

【判例評釈】

ふるさと納税制度における返礼品提供の在り方についての考察

[大阪高裁令和2年1月30日判決]

Consideration on the way of providing return goods in the “Furusato nozei” donation program
[Osaka High Court Decision on January 30, 2]

中尾 真和
Masakazu NAKAO

I ふるさと納税制度の概要等

1 ふるさと納税制度の概要と沿革

ふるさと納税制度は、平成20年度の税制改正で導入された制度である。従来より、納税義務者が地方団体等に対して適用下限額¹を超える寄附を行った場合、適用下限額を超える寄附金の額につき、所得税上の所得控除（「超過額×個人ごとの累進課税税率」の額だけ税負担が減少）及び個人住民税の税額控除（「超過額×10%」の額だけ税負担が減少）が受けられることとなっていた。そして、ふるさと納税制度では、納税意識の涵養や地方自治の充実を企図して、これに特例分として個人住民税の税額控除（超過額の残りにつき税負担が減少。以下「特例控除」という。）が上乘せされることとなったのである²。

ふるさと納税制度については、創設当初、その利用状況が低迷していたものの、平成27年4月より、控除上限額が個人住民税の所得割額の2割に引き上げられたこと、いわゆるワンストップ特例制度が導入されたことに加え、返礼品の提供が定着し、その内容も充実するようになったことから、各地方団体における納税受入額が大幅に増加することとなった。

しかしながら、地方団体が、より多くの寄附金を得るため、ポータルサイトの活用等によって返礼品の提供に積極的になるにつれ、ふるさと納税制度の基礎をなす寄附という法的枠組みが無視されるようになり、過度な返礼品競争が行われるようになっていった。そこで、総務大臣は、平成27年から同30年にかけて、4度の通知（以下「本件通知」という。）を発し、「返礼品（特産品）の送付が対価の提供

との誤解を招きかねないような表示により寄附の募集をする行為」として、返礼品の価格や寄附額に対する返礼品の調達価格の割合（以下「返礼割合」という。）の表示等を行わないように求めるとともに、換金性、金銭類似性若しくは資産性の高いもの、又は、高額若しくは返礼割合の高いものを返礼品として送付しないことを求めた。最終的には、返礼割合については3割以下、返礼品の内容は地場産品に限るべきことが示されている。

これに対し、泉佐野市は、独自のウェブサイトを開設した上で、返礼割合を明示した返礼品の提供に加えて、ECサイト運営業者のギフト券（寄附額に対する割合2割～4割程度）を追加提供する旨を謳うことにより、継続して多額の寄付金を集め続けていた³。

2 ふるさと納税指定制度の導入

上記のような沿革を踏まえ、平成31年の地方税法改正により⁴、「ふるさと納税指定制度」が導入されるに至った（地方税法37条の2第2項、同法314条の7第2項（以下、併せて「地方税法37条の2第2項等」という。）。当該制度は、特例控除の対象となる寄附を受けることができるのは、寄附金の「募集の適正な実施に係る基準」として総務大臣が定める基準（以下「募集適正実施基準」という。）、及び、返礼品を提供する場合には返礼品の提供内容に係る基準（返礼品につき返礼割合3割以下、地場産品に限るとするもの。以下「法定返礼品基準」という。）のいずれにも適合するとして総務大臣が指定⁵した地方団体に限るとするものである⁶。

そして、地方税法37条の2第2項等は、募集適正実施基

¹ 近年、徐々に引き下げられ、現在は所得税、住民税ともに2000円が下限額とされている。

² 所得税法78条、地方税法37条の2、314条の7参照。なお、それぞれ控除上限額が設定されている。

³ 平成30年度には約497億円を集めている。

⁴ 令和元年6月1日施行。

⁵ 指定は原則1年単位で行うこととされ、指定対象期間は、毎年10月1日からその翌年9月30日までの期間とされている（地方税法施行規則1条の16第2項参照）。

⁶ この点、総務大臣の指定がない地方団体に対して寄附をした者は、従来の所得税の所得控除及び個人住民税の税額控除は受けられるが、特例控除は受けることができなくなる。

準の具体的内容につき総務大臣に委任しており、これを受けて、平成31年総務省告示第179号（以下「本件告示」という。）2条は、募集適正実施基準を満たすためには、以下の各号の全てに該当することが必要である旨規定している。

(1) 本件告示2条1号（以下「募集適正実施1号基準」という。）の概要

特定の者に対して経済的利益の供与を行うことを約して寄附者を紹介させる方法その他不当な方法による募集、返礼品を強調した寄附者を誘引するための宣伝広告、寄附者による適切な寄附先の選択を阻害するような表現を用いた情報提供等の取組を行わないこと。

(2) 本件告示2条2号（以下「募集適正実施2号基準」という。）の概要

各年度において寄附金の募集に要した費用の額の合計額が、当該各年度において受領した寄附金の額の5割以下であること。

(3) 本件告示2条3号（以下「募集適正実施3号基準」という。）の概要

平成30年11月1日から地方税法37条の2第3項所定の指定申出書提出日までの間（以下「認定基礎期間」という。）に、本件告示1条に規定する趣旨に反する方法により他の地方団体に多大な影響を及ぼすような寄附金の募集を行い、当該趣旨に沿った方法による寄附金の募集を行う他の地方団体に比して著しく多額の寄附金を受領した地方団体でないこと。

なお、本件告示1条では、当該告知の趣旨につき、「ふるさと納税制度（中略）が、ふるさとやお世話になった地方団体に感謝し、若しくは応援する気持ちを伝え、又は税の使い途を自らの意思で決めることを可能とすることを趣旨として創設された制度であることを踏まえ、ふるさと納税制度の適切な運用に資するため、ふるさと納税制度の対象となる地方団体の指定に係る基準等を定めるものとする。」と規定されている。

3 国地方係争処理委員会による勧告

(1) 勧告に至るまでの経緯

泉佐野市は、平成31年4月5日、ふるさと納税指定制度に関して指定を受けるための申出を行った。なお、その際、提出書類には、返礼品については提供しない旨の記載がなされていた。

