

所得控除の研究

寄付金控除

——米国における1970年代初頭の 論争を中心として——

東京大学助教授 増井 良啓

I はじめに

(1) 寄付金控除の性質

個人所得税における寄付金控除の性質をめぐっては、単に租税特別措置というだけで片付けることのできない問題が存在する。すなわち、所得概念との関係や、公共財の提供主体としての国家と非営利組織の役割分担など、理論的に興味深い問題が内蔵されているのである。

(2) 1970年代初頭の米国の学説

本稿では、こういった問題に関する検討の一環として、1970年代初頭の米国における学説上の論争に焦点をあててみたい。「1970年代初頭の米国における学説」に焦点をあてることの意味は、以下のように敷衍できる。

第1に、「米国」では個人の寄付にあたって寄付金控除が古くから広く利用されており、日本法との比較対象として興味深い素材を提供している。

第2に、「米国の学説」は寄付金控除の性質を探求し立法論上の提案を行ってきたから、その流れを知ることによって有益な示唆を得ることができる。

第3に、米国の学説上、「1970年代初頭」に重要な論争が生じた。一方で、寄付金控除の性質を租税特別措置と理解する学説が、その理解を推し進めた

結果、従来からの寄付金控除に代え、マッチング・グラント (matching grants) という新しい提案を行った。他方で、この提案に対しては、かなり詳細な批判が加えられた。結局、マッチング・グラントの提案は、現実には採用されるに至らなかった。しかし、それは、寄付金控除に関するひとつの有力な見方を代表するものとみることができる。日本において寄付金控除が租税特別措置であると一般に考えられてきたことからすると、この提案をめぐる論争は全くの他人事とは到底思われない。

以上の点から、本稿では、1970年代初頭の米国における学説に光をあてることとした。

(3) 先行研究との関係

米国法研究という点では、特定時期の学説に力点を置くことが、先行研究⁽¹⁾と比べ本稿の新しいところである。ここでとりあげる時期以前の議論⁽²⁾や、それ以降の重要な学説上の展開⁽³⁾については、別の機会に補いたい。

(4) 本稿の構成と基準時

本稿の構成は以下の通り。まずⅡで、米国の寄付金控除に関する規定について一言する。Ⅲで、1970年代初頭の学説上の論争をあとづけ、マッチング・グラントの提案がなされた背景や、マッチング・グラントの長所短所を明らかにする。おわりに、Ⅳで、この論争の現時点における意味について、簡単に展望してみたい。

本稿は、2001年5月28日の研究会報告を基礎とし、公刊に必要と思われる最低限の補訂を施したものである。なお、本稿は、日本法の解釈論上の問題に関するいくつかの検討⁽⁴⁾と、連作の関係にある。

II 内国歳入法典170条

1 沿革と立法資料

まず前提として、米国の寄付金控除に関する規定について一言する。

米国連邦所得税がはじめて寄付金控除を認めたのは、かなり古く、1917年のことである⁽⁵⁾。1938年歳入法の立法資料は、寄付金控除の趣旨につき、次のように述べている⁽⁶⁾。

「慈善その他の目的に用いられる金銭または資産を非課税にする根拠は、次の考え方にある。すなわち、政府は、〔寄付金控除による〕 税収減を補うものとして、寄付が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益をうけることになる。」

つまり、一方で寄付金控除によって税収は減るが、他方で寄付が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がなくなる、という考え方である。

2 租税支出予算の一項目

この初期の考え方は、その後、寄付金控除の性質を租税誘因措置ととらえる見方と結びつき、多くの学説の基礎となった。寄付金控除が誘因措置であるという見方は、租税支出予算 (tax expenditure budget) の中に制度化されている。そこでは、寄付金控除による減収額は、特定の納税者に特別の利益を与えるもの、すなわち租税支出の一項目とされている。

1994年度から1998年度にかけて、個人の寄付金控除による減収額の見積もりは、次の通りであった⁽⁷⁾。単位は1億ドルである。

	1994	1995	1996	1997	1998
教育機関への寄付金控除	16	16	18	19	20
健康組織への寄付金控除	13	13	14	15	16

その他の寄付金控除 129 132 144 155 164

寄付金控除を租税誘因措置とみる考え方は、さらに、その誘因効果を計測する研究を生んだ。寄付金控除が納税者の寄付行動にどう影響を与えているかは、多くの実証研究の対象とされてきた⁽⁸⁾。ここでは2点のみ記す。

第1に、米国における個人寄付は日本におけるよりもかなり大きい。ある調査によると⁽⁹⁾、1996年度の数字で、日本で個人が支出した寄付金額で寄付金控除の対象となったものは、269億円であり、GNPのわずか0.005%にすぎない。これに対し、同年度に米国の個人が寄付金控除の対象となる団体に寄付（遺贈を含む）を行った金額は、1,219億ドルであり、GNPの約1.5%に相当する。

