

【 寄稿 】

緑地保全と承継税制—住民協定からの考察—

明海大学 不動産学部

准教授・博士(国際経済法学) 柴 由花

■はじめに

近年、都市における景観や緑の重要性が高まっており、地方公共団体が地権者と協定や契約を結び、公益性の高い「緑地」¹を長期的に保全する例が増えている。このような協定や契約は、住民協定の一類型²であり、公私協働の一類型としてとらえることも可能である³。都市近郊緑地は相続税評価額が高いことから、折角の住民協定も、相続を基因として協定や契約が解除され、緑地が開発されてしまう懸念がある。都市近郊緑地の住民協定が承継されない一因として相続税、譲渡所得課税といった承継税制を看過することはできないであろう。

そこで、本稿では、住民協定を活かした承継税制のあり方について考えてみることにした。まず、住民協定による緑地保全について概観し、次に、相続人が緑地を承継する場合の住民協定を活かした相続税のあり方について考察する。その後で、わが国における公益法人等が承継する場合の譲渡所得課税、寄附金控除の制度とカナダのみなし譲渡所得課税と寄附金控除を活用した税制の比較を行い、わが国への示唆を得たい。

¹緑地とは、樹林地、草地、水辺地、岩石地若しくはその状況がこれらに類する土地が、単独で若しくは一体となつて、またはこれらに隣接している土地が、これらと一体となつて、良好な自然的環境を形成しているものとされている(都市緑地法3条1項)。例えば、横浜市では、身近な樹林地を緑地保存地区に指定し、保存することとしている(緑の環境をつくり育てる条例7、8条、横浜市緑地保存事業実施要綱1条)。

²住民協定とは「行政(国・公共団体)が一方の当事者となつて締結される契約」である。芝池義一『行政法読本』(有斐閣、2009年)177頁。

³最近の公私協働に関する論考として、山本隆司「日本における公私協働」稲葉馨・亘理格編『行政法の思考様式 藤田由靖博士東北大学退職記念』(青林書院、2008年)171頁以下、戸部真澄「協働による環境リスクの法的制御(上)(下)」自治研究83巻3号(2007年)80頁以下、83巻4号(2007年)79頁以下、亘理格「公私機能分担の変容と行政法理論」公法研究65号(2003年)188頁以下。

I 住民協定による緑地保全

1. 住民協定が緑地保全に使われる理由

都市緑地法には、「緑地」を保全するための現状凍結的な制度として、特別緑地保全地区制度(都市緑地法12条)がある。都市緑地法は、地方公共団体が責任をもって買取り、保全を承継することを義務付けており、地方公共団体が地権者に対して不許可処分を行い、地権者から買取請求があった場合、時価で当該緑地を買い取らなければならない(都市緑地法17条1項、3項、4項)。しかし、買取るためには多額の財源が必要であり、多くの地方公共団体にはそのような財源がないため、条例や要綱に基づき地権者と協定や契約を締結し、買取制度のない指定を行っている。指定が行われれば、買取制度はないものの地権者は都市緑地法と同様の土地利用制限を受けることになる⁴。

2. 住民協定を承継させるための施策

横浜市の緑地保存地区では、契約者または契約者の相続人は、緑地保存契約の継承を伴う所有権の移転を行うときや相続の発生など不測の事態が生じ契約の継続が困難となった場合、緑地保存協議申出書を市長に提出し、あらかじめ協議しなければならない⁵。協議によって、契約期間であっても、相続税の支払いのため売却が必要であるときなど、市長がやむを得ないと認めるときは契約が解除される。

⁴横浜市は、固定資産税の減免等によって、契約期間中の地権者の負担を軽減することとして、指定の同意を得るような施策を講じている。柴 由花「緑地保全・緑化と税制との関連—施策誘導と財源の確保」ジュリスト1379号(2009)113-114頁。なお、こうした協定や契約は公害防止協定と同様「法制の不備を補填」する機能があると思われる。行政契約については、大橋洋一「行政契約の比較法的考察—建設法領域を中心として—」法政研究58巻4号(1992)711頁を参照。

⁵「横浜市緑地保存事業実施要綱」9条。

したがって、緑地の承継にかかる税負担を軽減されれば、相続税の支払いのために売却されることなく住民協定が継続されることが考えられることから、以下では住民協定を活かした相続税のあり方について考察を行う。

