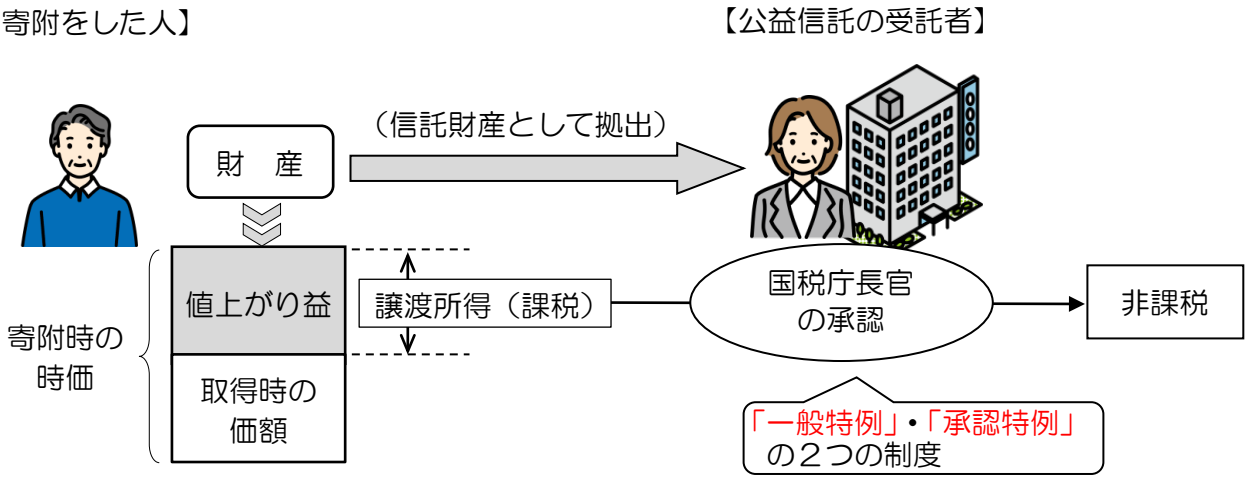
1　制度の概要

個人が、土地、建物、株式などの財産（事業所得の基因となるものを除きます。）を公益信託法第２条第１項第１号に規定する公益信託（以下「公益信託」といいます。）の信託財産とするために、その公益信託の受託者（個人か法人かを問いません。）に対して寄附（財産の贈与若しくは遺贈又は信託をいいます。以下同じです。）をした場合には、これらの財産は寄附時の時価により譲渡があったものとみなされ、これらの財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ます（所法59①一、67の３⑩）。

ただし、一定の承認要件を満たす寄附として国税庁長官の承認（以下「非課税承認」といいます。）を受けたときは、この所得税を非課税とする制度が設けられています。

なお、この非課税制度には、次の⑴の「一般特例」と⑵の「承認特例」の２つの制度があり、それぞれ承認要件が異なります。



⑴　一般特例のあらまし

イ　概要

公益信託の信託財産とするために、その**公益信託の受託者**に財産を寄附した場合に、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次のロの要件を満たすものとして**非課税承認**を受けたときは、この寄附に対する所得税を**非課税**とする制度です（措法40①後段）。

ロ　承認要件

一般特例に係る非課税承認を受けるためには、公益信託の受託者に対する財産の寄附について次の(イ)から(ハ)までに掲げる要件の全てを満たすことが必要です（措令25の17⑤）。

(イ)　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（措令25の17⑤一）。

この要件は、寄附を受けた公益信託の受託者のその寄附に係る公益信託法第７条第３項第４号に規定する公益信託事務（以下「公益信託事務」といいます。）が公益の増進に著しく寄与するかどうかにより判定しますが、公益信託事務が次のＡからＤまでの全てに該当するときは、この要件を満たすものとして取り扱われます（40条通達12）。

