

ふるさと納税制度の問題点

土 屋 紀 子

- 1 はじめに
- 2 個人住民税における寄附金税制の沿革
- 3 ふるさと納税制度の概要（平成20年度税制改正）
- 4 納税者の選択 ―負担分任主義との関係―
- 5 「ふるさと納税」された寄附金の用途 ―住民の財政需要との乖離―
- 6 地方団体間の競争 ―地域間格差の水平的調整―
- 7 おわりに

1 はじめに

（1）「ふるさと納税」制度の創設

平成20年度税制改正における地方税制の改正事項として、個人住民税においては、控除対象寄附金の拡大と「ふるさと納税」制度の導入が織り込まれ⁽¹⁾た。

「ふるさと納税」制度とは、簡単にいえば、個人が地方公共団体に寄附した場合に、個人住民税の税額控除を行う制度である。具体的には、都会に住む地方出身者などが、ふるさとの町や村に寄附をした場合に居住地の個人住民税の税額控除をする制度であり、言わば住民税の納付先選択税制とも表現しうる制度である。

平成19年は、近年類を見ないほど地方税に注目が集まった年であった。その最大の要因は、地域間の財政力格差であると言われている。その中でも、「ふるさと納税」制度は、そのネーミングが話題性を呼び、マスコミでも取り上げられたこともあり、国民の地方税への関心を大いに高める結果となっ

た。

(2)「ふるさと納税」制度導入の背景

平成19年は我が国に存在する「格差」が注目を浴びた年であったが、その中で、首都圏と過疎地域の「地域間格差」についても、様々な議論がなされた。⁽²⁾

首都圏と過疎地域の地域間格差は、我が国の高度成長期以来、国土発展の上で長期的な障害になりうる問題として存在している。1970年には「過疎地域対策緊急措置法」が時限立法として制定され、同法に基づき、過疎地域への財政的支援がおこなわれた。同法が時限立法であったにも関わらず、その後も、1980年に「過疎地域振興特別措置法」、1990年に「過疎地域活性化特別措置法」、2000年に「過疎地域自立促進特別措置法」が、やはりいずれも時限立法として次々と制定されている。⁽³⁾ 結局のところ、高度成長期以来、我が国が抱えている地域間格差の問題は、30年以上に渡る努力にも関わらず、依然として解決していないと言えよう。

その上、三位一体改革による税源移譲と地方交付税の大幅な削減は、首都圏（特に東京都）と過疎地域の税収格差を拡大させた。⁽⁴⁾ 本来、税制上生じた税収格差は、地方交付税制度を通じて調整される。しかし、これまで税収格差を埋め、緩衝材の役割を果たしてきた地方交付税の恩恵を受けられなくなったことにより、地方からは不満の声が噴出し、政治的にも無視できないほどにまでなった。⁽⁵⁾

このような状況の中で、管義偉総務大臣（当時）が、「ふるさと納税」制度の創設を提唱した。現行地方税法34条1項5の4号及び314条1項5の4号には、既に「ふるさと寄附金控除」と言われる、所得控除方式による個人住民税の寄附金控除制度が定められている（「ふるさと寄附金控除」制度の内容については、後述）。しかし、この制度は、適用下限額が10万円と高く設定され、相当額の寄附をしない限り所得控除の適用を受けられないことなどから、制度の使いにくさが指摘されていた。⁽⁶⁾ また、地域間格差の拡大によ

り、この制度が十分に機能していないことが図らずも露呈したとも言える。そこで、より分かりやすく、使いやすく、かつ、地域間格差を是正する仕組みを検討することが提唱されたのである。

この総務大臣の提唱により、平成19年6月に総務省に「ふるさと納税研究会」が設置され、議論が積み重ねられた。同年10月には同研究会により「ふるさと納税研究会報告書」が公表され、そして同年12月13日には、自由民主党が「平成20年度税制改正大綱」を発表し、この中で「ふるさと納税」制度が提唱された。「平成20年税制改正大綱」によれば、「ふるさと納税」制度の趣旨は、「地域間の財政力格差の縮小」のために「偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系を構築することを基本に」する施策の一環として、「地域に密着した民間公益活動やわが国の寄附文化を一層促進する観点から、地方公共団体が条例により指定した寄附金を寄附金控除の対象とする制度を創設するとともに、『ふるさと』に対し貢献又は応援をしたいという納税者の思いを実現する観点から、個人住民税の地方公共団体に対する寄附金税制を大幅に拡充し、所得税と合わせて一定限度額まで全額を控除する仕組みを導入する⁽⁷⁾」というものであった。

（3）本稿の研究課題

しかし、「ふるさと納税」制度は、本当に地域間の税収格差を縮小することに貢献するのであろうか。

ふるさと納税研究会報告書は、「ふるさと納税」の意義について、次の三つを挙げている。すなわち、①納税者の選択、②ふるさとの大切さ、③自治意識の進化である。

まず、①については、「ふるさと納税」制度は、「たとえ納税分の一部であっても、納税者が自分の意思で、納税対象を選択できる道を拓くものであり、それが実現すれば、税制上そして税理論上、まさに画期的な歴史的意義をもつもの⁽⁸⁾」であるという。

これまで住民税は、基本的に居住地に納付するものとされてきた。その理

念的な根拠は、「負担分任主義」であるとされている。負担分任主義とは、「地方団体の住民等は当然にその経費を分担し合うべきである、という考え方⁽⁹⁾」をいい、実定法としての地方税法10条2項は、「住民は、法律の定めるところにより、その属する普通地方公共団体の役務の提供をひとしく受ける権利を有し、その負担を分任する義務を負う。」と規定している。

基本的に居住地に納税するものとされてきた住民税が、たとえその一部でも居住地以外に納税することを納税者の意思で選択できるのであれば、確かにその意味で、「ふるさと納税」制度は画期的な意義を有する制度となるであろう。しかし、個人住民税の課税根拠が負担分任主義であるとするならば、「ふるさと納税」制度は、その伝統的な課税根拠を覆すに足る、妥当な根拠を有しているのであろうか。そこで本稿ではまず、負担分任主義という観点から、「ふるさと納税」制度の妥当性を検討する。

次に、ふるさと納税報告書は、②については、「現在の日本列島では、健全な国土と国民生活を支えるうえで、地方の果たしている役割は極めて大きい」ものであり、「ふるさと納税」制度を導入することにより、人々は「自分が応援する地域に貢献したいという真摯な思いを実現することが可能になり、それが豊かで環境にやさしい地方を育てることにもつながっていく」と述べている⁽¹⁰⁾。

しかし、「ふるさと納税」制度により地方団体に支払われた寄附金が、真に「豊かで環境にやさしい地方を育てる」のかどうかは現段階では不透明である。寄附金がどのような用途に使用されるかが、寄附金控除制度を活用していく上で重要な課題となるであろう。また、その寄附金の用途が、寄附をした者にとっては納得のいくものであったとしても、その地域に実際に居住する人々との意思に反していることも考えられる。その地域に居住する意思を無視した上での地方の発展など是有り得ない。したがって、本稿では、「ふるさと納税」制度によって支出される寄附金の用途についても、検討を行う。