II. 個人が相続等によって緑地を取得した場合の課税

1. 相続等によって緑地を取得した相続人が公益法人等に寄附した場合の非課税

個人が相続、遺贈または贈与によって緑地を取得した場合、相続税、贈与税が課される⁶。

緑地が宗教、慈善、学術その他公益を目的とする事業を行う者に遺贈された場合で、当該公益を目的とする事業の用に供することが確実な公益事業用財産に該当する場合は、相続税の非課税財産とされる(相続税法12条1項3号)。

市などと住民協定を締結している緑地の地権者に市への遺贈の意思がある場合は、生前に市と協議を整えておくことで次の特例を受けることが可能である。

相続または遺贈により緑地を取得した者が、当該取得した緑地をその取得後、相続税、贈与税の申告期限までに、国もしくは地方公共団体または公益社団法人もしくは公益財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人のうち、一定のものに贈与をした場合には、当該財産に相続税、贈与税は課税されない(ただし、当該贈与により当該贈与をした者またはその親族その他これらの者と特別の関係がある者の相続税または贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる場合は除かれる)(租税特別措置法70条1項)。

この特例が設けられた趣旨は、被相続人の生前の意思を組んで行われることが多いためである。しかし、①申告期限までに寄附を完了する必要があるため、手続きの期間が短い、②公益事業用財産に該当するか否かの判断が困難、といった理由からこの特例はあまり利用されていないようである。特例がより活用されるためには、遺贈を受け入れる側の手続きを簡略化するなどの対策が必要である。

2. 相続税の納税猶予

相続人が市などと協定や契約を承継し、長期間緑地を保全することを確約した場合、相続税の納税猶予⁷を認め

るといった方法が考えられる⁸。もっとも、いかなる緑地に納税猶予を認めるか、また、いかなる相続人について納税猶予を認めるかといった問題がある。その点、都市緑地法によって指定された緑地だけでなく、条例等によって住民協定が締結された緑地を納税猶予の対象とし、住民協定を承継した相続人の相続税を納税猶予とすることが考えられる。

イギリスの相続税⁹は、景観的価値、歴史的価値、科学的価値が顕著であると財務省が認めた土地で財務省が指定をした土地について、非課税(Conditionally exempt transfers)¹⁰としているが、イギリスでは、相続人は保全に必要な事業を相続人が死亡するまであるいは当該資産が譲渡されるまで行わなければならない、わが国の納税猶予に近い制度となっている。こうした制度を参考にし、緑地保全にかかる納税猶予を創設することが考えられる。

3. 条例・要綱による土地利用制限と相続税評価額

都市近郊の緑地は、宅地を基準として評価されるため、それが相続税の負担を重くする要因となっていると考えられる。

財産評価基本通達は、山林の上に存する立木に対する伐採の制限や土地の上に存する建物の高度利用制限などの土地利用制限によって、土地を評価している。

例えば、森林法その他の法令に基づき伐採の禁止又は制限を受ける立木の価額は、それらの法令に基づき定められた伐採関係の区分に従い、それぞれ定められた割合

の細分化を防止し、農業後継者の育成を図る目的で、農地等の特例として昭和50年に設けられた制度である。納税猶予を受けた相続人が、①農業経営を20年間継続したとき、②特例適用を受けた農地等を農業後継者に生前一括贈与したとき、③死亡したときは、原則として、猶予されていた税額が免除になるという制度である。相続税の納税猶予の適用を受けられる農業相続人は、被相続人の相続人で、一定の要件に該当することにつき農業委員会が証明した者に限られる。

⁸首都圏近郊の八都府市首脳会議「緑地保全の推進に係る税制上の軽減措置及び国の財政支援策の拡充等に関する要望書」平成18年7月。

<http://www.pref.kanagawa.jp/press/0607/27016/youbousyo.pdf>

⁹イギリスの相続税は遺産課税方式が採用されており、被相続人に課税される。

¹⁰ Inheritance tax act 31(1)(b).