第2に、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付が、税率をそのままにした場合と比較して減少した。これが意味するところは、高所得者にとって寄付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付の増額を行わなかった、ということである⁽¹⁰⁾。

3 条文の骨子

現在、寄付金控除について定めているのは、内国歳入法典170条である。同条はかなり複雑な条文である。骨子を記すと、次の通り。

- 寄付金 (charitable contribution) は、所得から控除することができる。
- 寄付金とは、国や一定の非営利組織に対する拠出または贈与のことをいう。
- 個人・法人のいずれについても、控除可能な額には限度がある。
- 限度額を超える寄付金については、繰越が認められる。
- 財産を寄付する場合や、信託への移転の場合、持分の一部を寄付する場合などにつき、特則が置かれている。
- 寄付を受け入れる組織が書面で受け入れを確認するなど、控除のためには一定の手続要件を満たす必要がある。

4 非営利組織課税との関係

ところで、寄付金控除の機能を十分に理解するためには、本来ならば、寄付を行う側だけでなく、寄付を受ける側の課税を含めて考察する必要がある。というのも、寄付金控除が現実にもつ機能は、寄付を受ける側の課税がどのようなものであるかによって、変わってくるからである。寄付を受ける側の課税については、州や連邦、信託や遺産にかかるものの重要性もさることながら、非営利組織 (non-profit organization) との関係が重要である。むしろ、寄付金控除については、非営利組織の課税の一部を成すものとして論じられることが多い⁽¹¹⁾。そこで非営利組織課税との関係を簡単にみておこう。

非営利組織についての現行課税ルールの原型は、1950年にはじまる⁽¹²⁾。1950年改正によって、非関連事業所得 (unrelated business income) への課税が開始した⁽¹³⁾。それ以前は、収益の用途が非営利組織の本来事業に向けられていた場合、非課税とされていた。その後、1969年改正が大掛かりな税制環境の整備を行った⁽¹⁴⁾。このとき、私的財団 (private foundation) の純投資所得には特別税 (excise tax) が課されるようになった。また、非課税法人を用いたシェルターに対抗するために各種の規定を導入した⁽¹⁵⁾。このときの課税ルールが基本的に現在に至っている。

さて、寄付金控除の適用要件は、寄付金を受領する非営利組織が租税法上の非課税要件を満たすかどうかと連動するように定められている。内国歳入法典170条(c)は、寄付金控除の定義として、5つの適格な受領者を列挙している。枝葉を省略し簡単に記すと、次の通りである。

- 州や合衆国。ただし、もっぱら公共目的のためになされた拠出または贈与に限る。
- 法人や信託、基金、財団であって、次の要件を満たすもの。
 - ・合衆国内で連邦法や州法にもとづいて設立されていること。
 - ・もっぱら、宗教・慈善・学術・文芸・教育の目的、アマチュアスポーツ競技の助成目的、または、子ども・動物の虐待防止の目的のため

に、組織され運営されていること。

- ・純利益のどの部分も、株主や個人に便益をもたらしていないこと。
- ・立法に影響を及ぼそうとすることにより501条(c)(3)の下で非課税措置の適用を否定されていないこと、また、公職のための選挙活動に参加したり介入したりしないこと。
- 退役軍人の組織であって、次の要件を満たすもの。
 - ・合衆国内で連邦法や州法にもとづいて設立されていること。
 - ・純利益のどの部分も、株主や個人に便益をもたらしていないこと。
- 国内の一定の友愛組織。ただし、個人による寄付に限る。
- 一定の会員制葬儀会社ないし埋葬会社。

このうち、第1のものは、対応する日本の用語でいえば、国および地方団体に対する寄付のことである。重要なのは、第2のものであり、これが、各種の非営利組織を広くカバーする。そして、その定義は、非営利組織が非課税となるための501条(c)と連動しているのである。内国歳入庁は、具体的にどの組織が170条(c)の適格要件を満たすかについて、ルーリングを得たものを一覧リストにして公表している。このリストは必ずしも網羅的ではない。このリストに載っていなくても、納税者としては、制定法上の要件を満たす組織に対する寄付を控除することができる。

5 留意点

以上略述したところが、170条の骨格と背景である。留意すべき点が4つある。

第1に、個人に対する寄付は、いかなる場合であっても、寄付金控除の対象とはされていない。たとえば、飢えに苦しむのは、あくまで個人であって、組織そのものではありえない。しかし、飢えている個人に直接寄付を行っても、寄付金控除を利用できない。寄付金控除の対象となるためには、個人に対してではなく、適格な非営利組織に対して寄付を行う必要があるのである。個人のための信託への寄付についても、同様である。

