

任意組合の法務・会計・税務

I. 任意組合の法務

1. 任意組合とは

任意組合とは、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約することによって、その効力を生ずる契約である。出資は財産出資の他、労務出資も認められる。任意組合は「民法上の組合」とも言う。

組合の目的の内容は問われない。営利でも、非営利でも、一時的なものでもよい。

任意組合では、財産は組合員の共有に属するが、債務についても組合員に帰属し、各組合員は連帯して弁済義務を負う。

任意組合に有限責任者として出資する契約も存在するが、これは当該任意組合を営業者とする「匿名組合」であって、純粋な任意組合ではない。

ここでは、任意組合のみを取り扱う。任意組合には、一般の事業組合の他、投資組合や映画製作委員会などがある。

任意組合の根拠法は民法667条から688条である。

任意組合に法人格はない。

2. 任意組合契約の成立

組合契約は、各人が出資をして共同の事業を営むことを約することによって成立する。実際に出資を履行したかどうかは、契約成立には問題とはならない。

出資は金銭出資や特定物出資だけでなく労務出資も認められる。金銭出資義務を負担する組合員がその履行の義務を怠った場合は、延滞利息だけでなく、組合の被った損害を賠償しなければならない（民法669）。各組合員は業務執行員もしくはすでに出資した組合員から請求されたら、たとえ他に出資をしない組合員があっても、同時履行の抗弁を行使できない。

3. 任意組合の業務執行

任意組合の業務執行は組合員の過半数によって決する。ただし、日常業務については、各組合員が単独でなしうる（民法670）。

組合契約をもって、一部の組合員を業務執行員を定めた場合は、業務執行員の過半数を

もって業務を決する。この業務執行員を定めた場合は、他の組合員は日常業務といえども、業務を執行することはできない。ただし、各組合員は、組合の業務を執行する権利を有しないときであっても、その業務及び組合財産の状況を検査することができる(民法673)。

4. 組合財産の帰属

組合財産は合有的に任意組合に帰属する。

共有物は共有者によりいつでも分割可能である。また、不分割の合意がない限り、共有者の分割請求により、他の共有者は分割に応じなければならない(民法256)。

これに対し、組合財産は組合員全員の合意がない限り、組合財産を組合清算前に分割することはできない(民法676②)。すなわち、各組合員は潜在的な持分を有するにすぎない。これを「合有」という。

5. 損益分配と財産分配

組合員当事者が損益分配の割合を定めなかったときは、その割合は、各組合員の出資の価額に応じて定める(民法674①)。

任意組合の損益は、組合に帰属するのでなく、組合の各構成員に直接的に帰属する。従って、組合は各事業年度の財産及び損益を確定させた後、各組合員に一定の割合に応じて、財産及び損益を帰属させる手続が必要となる。

財産分配とは具体的な財産を組合員に対し帰属させる手続である。財産分配に関する法令上の制限はない。組合契約に反しない限り、損益割合や出資割合とは無関係に自由に各組合員に分配することができる。

6. 任意組合員の責任

任意組合の組合員は、任意組合の債権者に対し、無限の責任を負う。

組合債権者は任意組合の財産で債務が弁済されない場合は、組合員個人に弁済を求めることができる。組合個人の弁済割合は、原則として各組合員の損益分担の割合であるが、組合の債権者が、その債権の発生の際に組合員の損失負担の割合を知らなかったときは、各組合員に対して等しい割合でその権利を行使することができる(民法675)。

Ⅱ. 任意組合の会計

1. 任意組合の財務報告

任意組合の組合員への財務報告に関する法令や規則はない。

民法上では組合財産は各組合員に合有的に属するのであるが、会計上においては、組合財産および組合損益は各組合員に直接的に帰属する。従って、組合員に帰属する財産および損益を定期的に確定し、各組合員に報告する手続が必要となる。