更に、ふるさと納税報告書は、③については、「ふるさと納税」が実現す

れば、納税を受けたい地方団体は、「その出身者や関心を持ってくれそうな多くの人々に、その魅力をおおいにアピールする必要がある。…この切磋琢磨は、『ふるさと』の地方団体と住民に、納税してもらうに相応しい地域のあり方をあらためて考えてもらう貴重な機会となるだろう⁽¹¹⁾」という（当該「アピール」には、「ふるさと納税」された寄附金がどのように使われるのか、どのような成果が期待されるのかという情報も含まれており、その意味では上記②とも関連する）。

しかし、このようなアピールを行うには当然そのアピールを行うための費用も必要となるであろうし、「ふるさと納税」を受けたいがために地方団体間での過当競争が起り、却って地方団体に冗費を増加させることにはなるまいか。本稿では、このような観点からも検討を行いたい。

以上、本稿では、最終的に「ふるさと納税」制度が、地域間格差を埋めるのに真に貢献するのかを検討するものであるが、そのためにまず、我が国における個人住民税の寄附金税制の歴史的を振り返り、その延長線上において導入される「ふるさと納税」制度について、その制度の内容を概観する。その上で、上記三つの観点から「ふるさと納税」制度についての検討を行いたいと考える。

2 個人住民税における寄附金税制の沿革

平成20年度税制改正以前の地方税法においては、個人住民税の寄附金控除の適用対象となる寄附金の範囲は、①都道府県・市町村又は特別区に対する寄附金、②社会福祉法による共同募金会に対する寄附金、③日本赤十字社に対する寄附金の三つに限定されていた。

平成20年度税制改正により、個人住民税の寄附金控除の適用対象となる寄附金の範囲に「所得税法の寄附金のうち、住民の福祉の増進に寄与する寄附金として条例で定める寄附金」が加わり、控除寄附金の拡大や控除方式の変更が行われたわけである。それではなぜ、今回の税制改正において、個人住民税の寄附金税制について、このような抜本的な見直しがされたのであろう

か。既存の寄附金控除制度では、地域間格差を是正するのに不十分であったため、より有効な新たな制度を模索する必要があったことが、平成20年度の税制改正における寄附金控除制度の改革に繋がったと言えるだろう。そこでまず、個人住民税における寄附金税制がどのような過程を経て来たのかを概観し、既存の制度がなぜ地域間格差を是正するのに不十分だったのかを抑えておくこととする。

（１）所得税における寄付金控除制度

所得税においては、寄付金に係る控除制度は個人住民税における寄附金控除制度の創設よりはるかに先立つ昭和37年に、既に設けられていた。所得税における寄付金控除制度の趣旨は、「公益を目的とする事業や施設の整備拡充等については、民間の寄附金に期待している場合があることなどから、税制上、公益の増進に寄与する寄附について奨励的ないし誘因的な措置を講ずるため⁽¹²⁾」と理解されている。寄付金控除は、所得控除のうち、他の諸控除と異なり、「公益的の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⁽¹³⁾」とされる。

所得税における寄付金控除制度はその後数次の改正を経ているが、現行制度においては、居住者が各年において支出した特定寄付金の額の合計額（その合計額がその年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額の40％に相当する金額を超える場合には、当該40％に相当する金額）から5千円を控除した残額を、その年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額から控除することとされている。

ここでいう特定寄付金には、国又は地方公共団体に対する寄付金のほか、公益法人などに対する寄付金で一定の要件を満たすものとして財務大臣が指定したもの、特定公益増進法人に対する寄付金、国税庁長官の認定を受けたNPO法人に対する寄付金、一定の要件を満たす特定公益信託に対して支出した金銭、特定地域雇用等促進法人に対する寄付金、並びに政党等に対する政治活動に関する寄付金などが含まれる（資料1 参照）。

このように、所得税における寄付金控除制度は、個人住民税における寄附金控除制度に比してかなり早い時期に創設されており、かつその控除対象寄付金の範囲も広く認められていた。

（２）個人住民税における寄附金税制の創設（平成元年度税制改正）

個人住民税における寄附金控除制度の創設は、平成元年度の税制改正においてであった。寄附金控除制度の創設が遅れた理由として、自治省（当時）関係者は、「個人住民税においては、個人の行う特定の団体への寄附が必ずしもその地域と地方団体と直接に関係がなく、また寄附金を受領する団体と寄附金控除を行うこととなる納税地の団体とが地域的に異なる場合があり、相互の応益関係が必ずしも認められない場合が多いこと⁽¹⁴⁾」と説明していた。この説明は、個人住民税課税の理念的根拠が、負担分任主義（地方税法10条2項）に根ざすものであることを表していると言えるだろう。

しかし、本格的な高齢化社会の到来を迎え、地域福祉の増進を地域住民の手で行う必要性が高まっていた等の理由により⁽¹⁵⁾、平成元年度税制改正において、納税義務者の賦課期日現在の住所所在の都道府県に存する社会福祉法第113条第2項に規定する共同募金会に対して一定の寄附金を支出し、その支出した寄附金が10万円を超える場合には、その超える部分について寄附金控除が認められることとなり、昭和64年1月1日以後に支出する寄附金について、平成2年度の個人住民税から適用されることとなった。

（３）日本赤十字社に対する寄附金に係る寄附金控除制度の創設（平成4年度税制改正）

その後、平成4年度の税制改正において、日本赤十字社に対する寄附金のうち、納税義務者の賦課期日現在の住所所在の都道府県支部に対して一定の寄附金を支出し、その支出した寄附金が10万円を超える場合には、その超える部分について寄附金控除が認められることとなり、平成4年度の個人住民税から適用されることとなった。

日本赤十字社に対する寄附金が、個人住民税の寄附金控除制度の対象に含まれることとなった理由は、日本赤十字社では毎年4月から9月にかけて集中的に広く寄附金を募集し、その間各都道府県の支部で収納されたものについては、各支部がその所在都道府県の区域において実施する災害救護施設等の整備等、地域福祉の増進に資する一定の事業にのみ充当することとしていたため、こうした寄附金も個人住民税の寄附金控除の趣旨に沿うものとして、その対象とすることが適当と考えられたためである。

ここまでの過程においては、個人住民税の課税根拠とされる負担分任主義は、十分に考慮されていると言ってよいであろう。上記（2）の共同募金会や、日本赤十字社が行う公益事業は、地方公共団体の行政活動（財政支出など）に浅からぬ関係を有するとともに、その地方団体の住民に何らかの利益を与えるものであるからである。

