

《論 説》

アメリカ連邦パートナーシップ課税法制の分析

石 村 耕 治

◆はじめに

- 1 連邦パートナーシップ課税法制の構造
- 2 アメリカのパートナーシップ課税の理論と税制への影響
 - (1) 事業体擬制説に傾斜したパートナーシップ課税
 - (2) 事業体実在説に傾斜するパートナーシップ租税手続
- 3 連邦パートナーシップ課税法制の分析
 - (1) パートナーシップの組成と出資・分配
 - (2) パートナーシップ持分の基準価額
 - (3) パートナーシップ持分の処分
 - (4) パートナーシップからの分配
 - (5) パートナーシップの終了/解散
- 4 パートナーシップおよびパートナーの税務申告
 - (1) パートナーシップに求められる情報申告
 - (2) 情報申告書の期限および提出先
 - (3) パートナーへの別表K-1の交付
 - (4) パートナーシップの所得その他項目のパススルー
 - (5) 配賦規制
 - (6) 個人パートナーによる納税申告
- 5 パートナーシップ税務調査手続
 - (1) パートナーシップ手続の問題の所在
 - (2) TEFRA/パートナーシップ手続新設による立法的な対応
 - (3) BBA/パートナーシップ手続新設による対応

(4) TEFRAパートナーシップ手続の制定

(5) 新BBAパートナーシップ手続の概要

6 連邦所得課税と事業体選択

(1) 事業体選択におけるパートナーシップの所在

(2) 事業体選択と租税上のインセンティブ

◆むすび

◆はじめに

アメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）の事業経営において、「パートナーシップ（partnership）」は、法人/会社（corporations）とともに、幅広く選択されている事業体（entity）である。パートナーシップは、法人格を有し永続性を重視する会社（ゴーイングコンサーン/going concern）とは異なり、どちらかといえば、事業目的の終了に伴い、容易に解散できる事業体として活用されている。また、パートナーシップは、所有と経営が一体化し、パススルー課税が認められる事業体であり、かつパートナー間での合意により損益を配賦できるなど柔軟性（flexibility）のあることが好まれる理由でもある。

ひとくちにパートナーシップといっても、この事業体法制は各州法によることになっていることから、法制の詳細は州により異なる。ただ、今日、ルイジアナ州を除くすべての州（ワシントン D.C.等を含む。以下同じ。）において、改正統一パートナーシップ法（RUPA=Revised Uniform Partnership Act¹⁾）に準拠してパートナーシップ法を制定している²⁾。このことから、パートナーシッ

1) See, Uniform Partnership Act (1997). 一般に「RUPA=Revised Uniform Partnership Act」と呼ばれる。

2) パートナーシップには、大きく分けると、ジェネラルパートナーシップ（GP=general partnership）とリミテッド・パートナーシップ（LPS=limited partnership）がある。GPは、その構成員であるパートナー全員が経営を担い無限責任を負う事業体である。これに対してLPSは、1人の経営を担い無限責任を負うパートナーと1人以上の経営に参加しない有限責任のパートナーからなる事業体である。有限責任パートナーは

づ法制の基本的な骨格は全米的にはほぼ統一されていると考えてよい。

「パートナーシップ」とは、本来、私法上の概念である。RUPAは、パートナーシップを、「2人以上の者が共同所有者として営利事業を行うための組成された社団 (an association of two or more persons to carry on as co-owners a business for profit formed)」であると定義する (101条6項)。連邦税法/内国歳入法典 (IRC=Internal Revenue Code) は、「パートナーシップ課税」にあたっては、こうした私法上の定義を借用・考慮に入れたうえで、税法独自の定義をしているものと解される³⁾。

パートナーシップにかかる連邦税制は、1954年にはじめて導入された。パートナーシップやパートナーにかかる具体的な所得課税取扱いについては、連邦税法/内国歳入法典 (IRC) のサブタイトルA、チャプター1、サブチャプターK[パートナーおよびパートナーシップ (Partners and Partnerships)] (IRC701条~761条)、ならびにこれらの条項のもとで発遣される財務省規則 (Treasury Regulations) などに盛られている⁴⁾。アメリカの課税実務では、パートナーシッ

資本を提供し、持分主として存在することになる。改正統一パートナーシップ法 (RUPA) によると、パートナーシップを組成した場合、所在州の権限ある当局で登録するように求められるとともに、事業を行う州毎の届出も必要とされる。パートナーシップの損益は、各パートナーの出資 (現金・現物資産・労務など) 持分額を基準の分配/配賦される必要はなく、パートナーシップ契約に定める特段の合意に基づき、分配割合比率 (distributive share ratio) に応じて柔軟に配賦 (パススルー) することができる。See, Walter D. Schwidetzky & Fred B. Brown, *Understanding Taxation of Business Entities* (LexisNexis, 2015) Part I. なお、わが国にも、GPに匹敵するような民法上の組合 (667条~688条)、そしてLPSに匹敵するような商法上の匿名組合 (535条~542条) や有限責任事業組合契約に関する法律に基づき組成される投資事業有限責任組合などの仕組みがある。

- 3) パートナーシップが有効に存続するためには、2人以上のパートナーが必要である (財務省規則 301.7701-2(a),(c)(1))。
- 4) アメリカのパートナーシップ課税の沿革について詳しくは、Bradley T. Borden, "Aggregate-Plus Theory of Partnership Taxation," 43 Ga. L. Rev. 717 (2009). また、アメリカのパートナーシップ課税制度についての邦文による研究としては、伊藤公

ブ税制のことを「サブチャプターK(Subchapter K)」税制と呼んでいる⁵⁾。パートナーシップの事業体を選択したさまざまなビジネス⁶⁾がサブチャプターK税

哉『アメリカ連邦税制〔第5版〕〕第VII(中央経済社、2013年)、税理士法人プライスウォーターハウスクーパーズ「諸外国のパートナーシップ税制に関する調査研究」(PWC、2012年)、白木康晴「外国事業体をめぐる課税上の問題について：アメリカのリミテッド・パートナーシップを中心に」税大ジャーナル 15号(2010年)、高橋裕介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』(清文社、2008年)、須田徹『米国のパートナーシップ』(中央経済社、2004年)、金子宏編「パートナーシップの課税問題」日税研論集44号(2000年)収録の各論文、平野嘉秋『パートナーシップの法務と税務』(税務研究会、1994年)などを参照。

- 5) この点、わが国の所得税法や法人税法においては、任意組合にかかる課税取扱上の明確な規定がない。わずかに、税務通達において組合が稼得した所得は、組合(パートナーシップ)自体には課税せず、組合員(パートナー)に課税すると規定に留まる(所得税基本通達36・37共-19の2および20、法人税基本通達14-1-1、1の2および2。また、租税特別措置法(法人税関係)通達62の3(6)-1参照)。営利事業体としては「個人」か「法人」の選択が常識であるとみての税制なのかも知れない。しかし、現実には、合弁事業(ジョイントベンチャー)、合同企業体などの名称で「任意組合(パートナーシップ)」が幅広く選択されている。組合(パートナーシップ)課税取扱いが税制の枠外に放置されている感が否めない。わが国の組合課税制度は未整備で、連邦税法(IRC)にサブチャプターK(Subchapter K)税制が導入される以前のアメリカと似通った状態にあるといっても過言ではない。
- 6) わが国の場合、例えば弁護士法や税理士法などを見てみても、事業体としては個人か法人より選択ができない。これに対して、アメリカをはじめとして多くの欧米諸国では、事業体としてはパートナーシップ(任意組合)やビジネストラストなどの選択も可能である。むしろ、専門職の組織化には、パートナーシップ(任意組合)のようなパススルー課税のできる事業体選択が一般的である。この背景には、これらの諸国では、事業体選択は“私法”に基づき、弁護士法や税理士法などの“業法”では事業体選択を狭めない政策を採っていることがある。事業体選択は政府が決めて当たり前であるとし異論を差し挟まないわが国専門職・企業人の意識と、事業体選択は各企業が決めて当たり前とするグローバルな諸外国の専門職・企業人意識の間には、大きな乖離がみられる。わが国では、任意組合の事業体をベースとした“収支共同法律事務所”などの組成、さらには、弁護士や税理士、公認会計士など異業種が収支を

制のもとで納税事務を処理している。

また、連邦税法 (IRC) は、パートナーシップやパートナーに特有の行政調整、すなわち税務調査手続や課税所得の査定手続、徴収手続、さらには争訟手続などの租税手続 (以下「パートナーシップ租税手続」ともいう。) を置いている。これらは、連邦税法 (IRC) の6046条のAおよび6221条ないし6232条に盛られている⁷⁾。