第2に、170条(c)の規定振りが、「次のものに対する、あるいは、次のものの利用のための、拠出または贈与 (a contribution or gift to or for the use of)」となっている。つまり、非営利組織「に対する」拠出のみならず、非営利組織「の利用のための」拠出も、寄付金控除の対象とされている。

第3に、寄付を受け取る組織が何であるかによって、寄付金控除の限度額に違いがある。個人が寄付を行う場合については、たとえば次のようになる。寄付先が、政府や公衆からの多くの資金援助を受けている慈善団体や、自ら事業を行う事業型の私的財団 (private operating foundation) であった場合、調整粗所得の50%を限度として、控除が認められる。これに対して、寄付先が、専ら他の組織に助成を行う助成型の私的財団であった場合、限度額の割合はより小さくなり、30%が天井である。これらの限度額はかなり寛大であるため、限度額を超過するかどうかが深刻な問題になるのは、多額の寄付を行う場合に限られる。

第4に、寄付金控除は、項目別控除 (itemized deduction) のひとつである。つまり、概算控除 (standard deduction) によらない場合に、特定の支出に関連して認められる。その結果、後述するように、寄付金控除は低所得者にとっては利用できない措置となっている。

Ⅲ マクダニエル教授とビトカー教授の論争

1 1970年当時の議論状況

前述したように、寄付金控除の歴史は、1917年にはじまる。それゆえ、寄付金控除をめぐる学説上の議論自体はよりはやくから存在した。しかし、1960年代後半に、米国のロースクールの教授陣は、所得概念をめぐる大規模な論争を繰り広げた⁽¹⁶⁾。これをうけ、所得概念の中心的争点のひとつとして寄付金控除に注目が集まる。こういうわけで、1970年代になると、寄付金控除について論争が活性化する。

すでに1970年をむかえる時点で、寄付金控除は、租税支出の一項目と認識されていた。1968年会計年度報告書において、米国財務省は、租税支出の記述と分析を行った。そこでは、投資税額控除や、一定の金融機関に認められる貸倒引当金とならんで、寄付金控除があげられている。このリストについて、サリー教授は、1970年の論文で、次のように述べている⁽¹⁷⁾。

「もし租税誘因措置とは、利用できる金銭的恩典に対応して一定の活動または行為を誘因する租税支出であると定義するならば、右の分析〔租税支出のリストのこと〕に含まれるほとんどすべての租税支出は、租税誘因措置であると考えうる。租税支出の多くは、明らかに連邦議会が国家の利益になると考える行動を誘因するために、採択されたものである。例えば、……慈善控除〔寄付金控除〕は、博愛精神を育てることを目的としており……。」

つまり、寄付金控除は、博愛精神を育てるための誘因措置であると位置づけられている。サリー教授は、同じ論文において、より一般的に、直接支出と租税支出のいずれを選択すべきかを考えるさいには、租税誘因措置の方法を使用することを主張する側に立証責任が重くかかるべきである、と論じている。この結論をそのまま適用すれば、寄付金控除についても、それを擁護する側に立証責任があるということになる。ただし、この論文は、寄付金控除をどう改革すべきかについては、論じていない。

2 マクダニエル論文

(1) 概要と構成

サリー教授のプログラムをまっすぐにおしすすめ、寄付金控除の改革論を展開したのが、1972年にマクダニエル教授が公刊した論文である⁽¹⁸⁾。この論文は、寄付金控除に代えて連邦政府からのマッチング・グラント (matching grants) を導入すべきであると主張するものである。マッチング・グラントとは、納税者が寄付を行うと、それにマッチして、寄付先の団体に政府から補助金を与えるという仕組みである。したがって、それを提案することは、

まさに租税支出を直接支出に置き換えるという改革論そのものである⁽¹⁹⁾。

マクダニエル論文は、2部構成となっている。第1に、寄付金控除を擁護する議論を検討し、そこから、代替的な制度を設計する際に満たすべき条件を抽出する。しかるのち、第2に、寄付金控除に代わるものとして、連邦政府による直接のマッチング・グラントを具体的な形で提案している。以下、順にみてみよう。

(2) 寄付金控除の擁護論を批判的に検討する

まず、寄付金控除の擁護論として、次のものを検討している。

- 「寄付金控除を廃止すると、私人による寄付が減ってしまう。」

これに対しては、次のように反論している。いま、適用税率が70%の人を考える。この人が、100の寄付を行うと、寄付金控除の下では、100の寄付金を所得から控除し、税額が70減少する。ゆえに、この人は、自分からは30の寄付をおこなっているだけであって、残りの70は政府が税額減少という形で負担している。ゆえに、寄付金控除を廃止すると、政府の負担部分が減少するのであり、私人の寄付が減少するわけではない、というのである。

