

匿名組合に係る税制について

平成 15 年 7 月 22 日

日本公認会計士協会

目 次

1 匿名組合をテーマとする理由	1
2 問題となる論点	2
(1) 匿名組合の計算期間	2
(2) 匿名組合の事業に係わる損益及び課税所得計算の原則	3
(3) 営業者の所得等の計算	4
(4) 匿名組合員に分配される所得等の計算	4
(5) 金銭以外の資産が拠出された場合の特別分配	6
(6) 匿名組合員の所得の計算	12
(7) 匿名組合員の地位の譲渡が発生した場合の譲渡者の取扱い	13
(8) 匿名組合契約が終了した場合の取扱い	14
(9) 利益の分配に関する源泉徴収	15
3 今後の研究課題	16
4 まとめ	20

1 匿名組合をテーマとする理由

匿名組合は、今日の日本において、商品ファンド等の組成、ベンチャー投資事業、債権等の小口化、不動産証券化、PFI 事業等に広く利用されている。

他方、匿名組合はいわゆるタックス・シェルターのツールとしても広く活用されている。

一言で言えば匿名組合は、経済活動における有効な事業体であると同時に、節税あるいは二重課税回避のツールとしても用いることができ、一部では行き過ぎた課税逃れ商品の容器として、海外では最も有名な法制度の 1 つであるとさえ言われている面がある。

なぜ、そのような実態が生じているのかを考察すると、匿名組合の次のような特徴が浮かび上がってくる。

まず、我が国における代表的な事業体（SPC 等専用型を除く）の中で、税務上の導管性（事業体の構成員が納税義務者となるため、事業体は単に所得を集計するための器としての性格を有するに過ぎず、集計された所得は事業体の構成員に分配されるということ）を有するものは、任意組合と匿名組合以外なく、さらに匿名組合の場合には事業における所有と経営が明確に分離されていて、法的責任主体が明確である。導管性に着目すれば「信託」があるが、そこには事業を営む団体性に乏しい。

匿名組合が活用される理由は、それが今日の経済的ニーズに応える面がある故であることは否定できないと思われる。

他方、匿名組合は、明治 32 年公布の旧商法典以来のもので、現行商法では商行為編中に規定されているが、条文はわずか 7 か条しかない。また、税法上も所得源泉地、所得分類、源泉徴収規定はあるが、匿名組合契約に係わる損益計算については、わずかな通達（法基通 14-1-3、法基通 14-1-2 注 1 等）しかないのが実情である（海外では、こうした性格を有する団体には、パートナーシップ等があり、今日の経済的ニーズに応える多様な法的な枠組みが存在しているが、我が国ではそうした法的枠組みが不備であるため、そうした性格を持った外国事業体をどう扱うべきかという問題が生じている（租税調査会研究報告第 6 号「外国事業体課税のあり方について」参照））。

その結果、匿名組合は、非常に法的規制の少ないものとなっており、「自由で使い勝手が良い」と言う長所がある反面、「税務上の取扱いが不明確で、納税者が不安定な状態におかれている」という欠点を抱えている。

現行税法は、課税客体としての事業体を法人、自然人、社団等に限定しているため、単なる契約関係にすぎない匿名組合そのものは取扱い対象から除かれている。したがって、匿名組合について商法の分野に踏み込んでその税務上の取扱いを創設的に規定することには限界がある。税法上の手当てが不備であるという理由の一部もそこにあると推定される。

しかし、こうした状況は、一方で経済的ニーズに対応できず、その結果、経済の正常な発展を抑制しかねない。他方では法の不備をついた認否不明のタックス・シェルターを蔓延させるおそれがある。

将来において、我が国においてもパートナーシップ法に類似した法制度が創設され、匿名組合という制度の意義がそこに吸収されていく可能性もあるが、現存する匿名組合制度に関する税務上の諸問題の解決を先送りすることは妥当と思われない。

そこで、税務上、準拠すべき計算規定を整備し、匿名組合に関する損益及び所得計算について、安定した土台を創ることが望まれる。

本報告は、匿名組合の本質を純理論的に解明することを目的とするものではなく、実務上、取扱いが不明確であり、納税者にとって切実に判断に苦慮するポイントにつき、実務家として妥当と思われる取扱いや計算方法について、1つの試案として取りまとめたものである。

2 問題となる論点

(1) 匿名組合の計算期間

① 現状と考察

匿名組合契約が営業者と匿名組合員との双務契約であることから、1つの匿名組合目的事業について複数の匿名組合が存在する場合がある。この場合、匿名組合の計算期間については3つの見解があり得る。

- ア. 契約自由の原則により、それぞれ自由に計算期間を設定できる
- イ. 常に営業者の計算期間を採用すべきである
- ウ. ア.を基本としつつ、課税上弊害が無いよう規制する

ア.の見解を採用した場合、実質的に1つの目的事業に関し、恣意的に計算期間を設定し、不当な租税回避を可能とする余地が生ずる。他方、イ.の見解を採用した場合、余りに柔軟性を欠き、事業遂行に弊害を生むおそれがある。

税務上、匿名組合が匿名組合目的事業から生じる所得等の金額、性格、課税の時期を決める便宜的手段であることを考えると、1つの匿名組合目的事業に複数の匿名組合が存在したとしても、すべての匿名組合に1つの計算期間を設けるべきであるが、それは必ずしも営業者の事業年度と合致する必要はない。1つの「計算期間」を「みなし事業年度」という概念を使って意義づければ、現行の税制の枠組みの中での整合性が保てるものとする。そして、匿名組合契約が、私的自治の原則の下、当事者が自由に選択できる経済現象を規定しているものであることを考慮すれば、計算期間を税法で一義的に規定するのではなく、営業者の裁量にゆだねてもよいのではないかと考える。

② 試案

匿名組合の計算期間は原則として匿名組合契約の中に規定されている計算期間とする。ただし、計算期間が1年を超える場合には、匿名組合契約上の計算期間を1年ごとに区切った各期間を計算期間とする。1つの匿名組合事業について、複数の匿名組合員が存在する場合の取扱いを次のとおりとする。

