

税理士と関与先のための総合誌

税理

平成21年8月1日発行〈毎月1回1日発行〉第52巻第10号 昭和33年11月11日 第3種郵便物認可
ISSN 0514-2512

日本税理士会連合会 監修

AUGUST 2009

Vol.52 No.10

8

きょうせい

.....特集

財産の共有をめぐる 法務と税務

《フロントページ》 衆議院議員・民主党税制調査会副会長 古川 元久

衆議院議員・自民党IT・行革推進プロジェクトチーム委員長 村上 誠一郎

法人税実務 期をまたぐ費用の支出とその処理をめぐるトラブル

消費税実務 個別対応方式における仲介手数料の区分をめぐる留意点

利益計画 イタリア料理店のモデル利益計画



別冊付録

税務情報:

類似業種目別株価一覧 平成21年1、2月分
ほか

組合財産の共有と清算等に 伴う問題

税理士法人 HOP
税理士

小川 実

●ポイント

- ① 組合の財産は「総組合員の共有に属する財産」になるので、清算時には総組合員が共同で、あるいは清算人が代表で債権の取立て・債務の弁済を行うこととなる。
- ② 組合員が脱退した場合には、脱退の時ににおける組合財産の状況に従って計算し、脱退組合員に対し持分の払戻しが行われる。また、組合員の死亡により持分の払戻しが行われた場合には、払戻金額が相続財産となる。
- ③ 投資事業有限責任組合は、無限責任組合員と有限責任組合員で構成される組合で、未上場会社や上場会社の投資に利用される事例が多いが、組合財産は共有となるので、追加出資や途中脱退などが行われる際は注意が必要である。

はじめに

組合とは、共同の事業を営むことを目的として創設された団体であり、「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」と規定されている*1。

組合の共有財産は、「組合員は、清算前に組合財産の分割を求めることができない」*2と規定されているので、一般的に清算の場合以外は、問題が顕在化することは少ない。

そこで、本項目においては、組合の清算、組合員の死亡等における問題点、そして任意組合の種類の投資事業有限責任組合を利用する場合の問題点を検証する。

*1 民法668（組合財産の共有）

*2 民法676②（組合員の持分の処分及び組合財産の分割）

I 組合の清算に伴う問題

1 組合の解散

* 3 民法682 (組合の解散事由)

組合は、その目的である事業の成功又はその成功の不能によって解散する*3と規定されている。

ただし、必ずしも客観的に事業の成功又はその成功の不能が明らかではない場合もあるので、その場合は組合員が決議により、事業が成功した、あるいはこれ以上継続しても不可能と判断した時点で、解散となる。

組合契約においてその存続期間の定めがある場合には、期間が満了する時点で、事業が終了し、解散するのが原則であるが、存続期間の定めがある組合契約においても、組合員の決議により、存続期間を延長することも可能である。

また、組合員が一人になったときも、共同事業という組合の成立要件を失い、組合は解散となってしまうので、実務的には、組合を設立する際は、必ず3者以上で設立することをお勧めする。

2 組合の清算

組合の解散が決定すると、総組合員が共同で又は総組合員の過半数の決議により清算人を選任し、清算手続が行われる*4。

清算人の職務は、次のとおりである*5。

- ① 現務の結了
- ② 債権の取立て及び債務の弁済
- ③ 残余財産の引渡し

3 債権の取立て及び債務の弁済

1 債権の取立て

前述のとおり、組合の債権は「総組合員の共有に属する財産」になり、原則的には、たとえ清算時といえども、組合員が個別に自己の持分について、組合の債務者に対し債務の弁済を請求することはできないので、総組合員が共同で、あるいは清算人が代表で、債務者に対し債務の弁済を請求することとなる。

ただし、組合の清算として、債権が分割された場合には、この限りではない。

また、請求を受けた債務者は、組合員個人に対する債権と組合に対する債務の相殺を主張することはできない*6。

2 債務の弁済

組合の清算業務の中で最も問題になることは、組合債務の弁済であろう。組合の債権者は、組合員全員に対して又は清算人に対し、共同で履行するように請求する。

* 4 民法685 (組合の清算及び清算人の選任)

