

【第66条の2((特定の一般社団法人等に対する課税))関係】

(純資産額の意義)

66の2—1 法第66条の2第1項に規定する純資産額(以下66の2—1及び66の2—7において「純資産額」という。)は、同条第2項に規定する特定一般社団法人等(以下66の2—7までにおいて「特定一般社団法人等」という。)が、同条第1項に規定する被相続人(以下66の2—7までにおいて「被相続人」という。)の相続開始の時において有する財産及び債務に基づき算定するのであるが、この場合における財産の価額の算定等については次によることに留意する。

(1) 財産の価額は、当該被相続人の相続開始の時における法施行令第34条第2項に規定する時価によるのであるが、この場合の時価とは、評価基本通達の定めにより算定した価額(同項に規定する地上権、永小作権又は定期金給付契約に関する権利にあっては、法第23条から第25条までの規定に準じて評価した金額)をいう。

なお、特定一般社団法人等が有する財産からは、当該特定一般社団法人等が信託の受託者として有するもの及び当該被相続人から遺贈により取得したものは除かれることに留意する。

(注) 上記の地上権、永小作権又は定期金給付契約に関する権利の評価については、23—1から25—1までの取扱いに準ずることに留意する。

(2) 債務の価額は、法施行令第34条第1項第2号に掲げる金額の合計額によるのであるが、その算定については、次による。

イ 同号イの債務の金額は、当該被相続人の相続開始の時の現況による。

なお、特定一般社団法人等が有する債務は、当該被相続人の相続開始の際現に存するものであって、確実と認められるものに限り、特定一般社団法人等が信託の受託者として有するものは除かれることに留意する。

(注) 1 債務が確実と認められるかどうかについては、14—1から14—4までの取扱いに準ずる。なお、特定一般社団法人等が設定した貸倒引当金、退職給与引当金、納税引当金その他の引当金及び準備金に相当する金額は、法施行令第34条第1項第2号イの債務に当たらないことに留意する。

2 特定一般社団法人等に課される国税又は地方税であって当該被相続人の相続開始以前に納税義務が成立したもので、当該相続開始以前に納付すべき税額が確定したものは、同号ロの国税又は地方税から除かれているのであるが、同号イの債務に含まれることに留意する。

ロ 同号ハの給与については、3—18から3—33までの取扱いに準ずる。

ハ 同号ニの特定一般社団法人等が有する基金の額は、当該被相続人の相続開始の時における当該基金の額による。

(3) 財産の価額の合計額を債務の価額の合計額が上回る場合には、特定一般社団法人等の純資産額は零となる。

(新設)

(説明)

平成30年度税制改正では、特定一般社団法人等(次に掲げる要件のいずれかを満たす一般社団法人等をいう。以下同じ。)の理事である者(当該一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者を含む。)が死亡した場合には、その特定一般社団法人等は、その相続開始の時におけるその特定一般社団法人等の相続税法第66条の2第1項に規定する純資産額(以下「純資産額」という。)をその時における同族理事の数に1を加えた数で除して計算した金額に相当する金額を、その死亡した者(以下66の2—7までにおいて「被相続人」という。)から遺贈により取得したものと、その特定一般社団法人等を個人とそれぞれみなして、その特定一般社団法人等に相続税を課すこととされた(相法66の2)。

(1) 相続開始の直前におけるその被相続人に係る同族理事の数の理事の総数のうちに占める割合が2分の1を超えること。

(2) 相続開始前5年以内において、その被相続人に係る同族理事の数の理事の総数のうちに占める割合が2分の1を超える期間の合計が3年以上であること。

(注) 1 「一般社団法人等」とは、一般社団法人又は一般財団法人(公益社団法人又は公益財団法人)その他一定の相続税法施行令第34条第4項に規定する一般社団法人又は一般財団法人を

除く。)をいう(相法66の2②一)。

- 2 「同族理事」とは、一般社団法人等の理事のうち、被相続人又はその配偶者、三親等内の親族その他のその被相続人と相続税法施行令第34条第3項に規定する特殊の関係のある者をいう(相法66の2②二)。

上記の純資産額については、被相続人の相続開始の時ににおいて特定一般社団法人等が有する財産の価額の合計額から債務の価額の合計額を控除した金額とされており、具体的には、次の(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額となる(相令34①)。

- (1) 被相続人の相続開始の時ににおいて特定一般社団法人等が有する財産(信託の受託者として有するもの及び当該被相続人から遺贈により取得したものを除く。)の価額の合計額(相令34①一)
- (2) 次に掲げる金額の合計額(相令34①二)
- イ 特定一般社団法人等が有する債務であって被相続人の相続開始の際現に存するもの(確実と認められるものに限るものとし、信託の受託者として有するものを除く。)の金額(相令34①二イ)
- ロ 特定一般社団法人等に課される国税又は地方税であって被相続人の相続の開始以前に納税義務が成立したもの(当該相続の開始以前に納付すべき税額が確定したもの及び当該被相続人の死亡につき課される相続税を除く。)の額(相令34①二ロ)
- ハ 被相続人の死亡により支給する相続税法第3条第1項第2号に掲げる給与の額(相令34①二ハ)
- ニ 被相続人の相続開始の時ににおける一般社団法人及び一般財団法人に関する法律(以下「一般社団・財団法」という。)第131条((基金を引き受ける者の募集等に関する定款の定め))に規定する基金の額(相令34①二ニ)

これらのうち相続税法施行令第34条第1項第1号(上記(1))の財産の価額は、被相続人の相続開始の時ににおける時価によることとされているが(相令34②)、この場合の「時価」は、相続税法第22条の時価と同様、財産評価基本通達の定めにより算定することとなる。

なお、特定一般社団法人等が相続税法第23条に規定する地上権、永小作権又は定期金給付契約に関する権利を有する場合、これらについては、相続税法第23条から第25条までの規定に準じて評価した金額が財産の価額となり(相令34②)、その算定に当たっては、地上権、永小作権又は定期金給付契約に関する権利の評価については、23-1((借地権及び区分地上権の評価))から25-1((解約返戻金の金額))までの取扱いに準ずることとなる。