（4）都道府県、市町村又は特別区に対する寄附金控除制度の創設（平成5年度税制改正）

その後、個人住民税の寄附金控除の対象に、都道府県、市町村又は特別区に対する寄附金が追加され、平成5年1月1日以後に支出する寄附金について、平成6年度分の個人住民税から適用されることとなった（地方税法34条1項5の4号及び314条1項5の4）。この寄附金控除制度が、上記1で紹介した「ふるさと寄附金控除」制度といわれているものである。

「ふるさと寄附金控除」制度は、「第二次ふるさとづくり」の一環として創設されたものであり、都道府県、市町村又は特別区に対して10万円を超える寄附金を超える部分について所得控除を認めるものであった。

創設の理由として、自治省関係者は、「地域の公益増進」や「個性豊かな魅力ある地域づくりの推進」をあげるとともに、「地方団体は一方で寄附金控除を行う立場に立つとともに、他方で寄附金を受領する立場に立つものであるので、それぞれの地方団体が相互に寄附金控除を認めることによってそれぞれの地方団体に受益が認められる」と説明している。

しかし、このような説明は、これまで地方税法が寄附金控除制度を創設する際に注意を払って来た、地方公共団体とその住民たる納税義務者との応益負担関係を考慮の外に置いたが否めない。地方公共団体間に相互に受益が認められるという説明は、実質的に地方公共団体間で「水平的補助金」を収受し合っていることと何ら変わらない。⁽¹⁸⁾ 上記（１）の共同募金会や（２）の日本赤十字社都道府県支部が行う公益事業は、その地方公共団体の住民に何らかの利益を与えるものであるが、これらの法人への寄附金と異なり、地方公共団体への寄附は、受益負担関係によりその根拠を説明することは難しい。ここに到り、地方税法における寄附金控除制度は、あくまで政策的に設けられた制度としての色彩を帯び、地方税の課税根拠とされる負担分任原則の理念からは逸脱していったと考えられるだろう。

また、この「ふるさと寄附金控除」制度は、適用限度額が10万円と高かったことから、応能負担の観点からも妥当性に疑問が生ずるとの批判もある。⁽¹⁹⁾

3 ふるさと納税制度の概要（平成20年度税制改正）

（１）控除対象寄附金の範囲拡大

こうした状況の中、個人住民税における寄附金控除の適用対象となる寄附金の範囲に、「所得税法の寄附金控除の適用対象となる寄附金のうち、住民の福祉の増進に寄与する寄附金として条例で定める寄附金」が追加されることとなった（地方税法等の一部を改正する法律案37条の２）。これは、上記２（４）の「ふるさと寄附金控除」制度を拡充したものである。ただし、所得税法の寄附金控除の対象となる寄附金のうち、国に対する寄附金及び政党等の政治活動に関する寄附金については、条例の指定対象外とされている（資料１）。

（２）税額控除方式への変更

また、今回の税制改正においては、寄附金控除の対象範囲が拡大されるのみならず、控除方式も大きく変更された。すなわち、所得控除方式から税額

控除方式への変更である。

従来、個人住民税における寄附金税制は、税率を乗じる前の総所得金額等から一定額を差し引く所得控除方式が採られていたが、今回の改正により、税率を乗じた後の算出税額から一定額を差し引く税額控除方式に改められた。⁽²⁰⁾

所得控除と税額控除に理論的な線引きをすることは困難であるが、機能的な差異として、「所得控除は税率の累進構造の関連上、同じ金額の控除でも、納税者に適用される上積税率の相違に応じて軽減される税額に差異が出る」⁽²¹⁾ということが挙げられる。

今回の改正後の控除額は、寄附金額から適用下限額を差し引いた金額に、道府県民税で4%、市町村民税で6%、合計10%を乗じた金額である。結果的には、「もともと個人住民税の税率が一律10%であるので、結果として所得控除であっても同じこととなる」⁽²²⁾が、低所得者層に課税上の救済を与えることになる税額控除方式に改めたことは、有意義であると言える。

（３）控除対象限度額の引上げ及び適用下限額の引下げ

従来、個人住民税における寄附金控除の控除対象限度額は総所得金額等の25%、適用下限額は10万円であったが、今回の改正により、控除対象限度額は総所得金額等の30%に引き上げられ、適用下限額は5千円に引き下げられた。適用下限額の引き下げは、（２）の税額控除方式への変更とともに、寄附金控除による恩恵を低所得者層が受けやすくするための変更として有効である。しかも、税額控除方式への変更は実際の減税効果はもたらさないが、控除下限額が10万円から5千円に改正されたことは、納税者にとって減税効果は大きいと言える。

（４）地方公共団体への寄附金控除の拡大

地方公共団体への寄附金については、地方公共団体以外に対する寄附金と同様に、適用下限額を超える寄附金の10%について税額控除を適用した上で、更に、特別控除額が認められた。地方公共団体へ寄附金を支出した場合

の税額控除額は、次の①と②の合計額となる。すなわち、

$$\textcircled{1} \text{（地方公共団体に対する寄附金－5千円）} \times 10\%$$

$$\textcircled{2} \text{（地方公共団体に対する寄附金－5千円）} \times \left(90\% - 0 \sim 40\% \left[\text{所得税の限界税率} \right] \right)$$

（②の額については、個人住民税所得割の額の1割を限度とする。）

となる。

（5）具体的適用事例

上記（1）～（4）の内容を踏まえ、具体的な事例を挙げてみることにしよう。寄附金控除適用前の住民税の課税総所得金額が3,000,000円である者が、地方団体に対して200,000円の「ふるさと納税」を行ったとする。その場合の「ふるさと納税」制度による税額控除額は、次のようになる。

$$\textcircled{1} \text{（} 200,000 - 5,000 \text{）} \times 10\% = 19,500$$

$$\textcircled{2} \text{（} 200,000 - 5,000 \text{）} \times \left(90\% - 10\% \text{（寄付者に対して適用される所得税の限界税率）} \right) = 156,000$$

$$\text{※ } 3,000,000 \times 10\% \text{（住民税率）} = 300,000 \text{（個人住民税の所得割）}$$

$$300,000 \times 10\% = 30,000 \text{（個人住民税の所得割の1割）}$$

156,000 > 30,000であるので、30,000を限度とする。

$$\textcircled{3} \quad \textcircled{1} + \textcircled{2} = 49,500$$

上記の通り、「ふるさと納税」制度適用によるこの者の税額控除額は49,500円となり、納付する個人住民税額は $3,000,000 \times 10\% - 49,500 = 250,500$ 円となる。

現行制度においては、寄附金控除の適用下限額は10万円であるから、現行制度上、寄附金控除の対象となる寄附をおこなった場合には、その減税効果は $(200,000 - 100,000) \times 10\% = 10,000$ 円となる。改正後の減税効果の方が⁽²³⁾大きいことがわかる。

