

ふるさと納税制度における返礼品と 寄付金控除における「特別の利益」

全国市町村国際文化研修所 調査研究部長

京都大学公共政策大学院 特別教授 吉田 悦教

1 はじめに

住民自治の考え方を背景に、「生まれ育ったふるさとへの貢献」、「自分の意思で応援したい自治体を選ぶ選択」という政策目的から、ふるさと納税制度と呼ばれる居住地以外の地方自治体への個人の寄付金の特例控除制度が2008年に導入されてから10数年が経過した。

その後の、控除限度額の引上げなどの同制度の拡充もあり、同制度による寄付金は、制度開始時と比較して、金額・件数ともに大幅に増加している^{*1}。

一方で、その間、寄付金獲得のために全国の地方自治体が行っていた返礼品について、換金性の高いもの、金銭類似性が高いもの、資産性の高いもの、返礼割合（返礼品の調達費用が寄付金額に占める割合）の高いものなどが登場し、自治体間の返礼品競争が過熱する事態が生じた。

こうした状況を踏まえ、後述するように、総務省は、過去数回にわたり、これらの問題のある返礼品を中止し、また、返礼割合を3割以下にすること等を求める内容の通知などを発出して、各地方自治体に節度ある対応を求めたが、一部の地方自治体はこうした要請に最後まで応じなかった。

このため、2019年に地方税法が改正され、ふるさと納税の対象となる地方自治体を総務大臣が指定する「ふるさと納税指定制度」が新たに設けられ、3割を超える返礼割合の過度な返礼品等を採用する地方自治体などは、総務大臣の指定するふるさと納税制度の対象から除外されることとなった。

この指定をめぐっては、同指定制度創設前

の泉佐野市の返礼品の扱いなどにより、泉佐野市に係るふるさと納税指定制度の指定申出に対し指定をしないとした総務大臣の不指定について、同市がその取り消しを求め提訴した。この訴訟については、先般、最高裁が原審の大阪高裁の判決を破棄し、その不指定を取り消す判決を行ったが、これを契機に、現在も、ふるさと納税制度をめぐる議論が活発に行われている。

これに関連して、本稿では、ふるさと納税指定制度創設前の一時期における、過剰な返礼品を伴う寄付によって、寄付者に「特別の利益」が生じており、寄付金控除の対象外となっていたおそれがあることを指摘することとしたい。なお、文中意見にわたる部分はすべて筆者の私見であることをお断りしておく。

2 ふるさと納税制度の創設と寄付金控除

(1) 税の分割方式か寄付金税制か

本格的に現在のふるさと納税制度につながる議論は、2007年5月、当時の菅義偉総務大臣(現:内閣総理大臣)の問題提起により始まった。これは、「地方のふるさとで生まれ育ち教育を受けた者が進学・就職を機に都会にでて納税をする結果、都会の地方団体には税収を得るが、ふるさとの地方団体には税収が生じていない」という現状から、「今は都会に住んでいても自分を育ててくれた「ふるさと」に、自分の意志でいくらかでも納税できる制度があっても良いのではないか」という考え方であり、これを受けて、2007年6月に総務省内に「ふるさと納税研究会」が設けられ、2007年10月に「ふるさと納税研究会報告書」とし

てとりまとめられ公表された。

同研究会では、「ふるさと納税制度」を制度化するにあたって、納税者が選択した地方自治体に住民税の一部を納付する「税の分割方式」と「既存の寄付金税制を応用した方式（寄付金税制方式）」の2つが検討された。

このうち、税の分割方式については、受益と負担の関係、課税権に関する課題、納付先を任意に選べる仕組み及び住民間の公平性の観点などについて検討を行った結果、その採用は困難であると結論づけられた。その結果、寄付金税制方式、具体的には、地方自治体に対する寄付金に対して所得控除や税額控除による寄付金控除を行う方式が適当とされた。

