

目 次

第1 「相続税法基本通達」（法令解釈通達）関係

【第9条の2（（贈与又は遺贈により取得したものとみなす信託に関する権利））関係】

9の2-2 特定委託者	1
旧9の2-6 公益信託の委託者の地位が異動した場合	5

【第9条の4（（受益者等が存しない信託等の特例））関係】

9の4-1 目的信託等についての法第1章第3節の規定の不適用	6
--------------------------------------	---

【第21条の3（（贈与税の非課税財産））関係】

21の3-8 公益信託の受託者が贈与により取得した財産の範囲	7
--------------------------------------	---

第2 「租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて」（法令解釈通達）関係

【措置法第70条第3項（（公益信託の信託財産として相続財産を支出した場合の相続税の非課税））関係】

70-3-2 公益信託認可等を受けなければならない場合の「支出」及び「受入れ」の時期.....	8
70-3-3 措置法第70条第2項の規定の取扱いの準用	14

《省略用語例》

この情報において使用した省略用語は、それぞれ次に掲げる法令等を示す。

相続税法（相法）	相続税法（昭和25年法律第73号）
（相令）	相続税法施行令（昭和25年政令第71号）
相続税法基本通達（相通）	相続税法基本通達（昭和34年1月28日付直資10）
（所法）	所得税法（昭和40年法律第33号）
所得税法施行令	所得税法施行令（昭和40年政令第96号）
措置法（措法）	租税特別措置法（昭和32年法律第26号）
措置法令	租税特別措置法施行令（昭和32年政令第43号）
措置法通達	租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて（昭和50年11月4日付直資2-224ほか2課共同）
改正法	所得税法等の一部を改正する法律（令和6年法律第8号）
旧相続税法（旧相法）	改正法による改正前の相続税法
（旧措法）	改正法による改正前の措置法
（旧措令）	租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（令和6年政令第151号）による改正前の措置法令
改正通達	相続税法基本通達等の一部改正について（令和8年6月25日付課資2-8ほか1課共同）
公益信託法	公益信託に関する法律（令和6年法律第30号）
旧公益信託法	公益信託法による改正前の公益信託ニ関スル法律（大正11年法律第62号）
信託法	信託法（平成18年法律第108号）

第1 「相続税法基本通達」(法令解釈通達) 関係

【第9条の2 ((贈与又は遺贈により取得したものとみなす信託に関する権利)) 関係】

(特定委託者)

9の2-2 法第9条の2第1項に規定する特定委託者(以下「特定委託者」という。)とは、原則として次に掲げる者をいうことに留意する。

(1)・(2) . . .

(改正)

(説明)

財産を信託すると、形式上、受託者に信託財産が移転するが、相続税・贈与税の課税に際しては、その実質に着目し、実質的な利益の享受者である受益者としての権利を現に有する者及び特定委託者^(注)(以下「受益者等」という。)が信託財産を有しているものと扱うこととされている(相法第1章第3節。以下「信託に関する特例」という。)

今般、旧公益信託法に基づく旧公益信託制度が見直され、令和8年4月1日から公益信託法に基づく新たな公益信託制度が開始された。従前、旧公益信託(旧公益信託法第1条に規定する公益信託をいう。以下同じ。)についても、旧公益信託の委託者は特定委託者に該当するものとみなして(旧相法附則④)、信託に関する特例が適用されていたが、旧公益信託制度の見直しを受けて、令和6年度税制改正において、次のとおり、公益信託に係る相続税・贈与税の課税関係の見直しが行われている。

(注) 特定委託者とは、信託の変更をする権限(信託の目的に反しないことが明らかである場合に限り信託の変更をすることができる権限を除き、他の者との合意により信託の変更をすることができる権限を含む。)を現に有し、かつ、その信託の信託財産の給付を受けることとされている者(受益者を除く。)をいう(相法9の2⑤、相令1の7)。

(1) 改正前の課税関係

旧公益信託の委託者(その相続人その他の一般承継人を含む。以下この(1)において同じ。)は、特定委託者に該当するものとみなして相続税法の規定を適用することとされ、委託者がその信託財産に属する資産等を保有しているものとして相続税・贈与税の課税関係が規律されていた^(注)(旧相法附則④)。

(注) 平成19年度税制改正において、信託法の制定を受けて信託税制が全般的に整備されたが、公益信託については、その当時、公益信託制度の実質的な改正が行われなかったことを踏まえ、当面の間の対応として、同税制改正前の課税関係が基本的に維持されることとされた。同税制改正前において、公益信託は「受益者が特定していない、又は存在していない信託」に該当するものと位置付けられており、このような信託の信託財産は委託者に帰属するものとして課税関係が整理されていた。

旧公益信託に係る原則的な相続税・贈与税の課税関係(個人間の移転に係る課税関係)の概要は、次の表のとおりである。

区分	納税主体	課税関係
旧公益信託設定時 (委託者が引き続き保有)	課税関係なし(相法9の2①、旧相法附則④)	
信託財産の給付時 (委託者から受給者への給付)	受給者	贈与税課税 [※] ※ 給付を行った旧公益信託が、特定公益信託(旧公益信託で、信託の終了の時ににおける信託財産がその信託財産に係る信託の委託者に帰属しないこと及びその信託事務の実施につき一定の要件を満たすものであることについて、主務大臣等により証明されたものをいう。以下同じ。)で、学生又は生徒に対する学資の支給を行うことを目的とするもの等である場合には、非課税(旧相法21の3①四)
受託者変更時 (委託者が引き続き保有)	課税関係なし(旧相法附則④)	
委託者の地位異動時 (旧委託者から新委託者への財産移転)	新委託者	相続税・贈与税課税 [※] (相法9の2②、旧相法附則④) ※ 特定公益信託の要件を満たす旧公益信託については、その旧公益信託に関する権利の額は零として取り扱われる(改正通達による改正前の相通9の2-6)。

