

外国 NPO への寄付と寄付金控除

東京大学助教授 増井 良啓

事 例

私はこのたび、外国で設立された非営利組織 A に対して現金100万円を寄付しようと考えております。そのさい、所得税の上で寄付金控除を利用することができるのでしょうか。A に対して直接寄付を行う代わりに、日本の特定公益増進法人を通じて A に寄付を行う場合はどうでしょうか。なお、現金ではなく、時価100万円相当の有価証券を寄付する場合に課税関係がどうなるかも、あわせてご教示下さい。

I 問題の所在

1 本稿の課題

個人が外国の非営利組織（Nonprofit Organization, NPO）に対して寄付を行う場合、寄付金控除はどの程度利用できるものであろうか。

この問題については、世界的にみても、各国の立法政策が明確な傾向を示しているわけではないと指摘されている⁽¹⁾。そこで、国境を越える寄付

を促進しようとする論者は、国内法・二国間条約・多国間条約による寄付金控除の拡大を提案している⁽²⁾。同じ方向の作業としては、より実務的に、寄付者の居住地国内に外国 NPO の「友の会」を設立する方法なども検討されてきた⁽³⁾。日本においても最近、クロスボーダー公益寄付金税制の整備を求める研究が公表されている⁽⁴⁾。

ところで、この問題を掘り下げて考えると、外国 NPO と内国 NPO とで寄付金控除の取扱いを区別するのはなぜか、という論点に行き着く。仮に両者の区別を維持する場合、現行法の解釈論の問題としては、いったん内国 NPO を経由して外国 NPO に寄付を行う場合に寄付金控除を認めることができるかどうか問題となる。

2 本稿の構成

そこで本稿では、これらの点について検討する。まずⅡで、外国 NPO 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、内国 NPO を介した寄付の可能性を検討する。そこで浮かび上がった問題点をふまえつつ、Ⅳでは、外国 NPO に対する寄付を内国 NPO に対する寄付と同様に扱うべきかを論じ、立法的解決の方向を示す。Ⅴは、結論と展望である。

3 論題の限定と用語の定義

本稿の論題をさらに突き詰めると、そもそも所得税における寄付金控除にはいかなる根拠があるか、また現行課税ルールは立法政策のあり方として妥当か、といったより大きな問題につながる。このような根本問題については別の機会に論ずることとし⁽⁵⁾、ここでは、現行法が内国 NPO に対する寄付について寄付金控除を与えている点を所与の前提として議論をすすめる。

順序が前後するが、本稿で NPO というときには、言葉の原義どおり非営利組織一般を広く指すものとし、特定非営利活動促進法上のいわゆる

NPO 法人のみを指すわけではない。ゆえに、日本で設立された非営利組織のみならず、外国で組織されたものも含む。ちなみに「非営利」とは、剰余金を構成員に分配することを目的としないことを意味する⁽⁶⁾。

なお、Ⅲで扱う問題は、助成型財団に対する寄付とトンネル寄付の区別についてかつて論じたところ⁽⁷⁾に関係する。また、外国 NPO の日本での扱いは、寄付金控除のみに限らず、より広く外国組織を日本の租税法令上どう位置付けるべきかの問題に密接に関連する。これらについては、最低限必要な限りで付随的に言及するにとどめる。

Ⅱ 外国 NPO に対する寄付

1 所得税法78条の特定寄付金

外国 NPO に対して寄付を行う場合、現行所得税法が寄付金控除を認める範囲はきわめて限られている。すなわち、所得税法78条にいう「特定寄付金」にはつぎの3つがあるところ、いずれも外国 NPO への寄付を念頭において設計されてはいない。

(1) 国または地方公共団体に対する寄付金（78条2項1号）

当然のことながら、ここにいう国とは日本国のことであり外国を含まない。地方公共団体という用語も、日本の地方公共団体を意味し、外国の州や郡などを含まないものと解される。国際機関が該当しないことも文理から明らかである。

(2) 指定寄付金（78条2項2号）

指定寄付金とは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のことである。注意したいのは、寄付金の受け入れ組織が「民法34条の規定により設立された法人その他公益を目的とする事業を行う法人又は団体」でなければならないと明記されていることである。この規定振りから

しておそらく、日本国内で設立された民法34条法人を典型例として想定し、その他これに類する国内の法人又は団体にまで拡張したものといえよう。たしかに文言解釈としては、後半部分の「その他公益を目的とする事業を行う法人又は団体」という部分を緩やかに解し、外国で設立された非営利組織を含むと読む余地も皆無とはいえない。しかし、外国 NPO を受け入れ組織とする指定寄付金の事例は、筆者の調査では発見できなかった⁽⁸⁾。

(3) 特定公益増進法人に対する寄付金 (78条2項3号)

特定公益増進法人についても、法律の規定は日本の組織を念頭において作られている。すなわち、特定公益増進法人に該当するためには、「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」でなければならない。そこで別表第1第1号をみると、そこには所得税法上の公共法人等が列挙されており、それらはいずれも日本法上の法人等である。また、「その他特別の法律により設立された法人」という場合の特別の法律とは、日本の法律を指すと読むのが自然であろう。そうすると、特定公益増進法人の定義においては、外国の組織は念頭に置かれていないということになる。少なくとも筆者の調査では外国 NPO を特定公益増進法人とした例を見つけることができなかった⁽⁹⁾。

2 認定特定非営利活動法人への寄付

平成13年度税制改正によって租税特別措置法が改正され、認定特定非営利活動法人に対する一定の寄付が、所得税法78条の特定寄付金とみなされるようになった(租税特別措置法41条の18)⁽¹⁰⁾。この規定は、平成13年10月1日以後にされる支出金について適用されている。