本通達(1)は、これらのことを留意的に明らかにした。

次に、相続税法施行令第34条第1項第2号イ(上記(2)イ)の債務の金額は、債務控除(相法13)に係る相続税法第22条の債務の金額と同様に、被相続人の相続開始の時の現況によることとされている(相令34②)。また、同号イの債務が相続開始の際現に存するものであって、確実と認められるものに限られている点についても、債務控除の対象となる債務と同様であり(相法13①一、14①)、その債務が確実であるかどうかについては、14-1((確実な債務))から14-4((消滅時効の完成した債務))までの取扱いに準ずることとなる。

なお、債務は確実なものに限られるため、特定一般社団法人等が設定した貸倒引当金、退職給与引当金、納税引当金その他の引当金及び準備金に相当する金額は、同号イの債務には該当しないこととなる。また、特定一般社団法人等に課される国税又は地方税であって当該被相続人の相続開始以前に納税義務が成立したもので、当該相続開始以前に納付すべき税額が確定したものは同号イの債務に該当することから、同号ロ(上記(2)ロ)の国税又は地方税からは除かれている。

本通達(2)イは、このことを留意的に明らかにした。

また、相続税法施行令第34条第1項第2号ハ(上記(2)ハ)の給与は、その支給を受けた者にとっては相続税法第3条第1項第2号に掲げる給与(以下「退職手当金等」という。)として「みなし相続財産」に該当するものであるところ、その取扱いについては3-18((退職手当金等の取扱い))から3-33((支給期の到来していない給与))までにおいて定められている。特定一般社団法人等は退職手当金等を支給する側であることから、相続税法施行令第34条第1項第2号ハの給与についても、これらの取扱いに準ずることとなる。

本通達(2)ロは、このことを留意的に明らかにした。

次に、同号ニの基金とは、一般社団法人に拠出された金銭その他の財産であって、当該一般社

団法人が拠出者に対して一般社団・財団法人及び当該一般社団法人と当該拠出者との間の合意の定めるところに従い返還義務（金銭以外の財産については、拠出時の当該財産の価額に相当する金銭の返還義務）を負うものをいい（一般社団・財団法人131）、基金の拠出者はその返還を受けることができるが、その返還に係る債権には、利息を付することができないこととされている（同143）。

したがって、純資産額の算定に当たり控除する基金の額は、被相続人の相続開始の時ににおける当該基金の額によることとなる。

本通達(2)は、このことを留意的に明らかにした。

なお、相続税法施行令第34条第1項は、特定一般社団法人等の純資産額について「第1号に掲げる金額から第2号に掲げる金額を控除した残額」と規定しているため、同項第1号に掲げる金額（財産の価額）を同項第2号に掲げる金額（債務等の価額）が上回る場合には、残額は生じないことから、特定一般社団法人等の純資産額は零となる。

本通達(3)は、このことを留意的に明らかにした。

《参考条文等》

○一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（抄）

（基金を引き受ける者の募集等に関する定款の定め）

第一百三十一条 一般社団法人（一般社団法人の成立前にあっては、設立時社員。次条から第三十四条まで（第三十三条第一項第一号を除く。）及び第三十六条第一号において同じ。）は、基金（この款の規定により一般社団法人に拠出された金銭その他の財産であって、当該一般社団法人が拠出者に対してこの法律及び当該一般社団法人と当該拠出者との間の合意の定めるところに従い返還義務（金銭以外の財産については、拠出時の当該財産の価額に相当する金銭の返還義務）を負うものをいう。以下同じ。）を引き受ける者の募集をすることができる旨を定款で定めることができる。この場合においては、次に掲げる事項を定款で定めなければならない。

- 一 基金の拠出者の権利に関する規定
- 二 基金の返還の手続

（基金利息の禁止）

第一百四十三条 基金の返還に係る債権には、利息を付することができない。

(相続開始の時ににおける同族理事の数の意義)

66の2—2 法第66条の2第1項の「その時ににおける当該特定一般社団法人等の同族理事の数」は、被相続人に係る相続開始直後の同条第2項第2号に規定する同族理事（以下66の2—4までにおいて「同族理事」という。）の数よること留意する。

(注) 当該被相続人と同時に死亡した者がある場合において、その死亡した者が次の(1)又は(2)に掲げる者に該当するときは、その死亡した者の数は、同族理事の数に加算することに留意する。

(1) その死亡の直前において当該特定一般社団法人等の同族理事である者

(2) 当該特定一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者であつて当該被相続人と法施行令第34条第3項に規定する特殊の関係のあるもの

(新設)

(説明)

相続税法第66条の2は、被相続人及び同族理事で均等に特定一般社団法人等の財産を支配していたものと捉え、当該財産のうち被相続人に対応する分について、みなし遺贈財産として相続税の課税対象とするものであるが、同条第1項は、特定一般社団法人等が遺贈により取得したものとみなされる金額について、「相続開始の時ににおける当該特定一般社団法人等の純資産額・・・をその時ににおける当該特定一般社団法人等の同族理事の数に一を加えた数・・・で除した金額」と規定している。

この「相続開始の時」とは、被相続人の死亡の直後の状況を指すと解されており、相続開始直前において理事であつた被相続人が死亡した場合でも、相続開始の時においては、当該被相続人は、既に当該特定一般社団法人等の理事ではないため、同項の「その時ににおける当該特定一般社団法人等の同族理事の数」を算定する際の同族理事には、当該被相続人は含まれないこととなる。

ただし、被相続人と同時に死亡した者がある場合において、その死亡した者が同項に規定する要件に該当するときは、その同時に死亡した者は同族理事の数に加算されることとなる（相法66の2①括弧書き）。

本通達は、このことを留意的に明らかにした。

なお、被相続人は相続開始の時ににおける同族理事には含まれないが、同項は「同族理事の数に一を加えた数」で純資産額を除す旨規定している。これにより、被相続人と同族理事の頭数で純資産額が等分され、特定一般社団法人等が遺贈により取得したものとみなされる金額は、被相続人に対応する金額として算定されることとなる。

(注) 特定一般社団法人等の要件を規定した相続税法第66条の2第2項第3号イ及びロの「同族理事の数」には、その時において同族理事であつた被相続人も含まれることに留意する。

(相続開始前5年以内における同族理事の数の理事の総数に占める割合の判定)

