

公益活動支援と税制

—公益活動のグローバル化に伴う税制のあり方—

板 谷 智 之

2008 年度修士学位請求論文要旨

「公益活動支援と税制—公益活動のグローバル化に伴う税制のあり方—」

近年における経済のグローバル化に伴い、様々な分野で国境の壁が低くなっている。公益法人等は、公益目的事業を行うための原資として、外国の納税者から寄附を受取ることや国内のみならず国外へ投資することが考えられる。また、各国の公益法人等が国境を越えて活動する時代となっている。各国は、自国の公益法人等が行う公益目的事業に係る活動が果たす役割の重要性に鑑み、源泉徴収税や法人税を免除したり、あるいはその公益法人等へ寄附を行う者に優遇措置を認め寄附を受けやすくしたりするなど、税制上の措置を講じその活動を促進している。一方、外国公益法人等に対しては、必ずしも自国での税制上の措置を認めているわけではない。このことは、国境を越える公益活動や寄附を阻害する要因となる。

各国では、公益法人等の国境を越える活動に対する課税について議論が進んでいる。しかしながら、我が国では、平成 20 年度に公益法人税制が見直されたが、グローバル化を念頭に置いた議論は十分にされておらず、租税条約上も公益法人等に関する特別の規定はない。そこで本稿の目的は、投資や寄附のグローバル化や国境を越えて活動する公益法人等の我が国での課税取扱いについて、各国の取組みを比較検討し、税制の望ましい方向性について論じることである。

第 1 章では、我が国における公益法人課税と寄附金税制について、国内公益法人等と外国公益法人等の課税取扱いを比較する。公益法人課税については、国内公益法人等に認めている非課税措置が相互免除を要件として外国公益法人等にも認められる。一方、我が国の公益法人等が、外国へ投資した場合や国境を超えて活動する場合に非課税措置が適用されず相手国で課税されると、相手国で納付した税額を自国で調整できないという問題が生じる。寄附金税制については、国内公益法人等への寄附金に認められる控除等が、原則として外国公益法人等への寄附金に認められない。

第 2 章では、国内投資と国外投資の中立性の問題を検討する。租税条約上、投資所得の源泉徴収税は、国内法より軽減されている。公益法人等が、その条約上の便益を享受できる適格者に含まれるかどうか問題となる。IFA のセミナーや US モデル租税条約、日米租税条約等は、公益法人等を居住者に含むことが妥当であるとした。また近年の US モデル租税条約や日英・日米租税条約の LOB 条項において公益法人等は、適格居住者であることが明らかにされた。これらにより、源泉徴収税が軽減されることとなるが、必ずしも十分でない場合もある。そのため、合衆国やいくつかの EU 加盟国では、条約上に免税団体条項やその他の規定で公益法人等の源泉徴収税自体を免除している。

第 3 章では、外国公益法人等への寄附金について各国の議論を紹介する。オランダでは、管理の困難性を克服するために各種報告書の提出を義務付け国内法で控除等を認めている。一方合衆国は、自国に便益がないとして控除等を認めていない。しかしながら、合衆国は、カナダ、メキ

シコ、イスラエルとの租税条約に免税団体条項を設け、国境を越える寄附に控除等を認めている。理由は、相手国の公益法人等を支援することは、合衆国にも有益であると考えたからである。また、国外で費消される寄附金につき、直接の場合と間接の場合とで異なる取扱いをすることは、税制が首尾一貫していないことから、直接寄附した場合でも控除等を認めるような国内法に改正すべきであると指摘されている。

第4章では、国境を越えて活動する公益法人等の課税取扱いを検討するために、EUの最近の動向を考察しておく。ドイツは、外国公益法人等に対して租税免除を認めないと規定しており、そのことが、EC条約に違反するかどうかで争われた。欧州司法裁判所は、外国公益法人等がドイツの公益目的事業を行っていたこと、ドイツの公益目的とは自国に貢献しているかどうかを要件としていないこと等を理由にEC条約に違反すると判断した。また欧州委員会も、国内公益法人等と外国公益法人等への寄附金について異なる取り扱いをすることは、EC条約に抵触するという可能性を示唆した。

第5章では、従来の外国公益法人等に対する考え方とそれに対する反論を整理する。外国公益法人等に対しては、①各国間の公益目的の相違、②自国に便益がないこと、③管理の困難性を理由に自国での優遇措置を認めていない国もある。しかしながら、①については自国の公益目的事業を行っているかどうかを審査すること、②については国内公益法人等が国内のみで活動していないこと、③については各種報告書の提出を義務付けることで対処することとして、①～③のいずれの考え方も反論されている。これらのことから、グローバル化を念頭に置くと、我が国においても外国公益法人等に対する課税のあり方を整備していく必要がある。

以上の考察から、近年のグローバル化を踏まえ、国内投資と国外投資の中立性を維持するために、公益法人等は、租税条約上の適格居住者であることを明らかにした上で、免税団体条項を設けできるだけ源泉徴収税を非課税とすることが望ましいだろう。我が国の外国公益法人等に対する所得税法や法人税法上の非課税措置は、相互免除を要件としており、あまり有効に機能していない。しかしながら、EUの最近の動向を踏まえると相手国は、国内法を改正することが期待でき、非課税措置の有効的な活用が予想される。最後に、外国公益法人等への寄附金については、我が国が掲げる公益目的事業を行う外国公益法人等について、公益認定等委員会が認定した上で、控除対象に含めるといった方法も考えられよう。

<参考文献>

石村耕治「国際 NGO 支援税制の日米比較」白鷗法学 13 巻 1 号 77～165 頁(2006)

玉木林太郎「非課税外国法人制度の運用について—外国公益法人の指定方針を決める—」国際税務 1 巻 3 号(1981)

増井良啓「外国 NPO への寄付と寄付金控除」税務事例研究 72 号 35～61 頁(2003)

渡辺淑夫「日本企業が外国公益団体に献金をする場合の課税関係」国際税務 17 巻 10 号 60～62 頁(1997)

渡辺淑夫「外国の非営利団体に支払う使用料の源泉徴収」国際税務 24 巻 1 号 92～94 頁(2004)

Arnoud Viersen, Status as a resident of a treaty country, *International Tax Problems of Charities and other Private Institutions with Similar Tax Treatment*, 39th IFA Congress, London 1985, 1987.

Ineke A. Koele, Taxation of Charities: A Landlocked Regime? A Comparative Study of Selected Countries, *European Taxation*, Vol.37, No.9/10, 331-335, 1997.

Ineke A. Koele, *International Taxation of Philanthropy*, IBFD, 2007.

Paul Bater, International Tax Issues Relating to Non-profit Organizations and Their Supporters, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol.53, No.10, 452-465, 1999.

Sigrid J. Hemels, The Implications of the Walter Stauffer Case for Charities, Donors and Governments, *European Taxation*, Vol.47, No.1, 19-24, 2007.

<目次>

はじめに	1
第1章 公益法人税制	1
1.1.公益法人課税	1
1.2.寄附金税制	5
1.3.公益法人制度改革と税制改正	8
1.4.グローバル化に伴う課税問題	10
第2章 公益法人等と租税条約	13
2.1.居住者に該当するか否か	13
2.2.特典制限条項における公益法人等	16
2.3.源泉徴収税が免除される租税条約	19
第3章 外国公益法人等に対する寄附金	21
3.1.片務的対応	21
3.2.合衆国における議論	21
第4章 EUにおける最近の動向	27
4.1.WalterStauffer 事件	27
4.2.寄附金控除制度の改正	29
4.3.EC 条約 56 条の射程範囲	30
第5章 外国公益法人等の位置づけ	31
おわりに	32

はじめに

近年における経済のグローバル化に伴い、様々な分野で国境の壁が低くなっている。各国の公益法人等は、一国の公益法人等だけで対処できないような環境汚染、自然災害や紛争等の問題に対して、これらの問題を解決するために国境を越えて活動しており、その活動が注目されている。また、公益法人等は、公益目的事業を行うための原資として、外国の納税者から寄附を受取ることや国内のみならず国外へ投資することが考えられる。各国は、自国の公益法人等が行う公益目的事業に係る活動が果たす役割の重要性に鑑み、源泉徴収税や法人税を免除したり、あるいはその公益法人等へ寄附を行う者に優遇措置を認め寄附を受けやすくしたりするなど、税制上の措置を講じその活動を促進している。一方、外国公益法人等に対しては、必ずしも自国での税制上の措置を認めているわけではない。このことは、国境を越えて活動する公益法人等にとって、相手国で課税問題が生じたり、寄附を受けにくいといった問題があり、税制が国境を越える公益法人等の活動を阻害する要因となる。

そこで各国では、公益法人等の国境を越える活動に対する課税について議論が進んでいる。しかしながら、我が国では、平成 20 年度に公益法人税制が見直されたが、グローバル化を念頭に置いた議論は十分にされておらず、租税条約上も公益法人等に関する特別の規定はない。そこで本稿の目的は、投資や寄附のグローバル化や国境を越えて活動する公益法人等の我が国での課税取扱いについて、各国の取組みを比較検討し、税制の望ましい方向性について論じることである。

第 1 章では、我が国における外国公益法人等の課税取扱いと我が国の公益法人等が国外源泉所得を有する場合の課税取扱いを概観し、どのような問題が生じるのかを明らかにする。第 2 章では、公益法人等の国外投資所得について、租税条約上の取扱いを考察する。第 3 章では、外国公益法人等への寄附金に対する各国の取組みについて紹介する。第 4 章では、外国公益法人等に対しても優遇措置を認めていくべきであるという傾向にある EU の動きを取り上げる。第 5 章では、従来の外国公益法人等の対する考え方とそれに対する批判を整理する。そして、我が国におけるグローバル化を念頭に置いた課税のあり方を検討する。

第 1 章 公益法人税制

1.1.公益法人課税

(1)国内公益法人等

我が国現行法上、「公益法人等」とは、法人税法別表二において掲げられている法人をいい（法法 2 条 6 号）、公益法人等を分類すると旧民法 34 条の規定により設立された社団法人・財団法人（狭義の公益法人）、そして特別法の規定により設立された学校法人、宗教法人、日本赤十字社等（広義の公益法人）である。公益法人等は収益事業を営む場合に限り、

納税義務が生ずることとなる(法法 4 条 1 項・法税令 5 条 1 項)。

公益法人等は、明治 32 年に法人に対する課税が創設された当時、旧所得税法 5 条 4 号において営利を目的としない法人の所得は、課税しない旨の規定が置かれていた¹。ところで、最初に公益法人等の収益事業に着目して課税が行われたのは、昭和 20 年の宗教法人に対する収益事業課税であったと言われている²。その理由としては、昭和 20 年の宗教法人令の制定により、宗教法人が自由に経済的活動を行えるようになり、宗教法人の中には非課税を不適当とするようなものが生ずると予想され³、税制としてこの経済的活動に課税する必要があったと言われている⁴。

その後、昭和 24 年のシャープ勧告は、公益法人等の多くが事業資金の不足を補う目的で積極的に営利的な事業を行い一般法人並びに個人と直接競争しているとし、また公益法人等の上げる利益金は、その活動をさらに拡張するかまたは饗宴のために消費されていると指摘し、収益事業から生ずる所得については法人税の課税対象になるべきであると述べた⁵。

そこで、昭和 25 年の税制改正においては、旧民法 34 条の規定により設立された法人、その他の特別法に基づいて設立された法人の収益事業から生じた所得について、一般法人と同様 35%の税率で課税されることとなった⁶。なお、収益事業の範囲は、旧営業税法に課税事業として特掲されていた 29 業種がそのまま収益事業として規定された⁷(法人税法施行規則 1 条の 2)。そして、昭和 27 年に一般法人の税率は、7%引き上げられるが、公益法人等の税率はそのまま据え置かれた。その後の税制改正においても、公益法人等は、一般法人に比べて低い税率が適用されることになる。このように公益法人等に軽減税率が適用される理由は、公益法人等は公益的な事業を目的としており、その利益が特定の個人に帰属しないという特質を考慮したものと思われる⁸。

また公益法人等が支払いを受ける利子、配当等については、所得税を課さないこととなっている(所法 11 条 1 項)。その非課税の理由は、法人税法上、公益法人等が保有する預貯金や有価証券から生ずる利子、配当等について、収益事業から生じた所得の運用にかかる場合を除き、非課税となっていることと相俟って、金融資産収益について、源泉所得税の課税対象に含まれないことになったと言われている⁹。

そして、平成 10 年に創設された特定非営利活動法(以下、「NPO 法」という。)に基づき設立された NPO 法人は、法人税法 2 条 6 号に規定する公益法人等とみなされ(NPO 法 46 条 1 項)、税法上公益法人等に該当し収益事業課税を適用されるが、税率は普通法人と同

