

中国パートナーシップ税制に関する一考察

A Study of Partnership Taxation in China

林 徳 順

- I はじめに
- II パートナーシップの概要
- III パートナーシップ設立に係る税務上の問題
- IV 現物出資に係る日本及び韓国の税務上の取扱い
- V おわりに

I はじめに

事業体が所得を稼得した場合、当該所得に対する課税方法には、法人課税と導管課税がある。法人課税の下では、事業体が納税義務者としてその稼得した所得について税額を納付することになる。導管課税¹⁾の下では、事業体の構成員が納税義務者としてその稼得した所得について税額を納付することになる。

日本における株式会社、合名会社及び合資会社は法人格があり、法人課税が適用される。民法上の組合等などは導管課税が適用される。中国の場合、一般の企業は法人課税が適用され、パートナーシップは導管課税が適用される。2010年から外国事業体又は外国個人等による中国パートナーシップ設立が可能となり、今後ますますパートナーシップを利用した事業の展開が活発になるであろう。

しかし、中国パートナーシップ税制の大枠は創設されているが、現物出資に係る税務上取扱いが不明であるなど税制上の問題が山積している。

そこで、本稿は中国におけるパートナーシップの私法上の性質及び税務上の取扱いを中心に考察し、パートナーシップ税制における現物出資に係る問

1) 導管課税のことを「パス・スルー課税」、「構成員課税」、「組合課税」、「パートナーシップ課税」ともいう。

題点を明らかにし、日本及び韓国の税務上の取扱いと比較しながら、当該問題の解決策を探求することを目的とする。

Ⅱ パートナーシップの概要

中国パートナーシップは、2以上の個人、法人又はその他の事業体がパートナーとして構成されたものであり、七種類に区分される。すなわち、①無限責任パートナーのみで構成された「一般パートナーシップ」、②無限責任パートナーと有限責任パートナーで構成された「有限責任パートナーシップ」、③弁護士事務所など特殊な役務を提供し、少なくとも1名以上は無限責任パートナーが存する「特殊な一般パートナーシップ」、④外国事業体又は外国個人がパートナーとして存し、すべてのパートナーが無限責任を負う「外国一般パートナーシップ」、⑤外国事業体又は外国個人がパートナーとして存し、少なくとも1名以上が無限責任パートナーである「外国有限責任パートナーシップ」、⑥外国事業体又は外国個人がパートナーとして存し、少なくとも1名以上は無限責任パートナーであり、弁護士事務所など特殊な役務を提供する「外国特殊な一般パートナーシップ」⑦企業所得税課税となる企業が有限責任パートナーである「有限パートナーシップ制ベンチャー投資企業」がある²⁾。

これらのパートナーシップは、設立、運営及び解散等に係る規定は「中華人民共和国パートナーシップ企業法（以下「パートナーシップ企業法」と略称する）」を適用又は準用している場合が多い。以下、パートナーシップの私法構造を考察する場合、特別な事項を除き、パートナーシップ企業法に基づき考察する。

2) ①～③の根拠法は「中華人民共和国パートナーシップ企業法」(2006年公布、主席令第55号)であり、④～⑥の根拠法は「中国国内における外国企業又は個人によるパートナーシップ企業設立に関する管理弁法」(2009年公布、国务院令第567号)である。⑦の根拠法は「中華人民共和国パートナーシップ企業法」(2006年公布、主席令第55号)、「ベンチャー投資企業管理暫定弁法」(2005年公布、国家発展及び改革委員会令第39号)及び「外商投資ベンチャー投資企業管理規定」(2003年公布、対外経済貿易部、科学技術部、工商総局、外貨管理局令第2号)であり、⑦は未上場企業に対し、株式購入による投資を2年以上継続しなければならない。

Ⅲ パートナーシップ設立に係る税務上の問題

パートナーシップを設立するとき、各パートナーはパートナーシップ契約に従って出資しなければならない³⁾。有限責任パートナーは、貨幣、現物、知的財産権、土地使用権又はその他の財産権を出資することができ⁴⁾、無限責任パートナーは、前述の貨幣等による出資以外、労務を出資することもできる⁵⁾。現物、知的財産権、土地使用権又はその他の財産権を出資する場合、財産評価が必要なとき、パートナー全員の協議又はパートナー全員の同意の下で委託した法的評価機関により財産評価を行うことができる⁶⁾。労務出資の場合、その評価方法については、パートナー全員の協議の下で決定し、かつパートナー契約において明記しなければならない⁷⁾。

