

個人住民税寄附金税額控除の対象とされる 特定非営利活動法人

——地方団体による条例と運用実態の検討——

碓井 光明

1. 特定非営利活動法人に対する寄附金税額控除制度の概要

(1) 特定非営利活動法人への寄附金の税額控除

今日、特定非営利活動法人（以下、NPO 法人という）は、いわゆる「協働」の観点から欠かすことのできない法人と考えられている。特定非営利活動促進法（以下、「NPO 促進法」という）2 条は、別表に掲げる活動に該当する活動であって、「不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与することを目的とするもの」を「特定非営利活動」と定義している。別表は、19 号にわたり掲げた後に、「前各号に掲げる活動に準ずる活動として都道府県又は指定都市の条例で定める活動」(20 号) も挙げて、条例で活動類型を追加する余地を認めている。列挙されている活動は、きわめて多岐にわたるが、「保健、医療又は福祉の増進を図る活動」(1 号)、「社会教育の推進を図る活動」(2 号)、「まちづくりの推進を図る活動」(3 号)、「観光の振興を図る活動」(4 号)、「農山漁村又は中山間地域の振興を図る活動」(5 号)、「環境の保全を図る活動」(7 号)、災害救援活動 (8 号)、「地域安全活動」(9 号) など、地方団体¹⁾にとって促進した

1) 地方税法が「地方団体」の用語を用いているので、本稿においても、地方公共団体の語は原則として用いなくて、「地方団体」と呼ぶことにしたい。地方税法において、「地方

い活動が揃っている。もちろん、「人権の擁護又は平和の推進を図る活動」(10号)、「国際協力の活動」(11号)、「科学技術の振興を図る活動」(15号)など、国が広く促進したい活動も含まれている。

そこで、NPO 法人の特定非営利活動を税制面において支援することが考えられる²⁾。

まず、NPO 促進法 70 条 1 項は、法人税法その他法人税に関する法令の規定の適用については、同法の「公益法人等」とみなすこととしている。したがって、収益事業を行う場合にのみ法人税が課される(法人税法 4 条 1 項)。また、収益事業に属する資産から収益事業以外の公益に関する事業に属する事業のために支出した金額は、みなし寄附金として扱われる(同法 37 条 5 項)。この場合の扱いを具体化しているのが、租税特別措置法 66 条の 11 の 3 第 1 項である。これらの仕組みにより、法人税における法人所得に連動する地方税にも効果が及ぶことになる。なお、NPO 促進法 70 条 3 項は、消費税における扱いを定めている。

次いで、NPO 促進法 71 条は、「個人又は法人が、認定特定非営利活動法人等に対し、その行う特定非営利活動に係る事業に関連する寄附又は贈与をしたときは、租税特別措置法で定めるところにより、当該個人又は法人に対する所得税、法人税又は相続税の課税について寄附金控除等の特例の適用があるものとする」と定めて、租税特別措置法による政策税制を求めている。これを受けて所得税の取扱いについて定めているのが、租税特別措置法 41 条の 18 の 2 である。そこにおいては、認定 NPO 法人と特例認定 NPO 法人(特例認定につ

団体」とは、道府県又は市町村と定義されている(1 条 1 項 1 号)。ただし、本稿との関係においては、東京都及び東京都の特別区も含めておきたい。

2) 地方団体の中には、NPO 法人に対して、地方税法 6 条に基づき各種地方税の課税免除を実施しているところ(たとえば、秋田県、栃木県、京都府、小国町など多数)がある。また、収益事業を行わない NPO 法人の住民税均等割について課税免除とする地方団体も多い。

いてはNPO促進法58条以下)とを併せて「認定特定非営利活動法人等」と呼んでいる。同条は、NPO法人に対する寄附金について定めている。その仕組みは、平成23年以後は、所得税法78条2項の特定寄附金とみなす所得控除方式(1項)と税額控除方式(2項)との選択制度である。なお、法人税の取扱いについては、租税特別措置法66条の11の3第2項が定めている。

NPO促進法71条は、国税に関して政策税制を求めるのみであるが、地方税法(以下、「法」という)37条の2第1項及び314条の7第1項は、個人住民税に係る寄附金税額控除の定めを置いている。その中には、総務大臣の指定による「ふるさと納税」と称される特例控除対象寄附金(1号)や共同募金会に対する寄附金(2号)と並んで、NPO法人に対する寄附金が、3号の中に含まれているほか、4号にも掲げられている。以下、それぞれ「3号寄附金」及び「4号寄附金」と呼ぶこととする。なお、3号には、所得税法78条2項2号及び3号の寄附金も掲げられて、3号全体に共通の要件が規定されている。

法は、3号寄附金に係る税額控除によって、個人住民税のレベルにおいても、認定NPO法人等の特定非営利活動を促進しようとしているのである。正確に言えば、3号寄附金のうちNPO法人に対するものは、租税特別措置法41条の18の2第2項に規定する特定非営利活動に関する寄附金(4号寄附金を除く)のうち、「住民の福祉の増進に寄与する寄附金として」当該道府県又は当該市町村の条例で定めるものである。3号寄附金に関する規定は、平成20年法律第21号により法に追加され、平成20年1月1日以後に支出する寄附金について適用することとされたものである。

また、4号寄附金は、NPO促進法2条2項に定めるNPO法人に対する当該NPO法人の行う同条1項に規定する特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金のうち、「住民の福祉の増進に寄与する寄附金として」当該道府県又は当該市町村の条例で定めるもの(特別の利益が当該納税義務者に及ぶと認められるものを除く)である。この規定は、「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための地方税法等の一部を改正する法律」(平成23

年法律第 83 号）により追加されたものである³⁾。

金子宏教授は、所得税における所得控除としての寄附金控除について、「寄附奨励控除」と呼んで、それは、「有益かつ必要であるにも拘わ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、積極的意義がある」⁴⁾と述べていた。個人住民税においては、3号寄附金も4号寄附金も、所得控除方式ではなく税額控除方式とされているので、寄附を促進する効果、したがってNPO法人の活動を支援する効果は、所得控除方式に比べて、きわめて大きいといえる。その意味において、NPO法人の活動を間接的に支援する政策税制の性質の強い税額控除制度である。

本稿は、これらの税額控除の対象とされるNPO法人に関する地方団体の条例を探索して、税額控除制度の運用実態を検討しようとするものである⁵⁾。

(2) 3号寄附金（認定NPO法人等に対する寄付金）

3号寄附金としての特定非営利活動に関する寄附金と4号寄附金とは、どこが違うのであろうか。その違いは、3号寄附金とされるのは、「認定特定非営利活動法人等」（認定NPO法人及びNPO促進法58条による特例認定NPO法人）（以下、単に認定NPO法人ということが多い）に対するものであるのに対して、4号寄附金は、認定又は特例認定を受けていない認証のみのNPO法

3) 4号寄附金の規定の追加に係る経緯について、小島廣光・平本健太「寄付税制およびNPO法改正過程—改訂・政策の窓モデルにもとづく分析に向けて—」北海道大学経済学研究 67 巻 1 号 29 頁（平成 29 年）、及び原田峻『ロビイングの政治社会学 NPO 法制定・改正をめぐる政策過程と社会運動』（有斐閣、令和 2 年）153 頁以下が詳しい。そのほか、特定非営利活動法人制度研究会編『解説 特定非営利活動法人制度』（商事法務、平成 25 年）195 頁以下をも参照。

4) 金子宏「総説—所得税における所得控除の研究」『所得控除の研究』（日税研論集 52 号）3 頁（平成 15 年）13 頁。

5) 本稿において引用するウェブサイトの閲覧日は、令和 5 年 6 月末日である。

人に対する寄附金である点にある⁶⁾。

認定 NPO 法人は、「特例非営利活動法人のうち、その運営組織及び事業活動が適正であって公益の増進に資するもの」について所轄庁の認定を受けたものである（NPO 促進法 44 条 1 項）。NPO 法人の中でも、運営組織及び事業活動の適正さについてチェックを受けて公益増進に寄与すると認定された法人というわけである。「所轄庁」は、その主たる事務所が所在する都道府県の知事（その事務所が一の指定都市の区域内にのみ所在する NPO 法人にあっては当該指定都市の長）である（9 条）。条例による事務処理特例（地方自治法 252 条の 17 の 2）を活用して、多数の道府県が所轄庁の事務の相当部分を市町村に移譲している⁷⁾。しかし、44 条 1 項の認定事務を移譲している道府県は未だ見られない⁸⁾。その理由が、道府県において統一的な認定をする必要があるという考え方によるのか、たとえ一の市町村内にのみ事務所を有している NPO 法人の場合であっても、その活動は、他の市町村にもわたる場合が多いという事情によるのか、さらに、市町村サイドが面倒な事務⁹⁾を敬遠しているのかは明らかでない。

平成 23 年の法改正前は、所得税に関しては、租税特別措置法（平成 20 年法

6) そのほか、文言の形式上、3号寄附金については、「特定非営利活動に関する寄附金」とされているのに対して、4号寄附金については、「特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金」とされている。しかし、租税特別措置法 41 条の 18 の 2 第 2 項が、特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金の特別控除を定めているのであるから、両者とも、特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金である。認定と認証の違いについて、碓井光明『行政認定制度』（信山社、令和 2 年）141 頁を参照。

7) 内閣府 NPO ホームページによれば、令和 4 年 4 月 1 日現在において、所轄庁の事務の相当部分につき、26 道府県が合わせて 320 市町村に移譲している。<https://www.npo-homepage.go.jp/uploads/kengenijou-joukyou-2022.pdf>

8) 前掲注 7 による。

9) NPO 促進法 12 条の定める認証の基準に比べて、NPO 促進法 45 条の定める認定の基準は格段に複雑なものになっている。

律第 23 号による改正後の 41 条の 18 の 3) により、所得税法 78 条 2 項の特定寄附金とみなして、所得控除の対象とされていた。個人住民税については、平成 20 年法律第 21 号（平成 21 年 4 月 1 日施行）により、いきなり税額控除の対象とされたのである。

制度の経緯について、少し詳しくみておこう。

平成 23 年改正前において、認定 NPO 法人の認定の権限は、国税庁長官にあった。当時の認定 NPO 法人制度は、NPO 促進法上のもではなく、租税特別措置法（平成 23 年法律第 82 号による改正前のもの）66 条の 11 の 2 第 3 項において定められ、認定 NPO 法人とは、NPO 促進法に規定する NPO 法人のうち、その運営組織及び事業活動が適正であること並びに公益の増進に資することにつき政令で定める要件を満たすものとして政令で定めるところにより国税庁長官の認定を受けたものとされていた。このような制度が平成 13 年の税制改正により租税特別措置法に設けられたのは、税制調査会の「平成 13 年度税制改正に関する答申」が次のように述べたのを反映したものである。

「②NPO 法人制度は、公の関与からなるべく自由を確保するという枠組みとなっています。例えば、その設立について一定の要件を満たしている場合には、所轄庁は NPO 法人として認証しなければならないこととされています。このため、これまで認証された NPO 法人の活動内容を見ると、高齢者への福祉サービスの無償提供を行うものから、会員相互の親睦を図るもの、趣味・娯楽の活動を行うものまで多岐にわたっています。

寄附金の優遇措置は、公的サービスの財源となる租税を減免するものですから、予算面で補助金を交付することと同様の性質を有しています。このため、優遇措置の対象となる法人は相当の公益性を有する事業を営むものである必要があります。

特定公益増進法人については、所轄庁が個々の認定を行うことにより公益性を担保する仕組みとなっていますが、NPO 法人については、このような仕組みがないため、税制上の優遇措置を講じるに当たっては、寄附金の対象となり得る「公益性」について、恣意的ではない客観的な基準で判断することが必要となってきます。また、優遇措置

の対象となる寄附金は公益目的に充てられる必要がありますが、特定公益増進法人については所轄庁が設立から運営に至るまで監督を行う制度であるのに対し、こうした指導監督の制度のないNPO法人についてはそのような担保をどのようにして図っていくかという問題があります。

③以上の観点から、公益性を担保するための具体的な基準は、まず、公益性のある事業が継続的に実施されていることを前提として、法人の運営組織や経理が適正でなければならないことが求められることは言うまでもありません。

次に、国民一般の評価や監視を受ける体制の整備により、法人活動の適正性が保たれると考えられることから、活動内容や寄附金、役員等に関して十分な情報が幅広く公開されることが必要です。

さらに、多種多様な法人の中で政策支援の対象にふさわしいものを客観的に判別するためには、例えば、広く一般から寄附金を受け入れているなど国民から幅広く支援されていることや、法人の活動が特定の者を対象とせず受益の範囲が広範にわたっていることなどが必要と考えられます。

また、以上のような基準に基づいて優遇措置の対象となるNPO法人を認定する機関については、全国一律の基準で適用する必要があること、法人の活動実態のチェックが必要であること、諸外国の状況などを考慮すると、国税当局が有力な選択肢ではないかと考えます。¹⁰⁾

寄附者の所得税に関して、このような考え方に基づいて、平成13年の税制改正により所得控除の対象とされ、また、法人税の計算上損金算入の制限対象たる寄附金の額から除外されたが、個人住民税に関しては、政策的所得控除は制限的であるべきとする考え方が支配的であった¹¹⁾。筆者も構成員の1人で

10) 税制調査会「平成13年度の税制改正に関する答申」（平成12年12月）7頁～8頁。

11) 田村政志＝桑原隆広編『分権時代の地方税務行政』（ぎょうせい、平成15年）199頁（執筆分担＝谷史郎）。なお、個人住民税における寄附金控除の沿革については、三品秀仁「個人住民税における寄附金控除の沿革とその取扱いの概要について」地方税51巻7号157頁（平成12年）を参照。

あった総務省に設置された研究会の「個人住民税研究会報告書」（平成 13 年 5 月）は、「個人住民税の課税ベースを確保する観点から、政策的な控除については、今後とも極力抑制すべきものとする」と述べた。

平成 23 年改正により、認定権限を国税庁から所轄庁に移すととともに、NPO 促進法上の制度として位置づけられた。同時に仮認定制度が設けられた。それは、設立して間もない NPO 法人にいわゆる PST 基準（Public Support Test = 市民の一定の支持を得ていることを要件とすること）を適用することは酷であることに鑑み 3 年間は、これを免除するものであった¹²⁾。平成 28 年度に、名称を特例認定制度へと変更するとともに、PST 基準適用免除の期間を 5 年間に延長した。

同法には、申請書添付書類（同条 2 項）、認定基準（45 条）、欠格事由（47 条）、認定申請の添付書類及び役員報酬規程等の備置き及び役員報酬規程等の備置き等及び閲覧（54 条）、役員報酬規程等の公開（56 条）などの定めが置かれている。

NPO 法人に対する、報告・検査（64 条）、勧告・命令等（65 条）、認定の取消し（67 条）など、所轄庁の監督権行使の規定も用意されている。

以上のように、3 号寄附金の税額控除制度は、認定（及び特例認定）NPO 法人制度に結びついた税額控除制度としてスタートしたのである。スタート時点から、「住民の福祉の増進に寄与する寄附金として・・・条例で定めるもの」とされ、この部分に関する限り 4 号寄附金に先行していた。しかし、認定 NPO 法人がわずかであったこともあり、地方団体は、必ずしも重要な税額控除として受け止めていなかったものと思われる。それが、NPO 法人の活動を重視する動向の強まりと、次に述べる 4 号寄附金制度の導入及び国税庁長官から所轄庁への認定権限移譲に伴い、4 号寄附金よりも事務負担の低い制度として活用されるようになったものと思われる。

12) 認定 NPO 法人制度については、特定非営利活動法人制度研究会編『解説 特定非営利活動法人制度』（商事法務、平成 25 年）を参照。

(3) 4号寄附金

4号寄附金の規定は、平成23年法律第83号により設けられ、平成24年1月1日から施行された。この税額控除は、税制調査会の「市民公益税制PT」が「地域において活動するNPO法人を支援するため、都道府県及び市区町村が国税庁長官の認定を受けていないNPO法人への寄附金を条例に基づき指定することにより、個人住民税の寄附金税額控除を行うことができる制度」¹³⁾の創設を提起したのを受けて実現したものであり、NPO法人支援のための政策の一環である。