¹ 武田昌輔『〔新訂版〕詳解公益法人』全国公益法人協会(2002)374 頁

² 同上・375 頁

³ 吉牟田勲「公益法人課税の基本的問題点」税経通信 48 巻 2 号(1993)14 頁

⁴ 武田・前掲注 1・375 頁

⁵ 『シャープ使節団日本税制報告書』日本税理士連合会出版局(1979)82-83 頁

⁶ 武田昌輔「公益法人課税とその課題―特に中期答申について―」税経通信 39 巻 2 号(1984)2 頁

⁷ 日本公認会計士協会「非営利法人と寄附税制について―現行寄附税制と今後の動向―」租税調査会研究報告第 14 号(2005)4 頁

⁸ 武田・前掲注 6・5 頁

⁹ 品川芳宣「公益法人等に対する課税の現状と課題」税経通信 51 巻 3 号(1996)19 頁

じ 30%となっている。

(2)外国公益法人等

①外国公益法人等の指定制度

外国公益法人等が日本国内源泉所得を有している場合、どのような課税が行われるのであろうか。我が国の税法は、「国際的な公益活動の交流を租税面からも支援するために、我が国において内国公益法人と同様の公益活動を行わんとする外国法人に対しても、非課税の門戸を開かんとする」という趣旨から相互主義を要件として¹⁰、外国公益法人等の日本国内源泉所得について、非課税とする規定を設けた¹¹。当該規定は、昭和 28 年度の税制改正において創設され、公益法人に準ずる外国の公益法人で大蔵大臣（2001 年の大蔵省及び大蔵大臣職の廃止に伴い、財務大臣となる。以下「財務大臣」という。）が指定したものは、収益事業から生ずる所得以外の所得について法人税あるいは所得税を課さないこととした¹²。

本制度創設の背景には、昭和 26 年から 27 年にかけての旧日米租税条約の影響があったといわれている。旧日米租税条約 15 条は、公益法人に対する相互免除を規定しており、一方の締約国の公益法人に対しては、他方の締約国は、自国の公益法人に対するのと同様の条件によって課税を免除することとしていた¹³。しかしながら、旧日米租税条約交渉当時には、我が国の税法上、外国公益法人等に対して非課税規定を適用するような制度が存在していなかった。そこで、本制度は、旧日米租税条約に促された形で同条約調印（昭和 29 年）前に創設されることとなった¹⁴。

(イ)所得税の課税関係

昭和 28 年の税制改正では、国内公益法人等の国外源泉所得（収益事業から生じた所得を除く。）につき、その外国の法令により所得税及び法人税に相当する税を課さない場合には、その外国に本店又は主たる事務所を有する法人で財務大臣が指定したものは、所得税を課さないとされていた（旧所得税法 3 条 2 項）。そして、当該指定を受けようとする外国の公益法人等は、①申請をする法人の名称及び本店又は主たる事務所の所在地並びに我が国にある営業所又は事業所の所在地②申請をなす法人の代表者の氏名並びに法施行地における資産又は事業の管理又は経営の責任者の氏名及び住所又は居所③申請をなす法人の法施行地における事業の概要④法第 3 条第 1 項各号に掲げる法人のうち、申請をなす法人に類似するもの⑤申請をなす法人の所得に対するその本店又は主たる事務所の所在地国における所得税及び法人税に相当する税の課税の状況⑥その他参考となるべき事項を記載した申請

¹⁰ 相互主義に基づいていることから、我が国の公益法人等の国外源泉所得について、所得税あるいは法人税に相当する税を課さないこととしている国で設立されていなければならないことになる。従って、ドイツのような国外で設立された公益団体に対して非課税措置を認めていない国で設立された外国公益団体は、本指定制度の対象外となる。

¹¹ 玉木林太郎「非課税外国法人制度の運用について—外国公益法人の指定方針を決める—」国際税務 1 巻 3 号(1981)7 頁

¹² 吉田二郎総監修『創立 50 周年記念 戦後法人税制史』税務研究会(1996)198 頁

¹³ 志場喜徳郎「日米租税条約について」税経通信 9 巻 7 号(1954)100 頁

¹⁴ 玉木・前掲注 11・7 頁

書を財務大臣に提出しなければならないこととなっていた。(旧所得税法施行規則 1 条の 3 第 1 項)。

そして、昭和 32 年の税制改正では、我が国で公益的事業を行うこと、収入金額の 2 分の 1 に相当する金額以上の金額を我が国における公益的事業に支出すること等の要件が課されることとなった(旧所得税法施行規則 1 条の 5 第 1 項)。

(ロ)法人税の課税関係

昭和 28 年には、国内公益法人等の国外にある資産又は事業から生ずる所得(収益事業から生ずる所得を除く。)について法人税に相当する税を課さない外国に本店又は主たる事務所を有する法人で財務大臣が指定したものについては、非収益事業所得の非課税措置が適用されることになる(旧法人税法 5 条 8 号)。なお、当該指定を受けようとする外国公益法人等は、国内公益法人等に類似する法人であることやその他参考となるべき事項を記載した申請書に、本店又は主たる事務所の所在地国において収益事業から生じた所得以外の所得について法人税に相当する税を課されていないことを証明する書類を添付し、財務大臣に提出しなければならない。

これらのことから、財務大臣の指定を受けた外国公益法人等は、日本国内源泉所得に対し、我が国の公益法人等と同等の課税取扱いがされることになる。なお、法人税法上の指定と所得税法上の指定は、それぞれ別個に申請する必要がある、外国公益法人等は、我が国での活動内容によって、いずれかあるいはそれぞれの非課税指定を受ける必要がある¹⁵。

②財務大臣の指定を受けていない外国公益法人等

上記のように、外国公益法人等は、設立国において公益法人等として租税が免除されていたとしても、我が国において財務大臣の指定を受けない限り、非課税措置の適用を受けることができないことになる。従って、外国公益法人等は、一般の外国法人として課税がされることになる。以下では、我が国における課税関係をみていくこととする。

外国公益法人等が、投資所得(配当、利子及び使用料)の支払いを受けた場合を考えてみる。たとえば、我が国の法人が、外国公益法人等に対して、使用料を支払う場合の課税取扱いを確認しておく。法人税法 138 条 7 号又は所得税法 161 条 7 号では、使用料について国内源泉所得に該当することが規定されている。このことから、その支払額の 20%を源泉徴収しなければならないことになる。なお、租税条約が締結されている場合には、源泉地国課税の免税や軽減税率が適用される可能性がある。

次に外国公益法人等が、我が国の個人あるいは法人から寄附を受けた場合を考えてみる。外国公益法人等が受け取った寄附金は、金銭その他の資産の贈与となり、国内源泉所得に該当することになる(法法 138 条 1 号・法税令 178 条 2 号)。そして、当該国内源泉所得は、外国法人が我が国に恒久的施設を有するかどうかにかかわらず、法人税が課されること

¹⁵ 玉木・前掲注 11・8 頁

となる（法法 141 条 1 号又は 4 号・法税令 187 条 1 項 6 号）¹⁶。

このように、外国公益法人等であっても、財務大臣の指定を受けていないものは、所得税法 161 条 1 号の 2 以下の国内源泉所得の支払いを受ける際には、源泉所得税を課されることになる¹⁷。

③我が国に公益法人等を設立する場合

外国公益法人等が、民法その他の特別法に基づいており主務官庁の許可を受けた公益法人等を設立すれば、法別表第二に掲げる公益法人等に該当し非課税措置が適用される。例えば、1961 年に絶滅の危機にある野生生物の保護を目的としてスイスで設立された世界自然保護基金は、我が国でも活動するために、1971 年 9 月 22 日に民法の規定に基づき環境省を主務官庁とした財団法人世界自然保護基金日本委員会を設立している。また、危機に瀕した人々への緊急医療援助を主な目的としている国境なき医師団は、1992 年に我が国に事務局を設置し活動を行っていたが、1999 年に東京都から NPO 法人として認められている¹⁸。

1.2. 寄附金税制

公益法人等にとって、寄附金は主要な財源であることから、寄附者側(個人・法人)の課税上の扱いについても触れておく。なお、従来所得税法では「寄付金」、法人税法上は「寄附金」の用語を用いていたが平成 20 年度改正において「寄附金」と統一されたことから本稿においても「寄附金」の用語を用いることとする。

(1)国内公益法人等

①個人の場合

個人が支出した寄附金は、昭和 37 年以前、所得の任意な処分という側面が強いこと、高額所得者に対する特殊な減税になるとして、控除が認められていなかった¹⁹。しかしながら、昭和 37 年の税制改正において税額控除による寄附金控除制度が創設された。その理由としては、公共事業の施設の整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附の慣行も各国の税制上の措置に裏づけられている点が大きいと述べられている²⁰。言い換えれば、公費の肩代わりとなる寄附について控除を認めても、国の税収に穴があくわけではない、ということであ

¹⁶ この具体例については、渡辺淑夫「日本企業が外国公益団体に献金をする場合の課税関係」国際税務 17 巻 10 号(1997)60 頁以下、小沢進「外国の宗教法人がわが国に事務所を設置した場合の恒久的施設該当の有無とその課税関係」税務事例 31 巻 5 号(1999)43 頁を参照。

¹⁷ この具体例については、渡辺淑夫「外国の非営利団体に支払う使用料の源泉徴収」国際税務 24 巻 1 号(2004)92 頁以下、牧野好孝「海外の非課税法人に支払う国内源泉所得と源泉徴収」23 巻 5 号 25 頁以下を参照。

¹⁸ 石村耕治「国際 NGO 支援税制の日米比較」白鷗法学 13 巻 1 号(2006)93-97 頁

¹⁹ 武田昌輔『DHC コンメンタル所得税法 § 36-127』第一法規出版(1983)4782 頁

²⁰ 植松守雄『〔四訂版〕注解所得税法』大蔵財務協会(2005)1010 頁

る²¹。なお、昭和 42 年において税額控除制度は所得控除制度に移行している。その理由として、税額控除制度は複雑であり所得の多寡にかかわらず税額の軽減割合が変わらず寄附者の心理に適合しない嫌いがあり折角の意図がそがれるというものであった²²。

所得税法上、寄附金控除の対象となる寄附金は、「特定寄附金」に限られる（所得税法 78 条 1 項）。特定寄附金とは、以下の 4 つに区分される。1 つ目は、国又は地方公共団体に対する寄附金である（所法 78 条 2 項 1 号）。そして 2 つ目が指定寄附金である。指定寄附金とは、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のうち、(i) 広く一般に募集されること、(ii) 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であることの 2 つの要件を満たすものとして所得税法施行令 216 条で定めるところにより財務大臣が指定したものである（所法 78 条 2 項 2 号）。そして、3 つ目は特定公益増進法人への寄附金である。特定公益増進法人への寄附金とは、公益法人等のうち、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所得税法施行令 217 条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附金をいう（所法 78 条 2 項 3 号）。具体的な範囲としては、所得税法施行令 217 条第 1 号に独立行政法人、第 2 号に日本赤十字社等を掲げ、第 3 号には公益社団法人・公益財団法人、第 4 号は学校法人、第 5 号は社会福祉法人、第 6 号は更生保護法人となっている。4 つ目は、NPO 法人のうち一定の要件を満たすものとして国税庁長官の認定を受けた認定 NPO 法人に対して行った寄附金である（租税特別措置法 41 条の 18 の 3）。

この 4 つの寄附金に該当するものについては、その年中に支出した 4 つの寄附金の額の合計額か総所得金額等の 40%相当額のいずれか大きい金額から 5 千円を控除した金額とされることになる(所法 78 条 1 項)。

②法人の場合

法人の支出する寄附金については、昭和 17 年以前、無制限に損金算入が認められていた。しかしながら、昭和 17 年の臨時租税措置法の改正で新たに寄附金に対する限度超過額の損金不算入制度が設けられた。その理由は、会社の寄附金が増大している中で、これを全額損金として認めると国庫収入の減少をもたらすため、一定の金額を超えた部分については損金に算入しないというものであった²³。

法人税法上の寄附金とは、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合における当該金銭の額、若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとされる（法法 37 条 7 項）。そして、法人の支

²¹ 増井良啓「所得税法から見た日本の官と民・寄付金控除を素材として」江頭憲治郎編『市場と組織(融ける境超える法 3)』東京大学出版会(2005)38 頁

²² 武田・前掲注 19・4786 頁

²³ 鈴木保雄他『臨時租税措置法解説』文精社(1943)182-183 頁

出した寄附金は、公益性の高い寄附金と一般の寄附金に大別される。公益性の高い寄附金とは、①国・地方公共団体への寄附金（法法 37 条 3 項 1 号）②指定寄附金（法法 37 条 3 項 2 号）③特定公益増進法人への寄附金（法法 37 条 4 項）④認定 NPO 法人への寄附金（租税特別措置法 66 条の 12 の 2 第 2 項）があり、所得税法上の特定寄附金とその範囲や意義は同じであると言われている²⁴。そして、寄附金の取り扱いについて、個人の場合と差があるのは、一般の寄附金である。一般の寄附金とは、①から④以外の寄附金をいい、法人の事業との関連性があるものであるかどうか不明確であり、損金性を持つものかどうか区別が困難であることから、支出の一部のみ損金算入を認めている²⁵。