⁶ 相続税には、遺産取得者課税方式と遺産税方式とがある。わが国は前者を採用しているが、イギリスやカナダは後者である。最近の相続税の課税方式をめぐる議論については、奥谷健「相続税の課税根拠と課税方式」税法学561号(2009)255-274頁、を参照。

⁷ 現行の相続税の納税猶予制度は、農家の相続に伴う農地

を乗じて計算した金額を控除した価額によって評価することとしている（財産評価基本通達 123）¹¹。

都市緑地法に基づく緑地保全地区は立木の伐採の制限を受けていることから、立木の伐採について制限を受けていないものとした場合の価額から緑地保全地区の場合は5割（林業を営んでいない場合）を乗じて計算した金額を控除した金額により評価される。また、特別緑地保全地区内¹²の山林（林業を営むために立木の伐採が認められる山林で、かつ、純山林に該当するものを除く。）の価額は、その価額に8割を乗じて計算した金額を控除した金額によって評価される（財産評価基本通達 50-2、58-5、123-2）。なお、都市緑地法に基づき管理協定が締結されている土地については、貸付期間が20年など一定の要件を満たしている場合には管理協定が締結されていないものとした場合の価額からその土地の価額に2割を乗じて計算した金額を控除した金額により評価される（都市緑地法運用指針9）。

以上のように財産評価基本通達は、法的に地権者の土地利用が制限されてはじめて、土地等の相続税評価額が減額になるとの建前をとっている。確かに、財産評価基本通達は、「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する」（財産評価基本通達6条）という規定を設けているので、地域の個別な事情を勘案して評価される可能性もある。しかし、条例や要綱にもとづく協定、契約によって土地の利用が制限されることは法による制限と同様の効果をもたらすことから、利用上の制限

¹¹土地の利用又は立木の伐採について制限を加える森林法以外の法令の具体的な範囲および、その法令により課されている伐採制限の程度に応じた控除割合を明らかにされた（国税庁課税部 資産評価企画官資産課税課「土壌汚染地の評価等の考え方について（情報）」平成16年7月5日）。

法令に基づき定められた伐採関係の区分	控除割合
一部皆伐	0.3
択伐	0.5
単木選伐	0.7
禁伐	0.8

¹²財産評価基本通達は、特別緑地保全地区（都市緑地法第12条）、近郊緑地特別保全地区（首都圏近郊緑地保全法第4条第2項第3号）、近郊緑地特別保全地区（近畿圏の保全区域の整備に関する法律第6条第2項）を「特別緑地保全地区」と呼んでいる。

の程度に応じた相続税の評価の軽減を受けることができるようにすべきである¹³。

4. 小括

相続税を軽減する必要がある資産として特例措置が講じられているものに、居住用小規模宅地、事業用小規模宅地、一定の森林施業計画の対象となる山林等がある。しかしながら、環境上の利益を有する土地に対する相続税の軽減措置はいまだ導入されておらず、せいぜい特別緑地保全地区等内の土地に係る相続税の延納に伴う利子税の特例（租税特別措置法70条の9）が導入されているにすぎない。公益性が高く、保全を目的として住民協定が締結されているような緑地については、相続税評価上の考慮や納税猶予の措置が講じられるべきである。

ところが、個人が後継者以外の公益的な法人に譲渡する場合には、譲渡所得課税が問題となる。以下では、わが国の譲渡所得課税と寄附金控除について考察を行う。

Ⅲ. 個人が法人に緑地を譲渡した場合の課税

1. みなし譲渡所得

相続人が不存在あるいは相続人に承継する意思がない場合、地方公共団体や公益法人等に資産を寄附することが考えられる。

譲渡所得とは、資産の「譲渡」による所得をいい（所得税法33条）、譲渡とは、「有償であると無償であるとを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念で、売買はもとより、競売、公売、収用、物納、現物出資等が、それに含まれ」¹⁴、寄附もまた譲渡に含まれる。

個人が、土地、建物などの譲渡所得の基因となる資産を法人に寄附、遺贈した場合、これらの資産は寄附、遺贈時の時価で譲渡があったものとみなされ、これらの資産の取得時から寄附時までの値上がり益に対して所得税が課税される（所得税法59条第1項第1号）¹⁵。例えば、