共にした「総合的法律経済関係事務所」の設置は必ずしも容易でない実情にある。しかし、世界に目を向ければ、いまやMDP(multidisciplinary partnership, multidisciplinary practices) の興隆が著しい。MDPの「multi」は「多様、異業種間」、「disciplinary」は「規律、専門職倫理」を意味する。つまり、MDPは、倫理基準の異なる多様な専門職が一堂に会して「ワン・ストップ・サービス」業務をおこなう、「異士業収支共同事務所」、「異士業共同任意組合」を指す。前記「総合的法律経済関係事務所」にあたる。石村耕治編『現在税法入門塾〔第8版〕』(清文社、2016年) 201頁以下参照。See, Edward S. Adams, “Rethinking the Law Firm Organizational Form and Capitalization Structure,” 78 Mo. L. Rev. 777 (2013); Ryan S. Christensen, “Roosters in the Henhouse? How Attorney--Accountant Partnerships Would Benefit Consumers and Corporate Clients,” 37 Iowa J. Corp. L. 911 (2012); Katherine L. Harrison, “Multidisciplinary Practices: Changing the Global of the Legal Profession,” 21 U. Pa. J. Int'l Econ. L. 879 (2000); Corinne N. Lalli, “Multidisciplinary Practices: The Ultimate Department Store for Professionals,” 17 St. John's J.L. Comm. 283 (2003).

- 7) ちなみに、連邦税法 (IRC) は、ある事業体 (entity) が、法人/会社であるのか、パートナーシップであるのかにすみ分けて課税取扱いをする。州パートナーシップ法上のパートナーシップであっても、IRC7701条a項3号にいう「社団/アソシエーション (association)」にあてはまると、その事業体は、法人としての課税取扱いを受ける。また、仮にその事業体が社団/アソシエーションではないとしてもIRC 7704条a項に規定する「公に取引されるパートナーシップ (PTP=publicly traded partnership)」にあてはまれば、法人としての課税取扱いを受ける。ある事業体が法人/会社あるいはパートナーシップとして課税取扱いをさらに明確にするため、連邦財務省は、1960年にキントナー規則 (Kintner Regulations) を導入した。キントナー規則は、United States v. Kintner[216 F.2d 418 (9th Cir. 1954)] 事件判決などにに基づき連邦財務省が考案し、1960年に発出した事業体課税分類ルール (entity tax classification

1 連邦パートナーシップ課税法制の構造

アメリカにおいて、パートナーシップやパートナーに対してどのように所得課税を行うべきかについて、学問的には、「事業体擬制説 (aggregate theory/aggregate approach)」と「事業体実在説 (entity theory/entity approach)」の考え方がある。

連邦パートナーシップ課税法制、すなわちサブチャプターK税制は、事業体擬制説の考えに基づいて構築されている。このことから、例えば、パートナーがパートナーシップに対し資本資産（現物）出資をしたとする。この場合、当該資産の含み損益はそのままパートナーシップに移転する。そして、後にパートナーシップが当該資産を処分したときに、出資時の含み損益はパートナーシップの関連項目に算入され、各パートナーに配賦され、各パートナーは確定

rules) である。法人該当性の判断基準として次の6要件をあげた。すなわち、①従業者の存在、②事業を営みかつ利得を分配する目的、③永続性、④集中的経営管理、⑤持分の譲渡性、⑥有限責任。これらのうち、①および②の要件を充たすが、残り4要件のうち2以上の要件を欠ける事業体は、これをパートナーシップとして課税するとするルールである。See, Victor E. Fleischer, "If It Looks Like a Duck: Corporate Resemblance and Check-the-box Elective Tax Classification," 96 Colum. L. Rev. 518 (1996).この事業体課税分類ルールは、基本的には、社団 (association) としての実体を有するかどうかを判定基準とするものである。この規則の発遣により、法人格の有無の判定基準の明確化、不当な租税回避目的での事業体選択のコントロールなどの面では一定の効果が上がった。しかし、この規則により、逆に課税庁は煩雑な線引き事務と争訟への対応に忙殺されることになる。一方、ビジネス第一であるはずの企業も、事業活動よりもコンプライアンスの重荷に苦悩するようになっていた。ビジネス界からは、納税者にフレンドリーな手続実現に向けた制度改革の求めが次第に強くなっていった。こうした求めに呼応するかたちで、財務省/IRSは、1997年1月1日から、規制緩和の精神にたち、チェック・ザ・ボックス・ルール (CTB = Check-the-box rule) を導入した。これにより、法人課税か出資者/持分課税かの選択は、原則として納税者にゆだねることになった。

申告をして所得課税を受けるという構図にある。

このように、事業体擬制説の考え方を反映したサブチャプターK税制では、パートナーシップは、原則として納税主体 (taxable entity) にはならない。しかし、一方では、サブチャプターK税制に事業体実在説の考え方も採り入れている。例えば、パートナーシップは、会計方法をパートナーとは独立して選択でき、かつ課税所得も独立して算定する (IRC 703条)。さらに、パートナーシップの所得 (income)、利得 (gains)、損失 (losses)、所得控除 (deductions)、税額控除 (credits) (俗にパートナーシップの課税項目を総称して「IGLDC」ともいう。) などの①個別列挙項目 (separately state items) や②非個別列挙項目 (nonseparately stated items/ordinary items) にかかる情報申告書 (information return: return of partnership income) も独自に作成し、提出することになっている (IRC 6031条)。すなわち、パートナーシップは、各年の決算終了後、連邦パートナーシップ所得の情報申告書である様式1065 [Form 1065: 連邦パートナーシップ所得の申告書 (Form 1065: U.S. Return of Partnership Income)] を作成したうえで、連邦課税庁 (IRS) に提出するように求められる。もっとも、様式1065は、情報申告書 (information return) であり、納税申告書 (tax return) ではないことから、税金の計算は行わない。

パートナーシップの所得 (income)、利得 (gains)、損失 (losses)、所得控除 (deductions)、税額控除 (credits) [IGLDC] などの各項目は、「分配割当額 (distributive share)」として各パートナーに配賦 (パススルー/pass through) され、パートナー段階で課税される。IGLDCなどの各項目 (損益) の「分配割当額 (distributive share)」を決定することと、それらを「配賦する (allocate)」ことは、ほぼ同じ意味である。ただ、実際の「分配 (distribution/IRC 731条)」と「分配割当額 (distributive share/IRC 704条)」とは別物である。分配割当額は、原則としてパートナーシップ契約による (IRC 704 条a項)。パートナーシップ契約に分配割合/配賦の定めがない、またはパートナーシップ契約によるIGLDCなどの各項目 (損益) の配賦が「実質的な経済的効果 (substantial economic effect)」が伴っていない場合には、例外的に、連邦課税庁 (内国歳入庁/IRS=Internal Revenue Service) は、パートナーシップのパートナー持

分 (partner's interest in the partnership) に基づいて、損益の再配賦、課税処分をすることができる (IRC 704条b項)。

パートナーシップは、パートナー側での課税・納税申告を容易にするために各パートナーに対して、損益などを記載した別表K-1 [パートナーの所得、所得控除、税額控除等分配割当表 (Schedule K-1: Partner's Share of Income, Deductions, Credits, etc.)] を交付するように義務づけられている。

各パートナーは、各項目が現実配賦されたかどうかにかかわらず、パートナーシップ契約 (partnership agreement) に記載された分配割当額 (distributive share) に応じて配賦を受けたものとして課税を受ける。パートナーが個人であれば、配賦額を様式1040 [連邦個人所得税申告書 (Form 1040 : U.S. Individual Income Tax Return)] に転記し、税額を計算したうえで確定申告をすることになる。一方、パートナーが法人であれば、配賦額を様式1120 [連邦法人所得税申告書 (Form 1120 : U.S. Corporation Income Tax Return)] に転記し、税額を計算したうえで連邦課税庁 (IRS) に確定申告をすることになる。

アメリカ連邦パートナーシップ課税とわが国の任意組合課税 (組合課税) の制度を極めておおまかに比較すると、次のとおりである。

【図表1】 パートナーシップ課税法制/任意組合課税法制の日米比較

アメリカ連邦パートナーシップ課税	日本の任意組合課税
● パートナーシップ/任意組合およびパートナー/組合員課税の典拠	
<ul style="list-style-type: none"> ・内国歳入法典 (IRC) サブチャプターKおよびそのもとで発遣された財務省規則など ・パートナーシップ課税では、学問的には、パススルー課税を認める「事業体擬制説 (aggregate theory)」とそれを認めない「事業体実在説 (entity theory)」を基軸に議論が展開されている。 	<ul style="list-style-type: none"> ・税法上の典拠なし。ただし、所得税基本通達36・37共-19の2および20、法人税基本通達14-1-1、1の2および2に加え、租税特別措置法 (法人税関係) 通達62の3(6)-1などが典拠である。
● パートナーシップ/任意組合への課税か、パススルー課税か	
<ul style="list-style-type: none"> ・パススルー課税。パートナーシップは納税主体には 	<ul style="list-style-type: none"> ・パススルー課税。任意組合