法人は、①及び②に該当する寄附金について全額損金算入することができ、③及び④の寄附金について、一般の寄附金と別枠で限度額まで損金算入が認められている。

(2)外国公益法人等

では、我が国の個人あるいは法人が、外国公益法人等（前述の指定を受け非課税措置が認められている外国公益法人等を含む。）へ寄附金を支出したいと考えた場合、上記の寄附金控除は、認められるのであろうか。

①個人の場合

この点に関し、増井教授は、所得税法の特定寄附金は、外国公益法人等を含まないように定義していると述べ、実際、外国公益法人等が、寄附金控除の対象となった事例はないとしている²⁶。つまり、設立国において寄附金の受入れ資格がある外国公益法人等であっても、我が国においては、寄附金控除の対象法人に含まれず、我が国の個人が外国公益法人等へ支出した寄附金について寄附金控除を受けることができない。

②法人の場合

前述のとおり、法人が支出する寄附金には、公益性の高い寄附金と一般の寄附金がある。公益性の高い寄附金は、所得税法の特定寄附金と範囲や意義について同様であることから、上記の①の増井教授の解釈を引用することができると思われる。従って、法人が外国公益法人等へ直接支出した寄附金について、損金算入できないことになる。

次に一般の寄附金として外国公益法人等に対して寄附金を支出した場合はどうであろうか。一般の寄附金は、事業との関連性を問わず、限度額まで損金算入可能であることから、この外国公益法人等への寄附金についても、限度額まで損金算入が認められることになる。

このように、我が国の寄附金控除制度は、外国公益法人等を控除あるいは損金算入の対象となる法人に含めず、国境を越える寄附金について制限的態度をとっていることがわかる。

²⁴ 吉牟田勲「創立 50 周年記念の博物館又は育英基金の設置の法人税務—公益法人と公益信託の選択を含めて—」税務事例研究 43 巻(1998)7 頁

²⁵ 水野忠恒「新たな非営利法人税制の構築」非営利法人 42 巻 2 号(2006)13 頁

²⁶ 増井良啓「外国 NPO への寄付と寄付金控除」税務事例研究 72 号(2003)37-39 頁

1.3.公益法人制度改革と税制改正

従来の公益法人制度は、主務官庁が設立・許可等を行っていたことから主務官庁と公益法人の癒着・天下り問題や法人設立が簡便でないこと、公益性の判断基準が不明確、営利法人類似の法人が存続している等の批判がなされていた²⁷。そこで公益法人改革三法が2008年12月1日に全面施行され、それに合わせて新しい税制も施行される。なお、今回の改革では、当初NPO法人も含めた見直しが行われる予定であったが、旧民法34条により設立された公益法人に対して改革されるにとどまった。

1.3.1.公益法人制度改革の概要²⁸

公益法人改革三法とは①非営利の社団・財団が登記のみで法人格を取得できる規定を定めた「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（法人法）、②内閣総理大臣又は都道府県知事が公益認定等委員会の答申に基づき、公益性を認定する仕組みを定めた「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」（認定法）、③現行の2万5千余の公益法人が新制度へ移行するための手続きの整備等に関する「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（整備法）である。なお、法人法の施行により、中間法人法は廃止され既存の中間法人は一般社団・財団法人に移行することになる。

一般社団法人及び一般財団法人制度が創設されたことにより、幅広い活動を行う団体が公益性の有無に関わらず登記のみで法人格を取得できるようになった。従来、公益性と法人格は一体となって付与されており、公益性を失うと法人自体を解散せざるを得なかったが、新制度では公益認定を取消されても法人そのものは存続できることとなる。

次に一般社団・財団法人のうち行政庁の認定を受けたものが公益社団・財団法人となる。公益認定の基準としては、公益目的事業を行うこと(認定法5条1号)、公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであること(認定法5条6号)など18項目あり、これらの基準を満たせば認定されることとなる。従来、主務官庁の公益性の判断基準が不明確であると批判されていた。そこで、新制度では認定基準を示すことにより公益認定を取得しようとする者にとってあらかじめ要件を予見できるようになった。既存の民法法人は、平成20年12月1日より特例民法法人となり、税法も従来通りの公益法人税制が適用されるが、5年以内に公益社団・財団法人又は一般社団・財団法人のいずれかに移行する必要がある、移行しない場合は解散したものとされる。

1.3.2.新しい公益法人税制

(1)公益法人課税

²⁷ 税制調査会基本問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的な考え方」（平成17年6月）

²⁸ 太田達男「公益法人制度改革の概要と今後の課題」税研24巻2号(2008)24-30頁

①国内公益法人等

前述の通り、一般社団・財団法人のうち公益認定を受けた公益社団・財団法人については、法人税法別表第二に掲げられ各事業年度の所得のうち、収益事業から生じた所得に対して30%の税率で課税される。なお、収益事業の範囲から公益認定法2条4号に規定する公益目的事業に該当する事業は、除外されることになる（法税令5条2項1号）²⁹。従来、公益目的事業という概念はなく、公益法人等が行う事業が収益事業に該当すれば課税されていたが、公益目的事業を促進するために非課税とされた³⁰。そして、支払いを受ける利子等に係る源泉所得税は、従来の民法34条法人同様、非課税となる。

次に公益認定を受けていない一般社団・財団法人のうち一定の基準を満たすものは、法人税法別表第二に掲げられ収益事業を営む場合に限り法人税の納税義務が生じ、30%の税率が適用されることとなる³¹。なお、公益社団・財団法人と異なり、公益目的事業の例外や源泉所得税の非課税規定は、適用されない。

最後に、上記のいずれにも該当しない非営利型以外の一般社団財団法人については、法人税法上「普通法人」となり、全所得に課税される³²。

②外国公益法人等

平成20年度改正において、前述の外国公益法人等の非収益事業所得の非課税に関連する条文は、削除されることになる。これは、外国公益法人等に対して非課税措置を認めないということではなく、国内公益法人等と同様に、外国公益法人等の行う事業の公益性についても、公益認定等委員会による認定を受けることが適当であると考えられたことから、外国公益法人等の指定制度自体は、廃止されることになる³³。

(2)寄附金税制

寄附金税制に関する改正では、公益認定を受けた公益社団・財団法人が、前述の特定公益増進法人の範囲に追加されることになり、公益社団・財団法人へ個人あるいは法人が支出した寄附金については、優遇措置が講じられる³⁴。前述の通り、公益法人制度改革によって行政庁が法令において明確化された公益認定基準について、公益認定等委員会の意見に基づき公益性を認定する仕組みを前提としているから、公益社団・財団法人については、既に特定公益増進法人制度の認定要件は満たしていると考えられるからである³⁵。なお、法人が特定公益増進法人に支出した寄附金の損金算入限度額が拡充された。改正の趣旨としては、民間が担う公益活動を促進する観点から、税制上もその活動を支援するための優遇措置を

²⁹ ハッ尾順一、榊井康弘『[平成20年度]実務家のための税制改正 Q&A』清文社(2008)37頁

³⁰ 水野忠恒「公益法人制度改革と税制改正」税研24巻2号(2008)35頁

³¹ ハッ尾順一、榊井康弘・前掲注29・40頁

³² ハッ尾順一、榊井康弘・前掲注29・41頁

³³ 財務省「平成20年度税制改正の解説」512頁 <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/kaisetsu20/index.html> (last visited 2008/09/07)

³⁴ 阿部雪子「公益法人と寄附金税制」税研24巻2号(2008)42-43頁

³⁵ 財務省・前掲注33・326頁

講ずる必要があり、その一環として法人が特定公益増進法人に対して寄附を行った場合の損金算入限度額を拡充したと述べられている³⁶。

このように、平成 20 年度の税制以降においても、外国公益法人等は、日本国内源泉所得を有する場合において、一定の要件を満たす限り、当該所得が収益事業から生じた所得でない限り課税されないことになる。しかしながら、外国公益法人等に対する寄附金税制については、大きな進展はないように思われる。

1.4. グローバル化に伴う課税問題

1.4.1. 公益法人課税

① 国内投資と国外投資の中立性

前述のとおり、我が国の公益法人等が国内で受取る利子、配当、使用料に関して源泉所得税は、非課税とされている。一方、国外へ投資した場合においては、たとえ我が国において公益法人等であったとしても、源泉地国においては、その所得が収益事業か非収益事業から生じた所得かにかかわらず、源泉地国の法令に基づき源泉所得税が課されることとなる。我が国が締結した租税条約には、公益法人等が受取る所得について源泉地国課税を非課税とするような特別の規定はない。このことから、外国で納めた税額を我が国で調整できるかが問題となる。我が国の税法は、国内の普通法人が国外で納付した法人税の税額について、国際的³⁷二重課税を排除するために、自国の法人税の税額から控除する方法（以下「外国税額控除法」という。）を採用している。外国税額控除法は、国内所得と国外所得の課税の公平性の維持や、投資あるいは経済活動を国内で行うか国外で行うかについて、税制の中立性を維持することに役立つといわれている³⁷。

しかしながら、公益法人等は、普通法人と異なり、収益事業を行わない限り納税義務はない。このことから、公益法人等が国外で納付した法人税は、我が国において調整できないという問題が出てくる。

② 国境を超えて活動する我が国の公益法人等

外国公益法人等が、我が国で活動する場合の課税取扱いについては、前述のとおりである。では、我が国の公益法人等が国外で活動した場合、その活動する相手国において非課税措置は適用されるのであろうか。外国公益法人等について、国内公益法人等の同等の課税取扱いを認めるかどうかについては、各国によって異なっている。そこで、合衆国の法令を確認する。

まず、我が国の公益法人等の活動形態として、合衆国に新たな公益法人等を設立することが考えられる。合衆国において免税措置の適用を受けようとする法人は、内国歳入庁（以下、「IRS」という。）の承認を受けなければならないとされている。そして IRS は、申請があった場合に、形式面及び実質面の双方を調査し承認を行うこととなる。そしてその承

³⁶ 財務省・前掲注 33・325 頁

³⁷ 金子宏『租税法〔第 13 版〕』弘文堂(2008)395 頁

認を受けることができた公益法人等は、合衆国の公益法人等として、免税措置が認められることになる³⁸。

次に、我が国の公益法人等が、合衆国内に新しく公益法人等を設立せず、事務所等を設置して活動している場合、合衆国内源泉所得に対して、免税措置を受けることができるのであろうか。この点に関し、Rev.Rul.66-177 は、外国の法令にもとづいて設立された公益法人等が、内国歳入法典（以下「IRC」という。） § 501 に規定する免税資格の要件を満たしていたならば、外国で設立されているという事実だけで、免税団体としての資格からは排除されないとしている。従って、外国公益法人等も IRS に、免税措置を受けるための申請をすることが可能であり、承認を受けることができれば、合衆国内源泉所得について免税措置が適用されることとなる。このように、合衆国は、一定の要件を満たす外国公益法人等の合衆国内源泉所得について、国内公益法人等と同等の免税措置を適用する規定を設けている。

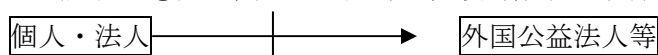
しかしながら、4 章で詳しく検討するように、外国で設立された公益法人等については、その国の国内法令に基づいていない等の理由から、非課税措置を適用しない国もある。そのような国で非課税措置を受けようとする公益法人等は、その国の法令に基づき新しく公益法人等を設立する必要がある。しかしながら、適格な公益法人等を新しく設立することは、費用負担が重く、そのような費用を欠く公益法人等は、非課税措置が受けられないことになる。そして、非課税措置が適用されない場合、上記①と同様、国外で納付した法人税は、自国において調整できないという問題が生じる。

1.4.2.寄附金税制

①直接寄附する場合

我が国の個人が、図表一①のように、外国公益法人等へ直接支出した寄附金については、寄附金控除が認められないことになっている。一方、法人が図表一①のように、外国公益法人等へ直接支出した寄附金は、一般の寄附金として限度額まで損金算入されるが、前述の公益性の高い寄附金には含まれない。また、我が国が締結した租税条約にも、外国公益法人等へ支出した寄附金に関し、特別の規定を設けているものはない。

〔図表一①〕 外国公益法人等へ直接寄附する場合

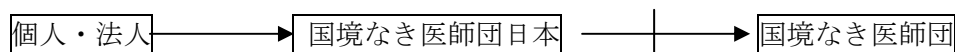


この点に関し、外国公益法人等が、我が国に新たに公益法人等を設立し、当該国内公益法人等へ個人が寄附した場合、特定寄附金として寄附金控除が認められ、法人が寄附した場合、公益性の高い寄附金として限度額まで損金算入が認められることになる。たとえば、図表一②のように国境なき医師団は、1999 年に我が国に国境なき医師団日本という NPO

³⁸ 石村・前掲注 18・111 頁

法人を設立し、2002年8月1日以降、認定NPO法人として寄附金控除の対象法人となっている。このように、外国公益法人等が我が国に公益法人等を設立し、特定公益増進法人あるいは認定NPO法人として認定を受けることができれば、当該法人への寄附金について、寄附金控除あるいは損金算入が認められることになる。

