

寄附金控除税制の方向性

—文化芸術・スポーツイベントの中止等に係る所得税の寄附金控除の特例の創設を踏まえて—

白 倉 真 純

はじめに

I 寄附金控除

- 1 概要
- 2 沿革等
- 3 公共財と寄附奨励
- 4 確定申告と年末調整

II 文化芸術・スポーツイベントの中止等に係る所得税の寄附金控除の特例

- 1 概要
- 2 手続等

III 検討

- 1 個人と法人の取扱いの差異
- 2 公益性・非営利性
- 3 年末調整との連携

結びに代えて

はじめに

近年、寄附金控除が注目を集めている。これまで我が国の納税者にとっては、寄附金控除は他の所得控除と比べれば遠い存在であった感是否めず、その性格上、高額所得者を中心に利用されてきたものと見受けられる。文化や宗教観を背景として、寄附精神が必ずしも根付いているとはいえないといわれることも多い我が国にあって、寄附を促すべく、寄附金税制は幾度という⁽¹⁾改正を経て現在に至っている。

しかしながら、いわゆる「ふるさと納税」制度の浸透が寄附金控除を多くの国民にとって身近なものとしつつあるとともに、近年多発する大規模災害^(2,3)では多くの義援金が集まるなど、寄附金控除の利用が活発となっているものと解される⁽⁴⁾。

ところで、世界中に猛威を振るっている新型コロナウイルス感染症拡大による被害は今後も長期間にわたっていくことと想定されるが、税制面に注目すれば、国税庁は早々に確定申告期間の延長に係る柔軟な取扱いを示すとともに、各種のFAQを公表するなど、税制は比較的迅速・柔軟にこの度の被害に対応してきているようにも見受けられる。そして、令和2年4月30日には「新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律」(令和二年法律第二十五号。以下「新型コロナ税法」という。)⁽⁷⁾が成立したわけであるが、ここでは「新型コロナウイルス感染症及びそのまん延防止のための措置の影響により厳しい状況に置かれている納税者に対し、緊急に必要な税制上の措置を講ずる。」として、納税の猶予制度の特例や欠損金の繰戻しによる還付の特例、住宅ローン控除の適用要件の弾力化などを図るほか、文化芸術・スポーツイベントの中止等に係る所得税の寄附金控除の特例が設けられた。かかる寄附金控除の特例は、納税の猶予制度の特例や欠損金の繰戻しなどいわば王道的な税制上の措置に対して、特徴的な措置といえるのではなかろうか。

上記のとおり、寄附金控除の土壌が広がりつつある中で、かような同控除を利用した税制上の取扱いが設けられたことは注目に値するものと解されるが、かかる制度は従来の寄附金控除の取扱いと整合的なものといえるであろうか。あるいは、新たな寄附金控除の一面を見せるものであろうか。本稿では、この辺りの整理を試みたいと考える。

I 寄附金控除

1 概要

所得税法78条《寄付金控除》は、納税者が特定寄附金を支出した場合に、

納税者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から次の金額を控除するものである（所法78①）。

特定寄附金の額又は総所得金額の合計 額の40%相当額のいずれか低い金額	$- 2,000円 = \text{寄附金控除額}$
--	----------------------------

ここで、特定寄附金とは、次に掲げるものをいう（所法78②③、所令217、措法41の18①、同41の18の2①、同41の18の3①、41の19⁽⁸⁾）。

- ① 国又は地方公共団体（寄附をした者がその寄附によって設けられた設備を専属的に利用することその他特別の利益がその寄附をした者に及ぶと認められるものを除く。）
- ② 公益社団法人、公益財団法人その他公益を目的とする事業を行う法人又は団体に対する寄附金で、広く一般に公募され、教育や科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に寄与するための支出で緊急を要するものに充てられることが確実なものとして財務大臣が指定したもの（指定寄附金）
- ③ 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定められた特定公益増進法人に対する寄附金で、その法人の主たる目的である業務に関連するもの
- ④ その目的が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と認められる一定の公益信託（特定公益信託）の信託財産とするために支出した金銭
- ⑤ 政治活動に関する寄附金のうち、政党等に対する寄附で政治資金規正法や公職選挙法の規定により報告されるもの
- ⑥ 特定非営利法人（NPO法人）のうち、一定の要件を満たすものとして所轄庁の認定を受けた認定NPO法人等の行う特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金

- ⑦ (a) 公益社団法人・公益財団法人、(b) 学校法人等、(c) 社会福祉法人、(d) 更生保護法人、(e) 国立大学法人、公立大学法人、独立行政法人国立高等専門学校機構又は独立行政法人日本学生支援機構に対する寄附金のうち所定のもので、一定の要件を満たすものに対する寄附金
- ⑧ 特定新規中小会社により発行される株式（特定新規株式）を払込みにより取得し、その年12月31日において有している場合の出資額（令和2年分までは1,000万円、令和3年分から800万円を限度）

2 沿革等

日本の寄附金控除の歴史はそれほど古くなく、昭和37年の所得税法改正によって導入された制度である。この導入背景として、武田昌輔教授⁽⁹⁾の整理によれば、「法人税法で認められている指定寄付金及び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つ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、公共事業の施設の設備拡充等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多いこと、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つ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。〕」ものである⁽¹⁰⁾。

さて、かかる整理において、①は所得概念との関係を示すものである。すなわち、所得税法は、原則として所得の任意処分に関しては控除を与えないとの立場を採用している中で、自らで選択する自由のある寄附支出について^(11, 12)

は所得控除項目とならないと解すべきである^(13,14)。その意味で、寄附金控除とは、かような原則を破るルールということになると解されるが、例えば吉村典久教授は、「所得税法上の寄附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、寄附金控除規定は、応益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。」と述べられる⁽¹⁵⁾。

