実務研究

# 民法組合と有限責任事業組合（LLP）

平澤　勝［中野］

有限責任事業組合（Limited Liability Partnership以下「LLP」という）契約に関する法律が本年4月27日に国会で可決・成立し、5月6日に交付された。このLLP制度は、専門的能力を有する人材や法人が、リスクの高い事業や研究開発等に参画しやすくなるよう、民法組合（民法667条）の特例として、出資者の有限責任、内部自治の確立、構成員課税を兼ね備えた制度として創設されたものである。

我が国では、株式会社を活用して共同事業を行なうことが通例であるが、株式会社は、会社機関の設置、意思決定方法の強制が行なわれるため、機動性、柔軟性の面で問題がある。出資者は有限責任であるが、その組織であげられる利益の分配はあくまでも出資の割合により分配されるもので、かつ、法人税が課されたうえ、出資者の配当にも課税されることとなる。また、損失が発生した場合には、出資者の他の所得とは通算はできない。一部では、民法組合を利用した共同事業（建設ジョイントベンチャー等）もあるが、構成員は無限責任を負うこととなり、過大なリスクがかかる。また、組合は法人格をも持たないため事業遂行に不都合が生じていた。このような背景から導入されるLLP制度の「有限責任制」、「内部自治」「構成員課税」について民法組合を絡め概観した。

## Ⅰ　有限責任制について

有限責任事業組合契約は、個人又は法人が出資して、それぞれの出資の価額を限度として共同で営利を目的とする事業を営むことを約し、各当事者がそれぞれの出資に係る払込み又は給付の全部を履行することによって、その効力を生ずるものである。その日本版LLPの特徴は、共同で営利を目的とする事業を営むための組合契約と出資者の責任を「出資の価額」を限度とする有限責任制である。民法上の組合では、組合員の責任は無限責任である点から、取引の相手方は組合の財政状態に拘わらず組合員に債権の請求をすることができる。しかし、日本版LLPは、出資者は有限責任であることから、出資以外に債権者の債務に充てられる財産は無いこととなり、債権者のリスクは増大する。そのため、債権者を保護する次のような規定が設けられている。

### ①　開示ルール

民法上の組合は、「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」とされており、書面による合意や、契約内容等は定められていない、また、開示ルールの規定もない。一方LLPには、有限責任事業組合であることを対外的に明らかにする開示ルールとして、組合契約の登記制度の導入、有限責任事業組合という名称の表示義務、財務データの債権者への開示義務が設けられた。これは有限責任であることから、所定の組合契約書の作成と登記制度を導入し、登記すべき事項は登記の後でなければ、善意の第三者に対抗することができないこととしたものである。有限責任事業組合契約は、要式契約であり、組合契約を締結する者は絶対的記載事項を記載した組合契約書を作成し、署名または記名押印をしなければならないこととされている。また、財務データの債権者への開示については、組合の債権者がその組合の営業時間内に、いつでも、財務諸表（作成した日より5年以内のものにかぎる。）及び組合契約書の閲覧又は謄写の請求をできるものである。LLPは、事業年度ごとに財務諸表を作成し、その作成の時から10年間、主たる事務所に備え置くこととなる。これは債権者の保護を図るものであり、LLP制度の有限責任制を支えるためのものである。

### ②　完全払込規定

組合成立時における問題として、債権者保護のための組合財産の保全としての組合契約成立時の出資金の全額払込、出資財産の限定がある。これは他の組織法制の株式会社、有限会社等との並びにおいて、組合財産を確保するため規定されたものである。民法上の組合は、労務の出資も、信用等で金銭に換算できるものであればすべてが出資の対象となるが、LLPにおいては、債権者保護の裏付けとなる資産に限定されている。更に、金銭以外の財産を出資することが出来るが、債権を出資の目的とする場合において、その債権が弁済期に弁済されなかったときは、その組合員は弁済を履行する責任を負い、損害賠償等をしなければならないという出資に関する規定がおかれている。

### ③　分配の制限

組合財産の分配の問題については、民法上の組合においては、損失を填補した後でなければ利益配当をできない規定、あるいは資本維持の制度はとられていない。LLPにおいては、債権者に対して担保されるものは組合財産に限られるのでその分配には当然に慎重になることが要求される。LLPは、組合財産の分配可能額を設け、これを規制すると共に、組合の剰余金を超えて組合財産を分配する際、総組合員の同意による義務が課され、所定の事項の組合契約書への記載が要求されている。また、その超過する損益の分配を受けた組合員は、連帯して組合にその額を限度として弁済する責任、欠損額が生じたときはその欠損額を支払うこと、さらにその欠損額を限度として、組合の債務を弁済する義務を負う。この場合、これらの財産分配に関する責任は、組合財産の時価が基準ではなく、帳簿価格に基づいて計算される（35条）。

### ④　業務制限と無限責任

民法組合は、LLPの出資者にはなれない。LLPは組合の業務に制限を設けている。有限責任の範囲については、LLPの債権者は、組合財産から弁済を受け、出資者は出資金の範囲で責任を負うこととなる。この場合、有限責任制を利用した不法行為により、債権者が損害を受けることが考えられ、このような場合に損害を受けた債権者は、LLPの組合財産から弁済を受けることとなる。その際は不法行為を行なった出資者は、不法行為者として無限責任を負う。また、悪意、重過失により、LLP以外の第三者に損害を与えた組合員等は、株式会社や有限会社の取締役と同様に連帯して責任を負う。

### ⑤　組合財産の分別管理

組合員は、組合財産を自己の固有財産及び他の組合財産と分別して管理しなければならない。組合財産は、組合員間の共有（合有）とされ、組合員の固有の債務に対する債権者が差押えできなくするため、不動産登記制度上、分割禁止の合有財産であることを公示し、共有物分割禁止の登記を行ない、LLPの組合契約に基づく不動産であることを表示する。また、知的財産についても同様に合有財産である旨を表示できるように要望している。

