

助成型財団への寄付と トンネル寄付の区別

東京大学助教授 増井 良啓

事 例

- 1 花子は、特定公益増進法人Aに対して、現金10万円を寄付した。Aの主な目的は、科学技術に関する試験研究を行う者に対し、助成金を支給することにある。花子は、寄付金控除を利用することができるか。
- 2 太郎は、医療関係の学会Bに現金1億円の寄付を行おうと考えていた。ところが、Bは特定公益増進法人ではない。そこで、所得税上のメリットを考え、いったん特定公益増進法人Cに寄付を受け入れてもらい、Cを通じてBに寄付を行った。太郎は、寄付金控除を利用することができるか。

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、所得控除をみと

めている。それでは、いったん受け入れられた寄付金が、さらに第三者に支給される場合にも、寄付金控除の要件を満たすことになるか。この問題については、限界事例における基準がはっきりせず、適切な先行裁判例も見当たらない。そこで、簡単な仮設例を用いて問題点を明らかにし、意見を述べてみたい。

以下、まずⅡで、特定公益増進法人に対して個人が寄付を行った場合の所得税法上の扱いを概観する。しかるのち、Ⅲで、助成型財団に対する寄付の扱いを検討する。それと対比しながら、Ⅳでは、いわゆるトンネル寄付の扱いを論ずる。Ⅴは、結論と展望である。

Ⅱ 特定公益増進法人に対する寄付金

1 特定寄付金の所得税法上の取扱い

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、つぎ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。

L（その年中に支出した特定寄付金の額の合計額）－ M（1万円）
ただし、L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。LがM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財務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（2で後述する）

したがって、この「特定寄付金」に該当すれば、寄付金を支出した個人は、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1号、所得税法施行令262条1項6号、所得税法施行規則47条の2第3項）。

2 解釈論上の論点

この事例では、特定公益増進法人への寄付が問題となっている。関連する条文の規定は、所得税法78条2項3号のつぎの規定である。

「別表第1第1号に掲げる法人その他特別の法律により設立された法人のうち、教育又は科学の振興、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する当該法人の主たる目的である業務に関連する寄付金（前2号に規定する寄付金に該当するものを除く。）」

簡単に注釈する。所得税法別表第1第1号には、学校法人や民法34条法人、宗教法人、労働組合など多種多様な法人が列挙されている。また、特別の法律により設立された法人にも、さまざまなものがある。これらのうち、「教育又は科学の振興、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」のみが、対象となる。すなわち、所得税法施行令217条1項が、1号から6号までの定めにおいて、対象となる法人を定義している。これを、特定公益増進法人という。

いったん受け入れられた寄付金がさらに第三者に支給される場合、解釈論としては、主につぎの点が問題となる。

- 当該特定公益増進法人「に対する」寄付金にあたるかどうか。
- 「当該法人の主たる目的である業務に関連する」寄付金かどうか。

以下では、これらの点を中心に論ずる。

III 助成型財団への寄付と寄付金控除

1 所得税法施行令217条1項

さて、先述したように、特定公益増進法人を定義しているのは、所得税法施行令217条1項の規定である。同項を読むと、いくつかの箇所において、第三者に助成金の支給を行うことを主たる目的とする法人が取り込まれていることが判明する。

同項3号は、その柱書において、「民法法人のうち次に掲げるもので当該民法法人の主たる目的である業務に関し、その運営組織及び経理が適正であると認められること、相当と認められる業績が持続できること、受け入れた寄付金によりその役員又は使用人が特別の利益を受けないことその他適正な運営がされているものであることにつき当該法人に係る主務大臣の認定を受け、かつ、その認定を受けた日の翌日から2年を経過していないもの」と定める。そのうえで、イからテまでの各号に対象となる法人を列挙している。このうち、ロは、「科学技術に関する試験研究を行う者に対する助成金の支給を主たる目的とする法人」のことである。同様にして、助成金の支給を主たる目的とする法人が、ホ（人文科学の諸領域）や、ソ（海外における日本理解増進）についても、列挙されている。さらに、ヘは、学校教育に対する助成を主たる目的とする法人をあげている。

