

意見書

令和 6 年 1 月 16 日

当職は貴弁護士事務所の検討事項につき、以下の通り、意見を申し上げます。

検討事項

営業者が取得した 1 単位当たり 10 万円未満の資産を購入時に費用計上した場合、匿名組合契約により匿名組合員が負担することになった金額を匿名組合員の損金の額に算入する事の是非

本書は、現時点における貴弁護士事務所の検討のために作成されたものであり、当職の許諾なく貴事務所以外の者が利用すること、あるいは上記目的以外に利用することはお控えください。

本書は、当職らが貴弁護士事務所より提供を受けた情報等の真実性を前提に、法令の解釈、現在の一般的な学説、裁判例から、現時点において導かれる見解を示したものです。本書の結論が最終的な見解と一致するところまで保証したものではありません。

本書は、上記条件に付き、ご承諾いただいた上で、ご利用ください。

用語の定義

本事業	本資産を購入等し、エンドユーザーに対して本資産を賃貸し、処分すること。
本契約	本事業を目的とする匿名組合契約
営業者	本契約の営業者
出資者	本契約の匿名組合員
本資産	営業者が購入しエンドユーザーに対して賃貸する通信機器（Wi-Fi ルーター、携帯端末及び SIM カード）を個別に又は総称したもの。

第 1 前提事実

1. 出資者は、営業者の営む本事業のために営業者に対する出資を行い、営業者は本契約に基づき本事業から生ずる利益及び損失を出資者に割り当てる。
2. 営業者は、出資者から出資された財産を利用して本事業を行い、出資者に対してその結果報告をする。
3. 税務において、匿名組合は法人とはみなされず、法人税の対象とはならない。（法人税法 2 条 8 号、法人税法 3 条、法人税法基本通達 1-1-1）
4. 匿名組合は任意組合等と同じくパススルー課税だが、組合員への課税額計算は任意組合等と違う。（法人税法基本通達 14-1-2、14-1-3）
5. 出資者は匿名組合契約によりその分配を受け又は負担を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するとされている。（法人税法基本通達 14-1-3）
6. 令和 4 年税制改正により法人税法施行令 133 条が変更され令和 4 年 4 月 1 日以後に取得等をする減価償却資産について適用されることとなった。
7. 営業者は電気通信事業会社である。

第 2 検討事項

1. 内国法人である営業者が匿名組員からの出資額により令和 4 年 4 月 1 日以降に 1 単位当たりの取得価額が 10 万円未満の本資産を購入し、本事業の損益計算において費用計上したことにより本事業について生じた損失の額を根拠に、各出資者が本契約によりその負担すべき部分の金額がある場合、
2. 損失の額が生じた匿名組合の計算期間の末日の属する匿名組員の事業年度の損金の額に算入して良いかどうか。

注

令和 4 年税制改正

法人税法施行令 133 条が変更され令和 4 年 4 月 1 日以後に取得等をする減価償却資産について適用されることとなった。改正前はどのような事業者でも法人税法施行令 133 条の規定(10 万円未満損金算入)が利用できたが、改正により制限が加わった。

○10 万円未満の本資産が貸付の用に供されない場合は損金経理可能

○10 万円未満の本資産の貸付が主要な事業として行われる場合は損金経理可能

×10 万円未満の本資産の貸付が主要な事業として行われない場合は損金経理不可となる。

理由として、財務省発行の令和 4 年税制改正の解説に下記の記載がある

・・・これには過度な節税行為があったため、本制度は、企業の事務負担に配慮して設けられたものですが、当期の利益を圧縮する目的で、自らが行う事業では用いない少額資産を大量に取得し、その取得した資産を直ちに売却企業等に貸し付けることで、本制度を適用し即時に損金算入を行いつつ、その取得費用相当額は賃貸収入等として貸付期間で益金算入していくといった、本制度を法人税の負担軽減手段として利用する実態が見受けられ、近年増加傾向にあることから、主要な事業として行われる貸付け以外の貸付けの用に供する減価償却資産を本制度の対象から除外することとされたものです。

第 3 検討結果

出資者がその匿名組合営業について生じた損失の額については、本契約により負担をすべき部分の金額を損金の額に算入して良い。いくつかの懸念材料については後述する。

第 4 検討過程

1. 法人税法上の損金算入の是非を求めるため、法人税法の考え方が根拠となる。匿名組合契約の営業者と出資者の課税関係について採決事例(平成 4 年 9 月 16 日)を確認すると、下記の記載がある。

(ア) 営業者に対する課税について・・・匿名組合契約における営業者が法人である場合のその所得金額の計算は、法人税法第 22 条（各事業年度の所得の金額の計算）に基づき、・・・省略・・・商法その他法人の計算に関する法令の規定及び一般に認められた適正な企業会計の原則（以下「適正な企業会計原則等」という。）に従って、適正妥当と認められ、かつ、合理的と認められる方法を適用すべきものであると解されている。また、匿名組合の財産は、営業者の財産として認識されていることから、・・・省略・・・匿名組合契約に係る事業のために保有している固定資産の減価償却費の額は、営業者が採用した償却方法等に基づき計算され、かつ、営業者が確定した決算で損金経理をしたものであることを要し、・・・省略・・・と解するのが相当である。