* 5 民法688 (清算人の職務及び権限並びに残余財産の分割方法)

* 6 民法677 (組合の債務者による相殺の禁止)

このとき、組合の積極財産が組合債務よりも多い場合には問題にはならないであろうが、組合の積極財産を上回る債務が残っている場合には、組合員が共同で債務の弁済を行わなければならない。

実務的には、次のいずれかの方法により、債務が弁済される。

- ① 組合員が組合に追加出資を行い、債務を弁済する。
- ② 債権者の同意を得て、債務を分割し、組合員が個別に弁済する。

4 残余財産の引渡し

組合財産の処分、債権の取立て、債務の弁済等が行われた後、残余財産の引渡しが行われる。

残余財産に引渡しについては、組合員が合意すれば、必ずしもすべてを換金する必要はなく、分割した財産の引渡しを行うこともできる。分割された財産については、組合員固有の財産となるので、組合員は自由に処分することができる。

一方、債務が残っている場合には、債権者が同意をすれば、債務を分割することも可能であるが、債権者にとっては、債権を回収する手間が煩雑になり、回収リスクも高まるので、各組合員に対し、それぞれに連帯保証を求めべきであろう。

5 税務上の留意点（組合員が法人の場合）

① 損益の帰属

法人税法においては、任意組合において営まれる事業から生ずる利益金額又は損失金額については、各組合員に直接帰属することを明らかにしている*7。

したがって、組合の清算業務の一環として、組合財産の処分が行われたような場合には、多額の売却益が組合員の損益計算書に特別利益として計上されることもある。

② 損益の計上時期

法人が組合員となっている組合事業に係る利益金額又は損失金額のうち、分配割合に応じて利益の分配を受ける金額又は損失の負担をすべき金額は、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、その法人の各事業年度の期間に対応する組合事業に係る個々の損益を計算してその法人のその事業年度の益金の額又は損金の額に算入するのが原則であるが、その組合事業に係る損益を毎年1回以上一定の時期に計算している場合には、その組合事業の計算期間の終了の日の属するその法人の事業年度の益金の額又は損金の額に算入すること

*7 法基通14-1-1
1（任意組合等の組合事業から生ずる利益等の帰属）

*8 法基通14-1-1の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）

もできる*8。

したがって、清算事業年度の組合事業の損益計算が行われている場合には、その清算事業年度の終了の日の属するその組合員の事業年度の益金の額又は損金の額に算入することもできる。

6 税務上の留意点（組合員が個人の場合）

組合員が個人の場合は、組合事業に関して、所得区分に注意する必要がある。

所得税法において、「各組合員に按分される利益の額又は損失の額は、その組合の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれか一つの所得に係る収入金額又は必要経費とする」*9と定めているので、組合事業が不動産賃貸業であれば「不動産所得」、物品販売業であれば「事業所得又は雑所得」などと申告する。

青色申告をすることもできるので、組合に参加した年は「事業開始届」や「青色申告承認申請書」などの提出を忘れないように注意したい。

また、組合の清算の一環として、例えば、不動産賃貸事業の賃貸物件である「不動産」の処分が行われれば、その売却益は、「譲渡所得」として申告をしなければならない。

*9 所基通36・37共-20（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）

II 組合員の脱退に関する問題

1 組合員の脱退事由

組合員の脱退は、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と規定されている*10。

また、①死亡の場合、②破産手続開始の決定を受けた場合、③後見開始の審判を受けた場合、④除名の場合には、強制脱退すると規定されている*11。

*10 民法678（組合員の脱退）

*11 民法679

2 脱退組合員の持分の払戻し

1 脱退組合員

組合員が脱退した場合には、脱退の時における組合財産の状況に従って計算し、脱退組合員に対し持分の払戻しが行われる*12。

計算した結果、資産が負債を超える場合には、組合は、脱退組合員の持分に応じた額の払戻しを行わなければならない。

*12 民法681（脱退した組合員の持分の払戻し）

払戻しは、その出資の種類を問わず、金銭で払い戻すことができる*13。これは脱退組合員の出資した現物で払戻しを行わなければいけないとすると、組合事業の継続に支障が生ずることがあり得るからである。