¹³法的な制限があるからといって評価減が認められているわけではない。景観法19条に基づいて指定される景観重要建造物は財産評価基本通達における「文化財建造物」に含まれず、評価の軽減割合が明らかにされていない。それは、景観重要建造物の指定は地方公共団体によってなされることから、地域差を一律に決定できないとの理由によるものと思われる。

¹⁴金子宏『租税法第14版』（弘文堂、2009）205頁。

¹⁵みなし譲渡所得課税の沿革については、岩崎政明「未実現利得・帰属所得に対する所得課税」税務事例研究110号（財団法人日本税務研究センター、2009）30-33頁。相続や贈与は、親族間における資産の移転であり、通常、無償で行われるが、資産の譲渡者にとって、資産の保有期間の値上がり益に対して所得課税は行われていないから、

法人格を有する町内会¹⁶が、個人の土地や建物買い取る場合、個人の資産の取得時から譲渡時までの値上がり益に対して所得税が課税される。また、法人格を有する町内会に地権者やその相続人が土地、建物などの資産を寄付した場合、これらの資産は寄付時の時価で譲渡があったものとみなされ、対価の授受がなくても地権者や相続人に譲渡があったものとみなされ、譲渡所得が発生する。

しかしながら、以下に見るように、個人が地方公共団体や公益法人等に資産を譲渡する場合、特例が講じられ、税負担が緩和されている。また、譲渡した資産の取得費を寄附金控除することが可能である。

2. 地方公共団体への譲渡と譲渡所得の特例

(1) 地方公共団体への譲渡

個人が、地方公共団体あるいは緑地管理機構¹⁷に緑地を譲渡した場合、その譲渡が、都市緑地法17条1項、3項に基づく買取りである場合、個人の譲渡所得については、2000万円の特別控除が認められている（租税特別措置法34条2項3号）。これは、強制的譲渡ではないが、事業の公益性に

相続や贈与を実現の機会をとらえ、キャピタル・ゲインに課税するという考え方があろう。もっとも、この考え方は、富の再分配や公平の観点からは支持されるが、実際には資産の譲渡者はキャッシュ・フローのないところに課税されることになるので、相続や贈与を実現事実ととらえて譲渡所得に課税をしている国は少なく、カナダぐらいである。わが国では、かつては相続、贈与時にみなし譲渡所得課税を行っていたが、現在では、相続や贈与を実現事実とせず、みなし譲渡所得課税を行わず、課税を繰り延べることとしている（所得税法60条1項1号）。¹⁶町内会は「権利能力なき社団」と位置付けられ、団体名義では不動産登記等ができない。そこで、平成3年の地方自治法の一部を改正する法律において、町内会や自治会が、一定の手続きの下に法人格を取得できる規定が盛り込まれ、団体名で不動産などを登記することができるようになった。町または字の区域その他市町村内の一定の区域に住居を有する者の地縁に基づいて形成された団体（地縁による団体）は、団体が「地域的な共同活動のための不動産又は不動産に関する権利等を保有するため」（地方自治法260条の2第1項）であれば、市長の認可を得て法人格を得ることができることとされた。

¹⁷緑地管理機構とは、都市における緑地の保全及び緑化の推進を図ることを目的とする一般社団法人もしくは一般財団法人、特定非営利活動法人であって、一定の業務を適正かつ確実に行うことができると認められるもので都道府県知事によって指定されたものである（都市緑地法68条）。現在、（財）東京都公園協会、（財）神奈川県公園協会、（財）世田谷トラストまちづくり、（財）名古屋市みどりの協会の4つがある。

かんがみ、土地等の取得を容易にするため¹⁸、特別に控除が認められているものである。

(2) 国または地方公共団体・公益法人等への寄附

個人が国または地方公共団体に財産を贈与、遺贈した場合、その財産の贈与、遺贈はなかったものとみなされ、譲渡所得は非課税とされる（租税特別措置法40条1項）。

公益法人に対する財産の贈与、遺贈についてもみなし譲渡所得課税の適用があるが、それでは公益法人への寄附を抑制するおそれがあるため¹⁹、個人が公益法人等に財産を寄附²¹した場合、その寄附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ことなど一定の要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受ければ、このみなし譲渡所得は上記と同様に、非課税とされる（租税特別措置法40条1項）²²。

