

個人住民税における3号寄附金税額控除の運用実態

碓井 光明

1. はじめに

(1) 個人住民税における寄附金の扱いに関する地方税法の変遷

都道府県と区市町村（以下、「地方団体」と総称する）には個人住民税があり、地方税法（以下、「法」という）は、税率を除いて、ほぼ共通の定め方をしている。

法においては、所得税法と異なり、寄附金控除の規定は長らく見られなかった。

三品秀仁氏によれば、政策的な控除は認めないで広く住民に負担を求めるべきであるという考え方に加えて、次のような考え方によったものであるという¹⁾。

- ① 寄附金受領団体と寄附金控除を行う地方団体とが地域的に異なる場合があること。

全国的に有益な成果を上げている場合に、その成果は寄附を行った者の住所地の地方団体だけが享受するものではないこと。

1) 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、159頁（平成12年）。

- ② 零細な篤志家よりも大口の寄附が対象になり、地方税の負担公平に反する結果になりかねないこと。
- ③ 各種団体に対して、地方団体は、税制上のインセンティブを用いるまでもなく、歳出を通じて各種の支援をきめ細かく行っているのであって、そのような方式の支援がベターであること。

この説明は、個人住民税における所得控除としての寄附金控除が所得税法に比べて極端に制限的であった時点においてなされたものである。

個人住民税に関して寄附金所得控除皆無の状態が続いた後に、平成 2 年度分から納税義務者の住所地の都道府県共同募金会に対する寄附金が、また、平成 4 年度分から納税義務者の住所地の日本赤十字社支部に対する寄附金が、それぞれ所得控除の対象とされた。これらを所得控除の対象とした理由は、受領者の行う事業が地域の公益増進に資するものであり、それに対する寄附を奨励することの必要性・緊急性が求められること、及び納税地の地方団体にとって寄附金控除を行うことに伴う受益が認められること、にあると言われた²⁾。

さらに、平成 6 年度分からは都道府県・市町村又は特別区に対する寄附金が所得控除の対象とされた。この寄附金は、当時、「ふるさと寄附金控除」とも呼ばれた。所得控除の対象とした理由は、地域の公益の増進に資するものであり、個性豊かな魅力ある地域づくりの推進が各地域の緊急の課題となっている折、地域づくりの担い手である地方団体に対する寄附を奨励することに必要性、緊急性が認められること、また、寄附金控除を認める地方団体と受領する地方団体とが、相互に寄附金控除を認めることによって、それぞれの地方団体に受益が認められるものであること、にあると言われた³⁾。後者の説明は、相互性を理由とするものであるが、実際には、一方通行もあり得るのであって、「ふ

2) 自治省税務局編『住民税逐条解説』(地方財務協会、平成 8 年) 291 頁)。

3) 自治省税務局編・前掲注 2)、291 頁～ 292 頁。

るさと寄附金控除」の言葉には、むしろ、一方通行が強く意識されていたものと推測される⁴⁾。

こうした状況は、平成20年法律第21号による法の改正によって一変することになった。何よりも、同改正前には、所得控除方式であったものが税額控除方式に変えられた。これは、前記の②の問題を解消させる狙いによると見てよい。法37条の2第1項及び314条の7第1項が税額控除について定めている。そのうち、都道府県、市町村又は特別区に対するもの(1号)、共同募金会(事務所を住所所在の道府県内に有するものに限る)・日本赤十字社(事務所を住所所在の道府県内に有する日本赤十字社の支部において収納されたものに限る)に対するもの(2号)は、これまでの所得控除方式から税額控除方式に切り替えられたものである。同時に、控除の対象が拡充された。税額控除の対象として、新たに、法37条の2第1項及び314条の7第1項3号の寄附金(以下、「3号寄附金」という)が掲げられた。

等しく税額控除方式であっても、3号寄附金を受け入れる法人等と1号寄附金を受け入れる地方団体とは、全く異なる状況に置かれている。前者の法人等にあつては、寄附金が当該法人等の収入となって運営に貢献できることはいまでもない。

これに対して、地方団体が1号寄附金を受ける場合にあっては、寄附が住所地の地方団体になされるか住所地以外の地方団体になされるかによって全く異なる。前者の場合において、所得割額の範囲内で寄附を行った住民に関しては、税額控除によって、寄附金額のほとんどの部分が住民税額の減少となってしまうので、あまりメリットがない⁵⁾。

4) 地方団体に対する寄附金が所得控除の対象であるのに、国に対する寄附金が対象とされていなかった理由は、前記の①の延長上にあるといえる。国に対する寄附金の活用が、当該納税義務者の住所地の地方団体の享受するものに振り向けられるとはいえないからである。

地方団体が 1 号寄附金の税額控除制度によってメリットを受けるのは、住所
地以外の地方団体が寄附金を受ける場合のみであるといつてよい。この場合に、
寄附金を受け入れる住所地以外の地方団体は、通称「ふるさと納税」のメリッ
トを受けるとともに、住所地の地方団体は、それに伴い住民税の減少という不
利益を受けるのである。寄附金は税ではないが、住所地地方団体から寄附先地
方団体への実質的な「税収移転」が生じるのである。

その後、平成 23 年法律第 83 号による法改正によって、4 号寄附金が税額控
除の対象として追加された。すなわち、法 37 条の 2 第 1 項 4 号及び 314 条の
7 第 1 項 4 号の指定 NPO 法人に対する寄附金税額控除である。筆者は、先に、
NPO 法人に対する寄附金税額控除という切り口で、4 号寄附金税額控除と併
せて、法 3 号寄附金のうちの租税特別措置法 41 条の 18 の 2 第 2 項の定める寄
附金（認定特定非営利活動法人及び特例認定非営利活動法人（「認定 NPO 法
人等」）に対する寄附金）について、地方団体の条例の実態を検討した⁶⁾。そ
の際に、認定 NPO 法人等に対する寄附金について、他の 3 号寄附金と一括り
の定め方をする例が多数見られることを知った。そこで、本稿において、切り
口を 3 号寄附金全体に広げて、地方団体における 3 号寄附金の運用実態を探索
したいという思いに駆られた次第である。

(2) 3 号寄附金に関する法令の定め

法 314 条の 7 第 1 項 3 号は、個人住民税寄附金税額控除の対象となる寄附金
(以下、「控除対象寄附金」という) の中に含めることのできる寄附金の一類型

-
- 5) この仕組みの一つのメリットは、当該地方団体が使途を設定している場合において、住
民が使途を特定できることである。ただし、予算編成時に寄附見込額見積もることが困
難な場合は、基金を設けて寄附金を積み立て、予算措置をしてから執行することになろう。
- 6) 碓井光明「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——」横浜法学 32 巻 1 号 1 頁（令和 5 年）。

として、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〔寄附金控除〕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〔認定特定非営利活動法人等に寄附をした場合の寄附金控除の特例又は所得税額の特例控除〕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、住民の福祉の増進に寄与する寄附金として当該市町村の条例で定めるもの

この条文は、最後の「住民の福祉の増進に寄与する寄附金として当該市町村の条例で定めるもの」の前の部分は、所得税法及び租税特別措置法の規定に依存した定め方を採用している。

なお、法37条の2第1項3号は、前記の条文の「当該市町村の条例で定めるもの」の部分で「当該道府県の条例で定めるもの」と置き換えた定めである。

（あ）所得税法78条2項

所得税法78条は、「特定寄附金」を支出した場合の所得控除を定める規定である。

・財務大臣指定寄附金（2項2号寄附金）

所得税法78条2項2号の寄附金は、「特定寄附金」の1類型であって、財務大臣指定寄附金である。すなわち、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（当該法人の設立のためにされる寄附金その他の当該法人の設立前においてされる寄附金で政令で定めるものを含む。）のうち、次に掲げる要件を満たすと認められるものとして政令で定めるところにより財務大臣が指定したもの、である。

イ 広く一般に募集されること、

ロ 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

・特定公益増進法人（2項3号寄附金）

所得税法78条2項3号の寄附金も同じく「特定寄附金」の1類型である。

同号は、別表第一に掲げる法人その他特別の法律により設立された法人のうち、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政令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（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前 2 号に寄附金に該当するものを除く。）である。

所得税法施行令 217 条は、6 号にわたり対象法人を列挙している。

- ・独立行政法人（1 号）
- ・地方独立行政法人で地方独立行政法人法 21 条 1 号又は 3 号から 6 号までに掲げる業務を主たる目的とするもの（1 号の 2）
- ・自動車安全管理センター・日本司法支援センター、日本私立学校振興・共済事業団及び日本赤十字社（2 号）
- ・公益社団法人及び公益財団法人（3 号）
- ・私立学校法 3 条に規定する学校法人で学校の設置若しくは学校及び専修学校若しくは各種学校の設置を主たる目的とするもの又は私立学校法 64 条 4 項の規定により設立された法人で専修学校若しくは各種学校の設置を主たる目的とするもの（4 号）
- ・社会福祉法人（5 号）
- ・更生保護法人（6 号）。

以上の列挙法人の中で注目しておきたい対象法人の一つは、1 号の独立行政法人である。国立大学や国立病院は、独立行政法人化されていることにより、それらに対する寄附金は、個人住民税の寄附金税額控除の対象とされる可能性が開かれたのである。独立法人化されていない場合を仮定するならば、国に対する寄附金となり、寄附金税額控除の対象とはなり得なかったのである。

この関連において注目したいのは、1 号の 2 との関係において、①地方独立行政法人法 21 条 2 号の業務、すなわち大学又は大学及び高等専門学校の設置及び管理を行うこと等の業務が除かれる結果、公立大学法人に対する寄附については税額控除が認められないこと、②他方、病院事業は地方独立行政法人法