以上が平成20年税制改正における「ふるさと納税」制度の概要である。こ

の制度は、平成20年1月1日以降に支出される寄附金について、平成21年度以後の年度分の個人住民税について適用される。

なお、「ふるさと納税」の対象となる基金等に寄附するのは、個人のみならず、法人も拠出者として想定されている。法人が地方公共団体に寄附を行った場合には、その全額が損金算入の対象とされることとなる（法人税法⁽²⁴⁾37条3項）。

4 納税者の選択 ―負担分任主義との関係―

それでは次に、上記の内容を踏まえた上で、冒頭で述べた本稿の研究課題の一つである、負担分任主義の観点からみた「ふるさと納税」制度の妥当性について検証する。

（１）「税を分割する方式」の妥当性

既に述べたように、「ふるさと納税」制度とは、個人が居住地以外の地方公共団体に寄附した場合に、個人住民税の税額控除を行う制度である。

先にも述べたが、このような仕組みを持つ「ふるさと納税」制度に対しては、負担分任主義、すなわち「地方団体の住民等は当然にその経費を分担し合うべきである、という考え方⁽²⁵⁾」に反しているのではないか、という批判がある。

この点については、ふるさと納税制度の立法化の過程で、石原慎太郎東京都知事も、平成19年5月に開催された関東知事会において、「（ふるさと納税は）聞こえはいいが、そこに住む人が公共サービスに使うお金を負担するのは当然。他の自治体に払うのは（税の）本質を取り違えている。」と批判し⁽²⁶⁾ている。

平成19年10月に公表された「ふるさと納税研究会報告書」によれば、「ふるさと納税」制度の制度設計にあたっては、「住所地の地方団体に課税される納税者が、税金の一部を住所地以外の地方団体に納付する方式、言い換えれば、『税』を分割する方式をとることが可能かどうか⁽²⁷⁾」が検討されている。

個人住民税は、いわば「地域社会の会費」として位置づけられていることから、地方団体が住民（当該団体の区域内に「住所」を有する者）に対して課税することとされている。この点に関し、①納税者の意思の尊重、②生涯を通じた行政サービスと税負担のバランス、等の観点から、生涯を通じた長い時間軸における受益と負担の関係を踏まえた税制のあり方を検討する必要がある、とされたのである。

しかし、上記のような必要性があるとしても、①それが住所地以外の地方団体の課税権を法的に根拠付けることにはならないこと、⁽²⁸⁾②受益と負担の対応関係は、基本的に両者が時間的に近接していることが求められること、③納税者が滞納した場合の徴収責任の所在について整理が困難となること、④地方団体の条例の効力の及ぶ範囲が問題となること、⑤納税者が「税」の納付先を任意に選べる仕組みは、強制性を有する租税の本質と相容れないものであること⁽²⁹⁾等の理由により、ふるさと納税研究会は、「税」を分割する方式はとり得ないという結論を出している。

（２）「ふるさと納税」制度に対する批判

しかし、このようにして現行のように定められた「ふるさと納税」制度について、片山義博教授は、次のように批判している。すなわち、「本来住所地の自治体に納めるべき住民税を、行政サービスとの対応関係が全くない他の自治体に直接横流しする仕組みには一見なっていないものの、実質的にはほぼそれに近い仕組みになっている。結局住民税の一部を、行政サービスとの対応関係のない自治体に納めることを容認する仕組みにはほかならず、そのことは、そもそも住民税とは何か、もっといえば地方税とは何のために納付しなければならないのかという、すぐれて原理的な疑問を呈さざるを得ない⁽³⁰⁾」というのである。

そもそも、住民税は、「地方団体（都道府県・市町村）が、その住民その地方団体となんらかの密接な関係をもっている個人および法人に対して、広く課する租税」⁽³¹⁾であり、その基礎にあるのが、負担分任主義であるとされて

いる。

所得税に比して個人住民税において寄附金控除制度の導入が遅れた理由は、納税者と寄付を受領する地方団体相互の応益関係が必ずしも認められな⁽³²⁾いからであると説明されており、このことは、個人住民税が理念的基礎として負担分任主義と置いていることの表れであろうということは、先にも述べた通りである。

そして、ふるさと納税研究会が税を分割する方式は採用できないと結論づけた理由として、上記の説明を見る限りでは、負担分任に配慮した結果となっている。しかし、その結果として創設された「ふるさと納税」制度が、税額を（一部であっても）移転させる仕組みとなっていることから考えても、税を分割する仕組みを断念したのは、あくまで地方団体の課税権をめぐって派生する問題を技術的に回避したいがためであったと思える。

このように考えてくると、「ふるさと納税」制度は、個人住民税の理念的基礎を負担分任主義に置く立場からすれば、その理念から逸脱してしまっていることは、否定できないであろう。

（３）負担分任主義の法的根拠

しかし、「ふるさと納税」制度が批判されるのは、あくまで、負担分任主義を貫く立場から見た場合である。地方団体の課税権の独自性を強調する立場からは、負担分任ないし応益課税の考え方は、法的な原則であるかのよう⁽³³⁾に言われることが多いが、しかしながら、これらの「原則」の法的根拠が何であるかは、明らかではないのである。⁽³⁴⁾

個人住民税は、その沿革を見ると、制度の創設当初は人頭税的要素が強かったが、次第に応能的色彩を加えていった⁽³⁵⁾。特に、シャウプ勧告に基づく昭和25年の税制改革において、負担分任を基調とした体系から、応能負担を中核とした負担の体系へと、その性格を大きく変容させている。シャウプ税制における市町民税は、均等割と所得割の合算額によって課税するものであり、均等割を維持する点において、負担分任の枠組みをなお残したが、基本

的には、応能課税原則に基づいた所得課税が確立されている。⁽³⁶⁾

住民税の課税の根拠として強調される「負担分任」は、しばしば「原則」とあるといわれている。しかし、住民税の賦課の原理として、応益によるべき旨を定めた規定はない。住民税の課税標準は、住民が行政から受ける受益を数量化したものではなく、納税者の担税力を基礎として算定されている。

例えば、応益負担の考え方を貫くのであれば、所得を有しない者に対しても、住民税は課税するか、あるいはその所得を有しない者の均等割分を、世帯単位主義のもとで、その者を扶養する者の均等割に加算して課税しなくてはならない。しかし、現行制度上は、前年中に所得を有しなかった者は、原則として均等割を課せられないし、また、その者を扶養する者の均等割に加算して課税されることもない（地方税法295条）。

したがって、「応益原則は、課税の根拠論としては妥当しても、租税負担の配分基準としては妥当しえない」というべきであり、「負担分任論は、基本的には、地方自治の理念論、精神論の領域にとどめるべき」ものであって、「法的には、負担分任論または応益負担論をもって、所得がない者への課税や応能負担の否定を導くことができない」というべきであろう。⁽³⁷⁾

