

## 民法組合の共同事業性とPE認定

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人甲社の経営陣は、3年前に、甲社の株式の管理を主たる目的として民法上の乙任意組合を設立し、乙任意組合を受け皿としてMBO（経営者による企業買収）により甲社の株主（丙社。甲社の親会社）から当該株式の全株を取得した。これは、丙社が業法上の問題から、甲社株式を保有できなくなったため、甲社の経営陣が、自己資金による買取りを申し出て実現したものである。

このたび、外部資本の導入を図る過程で、内国法人丁社が同社の100%子会社にするべく、乙任意組合から全株式を取得することになった。丁社では、買収後も、現経営陣に経営を継続させるため、5年間にわたって、甲社の業績に応じて売却価格を決定する形で、分割して購入することとした。乙任意組合にとってみると、毎年、甲社株式を譲渡していることとなるが、当初の合意書に売却価格の算定式は規定されており、甲社の業績等により自動的に売却価格が決定されるものであって、後続年における分割譲渡の際に、再度、売却の条件等の交渉をするようなことは一切なく、いわゆる「分割払」と同じ形態になっている。

ところで、甲社は、世界的に事業を展開することとなり、世界各国に子会社を設立して、経営陣の一部が現地で経営することとなり、結果

として、組合員の一部に非居住者になるものが出てきた。

聞くところによると、平成17年度の税制改正により、非居住者に対して民法組合の分配金を支払う場合、民法組合の共同事業性を根拠として、国内の民法組合が何らかの事業を行うことをもって恒久的施設（以下「PE」という。）を国内に有するものとして所得税の源泉徴収をしなければならないと聞かすが、そのとおりなのか。

### 〔ポイント〕

民法組合等の非居住者及び外国法人の外国組合員に対して組合事業に係る分配金を支払う場合源泉徴収の対象とされているが、PEの有無等との関係の整理が十分でないようであるので、個人の非居住者の課税関係に限定して、次の項目に分けて検討する。

- 1 民法組合等の分配金に係る源泉徴収
- 2 非居住者の課税関係
- 3 民法組合と共同事業性
- 4 PEの意義
- 5 租税条約の適用関係

### 〔検討〕

#### 1 民法組合等の分配金に係る源泉徴収

##### (1) 概要

平成17年度の税制改正により、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、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 PE 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。

## (2) 改正の趣旨

本制度は、適正な課税の確保を図るため、民法組合契約等を締結している外国組合員について、その組合事業から生じた利益の分配の際に源泉徴収を行うこととされたものであり、国内で行う組合事業に係る PE が国内に存在する場合には、従来から外国組合員も分配される利益については我が国で申告納税することになっていた。

したがって、国内で行う組合事業に係る PE を国内に有する外国組合員は、従前は、当該組合事業に係る損益を確定申告するだけであったものが、当該組合事業からの分配金を支払われる段階で源泉徴収の対象にされて、後日、確定申告により課税関係を精算するものである。

外国組合員としては、最終的に我が国に納税する税額に変化はないものということになる。

注意すべきは、平成17年度の税制改正では、PE の範囲等についての追加や変更等の改正が行われておらず、かつ、当局サイドの税制改正の解説においても、PE についての取扱いの改正に触れられていないことである。

## (3) PE との関係

改正の趣旨のとおり、税制改正により源泉徴収の対象とされた所得は、国内に PE を有する

非居住者に支払われるものに限られている（所法212①）。

したがって、組合ファンド等で源泉徴収の対象とされるものは、国内に PE を有する非居住者の組合事業に係るものに限定されることになる。

## 2 非居住者の課税関係

### (1) 概要

我が国に支店等の PE を有する非居住者については、支店等のいわゆる 1号 PE を有する非居住者は、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 を有する非居住者については、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る（所法164）。

### (2) 非居住者の確定申告

国内に PE を有する非居住者については、国内源泉所得について総合課税に係る所得税の課税標準及び所得税の額は、総合課税の対象とされる国内源泉所得について、政令で定めるところにより、居住者に係る所得税の課税標準及び税額等の計算の規定に準じて計算した金額と規定されている（所法165）。ただし、所得税法73条から77条まで（医療費控除等）、79条（障害者控除）、81条から85条まで（寡婦（寡夫）控除等）及び95条（外国税額控除）の規定の適用は除くこととされている。

### 3 民法組合と共同事業性

#### (1) 根拠規定

民法組合の共同事業性に着目し、共同で何らかの事業を行っているものとして、事業を継続的に行っているとの事実認定することなしに、形式的に、国内にPEを有することの判定根拠として、次の所得税基本通達164-7（恒久的施設を有する組合員の判定）を挙げているようである。

「組合契約事業（法第161条第1号の2に規定する組合契約に基づいて行う事業をいう。以下、この項において同じ。）は、組合員（令第281条の2第2項に規定する組合員をいう。）の共同事業であるから、組合員である非居住者が法第164条第1号から第3号までに掲げる非居住者に該当するかどうかについては、各組合員がそれぞれ国内における組合契約事業を直接行っているものとして判定することに留意する」