この規定も、外国 NPO を念頭に置いていないようである。すなわち、ここに認定特定非営利活動法人とは、特定非営利活動促進法2条2項に規定する特定非営利活動促進法人のうち、その運営組織及び事業活動が適正

であること並びに公益の増進に資することにつき政令で定める要件を満たすものとして、政令で定めるところにより国税庁長官の認定を受けたものをいう（租税特別措置法66条の11の2第2項）。そして、特定非営利活動促進法は、日本において設立の認証がなされたことを前提として、特定非営利活動法人についての運営管理ルールを置いている。特定非営利活動法人は、主たる事務所の所在地において設立の登記をすることによって成立する（特定非営利活動促進法13条1項）。登記ができる場所は日本国内であるから、主たる事務所の所在地は日本国内にあり、結局、特定非営利活動法人は内国法人であることになる（法人税法2条3号）。

こう考えると、外国 NPO に対する寄付金は、認定特定非営利活動法人に対する寄付金にはあたらないこととなる。

3 租税条約上の規定の不存在

租税条約の規定をみても、国際的寄付について触れられる例はほとんどない。1994年に公表されたある調査によると⁽¹¹⁾、所得税に関する二国間租税条約のうち、外国 NPO に対する寄付について寄付金控除を認める例は、全世界的にみてもわずか3件しか存在しなかった。その後の研究によっても、米国が隣国のカナダとメキシコと結んだ条約⁽¹²⁾や、イスラエルのように特別の関係のある国との間で結んだ条約⁽¹³⁾が報告されているにとどまる。

OECD モデル条約も国際的寄付について規定を置いていない。むしろ無差別取扱い規定に関する OECD モデル条約コメンタリーによると、ある国が、当該国に特有の公益目的のために活動する非営利組織に対して優遇措置を与えている場合、その国の利益のために活動していない類似の非営利組織に対して同じ優遇措置を適用することは必ずしも義務とはされていない⁽¹⁴⁾。その理由は、非営利組織に対する優遇措置が、その非営利組織の活動の性質と、それらの活動からその国や国民が得る便益によって明確に正当化されるからだとされる⁽¹⁵⁾。この叙述は、内国 NPO と外国 NPO

とを区別し、寄付金控除や法人税の課税ベースについて相異なる取扱いを行うことを許容するものと読める。

日本の締結した租税条約においても、外国 NPO への寄付について触れる例は見当たらない。

4 事例についての回答

質問者は、外国で設立された非営利組織 A に対して現金100万円を寄付しようと考えている。しかし、日本の国内法上、外国の組織である A に対する寄付金は特定寄付金にあたらない。租税条約にも、救済規定は見当たらない。以上から、所得税の上で寄付金控除を利用することはできないものと解される。

5 当事者の工夫とその限界

このように外国 NPO は原則として寄付金控除の対象から除外されているから、個人寄付者が寄付金控除を利用できるようにするには、NPO の側でさまざまな工夫をこらすことが必要となる。

最も直接的な工夫は、日本国内に適格な組織を設置し、寄付金控除の対象とすることである。たとえば、国境なき医師団は、国境を越えて地球規模に展開している。日本における活動拠点としては、「国境なき医師団日本」が、特定非営利活動法人として法人格を取得していた。この日本法人は、2002年8月1日から2年間の認定期間について認定特定非営利活動法人（租税特別措置法41条の18）とされた。したがって、仮に質問者が「国境なき医師団日本」に対して寄付を行ったとすると、認定特定非営利活動法人への寄付となるから、所得税の上で寄付金控除を利用することができる。本事例の A がどのような組織であるかは明らかではないが、質問者としては、A が日本国内に認定特定非営利活動法人を設立しているかどうかを確かめるべきであろう。

これに対し、A は、日本国内に独立の拠点を置くだけの資源を欠く外

国 NPO であるかもしれない。そのような場合、A に対して日本国内に認定 NPO 法人を設置することを期待するのは、全く非現実的である。それでは、別の方法によって寄付金控除を利用できる可能性は、現行法上果たして存在するのであろうか。

Ⅲ 国内組織を通じた寄付

1 国内の特定公益増進法人による受け入れ

A に対して直接寄付を行う代わりに、日本の特定公益増進法人を通じて A に寄付を行う場合はどうか。資金の流れを簡単に図示すると、図 1 のかわりに図 2 の形で寄付を行うのである。

図 1 外国 NPO に直接寄付する場合

寄付者個人 → 外国 NPO

図 2 国内の特定公益増進法人を通じて寄付する場合

寄付者個人 → 内国法人 → 外国 NPO

2 実務の取扱例

(1) 平成14年2月25日事務運営指針

この点について参考となるのは⁽¹⁶⁾、海外被災者への救援義援金について国税庁が明らかにした取扱いの指針である。

2001年9月、米国同時多発テロ事件の被災者支援等のための救援寄付金について、国税庁は税務上の取扱いを示した⁽¹⁷⁾。その後、2002年2月25日には、「国等に対する寄附金又は災害義援金等に関する確認事務について（事務運営指針）」が発せられた（課法2-3，課個4-2）。以下これを

「指針」と略称する。

(2) 指針の趣旨

この指針は、国税局長と沖縄国税事務所にあてて、「募金団体の行う寄附金の募集のうち、所得税法第78条第2項第1号若しくは第3号《寄付金控除》又は法人税法第37条第3項第1号若しくは第3号《寄附金の損金不算入》に規定する寄附金に該当すると認められるものに対する確認事務については、下記によることとしたから、今後これにより処理されたい」とするものである。