- ア. 1つの匿名組合事業については、1つの計算期間をすべての匿名組合員に適用する。
- イ. 営業者は、当該1つの計算期間を自己の事業年度とは関係なく自由に決めることができるものとする。
- ウ. 営業者が、当該1つの計算期間を決めていない場合、あるいは匿名組合員ごとに異なる計算期間を決めていた場合には、営業者の事業年度を1つの計算期間とみなす。

(2) 匿名組合の事業に係わる損益及び課税所得計算の原則

① 現状と考察

匿名組合員は、匿名組合の事業に関し、限定的ではあるが共同事業者として関与することができ、そこから生ずる損益の分配を得る権利を有する。しかしながら、匿名組合員への分配対象となる損益額、すなわち匿名組合事業について生じた損益をどのように計算するかについては税法上、何ら規定がない。したがって、当該損益額は、公正な会計慣行を斟酌して計算されるものと推定されるが、納税者及び実務家を混乱させている点は、法基通 14-1-3 の「匿名組合契約によりその分配を受け又は負担すべき部分の金額を（中略）益金の額又は損金の額に算入し」という文言である。すなわち、匿名組合員への分配対象となる損益額の計算は、匿名組合契約の中で契約自由の原則に基づき当事者の間で自由に決めてよいと解釈すべきか、公正な会計慣行を斟酌して計算しなければならないと解釈すべきか、実務において解釈の首尾一貫性がない場合が多々見受けられる。

② 試案

実務における混乱を避け、課税関係の安定性を確保し、なおかつ、匿名組合契約ごとに計算を違えるといった税制の乱用を避けるために、匿名組合員が分配を受け又は負担すべき部分の金額（以下「匿名組合員に分配される損益額」という。）の計算について、次のような明確な規定を置く必要がある。

- ア. 匿名組合員への分配対象となる損益額は、「営業者において認識される匿名組合の事業に係る損益額」を基礎に計算する。ただし、当事者間で合意された調

整額がある場合には、当該調製額を加減算して計算できるものとする。「営業者において認識される匿名組合の事業に係る損益額」は、営業者が法人の場合には法人税法第 22 条の規定に従って計算するものとし、営業者が個人の場合には、総収入額から必要経費を控除して計算するものとする。ただし、個人営業者が「営業者において認識される匿名組合の事業に係る損益額」を法人税法第 22 条の規定に従って計算している場合にはこれを認める。また、「営業者において認識される匿名組合の事業に係る損益額」は、日本における公正な会計慣行を斟酌して計算することもできるものとする。

イ. 匿名組合員に分配される損益額の計算は、匿名組合契約の中に規定されている計算方法によるものとし、その方法は、1 匿名組合事業につき 1 つとする。

ウ. 匿名組合事業の損益の計算に影響を及ぼす各種の会計税務処理方法（例えば、減価償却方法、繰延資産の償却等）の選択は、匿名組合事業単位ごとに営業者が行う。

(3) 営業者の所得等の計算

① 現状と考察

匿名組合営業について生じた損益のうち営業者に帰属する額の算定に当たっては、匿名組合契約で当事者が合意した方法によって計算された損益を営業者と匿名組合員とで分配するという考えを基本とする必要がある。このことは、現行基本通達（法人税基本通達 14-1-3）と矛盾相違するものでないが、その規定ぶりは不明瞭である。したがって次のような明瞭な規定を置く必要がある。

② 試案

匿名組合契約における営業者の所得等の計算に当たっては、営業者が自己の資産（金銭を含む）を匿名組合に拠出している見返りに、匿名組合から所得等の分配を受けているものとして取り扱う。この場合、営業者の所得等は、匿名組合事業の損益から下記（4）に従って匿名組合員に分配される額を差し引いた残額となるが、当該匿名組合員に分配される額を営業者の帳簿上で損金に経理（組合事業が損失の場合には、収益計上）することによって間接的に計算する。

(4) 匿名組合員に分配される所得等の計算

① 現状と考察

上記（2）で述べたように、匿名組合員に分配される損益額の計算は、「営業者において認識される匿名組合の事業に係る損益額」を基礎に計算するという点を除き、税務上、当事者

の裁量により、自由に決めることができるものとする。しかしながら、そのように計算された損益額を、営業者と匿名組合員との関係における経済的実態を無視して匿名組合員に分配することまでも税務上認めていると解すべきではない。したがって、匿名組合員に、損失が無制限に分配された場合には、有限責任制の下で、本来、匿名組合員が負っていない事業リスクまで税務上は負っているとみなす結果になり、経済実態とは大きく乖離してしまう。そこには、一定の歯止めをかける必要がある。また、現行税制の枠組みにおいては、匿名組合事業について生じた損益は、各当事者の下で課税されることになっている（税務上の導管性）。営業者の場合には、匿名組合営業に係わる取引が自己の会計帳簿に反映されるため、課税所得計算のための情報が十分にあるが、匿名組合員の場合には、匿名組合事業に係わる課税所得計算のための情報が十分には得られない。

上記問題点を解決し匿名組合契約上の「損益」概念と税法上の「所得」概念との整合性を図るために以下のような規定を置く必要がある。このことは、現行の法人税法基本通達 14-1-3、同 14-1-2 とほぼ同様であるが、これらを体系的に規定する。

② 試案

- ア. 原則として、匿名組合契約に規定されている分配方法に従って計算された損益額が、匿名組合員に分配された所得とする。ただし、当該分配方法が経済的実体と乖離している場合には、税務上、経済的実態を反映した分配方法で再計算した分配額を匿名組合員に分配された所得とみなす。
- イ. 匿名組合事業に係わる加算社外流出項目については、営業者に帰属する部分のみ、営業者の申告書上で加算する。
- ウ. 匿名組合員に分配される次の項目は、各匿名組合員の申告において、各匿名組合員が報告することとする。
 - 短期譲渡所得
 - 長期譲渡所得
 - 土地等の譲渡所得
 - 寄付金
 - 交際費
 - 受取配当
 - 国外源泉所得額
 - 外国税額
- エ. 匿名組合員に損失が分配される場合に、匿名組合員の出資残高を超えて損失は分配されない。ここに出資残高とは（ア）から（ウ）までの合計額から（エ）及び（オ）を控除した残額をいう。ただし、匿名組合員が当該匿名組合営業のために営業者に貸付を行っている場合、あるいは当該匿名組合営業のために営業者が第三者から借入れている借入金について債務保証を行っている場合には、