<p>ならない。パートナーが納税主体となる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・パートナーシップは情報報告書を課税庁に提出する義務がある。 	<p>は納税主体にはならない。組合員が納税主体となる。</p>
<p>●損益配賦、分配等のルール</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ・パートナーシップの損益は、原則としてパートナーシップ契約 (partnership agreement) に定める分配割当比率 (distributive share ratio) に従って、各パートナーに配賦 (パススルー) する。 ・パートナーシップへの損益の内部留保はできない。したがって、各パートナーは、損益が現実分配到されたかどうかにかかわらず、配賦された時点で認識され、申告損益に含める必要がある。 	<ul style="list-style-type: none"> ・組合員に帰属する損益の額は、組合契約等の定める分配割合に基づいて配賦する。 ・原則として、組合員の各事業年度に対応する組合事業に係る損益が組合員の各事業年度の所得に帰属する。ただし、組合事業の計算期間の終了の日の属する組合員の各事業年度に帰属させることもできる。
<p>●パートナーシップ/任意組合への出資の種類および出資時のパートナー/組合員の課税関係</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ・出資 (contribution) の種類は、現金 (cash)、現物資産 (in-kind property) および労務 (service) がある。 ・パートナーは、パートナーシップへの出資と引き換えにパートナーシップ持分 (partnership interest) を取得する。パートナーシップ持分は、性格的には資本資産 (capital asset) である。 ・現金や現物資産の出資の場合は、課税は生じない。 ・ただし、含み損益のある資産が現物出資された場合には、当該資産の譲渡時までの含み損益は出資したパートナーに、そして出資後の含み損益は各パートナーに配賦される。 ・労務の出資によりパートナーシップ持分を取得する場合には、原則として出資した労務に対して課税される。ただし、パートナーシップ持分が利益持分だけのときには、出資時の課税はない。 	<ul style="list-style-type: none"> ・出資には、現金、現物資産に加え、労務も認められる。 ・現金や現物資産の場合は、課税は生じない。 ・現物資産の出資の場合には、出資した組合員の持分となる以外の部分については、課税される。

<p>● パートナーシップ持分/組合持分の処分にかかる課税関係</p>	
<p>・ パートナーシップ持分の処分にかかる譲渡益（譲渡される持分の譲渡対価と譲渡される持分の基準価額/簿価との差額）には、原則として資本損益（capital gains and Losses）として、棚卸資産などから発生する通常損益（ordinary gains and losses）とは区別して、譲渡所得課税が行われる。</p>	<p>・ 組合財産に対する持分を譲渡したもものとして譲渡損益を認識する。</p>
<p>● 配賦規制：租税回避防止ルール</p>	
<p>《個別の配賦規制》</p>	
<p>・ 損失控除の基準価額内規制 パートナー段階での損失控除は、課税年末時点におけるパートナーシップ持分の調整基準価額に制限され、超過分は翌課税年以降に繰り越される。</p>	<p>・ 一定の組合員に対する組合損失の損金算入の規制措置がある。</p>
<p>・ 出資時の含み益、含み損の配賦適正化措置 パートナーシップに対する出資とビルトイン・ゲインやロス（出資時の含み益、含み損/built-in gain & loss）、すなわち出資時の含み益、含み損の配賦を適正化する措置である。</p>	
<p>・ 税法上の危険負担ルール（at-risk rules）適用による規制 パートナーである納税者はパートナーシップ段階で生じた損失についての控除は、原則として自己が負担した範囲に限定される。</p>	
<p>・ ノンリコース負債にかかるパートナーシップ持分の基準価額内制限 パートナーシップ負債を、リコース負債（recourse loan）とノンリコース負債（nonrecourse loan）に区分したうえで、パートナーシップ持分の基準価額にノンリコース負債を制限的に反映させるルールを定めている。</p>	
<p>・ 受動的活動関連損失の損益通算を同種の活動関連所得内に制限 経営権取得を目的としない証券投資活動/受動的活動（passive activities）のかかる損失額の損益通算を同じ受動的活動から生じた所得額内に制限する。</p>	

《包括的な配賦規制》	
<ul style="list-style-type: none"> ・ 実質的な経済効果を問う配賦規制 パートナー間での合意による損益の配賦について「実質的な経済効果 (substantial economic effect)」を問い、こうした効果を欠く場合には、課税庁 (IRS) がパートナー持分 (partner's interest) で再配賦できるとする規制である。 ・ 包括的パートナーシップ濫用規制ルール (PAAR=Partnership anti-abuse rule) 適用による 規制 連邦課税庁 (IRS) は、連邦税法 (IRC) のサブチャプターK税制の目的の合致しない方法において、パートナー全体の納税義務の実質的な減少につながるパートナーシップ取引を発見した場合、それを否認し、サブチャプターK税制の目的に沿うように組み替えて課税できるとする包括的・一般的な濫用規制措置である。 	
● 国外パートナー/国外組員へのパートナーシップ利益/組合利益の分配にかかる源泉所得課税	
<ul style="list-style-type: none"> ・ パートナーシップがアメリカ国内で取引または事業に実質的に関連する所得を有する場合、租税条約等に特段の税率の定めがあるときを除き、国外パートナーへの利益の分配時に35%の税率で源泉所得課税が行われる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 非居住者または外国法人が国内パートナーシップの組員である場合には、当該組合利益の分配時に、20%の税率で源泉所得課税が行われる。
● パートナーシップ/組合に特有の租税手続の有無	
<ul style="list-style-type: none"> ・ 内国歳入法典 (IRC) には、パートナーシップに特有の税務調査や徴収などに関する租税手続がある。 	

2 アメリカのパートナーシップ課税の理論と税制への影響

内国歳入法典 (IRC) によると、パートナーシップとは、「シンジケーション、グループ、プール、ジョイントベンチャーその他の非法人組織体で、当該組織

体を通じてまたは当該組織体によって事業活動、金融活動もしくは投資活動を直接または間接に行うものであり、税法上の法人、信託または遺産財団以外のものを含む。」と定義される（IRC 761条a項および7701条a項2号）。

すでにふれたように、パートナーシップやパートナーに対してどのように所得課税を行うべきかについて、学問的には、「事業体擬制説（aggregate theory/ aggregate approach）」と「事業体実在説（entity theory/entity approach）」の考え方がある。「事業体擬制説」とは、パートナーシップを個々のパートナーの集合体と見る考え方である。すなわち、この考え方のもとでは、パートナーシップは、導管（conduit）であり、納税主体（taxable entity）とはならず、その所得、ゲイン、損失などの各項目は、各パートナーにパススルー（path-through/配賦）され、パートナー段階で課税すべきものとされる⁸⁾。したがって、各パートナーが所得税の納税主体となる⁹⁾。これに対して、「事業体実在説」では、パートナーシップは各パートナーから独立した事業体、納税主体であるとする考え方である¹⁰⁾。

(1) 事業体擬制説に傾斜したパートナーシップ課税

サブチャプターK税制では、パートナーシップは、所得税の納税主体とはならず、パートナーが納税主体となる「事業体擬制説」に基づく課税取扱いを原則としている。この点について、連邦税法（IRC）701条は〔課税対象となる

8) 納税義務者（納税主体）とされていない非法人の事業体（business entity）であり、組織体の段階では課税せず、損益をその構成員に配賦（パススルー）し、構成員の段階で課税する方法を「パススルー課税（path-through taxation）」という。また、パススルー課税を受ける事業体を「パススルー事業体（path-through entities）」という。パートナーシップは、アメリカにおける典型的なパススルー事業体の1つである。

9) 以下、本稿では、「所得税（income tax）」とは、特に断りがない限り、連邦個人所得税（Federal individual income tax）と連邦法人所得税（Federal corporate income tax）を包摂する意味で使っている。

10) See, Andrea Monroe, "Integrity in Taxation: Rethinking Partnership Tax," 64 Ala. L. Rev. 289 (2012).