このように、現行法はすでに、第三者に対して助成金を支給するタイプの法人を、特定公益増進法人として認知している。

2 いわゆる助成型財団の現状

現在、日本には、助成金支給のための法人がいくつも存在する。それでは、その現状はどうなっているか。ある調査の結果を紹介する⁽¹⁾。

その調査においては、つぎの活動を行っている財団法人を「助成型財団」とよんでいる。

- 他の個人や団体が行う研究や事業に対する資金の提供
- 学生、留学生等に対する奨学金の支給
- 個人や団体の優れた業績の表彰と、賞金等の贈呈

なお、社団法人や、社会福祉法人等、法形態上は財団法人でないものであっても、活動内容が類似しているものについては、ここにいう「助成型財団」に含めている。

この調査では、このような助成型財団にアンケートを行った。その結果、ふたつの母集団があらわれた。第1は、1987年以来行ってきたアンケート調査に回答したものであり、財団の概要とプログラム内容についての記載があるものである。その数は849ある。これを母集団とした分析からは、1991年以降の新規設立数が顕著に減少していることがわかる。

第2は、1999年7月のアンケート調査に回答し、1998年度決算に基づくデータを提供したもののうち、資産総額の記載があり、かつ年間助成額合計額が500万円以上のものである。その数は615ある。資産の合計額は約1兆2,678億円である。資産規模が10億円未満の財団が329あり、100億円以上の財団が19ある。これら615財団の1998年度助成事業費の合計は、約479億円である。各財団は複数の助成プログラムをもつことが多く、1998年度合計数は1391件である。助成の事業形態の中では、研究助成が425件と抜きん出て多い。助成事業の分野別にみると、科学・技術、医療・保健が、件数の約半数を占める。

これが、日本における助成型財団の現状である。注意すべきこととして、これらのうち、半数弱が特定公益増進法人の認定を受けている。すなわち、第1の母集団849のうち、394が特定公益増進法人となっている。

3 事例1についての回答

事例1において、Aの主な目的は、科学技術に関する試験研究を行う者に対し、助成金を支給することにある。これは、所得税法施行令217条1項3号口の規定に基づき、主務大臣の認定を受け、かつ、その認定を受け

た日の翌日から2年を経過していないものと前提している。

花子が現金10万円を寄付したのは、特定公益増進法人Aに対してである。ここで、Aがさらに第三者に助成金を支給するとしても、そのような助成金の支給自体、助成型財団の本来の目的にかなったことである。したがって、花子はあくまでもA「に対して」寄付を行ったものとみるべきであろう。また、その寄付は、通常、Aの「主たる目的である業務に関連する」ものといえるであろう。このように考えると、花子は、IIに述べた手続をふむことにより、所得税法78条1項の範囲で、寄付金控除を利用することができることになる。

なお、濫用の可能性については、IV6で後述する。事例1においては、Aが自立的に助成金を支給する特定公益増進法人であるものと想定しておく。

IV トンネル寄付と寄付金控除

1 朝日新聞の記事

2001年6月13日水曜日、朝日新聞に、「移植ネット、トンネル寄付7500万円——製薬会社から11団体へ2年間、税の優遇措置利用」と題する記事が掲載された。やや長くなるが、そのまま引用する。なお、引用にあたり、個人名を省略または記号化した。

「社団法人『日本臓器移植ネットワーク』が製薬会社などから特定の団体への寄付金をいったん受け入れる『トンネル寄付』を、97年に旧厚生省からやめるよう指導された後も繰り返していたことが12日、明らかになった。寄付額は97、98の2年間で7500万円にのぼる。同ネットが特定公益増進法人であるため、寄付側は税法上の優遇措置を受けられる。ネットは数%の事務手数料を受け取っていた。

ネットワーク経由で寄付を受けたのは、日本臨床外科学会、日本臓器保

存生物医学会など臓器移植関連の11団体。ネットへの寄付なら、寄付側は寄付金を損金に算入できる。学会側には寄付を集めやすくなる利点がある。

こうした寄付はネットワークの前身時代から慣習的に行われていたといひ、97年8月の会計監査で旧厚生省から『通過寄付は好ましくないのでやめるよう』指導を受けた。しかし、98年まではすでに学会などと寄付の約束をしていたので続け、その後をやめたという。

また、ネットは99年、今年夏に神戸市で開かれる移植患者団体主催のスポーツ大会に関しても、製薬会社2社から計1000万円の寄付を受け入れた。もともとネットが主催者として寄付を集めていたが、途中で主催を降りて後援に回ったため、寄付金を主催者に移した。同省から『これも通過寄付にあたる』と指摘を受け、ネットから企業に全額返還した。

