

法人組合員のパス・スルー課税の 適用に関する一考察

—帰属損益額の計算方式と「別段の定め」の適用を中心に—

畠 山 大 悟

（税務大学校
研究科研究員）

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

企業は、事業活動を行う際に「任意組合等」を用いるケースがある。任意組合等が組合事業により稼得した損益については、任意組合等の段階では課税されずに任意組合等の組合員の段階でのみ課税されること（パス・スルー課税）となるが、このことは税法において直接規定されておらず、通達においていくつかの取扱いが示されている状況である。

これまで、パス・スルー課税の適用に関しては、主に、個人組合員の所得税法上の所得区分の問題を論点とした研究及び裁判例の蓄積がなされてきた。一方、法人税法に目を向けてみると、法人税法上の所得の金額の計算において所得区分の概念は存在しないものの、「公正処理基準」、「確定決算主義」及び「損金経理要件」のように企業会計及び会社法会計と密接な結び付きが見られるところである。

本稿は、このような現状を踏まえ、現行の法令・通達・企業会計、学説、裁判例などの内容について法人税法の観点から整理を行い、法人組合員のパス・スルー課税の適用に関する論点のうち法人税基本通達 14-1-2【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】において示されている取扱い、すなわち、帰属損益額の計算方式及び「別段の定め」の適用制限の根拠等について、法人税法の解釈により検討を行うものである。

2 研究の概要

（1）パス・スルー課税の適用に関するこれまでの議論の状況

これまで、パス・スルー課税の適用に関しては、主に、任意組合等の個人組合員において組合事業損益に係る所得の性質をどのように捉えるかによる所得税法上の所得の金額の計算の違い、すなわち、個人組合員の所得税法における所得区分の問題を論点とした研究及び裁判例の蓄積がなされてきたところである。

任意組合等の法的性質等及び個人組合員におけるパス・スルー課税の適用に関する学説等を確認したところ、パス・スルー課税の適用根拠は、任意組合等側の特徴に基づくものであり、法人組合員におけるパス・スルー課税の適用根拠についても同様に考えることが可能である。

このような状況を踏まえると、法人組合員にパス・スルー課税が適用されるための重要な要素は、①任意組合等が法人格を有さず法人税法上の納税義務者とならないこと、②任意組合等の組合財産は民法その他の法律の規定により組合員の共有（合有）とされることであると考えられる。したがって、所得税法と同様、現行の法人税法は、特別の規定を設けるまでもなく法人組合員においてパス・スルー課税が適用される構造になっているものと捉えることができる。

（2）帰属損益額の計算方式に関する検討

イ 帰属損益額の計算方式に関する法人税基本通達の定め

法人税基本通達14-1-2においては、次のとおり、法人組合員における帰属損益額の計算方式が示されている。

- ① 総額方式 組合事業の資産及び負債並びに収入及び費用の金額を損益分配割合に応じて法人組合員のこれらの金額として計算する方法
- ② 中間方式 組合事業の収入及び費用の金額を損益分配割合に応じて法人組合員のこれらの金額として計算する方法
- ③ 純額方式 組合事業損益の計算結果（純額）のみを損益分配割合に応じて法人組合員の金額とする方法

また、同通達においては、総額方式が原則とされており、中間方式又は純額方式の適用は、「継続して」、かつ、これら的方式による帰属損益額の計算が「課税上弊害がない」ものである場合に限り認められている。

ロ 帰属損益額の計算に関する企業会計

企業会計における任意組合等に対する出資持分に係る帰属損益額の計算は、金融商品取引法の適用を受けないものと同法の適用を受けるものとに大別されたところで行われることになる。前者については企業会計

原則に従い、後者においては金融商品会計基準及び同実務指針に従うことになる。

ハ 公正処理基準の該当性の判断

益金の額及び損金の額は、別段の定めがあるものを除き、「公正処理基準」に従って計算することとされている。公正処理基準は、企業会計原則・同注解や、会社法、金融商品取引法の計算規定・会計処理基準等のほか、確立した会計慣行を広く含むと解されているが、これらの全てが該当するとは限らないと考えられている。

この点、[ビックカメラ事件]においては、公正処理基準の該当性は、法人税法が要請する「公平な所得計算」に適合するか否かにより判断すべきであり、これに適合する会計処理の基準として「税会計処理基準」という考え方方が示された。そして、税会計処理基準は「企業会計上の公正妥当な会計処理の基準（公正会計基準）とされるものと常に一致することを規定するものではない」とした上で、企業会計上の不動産流動化実務指針に基づく会計処理の公正処理基準の該当性が否定されている。

（3）帰属損益額の計算における「別段の定め」の適用等に関する検討

イ 帰属損益額の計算方式に関する法人税基本通達の定め

（イ）法人税基本通達の定め

法人税基本通達 14 - 1 - 2においては、次のとおり、法人組合員が採用する帰属損益額の計算方式と「別段の定め」の規定の適用の関係について示されている。

- ① 総額方式を採用した場合 法人組合員は、組合事業の資産及び負債並びに収入及び費用の金額を損益分配割合に応じて認識することから、中間方式又は純額方式を採用した場合に見られるような「別段の定め」の適用に関する制限等は生じない。
- ② 中間方式を採用した場合 法人組合員は、組合事業の収入及び費用の金額を損益分配割合に応じて認識する一方で、組合事業の資産及び負債の金額を認識しないことから、受取配当等の益金不算入、

所得税額の控除など収入又は費用を基礎とする別段の定めの適用は認められるが、引当金の繰入れ、準備金の積立てなど資産を基礎とする別段の定めの適用は認められない。

③ 純額方式を採用した場合 法人組合員は、組合事業について計算される損益の計算結果（純額）のみを損益分配割合に応じて認識することから、受取配当等の益金不算入、所得税額の控除など収入又は費用を基礎とする別段の定め及び引当金の繰入れ、準備金の積立てなど資産を基礎とする別段の定めのいずれの適用も認められない。また、組合事業の支出金額のうちに寄附金の損金不算入又は交際費等の損金不算入の規定の適用を受ける金額がある場合には、組合事業を資本又は出資を有しない法人とみなして一括して損金不算入額の計算を行い、算出された損金不算入額は損益分配割合に応じて各法人組合員の所得の金額に加算することとされている。

(d) 帰属損益額の計算と「別段の定め」

法人の各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とされている。また、益金の額及び損金の額については、それぞれ、「別段の定め」の規定がある場合にはその規定を適用して計算することとされている。

益金の額の「別段の定め」の 1 つである法人税法 22 条の 2 及び法人税基本通達 14 - 1 - 2において適用の制限を受け、又は適用がなされることとされている「別段の定め」の制度趣旨等について、例えば、受取配当等の益金不算入は、支払法人の段階において課税済の金額について受取法人の段階で法人税の課税対象から除外し法人段階における二重課税を含む多重課税を排除するという考え方の下、法人が保有する株式について受け取る配当等の額を、法人税法では原則として益金算入しないこととされたものである。

□ 組合事業損益の性質の維持

例えば、任意組合が新株予約権の行使により得た経済的利益の個人組

合員における所得区分が争われた事案においては、任意組合の段階における組合事業損益の性質は、個人組合員において帰属損益額を計算する際にも維持されるとの考え方方が示されている。そして、このことは任意組合等の法的性質等に基づくものであることから、法人組合員の場合においても異なるものではないと考えることができる。

ハ 確定決算主義及び損金経理要件

法人税法が採用する「確定決算主義」の下、法人は、「確定した決算」に基づき確定申告書を提出しなければならないという手続的なルールに従う必要がある。また、それと同時に、会社法上の手続において示された「法人の意思」は法人税法上の所得の金額の計算においてもその法人を拘束し、決算で示した内容と異なる計算を法人税法上の所得の金額の計算において主張することが制限されることになる。

このことは、「損金経理要件」において具体的に示されていると考えられており、その趣旨は、内部取引のように法人の主観的・恣意的判断により自由に決定し得る性質のものについては、その法人の最高機関である株主総会や社員総会などによる意思決定に依拠するとされたものである。

ニ 任意組合等の会計

任意組合の会計等に関して統一的な体系は作られてこなかったが、投資事業有限責任組合及び有限責任事業組合については、法令において組合の会計に関するルールが定められている。とりわけ、有限責任事業組合については、総額方式により帰属損益額を計算するのに必要な項目を記載した会計帳簿を作成し、その会計帳簿を各組合員に交付することが、法令上規定されている。

3 結論

(1) 帰属損益額の計算方式について（上記2（2））

イ 法人組合員における帰属損益額の計算方式について

企業会計上、「総額方式」、「中間方式」及び「純額方式」のいずれの計算方式も適正な会計処理として認められており、法人組合員は、自らの経済実態や各組合契約の内容等を考慮していずれかの計算方式を選択することになる。また、「総額方式」、「中間方式」及び「純額方式」のいずれの計算方式を採用した場合でも、法人組合員に取り込まれる利益又は損失の金額は異なるため、その限りにおいては、いずれの計算方式も法人税法の「公平な所得計算の要請」を害するものではない。

したがって、法人組合員における帰属損益額の計算方式については、「総額方式」、「中間方式」及び「純額方式」のいずれも公正処理基準に従った会計処理として妥当し、また、いずれの計算方式も法人組合員の経済実態等に応じて原則・例外のような区別なく並列的な関係の下で適用されることが相当であると考えられる。

ロ 中間方式又は純額方式の適用要件の根拠等について

法人税基本通達 14 - 1 - 2 において定められている中間方式又は純額方式により帰属損益額を計算する場合の要件について、「継続して」(適用) という要件は企業会計において継続性の原則が要求されていることに依拠するものであることを、「課税上弊害がない限り」という要件は課税上弊害がある帰属損益額の計算方式は公正処理基準に該当しないことを、それぞれ公正処理基準との関係において確認的に定めたものであると考えられる。

(2) 帰属損益額の計算における「別段の定め」の適用等について(上記 2(3))

イ 帰属損益額の計算と法人税法 22 条の 2 の適用について

任意組合等の収益の額で資産の販売等に係るものについては、収益認識会計基準の適用の有無にかかわらず、法人税法 22 条の 2 の規定に基づき法人組合員の益金算入時期の確定及び益金算入額の計算をすることになると考へられる。

ロ 「別段の定め」の適用の制限等に関する根拠等について

(イ) 貸倒引当金の繰入れ及び準備金の積立ての適用の制限

法人組合員が中間方式又は純額方式により帰属損益額を計算する場合には、貸倒引当金の繰入れ及び準備金の積立ての適用に当たり要求されている損金経理要件が充足されないため、これらの制度の適用は認められないものと考えられる。

(ロ) 受取配当等の益金不算入及び所得税額の控除

法人組合員が純額方式により帰属損益額を計算する場合には、法人税法が採用する確定決算主義との関係において受取配当等の益金不算入及び所得税額の控除の適用はできないものと考えられる。一方で、「組合会計帳簿による補完措置」を講じた上で株主総会の承認又は総社員の同意を得ているときには、法人税法上の所得の金額の計算における「法人の意思」が明らかであるといえ、法人税法が採用する確定決算主義との関係においても受取配当等の益金不算入及び所得税額の控除の適用が認められるものと考えられる。

(ハ) 寄附金の損金不算入及び交際費等の損金不算入の適用

法人組合員が純額方式により帰属損益額を計算する場合に法人組合員において寄附金の損金不算入及び交際費等の損金不算入を適用するという取扱いは、法人税法及び租税特別措置法の解釈として妥当せず、本来は立法上の手当てを要するものであると考えられる。