出資残高に当該貸付額又は債務保証額を加算した額まで損失を分配できるものとする。

- (ア) 初期出資額（金銭以外の資産が出資された場合には当該資産の時価）
- (イ) 追加出資額（金銭以外の資産が出資された場合には当該資産の時価）
- (ウ) 匿名組合員に分配された利益等の累計額
- (エ) 匿名組合員に分配された損失等の累計額
- (オ) 匿名組合員に分配された金銭及び資産の価額(時価)の累計額

オ. 匿名組合員の出資残高を超えるため、損失の一部が匿名組合員に分配されなかった計算期間がある場合で、当該計算期間後の計算期間において利益が生じた場合には、当該利益のうち、過去の計算期間に匿名組合に分配されなかった欠損金額に相当する額までは営業者に分配し、残額を匿名組合契約に規定する分配方法に従って、匿名組合員に分配するものとする。

(5) 金銭以外の資産が拠出された場合の特別分配

① 現状と考察

A. 金銭以外の資産が拠出された時の譲渡損益の認識

匿名組合事業において生じる損益の分配割合は、匿名組合契約の当事者が、当該匿名組合事業のために拠出した資産の価額（時価）の相対的比率によって決定されるのが一般的である。当該拠出資産は、金銭だけとは限らないため、1つの匿名組合事業に関して営業者又は組合員から金銭以外の資産が拠出される場合がある。この場合、「資産の拠出」に係る譲渡損益を拠出時に認識すべきか否かという問題がある。この問題の解決に当たっては、「資産の拠出」という事象について、どの点を重視するかによって次の2つの立場が考えられる。なお、ここでは、匿名組合員からの出資と営業者からの匿名組合に対する資産の提供を総称して「拠出」とよぶ。

- ア. 「資産の拠出」に係る所有権の移転は形式的なものであり、匿名組合契約を通じて当該資産に係る間接的所有を継続しているという経済的実質を重視する立場（経済的実態を重視する立場）
- イ. 拠出された金銭以外の資産の所有権が法的に移転しているのか否かという点を重視する立場（法形式を重視する立場）

ア.の立場を採った場合には、金銭以外の資産の拠出が、当該資産の譲渡による投下資本の回収を目的としたものではなく、商法の要請によって、形式的に所有権を移転させただけであるので、当該資産の拠出者が、匿名組合員であっても、譲渡損益が認識されることはない

(営業者が拠出者の場合には、所有権移転の法的要請がないことから、形式的にも所有権は移転しない)。イ.の立場を採った場合には、匿名組合員が金銭以外の資産を譲渡した場合にのみ、譲渡損益が認識されることとなる。本報告書では、以下の理由から、金銭以外の資産の拠出という事実に対して、税務上、譲渡損益を認識しないア.の立場を採る方が妥当であるとする。

- 金銭以外の資産を拠出した者は、当該拠出資産が生み出す損益に対して、匿名組合事業に係わる損益の分配という形で、拠出後も享受しつづけているのであるから、当該拠出時の譲渡損益は、実現しているとは考えられない。
- 営業者が拠出する金銭以外の資産は、匿名組合契約の下に営業者の固有資産と明確に区別され、組合事業のために専ら使用されるべき資産として、その所有権に付随する権利の使用の制限を受ける。匿名組合員が営業者と同様の制限を受けることには変わりがない。違いがあるとすれば、その制限が明示的か否かの違いでしかない。したがって、匿名組合員が金銭以外の資産を拠出した場合にのみ、税務上、譲渡取引を認定するのは、課税上の公平性・中立性を欠く結果となる。

B. 金銭以外の資産が拠出されている場合の損益分配

上記ア.の立場の下では金銭以外の資産の拠出時に譲渡損益が認識されないため、匿名組合事業の損益計算においては、当該金銭以外の資産の拠出直前の帳簿価額や原始取得価額に基づいて当該資産の譲渡損益や減価償却費が計算されなければならない。しかしながら、匿名組合事業から生じた損益が、各当事者が拠出した資産の価額（時価）の相対的比率によって算定されている損益の分配割合で各当事者に分配された場合には、本来、金銭以外の資産の拠出者が分配を受けるべき当該資産拠出時の未実現損益の一部が他の当事者に分配され、経済的実態と乖離した分配額が算定されてしまうことになり、「実質所得者課税の原則」に抵触するおそれがある。

また、匿名組合事業の損益計算に含まれている減価償却費についても、匿名組合損益を損益の分配割合で一律に分配すると経済的実態とは乖離した分配額が算定されてしまう。すなわち、金銭等（減価償却資産以外の有形・無形の資産を含む。）を拠出した者（以下、「非減価償却資産拠出者」という。）は、自己が拠出した金銭等の一部（拠出した金銭の額に損益分配割合の補数を乗じた額）と交換に、組合資産である減価償却資産の持分（法的持分ではなく、経済的持分）の一部を取得しているという経済的実態を斟酌すれば、公平性の観点から、当該減価償却費に損益分配割合を乗じた金額とは異なる減価償却費の分配があつてしかるべきであるとする。その際、自家創設の知的財産等の無形資産で帳簿価額と時価が著しく乖離しているために匿名組合事業の損益計算に含まれる減価償却費がほとんど無いか、又は、あってもわずかな金額しかない場合の対応も手当てしておくべきで

あると考える。

いずれにしても、匿名組合計算上の資産の譲渡損益及び減価償却費等の分配については、匿名組合契約上の分配方法にかかわらず、税法上は経済実態を反映するような分配規定を設ける必要がある。