これに対し、総務大臣は、令和元年5月14日、泉佐野市を不指定とする通知を行った（当該不指定に係る処分を「本件不指定処分」という。）。その際、不指定の理由とし

て、①泉佐野市から提出された申出書及び添付書類の内容が地方税法37条の2第2項等の基準に適合していることを証するとは認められないこと（以下「不指定理由①」という。）、②認定基礎期間中、返礼割合が3割超又は地場産品以外の返礼品等を提供することにより寄附金の募集を行い、著しく多額の寄附金を受領しており、募集適正実施3号基準に該当しないこと（以下「不指定理由②」という。）、③現に泉佐野市が実施している寄附金の募集の取組の状況に鑑み、法定返礼品基準に適合する団体とは認められないこと（以下「不指定理由③」という。）が付記された。

その後、泉佐野市は、令和元年6月10日、本件不指定処分に不服があるとして、国地方係争処理委員会に対し、本件不指定処分を取り消し、泉佐野市についてふるさと納税制度の対象となる地方団体として指定すべき旨の勧告を求めて審査の申出を行った⁷。

(2) 国地方係争処理委員会の審査の内容

国地方係争処理委員会における審査では、上記①～③の各不指定理由の妥当性について、泉佐野市及び総務大臣の主張を踏まえ、次のような内容が指摘されている。なお、不指定処分に係る理由付記等の手続的不備の部分については、具体的検討は示されていない。

(i) 不指定理由①について

総務大臣は、不指定理由①について、泉佐野市が申出書提出後にウェブサイト等において返礼品等の提供をほめかす行動をとっていたことから、同市が申出書に記載した「返礼品等を提供しない」との内容が虚偽であったなどとして、申出書及び添付書類（返礼品等を提供することに関する書類）に不備があると主張したが、国地方係争処理委員会は、返礼品等を提供しないという申出をした後に返礼品等の提供を行うことも手続上可能とされていたことなどを理由として、各書類に不備があったとまではいえず、この点は不指定の根拠とはならないとした。

(ii) 不指定理由②について

国地方係争処理委員会は、まず、募集適正実施3号基準の内容について、ふるさと納税制度における寄附金の募集に関して健全かつ公正な制度運用の実現を目指し、特定の地方団体が法の趣旨に反する方法により他団体へ多大な影響を及ぼすような募集が行われることで著しく多額の寄附金を受領するといった事態が生じないことを求めようとするものであって、合理的であるとした上で、他の地方公共団体の財政に累を及ぼすような施策を行ってはならないとする地方財政法2条1項の趣旨をも踏まえ、返礼品競争に伴う問題を助長させないために募集適正実施3号基準のような基準を設けることは、違法、不当とはいえない

⁷ 地方自治法250条の13第1項参照。

としている。さらに、その適合性判断において、過去の事情を考慮対象とすること自体は可能である旨も言及している。

しかしながら、国地方係争処理委員会は、募集適正実施3号基準が、過去の募集態様及び募集結果につき、適合性判断の資料の一つとして考慮しようとするものではなく、過去の募集態様及び結果に係る一定の事実が存在することのみによって、一律に不指定にしようとするものであることは、地方税法の委任する範囲を超えるおそれがあると指摘している。

さらに、国地方係争処理委員会は、単に技術的助言に反するに過ぎず行為時に違法とまでいえないような募集行為が過去に存在したことを理由として不指定とすることは、技術的助言に従わなかったことを理由とする不利益な取扱いとして地方自治法247条3項に反するおそれがあり、また、過去に一定の事実が存在することのみによって一律に不指定とすることは、国の関与について目的を達成するために必要最小限度のものにすべきとする関与の基本原則（地方自治法245条の3第1項）に反するおそれもあるなどと指摘した上で、不指定理由②は不指定の根拠とならないと結論付けている。

(iii) 不指定理由③について

不指定理由③について、泉佐野市が、申出書に返礼品等を提供しないと記載している以上、法定返礼品基準に適合しないことを理由として不指定とすることはできないなどと主張したのに対し、総務大臣は、申出書の記載のみならず客観的情報に基づいて判断を行うべきなどと主張した。

そして、この点につき、国地方係争処理委員会は、申出書に返礼品等を提供しないと記載した場合には法定返礼品基準について適合性判断をすべきでないという見解のほか、ふるさと納税に関する地方団体の指定については、返礼品等を提供する場合とそうでない場合とで区別がないのであって、指定を受けた後に返礼品等を提供することも可能なことから、申出書に返礼品等を提供しないと記載されていた場合であっても、法定返礼品基準についても適合性判断をすべきという見解もあり得ることを示している。その上で、当事者による主張が尽くされているとはいえず、さらに検討を要する問題であるとしている。

(3) 勧告の内容

国地方係争処理委員会は、令和元年9月3日、総務大臣に対し、上記審査内容の趣旨に従い、再度の検討を行った上で、その結果を理由とともに泉佐野市へ通知すべき旨を勧告した（以下「本件勧告」という。）。

II 本件訴訟（大阪高判令和2年1月30日⁸）の概要等

1 訴訟に至るまでの経緯

本件勧告を受けて、総務大臣は、令和元年10月3日、泉佐野市に対し、本件不指定を維持する旨の通知を行ったが、その際、不指定理由①については、独立の不指定理由とはしないとして撤回した。

そこで、泉佐野市は、令和元年11月1日、地自法251条の5第1項2号に基づいて、本件訴訟の提起に至った。

2 本件訴訟の概要

(1) 争点

本件訴訟において争点として取り上げられたのは、以下のとおり、争点Ⅰ（募集適正実施3号基準の憲法適合性等）、争点Ⅱ（募集適正実施3号基準の地方自治法適合性）、争点Ⅲ（不指定に係る要件判断における違法の有無）、及び争点Ⅳ（手続的違法の有無）である。なお、争点Ⅳについては、予備的主張とされている。