(3) 公益信託への寄附

公益信託は、信託の制度上、設定の期間が比較的短期のものでも可能であるなど、公益法人等より弾力的な運用が可能である。個人が委託者として公益信託へ不動産を信託財産として拠出しても自己の所有する財産を公益信託の信託財産とただけでは、所得税法59条の適用はなく、みなし譲渡所得課税は行われぬ。不動産の所有権は法的に受託に移転するが、実質的には委託者にあるとされる（本文信託）。もっとも、旧信託法および「公益信託ニ関スル法律」は、公益信託の信託財産について制限は設けていないが、公益信託の税制上の優遇措置を受ける要件として、信託財産は金銭に限られているため、委託者が不動産そのものを信託財産とすることはできない。

3. 寄附金控除

¹⁸金子・前掲注14、226頁。

¹⁹金子・前掲注14、338頁。

²⁰非課税制度の対象となる公益法人等とは、公益社団法人、公益財団法人、特定一般法人（法人税法に掲げる一定の要件を満たす法人をいう。）及びその他の公益を目的として事業を行う法人（たとえば、社会福祉法人や学校法人など）である。

²¹寄附とは、既設の公益法人等に対する財産の贈与や遺贈のほか、新たに公益法人等を設立するための財産の提供をいう。

²²最近の公益法人税制については、金子 宏「新公益法人制度に実をもたせる公益法人税制の改革」都市問題 99巻12号（2008）62-71頁、を参照。

(1) 所得税の寄附金控除

寄附金控除は、公益の増進を図るものとされる事業や施設の充実整備を図るためには寄附金に高い必要性が認められるために、かような事業への個人の寄附を奨励するという目的のために設けられているものであり、他の種類の所得控除と異なり納税義務者の担税力に着目して設けられているものではないと説明されている²³。

個人が国や地方公共団体、公益法人に対し、「特定寄附金」を支出した場合には、寄附金控除²⁴を受けることができる(所得税法78条)。個人が土地や建物を国や地方公共団体に対して土地を寄附した場合、資産の譲渡価額のうち、譲渡所得に相当する部分は非課税とされているため、特定寄附金の対象額となるのは、寄附をしたときの土地の時価ではなく、寄附した土地の取得費(その土地を贈与するために支出した金額がある場合はその金額を含む。)に相当する金額のみである。

(2) 住民税の寄附金税額控除(ふるさと納税)

平成20年度税制改正で創設された個人住民税の寄附金税額控除は、住民税から税額控除が可能である。

地域に密着した民間公益活動や寄附文化の促進を図る観点から、都道府県または市区町村が条例で指定した寄附金についても寄附金税額控除が可能である²⁵。

現在、寄附は現金に限られていることから、緑地の寄附についても認められるようにすることが考えられる。

4. 小括

承継する相続人等が存在もしくは後継者はいるが承継する意思がないといった場合、住民協定の相手方である地方公共団体や公益法人等に承継することありえる。

²³金子・前掲注14、175頁、同「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、2003)13頁。酒井克彦「所得控除と税額控除—両控除の性格付けについて—」税務弘報56巻3号(2007)104頁、松原有里「物的控除は必要か—社会保険控除、保険料控除、寄付控除」税研136号(2007年)47頁を参照。

²⁴寄附金控除額は、①その年に支出した特定寄附金の合計額、②その年の総所得金額等40%相当額、のいずれか低い方の金額から5千円を控除した金額である。

²⁵たとえば横浜市の寄附金税額控除の対象とされる寄附金は、所得税の寄附金控除の適用対象となっているもので、市民の福祉の増進に寄与すると認められる寄附金のうち、①横浜市内に事務所又は事業所を有する法人等への寄附金、②横浜市内に事務所又は事業所を有しておらず、横浜市内で主たる目的に関連する業務を行う法人等への寄附金、③特定公益信託の信託財産とするために支出した金銭のいずれかに該当するものとされている。

その場合、無償で寄附を行った個人に対してみなし譲渡所得課税の可能性がある。また、譲渡所得の特例の適用があったとしても、寄附金控除の適用額が少ないことから、個人から地方公共団体、公益法人等に対して寄附が進まないといった要因になりうる。地方公共団体、公益法人等に対する寄附や遺贈を促進するためには、現行のように地方公共団体等への譲渡所得を単に非課税とするのではなく、次に見るカナダのようにみなし譲渡所得課税と寄附金控除とを連動させれば、寄附へのインセンティブが高まるかもしれない。

