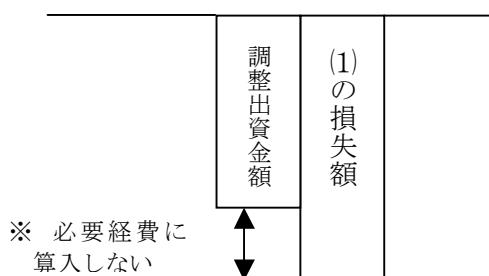


I 平成 17 年度税制改正の概要

1 租税特別措置法第 27 条の 2《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》

有限責任事業組合契約法第 3 条第 1 項に規定する有限責任事業組合契約（以下「組合契約」という。）を締結している組合員である個人が、各年において、当該組合契約に基づいて営まれる事業（以下「組合事業」という。）から生ずる不動産所得、事業所得又は山林所得を有する場合において当該組合事業によるこれらの所得の損失の金額として下記の「(1) 組合事業による不動産所得、事業所得又は山林所得の損失の金額」により計算した金額があるときは、当該損失の金額のうち当該組合事業に係る当該個人の出資の価額を基礎として下記の「(2) 調整出資金額」により計算した金額（以下「調整出資金額」という。）を超える部分の金額に相当する金額は、その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入しない（措法 27 の 2①）。



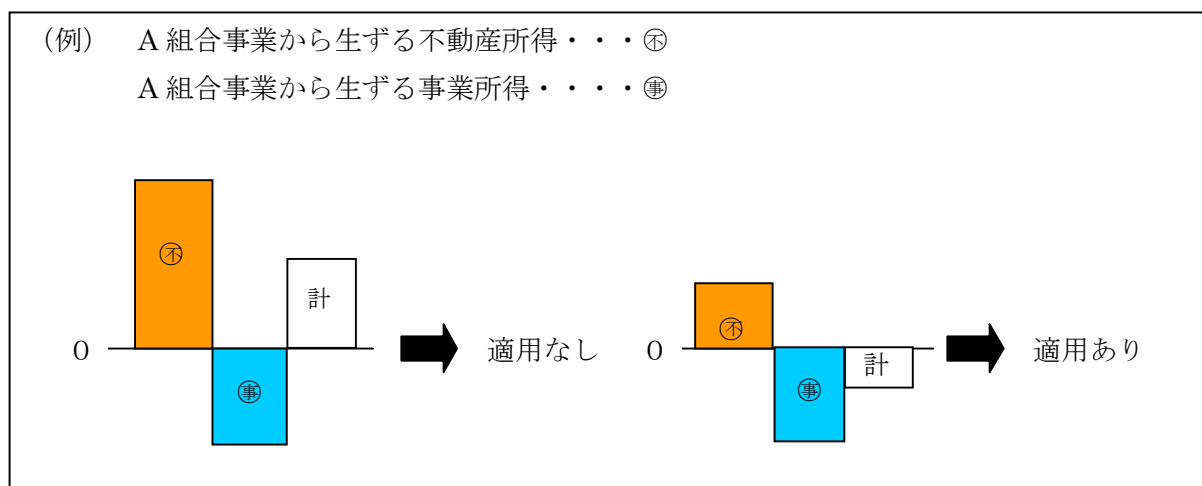
(1) 組合事業による不動産所得、事業所得又は山林所得の損失の金額

組合事業による不動産所得、事業所得又は山林所得の損失の金額（以下「組合事業による事業所得等の損失額」という。）とは、組合契約を締結している組合員である個人のその年分における組合事業から生ずる不動産所得、事業所得又は山林所得に係る総収入金額に算入すべき金額の合計額が当該組合事業から生ずる不動産所得、事業所得又は山林所得に係る必要経費に算入すべき金額の合計額に満たない場合におけるその満たない部分の金額をいう（措令 18 の 3①）。

この損失の金額の計算は、組合契約ごとに行うのであるから、例えば、ある有限責任事業組合がサービス業と不動産貸付業を行い、その組合員である個人が組合事業から生ずる事業所得と不動産所得を有する場合には、当該個人の組合事業に係る事業所得及び不動産所得の必要経費に算入すべき金額の合計額が組合事業に係る事業所得及び不動産所得の総収入金額に算入すべき金額の合計額を超えているかどうかにより組合事業による事業所得等の損失額が生ずるかどうかを判定することになる。したがって、組合事業から生ずる事業所得に損失が生じていても同じ組合事業から生ずる不動産所得が黒字であり、これらを合計すると結果的に組合事業に