のはパートナー、パートナーシップではない (Partners, not partnership, subject to tax)] の表題で、「パートナーシップは、内国歳入法に基づいて所得税が課される主体にはならない。パートナーとして事業を営む者は、その個別の資格においてのみ所得税の納税義務を負うものとする。」と規定する (IRC 701条)。

その一方で、パートナーシップは、所得などIGLDC項目をパートナーシップ段階で決定したうえで、それらの金額を計算し、かつパートナーシップ情報申告書である様式1065 [Form 1065: 連邦パートナーシップ所得の申告書 (Form 1065 : U.S. Return of partnership income)] を提出するように求められる。これは、事業体実在説 (entity theory) 的な考え方を加味した制度と解されている。

確かに、この点に着眼すると、サブチャプターK税制は、事業体擬制説と事業体実在説と織り込んだ折衷的 (ハイブリッド) な仕組みといえなくもない。しかし、実際には、一部事業体実在説的な考え方を若干採り入れながらも、事業体擬制説に基づくパートナーシップ課税取扱いを基調とし、パートナーシップを独立した納税主体として取り扱っていない。

このような事業体擬制説に大きく傾斜する実体的なパートナーシップ課税取扱いは、効率的なパートナーシップ租税手続確立の遅れの一因にもなっていた。なぜならば、連邦課庁/内国歳入庁 (IRS) は久しく、パートナーシップにかかる税務調査などの租税手続を、納税主体となるパートナーを対象に進めざるを得なかったからである。

(2) 事業体実在説に傾斜するパートナーシップ租税手続

パートナーシップ租税手続の効率化、執行態勢が一挙に進んだのは、所得税の納税主体とならない事業体としての魅力にも大きく関係する。

パートナーシップは、パススルー課税が認められる事業体であり、かつその組成 (formation) から解散 (dissolution) までの各種手続が簡素であることから、1970年代後半から最もポピュラーな事業体としてアメリカビジネス界で幅広く選択・活用されてきた。その一方で、1970年代後半から、パートナーシッ

プは、各種節税計画 (tax saving plans)、さらには濫用的なタックスシェルター (abusive tax shelters) や租税回避スキーム (tax avoidance schemes) のツールとして活用されることが多くなり、批判的とされていった。連邦議会では、包括的パートナーシップ濫用規制ルール (PAAR=Partnership anti-abuse rule) の整備が久しく租税政策上の重い課題となっていた¹¹⁾。連邦議会は、1980年代に入り、度々税制改正を実施し、1994年にパートナーシップ契約が租税回避をねらいとしている場合租税回避を否認するためにその取引を組み替え (recast) して課税できるPAAR措置 (財務省規則 1.701-2) の導入をはかった。

他方では、税務執行面からは、パートナーシップ租税手続の整備も急がれる政策課題とされた。連邦議会は、1982年に課税の公平・財政責任法 (TEFRA(テフラ)=Tax Equality and Fiscal Responsibility Act) の名称で、年次の税制改正法を制定、施行した。これにより、パートナーシップ独自の体系的かつ統一的な行政調整、すなわち税務調査手続や課税所得の査定手続、徴収手続、争訟手続などを制度化した。これらパートナーシップ租税手続に関する条項は、IRC 6046条のAおよび6221条から6232条に盛られている。

TEFRAパートナーシップ租税手続においては、パートナーシップの組成から解散までの濫用的な租税回避への対応を含め、事業体擬制説の考えから一歩抜け出て事業体実在説の考えに傾斜するかたちでの取扱いがなされている。言い換えると、事業体擬制説を基調とするパートナーシップへの実体的な課税取扱いとは傾向を異にしている。

TEFRAパートナーシップ租税手続は、その実施から30年以上経過して、その問題点も浮き彫りになってきた¹²⁾。とりわけ、事業体擬制説と事業体実在説とが交差する形のパートナーシップ租税手続が、パートナーシップやパートナーのタックスコンプライアンス/自発的納税協力負担を重くし、かつ連邦課税庁/内国歳入庁 (IRS) の事務の効率化を阻害する要因にもなってきた。そ

11) See, Andrea Monroe, "What's in the Name: Can the Partnership Anti-Abuse Rule Really Stop Partnership Tax Abuse?," 60 Case W. Res. 401 (2010).

12) See, Peter A. Prescott, "Jumping the Shark: The Case for Repealing the TEFRA Partnership Audit Rules," 11 Fla. Tax Rev. 503 (2011).

ここで、オバマ政権は、2015年11月に現行のパートナーシップ租税手続を刷新し、効率化をはかるための税制改正を実施した。新たな手続は、2017年12月31日後（2018年1月1日以後）に始まる課税年に実施される税務調査および提出するパートナーシップ納税申告書から適用される¹³⁾。

3 連邦パートナーシップ課税法制の分析

(1) パートナーシップの組成と出資・分配

パートナーシップを組成（formation）する場合、パートナーシップ契約（partnership agreement）を締結し、各パートナーは出資（contributions）することになる。一方、パートナーシップは、出資を原資に事業活動を行い、各課税年末に決算を行い、その課税所得、ゲイン、損失などIGLD項目を決定し、パートナーシップ契約（partnership agreement）に定める分配割当比率（distributive share ratio）に従って、各パートナーに配賦（パススルー）する。配賦される損益は、パートナーシップの資本勘定（capital account）の加算または減算され、実際に配賦/分配されたかどうかにかかわらず、パートナー側で課税される。

①出資とは

「出資（contribution）」とは、パートナーシップの事業目的の実現に向けて金銭/現金（cash）現物資産（in kind property）、労務（services）を出すことである。パートナーは、出資と引き換えにパートナーシップ持分（partnership interest）を得ることになる¹⁴⁾。パートナーシップ持分は、大きく「資本持分

13) See, Kathryn Keneally, "The Repeal of the TEFRA Audit Regime and the Shift from an Aggregate to an Entity-Level Approach to Partnership Taxation," J of Tax Procedure & Procedure (February-March 2016) 37.

14) ちなみに、連邦税法（IRC）には、「パートナーシップ持分」を具体的に定義した規定は見当たらない。

(capital interest)」と「利益持分 (profit interest)」に分かれる。資本持分には、出資時に含み損益を認識しないとする「不認識ルール (non-recognition rule)」が適用になる。一方、利益持分には、出資時に不認識ルールは適用にならない。

税務面からみた場合、パートナーシップに対して金銭、現物資産、または労務が出資された場合、パートナー、パートナーシップが損益を認識することになるのかどうか、認識するときにはその金額をどのように測定するのが重い課題となる。加えて、パートナーシップの持分の出資にかかる基準価額 (basis) の金額をいかに正確に算定するかも問われてくる。

パートナーが、パートナーシップに金銭/現金を含む現物資産 (like-kind property) を出資したとする。この場合、パートナーシップおよび出資したパートナーは、不認識ルール (non-recognition rule) が適用になる。原則としてその含み損益の課税が繰り延べられる (IRC 721条a項)。すなわち、パートナーシップの側は、出資資産の基準価額 (basis) を引き継ぐことになる (IRC 723条)。また、パートナーの側は、出資と引き換えに受け取ったパートナーシップ持分を出資資産の基準価額で評価する (IRC 722条)¹⁵⁾。

一般に、パートナーシップへの出資は、現物資産の場合の方が、金銭/現金の場合に比べ、問題を生じやすい。なぜならば、パートナーとなる者が、金銭/現金で出資をする場合には、当該金額がパートナーシップ持分の基準価額 (basis) となる。これに対して、評価性資産で出資するときには、パートナーシップ持分の基準価額の決定における当該資産の価額の評価などが必ずしも容易ではないからである¹⁶⁾。

15) ちなみに、出資が、知的財産または無形資産で行われた場合には、有形資産の場合と同様に、出資時には不認識ルール (non-recognition rule) が適用になる。このことから、当該無形資産にかかるパートナーシップ持分は、それが処分されたときに認識され、実現した譲渡益 (capital gain) または譲渡損 (capital loss) が課税対象となる。

16) パートナーシップに不動産 (土地・建物) が出資された例を考えると、その評価価額割合、建物の減価償却額の配賦などがパートナーと課税庁 (IRS) との間で

パートナーが労務 (services) の出資をしたとする。この場合には、当該出資にかかるパートナーシップ持分は、利益持分 (profit interest) として取り扱われ、不認識ルール (non-recognition rule) は適用にならない。このため、個人パートナーがそれと引き換えに受け取ったパートナーシップ持分は、連邦個人所得課税上、原則として報酬 (compensation for service) として総所得 (IRC 61条a項) に算入することになる (財務省規則 1.721-1(b)(1))¹⁷⁾。

②分配とは

「分配 (distribution)」とは、資本や配賦された払戻しとして、パートナーシップからパートナーに対して実際に金銭/現金や金銭/現金以外の資産を移転することである。

