

### 3 租税特別措置法第41条の4の2《特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例》

特定組合員(下記の「(2) 特例の対象となる特定組合員の範囲」に定める者をいう。以下同じ。)に該当する個人が、平成18年以後の各年において、組合事業(下記の「(1) 特例の対象となる組合契約の範囲」のイからハまでに掲げる組合契約の各組合契約に基づいて営まれる事業をいう。以下同じ。)から生ずる不動産所得を有する場合において、その年分の不動産所得の金額の計算上当該組合事業による不動産所得の損失の金額として下記の「(3) 組合事業による不動産所得の損失の金額の計算」により計算した金額があるときは、当該損失の金額に相当する金額は、その年中の不動産所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額を不動産所得の金額とする規定(所法26②)、損益通算の規定(所法69①)その他の所得税に関する法令の規定の適用については、生じなかったものとみなす(措法41の4の2①)。

※ 法令上、組合事業とは「各組合契約に基づいて営まれる事業」と定義されていることから(措法41の4の2②二)、例えば、個人が複数の組合契約を締結している場合の組合事業による不動産所得の損失の金額の計算及び特定組合員に該当するかどうかの判定は、各組合契約に係る組合事業ごとに計算し、判定をすることとなる。

#### (1) 特例の対象となる組合契約の範囲

特例の対象となる組合契約とは、次に掲げる組合契約(以下「組合契約」という。)とされる(措法41の4の2②一、措令26の6の2⑤)。

イ 民法第667条第1項に規定する組合契約(いわゆる任意組合契約)

ロ 投資事業有限責任組合契約法第3条第1項に規定する投資事業有限責任組合契約

ハ 外国における上記イ及びロに類する契約(外国における有限責任事業組合契約法第3条第1項に規定する有限責任事業組合契約に類する契約を含む。)

※1 投資事業有限責任組合契約が本特例の対象となる組合契約の範囲に含まれているのは、法令上、投資事業有限責任組合の付随事業として金銭債権に係る担保権の目的である不動産の貸借を行うことが可能とされており(投資事業有限責任組合契約法3⑩十、同法令2三)、組合員に不動産所得が生じるケースが想定されることによるものである。

※2 外国における任意組合契約及び投資事業有限責任組合に類する契約(外国における有限責任事業組合契約に類する契約を含む。)には、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)契約等が想定される。

なお、パートナーシップ契約であっても、その事業体の個々の実態等により外国法人と認定される場合には特例の対象となる組合契約とはならない。

※3 法人税については匿名組合契約も損失制限の対象とされているが、所得税についてはこの特例の対象から除かれている。これは、匿名組合の組合員は任意組合の組合員とは異なり組合の財産に対する共有概念がなく、商法上、匿名組合の営業者の単独事業とされ組合の財産や収益は営業者に帰属し、組合員は営業者から利益の配当を受ける権利を有することとされていること等により、個人の組合員が営業者から分配される利益については基本的には雑所得と扱われ、その損失については損益通算が認められていないことからあえて損失制限の対象とする必要性が乏しいことによる。

※4 有限責任事業組合契約法第3条に規定する有限責任事業組合契約(以下「有限責任事業組合契約」という。)については、同法においてすべての組合員が組合の業務執行に関与し、制度上組合の事業への実質的な関与度合が低い組合員自体存在しないこととされているため組合損失を利用した租税回避行為に用いられにくい仕組みとなっていることから、本特例の対象となる組合契約の範囲に含まれていない。

なお、有限責任事業組合の組合員については、平成17年度税制改正において、組合員が計上できる組合損失の額を組合員の出資の価額を基礎として一定の計算をした金額(調整出資金額)の範囲内とする別途の特例措置が講じられたところである。ただし、組合員の共同事業性の要件を満たさない有限責任事業組合については、有限責任事業組合契約法上、有限責任事業組合契約は無効となり民法上の組合として扱われることから、本特例の対象となる組合契約に該当することになる。

## (2) 特例の対象となる特定組合員の範囲

特例の対象となる特定組合員とは、組合契約を締結している組合員(組合契約のうち外国におけるこれらに類する契約(上記「(1) 特例の対象となる組合契約の範囲」のハに掲げる契約)を締結している者を含む。以下同じ。)である個人のうち、組合事業に係る重要な財産の処分若しくは譲受け又は組合事業に係る多額の借財に関する業務(以下「重要業務」という。)の執行の決定に関与し、かつ、当該重要業務のうち契約を締結するための交渉その他の重要な部分を自ら執行する組合員以外のものをいう(措法41の4の2①、措令26の6の2①)。

