

# Financial Services Tax News

Financial Services Tax Group

March 2006

私たち税理士法人中央青山は、全世界148カ国に13万人のスタッフを擁する世界最大級の会計事務所プライスウォーターハウスクーパース(PwC)の日本におけるメンバーファームです。日本最大級のタックスアドバイザーとして、公認会計士、税理士等約300人のスタッフから成る専門家集団であり、そのうち約80名が金融部に所属しています。

PwCのグローバルネットワークの価値を最大限に活用しつつ、日本を拠点として世界を舞台に事業展開される企業にValue for Moneyとしてご満足をいただけるサービスを提供することが私たちの理念です。

本Tax Newsでご紹介するのは、一般的な事例を前提としておりますので、個別案件への応用またはより専門的な案件の取引への取組に際しましては、是非私どもの金融部を皆様の良きパートナーとしてご利用下さい。

**プライスウォーターハウスクーパース  
税理士法人中央青山 金融部**

〒100-6015  
東京都千代田区霞が関3丁目2番5号  
霞が関ビル15階  
電話 : 03-5251-2400(代表)  
<http://www.pwc.com/jp/tax>

\*connectedthinking

© 2006 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. PricewaterhouseCoopers refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity. \*connectedthinking is a trademark of PricewaterhouseCoopers.

## 個人組合員の任意組合および匿名組合の 組合事業に係る利益等の課税の取扱いについて

「組合事業に係る損失がある場合の課税の特例」および「有限責任事業組合契約による組合事業に係る損失がある場合の課税の特例」の創設を機会に、平成18年2月に任意組合等に関する法人税および所得税の基本通達の内容が見直されたのに引き続き、平成18年3月に「平成17年度税制改正及び有限責任事業組合契約に関する法律の施行に伴う任意組合等の組合事業に係る利益等の課税の取扱いについて(情報)(個人課税課情報第2号平成18年1月27日)」が公表され、個人組合員の課税関係に係る税制改正、法令および通達の解説ならびに質疑応答の内容が明らかにされました。そこで今回のニュースレターでは、質疑応答を中心に任意組合および匿名組合の個人組合員の課税の取扱いに係る主な公表内容についてご説明します。

## 1. 民法上の組合契約等に係る課税の取扱い

任意組合等に含まれる「外国におけるこれらに類するもの」の具体例

「任意組合等」に含まれる「外国におけるこれらに類するもの」とは、例えば米国におけるゼネラル・パートナーシップ(構成員であるすべてのパートナーが経営を担い、事業から生じた損失について、それぞれが無限責任を負うゼネラル・パートナーから成るパートナーシップ)契約やリミテッド・パートナーシップ(事業の経営を担い、無限の責任を負う一人以上のゼネラル・パートナーと、事業の経営には参加しないで、出資の範囲内で有限責任を負う一人以上のリミテッド・パートナーから成るパートナーシップ)契約等で共同事業性および財産の共同所有性を有するものであって、外国法人と認定されるもの以外のものが該当するとされています。

損益分配の割合が経済的合理性を有していない場合、およびその場合の税務上の取扱い

任意組合等の組合事業に係る利益の額または損失の額の各組員への分配割合は、組合契約で定めていない場合には、各組員の出資の価額に応じることになりますが、組合契約により各組員の出資の価額の割合と異なる損益分配の割合を定めること、例えば利益分配割合と損失負担割合を別々に定めることもできるとされています。しかしながら、これを無制限に認めた場合には自由な組員間の資産移転・利益移転による課税上の弊害があると解されることから、当該分配割合は「経済的合理性」を有していなければならないとされています。

当該損益分配の割合が「経済的合理性」を有するか否かの判断は、各組員の出資の状況や組合事業への寄与の状況などを総合勘案して行われますが、単に、特定の組員の税負担の軽減を目的としていると認められる場合には、「経済的合理性」を有していないとして、当該損益分配の割合によらず、個々の事例に応じて、例えば各組員の出資の価額の割合により損益分配を行ったものとみなされる場合があります。なお、この場合には、組員間においては贈与税等の課税関係が生じる場合があります。