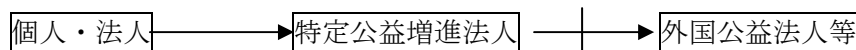
〔図表一②〕 我が国に公益法人等を設立する場合



しかしながら、このように外国公益法人等が、我が国に適格な寄附金の受け入れ資格のある法人を設立することは、費用負担が大きく、このような費用を欠く外国公益法人等にとって、新たに公益法人等を設立する方法は有効な手段でない³⁹。

次に我が国の個人あるいは法人が、既存の国内公益法人等を通じて外国公益法人等へ寄附金を支出した場合、寄附金控除あるいは損金算入は認められるのであろうか。外国で費消される寄附金の例として、国税庁は、平成13年9月に米国で発生した同時多発テロの被害者に対する義援金について、税務上の取り扱いを示した⁴⁰。この実務運営指針に従い、我が国の個人あるいは法人が、外国公益法人等に寄附金を支出した場合を考えていく。実務運営指針においても、外国公益法人等へ直接支出した寄附は、国等あるいは指定寄附又は特定公益増進法人そして認定NPOへの寄附に該当しないとしており、法人が一般の寄附金として支出した場合のみ限度額まで損金算入することが認められるとしている。一方、最終的には、外国で費消されることを目的とした寄附金であっても、図表一③のように、我が国の特定公益増進法人に対して寄附を行った場合、個人又は法人に対して、寄附金控除あるいは損金算入を認めている。その認められるケースとして、日本赤十字社がある。日本赤十字社は、日本赤十字法27条において、救援業務活動を行うことを規定していることから、日本赤十字社への寄附について控除あるいは損金算入が認められることになる。なお、実務運営指針の基本的な考え方は、他の特定公益増進法人にも拡張できると解されている⁴¹。

〔図表一③〕 国内特定公益増進法人を通じて寄附した場合



我が国の特定公益増進法人に対する寄附について、控除あるいは損金算入が認められるためには、①国内特定公益増進法人に対する寄附であること、そして②外国公益法人等に助成金を支給することが、その国内特定公益増進法人の主たる目的である業務に関連して

³⁹ 増井・前掲注26・41頁

⁴⁰ 国税庁 <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/020225/01.htm> (Last Visited 2008/12/06)

⁴¹ 増井・前掲注26・49頁

いるかどうかを検討する必要があるとされている⁴²。従って、寄附金や特定公益増進法人の業務の内容によっては、国内の特定公益増進法人への寄附についても控除あるいは損金算入が認められないケースも考えられる。

このように国内の特定公益増進法人を通じて外国公益法人等へ寄附した場合、上記の 2 つの要件を満たせば寄附金控除あるいは損金算入が認められる可能性もある。この点について 3 章で検討するように合衆国では、最終的な寄附の受取人が同じであるにもかかわらず、直接寄附した場合と間接的に寄附した場合とで税制上の取り扱いが異なることについて、税制が首尾一貫していないと批判されている。

第 2 章 公益法人等と租税条約

現行の租税条約には、相手国の源泉徴収税率について、一般的に国内法よりも低い税率によって課税されている。そこで、公益法人等が、当該条約の便益を享受することができる適格居住者に該当するかどうかについて検討する。

2.1. 居住者に該当するか否か

租税条約は、一方又は双方の締約国の居住者である者にのみ適用される。居住者の定義について OECD モデル租税条約 4 条 1 項は、一方の締約国の居住者とは「当該一方の国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の国において課税を受けるべきものとされる者をいう」と規定している。また、各国が締結している租税条約の居住者の定義についても OECD モデルと同様の規定となっている。居住者についてこのように規定されていることから、設立国において原則として租税が免除されている公益法人等が「当該一方の国において課税を受けるべきものとされる者」に該当するののかという疑問が生じる。

(1) 1985 年の IFA のセミナー

「当該一方の国において課税を受けるべきものとされる者」に関して、1985 年の IFA のセミナーの報告者は、いくつかの事例を取り上げ詳細に分析している。その事例の中で、公益法人等が居住者に該当するかどうかの問題について触れている⁴³。そこで、公益法人等に関する 2 つの事例を紹介することとする。1 つ目の事例は、公益法人等が稼得した全ての所得について租税が免除されている場合であり、2 つ目は公益法人等が稼得した所得のうち一部分の所得について租税が免除されている場合である。結論から述べると、セミナーの報告者らは 2 つの事例のどちらの場合も、租税条約上の居住者に該当するだろうという意見で一致している。理由としては、大部分の国において、公益法人等は課税を受けるべき

⁴² 増井・前掲注 26・49 頁

⁴³ Arnoud Viersen, Status as a resident of a treaty country, *International Tax Problems of Charities and other Private Institutions with Similar Tax Treatment*, 39th IFA Congress, 65, 1985.

ものとしていったん認識した上で、一定の所得について租税を免除するという税制上の措置を与えているのであり、そもそも公益法人等が課税を受けるべきものでないのなら租税免除といった税制上の措置を適用する必要もないのであると述べている⁴⁴。一方で、セミナー報告者らは、公益法人等が課税を受けるべきものに該当しないと考えている国があることも認識している。このように、各国間で公益法人等に対する考え方が異なることにより、公益法人等が租税条約上の居住者に該当したりしなかったりすることは、適当でないことから、租税条約交渉の際に、居住者に該当するよう配慮すべきであるとしている⁴⁵。

(2)OECD モデルコメンタリー

2000年に追加されたOECDモデル租税条約のコメンタリーにおいて、免税団体は、一定の要件を充足した場合に租税が免除されるのであり、要件を充足しない場合には、課税されることから、大部分の国で居住者として取り扱うだろう（4条パラ8.5）とし、また、いくつかの国において、免税団体は、租税を免除されているから課税を受けるべきものと考えられておらず居住者に該当しないと。二国間条約交渉においてこの問題を取り上げることが自由である（4条パラ8.6）と解説している。

(3)US モデル租税条約

公益法人等が居住者に該当するか否かに関して、1996年に改定された合衆国モデル租税条約4条(b)(1)は、「一方の締約国の法令に基づいて組織され、専ら宗教、慈善、科学、教育、あるいは同様の公益目的のために当該一方の締約国において設立され、かつ、維持されているものは、当該一方の締約国の居住者として扱う。」として専ら公益目的事業を行うことを目的としている公益法人等が、居住者に該当することを明記した。4条に関する技術的解説書によると、全部かあるいは一部かに関わらず、特定の所得に対する租税免除がなかったならば、一方の締約国の法令もとで居住者として課税を受けるべきものとされる者に該当するという一般的に受け入れられた慣例を、明確にしたものであると述べられている。さらにこれは、合衆国の法令のもと原則として租税が免除される公益法人等であっても、非関連事業収益については、所得課税の対象となるという事実を反映させたものであるとも述べている。そして合衆国は1990年に改訂したスペインとの租税条約を除き、1996年以降に改訂したいくつかの租税条約において、公益法人等を居住者条項に明記するに至っている。（図表—④～⑥を参照）

⁴⁴ Id. at 66.

⁴⁵ Id. at 66.

〔図表一④〕 本条において明記されている租税条約

チェコ (1993)	第4条3(b)
	専ら宗教、慈善、科学、芸術、文化あるいは教育を目的として組織され運営されるという事実から全部若しくは部分的に租税を免除されているもの
フランス (1994)	第4条2(b)(ii)
	資産の使用が解散又は清算後においても非課税の根拠となる目的の達成のために使用することが制限されている非営利事業体で、全部若しくは部分的に租税を免除されているもの
スイス (1996)	第4条1(c)(ii)
	一方の締約国において宗教、慈善、教育、科学、文化あるいは他の公益目的のために設立され維持されている非営利事業体
ルクセンブルク (1996)	第4条1(e)(i)
	宗教、慈善、教育、科学、あるいは他の公益目的
アイルランド (1997)	第4条1(c)
	慈善あるいはその他の非課税組織で、資産の使用が解散又は清算後においても非課税の根拠となる目的の達成のために使用することが制限されているもの
南アフリカ (1997)	第4条1(a)(ii)(aa)
	専ら宗教、慈善、教育、科学、あるいは他の類似の目的
デンマーク (1999)	第4条1(b)(i)
	専ら宗教、慈善、教育、科学あるいは他の類似の目的
イギリス (2001)	第4条3(c)
	専ら宗教、慈善、科学、芸術、文化あるいは教育を目的として組織され運営されるという事実から全部若しくは部分的に租税を免除されているもの
バングラデシュ (2004)	第4条1(c)(i)
	専ら宗教、慈善、教育、科学あるいは他の類似の目的
ベルギー (2006)	第4条3(b)
	専ら宗教、慈善、科学、芸術、文化あるいは教育を目的として組織され運営されるという事実から全部若しくは部分的に租税を免除されているもの
ブルガリア (2007)	第4条2(b)
	専ら宗教、慈善、科学、芸術、文化あるいは教育を目的として組織され運営されるという事実から全部若しくは部分的に租税を免除されているもの

〔図表一⑤〕 議定書において明記されている租税条約

イタリア (1999)	第4条に関する議定書5(a)(i)
	専ら宗教、慈善、教育、科学あるいは他の類似の目的
スリランカ (2002)	第4条に関する議定書(c)(i)
	専ら宗教、慈善、教育、科学あるいは他の類似の目的
スウェーデン (2005)	第4条に関する議定書1(c)(i)
	専ら宗教、慈善、科学、芸術、文化あるいは教育の目的
フィンランド (2006)	第4条に関する議定書1(c)(i)
	専ら宗教、慈善、科学、芸術、文化あるいは教育の目的

〔図表一⑥〕 技術的解説書に明記されている租税条約

スペイン (1990)	公益法人等の稼得する所得が締約国において非課税であっても、本条約のもとにおいては非課税であるからといって居住者としての地位を否定されるものではないと考える
オーストリア (1996)	○本条は免税団体の取扱いについて明白でないが、一方の締約国の法令に基づいて設立されたそのような団体を居住者として扱うという理解をしている ○アメリカ及びオーストリアの交渉人は次の点に合意した ①一定の要件を満たせば、非課税所得については0円を納付した ②要件を満たさなければ、所得課税につき納税義務を負う ⇒居住地で非課税とされる免税団体については非課税であることをもって本条の居住者としての地位を否定されるとは考えない

(4)我が国での議論

公益法人等が居住者に該当するか否かについて我が国においても議論がある。我が国が締結している租税条約のうち、大部分の租税条約の居住者の定義は、「当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者」と定められている。渡辺教授は、課税を受けるべきものとされる者とは、その国の課税権に服すべき者というほどの意味であり、何らかの理由によりその国が法人に対して租税を免除していたとしても、そのことだけで条約の便益を享受できないのは問題があるとし、居住者に該当すると解されている⁴⁶。

また、旧日米租税条 3 条〔居住者〕は、日本国の法人は居住者に該当すると規定し、2 条〔一般的定義〕でその日本国の法人とは、日本国に本店又は主たる事務所を有する法人と規定されている。従って、公益法人等が日本国に本店又は主たる事務所を有する場合には、居住者に該当すると解されており⁴⁷、実務上も公益法人等を居住者として取扱っていたとされている⁴⁸。

なお、2004 年に改訂された日米租税条約 4 条 1 項(c)や 2006 年に改訂された日英租税条約 4 条 1 項(c)は、一方の締約国の法令に基づいて設立された団体で、専ら宗教・慈善等のために運営され、所得の一部又は全部が免税とされている公益法人等を居住者として取扱うことが明らかにされた。日米租税条約の解説書によると、居住者として取扱うのが国際的慣例であることから明記したと説明されており、我が国においては、法人税法別表第二に掲げられる公益法人等、人格のない社団等、公共法人が該当するとされている⁴⁹。

2.2. 特典制限条項における公益法人等

(1)合衆国の考え方

合衆国は租税条約を改訂する際、相手国に特典制限条項(以下、「LOB 条項」という)を盛り込むように要求している。当該 LOB 条項の目的は、条約便益は二国間租税条約の締約国の双方の居住者によって享受されることが予定されているから、第三国の居住者による租税条約上の便益の享受(以下、「treaty shopping」という)を防止する必要があるということである。このような treaty shopping を防止するための LOB 条項における公益法人等の位置づけが明らかにされてきている。

以前の LOB 条項では、公益法人等について規定されているものはなかったが、1989 年の米独租税条約や 1992 年の米蘭租税条約において公益法人等について規定されている。これらの租税条約は、居住地国で原則として租税を免除される非営利事業体で受益者・構成員・参加者の過半数(以下、「受益者等の条件」という。)が本条のもとで本条約の便益を享受する適格者である場合には、当該非営利事業体は適格な居住者であると規定している。このように本条では「公益法人等」とは必ずしも書かれているわけではないが、技術的解