その趣旨としては、「これらの寄附金に該当するかどうかの基本的な取扱い、所得税基本通達78-4《国等に対する寄附金》及び78-5《災害救助法の規定の適用を受ける地域の被災者のための義援金等》並びに法人税基本通達9-4-3《国等に対する寄附金》及び9-4-6《災害救助法の規定の適用を受ける地域の被災者のための義援金等》において明らかにしているところ、この取扱いに関し、寄附金を募集するに当たって、照会が行われた場合の事務処理の整備を図ることとしたものである」とされている。

(3) 指針の構成

指針の構成はつぎの通り。

一 国等に対する寄附金の確認

- 1 確認事務の所掌
- 2 確認資料
- 3 確認に当たっての留意点
- 4 確認の通知等
- 5 国税庁長官への報告
- 6 国税庁長官から国税局長への通知等

二 国内の災害に際して地方公共団体にきよ出する義援金等の確認

- 1 確認事務の所掌
 - 2 募金団体に対する対応
 - 3 国税局長への報告等
 - 4 各税務署への通知
- 三 海外の災害に際してきよ出する義援金等の確認
- 1 募金団体に対する対応
 - 2 確認実績の通知等

(4) 海外災害義援金の扱い

本稿の論題との関係で重要なのは、三の「海外の災害に際してきよ出する義援金等の確認（募金団体に対する対応）」という部分である。その核心部分を以下に引用しておく。

「三 海外の災害に際してきよ出する義援金等の確認 （募金団体に対する対応）」

1 海外の災害に際して義援金等を募集する団体からの照会に対する事務所掌及び確認は、「二 国内の災害に際して地方公共団体にきよ出する義援金等の確認」の1及び2に準じて対応する。ただし、その照会が、特定公益増進法人以外の団体が義援金等の募集を行い、直接外国の政府などに当該義援金等を送金することを予定しているものであるときは、その義援金等の募集に応じた募金者が支出した寄附金は、国等に対する寄附金又は特定公益増進法人に対する寄附金のいずれにも該当しないことになる旨を回答することに留意する。

なお、海外で発生した災害の被災者救援のために支出される義援金等については、次のように取り扱うことになる。

- (1) 当該義援金等は、原則として一般の寄附金に該当し、寄附金控除等の対象とならない。
- (2) 当該義援金等が特定公益増進法人に対する寄附金に該当するためには、日本赤十字社等の海外被災者救援を行う特定公益増進法人に対し

て寄附を行うことが必要となる。

(注) 1 特定公益増進法人とは、所得税法施行令第217条第1項《公益の増進に著しく寄与する法人の範囲》又は法人税法施行令第77条第1項《公益の増進に著しく寄与する法人の範囲》に規定する法人をいう。 2 特定公益増進法人に対する寄附については、所得税法では寄付金控除の対象となり、法人税法では損金算入限度額の割増しが認められる。

- (3) 新聞社、放送局等の募金団体が募集した義援金等についても、その募金団体がその募集した義援金等の全額を日本赤十字社等の特定公益増進法人に寄附することが募金趣意書等において明らかにされている場合、すなわち募金団体はいわゆる通過勘定となっているにすぎないと認められる場合には、(2)に該当する寄附金として取り扱う。この場合、義援金等のきょ出先である特定公益増進法人は、複数でも差し支えない。」

(5) 海外災害義援金の扱いについてのコメント

上に引用した指針の内容を略説しよう。

引用部分では、個人の寄付と法人の寄付の両方が同時に述べられている。そのためであろうか、表記も法人税法にあわせ「寄附金」とされており、所得税法のように「寄付金」とされているわけではない。これに対し本稿では個人寄付を論題としているから、以下では引用部分の表記にかかわらず「寄付金」とのみ記す。

まず、義援金募集团体からの照会に対する事務所掌及び確認については、「二 国内の災害に際して地方公共団体にきょ出する義援金等の確認」に準じて対応することとされている。国内災害義援金に準ずるということの意味は、具体的にはつぎの2点である。第1に、災害義援金への対応に緊急性、手続の簡素化等が求められていることにかんがみ、原則として、当該募金団体の主たる事務所の所在地を所轄する税務署長が行う。第2

に、確認の内容について、募金要綱や募金趣意書等によりその義援金等が最終的に義援金配分委員会等に対してきょ出されることが明らかであるかどうかを確認し、さらにこれと併せて、募金団体の名称・代表者名・所在地、募集した義援金等の受付の専用口座等、募集した義援金等のきょ出先等、募金要綱・募金趣意書の有無等、預り証等の発行の有無等を確認する。募金活動を終了した場合には、税務署長に対して義援金配分委員会等が受領したことを証する書類の写し及び収支報告書を提出することも求められている。

ただし、特定公益増進法人以外の団体が義援金等の募集を行い、直接外国の政府などに当該義援金等を送金することを予定しているものであるときは、国等に対する寄付金にも特定公益増進法人に対する寄付金にも該当しない⁽¹⁸⁾。これは、先にⅡで所得税法78条の解釈として概観したところを、簡潔に述べたものとみることができる。すなわち第1に、国等に対する寄付金に該当しないというのは、この指針の定義から論理必然的に導き出される結論である。なぜなら、この指針はその冒頭において、国等という言葉を「国又は地方公共団体（外国の政府又は地方公共団体を除く。以下「国等」という。）」と定義しているからである。本稿のように78条2項1号の「国又は地方公共団体」が外国政府を含まないと解する場合、指針が「外国の政府又は地方公共団体を除く」としているのは確認的な意味を持つことになろう。第2に、特定公益増進法人に対する寄付金に該当しないというのも、自然な解釈である。というのも、特定公益増進法人以外の団体が義援金の募集を行う場合、寄付を受け入れるのは特定公益増進法人ではありえず、ゆえに特定公益増進法人「に対する」寄付金にあたらないからである⁽¹⁹⁾。

