

組合損益の出資者への帰属

東京大学助教授 増井 良啓

事 例

太郎は、ある事業を営もうと考えていた。自己資金が不足していたので、花子に声をかけ、2人で出資をなし、共同で事業を営むことになった。出資金額はそれぞれ1億円ずつである。組合契約において、組合事業から生ずる損益分配の割合を、太郎1：花子4と定めた。1年目に事業から利益が500万円生じたので、太郎に100万円、花子に400万円をそれぞれ分配した。課税関係はどうか。なお、労務出資はなく、第三者に業務執行をまかせていたものとする。

I 問題の所在

民法上の組合に関する所得課税ルールについては、若干の通達が発せられているにとどまり、不明な点が数多く残されている。その中でも最も基本的な問題のひとつは、当事者が契約で定めた損益分配の割合が、課税上どこまで尊重されるかである。とりわけ、出資金額の割合と契約上の損

益分配割合とが異なる場合、組合員の所得算定に際して契約上の割合がどこまで尊重されるか、また、利益を受けた側の組合員にみなし贈与や一時所得等が認定されるかどうかについては、未だ判例がなく、学説上も見解が分かれている。

そこで、本稿では、机上の設例にそくしてありうべき課税処分を想定し、そこに含まれる若干の問題点を指摘することとした。論題の性質上、実務上取扱いの固まった点を解説するものではなく、むしろ未解決の論点を発掘するものとなる。この点、あらかじめご了承ください。

以下、IIで、民法が組合員の損益分配の割合を契約自由にゆだねていることを確認する。IIIで、組合の所得について、組合員に対するいわゆるパス・スルー課税がなされることを示す。これをふまえ、IVで、当事者が契約で定めた損益分配の割合を課税上どこまで尊重すべきか、設例にそくして検討する。さらにVでは、この問題について立法政策上考慮すべき点につき付言する。

なお、この研究会では引き続き、佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究50号掲載予定が、投資組合を素材としつつ、所得分類のあり方や労務出資の扱いをはじめとする基本問題を論じることになっている。有益な文献であり、本稿も多くを負う。あわせてお読みいただければ幸いです。

II 民法は組合員の損益分配の割合を 契約自由にゆだねている

1 組合とは何か

論述の順序として、まずはじめに、組合に関する民法のルールがどうなっているかをみておく必要がある。星野英一『民法概論IV（契約）』305頁（1986）を参照しながら、かいつまんで説明しよう。

組合契約は、当事者が出資をなし共同の事業を営むことを約束することによって、効力を生ずる（民法667条1項）。この契約により、2人以上から成る共同の事業体ないし団体が成立する。これを、民法上の組合という。

民法上の組合は、特別の法律によって設置される組合に対置する意味で、任意組合とも呼ばれる。民法上の組合は、法人格をもたない。また、その成立について、行政庁の処分を必要としない。

本稿で「組合」というときは、この意味における民法上の組合を指すものとする。

2 組合の財産関係

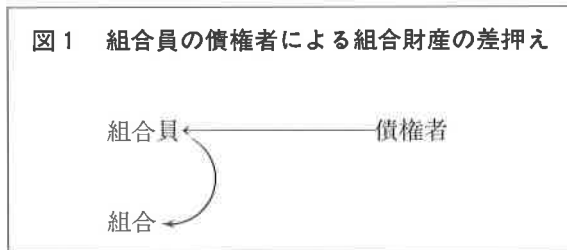
(1) 原則——共有

組合財産は、総組合員の共有に属する（民法668条）。

(2) 修正・その1——物権

したがって、所有権について、共有に関する民法の規定が適用される。その他の物権については、準共有の規定が適用される。

ただし、特則として、組合員の持分処分に制限が加えられている（民法676条1項）。たとえば、組合員の債権者が、組合の個々の財産を差し押さえることは、組合員の持分の処分にあたるから、その差押えは、組合および組合と取引をなした第三者に対抗できない（図1）。



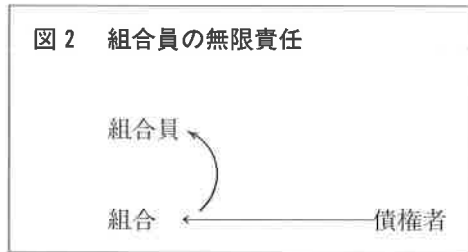
持分処分に対するいまひとつの特則として、清算前において組合財産を

分割することも、禁止されている（同2項）。

（3）修正・その2——債権債務

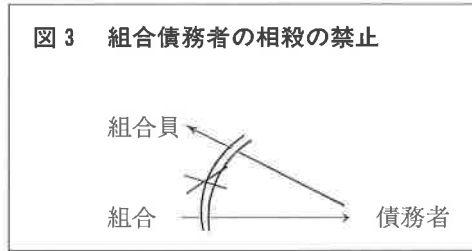
組合の債権債務も、総組合員の「共有」に属する。これは多数当事者の債権債務関係の問題である。その意味としては、3点がとくに重要である。

第1に、組合に対する債権者は、組合財産のほか、組合員の財産に対しても執行することができる。つまり組合員は無限責任を負う（図2）。これを前提として、組合の債権者は、債権の発生当時組合員の損失分担の割合を知らなかったときは、各組合員に対し、平等の割合で権利を行うことができるものと規定されている（民法675条）。



第2に、組合の債権は、別段の意思表示がなければ、可分債権となる（民法427条）。可分債権であれば、組合の債権は、これすなわち、分割された額ごとの各組合員の債権ということになる。とすると、他に特段の規定がなければ、組合の債務者は、組合員に対して自らが有する債権でもって、この債務を相殺できることになってしまう（図3）。これを放置すると、組合財産を特定の組合員のために用いる結果となってしまう。そこで、組合の債務者は、その債務と、組合員に対する債権とを相殺できないものと定められている（民法677条）。

図 3 組合債務者の相殺の禁止



第 3 に、組合の債権債務についても、民法676条の制限がかされる。それゆえ、組合員は、組合債権の一部を譲渡するなどの処分をしても、組合および組合と取引をなした第三者に対抗できない（民法676条 1 項）。また、組合員は、清算前において、組合債権を分割して可分債権にせよと請求することもできない（同 2 項）。

(4) 組合財産の組合員からの一定程度の独立性

このように、組合の財産関係は、民法物権編にいう共有と異なり、組合財産を分解しにくくするための種々の制限が設けられている。そのため、品川孝次『新版注釈民法（17）債権（8）』59頁〔鈴木禄弥編〕（1993）は、「組合財産は、組合員全員の所有に属しながら、しかも組合員各員からある程度独立した存在である点に、その特殊性が見出される」と評している。

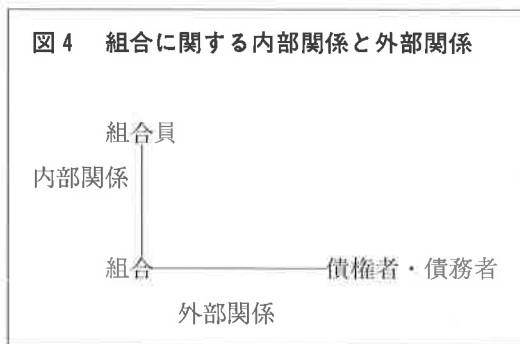
なお、組合が訴訟当事者能力を有するか否かについては、「多数説が否定的であるにもかかわらず、判例は肯定する傾向にあり、学説上も肯定説が有力である」とされる（同86頁）。これに対して、不動産登記の上では、「現在の取扱いの上では、組合名義の登記または甲組合代表者某という名義での登記も許されていない」（同78頁）。

3 組合員の損益分配の割合

さて、組合の事業活動から生じた利益や損失もまた、組合財産を構成するものとして、総組合員に帰属する。その場合、利益が生ずれば各組合員

に分配し、損失が生ずれば各組員が負担しあうのが通常である。このことを民法は「損益分配」と呼んでいる。

損益分配は、組合財産に関する組員相互の関係、すなわち内部関係の問題である（図4）。これに対して、組合の債務者や債権者との関係、すなわち外部関係の問題は、2で上述したように処理される。



損益分配の割合につき、民法は、当事者が契約に定めるところに委ねている。その定め方については広範な自由が認められており、損益分配割合を出資割合に比例させる必要はないし、利益分配割合と損失負担割合とを別々に定めてもかまわない。

このことを前提として、民法674条1項は、契約に定めのない場合について、損益分配の割合は各組員の出資の価額に応じて定めるものと規定している。さらに、同条2項は、利益または損失についてのみ分配の割合を定めたときは、その割合は利益および損失に共通なものと推定されるものとしている。

このように、損益分配の割合に関して、民法上、大幅な契約自由が認められている。ここに、所得税法上の解釈問題が生ずる素地がある。

なお、損益分配の時期や方法について、民法には規定がない。これらについても、契約で定めるところに委ねられている。

Ⅲ 所得税法は組合損益を組合員に対して パス・スルー課税する

1 パス・スルー課税

そこで次に、組合をめぐる所得課税ルールのあらましをみることにしよう。

組合は、法人税の納税義務者ではない。すなわち、法人税法4条1項は、法人税の納税義務者として、①内国法人、②公益法人等、および、③人格のない社団等をあげている。組合は、法人ではないから、①②にあたらないのは当然である。また、③人格のない社団等とは「法人でない社団または財団で代表者または管理人の定めがあるもの」をいうものと定義されているところ（法人税法2条8号）、組合はここにいう「法人でない社団」にもあたらない。通達も、この旨を確認している（法人税基本通達1-1-1）。以上、①から③のどれにも該当しないから、組合は法人税の納税義務を負わないことになる。

組合の事業活動の成果は、組合段階において法人税の対象となることなく、組合員に帰属するものとして課税される。組合の損益が組合組織を「通り抜ける」という意味で、これを「パス・スルー課税」とよぶ。組合員が個人である場合についていえば、組合の損益は、組合員個人の損益として、所得税の対象となるのである。