「ふるさと納税」制度の税額控除額を振り返ると、控除率は10%であり、控除対象限度額が総所得金額等の30%と定められているのであるから、寄附をした者の居住地に納めるべき税額のすべてが、寄附の相手先である地方団体に移転してしまう構造とはなっていない。少なくとも、住民税の理念的根拠としての負担分任主義を完全に覆すまでには到っていないように思う。このように考えると、負担分任主義の考え方のみをもって、「ふるさと納税」制度を完全に否定することは、困難なのではないだろうか。

5 「ふるさと納税」された寄附金の用途 —住民の財政需要との乖離—

（1）各地方団体の現状

次に、本稿の二つめの課題である、寄附金の用途について検討を行いた

い。

「ふるさと納税」による寄附金を募る各地方団体は、その寄附金を充てるべき歳出項目を決めていることが多い。「ふるさと納税情報センター」の報告によれば、寄附金の使い道についての各地方団体の取扱いは、①個別事業⁽³⁸⁾を示して募集し、寄附者の意向に沿って充当等するものが10府県、②政策分野を示して募集し、寄附者の意向に沿って充当等するものが23府県、特に使途を限定せずに募集するものが19道県、その他のものが4県、となっている。そのうち、寄附受入のための基金条例を設置しているもの（準備中のものの、既存の基金を活用しているものを含む）⁽³⁹⁾が12府県ある。

たとえば、大阪府では八つの分野の基金を設立し、「笑顔あふれる大阪づくり」のためとして、ミュージアム構想・福祉・文化振興等、用途に応じた寄附金を募集している。⁽⁴⁰⁾また、京都府では「文化財を守り伝える京都府基金」を立ち上げ、京都府内の歴史的建造物などの有形文化財の保存修理事業などに役立てる、⁽⁴¹⁾としている。

（２）財政需要との乖離に対する批判

しかし、片山義博教授は、寄附金の歳出項目について「それらの仕事は自治体が住民のために必ず取り組まなければならないものばかりだろうか。ひょっとすると、住民にとっては必ずしも必要性がないものもあるかもしれない」と批判している。⁽⁴²⁾

片山義博教授によれば、これまでも、地方自治体が行っている事業が住民にとって本当に必要なものであるかどうかは必ずしも検証されてきたわけではなく、自治体の首長の多くが言う「住民のための財政需要」の中には、「住民が自ら負担してまでやる必要はないが、誰かがどこかで負担してくれるのなら、やらないよりやった方がいい」という程度のものが多く混じっている可能性が強い、⁽⁴³⁾というのである。

更に、片山義博教授は、「ふるさと納税」制度は、こうした「自治体の財政需要の真質を見極めることなく、いささか安易に自治体財政窮乏の主張を

受け入れ、それに基づいてそそくさと構想されたもの」であり、「人の懐をあてにして歳出を膨らます自治体の傾向と悪弊を助長する面があることも見逃すことができないだろう」としている。

（３）歳出項目の決定権

（２）のような批判に聞くべき点はある。しかし、地域住民の意思が無視されているという理由をもって、居住地以外への地方団体への寄附を、完全に否定することができるだろうか。

（１）で紹介したように、寄附受入のための基金条例を設置している自治体が、現在12府県ある。たとえば、埼玉県もそうした自治体の一つであるが、筆者が調査したところによれば、埼玉県では、平成20年4月の地方税法の改正を受けて、平成20年6月の県議会（定例会）において、「ふるさと納税」制度による寄附金控除に対応すべく、埼玉県税条例に25条の2を新設した。なお、その受入先として予定されている五つの基金は、「ふるさと納税」のために新設したものではなく、既存の基金を活用したものであるという⁽⁴⁴⁾。このようなケースについて考えると、寄附金の歳出項目を実際に決定しているのは、あくまでも住民の代表である議会であり、基金の意図に賛同した寄附者は、負担のみをしているのである。少なくとも、寄附者の側が歳出項目についての決定権を有しているとは言えまい。

昭和63年から平成元年にかけて行われた「ふるさと創生事業」においては、地方交付税の形で全国の自治体に1億円が支給されたが、使い道に困った自治体の中には、結局「無駄遣い」をして終わってしまったものも多くある。極端な意見であるのは承知の上で述べるが、結局、地方交付税の形で支給されようと、寄附金の形で支給されようと、地域住民にとって真に必要な財政需要に充てられるのかどうかは、歳出項目を決定する過程にかかっている。財政需要の真贋を見極める必要があるのは寄附金の場合に限ったことではなく、地方交付税の場合も同様なのである。したがって、歳出項目を決定する過程において地域住民の意図が反映されているのであれば、歳出項目が

地域住民の需要と乖離する危険はある程度回避されるのではないだろうか。⁽⁴⁵⁾

6 地方団体間の競争 ―地域間格差の水平的調整―

これまで述べてきたように、負担分任主義原則ないし住民の財政需要との乖離という理由をもって、「ふるさと納税」制度を完全に否定することは困難であると、筆者は考える。

しかし、ここで改めて述べたいことは、「ふるさと納税」制度は、その構造から考えて、結果として地方団体の財政が潤おすことはない、という批判があるということである。すなわち、「ふるさと納税」制度は、結局のところ、地方団体間で財源を奪いあうだけの制度であるという批判である。

(1) 垂直的調整から水平的調整へ

「ふるさと納税」制度は、裕福な大都市圏の住民が地方圏の団体へ寄附することを前提に創設されたようである。確かに、これがうまく機能すれば、大都市圏への富の集中を防ぎ、地方圏への富の分配がなされるであろう。しかし、「ふるさと納税」制度においては、税額控除の対象となる地方団体は限定されていない。したがって、制度創設の際に想定されたこととは逆に、地方圏の自治体の住民が、その自治体より裕福な自治体に寄附することもあり得るのである。

「ふるさと納税」制度がスタートして以来、多くの自治体ができるだけ多くの寄附金を集めようと、ホームページなどで熱心な宣伝活動を行っているが、こうした地方団体間の競争については、森稔樹教授は「そもそも、地方公共団体間の行政にどの程度まで競争原理が働くべきなのか、疑問なしとはいえない」と述べている。⁽⁴⁶⁾

日本国憲法は、「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基づいて、法律でこれを定める」(92条)と規定し、更に、「地方公共団体は、その財産を管理し、事務を処理し、及び行政を執行する機能を有し、法律の範囲内で条例を制定することができる」(94条)と定めている。

この憲法92条と94条が規定する地方自治の本旨に従ってその事務を処理するためには、地方団体には必要な財源を自ら調達する機能すなわち課税権が与えられていなければならないが、地方団体の自主財源の充実のためには、⁽⁴⁷⁾「国への財政的依存の必要性をできるだけ排除するようにしなければならない」し、「同一の財源を国と地方団体が分かち合ったのでは、地方団体の自主性が損なわれるのみでなく、地方税の収入が国税の増減税や景気の動向によって左右されることになりやすく、自主財源の充実が困難となる」ため、「国・都道府県および市町村は、それぞれ別々の財源から独立税をもつことが好ましい」とされる。⁽⁴⁸⁾

