

個人のボランティア活動と寄付金控除

東京大学助教授 増井 良啓

事 例

私は1年前に定年により会社を退職しましたが、退職を機に地域社会への奉仕を思い立ち、ある公益法人で週3回計9時間、ボランティア活動を行っております。おかげさまで大変有意義な活動を行っており、充実した毎日を送っています。

ところで、私の友人がこの公益法人に対して寄付を行ったところ、所得税の上で控除を受けることができたと言いました。

そこでお尋ねですが、私のようにボランティア活動を行っている場合には、所得税の上で何らかの控除を受けることはできないのでしょうか。なお、現在私は主に年金によって生計をたてております。

I 問題の所在

所得税法78条は、個人の支出する特定寄付金について、所得控除を認めている。ここで「寄付金」というと、金銭をもって寄付を行うことを連想

するのが通常であろう。これに対し、無償によって役務を提供した場合、役務の経済的価値に相当する金額を「寄付金」として所得から控除することは可能か。以下では、この問題について論じてみたい。

論述の順序は次の通り。まず、IIで、本稿の対象とするボランティア活動の意義を確定する。IIIで、特定寄付金に関する所得税法のしくみと位置づけを概説する。しかるのち、IVで、無償による役務提供の場合について、寄付金控除を認めるべきか否かについて論ずる。Vはまとめである。

II ボランティア活動とは何か

本稿の対象とするボランティア活動は、「無償による役務の提供」である。

もともとボランティアという言葉は多義的である。この点につき、『平成11年版厚生白書』149頁は次のように述べ、広い定義を採用している。

「ボランティア (volunteer) という言葉は、広辞苑によれば、『志願者、奉仕者。自ら進んで社会事業などに無償で参加する人』とあるが、この言葉の使用者によって、意味する範囲・内容に違いがあり、多義性を持った言葉といえる。『有償ボランティア』というように、実費や交通費更にはそれ以上の金銭を得る活動もボランティア活動と捉える見方もある。ここでは、1993 (平成5) 年7月の中央社会福祉審議会地域福祉専門分科会の意見具申等を参考にして、『慈善や奉仕、相互扶助の心に支えられて、他人や社会に貢献するための自主的な活動』と定義する。純粹に個人の自発的な活動ばかりでなく、町内会や婦人会、老人クラブ、母親クラブなどの地域団体が、活動の一環として地域社会に貢献するための様々な活動も、ボランティア活動としてとらえることにする。また、労働の提供ばかりでなく、寄付金や物品の提供援助もボランティア活動の一つといえる。」

すなわち、最広義のボランティア活動には次のすべてが含まれる。

- 有償のものと無償のもの
- 個人が行うものと団体が行うもの
- 役務の提供、金銭の提供、金銭以外の資産の提供

ある調査によると、1996年の日本のボランティア参加数は、2,997万人、参加者の週平均ボランティア時間は2.4時間、ボランティアの経済価値392億ドルという数字が報告されている（山内直人編『NPOデータブック』59頁（1999））。

これに対し、本稿では、個人が行う「無償による役務の提供」に着目する。具体的なイメージとしては次のようなものを想定する。

- 専門技能を生かして無償で働く
- 街頭に出て募金集めをよびかける（よびかけること自体は無償で行う）
- 団体の事務所に詰めて電話番などの事務作業を担当する
- 車いすの人の送迎を手伝ったり、寝たきりの人の入浴を手助けしたりする

なお、このような役務を提供する者は、実費や交通費さらにはそれ以上の報酬の支給を受けることがありうる。逆に、役務を提供する者が、実費や交通費を手弁当で負担する場合も生じうる。このような場合については、IV 9 で付随的に触れることにする。

III 所得税における寄付金控除

1 所得税法78条の特定寄付金

本事例において、質問者の友人は、「この公益法人に対して寄付を行ったところ、所得税の上で控除を受けることができた」という。これは、所得税法78条の寄付金控除の規定を適用したものと考えられる。

