、各団体がインターネットなどの媒体を使って、活動実績の公開、会計の公開などを含む「活動実績」についてのアカウントビリティの向上に努める方策を講じるのも一案である。また、非営利公益団体界における「第三者評価」制度を通じたさらなる適正化・透明化をすすめるのも一案である。

こうした仕組みが確立されれば、市民・納税者からより多くの活動原資を獲得するためにも、非営利公益団体は、政府（行政）の方に顔を向けるのではなく、市民・納税者の方に顔を向け、活動を積極化させることにつながる。文字どおり、第三セクターは、政府（行政）に必要以上に依存することなく、「独立セクター（independent sector）」として非営利公益活動を積極化させることができる。

（４）公平理論

公益寄附金税制を活用して、非営利公益目的で支出する寄附金は「利他

的 (altruistic)」でなければならない。

言い換えると、寄附者の自己利益（自己の富や権力を含む反対給付）をはかる目的で支出する寄附金については、公益寄附金税制の対象となる寄附金にはあてはまらない。また、寄附者の個人的欲求を満たす目的で支出する寄附金であってはならない。

所得課税は、本来、納税者が現実的に収受する収支も基づいて行われるべきである。すでにふれたように、寄附金の本来的なあり方からすれば、非営利公益目的で支出する寄附金は利他的でなければならず、寄附者たる納税者は、個人的支出に相当する満足を楽しんでいるとは言い難い。

こうした構図から、私財を私利 (private interest) ないし私益増進 (private benefit) のためにではなく、利他（他人の利益）を目的に非営利公益団体へ移転し“公益”の原資に充てた場合、自己満足のために費消した私財と同等に課税することは必ずしも最適とはいえない。

むしろ、課税の公平の視点からは、その部分には課税しないようにし、控除・損金算入の仕組みを通じて、税負担の軽減、補償をすべきであろう。

（５）活動資金調達における資本市場へのアクセス限界説

配当法人の場合は税引後利益を配当できることから株式発行などの手段で資本市場からの資金調達 (equity finance, debt finance) が容易である。イコール・フッティング（対等な競争条件確保）の視点から、非配当法人である公益法人に対しても、資本市場以外からの資金調達ができるように支援する必要がある。すなわち、寄附者に公益団体（法人）に支出した寄附金に対し一定比率まで公益寄附金控除・損金算入措置を認めて資金の提供・調達を奨励する必要があるとする見解がある。「資本市場へのアクセス限界説 (capital access theory)」とも呼ばれる⁽¹⁰⁹⁾。いいかえると、“投資家”

(109) See, Timothy J. Goodspeed & Daphne A. Kenyon, “The Nonprofit Sector’s Capital Constraint : Does It Provide a Rationale for the Tax Exemption Granted to Nonprofit Firms?,” 21 Pub. Fin. Q. 415 (1993).

は、営利法人へ投資し配当を受け取るか、非営利公益団体へ寄附金を支出し公益寄附金控除・損金算入の適用を受けるかを選択できる構図になる。

イギリスでは、2006年成立したチャリティ法(Charities Act 2006)をベースにチャリティ制度改革が実施された⁽¹¹⁰⁾。この制度改革の一環として、地域社会益会社(CIC=Community Interest Company)という、社会的企業(social enterprise)向けの新たな認定・登録法人制度を発足させた⁽¹¹¹⁾。

「地域社会益」とか、「コミュニティインタレスト」とかは、わかりづらいコンセプトではある。イギリス政府は、CICの登録要件としては、法人の目的が、コミュニティ全般に奉仕する、あるいはより広い公益を目的とし、サービスの利用者を不当に厳しく制限しないことなどを考えている。ということは、もっぱら“地域社会益”あるいは“公益”の、どちらを目的にしても、CICの認定・登録は受けられる方向を目指している。言い換えると、社会的企業にあてはまる法人は、“エクイティファイナンス(株式発行による資金調達)”も使える「登録CIC」か、各種“支援税制”の適用ある「登録チャリティ」か、いずれかの途を選べることになる。結局、社会的企業側から見ると、どちらの途がその法人の活動にとり使い勝手がいいのか、といった基準で選択することになる。

「社会的企業部門」構想の大きなねらいは、社会基盤としてのコミュニティを立て直すためには、多様な企業形態を総動員しようということにある。すなわち、活動原資を、慈善寄附や公的資金(補助金など)に大きく依存する第三セクターにあるチャリティの活用だけではできる施策が限られてしまうおそれがある⁽¹¹²⁾。このことから、利潤をしっかりと確保しなが

(110) 邦文による分析として、拙論「イギリスのチャリティ制度改革(1)・(2)」白鷗法学15巻2号、18巻1号参照。

(111) この新認定・登録法人制度の準拠法として、2004年10月28日に、女王の裁可を得て、2004年会社(監査、調査および地域社会企業)法(Companies (Audit, Investigations and Community Enterprise) Act 2004)が成立した。その後、同法に準拠して2005年地域社会益会社規則(Community Interest Company Regulations 2005)が制定され、2005年7月1日に施行された。

(112) 個人や企業からの寄附金の支出は、時々の経済状況に大きく左右される。このた

らも、利潤追求はあくまでも地域社会の利益を拡大再生産する手段（再投資用の原資）であるとする目的を持つ（したがって、利潤の極大化が目的でない）営利会社である社会的企業を育成することにある。とりわけ、登録「地域社会益会社（CIC）」制度においては、地域社会益（community interest）をねらいとした法人企業（社会的企業）に投資する投資家は、通常の投資利益〔ファイナンシャルリターン（financial return）〕だけではなく、社会貢献益〔ソーシャルリターン（social return）〕をも享受できる⁽¹¹³⁾。

イギリスの新たな登録法人制度であるCIC制度案のコンテンツ（中身）を図説すると、次のとおりである。

〔図表23〕CIC（地域社会益会社）制度政府原案の主な中身

<p>(1) CICの基本的な特徴</p> <p>《CICの骨格》</p> <p>①CICは、コミュニティの利益をはかることを目的とする有限責任法人〔保証有限責任会社（CLG）、株式有限責任会社（CLS）〕である。</p> <p>②CIC登録は、CIC登録会社の新設、既設会社のCIC登録転換のいずれかの方法でできる。</p> <p>③普通会社の設立登記などを担当する会社登記所（Companies House）の会社登記官（Registrar of Companies）に申請し、“審査”を経て合格すれば、登録され適格を得る。</p> <p>④CICは、会社法に基づいて会社登記官（Registrar of Companies）の規制・監督を受ける。</p> <p>⑤加えて、CICの適格“審査”は、会社登記官の付託を受けて、新たに会社登記所内に置かれたCIC専任の審査・監督機関（正式名称「CIC規制官（Regulator of Community Interest Companies）」）が行う。CIC規制官は、登録CICを監督する。</p> <p>⑥CICは、コミュニティ（地域社会）の利益につながる活動の増進に努めなければならない。</p>

め、寄附に過度に依存するのでは、活動原資を安定的に確保することは難しくなる事態も想定される。また、公的資金（補助金等）に過度に依存するのも、その時々
の政権がとる政策の改変によるリスクが避けられない。