(2) 寄付金控除と持ち出し分

ところで、同報告書では、寄付金税制方式の場合について、税務執行上の煩雑さの観点から、税控除について下限額を設定することが適当としている。さらに、その下限額を超える寄付がなされた場合でも、寄付に係る納税者の姿勢の真剣さや、寄付者の居住する地方自治体の事務量の増加等を考慮し、下限額以下の部分を納税者の負担（同報告書では5千円、現行のふるさと納税制度では2千円）、つまり寄付者の持ち出し分（自己負担）とすることとした。これによって、寄付金税制方式によるふるさと納税制度では、税の分割方式であれば生じることのなかった納税者の持ち出し分が生じることになった。

同研究会の検討過程の資料において示されたふるさと納税制度の導入に関する複数のアンケート調査では、同制度に賛成又は同制度を利用すると回答した者は、約4～5割に上った。しかし、制度設計の検討中の間の調査でもあり、同調査の回答者が、同制度が寄付金税制方式となった場合、その利用（寄付）に伴い、数千円の金銭的な持ち出しが必要となることをどの程度正確に理解していたかまではわからない。このため、上記のアンケート調査で、同制度に賛成・利用すると回答した者のなかには、同制度の趣旨に賛同はするが、仮に、同制度の利用にあたって持ち出しが必要であるとすれば、自分自身は利用しないと

考える者が相当数存在していたと考えられる。

3 寄付金控除とふるさと納税制度

(1) 寄付金控除の意義

法人税法では、寄付金を、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与であるとする（同法37条7項）。所得税法や地方税法では、寄付金の概念を特に定めてはいないが、法人税法のそれと同様であり、所得税や個人住民税における寄付金も同様であると解される。

所得税法においては、寄付金のうち、公益的事業への個人の寄付金を奨励することを目的に、ふるさと納税制度創設以前から、特定の団体への寄付金を特定寄付金として、寄付金控除を行うことができるとする規定が設けられている。

こうした寄付金控除には、①国、地方自治体、一定の公共法人等への寄付金を寄付者の所得から控除する「所得控除」②認定NPO法人、一定の公益法人等への寄付金の一定割合を所得税額や個人住民税額から控除する「税額控除」の2つの方式があり、これによって、寄付者の所得税額や住民税額が減少する結果、寄付者の寄付による持ち出し分（自己負担分）が減り、寄付をするインセンティブを与えることになる。なお、前述したように、こうした寄付金控除の控除額には下限額が設けられており、①②のいずれも、現在の下限額は2千円とされている（なお、この下限額を超えて寄付する場合であっても、その寄付金額から下限額の2千円をマイナスした金額を寄付金控除の控除額とするため、最低でも2千円の持ち出し分は必要である）。

ところで、寄付金控除により軽減された所得税額や個人住民税額は、本来は、国や地方自治体に所得税や個人住民税として納付され、国会や地方議会の審議を経て予算化され支出される予定であったものである。寄付金控除は議会の審議による法律や条例で定められた制度であるとはいえ、寄付者が寄付金控除で減額される所得税・住民税の相当額を、議会の予算審議を経ないまま、自ら選択した寄付

先へ支出するものであり、財政民主主義の観点からは問題がある。^{*4}

しかし、こうした欠点があるにもかかわらず、寄付金控除の制度が設けられてきたことには理由があり、それは、①寄付金控除を適用しても、国、関係する地方公共団体及び寄付先の団体の歳入の総額でみると、持ち出し分の財源増加の効果があること^{*5} ②個人の寄付は国や地方自治体の予算に関する住民の直接参画の機会となり間接民主主義を補完する役割があること^{*6}とといった2つの長所が存在するためであると考えられる。

(2) ふるさと納税制度

ふるさと納税制度とは、都道府県と市町村に対する寄付金について、従来からの寄付金控除の所得控除等による所得税と個人住民税の税額控除に上乗せする形で、特例分控除として一定の算式により計算した金額を個人住民税からさらに税額控除を行う、寄付金控除の制度を指している。具体的な寄付金控除額の基本的な計算方法は以下のとおりである。

