

匿名組合契約の利益の分配金に関する課税関係の改正

税理士 高山 政信

〔事例〕

外国法人甲社では、内国法人乙社と匿名組合契約を締結し、甲社だけ匿名組合の出資者となり、乙社が営業者となっている。甲社は、当該匿名組合契約の利益の分配金について確定申告をしていた。匿名組合契約に基づく利益の分配金の取扱いが改正されたとのことだが、具体的にどのように改正されたのか。

なお、甲社は、わが国に支店等の恒久的施設を保有していない。

〔ポイント〕

匿名組合契約とは、当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、その相手方が営業により生ずる利益を分配することを約する契約をいう（商法535）が、海外からわが国へ投資する場合に近年匿名組合形態を利用することが多く、それとの関連で平成14年の税制改正について、次のとおり検討する。

- 1 改正前の国内法の取扱い
- 2 改正後の国内法の取扱い
- 3 租税条約の適用関係

〔検討〕

1 改正前の国内法の取扱い

(1) 規定

平成14年の税制改正前の法人税法138条11号（国内源泉所得）では、「国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約（これに準ずる契約を含む。）で政令で定めるものに基づいて受ける利益の分配」と規定している。

匿名組合契約に準ずる契約として、法人税法施行令184条（匿名組合契約に準ずる契約の範囲）では、「法138条11号（国内源泉所得）に規定する政令で定める契約は、次に掲げる契約とする。

- 一 事業者が10人以上の匿名組合員と締結している匿名組合契約
- 二 当事者の一方が相手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約で、当該事業を行う者が10人以上の出資者と締結しているもの」と規定していた。

なお、個人の非居住者の課税関係を規定している所得税法161条12号（国内源泉所得）及び所得税法施行令288条（匿名組合契約等の範囲）も同じ規定ぶりであった。

(2) わが国に恒久的施設を保有していない外国法人の具体的な課税方法

わが国に支店等の恒久的施設を保有していない外国法人については、上記の11号に規定する匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配金については、20%の税率で所得税が源泉徴収され、確定申告により精算することとされていた。

また、匿名組合契約の利益の分配金で甲社が受領していた11号に規定するもの以外のものについては、所得税の源泉徴収の対象とされないが、国内にある資産の運用若しくは保有により生ずる所得として総合課税の対象とされていた(法141四イ、法令177④四)。

2 改正後の国内法の取扱い

(1) 規定

平成14年の税制改正により、法人税法138条11号(国内源泉所得)では、「国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約(これに準ずる契約として政令で定めるものを含む。)に基づいて受ける利益の分配」と規定している。

匿名組合契約に準ずる契約として、法人税法施行令184条(匿名組合契約に準ずる契約の範囲)では、「法138条11号(国内源泉所得)に規定する政令で定める契約は、当事者の一方が相手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約とする。」と商法535条の規定を引用している。

したがって、ここで規定する匿名組合契約の意義は、商法上の匿名組合を含めたところでの税法固有の概念に変更されたものと思われる。

なお、所得税法161条12号(国内源泉所得)及び所得税法施行令288条(匿名組合契約に準ずる契約の範囲)も同じように改正されている。

(2) わが国に恒久的施設を保有していない外国法人の具体的な課税方法

イ 源泉徴収の対象

改正前は、国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約で10人以上の出資者又は組合員との利益の分配についてだけ、所得税の源泉徴収の対象にされていた。

改正後は、匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配と規定され、10人以上の出資者又は組合員との契約という要件がなくなったことから、改正前は源泉徴収の対象とされていなかった10人未満の出資者又は組合員との利益の分配金についても源泉徴収義務が課されることとなった。

そもそも、商法の文言からは、1個の匿名組合契約における当事者は、営業者と匿名組合員(出資者)の2当事者に限られると解されていることから、実務上、匿名組合契約に基づく利益の分配金で所得税の源泉徴収の対象となるような10人以上の出資者又は組合員との匿名組合契約の締結が認められていなかったようである。

税法上の匿名組合契約の意義について争われたものに、昭和20年代の保全経済会等の事件がある。「街の金融機関」として匿名組合形式を標榜して大衆の金を集めて倒産したものであり、当時社会問題となったものである。所得税法にその利益の分配金の課税を目的として匿名組合契約等の利益の分配に対する源泉徴収の規定(所法210)を設けたが、これらが「匿名組合契約等」に当たるかどうか争われ、最高裁はこれを消極に解し(最高裁昭和36年10月27日判決・民集15巻9号2357頁)、せつかくの立法が空振りになったものである。

匿名組合契約の利益の分配金に対する源泉徴収については、幻の源泉徴収規定といわれてきたが、近年、海外からわが国への投資手段とし

ての匿名組合契約が復活して、現在では一般的となってきたが、やっと現実に機能する形に改正されたものといえよう。

ロ 総合課税

平成14年の税制改正では、国内に恒久的施設を保有しない外国法人の課税所得の範囲についての改正がないが、その対象となる国内源泉所得のうち、国内にある資産の運用若しくは保有により生じたものとされる範囲を規定した法人税法施行令177条1項4号が削除された。したがって、匿名組合契約の利益の分配等は、国内にある資産の運用若しくは保有により生じた所得から除外され、わが国に支店等の恒久的施設を保有しない甲社については、匿名組合契約に基づく利益の分配金が支払われる段階で20%の税率で所得税が源泉徴収されただけでわが国の課税関係が終了することになった。

ハ 居住者及び内国法人の課税関係

今回の改正では、居住者及び内国法人に対する源泉徴収の規定（所法210、174九）に改正がないことから、居住者及び内国法人が受領する匿名組合契約等に基づく利益の分配金の課税関係に変更はないことになる。

3 租税条約の適用関係

今回の改正は、直接的に租税条約の規定に影響を与えるものではないが、匿名組合契約に基づく利益の分配金等が、国内源泉所得のうち国内にある資産の運用若しくは保有により生じた所得から除外されたことから、その実態に基づき、国内での事業から生じた所得とされることが出てこよう。その場合、OECDモデル条約の21条に規定するその他所得条項と同様の規定を有する租税条約を締結している国の企業が、わが国に匿名組合形態で進出してきた場合でも、

わが国に支店等の恒久的施設を保有している場合は、わが国で総合課税の対象とされることになる。

すなわち、匿名組合契約に基づく利益の分配金等については、国内の業者からの支払の段階で20%の税率で所得税が源泉徴収され、確定申告において精算されることとなる。

4 まとめ

今回の改正では、匿名組合契約に基づく利益の分配金について実効性のある源泉徴収の規定を導入しただけでなく、国内源泉所得のうち国内にある資産の運用若しくは保有により生じた所得から除外したことによって、事業所得課税の可能性を明らかにしたものである。

さらに、このことによって過少資本税制に規定する国内で事業を行う外国法人の中に、匿名組合形態によってわが国に進出している外国法人にも、同税制が適用される可能性がより明確になったものといえよう。