⁴⁶ 渡辺・前掲注 17・94 頁

⁴⁷ 小松芳明『逐条研究日米租税条約〔第 3 版〕』税務経理協会(1997)35 頁

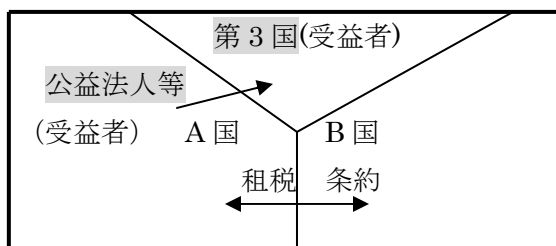
⁴⁸ 税理士法人トーマツ編『Q&A でわかる新日米租税条約の実務詳解』大蔵財務協会(2005)290 頁

⁴⁹ 浅川雅嗣『コンメンタール改訂日米租税条約』大蔵財務協会(2005)52 頁

説書の中において非営利事業体とは年金基金や私立財団又は同様の組織を含むとされていることから、公益法人等も非営利事業体の一部として明記されたと解されている⁵⁰。

しかしながら、当該 LOB 条項は国境を超えて活動している公益法人等に対して条約の適用可能性に関して問題があるとされている⁵¹。例えば、AB の二国間租税条約が締結されており、当該租税条約の LOB 条項には、公益法人等に対して受益者等の条件が課されていると想定する。A 国において設立された公益法人等は、国境を越えて活動していることから、A 国の受益者のみでなく、第三国にも受益者が存在していることになる(図表一⑦)。この場合において A 国の受益者と第三国の受益者を比較し、第三国の受益者が過半数であるときは、A 国で設立された公益法人等は、受益者等の条件を満たしていないことになる。従って、LOB 条項の下、適格居住者に該当しないことになり、租税条約上の便益を享受できないことになる。

〔図表一⑦〕 締約国以外の第三国に受益者がいる場合



国境を越えて活動する公益法人等に対して受益者等の条件が課される場合の問題について、1990年に改訂された合衆国とスペインとの租税条約の LOB 条項は、「セーフハーバー基準」を設け救済している。当該基準では①非営利性を備えていること②定まった目的(宗教・慈善・科学・文学・教育)のために設立され一方の締約国の法令のもとで租税を免除されていることを要件としている。つまり、当該基準において受益者等の条件は課されないこととなっている。受益者等の条件が課された場合には、適格居住者としての地位を否定されるかもしれない赤十字社のような国際的に活動している公益法人等を、受益者等の条件を課さないことで救済しているのである。

また、1996年に改訂された合衆国モデル租税条約では条約ポリシーが変更されており、いくつか修正されたアプローチを含んでいる。第一に4条〔居住者〕において公益法人等と年金基金とを明確に区分し、22条〔LOB〕において公益法人等であれば、受益者等の条件が課されず自動的に適格居住者に該当すると規定し、年金基金等についてのみ受益者等の条件を課すこととした。当該条項の該当部分を抜き出すと次の通りとなる。

⁵⁰ Ineke A. Koele, *International Taxation of Philanthropy*, IBFD, 25, 2007.

⁵¹ Id. at 25.

〔図表—⑧〕 受益者等の条件が課されない租税条約

	4条〔居住者〕	22条〔LOB〕
公益法人等	1(b)(i)	4条1(b)(i)に規定する者
年金基金	1(b)(ii)	4条1(b)(ii)に規定する組織で受益者等の50%超がいずれかの締約国の居住者である個人である場合に限る

合衆国が締結した租税条約のうち公益法人等について合衆国モデルと同様に受益者等の条件がない租税条約は次のようなものがある。オランダ(2004年改訂の議定書)・南アフリカ(1997)・イギリス(2001)・日本(2004)・バングラデシュ(2004)・ブルガリア(2007)。

しかしながら合衆国が締結した租税条約の中にも公益法人等に受益者等の条件が課されるものもある。

〔図表—⑨〕 受益者等の条件が課される租税条約

	4条〔居住者〕	22条〔LOB〕
公益法人等	1(c)(i)	4条(c)に規定する組織で受益者等の50%超がいずれかの締約国における居住者である個人である場合に限る
年金基金	1(c)(ii)	

公益法人等に対しても受益者等の条件がある租税条約は次のようなものがある。ドイツ(1989)・チェコ(1993)・フランス(1994)・スイス(1996)・ルクセンブルク(1996)・アイルランド(1997)・オーストリア(1996)・スウェーデン(1994)・フィンランド(1989)・リトアニア(1998)。

(2)OECD モデルコメンタリー

この点について、2005年に改訂されたOECDモデル租税条約コメンタリーは、慈善又はその他の非課税団体は適格居住者に該当するが、年金信託その他年金又はこれに類似する給付金を給付することだけを目的に設立された団体の場合には、当該年金の受益者・構成員又は参加者の50%超がいずれかの締約国の個人居住者である場合に限る(1条パラ20.2(d))とし、合衆国モデルと同様に公益法人等については、受益者等の条件は課さないこととしている。

(3)我が国が締結した租税条約

我が国が英国と2006年に署名した租税条約22条1項(d)⁵²及びオーストラリアと2008年に改訂した租税条約23条2項(f)⁵³においても公益法人等は、受益者等の条件なしにLOB条項のもとで適格居住者に該当すると明記された。

⁵² 「平成18年度版税制改正のすべて」大蔵財務協会(2006)517頁

⁵³ 財務省・前掲注33・551頁

これらの考察から公益法人等は、条約上の居住者に該当し、近年の租税条約の LOB 条項では、受益者等の条件を課されないで、源泉地国における課税の軽減や免税といった租税条約上の特典を享受することができることになっている。しかしながら、これらだけでは、源泉地国課税が免税となる所得を除き、相手国で源泉徴収税が課されたものにつき、我が国で調整できないという問題は解決されない。そこで、合衆国やいくつかの EU 諸国では、租税条約に公益法人等の源泉徴収税に関し、免税とするような特別の条項を設けて解決している。

2.3.源泉徴収税が免除される租税条約

(1)合衆国が締結した租税条約

合衆国は、これまでにカナダ・メキシコ・ドイツ・オランダと締結した租税条約に免税団体条項という特別の条項を設け、外国公益法人等の国内源泉所得について租税を免除するようにしている。たとえば、1989年に改訂された米独租税条約 27 条（免税団体条項）1 項の規定は、次のとおりである。

28 条の規定にもかかわらず、宗教、慈善、科学、教育又は公益を目的として運営されるドイツの法人又は団体は、次の場合にその範囲において、各種所得に関する合衆国により課される租税を免除されるものとする。

- (a)そのような法人又は団体は、ドイツにおいて租税を免除され、かつ
- (b)そのような法人又は団体が、合衆国において設立され、かつ一切の活動を合衆国内で行っていたとすれば、各種所得に関し合衆国において租税を免除されたであろうこと

そして、2 項においては、合衆国の公益法人等に関する同様の規定が置かれている。この規定に関し、28 条（LOB 条項）の技術的解説書では、宗教、慈善、科学、教育その他の公益を目的として運営される公益法人等については、28 条の規定にもかかわらず、27 条に規定された源泉非課税の適格性を有していることから、当該公益法人等の一切の受益者が第三国の居住者である場合にも、27 条のもとで源泉徴収されないことになると解説している。

このように合衆国は、カナダ・メキシコ・ドイツ・オランダと類似する特別の条項を設けているが、メキシコとの租税条約は、カナダ・ドイツ・オランダとの租税条約に比べて大きな効果が期待できるとされている⁵⁴。その理由は、対メキシコ租税条約 22 条〔免税団体〕に関する議定書 17 は、一方の締約国において租税が免除されている団体について、他方の締約国においても租税が免除されるべきことを保障しているからである。つまり、合衆国又はメキシコで設立された公益団体は自国のみならず、相手国の公益目的のためにも活動していると考えられているのである⁵⁵。一方、他の租税条約は一方の締約国の公益法人

⁵⁴ Eric J. Smith, The U.S.-Mexico Tax Treaty, *Florida Journal of International Law*, Vol.8, No.1, 126, 1993.

⁵⁵ Id. at 126.

等が、他方の締約国において租税を免除されるためには、当該他方の締約国の権限ある当局に租税を免除するための資格がある団体であることの手続きを取る必要がある。このように一定の手続きが必要なものの、合衆国が締結した租税条約は、一方の締約国に所在する公益法人等が、相手国から支払いを受ける所得について、源泉徴収されないことになる⁵⁶。なお、合衆国以外の租税条約についても、特定の所得に限定して、公益法人等に支払うものに源泉徴収しないと規定しているものもある。

(2)OECD モデルコメンタリー

2005年のOECDモデル租税条約10条〔配当〕・11条〔利子〕・13条〔譲渡収益〕に関するコメンタリーに投資の中立性から源泉地国課税を免除する趣旨が追加された。利子に関する該当部分は次の通りである。「多くの国の国内法令の下においては、年金基金その他類似の団体は、一般に、その投資所得に対する租税が免除されている。これらの団体による国内投資と国外投資について取り扱いの中立性を達成するために、利子を含め、このような他方の国の居住者である団体が稼得する所得については、源泉地国課税が免除されるべきことを二国間で規定している国もある。そのようなことを希望する国は、…二国間で合意することができる(10条パラ7.10)」と規定され、この理論的解釈は公益法人等に当てはめると解されると解される⁵⁷。当該コメンタリーに追加される以前にも租税条約によって公益法人等の利子等について源泉地国課税を免税とするものがある。

(3)その他の租税条約

エクアドル-ドイツ租税条約(1982)11条〔利子〕2項は、それぞれ相手国の公益法人等に支払われる利子について、源泉徴収税を課さないと規定している。フランス-メキシコ租税条約(1991)22条〔無差別〕5項b)は、一方の締約国において組織され、科学・芸術・文化・教育あるいは慈善のために活動している非営利事業体は、当該他方の締約国の法律に基づいて組織され、税制上の優遇措置を受けている団体に与えられる免除その他の税の便益を享受する権利があるとされている。アイルランド-イギリス租税条約(1976)14条〔譲渡収益〕Aは、公益法人等が居住地国の権限ある当局の証明を受ければ、当該他方の締約国に所在する不動産又はこれに関係する動産から生ずる譲渡所得については、租税を免除するとし、また、1998年議定書11条〔配当〕に当該一方の締約国の公益法人等が受け取る配当について権限ある当局の証明を受けたときは、当該他方の租税を免除すると追加された。北欧協定(1989)10条〔配当〕9項に当該一方の締約国に所在する慈善あるいは他の公益目的のために活動する団体が、当該他方の会社から受取る配当については、租税を免除するとされている。これらの租税条約において、その文言から公益法人等が該当することを明らかにしていることから、公益法人等がその条約上の便益を享受できるかどうかについて問題

⁵⁶ Joanna Wheeler, "The Tax Treatment of Charitable Organization", *European Taxation*, Vol.34, No.1, 16, 1994.

⁵⁷ Ineke A. Koele, *supra* note 50, at 32.

はない。

第3章 外国公益法人等に対する寄附金

我が国の税法上、外国公益法人等に対する寄附金については、優遇措置を与えていないことがわかった。一方、外国では、外国公益法人等への寄附金について優遇措置を認めている国もある。そのような国の国内法における取組みを考察する。また国内法においては、外国公益法人等への寄附金について優遇措置を認めていない国でも、租税条約によって認めている場合もある。従ってそのような国の議論を紹介する。

3.1.片務的対応

我が国とは異なり、オランダやカナダは一定の要件を満たす外国公益法人等への寄附金について、納税者に優遇措置を認めている。

オランダは、1952年の寄附金控除制度導入以来、外国公益法人等への寄附について控除を認めていなかった。しかしながら、1990年の税制改正により、外国公益法人等から申請があった場合において、①オランダに関連した活動を行うこと、②国際的に活動を行うこと、という2つの要件を満たすときは、寄附金控除の対象となると報告されている⁵⁸。そして、控除対象となる外国公益法人等は、活動報告書や年次報告書を提出する義務があるとされている⁵⁹。オランダは、寄附金控除の要件として、寄附金が国内のみで使用されることを要求していないが、1990年の税制改正以前は、外国公益法人等について、管理が困難であることを理由に控除対象団体から除外していたが、実際、国内公益法人等が受取った寄附を国外で使用することも認めていた。そこで、1990年の税制改正では、上記の報告書の提出を義務付けることにより、外国公益団体の管理が困難であるという問題に対処し、一定の外国公益法人等を控除対象に含めるに至った⁶⁰。

カナダは、原則として外国公益法人等への寄附金について税額控除を認めていないが、カナダ国外にある大学でカナダ人の学生が在籍している大学に対して寄附した場合には、カナダ国外の大学を登録公益団体として取扱い、カナダ納税者に税額控除を認めている。現在、税額控除の対象となる外国の大学は、500校ほどである。

3.2.合衆国における議論

(1)合衆国における慈善寄附金控除の意義

合衆国は、国内法において外国公益法人等への寄附金について優遇措置を認めていない。IRC § 170(c)に規定する慈善寄附金控除の対象となる法人等とは、専ら宗教・慈善等を目的

⁵⁸ Paul Bater, International Tax Issues Relating to Non-profit Organizations and Their Supporters, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol.53, No.10, 638, 1999.

