

「民法上の組合の出資持分及び組合員たる地位の譲渡による所得区分」平成 28 年 3 月 7 日裁決
税理士 利田明夫

はじめに

本事案は不動産の賃貸事業を目的とする民法上の組合の出資持分及び当該持分に係る組合員たる地位の譲渡による所得について、組合財産のうち現金及び預金に対応する部分を除き、組合財産を構成する土地建物等の譲渡に係る所得として、分離課税の長期譲渡所得に該当するとした事案である。

民法上の組合の出資持分及び当該持分に係る組合員たる地位の譲渡による所得について、所得税法において特に明文規定はない。よってこれらをどのように解釈するのかによって所得区分が異なり税額に影響する。そのため本章において民法上の組合の出資持分及び当該持分に係る組合員たる地位について検討する。

I 事案の概要

1 事案の概要

本件は、不動産の賃貸事業を目的とする組合の組合員であった審査請求人（以下「請求人」という。）が、当該組合の出資持分及び当該持分に係る組合員たる地位を譲渡し、当該譲渡による所得は総合課税の長期譲渡所得に該当するとして所得税の確定申告をしたところ、原処分庁が、当該譲渡は当該組合の財産である土地建物等の共有持分を譲渡したものであるから、当該譲渡による所得は租税特別措置法（以下「措置法」という。）第 31 条《長期譲渡所得の課税の特例》第 1 項所定の分離課税の長期譲渡所得に当たるとして、更正処分等をしたことに対し、請求人がその全部の取消しを求めた事案である。

2 基礎事実及び審査請求に至る経緯

次の事実については、請求人と原処分庁との間に争いがなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ D 社は、平成〇年〇月〇日、同社が所有する e 市 f 町〇-〇の土地及び同番〇所在の土地（以下、併せて「本件土地」という。）並びに本件土地上に存する家屋番号〇番〇の〇の建物（なお、建物の種類はホテルである。）、駐車場設備及び什器備品（以下、当該建物、駐車場設備及び什器備品を併せて「本件建物等」といい、本件建物等と本件土地を併せて「本件土地建物等」という。）を組合財産として、E 投資組合（以下「本件組合」という。）を組成し、組合契約において、D 社を本件組合の業務を執行する組合員（以下「業務執行組合員」という。）と定めた。

本件組合の業務執行組合員としての D 社は、同日、F 社に対し、本件土地建物等を賃貸した。

ロ 請求人は、平成 4 年 7 月 31 日、D 社との間で、D 社から本件組合の総出資口数 1,000 口のうちの〇〇〇の出資持分及び当該持分に係る組合員たる地位（以下、併せて「本件持分」という。）を代金〇〇〇〇〇〇円で譲り受ける旨の持分等譲渡契約を締結するとともに、本件組合の業務執行組合員としての D 社との間で、「E 投資組合 投資組合契約」（以下「本件組合契約」という。）を締結した。

本件組合契約には、大要、次の定めがある。

(イ)本件組合は、本件土地建物等を、ホテル事業を営む F 社に賃貸し、その収取した賃料を組合員に

分配することなどを目的とする。

(ロ)請求人は、本件組合契約の締結と同時に本件組合の組合員となる。本件組合の組合員は、請求人を含め D 社との間で本件組合契約と同旨の組合契約を締結した当事者をもって構成されるものとし、業務執行組合員とその他の組合員（以下「一般組合員」という。）とから成るものとする。組合員は、D 社を業務執行組合員に選任するものとする。

(ハ)本件組合の存続期間は、平成〇年〇月〇日から平成〇年〇月〇日までとする。

(ニ)本件組合は、組合員から、総出資口数 1,000 口、総出資額金〇〇〇〇〇〇円の出資を受けるものとする。出資額の単位は、1 口金〇〇〇〇〇円とし、請求人は、出資口数〇口、金〇〇〇〇〇〇円の出資をするものとする。

(ホ)組合員の本件組合に対する出資持分は、組合員の出資額の全組合員の出資額合計に対する割合とする。

(ヘ)組合員は、組合財産及び組合債務を、その持分に応じて所有及び負担するものとし、本件組合の事業の結果生じた収入及び費用並びに損失を、その持分に応じて配分を受けるものとする。

組合員は、配分を受ける資産、負債、収入、支出等については、所得の計算上、組合員が自然人である場合は、所得税基本通達 36・37 共-20 の(1)の方法により計算するものとする。

(ト)業務執行組合員は、本件土地建物等の賃貸借に基づいて収受する賃料（月額）のうちから組合員の出資口数 1 口につき月額金 3,000 円の割合による金額を、本件建物等の改良、補修（大改修を含む。）に充てる改良補修積立金として、組合財産中から分別して積み立て、管理するものとする。