## Ⅱ　内部自治の柔軟性

株式会社の出資者は有限責任であるが、株主平等原則により出資の多寡に応じ意思決定がされ、また、取締役などの設置が強制されるなど内部の組織の自由度はない。また、損益分配は出資の比率により配当し、同じ所得に二重に課税され損失が生じたときでも損益通算できない。一方、民法上の組合は、損益分配の割合を定めていないときは、出資の価額の割合にかかわらず自由に分配割合を定めることができるが、無限責任であることが欠点であった。民法組合の特例であるLLPでも損益分配の割合は、経済産業省令の定めるところにより、労務や知的財産、ノウハウ等の提供などを勘案して出資比率と異なる損益分配を総組合員の同意により書面で定めた場合には、それが認められる。

## Ⅲ　共同事業性の確保

LLPは株式会社の取締役会や有限会社等の社員総会などの機関を置く必要はない。民法組合においては、業務執行は組合員の過半数で決定することとなっている。また、その業務執行を他の者に委任することができる。しかし、LLPは、組合員全員がそれぞれの個性や能力を活かしつつ、共通の目的に向かって主体的に組合事業に参画する制度のニーズに基づいて導入された制度である。そのため、共同事業性の確保を図ることとしている。組合の業務執行を決定するには、総組合員の同意によらなければならず、また組合員の全員が業務を執行する権利を有し、義務を負うこととなる。これは組合員の業務執行への義務づけや意思決定への総組合員の同意を要することにより、損失の取り込みだけを狙った租税回避目的の悪用を防ぐためのものである。ただし、重要な財産の処分及び譲り受け、多額の借財等業務執行等の特に重要な事項の決定を除いては組合契約書に定めを設け、決定の要件を緩和できる（12条）。このほか重要な業務執行には、対外的な契約締結などの営業に関する行為や、その契約締結のための交渉、あるいは、具体的な研究開発の策定・設計、帳簿の記入、商品の管理、使用人の指揮・監督等、組合の事業の運営上重要な部分が含まれる。なお、業務執行に関して分担することは可能であるが、全部を他の組合員に委任することはできないこととされている。実務的には意思決定に全員一致が必要とされ、各組合員には拒否権があることとなる。正当な理由で使いやすくするよりは悪用されるリスクを考えた結果といえる。

## Ⅳ　税制上の取り扱い

### 1、構成員課税

民法上の特例として創出されたLLPは課税上、各組合員がそれぞれ組合事業の主体として構成員課税の適用を受ける。LLPは、契約であるため、法人ではなく、納税主体とはならない。組合員事業から生じた所得については、そのLLP段階では課税されずに組合員に直接課税（パススルー）される。

### 2、柔軟な損益配分について

民法組合では、出資比率と異なる損益分配が可能であり（民法674条）、民法組合の特例制度であるLLPにおいても、同様に柔軟な損益分配が可能である。LLPでは、各組合員の労務、ノウハウ、技術等による共同事業への貢献が重要な要素であり、こうした労務提供等での貢献に対するインセンティブとするためのニーズによるものである。具体的な損益分配の取り決めは、総組合員の同意により、書面で分配の割合を定め、その書面に当該分配割合を定めた理由について記載し、保存する必要がある。損益分配の取り決めをしない場合には、出資比率にしたがって損益を分配することとなる（33条）。なお、利益の分配の割合と、損失の分配割合は別々に定めることができるかであるが、民法組合においては、利益分配の割合と損失分配の割合は別々に定めることができる（民法674条②）とされている。本LLP制度ではこれを準用することとなり、税務上も合理的なものは認められることとなる（56条）。

### 3、損益通算規制

税務上の損失の取込限度額については、平成16年10月28日名古屋地裁における航空機リース裁判で課税当局が敗訴した。これをうけて、政府税制調査会の「平成17年度の税制改正の答申」において「租税回避行為を防止するため、適切な対応措置を講ずる必用がある。」と答申された。

平成17年度の税制改正において、個人課税については、その民法組合事業等の特定組合員（所定の業務執行をする組合員以外の組合員）の不動産所得に係る損失の金額の所定の金額は、不動産所得の金額計算上なかったものとみなされることとなった。また、LLPの事業から生ずる不動産所得、事業所得又は山林所得の損失の額のうち、出資の価額を基礎として計算される所定の金額を超える部分は、必要経費に算入されないこととされ、租税回避行為を防止するための措置が講じられた。

法人課税では、法人が特定組合員で、かつ、組合事業の債務の弁済責任が実質的に組合財産等所定の金額であるときは、当該組合事業から生ずる損失の金額については、出資の金額を基礎として計算される所定の金額を超える部分の金額は損金に算入しない。LLPの事業においても、損失の金額のうち、調整出資金額を超える部分の金額はその事業年度の損金の額に算入しないこととされ、また、前期以前より繰り越された組合損失超過額がある場合には、その事業年度に同じ組合事業からの利益の分配があれば、組合利益額を限度として損金に算入する規定が創設された。

### 4、計算書の提出義務

LLP法では、組合の会計帳簿を作成し、その会計帳簿を作成した組合員は、各組合員に当該会計帳簿の写しを交付しなければならない（29条）。また、税法においては、会計帳簿を作成及び保存する組合員は、組合員別に「有限責任事業組合に係る組合員所得に関する計算書」を、その組合の計算期間の翌年1月31日までに所轄の税務署長に提出しなければならない規定が整備された。

**（日本税務会計学会3月月次研究会より）**