法は、「住民の福祉の増進に寄与する寄附金として」「条例で定めるもの」と規定している。そして、3号寄附金と異なり、4号寄附金の条例の定めは、当該寄附金を受け入れる控除対象NPO法人からの申出があった場合において適切と認められるときに行うものとし、当該条例においては、当該法人の名称及び主たる事務所の所在地を明らかにしなければならない、とされている（法37条の2第12項、314条の7第12項）。その理由につき、制度創設時において、「住民福祉の増進に寄与するNPO法人であることを当該指定をした地方団体の団体意思として明確にする必要があるほか」、「条例指定により認定NPO法人の認定基準が一部免除されるなど、その影響が条例指定した地方団体の個人住民税のみならず、国税である所得税及び法人税、更には他の地方団体にも及び得るものとなっていることによる」旨の解説がなされた¹⁴⁾。

寄附金税額控除に関する法の規定に戻ると、4号寄附金を受け入れる控除対象NPO法人に関しては、法が、総務省令で定めるところにより、寄附者名簿（各事業年度に当該法人が受け入れた寄附金の支払者ごとに当該支払者の氏名又は名称及びその住所又は事務所の所在地並びにその寄附金の額及び受け入れた

13) 税制調査会「市民公益税制PT中間報告」(平成22年4月8日)8頁。

14) 『平成23年版 改正税法のすべて』707頁(執筆=梅村元史)(大蔵財務協会、平成23年)。

年月日を記載した書類をいう。・・・）を備え、これを保存しなければならないとする義務づけを行い（37 条の 2 第 13 項、314 条の 7 第 13 項）、かつ、道府県知事及び市町村長は資料を提出させることができるとしている（37 条の 2 第 14 項、314 条の 7 第 13 項）。4 号寄附金の控除対象については、認定 NPO 法人と異なり、NPO 促進法における規律が希薄であるのを、法において補充して規律を深めようとしたものと理解することができる。

なお、4 号寄附金は、所得税における控除の対象となっていないので、寄附者が税額控除を受けるには、市区町村に対して、独自にその旨の記載をした申告書を提出する必要がある（法 45 条の 2 第 1 項、317 条の 2 第 1 項）。

（4）本稿の問題関心

3 号寄附金及び 4 号寄附金のいずれについても、「住民の福祉の増進に寄与する寄附金として」「条例で定めるもの」とされており、外観上は近似している。そこで、各地方団体の条例の定め方が実際にどのようなになっているのかについて興味を抱いて、本稿を草することとした次第である。NPO 法人を含む非営利法人を支援する寄附金制度については、多くの優れた研究が蓄積されており¹⁵⁾、理論的にも興味深いのが、本稿は、NPO 法人に対する寄附金に限定して、条例の定め方の実態を探る目的で執筆される。

なお、当然のことながら、「条例で定めるもの」ということは、条例で定めるか否かは、各地方団体の判断に委ねられていることを意味する。したがって、NPO 法人に対する寄附金に関して、3 号寄附金についてのみ条例で定めること¹⁶⁾も、3 号寄附金と 4 号寄附金のいずれについても条例に定めないこと¹⁷⁾

15) 本稿との関係における代表的文献として、増井良啓「所得税法からみた日本の官と民」江頭憲治郎＝増井良啓編『市場と組織』（東京大学出版会、平成 17 年）33 頁、藤谷武史「個人による公益活動支援と税制」租税法学会『非営利法人と税制』（租税法研究第 35 号）（有斐閣、平成 19 年）27 頁を挙げておく。

も認められることはいうまでもない。

条例の定め方の実態を探るには、法改正に対する地方団体の対応を調べる必要があるが、当時の動きをフォローすることは容易ではない。そうした中であって、神奈川県「NPO法人の仕組みづくりに関する検討会」の「NPO法人に対する寄附促進の仕組みづくりに関する報告書」（平成23年9月）（以下、「神奈川県NPO報告書」という）は、本文が36頁にわたる充実した報告書であった¹⁸⁾。制度構築に向けた検討の視点として、①NPO法人に対する住民の共感と信頼による支援を支える仕組み、②地域の実情を踏まえた指定の仕組み、③県と市町村がともに指定できる環境づくり、の3点を挙げた¹⁹⁾。この③は、後に県と市町村の関係を探る際に取り上げることになりたい。

後述の条例の定め方との関係において、特に注目したいのは、対象となるNPO法人の範囲を「県内で活動するNPO法人を対象」としている点である。「当該NPO法人が行う活動の効果が県税の控除に見合うものとする観点からすれば、NPO法人の事務所の所在地に拘らず、県内で活動しているNPO法人を対象とすることが適当である」とし、「県域を越えて全国的に活動するNPO法人についても、県内で活動する場合には対象となりうる」というのである²⁰⁾。そして、「活動が1市町村域に留まる法人であっても、県が住民の福祉の増進に寄与するものとして、支援の必要性を認める場合は、対象に含めて

16) 愛知県、三浦市など。

17) 神奈川県内について見ると、秦野市、葉山町、開成町、箱根町、真鶴町、中井町、山北町、松田町、大井町、清川村と多数に上っている。

18) <https://warp.ndl.go.jp/info:pid/11069973/www.pref.kanagawa.jp/docs/md5/cnt/f7763/p378429.html> このアドレスに関しては、神奈川県政策局政策部NPO協働推進課NPO支援グループの方々のご格別なお世話になった。感謝の意を表したい。

19) 前掲、神奈川県NPO報告書・5頁～6頁。

20) 前掲、神奈川県NPO報告書・7頁。

考えることが適当である」と述べた²¹⁾。県内における活動に着目するものである。

ところで、一般に、地方税に関しては、条例の定めるところによる場合であっても、国の準則が出されるなどにより、統一化に向かうことが多い。たしかに、NPO 法人に対する寄附金税額控除の扱いに関する市町村の条例の定め方を見ると、市町村税務研究会編の『市(町・村)税条例(例)』²²⁾に従っているものが相当程度見られる。また、NPO 法人「シーズ・市民活動を支える制度をつくる会」が平成 23 年 10 月に公表した「みんなでつくろう！ 改正 NPO 法条例」の中には、3 号指定条例、4 号指定条例のモデルと解説が含まれていた。この民間団体の作成した条例案が、相当程度活用されたと思われる。しかし、全体として見ると、一定の類型化が可能であるとはいえ、必ずしも統一化されているとはいえない。その理由は、平成 23 年時点の考え方に遡るように思われる。

すなわち、4 号寄附金税額控除制度を導入した際の国会審議において、総務省から一定の基準なりガイドラインを示すのか、という議員の質問に対して、総務大臣政務官より、法改正の趣旨は、地方団体の自主性の尊重、地域住民の福祉の増進に寄与しているかを個々の地方団体に判断してもらうことにあり、統一的なガイドラインを作成することは現時点では想定していないという答弁がなされたのである²³⁾。

21) 前掲、神奈川県 NPO 報告書・8 頁。

22) たとえば、市町村税務研究会編『平成 23 年度 市(町・村)税条例(例)』(地方財務協会、平成 23 年) 23 頁を参照。

23) 第 177 回国会衆議院総務委員会議録 21 号(平成 23 年 6 月 16 日) 1 頁～2 頁における藤田憲彦議員の質問に対する総務大臣政務官逢坂誠二の答弁。これを受けて、月刊「地方税」別冊『改正地方税制詳解(平成 23 年)』(地方財務協会、平成 23 年) 278 頁も、「統一的なガイドラインの策定は想定されておらず、現行の NPO 認定の基準などの情報提供をおこなうこととされている」と述べた。

なお、所轄庁が都道府県知事及び指定市市長とされていることについても、所轄庁によって運用が異なる可能性を否定できない。そして、そのような運用の差異は、所得税にも影響を与えることになる。そのことを危惧して、第177回国会における法の改正に際しては、「特定非営利活動法人の認定に係る権限の都道府県知事等への移譲により、団体間で特定非営利活動法人の認定に合理性を欠く差異が生じないよう、その運用につき適切な助言に努めること」なる附帯決議が附された²⁴⁾。

以上のようなことを念頭において、地方団体の条例を見ていくことにしたい。

2 条例の定め方の例（神奈川県と県内の市町村）

まず、助走のために筆者の居住する神奈川県と神奈川県内の市町村の条例を取り上げてみよう。

(1) 神奈川県

(あ) 3号寄附金について

神奈川県は、神奈川県県税条例において、まず、3号寄附金について、次のように定めている（10条1項）。

法第37条の2第1項第3号に規定する住民の福祉の増進に寄与する寄附金として道府県の条例で定めるものは、所得税法（・・・）第78条第2項第2号及び第3号に掲げる寄附金（同条第3項の規定により特定寄附金とみなされるものを含む。）並びに租税特別措置法（・・・）第41条の18の2第2項に規定する特定非営利活動に関する寄附金のうち、次の各号のいずれかに該当する寄附金で知事が指定したものとする。

24) 第177回国会衆議院総務委員会議録21号（平成23年6月16日）17頁。ちなみに、この審議対象法案はNPO促進法の改正法案ではなかったにもかかわらず、このような附帯決議が附されたのである。

- (1) 県内に事務所又は事業所を有する者に対する寄附金（所得税法第 78 条第 3 項の規定により特定寄附金とみなされるものを除く。次号において同じ。）であつて、その目的が県民の福祉の増進に寄与するもの
- (2) 県内において業務（主たる目的である業務に限る。）を行つている者（前号に規定する者を除く。）に対する寄附金であつて、その目的が県民の福祉の増進に寄与するもの
- (3) （略）

神奈川県は、3 号寄附金に関して、所得税法 78 条 2 項及び 3 号に掲げる寄附金と共通に、「知事指定」方式を採用していることがわかる。

この 1 号は、県内事務所所在地基準であるが、2 号は、県内業務基準であり、神奈川県 NPO 報告書に従ったものである。

そして、県税条例施行規則 14 条の 2 において、指定を受けようとするときは申出書を提出すること（1 項）、条例 10 条 1 項各号のいずれかに該当すると認めるときは指定をするものとする（2 項）、指定通知書による通知（3 項）、指定しない旨の通知（4 項）、指定の取消し（5 項）、取消通知書（6 項）の定めがある。指定しない旨の通知や指定の取消しについて、行政処分として争うことができることはいうまでもない。申請に対する処分である。

これらの定めに関して、気になるのは、「その目的が県民の福祉の増進に寄与するもの」の基準を知ることができないことである。しかし、おそらく、次に述べる 4 号寄附金に関する考え方と同じであると推測される。

(い) 4 号寄附金について

次いで、4 号寄附金について、次のように定めている（10 条 2 項）。

法第 37 条の 2 第 1 項第 4 号に規定する住民の福祉の増進に寄与する寄附金として道府県の条例で定めるものは、地方税法第 37 条の 2 第 1 項第 4 号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人等を定める条例（・・・）に定める特定非営利活動法人（特定非営利活動促進法（・・・）第 2 条第 2 項に規定する特定非営利活動法人をいう。）の行う同法第 2 条第 1 項に規定する特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金（同

条例で定める期間内に支出されたものに限る。)とする

条例指定の基準・手続に関しては、「地方税法第 37 条の 2 第 1 項第 4 号の規定により控除対象となる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人を指定するための基準、手続等を定める条例」(指定手続条例)が制定されている。

基準の中には、次のいずれかに該当していることも求めている(4 条 1 項 2 号)。

ア 次に掲げる基準に該当していること。

(ア) その事業活動の内容について、次に掲げる基準に該当していること。

- a 不特定かつ多数の県民の利益に資するもの
- b 特定非営利活動に係る事業が地域の課題の解決に資するもの

(イ) その特定非営利活動について、次に掲げる基準に該当していること。

- a 前条第 1 項第 4 号に掲げる地域において、当該特定非営利活動法人の定款に記載された目的に適合した特定非営利活動に係る事業の活動の実績があるととも、その継続が見込まれること。
- b 当該特定非営利活動法人以外の者から支持されている実績があること。

イ 当該特定非営利活動法人が、地方税法第 314 条の 7 第 1 項第 4 号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人として県内の市町村の当該寄附金を定める条例で定められているもので、知事が適当と認めたものであること。

この中で特に注目したいのは、「県内の市町村の当該寄附金を定める条例で定めているもので、知事が適当と認めたものであること」が含まれている点である。

申出があった場合に、「地域を管轄する市町村の長に対し、当該申出書の内容その他指定のために必要な手続を行うことに関し必要な事項について意見を求めるものとする」として、市町村長に意見を求めることを知事に義務づけている(4 条 2 項)。県が市町村長の意見を聴く仕組みは、多くの県において採用されている方式である。

なお、神奈川県は、「地方税法第 37 条の 2 第 3 項²⁵⁾の規定による指定の申

出に関し、地方税法第 37 条（37 条の 2？）第 1 項第 4 号の規定により控除対象となる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人を指定するための審査基準」を策定している²⁶⁾。その中には、「不特定かつ多数」及び「県民の利益に資するもの」についての判断基準、判定期間及び確認書類について記述されている。「県民の利益に資するもの」とは、「利益を受ける県民が存在することをいう。この場合の受益の対象となる県民の多寡は問わない」ものとし、「県民の利益とは、県民に対する直接的な利益だけでなく、自然環境保護といった間接的な利益も含む」ものとしている。

また、「特定非営利活動に係る事業が地域の課題の解決に資するもの」については、「ア 法人の活動が行政の計画、施策の方向性に沿うものであること」又は「イ 法人の活動が地域の住民等の要望に対応するものであること」に該当するとき、若しくは、「実績判定期間におけるアに該当する活動の事業費とイに該当する活動の事業費の合計額が総事業支出額の 2 分の 1 以上であるときに、この基準を満たすものと判断する」としている。そして、このア及びイについて、それぞれ判断基準等を述べている。要望書については、法人の活動地域を含む行政の長等へ提出された要望書とし、100 人以上の地域の住民等からの要望であることを必要とする、としている。

このような条例を補充する審査基準の定めがなされていることを確認しておきたい。

条例は、指定のために必要な手続を行おうとするときは、知事は、あらかじめ、当該手続を行うことについて神奈川県指定特定非営利活動法人審査会の意見を聴くものとし（4 条 2 項）、審査会の意見を聴いたときは、インターネットの利用その他の方法により、その結果を公表しなければならない」としている（4

25) 現行の法 37 条の 2 第 12 項に当たる条文である。

26) 古い時点の審査基準であるが、現在も県のウェブサイトに掲載されている。<https://www.pref.kanagawa.jp/documents/2267/shinsakijunn.pdf>

条3項)。第三者機関の意見を徴する方式は広く採用されているものである。

そして、「地方税法第37条の2第1項第4号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人等を定める条例」(指定条例)は、別表方式により、法人の名称、主たる事務所の所在地及び期間を掲げている。これは、法37条の2第12項に従うものである。期間限定方式は、多くの地方団体が採用していることである。列挙法人は、60数法人に及んでいる。そのうち横浜市内に主たる事務所を有する列挙法人を数えてみると35法人である。

(2) 神奈川県内の市町村

神奈川県内の条例を見るに当たって、神奈川県 NPO 報告書の叙述を見ておくことにしたい。「県と市町村がともに指定できる環境づくり」の見出しの下に、次のように述べた²⁷⁾。

- 寄附者に分かりやすい制度とし、また、個人住民税の寄附控除の効果を最大限に発揮するためには、県と市町村が対象となる NPO 法人を指定し、県民税控除と市町村民税控除を同時に受けやすい仕組みとすることが望ましく、県と市町村が指定の基本的な考え方を共有するなど連携して、取り組みを進めていくことが重要である。
- 市町村における指定制度の構築を促すとともに、制度の基本的な考え方が県と市町村で共通になるように、県は市町村が参考にできる制度設計をすることが大切である。

ここに示されている連携が実際に図られたのかは、実態を見る上で注目していきたい点である。

(a) 横浜市

(あ) 3号寄附金の定め方

横浜州市税条例29条の4の3第1項は、3号寄附金について、次のように

27) 前掲注18の神奈川県 NPO 報告書・5頁～6頁。

定めている。

第 29 条の 4 の 3 法第 314 条の 7 第 1 項第 3 号に規定する条例で定める寄附金は、次に掲げる寄附金又は金銭であって、市民の福祉の増進に寄与すると認められるものうち、市長が指定したもの（以下「控除対象寄附金」という。）とする。