終了時 (委託者から帰属権利者への残余財産の移転)	帰属権利者	相続税・贈与税課税（相法9の2④、旧相法附則④）
------------------------------	-------	--------------------------

(2) 改正後の課税関係

新公益信託（公益信託法第2条第1項第1号に規定する公益信託をいう。以下同じ。）については、制度上、委託者の地位を相続により承継しないこととされており（公益信託法33②）、また、新公益信託の帰属権利者は、国や地方公共団体等に限定されている（公益信託法4②三、8十三）。そのため、旧公益信託のように委託者が信託財産を有するものとして課税関係を規律する必要はないと考えられることから、令和6年度税制改正において旧公益信託の委託者を特定委託者とみなす規定（旧相法附則④）が削除された（「令和6年度税制改正の解説」参照）。

これにより、新公益信託については、委託者が特定委託者とみなされることはない。また、新公益信託が受益者としての権利を有する者の存在を前提としていない（公益信託法2①一、4③）ことも踏まえると、信託に関する特例の適用はないものと考えられる（詳細は、後述の相通9の4-1（目的信託等についての法第1章第3節の規定の不適用）の説明を参照）。したがって、新公益信託については、私法上の整理に従い、公益信託の受託者がその信託財産に属する資産等を保有しているものとして課税関係が規律されることとなる。

新公益信託に係る原則的な相続税・贈与税の課税関係（個人間の移転に係る課税関係）の概要は、次の表のとおりである。

区分	納税主体	課税関係	参考
新公益信託設定時 (委託者から受託者への財産移転)	受託者	相続税・贈与税非課税（相法12①四、21の3①四）	譲渡所得の基因となる財産の信託の場合には、委託者にみなし譲渡課税（所法59①一、67の3⑩）
信託財産の給付時 (受託者から受給者への給付)	受給者	贈与税非課税（相法21の3①一）	受給者に原則、所得税課税※（所法9①十七かつこ書、36①） ※ 非課税所得（所法9①各号）に該当するものを除く。
受託者変更時 (旧受託者から新受託者への財産移転)	新受託者	贈与税非課税（相法21の3①四、相通21の3-8）	旧受託者の所得税非課税（所法11②）
委託者の地位異動時	課税関係なし		
終了時 (受託者から帰属権利者への残余財産の移転)	帰属権利者	贈与税非課税（相法21の3①四、相通21の3-8）	受託者の所得税非課税（所法11②）

本項は、特定委託者に該当する者を明らかにしているところ、上記のとおり、令和6年度税制改正により旧公益信託の委託者を特定委託者とみなす規定が削除されたことに伴い、旧公益信託の委託者が特定委託者に含まれる旨の記述を削除することとした。

《参考》 令和6年度税制改正の解説（財務省）（抄）

租税特別措置法等（相続税・贈与税関係）の改正

一 公益信託に係る相続税・贈与税の見直し

3 改正の内容

平成19年度税制改正において措置された旧相続税法附則第24項は、旧公益信託の委託者を特定委託者に該当するものとみなして、相続税法を適用することとしていました。これは、上記1のとおり、信託法の制定時の議論を踏まえ、旧公益信託に係る課税関係を平成19年度税制改正前と同様の取扱いとすること（旧公益信託については、従前のとおり、委託者が引き続き信託財産を

有するものとして課税関係を規律すること）を意図したものです。

これに対して、新公益信託（新公益信託法第2条第1項第1号に規定する公益信託をいいます。以下同じです。）においては、委託者の相続人は、委託者の地位を相続により承継しないこととされており（新公益信託法33②）、また、新公益信託の帰属権利者は、国や地方公共団体等に限定されています（新公益信託法8十三）。

そのため、新公益信託に関しては、平成19年度税制改正前のように、引き続き委託者が信託財産を有するものとして課税関係を規律する必要はないと考えられることから、旧相続税法附則第24項は削除することとされました。

《参照条文》

○ 公益信託に関する法律による改正前の公益信託ニ関スル法律（抄）

第一条 信託法（平成十八年法律第百八号）第二百五十八條第一項ニ規定スル受益者ノ定ナキ信託ノ内學術、技芸、慈善、祭祀、宗教其ノ他公益ヲ目的トスルモノニシテ次条ノ許可ヲ受ケタルモノ（以下公益信託ト謂フ）ニ付テハ本法ノ定ムル所ニ依ル

○ 所得税法等の一部を改正する法律（令和6年法律第8号）による改正前の相続税法（抄）

附 則

24 公益信託ニ関スル法律（大正十一年法律第六十二号）第一条（公益信託）に規定する公益信託の委託者（その相続人その他の一般承継人を含む。）は、第九条の二第五項に規定する特定委託者に該当するものとみなして、この法律の規定を適用する。

○ 公益信託に関する法律（抄）

（定義）

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 公益信託 この法律の定めるところによりする受益者の定め（受益者を定める方法の定めを含む。第四条第三項において同じ。）のない信託であつて、公益事務を行うことのみを目的とするものをいう。