21条3号チに掲げられているので、病院事業を主たる目的とする地方独立行政法人に対する寄附金は、寄附金税額控除の対象とされることである。1号の2との関係においては、等しく地方独立行政法人であっても、公立病院法人に対する寄附金は税額控除の対象とされ、公立大学法人に対するものは、1号の2によっては税額控除の対象とされないことになる。等しく大学の設置及び管理を行うことを目的としているにもかかわらず、国立大学法人は公益増進法人として扱われるのに、公立大学法人は公益増進法人としては扱われないのである。

所得税の税額控除の要件に関して、租税特別措置法41条の18の3において、公立大学法人に対する寄附金で、①学生等に対する修学の支援のための事業に充てられることが確実であるものとして政令で定めるもの(2号)、及び②学生又は不安定な雇用状態にある研究者に対するこれらの者が行う研究への助成又は研究者としての能力の向上のための事業に充てられることが確実であるものとして政令で定めるもの(3号)については、国立大学法人に対するものと同じに扱っているが、この規定は、法の定め方からみて、個人住民税の寄附金税額控除には連動していないように思われる。

では、公立大学法人に対する寄附金税額控除は認められないのかというと、国立大学法人とともに、所得税法78条2項2号の財務大臣指定寄附金の対象として扱われている。すなわち、財務大臣指定寄附金に関しては、「寄附金控除の対象となる寄附金又は法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する寄附金を指定」(昭和40年大蔵省告示第154号、最終改正・平成29年財務省告示第97号)に基づいて指定がなされており、その1号に、国立大学法人と並んで公立大学法人が掲げられ、地方独立行政法人法21条2号に掲げる業務(出資に関するものを除く)に充てられるものの全額とされている。その業務の内容は、すでに触れたように、大学又は大学及び高等専門学校の設置及び及び管理を行うこと等の業務である。このような構造からするならば、公立大学法人に対する寄附金は、財務大臣指定寄附金についてのみ寄附金税額控除

の対象とされることを意味するといえよう。

言葉の自然な受け止め方として矛盾はあるが、財務大臣の指定が、「緊急を要するものに充てられることが确实であること」が恒常的に続いているという認識の下に、期間を限定せずに継続されていることの説明がつくことになる。その際には、所得税法施行令 216 条 1 項 2 号の「寄附金の募集期間」は、「なし」でも指定を受けられるという解釈を要するであろう。どこに根拠があるのか不明確であるが、前記の昭和 40 年大蔵省告示第 154 号は、今日においては「包括指定」と呼ばれ、個別法人を指定する「個別指定」と区別されているようである。そのような対応を受けて指定を行う地方団体がある⁷⁾。それらは、後述の条例による包括指定をして、個別に申請を受け付ける方法をとっていないものと推測される。財務大臣指定が、そのまま地方団体の指定に連動しているのである。

財務大臣が緊急を要する事態が恒常的に続いているという認識を強めているのであれば、むしろ、所得税法施行令 217 条 1 号の 2 に、地方独立行政法人法 21 条 2 号の業務をも加えることにより、公立大学法人を公益増進法人として扱う途を開くべきであると思われるが、いかがであろうか。この点は、財務大臣指定寄附金の問題として、別途検討する機会をもちたい。ちなみに、昭和 40 年制定当初の大蔵省告示第 154 号は、学校法人が設置する学校の校舎及び

7) 北海道は、令和 4 年 12 月 31 日現在で、公立大学法人として、札幌市立大学、札幌医科大学、公立はこだて未来大学、公立千歳科学技術大学を指定している

(https://www.pref.hokkaido.lg.jp/fs/8/1/6/8/6/1/3/_/R5_kifu01.pdf 閲覧日・令和 5 年 10 月 3 日)。福岡県は、財務大臣指定寄附金として、公立大学法人として、福岡県立大学、福岡女子大学、九州歯科大学、北九州市立大学を掲げている

(<https://www.pref.fukuoka.lg.jp/contents/kifukin-shiteidantai.html> 閲覧日・令和 5 年 10 月 5 日)。長野県は、公立大学法人として、長野大学、長野県立大学、公立諏訪理科大学を指定している

(<https://www.pref.nagano.lg.jp/zeimu/kurashi/kenze/aramashi/aramashi/documents/1dajinsitei.pdf> 閲覧日・令和 5 年 10 月 5 日)。

その附属設備の受けた災害による被害の復旧のために当該学校法人に対して支出された寄附金の全額は、包括指定であったが、それ以外は、いずれも大蔵大臣の承認を受けたものと定めて、大蔵大臣の承認を媒介とする個別指定であった。

(イ) 所得税法 78 条 3 項

所得税法 78 条 3 項は、特定公益信託のうち、その目的が教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるものの信託財産とするために支出した金銭は、特定寄附金とみなすこととしている。政令で定める特定公益信託については、所得税法施行令 217 条の 2 第 3 項が定めている。同項に掲げるもの一又は二以上のものをその目的とする特定公益信託であって、その目的に関し相当と認められる業績が持続できることにつき当該特定公益信託に係る主務大臣の認定を受けたものとしている。目的として 12 号にわたり列挙されている。

- 1 科学技術（自然科学に係るものに限る）に関する試験研究を行う者に対する助成金の支給
- 2 人文科学の諸領域について、優れた研究を行う者に対する助成金の支給
- 3 学校における教育に対する助成
- 4 学生又は生徒に対する学資の支給又は貸与
- 5 芸術の普及向上に業務（助成金の支給に限る）を行うこと
- 6 文化財の保存及び活用に関する業務（助成金の支給に限る）を行うこと
- 7 開発途上にある海外の地域に対する経済協力（技術協力を含む）に資する資金の贈与
- 8 自然環境の保全のため野生動植物の保護繁殖に関する業務を行うことを主たる目的とする法人で当該業務に関し国又は地方公共団体の委託を受けているものに対する助成金の支給
- 9 すぐれた自然環境の保全のためその自然環境の保存及び活用に関する業務（助成金の支給に限る）を行うこと

- 10 国土の緑化事業の推進（助成金の支給に限る）
- 11 社会福祉を目的とする事業に対する助成
- 12 幼保連携型認定こども園における教育及び保育に対する助成

ここには、助成、支給、貸与、助成金の支給、資金の贈与などの文言が並んでいる。

（ウ）租税特別措置法 41 条の 18 の 2 第 2 項

租税特別措置法 41 条の 18 の 2 第 2 項の定める寄附金は、認定 NPO 法人等に対して、当該認定 NPO 法人等の行う特定非営利活動に係る事業に関連する支出金である。

（3）本研究ノートを執筆する目的

以上のような 3 号寄附金は、いずれも、「住民の福祉の増進に寄与する寄附金として」条例で定められて、初めて個人住民税の税額控除の対象となる。

3 号寄附金の採用には地方団体の条例によることを要するとする寄附金税額控除制度の基礎になったと思われるのは、税制調査会の答申「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（平成 19 年 11 月）である。同答申は、次のように述べた。

「地域に密着した民間の非営利活動の促進は、地方公共団体の行政サービスとの協働という観点からも重要な課題であり、後述する新たな公益法人制度の導入等も踏まえ、個人住民税における寄附金税制のあり方について検討することが必要である。その際、『地域社会の会費』としての個人住民税の性格や地方分権の観点も踏まえ、寄附金税制の仕組みは、基本的に条例などにより地方公共団体によって独自構築されるべきと考えられる。」

ここには、「民間の非営利活動の促進」という文言が見られるが、3 号寄附金は、前記の規定の広さからわかるように、認定 NPO 法人等の活動のみに着目したものではない。個人住民税の「寄附金税制のあり方」として述べられているのであって、当然のことながら公益法人や社会福祉法人なども含むものである。

この研究ノートは、地方団体が3号寄附金を採用する場合に、どのように定めているかを知りたいという欲求から、条例等の定め方に着目して運用実態を探るために執筆されるものである。

2. 条例による3号寄附金制度の採用状況

(1) 3号寄附金の規範形態

(あ) 包括指定方式と個別指定方式

3号寄附金制度の運用実態を知るために、まず地方団体における規範の形態を眺めよう。

地方団体の条例には、3号寄附金全体に共通に定めるもの(包括指定方式)と、寄附金の類型ごとに分けて要件を定めるもの(個別指定方式)とが見られる。

前者の典型例として、新潟市市税条例23条の4第1項を挙げることができる。「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号及び第2号に掲げる寄附金又は所得税法第78条第2項第2号及び第3号に掲げる寄附金(同条第3項及び租税特別措置法(・・・)第41条の18の2第1項の規定により特定寄附金とみなされるものを含む。)のうち、市内に事務所若しくは事業所を有する法人若しくは団体に対する寄附金を支出した場合」としている。寄附金の種類の違いに着目する必要はないという判断によるものであろう。

前者の方式によりつつ、特定公益信託への支出金についてのみ、別の定め方をするものがある。金沢市税賦課徴収条例30条の7第1項は、二つの号に分けて定めている。

- (1) 県内に事務所を有する法人又は団体に対する寄附金(当該事務所において収納されたものに限る。)
- (2) 公益信託ニ関スル法律(・・・)第2条第1項の規定により石川県知事又は石川県教育委員会の許可を受けた同法第1条に規定する公益信託に対して支出した金銭

この方式は、公益信託に対する支出金については、その性質上、「金銭」な

る表現を用いる必要があると考えた結果と思われる。このタイプの条例や規則は多く見られる⁸⁾。

形式上、後者といえるものとして、丹波篠山市税条例 34 条の 7 第 1 項 1 号は、「次に掲げる寄附金又は金銭のうち、別に定めるもの」とし、財務大臣指定寄附金（イ）、独立行政法人に対する寄附金（ロ）、地方独立行政法人に対する寄附金（ハ）、所得税法施行令第 217 条第 2 号に規定する法人に対する寄附金（ニ）、公益社団法人及び公益財団法人に対する寄附金（ホ）、学校法人に対する寄附金（ヘ）、社会福祉法人に対する寄附金（ト）、更生保護法人に対する寄附金（チ）、特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭（リ）、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（ヌ）を掲げている。このうち（ヌ）は、認定 NPO 法人の特定非営利活動に関する寄附金である。