パス・スルー課税について明示的に定める条文は、所得税法の中には見当たらない。むしろ、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条をもちだすまでもない。組合の事業から生ずる収益は、法律上、組合員個人に帰属するからである。

同様に、組合損益がどのように計算され、どのような形で組合員に帰属するかについて、所得税法・法人税法には特段の規定が置かれていな

い。そのため、解釈によって妥当なルールを決する他はない。無数の解釈問題が派生するが、とりわけ重要なのが、帰属のタイミングと、帰属すべき金額の計算である。以下、主に個人組合員を念頭において、課税ルールの輪郭を略述する。

なお、組合財産については、上述したように、民法物権編にいう意味での共有がそのまま認められるわけではなく、その意味で組合員からの一定程度の独立性が与えられている。このことに照らせば、パス・スルー課税の具体的な一方式として、組合段階において組合員とは別個に損益の計算単位を解釈論上観念することも、十分に可能である。その例は、後述するネット・ネット方式に見ることができる。

2 損益帰属のタイミング

(1) 組合の計算期間の末を基準とする

先述したように、いつ利益を分配し損失を填補すべきかについて、民法にはとくに規定が置かれておらず、契約の定めるところによる。そこで、契約によっては、年に2回決算を行って組合の損益を確定する場合もあれば、2年に1回決算を行うこともありうる。また、利益を即時に分配する場合もあれば、留保して再投資に充てる場合もありうる。

組合員の所得計上のタイミングについて、個人組合員の場合の該当条文は、所得税法36条と37条の一般規定である。もし組合段階の計算を一切無視するならば、組合員それぞれの計算期間を基準にし、組合員ごとにばらばらに所得を計上することが論理的だと見られなくもない。これに対して、所得税基本通達36・37共一19は、組合自体の所得計算がなされることを前提とし、組合の損益は、原則として組合の計算期間の終了の日を基準として、個々の組合員の総収入金額または必要経費に算入するものとしている。

思うに、組合員ごとにまちまちの帰属時点を採用するよりも、組合の計算期間の末を基準として一時点に定めておいたほうが、計算上便宜であ

る。たとえば、組合員の1名が個人の青色申告者であり、他の1名が年2回決算の法人である場合、組合員それぞれの所得計算期間がずれてしまう。このような場合には、組合の計算期間の末を基準として、確定した損益の額をそれぞれの組合員の所得として計上することが、より簡便な処理であるといえよう。その意味で、通達のこの取扱いは妥当である。ただし、組合の計算期間が2年間にわたるような場合、課税繰延べの問題は残る。

(2) 現実の分配の有無を問わない

各組合員は、現実に利益の分配を受けなくとも、組合自体の所得計算上利益が確定した時点において、総収入金額に計上すべきである。組合の利益がそのまま組合員にパス・スルーするからである。

この考え方にひとつ弱点があるとすると、それは、次の場合である。組合契約上、組合の事業から生じた利益をすべて留保して再投資に充てるものと定められていたとする。この場合、組合員は、組合の所得計算終了時に、未だ金銭の分配を受けていないのみならず、即時分配を請求することも契約によりできない。とすると、所得税法36条にいう「その年において収入すべき金額」が、組合員個人に生じたことになるかどうか。権利確定主義との関係で解釈上の疑義を呈する向きもありえよう。

しかしながら、組合段階で法人税を課さず、かつ、留保した利益について個人組合員段階で所得計上を行わないならば、組合利益の留保分について無期限の課税繰延べが可能となる。いいかえれば、組合形式を利用することによって、税引前の利益額をそのまま投資でき、無税の資金を増殖させることが可能になってしまう。所得税の下におけるこのような課税繰延べを防止するためには、パス・スルーのタイミングにつき法律上の規定をおくことが本来的には望ましい。だが、立法論にとどまらず、現行法の解釈論としても、組合自体の所得計算上利益が確定した時点において、組合員の収入の原因となる権利は確定したものと解すべきであろう。

このように、組合の損益は、組合の所得計算上利益が確定した時点にお

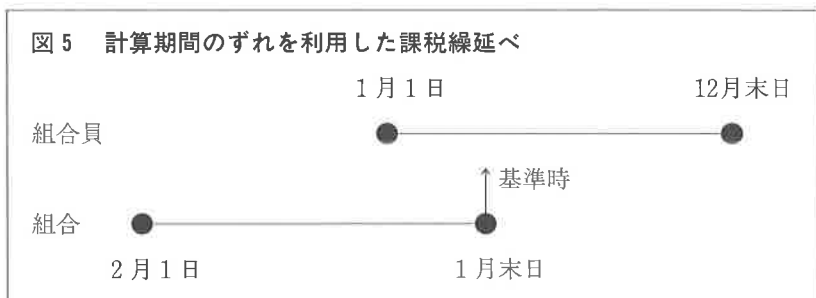
いて例外なく、組合員に帰属するものとする。

同様に、組合員は、実際に金銭等を出捐して損失を補填する以前であっても、組合の所得計算上損失が発生した時点において、損失の額を必要経費に算入できるものと解される。

なお念のため付言すれば、法人税基本通達14—1—1は、「たとえ現実に利益の分配を受け又は損失の負担をしていない場合であっても」、組合損益を法人組合員の益金または損金に計上する旨明記している。所得税基本通達36・37共—19にはこの一句がないけれども、所得税法36条・37条の解釈によって同じ結論を導くべきであろう。

(3) 組合と組合員の計算期間のずれ

組合の計算期間と組合員のそれとは、現行法上は、一致している必要がないものと考えざるをえない。しかし、これにより、組合員には、一定の課税繰延べが可能となる。たとえば、組合の計算期間が1月末日に終了し、個人組合員が暦年ベースで所得を算定しているものとしよう（図5）。



この場合、組合の利益を個人組合員が所得に計上するのは、1月末日である。ある年の1月末日に組合員が計上する所得は、これを時間的に区分すれば、前の年の2月1日からの11か月間と、その年の1月1日からの1か月間に、それぞれ組合段階で発生した所得である。このうち、2月1日から12月31日までに発生した分の組合所得は、次の暦年まで組合員の所得に計上されない。こうして、11か月分の組合所得が、組合員にとって翌年

まで課税を繰り延べられることになる。同様にして、損失が生ずる場合には、控除が繰り延べられる。

この例のみであれば、せいぜい1年間の課税繰延べにすぎない。しかし、ある組合に対して、別の組合が出資することも可能であるから、かような出資関係を何層にも積み重ねることによって、より長い年度にわたる課税繰延べすら論理的には生じうる。

この結果は、解釈論としては止むを得ない。だが、立法論としては、組合課税ルールの整備の一環として、主要な組合員と組合との計算期間を揃えるための規定をおくべきであろう。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～バス・スルー型企業の税務及び会計～」税経通信53巻10号43頁（1998）も、「繰延期間を最小限にする措置を講じるべきであろう」とする。

ちなみに、米国では、この問題点が認識された結果、1986年改正によって内国歳入法典706条（b）が改正され、パートナーシップの計算期間を、多数持分を有するパートナーの課税期間に揃えるなどの規定を整備した。改正理由については、Joint Comm. on Tax'n, General Explanation of the Tax Reform Act of 1986, 100th Cong., 1st Sess. 533（1987）。

立法的解決の手法としては、米国のやり方と異なり、組合所得を期間によって按分するやり方も、想定しうる。図5でいえば、組合の所得のうち、2月1日から12月31日までの11か月分と、1月1日から1月31日までの1か月分を、日割りで按分し、各部分を別々に組合員の各年の所得に計上するというやり方である。しかし、このやり方は、実務上煩瑣にすぎよう。むしろ端的に組合と組合員の計算期間を揃えるルールのほうが、望ましい。

ただし、そのようなルールを法制化した場合でも、米国の経験は、いくつかのこまかい問題が残ることを物語る。たとえば、少数持分を有する組合員については、なおタイミングのずれが残る。多数持分を有する組合員相互の間で課税期間がずれていて、結局のところ、組合の計算期間をひと

つに決めるとすれば歴年ベースのそれしかない、という事態も生じうる。これらの点については、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。

3 損益の額の計算方法

(1) 租税法令の未整備に起因する2つの根本問題

組合の損益の額をどのように計算するかについて、民法は沈黙しており、法令上の手掛かりは存在しない。せいぜい、合名会社に関する商法の規定（商法32条以下）を参考にしうる程度である。組合には利益追求を目的とするものからそうでないものまでさまざまなものがありうるが、営利を目的とする事業体である場合には、公正な会計慣行を斟酌してその損益を計算することが、組合員や第三者の利害関係を正しく整序するために必要であろう。

租税法令も未整備である。まず、組合が法人税の納税義務者でないことから、組合の損益の額の計算方法について、法人税法には規定が置かれていない。次に、個人組合員に帰属すべき損益の額の計算方法についても、所得税法には何ら規定が存在しない。したがって、どの勘定項目が組合段階で計算され、どの項目が個人組合員段階で計算されるか、といった計算次第の一切は、所得税法36条・37条といった一般規定の解釈に委ねられている。

租税法令の未整備に起因する根本問題として、ここで特に2点を強調しておきたい。

(2) 「分配」と「配賦」の区別の必要性

第1は、民法674条の「損益分配」という用語を借用して所得税法の解釈適用を行うことが、所得税の論理を曇らせるという点である。

民法674条にいう「損益分配」の語は、誰がどれだけのキャッシュ・フローを得るか、という文脈で用いられている。これに対して、上にみたように、所得税法上は、組合員は組合からの現実の分配の有無を問うことな

く課税される。キャッシュが入ってくるかどうかは無関係なのである。このような根本的な差異があるにもかかわらず、日本では、両者が観念の上で未分化のままである。すなわち、金銭や資産を現実に各組合員に対して分配すること（キャッシュ・フロー面からみた分配）と、所得税法の適用のために計算上の数値を各組合員に割り当てること（税額計算の面からみた配賦）とが、十分に区別されていない。

