

寄附金控除制度の課題

－アメリカの寄附金制度を基にして－

段 野 聡 子

Problem of a contribution deduction system
-Based on an American Subscription System-

Satoko DANNO

要 旨

公共における民間と行政との役割分担を見直し、市民の市政への主体的な参画の実現と市民の自治力を高めることを目的として、政府はNPO法人の認定基準の見直し、自治体における寄附対象団体の指定、草の根の寄附を促進させるための寄附税制の拡充等を行うなど、NPO支援を打ち出し始めた。しかし、この寄附金控除制度の拡充は草の根の寄附を促進させ、寄附文化を発展させるために十分に機能しているのであろうか。

寄附金控除制度の問題点については、損金算入、根拠等についてこれまでに多くの議論がなされてきたが、未だに寄附金控除制度を巡る課題は多く残されたままとなっている。そこで、本研究では寄附金控除制度について、制度の仕組みと従来から言われてきた根拠を整理し、寄附文化の先進国であるアメリカの寄附制度との比較により、日本における寄附金控除制度の課題について考察するものである。

キーワード：寄附金控除制度、寄附文化、NPO

I は じ め に

これまで、日本は戦後の高度成長期の過程において、生活を支える公共サービスは、中央省庁、地方自治体、政府が全て担うものという意識が、市民、行政ともに広く支配していた。このような中央集権的なシステムは、規格大量生産型の時代においては、ある程度の機能を果たしたかもしれない。しかし、少子・高齢化が進展し、社会の多様化が進行する一方、人々のライフスタイルの変化による価値観の多様化した現代社会においては、公共サービスのすべてを行政が担うというシステムは明らかに限界に達している。こうした中において、これまで以上に公共における民間が担う役割が重要となっており、民間と行政との役割分担の見直し、市民の自治力を高めるべくさまざまな取り組みが行われている。このような中において、目的を持って活動するNPOの役割も大きく、関心も非常に高まっている。このNPOの存在意義について山内直人(2002)は、「政府が直接供給するサービスは、無個性・画一的なものになりがちだが、小まわりの利くNPOはもともと小量多品種生産に向いており、公共サービスに対する需要の多様化に対

応しやすい面がある」¹⁾とニーズを的確に把握し、迅速に活動することができるものであると論じている。このため政府はNPO法人の認定基準の見直し、自治体による寄附対象団体の指定、草の根の寄附を促進させるための税額控除方式の導入、寄附税制の拡充等を行うなど、NPO支援を打ち出し始めた。

では、この寄附金控除制度の拡充は草の根の寄附を促進させ、寄附文化を発展させるために十分に機能しているのであろうか。寄附金控除制度の問題点については、寄附金控除の根拠等、未だに学説の見解も統一されていない状況にある。寄附金の本質的な議論を土台にした、寄附税制の抜本的改革なくしては寄附の促進は図れない。

そこで本研究は、寄附文化の先進国として知られているアメリカの寄附金制度を取り上げ、日本における寄附金控除制度の課題について考察する。

以下、Ⅱにおいては寄附金控除制度の変遷、概要を紹介し、Ⅲにおいては寄附金控除の根拠を論じ、浮かび上がってきた課題を考察する。Ⅳにおいてはアメリカの寄附金制度について紹介し、最後に課題を解決すべき論点を述べ、本稿の結論とする。

Ⅱ 寄附金控除制度

1. 制度の変遷

(1) 所得税法

日本の寄附金控除制度は個人所得税と法人税に関係している。まず、所得税法上における寄附金控除制度の変遷をみるとその歴史は浅く、寄附金控除は、1962（昭和37）年以前は控除が認められておらず、1962（昭和37）年の税制改正において税額控除による寄附金控除制度が創設されたのである。「制度創設は早くから要望されていたが、理論的には寄附金は所得の処分であり控除項目ではないこと、寄附金奨励の政策的措置としても高額所得者のみを利する不公平な制度であること等を理由に、導入が見送られていたという経緯があった」²⁾が、創設に至ったのは、「公共事業の施設の整備拡充が公費に依存するばかりでなく民間の寄附に期待している事実が相当にあること、欧米における公共事業等に対する寄附の慣行も各国の税制上の措置に裏づけられている点が多い」³⁾との理由からであった。