＜ふるさと納税制度による寄付金控除額の計算＞

- ①所得税からの控除：(寄付金－2,000円)×所得税率
- ②個人住民税からの税額控除：(寄付金－2,000円)×10%
- ③特例分控除：(寄付金－2,000円)×(100%－10%－所得税率)＊所得割額の2割を限度
- ①＋②＋③＝ふるさと納税制度の控除額

このように、寄付者は、都道府県や市町村に対する寄付金のうち2千円を超える部分について、個人住民税の所得割額の2割(2015年度分以前の個人住民税は1割)を限度として、既存の寄付金控除額にその控除額が上乗せされるため、寄付者はその限度額を超えない限り、前述したように、寄付者の持ち出し分は2千円に留まることになる。

ふるさと納税研究会報告書において、寄付

者の持ち出し分をゼロとしなかった理由は既に述べたが、寄付金控除の制度の趣旨からみても、寄付における財源増加の効果を全くなくすることは適当でなく、僅かであっても寄付者の持ち出し分がある方が望ましいと考えられる。なお、後述するように寄付に伴う返礼品等により各自治体レベルで寄付者の持ち出し分を事実上ゼロとすることはできるが、こうした返礼品等を設けるか否かは地方自治体の裁量の範囲内であり、全ての地方自治体への寄付金について当初から持ち出し分をゼロとする仕組みとは異なる。

(3) 寄付金に対する返礼品

前述したように寄付金が経済的利益の無償の供与であることから、地方自治体への寄付とその返礼品の関係が問題になる。総務省は、「返礼品(特産品)送付への対応についての総務大臣通知(地方税法、同法施行令、同法施行規則の改正等について(平成27年4月1日総税企第39号 総務大臣通知・平成28年4月1日総税企第37号 総務大臣通知))」において、返礼品(特産品)の送付がある場合でも、「それが寄付の対価としてではなく別途の行為として行われているという事実関係にあれば」、寄付金控除を適用することができ、この場合、返礼品の受領による経済的利益は一時所得に該当するとされている。こうした寄付や贈与に関する別途の行為に類似した関係は、香典と香典返しや、結婚式のお祝いと引き出物という関係にもみることができる。

寄付とは別途の行為である寄付に伴う返礼品が、寄付行為に大きな影響を与える理由は、返礼品の経済的価値によって寄付者の持ち出し分(自己負担)が実質的に減少することにある。具体的には、寄付に伴う返礼品を寄付者が受領した場合、返礼品の経済的価値が持ち出し分と同額になった時点で寄付者の持ち出し分はゼロとなり、さらに、その経済的価値が持ち出し分を超える場合には、その超えた金額分が寄付者の利益となる。例えば、ふるさと納税制度に限らず、通常の寄付金控除でも、所得税と個人住民税が30%減り、寄付

者の持ち出し分が寄付金額の70%となっている場合、返礼品の経済的価値が寄付金額の70%ならば持ち出し分はゼロになり、これを超えると経済的利益が生じる。さらに、ふるさと納税制度であれば、寄付金控除の限度額の範囲の寄付は持ち出し分が2千円になっているため、返礼品の経済的価値が2千円を超えれば寄付者の持ち出し分がなくなる。このように、通常の寄付金控除でもふるさと納税でも、返礼品が持ち出し分に与える影響は同じであるが、通常の寄付金控除の場合と比較して、ふるさと納税では、2千円といったはるかに少額の返礼品で持ち出し分がゼロになり、それを上回る経済的利益を得られやすいことが大きな特徴であり、結果的に、返礼品が、ふるさと納税制度の利用促進に大きく寄与している。

(4) 寄付の動機と返礼品

一般的に、寄付金控除の利用が可能であっても、寄付をしない(できない)人の事情は様々である。例えば、寄付をしたいが経済的に苦しく持ち出し分を負担できない人、寄付をする金銭的余裕はあるが持ち出しをしてまで寄付をする気にはなれない人、経済的利益を得ることには興味があるがそれを失う寄付という行為には全く興味がない人など、様々な事情で寄付を見送っている人々が存在する。返礼品の存在は、これらの人々を寄付に誘う大きな要因の1つである。普通に考えれば、無償で経済的な利益を与える寄付という行為は利己的行為ではなく利他的な行為であると考えられるため、返礼品の受領を目的とする寄付は、寄付の利他的な行為に相入れない利己的な行為として批判を受けやすい。

