

## 労務出資と課税上の評価

立命館税法研究会(第3回)

山下 宜子

- 1 はじめに
- 2 労務出資の特質と評価  
共有権と課税関係  
合名会社と組合における労務出資の表示
- 3 労務出資への損益の分配  
損益分配割合と持分の調整  
労務出資と労務の提供の対価
- 4 労務出資に対する残余財産の分配  
労務出資によって分配される残余財産の範囲  
労務出資の取扱い
- 5 おわりに

### 1. はじめに

民法では契約自由の原則を前提に、民法上の組合の活動から生じた利益や損失をどう分配するかという「損益分配の割合」や、組合解散時の「残余財産の分配」等について、当事者間でその内容を定めることができる。また出資財産は金銭に限られず、金銭以外の物の所有権・無体財産・債権など広範囲に渡って認められており、「労務出資」をもって出資の目的とすることができる(民667条)。さらに出資の種類や内容は同一である必要はないとされている<sup>1)</sup>。民法上の組合は、契約当事者が共通の目的をもって事業を営む団体を作る合意であり、その実体は合同行為と解されており、その規模も数人で資産を持ち寄って行う小規模なものから、大規模建設工事に見られるジョイント・ベンチャーまで様々である。民法上の組合はその契約の自由度の広さから、高度な技術や専門能力を有する人的資産と資金面をサポートする物的資産を合体させて開発事業を行う組織にとって、有益な組織形態でありその活用範囲は幅広いといえる。

ところが税法上は組合課税について明文化された規定はなく、所得税法基本通達

36・37共 19～21と法人税法基本通達14-1-1～2に組合の所得計算と任意組合の事業に係る利益等の額の取り扱いについて定められているだけであり、実務上の取り扱いは通達の解釈によるしかないのが現状である。しかも、通達においては、最近の人的資産に重点を置くような組合組織は、ほとんど想定していなかったようで、個々の問題にとても対応しうるものとはいえない。なかでも「労務出資」については、人的資産に価値を見出す事業が多くあるにもかかわらず、そのためのルールは全くといっていいほどない。労務出資をする組合員の優れた技術や能力を評価して、分配比率が決められるが、その評価が適正であるか否かを判断する手がかりもない。民法上の規定からは、労務出資をした組合員も、組合財産について出資額（労務出資評価額）に応じた共有権を有することになるが、そうした場合に利益の移転として課税問題が生ずるのか、それとも当事者間の契約の意思を尊重することになるのか不明で、労務出資をした組合員の課税上の取り扱いについては曖昧なままである。こうした租税上の不備があるため、組合が多くの利点を備えながら組合組織を活用しがたい現状を作り出しているといえる。

労務出資については、将来発生する組合事業からの「損益の分配」に単に参加できるという場合と、さらに労務出資をすることにより組合財産について共有権が発生し、途中脱退をしたときの「持分の払戻し」や解散時に「残余財産の分配」を受ける場合について、それぞれ課税上の問題が生ずるものと考えられる<sup>2)</sup>。本稿では、労務出資と共有権の課税関係を中心に、税務会計上の取扱いに言及しつつ、独立当事者間で組織された組合において、損益の分配割合や解散時の残余財産の分配を定める場合に、労務出資をいかに取り扱おうと課税上の弊害を防止できるかという問題について検討したい。

## 2. 労務出資の特質と評価

### 共有権と課税関係

組合契約は各当事者が出資をして共同の事業を行うことを約することによって、その効力を生じ、労務が出資の目的となりうる事が明定されている（民667条）。労務は精神的、肉体的、一時的、継続的であるかを問わず、特殊な技術や専門資格をともなう労務の場合は、これらを含めて評価される場合とそれぞれ別個に評価される場合とがある<sup>3)</sup>。組合員の出資その他の組合財産は総組合員の共有とされるが（民668条）、組合契約締結時に無条件に労務出資をする組合員に組合財産の共有権を与える場合や、労務提供の終了までは共有権を与えない場合など契約の仕方に