ただし、次の３つの要素から構成される減価償却資産の売却損益は、それぞれの要素の背景にある経済実態が異なっているため、それぞれの要素ごとに特別分配の方法を規定する必要がある。

- a. 当該資産の減価償却によって売却原価が小さくなっていることによって生じる利益（この場合は必ず利益となる。）
- b. 当該資産が抛出される直前に生じている含み損益
- c. 当該資産が抛出された時の時価と売却価額との差額

すなわち、売却損益のうち、a.の部分は、過去に匿名組合の各当事者に分配された減価償却費の累計額をベースに分配するのが、減価償却費の特別分配との関係において経済的実態を反映することとなる。b.の部分は、当該売却資産を抛出した者だけに分配するのが経済的実態を反映することとなる。唯一 c.の部分だけが分配割合を使って各当事者に分配しても、経済的実態から乖離した分配とはならない。なぜなら、c.の部分の売却損益は、匿名組合事業を開始してから生じた損益だからである。

したがって上記（４）の試案ア.との整合性を保つためにも、次のような特別分配の規定を置く必要があると考える。

② 試案

A. 減価償却費計算の原則

ア. 匿名組合の損益計算において計上される減価償却費は、減価償却資産が抛出されなかったならば、当該抛出者で損金経理されることになる減価償却費のうち、匿名組合組成時以降の期間に対応する減価償却費（匿名組合の減価償却費）とする。この場合、非減価償却資産抛出者（営業者又は匿名組合員）に分配される減価償却費は、匿名組合の減価償却費の計算に使われた取得原価又は期首簿価を抛出時の時価に置き換えて再計算した減価償却費（匿名組合の再計算減価償却費）に、匿名組合契約で規定されている損益の分配割合を乗じた額（非減価償却資産抛出者減価償却費）とする（以下「原則による特別分配」という。特に断りがない場合、「特別分配」は「原則による特別分配」を意味する）。ただし、定率法が使われている場合で、過年度に匿名組合の再計算減価償却費がある場合には、期首簿価は、現物抛出時の時価から匿名組合の再計算減価償却費の累計額を控除したものとする。

- イ. 非減価償却資産抛出者減価償却費を超える匿名組合の減価償却費（現物抛出者減価償却費）は当該減価償却資産を抛出した者に分配する。
- ウ. 匿名組合契約書の中に、「非減価償却資産抛出者減価償却費が匿名組合の減価償却費を超過する場合には当該超過額に相当する減価償却費以外の損金の額を非減価償却資産抛出者に優先的に分配する」という趣旨の規定を置いている場合には、税務上、その分配を特別分配として認めるものとする（以下「特例による特別分配」という）。ただし、減価償却費以外の損金の額が当該超過額に満たない場合には、「特例による特別分配」額は、減価償却費以外の損金の額を限度とする。「特例による特別分配」を行った場合には、当該減価償却資産が売却等によって処分されたときに、非減価償却資産抛出者は「特例による特別分配」累計額に相当する額の益金を認識するとともに、減価償却資産抛出者はそれと同額の損金を認識しなければならない。

B. 抛出された金銭以外の資産の売却損益

- ア. 匿名組合の損益計算において計上される売却損益（匿名組合の売却損益）のうち、現物抛出時の簿価と時価との差損益（現物抛出時譲渡損益）を非減価償却資産抛出者（営業者又は匿名組合員）に分配する。次に、売却時点での非減価償却資産抛出者減価償却費累計額及び現物抛出者減価償却費累計額を売却益（減価償却対応売却益）として、非減価償却資産抛出者にそれぞれ分配する。
- イ. 現物抛出時損益及び減価償却対応売却益を分配した後の匿名組合の売却損益（分配後売却損益）は、匿名組合契約で規定されている分配割合にしたがって、匿名組合員に分配する。

C. 分配計算例

【例 1】

営業者 A は、自己が保有する減価償却資産（取得価格 200、時価 1,000）を匿名組合事業に抛出し、匿名組合員 B は、1,000 の金銭抛出をし、匿名組合の損益を営業者と匿名組合員で 50/50 で分配するという匿名組合契約を締結して、匿名組合を組成した。（単純化のため、ここでは取得価格と税務上の簿価は同じと仮定する。）

営業者は、抛出した減価償却資産について、耐用年数 4 年、残存価額 0 で定額法によって減価償却計算している。この場合、匿名組合の減価償却費は、50（ $=200 \div 4$ ）と計算される。また、匿名組合の再計算減価償却費は、250（ $=1,000 \div 4$ ）と計算される。その結果、非減価償却資産抛出者減価償却費は、125（ $=250 \times 50\%$ ）となり、「原則による特別分配」を行っている場合、匿名組合の減価償却費 50 は、全額匿名組合員 B に分配され、営業者 A に分配される減価償却費はないことになる。また、「特例による特別分配」によれば、匿名組合の減価償却費を超える非減価償却資産抛出者減価償却費 75（ $=125 - 50$ ）に相当する

金額の減価償却費以外の損金が匿名組合員 B に分配されるため、営業者 A に分配される利益又は損失は、「原則による特別分配」に比べて、その分だけ増加又は減少することになる。

【例 2】

例 1 における取得価格を 800 とする以外は、すべて例 1 と同じとした場合、匿名組合の減価償却費は、 $200 (=800 \div 4)$ と計算され、匿名組合の再計算減価償却費は、 $250 (=1,000 \div 4)$ となる。その結果非減価償却資産抛出者減価償却費は、 $125 (=250 \times 50\%)$ となり、匿名組合の減価償却費 200 のうち、125 は匿名組合員 B に分配され、 $75 (=200 - 125)$ は営業者 A に分配される。非減価償却資産抛出者減価償却費が匿名組合の減価償却費を超過しないため、「特例による特別分配」の適用はない。