(i) 争点Ⅰ（募集適正実施3号基準の憲法適合性等）

当該争点については、まず、地方税法37条の2第2項等における「募集の適正な実施に係る基準」の意義と関連して、総務省告示への委任が白紙委任に当たるか否か（以下「争点Ⅰ甲」という。）、また、募集適正実施3号基準が委任の趣旨の範囲内にあるか否か（総務大臣の裁量権の逸脱濫用の有無。以下「争点Ⅰ乙」という。）が問題とされている。

さらに、募集適正実施3号基準につき、過去において適法であった募集行為を遡及的に不利益に取り扱う規定として租税法律主義に反するか否かという点も問題とされている（以下「争点Ⅰ丙」という。）。

(ii) 争点Ⅱ（募集適正実施3号基準の地方自治法適合性）

当該争点については、募集適正実施3号基準が、技術的助言に従わないことへの不利益の取扱いを規定したものととして地方自治法247条3項に反するか否か（以下「争点Ⅱ甲」という。）、及び、同法245条の3が規定する国の関与の必要最小限の原則に反するか否かという点（以下「争点Ⅱ乙」という。）が問題とされている。

(iii) 争点Ⅲ（不指定に係る要件判断における違法の有無）

当該争点に関しては、泉佐野市について、募集適正実施基準及び法定返礼品基準への適合性が問題とされている。後者については、特に、返礼品の提供をしない旨申し出た場合に法定返礼品基準の適用について審査することの適法

⁸ 未公開、裁判所ウェブサイト掲載。

性に着目されている。

(iv) 争点Ⅳ(手続的違法の有無)

ここでは、予備的主張として、本件告示制定手続の適法性、及び、本件不指定処分に係る手続が、許認可等の基準の公表に関する規定(地方自治法250条の2)ないし処分理由を記載した書面の交付に関する規定(同法250条の4)に反するか否かという点が問題とされている。

(2) 裁判所の判断内容

大阪高裁は、各争点につき以下のような判断理由を示した上で、泉佐野市の請求を棄却している。

(i) 争点Ⅰ(募集適正実施3号基準の憲法適合性等)について

① 地方税法37条の2第2項等による委任に関する点(争点Ⅰ甲及び乙)

ア 憲法適合性等の判断基準

(ア) 白紙委任に関する合憲性判断基準

大阪高裁は、地方税法37条の2第2項等による委任が白紙委任であり憲法に反するとの主張に係る合憲性判断基準につき、「委任は、立法権が国会に属するという憲法の原則を崩さない程度において、個別具体的に限られた特別の事項についてのみ行われ得るものであり、一般的抽象的な委任は、憲法上付与された立法権の許容する限度を超えては許されないというべきであり、授權規定が憲法の許容する委任の限度を超えるか否かについては、当該規定のみならず当該法律の他の規定や法律全体の趣旨、目的の解釈によって、その委任を受けた機関を指導又は制約すべき目標、基準、考慮要素等が合理的に導き出される限り、憲法の許容する委任の限度を超えるものではないというべきである(最高裁平成26年(オ)第77号同27年12月14日第一小法廷判決・民集69巻8号2348頁参照。)」と述べている。

(イ) 委任範囲からの逸脱に関する判断基準

また、大阪高裁は、募集適正実施3号基準が地方税法37条の2第2項等の委任の範囲を逸脱しているとの主張に係る判断基準については、「法律による行政の要請は、国民の権利義務を制限する場合(国家行政組織法12条3項)と否とを問わず妥当するというべきであるから、本件告示が法37条の2の委任の範囲内にあるかについては、委任命令の合憲性に関する一般的な判断方法に従い、授權法である法37条の2の文言・文理のほか、法が本件告示に委任した趣旨、法37条の2を含めた本件制度の趣旨及び、目的及び仕組みとの整合性、委任命令によって制限される権利利益等に照らして本件告示が授權の趣旨に反しないかを検討することになる(最高裁平成24年(行ヒ)第279号同25年1月11日第二小法廷判決民集67巻1号1頁参照。)」と述べている。

(ウ) 地方税法37条の2第2項等の趣旨の確認方法

地方税法37条の2第2項等には、その趣旨を直接示した文言が含まれていないところ、大阪高裁は、その趣旨の確認方法につき、「〈1〉授權規定そのものに委任の基準や考慮要素が明示されていなくとも、委任を受けた機関を指導又は制約すべき目標、基準、考慮要素が導き出せるか、他方、〈2〉その委任の趣旨が何であるかを文言のほか、関連諸規定や授權法全体の解釈によって導き出せるかにつき、本件制度の創設の経緯や、その後本件指定制度導入に至る経緯等、隣接する諸制度における他の規定や法律全体の趣旨によりこれを補って解釈することとなる。」と述べている。

イ 地方税法37条の2第2項等が前提としている事象及び問題点

大阪高裁は、ふるさと納税指定制度の導入前における、ふるさと納税制度をめぐる地方団体の在り様について、「地方団体の特色ある施策や事業への寄附という本来の趣旨に沿う発展以上に、返礼品の内容に工夫を凝らしてこれを誘引とする寄附の募集にも注力してより多くの寄附金を得る、いわゆる『返礼品競争』に参入せざるを得なくなり、そのため、高価品あるいは換金性の高い物品・役務の提供により、直接的に納税者を誘引する事態となり、次第に、得た寄附金は、本来振り向けられるべき地方の事業や特色ある施策ではなく、返礼品の経費(調達、広告、送付費用)に充当されることを余儀なくされる状況」の中、総務大臣通知に従わずに返礼品競争への新たな参入をする地方団体が、他の地方団体の更なる参入を促すという悪循環に陥っていたと指摘している。そして、このような悪循環から生じた問題として、以下のようなものが挙げられるとしている。

㉗ 本件制度の依拠する寄附の法的枠組みに反して、対価と見まがうような水準の返礼品の提供を直接的に誘引として募集を行うことの法的観点からの問題(これには納税者寄附者に寄附額全額の控除以上に適用下限額を超える部分につき無償で返礼品を供与することは特定寄附者への利益供与に該当するのではないかとの疑問も含まれる。)