また、②は、寄附金控除を所得控除項目とすべきか税額控除項目とすべきかの議論に接続する。累進税率を採用する我が国の所得税制においては、所得控除は所得の多い納税者に対して有利に働くことから、所得控除方式によって寄附金控除を行うことは、高額所得者にとってインセンティブとなる。これに対して税額控除方式は、所得の多寡にかかわらず、すべての納税者に同額の恩恵を付与することができるというメリットがある⁽¹⁶⁾。もっとも、税額控除方式に拠ったとしても、課税最低限を下回るような納税者は所得税を納税しないことから、課税上の恩恵は一切及ばない^(17,18)。

我が国では、寄附金控除制度の導入当初は税額控除方式を採用していたが、昭和42年改正において所得控除方式に切り替わった経緯がある。かかる趣旨について当時の立法担当者は、「所得の多寡にかかわりなく軽減割合が変わらないことも寄附者の心理に適合しないくらい」があり、「折角の意図がそれという批判」があったと説明している⁽¹⁹⁾。つまり、この時点で、寄附金税制は高額所得者の寄附を促進する方向に舵をきったものといえると解されるが、その後、政党等寄附金やいわゆる認定NPO法人等や公益社団法人等に対する寄附金については税額控除との選択性が取り入れられて今に至る。

なお、③については、個人の寄附のその支出先団体に対する影響力が、概して法人におけるよりも大きくなりがちであるという問題点などを挙げることができると思われる。

3 公共財と寄附奨励

かような導入背景から考えると、寄附金控除とは、公益に役立つ寄附を奨励するための政策目的による特例的優遇措置であると考えられるべきであろう。この点、例えば金子宏教授は、寄附金控除を「寄附奨励控除」と位置付けられた上で、他の所得控除と区別される。すなわち、「寄附金控除は、公共ないし公益のための寄附を奨励するための特別措置である。」とされ、「寄附金控除は、有益かつ必要であるにも拘らず政府の手の及ばない公益的活動への資金援助を促すという意味で、積極的意義が認められる。」と述べられる⁽²¹⁾。また、水野忠恒教授は、生命保険料控除（所法76）と当時の損害保険料控除と併せて、寄附金控除を「誘導的所得控除」に位置付けられ、「主に、公に対する寄付金や文化・教育等の向上のために認められた誘導的措置」とされる⁽²²⁾。また、岡村忠生教授は、生命保険料控除、地震保険料控除（所法77）と併せて「納税者の選択による支出に対する控除であるから、そのような支出を奨励するための優遇措置であるといえる。」とされる^(23, 24)。このように、寄附金控除が公益的性格から設けられている寄附奨励のための特別な制度であることは通説的理解であると考えられる。

この点、寄附金控除の公益的性格と奨励的機能に着目すると、「公共財（public goods）」がキーワードとなると思われる。すなわち、増井良啓教授は、「公共財（public goods）」に着目され、「公共財を提供する組織に対する寄付について、報償ないし誘因のための措置を設けることには、民主的政治過程に対する追加的入力として存在意義が認められる、ということになる。」と説明される⁽²⁵⁾。つまり、寄附金控除制度とは、公共財を提供する組織をよりすぐって国が税制上の援助を与える制度と説明することができよう⁽²⁶⁾。この点、増井教授は、ここで念頭に置く典型的な公共財は、「救貧活動や芸術活動がこれに当たる。」とされ、これらの活動は市場にゆだねておくと過少供給になりがちである一方で、政府の行うことにも限度があることから、そのような活動を資金面で支えるために個人が寄附を行うことに報償を与え、あるいはこれを誘因するために、所得税を軽減することにしたものと考

えることができるとされるのである。^(27, 28) 本稿でも寄附金控除をそのように位置付けておきたい。藤谷武史教授は、寄附税制について、この語を厳密に定義することは難しいと断り書きをされた上で、「何らかの公益目的実現を存在意義とする公私の組織に対して、私人が無償で財貨を提供（寄附）した場合に、寄附を行った私人の税負担を特別に軽減させる制度〔傍点筆者〕」という理解が一般的に「寄附税制」が想起させる内容ではないかと示される⁽²⁹⁾が、寄附税制の一つである寄附金控除とは、公益目的実現を存在意義とする公私の組織に対しての寄附の奨励を、所得控除をもって実現しようとする取扱いといえよう。

4 確定申告と年末調整

寄附金控除は確定申告による必要があり、年末調整制度の対象とはなっていない。この点、我が国においては源泉徴収制度が普及しており、確定申告をする給与所得者が少ないことから、「生命保険料控除のように年末調整で寄附控除が受けられるようにすべき」との見解もあり⁽³⁰⁾、寄附金控除の年末調整の制度化に向けては各省庁等の税制改正要望などに織り込まれていた時期もある⁽³¹⁾。

しかし、現在のところ制度化には至っていない。これには種々の理由が考えられるが、一つは年末調整による源泉徴収義務者の事務負担増加の懸念であろう⁽³²⁾。現在の年末調整事務に加えて、新たな寄附金控除に関する事務を雇用主に課すことは妥当ではないという見解があり得る。もっとも、平成30年度税制改正において納税環境整備の一環として年末調整の電子化が図られていることからすると、事務負担の増加の観点のみで寄附金控除の年末調整の導入を否定することは難しくなっているようにも思われる。むしろ、寄附金控除を年末調整の対象としない積極的な理由は、給与所得者のプライバシーの観点から説明されるべきではなかろうか。⁽³⁴⁾ すなわち、仮に寄附金控除を年末調整で完結するとした場合、従業者は雇用主に対して、自らの寄附に関する情報を通知する必要があるが、とりわけ政党等寄附金に代表されるよう