しかし、地方自治体への寄付の動機—例えば、過去に生まれ育った土地への感謝、両親の出生地であることによる親近感などが代表的であるが—も、いずれも直接又は間接に自分や両親の過去の恩恵に対する御礼あるいは感謝の事後払いと考えれば、完全に利他的な行為とは言えない。さらに、過去の事柄ではなく将来の事柄で考えれば、こうした寄付の

利己的な側面はよりはっきりする。例えば、寄付者が近い将来に移住予定の地方自治体に対して行う寄付について、自己の移住後の地方自治体の行政サービスの充実への期待が動機に含まれているならば、こうした寄付は純粋に利他的な行為とは言えない。また、さらに寄付に際して寄付後の用途を寄付者が指定する場合には、寄付者の望んだ分野への支出が行われるのであり、これも利他的な行為とは言えない。では、被災自治体への寄付はどうか。被災自治体への寄付は、住民の方へのお見舞いや生活の再建、地域社会の復興のために行われることが多い。こうした寄付のほとんどは、被災地や被災者のために何かしたいという寄付者の善意や同情の気持ちを動機としているであろう。しかし、そこに、「困ったときはお互い様」「情けは人のためならず」といった気持ちが入ってくると相互主義という動機があり、純粋に利他的な動機とは言えなくなるかもしれない。最近の脳科学の研究では、ボランティアや寄付といった利他的な行為を行った場合、その行為を行った人自身も満足感を感じることが多いことがわかっている^{*8}。そうであれば、もともと寄付という行為自体、自己に満足感という報賞を与え、純粋に利他的な行為でないという見方も可能である。そもそも人間は複雑で矛盾に満ちた動物である。利他的な考えと併せて、利己的な考えを同時に存在させることができ、また、意識的にしろ無意識にしろ、様々な判断要素を考慮したうえで、最終的に寄付を行うか否かの決定を行っている^{*9}。

次に、被災地の自治体への寄付では、返礼品の受領を辞退する寄付者が増加する現象をみてみよう。これは、普段は自己の経済的利益の最大化を考え、地方自治体からの返礼品を受領している寄付者であっても、こうした状況下では、自分が返礼品を辞退することで、寄付をした金額を少しでも多く被災地の地方自治体に使ってもらいたいという気持ちや、被災して困っている地方自治体から返礼品を受領することは申し訳ないという気持ちや、経済的利益を獲得したいという気持ちを抑え、

返礼品の辞退という行動につながっていると考えられる。一方、被災自治体から返礼品を受領する場合でも、個人の経済的利得という動機だけでなく、これを受領することが特産品である返礼品の売上げに貢献することになるので、被災した地元産業を応援したいという動機であることも考えられる。このように、寄付者の動機は複合的であり、また、状況によって変化するものであることを踏まえて、返礼品を理解することが必要である。^{*10}

(5) 返礼品に対する規制の必要性

ふるさと納税研究会報告書では、ふるさと納税制度が寄付金税制方式を採用した場合、各地方団体が納税者に対して、「地道な日々の努力やその成果をホームページ等を活用して自らの地域の魅力として情報発信を行ったり」、「寄付の受入の手続きをさらに利用しやすいものとする」といった自らの団体に寄付をするよう働きかけることは、地方団体間の健全な取組みとして奨励すべきものとしている。

一方で、同報告書では、寄付を集めるために、「地方団体が寄付者に対して特産品などの贈与を約束すること」や、「地方団体が高額所得者で過去に居住していた者などに対して、個別の・直接的な勧誘活動を直接行うこと」によって、同制度の過度の濫用のおそれがあることも併せて指摘している。

