

パス・スルー課税のあり方

—組合事業における組合員の課税関係とその諸問題—

長谷部 啓

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的

近年、従前の重厚長大産業に加え、ベンチャー企業の育成や知的財産、ノウハウ等の人的資産集約型の共同事業のニーズの高まりなどを背景とし、そのための事業体として、内部組織が柔軟であり、かつ、構成員の責任が有限である形態の組合（投資事業有限責任組合及び有限責任事業組合）や会社（合同会社）が創設されるなど、事業体の多様化が進展してきた。

このような流れの中で、法人格の有無によって法人税の納税義務者を判定している現行の法人税制を見直し、事業形態の選択に中立的な税制の構築を求める声が多くなってきており、その中には、法人の場合にはいわゆる配当二重課税の問題が生じるため組合に比し不利であることを理由として、組合的色彩の濃い法人(持分会社)にもパス・スルー課税（構成員課税）を拡大すべきであるという意見や現行税制における組合課税の規定の不備・取扱いの不明確を指摘する意見が多く見受けられる。そのため、持分会社とそれに類似する各種組合を中心として、今後の事業体課税のあり方を検討しておく必要がある。

そこで本研究では、社団ないし実定法上の法人と組合の法的な属性の比較、会社法制の改正を踏まえながら、基本的に法人格を有する事業体を納税義務者としている現行法人税制の妥当性を検証するとともに、組合事業におけるパス・スルー課税に関する諸問題と今後の基本的な組合課税のあり方を考察する。

2 研究の概要

(1) 法人と組合の属性の比較による現行法人税制の妥当性の検証

事業体が社団と認められれば法人税の納税義務者となる。過去の学説・判例では、社団が組合と区分されるための属性として、多数決の原理、団体の構成員からの独立性、団体の継続性、構成員の責任の有限性等が挙げ

られていたが、組合類似の社団たる法人の存在、組合における組合員の責任の有限化等により、これらの属性で社団と組合とを峻別することは困難となってきたり、財産の構成員からの独立性の有無という観点から個々の事業体ごとに判定するほかない。しかし、法人の場合には、法人格の付与により、内部組織が組合に類似するか否かにかかわらず、法人自身が「権利義務の主体及び財産の帰属主体」となるという法的な属性を有する。

一方、民法上の組合は組合員から独立した存在ではなく、各組合員が主体性を保持したまま結合する団体であり、特定の組合員に業務執行権を集約した場合であっても、組合の要件である「共同事業性」は失われないとされている。そのため、組合財産は、分割請求の禁止等によりある程度の独立性が確保されているものの、組合員全員の共有に属することとされており、法人における財産の帰属関係と本質的な差異がある。また、組合員は持分の払戻し請求権、組合の解散請求権が認められていることや組合債務の履行について補充性が認められていないなどの点において、法人の場合の出資者の権利義務とも大きく相違する。

ところで、上記の法人における「権利義務の主体及び財産の帰属主体」という法的な属性は、私法上の所得の帰属主体に対して課税するという個人・法人を通じた所得課税の根幹にかかわるものであり、事業体課税のあり方の検討における法人課税とパス・スルー課税の線引きの基準としては最も重要な要素であるから、現行法人税法が基本的に法人格の有無により納税義務者を判定している根拠がこの点にあると解すれば、現行税制は今日においても十分な根拠を有しているといえることができる。

(2) 事業体の経済的実態を基準とした課税方式の採用の適否

法人格の有無にとらわれず、事業体の経済的実態（内部組織の柔軟性、共同事業性の程度、構成員の数など）によって法人課税する事業体とパス・スルー課税する事業体とに区分しようとした場合には、私法上の法的効果（財産の帰属、事業から生ずる責任の帰属等）とは別個の線引きの基準が必要となるが、当該基準とされる経済的実態を表す指標は、いずれも程度

の差を示すものでしかないため、法的安定性の阻害、執行の困難性につながりかねない。また、法人にもパス・スルー課税を認めるべきとの意見には、出資者に対して未実現の所得に課税する結果になるといった所得課税の根本的な問題が内在している。したがって、単に法人と組合との内部組織面の類似性を根拠に「同一の実態を備えたものには同一の課税をすべし」として、私法上の法的効果の帰属主体である法人に対してパス・スルー課税するのは適当ではない。

(3) 会社法制の改正とそれに伴う法人課税の問題点

会社法においては、規整の方を会社の実態に合わせるといった考え方から、株式会社と有限会社を一本化し会社の機関設計の弾力化が図られたほか、持分会社においては内部組織面で定款自治の原則が幅広く認められた。また、最低資本金制度の廃止、すべての会社形態における一人会社の容認、会社が他の会社の無限責任社員となることの容認といった会社法制の改正に加え、税制において中小同族会社の留保金課税制度が廃止されたことに伴い、今後は、例えば、個人事業主の法人成りのように、租税負担の軽減・課税の繰延べを主たる目的とした会社が、ごくわずかな資本金で一人会社として設立されてくることが懸念される。

このような一人会社は、1人の出資者に支配され、社団としての団体性が顕在化しておらず、会社と出資者を同一視し得るので、適正・公平な課税の確保の観点から、例外的に、パス・スルー課税の対象とすることを検討する必要があると考える。

(4) 組合事業における組合員課税の主要な問題点

イ 現物出資資産に係る課税

組合の組成に当たって組合員が金銭以外の資産を出資した場合には、現物出資した組合員において、出資時に、現物出資資産のうち他の組合員の持分相当部分について譲渡損益が発生するほか、組合組成後において、現物出資資産が組合内部に留保されている段階であっても、新組合員の加入や一部の組合員の追加出資により現物出資資産に対する共有

持分が変動すると、その都度、当該資産を時価評価した上で、大半の組合員において持分の減少部分について譲渡損益を計上しなければならない。また、組合が当該資産を他に譲渡した場合には、それによる譲渡損益を他の組合損益と区分し、現物出資した組合員と他の組合員に合理的に配賦する必要があるため、組合員数や現物出資資産の量によっては、組合において相当煩雑な事務負担が生ずるとともに、課税当局においても組合員の申告内容の検証に係る執行上のコストの増加にもつながりかねないという問題がある。

そのため、組合員は組合財産について共有持分を有するとはいえ分割請求権が否定されている点、組合形態での事業は法人形態での事業よりも「自ら事業を行っている」という側面が強い点や組合員の担税力を考慮し、組織再編税制における適格現物出資に準じて取り扱い、一定期間譲渡損益を繰り延べる措置を講ずるのが適当であると考えている。

ロ 組合員における所得計算及び個人組合員の所得区分

組合員の所得計算は、損益分配割合に応じて、各組合員の選択により、総額方式、中間方式又は純額方式のいずれかの方法によることとされている。そのため、いずれの方法を選択するかにより所得金額に差が生ずるほか、個人組合員が純額方式を採用した場合には、組合収益を構成する個々の収入の性質がそのまま組合員の所得区分として伝達されないため、組合への出資という形態を採ることにより、組合員が自ら行う場合と異なる所得区分に変換することが可能となるという問題がある。また、民法では、個々の組合財産に係る共有持分と損益の分配割合とは、全く別個の概念として両立しているものであることからすれば、出資割合と損益分配割合とが異なる場合にまで損益分配割合に応じた総額方式による所得計算を認めるのは果たして適当かという問題もある。

そのため、組合損益の性質が組合員により正確に伝達されるような所得計算の方法に改めるのが適当であると考えている。

ハ 損益分配割合

出資割合と異なる柔軟な損益分配割合により損益分配ができることが組合形態を利用する大きなメリットのひとつであるが、税務上これを無条件に容認した場合には、相続税逃れや寄附金課税逃れといった租税回避の手段に利用されかねない。

そのため、これを防止するための方策を講ずるとともに、納税者の予測可能性を高める観点から、例えば、損益分配割合の算定根拠が明確にされていないもの、組合員の合意により損益分配割合を任意に変更し得るもの、利益と損失とで分配割合が異なるものは合理的な損益分配割合とは認められないとし、この場合には、税務上は出資割合により所得金額を算定する旨を明らかにする必要があると考える。

3 結論

(1) 法人課税とパス・スルー課税の線引きの基準の見直しの必要性

私法上の所得の帰属主体に課税するという所得課税の本質を維持するためには、法人格の有無を線引きの基準としている現行税制が最も法的安定性に優れているため、今後も堅持すべきである。ただし、法人制度が租税負担の軽減のための道具として利用されることを防止するという租税政策的な観点から、実質的に出資者自身と同一視し得る一人会社については、例外的にパス・スルー課税することを検討すべきであると考ええる。

(2) 今後の基本的な組合事業における組合員課税のあり方

組合事業についてパス・スルー課税を採っている理由が、組合の財産及び損益が各組合員に直接帰属するという私法上の帰属関係にたつものであるから、組合段階の個々の収入の性質や資産負債の内容が正確に組合員に伝達される課税体系とすべきであり、そのため、組合員の所得計算は総額方式のみ（ただし、出資割合と損益分配割合が異なる場合は中間方式）とするのが相当である。その際、現物出資資産の含み損益については、組織再編税制に準じて課税の繰延べを認めるのが相当であると考ええる。

また、組合形態が租税回避の道具として利用されることを防止する観点

から、①有限責任事業組合に関する損益分配割合の算定根拠に関する書面の作成と保存義務、及び②有限責任事業組合及び投資事業有限責任組合に関する「組合員所得に関する計算書」の当局への提出義務を他の組合にも拡大する必要があると考える。

目 次

はじめに	76
第1章 法人課税の対象となる事業体の意義	79
第1節 現行税制における法人課税の基本的な体系	79
1 法人税法における納税義務者の範囲	79
2 現行の法人課税の変遷とその意義	80
3 近年の例外的な課税体系の創設	87
第2節 社団・法人と組合の相違	92
1 社団及び組合の一般的な意義	92
2 人格のない社団等と組合との関係	95
3 法人(法人格)の意義	98
第3節 会社法の制定による会社法制の変化	101
1 会社類型の再構築と機関設計の弾力化	101
2 会社法の施行に伴う税務上の問題点	104
第2章 組合の意義及び組合事業における組合員課税の概要	106
第1節 組合の意義	106
1 任意組合	106
2 匿名組合	111
3 近年における組合形態の多様化	115
第2節 組合員課税の概要	120
1 任意組合等における組合員課税	120
2 匿名組合における営業者及び匿名組合員に対する課税	124
3 近年における組合課税に係る税制上の措置	127
第3節 小括	129
第3章 組合事業における組合員課税の諸問題	131
第1節 現物出資を巡る問題点	131
1 現物出資時の課税関係	131
2 組合員の持分が変動した場合の課税関係	133

3	組合における現物出資資産の受入処理の問題点	135
4	提案	136
第2節	組合事業から生じた損益の組合員への帰属を巡る問題点	138
1	組合員における損益計上時期	138
2	所得金額の計算方法	139
3	出資割合と損益配分割合とが異なる場合の所得金額の計算	141
4	個人組合員における所得区分	142
5	損益配分割合	143
6	組合員による役務提供とその対価の性質	146
第3節	組合員の異動を巡る問題点	149
1	新組合員が加入した場合の課税関係	150
2	組合員が脱退した場合の課税関係	150
3	持分譲渡があった場合の組合損益の配賦	151
第4節	匿名組合を巡る問題点	152
1	匿名組合員が現物出資した場合の取扱い	153
2	匿名組合員が個人の場合の所得区分に関する取扱い	154
3	匿名組合員が法人の場合の取扱い	156
第4章	今後の事業体課税の検討の方向性	158
第1節	事業体の経済的実態を基準とした課税方式の採用の適否	158
1	新たな事業体税制の構築の提言の背景	158
2	新たな事業体税制の構築の主な内容	160
3	今後の事業体課税の検討に当たっての基本的な考え方	162
4	法人形態を利用した課税の繰延べへの対応	167
第2節	組合課税における今後の課題	168
1	任意組合に係る課税の方向性	168
2	資料情報の収集と分析	172
3	匿名組合に係る課税の方向性	173
	結びに代えて	176

はじめに

今日の経済活動の大半は共同事業の形態で行われており、その場合の共同事業を営むための組織体（以下「事業体」という。）は、大きく分類すると組合と法人（会社法上の会社及び特別法により法人格が付与された事業体）に分類することができるが、その中心をなしてきたのは、商法上の会社、特に株式会社を中心であり、これがこれまでの重厚長大産業を支えてきたといえよう。

しかしながら、近年、資産の流動化の進展や知的財産、ノウハウ、労務等の人的資産を集約した型の共同事業のニーズ（例えば、ベンチャー企業と大企業の連携、大企業同士の共同研究開発、産学連携等）の高まり、さらには各種の規制改革などを背景として、組合及び会社のいずれについても新たな形態の事業体が誕生してきた。

具体的には、民法上の組合と商法上の匿名組合に代表されていた組合においては、民法上の組合の特例として、無限責任組合員と有限責任組合員からなる投資事業有限責任組合、有限責任組合員のみからなる有限責任事業組合の制度が創設された。また、会社においては、商法の会社法制に関する部分が新たに会社法として制定され、そこでは、物的会社である株式会社と有限会社が株式会社一本化されると同時に各種の規制が緩和され、また、人的会社においては、有限責任社員のみからなる合同会社が新たな会社形態として創設され、合名会社、合資会社とともに持分会社の一種類とされた。このような組合及び会社における新たな形態の事業体の創設の流れの中では、例えば、合名会社と民法上の組合、合資会社と投資事業有限責任組合・匿名組合、合同会社と有限責任事業組合といった、事業体の内部組織や構成員の責任形態が類似する事業体が誕生してきた点に大きな特色が見られる。

さらに、信託においては、信託法の抜本的な改正に伴い、受益証券発行信託、自己信託、目的信託及び限定責任信託などの新たな類型の信託制度が創設され、今後は新たな信託の形態を用いた共同事業が行われてくることも予想される。

こうした事業体の多様化に伴い、近年、基本的に法人格の有無によって法人

税の納税義務者の範囲を判定している現行の法人税制を抜本的に見直し、事業形態の選択に中立的な税制を構築すべきであるという声が多くなっている⁽¹⁾。この意見の中には、法人の場合には事業体（法人）段階と構成員（出資者）段階で、いわゆる配当二重課税の問題が生じる一方で、法人格を有しない組合形態の場合には、組合自体には法人税が課されず、構成員（組合員）に直接所得税又は法人税が課される（パス・スルー課税）ため、課税の公平が損なわれるとして、米国LLCを範とした合同会社の創設を契機として、このパス・スルー課税を組合のみならず、これと経済的実態が同様な状況にある法人形態の事業体にまで拡大すべきであるとする意見もある⁽²⁾。また、組合課税のあり方そのものについて、現行の所得税法や法人税法には組合事業に関する基本的な課税ルールに関する規定が置かれておらず、また、実務上も若干の取扱いを明らかにしているにすぎないことから、組合課税の規定の不備、取扱いの不明確さが指摘されている⁽³⁾。

本研究は、このような近年の論点を念頭におきながら、今後の事業体課税のあり方の基礎的研究として、会社法制の改正の内容を踏まえながら、法人ないし社団及び組合の本質的な概念を明らかにし、これを比較することにより、基

-
- (1) 高橋祐介「組合課税－『簡素・柔軟・公平』な組合課税の立法提案－」租税法研究 30号 45頁。森信茂樹「新たな事業体と組合税制」フィナンシャル・レビュー69号 131頁。日本銀行金融研究所『『組織形態と法に関する研究会』報告書』金融研究 2003年12月号 89頁参照
 - (2) 高橋・前掲注(1) 45頁。森信・前掲注(1) 131頁。日本銀行金融研究所・前掲注(1) 91頁。竹内進「合同会社および有限責任事業組合における課税上の課題」税法学 556号 75頁。炭田美奈子「閉鎖的事业体への構成員課税制度の一提案」第29回日税研究賞入選論文集 28頁（日本税務研究センター2006）参照
 - (3) 増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究 49号 47頁、94頁。同「組合形式の投資媒体と所得税」日税研論集 44号 131頁。同「組織形態の多様化と所得税課税」租税法研究 30号 23頁。佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究 50号 66頁。平野嘉秋「日本版LLCと課税上の問題点」租税法研究 2005年8月号 85頁。兼平裕子「多様な組織形態と法人課税・所得課税」税法学 555号 19頁。岡正晶「日本版LLCと組合課税について」税務事例研究 81号 45頁。一高龍司「多様化する法人制度と税制の検討課題」税務弘報 2003年12月号 14頁参照

本的に法人格の有無により法人税の納税義務者を判定している現行法人税制の妥当性を今日的な視野から検証するとともに、今後予想される法人課税の問題点を模索する。その上で、事業体課税の検討に当たっての先決事項であるパス・スルー課税における課税ルールについて、我が国で組成される組合事業を取り上げ、現行の取扱いに関する諸問題を整理し、今後の組合事業に係る組合員に対する基本的な課税の方向性を導出することを目的としている。

検討に当たっては、まず、第1章において、法人税の納税義務者とされている社団ないし法人と納税義務者とされていない組合の意義を比較しながら、基本的に法人格を有している事業体を法人税の納税義務者としている現行法人税制が今日においても十分な根拠を有していると言えるかどうか、大幅に改正された会社法制のもとで、今後においても法人格を有するすべての事業体について、無条件に法人課税の対象としていくことについて問題がないかどうかを考察する。次に、第2章において、法人税の納税義務者とされていない事業体のうち最も法人と類似する組合を取り上げ、民法上の組合及び商法の匿名組合について、その私法上の性質（法人との本質的な差異）と組合員課税に係る現行の税務上の取扱いを明らかにした上で、第3章で組合事業における組合員の課税上の問題点を明らかにする。そして、第4章では、それまでの検討を踏まえ、今後の組合課税の基本的な方向性を示すこととしたい。

第1章 法人課税の対象となる事業体の意義

第1節 現行税制における法人課税の基本的な体系

1 法人税法における納税義務者の範囲

法人のうち公共法人は法人税の納税義務がないが（法法4③）、それ以外の法人はすべて法人税の納税義務者とされ、この場合の法人は、公益法人等、協同組合等及び普通法人に区分される。そして、公益法人等は公益の追求を目的とするものであるため、収益事業から生じた所得のみを課税の対象とするとともに軽減税率が適用され（法法4①、66③）、また、協同組合等は組合員の共同の利益の増進を目的とするものであることに配意し、軽減税率が適用されている（法法66③）。さらに、普通法人のうち内国法人については国内源泉所得のみならず、国外源泉所得についても課税の対象とされ、一方、外国法人は国内源泉所得についてのみ課税の対象とされている（法法4①②）。法人税法においては、「法人」の意義について特段の定義を置いていないが、この場合の法人は商法その他の私法において法人格が付与された事業体である。

なお、法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めのあるものは「人格のない社団等」とされ（法法2八）、法人とみなして法人税の納税義務者に含まれ（法法3）、収益事業から生じた所得に対して法人税が課される（法法4①）⁽⁴⁾。

以上から、社団性・財団性を有する事業体でなければ法人税の納税義務者とはされないというのが現行法人税法の基本となっているということができ

(4) 人格のない社団等を法人とみなして法人税の納税義務者とされたのは、昭和32年の改正によるものであるが、当時の立法趣旨について、植松守雄「所得税法の諸問題（第5回）」税経通信42巻2号52頁では「個人（組合）でもなく、法人でもない人格のない社団等の存在が所得課税上の空白部分となっていたことから、その空白を埋めることを目的としたものであった」と論じられている。

る。なお、平成12年度の税制改正において、社团性を有しない特定信託(特定目的信託及び特定投資信託)について、これを法人課税の対象とする制度が創設されたが、これは法人格を有する特定目的会社等について支払配当損金算入制度が創設されたことに伴い、これとの整合性を図る観点から例外的に設けられた制度であり、これによって上記の法人税の納税義務者に係る基本的な考え方が変更されたものではない点については、3において補足する。

2 現行の法人課税の変遷とその意義

法人税は、法人の所得を課税物件とする租税である。この法人税の性質を法人の性格から説明しようとする議論として、かつて「法人擬制説」と「法人実在説」の対立が見られた。すなわち、法人擬制説は、法人とは法人に出資する投資家である個人の集合に帰せられるとする考え方であり、この説では、法人税の性質は所得税の前取りであることになり、法人税は法人の出資者が受け取る配当に対する所得税との調整を行うべきであるとの見解になる。一方、法人実在説は、法人とは個人の集合ではなく、個人とは独立して社会的に影響をもった実体であると理解する考え方であり、この説では、法人税の性質は法人の所得それ自体に対する租税であり、出資者が受け取る配当に対する所得税とは何ら調整を要しないこととなる⁽⁵⁾。

事業体の多様化に伴う法人課税の見直しの必要性を唱える諸説においては、その理由のひとつとして、法人形態の場合には事業体段階での法人税と出資者段階での配当課税により、いわゆる配当二重課税が生じるため組合課税よりも不利となることを掲げており、それが法人擬制説に立脚したものかどうかは明らかでないが、この点に関する税制が法人税法及び所得税法において

(5) 水野忠恒「租税法[第2版]」297～298頁(有斐閣2005)。なお、最近では、法人が社会的に影響をもった実体であるということと、その所得が個人の所得税とは別々に課税されるということは異なる次元の問題ではないかという理由から、法人実在説の考え方には批判が強い(水野忠恒「現代法の諸相」12頁(放送大学教育振興会2002))。

どのような変遷を経て今日に至っているかは、今後の事業体のあり方の検討に当たってあらかじめ十分に認識しておくべき事項であり、また、それによって、現行の法人課税がどのような特徴を有するものであるかが明らかになると考えられるので、その主要な変遷の内容をまとめておく。

(1) 法人課税の変遷

イ 明治20年に創設された所得税法においては、法人の所得に対して直接課税する方式はとられず、法人の利益が株主である個人に分配されたときに、その個人の配当に所得税が課税されていた。明治32年に新商法が制定され、会社の設立について従前の免許主義が廃止され、準則主義が採用されたが、これと同時にすべての形態の会社について、会社の所得に対する課税が開始された。すなわち、明治32年の所得税法において、その第1種所得税として、法人の所得に対して2.5%の課税がされることとなった。なお、これに併せて、個人が法人から受ける配当及び役員賞与は非課税とされたので、第1種所得税は個人の所得税の前取りとしての意味合いを有していたといえる⁽⁶⁾。

ロ 日露戦争に要する費用の調達を目的として、明治38年の非常特別税法で設けられていた甲乙2区分による法人所得税が、大正2年、そのまま第1種所得税の課税形態として存置された。すなわち、会社を甲(合名会社、合資会社、株主20人以下の株式会社)と乙(株主21人以上の株式会社)に区分し、甲に対しては4%から13%の超過累進税率が、乙に対しては6.25%の比例税率が適用されることとされた⁽⁷⁾。

ハ 日露戦争及び第一次世界大戦を経て、我が国の経済は飛躍的に発展し、

(6) 当時は法人を独立した納税主体と認めて課税するというのではなく、個人に対する源泉課税の趣旨に過ぎなかった(武田昌輔・後藤喜一編著「会社税務積義」1104頁(第一法規))。

(7) しかしながら、この当時から、第1種所得の甲乙区分を廃止し、法人を独立の課税主体として認め、法人の所得には低率の課税をするとともに、配当を受けた法人又は個人に対して、更に第1種所得又は第3種所得として課税すべきであるとの意見が出されていた(武田・後藤・前掲注(6)1103頁)。

所得税の税率引上げが相次いで行われた結果、配当や役員賞与の所得を有する者とその他の所得者との間の税負担の不均衡が目立ち、個人企業を法人組織に変更するものが増加した⁽⁸⁾。そこで、法人を独立した課税の主体と認め、法人には法人としての課税を行うという考え方から、大正9年に、法人の支払った配当について、さらに個人の所得に総合して課税することとされ、ここに初めていわゆる配当二重課税の構造が採用された。なお、激変緩和の観点から、同年の改正では配当所得の6割だけを総合課税の対象とされたが、昭和12年にはこれが8割に引き上げられている。

ニ 大正12年において、同族会社が一定限度以上の所得の留保をなし、個人の総合課税を免れようとする場合に、その留保金のうち一定限度を超える部分の金額は、これを配当とみなして課税する制度が設けられた。

ホ 昭和15年に、法人税法が所得税法から独立し、法人税法による課税は、法人の各事業年度の所得（税率18%）及び清算所得並びに各事業年度の資本に対する課税とされた。また、ハの個人の配当所得に対する2割控除の制度が廃止された。なお、法人税の税率は段階的に引き上げられ、昭和21年には35%となった。

ヘ 昭和23年に、個人株主が受ける配当について配当控除制度が控除率15%で創設された。

ト シャウプ勧告により、法人は個人たる株主の集団にすぎないという法人擬制説が採用され、そのため、昭和25年において、配当二重課税の排除の観点から法人株主が受ける配当について、これを益金不算入とする制度が創設されるとともに、個人株主が受ける配当に係る配当控除について、二重課税排除の趣旨が明らかにされたうえで、控除率が25%に引き上げられた。