組合構成員は個人または法人であり、その会計上および税務上の必要から、1年以下の会計年度を定めることになる。仮に組合員が上場企業である場合は、四半期決算の関係上、最低3ヶ月毎の財務報告が必要ともなろう。また、財務報告毎の決算確定（組合総会での承認）は必要ではないが、1年に1度、確定した時期での決算確定（組合総会での承認）およびその各組合員への財務報告は必要である。

報告時期は、組合員の会計及び税務処理の都合上、対象会計期間の終了後1ヶ月以内のできるだけ早い時期となるだろう。

2. 任意組合の財務諸表

任意組合の作成する財務諸表の様式に関する法令・規則はなく、その様式は全く任意である。

有限責任事業組合（LLP）の場合の財務諸表（貸借対照表・損益計算書）の法定様式を参考までに次に掲げる。任意組合についても、この財務諸表様式で十分であろうと思う。

(1) 貸借対照表の様式

| 資産の部 | 負債の部 |
|--|--|
| I 流動資産 1 現金及び預金 2 受取手形 3 売掛金 4 売買目的有価証券 ----- II 固定資産 1 有形固定資産 2 無形固定資産 3 投資その他の資産 III 繰延資産 | I 流動負債 1 支払手形 2 買掛金 3 短期借入金 ----- II 固定負債 1 長期借入金 2 引当金 ----- <div style="text-align: center;">純資産の部</div> I 出資金 II 評価・換算差額等 III 累計利益金又は累計損失金 1 前期繰越利益金（損失金） 2 当期純利益（損失） IV 累計分配金（△） |
| 資産合計 | 負債及び純資産合計 |

(2) 損益計算書の様式

| |
|---|
| I 売上高 II 売上原価 売上総利益（損失） III 販売費及び一般管理費 営業利益（損失） IV 営業外収益 V 営業外費用 経常利益（損失） VI 特別利益 VII 特別損失 当期純利益（損失） |
|---|

3. 出資者の会計処理

出資者の会計処理には、次の3方法が認められている（「金融商品会計に関する実務指針132、308」（会計制度委員会報告第14号）日本公認会計士協会会計制度委員会）。

- ① 任意組合の財産の持分相当額を出資金（証券取引法第2条第2項により有価証券とみなされるものについては有価証券）として計上し、任意組合の営業により獲得した損益の持分相当額を当期の損益として計上する方法。ただし、任意組合、パートナーシップに関し有限責任の特約がある場合にはその範囲で損益を認識する。
- ② 組合財産のうち持分割合に相当する部分を出資者の資産及び負債等として項目毎に貸借対照表に計上し、損益計算書についても同様に処理する方法。
- ③ 貸借対照表について持分相当額を純額で、損益計算書については損益の項目毎に持分相当額を計上する方法。

当該実務指針では、出資者が単なる資金運用として考えている場合や有限責任の特約が付いている場合が実務的に多いことから、処理の都合上、上記のうち①を原則としている。

しかし、有限責任の特約がなく、組合事業が組合構成員の事業の一部である場合には、②や③の方法がより実態を示し、適正であると考えられる。

Ⅲ. 任意組合の税務

1. 構成員課税（パス・スルー課税）の概要

任意組合の損益は当該組合に止まることなく、直接その構成員である組合員に帰属する。

しかし、任意組合の特定の組合員については、税務上、損失が一定基準額をその超える金額またはその全額について、必要経費不算入及び損金不算入といった特例が置かれている。

2. 任意組合における税務処理

(1) 任意組合への課税

任意組合自体には課税されないため、申告は不必要である。

ただし、組合構成員の税務処理のために、各組合員に対し税務処理上の資料を提供する必要がある。

(2) 組合員への分配割合

所得税基本通達 37・37 共-19 では、任意組合の組合員の当該任意組合において営まれる事業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は、この限りではない。

また、法人税基本通達 14-1-2 注(1) では、分配割合が各組合員の出資の価額を基礎とした割合と異なる場合は、当該分配割合は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するものでなければならない、としている。