このように、地方自治体のふるさと納税制度に関する行為について、納税者一般に対して働きかける行為と異なり、個別の納税者に対して働きかける行為については、過度の濫用のおそれが発生することが当初から懸念されていた。このため、同報告書では、後者の行為について、法令上の規制等の制度的措置ではなく、各地方自治体の良識ある行動によって過度の濫用を防ぐことを提案していた。

しかし、同報告書が懸念したとおり、返礼品等の過度の競争が生じたため、前述した総務大臣通知では、ふるさと納税の趣旨に反するとして、① 金銭類似性の高いもの（プリペイドカード、商品券、電子マネー・ポイント・マイル、通信料金等）② 資産性の高いもの（電

気・電子機器、貴金属、ゴルフ用品、自転車等）

③ 高額又は寄付額に対し返礼割合の高い返礼品（特産品）を返礼品としないように地方自治体に要請することとなった。

さらに、「ふるさと納税に係る返礼品の送付等についての総務大臣通知（平成30年4月1日）」では、④返礼割合が3割を超えるものも返礼品としないように求めている。

総務省として、返礼品の提供を、ふるさと納税による寄付とは別途の行為として認めつつ、「ふるさと納税の趣旨」に沿うよう、①～④のように返礼品の内容に制限をかける要請を行った必要性を突き詰めて考えれば、私見であるが、以下の2つになろう。

○ ①②のような返礼品は貨幣の3機能（価値尺度、交換・流通手段、価値貯蔵手段）に類似した機能を有しているため、こうした返礼品を認めると、市場で流通・交換できない特殊な返礼品を除き、同じ返礼割合のその他の返礼品が淘汰され、①②の返礼品ばかりになり、特産品のような地域的な多様性のある返礼品が失われるおそれがあること

○ ③④のような上限を設けなければ、返礼品の返礼割合を高める競争によって、地方自治体の寄付を集めるコストの増大と寄付金の実質手取額の減少のサイクルが果てしなく続き、租税競争（税源獲得のための税率引き下げ競争）に伴う「底辺への競争（the race to the bottom）」^{*11}と類似した、「寄付金獲得のための返礼割合引き上げ競争」が発生するおそれがあること

しかし、①～④の返礼品に係る要請は、寄付金控除に係る寄付金の地方税法等の適用・解釈基準ではなく、また、技術的な助言・指導であるため、こうした要請に従わず①～④の返礼品を受領した寄付金であっても、寄付金控除の対象となる。こうしたなか、自己の寄付金の最大化のみを考えるごく一部の地方自治体が、この総務省の要請に従わず、①～④の返礼品を続けることで、「ふるさと納税指定制度」開始までに、多額の寄付金を集めたことが広く知られている。全国のほとんどの

地方自治体は、ふるさと納税制度の発展と継続のために、総務省の要請に応じたが、こうした品位を欠く一部の地方自治体の対応に、複雑な思いを感じたであろうことは想像に難くない。

この後は、こうした全国の地方自治体の思いを踏まえつつ、前述した総務大臣通知後も、他の地方自治体と比較して過度に有利な返礼品を受領した寄付について、所得税法に規定する「特別の利益」が生じ、寄付金控除の対象外となっていた可能性があることを指摘する。

4 寄付金控除と特別の利益の有無

寄付金控除の適用に関して、所得税法78条2項1号では、地方自治体に対する寄付金のうち「特別な利益」がその寄付者に及んでいるものは、寄付金控除の対象となる寄付金に該当しないとしている。これにより、返礼品の受領が「特別な利益」に該当する場合があるか否かを検討する。