記者会見したネットのM常勤理事は『ネットの目的として、移植に関する医師、医療機関、団体への助成がある。製薬会社などからそのために資金を集めるのはネットワークの前身の団体の役割の1つだった。問題があるとの認識は全くなかったが、監督官庁から通過寄付をやめるよう指導を受けたのでやめた』と述べた。

厚生労働省臓器移植対策室のO室長は『当時、どのような理由で指導したのかや、法律上問題がないかについて現在調べている。一般的には、特定公益増進法人が別の団体に寄付することを前提にして寄付を受け取るのは好ましくない』と話している。」

2 記事に対するコメント

この記事は、興味深い事件を報道している。しかし、これを読むかぎりでは、事実関係について不明な点がある。また、法律問題として疑問をおぼえる点も少なくない。

たとえば第1に、97年と98年分の日本臓器移植ネットワークへの寄付について、寄付金控除は果たして認められたのだろうか。記事からは、寄付

を行った製薬会社が、法人税法上の寄付金控除を利用していたように読めなくもない。しかし、この点について税務取扱いがどうなったか、事実関係はつまびらかではない。

第2に、97年8月の旧厚生省の指導は、どういう法的効力を有するのだろうか。記事によると、「98年まではすでに学会などと寄付の約束をしていたので」通過寄付を続けたという。とすると、日本臓器移植ネットワークは学会との契約を優先し、旧厚生省の指導に従わなかったことになる。この動きは、主務大臣の権限とされている特定公益増進法人の認定に、影響を及ぼさなかったのであろうか。さらに、99年には、別口の寄付につき、指摘を受けて返還したとあるところ、こちらについては、学会との契約上、問題は生じなかったのだろうか。

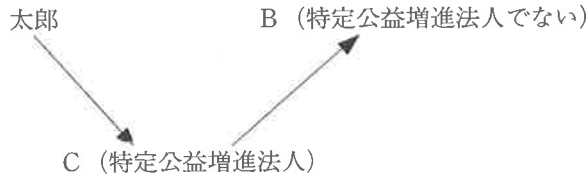
第3に、記者会見の内容にも、釈然としないところが残る。会見では、日本臓器移植ネットワークの目的に、助成があるとしている。しかも、「問題があるとの認識は全くなかった」という。だが、問題がないと思っていたのなら、かねてより行ってきた助成活動を、監督官庁から指導があったというだけの理由で、どうしてやめてしまうのだろうか。

このように、この記事によって報道された事件については、事実面と法律面の両面について、なお不明な点が多い。そのため、この事件についてこれ以上論評することは、差し控える。

3 机上の仮設例としての事例2

そこで、新聞報道によって伝えられた事件から離れ、机上の仮設例として、事例2を考えることにする（図参照）。事例2では、太郎がBに直接寄付すれば、寄付金控除が利用できない。そこで、特定公益増進法人Cをいったん経由することによって、寄付金控除を利用しつつ、しかも、最終的にBに対して寄付を行おうとしたものである。CをトンネルとしてBに寄付を行っているから、これを、「トンネル寄付」と形容することが許されよう。この場合、太郎は所得税法上の寄付金控除を利用することができ

るのだろうか。



4 先行裁判例

この論点について適切な裁判例は、見出すことができなかった。

広い意味で関連する問題を扱う裁判例としては、政治団体に対して架空の寄付をしたことにして、寄付金控除を利用した行為につき、遁脱犯に問われたものが数件ある⁽²⁾。これらの事案は、実際には寄付をしていないのに寄付をしたものと仮装するものであり、実際に寄付をしている事例 2 とは区別される。

もっとも、事例 2 にやや近いとみられる裁判例も、まったく皆無というわけではない。特定公益増進法人の制度の前身である試験研究法人についての事案である⁽³⁾。試験研究法人でない教会に寄付をした原告が、その寄付が実質上は学校法人の設立のためになされたものであるから寄付金控除の対象にあたると主張したところ、その主張が退けられた。これは、事例 2 と接近する問題を扱ってはいる。しかし、やはり別の論点というべきであろう。というのも、この裁判例の事案では、納税者の寄付先は試験研究法人ではなかった。これに対し、事例 2 では、太郎の寄付先は、まさしく特定公益増進法人であるからである。