目 次

はじめに	346
第1章 パス・スルー課税の適用に関するこれまでの議論の状況	349
第1節 任意組合等の法的性質等	349
1 民法上の組合（任意組合）	350
2 投資事業有限責任組合	351
3 有限責任事業組合	353
4 外国のパス・スルー・エンティティ	354
第2節 個人組合員におけるパス・スルー課税の適用根拠に関する学説等	356
第3節 小括	358
第2章 帰属損益額の計算方式に関する検討	359
第1節 帰属損益額の計算方式に関する法人税基本通達の定め	359
第2節 帰属損益額の計算に関する企業会計	360
第3節 公正処理基準の該当性の判断	362
第4節 結論	364
1 法人組合員における帰属損益額の計算方式について	364
2 中間方式又は純額方式の適用要件の根拠等について	365
第3章 帰属損益額の計算における「別段の定め」の適用等に関する検討	367
第1節 採用する計算方式と「別段の定め」の適用等に関する現行の定め	367
1 法人税基本通達の定め	367
2 帰属損益額の計算と「別段の定め」	369
第2節 組合事業損益の性質の維持	374
第3節 確定決算主義及び損金経理要件	375
第4節 任意組合等の会計	376
第5節 結論	377

1 帰属損益額の計算と法人税法 22 条の 2 の適用について	377
2 「別段の定め」の適用の制限等に関する根拠等について	378
おわりに	383

はじめに

企業は、事業活動を行う際に「任意組合等」（民法上の組合、投資事業有限責任組合契約に関する法律上の投資事業有限責任組合及び有限責任事業組合契約に関する法律上の有限責任事業組合並びにこれらに類する外国のパートナーシップ）を用いるケースがある⁽¹⁾。また、近年、「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画 2023 改訂版」（2023 年 6 月 16 日閣議決定）⁽²⁾において示された Web3.0 の推進やスタートアップへの資金供給の強化等のための環境整備の一環として、投資事業有限責任組合の投資対象の追加・見直しを行うための法改正⁽³⁾が行われるなど、任意組合等を用いた事業活動のための環境整備が行われている。

税制について見てみると、任意組合等が行う事業（組合事業）により稼得した利益又は損失（組合事業損益）については、任意組合等の段階では課税されず任意組合等の組合員の段階でのみ課税されること（パス・スルー課税）となるが、このことは税法において直接規定されているものではない。とりわけ、任意組合等の法人である組合員（法人組合員）の場合を例にとると、法人組合

-
- (1) 例えば、投資事業有限責任組合に関する最近の事例として、電力会社が国内の太陽光発電事業を投資対象とする長期大規模ファンドを創設する事例や、地方銀行が地域の課題解決につなげるためのファンドを創設する事例がある。関西電力株式会社「国内の太陽光発電事業を投資対象とするファンドの設立」（2024 年 5 月 1 日）（https://www.kepco.co.jp/corporate/pr/2024/pdf/20240501_2j.pdf）（2025 年 5 月 26 日最終閲覧）、「福島沿岸部の企業支援 東邦銀、ファンド新設・出資 創業や事業承継、浜通り活性化めざす」（2024 年 11 月 8 日）日本経済新聞朝刊（地方経済面東北）2 面。
- (2) 内閣官房「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画 2023 改訂版」（2024 年 6 月 16 日）29 頁・47 頁（https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/atarashii_sihonsyugi/pdf/ap2023.pdf）（2025 年 5 月 26 日最終閲覧）。
- (3) 「新たな事業の創出及び産業への投資を促進するための産業競争力強化法等の一部を改正する法律」が、2024 年 5 月 31 日に可決・成立し、同年 6 月 7 日に法律 45 号として公布された。具体的には、投資事業有限責任組合契約の対象に、①合同会社の設立に際しての持分の取得及びその取得に係る持分の保有、②合同会社の持分の取得及び保有、③事業者のために発行される暗号資産の取得及び保有、④暗号資産を保有している事業者への経営又は技術指導、⑤外国法人のために発行される暗号資産の一定の取得及び保有を追加する等の改正が行われている。

員がパス・スルー課税の適用を受けることについては、現行の法人税法において直接規定されてはおらず、法人税基本通達においていくつかの取扱いが示されている状況である。

しかしながら、その取扱いの根拠や妥当性については、不明確な部分も存在していると筆者は考えている。

例えば、法人税基本通達 14 - 1 - 2 [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]においては、法人組合員に帰属する組合事業損益の金額（帰属損益額）の計算方式については「総額方式」により計算することが原則とされ、「継続して」（適用）及び「課税上弊害がない限り」という要件の下で「中間方式」又は「純額方式」により計算することが認められている。一方、金融商品会計に関する実務指針では「純額方式」が原則とされているところ、同通達の取扱いが、法人税法 22 条 4 項の「公正処理基準」との関係において妥当するものなのかは明らかではない。また、同通達では、「中間方式」又は「純額方式」により帰属損益額を計算する場合には、法人組合員の所得の金額の計算の際に適用される法人税法の「別段の定め」の規定の一部（中間方式の場合には引当金の繰入れなど、純額方式の場合にはそれに加え受取配当等の益金不算入など）の適用が制限されること等についても示されている。しかしながら、その根拠やそれぞれの「別段の定め」の制度趣旨等との関係における妥当性については明らかではない。

これまで、パス・スルー課税の適用に関しては、主に、任意組合等の個人である組合員（個人組合員）において組合事業損益に係る所得の性質をどのように捉えるかによる所得税法上の所得の金額の計算の違い、すなわち、個人組合員の所得税法における所得区分の問題を論点とした研究及び裁判例の蓄積がなされてきたところである。

一方、法人税法に目を向けてみると、所得区分の概念は存在しないものの、法人税法上の所得の金額の計算における「公正処理基準」並びに確定申告に関する手続的な面における法人税法 74 条 1 項の「確定決算主義」及びそれを具体的に示したとされる別段の定めの適用要件としての「損金経理要件」のよう

に、企業会計及び会社法会計と密接な結び付きが見られる。また、平成 30 年度税制改正においては収益の額の計算に関する法人税法 22 条の 2 が創設されているなど、法人組合員のパス・スルー課税の適用に関して、所得税法とは異なる論点も多くあるものと思われる。

本稿は、このような現状を踏まえ、現行の法令・通達・企業会計、学説、裁判例などの内容について法人税法の観点から整理を行い、法人組合員のパス・スルー課税の適用に関する論点のうち法人税基本通達 14 - 1 - 2 において示されている取扱い、すなわち、帰属損益額の計算方式及び「別段の定め」の適用制限の根拠等について、法人税法の解釈により検討を行うものである。

第 1 章 パス・スルー課税の適用に関するこれまでの議論の状況

「パス・スルー課税」とは、組織体を導管のように捉え、その組織体が行う事業（以下「組合事業」という。）により稼得した利益又は損失（以下「組合事業損益」という。）について、その組織体の段階では課税せず、その組織体の組合員への現実の支払の有無を問わずにその組合員に通り抜けるものと構成しその組合員の段階でのみ課税することをいう⁽⁴⁾。

これまで、パス・スルー課税の適用に関しては、主に、「任意組合等」の個人である組合員（以下「個人組合員」という。）において、組合事業損益に係る所得の性質をどのように捉えるかによる所得税法上の所得の金額の計算の違い、すなわち、個人組合員の所得税法における所得区分の問題を論点とした研究及び裁判例の蓄積がなされてきたところである⁽⁵⁾。

本章においては、「任意組合等」の法的性質等及び個人組合員におけるパス・スルー課税の適用に関する学説等を概観し、「任意組合等」の法人である組合員（以下「法人組合員」という。）におけるパス・スルー課税の適用根拠について確認する。

第 1 節 任意組合等の法的性質等

組合員にパス・スルー課税が適用される組織体は、「パス・スルー・エンティティ」と呼ばれることがある⁽⁶⁾。パス・スルー・エンティティの定義等は、税法

(4) 増井良啓「組織形態の多様化と所得課税」租税 30 号 10 頁（2002）。

(5) 所得税の観点からの研究として、例えば、増井・後掲注(9)、高橋・後掲注(59)、佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究 50 号 33 頁（1999）、酒井克彦「任意組合の構成員課税における所得区分の考え方 -『導管理論に基づく所得区分』と『構成員の担税力に応じた所得区分』-」税務事例 40 卷 10 号 1 頁（2008）など。また、個人組合員の所得区分が争点とされた主な裁判例として、後掲注(76)など。

(6) 渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第 3 版〕』341 頁（弘文堂、2023）。

において明確に規定されてはいない。一方、税務当局からは、民法上の組合契約、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。）上の投資事業有限責任組合契約及び有限責任事業組合契約に関する法律（以下「LLP 法」という。）上の有限責任事業組合契約により成立する組合並びに外国におけるこれらに類するもの（以下「任意組合等」という。）がパス・スルー・エンティティに該当するとの見解が示されている⁽⁷⁾。

本節においては、パス・スルー・エンティティに関する根拠法令等を基に、その法的性質、制度の仕組み等について概観する。

1 民法上の組合（任意組合）

民法上の組合⁽⁸⁾（以下「任意組合」⁽⁹⁾という。）は、当事者が出資⁽¹⁰⁾をして共同の事業を営むことを約するという「組合契約」により成立し（民法 667 条 1 項）、法人格は有しないと考えられている⁽¹¹⁾。

任意組合が行うことのできる事業の種類については制限がなく、営利を目的とするものでも公益を目的とするものでも認められる。また、継続的であることを必ずしも要しない。しかしながら、事業は「共同」で行われること、すなわち、各組合員が事業の成功に対して利害関係を有することが必要とされる⁽¹²⁾。

(7) 所得税基本通達 36・37 共 - 19、法人税基本通達 14 - 1 - 1。

(8) 実例として、複数の弁護士からなる法律事務所（弁護士法人となっていないもの）、映画の製作委員会、建設工事請負における共同企業体（ジョイント・ベンチャー）、株式会社の設立過程における発起人団体（発起人組合）などがあり、目的、規模、存続期間などは多様である（中田裕康『契約法〔新版〕』561 頁（有斐閣、2021））。

(9) 特別の法律によって設置される組合（水産業協同組合法の漁業協同組合、消費生活協同組合法の消費生活協同組合、農業協同組合法の農業協同組合など）と区別するために、民法上の組合は「任意組合」と呼ばれることがある（増井良啓「組合損益の出资者への帰属」税務事例研究 49 号 49 頁（1999））。

(10) この場合の出資については、金銭出資又は現物出資のほかに労務出資も認められる（民法 667 条 2 項）。

(11) 我妻榮ほか『我妻・有泉コメントナル民法 - 総則・物権・債権 -』1399 頁（日本評論社、第 8 版、2022）。

(12) 我妻ほか・前掲注(11)1403 頁。

任意組合は法人格を有しておらずそれ自体が組合財産の主体となることができないことを理由として⁽¹³⁾、各組合員の出資その他の組合財産は、総組合員の共有に属することとされている（民法 668 条）。組合財産には、組合員の出資した資産、任意組合の業務執行により生じた財産、組合財産に基づいて生じた果実及び組合財産の滅失又は損傷により第三者に対して生じた損害賠償請求権などが含まれる⁽¹⁴⁾。一方、組合員は、組合財産に属する個別財産に対する持分を処分することはできず（民法 676 条 1 項）、また、任意組合の清算前に組合財産の分割を請求できない（同条 3 項）など、通常の共有（民法 249 条以下）とは異なる制限が設けられている⁽¹⁵⁾。これらの制限は、任意組合が組合員の共同事業を目的とするものであるという点から生じるものであり、組合財産の共有は、通常の共有とは区別して「合有」と考えられている⁽¹⁶⁾。