(イ) 出資者に対する課税について・・・出資者に対する課税は、営業者の各事業年度の確定決算により算定された利益又は損失の額に基づいて行われることになると解するのが相当である。

ここまですと、

- ・ 営業者の益金と損金は法人税法 74 条により確定した決算に基づき計算され、
- ・ 出資者の益金と損金は営業者の確定した決算に基づいて行われる。

どちらも営業者の確定した決算において、益金、損金となった金額が採用される。つまり本資産が営業者において購入時に損金経理ができるかどうか。言い換えれば営業者に法人税法施行令 133 条の規定の適用があるのか。具体的には営業者の 10 万円未満の本資産の貸付が営業者において主要な事業として行われるかどうかの確認が必要である。

2. 営業者は本資産の貸付を主要な事業として行っているかどうかについて。

主要な事業として行われる貸付けについて、法人税法施行規則第二十七条の十七と、法人税法基本通達に記載があり、下記 4 例のいずれかに該当したら「主要な事業として行っている」として判断される。結果として下記 4 例目(法人税法施行規則第二十七条の十七①項 4 号、法人税法基本通達 7-1-11 の 3(4))に該当するため、電気通信事業を行う営業者は本資産の貸付を主要な事業として行っていると判断した。

	法人税法施行規則第二十七条の十七	通達 7-1-11 の 3 の例示	注釈
1 例目	1 項一号 当該内国法人が当該内国法人との間に特定関係（一の者が法人の事業の経営に参加し、事業を実質的に支配し、又は株式若しくは出資を有する場合における当該一の者と法人との間の関係（以下この号において「当事者間の関係」という。）、一の者との間に当事者間の関係がある法人相互の関係その他これらに準ずる関係をいう。）がある法人の事業の管理及び運営を行う場合における当該法人に対する資産の貸付け	(1) 企業グループ内の各法人の営む事業の管理運営を行っている法人が当該各法人で事業の用に供する減価償却資産の調達を一括して行い、当該企業グループ内の他の法人に対してその調達した減価償却資産を貸し付ける行為	
2 例目	1 項二号 当該内国法人に対して資産の譲渡又は役務の提供を行う者の当該資産の譲渡又は役務の提供の事業の用に専ら供する資産の	(2) 法人が自己の下請業者に対して、当該下請業者の専ら当該法人のためにする製品の加工等の用に供される減価償却資産を	

	貸付け	貸し付ける行為	
3 例目	1 項三号 継続的に当該内国法人の経営資源（事業の用に供される設備（その貸付けの用に供する資産を除く。）、事業に関する従業員の有する技能又は知識（租税に関するものを除く。）その他これらに準ずるものをいう。）を活用して行い、又は行うことが見込まれる事業としての資産の貸付け	(3) 小売業を営む法人がその小売店の駐車場の遊休スペースを活用して自転車その他の減価償却資産を貸し付ける行為	一般的なリース業はここに入るとされる。（事業を行うに当たって、その事業のための資産や従業員の技能等が必要となる。言い換えれば貸付けの目的物及び租税に関する知識のみで行われるようなものは、法人税の負担軽減のために行われる貸付けと認められることから、この類型から除外される。）
4 例目	1 項四号 当該内国法人が行う主要な事業に付随して行う資産の貸付け	(4) 不動産貸付業を営む法人がその貸し付ける建物の賃借人に対して、家具、電気機器その他の減価償却資産を貸し付ける行為	電話会社が通信契約に付随して電話機や Wifi 端末を賃借する行為はここに含まれると思われる。

3. ここまでをまとめると、

(ア) 営業者が法人税法施行規則第二十七条の十七により法人税法施行令 133 条の適用がある。（つまり費用計上可能）そこで営業者の確定した決算において生じた損失の額を、匿名組合契約により出資者に負担させその損失の額を出資者の損金の額に算入する事ができる。

4. 出資者について同じパススルー課税され、同じように組合員であっても民法組合形式や有限責任事業組合(LLP)の出資者は損金算入できず、匿名組合の出資者は損金算入できるという事実について。

(ア) これは、民法組合形式や有限責任事業組合(LLP)の出資者と匿名組合の出資者とは資産の所有環境が違う事に起因する。

- ① 民法組合形式や有限責任事業組合(LLP)の出資者については、法人税法施行令 133 条の規定があり、税制改正により「10 万円未満の本資産の貸付が出資者において主要な事業として行われなければ損金算入不可」となる。
- ② 匿名組合の出資者にはそもそも法人税法施行令 133 条の規定の適用がないため税制改正の