⁵⁹ Ineke A. Koele, supra note 50, at 268-269.

⁶⁰ Ineke A. Koele, supra note 50, at 270.

とし、合衆国内に合衆国の法令に基づいて設立されているものと規定されている。そして要件を満たした公益法人等へ支出した個人については、法人等の種類に応じて 30%や 50%を限度として控除が認められ、法人については所得の 10%まで損金算入が認められている。従って、慈善寄附金控除の対象となる法人等に含まれるためには、合衆国内で設立する必要があり、外国公益法人等は含まれないことになる。このように合衆国外で設立された公益法人等に対して、慈善寄附金控除を認めない理由についてみていくこととする。

合衆国の慈善寄附金控除制度は、1917年の歳入法においてはじめて創設されたといわれている⁶¹。当時の慈善寄附金控除の要件の中に、合衆国内で設立されたものという地理的な制限はなかった⁶²。しかしながら、1935年には法人が支出する寄附金について、1938年には個人が支出する寄附金について、それぞれ寄附を受取る法人等が国内で設立されていることを要件に入れた⁶³。この点について委員会報告書は、「慈善あるいは他の公益目的に充てられる金銭又は財産に対して租税を免除することは、政府が公費からまかなわなければならないものを、財政負担を軽減することによって一般的な福利を促進することにより生ずる便益が収入の損失を補うという理論に基づく。合衆国は外国公益法人等への寄附からそのような便益を得ないので、提案された制限は上記の理念と一致する。寄附金というのは、政府の負担を取り除くことであり、外国公益法人等への寄附は、政府の負担を軽減しないので控除を認めない⁶⁴」と理由を述べている。

このように、合衆国納税者が、直接外国公益法人等へ支出した寄附金について、控除を認めていないが、国内公益法人等を通じて外国公益法人等へ支出した寄附金については、慈善寄附金控除を認めている。なお、このように国内公益法人等を通じて間接的に寄附したもののすべてに、控除が認められるわけではない。また個人であるか法人であるかによって、要件が異なっている。そこで、どのような場合に認められるかについては、以下で紹介する。

(2)国内公益法人等を通じて寄附する場合

①個人が支出する寄附金

個人が国内公益法人等を通じて寄附することについて、**Rev.Rul.63-252** では、①国内公益法人等への寄附が外国公益法人に用途が特定されていないこと、②単に外国公益法人等へ寄附金を送金するための法人等でないこと、という 2 つの要件を設けている。この要件を満たさない場合は、国内公益法人等は単なる名義人であって、実質的な受取人は外国公益法人等であることから、**§ 170(c)**に規定する国内公益法人等への寄附には該当しないことになり、控除は認められない。なお、**Rev. Rul.63-252** は、以下の 5 つの具体例を示し、上記の 2 つの要件を満たすかどうか判断している。

⁶¹ War Revenue Act of 1917, ch. 63, § 1201.(2), 40 Stat. 300, 330 (1917).

⁶² Joannie Chang, Jennifer I. Goldberg, Naomi J. Schrag, Cross-Border Charitable Giving, *University of San Francisco Law Review*, Vol. 31, No. 3, 568, 1996-1997.

⁶³ Ineke A. Koele, *supra* note 50, at 96.

⁶⁴ H.R. Rep. No. 75-1860, at 19 (1938).

要件を満たさないケースとして、(i)外国公益法人等が、合衆国納税者から資金を集めるためだけに合衆国内に新たに国内公益法人等を設立し、当該国内公益法人等が募金活動を実施して、集まった資金を外国公益団体に送金している場合、(ii)合衆国内に所在する個人で、外国公益法人等に寄附をしたいと考えているものが、合衆国内に公益法人等を設立し、当該国内公益法人等を通じて外国公益法人等に寄附金を送金している場合、(iii)外国公益法人等が、国内公益法人等と契約を締結し、当該国内公益法人等が外国公益法人等の代わりに、募金活動を行っている場合。なお、この国内公益法人等へ寄附する合衆国の寄附者には、あらかじめその集まった寄附金を外国公益法人等へ送金することを示して募金活動を行っているときの3つを例示している。このように、**Rev. Rul.63-252**では、形式的には国内公益法人等への寄附であっても、使途が特定されている場合や、国内公益法人等が単なる導管である場合は、実質的な受取人は外国公益法人等であると判断するべきであるとしている。

一方、要件を満たすケースとして、(i)ある公益目的を追求している国内公益法人等が、外国において、その目的となる活動を行いたいと考えた場合において、当該国内公益法人等が行う公益目的事業と類似する公益目的を追求している外国公益法人等に資金を提供することによって、その公益目的を達成できるときは、当該国内公益法人等が、外国公益法人等に提供した寄附金の使途等を調査していること、(ii)外国で公益目的事業を行おうとする国内公益法人等が、その公益目的事業を円滑に行うために、外国に子会社を設立し、国内で受取った寄附金を送金している場合で、当該子会社は管理上の便宜的な手段にすぎず、国内公益法人等が公益目的事業活動のすべてを管理していること、という2つを例示している。このように、最終的な寄附金の受取人が外国公益法人等であっても、国内公益法人等が、資金の使途を管理していれば、国内公益法人等を寄附金の実質的な受取人であると判断し、**§ 170(c)**の下で慈善寄附金控除が認められることになる。

②寄附者が法人の場合

1935年に専ら宗教・慈善等を目的として組織され運営されている国内法人・国内財団・国内基金等に寄附金を支出した場合には損金算入を認めると規定された。そして、寄附を受取るのが、国内財団や国内基金等の場合には、その寄附金が合衆国内で使用される場合に限るとされた⁶⁵。つまり、法人が国内公益法人へ寄附金を支出した場合には、その公益法人が寄附金を国外で使用したとしても、損金算入されるのに対して、法人が国内団体等へ寄附金を支出した場合には、その国内団体等が寄附金を国内で使用されなければ、損金算入されないことになる。当該制限について、1942年の上院議会および1948年の下院議会では、法形式の違いによって寄附金の使用場所の制限を課すことは適当でなく、削除するように提案されていた。しかしながら、上記議会において、法人と他の法形式を区別する

⁶⁵ Revenue Act of 1935 § 102(c), 49 Stat. at 1016.

規定を導入した経緯には触れておらず、また当該制限は、現行法上も残ることとなった⁶⁶。従って、国内財団・基金等は、寄附金控除の対象としての資格を失わないためには、国内で活動を行わなければならないことになり、税制が国境を越えて活動を行うことを妨げることになる⁶⁷。

(3) 免税団体条項

前述のように合衆国は、自国の納税者が外国公益法人等へ直接支出した寄附金について優遇措置を認めていない。しかしながら、隣国であるカナダやメキシコ、特別の関係にあるイスラエルとの租税条約において、免税団体条項を設けそれぞれ相手国の公益法人等へ支出した寄附金について優遇措置を認めている。租税条約は、相互主義に基づいていることから、主として合衆国納税者が、相手国の公益法人等へ寄附金を支出した場合の租税条約上の取扱いをみていくこととする。

① 対カナダ租税条約⁶⁸

1980年に署名され、1984年から施行されたアメリカ-カナダ租税条約の21条5項は、もし合衆国において設立されていたならば、寄附金控除可能な寄附を受入れる資格を得たであろうカナダの公益法人等への合衆国の居住者による寄附は、当該居住者がカナダ源泉所得を有する場合に限り、そのカナダ源泉所得に対して控除可能であると規定している。このように、原則として合衆国の居住者が、カナダ源泉所得を有していなければ控除可能でない。例外として、合衆国の寄附者又は寄附者の家族が、カナダの大学に在籍している又は在籍していたならば、当該カナダ大学への寄附金は、カナダ源泉所得を有していなくても控除可能であると規定されている。カナダの公益法人等が、合衆国の公益法人等としての寄附金控除可能な寄附を受入れる資格を得ていたかどうかの判断は、合衆国の税務当局が判断するとされている。

② 対メキシコ租税条約⁶⁹

カナダとの租税条約に続き、メキシコとの租税条約においても寄附金控除を可能にする規定を含んでいる。条約改訂の際、メキシコの公益法人等の活動を寄附によって促進することは、合衆国の国益につながると認識していたようである⁷⁰。対メキシコ租税条約22条2項は、合衆国の居住者が、メキシコ源泉所得を有する場合において、当該所得から、メキシコの公益法人等へ支出した寄附金は、合衆国の課税上、慈善寄附金として取扱うとしている。そして、当該慈善寄附金として認められる限度額は、メキシコ源泉所得のうち、個人であれば30%あるいは50%まで、法人は10%までとなっている。

③ 対イスラエル租税条約⁷¹

⁶⁶ Joannie Chang, Jennifer I. Goldberg, Naomi J, supra note 62, at 584-585.

⁶⁷ Ineke A. Koele, supra note 50, at 106.

⁶⁸ Art. Article XXI (5) Canada-United States Income and Capital Tax Convention and Notes (1980).

⁶⁹ Art. 22(2) Mexico-United States Convention with respect to Taxes on Income And Capital (1992).

⁷⁰ Jane Peebles, "Basics of U.S. Income, Gift and Estate Tax Deductions for Grants for Use Abroad," *International Symposium on Cross-Border Charitable Giving* (New York:2005), at 45.

⁷¹ Art. 15-A Israel-United States Protocol to the 1975 Convention (1980).

カナダやメキシコとの租税条約締結の際、国境を越える寄附金について控除を認める根拠として、合衆国とカナダやメキシコが国境を接しており、それぞれの国の公益法人等の活動を促進することは、自国にも便益が及ぶというものであった。しかしながら、このような地理的な根拠が使えないイスラエルとの租税条約においても、国境を越える寄附金について免税団体条項を設けている。

ニューヨークに所在する **United Jewish Appeal**(以下、「UJA」という。)は、全米的な資金調達機関である。UJA は、合衆国において慈善寄附金控除の対象となる公益団体であり、この UJA を通じて在米ユダヤ人が、イスラエルの公益法人等へ支出した寄附金は、1993年の一年間で5800万ドルであった⁷²。このように、合衆国のユダヤ人社会による寄附がなかったら、イスラエルの公益法人等による市民社会の発展はないことから、合衆国の居住者が、イスラエルの公益法人等へ直接支出した寄附金についても、控除を認めるべき理由があった⁷³。対イスラエル租税条約の15-Aは、合衆国の居住者は、イスラエル源泉所得を有する場合において、当該所得からイスラエルの公益法人等へ支出した寄附金は、合衆国の課税上、当該所得の25%を限度として慈善寄附金控除を認めることとした。

④免税団体条項の利点

合衆国が締結した租税条約の効果としては、一方の締約国の公益法人等が、他方の締約国において新たに公益法人等を設立する必要がなく、当該他方の締約国の寄附金控除の対象となる。従って、新たに公益法人等を設立するための費用負担も取り除くことができ、また他方の締約国の居住者からの寄附も受け入れやすくなったため、今後、二国間での国境を越えた寄附を促進できるようになると期待されている⁷⁴。

(4)新しい提案

これまでみてきた通り、租税条約を除き、合衆国が外国公益法人等への寄附について控除を認めない理由は、外国公益法人等への寄附は政府の負担を軽減しないということである。しかしながら、この理由を根拠として、外国公益法人等へ直接支出した寄附金に控除を認めないことは、国境を越える寄附金について、矛盾した課税取扱いが生じるといわれている⁷⁵。

例えば、図表一⑩のように、合衆国の個人が、国内で設立され、ホームレスに住宅を提供することを目的とする公益法人等へ寄附金を支出した場合を想定する。この場合、国内公益法人等への寄附は、住宅の提供をしなければならぬ政府の負担を軽減することから慈善寄附金控除が可能である。

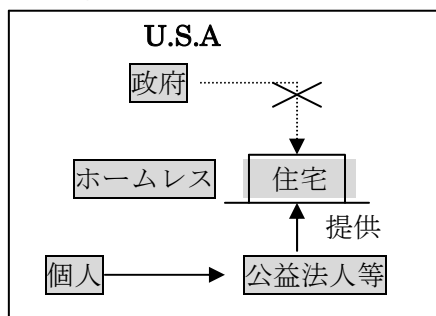
⁷² Krieger, Samuel M, Health Care Tax Developments: The Recognition of Charitable Deductions under The Proposed Israel-US Tax Treaty, *The Exempt Organization Tax Review*, Vo.8, 1007, 1993.

⁷³ Cerny, Milton, U.S.-Israel Tax Treaty, *The Exempt Organization Tax Review*, Vo.10, 1156, 1994.

⁷⁴ Id. at 875.