#### (2) 組合契約事業とは何か

組合契約事業とは、所得税法161条1号の2に規定する組合契約に基づいて行う事業をいうものと規定されている。単なる民法組合の行うものではなくて、同条1号の2に規定する組合事業所得に限定されている。

#### (3) 米国との比較

民法上の組合契約等と同等のものとして、米国のパートナーシップが挙げられよう。米国では、非居住者がリミテッドパートナーとして出資しても、米国にPEがあるものとして米国の確定申告義務があるものとされている。

米国の一般的なパートナーシップでは、業務執行を司るジェネラルパートナーが実際の業務を行い、リミテッドパートナーが出資を行うようであるが、その場合、通常、ジェネラルパートナーが自ら事業を行うか又はジェネラルパー

トナーが委託した第三者が事業を行っていることから、共同事業として、リミテッドパートナーも、米国での事業について、米国でPEを有するものとされている。

#### (4) 想定される民法組合等

外国投資家が民法組合等（いわゆる投資ファンド）を通じて我が国に投資する場合、非居住者である業務執行組合員が自ら国内で事業を展開することなく、第三者の投資運営法人等に業務を委託して、その場所で、委託先にある程度の人員が継続して従事することが多いと聞く。PEを考える場合、自ら行うか第三者を使って行うかにかかわらず、自ら国内で事業を行っていると認められるときは、国内に支店等を有するものと考えられている。この考えは、平成17年度の税制改正の前後でも変更はないものと思われる。

そのようなファンドを前提にすると、国内で第三者を通じて事業を行っている認められるに十分な事実（根拠）があって、当然、業務執行組合員がPEを有するということになる。そして、それらの事実を前提にして、海外にいて実際の経常的な業務に従事していない非居住者の組合員も、民法組合の共同事業性から、共同して事業を行っているとされるものを、上記通達は指摘しているものと思われる。

したがって、上記の通達では、民法組合の構成員の一人である組合員が、所得税法161条1号の2に規定する組合契約事業を行っている場合、共同事業を行っている他の組合員もPEを有することを述べているものであり、そもそも、所得税法161条1号の2に該当するかどうかの検討をする段階では、少なくとも、どの組合員がPEを有するのかという事実認定をすることなしに、この通達を根拠とするのは難しいものではないか。

この通達は、所得税法161条1号の2の所得を有する非居住者が、少なくとも一人他に存在することを前提としているものと考えられるからである。

#### 4 PEの意義

(1) 所得税法164条（非居住者に対する課税の方法）では、PEを有する非居住者を次のように定義している。

##### イ 1号PE

国内に支店、工場その他事業を行う一定の場所で政令で定めるものを有する非居住者

##### ロ 2号PE

国内において建設、据付け、組立てその他の作業又はその作業の指揮監督の役務の提供（以下「建設作業等」という。）を1年を超えて行う非居住者（前号に該当する者を除く。）

##### ハ 3号PE

国内に自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者で政令で定めるもの（以下「代理人等」という。）を置く非居住者（第1号に該当する者を除く。）

(2) PEとは、事業を行う一定の場所で、時間的にある程度の期間継続して事業活動を行うものと想定されている。そのため、建設作業等においては、1年を超えて行う建設作業等のみをPEと規定しているところである。

事例では、売却した事実を捉えて、支店等の1号PEを有するものと判断するものと思われるが、そもそもPEとは、国内に支店、工場その他事業を行う一定の場所とされており、実務的には、ある程度の期間継続して事業を行う場所のみをPEとしての認定がなされているのが実情なのではないだろうか。

##### (3) PEを認定しない一定の場所

また、次に掲げる場所は、機能の面からPE

に含まれないものとされている（所令289②）。

イ 非居住者がその資産を購入する業務のためにのみ使用する一定の場所

ロ 非居住者がその資産を保管するためにのみ使用する一定の場所

ハ 非居住者が広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究その他その事業の遂行にとって補助的な機能を有する事業上の活動を行うためにのみ使用する一定の場所

したがって、支店等の物理的な施設を有する場合であっても、その機能が上記に掲げるような補助的・準備的なものである場合は、PEとはされないことになる。

#### 5 租税条約の適用関係

源泉徴収の対象となる民法組合等の利益の分配による所得については、国内にPEを有する者とされ、租税条約においても、PEを有する場合は課税されることとなるので、租税条約の適用があっても、国内法どおり課税されることとなる。

#### 6 まとめ

平成17年度税制改正の趣旨、改正された所得税法の条文及び追加された所得税基本通達を素直に解釈すると、民法組合の業務執行組合員等について事実関係に基づくPE認定をすることなしに、民法組合が国内で株式の売却契約を締結し、かつ、民法組合から非居住者に利益の分配があるという事実だけで、所得税法161条1号の2に該当する所得とすることは難しいのではないかと考える。