よる事業所得等の損失額が生じない場合についてはこの特例の適用はなく、その場合は、通常の所得税法の規定により事業所得及び不動産所得を計算してそれぞれの所得金額を求め損益通算を行うことになる。つまり、組合事業による事業所得等の損失額は、組合事業から生ずる不動産所得、事業所得又は山林所得の個々の所得区分ごとに判定するのではなく、同じ組合事業から生ずるこれらの所得に係る総収入金額に算入すべき金額及び必要経費に算入すべき金額をすべて合計したところで損失額が生ずるかどうかを判定することになる。

なお、上記の例で組合事業による事業所得等の損失額が生ずる場合であっても、その損失額が下記の「(2) 調整出資金額」により計算した調整出資金額を超えない場合には、その損失額は、通常の所得税法の規定により事業所得及び不動産所得を計算してそれぞれの所得金額を求め損益通算を行うことになる。



(2) 調整出資金額

調整出資金額とは、有限責任事業組合の計算期間(有限責任事業組合契約法第4条第3項第8号の組合の事業年度の期間をいう。以下同じ。)の終了の日の属する年における当該組合契約を締結している組合員である個人の当該有限責任事業組合の組合事業に係る次のイ及びロに掲げる金額の合計額からハに掲げる金額を控除した金額(当該控除した金額が零を下回る場合には、零。)をいう(措法27の2①、措令18の3②、措規9の6①)。

※1 有限責任事業組合においては、組合員全員の有限責任制の導入に伴い、「組合員は、その出資の価額を限度として、組合の債務を弁済する責任を負う」(有限責任事業組合契約法15)と規定されており、会計上組合員が計上する組合損失は出資の価額を上限とされていることから税法上も組合員の組合事業による事業所得等の損失額を調整出資金額の範囲内に限ることとされている。

※2 有限責任事業組合の組合員の有限責任性を踏まえて組合員が税務上計上できる組合事業

に係る損失の額を組合員の出資額の範囲内に限ることとされた措置の趣旨からすれば、有限責任事業組合契約法上の組合員が有限責任事業組合の債務を弁済する責任を負う出資の価額と税法上の調整出資金額とが同額であることが望ましいが、有限責任事業組合の会計上の出資の価額の計算処理と税法上の調整出資金額の計算処理がすべて同じではないため両者の金額は近似値になっても完全に一致するものではない。

イ 出資の価額の合計額

その年に計算期間の終了の日が到来する計算期間(その年に計算期間の終了の日が二以上ある場合には、最も遅い終了の日の属する計算期間)の終了の時までに当該個人が当該組合契約に基づいて有限責任事業組合契約法第 11 条の規定により出資をした同条の金銭その他の財産の価額で同法第 29 条第 2 項の規定により 当該有限責任事業組合の会計帳簿に記載された同項の出資の価額の合計額に相当する金額

ロ 各種所得金額の合計額

その年の前年に計算期間の終了の日が到来する計算期間(その年の前年に計算期間の終了の日が二以上ある場合には、最も遅い終了の日の属する計算期間)以前の各計算期間において当該個人の当該有限責任事業組合の組合事業から生ずる 各種所得(所法第 2 条第 1 項第 21 号に規定する各種所得をいう。以下同じ。)に係る 収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額の合計額から各種所得に係る次の i から iv までの各種所得における各項目に掲げる金額の合計額を控除した金額の当該各計算期間における合計額に相当する金額

i 当該個人の組合事業から生ずる配当所得

配当所得の金額の計算上当該組合事業から生ずる配当所得に係る収入金額から控除される所法第 24 条第 2 項に規定する負債の利子の額の合計額

ii 当該個人の組合事業から生ずる不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得

不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上当該組合事業から生ずる不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得に係る総収入金額から控除される所法第 26 条第 2 項、第 27 条第 2 項、第 32 条第 3 項又は第 35 条第 2 項第 2 号に規定する必要経費の額

iii 当該個人の組合事業から生ずる譲渡所得

譲渡所得の金額の計算上当該組合事業から生ずる譲渡所得に係る総収入金額から控除される所法第 33 条第 3 項に規定する資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額