この列挙されているもののうち、イ、リ及びヌを除く残りのものには、すべて「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き、当該法人の主たる目的である業務に関連するものに限る」なる括弧書きが付されており、個別指定方式の体裁でありながら、実質は包括指定方式に近いといってもよい。

（い）全類型を対象とする方式と一部類型のみを税額控除の対象とする方式

前記の 3 市は、形態は異なるが、法の定める全ての種類の寄附金を想定する条例の規定である。このような地方団体が多い。しかし、特定の類型のみに絞っている地方団体もある。

たとえば、東京新宿区の新宿区特別区税条例 20 条 1 項は、3 号寄附金について、「所得税法施行令（・・・）第 217 条第 5 号に規定する社会福祉法人であつて規則で定めるものに対する寄附金（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き、当該法人の主たる目的である業務に関連するものに限

8) 条例の例として釧路市税条例 33 条の 7 第 1 項 2 号、規則の例として多治見市寄附金税額控除の適用範囲を定める規則 2 条。

る。)を支出した場合」と定めている。そして、「新宿区特別区税条例第20条第1項の社会福祉法人を定める規則」が、社会福祉法人新宿区社会福祉協議会及び社会福祉法人新宿区社会福祉事業団を定めている。条例で類型を社会福祉法人に限定した上で、規則により個別指定をしているのである。

同じく、東京渋谷区の渋谷区特別区税条例は、19条の2第1項1号（公益法人）及び2号（社会福祉法人）に基づく同条例別表によって、公益社団法人渋谷区勤労者福祉公社、公益財団法人渋谷区文化・芸術振興財団、社会福祉法人渋谷区社会福祉事業団及び社会福祉法人渋谷区社会福祉協議会に対する寄附金を個別指定している。

(2) 3号寄附金の規範形式（条例、規則）

3号寄附金の規範形式は、多様である。

第一に、条例の定めで完結するタイプのものがある（条例完結型）。たとえば、港区特別区条例20条の2第1項2号は、3号寄附金につき、「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、区内に主たる事務所又は事業所を有する法人又は団体に対するもの」と定めている。

同じく条例完結型の例として、宇部市税賦課徴収条例34条の7第1項2号を挙げることができる。

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み、法第314条の7第1項第二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

イ 市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

ロ 山口県知事又は山口県教育委員会の所管に属する公益信託ニ関スル法律（・・・）

第1条に規定する公益信託の信託財産とするために支出した金銭（主たる受益の範囲が市の区域内であるものに限る。）

港区の場合も宇部市の場合も、当該地方団体内に事務所又は事業所を有する法人等に対する寄附金に限っているのが、規則による補充等を要しないのである。

個別の種類を列挙する条例には、先に挙げた丹波篠山市にあつては、「別に定めるもの」として、後述の規則により定めているが、条例完結型のものがある（たとえば、帯広市税条例 28 条の 8 第 1 項）。

第二に、条例規定の定めのものに規則の定めものを加えるタイプがある。たとえば、栃木県県税条例は、所得税法 78 条 2 項 3 号に掲げる寄附金のうち、県内に主たる事務所を有する法人に対するもの（2 号）、公益信託の信託財産とするための支出で所得税に関して特定寄附金とみなされるもの（3 号）及び認定 NPO 法人の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法人に対するもの（4 号）を掲げつつ、これらに準ずるものとして規則で定める寄附金（5 号）を加えている。この 5 号を受けた同条例施行規則 10 条の 2 第 2 号は、県内に学校を設置する学校法人及び県内に社会福祉事業を営むための施設を設置する社会福祉法人（いずれも、県内に主たる事務所を有するものを除く）である旨を定めている。後述の山梨県も、この類型に属している⁹⁾。県内に学校や社会福祉施設を設置している法人に対する寄附金に関しては、その法人が県内に主たる事務所を有していなくとも寄附金税額控除の対象法人とする趣旨であつて、きわめて明快である。なお、規則においては、特定の法人名を掲げる地方団体も見られる¹⁰⁾。

このタイプの条例に基づく規則を見た場合に、わざわざ規則による補充を求める必要がなかったと思われる例もある。伊勢市税条例 34 条の 7 第 1 項 1 号

9) 愛媛県八幡山市なども同様である。

10) 大牟田市市税条例施行規則 5 条は、福岡県税条例施行規則 33 条の規定により知事が指定したもの（1 号）に加えて、独立行政法人国立病院機構、独立行政法人国立高等専門学校機構及び学校法人帝京大学に対するもの（2 号）を掲げている。

は、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（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のうち、次のいずれかに該当するもの

ア 県内に主たる事務所を有する法人又は団体において収納されたもの

イ 県外に主たる事務所を有する法人で、県内に学校教育法（昭和22年法律第26号）第4条第1項に規定する認可を受けた学校、同法第130条に規定する認可を受けた専修学校及び同法第134条第2項において準用する同法第4条第1項に規定する認可を受けた各種学校を設置する法人において収納されたもの

ウ 県外に主たる事務所を有する法人で、県内で社会福祉法（昭和26年法律第45号）第2条に規定する社会福祉事業を行う法人において収納されたもの

エ 公益信託ニ関スル法律（大正11年法律第62号）第2条第1項の規定により三重県知事又は三重県教育委員会の許可を受けた同法第1条に規定する公益信託の信託財産とするために支出したものの

オ アからエまでに掲げるもののほか、規則で定めるもの

そして、同条例施行規則8条の2は、「条例第34条の7第1項第1号オに規定する規則で定めるものは、三重県県税条例（・・・）第25条の2第1項第3号ホの規定により指定を受けたものとする」と定めている。この程度のもを定めるのに、わざわざ規則への委任を必要とした理由は不明である。

なお、このタイプの条例の亜種として、2種類のタイプが目につく。

a. 条例における一般指定方式に規則の定めを媒介にした長の指定で完結するタイプ

一つの亜種として、条例による一般指定のものに、規則に定めるところにより長の指定したものを加える条例がある。たとえば、唐津市税条例34条の7第1項3号、「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」として、ア及びイにおいて条例による一般指定をしたうえで、ウに「特に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寄附金又は金銭」という指定市長のものを付加している。「特に市民の福祉の増進に寄与するもの」は、実体要件というには抽象的であって、同条例施行規則も、指定の手続等を定めているにとどまる (2 条～5 条)¹¹⁾。「規則で定めるところにより」は、手続を想定しているといえようか。

b. 条例による一般指定に加えて規則による個別指定と長の指定によって完結するタイプ

もう一つの亜種として、「規則で定める寄附金」という委任の下において、規則において、特定の法人名を列挙した後に、さらに、長の指定したものを付加する地方団体も見られる。熱海市税賦課徴収条例 14 条の 7 第 1 項は、基本的に市内に事務所を有する法人等と定めつつ (3 号、4 号、6 号)、「前各号に掲げるもののほか、住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」として、規則への委任をしている (7 号)。この 7 号の委任を受けた同条例施行規則 9 条は、5 法人¹²⁾を列挙したうえ、さらに、「前各号に掲げるもののほか、住民の福祉の増進に寄与するための支出に充てられる寄附金を受領し、又は受領しようとするもののうち、市長が指定したもの」を加えている (6 号)。そして、同条例施行規則 10 条以下において 6 号寄附金の指定手続等について定めている。指定については、6 号寄附金の指定については、申請主義が採用されている。

なお、このタイプの中には、委任を受けた規則においては、何ら具体化することなく、長の指定に委ねる形で実質的に長に再委任する例もある。たとえば、掛川市税条例 24 条 1 項は、3 号寄附金の対象を 4 号にわたり掲げた上で、「前

11) 呉市税条例 28 条の 6 第 1 項 3 号ウも、全く同趣旨であり、このタイプの条例は多く見られる。

12) 国立大学法人静岡大学、国立大学法人浜松医科大学、静岡県公立大学法人、公益財団法人静岡県腎臓バンク、公益社団法人静岡県緑化推進協会を列挙している。

各号に掲げるもののほか、住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」(5号)として、規則に委任し、その委任に基づく掛川市税条例施行規則5条の3は、「条例第24条第1項第5号に規定する規則で定める寄附金は、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のうち、市長が指定をしたものとする」と定めて、市長の指定に委ねている。これは、実質的には再委任といえよう。しかも、指定の基準は何ら定められていない。

第三に、ほぼ全面的に規則に委任していると解される条例も見られる。

十和田市税条例34条の7第1項3号は、条例において最も単純な定め方をして規則に委任にしている。

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、住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

これは、単純に、しかも全面的に規則に委任しているのである。そして、市税条例施行規則10条の2第1項は、次のように規定している。

条例第34条の7第1項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規則で定めるものは、県内に事務所を有する法人又は団体に対する寄附金及び知事又は県教育委員会の所管に属する公益信託ニ関スル法律(・・・)第1条に規定する公益信託の信託財産とするために支出された金銭とする。

東京都荒川区特別区税条例21条1項も、同様に「住民の福祉の増進に寄与する寄附金として、規則で定めるものを支出した場合」として、全面的に規則に委任して、同条例施行規則9条の2が、「区内に主たる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する」と定めている¹³⁾。

13) 諏訪市税条例34条の7第1項1号の委任に基づく諏訪市税に関する規則16条の2第1項1号、日野市個人市民税の寄附金税額控除の対象指定団体に関する規則2条。

先に挙げた丹波篠山市税条例 34 条の 7 第 1 項 1 号に登場する「別に定めるもの」を受けた「丹波篠山市個人市民税の寄附金税額控除における控除対象寄附金の指定に関する規則」2 条は、以下のように規定している。