ところで、この指針について興味深いのは「なお」以下の部分である。そこでは、海外で発生した災害の被災者救援のために支出される義援金等についての取扱いが簡潔にまとめられている。これはさらに3点に分かれる。

(1)は、「原則として一般の寄附金に該当し、寄附金控除等の対象とならない」としている。個人の寄付についていうと、結局、募金者の支出が寄附金控除の対象とならないことを意味する。

(2)は、国内の特定公益増進法人を通じた寄付について、寄付金控除の可能性を認めている。引用部分では簡潔に「当該義援金等が特定公益増進法人に対する寄附金に該当するためには日本赤十字社等の海外被災者救援を行う特定公益増進法人に対して寄附を行うことが必要となる」とのみ記している。その意味は、日本赤十字社等に対して寄付を行えば、特定公益増進法人に対する寄付金として、所得税法78条の適用対象に含まれるということである。このとき、日本赤十字社に対して寄付がなされており、その資金は最終的に外国被災者のために用いられることになる。これを図示したのが図3である⁽²⁰⁾。

図3 日本赤十字社への寄付



(3)は、国内に新聞社や放送局などの募金団体があり、そこから日本の特定公益増進法人に寄付する場合についても、一定の場合に特定公益増進法人に対する寄付金として扱うこととしている。ここで具体的に挙げられているのは、募金団体が義援金等の全額を日本赤十字社に寄付することが募金趣意書で明らかな場合、すなわち「募金団体はいわゆる通過勘定となっているにすぎないと認められる場合」である。さらに、義援金等のきよ出先である特定公益増進法人は複数でも差し支えないものとされている。この場合、募金団体である新聞社や放送局自体は特定公益増進法人でないことに注意しておきたい。図示すると図4のようになる。

図4 募金団体から国内の特定公益増進法人に寄付する場合



なお、同じ募金団体（新聞社等）が、国内の特定公益増進法人を介することなく外国政府に直接送金する場合には、寄付金控除は認められないことになる（図5）。これは、先に述べた点を確認するものである⁽²¹⁾。

図5 募金団体から外国政府に直接送金する場合



3 解釈論上の3つの論点

上にみた指針は、国税庁の現在の取扱いを示しており、この分野における「生ける法」の状況を知る上で参考になる。そこで、これを参考にしながら、法令の解釈として問題となる論点を3つ指摘しておこう。

(1) 外国 NPO に対する寄付の検討対象からの排除

第1に、上述したところから明らかなように、外国 NPO に対する寄付そのものを寄付金控除の対象とする可能性については、もともと念頭に置かれていない。外国 NPO への寄付が所得税法78条の対象に入っていないことが、むしろ当然のこととして認識されていた可能性が高い。これは、法令の規定振りからすると、解釈論としては無理からぬことであるといえよう。

(2) 特定公益増進法人に対する寄付に関する要件論

第2に、日本の特定公益増進法人を介する寄付について、どのような要件のもとに寄付金控除を認めるべきか。（あ）でこの指針そのものについて論じ、（い）で指針の射程を考える。

(あ) 指針そのものについて

この指針では、例として日本赤十字社への寄付があがっている。日本赤十字社は日本赤十字社法に基づく法人であり、特定公益増進法人として所得税法施行令217条1項1号の2に列挙されている。その業務としては、日本赤十字社法27条がつぎのように定めている²²⁾。

「日本赤十字社は、第一条の目的を達成するため、左に掲げる業務を行う。

- 1 赤十字に関する諸条約に基く業務に従事すること。
- 2 非常災害時又は伝染病流行時において、傷病その他の災やくを受けた者の救護を行うこと。
- 3 常時、健康の増進、疾病の予防、苦痛の軽減その他社会奉仕のために必要な事業を行うこと。
- 4 前各号に掲げる業務のほか、第1条の目的を達成するために必要な業務」

引用した規定のうち、2号をみると、海外被災者の救援を行うことは、「救護を行うこと」に該当するように読める。仮に2号が日本国内における非常災害や伝染病の場合のみを指していたとしても、外国被災者への救護活動は1号または4号の業務に含まれると解される。したがって、海外被災者の救援のための義援金は、所得税法78条2項3号にいう「当該法人の主たる目的である業務に関連する寄付金」に該当する。ゆえに、日本赤十字社に対して義援金を支出することにより、特定公益増進法人に対する寄付金控除の適用が可能となる。

なお、寄付者から日本赤十字社「に対する」寄付金にあたるかどうかは多分に事実認定の問題であるが、救援業務活動を行うために寄付を募集している場合、課税庁が特段の事情を示す場合は別として、日本赤十字社「に対して」寄付金を支出していると認定するのが自然であろう。

(い) 指針の射程について

この指針の射程はどこまで及ぶか。指針が対象としているのは、海外の災害に際して義援金を拠出する場合である。しかも、特定公益増進法人の

例として具体的にあげているのは、日本赤十字社のみである。

だが、この指針の基本的な考え方は、日本赤十字社以外の他の特定公益増進法人の業務にも拡張することができるものと解される。法令の規定振りに忠実に、特定公益増進法人「に対する」寄付金といえるかどうかを認定し、当該特定公益増進法人の業務をにらみつつ、「当該法人の主たる目的である業務に関連する寄付金」に該当するかどうか⁽²⁾を検討する、という手順をふめばよい。