- (1) 所得税法（・・・）第 78 条第 2 項第 2 号及び第 3 号に掲げる寄附金（租税特別措置法（・・・）第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金を含む。次号において同じ。）のうち、本市の区域内に事務所又は事業所を有する法人（設立前のものを含む。次号において同じ。）又は団体に対する寄附金
- (2) 所得税法第 78 条第 2 項第 2 号及び第 3 号に掲げる寄附金のうち、法人又は団体が本市の区域内において行うそれらの主たる目的である業務に関連する寄附金（前号に掲げる寄附金に該当するものを除く。）
- (3) （略）

この第 1 項は、その文言からみて、「市長指定寄附金」である。アンダーライン部分が、法のいう「条例で定めるもの」に当たるのであろう。

第 1 号は、租税特別措置法 41 条の 18 の 2 第 2 項が引かれているので、認定 NPO 法人等に対する寄附金であること、その法人が「市の区域内に事務所又は事業所を有すること」が要件とされている。市内事務所所在地基準である。ここにおいて、「主たる事務所又は事業所を有すること」は要件とされていないことに注目したい。緩やかな事務所所在地基準である。

また、第 2 号は、事務所の所在地に関係なく、市内において行う主たる目的である特定非営利活動業務に関連する寄附金を対象としている。業務遂行基準である。市長が、どのようにして事務所所在地に関係なしに業務遂行基準により指定するのか知りたいところである。

同条例 29 条の 4 の 4 第 1 項は、1 号及び 2 号に共通に、寄附金を受領する者は、控除対象寄附金の指定を受けようとする場合は、次に掲げる事項を記載した申請書に規則で定める書類を添付して、市長に提出しなければならない、として、申請主義を採用している。

- (1) 申請者の名称、代表者の氏名及び主たる事務所又は事業所の所在地
- (2) 指定を受けようとする寄附金の内容及びその用途
- (3) 前2号に掲げるもののほか、規則で定める事項

この規定のみでは、第1項1号と2号との区別がないのであるが、第2項3号の委任を受けて定める市税条例施行規則17条により、次のように1号と2号とを区別した定め方がなされている。

- (1) 条例第29条の4の3第1項第1号の寄附金を受領するものが当該寄附金について同条の指定（以下「控除対象寄附金指定」という。）を受けようとする場合
 - ア 本市の区域内に有する事務所又は事業所（主たる事務所又は事業所を除く。）の所在地及び名称
 - イ 法人又は団体の主たる目的である業務の内容
 - ウ 本市の区域内において行う業務の内容
 - エ その他指定に当たり参考となる事項
- (2) 条例第29条の4の3第1項第2号の寄附金を受領するものが当該寄附金について控除対象寄附金指定を受けようとする場合
 - ア 本市の区域内において行う法人又は団体の主たる目的である業務の内容
 - イ その他指定に当たり参考となる事項

以上の定め方の区別は一応理解できる。1号に関しては、市長がNPO促進法の所轄庁であるので、主たる事務所を有するNPO法人については、指定のための資料を有していると思われるが、市外に主たる事務所を有するものが市内に事務所を有していても、市長がその業務の実態を把握しているとは限らないし、2号に関しても、市内における業務実態を確認するための資料は乏しく、そのための調査が必要になるとと思われる。

(い) 4号寄附金の定め方

次に、4号寄附金については、条例29条の4の3第2項が次のように定めている。

法第314条の7第1項第4号に規定する条例で定める寄附金は、地方税法第314条

の 7 第 1 項第 4 号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人等を定める条例（・・・）別表の左欄に掲げる特定非営利活動法人（特定非営利活動促進法（・・・）第 2 条第 2 項に規定する特定非営利活動法人をいう。以下同じ。）の行う同条第 1 項に規定する特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金（同欄に掲げる特定非営利活動法人の区分に応じ、それぞれ同表の右欄に掲げる期間内に支出されたものに限る。）とする。

このように、「地方税法第 314 条の 7 第 1 項第 4 号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人等を定める条例」（指定条例）と連携した定め方がなされている。指定条例は、個別指定をしている²⁸⁾。個別指定は、法 314 条の 7 第 12 項の定めに従ったものである²⁹⁾。

横浜市は、「地方税法第 314 条の 7 第 1 項第 4 号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人を指定するための基準、手続等に関する条例」（指定手続条例）を制定している。指定手続条例は、「特定非営利活動法人を地方税法第 314 条の 7 第 1 項第 4 号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人として条例で定めること」を「指定」と定義したうえ、指定を受けた NPO 法人をもって「指定特定非営利活動法人」と定義している（2 条）。指定の申出等に関する規定（3 条）を置いたうえ、指定のため必要な手続を行う基準について、次のように定めている（4 条 1 項）。

- (1) 市内で活動する特定非営利活動法人であること。
- (2) 削除
- (3) 次のいずれかに該当すること。

ア 地域等の課題の解決に資する特定非営利活動を行う特定非営利活動法人であつて、当該特定非営利活動について、当該特定非営利活動法人以外のものから支持されている実績があるものであること。

28) 同条例により、8 法人が指定されている。

29) 平成 23・7・22 総務省自治税務局市町村税課より各都道府県税務・市区町村担当課あてに発出された事務連絡「寄附金税額控除に係る事務の取扱いについて」を参照。

イ 当該特定非営利活動法人が、地方税法第 37 条の 2 第 1 項第 4 号又は第 314 条の 7 第 1 項第 4 号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人として、神奈川県又は神奈川県内の他の市町村の当該寄附金を定める条例で定められているもので、市長が適当と認めたものであること。

(4) ~ (10) (略)

これらのうち、3号アは、いわゆる PST の基準であるが、抽象的な基準にとどまっている。そして、同条例施行規則においても定められていない。

手続を行う基準の中で、注目したいのは、3号イである。

ここにおいては、2点に注目したい。

一つは、神奈川県又は神奈川県内の他の市町村が条例で指定している NPO 法人を特別扱いにしている点である。しかし、この定めにもかかわらず、現行の 4 号寄附金指定条例 (令和 5 年条例第 17 号による改正後のもの) の別表には、わずかに 8 法人 (いずれも市内に主たる事務所を有するもの) が掲げられているにすぎない。神奈川県が指定している 4 号法人の中には、横浜市内に主たる事務所を有するものが 35 法人もあるのに比べて、横浜市の 4 号指定法人の数は著しく少ないといえる。しかも、8 法人の中には、神奈川県指定法人は一つも含まれていないのである。この理由は、横浜市と神奈川県との手続上の違いによる可能性がある。すなわち、横浜市は、所轄庁として認定 NPO 法人の認定をしたときは、4 号に係る指定の有効期間内であっても取り消す扱いをしているようである。他方、神奈川県は、たとえ認定法人となっても、4 号の指定の有効期間内は、4 号指定法人として扱っているのであろう。

もう一つは、「市長が適当と認めたもの」として、市長の広汎な裁量を認める趣旨の要件を採用していることである。指定自体は、指定条例の制定によるのであるから、条例案の作成について市長の裁量を認めても問題ないということになるのであろうか。

指定のために必要な手続を行おうとするときは、あらかじめ、当該手続を行うことについて横浜市市民協働条例 17 条 1 項に規定する横浜市市民協働推進

委員会³⁰⁾の意見を聴くものとしている(4条2項)。さらに、委員会の意見を聴いたときは、インターネットの利用その他の方法により、その結果を公表しなければならないとしている(4条3項)。条例案を提出しようとするときは諮問機関の意見を聴くこととする方式は、広く採用されている方式である。

「指定のために必要な手続を行う」ことの核心は、条例案を議会に提出することと解される。指定条例の提案権(発案権)は、法においては長の専属とされているわけではないが³¹⁾、この手続条例によって長の専属としたものと解される。条例による条例提案権の制限が許されるかという論点があるが、議員・委員会が不都合と考えるならば、手続条例の改正条例を提案することが可能であるから、違法という必要はないであろう。なお、この手続条例が、地方自治法74条による指定条例の制定改廃の直接請求を排除できるのか否かが問題となる。手続条例の定める手続を潜脱することは条例違反となるので、住民は、手続条例の改正と併せた直接請求をしなければならないと思われる。

欠格事由(6条)、指定の通知等(7条)の規定のほか、申出者の添付書類及び役員報酬規程等の備置き等及び閲覧(12条)、役員報酬規程等の提出(13条)と役員報酬規程等の公開(14条)などの閲覧や公開の規定が目立っている。さらに、報告・検査(16条)以降には、監督的规定が続いている。

まず、勧告・命令の規定が登場する。後述の指定取消しの手続を行う事由のいずれかに該当すると疑うに足る相当な理由がある場合には、当該指定NPO法人に対し、期限を定めて、その改善のために必要な措置を採るべき旨

30) 横浜市市民協働推進委員会は、市民協働の推進に関し必要な事項を調査審議するための市長の附属機関である(協働条例17条1項)。「市民協働」とは、公共的又は公益的な活動及び事業を横浜市と市民等とが協力して行うことである(同条例2条2項)。

31) 地方自治法等により、特に提案権の所在が定まっている場合を除いては、議会も提案(発案)できるものと解されている。参照、松本英昭『新版 逐条地方自治法 第9次改訂版』(学陽書房、平成29年)368頁。

の勧告をすることができる（17条1項）。そして、勧告を受けた指定NPO法人が、正当な理由がなく、その勧告に係る措置を採らなかったときは、当該指定NPO法人に対し、その勧告に係る措置を採るべきことを命ずることができる（17条2項）。これらの勧告又は命令をしたときは、インターネットの利用その他の方法により、その旨を公表しなければならない（17条4項）。ここにおいても、公表とセットになっている。

さらに、市長は、NPO促進法5条1項に規定するその他の事業を行う指定NPO法人につき、同条第1項の規定に違反してその他の事業から生じた利益が当該指定NPO法人が行う特定非営利活動に係る事業以外の目的に使用されたと認めるときは、当該指定NPO法人に対し、その他の事業の停止を命ずることができる、としている（18条1項）。これは、その他の事業により利益を生じたときは、当該特定非営利活動に係る事業のために使用しなければならないという規制の違反に対する措置である。

そして、市長は、指定NPO法人が次のいずれかに該当するときは、指定の取消しのために必要な手続を行わなければならないとして、基準を掲げている。

この条例の施行に関しては、同条例施行規則において詳細な規定が用意されている。

横浜市長はNPO促進法の「所轄庁」であるので、これらの規定は、個人住民税における寄附金税額控除に係る権限でありながら、実質的には、認定NPO法人に対する所轄庁としての権限行使と重なっているのである。そして、このことは、横浜市例規集において、第3編第5類「第2章 税及び税外収入」の箇所ではなく、第8編「第16類 その他」の箇所においてNPO促進法の施行条例等と一緒に掲載されていることにも表れている。この点は、個人住民税税額控除という税制でありながら、NPO促進法系列の行政として認識されていることを意味しており、本稿執筆のために筆者が面談を試みた多くの地方団体の職員から受けた感触でもある。

(b) 藤沢市

藤沢市市税条例 17 条の 2 は、寄附金税額控除について、3 号寄附金（1 項）と 4 号寄附金（2 項）の双方を定めている。

第 17 条の 2 法第 314 条の 7 第 1 項第 3 号に規定する条例で定める寄附金は、次に掲げるものとする。

- (1) (略)
- (2) (略)
- (3) 租税特別措置法（・・・）第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金のうち、その主たる事務所を県内に有する認定特定非営利活動法人等に係るもの

2 法第 314 条の 7 第 1 項第 4 号に規定する条例で定める寄附金は、地方税法第 314 条の 7 第 1 項第 4 号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人等を定める条例（・・・）に規定する特定非営利活動法人の行う特定非営利活動促進法（・・・）第 2 条第 1 項に規定する特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金（同条例に規定する期間内に支出されたものに限る。）とする

藤沢市にあっては、3 号寄附金については、特に指定手続が定められておらず、条例により包括指定されているという考え方なのであろう。主たる事務所県内所在地基準を採用している。4 号寄附金については、条例等による定めは見当たらないが、「藤沢市 NPO 法人条例指定制度 指定申出の手引き」に詳細に定められている。条例指定の対象になるのは、認定 NPO 法人以外で、藤沢市内で活動する法人であって、神奈川県内に主たる事務所をもつものとしている。「地方税法第 314 条の 7 第 1 項第 4 号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人等を定める条例」（指定条例）を制定して、2 法人を掲げている³²⁾。

32) この条例は、例規集の「第 10 類 社会福祉」の「第 1 章 通則」に掲げられている。

(c) 茅ヶ崎市

茅ヶ崎市市税条例 25 条の 8 第 1 項は、次のように定めている。

所得割の納税義務者が、前年中に法第 314 条の 7 第 1 項第 1 号若しくは第 2 号に掲げる寄附金又は次に掲げる寄附金若しくは金銭を支出した場合には、同項に規定するところにより控除すべき額（当該納税義務者が前年中に同条第 2 項に規定する特例控除対象寄附金を支出した場合にあっては、当該控除すべき金額に特例控除額を加算した金額。以下この項において「控除額」という。）をその者の第 25 条の 4 及び法第 314 条の 6 の規定を適用した場合の所得割の額から控除するものとする。この場合において、当該控除額が当該所得割の額を超えるときは、当該控除額は、当該所得割の額に相当する金額とする。

(1) (略)

(2) (略)

(3) 租税特別措置法（・・・）第 41 条の 18 の 2 第 1 項に規定する認定特定非営利活動法人等（事務所を神奈川県内に有するものに限る。）に対する寄附に係る支出金で同項の規定により特定寄附金とみなされるもの（その寄附に係る支出をした者に特別の利益が及ぶと認められるもの、出資に関する業務に充てられることが明らかなもの及び次号に掲げる寄附金に該当するものを除く。）

(4) 別表に掲げる特定非営利活動促進法（・・・）第 2 条第 2 項に規定する特定非営利活動法人に対する当該特定非営利活動法人の行う同条第 1 項に規定する特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金であって同表の右欄に定める期間内に支出されたもの（その寄附をした者に特別の利益が及ぶと認められるものを除く。）

この 3 号は、法の 3 号寄附金を定めるものであるが、事務所に関して、藤沢市よりもさらに広く「事務所を神奈川県内に有するもの」という緩やかな要件で定めている。そして、市長による指定も必要とはしていないので、条例による包括指定といえよう。

また、前記 4 号は、4 号寄附金を定めるものである。この規定を受けた別表（第 25 条の 8 関係）には、3 法人が掲げられている。条例指定方式である。そして、

条例指定に至る手続は、「茅ヶ崎市地方税法第 314 条の 7 第 1 項第 4 号の規定により控除対象となる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人を指定するための手続等を定める要綱」によっている。

(d) 横須賀市

横須賀市市税条例は、次のように定めている。

第 12 条の 3 市民税の所得割の額からの控除の対象となる寄附金は、次に掲げるとおりとする。

- (1) 法第 314 条の 7 第 1 項第 3 号の規定と同項の規定により条例で定めることにより、本市の区域内に事務所又は事業所を有する法人又は団体（以下「法人等」という。）に対する次に掲げる寄附金であって、住民の福祉の増進に寄与すると認められるもののうち、市長が指定するもの

ア（略）

イ 租税特別措置法（・・・）第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金（次号の規定により指定された寄附金を除く。）

ウ（略）

- (2) 法第 314 条の 7 第 1 項第 4 号に規定する寄附金として別に条例で定めるもの

3 号寄附金の指定手続に関しては、市長に対する申出、指定した場合の告示の手続を定め（12 条の 4 第 1 項・第 2 項）、条例 12 条の 4 第 1 項を受けて同条例施行規則 7 条の 3 が指定の申出について定めている。市長による個別指定方式が採用されているのである。実際には、3 法人が指定されている。

4 号寄附金の指定手続に関しては、別に条例で定めるとされ（条例 12 条の 4 第 3 項）、その条例として、「地方税法第 314 条の 7 第 1 項第 4 号の規定により控除対象となる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人を指定するための基準及び手続を定める条例」（指定手続条例）が制定されている。指定のために必要な手続を行う基準の中には、市内で活動する NPO 法人であることが含まれている。事務所所在地は問わない趣旨といえよう。さらに、同条例施行規則も制定されている。「地方税法第 314 条の 7 第 1 項第 4 号に掲げる寄附金を定め

る条例」(指定条例)は、いずれも市内に主たる事務所のある5法人を定めている。それが、市内に主たる事務所を有しないNPO法人で市内で活動するのが指定の申出をしなかったことによるのか、他の基準を満たさなかったことによるのかは不明である。