また、業務執行組合員は、本件組合契約締結時、上記の改良、補修に充てる資金として、組合員から出資口数 1 口につき金 100,000 円の金員の支払を受け、その支払を受けた金員を改良補修積立金として積み立て、管理するものとする。

(チ)一般組合員は、本件組合設立後 7 年を経過した後は、業務執行組合員の承諾を得て、その持分及びその持分に係る組合員たる地位につき、譲渡、担保設定その他の処分をすることができる。

ハ 請求人は、平成 24 年 7 月 31 日、D 社との間で、本件組合の業務執行組合員としての D 社の承諾の下、D 社に本件持分を代金〇〇〇〇〇円（うち消費税等〇〇〇〇〇円）で譲渡する旨の持分等譲渡契約（以下「本件譲渡契約」という。）を締結し、D 社は、同日、請求人に対し、当該譲渡代金から固定資産税等の精算金を控除した〇〇〇〇〇円を支払った。

ニ 請求人の申告内容等

(イ)請求人は、平成 24 年分以前の各年分において、本件組合の事業から分配を受けた収入を請求人の不動産所得の総収入金額に算入し、本件建物等に係る減価償却費を必要経費として控除して、各年分の所得税の確定申告をした。そして、平成 24 年分の所得税の確定申告書に添付された所得税青色申告決算書（不動産所得用）には、本件持分の譲渡日における本件建物等の未償却残高（取得価額から各年分の必要経費に算入された償却費の額の累積額を控除した価額）は〇〇〇〇〇円である旨の記載がある。

なお、本件建物等に係る各年分の減価償却費は、旧定率法により計算されているが、請求人は、原処分庁に対し、本件建物等の償却方法を旧定率法により行う旨の書面による届出をしていない。

(ロ)請求人は、本件持分の譲渡により、総合課税の長期譲渡所得の金額の計算上〇〇〇〇〇〇円の損失の金額が生じたとして、当該損失の金額を他の所得から控除して総所得金額を計算し、平成 24 年分の

所得税の確定申告をした。

上記確定申告に係る申告書に添付された譲渡所得の内訳書(確定申告書付表)【総合譲渡用】には、本件持分の譲渡価額が〇〇〇〇円、取得費が〇〇〇〇円である旨の記載がある。

(ハ)原処分庁は、本件持分の譲渡は、組合財産である本件土地建物等に対する本件持分相当の共有持分を譲渡したものであるから、当該譲渡による所得は分離長期譲渡所得に該当するとした上で、本件建物等の取得費を譲渡日現在の未償却残高〇〇〇〇円に基づいて計算すると、本件持分の譲渡により〇〇〇〇円の利益が生じているなどとして、平成26年10月28日付で、平成24年分の所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

(ニ)請求人は、上記の各処分について、平成26年11月26日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、平成27年2月25日付で、その一部を取り消す旨の異議決定をした(以下、異議決定を経た後の当該各処分を、それぞれ「本件更正処分」及び「本件賦課決定処分」という。)

異議決定においては、本件建物等の減価償却費を法定償却方法である旧定額法により計算すると、本件持分の譲渡日における本件建物等の未償却残高は、〇〇〇〇円となり、本件持分の譲渡収入金額〇〇〇〇円から取得費として本件土地の取得価額〇〇〇〇円と本件建物等の未償却残高(ただし、器具備品に係る未償却残高〇〇〇〇円は不動産所得の金額の計算上必要経費に算入するため、これを控除した〇〇〇〇円)の合計額〇〇〇〇円を控除すると、〇〇〇〇円の損失が生じるとされている。そして、この損失の金額は、本件持分以外の土地の譲渡に係る譲渡益の金額〇〇〇〇円から差し引かれ、結果として、請求人の平成24年分の所得税における分離長期譲渡所得の金額は、〇〇〇〇円であるとされている。

II 争点及び争点に関する当事者の主張

1 争点

- (1)争点1 原処分の取消事由となる調査手続の違法が認められるか否か。
- (2)争点2 本件持分の譲渡による所得が分離長期譲渡所得に当たるか否か。

上記争点のうち、(2)のみを検討することとする。

2 争点に関する当事者の主張

(1)原処分庁

本件持分の譲渡による所得は、次の理由から、分離長期譲渡所得に当たる。

イ 本件組合は、民法上の組合(以下「任意組合」という。)であることから、本件持分の譲渡の直前の本件組合の財産である本件土地建物等については、民法第668条の規定及び本件組合契約第15条第1項の定めにより、組合員が、それぞれの持分に応じて所有するものと認められる。