後者の業務関連性の判断にあたっては、所得税法施行令217条に列举された特定公益増進法人のそれぞれについて、外国における活動がどこまでカバーされているかを個別具体的に判断することが必要である。たとえば、同条3号ソの「海外における我が国についての理解の増進を図る業務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」を例にとって考えてみよう。この規定にいう「業務を行う者」は、文面上、居住者や内国法人だけでなく、非居住者や外国法人も含むと読むのが自然である。とすると、3号ソに列举された特定公益増進法人は、外国NPOに対する助成金の支給を主たる目的とするものであってもかまわない、ということになる。最終的な資金の用途が国内に向けられるか国外に向けられるかは、法令上問われていないからである。

このように、日本赤十字社を通じた海外災害義援金の場合のみならず、所得税法78条3項の業務関連性を満たす限りにおいて、国際的な支援活動について寄付金控除を利用する可能性が存在する。逆に、その特定公益増進法人の業務とは全く関連しない目的のために、単にその特定公益増進法人の口座を経由して外国NPOへの寄付を行うような場合には、特定公益増進法人の「主たる目的である業務に関連」する寄付金といえないから、寄付金控除は認められないものと解される。

(3) 募金団体の通過勘定としての位置付け

第3に、特定公益増進法人でない募金団体が寄付の募集を行い、そこか

らさらに特定公益増進法人に寄付される場合をどう考えるか（図4の場合）。

この点、指針では、「募金団体はいわゆる通過勘定となっているにすぎないと認められる場合」に、寄付金控除を認めている。これは、募金団体は単なる通過勘定であって損益が帰属せず、したがって寄付者から特定公益増進法人「に対する」寄付があったものとみることができるという趣旨であろう。そのような事実認定を行うために、「その募金団体がその募集した義援金等の全額を日本赤十字社等の特定公益増進法人に寄附することが募金趣意書等において明らかにされている場合」という事実を要求しているものと読むことができる。このように分析すると、法令のあてはめとして肝要なのは特定公益増進法人「に対する」寄付があったかどうかの点のみであり、その点を判断するために全額の寄付が書面上明らかになっていることが必要とされていることが分かる。

それでは逆に、全額の寄付が書面で明らかである場合以外の場合について、特定公益増進法人「に対する」寄付があったと認定できる余地は残されているのだろうか。論点は2つある。

第1に、書面上明らかにするというのは、手続の確実を期したものである。一般論としては、書面がない場合であっても、法令の「に対する」という要件を満たす場合はありうるものと考えるべきであろう。ただし、寄付の内容をきちんと書面の形にしておくことは、寄付者と受領者相互の法律関係を確実にするためにも望ましい。寄付をつのる場合には、募集团体から特定公益増進法人に対してどのように資金が流れるかについての詳細を事前に書面で明らかにしておくべきであろう。

第2に、全額でなく一部のみを寄付する場合の扱いをどうするか。募金団体が単なる通過勘定であると認定するためには、原則として、特定公益増進法人に移転されない残額はあってはならないはずである。もっとも、場合によっては、資金の一部が募金団体に残ってしまうこともありえよう。そのような場合には、残留額が送金手数料相当額として必要であった

ことなどの特段の事情を納税者が示す場合に限り、特定公益増進法人「に対する」寄付があったものとみるべきであろう。このような認定を行う場合、寄付金控除の基準となる額から募金団体の手元に残った金額を控除するべきことは当然である。

関連して、特定公益増進法人でない募金団体が外国政府に直接送金する場合に寄付金控除を認めないのは、解釈論として相当であろう（図5の場合）。寄付金控除を認めるためには、いったん日本の特定公益増進法人「に対して」寄付を行うことが条件とされているからである。同様に、特定公益増進法人でない募金団体が外国 NPO に送金する場合も、募金者は寄付金控除を利用することができないものと解される。

4 事例についての回答

質問者は、A に対して直接寄付を行う代わりに、日本の特定公益増進法人を通じて A に寄付を行おうと考えている。この場合、寄付金控除が認められるためには、現行法令の解釈としては、当該特定公益増進法人「に対する」寄付であること、および、当該特定公益増進法人の「主たる目的である業務に関連する寄付金」であること、が必要である。この点、国税庁の事務運営指針には、海外災害義援金のために特定公益増進法人に対して寄付を行った場合について、寄付金控除を認めた例がある。もっとも、海外災害義援金以外の場合については必ずしも確立した先例が見当たらない。質問者としては、念頭においている特定公益増進法人の業務活動や送金実績を調査し、業務関連性があることを確認したうえで、事前照会に対する文書回答を求めるなどの慎重な検討が求められよう。

IV 立法的解決の方向

1 外国 NPO への寄付に関する制限的態度

(1) 問題提起

以上みてきたように、現行法の基調は、外国 NPO への寄付を寄付金控除の対象に含めないことにある。いわば制限的態度をとっているわけである。それでは、このような立法政策自体について、再考の余地はないものであろうか。

日本の税制において、外国 NPO への寄付を寄付金控除の対象としないことは、いわば自明のこととされてきたように感じられる。そのためであらうか、この点について制限的態度をとる理由が明示的に述べられることは少ない。これに対し、国際的なフォーラムにおいては、外国 NPO に対して租税優遇措置を与えることの是非について、若干の議論がある。以下ではこれを 3つの反対論に整理し⁽²⁴⁾、検討を加えてみよう。これらの反対論は寄付金控除に限らず、NPO に対する法人税課税ベースの非課税措置や軽減税率にもあてはまる広いものである。

なお、冒頭にお断りしたように、ここでは、内国 NPO に対して合理的な優遇措置が存在することを所与の前提とし、それと同じレベルの措置を外国 NPO に与えるべきかどうかを問題とする。内国 NPO への寄付金について寄付金控除を与えることの是非そのものについては、別途本格的な議論が必要である。