なお、この反論は、税制改正によって人々の行動が変化しないことを暗黙の前提としているものと思われる。

- 「寄付金控除は、私人による寄付の誘因となる。」

これに対しては、次の4点をあげて反論している。第1に、1972年当時において、項目別控除を利用していたのは、全納税者のうちせいぜい30%にすぎない。逆にいうと、概算控除を利用する70%近くの納税者にとって、寄付金控除は利用できない。第2に、少額の寄付を行う多くの場合、寄付金控除を利用するメリットがない。他の項目別控除がなければ、概算控除によるほうが有利だからである。第3に、寄付金控除は、高所得者に有利であり、低所得者に不利である。第4に、寄付金控除がどの程度の寄付誘因効果をもつかについて、実証研究の結果は確定していない。ただし、おおまかには、低所得者には誘因効果がないこと、中所得者には誘因効果があるかどうか

らないこと、高額所得者には正の誘因効果があること、が分かっている、という。

この反論に特徴的であるのは、累進課税ないし所得再分配を重視し、その角度から寄付金控除の問題を指摘する、というものである。

- 「寄付金控除は、政府の直接支出に比べ、効率的である。」

これに対する反論は、寄付金控除についても、納税者の申告と、税務署のチェックというコストがかかる、というものである。

- 「政府支出をまかなうための増税を避けることができる。」

反論は、次の通り。1971年には、寄付金控除は38億ドルの減収をもたらした。この38億ドル相当額は、寄付金控除を受けなかった納税者が負担している。ゆえに、寄付金控除を廃止して政府の直接支出によることは、納税者の間でこの38億ドルをどう負担するか、という問題にすぎない。寄付金控除を廃止することで、高額所得者が、慈善団体への政府援助につき、現在よりも重い負担を負うことになる。

なお、この反論は、政府の直接支出が「大きな政府」に結びつく可能性を、必ずしも否定しているわけではないと思われる。寄付金控除の場合、高所得者から税金を徴収しないという形で、隠れた補助がなされる。マッチング・グラントの場合、高所得者から政府が税金を徴収し、政府を通じて慈善団体に補助金が配られる。ゆえに、いったん政府をくぐりぬける実際の資金量からみると、後者のほうが大きいことになるからである。

- 「寄付金控除は、多元性の確保と権力の分散に役立つ。」

反論は、二段構えである。まず、寄付金控除のもとで促進される多元性なるものは、実際には高所得者内部における多元性にすぎない。次に、マッチング・グラントのしくみは、市民が公金の利用方法を自ら決められるという意味で、まさに多元性の確保に役立つ。しかも、寄付金控除よりもよりよく役立つ。

- 「寄付金控除は、政府による資金コントロールから自由である。」

この議論からは、学ぶものがあるとされている。なぜなら、政府はひもの

つかない援助を嫌い、また、慈善団体への援助額自体を減らすかもしれないからである。ここからは、2つの教訓が抽出される。第1に、政府ではなく寄付者が資金を自由にコントロールするようにしなければならない。第2に、歳出配分承認 (appropriation) について、マッチング・ファンドを維持するための10年間程度のものにすべきである。

● 「寄付金控除は、公益のための寄付を報奨するシステムである。」

これについては、問題は、報奨の内容が、寄付による犠牲と釣り合っていないことであるとしている。たとえば、1万ドルをかせぐ借家住まいのスミス氏は、稼ぎの5%を寄付したとしても、項目別控除を利用しないから、寄付金控除の恩恵をうけない。1万ドルをかせぐ持家住まいのジョーンズ氏は、稼ぎの2%を寄付した場合であっても、項目別控除を利用し、寄付金控除の恩恵をうけることができる。このように、公益のための寄付をより多く行ったスミス氏に対して、報奨が全くなされないという結果になる。

(3) マッチング・グラントを提案する

以上の検討をふまえ、マクダニエル論文は、マッチング・グラントの仕組みを具体的に提案する。

マッチング・グラントとは、私人が寄付を行うと、それにマッチする形で、寄付先の組織に対して政府が一定額の給付をなすものである。たとえば、アダム氏が、教会に100を寄付したとしよう。このとき、政府から、その教会に対して、一定額のグラントが支給される。グラントの額は、アダム氏の総所得に占める寄付金の割合に応じて、変動する。たとえば、総所得の2%以下を寄付している場合であれば、寄付金の5%をグラントとする。この例では、政府から教会に5が支払われることになる。寄付金が総所得の10%以上になれば、寄付金の50%をグラントとし、この例では政府が教会に50を支給する。手続としては、アダム氏は、申告書に「この教会にグラントを与えよ」と書き込むことで、政府が教会にグラントを支払うことになる。