【例 3】

例 1 における取得価格を 800、時価を 500、匿名組合員 B の金銭抛出額を 500 とする以外は、すべて例 1 と同じとした場合、匿名組合の減価償却費は、 $200 (=800 \div 4)$ と計算され、匿名組合の再計算減価償却費は、 $125 (=500 \div 4)$ となる。

その結果、非減価償却資産抛出者減価償却費は、 $62.5 (=125 \times 50\%)$ となり、匿名組合の減価償却費 200 のうち、62.5 は匿名組合員 B に分配され、 $137.5 (=200 - 62.5)$ は営業者 A に分配される。非減価償却資産抛出者減価償却費が匿名組合の減価償却費を超過しないため、「特例による特別分配」の適用はない。

【例 4】

例 1 の場合で翌期首に当該資産を 1,000 で第三者に売却したとする。この場合、匿名組合の売却益 $850 [=1,000 - (200 - 50)]$ は、「原則による特別分配」を行っている場合には、次のように、営業者 A 及び匿名組合員 B に分配される。

	売却益	A	B
現物抛出時譲渡益	800	800	0
減価償却対応売却益	50	0	50
分配後売却益	0	0	0
計	850	800	50

また、「特例による特別分配」を行っている場合には、匿名組合の売却益は、次のように営業者 A 及び匿名組合員 B に分配されるとともに、営業者 A 及び匿名組合員 B はそれぞれ、「特例による特別分配」累計額に相当する額の損金及び益金を認識しなければならない。

	売却益	A	B
現物拋出時譲渡益	800	800	0
減価償却対応売却益	50	0	50
分配後売却益	0	0	0
特例による特別分配	0	(75)	75
計	850	725	125

【例5】

例 1 の場合で、翌期首に当該資産を 1,200 で第三者に売却したとする。この場合、匿名組合の売却益 1,050[=1,200－(200－50)]は、「原則による特別分配」を行っている場合には、次のように、営業者 A 及び匿名組合員 B に分配される。

	売却益	A	B
現物拋出時譲渡益	800	800	0
減価償却対応売却益	50	0	50
分配後売却益	200	100	100
計	1,050	900	150

また、「特例による特別分配」を行っている場合には、次のように、営業者 A 及び匿名組合員 B に分配される。

	売却益	A	B
現物拋出時譲渡益	800	800	0
減価償却対応売却益	50	0	50
分配後売却益	200	100	100
特例による特別分配	0	(75)	75
計	1,050	825	225

【例6】

例 1 の場合で、翌期首に当該資産を 800 で第三者に売却したとする。この場合、匿名組合の売却益 650[=800－(200－50)]は、「原則による特別分配」によった場合には、次のように、営業者 A 及び匿名組合員 B に分配される。

	売却益	A	B
現物拋出時譲渡益	800	800	0
減価償却対応売却益	50	0	50
分配後売却益	(200)	(100)	(100)
計	650	700	(50)

また、「特例による特別分配」を行っている場合には、匿名組合の売却益は、次のように
 営業者 A 及び匿名組合員 B に分配されるとともに、営業者 A 及び匿名組合員 B はそれぞれ、
 「特例による特別分配」累計額に相当する額の損金及び益金を認識しなければならない。

	売却益	A	B
現物拋出時譲渡益	800	800	0
減価償却対応売却益	50	0	50
分配後売却益	(200)	(100)	(100)
特例による特別分配	0	(75)	75
計	650	626	25

【例 7】

例 3 の場合で、翌期首に当該資産を 900 で第三者に売却したとする。この場合、匿名組合の売却益 $300[=900-(800-200)]$ は、次のように、営業者 A 及び匿名組合員 B に分配される。

	売却益	A	B
現物拋出時譲渡損	(300)	(300)	0
減価償却対応売却益	200	137.5	62.5
分配後売却益	400	200	200
計	300	37.5	262.5

なお、「特例による特別分配」の適用はない。

(6) 匿名組合員の所得の計算

① 現状と考察

分配された匿名組合損益は、匿名組合員のそれ以外の所得と合算して課税所得が計算される。しかしながら、匿名組合員が個人の場合には、分配された匿名組合損益を所得分類しないと課税所得は計算できない。所得税基本通達 36・37 共-21 では、分配された匿名組合損益の所得分類は「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」と規定されているが、所得税法上の所得分類は、「所得の性格」に基づいて行われているため、「営業の内容」ということと「所得の性格」が同じ意味であるか判断に苦慮する局面が多々生じている。

また、匿名組合契約の中で規定される営業には、複数の営業が規定される場合もある。し

たがって、匿名組合員が匿名組合契約に係る課税所得を計算する際に、混乱が生じないように、以下のような規定を設ける必要があると考える。

なお、所得税基本通達 36・37 共-21 は、「匿名組合が営業の利益の有無にかかわらず一定額又は拠出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」とするが、このような構成の匿名組合契約は、本来の意義における匿名組合と考えることはできず、ここでは検討の対象としない。

② 試案

- ア. 個人の匿名組合員においては、匿名組合が所得税法の定義に従って分類した所得の内訳に準拠して課税所得を計算する。
- イ. 匿名組合員が金銭以外の資産を匿名組合に拠出した場合には、当該資産の時価と帳簿価額との差額である損益は発生しなかったものとみなす。この場合、匿名組合の拠出持分に係わる投資価額の算定に当たっては、当該拠出資産の拠出直前の簿価を拠出額とする。
- ウ. 匿名組合員の地位の譲渡、あるいは匿名組合の解散時における資産の分配にかかわって生ずる譲渡損益の計算に当たっては、譲渡原価としての投資価額は次の(ア)から(エ)までの合計額から(オ)及び(カ)を控除した額とする。
 - (ア) 初期拠出額（金銭以外の資産が拠出された場合は当該資産の簿価）
 - (イ) 追加拠出額（金銭以外の資産が拠出された場合は当該資産の簿価）
 - (ウ) 拠出に係わる付随費用
 - (エ) 譲渡又は解散の直前までに当該匿名組合員に分配されるべき所得等の累計額
 - (オ) 譲渡又は解散の直前までに当該匿名組合員に分配されるべき欠損金の累計額
 - (カ) 譲渡又は解散の直前までに当該匿名組合員に分配された金銭及び資産の価額（時価）の累計額