チ 企業の増資コストが借入金コストよりも高いため企業が増資に対して

(8) 泉美之松「税法の基礎[七訂版]」307頁（税務経理協会1985）

消極的であったという事情のもとで、昭和 29 年に、特別措置として、製造業、建設業等の一定の事業を営む法人が増資を行った場合には、増資後 2 年間に限り、その増資額に係る配当のうち年 1 割に相当する金額を損金算入するという増資配当免税措置が講じられた。

リ 金融機関の預貯金利子について課税の免除措置が講じられていたことから、間接投資と直接投資による負担の均衡を図る趣旨から、昭和 30 年に、2 年間の時限措置として、個人株主の配当控除の控除率が 30% に引き上げられた⁽⁹⁾。

ヌ 昭和 32 年に、個人株主の配当控除の控除率が 20% (課税所得金額が 1,000 万円を超える部分については 10%) に引き下げられた。この二段階の控除率の採用は、税額控除方式のもとでは、高額所得者の場合は二重課税の排除の程度が大きい、低額所得者になるほど、その排除の程度が少なくなるという弊害を緩和しようとするものであったが、この改正のもとでは、最高税率の適用される配当所得についても、二重課税は完全には排除されなくなったため、配当所得課税は、この改正によってシャープ勧告の考え方から半ば離脱したと評されている⁽¹⁰⁾。

また、同年の改正により、人格のない社団等について、これを法人とみなして、収益事業から生ずる所得について法人税を課税することとされた。

ル 昭和 30 年代に入り、企業の自己資本の充実という観点から企業課税のあり方が議論され、企業界からは借入金利子の損金算入と同様に支払配当の損金算入を求める主張がされてきた。それを受けて、昭和 36 年に、当面の暫定措置として、企業の支払配当に対する法人税負担の軽減を図

(9) この点について、掃部実「所得税法の改正」税経通信別冊（昭和 30 年 7 月施行・改正税法詳解）61 頁では、「昭和 25 年の控除率 25% は、法人税率 42%、市町村民税の法人税割 7.5%、道府県民税法人税割 5%、所得税の税率 55% として計算されたものであるが、昭和 30 年の改正は、専ら利子所得との負担の均衡という点に重点がおかれたものであって、係数的に割り出されたものではない。」と説明されている。

(10) 金子宏「租税法（第十一版）」270 頁（弘文堂 2006）

る趣旨で、支払配当軽減制度が導入された。なお、これにより支払配当に係る法人税が約 25%軽減されたため、個人株主の配当控除の控除率が 20%から 15% (課税所得金額が 1,000 万円を超える部分については 10%から 7.5%)に引き下げられるとともに、法人株主が受ける配当について、受取配当が支払配当を超える場合のその超える部分の金額について、益金不算入割合が 100%から 75%に引き下げられた。

ヲ 昭和 39 年に、企業の国際競争力の強化(企業の資本充実)を図る趣旨から、支払配当軽減制度に係る軽減税率が 2%軽減された。

ワ いわゆる配当二重課税の問題は、税制調査会において、昭和 25 年のシャープ税制後、企業税制のあり方と関連して長期間にわたり議論されてきたが、この配当二重課税論が社会に対する説得力を失ってきつつあること、配当所得者が給与所得者等に比べて不当に優遇されているという批判が高まってきたことを踏まえ、昭和 45 年に、所得税率の大幅な引下げに合わせて、個人株主の配当控除の控除率が 15%から 10% (課税所得金額が 1,000 万円を超える部分については 7.5%から 5%)に段階的に引き下げられた⁽¹¹⁾。

カ 昭和 60 年代に入り、いわゆる財テクによる投資目的での株式保有が増大するなど、法人企業による株式保有が増大してきた。このような経済実態を踏まえ、法人が投資対象として保有する株式に係る配当についてまで益金不算入としなくてもよいのではないかという指摘がされ、昭和 63 年に、法人株主の受取配当等の益金不算入制度について、特定株式等に係る配当を除き、益金不算入割合が 100%から 80%に引き下げられた。

また、ルの支払配当軽減制度が 2 年間の経過措置を設けたうえで廃止された。

コ 平成 14 年に、課税所得の計算の適正化の観点から、法人株主の受取配当等の益金不算入制度について、連結法人株式等及び関係会社株式等の

(11) 国税庁「昭和 45 年改正税法のすべて」36 頁

いずれにも該当しない株式等の益金不算入割合が 80%から段階的に 50%まで引き下げられた。

(2) 法人課税の意義

(1)の法人課税に係る主要な税制の変遷をみると、明治 32 年から大正 9 年までの間の法人税は、いわば法人税源泉課税の時代として区分することができ、また、同年以降シャープ勧告までの間は、法人を完全な独立した納税主体として捕らえようとしていたため、法人の支払う配当に対する課税のあり方(いわゆる配当二重課税の調整の問題)はあまり意識されてこなかったといえる。そして、シャープ勧告により法人に対する課税の観念が根本的に変更され、法人は個人たる株主の集団にすぎないという法人擬制説が採用されたことにより配当二重課税排除の措置が講じられたわけであるが、この制度に対しては、導入後まもない段階から経済実態に即さないとの疑問が呈されている⁽¹²⁾。また、昭和 29 年の増資配当免税措置や同 36 年の支払配当軽減制度の導入に当たっては、法人税の性格から見た法人の支払配当に対する課税のあり方が理論的な面から議論されながらも、実際に導入されたこれらの制度は、いずれも配当二重課税の調整を目的としたものではなく、企業の資本充実という観点から政策的に設けられたことからすると、この当時は、シャープ勧告に基づく基本的な考え方に立脚しながらも、現実の税制は、法人税を企業独自の負担と考えざるを得ない方向で整備され、シャープ勧告の考え方自体が必ずしも明確な姿で存続されてきていないといえるのではなからうか。

そして、このような法人課税の基本的な考え方に対する不安定な議論が、

(12) 昭和 31 年 12 月の臨時税制調査会答申において、「現在の法人課税の方式はシャープ勧告によるいわゆる法人擬制説を基礎として、個人については配当控除、法人については配当益金不算入の措置を講じて、同一の所得に対して二重に課税されないような建前をとっているが、現実の法人の機能、株式投資の実態からみると、この課税方式には疑問を持たざるを得ない。ことに、シャープ勧告は、株式の譲渡所得の完全課税を前提として法人擬制説を組み立てているのであるが、現在では既にこの前提がくずれており、今後再検討の余地がある。」と記されている。

その後の税制調査会において、「今後の法人税制の仕組みを検討するに当たっての基本的方向としては、これまでの混乱の原因が法人税をあまり観念的にとらえすぎる傾向があったことにかえりみ、むしろ法人税を企業独自の負担と考えるような社会的意識や税制の歩みを端的に認めつつ検討を加えることが望ましい。…法人税は法人の独自の負担と認識し、企業の純利益を株主の負担とは切りはなした企業独自の負担力の指標と考える傾向に沿ったものとして考えるのが適当である。」⁽¹³⁾、「法人の性格論から法人税の負担調整に関する仕組みのあり方を導きだそうとすることは、不毛であり、適当でもない。法人税の負担調整に関する仕組みの検討に当たっては、結局、企業の資金調達、資本市場のあり方、国際資本交流等、経済全般にわたり税制がどのような影響を及ぼすかという観点から行うのが適当である。」⁽¹⁴⁾といった議論に発展していったものと思われる。

また、個人株主における配当控除の控除率及び法人株主における受取配当等の益金不算入割合の段階的な引下げも、主として配当二重課税に対する社会的意識の変化や他の所得者との課税の公平等を理由とするものであり、必ずしも法人税率、法人住民税や所得税率の改正に伴って変更されてきたものではないことからすれば、これらの制度には完全な配当二重課税の排除としての機能は求められていないといえよう⁽¹⁵⁾。

このように考えると、法人の性格を「法人擬制説」と「法人実在説」のいずれと理解するのが妥当かという議論はともかくとして、実際の税制は、法人が個人とは独立して社会的に影響力をもった実体であることを前提として法人が稼得した所得に対して法人税を課し、株主に対する分配は税引

(13) 昭和 41 年 12 月税制調査会「中間答申」

(14) 昭和 55 年 11 月税制調査会「財政体質改善のために税制上とるべき方策についての答申」

(15) 昭和 45 年の改正で、配当控除制度そのものを廃止せず、控除率の改正にとどまった背景として、国税庁・前掲注(11)では、「現在の時点において配当控除制度を基本的に廃止する方向に踏みきることとするには、個人類似法人の取扱いや、法人間配当の処理等、なお検討すべき問題が多いことも事実である。」と記されている。

後の利益(剰余金)の配当とし、これを受け取った株主においては配当を一義的には課税標準として取り込み、そこで生じる配当二重課税の調整のための個人株主における配当控除及び法人株主における受取配当等の益金不算入の制度も、法人の存在を前提としたうえで、経済社会の変化に対応させた制度として維持されてきているということができる。

以上のような変遷を踏まえて現行の法人課税の意義を整理すると、第一に、社団及び財団のみを法人税の納税義務者とし、その事業体から生じた所得に対しては構成員の存在とは別個に法人税が課されること、第二に、法人課税される事業体から構成員に分配される利益は、その事業体の課税所得の計算上、損金の額に算入されないこと、第三に、法人課税される事業体から構成員に分配されるのは利益のみであり、損失は分配されず、かつ、分配された利益の性格は、構成員段階では「配当」とされることの3点を挙げる⁽¹⁶⁾。

3 近年の例外的な課税体系の創設

法人課税の意義を上記の3項目として整理したが、平成10年に支払配当損金算入という例外的な制度が創設され、また、平成12年には法人格を有しない信託について法人課税する制度が創設され、平成19年にその範囲が拡大されている。そこで、これらの例外的な制度を上記の法人課税の意義との関係でどのように理解すべきか、また、これらの制度が他の事業体に対する課税体系として援用し得るかといった観点からも検討が必要となるため、これらの制度の概要とその背景を整理しておく。

(1) 支払配当損金算入制度(ペイ・スルー課税制度)の創設

平成10年に、資産の流動化の促進を図る観点から、「特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律」(以下「SPC法」という。)により、特定目的会社(以下「SPC」という。)という新たな法人が創設された。

(16) 佐藤英明「新しい組織体と税制」フィナンシャル・レビュー65号96頁参照

このSPCは、資産流動化という特定の目的のためだけに存在し得る特殊な法人で導管的な存在に過ぎないものであることから、税制上もこれに適合した課税上の取扱いをするための措置として、一定の要件を満たすSPCが支払う利益の配当について、所得の90%以上を配当として支払っている等の要件を満たしている場合には、当該事業年度に係る支払配当について損金算入を認めるとともに、SPCの出資者がSPCから支払を受ける利益の配当についてはいわゆる配当二重課税の調整を要しないため配当控除、受取配当等の益金不算入の適用がないこととされた⁽¹⁷⁾。このような課税形態は、SPCが法人であるため、これを法人税の納税義務者としながらも、支払配当の損金算入を認めることにより実質的に法人課税されないという意味で、通常の法人課税及び組合事業に係るパス・スルー（pass-through）課税と区分し、一般に「ペイ・スルー（pay-through）課税」と称されている。

なお、この制度によりSPCが事実上法人税の課税対象とされないという意味で「導管課税」と称し、広義のパス・スルー課税の一形態と見る向きもあるが、本研究では、パス・スルー課税される事業体を①事業体自体は納税義務者とされず構成員に直接課税されること、及び②事業体で生じた所得の性質ないし源泉が構成員にそのまま引き継がれるものを念頭においているので、事業体自体がいったん課税の対象となり、事業体で生じた所得の性質が構成員に引き継がれず配当と分類されるペイ・スルー課税はパス・スルー課税の範疇には含めておらず、また、事業体において支払配当が損金算入される点で法人課税の特徴である上記の3要素を満たしてい

(17) なお、金融システム改革の一環として、会社組織（証券投資法人）を利用した証券投資信託と同様の集団投資スキームである、いわゆる会社型投信が証券投資信託法の改正により創設されたが、この場合の証券投資法人は主として資産を有価証券に対する投資として運用することを目的とする特別な営利法人であり、当該法人自体は、実質的には運用資産の集合体にすぎない（実際の資産運用は運用会社（投資委託会社等）に、資産の保管は資産保管会社（信託銀行等）に委ねなければならない）ことから、SPCと同様な措置が講じられた。

ないことから、本論文で単に「法人課税」という用語を用いる場合には、ペイ・スルー課税を含めていない。

(2) 信託に対する法人課税の創設

信託とは、委託者が受託者に対し財産を引き渡し、受託者が一定の目的(信託目的)に従って受益者のために、その財産(信託財産)を管理・処分する制度である(信託法1)。

このような一般的な信託に係る税制については、その信託における信託財産に帰せられる収入及び支出については、受益者が特定している場合にはその受益者、受益者が特定していない場合又は存在していない場合にはその信託財産の委託者が、その信託財産を有するものとみなして、所得税法又は法人税法を適用することとされてきた(平成19年度改正前の所法13①本文、税法12①本文)。私法上、信託財産の所有権は受託者に帰属するので、信託財産から生じた損益は、いったん受託者に生じ、その上で受益者に移転されると解することができるが、信託という制度は、信託財産の所有・管理とその収益とが分離されるものであって、その実質的な利益をすべて受益者に享受せしめる趣旨のものである。そのため、税制もこの趣旨に鑑み、実質的な利益の享受者にその収入及び支出が帰属するものとして所得計算を行うこととしている⁽¹⁸⁾。

しかしながら、平成10年に上記(1)のペイ・スルー課税制度が創設された後、SPC法の改正において、会社型の資産流動化のほか、信託を用いた資産流動化が認められた。それが特定信託(特定目的信託及び特定投資信託)である。特定目的信託の有する機能とSPCの有する機能の類似性及び特定投資信託の有する機能と投資法人の有する機能の類似性に着目し、同様の機能を有する主体には同様の課税を行うとする課税のバランス等に鑑み、平成12年において、これらの信託のうち一定のものについて、信託財産を有する者である受託者(信託会社)に対して法人税を課すこととし

(18) 武田・後藤・前掲注(6) 3763の253頁。

たうえて、SPCの場合と同様のペイ・スルー課税制度が採用された⁽¹⁹⁾。

(3) 信託に対する法人課税の拡大

平成18年12月に信託法が抜本的に改正され、受益証券発行信託、目的信託、自己信託、限定責任信託などの新たな類型の信託制度が創設されたこと等を受けて、平成19年度の税制改正において、信託税制も整備された。この改正では、上記の受益者課税という信託税制の基本は維持しながら、委託者課税を廃止するとともに、信託を利用した租税回避に対応するなど信託課税の適正化を図る観点から「法人課税信託」制度が新たに創設された⁽²⁰⁾。

この制度は、信託財産から生ずる所得について、受託者に対して、当該受託者の固有財産から生ずる所得と区分して法人税を課税するものであり、その対象となる信託は、集団投資信託、退職年金等信託及び特定公益信託以外の信託で、次に掲げる信託とされている（法法2二十九の二）。

(イ) 特定受益証券発行信託⁽²¹⁾以外の受益証券発行信託

(19) これにより、配当所得とされる配当等の範囲に特定目的信託の収益の分配が加えられたが、その点について、「平成12年版改正税法のすべて」（大蔵財務協会2000）では「今回の法人税法の改正においては、新たに、特定目的信託及び投資信託（証券投資信託や一定の公募の投資信託を除きます。）の各計算期間の所得を課税標準として法人税を課税することとされており、このことは、こうした集団的投資スキームに対する課税のあり方全体として、基本的に、投資家から一步離れた存在としてファンドを認識する方向が示されたものとも考えられます」と解説されている。

(20) 平成18年12月の税制調査会答申において「信託制度が多様なニーズに応じて発展し、適正な規律の下で有効に活用されることが重要である。一方で、新たな制度を利用した租税回避の懸念が指摘されている。こうしたことを踏まえれば、まずは、現行税制の考え方を基本とした上で、必要な場合に信託段階課税を行うなど、課税の中立性・公平性を確保するため適切な措置を講ずべきである。」と記されている。

(21) 特定受益証券発行信託とは、受益証券発行信託（信託行為において受益証券を発行する旨の定めのある信託）のうち、次の要件を満たすものをいう。

イ 信託事務の実施につき一定の要件を満たすものとして税務署長の承認を受けた法人が引き受けたものであること

ロ 各計算期間終了時における利益留保割合（未分配利益の元本に対する割合）が0.25%を超えない旨の信託行為における定めがあること

ハ 各計算期間開始の時において、その時まで到来した各算定期間の利益留保割

(ロ) 受益者が存在しない信託(目的信託)

(ハ) 法人が委託者となる信託のうち、次の要件のいずれかに該当するもの

- ① 委託者である法人の重要な事業が信託されたもので、受益権の50%超をその法人の株主等が取得することが見込まれること(金銭以外の信託財産の種類がおおむね同一である場合等を除く。)
- ② 自己信託等で信託期間が20年を超えること(主たる信託財産が耐用年数20年超の減価償却資産である場合等を除く。)
- ③ 委託者である法人の特殊関係者を受益者とする自己信託等で、その特殊関係者に対する収益の分配割合の変更が可能であること

(ニ) 投資信託のうち証券投資信託・国内公募投資信託以外のもの

(ホ) 特定目的信託

そして、これらの法人課税信託のうち、特定目的信託については引き続きペイ・スルー課税が採用されているが、他の法人課税信託については一般の法人と同様な課税体系が採用されている。

(4) 新たな課税形態と法人課税の意義との関係

ペイ・スルー課税は、法人格を有する事業体(SPC等)及びこれと同様の機能をもつ非法人たる特定信託で、それが実質的に導管であることが法的に確認できるものについて、実質的に出資者(受益者)課税するものであり、また、法人課税信託は、主として信託の形態の多様化に伴って発生が懸念される法人課税の回避という租税回避に対処するための措置であり、信託の基本的な課税ルールを変更するものではないことから、これらの課税形態の創設によって上記の法人課税の意義が部分的に失われたと理解する必要はない。ただし、信託以外の事業体において、法人課税信託と同様な課税体系とすべき事業体が存在する場合には、課税上の整合性を図る必要があるので、例外的とはいえ、新たな課税形態として、その存在は無視

合が0.25%を超えていないこと

ニ 計算期間が1年を超えないこと

ホ 受益者が存在しない信託に該当したことがないこと

し得ないものである。

第2節 社団・法人と組合の相違

第1節で概観したように、現行の法人税法では、基本的に社団である法人を納税義務者とし、法人格を有しない事業体については、そのうち、社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものだけを法人とみなして納税義務者に含めている。そして、民法上の組合などの各種組合は社団・財団には該当しないとして納税義務者から除外されている。

そこで、本節では、社団、社団たる法人、組合の一般的な意義を明らかにしたうえで、なぜ、社団が法人税の納税義務者として適しているのか(なぜ組合は法人課税に適さないとされてきたか)を考察する。

1 社団及び組合の一般的な意義

平成17年改正前の商法(以下「旧商法」という。)では、第53条で会社の種類を合名会社、合資会社及び株式会社の3種としていたが、第52条では、会社の意義を「本法ニ於テ会社トハ商行為ヲ為スヲ業トスル目的ヲ以テ設立シタル社団ヲ謂フ」、「営利ヲ目的トスル社団ニシテ本編ノ規定ニ依リ設立シタルモノハ商行為ヲ為スヲ業トセザルモノヲ会社ト看做ス」と定義していた。つまり、会社の実体は出資者が組織する営利を目的とする「社団」と規定していた。

この場合の「社団」の意義について、組合と峻別する観点からの理論として、我妻榮博士は「社団は、社会関係において、団体が全一体として現われ、その構成分子たる個人が重要性を失っているものである。すなわち、団体の行動は、その機関によってなされ、その法律効果は、団体自体に帰属して、団体員には帰属しない。団体員は、総会を通じて、多数決原理によって、機関の行動を監督し、団体の運営に参画しうるに過ぎない。団体の資産も負債も、ともに団体自体に帰属し、団体員は、資産から配当を受けまたはその設

備を利用しうるに過ぎず、また、すでに引き受けた出資ないし会費を払い込む債務を負う以外には、団体の債務について責任を負わない。」⁽²²⁾と説明されている。

また、同博士は、組合の意義について「組合は、団体であるが、社会関係における全一体としての色彩が比較的淡く、その構成員個人の色彩が強く現われるものである。すなわち、団体の行動は、構成員全員または全員から代理権を与えられた者によってなされ、その法律効果は、全員に帰属する。団体の資産は、全員が共同に所有し、団体の負債は、全員が共同に負担する。もともと、団体会員は、共同目的によって結合されているから、全員の意見の合致しないときは、多数決によらなければならないこともあり、また、その資産の共同所有と負債の共同負担も、団体的拘束を受ける。しかし、それは、いずれも、全員の個々の運営参画権と全員の個々の所有と債務負担とを前提として、これに対して、必要な限度の拘束を加えるに過ぎないものである。」⁽²³⁾と説明されている。

しかしながら、上記の概念に従えば、社団の構成員は間接・有限責任とならざるを得ず、旧商法上、社団とされている合名会社は、構成員への財産の帰属形態及び構成員相互の関係からすると組合に分類されてしまう。すなわち、構成員への財産の帰属形態で見ると、「合名会社においては、団体財産は構成員の合有であり、その結果団体財産は外部に対する関係においては一応単一個人たる会社の所有として現われるが、それとならんで同時に構成員の合有としても現われ、したがって会社債務は同時に彼らの合手的債務でもある」⁽²⁴⁾し、また、構成員相互の関係で見ると、「合名会社においては、構成員は団体財産所有であると同時に組合の経営者であるのが原則であり、このことに対応して出資者＝構成員の数は原則として少なく、これらの等質的な少数構成員の間関係は契約（組合契約）関係上の権利義務である」

(22) 我妻榮「新訂民法総則（民法講義Ⅰ）」128頁（岩波書店1971）

(23) 我妻・前掲注（22）128頁

(24) 川島武宜「民法総則」114頁（有斐閣1973）

⁽²⁵⁾からである。

また、会社に関する社団性については、合名会社も含め、会社を旧商法第52条の表現どおり社団であるとする考え方が通説であるが⁽²⁶⁾、この説においても、その内容において、「社団」の概念が、組合をも含む広い意味での人的結合を表現する概念のものか、組合と対立する概念としてのものかを巡っての争いがある。

社団の意味を、組合も包括する広義の人的結合にすぎないものと解したうえで、各会社の形態の実体に即して、それが厳格な意味における社団であるか組合であるかを区別しようとする考え方では、社団性と法人性とは区別して論じられるべきである（社団性は団体内部の結合関係の問題であり、法人性は団体が外部関係において人格者として現れる問題である）とされる⁽²⁷⁾。すなわち、構成員が少なく契約関係によって結合できる限りそこに組合が存在し、構成員数が多いため契約関係によって結合ができないときは、当然の多数決によって結合することになり、そこに社団が存在するという考え方である。この考えにおいては、合名会社・合資会社は厳格な意味では組合に分類されるので、会社の中には、組合と社団とが存在することを承認するものであるということが出来る。

これに対して、組合に対する概念としての社団という意味において会社は社団であると認めようとする考え方⁽²⁸⁾においては、実質的な意義においては、団体と構成員との関係が濃厚な団体が組合とされ、それが希薄な団体が社団とされ、また、形式的意義においては、構成員が相互の契約関係によって直接結合する団体が組合とされ、団体と構成員との間の社員関係によって団体を通じて間接に結合する団体が社団とされる。人的会社は実質的には組合的性格を有しており、その意味では、すべての会社が実質的意義における社団

(25) 川島・前掲注(24) 114頁

(26) 谷川久「新版注釈会社法(1)」32頁(有斐閣1985)

(27) 松田二郎「会社法概論」16頁(岩波書店1968)

(28) 鈴木竹雄「新版会社法(全訂一版)」7頁(弘文堂1974)

とは限らないが、にもかかわらず、法は人的会社についても簡易な処理を欲してこれを社団形式のものとし、したがって、すべての会社を形式的意義において社団と認めたものであると説かれている。この考え方においては、合名会社・合資会社は、形式的意義において、なお社団であると認識する点において前者の考え方と差異が認められ、前者の考え方に対しては、「社団と組合との相違を構成員の多少に求めることは適当ではない。両者とも『共同目的をもつ人の結合』という点では変わりはなく、ただ、『団体としての単一性』の強弱にその相違があるとみるべきである。」⁽²⁹⁾と批判される。

2 人格のない社団等と組合との関係

法人税法では、人格のない社団等を「法人でない社団⁽³⁰⁾又は財団⁽³¹⁾で代表者又は管理人の定めのあるもの」と定義したうえで（法法2八）、これを法人とみなして、収益事業から生ずる所得に対して法人税を課している。この理由については、「人格のない社団等も、実質的に法人と異ならない活動をしていることにかんがみ、それを法人と同様に扱うことが実体に合致するのみでなく、公平に税負担を配分するゆえんでもある、という考慮に基づくものである。」⁽³²⁾と説明されている。