パートナーがパートナーシップに貨幣以外の現物資産を出資し、法律に従って財産権移転手続きを行う必要がある場合、法律にしたがって当該移転手続きを行わなければならない⁸⁾。また、パートナーの出資方法、金額及び出資日をパートナーシップ契約に明記しなければならない⁹⁾。

パートナーの出資による資産は、パートナーシップの財産になる¹⁰⁾。また、原則的にはパートナーシップを清算する前、パートナーはパートナーシップ財産を分割することはできない¹¹⁾。すなわち、現物出資した場合、形式的には所有権がパートナーからパートナーシップに移転することになる。

例えば、個人であるパートナーが、自ら所有していた建物をパートナーシップに出資した場合の課税関係を考えてみる。パートナーの建物は10年前に50万円で購入し、パートナーシップに出資する必要がある現在の当該建物の売却可能価額が80万円であるとする。すなわち、出資に供する建物には30万

3) パートナーシップ企業法第17条第1項。

4) パートナーシップ企業法第16条1項・同法第64条第1項。

5) パートナーシップ企業法第16条第3項。

6) パートナーシップ企業法第16条第2項。

7) パートナーシップ企業法第16条第3項。

8) パートナーシップ企業法第17条第2項。

9) パートナーシップ企業法第18条第1項第4号。

10) パートナーシップ企業法第20条。

11) パートナーシップ企業法第21条第1項。

元を含み益があることになる。このとき、①当該含み益30万元は課税対象になるのか、②30万元の含み益は課税対象にならないのか、③それとも30万元のうち、建物出資者の持分以外に該当する部分のみが課税対象になるのか
が問題になる。

パートナーからパートナーシップへの現物出資に係る課税について、パートナーシップ税制における規定は存しないため、上記3つのことについて直ちに回答を導くことはできない。そこで、個人が財産を第三者に譲渡した場合、個人所得税においては、「譲渡価額から、当該財産の購入原価及び当該譲渡に要した費用の額を控除した残額を所得として課税する¹²⁾。」と規定されている。パートナーがパートナーシップに現物出資の場合も、個人が財産を第三者に譲渡した場合と同様であると考え、個人所得税上の取扱いと同様にすることはできない。

なぜなら、パートナーがパートナーシップに現物出資した場合、当該資産は、パートナーが所属するパートナーシップの財産となり、出資したパートナー本人も出資額に基づく持分割合で当該財産に対する所有権及び支配権を有することになるからである¹³⁾。

IV 現物出資に係る日本及び韓国の税務上の取扱い

1 現物出資に係る税務上の取扱い

パートナーからパートナーシップへ現物出資する場合、現物出資したパートナーが当該資産を取得した時からパートナーシップに出資するまでの含み益をどのように考えて課税するかについて、一部譲渡説、全部譲渡説、無譲渡説が存する。一部譲渡説では、パートナーからパートナーシップへ現物出資する際、現物出資資産の含み益のうち出資パートナー以外の持分相当の含み益は出資パートナー以外のパートナーに譲渡したものとして、課税することになる。全部譲渡説では、パートナーからパートナーシップへ現物出資する際、現物出資資産の含み益全額は実現したもの

12) 中国個人所得所得税第6条第5号。

13) パートナーシップ財産を第三者へ譲渡するとき、パートナー全員の同意を要すること原則としている。パートナーシップ企業法第22条第1項。

として、出資資産を時価で計上し、含み益全額について譲渡所得課税する。無譲渡説では、パートナーからパートナーシップへ現物出資する際、資産の譲渡を認めず、出資した資産の簿価を計上する¹⁴⁾。

2 日本における税務上の取扱い

日本の民法上の組合は、中国の「一般パートナーシップ」に類似した事業体であり、その構成員全員は無限責任を負う。組合契約とは、組合の各当事者が出資して共同の事業を営むことを約することにより成立する契約をいう¹⁵⁾。各当事者の出資物は組合財産を構成し、組合財産は組合員が所有するその他の財産と区別され、一種の目的財産として独自性を有している。