その後限度額の緩和や控除拡大が行われていき、条文についても1965年の全文改正で今日のような形に改められ、1967年の改正により所得控除に改められた。所得控除が認められた理由として、「寄附金課税制度における所得控除方式の採用は、高額所得者への税負担の軽減というインセンティブを与え寄附の形で公益活動の促進を図る」⁴⁾ということや、「税額控除の算定方式が複雑であったこと、所得の多寡にかかわらず軽減割合が一定であることが寄附者にとって評判が良くなかったこと等が挙げられた」⁵⁾のである。

1974年には寄附金控除について、その足切り限度を従来の所得金額の3%と100,000円との少ない金額から一律10,000円に引き下げ、控除率を拡大させた。

このように「所得課税が時間的・理論的に先行する中で寄附金控除は政策的な特例措置として限定的に導入」⁶⁾されたものであった。近い改正では、2001年度に認定NPO法人が特定寄附金の対象とされた。そして、2007年度税制改正において、所得の30.0%までとされていた控除の上限が、所得の40.0%まで引き上げられ、更に2010年度税制改正により、個人が特定公益増進法人に行った寄附金について、所得税の寄附金控除の適用下限額が2,000円に引き下げられた。（所得

税法第78条第1項、2項) これまで、控除適用限度額の引き下げ、控除対象となる総合所得金額割合の引き上げ等の税制改正が繰り返し行われており、現状の控除額については「アメリカでは所得控除(所得の30.0%から50.0%)」⁷⁾「フランスでは寄附金額の66.0%につき税額控除(課税所得の20.0%を限度)」⁸⁾としており、諸外国の水準に追いついてきたと思われる。

(2) 法人税法

次に法人税法上における寄附金控除制度の変遷をみると、「寄附金の損金算入についての税法上の規制は、第二次世界大戦さ中の1942(昭和17)年の税制改正において臨時租税特別措置法の一部改正法(昭和17年法律56号)により創設された」⁹⁾のである。「それまでは、寄附金の損金算入について制限はなく、その純資産減少効果に着目して、全額が損金として控除されていた」¹⁰⁾のであった。

その後、「終戦後1946(昭和21)年の税制改正において租税特別措置法に引継がれ、次いで1947(昭和22)年に1942(昭和17)年の制度創設以来、寄附金の損金算入の規定は法人本法ではなく、臨時租税措置法において定められたものが、法人税法本法に移入されて恒久法としての今日の基礎が作られた」¹¹⁾(旧法人税法第9条第3項)」のである。

近い改正では、2008年度税制改正において、法人が特定公益法人等に行った寄附金についての一般損金算入限度額に代えて、特別損金算入限度額が定められ、所得基準額が所得金額の5.0%(一般損金算入限度額の所得基準は所得の金額の2.5%)とされた。(法人税法第37条第4項、法人税法令第77条第2項第1号、法人税法施行規則第23条の3)

このような変遷において見えてくる課題は、寄附金の損金算入についての規制が、第二次世界大戦さ中の税制改正において臨時租税特別措置法の一部改正(昭和17年法律56号)により創設されて以来そのままの方式により現行制度が踏襲しているということである。

つまり、第二次世界大戦という混乱期において創設されたものが、少子・高齢化の進展、社会の多様化・複雑化が進行した現代においても、そのまま適合すると考えるのは不自然であり、検証しなければならないものとする。

2. 寄附金控除の概要

(1) 個人の寄附

個人が支払った寄附金の控除については、各年において、特定寄附金を支出した場合において、その年中に支出した特定寄附金の額の合計額(純損失、雑損失、その他各種損失の繰越控除後の総所得金額等の合計の40%に相当する金額を超える場合には、その40%に相当する金額)のうち2,000円を超える額を寄附金控除額とする。(所得税法第78条第1項)