つまり、分配割合は各組合員の出資金額に応じた割合を原則とし、例外として、その他の合理的な割合によった場合のみ、これを認めるとしている。

3. 出資個人における税務処理

(1) 各種所得の計算

任意組合の各取引は、配当所得、不動産所得、事業所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得として、各個人組合員に帰属する。

任意組合の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、次の①の方法により計算する。ただし、その者が継続して次の②又は③の方法により計算している場合には、その計算を認めるものとする（所得税基本通達 36・37 共-20）。

① 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

各組員のこれらの金額として計算する方法

- ② 当該組合事業に係るの収入金額、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員のこれらの金額として計算する方法

この方法による場合には、各組員は、当該組合事業に係る取引等について非課税所得、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はあるが、引当金、準備金等に関する規定の適用はない。

- ③ 当該組合事業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員にあん分する方法

この方法による場合には、各組員は、当該組合事業に係る取引等について、非課税所得、引当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はなく、各組員にあん分される利益の額又は損失の額は、当該組合事業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の所得に係る収入金額又は必要経費とする。

このうち、不動産所得については、以下の（２）に述べる特例が設けられている。

（２）不動産所得における組合損失の必要経費不算入

任意組合契約を締結している組員である個人が下記の①かつ②に該当しない場合であって、各年において、当該組合契約に基づいて営まれる事業から生ずる不動産所得を有する場合において当該組合事業によるこれらの所得の損失の金額があるときは、当該損失の金額は、その年分の不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入しない（措置法41の4の2①）。

① 重要業務の執行の決定に関与すること

② 当該重要業務のうち契約を締結するための交渉その他の重要な部分を自ら執行すること

ここでいう「重要業務」とは、「組合事業に係る重要な財産の処分もしくは譲受け、または組合契約に係る多額の借財に関する業務をいう」とされている。また、組合契約の締結や変更、組合の解散といった行為は、組合契約の基礎自体に当たる行為で、ここでいう「重要業務」には該当しない。

（３）任意組合の個人組員への損益の帰属時期

任意組合の組員の組合事業に係る利益の額又は損失の額は、その年分の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する。

ただし、組合事業に係る損益を毎年1回以上一定の時期において計算し、かつ、当該組員への個々の損益の帰属が当該損益発生後1年以内である場合には、当該任意組合等の計算期間を基として計算し、当該計算期間の終了する日の属する年分の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入するものとする（所得税基本通達36・37共-19の2）。

4. 出資法人における税務処理

(1) 出資法人における益金及び損金の計算

任意組合への出資法人が、任意組合からの帰属損益額を各事業年度の益金の額又は損金の額に算入する場合には、組合員の益金及び損金は次の①の方法により計算する。ただし、法人が次の②又は③の方法により継続して各事業年度の益金の額又は損金の額に算入する金額を計算しているときは、多額の減価償却費の前倒し計上などの課税上弊害がない限り、これを認める（法人税基本通達14-1-2）。

① 当該組合事業の収入金額、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

② 当該組合事業の収入金額、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

この方法による場合には、各組合員は、当該組合事業の取引等について受取配当等の益金不算入、所得税額の控除等の規定の適用はあるが、引当金の繰入れ、準備金の積立て等の規定の適用はない。

③ 当該組合事業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分配又は負担させることとする方法

この方法による場合には、各組合員は、当該組合事業の取引等について、受取配当等の益金不算入、所得税額の控除、引当金の繰入れ、準備金の積立て等の規定の適用はない。

(注) 1 分配割合が各組合員の出資の価額を基礎とした割合と異なる場合は、当該分配割合は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するものでなければならないことに留意する。

(注) 2 ①又は②の方法による場合における各組合員間で取り決めた分配割合が各組合員の出資の価額を基礎とした割合と異なるときの計算は、例えば、各組合員の出資の価額を基礎とした割合を用いて得た利益の額又は損失の額に、各組合員間で取り決めた分配割合に応じた利益の額又は損失の額と当該出資割損益額との差額に相当する金額を加算又は減算して調整する方法によるほか、合理的な計算方法によるものとする。