寄付金に係る「特別の利益」の有無の判断については、「マンションの建設用地の開発に当たり市に対して土地を無償提供（寄付）した事例」に係る国税不服審判所の裁決^{*12}と「地方公共団体への土地の寄付による市道整備の事例」に係る国税不服審判所の裁決が参考になる。前者の裁決は、「寄付者が形式的には寄付したものであっても、それにより特別の利益を受ける場合には、実質的にみて寄付とはいえず、これらの寄付金を寄付金控除の対象から除く趣旨であるとする。そのうえで、寄付者が寄付後にその場所にマンションを建設した場合には、「土地の無償提供が同開発行為における実質的な許可条件とされ、また、寄付者の土地の提供により開発行為の許可を受けられること自体、特別の利益に該当する」として、所得税に係る寄付金控除を認めなかった。

また、後者の裁決では、「本件寄付により、本件土地を含めた自宅玄関側敷地前の一帯が市道として拡張、舗装され、本件土地を含めて全面的に進入路として利用することができるようになった」としたうえで、「…本件寄付前に比べて請求人の利便性が向上したことは

他の利用者以上に顕著であり、本件寄付による利益を最も享受しているといえる」と認定し、この寄付金は「ある特定の利益を自分に誘導するための支払いに過ぎない」ものであり、寄付者に寄付に係る特別の利益があるとして所得税の寄付金控除を認めなかった。

これらの裁決によって、寄付者に「特別の利益」が生じたか否かは、その寄付者以外の他者に生じた利益と比較するなどして、顕著な利益の発生の有無によって判断すべきであることがわかる。

この判断の考え方を、ふるさと納税の返礼品についてあてはめると、返礼品競争の自粛を求めた前述の総務大臣通知によって、全国ほとんどの地方自治体の返礼品が、特産品等、換金性等の低いものとなり、また、その要請内容に応じて返礼割合が3割以下になった状況下では、換金性の高い返礼品や3割をはるかに上回る返礼割合の返礼品などを受領した寄付者については、返礼品により通常の経済的利得の範囲を超えて、「特別の利益」が生じているといえ、寄付という形式であっても、税法上の寄付金控除の対象外になっていた可能性が高い。

しかし、過度な返礼品を寄付者に提供した一部の地方自治体は、こうした点について、検討を行うこともなく、返礼品を受領した寄付者にも、これを辞退した寄付者にも「寄付金受領証明書」を、一律に発行している。寄付金受領証明書は、確定申告時に寄付金控除を受けるために添付する必要のある重要な証拠書類である。寄付を受領した地方自治体は、自らが過度な返礼品を用意し、返礼品の受領や辞退を知る立場にある以上、返礼品を辞退するなど、特別の利益が生じていない寄付金控除の対象となる寄付金に対してのみ「寄付金受領証明書」を発行すべきであったと考える。

終わりに

ふるさと納税指定制度創設前の総務大臣の適正な返礼品の提供の要請に応じず、寄付の受領に際し、過度の返礼品を提供することは、

最終的には各地方自治体の判断であり、適法な行為である。ただし、こうした返礼割合の高い返礼品の受領により特別の利益が生じた寄付については、寄付金控除の対象外となるため、こうした「特別の利益」の生じた寄付金について「寄付金受領証明書」を発行することは適当ではない。寄付金控除により住民税が減少するのは寄付者の在住している地方自治体であり、寄付金を受領した地方自治体ではないことからわかるように、ふるさと納税制度は、関係地方自治体がお互いに正しい事務処理を行うという信頼を前提に成り立っている。

ふるさと納税指定制度創設前に、こうした問題のある可能性の高い寄付金受領証明書を発行していた地方自治体は、引き続き、同制度への参画を続けるつもりであれば、まずは、相互信頼の考え方にに基づき、その過去の同証明書の発行の適否について早急に検証し、必要であれば是正措置を行うべきであると考ええる。