また、組合契約を締結している組合員である個人が、各年において特定組合員に該当するかどうかは、その年の12月31日(当該個人がその年の中途において死亡し、又は当該組合契約による組合(これに類するものを含む。以下同じ。)から脱退した場合には、その死亡又は脱退の日とし、当該組合がその年の中途において解散した場合には、その解散の日とされる。)において当該個人が当該組合契約を締結した日以後引き続き組合事業に係る重要業務のすべての執行の決定に関与し、かつ、当該重要業務のうち契約を締結するための交渉その他の重要な部分のすべてを自ら執行しているかどうかにより判定する(措令26の6の2②)。

なお、組合契約を締結している組合員である個人が、当該組合契約により組合事業の業務を執行する組合員(以下「業務執行組合員」という。)又は業務執行組合員以外の者に当該組合事業の業務の執行の全部を委任している場合には、組合事業に係る重要業務の執行の決定に関与し、かつ、重要業務のうち契約を締結するための交渉その他の重要な部分を自ら執行しているかどうかにかかわらず、特定組合員に該当する(措令26の6の2③)。つまり、組合事業が私法上各組合員の共同事業であるといっても、組合契約において業務の執行の全部を業務執行組合員や第三者に委任している組合員についてはいわゆる形式基準により特定組合員となる。

※1 組合契約を締結している組合員に含まれる組合契約のうち外国におけるこれらに類する契約を締結している者とは、例えば、米国のパートナーシップの構成員であるパートナーなどが該当する。

※2 民法上の組合の業務執行の方法について、①すべての組合員が業務執行を行う、②組合契約により組合員の中から一人又は数人の業務執行を行う者を選任する、③組合契約により組合員以外の第三者に業務執行を委任する、といったケースがあり、②及び③のように組合契約において業務執行を他の組合員や第三者に委任した組合員については無条件に特定組合員に該当することになる。

### (3) 組合事業による不動産所得の損失の金額の計算

組合事業による不動産所得の損失の金額とは、特定組合員のその年分における組合事業から生ずる不動産所得に係る総収入金額に算入すべき金額の合計額が、当該組合事業から生ずる不動産所得に係る必要経費に算入すべき金額の合計額に満たない場合における、その満たない部分の金額に相当する金額である(措令26の6の2④)。

なお、この組合事業による不動産所得の損失の金額については、前述したとおり各組合契約の組合事業ごとに計算する。また、組合事業による不動産所得の損失の金額は、その年中の不動産所得の金額を総収入金額から必要経費を控除した金額とする計算規定(所法26②)、損益通

算の規定(所法 69①)その他の所得税に関する法令の規定の適用については、生じなかったものとみなすことから、その年中の不動産所得の金額がその組合事業による不動産所得の損失の金額だけであれば不動産所得の損失の金額はないものとみなされるので、給与所得等の他の所得との損益通算はできないことになる。また、その年中に組合事業による不動産所得の損失の金額のほかに別の黒字の組合事業による不動産所得の金額又はこれらの組合事業以外の一般の不動産所得の金額があったとしても、その組合事業による不動産所得の損失の金額は他の黒字の組合事業に係る不動産所得の金額又は組合事業以外に係る不動産所得の金額から控除(不動産所得内の通算)することはできない。

#### (4) 組合事業から生ずる不動産所得の金額の計算に関する明細書の添付

その年において組合事業から生ずる不動産所得を有する個人が確定申告書を提出する場合には、所法第 120 条第 4 項の規定により確定申告書に添付すべきその年中の総収入金額及び必要経費の内容を記載した書類のほか、当該組合事業に係る次に掲げる項目別の金額その他参考となるべき事項を記載した組合事業から生ずる不動産所得の金額の計算に関する明細書を各組合契約に係る組合事業ごとに作成し、当該申告書に添付しなければならない(措令 26 条の 6 の 2 ⑥、措規 18 の 24①②)。

- ① 総収入金額………当該組合事業から生ずる不動産所得に係る賃貸料その他の収入の別
- ② 必要経費………当該組合事業から生ずる不動産所得に係る減価償却費、貸倒金、借入金利息及びその他の経費の別

なお、この組合事業から生ずる不動産所得の金額の計算に関する明細書は、不動産所得に係る損益通算等の特例の対象となる特定組合員だけでなく、特定組合員以外の個人の組合員も確定申告書に添付する必要がある。

#### (5) 適用関係

この特例は、平成 18 年 1 月 1 日から施行されており、平成 18 年分以後の所得税について適用される(平 17 改正法附則 1 三、平 17 改正措令附則 1 三、平 17 改正措規附則 1 三)。