66の2—3 法第66条の2第2項第3号口の割合が2分の1を超える期間の合計が3年以上であるかどうかの判定については、次によることに留意する。

(1) 理事である期間は、同項第1号に規定する一般社団法人等（以下66の2—4及び66の2—8において「一般社団法人等」という。）の理事が、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成18年法律第48号）第63条（（選任））（同法第177条（（一般社団法人に関する規定の準用））において準用する場合を含む。）の規定に基づき選任された日からその退任の日又は解任の日までの期間による。

(2) 被相続人の相続の開始前5年以内の各時における同項第3号口の割合の計算は、当該各時において当該被相続人に係る同族理事に該当する理事の数及び当該各時の理事の総数に基づき行う。

(注) 法施行令第34条第6項に規定する被合併法人同族理事（以下66の2—4において「被合併法人同族理事」という。）の数についても同様であることに留意する。

(新設)

(説明)

相続税法第66条の2の規定の適用対象となる特定一般社団法人等とは、次に掲げるいずれかの要件を満たす一般社団法人等をいうものとされている（相法66の2②三）。

① 被相続人の相続開始の直前における当該被相続人に係る同族理事の数の理事の総数のうちに占める割合が2分の1を超えること。

② 被相続人の相続の開始前5年以内において当該被相続人に係る同族理事の数の理事の総数のうちに占める割合が2分の1を超える期間の合計が3年以上であること。

本通達は、上記②の要件の判定に係るものであるが、まず、理事である期間については、一般社団法人等の理事が、一般社団・財団法第63条（（選任））（一般社団・財団法第177条（（一般社団法人に関する規定の準用））において準用する場合を含む。）の規定に基づき選任された日からその退任の日又は解任の日までの期間によることを本通達の(1)で明らかにした。なお、理事の氏名は一般社団法人及び一般財団法人の登記事項とされており（一般社団・財団法301②五、302②五）、理事の就任や退任などがあった場合には変更の登記がなされることとなり（一般社団・財団法303）、その就任の日等についても併せて登記されることとなる。

また、同族理事とは、一般社団法人等の理事のうち、被相続人又は被相続人と特殊の関係のある者をいうところ、被相続人の相続の開始前5年以内の各時における上記②の割合の計算は、当該各時において当該被相続人に係る同族理事に該当する理事の数及び当該各時の理事の総数に基づき行うことを本通達の(2)で明らかにした。つまり、一般社団法人等の理事のうち、相続の開始の時点では被相続人と特殊の関係のある者に該当していない者であっても、相続の開始前5年以内において当該被相続人と特殊の関係にある者に該当していた者については、その該当していた期間につき同族理事の数に含められることとなる。

なお、これらについては、相続税法施行令第34条第6項に規定する被合併法人同族理事の数についても同様であることから、本通達の(注)でこのことを留意的に明らかにした。

(注) 上記の「被相続人と特殊の関係にある者」とは、次に掲げる者をいう（相令34③）。

- (1) 被相続人の配偶者
- (2) 被相続人の三親等内の親族
- (3) 被相続人と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- (4) 被相続人の使用人及び使用人以外の者で当該被相続人から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの
- (5) (3)及び(4)に掲げる者と生計を一にしているこれらの者の配偶者又は三親等内の親族
- (6) (1)～(5)に掲げる者のほか、次に掲げる法人の会社役員又は使用人である者

イ 被相続人が会社役員となっている他の法人

ロ 被相続人及び(1)～(5)に掲げる者並びにこれらの者と法人税法第2条第10号（定義）に規定する政令で定める特殊の関係のある法人を判定の基礎にした場合に同号に規定する同族会社に該当する他の法人

《参考条文等》

○一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（抄）

（選任）

第六十三条 役員（理事及び監事をいう。以下この款において同じ。）及び会計監査人は、社員総会の決議によって選任する。

2 省 略

（一般社団法人に関する規定の準用）

第一百七十七条 前章第三節第三款（第六十四条、第六十七条第三項及び第七十条を除く。）の規定は、一般財団法人の理事、監事及び会計監査人の選任及び解任について準用する。この場合において、これらの規定（第六十六条ただし書を除く。）中「社員総会」とあるのは「評議員会」と、第六十六条ただし書中「定款又は社員総会の決議によって」とあるのは「定款によって」と、第六十八条第三項第一号中「第二百二十三条第二項」とあるのは「第九十九条において準用する第二百二十三条第二項」と、第七十四条第三項中「第三十八条第一項第一号」とあるのは「第八十一条第一項第一号」と読み替えるものとする。

（一般社団法人の設立の登記）

第三百一条 一般社団法人の設立の登記は、その主たる事務所の所在地において、次に掲げる日のいずれか遅い日から二週間以内になしなければならない。

一・二 省 略

2 前項の登記においては、次に掲げる事項を登記しなければならない。

一～四 省 略

五 理事の氏名

六～十五 省 略

（一般財団法人の設立の登記）

第三百二条 一般財団法人の設立の登記は、その主たる事務所の所在地において、次に掲げる日のいずれか遅い日から二週間以内にななければならない。

一・二 省 略

2 前項の登記においては、次に掲げる事項を登記しなければならない。

一～四 省 略

五 評議員、理事及び監事の氏名

六～十三 省 略

（変更の登記）

第三百三条 一般社団法人等において第三百一条第二項各号又は前条第二項各号に掲げる事項に変更が生じたときは、二週間以内に、その主たる事務所の所在地において、変更の登記をしなければならない。

(一般社団法人等が合併法人である場合)

66の2—4 一般社団法人等が、被相続人の相続開始前5年以内に行われた合併に係る法施行令第34条第5項に規定する合併法人である場合には、次によることに留意する。

(1) 当該被相続人が、同項に規定する被合併法人(以下66の2—4において「被合併法人」という。)の理事であったときは、当該被相続人は当該一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者とみなされる。

(2) 当該一般社団法人等に係る被合併法人が複数あるときの被合併法人同族理事の数の被合併法人の理事の総数に占める割合の判定は、被合併法人ごとに行い、その割合が2分の1を超える期間については、当該一般社団法人等に係る法第66条の2第2項第3号ロの2分の1を超える期間に該当するものとみなされる。

(新設)

(説明)