任意組合等の組員の組合事業に係る利益等の帰属の時期

任意組合等の個人組員の組合事業に係る所得計算は、暦年で行うのが原則とされていますが、この原則的な計算方法によれば、当該任意組合等の計算期間を無視して各組員が独自に所得計算を行わなければならないと、計算が煩雑となるため、任意組合等の組合事業に係る損益を毎年1回以上一定の時期において計算し、かつ、各組員への個々の損益の帰属がその損益発生後1年内である場合には、当該任意組合等の計算期間に合わせて、当該計算期間の終了する日の属する年分の各種所得の金額の計算上総収入金額または必要経費に算入するものとされています。なお、原則的な計算方法以外の計算方法の適用にあたっては組合契約を複数用いるなどにより、所得の帰属する年分を自由に選択できるようにすることを防ぐため、当該任意組合等の計算期間は上記の一定の条件をみたした場合に限ることとされました。

## 2. 商法上の匿名組合契約に係る課税の取扱い

匿名組合契約による組員の所得

匿名組合契約に基づいて営まれる組合事業に係る所得は、任意組合等の場合と異なり、匿名組員に直接帰属せず、いったんは営業者に帰属することになり、匿名組員に対しては、営業者から分配される利益について課税されます。

匿名組合契約の組合事業の損益計算上、利益が生じた場合には、匿名組合員は利益配当請求権による利益の分配を請求することができるため、現実に利益の分配がなされておらず、それを留保することとした場合であっても、「収入すべき金額」は確定しているものであるため、当該金額が総収入金額に算入されることとなります。

匿名組合契約の組合事業の損益計算上、損失が生じた場合には、匿名組合員に損失が分担されるのが通常ですが、匿名組合員において出資を当該損失分担額だけ減少させるにとどまる「計算上の分担」であり、匿名組合員が当該損失分担額を現実に支払うことによって填補するという「現実の負担」ではありません。

このように、当該匿名組合契約の各計算期間に損失の負担を求めず、当該匿名組合契約の終了時に損失分担義務を負うこととした場合には、会計上、損失の分担が行われ、計算上出資の価額を減少させた場合であっても、課税上は、匿名組合員が負担する損失の価額は各計算期間において未確定であるため(当該匿名組合契約の終了時に確定)、当該損失分担額を当該計算期間の各種所得の計算上必要経費に算入することはできないとされています。

なお、翌営業年度以降に当該匿名組合事業に利益が生じた場合には、利益配当請求権を有する部分すなわち、出資の欠損額を填補した後に分配を受ける利益が、各種所得の金額の計算上総収入金額に算入されるものとされています。

#### 匿名組合契約による営業者の所得

匿名組合契約の組合事業に係る所得は、匿名組合員に直接帰属するものではなく、当該組合事業に係る営業者に帰属するものであるため、営業者は、当該組合事業に係る収入金額から匿名組合員に分配した利益を控除した後の金額を各種所得の収入金額とすることはできず、いったん自己に帰属することになる金額、すなわち当該事業に係る所得すべてを収入金額に算入した上で、匿名組合員に分配する利益の額を当該組合事業に係る所得の金額の計算上必要経費に算入するものとされています。

より詳しい情報につきましては下記担当者にご連絡ください。

パートナー	藤本幸彦	03-5251-2423	sachihiko.fujimoto@jp.pwc.com
	大石克洋	03-5251-2565	katsuyo.oishi@jp.pwc.com
	松田結花	03-5251-2556	yuka.matsuda@jp.pwc.com
	飯村鉄雄	03-5251-2834	tetsuo.iimura@jp.pwc.com
	鬼頭朱実	03-5251-2461	akemi.kitou@jp.pwc.com
	レイモンド・カーン	03-5251-2909	raymond.a.kahn@jp.pwc.com
マネージング・ディレクター	スチュアート・ポーター	03-5251-2944	stuart.porter@jp.pwc.com
シニア・マネージャー	高木宏	03-5251-2788	hiroshi.takagi@jp.pwc.com
マネージャー	高野公人	03-5251-2698	kimihito.takano@jp.pwc.com
	鈴木宏子	03-5251-2156	hiroko.suzuki@jp.pwc.com
	鈴木俊二	03-5251-2483	shunji.suzuki@jp.pwc.com
	中村賢次	03-5251-2589	kenji.nakamura@jp.pwc.com
	川崎陽子	03-5251-2450	yoko.kawasaki@jp.pwc.com
	マーク・リム	03-5251-2867	lim.marc@jp.pwc.com
	梶原みゆき	03-5251-2520	miyuki.kajiwara@jp.pwc.com
	斎木信幸	03-5251-2570	nobuyuki.saiki@jp.pwc.com
清宮陽二	03-5251-2303	yoji.kiyomiya@jp.pwc.com	