二 省 略

2・3 省 略

（公益信託の要件）

第四条 省 略

2 公益信託の信託行為においては、公益事務を行うことのみを目的とする旨のほか、次に掲げる事項を定めなければならない。

一・二 省 略

三 帰属権利者（信託法第百八十二条第一項第二号に規定する帰属権利者をいう。第八条第十三号において同じ。）となるべき者（委託者を除く。）を指定する定め

四 省 略

3 公益信託においては、受益者の定めを設けることはできない。

（公益信託認可の基準）

第八条 行政庁は、公益信託認可の申請に係る公益信託が次に掲げる基準（その信託行為において信託財産が寄附により受け入れた金銭又は預貯金、国債その他これらに準ずる資産（いずれも内閣府令で定める要件に該当するものに限る。）に限られる旨及び当該信託財産（その信託財産に帰せられる収益を含む。）について内閣府令で定める方法によつてのみ支出する旨を定める公益信託（第十六条第一項において「特定資産公益信託」という。）にあつては、第八号から第十号までに掲げる基準を除く。第三十条第二項第一号において同じ。）に適合すると認めるときは、公益信託認可をするものとする。

一～十二 省 略

十三 当該公益信託の目的とする公益事務（以下この号において「対象公益事務」という。）と類似の公益事務をその目的とする他の公益信託の受託者若しくは対象公益事務と類似の公益目的事業をその目的とする公益法人若しくは次に掲げる法人又は国若しくは地方公共団体を帰属権利者とする旨を信託行為に定めているものであること。

イ 私立学校法（昭和二十四年法律第二百七十号）第三条に規定する学校法人

ロ 社会福祉法（昭和二十六年法律第四十五号）第二十二条に規定する社会福祉法人

ハ 更生保護事業法（平成七年法律第八十六号）第二条第六項に規定する更生保護法人

- ニ 独立行政法人通則法（平成十一年法律第百三号）第二条第一項に規定する独立行政法人
- ホ 国立大学法人法（平成十五年法律第百十二号）第二条第一項に規定する国立大学法人又は同条第三項に規定する大学共同利用機関法人
- ヘ 地方独立行政法人法（平成十五年法律第百十八号）第二条第一項に規定する地方独立行政法人
- ト その他イからへまでに掲げる法人に準ずるものとして政令で定める法人

第六節 信託法の適用関係

第三十三条 省 略

- 2 公益信託においては、委託者の相続人は、委託者の地位を相続により承継しない。
- 3 省 略

(公益信託の委託者の地位が異動した場合)

旧9の2-6 公益信託の委託者の地位が異動した場合には、それに伴い当該公益信託に関する権利も異動するのであるが、相続税又は贈与税の課税上、当該公益信託のうち所得税法施行令（昭和40年政令第96号）第217条の2第1項各号に掲げる要件を満たすものに関する権利の価額は零として取り扱うものとする。

(注) 9の4-2参照

(削除)

(説明)

相続税法基本通達9の2-2の説明の(1)で示したとおり、令和6年度税制改正前においては旧相続税法附則第24項により旧公益信託の委託者が特定委託者に該当するものとみなされていたことから、旧公益信託の委託者の地位が異動した場合には、その旧公益信託に関する権利が異動し、相続税又は贈与税の課税関係が生じ得ることとされていた。

本項は、旧公益信託のうち所得税法施行令の一部を改正する政令（令和6年政令第141号）による改正前の所得税法施行令第217条の2第1項各号に掲げる要件を満たすものについては、特定委託者の有する旧公益信託に関する権利が極めて弱いことから、委託者の地位の異動に伴うその旧公益信託に関する権利の異動に係る相続税又は贈与税の課税につき、その旧公益信託に関する権利の価額を零として取り扱うことを留意的に明らかにしたものである。

令和6年度税制改正において、旧相続税法附則第24項が削除されたことにより、新公益信託の委託者は特定委託者とみなされず、新公益信託の受託者がその信託財産に属する資産等を保有しているものとして課税関係が規律されたことなどから、本項の取扱いは不要となったため、削除することとしたものである。

《参照条文》

- 所得税法施行令の一部を改正する政令（令和6年政令第141号）による改正前の所得税法施行令（抄）（特定公益信託の要件等）

第二百七十七条の二 法第七十八条第三項（特定公益信託）に規定する政令で定める要件は、次に掲げる事項が信託行為において明らかであり、かつ、受託者が信託会社（金融機関の信託業務の兼営等に関する法律により同法第一条第一項（兼営の認可）に規定する信託業務を営む同項に規定する金融機関を含む。）であることとする。

- 一 当該公益信託の終了（信託の併合による終了を除く。次号において同じ。）の場合において、その信託財産が国若しくは地方公共団体に帰属し、又は当該公益信託が類似の目的のための公益信託として継続するものであること。
- 二 当該公益信託は、合意による終了ができないものであること。
- 三 当該公益信託の受託者がその信託財産として受け入れる資産は、金銭に限られるものであること。
- 四 当該公益信託の信託財産の運用は、次に掲げる方法に限られるものであること。
 - イ 預金又は貯金
 - ロ 国債、地方債、特別の法律により法人の発行する債券又は貸付信託の受益権の取得
 - ハ イ又はロに準ずるものとして財務省令で定める方法
- 五 当該公益信託につき信託管理人が指定されるものであること。
- 六 当該公益信託の受託者がその信託財産の処分を行う場合には、当該受託者は、当該公益信託の目的に関し学識経験を有する者の意見を聴かなければならないものであること。
- 七 当該公益信託の信託管理人及び前号に規定する学識経験を有する者に対してその信託財産から支払われる報酬の額は、その任務の遂行のために通常必要な費用の額を超えないものであること。
- 八 当該公益信託の受託者がその信託財産から受ける報酬の額は、当該公益信託の信託事務の処理に要する経費として通常必要な額を超えないものであること。