(113) もちろん、「ソーシャルリターン」は、投資家個人に帰属するものでないことから、個人的な満足度にも等しいとはいえ、数値測定は難しい。

《登録要件》

- ①登録適格を審査する場合に、CIC規制官は、理性ある人（reasonable person）が、申請団体が特定にコミュニティの利益ないしはより広範な公益を目指していると思われるかどうかといった「質的基準」によるものとする。
- ②「地域社会益基準（Community Interest Test）」（CIC法35条、CIC規則第2編3条）では、次のような具体的な基準が盛り込まれている。
 - (a) コミュニティの利益を目的としているかどうかの判定は、定款の目的のみならず、申請時の証拠資料によるものとする。
 - (b) 申請時の判定においては、申請団体のサービス利用の機会がより広範な人々に関わっていることを求めるものとする。
 - (c) 「地域社会（コミュニティ）」とは、「特定地域」もしくは「利益を享受するコミュニティ」を指す。
 - (d) 政府は、登録時、「地域社会益」について、できる限り柔軟な姿勢で、幅広い活動について認定するものとする。

《規制の仕組み》

- ①登録後、CICはコミュニティに対する利益の提供に専念するように求められる。
- ②CICは、「年次コミュニティインタレスト報告書」（「年次報告書」）を作成し、CIC規制官に提出するように求められる。
- ③年次報告書には、その年度に行ったコミュニティ益もしくは公益に関する活動および利害関係者（stakeholders）について記載するものとする。
- ④CIC規制官は、監督責任および苦情調査の権限を持つものとする。
- ⑤CIC規制官は、必要に応じ、CICの資産およびCICの目的を維持するために、CICに介入する権限を有するものとする。
- ⑥CIC制度は、社会的企業家がCICを自由に経営しかつ自己責任を負えるように、できるだけ「軽微な規制」の仕組みとする。

（2）禁止される活動

- ①政党や政治団体は、法人格を有していても、CICの認定・登録を求めることができない。また、政党や政治団体は、子法人（子会社）を設立するかたちでもCICの認定・登録を求めることができない。
- ②CICの認定・登録を求める法人（会社）は、議会工作活動（直接ロビイング）に加え、政治広報活動（直接ロビイング）も原則禁止される。

（3）登録チャリティ適格との関係

- ①CICは、その目的が「登録チャリティ」と同様に、公益を目的とする場合も考えられる。したがって、申請法人（会社）は、CIC〔軽微な規制、ただし税制上の支援なし〕か、登録チャリティ〔より厳しい規制、ただし税制上の支援あり〕か、いずれかの途を選択できる。
- ②新設法人（会社）のみならず、現存する法人（会社）についても、この登録の選択、転換登録の選択を認める。

(4)CICの組織、統治(ガバナンス)および説明責任(アカウンタビリティ)
<p>①CICは、ふつうの営利会社と同様に、取締役 (directors) と社員 (members) を有するものとする。</p> <p>②社員権は、そのCICの定款で社員権の譲渡を禁止しない限り、譲渡可能とする。</p> <p>③社員は「普通社員」〔議決権はあり・利益分配請求権等はなし〕と「投資家社員」〔議決権はなし・利益分配請求権等はある〕の2種類。</p> <p>④取締役が、CICの経営方針や日常の経営上の業務運営を行う。</p> <p>⑤CICは、年次報告書、会計報告を会社登記所に提出する一方、これらに加え、年次コミュニティインタレスト報告書などをCIC規制官に提出し、公の閲覧に供するものとする。</p> <p>⑥説明責任の面での登録事項や内容は、持分の保有、取締役の変更、利害関係人 (stakeholder) の関与状況など、幅広い分野にわたり、法改正が必要になる。</p> <p>⑦投資家社員が、どの程度まで、CICを支配できるのかも重要な検討課題である。</p>
(5)利子・配当「上限」付きでのCICの資金調達(コーポレートファイナンス)
<p>①政府は、社会的企業部門における資金調達問題に対応するために、イングランド銀行の調査やコミュニティ投資税額控除の導入を始めとした多様な検討を行っている。CIC制度のデザインにおいては、CICが、より柔軟に資金調達ができるように選択の幅を広げるための検討をしている。</p> <p>②CICにとり、金融機関からの融資 (debt finance) は、最も身近な資金調達方法である。加えて、CICは、投資家に向けて、配当 (dividends) や利子 (interests) については「上限 (cap)」を付したうえで売買可能な株式 (shares) や転換社債 (convertible debentures) の発行〔エクイティファイナンス (equity finance)〕による、資金調達を認める方向でデザインされた。</p> <p>③CICが解散する場合、投資家社員は、清算所得の分配は受け取れないが、初期投資額プラス未払配当は受け取れる方向でデザインされた。</p>
(6) CICの資産に対する「利用目的限定 (アセットロック)」原則の適用
<p>①CICの基本財産や基金、その果実や収益 (資産) は利用目的が「限定 (lock)」され、“コミュニティ (地域社会) の利益”に資する目的を増進するために充当されなければならない。</p> <p>②「資産の利用目的限定・アセットロック (asset lock)」原則のもと、地域社会益増進目的の範囲内であれば、例えば融資を受ける際の担保を供するために、基本財産や基金を利用することができる。</p> <p>③CICの基本財産が、会社 (法人) の地域社会益増進目的の利用に必要な範囲を超えるほど累積している場合には、その定款に、他のCICないしはチャリティに対し超過する分を譲渡できる旨の定めがあり、かつ、利害関係人に通知しかつCIC規制機関 (CIC規制官) の同意を得たときには、その譲渡が認められるものとする。</p>

5 公益寄附金控除の制度設計をめぐるいくつかの課題

公益寄附金にかかる税制上の支援措置について、その目標が清廉な（正義にかなう）ものであるためには、どのように制度設計がなされるべきかが問われる。例えば、寄附者が寄附先を選択するにあたり、どの程度その動機の自由度を許容すべきか。また、こうした選択に一定の制限を付すとした場合、どの程度とすべきか。税制上の支援措置は、所得レベルの異なる寄附者間にどのように配分されるべきか。言い換えると、1ドルあたりどれ位の寄附金控除を認めるべきか等々、検討課題は山ほどある。

公益寄附金にかかる税制上の支援措置を設けることの目標の一つは、寄附者が、公益寄附金にかかる税制上の支援措置を、できるだけ多様な動機で活用～すなわちできるだけ幅広い寄附先の選択が～できるようにすることで、清廉性（正義）を実現することにある。

この目標を設定する場合には、大きな前提がある。それは、寄附金が真に公益（慈善）資する目的に支出されなければならないことである。言い換えると、財ないしサービスの購入などを仮装して支出されてはならないことである。

公益寄附金にかかる税制上の支援措置を設けることの目標が、あらゆるレベルの寄附金を極大化することにある場合には、その目標はとりわけ高所得者に焦点が置かれる必要がある。こうした目標の達成するため、公益寄附金控除制度は分配的正義（distributional justice）に資するというスタンスを強調し、富裕層に対する寄附金の支出を奨励するは避けて通れない。この考え方を基調とし、非営利公益団体が富の再分配に奉仕しているという前提に立つ限り、寄附金の支出は、所得の自発的再分配に資すると解することができる。もちろん、実際に公益寄附金控除制度自体がどれくらい再分配に役立っているかどうかを分析することは必ずしも容易ではない。なぜならば、現実の税制では、そもそも超過累進税制の採用自体が再分配機能を有しており、しかも現実の税制では、超過累進税制と公益寄附

金控除制度とが結合するかたちで再分配機能を担保していると解されるからである。もちろん、現行の所得控除方式に基づく公益寄附金控除制度は、高所得者層に傾斜的に租税上の恩典を付与するかたちとなっていることから、真の分配的正義にかなっているのかどうかについては異論も想定される。