(2) 非営利活動の各国間の相違

第 1 の反対論は、租税優遇措置の対象となっている非営利活動の内容は各国でまちまちであるから、相互に比較可能でないというものである。たとえば、ある NPO が宗教活動を行っているとする。この場合、ある国では特定の宗教活動が優遇措置の対象となり、別の国では対象となっていない。このように各国でばらばらの基準が採用されている以上、ある国で特定の非営利活動を優遇したからといって、別の国が同じ活動に対して優遇措置を与えるべき理由は存在しない、というわけである。

この反対論には一定の力がある。各国の税制は、それぞれの歴史的・社

会的・文化的な条件に刻印されており、とりわけ非営利セクターについてその点が強く現れている。税制において外国 NPO をどう扱うかを考える上で、税制を取り巻く環境の多様性を認識することは不可欠である。

しかしながら、ある国が外国 NPO に対して特定の租税優遇措置を与えるためには、非営利活動のカバーする領域すべてについて他国と完全に合意に至ることまでは必要でない。仮に相互主義に基づいて相手国と同じ扱いを必要とするとしても、両国において望ましい非営利活動と考えられている部分について優遇措置を講ずればよいのである。救貧活動や医療活動などをはじめとして、比較的に合意を得やすく、各国の国内法上すでに優遇措置を講じている領域の重なりは、存在するはずである。まずは、重なる部分を対象として寄付金控除の対象とすればよからう。究極的にはさまざまな価値が通約不可能であったとしても、そのことは、相互の対話と協力を推し進めてはならないという論拠にはなりえない。

(3) 外国 NPO の活動のもたらす便益の範囲

第2の反対論は、外国 NPO に対して租税優遇措置を与えたとしても、優遇措置を与える国やその国民は、外国 NPO の活動から便益を得るわけではない、というものである。その国としては、優遇措置によって税収が減り、しかも、非営利活動の便益を一切享受できないというのは、一方的に損をするばかりである。実際、外国 NPO に対する寄付が外国での活動に用いられる場合、資金が国内に還流する保障もなく、その活動から内国民が利益を受ける保障もない。先に紹介した OECD モデル租税条約のコメンタリーも、この理由に基づいて無差別取扱いの規定を緩やかに解釈していた⁽²⁵⁾。

この反対論はかなり強力なものである。これが正しいとすると、内国 NPO に限って租税優遇措置を与えることには立法政策として合理性があるということになる。おそらくこれが、現行税制の制限的態度を支える実質的な理由であるとするべきであろう。

しかしながら、そのようにいいきることが果たして適切であるかどうか、疑問がある。この反対論は、NPO の設立場所と、NPO の活動から生ずる便益の及ぶ範囲とが、ぴったり一致すると考えているようである。だがこの前提は必ずしも現実的ではない。たとえば、医療技術の開発のように、地球規模で便益が及ぶタイプの活動については、NPO の設立された場所や活動する場所の如何を問わず、別の国の国民も便益を享受する。このように、内国 NPO の活動のみがその国や国民の厚生を高め、外国 NPO の活動が内国民の厚生を高めないと短絡的に想定するのは、実証的裏づけを欠くのではないか。むしろ、NPO の設立準拠法とその NPO の活動の便益が及ぶ範囲とは必ずしも一致するわけではない、と想定するほうが理にかなっている。

加えて、国民の享受する「便益」を経済的利益の直接の享受に限定するのは、やや偏った見方である。より広く、国際的な市民社会の繁栄を通じて経済発展が促進され、それがめぐりめぐって寄付を行う国民のためになることも十分に考えられる。もともと、慈善的な寄付には、直接の見返りを求めない利他的な側面がある。もしその側面を望ましいこととみて内国 NPO への寄付に控除を認めるのであれば、外国 NPO への寄付についてのみ国内への見返りを要求するのは均衡を欠く。日本国憲法前文においても、「われらは、平和を維持し、専制と隷従、圧迫と偏狭を地上から永遠に除去しようと努めてゐる国際社会において、名誉ある地位を占めたいと思ふ。われらは、全世界の国民が、ひとしく恐怖と欠乏から免かれ、平和のうちに生存する権利を有することを確認する」と宣明しているところではないか。

このように考えると、外国 NPO を寄付金控除の対象に加えることに立法政策としての合理性があるとみることも可能であろう。

(4) 外国 NPO に対する監督の不備

第 3 の反対論は、内国 NPO と異なり、外国 NPO に対しては課税庁の

監督が十分に及ばず、法令の遵守を担保する手だてに欠けるのではないかという懸念である。実務的には、当然すぎるほどの懸念である。

だが、この点については、正面から納税協力の改善によって克服すべきものといえよう。具体的には、外国 NPO が自国の租税法令を遵守するための情報提供義務を明定する、相互主義に基づき外国政府による監督を前提条件とする、外国 NPO の活動を監査する第三者機関を創設する、といった工夫によって対処すべきものとする。仮にこのような措置によっても納税協力を確保することができない最悪の場合には、租税法令の要件を満たさない外国 NPO について寄付金控除の対象から除外すれば足りる。

(5) まとめ

約言すると、3つの反対論のうち、第1のものについては優遇措置の範囲を具体的に明示することによって克服することができる。第2のものについては、より広い視野にたつて立法政策としての合理性を弁証することも可能である。第3のものについては、納税協力の確保策を講ずることで対処すべきである。こうして、外国 NPO に対する寄付について、制限的態度に固執することは、必ずしも揺るがない立法政策のあり方とはいえない。むしろ必要な手だてを講じた上で、より広く寄付金控除を認めることも理論的には十分に可能とみるべきである。