なお、人格のない社団等からの利益の分配については、商法（会社法）のような法規制がなく、現実になされる利益分配の性格に問題があるだけでは

(29) 石井照久・鴻常夫「会社法第1巻商法Ⅱ-1」21頁（勁草書房1977）

(30) 法人でない社団とは、多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち法人格を有しないもので、単なる個人の集合体でなく、団体としての組織を有して統一された意志の下にその構成員の個性を超越して活動を行うものをいい、民法第667条の規定による組合及び商法第535条の規定による匿名組合はこれに含まれないとされている（法人税基本通達（以下「法基通」という。）1-1-1）。

(31) 法人でない財団とは、一定の目的を達成するために出えんされた財産の集合体で特定の個人又は法人の所有に属さないで、一定の組織による統一された意志の下にその出えん者の意図を実現すべく独立して活動を行うもののうち法人格のないものをいう（法基通1-1-2）。

(32) 金子・前掲注（10）146頁

なく、法人税を課されるのは収益事業の所得に限られ、利益分配がすべてその所得からなされることも限らないことから、所得税法及び法人税法を通じてこれを配当所得として法人税、所得税のいわゆる二重課税の調整の対象とすることはせず、個人の構成員がこれを受ける場合の所得は雑所得とされ（所基通 35-1(7)）、法人の構成員が受け取る場合には受取配当等の益金不算入の規定の適用はない⁽³³⁾（法法 23①）。

人格のない社団等は、民法その他の法律にその成立の根拠をもたないもので社団又は財団の実態を備えたものであるが、何がその実態にあるかは団体の規約その他の状況から個別に判断することとなる。租税法における人格のない社団の概念は、もともと「権利能力なき社団」として認知された民事実定法の概念を借用したものである⁽³⁴⁾。そして、最高裁では、権利能力なき社団と言い得るためには、①団体としての組織を備えていること、②多数決の原理が行われること、③構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続すること、④組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定していることの4つの要件が必要であると判示している⁽³⁵⁾。また、権利能力なき社団の財産関係については、「社団員の総有に属し、社団員各自は、総会を通じてその管理に参画するだけで、個々の財産について、持分権をもつものではなく」⁽³⁶⁾、また、債務の帰属についても、裁判例において、社団構成員全員に一個の義務として総有的に帰属し、社団の総有財産だけがその責任財産となり、構成員各自は取引の相手方に対し個人的債務・責任を負わないと判示されている⁽³⁷⁾。

上記最高裁判決の4つの要件のうち「団体性」については組合にも認められることについては疑義がないと考えられ、他の3つの要件について、組合

(33) 植松守雄「所得税法の諸問題（第2回）」税経通信 41 巻 13 号 47 頁

(34) 福岡高判平 2. 7. 18 訟務月報 37 巻 6 号 1092 頁

(35) 最判昭 39. 10. 15 民集 18 巻 8 号 1671 頁

(36) 我妻・前掲注 (22) 133～134 頁。判決においても同様の趣旨の判示がなされている（最判昭 32. 11. 4 民集 11 巻 12 号 1943 頁）。

(37) 最判昭 48. 10. 9 民集 27 巻 9 号 1129 頁

がこれを具備していないかどうかを実定法に即して検討すると、次のとおりである。

イ 民法上の組合においては、各組員が常務を専行し得るが（民 670③）、組合の業務執行は組員の多数決で定められる（民 670①）ように、組合にも多数決の原理が存在する。また、組合契約において業務執行者を定めることができ（民 670②）、これを定めた場合には、他の組員は業務執行権を失い、業務及び組合財産に関する検査権を有するにとどまる（民 673）。そして、多数の組員から構成され団体的色彩が強い組合においては、通常、組合の業務は業務執行者を通じて行われると考えられるため、この点において社団と大差がなくなるので、多数決の原理の要件は両者を区分する重要な基準にはならないと考えられる。

ロ また、民法では、組合の解散事由として「その目的である事業の成功又はその成功の不能」が掲げられているだけであり（民 682）、組員が破産等した場合には組員の脱退事由とはなるものの（民 679）、組合の解散事由とはされていない。また、民法は一定の要件の下で組員の脱退を認め（民 678）、さらに、組合規約において新たな組員の加入を認めることもでき、組合契約成立後における組員の地位の譲渡も認められると解されている⁽³⁸⁾ことからすれば、組員の変更があっても組合自体は存続し得る。したがって、構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続することの要件も両者を区分する重要な基準にはならないと考えられる。

ハ さらに、「その組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定していること」については、その意義を権利能力なき社団では執行機関（代表）と決議機関（総会）とが区分され団体の運営がされていることと理解したうえで、これが両者を区分する基準として意味を有するとする考えもあるが⁽³⁹⁾、上記イのとおり、組合において

(38) 我妻榮・有泉亨・清水誠・田山輝明「我妻・有泉コンメンタール民法―総則・物権・債権」1170頁（日本評論社 2005）

(39) 河内宏「権利能力なき社団・財団の判例総合解説」10頁（信山社 2004）

も業務執行者を選任した場合には、他の組合員は業務執行権を喪失することからすれば、組合員数が少数の場合はともかく、多数の組合員から構成される組合と社団とを比較した場合には、この要件も実態的には両者を区分し得る絶対的な基準にはならないと考えられる。

以上から、税務上、最高裁が判示した4つの要件によって人格のない社団(=権利能力なき社団)と組合とを明確に峻別することは極めて困難である。したがって、両者の違いは、団体の財産関係及びそれに伴う構成員の責任の相違に求めるのが相当である。すなわち、組合の場合には組合財産が総組合員の共有に属する(民 668)ため、組合財産及び組合債務が組合員から分離されていないのに対して、人格のない社団の場合には、社団の財産は総社員の総有に属するため、債務の帰属も総社員に一個の義務として総有的に帰属し、社団の総有財産だけがその責任財産となり、個々の社員は取引の相手方に対し個人的債務・責任を負わないという相違点から、法人格を有しない個々の団体が人格のない社団又は組合のいずれに該当するかを個別に判断していくのが相当であると考えられる⁽⁴⁰⁾。

3 法人(法人格)の意義

民法は、「法人は、この法律その他の法律の規定によらなければ、成立しない。」と定めているが(民 33)、旧商法は、第 52 条において、営利を目的とする社団で会社編の規定に従って設立されたものはすべて会社とみなし、かつ、第 54 条において、会社はすべて法人とすると定めていた(会社法では第 3 条)。

法人とは、「自然人以外のもので権利義務の主体たる地位(資格)を有するもの」をいい「法人格が与えられることによって、権利義務の帰属や、法人の目的に沿った団体の管理を行うことが簡明となり、団体としての統一活

(40) このような観点からすると、「法人でない社団」等の税務上の意義(法基通 1-1-1、1-1-2)も、今日的な視点にたつてその意義を明確にする必要があると考えられる。

動をすることが容易となる⁽⁴¹⁾。法人の一般的な属性として、①法人自体の名において権利を有し義務を負うこと、②法人自体の名において訴訟当事者となること、③法人自体に対する債務名義によってのみ、法人の財産に対して強制執行をなし得ること、④法人の財産が、法人の構成員個人の債権者の責任財産とならず、法人自体の債権者の排他的責任財産となること、⑤法人の債権者にとって、法人自体の財産のみが責任財産となり、法人の構成員個人の財産が責任財産にならないことが挙げられる⁽⁴²⁾。

しかし、合名会社及び合資会社は④及び⑤の属性を有しておらず⁽⁴³⁾、すべての属性を有しているのは株式会社と有限会社にすぎない。また、民法上の組合でも、組合財産に目的財産性が認められ、組合員の債権者が組合財産に対し直接強制執行をすることができない点は合名会社と同じであるし、合名会社の場合でも、社員の持分を差し押さえて退社させ、持分払戻請求権によって弁済を受けるという点は、組合と同じである。そうであれば、合名会社と組合とでは、団体債権者のための担保財産の分別という点については、ほとんど差はなく⁽⁴⁴⁾、また、人格のない社団にも訴訟当事者能力が認められている（民事訴訟法 29）ことからすれば、②の属性も法人固有のものとはいえない。

さらに、この法人格が前述の「社団」性とどのような結びつきがあるかを見てみると、多数の株主からなる株式会社の場合には、その結びつきを論理的に説明することができるであろうが、旧商法の下では株式会社について一

(41) 林良平「新版注釈民法(2)総則(2)」1頁（有斐閣 1991）

(42) 鴻常夫・河本一郎・北沢正啓・戸田修三編「新版商法（会社）講義」8頁（青林書院新社 1982）

(43) 合名会社及び合資会社の社員が会社の債務について負担する直接責任について、竹内敏夫「新精説商法」（中央経済社 1975）102～103頁では「これらの会社における、社員の対外的『直接責任』の制度は、法がこれらの会社の実体のもつ『組合的』性格を考慮して、会社の対外的信用の基礎を、構成員の個人的信用にもとめるために、会社の『法人性』にも拘らず、特に法的措置を講じたものと理解すべきであろう」と論じられている。

(44) 竹内昭夫「新版注釈会社法(1)」61頁（有斐閣 1985）

人会社が解散事由とはならずその存続が認められてきたこと、会社法においては持分会社にも一人会社の設立を容認したことを考えると、社団性が客観的に顕在化していない（潜在的な社団にすぎない）場合でも法人格を認めているということからすると、法人格が必ずしも団体性と論理必然的に結びついているものではないといわざるを得ない⁽⁴⁵⁾。

以上のように考えてくると、「実定法上の制度としての法人とは、私法上の権利義務や財産の独立の帰属主体をつくり、個人財産とは分離されたところの、団体などそれ自体の独立の責任財産をつくるための法技術であり」、「法人は、沿革的には団体および一団の目的財産を予定したものではあったが、現行法の規定のもとでは、法人格創設という技術的な色彩が濃く、その背後にある実体は、かならずしも直接的には考慮されていない」⁽⁴⁶⁾と理解するのが最も妥当であると考えられる。ただ、法人格が付与されているが故に有することとなる「権利義務及び財産の帰属の主体」という法的な属性は、私法上の所得の帰属主体に課税するという個人・法人を通じた所得課税の根幹にかかわるものであり、事業体課税のあり方の検討における法人課税とパス・スルー課税の線引きの基準としては最も重要なものであると考えられる。

そして、現行法人税法が基本的に法人格の有無により納税義務者を判定している根拠が、この「権利義務及び財産の帰属の主体」にあると理解すれば、現行法人税法における納税義務者の判定基準は、今日においても十分な根拠を有していると評価することができる。

(45) このような法人の属性に関する非法人との峻別の困難性について、江頭憲治郎「株式会社・有限会社法」（有斐閣 2005）24 頁では「構成員の有限責任性、訴訟当事者能力等の『法人の分離原則』を構成する各要素を『法人格の属性』と呼ぶとすれば、その属性の一部を欠く法人もあれば、その属性を一部有する非法人団体もあるわけである。種々の団体にどの属性が帰属しているかを個別に検討していくと、わが国で『法人』と呼ばれるものにものみあり非法人団体には絶対にはない属性を見つけることは難しく、他方、『法人』すべてには、①その名において権利を取得し義務を負う、②訴訟当事者能力、③自己名義の債務名義によってしか強制執行を受けないとの三属性は、最低限帰属することがわかる。」と論じられている。

(46) 幾代通「民法総則」92 頁（青林書院新社 1977）

第3節 会社法の制定による会社法制の変化

会社法では、①経済的な実質が同様なものには同様な法規整が適用されるべき、②実効性の低い法規制を見直し、規制の方を実態に合わせて規制を廃止ないし縮小する、③規制緩和を図るといった観点から、数多くの点で商法における会社法制が改正された⁽⁴⁷⁾。

本節では、本研究に直接関係する会社類型が再構築された点と会社の機関設計が弾力化された点について、その背景及び内容を概観し、それによって今後発生することが懸念される税務上の問題点を考察する。

1 会社類型の再構築と機関設計の弾力化

(1) 会社類型の再構築

旧商法における会社類型は、無限責任社員のみから構成される合名会社、無限責任社員と有限責任社員から構成される合資会社及び有限責任株主から構成される株式会社の3形態であり、これとは別に、有限会社法において有限責任社員のみから構成される有限会社の類型が認められていた。

これに対して、会社法では、我が国には有限会社に類似するような公開会社でない中小の株式会社が数多く存在しているという企業の実態を踏まえ、有限会社制度を廃止し、これを株式会社に一本化した⁽⁴⁸⁾。また、その一方で、社員の全員が有限責任の人的会社として合同会社という新しい形態の会社を創設した。その結果、会社類型としては、合名会社、合資会社、

(47) 岩原紳作「新会社法の意義と問題点」商事法務1775号12頁参照

(48) 有限会社法の廃止により、会社法施行時に現存する有限会社は、会社法の規定による株式会社(特例有限会社)として存続するものとされ、この場合、有限会社の定款、社員、持分及び出資1口は、株式会社の定款、株主、株式及び1株とみなされる(会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律(以下「関係法律整備法」という。))2①②)。なお、この特例有限会社は商号に有限会社という文字を用いなければならないため(関係法律整備法3①)、会社法施行後においても「有限会社」の名称は残る。

合同会社及び株式会社の4形態となり、このうち合名会社、合資会社及び合同会社は「持分会社」としての種類と整理された。そして、持分会社の法制度として次のような改正が行われた。

イ 一人会社の容認

旧商法では、合名会社又は合資会社の社員が一人になった場合を会社の解散事由としていたが(旧商 94)、株式会社及び有限会社については、株式又は持分の譲渡によって社員を複数にすることが可能であり、株主等が一人となっても潜在的に社団性が担保されているという理由で一人会社での存続が認められていた。しかしながら、このことは持分会社においても、一人会社となった後に、その持分の一部を譲渡することにより社員が複数になる可能性が確保されていることから、会社法では「社員が一人になった場合」が持分会社の解散事由として掲げられないこととされた(会社法 641)⁽⁴⁹⁾。

ロ 会社が無限責任社員となることの容認

旧商法では、合資会社は、原則として無限責任社員に業務執行権を帰属させ、有限責任社員は会社を代表することが認められていなかった(旧商 156)。これに対して、会社法では、同じ持分会社である合同会社は有限責任社員のみで構成されることから、すべての持分会社について、有限責任社員を含めた全社員に業務執行権を認め(会社法 590)、また、業務を執行する社員は持分会社を代表することとし(会社法 599)、社員の責任の態様を問わず社員の地位と業務執行権とを結びつけた。これに伴い、会社は他の会社の無限責任社員となることができないこととされていた規定(旧商 55)を廃止し、株式会社も含め、会社が持分会社の有

(49) (財)日本税務研究センター編「新会社法と課税問題」286頁(財經詳報社 2006)参照。なお、合資会社の有限責任社員が退社したことにより社員が無限責任社員のみとなった場合には、当該合資会社は、合名会社となる定款の変更をしたものとみなされ、また、無限責任社員が退社したことにより社員が有限責任社員のみとなった場合には、当該合資会社は合同会社となる定款の変更をしたものとみなされる(会社法 639)。

限・無限いずれの社員にもなることができることとされた（会社法 576、598）。これにより、株式会社が唯一の社員である合同会社を設立することが可能であるだけでなく、株式会社が唯一の無限責任社員である合名会社をつくることによって、社員たる株式会社の会社財産を責任の限度とする、いわば、事実上有限責任化した合名会社をつくることも可能となった。

ハ 株式会社への組織変更の容認

旧商法では、合名会社、合資会社から株式会社又は有限会社への組織変更は認められていなかったが、会社法では持分会社から株式会社へ、又は株式会社から持分会社への組織変更が認められている（会社法 743、746）⁽⁵⁰⁾。

(2) 会社の機関設計の弾力化等

イ 定款自治の原則（契約自由の原則）

持分会社においては、持分の譲渡、業務執行社員の選任、社員の退社、利益の配当、社員の損益分配割合や出資の払戻しなど、内部組織に関する事項については、原則的な取扱いがそれぞれ会社法に規定されているが、定款でこれらの事項を自由に定めることが認められており、契約自由の原則が支配し、広く定款自治に委ねられている。

ロ 会社機関設計の多様化

株式会社と有限会社とを一本化したことから、取締役会や監査役が不要であった有限会社が従前どおりの機関により運営できるようにするといった観点等から、会社の規模や公開会社か否かという基準により、数多くの種類の機関設計が用意されるとともに、取締役の人数要件も緩和された。そのため、例えば、中小で非公開会社の株式会社の場合には、会社の機関は株主総会と取締役のみで足り（取締役会、監査役はいずれ

(50) 持分会社内での会社の種類の変更は、組織変更ではなく、「定款の変更による持分会社の種類の変更」とされており（会社法 638）、また、特例有限会社が株式会社になるのは「株式会社への商号変更」となる（関係法律整備法 45）。

も不要)、この場合には、取締役の数は1人で足りることとされた。

2 会社法の施行に伴う税務上の問題点

我が国においては、いわゆる「法人成り」の現象が数多く見受けられ、そのため、実態が個人企業と異ならないような法人が極めて多い。そして、その主な理由の一つとして租税負担の軽減が挙げられている。すなわち、「法人形態をとった場合には、まず、家族構成員その他の関係者を役員や従業員とすることにより、それらの者の間に所得を分割して (income-splitting)、高い累進税率の適用を回避することができ、さらに、利益を配当に充てず、内部に留保することによって、法人税率を上廻る所得税の段階税率の適用を回避することができる。その結果、総体としての税負担は多少とも減少する。」⁽⁵¹⁾。そして、同族会社においては、利益を内部に留保して、株主の所得税を回避する傾向があることから、個人企業と同族会社との間の負担の公平を図るため、法人税法では、同族会社に対して、通常の法人税のほか、その利益の内部留保に対して特別の法人税を課してきた⁽⁵²⁾。

しかしながら、会社法において、会社の機関設計が弾力化されたこと、最低資本金制度が廃止されたこと、持分会社にも一人会社が容認されたこと、会社が他の会社の無限責任社員となることが容認されたこと、さらには、税制において、平成19年度の改正で、特定同族会社の留保金課税制度の適用対象法人から資本金1億円以下の法人が除外されたことから、今後においては、①租税負担の軽減や課税時期の繰延べを目的として、組合以上に団体性が希薄で実質的に個人企業と何ら変わらないような会社が、ごくわずかな資本金で一人会社として設立されるケースが増加することが懸念されるとともに、②グループ法人のみで合名会社を設立し、出資者の責任を事実上有限化したうえで自由な利益分配によりグループ全体として租税負担の最小化を図ると

(51) 金子・前掲注(10) 180頁

(52) 金子・前掲注(10) 402頁

いったことも容易に行い得るなどの新たな税務上の問題が生じると予想される。

そのため、このような問題に対処するといった政策的見地から、特定同族会社の留保金課税制度に代わる新たな税制として、例えば、上記①の法人のように、1人の出資者に支配され、社団としての団体性が顕在化しておらず、会社と出資者を同一視し得る法人について、パス・スルー課税を行うことにより、事実上、株主（出資者）に対して所得税又は法人税を課税するといった新たな課税体系を創設することも検討の視野に入れていく必要があると考えられる。

第2章 組合の意義及び組合事業における 組合員課税の概要

第1節 組合の意義

組合としての形態は、これまでは、民法上の組合（以下「任意組合」という。）と商法上の匿名組合が代表的なものであったが、近年、ベンチャー企業への投資、人的資産集約型の共同事業のニーズの高まりなどを背景として、無限責任組合員と有限責任組合員とから構成される投資事業有限責任組合、組合員の全員が有限責任である有限責任事業組合といった新たな責任形態の組合が創設されてきた。しかしながら、これらの新たな形態の組合に関する法律は、いずれも民法の特例として制定されており、多くの分野で民法の規定が準用されているため、組合の意義については、任意組合及び匿名組合を中心に検討し、新たな形態の組合についてはその概要について言及するにとどめる。

1 任意組合

任意組合は、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約する契約により成立する（民 667）。つまり、特定の事業を共同経営するという約束に限りこれを組合契約とするものであり⁽⁵³⁾、この場合の事業の種類や事業経営の目的は問わない。

(1) 事業体としての団体性

任意組合の成立の要件として、各組合員は相互に出資の債務を負担する。その場合の出資の目的は金銭その他の財産のほか、信用及び労務もその対象となり得る。そして、その債務は組合としての共同事業を行うための給付を内容とするものである。したがって、この場合の債務は、「組合員間の関係ではあるが債権関係とは異なる、同一目的のための共同、団体の関係

(53) 三宅正男「契約法(各論)下巻」1105頁（青林書院1988）

の成立である」⁽⁵⁴⁾。

なお、この場合の組合の団体性については、法人となり得る「社団」とは区別される。すなわち、「社団は、社会関係において、全一体として現われ、その構成分子たる個人が全く重要性を失っているのに対し、組合は構成分子たる個人がなお独立の存在を有し、ただ、共同目的を達成するために必要な限度で統制され、そこに団体性を取得するに過ぎない。」⁽⁵⁵⁾からである。

しかしながら、一口に組合といっても組合員数や意思決定の方法（全員一致又は多数決等）により、組合の団体性の程度は、単なる人の集合体にすぎないものから社団に限りなく近いものまで千差万別であり、また、一方において、合名会社のように、対外的関係や財産の帰属の面では社団性を有するものの、内部関係（会社と社員の関係）では組合と何ら変わらず、組合以上の団体としての強固性が求められていないにもかかわらず、法律により社団とされているものが存在している。したがって、税務上の取扱いにおいても、団体性の強弱をもって社団と組合を峻別し得るものではないといえよう。

（２）業務執行における共同事業性

任意組合は各組合員が共同して事業を営むものであるから、組合の業務を執行する権利は組合員全員に共同的に帰属するが、組合契約や組合員全員の合意により業務執行者を選任することができる（民 671、672）。そして、この業務執行者を選任した場合には、業務執行権は業務執行者に集約され、他の組合員は業務執行権を有しないこととなり、この場合には組合員間の共同事業性は希薄なものとなる。しかしながら、民法が、このような場合であっても組合としての本質を失わないとしているのは、業務執行者以外の組合員に業務及び組合財産の状況を検査する権利が認められていることによるものである（民 673）。つまり、任意組合における共同事業の

(54) 三宅・前掲注 (53) 1125 頁

(55) 我妻榮「債権各論中巻二〈民法講義 V 3〉」754 頁（岩波書店 1962）

ために有する組合員の権利は「各成員が相互に直接に組合業務の執行に関与する権利」であり⁽⁵⁶⁾、そして、民法は、組合員の関与の程度に様々な態様があることを予定しているので、その関与の程度が希薄であるとしても、そのことをもって私法上は組合としての性格を失うことにはならないのである。したがって、税務上の取扱いにおいても、一部の組合員に業務執行権が集約されているために、組合員の共同事業性が希薄であることを根拠に、組合の存在を否定することはできないものと考えられる⁽⁵⁷⁾。

(3) 組合財産の組合員からの独立性

組合契約により各組合員が出資した財産（金銭・動産・不動産・債権・各種の無体財産権等）、組合の業務執行によって取得した財産、これらの財産から生じた果実や請求権及び組合の債務は組合財産を構成する。

任意組合は団体であるとはいえ、完全に組合員から独立した存在ではなく、あくまで各組合員が主体性を保持したまま結合する団体であり、このような人的結合体としての団体の基礎を成すのが組合財産である。組合財産が組合員の固有の財産と区分して認識されるのは、「組合が団体として取引の場に現れる以上、組合自体の財産が相手方の債権のために担保財産とされるのが常態である」⁽⁵⁸⁾からであり、そのため、民法では、組合財産は組合員全員の共有に帰属するという法律構成を採りながら（民 668）、一部の組合員が組合財産の分割を請求することや組合財産上の持分を処分する

(56) 三宅・前掲注 (53) 1126 頁

(57) 任意組合による航空機リース事業の損失は利益配当契約による雑所得の損失に該当するとして損益通算を否認した課税処分が争われた裁判例（平成 16 年 10 月 28 名古屋地裁判決（判例タイムズ 1204 号 224 頁）、平成 17 年 10 月 27 日名古屋高裁判決）の評釈で、大淵博義「任意組合による航空機リース事業の損失は利益配当契約による雑所得の損失として損益通算を否認した課税処分の可否（上）」税務事例 37 卷 7 号 9 頁では、「民法上の組合として共同事業の一つの形態として、民法が業務執行組合員を選任して行う組合事業を予定し、そして、この場合、一般組合員は直接的な業務執行に従事しないものの、組合の共同事業の構成員としての当該権能（検査権と解任権）が存在する以上、税法の立法的手当てもなく、民法上の組合としての法的性格を否定することは許されない」と論じられている。