現物で出資した資産の含み益のうち、現物を出資した組合員以外の組合員の持分比率に相当する含み益については課税対象とされる¹⁶⁾。すなわち、一部譲渡説にしたがって、課税関係を律している。

3 韓国における税務上の取扱い

韓国においては、体系的なパートナーシップ税制が導入され、中国の一般パートナーシップに該当する韓国民法上の組合などについて導管課税を選択できるようになっている。

韓国の場合、組合員の出資した資産の含み益は、出資時に全額実現したものとされている。すなわち、全部譲渡説に基づき課税関係を律している。

現行の取扱いは、多くの議論と判例を踏まてとり着いた結論である。以下においては、現物出資に係る税務上の取扱いをめぐる議論及び判例について考察する。

a パートナーシップ課税制度導入の前

韓国では、パートナーシップ課税制度が導入される前、組合等を利用して

14) 高橋祐介(2008)『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』清文社、140～146頁に一部譲渡説、無譲渡説、及び全部譲渡説について詳述されている。

15) 日本民法第667条第1項。

16) 日本租税特別措置法第67の12の第1項及び同法施行令第39の31の第5項。米国の場合、現物出資による含み益への課税は当該資産が外部に譲渡されるまで繰延られる。平野嘉秋(2002)「特殊企業形態と税務上の諸問題～米国におけるLLC、パートナーシップを中心として～」『租税研究』第636号、日本租税研究協会、112頁。

共同事業を行う場合には共同事業場（공동사업장）課税制度が適用された。共同事業場とは、不動産賃貸所得、事業所得又は山林所得を稼得し、かつ共同事業を営む場所をいい（韓国所得税法第87条）、共同事業場は法人格を有しない。共同事業場を一単位とみなし（韓国所得税法第43条第1項）、当該事業場の所得金額は共同事業場段階において計算するが、各構成員が当該所得金額に係る税額を納付する（韓国所得税法第2条第1項）。韓国所得税法においては、現物出資についての規定は存せず、専ら行政解釈に委ねていた。1996年以前、行政解釈は一部譲渡説が採用され、現物出資資産における含み益のうち、現物出資者の自己の持分以外は譲渡したものとみなし、譲渡所得課税が行われた。しかし、1996年以後は下記の判例¹⁷⁾の影響により、現物資産の含み益全額を譲渡所得課税する立場へ転換した¹⁸⁾。

判例の争点は、組合員の組合への不動産出資が譲渡所得税の課税対象となるか否かであった。このことについて、韓国最高裁判所は譲渡に該当すると判示し、下記のことをその理由とした。

「2人以上が出資して共同事業を經營することを約定する組合契約に従い、組合員が出資した財産は、その出資者の個人財産と区別される組合財産を構成し、組合員の合有（합유）となり、その出資は出資者が取得する組合員の地位と代価関係になるため、組合員の組合に対する不動産現物出資は所得税法第4条第3項本文規定の「譲渡」に該当するとし、したがって、それ（不動産譲渡、筆者注）によって発生する所得は譲渡所得税の課税対象になるとする」¹⁹⁾。この判旨は、後に多くの韓国最高裁判所の判決で支持された²⁰⁾。

17) 대법원 1984.12.26 선고 84누 392 판결（最高裁 1984.12.26 宣告 84ヌ 392 判決）。

18) 대법원 1985.04.23 선고 84누 680 판결（最高裁 1985.04.23 宣告 84ヌ 680 判決）再引用。

19) 法律のみを考えると、自己持分部分は当初から争点ではないため、現物出資者の自己持分部分も譲渡されたものとみなすべきかについては何の判決を下さなかったとみなすべきである。これは韓国憲法上、裁判所は抽象的な規範統制をしないことが原因である。이창희 (2003) 「독일법상 인적회사와 조합의 과세」 조세학술논문집 19집, 한국국제조세협회(이찬환(2003) 「ドイツ法における人的会社と組合の課税」 140頁租税学術論集 19輯) 14頁。