任意組合の事業活動から生じた利益又は損失については、利益が生じたときにはこれを各組合員に分配し、損失が生じたときにはこれを各組合員が分担するのが通常である⁽¹⁷⁾。このような、任意組合の事業活動から生じた利益の各組合員への分配又は損失の各組合員における分担が、民法上の「損益分配」であり⁽¹⁸⁾、損益分配の割合については、基本的には、組合契約により定められる⁽¹⁹⁾。

2 投資事業有限責任組合

任意組合の形態により投資事業組合⁽²⁰⁾を組成した場合には、その組合員は

(13) 我妻ほか・前掲注(11)1405 頁。

(14) 我妻ほか・前掲注(11)1404-1405 頁。

(15) 鎌田薰ほか「債権 2 民法第 521 条～第 696 条」別冊法学セミナー no. 264 新基本法コメントナール 296-297 頁（2020）。

(16) 我妻榮『債権各論中巻二』800 頁（岩波書店、1962）。

(17) 増井・前掲注(9)51-52 頁。

(18) 中田・前掲注(8)586 頁。

(19) 我妻・前掲注(16)822 頁。

(20) ここでいう「投資事業組合」は、組合員たる投資家から資金を集め、出資先企業に対し、主として出資により資金を供給する組合である（経済産業省経済産業政策局産

無限責任を負うことになるが、ベンチャー振興の観点から有限責任制の組合制度の設立を求める声が強くなっていた。そこで、1998 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」が制定され、中小企業等投資事業有限責任組合の無限責任組合員以外の組合員については、有限責任となるよう民法の特則が設けられた。その後、中小企業等投資事業有限責任組合が行うことのできる事業の範囲は順次拡充され、2004 年には、投資対象の制限の大 幅な見直しに伴い、現在の LPS 法へと衣替えされた⁽²¹⁾。

「投資事業有限責任組合」は、投資事業有限責任組合契約⁽²²⁾により成立する組合であり（LPS 法 2 条 2 項）、任意組合と同様に法人格を有しない。

投資事業有限責任組合が行うことのできる事業については、①投資等資金の供給に関する事業⁽²³⁾（LPS 法 3 条 1 項 1 号～7 号）、②コンサルティング事業（同項 8 号）、③投資組合向けの出資（同項 9 号）、④上記①から③までの事業に付随する事業（同項 10 号）、⑤外国法人への投資（同項 11 号）及び⑥余裕金の運用（同項 12 号）に限定されている⁽²⁴⁾。

LPS 法は、任意組合を土台としつつ、無限責任組合員以外の組合員について有限責任を法的に担保するとともに、組合員による情報入手の権利を充実させること等の目的の実現のために、必要な範囲において民法と異なる仕組みが設けられたものである。したがって、その他の基本的な性格は任意組合に準拠することから、民法の規定の中から組合に関する諸規定が準用され

業組織課「投資事業有限責任組合契約に関する法律【逐条解説】」（2005 年 6 月 1 日改訂）1 頁（https://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/sangyokinyu/pdf/konmen.pdf）（2025 年 5 月 26 日最終閲覧）。

- (21) 経済産業省・前掲注(20) 1 頁。
- (22) 「投資事業有限責任組合契約」は、各当事者が出資を行い、共同で一定の事業の全部又は一部を営むことを約することにより、その効力を生ずる（LPS 法 3 条 1 項）。なお、この場合の出資については、任意組合とは異なり、労務出資は認められず、金銭出資又は現物出資に限られている（LPS 法 6 条 2 項）。
- (23) 「新たな事業の創出及び産業への投資を促進するための産業競争力強化法等の一部を改正する法律（令和 6 年法律 45 号）」において、事業者のために発行される暗号資産の取得及び保有に関する事業（LPS 法 3 条 1 項 6 号の 2）を追加する改正等が行われた。
- (24) 経済産業省・前掲注(20) 8 頁。

る⁽²⁵⁾ (LPS 法 16 条)。例えば、民法 668 条 [組合財産の共有] 及び 674 条 [組合員の損益分配の割合] の規定並びにこれらの規定に関する考え方については、投資事業有限責任組合及びその組合員においても同様に適用されることになる⁽²⁶⁾。

3 有限責任事業組合

日本の有する熟練した技術力、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る中、株式会社とは異なる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るようになった。そこで注目されたのが任意組合であるが、任意組合の組合員はその全てが無限責任組合員であるため、事業活動に当たっては相当なリスクの引受けが強要されるなど、一定の限界があった。そこで、ベンチャー企業や中小企業と大企業の連携、大企業同士の共同研究開発等を振興し新たな産業の創造を促進するため、2005年に LLP 法が制定され、出資者全員の有限責任等の特徴を備えた有限責任事業組合の制度が整備された⁽²⁷⁾。

「有限責任事業組合」は、有限責任事業組合契約⁽²⁸⁾により成立する組合であり (LLP 法 2 条)、任意組合と同様に法人格を有しない。

有限責任事業組合が行うことのできる事業は営利を目的とするものに限定されていることから (LLP 法 3 条 1 項)、任意組合とは異なり、公益を目的

(25) また、経済産業省は、「民法組合に関してこれまで長きにわたり蓄積されてきた学説、判例についても、投資事業有限責任組合において民法組合の性格を継承している部分については基本的に継承されるものと解される」と説明している（経済産業省・前掲注(20)75 頁）。

(26) 経済産業省・前掲注(20)75 - 83 頁。

(27) 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 (2005)。

(28) 「有限責任事業組合契約」は、個人又は法人が出資をして、それぞれの出資額を責任の限度として共同で営利を目的とする事業を営むことを約することにより、その効力を生ずる (LLP 法 3 条 1 項)。なお、この場合の出資については、任意組合とは異なり、一方で、投資事業有限責任組合とは同様に、労務出資は認められず、金銭出資又は現物出資に限られている (LLP 法 11 条)。

とする事業は行うことができない。また、その根拠法に基づき無限責任により行われることとされる公認会計士業務、弁護士業務などのいわゆる土業と呼ばれる専門業務⁽²⁹⁾及びいわゆる宝くじ、馬券の共同購入といった有限責任事業組合の債権者に不当な損害を与えるおそれがある一定の業務は、有限責任事業組合の事業として行うことはできない（LLP 法 7 条 1 項）。

LPS 法と同様に、LLP 法においても民法の規定の中から組合に関する諸規定が準用される（LLP 法 56 条）。例えば、民法 668 条【組合財産の共有】及び 674 条【組合員の損益分配の割合】の規定並びにこれらの規定に関する考え方については、有限責任事業組合及びその組合員においても同様に適用されることになる。

4 外国のパス・スルー・エンティティ

外国のパス・スルー・エンティティ（任意組合、投資事業有限責任組合又は有限責任組合に類する組織体で、外国の法令に基づいて組成されたものをいう。以下同じ。）の例として、税務当局は、米国のゼネラル・パートナーシップ（構成員である全てのパートナーが経営を担い、事業から生じた損失について、それぞれが無限責任を負うゼネラル・パートナーから成るパートナーシップをいう。）契約又はリミテッド・パートナーシップ（事業の経営を担い無限責任を負う 1 人以上のゼネラル・パートナーと、事業の経営には参加せぬ出資の範囲内で有限責任を負う 1 人以上のリミテッド・パートナーから成るパートナーシップをいう。以下同じ。）契約等で、共同事業性及び財産の共同所有性を有すると想定されるものを挙げている。また、このようなパートナーシップ契約等であっても、その事業体の個々の実態等により「外国法人」と認定される場合には、外国のパス・スルー・エンティティからは除かれるとしている⁽³⁰⁾。

(29) 経済産業省経済産業政策局産業組織課編『日本版 LLP - パートナーシップの未来へ -』28 頁（経済産業調査会、2005）。

(30) 国税庁「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

一方で、所得税法及び法人税法は、外国法人を「内国法人⁽³¹⁾以外の法人」(所得税法 2 条 1 項 7 号、法人税法 2 条 4 号) と規定するのみである (= そもそもの「法人」については何ら規定していない) ことから、外国の法令に基づいて組成された組織体の外国法人該当性の判断要素は明らかではない。

この点について、米国デラウェア州の法令に基づいて組成されたリミテッド・パートナーシップが行う不動産賃貸事業により生じた損失のその個人組合員におけるパス・スルー課税の適用の可否が争われた事案(最判平成 27 年 7 月 17 日民集 69 卷 5 号 1253 頁[米国デラウェア州 LPS 事件])において、最高裁は、パス・スルー課税が適用される前提としての本事案のリミテッド・パートナーシップの(外国)法人該当性の判断基準を示した。最高裁は、まず、「①当該組織体に係る設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組みから、当該組織体が当該外国の法令において日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であるか否かを検討」し、①ができない場合には、次に、「②当該組織体が権利義務の帰属主体であると認められるか否かを検討して判断すべきものであり、具体的には、当該組織体の設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から、当該組織体が自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が当該組織体に帰属すると認められるか否かという点を検討する」と判示し、本事案のリミテッド・パートナーシップは、②でいう権利義務の帰属主体であると認められるために外国法人に該当すると判断した⁽³²⁾。

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)」16 頁
(<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/060117/pdf/04.pdf>) (2025 年 5 月 26 日最終閲覧)。

- (31) 「内国法人」とは、国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう(所得税法 2 条 1 項 6 号、法人税法 2 条 3 号)。
- (32) 本事案は、最高裁が、外国の法令に基づいて組成された組織体の日本の税法上の法人該当性に係る判断基準を初めて示したものである(衣斐瑞穂「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 27 年度 367 頁)。その判断基準について、渡辺徹也教授は、「①でいう『疑義のない程度に明白である』に該当してそこで決着がつく場合が、現実の争訟事案ではそれほど多くないとするならば、基準としては②がより重要になろう」「ただし、①、②の双方で用いられる『設立根拠法令の規定』に依拠する論拠や合理性あ

第 2 節 個人組合員におけるパス・スルー課税の 適用根拠に関する学説等

個人組合員におけるパス・スルー課税の適用根拠につき、増井良啓教授は、任意組合は法人税の納税義務を負わないとした上で、「組合財産が総組合員の共有に属すること（民法 668 条）から、解釈上自然に導かれる帰結と考えるべきであろう。ここで、根拠条文として、あえて所得税法 12 条〔筆者注：実質所得者課税の原則。法人税法 11 条も同旨。〕をもちだすまでもない」とし、組合事業損益は、「法律上、組合員個人に帰属する」と述べていた⁽³³⁾。

その後、りんご生産の事業を営むことを目的として設立された任意組合の個人組合員がその任意組合から受け取った金銭の所得区分が争われた事案（仙台高判平成 11 年 10 月 27 日訟月 46 卷 9 号 3700 頁〔りんご生産組合事件〕）において、「本件組合は、民法上の組合であり、各組合員が出資して共同の事業を営むことを合意して成立する組合員の結合体であり（民法 667 条 1 項）、組合の事業により獲得された利益や損失は、理念的には組合財産を構成するものの、組合には法人格が存しないことから、組合財産は組合自体には帰属せず、総組合員の共有（合有）となり（民法 668 条）、債権債務も総組合員の共有（準共有）になるもの（民法 677 条）と解される」「このような組合の法的構造に照ら