2～5 省 略

【第9条の4（（受益者等が存しない信託等の特例）関係）】

（目的信託等についての法第1章第3節の規定の不適用）

9の4-1 特定委託者の存しない信託法第258条第1項（（受益者の定めのない信託の要件））に規定する受益者の定め（受益者を定める方法の定めを含む。）のない信託及び公益信託に関する法律（令和6年法律第30号）第2条第1項第1号（（定義））に規定する公益信託（以下「公益信託」という。）については、相続税法第1章第3節の規定の適用が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）

相続税法基本通達9の2-2の説明で示したとおり、受益者等の存在を予定している一般的な信託については、相続税法第1章第3節により、その受益者等が実質的に信託財産に属する資産等を保有しているものとして課税関係を規律しているところ、受益者等の存在を予定しない信託については、同節の規定が適用される場面は生じ得ないと考えられる。

新公益信託については、以下のとおり、受益者等である①受益者としての権利を現に有する者及び②特定委託者の存在を予定しない信託であると考えられるから、本項において、同節の規定の適用がないことを明らかにした。

(1) 新公益信託は、受益者の定め（受益者を定める方法の定めを含む。）のない信託^{（注）}であり（公益信託法2①一、4③）、受益者としての権利を有する者の存在を予定していない。

（注） 新公益信託は、信託法第258条第1項に規定する受益者の定めのない信託の範囲からは除かれている。

(2) 新公益信託の委託者は、帰属権利者となることができず（公益信託法4②三）、残余財産の給付を受けることができないから、基本的には信託財産の給付を受ける場面が想定されず、特定委託者の要件である「その信託の信託財産の給付を受けられる者」に該当しないものと考えられる。

したがって、旧相続税法附則第24項の削除により新公益信託の委託者を特定委託者とみなす規定が存在しないことも鑑みれば、新公益信託の委託者が特定委託者に該当する場面が想定されないこととなる。

《参照条文》

○ 公益信託に関する法律（抄）

（定義）

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 公益信託 この法律の定めるところによりする受益者の定め（受益者を定める方法の定めを含む。第四条第三項において同じ。）のない信託であって、公益事務を行うことのみを目的とするものをいう。

二 省 略

2・3 省 略

（公益信託の要件）

第四条 省 略

2 公益信託の信託行為においては、公益事務を行うことのみを目的とする旨のほか、次に掲げる事項を定めなければならない。

一・二 省 略

三 帰属権利者（信託法第百八十二条第一項第二号に規定する帰属権利者をいう。第八条第十三号において同じ。）となるべき者（委託者を除く。）を指定する定め

四 省 略

3 公益信託においては、受益者の定めを設けることはできない。

○ 信託法（抄）

（受益者の定めのない信託の要件）

第二百五十八条 受益者の定め（受益者を定める方法の定めを含む。以下同じ。）のない信託（公益信託に関する法律（令和六年法律第三十号）第二条第一項第一号に規定する公益信託を除く。以下この章において同じ。）は、第三条第一号又は第二号に掲げる方法によってすることができる。

2～8 省 略

【第21条の3（（贈与税の非課税財産））関係】

（公益信託の受託者が贈与により取得した財産の範囲）

21の3－8 法第21条の3第1項第4号に掲げる財産には、次に掲げる財産が含まれることに留意する。

- (1) 公益信託の受託者の変更に伴い当該公益信託の受託者であった者（個人に限る。）から取得する当該公益信託の信託財産に属する財産
- (2) 公益信託の終了に伴い当該公益信託の帰属権利者に給付される残余財産

（新設）

（説明）

令和6年度税制改正において、新公益信託の受託者が信託財産に属する資産等を有しているものとして課税関係が規律されたことに伴い、個人である新公益信託の委託者から個人である受託者への財産の移転につき、贈与税の課税関係が生じるのではないかとの疑義が生じることから、相続税法第21条の3第1項第4号の規定により、新公益信託の受託者が贈与により取得した財産のうち、その信託財産として取得したものは贈与税の課税価格に算入しないことが明確化された（「令和6年度税制改正の解説」参照）。

個人である新公益信託の受託者への財産の移転は、新公益信託の信託財産とするために拠出する場合のほか、受託者の変更があった場合や新公益信託の終了に伴う残余財産が帰属権利者である他の新公益信託の受託者へ給付される場合にも生じる。本項は、そのような財産の移転についても、贈与税の課税関係が生じないことを留意的に明らかにしたものである。

《参考》 令和6年度税制改正の解説（財務省）（抄）

租税特別措置法等（相続税・贈与税関係）の改正

一 公益信託に係る相続税・贈与税の見直し

3 改正の内容

(1) 受託者（個人）に対する課税

旧相続税法附則第24項が削除されることにより、相続税法の適用に当たっても、私法上の法律関係に従い、受託者が新公益信託の信託財産に属する資産等を有しているものとされます。そのため、改正前後を比較した場合には、信託設定による委託者から個人である受託者への財産の移転につき、相続税や贈与税の課税関係が生じるのではないかとの疑義が生じるところで