一般社団法人又は一般財団法人は、他の一般社団法人又は一般財団法人と合併(吸収合併・新設合併)をすることができる(一般社団・財団法242)。相続税法施行令第34条第5項及び第6項では、一般社団法人等が被相続人の相続の開始前5年以内に行われた合併に係る合併法人である場合について、次の取扱いを規定している。

すなわち、当該被相続人が当該期間内のいずれかの時において当該合併に係る被合併法人の理事であったときは、当該被相続人は当該一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者とみなされる(相令34⑤)。

また、被合併法人同族理事(被合併法人の理事のうち、被相続人又は当該被相続人と特殊の関係のある者をいう。)の数の理事の総数のうちに占める割合が2分の1を超える期間は、相続税法第66条の2第2項第3号ロの2分の1を超える期間に該当するものとみなされる(相令34⑥)。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにするとともに、当該一般社団法人等に係る被合併法人が複数あるときの被合併法人同族理事の数の被合併法人の理事の総数に占める割合の判定は、被合併法人ごとに行うことを(2)において明らかにした。

(注)1 「合併法人」とは、一般社団・財団法第244条第1号((吸収合併契約))に規定する吸収合併存続法人又は一般社団・財団法第254条第2号((新設合併契約))に規定する新設合併設立法人をいう。

2 「被合併法人」とは、一般社団・財団法第244条第1号に規定する吸収合併消滅法人又は同法第254条第1号に規定する新設合併消滅法人をいう。

《参考条文等》

○一般社団法人及び一般財団法人に関する法律(抄)

(吸収合併契約)

第二百四十四条 一般社団法人又は一般財団法人が吸収合併をする場合には、吸収合併契約において、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 吸収合併後存続する一般社団法人又は一般財団法人(以下「吸収合併存続法人」という。)及び吸収合併により消滅する一般社団法人又は一般財団法人(以下「吸収合併消滅法人」という。)の名称及び住所

二 省 略

(新設合併契約)

第二百五十四条 二以上の一般社団法人又は一般財団法人が新設合併をする場合には、新設合併契約において、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 新設合併により消滅する一般社団法人又は一般財団法人(以下「新設合併消滅法人」という。)の名称及び住所

二 新設合併により設立する一般社団法人又は一般財団法人(以下「新設合併設立法人」という。)の目的、名称及び主たる事務所の所在地

三～七 省 略

（「課された贈与税及び相続税」の意義）

66の2—5 法第66条の2第3項に規定する「課された贈与税及び相続税」には、特定一般社団法人等が贈与及び遺贈により取得した財産に対して法第66条第4項において準用する同条第1項又は第2項の規定により課されるべき贈与税及び相続税（法第36条第1項及び第2項の規定による更正又は決定をすることができなくなった贈与税及び相続税を除く。）も含まれるものとして取り扱うものとする。この場合において、当該贈与税及び相続税については、速やかに課税手続をとることに留意する。

（新設）

（説明）

一般社団法人又は一般財団法人のような持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は遺贈があった場合において、当該贈与又は遺贈により当該贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と相続税法第64条第1項に規定する特別の関係がある者の相続税又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ときは、当該持分の定めのない法人を個人とみなして、これに贈与税又は相続税を課することとされているが（相法66④）、この課された贈与税及び相続税の税額については、同法第66条の2第1項の規定により特定一般社団法人等に課される相続税の額から控除することとされている（相法66の2③）。

本通達は、この場合の贈与税及び相続税の税額には、更正・決定の除斥期間を徒過したものを除き、課税漏れ財産があった場合には速やかに贈与税及び相続税の課税手続をとることを前提に、相続税法第66条第4項において準用する同条第1項又は第2項の規定の適用を受ける財産に対して課されるべき贈与税及び相続税に相当する税額も含まれるものとして取り扱うものとしたものである。

（注） 相続税法第19条、第21条の15第3項及び第21条の16第4項に規定する「課せられた贈与税」についても同様に取り扱われているところである（相基通19—6、21の15—3、21の16—1）。

(特定一般社団法人等が相続開始の年において被相続人から贈与を受けている場合)
66の2—6 特定一般社団法人等が、被相続人の相続開始の年において当該被相続人から贈与により財産を取得している場合には、法第66条の2第5項の規定により当該財産の価額については法第19条第1項の規定の適用はないのであるが、当該贈与について法第66条第4項において準用する同条第1項又は第2項の規定の適用がある場合には、当該贈与による財産の取得につき当該特定一般社団法人等に贈与税が課されることに留意する。
(注) 上記により課された贈与税の税額については、法施行令第34条第7項に規定する控除対象金額に含まれることに留意する。

(新設)

(説明)

相続又は遺贈により財産を取得した者が相続開始の年において当該相続に係る被相続人から贈与により取得した財産の価額で相続税法第19条の規定により相続税の課税価格に加算されるものは、贈与税の課税価格に算入しないこととされている(相法21の2④)。

しかしながら、同法第66条の2第5項は、同条第1項の規定の適用がある場合には、特定一般社団法人等が被相続人に係る相続の開始前3年以内に当該被相続人から贈与により取得した財産の価額については同法第19条第1項の規定は適用しない旨規定している^(注)ことから、特定一般社団法人等が、被相続人の相続開始の年において当該被相続人から贈与により取得した財産については同条の規定の適用はなく、同法第21条の2第4項の規定は適用されないこととなる。

したがって、当該被相続人から相続開始の年に受けた贈与について、同法第66条第4項において準用する同条第1項又は第2項の規定の適用がある場合には、当該贈与による財産の取得につき当該特定一般社団法人等に贈与税が課されることとなる。

なお、これにより課された贈与税の税額については、相続税法施行令第34条第7項に規定する控除対象金額に含まれ、当該特定一般社団法人等に課される相続税の額から控除することができる(相法66の2③)。

本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

(注) 特定一般社団法人等が被相続人からその生前に贈与により取得した財産は、相続開始時の特定一般社団法人等の純資産額を構成することとなる。仮に、当該財産について相続税法第19条第1項の規定が適用され、3年以内の贈与財産として相続税の課税価格に加算された場合、当該財産は純資産額と贈与加算の二重に計上され得ることとなるため、同法第66条の2第5項においては、同法第19条第1項の規定を適用しないこととされている。