また、一般のNPO法人に対して寄附を行った場合には、寄附控除は一切認められていない。しかし、認定NPO法人に対して寄附を行った場合には、「税額控除」¹²⁾と「所得控除」¹³⁾との選択制により寄附金控除が認められている。

(2) 法人の寄附

法人が支払った寄附金の控除については、一般寄附金については、損金算入限度額計算が適用されるが、寄附金の相手が国又は地方公共団体である場合には、その国等に対する寄附金については、限度計算額を要せず、その全額が損金として認められることとなっている。(法人税法第37条第3項第1号)

また、一般のNPO法人に対して寄附を行った場合には、所得金額と資本等の金額によって決

まる上限（資本金等の額の0.25%＋所得金額の2.5%）×1/2まで損金算入できるとされている。さらに、認定NPO法人に寄附を行った場合、この損金算入枠と別枠で上限が設けられており、（資本等の額の0.25%＋所得金額の5%）×1/2まで損金算入ができる。

Ⅲ 寄附金控除の根拠

（1）法人税法上の根拠

なぜ、寄附金控除のようなものが税制上認められているのであろうか。寄附金控除が必要とされる根拠について、従来から言われてきたアプローチを法人税法上から検討する。法人が各事業年度において支出した寄附金の額の合計額が一定の金額を超える場合には、その超える部分の金額は、税法上、損金の額に算入されない。（法人税法第37条第3項）

このことを言い換えれば、法人の支出する寄附金は、一定の限度内に限り損金として認められるということである。この根拠については創設以来今日まで多くの論争や論評が試みられている。木下、金子（2001）は「法人の寄附金は、本来損金性を判断することは非常に困難であるということで、一般の寄附金については画一的に一定の金額の範囲内で損金算入を認める寄附金の量的規制が採り入れられている。」¹⁴⁾と述べている。

また、武田（1974）は「結局は事業に関連しない費用は損金の額に算入しないということにある。つまり寄附金のうちには事業のための費用たる部分と事業に関連のない部分とが含まれていると考えられる。」¹⁵⁾とし、長谷川（1973）は「存在として企業活動を円滑に遂行するためには、ある程度の寄附金は真にやむをえない事業活動と直接の関係はないというものの、法人が一人の人格を有し、社会的と認められるので、税法においても一定金額を限って損金経理を認めることは、むしろ実情に即した処理といえる。」¹⁶⁾と解している。

そして、金子（2009）「寄附金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産または経済的利益の贈与または無償の供与のことである。したがって、それは、通常の意味における寄附金よりもはるかに広い概念である。寄附金が法人の純財産の減少の原因となることは事実であるが、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用といえるかどうかは、きわめて判定の困難な問題である。もし、それが法人の事業に関連を有しない場合は、利益処分 の性質をもつと考えるべきであろう。しかし、多くの場合、法人の支出した寄附金のうちどれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判断することが困難であるため、法人税法は、行政的便宜ならびに公平の維持の観点から、統一的な損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入しないこととしている」¹⁷⁾と述べている。

また、末永（2004）は「寄附金の損金性を考えると、寄附金の特徴である対価なしで支出する無償性に求められる。そうすると費用・収益対応の原則では説明が無理であって、対価を求めない以上、法人の事業活動とは関係なく、むしろ、事業活動の結果である所得の処分、すなわち利益処分と考えられる側面が多分にあるのである。しかし、企業は取引を円滑に行うため、善良な善隣関係の維持のため、あるいはフィランソピー活動のためといった諸目的をもって社会に存在しており、対価性はなくとも、社会的存在としての応分の負担は避けて通れない。そのため、法人税法は寄附金について形式基準を設けて損金算入を制限し、もって擬制的に公平を維持するという立法的解釈を図っている。」¹⁸⁾と述べている。