す。しかしながら、受託者は信託財産の所有者ではありますが、あくまでも、信託行為の定めに従い、信託財産に属する財産の管理又は処分及びその他の信託の目的の達成のために必要な行為をすべき義務を負う者とされているにすぎず（信託法2⑤）、信託される財産の取得により経済的な利益を受けたものと解するのは適当ではないと考えられます。そこで、新公益信託の受託者が遺贈又は贈与により取得した財産（その信託財産として取得したもの）の価額は、相続税又は贈与税の課税価格に算入しないことが明確化されました（相法12①四、21の3①四）。

第2 「租税特別措置法（相続税法の特例関係）の取扱いについて」（法令解釈通達）関係

【措置法第70条第3項（（公益信託の信託財産として相続財産を支出した場合の相続税の非課税））関係】

（公益信託認可等を受けなければならない場合の「支出」及び「受入れ」の時期）

70-3-2 公益信託に関する法律（令和6年法律第30号）第2条第1項第1号（（定義））に規定する公益信託の信託財産とするために相続又は遺贈により取得した財産の支出をするに当たり、当該公益信託に係る公益信託認可等（同法第7条第1項（（公益信託認可の申請））に規定する公益信託認可、同法第12条第1項（（公益信託の変更等の認可））に規定する行政庁の認可及び同法附則第4条第1項（（旧公益信託の新法の規定による公益信託への移行））に規定する移行認可をいう。以下70-3-2において同じ。）を受けなければならない場合における措置法第70条第3項の支出又は同条第4項の受入れの時期は、当該公益信託認可等があった日後に受入れの効力が生ずると認められる場合を除き、当該公益信託認可等があった日となることに留意する。

（新設）

（説明）

旧公益信託制度の見直しを受けて、令和6年度税制改正において、次のとおり、公益信託の信託財産として相続財産を支出した場合の相続税の非課税措置（以下「公益信託の信託財産とした場合の非課税措置」という。）の見直しが行われた。

（1）対象となる相続財産の拡充

対象となる相続財産について、改正前は金銭に限定されていたが、改正後は金銭に限定されないこととされた。

（2）対象となる公益信託の見直し

対象となる公益信託について、改正前は一定の要件を満たす旧公益信託^{（注1）}（以下「認定特定公益信託」という。）とされていたが、改正後は、新公益信託については、特段の要件なく対象とされた^{（注2）}。

（注1） 一定の要件を満たす旧公益信託（認定特定公益信託）とは、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で、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主務大臣等の認定を受けたもの（その認定を受けた日から5年を経過していないものに限る。）をいう（旧措法70③、旧措令40の4）。

（注2） 新公益信託については、公益信託法に非課税措置の対象となる公益信託の基準が規定されている（公益信託法8）。新公益信託と特定公益信託との主な相違点として、①受託者の範囲が拡充され、信託会社以外の法人や自然人であっても新公益信託の認可基準に適合すれば受託者となることのできることで、②信託事務及び信託財産の範囲が拡充され、不動産等の金銭以外の財産も信託財産の対象となること等が挙げられる。

（3）非課税措置の適用除外事由の見直し

公益信託の信託財産とした場合の非課税措置の適用を受けた財産の価額は、一定の事由に該当する場合には遡って相続税の課税価格の計算の基礎に算入することとされているところ、その一定の事由が次のとおり見直された。

① 改正前の一定の事由

- ・ 非課税措置の適用に係る財産を受け入れた認定特定公益信託について、その受入れの日から2年を経過した日までに認定特定公益信託に該当しないこととなった場合

② 改正後の一定の事由

- イ 非課税措置の適用に係る財産を受け入れた新公益信託が、その受入れの日から2年を経過した日までに終了（信託の併合による終了を除く。）をした場合
- ロ 新公益信託の受託者がその受け入れた財産をその受入れの日から2年を経過した日までにその公益信託事務（公益信託法第7条第3項第4号に規定する公益信託事務をいう。）の用に供しない場合又は供しなくなった場合

上記のとおり、公益信託の信託財産とした場合の非課税措置の拡充や適用除外事由の見直しがされたことを踏まえ、上記(3)②の一定の事由に係る判定期間の始期である、新公益信託の信託財産とするための支出及びその信託財産の受入れの時期を明らかにすることとした。

ところで、新公益信託は、（i）委託者が財産の信託（その公益信託の設定のためにするものに限る。）をする場合には、公益信託法第7条第1項に規定する公益信託認可（以下「公益信託認可」という。）を受けなければその効力を生じないものとされており（公益信託法6）、また、（ii）既設の新公益信託

に対して信託行為に予定されていない追加信託又は贈与を行う場合には、原則として、公益信託法第12条第1項の行政庁の認可（公益信託法附則第4条第1項に規定する移行認可を含む。以下「公益信託の変更等の認可」という。）を受けなければその効力が生じないこととされている（公益信託法12③、附則9④）。

そこで、本項では、公益信託認可又は公益信託の変更等の認可（以下「公益信託認可等」という。）を受けなければならない場合における「支出」及び「受入れ」の時期は、公益信託認可等があった日となることを明らかにした。ただし、その公益信託認可等があった日後に「支出」及び「受入れ」の効力が生ずると認められる場合（例えば、公益信託に係る信託行為等に停止条件が付されている場合で、その公益信託認可等があった日後にその停止条件が成就したとき）には、これらの効力が生ずると認められる日となる。

なお、この場合の公益信託の信託財産とするための支出及びその信託財産の受入れには、公益信託を設定するためのものが含まれるのであるが、相続税の申告書の提出期限までにその公益信託につき公益信託認可を受ける必要があることに留意する。