(被相続人から特定一般社団法人等に対し遺贈があった場合)

66の2—7 被相続人の死亡について特定一般社団法人等に法第66条の2第1項の規定の適用がある場合において、当該特定一般社団法人等が当該被相続人から遺贈により財産を取得しているときは、次によることに留意する。

(1) 当該財産は、当該特定一般社団法人等の純資産額の算定の基礎となる財産から除かれること。

(2) 当該財産の取得につき法第66条第4項の規定の適用により相続税が課される場合には、次の取扱いとなること。

イ 当該特定一般社団法人等に係る相続税の課税価格は、当該財産の価額と法第66条の2第1項の規定により遺贈により取得したものとみなされる金額との合計額による。

ロ 法第66条第5項の規定により相続税の額から控除する同項の法人税その他の税の額に相当する額は、同項の規定による控除前の相続税の額に当該財産の価額がイの課税価格に占める割合を乗じて計算した金額が限度となる。

ハ 当該被相続人の死亡について当該特定一般社団法人等に課された相続税の税額には、法第66条の2第3項の規定は適用されない。

(新設)

(説明)

特定一般社団法人等に係る被相続人が死亡した場合に、当該特定一般社団法人等が当該被相続人から遺贈により財産を取得しているときは、当該特定一般社団法人等に対しては、相続税法第66条の2第1項の規定により相続税が課税されるとともに、同法第66条第4項の規定の適用がある場合には、当該遺贈による財産の取得にも相続税が課税されることとなる。

このように、被相続人から特定一般社団法人等に対し遺贈があった場合には、当該特定一般社団法人等については相続税法第66条第4項と同法第66条の2第1項の2つの規定が適用され得ることとなるため、同条及び相続税法施行令第34条においては、これらの規定の適用に関する調整規定が設けられている。

本通達は、その内容について、以下のとおり留意的に明らかにした。

(1) 相続税法第66条の2第1項の純資産額の計算について

相続税法第66条の2第1項の規定により当該特定一般社団法人等に対し相続税が課される場合の課税価格の計算の基礎となる純資産額は、相続開始の時ににおいて当該特定一般社団法人等が有する財産の価額に基づき算定するところ、被相続人から遺贈により取得した財産も、相続開始の時ににおいて当該特定一般社団法人等が有する財産に含まれることとなる。

そこで、相続税法施行令第34条第1項第1号では、同一の財産について相続税法第66条第4項の規定による課税と同法第66条の2第1項の規定による課税が重複しないよう、被相続人から遺贈により取得した財産を純資産額の算定の基礎となる財産から除くこととしている。

(注) 当該遺贈について相続税法第66条第4項の規定が適用されるかどうかに関わらず、当該遺贈により取得した財産は純資産額の算定の基礎となる財産から除かれる。

(2) 被相続人からの遺贈により取得した財産につき、相続税法第66条第4項の規定により特定一般社団法人等に相続税が課される場合

イ この場合には、当該特定一般社団法人等は相続税法第66条第4項において準用する同条第1項又は第2項の規定により個人とみなされるとともに、同法第66条の2第1項の規定によっても個人とみなされることとなる。もっとも、あくまで同一の特定一般社団法人等が個人とみなされているに過ぎないことから、当該特定一般社団法人等に係る相続税の課税価格は、当該遺贈により取得した財産の価額と相続税法第66条の2第1項の規定により遺贈により取得したものとみなされる金額との合計額によることとなる。

ロ また、相続税法第66条第4項の規定により課される相続税の額からは法人税その他の税の額に相当する額を控除することとされているが(相法66⑤)、この控除する額については、同項の規定による控除前の相続税の額に当該遺贈により取得した財産の価額がイの課税価格に占める割合を乗じて計算した金額が限度となる(相令34⑩)。

ハ なお、この場合に相続税法第66条第4項の規定により課された相続税の額については、相続税法施行令第34条第7項に規定する控除対象金額に含まれず、同法第66条の2第3項の規定は適用されない。

(平成30年3月31日以前に設立された一般社団法人等に係る平成30年改正法附則による経過措置について)

66の2—8 所得税法等の一部を改正する法律(平成30年法律第7号)附則第43条第5項((相続税法の一部改正に伴う経過措置))の規定により、一般社団法人等が平成30年3月31日以前に設立されたものである場合には、法第66条の2の規定は、平成33年4月1日以後の当該一般社団法人等の理事である者(当該一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者を含む。)の死亡に係る相続税について適用されることに留意する。

この場合において、平成30年3月31日以前の期間は、同条第2項第3号口の2分の1を超える期間に該当しないものとされていることに留意する。

(新設)

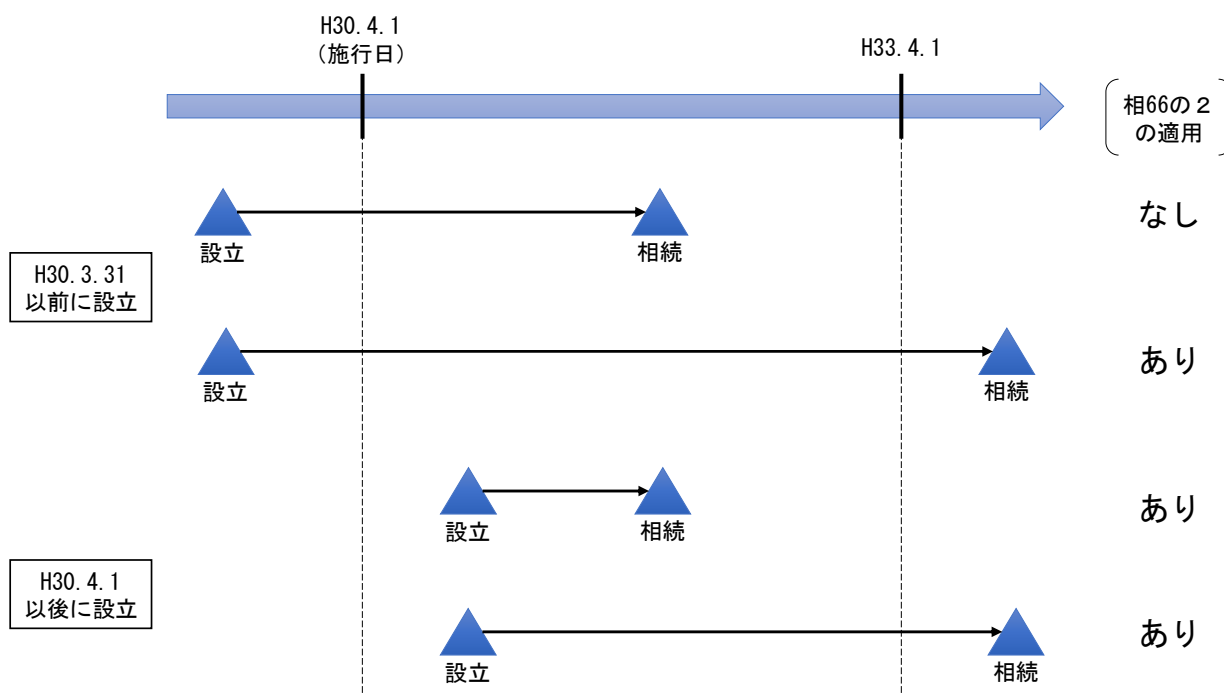
(説明)