所得税法78条1項によると、居住者が各年において「特定寄付金」を支

出した場合において、次の金額を総所得金額、退職所得金額または山林所得金額から控除する。

A（その年中に支出した特定寄付金の額の合計額）－B（1万円）

ただし、Aの合計額は、その年分の総所得金額、退職所得金額または山林所得金額の25%を天井としている。AがBに満たないときは控除が認められない。

「特定寄付金」には、3つのものがある（所得税法78条2項）。

○国または地方公共団体に対する寄付金

○指定寄付金（一定の要件を満たすものとして大蔵大臣が指定した寄付金）

○特定公益増進法人に対する寄付金（公益法人のうち、教育または科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるものに対して、その法人の主たる目的である業務に関連して支出する寄付金）

したがって、この「特定寄付金」に該当すれば、寄付金を支出した者は、所得控除を受けることができる。手続としては、所得税の確定申告をするときに、寄付金控除に関する明細書および受領書等を添付する（所得税法120条3項、所得税法施行令262条1項6号、所得税法施行規則47条3項1号）。

2 若干の制度的補足

4点補足する。

第1に、いわゆるNPO法（特定非営利活動促進法 平成10年法律7号）上の特定非営利活動法人に対する寄付金は、現行所得税法上、「特定寄付金」の中に含まれていない。NPO法の成立前に問題点を先取りした論文として、佐藤英明「いわゆるボランティア団体法人をめぐる課税関係」ジュリスト1105号30頁（1997）を参照。

第2に、特定公益信託のうち、その目的が教育または科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるものの信託財産とするために支出した金銭は、「特定寄付金」とみなされる（所得税法78条3項）。

第3に、国や一定の公益法人に財産を寄付した場合については、財産の含み益を実現させず、取得価額ベースで特定寄付金の金額を計算する（租税特別措置法40条）。この規定の適用を否定した裁判例として、東京地判平成10年6月26日判例時報1668号49頁がある（評釈として、山田二郎・ジュリスト1169号144頁）。

第4に、政党資金規正法に規定する「政治活動に関する寄附」を行った場合、「特定寄附金」とみなされる（租税特別措置法41条の17第1項）。「政党等に対する寄附金」については、所得控除ではなく税額控除がなされる（租税特別措置法41条の17第2項）。なお、政党資金規正法4条3項では、「寄附」を広く定義し、「金銭、物品その他の財産上の利益の供与又は交付で、党費又は会費その他債務の履行としてされるもの以外のものをいう」としている。平成11年の政党資金規正法改正については、太田雅幸「政党資金規正法の一部を改正する法律について」ジュリスト1172号50頁（2000）。

ちなみに、指定寄付金や特定公益増進法人、特定公益信託の現況については、吉牟田勲「創立50周年記念の博物館又は育英基金の設置の法人税務——公益法人と公益信託の選択を含めて——」税務事例研究43号1頁（1998）があるほか、より一般的に公益法人研究学会編『実務必携公益法人』515頁（1999）を参照（武田昌輔執筆）。

3 寄付金控除の性質

所得税法78条の前身規定は、昭和37年法律44号によって導入された。当時は税額控除を行うしくみになっていた。そののち、昭和42年法律20号により、現在のような所得控除の方式に切り換えられた（成道秀雄「寄付金

とその沿革」日税研論集17号145頁（1991））。

沿革をみると、個人所得税における寄付金控除の制度は、寄付の誘因措置として導入されたようである。昭和37年の導入に先立ち、昭和36年12月税制調査会答申は、「教育又は科学の振興を図るため、個人の行う寄付金についても寄付金控除制度を創設」することとしていた。導入の経緯について、武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』4782頁（法78条沿革）も、次のように述べている。

「法人税法で認められている指定寄付金又は試験研究法人等に対する別枠寄付金のような公益的なものに対する奨励的な意味をもった寄付金の控除制度は、①個人の寄付金は、所得の任意処分性が強いこと、②所得税は累進税率の構造をもっていることに加えて、寄付金の現状より考えて、このような制度は、高額所得者に対する特殊の減税に偏する嫌いがあること、③個人寄付金については、ある程度の弊害が伴う恐れがあること等の理由から設けられていなかった。しかし、公益事業の施設の整備拡充等が公費に依存するばかりでなく、民間の寄付に期待している事実が相当にあること、欧米における公益事業等に対する寄付の慣行も、各国の税制上の措置に裏付けられている点が大きいこと、個人寄付金について控除制度を設けることに伴う難点も、控除の方法等に工夫を施すことによって解決できること等を考慮し、昭和37年の税制改正で、公益事業に対する寄付の奨励措置として個人寄付金についても、一定の控除制度が設けられることとされ」た。