(58) 品川孝次「新版注釈民法(17)」58 頁(有斐閣 2003)

ことを禁止するとともに(民 676)、組合の債務者がその債務を組合員に対する債権と相殺することを禁止することにより(民 677)、組合員各自の組合財産に対する自由な支配権を否定し、組合財産のある程度の独立性を認めている⁽⁵⁹⁾。ただ、この場合の「組合財産の独立性」については、組合員の私的財産と区別され、組合員の全員に合手的に帰属する⁽⁶⁰⁾という意味において各組合員の私的財産から独立していると理解するのが相当であり、総社員の総有に属し当然には財産に対する共有持分権を有することにはならない権利能力なき社団の場合の財産の帰属関係と大きく異なるものであるということができよう⁽⁶¹⁾。

(4) 組合員の責任

任意組合における組合の債務は総組合員に共同に帰属する。そのため、当該債務については、総組合員が共同の債務者となって、組合財産を引当とする責任を負うが、これと並んで、各組合員は、個人財産を引当とする個人的債務ないし責任を負担する⁽⁶²⁾。この場合における組合員の個人的債務は、組合財産で組合債務を完済できない場合の補充的責任か否かについては、組合員の全員の合意があれば組合財産を分割できることを理由として組合員の責任の補充性を否定するのが通説である⁽⁶³⁾。

(59) 組合財産に関する民法の規定の意義について、裁判例では「組合ハ・・・ノ契約関係ニ外ナラザルガ・・・民法ガ契約関係タル組合ニ一種ノ団体性ヲ認め組合財産ノ性質ニ付テモ普通ノ共有ト異ニシ・・・一種ノ団体財産タル特質ヲ帶有セシメタルモノ」(大判昭7.12.10民集11号2313頁)、「組合員個人ノ他ノ財産ト離レ別ニ一団ヲ為シテ存スル特別財産」(大判昭11.2.25民集15号281頁)であると判示されている。

(60) 品川・前掲注(58)88頁

(61) 最判昭32.11.14(民集11巻12号1943頁)では、「権利能力なき社団の財産は、実質的には社団を構成する総社員の所謂総有に属するものであるから、総社員の同意をもって、総有の廃止その他右財産の処分に関する定めのない限り、現社員及び元社員は、当然には、右財産に関し、共有の持分権又は分割請求権を有するものではないと解するのが相当である。」と判示されている。

(62) 品川・前掲注(58)88～89頁

(63) 三宅・前掲注(53)1161頁

そして、この場合の個人的責任は、分割された割合（損失分担割合）による無限の人的責任である。無限責任の根拠としては、組合事業は全組合員の共同事業であるから、「組合の運営の主体である組合員の全員が、組合活動に伴う債務につき人的責任ないし無限責任を負うのは、自己責任の原理、ないし自己の財産を運用して利益をうける者は損失をも負担すべしとの原理からいって、当然の理である。」⁽⁶⁴⁾という考え方がある。しかしながら、任意組合の特例として、全部又は一部の組合員が有限責任である組合形態が認められてきたことからすれば、組合員の無限責任という要素は絶対的なものではなく、組合に対する債権者との間で生ずる弊害を除去し得る手当てが講じられれば組合員の責任を有限化することができるのであり、有限責任制と組合とは必ずしも矛盾するものではないと解するのが相当である。

(5) 組合損益の分配

組合事業から生じた損益は、直接には組合財産を構成し、組合員全員に共有的に帰属することとなるが、組合契約により、利益は各組合員に分配され、損失は各組合員がこれを分担するのが一般的である。この場合の損益の意義については、組合契約に何らの定めもないときは、貸借対照表上の損益（貸借対照表における純資産額が資本を超える場合のその超える額が利益、後者が前者を超える場合のその超える額が損失）ではなく、特定の営業年度の損益（特定の営業年度の期首と期末における純資産を比較して計算される損益）と解するのが通説のようである⁽⁶⁵⁾。そして、この場合の損益の分配割合については、出資割合にかかわらず組合契約等において自由に取り決めることができ、民法では、組合契約等で損益分配割合を定めなかったときは各組合員の出資の価額に応じること、利益又は損失についてのみ分配割合を定めたときは、その割合は利益又は損失に共通である

(64) 品川・前掲注 (58) 130 頁

(65) 品川・前掲注 (58) 127 頁

と推定する旨を定めている(民 674)⁽⁶⁶⁾。

なお、出資割合と異なる割合で利益を分配できる点は、持分会社においても同様である。

2 匿名組合

商法における匿名組合契約とは、当事者の一方(以下「匿名組合員」という。)が相手方(以下「営業者」という。)の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配することを約する契約である(商 535)。

(1) 匿名組合契約の法的性格

匿名組合契約により営まれる事業は、法的には営業者の単独事業であって、匿名組合員の出資は営業者の財産に属し(商 536①)、匿名組合員には持分の観念はなく、営業者の行為につき第三者に対して権利義務を有することはない(商 536④)。また、匿名組合員は、営業者に対し契約上の所定の出資義務を負い(出資の目的は金銭その他の財産に限られ、信用及び労務は認められない)、これに対応する営業利益分配請求権を有する。さらに、業務については、営業者は、契約の定めるところに従い匿名組合員の出資を使用して営業を遂行する権利及び義務を負い(商 535)、匿名組合員は、契約の定めるところに従い営業を継続執行すべきことを請求する権利を有するが、自らが業務を執行する権利や営業を代表する権利はなく、営業者の業務及び財産の状況を検査する権利が認められているにすぎない(商 539)。ただし、特約により、営業者が匿名組合員に業務の執行に参与する権利を認めることや匿名組合員に損失分担を求めることを排除することも可能である。

また、匿名組合契約は営業者と一の匿名組合員との間で成立するため、匿名組合員が複数の場合には、匿名組合員の数だけの複数の匿名組合契約が存在することとなる。そのため、匿名組合においては、匿名組合員間に

(66) 判例では、組合員のうち損失を分担しない者がいることを組合契約の中で定めても差し支えないと判示している(大判明 44. 12. 26 民録 17 号 916 頁)。

は何らの法律関係は存せず、組合財産も形成されないため、任意組合のような団体性は存在しないといえよう。

(2) 匿名組合員の出資の性格

匿名組合員から拠出された出資金は営業者の財産に属するが、営業者においては、貸借対照表上、これを資本金とはせず、「長期預かり金」に計上されているのが一般的であり、営業者の資本金は営業者の株式会社(又は有限会社)としての「資本金」であり、商業登記簿の資本金と一致している⁽⁶⁷⁾。これは、商法第542条において「匿名組合契約が終了したときは、営業者は、匿名組合員にその出資の価額を返還しなければならない。」と規定されており、営業者の解散の有無に関わらず組合事業終了時に出資金を返還する義務が課されていることによるものと考えられる。

そのため、当事者間における匿名組合員の出資の性格については、①資産所有権の完全な移転、②信託、③信託的譲渡、④一種独特な契約とする諸説が存するが⁽⁶⁸⁾、現在では、④が通説のようである⁽⁶⁹⁾。

(3) 匿名組合事業の共同事業性

匿名組合事業は、法律上は、営業者の単独事業である点において、共同事業が組合組成の要件とされている任意組合と法制上の相違がある。しかしながら、金融業を営む営業者が多数の匿名組合員から出資を募り、損益を度外視して一定時期に一定率の利益分配することを約した契約について、その内容が匿名組合契約か消費寄託契約かが争われた事件⁽⁷⁰⁾において、その判断のひとつとして、組合員の監視権等の営業への関与権を与えていないものは匿名組合とはいえないと判示されており、また、この場合の「営業への関与権の有無」について、最高裁の判例⁽⁷¹⁾では、商法上の匿名組合

(67) さくら総合事務所編著「SPC&匿名組合の法律・会計税務と評価[第3版]」433頁(清文社2006)

(68) さくら総合事務所・前掲注(67)294頁

(69) 石井照久・鴻常夫「商行為法上巻」96頁(勁草書房1974)

(70) 東京地判昭32.7.26金融法務事情150号13頁

(71) 最判昭36.10.27民集15巻9号2357頁

契約というためには、匿名組合員における事業への参加意思を要すると判示されていることからすれば、程度の問題はともかくとして、匿名組合においても、共同事業性が求められているということができ、その場合の「共同事業」は、匿名組合員が隠れた事業者として監視権等の行使などにより事業に参加することと整理することができよう⁽⁷²⁾。すなわち、典型的な匿名組合契約における共同事業性は、特定の組合員に業務執行権を与え他の組合員が業務検査権の行使として組合事業に関与している場合の任意組合における共同事業性に類するものといえることができる。

しかしながら、実際に組成されている匿名組合は、匿名組合員が自己の名を使用させたうえで営業者に事業を営ませるなど、対内的にはもちろんのこと対外的にも共同事業であると知り得るような共同事業性の強いものから、いわゆる航空機のレバレッジド・リースに利用された匿名組合のように、匿名組合員は、営業者に航空機を保有・リースさせ、その損益を自らに帰属させることによって節税効果を図ることを目的として出資しているだけで、事業への参画の意思が希薄なものまで、その実態は千差万別である⁽⁷³⁾。

(4) 匿名組合員の責任

匿名組合事業は、営業者の単独事業であるから、匿名組合員は、特約がない限り、出資額を超えて損失の分担を負わない。ただし、自己の氏名を営業者の商号中に用いたり、自己の商号を営業者の商号として使用することを許諾したときは、その使用以後に生じた債務については、営業者と連帯して弁済する責任を負う（商 537）。

(72) この判決において、所得税法上の「匿名組合に準ずる契約」であるためには、出資者が隠れた事業者として事業に参加しその利益の配当を受ける意思を有することを要すると判示されている。

(73) 匿名組合の類型については、山崎昇「匿名組合と国際税務」（税務大学校論叢 52号 282頁）に詳しい。

(5) 組合事業の利益の分配

匿名組合員は営業利益分配請求権を有するが、この場合の利益は、匿名組合には株式会社における配当制限や有限責任事業組合における利益分配制限のような制約はないので、各営業年度における営業による財産増加額（評価益は除く）そのものである。利益分配割合は、通常は契約で定められるが、別段の定めがないときは、任意組合に関する規定（民 674）を類推し、出資額の割合による。もっとも、営業者には出資の観念はないため、その営業に供された財産及び労力を適正に評価し、匿名組合員の出資額と対比して分配割合を決めることとなる。また、営業年度の終りに利益があったときは、匿名組合員は当然に利益分配請求権を取得する。この場合には、営業者は営業遂行上の必要を理由としてその支払を拒むことは許されないと解されている⁽⁷⁴⁾。

また、損失が生じた場合には、特約がない限り、出資額の範囲で匿名組合員に損失も分担され、この場合の損失の分担の割合も、別段の定めがない限り利益分配の割合と共通なものとして推定される⁽⁷⁵⁾。

(6) 他の事業体との類似性

匿名組合においては、営業者は事業経営者として無限責任を負い、匿名組合員は資金供給者として有限責任を負う。この点で業務を執行する無限責任社員と業務執行権を有しない有限責任社員から構成される従前の合資会社と類似するが、匿名組合は外部に対して営業者のみの営業が存在し、匿名組合員は営業者の営業に出資するにすぎないのに対して、合資会社の有限責任社員はあくまで社員として企業に関与する点において本質的な差

(74) 石井・鴻・前掲注 (69) 99 頁

(75) 石井・鴻・前掲注 (69) 98 頁。なお、匿名組合事業において損失が生じた場合には、匿名組合員の負担すべき額だけ匿名組合員に損失が分配されるが、匿名組合員は、特約がない限り、その出資財産のみをもって営業の危険を負担するのであるから、新たに財産の拠出を求められるものではない。したがって、出資額を超える損失分配があった場合には、特約がない限り、その出資額を超える損失は営業者の負担となる。

異がある。また、組合員の責任形態では以下で論ずる投資事業有限責任組合とも類似性が認められるが、投資事業有限責任組合は民法上の組合の特例として創設されたもので任意組合とほぼ類似する属性を有する組合であるから、任意組合との相違点と同様な違いが認められる。

さらに、匿名組合は法律적으로는営業者の単独事業であり、営業者と匿名組合員との間には団体的法律関係は存せず、また、匿名組合員の出資の移転を対内関係において信託法上の信託行為と解し、営業者は受託者としての善管注意義務を負うとする見解がある⁽⁷⁶⁾ように、出資財産の帰属の法的関係においては、自益信託における受託者と委託者(受益者)との関係に非常に類似する事業形態であるといえることができる。

3 近年における組合形態の多様化

(1) 投資事業有限責任組合(L P S)

投資家から資金を集め、投資先企業に対し出資の形で資金を供給することを目的とした組合(投資事業組合)は、1980年代前半から組成されているが、当初は任意組合が活用されていた。しかしながら、任意組合の場合は、投資家(組合員)は無限責任を負うため、十分に資金を集めることができないという限界があり、特にベンチャー振興の観点から、いわゆるベンチャーファンドのために有限責任制の組合の設立の声が高まり、平成10年に民法の特例として「中小企業等投資事業有限責任組合契約に関する法律」が制定され、これにより中小ベンチャー企業に対する出資を目的とした有限責任制の投資事業組合である中小企業等投資事業有限責任組合が創設され、平成14年及び15年の改正により、投資先が有限会社、匿名組合、産業活力再生特別措置法の認定企業など一定の要件を満たす事業再生企業に拡大されてきた。

その後、出資先であるベンチャー企業から、出資のほか、短期のつなぎ

(76) 田中誠二「商行為法」151～152頁(千倉書房1954)

融資の要請が高まってきたほか、デット・エクイティー・スワップによる幅広い企業の再生など、ベンチャー企業支援形態の多様化やファンド主導の多様な事業再生形態が出現し、ファンドの事業内容のニーズが、公開・未公開や規模の大小を問わず、広く企業の株式一般になったほか、資金供給の目的が融資や債権取得にまで拡大してきた。

このような経緯を踏まえて、平成16年に中小企業等投資事業有限責任組合契約に関する法律が「投資事業有限責任組合契約に関する法律」(以下「LPS法」という。)に衣替えされ、①ファンドの対象を大企業や公開企業にまで拡大するとともに、②出資のほか融資や金銭債権、社債の取得ができることとされた。そして、この法律により組成される組合が投資事業有限責任組合(以下「LPS」という。)である。

LPSは組合業務を執行する無限責任組合員⁽⁷⁷⁾と業務執行権を有しない有限責任組合員とから構成され(LPS法2)、無限責任組合員は自己の名で組合のために法律行為を行うことができる。また、有限責任制が導入されたことに伴い、組合債権者の保護の観点から、組合の登記制度が創設され、「投資事業有限責任組合」の名称で登記することを義務づけ、第三者が任意組合と明確に区分できる措置が講じられている(LPS法18)。

さらに、同様の趣旨から、組合員の出資は債務の引当てになり得る金銭その他の財産に限定され(任意組合のような労務の出資は認められない)、組合員は1口以上の出資義務を負う(LPS法6)ほか、財務諸表等の備付義務や閲覧させる義務(LPS法8)が規定されている。

なお、組合事業から生じた損益の分配については、民法第674条(組合員の損益分配の割合)の規定が準用されているので、組合契約等により出資割合と異なる分配割合を定めることができる。ただし、組合債権者に対する責任財産の維持を図る観点から、貸借対照表上の純資産額を超えて分

(77) 民法上の組合における組合員は分割無限責任であるのに対して、LPSにおける無限責任は、無限責任組合員全員の連帯無限責任であるため、LPSの債権者は無限責任組合員各々に対し、持分の割合によらず債権全額を請求し得る。

配することを禁止し、有限責任組員がこれに反して分配を受けた場合には、分配を受けた金額の範囲内において、組合の債務を弁済する責任を負うこととされている（L P S法10）。

（2）有限責任事業組合（L L P）

近年、情報化や知識経済の進展により、企業の競争環境が大きく変化する中で、我が国の有する熟練した技術力や、優れた知識・ノウハウ等を競争力強化に活用する必要性が高まっている。このため、株式会社のように貸借対照表上の出資額を基礎に意思決定や利益分配のルールが決定され、出資額が多い者ほど大きな意思決定権限と利益分配を享受できるという建付けではなく、貸借対照表には計上し得ない人的資産を勘案し、出資額に比例しない柔軟なルールの設定が可能な組織形態の有用性が強く認識されてきた⁽⁷⁸⁾。そこで注目されたのが、外国におけるL L Pのような構成員全員の有限責任制が担保され、かつ、パス・スルー課税される新たな組織体である。

このような経緯を経て、平成17年に、民法の特例として「有限責任事業組合契約に関する法律」（以下「L L P法」という。）が制定され、この法律により組成される組合が有限責任事業組合（以下「L L P」という。）である⁽⁷⁹⁾。L L Pは、①出資者全員が有限責任、②柔軟な意思決定や損益分配、③パス・スルー課税という特徴を備えた新たな形態の組合であり、この3つの特徴の具体的な内容及びL L Pと最も類似する会社形態である

(78) 篠原倫太郎「有限責任事業組合契約に関する法律の概要」商事法務1735号6頁

(79) 経済産業省が本年5月に公表した資料によると、L L P法の施行日（平成17年8月1日）から平成18年12月までの17ヶ月間で1,661件のL L Pが設立されており、これを業種別にみると、サービス業が全体の約7割を占めており、特に、経営コンサルタント業、不動産鑑定業、個人教授所、土木建築サービス業、機械設計業、技術提供業などの「専門サービス業」で約5割を占めている。また、組員数で見ると、2名(社)が40%、3名(社)から5名(社)が40%、5名(社)から9名(社)が14%と少数の組員の連携が主体となっており、10名以上の組員から構成されているものは6%にとどまっている。経済産業省経済産業政策局産業組織課「L L P（有限責任事業組合）の設立状況」（経済産業省HP）

合同会社との相違点は次のとおりである。

イ LLPの特徴

(イ) 組合員全員の有限責任制

任意組合では、組合の事業活動によって生じた債務について、各組合員が損失分担の割合に応じて分割無限責任を負う（民法675）。これに対して、LLPでは、組合の債務に対する各組合員の責任を「出資の価額」に限定し、組合員の有限責任制が採用されている（LLP法15）。なお、この場合の「出資の価額」とは、各組合員から実際に払い込まれた出資の金額ではなく、それにLLPの事業活動によって増減した組合財産を加味したところの、いわゆる出資持分金額を意味する。

なお、出資者全員の有限責任制を導入する見返りとして、債権者保護の観点から、LPと同様に、①有限責任事業組合契約の登記制度（LLP法57）、②財務諸表の開示義務（LLP法31）、③設立時の出資金の全額払込み規制（LLP法3）、④労務出資の禁止（LLP法11）、⑤組合財産の分配規制に関する規定（LLP法34）が置かれている。

(ロ) 柔軟な意思決定や損益分配（定款自治の原則）

LLPでは、任意組合と同様に、業務執行の決定は原則として組合員全員で行い（LLP法11）、全員が業務執行に参加し、業務執行者に対する監視は組合員間で柔軟に決定することができ、業務執行者に対する監視機関の設置は義務づけられていない。また、損益分配については原則として出資比率に応じて行うものの、出資比率と異なる比率での損益分配を行うことを認め（LLP法33）、これにより各組合員の労務、知的財産といった人的貢献を損益分配の割合に反映させることが可能となっている。

(ハ) パス・スルー課税

LLPが組合形態の事業体として組成された最大の理由は、組合事業で稼得した所得がパス・スルー課税されるという点にあるということができる。すなわち、LLPは合同会社に極めて類似する事業体で

あるが、合同会社は、会社法上の会社であるため、法人課税の対象となり、そのため、会社に対する法人課税と出資者に対する配当課税といういわゆる配当二重課税の問題が生じ、さらには、損失が出資者に分配されないこととなる。これに対して、組合形態の場合には、組合には法人格がないため、組合に法人課税されず、組合の構成員である組合員に直接課税され、また、損失についても分配できる。

そして、LLP法では、LLPが真にパス・スルー課税される事業体であることを法制上も明確にするという観点から、重要な意思決定については全員一致を必要とし（LLP法 12）、また、全組合員が何らかの業務執行に携わっていく必要があることとされており（LLP法 13）、組合の成立の要件である共同事業性について、任意組合よりも厳格な共同事業が求められている。

ロ 合同会社との相違点

合同会社に加えてLLPが創設された主たる要因が上記イ（ハ）の点にあることから明らかなように、イ（イ）及び（ロ）の特徴は合同会社と共通するものであるが、両者には、会社と組合の違いから導かれる次のような相違点がある⁽⁸⁰⁾。

- (イ) 合同会社は法人格を有しているので、対外的関係において、相対的に法的安定性が高い。
- (ロ) 合同会社においては必ずしも全社員が業務執行を担当する必要はないが、LLPではすべての組合員が何らかの形で業務の執行に携わることが必要である。
- (ハ) 合同会社は構成員が1人であっても存続が可能であるが、LLPは構成員が1人では存続することができない。
- (ニ) 合同会社は株式会社との間での組織変更が可能であるが、LLPは株式会社等の会社との間での組織変更は認められない。

(80) 江頭憲治郎・武井一浩編「閉鎖会社」238頁（商事法務2005号）

- (ホ) 合同会社は、他の会社との間で合併等の組織再編行為を行うことが可能であるが、LLPは会社との間における組織再編行為は認められない。

第2節 組合員課税の概要

1 任意組合等における組合員課税

- (1) 任意組合等の組合事業から生ずる利益等の帰属(法基通 14-1-1、所基通 36・37 共-19)

任意組合等(任意組合、LPS、LLP及び外国におけるこれらに類するものをいう。)は、組合員同士の一種の契約関係であっていずれも法人格を有さず、また、人格のない社団等にも該当しないから、組合自体は納税義務者とはならない。また、任意組合等においては、組合財産は総組合員の共有(共有)に属していることに加え、損益分配割合の定め(その定めがない場合には出資割合)があることから組合収益の増加が各組合員の収益の増加として認識され、さらに、各組合員は組合債務に対し直接責任を負うことなどから、組合事業から生ずる利益等は、各組合員に直接帰属することとされている⁽⁸¹⁾。

- (2) 任意組合等の組合事業から受ける利益等の帰属の時期(法基通 14-1-1の2、所基通 36・37 共-19の2)

組合事業に係る利益又は損失のうち分配割合(組合契約により定める損益分配の割合又は民法第674条、LPS法第16条及びLLP法第33条の規定による損益分配の割合)に応じて利益の分配を受けるべき金額又は損失の負担をすべき金額は、現実の損益の分配の有無にかかわらず、各組合員の各事業年度(各年分)に対応する組合事業に係る個々の損益を計算して各組合員の当該事業年度(年分)の益金の額(総収入金額)又は損金の

(81) 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説[四訂版]」1150頁(税務研究会2006)

額（必要経費）に算入することとされている。これは、(1)のとおり、組合財産が総組合員の共有に属すること（民 668）から、組合に損益が生じれば、それが実際に組合員に分配されずに組合内部に留保されていても、各組合員が有する持分に財産の増加（又は減少）が反映されるという意味で、任意組合等の組合事業から生ずる利益等が各組合員に直接帰属するという考え方に立つものと考えられる⁽⁸²⁾。

ただし、実務上の事務負担や簡便性への配慮から、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、当該組合員への個々の損益の帰属が当該損益発生後1年以内である場合には、当該組合事業の計算期間を基として計算し、当該計算期間の終了の日の属する組合員の事業年度（年分）の益金の額（総収入金額）又は損金の額（必要経費）に算入することとされている。

ところで、通達では、組合員に帰属することとされた損益が出資持分との関係でどのように調整されるのか、又は現実に利益の分配又は損失の負担をした場合に新たな課税関係が生じるのかについて何ら言及されていないので、その点について付言しておく。民法上の組合契約等による組合事業に係る損失がある場合の課税の特例制度（措法 67 の 12）において、特定組合員が、組合事業について債務を弁済する責任の限度が実質的に組合財産の価額とされている場合には、その特定組合員の組合損失額のうち「調整出資金額」を超える部分の金額は損金の額に算入されないこととされている。そして、この場合の「調整出資金額」は、当初出資金額及び追加出資の金額と組合事業に係る利益積立金額の合計額から出資の払戻し又は利益の分配額を減算した金額、すなわち、税務上の簿価純資産価額に相当す

(82) この点について、高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察－課税時期、所得種類、帰属を中心として－」税法学 543 号 59 頁以下では、実現主義、権利確定主義の観点から、組合が所得を稼得し、経済的価値の流入が組合にあったとしても、組合員はその経済的価値を自由に管理支配ないし処分できないことから、この段階では組合員には所得は実現していないと考えるべきではないかと、現行の取扱いに疑問を呈している。