平成30年度税制改正により創設された相続税法第66条の2の規定は、平成30年4月1日以後の一般社団法人等の理事である者の死亡に係る相続税について適用されるのが原則であるが(平成30年改正法附則1)、一般社団法人等が平成30年3月31日以前に設立されたものである場合には、平成33年4月1日以後の当該一般社団法人等の理事である者(当該一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者を含む。)の死亡に係る相続税について適用されることとされている(平成30年改正法附則43⑤)。

また、この場合には、特定一般社団法人等の要件である「被相続人の相続開始前5年以内における同族理事の数の理事の総数に占める割合が2分の1を超える期間の合計が3年以上であるかどうか」の判定(相法66の2②三口)に当たっては、平成30年3月31日以前の期間は、この2分の1を超える期間には該当しないものとされている(平成30年改正法附則43⑥)。

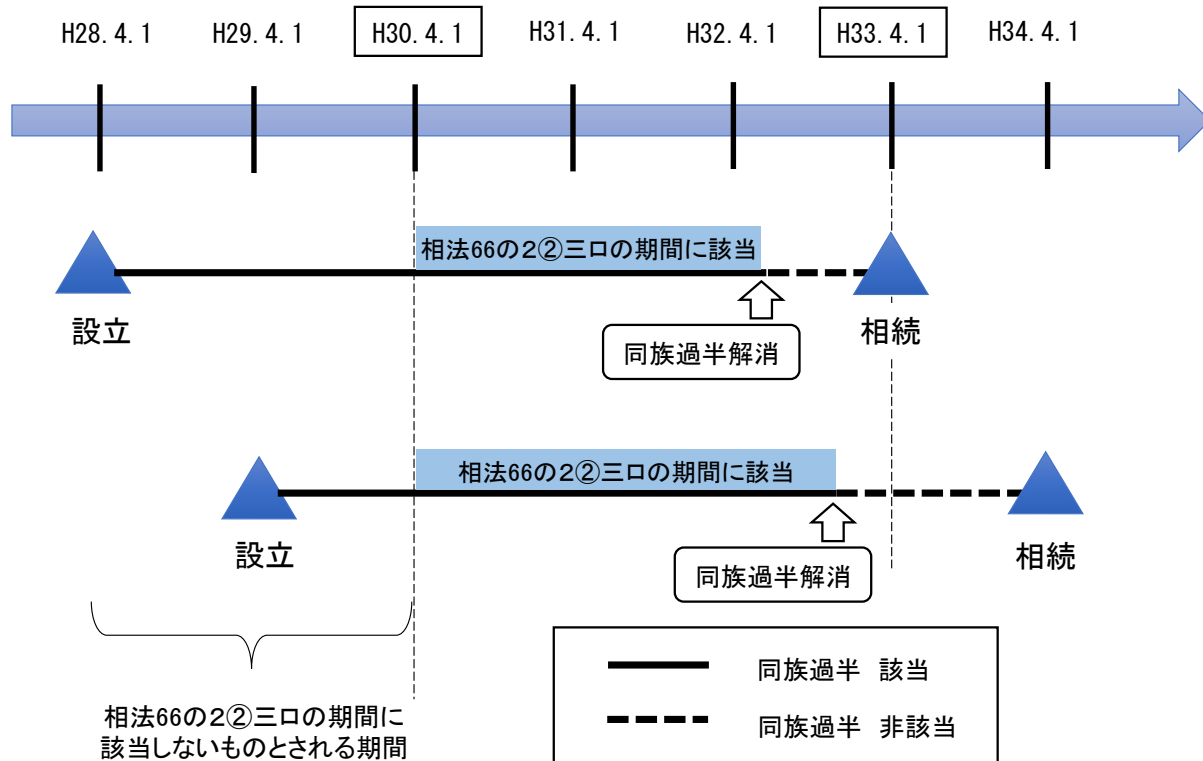
本通達は、これらのことを留意的に明らかにした。

(参考1) 平成30年3月31日以前に設立された一般社団法人等に係る相続税法第66条の2の経過措置(平成30年改正法附則43⑤)



(参考2) 平成30年3月31日以前に設立された一般社団法人等に係る相続税法第66条の2の経過措置 (平成30年改正法附則43⑥)

下図のいずれのケースとも、経過措置により、平成30年3月31日以前の期間は同族過半の期間に該当しないこととされるため、相続税法第66条の2第2項第3号ロの要件の判定をする場合の同族過半の期間は3年未満となり、特定一般社団法人等に該当しないこととなる。



第2 「贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び持分の定めのない法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて」（法令解釈通達）関係

（相続税等の負担の不当減少についての判定）

14 法第66条第4項に規定する「相続税又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とき」かどうかの判定は、次に掲げる持分の定めのない法人の区分に応じ、それぞれに定めるところにより行うものとする。

(1) ②に掲げる持分の定めのない法人以外の持分の定めのない法人 原則として、贈与等を受けた法人が法施行令第33条第3項各号に掲げる要件を満たしているかどうかにより行うものとする。