るいは必然性が、少なくとも判決文そのものからはそれほど明らかではない」と述べている（渡辺・前掲注(6)348 頁）。また、金子宏教授は、「パートナーシップ（LLP）については、設立地の法律によって法人格を与えられていても、法人該当性の有無については、法人格の有無のほかに、その活動によって得られる損益の帰属主体であることがその本質的要素（本質的属性）である（り）」「たとえばデラウェア州のパートナーシップは損益の帰属主体ではなく、損益はパートナーにパススルーするから、法人にはあたらないと解すべきである」「著者としては、デラウェアのパートナーシップが日本の法制における法人に相当するか否かを基準としてその性格を考えることに問題はないと考える。しかし、日本の法人の大部分は会社法上の会社であり、その活動の成果である所得は法人段階で課税され、その残額が株主に分配されることが、その基本的属性であるのに対し、デラウェアのパートナーシップの場合には、その活動の成果である所得は組合員にパススルーすることがその基本的属性であるから、それは日本の法人に相当する存在ではない」と述べ、最高裁判決とは異なる見解を示している（金子宏『租税法〔第 24 版〕』553 - 554 頁（弘文堂、2021））。

(33) 増井・前掲注(9)53 頁。

せば、組合の事業活動の成果たる所得に対する課税は、法人税の対象として組合に課せられるものではなく、組合員の出資等に応じて各組合員の所得に分解されて帰属し所得税の課税対象になるものと解するのが相当である」と判示され、パス・スルー課税の適用に関する裁判所の考えが示された⁽³⁴⁾。また、前述の〔米国デラウェア州 LPS 事件〕においては、「複数の者が出資をすることにより構成された組織体が事業を行う場合において、その事業により生じた利益又は損失は、別異に解すべき特段の事情がない限り、当該組織体が我が国の租税法上の法人に該当するときは当該組織体に帰属するものとして課税上取り扱われる一方で、当該組織体が我が国の租税法上の法人に該当しないときはその構成員に帰属するものとして課税上取り扱われることになる」と判示されている。

他方、平成 17 年度税制改正においては、組合事業により生じた損失のうち一定の金額を超える金額の必要経費算入又は損益通算を制限する制度⁽³⁵⁾が創設された⁽³⁶⁾。これらの制度は個人組合員におけるパス・スルー課税の適用が前提とされたものであるが、税法にはパス・スルー課税の適用に関する規定は引き続き置かれていない。その理由について、立案担当者は、同年に成立した LLP 法上の有限責任事業組合契約を取り上げ、組合財産の共有（合有）などの民法上の組合契約の特徴が保たれている有限責任事業組合契約により成立する有限責任事業組合は、法人税法上の人格のない社団等に原則として該当しない以上、

(34) 上告審（最判平成 13 年 7 月 13 日訟月 48 卷 7 号 1831 頁）において、最高裁は、原審の所得区分に関する判断部分については破棄自判したものの、その判示については是認をしている。なお、本事案は、組合課税のあり方について最高裁において初めて判断が示されたものである（田中啓之「共同事業の形態と所得課税(1)」法協 135 卷 7 号 1532 頁（2018））。

(35) 有限責任事業組合の事業に係る組合員の事業所得等の所得計算の特例（租税特別措置法 27 条の 2）、特定組合員等の不動産所得に係る損益通算等の特例（租税特別措置法 41 条の 4 の 2）。

(36) 法人組合員においても同様の制度が創設されている（租税特別措置法 61 条の 2、61 条の 3）。これらの制度は、任意組合が行う航空機リース事業により生じた多額の減価償却費の個人組合員における必要経費算入が認められた事案（名古屋高判平成 17 年 10 月 27 日税資 255 号順号 10180）などに対応するための個別の否認規定として一定の立法上の手当てがなされたものと考えられている（渡辺・前掲注(6)345 頁）。

組合事業損益について組合員が納税義務を負うという適用関係は「法制上おのずと明らかであるため」と述べている⁽³⁷⁾。

第 3 節 小括

上記の学説、裁判例等については、個人組合員に関するものである。しかしながら、それらにおいて示されているパス・スルー課税の適用根拠は、任意組合等側の特徴に基づくものであることから、法人組合員におけるパス・スルー課税の適用根拠についても同様に考えることが可能である。

このような状況を踏まえると、法人組合員にパス・スルー課税が適用されるための重要な要素は、①任意組合等が法人税法上の納税義務者とならないこと、②任意組合等の組合財産は民法その他の法律の規定により総組合員の共有（所有）とされることであると考えられる。したがって、所得税法と同様、現行の法人税法は、特別の規定を設けるまでもなく法人組合員においてパス・スルー課税が適用される構造になっているものと捉えることができる。

(37) 財務省「平成 17 年度税制改正の解説（租税特別措置法等（法人税関係の準備金、土地税制、その他特別措置関係）の改正）」280 - 281 頁 (<https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/finance/f1708betu/10.pdf>) (2025 年 5 月 26 日最終閲覧)。

第 2 章 帰属損益額の計算方式に関する検討

現行の法人税法においては、帰属損益額（組合事業損益のうち損益分配割合に応じて各法人組合員に帰属する金額をいう。以下同じ。）の計算については何ら規定されていないところである⁽³⁸⁾。一方、「昭和 44 年 5 月 1 日付直審（法 25『法人税基本通達の制定について』（法令解釈通達）」（以下「法人税基本通達」という。）14 - 1 - 2 [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]においては、法人組合員における帰属損益額の計算方式に関する取扱いが示されている。

本章においては、帰属損益額の計算方式に関する法人税基本通達の定め、帰属損益額の計算に関する企業会計及び法人税法 22 条 4 項の「公正処理基準」の該当性の判断について内容を確認し、①法人組合員における帰属損益額の計算方式、②同通達において示されている中間方式又は純額方式を適用する際の「継続して」（適用）及び「課税上弊害がない限り」という要件の根拠等について検討を行う。

第 1 節 帰属損益額の計算方式に関する法人税基本通達の定め

法人税基本通達 14 - 1 - 2においては、次のとおり、法人組合員における帰属損益額の計算方式が示されている⁽³⁹⁾。

(38) 所得税法においても同様の状況である。なお、厳密には、前述のとおり、平成 17 年度税制改正において組合事業により生じた損失のうち一定の金額を超える金額の損金算入を制限する制度（租税特別措置法 61 条の 2、61 条の 3）が創設されており、損金算入の制限に関するルールは租税特別措置法において規定されている。しかしながら、本稿は、法令において規定されていない帰属損益額の計算方式等について検討を行うものであることから、これらの特例については特段取り扱わないこととしている。

(39) 国税庁「平成 17 年 12 月 26 日付課法 2 - 14 ほか 1 課共同『法人税基本通達等の一部改正について』（法令解釈通達）の趣旨説明について」14 - 1 - 2 [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] (<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/051226/06.htm#a-03>)（2025 年 5 月 26 日最終閲覧）。

- ① 総額方式 組合事業の資産及び負債並びに収入及び費用（任意組合等の貸借対照表の各勘定科目及び損益計算書の各勘定科目）の金額を損益分配割合に応じて法人組合員のこれらの金額として計算する方法
- ② 中間方式 組合事業の収入及び費用（任意組合等の損益計算書の各勘定科目）の金額を損益分配割合に応じて法人組合員のこれらの金額として計算する方法
- ③ 純額方式 組合事業損益の計算結果（純額）のみを損益分配割合に応じて法人組合員の金額とする方法

また、同通達においては、総額方式が原則とされており⁽⁴⁰⁾、中間方式又は純額方式の適用は「継続して」、かつ、これら的方式による帰属損益額の計算が「課税上弊害がない」ものである場合に限り認められている⁽⁴¹⁾。

第2節 帰属損益額の計算に関する企業会計

企業会計における任意組合等に対する出資持分に係る帰属損益額の計算は、金融商品取引法の適用を受けないものと同法の適用を受けるものとに大別されたところで行われることになる⁽⁴²⁾。

なお、個人組合員における帰属損益額の計算方式については、所得税基本通達36・37共・2〔任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等〕において概ね同様の取扱いが示されている。

- (40) 総額方式を原則とする理由について、税務当局は、帰属損益額が「各組合員に直接帰属すること」を挙げている（国税庁・前掲注(39)）。したがって、本取扱いは、任意組合等の組合財産が民法その他の法律の規定により総組合員の共有（合有）とされることに基づくものであると思われる。
- (41) 所得税基本通達36・37共・2においては、継続適用のほかに、純額方式による計算が困難であることが要求されている。
- (42) 任意組合等に対する出資持分は有価証券とみなされ（金融商品取引法2条2項5号）、金融商品取引法の適用を受ける。ただし、①出資者の全員が出資対象事業に関与する一定の場合、②出資者が出資額等を超えて収益の配当等を受けない場合、③保険業法上の保険契約・農業協同組合法上の共済契約等である場合、④その他公益又は出資者の保護のため支障を生じない一定の場合には（金融商品取引法2条2項5号イ～ハ）、金融商品取引法の規制の必要性が乏しいことから、金融商品取引法は適用されない（松岡啓祐『最新金融商品取引法講義』[第6版]』17頁（中央経済社、2021））。

前者（金融商品取引法の適用を受けないもの）については、企業会計原則に従うこととなり、企業会計原則においては、損益計算書及び貸借対照表のいずれについてもいわゆる「総額主義」により記載することとされている⁽⁴³⁾。これは、企業の経営成績や財政状態を適切に表示し、その情報が十分に伝達されるよう損益計算書及び貸借対照表の表示原則として要求されているものである⁽⁴⁴⁾。一方、企業会計上、企業にとって重要性の乏しい活動については「純額主義」が用いられる⁽⁴⁵⁾。例えば、有価証券や固定資産を売却した場合に、売上収益と売上原価とを直接に相殺して、売却損益だけを表示することも認められる⁽⁴⁶⁾。また、「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）を適用する場合の具体的な指針等について取りまとめた「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品会計実務指針」という。）308 項において「状況によっては貸借対照表について持分相当額を純額で、損益計算書については損益項目の持分相当額を計上する方法」が認められている点からすると、帰属損益額の計算に関する会計慣行としては「中間方式」と同様の計算方式も確立しているものと考えられる。

後者（金融商品取引法の適用を受けるもの）については、金融商品会計基準及び金融商品会計実務指針に従うことになる。金融商品会計実務指針 132 項及び 308 項においては、「出資者が単なる資金運用として考えている場合、又は有限責任の特約が付いている場合など」を考慮し、法人組合員の帰属損益額の計算方式について純額方式を原則としつつも、「契約内容の実態及び経営者の

(43) 企業会計原則第二損益計算書原則一B、同第三貸借対照表原則一B。

(44) 桜井久勝『財務会計講義〔第 25 版〕』294 - 295 頁・304 頁（中央経済社、2024）。
なお、表示原則としての「総額主義」と法人税法との関係について、酒井克彦教授は、「企業会計が表示原則として総額主義を要請しているということは、ひいては、その前提として会計処理についても総額主義が求められていると理解すべき」であるとし、「法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準としては総額主義による処理が求められていると理解することができる」と述べている（酒井克彦「企業会計・法人税法・消費税法の総額主義 - 那覇地裁平成 31 年 1 月 18 日判決における議論を素材として - 」企業研究 35 号 33 頁（2019））。

(45) 企業会計原則第二損益計算書原則六、同注解注 12。

(46) 桜井・前掲注(44)295 頁。

意図を考慮して、経済実態を適切に反映する会計処理及び表示を選択する」とし、中間方式又は総額方式を採用することも認められている⁽⁴⁷⁾。

なお、前者（金融商品取引法の適用を受けないもの）及び後者（金融商品取引法の適用を受けるもの）のいずれにおいても、「継続性の原則」⁽⁴⁸⁾との関係から、法人組合員は、原則として、一度採用した計算方式については毎期継続することが要求されることになると考えられる⁽⁴⁹⁾。