(e) 平塚市

平塚市は、3号寄附金に関しては、「別に定めるところにより、住民の福祉の増進に寄与する寄附金として市長が指定する」としている(平塚市税条例13条の2第1項)。また、4号寄附金に関しては、「地方税法第314条の7第1項第4号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人等を定める条例」(指定条例)に定める法人の特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金とし(市税条例13条の2第2項)、前記の指定条例の別表に掲げている³³⁾。同市の「NPO法人条例指定制度申出の手引き」(令和3年4月)によれば、申出ができるのは、神奈川県指定NPO法人又は県の指定NPO法人になるために県に申出をしているNPO法人であるとし、事前相談をすること、申出書には、県に指定申出時に提出した書類一式を添付することを求めている。県による指定との連動関係を模索しているといえよう。

3 道府県条例と政令指定市条例との関係

個人住民税は、市町村が道府県民税も含めて賦課徴収することになっている。そこで、市町村条例等とそれを包含する道府県の条例等との関係がどのようになっているかを知りたいところである。まず、所轄庁である政令指定市の条例に着目して道府県条例との関係を考察したい。以下において、京都府と京都市を取り上げよう。

33) 令和4年条例第163号による改正後の別表には、主たる事務所が市内に所在する2法人、茅ヶ崎市に所在する1法人、鎌倉市に所在する1法人の計4法人が指定されている。

（1）京都府

京都府にあっては、3号寄附金と4号寄附金の両方を併せて定める「個人府民税の控除対象となる特定非営利活動法人への寄附金を定める条例」（以下、「寄附金規定条例」という）を制定している。この方式は、ユニークなものと思われる。しかし、3号寄附金と4号寄附金の定め方には大きな違いがある。

（あ）京都府の3号寄附金の定め

3号寄附金に関しては、同条例1条に、次のように定めている。

地方税法（・・・）第37条の2第1項第3号に規定する条例で定める寄附金（同号に規定する特定非営利活動に関する寄附金に限る。）は、府内に主たる事務所を有する特定非営利活動促進法（・・・）第2条第3項に規定する認定特定非営利活動法人及び同条第4項に規定する特例認定特定非営利活動法人のうち、知事又は京都市長の法第44条第1項に規定する認定（法第45条第1項第1号イ又はロの基準に適合したものに限る。）並びに法第58条第1項に規定する特例認定を受けた特定非営利活動法人の特定非営利活動に関する寄附金とする。

ここにおいて、二点に注目したい。

第一に、「知事又は京都市長」の認定と表現されていることである。これは、京都市長も所轄庁とされているので、単に「知事」とすると、京都市長の認定を受けた法人が除外されてしまうので、それを包含するための定めであろう。

第二に、知事又は京都市長の認定又は特例認定を受けたNPO法人は、それ以上の手続を要することなく税額控除の対象としていると解されることである。すなわち、申請主義は採用されておらず、府内に主たる事務所を有するものは、NPO促進法による京都市長認定の法人も含めて、当然に府の「住民の福祉の増進に寄与する」ものであると認めているといえよう。「府内に主たる事務所を有する」ものに限定したことが特別の手続を要しないことにつながっていると思われる。この点、先に取り上げた神奈川県にあっては、県内に事務所を有するか県内において業務を行っていることに着目するので、同県知事や県内指定市市長の認定を経っていないものがあり得るために、申出に基づいて知

事が指定する方式が採用されているのであろう。

(い) 京都府の4号寄附金の定め

京都府は、4号寄附金に関して、寄附金規定条例2条に、次のように定めている。

地方税法第37条の2第1項第4号に規定する条例で定める寄附金は、別表に掲げる特定非営利活動法人の行う特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金とする。

条例2条の別表には、法37条の2第12項に従い、NPO法人の名称及び主たる事務所の所在地が一覧表方式で列挙されている。別表の一覧表によれば、後述の京都市の条例に定める7法人のほか、京都市内の1法人、綾部市内の1法人、木津川市内の2法人が掲げられている。かくて、京都府と京都市の指定が、完全に一致している。

(う) 京都府の4号寄附金に関する指定手続条例

4号寄附金税額控除対象法人を前記条例の別表に掲げるまでの手続に関しては、「京都府控除対象特定非営利活動法人に係る寄附金を定める手続に関する条例」(指定手続条例)の定めによる³⁴⁾。

同条例の申出に関する規定(2条)の中には、知事は、申出書の提出があった場合において、必要があると認めるときは、申出法人が府内において活動を行う地域を管轄する市町村の長に対し、条例規定手続(当該申出法人の特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金で住民の福祉の増進に寄与するものを4号寄附金として条例で定めるために必要な手続)を行うことに関し意見を求めることができる旨の規定がある。神奈川県指定手続条例が意見を求めることを義務づけているのに対して、京都府は、任意としている。この市町村長の意見は、後述の審査委員会の意見を聴く際に付される(3条2項)。

市町村長に意見を求めるか否かは府知事の裁量として規定されているとこ

34) ちなみに、京都府のNPO法人寄附金条例及び指定手続条例は、いずれも、例規集の4「第4編 民生」の「第3章の3 特定非営利活動」に収録されている。

ろ、この裁量権をどのように行使するかについて全く自由であるのかどうかは問題となる。法 47 条の 2 第 4 号の「住民の福祉の増進に寄与する」といえるかを府知事として確認する必要がある場合にのみ行うことで足りると解するならば、その確認の必要もないほどに住民の福祉の増進に寄与する活動がなされていると認められる場合には意見を求める必要はないともいえよう。活動しているとする地域において真に住民の福祉の増進に寄与する活動をしているか疑わしい場合には、確認のために市町村長の意見を求める必要があろう。

なお、「住民の福祉の増進」という場合の「住民」は、狭域の住民であってもよいのか、それとも府内の相当程度広い区域の住民でなければならないのであろうか。後者の考え方によれば、市町村長の意見を尊重する必要があるかどうかの問題とも関連して、当該市町村長の「住民の福祉の増進に寄与する」という判断がなされても、広域の京都府民全体の福祉の増進に寄与する活動とはいえないとする判断をすることもあり得るであろう。その場合には、市町村長の意見は、知事の指定との関係において、あくまで参考意見であるといわざるを得ない³⁵⁾。

次いで、3 条は、「条例規定手続を行う場合」という条文見出しの下に、条例規定手続を行う要件について定めている。1 項は、認定 NPO 法人の認定基準について定める NPO 促進法 45 条の内容に対応するものである。実績判定期間内における各事業年度の特定非営利活動に係る事業費の月平均額又は実績判定期間における会員数の合計が規則で定める所定の数のいずれかを満たすこと（1 号）、実績判定期間における PST を満たすこと（2 号）を求めている。PST の数値基準は、同条例施行規則に定められている。そのほか、「申出法人が実績判定期間において行った特定非営利活動が、地域の課題の解決に資するものであること（3 号）、申出法人が実績判定期間に行った特定非営利活動が、

35) 法的には「意見を聴く」にすぎないとしても、実際には協議を行って合意形成を図ることがないとは断言できない。

地縁団体等と連携して行われ、又は地縁団体等から支持されたものであること（4号）、寄附金を充当する予定の特定非営利活動が、府内において5年以上継続的に行われる見込みであること（5号）、申出法人が、府内に事務所を有していること（7号）、当該申出法人に関する規則で定める情報をインターネットの利用その他の適切な方法により公開していること（9号）などが掲げられている。

そして、条例規定手続を行おうとするときは、あらかじめ、1項各号に掲げる基準に適合するかどうかについて京都府寄附控除対象特定非営利活動審査委員会³⁶⁾の意見を聴くものとし、市町村の長に意見を求めたときは、当該市町村の長の意見を付さなければならない、としている（3条2項）。

この規定の中で特に注目したいのは1項3号である。「地域の課題の解決に資する」特定非営利活動という実質基準は、不確定概念を用いた基準である³⁷⁾。「地域の課題」も変遷する可能性があるので、ある期間において地域の課題の解決に資するとされても、後の期間においては地域の課題の解決に資する活動とはいえないということも起こり得る。京都府がどのように運用しているかはともかく、更新の申出の審査の際には、再度の確認を要するであろう。

また、1項4号の要件は、相当厳しいと受け止めるNPO法人もあろう。

1項6号には、申出法人の特定非営利活動について、そこに掲げる者の評価を受けることにより、その内容を改善する仕組みを有することが定められ、評価者として、「特定非営利活動について評価することを事業として行っている

36) 審査委員会の設置については、17条に定められている。

37) 同じく不確定概念と思われる文言であっても、「鳥取県控除対象特定非営利活動法人の指定手続等に関する条例」4条1項2号アのように、(ア) 新たな時代の扉を開く活動、(イ) 様々な活動等をつなげる活動、(ウ) 環境、生活等を守る活動、(エ) 歴史、自然、文化等を楽しむ活動、(オ) 互いに支え合う活動、(カ) 人を育む活動、のいずれかの活動を推進するものというような定め方は、相当程度予測可能性があるといえよう。

もので知事が別に定めるもの」及び「特定非営利活動に関する学識経験を有する者」が掲げられている。

この評価事業者の指定に関しては、別途指定要領が用意されている。条例手続を行わない場合の規定（5 条）は、認定 NPO 法人の欠格事由について定める促進法 47 条に対応するものである。

6 条は、「知事は、申出法人に係る寄附金が寄附金規定条例で定められたとき又は条例規定手続を行ったにもかかわらず寄附金規定条例で定められなかったときはその旨を、条例規定手続を行わないことを決定したときはその旨及びその理由を、申出法人に対し、速やかに、書面により通知しなければならない」と定めている。この規定により「条例規定手続を行わないことを決定した」旨の通知を受けた申出法人は、そのことを争うことができるであろうか。申請に対する拒否処分がなされたものと見ることができるのか否かが問題となる。知事が条例規定手続を進めない旨の最終判断が示された以上、拒否処分とみてよいであろう。

そのほか、継続の申請（7 条）、申出書の添付書類及び役員報酬規程の備置き等及び閲覧（10 条）、事業報告書等の提出（11 条）、事業報告書等の公開（12 条）、報告及び検査（15 条）と規定が続いている。

16 条は、「条例解除手続」に関して定めている。条例解除手続とは、「府控除対象特定非営利活動法人の特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金で寄附金規定条例に定められているものを、寄附金規定条例で定めないこととするために必要な手続」のことである（5 条 1 号ア（ウ））。知事が条例解除手続を行わなければならない義務的条例解除（1 項）と、条例解除手続を行うことができる裁量的条例解除（2 項）とを分けている。

条例解除手続は、知事の手続として定めているので、市町村長に意見を求めること、指定条例から当該法人を削除するための条例議案を議会に提出することについて審査委員会に諮問すること³⁸⁾、同条例議案を議会に提出すること、成立した条例を公布すること、などを含むものである。次に述べる京都市と比

較した場合に注意されるべきは、条例解除手続を行おうとするときは、当該法人に通知することとされている点である。条例解除手続は多段階の手続からなるので、この通知が、どの時点においてなされるべきかが問題となる。条例議案を議会に提出しようとするときでよいのか、それとも審査委員会の意見を聴こうとするときなのか、さらに、それらよりも前の作業に着手しようとする時点なのであろうか。

興味深いのは、知事が条例解除手続を行ったにもかかわらず、寄附金規定条例の改正が行われなかったときは、手続の対象とされたNPO法人に対し、その旨を、速やかに書面により通知することとして（16条5項）、府議会が条例案を否決した場合に備えた手続を用意していることである。

以上の仕組みから、行政法学的に検討を要する点の一つは、条例解除を削除対象法人が訴訟により争う方法である。条例解除手続を行おうとする旨の通知を行政処分と捉えて、解除条例の制定前に処分取消しの訴えを提起できるのか、それとも解除条例が制定されてから、解除条例の取消しを求めることが可能なことなのかという点である。前者についていえば、未だ議会の判断がなされていない、すなわち、解除されるか否かが不確実な段階において処分と認めることは困難であるという解釈があろう。後者は、条例制定の処分性が肯定されるか否かの問題であるが、横浜市保育所廃止条例事件に関する最判平成21・11・26（民集63巻9号2124頁）の趣旨に従えば、寄附金税額控除対象寄附金としての扱いによって寄附促進を受ける利益を他に行政庁の処分を待つまでもなく解除条例によって奪われるのであるから、行政処分たる性質が認められることになる。

もう一つの検討を要する点は、条例規定手続あるいは継続の申請に対する確認（7条3項）について、住民が、要件を満たしていないとして住民監査請求

38) 条例解除手続を行おうとする場合には、市町村長に意見を求める2条4項、審査委員会の意見を聴く3条2項の規定が準用されている（16条6項）。

をし、住民訴訟を提起できるかどうかである。違法に公金の賦課徴収を怠っているといえるかは微妙である。なぜならば、最も住民監査請求の対象になりそうな「公金の賦課」に着目しても、京都府の個人府民税は京都府内の市町村が賦課徴収するのであるから、京都府が直接に賦課徴収をしているわけではないからである。また、確認の時点において違法若しくは不当な「財産」の管理ということも困難である。

(2) 京都市

京都市は、3号寄附金に関して、京都市市税条例 27 条の 6 第 4 項において、次のように定めている。

法第 314 条の 7 第 1 項第 3 号に規定する寄附金は、次に掲げる寄附金のうち、別に定めるところにより、市民の福祉の増進に寄与する寄附金として市長が認めるものとする。

(1) (略)

(2) (略)

(3) 租税特別措置法第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金

この「別に定めるところにより」を受けた定めが京都市市税条例施行細則 4 条の 3 の 2 である。「条例第 27 条の 6 第 4 項の規定による認定は、同項各号に掲げる寄附金を受領するものの申請に基づき行う」(1 項)とし、「申請をしようとするものは、税額控除対象寄附金認定申請書に次に掲げる書類を添えて、市長に提出しなければならない」(2 項)としている。そして、「市長は、条例第 27 条の 6 第 4 項の規定による認定をしたときは、その旨を告示するとともに、文書により申請者に通知する」としている (3 項)。次に述べる条例指定寄附金に関する手厚い定めと比べて、審査基準などの内容を知ることは容易ではない。

4号寄附金に関しては、市税条例には、全く規定を置かないで、次の二本立

での仕組みを採用している。

まず、「京都市寄附金税額控除の対象となる特定非営利活動法人に対する寄附金の指定の手続等に関する条例」（指定手続条例）が制定されている。この条例は、指定の手続と並んで、当該寄附金を充当して行う特定非営利活動の実施の確保に関する事項をも定めるものである（1条参照）。4号寄附金の条例指定に関しては、第2章「寄附金を寄附金規定条例に定めるための手続等」に定められている。申出等に関する第2条に続いて、第3条が、条例規定手続を行う基準等について定めている。その内容は京都府と重なり合う部分が多い。たとえば、3条1項11号には、申出法人以外の者の評価を受けることにより活動内容を改善する仕組みを有することが掲げられている。そして、評価者については、京都府と全く同じ定めが、「京都市寄附金税額控除の対象となる特定非営利活動法人に対する寄附金の指定の手続等に関する条例の施行に関する要綱」に定められ、かつ評価事業者を定めるための「手続要領」も用意されている。

4号寄附金に関しては、前記の4号法人寄附金指定手続等条例の手続を踏んだうえ、「京都市個人市民税の控除対象となる特定非営利活動法人に対する寄附金を定める条例」（寄附金規定条例）において、法314条の7第12項を受けて対象法人の名称及び主たる事務所の所在地を表形式で定めている³⁹⁾。

3 県と県内市町村

(1) 愛知県と愛知県内の市町村

(a) 愛知県

愛知県県税条例は、42条の5において、3号寄附金について、次のように規定している。

39) 令和5年5月時点においては、7法人である。

第 42 条の 5 法第 37 条の 2 第 1 項第 3 号に規定する条例で定める寄附金は、次に掲げるものとする。

一～三（略）

四 租税特別措置法（・・・）第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金のうち、県内に主たる事務所を有する同条第 1 項に規定する認定特定非営利活動法人等に対するもの

五 前各号に掲げるもののほか、所得税法第 78 条第 2 項第 2 号及び第 3 号に掲げる寄附金（同条第 3 項の規定により特定寄附金とみなされるものを含む。）並びに租税特別措置法第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金のうち、県民の福祉の増進に寄与するものとして規則で定めるもの

