

特定委託者に該当する受託者は
契約当初に贈与税が課税される

1. 自益信託で課税される「特定委託者」とは

信託契約において、税務の面で注意しなければならないのは、信託当事者に係る税金の中で、見落としがちな「特定委託者」に対する課税です。

(1) 特定委託者に関する相続税法の規定

特定委託者を理解するにあたっては、相続税法9条の2第1項の信託設定時のみなし贈与の規定をよく理解する必要があります。

【相続税法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）

信託（退職年金の支給を目的とする信託その他の信託で政令で定めるものを除く。以下同じ。）の効力が生じた場合において、適正な対価を負担せずに当該信託の**受益者等（受益者としての権利を現に有する者及び特定委託者をいう。**以下この節において同じ。）となる者があるときは、当該信託の効力が生じた時において、当該信託の受益者等となる者は、当該信託に関する権利を当該信託の委託者から贈与（当該委託者の死亡に基因して当該信託の効力が生じた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。

(2) 信託設定時の「みなし贈与」とは

相続税法9条の2第1項は、信託設定時における税務の規定です。委託者以外の者が受益者をなる他益信託では、贈与税が課税されます。

ところが9条の2第1項をよく見ると、「受益者等」と規定されており、受益者以外の者の「特定委託者」についても「みなし贈与」として課税されることが規定されています。

信託設定時においてこの「みなし贈与」について、他益信託スキームに加えて、特定委託者に信託関係当事者が該当しないかを検証し、そのリスク回避を検討する必要があります。

2. 特定委託者に該当する者とは

特定委託者に関しては、9条の2第5項に規定されています。

【相続税法第9条の2第5項】

第1項の「特定委託者」とは、信託の変更をする権限（**軽微な変更をする権限として政令で定めるものを除く。**）を現に有し、かつ、当該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。

5項の規定は、受益者と実質変わらない者を特定委託者とみなして「みなし贈与」を規定しています。

特定委託者の要件を整理すると

- ① 信託の変更権限を有する者
- ② 信託財産の給付を受けることと規定されている者

この2つの要件に該当する者が信託当事者にいるかどうか、検証する必要があります。

(1) 「信託変更権限を現に有する者」とは

信託契約で信託設定した場合には、信託契約について変更できる当事者を指します。信託契約で特に定めがなければ、委託者、受託者、受益者が該当します。

実務的には、信託契約の定めによって、受益者と受託者の合意等定めている場合が多くあります。

このような場合、信託契約で定めた契約変更の当事者が信託契約変更権限を有する者に該当します。

(2) 「信託財産の給付を受けることとされている者」とは

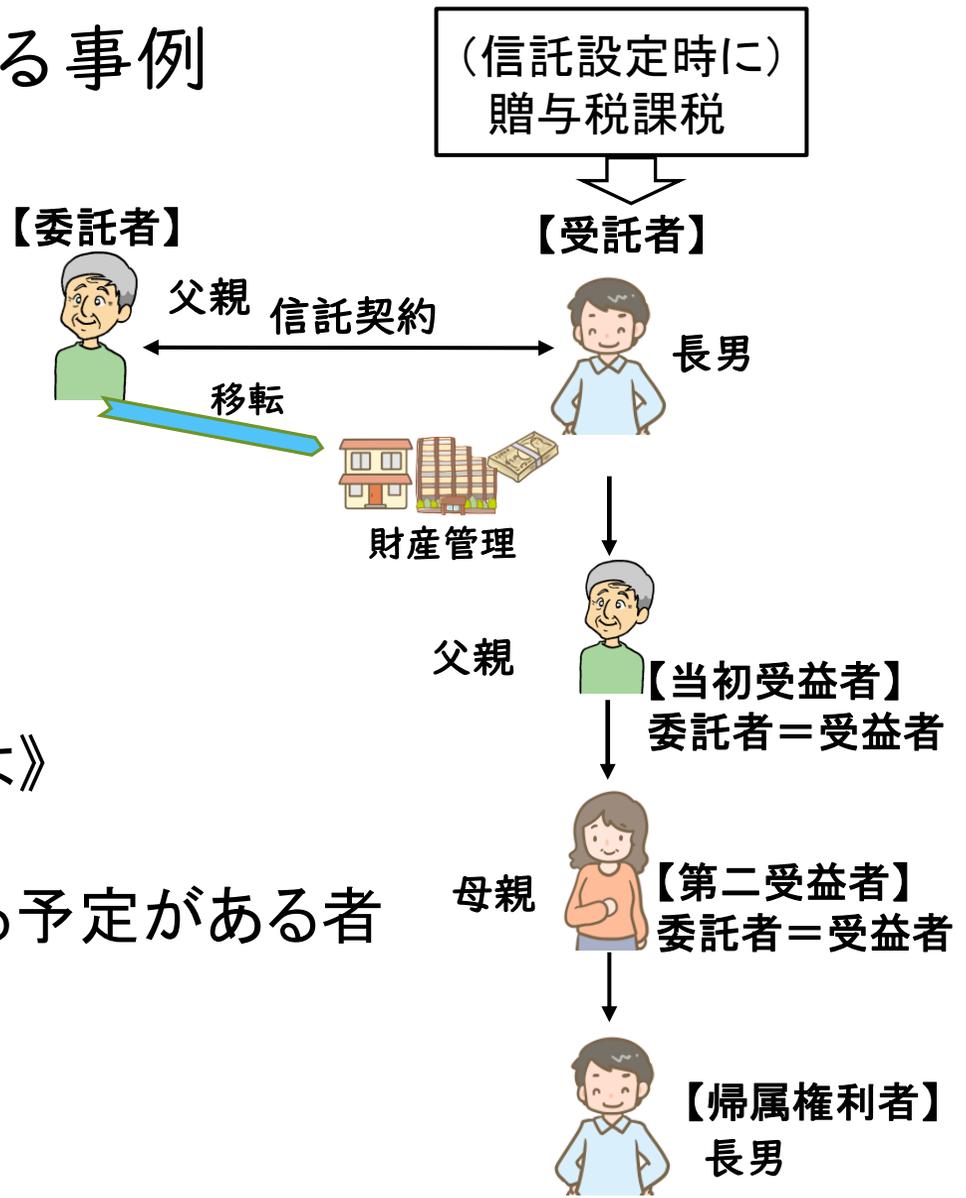
この解釈は、信託設定時のみならず将来的に信託財産から給付を受けることを予定されている者を含むとしています。