第 3 節 公正処理基準の該当性の判断

益金の額を計算する際の収益の額並びに損金の額を計算する際の原価、費用及び損失の額は、別段の定めがあるものを除き、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という。）に従って計算することとされている（法人税法 22 条 4 項）。

これは、企業会計における法人の利益と租税会計における法人の所得とは共通の観念であり、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、法人の各事業年度の所得の金額の計算は企業会計に準拠して行われるべきこと（企業会計準拠主義）が定められた規定である。公正処理基準の規定、会社法 431 条及び 614 条の「〔筆者注：株式会社及び持分会社の会計は、〕一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」規定並びに法人税法 74 条 1 項の「確定決算主義」の規定を総合し、法人税法は、企業会計、会社法会計及び租税会計に

(47) 実際に、企業会計実務においてもそれに沿った取扱いがなされている（有限責任監査法人トーマツ『トーマツ会計セレクション③金融商品会計』155-157 頁（清文社、2011）、渡部紘士「VC&ファンド業 第 4 回：有責組合に関する会計処理の概要（前編）」（https://www.ey.com/ja_jp/corporate-accounting/industries/financial-industries-financial-vc-and-fund-2022-02-10-04）（2022）（2025 年 5 月 26 日最終閲覧）。

(48) 企業会計原則第一一般原則五。

(49) 継続性の原則の下でも、①会計基準等の改正に伴う変更、②企業の事業内容の変化や企業内外の環境変化への対応及び取引や事象の影響の財務諸表への適切な反映という 2 要件を満たす変更については認められる（会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準 5・6、同適用指針 6、桜井・前掲注(44)65 頁）。

による「会計の三重構造」を前提としているものとされる⁽⁵⁰⁾。また、法人税法 22 条 4 項の「公正処理基準」を通じた租税会計と企業会計及び会社法会計との実体的な結び付きから、「トライアングル体制」とも表現される⁽⁵¹⁾。

公正処理基準は、一般社会通念に照らし公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味し、その中心は、「企業会計原則・同注解」、「企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等」や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等のほか、確立した会計慣行を広く含むと解されている。しかしながら、このような企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ずしも公正処理基準に該当するものではないと考えられている⁽⁵²⁾。

この点、例えば、納税者が「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」(以下「不動産流動化実務指針」という。)に基づき不動産を信託財産とする信託契約の受益権の譲渡に係る過年度の会計処理を売却取引から金融取引へ訂正した会計処理が、法人税法の公正処理基準に従った適法な処理であるかが争われた事案(東京高判平成 25 年 7 月 19 日訟月 60 卷 5 号 1089 頁〔ビックカメラ事件〕)においては、公正処理基準の該当性は、「適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的」(法人税法 1 条)とする法人税法が要請する「公平な所得計算」に適合するか否かにより判断すべきであり、これに適合する会計処理の基準として「税会計処理基準」という考え方が示された。そして、税会計処理基準は「企業会計上の公正妥当な会計処理の基準(公正会計基準)とされるものと常に一致することを規定するものではない」とした上で、企業会計上は用いられている不動産流動化実務指針に基づく会計処理の公正処理基準の該当性が否定されている。

(50) 金子・前掲注(32)355 - 357 頁。

(51) 渡辺・前掲注(6)38 頁。なお、渡辺徹也教授は、適正な課税のための租税会計と、投資家や利害関係者に正しい情報を提供するために適正な期間損益計算を目指している企業会計及び利害を調整しながら株主への分配可能限度額の計算を行う会社法会計とでは、それぞれその目的を異にしていることを理由に、「法人税法が完全に企業会計や会社法会計に依拠することはできない」としている(渡辺・前掲注(6)38 頁)。

(52) 金子・前掲注(32)357 - 358 頁。

第 4 節 結論

以上において確認した内容を踏まえ、①法人組合員における帰属損益額の計算方式、②法人税基本通達 14 - 1 - 2 において示されている中間方式又は純額方式を適用する際の「継続して」(適用) 及び「課税上弊害がない限り」という要件の根拠又は妥当性については、次のように考える。

1 法人組合員における帰属損益額の計算方式について

企業会計原則における総額主義の原則の下では、帰属損益額を「総額方式」により計算することが要求されるが、企業にとって重要性の乏しい活動については純額主義によることも認められており、帰属損益額を「純額方式」により計算することも企業会計原則に従った適正な会計処理と考えられる。また、帰属損益額の計算に関する会計慣行としては、「中間方式」も用いられてきたものと考えられる。他方、金融商品会計実務指針は、基本的には、公正処理基準に該当すると考えられるところ、同指針においては「総額方式」、「中間方式」及び「純額方式」のいずれの計算方式も認められている。すなわち、企業会計上、法人組合員は、自らの経済実態や各組合契約の内容等を考慮し、いずれかの計算方式を選択することになる。

また、「総額方式」、「中間方式」及び「純額方式」のいずれの計算方式を採用した場合でも法人組合員に取り込まれる利益又は損失の金額は異なるため、その限りにおいては、いずれの計算方式も法人税法の「公平な所得計算の要請」を害するものではない。

そうすると、法人税法における法人組合員の帰属損益額の計算方式としては、「総額方式」、「中間方式」及び「純額方式」のいずれも公正処理基準に従った会計処理として妥当し、また、いずれの計算方式も法人組合員の経済実態等に応じて原則・例外のような区別なく並列的な関係⁽⁵³⁾の下で適用されるこ

(53) この点、朝長英樹氏は、純額方式を原則として整理することが「今後の金融投資形態の多様化の動向に適合する」と述べている（朝長英樹「事業体課税の理論と課題」）

とが相当であると考えられる⁽⁵⁴⁾。

2 中間方式又は純額方式の適用要件の根拠等について

法人税基本通達 14 - 1 - 2において定められている中間方式又は純額方式により帰属損益額を計算する場合の要件のうち、「継続して」（適用）という要件については、企業会計において継続性の原則が要求されていることに依拠するものであり、公正処理基準の解釈として確認的に定められているものであると考えられる。

一方、「課税上弊害がない限り」という法人税法独自の観点に基づく要件⁽⁵⁵⁾

租税研究 673 号 81 頁（2005）。また、遠藤克博氏は、税務調査の際の説明責任の観点などから純額方式に統一すべきであるとしている（遠藤克博「企業の海外投資をめぐる会計監査と税務調査の接点 - 外国パートナーシップに係る組合型所得計算方式の問題点を中心に - 」税大論叢 30 号 113 頁・143 頁（1998））。しかしながら、政策的な観点などからの帰属損益額の計算方式の整理は、公正処理基準の解釈としてではなく、立法による手当てとして行われるべきものと思われる。

- (54) 個人組合員における帰属損益額の計算方式について、個人組合員が純額方式により帰属損益額を計算しその所得区分を雑所得として分離課税を適用することが認められるか否かが争われた事案（東京地判平成 23 年 2 月 4 日税資 261 号順号 11608）においては、純額方式を「原則的、論理的な考え方」としつつ、中間方式及び純額方式を含めた 3 つの計算方式のいずれもが「所得税法上の解釈として許容される」と判示されている。また、控訴審（東京高判平成 23 年 8 月 4 日税資 261 号順号 11728）においても、その判示部分は引用されている。なお、控訴審において、控訴人（国）の純額方式により計算することが可能な場合にまで純額方式により計算することは認められないとの主張に対し、東京高裁は「本件通達に定めていない要件を、通達の改正をしないまま解釈により付加することは、租税法律主義の趣旨に抵触する」と判示し、納税者の申告内容を是認した。本事案の判決を受け、国税庁は、所得税基本通達の改正を行なっている。国税庁「平成 24 年 8 月 30 日付課個 2 - 30 ほか 1 課共同『所得税基本通達の一部改正について』（法令解釈通達）」
(<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/kaisei/120830/index.htm>) (2025 年 5 月 26 日最終閲覧)。

- (55) 同通達においては、課税上の弊害の例として「多額の減価償却費の前倒し計上」が示されている。減価償却費の計算について見てみると、純額方式又は中間方式の場合には、法人組合員自らの損金経理額のうち法人税法の償却限度額に達する金額の範囲内にしか損金算入できないことから、「多額の減価償却費の前倒し計上」は認められないことになる。そうすると、その要件は、主に純額方式の場合を想定したものと思われる。

を、法源とはならない通達⁽⁵⁶⁾において創設的に定めることは、租税法律主義の観点からは問題がある。しかしながら、中間方式又は純額方式による帰属損益額の計算が「課税上弊害があるもの」である場合には、このような会計処理は、前述の〔ビックカメラ事件〕において示されているところの「税会計処理基準」に従った会計処理に該当しないものと考えることが可能であろう。すなわち、「課税上弊害がない限り」という要件は、課税上弊害がある帰属損益額の計算方式は公正処理基準に従った会計処理に該当しないことを確認的に定めたものであると考えられる。

(56) 金子・前掲注(32)116 頁。

第 3 章 帰属損益額の計算における「別段の定め」の適用等に関する検討

法人税基本通達 14 - 1 - 2においては、法人組合員が総額方式、中間方式又は純額方式のいずれの計算方式を採用するかにより、その法人組合員の所得の金額の計算の際に「別段の定め」の規定の一部の適用が制限されること又は「別段の定め」の規定の一部の適用がなされることについても示されている。また、平成 30 年度税制改正においては、益金の額の計算に関する「別段の定め」の 1 つとして法人税法 22 条の 2 「収益の額」が創設されている。

本章においては、法人税基本通達及び「別段の定め」の規定、組合事業損益の性質の維持に関する裁判例、「確定決算主義」及び「損金経理要件」並びに任意組合等の会計について内容を確認し、①帰属損益額の計算と法人税法 22 条の 2 の適用、②中間方式又は純額方式により帰属損益額を計算する場合の「別段の定め」の適用の制限等の根拠等について検討を行う。

第 1 節 採用する計算方式と「別段の定め」の適用等に関する現行の定め

1 法人税基本通達の定め

法人税基本通達 14 - 1 - 2においては、次のとおり、法人組合員が採用する帰属損益額の計算方式と「別段の定め」の規定の適用の関係について示されている⁽⁵⁷⁾。

- ① 総額方式を採用した場合 法人組合員は、組合事業の資産及び負債並びに収入及び費用（任意組合等の貸借対照表の各勘定科目及び損益計算書の

(57) 国税庁・前掲注(39)。なお、個人組合員については、所得税基本通達 36・37 共 - 2において、中間方式により帰属損益額を計算する場合には引当金の繰入れ、準備金の積立てなどの適用ができないことが、純額方式により帰属損益額を計算する場合には非課税所得、引当金の繰入れ、準備金の積立て、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除などの適用ができないことが、それぞれ示されている。

各勘定科目) の金額を損益分配割合に応じて認識することから、中間方式又は純額方式を採用した場合に見られるような「別段の定め」の適用に関する制限は生じない。

- ② 中間方式を採用した場合 法人組合員は、組合事業の収入及び費用（任意組合等の損益計算書の各勘定科目）の金額を損益分配割合に応じて認識する一方で、組合事業の資産及び負債（任意組合等の貸借対照表の各勘定科目）の金額を認識しない⁽⁵⁸⁾ことから、受取配当等の益金不算入、所得税額の控除など収入又は費用を基礎とする別段の定めの適用は認められるが、引当金の繰入れ、準備金の積立てなど資産を基礎とする別段の定めの適用は認められない。
- ③ 純額方式を採用した場合 法人組合員は、組合事業について計算される損益の計算結果（純額）のみを損益分配割合に応じて認識することから、受取配当等の益金不算入、所得税額の控除など収入又は費用を基礎とする別段の定め及び引当金の繰入れ、準備金の積立てなど資産を基礎とする別段の定めのいずれの適用も認められない。また、組合事業の支出金額のうちに寄附金の損金不算入又は交際費等の損金不算入の規定の適用を受ける金額がある場合には、組合事業を資本又は出資を有しない法人とみなして一括して損金不算入額の計算を行い、算出された損金不算入額は損益分配割合に応じて各法人組合員の所得の金額に加算することとされている。

