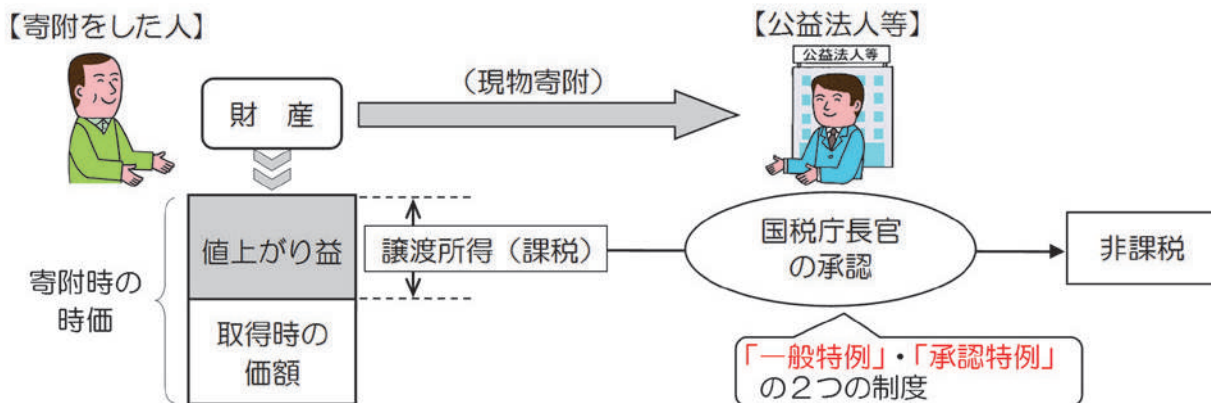


## 1 制度の概要

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。）を法人に寄附（法人に対する贈与若しくは遺贈又は法人を設立するための財産の提供をいいます。）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）。

ただし、土地、建物、株式などの財産を公益法人等に寄附した場合に、その寄附が次の(1)の一般特例又は(2)の承認特例の要件を満たすもの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。

この非課税制度には、「一般特例」と「承認特例」の2つの制度があり、それぞれ対象となる法人の種類や承認要件が異なります。



### (1) 公益法人等に財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税の特例（一般特例）のあらまし

#### イ 概要

公益法人等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）。

#### 一般特例の対象となる「公益法人等」とは

一般特例の対象となる「公益法人等」とは、公益社団法人、公益財団法人、特定一般法人その他の公益を目的とする事業を行う法人（例えば、社会福祉法人、学校法人、宗教法人、特定非営利活動法人など）をいいます。

なお、「特定一般法人」とは、一般社団法人又は一般財団法人で、法人税法第2条第9号の2イ及び法人税法施行令第3条第1項に掲げる次の全ての要件を満たす法人をいいます。

- 1 剰余金の分配を行わない旨が定款に定められていること
- 2 解散時の残余財産が、国若しくは地方公共団体、公益社団法人若しくは公益財団法人又は公益認定法第5条第17号のイからトまでに掲げる法人に帰属する旨が定款に定められていること
- 3 各理事について、その理事及びその理事の配偶者又は三親等以内の親族等である理事の合計数が理事の総数の3分の1以下であること
- 4 1や2に掲げる定款の定めを反した行為を行うことを決定し、又は行ったことがないこと

また、「公益を目的とする事業を行う法人」とは、定款等において公益を目的とする事業（以下「公益目的事業」といいます。）を行うことを明らかにしている法人又は社会一般において公益目的事業とされている事業を行う法人をいいます（40条通達1）。

#### 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、公益法人等に対する財産の寄附について次の(イ)から(ハ)までに掲げる全ての要件（法人税法別表第一に掲げる独立行政法人、国立大学法人などに対する寄附である場合には、次の(ロ)に掲げる要件のみ）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、寄附を受けた公益法人等のその寄附に係る公益目的事業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、公益法人等の事業活動等が次の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**

寄附を受けた公益法人等のその寄附に係る公益目的事業が、その事業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、学校教育法第1条に規定する学校を設置運営する事業、社会福祉法第2条第2項各号及び第3項各号に規定する事業、宗教の普及その他教化育成に寄与することとなる事業、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公益法人等の主たる目的として行われている場合には、その公益目的事業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**

寄附を受けた公益法人等の事業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**

寄附を受けた公益法人等のその寄附に係る公益目的事業について、公益の対価がその事業の遂行に直接必要な経費と比べて過大ではないなど、事業の運営が営利企業的に行われている事実がないこと。

なお、幼稚園又は専修学校若しくは各種学校の設置運営を目的とする学校法人等については、40条通達 12(3)の(注)に判定基準が設けられています。

**D 法令の遵守等**

寄附を受けた公益法人等の事業の運営について、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となります（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法人等の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）。**