- *1 令和元年度の実績は、約4,875億円、約2,334万件（制度開始の平成20年度は約81.4億円、約5.4万件）である。
https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/furusato/file/report20200804.pdf（最終アクセス：2021年2月2日）
- *2 令和2年（行ヒ）第68号不指定取消請求事件（最高裁令和2年6月30日第三小法廷判決）
- *3 なお、2006年10月20日付の日本経済新聞の経済教室で、当時の福井県知事の西川一誠氏の「故郷寄付金制度」の提言が掲載されている。同氏は、「ふるさと納税研究会」のメンバーでもあった。
- *4 寄付金控除については、民主的政治過程における一人一票原則からの乖離や、公金への統制や透明化という観点から問題があると指摘されている（増井良啓「所得税法からみた日本の官と民 寄附金控除を素材として」渡辺浩／江頭憲治郎編集代表・江頭憲治郎／増井良啓編『融ける境超える法 3 市場と組織』（2005,東京大学出版会）47・48頁）。
- *5 渡辺・江頭編集代表・江頭・増井編・前掲注（4）38頁参照。
- *6 増井教授は、「現在の民主的政治過程はそれとして承認したうえで」、「…約言すると、公共財を提供する組織に対する寄付について、報賞ないし誘因のための措置を設けることには、民主的政治過程に対する追加的入力として存在意義が認められる。」と指摘されている（渡辺・江頭編集代表・江頭・増井編・前掲注（4）50頁）。
- *7 ただし、他制度における寄付金と返礼品の関係は、必ずしも、ふるさと納税制度のそれと同じではない。例えば、認定NPO法人等になるためのPST（パブリック・

サポート・テスト）の算入の基礎となる寄付金については、寄付者に対してのお礼状や無料の会報誌などの送付やNPO法人が運営する施設等の作業の一環として作った「手芸品」などを除き、寄付者への対価性のある返礼品を受領することは認められていない（内閣府HPのQ&A参照）。このほか、内閣府では、平成29年度から、地方自治体への寄付について、寄付者が当該寄付に対する返礼品（記念品の類を除く）を受領している場合には、紺綬褒章の対象としない取扱いとしている。

- *8 Dunn, Elizabeth W.; Aknin, Lara B. and Norton, Michael I., 2014, Prosocial spending and happiness: Using money to benefit others pays off, *Current Directions in Psychological Science*, vol.23, no.1, pp.41-47.
- *9 例えば、「現実世界における寄付金のなかにはさまざまのものあり、必ずしも任意の処分ではなく、互酬関係の網の中で社会的な義務とされているものがありうる（渡辺・江頭編集代表・江頭・増井編・前掲注（4）37頁脚注4）」とされ、個人の寄付は任意性のある決定に基づくものばかりではない。
- *10 こうした災害等の影響下での寄付者の行動については、「新型コロナウイルス禍や自然災害による影響が相次ぐ中、ふるさと納税を活用した地域支援の動きが加速している。返礼品を選択しない「返礼品なし寄付」の件数が前年比2倍超となるなど、寄付金の使い道に重点を置いた寄付が増加。今後は、地元の農畜産物などの返礼品と併せ、寄付金の用途を明確にすることが、寄付の呼び込みにつながりそうだ」（「ふるさと納税 “返礼品なし寄付” 2倍 コロナや災害「地域応援」意識高まる」2020年8月24日 日本農業新聞）」と報道されている。
- *11 2国間の税率が異なる場合、企業は低税率国での活動を希望する。一方、各国は、自国で発生する企業の所得の最大化を求め、税率を一方の国よりも低く設定することで企業を誘致しようとする。この結果、企業誘致のために税率引き下げ競争（底辺への競争：Race to bottom）が生じる。租税競争以外の一般的な「底辺への競争」の詳細は、Tonelson, Alan, 2002, *The Race to the Bottom: Why a Worldwide Worker Surplus and Uncontrolled Free Trade Are Sinking American Living Standards, Colorado and Oxford: Westview Press.*を参照。
- *12 国税不服審判所 平成元年10月6日判決。
- *13 国税不服審判所 平成15年10月22日判決。

著者略歴

吉田 悦教（よしだ・よしのり）

1988年自治省採用。2013年総務省総合通信基盤局電気通信事業部高度通信網振興課課長。2014年関西学院大学法学部・大学院法学研究科教授、2017年総務省政治資金適正化委員会事務局長、2018年全国市町村国際文化研修所調査研究部長、京都大学公共政策大学院特別教授。