ただ、この論点については、視点を変えてみて見る必要もある。すなわち、公益団体に対する活動原資を、寄附金控除対象の寄附金（租税歳出）から、直接補助金に転換して供給するとしたらどうなのであろうか。この政策転換は、確かに財政における議会中心主義には資する。しかし、一方、憲法論を離れて租税政策論にみた場合はどうなのであろうか。この場合、直接補助金の手段を通じて提供する公的資金を確保するために、政府は、その分の増税につなげる必要も出てくる。仮に増税となると、超過累進課税を採る所得税制のもとでは、高所得者に傾斜的に重く増税になる。この点を織り込んで考えてみると、公益寄附金税制に所得控除方式を採用し、多額の公益寄附金を支出した高所得者に傾斜的に有利となる減税を行うことは、むしろ正義にかなっており、正鵠を射ている⁽¹¹⁴⁾、との指摘もあながち否定できない。

また、公益寄附金にかかる税制上の支援措置を設けることの目標が、「効率的な公的資金の配分」「マイノリティ団体の活性化」などの要素を加味したうえで定立された清廉性（正義）を奨励することにあると見た場合はどうであろうか。すなわち、この措置は、寄附を通じた公益活動への参加・寄附先の選択といった各納税者の意思を尊重したうえで私的寄附金の支出を奨励するかたちとなるように、「税制を通じた組み合わせ助成金・マッチンググラント」を支給することに意義があるとみた場合である。この場合、政府は、実質的に、私人の寄附者が寄附金を支出する場合に限り当該寄附者が選んだ公益団体に投資（税制を通じた公的資金を投下）をす

(114) See, Saul Levmore, "Taxes as Ballots," 65 U. Chi. L. Rev. 387, at 416 (1998).

るスタンスに立つことになる。裏返すと、活動原資（寄附金）をほとんど負担しない者、いわゆる「ただ乗り者（フリーライダー）」との差別化するにもつながる。事実、アメリカの現行連邦税制上の公益寄附金控除は、こうした考え方も盛り込んで制度化されている。

公益寄附金税制を、公益団体の本来の事業に対する課税除外措置との対比において評価してみると、後者の課税除外措置にはマッチンググラントとしての意義はない。こうしたところに、非営利公益団体課税除外措置と公益寄附金税制とを別々に根拠づける必要性があるとの理由を見出すことができる。

さらに一步すすめて、ことさらマッチンググラントとしての意義を強調して税制上の支援措置を評価するとする。この場合には、課税除外措置よりも、公益寄附金税制を広げる方が清廉性（正義）に資すると解することもできる。

（１）富裕寄附者の過度な存在とパブリックサポート・テスト

寄附者は寄附先を選択できることから、寄附金控除の対象となる寄附金、さらにはマッチンググラントを、自己好みの民間非営利公益団体へ支出することも可能になる。公益寄附金全体に占める富裕納税者の割合が増えたと、博物館や美術館、有名私立大学などへの支出割合が増えることも想定される。公益（慈善）とは、本来、恵まれた層が不遇な層に手を差し伸べる救貧活動のようなものを想定しているはずである。このことからすれば、寄附文化が富裕層の過度の存在を前提とし、しかも寄附金が博物館や美術館、有名私立大学などに傾斜して支出されたとしても、納得できるような清廉性（正義）が存在するといえるのかどうか問われてくる。

この指摘に対しては、現代の社会では、富裕層は、市場経済、政府の政策決定、政治献金（議員選出）など多様な面において大きな力量を持っており、寄附金の支出における富裕層の過度な存在だけを問うのは正鵠を射

ているとはいえないとの批判がある。この批判に対しては、もし寄附金支出およびそれに伴うマッチンググラント支出における富裕層の過度は存在を問題にするのであれば、社会全体における富裕層の影響力の是正から始めなければいけない、との反論も可能である。

すでにふれたように、アメリカにおける公益寄附金税制を正当化する根拠を提供する理論としては、「寄附金依存運営健全論（donative theory）」がある。この理論は、端的に言えば、課税除外措置は、「パブリック・サポート」、すなわち“一般大衆から相当額の寄附金を集める魅力のある団体を支援するために採られている”との主張である。この理論は、団体の本来の事業に対する課税除外措置と公益寄附金税制とを一体としてとらえる見解、すなわち双方の支援措置を正当化する根拠、として主張・展開されている。言い換えると、収益事業で運営が成り立っている営利型公益団体（commercial nonprofits）、あるいは少数の富裕寄附者で運営が成り立っている団体よりも、一般大衆からの幅広い寄附金による支援を受け、運営が成り立っている団体（donative nonprofits）の方が分配的正義にかなっており健全であるというところに支援税制の存置・正当化の根拠を見出そうとする。

現行の税制では、パブリックサポート・テストのような、寄附金総額への少額を寄附する納税者の参加を促す措置を盛り込むなどして、寄附行為における富裕層の過度な存在を是正する政策を実施している。この規準は、一面、公益寄附金税制の適用にける正義（清廉性）に資するようにも見える。しかし、人数という形式要件さえ充足できれば大口寄附者の参加を排除できるわけでない。すなわち、寄附者の数の要件が整えばよいわけで、大口寄附者（あるいは特定の寄附者）の参加を排除する規準になっているわけではない。このことから、パブリックサポート・テストを賛美するのは、一人一票の代表民主主義のはき違いではないか、との指摘もある。むしろ、一定数の小口の寄附者集団の存在が、少数の大口寄附者へ

“隠れ蓑”を提供することにもつながりかねない仕組みであるとの批判も強い。あるいは、公益団体運営における“マネジメント”が過小評価されているのではないか、との見方もある。

この点に関連し、現行税法では、寄附者が支出する寄附金に対する税制上の支援措置の適用については、一定の割合を設定し、その割合を超える部分に対しては、その措置の適用を認めないとするとしている。したがって、理論的には、この制限をさらにすすめて、一定の金額（例えば、年間1万ドル）を超える寄附金に対しては、税制上の支援措置を認めないすることも可能である。これによって、特定の大口寄附を締め出すことはできる。しかし、そもそも公益寄附金税制を設けている趣旨を織り込んで考えてみると、こうした規準を設けて、大口寄附者の参加を制限（政府規制）することが正義にかなっているのかどうかは極めて疑わしい。また、こうした規準を達成するための公益団体側のコンプライアンス・コストを内部化して考えると、必ずしも合理的とはいえない。

（２）営利型公益団体と公益寄附金控除

アメリカにおいては、学問上の議論として、寄附者の寄附先の選択として、営利型公益団体（for-profit charity）に対して支出した寄附金に対しても、控除を認めるあるいは損金算入の対象とすべきかどうかを検証されてきている⁽¹¹⁵⁾。

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

(115) See, Anup Malani & Eric A. Posner, “The Case For-Profit Charities,” 93 Va. L. Rev. 2017 (2007).