る金額とされている。この規定は、組合事業から生じた損益が分配割合に応じて各組員に分配された場合には、各組員においては、それが利益の場合には出資金の額に加算し、損失の場合には出資金の額から減算するとともに、現実には利益の分配を受けた場合には、これを直前の出資金の額から減算し、損失を負担した場合には、これを出資金の額に加算することとなる（したがって、この段階では新たな課税関係は生じない。）ことを前提としているということが出来る。

(3) 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(法基通14-1-2、所基通36・37共-20)

組員が任意組合等の組合事業から分配を受けるべき利益等の額は、原則として次のイの方法により計算するが、継続適用を条件として、(さらに、法人組員の場合には多額の減価償却費の前倒し計上などの課税上の弊害がない限り) ロ又はハの方法により計算することが認められている⁽⁸³⁾。

イ 総額方式

この方式は、組合事業から生ずる利益又は損失が各組員に直接帰属するという基本的な考え方に従い、組合事業の資産、負債、収益及び費用のすべてについて、分配割合により計算される額を各組員の資産、負債、収益及び費用として認識する方法である。この方法による場合には、各組員は、組合事業の取引等について、受取配当等の益金不算入

(83) なお、小山・前掲注(81)の法基通14-1-2の解説において、LLPの場合には、LLP法において、組合の貸借対照表及び損益計算書の各部の各科目の金額及び当該金額の組員別の金額を記載した会計帳簿の写しが各組員に交付されることを根拠に、LLPの組員の損益計算は、「事実上、総額方式によることとなる」としているが、この会計帳簿の写しは各組員が自己の損益計算を行うための基礎となるものにならず、また、会計基準では、原則として純額方式によることとされている(平成18年9月8日付企業会計基準委員会実務対応報告第21号「有限責任事業組合及び合同会社に対する出資者の会計処理に関する実務上の取扱い」Q1)ことからしても、会計帳簿の写しの交付に関する規定により損益計算の方法が総額方式に限定されると解するのは適当ではないと考えられる。

(配当控除)、所得税額控除、引当金や準備金に関する規定の適用が認められる。

ロ 中間方式

この方式は、組合事業の損益項目（収入、その収入に係る原価及び費用並びに損失）の額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である。この方法による場合には、組合の損益項目の内容は組合員の帳簿に反映するため、各組合員は、組合事業の取引等について、受取配当等の益金不算入（配当控除）、所得税額控除等の規定の適用は認められるが、組合の資産・負債の内容は組合員の帳簿に反映しないため、引当金や準備金に関する規定の適用は認められない。

ハ 純額方式

この方式は、組合事業について計算される利益の額又は損失の額だけをその分配割合に応じて各組合員に分配又は負担させる方法である。この方法は、組合損益の計算戻だけを組合員の損益として認識し、組合の損益・資産・負債の内容が組合員の帳簿に反映しないため、各組合員は、組合事業の取引等について、受取配当等の益金不算入（配当控除）、所得税額控除、引当金や準備金に関する規定の適用は認められない。なお、この方式による場合であっても、組合員が法人で、組合事業の支出金額のうちに寄附金又は交際費の額があるときは、組合事業を資本又は出資を有しない法人とみなして損金不算入額を計算し、これを各組合員に配分することとされている。

(4) 個人組合員の所得区分(所基通 36・37 共-20)

個人の組合員が組合事業から生じた損益について、純額方式により所得の計算を行う場合には、その所得区分は、組合事業の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれか一の所得とされている。そのため、この方式による以上は、所得区分をどのように決定しようとしても、そもそもの所得の性質と組合員に伝えられる所得の性

質が乖離することは止むを得ない⁽⁸⁴⁾という側面を有している。また、総額方式又は中間方式の場合の所得区分については、通達では必ずしも明確ではないが、これらの方式は、組合の収入金額、支出金額等を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式であるから、組合段階での個々の収入・支出等の内容に応じて各種の所得として分類されるものと解される。

2 匿名組合における営業者及び匿名組合員に対する課税

(1) 匿名組合員が法人の場合の課税関係

法人の匿名組合員は、現実の損益の分配の有無にかかわらず、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組合の計算期間の末日の属する事業年度の益金の額又は損失の額に算入することとされている（法基通 14-1-3）。匿名組合員の出資は営業者の財産に属し、組合事業は営業者の単独事業として行われ、その結果生じた損益が損益分配割合により、営業年度単位で匿名組合員に分配されるのであるから、匿名組合員における所得金額の計算の方法としては、任意組合等の場合における純額方式しか認められていない。

また、営業者の所得金額の計算に当たっては、匿名組合員に分配すべき利益の額は損金の額に、負担させるべき損失の額は益金の額に算入することとされている（法基通 14-1-3）。なお、平成 17 年 12 月の法人税基本通達の一部改正前においては、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控除した後の金額を益金の額又は損金の額に算入すると定められていたが、同年の改正後においては、匿名組合事業について生じた利益(又は損失)の額は、その全額がいったん営業者に帰属するという構成が採られ、そのうえで、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と改められた。その

(84) 佐藤・前掲注 (3) 38 頁

ため、営業者が支出した費用等の中に寄附金又は交際費の額があるときは、改正前は任意組合の場合と同様に匿名組合を資本金又は出資を有しない法人とみなして損金不算入額の計算を行い、これを分配割合に応じて匿名組合員にも配分することとされていたのに対して、改正後では、営業者がこれらの費用の全額を負担するものとして損金不算入額の計算を行って営業者の所得金額を計算し、匿名組合員には損金不算入額を配分しないこととされている。

(2) 匿名組合員が個人の場合の課税関係

個人の匿名組合員が営業者から受ける損益の分配の帰属の時期については、法人の場合のように通達では明確にされていないが、「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から、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り、当該金額が総収入金額に算入される」と解説されている⁽⁸⁵⁾ことから、分配を受けるべき損益の帰属の時期は、匿名組合員が法人の場合と同様に、組合の計算期間の末日となるものと考えられる。

また、個人の匿名組合員が営業者から受ける利益の分配は、原則として雑所得とされるが、匿名組合員が営業者の営む事業に係る重要な業務決定を行っているなど組合事業を営業者と共に経営していると認められる場合には、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され、営業者から受ける利益の分配が、営業の利益の有無にかかわらず一定額又は出資額に対する一定割合によるものである場合には、その分配は金銭の貸付けから生じた所得とされている（所基通 36・37 共-21）。この所得区分は平成 17 年の通達改正後のものであり、同年の改正前は、原則として、営

(85) 国税庁 HP「平成 18 年 1 月 27 日付個人課税情報第 2 号『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)』」57 頁参照

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されていた。

また、業者の所得計算については、匿名組合員に分配する利益の額が必要経費に算入される（所基通 36・37 共-21 の 2）。

(3) 税務上の取扱いにおける基本的な考え方の変更

上記(1)及び(2)から明らかなように、平成 17 年の法人税基本通達及び所得税基本通達の改正を契機として、匿名組合事業に係る税務上の取扱いに係る基本的な考え方に変更されたと評価し得る。

すなわち、従前は、匿名組合員が法人、個人いずれの場合においても、匿名組合事業が任意組合と同様に共同事業であるという経済的な側面を重視し、大枠において任意組合の場合と同様に、共同事業から生じた損益に係る取扱いとなっていた。

しかしながら、同年の法人税基本通達の改正は、匿名組合事業は業者の単独事業であるから、共同事業性の濃淡という個々の組合の経済的実態にかかわらず、すべての場合について、匿名組合事業に係る損益は、あくまで業者にいったん帰属し、そのうえで匿名組合契約に従った匿名組合員に対する損益の分配金を益金（損金）の額に算入するものとし、匿名組合契約における業者と匿名組合員との間の私法上の法律関係を適切に反映する内容となっている。

また、所得税基本通達の改正は、匿名組合員が組合財産について共有持分を有しないという法的側面と最近の匿名組合の実態が多く匿名組合員から事業資金の出資を募る手段として用いられる出資・投資の対価という側面が強いことから、これを原則として雑所得とするとともに、真に共同事業性が認められるものだけに限り従前と同様の所得区分としたものであると理解することができる⁽⁸⁶⁾。

(86) 国税庁・前掲注 (85) 20 頁参照

3 近年における組合課税に係る税制上の措置

(1) 組合契約を利用した租税回避への対応

近年、組合契約に基づいて行った事業から生じた損失を利用して課税所得の圧縮(課税の繰延べ)を図るといった租税回避行為が顕在化してきたことを受け⁽⁸⁷⁾、平成 17 年度の税制改正において、民法上の組合契約等に係る組合員の所得計算において次の措置が講じられた。

イ 民法組合等の特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例

この制度は、所得税法においては、不動産所得を生ずべき任意組合等の事業に係る個人の特定組合員の組合損失をないものとみなすものであり(措法 41 の 4 の 2)⁽⁸⁸⁾、また、法人税法においては、①組合債務の責任の限度が実質的に組合財産の価額とされている場合等には、組合損失のうち特定組合員の調整出資金額を超える部分の金額を損金不算入とし、②収益保証契約が締結されている等により組合事業が実質的に欠損にならないことが明らかな場合には、組合損失の全額を損金不算入とするものである(措法 67 の 12①)⁽⁸⁹⁾。

(87) 税制調査会「平成 17 年度の税制改正に関する答申」(2004. 11)では「今日、法人形態に限らず、多様な形態による事業・投資活動が行われるようになっているが、こうした中で、組合事業から生ずる損失を利用して節税を図る動きが顕在化している。このような租税回避行為を防止するため、適切な対応措置を講じる必要がある。」と記されている。

また、租税回避行為の典型的なスキームとしては、組合形態を利用した、いわゆるレバレッジド・リースが挙げられるが、この取引の問題点として「このようなスキームに参加する組合員は、一般にその組合事業についての専門的知識や経験に乏しいばかりでなく、組合事業への関与もほとんどありません。これらの組合員は税務上のメリットを享受することを主たる目的として出資をしており、その出資の意味するところは節税商品の購入というのが実態である」と説明されている(大蔵財務協会「平成 17 年版改正税法のすべて」269 頁)。

(88) 損失がなかったとみなされるのであるから、給与所得等の他の所得との損益通算は認められず、また、別の黒字の組合事業による不動産所得や組合事業以外の一般の不動産所得があったとしても、不動産所得内の損益通算も認められない。

(89) 損金不算入とされた組合損失額は、翌事業年度以降に繰り越され、その繰り越された事業年度以後の事業年度で生じた組合利益を限度として損金算入が認められて

ロ 有限責任事業組合の損失に係る損金算入制限

この制度は、LLP契約を締結している個人組合員又は法人組合員が必要経費又は損金の額に算入できる組合損失の額を組合員の調整出資金額を限度とするものである(措法27の2、67の13)。

(2) 適正な課税の確保のための措置

上記の組合を利用した租税回避行為の防止の観点からの措置に加え、組合事業に係る組合員に対する適正な課税の確保及び外国組合員に対する我が国の課税権の確保の観点から、平成17年度及び平成19年度の税制改正において、次の措置が講じられている。

イ 平成17年度の税制改正

(イ) 非居住者又は外国法人である組合員への組合事業の利益分配に係る源泉徴収

この制度は、民法組合契約等を締結している組合員である非居住者又は外国法人について、その組合事業から生じた利益の分配について20%の税率で源泉徴収するものである(所法161一の二、213①一)。なお、組合事業以外の事業について国内に恒久的施設を有する非居住者又は外国法人がその分配を受ける場合には、一定の要件ないし所定の手続きのもとで、源泉徴収の対象外とされている(所法180①、214①)。

(ロ) 有限責任事業組合における組合員所得に関する計算書の提出義務

この制度は、LLPの各組合員に生ずる利益の額又は損失の額について、各組合員別に収入や費用等の一定の内容を記載した「有限責任事業組合に係る組合員所得に関する計算書」を税務署長に提出させるものである(所法227の2)。そして、この組合員所得に関する計算書には、組合員及び組合の所在地や氏名等の基本的な事項のほか、組合事業の内容、当該組合員分及び全組合員分の出資の価額の合計額、当該計算期間における分配額、収益、費用、資産、負債の明細を記載す

いる(措法67の12②)点で、個人組合員の場合とは異なるしくみとなっている。

ることとされている。

ロ 平成 19 年度の税制改正

(イ) 匿名組合の利益の分配に対する源泉徴収の拡大

匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る源泉徴収については、従前は匿名組合員が 10 名以上の場合とされていたが、この人数要件が撤廃され、匿名組合員の数にかかわらず源泉徴収の対象とされた(所法 174 九)。

(ロ) 組合員所得に関する計算書提出義務の拡大

上記イ(ロ)の組合員所得に関する計算書の提出義務が L P S にも適用されることとされた(所法 227 の 2)。

第 3 節 小括

近年の組合形態の多様化により、経済的側面においては、法人と組合は相当程度接近してきており、また、組合員の受ける損益分配の中には他の所得と類似していると認められるものも生じてきている。例えば、L P S では、大半の有限責任組合員は業務執行権を有しないため共同事業性が希薄であり、組合員の位置づけとしては、投資を目的とした株式会社の株主に近いものといえることができ、また、L P S の事業が株式への投資や融資などに限定されているため、組合員が受ける利益の分配金は配当、利子、株式等の売却損益を主たる要素とするものであり、組合員が享受する所得の性質の面では、配当所得に分類される公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配金に極めて類似しているといえることができる。また、L L P と合同会社にあつては、法人格の有無によって生ずる相違点以外はほとんど同様な組織であるといえる。

しかしながら、L P S、L L P のいずれの組合も、法人格を有しないために組合自体が権利義務の主体、組合財産の帰属主体にはなり得ないという点においては、任意組合と何ら変わるところはなく、組合事業から生じた損益は組合員に直接帰属し、また、組合財産は各組合員の共有に属している。そして、こ

これらの要素が私法上の所得の帰属者に対して課税するという個人・法人を通じた所得課税の根幹にかかわる最も重要なものであることからすれば、LPS及びLLPについては、個人組合員が受けた利益の分配に係る所得区分を他の所得との類似性からどのように考えるべきかという論点はともかくとして、組合事業から生じた所得について組合又は組合員のいずれに課税するのが適当であるかという点については、任意組合と同様に、現行のパス・スルー課税を維持していくのが相当であると考えられる。

なお、その場合においても、次章で述べる組合事業における組合員課税の諸問題を踏まえつつ、今後において、例えば、多数の組合員数から構成されているため、パス・スルー課税するための組合の事務負担が膨大になる場合⁽⁹⁰⁾や課税当局の執行上のコストなどの面からパス・スルー課税が困難であると認められるような事態が生じた場合には、組合自体を法人税の納税義務者としつつ、組合員においては組合事業から生じた所得の性質がそのまま組合員に伝達されるような新たな課税体系を構築することも、今後の事業体課税の選択肢のひとつとして考えておく必要があるのではないかと思われる。

さらに、平成17年に組合形態を利用した租税回避行為に対処するために組合損失の制限などの税制上の措置が講じられた際に、それにあわせるかのように匿名組合事業に係る基本な課税ルールが解釈（取扱い）で変更されている点については、法的安定性の見地から好ましいとは言えず、組合課税の基本ルールを税制において明確にするのが適当であると考えられる。

(90) 平成18年12月末までに設立されたLLP(1,661件)の94%は組合員が9名以下のため、当面は、このような問題は生じないと考えられるが(前掲注(79)参照)、LPSは法令上、組合員の上限は100名とされている。

第3章 組合事業における組合員課税の諸問題

本章では、第1節から第3節においては任意組合について、第4節においては匿名組合について、現行の取扱いを踏まえながら、理論的な側面や執行上のコストの側面においてどのような問題が内在しているかを明らかにする。

第1節 現物出資を巡る問題点

1 現物出資時の課税関係

任意組合の組成に当たっては、各組合員が組合契約に従って財産を出資することが要件とされるが、その場合の出資財産は、金銭に限らず、金銭以外の財産、労務又は信用も出資の対象とすることができる⁽⁹¹⁾。

ある特定の組合員が金銭以外の資産を出資した場合（以下、この出資を「現物出資」といい、現物出資された資産を「現物出資資産」という。）には、税務上、出資は譲渡に当たるため、現物出資した組合員においては、出資時に現物出資資産の含み損益が譲渡損益として課税の対象となる。

任意組合契約の性格について、学説上、「双務契約説」と「合同行為説」があり⁽⁹²⁾、いずれの説に立つかによって、組合財産に対する組合員の権利の性質が異なるため、現物出資資産に係る出資時の譲渡損益の考え方にも差が生じる。すなわち、「双務契約説」は、組合を組合員の単なる集合体ととらえ、組合財産は個々の財産ごとに組合員が出資割合に応じて共有しているという考えに立つものであり、そのため、現物出資資産のうち自己の出資持分に相当する部分については譲渡そのものを認識せず、他の組合員の出資持分相当部分のみについて譲渡があったものとする⁽⁹³⁾。この説に基づく譲渡の考え

(91) LPS及びLLPでは組合員の有限責任制が採用されたため、労務及び信用の出資は認められていない。

(92) 福地俊雄「新版注釈民法（17）債権(8)」31頁（有斐閣2003）

(93) この場合の譲渡に係る法律関係としては、組合は法律行為の主体ではないため、

方は一般に「部分譲渡説」と言われる。これに対して、「合同行為説」は、組合を組合員の単なる集合体ではなく一個の団体にとらえ、組合員は組合という団体に対して出資持分を有しているという考えに立つものであり、そのため、現物出資が行われた場合には、自己の出資持分を含め現物出資資産の全部について譲渡があったと認識することになる⁽⁹⁴⁾。この説に基づく譲渡の考え方は一般に「全部譲渡説」と言われる。これを具体的な例で示すと、例えば、AとBの2名の組合員から成る組合において、Aは帳簿価額200、時価1,000の土地を出資し、Bは現金1,000を出資した場合(すなわち、出資持分はそれぞれ2分の1の場合)には、「部分譲渡説」においては、Aは土地の半分(譲渡原価100)を時価500でBに譲渡したものと考えるので、400の譲渡益が認識される。これに対して、「全部譲渡説」では土地の全部を組合に譲渡したとみて800(1,000-200)の譲渡益を認識することとなる。

この点に関する税務上の取扱いについて、従前は、税制上は必ずしも明らかにされておらず、国税庁の質疑応答事例において部分譲渡説によることが明らかにされていた⁽⁹⁵⁾。この情報では、組合に出資した段階では、「出資した資産のうち、その資産を出資した者の持分以外の部分は、他の組合員に譲渡したことになる」こと、その後において組合がその資産を譲渡した場合には「各組合員に対し、その持分に応じて譲渡所得を課税する」とされている。この考え方に従えば、上記の事例では、出資直後における組合財産である現金及び土地に対する持分額及びその取得価額は次のとおりとなる(括弧書は取得価額を示す。)

組合が資産の譲受人とはなり得ないから、現物出資した組合員から他の組合員に対して譲渡がなされ、現物出資した組合員に残された部分を含めて、その現物出資資産の全体が全組合員の共有に属することとなる(金子宏「任意組合の課税関係」税研125号17頁参照)。

(94) 合同行為説は組合員の出資を社団の場合の出資と同様に考えるものであるから、この場合の譲渡は組合自体に対して行われたものと考えられることになる。

(95) 国税庁「審理課情報第5号・資産税関係質疑応答事例集第6集(総集)」(1979)

	A	B
現金	500(500)	500(500)
土地	500(100)	500(500)

なお、税制上は平成 17 年度の税制改正において「組合事業に係る損失がある場合の課税の特例」制度が創設され（措法 41 の 4 の 2、67 の 12）、その制度における組合損失の額の計算の中で「部分譲渡説」により計算することが明らかにされた（措令 39 の 31⑤）。

2 組合員の持分が変動した場合の課税関係

この現物出資資産の含み損益の課税の問題は、現物出資時はさほど困難を伴うことはないと考えられるが、組合組成後において、次のような事象が生じた場合にも課税関係が生じてくる。

(1) 組合員の追加出資により財産持分が変動した場合

上記の事例において、例えば、Bが金銭により 500 の追加出資をした場合には、組合財産に対する持分はA2:B3 となる。したがって、各財産に対するA及びBの持分及び取得価額は次のとおりとなる（便宜上、土地の出資後の時価は変動していないものとする。）。

	A	B
現金	600(600)	900(900)
土地	400(80)	600(600)

つまり、Aは、それまで保有していた土地（帳簿価額 100、時価 500）の 5 分の 1（帳簿価額 20）を 100 の対価でBに譲渡したこととなり、この時点で 80 の譲渡益を認識しなければならないこととなる。また、3 名以上で構成されている組合において、ある特定の組合員が追加出資した場合には、それによって、追加出資した組合員以外のすべての組合員において現物出資資産に対する持分が減少することとなるため、追加出資者以外のすべての組合員において譲渡損益が発生することとなり、その計算はいっそう煩雑なものとなる。さらに、現物出資資産の時価は当初の現物出資時と追加

出資による持分変動時とでは変動しているのが一般的であると考えられるため、追加出資があった場合には、その都度、現物出資資産を時価評価し直さなければ、各組員の正確な譲渡損益や出資額の調整計算ができないという問題を抱えている。

(2) 新組員が加入したことにより財産持分が変動した場合

民法においては、組員の脱退に関する規定はおかれているが（民 678～681）、組員の加入に関する明文の規定はない。しかしながら、組員の加入については、組員が増加しても組合の同一性を害さないから従前の組員の全員の同意があれば加入することができる⁽⁹⁶⁾。そして、この場合には、加入者は組合財産の共有者となり組合財産について持分を取得することとなる⁽⁹⁷⁾。

そのため、新組員の加入があった場合には、既存の組員は新組員が出資した財産に対して持分を取得する一方で、既存の組合財産に係る持分が減少することとなる。そして、この場合には、既存の組員は新組員に対して加入時の時価で資産を譲渡したこととなるので、上記の事例においては、Aの現物出資資産について、AとBのいずれにも譲渡損益が発生することとなるので、この場合にも(1)と同様な問題が生ずることとなる。

(3) 組合が現物出資資産を譲渡した場合

上記の事例において、例えば、組合がAから現物出資を受けた土地を時価 1,100 で他に譲渡した場合には、組合の損益として 420 (1,100-680) の譲渡益が発生する。通常、組合に生じた損益は出資割合（損益分配割合が出資割合と異なる場合には損益分配割合）により各組合に帰属させることとなるが、本事例のように損益の発生の原因が現物出資資産の譲渡によるものである場合には、当該資産の譲渡損益を「出資前の含み損益」（本事例では 320）と「出資後に生じた含み損益」（本事例では 100）とに区分し、「出資後に生じた含み損益」は各組合に出資割合で配分し、「出資前の含み損益」

(96) 我妻・有泉・清水・田山・前掲注 (38) 1170 頁

(97) 来栖三郎「法律学全集 21 契約法」646 頁（有斐閣 1991）

は現物出資をした組員（本事例では A）に配分しなければならず、譲渡損益の全部を出資割合により各組員に配分した場合には、組員間で経済的利益の移転があったものとして、別途の課税問題が生ずることとなる。

上記事例は組員 2 名という簡単な事例で説明したが、組員の数や現物出資資産の種類や数が多くなれば、組合段階において、このような計算がどれほど煩雑なものとなるかは容易に理解できよう。また、課税当局において、譲渡損益の計算が適正に行われているかどうかを事後的にこれを検証しようとする場合には、相当程度、執行上のコストの増加につながりかねないこととなるものと思料される。

さらに、土地譲渡益重課税や資産の譲渡課税について長期・短期の区分をする必要があるが、組合が現物出資資産を譲渡した場合に、保有期間の開始時点がいつの時点となるかが通達等で明確にされていないという指摘もされている⁽⁹⁸⁾。

3 組合における現物出資資産の受入処理の問題点

上記の事例において、部分譲渡説により組員間の取引金額に基づいて組合組成時の組合の貸借対照表を作成すると、次のとおりとなるが、組員間の契約の実体（それぞれ 1,000 の資産を出資して組合を組成したという実体）を表わしたものはならず、不合理なものとなる。

（組合の貸借対照表）

借 方		貸 方	
現 金	1,000	A 持分	800
土 地	600 (A100、B500)	B 持分	800

これは、部分譲渡説では、組合における出資受入資産の帳簿価額と組員における組合出資金勘定の金額を分離せずにとらえようとするのが一般的であることに起因するものである。しかしながら、同説では、組合は税務上、

(98) 平野嘉秋「多様化する事業体と課税問題」税務会計研究第 17 号 73 頁

現物出資資産の取引の当事者とは観念づけられていないのであるから、組合員の会計処理に拘束される必要はなく、現物出資した組合員の処理にかかわらず現物出資資産を出資時の時価で受け入れるという処理も首肯されると考えられ⁽⁹⁹⁾、この場合の組合の貸借対照表は次のとおりとなる。

(組合の貸借対照表)