㉘ かかる返礼品に依存した募集を行うと、得た寄附金の多くが返礼品の経費等募集に要する費用(調達、送付、広告費用等)に充当され、本来の地方団体の取組事業に充てられる部分が減少して、同事業をはじめとする地方団体の施策の発展への支障が生じる懸念

㉙ 本件制度が本来の趣旨とする地方団体自身の取り組む特色ある施策等とは関係のない返礼品を提供することにより、本来の地方団体の取組事業・施策に及ぼす影響

- ㊤ 返礼品に依存した募集を改め、寄附先を選ばれるような事業施策を育成して募集を行うようにするには相応の時間を要すると考えられること
- ㊦ 高額な返礼品を誘引として募集を行う団体があるとき、本件制度により地方団体間に税収移転効果が生じるため、他の地方団体も税収減を回避しようと同水準あるいはより高額な返礼品で誘引する募集を止められなくなるとの悪循環が生じること
- ㊧ 本件制度は納税者に向けた制度であるが、いかなる募集を行おうと結果として地方団体間の税収移転効果が生じてしまうこと
- ㊨ 寄附という法的枠組みであることの認識を促す通知を繰り返しても枠組みから逸脱して返礼品提供に依存した募集を継続した地方団体が、他の多くの募集を改めた地方団体に対し税収の減少を甘受させてでも上記の方法を更に継続することにより、結果として極めて多額の寄附金がますますこれら特定の地方団体に集中することになること

ウ 地方税法37条の2第2項等による委任の趣旨

大阪高裁は、地方税法37条の2第2項等における「募集の適正な実施に係る基準」の趣旨について、「本件指定制度の趣旨は、本件制度の趣旨に沿う募集を行うのは、これらの諸要因が是正されない中では困難であったから、最終的に、前記の諸問題に関連する諸要因や諸条件を改善・解消した地方団体のみによって本件制度を運用できるようにし、もって当初本件制度が企図する好循環が行われるよう促し、本件制度の正常な運用の回復を期することにあると解される。」とした上で、同法による委任の趣旨については、「そうすると、法は、総務大臣に対し、適正な募集に係る基準として、本件制度の正常な運用を回復し、寄附金募集の適正な実施を確保するために、寄附先となり得る地方団体指定の基準の制定に当たって、上記(3)ウにみた4回の通知に至った諸要因として社会内に生じた現象の具体的な因果経過や客観的事実を踏まえ、社会経済政策の見地から、必要な合理的条件を設定する権限を委ねたというべきである。」として、総務大臣には、社会経済的あるいは政策的な広い裁量の下に、上記諸要因や弊害に関連する事情を取捨選択あるいは組み合わせることによって、必要かつ適切な条件設定を行うことができると述べている。そして、さらに、「本件制度発足以降の運用期間を通じて、本件制度の趣旨に沿う運用をし、又はこれに改めてきた地方団体を特例控除対象寄附金の寄附先として選定する一方で、上記趣旨に反する募集を継続して寄附金を多く受領し

た地方団体を参入させないことが可能な選別基準を設けることもその委任の趣旨に含まれるというべきである。」などと述べている。

エ 争点に対する判断

(ア) 争点I甲について

大阪高裁は、上記地方税法37条の2第2項等の趣旨及び目的からすれば、委任を受けた総務大臣において、その考慮要素を合理的に導き出すことが可能であり、したがって、地方税法37条の2第2項等による委任は、白紙委任であるとはいえないとした。

(イ) 争点I乙について

大阪高裁は、募集適正実施3号基準の内容は、上記悪循環の発生した経過に関わる諸要因のうちの顕著なものを指摘したものであり相当の理由があるとした上で、「地方団体が、特例控除対象となる寄附金の寄附先となることにより寄附金をより多く受け得る利益は、本件制度が上記記法的枠組みを採った結果、地方団体が受け得る事実上の期待」に過ぎないことなどから、募集適正実施3号基準の制定に関して、総務大臣による裁量の逸脱があるとはいえないとした。

なお、本件勧告でも指摘されていた、過去の募集態様とその結果をもって「直ちにかつ一律に」不指定団体の要件とすることが委任の趣旨の範囲を超えている旨の泉佐野市の主張について、大阪高裁は、「本件制度において募集の適正な実施を確保するためには、指定対象期間における募集の適正な実施のための直接的な法規制のみならず、本件制度が陥った悪循環を脱し、本件制度の正常な運用を回復することも必要であると解されるから、指定対象期間における適正な募集を行う意思と能力の有無の認定資料の一つとして過去の募集態様を問題とするだけでは足りず、本件指定制度発足当初は前記の悪循環の発生と関連する諸要素を解消した地方団体だけで本件制度を運用することとし、前記(4)イ(イ)で挙示するような悪循環に関連する諸要素を解消・改善した地方団体であることや、これと関連を有しない地方団体であることを一律に条件と設定したとしても、不合理とまでいうことはできず、これが委任の趣旨の範囲を超えるとはいえない。」などと述べている⁹。

(ウ) 関連する原告の主張について

大阪高裁は、泉佐野市による、地方税法37条の2第2項等に係る委任内容を告知により定めることが違法である旨の主張、募集適正実施基準において地方団体の理解や納得を考慮すべきではない旨の主張、寄附金の受領額が多いのは正当な競争の結果である旨の主張などについて、上記

⁹ なお、裁判所は、本件勧告が、「直ちにかつ一律に」不指定団体の要件とすることにつき、上記委任の趣旨の範囲を超える「おそれ」を指摘するにとどまり、違法と断ずるものではないとも指摘している。

地方税法37条の2第2項等の趣旨等から、いずれの主張についても退けている。また、自治権を理由として総務大臣の裁量権は狭くあるべきとの主張についても、「本件制度下において寄附金の募集を行うこと及びその方法についても、飽くまでも本件制度の趣旨に反しない限度でしかその自治は及ばないというべきであり、当該団体のみの判断で全くの自由に行い得るものではないと解される。」などとして、退けている。