この条文において、租税特別措置法第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金は、4 号と 5 号の 2 か所に登場している。県内に主たる事務所を有する認定 NPO 法人等に対するもの（4 号）と、それに当てはまらないもの（5 号）とを区別しているのである。

この条例の 4 号寄附金については、同条例の 1 号寄附金及び 2 号寄附金と同じく「県内に主たる事務所を有する」という限定をしているにとどまる。条例の 1 号から 4 号までの寄附金については、条例自体は個別の寄附対象法人を特定することなく、一般的要件を定めるにとどめて、それ以上の手続を要求していない。条例による包括指定である。

これに対して、5 号については、「県民の福祉の増進に寄与するものとして規則で定めるもの」であることを求めている。等しく「租税特別措置法第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金」であるのに、このような違いがあるのは、「県内に主たる事務所を有する」ものについては、認定 NPO 法人の要件をクリアーしていることで十分であるのに対して、県内に主たる事務所を有しないものについては、愛知県として「県民の福祉の増進に寄与するもの」といえることを確認する必要があるという考え方に基づくものと思われる。

条例 42 条の 5 第 5 号の委任を受けて、県税規則は、詳細な手続を定めている。同規則 24 条は、条例 42 条の 5 第 5 号の規則で定める寄附金について、次のように定めている。

条例 42 条の 5 第 5 号に規定する規則で定める寄附金は、所得税法（・・・）第 78 条第 2 項第 2 号及び第 3 号に掲げる寄附金並びに租税特別措置法（・・・）第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金（以下「所得税法等控除対象寄附金」という。）のうち、県外に主たる事務所を有する法人等（所得税法第 78 条第 2 項第 2 号に掲げる寄附金にあつては法人又は団体をいい、同項第 3 号に掲げる寄附金にあつては法人をいい、租税特別措置法第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金にあつては同条第 1 項に規定する認定特定非営利活動法人等をいう。以下この条から第 28 条までにおいて同じ。）で次の各号のいずれにも該当するものに対する当該法人等の県内の事務所又は事業所において行われる業務に関連する寄附金として、知事が当該寄附金を受け入れる法人等からの申請に基づき指定するもの（以下「指定寄附金」という。）とする。

- 一 県内に事務所又は事業所を有すること。
- 二 法人等の主たる目的である業務を県内において現に行っていること。
- 三 第 26 条第 2 項（第 1 号を除く。）の規定によりこの条の規定による指定（以下「寄附金指定」という。）を取り消され、その取消しの日から起算して 5 年を経過しない法人等でないこと。

県外に主たる事務所又は事業所を有する法人であっても、県内において事務所又は事業所を有し、その主たる目的である業務を県内において現に行っているもので、知事の指定を受けているものは、寄附金税額控除の指定法人となり得ることを意味する。そこで、この方式は、個別指定方式の中でも、「知事指定方式」と呼ぶことができよう。

同規則 25 条は、さらに、知事に対する寄附金指定申請書の提出（1 項）、寄附金指定要件に該当すると認めるときに指定通知書により申請者に通知すること（2 項）、寄附金指定の有効期間は指定の日の属する年の 1 月 1 日から 4 年

であること（3 項）、不指定の場合は不指定通知書により通知すること（4 項）、及び寄附金指定をしたときは指定の内容を告示すること（5 項）を定めている。令和 4 年 12 月末時点においては、5 号該当法人に関して、認定 NPO 法人等の指定はなく、公益財団法人 2 法人、国立大学法人、独立行政法人、大学共同利用機関法人各 1 法人が指定されている。

規則は、以上のほかに、寄附金指定の失効及び取消し（26 条）、寄附金指定の申請事項に係る変更等の届出等（27 条）、指定寄附金に係る書類の提出（28 条）と、各種の手続を定めている。

愛知県の条例には、法の 4 号寄附金は見当たらない。愛知県は、4 号寄附金を制度化していないのである。

(b) 豊橋市

豊橋市市税条例 25 条の 6 は、寄附金税額控除の対象となる寄附金の中に次の二つの号を掲げている。

- (4) 租税特別措置法（・・・）第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金（その主たる事務所を県内に有する同条第 1 項に規定する認定特定非営利活動法人等に対するものに限る。）
- (5) 前各号に掲げるもののほか、所得税法第 78 条第 2 項第 2 号及び第 3 号に掲げる寄附金（同条第 3 項の規定により特定寄附金とみなされるものを含む。）並びに租税特別措置法第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金のうち、市民の福祉の増進に寄与するものとして規則で定めるもの

この定め方は、愛知県県税規則の定め方と全く重なり合っている。そして、豊橋市市税条例施行規則 7 条の 2 が「条例第 25 条の 6 第 1 項第 5 号に規定する規則で定めるものは、愛知県県税条例（・・・）第 42 条の 5 第 5 号の規定に基づき、愛知県県税規則（・・・）で定めるものとする」と定めることによって、愛知県における扱いをそのまま借用する方法を採用している。愛知県内の市町村の大多数が、このような定め方をしていることに注目したい。このような定め方をした理由は、明らかでない。

4号寄附金に関する規定は、見あたらない。

(c) 名古屋市

以上のような愛知県依存の定め方と対照的なのが名古屋市である。

名古屋市市税条例 18条4項～6項には、3号寄附金に関する定めが置かれている。

4 法第314条の7第1項第3号に規定する寄附金は、所得税法（・・・）第78条第2項第2号及び第3号に掲げる寄附金並びに租税特別措置法（・・・）第41条の18の2第2項に規定する特定非営利活動に関する寄附金のうち、市内に事務所その他活動の拠点を有する者に対する寄附金として市長の指定するものとする。

5 前項の寄附金として指定を受けようとする者は、次に掲げる事項を記載した申請書に規則で定める書類を添付して、これを市長に提出しなければならない。

(1)～(4) (略)

6 (略)

3号寄附金についても、重要な手続規定（申請書の提出）（18条5項）等は条例に定め、細部は、市税条例施行細則9条の3に定めている。

4号寄附金の条例指定を受けようとする場合の手続規定は、「名古屋市指定特定非営利活動法人の指定の基準等に関する条例」（指定手続条例）に定められている。指定の申出（3条）、指定の基準等（4条）、欠格事由（6条）、指定の通知等（7条）、指定の有効期間及び更新（8条）、指定の失効（9条）、申出書の添付書類等の備置き等及び閲覧（12条）、事業報告書等の提出（13条）、申出書の添付書類等の公開（14条）、報告及び検査（16条）、勧告・命令等（17条）、指定の取消し（19条）と、手続が並んでいる。

市税条例とは別に、「名古屋市個人市民税の控除対象となる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人を定める条例」（指定条例）を制定して、4号寄附金を受け入れるNPO法人の名称及び主たる事務所の所在地を表形式で列挙している。なお、指定手続条例及び指定条例は、ともに、例規集の「第7類 市民」の中に収録されている。

以上により、NPO 法人に対する寄附金として、3 号寄附金と 4 号寄附金の両方を定めており、いずれも個別指定方式であるが、3 号寄附金は市長指定方式である。

4 号寄附金を受け入れる法人について、条例自体は法人名とその主たる事務所の所在地を掲げるとどまる（ただし、ホームページにおいては、指定の有効期間も公表されている）。現在は、6 法人が指定されている。

(d) 豊田市

豊橋市と名古屋市の間にあるのが豊田市である。豊田市市税条例 33 条の 7 第 1 項は、次の二つの号を掲げている。

- (10) 租税特別措置法（昭和 32 年法律第 26 号）第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金（その寄附をした者に特別の利益が及ぶと認められるもの、出資に関する業務に充てられることが明らかなものを除く。）のうち、市内に事務所若しくは事業所を有する法人又は県内に主たる事務所を有する法人に対するもの
- (11) 前各号に掲げるもののほか、愛知県県税規則（・・・）第 24 条に規定する指定寄附金

豊田市は、前記 10 号において、市内に事務所若しくは事業所を有するものを加えているが、その他は県と同じである。特に 11 号は県税規則依存の定め方である。

そして、愛知県と同様に、法の 4 号寄附金に関する条例の定めはない。

豊田市のほかに、3 号寄附金につき、市内や町内に事務所等を有する法人に対するものとする市町（瀬戸市、豊山町など）、県内に主たる事務所等を有する法人に対するものとする町村（南知多町、飛鳥村など）がある。いずれも特別な手続を設けていない点において共通している⁴⁰⁾。

40) ただし、飛鳥村の県内に主たる事務所を有するものに限る旨の定めは、条例ではなく「飛鳥村税の寄附金税額控除に関する規則」によっている。

(e) 刈谷市・安城市など

愛知県にならって4号寄附金に関する条例の定めを有しない市町村が圧倒的な中において、刈谷市、安城市、知立市、碧南市、高浜市は、4号寄附金に関する定めを置いている。

刈谷市は、刈谷市税条例33条の7第1項9号が3号寄附金を規定し、同項9号が4号寄附金について定めている。同項9号に基づく同条例別表には4号寄附金の対象法人として12法人（いずれも同市内に主たる事務所を有している）を掲げている。しかし、別表に掲げるまでの手続は明らかでない。3号寄附金を定める9号は、「租税特別措置法（・・・）第41条の18の2第2項に規定する特定非営利活動に関する寄附金（その寄附をした者に特別の利益が及ぶと認められるもの、出資に関する業務に充てられることが明らかなもの及び次号に掲げる寄附金を除く。）」とするのみで、それ以上の限定をしていない。このような定め方を「非限定方式」と呼んでおこう。括弧内の定めにより除外されるものがあるとはいえ、認定NPO法人又は特例認定NPO法人の特定非営利活動に関する寄附金がすべて寄附金税額控除の対象となってしまうように読める。

安城市も、4号寄附金の対象法人は、安城市税条例33条の7第1項2号に基づく別表に21法人（いずれも同市内に主たる事務所を有している）を掲げている。同別表に掲げるまでの手続は明らかでない。

安城市の3号寄附金に関する定めは、市税条例33条の第1項1号の中の、次のものである。

- コ 租税特別措置法（・・・）第41条の18の2第2項に規定する特定非営利活動に関する寄附金（その寄附をした者に特別の利益が及ぶと認められるもの、出資に関する業務に充てられることが明らかなもの及び次号に掲げる寄附金を除く。）
- サ アからコまでに掲げるもののほか、所得税法第78条第2項第2号及び第3号に掲げる寄附金（同条第3項の規定により特定寄附金とみなされるものを含む。）並びに租税特別措置法第41条の18の2第2項に規定する特定非営利活動に関する寄附金

（次号に掲げる寄附金を除く。）のうち、市民の福祉の増進に寄与するものとして規則で定めるもの

このサによる委任を受けて、安城市税条例施行規則 3 条の 3 は、愛知県県税規則 24 条の指定寄附金とする旨を定めている。これは、前記の豊田市市税条例 33 条の 7 第 1 項 11 号と同じ趣旨である。コは、刈谷市の場合と同様の疑問がある。

高浜市は、4 号寄附金の対象法人は、市税条例 33 条の 7 第 1 項 11 号に基づく別表において 10 法人（いずれも同市内に主たる事務所を有している）を掲げている。その手続に関しては、「高浜市特定非営利活動法人の指定に関する事務取扱規則」に定められている。また、3 号寄附金については、同条例 33 条の 7 第 1 項 10 号において、安城市の前記コと同様に非限定方式の定め方をしている。

碧南市は、4 号寄附金の対象法人は、市税条例 28 条の 2 第 1 項 12 号に基づく別表において 6 法人（いずれも同市内に主たる事務所を有している）を掲げている。その手続については、「認定特定非営利活動法人以外の特定非営利活動法人の指定に関する規程」という公告によっている。

一方、3 号寄附金については、同条例 28 条の 2 第 1 項 10 号と 11 号において規定している。次のように定めている。

(10) 租税特別措置法（・・・）第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金（その主たる事務所を県内に有する特定非営利活動法人が行う特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金に限る。その寄付をした者に特別の利益が及ぶと認められるもの、出資に関する業務に充てられることが明らかなもの及び第 12 号に掲げる寄附金を除く。）

(11) 前各号に掲げるもののほか、所得税法第 78 条第 2 項第 2 号及び第 3 号に掲げる寄附金（同条第 3 項の規定により特定寄附金とみなされるものを含む。）並びに租税特別措置法第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金のうち、愛知県知事が定めるもの及び市長が特に必要と認めるもの

10号は、県内に主たる事務所を有するという限定方式である。11号においては、知事の指定するものをそのまま対象とするほか、「市長が特に必要と認めるもの」という文言が用いられていることに注目したい。

(f) 小括

以上のような愛知県内の状況を見ると、4号寄附金について、愛知県が採用していないのに対して、中規模の市であっても採用しているところがあることがわかる。愛知県としては、4号寄附金に関し消極姿勢なのか、限られた市の区域内の公益が広い県の区域の公益とはいえないとする考え方に基づくものか否かは明らかでない。

(2) 長野県と長野県内の市町村

(a) 長野県の仕組み

長野県内の市町村について検討するには、長野県の仕組みを確認しておく必要があるようである。長野県県税条例 21 条の 5 第 1 項は、法 37 条の 2 第 1 項に対応する形式で定めている。

3号寄附金に関しては、前記県税条例の1項3号において、次のように定めている。

所得税法第78条第2項第2号及び第3号に掲げる寄附金（同条第3項の規定により特定寄附金とみなされるものを含む。）並びに租税特別措置法（・・・）第41条の18の2第2項に規定する特定非営利活動に関する寄附金のうち、次に掲げるもの（前号及び次号に掲げる寄附金に該当するものを除く。）

ア 県内に事務所又は事業所を有する法人又は団体に対する寄附金

イ（略）

法が「住民の福祉の増進に寄与する寄附金として当該道府県の条例で定めるもの」としている部分は、特定非営利活動法人に対する寄附金についていえば、前記アで足りると見ているようである。そうであるとすれば、NPO 促進法によって所轄庁とされている長野県知事の認定を受けた認定法人は、長野県内に

主たる事務所又は事業所を有しているのであるから（同法 9 条）、当然にアの要件を満たすことになる。アは、さらに、県内に主たる事務所又は事業所を有していないときでも、県内に事務所又は事業所を有していることで足りるとしていることになる⁴¹⁾。

4号寄附金に関しては、前記県税条例 1 項 4 号において、「特定非営利活動法人に対する当該特定非営利活動法人の行う特定非営利活動（特定非営利活動促進法第 2 条第 1 項に規定する特定非営利活動をいう。第 40 条の 2 の 2 第 1 項及び第 60 条第 1 項において同じ。）に係る事業に関連する寄附金のうち、地方税法第 37 条の 2 第 1 項第 4 号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人を定める条例（・・・）本則の表に掲げる特定非営利活動法人に対するもの（特別の利益が当該納税義務者に及ぶと認められるものを除く。）」と定める。ここにいう条例⁴²⁾は、表形式で定め、現在は、1 法人のみである。なお、この法人は、すでに認定 NPO 法人に移行しているので、3号寄附金の対象法人にもなり得るようである。

この条例制定に至るまでの手続は、条例や規則ではなく、後述するように、「特定非営利活動法人の条例指定要綱」によっている。

(b) 長野市

長野市税条例 23 条 1 項 3 号は、「所得税法第 78 条第 2 項第 2 号及び第 3 号に掲げる寄附金（同条第 3 項の規定により特定寄附金とみなされるものを含み、前号に掲げる寄附金を除く。）並びに租税特別措置法（・・・）第 41 条の 18

41) 令和 5 年 3 月 14 日時点において、県内に主たる事務所を有する認定法人は 15、特例認定法人は 1、県内に事務所を有し主たる事務所が県外のもの 1 の計 17 法人が適用対象法人となっている。<https://www.pref.nagano.lg.jp/koho/kurashi/kyodo/kyodo/npnointei.html>

42) 例規集において、この条例は、「第 2 編 財務」の「第 1 章 契約・財産」の中に集録されている。税と同じ章ではないし、「特定非営利活動促進法施行条例」を定める第 3 編「第 3 章 生活環境」の中でもない。

の2第2項に規定する特定非営利活動に関する寄附金のうち、次に掲げるもの」として、以下の、ア～ウを掲げている。

ア 市内に主たる事務所を有する法人又は団体に対する寄附金

イ (略)