A　公益目的事業の規模

寄附を受けた公益信託の受託者のその寄附に係る公益信託事務が、その事務を行う地域又は分野において社会的存在として認識される程度の規模を有していること。

なお、例えば、30人以上の学生等に対して学資の支給若しくは貸与を行う事業又は科学技術その他の学術に関する研究者に対して助成金の支給を行う事業などが寄附財産を受け入れた公益信託の公益信託事務として行われている場合には、その公益信託事務は社会的存在として認識される程度の規模を有するものとして取り扱われます。

B　公益の分配

寄附を受けた公益信託の受託者の事務の遂行により与えられる公益の分配が、その公益を必要とする全ての人に与えられるなど、特定の人に限られることなく適正に行われていること。

C　事業の営利性

寄附を受けた公益信託の受託者のその寄附に係る公益信託事務について、公益の対価がその事務の遂行に直接必要な経費と比べて過大ではないなど、事務の運営が営利企業的に行われている事実がないこと。

D　法令の遵守等

寄附を受けた公益信託の受託者の事務の運営について、法令に違反する事実その他公益に反する事実がないこと。

なお、寄附そのものが公職選挙法の規定に違反するものであるなど法令に違反するものであるときは、(イ)の要件を満たさないことになります（40 条通達 11）。

(ロ)　寄附財産（寄附を受けた財産をいい、代替資産を含みます。以下同じです。）が、寄附があった日から２年を経過する日までの期間（※）内に寄附を受けた公益信託の受託者の公益信託事務の用に直接供され、又は供される見込みであること（措令 25 の 17⑤二）。

※　上記の期間については、例えば、寄附を受けた公益信託の受託者が、寄附を受けた土地の上に建物を建設し、その建物を公益信託事務の用に直接供する場合において、その建物の建設に要する期間が通常２年を超えるときなど、一定のやむを得ない事情があるため、寄附財産を寄附があった日から２年を経過する日までの期間内に寄附を受けた公益信託の受託者の公益信託事務の用に直接供することが困難であると認められるときは、国税庁長官が認める日までの期間となります（措令 25 の 17④）。

「代替資産」とは

「代替資産」とは、収用や災害など一定のやむを得ない理由により寄附財産を譲渡した場合に、その収入金額の全部に相当する金額をもって取得した減価償却資産、土地、土地の上に存する権利及び株式（株式にあっては、株式交換など一定のやむを得ない理由により寄附財産である株式を譲渡したことにより取得したものに限ります。）などをいいます（措法 40①後段、措令 25 の 17③）。

(ハ)　寄附をすることにより、寄附をした人の所得税の負担を不当に減少させ、又は寄附をした人の親族その他これらの人と相法第 64 条第１項に規定する特別の関係がある人の相続税若しくは贈与税の負担を不当に減少させる結果とならないと認められること（措令 25 の 17⑤三）。

次のＡからＦまでの要件の全てに該当するときは、上記の所得税又は相続税若しくは贈与税の負担を不当に減少させる結果とならないものとされています（措令 25 の 17⑥二）。

ただし、寄附を受けた公益信託の受託者（複数いる場合には、全ての受託者）が措法第 40 条第１項第１号に規定する法人である場合において、その法人が次の①及び②の要件の全てを満たすとき（この場合におけるその法人を「運営組織が適正な法人」といいます。以下同じです。）は、次のＢの要件は不要となります（措令 25 の 17⑥二、措規 18 の 19④）。

①　その法人の運営組織が適正であること

②　その法人の寄附行為、定款又は規則において、法人の理事、監事、評議員その他これらの人に準ずる人（以下「役員等」といいます。）のうち親族関係がある人及びこれらの人と特殊の関係がある人の数が、それぞれの役員等の数のうちに占める割合は３分の１以下とする旨の定めがあること