影響は受けない。

(イ) 貸付を主要な事業として行っていない匿名組合員が負担をすべき部分の金額のうち法人税法施行令 133 条適用部分の損金経理が可能かについて。

① 法人税法施行規則第百三十三条を要約すると

1. 内国法人がその事業の用に供した減価償却資産で、取得価額が十万円未満であるもの（貸付け（主要な事業として行われるものを除く。）の用に供したものを除く。）を有する場合において、
2. 当該資産の当該取得価額に相当する金額につき損金経理をしたときは、
3. その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。となる。つまり
4. 法人が(本資産を)有する場合・・・法人税法施行規則第百三十三条の適用があり、
5. 法人が(本資産を)有しない場合・・・法人税法施行規則第百三十三条の適用はない。

言い換えると

- ・取得価額が 10 万円未満かどうかと
- ・本資産の貸付を主要な事業として行っているかどうか

という判断は本資産を有している法人にのみ必要で、本資産を持っていない法人には適用がなく、令和 4 年税制改正は関係ない。

5. 本資産を有しているかどうかという視点で見ると、営業者は有していて、匿名組合員は有していない。

商法五百三十六条第①項に「匿名組合員の出資は、営業者の財産に属する。」と規定されている。・・・つまり営業者は財産を有しているので法人税法施行規則第百三十三条の適用がある。
SPC&匿名組合の法律・会計税務と評価 清文社 第 7 版 97 ページに下記の記載がある。
「匿名組合員は契約に定めた出資義務を負い、その出資財産はすべて営業者の財産に帰属する(商法 536)すなわち匿名組合員は組合財産上に何らの権利を持たず、組合財産は民法上の組合のように当事者の共有財産とはならない。」

つまり

- ・匿名組合契約において、出資財産はすべて営業者の財産
- ・民法上の組合では財産は当事者の共有

匿名組合契約において、出資財産はすべて営業者の財産ということは、匿名組合員は財産を有していない事となる。

※同じ組合契約であっても民法上の組合では組合員の共有となる

匿名組合契約の匿名組合員	組合財産を持たない	法人税法施行令第 133 条の適用無し
民法上の組合の組合員 LLP 有限責任事業組合の組合員	組合財産を共有	法人税法施行令第 133 条の適用あり

参考

同じ組合契約であっても匿名組合の組合員と任意組合等の組合員の利益等の額の計算は違う

	基本通達	要約
--	------	----

任意組合等の組合事業から分配を受ける利益等の額の計算(原則)	14-1-2	当該組合事業の収入金額、支出金額、資産、負債等をその分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法
匿名組合契約に係る損益	14-1-3	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損金の額又は益金の額に算入する方法。

第5 損金算入に対する懸念事項

1. 租税回避行為との関係

(ア) 同じパススルー課税され、同じように組合員であっても民法組合形式や有限責任事業組合(LLP)の出資者は損金算入できず、匿名組合の出資者は損金算入できる。となると租税回避ではないかという疑念がもたれる事も予想される。学説上は、租税回避行為は個別規定の有無によって否認できるという説と否認できないという説と2つの説があり、個別規定がない場合には否認できないとする説が通説となっている。(同族会社の行為計算の否認規定の再検討(財)日本税務研究センター131頁 大江晋也著) 匿名組合の出資者の損金算入を規制(否認)するには個別規定の整備が必要と思われるが今は存在しない。

(イ) 法律の濫用に当たるのではないかという意見もあるだろう。民法組合やLLPを使わずに匿名組合契約をなぜ使うのかという意見もあるだろうが、匿名組合契約を結び営業者と出資者がそれぞれの責務を果たす行為は異常な法形式を用いたわけではなく、法律の濫用と見ることは乱暴に思える。

(ウ) もっとも、節税と租税回避の境界は、必ずしも明確ではなく、結局は社会通念によってきめざるをえない。(租税法 第14版 金子宏著 112頁)これは懸念材料の一つである。

2. 仮想行為との関係

最も疑いやすいのは本当に匿名組合契約が存在しているのか。紙の上で契約しただけではないか。匿名組合契約が実態として契約通りに動いているのかということだろう。もし仮想行為となれば重加算税対象となる。仮想行為とは「※意図的に真の事実や法律関係を隠蔽ないし秘匿して、みせかけの事実や法律関係を仮装すること」で、この場合は「※隠蔽ないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならない」※租税法 第14版 金子宏著 133頁
匿名組合契約を疑いなく運営させることが重要である。

3. 脱税との関係

「脱税が課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為(租税法 第14版 金子宏著 111頁)」である以上、何も秘匿していない出資者が損金算入する行為は脱税ではない。

4. 同族会社の行為・計算の否認(法人税法132条)との関係

諸説あるが「ある行為または計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められると解すべきであろう。そして行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合(租税法 第14版 金子宏著 392頁)」と言われている。匿名組合契約は、異常、変則的ではないので、同族会社の行為・計算の否認規

定はあてはまらないものとする。

第6 結論

1. 本契約により出資者に割り当てられた損失は、法人税法施行令 133 条の改正に関わらず従来通り損金に算入することが出来る。
2. 懸念事項として最も大きなものは仮想行為との関係で、匿名組合契約を疑いなく運営させることが重要である。

(以下余白)