これに対して、パートナーシップに関する課税規定を發達させた米国では、この両者が、法令用語として截然と区別されている。このような区別は、パス・スルー課税を採用する以上、日本でも必要である。

そこで本稿では、図6に示したように、用語を厳密に定義する。ここに「分配 (distribution)」とは、組合から組合員に対して現実に金銭や金銭以外の資産が譲渡されることを指す。「配賦 (allocation)」とは、組合の損益の額を計算上組合員に割り当てることをいう。

図6 現実の「分配」と計算上の「配賦」の区別

分配 (distribution) —— 組合から組合員に対して
 現実にキャッシュが移動すること
 配賦 (allocation) —— 組合員の所得税の計算上
 組合所得が割り当てられること

この用語法は、高橋祐介「パートナーシップ持分の基準価格について」税法学534号3頁(1995)および高橋祐介「共同事業から生ずる所得の課税に関する一考察(1)——アメリカ・パートナーシップ課税を素材として——」法学論叢141巻6号29頁註4(1997)にならったものである。

(3) 出資持分に関する税務上のルールの必要性

租税法令の未整備に起因する根本問題の第2は、組合員の税務上の出資持分に関する規定が一切存在しないという点である。

このようなルールがなぜ必要か、簡単な例で示す。たとえば、(イ) ある組合員が、第0年度末に100だけ出資したとする。つまり出資持分の当初の基準価格 (basis) は100である。(ロ) 第1年度末に、組合事業が利益をあげ、組合員の所得計算上30の所得が「配賦」された。もちろんこの30は組合員自身の所得として計上され、課税に服する。ところが、現実のキャッシュ・フロー面からみると、組合の利益はすべて内部留保され、組合員への「分配」はなされなかった。このとき、税務上の出資持分勘定を調整する必要が生ずる。すなわち、課税済の30を加算し、基準価格を130とする。この調整を行わなければ、後に現実の「分配」がなされた場合に、一度課税に服した30が再度課税されてしまう。(ハ) 第2年度末に、組合が清算し、組合員は150の残余財産の「分配」を受けた。このとき、組合員には、現実に「分配」された150と、出資持分勘定に記録されている130との差額、すなわち20だけ所得があることになる。組合員の手元に入ってくるキャッシュは150であるが、原始拠出額の100および課税済の30は、税務上の基準価格を130と記録していたことによって、めでたく課税対象から除外されるのである。

この例で分かるように、組合損益のパス・スルー課税にあたっては、組合員それぞれの税務上の出資持分に関するルールが不可欠である。これなくしては、課税済の所得が再度課税されたり、いちども課税されない所得が未来永劫課税されないまま終わることになりかねない。

この点につき、米国法では、内国歳入法典705条が「持分の基準価格 (basis of partner's interest)」の調整のルールを定めている。持分の基準価格は、パートナーが利用できる損失控除の上限を画するなど (704条 (d)), 各種の所得計算の基礎とされる。さらに、これと密接に関係するものとして、「資本勘定 (capital account)」の算定方法も詳細に定められている。そして、この資本勘定に見合った配賦がなされているかどうかこそが、当事者の行った所得配賦を是認するか否かの基準となるのである (いわゆる「経済的効果」テスト)。つまり、持分の基準価格や資本勘定

という計算システムを構築し、その土台の上になって、パートナーシップの課税を行っているのが、米国の立法である。パートナーシップ持分の基準価格については、高橋・前掲・税法学534号6頁を参照されたい。計算例については、平野・前掲・税経通信53巻13号42頁。

ところが、日本の現行所得税法には、組合員の出資持分の計算に関する規定が全く存在しない。後述するように、持分の基準価格に関する規定が欠如していることは、みなし贈与の認定をはじめとする厄介な解釈問題に道を開くことにもなる。

もっとも、日本法といえども、組合員の出資金勘定を記録するという発想方法と全く無縁であるわけではない。平野・前掲・税経通信53巻9号66頁によると、組合段階における会計上の取扱いとして、「任意組合の組合員ごとに資本金勘定としての人名を付した『組合員出資金』勘定を設ける」ことになっている。また、組合の場合とは異なるが、会社に対する株主の出資持分、すなわち株式の取得価額については、種々の調整規定が置かれている（所得税法施行令109条ないし117条）。これらの萌芽的現象から推論すると、組合員の資本勘定に関する立法規定については、日本においても法整備の可能性が十分にあるし、またそれは必要なことというべきであろう。

このような願いを込めつつ、本稿では、組合員の税務上の「出資金勘定」という用語を用いるものとする。法令上の規定が存在しない以上、これが法令用語でないことは当然である。そうではなく、「組合員の所得計算のための出資持分の価額をあらわすもの」という程度の広い意味に定義しておく。これは、米国法の法令用語としての「持分の基準価格」や「資本勘定」とは、必ずしも正確には一致しない。

(4) 通達の認める3方式

ところで、任意組合の事業に係る利益等の額の計算については、国税庁の現在の解釈として、所得税基本通達36・37共—20が発遣されている。それによると、3つの方法が認められる（図7）。

図7 所得税基本通達36・37共—20による損益計算の3方法

- ① 当該組合の収入金額、支出金額、資産、負債等を、組合契約又は民法第674条の規定による損益分配の割合（以下この項において「分配割合」という。）に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法。
- ② 当該組合の収入金額、その収入金額に係る原価の額及び費用の額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。
- ③ 当該組合について計算される利益の額又は損失の額をその分配割合に応じて各組合員にあん分する方法。

まず原則的な方法として、①組合事業にかかるP/LとB/Sの各項目をすべて各組合員に配賦する方法がある。組合の勘定項目を縦割りで分割し、組合員に帰属させることから、これを、完全縦割り方式という。別名、グロスグロス法、収入支出・資産負債配分方式、総額方式ともよばれる。この場合、各組合員に対して、非課税所得や配当控除、確定申告による源泉徴収額の控除、引当金、準備金等に関する規定の適用がある。

これに対し、組合員の継続適用を条件として、次の②③の方法も認められる。すなわち、②組合事業にかかるP/Lの項目だけを各組合員に配賦する方法（収益・費用縦割り方式。また、グロスネット法、収入・費用配分方式、中間方式ともいう）と、③組合による所得計算戻だけを配賦する方法（独立事業体方式。あるいは、ネットネット法、利益・損失配分方式、純額方式ともいう）である。これらの方法は、①の方法に比べて経理が組合により集中しており、組合段階でP/LとB/Sの各項目につきより完全な経理がなされる反面、組合員に通知される情報が少ない。そこで、②の場合、各組合員段階の経理でB/Sの項目が欠落するために、引当金、準備金等に関する規定の適用はない。③に至っては、さらに収入金額に関する

データもないため、各組合員に対して、非課税所得や配当控除、確定申告による源泉徴収額の控除等に関する規定の適用すらも否定される。その意味で、一口にパス・スルー課税といっても、通達の取扱いをみれば、組合段階における勘定項目の性質がすべて組合員段階にまで伝達されるわけではない。

(5) 通達の3方式の問題点

上記通達の3方式は、もともと立法によって解決すべき問題につき、解釈のみによって手当てをおこうとするものであるから、種々の無理を抱えている。

この点につき、組合を所得計算の単位として位置づけ、それに伴う税制上の整備を図る必要がある旨早い時期から力説していたのが、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58頁（1988）である。

すなわち、①完全縦割り方式については、「組合単位での所得計算を離れて各組合員が独自に所得計算を行うことは理論的に不可能な場合もあり、かりになし得るとしても実務的にきわめて煩雑な場合が少なくない」とされ、その例として、「税法には、青色申告者だけに認められる所得計算の方法があり、またたな卸資産等の評価方法や減価償却方法について納税義務者の選択に委ねることなどが定められ、さらに組合員中に個人と法人とがあるときは、所得税法と法人税法とで所得計算に差異があるところがあり、それらはすべて個々の納税義務者にかかわることであるから、これらの事項について組合員間に相違があるときは、税法に従って組合事業を通ずる統一的な所得計算を行うことができない」と指摘する。

また、②収益・費用縦割り方式および③独立事業体方式についても、「組合によって統一的な経理がなされる限度で、税法上は各組合員ごとの所得計算方法が同一であることが必要である」ところ、「通達はこれらの点について全くふれておらず、組合の計算と個々の納税義務者における所得計算方法との間で多少の齟齬があっても、實際上黙認されているのであ

ろうか」とされ、さらに、通達が②③の方式につき「引当金その他に関する税法の規定の適用ができないとしているのは、いささか短絡的である」と指摘し、これを敷衍して、これらの方式は「いわば組合が各組員に代わって統一的、集中的に経理を行い、税務処理上それを認めるという考え方に立つものであると考えられるから、各組員が青色申告者であるなど税法上の要件が満たされている限り、組合の経理を基に引当金等の適用を認めて何らさしつかえないように思われる」と述べる。

いずれも含蓄の深い指摘であり、「組合に一定の資料提出義務や組員への通知義務を定める」という立法提言とともに、検討を要する点と思われる。

上の指摘に関連しては、平野・前掲・税経通信53巻10号47頁も、「組合自体は納税主体とならなくても、所得計算を行ううえでは会計処理方法の選択について組合自体がその選択をし、その場合、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アプローチを明確にすべきではないか」と提言する。さらに、平野嘉秋『パートナーシップの法務と税務』（1994）、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理型所得計算方式の問題点を中心に——」税務大学校論叢30号47頁（1998）も参照。

（6）個人組員の所得分類

上の点と密接に関係する問題として、個人組員に「配賦」された組合損益は、何所得に分類されるか、という問題がある。

一例を挙げ、問題の所在を明らかにしておこう。通達は、③独立事業体方式の計算方法をとっている場合、各組員に按分される損益の額は、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・雑所得のいずれか1の所得にかかる収入金額または必要経費となるものとしている。それでは、次の場合はどうなるか。組合の主たる事業が、不動産賃貸業であったものとしよう。この場合、組合財産の一部が郵便貯金に預けられ、組合が利子を受け取ったとすると、当該利子は、組合の主たる事業の