《参考》

○ 令和6年度税制改正の解説（財務省）（抄）

租税特別措置法等（相続税・贈与税関係）の改正

一 公益信託に係る相続税・贈与税の見直し

3 改正の内容

(3) 相続財産を公益信託の信託財産とするために支出した場合の相続税の非課税措置

本特例の対象となる相続財産を金銭に限定しないこととされました（措法70③）。

また、本特例の適用を受けた財産の価額は、一定の事由に該当する場合には遡って相続税の課税価格の計算の基礎に算入することとされていますが、その事由についても見直しが行われました。具体的には、相続財産を受け入れた新公益信託がその受入れの日から2年を経過した日までに終了（信託の併合による終了を除きます。）をした場合又はその新公益信託の受託者がその受け入れた相続財産を同日までにその公益信託事務（注）の用に供しない場合若しくは供しなくなった場合には、その相続財産の価額は、相続又は遺贈に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入することとされました（措法70④）。

なお、改正前においては、特定公益信託や認定特定公益信託の要件（受託者が信託会社であること、信託終了時の信託財産の取扱い等）は、租税特別措置法施行令において規定されていましたが（旧措令40の4）、改正後においては、本特例の対象となる公益信託の基準は、新公益信託法において規定されています（新公益信託法8）。

《参照条文》

○ 所得税法等の一部を改正する法律（令和6年法律第8号）による改正前の租税特別措置法（抄）

（国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等）

第七十条 省 略

2 省 略

3 相続又は遺贈により財産を取得した者が、当該取得した財産に属する金銭を第一項に規定する申告書の提出期限までに特定公益信託（公益信託ニ関スル法律（大正十一年法律第六十二号）第一条に規定する公益信託で信託の終了の時点における信託財産がその信託財産に係る信託の委託者に帰属しないこと及びその信託事務の実施につき政令で定める要件を満たすものであることについて政令で定めるところにより証明がされたものをいう。次項において同じ。）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場合には、当該支出により当該支出をした者又はその親族その他これらの者と相続税法第六十四条第一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場合を除き、当該金銭の額は、当該相続又は遺贈に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入しない。

4～10 省 略

○ 租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（令和6年政令第151号）による改正前の租税特別措置法施行令（抄）

（特定公益信託の要件等）

第四十条の四 法第七十条第三項に規定する政令で定める要件は、次に掲げる事項が信託行為において明らかであり、かつ、受託者が信託会社（金融機関の信託業務の兼営等に関する法律により同法第一条第一項に規定する信託業務を営む同項に規定する金融機関を含む。）であることとする。

一 当該公益信託の終了（信託の併合による終了を除く。次号において同じ。）の場合において、その信託財産が国若しくは地方公共団体に帰属し、又は当該公益信託が類似の目的のための公益信託として継続するものであること。

二 当該公益信託は、合意による終了ができないものであること。

三 当該公益信託の受託者がその信託財産として受け入れる資産は、金銭に限られるものであること。

四 当該公益信託の信託財産の運用は、次に掲げる方法に限られるものであること。

イ 預金又は貯金

ロ 国債、地方債、特別の法律により法人の発行する債券又は貸付信託法（昭和二十七年法律第百九十五号）第二条第一項に規定する貸付信託の受益権の取得

ハ イ又はロに準ずるものとして財務省令で定める方法

五 当該公益信託につき信託管理人が指定されるものであること。

六 当該公益信託の受託者がその信託財産の処分を行う場合には、当該受託者は、当該公益信託の目的に関し学識経験を有する者の意見を聴かなければならないものであること。

七 当該公益信託の信託管理人及び前号に規定する学識経験を有する者に対してその信託財産から支払われる報酬の額は、その任務の遂行のために通常必要な費用の額を超えないものであること。

八 当該公益信託の受託者がその信託財産から受ける報酬の額は、当該公益信託の信託事務の処理に要する経費として通常必要な額を超えないものであること。

2 法第七十条第三項に規定する政令で定めるところにより証明がされた公益信託は、同項に定める要件を満たす公益信託であることにつき当該公益信託に係る主務大臣（当該公益信託が次項第二号に掲げるものを目的とする公益信託である場合を除き、公益信託ニ関スル法律（大正十一年法律第六十二号）第十一条その他の法令の規定により当該公益信託に係る主務官庁の権限に属する事務を行うこととされた都道府県の知事その他の執行機関を含む。以下この条において同じ。）の証明を受けたものとする。

3 法第七十条第三項に規定する政令で定める特定公益信託は、次に掲げるものの一又は二以上のものをその目的とする同項に規定する特定公益信託で、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（その認定を受けた日の翌日から五年を経過していないものに限る。）とする。

一 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

二 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

三 学校教育法第一条に規定する学校における教育に対する助成

四 学生又は生徒に対する学資の支給又は貸与

五 芸術の普及向上に関する業務（助成金の支給に限る。）を行うこと。

六 文化財保護法第二条第一項に規定する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。

七 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

八 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（これに準ずるものとして財務省令で定めるものを含む。）に対する助成金の支給

九 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。

十 国土の緑化事業の推進（助成金の支給に限る。）

十一 社会福祉を目的とする事業に対する助成

十二 就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律第二条第七項に規定する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

4 当該公益信託に係る主務大臣は、第二項の証明又は前項の認定をしようとするとき（当該証明がされた公益信託の第一項各号に掲げる事項に関する信託の変更を当該公益信託の主務官庁が命じ、又は許可するときを含む。）は、財務大臣に協議しなければならない。