そうすると、本件持分の譲渡は、請求人が本件持分に応じて所有する本件組合の財産である所有期間が5年を超える土地及び建物等の譲渡とみるのが相当である。

ロ なお、本件組合契約第19条に基づいて、改良補修積立金が組合の財産として積み立てられていると考えられるところ、請求人の本件持分の譲渡は、一般組合員による持分の全部譲渡であるから、本件組合契約第25条《組合員の脱退》第4号及び第27条《脱退組合員の持分及び責任》第1項の定めにより、請求人に対して上記改良補修積立金を含む組合財産の払戻しは行われぬ。したがって、

中古マンションの譲渡に伴う修繕積立金のケースのように、上記改良補修積立金を含む組合財産の払戻しは行われず、また、本件譲渡契約に係る契約書上もこれを譲渡代金に含める又は譲渡代金とは別途精算する旨の約定もないことから、譲渡所得の金額の計算上収入金額とすべき金額には影響しない。

(2) 請求人

本件持分の譲渡による所得は、次の理由から、分離長期譲渡所得ではなく、総合課税の長期譲渡所得に当たる。

イ 本件持分の価額は、単に不動産等としての価値ではなく、収益性や安定性を主要要因として「組合員としての地位」たる資産の価値とするのが合理的である。

ロ ところで、組合の出資持分ないし組合員たる地位の譲渡の取扱いについては、現行の所得税法には明記されておらず、個別的な法律における手当もないところ、匿名組合の組合員の地位（持分）の譲渡については国税不服審判所の平成14年7月1日付裁決で総合課税の譲渡所得であるとの取扱いが示され、また、平成17年に制定された有限責任事業組合に関する法律の適用を受ける有限責任事業組合（LLP）の持分の譲渡も、株式等の分離課税として取り扱わず総合課税の譲渡所得として取り扱うものと、請求人は理解している。

ハ 本件組合は、法形式上は任意組合ではあるが、請求人は、業務執行組合員としてのD社と個別に本件組合契約を締結して組合員となったこと、本件組合の他の組合員と相互に共同経営する意思が存するとは認められないこと、本件組合の財産のうち本件土地建物等は、業務執行組合員が自己名義にて登記し、各組合員の自由裁量が一切認められる余地がないことなどから、実態は匿名組合としての性質を有しているといえ、また、所得税基本通達36・37共-19の注書において、任意組合等とは、任意組合契約、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より成立する組合であるとされていることから、本件組合は、投資事業有限責任組合、有限責任事業組合としての性質も有していると解される。

このことから、本件持分の譲渡に係る所得は、上記ロと同様に取り扱うのが相当である。

III 審判所の判断（裁決の要旨）

1 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ)本件組合の業務執行組合員としてのD社が作成した本件組合の出資概要書には、各組合員は、その出資口数（出資口数1口当たり1,000分の1の割合）に応じて、本件土地建物等に対し所有権持分を有し、これを合有する旨の記載がある。

(ロ)本件組合の業務執行組合員としてのD社が請求人に対し発行した平成4年7月31日付の「持分証」と題する書面には、本件土地建物等に対し、請求人が1,000分の〇の持分を有することを証する旨の記載がある。

(ハ)本件持分の譲渡日である平成24年7月31日時点の本件組合の組合財産（以下「本件組合財産」という。）として、本件土地建物等以外に、改良補修積立金として積み立てられた〇〇〇〇円の現金及び預金（以下「本件現預金」という。）が存在し、本件現預金について、譲渡代金と別に精算され

た事実はない。

2 判断

(イ)本件組合は任意組合であるところ、民法第 668 条の規定により、本件組合財産は、総組合員の共有に属し、本件組合の各組合員は、本件組合財産に対し、その出資価額の割合に応じて持分を有する。

上記のような本件組合財産に対する持分は、本件組合の出資持分及び組合員たる地位である本件持分と不可分一体のものであるから、本件譲渡契約による本件持分の譲渡は、本件持分が表象する本件組合財産に対する持分の譲渡という性格を有するものというべきである。

そして、本件持分の譲渡日である平成 24 年 7 月 31 日時点の本件組合財産は、本件土地建物等及び本件現預金であったところ、本件土地建物等に対する請求人の持分は、措置法第 31 条第 1 項に規定する「土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物」に該当することは明らかであるから、その譲渡による所得は分離長期譲渡所得に当たる。

他方、本件現預金について、譲渡代金と別に精算された事実はないことからすると、本件現預金に対する請求人の持分についても、本件譲渡契約による譲渡の対象に含まれているものと認められるところ、かかる本件現預金に対する請求人の持分は、資産価値の増加益（キャピタル・ゲイン）を生ずべき資産ではないことから、その譲渡の対価は、各種所得の金額の計算上、収入金額又は総収入金額に算入することはできない。