よって、組合財産の持分権がいつの時点で移転するかが変わってくることになる。課税関係では、労務出資時に組合財産の共有権を得るのであれば、原則としてその共有権を得た時点で課税関係が生ずることになると考える<sup>4)</sup>。労務出資の特質は一身専属的であり、その分割が不可能であることから、その時点で課税しなければ、同族関係者間の利益移転を目的とする租税回避を助長することになりかねない。

一方で、組合員の優れた技術や能力が超過収益力の源泉となる資源とみて組合契約を締結した場合、「労務出資」は単なる労働の提供ではなく、「人的資産」あるいは「のれん」としての素養をもつことになる。組合事業について時間的・空間的拘束を受けることを承諾し労務を出資する契約を結んだ時点では、将来現実にそれだけの成果を得ることができるかは不明であり、そうした未実現のものに共有権を得るだけの価値を認めることは問題といえる。労務出資が組合財産として何時認められるかについて、多数説は将来に渡って組合員が定期に出資をする場合にこれを組合財産として認めないことは、組合の財産関係を明らかにできないばかりでなく、組合の団体制を認めないことになるとして、まだ労務の提供が行われていなくとも、労務出資をする組合員に対する出資請求権そのものが組合財産を構成するとしている<sup>5)</sup>。しかし財産出資は出資時にストックとして組合内部に留保されるのに対し、労務出資は事業活動（フロー）の中で実現し費消されていく。そしてその結果として超過利潤を生み出し、それが組合の利益となって損益の分配へと繋がるものである。加えて優秀さが確認された人材だけでなく、発展途上にある未来価値の期待できる人材の労務出資がなされる場合がある。特に研究開発段階にある事業に携わる組合員の労務の価値は未知数であり、こうした労務出資の価値を評価する統一されたルールが定められない限り、労務出資を金銭や財産出資等と同じ性質を持つ財産と考えて、組合財産について共有権を認めることは保留すべきといえよう。現状では労務出資に評価額を付す意味は、超過利潤を生み出す源泉である出資者に対し、その超過利潤部分を帰属させることを当事者間で確認し合うためのものであると考える<sup>6)</sup>。

これらのことから、総組合員の共有とされる組合財産は、分割可能な物的財産と一身専属的な分割不能な人的資産から成るものであり、組合設立時に出資された組合財産に対する財産上の地位は、当該物的資産を出資した組合員だけが主張できものといえる。労務出資はその性質上、組合契約によりその組合員が組合事業へ労務を提供する義務（出資）を負い、脱退や解散などの場合にその義務から解放されることにより、出資の返還を受けると考えるのが実態に即しているといえるのではないかと考えられる<sup>7)</sup>。組合事業継続中に、労務の提供を通じて他の組合員とともに

出資財産を維持共有した結果利益を享受したものであり、労務を出資した組合員にも他の組合員が出資した物的資産の共有権を認めるべきとの意見もあり得るが、労務出資をした組合員は労務の提供そのものが、出資行為であり、その結果として利潤を生じさせたとしてもそれは次項で述べる損益の分配であり、問題は異なるものと考えられる。ただしその超過収益力によって組合財産が新たに増殖した場合には、その増加した部分については労務出資をした組合員も財産上の地位を得るものと考えられる。

#### 合名会社と組合における労務出資の表示

民法上の組合の規定が多く準用される合名会社は、組合と同様に構成員(社員)の個性が重視される人的会社であり、労務出資について次のように取り扱うこととされている。合名会社では、社員は出資の義務を負い、その目的及び価格又は評価の標準は定款の絶対的記載事項である(商63条1項5号)。出資の種類としては、財産出資(金銭出資・現物出資)のほか、労務出資・信用出資が認められている(商68条、民667条2項)。定款に評価の標準を記載するとは、労務出資・信用出資の場合に評価額を定める代わりに、例えば、労務・信用の出資は財産出資の最低額に準ずるといように定めることをいう。損益分担の割合は原則として出資の価額に応じて定められるため、現物出資または労務出資・信用出資については、その価格または評価の標準を定款に定める必要がある。具体的処理としては、社員(出資者)ごとに、その出資額について人名を付した出資金勘定を用いる<sup>8)</sup>。