(注) 3 ①又は②の方法による場合には、減価償却資産の償却方法及び棚卸資産の評価方法は、組合事業を組合員の事業所とは別個の事業所として選定することができる。

(注) 4 ①又は②の方法による場合には、組合員に係るものとして計算される収入金額、支出金額、資産、負債等の額は、課税上弊害がない限り、組合員における固有のこれらの金額に含めないで別個に計算することができる。

(注) 5 ③の方法による場合において、当該組合事業の支出金額のうちに寄附金又は交際費の額があるときは、当該組合事業を資本又は出資を有しない法人とみなして法人税法第37条（寄付金の損金不算入）又は措置法第61条の4（交際費等の損金不算入）の規定を適用するものとしたときに計算される利益の額又は損失の額を基として各事業年度の益金の額又は損金の額に算入する金額の計算を行うものとする。

ただし、損金算入額について、以下の(2)の特例が置かれている。

(2) 組合損失の損金不算入

ア. 特定組合員

任意組合の法人組合員のうち「特定組合員」については、法人税法上、次のイ及びウの損金算入規定が設けられている。

「特定組合員」とは、次の①と②のいずれにも該当しない組合員である（措置令39の31②）。

- ① 組合事業に係る重要な財産の処分若しくは譲受け又は組合事業に係る多額の借財に関する業務（以下「重要業務」という。）の執行の決定に関与し、かつ、当該重要業務のうち契約を締結するための交渉その他の重要な部分（以下「重要執行部分」という。）を自ら執行する組合員（既に行われた重要業務の執行の決定（新たにその組合契約に係る組合員となつた者及び当該組合契約に係る組合員たる地位の承継により当該組合契約に係る組合員となつた者については、これらの組合員となつた後に行われたものに限る。）に関与せず、又は当該重要業務のうち重要執行部分を自ら執行しなかつたもの及び次号に掲げるものを除く。）
- ② その組合員のすべてが組合契約が効力を生ずる時（新たに当該組合契約に係る組合員となつた者及び当該組合契約に係る組合員たる地位の承継により当該組合契約に係る組合員となつた者については、これらの組合員となつた時）から組合契約に定める計算期間で既に終了したもののうち最も新しいものの終了の時まで組合事業と同種の事業（当該組合事業を除く。）を主要な事業として営んでいる場合におけるこれらの組合員

イ. 組合損失全額の損金不算入

組合事業の最終的な損益の見込みが実質的に欠損となつていない場合において、当該組合事業の形態、組合債務の弁済に関する契約、損失補てん等契約その他の契約の内容その他の状況からみて、当該組合事業が明らかに欠損とならないと見込まれるときは、組合損失の全額が当該組合の特定組合員である法人において損金不算入とされる（措置法67の12①かっこ書、措置令39の31⑦）。

「明らかに欠損とならないと見込まれるとき」に該当するかどうかは、当該組合事業の形態、組合債務の弁済に関する契約、損失補てん等契約その他の契約の内容その他の状況から判断するのであることから、例えば、損失のうち少額の求償を受ける可能性があることや、相対的に発生の蓋然性の低い事由により生ずる損失が補てんされないこと等の事実のみをもって、当該組合事業が「明らかに欠損とならないと見込まれるとき」には該当しないこととなるものではない（措置通達67の12-4）。

ウ. 組合損失超過額の損金不算入

任意組合契約を締結している特定組合員である法人の当該事業年度の組合事業（当該任意組合契約に基づいて営まれる事業をいう。）による損失の額が当該法人の当該組合事業に係る出資の価額を基礎として計算した金額（「調整出資金額」という。）を超える場合には、その超える部分の金額に相当する金額（「組合損失超過額」という。）は、