※ 上記の期間については、例えば、寄附を受けた公益法人等が、寄附を受けた土地の上に建物を建設し、その建物を公益目的事業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法人等の公益目的事業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、取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せん。）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 E まで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）。

ただし、寄附を受けた公益法人等の理事、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。）及び職員の中に、寄附をした人又はその人と親族その他特殊の関係がある人（「特殊の関係がある人」については下記を参照してください。）が含まれておらず、かつ、これらの人が寄附を受けた公益法人等の財産の運用及び事業の運営について私的に支配している事実がなく、将来においても私的に支配する可能性がないと認められる場合には、次の B から E までの要件に該当すれば、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して取り扱われます（40 条通達 17 ただし書）。

A 寄附を受けた公益法人等の運営組織が適正であるとともに、その法人の寄附行為、定款又は規則において、役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」については下記を参照してください。）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があること（措令 25 の 17⑥一）。

#### 「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 寄附を受けた公益法人等の寄附行為、定款又は規則において、「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」（70 ページ以降を参照してください。）に掲げる事項が定められていること
- ② 寄附を受けた公益法人等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 寄附を受けた公益法人等の経理については、その公益法人等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

B 寄附をした人、寄附を受けた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（以下「寄附をした人等」といいます。）（「特殊の関係がある人」については下記を参照してください。）に対し、施設の利用、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して特別の利益を与えないこと（措令 25 の 17⑥二）。

なお、寄附を受けた公益法人等の寄附行為、定款若しくは規則又は贈与契約書などにおいて、寄附をした人等や一定の法人（次ページの「『特殊の関係がある人』とは」④のイ又はロの法人をいいます。）に対しその公益法人等の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）。

### 「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）。

- 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

C 寄附を受けた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（措令 25 の 17⑥三）。

D 寄附を受けた公益法人等につき公益に反する事実がないこと（措令 25 の 17⑥四）。

E 寄附により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有することとなるその株式の発行人の株式（寄附前から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 17⑥五）。

なお、上記の「その公益法人等の有することとなるその株式の発行人の株式（寄附前から有する株式を含みます。）」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）。

(注) 公益法人等に対して財産の寄附があった場合において、その寄附によりその寄附をした人の親族その他これらの人と特別の関係がある人の相続税や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、公益法人等に対して相続税や贈与税が課税されます（相法 66④）。

### 博物館等を運営する独立行政法人等に対する有形文化財の寄附についての自動承認

博物館等を運営する独立行政法人等（法人税法別表第一に掲げる独立行政法人並びに博物館等の設置及び管理の業務を主たる目的とする地方独立行政法人をいいます。以下同じです。）に対する寄附について、次の事項を証する文部科学大臣の書類を添付した申請書の提出があった場合において、その申請書の提出があった日から 1 か月以内に、その申請の承認がなかったとき、又はその承認をしないことの決定がなかったときは、その申請の承認（※）があったものとみなされます。

- ① その寄附が、博物館等を運営する独立行政法人等に対する有形文化財（建造物等を除きます。）の寄附であること
- ② その寄附財産が、その寄附があった日から 2 年を経過するまでの期間内に、博物館等を運営する独立行政法人等の公益目的事業（その法人が、文化観光拠点施設を中核とした地域における文化観光の推進に関する法律の認定に基づく一定の事業として行うものに限りません。）の用に直接供され、又は供される見込みであること

※ 博物館等を運営する独立行政法人等に対する寄附について国税庁長官の承認を受ける場合の承認要件は、6 ページのロ（ロ）に掲げる要件のみとされています。

(2) 承認特例対象法人に財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税の特例（承認特例）のあらまし

#### イ 概要

**公益法人等のうち「国立大学法人等（国立大学法人、大学共同利用機関法人、公立大学法人、独立行政法人国立高等専門学校機構及び国立研究開発法人をいいます。）」、「公益社団法人」、「公益財団法人」、「学校法人（学校法人会計基準に従い会計処理を行う一定のものに限りません。）」、「社会福祉**



**法人」又は「認定NPO法人等」(以下「承認特例対象法人」といいます。)に財産を寄附した場合に、寄附をした人が寄附を受けた承認特例対象法人の役員等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(申請書を提出した日から1か月又は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。)**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17⑦⑧)。

※ 国立大学法人等(法人税法別表第一に掲げる法人に限ります。以下「特定国立大学法人等」といいます。)以外の承認特例対象法人に対する寄附で、寄附財産が株式等である場合には、3か月以内となります。

#### 承認特例の対象となる「学校法人」とは

承認特例の対象となる学校法人は、私立学校振興助成法第14条第1項に規定する学校法人で同項に規定する文部科学大臣の定める基準(学校法人会計基準)に従い会計処理を行う学校法人です。