② 租税法律主義に関する点（争点Ⅰ丙）

大阪高裁は、募集適正実施3号基準が過去において適法であった行為を遡及的に不利益に取り扱うものとして租税法律主義に反するか否かという点につき、そもそも、租税法律主義を定める憲法84条は、国民の財産権及び国民の課税関係上の地位について規定するものというべきであり、国ないし地方団体相互の関係が問題となっている本件には適用の前提を欠くとした上、「本件指定制度の適用によりその指定を受けなかったことは、過去に遡って地位を喪失ないし変更する等の効果を受けるというものでもないから、租税関係法令の遡及適用の問題は生じない」、「特例控除対象となる寄附金を受け得る利益というものは事実上の期待にすぎず、既得の法的地位に変更をもたらすものではないから問題とされる余地はない」などと述べ、泉佐野市の主張を退けている。

（ii）争点Ⅱ（募集適正実施3号基準の地方自治法適合性）について

① 地方自治法247条3項に関する点（争点Ⅱ甲）

大阪高裁は、本件通知につき、ふるさと納税制度の趣旨に沿った地方団体の施策や事業とも関連する余地があるため技術的助言とされたものの、その内容は、ふるさと納税制度が前提としている寄附に係る税額控除という法律的な仕組みの遵守を求めたものであったとしている。その上で、「泉佐野市が本件指定制度において指定を受け得なかったのは、本件告示2条3号という法律に基づく指定要件に該当しなかったからであるが、それは法的な枠組みに沿って募集の在り方を是正しなかったためであって、前記の各通知に従わなかったことそれ自体を理由とするものではないから、本件指定制度の導入により不利益に扱われるとか、制裁を受けたという関係にはない。」などとして、募集適正実施3号基準は地方自治法247条3項に反しないと判断している。

② 地方自治法245条の3に関する点（争点Ⅱ乙）

大阪高裁は、まず、募集適正実施3号基準のうち、過去の受領に係る寄附金額が著しく多額であるとの要件が不明確であり、本件指定制度導入後の違反の場合と不均衡が生じることから、国の関与が必要最低限となっていないとの主張につき、「認定基礎期間中にいかなる金額の寄附金

を得たかは事後的にしか判明しないから、本件指定制度に定める基準が上記のような定めとなるのはやむを得ない」、「将来の指定期間における指定の可否は、当該時点において総務大臣が法の委任に基づき合理的に定める基準に従って行われるべきものであって、現時点における不確実な予想に基づき均衡の有無を論ずべきものではない」などとして、退けている。

また、募集適正実施3号基準において、一律に過去において一定の行為を行わなかったことが要件とされていることにより必要最小限度を超えた関与となっているとの主張については、争点Ⅰ乙に係る判断と同様に、ふるさと納税制度や地方税法37条の2第2項等の趣旨を踏まえて、これを退けている。

その他、返礼品を提供しない地方団体にも募集適正実施基準を適用している点で必要最小限の関与とはいえないとの主張については、地方税法37条の2第2項等が特に返礼品を提供する場合とそうでない場合とで区分していないことなどを理由としてこれを退け、不指定や指定の取消しを受けた場合その後指定を得ることができる復権の時期やめどが明確でなく、予測可能性や法的安定性を害するとの主張については、「本件指定制度は、指定後に基準に適合しなくなり指定が取り消された場合、2年間指定を受けることができないとの規定を設けているが、これは、法が、指定取消しの場合、2年間は指定を得られないという欠格事由を定めたものであって、同期間経過後において指定を受けるには、その時点における基準に適合していることが前提となるのであり、当然に指定を受けられることが保証されているものではないと解されるから、指定取消しの場合と不指定の場合との均衡をいう原告の主張は前提を欠く。いずれの場合も、総務大臣が定める当該時点における指定基準（認定基礎期間についても、当該時点における合理的なものが定められることとなると思われる。）に基づいて指定されるべきであるから、上記の点が必要最小限度の関与の原則に反するとはいえない」などと述べ、これも退けている。

（iii）争点Ⅲ（不指定に係る要件判断における違法の有無）について

① 募集適正実施基準への適合性

大阪高裁は、認定基礎期間中の5か月間における泉佐野市の寄附金受入額が331億円超に上ること、さらに、「この金額は、多くの他の地方団体が趣旨に沿う方法に改めた中で、返礼品基準に反する募集方法を継続した上、（中略）アマゾンギフト券の上乗せによりその返礼割合を更に高めたため、寄附金が極端に集中したことによるとみられる」ことなどから、泉佐野市が、募集適正実施3号基準における「趣旨に沿った方法による寄附金の募集を行う他の地方

団体に比して著しく多額の寄附金を受領した」場合に該当するとして、募集適正基準に適合しないことは明らかであるとされている。

② 返礼品基準への適合性

大阪高裁は、まず、地方税法37条の2第2項等につき、「文言上『返礼品等を提供する場合』と定め、『返礼品を提供する旨の申出をする場合』とは規定していないから、返礼品に関する法37条の2第2項1、2号の要件充足を求められるのは、申出書において返礼品提供の申出をした場合に限定されるわけではなく、総務大臣が、当該地方団体が返礼品を提供する予定であると認めた場合も含むと解される」などとして、申出書において返礼品等を提供しないと記載した泉佐野市についても、返礼品基準に基づいて指定の適否を審査できるとした。

その上で、大阪高裁は、泉佐野市につき、「認定基礎期間中も、また、申出後（認定基礎期間後）・申出の審査期間中も、同様に趣旨に反する募集を継続し、これにアマゾンギフト券を上乗せするとして、その返礼割合を更に高め、自らに極めて多額の寄附金を更に集中させるなどの行為に出ているところであるが、これは、泉佐野市が本件制度の趣旨について異なる前提に立つことをうかがわせるものであるのみならず、指定対象期間開始後も申出に反し返礼品を提供するのではないかとの疑いを強め、同市の返礼品を提供しない旨の申出の信用性を低めるものといわざるを得なかったし、どのような手段であれ寄附金を集めてしまえば、結果的には特例控除寄附金と扱われ、納税者の特例控除の効果が生じ（そのため、他の地方団体においても住民税減収効果も生じることになる。）、これを否定されることがないことを見越しての行為ではないかと疑われてもやむを得ない面があったといわざるを得ない」としつつも、「上記申出は、本件指定制度が創設されて初めてのもので、法の解釈が必ずしも帰一せず、また、その運用の実情も地方団体に必ずしも十分周知されていない状況にあったものと考えられる。したがって、泉佐野市が当初は返礼品を提供することを考えておらず、その旨の申出を行った以上、返礼品に関する様式3等の提出の要はないものと考え、これを提出しなかったというのもっともなこととみられるから、被告が泉佐野市の申出を審査し、同市が返礼品の提供をする意思があると判断したのであれば、被告としては、原告に対しその旨を指摘し、返礼品に関する事項につき補正を促すなどすべきであり、これを欠いたまま不指定理由〈3〉に基づいて不指定処分を行うことは、手続的に問題とする余地があるといわざるを得ない。」と手続的な不備があったと指摘している。ただし、大阪高裁は、泉佐野市については募集適正基準につき要件を欠いていること