借 方		貸 方	
現 金	1,000	A持分	1,000
土 地	1,000	B持分	1,000

この場合には、組合が現物出資資産を譲渡したときには、組合損益としては出資受入時の時価と売却価格との差額が譲渡損益として計上されるので、その譲渡損益は何らの調整を行うことなく、各組合員に損益分配割合に応じて配分すれば足りる。ただ、この場合でも、現物出資した組合員においては、出資金として計上する金額が組合での出資受入額と不一致となっているため、組合が現物出資資産を他に譲渡した場合には、組合損益として配賦される金額のほかに出資時の損益未計上額を別途損益として計上しなければならないといった調整計算は残る。

4 提案

組合員が金銭以外の資産を出資した場合には、現行の取扱いにおいては、上記のとおり出資段階では出資者において他の組合員の持分相当部分について、出資後においては新組合員の加入や一部の組合員の追加出資により現物出資資産に対する共有持分が変動した場合には持分が減少した組合員において、共有持分が減少した部分について、それぞれ譲渡損益が発生することとなる。しかしながら、①組合は当事者間の合意によって成立する契約関係で

(99) LLPの場合には、「組合の会計帳簿に記載すべき財産に付すべき価額については、商法施行規則に定めるところによる。」、「金銭以外の財産を出資の目的とするときは、出資の価額として、当該財産の市場価格・・・を付さなければならない」とされている（有限責任事業組合契約に関する法律施行規則7、8）

あるため、組合に出資した土地等についてその持分を他の組合員に移転させずに、解散時に現物出資資産の返還（払戻し）を受ける旨の特約を当事者間で締結することも可能であると解されているようであり、この場合には、税務上も、出資時及び解散時のいずれについても現物出資資産の譲渡はないものとして取り扱われると解されること、②組合の場合には、組合員は組合財産に対して共有持分を有するとはいえ、組合財産の分割請求権が否定されているので、所得の実現の概念を一般の場合よりも緩やかに取り扱う余地があると考えられること、③組合員は持分の変動（減少）に伴って金銭等の現実の交付を受けるものではないため、担税力の面も考慮する必要があると考えられること、さらには、④組織再編税制において、適格現物出資の場合には出資時の譲渡損益が繰り延べられているが、組合形態での事業は、法人形態で事業を行うよりも「自ら事業を行っている」という側面が強いことからして、組織再編税制に準じた考え方も採り得ると考えられることから、税制上の措置として、この現物出資資産に係る譲渡損益の計上を組合が他に譲渡するまでの間、組合が他に譲渡しない場合には現物出資した組合員が脱退するまで又は組合を清算する時（持分権を他に譲渡した場合には譲渡時）まで、課税を延期し、出資時の帳簿価額を組合における譲渡、組合員の脱退又は組合清算時の分配金の原価（持分権を譲渡した場合には、譲渡原価）とすることが適当ではないかと考えられる⁽¹⁰⁰⁾。また、組合の出資受入れも時価によることとし、現物出資直前の含み損益が組合損益として計上されないこととすることによって、各組合員に対する損益分配の計算における組合の事務負担も大幅に軽減されるものと考えられる。

(100) 米国ではこの方法が採用されており、その趣旨について、平野嘉秋「ベンチャー・キャピタルと資産証券化のための税務会計(1)」税経通信 53 卷 9 号 62 頁では、「法人設立における出資の場合と同様に扱い、企業形態の変更を妨げることのないようにするとの考慮と、資産の抛出では投資が継続し利益が実際に得られておらず、納税義務者の投資形態の単なる変更であり、課税対象とすることは適切でないという理由に基づくものである」と説明されている。

第2節 組合事業から生じた損益の組合員への 帰属を巡る問題点

1 組合員における損益計上時期

任意組合においては、組合財産は組合員の共有（共有）に属し、損益分配割合の定め（その定めがない場合には出資割合）があるので、組合収益の増加が各組合員の収益の増加として認識されること、さらに、各組合員は組合債務に対し直接責任を負うことなどから、税務上、組合事業から生ずる損益は、現実の利益の分配又は損失の負担の有無にかかわらず、各組合員に直接帰属することとして取り扱っている。なお、組合事業から生じた損益を各組合員に帰属させることを、現実に損益を「分配」することと区分する意味で、以下「配賦」という。

この場合の組合事業から生じた損益の組合員への配賦の時期については、従前は、組合の計算期間を基として各組合員に帰属すべき損益の額を計算する方法を本則としていたが、平成17年の通達改正により、組合の計算期間にかかわらず、組合員の事業年度又は年分に対応させて自己に帰属すべき損益の額を計算する方法を本則とし、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、組合員への個々の損益の帰属が当該損益発生後1年以内である場合に限り、組合の計算期間を基として各組合員に帰属すべき損益の額を計算することに改められた（法基通14-1-1の2）。

改正後における本則の取扱いは、組合に収入・支出が生ずる都度それを組合員に帰属させようとするものであり、これは、組合事業から生ずる損益が各組合員に直接帰属するという上記の基本的な考え方に忠実であり、かつ、理論的に首尾一貫したものである。また、組合事業の計算期間が異なる任意組合等を複数介在させ、当初の損益取引を行った任意組合等で発生した損益が1年を超えて組合員に帰属し、そのため課税が繰り延べられるといった場合には、本則が適用されるため、課税上の弊害が少なくなったという点では評価し得る。しかしながら、組合が他の組合の組合員となることについて私

法上特段の制限はないことから、当初の取引を行った任意組合等で発生した損益が最終的に組合員に帰属するのに1年を超えるケースは頻繁に起こり得る。この場合に、最終の組合員が本則に従って当初の取引を行った任意組合等で発生した収入・支出のうち自己に帰属する金額の計算しようとしても、自分がその組合の直接の組合員でない場合も当然にあり得るため、非組合員が計算期間の中途段階にある組合損益について、どのようにして計算の基礎となる情報を入手し得るのかという現実的な問題が内在しており、実務上の混乱を招きかねないという新たな問題を抱えたのではないかと考えられる。

そして、次の2のとおり、各組合員の損益計算に関する取扱いは、組合を納税義務者とはしないものの、組合自体を会計の主体と観念づけ、組合において適正な会計処理が行われることを前提としているものであると解されることからすれば、組合の計算期間における確定した損益の額を基礎として各組合員に帰属すべき損益を計算する方法に一本化するのが適当ではないかと考えられる。なお、この場合には、平成17年の通達改正の背景にあった課税の繰延べの問題が残ることとなるが、組合段階で課税しないことの止むを得ざる帰結と割り切るよりなからう⁽¹⁰¹⁾と考えられる。

2 所得金額の計算方法

組合事業から生じた損益に係る各組合員の所得計算については、総額方式、中間方式又は純額方式のいずれかの方法によることを定めているが、これらの方式のいずれを採用するかによって所得金額が異なってくるほか、次のような事態が生じ得る構造となっている。

イ 総額方式及び中間方式の場合には、組合段階における損益科目はすべて組合員にそのまま伝達されるので、個人組合員における所得区分は、組合段階での収入・支出の内容により区分されるのに対して、純額方式の場合には、組合の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得、

(101) 増井・前掲注(3)「組合損益の出資者への帰属」58頁

雑所得のいずれか一の所得に係る収入金額又は必要経費とされている。そのため、組合員がいずれの計算方法を採用するかによって所得区分が異なる結果となる。

- ロ また、この計算方法は、組合単位ではなく、各組合員単位で選択することとされていることから、同一組合の中で同一の分配割合を有する組合員の間においても、組合員の所得区分及び所得金額が異なる結果となり得る。
- ハ さらに、減価償却費や有価証券の譲渡原価の計算のように、組合での償却（評価）方法と組合員が採用しているこれらの方法が異なる場合には、組合員段階において減価償却費や有価証券の譲渡原価を独自に再計算することができるため、組合から配賦されるこれらの費用等の額が組合員の所得計算上の損金の額（必要経費）と一致しない結果となり得る。

ところで、組合損益についてパス・スルー課税を行っている理由が、私法上、組合事業から生ずる損益が各組合員に直接帰属するという組合法制上の帰属関係に依拠していることによるものであることからすれば、所得計算の方法の相違だけで組合に生じた損益の性質と組合員段階での所得の性質が異なるものとして認識されるのは「実務上の簡便性」では説明しきれない重要な問題であると考えられる。したがって、組合の事業内容・損益の性質が極力そのまま組合員に伝達されるような課税体系とすべきであり、そのためには、組合から組合員への決算内容の通知を前提として、組合員はすべて総額方式により所得計算を行うこととするのが適当であると考えられる。

また、所得計算の方法として純額方式を認めているということは、組合自体を会計主体と観念づけ、そこで一旦所得計算が行われ、そこで計算された損益を基礎として組合員の所得計算が行われることを予定しているということができ、そうであれば、上記ハのような組合員段階で組合計算と異なる計算を認めないといった対応も必要ではないかと考えられる。さらに、LPS及びLLPでは組合段階での財務諸表の作成が義務づけられていることも踏まえれば、すべての組合について、組合自体が損益計算の主体であり、その決算が所得税法又は法人税法に従って計算される必要があることを法令で明

確にするのが相当であると考えられる⁽¹⁰²⁾。

3 出資割合と損益分配割合とが異なる場合の所得金額の計算

組合事業から生じた損益の配賦及び分配については、組合契約等において、各組員の出資割合にかかわらず柔軟な損益分配割合を定めることが認められている。そのため、通達では、総額方式により所得計算を行う場合でも、収入金額、支出金額のほか、資産・負債等についても「分配割合」に応じて各組員のこれらの金額として計算することとしている。

ところで、組合の財産は組員の共有に属するため、各組員は、組合財産に属する個々の財産に対しても、割的な権利、すなわち共有持分を有していると解するのが通説である⁽¹⁰³⁾。その場合の個々の組合財産に対する共有持分は、各組員の出資財産の価額に応じた割合となると考えられる。そして、他方において、これとは異なる割合での損益の分配を容認しているのである。つまり、民法では、組合財産に属する個々の財産に係る共有持分と組合損益に係る分配割合とは、全く別個の概念として両立しているものであり、出資割合(共有割合)と異なる損益分配割合が定められた場合であっても、その損益分配割合によって個々の組合財産に対する共有持分が変動するものではない。そうすると、出資割合(共有持分)と損益分配割合が異なる組合の場合において、通達における総額方式のように分配割合に応じて資産・負債を各組員に配賦して所得金額の計算を認めるのは、組合財産に対する私法上の共有持分とは全く異なる帰属を税務上のみ認識させる結果となりかねず、適正な所得計算が行われないうこととなるおそれがある。したがって、2で提案した総額方式による所得計算は、出資割合と損益分配割合が同一の場合の

(102) この点について、平野・前掲注(98) 71頁では、組員の所得計算が組合を一個の事業体としてとらえた上でなされるものであることを踏まえ「任意組合や日本版LLPそれ自体は納税主体とならなくても、所得計算を行う上では、会計処理方法の選択については組合それ自体を会計主体とし、法人税法をベースにする又は所得税法をベースにするという意見も生じてくる」と論じられている。

(103) 品川・前掲注(58) 69頁

ものとし、出資割合と損益分配割合が異なる場合には、2の提案の例外として中間方式によることとするのが適当であると考えられる。

4 個人組員における所得区分

任意組合は共同事業を目的として組成される団体であり、組合事業から生じた損益は直接組員に帰属することから、税務上も組合法制に沿った課税上の取扱いをしようとするのが現行の取扱いの本旨である。個人の組員に帰属する所得の性質については、所得計算を総額方式又は中間方式による場合には、組合の個々の収入や支出の性質がそのまま組員に伝達されるが、純額方式の場合には、組合事業の主たる事業内容で不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれかの所得に分類される。その結果、典型的な匿名組合契約のように共同事業というより単なる出資・投資の実態にある匿名組員が営業者から受ける利益の分配や人格のない社団の構成員が受ける分配利益が雑所得とされているのに対し、任意組合の場合には、組合自体が「事業」と認められる程度の規模で組合活動していれば、組合活動も出資のみで組合の事業活動でほとんど役割を果たしていない組員のように、その実態が典型的な匿名組合の組員や人格のない社団の構成員と同様な状況にある場合でも、その組員に配賦される所得は他の所得との損益通算が可能な事業所得に分類され得るという問題がある。そのため、純額方式の場合には、各組員が組合の事業遂行上どのような役割を果たしているかという観点から各組員に帰属する所得の性質決定が行われるべきであるといった指摘がされている⁽¹⁰⁴⁾。

また、LPSの場合には、組合事業そのものが他の企業への出資、融資等を目的とするものであるから、組合が稼得する所得の内容は株式等の配当、利子、株式譲渡益などの資産所得が中心となる。このような場合であっても

(104) 佐藤・前掲注(3)39頁では、純額方式による場合には、例えば、組合における所得の内容を収入金額等によって比例配分することを義務づける等の個別的な対処が必要であると提言している。

純額方式による場合には、事業所得と区分され得るため、組合員が自ら株式等に投資する場合と異なる所得区分となり、「所得区分の変換」が可能となる⁽¹⁰⁵⁾。さらに、L P Sを通じて行うこのような投資について、所得計算を総額方式・中間方式により所得計算を行うか又は純額方式によるかで所得区分が異なる結果となることを現行のまま容認していくことには問題があるといわざるを得ない。

このように、組合員の所得計算の方法の選択ひとつで所得区分が転換されるような取扱いは、組合ないし組合員の計算の便宜に配慮してきた結果とはいえ、組合課税の本旨からは許容し難いものであり、また、新たな組合形態の創設に伴い、今後、組合形態を利用した共同事業が活発になると予想されることからすれば、組合が組合員の租税負担の軽減を図るための器として利用されるような取扱いは排除すべきであると考えられる。その意味においても、2で提案したとおり、組合員の所得計算の方法を総額方式に一本化する（出資割合と損益分配割合とが異なる場合には、例外的に中間額方式による。）ことが適当であると考えられる。

5 損益分配割合

組合事業から生じた損益の分配割合については、出資割合にかかわらず組合契約等において任意に定めることができる。また、利益分配の割合と損失分担の割合とを別々に定めることもできる。さらに、損失については、一部の組合員がこれを負担しないことを定める契約も組合契約の性質に反しない

(105) このような問題点について、植松守雄氏は「民法上の組合についても、多数の組合員から出資を募り、その出資者は共同事業者というより、匿名組合員同様に、単に利益の配当を期待する資本出資者という実態をもつ場合、ときには実質的に債権者に対して有限責任とされている場合もあり、このような組合員については、所得税法の解釈としてその実態に即して、通達で一定の要件を定めてそれに該当する者の所得区分は雑所得等とすることが考えられる。」と述べている（注解所得税法研究会編「注解所得税法（四訂版）」63頁（大蔵財務協会2006））。

とされている⁽¹⁰⁶⁾。そして、組合契約等で損益分配割合を定めなかった場合は出資割合によることとし、また、利益分配又は損失分担のいずれかについてだけその割合を定めたときは、その割合は両者に共通のものと推定される(民 674)。

損益分配割合が出資割合と同一の場合には、その割合は恣意性が排除されたものであり、また、会社における剰余金の分配の方法とも合致したものと考えられるので、税務上も合理的な分配割合として容認されると考えられるが、その場合においても、出資割合を組合の計算期間末のものとするか又は期首のものや期中平均のものとすることも認めるかによって各組合員に配賦される損益の額に差が生ずる⁽¹⁰⁷⁾ため、例えば、「原則としては組合契約によるが、組合契約に定めがない場合でも、継続適用を要件にいずれかの方法を認める」といった取扱いを明らかにする必要があると考えられる。

また、LLPが技術、知識又はノウハウ等の人的資産を有効に活用するための事業体として創設されたものであり、それに伴い、貸借対照表には計上し得ない人的資産を勘案したところの柔軟な損益分配を可能とするものであるから、損益分配割合が出資割合と異なる場合であっても、そのことのみをもって、税務上、直ちに組合員間において経済的利益の供与があったとして寄附金ないし受贈益課税を行うことにはならないと考えられる⁽¹⁰⁸⁾。しかしながら、営利組合は各組合員が利益の稼得を目的として組合を組成するので

(106) 大判明 44.12.26 民録 17 号 916 頁。なお、当事者の利益を追求する営利組合においては、全組合員が利益の分配を受けるのでなければ共同事業を営む民法上の組合ではなくなるので、一部の組合員について利益の分配を受ける権利を否定するような定めは許されないと解されている(品川・前掲注 (58) 127 頁)。

(107) 平野嘉秋「ベンチャー・キャピタルと資産証券化のための税務会計(6)」税経通信 54 巻 1 号 50 頁

(108) この点に関して、高橋・前掲注 (82) 108 頁では、組合の稼得した所得が損益分配割合に応じて各組合員に帰属するという現行の取扱いのもとでは、濫用事例が避けられないとし、『『私法上労務出資やリスク移転を行わない団体のみを税法上取り出して、つまり税法上適格性を明示して、これにパス・スルー課税を認める』という道筋をたどるのが望ましい』と提言されている。

あるから、損益分配割合がその各組合員の出資の状況、業務執行への関与の程度、ノウハウの提供の状況等からみて合理性が認められない場合には、当然に、上記のような課税問題が生ずると解すべきである。例えば、グループ法人間で組成される組合においては、恣意的な損益分配割合を定めることによってグループ内の欠損法人に対して多額の利益を配賦するケースやグループ全体として租税負担が最小となるように損益分配割合をその都度変更することが容易に行い得るため、このような場合には、合理的なものとは認めないといった対応が求められるといえよう。

そこで、例えば、損益分配割合の算定根拠が組合契約等において明確にされていないもの、利益の分配割合と損失の分担割合が異なる取決めや特定の組合員が損失を分担しないといった取決め、さらには、組合員の合意により計算期間ごとに任意に損益分配割合を変更することができることとされているようなものは、利害が相対立する関係にある組合員同士で組成される組合では考えにくく、特殊関係にある組合員間で組成された場合の利益操作としての色彩が濃いため、基本的には合理性がないものとして取り扱うこととし、納税者の予測可能性を確保する見地から、その旨を通達等で例示的に明示するとともに、当事者間で取り決めた損益分配割合が合理的なもの認められない場合には、税務上は、例えば、出資割合に基づいて各組合員の所得を算定するといった取扱いを明らかにする必要があると考えられる⁽¹⁰⁹⁾。

さらに、LLP法では、損益分配割合の算定根拠を明らかにした書類の作成が義務づけられており（LLP法施行規則 36）、これにより相当程度の牽制効果が期待できると思われるので、組合課税の適正化の観点から、これと同様な制度を他の組合についても税制上の措置として義務づけることが有効

(109) 森信茂樹「新たな事業体と組合税制構築の論点」中里実・神田秀樹編著「ビジネス・タックス」（有斐閣 2005）233 頁では、出資割合と異なる損益配賦を認める内部組織の柔軟性を認めると、租税回避防止のためのルールがますます複雑になるとし、「当面、（例えば税制適格という概念を使いつつ）組織の柔軟性を排除し、出資額に応じた損益配賦（結果的には分配）のみを認める等の『入口規制』をすることが考えられる。」と提言されている。

であると考えられる。

6 組合員による役務提供とその対価の性質

任意組合においては、金銭その他の財産による出資のほか労務の出資が認められている（民 667②）。また、LLP及びLPSにおいては、全部又は一部の組合員が有限責任であることから、債権者保護の観点から労務の出資は認められていないが、組合契約において、出資持分とは切り離して、別個に利益の分配ないし議決権の分配を取り決めることができるという契約自由が認められているため、これによって実質的に労務（人的資産の提供）を利益分配という形で評価し得るものとなっている。

組合員が組合に対して労務を提供し、損益分配とは別に労務の提供の対価としての「報酬」を受領し得るか、また、受領し得るとした場合に、それが、組合の損益計算上、費用性が認められるか、報酬を受領する個人組合員において、それが事業所得（利益の分配）又は給与所得（報酬）のいずれに分類されるかという問題がある。

この点については、持分会社においても同様な問題があるが、合名会社等に関する取扱いとして、昭和 25 年の法人税基本通達「260」では「労務及び信用出資に対し支給した報酬は、原則として損金に算入しない。」としていたが、昭和 34 年に、「労務出資社員及び信用出資社員に対して報酬を支給した場合においては、他の社員に対して支給した報酬と同様に取り扱うものとし、当該報酬の額のうち、これらの社員の職務の内容等に照らし相当であると認められる部分の金額は、損金に算入するものとする。」と改正され、役務提供の内容に応じて純粋な役務提供の対価として認められる場合があることが明らかにされた⁽¹¹⁰⁾。

また、任意組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して労務費の名目で支払われた金員が給与所得又は事業所得のいずれに当たるかが争われた事

(110) この点に関する解説として、武田昌輔「労務出資と不平等配当」税経通信 05 年 9 月号 222 頁参照

件として「りんご生産組合事件」がある。

この事件において、1 審判決⁽¹¹¹⁾は、本件労賃は組合全体の所得とは何らの関係もなく専ら労働時間によって定められていたから給与所得であると判示し、課税処分を取り消した。

これに対して、控訴審判決⁽¹¹²⁾では、「組合員たる X が組合との間に雇傭契約を締結しようとするれば、X は一方で雇傭契約の被用者としての立場で、他方では総組合員の一人として雇傭者の立場で雇傭契約を締結することになり、このような矛盾した法律関係の成立を認めることには疑問がある。」とし、「組合員が組合から組合員の立場で受け取る収入は、給与、賞与などの名目で受け取るものであっても、これらの所得は当該組合の事業から生じた事業所得であるという性質が変わるものではない。」と判示し、1 審判決を取り消した。

さらに、上告審⁽¹¹³⁾においては、「民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことにつき組合から金員の支払を受けた場合、当該支払が組合の事業から生じた利益の分配に該当するのか、所得税法 28 条 1 項の給与所得に係る給与等の支払に該当するのかは、当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきものであって、組合員に対する金員の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当することになるものではない。また、当該支払に係る組合員の収入が給与等に該当するとすることが直ちに組合と組合員との間に矛盾した法律関係の成立を認めることになるものではない。」としたうえで、本件においては、X に支払われた労

(111) 盛岡地判平 11. 4. 16 判例タイムズ 1026 号 157 頁

(112) 仙台高判平 11. 10. 27 訟務月報 46 巻 9 号 3700 頁。なお、りんご生産組合事件に係る主な判例評釈としては、山田二郎「民法上の組合から組合員が受ける所得の所得分類」ジュリスト 1250 号 233 頁、高橋祐介「民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して労務費の名目で支払を受けた金員が給与所得にあたりとされた事例」税法学 548 号 111 頁、水野忠恒「組合員が組合から受けた金銭の所得区分」税研 106 号 69 頁、佐藤英明「民法上の組合の組合員が受ける『給与』の所得分類」ジュリスト 1189 号 123 頁などがある。

(113) 最判平 13. 7. 13 判時 1763 号 195 頁

務費は雇用関係にあることが明らかな一般作業員に対する労務費と同じく、作業時間を基礎として金額が決定されていること、その支払方法も一般作業員に対するものと同じく毎月所定の日に現金により支給されているのに対して、組合員に対する配当は平成3年度に1度行われているにすぎないなどの事実を踏まえ、「専従者に対する労務費は、本件組合の利益の有無ないしその多寡とは無関係に決定され、支払われていたとみるのが相当である。」として原判決を破棄した。

ところで、民法671条では、組合の業務を執行する組合員について、委任に関する規定(民644~650)を準用しており、この規定の中に受任者の報酬請求権を定めた648条が含まれている。そして、この規定が「他の組合員は、業務執行者に対して報酬を支払わなくてもよいが、特約をもってこれを定めたときは、支払わなければならない」⁽¹¹⁴⁾と解されているから、契約により、業務執行組合員が組合の業務の執行を委任されたことについて報酬を請求することができるのと解するのが相当である。つまり、民法上は、「労務の提供に対する報酬」と「労務出資に対する損益分配」は区分されているといえることができる。したがって、控訴審判決に対してなされている「民法上、組合員による財産または労務の提供と当該組合員への金銭の支払い等をすべて出資とそれへの損益分配と定めなければならない理由はない。」⁽¹¹⁵⁾、「民法上組合が組合員と雇用契約を結ぶことと、それを税法上どのように取り扱うかは別レベルの話であり、雇用契約が締結可能かどうかで事業所得/給与所得を区分することは直接関係がない」⁽¹¹⁶⁾、といった評釈が正当であり、組合員が受領した金員が労務の提供に対する対価であることが明らかである場合には、組合の所得計算においても損金性が認められると考えられる。

そして、現実に授受される金員が「労務の提供に対する報酬」と「労務出資に対する利益の分配」のいずれに該当するかについては、労務提供の具体

(114) 森泉章「新版注釈民法(17)債権(8)」121頁(有斐閣2003)