に、寄附金に関しては信条や思想が絡む部分も多面にあり、憲法上の要請から当該情報の取扱いには慎重であるべきとの見解である。例えば、酒井克彦教授は、「思想・信条に関わるセンシティブな情報であればなおさら従業員の権利侵害の問題は深刻になる。」と述べられ、⁽³⁵⁾ 寄附金控除を年末調整の対象とすることに否定的な立場に立たれる。

そもそも、寄附金控除に限らず、源泉徴収と年末調整のあり方を再考すべきとする見解も根強い。これは、申告納税制度を民主主義の一表現と捉えた上で、給与所得者の多くが源泉徴収と年末調整をもってして、申告を経ずに税額が確定していることの懸念に立つものである。⁽³⁶⁾ 例えば、金子宏教授は、「わが国の源泉徴収制度は、民主主義的税制ないし民主主義的租税思想の観点から見て、果して進歩した制度であるといえるであろうか。民主主義的租税制度の観点からは、国家は主権者である国民自身によって財政的に支えられるべきものであるから、国民が自らの責任において自らの税額を計算し、自らの責任においてそれを納付する制度が好ましい。申告納税制度が自己賦課（self assessment）の制度と呼ばれるのは、そのためである。この見地からは、給与所得について原則として年末調整によってすべての課税関係を終了させる制度は、どんなに行政効率の観点からはメリットがあるとしても、決して好ましいものではない。」とされ、給与所得者にも選択的にであれ確定申告の機会を与えるべきと指摘される。また、宮谷俊胤教授も「痛税感を希薄ならしめ」ることが、⁽³⁷⁾ 税制上最も重要な国民の納税意識の向上に有効でないことを示唆されるなど、⁽³⁸⁾ 国民の租税リテラシー醸成の見地からも年末調整制度には批判的な声も多く聞かれるところである。⁽³⁹⁾

このように、年末調整制度には民主主義に基づく申告納税制度の観点からの批判も多く、かつ、特に寄附金控除の年末調整制度化については憲法論的問題が伏在していることからすると、同控除を年末調整制度に組み込むことには否定的であるべきではなかろうか。もっとも、これに対しては、選択的確定申告の導入が議論されるように、寄附金控除についても、確定申告と年末調整の選択適用を認めるべきとの見解もあり得よう。つまり、自らの寄附

に関する情報を年末調整担当者に伝えることについて、従業者自身がそれを了承するのであれば、寄附金控除を年末調整の対象とすることも問題ないとの意見も想定される。しかしながら、これは、情報を取り扱う年末調整担当者側への配慮を欠いた主張であるといわざるを得ず、与することはできない。仮に従業者自身が自らの寄附に関する情報の開示を拒まないとしても、年末調整担当者のいわば「知らないでいる権利」を無視することは妥当でなく、このような意味で、寄附金控除に限っていえば、選択的にであっても年末調整制度の利用を認めることは困難と解されるのである。

Ⅱ 文化芸術・スポーツイベントの中止等に係る所得税の寄附金控除の特例

1 概要

上記のとおり、新型コロナ税法では、文化芸術・スポーツイベントの中止等に係る所得税の寄附金控除の特例が設けられている（以下「本特例」という）。

新型コロナ税法5条《指定行事の中止等により生じた権利を放棄した場合の寄附金控除又は所得税額の特別控除の特例》（抄）

個人が、指定行事の中止若しくは延期又はその規模の縮小（「中止等」）により生じた当該指定行事の入場料金、参加料金その他の対価の払戻しを請求する権利（「入场料金等払戻請求権」）の全部又は一部の放棄を令和二年二月一日から令和三年十二月三十一日までの期間（「指定期間」）内にした場合…において、放棄払戻請求権相当額については、所得税法第…七十八条…の規定を適用することができる。この場合において、同法第七十八条第一項中「支出した場合」とあるのは「支出した場合又は新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律（令和二年法律第二十五号）第五条第一項（指定行事の中止等により生じた権利を放棄した場合の寄附金控除又は所得税額の特別控除の特例）に規定する入场料金等

払戻請求権の全部若しくは一部の放棄をした場合⁽⁴⁰⁾と、同項第一号中「の額」とあるのは「の額及び新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律第五条第二項に規定する放棄払戻請求権相当額」と、同条第四項中「控除は」とあるのは「控除（新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律第五条第一項の規定による控除を含む。）は」とする。

- 2 前項に規定する放棄払戻請求権相当額とは、個人がその年の指定期間内において同項の放棄をした部分の入場料金等払戻請求権の価額に相当する金額…の合計額（当該合計額が二十万円を超える場合には、二十万円）をいう。
- 3 個人が、指定行事の中止等により生じた当該指定行事の入場料金等払戻請求権の全部又は一部の放棄を指定期間内にした場合において、特定放棄払戻請求権相当額については、租税特別措置法第四十一条の十八の三の規定を適用することができる。…
- 4 …以下略…

本特例は、政府の自粛要請を踏まえて文化芸術・スポーツに係る一定のイベント等を中止等した主催者に対して、観客等が入場料等の払戻請求権を放棄した場合には、当該放棄した金額（上限20万円）について寄附金控除を適用するものである⁽⁴¹⁾。前述のとおり、寄附金控除には所得控除と税額控除がありそれぞれにメリット、デメリットを有するが⁽⁴²⁾、本特例では選択適用を認めている（税特法5①③）。