パートナーシップからパートナーに対して分配が行われたとする。この場合、パートナーシップもパートナーも、課税されることはない。しかし、金銭/現金の分配を受けた場合で、その金額が分配直前のパートナーシップ持分の基準価額を超えるときには、当該超過額は、利益として課税対象となる (IRC 731条a項1号)。

(2) パートナーシップ持分の基準価額

パートナーシップ持分の基準価額 (basis) とは、次のような2つの意義を有している。

【図表2】 パートナーシップ持分の基準価額の意義

- ・パートナーシップ持分の基準価額は、パートナーシップ所得などIGLDの配賦により修正される (IRC 705条a項)。
- ・パートナーシップ持分の基準価額には、実際にパートナーが出資した金銭/現金や資産に加え、パートナーシップの負債、とりわけパートナーの配賦された「負債割当

常に争点になり得る。

17) もっとも、労務を出資し利益持分を付与された場合、役務提供時の利益持分の価値がゼロであることから、当該持分が報酬として取り扱われるとしても、現実には当該パートナーに課税されないことになる。

額 (partner's share of the partnership liabilities) が含まれる (IRC 752条a項およびb項)

①当初基準価額

パートナーシップ組成直後におけるパートナーシップ持分の基準価額、すなわち「当初基準価額 (original basis)」は、出資した資産などの種類により異なる。連邦課税 (IRC) 上、原則として、次のような課税取扱いになる。

【図表3】 主要な出資の当初基準価格

・金銭/現金を出資した場合	その金額がパートナーシップ持分の基準価額 (basis)
・現物資産を出資した場合	原則としてその出資した資産の基準価額が、パートナーシップ持分の基準価額
・労務を出資した場合	総所得に算入した金額、すなわち受領したパートナーシップ持分の公正な市場価額が、パートナーシップ持分の基準価額

②追加出資と分配

パートナーがパートナーシップ組成後に追加出資をしたとする。この場合、基準価額は、追加出資分だけ増額調整が必要になる (財務省規則 1.705-1(a)(2))。

一方、パートナーがパートナーシップから分配を受けたとする。この場合、基準価額は、その分だけ減額調整が必要になる。

③負債による調整

金融機関からの借入れ、未払額の発生などパートナーシップの負債が増加したとする。この場合、各パートナーの基準価額の調整が必要になる (法典752条a項)。一方、金融機関からの借入額の返済、未払額に減少などパートナーシップの負債が減少したとする。この場合、当該減少額分について各パートナーの基準価額の調整が必要になる (IRC 752条b項)。

パートナーシップが出資を受けた現物資産に抵当権が設定されているなど、パートナーシップがパートナーの負債を引き受けたとする。この場合、現物出資したパートナーのパートナーシップ持分の調整が必要になる。税務実務上、当該パートナーは、負債相当額をパートナーシップから金銭/現金による分配

を受けたものとして取り扱われる。

④パートナーシップから配賦される損益等の調整

パートナーシップからパートナーに所得、利得、損失および控除などIGLDC項目(損益)の金額が配賦/パススルーされたとする。この場合、パートナーシップ持分の基準価額を調整する必要がある。

⑤基準価額の確定

パートナーシップ持分の基準価額の算定は、原則として各課税年末に行われる。ただし、パートナーがパートナーシップ持分を処分した場合には、その処分日における基準価額を算定することになる。

(3) パートナーシップ持分の処分

パートナーシップ持分の処分(disposition of partner's interest/disposition of partnership interest)とは、パートナーの持分(partner's interest)に影響を及ぼす各種の取引を指す。主な取引類型をあげると次のとおりである。

【図表4】 パートナーシップ持分の処分の類型

- ・パートナー持分の譲渡 (sales of the partner's interest)
- ・パートナー持分の交換 (exchange of the partner's interest)¹⁸⁾
- ・パートナー持分の脱退 (by retirement of the partner's interest)
- ・死亡に伴う移転 (a transfer by reason of death)¹⁹⁾、

18) IRC1031条a項1号は、事業用または投資用に保有する資産を等価交換 (like-kind) した場合に損益を認識しない課税取扱いをする。しかし、パートナーシップ持分交換については、この取扱いを適用除外にしているようにみえる (IRC 1031条a項2号)。

19) 個人パートナーが死亡した場合、州のパートナーシップ法により、その法的な取扱いは異なる。しかし、連邦税法 (IRC) 上は、パートナーの死亡によりパートナーシップは解散することはない (IRC 708条a項)。また、原則として、故人のパートナーシップ持分は、処分または清算分配によるパートナーの脱退と同様に扱うことになる。パートナーシップ契約がゆるせば、遺産財団 (estate) または相続人がパー

- ・ パートナーの離婚に伴う移転 (a transfer by reason of the partner who gets divorced)²⁰⁾、または、
- ・ パートナーシップの清算 (by liquidation of the partnership)

すでにふれたように、連邦のパートナーシップ課税制度、すなわちサブチャプターK税制は、事業体擬制説と事業体実在説の双方の考え方を採り入れたハイブリッド・コンセプトのもとで構築されている。こうしたコンセプトのもと、パートナーシップにおけるパートナー持分は、ある場面ではパートナーシップの集合的な資産として取り扱われ、また別の場面では各パートナーの個別的な資産のように取り扱われる。また、パートナーシップ持分の処分については、パートナーシップ契約に記載されている内容によっても大きな影響を受ける。さらに、州のパートナーシップ法が、それぞれの処分類型について、どのような規制を掛けているかも問われてくる。

労務の出資以外、つまり金銭/現金や現物資産の出資に伴いパートナーが取得したパートナーシップ持分は、性格的には資本資産 (capital assets) である。資本持分 (capital interest) の性格を有するパートナーシップ持分の処分にかかる課税取扱いにおいて、当該パートナーシップ持分は、事業体実在説的な視角から、パートナーシップから独立したパートナーの資本資産として取り扱われる。また、パートナーの側での課税取扱いにおいては、適用される基準価額、処分される持分の保有期間 (1年未満か、1年以上か)、利得 (ゲイン) の性格などの決定においては、資産の譲渡にかかる通常の課税原則が幅広く適用される (IRC 741条、財務省規則 11.741-1(a))²¹⁾。ただし、パートナーシップが

トナーになることもできる。ただし、パートナーシップが有効に存続するためには、2人以上のパートナーが必要である (財務省規則 301.7701-2(a),(c)(1))。

- 20) 連邦税法 (IRC) 上、離婚に伴うパートナーの配偶者へのパートナーシップ持分の移転は、原則として損益を認識しない (IRC 1041条a項およびc項)。ただし、州のパートナーシップ法および州の身分法に基づく婚姻財産の分割ルール、パートナーシップ契約などが当該移転を認めている場合に限る。
- 21) See, Daniel L. Simmons, "The Tax Consequences of Partnership Break-Ups: A Primer on Partnership Sales and Liquidations," 66 Tax Law. 653 (2013).

有する未実現債権や棚卸資産にかかる実現された含み損益については、事業体実在説的な視角から、所得課税上、通常損益として取り扱われる。

①実現損益の計算

パートナーシップのパートナーが、第三者（他のパートナーを含む。）に、自己のパートナーシップ持分を売却するなどの処分をしたとする。この場合、その持分の処分にかかる取引から認識される損益を「資本損益（capital gains and losses）」と呼ぶ（IRC 1222条）。資本損益は、棚卸資産・事業用の固定資産・事業上の受取債権などのかかる「通常損益（ordinary gains and losses）」（IRC 64条および65条）とは別途の課税取扱いを受ける。パートナーシップ持分の処分の損益の計算は、一般の資産を処分した場合と同様に、実現総額から対応するパートナーシップ持分の調整基準価格（adjusted basis）を差し引くことで行われる（IRC 1001条）。

ちなみに、パートナーが、パートナーシップ持分の処分により、パートナーシップの負債から解放されることになったとする。この場合には、その金額も実現総額、調整基準価額に含まなければならない（IRC 752条b項）。

②未実現未収金および棚卸資産の特例

労務の出資の見返りに取得した利益持分（profit interest）を除き、パートナーシップ持分は、性格的には、一般に資本持分（capital interest）、資本資産（capital assets）である。このことから、パートナーが第三者（他のパートナーを含む。）にパートナーシップ持分を譲渡または交換するなど処分をした場合には、資本損益（キャピタルゲインまたはロス）を認識することになる（IRC 741条）。ただし、パートナーシップが有する未実現債権（unrealized receivables）や棚卸資産項目（inventory items）から実現された金額については、通常損益として認識することになる（IRC 724条a項）。

(4) パートナーシップからの分配

すでにふれたように、パートナーシップからの「分配（partnership

distribution)」とは、資本や配賦された払戻しとして、パートナーシップからパートナーに対して実際に金銭/現金や金銭/現金以外の資産を移転することをさす。