内容に従い、組合員の不動産所得に分類されることになるのだろうか。それとも、利子所得として源泉分離課税の対象とされるのであろうか。関連して、組合員個人が老人等マル優の資格を有していた場合、利子所得の非課税措置（所得税法9条の2）は適用されるのだろうか。さらに、当事者が①完全縦割り方式をとるか③独立事業体方式をとるかに応じて、所得分類が変更されることになってかまわないのであろうか。

この例は、組合の段階で判定された所得の性質が組合員にそのまま伝達されるのか、それとも、組合員の段階で独立に判定されるのか、という問題を示している。上述した諸点に加え、この点もまた、法令上の手当てを必要とする問題領域である。

IV 当事者が契約で定めた損益分配の割合を課税上どこまで尊重すべきか

1 問題の再述

以上概観したように、組合課税に関する法令の現況は、はなはだ未整備な状態にある。「配賦」と「分配」の区別もされていないし、組合員の税務上の「出資持分勘定」に関する定めもない。そのため、設例のごとき単純な机上事案についてすら、適用すべき課税ルールは実は必ずしも明確でない。

設例の問題を、一段抽象化して再述すれば、次の通りである。すなわち、当事者が契約上定めた損益分配の割合が出資割合と異なる場合、どのように課税すべきか。

以下では、この問題につき、論理的に想定しうる説を2つあげて検討を加え（2および3）、学説とのつきあわせを行う（4）。

2 契約上の損益分配の割合に従うという説

(1) この説の内容と理由付け

ありうる説のひとつは、契約上の損益分配の割合に従って課税すればそれで足りるというものである。民法が損益分配の割合を契約自由に委ね、さらに所得税法がパス・スルー課税の方法につき一切規定を置いていないことから、この説も論理的には十分に成り立ちうる。

この説を補強するのは、通達の原則的な取扱いが、契約の定める割合による旨記していることである。先にIII 3(4)の図7で紹介したように、所得税基本通達36・37共—20は、組合契約または民法674条の規定による損益分配の割合を「分配割合」と呼んだうえで、この「分配割合」に応じた計算を認めている。組合契約を重視するこの解釈を延長すれば、契約上の損益分配の割合が、組合員に「配賦」すべき所得金額の計算の基準となりそうである。

この説を設例にあてはめれば、太郎と花子の出資割合は1対1であるけれども、契約上の損益の分配割合は1対4である。したがって、1対4の「分配割合」を基準にして所得を「配賦」すればよいことになる。すなわち、組合事業から生じた利益500万円のうち、太郎に100万円を配賦し、花子に400万円を配賦する。その結果、太郎と花子は、それぞれ100万円および400万円を所得として計上する。

(2) この説の弱点・その1

この説には、いくつかの弱点がある。

第1に、この説は、民法上の「損益分配」の割合に着目するものであるため、次のような場合には十分に対応できない。

たとえば、設例と異なり、太郎と花子の間で、利益の分配割合を1対1、損失の填補割合を2対1と定めていたとしよう。この場合、所得税の計算上、500万円の所得を太郎と花子にどのように「配賦」すべきかは、必ずしも一義的には決まらない。利益分配割合と損失填補割合を加重平均するなどの適当な措置を講じて、所得税法上の配賦割合を求める必要がで

てくる。

(3) この説の弱点・その2

第2に、第1の点と関係するが、民法上の損益分配の割合とは別に、当事者が組合契約において、所得税法上の所得の「配賦」基準を定めていた場合、どう対応するか。

たとえば、設例では、損益分配割合は1対4である。この場合において、太郎と花子が、損益分配割合は1対4のままとしながら、加えて、所得税法上の所得の「配賦」の割合を2対3と定めていたものと仮定しよう。これは、利益が生ずれば1対4で分配し、損失が生ずれば1対4で填補しあうが、加えて、所得税の申告上は、2対3で配賦を行うという合意である。このとき、組合事業から500万円の利益が生じたら、太郎は100万円、花子は400万円、それぞれを分配金として受け取る。同時に、所得税の申告の上では、太郎は200万円、花子は300万円、それぞれを所得に計上する。

いったい、このような申告は、適法なのだろうか。

考え方は、大きくふたつに分かれよう。

○違法説。

違法説は、民法上の損益分配割合に強い意味を認める。違法説によると、あくまで1対4の割合を基準とすべきであるから、太郎が100万円、花子が400万円、それぞれ所得に計上するのが正しい。

違法説をとるためには、2対3の配賦割合は所得税法の適用上効力を持たないと論証しなければならない。違法説の支持者はおそらく、損益分配割合から乖離した所得配賦割合の取決めは、偽装行為にあたりと主張することになろう。

○適法説。

これに対して、民法上の損益分配割合に、より弱い意味を見いだす考え方もありえよう。この考え方によると、損益分配割合は、所得税上の配賦割合についての取決めがない場合に、配賦割合を推定するための材料にと

どまる。契約自由の原則からは、当事者の合意を尊重し、太郎に200万円、花子に300万円、すなわち2対3で所得を配賦すべきだ、ということになる。これが、適法説である。

適法説についてひとつ問題となるのは、現実のキャッシュの流れと異なる所得計算を、当事者の合意によって作り出すことになる点である。この点につき、適法説の支持者は、おそらく次のように弁明するであろう。すなわち、パス・スルー課税とは、組合所得を組合員に分配せず内部留保した場合にも、組合員に対して所得を配賦し課税することを意味する。つまり、現実のキャッシュ・フローと異なる所得計算は、すでに当然のこととして認知されている。であるならば、上の例で1対4の分配割合と2対3の配賦割合が乖離したとしても、特に問題とするに足りない、という弁明である。この立論を一貫させるためには、組合員の税務上の「出資金勘定」に所要の調整を加えるべきであろう。

後述するように、私自身の見解は適法説に傾いている。だが、ここでの主題は、どちらの説が妥当かということではない。ここで私の主張したいのは、民法上の損益分配の観念を借用することから、所得税法上種々の問題が生ずるということである。

(4) この説の弱点・その3

第3に、当事者の合意によって所得の配賦割合が決まるものとする、租税回避のためのスキームを跋扈させるのではないか。この懸念は、所得を当事者の自由に配賦させることに対する批判としては、かなり実質的なものである。

この観点からは、設例について、いかなる事情によって契約上1対4の割合で損益割合が決定されたかが、重要なポイントとなる。背景事情としては、事案に応じ、さまざまなものがありうる。一方では、太郎は事業を起こしたくてたまらないのに自己資金が足りず、花子は利益分配割合を多めに受けることを条件に事業への参加をししぶし承知した、といった事情も十分にありえた。これは、正当な事業上の理由である。他方で、太郎と

花子が親子関係にあるとか、明示的に税額節減を狙っていた、といった事情も、場合によってはありえた。このような事情の有無を審査せず、1対4の割合を自動的に配賦割合として承認したり、あるいは、1対1の出資割合からの乖離イコール濫用と短絡したりするのは、必ずしも適当とはいえない。

(5) ま と め

以上から、この説の支持層を広げるためには、いくつかの修正を加えることが必要であることが示唆される。すなわち、上にみた第1と第2の弱点は、端的に所得税法上の所得の「配賦」割合を導き出す構成に衣替えする必要を示している。第3の弱点は、すべての場合に所得の自由な配賦を認めるのではなく、濫用を防止するための歯止めを用意する必要を暗示している。

3 出資割合により所得を配賦するという説

(1) この説の適用場面

これに対して、契約上の損益分配割合の如何にかかわらず、出資割合に応じて所得の「配賦」を行うべきだとする説も、論理的には存在しうる。

とりわけ、次のような状況においては、課税庁がこの説の採用を検討する可能性も否定できない。設例において、太郎の所得税の適用税率が30%であり、花子のそれが10%であったと仮定しよう（図8）。

この場合、①もし所得の正しい配賦方法が出資割合に従うべきものであったという前提をとれば、太郎・花子ともに250万円ずつ所得を計上すべきであったことになる。これに比べると、②契約上の損益分配割合に従って所得を配賦した場合、150万円相当額の所得が太郎ではなく花子に対して課税されたことにより、両者の合計税額は、税率差に相当する分すなわち30万円だけ減少する。

なお、図8において、所得税計算上の「配賦」額は①（1対1）と②（1対4）とで異なっているが、現実のキャッシュの「分配」額は①②と

図8 組合員の適用税率が異なる場合の数値例・その1

組合員	太郎	花子	合計
適用税率	30%	10%	
①出資割合に応じて配賦した場合（1対1）			
配賦所得額	250万円	250万円	500万円
税額	75万円	25万円	100万円
現実の分配額	100万円	400万円	500万円
税引後手取額	25万円	375万円	400万円
②契約上の損益分配割合に応じて配賦した場合（1対4）			
配賦所得額	100万円	400万円	500万円
税額	30万円	40万円	70万円
現実の分配額	100万円	400万円	500万円
税引後手取額	70万円	360万円	430万円

もに同一の損益分配割合（1対4）に従っている点に注意されたい。

(2) この説に従った場合の処分の例示

図8の状況において、納税者が1対4の損益分配割合に応じて申告を行ったとすると、太郎の配賦所得は100万円、花子のそれは400万円である。この申告では、損益分配割合と所得配賦割合が一致しているから、実際に分配されたキャッシュも、太郎に100万円、花子に400万円となっている。

これに対し、課税庁としては、次の処分の可否を検討する可能性がある。すなわち、(イ) 太郎に対して、配賦所得の金額を250万円とする所得税の増額更正処分。(ロ) 花子に対して、実際に分配された400万円のうち、適正額を超える150万円相当分が太郎からの贈与であるとする贈与税の決定処分。

この点、所得税基本通達36・37共-20（図7参照）には、損益分配割合に応じた計算を認める趣旨が記されていた。そのため、課税庁が損益分配割合を無視して上の処分をなすか否かは、予測の問題として、必ずしも明らかでない。ただし、この通達の射程は図8の事例には及ばないとして、課税庁が（イ）（ロ）の処分をなす可能性も、場合によっては十分にありうる。個別案件をめぐる状況の如何によるものと予測しておいたほうが、より正確であろう。このような法状態は、不安定であり、納税者の予測可能性を害する。