ただし、当該法人の社員、役員等（法施行令第32条に規定する役員等をいう。以下同じ。）及び当該法人の職員のうちに、その財産を贈与した者若しくは当該法人の設立に当たり財産を提供した者又はこれらの者と親族その他法施行令第33条第3項第1号に規定する特殊の関係がある者が含まれていない事実があり、かつ、これらの者が、当該法人の財産の運用及び事業の運営に関して私的に支配している事実がなく、将来も私的に支配する可能性がないと認められる場合には、同号の要件を満たさないときであっても、同項第2号から第4号までの要件を満たしているときは、法第66条第4項に規定する「相続税又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とき」に該当しないものとして取り扱う。

(2) 持分の定めのない法人のうち法施行令第33条第3項に規定する一般社団法人等（以下18までにおいて「一般社団法人等」という。）に該当するもの 次に掲げるところによる。

イ 贈与等を受けた一般社団法人等が同条第4項各号に掲げる要件のいずれかを満たさない場合には、法第66条第4項に規定する「相続税又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とき」に該当する。

ロ 贈与等を受けた一般社団法人等が法施行令第33条第4項各号に掲げる要件の全てを満たす場合には、原則として、当該一般社団法人等が同条第3項各号に掲げる要件を満たしているかどうかにより行う。

（注）一般社団法人等については、同条第3項第1号の要件を満たさない場合には上記イに該当することから、上記(1)のただし書の取扱いはされないことに留意する。

※下線部分が改正部分である。

（改正）

（説明）

持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は遺贈があった場合において、当該贈与又は遺贈により当該贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と相続税法第64条第1項に規定する特別の関係がある者の相続税又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とき（以下「不当減少要件」という。）は、当該持分の定めのない法人を個人とみなして、これに贈与税又は相続税を課すこととされている（相法66④）。

この不当減少要件の判定について、相続税法施行令第33条第3項では、同項各号に掲げる要件の全てを満たす場合には不当減少要件に該当しないとする規定が設けられているが、平成30年度税制改正では、財産を取得した法人が一般社団法人等である場合には、これに加え、次に掲げる要件のいずれかを満たさないときは不当減少要件に該当するものとされた（相令33④）。

(1) 当該贈与又は遺贈の時におけるその定款において次の定めがあること（相令33④一）。

イ 役員等（理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるものをいう（相令32）。以下同じ。）のうち親族等の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合は、いずれも3分の1以下とする旨の定め

ロ 当該一般社団法人等が解散した場合にその残余財産が国若しくは地方公共団体又は公益社団法人若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（持分の定めのないものに限る。）に帰属する旨の定め

(2) 当該贈与又は遺贈前3年以内に当該一般社団法人等に係る贈与者等に対し、施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属、金銭の貸付け、資産の譲渡、給与の支給、役員等の選

任その他財産の運用及び事業の運営に関する特別の利益を与えたことがなく、かつ、当該贈与又は遺贈の時におけるその定款において当該贈与者等に対し特別の利益を与える旨の定めがないこと（相令 33④二）。

(3) 当該贈与又は遺贈前 3 年以内に国税又は地方税（地方税法に規定する地方団体の徴収金（都及び特別区のこれに相当する徴収金を含む。）をいう。）について、重加算税又は同法の規定による重加算金を課されたことがないこと（相令 33④三）。

- (注) 1 上記の「一般社団法人等」とは、一般社団法人又は一般財団法人（当該贈与又は遺贈の時に
おいて、相続税法施行令第 34 条第 4 項各号に掲げるものに該当するものを除く。）をいい（相
令 33③）、その範囲については、相続税法第 66 条の 2 第 2 項第 1 号に規定する一般社団法人等
と同様である（66 の 2—1 の説明を参照）。
- 2 上記の「親族等」とは、親族関係を有する者及びこれらと相続税法施行令第 33 条第 3 項第 1
号の特殊の関係がある者をいう（相令 33③一）。
- 3 上記の「贈与者等」とは、当該一般社団法人等に財産の贈与若しくは遺贈をした者、当該一
般社団法人等の設立者、社員若しくは役員等又はこれらの者の親族等をいう（相令 33③二）。

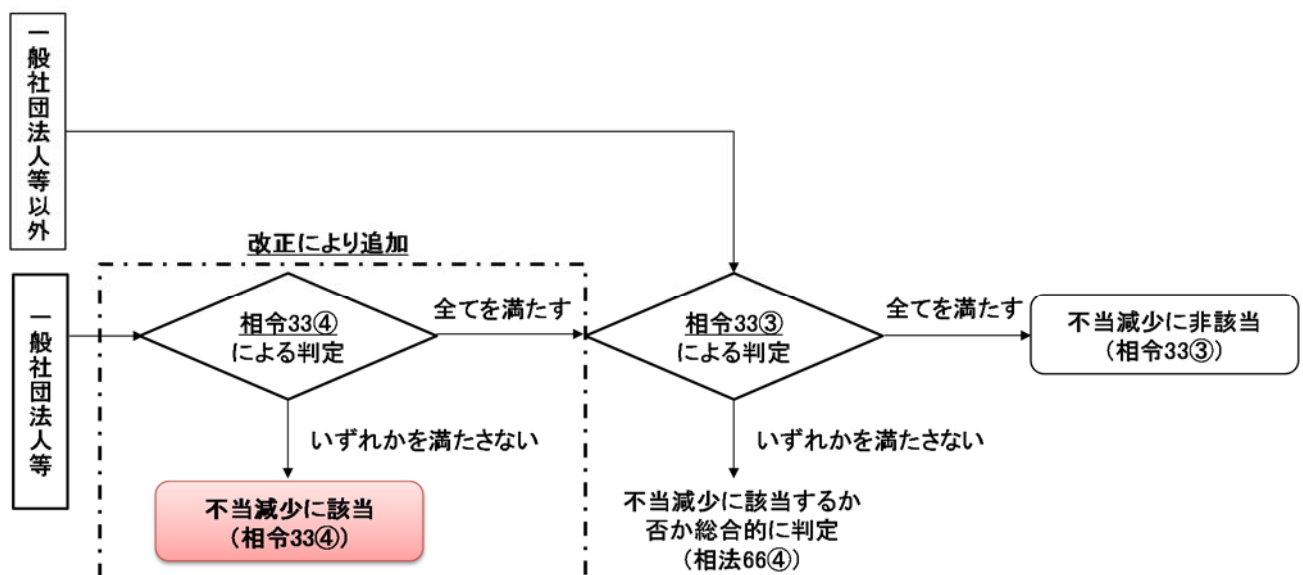
この改正により、持分の定めのない法人が一般社団法人等に該当する場合には、不当減少要件に該当するかどうかの判定については、まず、贈与等を受けた一般社団法人等が相続税法施行令第 33 条第 4 項各号に掲げる要件のいずれかを満たさないかどうかにより行い、次いで、これらの要件の全てを満たす場合には、当該一般社団法人等が同条第 3 項各号に掲げる要件を全て満たしているかどうかにより行うこととなる。

