

Ⅱ 法令解釈通達及びその解説等

1 所得税基本通達

(1) 民法上の組合契約等に係る課税の取扱い

① 任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の帰属

36・37 共—19 任意組合等の組合員の当該任意組合等において営まれる事業(以下 36・37 共—20 までにおいて「組合事業」という。)に係る利益の額又は損失の額は、当該任意組合等の利益の額又は損失の額のうち分配割合に応じて利益の分配を受けるべき金額又は損失を負担すべき金額とする。

ただし、当該分配割合が各組合員の出資の状況、組合事業への寄与の状況などからみて経済的合理性を有していないと認められる場合には、この限りではない。

(注) 1 任意組合等とは、民法第 667 条第 1 項《組合契約》に規定する組合契約、投資事業有限責任組合契約に関する法律第 3 条第 1 項《投資事業有限責任組合契約》に規定する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第 3 条第 1 項《有限責任事業組合契約》に規定する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をいう。以下 36・37 共—20 までにおいて同じ。

2 分配割合とは、組合契約に定める損益分配の割合又は民法第 674 条《組合員の損益分配の割合》、投資事業有限責任組合契約に関する法律第 16 条《民法の準用》及び有限責任事業組合契約に関する法律第 33 条《組合員の損益分配の割合》の規定による損益分配の割合をいう。以下 36・37 共—20 までにおいて同じ。

○ 構成員課税について

民法第 667 条第 1 項《組合契約》に規定する組合契約により成立する組合(以下「任意組合」という。)の組合員の当該組合において営まれる事業(以下「組合事業」という。)に係る利益等における課税の取扱いについては、所得税法上特段の規定が設けられてはいない。

一方、平成 17 年度税制改正において、任意組合の組合事業から生ずる所得及び任意組合の特例組合である有限責任事業組合契約法第 3 条第 1 項に規定する有限責任事業組合契約により成立する組合(以下「有限責任事業組合」という。)の組合事業から生ずる所得が、当該組合の組合員に直接帰属し、構成員課税が行われることを前提として「特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例(措法 41 の 4 の 2)」及び「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(措法 27 の 2)」が措置されたところである。

組合事業に係る課税については、組合事業に係る資産・負債が自己の持分に応じて個々の組合(構成員)に帰属しており、税務上、その事業の収益や損失を組合員に帰属させることが可能な実態が私法上備わっている場合には、直接、その組合員を納税義務者として課税を行っているところである(いわゆる構成員課税)。一般に任意組合はこのような実態があるものと考えられることから、本通達では、任意組合の組合事業から生じる所得については、従来どおり構成員課税となることを明らかにしたものである。

また、この取扱いは、民法第 667 条第 1 項に規定する組合契約の特例契約たる投資事業有限責任組合契約法第 3 条第 1 項に規定する投資事業有限責任組合契約及び有限責任事業組合

契約法第3条第1項に規定する有限責任事業組合契約の規定によ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。)においても同様に適用する。

なお、「外国におけるこれらに類するもの」には、例えば、米国におけるゼネラル・パートナーシップ(構成員であるすべてのパートナーが経営を担い、事業から生じた損失について、それぞれが無限責任を負うゼネラル・パートナーから成るパートナーシップ)契約やリミテッド・パートナーシップ(事業の経営を担い、無限責任を負う一人以上のゼネラル・パートナーと事業の経営には参加しないで、出資の範囲内で有限責任を負う一人以上のリミテッド・パートナーから成るパートナーシップ)契約等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が該当する。

ただし、パートナーシップ契約であっても、その事業体の個々の実態等により外国法人と認定される場合は除かれる。

- 任意組合等の組合員の組合事業に係る利益の額又は損失の額の各組合員への分配について
任意組合等の組合員の組合事業に係る利益の額又は損失の額の各組合員への分配については、当事者がその割合を組合契約で定めたときはそれに従うこととなる。

この場合、当該分配割合は必ずしも出資の価額の割合と同じくする必要はなく、また、利益分配の割合と損失負担の割合を別々に定めることも可能であり、例えば、組合事業の管理・運営を行う一部の組合員については組合事業への貢献度が相対的に高いことから、組合事業から生じる損益の一定割合を優先的に受けるというような場合には、組合契約において各組合員の出資の価額の割合と異なる損益分配の割合を定めることが可能である。

一方、これを税の計算においても無制限に認めた場合には、組合員間における財の自由な移転を認めることとなり課税上弊害があると解されることから、組合契約において定められた当該分配割合が「経済的合理性」を有している場合には、当該分配割合によって計算して差し支えないこととするも、例えば、組合員間の資産移転・利益移転を目的としている契約など単に特定の組合員の税負担軽減を目的としていると認められるような契約で損益分配の割合に経済合理性がないと認められる場合には、所得税の計算においては当該損益分配の割合によらない場合があることを明らかにしている。

なお、分配割合について契約に定めていない場合には、当該割合は各組合員の出資の価額に応じることとなる。