もし仮にこの2つの処分が適法として維持された場合には、次の問題も派生する。すなわち、（ハ）花子は、正しい配賦所得の金額が250万円であったと主張して所得税の更正の請求ができるか。この問題は、課税庁が太郎に対して（イ）の処分を行う場合には、その趣旨を首尾一貫させるため、対応的調整として、花子に対して（ハ）の処分を行う義務が生ずるか、という問題と関係する。

このように見ると、（ロ）のみなし贈与の認定は、移転価格税制における第2次調整と類似の現象であることが理解できよう。移転価格税制における第2次調整については、増井良啓「移転価格税制——経済的二重課税の排除を中心として——」日税研論集33号79頁（1995）を参照されたい。

（3）この説の問題点・その1

さて、この説については、少なくとも3つの問題点がある。

第1に、出資割合を所得配賦の基準とする論拠は何か。

考えるひとつの論拠としては、組合員は通常、組合への出資割合に応じてリスクを負っている、という点がありえよう。しかし、設例のように、出資割合と損益分配割合が食い違っている場合にまで、そのようにいえるかどうか。設例では、損益分配割合はあくまで1対4である。したがって、組合事業から利益が生ずればその成果を1対4で分かち合うし、損失が生ずれば1対4の割合で填補する。その意味では、事業のリターンとリスクを1対4で分かち合っているものと見られなくもない。とする

と、1対1の出資割合がリスク負担の基準を示しているとは、必ずしもいえない。

むしろ、出資割合は、所得の配賦基準を考える上で、考慮要素のひとつにとどまるものとみるべきである。考慮要素の中には、他にも、さまざまなものがある。最大の要素は、無限責任の観点である。組合員は、組合債務につき、無限責任を負う。とすると、出資割合にかかわらず、事業失敗のリスクは各組合員が均等に負うという考え方も成り立つ。この考え方によると、頭割りで所得配賦基準を決することになる。設例の場合には出資割合も1対1だから、太郎と花子が頭割りで均等に所得を配賦するとしても、結論は変わらない。しかし、無限責任の要素を強調すると、仮に太郎と花子が1対2で出資している場合であっても、所得の配賦基準としては均等頭割りの1対1であるべきだ、という結論になる。

ただし、ここで注意しておくべき点がある。それは、無限責任は、重要な要素ではあっても、唯一の考慮要素ではないということである。他の要素として、出資割合、損益分配の割合、清算時の残余財産分配の割合などがある。これらを総合的に勘案してはじめて、経済的に適正な所得配賦基準が導かれる。その意味では、所得配賦の基準は、本来的には、単一の指標を借用すれば足りるものではなく、個別の事案に照らしたこまかい認定を要するものである。

考え方としては、このようにいえる。問題は、日本の現行法令に、このような配賦基準の認定を可能にする個別的な明文の規定が欠落していることである。それどころか、前述したように、民法とは独立に所得税法上所得の「配賦」が必要になることすら、必ずしも十分に意識されてこなかった。このような状況では、仮に上の(イ)の処分が裁判所で争われたとして、その可否を論ずる法的土俵すら、未だ備わっていないものと慨嘆せざるを得ない。

(4) この説の問題点・その2

第2の問題点は、合計税額に及ぼす影響である。

いまいちど図8の計算を見てみよう。図8の場合には、たまたま太郎の適用税率が花子のそれよりも高い状況にあるから、①の場合よりも②の場合のほうが、合計税額が小さくなる。これに対して、もし逆に、太郎の適用税率が花子のそれよりも低ければ、①1対1で配賦するよりも、②1対4の比率で所得を配賦したほうが、かえって2人の合計税額は増加する(図9)。

図9 組合員の適用税率が異なる場合の数値例・その2

組合員	太郎	花子	合計
適用税率	10%	30%	
<hr/>			
①出資割合に応じて配賦した場合(1対1)			
配賦所得額	250万円	250万円	500万円
税額	25万円	75万円	100万円
現実の分配額	100万円	400万円	500万円
税引後手取額	75万円	325万円	400万円
<hr/>			
②契約上の損益分配割合に応じて配賦した場合(1対4)			
配賦所得額	100万円	400万円	500万円
税額	10万円	120万円	130万円
現実の分配額	100万円	400万円	500万円
税引後手取額	90万円	280万円	370万円

このように、①出資割合に応じて配賦するのと、②損益分配割合に応じて配賦するのでは、組合員の適用税率の格差に応じ、合計税額が変動する。図9の場合には、太郎と花子の納付税額を合算して観察すれば、①1対1の配賦は、②1対4の配賦よりも、納税者側にとって有利である。したがって、図9の場合、当事者が②1対4の割合で申告したとして、課税

序としては、①出資割合に応じて1対1で所得を配賦しなおす意欲を持たないであろう。

このように、実際問題としては、課税庁が出資割合に応じた配賦を主張するとしても、それは、出資割合に依拠することによって合計税額が増加するに限られよう。もちろん、税額が多ければ申告是認、減少すれば出資割合への引き直し、という使い分けが妥当であるかは、さらに議論の余地のある問題である。

一点付言しておけば、図8と図9は、適用税率に着目したものであった。この他にも、合計税額に影響を与える事情として、太郎と花子のいずれかが純損失を抱えているか、あるいは、各種の控除をどの程度利用できるか、といったさまざまな点がある。個別の事例によって、合計税額が増えるか減るかは、違ってこよう。それゆえ、ここで税率を例にとって論じたことは、さらに一般化できる。出資比率に応じた所得の配賦は、国庫にとっての税収増加を常にもたらすわけではないのである。

(5) この説の問題点・その3

第3に、話をもとに戻し、組合契約の締結時において、将来的に図8の状況が生ずることが確実であるものと見込まれていたものと仮定しよう。この仮定の下では、図9の状況を考慮する必要はなく、図8の状況のみにつき考えれば足りる。

実は、このように状況を限定しても、なお子細に検討すべき点が残っている。それは、太郎と花子をまとめて一体の単位として観察するのではなく、個人単位で観察すべきであるという点である。

たしかに、図8（再掲）において、②契約上の1対4の割合で所得を配賦すると、①出資割合の1対1による場合に比べ、太郎と花子を合わせた合計の税額は減少する。それゆえ、税引後の手取額も、太郎と花子のそれを合計すれば、①よりも②のほうが増加している。ここからは、太郎と花子を一体とみた場合、①よりも②のほうが納税者に有利であるという結論が導かれる。

図 8 (再掲) 組合員の適用税率が異なる場合の数値例・その 1			
組合員	太郎	花子	合計
適用税率	30%	10%	
①出資割合に応じて配賦した場合 (1対1)			
税引後手取額	25万円	375万円	400万円
②契約上の損益分配割合に応じて配賦した場合 (1対4)			
税引後手取額	70万円	360万円	430万円

だが、あまりにも当然のことであるが、太郎と花子は、別の人間である。各人の利害は、原則として個人単位で観察することが正当であろう。そこで両者を別々に観察すると、税引後の手取額ベースでみると、②の1対4の配賦による場合、太郎個人にとっては、①の1対1の配賦に比べ、手取額が増える。これに対して、花子にとっては、②の場合には、①の場合よりも手取額が減る。このように、花子にとっては、契約上自らが合意したことであるとはいえ、②の契約上の配賦基準は、①の出資割合よりも、不利である。

このように見てくると、図8のような状況にあってすら、契約上の損益分配割合に従って所得を配賦することが、すぐさま濫用であるといえるかどうかについては、慎重な考慮が必要である。なるほど、太郎と花子が緊密な親子関係にある場合などについては、両者を一体と観察して、その利害関係を論ずることもあるいは可能かもしれない。けれども、両者が赤の他人であって、共謀の可能性がない場合には、事情は異なる。その場合には、契約上の損益分配割合によってたまたま合計税額が減少する結果になったとしても、それをすぐさま租税回避とみることは、やや早計というべきであろう。

(6) まとめ

以上の検討から分かる点として、この説はそのままの形では維持することが難しく、少なくとも次の点を踏まえて修正を加える必要がある。すなわち、出資割合は、適正な所得配賦基準を考える上で、考慮事情のひとつになるにすぎない。また、契約上定められた配賦基準が租税回避スキームであるかどうかは、個別事例をめぐる状況を詳しく審査しないと分からない。審査にあたっては、組合員個人ごとの税引後所得の比較も必要である。

4 従来の学説とのつきあわせ

(1) 諸学説における審査基準設定の試み

上に瞥見したように、契約上の損益分配基準をそのまま採用するという説も（上の2）、出資割合によるという説も（上の3）、組合所得を組合員に配賦するための基準としては、弱点を抱えている。このような状況を反映してか、これらの説を純粋な形で採用する学説は見当たらない。むしろ、これまでの学説は、ニュアンスの違いこそあれ、一定の審査基準を設定し、契約上の取決めを尊重する場合とそれを否定する場合との区分けを行う傾向にある。

たとえば、植松・前掲60頁は、契約上の割合が「合理的な理由」に基づくものであれば、税務上もそれが認められるものと解している。

また、平野・前掲・税経通信54巻1号50頁（1999）は、組合員の所得算定につき、「実質的経済効果を有しておらず合理的理由を有しないものについては認めるべきでなく、この点について……通達等で明らかにしておくことが望ましい」とし、特に関係者間でスキームが構成される場合には「出資割合による配分を原則とすることが恣意性介入を排除する上でまた衡平という観点からも望ましく、例外として組合契約による配分についても実質的経済効果を有する配分割合であれば認めることが望ましい」と論じる。

みなし贈与の論点については、須田徹『米国のパートナーシップ——事業形態と日米の課税課題』237頁（1994）は、出資価額にかかわらず損益割合を別途定めた場合、組合員間における寄付金・贈与の問題が発生する可能性がある」と指摘する。