ウ ア及びイに掲げるもののほか、市民の福祉の増進に寄与するものとして、市長が指定したもの

以上は、法の3号寄附金に関する条例の定めであると解される。

そして、この条例のアは、市内に主たる事務所を有するものは、当然に「住民の福祉の増進に寄与する寄附金」と判断しているように見える。後述の個別指定に対して条例による「包括指定」である。包括指定のNPO法人の情報は、所轄庁である県知事から取得できる。他方、市税条例施行規則は、イ及びウについては申請に基づき指定する旨を定め、ウについては、「市内に有する事務所等において当該法人又は団体の主たる目的である事業を現に行っており、かつ、継続して行うことが確実と認められる法人又は団体に対する寄附金等であること」を認める場合に指定するものと定めている(18条3項2号)。したがって、論理的には、市内に主たる事務所を有していないNPO法人であっても、市内に事務所等を有して「主たる目的である事業を現に行っており、かつ、継続して行うことが確実と認められる」ものは、3号寄附金と認める可能性を示している。長野市のホームページにおいては、ウに当たるものを「個別指定」と呼んでいる。現在は、個別指定されたNPO法人はないようである(国立大学法人と独立行政法人が各1法人指定されている)。

そして、同条第3項は、「第1項第3号イ及びウの指定、指定事項の変更並びに指定の取消しに関し必要な事項は、規則で定める」としている。この委任を受けた市税条例施行規則18条は、指定を受けようとする法人は指定申請書を提出すること(18条1項)、その申請書には所定の書類を添付すること(2項)、要件を満たすと認める場合に指定すること(その有効期間は申請書提出があった日の属する年度及びこれに引き続く4年の期間内で市長が定めること)(3

項）としている。

以上の 3 号寄附金に関する定めと別に、4 号寄附金の定めがあるのかが問題となるが、どうも見当たらない。

(c) 松本市・諏訪市・上田市・小諸市

(あ) 松本市

松本市市税条例 34 条の 6 は、税額控除対象となる寄附金について、次のように掲げている。

(1) 所得税法第 78 条第 2 項第 2 号及び第 3 号に掲げる寄附金並びに租税特別措置法（・・・）第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金のうち、県内に事務所又は事業所を有する法人又は団体に対する寄附金

(2) （略）

(3) 前 2 号に掲げるもののほか、市民の福祉の増進に寄与するものとして、規則で定めるところにより、市長が指定した法人又は団体に対する寄附金

この条例は、形式上は、長野市と大きな違いがある。

第一に、この 1 号は、「県内に事務所又は事業所を有する法人又は団体に対する寄附金」とされているので、少なくとも市内に事務所又は事業所を有することを要件とする長野市と大きく異なっている。認定 NPO 法人に関しては、県内に事務所又は事業所を有することで足りると見ているのである。松本市のウェブサイトにおいては、県の指定した法 3 号寄附金をそのまま市の法 3 号寄附金として扱うとしている⁴³⁾。ということは、県の NPO 法人政策を市がバックアップする姿勢ということになるだろうか⁴⁴⁾。

第二に、3 号は、1 号に定めている租税特別措置法 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する寄附金以外のものを指すので、法との関係においては、4 号寄附金を

43) <https://www.city.matsumoto.nagano.jp/soshiki/14/3651.html>

44) 上田市の「新田の会」、軽井沢町の「愛宕山てっぺんの森を守る会」、木曾町の「介護屋つむぎ」なども、松本市の寄附金税額控除対象法人となる。

も含み得るものと解釈される。しかし、例規集には、具体の4号寄附金を定める条例はなく、実際には動いていないことになる。

(い) 諏訪市

諏訪市の定め方は、次のとおりである。

3号寄附金に関しては、諏訪市税条例34条の7第1項1号において、他の多くの寄附金とともに、(コ)に「租税特別措置法(・・・)第41条の18の2第2項に規定する特定非営利活動に関する寄附金(その寄附をした者に特別の利益が及ぶと認められるもの、出資に関する業務に充てられることが明らかなもの及び次号に掲げる寄附金を除く。)」を掲げて、他の多くの寄附金と共通に、それらのうち「規則で定めるもの」としている。この委任を受けて、「諏訪市税に関する規則」16条の2第1項1号において「県内に事務所又は事業所を有する法人又は団体に対する寄附金」と定めている。したがって、県内に事務所又は事業所を有する認定NPO法人に対する寄附金が広く税額控除の対象になることを意味する。この趣旨は、松本市と同様のものである。

4号寄附金に関しては、市税条例34条の7第2項において、「特定非営利活動促進法(・・・)第2条第2項に規定する特定非営利活動法人に対する当該特定非営利活動法人の行う同条第1項に規定する特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金(その寄附をした者に特別の利益が及ぶと認められるものを除く。)のうち、規則で定めるもの」と定めている。この委任を受けて、規則16条の2第2項において、「県内に主たる事務所を有する特定非営利活動法人に対する寄附金」としている。主たる事務所の所在地を絞るのみで、それ以上の指定手続を定めているわけではない。法314条の7第12項に当たる条例も見当たらない。

(う) 上田市

上田市は、諏訪市と極めて似た条例である。

まず、3号寄附金に関して、上田市税条例34条の7第1項1号の(コ)において、諏訪市の(コ)と同じ定め方をしたうえ、別表において、「県内に事務所又は

事業所を有する法人又は団体に対する寄附金」としている。一方、4 号寄附金に関しては、同条第 2 項において、「別に条例で定める特定非営利活動促進法（・・・）第 2 条第 2 項に規定する特定非営利活動法人に対する当該特定非営利活動法人の行う同条第 1 項に規定する特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金（その寄附をした者に特別の利益が及ぶと認められるものを除く。）」と定めている。しかし、この別の「条例」は見当たらない。

（え）小諸市

小諸市は、市税条例 33 条の 6 第 1 項 1 号において、多数の寄附金を掲げて、そのコは、「租税特別措置法（・・・）第 41 条の 18 の 2 第 2 項に規定する特定非営利活動に関する寄附金（その寄付をした者に特別の利益が及ぶと認められるもの、出資に関する業務に充てられることが明らかなもの及び次号に掲げる寄附金を除く。）」として、他の寄附金とともに、別表第 1 に掲げるものとしている。これを受けた別表第 1 には、「市内に事務所又は事業所を有する認定特定非営利活動法人に対する寄附金」と定めている。これが 3 号寄附金であることは明らかである。別表方式とはいえ、包括的指定である。

4 号寄附金に関しては、市税条例 33 条の 6 第 2 号において、「別表第 2 に掲げる特定非営利活動促進法（・・・）第 2 条第 2 項に規定する特定非営利活動法人に対する当該特定非営利活動法人の行う同条第 1 項に規定する特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金（その寄付をした者に特別の利益が及ぶと認められるものを除く。）」と定めているが、別表第 2 は、「特定非営利活動法人」とするのみであるから、やはり現在は空の状態にあるといってよい。指定する場合は、ここに法人名が書き加えられることを想定しているのであろうか。

（お）4 市の小括

以上の 4 市にあっては、3 号寄附金に関して、「県内に事務所又は事業所を有する」ことを要件とするか「市内に事務所又は事業所を有する」ことを要件とするかの違いはあるが、それ以上の要件を加重することなく寄附金税額控除の対象としている。事務所又は事業所に着目するのみの包括指定である。

4号寄附金に関して、条例はともかく、現在は「空の状態にある」ことに注目しておきたい。4号寄附金のための独自の手続を定めることを避けていると見ることができる。これが、単に面倒な手続を避ける趣旨によるのか、あるいは、4号寄附金の可能性があるという外観を示すためのみの規定ぶりなのかは、明確ではない。とにかく、4号寄附金の対象となる法人は、現存しないといっ
てよい。

(d) 千曲市、原村・木曾町

(あ) 千曲市

千曲市税条例は、法の3号寄附金に関しては、別表第1に掲げるものとし(34条の7第1項1号コ)、別表第1において、県内に事務所又は事業所を有する法人に対する寄附としている。

また、4号寄附金の適用対象法人に関しては、別表第2に掲げるものとし(34条の7第2項)、別表第2において、長野県知事が4号寄附金を受け入れるものとして県条例で定める適用対象法人及び千曲市長が4号寄附金を受け入れるものとして市条例で定める法人としている。

そして、「地方税法第314条の7第1項第4号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人の指定に関する基準、手続等を定める規則」で、指定の申出から始まる手続を定め、具体の法人については、「地方税法第314条の7第1項第4号に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人を定める条例」(指定条例)において3法人(いずれも千曲市内に主たる事務所を有している)を掲げている。

(い) 原村・木曾町

長野県内においても小規模な地方団体として、原村と木曾町を取り上げてみよう。

まず、原村の状況は次のとおりである。

原村税条例は、3号寄附金を定める34条の7第1項1号コに掲げる寄附金については、県内に事務所又は事業を有する認定NPO法人に対する寄附金と

し (条例別表第 1)、4 号寄附金を定める 34 条の 7 第 1 項 2 号に掲げる寄附金の適用対象法人については、知事が 4 号寄附金として受け入れることを条例で定める NPO 法人としている (条例別表第 2)。3 号寄附金も 4 号寄附金も、極めて簡便な定め方で、実質的に県依存の仕組みのようである。

木曽町の状況は、次のとおりである。

木曽町税条例 34 条の 7 第 1 項 1 号は、認定 NPO 法人を含む 3 号寄附金について、別表第 1 に掲げるものとし、別表第 1 において、県内に主たる事務所又は事業所を有する認定 NPO 法人に対する寄附金としている。したがって、主たる事務所基準を採用していることになる。そして、「木曽町税条例の寄附金税額控除に関する規則」において、条例の 1 号に規定する別表に掲げるものは、長野県知事指定の寄附金又は金銭 (2 条 1 項) と定めて知事指定に依存する定め方をしている。

同条例 34 条の 7 第 1 項 2 号は、4 号寄附金について、条例別表第 2 に掲げる NPO 法人に対する当該法人の行う特定非営利活動に係る関連する寄附金としている。別表第 2 には、7 法人が掲げられている。前記規則は、条例の 2 号に規定する寄附金 (法の 4 号寄附金) については、町内に主たる事務所を有する法人のうち町長から指定されている法人に対する寄附金 (適用対象寄附金) としている。同規則は、町長の指定に関する手続等につき、指定の申出 (3 条)、指定の手続 (4 条)、条例解除の手続 (5 条)、寄附金名簿の提出 (6 条) の条項を置いている。

(う) 小括

以上のように、千曲市、原村及び木曽町は、4 号寄附金を活用していることがわかる⁴⁵⁾。比較的小規模な市町村が 4 号寄附金を活用していることに注目

45) 内閣府の「条例個別指定の実施状況 (2022.9.30 現在)」によれば、県内に 4 号寄附金の条例を定める市町村はないように読めるが、実際は、どうもそうではないようである。
https://www.npo-homepage.go.jp/uploads/joureikobetsushitei-npo_2022.pdf

したい。そして、原村は、長野県の4号寄附金に依存する方法を採用しているのに対して、千曲市及び木曾町は独自に条例による個別指定方式によっていることがわかる。

4 寄附金税額控除を定める条例等の検討

(1) 3号寄附金に係る条例の分析

3号寄附金の規定を見ると、建前上、地方団体の自主的判断が求められているにもかかわらず、認定NPO法人等に対する寄附金である以上、個人住民税の課税にあたり厳しくチェックする必要はないという考え方が広まっているように推測される。そのような考え方が、多くの地方団体が条例による包括指定又は長による個別指定を採用している背景となっているのであろう。以下において概観しよう。

条例による包括指定の例として、たとえば、東京都は、認定NPO法人等を含む3号の寄附金全体について、税額控除の対象を都内に主たる事務所又は事業所を有する法人に対する寄附金と定めるのみで（東京都都税条例24条の5）、都内に主たる事務所又は事業所を有する法人に対するものであるならば、それだけで「住民の福祉の増進に寄与する寄附金」と判断していることになる。認定NPO法人等について都知事がNPO促進法上の所轄庁であるから、その資料を用いるならば、それを利用することにより、区市町村は、苦勞せずに都民税を賦課できるのである。

もっとも、都内に主たる事務所があっても、全国展開しているNPO法人もあって、「薄められた住民の福祉の増進」と思われる場合もあろう。たとえば、「C.P.I.教育文化交流推進委員会」は、「日本国内ならびに、開発途上国のうち本会の事業対象国（以下、「当該国」という）における教育支援および教育開発の分野での国際協力を通じて、困窮する民衆の人間環境改善を推進し、以って自立した平和で幸せな社会づくりを行うことを目的とする」法人である⁴⁶⁾。この目的の活動は、「不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与する」（NPO

促進法 2 条 1 項参照) としても、「住民の福祉の増進に寄与する」といえるかという、かなり間接的になるように思われる⁴⁷⁾。

包括指定の場合に、愛知県内の市 (刈谷市、安城市、高浜市) に見られたような主たる事務所等の所在地の限定もしない非限定方式は、「住民の福祉の増進」への寄与をどのように捉えているのか、容易には理解できない。

長による個別指定にあつては、申請ないし申出に対する指定がなされるか、その際の審査基準は、認定ないし特例認定がなされている前提のために、細かなものではないように見える。

近江八幡市は、3 号寄附金につき、「近江八幡市税条例 34 条の 7 第 1 項第 1 号に規定する寄附金を定める規則」によっている。まず、税額控除の対象となる寄附金は、(1) 市内に事務所を有する法人又は団体に対する寄附金で、かつ、(2) 本市における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に充てられる寄附金 (「本市に寄与する寄附金」) であつて、市長が指定したものとされている (2 条)。しかし、指定の基準は具体化されていない。そして、税額控除寄附金指定の手続 (3 条)、参考書類等の提出要求 (4 条)、税額控除寄附金指定の取消し (5 条) と規定が続いている⁴⁸⁾。この指定の取消しは、規則に根拠を置くものであるが、行政処分性を有するといつてよい。

3 号寄附金に関しては、当該地方団体が実質的な手続を踏んでいないと思わ

46) 東京都生活文化スポーツ局の「法人の認定等」の「NPO 法人ポータルサイト」による。

47) 同様のことは、群馬県が 3 号寄附金の受入法人として個別指定している「放射線医療国際協力推進機構」(主たる事務所は群馬県太田市内) は、IAEA (国際原子力機関) や RCA (Regional Cooperation Agreement) の活動を支援し、放射線医療に関係するアジア地域における国際協力に貢献することを目的にしている認定 NPO 法人である。群馬大学との連携関係にあるとはいえ、群馬県民の福祉の増進に寄与するというよりも、国際的な福祉の増進に寄与するものである。県が国際協力を積極的に推進しようとする政策をとっていることの反映であろう。

48) 大分市は、大分市税条例施行規則によっているが、ほぼこの系列の属する方法である。

れる地方団体もある。たとえば、湯河原町税条例13条の2は、その第1項において、法の3号寄附金について神奈川県税条例10条1項の規定により神奈川県知事が指定した寄附金と定めている。また、逗子市市税条例は、他の3号寄附金とともに、「租税特別措置法（・・・）第41条の18の2第2項に規定する特定非営利活動に関する寄附金）も掲げて、それらのうち「市民の福祉の増進に寄与する寄附金として規則で定めるものとする」としながら、市税条例施行規則6条の3において、「神奈川県県税条例（・・・）第10条の規定により、個人県民税の寄附金税額控除の対象となる寄附金として指定を受けたものとする」としている。3号寄附金に関して、逗子市としての独自の指定手続をしないで、県民税の扱いに依存する方法である。このような方法は、長野県木曾町や奈良県三郷町にも見られる。

包括指定と個別指定とを併用する地方団体も見られる。当該地方団体内に主たる事務所を有する法人に対するものは包括指定により、それ以外の法人に対するものは個別指定による方法（熊本県税条例30条1項3号・4号、奈良県税条例26条の2第3号、草加市税条例34条の7第1項、飯能市税条例27条の7第1項2号）や、当該地方団体内に事務所又は事業所を有する法人に対する寄附金については包括指定により、それ以外の法人に対する寄附金は個別指定による方法（愛知県のほか、新潟県県税条例17条の2）などである。

なお、奈良市税条例24条の2第1項1号コは、「租税特別措置法（・・・）第41条の18の2第2項に規定する特定非営利活動に関する寄附金（その寄附をした者に特別の利益が及ぶと認められるもの、出資に関する業務に充てられることが明らかなもの及び次号に掲げる寄附金を除く。）」と定めるのみで⁴⁹⁾、