「運営組織が適正である」ことの判定は

運営組織が適正であるかどうかの判定は、次に掲げる事実が認められるかどうかにより行います（40 条通達 18）。

①　公益信託の受託者である法人の寄附行為、定款又は規則において、「公益法人等に財産を寄附した場合における『租税特別措置法第 40 条の規定による承認申請書』の記載のしかた」の「４　承認申請書の記載例等」の「㉑寄附行為、定款等についての確認事項」に掲げる事項が定められていること

②　公益信託の受託者である法人の事業の運営及び役員等の選任などが、法令及び寄附行為、定款又は規則に基づき適正に行われていること

③　公益信託の受託者である法人の経理については、その法人の事業の種類及び規模に応じて、その内容を適正に表示するために必要な帳簿書類を備えて、収入及び支出並びに資産及び負債の明細が適正に記帳されていると認められること

「特殊の関係がある人」とは

「特殊の関係がある人」とは、次の①から④までに掲げる関係を有する人をいいます（措令 25 の17⑥一イ）。

①　その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人

②　その人の使用人及び使用人以外の人でその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人

③　①又は②に掲げる人の親族でこれらの人と生計を一にしている人

④　次に掲げる法人の法人税法第２条第 15 号に規定する役員（イにおいて「会社役員」といいます。）又は使用人

イ　その人が会社役員となっている他の法人

ロ　その人及び①から③までに掲げる人並びにこれらの人と法人税法第２条第 10 号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

A　寄附財産を受け入れた公益信託が、その信託行為に定めるところにより適正に運営されるものであること（措令 25 の 17⑥二イ）。

B　寄附財産を受け入れた公益信託の信託行為において、次の(a)から(d)までの要件の全てを満たす運営委員会その他これに準ずるもの（以下「運営委員会等」といいます。）を置く旨の定めがあること（措令 25 の 17⑥二ロ、措規 18 の 19⑤）。

(a)　運営委員会等は、公益信託の目的に関し学識経験を有する者、その公益信託の適正な運営に必要な実務経験を有する者その他の者（以下「運営委員等」といいます。）で構成されること

(b)　運営委員等のうち親族関係がある人及びこれらの人と特殊の関係がある人（「特殊の関係がある人」については７ページを参照してください。）の数がその運営委員等の数のうちに占める割合は、３分の１以下であること

(c)　運営委員会等は、公益信託の受託者が信託財産の処分その他の公益信託事務の処理に関する重要な事項を行うために必要とされる同意をする権限を有していること

(d)　運営委員等に対して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ことがその公益信託の信託行為で明らかであること

「適正に運営されるものである」ことの判定は

公益信託が、その信託行為に定めるところにより適正に運営されるものであるかどうかの判定は、次に掲げる事実が認められるかどうかにより行います（40 条通達 19 の３）。

①　寄附財産を受け入れた公益信託の信託行為において、次に掲げる事項（公益信託の全ての受託者が、運営組織が適正な法人である場合には、ロに掲げる事項を除く。）が定められていること

イ　公益信託法において信託行為の記載事項と定められている事項

なお、この場合においては、次に掲げる事項が信託行為に定められていなければならないことに留意してください。

(ｲ)　公益信託が終了した場合の残余財産は、国、地方公共団体又は他の措法第 40 条第１項に規定する公益法人等に帰属すること

(ﾛ)　寄附財産が寄附をした人又はその親族が会社役員となっている会社の株式等である場合には、その株式等に係る議決権の行使に当たっては、運営委員会等において運営委員等の総数の３分の２以上の承認（運営委員会等が設置されていない場合には、公益信託法第４条第２項第２号に規定する信託管理人（以下「信託管理人」といいます。）の同意）を得ることを必要とすること

ロ　運営委員会等に関する次に掲げる事項

(ｲ)　運営委員等から構成される運営委員会等を設置すること

(ﾛ)　運営委員等の定数は、３名以上であること

(ﾊ)　運営委員等のうち親族関係がある人及びこれらの人と特殊の関係がある人（「特殊の関係がある人」については７ページを参照してください。）の数がその運営委員等の数のうちに占める割合は３分の１以下とすること