この点につき、高橋祐介「パートナーシップに対する出資とビルトイン・ゲイン／ロスの配賦について」税法学537号49頁註75（1997）は、贈与の問題が生じないとし、その理由として「贈与であるか否かは事実問題として、事実認定の段階で処理されてしまうのであり、納税者としては予測可能性が全くなく、あまりに納税者に不利である。配分割合を自由に定めることが濫用を招くならば、法律上の手当をすべきである」と述べる。

ただし、立法論の問題としては、高橋祐介「共同事業から生ずる所得の課税に関する一考察（2）・完」法学論叢143巻4号26頁（1998）は、大きく分けて、2種類の対応策が考えられると指摘している。その第1は、自由な所得等の配賦を認めつつ、否認規定で租税回避に対処する方法である。米国のやり方がこれであり、個別的否認規定として、複雑な「実質的な経済的効果（substantial economic effect）」のテストを発展させている。第2は、自由な所得等の配賦自体を認めないという方法である。米国では、現行課税ルールへの反省から、自由な配賦を禁止し、相対的資本勘定を基準として配賦を行うべきであるとの提案が学説上現れている（Gerger, Reforming Subchapter K: Special Allocations, 46 Tax Law Review 1, 1990）。高橋論文による米国の「実質的な経済的効果」のテストの詳細な研究は、読み方によっては、租税回避の歯止めのための基準設定に親和的なものととらえることもできる。

立法整備の必要性については、佐藤英明「アメリカにおける中小企業形態の多様性と税制——企業レベルでの非課税制度の可能性」税研81号47頁（1998）も、組合形態を用いた所得の移転や分割への対処が考えられなければならない旨指摘する。

(2) 基本的方向の確認と立法的解決の必要性

考え方の基本的方向としては、組合所得の組合員への配賦にあたり、一定の審査基準を設定し、契約上の取決めを尊重する領域を保持すべきである。こうすることが、租税回避行為を防止しつつ、ビジネスの必要に応える組合課税のルール形成を促すゆえんであると考える。

もちろん、繰り返し注意を喚起しているように、現行所得税法には、所得の配賦割合に関する規定が欠落している。その中で、適正な配賦割合に関する審査基準を解釈上つくり出すことには、租税法律主義との関係で、懸念を持つ向きもあるであろう。この懸念は、もっともなものである。組合所得の組合員への配賦は、本来的には、組合課税に関する立法の整備の一環として解決すべき問題である。解釈論のみによって解決を図るには、多くの前提条件が欠けている。

もっとも、このような現行法の下においても、すでいくつかの学説は、解釈論として一定の審査基準を示している。したがって、それらについて、具体的な要件・効果の検討を行うことは、必要なことである。また、このような作業を下敷きにはじめて、将来の立法にあたって、個別具体の事例に対応可能な規定を立案できることになろう。

このような観点から、要件・効果に関する問題点を、5点に分けて分説しよう。

(3) 問題点・その1——審査基準

第1に、要件面の審査基準について。

たとえば、「合理的な理由」があれば納税者の取決めに従って所得を配賦し、「合理的な理由」がなければそれを否認する、というのは、いかにも常識的な解釈論にみえる。実務的にも、分かりやすい考え方として、多くの支持を集めるものと予測される。

しかしながら、具体的にどのような事情があれば「合理的な理由」があることになるか、この文言からだけでは、全く明らかでない。この考え方では、課税庁が申告にかかる配賦割合を是とするか非とするかは、あけて

課税庁の「合理的な理由」の判断に委ねられる。課税庁の判断に納税者が不服をもち、仮に訴訟に発展した場合には、「合理的な理由」の有無を当事者が争い、裁判官がそれを判定することになる。このような一般的・包括的な基準のみでは、あまりに不明確である。

これに対して、「経済的効果」が「実質的」でなければならない、という考え方は、より具体的な基準を指向するものとみることできる。この考え方をとれば、文言上同じ基準をとる米国のルールを参考にすることも、可能となろう。

だが、米国法上「経済的効果」の有無を判定するための鍵となっている「資本勘定 (capital account)」に相当するルールは、日本の現行法令には置かれていない。先に「出資金勘定」に関する規定の欠如として指摘した通りである。「経済的効果」のテストを日本に導入するとしても、解釈論によってすべてを更地から構成しなければならないのである。また、経済的効果が「実質的」であるかどうかは、それ自体、幅のある事柄である。米国でも、「実質的」であるかどうかを判定するために、財務省規則でさらに3つのテストを置いている (Regulation Section 1.704-1(b)(2)(iii))。米国の法状態は、日本よりもはるかに明確であるけれども、それでもなお、「実質的な経済的効果」のテストの不明確性を指摘する声が少なくない。長大な19の設例 (Regulation Section 1.704-1(b)(5) Examples) を読んで、このテストの適用の難しさを感じるのは、私だけではあるまい。

とすると、「実質的な経済的効果」のテストを日本法の解釈論として展開することは、魅力的な構想であると同時に、かなりけわしい道りを踏まねばならない。

このように、いかなる審査基準によって所得配賦基準の是非を判断すべきかは、なかなか難しい問題である。少なくとも言えるのは、「合理的な理由」といった一般的基準だけでは具体的な事案への適用が困難であり、より細かい基準の設定が必要となる、ということである。

(4) 問題点・その2——適正な配賦基準

第2の問題点は、効果の実体的側面にかかわる。

これは、仮に契約上の所得配賦基準が所得税法上効力を持たないとした場合、その代わりとしていかなる配賦基準を用いるべきか、という問題である。学説は、この点について、必ずしも詰めた議論を行っていない。

この点、私は、先に3(3)で述べたように、出資割合のみが唯一の基準となるのではなく、頭割りを出発点としつつ、出資割合・損益分配割合・残余財産分配割合等を総合勘案して決すべきものとする。裁判官は、課税庁と納税者の主張を考慮し、当該事案に即した配賦基準を判断すべきである。

このように解すると、申告内容を否定しようとする課税庁としては、適正な所得配賦基準を設定するのに悪戦苦闘することになるかもしれない。また、反駁しようとする納税者としても、何を目標にして反論を組み立てるべきか、困惑する場合も生じよう。

このような不安定な状態が望ましくないと考えるのであれば、立法によって、たとえば均等額・出資額・利益分配額・損失補填額・残余財産分配額等の要素を適当な比率で組み込んだ形式基準を定め、それをもって適正な配賦基準と推定する旨の規定を置くことも、検討に値する。また、執行コスト軽減のために、一種の便法として、特に当事者の主張・立証がなければ頭割りをもって所得配賦基準と事実上推定する旨の規定をおくことも、ありうる選択肢である。

(5) 問題点・その3——対応的調整

第3の問題点は、効果の手続的側面に関するものである。

納税者の申告にかかる所得配賦基準が否定され、それに代わる適正な配賦基準が判明したと仮定しよう。このとき、課税庁は、ある組合員の所得を増額する旨の更正処分を行う。これに付随して、別の組合員の所得を減額することが、課税庁に義務付けられるか。これが、対応的調整の問題である。

現行法の下でも、このような場合、課税庁が職権で減額更正をなすことは、可能であると考えらるべきであろう。同じ組合に関しては、複数の組合員の間で、同一の配賦基準を適用することが首尾一貫しているからである。

では、課税庁が職権で減額更正をしない場合、納税者の側から、所得の減額を求めて更正の請求ができるか。この点については、国税通則法23条2項2号の規定により、自分に「帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったとき」に該当するものとして、可能と解すべきであろう。このように解する場合、同号の規定により、別の組合員に対する増額更正があった日の翌日から起算して2月以内に、更正の請求をすることができる。

課税庁は、更正の請求があった場合には、必要な調査を行い、適正な配賦基準を適用して更正を行うべきであろう。現行法上、ある組合員に対する処分と、別の組合員に対する処分は、形式的には別個の処分として構成されている。しかし、特段の事情がなければ、同じ組合に属する組合員に対しては、同一の配賦基準を適用することが課税庁に要請されるものと考えらる。

(6) 問題点・その4——合一確定の確保

問題点の4つめは、対応的調整と密接に関係する手続上の問題である。

上の意味における対応的調整は、合一的な処理を確保するために、是非とも必要な措置である。そして、組合員相互の関係が緊密である場合には、ある組合員は、別の組合員に対する増額更正があったことを容易に知ることができるから、現行法上の更正の請求を通じた上の解釈で、差し当たりあまり大きな不都合は生じまい。

だが、組合の形態は千差万別であって、中には、組合員相互の間で連絡をとることが稀な場合もありえよう。このような場合についてまで、2月以内という期間制限を及ぼすのは、問題である。課税庁としては、ある組

合員に対して増額更正処分を行う場合には、他の組合員に対して、その旨の教示をなすべきであろう。

さらに進んで、立法論としては、当事者の定めた所得配賦割合の所得税法上の効力について、移転価格税制におけると同様の事前確認制度があれば、関係組合員の全員を通じた統一的な処理が可能となる。移転価格税制において費用分担取決め (cost sharing arrangement) が問題となるように、組合課税の分野においても、事前の取決めを課税処分に反映させる手続的規律が望ましい。この点に関連しては、外国のパス・スルー型企業が日本でもパス・スルー型企業として分類されるか否かについての文脈において、平野・前掲・税経通信53巻12号223頁が、「予測可能性、法的安定性及び明瞭性という観点から、事前に我が国税法上の取扱いについて確認できる制度も望ましい」としている。所得配賦基準については、組合に分類するか否かとは局面を異にするという考え方もありえようが、予測可能性や法的安定性を重視するのであれば、所得配賦の局面においても同様に、事前確認制度を設けるべきだ、という立論も可能であろう。費用分担取決めについては、増井良啓「技術生産と移転価格税制——研究開発費用の共同拠出に関する議論の鳥瞰」金子宏編『国際課税の理論と実務』148頁 (1997)、岡村忠生「内国歳入法典482条における費用分担取決めについて」『京都大学法学部創立百周年記念論文集第2巻公法・国際法・刑事法』205頁 (1999) を参照。