49) この表現は、いかにも『市（町・村）税条例（例）』34条の7第1項1号ヌに倣ったもののように見えるが、同例は、1号の冒頭において、「次に掲げる寄附金又は金銭のうち、別表第一に掲げるもの」としているのであるから、全く異なるレベルの定め方である。同例の別表第一には、「認定特定非営利活動法人〇〇に対する寄附金」と掲げられている（令和4年度版248頁）。

法が求める「当該市町村の条例で定めるもの」を規定したようには見えない。かくて、条例レベルにおいては、認定 NPO 法人等の特定非営利活動に関する寄附金は、すべて住民の福祉に寄与すると見ているような外観であるが、同条例施行規則 5 条の 2 第 1 号において、公益法人に対するものと一緒に、次に掲げるものとしている。

ア 市内に主たる事務所を有する法人又は団体に対するもの

イ 県内（本市を除く。）に主たる事務所を有し、かつ、市内に事務所を有する法人又は団体に対するもの

ウ 市内に事務所を有し、かつ、奈良県税条例（・・・）の定めるところにより奈良県知事が指定した法人又は団体に対するもの

せめて、条例自体において、規則に委任する旨を定めておくべきであろう。その点を別にすると、市内に主たる事務所を有すること、県内に主たる事務所を有すること、県知事の指定を受けていること、を巧みに組み合わせているといえよう。

（2）4 号寄附金に係る条例の分析

4 号寄附金は、認定又は特例認定を受けていない NPO 法人に対する寄附金について、条例の定めにより寄附金税額控除の対象にできるものである。法においては、地方団体の条例制定による選択に委ねている点においては 3 号寄附金と同じであるにもかかわらず、4 号寄附金の税額控除制度を導入している地方団体は予想に反して少ない。それは、どのような理由によるのであろうか。

第一に、何とんでも、制度化には認定 NPO 法人の認定の場合と同様の手続を必要とすると考えられていることから、導入に消極的にならざるを得なくなっていると推測される。内閣府の調査「条例個別指定の実施状況（2022. 9. 30）」によれば、都道府県レベルにおいてさえ、条例による指定制度をもっているのは、14 道府県にとどまっている⁵⁰⁾。東京都、愛知県、兵庫県、福岡県なども指定制度を設けていないのである。実際に指定されている法人数は、神

奈良県が66と圧倒的に多く、次いで、京都府10、埼玉県と大阪府が8などとなっており、全国で109法人である。

もっとも、県が条例による個別指定をしていない場合においても、市町村が条例による個別指定をしている例もある⁵¹⁾。したがって、市町村による個別指定は、県が個別指定をしているか否かとは無関係であるとみてよい。とりわけ、比較的小規模な市や町が条例による個別指定をしていることに注目したい。たとえば、岩手県遠野市は、特別な指定手続の条例等を介在させることなく、遠野市市税条例35条の6に基づく別表2において2法人⁵²⁾を指定している。宮崎県五ヶ瀬町も、同様に五ヶ瀬町条例34条の7第1項2号に基づく別表第2において3法人⁵³⁾を指定している。これらの法人が、誰の目から見ても「住民の福祉の増進に寄与する」といえることによっているのかもしれない。

以上の若干の例からは、4号寄附金は、狭域の地方団体にこそ適している面もあるともいえよう。反対に、広域に及ぶ地方団体にとっては、適していないと判断されやすいか、あるいは条例指定に至る手続に苦勞を伴うと考えられていると推測できる。道府県として、まず、4号寄附金の税額控除対象としたうえで、3号寄附金の対象となる認定NPO法人への移行を促進するという政策も考えられるが、どうも、そのような意欲は伝わってこないように感じられる。

さらに、4号寄附金の途を開いてはいるが、実績のない地方団体も見られた(上田市、小諸市など)。熊本市も、「熊本市個人市民税の控除対象となる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人を指定するための基準、手続等に関する

50) 前掲、注45。

51) 愛知県内において、刈谷市は12法人、安城市は20法人、知立市は5法人、碧南市は6法人、高浜市は10法人と、多くの個別指定を行っている。これは、後述するように、いわゆるPST基準を設けていないため、指定事務が簡易であることと関係していると思われる。

52) 「遠野まごころネット」及び「遠野山里暮らしネットワーク」である。

53) 「五ヶ瀬自然学校」、「ごかせ観光協会」、「結ネットたんぽぽ」である。

条例」（指定手続条例）及び同条例施行規則を制定している。しかし、これらの手続が用意されているにもかかわらず、実際には、4号寄附金の対象となる NPO 法人を指定する指定条例は見られない。指定の途を開いていても、未だ指定に至っていないことになる。

（3）手続の仕組みの検討

ある NPO 法人が寄附金税額控除の対象とされるには、指定を受けなければならないとか、条例制定手続をとらなければならないというような手続を要することがある。その仕組みは、地方団体によりまちまちである。

（あ）3号寄附金について

3号寄附金について、特別の指定手続を踏まない包括指定による地方団体（たとえば、藤沢市、茅ヶ崎市、長野市）と長による個別指定とする地方団体（たとえば、神奈川県、横浜市、横須賀市、京都府）が見られる。要件によって包括的指定方式と個別指定方式に分けている地方団体もある（愛知県）。

個別指定方式の場合の手続については、条例に定める場合と規則に定める場合（京都市、愛知県）とがある。さらに、条例と規則で定める地方団体もある（横須賀市、名古屋市）。

知事による個別指定方式を採用している群馬県の場合は、県税条例施行規則により、指定は、寄附金を受け入れる法人からの申請による方法か、寄附金受入れ法人が行う事業に関する行政事務を所掌する県の機関からの依頼による方法のいずれかによる、としている（28条の2第2項）。法37条の2第12項は、4号寄附金の指定を受けようとする法人について「申出」に基づくものと定めているが、3号寄附金に関しては、このような定めがないのであるから、群馬県の方法は、適法である。県の機関からの依頼による方法を明示している点が興味深い。一般には、地方団体の機関が申請を勧めることによって申請主義に一本化して運営されることが多いからである。寄附金の指定又は指定の取消しは、告示によることとしている（28条の2第4項）。これを受けて、「個人県

「民税に係る控除対象寄附金等の指定」(平成20・12・1告示第479号)なる告示が発布されている。

(い) 4号寄附金について

4号寄附金については、指定手続条例と指定条例との2段階の条例による場合(たとえば、神奈川県、横浜市、名古屋市)が多い。京都府にあっては、府税条例本体に別表形式で対象団体を掲げて、手続条例を別途定めている。

指定手続については、規則によって指定手続を定める地方団体(市川市、湯河原町、千曲市、木曽町)のほか、要綱のみによっている地方団体もある(茅ヶ崎市、長野県、鳥取市、鳥取県南部町など)。藤沢市は、「指定申出の手引き」のみによっているように見える。碧南市は、「公告」によっているが、その位置づけは明らかでない。手続条例に加えて要綱を定めている場合もある(京都市)。要綱等のみによっている理由は定かでない。補助金交付と同様に授益的性質があると考えられている可能性もあるが、補助金の場合も、交付手続は、一般に補助金等交付規則によっている。

長野県は、「特定非営利活動法人の条例指定要綱」を定めている。また、鎌倉市には、「地方税法第314条に7第1項第4号の規定により控除対象となる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人を指定するための手続等を定める要綱」が存在する⁵⁴⁾。

鎌倉市の要綱の内容は、指定の申出(3条)、指定のために必要な手続を行う基準(4条)、指定の通知等(5条)、指定の取消しのために必要な手続を行う基準等(9条)、法人及び事業の概要報告書の提出(10条)などであって、多くの地方団体が制定している指定手続条例と同様のものである。指定手続条例を制定している場合には、指定申出に対して指定手続を進めない通知のあった場合や指定の取消しについては、何を対象としてとらえるかはともかく、争

54) 指定の手続を、神奈川県内において、もっぱら要綱の定めによっている団体として、他に、小田原市、座間市、寒川町に接した。

える可能性が高いのに対して、要綱による場合は、少なくとも指定の申出をしなかったときの通知 (5 条 1 項) について行政処分性を認めることができず、審査請求や訴訟の途はないように思われる。

もっとも、神奈川県における指定との連動関係方式の採用により、特に鎌倉市の指定をめぐり独自に争えないとしても実際上の問題はないといえるのかもしれない。

長野県の要綱には、指定の申出 (第 3)、指定のための基準 (第 4)、欠格事由 (第 5) の定めがある。第 4 の第 1 項は、指定申出書を提出した NPO 法人が所定の基準に適合すると認めるときは、当該 NPO 法人について指定のために必要な手続を行うものとしているが、申出に対する応答の定めはない。基準適合の確認を行政処分と見ることは困難であるが、「指定手続をされる地位」の確認の訴えのような訴訟が認められるか否かが問題となろう。指定の日から 5 年を経過する日の 9 か月前から 7 か月前までの間に指定確認申出書を知事に提出して確認を受けなければならない場合については、基準に適合しかつ欠格事由に該当しないことを確認した場合は、その旨を当該 NPO 法人に通知するとしている (第 6)。この通知を受けなかった者の争い方についても、同様に当事者訴訟の可能性を探る必要がある。

このように 4 号寄附金に関する定め方が一様ではない点をどう見るべきであろうか。4 号寄附金制度を導入した際に示された考え方、すなわち統一的なガイドラインを作成することは想定しないという考え方が今日まで続いているともいえよう。

4 号寄附金の指定基準について触れておこう。

内閣府のホームページには、「条例指定の基準のおおまかなパターン」が掲げられている。

NPO 促進法に基づく同法施行令は、PST 基準について、寄附金等の収入金額が経常収入金額の 20% 以上であること (相対値基準)、及び 3,000 円以上の寄附者が年平均 100 人以上であること (絶対値基準) の充足を求めているが、

これらの基準を緩和する地方団体（埼玉県、川崎市、千葉市）、基準の緩和に加えて地元への貢献度合い、事業活動の周知・広報、ボランティア・協働などの独自基準を加える地方団体（北海道、札幌市、熊本県など）、相対値基準や絶対値基準と別の独自の基準（地域における支持、公益活動の実績）を策定する地方団体（神奈川県、横浜市、京都府、京都市）などがある。これらと異なり、主たる事務所が当該地方団体内にあること等で足りるとする地方団体（刈谷市、安城市など）もある。4号寄附金の指定制度を認定NPO法人への誘導の仕組みと理解する立場にあっては、認定制度と同様の厳格な指定基準とすることが望ましいとされようが、極めて狭い区域で、限りある人員により住民のために活動するNPO法人の存在を考えると緩やかな基準とすることにも合理性があるように思われる。

数値基準以外の基準について、実質的に裁量を認めざるを得ない。寄附をする納税者との関係においては、税額控除を受けられるか否かという課税要件に関わる事柄であることは確かである。しかし、税額控除の可否は、指定の有無によって事前に分かっていることであるから、地方税条例主義違反を持ち出す必要はないであろう。また、税額控除の対象となることを欲するNPO法人との関係においては、条例による個別指定は、補助金の交付に準ずるような授益的行為であることから、裁量が肯定されてよいようにも思われる。

なお、何らの基準を示すことなく、税条例自体において別表方式で指定している地方団体もある⁵⁵⁾。

(4) 市町村における道府県の指定等の活用

すでに随所において触れたように、市町村が道府県の定め方を活用する場合が多い。3号寄附金に関しても、県の指定した法人を対象とする旨を定める

55) 秋田県美郷町、山形県朝日町、岐阜県七宗町、鳥根県飯南町など。

市町村があるが（豊田市、安城市、長野県木曾町など）、とりわけ 4 号寄附金について見られることに注目したい。奈良県三郷町は、3 号寄附金と 4 号寄附金とに共通に知事の指定した法人を対象とする旨を定めている（三郷町税条例 34 条の 7 第 1 項）。また、岡谷市は、4 号寄附金につき、長野県の指定条例で定める特定非営利活動法人とする旨を定めている（岡谷市市税に関する規則 17 条の 2 第 2 項）。

（あ）大津市

大津市市税条例 39 条の 7 第 1 項 2 号が 4 号寄附金について定め、大津市市税規則 35 条 4 項は、条例 2 号に定める寄附金のうち寄附金税額控除の対象となるものは、滋賀県税条例 21 条の 2 第 1 項 4 号に規定する指定 NPO 法人であって、市内に主たる事務所を有するものに対する寄附金としている。この定めは、県の指定を活用する方法を採用する典型例である。住民の福祉の増進に寄与することの判断は知事の判断を信頼するという考え方であろう。では、滋賀県の 4 号寄附金対象法人の定めはどのようになっているのであろうか。「滋賀県税条例に掲げる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人を指定する条例」に定める 4 法人のうち、2 法人はすでに指定の有効期間が経過しており、残りの 2 法人は、大津市以外の市に主たる事務所を有しているので、結果的に、大津市としての 4 号指定法人は現存せず、現状は空振りである。

（い）鎌倉市

先に取り上げた鎌倉市の「地方税法第 314 条に 7 第 1 項第 4 号の規定により控除対象となる寄附金を受け入れる特定非営利活動法人を指定するための手続等を定める要綱」について特に注目したいのは、神奈川県指定手続との連動関係である。

まず、第 3 条において、申出書には神奈川県指定基準等条例の規定により神奈川県知事に提出した申出書の写し及びその他の所定の書類の写しの提出を求め、第 4 条においては、申出書を提出した特定非営利活動法人が、神奈川県指定条例別表に掲げられていることを確認したときに、指定のために必要な手

続を行うものとしている。さらに、第9条1項は、指定の取消しのために必要な手続を行う基準には、「神奈川県指定条例別表から削除されたとき」を挙げている。指定手続との対応関係にあることはいうまでもない。

神奈川県指定基準等条例依存の方法は、たとえ鎌倉市内において活動を行っていない場合であっても受入NPO法人として指定される可能性があるように見える。もしもそうであるとするならば、鎌倉市としては、神奈川県の政策を推進するという姿勢を示していることになる。

(ウ) 大分市

大分市も、4号寄附金に関して「大分市指定特定非営利活動法人の指定の手続等に関する要領」によっている。指定を受けるために申出をすることができる法人は、①市内に主たる事務所又は事業所を有する特定非営利活動法人であること、②寄附金を受け入れる法人として大分県条例で定められているものであること、としている(3条)。鎌倉市と異なり、①の要件が加重されているが、大分県条例によって指定されている点は、共通の仕組みである。指定自体は、大分市税条例27条1項に表形式で掲げる方式を採用している。

(エ) 鳥取県内の市町村

4号寄附金に関して、鳥取県内の市町村には、鳥取県の指定した税額控除対象法人の全部又は一部を当該市町村の税額控除対象法人として指定するものがきわめて多い。鳥取県税条例24条の4第4項は、4号寄附金税額控除の対象として6法人を一覧表形式で掲げて、それぞれの主たる事務所の所在地と期間を掲げている。この県税条例を前提に、市町村における4号寄附金の定め方を見ておきたい。

鳥取市税条例27条の7第1項5号は、そのうちの5法人を一覧表形式で掲げつつ、それら法人に対するNPO促進法2条1項に規定する寄附金のうち、同表に掲げる期間内に支出されたものであって、かつ、鳥取県県税条例24条の4第4項に規定する寄附金としている。ということは、鳥取県税条例が改正されて、県の税額控除の対象法人から削除されたときは、市税条例の一覧表の

改正がなくても、自動的に市民税の税額控除の対象から除外されることを意味するであろう。

鳥取市税条例と表現は異なるが、「県税条例第 24 条の 4 項第 4 項のうち」という限定を付して、表を掲げるところが多い(日南町、大山町及び江府町は 6 法人、南部町、智頭町及び日吉津村は 5 法人、倉吉市、湯梨浜町、琴浦町及び三朝町は 4 法人、日野町、北栄町、岩美町及び若桜町は 3 法人、八頭町は 2 法人)。いずれも、県税条例への連動関係を明確にしているのである。鳥取市も含めて、以上のような市町村において寄附金税額控除の対象法人となるには、それに先立って、県において寄附金税額控除対象法人として指定されなければならないことを意味する。

税条例の条文の文言において鳥取県税条例に触れていないのは、米子市税条例及び境港市税条例のみと思われる。それらは、いずれも 1 法人を対象寄附金として掲げている。しかし、実際は、その法人は、県税条例に掲げられている法人に含まれているものである。