2 ひとつの立法論——租税特別措置法41条の18の準用

以上論じたような観点から、グローバルな寄付を促進するための立法論を考えるとすると、つぎのような方向がありうる。すなわち、認定特定非営利活動法人に対して寄付をした場合に認められている寄付金控除（租税特別措置法41条の18）に準じて、外国 NPO についても認定を条件にして寄付金控除の対象に含めてはどうか。認定の対象となるための具体的な要件については、基本的に現行ルールと同じものを採用し（租税特別措置法施行令39条の22の2）、さらに、納税協力を確保するために申請書や書類添付

に加えて当該 NPO 設立地の政府機関等による証明を要求するものとする。大要このような措置を講ずることにより、内国 NPO に対すると同様の取扱いを外国 NPO に対しても確保することができることになろう⁽²⁶⁾。

3 補説・含み損益のある資産の寄付

なお関連して、外国 NPO に対して含み損益のある資産を寄付する場合の課税関係につきここで一言する。この場合、みなし譲渡の規定の適用が問題となる。所得税法59条1項1号は「贈与（法人に対するものに限る）」としているところ、ここにいう「法人」には外国法人も含むものと解すべきであろう。こう解すると、質問者が時価100万円の有価証券を外国法人たる NPO に寄付する場合には、100万円で譲渡したものとみなされる。ある特定の外国 NPO が「法人」にあたるかどうかはそれ自体大問題であるが、この点については、当面は、外国 LLC に関する通達⁽²⁷⁾などを参考にしておいていくしかなかろう。ちなみに、みなし譲渡の例外を定める租税特別措置法40条の規定は、「国又は地方公共団体」に対する贈与を対象としているから、外国法人たる NPO への寄付には適用がない。

この例に限らずより一般的に、含み損益のある資産の国外移転については、規定の整備が遅れている。この事例では外国 NPO が外国「法人」にあたるかどうか不明の場合にどうするかが問題である。他にも、個人が外国 NPO を受託者として信託を設定した場合にどうなるか、内国 NPO の主たる事務所から外国事務所に資産を移転した場合どうなるか、内国 NPO が活動の本拠を国内から国外に移転した場合どうなるか、といった課題がある。課税管轄を離脱する場合に含みを清算する方向で規定を整備すべきであろう。

V 結論と展望

人の善意は国境を知らない。しかし税制は国単位で運営される。慈善活動が国境の枠を越えるとき、国内用に設計された措置の適用に支障をきたすことが多い。本稿では、個人が外国の非営利組織に対して寄付を行う場合を例にとりて、寄付金控除の利用可能性を検討し、現行制度の改善策を提案した。この分野における問題点の整理の一助となれば幸いである。

- 注⁽¹⁾ David Gliksberg, "General Report," in IFA, *Taxation of non-profit organizations*, Cahiers de droit fiscal international, Vol.84 a, at 58 (1999). 萌芽的に寄付金控除を認める例がいくつか散見される程度である。Van Mens Koele, *National Report: Netherlands*, *ibid.*, at 638によると、オランダでは、外国 NPO がオランダに関係して活動する慈善団体と認められる場合、および、国際的に活動する場合において、当該外国 NPO への寄付が法人所得税の上で控除の対象となると報告されている。租税条約上の取扱いについては、後掲注(1)を参照。
- (2) Paul Bater, "International Tax Issues Relating to Non-Profit Organizations and Their Supporters," *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol.53, No.10, 452 (1999).
- (3) 米国の例として、Milton Cerny, *Taxation and Transition: Nonprofit Organizations in a Market Economy*, *Tax Notes International*, September 28, 1999, at 1222.
- (4) 石村耕治「国際 NGO 支援税制序説——外国 NGO 支援税制とクロスボーダー公益寄付金税制——」*日本法学*66巻3号471頁（2000年）。
- (5) 日本税務研究センターにおける共同研究「所得控除の研究」の一部として論文を準備中である。なお、2002年10月25日の本研究会では、立法政策論について対立する見解が示され、それらをめぐっていくつかの指摘がなされた。要点を摘記する。
- ① 個人の選択の自由を重視する見解。寄付金控除を与えるかどうかは、租税の使途をどうするかにかかわる。この点、国や国の監督が及ぶ団体に限って寄付金控除を認め、それら以外の団体は寄付金控除の対象にしないという考え方もありうる。この場合、国が租税の形で徴収した資金をもって公共財を提供することになる。しかしながら、個人の自由な選択を濫用のない範囲で認めるという立法政策

もある。その場合、個人が自らの欲する活動に対して寄付を行うと、それに対応して寄付金控除という形で租税が減免されることになる。こうすれば目に見える支援として実感が湧く。結局この問題は、租税を通じた国家活動による公共財の提供がすべてなのかを問うことにつながる。

- ② 国からの援助は必要ないとする見解。寄付金控除を与え、税額を減らす分だけ、国が援助を与えたことと同じになる。外国への援助についてどのような事業に援助するかは、国の立場として ODA などのプログラムをつくっている。もし個人として支援したいというのであれば、現行法上それは全く自由であり、勝手に行えばよい。そのために租税の減免を要求するのは、いかにもさかしい。税金とは無関係に善意で寄付するのが筋である。ある者の租税を減免すると、他の納税者が相対的に損をすることになってしまう。
- ③ 自己決定権に関係するという指摘。寄付金控除の趣旨は、国家の予算決定権の存在理由につながる問題である。つまり、租税の使途についての市民としての発言権をどこまで認めるかという問題である。自分の思いと合わないところを認めて欲しいという意味で、広い意味での自己決定権のあらわれと捉えることができる。
- ④ 政府の情報不足を補う機能があるとする指摘。意外に政府は情報収集能力が不足しており、何を支援するのがよいかを知るには限界がある。社会に埋もれたニーズを私的団体が見つけてきて、それに対する寄付に寄付金控除を与えると、政府活動のみではカバーできないことをカバーすることができる。
- ⑤ 実績のある外国 NPO への寄付を促進するという考え方。日本国内で認定特定非営利活動法人への寄付金控除の制度が発足したばかりである現在、外国 NPO への寄付について論ずるのは先走っているという見方もある。しかしながら、外国 NPO に実績がある場合、特に内国 NPO のみにこだわる必要はない。
- ⑥ NPO の活動内容と日本国憲法との関係を精査すべきであるという指摘。広義の NPO にはさまざまなものがあり、慈善活動を行うもののみならず、特定の宗教活動を行うもの、特定の政治的目標を追求するもの、公序良俗に反する活動を行うもの、などが含まれる。それらに対する寄付について寄付金控除を与えるべきかどうかは、