なお、本件組合の事業が本件組合財産を構成する本件土地建物等の賃貸であることから、本件組合の出資持分及び組合員たる地位自体に独自の財産価値があるとはいえず、本件持分の財産価値はもっぱら本件組合財産に対する持分の財産価値であり、本件譲渡契約に定める譲渡代金〇〇〇〇円は、その全額が本件組合財産に対する持分の譲渡の対価であると認められる。

以上によれば、本件譲渡契約に定める譲渡代金〇〇〇〇円のうち、本件現預金に対する請求人の持分の譲渡の対価と認められる同持分相当額の〇〇〇〇円については、譲渡所得の課税対象となる資産の譲渡による所得に当たらないが、その余の〇〇〇〇円については、本件土地建物等に対する請求人の持分の譲渡の対価として、分離長期譲渡所得の収入金額に当たるものというべきである。

(ロ)これに対し、請求人は、本件持分の価額は、単に不動産等としての価値ではなく、収益性や安定性を主要要因とする「組合員としての地位」たる資産の価値とするのが合理的である旨主張するが、本件持分の出資持分及び組合員たる地位と本件組合財産に対する持分とは不可分一体のものであるから、本件持分の譲渡をもっぱら組合員たる地位の譲渡と捉えることはできず、かつ、本件譲渡契約に定める譲渡代金は本件組合財産に対する持分の譲渡の対価であるから、請求人の主張は採用することができない。

また、請求人は、本件組合は、匿名組合、投資事業有限責任組合、有限責任事業組合としての性質も有しているから、匿名組合の組合員たる地位の譲渡に関する過去の裁決例における結論等と同様に、本件持分の譲渡に係る所得を、総合課税の譲渡所得と取り扱うべきである旨主張するが、もとより本件組合は任意組合であって匿名組合等ではなく、匿名組合等の性質を有すると認めるべき事情も見当たらないから、匿名組合等の持分の譲渡に関する議論を本件に当てはめることはできず、請求人の主張は採用することができない。

(ハ)一方、原処分庁は、本件組合契約の定めにより、中古マンションの譲渡に伴う修繕積立金のケー

スのように本件現預金を含む組合財産の払戻しは行われなかったこと、また、本件譲渡契約上も、本件現預金を譲渡代金に含める又は譲渡代金とは別途精算する旨の約定はないことから、本件現預金の存在は、譲渡所得の金額の計算上収入金額とすべき金額には影響しない旨主張する。

しかしながら、本件譲渡契約による譲渡の対象には本件現預金に対する請求人の持分も含まれているものと認められ、同契約が定める譲渡代金の中には、本件現預金に対する請求人の持分の譲渡の対価が含まれているというべきであって、当該対価は譲渡所得の課税対象となる資産の譲渡による所得に当たらないから、原処分庁の主張は採用することができない。

IV 研究・・・裁決に反対

1 本裁決の意義

本裁決は民法上の組合の出資持分及び当該持分に係る組合員たる地位の譲渡による所得が、組合財産のうち現金及び預金に対応する部分を除き、組合財産を構成する土地建物等の譲渡に係る所得として、分離課税の長期譲渡所得に該当するとした事例であるが、組合の出資持分と当該持分に係る組合員たる地位について特段法的考察がなされないまま、組合財産に対する持分は組合の出資持分及び組合員たる地位である持分と不可分一体のものであるとしながらも単に「共有」という点において譲渡時点における組合の所有財産ごとに所得区分を判断したものであり賛成できない。

ただし、請求人が本件組合は、匿名組合、投資事業有限責任組合、有限責任事業組合としての性質も有しているから、匿名組合の組合員たる地位の譲渡に関する過去の裁決例における結論等と同様に、本件持分の譲渡に係る所得を、総合課税の譲渡所得と取り扱うべきであるとした主張に対し、もとより本件組合は任意組合であって匿名組合等ではなく、匿名組合等の性質を有すると認めるべき事情も見当たらないから、匿名組合等の持分の譲渡に関する議論を本件に当てはめることはできず、請求人の主張は採用することができないとした点については賛成である。

2 組合の財産債務関係

(1) 組合の財産

民法は、「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。」(民 668 条)と定めているが、組合員は、組合財産についてその持分を処分したときは、その処分をもって組合及び組合と取引をした第三者に対抗することができない(民 676 条 1 項)とされ、また組合員は、清算前に組合財産の分割を求めることができない(民 676 条 2 項)とされる。この点が民法上の共有と異なり¹、「持分処分の自由と分割請求権とは、共有の本質をなすものであるのみならず、組合財産がこの本質を欠くのは、組合員の間にも共同目的のための人的結合関係が存在するためであるから、これを共有とは種類を異にする合有とみるのが正当である」²とされる。このように組合財産は制限のある共有といえる。