パートナーは、パートナーシップから分配 (distribution) を受けたとしても、原則として損益を認識することはない (IRC 731条a項)。したがって、原則として所得税は課されない。一方、この場合、パートナーシップの側でも損益は認識されない (IRC 731条b項)。したがって、原則として所得税は課されない。

しかし、金銭/現金の分配を受けた場合で、その金額が分配直前のパートナーシップ持分の基準価格を超えるときには、当該超過額は、課税対象となる (IRC 731条a項1号)。

(5) パートナーシップの終了/解散

パートナーシップは合意により (voluntarily) 終了/解散できる。その他に、連邦税法 (IRC) によると、パートナーシップは、次の事由にあてはまる場合に、強制的 (involuntarily) に、課税年末を待たずに解散/終了する (terminating a partnership) ことになる (IRC 708条b項1号)。

【図表5】 主なパートナーシップの強制的終了/解散事由

- | | |
|----------------|--|
| ・活動の停止 | パートナーが事業活動、経済取引 (投資活動等) を終了し、もはや継続していない場合 (IRC 708条b項1号A、財務省規則 1.708-1(b)(1)) |
| ・持分の処分 | 過去12か月以内にパートナーシップ持分 (資本および利益權益双方) の50%以上が処分された場合 (IRC 708条b項1号B) |
| ・パートナーの数が法定数以下 | パートナーの数が法定数の2人を下回った場合。ただし、パートナーの死亡により遺産財団 (estate) または相続人が参加を継続するときを除く (財務省規則 1.708-1(b)(1)(i))。 |

4 パートナーシップおよびパートナーの税務申告

すでにふれたように、連邦税法 (IRC) 上、パートナーシップは納税主体 (taxable entity) にはならない。パートナーシップの所得、ゲイン、損失な

どIGLDC項目(損益)は、各パートナーに配賦(パススルー)され、パートナー段階で課税される。つまり、パートナーシップの損益は、原則としてその分配割合/配賦割合(損益分配割合)に基づいてパートナーに帰属し、そのパートナーは、帰属したパートナーシップの損益を他の源泉から生じた損益を合算して申告することになる。

(1) パートナーシップに求められる情報申告

連邦税法(IRC)は、パートナーシップ自体には納税申告書(tax return)を提出するように求めている。しかし、パートナーシップは、情報申告書(information return)の提出を求めている。

連邦税法(IRC)は、パートナーシップに対して、総所得金額や損失額、所得控除額、税額控除額などIGLDC項目、各パートナーの持分損益などを記載した年次のパートナーシップ情報申告書様式1065〔連邦パートナーシップ所得の申告書(Form 1065: U.S. Return of partnership income)〕を提出するように求める(IRC 6031条、6231条a項1号A)²²⁾。なお、様式1065は、当該課税年に課税所得がない場合には提出する必要はない(財務省規則 1.6031(a)-1(a)3(i))。

この様式1065(Form 1065)は、情報申告書(information return)であり、納税申告書(tax return)ではないので、税金の計算は行わない。

22) パートナーシップにかかる所得課税の基本的な取扱いについて詳しくは、See, IRS, Publication 541: Partnerships (Rev. January 2016).

【図表6】 様式1065〔連邦パートナーシップ所得申告書(5頁中1頁目)〕

1065		U.S. Return of Partnership Income		OMB No. 1545-0023	
Form 1065 Department of the Treasury Internal Revenue Service		For calendar year 2015, or tax year beginning _____, 2015, ending _____, 20____		2015	
Information about Form 1065 and its separate instructions is at www.irs.gov/form1065 .					
A Principal business address		Name of partnership		D Employer identification number	
B Principal product or service		Type or Print		E Date business started	
C Business code number		City or town, state or province, country, and ZIP or foreign postal code		F Total assets (see the instructions)	
G Check applicable boxes: (1) <input type="checkbox"/> Initial return (2) <input type="checkbox"/> Final return (3) <input type="checkbox"/> Name change (4) <input type="checkbox"/> Address change (5) <input type="checkbox"/> Amended return		H Check accounting method: (1) <input type="checkbox"/> Cash (2) <input type="checkbox"/> Accrual (3) <input type="checkbox"/> Other (specify) ▶		I Number of Schedules K-1. Attach one for each person who was a partner at any time during the tax year ▶	
J Check if Schedules C and M-3 are attached <input type="checkbox"/>		Caution. Include only trade or business income and expenses on lines 1a through 22 below. See the instructions for more information.			
Income	1a	Gross receipts or sales	1a		
	b	Returns and allowances	1b		
	c	Balance. Subtract line 1b from line 1a	1c		
	2	Cost of goods sold (attach Form 1125-A)			
	3	Gross profit. Subtract line 2 from line 1c	3		
	4	Ordinary income (loss) from other partnerships, estates, and trusts (attach statement)	4		
	5	Net farm profit (loss) (attach Schedule F (Form 1040))	5		
	6	Net gain (loss) from Form 4797, Part II, line 17 (attach Form 4797)	6		
	7	Other income (loss) (attach statement)	7		
	8	Total income (loss). Combine lines 3 through 7	8		
Deductions (see the instructions for limitations)	9	Salaries and wages (other than to partners) (less employment credits)	9		
	10	Guaranteed payments to partners	10		
	11	Repairs and maintenance	11		
	12	Bad debts	12		
	13	Rent	13		
	14	Taxes and licenses	14		
	15	Interest	15		
	16a	Depreciation (if required, attach Form 4562)	16a		
	b	Less depreciation reported on Form 1125-A and elsewhere on return	16b		
	17	Depletion (Do not deduct oil and gas depletion)	17		
18	Retirement plans, etc.	18			
19	Employee benefit programs	19			
20	Other deductions (attach statement)	20			
21	Total deductions. Add the amounts shown in the far right column for lines 9 through 20	21			
22	Ordinary business income (loss). Subtract line 21 from line 8	22			
Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return, including accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, it is true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than general partner or limited liability company member manager) is based on all information of which preparer has any knowledge.					
Sign Here		Signature of general partner or limited liability company member manager		Date	
Paid Preparer Use Only		Print type preparer's name		Preparer's signature	
		Preparer's name ▶		Date	
		Preparer's address ▶		Check <input type="checkbox"/> if self-certified	
				Preparer's EIN ▶	
				Phone no.	
				Form 1065 (2015)	

(2) 情報申告書の期限および提出先

パートナーシップの課税年は、納税者となるパートナーと同様である（IRC 706条b項1号A、財務省規則 1.706-1(b)(1)(i)）。パートナーシップの情報申告書である様式1065〔連邦パートナーシップ所得の申告書（Form 1065：U.S. Return of partnership income）〕の提出期限は、暦年課税（IRC 444条d項）を採っている場合は翌年の4月15日、事業年度（IRC 444条e項）を採っている場合は、その終了から4か月目の15日までである（財務省規則 1.6031(a)-1(e)）²³⁾。ただし、情報申告期限の延長は、IRSに、様式7004〔一定の事業所得税、情報その他の申告書の提出期限に自動延長申請書（Form 7004：Application

23) 2015年12月31日後（2016年1月1日以後）からは期限は3か月目の15日である。

for Automatic Extension of Time To File Certain Business Income Tax, Information, and Other Returns] を提出すると5か月間(ただし、2015年12月31日後(2016年1月1日以後)申告については6か月間)自動延長が認められる(財務省規則1.6081-2)。

パートナーシップが、正当な事由がないにもかかわらず、期限内に様式1065を提出しない場合には、当該課税年のいかなる期間においてもパートナーであった者1人当たり1か月195ドル(+インフレ調整加算率)で計算した額の制裁が課される(IRC 6698条)。

パートナーシップに対しては、パススルー(pass-through)課税が行われることから、パートナーシップ自体は納税主体(taxable entity)とならない。

パートナーシップに関する課税事務は、IRSの大企業・国際局(LB&L)または小規模企業・自営業局(SB/SE)が所管する。したがって、パートナーシップは、各課税年に様式1065〔連邦パートナーシップ所得の申告書(Form 1065: U.S. Return of partnership income)〕をIRSオグデン(Ogden)キャンパスの申告処理センターに郵送または電子申告するように求められる²⁴⁾。

(3) パートナーへの別表K-1の交付

一方、パートナーシップは、各パートナーに対して、損益配賦、分配割合額などが記載された別表K-1〔パートナーの所得、所得控除、税額控除等の分配割当表(Schedule K-1: Partner's Share of Income, Deductions, Credits, etc.)〕を交付するように求められる(暫定財務省規則1.6031(b)-1T(a)、Revenue Procedure 2012-17)。

パートナーシップは、各パートナーに対して別表K-1を交付しない場合には、制裁を課される(IRC 6722条)。

24) See, IRS Office of Research, Publication 6186 Calendar Year Return Projections for the United States and IRS Campuses (2015 Update).