私立学校振興助成法第14条第1項に規定する学校法人とは、「大学」又は「高等専門学校」を設置する学校法人(私立学校振興助成法4①)及び「幼稚園」、「小学校」、「中学校」、「義務教育学校」、「高等学校」、「中等教育学校」、「特別支援学校」又は「幼保連携型認定こども園」を設置する学校法人(同法9)をいいます。

#### 「認定NPO法人等」とは

「認定NPO法人等」とは、特定非営利活動促進法第2条第3項に規定する認定特定非営利活動法人及び同条第4項に規定する特例認定特定非営利活動法人をいいます。

#### 「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、)
- 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、承認特例対象法人に対する財産の寄附について次の(イ)から(ハ)までに掲げる全ての要件(特定国立大学法人等に対する寄附である場合には、次の(ロ)及び(ハ)に掲げる要件)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承認特例対象法人の役員等及び社員並びにこれらの人と親族関係及び特殊の関係がある人(「特殊の関係がある人」については8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) 寄附財産について、次のとおり、寄附を受けた承認特例対象法人の区分に応じ、一定の基金若しくは基本金に組み入れる方法により管理されていること又は不可欠特定財産に係る必要な事項が定款で定められていること(措令25の17⑦二)。

#### A 国立大学法人等の場合

寄附財産が、研究開発の実施等の公益目的事業に充てるための基金(基金が公益目的事業に充て

られることが確実であることなどの一定の要件を満たすことについて、寄附を受けた国立大学法人等が所轄庁の証明（※）を受けたものに限り、）に組み入れる方法により管理されていること（措令 25 の 17⑦二イ、基金告示 2）。

※ 基金の証明手続等については、国立大学法人等の所轄庁にお問い合わせください。

#### B 公益社団法人・公益財団法人の場合

次の(a)又は(b)のいずれかの要件を満たしていること。

(a) 寄附財産が寄附を受けた法人の不可欠特定財産であるものとして、その旨並びにその維持及び処分の制限について、必要な事項が定款で定められていること（措令 25 の 17⑦二ロ(1)）。

##### 「不可欠特定財産」とは

「不可欠特定財産」とは、公益目的事業を行うために不可欠な特定の財産をいい、法人の目的、事業と密接不可分な関係にあり、その法人が保有、使用することに意義がある特定の財産をいいます。例えば、一定の目的の下に収集、展示され、再収集が困難な美術館の美術品や、歴史的文化的価値があり、再生不可能な建造物等が該当します（公益認定法 5 十六、公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン） I-15-(1)）。

寄附財産が「不可欠特定財産」に該当するか否かは、寄附を受ける公益社団法人又は公益財団法人を通じてその法人が認定を受けた行政庁にご確認ください。

(b) 寄附財産が、一定の公益目的事業に充てるための基金（基金が公益目的事業に充てられることが確実であることなどの一定の要件を満たすことについて、寄附を受けた公益社団法人又は公益財団法人が所轄庁の証明（※）を受けたものに限り、）に組み入れる方法により管理されていること（措令 25 の 17⑦二ロ(2)、基金告示 2）。

※ 基金の証明手続等については、公益社団法人又は公益財団法人の所轄庁にお問い合わせください。

#### C 学校法人の場合

寄附財産が、寄附を受けた法人の財政基盤の強化を図るために、学校法人会計基準第 30 条第 1 項第 1 号から第 3 号までに掲げる金額に相当する金額を同項に規定する基本金に組み入れる方法により管理されていること（措令 25 の 17⑦二ハ、措規 18 の 19⑥一）。

#### D 社会福祉法人の場合

寄附財産が、寄附を受けた法人の経営基盤の強化を図るために、社会福祉法人会計基準第 6 条第 1 項に規定する金額を同項に規定する基本金に組み入れる方法により管理されていること（措令 25 の 17⑦二ニ、措規 18 の 19⑥二）。

#### E 認定NPO法人等の場合

寄附財産が、一定の公益目的事業に充てるための基金（基金が公益目的事業に充てられることが確実であることなどの一定の要件を満たすことについて、寄附を受けた認定NPO法人等が所轄庁の証明（※）を受けたものに限り、）に組み入れる方法により管理されていること（措令 25 の 17⑦二ホ、基金告示 2）。

※ 基金の証明手続等については、認定NPO法人等の所轄庁にお問い合わせください。

(ハ) 寄附を受けた承認特例対象法人の理事会等において、寄附の申出を受け入れること及び寄附財産について一定の基金若しくは基本金に組み入れる方法により管理すること又は不可欠特定財産とすることが決定されていること（措令 25 の 17⑦三、措規 18 の 19⑦）。