から、上記の補正を促さなかったとしても、これが結果に影響を及ぼすものではないとしている。

(iv) 争点Ⅳ（手続的違法の有無）

大阪高裁は、本件告示が行政手続法に定める事前の意見募集手続を経ずに制定されたものであり違法である旨の主張につき、行政手続法4条4項6号が国と地方公共団体の関係等につき同法6章の適用を除外していることを指摘し、これを退けている。

また、大阪高裁は、許認可等の基準の公表に係る地方自治法250条の2第1項は、法令の規定それ自体において既に明確に定められており、当該法令の定めのみによって判断することが可能な場合にまで、別に審査基準を定めることを求めるものではないと解されるとした上で、募集適正実施基準及び法定返礼品基準等の内容については、法及び本件告示の内容から明らかとして、この点に係る泉佐野市の主張を退けている。

さらに、大阪高裁は、許認可等を拒否する際の理由付記に係る地方自治法250条の4について、泉佐野市は、本件不指定処分に伴う不指定理由の記載内容から、不指定とした総務大臣の判断過程やその基礎となった事実関係について認識していた又はし得たとして、この点に係る泉佐野市の主張も退けている。

Ⅲ 分析、検討

本件訴訟の主意的主張に関する争点（争点Ⅰ～Ⅲ）について、大阪高裁は、地方税法37条の2第2項等の趣旨が、返礼品競争によって生じた悪循環を解消し、ふるさと納税制度の正常な運用の回復を期することにあるとした上で、募集適正実施基準等の基準設定およびその運用が、基本的に当該趣旨に沿うものであることを理由として、泉佐野市による主張を退けるという判断構造を採用している。以下、本稿では、この判断構造を踏まえ、大阪高裁による争点判断の是非につき、分析、検討を行うこととする。

1 地方税法37条の2第2項等の趣旨等について

(1) ふるさと納税制度の法的枠組み

大阪高裁は、返礼品競争に伴う悪循環から生じる問題点として、一番目にふるさと納税制度の法的枠組みに関するものを挙げているところ、その他判断の過程を見る限りにおいても、この点について特に着目していることがうかがわれる。

ふるさと納税制度は、所得税法及び地方税法に設けられた、納税義務者が一定の団体等に寄附を行った場合に所得控除ないし税額控除を受けることができるという仕組みを

基礎として、特例控除を上乗せするものである。ここにおける寄附とは、経済的利益等の無償の供与を意味するものであり¹⁰、所得税、地方税法のほか、法人税法等においても同様の概念が使用されている¹¹。したがって、対価を伴う金銭の提供は、原則として寄附には該当しないこととなる。この点、国税庁としては、返礼品を受け取ることによって得られる経済的利益について、基本的に一時所得に該当する、すなわち、返礼品の受け取りを法人（地方団体）からの贈与とみなすことにしているようである¹²。

しかしながら、ある納税義務者が寄附名目で地方団体に金銭の提供をした場合であっても、それに関連して送付された返礼品が当該金銭の提供の対価とみなされるのであれば、原則として寄附に係る各種控除を受けることはできないということになる。そうすると、仮に、納税義務者が、対価とみなされる返礼品を受け取ったにもかかわらず、地方団体に寄附名目で提供した金銭につき寄附に係る控除の対象とする申告を行った場合、課税庁としては、合法性の原則の下、これに対して更正処分をしなければならないということとなる¹³。したがって、寄附に係る控除という法的枠組みを利用する以上、地方団体が対価の提供を行わない状態を維持する必要がある、これを顧みずに特定の地方団体が対価とみなされるような返礼品の提供を謳って寄附の募集を行うことは、ふるさと納税制度の法的根拠を失わせることに繋がり、さらに派生的にふるさと納税制度の実効性に関する種々の問題を生じさせるのである。

(2) 返礼品の対価性

それでは、実際のところ、泉佐野市が提供したような返礼品が対価に該当すると解すべきであろうか。対価性という概念の内容に触れた裁判例として、消費税に関するものではあるが、大阪高判平成24年3月16日¹⁴が存在する。当該裁判例では、「資産等の譲渡」における対価に該当するためには、「対価に事業者が行った当該個別具体的な役務提供との間に、少なくとも対応関係がある、すなわち、当該具体的な役務提供があることを条件として、当該経済的利益が収受されるといい得ることを必要とする」とさ

れ、課税対象を広く設定している消費税法においては、その他に対価支払いの任意性や役務提供と其对価（経済的利益）との間の同等性といった要素は不要であるとしている。

当該裁判例が示した基準は、対価という概念に関する一般的なものと解され、ふるさと納税制度における返礼品の対価性に関しても、役務の提供を返礼品の授受と読み替えた上で参考にすることができるようと思われる。この点、少なくとも返礼品に関して、対価支払いの任意性が問題となる場面は想定し難く、また、寄附の無償性から派生して返礼品の対価性が問題となっていることからすれば、同等性を要求すべきとは考えられない。したがって、返礼品の対価性判断に当たって、上記裁判例の示した基準を超えて、任意性又は同等性といった要素は不要であると考えられる。