組合会計においても、各組合員の持分は人名を付した「出資金」勘定で処理される<sup>9)</sup>。組合と合名会社の共通点は、構成員が外部の債権者等に対し無限責任を負うことである。組合財産に団体的規制があり、また組合の持分処分に規制(民676条)があることから、債権者は組合員の持分を差し押さえることができず、組合員の個人財産へ弁済を求めることになる<sup>10)</sup>。つまり組合においても合名会社においても、内部関係において人的資産にいかなる評価を付しても外部債権者との関係では、構成員個人が責任を負うために評価額が直接問題となることはないといえる。

しかし、利害関係者の利害調整や意思決定に関する財務情報の提供という会計の目的からは、労務出資の評価額をむしろ積極的に外部に情報開示する必要がある。労務出資の評価額を会計上表示すれば、損益や財産の分配比率と、金銭出資分と労務出資分の合計をもとに算出された各組合員の出資持分比率とが一致して構成員の出資持分の公正表示が可能となり、対外的にも労務出資の存在が明らかとなり、その組合の公正価値を表示できる可能性がある<sup>11)</sup>。現にベンチャー・キャピタルが

創業間もなく資本も少ない企業の出資に参加する場合、かなり詳しく創業者の持つ技術力や能力等の人的資産価値を査定した上で、資本や利益の分配率を契約している。

### 3. 労務出資への損益の分配

#### 損益分配割合と持分の調整

税法上、組合自体が納税の主体となることはなく、組合をあたかも導管ととらえて、組合の稼得する損益を組合の段階では課税の対象とせず、組合員の段階でのみ課税するという導管課税の形をとっている。金銭等をとまなう利益の分配の有無を問わず、組織に発生した損益が構成員に通じ抜けることからパス・スルー（pass through）課税とよばれる<sup>12)</sup>。通達では、組合の利益の金額又は損失の金額は、組合契約または民法674条の規定による損益分配の割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算するとされている。当事者による定めがなければ、損益分配の割合は各組合員の出資の価額に応じて定めることとし（民法674条1項）、利益又は損失についてのみ分配の割合を定めているときは、その割合は利益及び損失の割合に共通するものとしている（民法674条2項）。民法では文脈から損益の分配とは実際の財産の分配を予定しているものとみられるが、税法上は実際の損益の分配の有無にかかわらず、発生主義により所得計算される。実際に損益を組合員に「分配」とし、実際の分配は無くとも課税所得計算上組合員の所得に損益を「配賦」することは別個の事柄であるが、文言上の区別はなされていない<sup>13)</sup>。

組合契約では損益の分配割合と出資割合は必ずしも比例的である必要はなく、そのために租税回避目的の組合課税濫用事例が発生することもあり得ようが、現実には組合員の課される税率や繰越損失の額によって導かれる結果は異なるものとなる。損益の分配割合と出資割合を異なるものとする組合契約自体は必ずしも濫用をもたらすものではない。この問題に対しては、原則として契約の自由を認めつつ、契約締結の時点からみて各組合員の予定徴収税額の合計額が減少する場合にこれを否認する個別規定をおくべきである<sup>14)</sup>。労務出資をする組合員は、実際に労務を提供する前の組合契約締結時に、損益の分配を受ける権利を得ることになるが、組合事業開始前から不当な利益の移転が意図されていたと認められるような場合を除き、単に損益の分配に参加するだけの権利を得たのであればその権利について課税問題は生じない<sup>15)</sup>。その配賦される利益は将来の所得計算を通じて課税されるために、税の徴収漏れという問題も生じない。

組合所得の配賦は、本来は各組合員の出資した生産要素 (income-producing factor) に従って配賦すべきである<sup>16)</sup>。そのためには民法上の組合は金銭等の財産や労務出資など出資についての制約が無いことから、これらの要素を網羅的に評価して損益の分配割合を定めることが必要となる<sup>17)</sup>。その所得の配賦割合が適正であるか否かについては、高度な知識や専門的技術等にその価値を見出して組織される組合の場合、組合員個人の能力(人的資産)に対する期待値が多く含まれることになり、単に金銭等の財産の出資額との比較をもって損益分配の公平性を判断できるものではない。期待通りの結果が得られる保証はなく、組合員全員で選好に応じリスク負担をしていることになり、こうした組合契約に意図的な租税回避行為があるとはいえず、課税の公平負担を害するとは考えにくい。結局は組合契約による損益配賦割合に従って所得の配賦を行うべきであるといえる<sup>18)</sup>。しかし毎年利益の配分割合を変えるなど、自由な契約を無制限に認めると、組合員の累進税率や損益通算できる繰越損失の下で租税回避行為が容易に行われることになり、こうした契約が租税回避目的ではないことを立証できるようなテストが必要といえる<sup>19)</sup>。