当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない（措置法67の13①）。

調整出資金額とは、「当事業年度末までの出資累計額+前事業年度末までの組合利益積立金額-当事業年度末までの財産分配累計額」、をいう（措置令39の32②）。

(3) 組合損失超過合計額の損金算入

確定申告書等を提出する法人が、各事業年度において組合損失超過合計額を有する場合には、当該組合損失超過合計額のうち当該事業年度の当該法人の組合事業（当該組合損失超過合計額に係るものに限る。）による利益の額に達するまでの金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する（措置法67の13②）。

(4) 任意組合の法人組合員への所得等の帰属時期

法人が組合員となつている任意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べき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つても、当該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当該法人の当該事業年度の益金の額又は損金の額に算入する。

ただし、当該組合事業に係る損益を毎年1回以上一定の時期において計算し、かつ、当該法人への個々の損益の帰属が当該損益発生後1年以内である場合には、帰属損益額は、当該組合事業の計算期間を基として計算し、当該計算期間の終了の日の属する当該法人の事業年度の益金の額又は損金の額に算入するものとする（法人税基本通達14-1-1の2）。

(5) 確定申告書への明細書の添付

任意組合契約を締結している組合員である法人は、その提出する法人税確定申告書に、「組合事業に係る組合損失額等の損金不算入又は組合損失超過合計額等の損金算入に関する明細書」（「別表9（4）」）を添付しなければならない（措置令39の32⑨⑩）。

5. 任意組合における消費税の取扱い

共同事業（人格のない社団等又は匿名組合が行う事業を除く。）に属する資産の譲渡等又は課税仕入れ等については、当該共同事業の構成員が、当該共同事業の持分の割合又は利益の分配割合に対応する部分につき、それぞれ資産の譲渡等又は課税仕入れ等を行ったことになる（消費税基本通達1-3-1）。なお、任意組合と組合員との間の出資や利益の分配取引は消費税課税の対象とはならない。

消費税の仕入税額控除を受けるためには、その課税仕入れを行った事業者が課税仕入の事実を記載した帳簿及び請求書等を保存しなければならないとされているが、任意組合がこれを保存することを条件に、各組合員は仕入税額控除ができることとしている。

資産の譲渡等の時期であるが、共同事業において、消費税基本通達1-3-1により各構成員が行ったこととされる資産の譲渡等については、原則として、当該共同事業として資産の譲渡等を行った時に各構成員が資産の譲渡等を行ったこととなる。

ただし、各構成員が、当該資産の譲渡等の時期を、当該共同事業の計算期間（１年以内のものに限る。）の終了する日の属する自己の課税期間において行ったものとして取り扱っている場合にはこれを認める、とされる（消費税基本通達９－１－２８）。

IV. 任意組合に関する金融商品取引法上の取扱い

任意組合契約のうち、次に掲げる要件のすべてに該当する以外の出資については、証券取引法上、有価証券とみなされる（金融商品取引法 2②五、金融商品取引法施行令 1 の 3 の 2）。

- ① 出資対象事業に係る業務執行が全ての出資者の同意を得て行われるものであること。
- ② 出資者の全てが次のいずれかに該当すること。
 - イ 出資対象事業に常時従事すること
 - ロ 特に専門的な能力であって出資対象事業の継続の上で欠くことができないものを發揮して当該出資対象事業に従事すること

このみなし有価証券（「第 2 項有価証券」ともいう。）に該当する場合は、組合出資についても金融商品取引法が適用されることになり、当該組合出資を業として売買等をするには、「第二種金融商品取引業」として登録されている金融商品取引業者でなくてはならない（金融商品取引法 28②、29）、といったような取扱い上の注意が必要となる。

ただし、みなし有価証券とされる任意組合への出資に対する一般公衆への情報開示規制については、流動性が低いため直接の説明義務で対応可能という理由から、任意組合が主として有価証券投資事業を行っている場合を除き、適用除外とされており、従って有価証券届出書や通知書等の提出は原則免除となっている（金融商品取引法 3 二）。