20) 대법원 1985.02.13 선고 84누 549 판결（最高裁 1985.02.13 宣告 84ヌ 549 判決）等多数。

b パートナーシップ課税制度導入における議論

TF 論議²¹⁾では現物出資に係わる問題点について、下記のとおり無譲渡説及び全部譲渡説が提案された。

イ 無譲渡説を支持する案

パートナーが一般資産を組合に出資する時には、当該資産の帳簿価額（장부가액）を引き継ぎ、当該資産の譲渡損益は認識せず、当該資産を組合から外部に譲渡する時に譲渡損益を認識する。譲渡益のうち、組合に出資する前までの当該資産の価値上昇分は現物出資した組合員に配分し、組合に出資した後、組合から外部に譲渡されるまでの価値上昇分は組合員全員に配分する。譲渡損が発生した場合には、損失の全額を現物出資した組合員に配分する²²⁾。

無譲渡説を支持する理由としては、①理論的にパートナーシップは導管であり、パートナーがパートナーシップに資産を移転することを有償譲渡としてみることはできない。パートナーシップ課税制度の設計において、特定の税務処理に対する政策的判断によって（例えば、持分譲渡の場合）導管説（集合体説、筆者注）又は実体説を適用する必要はあるが、現物出資及び財産分配の税務処理はパートナーシップ課税制度の最も本質的な部分であるため、導管説を適用する必要がある。②資産の現物出資は、共同事業を開始するためにパートナーが保有した資産を一か所に集合した行為にすぎない。課税した場合、パートナーシップ活性化の阻害要因になる。③パートナーは現物出資を通して現金収入を得ていないため、納税資金を有しない。④米国等パートナーシップ課税制度を導入する主要な外国事例においても現物出資資産は帳簿価額を引き継いでいる²³⁾。

21) 한국파트너십과세제도도입특별위원회 (2007) 「파트너십 과세제도 TF 논의의 결과」 (韓国パートナーシップ課税制度導入特別委員会 (2007) 「パートナーシップ課税制度 TF 論議結果」)。

22) 한국파트너십과세제도도입특별위원회 (韓国パートナーシップ課税制度導入特別委員会)・前掲注 (21) 15頁。

23) 한국파트너십과세제도도입특별위원회 (韓国パートナーシップ課税制度導入特別委員会)・前掲注 (21) 16～17頁。

□ 全部譲渡説を支持する案

一般資産を出資する場合、出資資産の時価に基づいて譲渡損益を認識し、譲渡所得に対する課税による税額を3年据置き3年分割納付を認める。ただし、税額を完納する前に事業を廃止した場合、事業廃止の日の属する課税年度に未納付税額を即時追徴する。また、当該資産を出資してから3年間、事業に直接的に供しない場合、分割納付税額の全額を即時追徴し、かつ子利相当額を加算する²⁴⁾。

全部譲渡説を支持する理由は、次のとおりである。①パートナーシップに対する現物出資を譲渡とみなさない場合、現物出資を有償譲渡とみなした判例及び税法規定と背馳する。②3年据置き3年分割納付を認める場合、現物出資を有償譲渡とみなしても税負担を緩和することができる。③無譲渡説の下では、譲渡益の配分規定、減価償却費の配分規定及び租税回避防止規定で制度を創設しなければならないが、当該制度は複雑になりかねない。④現物出資に対する税務処理はパートナーシップ課税制度を導入した国毎の立法例が相違することからわかるように、これは政策的に判断すべき事項であり、必ずしも集合体説に基づき課税繰延べを選択する必要はない。例えば、現物出資時の譲渡益について、米国及びドイツは非課税とし、豪州は課税とし、カナダは課税するか否かを納税者に選択させている²⁵⁾。

ハ 現物出資に係わる租税回避防止措置

現物出資に係る租税回避防止措置として、①組合員が組合等に資産を出資した後、2年以内に組合から当該資産を分配した場合、②出資した資産を出資後の3年間に事業に直接使用しない場合には、課税繰延べ及び3年据置き3年分割納付制度を適用しないこととしている²⁶⁾。