いまひとつ考慮すべき立法論として、税務調査に関する規定整備も重要である。パス・スルー課税を行う際、現行法上は、課税庁は各組合員に対してばらばらに税務調査を行い、課税処分を打ち、徴収処分にあたる。そうであっても、設例のように組合員が2名の場合であれば、手続上のロスや判断の食い違いはあまり問題にならない。だが、たとえば組合員が100名存在し、その中のある者は北海道に住む個人であり、ある者は沖縄に本店のある法人であり、ある者はカリフォルニア州法上のパートナーシップであった、などという場合には、統一的な税務調査手続を確保すること

が、課税庁の利益にもかなう。この点、米国では、1982年に内国歳入法典6621条以下の規定が設けられ、統一調査手続 (unified audit proceedings) の下で、租税事項担当パートナー (tax matters partner) が課税庁に应诉することになるなど、さまざまな規律が明文上設けられている。

(7) 問題点・その5——みなし贈与の認定

第5の問題も、効果に関するものである。

組合員の間で、みなし贈与を認定すべきか否か。設例の図8 (再掲) に立ち返って考えてみよう。

図8 (再掲) 組合員の適用税率が異なる場合の数値例・その1			
組合員	太郎	花子	合計
適用税率	30%	10%	
①出資割合に応じて配賦した場合 (1対1)			
配賦所得額	250万円	250万円	500万円
現実の分配額	100万円	400万円	500万円
②契約上の損益分配割合に応じて配賦した場合 (1対4)			
配賦所得額	100万円	400万円	500万円
現実の分配額	100万円	400万円	500万円

すでに3(2)で紹介したように、この場合、課税庁が、太郎から花子へと150万円の贈与があったとみて、贈与税の決定処分を検討する可能性がある。ここで、果たして①のように出資割合の1対1が適正な所得配賦基準であるかどうかは、前述の通り、問題のあるところである。だが、議論の簡単のため、さしあたりこの点を措き、適正な配賦割合が1対1であったものと仮定する。このとき、所得税の計算上、あるべき配賦所得額は、太郎250万円、花子250万円となる。これに対して、現実の分配額は、太郎

100万円、花子400万円である。そこで、差額の150万円相当分は、太郎から花子の贈与であると構成される可能性が生ずるわけである。

この問題は、より一般化すると、計算上の所得の配賦割合と現実のキャッシュの分配割合とが食い違う場合、組合員の間で贈与があったことになるか、と言い換えることができる。先に見たように、学説には、これを肯定するものと、否定するもののが、ともに存在する。

思うに、見解の分岐点をなすのは、計算上の所得配賦額と現実のキャッシュ分配額とが必ず一致していなければならないものとするか否か、という点にある。

○両者が一致していなければならないと考える説。

一方で、両者は毎期末に完全に一致しなければならないと前提すれば、1対1の配賦割合が正しい以上、あるべき分配割合も1対1でなければならないということになる。それゆえ、この前提に従えば、1対4の分配割合による現実の分配額については、組合員間の資金移転を認定する形でさらに調整を加えねばならない。こうして、設例では、花子は太郎から150万円の贈与を受けたものと結論される。

○両者が一致しなくてもよいと考える説。

他方で、配賦額と分配額がまちまちであっても構わないと前提すれば、結論は異なってくる。この前提の下では、両者の食い違いは、各組合員が有する「出資金勘定」の調整に反映させておけば良い。そうすれば、出資金勘定の調整を通じて、最終的な清算の段階で、所得税の枠内において課税問題は完結する。

この考え方を設例に当てはめてみよう。まず、当期に太郎から花子への贈与があったものとは認定しない。その代わり、出資金勘定に次の調整を加える(図10)。太郎の有する持分にかかる出資金勘定は、調整の結果1億150万円となり(=1億円+250万円-100万円)、花子のそれは9850万円となる(=1億円+250万円-400万円)。これはあくまで計算上の調整であって、太郎と花子の当期の所得税額には変化を及ぼさない。

図10 配賦と分配に伴う出資金勘定の調整

組員	太郎	花子
当初の金額	1億円	1億円
配賦に伴う加算	250万円	250万円
分配に伴う減算	△100万円	△400万円
調整後の金額	1億150万円	9,850万円

所得税額が変わることがあるとすれば、後の取引の時点においてである。いくつかの前提問題を捨象して、次の例を想定してみよう。たとえば、次の期末（「第2期」と略称する）に組合が解散し、その時点での残余財産が3億円あり、この3億円が均等に分配されたとしよう。このとき、太郎の所得は4,850万円（＝1億5,000万円－1億150万円）となる。花子の所得は5,150万円（＝1億5,000万円－9,850万円）である。このように、キャッシュ・フローの上では同じ1億5,000万円が分配されても、太郎と花子の所得は異なる金額となる。すなわち、花子は、過去において分配額400万円のうち150万円相当額を非課税のまま受け取っているから、第2期には150万円だけ多く所得を計上する。逆に、太郎は、過去において250万円分課税されたにもかかわらず現実に分配を受けた金額は100万円にすぎなかったから、第2期には150万円だけ少なく所得を計上する。こうして、所得税の枠内で、一切の調整は終了する。なお、この計算例は、出資金勘定の働きを説明するためのひとつの例示にすぎない。調整後の資本勘定に従って配賦がなされなければ、米国法にいう「経済的效果」テストを満たさなくなるなど、いくつかの前提問題を捨象している。

○どちらの見方が妥当か。

通達に具現された従来の日本の支配的発想は、民法上の損益分配割合を所得税法上も借用し、キャッシュの動きに即して課税をするというものであったように思われる。この発想は、組合課税に関する所得税法上の規定が欠如する中では、ある意味で自然なものであった。この発想の上になつと、毎期末に所得税法上の所得配賦割合と現実のキャッシュ分配割合とを一致させるべく、資産の動きに応じた調整を行うことが、身近な思考の道筋となる。その意味では、みなし贈与の認定を行うべきだという考え方にも、それ相応の理由と背景が認められる。

しかしながら、この見方には、幾つかの難点がある。

第1に、キャッシュ・フローと所得計算を常に一致させるのは、組合組織を利用した経済取引が複雑化し、組合員の数が増加すると、やがて困難になる。多数当事者間に移転した金額をめぐって、みなし贈与額の認定が煩瑣になる。毎年の租税納付が必要となる。贈与の認定を恐れる納税者は、組合組織の利用を敬遠するようになるだろう。日本において従来組合形式の共同事業があまり盛んでなかった一因は、あるいはこのような点にもあるのではないか。

第2に、課税庁は、所得配賦割合をもとに所得を計算し直した段階で当初の目的は達している。それに加えて、実際に分配された資金の性格決定を——それも新たな課税をもたらず形において——やり直す必要が本当にあるかどうか。この点、移転価格税制にかかる第2次調整についてと同様の疑問も、提起されよう。移転価格税制に関する指摘として、金子宏「移転価格税制の法理論的検討」『所得課税の法と政策』363頁（1996、初出1993）、特に380頁を参照されたい。また、Hiroshi Kaneko, Legal Aspects of the Transfer Pricing System, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol.49, No.10, 450, 1995.

第3に、そもそも、パス・スルー課税を認めた時点で、キャッシュ・フローと所得配賦額とが食い違う状態は、すでに予想されていたことというべきである。その意味で、キャッシュの動きのみにとらわれることは、や

や強い表現を用いれば、所得税の論理を忘却したことに等しい。所得計算上の食い違いは、あくまで所得税の枠内で処理すべきではないか。そのための法技術についても、研究が蓄積している。

以上の理由から、あるべき制度設計の方向性としては、配賦割合と分配割合は一致する必要がないという前提をとり、所得課税のために必要な持分の「出資金勘定」に関するルールを整備するという方向で考えていくことが望ましいものとする。このように考えると、所得税の枠内における処理が可能となり、また、当期においてみなし贈与の課税を考慮する必要がなくなる。日本においても、将来的には、借入金を用いた取引や、種々の分配基準を組み合わせた取引など、より洗練された組合組織の利用形態が出現するであろう。その場合に、一回限りの金銭の移転を課税ポイントとする贈与税でなく、より柔軟な調整の可能な所得税の土俵で、問題に立ち向かうことが可能となる。

これは、将来的な青写真である。現行法の下での解釈論としては、残念ながら、竹槍でもって天の爆撃機を突く程度の議論しか立てることはできない。その意味で不満は残るが、現時点での私見としては、みなし贈与の認定を行うべきではないと解しておきたい。

ちなみに、この問題は、個人間の贈与だけでなく、組合員が個人であるか法人であるかに応じ、一時所得や受贈益の認定としても争われる可能性がある(図11)。その関連では、設例で太郎の代わりに太郎の支配する同族会社が組合員になるような場合、同族会社の行為計算否認規定の適用があるか、といった応用問題も生じうる。しかしながら、贈与・一時所得・受贈益のいずれについても、問題の根は同じものであり、組合員間に経済的価値の移転があったと見るべきかどうか、というものである。それゆえ、上の議論は、これらの場合について、より一般的にあてはまる。

図11 組員相互間の利益移転の類型

	移転者	受領者
個人→個人	控除なし	みなし贈与
個人→法人	寄付金	受贈益
法人→個人	寄付金	一時所得
法人→法人	寄付金	受贈益

V 濫用事例はどのような場合に生ずるか

1 検討課題の提示

以上、ありうべき2つの説を分析し、従来の学説と比較した。そこで明らかにしたように、私見では、組合課税に関しては、「分配」と「配賦」の区別や、「出資金勘定」のごとき基本概念の法制化から始める必要がある。小手先の解釈論をひねくりまわすのでは足りず、組合課税をめぐる立法整備に踏み込むことこそが、現在求められている作業といえよう。