(ﾆ)　運営委員会等の議事の決定は、運営委員等の過半数が出席し、その出席した運営委員等の過半数の議決を必要とすること

(ﾎ)　信託財産の処分その他の公益信託事務の処理に関する重要な事項で次に掲げるものについて、運営委員会等の同意を得ることを必要とすること

A　収支予算（事業計画を含む。）

B　収支決算（信託概況報告を含む。）

C　信託財産の処分

D　借入金（その信託事務年度内の収入をもって償還する短期借入金を除く。）その他新たな義務の負担及び権利の放棄

E　信託行為の変更

F　信託の終了並びに併合及び分割

(ﾍ)　運営委員等に対してその公益信託の信託財産から支払われる報酬の額の算定の根拠で、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ことを明らかにするもの

②　公益信託の事務の運営及び運営委員等の選任などが、法令及び信託行為に基づき適正に行われていること

③　公益信託の経理については、その公益信託の事務の種類及び規模に応じて、その内容を適正に表示するために必要な帳簿書類を備えて、収入及び支出並びに資産及び負債の明細が適正に記帳されていると認められること

C　寄附をした人等に対し、施設の利用、金銭の貸付け、資産の譲渡、報酬の支払その他信託財産の運用及び公益信託の運営に関して特別の利益を与えないこと（措令 25 の 17⑥二ハ）。

なお、公益信託の信託行為又は事業計画書などにおいて、寄附をした人等に対して、その公益信託の信託財産を無償で利用させ、又は与えるなど特別の利益を与える旨の記載がある場合などは、特別の利益を与えることに該当するものとして取り扱うこととされています（40 条通達 19 の４）。

「寄附をした人等」とは

次の①から③までに掲げる人をいいます。

①　寄附をした人

②　寄附を受けた公益信託の受託者又は信託管理人（その受託者又は信託管理人が法人である場合には、その法人の理事、取締役、執行役、業務を執行する社員、監事若しくは監査役又はこれらに準ずる人（以下「理事等」といいます。）を含みます。）

③　①又は②に掲げる人と親族関係がある人及びこれらの人と特殊の関係がある人（「特殊の関係がある人」については７ページを参照してください。）

D　寄附財産を受け入れた公益信託の信託行為において、その公益信託が終了した場合の残余財産が国若しくは地方公共団体又は他の措置法第 40 条第１項に規定する公益法人等に帰属する旨の定めがあること（措令 25 の 17⑥二ニ）。

E　寄附財産を受け入れた公益信託につき公益に反する事実がないこと（措令 25 の 17⑥二ホ）。

F　寄附により株式が公益信託の信託財産とされた場合には、その株式の受入れによりその公益信託の受託者（複数いる場合には、いずれかの受託者）の有することとなるその株式の発行法人の株式（寄附前からその公益信託の受託者が信託財産として有する株式及び固有財産（信託財産として保有する財産以外の財産をいいます。）として有する株式を含みます。）が、その発行済株式の総数の２分の１を超えることとならないこと（措令 25 の 17⑥二ヘ）。

なお、上記の「その公益信託の受託者の有することとなるその株式の発行法人の株式」は、議決権を行使することができる事項について制限のない株式に限りません（40 条通達 19 の２）。

共同受託の場合における「２分の１を超える」ことの判定は

共同受託の場合には、信託法第79条の規定により信託財産は合有とされることから、上記Ｆの「２分の１を超える」ことの判定における株式の数の計算は、公益信託の信託財産とされた株式の数の全部を各受託者がそれぞれ有するものとして行います（40条通達19の５（注））。

⑵　承認特例のあらまし

イ　概要

公益信託の信託財産とするために、**公益信託の受託者**に財産を寄附した場合に、寄附をした人が寄附を受けた公益信託の受託者の親族に該当しないことなど、次のロの要件を満たすものとして**非課税承認**を受けたときは、この寄附に対する所得税を**非課税**とする制度です（措令 25 の 17⑦）。