さらに、渡辺（2010）は「いかなる寄附金が事業に関連があり、かつどの程度事業に関連性を

持つかを具体的に識別することはとうてい困難というべきである。そこで一定の形式的基準によって擬制的にその事業関連の範囲を特定することが、実務上めんどうな紛争を避けることができ便宜である」¹⁹⁾と述べている。要するに「寄附金は事業と直接関係のない財産の出捐であるから、その事業経費性は疑わしいが、さりとて全く損金性がないともいえないので、その事業経費性のある部分を定量化するために、一定の限度計算を設けている。」²⁰⁾と述べている。

一方、北野（1994）は「企業にとって本来的な事業経費ではないけれども（この経費の支出によって理論的には収入の増加が全く期待されない）、他面において社会的存在としての企業が活動するうえにおいてある範囲では企業の一種の義務的経費の性格をもつものとみることができる。その意味においては、寄附金は本来の経費と経費性を有しない支出とのいわば中間的経費とみることができる。税法はこのような寄附金の経費としての特性（寄附金という経費自体がその性質上本来その損金性について内在的制約をもっている）を考慮してその損金算入の規制を租税特別措置法においてではなく法人税法自体において行うこととしたものと解される。」²¹⁾と述べている。

このように今日においては、寄附金の損金性の定量化というべきものが通説となりつつある。つまり、「寄附金の損金不算入制度は、業務関連性の明らかでない贈与支出について、その損金性を定量化するための行政的配慮である。」²²⁾と解しており、寄附金の本質的理由によるものではなく、公共政策に基づくものとして捉えていると考えられる。

一方、これらの通説に対して、異なる立場、意見もある。たとえば、税法上の限度計算の対象となる寄附金は事業関連性の全くないものに限られるべきであり、多少でも事業関連性のある寄附金は無条件で損金として控除されるべきものであるという考えがその一つである。この考え方を示した判決としては、「子会社援助のための無利息貸付を親会社の事業活動の一環である」とした大津地裁（1972年12月13日判決）が挙げられる。

これと同じような立場の松澤智（1976）は「寄附金には、事業の遂行に必要なものと、事業遂行に関係がないものがあり、法第37条第1項は事業遂行に直接関係のない寄附金の支出は利益の処分とする当然のことを規定したものと解すべきである。単に事業に関連があるか否か判断が困難であるというだけの理由で損金算入限度を定めたというならば、むしろ同条第2項のみの規定で足りる。つまり、寄附金は、本来事業遂行と直接に関係がないものというべきであり、ただ、例外として事業に関連のある寄附金があれば、それは損金計上を認めるが、無制限の支出を認めることは、かえって国家にその負担が転嫁され公益に関係しない私人が選んだ支出先を補助する結果ともなるので一定の限度で損金計上を否認したものと解すべきである。」²³⁾と述べ、単に事業関連の判定困難という理由で寄附金をタブー化して理論的解明を放置することは許されないと論じている。

筆者も松澤の考えを支持する。なぜならば、事業の遂行に必要な費用かどうかの判断を単に企業に任せ、企業がその寄附金が事業に必要なものとして損金に計上したならば無条件で認められるという取扱いは理解できないからである。

これまでの判例等において述べられている、事業関連性の判定の困難性から形式基準を採用しているというのは、税務行政的配慮に基づく法解釈的な説明である。

すなわち寄附金の損金性とはいかなるものか、事業に関連を有する費用、費用収益対応に基づく費用とは何かについては明確にはされていないのである。

寄附金は直接の対価性がない支出であるため、費用収益対応の原則により説明することは困難

であると思われるが、その損金性を本質的に明らかにするためには、寄附金の意義、範囲をどう捉えるべきかである。しかし、現在の法人税法では、法人税法第37条第7項において「寄附金とされる行為」及びその場合の「寄附金の額」についての規定はあるが、寄附金それ自体の定義規定とはなっていない。ここに、問題の核があると考ええる。

つまり、経済的利益の贈与と無償の供与及び低額譲渡による「贈与」を全て寄附金に含めているため、寄附金の認定が煩雑になり、本来は寄附金とされないものまでも寄附金に含められてしまっているのである。