条例第 34 条の 7 第 1 項に規定する市長が別に定める寄附金又は金銭は、次の各号に掲げる寄附金又は金銭の区分に応じ、当該各号に定める基準を満たす寄附金又は金銭として市長が指定するもの（以下「控除対象寄附金」という。）とする。

- (1) 条例第 34 条の 7 第 1 項第 1 号イからチまで及びヌに掲げる寄附金 本市の区域内に事務所又は事業所を有し、かつ、市内において市民の福祉の増進に寄与する事業を行う法人又は団体（以下「法人等」という。）に対して支出した寄附金
- (2) 条例第 34 条の 7 第 1 項第 1 号リに掲げる金銭 兵庫県知事又は兵庫県教育委員会の認定に係るもので、市内において学術文化の向上等に寄与する事業を行う特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭
- (3) （略）

府中市市税条例 35 条の 6 第 1 項は、法 314 条の 7 第 1 項 1 号及び 2 号のほか、10 号にわたり寄附金控除の対象を掲げている。それらは、法の定める全ての種類の列挙であって、「特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭」(9 号)を除き、全て「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き、当該法人の主たる目的である業務に関連するものに限る」なる括弧書きが付されている。そして、それらで、「規則で定めるものを支出した場合」と定めており、規則において限定することを想定した規定ぶりである。

府中市市税条例施行規則 17 条の 2 第 1 項は、条例の 9 号を除く寄附金については、「市内に事務所又は事業所を有する法人又は団体に対するもの」に限定し (1 号)、条例の 9 号についても限定したうえで (2 号)、同条第 2 項が、さらに、「前項に定めるもののほか、条例第 35 条の 6 に規定する寄附金税額控除の対象範囲に関し必要な事項は、市長が別に定める」として、細部の定めを市長に委ねている。この細部に関する市長の定めがどのようなものであるのかは、外部から知ることはできない。もしも、そのような定めが「市内に事務所

又は事業所を有する法人又は団体に対するもの」を、さらに限定する趣旨のものであるとするならば、そのような定め方は、「住民の福祉の増進に寄与する寄附金として当該市町村の条例で定めるもの」として、条例主義を採用している法の趣旨に反するのではないかという疑念が生じる。ちなみに、規則は、従たる事務所等の所在であっても適用対象となることを意味する。令和3年12月31日時点において、主たる事務所が府中市以外にあるものとしては、2法人が指定されている¹⁴⁾。

丹波篠山市の前記規則及び府中市市税条例施行規則は、いずれも規則レベルにおける定めである。このような方法が、法の規定する「住民の福祉の増進に寄与する寄附金として当該市町村の条例で定めるもの」との関係において適法といえるかが問題であるように思われる。

(3) 寄附金税額控除対象の要件

寄附金税額控除の要件の定め方を見よう。

(あ) 実体要件と指定手続

山梨県県税条例第1項3号は、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、次に掲げる寄附金であつて規則で定めるもの（前号に掲げる寄附金に該当するものを除く。）

- イ 県内に主たる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
- ロ 公益信託ニ関スル法律（・・・）第2条第1項の規定により知事又は教育委員会の許可を受けた同法第一条に規定する公益信託の信託財産とするために支出した金銭

14) 「令和4年都分・市分両方適用団体一覧（令和3年12月31日時点）」

(<https://www.city.fuchu.tokyo.jp/kurashi/zeikin/shiminzei/kifukin.files/kifukinR4.pdf>)
による（令和5年9月29日閲覧）。

ハ イ及びロに掲げるもののほか、県民の福祉の増進に寄与する寄附金として知事が認められたもの

この条例の「規則で定めるもの」について、同条例施行規則 19 条の 8 が、3 号に分けて定めている。

一 条例第 22 条の 2 第 1 項第 3 号イの寄附金 次に掲げる全ての要件に該当する法人又は団体（以下この条から 14 までにおいて「法人等」という。）であつて、知事が指定したものに対するもの

イ 所得税法（・・・）第 78 条第 2 項第 2 号若しくは第 3 号に掲げる寄附金又は租税特別措置法（・・・）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の対象となる法人等（以下「所得税法等の寄附金控除対象法人等」という。）であること。

ロ 法人等の主たる目的である業務（県民の福祉の増進に寄与するものに限る。）を現に行つていること。

ハ 社会的な信用を著しく損なう行為を行つていないこと。

ニ ハの要件に該当しなくなつたことを理由として第 19 条の 12 第 1 項の規定により指定を取り消されたときは、その取消しの日から 5 年を経過していること。

二 条例第 22 条の 2 第 1 項第 3 号ロの金銭 次に掲げる全ての要件に該当する公益信託であつて、知事が指定したものの信託財産とするために支出したもの

イ 所得税法施行令（・・・）第 217 条の 2 第 3 項に規定する特定公益信託であること。

ロ その目的達成のために行われる行為が県民の福祉の増進に寄与するものであること。

三 条例第 22 条の 2 第 1 項第 3 号ハの寄附金 次に掲げる全ての要件に該当する法人等であつて、知事が指定したものに対するもの（県内の事務所又は事業所において収納されたものに限る。）

イ 県内に事務所又は事業所を有すること。

ロ 所得税法等の寄附金控除対象法人等であること。

ハ 法人等の主たる目的である業務（県民の福祉の増進に寄与するものに限る。）を現

に行っていること。

ニ 社会的な信用を著しく損なう行為を行っていないこと。

ホ ニの要件に該当しなくなったことを理由として第19条の12第3項の規定により指定を取り消されたときは、その取消の日から5年を経過していること。

この規則において、「県民の福祉の増進に寄与するもの」及び「社会的な信用を著しく損なう行為を行っていないこと」という要件が見られる。これらの要件の判断は、知事の自由裁量を認めるものではないが、不確定概念であることもあって、相当程度の裁量を肯定せざるを得ない。

この規則は、1号及び3号において知事の指定という手続を求めている。このうち、3号については、同施行規則19条の9第1項が、指定申請について定めている。ということは、申請を定めていない1号については職権主義が採用されているといえそうである。

高崎市市税条例34条の6第1項は、先に紹介した丹波篠山市税条例34条の7第1項1号と同様な列挙をしたうえ、それらのうち「規則で定めるもの」として規則に委任しているところ、公益信託のための金銭を除く他の寄附金について、同市市税条例施行規則12条1項1号は、次の要件の全てを満たし、市長の指定を受けたものでなければならないとしている。

ア 県内に事務所又は事業所（所得税法施行令（・・・）第217条第4号に規定する学校法人にあっては学校。以下「事務所等」という。）を設置している法人に対するものであって、当該事務所等が行う事業に対するものであること。

イ 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福祉の増進に寄与する事業を行う法人に対するものであること。

ウ 現に事業を行っていない法人に対するものでないこと。

エ 重大な法令違反又は社会的な信用を著しく損なう行為を行った法人に対するものでないこと。

これらの要件のうち、イ及びエについては、山梨県県税条例施行規則の場合と同様に、市長の判断余地を認めざるを得ない定め方である。

条例において要件を定め、かつ、指定制度を採用しつつ、指定の手續を規則に委任する例もある。

亀岡市税条例 34 条 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 号及び第 2 号に掲げる寄附金又は法第 314 条の 7 第 1 項第 3 号に掲げる寄附金（市内に主たる事務所を有する法人若しくは団体に対して支出するもの又は市内での事業活動に充てることを寄附の目的として支出するものうち、市民の福祉の増進に寄与するものとして規則で定めるところにより市長が指定する寄附金をいう。）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 33 条及び前条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。

これを受けた同条例施行規則 19 条の 3 が指定手續等を定めている。それによれば申請主義が採用されている。しかし、申請に対する審査基準は明示されていない。

(い) 条例で定める要件のみで手續を要することなく完結していると思われる例

宇都宮市税条例 36 条の 4 第 1 項は、次のように規定している。

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 号及び第 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 36 条及び前条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) 所得税法第 78 条第 2 項第 2 号に掲げる寄附金のうち、市内に主たる事務所その他

の市民の福祉の増進に寄与する施設を有する法人又は団体に対するもの

- (2) 所得税法第78条第2項第3号に掲げる寄附金のうち、市内に主たる事務所その他の市民の福祉の増進に寄与する施設を有する法人に対するもの
- (3) 公益信託（受益の範囲が市内に限られるものに限る。）の信託財産とするために支出した金銭のうち、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
- (4) 租税特別措置法第41条の18の2第1項の規定により特定寄附金とみなされる支出金のうち、市内に主たる事務所その他の市民の福祉の増進に寄与する施設を有する法人に対するもの

この条例においては、3号を除き、いずれも「市内に主たる事務所その他の市民の福祉の増進に寄与する施設を有する法人に対するもの」と定めるのみで、規則への委任もなく、また、指定の手の定めもない。「市内に主たる事務所」を有するものに対する寄附金は問題ないとして、「その他市民の福祉の増進に寄与する施設を有する法人」をどのように認定するかという点は、この条例のみからは明らかでない。宇部市のウェブサイト（<https://www.city.ube.yamaguchi.jp/kurashi/shizei/kojinzei/1001728.html> 閲覧日：令和5年10月12日）によれば、宇部市が条例で指定した寄附金は、次のとおりである。

- ・指定寄附金（国立大学法人、公立大学法人、国立高等専門学校機構等への寄附金）
- ・独立行政法人への寄附金
- ・一定の地方独立行政法人への寄附金
- ・自動車安全運転センター等への寄附金
- ・公益社団法人・公益財団法人への寄附金
- ・一定の私立学校法人への寄附金
- ・社会福祉法人への寄附金
- ・更生保護法人への寄附金
- ・認定特定非営利活動法人（認定NPO法人）への寄附金