「将来的に信託財産から給付を受けることを予定されている者」とは、信託設定時の当初受益者以降の第二受益者等の後順位受益者や信託終了時に残余財産の給付を受ける帰属権利者などが該当します。

このように、今は信託財産から直接の利益を受けてなくても、信託終了時等に財産給付が予定されている者も含まれることとなります。

3. 特定委託者に該当する事例

- ① 委託者：父親
- ② 受託者：長男
- ③ 当初受益者：父親
- ④ 第二受益者：母親
- ⑤ 帰属権利者：長男



《特定委託者に該当する者とは》

- ① 信託変更権限を有し
- ② 信託財産の給付を受ける予定がある者

(1) 事例での特定委託者該当者

父親を委託者、受託者を長男とし第二受益者を母親、残余財産帰属権利者を長男とする信託は、よくあるケースです。

このような場合、受益者と受託者が現に（信託設定時）信託契約の変更権限を持っている場合が多く、要件①の特定委託者に該当します。

また要件②の将来的に信託財産から給付を受けることを予定されている者として

- ・ 信託設定時の当初受益者以降の第二受益者の母親
- ・ 信託終了時の信託財産の帰属権利者である受託者の長男が特定委託者に該当します。

(2) その他の事例での特定委託者該当者

税法では、信託変更権限があり、将来的に信託財産からの給付を受ける者についても実質上の該当者として

- ① 受益者代理人が受益者に代わって契約変更ができ、帰属権利者を兼ねている場合
- ② 信託監督人に対して契約変更権限を付加し、帰属権利者を兼ねている場合

等においては、特定委託者に該当します。

4. 課税されないための回避策

課税されないための例外規定が、相続税法第9条の2第5項及び相続税法施行令第1条の7に規定されています。

(1) 相続税法9条の2第5項（条文は本資料項番2参照）

相続税法では、5項において本資料の項番2の特定委託者の要件②についてかっこ書きで「軽微な変更をする権限として政令に定めるものを除く」としています。

これは、変更権限を有するが、その変更権限が軽微な変更権限であれば、この権限に該当しないという趣旨になります。

つまり、受託者が持つ「変更権限を軽微な変更に縮小する」
ことで特定委託者に該当しなくなります。

(2) 相続税法施行令第1条の7

【相続税法施行令】

(信託の変更をする権限)

第一条の七 法第九条の二第五項に規定する政令で定めるものは、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とする。

2 法第九条の二第五項に規定する信託の変更をする権限には、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ものとする。

相続税法9条の2の第5項の特定委託者に該当しない場合として 「軽微な変更をする権限として政令に定めるものを除く」と規定されており、その解釈として上記相続税法施行令では 「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」と規定されている。

(3) 特定委託者として課税されないための回避策

実務上の対策として、信託契約において信託変更権限に制限をかけることで特定委託者の対象から免れる方法を取ることがあります。

具体的には、信託変更権限条項に「**本件信託は、信託の目的に反しないことが明らかである場合に限り、受益者と受託者の合意によって変更することができる**」等、変更権限に制限を加えることによって、特定委託者の適用を受けることなく、受託者などを帰属権利者として定めても「みなし贈与」の適用を受けることを回避できます。

(4) 信託変更権限に制限を加えることによる留意点

信託契約当初予定していなかった権限を追加するなど、信託契約を見直したい等の要望が発生した場合、変更制限の条項によりできないことがあります。

信託は長期にわたって効力が発生するため、その間事情などが変わり、見直す必要がでてくることがあります。

この時に問題となるのが、信託変更するにあたって「信託の目的に反していない」という制限です。

将来、家族などの事情が変わり信託の目的に抵触しかねない問題が発生するなどの可能性もあります。

そのため、委託者の要望や状況について、将来必要と思われる行為を検討しておく必要があります。