この地方団体の自主財源の充実のためには、別々の財源から独立税をもつべきであるという論理は、国と地方団体の間のみならず、地方団体間の場合についても、同じことが言えるのではないだろうか。

しかし、「ふるさと納税」制度においては、地方団体間で、一つの財源のうちで個人住民税が寄附金という形態で移転しているに過ぎない。

ふるさと納税研究会の報告にあるように、「各地方団体においては、地域の魅力を高めるための継続的な努力、地域における望ましい政治・行政に向けたたゆまぬ経営改善努力が求められる」と言えば聞こえは良いが、結局のところ、「ふるさと納税」制度は、地方団体間で同じ財源を奪い合うシステムを制度化しただけなのではないだろうか。⁽⁴⁹⁾

本来的には、地方団体が自主財源を確保することが理想であり、そのためには「税収が十分でかつ安定性と伸張性に富み、しかも地域的普遍性に富んだ租税」を独立税として選択することが望ましい。⁽⁵⁰⁾しかし、これらの基準をすべて充たすような租税は存在せず、富裕な地方団体と貧困な地方団体の間で財政力の格差が生ずることは不可避である、とされる。そのため、このような財政力の格差を「垂直的に」解消するために設けられているのが、地方交付税の制度である。

現在の地域間格差の原因の一つに、本来財源調整の機能をもつ地方交付税が大幅に削減された結果であることは論を待たないであろう。地方交付税の

大幅削減によって拡大した地域間格差を埋めるために、地方団体に自主財源の確保を促すのではなく、同じ財源である地方税の中で寄附金を奪い合うことにより調整を行うというのであれば、余りに政府の身勝手なのではないだろうか。⁽⁵¹⁾「ふるさと納税」制度の構造が、同じ財源の奪い合いである以上、この制度がうまく機能するのは、あくまで都市圏の税収を他の地方に移転することに成功した場合である。その保障がないのであれば、「ふるさと納税」制度の創設は、地方分権改革という名称を借りた国の責任回避である、と批判されても仕方がない。

森稔樹教授は、「ふるさと納税」制度が当初の目的としていたところの①「地方が負担した教育や福祉などのコストに対する還元」や②「納税義務者の生涯を通じた受益と負担のバランス」に対処するための制度として地方交付税の財政調整制度があるのであり、その改善や充実こそが、第一次的に必要であると主張している。⁽⁵²⁾

また、片山義博教授も、地域間の税収格差は、「ふるさと納税」などという小手先の改革ではなく、①「税源偏在度の高い法人事業税の一部を国税である法人税に移管し、それに対応して国税である所得税を地方税である個人住民税に移管する」こと、②地方交付税の改革などの、本質的かつ構造的な解決策を講じるべきである、としている。⁽⁵³⁾

そもそも、都市と地方との税収格差は、三位一体改革によって削減された地方交付税の額よりも、税源移譲額の方が大きかったことが要因の一つとなっている。したがってその是正は、国から地方への税源移譲という形で行われるのが筋であり、地方交付税のあり方についても改革が必要であろう。⁽⁵⁴⁾地方税の中で奪い合うだけの「ふるさと納税」制度は、地方分権改革に真に貢献することはない、と言えるではないだろうか。

（２）競争原理がもたらすもの

また、「ふるさと納税」制度に対しては、地方団体が多くの寄附金を集めるための宣伝活動を行うことにより、地方財政が一層疲弊させられる可能性

もある、という批判がある⁽⁵⁵⁾。

ふるさと納税研究会は、「寄附を集めるため、地方団体が寄附者に対して特産品などの贈与を約束し、高額所得者で過去に居住していた者などに対して個別的・直接的な勧誘活動を行うなど、『ふるさと納税』制度を濫用する恐れへの懸念もある…各地方団体の良識ある行動を強く期待するものである」と報告している⁽⁵⁶⁾。

しかし、このような「期待」にも関わらず、宣伝活動に止まらず、寄附した者に対して何がしかの特典を設ける地方団体は少なくない⁽⁵⁷⁾。片山義博教授は、このような地方団体間の「リベート競争」や「キックバック作戦」はますますエスカレートするに違いない、と批判しており、リベートやキックバックを提供する余裕のないふるさとの自治体ではなく、魅力的な特典を提示してくれる自治体を寄附の対象に選ぼうとする住民も数多く出るのではないか、と危惧している⁽⁵⁸⁾。そうなれば、(1)で述べたような地方団体間の「水平的調整」はますますうまく機能しないことになる。

また、「ふるさと納税」制度の導入にあたっては、その当初から、地域住民が居住地以外の地方団体に税額を移転させれば、居住地の地方団体は自らの歳入額を予見できなくなるという危険性が指摘されてきた⁽⁵⁹⁾。

財政運営の原則は、「量入制出」（歳入の額に合わせて歳出を決める）ではなく「量出制入」（歳出を割り出して、それに応じて税額を決める）とされており、どのような仕事をしなければならないかを決めた上で、それに必要となる財源を納税者に割り振ることとされている⁽⁶⁰⁾。予定していた税収見込額が、「ふるさと納税」されることにより減収となった場合や、あるいは予測していた程には寄附金が集まらなかった場合、予定されていた支出の元手はどこから捻出するのであろうか。また、ある年に寄附金が大量に支払われたからといって、翌年以降も同程度の寄附金を見込める保証もない。その意味では、寄附金による収入は、地方団体にとって安定性の高い歳入項目とも言えないであろう。

このように考えると、「ふるさと納税」制度は、平成20年の税制改革が目

指したところの、「⁽⁶¹⁾ 税収の安定性を備えた地方税体系」の構築には、貢献し得ないのではないかと考える。

7 おわりに

これまで見てきたように、「ふるさと納税」に対しては、様々な批判の声があった。

その中で最も多かったのが、「負担分任主義」ないし「応益負担原則」から逸脱するというものであった。しかし、そもそも住民税の課税体系は、いわゆるシャープ税制以来、応能課税原則に基づいており、住民税の課税標準は納税者の担税力を基礎として算定されている。このことから考えて、負担分任主義思想はあくまで理念的な根拠であり、負担分任主義のみによって「ふるさと納税」制度を否定する根拠とはなり得ないだろうという結論を導き出した。

次に、「ふるさと納税」された寄附金の用途が、住民の財政需要と乖離する危険性があるという批判があった。これについては、その歳出項目決定の過程で、地域住民の意思が反映されるよう注意を払うことにより、ある程度回避できるのではないかと考える。

更に、「ふるさと納税」制度は、地方団体間での「水平的調整」を促すものであり、裕福な大都市圏から地方圏への富の分配がされなければ、「ふるさと納税」制度は単なる地方団体間の「奪い合い」になり、格差是正には貢献しない、という批判がある。これは尤もな意見であり、そもそも、地方団体に真の意味で自主財源を確保することを目標とするのであれば、都市と地方の税収格差の是正は、国から地方への税源移譲によってなされるべきであろう。