Ⅳ アメリカの寄附金控除制度

(1) 寄附金控除の変遷

寄附金控除の歴史は、アメリカ連邦所得税がはじめて寄附金控除を認めた1917年に始まる。寄附金控除の趣旨について、1938年歳入法は、「慈善その他の目的に用いられる金銭又は資産を非課税にする根拠は、政府は寄附金控除による税收減を補うものとして、寄附を行われなかったとしたら公金支出が必要であったという意味で財政負担を免れることができるし、一般福祉の促進による便宜をうけることになる」²⁴⁾と寄附金控除によって税收は減るが他方で慈善事業の資金源となり政府は公金を使って同じ事業を行う必要はないと、寄附金控除の有用性を述べているのである。「この初期の考え方は、その後、寄附金控除が誘因措置であるという見方と結びつき、多くの学説の基礎」²⁵⁾となっている。

(2) 「1970年代の学説上の論争」²⁶⁾

このように、寄附金控除の歴史は1917年に始まり、それに伴い寄附金控除をめぐる学説上の議論も存在していた。この論争は1970年には活発化し、1970年までには寄附金控除は、租税支出の一項目と認識されていた。この租税支出の概念はSurrey (1970) によって「形を変えた補助金と命名された」²⁷⁾のである。さらに、Surrey は、寄附金の性質について、「寄附金というものは、消費であり通常は所得から控除されるものではないが、その機能に着目し、特別に所得からの控除が認められている」²⁸⁾と述べている。つまり、「寄附金控除は、博愛精神を育てる誘因措置である」²⁹⁾と位置づけているのである。また、Surreyと同じく、寄附を消費と捉えているGoode (1977) は「寄附は納税者の処分を受けた経済的資源の一部であり、所得に含められるべきであり、所得から控除されているのは、政策的な理由である」³⁰⁾と指摘している。さらに、寄附金控除の根拠については、「所得に関する定義を精密にするとかまたは担税力の差を斟酌するとかいうよりも、むしろ社会的に見て望ましいとされる行動を促進し、またはそれに対して報酬を与えることであると普通いわれている」³¹⁾と論じ、寄附金控除は寄附をした人に対する報酬と捉えているのである。

一方、Andrews (1972) は「寄附金は消費にあたらなから控除すべきである」³²⁾と指摘する。つまり「寄附は分けることができる私的財の排他的消費でないから、消費のカテゴリーからは除かれる」³³⁾と論じているのである。さらに、寄附金控除の改革論を展開させたのは、McDaniel (1972) が提唱したマッチング・グラントの導入であった。「マッチング・グラントとは、納税者が寄附を行った場合に、その寄附に応じて政府が寄附先である組織に対して、納税者の総所得における寄附額の割合に応じて一定額の補助金を与えるという仕組みである。これによると、納税者の所得が控除されるのではなく、また、その給付額は納税者の総所得における寄附

額の割合で決定されるため、寄附金控除における高額所得者優遇の税制問題を解決することができる³⁴⁾と提唱し、寄附金控除を批判したのである。このMcDanielの考え方に対して正面から批判を加えたのが、Bittkerであった。Bittker (1972) は、「寄附金控除は寄附を奨励する必要性などから、寄附金控除を存続させるべきであると述べた上で、控除限度額を撤廃する、少額のフロアを設けるなどの改正ないし維持を行い、それらが生み出す困難と直面する方が好ましい³⁴⁾」と寄附金控除を肯定したのであった。

(3) 「1980年代の学説上の論争」³⁵⁾

1980年代になると、議論はさらに進展を遂げる。Salamon³⁶⁾ (1982) は寄附金控除が人々の寄附行動に及ぼす影響について実証研究をおこなった。この研究では、1981年に最高限界税率を70%から50%に引き下げたことによって、慈善団体の受け取った寄附が、税率をそのままにした場合と比較して減少したことが実証された。これが意味するところは、減税により、高所得者にとって寄附金控除による税額減少効果が小さくなり、しかも、高所得者はその減少分を補うに足りるだけの寄附の増額を行わなかったことが立証された。

