

国際課税のケース・スタディ

匿名組合の利益の分配に関する日独租税条約の規定の適用について

〔事例〕

当社は、匿名組合の営業者として物品の販売を営むものであるが、この匿名組合員の中には、独法人が含まれている。

この度、組合員に対して利益の分配を行うこととなった。この独法人に対する利益の分配については、日独租税条約の規定の適用があると思うが、同条約の配当条項において匿名組合に関する記述がある。租税条約の配当条項において匿名組合員に対する課税関係が定められているのは日独租税条約のみと思われる。

具体的に、この独法人の受領する匿名組合の利益の分配についてわが国でどのような課税が行われることとなるのか。

〔ポイント〕

- 1 匿名組合の利益の分配に関する国内法の規定について
- 2 日独租税条約の配当条項の規定について
- 3 独法人に対する具体的な課税の仕方について

〔検討〕

1 匿名組合の利益の分配について

(1) 所得税法上の扱いについて

匿名組合に関しては、商法にその規定があるが、要は当事者であるその出資を行う匿名組合員と営

業を遂行する営業者との間の契約により匿名組合員に対してその営業から生じた利益の分配を定めるものといえる。

所得税に関しては、所得税基本通達36、37 共-21において次のとおりその扱いが定められている。

「匿名組合の組合員が当該組合の営業者から受ける利益の分配は、当該営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とする。ただし、営業の利益の有無にかかわらず一定額又は出資額に対する一定割合により分配を受けるものは、貸金の利子として事業所得又は雑所得とする。匿名組合の営業者が組合員に分配する利益の額は、当該営業者のその営業に係る所得の金額の計算上必要経費に算入する。」このような扱いから、匿名組合の利益の分配は、原則として営業者の事業と同様の事業に係る所得としての位置付けがなされているものといえよう。

(2) 法人税法上の扱いについて

法人税の各事業年度の所得金額の算定上匿名組合の利益の分配は、その受領者において益金に算入されることは当然であるが、法人税基本通達14-1-3においてその損益の帰属の時期等について次のとおりその扱いが定められている。

「法人が匿名組合員である場合におけるその匿名組合営業について生じた利益の額又は損失の額については、現実に利益の分配を受け又は負担すべき部分の金額をその計算期間の末日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入し、法人

が営業者である場合におけるその匿名組合営業について生じた利益の額又は損失の額については、その利益の額又は損失の額から匿名組合契約により匿名組合員に分配すべき利益の額又は負担させるべき損失の額を控除した残額を当該事業年度の益金の額又は損失の額に算入する。」

(3) 国内源泉所得に関する規定と匿名組合の利益の分配について

所得税法においては所得税法第161条で、また法人税法において法人税法第138条でそれぞれ国内源泉所得の範囲が定められているが、国内源泉所得は、①国内において行う事業から生ずる所得、②国内にある資産の運用から生ずる所得、③国内にある資産の保有から生ずる所得、④国内にある資産の譲渡から生ずる所得及び⑤その他政令で定める所得に区分される。

一方、課税方式として源泉徴収課税の方式によるものは、所得税法第161条第1号の2から第12号までに規定する所得とされている。

匿名組合の利益に関しては、同条第12号において「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」と規定され、ここで政令で定める契約とは、①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、②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、とされている。

ところで、所得税法施行令第280条において同条第1項第4号の規定で、「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（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を含む。）に基づき利益の分配を受ける

権利に係る所得は、国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得とされている。したがって匿名組合の利益の分配は、事業から生ずる所得に該当しないこととなる。

(4) 匿名組合の組合員とそのPEの有無について

上記1(3)のとおり、匿名組合の利益の分配に係る所得については、これを国内の資産の運用、保有から生ずるものとしての位置付けを行っていることから、匿名組合員のPEの有無の判定は、原則として、一般の判定ルール、すなわち、その者のわが国における物理的施設の有無、所定の代理人の有無如何によって行われることとなる。

(5) 租税条約のいわゆるその他条項（居住地国のみでの課税）との関連について

上記1(3)、(4)のとおり、原則として匿名組合の利益の分配は、事業から生ずる所得に含まれないこと、また、匿名組合員であることのみを理由にPEを有することにならないことから、一般に、租税条約においていわゆるその他条項の規定がある場合には、匿名組合の利益の分配に係る所得については同条項の規定の適用により、源泉地国での課税がないものといえる。

2 日独租税条約の配当条項の規定について

日独租税条約第10条第5項において配当についての定義がなされているが、匿名組合員が匿名組合員として取得する所得は配当条項に規定する配当に含まれる旨明記されている。一方、同条第8項において次の規定が設けられている。

「この協定の規定にかかわらず、匿名組合員が匿名組合員として取得する所得に対しては、当該所得が生じた締約国において、その締約国の法令に従って租税を課することができる。ただし、当該所得の基因となった支払金が支払者の課税所得の決定に当たって控除されるものである場合に限る。」

わが国の条約例を考察するに、匿名組合員が匿名組合員として取得する所得を配当に含める条約は、日独租税条約以外は見当たらない。このことは、条約締結時においてわが国の事情に基づいて配当の範囲を定めたものではなく、相手国ドイツの要請に基づくものと推察される。

少なくともわが国の国内法上匿名組合の利益の分配を配当として扱う論拠はないものと考え。したがって、わが国での課税上の扱いは、むしろ同条第8項に基づく国内法どおりの課税を意図し、一方において配当の定義において匿名組合員の資格で取得する所得についてこれを含めることとし

(おそらくドイツにおいては配当としての課税が行われるものと推察される。)、他方、わが国での課税においては、配当としてではなく国内法どおりの課税を行うものとしていると解される。

3 独法人に対する具体的な課税の仕方について

匿名組合員である独法人については、国内法の規定に基づきその利益の分配をベースに20%の税率による源泉徴収課税又は法人税の申告による納税が必要とされるものと考え。

(税理士 小沢 進)

TAX & LAW

経営環境の変化に対応した事業展開のために
企業組織戦略の実践的ノウハウを公開!!

営業譲渡・株式譲渡・ 合併・更生清算

企業組織戦略研究会 編集 ★B5判・加除式・全1巻・パイプファイル装本・定価15,000円(税込)〈千実費〉

本書の
4大特色

- 事業の戦略的な再編成・再改革をするために必要となる、実践的のノウハウを提示しています。
- 税務のみならず、経営、法務について、Q&Aによってコンパクトにまとめてあるので、迅速な確認ができます。
- 専門的で難解なテーマを経験豊富な専門家が、実務に即してわかりやすく解説しています。
- 法定様式と任意様式(書式)を多数掲載しているので、実務の場面ですぐ活用できます。

■カタログ送呈

〒107 東京都港区南青山2-11-17



第一法規

Tel.(03)3404-2251 Fax.(03)3404-2269