なお、旧所得税法の下で、特定寄付金とは、設立後の法人に対してした寄付金に限られ、法人の設立のためにした寄付金を含まない、と判示したものがあつた⁽⁴⁾。

5 「に対する」

それでは、事例 2 については、どう考えるべきか。

まず、太郎のCへの寄付が、C「に対する」寄付といえるかどうか。この点、かりに太郎がCの運営を完全に支配しており、太郎の意のままに1億円がCの勘定を瞬時に通過しただけであるというような場合、事実認定の問題として、太郎は直接Bに対して寄付を行ったものと評価する可能性もありえよう。

この論点そのものに関する指針ではないが、所得税基本通達78-6は、「国等に対して採納の手続を経て支出した寄附金であっても、その寄附金が特定の団体に交付されることが明らかであるなど最終的に国等に帰属しないと認められるものは、国等に対する寄附金には該当しないことに留意する」としている。これは、最終的な帰属先に着目して、誰「に対する」寄付金であるかを判断するものである。この取扱いの存在からすれば、本事例についても、太郎のC「に対する」寄付には該当しないと課税庁が評価する可能性もありえよう。

もっとも、訴訟の局面を想定した場合、このような認定には2つのハードルがある。第1に、取引の流れに反する。一口に運営の支配や瞬時の通過などといっても、具体的にどのような証拠があればC「に対する」寄付でなかったといえるか、裁判官が決め手を見出すのはなかなか困難であろう。第2に、Cは特定公益増進法人である。つまり、Cの「運営組織及び経理が適正であると認められること」について、主務大臣が認定を与えている。そのようなCについて、実際にとられた取引経路が単なるトンネルであったとみることも、やや難しい面がある。

結局、事実関係の問題になるが、通常の場合、太郎の寄付はC「に対する」寄付にあたるとみるべき場合がほとんどであろう。もし運営組織や経理について問題があるならば、主務大臣が特定公益増進法人の認定を見直すべきものとする。なお、主務大臣が認定を取り下げた場合、その効力がいつから生ずるかという問題がある。

6 「当該法人の主たる目的である業務に関連する」

(1) 業務の内容に応じた解釈論の必要性

つぎに、太郎のCに対する寄付金は、Cの「主たる目的である業務に関連する」ものといえるか。これは、Cの「主たる目的である業務」が何であるかによって異なってくる。具体的には千差万別である。ここでは、一般的な角度から、2つの場合について検討してみよう。

(2) 所得税法施行令217条1項3号イの場合

たとえば、第1に、Cが、「科学技術に関する試験研究を主たる目的とする法人（所得税法施行令217条1項3号イ）」であったとしよう。

このとき、Cがみずから試験研究を行うために実験機材を購入することは、Cの「主たる目的である業務」といえよう。ゆえに、Cがそのような実験機材を購入する用に充てるために、太郎がCに寄付を行ったとすると、それは、Cの「主たる目的である業務に関連する」ものに当たる。

これに対し、事例2のように、Cが別の学会Bに寄付を行うことは、Cの「主たる目的である業務」に該当するであろうか。この点、Bが試験研究を行っている限りは、Bの活動をそっくりそのままC自身の業務活動とみなすという構成がありうるかもしれない。しかし、BとCが別法人である以上、Cの活動をBの活動と同視することには無理がある。やはりCの「主たる目的である業務」とはいえないように思われる。

では、CのBへの寄付が、Cの「主たる目的である業務」とはいえないとしても、それは、Cの主たる目的である業務に「関連する」ものといえないであろうか。「関連する」という用語は、相当程度広く解釈することが可能である。だが、かなり広く解したとしても、他の法人Bへの支給を予定された寄付は、Cの主たる目的である業務に「関連する」寄付金とはいえない。

なお、ここにいう「関連する」の要件は、業務と寄付の関連性を問うており、寄付された資金が現実はどう利用されるかを問題としているわけで

はない。したがって、極端な例では、Cの試験研究のために太郎が寄付を行ったところ、不幸にもCの研究所が火災に遭ってしまい、現実にはその寄付金が試験研究のために利用されなかったという場合であっても、「関連する」という要件を満たすものと考えるべきであろう。

(3) 所得税法施行令217条1項3号ロの場合

第2の例として、Cの主たる目的が、「科学技術に関する試験研究を行う者に対する助成金の支給（所得税法施行令217号1項3号ロ）」であった場合を考えてみよう。

このとき、Bが「科学技術に関する試験研究を行う者」に該当するならば、CがBに助成金を支給するための寄付金は、まずは、Cの「主たる目的である業務」に「関連する」といえそうである。ただし、ここで助成金の支給というからには、寄付元から自立した助成プログラムが存在し、かつ、助成基準が透明性を備えていることなどの要件を備えていることが必要と解すべきであろう。現行所得税法と所得税法施行令には、この点についての明文の規定が欠けているが、当然の事理として、解釈によって補うべきものとする。立法論としても、特定公益増進法人のモニタリングを一手に主務官庁にゆだねる現行方式から一步をすすめて、適正なガバナンスのためのポイントを所得税法施行令に書き込むような工夫が求められる。