また、上記のような「都市から地方へ」の富の分配がうまく機能しないのは、「ふるさと納税」制度における「ふるさと」の概念が、必ずしも過去の居住地を指すものとなっていない（自由に選択できる）からであるとも考えられる。しかし、「ふるさと納税」制度をあくまで「好きな町だから税を納

めたい」「故郷に貢献したい」という納税者の意思を尊重する制度として考えた場合には、「ふるさと」は限定されない方が都合良い。寄附の相手先が過去の居住地でなければならないとすれば、その証明等の手続きが迂遠となるし、たとえば被災地に対する義援金として寄附金控除制度を活用したい場合には、「ふるさと」の概念を広く定義しておいた方が望ましいだろう。

しかし、「ふるさと納税」制度が、納税者の意思を尊重する意味合いにおいては有意義であるとしても、その基本的構造が、一つの税源を地方団体間で奪い合うものである以上、地域間の格差の本質的な是正には貢献しえない

（資料 1）控除対象となる寄附金

所得税（現行）	個人住民税（改正後）
	[国は対象外]
1 国又は地方公共団体に対する寄附金	都道府県・市区町村に対する寄附金 (平成 6 年度創設) → 拡充
2 公益法人などに対する寄附金で一定の要件を満たすものとして財務大臣が指定したもの (539 件 (H 17 年度の指定数))	住所地の都道府県共同募金会に対する寄附金で総務大臣の承認等を受けたもの (平成 2 年度創設) 住所地の日本赤十字社支部に対する寄附金で総務大臣の承認等を受けたもの (平成 4 年度創設)
3 特定公益増進法人に対する寄附金（1 及び 2 を除く） ① 日本学生支援機構などの独立行政法人等 ② ㈱日本体育協会など政令に掲名されている民法法人等 ③ 科学技術の研究などを行う一定の要件を満たす民法法人 ④ 学校法人 ⑤ 社会福祉法人 ⑥ 更生保護事業 〔①～⑥の合計：20,662 法人（H 18. 4. 1 現在）〕	<u>新たに都道府県・市区町村の条例により対象寄附金を指定する仕組みを導入</u>
4 国税庁長官の認定を NPO 法人に対する寄附金〔80 法人（H 20. 4. 1 現在）〕	
5 一定の要件を満たす特定公益信託に対し支出した金銭	
6 特定地域雇用等促進法人に対する寄附金	
7 政党等に対する政治活動に関する寄附金	
	[対象外]

だろう。「地域間格差の是正」などという「重大責務」を、「ふるさと納税」制度に負わせるべきではない、と考える。

- (1) 地方法人所得課税においては①法人事業税の改正、②地方法人特別税の創設、③地方特別譲与税の創設が織り込まれた。
- (2) 地域間格差に関しては、地方分権と関連して議論がされてきた。平成19年11月には、税制調査会が「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」の中で、「国民がゆとりと豊かさを実感でき、個性豊かで活力に満ちた地域社会を実現する観点から、地方分権改革に取り組んでいく必要がある。地方の活力を取り戻すためにも、地方の自立を推進し、真の地方分権を確立しなければならない。納税者が身近なところで税を納め、その用途をチェックすることの意義も大きい。こうした地方分権の偏在性が少なく、税収の安定性を備えた地方税体系を構築し、地方税の充実確保を図ることが重量である。また、地方公共団体間で財政力に格差があることを踏まえ、地方間の税源の偏在を是正し、その格差の縮小を目指すことが喫緊の課題となっていることから、総合的な検討を進め、早急な対応を図るべきである」と示している。(税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」8頁。)
http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/191120_a.pdf (2008年10月18日)
- (3) 森稔樹「個人住民税の寄附金控除制度—『ふるさと寄附金控除』制度と『ふるさと納税』制度についての若干の検討」税務弘報56巻3号105頁。
- (4) 神田誠司「地方税の時代」地方税59巻2号6頁。なお、三位一体改革で削減された地方交付税の額は、5.1兆円である。
- (5) 片山義博教授は、地方交付税制度の財政調整機能の低下について、「過去国が景気対策や市町村合併促進策など国の施策を強引に推し進める道具としてこの地方交付税をむやみにばら撒き、『先食い』したため、今やそのツケの後始末に追われ、自治体間の格差是正という地方交付税本来の機能を大幅に低下させている」と批判している。片山義博『『ふるさと納税』から税と自治の本質を考える』税経通信63巻7号。
- (6) 「ふるさと納税研究会報告書」6頁。
- (7) 自由民主党「平成20年度税制改正大綱」(2007年12月13日) 4～7頁。
http://www.jimin.jp/jimin/seisaku/2007/pdf/seisaku-031_a.pdf (2008年10月18日)
- (8) 「ふるさと納税研究会報告書」2頁。
- (9) 金子宏『租税法第13版』(弘文堂、2008年) 431頁。
- (10) 「ふるさと納税研究会報告書」2頁。
- (11) 「ふるさと納税研究会報告書」2頁。

- (12) 平野麻衣「個人住民税における寄付金税制について」地方税59巻 7号80頁。
- (13) 金子・前掲注（9）・173頁。
- (14) 逸見幸司他「平成元年地方税法改正法案解説」地方税40巻 3号30頁。
- (15) 平野・前掲注（12）・81～82頁。
- (16) 佐々木敦朗「ふるさと寄附金控除制度の活用状況について」地方税46巻 3号121頁。
- (17) 驚坂長美他「平成5年度地方税法改正法案解説」地方税44巻 3号23頁。
- (18) 池上岳彦「地方税と財政調整制度—『ふるさと納税』論及び『法人二税の分割基準見直し論』をめぐって—」税2007年 9月号 8頁。
- (19) 森・前掲注（3）・109頁。
- (20) 今回の住民税における寄附金控除制度の改正とは逆に、所得税法における寄附金控除制度は、税額控除方式から所得控除方式に改められている。所得税法における寄附金控除制度は、昭和37年に制度が導入された当初においては、税額控除方式によっていた。昭和42年税制改正において、「所得控除の方が『寄付金が控除される』という寄付者の心理に合致し、かつ、高額所得者の寄付を奨励する上でも有効である」という理由から、所得控除方式に改められた。酒井克彦「所得控除と税額控除—両控除の性格付けについて—」税務弘報55巻 6号。
- (21) 酒井・前掲注（20）・106頁。
- (22) 平川忠雄・小池正明・藤曲武美「座談会／平成20年度改正に対する実務の取組み」税理51巻 3号89号。なお、「ふるさと納税」制度導入が発表された直後から、野口悠紀雄氏は、「10万円を寄附した人の限界税率が20%であるとすれば、納税額は2万円しか減らず、残りの8万円は自己負担になる。こうした負担を負いつつ、『ふるさと』に納税しようとする人が、はたしてどれだけいるだろう」と批判していた。野口悠紀雄「『ふるさと納税』にだまされてはいけない」週刊ダイヤモンド 2007年 6月 2日号116頁。
- (23) 具体的適用事例の計算については、田口渉「税収格差の是正・ふるさと納税の導入」税経通信63巻 5号102～103頁。
- (24) しかし、同族会社が「ふるさと納税」の対象となる寄附を行った場合には、その会社の首脳者個人の負担すべきものと認められるものについては、会社の損金とすべきではない。同族会社の拠出する寄附金支出額については、その会社の経営上の経理状況に基づき、取締役会等において慎重に検討することが要求されるであろう。山口義夫「同族会社の拠出する『ふるさと納税（寄附金）』の取扱い」月刊税務Q A 2008年 8月号30頁。
- (25) 金子・前掲注（9）・431頁。
- (26) 日本経済新聞2007年 5月24日。
- (27) 「ふるさと納税研究会報告書」 9頁。