共安全検査団体」、「教育団体」、「スポーツ競技団体」、「子供・動物虐待防止団体」および「地域共同募金体、地域共同体基金、地域共同体財団」を掲げている。ただし、「非分配要件(non-distribution constraint)」があることから、この種の公益団体が公益目的活動を行い、仮に純益が上がったとしても、その利益には所得課税が行われないと同時に、配当も禁止される。

例えば、営利企業が行う研究・開発活動は、法典501条c項3号にいう「学術 (scientific)」目的に資すると解することが不可能ではない。また、営利企業の行う広告宣伝活動は、同号にいう「教育 (educational)」目的にあたると解することも可能な場合もありうる。新聞の発行や出版、娯楽産業なども、「教育」目的に資すると解しうる場合も出てこよう。したがって、非分配要件を捨象（抜きに）して考えると、営利型公益団体に対し支出した寄附金に公益寄附金税制を適用してもよいのではないかと、この見方でもできる。とりわけ、営利企業が税制上の研究開発費控除などを認められたうえで特殊戦闘機開発や代替エネルギー開発など収支が合わない先端技術にかかる研究開発を行っていることを考えると、営利型の公益団体に対しても公益寄附金控除を認めてよいのではないかと。

たしかに、現行税法上の「学術」、「教育」等々についての不確定な定義の下では、「営利型公益団体」に公益寄附金税制の適用を論じる実益がないともいえる。しかし、収支が合わない研究開発事業向けに、現行税法は別途に研究開発費控除や直接補助金などの制度を用意している。したがって、現行税法上の「公益（慈善）目的」をより明確にし、「営利型公益団体」への税制上の支援措置の適用を絞る一方で、「営利型公益団体」には、研究開発費控除や直接補助金を拡大することにより、すみ分けをはかるのも一案である。

IV 現代正義論の展開と非営利公益団体支援税制正当化根拠の再検証

公益寄附金税制を正当化するために定立された伝統的な「補助理論(subsidy theory)」の論拠は多様である。「効率性(efficiency)」⁽¹¹⁶⁾、「多元主義(pluralism)」⁽¹¹⁷⁾、「寄附金依存運営健全論(donative theory)」⁽¹¹⁸⁾など、さまざまな論拠が示されている。そこでは、最大公約数的に、非営利公益団体は、“善(good)”行をし、“社会に利益”をもたらし、政府の負担を軽減している、あるいは、政府に代わる役割を担っている。当該団体は、社会のさまざまな問題の解決に対処し、かつ、愛他主義に資する。このことから、当該団体に租税歳出をするのは当然である、とされる。

このように、従来からあげられてきている論拠は、抽象的、かつ、あいまいである。非営利公益団体の社会に対する善行とは何か、社会にもたら

(116) この考え方のもとでは、公益団体に対する政府からの直接補助金よりも、寄附金控除・損金算入を通じた支援の方が、一定の要件を充足すれば自動的に歳出が認められることになることから面倒な価値判断を必要とせず、効率的であるとの視点が強調される。See, e.g., Mark P. Gergen, “The Case for a Charitable Contributions Deduction,” 74 Va. L. Rev. 1393, at 1399-1406 (1988).

(117) この考え方のもとでは、寄附者の選択で公益団体へ寄附金を支出することは、公益団体の多元化に資することとなる点が強調される。納税者が自らの判断で、好ましい公益団体にマッチング・グラント(マッチング寄附)を支出する仕組みに相当し、その結果、社会の多元化に貢献するとされる。See, Saul Levmore, “Taxes as Ballots,” 65 U. Chicago L. Rev. 387, at 405 (1998); David M. Schizer, Subsidizing Charitable Contributions: Incentives, Information and the Private Pursuit of Public Goals 9-10 (Columbia Working Paper Series, Paper No. 327, 2008), available at: http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract_id=1097644; Paul R. McDaniel, “Federal Matching Grants for Charitable Contributions: A Substitute for the Income Tax Deduction,” 27 Tax L. Rev. 377, at 379-80, 390-94, 396-99.

(118) 政府機能が効率的でないことを、一般に「政府の失敗(government failure)」という。この点を考えると、官僚機構を通じた非効率な公財ないし公サービスの分配よりは、市場システムに委ねた方が効率的であるという考え方がある。しかし、市場システムを通じた分配にも、外部不経済(externalities)のような失敗がある。一般に「市場の失敗(market failure)」という。こうした点を織り込んで、市場性がありなくコミュニティの利益資する公財ないし公サービスの効率的な分配については、スクラップ・アンド・ビルトが比較的容易であるNPO/NGO通じた方が好ましい場合もある。See, generally, John D. Colombo & Mark A. Hall, Donative Theory of the Charitable Tax Deduction (The Perseus Books Group, 1995).

す利益とは何か、どのような活動ないし団体が税制上の支援措置の対象とされるべきか、さらに公財なし公サービスの給付にあたり、政府と非営利公益団体はどのように責任を分担すべきなのか等々、一定の規準に基づいて、必ずしも具体的に例証されていたとはいえない。

例えば、伝統的な非営利公益活動の目的の一つに、救貧活動がある。この場合、救済の対象となる“貧者（the poor, the least advantaged, the least well-off）”とはどのような層をさすのか、救貧の義務は誰が負担すべきなのか、また、救貧活動に専念するための原資はどのように分担されるべきなのか等々、一定の規準に基づき確かな検証がなされているとはいえない。

一方で、有償しかも高額なサービス料の支払を求める非営利の医療機関や教育機関が数多く出現してきている。こうした非営利団体の“公益性”は十分に精査されないままになっている。具体的評価が行われないまま、抽象的に社会に対する“善行”を根拠に課税除外措置などが存置されている。

アメリカの主要な私立大学では、事業収益への連邦税上の課税除外措置などを駆使して、消費収入の大きな比率を資産運用収入や事業収入から稼得する財務運営方針を採っているところも多い。2012年統計（2011年7月1日～2012年6月30日）によると、ハーバード大学（基金307億ドル）、エール大学（193億ドル）、プリンストン大学（170億ドル）、スタンフォード大学（170億ドル）、MIT（103億ドル）、コロンビア大学（76億5千万ドル）、ノートルダム大学（75億ドル）の寄附基金/資産の運用を行っている⁽¹¹⁹⁾。

一方で、高等教育機関における「持つもの（the haves）」と「持たざるもの（the have nots）」の格差は正が問われている。連邦議会には、巨額

(119) See, Dan Berman, “Top 10 Richest Colleges for 2012: The Biggest Endowments,” AdvisorOne (April, 2013): NACBO (National Association of College and University Business Officers), Commonfund Study of Endowments (NCAE).

な寄附基金（endowments funds）を保有する大学に対しその運用収入/果実総額の5%を貧しい家庭の入学希望者への奨学金に充当（payout）することを義務づけ、受忍義務違反に対しては果実総額に一定率での懲罰課税（excise penalty tax）を行う議員立法が提案されている⁽¹²⁰⁾。

こうした議員立法が出てくる背景には、寄附が、限界大学ではなく、財政的に余裕があるとみられる卒業生の多い大規模校に傾斜して集まっていることも一因と思われる。いずれにしろ、伝統的に、寄附は困った人たちに手を差し伸べるために支出するものであるとする「原点」が忘れられ、裕福な大学がもっと裕福になるために、公益寄附金税制などを活用し寄附を募ることに対する異論が顕在化している証ともいえる。

このことは、裏返せば、非営利公益団体に対する税制上の支援措置は、社会的・経済的に不遇な層への再分配よりも、中間層や富裕層への支援が柱と化してしまっており、本来の趣旨を大きく逸脱しているのではないかとの批判を生む一因にもなっている⁽¹²¹⁾。

近年、アメリカ法哲学会においては、「正義論（theories of justice）」が復権してきている。これにつれて、正義論の視角から、さまざまな法政策や事象を分析しようとする動きが活発である。こうした動きに呼応するかたちで、非営利公益団体に対する課税除外および公益寄附金制度ならびにこの制度を是認する「補助理論」についても、従来からの「公益論（public benefits）」一辺倒の考えから一歩すすめて、「正義論」、とりわけ「分配的正義（distributive justice）」を規準に基づいて再検証しようという動きが強まった背景がある⁽¹²²⁾。

(120) See, A.M. Wolf, “The Problems with Payouts: Assessing the Proposal for a Mandatory Distribution Requirement for University Endowments,” 48 Harvard J. on Legislation 591 (2011). 詳しくは、拙論「規制緩和時代の私立大学運営と税財政法務」獨協法学91号（2013年8月）参照。

(121) 税制上の支援措置の規範性を問う（normative questions）見解も少なくない。See, e.g., John Simon *et al.*, “The Federal Tax Treatment of Charitable Organizations,” in *The Nonprofit Sector: A Research Handbook* (Powell & Steinberg eds, 2nd ed., Yale U. P., 2006) at 278.