2 手続等

寄附金控除までの具体的な流れとしては、まず①主催者からの申請に基づき、文化庁・スポーツ庁が対象イベントを指定し⁽⁴³⁾、②参加者が対象イベントの主催者に払戻しを受けないことを連絡し、主催者から指定行事証明書と払戻請求権放棄証明書を入手する。そして、③参加者（請求権放棄者）が上記2点の証明書を添えて確定申告を行うという流れを踏むこととされている。

Ⅲ 検討

以下では、新たに設けられた本特例について、従来の寄附金税制の枠組みを意識しつつ検討していくこととしたい。

1 個人と法人の取扱いの差異

本特例は個人所得税における取扱いであるが、法人には類似の制度は設けられていない。この点、企業が復旧支援のためチケットの払戻しを辞退した場合⁽⁴⁴⁾に関しては国税庁が次のようなFAQを公表している。

問5

当社は、販売促進目的で一般消費者の方々を抽選で観劇（芝居、演劇、コンサート）等に招待しているほか、福利厚生目的で観劇等のチケットを社員へ配付しています。これらの目的で当社がチケットを購入していた観劇等について、今般の新型コロナウイルス感染症の影響で、全ての観劇等が公演中止となりました。

これらのチケットは、契約上、払い戻しを受けることが可能ですが、この観劇等の興行主や劇団などは、当面の公演中止により収入の見通しが立たず、事業継続が困難となり、劇団関係者への給料等も支払えない状況にあると知ったことから、当社としてはその復旧支援のためにチケットの払い戻しを辞退することにしました。

このような取引先の復旧支援のためにチケット払戻請求権の放棄（債権の免除等）をしたことによる損失の額は、法人税の取扱上、寄附金以外の費用に該当するでしょうか。

○ 企業が、契約上払い戻し可能とされているチケットについて、その払い戻しを辞退した場合、税務上、その払戻請求権の放棄による経済的利益の供与の額は寄附金の額に該当します（法人税法22条3項、4項、同法37条）。

しかしながら、貴社が行ったチケットの払戻請求権の放棄（債権の免除等）

が、次の条件を満たすものであれば、その放棄したことによる損失の額は、寄附金以外の費用に該当します。

- 1 債権の免除等を行う相手先が、貴社の取引先等（得意先、仕入先、下請先、特約店、代理店等のほか、実質的な取引関係にあると認められる者を含みます。）であること
- 1 新型コロナウイルス感染症に関連して相手先に生じた被害からの復旧支援を目的としたものであること
- 1 債権の免除等が、相手先において被害が生じた後、相当の期間（通常の営業活動を再開するための復旧過程にある期間をいいます。）内に行われたものであること
- 1 その債権の免除等が、単なる払い戻しの請求漏れではなく、復旧支援のために行われたことが書面などにより確認できること

すなわち、払戻請求権の放棄については、原則的には寄附金課税の対象になるというものであろう（法法37①⑦）。ただし、相手方が取引先であって復旧支援を目的としているもの等の一定の条件を満たす場合に限り、寄附金課税の対象から除かれるという理解であるように思われる。これは、課税庁の従前の取扱い（例えば、法人税基本通達9-4-6の2《災害の場合の取引先に対する売掛債権の免除等》）と近いものと思われる（もっとも、かような取扱いを法人税法37条《寄附金の損金不算入》7項からいかに読み解くことができるのかについては、議論があろう。）。

さて、本特例の場合、個人がチケットの払戻しを辞退した場合には寄附金控除の対象となるのに対し、法人が同様に辞退した場合には一定の要件を満たさない限り寄附金課税の対象となることについて公平の観点から異論を挟む余地はあるであろうか。この点の解決を示唆する裁判例として、国又は地方公共団体に対する個人の寄附金控除について争われた最高裁平成5年2月18日第一小法廷判決（集民167号157頁）がある。

この事例では、国又は地方公共団体に対する寄附に関して、所得税法上の

取扱いと法人税法上の取扱いが異なること、具体的には、法人では全額損金算入が認められるのに対して、個人の場合には限度額が設けられていることにつき、憲法14条に違反するか否かが争われた。所得税法上の寄附金控除も、法人税法上の全額損金算入との取扱いも、いずれも公益のための措置であることに変わりはないと解されるが、同じ国等に対する寄附であるにも関わらず、個人と法人で差異があることには批判もあり得るのであって、個人の寄附を阻害しているといえなくもない。

しかしながら、この点、最高裁平成5年2月18日第一小法廷判決は、納税者側の主張を排斥した。同最高裁は、いわゆる大嶋訴訟最高裁昭和60年3月27日大法廷判決（民集39巻2号247頁）を参照しているが、それに鑑みれば、寄附金に関する所得税法と法人税法の取扱いの区別については、「その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関係で著しく不合理であることが明らかでない」ということであらう。^(46, 47)

すなわち、最高裁によれば、所得税法と法人税法の取扱いに差異があったとしても違憲にはならないということであるが、これに対しては、個人法人の如何を問わず、寄附行為という同一の視点から論じるべきとの反論もあり得る。つまり、所得税法上の寄附金控除も法人税法上の全額損金算入との取扱いも、国等に対する寄附を奨励するという同様の政策目的の下で一定の租税優遇措置を与える以上、両者は同一の取扱いにすべきとの見解である。⁽⁴⁸⁾しかし、上記で確認したとおり、寄附金控除が多分に政策上の目的達成のための特別措置的なものであることに鑑みると、そこでことさら所得税法と法人税法間の乖離を論ずることの意味は希薄なようにも思われる。⁽⁴⁹⁾そもそも公平を破る例外規範について、公平性を追求することに無理があるのではなからうか。⁽⁵⁰⁾⁽⁵¹⁾