iv 当該個人の組合事業から生ずる一時所得

一時所得の金額の計算上当該組合事業から生ずる一時所得に係る総収入金額から控除され

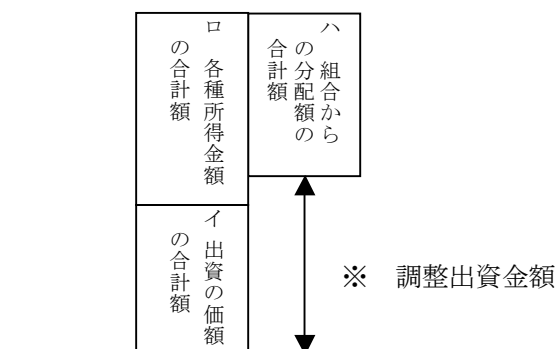
る所法第 34 条第 2 項に規定する支出した金額の合計額

※ 組合員である個人の組合事業から生ずる各種所得に係る収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額及び各種所得に係る上記の i から iv までに掲げる金額の計算について所法第 2 編第 2 章第 2 節第 2 款から第 8 款までの規定及び措法第 2 章の規定の適用を受けているときは、これらの規定を適用したところで計算する(措規 9 の 6②)。つまり、各年分における確定申告の際に所法第 42 条(国庫補助金等の総収入金額不算入)や措法第 28 条(特定の基金に対する負担金等の必要経費算入の特例)等、各種所得の金額の計算上別段の定めや各種の特例の規定を適用した場合には、これらの規定を適用したところで組合事業から生ずる各種所得に係る収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額及び各種所得に係る上記の i から iv までに掲げる金額を計算することになる。

なお、預貯金の利子や株式・土地等の譲渡により生ずる所得のように租税特別措置法において源泉分離課税や申告分離課税とされているものについてはあくまでも課税方式の特例であって、ここでいう各種所得に係る収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額等の特例ではないため、組合事業から生ずる各種所得の中に源泉分離課税や申告分離課税とされるものがある場合には、調整出資金額の計算においてはこれらも含めて計算することになる。

ハ 組合からの分配額の合計額

その年に計算期間の終了の日が到来する計算期間(その年に計算期間の終了の日が二以上ある場合には、最も遅い終了の日の属する計算期間)の終了の時までに当該個人が交付を受けた金銭その他の資産に係る有限責任事業組合契約法第 35 条第 1 項に規定する分配額(分配した組合財産の帳簿価額をいう。)のうち当該個人がその交付を受けた部分に相当する金額の合計額に相当する金額



(3) 組合員の地位の承継があった場合の調整出資金額の計算

個人が組合契約を締結していた組合員(以下「従前の組合員」という。)からその地位の承継(当該組合契約を締結している組合員である個人が当該組合契約を締結していた他の組合員からその地位の承継をした場合における当該承継を含む。)をした場合には、当該承継をした日の直前における当該組合契約に係る有限責任事業組合の貸借対照表(これに類するものを含む。)に計上されている有限責任事業組合契約法第36条の資産の額から負債の額を控除した残額に、当該有限責任事業組合の各組合員が履行した同法第29条第2項の出資の価額の合計額のうちに当該従前の組合員が履行した同項の出資の価額の占める割合を乗じて計算した金額に相当する額は、当該個人が当該承継をした日に当該組合に出資をしたものとみなして、上記の「(2) 調整出資金額」のイの出資の価額を計算する(措令18の3③、措規9の6④)。

新たに組合契約を締結して組合員となる個人は、その組合契約を締結して有限責任事業組合に出資した金銭その他の財産の価額を基に毎年分の調整出資金額を計算すればよいが、この規定は、既に組合契約を締結していた従前の組合員からその地位(実際の取引においては持分ともいう。以下同じ。)を譲り受けた組合員について、従前の組合員が出資した金銭その他の財産の価額及び組合事業から生じた利益で未だ従前の組合員に分配されていない部分に相当する価額を、その地位を譲り受けた組合員自らが出資した金銭その他の財産の価額とみなすことにより調整出資金額の計算に反映させるものである。

※ 民法上の組合においては、民法に規定はないものの、他の組合員の承諾があれば組合員としての地位を承継できると解するのが一般的とされている(判例においても、他の組合員の承諾を得れば組合員たる地位を第三者に承継することを認めている。)。有限責任事業組合においても組合員としての地位の承継について有限責任事業組合契約法には何ら規定はないが、同法において組合員の加入や脱退が認められており、実質的には従前の組合員が脱退し、新たな組合員がその地位を承継するという交替もあり得ると解されることから、従前の組合員の調整出資金額を、その地位を承継した組合員の調整出資金額の計算上引き継ぐ規定が置かれたものである。

(4) 必要経費不算入損失額の不動産所得、事業所得又は山林所得への振分け

組合契約を締結している組合員である個人がその年分における組合事業から生ずる不動産所得、事業所得又は山林所得を有する場合において、組合事業による事業所得等の損失額が調整出資金額を超えるときにおける当該個人の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入しないこととされる調整出資金額を超える部分の金額に相当する組合事業による事業所得等の損失額(以下「必要経費不算入損失額」という。)は、次のとお

りである(措規 9 の 6③)。

イ 当該個人の組合事業による事業所得等の損失額が当該組合事業から生ずる不動産所得、事業所得又は山林所得のうちいずれか一の所得から生じたものであるとき……当該必要経費不算入損失額は、当該一の所得から生じた組合事業による事業所得等の損失額から成るものとする。