所得控除方式に変更した昭和42年改正当時の議論においても、寄付金控除を誘因措置とみる考え方に変化はみられない。たとえば、昭和41年12月税制調査会中間答申は、次のように寄付金控除を「誘因的控除」と位置づけている。

「生命保険料控除、寄付金控除等のいわば誘因的控除や、医療費控除、雑損控除等の担税力減殺の控除については、現在の仕組みが複雑であることのほかに、それぞれの控除について時の経過に応じて個々に再検討

しなければならない技術的煩雑さがあり、その決定のための客観的基準も必ずしも明確ではなく、かつ貯蓄や寄付金の支出は人の選択によって各種各様であるから、一定の控除制度のなかでその人の自由に任せる方が所得税としては中立的であること等から、これらを一括して一本の特別支出控除とし、その範囲内でこれらの控除を吸収する方が合理的であると考えられる。」

学説上も、個人所得税における寄付金控除の趣旨として、特別の誘因措置とみる考え方が強い。金子宏『租税法（第7版）』181頁（1999）は、「公益的事業への個人の寄付を奨励することを目的としており、その意味で一種の特別措置である」と述べている。吉村典久「日独における寄付金控除の法的性質とその基準」租税法研究19号71頁（1991）も、次のように論じている。

「寄付の是非・金額等は納税義務者の自由意思に委ねられているのであり、いかなる意味においても『最低生活を維持するための必要かつ不可避的な支出』とは認められ得ない。それ故、寄付金の支出については主観的純所得課税の原則に照らして所得税法上の控除を認める必要性は存在しない。してみると、所得税法上の寄付金控除規定は客観的純所得課税の原則からも主観的純所得課税の原則からも控除を認める必要のない支出の控除をあえて許していると解されるのであって、寄付金控除規定は、応能負担原則から演繹される主観的純所得課税の原則に対する例外、つまり、租税特別措置（この場合は租税軽減措置）であると判断することができよう。」

以上のように、寄付金控除の規定の趣旨としては、特定の寄付を奨励するための誘因措置と一般に解されている。

4 補論・米国の議論

なお、外国の議論に視野を広げると、上のごとき一般的理解に対して異論を唱えるものが学説の中に存在する。

米国の連邦個人所得税における寄付金控除規定について、ハーバード・ロー・スクールのAndrews教授は、1972年の有名な論文の中で次のように論じた(William D. Andrews, *Personal Deductions In An Ideal Income Tax*, 86 *Harvard Law Review* 309, at 344-346 (1972))。すなわち、米国においても、寄付金控除は慈善寄付に対する補助金であると解するのが一般的な見解である。この一般的な見解によると、所得算定上寄付金を控除するのは、所得概念から生ずる本来の帰結ではなく、租税の形をとった補助金を与えていることになる。しかしながら、Andrews教授の意見では、寄付金支出については、支出者の個人消費(personal consumption)の概念からこれを除外すべき合理的な理由がある、というのである。いわく、

「たとえば貧者への施し(alms for the poor)の場合、寄付によって、実物の財やサービスが、寄付者よりも貧しく限界税率の低い者に対して分配される結果となる。それゆえ、これらの財やサービスは、寄付者の個人消費に適用すべき高い税率で課税すべきではない。より広い意味における慈善(philanthropy)の場合、宗教・教育・芸術の支援などが行われるが、そこから排他的にないしは主に便益を受けるのは、低税率の納税者ではない。しかしこのような財やサービスは、一種の共通財(common goods)の性質を有しており、これを享受するのは寄付者のみに限られているわけではないし、寄付の額に応じて寄付者の間に割り当てられるわけでもない。課税個人消費を定義する上でこのような共通財の便益を除外することには多くの理由がある。高い累進税率を有する累進個人課税が対象とすべき個人消費は、ある家計がそれを消費すると他の者が直接に享受することができないような可分の財やサービスの私的消費のみを意味するものというべきである。」

Andrews教授はこのように述べて、寄付金は、所得税の構造規範として控除を認めることが妥当であると論じた。これは、寄付金控除を補助金ないし租税支出(tax expenditure)とみる一般的な見解に対して、注目の