実際に配賦された利益を当該組合員が獲得しなければ、課税だけが先行することになり公平性が害されることになる。通達上は損益の分配と所得の配賦の文言上の区別もなされておらず、組合が利益を組合員に配賦せずに組合内部に留保した場合には、納税者は納税資金が無くとも課税される。そのため、組合員の出資持分額の調整が必要であり、例えば組合員の出資金勘定を設けて所得の配賦や出資がなされるごとに調整をし、出資持分を維持するべきである。そうしなければ、組合財産の中には、財産出資された物的資産と本来分配すべき課税済み所得とまだ課税されていない含み益などの所得が混在することになり、組合員の途中脱退の場合の持分の払戻しや解散時の残余財産の分配時に課税漏れや二重課税の問題が生ずる可能性がある。

この場合、労務出資をした組合員の出資金勘定の簿価をいくらにすべきかが問題となる。例えば A が 1 億円の現金、B が 1 億円と評価される労務出資をして損益の分配割合は 1 : 1 とする。労務出資の簿価を 0 円とみるのであれば、途中の会計年度で 2 千万円の所得が留保されると、A は 1 億 1 千万円、B は 1 千万の出資持分を有することになる (ケース 1。以下 4 において同じ)。また組合契約で決められた労務出資の評価額を基に、出資金勘定を計上するのであれば、組合契約時の出資総額は A の現金出資額 1 億円と B の労務出資額 1 億円からなることになり、出資割合は 1 : 1 のまま維持されることになる。途中の会計年度で 2 千万円の所得が留保されると A と B の出資金持分はそれぞれ 1 億 1 千万円となる (ケース 2)。

以下4）において同じ）。

組合を単なる組合員の集合体とみれば、組合員の出資金勘定を設けることは、持分割合に変動があるごとに組合員間で移動した持分相当額の譲渡が繰り返されることになり複雑にすぎるといえる。しかし組合を1個の団体としてとらえるのであれば、出資金勘定を用いて組合員の組合財産に対する払戻請求権を確定させることは、その税負担との関係においてもバランスが保たれているといえる。そうして出資持分がひとたび確定すれば、出資額が負に転じた場合にも持分相当額の損失の補填をすべきものとする<sup>20)</sup>。

#### 労務出資と労務の提供の対価

高度な専門能力に価値を見出す人的資産としてではなく、単に組合の業務執行者として労務出資がなされる場合がある。こうした労務出資に対する損益分配割合を決める場合、同じレベルの労務を提供する者に対する報酬や賃金を参考にして労務の出資の対価を見積もる必要がある。そして、この場合に支払われる金員には、労務出資に対する損益の分配と、組合との委任契約又は雇用契約に基づく労働にかかる報酬という性質が混合している場合がある<sup>21)</sup>。特に業務の成果とは関係無く、毎月一定額の支給がなされている場合には、給与所得となる委任報酬の部分と労務出資に対する損益の分配とを区別することが必要である<sup>22)</sup>。契約時に労務出資の評価額が定められていなかった場合には、特約がなければ労務出資の価額は、損益分配の割合から推算することになる<sup>23)</sup>。

A が3000万円の財産、B が1年間毎日8時間の労務を出資する契約を結んだ場合に、B の労務出資の対価が2000万円と評価されたならば、AB の損益の分配割合は3：2となる。仮に半年でこの組合が解散した場合は、B の労務の提供の期間はもともと1年間と契約していたところが、現実にはその2分の1しか出資していないことになるため、損益の分配割合は3：1となる<sup>24)</sup>とされている。このように期間を定めて一般の従業者のように労務を提供することを約する内容の契約であれば、労務出資が期間按分されて、損益の配賦割合が定められることもあろう。