このような制度を提案したのち、マクダニエル論文は、マッチング・グラ

ントについて、上述の検討結果と照らし合わせ、それが望ましいものであることを論証する。具体的には、私人による寄付が減るか、誘因効果はどうか、多元性を確保できるか、政府によるコントロールはどうか、を検証している。さらに、マッチング・グラントの課題として、含み益を有する資産の寄付をどうするか、国家から教会への助成が憲法上許されるか、移行上の問題をどう解決するか、を論じている。

3 ビトカー論文

(1) 概要と構成

これに対し、マッチング・グラントの考え方に正面から批判を加えたのが、同じ1972年にビトカー教授が公表した論文である⁽²⁰⁾。この論文は、上のマクダニエル論文と同じ1971年12月のシンポジウムに提出されたものを基礎としつつ、先に公刊されたマクダニエル論文を引用して詳細な反論を加えている。なお、このビトカー論文は、包括的所得概念および租税支出に対する批判の一部をなしている⁽²¹⁾。そのため、この論文も、内容をみると、先行するサリー教授のプログラムに対する批判を含んでいる。

ビトカー論文は、4部構成である。第1に、マッチング・グラントの欠点を3つあげる。1に、教会に対する政府の直接の公金支出が憲法上・政治上問題をもつこと。2に、現実にはマッチング・グラントに充てられる予算が減ってしまうであろうこと。3に、非営利組織と寄付者の独立性が害されること、である。しかるのち、第2に、寄付金控除に対する批判に対し、反論を加える。第3に、寄付金控除を正当化する論拠をいくつかあげる。第4に、結論として、寄付金控除を存続させるべきであるとする。その上で、控除限度額を撤廃する、寄付金控除を事業経費として控除することを認める、少額のフロアを設ける、などの改正を提案している。

以下、寄付金控除に対する批判に答える第2の部分と、寄付金控除を正当化する論拠を提示する第3の部分とをみてみよう。

(2) 寄付金控除に対する批判に答える

ビトカー論文は、寄付金控除に対する批判を次のように整理したうえで、それに対して再反論を加えている。

- 「寄付金控除のように私的かつ任意の支出につき控除を認めるのは所得税のあり方として適切ではない。」

これに対しては、次のように反撃している。寄付金控除を控除すべきではない、という考えは、寄付金は消費支出だ、という考え方を前提としている。つまり、この考え方は、「慈善団体への贈与をもって、酒と女と歌と同列に扱うことこそが、『税の論理』だ」とご託宣を垂れるものである。」

なお、この反撃を積極的な立論にもっていったのが、IVで言及するアンドルーズ論文であるといえよう。

- 「寄付金控除の誘因効果をみると、コストと比較して効果的ではない。」

これに対する反駁として、ビトカー論文は、実証研究の頼りなさを強調する。すなわち、マクダニエル論文をはじめとして、寄付金控除を批判する議論が依拠しているのは、1967年に発表されたあるエコノミストの論文であるところ、これにあまりに寄り掛かることは危険である、という。

- 「寄付金控除は高所得者に有利であり、垂直的公平に反する。」

反論は4点。第1に、この批判は、寄付金控除の恩恵が寄付者に帰着しているとみている。しかし、同じ論者が、別の局面では、寄付金控除の恩恵が寄付の受領者に帰着するとみている。ゆえに、内在的に整合していない。第2に、垂直的公平の基準からは望ましくなくとも、効率性の基準からは望ましいということがありうる。両者は独立の基準であり、垂直的公平のみが決定的な基準というわけではない。第3に、どのような形の累進課税が望ましいかについては、決まった結論が存在するわけではない。しかも、一方で累進税率構造を支持しつつ、他方で特定の支出に対する控除を支持することは、一向に矛盾していることにはならない。第4に、寄付金控除が、所得の再分配に役立つ場面もある。いま、低所得者の寄付が教会に対してなされ、高所得者の寄付が大学になされるとしよう。前者については、自分たちが教

会のメンバーであるから、再分配を必要としない。後者については、寄付の受益者は学生であり、徐々に中低所得者の家庭出身の学生が多くなっている。同様にして、赤十字や社会福祉団体への寄付は、再分配の機能をもつ。

(3) 寄付金控除を積極的に擁護する

ビトカー論文は、次に、寄付金控除を基礎づける論拠をいくつか提示する。ただしこの部分には、不十分であるという本人の断り書きが付されている。

- 寄付金はしばしば、これを事業経費とみることが適切である。広告宣伝費に似たものとして、納税者の課税所得を測定する上で控除すべきものである。とくに会社の寄付については、このことがよくあてはまる。
- 寄付金は、倫理的責務の履行ととらえることができ、任意の支出とは区別できる。これと似たものとして、アリモニーを支払った者がそれを控除できるという取扱いがある。
- 寄付金は、慈善団体に対する無償労働の代替とみることができる。無償労働は、帰属所得として課税されない。それならば、寄付金も、控除を認めることによって課税されないままの拠出を認めるべきである。
- 寄付金は、賞賛に値する行動に対する報奨とみることができる。
- 寄付金控除は、納税者に対して、自分の納付する租税によって支援されるべき社会的機能を決定するための機構とみることができる。

