

匿名組合の課税上の問題点

— 損益分配と所得分類に関する一考察 —

M060364 後藤克彦

1. 研究目的

匿名組合の損益分配に関する現行税制の取扱上の問題点について、匿名組合の法的性質に基づく一貫した解釈の下でその解決の方向性を見出そうとするものである。

2. 匿名組合の性質

2-1 匿名組合の意義

匿名組合は、当事者の一方（匿名組合員）が相手方（営業者）の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配することを約することによって、その効力を生ずる商法上の契約である（商法第535条）。

2-2 峻別が困難な契約形態

匿名組合と共算的消費貸借契約及び内的組合の相違点について整理し、共算的消費貸借契約との本質的な違いを示した。また、内的組合については、匿名組合との峻別は困難であることが認められた。

2-3 判例における匿名組合のメルクマール

司法判断における匿名組合のメルクマールは、「営業の損益に連動した利益分配」、「監視権による事業への関与」、「隠れた事業者としての事業参加意思」、「財産の営業者への帰属」であることが認められ、匿名組合を共同の事業を行うための契約として捉えているものと判断した。

2-4 匿名組合の本質

匿名組合員の有限責任、組合財産の営業者への帰属、組合事業への組合員の関与形態といった要件が、共同事業体としての性質に影響を与えるものではないと判断し、民法上の組合と同様の共同事業性を有した事業体であると位置づけた。

3. 匿名組合の損益に係る課税上の取扱い

租税回避行為への対応措置として改正された、損失制限規定が匿名組合の法的性質と整合性を有していない点を指摘し、規定のあり方を検討した。

3-1 納税義務者と組合事業に係る損益の取扱い

法人税法が、民法上の組合や商法上の匿名組合について法人税の納税義務者から除外する根拠を示し、それぞれの課税上の取扱いについて整理を行った。

3-2 事例研究—レバレッジド・リース取引

損失制限規定の導入の契機となった、レバレッジド・リース取引について検討し、問題の所在は組合の課税方法ではなく、減価償却資産の耐用年数や償却方法等に存する点を指摘した。

3-3 通達及び措置法の取扱いとその問題点

現行の匿名組合の損益に係る課税上の取扱いを整理し、①業務執行の範囲の規定間における整合性及び明瞭性の問題、②法人組合員と個人組合員の課税上の取扱いの格差の問題を指摘した。

3-4 損失制限の在り方とその課題

法人組合員については、租税特別措置法の特定組合員への該当性は妥当であるが、リスク負担の判定については、民法上の組合と同様の手順を経ることが必要であるとし、個人組合員については、個人法人間のリスク負担の中立性の観点等から、所得分類の変更による損失制限は妥当でないと結論付けた。

4. 匿名組合の利益分配と国際課税

匿名組合の損益分配に関する国際課税上の問題は、租税条約上に匿名組合の所得の取扱いについて明示的な取決めない場合に顕在化し、損失制限の問題と同様に所得の性質の解釈論がなされている。租税条約の解釈と匿名組合の法的性質をふまえながら、課税の方向性を検討した。

4-1 国内源泉所得と租税条約

国内法と租税条約の関係を精査し、問題点を指摘すると共に、課税権の確保への取組とその議論について整理を行った。

4-2 事例研究—租税条約を利用した租税回避

日蘭租税条約を利用した源泉所得回避の事例を検討し、恒久的施設の認定について、契約上の権利関係、営業者と組合員の関与形態を考慮していない点を指摘した。

4-3 匿名組合に係る租税条約上の所得分類の解釈

OECDモデル租税条約の解釈に基づき、匿名組合の利益分配については、利子所得ではなく事業所得に該当するものと結論付けた。

4-4 租税条約上の恒久的施設の意義

OECDモデル租税条約の解釈に基づき、恒久的施設の規定及びパートナーシップに対する恒久的施設の解釈について整理を行った。

4-5 匿名組合に対する恒久的施設の適用解釈

匿名組合に対する恒久的施設の認定については、組合員が営業者の財産を通じて直接行っているものと解釈することが可能であると結論付けた。

5. 結びに代えて

匿名組合の課税上の取扱いは、他の共同事業体と横断的、かつ、一貫性のある規定の構築が望まれる。