また、1980年には寄附行為に関する財政上の問題点を理論的な枠組みを明示して分析したのはFeldsteinである。Feldstein (1980) は「社会貢献活動を一単位増やすためにかかるコストを政府による直接的支出と補助を通じた民間による支出との間で比較し、補助が直接的支出よりも効率的である³⁷⁾」と民間の寄附行為に対する税制上の援助の方が、公的な支出を直接行うよりも望ましいと論じている。さらに、Warr (1982) は「社会貢献活動における利他主義が完全性をもつ場合、所得再分配が資源再分配に全く影響を与えない³⁸⁾」と論じ、政府による直接貢献が個人の社会貢献活動を阻害する可能性を指摘している。これらは、いずれも、寄附の優遇措置は税収減よりも、効率的な公共サービスの提供が実現でき、有益であるとの考えが示されている。

このように、寄附金控除をめぐる議論では、寄附への誘因のために認められるとする見解のもと、その意義については、寄附金控除による税収の減少よりも、より効率的な公共サービスの提供の実現などに焦点が当てられ議論が展開されてきている。つまり、経済学によって法的政策を評価しているものと考ええる。

一方、判例においては、American Bar Endowment判決では「金銭または財産権を適切な対価を受けずに譲渡すること」³⁹⁾を寄附金控除の要件としており、「寄附者が実質的な利益を見返りとして期待しているならば寄附金控除の対象とならない」⁴⁰⁾ということを明らかにしているのである。さらに、その他の判例においても、「寄附者がどういう動機や目的などの主観的意図で寄附を行ったかという点や自己の利益や代償を目的としない点を寄附金性の判定基準」⁴¹⁾としており、個人的利益の期待が本来の動機であったことを理由に寄附金控除を認めていない。

つまり、寄附金控除をめぐる判決では、私心や利害を離れた気前のよさ、愛情、賞賛、慈善その他の衝動から生ずるものを寄附金控除の対象基準としている。

このように寄附金控除の性質については、租税政策、所得概念、国と慈善団体との役割分担など、さまざまな問題が内在していることを鑑みれば、これまでの経済学における効率性を優先とした規準や解釈には無理や限界があるのではないであろうか。

近年、アメリカでは「さまざまな法政策や法解釈の正当性の判断においては、その根拠を正義論の展開に求める傾向が強まっている」⁴²⁾が、こうした傾向は「非営利公益団体に対する寄附金控除措置を含む租税政策の精査においても例外ではない」⁴³⁾と石村耕治 (2011) は指摘する。彼はこの傾向について、「公益寄附金税制をめぐる議論では非営利公益団体が政府に代わって公

サービスを提供することの効率性などに焦点をあてて議論が展開されてきているについては否定しえない。しかし、非営利公益活動の真の目的である自発的再分配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上で例証する英知が求められることから、分配的正義論を規準に寄附金控除を再検討しようという動きが加速している」⁴⁴⁾と論じている。人々のニーズが多様化、複雑化している現代社会においては、唯一無二の正義というものは存在しない。しかし、多くの人が正義であると合意するような制度設計が講じられる必要がある。

実際、Harris Interactive Inc (2006) の報告によると、アメリカにおける寄附の動機理由として、正しいことをしていると思うからとする回答は76%と最も多くなっており、寄附＝正義という意識が働いているものと考ええる。

こうしたところに正義論に基づく寄附金控除の根拠づけがあるのではないであろうか。では、分配的正義論を規準とした寄附金控除のあり方とはいかなる考え方であろうか。以下において検証を行う。