そこで、やや角度を変え、設例について濫用事例が生ずる場合があるとすると、それはいかなる場合かを見ることにする。この目的のために、ひとつの物差しを試論として提示したい。それは、「契約締結時の時点からみて（事前ex anteの視点）、組員全体の合計税額の減少が見込まれるものであるかどうか」というテストである。当事者がこのような認識を持っている場合には、節税スキームとして組合の所得配賦基準を操作することが可能になる。立法政策論上は、このようなケースこそが、抑止の対象とすべきものである。それ以外の場合を明確に判別するためにも、いかなる場合に濫用事例が発生するかを探究することが肝要と考える。なお、

ここで、前述IV 3 (5)の点を一応度外視していることに留意されたい。

2 設例——損益分配割合が1対4の場合

そこでまず、このテストを用いて設例を分析する。

仮に太郎の適用税率が30%、花子のそれが10%であったならば、利益が1対4の割合で配賦されると、課税後の結果は上述した図8のようになり、結果的にみた合計税額は減少している（事後ex postの視点）。しかし、それは、あくまでも結果としてそうなったというだけのことである。太郎と花子が組合契約を締結した時点においては、図8の結果が生ずるか否かは、未だ不確定な将来の事象にすぎなかった。

これを敷衍しよう。損益分配割合を1対4にしたということは、事前の観点からは、利益が生ずれば1対4で分けるが、損失が生ずれば1対4で負担しあう、ということの意味する。ここで議論のために、契約締結時において、500万円の利益計上の確率と500万円の損失計上の確率が半々と見込まれていたとしよう。さらに、他の所得が十分に存在し、損失の配賦額をそれぞれの適用税率段階で必要経費として控除できるものと仮定する（図12）。

図12 利益と損失の発生確率に応じた期待値

	太郎・税率30%	花子・税率10%	合計
①組合事業から500の利益が生ずる場合			
配賦所得	100万円	400万円	500万円
税額	30万円	40万円	70万円
②組合事業から500の損失が生ずる場合			
配賦所得	△100万円	△400万円	△500万円
税額	△30万円	△40万円	△70万円

図12の場合、①利益が生じたならば70万円だけ合計税額が増加し、②損失が生じたならば70万円だけ合計税額が減少する。それぞれの確率が半々であるので、結局、合計税額の期待値はゼロとなる。

$$70\text{万円} \times 1/2 + (-70\text{万円}) \times 1/2 = 0$$

このことは、契約締結時の将来予測として、1対4の損益分配割合をとることによって、合計税額の期待値が増えもしなければ減りもしないことを示している。従って、この場合、合計税額の減少が「契約締結時の時点からみて組合員に予測可能であった」とはいえない。

この単純な数値例は、いくつかの点を示唆する。

第1に、事前の観点からは、損益発生確率に関する予想が重要である。図12のようになるのは、損益発生確率が半々である場合である。これに対して、利益発生確率が損失発生確率を上回れば、合計税額の期待値はプラスの値をとる。逆に、利益発生確率が損失発生確率を下回れば、合計税額の期待値はマイナスの値をとる。

第2に、契約の当事者としては、契約締結当時において損失よりも利益を見込んでいる場合に、1対4の所得配賦基準から、合計税額の節減を引き出せることになる。多くの場合、組合の形で共同事業を行うのは、損失よりも利益を見込んでのことであろう。その意味では、事前の視点からみても、1対4の配賦割合を自動的に承認することは、たとえば1対1の配賦基準などと比較した場合に、濫用の可能性を招く。

もっとも第3に、新規事業からは当初の数年間損失が生ずるのが常態であるとする、特定年度のみをとらえて議論するのでは、狭すぎる。たとえば、開始直後の3年間は損失が見込まれ、4年日以降は利益が見込まれるといった場合、4年目のみをとらえて1対4の配賦割合を濫用とみるのは、問題である。むしろ、事業の長さに応じた収益予測を複数年度にわたって観察すべきであろう。

なお、第4に、現実には、各組合員の適用税率が年度によって変動することがありうる。契約締結時にこのことが予測できたか否かも、租税回避

のためのスキームが生まれるか否かにとって、重要な意味をもつ。

このように、この設例においては、それが濫用的なスキームになるか否かは、多くの状況に依存する。

3 利益分配基準と損失負担基準とがくいちがう場合

設例を修正し、組合契約において、利益が生じた場合の分配割合を1対4としながら、損失が生じた場合の負担割合を1対1としていた場合を想定しよう。そして、太郎と花子は、利益が生じた場合には1対4の割合で所得を計上し、損失が生じた場合には1対1の割合で損失を計上するものとする。この場合、試論にかかるテストとの関係では、どのようなことがいえるか。

図13に示すように、ここでも、500万円の利益計上の確率と500万円の損失計上の確率が半々であり、損失の配賦額をそれぞれの適用税率段階で必要経費としてフルに控除できるものと仮定する。

図13 利益分配割合が1対4，損失分担割合が1対1の場合			
	太郎・税率30%	花子・税率10%	合計
①組合事業から500の利益が生ずる場合			
配賦所得	100万円	400万円	500万円
税額	30万円	40万円	70万円
②組合事業から500の損失が生ずる場合			
配賦所得	△250万円	△250万円	△500万円
税額	△75万円	△25万円	△100万円

図13から分かるように、①利益が生じたならば70万円の税額増加となり、②損失が生じたならば100万円の税額減少となる。それぞれの場合が生ずる確率は半々であるから、期待値はマイナス15万円となる。

$$70万円 \times 1/2 + (-100万円) \times 1/2 = -15万円$$

このことは、上の取決めによって、合計税額の期待値が減少することを意味している。この場合には、事前の観点からみて、合計税額の減少が「契約締結時の時点からみて組合員にとって予測可能であった」といえる。これを野放しにすると、節税スキームの繁茂を容認することになる。

なお、複数年度にわたる観察の必要性や、適用税率の変動の可能性についての留意点については、2で述べた点と同じことが当てはまる。

4 民法上の損益分配割合と所得税法上の損益配賦割合が

くいちがう場合

設例をさらに修正して、民法上の損益分配割合を1対1としながら、所得税法上の損益の配賦割合を1：4とする旨定めた場合は、どうか。

ここでは立法政策を考えるための資料を作成しているので、この契約が仮装行為にあたるか否かという前述の議論は、ひとまず捨象する。上の図12・図13と同じ仮定で計算をしてみると、税額計算については図12の場合と全く同じ結果が得られる(図14)。なお、図14の②で分配額がマイナスの値をとるという場合、損失を填補するということを意味する。

したがって、図14の場合にも、図12の場合と同様、試論にかかるテストとの関係では、合計税額の減少が「契約締結時の時点からみて組合員にとって予想可能であった」とはいえない。つまり、契約上の取決めによって、所得配賦基準を損益分配基準と別のものにしてあるからといって、そのこと自体が、国庫に損害を与える濫用事例を生むということにはならない。事前の観点から見て合計税額の減少が見込まれるかどうかは、あくまで、所得配賦基準そのものの設定に依存する。

5 まとめ

以上からは、立法政策のためのヒントとして、次の点が判明する。

租税回避スキームが繁茂する条件としては、当事者の予測が重要である。たとえば、損益予測が契約締結時に高度の蓋然性をもつ場合には、所

図14 民法上の分配割合が1対1，課税上の配賦割合が1対4の場合

	太郎・税率30%	花子・税率10%	合計
①組合事業から500の利益が生ずる場合			
配賦所得	100万円	400万円	500万円
税額	30万円	40万円	70万円
分配額	250万円	250万円	500万円
税引後所得	220万円	210万円	430万円
②組合事業から500の損失が生ずる場合			
配賦所得	△100万円	△400万円	△500万円
税額	△30万円	△40万円	△70万円
分配額	△250万円	△250万円	△500万円
税引後所得	△220万円	△210万円	△430万円

得配賦基準の操作によって、合計税額の減少を図ることがより容易になる。もっとも、事柄はそう単純ではなく、適用税率を含むさまざまな条件が変動する可能性をどう予測に織り込むか、また、課税庁による所得配賦基準審査の可能性をどう織り込むか、といった事情も働く。ただし、所得配賦基準と損益分配基準を分離すること自体には、租税回避を繁茂させる危険性が内因するわけではない。

VI 結論と展望

以上、契約上の損益分配割合が出資割合と異なる場合につき、あるべき課税ルールの方角性を探った。多くの論点があり、接近方法すら不明なまま横たわっていることに、ここで改めて注意を喚起しておきたい。設例についても、実務上は、1対4の基準で組合員が所得を計上することに「合理的

な理由」があるかどうかは課税庁によって問われ、場合によっては1対1に引き直す処分が検討される可能性が存在する。本稿では、このような処分の背景にある前提を洗い、より根本的な問題点が存在することを指摘した。

所得の配賦基準に関しては、損益の時間的移転、リスクの移転、特定項目についての配賦等、悩ましい問題が無数に展開する。さらに、組合課税をめぐるのは、この他にも、組合と他の団体との区別、組合の成立、組合と組合員の取引、組合持分の譲渡と清算、組合の終了、組合の合併と分割、組合員の死亡といった種々の論点がある。いずれについても日本法の規整は全く不十分な状態にあり、論ずべき点が山積している。

米国においても、1954年法典がパートナーシップ課税につき体系的な規定を導入する前夜には、「パートナーとパートナーシップの現行租税取扱いは、所得税の全領域の中で最も混乱した領域のひとつである」と言われていた (S. Rep. No. 1622, 83d Cong., 2d Sess. 89 (1954))。日本でも、今後、組合形式の利用が盛んになるにつれ、所得課税ルールの整備が要望されることになるであろう。租税回避行為を防止しつつ、ビジネスの必要に応える組合課税のルール形成を促すためにはどうすればよいか。課題は大きい。

税務事例研究 第49号 (1999)

1999年5月20日 発行

編者 財団法人 日本税務研究センター

発行者 大西 孝之

東京都港区芝浦3-15-9
島倉恒産ビル2F

発行所 財団法人 日本税務研究センター
電話 東京03 (3453) 7211