○ 公益信託に関する法律（抄） （行政庁）

第三条 この法律における行政庁は、次の各号に掲げる公益信託の区分に応じ、当該各号に定める内閣総理大臣又は都道府県知事とする。

一 次に掲げる公益信託 内閣総理大臣

イ 公益事務を二以上の都道府県の区域内において行う旨を信託行為で定めるもの

ロ 国の事務又は事業と密接な関連を有する公益事務であって政令で定めるものを行うもの

二 前号に掲げる公益信託以外の公益信託 その公益事務を行う区域を管轄する都道府県知事

第一節 公益信託の効力

第六条 公益信託は、行政庁の認可を受けなければ、その効力を生じない。

(公益信託認可の申請)

第七条 公益信託の受託者となろうとする者は、前条の認可（以下「公益信託認可」という。）を申請しなければならない。

2 省 略

3 前項の申請書には、次に掲げる書類を添付しなければならない。

一～三 省 略

四 当該公益信託に係る信託事務（以下「公益信託事務」という。）を処理するのに必要な経理的基礎を有することを明らかにする当該公益信託の信託財産に係る財産目録その他の内閣府令で定める書類

五・六 省 略

(公益信託認可の基準)

第八条 行政庁は、公益信託認可の申請に係る公益信託が次に掲げる基準（その信託行為において信託財産が寄附により受け入れた金銭又は預貯金、国債その他これらに準ずる資産（いずれも内閣府令で定める要件に該当するものに限る。）に限られる旨及び当該信託財産（その信託財産に帰せられる収益を含む。）について内閣府令で定める方法によってのみ支出する旨を定める公益信託（第十六条第一項において「特定資産公益信託」という。）にあっては、第八号から第十号までに掲げる基準を除く。第三十条第二項第一号において同じ。）に適合すると認めるときは、公益信託認可をするものとする。

一 公益事務を行うことのみを目的とするものであること。

二 その受託者が公益信託事務を適正に処理するのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有するものであること。

三 その信託管理人が受託者による公益信託事務の適正な処理のため必要な監督をするのに必要な能力を有するものであること。

四 公益信託に係る信託行為の内容を証する書面、事業計画書及び収支予算書の内容に照らし、その存続期間を通じて公益信託事務が処理されることが見込まれるものであること。

五 受託者がその公益信託事務を処理するに当たり、委託者、受託者、信託管理人その他の政令で定める公益信託の関係者に対し信託財産を用いて特別の利益を与えるものでないこと。

六 受託者がその公益信託事務を処理するに当たり、株式会社その他の営利事業を営む者又は特定の個人若しくは団体の利益を図る活動を行うものとして政令で定める者に対し、信託財産を用いて寄附その他の特別の利益を与える行為を行わないものであること。ただし、次のいずれかに該当する場合は、この限りでない。

イ 公益法人（公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成十八年法律第四十九号）第二条第三号に規定する公益法人をいう。以下このイ及び第十三号において同じ。）に対し、当該公益法人が行う公益目的事業（同条第四号に規定する公益目的事業をいう。第十三号において同じ。）のために寄附その他の特別の利益を与える行為を行う場合

ロ 他の公益信託の受託者に対し、当該受託者が行う公益事務のために寄附その他の特別の利益を与える行為を行う場合

七 受託者がその公益信託事務を処理するに当たり、投機的な取引、高利の融資その他の事業であって、公益信託の社会的信用を維持する上でふさわしくないものとして政令で定めるもの又は公の秩序若しくは善良の風俗を害するおそれのある事業を行わないものであること。

八 その処理する公益信託事務について、第十六条第一項の規定による収支の均衡が図られるものであると見込まれるものであること。

九 その公益信託事務の処理に係る費用に対する公益事務の実施に係る費用の割合として内閣府令で定めるところにより算定される割合（第十六条第二項において「公益事務割合」という。）が公益事務の実施の状況その他の事情を勘案して内閣府令で定める割合（同項において「基準割合」という。）以上となると見込まれるものであること。

- 十 その公益信託事務を処理するに当たり、第十七条第二項に規定する使途不特定財産額が同条第一項の制限を超えないと見込まれるものであること。
- 十一 公益信託報酬（公益信託に係る信託報酬（信託法第五十四条第一項に規定する信託報酬をいう。）及び信託管理人の報酬（同法第二百二十七条第三項に規定する報酬をいう。）をいう。第十九条において同じ。）について、内閣府令で定めるところにより、当該公益信託の経理の状況その他の事情を考慮して、不当に高額なものとならないような支払基準を定めているものであること。
- 十二 その信託財産に他の団体の意思決定に関与することができる株式その他の内閣府令で定める財産が属しないものであること。ただし、当該信託財産に当該財産が属することによって他の団体の事業活動を実質的に支配するおそれがない場合として政令で定める場合は、この限りでない。
- 十三 当該公益信託の目的とする公益事務（以下この号において「対象公益事務」という。）と類似の公益事務をその目的とする他の公益信託の受託者若しくは対象公益事務と類似の公益目的事業をその目的とする公益法人若しくは次に掲げる法人又は国若しくは地方公共団体を帰属権利者とする旨を信託行為に定めているものであること。
- イ 私立学校法（昭和二十四年法律第二百七十号）第三条に規定する学校法人
- ロ 社会福祉法（昭和二十六年法律第四十五号）第二十二条に規定する社会福祉法人
- ハ 更生保護事業法（平成七年法律第八十六号）第二条第六項に規定する更生保護法人
- ニ 独立行政法人通則法（平成十一年法律第百三号）第二条第一項に規定する独立行政法人
- ホ 国立大学法人法（平成十五年法律第百十二号）第二条第一項に規定する国立大学法人又は同条第三項に規定する大学共同利用機関法人
- ヘ 地方独立行政法人法（平成十五年法律第百十八号）第二条第一項に規定する地方独立行政法人
- ト その他イからへまでに掲げる法人に準ずるものとして政令で定める法人