(4) 分配的正義論

そもそも「効率を最大にするものが正義とみなされるという立場は、18世紀および19世紀のイギリス政治経済学の基礎をなすものである」⁴⁵⁾が、池上惇 (1980) は正義と効率との関係について「利己主義的経済人は、効率を最大にする制度または状態が分配的正義を実現していると主張するが、制度を効率性のみによって解釈することは無理と限界がある」⁴⁶⁾と指摘する。つまり、「社会は万人の利害の一致の上にもみ成立するものではなく、利害の対立をいかに調整するかの仕組みでもある。正義はそのための規準である」⁴⁷⁾と述べ、「正義の制度を優先的に定め、そのもとで効率的な制度および状態を達成する」⁴⁸⁾と論じている。ここでの、制度とは、社会の基礎的なしくみやルールを指し、状態とは制度が与えられた上で、人々の取引活動を通じて実現する資源分配の状態を指している。

また、ロールズ (1970) は、「無知のヴェールをかぶった市民である納税者は、社会の基本的な制度において、人々に権利と義務を割り当てる方法を提供し、社会的協同による便益と、その他の負担について、適切な配分とは何かを決定するのに必要な原理を求め、そして、この原理を用いて社会的協同から生み出された便益の分配を決定する多様な社会的契約のなかから選択を行ったり、ひとびとに、本来、分配されるべき分け前について合意にサインしたりする」⁴⁹⁾と論じている。ここでは、正義を義務論の立場から規定しようとし、効率とは無関係にそれに先立って正義が規定されると論じている。さらに、「一人一人に対して、新たな機会に挑戦できるように、社会的な最低限度の権利、知識、所得、富などを公正に分配するよう主張し、この基礎のうえで、一人一人の個性を尊重し、相互に活かし会える社会システム」⁵⁰⁾を主張した。

つまり、「社会的効用関数を最大にするには、もっとも恵まれない者たちが最大の利益を受けられるような再配分機構が必要である」⁵¹⁾と論じているのである。

このロールズが主張する再配分機構は、アメリカにおける民間から民間への資金の流れである寄附金においてみることができるのではないかと考える。ボーモルとボーエンの調査によると、1962年には低所得者である年間所得3000ドル以下の人々が寄附総額の4.7%、1万ドル以下の中の下といえる所得水準の人々が55.8%の寄附を提供し、10万ドル以上という高額所得者は、わずかに6.3%であったと報告されている。また、Giving USA Foundation (2006) における寄附の現状報告では、世帯あたりの平均寄附支出額は1853ドルであり、それほど高くない総所得者層に

においても、自分達よりも貧しい人々のために、積極的に寄附を行っていることがわかる。

これらの結果は、ロールズが仮定した、人々は無知のヴェールの下にあるとする見解に依拠するものであると考えられるのではないであろうか。「人々は自分自身の社会的な地位や階級のことは無関心で、自分の将来のことや子孫のことについて全く知らない。もって生まれた美点や能力、あるいは知力や体力その他の分配にあたって、そのような運を引きあてるかについても知らない。しかし、人々は正義原理の選択に影響する一般的な事実ならば何であろうと全て知っている」⁵²⁾のである。

つまり、人々はいっしょに恵まれない者たちが最大の利益を受けるような、正義に適った制度を発見し合意しているものであると考える。アメリカではこうした社会文化があるが故に寄附税制、寄附金控除が発達し、人々に受け入れられているものとする。

V お わ り に

このようなロールズの正義論を典拠すると寄附金控除は不遇・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に限定適用されるべきであるということになる。これは日本の寄附制度において、企業が一般寄附金について単に損金経理すれば損金として認められることの不合理性を明確にさせるものである。日本においても、寄附金控除を道徳的観点から設定することによって正義の制度の基礎づけを行う必要があるものとする。