(7) 匿名組合員の地位の譲渡が発生した場合の譲渡者の取扱い

① 現状と考察

匿名組合においては、組合員の地位の譲渡という事態が発生する場合がある。匿名組合は双務契約であるから、地位の譲渡は既契約の解除と新規契約の締結しかないという解釈もあり得るが、匿名組合契約自体において地位の譲渡が認められている場合には、それを否定する理由はない。

匿名組合員である間は、匿名組合から分配される所得等や損失が自己の課税所得に合算

されて課税されているので、匿名組合員の帳簿に記帳されている匿名組合目的事業への投資価額が初期投資額のままの状況で匿名組合員の地位の譲渡が起こった場合には、結果として、所得の二重課税や損金の二重計上といった問題が生じる。その問題を避けるためには、投資価額の修正を行う必要がある。

② 試案

- ア. 営業者は匿名組合員の地位の譲渡が発生した月の末日において仮決算を行い、匿名組合事業に係わる利益のうち当該譲渡人に分配すべき利益を譲渡匿名組合員に報告しなくてはならない。
- イ. 匿名組合の計算期間における匿名組合事業に係わる利益のうち、譲受匿名組合員に分配すべき利益は（ア）から（イ）を控除した額とする。
 - （ア）当該譲受匿名組合員が匿名組合の計算期間の開始の日から匿名組合員であったとしたならば、分配を受けるべき匿名組合事業に係わる利益の額
 - （イ）当該譲渡匿名組合員が分配を受けるべき匿名組合事業に係わる利益の額
- ウ. 譲渡匿名組合員は地位の譲渡を行った日を含む自己の事業年度に匿名組合から分配された利益を自己の所得として取り込み、自己の他の所得と合算して申告する。
- エ. 譲受匿名組合員が譲渡匿名組合員に分配されるべき匿名組合事業に係わる利益を譲渡匿名組合員に金銭で支払った場合には、当該支払額は譲受対価の中には含めないこととする。
- オ. 譲渡対価と投資価額との差額は譲渡匿名組合員の譲渡所得とする。この場合、地位の譲渡に付随して発生した費用がある場合には、譲渡所得から控除するものとする。

(8) 匿名組合契約が終了した場合の取扱い

① 現状と考察

匿名組合契約が終了した場合の取扱いについては、税法上何ら規定はないが、最終の匿名組合の計算期間については、計算期間の開始の日から匿名組合契約の終了の日までとするという規定が、匿名組合契約の中にあるのが一般的である。

しかしながら、匿名組合契約の終了に伴って匿名組合から分配された金銭等の資産のうち、匿名組合事業に係わる利益以外の分配額が匿名組合員の匿名組合への投資価額を超える場合には、当該超過額の性格は何かという問題がある。それ自体、匿名組合事業に係る損益の修正という部分もあるが、抛出財産の時価の変動による部分があり、これらは全体

として匿名組合契約終了とともに清算されることになるので、匿名組合損益とは区別して取り扱うべきである。

また、匿名組合契約の終了に伴う匿名組合からの分配額の算定に当たっては、上記 2. (5) との整合性から、匿名組合契約終了時の金銭以外の資産の税務上の簿価をもって分配額とすべきである。ただし、この取扱いは、金銭以外の資産を拠出した者に、匿名組合契約の終了に伴って当該拠出資産を分配した場合にのみ限定すべきである。なぜなら、金銭以外の資産を拠出した者に金銭が分配される場合、当該金銭の額は拠出資産の時価を考慮して算定されているはずであり、当該金銭以外の資産を拠出した者にとっては金銭と金銭以外の資産の交換という事象が生じているのであるから、譲渡損益を認識することが、経済実態を適切に反映することになると考えるからである。また、匿名組合が組成された後に購入した資産を分配する場合でも、出資の返還額の算定に当たっては当該購入資産の時価が当然に考慮されるはずであり、匿名組合組成時に同じように金銭を出資したにもかかわらず、匿名組合契約終了時に出資の返還として受け取る資産の種類如何によって課税関係が異なるのは、税の中立性からいって公平性を欠くことになると思われるからである。

② 試案

- ア. 匿名組合契約の終了に伴って匿名組合から分配された金銭等の資産の価額のうち、匿名組合事業に係わる利益以外の分配額が匿名組合員の匿名組合への投資価額を超える場合には、当該超過額は譲渡所得として取り扱う。
- イ. 匿名組合契約の終了に伴って金銭以外の資産を拠出した者に当該拠出資産を分配した場合、当該拠出資産に係わる分配額は、匿名組合契約終了時の税務上の簿価とする。

(9) 利益の分配に関する源泉徴収

① 現状と考察

営業者が 10 人以上の匿名組合員と締結している匿名組合契約に基づいて行われる利益の分配については、営業者に源泉徴収義務が課されている。また、匿名組合員が非居住者（外国法人を含む）の場合には、匿名組合員の数に関わらず、原則として、非居住匿名組合員に分配された利益に対して日本で所得税が課せられるため、営業者に源泉徴収義務が課されている。

しかしながら、ここにいる「利益の分配」の「利益」は、いつ確定するのか、税法上、明確にされていない。特に、匿名組合の計算期間の途中で現金分配が行われる場合には、課税当局が当該現金分配をもって「利益の分配」と取り扱うかもしれない。前述したように、匿名組合の計算期間を税務上は「見なし事業年度」と取り扱うかぎり、「利益」は匿名組合の計算期間末に確定し、同時に各匿名組合員への分配額も確定すると考えるのが自然である。