アメリカにおける「分配的正義」論とは何か、そして、分配的正義論の視角から、非営利公益団体に対する公益寄附金税制はもちろんのこと課税除外措置について、どのような展開がなされているのかについて、以下に、分析・紹介する。

1 アメリカの現代正義論の系譜

アメリカの法学界においては、さまざまな法政策や法解釈の正当性の判断においては、その根拠を「正義論 (theories of justice)」の展開に求める傾向を強めている。この傾向は、租税政策正当化の根拠を精査する場合においても例外ではない。

西欧における伝統的な正義論は、功利主義的な考え方が普遍するまで久しく、キリスト教と結びつくことで、神が創った正義といった形而上学的な観念を土台に展開された。

正義は多義的な概念である。アメリカの正義論においては一般に、法の正しさを精査する場合、次の三つ基準を定立している。①「適法的正義」（法の内容の正・不正は問わず、その条項が遵守・適用されるべきことが正義である）、②「形式的正義」（法は、等しいものは等しく取り扱うのが正義である）、③「実質的正義」（法の内容の正・不正は、これを実質的に判断することが正義である）。

これらのうち、アメリカの法学界において、今日、最も重視されているのは、③「実質的正義」である。実質的正義を検証する場合、アリソテレスが唱えた正義の考え方が参考とされている。アリソテレスは、「実質的正義」については、「分配的正義」と「矯正的正義」、さらには「交換

(122) See, Miranda P. Fleischer, "Theorizing the Charitable Tax Subsidies : The Role of Distributive Justice," 87 Wash. U. L. Rev. 505 (2010). フライシャーは、分配的正義の基準から公益寄附金制度を精査することを回避するのは、チャリティ（民間非営利公益団体活動）の真の目的を理解しないばかりか、公益寄附金を支出することが持つ納税者自身のよる“自発的再分配 (voluntary redistribution) 機能”の軽視につながる、と説く (Id., at 506)。

的正義」を加味して説明している。

「分配的正義」とは、負担や便益を分配する際に問われる正義である。一方、「矯正的正義」とは、人間が交渉する際に生じた不正をただし、元の状態に戻すことで実現される正義である。「交換的正義」とは、複数人の間で生産物などを交換する際に問われる正義である。アリストテレスは、これら三つの正義のバランスを考量し、公平さを確保しようとする。

（１）「分配的正義」論の展開

これら三つは、真の正義を考える基準として重要である。しかし、現代における正義の議論においては、「分配的正義」を中心に展開されている。分配的正義は、国家に対して、富裕層から税のかたちで富を分けてもらい、貧しい層へ再分配することで、格差を是正しようとするのである。完全な平等（strict equality）を目指し、分配的正義を究極のかたちまで追及したのがカール・マルクスである。貧しい層を支援するためにすべての人々を完全に平等に扱う共産主義の主張である。しかし、この主張も、イデオロギーに対する嫌悪感や自由への渴望が強くなるにしたがい、衰退の途をたどっていくことになる。

また、一方では、価値相対主義が主張された。ここでは、正義をはじめとした価値についての判断は個々人により捉え方が異なり相対的であり、どの価値が正しいのか客観的に判断するのは難しく、論じる実益は乏しい、とされた。また、価値相対主義は、特定の正義概念に基づき定立された法によって強制する政治的絶対主義を否定し、多様な価値や主張に対する寛容、個人の自律を尊重する民主制の政治のかたちを形成する基盤にもなった。

（a）功利主義

アメリカにおいては、イデオロギー的な世界観に対する嫌悪や価値相対

主義の風潮が続くなか、正義を問うことが難しい時代が久しく続いた。

こうした状況のもと、「正義」を、功利 (utility) ないし効用の視点から、説明しようという動きが現れる。すなわち、幸福・快楽が“善”、不幸・苦痛は“悪”という「正義」の観念に基づき、できるだけ不幸や苦痛（悪）を低めることで個人や社会の利益を最大化しようとする「最大幸福主義」ないし「功利主義」が大きな影響力を持つようになっていった。もっとも、ひとくちに「功利主義 (utilitarianism)」といっても、その中身は一様ではない。

功利主義は、一面、わかりやすい。しかし、社会全体に利益、多数者の利益の極大化のためならば、個々人ないし少数者への利益分配のあり方などを厳しく問うことがなかった。このため、得られた利益をどのように分配するかといった、分配的正義を軽視することにもつながる。ひいては、個人の尊重と少数者の利益への配慮などの面での不十分さが目立つことになる。また、功利主義は、価値についての判断は個々人により捉え方が異なり相対的であるとする価値相対主義の側面も持ちあわせている。このため、自由や平等といった基本的な価値を積極的に制度化することが難しかった。

（b）ロールズの正義論

こうした功利主義の欠陥を是正すべく1970年代に、アメリカで新たな正義論を展開したのが、ジョン・ロールズ (John Rawls, 1921-2002) である。ロールズの理論は、人権論の視点から、功利主義に代わる新たな規範的「正義」論の体系を構築しようと試みるものである。また、イデオロギー的なマルクス主義と距離を置いて、自由を掲げる資本主義・市場主義を認めながらも、貧しい層にも配慮するために分配的正義を客観的に追求しようしたのである。さらに、価値相対主義とは一線を画し、アリストテレスの正義の伝統を現代的にアレンジし、客観的に正義論を展開するための規範の定立に努めたことである。

ロールズの理論は、東西冷戦期のイデオロギー的な世界観への嫌悪や価値相対主義が幅を利かせ、「正義」論を積極的に論じることがはばかれる閉塞的な時代にあって、「効用か権利か」といった視点から「正義」概念を正面から問い直したのである。ロールズの理論は、新たな視点から現代的な正義論を復権させる契機になった。

ロールズは、社会の全員が合意できる「公正としての正義 (justice as fairness)」を追求しようとする。このために、誰もが自己の地位や情報などを捨象した「原始状態」(ある種の仮想空間)に身を置き、自己の利害・邪念を捨て目隠しされた(「無私のパール／veil of ignorance」で覆われた)状態で、他の人たちとひとつの正義の原理に合意するように求める。この場合、重要なのは、自分が最も不遇な者であるとした場合を想定し、その層に手を差しのべる、さらには、不遇な層に手を差しのべても恵まれた層が納得できるような正義の原理を基軸に合意するように求める。そして、その合意に基づきさまざまな事象について正義を検証するように求める。