・特定地域雇用等促進法人への寄附金

そのうえで、「詳細については、寄附をお考えの団体等に直接お問い合わせください」と記されている。前記の条例の定めにより、あたかも自動的に指定がなされているのであろうか。

（う）当該地方団体内に主たる事務所等を有する法人等に対するものの特別扱い

当該地方団体の区域内に主たる事務所又は事業所を有する法人（団体）を特別扱いする方式は広く見られる。前述した栃木県がそのような例の一つである。

もう一例を加えるならば、宮崎県県税条例 26 条は、所得税法 78 条 2 項 2 号の法人又は団体、3 号の法人及び認定 NPO 法人で、県内に主たる事務所を有するものに対する寄附金を掲げたうえで、それらに「準ずるものとして規則で定めるもの」も掲げている（5 号）。この「規則で定めるもの」につき、県税条例施行規則 44 条は、所得税法 78 条 2 項 2 号に規定する寄附金のうち、県内に主たる事務所を有しない学校法人で県内に学校、専修学校又は各種学校を設置するものに対するもの（1 号）、所得税法 78 条 2 項 3 号に規定する寄附金のうち、県内主たる事務所を有しない社会福祉法人で県内に社会福祉事業の経営に係る施設を設置するものに対するもの（2 号）としている。県内に学校等を設置する学校法人及び社会福祉事業施設を設置する社会福祉法人に対するものを特別に扱っているのである。宮崎県民の福祉の増進を明確に認めることのできるものを抽出したものと見ることができる。

ということは、独立行政法人、公益社団法人・公益財団法人、認定 NPO 法人等については、たとえ、宮崎県内において活動している実態があっても、主たる事務所を有していないものに対する寄附金の税額控除は認めないことを意味している。たとえば、国立病院機構は、宮崎県内に 3 病院（宮崎東病院、都城医療センター、宮崎病院）をもっているが、国立病院機構に対する寄附金は税額控除の対象にならないことを意味する。この点は、先に紹介した栃木県にあって 2 病院（栃木医療センター、宇都宮病院）があるが、同様である。

3. 事務所等の所在地に着目する方式の検討

(1) 地方団体内に主たる事務所等を有する法人に対する寄附金と定めることの検討

3号寄附金の対象法人につき、主たる事務所又は事業所（以下、「主たる事務所等」という）が当該地方団体内にあることを定める地方公共団体が多い中で、主たる事務所等が所在するならば「住民の福祉の増進に寄与する」といえるのかという問題があると思われる。

(あ) 東京都の場合

東京都都税条例 24 条の5は、法に掲げる寄附金のうち「都内に主たる事務所又は事業所を有する法人又は団体に対するもの」と定めているのであるが、それらの全てが、東京都の「住民の福祉の増進に寄与する」といえるのであろうか。実際に東京都が公表している「公益財団・社団法人一覧」（令和4年12月末時点）によれば、2328法人という多数の法人の中には、全国組織の法人¹⁵⁾、全国で活動することを目的とする法人¹⁶⁾、さらに他の県の学生向けの支援活動を行う法人も含まれている¹⁷⁾。

全国組織の法人の例として、公益財団法人全国高等学校体育連盟を見てみよう。高体連は、全国高等学校総合体育大会（インターハイ）の開催などを行っている法人である。各都道府県高等学校体育連盟を普通会员としている。東京都民との関係は特別なものとはいえない。

全国で活動することを目的とする法人の例として、公益財団法人森林文化協会を見てみよう。同財団法人は、「地球環境における森林の役割やその機能、

15) 国民健康保険中央会、全国市長会館、全日本トラック協会、全国高等学校体育連盟など。

16) 国土緑化推進機構、森林文化協会など。

17) 和歌山県奨学会、水戸育英会、岩手県学生援護会、鹿児島奨学会、岐阜県学寮、佐賀育英会、静岡県学生会館、信濃育英会。

森林と地域社会、そこに暮らす人々との関係についての総合的研究を促進、支援するとともに、その成果を国民に普及啓発し、「山と木と人」の共生による森林文化の振興と地域や地球環境保全に資する活動を行うこと」を目的としている(定款4条)。「2022年度事業報告書」によれば、令和4年度には、「つくば万博の森」実験林事業として、森の健やかな成長を促すため、21年度から3カ年計画で間伐を実施するとともに、地元の県職員OBに巡回整備を委託し、現地の維持管理に努めたという。また、「森林の保全・利用に取り組む団体への支援」として、「くつきの森」(滋賀県高島市朽木)や「上ノ原・入会の森」(群馬県みなかみ町)の利用・管理の支援など、東京都の区域外における事業や支援が含まれている。

また、学生向けの支援活動を行う法人の例として、公益財団法人岩手県学生援護会を取り上げてみよう。

同財団法人は、「首都圏に修学する主として岩手県出身学生のため、健康にして文化的な生活を営むに適した学生寮の設置を図り、併せて学生の経済的負担を軽減してその修学を容易にすると共に、その他学生の指導援護の事業を行い、青少年の健全な育成に寄与すること」を目的としている(定款3条)。その目的を達成するための事業は、①学生寮の設置、管理及び運営、②学生の指導、③その他目的を達成するために必要な事業、である(定款4条)。学生寮「岩手県学生会館」が豊島区内に設置され、法人の主たる事務所が学生会館内に置かれている。岩手県出身学生も東京都民であるから、そのような「住民」の福祉の増進がないとはいえないが、東京都民全体からすれば、極めて限られた数の都民である。むしろ、岩手県学生会館は、現に都内で修学している学生の関係者のみならず、学生会館の存在により都内に所在する大学への進学を目指して勉学に励む人たちへの学習意欲向上という一種の「福祉増進」効果があるかもしれない。とするならば、むしろ岩手県が、岩手県住民の寄附金税額控除を認めることの方が合理的ともいえる。ところが、岩手県県税条例29条は、「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、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もの及び知事又は教育委員会の所管に属する公益信託ニ関スル法律（・・・）第1条に規定する公益信託の信託財産とするために支出した金銭とする」と定めており、岩手県民が前記公益財団法人に寄附をしたとしても岩手県民税のうえで寄附金税額控除を受けることができないのである¹⁸⁾。3号寄附金について包括的な定めと併せて条例による個別指定をすることも可能なのであるから、地方団体が間接的に支援することの意味を認めるならば、他の地方団体内に事務所を有する法人を個別指定する工夫も考えられる。そのような県の政策は十分に県民の支持を得られると思われる。

同様のことは他の学生寮を設置している法人についても当てはまる。信濃学寮を設置している公益財団法人信濃育英会は、長野県出身者で東京都において勉学する学生を支援し、国家社会に貢献する有用な人材を育成することを目的にしているところ、長野県税条例21条の5第1項3号アは、「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」と限定しているので、長野県民が、信濃育英会を応援して行う寄附、特に、信濃学寮にて学生生活をして郷里の長野県に戻って生活し長野県民税を納付している者が、後輩の学生たちを支援するために信濃育英会に寄附しても、税額控除の対象とはされないのである。

このようなことは、主たる事務所に着目せず、単に事務所に着目する場合にも起こりえる。たとえば、公益財団法人富山県学生寮は、府中市に学生寮（「青雲寮」）があって、そこに事務所がある。同財団法人の令和5年度事業計画書によれば、学生寮内部の事業活動のほか、(1) 県内の高校訪問や県教育委員会を介しての広報活動等で寮の紹介を行う、(2) 地元マスコミや広報誌、HPで寮の案内や情報を県民に知らせる、としている。外部に向けた活動に着目する

18) 残念ながら、令和4年度正味財産増減計算書及び令和5年度収支予算書において、受取寄附金は0円である。ということは、学生会館に入館したことのある人たちで東京都内に居住している者からの寄附金もなかったということになる。

限り、どうみても富山県民の福祉の増進に寄与する活動であるが、府中市の「令和 4 年都分・市分両方適用団体一覧（令和 3 年 12 月 31 日時点）」には、同公益財団法人が掲載されている。他方、富山県税条例 37 条の第 3 号（ウ）は、県内に主たる事務所を有しない法人であっても「県民の福祉に寄与するものとして、規則で定めるところにより、知事が指定したもの」に対する寄附金も税額控除の対象としているものの、同条例施行規則 41 条は、(1) 県内に事務所その他当該法人又は団体の主たる目的である業務を行うための施設（当該法人又は団体の業務に従事する常勤の職員がいるものに限る）を有すること、及び(2) 県内で当該法人又は団体の主たる目的である業務を現に行っており、かつ、継続して行うことが確実であること、を要件としているので、同財団法人に対する寄附金は、富山県知事の指定を受けていない¹⁹⁾。

さらに、国際的な活動を目的とする法人もある²⁰⁾。

たとえば、公益財団法人日本中国友好協会（日中友好協会）は、日中共同声明と日中平和友好条約の掲げる精神を遵守し、日本国と中華人民共和国両国民の相互理解と相互信頼を深め、友好関係を増進し、もって日本とアジアおよび世界の平和と発展に寄与することを目的としている。東京都民との関係は、他の道府県民との関係と異ならないように思われる。

また、独立行政法人国際協力機構は、「開発途上にある海外の地域（以下「開発途上地域」という。）に対する技術協力の実施、有償及び無償の資金供与による協力の実施並びに開発途上地域の住民を対象とする国民等の協力活動の促進に必要な業務を行い、中南米地域等への移住者の定着に必要な業務を行い、

19) <https://www.pref.toyama.jp/documents/11812/r4koujo2.pdf> に掲載されている「寄附金
が個人県民税の税額控除の対象となる法人・団体一覧（公益法人）」（令和 5 年 1 月 1 日
現在）には登録されていない（令和 5 年 9 月 29 日閲覧）。