べき反論を加えたものといえよう。

もっとも、米国におけるその後の学説は、Andrews教授の主張の方向に進んだわけでは必ずしもない。たとえば、テキサス大学スクール・オブ・ローのDodge教授は、Andrews教授の思考方法を明確に退け、厚生経済学のアプローチを採用している（Joseph M. Dodge, *The Logic of Tax, Federal Income Tax Theory and Policy*, 125-126 (1989)）。

いわく、

「寄付金控除がヘイグ・サイモンズの『所得』の定義における『消費』にあたるか否かを決定しようと試みるのは、所得控除を認めるべきか否かを論ずる上で不毛な方法である。寄付金が自発的であり、納税者固有の生存に無関係であることからすると、寄付金が寄付者に対して精神的ないし心理的意味における個人的便益を与えるかどうかは、この論点について全く的外れである。……要するに、税制が寄付金控除を認めるべきか否かは、純然たる政府の政策の問題である。すなわち、厚生上のゲインが厚生上のロスを上回るか否かの問題である（所得分配の問題を考慮に入れた上で）。」

この見解は、寄付金控除を認めるか否か、あるいはどのように認めるべきかは、社会厚生向上がみられるか否かによって決めるべきであるとする。ここでは、所得税の構造規範かそれとも租税支出かといった、1960年代の租税論を賑わせた枠組みはもはや取られていない。

なお、米国内国歳入法典170条をめぐる判例の展開について、玉国文敏「寄付金控除の対象となる『寄付金』の意義と範囲（上）（下）——米国連邦最高裁判決を手がかりとして——」ジュリスト991号119頁、994号91頁（1991-1992）。

IV 無償による役務提供と寄付金控除

1 役務提供先は誰か

以上を前提として、事例の検討に入る。寄付金控除との関連でまず整理すべきは、質問者が役務を提供しているその対象が誰かという点である。なぜなら、公益法人「に対する」寄付金でなければ、寄付金控除の適用はありえないからである（所得税法78条2項2号ないし3号）。

可能性は2つある。第1の可能性は、公益法人は質問者にボランティア活動の場を提供しているだけであって、質問者の役務提供先は別の第三者であるというものである。たとえば質問者が個人として無料でカウンセリングを行うにあたり、たまたま公益法人という場を借りていただけであるものとしよう。この場合、質問者の役務提供先はカウンセリングを受ける第三者である。質問者はこの第三者に対して役務提供を行っているのみであり、公益法人「に対する」役務提供は存在しないことになる。

第2の可能性は、質問者の役務提供先は公益法人に他ならないというものである。たとえば質問者が公益法人に無給で勤務し、公益法人の業務の一環としてカウンセリングを行っていたとする。この場合においても、質問者からカウンセリングを受けるのは、もちろん第三者である。公益法人は個人ではないからカウンセリングを受けることはありえない。だが、公益法人はその業務の範囲内で質問者から無償の役務提供を受けている。したがって、質問者のカウンセリングは、公益法人「に対する」役務提供となる。

いずれの見方がより適切かは、事実認定の問題である。認定の基準としては、質問者と公益法人の関係、より具体的には、公益法人が質問者に活動の場を提供していたにとどまるのか、それとも、公益法人の業務の一環としてボランティア活動が組織されていたのか、という点を審査すべきであろう。この審査にあたり重要な判断要素として、質問者が公益法人

の指揮管理下にどの程度入っていたか、という点があげられる。

本事例においては「公益法人で」ボランティア活動を行っているというだけであって、この点に関する事実関係が十分に明らかではない。以下では第2の可能性を想定して論を進めることにしよう。

2 所得税法78条にいう「特定寄付金」は役務の提供を含むか

それでは、質問者は、ボランティア活動にかかる役務の金銭価値相当額を所得税法78条にいう「特定寄付金」として控除することができるか。これは、解釈論の問題としては、「寄付金」が役務の提供を含むか否かという問題である。