組合員の業務執行について民法では、業務執行方法（民670条）、業務執行組合員の辞任・解任の規定（民672条）と業務執行権を持たない組合員の財産検査権（民673条）等の規定が定められている。業務執行を組合契約を以て特定の者（複数人も可）に委任することも可能であり、業務執行組合員には民法644条から650条の委任の規定が準用される（民671条）。特約を定めることにより、受任者の報酬請求権が認められており、支払時期は後払いが原則であるが、期間をもって報酬を定める

ときは民法624条第2項(雇傭の報酬の後払)の規定を準用して期間経過後に請求できる(民648条1, 2項)。受任者の責めに帰さない事由によって委任の途中で終了した場合には受任者は履行の割合に応じて報酬を請求できる権利が認められており(民648条3項)、必ずしも仕事の完成が報酬請求の要件ではない。

課税所得の計算上、組合員の労務の提供を給与として費用計上すると、組合の課税所得がその分縮減されることになり、組合員の段階では給与所得課税を受けることができる。組合の組織形態から組合が給与の支払いをすることは、雇用者と被用者が同時に存することになり法律関係の矛盾が指摘されるかもしれない。あくまで個別に事実認定すべき事柄ではあるが、判例<sup>25)</sup>において組合が組合員に対して労務費の名目で支払った金員が、給与と認定された例もあり、組合員を納税の主体としながらも組合に団体規制の存する組合では、業務執行する組合員に報酬を支払ったとしても特に矛盾を生じないものと考ええる。課税される組合員からみれば、労務出資に対する損益の分配が委任報酬かによって、所得の分類が事業所得(又は雑所得)か給与所得に区分されることになり、課税上の取扱いが全く違うことになる。

#### 4. 労務出資に対する残余財産の分配

労務出資によって分配されうる残余財産の範囲

解散時の残余財産は各組合員の出資の価額に応じて分配される(民688条2項)。解散の際の組合の残余財産は財産出資と労務出資が成されたことにより存在するものであり、労務出資についてもその評価の割合に応じて分配すべきことが定められている。2 で述べたように、解散時に分配される組合の残余財産について労務を出資した組合員が財産上の権利を主張できるのは、組合開始時の資本よりも解散時の資本が増加していた場合のその増加部分である。残余財産の分配は出資の払戻として資本取引となり課税関係は生じない<sup>26)</sup>。そのため課税済所得が組合に内部留保された場合に、出資持分を確定させるために、組合員ごとに出資金勘定を設けて持分を調整すべきことは3 で述べた。

労務出資に対する残余財産の分配が認められた判例として、親族が長年に渡り家業に専念し繁栄させてきた業態を組合であると認定して、組合員(相続人)等の労務出資による持分の取得が認められた次の判例<sup>27)</sup>がある。この判例においても、労務出資によってどれだけの財産が稼得されたかが重視されている。父親の死亡に際して遺産の範囲について争われた事案で、概要は次のとおりである。

父親が営んでいた時計店の営業を、実質上次女夫婦に承継させて、その次女夫婦



が実権を握って店を繁盛させてきた。営業名義は父親であるが実際には次女夫婦らの経営努力により営業が維持され、営業用資産が増大したものであり、それは父親と次女夫婦の3人が組合契約をして、次女夫婦が組合の事業執行をした結果得られた財産であるとされた。父親が営業権（得意先、のれん、場所的利益、対外的な信用等）を出資し、次女夫婦は時計店経営に関する諸労務の出資をしたものであり、具体的には次女夫婦が実際に営業に従事するようになってから、建物所有権と敷地の借地権を取得し、建物を増築し店の商品等の在庫量も増大しており、これらの財産形成は、そのほとんどが次女夫婦の労務に負うものと認められたものである。そのため父親死亡の際には組合の解散に準じて、その出資の割合に応じて残余財産を清算し、その清算の結果次女夫婦の持分相当額（合計3分の2）は寄与分として相続財産から除外し、父親持分相当額（3分の1）のみを遺産として取扱うべきと判じられた。