中間方式又は純額方式を採用した場合の引当金の繰入れ、準備金の積立て、受取配当等の益金不算入又は所得税額の控除の適用の制限について、高橋祐介教授は、同通達により制限がなされているというよりは、「確定決算主義」

(58) 同通達においては示されていないが、金融商品会計実務指針 308 項において「貸借対照表について持分相当額を純額で、損益計算書については損益項目の持分相当額を計上する方法」が認められていることからすると、企業会計上は、組合事業の資産及び負債を純額により認識することもあると思われる。しかしながら、例えば、受取配当等の益金不算入の適用に当たっては、株式等の保有割合や基準日等が益金不算入額の計算に必要とされる。したがって、中間方式を採用する場合において受取配当等の益金不算入の適用を受けるときには、法人組合員において個々の株式等の把握・管理が行われている必要があると思われる。

及び「法人税法施行規則の別表の構造上」、これらの適用の制限がされざるを得ないとしている⁽⁵⁹⁾。

また、植松守雄氏は、これらの適用の制限がなされるのは「いささか短絡的」であると指摘し、各法人組合員において青色申告であるなどの税法上の要件が満たされている限り、任意組合の経理を基に引当金の繰入れ等の適用を認めるなど、「税法の規定の趣旨を活かすような解釈適用を図ることが合理的である」と述べるとともに、純額方式を採用した場合であっても、任意組合から提供されたデータに基づいて受取配当等の益金不算入や所得税額の控除などの適用を認めることは差し支えないものであるとしている⁽⁶⁰⁾。

2 帰属損益額の計算と「別段の定め」

法人の各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とされている（法人税法22条1項）。また、益金の額及び損金の額については、それぞれ、「別段の定め」の規定がある場合にはその規定を適用して計算することとされている（同条2項・3項）。

ここでは、益金の額の「別段の定め」の1つである法人税法22条の2及び法人税基本通達14-1-2において適用の制限を受け、又は適用がなされることとされている「別段の定め」の規定の内容、制度趣旨等を確認する。

（1）収益の額

(59) 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、帰属を中心に－」税法学543号106頁（2000）。なお、これらの具体的な内容については明らかにされていないものの、「法人税法施行規則の別表の構造上」という点については、前掲注(58)とも関連するが、例えば、現行の受取配当等の益金不算入の別表〔別表8(1)〕について見てみると、受取配当等の金額の内訳（完全子法人株式等に係る受取配当等、関連法人株式等に係る受取配当等、その他株式等に係る受取配当等及び非支配目的株式等に係る受取配当等の個々の株式等ごとの金額）や支払利子の金額などが記載事項として要求されている。すなわち、純額方式を採用し、かつ、任意組合等の会計帳簿の写しが法人組合員に交付されない場合には、法人組合員の段階ではこれらの金額が明らかではないために別表が作成できない（受取配当等の益金不算入額の計算を行うことができない）ということではないかと思われる。

(60) 植松守雄「講座 所得税法の諸問題 第18回 第1 納税義務者・源泉徴収義務者（続17）」税経通信43巻3号61-62頁（1988）。

法人税法 22 条の 2 は、「収益認識に関する会計基準」(以下「収益認識会計基準」という。) 及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」の公表を受け創設されたものであり⁽⁶¹⁾、法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供(以下「資産の販売等」という。)に係る収益の額の益金算入時期及び益金算入額に関する定めが規定されている⁽⁶²⁾。

収益認識会計基準は、「顧客との契約から生じる収益」について適用することとされており(収益認識会計基準 3 項)、「顧客」とは対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために企業と契約した当事者をいうこととされている(収益認識会計基準 6 項)。したがって、固定資産の譲渡は、収益認識会計基準の適用の対象外となる。しかしながら、法人税法においては、棚卸資産と固定資産とで益金算入時期及び益金算入額を異なることとする理由はないことから、固定資産の譲渡についても法人税法 22 条の 2 の適用の対象とされている⁽⁶³⁾。

(2) 受取配当等の益金不算入

法人が保有する株式について受け取る配当等の額は、企業会計上は(営業外) 収益となるが、法人税法では原則として益金算入しないこととされている(法人税法 23 条 1 項)。

本制度は、現行の法人税法がシャウプ勧告に基づきいわゆる法人擬制説

-
- (61) 財務省「平成 30 年度税制改正の解説(法人税法等の改正)」268 - 270 頁
[\(https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf\)](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf)
 (2025 年 5 月 26 日最終閲覧)。
- (62) 益金算入時期については最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁〔大竹貿易事件〕において判示されたいわゆる「権利確定主義」に関する内容を、益金算入額については最判平成 7 年 12 月 19 日民集 49 卷 10 号 3121 頁〔南西通商事件〕において法人税法 22 条 2 項の規定が「法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を來すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される」と判示された内容を、それぞれ明確化したものであると説明されている。財務省・前掲注(61)270 - 271 頁。
- (63) 財務省・前掲注(61)274 頁。

的な立場をとり⁽⁶⁴⁾、法人税を所得税の前取りと見る考え方によるものであり、支払法人の段階において課税済の金額について受取法人の段階で法人税の課税対象から除外し、法人段階における二重課税を含む多重課税の排除する（すなわち、個人株主に届くまでに何度も課税されることを防ぐために設けられている）ものである⁽⁶⁵⁾。

（3）所得税額の控除

法人が支払を受ける利子及び配当等について所得税法 174 条各号〔内国法人に係る所得税の課税標準〕の規定により源泉徴収された所得税の額は、法人税額から控除することとされている（法人税法 68 条 1 項）。

本制度は、法人が支払を受ける利子及び配当等について課された所得税の額を法人税の課税上調整するという趣旨によるものである⁽⁶⁶⁾。

（4）貸倒引当金の繰入れ

企業会計上、費用収益対応の原則から、法人が事業年度末に有する売掛金、貸付金その他の金銭債権についてはその将来における貸倒見込額（取立不能見込額）を見積もり、これを貸倒引当金勘定に繰り入れその繰り入れた金額をその事業年度の費用として損益計算書に計上するとともに、貸借対照表上はその金銭債権の評価勘定として計上することとされている⁽⁶⁷⁾。一方、法人税法では、損金算入される費用にいわゆる「債務確定基準」が要求されることから（法人税法 22 条 3 項 2 号）、原則として引当金

(64) 『コンメンタール法人税法 Digital [令和 5 年度版]』目次・索引検索：法人税法第 23 条／要旨（第一法規）。

(65) 渡辺・前掲注(6)120 - 121 頁、金子・前掲注(32)377 頁。なお、受取配当等の益金不算入の適用を受けるためには、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に益金算入されない配当等の額及びその計算に関する明細を記載した書類を添付する必要がある（法人税法 23 条 7 項）。

(66) 『コンメンタール法人税法 Digital [令和 5 年度版]』目次・索引検索：法人税法第 68 条／注釈／法第 68 条第 1 項（第一法規）。なお、所得税額の控除の適用を受けるためには、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に法人税額から控除される金額及びその計算に関する明細を記載した書類を添付する必要がある（法人税法 68 条 4 項）。

(67) 『コンメンタール法人税法 Digital [令和 5 年度版]』目次・索引検索：法人税法第 52 条／要旨／（第一法規）。

の計上は認められない。

そこで、上記原則の「別段の定め」として「貸倒引当金」が設けられており、中小法人、銀行、保険会社などで一定の金銭債権を有する法人については、一定の方法により計算した貸倒引当金の繰入額を損金算入することが認められている（法人税法 52 条 1 項・2 項）。

そして、本制度の適用を受けるためには、その繰入額を「損金経理」の方法により貸倒引当金勘定に繰り入れることが要求されている（同各項）⁽⁶⁸⁾。

（5）準備金の積立て

将来における多額の支出又は損失の準備として準備金勘定に積み立てる金額を準備金という。準備金は引当金に類似する効果を有するものであるが、引当金はその事業年度の収益に対応するのに対し、準備金はその事業年度の収益とは対応せず将来の事業年度の収益に対応するという点に相違がある⁽⁶⁹⁾。

法人税法上、準備金は損金算入される性質のものではないが、一定の政策を実現するための政策税制として、租税特別措置法において種々の準備金制度が設けられ、一定の方法により計算した準備金勘定への繰入額を損金算入することが認められている（例：租税特別措置法 55 条 [海外投資等損失準備金]）。

対象法人や準備金の設定範囲などの要件は各制度により異なるが、全ての準備金制度において、制度の適用を受けるためには、一定の資産の価格の低落による損失に備えるなどの特定の目的のために「損金経理」の方法により準備金として積み立てることが要求されている（例：同条 1 項）⁽⁷⁰⁾。

(68) 貸倒引当金の繰入れの適用を受けるためには、確定申告書に貸倒引当金勘定に繰り入れた金額の損金算入に関する明細を記載する必要がある（法人税法 52 条 3 項）。

(69) 金子・前掲注(32)430 頁。

(70) 準備金の積立ての適用を受けるためには、確定申告書等に準備金として積み立てた金額の損金算入に関する申告の記載があり、かつ、その確定申告書等にその積み立てた金額の計算に関する明細書などを添付する必要がある（例：租税特別措置法 55 条 7 項）。

なお、準備金は、企業会計上も費用性の存しないものであり、このようなものについて法人税法が損金経理を要求することは適当でないという考え方から⁽⁷¹⁾、決算の確定の日までに剩余金の処分により準備金として積み立てる方法により準備金として積み立てた場合についても適用が認められる（例：同条 1 項）。

（6）寄附金の損金不算入

法人が支出をする寄附金の額については、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用なのか、利益処分の性質を有するものなのかの判定は困難である。そこで、法人税法においては、行政的便宜及び公平の維持の観点から統一的な損金算入限度額を設け、寄附金の額のうち損金算入限度額の範囲内の支出は費用として損金算入を認め、損金算入限度額を超える部分の金額は損金算入を認めないこととされている⁽⁷²⁾（法人税法 37 条 1 項）。

なお、損金算入限度額は、法人の資本金の額及び資本準備金の額の合計額若しくは出資金の額又は所得の金額を基礎として計算することとされている⁽⁷³⁾。

（7）交際費等の損金不算入

法人が支出をする交際費等の額は費用性を有するものであり、原則としては損金算入されるべき性質のものである。しかしながら、その損金算入を無制限に認めるることは、法人の冗費や濫費を増大させるおそれがあり、

(71) 『コンメンタール法人税法 Digital [令和 5 年度版]』目次・索引検索：法人税法第 2 条／注釈／法第 2 条第 25 号（第一法規）。

(72) 『コンメンタール法人税法 Digital [令和 5 年度版]』目次・索引検索：法人税法第 37 条／要旨／（第一法規）、金子・前掲注(32)415-416 頁。なお、国又は地方公共団体に対する寄附金など一定の寄附金は、その全額が損金算入される（法人税法 37 条 3 項・4 項）。

(73) 前述のとおり、組合事業の支出金額のうちに寄附金の損金不算入の適用を受ける金額がある場合において法人組合員が純額方式により帰属損益額を計算するときには、組合事業を資本又は出資を有しない法人とみなして一括して損金不算入額の計算を行うこととされているが、資本又は出資を有しない法人は、一定の調整を加えたその事業年度の所得の金額の 100 分の 1.25 に相当する金額が損金算入限度額となる（法人税法施行令 73 条 1 項～3 項）。