ロールズの正義理論は、簡潔にまとめてみると、おおよそ次のような骨子になっている⁽¹²³⁾。

〔図表24〕ロールズの正義論の骨子

第1原理「最も不遇な層 (the least advantaged members) にも基本的人権が平等に認められる原理」：すなわち、社会全体の利益を最大化するために、社会的・経済的に最も不遇な層の基本的人権や自由を犠牲にしないものとする。

第2原理「次の2つの条件が満たされることを前提に、社会的・経済的に最も恵まれた層が、さらに富を増やすことが認められる原理」：二つの条件とは、(a) 地位や職務への機会均等が実質的に確保されている場合、および、(b) この不平等は、最も不遇な層に手を差しのべている場合。

第1原理が第2原理に優先する。また、第2原理である「社会的・経済

(123) See, John Rawls, A Theory of Justice (1993) at 5-6. 邦訳として、J・ロールズ／矢島欽次監訳『正義論』(紀伊国屋書店、1979年)。

的に最も恵まれた層がさらに富を増やすことが認められる原理」を正義理論としてそのまま社会的・経済的事象にあてはめるとすれば、最も不遇な層と恵まれた層との不平等を一層広げる可能性もある。そこで、ロールズは、こうした不平等は、地位や職務への機会均等が実質的に確保されている場合（公正な機会均等原理／principle of fair equality of opportunity）、および、最も不遇な層に手を差しのべている場合（格差是正原理／difference principle）に限って認められるものとしているわけである。こうしたところからも、ロールズの正義論は、「分配的正義（distributive justice）」の実現を指向していることがうかがえる。ロールズの正義論は、最も不遇な層の基本権と平等に配慮することから、「平等主義的リベラリズム」とも呼ばれる。

ロールズの格差是正原理は、考え方としては、完全な平等（strict equality）原理と軌を一にする。ただ、資本主義・市場主義を認めたくて展開されていることに注目する必要がある。また、不平等の存在を認めたくて、恵まれた層の富が増えることによって、不遇な層へのより多くの財の再配分の余裕ができてくる。さらに、この場合、彼の定立した「公正としての正義」の規範を使うことで、より客観的な正義を実現できるとした⁽¹²⁴⁾。

（２）新たな現代正義論の展開

ロールズの正義論は、当時の時代的な要請にもマッチし、高い評価を受けた。と同時に、さまざまな批判にもさらされた。また、批判をとおして、さらなる正義論の展開にもつながった。

新たな正義論は大きく、ロールズが示した反功利主義的な基本的自由を指向する立場を共有しつつも、「自由への権利」をより重視するリバタリアニズム（自由至上主義／libertarianism）の考え方と、「平等への権利」

(124) See, John Rawls, *Justice as Fairness : A Restatement* (Harvard U. P., 2001). 邦訳として、J・ロールズ／田中成明編訳『公正としての正義』（木鐸社、1979年）。また、J・ロールズ／田中成明ほか訳『公正としての正義・再説』（岩波書店、2004年）。

をより重視する考え方の流れがある。

（a）リバタリアニズム

リバタリアニズムは、第二次大戦後の「福祉国家（welfare state）」の定立に向けた大きな政府志向、拡大国家を批判する。政府規制の強化や、権力的強制を用いた財や富の分配・再分配を嫌う。個人の基本的自由による不当な制約を課していると見るからである。

すでにふれたように、ロールズは「最も不遇な層にも基本的人権が平等に認められる」がために、福祉国家観にねざした財の再分配を認めるさまざまな格差是正原理の必要性を説いている。しかし、リバタリアンは、例えば、格差是正をねらいに累進課税制度を通じた強制的な財の再配分に異論をさしはさむ。自己の努力により高い収入を得ている層があみ出した財を社会に還元するということは、こうした層に強制労働を課すに等しいものであると批判する。また、社会正義の実現と称して実施される産業保護政策や優遇策、補助金や税制上の優遇措置、大規模小売店の出店規制や農業の生産調整など、国家への依存度を高め、市場主義の足かせとなる政府の介入をきらう。

国家はできるだけ小さくし、個人の自由を最大限に尊重しようと説くことから、リバタリアニズムないしリバタリアンと呼ばれる。

（b）ノージックの正義論

リバタリアニズムにおいては、市場を重視する。また、市場を適切な仕方です維持しうる法秩序を確立することができる国家体制を望ましいとする。すなわち、法秩序のあり方について、個々人がさまざまな善（good）を自由に追求できる環境をつくり、その活動を阻害しない中立的な枠組みであるべきであると説く。

リバタリアニズムの代表格であるロバート・ノージック（Robert

Nozick, 1938-) は、「最小国家」論を説く⁽¹²⁵⁾。すなわち、個人の所有権を擁護し、その権利は国家であっても奪うことができないと主張する。しかも、カント的な視角から、各人のゆるしをえずに勝手に、国家がこれを強制的に奪うことは強盗と同じであると説く。したがって、不遇な層に対する財の再分配には消極的な立場をとる。「最小国家」は、個々人の自由な活動を保障し、いわゆる“夜警国家”作用に限定され、市場の中立性や矯正的正義・手続的正義の確保が主な任務となる。

したがって、ノージック理論のもとでは、公財や公サービスを供給する目的での課税、さらには、例えば環境改善のための低公害設備の導入のように個人ないし企業が自ら負担して、他の個人や企業にコストを負担させず利益を与える場合、「正の外部性 (positive externalities)」を補助する目的での租税優遇措置などの正当性は否定されることになるものと思われる。

ノージックの正義論は、市場主義に基づく厳格な取引的正義 (strict transactional justice) を説くものである。新保守主義の考え方にも通じるところがあり、アメリカの共和党の政策やイギリスのサッチャー政権の政策を支持することにつながる。その反面、分配的正義の極大化につながる政策を打ち出すアメリカ民主党の政治手法や福祉国家観に根差した政策の実現を求める層への異論を提起することにもつながる。

(c) ハイエクの正義論

リバタリアニズムを基調とし、福祉国家観に立つ社会正義の考え方を“幻想”と見るのが、新保守主義者のフリードリッヒ・A・ハイエク (Friedrich A. Hayek, 1899年-1992年) である。

ハイエクの正義論では、端的に言えば、法の支配と市場主義をベースとして生成される自由な社会を成り立たせる法秩序を重視する。したがって、功利

(125) See, Robert Nozick, *Anarchy, State and Utopia* (Basic Books, 1974). 邦訳として、R・ノージック／嶋津格訳『アナーキー・国家・ユートピア』(木鐸社、1992年)。

主義や社会主義のように、市場経済に介入しない市場経済そのものを排除する考え方や、所得や富の分配を操作する政策をとることに強く反対する⁽¹²⁶⁾。

(3) ドゥオーキン＝センの資源の平等論

ロールズの正義論に対して、リバタリアニズムの視角からではなく、平等主義(egalitarianism)の視角から批判を展開したひとりが、ロナルド・ドゥオーキン(Ronald Dworkin, 1931年-)である。ロールズと同じ平等的リベラリズムの擁護者のひとりであるドゥオーキンは、ロールズがいう「機会均等原理」の展開にあたっては、機会の形式的な平等ではなく、その実質的な平等の保証が必要であると説く。具体的には、分配的正義の規準として、「結果の平等」や「機会の平等」ではなく、「資源の平等(resource-based equality, resource egalitarianism)」を説く。

ドゥオーキンの「資源の平等」原則とは、端的に言えば、個々人の望む生き方からくる貧富の格差は是正する必要はないが、個々人の生まれつき社会的環境など偶然の貧富の格差については、国家が、財や富の再分配によって、公正ないし正義の観点からは是正する義務を負うと説くものである⁽¹²⁷⁾。したがって、ドゥオーキンの正義論によると、少数民族に対する積極的優遇措置(affirmative actions)や、所得税上の人的控除、給付つき税額控除、最低生活保障措置など、競争秩序に対して平等な立ち位置で参加できるように、社会的・経済的に不遇な者に対して資源の面で政府が支援措置を講じることは、広く是認される。

ドゥオーキンと同様に、セン(Amartya Kumar Sen, 1933年-)もラジ

(126) See, Friedrich A. Hayek, *The Constitution of Liberty* (Routledge and Kegan Press, 1960).