(2) 組合の債務

組合がその業務を執行するに当たって負担する債務も、目的財産の構成部分をなし、総組合員に合有的に帰属する。³その債務は、可分給付を目的とする場合にも数額的には分割されず、全額として各組合員に帰属し、組合財産を引き当てとするが、これと並んで、各組合員は、個人財産を引き当てとする個人的責任を負担する。前者は、組合員たる地位に伴って発生・消滅するのに反し、後者は、

それと関係なく存続する。⁴

組合員の負担する個人財産による責任は、分割された数額において、無限責任であり、出資義務に制限されないのみならず、損失分担額を制限する組合契約があっても、債権者を拘束しない。また、この責任は、組合員個人として負担するため、組合員である間に生じた組合債務に限られる（加入前に生じたものについては負担しない）が、組合が解散しても消滅せず、脱退しても免れることはできない⁵とされる。

3 組合の出資持分の法的考察（我妻説）

組合員の持分については、「組合員の『持分』という語は、法律の上でも、取引界でも、種々の意味に用いられる。ひつきょうそれは組合員のもっている権利義務のいかなる範囲のものを指すかによる。組合員に属する権利義務は、…（中略）…細分してみると、これには、およそ八つのものがある。（1）第一には、組合の運営に参画する権利（最少限度において業務の監視権…（中略）…）、（2）第二には、個々の組合財産上の合有持分権、（3）第三には、個々の組合債務についての合有財産を引き当てとする債務、（4）第四には、右の2と3を含んだ包括的な組合財産上の合有持分権、（5）第五には、損失分担の割合に応じて損失を分担する責任及び未履行の出資義務があるときはこれを履行する責任、（6）第六には、配当請求・脱退の場合の払戻請求・解散の場合の残余財産の分配請求などについての基本権、（7）第七には、右の基本権から生じた支分権としての現実の請求権、（8）第八には、特定の組合債務についての個人財産による責任。ところで、右の諸権利義務のうち、第七の支分権として発生した現実の請求権は、組合員の個人財産に属するものだから、組合員であることを原因として生ずるものではあるが、発生した後は、組合員たる地位とは無関係に、譲渡その他の処分ができ、組合員の個人的債権者が差し押えることも自由である。また、第八の特定の組合債務についての一定の割合額についての責任も、専ら個人財産の負担であつて、発生した後は、組合員たる地位と無関係に存続する。相殺・免除・混同、債務の引受その他の事由については、一般の原則が適用される。従って、この二つの権利義務は、組合員の持分というに値しない。…（中略）…組合員の『持分』と呼ばれるのは、第一から第六までの権利義務の全部または一部⁶であり、「第一から第六までのすべてを含んだものは、持分と呼ばれることがあるが、その実質は、組合員たる地位そのもの⁷とされ、「脱退によつて喪失し、加入によつて取得する。譲渡・相続は、他の組合員の同意があれば有効」⁸であるとされる。

なお、第四の包括的な組合財産上の合有持分権（割合的な支配権）は、「組合員たる地位（社員権にあたるもの）からいわゆる共益権を除いた財産的なものの総体であつて、（財産的な）『持分』と呼ぶのに最も適当なものである。むろんそのままの状態では、組合員たる地位から分離して処分することはできない。」⁹とされ、「組合員の包括的な組合財産の上のかような持分は、ある一定の時点における価値を脱退による払戻請求権に顕現させて、債権者の執行の対象となしうる」¹⁰とされる。

さらに、「持分」の概念として「組合の積極財産と消極財産のすべてを包括した一個の目的財産（組合財産）を法的な存在として認めることができるであろうか。ドイツ民法は、これを認め、組合財産（Gesellschaftsvermögen）の上の持分と組合財産に属する個々の物の上の持分とを区別する（同法七一八条・七一九条－共同相続人の相続財産（Nachlass）の上の持分とそれに属する個々の物の上の持分を区別すると同一の態度である（二〇三二条・二〇三三条）。わが民法の解釈としては、法典