24) 한국파트너십과세제도도입특별위원회 (韓国パートナーシップ課税制度導入特別委員会)・前掲注 (21) 17頁。

25) 한국파트너십과세제도도입특별위원회 (韓国パートナーシップ課税制度導入特別委員会)・前掲注 (21) 18～19頁。

26) 한국파트너십과세제도도입특별위원회 (韓国パートナーシップ課税制度導入特別委員会)・前掲注 (21) 19～20頁。

c 韓国における現行のパートナーシップ税制上の取扱い

現物出資の含み益への課税方法について、上記のTF論議の一部は、下記のとおり現行パートナーシップ課税制度に導入された。

イ 持分価額に関する税法規定

韓国における組合員の持分価額は、組合員が保有する組合持分の税務上の帳簿価額であり、組合持分の譲渡又は組合資産の分配のとき、課税所得の計算等の基礎になる価額である（韓国租税特例制限法第100条の14七²⁷⁾）。また、無限責任組合が組合からの損失配分できる額も持分価額を限度としている（韓国租税特例制限法第100条の18②²⁸⁾）。

持分価額は、「組合員の直前課税年度終了の日における出資総額に出資比率を乗じた額＋追加出資－分配した資産の時価＋当該課税年度の損益」とされ、持分価額の最低価額はゼロとしている（韓国租税特例制限法第100条の20①²⁹⁾ ②³⁰⁾ ③³¹⁾、同法施行令第100条の21①³²⁾ ②³³⁾ ③³⁴⁾ ④³⁵⁾ ⑤³⁶⁾）。また、現物出資の場合には出資日現在の時価をもって資産の価額を計上している。

27) 韓国租税特例制限法第100条の14第7号においては「『持分価額』とは同業者が保有した同業企業の持分の税務上帳簿価額であり、同業企業持分の譲渡又は同業企業資産の分配の時課税所得の計算等の基礎になる価額をいう（"지분가액"이란 동업자가 소유하는 동업기업 지분의 세무상 장부가액으로서 동업기업 지분의 양도 또는 동업기업 자산의 분배시 과세소득의 계산 등의 기초가 되는 가액을 말한다）」と規定されている。

28) 韓国租税特例制限法第100条の18第2項においては「第1項に従って各同業者に配分される欠損金は同業企業の該当課税年度の終了日現在における該当同業者の持分価額を限度とする。この場合、持分価額を超過する該当同業者の欠損金は大統領令の定めるところにより該当課税年度の翌課税年度開始日以後10年以内に終了する各課税年度に繰り越して配分する（제1항에 따라 각 동업자에게 배분되는 결손금은 동업기업의 해당 과세연도의 종료일 현재 해당 동업자의 지분가액을 한도로 한다. 이 경우 지분가액을 초과하는 해당 동업자의 결손금은 대통령령으로 정하는 바에 따라 해당 과세연도의 다음 과세연도 개시일 이후 10년 이내에 끝나는 각 과세연도에 이월하여 배분한다）」と規定されている。

29) 韓国租税特例制限法第100条の20第1項においては「同業者が同業企業から所得の配分を受けた場合等大統領令で定める事由が発生する場合同業者の持分価額を増額調整する（동업자가 동업기업으로부터 소득을 배분받는 경우 등 대통령령으로 정하는 사유가 발생하면 동업자의 지분가액을 증액 조정한다）」と規定されている。

30) 韓国租税特例制限法第100条の20第2項においては「同業者が同業企業から資産を分配された場合等大統領令で定める事由が発生すると同業者の持分価額を減額調整する（동업자가 동업기업으로부터 자산을 분배받는 경우 등 대통령령으로 정하는 사유가 발생하면 동업자의 지분가액을 감액 조정한다）」と規定されている。