(4) マクダニエル論文との照合

以上の積極的擁護論のうち、第4と第5については、マクダニエル論文がすでに論及していたところである(上述2(2))。さらに、第2と第3については、マクダニエル論文では、次のように論じられていた²²⁾。

- 寄付金は、任意の支出である。
- 慈善団体に対する無償労働以外にも、課税されない帰属所得の例は多数存在する。ゆえに、これのみを比較の対象にもってくる理由はない。

4 まとめ

まとめの意味で、ふたつの論文を総体的に比較する。

第1に、論争の成果について。マクダニエル論文は、寄付金控除の擁護論から教訓を引きだし、そのうえで新しい制度を具体的に提案した。ビトカー論文は、寄付金控除を擁護するいくつかの論点を引き出した。この論争によって、寄付金控除の得失をめぐる主要な論点がかかなりの程度明らかにされたといえよう。

第2に、マクダニエル論文について。同論文の指摘の多くは、実定制度上の問題点を衝いている。たとえば、累進税率の下での高所得者優遇や、低所得者が項目別控除を使わないことなど、現実の税制にそくして問題点を指摘している。これに対し、寄付金控除の基本理念として、「多元性を確保する」という点については、これを受け入れたうえで、その理念を生かすためにはマッチング・グラントのほうがよりよい方法である、としている。つまり、非営利セクターの活動を尊重したうえで、所得分配の公正さとの関係で改革案を提示しているのである。

第3に、ビトカー論文について。同論文の根底には、租税支出項目の改革プログラムに対する懐疑がある。より基本的には、政府による社会改良への懐疑、あるいは、社会工学的手法への冷めた見方を反映しているように思える。ビトカー論文の筆致が、積極的立論というよりは、改革論者への反駁に流れるのは、このような立場からすると自然である。反面、寄付金控除が相対的にみて高所得者に有利になる、という問題については、累進課税の支持者としては異例の寛大さをみせている。

第4に、論争の限界について。両論文は、立場こそ違え、寄付金控除の擁護論を正面からとりあげて検討している。そのため、以上に要約したところには、積極的基礎付けの萌芽となるアイディアがいくつか含まれている。もっとも、それらは必ずしも十分に展開されているわけではない。たとえば、ビトカー論文には、寄付は他の任意的支出と異なり倫理的責務であるという興味深い考え方が現れる。これは、おそらく、慈善団体への寄付は通常

の意味における「消費」ではない、という考え方と結びつくものであろう。だが、これらの萌芽的発想相互の関係は、必ずしも詰められたわけではなかった。さらに、両論文を通じて特徴的であるのは、寄付金控除ないしマッチング・グラントの寄付誘因効果について、必ずしも十分な実証的裏付けがないままに議論が行われたことである。

IV おわりに

(1) 現時点からの展望

以上が、個人所得税における寄付金控除をめぐる、1970年代に米国で唱えられた提案と、それに対する批判である。おわりに、この論争の現時点における意義について、若干の展望を試みたい。大きく2つの側面を考えよう。

(2) 米国学説のその後

その1は、米国のその後の学説との関係における意義である。

1970年代前半には、消費型所得概念が学説上再生し、包括的所得概念を機軸とするサリー教授の改革プログラムに対する有力な選択肢が認知される。その立役者であるアンドルーズ教授は、「理想的所得税における人的控除」と題する1972年の著名な論文⁽²³⁾で、寄付金は「消費」にあたらぬから控除すべきである、という見解を打ち出す。この見解は、先にみたビトカー論文が萌芽的に言及していた発想を、積極的に定立しようとする試みであるとみることができる。そしてこの見解は、その後の学説が寄付金控除について論ずる際、必ずといってよいほど引用されるものとなった。

ところが、アンドルーズ教授の見解に積極的に賛成するものが続いたわけではなかった。それはむしろ、批判の対象とされたのである。たとえば、ケルマン教授の1979年の論文⁽²⁴⁾は、寄付金は消費に他ならないという立場か

ら、アンドルーズ論文を徹底的に批判している。この背景には、1960年代末からの米国社会および大学の変容をうけて、所得税内在的な論理に依拠する主流の方法論に対して、知的な異議申立が高まったことがあげられよう。つまり、学問方法論自体の枠組みが変容したことが、寄付金控除をめぐるアプローチに影響を及ぼした。