実務の混乱を避けるためにも、利益の分配に関する所得税の課税に関する規定の整備は喫緊の課題である。

② 試案

- ア. 営業者は、匿名組合計算期間の終了の日の翌日から 2 か月以内に、匿名組合員に分配される損益の額を確定し、当該確定分配損益額に税務上の加算・減算項目の金額を加減算した匿名組合員ごとの税務上の損益分配額（所得税の課税標準）及び所得税額が記載された申告書を提出するとともに、各匿名組合員に税務上の損益分配額及び所得税額をそれぞれ通知することとする。
- イ. 所得税の課税標準の算定に当たっては、当期の確定分配損益額に当期の税務上の加減算項目の調整を加えた金額から、過去に分配された損失を控除する。
- ウ. 上記ア.の申告書に、納付すべき所得税の額がある場合には、営業者は当該申告書の提出期限までに当該金額に相当する所得税を源泉徴収して納付することとする。
- エ. 匿名組合計算期間の中途において現金分配が行なわれる場合であっても、営業者は、源泉徴収義務はないものとする。

3 今後の研究課題

(1) 匿名組合員の地位の譲渡が発生した場合の取得者の取扱い

匿名組合員の地位の譲渡が発生した場合、当該匿名組合員は当該譲渡に係る譲渡損益を認識し、新規に匿名組合に係る地位の取得をした匿名組合員は、当該取得に要した金額を当該匿名組合に係る持分の取得価額とし、匿名組合に帰属する資産及び負債の当該持分に対応する税務上の簿価に係る調整は何ら行われたい。しかしながら、匿名組合の導管性及び 2 (5) において考察した特別分配の考え方（金銭拠出者が支出した金額に見合った減価償却メリットを享受すべきとの考え方）を勘案すれば、新規に匿名組合の地位を取得した匿名組合員の、匿名組合に帰属する資産及び負債に係る税務上の簿価についてしかるべき調整をすべきとの考え方もあり得る。また、それとは反対に法律上の資産・負債に係る権利・義務関係を重視して、調整をする必要はないとする考え方もあり得る。これらの考え方を要約すれば以下のとおりとなる。

- ア. 匿名組合に帰属する資産及び負債は、法律上営業者に帰属するのであり、当該資産及び負債の税務上の簿価は匿名組合の地位の譲渡等により影響を受けないとする立場。
- イ. 匿名組合に帰属する資産及び負債は経済的には営業者及び匿名組合員による共同保有資産であると考え、新規に地位を取得した匿名組合員がその持分に対

応する匿名組合の資産又は負債を取得又は引受けたものとして、税務上の資産及び負債の簿価を調整するという立場。

ここでア.の立場をとった場合、新規に地位を取得した匿名組合員の匿名組合持分と匿名組合に帰属する資産に係る持分の税務上の簿価とが乖離し、匿名組合の導管性が損なわれる。また、新規に地位を取得した匿名組合員は、匿名組合に帰属する資産の含み損益が実現した時点で、持分を売却した匿名組合員がその資産の含み損益に対応する持分の売却損益を認識しているにも関わらず、再度その資産売却損益を認識することになる。一方、イ.の立場をとった場合、新規に地位を取得した匿名組合員の持分に対応する匿名組合に帰属する資産の税務上の簿価が新たに当該資産を取得したものとして調整されるため、ア.で述べたような問題は発生しない。2（5）の試案における特別分配は、匿名組合に帰属する現物出資資産の簿価を対象として、損金の分配を調整するものであり、当該現物出資資産に係る営業者の簿価自体が変更されることはないのに対し、匿名組合の地位の取得をした場合には、営業者の帳簿における資産の簿価自体は変更しないにもかかわらず、匿名組合に係る所得の計算に用いる資産の税務上の簿価が調整されるので、営業者の帳簿における資産の簿価と匿名組合に係る所得の計算に用いる簿価とが乖離する点で、特別分配とその性質を異にする。これは、組合員の地位の譲渡においては、譲渡者である組合員に対して譲渡益課税がされているのに対し、特別分配計算においては、現物出資者に譲渡益課税が生じていないことによる。また、この取扱いは継続して適用されなければならない、匿名組合員の地位が譲渡される都度、新規に地位を取得した匿名組合員の持分に対応する匿名組合に帰属する資産の税務上の簿価を調整しなければならない、計算・事務手続が煩雑であるという問題がある。匿名組合員の地位が譲渡され、その後匿名組合に帰属する資産が実際に売却されることにより含み損益が実現した場合の計算例は以下のとおりである。（以下の例は、売却損が発生した場合も同様である。）

【例】

匿名組合員の地位の譲渡前の匿名組合に帰属する資産は 1 つの資産だけ（当該資産は匿名組合を設立後に購入されたものとする）であり、その税務上の簿価と時価はそれぞれ 2,000 と 5,000 とし、負債はないものとする。また、営業者 A と匿名組合員 B の持分割合はともに 50% とする。ここで新規に持分を取得した匿名組合員 C に匿名組合員 B はその持分を匿名組合に帰属する資産の時価の 50%、すなわち 2,500（ $= 5,000 \times 50\%$ ）で売却した。匿名組合員 B は 1,500（ $= 2,500 - 2,000 \times 50\%$ ）の売却益を認識する。その後、当該匿名組合が当該資産を時価にて売却した場合、以下の 2 つの立場が考えられる。

ア. の立場

匿名組合員 C の持分に係る税務上の簿価は 2,500 であるのにもかかわらず、当該持分に対応する匿名組合に帰属する資産の税務上の簿価は 1,000 であり、両者に乖離が生じる。そ

の後、当該匿名組合の資産を売却した場合、匿名組合にて $3,000 (= 5,000 - 2,000)$ の売却益が発生し、その 50% に相当する金額 $1,500 (= 5,000 \times 50\% - 2,000 \times 50\%)$ が匿名組合員 C の所得として分配されることになる。その結果、匿名組合員 B で同額の売却益を認識していることをかんがみれば、匿名組合員 B 及び匿名組合員 C の両方で当該資産に係る所得に相当する金額に対して課税されることとなる。ただし、匿名組合員 C の匿名組合持分の税務上の簿価は、所得の分配を受けた結果、 $4,000 (= 2,500 + 1,500)$ となるため、匿名組合員 C が当該匿名組合に係る持分の処分等をするときには匿名組合員 C に分配された所得に相当する金額 (1,500) は損金に算入される。