このような判例の立場を考慮するに、本特例が個人と法人とで寄附金の取扱いに差異を設けていることについて、公平の観点から批判することは妥当ではないように思われるのである。

2 公益性・非営利性

従来の寄附金控除制度は、上記のとおり、公益性・非営利性に着目して制度設計がなされ、運用がなされてきた。金子宏教授が述べられるように、寄附金控除は、「有益かつ必要であるにも拘らず政府の手の及ばない公益的活動への資金援助を促す」制度と位置付けられてきており、公共財を提供する組織をよりすぐって国が税制上の援助を与えてきた制度と説明することができるものと解される。⁽⁵²⁾つまり、公共財に係る市場の失敗に対応すべく、国が補填すべきものの一部につき国民の肩代わりを奨励するものであったといえる。また、換言すれば、本来課税すべき利益を減額してでも、公益的活動の発展に資するため政策的に寄附活動を支援するのが寄附金税制である以上、民間への寄付については、「真に政策的支援に相応しい」対象を厳格に絞り込んだ上で税制上の優遇措置が適用されていなければならないという理解がなされてきたものと解される。⁽⁵³⁾⁽⁵⁴⁾

さて、本特例の目的は、コロナショックによって打撃を受けたイベント業界を救うための措置である。より具体的には、政府の緊急事態宣言をはじめとする各種の営業自粛要請を受けてイベント等を開催できなかった業者に対する、政府の補償の一種といってもよいと思われる。この点、国が補填すべき一部を、寄附金控除を通じて国民が肩代わりしている、あるいはその奨励をするという形式は従来の理解と異なるものの、本特例を「政府の手の及ばない公益的活動への資金援助」たる制度ということまではできないように思われることからすると、そのような意味で、本特例は従来の寄附金控除と異なる性格を有するといえはしまいか。

もっとも、従来、寄附金控除は「文化の向上」に着目して設計されてきたし（所法78②二口等）、ここで念頭に置かれる典型的な公共財について「救貧活動や芸術活動がこれに当たる。」と解されてきたことも上記のとおりである。⁽⁵⁵⁾本特例が、コロナショックから「文化芸術・スポーツ」を保護する目的のものである点に目を向けると、その手段として従来の寄附金控除の枠組みが利用された点は比較的受け入れやすい面もあったものともいい得るので

はなかるうか。

3 年末調整との連携

本特例の適用を受けるためには確定申告をしなければならないことは上記のとおりであるが、果たして実際どれほどの人が本特例の適用を受けるであろうか。少なくとも給与所得者の大多数が確定申告を要せず年末調整のみで自らの納税が完結されている中で、本特例の適用を受けるために確定申告を行う者がどれだけいるであろうか。結果を見てみないと判然とはしないものの、効果は薄いように思われてならない。寄附金控除全般にいえることであるが、実際問題として、控除を受けるための手続に不便があるとすれば、寄附の奨励を目的として用意されている控除制度の効果を減殺することになってしまうであろう⁽⁵⁶⁾。そうすると、年末調整制度との連携が図られるべきだったという意見が想定される。

この点、やはり大きな壁は、上述した年末調整におけるプライバシー問題の存在であろう。既に述べたとおり、とりわけ寄附金控除に関して年末調整による完結を図ることには、憲法論上の思想・信条の保護という高いハードルがあると解され、卑見としては制度化は難しいものと考えている。しかしながら、あくまでも本特例の適用に限っていえば、そのようなハードルに抵触する恐れは低いのではなからうか。寄附金控除の年末調整化については、情報を取り扱う年末調整担当者側への配慮も必要である旨を前述したが、この点、例えば政党団体への寄附と、スポーツ観戦や音楽ライブ等のチケット払戻しの放棄を、同じレベルで議論すべきであろうか。仮に本特例に関する控除に限っては、選択的に年末調整で完結できるような仕組みを導入できていれば、より効果的な制度となったように思われるのである。

なお、ふるさと納税の定着に伴い、給与所得者についても寄附金控除を受けるべく確定申告が身近となっていることから、本特例について確定申告を要することとしても問題ないという考え方もあり得よう。しかしながら、ふるさと納税についてはいわゆるワンストップ特例制度が導入されており、こ

れによって給与所得者が面倒な確定申告をしなくてもいい道が用意されていることを看過してはならないように思われる。むしろ、近時の傾向は、確定申告をせずともふるさと納税を受けることができる点が、給与所得者の好評を博しているようにも見受けられるのである。卑見としては、ワンストップ特例制度については地方団体の課税自主権の観点から大きな問題があると考えるが、少なくとも「申告を面倒と感じる傾向」⁽⁵⁷⁾のある多くの給与所得者にとっては利便なインフラであることは間違いない。ワンストップ特例制度の是非は一先ず置いておくとして、寄附の奨励に当たって利便性を追求するという視点は、本特例においても検討されてよかったのではないかと思われるのである（ただし、緊急を要する中でのシステム構築が困難であるという実務上の問題を一切無視しての理想論ではあることは否めない。）。

結びに代えて

本稿では、寄附金税制の在り方の検討の一素材として、新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例の一つとして整備された、文化芸術・スポーツイベントの中止等に係る所得税の寄附金控除の特例にスポットを当てた。本特例は、従来の枠組みを利用しつつも、公共財の保護の観点から捉えられてきた従来の寄附金控除の性格とは異なる面を有するものと考えられる。本特例は、緊急性ゆえに、チケット払戻請求権の放棄という限定された行動をダイレクトに奨励するという意味においても、従来の寄附金税制とは毛色の異なるものであるように思われるのである。