（公益信託の変更等の認可）

第十二条 公益信託に係る信託の変更（信託法第六章第一節の信託の変更をいう。以下同じ。）又は同法第六十二条第一項（同法第二百二十九条第一項において準用する場合を含む。）の規定による新受託者（同法第六十二条第一項に規定する新受託者をいう。以下この条及び第三十一条において同じ。）若しくは新信託管理人（同法第二百二十九条第一項に規定する新信託管理人をいう。以下この項及び第三項において同じ。）の選任その他の第七条第二項各号に掲げる事項の変更をするときは、当該公益信託の受託者（当該新受託者を含む。）は、あらかじめ、行政庁の認可を申請しなければならない。ただし、同法第百五十条第一項の規定による信託の変更、第三十一条第一項若しくは同法第百七十三条第一項の規定による新受託者の選任、同法第六十二条第四項（同法第二百二十九条第一項において準用する場合を含む。）の規定による新受託者若しくは新信託管理人の選任又は内閣府令で定める軽微な信託の変更については、この限りでない。

2 省 略

3 公益信託に係る信託の変更並びに新受託者及び新信託管理人の選任その他の第七条第二項各号に掲げる事項の変更は、第一項ただし書の規定の適用がある場合を除き、同項の認可を受けなければ、その効力を生じない。

4～6 省 略

附 則

（旧公益信託の新法の規定による公益信託への移行）

第四条 旧法公益信託及び信託法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成十八年法律第百九号。以下「信託法整備法」という。）第二条の規定によりなお従前の例によることとされた信託法整備法第一条の規定による改正前の信託法（大正十一年法律第六十二号。第三項及び附則第八条第二項において「旧信託法」という。）第六十六条に規定する公益信託（以下この項において「旧信託法公益信託」という。）は、移行期間内において、新法第三条に規定する行政庁（以下「行政庁」という。）の認可（以下「移行認可」という。）を受けた場合には、新法第七条第一項に規定する公益信託認可（附則第十二条において「公益信託認可」という。）を受けたものとして新法の規定による公益信託となることができる。この場合において、移行期間内に当該移行認可を受けていない旧法公益信託及び旧信託法公益信託（以下「旧公益信託」という。）は、移行期間が満了する日に終了するものとする。

2・3 省 略

（移行認可の申請のためにする信託の変更等）

第九条 省 略

- 2 前項の信託の変更その他移行認可の申請に関し必要な旧公益信託に係る信託の変更は、信託行為の定めにより、又は委託者、受託者及び信託管理人の合意によつてしなければならない。
- 3 省 略
- 4 第二項の信託の変更は、移行認可を受けなければ、その効力を生じない。
- 5 省 略

(措置法第70条第2項の規定の取扱いの準用)

70-3-3 措置法第70条第4項に規定する公益信託の受託者が同項に規定する財産をその受入れの日から2年を経過した日までにその公益信託事務(同項に規定する公益信託事務をいう。)の用に供しているかどうかの判定については、70-1-13(「公益を目的とする事業の用に供することの意義」)及び70-1-14(「同日までにその公益を目的とする事業の用に供しない場合若しくは供しなくなった場合」の意義)の取扱いを準用する。

(新設)

(説明)

措置法第70条第2項においては、国等に対して相続財産を贈与した場合の相続税の非課税措置(措法70①)の適用を受けた財産について、次に掲げる場合(以下「非課税措置の適用除外事由」という。)に該当した場合には、遡って相続税の課税価格の計算の基礎に算入することを規定している。

① 贈与を受けた措置法令第40条の4に掲げる法人(以下「公益法人等」という。)が、その贈与があった日から2年を経過した日までに公益法人等に該当しないこととなった場合

② 公益法人等が、贈与により取得した財産をその贈与があった日から2年を経過した日までにその公益を目的とする事業の用に供しない場合又は供しなくなった場合

このうち、②の非課税措置の適用除外事由については、措置法通達70-1-13及び70-1-14において、次の取扱いが定められている。

- ・ 贈与により取得した財産が公益を目的とする事業の用に供されているかどうかの判定は、その財産がその贈与の目的に従って公益法人等の公益を目的とする事業の用に供されているかどうかによるものとし、その財産が贈与時のままでその公益を目的とする事業の用に供されているかどうかを問わない(措置法通達70-1-13)。

- ・ 贈与の日から2年を経過した日までにその公益を目的とする事業の用に供しない場合又は供しなくなった場合には、贈与による取得財産を当該贈与の日から2年を経過した日までの間にその公益を目的とする事業以外の事業の用に供した場合が含まれる(措置法通達70-1-14)。

ところで、公益信託の信託財産とした場合の非課税措置については、措置法通達70-3-2の説明の(3)で示したとおり、令和6年度税制改正により、その適用除外事由の見直しが行われている。その結果、措置法第70条第4項において、②の非課税措置の適用除外事由と同様の事由が、適用除外事由として規定されている。

措置法通達70-1-13及び70-1-14の取扱いは、措置法第70条第4項の規定の適用に当たっても妥当するものであるから、これらの取扱いを準用することとした。