IV. カナダのみなし譲渡所得課税と連動した寄附金控除

1. みなし譲渡所得課税

カナダの連邦所得税法は『カーター報告』²⁶の勧告にしたがって1972年に改正された。その際、遺産税に代え、相続時、贈与時にみなし譲渡所得課税を行うこととされた。

譲渡所得は株式、カナダ及び外国に所在する特定の不動産、美術品、宝石、切手、コインなどの資本的資産(capital property)の売却価額が税務上の修正原価(adjusted cost base - 取得価額に特定の項目を加算または減算したもの)を上回る場合に生ずる。譲渡所得の50%が他の所得と合算され、課税される²⁷。カナダの連邦所得税法は、相続、贈与があった場合にみなし譲渡所得課税を行うとともに²⁸、相続人や受贈者は相続、贈与によって資産を取得した場合、時価で取得したものとみなすとしている²⁹。

カナダではみなし譲渡所得課税という建前をとりつつも、特別控除等により相続時の譲渡所得課税の負担を緩和しており、現在では非上場会社の株式³⁰や農場資産³¹のうち一定の要件を満たした資産については、生涯累積で75万ドルまでの譲渡所得が非課税とされている。

国や地方公共団体、慈善団体等へ資産を寄附した場合についてもみなし譲渡所得が発生するが、特定の寄附につい

²⁶『カーター報告』は包括的所得概念に依拠し、遺産税と所得税を統合させる提案を行い、すべての資産の受領は贈与、相続を問わず、受贈者の包括的課税ベースに算入し、遺産税、贈与税は廃止すべきであることを勧告した。

²⁷ Income Tax Act, Sec.38(3).

²⁸ Income Tax Act, Sec.69(1)(b).

²⁹ Income Tax Act, Sec.248(1).

³⁰この規定は投資へのインセンティブを高めるために導入された。Stephen R. Richardson and Kathryn E. Moore, Canadian Experience with the Taxation of Capital Gains, Canadian Public Policy, at 91(1995).

³¹ Income Tax Act, Sec.110.6(1),110.6(2.1).

ては、譲渡所得が実質的に非課税とされる上、譲渡価額は寄附金控除の対象とされている。

2. 生態学的に重要な土地の寄附と譲渡所得の特例

Ecological Gifts Program (EGP)は、カナダの連邦所得税法と連動した環境保全政策である。EGPは生態学的に重要な土地 (ecologically sensitive land) を所有している地権者に自然を保護するため方策を提供し、後世のために環境を残すプログラムである³²。

2000年以来、承認された保護慈善団体への生態学的に重要な土地や当該土地の地役権の寄附には、税の恩典が与えられている。2006年度予算案で、自然遺産の保全を推進する目的から、地権者と自然保護団体を支援するために、寄附にかかる譲渡所得の算入率を25%からゼロ%に引き下げられた。これにより、生態学的に重要な土地を寄附した場合の譲渡所得課税は実質的に非課税となっている³³。

生態学的な重要性はカナダ環境省によって判断され、土地の価額は専門の委員会によって評価される。この評価額をもとに、以下の慈善寄附税額控除 (charitable donation credits) が算定される。

3. 生態学的に重要な土地の寄附と慈善寄附税額控除

EGPの下では、生態学的に重要な土地の寄附の贈与者(個人)は、慈善寄附税額控除を受けることが可能である³⁴。

カナダの税額控除制度には、税額還付する還付対象税額 (refundable tax credits) と還付対象にならない税額控除 (nonrefundable tax credits) とがある³⁵。慈善寄附税額控除は、教会、教育機関、病院等に対する寄附金のうち \$200まではその15%、\$200を超える額の29%を控除するものであるが、還付の対象にはならない。ただし、慈善寄附税額控除は申告の翌年から5年間繰り延べることが可能

である。控除額は、寄附の価額(土地の時価)を基準とするため、寄附の課税年度に控除しきれなかった額は翌年以降の所得税から控除が可能である。被相続人が相続開始の年に寄附を行った場合は、相続開始の年より5年間遡及して慈善寄附税額控除を受けることができる。