- (28) 過去の居住の事実に基づく過去の居住地の地方団体の課税権については、ふるさと納税研究会は、「納税者が過去に地方団体から受けた教育サービスなどの受益に対する負担は、既に親の世代の納税などにより果たされているものと考えられる」と述べている。「ふるさと納税研究会報告書」10頁。
- (29) ふるさと納税研究会が、外務省の協力を得て、OECD加盟国中15カ国に対し寄附金税制等の状況について調査を行ったところ、「個人所得課税（地方税）について、納税者の意思により納税先の地方自治体を選択できる仕組み」又は「個人所得課税（地方税）について、居住地の地方自治体に納付した上で、納税者の意思に基づいて他の地方自治体に税額の一部又は全部を移転させる仕組み」を有する国は存在しなかった、という。「ふるさと納税研究会報告書」11頁。
- (30) 片山・前掲注（5）・18～19頁。
- (31) 金子・前掲注（9）・431頁。
- (32) 逸見・前掲注（14）・30頁。
- (33) 負担分任と応益負担は、しばしばそれほど厳密な区別なく用いられるが、一応の区別として、負担分任の原則は地方団体としての一般的な受益に対応し、応益性の原則は個別的な受益に対応するものであって、両者の捉える受益の考え方は異なるとされている。田中治「住民税の法的課題」日税研論集46号105頁。
- (34) 田中・前掲注（33）・100頁。
- (35) 個人住民税は明治11年の府県税戸数割にその源を求めることができ、昭和15年の改正より、府県税戸数割に代えて市町村民税が創設され、続いて昭和21年の改正により府県民税が創設された。田中・前掲注（33）・101頁。
- (36) 田中・前掲注（33）・102頁。
- (37) 田中・前掲注（33）・106頁。
- (38) ふるさと納税情報センターは、各地方自治体の活動状況の情報提供を主な業務として、福井県が事務局として運営している。
- (39) 寄附金の使い道についての報告方法に関しては、検討中の地方団体が多く、翌年度予算案で寄附の使途事業を決め、寄附者に対して報告し、ホームページ上でも掲載するとしている地方団体が多い。
- ふるさと納税情報センターホームページ
<http://info.pref.fukui.lg.jp/furusatonouzei/index.html>（2008年10月18日）
- (40) 大阪府が自ら宣伝しているふるさと納税の対象となる寄附金には、大阪ミュージアム基金、なみはやスポーツ振興基金、文化振興基金、福祉基金、みどりの基金、環境保全基金、女性基金、ゆとり基金の8種類がある。大阪ミュージアム構想寄附金については、2008年10月17日9時現在で164件の申込件数があり、申込金額は49,228,160円にのぼる。
- 大阪府ホームページ

<http://www.pref.osaka.jp/gyokaku/furusato-nouzei/index.htm>（2008年10月18日）

(41) 京都府ホームページ

<http://www.pref.kyoto.jp/furusatokifu/>（平成20年10月18日）

(42) 片山・前掲注（5）・21頁。

(43) 片山義博教授は、具体例として、佐賀県の整備新幹線長崎ルートの建設を挙げている。この整備新幹線の建設による佐賀・博多間の時間短縮効果は、わずか5分であるという。佐賀県は建設費用2600億円の3分の1を起債により賄い、元利償還金の多くを地方交付税で補填するという仕組みを利用しているが、もし全額を県民に負担してもらうこととした場合、果たして県民はこれを真に必要な財政需要として納得するだろうか、というのである。

(44) 平成20年秋、筆者が埼玉県庁総務部税務企画担当に電話による取材を行った結果、得られた回答である。

(45) 歳出項目の決定が条例に則っている限りは、地方条例主義が覆されることにもならないであろう（覆されているのであれば、それは納税制度の失敗ではなく、民主政治の失敗である）。

(46) 森・前掲注（3）・111頁。

(47) 金子・前掲注（9）・82頁。

(48) 金子・前掲注（9）・86～87頁。

(49) 「ふるさと納税研究会報告書」23頁。

(50) 金子・前掲注（9）・88頁。

(51) 平成19年10月に朝日新聞社が法人2税の見直しについて47都道府県知事に実施したアンケートでは、法人2税の見直しよりも、地方交付税の「復元」を優先すべきであるという回答が最も多かったという。神田・前掲注（4）・6頁。

(52) 森・前掲注（3）・110～111頁。

(53) 片山・前掲注（5）・23～24頁。

(54) 地方交付税の沿革等については、本稿では検討できなかった。今後の研究課題としたい。

(55) 片山・前掲注（5）・21頁。

(56) 「ふるさと納税研究会報告書」23頁。

(57) たとえば、5で紹介した京都府の「文化財を守り伝える京都府基金」では、平成20年10月31日までに寄附申込をした者を対象に、抽選で清水寺の「秋・夜の特別拝観」の限定内覧に招待するという季節限定企画を実施している。

<http://www.pref.kyoto.jp/furusatokifu/>（2008年10月18日）

また、山口県長門市では、市外居住者で1万円以上の寄附をした者を対象に、「長門ふるさと便」として、長門市の特産品の中から一点を送るという特典を設け

ている。

http://www.city.nagato.yamaguchi.jp/admin_info/fnouzei_main.html (2008年10月25日)

(58) 片山・前掲注(5)・22頁。

(59) 週刊ダイヤモンド2007年6月2日号21頁。

(60) 片山・前掲注(5)・20頁。片山義博教授は、財政運営の本来の原則である「量出制入」の原則が貫かれている限り、歳出に対して税収入が余剰になることはないことから、「ふるさと納税」制度自体が、自治体の税収に既に余剰があり、少々税収が減ったとしても自治体運営には支障がないという認識の上にできあがっているものとしか思えないとして、その矛盾を指摘している。

(61) 前掲注(2) 参照。