思うに、所得税法78条にいう「特定寄付金」とは、金銭および金銭以外の資産によってなすものをいい、役務の提供は含まないものと解すべきである。

(1) 金 銭

まず、「寄付金」という用語の通常の意味として、金銭をもってするものが含まれるのは当然である。

(2) 金銭以外の資産

次に、金銭以外の資産の場合には、文言のみからすると寄付「金」という語感にややそぐわない。78条1項も特定寄付金を「支出した場合において」と規定しているのであり、「金銭を支出する」ことが念頭に置かれているように見える。少なくとも「資産を支出する」という表現は日常的ではなからう。

けれども、金銭以外の資産をもってする贈与につき、租税特別措置法40条5項はわざわざ所得税法78条2項の「寄付金」について除外規定をおいている。このことは、金銭以外の資産も78条2項にいう「寄付金」に含まれることを前提としているものと読む他はない。したがって、金銭以外の資産をもってする場合も、78条2項の「寄付金」に含まれるものと解すべきであろう。この場合、寄付「金」とは金銭価値相当額を意味するものと

いうことになる。

(3) 役 務

これに対し、役務提供については、所得税法78条の「特定寄付金」には該当しないものとする。その第1の理由は、文言からみて「寄付金」とみることに難があることである。もちろん、金銭以外の資産について寄付「金」が資産の金銭価値相当額を意味するものと解する以上、役務の金銭価値相当額を寄付「金」と読むことも論理的には可能である。しかし、金銭以外の資産の場合には、租税特別措置法40条5項という特別の規定が置かれていた。役務提供の場合にはそのような規定は存在しない。ゆえに、金銭以外の資産の場合と役務の場合とを同列に論ずることはできない。

役務提供が所得税法78条の「特定寄付金」に該当しないと解すべき第2の理由は、法人税法37条との対比である。一方で、法人税法37条にいう「寄附金」の概念は、きわめて広い。同条6項は、「寄附金」の額は、いずれの名義によってするかを問わず、内国法人が「経済的利益の無償の供与」をした場合における「当該経済的利益のその供与の時における価額」によるものと定めている。こうして、法人税については、「経済的利益の無償の供与」の場合についても、その供与の時における価額が「寄附金」の額とされている。ここにいう「経済的利益の無償の供与」とは、無償による役務提供を含むものと解される。法人が無償で役務を提供した場合、法人税法22条2項は明文をもって「無償による役務の提供」にかかる収益の額を益金の額に算入することとしており、その反面として、同37条6項では「経済的利益の無償の供与」についてその供与の時における価額を寄付金の額とするための規定を置いているからである。

他方で、所得税法78条には、法人税法37条6項に相当する規定が存在しない。所得税法上は、無償による役務提供について、その経済的価値相当額を収入側にも計上しないかわりに、寄付金控除の対象にもしない、という構造になっているものと考えられる。所得税法36条は「収入すべき金額」と定めており、外部からの流入を必要としているからである。この規

定振りは、法人税法22条2項と異なる。このような収入側の規定を前提として、所得税法78条は、法人税法37条6項に相当する規定を置いていないものと考えらるべきであろう。とすると、所得税法78条の「特定寄付金」については、役務提供を含む「経済的利益の無償の供与」は含まれないと解すべきことになる。

3 無償による役務提供の場合には課税前の経済的価値の移転が可能である

上の解釈は、実質的な考慮からも補強できる。

無償による役務提供の場合、課税前 (pre-tax) の経済的価値を移転することが可能である。あまりに当然のことであるが、質問者は、無償によって役務を提供することに対して、みずからの手元において一度も課税されたことがない。したがって、この役務の経済的価値が100であったとして、100を所得控除しなくても、もともと100の経済的価値をそのまま寄付することが可能である。すなわち、わざわざ寄付金控除を認めなくても、課税前の金額をベースとして公益法人に対して支援を与えることができるのである。

この状況は、金銭支出の形で寄付を行う場合とかなり異なっている。いまかりに質問者の友人がボランティア活動をするかわりに有償で働き、その対価として給与100を得ていたとしよう。この100は給与所得の収入金額に計上される。友人がこの給与を源資として金銭支出の形で寄付を行おうとする場合、所得控除をフルに認めることによってはじめ、課税所得がゼロになる。すなわち、寄付金を全額所得控除してはじめ、課税前の金額相当額100をそのまま寄付することができるのである。同じことを逆にいえば、この友人は、寄付金控除なしには、課税後 (post-tax) の金額をベースとしてしか支援を与えることができないということになる。