20) 日本国際協力財団、日伊音楽協会、日米教育交流振興財団（いわゆるフルブライト財団）
など。

並びに開発途上地域等における大規模な災害に対する緊急援助の実施に必要な業務を行い、もってこれらの地域の経済及び社会の開発若しくは復興又は経済の安定に寄与することを通じて、国際協力の促進並びに我が国及び国際経済社会の健全な発展に資することを目的とする」法人である（独立行政法人国際協力機構法3条）。この独立行政法人が東京都民の福祉の増進に寄与すると考える者は少ないであろう。

以上のような例は、東京都民の福祉の増進との関係においては、相当間接的なものである。寄附金税額控除制度の運用において、個々に吟味する基準の設定と認定作業の困難さに鑑み、行政上の簡便性の観点から、このように間接的なものも対象に含めざるを得なかったのであろう。

（い）独立行政法人国立病院機構に対する寄附金について

独立行政法人国立病院機構は、「医療の提供、医療に関する調査及び研究並びに技術者の研修等の業務を行うことにより、国民の健康に重大な影響のある疾病に関する医療その他の医療であって、国の医療政策として機構が担うべきものの向上を図り、もって公衆衛生の向上及び増進に寄与することを目的とする」法人である（国立病院機構法3条）。そして、同機構は、全国に140病院を設置している²¹⁾。

先に、宮崎県及び栃木県の税額控除の対象法人とならないことを述べた。

宮崎市税条例34条の7第1項2号は、「独立行政法人に対する寄附金（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き、当該法人の主たる目的である業務に関連するものに限る。）で、県内に主たる事務所を有し、かつ、市内に事務所を有する法人に対するもの」と定めているので、たとえ、市内に国立病院機構の宮崎東病院があっても、県内に主たる事務所を有しない以上、税額控除対象法人とはなり得ないのである。

21) https://nho.hosp.go.jp/about/cnt1-0_00000032.html（閲覧日：令和5年9月17日）

これに対して、宇都宮市税条例 36 条の 4 第 1 項 2 号は、「所得税法第 78 条第 2 項第 3 号に掲げる寄附金のうち、市内に主たる事務所その他の市民の福祉の増進に寄与する施設を有する法人に対するもの」と定めているので、国立病院機構の栃木医療センター及び宇都宮病院が、「市民の福祉の増進に寄与する施設を有する法人」に該当すると判断して、寄附金税額控除対象法人とされる可能性がある。

ところで、福井県内には、敦賀市内に「敦賀医療センター」、あわら市内に「あわら病院」を設置している。

敦賀市市税賦課徴収条例 26 条の 7 第 1 項 3 号は、法の 3 号の寄附金の対象に関する規定を置いて、「県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」と定めている。これは、条例による包括指定である。国立病院機構の主たる事務所は東京都目黒区にあるので、敦賀医療センターを支援したい敦賀市民が国立病院機構に寄附をしても、敦賀市の個人市民税に係る寄附金税額控除の対象とはならないのである。

これに対して、あわら市のあわら市税条例 34 条の 7 第 1 項 1 号は、「独立行政法人に対する寄附金（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き、当該法人の主たる目的である業務に関連するものに限る。）」について、福井県県税条例 20 条の 3 第 2 項に規定する寄附金と定めて、福井県知事の指定に委ねている。

そこで福井県税条例 20 条の 3 第 2 項を見ると、同条第 1 項 3 号の規定による指定を受けようとする者は、申請しなければならない旨を定めている。あわら市税条例を善解するならば、県税条例 20 条の 3 第 1 項 3 号の規定による指定を受けている場合に寄附金税額控除の対象とするという趣旨に読むのが自然であろう。この 3 号は、1 号の定める「県内に主たる事務所を有する法人または団体に対する寄附金」のほか、「県における教育または科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他県における公益の増進に寄与する寄附金として知事が指定した寄附金」をも寄附金税額控除の対象としている。1 号が条例に

よる包括指定であるのに対して、3号は、知事による個別指定である。そして、福井県知事は、この3号の個別指定を活用して、現に国立病院機構を指定している。

その結果、あわら市は、福井県知事の指定を媒介にすることによって、国立病院機構に対するあわら市民の寄附金を税額控除の対象にしていることになる。このように、等しく国立病院機構の病院が存在する市であっても、条例の定め方によって、国立病院機構に対する寄附金の税額控除の可否が左右されるのである。前述の宇都宮市のように施設の所在に着目して定めるのも、一つの工夫といえる。ただし、寄附金が当該地方団体内の病院の維持・改善に充てられる仕組みと連動していなければ寄附促進効果は乏しいであろう。

(2) 市町村がその属する道府県内に主たる事業所等を有するものと定める場合の検討

3号寄附金について、市町村の中には、当該市町村の属する道府県内に主たる事務所又は事業所（あるいは単に道府県内に事務所又は事業所）を有するものと定めているものが多い。

(あ) 福井県内の市町村

福井県永平寺町は、町税条例34条の7第1項1号の別表において、福井県内に主たる住所を有する法人又は団体、及び県税条例20条の3第2項の規定による知事の指定を受けているものを掲げている。知事の指定を理解するには、県税条例20条の3第1項を見なければならない。

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、所得税法第78条第2項第2号および第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。）なら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、次に掲げるものとする。

- 一 県内に主たる事務所を有する法人または団体に対する寄附金
- 二 公益信託ニ関スル法律（・・・）第2条の規定により知事または教育委員会の許可

を受けた同法第一条に規定する公益信託の信託財産とするために支出した金銭

- 三 前 2 号に掲げるもののほか、県における教育または科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他県における公益の増進に寄与する寄附金として知事が指定した寄附金

このように、県税条例 20 条の 3 第 2 項は、前記の第 3 号の知事指定に関する申請について定める条項である²²⁾。

福井市市税賦課徴収条例 21 条の 8 第 1 項 1 号も、「県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」(ア)及び「福井県知事又は福井県教育委員会の許可を受けた同法第 1 条に規定する公益信託の信託財産とするために支出した金銭」(イ)とともに、「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本市における公益の増進に寄与する寄附金として市長が指定した寄附金」を加えている(ウ)。ここにおいては、永平寺町のような知事指定ではなく、市長指定としているのである。

やはり、個別指定は、当該地方団体の長が独自に行うべきであって、県知事の指定に依存するのは、本筋とはいえないであろう。

ところで、永平寺町や福井市が、「福井県内に主たる住所を有する法人又は団体」と定めるのは、永平寺町民や福井市民の福祉の増進に寄与するといえるか疑問のあるような法人又は団体に対する寄附金も含めてしまうおそれがある。このような方式の最大の問題点である。

(い) 奈良県内の市町村

奈良県内の市町村には、奈良県の扱いと密接に関係する方法を採用している市町村が多い。

まず、奈良県の仕組みはどのようなものであろうか。奈良県税条例 26 条の 2 第 3 号が、次のように定めている。

22) 富山県内の高岡市市税賦課徴収条例 27 条の 6 第 1 項、砺波市税条例 34 条の 7 第 1 項も、ほぼ同様の定め方である。

ア 県内に主たる事務所を有する法人又は団体

イ 県内に事務所を有する法人又は団体のうち、規則で定めるところにより知事が指定したもの

「この規則で定めるところにより」を受けて、県税条例施行規則15条の2が指定の手続について定めている。県内に主たる事務所を有する法人又は団体については、条例による包括指定がなされているのに対して、それ以外で県内に事務所を有する法人又は団体については知事による個別指定制度が採用されていることになる。

奈良県斑鳩町は、3号寄附金に関して、奈良県税条例26条の2第3号に掲げる寄附金を支出した場合には、税額控除をする旨を定めて（斑鳩町町税条例24条の2第1項）、端的に県税の扱いに依拠する方法を採用している²³⁾。

奈良県明日香村は、①村内に事務所を有する法人又は団体のうち、県内に主たる事務所を有するものに対する寄附金、及び②村内に事務所を有する法人又は団体のうち、奈良県税条例施行規則で定めるところにより奈良県知事が指定したものに対する寄附金、を3号寄附金税額控除の対象としている（明日香村税条例34条の7第1項）²⁴⁾。極めて明瞭な定め方である。

これに対して、奈良県五條市は、3号寄附金に関して、「市内に主たる事務所を有し、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寄附金」と定めている（五條市市税条例34条の7第1項3号ア）。市内に主たる事務所を有することを要件とすることにより、県内に主たる事務所を有することを要件とする条例に比べて、五條市民の福祉の増進に寄与することを認めやすいといえる。

23) 大和郡山市税条例33条の7第1項も、全く同趣旨を定めている。

24) 生駒市34条の7第1項3号は、全く同趣旨を定めている。

（3）当該地方団体内に事務所等を有する法人等と定める場合の検討

主たる事務所等と定めるのではなく、単に、当該地方団体内に事務所等を有する法人と定める地方団体も多い。

栃木県小山市は、「市内に事務所又は施設を有するも法人又は団体に対するもの」と定めている（小山市税条例 34 条の 7 第 1 項）。この場合には、事務所又は施設の内容を問わないように見える。

これに対して、宇都宮市税条例 36 条の 4 第 1 項は、「市内に主たる事務所その他の市民の福祉の増進に寄与する施設を有する法人又は団体に対するもの」と定めている。施設について、「市民の福祉の増進に寄与する」ことを要件としていることは明らかであるが、「主たる事務所」を有する法人等の場合に、市民の福祉の増進に寄与するか否かを吟味しない趣旨なのか、施設と同じく吟味しようとしているのかは、明らかではない。そして、施設について、宇都宮市が、どのように「市民の福祉の増進に寄与する」と判断しているかが問題となるが、その点を確認することはできない。ただし、条例は、主たる事務所と施設の所在地が一致することを要求しているものではない。実際に、宇都宮市以外の町に主たる住所があって、宇都宮市内に施設を有する 2 社会福祉法人、東京都板橋区に主たる事務所を有し市内に大学の学部・大学院を設置している 1 学校法人に対する寄附金は、税額控除の対象とされている²⁵⁾。