なお、通常の寄附金の上限は純所得の75%とされているが、生態学的に重要な土地の寄附については、上限はない。

被相続人が相続開始の年に寄附を行った場合、準確定申告において、被相続人の純所得の100%、または、相続開始の年の贈与(遺贈を含む。)の金額のいずれか低い金額の慈善寄附税額控除を適用できる。

4. 慈善寄附税額控除と租税回避防止策

慈善寄附税額控除は税の優遇措置が大きいことから、「寄附スキーム」(gifting arrangements)というタックス・シェルターに利用されることも珍しくない³⁶。2003年には「寄附スキーム」に対する個別的否認規定が創設され、一定の「寄附スキーム」に該当する場合、慈善寄附税額控除は、寄附された資産の贈与時の時価ではなく、取得価額に制限されることとされた³⁸。ただし、カナダ国内の不動産の寄附³⁹、生態学的に重要な土地の寄附などに対して、この否認規定は適用されない⁴⁰。

5. 小括

カナダでは、EGPの下で、ゼロ%の算入率で譲渡所得は算定されるため、実質的に譲渡所得は非課税となる。それと同時に譲渡価額全体が寄附金控除の対象とされるので、寄附に対するインセンティブは高いと思われる。

IV まとめ

緑地の多くは民有地であることから、相続人等によって権利が承継されるとともに、これまでの住民協定も承

³²EGPについては、カナダ環境省のHPを参照。

<http://www.ec.gc.ca/default.asp?lang=En&xml=19CAC237-1339-42FF-B80A-605AE1A930A5>

³³Income Tax Act, Sec. 38 (a.2). EGPの下で、生態学的に重要な土地の寄附の贈与者(個人)に対して、土地の譲渡所得の50%だけが贈与者の収入に算入されていた。一般の譲渡所得の所得算入率が50%だったので、結局、保護慈善団体に対して生態学的に重要な土地を寄附した場合、課税される譲渡所得は25%であった。

³⁴Income Tax Act, Sec. 118.1 (3).

³⁵カナダでは過去において、所得控除を中心にして税額計算をする仕組みをとっていたが、課税の公平を確保するには所得控除より税額控除のほうが有効であるとの判断から、1988年に税額控除制度に転換した。井上徹二「カナダの税制の構造と特徴」埼玉学園大学紀要(経営学部篇)4号(2004)62-63頁。

³⁶2003年の改正でタックス・シェルターの定義の中にgifting arrangementsが含まれた(Income Tax Act, Sec. 237.1 (1))。カナダの「贈与スキーム」について紹介したものとして、松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察—租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として—」税務大学校論叢52号(2006)89-90頁。

³⁷慈善団体が所得税法の規定によらずして領収書を発行したり、不正な情報を含む領収書を発行したりした場合、財務大臣は登録を取消す旨の勧告を与えることができる。Income Tax Act, Sec. 168. (1)(d).

³⁸Income Tax Act, Sec. 248 (35).

³⁹Income Tax Act, Sec. 248 (36) (b).

⁴⁰Income Tax Act, Sec. 248 (36) (d).

継されれば、地方公共団体は行政コストをあまりかけずに保全することが可能である。承継する相続人等が不在もしくは後継者はいるが承継する意思がないといった場合、住民協定の相手方である地方公共団体が承継することがありえるが、地権者からの寄附であれば、地方公共団体の買取りのコストをあまりかけずに保全することが可能である。

現行の相続税、譲渡所得の特例は、都市緑地法のような法律に根拠のある政策についてのみを考慮し、条例等に根拠のある施策や住民協定を考慮していない。緑地等の公益性については、地方によって異なることから、緑地保全にかかる承継税制については、地方公共団体の施策についても考慮されるべきである。ただし、承継の器として地方公共団体のみならず公益法人等が活用されやすいような承継税制の整備が必要であることはもちろんである⁴¹。

⁴¹本稿は、大杉麻美・柴由花「住民の意見を活かした土地利用政策の実現手法—住民協定とそれを補完する税制や紛争処理制度の考察—」(財団法人土地総合研究所平成20年度土地関係研究推進事業)の研究成果の一部である。