日本国憲法の枠組み（たとえば、20条の信教の自由、14条・24条の性別による差別の禁止、89条の公金支出禁止など）に照らして考える必要がある。

筆者としても、これらの意見をふまえ、さらに考えていきたい。エコノミストによる最近のサーベイとして、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74頁（2002年）。味読すべき論文として、Mark P. Gergen, The Case for a Charitable Contributions Deduction, 74 Virginia Law Review 1393（1988）。

- (6) 内閣官房行政改革推進事務局行政委託型公益法人等改革推進室「公益法人制度の抜本的改革に向けて（論点整理）」1(2)(2002年8月2日)。
<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/index.html> を2002年10月17日に訪問。
- (7) 増井良啓「助成型財団に対する寄付とトンネル寄付の区別」税務事例研究66号37頁（2002年）。
- (8) 指定寄付金の事例の中には、本文の場合と異なり、日本の財団が寄付金を募集し、その用途を外国での活動に充てる場合がある。たとえば、平成13年9月13日の財務省告示317号は、財団法人海外子女教育振興財団の募集する寄付金について、指定を与えた。寄付金募集の目的は、スリ・ランカ民主社会主義共和国コロombo市に設置されているコロombo日本人学校の移転に伴う校地借上げ、校舎建設及び校具取得の費用に充てることである。募集の期間は、平成13年9月13日から平成14年9月12日までの期間である。
- (9) なお、法人税法との関係では、外国の公益法人を指定し、収益事業から生じた所得以外の所得に対して法人税を課税しない例がある。たとえば平成13年12月20日の財務省告示429号は、法人税法別表第2第2号の規定に基づき、ノールウェー王国ベラム県ホーヴィック市ベリタスバイエンーに主たる事務所があるデット・ノルスケ・ベリタス・エーエスを指定している。手続については、法人税法施行令3条。
- (10) 井口裕之・角田元幸「租税特別措置法（法人税関係の税額控除、特別償却及び認定NPO法人関係）の改正」『平成13年版改正税法のすべて』312頁（2001年）。
- (11) Joanna Wheeler, "The tax treatment of charitable organizations," European Taxation, Vol. 34, No. 1, 9 (1994).

- (12) 石村・前掲注(4)・517頁。
- (13) Cerny, *supra* note 3, 1220.
- (14) OECD Model Tax Convention on Income and Capital, Commentary on Article 24, para. 6.
- (15) OECD, *supra* note 14, para. 8.
- (16) なお、石村・前掲注(4)・505頁以下は、「橋渡し機関」の利用例として、国際交流基金の特定寄付金制度と、海外事業活動関連協議会(CBCC)の例をあげている。さらに、外国への寄付に限らないが、企業メセナ協議会の助成認定事業については、企業メセナ協議会『なぜ、企業はメセナをするのか?』27頁(2000年)。
- (17) <http://www.nta.go.jp/category/shinkoku/data/h13/19/01.htm> (2002年10月24日訪問)。
- (18) 指針は指定寄付金にあたる可能性については触れていない。このことが、海外災害への義援金を指定寄付金とする例がないことを意味するものかどうかは、つまびらかではない。
- (19) ただし図4でみるように、募集団体が特定公益増進法人でない場合であっても、募集団体から日本赤十字に対して義援金の全額が支払われる場合について、指針は寄付金控除の可能性を認めている。
- (20) 図3を図2と比較すると、国内に特定公益増進法人が存在し、それに対して寄付を行っている点が同じである。また、資金が国外での活動に用いられる点も同じである。違いは、図3の場合には日本の赤十字社から外国被災者へと義援金が移転するのに対し、図2の場合には日本の特定公益増進法人から外国のNPOに対して資金が移転している点である。その意味で、図2の場合、寄付金がどのように使われるかについて、外国NPOの裁量が働く余地がより大きい。
- (21) 注(18)に対応する本文。
- (22) 活動状況は、<http://www.jrc.or.jp> に示されている(2002年10月26日訪問)。
- (23) 助成型財団の場合の解釈論については、増井・前掲注(7)。
- (24) Bater, *supra* note2, 462では5つあげているが、それを内容的にみてさらに3つに整理した。
- (25) 前掲注(14)。
- (26) なお、石村・前掲注(4)・524頁は、ODA関連の公的資金の「一部擬

似市場化，民営化」の視点にたち，ODA 関連支出の削減と，外国 NGO に対する国内税制上の支援体制の整備とを，表裏一体の形で行うことが必要であるとしている。しかし，第 1 に，ODA には国ならではのメリットが存在するし，ODA 予算の改革はそれ自体として行うことが望ましい。改革の例については，神田真人「制度改革——国際協力編——」ファイナンス2002年 5 月号22頁。第 2 に，個人のせっきくの自発的支援が無駄にされないよう，NPO のガバナンスをモニターする継続的な努力とそのための制度的仕掛けが必要であろう。

- (27) これについては，長谷部啓他「米国 LLC に係る税務上の取扱い」国際税務21巻 7 号 7 頁（2001年）など。