これを踏まえて、泉佐野市により提供されていた返礼品の対価性について検討してみると、まず、一般に納税義務者が泉佐野市への寄附を行おうとする場合に利用すると考えられるポータルサイトにおいては、手続きの流れとして、返礼品を選択した上で寄附申請をするものとされていることが目に留まる。さらに、返礼品の内容については、返礼割合が明示された物品、ギフト券等となっており¹⁵、これらの状況からすれば、納税義務者が返礼品を選択して寄附金名目の金銭の提供が行う場合の意思については、多くの場合、返礼品を受け取ることを条件に金銭の提供を行うとの内容であると考えられる。そして、泉佐野市は、このような納税義務者の意思表示（申込）に対して承諾を行い、寄附名目の金銭の提供を受けた上で返礼品を提供していたと考えられるのである¹⁶。そうすると、当事者の意思表示の合致により成立した契約の内容という観点からすれば、寄附金名目の金銭の提供と返礼品の提供との間には対応関係があり、当該返礼品は対価に該当すると言ふべきように思われる¹⁷。

一方、泉佐野市以外の地方団体においても、ポータルサイトを通じて、返礼品を選択してから寄附申請が行われる点は同様である。その際、返礼品について寄附した金額に

¹⁰ 渡辺徹也「最近の税制改正における寄附金の扱い—大学等への寄附・ふるさと納税・格差問題を中心に—」税務事例研究156号43頁（2017）等参照。

¹¹ 法人税法37条7項等参照。

¹² 国税庁、「『ふるさと納税』を支出した者が地方公共団体から謝礼を受けた場合の課税関係」、<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shotoku/02/37.htm>、（2020.03.31）参照。

¹³ さらに言えば、寄附金控除の対象とならないことを認識していたにもかかわらず、それを控除する内容の申告書を提出する（それに伴って本来納付すべき税を納付しない）行為は、通脱罪に該当し得る。

¹⁴ 訟月58巻12号4182頁。

¹⁵ 泉佐野市、「さのちよく」、<https://furusato-izumisano.jp>、（2020.03.31）参照。

¹⁶ 納税義務者による意思表示の後、地方団体から、改めて契約の内容を修正する旨の意思表示がなされているとは考え難い。

¹⁷ その他、対応関係を打ち消すような事情も見当たらないように思われる。

対応する割合こそ記載されていないものの、寄附名目の金銭提供額に応じて受け取ることのできる返礼品の内容が異なるものとなっている¹⁸。そうすると、納税義務者が返礼品を選択して寄附金名目の金銭の提供を行った場合の意思は、やはり、返礼品を受け取ることを条件として金銭の提供を行うとの内容である可能性が高く、泉佐野市の場合と同様に、寄附金名目の金銭の提供と返礼品の提供との間に対応関係が生じていると考える余地はあるように思われる¹⁹。この点、確かに、泉佐野市が提供していた返礼品の返礼割合と総務大臣が指定した上限（3割）を守る地方団体が提供する返礼品の返礼割合との間には、大きな隔たりがある。しかしながら、返礼割合3割相当の返礼品の提供の有無が、寄附をするか否かの意思決定に大きく影響しないかといえ、疑問が残るところである。

なお、総務大臣は、本件通知等において、泉佐野市が提供していた返礼品が対価に該当するとは断言しておらず、大阪高裁も、泉佐野市の提供していた返礼品については、「対価と見まがうような」ものという歯切れの悪い表現を使用している²⁰。この背景には、ふるさと納税制度の維持及び国民への配慮があるように思われる。というのも、泉佐野市が提供していた返礼品につき対価と断言することは、上記のとおり、他の地方団体が提供する返礼品の対価性にも影響を生じかねず、ふるさと納税制度の発展に大きく貢献してきた返礼品の提供を継続するための障害となり得る。したがって、総務大臣としては、返礼品の対価性を抑えつつも、ふるさと納税制度への貢献を期待できるラインに事態を収束させたいとの意図があったのではないかと推測されるのである。また、返礼品を対価とみなした場合、返礼品を受け取った納税義務者については、法規範上、対応する寄附名目の金銭提供につき各種控除を受けられないとせざるを得ないが、その場合であっても、泉佐野市に対する金銭提供の効果自体は失われぬ。つまり、返礼品競争により生じたツケを全て国民である納税義務者に背負わせることとなるのであって、これが国民の強い不満を招くであろうことは容易に推測できるのである。

このように、少なくとも泉佐野市が提供していた返礼品については、対価に該当する可能性が極めて高いと考えられるが、ふるさと納税制度の維持及び国民への配慮から、総務大臣側がこれを対価と断言できず、厳格な措置を執る

ことができなかったという特殊な事情がうかがわれるのである。

2 募集適正実施3号基準の妥当性

上記地方税法37条の2第2項等の趣旨からすれば、総務省告示に委任される内容を読み取ることは十分可能であると考えられる（争点Ⅰ甲）。その上で、募集適正実施3号基準が、地方税法37条の2第2項等の趣旨を汲み、不適切な返礼品の提供により悪循環を助長している地方団体を排除しようとするものであることは明確であろう。そうすると、募集適正実施3号基準の内容ないしこれに基づく本件不指定処分が、技術的助言に従わなかったことに対する制裁であったとまでは言えないように思われる（争点Ⅱ甲）。

しかしながら、募集適正実施3号基準は、過去の募集態様とその結果をもって「直ちにかつ一律に」不指定団体の要件としている点については（争点Ⅰ乙、争点Ⅱ乙）、慎重な考慮が必要であるように思われる。というのも、確かに、弁護士法7条が過去に禁錮以上の刑に処せられた者を一律に欠格としていることなどに鑑みると、過去の一定の事実の存在のみをもって欠格事由とする手法自体が不適当とまでは言い難いものの、そのような手法による規制が、欠格事由に該当する者に多大な影響を与えることになることからすれば、ある規制における手段の相当性という観点から、当該手法を選択しなければならない理由の有無、欠格事由として挙げる内容等について、検討が必要であると考えられるのである。

