

組合員の持分価額算定についての一考察

徳山大学 林 徳順

1 本研究の概要

本研究は、構成員課税における組合員の持分価額算定における二重課税又は二重控除の問題を解決するため、日本及び韓国における税務上の取扱い等を対象に比較考察したものである。

2 問題の所在

事業体の稼得した所得に対する課税方法には法人課税及び構成員課税が存する。法人課税の場合、事業体が納税義務を負い、構成員課税の場合には事業体の構成員が納税義務を負う。法人課税が適用される事業体には株式会社があり、構成員課税が適用される事業体には民法上の組合がある。

民法上の組合は、各組合員が出資をなして共同の事業を営むことを約する合意により設立する団体である。一般的に、民法上の組合は権利義務の主体になることができず、第三者と民法上の組合との法律関係は、当該組合の各組合員と第三者との間の法律関係として構成される。

民法上の組合の契約により、自由に損益配分割合を定めることができ、必ずしも出資割合により損益配分する必要はない。すなわち、利益配分割合と損失分担割合を別々に定めることが可能であり、一部の組合員のみ損失を負担することを定めることも可能である。

各組合員の持分価額の合計額は、組合の純資産の合計額と一致すべきであるが、次の要因で必ずしもそうとは限らない。具体的には、含み損益のある資産を有する組合の組合員が持分を譲渡して脱退する場合、脱退組合員の持分価額と新規加入組合員の持分価額が一致しなくなることである。

例えば、A及びBが150ずつ出資した民法上の組合の資産、負債及び純資産の状況は下記のとおりであるとする。

民法上の組合の資産・負債・純資産及び持分の内訳の例

資産の合計	400	①
・現金	200	
・土地	200	
負債合計	100	②
・借入金	100	
純資産の合計	300	③ (①-②)
・組合員Aの持分	150	
・組合員Bの持分	150	

Bは組合から脱退して、Cが新たに組合に加入した場合を考えてみる。土地の取得原価は200であり、B脱退時には100値上がりして300になったと仮定する。BからCへの持分譲渡価額は土地の値上がり益を含めた200（持分150+資産値上がり分の50%（50））であり、Bは土地値上がり分50について課税される。Cが組合に加入された後、Cの組合持分価額をBへの支払対価である200にするか又は脱退したBの組合持分価額150を承継するかが重要になる。このことについて、現行の税務上の取扱いにおいては、150にすべきであるとされている（措置法施行令18の3③）。

仮に、Cの組合加入後、組合が土地を300で売却した場合、当該売却益（100）は課税されるため、当該納付税額の半分はCも負担することになる。すなわち、同一値上がり益について、Bの脱退時に課税された後、組合加入後Cにも課税される（二重課税）問題が生じる。

仮に、土地が値下がりした場合には、B及びC両者が当該値下がりによる損失を二重控除できる問題が生じる。

3 結論

上記の例に基づいていけば、組合員Cが新たに加入する場合、当該加入時における組合資産の含み損益を実現したものとみなし、組合資産（土地）及び既存組合員Aの持分価額を時価まで調整することが望ましい。このことによって、既存組合員Aに対して未実現利益について課税してしまう問題はあるが、当該課税時期については繰延措置を講じることにより、当該問題は回避可能なものと考えられる。

○主な参考文献：

邦文献：

- ・平野嘉秋『日本版タックス・シェルター・ファンド～多様な事業体の法務・税務と租税判例～』大蔵財務協会、2011年。
- ・森文人『法人税基本通達逐条解説』税務研究会出版局、2011年。
- ・小山真輝『法人税関係措置法通達逐条解説』財経詳報社、2008年。

韓国語文献：

- ・이준규 「동업기업 지분가액의 조정에 관한 연구」 조세법연구 XV-2、2009년（イジュンギョ 「同業企業持分価額の調整に関する研究」租税法研究 XV-2、2009年）。