イ. の立場

匿名組合員 C の持分及び当該持分に対応する匿名組合に帰属する資産の税務上の簿価も 2,500 となり、匿名組合の導管性は維持される。その後、匿名組合員 C の持分に対応する匿名組合に帰属する資産の税務上の簿価は、匿名組合員 B が認識した売却益 1,500 だけ増額されるため、当該匿名組合が当該資産を時価にて売却したとき、匿名組合員 C に分配されるべき所得は $0 (= 5,000 \times 50\% - 2,000 \times 50\% - 1,500)$ となる。当該資産売却において匿名組合員 C に対して分配される所得がないため、新規匿名組合員 C の匿名組合持分は 2,500 のままである。

イ. の立場を採用した場合、匿名組合に資産が複数あることを前提とすると、新規に地位を取得した匿名組合員の当該持分に対応する匿名組合に帰属する各資産の税務上の簿価は、各資産の時価と簿価の差額を基礎としてすべての資産に係る時価と簿価の差額を各資産に按分して調整することになり、さらに組合員の地位の譲渡が複数発生する場合には、計算手続及びこれに係る減価償却記録の保存等の事務負担が課題となる可能性がある。一方、ア. の立場を採用すれば、匿名組合が意匠権、ソフトウェア、ノウハウ等の知的財産を生むような事業を営んでいる場合、新規に地位を取得する匿名組合員にとっては当該持分に対応する匿名組合に帰属する資産の帳簿価額以上で当該持分を取得しているにもかかわらず、当該資産に係る減価償却等のメリットを享受することができなくなり、匿名組合の地位の譲渡に係る制約要因となる可能性がある。以上のようなそれぞれの実務的なニーズをかんがみれば、ア. の立場を原則とし、イ. の立場を継続適用を前提として選択をすることができるようにすべきと考える。

また、1 つの匿名組合目的事業について複数の匿名組合が存在する場合で、営業者及び他の匿名組合員の同意が得られるかぎりにおいて、一の匿名組合契約が終了し、当該匿名組合に係る組合員が匿名組合目的事業から金銭等の分配を受け、2 (8) の試案②アに従って譲渡所得を認識した場合、匿名組合契約の導管性をかんがみれば、経済的には営業者及び他の匿名組合員が、当該一の匿名組合員から、匿名組合目的事業に帰属する資産を追加取得したことと同様の結果となる。すなわち、営業者及び他の匿名組合員が当該一の匿名組合員から地位の譲渡を受けた場合と同様の経済的効果が生じることになる。現行税制は匿

名組合員が匿名組合契約を終了した場合の営業者及び他の匿名組合員に係る取扱いについて何ら規定を設けていないが、匿名組合契約を終了する場合と地位の譲渡が発生した場合の平仄をそろえるためにも、明示的な規定を設けることが望ましい。

さらに、匿名組合に帰属する資産等の簿価を調整する場合には、事務負担が増大するというデメリットがあるので、資産等の簿価を調整する立場とそうでない立場とを営業者が匿名組合員の同意のもと、継続適用を前提に選択できるようにし、資産等の簿価を調整する場合には、2（8）の試案②アに従って認識された譲渡所得に相当する金額を、営業者及び他の匿名組合員の持分に対応する資産等に分配することが望ましい。

ただし、資産等の簿価を調整する立場を選択する場合において、地位の譲渡を受けたとき、又は、複数の匿名組合のうちの一の匿名組合契約が終了するときの資産の分配方法については、各資産への分配計算のための資産の時価評価、無形資産の認識・償却方法等とともに今後の研究課題である。

（2）匿名組合契約終了時の問題

この問題は上記（1）でも一部検討されているが、それ以外にも、2（5）で述べた特別分配が行われている場合にどのように整合性をとるかといった問題の解決が課題として残っている。また、現物資産を契約終了時に時価で評価して、その時価をもって出資の返還とした場合に、匿名組合レベルで当該資産の簿価と時価の差額について損益を認識すべきか否かの問題もある。

（3）出資割合の変更に係わる問題

これは、匿名組合が存続している期間中に匿名組合員の地位の譲渡等を原因として出資割合が変動した場合、出資割合の変動の大きさにかかわらず、すべて、一旦税務上匿名組合が解散されたとみなすか、あるいは、一定の大きさの変動のみを税務上の匿名組合の解散とみなすか、という問題である。また、匿名組合員の地位の譲渡が発生したが、各当事者の出資割合は変動していない場合、匿名組合員自体は変更になっていることをもって、「出資割合の変動」があったとみなすか、という問題もある。

（4）租税回避行為とみなす場合の判断基準

匿名組合を使ったビジネス・モデルや投資スキームの中には、純粋な経済合理性の観点から匿名組合を利用するケースが多々ある。匿名組合ということだけで、すぐに租税回避行為と決め付けてしまうのは行き過ぎであり、また健全な経済活動を阻害することにもなりかねない。判断基準を明確にした上で、租税回避行為と判断することに一定の歯止めをかける必要がある。一方で、租税回避行為の助長を規制するための方策も整備する必要がある。

ある。

4 まとめ

本報告書は、匿名組合制度に係わる税務上の諸問題の解決の方向性を試案という形でまとめたものである。取りまとめに当たっては、匿名組合の長所である「自由・使い勝手の良さ」を損ねることなく、同時に、行き過ぎた租税回避のための手段として使用されないように配慮したつもりである。何をもって「行き過ぎた租税回避」かは、様々な見方があると思うが、本研究報告では、税務当局との見解の差を少しでも縮め、匿名組合の経済的実態に即した公平な課税が確保されることを意図している。

租税調査会では、さらに本研究報告の試案についての改善・検討を継続していくつもりであるが、納税者、実務家が抱えている匿名組合に係わる税務問題の解決に少しでも役立つことができれば幸甚である。

以 上