ロ 当該個人の組合事業による事業所得等の損失額が当該組合事業から生ずる不動産所得、事業所得又は山林所得のうち二以上の所得から生じたものであるとき……当該必要経費不算入損失額を、当該二以上の所得に係るそれぞれの損失額(当該二以上の所得のそれぞれについて、当該組合事業から生ずる総収入金額に算入すべき金額が当該組合事業から生ずる必要経費に算入すべき金額に満たない場合におけるその満たない部分の金額に相当する金額をいう。)によりあん分して計算した金額に相当する金額から成るものとする。

※ 青色申告者が純損失の繰越控除(所法 70)や純損失の繰戻しによる還付の請求(所法 140)の規定を適用をする場合の純損失の金額(所法 2①二十五)は、上記イ又はロの方法により組合事業による事業所得等の損失額のうち必要経費不算入額を除いたところで不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額を計算し、他の所得との損益通算を行ってもなお控除しきれない部分の金額となる。

(5) 複数の組合契約を締結している場合の適用関係

個人が複数の組合契約を締結している場合の組合事業による事業所得等の損失額及び調整出資金額は、各組合契約に係る組合事業ごとに計算する(措令 18 の 3④)。したがって、個人が複数の組合契約を締結している場合には、各組合契約に係る組合事業ごとに組合事業による事業所得等の損失額が生ずるかどうかを計算するとともに、調整出資金額についても各組合契約に係る組合事業ごとに計算を行うこととなる。

(6) 調整出資金額その他の事項を記載した書類の確定申告書への添付

組合契約を締結している組合員である個人で確定申告書を提出するものは、確定申告書に当該個人の調整出資金額その他の次に掲げる事項を記載した書類を添付しなければならない。ただし、当該添付がない確定申告書の提出があった場合においても、その添付がなかったことにつき税務署長がやむを得ない事情があると認める場合には、後日、当該書類を提出することができる(措法 27 の 2②、措規 9 の 6⑤)。

イ 有限責任事業組合の計算期間及び当該有限責任事業組合の事業の内容

ロ 調整出資金額及び当該調整出資金額の計算の基礎

ハ その年における組合事業から生ずる各種所得の金額並びに当該組合事業から生ずる各種所得に係る収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額及び上記の「(2) 調整出資金額」のイからハまでに定める金額

ニ その他参考となるべき事項

また、組合契約を締結している組合員である個人は、確定申告書に添付すべき当該書類のほか、その年分における組合事業から生ずる不動産所得、事業所得又は山林所得につき、所規 47 条の 3 第 1 項（事業所得等に係る総収入金額及び必要経費の内訳書）の規定に準じて作成するとともに、同規則の規定に準じて記載した書類をあわせて添付しなければならない（措規 9 の 6⑥）。

当該書類には、不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上総収入金額及び必要経費に算入される金額を、次の i 及び ii の項目の別に区分し、当該項目別の金額を記載しなければならない。この場合において、その業種、業態、規模等の状況からみて当該項目により難い項目については、当該項目に準ずる他の項目によることができる（所規 47 の 3①）。

- i 総収入金額……商品製品等の売上高（加工その他の役務の給付等売上と同様の性質を有する収入金額を含む。）、農産物の売上高及び年末において有する農産物の収穫した時の価額の合計額、賃貸料、山林の伐採又は譲渡による売上高、家事消費の高並びにその他の収入の別
- ii 必要経費……商品製品等の売上原価、年初において有する農産物の棚卸高、雇人費、小作料、外注工賃、減価償却費、貸倒金、地代家賃、利子割引料及びその他の経費の別

(7) 確定申告書を提出しない場合の調整出資金額その他の事項を記載した書類の提出

組合契約を締結している組合員である個人は、確定申告書を提出する場合を除き、その年中の組合事業による不動産所得、事業所得又は山林所得に係る上記の「(6) 調整出資金額その他の事項を記載した書類の確定申告書への添付」のイからニまでに掲げる事項を記載した書類に当該個人の氏名及び住所（国内に住所がない場合には、居所）並びに住所地（国内に住所がない場合には、居所地）と納税地とが異なる場合にはその納税地を記載して、その年の翌年 3 月 15 日までに、納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（措法 27 の 2③、措規 9 の 6⑦）。

(8) 適用関係

この特例は、平成 17 年 8 月 1 日から施行され、同日以後に生ずる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に適用される（平 17 改正措法附則 1 七ロ、平 17 改正措令附則 1 八、平 17 改正措規附則 1 五）。