(115) 佐藤・前掲注(112)124頁

(116) 高橋・前掲注(112)117頁

的な態様に応じ、役務提供の対価がどのように算定されているか（成功報酬的な要素が加味されていないかどうか）、損益分配割合の算定において労務提供者の割合がどのような評価によって決定されているかといった諸々の観点から、個々の事案ごとに判断することとなると考えられる。しかしながら、組合形態を利用した組合員の租税回避行為を防止するという観点からは、控訴審が「X の本件収入を給与所得であると解すると、仮に組合員全員が労務を提供しているような場合には、組合に発生した事業所得を給与として各組合員に支払うことになるから、これにより組合の事業所得が極端に圧縮されてしまうという結果を生ずる反面、組合員の給与所得については給与所得控除を通じて給与所得の金額が圧縮される結果となるばかりではなく、給与の支給により組合に対する出資にかかる所得がマイナスになれば、事業所得と給与所得との損益通算によりさらに給与所得の金額が圧縮されることとなり…著しい課税の不公平を招来する」として、労賃支払いを給与所得と認めることによる租税回避を懸念していたことは忘れてはならない。

なお、「労務の提供に対する報酬」と認められる場合の当該報酬の所得区分については、一般に、「給与所得とは雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付」であるとされており⁽¹¹⁷⁾、労務を提供する組合員は「会社における取締役と同様の立場に立つ者であるから、その委任の『報酬』は給与所得として扱われるべきである」⁽¹¹⁸⁾と考えられる。

第3節 組合員の異動を巡る問題点

民法においては、組合員の脱退に関する規定はおかれているが（民 678～681）、組合員の加入及び組合員である地位の譲渡に関する明文の規定はない。しかしながら、組合員の加入については、組合員が増加しても組合の同一性を害しな

(117) 最判昭 56. 4. 24 民集 35 卷 3 号 672 頁

(118) 佐藤・前掲注 (3) 46 頁

いから従前の組合員の全員の同意があれば加入することができると解されており、また、脱退と加入とが認められる以上は、その交替（組合員としての地位の譲渡）も是認されると解されている⁽¹¹⁹⁾。

1 新組合員が加入した場合の課税関係

上記のとおり、任意組合においては、他の組合員の同意があれば、組合員の交替ではなく、単純に新たな組合員を加入させることが認められる。そして、新組合員は、組合財産の共有者となり組合財産について持分を取得し、その持分の限度で既存の組合債務につき責任を負う⁽¹²⁰⁾。

この場合において、新組合員が金銭出資により加入するのであれば、新組合員には加入段階では特段の課税問題は生じない。しかしながら、新組合員が既存の組合財産について持分を取得することに伴い、既存の組合員は組合財産に対する持分が減少するため、その減少部分は既存の組合員から新組合員に対して時価で譲渡があったものとして取り扱われるため、譲渡損益が生じ得ることとなる。

この場合の譲渡損益については、第1節の現物出資資産に係る譲渡損益の場合と同様の問題が生ずるため、譲渡損益の繰延べを認めるのが適当であると考えられる。

2 組合員が脱退した場合の課税関係

組合契約で組合の存続期間を定めなかったとき又はある組合員の終身の間組合が存続すべきことを定めたときは、各組合員は、いつでも脱退することができる（民678①）。そして、組合員の脱退があった場合には、組合財産は残存組合員に帰属する。その代わり脱退組合員が有していた持分については、残存組合員と脱退組合員との間で計算し払い戻さなければならない。この場

(119) 我妻・有泉・清水・田山・前掲注(38) 1170頁。地位の譲渡に関する判例としては、大判大5.12.20民録22輯2455頁

(120) 来栖・前掲注(97) 646頁

合の払戻しは、脱退組合員の出資の種類を問わず金銭をもってすることができる(民 681①②)。そして、脱退組合員と第三者との関係については、脱退前に生じていた組合債務については脱退後においても期間の制限なしに依然として分担責任を負うと解されている⁽¹²¹⁾。

組合員の脱退に伴い、脱退組合員が有していた組合財産の持分は残存組合員に移転することから、脱退組合員に対して金銭をもって払戻しが行われた場合には、脱退組合員においては、交付を受けた金銭の額と脱退直前の税務上の出資金の額との差額が損益として認識され、また、残存組合員は、金銭をもって脱退組合員が有していた組合財産の持分を取得したという処理が必要となる。また、脱退組合員に対して、金銭以外の資産をもって払戻しがされた場合には、残存組合員は、当該資産に係る持分を失うこととなるので、その段階で当該資産に係る譲渡損益が発生し得ることとなる。

(注) 脱退組合員における処理としては、厳格には、組合の計算期間開始時から脱退直前までに生じた損益は通常の場合と同様の方法により損益を計上し、それにより出資金額の調整計算を行い、その調整後の出資金額を基礎として持分の譲渡損益の額を計算することになると考えられるが、この時点では、組合自体では決算という手続きが行われないことから、実務上の簡便性を考慮し、計算期間開始時から脱退直前までの損益の計算を省略することを認めてもよいのではないかと考えられる。

3 持分譲渡があった場合の組合損益の配賦

組合員が自己の持分の全部又は一部を他に譲渡する場合には、その持分譲渡は時価で行われるのであるから、組合の財産を時価評価した上で持分の譲渡対価が決定され、それに伴って、持分を譲渡した組合員においては、この時点で持分譲渡に係る譲渡損益が計上されることになる(上記2の注書は、持分を譲渡した組合員の処理についても、同様に考えるのが相当である。)

(121) 来栖・前掲注(97) 648頁

持分の譲渡後に時価評価の対象とされた資産を組合が他の譲渡した場合に、それに伴って組合に発生した損益を各組合員にどのように配賦すべきであるかという点で次のような問題が発生する。例えば、AとBが100ずつ金銭を出資して組合を組成し、組合は200で株式を購入していたが、株価の低落によりその株式の時価が150に下落しているときに、Aが自己の持分の全部をCに時価75で譲渡した。そして、組合はその後に当該株式を150で譲渡し、50の売却損が発生したとする。この場合には、Aには持分譲渡時に25の損失が発生し、Cは出資金の帳簿価額を75として経理処理される。また、組合においては株式の譲渡損が50発生するが、これを単純にAのほかCにも25の損失を配賦してもよいかという問題がある。確かに、これを容認すれば、損失配賦後の出資金の額はBが75、Cが50となり、その後に株式の売却代金を組合員に分配し組合を清算する場面で考えると、BとCにそれぞれ75ずつ現金が分配され、Bは損益ゼロ、Cは利益25となるので、Cに配賦した25の損失は清算時に調整されるという面はある。しかしながら、組合が株式を譲渡した段階での組合財産（現金150）に対するCの持分（75）とCの出資金の帳簿価額（75）とは一致していること、B及びCに25ずつの損失の配賦を認めるとAにおいて生ずる25の損失とあわせて全体で75の損失の計上を認める結果となるという問題がある。この点については、組合の計算の簡便性の観点から損失の配賦を容認するという考え方もあろうが、その場合でも、取扱いを明確にしていく必要がある。

第4節 匿名組合を巡る問題点

匿名組合の営業から生じた損益に係る匿名組合員及び営業者の課税関係を定めた所得税及び法人税の取扱いをみると、平成17年の改正前の所得税及び法人税の基本通達においては、匿名組合の営業から生じた利益、損失がその計算期間の末において当然に営業者と匿名組合員との間で配賦されるものとされており、また、個人の匿名組合員の所得区分、法人の匿名組合員の寄附金、交際費

の損金不算入額の配賦に関する取扱いが任意組合のそれと軌を一にしていた。このことは、税務上、匿名組合事業を任意組合と同様に共同事業として捉えていたことを示唆していると考えられる。

しかしながら、同年の通達改正において、所得税及び法人税のいずれにおいても、匿名組合と任意組合との私法上の本質的な差異が税務上の取扱いにおいても前面に押し出された感がある。そこで、本節では、同年の改正の内容を考察し、改正後においてもなお残されていると思われる問題の所在を中心に検討する。

1 匿名組合員が現物出資した場合の取扱い

匿名組合契約により匿名組合員が現物出資した場合には、出資資産は営業者に帰属し、税務上は、出資も譲渡として取り扱われるため、匿名組合員は、その現物出資資産の全部を営業者に時価で譲渡し、時価により持分を取得したこととなる⁽¹²²⁾。したがって、出資の段階においては、当該現物出資資産の含み損益の全部が譲渡損益として認識されることとなり、また、営業者が当該現物出資資産を他に譲渡した場合には、そこで生ずる譲渡損益はそのまま組合損益として認識され、他の損益と併せて、分配割合に応じて匿名組合員に分配されることとなるので、任意組合の場合のような実務上の煩雑な問題は生じないと考えられる。

この場合において、匿名組合の場合においても、任意組合と同様に、組織再編税制に準じて取り扱い、譲渡損益の繰延べを認めるのが適当かどうかという問題がある。匿名組合の場合には、出資財産は営業者に帰属し、かつ、組合事業は営業者の単独事業として行われるものであること、及び匿名組合員は出資後においては出資財産について何らの持分を有しないことからすれば、任意組合と異なり、出資時の含み損益について課税の繰延べを認める根

(122) 匿名組合契約において、組合事業終了時に当該現物出資資産の返還を受けることとしている場合には、任意組合の場合と同様、税務上は譲渡がないものとして取り扱うこととなるものと考えられる。

拠が乏しいようにも思われる。しかしながら、匿名組合も経済的実態としては営業者と匿名組合との共同事業としての側面が強いこと、営業者の匿名組合員に対する関係においては、出資資産を営業のために使用する義務を負うので、これを信託法の信託行為と解する見解もあること⁽¹²³⁾を考慮すれば、任意組合の場合の取扱い及び信託税制との整合性を図る観点から、営業者が現物出資資産を他に譲渡するまでの間、出資時の含み損益について課税の繰延べを認めるのが相当であると考えられる。

2 匿名組合員が個人の場合の所得区分に関する取扱い

(1) 営業者から受ける利益の分配に係る所得区分

平成17年の改正前の所得税基本通達36・37共-21では、個人の匿名組合員の所得区分は、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こととされており、任意組合における純額方式の場合のそれと同じ取扱いとされていたが、同年の改正において、従前どおりの取扱いを受けるのは、匿名組合員が営業者の営む事業に係る重要な業務執行の決定を行っているなど組合事業を営業者と共に経営していると認められる場合に限ることとし、それ以外の場合には、原則として雑所得とされた。この改正によって、匿名組合事業で損失が発生したため、匿名組合員が損失を分担することとなった場合には、原則として、損益通算が認められなくなった点において改正の影響は大きい。

そして、この所得区分の改正理由として、解説⁽¹²⁴⁾では、「匿名組合契約における匿名組合員は法制上組合財産の共有持分を有さないとする法的性質を有すること及び近年の匿名組合契約は、営業者が主導権を持って複数の匿名組合契約を締結し多くの匿名組合員から事業資金の出資を募る手段として用いられる出資・投資の対価という側面が強いこと」が挙げられている。

(123) 田中・前掲注(76) 151頁

(124) 国税庁・前掲注(85) 20頁

第2章第1節で述べたとおり、匿名組合契約の実態が千差万別であることからすれば、共同事業性の濃淡、分配金の算定方法等の態様に応じた所得区分とすることについては、匿名組合の私法上の本質を基本としつつも、匿名組合の実態を反映した課税を行うことになるという点においては十分に評価し得る。しかしながら、組合事業の実態の多様性については、任意組合においても同様であり、また、共同事業性の濃淡は、任意組合、匿名組合いずれにおいても組合の本質を左右するものではないことからすれば、任意組合の場合には事業活動の実態に応じた所得区分を定めていないこととの整合性が図られておらず、匿名組合の場合にも、その態様いかにかわからず、すべて雑所得とすべきではないかと考えられる。

また、平成17年度の税制改正において、特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例制度（措法41の4の2）が創設されたが、この制度では、匿名組合員が法人の場合について明文の規定があるのに対して、個人の匿名組合員については、特段の規定が置かれていない。そして、その理由として、「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もの」であると説明されている⁽¹²⁵⁾。そうすると、匿名組合の事業が匿名組合員と営業者の共同経営と認められるため、匿名組合員の所得区分が事業所得とされるような場合には、出資金を超える損失が配分されたときであっても、その全額が必要経費に算入され、他の所得との損益通算が認められるのかという解釈上の疑義が生じる。その意味においても、上記のとおり、匿名組合員が分配を受ける損益は、匿名組合営業の態様いかにかわからず、すべて雑所得とするのが相当であると考えられる。

（2）匿名組合契約の解約に伴う払戻金の所得区分

匿名組合契約を解約した場合には、出資金が返還される。その払戻金が

(125) 「平成17年版改正税法のすべて」157頁（大蔵財務協会2005）

組合財産の含み益を加味して返還される場合には、返還金額が当初に出資した金額を上回ることがあり、その上回る部分については、返還時において匿名組合員に課税関係が生ずることとなる。

この場合の所得がいずれの種類所得に区分されるかについて、通達では明らかにされていない。平成17年の所得税基本通達の改正前は、営業者から受ける利益の分配の所得区分が、「営業者の営業の内容に従い、事業所得その他の各種所得」とされていたため、解約時の払戻金をそれまでの損益分配の精算とみて、利益の分配と同一の所得区分とする考え方が多かったようである⁽¹²⁶⁾。

しかしながら、例えば、匿名組合事業として不動産賃貸を行っていた組合が、組合の解散に伴って、当該不動産を現物のまま返還せずに、これを売却して金銭により返還したような場合には、匿名組合員の将来の売却益の前払いとして不動産の譲渡所得とするといった考え方もあらうと思われる。また、同年の改正後においても営業者から受ける利益の分配の所得区分が「営業者の営業の内容に従い、事業所得その他の各種所得」とされるような組合において、解約に伴う払戻金が当初の出資金を下回った場合の損失の取扱いも不明である。そのため、契約解約に伴う払戻金に係る課税上の取扱いを通達により明らかにすべきであると考えられる。

3 匿名組合員が法人の場合の取扱い

平成17年の改正前の法人税基本通達14-1-3では、営業者の匿名組合営業において寄附金や交際費の支出があった場合には、任意組合の場合と同様に、これらの支出額に係る損金不算入相当額を損益分配割合に応じて匿名組合員にも配賦させる取扱いとしていたが、同年の改正において、これらの損金不算入額は匿名組合員には配賦せず、その全額が営業者において処理されることとされた。

(126) さくら総合事務所・前掲注(67)549頁

この改正により、法人税の取扱いにおいても匿名組合と任意組合の法制上の本質的な差異が明確にされたといえることができる。しかしながら、法人組合員の場合にも、個人組合員の場合と同様に「匿名組合の態様に応じた課税」というスタンスが存するのであれば、所得税の取扱いと同様な共同事業と認められるような匿名組合の場合には、従前どおりの取扱いを受けるべき匿名組合員があつてしかるべきであり、匿名組合員が個人か法人かで課税ルールの基本的なスタンスが必ずしも統一されておらず、個人の匿名組合員の取扱いを今後も維持するとした場合には、税目間の取扱いの整合性を図る必要があると考えられる。

第4章 今後の事業体課税の検討の方向性

第1節 事業体の経済的実態を基準とした 課税方式の採用の適否

L P S、L L P及び合同会社といった新たな形態の組合及び会社の創設などを背景として、近年、新たな事業体税制の構築の必要性を説く見解が多くなってきている。本節では、このような見解の背景ないしその具体的な内容を検討し、法人格の有無にとらわれずに事業体の経済的実態を基準として法人課税する事業体とパス・スルー課税する事業体とに区分することの妥当性やその問題点を考察する。

1 新たな事業体税制の構築の提言の背景

我が国において、近年、急激に新たな事業体税制の構築の必要性が説かれるようになった最も大きな背景として、日本版L L C (Limited Liability Company) と称される合同会社の創設に当たっての論議にあったといえる。すなわち、合同会社は、米国L L Cに倣い、これと同様な特質を有する事業体の必要性が求められ、新たな事業体として創設されたものである。米国L L Cは、「法的主体性（法人格）」と「柔軟な組織（内部組織における私的自治の原則）」を持ちながら、「有限責任」で「パス・スルー課税」される事業体であることから、我が国においても、合同会社についてはパス・スルー課税を認めるべきであるとする方向で議論が開始された。しかしながら、我が国では、法人格を有する事業体は、内部組織が組合と同様な実態にあるもの（合名会社及び合資会社）も含め、すべて法人課税に服しパス・スルー課税が認められていないため、合同会社についても法人課税されることとなり、仮に、法人に対してパス・スルー課税を認めようとする場合には、合同会社に限らず、他の人的会社を含め、根底から法人税制を再検討する必要性が生ずる。このような議論を経て、急遽、合同会社と同様な機能（構成員の全員が有限

責任であること等)を有し、かつ、パス・スルー課税される事業体として、法人格を有しないLLPが合同会社と相次いで創設されたのである。これにより、事業体の内部組織面において、法人と組合との類似性が一段と高まったといえる。

当時、森信茂樹客員教授は、新たな事業体税制を構築することの意義について、①税制の公平性・中立性、②法人の二重課税の排除及び③活性化・国際競争力の強化の3点を挙げている⁽¹²⁷⁾。すなわち、①「課税制度を実態に合わせることにより、税制の公平性・中立性を向上させる。小規模の構成員が集団的に事業を行っているという実態があれば、法人課税(団体課税)ではなく組合課税を行うことが、あるべき課税の姿として望ましい。『同じ経済効果のものについては同様の課税を行う』ことが、課税の公平性・中立性に資する」⁽¹²⁸⁾。また、②「公開された企業とは異なる特定の事業組織について、法人課税に代えて、二重課税を排除するスキームを作ることは、資金の効率的な活用につながり直接金融と間接金融とのアンバランスの解消という政策課題にも合致する」。さらに、③法的主体性、内部自治、有限責任制、組合税制という4つの法制度・税制を持つ新たな事業体を認めることが「わが国の活性化や国際競争力の強化につながる」としている。そして、その構築に当たっては「わが国における合名・合資会社、任意組合、匿名組合の実態を調査・検討し、法人税制との中立性、租税回避と執行コスト(簡索性)の2つの観点を踏まえつつ、事業体の実態に応じて、法人課税・所得課税・組合課税に切り分けていく基準を作るという根本的・体系的な作業が必要」で

(127) 森信茂樹「わが国における法人形態の多様化と税制の展望」税務弘報 52 巻 3 号 95 頁

(128) 税制における組織・団体課税上の中立性の意義について、日本銀行金融研究所・前掲注(1) 89 頁以下では、税制の中立性について「税制には、一般的な効率性・公平性という要請に加えて、経済・社会活動の円滑を確保する観点から、組織・団体の目的、事業内容に適応した組織形態の選択を歪めないという意味での中立性が求められる。税制の中立性を組織・団体課税に当てはめた場合、同一の経済効果を有するものについては、同様な課税を行うことが求められる。」と論じている。

あると説かれる。

また、佐藤英明教授は「今後も多様化すると予想される各種の組織体にそれぞれ適切な課税ルールを提供するということは、事業ないし投資をわが国で行なうことの社会的基盤をなすものとする」と説かれる⁽¹²⁹⁾。

2 新たな事業体税制の構築の主な内容

新たな事業体税制の構築を提言する各種意見において、現行の法人税法が基本的に法人格の有無により納税義務者を判定していることの具体的な問題点として、「現行の課税ルールは、株主平等原則の存在が妥当し、金銭の分配は、株式数に応じたプロラタ配当に限られるという株式会社の定型的な性質を念頭に組み立てられているにもかかわらず、ひろく法人一般に適用されるため、課税ルールの適用に問題が生ずる場合がある。例えば、定款により社員の権利を柔軟に設計できる有限会社には、現行課税ルールでは必ずしも十分に対応できない点があるほか、社員の権利につきより広く定款自治が認められる人的会社（合名会社・合資会社）についてはなおさら問題が大きいといえる。このため、有限会社や人的会社を含めた法人課税ルールの抜本的な見直しを行い、エンティティ課税とパス・スルー課税のあり方を検討すべきである」⁽¹³⁰⁾と指摘する。

さらに、法人格の有無にこだわる必要がない理由の根拠として、「団体に法人格を付与するか否かは、法律関係の単純化や、団体債権者のための排他的責任財産の創出といった法人格の機能を与えるべきか否かに基づいて判断され、法人課税の適用を受けるべきか否かに基づいて判断されるわけではない」⁽¹³¹⁾ことが挙げられている。

上記のように、法人格の有無にとらわれない事業体課税の構築を提案する

(129) 佐藤・前掲注(16)106頁

(130) 日本銀行金融研究所・前掲注(1)91頁

(131) 日本銀行金融研究所・前掲注(1)79頁。同様な見解として、佐藤英明「法人課税をめぐる問題状況－研究ノート」国際税制研究6号112頁

見解においても、事業体の構成員の数が多の場合や構成員の権利が複雑な場合には、事業体の損益を構成員にパス・スルーさせることは技術的に困難であり、また、執行上の困難が生ずるため、法人課税とパス・スルー課税の「線引き」に当たっては、課税ルールの執行可能性をにらみつつ、組織と構成員の間の経済的關係や、他の類似の機能を有する組織とのバランスを踏まえて考えていく必要がある⁽¹³²⁾とされる。そして、執行可能性の観点からみた具体的な線引きの基準としては、①構成員の数、②公開性の有無及び③持分の内容の3点が重要であり、構成員の数が少ないこと、持分に譲渡性がないこと、内容の異なる数種の持分を発行していないこと等がパス・スルー課税を適用する要件となるとする見解がある⁽¹³³⁾。この提案は、米国において、州会社法に基づくコーポレーションのうち、①株主が75名以下であること、②株主が米国居住者たる自然人であること及び③複数種類の株式を発行していないことの要件を満たすコーポレーション（S corporation）についてパス・スルー課税されていること（内国歳入法典 § 1363）を参考とするものであると思われる。

また、線引きの基準に当たっては執行コストを最も重視すべきとする増井良啓教授は、「典型的な『法人』の特徴として挙げられる有限責任とか持分譲渡性とかいった要素をどれだけ精査しても、実体型を設ける趣旨を具体化することにはならない。むしろ、導管型ルールの執行コストが過大になる場合に組織そのものを課税の対象とする（＝実体型を採用する）という考え方こそが、租税政策の観点からは重要である。」「導管型の未発達な日本で課税ルールを具体化する場合には、立法によって単一持分クラスのみを認めたり損失配賦の上限を出資額に限定したりするなど、取決めの柔軟性を若干犠牲に

(132) 増井・前掲注(3)「組織形態の多様化と所得課税」12頁

(133) 日本銀行金融研究所・前掲注(1)92頁及び122頁。このような基準に従った場合には、非公開の中小会社が圧倒的に多い我が国では、有限会社、合資会社、合名会社にとどまらず、株式会社の大部分もパス・スルー課税の基準に該当することとなると思われる。

しても、納税協力コストの小さいルールをまず構想すべきであろう」と論じられている⁽¹³⁴⁾。

3 今後の事業体課税の検討に当たっての基本的な考え方

前章までの論点及び上記1及び2の諸見解を踏まえ、改めて、新たな事業体課税の方法として、①現行税制どおり法人格の有無により法人課税とパス・スルー課税とに区分する場合、②法人格を有する事業体にパス・スルー課税する場合、③組合に法人課税する場合を想定し、それぞれの長所及び短所を対比しながら、今後の事業体課税の検討の基本的な考え方を整理すると、次のとおりである。

(1) 法人格の有無により法人課税とパス・スルー課税とを区分する場合

イ 長所

私法上の権利義務の主体及び財産の帰属主体、すなわち、所得の法的な帰属者や事業体の財産の帰属者と課税の客体が一致するので、いずれの事業体が法人課税とパス・スルー課税のいずれの適用を受けるかが法令上明らかであるため、法的安定性に優れている。

ロ 短所

(イ) 法人である限り法人税の納税義務者とされるため、事業体段階での法人課税と構成員段階での配当課税という、いわゆる配当二重課税の問題が回避できない。そのため、例えば、LLCのように新たな会社形態を創設した目的が十分に発揮されないのではないかと懸念がある。

(ロ) 小規模の事業体においては、法人形態を採ることによって、所得を分割し個人の高い累進税率の適用を回避することが可能であり、また、個人段階での課税の繰延べや経費の二重控除を主目的として法人形態が採用されている面があるなど、法人形態が節税のための器として利

(134) 増井・前掲注(3)「組織形態の多様化と所得課税」22～23頁

用され、個人企業との課税の公平が維持されない。

(2) 法人格を有する事業体にパス・スルー課税する場合

イ 長所

- (イ) 法人の利益が出資者に配当されたかどうかにかかわらず、法人の所得を発生ベースで出資者に課税することとなるので、法人形態を利用した課税の繰延べを防止することが可能となる。
- (ロ) いわゆる配当二重課税の問題が解消される。