本質的に寄附金控除はその時々の方々の政策の影響を色濃く受けるものであり、その「雑居性」が指摘されてきた⁽⁵⁸⁾。それにも加えて、異常事態ともいえるコロナ禍における臨時特例である本特例についてことさらに取り上げて論ずることには、何ら意味がないのかもしれない。所詮は臨時特例に過ぎず、寄附金控除の本質論に影響を与えるものではないという理解である。

しかしながら、逆に言えば、我が国の寄附金控除の理論は、そうした政策規定が折り重なったところに出来上がってきたものであるともいえるのであ

って、本特例が今後の寄附金控除の性格を新たなものとする余地も少なからずあるのではなからうか。寄附金税制についての明確な定義は存在しないが、上記でも触れたとおり、藤谷武史教授が示されるような、「何らかの公益目的実現を存在意義とする公私の組織に対して、私人が無償で財貨を提供（寄附）した場合に、寄附を行った私人の税負担を特別に軽減させる制度」という理解が一般的なイメージではあると思われる中で、本特例がかようなイメージとは異なる意味合いを有した制度であることに注目したものである。今後、本特例の利用実態も併せて注目していきたいと考えている。

- (1) もっとも、かような見解には様々な意見があろう。例えば、神野直彦教授は、我が国に存在する同調圧力を指摘され、寄附精神が根付いていなかったという整理は妥当ではないとされる（神野直彦「わが国における寄附文化と税制」税研157号31頁（2011））。
- (2) ふるさと納税制度の実際の利用状況等については、橋本恭之＝鈴木善充「ふるさと納税制度の現状と課題」会計検査研究54号13頁（2016）に詳しい。橋本恭之「ふるさと納税制度と国・地方の財政」関西大学経済論集69巻1号1頁（2019）も参照。
- (3) もっとも、個人住民税所得割の納税義務者のうち95%程度相当はふるさと納税を行っていないというデータもあり、問題はありつつも成長の余地はあると評価する見解もある（渡辺徹也「令和時代のふるさと納税—平成31年度改正を中心の一—」地方税70巻6号6頁（2019））。吉井俊弥「ふるさと納税の現況調査結果等」地方財務771号46頁（2018）も参照。
- (4) ふるさと納税制度の妥当性を巡っては見解が分かれるところであろう。本質的な批判として、地方税の応益原則と相容れないという指摘は多く（伊川正樹「ふるさと納税制度をめぐる違和感の正体」税74巻11号26頁（2019））、なぜ地方への配慮を住所地団体の負担においてやらなければならないか理論的説明がつかないと指摘する見解もある（高橋祐介「ふるさと納税制度の一考察—意義とあるべき姿」地方財務771号70頁（2018））。そうした中でふるさと納税をいかに位置付けるかが問題となるが、現状は、法理論的な問題を抱えつつも政策的必要性が高いために設けられている制度であると解しておきたい（佐藤主光「ふるさと納税の見直しを」地方税68巻4号5頁も参照（2017））。

また、本来、寄附行為とは無償であるにも関わらず、これに「返礼品」をリンクさせて運用してきた実態があるが（関子善信「ふるさと納税と租税法律主義」税74巻11号20頁（2019））、これらが絡み合っただけでさらなる批判の対象となっていると解される

(高橋祐介教授は、「これほど大規模かつ身近に利用できる負の課税は類例をみない。」とされる(高橋「ふるさと納税と負の課税」64頁(2016))。返礼品はふるさと納税の法的な効果ではないにも関わらず(渡辺徹也「新しくなった『ふるさと納税』制度」法教470号37頁(2019)、まるで返礼品を受けることを前提として運用されてきた結果、格差を助長させる問題を引き起こしているのが現状ではなかろうか(佐藤英明教授は、「現行の『ふるさと納税』は、きわめて大きな垂直的不公平を内在した制度というべきである。」とされる(佐藤「『ふるさと納税』について～現状と問題解決の方向性」地方財政56巻4号11頁(2017))。近年の返礼品合戦の加熱振りとは改正、そしていわゆる泉佐野市ふるさと納税訴訟最高裁令和2年6月30日第三小法廷判決(裁判所HP)を見れば、寄附と返礼品の組み合わせの実態が制度批判の要因となっていることは明らかであろう。

これに対して、ふるさと納税を評価する向きもある。すなわち、もともと日本人には寄附をするという習慣があまりなかっただけに、ふるさと納税は日本の寄附文化を育てているという評価であるが(谷隆徳「ふるさと納税の動向と展望」地方財務771号6頁(2018)参照)、いずれにせよ、「返礼品ありき」の印象が付いてしまったようにも思われるふるさと納税について、原点に立ち戻り、返礼品目当てでない寄附に注目すべきという意見が多い。

もっとも、ふるさと納税制度についての評価は分かれるとしても、大規模災害時において被災地等の復興に関して、同制度が貴重な財源確保の手段となることも事実と解され、この点を「現行ふるさと納税制度の評価できる部分の1つ」とする見解もある(渡辺・前掲注「法教」、43頁)。本稿の対象はふるさと納税制度の検討ではないため、これ以上は触れないが、ふるさと納税制度と災害時義援金については、酒井克彦＝白倉真純「復興寄附金・災害義援金に係る課税上の問題(災害復興税制)」税理63巻3号219頁(2020)も参照。

- (5) このような義援金の集まりを見ると、我が国には寄附文化が無かったというよりは、寄附を実行に移す適切な機会が十分に提示されてこなかったと解する方が妥当かもしれない(江田寛「公益法人の役割と寄附金制度の総合的整備の必要性」公益一般法人890号9頁(2015))。
- (6) 国税庁の公表する申告所得税標本調査結果をまとめると、寄附金控除の適用者数はここ5年で飛躍的に増加していることが分かる。もっとも、それでもまだ控除適用割合は12.4%に満たないことを踏まえると、まだまだ伸びしろはあると評価することもできそうである。