4. 3 号寄附金税額控除制度及び運用の在り方

（1）寄附金税額控除に関する消極説と積極説

かつて、税額控除が採用されていなかった当時において、個人住民税における寄附金控除に関しては限定すべきであるとする考え方が支配していた。その

25) <https://www.city.utsunomiya.tochigi.jp/kurashi/zeikin/shinzei/1003623.html>（令和 5 年 9 月 7 日閲覧）

中には、所得控除方式と税額控除方式とを比較して、所得控除方式は、その税負担軽減効果が高所得者ほど大きいことを理由とするものもあったであろう。その点に関する限り、現行法は税額控除方式であるので、そのことを理由とする消極論は成り立たない。

それとは別に、そもそも3号寄附金を寄附した納税者の個人住民税について負担の軽減を行うべきかという問題がある。この点について、筆者は、やはり制限的ではあるが、真に住民の寄附を促進することに意味がある場面の寄附金については、税額控除制度を存続させる意味があると考えている。しかし、その意味があるように条例を定めて運用しなければならない。

(2) 包括指定方式・個別指定方式

(あ) 包括指定方式のメリット・デメリット

「住民の福祉の増進に寄与する」という法の文言を基礎に、条例に定めようとする際に、条例による包括指定の方式が運用面において便宜であることは疑いない。当該地方団体内に主たる事務所等を有する法人又は団体であることをもって、税額控除対象法人等を定める方式が多数の地方団体において採用されていることは、すでに見たとおりである。小規模市町村が、「本市（町村）内に事務所又は事業所を有する法人又は団体」と定めても、多くの場合は、住民の福祉の増進に寄与するといえるであろう。とりわけ施設を設置する法人等の場合に、このことが顕著である。当該地方団体の住民が当該施設を利用する機会が多いことに鑑み、当該施設の維持・改善が住民の福祉の増進に寄与するといえるからである。

次に、都道府県や大規模な市が当該地方団体内に事務所等を有する法人等に対する寄附金と定めている場合を考えてみよう。「住民の福祉の増進」の判断は、極めて難しいが、たとえば、ある公益法人の設置する美術館の利用者が広く、県の全域あるいは、県内の相当な圏域内の住民により支えるのが自然なような場合は、関係市町村の条例においてもカバーすることに合理性があろう。

しかし、施設設置の法人の設置する施設の種類の種類やサービスを提供する法人のサービスの提供区域によっては、市町村が「県内に主たる事業所を有する法人又は団体」のように包括指定したのでは、当該市町村の住民との関係が希薄になるものを含んでしまう場合がある。それは、認定 NPO 法人等に対する寄附金について見られた²⁶⁾。

さらに、個別法人の事業等を吟味することなく包括指定する場合には、住民の福祉の増進と無関係であるとか、ときにはマイナス要因となることもあろう。たとえば、茨城県東海村に所在する国立研究開発法人日本原子力研究開発機構を見ると、同機構は、「原子力基本法第 2 条に規定する基本方針に基づき、原子力に関する基礎的研究及び応用の研究並びに核燃料サイクルを確立するための高速増殖炉及びこれに必要な核燃料物質の開発並びに核燃料物質の再処理に関する技術及び高レベル放射性廃棄物の処分等に関する技術の開発を総合的、計画的かつ効率的に行うとともに、これらの成果の普及等を行い、もって人類社会の福祉及び国民生活の水準向上に資する原子力の研究、開発及び利用の促進に寄与すること」を目的としている。そして、茨城県県税条例 25 条の 3 第 1 項 3 号及び東海村税条例 34 条の 7 第 1 項 1 号は、ともに「県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」を挙げている。この定め方によれば、同機構に対する寄附金は、茨城県民のからのものも東海村民からのものも、いずれも個人住民税の寄附金税額控除の対象となることになる。前記の機構の目的による事業自体が県民や村民の福祉の増進に寄与すると見ることは、極めて困難であると思われる²⁷⁾。包括指定方式は、このような問題を生じさせるのである²⁸⁾。

26) 確井光明・前掲注 6)、46 頁注 44)。

27) 同機構が所在することにより、雇用が確保されることをもって、「住民の福祉の増進に寄与する」とする主張がなされる可能性がないわけではない。しかし、その活動は、法が、特に寄附金税額控除をもって支援しようとしている活動そのものではない。

包括指定方式を採用する場合に、すでに紹介したように、原則となる要件のほか、その要件を緩和する規定を置く条例が見られる（栃木県、宮崎県など）。栃木県日光市税条例34条の7第1項も、「市内に主たる事務所を有する法人」のように包括指定しつつ（1号、2号、4号）、それらに加えて、「前各号に準ずるものとして規則で定める寄附金」（5号）をも認めることにしている。実際に、この委任を受けて、「日光市個人の市民税における寄附金税額控除の対象を定める規則」が制定されている。同規則は、(1) 所得税法78条第2項2号に掲げる寄附金（財務大臣指定寄附金）のうち、市内に学校を設置する学校法人（市内に主たる事務所を有するものを除く）に対するもの、(2) 所得税法78条2項3号に掲げる寄附金のうち、市内に学校を設置する学校法人及び市内に社会福祉法2条1項に規定する社会福祉事業を営むための施設を設置する社会福祉法人（市内に主たる事務所を有するものを除く）に対するもの、と定めている。これは、市内に主たる事務所を有しない学校法人又は社会福祉法人に対する寄附金であっても、市内に学校や施設を有するものも税額控除の対象にする趣旨である。学校や社会福祉施設の性質に着目して、特別の扱いをするものである。包括指定方式でありながら、上乘せ方式を採用することによって、住民の自然な寄附意欲を受け入れようとしているといえよう。

(い) 個別指定方式活用のメリット

3号寄附金に関して、完全な個別指定方式を採用している地方団体もある。

長野県南木曾町条例34条の7第1項は、「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号及び第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（別表に掲げるものに限る。）を支出した場合」として、「次に掲

28) 令和4年度には、約6,000万円の寄附があり、ほとんどが企業によるものであるが、個人による寄附金も含まれている（<https://wms.sso.biglobe.ne.jp//webmail/index-ruj.jsp?v=0.26-0#app/mail>）。それらの個人が茨城県民、東海村民であるかどうかはわからない。

げる寄附金若しくは金銭」としては、財務大臣指定寄附金のほか、所得税法施行令 217 条各号の法人に対する寄附金、特定公益信託の信託財産とするために支出した寄附金、認定 NPO 法人に対する寄附金を列挙しながら、前記の「別表」により、社会福祉法人南木曾町社会福祉協議会のみを掲げている。別表による個別指定方式を採用しているのである。長野県内には、全く同様の方法で別表で個別している町がみられる。小布施町は 4 公益財団法人と 3 社会福祉法人に対するもの、小海町は 1 社会福祉法人に対するもの、御代田町は 1 公益社団法人と 3 社会福祉法人に対するものを、それぞれ個別指定している²⁹⁾。

他方、長野県王滝村は、南木曾町と全く同じようなスタイルで、「別表に掲げるものに限る」旨を定めつつも、別表において、包括方式を採用して、「県内に事務所又は事業所を有する公益社団法人及び公益財団法人に対する寄附金」、「県内に事務所又は事業所を有する社会福祉法人に対する寄附金」、「県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」のように定めている³⁰⁾。したがって、「別表」方式が個別指定方式に直結するわけではない。

このような条例の形式はともかくとして、個別指定方式を採用することにメリットがあることは否定できない。何といても、真に住民の福祉の増進に寄与すると認められる法人であることを明確に認識して指定されるからである。

また、学生の修学を支援するために学生寮を設置する法人で当該地方団体の外に主たる事務所を置いているもの（たとえば先に紹介した東京都内に主たる

29) 他に、糸満市税条例 34 条の 7 第 1 項 1 号に基づく別表第 1、豊見城市税条例 34 条の 7 第 1 項 1 号に基づく別表第 1 は、いずれも特定の社会福祉法人（市社会福祉協議会）を個別指定している。また、那覇市は、那覇市税条例 34 条の 7 第 1 項自体において、市社会福祉協議会を指定している。

30) 長野県大桑村税条例 34 条の 7 第 1 項に基づく別表第 1、長野県上松町税条例 34 条の 7 第 1 項に基づく別表第 1 も、王滝村と同様である。

事務所を置いている法人)に対しても、当該地方団体が住民による寄附金を促進したいと考えるのは自然である。そのような法人を個別指定して、当該地方団体の広報媒体を活用することが考えられる。

さらに、公益的施設(たとえば、病院、社会福祉施設)にあつては、市町村の範囲を越えて複数の市町村の住民が利用することを想定している場合がある。それらの市町村が属する都道府県内に主たる事務所等を有するものと定めることにより、解決しようとする、逆にエリアが広くなり過ぎるといふ難点を生じる。複数の市町村が個人住民税における寄附金税額控除の対象にするために、個別指定方式とすることにメリットがある。施設を利用する人々の範囲が県を越える場合も、個別指定方式の採用がメリットを発揮する³¹⁾。

(3) 知事の指定又は道府県の定めに全面依存する方式の検討

(あ) 神奈川県湯河原町

市町村の中には、県の条例に基づき知事が指定するものに全面依存するものがある。

たとえば、神奈川県湯河原町税条例13条の2第1項は、「法第314条の7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市町村の条例で定めるものは、神奈川県県税条例(・・・)第10条第1項の規定により神奈川県知事が指定した寄附金とする」と定めている³²⁾。