*13 民法681②

② 残存組合員

脱退組合員に持分を払い戻す原資が組合の現預金として存在する場合には、組合の現預金を脱退組合員に払い戻せばよいが、実際の組合においては、そのような現預金が存在する例は少ない。

組合財産が有価証券などで、分割が容易な財産の場合には、組合財産の一部を売却して、持分の払戻しを行うことになろう。

組合財産が、不動産など、分割が容易ではない場合には、脱退組合員の持分を残存組合員が出資割合に応じてあるいは出資割合とは関係なく買い取るか、新たな組合員を募集して脱退組合員の払戻しを行うこととなる。

脱退時において、終了しない事項はその終了後に計算することができる旨の規定もある*14が、時間の経過により、不動産の処分価値が変動してしまうなど払戻金額に影響を与えることにもなるので、速やかに払戻しを行う方が問題が起らないであろう。

*14 民法681③

3 組合員の地位の承継

組合員の死亡は脱退事由となっており*15、その死亡した組合員の相続人が、死亡した組合員の地位を承継することを当然には認めていない。

*15 民法679①

これは、組合が、共同の事業を営むことを目的として創設された団体で、組合員相互の信頼関係を尊重しているためである。

組合契約で、組合員が死亡した場合には、その相続人が地位を相続することができる旨を定めていた場合には、裁判例も分かれているようであるが、その他の組合員が承認すれば、相続人が組合員の地位を承継することは、特に問題はないであろう。

ただし、業務執行組合員については、たとえ相続人が業務執行組合員としての地位を承継するという組合契約があったとしても、そのような契約は無効と解すべきであるという判例がある*16。

*16 最判昭44.10.21

4 組合財産の評価

組合員が死亡し、持分の払戻しが行われる場合には、払戻金額が相続財産となる。

一方、相続人がその地位を承継する場合には、死亡組合員の持分相当の任意組合の財産及び債務が相続財産及び債務となる。

死亡の時ににおけるそれぞれの組合財産及び債務を評価し、その評価額に持分を乗じ、相続税評価額を計算する。

Ⅲ 投資事業有限責任組合の問題点

1 投資事業有限責任組合の特徴

投資事業有限責任組合は、投資事業有限責任組合契約に関する法律によって定められた組合で、この組合が制度として認められるまでは、民法による「任意組合」が活用されていたため、すべての投資家が無限責任を負っていた。

投資事業有限責任組合は、無限責任組合員（ゼネラルパートナー）と有限責任組合員（リミテッドパートナー）で構成される。

無限責任組合員とは、組合の業務を執行することができる組合員で、組合の債務について無限に責任を負う。一方、有限責任組合員は出資した限度で責任を負えばよいので、一般投資家が安心して投資ができる仕組みといえる。

2 投資事業有限責任組合の会計

投資事業有限責任組合は、「貸借対照表、損益計算書及び業務報告書並びにこれらの付属明細書」の作成が義務付けられている*17。

組合財産は、各組合員の共有なので、出資持分に応じた組合財産を所有する。通常、各組合員は、持分に応じた損益を認識すればよいが、有限責任組合員については出資金額を上回る損失が発生した場合には、その損失を負担する義務がないので、会計上も損失は発生しない。

3 投資事業有限責任組合の問題点

投資事業有限責任組合が未上場会社や上場会社の投資に利用される事例は数多くあるが、組合財産は共有となるので、追加出資や途中脱退などが行われる際は、十分注意が必要である。