	平成20年分	平成25年分	平成30年分
控除適用者数(千人)	208	184	791
控除額(億円)	336	325	1,861
控除適用者割合(%)	2.8	2.9	12.4
平均控除額(千円)	161	177	235

- (7) なお、地方税法上の取扱いについては、酒井克彦＝白倉真純「地方税法と新型コロナウイルス対策税制：固定資産税の法的性格と評価を踏まえて」税理63巻8号156頁（2020）も参照。
- (8) 池本征男『所得税法 理論と計算〔十四訂版〕』253頁（税務経理協会2020）の整理も参照。
- (9) 注解所得税法研究会『注解所得税法〔六訂版〕』1070頁（大蔵財務協会2019）も参照。
- (10) 武田昌輔『DHC コメントール〔所得税法〕』4782頁（第一法規加除式）。
- (11) 例えば、所得税法45条《家事関連費等の必要経費不算入等》1項は家事費の必要経費算入を否定している。
- (12) 藤谷武史教授は「わが国においては所得課税が時間的・理論的に先行する中で寄付金控除は政策的な特例措置として限定的に導入された」ものであると述べられる（藤谷武史「個人による公益活動支援と税制—寄付金控除の制度的位置づけを中心に—」租税法研究35号29頁（2007））。
- (13) 増井良啓「所得税法からみた日本の官と民 寄付金控除を素材として」江頭憲治郎＝増井良啓編『市場と組織』42頁（東京大学出版会2005）。
- (14) ただし、所得の観念次第では、寄附金に当てた部分は所得の定義から外れることとなり、所得の正確な計測の観点から控除すべきとの立論となる（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44頁（2000）、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68巻8号21頁（2013）など参照）。
- (15) 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—政党に対する寄付金を素材として—」租税法研究19号71頁（1991）。
- (16) なお、増井良啓教授は、寄附金控除を報酬又は誘因の考え方を根拠として捉えると、「貧者の一灯をこそ大切に、育むべきではないか」という考え方に繋がるとされ、もしそのように考えるのであれば、所得控除方式よりも税額控除方式の方が筋が通っていると整理されている（増井・前掲注13、45頁）。
- (17) 増井・前掲注13、39頁は、現実にはそのような人の数がかなり多いことを指摘される。
- (18) なお、公共財を提供する組織の資金源を豊かにするための方法として、現行の寄附金税制のように寄附者に税制上の恩恵を与える方法とは別に、マッチング・グラントの方法も立法論としてはあり得る。これは寄附者が寄附を行った場合、寄附者の所得税を軽減するのではなく、その寄附先に対して国が直接支出を行うという考え方である（増井・前掲注13、45頁）。なお、マッチング・グラントについては、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52号161頁（2003）参照。

- (19) 掃部実「所得税法の改正」国税速報2023号10頁、19頁（1967）。
- (20) 金子宏「総説—所得税における所得控除の研究」日税研論集52号13頁（2003）、金子宏『租税法〔第23版〕』214頁（弘文堂2019）。
- (21) 金子・前掲注20、13頁。なお、金子教授は、法人税法上の取扱いについても、「公益に役立つような寄附を奨励するための措置」と説明されている（金子・前掲注20、408頁）。
- (22) 水野忠恒「所得控除と憲法問題」日税研論集52号83頁（2003）。
- (23) 岡村忠生『所得税法講義』110頁（成文堂2007）。
- (24) なお、谷口勢津夫教授は、生命保険料控除と地震保険料控除についても、「公益的性格を考慮した、支出促進のための一種の優遇措置」と位置付けられる（谷口『税法基本講義〔第6版〕』361頁（弘文堂2018））。
- (25) 増井・前掲注13、50頁。
- (26) 増井・前掲注13、33頁。
- (27) 増井良啓「政治活動に関する寄附と税制」高橋和之先生古稀『現代立憲主義の諸相（下）』684頁（有斐閣2013）。
- (28) なお、増井教授は、税制が寄附金に報酬や誘因を与えるべき理由があるとすれば、それは「多元主義（pluralism）」の尊重であり、すなわち個人の多様な価値や欲求を承認し育成するという考え方に根拠を置くものでもあると説明される（増井・前掲注13、47頁）。この点、藤谷武史教授は、増井教授の整理を引用された上で、寄附金控除の理論的根拠について、公共財供給を促進するための報酬ないし誘因と、多元主義の尊重については異なる視点からの説明として併存し得ると説明される（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—」租税法研究35号31頁（2007））。
- (29) 藤谷武史「公益法人制度改革後の寄附金税制の展開と課題」税研206号48頁（2019）。
- (30) 山内直人「新しい公共のための寄附税制のあり方とは」税弘58巻3号3頁（2010）。
- (31) 例えば、内閣府は、平成25年度税制改正要望において、「『新しい公共』によって支え合う社会の実現のため」には「今まで以上に寄附を集めやすくするための制度的仕組みが必要である。」とした上で、「寄附金控除に係る手続きについて年末調整の対象とする必要がある。」としていたところである。
- (32) 渡辺徹也教授は、源泉徴収制度に焦点を当てた上で、「政策論として、これ以上企業の負担を増やすことは、できる限り避けるべきである。」と述べられる（渡辺徹也『『マイナンバー制度』と所得税・住民税—給与所得者に対する年末調整・現年課税を中心に—』税研170号43頁（2013））。
- (33) 財務省は、かかる改正の趣旨について、「源泉徴収義務者（雇用者）の事務負担を軽減し、給与所得者（被用者）の利便性を向上させる観点から」電子化を図るものと