ロ 短所

- (イ) 法人に発生した所得が出資者に配当されずに法人内に留保されている場合にも出資者に課税することとなるため、出資者において課税し得るだけの所得が実現しているか(課税適状か否か)、あるいは担税力があるかという本質的な問題が生じる。
- (ロ) 事業体の課税関係が複雑化する。法人とその構成員(株式会社の場合には株主)との関係でみれば、法人が所得を稼得すれば、それが配当されない場合であっても、構成員はその所得に対して保有株式数に比例した持分を有すると観念づけることはできる。すべての法人に対してパス・スルー課税するということは、まさしく法人税と所得税とを完全統合することを意味することとなるが、上場会社のように、数多くの株主から構成されている法人の場合には、法人が稼得した所得について具体的にどれだけを現実に受け取るかを株主が自分で決定できず、また、そのような会社に対する投資(出資)は原則的には配当よりも株式の譲渡という方法により回収することが予定されていることができる。したがって、このような会社についてパス・スルー課税の対象とするのは現実的ではなく、また、パス・スルー課税をしなければならない必要性も見出し難い。そうすると、引き続き法人課税する法人とパス・スルー課税する法人とを区分する何らかの線引きの基準が必要となる。
- (ハ) 法人に損失が発生した場合には、出資者においてその損失を取り組

むことが可能となり、欠損法人の割合が67%と高い水準にある我が国の現状⁽¹³⁵⁾において、これを採用した場合には、大幅な所得税の減収をもたらす要因となる。

- (ニ) 第3章第1節で論じた持分の変動等に伴う現物出資資産に係る譲渡損益の認識の問題並びに実際に配当を受けた場合及び株式等を譲渡した場合に二重課税とならないための株式等の取得価額の調整計算などの複雑な税務処理が発生し、執行上のコストの増加にもつながりかねない。

(3) 組合に法人課税する場合

イ 長所

- (イ) 事業体における課税関係を簡素化することができる。
- (ロ) 組合員課税の問題点として検討した現物出資資産がある場合の譲渡損益の認識のように、持分の変動に伴い構成員間の法律関係の変動に伴う課税上の複雑な処理が回避できる。
- (ハ) 組合を通じた投資等による所得区分の変換、レバレッジド・リースのような損失の取り込みを目的とした組合の利用といった、組合を利用した租税回避の防止が可能となる。

ロ 短所

- (イ) いわゆる配当二重課税の問題が発生する。
- (ロ) 事業体に発生した利益がそのまま留保され、配当されない場合には、出資者においては配当を受領するまでの間、現在よりも課税の時期を遅らせる結果となる。

このように、それぞれの課税方法の長所・短所を総括してみると、一定の法人に対してパス・スルー課税しようとする場合には、法人格以外の何らかの基準により線引きをする必要があるが、株式会社にも少数株主で、かつ、

(135) 国税庁「平成17年分法人企業の実態」

小規模な会社が数多く存在している⁽¹³⁶⁾ことからすれば、この基準を株式会社と持分会社という会社法上の会社の形態に求めるのは不適當であり、また、出資者の数や法人の売上金額などの外形的な規模にその基準を求めるとしても、これらの基準は常に変動するという問題がある。さらに、法人の場合には、事業活動から生ずる所得は一旦法人に帰属し、利益の分配という機関決定を経て初めて構成員たる出資者に所得が法的に帰属するにもかかわらず、これにパス・スルー課税する場合には、利益が法人に留保され、出資者に移転していないものについても出資者に課税することとなるので、実現主義の観点から、未実現の所得に課税する結果となるといった所得課税の根本的な問題が内在している。

また、組合に法人課税しようとする場合においても、組合員数が少なく、パス・スルー課税することについて実務上の問題もほとんど生じないと認められるような組合についてまで課税の繰延べの機会を与える必要性はないのであるから、この場合にも何らかの基準による線引きが必要となる。この場合の基準としては、組合の団体性の程度(社団類似基準)、組合員数(規模からみた執行コストによる基準)、業務執行に積極的に参画しない組合員の程度(実質的な共同事業性の基準)、組合員の責任の程度などが考えられるが、いずれの基準も程度の差を示すものでしかない。

このように、法人格の有無にとらわれず、事業体の経済的実態に即して、法人課税に適する事業体とパス・スルー課税に適する事業体とに峻別しようとする場合には、各事業体が適用を受ける私法上の法律的效果(資産負債の帰属、事業活動から生ずる責任等の帰属)とは別個に、税制固有の観点から所得課税に関する新たな根拠を構築することが必要となるが、経済的実態・機能を表す指標(線引きの基準)はいずれも流動的なものとならざるを得ず、いずれの課税を受けるかという予測可能性と将来的な継続性が不透明となる点において法的安定性が阻害されるほか、執行の困難性にもつながりかねない。

(136) 株式会社約100万社のうち96%の会社が資本金1億円未満の中小会社である(国税庁・前掲注(135))。

一方、現行税制のように法人格の有無により法人課税とパス・スルー課税とに区分する課税方法については、確かに、事業体段階と配当受領段階でのいわゆる配当二重課税の問題は解決されず、また、法人格が私法上の権利義務や財産の独立の帰属主体をつくり、個人財産とは分離された団体自体の独立の責任財産をつくるために法律により権利能力が付与された法技術的なものにすぎず、法人税の納税義務者を区分するための基準として付与されているものではないことからすれば、絶対的な基準であるとは言い難い。しかしながら、いわゆる配当二重課税の問題については、租税負担の軽減を目的として法人形態が採られているケースが存在していることから明らかなように、法人課税の方がすべての場合に租税負担が重くなるとは限らず、また、法人格を有するが故に認められる法的主体性、すなわち「権利義務の主体及び財産の帰属の主体」という法的な属性は、私法上の所得の帰属主体に対して課税するという所得課税の根幹にかかわるものであり、ドイツのように、私法上、法人格と法主体性が区分されていない我が国の私法のもとでは、法人課税とパス・スルー課税の線引きの基準としては最も重要な要素であると考えられる⁽¹³⁷⁾。

また、新たな事業を行おうとする場合に、法人形態と組合形態のいずれを選択するかについて、事業体の経済的効果が類似する合同会社とLLPとで比較してみると、両者には法人課税かパス・スルー課税かによる租税負担の相違のほか、合同会社には①法人格を有しているので法的安定性が高い、②一部の社員を業務執行社員に選任することが可能（LLPは組合員の全員が業務の執行に携わることが必要）、③1人会社の設立が可能（LLPは2人以上の組合員が必要）、④株式会社への組織変更が可能（LLPは不可）といった租税以外の業務執行の効率性等のメリットがある。したがって、いずれの

(137) この点を組合側から論じれば、組合は法人格を有してないが故に、組合財産の組合員への帰属、損益分配等の重要事項に関する総組合員の同意、組合員の利益分配請求権、持分払戻し請求権、組合債務に対する組合員の非補充性といった法的規制・効果を有する点において、なお法人の場合と一線を画する。

形態を採るかに当たっては、租税負担のほか、これらの諸々の相違点を踏まえながら、いずれの形態が事業目的に適しているかという観点から決定されるものであるから、課税体系の違いが直ちに特定の事業体の利用を阻害することにはならないと考えられる。

したがって、法人と組合とが経済的側面において接近してきていることをもって、直ちに「同一の実態を備えたものには同一の課税を」すべきであるとするのは適当ではなく、私法上の法律効果が事業体自体に帰属する法人に対してパス・スルー課税を採用するのは適当ではないと考えられる。

4 法人形態を利用した課税の繰延べへの対応

上記3(1)ロ(㊦)で論じたように、現行法人税制のもとにおいても、小規模の事業体においては、法人形態をとることによって、所得の分割により個人の高い累進税率の適用を回避することが可能であり、また、個人段階での課税の繰延べや経費の二重控除を主目的として法人形態が採用されている面があるなど、法人形態が租税負担の軽減のための器として利用され、個人企業との課税の公平が維持されていないという問題がある。

この点に関して、平成18年度の税制改正により、特殊支配同族会社において業務主宰役員に対して支給する給与のうち経費の二重控除に相当する部分(給与所得控除相当部分)の金額を損金の額に算入しないとする、特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入制度が創設され(法法35)、税制上の整備が図られたところではある。しかしながら、法人が稼得した利益を配当せず、法人内に利益留保する限り、それに対して出資者には配当課税できず、課税の繰延べ効果が得られるという問題は、租税法領域における「法人格否認の法理」の適用が消極的に解されている⁽¹³⁸⁾もとでは、現行法人税制の基

(138) 法人格否認の法理は、その会社の存在を全面的に否定するものではなく、その法人としての存在を認めつつ、特定の法律関係の妥当な解決のために必要な限度において、相対的に、法人格を否定し、会社の背後にある実体をとらえ、これに即した法律上の取扱いをする法理である。そして、法人格否認の法理が適用される場合の

本構造の例外措置を講じない限り、解決できない問題である。

会社法の制定により最低資本金制度が廃止されたことや一人会社の設立が容認されたことに加え、平成 19 年度の税制改正において、資本金 1 億円以下の法人が特定同族会社の留保金課税制度の適用対象から除外されたことから、今後は、租税負担の軽減や課税の繰延べを主たる目的として、組合以上に団体性が希薄で実質的に個人事業主と何ら変わらないような会社が、ごくわずかな資本金で一人株主(社員)として容易に設立されるケースが一層顕在化するおそれがある。このような法人は、法的にも 1 人の出資者に支配されているため、会社と出資者を同視し得る点で社団と称するにふさわしくない(社団性が顕在化していない)法人であるため、今後の法人の設立の動向を見極める必要はあるものの、課税の繰延べ等といった租税回避を防止する観点から、政策的に、パス・スルー課税の対象とすることを検討する必要があると考えられる⁽¹³⁹⁾。

第 2 節 組合課税における今後の課題

1 任意組合に係る課税の方向性

平成 17 年度以降、組合を利用した租税回避の防止、適正な組合員課税の確保の観点から、組合損失の制限措置、組合員の所得に関する計算書の提出義務

要件として、最高裁昭和 44 年 2 月 27 日判決(民集 23 卷 2 号 511 頁)では、①法人格が法律の適用を回避するために濫用される場合、②法人格が形骸にすぎない場合を挙げている。この法理の租税法の領域への適用について、国税徴収法の領域で認められた事例が 1 件あるだけで(神戸地判平 8. 2. 21、訟務月報 43 卷 4 号 1257 頁)、所得の帰属の分野での適用について、金子・前掲注(10) 180 頁では「租税法律主義のもとでは、現実に存在する法律関係から離れて課税を行うことは許されないから、消極的に解すべきであろう」と論じられている。したがって、単に法人の規模が小さく、その経営が特定の個人によって掌握され、個人的企業としての色彩が濃いつい理由だけでは、この法理の適用は困難である。

(139) 立法論としては、所得税法第 158 条(事業所の所得の帰属の推定)の規定を改正し、その適用場面を拡大することも考え得るが、「推定」規定に止まり、法的安定性に欠けるため、新たな制度として構築する必要があると考えられる。

務の創設、利益の分配に対する源泉徴収制度の拡充などの税制上の措置が講じられており、今後は、適正な課税の実現に向けた執行サイドにおけるこれらの制度の適切な運用が求められることとなる。

しかしながら、組合事業における組合員に対する課税の基本ルールが税制上措置されておらず、通達において若干の手当てがされているにすぎないため、これを立法において明確にする必要があるとする多数の見解があり⁽¹⁴⁰⁾、L P SやL L Pのような新たな形態の組合の創設に伴い、今後、組合形態による事業活動が加速的に増加することが見込まれることを踏まえれば、組合員課税に対する予測可能性を高める観点からも、第3章で論じた諸問題について、税制において手当てすべきものと通達において取扱いとして明確にすべきものとに区分した上で、課税ルールの明確化を図る必要がある。

これまでの検討を踏まえ、任意組合、L P S及びL L Pの組合事業に係るパス・スルー課税の基本的なルールの方向性を示すとすれば、次のとおりである。

任意組合等の組合事業に係るパス・スルー課税の基本的ルールの方向性

1 納税義務者

組合の事業から生ずる所得については、組合員を納税義務者として所得税又は法人税を課税する。

2 所得の帰属の時期

組合の事業から生じた損益は、組合の計算期間の末日に各組合員に帰属するものとし、当該計算期間の末日の属する年分又は事業年度の所得として課税する。

なお、配賦された損益がネットで利益の場合には、その利益相当額は出資持分を増加させ、また、配賦された損益がネットで損失の場合には、その損失相当額は出資持分を減少させることとし、組合との間で損益の分配として実際に授受された金銭の額は、出資持分の増減として処理する。

(140) 前掲注(3) 参照

3 組合員の所得計算

(1) 現物出資資産の含み損益に対する課税

組合員が金銭以外の資産を出資した場合には、当該資産が組合財産として組合に留保されている間は、出資の時又は出資後において他の組合員が追加出資（新組合員の加入を含む。）したことにより各組合員の当該資産に対する持分が変動した時のいずれにおいても、組合員間での譲渡がなかったものとし、当該資産に係る含み損益は、組合が当該資産を他に譲渡するまで又は当該資産の出資者の脱退若しくは組合の解散に伴う残余財産の分配時まで、課税を繰り延べる。

（注）組合は、出資を受けた現物出資資産については、時価により受入処理を行うものとする。

(2) 所得金額の計算方法

組合事業から生じた損益を各組合員の出資割合により分配する場合には、各組合員は総額方式により所得金額を計算する。そして、この場合の出資割合の算定の基礎となる出資金額は、期首、期末又は期中平均のいずれかの方法によることとする。

また、損益分配割合が出資割合と異なる場合には、中間方式により所得金額を計算する。

（注）したがって、組合員が個人の場合における組合から配賦された損益の所得区分は、いずれの場合にも、組合事業から生じた個々の収入の性質により分類されることとなる。

(3) 損益分配

損益分配割合が出資割合と異なる場合には、税務上も、原則として、損益分配割合に応じて各組合員の所得金額を計算するが、その損益分配割合が、例えば、分配割合の算定根拠が明確にされていない場合、組合員の合意により損益分配割合を任意に変更することができることとされている場合又は利益と損失とで分配割合が異なる場合は、合理的な分配割合とは認められず、この場合の税務上の所得金額は、出資割合によ

り計算することとする。

(4) 持分譲渡、脱退及び清算の場合の処理

組合員が自己の持分を他に譲渡した場合には、その組合員は、持分の譲受者から受け取る金銭等の額を譲渡対価として、持分の譲渡損益を計上する。なお、持分を譲渡した組合員が現物出資資産に係る課税の繰延べを受けている者である場合には、持分譲渡時に、出資時の時価と出資直前の帳簿価額との差額を当該資産の譲渡損益として計上する。

また、組合員が組合から脱退したため持分の払戻しを受けた場合又は組合を清算し残余財産の分配を受けた場合には、組合から受ける金銭等の額を対価の額として持分の譲渡損益を計上する。なお、組合の清算に伴い、現物出資した財産について、現物により残余財産の分配を受けた場合には、分配時の価額と出資時の帳簿価額との差額は課税しないものとする。

(注) 持分を譲渡した場合又は組合を脱退した場合には、厳格な処理としては、組合の計算期間開始の時から譲渡又は脱退直前までに生じた損益は通常の場合と同様の方法により損益を計上し、それにより出資金額の調整計算を行い、その上で、調整後の出資金額を基礎として持分の譲渡又は脱退に伴う譲渡損益の額を計算することになると考えられるが、これらの時点では、組合自体では決算という手続きが行われないことから、実務上の簡便性を考慮し、上記のように取り扱うこととする。

4 適正課税のためのその他の措置

- イ 組合は、所得税法又は法人税法の規定に従い各計算期間の損益の計算を行う。また、減価償却費の計算方法や有価証券の評価方法のように計算方法について選択肢のあるものについては、組合員は組合が採用した方法に従うものとする。
- ロ 損益分配割合が出資割合と異なる場合には、損益分配割合を決定した根拠を書面で作成し、これを保存させるものとする。

ハ L P S 及び L L P において義務付けられている「組合員所得に関する計算書」の提出義務を任意組合にも適用させることとする。

2 資料情報の収集と分析

これまで、組合事業に係る組合員課税が、租税回避を目的として組成されたものなど特殊な事案を除き、実務上あまり問題とされてこなかったが、その原因としては、従前の組合には登記制度がなかったこと等から、課税当局において組合の実態把握が困難であったこと、組合員の所得税や法人税の申告書・決算書をみても、そこには組合の実態を知る得る情報はほとんど記載がないこと等が挙げられよう。しかしながら、平成 17 年度の税制改正において、L L P について、組合の計算期間ごとに、各組合員別に「有限責任事業組合に係る組合員所得に関する計算書」を作成し、これを税務署長に提出させる制度が創設され(所法 227 の 2)⁽¹⁴¹⁾、平成 19 年度の税制改正において、この制度が L P S にも拡大された。

L L P の各組合員は組合から交付を受けた会計帳簿の写しを基礎として、各組合員が総額方式、中間方式又は純額方式のいずれかの方法により所得の計算を行うこととなるが、組合員の決算書は組合損益と組合事業以外の損益とを合計したところで作成されることや、組合損益についていずれの方法により計算するかにより組合から交付を受けた会計帳簿に記載された金額と税務上の損益とが一致するとは限らないため、上記の所得に関する計算書に記載された金額が各組合員から提出される納税申告書等から直ちに確認できるものではないが、組合の事業活動の実態を知り得る有益な情報制度であるから、今後はこれを積極的に活用し、組合の実態把握に努めていく必要がある。そして、その上で、執行上のコストや適正な課税の観点からパス・スルー課税することに問題があると認められるような組合が把握された場合には、政

(141) この所得に関する計算書には、組合員及び組合の所在地や氏名等の基本的事項のほか、組合事業の内容、当該組合員分及び全組合分の出資の価額の合計額、計算期間における分配額、収益、費用、資産、負債の明細等を記載することとされている。

策的見地から、法人課税の導入も検討していく必要がある。なお、そのような場合であっても、法人課税することが、税務上、直ちに、その組合を社団であると認定するものではなく(つまり、組合としての本質を税務上否定するものではなく)、また、組合員が組合から分配を受ける利益を法人からの利益の配当であると擬制しようとするものではないから、組合から組合員に支払われた利益の分配は、組合の法人税の所得計算上は損金算入を認め、また、個人の組合員が組合から分配を受ける利益の所得区分は、任意組合等の場合において純額方式により所得計算を行う場合の所得区分と同じ区分とするのが適当ではないかと考えられる。

3 匿名組合に係る課税の方向性

これまでの検討を踏まえ、匿名組合事業に係る課税の基本的なルールの方向性を示すとすれば、次のとおりである。

匿名組合事業に係る課税の基本的ルールの方向性

1 納税義務者

匿名組合の事業から生ずる所得については、営業者及び匿名組合員を納税義務者として所得税又は法人税を課税する。

2 営業者の所得計算

組合の事業から生ずる収益、費用、損失、資産及び負債は、すべて営業者に帰属する。そして、営業者から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は、組合計算期間の末日の属する年分(事業年度)の営業者の必要経費(損金の額)又は総収入金額(益金の額)に算入する。

(注) したがって、組合事業の経費として寄附金や交際費のように損金算入に制限のある支出については、その支出額を組合事業以外の事業から生じたこれらの金額と合計したところで損金不算入額の計算を行うこととなり、この一部を匿名組合員に配賦することはしない。

3 匿名組合員の所得計算

(1) 現物出資資産の含み損益に対する課税

匿名組合員が金銭以外の資産を出資した場合には、当該資産が事業者の財産として営業の用に供されている間は、出資の時の含み損益について課税を繰り延べる。

(2) 所得金額の計算方法

匿名組合員は、営業者から分配を受ける利益又は負担すべき損失の額について、組合計算期間の末日の属する年分（事業年度）の総収入金額（益金の額）又は必要経費（損金の額）に算入する。なお、配賦された損益が利益の場合には、その利益相当額は出資持分を増加させ、また、配賦された損益が損失の場合には、その損失相当額は出資持分を減少させることとし、組合との間で損益の分配として実際に授受された金銭の額は、出資持分の増減として処理する。

また、匿名組合員の所得計算は任意組合の場合における純額方式しか認められない。さらに、匿名組合員が個人の場合の所得区分は、すべて雑所得とする。

(3) 地位の譲渡、契約終了時の処理

匿名組合員が組合員としての地位を他に譲渡した場合には、地位の譲渡者から受け取る金銭等の額を譲渡対価として出資に係る譲渡損益を計上する。なお、現物出資資産に係る課税の繰延べを受けている者である場合には、地位の譲渡時に、出資時の時価と出資直前の帳簿価額との差額を当該資産の譲渡損益として計上する。

また、組合契約が終了し、営業者から出資の価額の返還を受けた場合には、営業者から受ける金銭等の額を対価の額として出資に係る清算損益を計上する。

また、平成19年度の税制改正において、信託法の大幅な改正により、新たな種類の信託が創設され、信託を利用した租税回避防止に対応するための措置として、従前の特定目的信託・特定信託に対する法人課税を統合する形で受託者に対して法人税を課する「法人課税信託」が創設されたが、匿名組合

契約における匿名組合員の出資の法的な性格について、営業者に対する組合員の財産の信託法上の信託行為と解する見解又は形式的に譲渡はするが実質的には委託者（匿名組合員）のものであり、経済的目的をこえた法律上の形式的譲渡（信託的譲渡）であるとする有力な見解⁽¹⁴²⁾があるように、匿名組合契約における営業者と匿名組合員との法的関係は、次のとおり、信託における受託者と委託者（受託者）とのそれに極めて類似する。

イ 匿名組合における営業者と匿名組合との間及び信託における受託者と委託者（受益者）の間には、いずれも民法上の組合のような当事者とは別の団体としての法的関係は認められないこと

ロ 匿名組合員又は委託者から拠出された財産は、営業者または受託者の所有に属すること

ハ 営業者又は受託者の事業活動は、事業から生じた損益を匿名組合員又は受益者に分配することを目的とするものであること

このような点を踏まえると、法人課税信託の対象とされた取引が匿名組合契約により行われた場合には、信託の場合と同様に営業者に法人課税するとともに、個人の匿名組合員が営業者から支払いを受ける利益の分配金を配当所得とする税制上の整備を図り、匿名組合契約が法人課税信託の脱法的行為として利用されないようにする必要があると考えられる。

(142) さくら総合事務所・前掲注(67) 295～296頁

結びに代えて

以上、本研究では、多様化してきている事業体に対する課税のあり方については、私法上法人格が付与された法人については法人課税、組合等の法人格を有しない事業体にはパス・スルー課税という現行の基本的な課税体系を今後も維持すべきであるとの結論を導き出している。確かに、法人格は私法上の権利義務や財産の独立の帰属主体をつくり、個人財産と分離された団体自体の責任財産をつくり出すための法技術的なものであり、法人税の納税義務者の範囲を判定するための絶対的な基準とはいえない。しかしながら、所得課税は、個人・法人を通じて、私法上所得が帰属する者に対して課税するというものであり、この基本原則は、法人と組合の経済的側面が接近してきたかどうかによって直ちに左右されるものではないと解する。なぜなら、共同事業を開始しようとするにあたって、法人と組合のいずれを選択するかは、租税負担の差は判断の一要素にすぎず、最終的には他の諸々の要素をも踏まえながら最終判断すべきものであるから、「経済的実態が同一のものには同一の課税を」とする考え方は、税制のあり方として必ず達成しなければならないものとはいえないからである。なお、本研究では、法人成りに見られるような一人会社には、例外的にパス・スルー課税の対象とすることを提言しているが、それは専ら法人制度を利用した租税負担の軽減や課税の繰延べを防止するという租税政策的な見地からのものであり、一人会社と個人企業との経済的な類似性を直接的な理由としたものではないので、上記の基本的な考え方を部分的に否定するものではないと考えている。

また、組合事業における組合員の課税のあり方については、これまで、組合形態による事業が建設業のJV工事や租税回避を目的とした航空機等のリース取引といった特定のものに限られてきた面もあり、通達による部分的な取扱いでも実務上はさほど大きな問題としては取り上げられなかった。しかしながら、LPS、LLPという新たな組合形態の創設に伴い、今後はあらゆる業態において組合形態による共同事業が増加すると見込まれることから、組合課税の基

本ルールを明確にしていく必要があり、その際には、組合の場合には組合の損益及び財産が各組合員に直接帰属するから組合員に対して直接課税するものであるというパス・スルー課税の本質に立ち返った課税体系とすることの重要性を提言し、試案として具体的な課税ルールの方向性を示した。

本研究では、国内で組成される事業体に限定して、その課税のあり方を検討したが、事業体課税のあり方の研究に当たっては、諸外国では、我が国のように法人課税とパス・スルー課税の区分を法人格の有無によっているとは限らないため、国際課税の分野としては、外国で組成された事業体が我が国で所得を稼得した場合の当該事業体の性質決定のあり方、我が国の投資家が外国で組成された事業体に出資し、その事業体が外国でパス・スルー課税の適用を受けた場合に、構成員たる投資家が外国で課された租税についての外国税額控除のあり方などの検討が不可欠であり、また、国内においても、信託法の改正を踏まえた今後の動向も注視していかなければならず、これらの点については、今後の検討課題としたい。