- 31) 韓国租稅特例制限法第100条の20第3項においては「持分価額の調整金額、調整順序、その他必要な事項は大統領令で定める(지분가액의 조정금액, 조정순서, 그 밖에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다)」と規定されている。
- 32) 韓国租稅特例制限法施行令第100条の21第1項においては「同業者の最初持分価額は同業企業課稅特例を適用する最初課稅年度の直前課稅年度の終了日(企業の設立日の属する課稅年度から適用を受ける場合にはその課稅年度の開始日)現在の同業企業の出資総額に該同業者の出資比率を掛算して計算する金額をいう(동업자의 최초 지분가액은 동업기업과세특례를 적용받는 최초 과세연도의 직전 과세연도의 종료일(기업의 설립일이 속하는 과세연도부터 적용받는 경우에는 그 과세연도의 개시일) 현재의 동업기업의 출자총액에 해당 동업자의 출자비율을 곱하여 계산한 금액으로 정한다)」と規定されている。
- 33) 韓国租稅特例制限法施行令第100条の21第2項においては「法第100条の20第1項で『大統領令で定める事由』及びそれ従って増額調整する金額は下記の各号の区分による事由と金額をいう(법 제100 조의20제1항에서 "대통령령으로 정하는 사유"와 그에 따라 증액조정하는 금액은 다음 각 호의 구분에 따른 사유와 금액을 말한다) 1. 同業企業に資産を出資する場合: 出資日現在の資産の時価(동업 기업에 자산을 출자하는 경우: 출자일 현재의 자산의 시가) 2. 同業企業の持分を購入する場合又は相続、贈与を受ける場合: 持分の購入価額又は相続、贈与日現在の持分の時価(동업기업의 지분을 매입하는 경우 또는 상속·증여받는 경우: 지분의 매입가액 또는 상속·증여일 현재의 지분의 시가) 3. 同業企業から所得金額を配分された場合: 所得金額(「所得稅法」、「法人稅法」及び法に従った 非課稅所得を包含する)(동업기업으로부터 소득금액을 배분받는 경우: 소득금액(「소득 세법」, 「법인세법」 및 법에 따른 비과세소득을 포함한다))」と規定されている。
- 34) 韓国租稅特例制限法施行令第100条の21第3項においては「法第100条の20第2項において『大統領令で定める事由』及びそれ従って減額調整する金額は下記の各号の区分に従った事由及び金額をいう(법 제100 조의20제2항에서 "대통령령으로 정하는 사유"와 그에 따라 감액조정하는 금액은 다음 각 호의 구분에 따른 사유와 금액을 말한다) 1. 同業企業の資産を分配される場合: 分配日現在の資産の時価(동업기업의 자산을 분배받는 경우: 분배일 현재의 자산의 시가) 2. 同業企業の持分を譲渡又は相続、贈与する場合: 持分の譲渡日又は相続、贈与日現在の該持分の持分価額(동업기업의 지분을 양도하거나 상속·증여하는 경우: 지분의 양도일 또는 상속·증여일 현재의 해당 지분의 지분가액) 3. 同業企業から欠損金を配分された場合(동업기업으로부터 결손금을 배분받는 경우: 결손금의 금액)」と規定されている。
- 35) 韓国租稅特例制限法施行令第100条の21第4項においては「第2項及び第3項を適用するとき、二以上の持分価額調整事由が同時に発生すると下記の順序に従う。ただし、第100条の23の場合には第2号より第3号又は第4号を先に適用する(제2항 및 제3항을 적용할 때 둘 이상의 지분가액 조정사유가 동시에 발생하면 다음의 순서에 따른다. 다만, 제100조의23의 경우에는 제2호보다 제3호 또는 제4호를 먼저 적용한다) 1. 第2項第1号及び第2号に従った増額調整(제2항제1호 및 제2호에 따른 증액조정) 2. 第3項第1号及び第2号に従った減額調整(제3항제1호 및 제2호에 따른 감액 조정) 3. 第2項第3号に従った増額調整(제2항제3호에 따른 증액조정) 4. 第3項第3号に従った減額調整(제3항제3호에 따른 감액조정)」と規定されている。

ロ 全部譲渡説を導入した理由

韓国においては、現物出資資産の含み益について、出資時に全部譲渡したものとみなし、現物資産の時価により計上することとなっている（韓国租税特例制限法施行令第100条の21②一³⁷⁾）。その理由として「各組合員が出資した各種資産は出資者の個人資産とは区別した組合財産を構成することになり、組合員の合有であり、出資者はその出資の対価として組合員の地位を取得したため、組合に対する資産の現物出資は所得税法第4条第3項の規定した資産の有償移転に該当する」という裁判所の判決を踏襲すること及び現物出資の含み益に対する繰延べは租税回避に利用される可能性があることが挙げられている³⁸⁾。