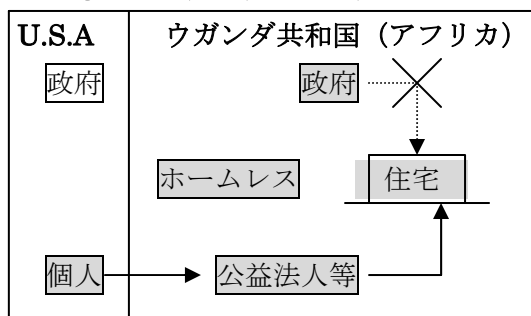
⁷⁵ これらの具体例は、Robert Paine, The Tax Treatment of International Philanthropy and Public Policy, *Akron Tax Journal*, Vol.19, No.1, 20-21, 2004.を参考にした。

〔図表一⑩〕 合衆国の個人が国内の公益法人等に寄附する場合



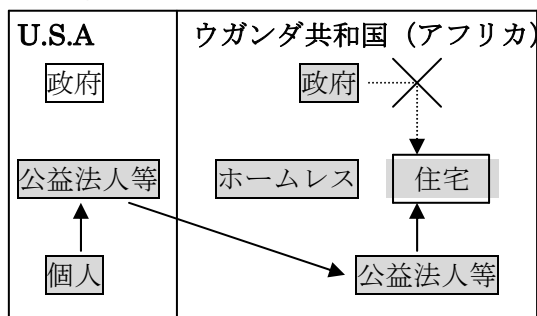
一方、図表一⑩のように、合衆国の個人が、ウガンダ共和国で設立され、ウガンダ国内のホームレスに住宅を提供することを目的とする公益法人等へ寄附金を支出した場合を想定する。この場合、合衆国政府は、ウガンダ共和国のホームレスへ住宅を提供しなければならないという負担がないことから、当該寄附金は、合衆国政府の負担を軽減しないので、慈善寄附金控除可能ではない。この 2 つの事例の場合には、寄附金控除に対する考え方は矛盾していない。

〔図表一⑪〕 合衆国の個人が外国公益法人等に直接寄附する場合



しかしながら、前述の通り、一定の要件を満たせば、国内公益法人等を通じて外国公益法人等へ支出した寄附金について慈善寄附金控除が認められている。例えば、図表一⑫のように合衆国の個人が、国内で設立され、ホームレスに住宅を提供することを目的とする公益法人等へ寄附を行い、その後、国内公益法人等は、ウガンダで設立された公益法人等へ資金を提供した場合、合衆国政府の負担を軽減していないにもかかわらず、慈善寄附金控除が認められることになる。

〔図表一⑫〕 国内の公益法人等に支出した寄附が国外で使用される場合



以上のことから、合衆国では、外国で合衆国の寄附が使用され、合衆国政府の負担を軽減しない場合にも慈善寄附金控除を認めていることから、地理的な制限を排除し、外国公益法人等へ直接支出した寄附金についても控除を認めていいのではないかという意見がある⁷⁶。ある論者は、外国公益法人等のうち合衆国が § 501(c)(3)に掲げる公益目的を追求しているものを、控除対象に含めるとい課税立法が考えられるとし、同時に合衆国の掲げる公益目的に該当しないような活動を行っている外国公益法人等への寄附について、慈善寄附金控除を認めないよう規定すればいいのではないかと述べている⁷⁷。

第4章 EUにおける最近の動向

4.1. Walter Stauffer 事件⁷⁸

ドイツの税法は、法人又は財団等のうち租税基本法 52 条から 68 条に定められた活動を目的として行っているものについて、法人税を免除すると規定している⁷⁹。しかしながら、当該規定は制限納税義務者には適用しないとしていた⁸⁰。Walter Stauffer 事件は、ドイツの国内法が国内公益法人等と外国公益法人等を、差別的に取扱うことについて、EC 条約に違反するかどうか争われた⁸¹。

(1) 事実の概要

事実の概要は次の通りである。イタリアの公益法人等である Walter Stauffer 財団は、ドイツのミュンヘンに不動産（建物）を所有しており、不動産はドイツ人の財産管理代理人によって賃貸されていた。当該財団は、弦楽器の古典的な生産方法を指導したり、音楽の歴史を教えたりするなどして、専ら文化的な活動を行っていた。税務署は、1997 年の事業年度において、不動産から生じた賃貸料収入に対して課税した。当該財団は、不動産を運

⁷⁶ Joannie Chang, Jennifer I. Goldberg, Naomi J, supra note 62, at 614.

⁷⁷ Robert Paine, supra note 75, at 22-23.

⁷⁸ EC Court of Justice, 14 September 2006, C-386/04.

⁷⁹ Art. 5(1)(9) KStG.

⁸⁰ Art. 5 (2)(3) KStG.

⁸¹ EC Court of Justice, 14 September 2006, C-386/04, at Para.3-5.

営するための施設や子会社をドイツに有しておらず、不動産の賃貸やその他の付随的なサービスは、ドイツ人の財産管理代理人が提供していた。ドイツの裁判所からの情報によると、当該財団は問題となった事業年度においても非営利性を有していたことは明らかであり、ドイツ国内において行われた活動も、租税基本法 52 条に規定する公益目的の範囲内であった。租税基本法 52 条に規定する公益目的は、ドイツあるいはドイツ国民の利益の促進を要求していないことから当該財団は、原則として租税が免除される。しかしながら、当該財団の拠点は、イタリアにあることから、ドイツにおいて制限納税義務者となり、法人税法 5 条 2 項 3 号が適用され、賃貸料収入に課税されることとなった⁸²。

そこで、ドイツの連邦裁判所は、類似する所得について、無制限納税義務者であるドイツで設立された公益財団に対して与えられる租税免除の資格を、ドイツ源泉所得の賃貸料収入に対して、制限納税義務者である他の加盟国の私法に基づいて設立された公益財団に与えないことは、EC 条約の開業の自由や資本の移動の自由に違反するかどうか、欧州司法裁判所に質問書を提出した⁸³。

(2) どちらの自由の原則が適用されるのか

欧州司法裁判所は、EC 条約の開業の自由には、違反しないと判断した。理由は、イタリアの公益法人等は、ドイツに恒常的な施設を設けておらず、当該財団が有していた不動産も積極的に管理せず、活動に充当していないからであると述べた。一方、賃貸料収入に関して、ドイツ国内公益法人等のみ租税を免除することは、他の加盟国で設立された公益法人等を不利に取扱うこととなり、資本移動の自由を制限するものであるとした⁸⁴。

① 国内公益法人等と外国公益法人等の比較可能性

ドイツとイギリスの政府は、国内公益法人等と外国公益法人等は、EC 条約 58 条 1 項に規定する同じ状況にないことから、国内公益法人等と外国公益法人等を区別して優遇措置を与えても EC 条約には、違反しないと主張した。同じ状況にないとする理由について、3 つ挙げている。1 つめは、ドイツ国内公益団体は、ドイツ社会において積極的な役割を演じており、当該団体の活動は、政府が引き受けなければならないような責務を代わりに果たしている。2 つめは、外国公益団体の活動は、当該団体が設立された他の加盟国の利益のみ関与しており、自国にはその利益が及ばない。3 つめは、公益団体に対する租税優遇措置等は、それぞれの加盟国が、自国の「公益目的」の概念に照らして与えるものである。よって、イタリアが掲げる公益目的を満たしていたとしても、ドイツの公益目的を満たしているとはいえないと述べた⁸⁵。

これに対して、欧州司法裁判所は、いずれの主張も支持することができないとした。欧州司法裁判所は、加盟国が、それぞれの国の公益目的の概念に基づいて、優遇措置を与えることについては認めたが、イタリアの財団がドイツの租税基本法 52 条に規定する公益目

⁸² EC Court of Justice, 14 September 2006, C-386/04, at Para.7-11.

⁸³ Id. at Para.13.

⁸⁴ Id. at Para.18-29.

⁸⁵ Id. at Para.33-35.

的を追求していたことは明らかであり、当該財団に、優遇措置を適用しなかったのは、客観的に比較可能な財団に対して、居住地国が異なるという理由で異なる取扱いをしていると述べた。また、ドイツ国内公益団体が、公益活動を国外で行ったとしても、ドイツで公益団体としての地位から排除されることはないことから、ドイツ政府あるいはドイツ国民が、公益団体の活動から便益を享受できるかどうかは、公益団体としての資格を得るための条件ではないとした⁸⁶。

②外国公益団体の管理の困難性

ドイツ・アイルランド・イギリスの政府は、①外国で設立された公益団体が、国内法に規定する公益目的を果たしているかどうか、判断することは困難であり、②外国公益団体が、効率的な運営を行っているかどうか監視する必要もあることから、差別的に取扱うことは、正当化されるとした⁸⁷。

しかしながら、欧州司法裁判所は、管理の困難性は、差別的に課税する正当化の理由にならないと判断した。外国公益団体に対しては、年次報告書や活動報告者の提出を義務付けることにより、対処できることを指摘した⁸⁸。

③犯罪防止の観点

最後に、ドイツ政府は、テロリストが、マネーロンダリングを目的として公益団体としての法的地位を装い、一方の加盟国から他方の加盟国へ違法な資金を送金する可能性があることから、差別的に取扱っても違反しないと主張した⁸⁹。

しかしながら、欧州司法裁判所は、前述のように、報告書類等の提出を義務付けることにより、公益団体の活動を監視することが可能であることから、はじめから外国公益団体を租税免除の資格から除外するという方法は、犯罪防止の必要性を超えたものであると考えられるとした⁹⁰。

(3)判決

結論として、欧州司法裁判所は、国内公益団体にものみ優遇措置を与えるというドイツの制限は、EC 条約 56 条に規定する資本移動の自由の原則に違反すると判断した⁹¹。

4.2. 寄附金控除制度の改正

欧州司法裁判所は、公益団体に対する課税について、国内公益団体と国外公益団体を差別的に取扱うことは、資本移動の自由に違反すると判断した。同様に、欧州委員会も、EU 加盟国の寄附金税制について、国内公益団体と国外公益団体を差別的に取扱うことは、EC 条約 56 条に抵触する可能性があることを示唆している。

⁸⁶ EC Court of Justice, 14 September 2006, C-386/04, Para.36-42.

⁸⁷ Id. at Para.46.

⁸⁸ Id. at Para.48-49.

⁸⁹ Id. at Para.51.

⁹⁰ Id. at Para.52-57.

⁹¹ Id. at Para.62.

例えば、イギリスは、イギリス国内で設立された公益団体に対して支出した寄附金についてのみ、控除を認めており、外国公益団体への支出した寄附金は、控除できないと規定している。これに対して、欧州委員会のコミッショナーである László Kovács は、EU 域内において他の加盟国の公益団体を差別的に取扱うことは、資本移動の自由の原則に違反することから、他の加盟国の公益団体への寄附についても、国内公益団体に対する寄附と同様に、控除を認めるべきであるとしている⁹²。また、イギリスに移住した労働者や自営業者が、出身国において設立された公益団体に寄附をしたいと考えた場合に、外国公益団体への寄附金について控除を認めないことは、人の移動の自由の原則にも違反するとした。最後に、イギリスにおいて設立された公益団体のみを控除対象とすることは、外国公益団体に対して、イギリスに新しく公益団体を設立することを強制することにもなり、開業の自由の原則にも違反すると述べ、国内法を改正するように要求した⁹³。その後、アイルランド・ポーランド・ベルギーにも、同様の趣旨を述べ、国内法の改正を要求している。

このように、最近の EU は、加盟国が公益団体に対して優遇措置を認める条件から、地理的な制限を排除するような方向で進んでおり、このことは、国際的に活躍する公益団体は、自国のみならず国外においても効率的な活動が行えるようになり、寄附する側にとっても国内公益団体に限らず、選択肢が広がり幅広い支援が行えるようになると、注目されている⁹⁴。

4.3. EC 条約 56 条の射程範囲

EC 条約 56 条に規定する資本の移動の自由の原則は、加盟国と第三国との間の資本移動についても適用されることから、様々な効果が期待できるとされている。まず、公益法人等に対する非課税措置について、EU 域内か、あるいは域外において設立されたかに関係なく、外国公益団体が EU 源泉所得を有している場合には、その所得に関して、国内公益法人等に適用される租税免除は、外国公益法人等にも適用されることになる。例えば、イタリア及び我が国の公益法人等がドイツ源泉所得を有している場合には、ドイツ国内公益団体が、類似する所得に関して租税を免除されていたならば、イタリア及び我が国の公益法人も、類似する所得に関して租税が免除されることとなる。

次に寄附金税制について、EU 域内の居住者が、域内か域外かの公益法人等に支出した寄附金は、国内公益法人等へ支出した寄附金と同様に控除が受けられることとなる。例えば、イギリスの居住者が、ドイツ及び我が国の公益法人等へ支出した寄附金は、イギリス国内公益法人等へ支出した寄附金と同様に控除が認められることとなる。

このように、EU 域内の所得源泉を有している公益法人等あるいは、EU 域内の居住者が、その国で税制上の措置の適用を受けようとする場合、外国公益公益法人等に対する税制

⁹² European Commission Press Release IP/06/964, 10 July 2006.

⁹³ Id.

⁹⁴ Sigrid J. Hemels, The Implications of the Walter Stauffer Case for Charities, Donors and Governments, *European Taxation*, Vol.47, No.1, 24, 2007.

