

実務研究

日本税務会計学会
平成29年6月 月次研究会



熊谷 洋平〔神田〕

「公益法人等に財産を寄附した場合の課税関係について」 ～租税特別措置法40条の承認申請を中心に～

図1：課税関係

区分	税目	内容
被相続人 (相続人 又は包括 受遺者)	所得税	法人に対する遺贈となるため、所得税法59条1項1号(みなし譲渡)の規定により、その遺贈があった時に、その時における価額に相当する金額により、資産の譲渡があったものとみなされ所得税が課税される。 ただし、後述する租税特別措置法40条に規定する承認を受けたときは、そのみなし譲渡の規定の適用については、その遺贈がなかったものとみなされ、所得税は課税されない(措法40①後段)。
受遺者 (公益法人等)	相続税	法人は、原則として納税義務者とならない(相法1の3)。 ただし、一般財団法人などの「持分の定めのない法人」については、贈与者の親族等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、その持分の定めのない法人を個人とみなして相続税が課税される(相法66④)。
	法人税	公益社団法人・公益財団法人については、収益事業(公益目的事業以外)にかかる財産の受け入れでなければ法人税の課税はない(法7、法基通15-2-12)。

1. 公益法人等に財産を遺贈した場合の課税関係

少子化等の影響により相続人が不在であるため、自分の死後、全財産を公益法人等へ寄附するという事実が今後は増加していく可能性がある。また、公益法人等へ金銭以外の財産を寄附する場合に税額に大きく影響を与える租税特別措置法40条の承認申請について、平成29年度の税制改正

はじめに

承認申請手続きの特例の対象となる公益法人等の範囲が拡充され、制度の利用の拡大も見込まれている。そこで本稿では、公益法人等に金銭以外の財産を寄附(遺贈)した場合の課税関係と租税特別措置法40条の承認申請について簡単にまとめてみたい。

2. 租税特別措置法40条の承認申請

(1) 承認申請の内容
居住者が公益法人等に対して、財産の贈与又は遺贈をした場合で、その贈与又は遺贈が公益の増進に著しく寄与すること等、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たものについては、所得税法59条1項1号の規定の適用の場合のみ、その財産の贈与又は遺贈はなかったものとみなし、その財産の贈与又は遺贈に係る所得税については非課税となる(措法40①後段)。

(2) 承認申請の手続き
公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税の規定の適用を受けようとする者は、一定の事項を記載した申請書に、その公益法人等がその申請書に記載された内容を承認したことを証明する書類を添付して、その贈与又は遺贈があった日から四月以内(その期間を経過する日前にその贈与があった日の属する年分の所得税の確定申告書の提出期限が到来する場合)には、その提出期限(納税地の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならない)の場合において、その期間内にその申請書の提出がなかったこと又はその書類の添付がなかったことについて国税庁長官においてやむを得ないと認める事情があり、かつ、その贈与又は遺贈に係る譲渡所得等につき更正又は決定

(1) 承認申請の内容
居住者が公益法人等に対して、財産の贈与又は遺贈をした場合で、その贈与又は遺贈が公益の増進に著しく寄与すること等、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たものについては、所得税法59条1項1号の規定の適用の場合のみ、その財産の贈与又は遺贈はなかったものとみなし、その財産の贈与又は遺贈に係る所得税については非課税となる(措法40①後段)。

(2) 承認申請の手続き
公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税の規定の適用を受けようとする者は、一定の事項を記載した申請書に、その公益法人等がその申請書に記載された内容を承認したことを証明する書類を添付して、その贈与又は遺贈があった日から四月以内(その期間を経過する日前にその贈与があった日の属する年分の所得税の確定申告書の提出期限が到来する場合)には、その提出期限(納税地の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならない)の場合において、その期間内にその申請書の提出がなかったこと又はその書類の添付がなかったことについて国税庁長官においてやむを得ないと認める事情があり、かつ、その贈与又は遺贈に係る譲渡所得等につき更正又は決定

図2：判定要件

イ	公益法人等の運営組織が適正であるとともに、その寄附行為、定款又は規則において、理事、監事及び評議員(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合計数がそれぞれの役員等の数のうち占める割合が、いずれも3分の1以下とする旨の定めがあること。
ロ	その贈与若しくは遺贈をする者、その公益法人等の役員等若しくは社員又はこれらの人と親族関係若しくは特殊の関係がある人に対し特別の利益を与えないこと。
ハ	公益法人等の寄附行為、定款又は規則において、その公益法人等が解散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公益法人等に帰属する旨の定めがあること。
ニ	公益法人等につき公益に反する事実がないこと。
ホ	その贈与若しくは遺贈を受けた公益法人等が株式の取得をした場合には、その取得によりその公益法人等の保有することとなるその株式の発行法人の株式(寄附前から保有する株式を含む。)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。

又は供される見込みであること
贈与又は遺贈に係る財産(代替資産を含む。)が、その贈与又は遺贈があった日から2年を経過する日までの期間内に、その公益法人等とその贈与又は遺贈に係る公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであること(措令25の17⑤二)。

この要件は、原則として、その贈与又は遺贈に係る財産そのものが直接その公益目的事業の用に供されるかどうかにより判定されることになる。

ただし、株式のように、その財産の性質上そもそも直接その公益目的事業の用に供することができないものである場合には、各年の配当金などその財産から生じる果実の全部がその公益

この要件を満たしているかどうかの判定は、原則として、贈与又は遺贈を受けた公益法人等が次の図2に掲げる要件を満たしているかどうかにより判定するものとする。

その贈与若しくは遺贈をした者の所得税の負担を不当に減少させ、又はその贈与若しくは遺贈をした者の親族等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)。

③ 税負担を不当に減少させないこと
その贈与若しくは遺贈をした者の所得税の負担を不当に減少させ、又はその贈与若しくは遺贈をした者の親族等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)。

3. 承認申請手続きの特例

(1) 対象となる公益法人等の範囲
従来、大学等を設置する私立学校法人のみに認められていた承認申請手続きの特例について、平成29年度の税制改正により、対象となる公益法人等の範囲は左記のように拡充されることとなった。

(2) 対象となる公益法人等の特例の概要
対象となる公益法人等に対する現物寄附については、国税庁長官の承認を受けるための申請書に一定の書類を添付することにより、承認要件を以下の通りとすることができる。なお、特例の申請書類の提出があった場合において、寄附者の納税地の所轄税務署長にその承認申請書類の提出があった日から1月以内

① 公益社団法人・公益財団法人
② 「大学」又は「高等専門学校」を設置する学校法人及び「幼稚園」、「小学校」、「中学校」等を設置する学校法人で学校法人会計基準に従い会計処理を行うもの
③ 社会福祉法人

① 役員等に関する要件
その寄附をした者が、寄附を受ける公益法人等の理事、監事、評議員その他これらに準ずる者及び社員並びにこれらの者の親族等に該当しないこと。

② 寄附財産に関する要件
寄附財産が次に掲げる資産に該当しないこと。
(イ) 株式、(ロ) 新株予約権付社債、(ハ) 匿名組合契約の出資持分
③ 財産の管理方法等に関する要件
寄附財産について、法人の区分に応じ、必要な事項が定款に定められていること又は基本金に組み入れる方法により管理されていること。

④ 理事会での決定
その寄附の申出の受け入れ及びその寄附財産を不可欠特定財産とするに及ぶその寄附財産を基本金に組み入れることについて理事会等において決定されていること。