4 事例研究

甲、乙、丙がそれぞれ100万円ずつ出資し、投資事業有限責任組合を組成した。甲が、無限責任組合員として業務執行を行い、乙と丙は有限責任組合員である。

① 甲は、300万円でAとBという銘柄の株式を150万円ずつ購入した。

*17 投有法8①（財務諸表等の備付け及び閲覧等）

それぞれの持分は次のようになる。

甲：A株50万円，B株50万円

乙：A株50万円，B株50万円

丙：A株50万円，B株50万円

- ② A株が150万円から300万円に値上りした。それぞれの持分は次のようになる。

甲：A株100万円，B株50万円

乙：A株100万円，B株50万円

丙：A株100万円，B株50万円

- ③ 丁が投資事業有限責任組合の話聞き、ぜひ、組合員として加わりたいと、150万円を組合に出資した。

組合財産は、A株300万円，B株150万円，現金150万円。すべての財産が共有になるので、新たな出資を受け入れた時点で持分が変わる。

甲：A株75万円，B株37.5万円，現金37.5万円（内部売却利益12.5万円）

乙：A株75万円，B株37.5万円，現金37.5万円（内部売却利益12.5万円）

丙：A株75万円，B株37.5万円，現金37.5万円（内部売却利益12.5万円）

丁：A株75万円，B株37.5万円，現金37.5万円（内部売却利益△37.5万円）

- ④ 組合にてA株を300万円で売却した。

甲：A株0万円，B株37.5万円，現金112.5万円（売却益37.5万円）

乙：A株0万円，B株37.5万円，現金112.5万円（売却益37.5万円）

丙：A株0万円，B株37.5万円，現金112.5万円（売却益37.5万円）

丁：A株0万円，B株37.5万円，現金112.5万円

- ⑤ 所得金額の計算

A株の売却利益 150万円

各組合員に分配される利益 $150万円 \times 1/4 = 37.5万円$

申告所得は、次のように計算する

甲：組合損益37.5万円＋内部売却利益12.5万円＝50万円

乙：組合損益37.5万円＋内部売却利益12.5万円＝50万円

丙：組合損益37.5万円＋内部売却利益12.5万円＝50万円

丁：組合損益37.5万円－内部売却利益37.5万円＝0万円

- ⑥ 組合にてC株を200万円で購入した。

甲：B株37.5万円，C株50万円，現金62.5万円

乙：B株37.5万円，C株50万円，現金62.5万円

丙：B株37.5万円，C株50万円，現金62.5万円

丁：B株37.5万円，C株50万円，現金62.5万円

⑦ C株が400万円に値上がりした。

甲：B株37.5万円，C株100万円，現金62.5万円

乙：B株37.5万円，C株100万円，現金62.5万円

丙：B株37.5万円，C株100万円，現金62.5万円

丁：B株37.5万円，C株100万円，現金62.5万円

⑧ 乙が脱退した。

乙：B株37.5万円，C株100万円，現金62.5万円^{*18}

⑨ 残存組員の会計処理

(イ) 乙に清算分配としてB株37.5万円，C株100万円，現金62.5万円を渡した場合，特に処理は必要ない。

決算時の組合損益 0円^{*19}

各組員に分配される利益 $0万円 \times 1 / 3 = 0万円$

申告所得は，次のように計算する。

甲：0万円

丙：0万円

丁：0万円

乙：C株売却利益=50万円

(ロ) 現金により清算する場合

甲：B株37.5万円，C株100万円，現金62.5万円（内部売却利益△12.5万円）

丙：B株37.5万円，C株100万円，現金62.5万円（内部売却利益△12.5万円）

丁：B株37.5万円，C株100万円，現金62.5万円（内部売却利益△12.5万円）

乙：現金200万円（内部売却利益37.5万円）

決算時の組合損益 50万円^{*20}

各組員に分配される利益 $50万円 \times 1 / 4 = 12.5万円$

申告所得は，次のように計算する。

甲：組合損益12.5万円－内部売却利益12.5万円＝0万円

丙：組合損益12.5万円－内部売却利益12.5万円＝0万円

丁：組合損益12.5万円－内部売却利益12.5万円＝0万円

乙：組合損益12.5万円＋内部売却利益37.5万円＝50万円

【おがわ・みるる】

*18 乙の脱退分配金は，200万円となるが，現物により清算する場合と現金により清算をする場合で，残存組員の処理が異なる。

*19 清算分配金として，現物財産を乙に渡しているので，組合において，損益は発生しない。

*20 乙の脱退時に，乙の持分相当の株式を譲渡しているが，株式は組合の共有財産なので，他の組員にも，譲渡益が発生する。他の組員は清算金として，現金を乙に渡していることになる。