【図表7】 別表K-1〔パートナーの所得、所得控除、税額控除等の分配割当表〕

Schedule K-1 (Form 1065)		2016		Form 1065 OMB No. 1545-0045			
Disqualified filer (see instructions) For calendar year 2016, or tax year beginning on 2016 Internal Revenue Service		<input type="checkbox"/> Part 1 <input type="checkbox"/> Part 2 <input type="checkbox"/> Part 3 <input type="checkbox"/> Part 4 <input type="checkbox"/> Part 5 <input type="checkbox"/> Part 6 <input type="checkbox"/> Part 7 <input type="checkbox"/> Part 8 <input type="checkbox"/> Part 9 <input type="checkbox"/> Part 10 <input type="checkbox"/> Part 11 <input type="checkbox"/> Part 12 <input type="checkbox"/> Part 13 <input type="checkbox"/> Part 14 <input type="checkbox"/> Part 15 <input type="checkbox"/> Part 16 <input type="checkbox"/> Part 17 <input type="checkbox"/> Part 18 <input type="checkbox"/> Part 19 <input type="checkbox"/> Part 20 <input type="checkbox"/> Part 21 <input type="checkbox"/> Part 22 <input type="checkbox"/> Part 23 <input type="checkbox"/> Part 24 <input type="checkbox"/> Part 25 <input type="checkbox"/> Part 26 <input type="checkbox"/> Part 27 <input type="checkbox"/> Part 28 <input type="checkbox"/> Part 29 <input type="checkbox"/> Part 30 <input type="checkbox"/> Part 31 <input type="checkbox"/> Part 32 <input type="checkbox"/> Part 33 <input type="checkbox"/> Part 34 <input type="checkbox"/> Part 35 <input type="checkbox"/> Part 36 <input type="checkbox"/> Part 37 <input type="checkbox"/> Part 38 <input type="checkbox"/> Part 39 <input type="checkbox"/> Part 40 <input type="checkbox"/> Part 41 <input type="checkbox"/> Part 42 <input type="checkbox"/> Part 43 <input type="checkbox"/> Part 44 <input type="checkbox"/> Part 45 <input type="checkbox"/> Part 46 <input type="checkbox"/> Part 47 <input type="checkbox"/> Part 48 <input type="checkbox"/> Part 49 <input type="checkbox"/> Part 50 <input type="checkbox"/> Part 51 <input type="checkbox"/> Part 52 <input type="checkbox"/> Part 53 <input type="checkbox"/> Part 54 <input type="checkbox"/> Part 55 <input type="checkbox"/> Part 56 <input type="checkbox"/> Part 57 <input type="checkbox"/> Part 58 <input type="checkbox"/> Part 59 <input type="checkbox"/> Part 60 <input type="checkbox"/> Part 61 <input type="checkbox"/> Part 62 <input type="checkbox"/> Part 63 <input type="checkbox"/> Part 64 <input type="checkbox"/> Part 65 <input type="checkbox"/> Part 66 <input type="checkbox"/> Part 67 <input type="checkbox"/> Part 68 <input type="checkbox"/> Part 69 <input type="checkbox"/> Part 70 <input type="checkbox"/> Part 71 <input type="checkbox"/> Part 72 <input type="checkbox"/> Part 73 <input type="checkbox"/> Part 74 <input type="checkbox"/> Part 75 <input type="checkbox"/> Part 76 <input type="checkbox"/> Part 77 <input type="checkbox"/> Part 78 <input type="checkbox"/> Part 79 <input type="checkbox"/> Part 80 <input type="checkbox"/> Part 81 <input type="checkbox"/> Part 82 <input type="checkbox"/> Part 83 <input type="checkbox"/> Part 84 <input type="checkbox"/> Part 85 <input type="checkbox"/> Part 86 <input type="checkbox"/> Part 87 <input type="checkbox"/> Part 88 <input type="checkbox"/> Part 89 <input type="checkbox"/> Part 90 <input type="checkbox"/> Part 91 <input type="checkbox"/> Part 92 <input type="checkbox"/> Part 93 <input type="checkbox"/> Part 94 <input type="checkbox"/> Part 95 <input type="checkbox"/> Part 96 <input type="checkbox"/> Part 97 <input type="checkbox"/> Part 98 <input type="checkbox"/> Part 99 <input type="checkbox"/> Part 100		Part 1 Information About the Partnership 1 Partnership's complete distribution number 2 Partnership's name, address, city, state, and ZIP code 3 EIN (Enter where partnership first return) 4 Check if this is a publicly traded partnership (PTP)		Part 2 Information About the Partner 5 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 6 Partner's identifying number 7 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 8 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 9 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 10 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 11 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 12 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 13 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 14 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 15 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 16 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 17 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 18 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 19 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 20 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 21 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 22 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 23 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 24 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 25 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 26 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 27 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 28 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 29 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 30 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 31 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 32 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 33 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 34 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 35 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 36 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 37 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 38 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 39 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 40 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 41 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 42 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 43 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 44 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 45 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 46 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 47 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 48 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 49 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 50 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 51 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 52 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 53 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 54 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 55 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 56 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 57 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 58 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 59 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 60 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 61 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 62 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 63 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 64 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 65 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 66 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 67 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 68 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 69 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 70 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 71 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 72 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 73 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 74 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 75 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 76 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 77 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 78 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 79 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 80 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 81 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 82 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 83 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 84 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 85 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 86 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 87 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 88 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 89 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 90 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 91 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 92 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 93 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 94 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 95 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 96 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 97 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 98 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 99 Partner's name, address, city, state, and ZIP code 100 Partner's name, address, city, state, and ZIP code	

(4) パートナーシップの所得その他項目のパススルー

すでにふれたように、連邦税法（IRC）は、パートナーシップを独立した納税主体としては取り扱っていない。すなわち、各パートナーの集合体（aggregate）として取り扱っている。このため、パートナーシップの所得その他項目は、パススルー（配賦）され、各パートナーに帰属し、パートナー自身が稼得したもとして取り扱われる。

パートナーシップにおけるIGLDC項目（所得（income）、利得（gain）、損失（loss）、所得控除（deductions）、税額控除（credits））は、所得税の計算にあたり、①特別の特性/属性を持つ個別報告項目（separate reporting of partnership items）と、それ以外の②非個別報告項目（non-separate reporting of partnership items/ordinary items）に分別される。

①特別の特性/属性を持つ個別報告項目の配賦

最初に、所得税の計算にあたり、特別の特性/属性を持つ個別報告項目（separate reporting of partnership items）については、その特性/属性を失

うことがないような形でパートナーに配賦（パススルー）される（IRC 703条a項1号）。

個別報告項目としては、例えば、公益寄附金（charitable contributions）をあげることができる。公益寄附金は、納税者である各パートナーにより支出金額が異なる。パートナーシップが支出した公益寄附金は、そのままパートナーに配賦（パススルー）され、パートナー自身が適格公益団体（qualified charitable organizations）に寄附したものとみなして、各パートナーの側で具体的な税務処理が行われる。

例えば、個人であるパートナーが項目別控除/実額控除（itemized deduction）を選択しており、現金で、連邦税法（IRC）上の公益増進団体（public charities）（IRC501条c項3号）の1つである私立大学へ寄附金を支出したとする。この場合、当該個人は、調整総所得金額（AGI）の50%を限度として、所得控除ができる。これに対して、同様の寄附をした個人であるパートナーが標準控除（standard deduction）を選択している場合には、寄附金控除は認められない。他方、パートナーが法人の場合で、同様の寄附金を支出したときには、修正課税所得の10%を限度に控除することが認められる。

内国歳入法典（IRC）は、個別報告項目として、次のようなものを列挙する（IRC 702条a項）。

【図表8】 個別報告項目一覧

- ・短期（1年未満）の資本利得および損失（1号）
 - ・長期（1年以上）の資本利得および損失（2号）
 - ・IRC 1231条に規定される資産（事業または取引および強制換価の対象となる一定の資産）の処分にかかる資本利得および損失（3号）
 - ・IRC170条3項に定義される公益寄附金（4号）
 - ・受取配当金（受取配当控除の対象となるもの。5号）
 - ・外国税額（6号）
 - ・財務省規則に規定するその他の所得、利得、損失、所得控除、税額控除項目〔財務省規則 1.702-1(a)(8) 様式1065〔パートナーシップ情報申告書（Form 1065）〕のなかに記載のある主な項目（7号）は、次のとおりである。
- (i) 償却債権取立益、過去の課税年の諸税の還付（IRC 111条の規定による所得）