(127) See, Ronald Dworkin, "What is Equality? Part1: Equality of Resources," 10 *Philosophy and Public Affairs* (1981) at 185-246; R. Dworkin, "What is Equality? Part2: Equality of Resources," 10 *Philosophy and Public Affairs* (1981) at 283-345; R. Dworkin, *Sovereign Virtue* (Harvard U. P., 2000). また、邦訳として、R・ドゥオーキン/木下毅ほか訳『権利論』(木鐸社、1986年)、R・ドゥオーキン/小林公訳『権利論II』(木鐸社、2001年)参照。

カルな平等主義を説く。センは、初期格差是正だけでは不十分であり、さらに「潜在能力の平等 (equality of capabilities)」、「福祉の平等原則 (welfare-based principles)」を説く⁽¹²⁸⁾。

もっとも、機会の実質的な平等をどの程度保障するか、あるいは、平等な競争を確保するための「資源 (resource)」の対象をどの範囲とするのかなどについては、資源論者 (resource theorists) の見解は分かれる。

（４）共同体論～リベラリズム正義論への批判

1980年代に入り、アメリカでは「共同体論 (communitarianism)」[「共同体主義」とも訳される]という考え方が台頭してくる。共同体論は、正義論をめぐるそれまでの“効用対権利”、“自由対平等”といった論争は、リベラリズム内部での問題とみなす。こうしたリベラリズムが掲げる非社会的で個人主義的な正義論に基づく法秩序のあり方に疑問を投げかける。そして、共同体（コミュニティ）の復権による正義論を説く。

共同体論者は、次のように批判する。リバタリアニズムはもちろんのこと、広くリベラリズムにおいては市場を重視する。しかし、市場競争の結果、大企業はその勢力をますます拡大していく。一方、不遇・貧困な層を護り、平等化をすすめようという資源の平等論やそうした主張に基づいて定立される福祉国家は、大きな政府につながり、官僚機構をますます肥大化させていく。こうした状況では、個々人は、一方では市場に翻弄され、もう一方では福祉政策のような国家的な庇護により無力化させられていく。その結果、共同体の崩壊につながる。

そこで、例えばマイケル・サンデル (Michael Sandel) は、権利や自由は個々人が身勝手に行使しよいとはいうものでなく、他人や地域社会などに配慮したうえで行使する必要があると説く。

(128) See, Amartya K. Sen & Barnard Williams (ed.), *Utilitarianism and Beyond* (Cambridge U. P., 1982). また、邦訳として、A・セン／池本幸生訳『不平等の再検討—潜在能力と自由』(岩波書店、1999年)。邦文の研究として、若松良樹『センの正義論』(勁草書房、2003年) 参照。

競争原理により人間関係が薄くなり、個人が対立を深めていく状況を改善していくための、共同体〔家族、隣人、都市、部族等〕や伝統に解決策を求めていく論理は、一つの見識ではある。しかし、個の論理を優先するか、共同体（社会）の論理を優先するかは、難しい課題のひとつである⁽¹²⁹⁾。

2 分配的正義論の視角からの非営利公益団体支援措置の評価

アメリカにおける現代正義論の系譜を簡潔にたどってみた。今日、アメリカ租税理論学界において、分配的正義論(distributive justice theory)は、租税政策上の基本課題、例えば、限界税率や課税ベースの選択、富の再配分の正当性などを検証する際に、重要な規準(baseline)となっている。

こうした基準の活用は、アメリカにおける非営利公益団体に対する税制上の支援措置の検証においても、もはや避けては通れない。

（１）正義論に基づく税制上の支援措置の再検証の必要性

これまでの非営利公益団体課税除外制や公益寄附金税制（税制上の支援措置）をめぐる議論では、大方、非営利公益団体が、政府に代わってあるいは政府に加えて公財や公サービスを提供することの効率性（efficiency）や社会に多元化（pluralism）に寄与する面などに焦点をあてて、議論が展開されてきている。

たしかに、非営利公益活動にかかる租税政策の検証においては、こうした点に着眼することの必要性は否定しえない。しかし、極めて抽象的に、非営利公益活動の真の目的である「自発的再分配（voluntary

(129) 最近、NHK放映の「ハーバード白熱教室」に見られるように、わが国では、M. サンドルの正義論がもてはやされている。しかし、彼の正義論の持つ復古的なトーンには違和感を持つ者も少なくないのではないか。See, Michael J. Sandel, *Liberalism and the Limits of Justice* (2nd ed., Cambridge U. P., 1998). また、邦訳として、M・J・サンドル／菊池理夫訳『リベラリズムと正義の限界〔原著第2版〕』（勁草書房、2009年）参照。

redistribution)」機能について論じることは、限界がある。法哲学の力を借り、何らかの規準を定立したうえで例証する英知が求められているとの意見が強くなってきている。

こうしたところに、アメリカ租税理論学界においては、分配的正義論（distributive justice theories）を規準に、非営利公益団体に対する税制上の支援措置を再点検しようという動きが加速している理由がある。

分配的正義論の視角から提起されている検証課題は、おおまかにまとめると、次のとおりである。

〔図表25〕 分配的正義論からみたアメリカ非営利公益団体支援税制の論点

第1 非営利公益活動（チャリティ）のルーツは、再分配の観念に求ることができるのではないか。
第2 チャリティに税制上の支援措置を講じることを認める伝統的な理論の正当化の根拠は、分配的正義の視点から検証することができる。
第3 分配的正義論は、効率論や多元化論など従来から税制上の支援措置を根拠づけてきた見解を理論的に補完することに資することができる。
第4 これまでもチャリティ支援税制については、分配的正義論からある程度検証されてきてはいる。しかし、何が再分配されるべきか、あるいは、正義になかった再分配（just distribution）とは何かといった、基本的な課題について十分な精査が行われてきていない。原点に立ち返った検証が求められている。

正義論者が定立したさまざまな基準を基に、非営利公益団体に対する税制上の支援措置について精査するのは一案である。しかし、問題もある。それは、各正義論者自身は、必ずしも自己の定立した基準に基づいて税制のあり方を十分に精査していないことである。その主な原因は、これら正義論者が、租税制度にとりわけ長けていないことがあげられる。非営利公益団体に対する税制上の支援措置については、なおさらであり、知識・理解がほぼ素人に近い場合も少なくない。

このため、多くの場合、租税理論の専門家が、こうした正義論者の基準を“パイプル”に使い、専門家独自の適用・解釈を展開している。こうし

た専門家の分析結果が、推論の域を出ず、謬論と見られないこともなしとしない。

(2) 功利主義からみた税制上の支援措置の評価

ひとくちに功利主義 (utilitarianism) と言っても、その考えは一様ではない。この点を織り込んだうえでおおまかにいうと、功利主義では、「正義」あるいは「功利 (utility)」をはかる規準として、これまでの公益増進よりも、「幸福・幸福増進 (happiness)」を重視する。したがって、功利主義の視点から非営利公益団体支援税制正当化の根拠を検証するにあたっては、「公益増進」ではなく、「幸福増進」が規準となる。