この点、泉佐野市による寄付の募集態様は、ふるさと納税制度の法的枠組みを無視するものであり、国が法を厳格に適用した場合に納税義務者が各種控除を受けられないというリスクをも顧みないものであったことに加え、ふるさと納税制度全体に悪影響を及ぼすようなものであったことは明らかであり、それが、当該地方団体における法知識の欠如によるものか、法令順守の態度の欠如によるものかは不明であるが、いずれしても極めて不適切なものであり、これを正すべき強い要請が存在していたことは間違いない。

そうすると、大阪高裁が指摘するように、地方団体が特例控除対象となる寄附金の寄附先となることにより寄附金をより多く受け得る利益が「事実上の期待」に過ぎないと

¹⁸ TRUSTBANK 株式会社、「ふるさとチョイス」、https://www.furusato-tax.jp/?ipao9700=g&ipao9702=%E3%81%B5%E3%82%8B%E3%81%95%E3%81%A8%E3%83%81%E3%83%A7%E3%82%A4%E3%82%B9&gclid=EA1aIQobChMI1oaL9dPR6AIVzamWCh2IKAyREAAAYASAAEgL3e_D_BwE、(2020.03.31)等参照。

¹⁹ なお、法人税法37条8項では、資産の譲渡の対価として受け取った額が低額である場合について、譲渡した資産の額とその対価の差額につき、寄附金とみなすこととされているが、ふるさと納税制度の基礎となっている所得税等においては、そのような扱いをする根拠規定は見当たらない。

²⁰ 大阪高裁の当該言及内容については、当事者主義が影響している可能性も考えられる。

考えれば、規制の必要性が制約される地方団体の権利を大きく上回っているので、募集適正実施3号基準の内容は妥当であるようにも思われる。

しかしながら、地方税法37条の2第2項等及び募集適正実施3号基準の文言をそのまま読む限り、募集適正実施3号基準に該当するような募集を既に行っている地方団体については、基本的に法令又は告示の内容が変更されるまでの間²¹、ふるさと納税制度に係る指定を受けられないこととなり、募集適正実施3号基準は非常に強い効果を有する規定であると言えることができる。また、ふるさと納税制度は、本来、全ての地方団体を対象とする制度として設計されているところ、不指定となった地方団体については、寄附金をより多く受け取る利益を失うのみならず、当該地方団体の住民が他の地方団体に寄附を行うことによって当該地方団体に納付される地方税が減少する不利益が生じ得ると考えられる²²。

これに対し、募集適正実施3号基準が欠格事由として掲げる募集態様は、泉佐野市ら特定の地方団体が行った寄附の募集を想定するものであるところ、それが不適切なものであったとはいえ、刑事規範等によって規制されていたわけではなく、また、自治事務の処理が法令の規定に違反しているなどの場合に行われるべき国による是正の要求（地方自治法245条の5）も行われていなかった。この点、大阪高裁は、本件通知に是正の要求の意味合いも含まれていた旨指摘しているが、実質的にはそうであったとしても、地方自治法が規定する是正の要求に係る手続（地方自治法249条）は踏まれていない。そうすると、募集適正3号基準が掲げる欠格事由の内容は、欠格事由に該当することから生ずる効果と比較して、やや均衡を欠くとも言えるようにも思われる。また、地方税法37条の2第2項等の趣旨に基づく規制の目的を達するためには、告示1号基準（募集適正基準）の判断に当たり過去の募集態様を一資料として考慮可能とすることなどによっても可能と考えられることなどからすれば、募集適正実施3号基準の内容は、手段の相当性という観点から、地方税法37条の2第2項等による委任の範囲の逸脱（争点I乙）、又は地方自治法245条の3が規定する必要最小限度の原則への抵触（争点II乙）につき、疑問を差し挟む余地があるように思われるのである。

3 その他の争点判断について

租税法律主義が、国民の自由と財産を保障することを目的としていることからすれば²³、国ないし地方団体相互の関係が問題となっている場合には適用の基礎を欠くとの大阪高裁の判断は妥当であると考えられる（争点I丙）ほか、募集適正実施3号基準自体が合憲、適法である限り、泉佐野市が募集適正実施基準に適合しない地方団体であることは明らかであろう。また、返礼品基準につき、申請書に返礼品を提供しない旨の記載があったからといって、実質的な観点からの判断が排除されるべきではないものの、補正等を促すべきであったとの大阪高裁の判断は正当であり、この点、総務大臣の措置が、やや拙速であった感は否めないのではなかろうか（争点III）。なお、予備的主張（争点IV）に関する部分については、本稿では割愛する。

4 小括

泉佐野市による過去の寄附の募集態様が極めて不適切なものであり、これを正すべき要請が存在していたことは間違いなく、これを重視した大阪高裁の判断も十分理解することはできる。とはいえ、国（総務大臣）としては、不適切な行為を正す場面であるからこそ、適切な手法によるべきであったと考えられ、そうすると、手段の相当性という観点から、大阪高裁とは別の評価を加える余地が存在するように思われるのである。

ちなみに、そもそもこのような問題が生じた一因として、総務大臣における、返礼品の取扱いに係る中途半端な態度が挙げられるところ、これについては、通常であれば対価とみなすべき返礼品について対価ではないと取り扱われかねないという点において、所得税法等における寄附という概念を歪めることに繋がるという大きな問題点をも指摘することができる²⁴。そうすると、ふるさと納税制度のために返礼品の提供を維持しようとするのであれば、もはや寄附に伴う控除という法的枠組みにこだわるべきではなく、ふるさと納税制度を寄附と切り離れた新たな制度とすることによって、根本的な問題解決を図るべきことを最後に指摘しておきたい。

²¹ なお、告示の内容のみからは不明であるが、大阪高裁も指摘するように、募集適正3号基準の判断の基礎となる期間につき、一定期間ごとに更新される予定とされていた可能性はある。

²² 交付税等によってある程度の調整はなされるとはいえ、不利益が全て解消されるとは限らないと考えられる。

²³ 金子宏『租税法第23版』79頁（弘文堂、2019）参照。

²⁴ 寄附の無償性について厳しい審査に晒されている認定NPO法人との均衡等についても問題となり得る（特定非営利活動促進法45条等参照）。