31) 平成19年の税制調査会答申「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(平成19年11月)に付された「その他の主な意見」には、「個人住民税について、民間公益セクターに関し、法人の寄附同様に都道府県域を越えた寄附も控除対象とすべきではないか」という意見が収録されている。この意見が、どのような場面を想定しているのかは明らかでない。

32) この条例については、確井光明・前掲注6)、13頁以下において触れた。甲府市税条例27条の6第1項、南アルプス市税条例34条の7第1項及び笛吹市税条例34条の7第1項などは、いずれも、山梨県県税条例施行規則により知事が指定した法人又は団体に対する寄附金としている。

では、神奈川県県税条例 10 条 1 項は、どのように定めているのであろうか。

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。

- (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)

湯河原町は、神奈川県知事の指定するものに完全に依存する方式を採用している。このような知事の指定に依存する方式は、湯河原町の 3 号寄附金に関する事務の執行の簡便性の観点が重視されているといえる。しかし、県知事の指定した寄附金のすべてが湯河原町の町民の福祉の増進に寄与すると断言することはできない。研究ノートにおいて特定の法人の名を挙げることは好ましくないが、抽象的叙述では論証できないので、実名を挙げて説明しよう。

公益財団法人鎌倉風致保存会は、そのウェブサイトによれば、「鎌倉の自然の風光と豊かな文化財を後世に伝えることを目的として、1964 年（昭和 39 年）12 月に設立された日本最初のナショナルトラスト団体」で、「現在、鎌倉市内に御谷（おやつ）山林・笹目（ささめ）緑地・十二所果樹園（じゅうにそかじゅえん）・坂井家住宅（さかいけじゅうたく）緑地という 4 か所の緑地と、坂井家住宅洋館・和館という 1 棟の建築物を保全のため所有」しているという³³⁾。きわめて重要な公益活動を推進しており、全国民が支援するに値する活動がなされているといってもよい。しかし、その活動が湯河原町の町民の福祉の増進

に寄与すると判断できるかについては湯河原町としての慎重な吟味が必要なように思われる。

また、横浜市に主たる事務所がある公益財団法人「横浜市緑の協会」は、その定款4条によれば、①よこはま緑の街づくり基金の造成、管理及び運用並びに都市緑化の推進及び都市環境の改善に関する事業、②公園緑地に関する普及啓発、公園緑地を活用した地域連携の促進及び公園緑地の利用の促進に関する事業、③動物園を活用した野生生物の飼育展示・保全及び普及啓発並びに動物園の利用の促進に関する事業、などを行うという。この②や③は横浜市に限定されていないように見えるが、たとえば、公園事業についていえば、横浜市の指定管理者として、横浜市内の公園、植物園、横浜山手西洋館等施設の管理運営を行っているという³⁴⁾。この法人の活動が湯河原町の住民の福祉の増進に寄与することを論証するのは難しいといわなければならない。

これらよりも一層疑問に感じられる法人もある。公益財団法人川崎市文化振興財団は、「市民の文化芸術活動の振興を図り、もつて川崎市における文化芸術の創造を促進し、市民が生き生きと心豊かに暮らせるまちづくりに寄与することを目的とする」法人であって（定款3条）、ミューザ川崎内に主たる事務所があり、ミューザ川崎内の「川崎シンフォニーホール」の指定管理者の指定を受け、それが更新されている。この種の活動によって、湯河原市民も川崎シンフォニーホールにおいて音楽を楽しむことがあろうが、どうも釈然としないものがある。湯河原町の属しない地域の「法人会」などは論外である。

このように、認定NPO法人の中に、その活動が極めてローカル性の強いものが含まれているのである。

これに対して、神奈川県内に大学を設置する学校法人となると少し事情が異

33) <https://userweb.www.fsinet.or.jp/fuhchi/profile.html>（閲覧日、令和5年9月10日）。

34) <https://www.hama-midorinokyokai.or.jp/kyokai.or.jp/kyokai/aboutus.php>（閲覧日、令和5年9月10日）。

なる。神奈川県内に所在する大学には、湯河原町から通学可能なものが多く、その充実を支援することに十分な理由があるからである。大学を設置する法人に比べて、中学校や高等学校を設置する学校法人については、通学距離の関係において、合理性のない場合が増加するであろう。

以上、湯河原町が神奈川県知事の指定に依存していることについて、知事指定の法人を挙げて検討してみた。理論上は疑問があるにせよ、筆者が挙げたような法人に対して寄附する湯河原町民は皆無と見込まれるとするならば、以上の議論は机上の空論であって、実際上は意味のないことと言うべきであろうか。

（い） 島根県浜田市

島根県浜田市税条例 34 条の 7 第 1 項は、1 号寄附金及び 2 号寄附金のほか、3 号寄附金の対象となり得る寄附金を列挙した後に、それらのうち「島根県県税条例（・・・）第 10 条第 1 項各号の規定により個人の県民税の税額控除の対象となる寄附金又は金銭を支出した場合」と定めている。に定める個人県民税に係る寄附金税額控除の対象とする寄附金等（法第 37 条の 2 第 1 項第 3 号に関する部分に限る。）と定めている（同項 3 号）。

県税条例 10 条 1 項の 3 号寄附金に関する部分は、次のような定めである。

- （1）所得税法（・・・）第 78 条第 2 項第 2 号の規定により財務大臣が指定した寄附金のうち、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もの（県内の事務所又は事業所の業務に充てられることが明らかなものであって、規則で定めるものに限る。）
- （2）所得税法施行令（・・・）第 217 条各号に規定する法人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のうち、県内に事務所又は事業所を有する法人に対するもの（県内の事務所又は事業所の業務に充てられることが明らかなものであって、規則で定めるものに限る。）
- （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、県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等（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をいう。）に対するもの（県内の事務所又は事業所の

業務に充てられることが明らかなものであって、規則で定めるものに限る。)

- (4) 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金銭のうち、公益信託ニ関スル法律（大正11年法律第62号）第2条の規定により知事又は教育委員会の許可を受けた同法第1条に規定する公益信託の信託財産とするために支出したものの

以上の条例の「規則で定めるものに限る」とする委任を受けて、鳥根県県税条例施行規則33条は、次の3号を定めている。

- (1) 県外に事務所又は事業所を有さない法人又は団体に対するもの
- (2) 県外に事務所又は事業所を有する法人又は団体（事務所又は事業所ごとに区分して経理されているものに限る。）に対する寄附金であって、県内の事務所又は事業所の業務に充てられるもの
- (3) 県外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であって、その寄附をした者の指定により県内の事務所又は事業所の業務に充てられるもの

この規則は、知事による指定を必要としていないかのような定めである。1号は、事務所又は事業所を県内に有することを裏から述べたものといえようか。

以上から、浜田市は、完全に県税における扱いに依存する仕組みを採用している。広域地方団体である県にとって「県民の福祉の増進に寄与する寄附金」と判断されても、狭域地方団体である浜田市にとって「市民の福祉の増進に寄与する寄附金」と判断できるとはいえないであろう。各法人又は団体の業務の広がりによって左右されるからである³⁵⁾。

5. おわりに

本研究ノートのために資料を集めてみて、3号の税額控除対象寄附金の定め

35) 浜田市には、公益財団法人浜田市シルバー人材センターがあるところ、同様に公益財団法人雲南市シルバー人材センター、公益財団法人安来市シルバー人材センターなどがある。これらの公益財団法人の業務が浜田市内に及ぶとは考えにくいであろう。

方が地方団体によってまちまちであることを知った。それは、「住民の福祉の増進に寄与する」ものを選択する地方団体の自主性を尊重する結果であるといつてよい。しかし、それは、複数の地方団体に事務所や施設を設置している法人等にとっては、複数の地方団体の寄附金税額控除の定めを調査し、パンフレットやホームページによって寄附を呼びかける際に、それらの違いを正確に示しておかなければならないことを意味する。

また、都道府県の個人住民税の寄附金税額控除に関しては、その取扱いが賦課徴収事務を担う区市町村の担当者に明確な状態となっていなければならない。都道府県の条例等が不明確であるならば、第一次的には区市町村の担当者が苦勞するのである。当然のことながら、都道府県知事による指定制度を採用している場合には、指定された対象法人を市町村に対して適時に知り得る状態に置く必要がある。その意味において、指定法人の一覧を都道府県のウェブサイトで公表する方法は評価されよう。

前稿及び本研究ノートを草してみても、地方団体が「住民の福祉の増進に寄与する」こと及び寄附金税額控除の対象とする必要性を、どの程度の精密さをもって臨むかという問題が根本にあるように思われる。寄附金について所得控除の時代において消極姿勢をとっていた法が、寄附金税額控除制度の採用に併せて積極姿勢に転じるとともに、条例による地方団体の制度採用と運用に関する精査を想定していたにもかかわらず、現実にはラフな運用を許す結果になっているように思われてならない。個別指定方式のメリットとして検討した結果を活かすならば、市区町村にあっては、大都市を除いては、個別指定方式に徹する方向を検討してみる必要があるように思われる。本稿において挙げた長野県内の町や沖縄県内の市の例が参考になろう。

法の定め方についていえば、「住民の福祉の増進に寄与する」という文言は、「福祉」の文言の解釈次第ではあるが、やや狭いという印象を受ける。しばしば登場するように「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の当該市町村（道府県）における公益の増進に寄与する」寄附金のような、よ

り広い表現を用いることを提案したい。

本研究ノートが提起した細かな問題は、大勢に影響はなく、結果として無視しても構わないという結論に至る可能性もあるが、簡単に結論が推測されるとして断念するのではなく、寄附文化の醸成を願うならば、やはり少しは検討してみる必要があるといえよう。本研究ノートが、そのような検討の糸口として少しでも役立つならば、筆者としては望外の喜びである。