以上のように解するならば、Cが上記のような助成プログラムと基準を備えており、それに基づいてCからBへと助成金の支給が行われている場合、太郎は寄付金控除を利用できることになろう。そのようなプログラムや基準が存在せず、太郎が形骸化した財団組織を濫用して、自らの意のままに寄付先を指示できるような場合には、当該寄付金はCの「主たる目的である業務に関連」せず、したがって寄付金控除の対象とならないと解すべきである。

(4) 予想される批判と再反論

上では、特定公益増進法人Cの活動に着目し、自立した助成プログラムと透明な助成基準といった点を判断要素として、寄付金控除の可否を決することを提案した。これに対しては、つぎのふたつの批判が予想される。

第1に、助成型財団としてきちんとした活動を行っているかどうかの判断要素が不明確ではないか。言葉のうえでは一口に、助成プログラムといい、助成基準という。しかし、紙の上で威勢のよいプログラムを並べることと、現実プログラムを実施することは、別のことからである。また、おおざっぱな基準を書いておくことと、公正かつ透明な手続のもとで助成の対象を選定することも、別のことである。その意味で、この批判には聞くべきところがある。特定公益増進法人の助成活動の実態を的確に把握するためには、よりきめ細かな判断要素を用意する必要がある。

第2に、より根本的に、特定公益増進法人Cに着目するのは誤りなのではないか。つまり、最終的な寄付先のBがどのような組織であるかこそを決め手とすべきであるという批判である。この見解によると、Cがトンネルであるかどうかにかかわらず、資金が流れていく先の第三者Bの活動が望ましいものであるかどうかによって、寄付金控除の可否を決することになる。たしかに、寄付金を活動資金に使うのは最終的にはBであるから、これもひとつの見方といえよう。しかしながら、この見方には難点がある。1に、この見方は、太郎がCに対して寄付を行ったという構成と整合しない。2に、助成型財団が果たすべき独自の役割をあまりに軽視している。3に、この考え方を論理的につきつめると、第三者Bが特定公益増進法人の資格を有している場合に限って、太郎の寄付金控除を認めるという結論につながりかねない。この結論は、寄付金控除を認めるべき範囲をあまりに狭く解しすぎている。たとえば、事例を修正し、学会Bのかわりに、医学研究に貢献している個人が最終的な寄付先であったとしよう。このとき、この見解にたつと、個人は定義上特定公益増進法人にあたらないから、太郎は一切寄付金控除を受けることができなくなってしまう。やは

り、特定公益増進法人Cの活動に着目することが、正当と思われる。このように考え、ここでは、助成型財団としての自律性を有している場合と、寄付者の税額減少のための単なる道具として用いられる場合とを、区別しておきたい。

(5) 限界事例における取扱いの不明

考え方の道筋としては、以上のように解すべきであろう。もっとも、限界事例の扱いは、なお微妙である。とりわけ、ひも付き寄付についてどう考えるかが問題である。たとえば、助成型財団が、最終的に助成を与える先を決定した上で、そのための資金を求めて寄付を募る場合、結果的にはその寄付には「ひも」がついている。上述の解釈論では、助成プログラムの存在と助成基準の透明性など所定の要件が確保されていれば、そのような意味におけるひも付き寄付についても、寄付金控除の対象とするという結論につながりやすい。

(6) 議論の射程

「当該法人の主たる目的である業務に関連する」という要件は、所得税法上のものである。それは、施行令に列挙されている他の特定公益増進法人全体をカバーする。したがって、上記2つ以外の種類の特定公益増進法人についても、ひとつひとつ、「当該法人の主たる目的である業務に関連する」か否かを検証する必要がある。

たとえば、所得税法施行令271条1項3号ルの「芸術の普及向上に関する業務を行うことを主たる目的とする法人」については、上に見た2例と異なり、自らの試験研究を行う場合と助成金を支給する場合とが、書き分けられていない。「芸術の普及向上に関する業務」の中に、芸術家に対する助成金の支給が含まれているならば、助成プログラムと助成基準などを備えているか否かを審査すべきであろう。