このように考察するならば、無償による役務提供を寄付金控除の対象に含めなくとも、質問者がその友人に比べて格段不利に取り扱われているわ

けではない。しかも、次のような考慮も必要であろう。前述したように、特定寄付金の控除可能額には総所得金額の25%といった制限が加えられている。それゆえ、当該金銭支出が特定寄付金に該当したとしても、友人は課税前の金額相当額100をそのまま寄付することができない。とすると、見方によっては、この友人よりも質問者のほうが有利な条件で支援できることにすらなる。

念のため付言しておけば、現実の制度においては、給与所得控除が存在するため、この友人について給与100がすべて課税に服するわけではない。だが、給与から金銭支出の形で寄付を行う場合、課税後の金額がベースとなるのが原則であるという根本の点は、動かない。山内直人『ノンプロフィット・エコノミー』202頁(1997)もほぼ同旨と思われる。なお、場面は異なるが、所得税の下では原則として課税後の金額が投資に向けられるという視点からタックス・シェルターを分析した米国の論文として、Calvin H. Johnson, *Soft Money Investing Under the Income Tax*, 1989 *University of Illinois Law Review* 1019 (1989) がある。

4 補論・帰属所得としてのボランティア活動

参考までに、関連する外国学説を参照する。

コロンビア・ロー・スクールのChirelstein教授は次のように述べ、ボランティア活動を行う者に帰属所得が発生しているという見解を明示している。

「〔内国歳入法典〕170条の下で、チャリティーへの無償サービスすなわちボランティア労働には、所得控除が認められていない。……かかるサービスは、余暇時間の活動の価値と同様、ボランティア自身にとって一種の帰属所得を発生させる。ボランティアはもちろんかかるサービスの価値を課税されることはないが、得べかりし課税所得の控除を受けることもできない。」(Mervin A. Chirelstein, *Federal Income Taxation* 175 (Revised Eighth Edition 1999))。

この学説は、余暇やボランティア労働を帰属所得とみる徹底した立場をとっている。この立場からすると、帰属所得を課税しない現行法の下で控除のみを認めるならば、収入側と控除側の不整合な取扱いを認めることになってしまう。収入側と控除側を整合的に扱うためには、控除を否定することに理由があることになる。

さきにIII 4 でみたAndrews教授の見解も、帰属所得の存在を前提としている。その論理の運びは次の通りである。まず前提として、医者が自分の脈をとるような家計内の帰属所得は、非課税である。とすれば、医者が自らの私的消費に充てることなく、家計外の第三者に対して無償で診断を行った場合にも、同様の非課税取扱いに理由がある。そうだとすると、たとえば法律家が金銭支出によって寄付を行った場合についても、同様にして課税前の金額を寄付できるようにすべきである。このように論じて、Andrews教授は、寄付金の所得控除を基礎づけようと試みるのである。いわく、

「医者が無償で行うことのできる医療サービスの額は、彼の世帯における病気の量によって実際上限定されているわけではない。しかし、かかるサービスは医者の総個人消費や蓄積をサポートするものではないから、かかるサービスの価値を課税所得から除外することが正当化できる。同様にして、租税法律家が、自らの税率によって課税されないまま、自らのサービスを売ってその収益を寄付し、自らの専門技量の便益を貧しい者に自由に与えるべきではないとする理由は存在しない。」
(Andrews, *op.cit.*, at 354.)。

Chirelstein教授やAndrews教授の見解は、ともに、ボランティア活動を行う個人にとっての帰属所得の存在を前提としている。そこから、Chirelstein教授は、帰属所得が非課税である以上控除を認めないという論理を導き出した。Andrews教授は、個人消費を支持するものでない以上、家計外の帰属所得であっても非課税にしておくことが望ましいと論じた。主張の中身や文脈は異なるが、いずれにしても、無償による役務提供が提

供者において課税されていないことを正当に認識している。

5 ありうべき批判および再反論

上の2および3で展開した解釈に対しては、次のような批判がありうる。所得税法78条は、特定寄付金の源資が課税に服したことを所得控除の要件としていない。それゆえ、金銭を借入れ、かつその金銭をもって寄付を行えば、所得控除を利用することは妨げられていない。たとえば100の借入金をもって100の寄付金控除をうければ、収入側に100を計上することなしに控除側だけ100を計上することが可能なはずである。そうであるならば、無償による役務提供の場合に限って、一度も課税に服したことがないことを理由にして寄付金控除の対象から除外すべき理由はない。むしろ、寄付金控除のごとき人的控除については、収入側との対応を一切問わないことが自然ではないか。こういう批判である。