本来の慈善寄附金にのみ一定限度で損金算入を認めることこそが、日本の寄附制度、寄附文化を促進させるものであると考える。

引 用 文 献

1. 山内直人『NPO時代』大阪大学出版会, 2002, p41
2. 藤谷武史「個人による公益活動支援と税制－寄附金控除の制度的位置づけを中心に」『非営利法人と税制』有斐閣, 2007, p29
3. 同上p29
4. 公益法人・公益信託税制研究会編『フィランソロピー税制の基本的課題』財団法人公益法人協会, 1991, p19
5. 成道秀雄「寄附金とその沿革」『日税研論集』17号, 1991, p146
6. 同上
7. 伊藤公哉『アメリカ連邦税法』中央経済社, 2009, p285
8. 税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法』中央経済社, 2008, p216
9. 渡辺淑夫『寄附金課税の知識』財経詳報社, 1998, p8
10. 渡辺淑夫『法人税法』中央経済社, 2009, p535
11. 同上p535
12. 税額控除額＝(寄附金額－2,000円)×40%
所得税に加え、個人住民税において、都道府県が指定した寄附金は4%、市区町村が指定した寄附金は6%、双方が指定した場合は10%控除される。
住民税10%と合わせ50%の税額控除が可能
対象となる寄附金額の上限は総所得金額の40%であり、控除税額の上限は所得税額の25%である。平成23年度税制調査会資料(所得税関係)参照
13. 寄附金額と所得金額の40%相当額のいずれか低い方の金額から2,000円を引いた額を税率を乗じる前の所得から控除できる。山内『前掲書』参照

14. 木下和夫・金子宏『所得税の理論と課題』税務経理協会, 2001, p97
15. 武田昌輔『新版税務会計論』森山書店, 1974, p132
16. 長谷川忠一『四訂近代税務会計論』ダイヤモンド社, 1973, p99
17. 金子宏『租税法第14版』弘文堂, 2009, p305
18. 末永英男『法人税法会計論』中央経済社, 2004, p70
19. 渡辺『前掲書』p8
20. 渡辺『前掲書』p545
21. 北野弘久『現代企業税法論』岩波書店, 1994, p35
22. 森田政夫『交際費・寄付金の税務と会計』清文社, 2010, p418
23. 松澤智『租税実体法』中央経済社, 1976, p271
24. 増井良啓「寄附金控除—米国における1970年代初頭の論争を中心として—」『日税研論集』日本税務研究センター, 2003, p176
25. 同上p177
26. 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, p14
27. 田島裕訳「政府の政策目的の実現のための手段としての租税誘因措置—政府の直接支出との比較—」租税法研究第1号, 1973, p13
28. 同上p13
29. 小池和彰「寄附金控除を支える二つの論拠—二つの論拠と結び付く税額控除と所得控除—」『税経通信』税務経理協会, 2013, p20
30. 同上p20
31. 増井良啓「寄附金控除—米国における1970年代初頭の論争を中心として—」『日税研論集』日本税務研究センター, 2003, p176
32. 同上P176
33. 同上P168
34. Boris I.Bittker「Charitable contributions:Tax Deductions or Matching Grants?」〔Tax Law Review,28,1927〕p37 増井良啓「寄附金控除—米国における1970年代初頭の論争を中心として—」『日税研論集』日本税務研修センター編, 2003, p172 金子宏『所得概念の研究』有斐閣, 1995, p132参照
35. レスター M.サラモン山内直人訳『NPO最前線岐路に立つアメリカ市民社会』1999, 岩波書店 p17
36. 跡田直澄他「非営利セクターと寄付税制」フィナンシャル・レビュー 65号 2002, p87
37. 同上p87
38. 玉国文敏「寄付金控除の対象となる『寄付金』の意義と範囲（下）—米国連邦最高裁判決を手がかりとして—」ジュリスト994号 1992, p91
39. 同上p91
40. 同上p91
41. 石村耕治「市民公益税制の検討」『日本租税理論学会』編, 2011, p73
42. 同上p73
43. 同上p73
44. 池上惇『現代国家論』青木書店, 有斐閣, 1980, p9
45. 同上p12
46. 同上p12
47. 同上p8
48. ロールズ矢島鈞次監修訳『正義論』紀伊国屋書店, 1979, p4
49. 池上惇『財政思想史』有斐閣, 1999, p309
50. 池上惇『財政学』青木書店, 1991, p100
51. 石村『前掲書』p76

〔2018. 9. 27 受理〕

コントリビューター：水谷 昌義 教授（現代ビジネス学科）