また、公正な取引の阻害や価格形成を歪めるおそれがあることから、それらを防止する目的のために、租税特別措置法において、交際費等の損金算入を制限する制度が設けられている⁽⁷⁴⁾（租税特別措置法 61 条の 4 第 1 項）。

なお、資本金の額又は出資金の額が 100 億円以下の法人及び中小法人については、交際費等の額のうち一定の飲食費の額の 50% 相当額の損金算入が認められている⁽⁷⁵⁾。

第 2 節 組合事業損益の性質の維持

パス・スルー課税の適用において、任意組合等の段階における組合事業損益の性質は、法人組合員において帰属損益額を計算する際にも維持されると考えるのか（例えば、任意組合等の受取配当等は法人組合員においても受取配当等であると考えるのか）。それとも、組合事業損益の性質は、法人組合員の段階で新たに決定されると考えるのか。

この点につき、任意組合が新株予約権の行使により得た経済的利益の個人組合員における所得区分が争われた事案（東京地判平成 22 年 10 月 8 日税資 260 号順号 11528）においては、「本件組合が本件新株予約権を行使して本件株式の発行を受けることによって得られた経済的利益は、本件組合による B [筆者注：訴外株式会社] に対する役務の提供の対価としての性質を有しており、それが

(74) 『コンメンタール法人税法 Digital [令和 5 年度版]』目次・索引検索：措置法第 6 1 条の 4／要旨／（第一法規）、渡辺・前掲注(6)170 頁、金子・前掲注(32)432 頁。

(75) 中小法人については、一定の飲食費の額の 50% 相当額の損金算入に代えて、交際費等の額の 800 万円まで（定額控除限度額）の損金算入を選択することができる（租税特別措置法 61 条の 4 第 2 項）。この場合には、確定申告書、修正申告書又は更正請求書に定額控除限度額の計算に関する明細書を添付する必要がある（同条 7 項）。また、前述のとおり、組合事業の支出金額のうちに交際費等の損金不算入の適用を受ける金額がある場合において法人組合員が純額方式により帰属損益額を計算するときには、組合事業を資本又は出資を有しない法人とみなして一括して損金不算入額の計算を行うこととされているが、「資本金の額又は出資金の額が 100 億円以下」の判定について、資本又は出資を有しない法人は、貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額から総負債の帳簿価額を控除した金額の 100 分の 60 に相当する金額が 100 億円以下であるか否かにより行われる（租税特別措置法施行令 37 条の 4 第 1 項 1 号）。

そのまま本件組合契約に基づき原告に帰属する」と判示されている⁽⁷⁶⁾。すなわち、任意組合等の段階における組合事業損益の性質は、個人組合員において帰属損益額を計算する際にも維持されると考えられていることになる。そして、このことは任意組合等の法的性質等に基づくものであることから、法人組合員の場合においても異なるものではないと考えることができる。

第 3 節 確定決算主義及び損金経理要件

法人税法が採用する「確定決算主義」⁽⁷⁷⁾の下(法人税法 74 条 1 項)、法人は、「確定した決算」⁽⁷⁸⁾に基づき確定申告書を提出しなければならないという手続的なルールに従う必要がある。また、それと同時に、会社法上の手続において示された「法人の意思」は法人税法上の所得の金額の計算においてもその法人を拘束し、決算で示した内容と異なる計算を法人税法上の所得の金額の計算において主張することが制限されることになる⁽⁷⁹⁾。

このことは、引当金の繰入れ、準備金の積立てなどの適用に当たり要求される損金経理に関する要件(以下「損金経理要件」という。)において具体的に示

(76) 控訴審(東京高判平成 23 年 6 月 29 日税資 261 号順号 11705)においても原審の判断が引用されている。なお、最高裁は不受理決定(最判平成 24 年 9 月 27 日税資 267 号順号 13101)。また、そのほかの個人組合員の所得区分が争点とされた裁判例においても、同旨の判断がなされている(筆者が確認したものとして、任意組合が行う航空機リース事業による所得の個人組合員における所得区分が争われた事案(名古屋高判平成 17 年 10 月 27 日税資 255 号順号 10180)、任意組合が受けたローン債務免除益及び手数料債務免除益の個人組合員における所得区分が争われた事案(東京高判平成 28 年 2 月 17 日税資 266 号順号 12800))。

(77) 清永敬次『税法〔新装版〕』123 頁(ミネルヴァ書房、2013)、渡辺・前掲注(6)36 頁、金子・前掲注(32)955 頁。

(78) 「確定した決算」は、一般的に、株主総会において承認され又は総社員の同意を得た決算と考えられている(『コンメンタール法人税法 Digital [令和 5 年度版]』目次・索引検索: 法人税法第 2 編第 1 章第 3 節第 2 款/総説/概説(第一法規))。

(79) 渡辺・前掲注(6)36 頁。なお、確定決算主義は、「確定した決算」という手続にその法人の課税における意思をみているものであり、株主総会に「適正課税のチェック機能」を持たせているわけではないとされる(渡辺・前掲注(6)37 頁)。

されていると考えられている⁽⁸⁰⁾。

「損金経理」とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう（法人税法 2 条 25 号）。これは、外部取引とは異なり客観的事実の存在を要しない引当金の繰入れなどの法人の内部取引については、その法人の主観的・恣意的判断により自由に決定し得る性質のものであることから、その法人の最高機関である株主総会や社員総会などによる意思決定に依拠するという趣旨によるものとされる⁽⁸¹⁾。

第 4 節 任意組合等の会計

任意組合の会計等に関して統一的な体系は作られてこなかったが⁽⁸²⁾、投資事業有限責任組合及び有限責任事業組合については、法令において組合の会計に関するルールが定められている⁽⁸³⁾。

とりわけ、有限責任事業組合の会計は、LLP 法及び「有限責任事業組合契約に関する法律施行規則」（以下「LLP 規則」という。）の規定のほか、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」とこととされており（LLP 法 28 条）、

(80) 清永・前掲注(77)123 頁。なお、準備金の積立ての適用に当たっては、決算の確定の日までに剩余金の処分により準備金として積み立てる方法により準備金として積み立てるとも認められているが、「決算の確定の日までに」経理することが要求されているため、その効果は損金経理と同様と思われる。

(81) 吉良実『所得課税法の論点』295 - 296 頁（中央経済社、1982）。

(82) 田島秀則「組合型ビーカーを巡る税制の展開と課題 - 有限責任事業組合等における損失制限措置を踏まえて - 」『金沢学院大学紀要 経営・経済・情報科学・自然科学編 第 8 号』23 頁（2010）。

(83) 例えば、投資事業有限責任組合について、投資事業有限責任組合の無限責任組合員は、投資事業有限責任組合の財務諸表等（貸借対照表、損益計算書及び業務報告書並びにこれらの附属明細書をいう。）を「投資事業有限責任組合会計規則」の定めるところにより「一般に公正妥当な会計の原則に従うこと」などの原則に適合した上で作成することとされている（LPS 法 8 条 1 項）。また、投資事業有限責任組合の無限責任組合員又は有限責任組合の組合員は、各組合員別に、「有限責任事業組合等に係る組合員所得に関する計算書」を作成し、投資事業有限責任組合又は有限責任組合の主たる事務所の所在地の所轄税務署長に提出する必要がある（所得税法 227 条の 2、所得税法施行令 353 条の 2、所得税法施行規則 96 条の 2）。

有限責任組合の組合員は、有限責任事業組合の事業年度終了の日から 2 月以内に有限責任事業組合の会計帳簿を作成することとされている（LLP 法 29 条 1 項、LLP 規則 10 条 1 項 1 号）。また、その会計帳簿には、各組合員の出資額のほか、その事業年度終了の日における資産の部、負債の部及び純資産の部の各項目の金額並びにその金額の組合員別の内訳や、その事業年度における損益計算書の各項目の金額及びその金額の組合員別の内訳などを記載することとされている（LLP 法 29 条 2 項、LLP 規則 11 条 1 項）。すなわち、有限責任事業組合においては、法令上、各組合員が総額方式により帰属損益額を計算するのに必要な項目を記載した会計帳簿が作成される仕組みとされている。

なお、会計帳簿を作成した組合員は、有限責任事業組合の事業年度終了の日から 2 月以内にその会計帳簿の写しを各組合員に交付する必要がある（LLP 法 29 条 3 項、LLP 規則 12 条 1 号）。

第 5 節 結論

1 帰属損益額の計算と法人税法 22 条の 2 の適用について

収益認識会計基準の適用の対象からは金融商品会計基準の範囲に含まれる金融商品に係る取引（収益認識会計基準 3 項(1)）などに係る収益の額は除かれていることから、金融商品会計基準の適用となる任意組合等の収益の額については、収益認識会計基準の適用はないことになる。しかしながら、法人税法 22 条の 2 は収益認識会計基準の公表を受けて創設されたものの、条文の規定上、収益認識会計基準の適用を受けるか否かは、同条の規定の適用には影響しない。

したがって、固定資産の譲渡の場合と同様に、任意組合等の収益の額が資産の販売等に係るものに該当するということであれば、法人税法 22 条の 2 の規定に基づき法人組合員の益金算入時期の確定及び益金算入額の計算をすることになると考えられる。また、任意組合等の収益の額が、法人税法 22 条の 2 の「別段の定め」の規定の適用を受けるものであれば、その規定に基づ

き益金算入時期の確定及び益金算入額の計算などを行うことになると考えられる⁽⁸⁴⁾。

2 「別段の定め」の適用の制限等に関する根拠等について

法人税基本通達14-1-2において、中間方式又は純額方式により帰属損益額を計算する場合に適用の制限を受けることとされている貸倒引当金の繰入れ及び準備金の積立て、純額方式により帰属損益額を計算する場合に適用の制限を受けることとされている受取配当等の益金不算入及び所得税額の控除並びに純額方式により帰属損益額を計算する場合に適用がなされることとされている寄附金の損金不算入及び交際費等の損金不算入について、これらの根拠又は妥当性については次のように考える。

(1) 貸倒引当金の繰入れ及び準備金の積立ての適用の制限

貸倒引当金の繰入れの適用に当たっては損金経理の方法により貸倒引当金勘定に繰り入れること、準備金の積立ての適用に当たっては損金経理の方法により準備金として積み立てること又は決算の確定の日までに剩余金の処分により準備金として積み立てる方法により準備金として積み立てることが、それぞれ要求されている。

企業会計上、貸倒引当金は、売掛金その他の債権に対して貸倒れの発生可能性及び金額を合理的に見積もった上で計上することとされている⁽⁸⁵⁾。中間方式又は純額方式により帰属損益額を計算する場合には、貸倒引当金の繰入れの基礎となる資産（売掛金など）が法人組合員の決算上は認識されない。そうすると、認識されていない資産に対して貸倒れの発生可能性及び金額を合理的に見積もった上で損金経理の方法により貸倒引当金勘定に繰り入れるという会計処理は行われないものと考えられる。同様に、準

(84) 法人税法22条の2の「別段の定め」には、同法61条〔短期売買商品の譲渡損益及び時価評価損益〕、同法61条の2〔有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入〕などが該当する（財務省・前掲注(61)273-275頁）。

(85) 企業会計原則第三貸借対照表原則四(一)D、同注解注18。

備金の積立ての基礎となる資産（一定の法人の株式など）が法人組合員の決算において認識されていない場合には、その資産の価格の低落による損失に備える等の目的のために損金経理の方法により準備金として積み立てる会計処理又は決算の確定の日までに剩余金の処分により準備金として積み立てる方法により準備金として積み立てるという会計処理は行われないものと考えられる。