IV おわりに

中国パートナーシップ税制において、パートナーシップ設立時の現物出資に係る税務上の取扱いは、全部譲渡説によることが望ましい。中国パートナーシップの財産に対する現物出資パートナーの支配から完全に離れたわけではない。しかし、パートナーシップ企業法において、現物出資した資産の財産権移転が必要であることを明記し、各パートナーの出資方法を登記する必要があるなど、法律上では財産権移転が行われている。さらに、パートナーシップの段階ですべての収益を合算し、各収益を稼得した源泉については問わない。かりに、パートナーシップを導管であると考えた場合、各収益の性格もパートナーの段階まで維持されなければならない。すなわち、パートナーシップが不動産賃貸による所得は不動産所得として納税義務者であるパートナー

36) 韓租税特例制限法施行令第100条の21第5項においては「第3項に従って減額調整する場合持分価額の最低金額はゼロとする（제3항에 따라 지분가액을 감액조정하는 경우 지분가액의 최저금액은 영（零）으로 한다）」と規定されている。

37) 韓国租税特例制限法施行令第100条の21第2項1号においては「法第100条の20第1項で『大統領令で定める事由』及びそれに従って増額調整する金額は下記の各号の区分による事由と金額をいう（법 제100조의20 제1항에서 "대통령령으로 정하는 사유"와 그에 따라 증액조정하는 금액은 다음 각 호의 구분에 따른 사유와 금액을 말한다）1. 同業企業に資産を出資する場合：出資日現在の資産の時価（동업기업에 자산을 출자하는 경우：출자일 현재의 자산의 시가）」と規定されている。

38) 안중석 (2007) 『파트너십 과세제도 도입방안』 한국조세연구원 (アンゾンソク (2007) 『パートナーシップ課税制度導入方案』 韓国租税研究院) 25頁。

の段階まで維持されなければならない。しかし、中国パートナーシップは所得をそのまま通過せず、パートナーシップ段階で収益から費用等を差し引いた後の残額をパートナーの事業所得といて課税されることになっている。このことを考えた場合、一部譲渡説及び無譲渡説よりは全部譲渡説を取り入れた方がより適切であると考えられる。

全部譲渡説を採用するとき、問題点として、現物出資したパートナーは納付税額を用意しなければならない。現物資産を第三者に売却した場合のように、税額原資を用意することができない。そのため、韓国のTF議論で提起されたように、3年～5年においては、当該税額の納付を猶予することで、税額原資不足の問題を解決することが必要である。

本稿においては、中国におけるパートナーシップ設立時の税務上の取扱いとして、特に現物出資に係る課税上の問題を提起し、当該問題の解決を試みたものである。中国パートナーシップ税制におけるパートナーの加入及び脱退に係る課税問題について考察していない。このことを今後の課題としたい。

参考文献

邦文献 (あいうえお順)

- ・ 高橋祐介 (2008) 『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』 清文社。
- ・ 平野嘉秋 (2002) 「特殊企業形態と税務上の諸問題～米国におけるLLC、パートナーシップを中心として～」 『租税研究』 第636号、日本租税研究協会、pp.111-122。

韓国語文献 (가나다라순)

- ・ 안종석 (2007) 『파트너십 과세제도 도입방안』 한국조세연구원 (안종석 (2007) 『파트너십課税制度導入方案』 韓国租税研究院)。
- ・ 이창희 (2003) 「독일법상 인적회사와 조합의 과세」 『조세학술논집』 19집、한국국제조세학회(이찬호(2003) 「ドイツ法における人的会社と組合の課税」 『租税学術論集』 19輯(韓国国際租税協会) pp.135-188。
- ・ 한국파트너십과세제도도입특별위원회 (2007) 「파트너십 과세제도 TF 논의의 결과」 (韓国パートナーシップ課税制度導入特別委員会(2007) 「파트너십課税制度TF論議結果」)。

参考ウェブサイト

- ・ 韓国国税法令情報システム：<https://txsi.hometax.go.kr> (2016年1月20日アクセス)
- ・ 中国国家税务总局：<http://www.chinatax.gov.cn/> (2016年1月20日アクセス)