上の根拠のないことを理由に否定する説が多い（…（中略）…）。然し、肯定すべき¹¹とし、「(i) 組合の財産を主体間における組合的結合の反映した合有とみる以上、その当然の帰結として、全体としての一体性をも認むべきである。いいかえれば、組合は、構成員の個人としての対外的地位を認めながらも一定の程度において団体としての存在を示す一種の複合体である。しからば、その反映としての組合財産も、個々の存在を有すると同時に統一した一体としての存在を有し、各組合員は、組合財産に属する個々の物を合有すると同時に、包括的な財産の上にも持分をもつとみるべきである。(ii) 組合員の有するかような組合財産の上の持分は、－ 組合員の間存する主体的結合の反映である当然の帰結として－ 組合員たる地位と分離して処分することは許されない。然し、ある一定の時点においてこれを評価して一個の財産権とするときは、その処分は組合的拘束を受けない自由な財産となりうる。組合員の個人的債権者が、組合員の持分を差し押え、これを脱退させてその払戻請求権によつて弁済を受けうるとする制度は、正にかような包括的な持分の存在を前提し、組合の存続に影響を与えない範囲で債権者の利益をはかりうとする法技術に他ならないと考える。」¹²とされる。

このように、譲渡することができる組合の出資持分の法的性格は、「組合員たる地位」とそれに伴う「ある一定時点において評価された一個の財産権」すなわち「払戻請求権」とみることができると考える。

4 持分の譲渡の所得区分の検討

上記組合の出資持分の法的性格（我妻説）から検討すると、「組合員たる地位」は正に組合員たる地位だが、「権利」ともみることができ、また「払戻請求権」は民法上「債権」と考えられる。税法上、資産とは、「譲渡性のある財産権をすべて含む観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広くそれに含まれる。」¹³とされるように両者は税法上の「資産」を構成し、分離して処分することができないため一体とみてよいと考える。

そうすると上記組合員の出資持分は、譲渡所得に含まれないものを規定している所得税法33条2項の棚卸資産、準棚卸資産、山林および所得税基本通達33-1の金銭債権に該当しないため、譲渡所得に該当することになるのではないか。ただし、所得税法33条2項1号に規定されているように、営利を目的として継続的に行われる場合は、譲渡所得から除かれて、雑所得に含まれると解される。

これは、国税徴収法基本通達73条関係1(5)において第三債務者等がある無体財産権等として民法上の組合の組合員の持分を掲げており、73条関係22において1の(5)に掲げる「『民法上の組合の組合員の持分』とは、組合員として有する財産的地位をいう。」としており、通達の見解からも導くことができる。また「組合員としての地位に基づいて組合財産を構成する個々の物又は権利について有する共有の権利をも持分というが、この持分の処分は、組合及び組合と取引をした第三者に対抗できないから（民法第676条）、この持分を差し押さえることはできない。」ともしている。

次に譲渡所得に該当する場合、この譲渡所得が総合課税になるのか、それとも分離課税になるのかの問題がある。分離課税となる場合、有価証券もしくは土地・建物等だが、消費税基本通達6-2-1(2)ロによると民法上の組合の出資者の持分は非課税となる「有価証券」に該当するとしている。そこで所得税法上の有価証券だが、所得税法2条1項17号の有価証券の定義によると有価証券とは「金融

商品取引法第二条第一項に規定する有価証券その他これに準ずるもので政令で定めるものをいう。」としているが、金融商品取引法第2条第1項には民法上の組合の出資持分は掲げられていない。しかし、金融商品取引法第2条第2項において「・・・(略)・・・次に掲げる権利は、証券又は証書に表示されるべき権利以外の権利であつても有価証券とみなして、この法律の規定を適用する。」として5号に「民法（明治二十九年法律第八十九号）第六百六十七条第一項に規定する組合契約・・・(略)・・・のうち、当該権利を有する者（以下この号において「出資者」という。）が出資又は拠出した金銭（これに類するものとして政令で定めるものを含む。）を充てて行う事業（以下この号において「出資対象事業」という。）から生ずる収益の配当又は当該出資対象事業に係る財産の分配を受けることができる権利であつて、次のいずれにも該当しないもの（前項各号に掲げる有価証券に表示される権利及びこの項（この号を除く。）の規定により有価証券とみなされる権利を除く。）・・・(略)・・・」として制限はあるものの有価証券とみなすものに掲げている。

所得税法施行令4条は「法第二条第一項第十七号（有価証券の意義）に規定する政令で定める有価証券は、次に掲げるものとする。

一 金融商品取引法第二条第一項第一号 から第十五号 まで（定義）に掲げる有価証券及び同項第十七号 に掲げる有価証券（同項第十六号 に掲げる有価証券の性質を有するものを除く。）に表示されるべき権利（これらの有価証券が発行されていないものに限る。）

二 合名会社、合資会社又は合同会社の社員の持分、法人税法（昭和四十年法律第三十四号）第二条第七号（定義）に規定する協同組合等の組合員又は会員の持分その他法人の出資者の持分