この判例は遺産の範囲を確定するために用いられた法律構成であるが、結果として労務の提供の結果蓄積された資産の増加部分について、労務出資者がその財産上の権利を取得できたことになる。

組合の規定が準用される合名会社では、定款に別段の定めのない限り、労務または信用を出資の目的とした者も、その持分の払戻しを受けることができるとされている（商89条）。出資財産が労務または信用の場合には、会社の純財産額が財産出資の総額を超える場合に持分の払戻しを受け得るとするのが一般的とされており<sup>28)</sup>、これは事業を遂行する上で、労務出資者へ財産出資された財産について持分相当額の払戻しを行うことは、会社財産が減少し不利益へつながるからと思われる。また合名会社の労務出資については、組合の純財産額が財産出資総額と同額であれば、労務出資をした社員は持分として払戻しを受ける金額は存在せず、純財産額が財産出資総額よりも減少している場合には、その社員はその差額である損失負担をする結果、消極の持分に相当する金員を他の組合員へ支払う必要があるとされている<sup>29)</sup>。これらの解釈によると、労務出資について資産価値を認めて一定の評価額は付されるが、一身専属という特質からその評価相当額の財産上の権利を認めているわけではないことになる。先の時計店の判例や合名会社の労務出資に対する持分の解釈は、組合員が残余財産の分配を受ける場合に、組合資本の増加部分について分配を受け得るとする解釈と整合し得るものと考えられる。

#### 労務出資の取扱い

労務出資に対して残余財産の分配をする場合、3 のケース1（労務の簿価0

円)の場合に、解散時の組合の純財産額が1億5千万円であったとする。出資割合に従って残余財産を分配すると、11:1の割合となりAは1億3,750万円、Bは1,250万円の残余財産の分配を受けることになり、それぞれの出資持分を上回る部分は課税対象となる。AとBはもともと1:1の損益分配割合を定めていたので、資本増加分の3千万円についても1:1で分配すべきであるとして、AからBに250万円が贈与されると、250万円相当額は当事者の意思に反して、Bの所得として認識される可能性がある。逆に途中の会計年度で2千万円の損失が生じてAは9千万円、Bは1千万の持分を有しているときに、解散時の組合の純財産額が5千万円に減少して、AとBが1:1で1千万円ずつの損失を補填したとすれば、組合財産は7千万円になる。出資比率は10:0のため、残余財産は全額Aに分配されると、損失の負担額は、Aは4千万の損失を負担したのに対し、Bは1千万円の損失を負担したにすぎないことになる。この不均衡を是正するためにはBからAに1,500万円が支払われるべきであるが、その支払いがなされなかった場合Bは1,500万円の債務免除益を認識すべきであろう。

次に3のケース2(労務の簿価1億円)の場合に、途中の会計年度で損益がすべて分配されて組合解散時の残余財産が1億円であったとすると、組合財産の総額は1億円の現金とBの1億円の労務の合計2億円存するものとして、Aは1億円の現金を取得し、Bは解散時にその1億円の出資義務の返還を受けたとみる<sup>30)</sup>。

また解散時の組合の純財産額が1億5千万円であったとすると、残余財産総額はBの労務出資1億円を加えた計2億5千万円となり、Aは1億円の現金、Bは1億円の労務出資の返還を受け、増加分の5千万円を1:1の比率で按分してABそれぞれ2,500万円ずつを取得することになる。

逆に途中の会計年度で2千万円の損失が生じていたのなら、Aは9千万円、Bは労務出資9千万円(1億円-1千万)の持分を有していることになる。解散時の組合の純財産額が5千万円に減少していたのなら、組合財産の総額はBの労務出資1億円と合算して1億5千万円と考える。労務出資は分割不能のため、Bは1億円の労務の出資の返還を受ける。本来は7,500万円しか分配されないところ1億円の分配を受けたことになるので、差額の2,500万円をAに支払うことになる。Aは残余財産の5千万とBから支払いを受けた2,500万円の残余財産を取得したことになり、AとBは均等に損失を負担したことになる<sup>31)</sup>。

ケース1の場合は、財産出資されたものを基準に割合を定め、残余財産を分配するものであるが、当事者間で労務出資の価値を勘案して増加した資本部分はその組合員に帰属するように損益分配の調整が行われることがあり得る。組合員の数が多