すなわち、法人組合員が中間方式又は純額方式により帰属損益額を計算する場合には、貸倒引当金の繰入れ及び準備金の積立ての適用に当たり要求されている損金経理要件が充足されないため、これらの制度の適用は認められないものと考えられる。

（2）受取配当等の益金不算入及び所得税額の控除

イ 適用の制限

純額方式により帰属損益額を計算する場合には、組合事業損益の計算結果のみを損益分配割合に応じて認識することになる。そのため、その内訳としての「配当等の額」及び「所得税の額」については法人組合員の決算上は認識されない。また、法人税法が採用する確定決算主義により、決算で示した内容と異なる計算を法人税法上の所得の金額の計算において主張することが制限される。すなわち、法人組合員が帰属損益額の計算に当たり採用する会計上の計算方式は、その法人組合員の法人税法上の所得の金額の計算を拘束することになる。

したがって、法人税法が採用する確定決算主義との関係において、法人組合員が純額方式を採用する場合には「配当等の額」及び「所得税の額」が組合事業損益の純額に姿を変えて消滅するために、これらの金額を基礎とする受取配当等の益金不算入及び所得税額の控除の適用はできないものと考えられる。

ロ 「組合会計帳簿による補完措置」の可能性

受取配当等の益金不算入及び所得税額の控除の制度趣旨は法人段階における二重課税を含む多重課税の排除等にあるところ、このような制度

趣旨は、法人税の課税を行う上では十分に考慮する必要のあるものと考えられる。また、本来、任意組合等の「配当等の額」及び「所得税の額」という性質は、法人組合員においても「配当等の額」及び「所得税の額」として維持されるものである。更に、法人税法は確定決算主義を採用しているものの、受取配当等の益金不算入及び所得税額の控除の適用に当たっては、損金経理要件のような確定決算における会計処理に関する要件は設けられていない。

これらの点を踏まえると、法人組合員が会計上の要請から純額方式により帰属損益額を計算している場合であっても、確定決算主義との関係を乗り越えることができるときには、受取配当等の益金不算入及び所得税額の控除の適用が認められる可能性も残されているといえるのではないだろうか。

例えば、法人組合員の決算につき任意組合等の会計帳簿の写し⁽⁸⁶⁾により「配当等の額」及び「所得税の額」を明らかにするなどの純額方式を補完するような措置（以下「組合会計帳簿による補完措置」という。）を講じた上で株主総会の承認又は総社員の同意を得ている場合には、法人税法上の所得の金額の計算における「法人の意思」が明らかであるといえる。したがって、このような場合には、法人税法が採用する確定決算主義との関係においても、受取配当等の益金不算入及び所得税額の控除の適用が認められるものと考えられる⁽⁸⁷⁾。

(86) 前述のとおり、有限責任組合については、純額方式により帰属損益額を計算するのに必要な項目を記載した会計帳簿の写しを各組合員に交付することが法令において定められている。また、任意組合及び投資事業有限責任組合については、会計帳簿の写しを各組合員に交付することが法令レベルでは定められていないものの、各組合契約において会計帳簿の写しと同等のものを各組合員に交付することが定められている場合もあるものと思われる。

(87) 当然、別表添付など他の適用要件を充足していることが必要となる。なお、組合会計帳簿による補完措置を講じて受取配当等の益金不算入又は所得税額の控除の適用を受ける場合において、その会計帳簿の写しに寄附金の額又は交際費等の額の記載があるときには、法人組合員は、寄附金の損金不算入及び交際費等の損金不算入の適用も受けることが妥当であろう。

(3) 寄附金の損金不算入及び交際費等の損金不算入の適用

税務当局は、法人組合員が純額方式により帰属損益額を計算する場合に、組合を通じて支出した寄附金の額又は交際費等の額につき無条件に法人税法上の限度計算の埒外とすることは「課税上弊害が生ずる」としている⁽⁸⁸⁾。たしかに、寄附金の額については行政的便宜及び公平の維持の観点から統一的な損金算入限度額が設けられ、また、交際費等の額については冗費・濫費の抑制などの政策目的から租税特別措置法において損金算入を制限する制度が設けられており、このような制度趣旨を踏まえると法人税基本通達14-1-2のように取り扱うこと自体には合理的な理由があると考えられる。

しかしながら、純額方式により帰属損益額を計算する場合には組合事業損益の計算結果のみを損益分配割合に応じて認識することになる。そのため、その内訳としての「寄附金の額」及び「交際費等の額」については、法人組合員の決算上は認識されない。また、法人税法が採用する確定決算主義との関係において、法人組合員が純額方式を採用する場合には「寄附金の額」及び「交際費等の額」が組合事業損益の純額に姿を変えて消滅するため、現行の法人税法及び租税特別措置法の下では、これらの金額を基礎とする寄附金の損金不算入及び交際費等の損金不算入は適用されないものと考えられる。

すなわち、組合事業を資本又は出資を有しない法人とみなして一括して損金不算入額の計算を行い算出された損金不算入額は損益分配割合に応じて各法人組合員の所得の金額に加算するという同通達の取扱いは、現行の法人税法及び租税特別措置法の解釈として妥当するものではなく、本来は立法上の手当てを要するものであると考えられる⁽⁸⁹⁾。

(88) 国税庁・前掲注(39)。

(89) 一方、純額方式を採用することで寄附金の損金不算入又は交際費等の損金不算入の適用を回避できることを課税上の弊害と捉える余地はあるものと思われる。すなわち、同通達の取扱いは、組合事業の支出金額のうちに寄附金の額又は交際費等の額がある場合に純額方式を採用することは前述の【ビックカメラ事件】において示されている

ところの「税会計処理基準」に従った会計処理に該当しないとしているものであり、公正処理基準の解釈として妥当するものとする考え方も可能であるように思われる。

おわりに

本稿では、これまで主に個人組合員の所得税法における所得区分の問題を論点とした研究及び裁判例の蓄積がなされてきたパス・スルー課税の分野につき、現行の法令・通達・企業会計、学説、裁判例などの内容を法人税法の観点から整理を行い、法人組合員における帰属損益額の計算方式及び採用する計算方式の違いにより生ずる法人税法の「別段の定め」の適用の制限等の根拠又は妥当性について、「公正処理基準」や「確定決算主義」をはじめとする法人税法の解釈により検討を行った。

法人組合員における帰属損益額の計算方式については、「総額方式」、「中間方式」及び「純額方式」のいずれも公正処理基準に従った会計処理として妥当し、また、いずれの計算方式も法人組合員の経済実態等に応じて原則・例外のような区別なく並列的な関係の下で適用されることが相当であると考えられた（第 2 章第 4 節 1）。

法人税基本通達 14 - 1 - 2において定められている中間方式又は純額方式により帰属損益額を計算する場合の要件については、「継続して」（適用）という要件は企業会計において継続性の原則が要求されていることに依拠するものであることを、「課税上弊害がない限り」という要件は課税上弊害がある帰属損益額の計算方式は公正処理基準に該当しないことを、それぞれ公正処理基準との関係において確認的に定めたものであると考えられた（同節 2）。

任意組合等の収益の額で資産の販売等に係るものについては、収益認識会計基準の適用の有無にかかわらず、法人税法 22 条の 2 の規定に基づき法人組合員の益金算入時期の確定及び益金算入額の計算をすることになると考えられた（第 3 章第 5 節 1）。

法人組合員が中間方式又は純額方式により帰属損益額を計算する場合には、貸倒引当金の繰入れ及び準備金の積立ての適用に当たり要求されている損金経理要件が充足されないため、これらの制度の適用は認められないものと考えられた（第 3 章第 5 節 2（1））。

法人組合員が純額方式により帰属損益額を計算する場合には、法人税法が採用する確定決算主義との関係において受取配当等の益金不算入及び所得税額の控除の適用はできないものと考えられた（第3章第5節2（2）イ）。一方で、「組合会計帳簿による補完措置」を講じた上で株主総会の承認等を得ているときには、法人税法上の所得の金額の計算における「法人の意思」が明らかであるといえ、法人税法が採用する確定決算主義との関係においても受取配当等の益金不算入及び所得税額の控除の適用が認められるものと考えられた（第3章第5節2（2）ロ）。

法人組合員が純額方式により帰属損益額を計算する場合に法人組合員において寄附金の損金不算入及び交際費等の損金不算入を適用するという取扱いは、法人税法及び租税特別措置法の解釈として妥当せず、本来は立法上の手当てを要するものであると考えられた（第3章第5節2（3））。

本稿は、法人税基本通達 14 - 1 - 2 において示されている取扱いを出発点としているところ、法人組合員が任意組合等を用いてクロスボーダー取引を行った場合における法人組合員が採用する計算方式と外国子会社から受ける配当等の益金不算入（法人税法 23 条の 2）、外国税額の控除（法人税法 69 条）などの適用の関係性に関する論点まで検討が及ばなかった。また、損金の額における「債務確定基準」の充足性の判断（法人税法 22 条 3 項 2 号）、LPS 法において投資事業有限責任組合が行うことのできる事業に暗号資産の取得及び保有する事業を追加する改正等が行われたことに伴う法人組合員における暗号資産の譲渡損益及び時価評価損益の適用（法人税法 61 条）など、法人組合員のパス・スルー課税の適用に関する論点は数多く残されている。

早くからパートナーシップ制度が利用されていたアメリカに目を向けてみると、パス・スルー課税の適用に関する規定は法令において詳細に定められている⁽⁹⁰⁾。本稿で確認したとおり、日本においては、法人税法又は租税特別措置法

(90) アメリカの内国歳入法典 (U.S. Code: Title 26, International Revenue Code of 1986) (以下「I.R.C.」という。) においては、パートナーシップは納税義務を負わずに各パートナーが納税義務を負うこととされ (I.R.C. § 701)、パートナーシップの損

の解釈として通達において種々の取扱いが示されている状況である。しかしながら、法的安定性や予見可能性、同一の任意組合等の組合員間における統一的な課税所得計算の確保等のため、将来的には、日本の税法においてもパス・スルー課税の適用に関するルールが定められることを期待したい。

益額の配賦に関する規定も設けられている (I.R.C. § 704(a)・706(a))。そのほか、例えば、パートナーシップ段階で決定されたパートナーシップ損益額の性質はそのまま各パートナーにおいても引き継がれることとされている (I.R.C. § 702(b))。また、パートナーシップは納税義務者ではないものの、課税所得を計算しパートナーシップ損益額など一定の事項を記載した情報申告書 (information return。パートナーシップ全体の貸借対照表及び損益計算書の項目のほか、各パートナーにパス・スルーされる金額についても記載される。) を内国歳入庁に提出することとされており (I.R.C. § 6031(a))、各パートナーはパートナーシップから配付された情報申告書に記載された情報を用いて各自の所得税の納税申告書を作成することになるなど、同一のパートナーシップの構成員間においては統一的なルールに基づき課税所得の計算が行われることとされている。アメリカにおけるパートナーシップ課税制度の歴史的な背景として、水野忠恒「パートナーシップ課税とパス・スルー方式 - アメリカ法を中心にして -」日税研論集 44 号 3 頁 (2000)・佐藤英明「アメリカ連邦所得税における『パートナーシップ』の範囲に関する問題点」同 33 頁参照。アメリカのパートナーシップ課税制度に関する研究をまとめたものとして、高橋祐介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』(清文社、2008) 参照。アメリカの税法に関する日本語文献として、伊藤公哉『アメリカ連邦税法 - 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで [第 9 版]』(中央経済社、2024) 参照。