- 説明している（財務省「平成30年度税制改正について」127頁）。
- (34) 酒井克彦「年末調整制度廃止論」租税訴訟11号90頁（2018）も参照。
- (35) 酒井克彦「寄附金控除の年末調整制度化に対する議論（下）近時の改正と寄附金控除制度の充実論」税務事例45巻1号83頁（2013）。
- (36) 酒井・前掲注34、87頁は、「民主主義的租税観」の視点から、この旨を指摘する。
- (37) 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度～その意義と沿革～」日税研論集15号48頁（1991）。
- (38) 宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」日税研論集15号56頁（1991）。
- (39) 国民の租税リテラシーに関して、酒井克彦「税務コンプライアンス 納税行動と成人向け租税リテラシー教育：租税リテラシー教育検討委員会最終報告を契機に」税理63巻7号168頁（2020）。
- (40) なお、所得税法78条《寄附金控除》1項は、「特定寄附金を支出した場合において」寄附金控除を認めるものとしているが、「支出」とは現実の支払を要するものと解されている。すなわち、医療費控除や各種の保険料控除の場合と同様、実際にその年中に支払った金額が控除の対象となるものであって、未払計上は認められていない（武田・前掲注10、4801頁）。課税実務も、そのように解しており、所得税基本通達78-1《支出した場合の意義》は、「特定寄附金を支出した場合」とは、「特定寄附金を現実に支払ったことをいうから、当該特定寄附金の支払のための手形の振出し（裏書譲渡を含む。）は、現実の支払には該当しないことに留意する。」としている。このように、寄附金控除においては現実の支払が求められてきた中で、本特例を定める新型コロナ税法5条1項は、所得税法78条1項の「支出した場合」について「支出した場合又は新型コロナ税法第五条第一項に規定する入場料金等払戻請求権の全部若しくは一部の放棄をした場合」と読み替えるとしており、金銭債権たる入場料金等払戻請求権の放棄も寄附金控除の対象となることを明らかにしている。
- (41) 財務省 HP (https://www.mof.go.jp/about_mof/bills/201diet/kz020427g.html)〔令和2年11月6日訪問〕。
- (42) 小池・前掲注14、22頁。
- (43) 対象イベントについては、文化庁・スポーツ庁のHPに順次公開されている。
- (44) 国税庁「国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関するFAQ」5-問5。
- (45) 成道秀雄「寄附金とその沿革」日税研論集17号143頁、145頁（1991）参照。
- (46) もっとも、本件にいわゆる大嶋訴訟の射程が素直に及ぶと解してよいかについては議論がある。
- (47) ところで、寄附金控除の前身となる規定は、昭和37年税制改正で導入された税額控除の規定であるが、昭和36年12月7日付け税制調査会答申は、所得税法上の寄附金控除について一定の限度額を設けている理由として、①寄付金は、いわば個人の所得

の処分としてされるものであるから、純粹の税制上の立場からすると、これを課税所得から控除するという理論的根拠に乏しいこと、②この種の寄付金を多額に支出できる者は、實際上高額の所得者に限られるから、一部の高額所得者に有利な制度となるおそれがあること、③個人の寄付のその支出先団体に対する影響力は、概して法人におけるよりも大きくなりがちであり、種々の弊害も予想されることの3点を挙げている（答申566頁）。当初税額控除として導入された寄附金控除であるが、所得控除の方法による現在においても限度額を設けている趣旨については通ずるところがあるものと思われる。すなわち、寄附金に関して所得税法が法人税法の取扱いと区別した制度を設けているのは、こうした危惧に対応するためであるとすれば、立法目的としては正当なものと解すべきであろう。

- (48) 渡辺充「寄付金課税再考」租研615号34頁（2001）のほか、段野聡子「寄附金控除制度と社会参画—税制の役割—」経済経営研究27号77頁など。なお、松澤智教授は、「従来、事業を行う個人と法人との区別の基本的差異については、消費生活を予定するか、或いは営利のみを目的とする合理的経済人であるかに求めてそれを本質的視角としていたものであるが、寄付金については、この区別は妥当しないといわねばならぬ」とされ「寄付行為という同一の視点から論じるべき」とされている（松澤『租税実体法〔増補版〕』269頁（中央経済社1980））。
- (49) そもそも法人擬制説に立つのであれば、個人と法人の間に公平性を模索すること自体無意味であるといった中里実教授の見解もある（中里「判批」ジュリ983号78頁（1991）参照）。
- (50) 吉村典久「判批」ジュリ993号208頁（1992）参照。吉村・前掲注15、71頁も参照。
- (51) 酒井克彦「寄附金控除の今日的意義と役割（中）公益の増進に寄与するための寄附金の奨励措置」税弘58巻3号160頁（2010）。
- (52) 金子・前掲注20〔日税研論集〕、13頁。
- (53) 増井・前掲注13、33頁。
- (54) 酒井克彦「寄附金控除の今日的意義と役割（上）公益の増進に寄与するための寄附金の奨励措置」税弘58巻2号136頁（2010）。
- (55) 増井・前掲注27、684頁。
- (56) 酒井克彦「寄附金控除の年末調整制度化に対する議論（上）—近時の改正と寄附金控除制度の充実論—」税務事例44巻12号63頁（2012）。
- (57) 渡辺徹也「最近の税制改正における寄附金の扱い—大学等への寄附・ふるさと納税・格差問題を中心に—」税務事例研究156号42頁（2017）。
- (58) 藤谷武史「寄附税制の基礎理論と制度設計」税研189号32頁（2016）。
- (59) 藤谷・前掲注29、48頁。