い組織であれば、その調整が複雑なものとなってしまう上に、調整された利益部分が利益の移転として課税の対象となる可能性がある。そうした場合は同じ所得について、2度課税されることになり、当事者間の本意の検証など別の問題が発生する。これに対してケース2の方法は、当事者が認めた労務出資の資産価値をそのまま反映させるもので、資本取引となる出資持分部分と課税の対象となる利益部分をはっきり区別することができ、課税関係もすっきりしたものといえる。課税の徴収漏れの心配も無く、当事者間の契約の意思を反映させた出資額に応じた公平な財産分配という観点からも適切な方法ではないかと考える。

## 5. お わ り に

民法上の組合へ労務出資をした組合員が、持分の払戻や残余財産の分配を受けることができるのは、このような出資者も組合事業に参加し、外部の債権者に対して責任を負うからである。そのため労務出資をした者に、資本の増加部分についてのみ持分を認めるなど、組合財産に対する権利に一定の制約を設けることはふさわしくないともいえる。しかし無限責任を負うことと、財産上の地位を得ることは、必然の関係にあるとはいえず、労務の出資が将来の事業資産価値に寄与するという特質からも、それが直ちに債権者を害するものではない。

組合課税の現行の取扱は、出資比率による分配を前提としており、出資比率に関係なく自由に損益の配賦を行うと、利益の移転とみなされて贈与や寄附金などの課税上の問題を引きおこすことになる。確かに物的資産の裏付けのない労務出資を認めることは、租税回避行為を誘発することになりかねない。しかし労務出資を否定することは、資金は無いが高い専門能力を有する人材と資金提供を行う者とが結びついて行われる試験研究開発型事業に見られるような新しい形の起業促進を阻害することになる。資金提供は将来の経済的便益を得る上で重要であるが、その便益はそのプロセスに携わる人材の優秀さがあって初めて実現されるものである。そのためにも「人」が持っているさまざまな潜在的価値（能力）の適正な評価が必要となる。当事者間では、労務出資をする組合員が生み出す知的資産の将来価値がどのくらいかを予想して、労務出資の評価額を決めることになる。資金提供者がいち早く優秀な人材を確保して共同で事業を行う場合は、当該人的資産の一般的な評価は定まっておらず、その評価が適正であるか否かは判断の難しいところである。しかし租税回避行為が意図されていない限り、当事者間の評価は合理性を有するものとして認められるべきものと思われる。

そして、債権者の問題は、その労務の価値を外部からも把握できるように出資金勘定を設けて、客観性をもたせることで外部債権者等の判断に資することによって解決することができる。まずは、労務出資を含めたすべての出資持分額の調整のルールを規定する必要がある。また労務出資者が出資直後に持分を譲渡したり、出資を停止するようなことがあれば、出資金勘定を強制的に評価減させる等、債権者や課税上の公平を阻害しないルールを定めることも必要であろう。研究開発型の事業形態では、有形資産よりもむしろ無形である人的資産が事業目的達成のための重要な位置を占めており、人的資産として組合に出資された労務にその出資財産としての資産性を認め、その出資比率を基に損益や残余財産の分配を行うほうが、租税実務上簡便であり、また組織の実態にも適合するものと考ええる。