この批判については、次の反論が可能である。

第1に、借入金の例は比較対象として不適切である。一方で、借入金は収入金額に計上しない（増井良啓「賭博債務の免除から所得は生ずるか」税研40・41合併号21頁（1992））。他方で、寄付金規定は源資を問わない。この両者のミスマッチを利用することは、租税裁定（tax arbitrage）に他ならない。かかる租税裁定行動を類推の出発点に置くべきではない。

第2に、無償による役務提供の場合、支援活動の内容が当該役務提供であり、かつ、課税されていないのが当該役務であることは、明白である。ゆえに、収入側との対応関係が一義的であると弁ずることもあながち不可能ではない。

第3に、繰り返しになるが、役務提供につき寄付金控除を認めなくとも、すでにして課税前の経済的価値相当額をもって公益法人の支援を行っている。本稿の解釈論によると、質問者は収入側と控除側の双方において一切計上処理を要しない。その意味で、ボランティア活動を所得税法の世界の外にしている。この取扱いは消費税法にいう「不課税取引」に似

る。この範囲をこえて寄付金控除を認めてしまうと、役務提供活動に関して実効税率がマイナスになってしまう。つまり、国家との関係でノー・サポート、ノー・コントロールであるべきだ、という考え方（これについては、文脈はやや異なるが、田中治「宗教活動の非課税と公金支出禁止規定」『アメリカ財政法の研究』348頁（1997））からも、本稿の解釈論が導かれる。

6 立法論との関連

以上は解釈論である。では、立法論として、個人のボランティア活動を促進するための施策のあり方を論ずる場合はどうか。

無償による役務の提供を「特定寄付金」の中に含める旨の規定を置くべきか否かは、ボランティア活動促進という政策目的に照らし、そのような手法が合理的なものであるといえるか否かによってこれを決すべきである。この点、政策目的が重要である以上、租税制度として積極的に誘因を与えることには合理性があり、かかる規定を導入すべきであるとの意見も十分にありえよう。

しかしながら、現行法上も課税前の経済的価値の移転が可能であること、その意味で現行所得税法はボランティア個人の自発的な活動を阻害していないこと、仮に控除を認めた場合かかる役務の経済的価値の評価が難しいこと、などにかんがみると、必ずしも望ましい施策とはいえないように思われる。むしろ、ボランティア活動の情報を提供したり、ボランティア休暇制度の定着を促したり、学校教育にボランティア活動を組み込んだりするなど、他の施策にこそ力を入れるべきであろう。

7 付随する問題・その1——公益法人の課税

本事例に付随する問題として、公益法人の側の課税はどうなるか（図1）。

【図1】 公益法人側の課税

質問者————→公益法人

無償による受入れ？

もし質問者の勤務している公益法人が特定公益増進法人であって、質問者の役務提供がその公益法人の主たる目的である業務に関連するものであったとしよう。その場合、もともとそのような業務は収益事業に当たらないことが多いであろう。

ただし、他に収益事業があったとして、無償によって役務を受け入れたことによって、収益事業にかかる費用が節減される可能性がありうる。この場合、収益事業の会計上、自動的に利益がより多く計上されることになり、法人税法上新たに益金項目に加算する必要はないものとする。

8 付随する問題・その2——第三者の課税

いまひとつの付随問題として、質問者からのサービスを直接に受益する第三者（個人）の課税関係はどうなるか（図2）。この個人は、流入してきたサービスを消費することができる。

【図2】 第三者の側の課税

質問者

公益法人

↓

第三者

現物所得？

第三者がこのサービスを公益法人から無償で得るとみた場合、一時所得にあたりうる。所得税法は収入という形で流入するものを課税所得に含めており（所得税法36条参照）、現物所得は原則として課税される建前になっているからである。もっとも、サービス相当額が少額であったり、把握・測定が困難であったりすることが、ほとんどの場合を占めるであろう。そのため、実際には問題になりにくいものと想像される。