鳥取県内の市町村が、ここまで県税における扱いに依存している理由は定かではない。しかし、県税において寄附金税額控除対象 NPO 法人としていることは、それにより、各法人の実質的審査が県によってなされているのであるから、それ以上の審査を必要としないという簡便性を重視したものと推測することも、必ずしも誤っていないであろう。

「南部町控除対象特定非営利活動法人の指定手続等に関する要綱」(令和 2 年告示第 5 号)は、町長に対する指定の申出書の提出(3 条 1 項)、申出書には、「鳥取県控除対象特定非営利活動法人の指定手続等に関する条例」6 条 1 項に基づく通知の写しを添付すること(3 条 2 項)、町長は、申出を行った NPO 法人が県税条例で 4 号寄附金税額控除対象法人として定められていることを確認したときは当該法人について指定手続を行うこと(4 条)などを定めている。この要綱にも、県税における扱いとの連動関係が示されている。

(5) 地方税条例主義・適正な判断過程審査との関係について

本稿を執筆していて、いつも頭をかすめたのが、寄附金税額控除に関する条例と地方税条例主義との関係をどのように考えるべきか、という問題である。地方税条例主義は、通常の場合は、租税法律主義に倣っていうならば、納税者との関係において課税要件を条例に定め、かつ、その課税要件は明確なものとなければならないということであろう。寄附金税額控除は、住民税の納税義務を軽減するものであるから、通常の場合と異なることは疑いない。しかし、侵害的場面と異なるとしても、相応の規律密度と明確性をもった根拠規定を要することもまた認めなければならない⁵⁶⁾。この観点からするならば、地方団体の長の自由な裁量による個別指定を認めることはできない。誰の目から見ても、住民の福祉の増進に寄与するとはいえないNPO法人を長の個人的理由から指定することは、裁量権の逸脱濫用とされよう。また、条例による包括指定も、相応の明確性を有していなければならない。なお、当該地方団体内に主たる事務所を有することをもって、直ちに「公益の増進に寄与するもの」として条例により指定したものとする説明に対しては、安易すぎるという抵抗を感じつつも、地方税条例主義との関係においては問題がないいわざるを得ない。

4号寄附金について、条例で個別指定する場合も、地方税条例主義との関係においては特に問題はないといえよう。

ただし、地方税条例主義とは別の次元において、税額控除対象となる旨の申請又は申出をしたNPO法人の利益をどのように考えるか、という問題は残る。本稿において紹介したように条例制定を進める手続をとるか否かの判断過程が適正な手続によっていることが重要である。個別的な補助金の申請をした者

56) 筆者は、地方税の減免について、法が「条例の定めるところにより」減免することができることは、減免要件条例主義を採用したものであり、きわめて包括的規定にもとづいて減免が実施されていることについて、減免要件条例主義に反すると主張してきた(確井光明『要説 地方税のしくみと法』(学陽書房、平成13年)63頁)。

に対する補助金交付と異なり、「継続的に寄附促進の利益を受ける地位の設定」を進める手続である。その限りにおいて、伝統的行政法学という特許に関する手続に近いようにも見える。申請ないし申出をした NPO 法人が、寄附金税額控除の対象法人とされなかった場合に、その判断過程の適正さを争える仕組みを考案する必要がある。ただし、要綱による手続である場合には、条例制定手続に移行してもらえなかった NPO 法人が訴訟をもって争うことは極めて難しいといわざるを得ない。

かくて、租税法の論理を当てはめることができないとするならば、地方税条例主義や公平負担の原則によって統制することは難しいといわなければならない。

思うに、NPO 法人の特定非営利活動によって、地方団体が目指す公益の増進に寄与してもらうことは、いわゆる公私協働といってもよい。NPO 法人に対する寄附を個人住民税の上において寄附金税額控除の対象とすることによって、特定非営利活動を促進する狙いによる仕組みである。そこにおいては、「適正手続の原則」及び「透明性の原則」が強く支配するというべきである。地方団体の条例等を見る限り、多くの地方団体においては、制度としては、ほぼ整っているといえよう。未整備の地方団体は、他の地方団体の例も参考にして早急に整備を図る必要がある。もちろん、制度が整えられたとしても、その運用が実効性を伴うことが不可欠なことを銘記しなければならない。

5 おわりに

以上、個人住民税における NPO 法人に対する寄附金の税額控除について調べてみて、その作業自体が極めて労力を要することを実感した。条例等の外観だけで断定できない場面がありそうである。本稿について訂正を要する箇所も少なくないであろう。以下、若干の感想を記したい。

第一に、すでに指摘したことであるが、NPO 法人の活動には、個別地方団

体の「住民の福祉の増進に寄与する」という物差しでは測れないものが増加している。国際貢献活動はその典型である。ある目的のための団体の全国機関の場合も同様である。また、たとえ当該地方団体内に主たる事務所を有しているNPO法人であっても、オンライン方式等によって、広く全国、あるいは世界に向けた活動を行っているものもある。ファンドレイジングの手法により活動する団体もある。東京港区の「港区の条例指定寄附金税額控除対象団体一覧」（令和4年12月末時点）⁵⁷⁾を見ると、すべて認定NPO法人で、国際難民支援団体REI、国連UNHCR、世界の子どもにワクチンを日本委員会、トラ・ゾウ保護基金、日本胃がん予知・診断・治療研究機構、日本学生社会人ネットワーク、日本ファンドレイジング協会、富士山世界遺産国民会議などが含まれている⁵⁸⁾。財政力のある港区であるが故に、税額控除の対象とすることの可能な対象法人であろうが、財政力の乏しい地方団体の場合には支援できそうもない法人ばかりである。このようなNPO法人は、いわば「広域型NPO法人」である。個人住民税における寄附金税額控除の対象法人としては、「狭域型NPO法人」の方が適しているようにも思われる。もっとも、財政力のない地方団体には、そもそも広域型NPO法人に寄附を行う納税者が少ないとするならば、問題にする必要がないのかもしれない。

第二に、筆者が若干のヒアリングをした印象では、個人住民税の課税を担当する部門においては、寄附金税額控除について、あまり強い関心をもっていないかのように見える。道府県や指定市において、NPO法人に対する寄附金の税額控除に関して、税務課等ではなくNPO法人等のことを所管する部門が担当していることが多いことが、それを物語っている。NPO法人等のことを所

57) https://www.city.minato.tokyo.jp/kazei/documents/kifukintaisyodantai_r5.pdf

58) 港区が、港区特別区条例21条の2第1項2号により、区内に主たる事務所又は事業所を有する法人に対する寄附金は、それ以上の限定なしに寄附金税額控除の対象にしていることに起因しているといえる。

管する部門も、むしろ別の支援策を模索している場合もあるように見える⁵⁹⁾。たとえば、横浜市市民局地域支援部市民協働推進課は、「横浜市民活動推進基金（よこはま夢ファンド）」を所管し、同基金の登録団体助成金を活用して、NPO 法人に対する助成金を交付している⁶⁰⁾。同基金への寄附者が寄附金を活用して助成先を指定することも可能にしている。助成先を指定することなく、助成分野ごとの基金を設置している地方団体においても、NPO 法人は、他の団体と並んで申請により助成金の交付を受けることは可能である⁶¹⁾。しかし、特定の NPO 法人を支援したい住民にとっては、この方式には不満があろう。埼玉県は、「埼玉県 NPO 基金（特定非営利活動促進基金）」を設置している。同基金への寄附には、一般寄附と分野別寄附とがある。

なお、所得税基本通達 78-6 は、「国等に対して採納の手続を経て支出した寄附金であっても、その寄附金が特定の団体に交付されることが明らかであるなど最終的に国等に帰属しないと認められるものは、国等に対する寄附金には該当しないことに留意する」と述べている。ただし、認定 NPO 法人に帰属する場合には、所得税に関して租税特別措置法 41 条の 18 の 2 第 2 項の適用を受けることができるので、大きな問題ではない⁶²⁾。地方団体の基金を経由する

59) 長野県は、4号寄附金受入法人の指定は1法人にとどまるところ、県企画振興部広報・共創推進課は、公益財団法人長野県みらい基金に連携して、NPO法人等の支援に努めている。ちなみに、同公益財団法人の事務局は県庁舎内に置かれている。

60) このような地方団体の設置する基金への住民の寄附は、原則として第1号寄附金として、個人住民税の税額控除の対象とされる。しかし、いわゆる返礼品の対象とはされない。

61) 大阪府の環境保全基金、みどりの基金など。

62) 所得税基本通達 78-6 の下において、地方団体が基金への寄附を募る際に特定の NPO 法人の特定非営利活動への支援（助成金交付）を希望して行う寄附の類型を採用している場合において、それが助成金交付先及び金額の決定において配慮されるにとどまる場合は、当該地方団体に対する 1号寄附金として扱われるようである（参照、国税に関する静岡県知事からの照会に対する平成 23・11・21 名古屋国税局文書回答）。

NPO 法人の助成は、4号寄附金制度を採用していない地方団体において特に重要である⁶³⁾。

以上のような地方団体の行政組織上の事情は、国の行政組織とも無関係ではあるまい。NPO 法人の施策に関しては、内閣府が担当し、寄附金税額控除の実施状況等についての情報も提供している。しかし、情報提供以上に積極的な施策を実施しようとしているのか不明である。内閣府は、個別行政分野の需要に関心をもっているわけではなく、単に一般的に NPO 法人の活用を呼びかけているにすぎない。また、地方税の所管は総務省自治税務局である。自治税務局は、地方団体の自主性を期待しているからであるとはいえ、NPO 法人に対する寄附金税額控除制度の条例化に関して、それほど熱心であるようには思われない。

以上の両方の事情が、全体として、4号寄附金に関する条例化が進んでいない一因となっているのであろう。

第三に、このような消極面にもかかわらず、実質的な地方団体間支援の機能を発揮させる可能性もあるように思われる。一般にいわれる「ふるさと納税」は、寄附を受け入れる地方団体を支援するものであるが、河川の下流に所在する A 市が上流にある他の地方団体 B の区域内で水源の保護のために活動する特定の NPO 法人 C を支援する目的で寄附金税額控除対象法人として指定することも考えられる⁶⁴⁾。

第四に、前記第二の点に関連して、地方団体の中において、NPO 促進法を

63) 愛媛県の「あったか愛媛 NPO 応援基金」(一般寄附、分野希望寄附と並んで団体希望寄附がある)、「香川県特定非営利活動促進基金」(一般寄附、分野指定寄附と並んで団体指定寄附がある)、「堺市市民活動支援基金」(一般寄附と法人希望寄附とがある。ただし、法人希望寄附は、その2分の1は一般寄附に充てる)。

64) もちろん、横浜市が「横浜市水のふるさと道志の森基金」を設置し、水源の森ボランティア事業の活動資金に充てているように、A 市が、その設置する水源保護目的の基金に対する法 314 条の7の第1号寄附金を募る方法もあり得る。

支援する部門と個人住民税部門とが資料や情報を融通する場面が多いといえる。たとえば、「熊本県控除対象特定非営利活動法人の指定の基準、手続等に関する条例」（指定手続条例）の下において申出書添付書類に関して定める手続条例施行規則 2 条の定めを見よう。「条例第 3 条第 1 項の申出書には、同条第 2 項各号（当該特定非営利活動法人が同項に規定する知事所轄法人である場合にあっては、第 4 号から第 8 号までを除く。）に掲げる書類正副 2 通を添付しなければならない」として、知事所轄法人の添付書類を少なくしているのである。おそらく、4 号から 8 号までの書類は、特定非営利活動法人に関する所轄庁たる知事を支える県の部門が入手している書類であるので、二重に徴する必要はないという考え方であろう。同県が、4 号法人に関する条例・規則を、例規集の「第 8 編 環境生活」「第 2 章 県民生活」「第 4 節 特定非営利活動」に採録していることから、そのような推測が成り立つ。

第五に、寄附金税額控除制度の存在が、NPO 法人に寄附するインセンティブとなることは明らかである。地方団体が制度化したとしても、その存在を住民に周知する必要がある。寄附金が寄附金控除の対象となる寄附金を受け入れようとする NPO 法人自身がウェブサイト等により周知を図るであろうが、地方団体が NPO 法人の活動を支援するには、地方団体も周知を図ることが望ましい。周知の方法として、個人住民税という税務行政の角度からの周知方法⁶⁵⁾のほかに、NPO 法人の活動内容に対応する福祉、環境保全等の個別行政分野における発信も重要であろう。寄附金税額控除の対象となる寄附金受入法人の指定方式も許容されており、寄附金税額控除が地方団体と NPO 法人との協働の色彩が強いことから、地方団体の該当行政部門が個別 NPO 法人名を

65) たとえば、山口県税務課の「条例により指定した寄附金税額控除の対象寄附金について」(<https://www.pref.yamaguchi.lg.jp/soshiki/5/12422.html>)、大阪市の「大阪市が指定した条例指定寄附金」(<https://www.city.osaka.lg.jp/zaisei/page/0000384037.html>) 中の「認定・特例認定 NPO 法人」(PDF 形式) など。

掲げて周知を図ることは、許容されるばかりでなく推進されるべきであろう。NPO 法人に各種事項の公表義務を課していることとの関係において、税額控除の対象となる寄附金を受け入れる NPO 法人の活動が真に住民に寄与するものであるかどうかを住民等の目に晒す観点からも、地方団体が周知することの意味は大きいと思われる。

第六に、NPO 法人に対する寄附金を個人住民税レベルにおいて税額控除の対象とすることの意義を改めて確認する必要がある。この税額控除制度は、「納めた税金の使い道の一部を、納税者が政府に直接指示できるという画期的な意義」があり、「市民の直接的な政治参加という社会的意味」もち、直接民主主義を促すものであると説く論者が見られる⁶⁶⁾。税の用途の特定の意味をもって直接民主主義と呼ぶことは可能であろうが、この制度にあっては、国又は地方団体という行政組織とは別個の公益推進主体があり、それを支えるために税額控除制度が設けられている。そして、地方団体は、一定の監督の立場に置かれて背後に退いていると見ることができる。直接的政治参加と呼ぶことは、少々行き過ぎであろう。個別の NPO 法人の具体の活動については、地方団体も寄附者も、直接に意思決定に参加できるわけではないのである。そのことが、寄附金税額控除の対象となる NPO 法人の利点でもある。

最後に、「条例で定めるもの」という法の定め方から、寄附金税額控除対象法人名は、3号寄附金についても条例事項(条例による個別指定)とすることが望ましいという考え方もあろう。現に、4号寄附金については、現行法は、条例による個別指定によらなければならないことを明示している(37条の2第12項、314条の7第12項)。筆者も、そのような方法の意義を完全に否定するつもりはない。しかし、条例論の観点から見た場合に、条例は法規たる性質を有しない事項も対象にできると解するにしても、ここまで個別事項を定め

66) 渡辺光子『NPOと自治体の協働論』(日本評論社、平成24年)227頁。

ることの当否については検討の余地があるように思われる。条例には、当該地方団体が「住民の福祉に寄与する」ものとして支援したい NPO 法人の特定非営利活動の種類（たとえば、高齢者支援サービスの提供活動、街の活性化活動など）を定め⁶⁷⁾、具体の控除対象法人は、そのような類型に該当する法人について、条例（細部は規則）の定める申請手続・審査手続によって長が指定するという方法もあり得るからである。

4号寄附金税額控除制度創設時にいわれた「団体意思」の明確化など⁶⁸⁾をいうなら、3号寄附金についても同じことが当てはまるはずである。3号寄附金及び4号寄附金のいずれについても、条例による個別指定とすべきか否かを検討してみる必要があるであろう。また、多くの地方団体が、NPO法人に対する3号寄附金について、同じく法の第3号に含められている所得税法78条2項2号及び3号に掲げる寄附金と共通の定め方をしていることについても、併せて検討する必要があるかもしれない。

【補記】 金子宏先生追悼の趣旨の本特集号に掲載するために、地方税法に関するテーマを選んだのであるが、結果的には条例の実態を探索する作品になってしまい、租税法の内容の乏しいものになっていることは、誠に残念である。いつの日か租税法の作品の発表により先生の長年にわたるご恩に報いたいと願うものである。

67) 前掲注 37 を参照。

68) 『平成 23 年版 改正税法のすべて』・前掲注 14 を参照。