- 1) 我妻榮・有泉亨・清水誠『[新版]コンメンタール民法 契約法』360頁(日本評論社、1998年)。
- 2) 渡辺健樹「組合の税務問題と米国のパートナーシップ課税」税務弘報3月号110頁(2004年)。
- 3) 福地俊雄『新版注釈民法・債権(8)』44頁(有斐閣、1993年)。
- 4) 同旨、前掲注(2)、110頁。
- 5) 前掲注(1)、362頁。
- 6) 黒川行治「創造会社における人的資産・労務出資のオンバランス」ジュリスト1125号35頁(1997)では創造会社における人的資産の取扱について、労務出資を人的資産として財務諸表上に計上し、一定期間に渡り償却費を計上することによって、償却費相当額の超過利潤部分の現金(物的資産)が、原初引き出しをしなかり、会社に留保されて実際に現金(物的資産)が会社に帰属するとされている。出資者の有限責任の範囲と維持すべき資本の観点からの労務出資の捉え方であり、税務上人的資産の償却費が損金として認められることはないが、労務出資が維持すべき資本として有限責任の担保となりうるのは超過利潤部分であるとされることは、組合を1個の団体とみた場合の労務出資の取扱について共通するものがあると考ええる。
- 7) 佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究50巻53頁(日本税務研究センター、1999年)。
- 8) 前掲注(6)、32頁。
- 9) 黒川行治『創造会社法私案と人的資産・労務出資の会計』会計155号19頁(1999年)。
- 10) 合名会社の場合は、会社財産をもって債務を完済することができないときは、各社員は連帯して弁済義務を負う(商80条)という社員の責任についての補充規定であり、組合の場合は損失分担割合によるが、債権者が債権発生の当時組合員の損失分担の割合を知らないときは各組合員に対して均一の割合での分割債務となる(民675条)。
- 11) 前掲注(9)、21頁。
- 12) 増井良啓「組合形態の多様化と所得課税」租税法研究30号10頁(有斐閣、2002年)。
- 13) 高橋祐介「ファミリー・パートナーシップと所得の配賦について」税法学546号161頁注

## 労務出資と課税上の評価（山下）

- 1（2001年）。増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究49巻59頁（日本税務研究センター，1999年）によれば，「分配」(distribution)は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であり，「配賦」(allocation)は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であるとして，用語を厳密に定義すべきことを提言している。
- 14) 前掲注(13)増井良啓，47頁以下。
- 15) 前掲注(2)，114頁では，確実に評価できる最低限の価値（ゼロの場合もありうる）を所得として認識する方法もあるとする。
- 16) 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32頁（有斐閣，2002年）。
- 17) 前掲注(13)増井良啓，47頁以降。組合契約に基づく分配割合を尊重しつつ，立法によって均等額・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総合勘案して形式基準を規定することが望ましいとされている。
- 18) 前掲注(16)，32～36頁。アメリカのパートナーシップ課税について，独立当事者間の組合契約の場合と関連当事者間の組合契約の場合に分けて，所得配賦の課税上の取扱いが述べられている。独立当事者間の組合契約の場合は，経済的效果テストと実質性テストが行われ，ある配賦が実質的な経済的效果テストをクリアした場合にその所得配賦は税務上有効と認められ，クリアしなかった場合には実質性テスト（及びそれと結びついたパートナー持分テスト）によって組合契約に定められている配賦を否認し按分配賦に引き直される。実際にはかなり複雑なテストと思われるが，契約の自由を認めつつ租税回避否認テストが行われるところは優れたものといえ，組合課税にも同様の規定が必要といえる。
- 19) 森信茂樹「わが国における法人形態の多様化と税制の展望」税務弘報3月号98頁（2004年）。
- 20) 前掲(13)高橋祐介，168頁。ファミリーパートナーシップの条項における資本持分の取り扱いを参考にした。
- 21) 前掲(1)，361頁。
- 22) 前掲(7)，46頁。
- 23) 前掲(1)，361頁。
- 24) 同旨，前掲(1)，361頁。
- 25) 最高裁平成13年7月13日第2小法廷判決，判例時報1763号195頁，判例タイムズ1073号139頁。組合員の勤務実態と一般作業員の雇用形態との比較，当該組合の責任出役義務制廃止の経緯，管理者への従属性，組合利益と労務費の支払いの關係等を勘案した上で当該収入を給与と認定された。最高裁までの各判決の評釈として，三木義一「判決の緒＝税理士“春香”の事件簿第35話組合員が組合から受ける『給与』」税研99号77頁（2001年）。
- 26) 組合財産の含み益が組合解散時に実現した場合は，組合員に譲渡所得課税される。
- 27) 東京高判昭和51年5月27日判例時報827号58頁。
- 28) 古瀬村邦夫『注釈会社法(1)』339頁（有斐閣，1997年）。
- 29) 前掲注(28)，340頁。
- 30) 同旨，前掲注(7)，53頁。
- 31) 同旨，前掲注(7)，54頁。