「幸福増進」を規準とすれば、富裕層から貧困ではないが富裕でもない層へ「富」を移転することは、原則として、功利主義の理にかなっている⁽¹³⁰⁾。したがって、博物館や劇場、大学など、直接貧困層を対象とはしていないものの、貧困層を含む非富裕層に「幸福」を提供する事業を行う非営利団体を課税除外にすることや、当該団体に支出した寄附金を控除・損金算入にすることは、是認される。

現行法下では、例えば医療機関やレクリエーション施設などの多くは、非営利ではあるが、公益性は薄いことから、こうした団体は一般に公益寄附金税制の適用対象から外されている。しかし、功利主義の理念のもとでは、こうした「幸福増進」団体やその事業活動 (プログラム) は公益寄附金税制の適用対象にあてはまることになる。宗教団体なども、幸福増進の視角からみれば、一般的に公益寄附金税制の適用対象にあてはまる⁽¹³¹⁾。さらには、各種友愛団体、フットボールクラブなども適用対象に含まれよう。

これら一般大衆を対象とした共同財 (collective goods) や共同サービス (collective services) の提供を目的とする非営利の団体やその事業活動 (プ

(130) 幸福規準功利主義 (happiness-based utilitarianism) と呼ぶこともできる。

(131) See, e.g., Arthur C. Brooks, *Gross National Happiness: Why Happiness Matters for America and How We Can Get More of It* (Basic Books, 2008) at 41-56.

プログラム）は、“純粋な公益（pure public interest）”の増進には直接つながらないとかも知れない。一方で、本来的に“純粋な私利（pure private interest）”を目的としているともいえない。しかし「功利」ないし「幸福増進」には資する。

こうした功利ないし幸福増進益を、「超益（metabenefits）」と呼ぶ学者もいる⁽¹³²⁾。ここでいう“超益”とは、さまざまな非営利・社会的活動そのものがもたらす利益よりも、それら活動の無形的な所産としての利他主義（altruism）、ボランティア精神（volunteerism）、多元主義（pluralism）などの増進をさす。

功利主義に依拠すれば、幸福増進につながる非営利団体や非営利の事業活動（プログラム）は広く、非営利公益団体支援税制の適用対象となるといえる。

（３）分配的正義論からみた税制上の支援措置の評価

ひとくちに分配正義論（theories of distributive justice）といっても、一様ではない。福祉国家（welfare state）の定立に向けた大きな政府、拡大国家を志向する見解から、政府機能の肥大化には否定的で自助精神を重んじる考え方まで実に多様である。

福祉国家論者（welfarist）にあっては、第一セクター（政府部門）の存在を重くみることに加え、不遇な層を支援するために第三セクター（非営利公益団体やその事業活動）の実績に期待を寄せる。これは、裏返すと、原理主義的な功利主義論者のような幸福増進規準を用いて、不遇でない中間所得層などにまで恩恵がおよぶ多彩な非営利活動にまで税制上の支援措置を広げることに消極的である。したがって、公益寄附金税制は、貧困の解消を目的に富裕層などが自己の“富”を非営利団体や非営利の事業活動（プログラム）に寄附・充当する場合に限り適用されるべきであるとい

(132) See, Rob Atkinson, “Altruism in Nonprofit Organizations,” 31 B.C. L. Rev. 501, at 618, 628-9.

うことになる。

このような税制上の支援措置のあり方は、不遇・貧困層救済を目的とした非営利団体や非営利の事業活動（プログラム）に限定適用されるべきであるとする考え方は、ロールズの正義論を典拠する見解においても広く支持されている⁽¹³³⁾。

（４）資源の平等論からみた税制上の支援措置の評価

すでにふれたように、分配的正義の規準として、「結果の平等」や「機会の平等」さらには、「資源の平等（resource-based equality, resource egalitarianism）」を重視する見解がある。機会の平等（equality of opportunity）は、現実の租税政策をすすめるうえで重い課題となる。しかし、資源の平等論を説くドゥオーキンやセンは、公益寄附金税制のあり方、正当化の根拠について直接ふれるところがない。

ドゥオーキンの正義論（平等論）に依拠して展開される見解においては、例えば、経済的・社会的に不遇な層を対象とした食料や医療サービスを提供する非営利団体や事業活動（プログラム）対する税制上の支援措置は、分配的正義に資し、正当化されよう。

これに対して、センの唱えるラジカルな正義論（平等論）では、初期格差は正だけでは不十分とされる。さらに「潜在能力の平等（equality of capabilities）」を確保するように求める。この正義論に依拠すると、食料支援などだけの非営利団体や事業活動（プログラム）が税制上の支援措置の対象になるかどうかは疑問になる。税制上の支援措置の対象になるためには、対象者が職業訓練などを通じて自力で糧を得る能力開発を目的とす

(133) See, e.g. J. Bankman & T. Griffith, “Social Welfare and the Rate Structure : A New Look at Progressive Taxation,” 75 Cal. L. Rev. 1905, at 1949-50 (1987) ; Linda Sugin, “Theories of Distributive Justice and Limitation on Taxation : What Rawls Demands from Tax System,” 72 Fordham L. Rev. 1991, at 1993-4 (2004) ; Joseph E. Stiglitz, Economics of the Public Sector at 102 (W W Norton 3rd ed., 2000).

る必要が出てくる⁽¹³⁴⁾。

むすび

民間非営利公益団体や事業活動（プログラム）のあり方は、支援税制に大きく左右される。支援税制が税金の使途に関心を持つ納税者に広く受け容れられるためには、民間非営利公益団体のガバナンスやアカウンタビリティの確立はもちろんのこと、民間非営利公益団体や事業活動（プログラム）に対する支援税制を正当化する根拠が精査されなければならない。

支援措置の根拠や存在意義などについては、大きく分けて、①課税除外措置と公益寄附金税制とを分けて検証する方法と、②双方を一体して検証する方法がある。また、この課題の検証においては、これまで見てきたように、日米とも、従来からの「公益（public interest）」ないし「公益の増進（public benefit）」を規準とする考え方が支配的である。

この考え方に加え、近年アメリカの租税理論学界では、「正義論（theories of justice）」を規準に支援税制を検証しようとする動きが強まってきている。この背景には、公益＝不特定多数の利益あるいは最大多数の幸福という功利主義的な定説に対する疑問が大きくなってきたことがある。

人々の価値観が相対化・多元化するなか、確かにひとつの正義原理に合意を得ることは容易ではない。しかし、税制上の支援措置は、少なくとも多くの人たちが不正義ではないと合意できる規準やかたちにおいて、講じられる必要がある。こうしたところに、正義論に基づく非営利公益団体に関する支援税制正当化の根拠づけが続けられている背景がある⁽¹³⁵⁾。

（本学法学部教授）

(134) See, Miranda P. Fleischer, “Theorizing the Charitable Tax Subsidies : The Role of Distributive Justice, 87 Wash. U. L. Rev. 505, at 564-6 (2010).

(135) この拙論をまとめあげるにあたり、白鷗大学総合研究所から平成23年度特別研究助成をいただくことができた。この研究助成により幅広い文献収集をすることができた。今後の研鑽を誓って心から謝意を表する。