1980年代以降になると、議論は一層の進展をとげる。試みに数例をあげよう。第1に、ガーゲン教授の1988年の論文⁽²⁶⁾は、寄付金控除の性質をめぐる学説を補助金説・アンドルーズ説・公平説の3つに整理し、アンドルーズ説は良く見ても補助金説の焼き直しに過ぎないとしてこれを退ける。ガーゲン論文は、寄付金を受け入れる団体が公共財を提供しているかどうかに明示的に着目する点、さらに、応用例として教会・公共テレビ・社会福祉団体について具体的に論じている点、味読すべき業績である。第2に、グリフィス教授の1989年の論文⁽²⁶⁾は、アンドルーズ論文とケルマン論文とともに批判し、それらは整合性のある規範的原則にのっとっていないと主張する。そして、功利主義とロールズ理論とから再検討を加えている。第3に、キャプロー教授の1991年の論文⁽²⁷⁾では、アンドルーズ論文における論証方法を「概念へのアピール」と括ったうえでこれを退け、保険の存在を考慮に入れた上で、課税ルールが人々の厚生にいかなる影響をもつかを直截に問うアプローチを採用している。これは、最適課税論の枠組みそのものである。なお、その後も、政治的意思決定の視点を重視するもの⁽²⁸⁾など、学説の探求は続いている。

このように、米国におけるその後の学説は、寄付金控除の社会哲学的基礎や、人々の行動に及ぼす影響についての実証的知見をふまえ、一段深く進展してきたものといえよう。その意味で、本稿でみた論争は、学問的に「乗り越えられた」といえなくもない。しかしながら、とりわけ現実の制度との関係では、すべてが「乗り越えられた」とは到底いえない。むしろ、寄付金控除に関する学説が深まれば深まるほど、具体的な制度論に直結する提案が出にくくなっているのではないか。すなわち、一方における基礎理論の探求

が、他方における実際的な解釈論や立法論の提案に、一対一の関係で呼応しなくなってきているのではないか、という印象すら抱くのである⁽²⁹⁾。もしそのように現状を認識するならば、マッチング・グラントという具体的な提案をめぐって戦わされた論争は、今日の眼からみてもなお貴重なものといえよう。

(3) 日本法との関係

本稿でみた論争について指摘すべき2つめの側面は、日本における寄付金控除の制度に対する示唆である。

日本の所得税法上の寄付金控除については、租税特別措置であるという理解が一般的である。そして、もしその見方を徹底させるならば、所得控除の形をとるよりも、税額控除や補助金に切り替えるべきであるというのが論理的である。しかしながら、日本においては、非営利セクターへの支援策のひとつとして、寄付金控除の制度をマッチング・グラントの制度に組み替える、という議論は立法過程の前面に登場しているわけではない。その意味で、まさにそのような主張がなされた米国の経験は、立法政策論上ありうべき選択肢を示すものとして、貴重である。換言すれば、仮に非営利セクターに対する支援が望ましいという判断をとったとしても、その手段として現行法のやり方がすべてではない、ということを改めて認識させてくれるのである。

一歩進んで、マッチング・グラントという新しい制度の適否を現時点の日本法において考えるとすれば、何が問題となるか。考えておかねばならないのは、提案のなされた米国においても、結局のところマッチング・グラントの提案は採用されず、寄付金控除の制度が維持されてきたという事実であろう。これをどう解釈すべきかは、学説と制度との相互関係をめぐりかなり興味深い検討課題である。ひとつ確実にいえることは、税率の一般的なフラット化に伴い、所得控除が高額所得者に有利に働く、という1970年代初頭の状況がかなり変わってきたことである。つまり、所得控除の形をとることに對

する最大の懸念が、累進課税そのものが弱体化することにより、かなりの程度解消されてきた。その分だけ、マクダニエル論文に含まれた寄付金控除への批判論は、今日の米国の税制との関係では、相対的に力を失っている。そして、税率の一般的フラット化は日米で共通して生じた現象であるから、日本法の眼からみても同じことがあてはまる。

もっとも、マッチング・グラントの提案をめぐっては、政府が納税者の指定に応じて公金を支出することの政治的意味や憲法上の限界、寄付金控除と比較した場合の個人寄付行動への影響など、まさに現在の日本において注目に値しそれゆえ検討すべき点が多い。特に重要なのが、「誰が恩恵をうけるか」に関する検討である。すなわち、寄付金控除の場合、控除によって得をするのは寄付を行った納税者である。控除の結果寄付金の額が増加すれば、寄付を受ける側の非営利セクターに恩恵が及ぶことになる。これに対し、マッチング・グラントの場合、グラントを受けとるのはまさに非営利組織それ自体である。その意味で、非営利セクターに恩恵を与える手段としてより直截であり、その分だけ無駄がないのではないか。このような課題を最後に摘記して、本稿の結びとする。

注(1) 玉国文敏「寄付金控除の対象となる『寄付金』の意義と範囲(以下——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年)、佐々木潤子「アメリカ連邦個人所得税法における寄付金控除」税法学546号119頁(2001年)。

(2) C. Harry Kahn, *Personal Deductions in the Federal Income Tax* (1960).