本通達の(2)は、このことを留意的に明らかにしたものである。

ところで、一般社団法人等については、贈与又は遺贈の時におけるその定款において相続税法施行令第 33 条第 3 項第 1 号に規定する定めがない場合には、同条第 4 項の規定により不当減少要件に該当することから、本通達(1)のただし書に規定する事実があるときでも、本通達(1)のただし書のような取扱いがされることはない。本通達の(2)の(注)は、このことを留意的に明らかにしたものである。なお、同条第 4 項各号に掲げる要件の全てを満たす一般社団法人等について同条第 3 項の要件の判定を行う場合には、本通達(1)のただし書の取扱いがされることとなる。

(注) 本通達の(1)は一般社団法人等以外の持分の定めのない法人に関する取扱いを定めたものであるが、その内容は改正前の通達と同様である。

(参考) 不当減少要件の判定のフローチャート



出典：「平成 30 年度税制改正の解説」 578 頁（財務省HP）

(法施行令第33条第4項の判定)

17の2 一般社団法人等について法施行令第33条第4項の規定の適用の判定を行う場合には、次によることに留意する。

- (1) 同項第1号又は第2号の要件は、一般社団法人等への贈与等の時における当該一般社団法人等の定款の定めに基づき判定するのであるから、その贈与等の後にこれらの要件を満たすものに定款の定めを変更したとしても、同項の規定により、当該贈与等については法第66条第4項の規定が適用される。
- (2) 贈与等を受けた一般社団法人等が法施行令第33条第3項第2号に規定する贈与者等に対し同条第4項第2号に規定する特別利益を与えたかどうかの判定は「16」(2)に、当該一般社団法人等の定款において当該贈与者等に対し特別利益を与える旨の定めがないかどうかの判定は「16」(1)に、それぞれ準じて行う。

(新設)

(説明)

本通達は、一般社団法人等について相続税法施行令第33条第4項の規定の適用の判定を行う場合の取扱いを留意的に明らかにしたものである。

まず、相続税法施行令第33条第4項第1号又は第2号の要件は、一般社団法人等への贈与等の時における当該一般社団法人等の定款の定めに基づき判定されることから、同条第3項に係る通達17((判定の時期等))の取扱いとは異なり、その贈与等の後にこれらの要件を満たすものに定款の定めを変更したとしても、同条第4項の規定に該当することとなり、当該贈与等については不当減少要件に該当するものとして相続税法第66条第4項の規定が適用される。

また、贈与等を受けた一般社団法人等が相続税法施行令第33条第3項第2号に規定する贈与者等に対し同条第4項第2号に規定する特別利益を与えたかどうかの判定は通達16((特別の利益を与えること))(2)に、当該一般社団法人等の定款において当該贈与者等に対し特別利益を与える旨の定めがないかどうかの判定は通達16(1)に、それぞれ準じて行うこととなる。

(持分の定めのない法人に対する贈与税課税の猶予等)

19 法令及びこの通達により判断して法第66条第4項の規定を適用すべき場合においては、贈与等をした者の譲渡所得について租税特別措置法第40条の規定による承認申請書が提出された場合においても、課税の猶予をしないことに留意する。

(注) 法施行令第33条第3項の規定により、一般社団法人等からは法施行令第34条第4項各号に掲げる法人が除かれていることから、一般社団法人等への財産の贈与等については、租税特別措置法第40条の規定の適用はないことに留意する。

※下線部分が改正部分である。

(改正)

(説明)

本通達は、租税特別措置法第40条の規定による譲渡所得の非課税の承認を受けるための申請書が提出されている場合であっても、相続税等の負担が不当に減少する結果になると認められる場合には、課税の猶予をしないで課税処分を行うことを明らかにしている。

ところで、租税特別措置法第40条の規定の適用対象となる法人は、公益社団法人、公益財団法人、特定一般法人（法人税法別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人で、同法第2条第9号の2イに掲げるものをいう。）その他の公益を目的とする事業を行う法人であるところ、相続税法施行令第33条第3項に規定する一般社団法人等からは、贈与等の時において相続税法施行令第34条第4項各号に掲げる次の法人に該当するものが除かれている。

- (1) 公益社団法人又は公益財団法人
- (2) 法人税法第2条第9号の2に規定する非営利型法人
- (3) 資産の流動化に関する法律第2条第3項に規定する特定目的会社又はこれに類する会社であって相続税法施行規則第32条第1項に規定するものを一般社団・財団法人第2条第4号に規定する子法人として保有することを専ら目的とする一般社団法人又は一般財団法人であって相続税法施行規則第32条第2項に規定するもの
- (4) 資産の流動化に関する法律第2条第2項に規定する資産の流動化に類する行為を行うものとして相続税法施行規則第32条第3項に規定する一般社団法人又は一般財団法人

つまり、租税特別措置法第40条の適用対象となり得る一般社団法人又は一般財団法人は、相続税法施行令第33条第3項に規定する一般社団法人等に該当せず、当該一般社団法人等への財産の贈与等については、租税特別措置法第40条の規定は、そもそも適用されない。

本通達の（注）は、このことを留意的に明らかにした。

(参考) 持分の定めのない法人に対して譲渡所得の基因となる資産を贈与等した場合には、所得税法第59条第1項第1号の規定により時価により譲渡があったものとみなされ、譲渡所得等が課税されることとなる。ただし、その譲渡について、租税特別措置法第40条第1項後段の規定により国税庁長官の承認を得たときは、その譲渡がなかったものとみなされ、譲渡所得等についての課税は行われなないこととなる。