

投資ファンド（民法組合等）に対する平成17年の税制改正の内容

税理士 高山 政信

〔事例〕

米国法人甲及び米国居住者乙は、民法上の任意組合を組成して、わが国の会社再生ビジネスに参入する予定である。このたび、ファンド等からの分配金に対して所得税が源泉徴収されるようになったと聞いているが、具体的にどうなったのか。

〔ポイント〕

平成17年の税制改正において、それまでも確定申告の対象になっていた国内源泉所得に対して、申告漏れの可能性を阻止するため、源泉徴収の対象とする改正が行われた。投資ファンド等に対する改正内容を次の項目に分けて検討する。

- 1 改正前の国内法の課税関係
- 2 改正後の国内法の課税関係
- 3 日米租税条約の適用関係

〔検討〕

1 改正前の国内法の課税関係

わが国に支店等の恒久的施設（PE）を有する外国法人及び非居住者（以下「外国法人等」という。）については、支店等のいわゆる1号PEを有する外国法人等は、すべての国内源泉所得について確定申告の義務があり、建設作業等の2号PE及び代理人等の3号PEを有する外国法人等については、国内源泉所得のうち1

号から3号までに掲げる国内源泉所得及び国内源泉所得のうち4号から12号（外国法人の場合は11号）までに掲げる国内源泉所得のうち当該PEに帰せられるものが確定申告の対象とされ、当該PEに帰せられないものは、所得税の源泉徴収だけがなされていた（所法164、法法141）。

したがって、外国法人等の確定申告の対象とされる国内源泉所得については、利子、配当、使用料等の源泉徴収の対象とされる一部の国内源泉所得を除いて源泉徴収の対象とされていなかったものである。

2 改正後の国内法の課税関係

(1) 概要

民法組合等の組合員である非居住者又は外国法人（以下「外国組合員」という。）が受ける申告納税の対象とされている利益（当該民法組合等が国内において行う事業から生ずるものに限られる。）の分配について、次の措置が講じられた。

すなわち、外国組合員が受けるべき利益の分配については、当該民法組合等から利益の分配が行われた日（当該利益の分配が当該利益に係る各計算期間の末日の翌日から2月を経過する日までに行われない場合には、当該2月を経過する日）に、20%の税率により源泉徴収を行うこととされた。ただし、外国組合員のうち国内に組合事業以外の事業に係る恒久的施設を有する者については、一定の要件の下で、源泉徴収は行わないこととされている。

併せて、外国組員が民法組合等の各計算期間に受けるべき利益の分配に係る支払調書制度の整備を行うこととされた。

この改正は、平成17年4月1日以後に開始する計算期間に係る利益の分配について適用される。

(2) 条文の内容

いままでの所得税法161条（国内源泉所得）の1号の2が1号の3になり、新たに1号の2に次の条文が加えられた。

「国内において民法第667条第1項（組合契約）に規定する組合契約（これに類するものとして政令で定める契約を含む。以下この号において同じ。）に基づいて行う事業から生ずる利益で当該組合契約に基づいて配分を受けるものうち政令で定めるもの」

(3) 対象となる組合等

対象となる組合契約は、民法上の組合契約のほか次のものが含まれている（所令281の2①）。

- ① 投資事業有限責任組合契約に関する法律3条1項に規定する投資事業有限責任組合契約
- ② 有限責任事業組合契約に関する法律3条1項に規定する有限責任事業組合契約（平成17年5月1日現在未施行。いわゆる日本版LLP。）
- ③ 民法上の組合契約並びに上記①及び②に掲げる契約に類する外国における契約

(4) 対象となる利益

国内において上記の組合契約に基づいて行う事業から生ずる収入から当該収入に係る費用（国内で源泉徴収された所得税を含む。）を控除したものについて、当該組合契約を締結している組員が当該組合契約に基づいて配分を受けるものとされている（所令281の2②）。

なお、対象となる事業から生ずる収入については、所得税法161条に規定する1号に掲げる国内源泉所得のうち国内において行う事業から生じる所得だけでなく、国内にある資産の運用、保有若しくは譲渡から生じる所得の現況等を総

合的に判断して「事業から生じたもの」と同視されるものも含まれるものと解される。

(5) 対象となる者

対象となる者は、国内に恒久的施設を有する外国法人等に限定されている。国内に恒久的施設を有しない外国法人及び非居住者については、今回規定された所得について、所得税の納税義務はないことが明示されている（外国法人については所法75、178。個人については164①四イ）。

したがって、上記の所得については、国内で事業を行っているかどうか、国内に恒久的施設を有しているかがポイントとなる。

(6) 源泉徴収の免除

国内に恒久的施設を有する外国法人であっても、所得税法161条1号の2に規定する組合契約等を締結している外国組員等のうち、同号に規定する組合契約に基づいて行う事業以外の事業につき、法人税法141条1号（国内に支店等の恒久的施設を有する外国法人）に掲げる外国法人に該当する場合は、一定の条件を充足することにより所得税の免除の規定が適用される（所法180①一、所令305の2）。

(7) 源泉徴収義務者及び源泉徴収の時期等

非居住者及び外国法人に対して、国内において所得税法161条1号の2に掲げる国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを納付しなければならない（所法212①）。

同法1号の2に規定する配分を受ける同号に掲げる国内源泉所得については、同号に規定する組合契約を締結している組員等である外国法人等が、当該組合契約に定める計算期間において生じた当該国内源泉所得につき、金銭等の交付を受ける場合には、当該配分をする者を当該国内源泉所得の支払をする者とみなし、当該金銭等の交付をした日（当該計算期間の末日の

翌日から2月を経過する日までに当該国内源泉所得に係る金銭等の交付がされない場合は、同日)において、その支払があったものとみなして、この法律の規定を適用することとされている(所法212⑤)

(8) ファンドの配分をする者が海外にいる場合

金銭等の配分をする者が海外にいた場合にどうなるかは明文の規定はされていないようである。

民法上の任意組合が当該組合の組合員に配分した場合にどのように考えるかは取扱通達でも明らかにされていないが、この条文を導入した趣旨を考えると、当然のことながら、配分をする者を支払者にとって「一種の自己の有する事務所、事業所等」と位置づけているものと思われる。そう考えると、みなし国外払いの規定(所法212②)の適用を予定しているものと考えるのが相当といえよう。

したがって、ファンドの配分をする者が海外にいる場合も、みなし国外払いの規定が適用され、配分をする者が内外のいずれかにいるとしても、源泉徴収の規定が働くものといえよう。

(9) 支払調書

支払調書については、通常その支払の確定した日の属する年の翌年1月31日までに提出することとされているが、新設された1号の2の所得については、その支払の確定した日から1月以内に支払調書を税務署へ提出しなければならないと規定している(所法225①八)。

3 日米租税条約の適用関係

甲及び乙は、わが国に恒久的施設を有する外国人及び非居住者なので、日米租税条約に規定する軽減税率等の適用はない。国内法どおり適用されることになる。

4 まとめ

今回の改正により、平成17年4月1日以後に開始する任意組合等の計算期間に受ける利益の分配について源泉徴収の対象とされることとなるが、留意すべきは、いままで所得税法161条の1号所得のうち「国内において行う事業から生ずる所得」のみ「国内での事業から生ずる所得」と考えられてきた傾向にあったように思われるが、今後は、「国内にある資産の運用、保有若しくは譲渡による所得」についても、現況等を総合的に判断することにより「国内での事業から生ずる所得」として取り扱われることを明確に示したのが今回の改正の特徴のように思われる。