(3) IVで簡単に展望する。

(4) 増井良啓「個人のボランティア活動と寄付金控除」税務事例研究55号37頁(2000年)、同「美術品課税の米仏比較——研究ノート——」『欧米諸国における美術品の取引・流通の状況および美術品に関する税制についての調査研究』178頁(2000年)、同「美術館への美術品譲渡と所得税」税務事例研究60号33頁(2001年)、同「助成型法人とトンネル寄付の区別」税務事例研究66号37頁(2002年)、同「外国NPOへの寄付と寄付金控除」税務事例研究72号35頁

- (2003年)。
- (5) Paul R. McDaniel et al., *Federal Income Taxation, Cases and Materials*, Third Edition 653 (1994).
 - (6) H. Rep. No. 75-1860, 75th Cong., 3 d Sess. 19 (1939), reprinted in 1939-1 (Part 2) *Cumulative Bulletin* 738, 742.
 - (7) Staff of the Joint Committee on Taxation, *Estimates of Federal Taxation, Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 1994-1998* (JCS-6-93), April 22, 1993.
 - (8) 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)。
 - (9) 山内直人編『NPO データブック』56頁 (1999年)。
 - (10) Clotfelter and Salamon, *The Impact of the 1981 Tax Act on Individual Charitable Giving*, 35 *National Tax Journal* 171 (1982).
 - (11) Bruce R. Hopkins, *The Tax Law of Charitable Giving*, Second Edition 67-239 (2000).
 - (12) 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』22頁 (1992年)。
 - (13) Boris I. Bittker and George K. Raedart, *The Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation*, 85 *Yale Law Journal* 299 (1976) at 316.
 - (14) Bittker and Raedart, *supra* note 13, at 326.
 - (15) Evelyn Brody, *Of Sovereignty and Subsidy: Conceptualizing the Charity Tax Exemption*, 23 *Journal of Corporation Law* 585 (1998) at 613.
 - (16) 金子宏『所得概念の研究』115頁 (1995年, 初出1975年)。
 - (17) Stanley S. Surrey, *Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditure*, 83 *Harvard Law Review* 705 (1970). 引用文は田島裕氏の訳による。租税法研究 1号13頁 (1973年)。
 - (18) Paul R. McDaniel, *Federal Matching Grants for Charitable Contributions: A Substitute for the Income Tax Deduction*, 27 *Tax Law Review* 377 (1972).
 - (19) この論文に先立つ論文として, Paul R. McDaniel, *Alternatives to Utilization of the Federal Income Tax System to Meet Social Problems*, 11 *Boston College Industrial and Commercial Law Review* 867 (1970).

- 20 Boris I. Bittker, Charitable Contributions: Tax Deductions or Matching Grants?, 28 Tax Law Review 37 (1972).
- 21 ビトカーの批判については、金子宏『所得概念の研究』119頁（1995年、初出1990年）。
- 22 McDaniel, *supra* note 18, at 395.
- 23 William D. Andrews, Personal Deductions in an Ideal Income Tax, 86 Harvard Law Review 309 (1972).
- 24 Mark G. Kelman, Personal Deductions Revisited: Why They Fit Poorly in an "Ideal" Income Tax and Why They Fit Worse in a Far from Ideal World, 31 Stanford Law Review 831 (1979).
- 25 Mark P. Gergen, The Case for a Charitable Contributions Deduction, 74 Virginia Law Review 1393 (1988).
- 26 Thomas D. Griffith, Theories of Personal Deductions in the Income Tax, 40 Hastings Law Journal 343 (1989).
- 27 Louis Kaplow, The Income Tax as Insurance: The Casualty Loss and Medical Expense Deductions and the Exclusion of Medical Insurance Premiums, 79 California Law Review 1485 (1991).
- 28 Saul Levmore, Taxes as Ballots, 65 University of Chicago Law Review 387 (1998).
- 29 ただし、John D. Colombo, The Marketing of Philanthropy and the Charitable Contributions Deduction, University of Illinois College of Law, Law and Economics Working Paper No. 00-11 (2000) は、寄付金控除の対象となる「寄付」には対価が含まれてもかまわないという解釈論を展開する。この点についてはさらに、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 Law Review 1243 (2002).

所得控除の研究

日税研論集 第52号 (2003)

平成15年4月20日 発行

定 価 (本体1,905円+税)

編 者 財団
法人 日本税務研究センター

発行者 長 縄 信 雄

東京都品川区大崎1-11-8
日本税理士会館1F

発行所 財団
法人 日本税務研究センター
電話 (03) 5435-0912 (代表)

印刷製本 櫛ろっぽう新社