上の措置を認めないとする国内法を改正していなくても、Walter Stauffer 判決を根拠にして税制上の措置を認めてもらうことができるといわれている⁹⁵。

第5章 外国公益法人等の位置づけ

3章及び4章において、いくつかの国の外国公益法人等に対する考え方を確認した。また、それらの考え方に対する反論もみてきた。そこで、従来の外国公益法人等に対する考え方を整理すると以下のとおりとなる。

(1)公益目的の概念の相違

外国公益法人等に対して、自国の租税優遇措置を認めないとする1つめの理由としては、各国の公益目的の概念が異なるということである。つまり、一方の国の法令に掲げる公益目的と、他方の国の法令に掲げられる公益目的は、比較可能ではなく、一方の国の公益目的を達成していたとしても、他方の国の公益目的を達成しているとは限らないということである。この点について、欧州裁判所は、一方の加盟国において非課税措置が適用されている公益団体が、他方の加盟国においても自動的にその非課税措置が適用されることは、要求していない。しかしながら、他方の加盟国は、自国の公益目的を達成しているかどうかは判断する必要があり、はじめから外国公益法人等であるということを根拠に、国内公益法人等に認めている非課税措置を適用しないと規定することは支持されないとした⁹⁶。

(2) 税収減に見合う便益がないこと

外国公益法人等に対して、自国の租税優遇措置を認めないとする2つめの理由としては、外国公益法人等に対して租税優遇措置を適用しても、自国にはその便益が及ばないということである。OECDモデル租税条約24条〔無差別条項〕1項では、一方の締約国の国民が他方の締約国において同様の状況にある当該他方の締約国の国民よりも不利に取り扱われてはならないことを規定している。当該規定は、一見したところ一方の締約国が、自国の公益法人等に対して適用している租税優遇措置を、外国公益法人等に対しても認めることを要求しているようにもみえる。

しかしながら、OECDモデル租税条約24条に関するコメントリーにおいて、当該規定は、一方の締約国が、その国に固有の公益目的のために活動する非営利の公益団体に対し、特別な租税上の特権を与えている場合においても、当該特権をその国の利益のために活動していない他方の締約国の公益団体に対し適用することを義務付けるものではないとされている(パラ6)。その理由は、一方の国が特定の非営利の公益団体に租税上の特権を与えることは、その公益団体の活動の性質やその国及びその国の国民がその活動から得る便益によって正当化されるからであるとされている(パラ8)。そして大部分の国も、公益団体は無

⁹⁵ Sigrid J. Hemels, *supra* note 94, at 24.

⁹⁶ 本稿の4.1.を参照。

差別条項の当該規定の対象外であると考えられている⁹⁷。

しかしながら、この考え方は、今日のグローバル化する公益団体の活動を十分に認識していないとの批判がある⁹⁸。たとえば、国内公益法人等が国境を越えて活動する場合、その国やその国の国民は、その活動から生じる便益を一切享受できないことになる。にもかかわらず、国境を越えて活動する国内公益法人等は、設立国において公益法人等としての地位を失うことはない。つまり、公益法人等の活動のグローバル化を考慮すれば、自国に便益が及ぶかどうかを基準にして租税上の特権を適用するといった OECD モデル租税条約のコメントリーの考え方は、時代に合っていないといえる⁹⁹。

自国に便益があるかないかで租税優遇措置を認めることに関して、合衆国は、慈善寄附金控除とは、政府の負担を軽減すると考えており、外国公益団体への寄附は、政府の負担を軽減しないことから、控除を認めないと考えていた。これに対して合衆国の論者は、国内公益法人等を通じて外国公益法人等へ寄附を行った場合には控除を認めていることから、税制が首尾一貫しておらず、政府の負担の軽減を根拠にする考え方は、時代に合っていないと反論された¹⁰⁰。

(3)管理の困難性

3 つめに外国公益法人等の管理の困難性がある。ドイツでは、外国公益法人等が、ドイツの個人あるいは法人から受け取った寄附金を、公益目的に使用しているかどうか監視することが困難であるとしていた。また、オランダは、合衆国とは異なり、自国に便益があるかどうかを要求していないことから、国内公益法人等が国外で活動することは、認めていたが、外国公益法人等は、管理が困難であることから従来税制上の措置を適用していなかったと報告されている。そこで、1990 年の税制改正では、年次報告書や活動報告書の提出を義務付けることによりこの問題に対処し、外国公益団体に対しても税制上の措置を適用している¹⁰¹。

おわりに

近年の公益法人等は、国境を越えて様々な国へ投資したり、公益目的事業を行ったりしている。また、寄附者についても、自国の公益法人等のみならず、外国で消費される事を目的とした寄附金も増加している。しかしながら、我が国の課税取り扱いについて、このような公益法人等の国際化に対する税制上の優遇措置が必ずしも認められるわけではない。

そこで、以上の考察から、我が国においても、公益法人等のグローバル化を念頭に置いた課税のあり方を整備していくことが必要であろう。

⁹⁷ Ineke A. Koele, supra note 50, at 6.

⁹⁸ Ineke A. Koele, supra note 50, at 8.

⁹⁹ Ineke A. Koele, supra note 50, at 8.

¹⁰⁰ 本稿の 3.2.を参照。

¹⁰¹ 本稿の 3.1.を参照。

(1)国内投資と国外投資の中立性について

国内公益法人等が国外へ投資した場合、国外で源泉徴収された税額を我が国で調整できないという問題については、日米租税条約において明らかにされたように、公益法人等を居住者として明記する必要がある。また、日米・日英租税条約のLOB条項において、公益法人等に受益者等の条件を課されずに適格居住者であると規定したことは、国際的な活動を行う公益法人等を救済することができる。しかしながら、これらだけでは、必ずしも十分でない場合もある。

そこで国内投資と国外投資の中立性を維持するためには、合衆国がいくつかの国との租税条約に設けた免税団体条項を設けることも必要であろう。免税団体条項を設けようとする際、二国間の租税条約では、公益法人等の範囲が問題となる。この範囲の問題については、二国間で共通の公益目的事業を行う公益法人等のみを範囲に含めれば、比較的合意を得やすいのではないだろうか。

(2)国境を越えて活動する我が国の公益法人等

我が国の公益法人等が、外国で活動する場合に相手国で非課税措置が認められず、課税された税額が我が国で調整できないという問題について、EU加盟国は、欧州裁判所の判決により、国内法を改正する必要がある。このことは、我が国の現行制度にとっても望ましいだろう。現行制度は、相互免除を要件としていることから、相手国が外国公益法人等に対して非課税措置を認めるように国内法を改正した場合、その相手国の公益法人等が我が国で活動する場合、審査した上で非課税措置を適用できるようになり、我が国の現行制度の有効的な活用が期待される。

(3)外国公益法人等への寄附金について

国際社会の発展を前提とすれば、我が国の個人や法人が支出した国境を越える寄附金に関しても、国内法の改正が必要であろう。平成20年度税制改正からは、国内公益社団・財団法人について、公益認定等委員会がその公益性を認定することになった。そして公益性が高いと認定を受けた公益社団・財団は、特定公益増進法人として寄附金控除の対象となる。この考え方に準じて、公益認定等委員会が公益性を認めた外国公益法人等を寄附金控除の対象に含めてはどうだろうか。さらに、外国公益法人等が、その寄附金を公益目的事業に支出しているかどうかに関しては、各報告書の提出により確認することができることとなる。

今後、さらに公益法人等の国際社会における役割は、不可欠なものとなるだろう。そしてその公益法人等の役割を税制面から支援することが望ましいと考えるならば、今後の我が国の税制改正の際、公益法人等のグローバル化に対する課税について議論する必要もあるだろう。

<邦文参考文献>

- 浅川雅嗣『コンメンタール改訂日米租税条約』大蔵財務協会(2005)
- 阿部雪子「公益法人と寄附金税制」税研 24 卷 2 号(2008)
- 石村耕治「国際 NGO 支援税制の日米比較」白鷗法学 13 卷 1 号(2006)
- 植松守雄『〔四訂版〕注解所得税法』大蔵財務協会(2005)
- 太田達男「公益法人制度改革の概要と今後の課題」税研 24 卷 2 号(2008)
- 小沢進「わが国で事業を営む外国の公益法人に対する課税」税務事例(1995)
- 金子宏『租税法〔第 13 版〕』弘文堂(2008)
- 小松芳明『逐条研究日米租税条約〔第 3 版〕』税務経理協会(1997)
- 品川芳宣「公益法人等に対する課税の現状と課題」税経通信 51 卷 3 号(1996)
- 志場喜徳郎「日米租税条約について」税経通信 9 卷 7 号(1954)
- 鈴木保雄他『臨時租税措置法解説』文精社(1943)
- 税理士法人トーマツ編『Q&A でわかる新日米租税条約の実務詳解』大蔵財務協会(2005)
- 高山政信「外国公益法人の課税関係」税務事例 40 卷 11 号(2008)
- 武田昌輔『DHC コンメンタール所得税法 § 36-127』第一法規出版(1983)4782 頁
- 武田昌輔「公益法人課税とその課題—特に中期答申について—」税経通信 39 卷 2 号(1984)
- 武田昌輔『〔新訂版〕詳解公益法人』全国公益法人協会(2002)
- 玉木林太郎「非課税外国法人制度の運用について—外国公益法人の指定方針を決める—」国際税務 1 卷 3 号(1981)
- 日本公認会計士協会「非営利法人と寄附税制について—現行寄附税制と今後の動向—」租税調査会研究報告第 14 号(2005)
- 牧野好孝「海外の非課税法人に支払う国内源泉所得と源泉徴収」国際税務 23 卷 5 号(2003)
- 増井良啓「外国 NPO への寄付と寄付金控除」税務事例研究 72 号(2003)
- 増井良啓「所得税法から見た日本の官と民・寄付金控除を素材として」江頭憲治郎編『市場と組織(融ける境超える法 3)』東京大学出版会(2005)
- 水野忠恒「新たな非営利法人税制の構築」非営利法人 42 卷 2 号(2006)
- 水野忠恒「公益法人制度改革と税制改正」税研 24 卷 2 号(2008)
- 八ッ尾順一、梶井康弘『〔平成 20 年度〕実務家のための税制改正 Q&A』清文社(2008)
- 吉田二郎総監修『創立 50 周年記念 戦後法人税制史』税務研究会(1996)
- 吉牟田勲「公益法人課税の基本的問題点」税経通信 48 卷 2 号(1993)
- 吉牟田勲「創立 50 周年記念の博物館又は育英基金の設置の法人税務—公益法人と公益信託の選択を含めて—」税務事例研究 43 卷(1998)
- 渡辺淑夫「日本企業が外国公益団体に献金をする場合の課税関係」国際税務 17 卷 10 号(1997)
- 渡辺淑夫「外国の非営利団体に支払う使用料の源泉徴収」国際税務 24 卷 1 号(2004)94 頁『シャープ使節団日本税制報告書』日本税理士連合会出版局(1979)

『平成 18 年度版税制改正のすべて』大蔵財務協会(2006)

< 欧文参考文献 >

Arnoud Viersen, Status as a resident of a treaty country, *International Tax Problems of Charities and other Private Institutions with Similar Tax Treatment*, 39th IFA Congress, 1987.

Cerny, Milton, U.S.-Israel Tax Treaty, *The Exempt Organization Tax Review*, Vo.10, 1994.

Cerny, Milton, Cross-Border Grant Making and The U.S.-Mexico Tax Treaty, *The Exempt Organization Tax Review*, Vo.10, 1994.

Eric J. Smith, The U.S.-Mexico Tax Treaty, *Florida Journal of International Law*, Vol.8, No.1, 1993.

H.R.Rep.No.75-1860, (1938).

Ineke A. Koele, *International Taxation of Philanthropy*, IBFD, 2007.

Jane Peebles, Basics of U.S. Income, Gift and Estate Tax Deductions for Grants for Use Abroad, *International Symposium on Cross-Border Charitable Giving* (New York: 2005).

Joanna Wheeler, The Tax Treatment of Charitable Organization, *European Taxation*, Vol.34, No.1, 1994.

Joannie Chang, Jennifer I. Goldberg, Naomi J. Schrag, Cross-Border Charitable Giving, *University of San Francisco Law Review*, Vol.31, No.3, 1996-1997.

Krieger, Samuel M, Health Care Tax Developments: The Recognition of Charitable Deductions under The Proposed Israel-US Tax Treaty, *The Exempt Organization Tax Review*, Vo.8, 1993.

Paul Bater, International Tax Issues Relating to Non-profit Organizations and Their Supporters, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol.53, No.10, 1999.

Robert Paine, The Tax Treatment of International Philanthropy and Public Policy, *Akron Tax Journal*, Vol.19, No.1, 2004.

Sigrid J. Hemels, The Implications of the Walter Stauffer Case for Charities, Donors and Governments, *European Taxation*, Vol.47, No.1, 2007.

< 参考ウェブサイト >

財務省「平成 20 年度税制改正の解説」

<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/kaisetsu20/index.html>

国税庁「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（実務運営指針）」

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/020225/01.htm>