このように、「主たる目的である業務」との関連性については、それぞ

れの特定公益増進法人ごとに考える必要がある。なお、同様の議論は、特定公益信託についても必要である。

7 事例2についての回答

太郎の1億円の寄付は、所得税法78条2項3号の特定公益増進法人「に対する」「当該法人の主たる目的である業務に関連する」寄付金であるかどうかが問題である。事実関係にもよるが、原則として、太郎はC「に対する」寄付を行っているともみべき場合が多いことであろう。「当該法人の主たる目的である業務に関連する」かどうかは、Cの主たる目的によって異なる。かりにCの主たる業務が助成金の支給であった場合、助成プログラムの存在や、助成基準の透明性などを判断基準として、寄付金控除の可否を決すべきものとする。ただし、この点に関する先行裁判例は見当たらないから、現行実務の状態がなお不確定であることに注意が必要である。

V 結論と展望

以上、大筋を再述すれば、助成型財団に対する寄付について、その寄付を原資としてさらに第三者に助成金が支給される場合であっても、助成プログラムと助成基準の確立などの要件を満たしていることを条件として、寄付金控除を認めるべきであるとする。いわゆるトンネル寄付が問題視されるのは、特定公益増進法人を税額減少のための単なる道具として用いる点にある。そのような濫用への懸念に対しては、特定公益増進法人の本来の業務目的との関連を問い、法人のガバナンスを改善することによって対処するのが、迂遠なようであっても正当な道筋といえよう。

この問題は、寄付金控除の制度そのものについても、理論的な省察を迫る。個人に対する寄付は、それがどれだけ社会的に望ましいものであった

としても、制度上、寄付金控除の対象外にある。これに対し、特定公益増進法人への寄付は、寄付金控除の対象とされている。そして、特定公益増進法人の多くは、貧しい人や病んだ人など、誰か他の人々のために活動する（ことを期待されている）ものが多い。つまり、個人に対する寄付について寄付金控除を否定しつつ、そのような個人に便益をもたらす特定公益増進法人への寄付については控除を肯定しているのである。

いま仮に、特定公益増進法人を寄付金控除の対象とする理由が、特定公益増進法人の正の外部性（positive externality）にあるとすれば、もともと特定公益増進法人は一種のトンネルのごとく広く第三者に便益をもたらす存在であるとみることもできなくはない。そうであるとする、第三者に寄付を行うことをもって、とりわけて「トンネル寄付」として問題視することの根本的な理由が何か、理論的にはっきりさせておく必要があるであろう。おそらくは、望ましい外部性という考え方の中に、広い範囲の人々の厚生に寄与することが含意されていることから、第三者の範囲におのずから限定が加えられるのではないかと思われる。この点、さらに突っ込んだ検討が必要である。

ここでとりあげた問題は、いくつもの論点とつながりをもつ。公益法人のガバナンスを向上させるためには、法人の役員自体をターゲットとした中間的制裁（intermediate sanctions）⁽⁵⁾を構想することが、有益であろう。視野を広げれば、トンネル寄付の問題は、国際課税の分野で条約漁り（treaty shopping）の問題として論じられている点とも類似する。条約漁りの局面では主に軽減税率の援用資格などが問題となり、ここでは、寄付金控除の人的対象が問題となっている。一般に、租税法上、適格な主体と不適格な主体を線引きすることが多いが、それらに共通する問題がここにも現れているのである。

このような理論的問題を、日本における寄付金税制の現実の姿とつきあわせて考える作業が、今後の課題である。

- 注(1) 財団法人助成財団センター『助成財団要覧2000』11頁。
- (2) 横浜地判平成5年9月21日判例タイムズ829号270頁(確定), 名古屋地判平成7年4月26日税務訴訟資料217号338頁→名古屋高判平成8年2月20日税務訴訟資料217号272頁, 名古屋地判平成6年11月21日税務訴訟資料212号3316頁→名古屋高判平成7年8月8日税務訴訟資料212号3301頁。
- (3) 大阪地判昭和60年10月25日シュトイエル291号11頁→大阪高判昭和61年8月28日税務訴訟資料153号576頁→最判昭和62年2月12日税務訴訟資料157号456頁。
- (4) 鹿児島地判昭和40年8月9日行政事件裁判例集16巻8号136頁。評釈, 村井正・シュトイエル55号9頁。
- (5) 佐藤英明「書評」国家学会雑誌111巻9・10号936頁(1998年)。