なお、承認特例に係る申請書を提出した日から１か月以内（寄附財産が株式等である場合には、３か月以内）にその申請について非課税承認がなかったとき、又は承認しないことの決定がなかったときは、その申請について非課税承認があったものとみなされます（措令 25 の 17⑧二）。

「株式等」とは

次の①から③までに掲げる資産をいいます（措令 25 の 17⑧）。

① 措法第 37 条の 10 第２項に規定する株式等（同項第１号から第３号まで、第５号及び第６号に掲げるものに限ります。）

② 新株予約権付社債（資産の流動化に関する法律第 131 条第１項に規定する転換特定社債及び同法第 139 条第１項に規定する新優先出資引受権付特定社債を含みます。）

③ 所法第 174 条第９号に規定する匿名組合契約の出資の持分

ロ　承認要件

承認特例に係る非課税承認を受けるためには、公益信託の受託者に対する財産の寄附について次の(ｲ)から(ﾊ)までに掲げる要件の全てを満たすことが必要です（措令 25 の 17⑦）。

(ｲ)　寄附をした人が寄附を受けた公益信託の受託者及び信託管理人（その受託者又は信託管理人が法人である場合には、その理事等を含みます。）並びにこれらの人と親族関係がある人及びこれらの人と特殊の関係がある人（「特殊の関係がある人」については７ページを参照してください。）に該当しないこと（措令 25 の 17⑦一）。

(ﾛ)　寄附財産が、公益信託事務に充てるための基金（次のＡからＥまでに掲げる要件の全てを満たすことについて、寄附を受けた公益信託の受託者が公益信託の所轄庁の証明（※）を受けたものに限る。）に組み入れる方法により管理されていること（措令 25 の 17⑦二へ、基金告示２）。
※　基金の証明手続等については、公益信託の所轄庁にお問い合わせください。

Ａ　その基金が他の経理と区分して整理されていること（基金告示２一）

Ｂ　その基金が公益信託事務に充てられることが確実であること（基金告示２二、別表）

Ｃ　その基金に組み入れた財産の運用によって生じた利子その他の収入金（その収入金をもって取得した資産を含みます。）をその基金に組み入れることとしていること（基金告示２三）

Ｄ　その基金への財産の組入れ、その組み入れた財産の運用、その運用によって生じた利子その他の収入金の使途等基金の管理及び運用に関する重要事項について審議する合議制の機関を設置していること又はその公益信託の信託行為において、その重要事項についてその公益信託の信託管理人の同意を得る旨の定めがあること（基金告示２四）

Ｅ　その基金に組み入れた財産の種類、寄附をした人の取得価額、寄附時の価額その他参考となるべき事項を記載した基金明細書で、その公益信託の信託管理人の承認を受けたものを、毎信託事務年度終了後３か月以内に、所轄庁に提出するとともに、その写しを作成した日の属する信託事務年度の翌年度の開始の日から５年間、その公益信託の受託者の住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地に保存することとしていること（基金告示２五）

「合議制の機関」とは

重要事項について審議する合議制の機関を設置すること又は重要事項について信託管理人の同意を得ることを要件としているのは、基金に組み入れた資産が恣意的に寄附をした者やその関係者の利益に資するように使われることがないようにするためです。

このような趣旨を踏まえ、合議制の機関は、公益社団法人や公益財団法人における理事会のような適切な機関であることが求められます（合議制の機関の構成要件等につきましては、公益信託の所轄庁にお問い合わせください。）。

(ハ)　寄附の申出を受け入れること及び寄附財産を上記(ロ)の基金に組み入れる方法により管理することについて、寄附財産を受け入れた公益信託の合議制の機関の決定又は信託管理人の同意を得ていること（措令 25 の17⑦ 三、措規 18 の 19⑨ 六）。