・・・(略)・・・」としているが、この条文にも民法上の組合の出資持分は明記されておらず、法人税法2条7号をみると、協同組合等として「別表第三に掲げる法人をいう。」とあるが、民法上の組合は、そもそも法人ではないので、別表第3にも掲げられていない。そうすると民法上の組合の出資者の権利のうち一部は金融商品取引法上「有価証券」とみなされることになるが、所得税法2条1項17号は金融商品取引法2条1項と限定列挙しているものであり、2項は規定していない。法解釈には文理解釈と論理解釈が基本的な解釈手法として考えられるが、「租税法が侵害規範であり、そうであるゆえに租税法律主義により課税庁の恣意的課税を阻止するということを憲法が命じているのであるからその租税法律主義の要請を形骸化させないために文理解釈により厳格な法解釈がなされるべきなのである。類推解釈や拡大解釈、縮小解釈が許容されると、解釈する側の力の大きさによりその法解釈の幅が決められることになり、恣意的な課税を許す結果を生む。恣意的課税を阻止するために租税法の解釈・適用は文理解釈によるべきことが要請される」¹⁴とおり、拡大解釈すべきではないと考える。よって、所得税法上、民法上の組合の出資持分を有価証券として扱える規定はないことになる。

なお、このような税法によつての解釈の相違につき、匿名組合員の出資持分の解釈においてだが、「法人税法上は、匿名組合員の出資持分なるものを有価証券であるとする事はできないものと解される。この点、消費税法上の取扱い（消費税法基本通達6-2-1(2)ロ）との乖離をどのように考えたらよいのかという問題が残るが、消費税法上の有価証券の範囲は法人税法上のそれと比べてやや広がっているうえ（消法別表第1ニ、消令9①）、そもそも両者の課税目的の違いもあるので、これはこれで消費税プロパーの問題として理解するほかないものと考えられる。」¹⁵との見解がある。

また、土地・建物等にも該当しない。よって租税特別措置法に規定されている分離課税には該当し

ないので、総合課税になると解せるのではないか。

しかし、学説においては以下のような検討がなされている。

「民法の典型的な組合は、一種の団体ではあるが、組合員相互の契約で結成され、事業者たる組合員の集合体としての性格を濃厚にもち、個々の組合財産に対する組合員の持分は、その処分等が制限されている。もちろん組合契約の枠の中で、上記のような組合員の地位の譲渡がなされることがあるだろうが、わが国の状況ではそのような譲渡は、限られたものと思われる（アメリカの limited partnership は、多数の partner を擁する大規模のものがあり、その持分権 partnership interest が転々譲渡され、中には証券市場で取引されているものまでであるという）。もし組合員の地位（包括的な持分）の譲渡がひんぱんに行われ、一般にそれが経済的価値をもつものと認識されるようであれば、その包括的な持分が一箇の資産として性格づけられ、その譲渡による所得は一体としてキャピタル・ゲインと考えられるようになるかもしれない（IRCでは、一定の場合を除き、partnership interest は capital asset とされている）。しかし現状ではそうではなく、売手は組合財産中の個々の財産の持分を譲渡したのものとして、売手が個人であるときは、その財産が固定資産かたな卸資産かなどの区分に応じて譲渡所得、事業所得等が生じるものと解するのが相当である。」¹⁶とされ、

また、「持分の譲渡とは、組合員たる地位の譲渡のことであり、民法上これが認められるとするのが通説である。実際に持分の譲渡が行われることが少ないためでもあろうが、持分自体を一つの資産と見ることができるかどうかも含めて、課税結果がどのように決定されるかはほとんど不明である。」¹⁷とした上で、「自己の持分を清算して分配を受けることは、他の組合員に自己の持分を譲渡することと同じであるため、分配時の検討が参考になる。さらに、持分譲渡時の課税結果と個人事業者の事業譲渡の課税結果を首尾一貫させること、一九九九年末におけるアメリカ法の改正結果も念頭に置くと、自己の持分を譲渡した者は、一つの資産である持分自体を譲渡したとは考えるべきではなく、各組合資産に対する自己の含み損益を認識すべきことになる。」¹⁸と検討されている。しかし「包括的な持分の譲渡価額が一体として定められるときは、その個々の財産への配分がむづかしい場合が考えられ、また前述の組合員の脱退等に伴う資産の払戻しの場合と同様に、組合債務があるときは、これをどのように個々の資産に対応させるか問題があると思われる。」¹⁹と指摘もしているが、審判所の判断と同様な解釈である。

これに対し、「組合持分を譲渡した場合、組合から脱退した場合、組合が解散した場合等に組合員が取得する金員が、出資金額を超える場合であっても、その差額は、組合財産の増加益に対応する部分は別として、課税ずみの所得であるから、他の組合員からの利益の移転がない限り、再度課税されることはない」と解すべきであろう。^{20 21}との見解もある。