なお、第三者が質問者個人から直接にサービスを得るとみる構成につい

ては、本稿ではひとまずⅣ1で退けたところである。また、この構成は7の議論とも両立しない。だが、仮にこの構成をとった場合には、個人間の経済的利益の移転として贈与税の問題が生じうる（相続税法9条）。

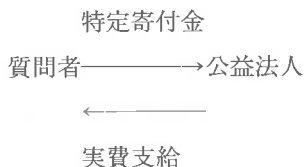
9 付随する問題・その3——交通費や実費の扱い

質問者が公益法人から交通費や実費を支給されていた場合はどうか。

この点については、いくつかの難しい問題が含まれている。ひとつの考え方として、費用弁償の実質を有し、かつ、相当な額にとどまる限り、質問者の所得にはならないとみるべきではないか。この結論は、給与所得については、所得税法9条1項5号および6号の非課税規定の範囲では、かなり自然なものであろう（ただし、昭和40年改正前所得税法の下で通勤定期券購入代金の支給が給与所得にあたるとしたものとして、最判昭和37年8月10日民集16巻8号1749頁に注意。評釈として、金子宏・法協82巻2号308頁）。事業所得や雑所得については、いったん総収入金額に計上したとしても、同額を必要経費として控除することになろうし（それぞれ所得税法27条2項および35条2項2号）、それならば端的に費用弁償分はかかる両建計上を要しないと簡便処理する余地も残されているのではなからうか（仮払・仮受の形にする）。

もし仮にこう解するならば、さらに2つ問題が生じる。ひとつは、質問者が金銭をもって特定寄付金を支出し、公益法人がその資金をプールして交通費や実費を支給する、という迂回路の可能性である（図3）。

【図3】 公益法人からの実費支給



この場合、質問者にとっては、支出について寄付金控除を利用しつつ、受け取った交通費や実費が非課税となる。だが、これをもってただちに濫

用とみることは論理の飛躍と思われる。問題事例が生じた場合には、特定寄付金の要件の審査や、相当な費用弁償であるか否かの審査によって、対処すべきであろう。

いまひとつは、質問者が交通費や実費を手弁当で支出した場合との関係である。かかる支出は、個人の所得計算上、控除の対象とならないことが多いであろう（たとえば雑所得の必要経費の場合、所得税法45条1項1号を参照。無償労働のうべかりし対価相当額をもとと総収入金額にも計上していない）。とすると、まとまった金額を特定寄付金として支出しておいて、公益法人においてプールした資金の中から交通費や実費を支給する上述の方法が、相対的にみえますます有利になる。この観点からは、ボランティアによる手弁当の実費負担を寄付金とみなす旨の規定の採用も検討に値しよう。

V 結論と展望

所得税法78条にいう「特定寄付金」は、無償による役務提供を含まないものと解すべきである。無償による役務提供の場合、寄付金控除を利用しなくとも、課税前の経済的価値をベースとして公益法人の活動を支援することができるからである。

本事例に類似した問題は、無利息融資や土地使用貸借についても生ずる。いやむしろ、金額規模の上ではそちらのほうが大きいかもしれない（関連問題につき、増井良啓「無利息融資と経済的価値の移転」金子宏編『所得課税の研究』73頁（1991））。さらに、会社から公益法人に人材が無償で派遣され、給与を元の会社が負担する場合のような応用問題も派生する（やや局面が異なるが参考になるものとして、原一郎「出向（転籍）と役員給与」日税研論集38号151頁（1997））。

このように、非営利組織の支援をめぐるのは、さまざまな局面で課税と

の接点が生ずる。問題の一端を示すことができたならば、幸である。

[追 記]

2000年2月17日の朝日新聞夕刊12面「音楽の風景」によると、チェチェン難民への支援を目的とするチャリティー・コンサートにつき、指揮者の小澤征爾氏とチェリストのロストロポーピチ氏は当初出演料をうけとったうえでそれを全額寄付することになっていたが、この方法によると20%の源泉徴収の対象となるため、契約書を変更して出演料を無料にしたという。この報道だけではつまびらかでないが、コンサート収益の法人課税や、出演料の個人課税（国際的側面がからむ）に関するいくつかの隠れた論点があるように感じられる。