5 結論

本判決においては組合財産に対する持分は組合の出資持分及び組合員たる地位である持分と不可分一体のものであるとし、「共有」という点において譲渡時点における組合の所有財産ごとに所得区分を判断したものであり、学説においても審判所と同様な解釈がなされている。

しかし、民法上の組合の組合財産は通常の共有とは異なり、制限がある。本判決においてはこの点についてなんら検討がなされておらず、上記のとおり、解釈によっては異なる結果が導きだせる。

また本事例のように、損益の認識において所得税基本通達 36・37 共-20(1)の当該組合事業に係

る収入金額、支出金額、資産、負債等を、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を採用している場合は、個々の組合財産を把握できるかもしれないが、導管課税において、所得税基本通達 36・37 共-20 (2)や(3)の簡便な方法を採用している場合、必ずしも組合員が組合財産を把握できるか疑問である。金子宏教授も「組合は、各組合員の当初出資・追加出資の金額、損益の配賦と分配等を明確にするために、組合員ごとに『組合員勘定』を設け、最初の出資額と追加出資額をその貸方に記入し、活動開始後の各事業年度における損益の配賦額、分配額および分配せずに留保した金額の明細を組合員勘定に記入することが適当であると考え。組合員勘定は、組合の経理を適正かつ透明にするために必要不可欠である。」²²と指摘されているように会計面での環境が整備されていないからである。

なお、本事例には該当しないが、組合が債務を有していた場合や譲渡に際し譲渡前までに生じた組合の債務を負担した場合はいかに取り扱うのかなどの問題もある。

よって租税法主義の見地から予測可能性の確保のために、民法上の組合の出資持分の譲渡を課税上どのように取り扱うべきかにつき明確にできるよう、早急に立法措置を講ずるべきである。

¹ 星野英一『民法概論IV (契約)』313頁以下(良書普及会、1994年)。

² 我妻栄『債権各論 中巻二 (民法講義 V3)』800頁(岩波書店、2003年)。この点に関し、星野英一教授は「合有」とは何かについても、わが民法には規定がない以上明らかとはいえないが、通常そう呼ばれるものに近いといえ、そう呼んでも差支えないが、そう呼ぶ必要もなく、要は、民法上の「共有」とは異なる点が多い独自の関係と解すればよいと述べている。星野・前掲書(1)312頁

³ 我妻・前掲書(2)800頁

⁴ 我妻・前掲書(2)809頁以下

⁵ 我妻・前掲書(2)812頁以下

⁶ 我妻・前掲書(2)816頁以下。

⁷ 我妻・前掲書(2)817頁。

⁸ 我妻・前掲書(2)817頁。

⁹ 我妻・前掲書(2)818頁。

¹⁰ 我妻・前掲書(2)819頁。

¹¹ 我妻・前掲書(2)814頁。

¹² 我妻・前掲書(2)814頁。

¹³ 金子宏『租税法第22版』247頁(弘文堂、2017年)。

¹⁴ 増田英敏『リーガルマインド租税法 [第4版]』57頁以下(成文堂、2013年)

¹⁵ 渡辺淑夫「国際税務研究 外資系グループ内法人間で匿名組合の出資持分の譲渡があった場合の課税関係」International Taxation 第32巻第6号123頁(2012年)。

¹⁶ 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65頁(1988年)。

¹⁷ 高橋祐介「組合課税—「簡素・柔軟・公平」な組合課税の立法提案—」租税法研究第30号42頁(2002年)。

¹⁸ 高橋・前掲注（17）42頁。

¹⁹ 植松・前掲注（16）65頁。

²⁰ 金子・前掲書（13）507頁。

²¹ 金子宏教授は、脱退の課税関係として「組合は、脱退した組合員との間の財産関係を清算するため、組合の純資産の金額のうち、脱退組合員の持分に対応する部分を払い戻さなければならない（681条）。払い戻しを受ける金額のうち、脱退組合員の出資勘定の金額に相当する金額、すなわち出資の返還に当たる部分の金額と課税済み留保金額に相当する部分の金額の合計額に達するまでの金額は課税の対象とならず、それをこえる部分の金額のみが、課税の対象となる。この超過部分の所得分類は、組合の活動の内容に応じて決めるほかはないと考える。また、払い戻しの金額が出資金勘定の金額を下回る場合には、その不足額は、組合の活動に対応する所得にかかる必要経費であると考えらるべきであろう。」と述べている。金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』11頁（有斐閣、2010年）。

²² 金子宏・前掲書（21）8頁。