- (ii) 賭博損益
- (iii) IRC 175条による土壌および水質保全にかかる損益
- (iv) 無形探索開発費用
- (v) 不動産の賃貸所得
- (vi) その他の賃貸所得
- (vii) 経営支配を目的としないポートフォリオ所得（利子、配当、ロイヤルティ等）
- (viii) IRC 179条の規定により即時費用化された金額
- (ix) 低所得者住宅控除
- (x) 投資利息
- (xi) 非課税の利子所得
- (xii) その他の非課税所得
- (xiii) その他

② パートナーシップの通常所得額（または損失額）の計算

次に、パートナーシップの通常所得または損失額（partnership ordinary income or loss）を、特別の特性/属性をもたない非個別報告項目（non-separate reporting of partnership items/ordinary items）により算定し、各パートナーに配賦（パススルー）する（IRC 702条a項8号）。

各パートナーは、パートナーシップから配賦（パススルー）を受けたパートナーシップの通常所得または損失を、自己の総所得に算入する。すなわち、パートナーが個人である場合には、様式1040の別表E〔補助的損益計算書（Schedule E: Supplemental Income and Loss）〕を通じて、配賦（パススルー）を受けたパートナーシップの通常所得または損失を、所得額の計算に反映させることになる²⁵⁾。

パートナーシップの通常所得または損失額に含まれる典型的な非個別報告項目としては、次のような項目をあげることができる。

25) パートナーシップの通常所得額または損失額の計算にあたり、個別列挙項目は、これを含めてはならない。また、人的控除等、欠損金控除（IRC 172条）、石油・ガス田にかかる減耗償却費（IRS 601条）は認められない（IRC 703条a項2号）。

【図表9】 典型的な非個別報告項目

- ・総収入または売上高
- ・売上原価
- ・給与や賃金
- ・パートナーへの保証支払額 (guaranteed payments to partners)
- ・修繕費
- ・貸倒損失
- ・賃借料
- ・租税公課
- ・支払利子
- ・原価償却費
- ・減耗償却費 (石油・ガス田にかかるものを除く。)
- ・その他

③分配持分および配賦額

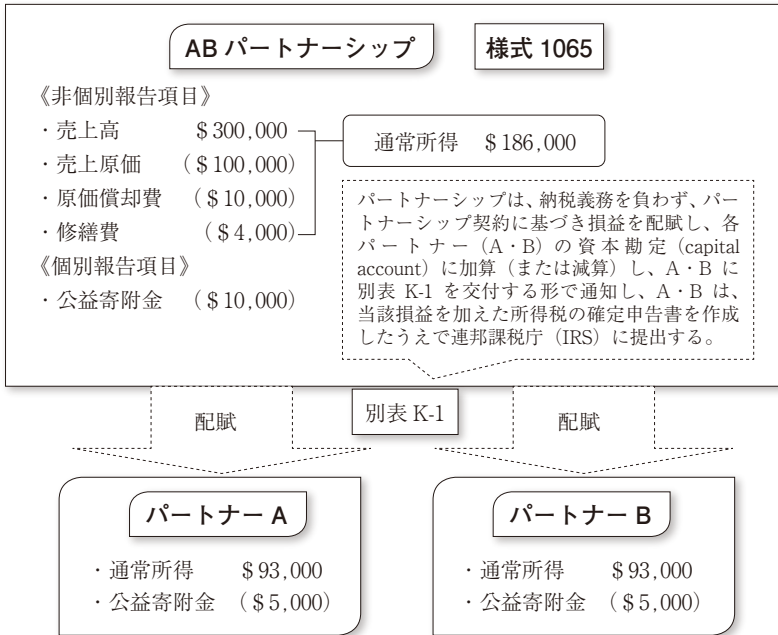
パートナーシップ段階における個別報告項目の所得等の金額 (IRC 702条a項1号～7号) や、パートナーシップの通常所得または損失の金額 (IRC 702条a項8号) は、分配割当比率 (distributive share ratio) に応じてパートナーシップ段階で決定され、各パートナーに配賦 (パススルー) される。分配割当額、分配割当比率は、原則としてパートナーシップ組成の際のパートナー間で合意されたパートナーシップ契約 (partnership agreement) に基づいて決定される (IRC 704条a項)。分配割当額 (distributive share) は、パートナーシップからパートナーに実際に分配 (distribution) されたかどうかは問わない。すなわち、仮にパートナーシップに留保されたとしても、これら所得等の金額は分配されたものとして、各パートナーの総所得に算入し申告をしなければならない²⁶⁾。これは、損失等の金額についても原則として同様である。

26) つまり、パートナーシップの場合、株式会社の場合とは異なり、税引後利益を配当せずに内部留保した場合に投資者である株主段階での課税が繰延べられるということはない。

【図表 10】 パートナーシップから各パートナーへの配賦（パススルー）の流れ

【設例 1】パートナーAとパートナーBが出資し組成したABパートナーシップにおいて、ある課税年の売上 \$ 300,000、売上原価 \$ 100,000、減価償却費 \$ 10,000、修繕費 \$ 5,000、公益寄附金 \$ 10,000が発生した。パートナーシップ契約にとると、AとBの分配割当比率（distributive share ratio）は、対等である。

パートナーシップから各パートナーへの配賦（パススルー）の流れ



パートナーシップにおいては当事者間の合意、柔軟性（flexibility）、私的自治が尊重される。したがって、利益と損失などについては、パートナーシップ契約により異なる分配割当額、分配割当比率で合意することも可能である²⁷⁾。

27) 実務的には、この柔軟性（flexibility）が、パートナーシップ経営や分配の複雑な事務につながる原因になっているとの指摘もある。See, Noel P. Brock, “Targeted Partnership Allocations: Part I,” Tax Advisor 376 (June 1, 2013).

例えば、特殊技能を有するパートナーAと現金と現物資産（総計で\$100,000）を出資するBとが、ABパートナーシップを組成し、Bが投資額を回収できるまで20対80で収益を配賦し、その後は50対50で収益を配賦するといった合意をするのも問題がない。

(5) 配賦規制

パートナーへの分配額は、パートナー間で合意されたパートナーシップ契約（partnership agreement）に基づいて決定するのが原則である（IRC 704条a項）。課税取扱も、原則としてパートナー当事者間での合意に従う。とはいっても、パートナーシップが、適切な課税を妨げる目的で活用されていると判断できる場合には、連邦課税庁（IRS）は、連邦税法（IRC）に盛り込まれたさまざまな個別の配賦規制措置を用いて、パートナーシップの出資者であるパートナー間で合意された配賦/分配割合を否認できる。

また、パートナーシップが、パートナーシップ契約に分配割合額を定めていない場合が考えられる。また、定めがあっても、実質的な経済的効果を伴っていない場合も考えられる。こうした場合に、連邦税法（IRC）には、課税庁（IRS）がパートナー間の分配割当額（distributive share）、分配割当比率（distributive share ratio）の合意を否認できる包括的な租税回避防止規定を置いている。

①個別の配賦規制措置

連邦税法（IRC）には、課税庁（IRS）が、パートナーシップやパートナー間で行われた租税回避をねらいとした不適切と思われる配賦を否認できるさまざまな規定がある。主な個別措置を掲げると、次のとおりである。

【図表 11】 連邦税法（IRC）に盛り込まれた主な個別の配賦規制措置

- | | |
|----------------------|---|
| ・損失控除に基準価額内規制 | パートナー段階での損失控除は、課税年末時点におけるパートナーシップ持分の調整基準価額に制限され、超過分は翌課税年以降に繰り越す措置（IRC 704条d項） |
| ・出資時の含み益、含み損の配賦適正化措置 | パートナーシップに対する出資とビルトイン・ゲインやロス（built-in gain & loss）、すなわち出資時の含み益、含み損の |

配賦を適正化できる措置 (IRC 704条c項1号A)²⁸⁾

- ・ **ノンリコース負債にかかるパートナーシップ持分の基準価額内制限** パートナーシップ負債を、リコース負債 (recourse loan/財務省規則1.752-1(a)(1)) とノンリコース負債 (nonrecourse loan/財務省規則1.752-1(a)(1))²⁹⁾ に区分したうえで、パートナーシップ持分の基準価額にノンリコース負債を制限的に反映させる措置³⁰⁾
- ・ **税法上の危険負担ルール (at-risk rules) 適用による規制** パートナーが個人または非公開会社である場合、配賦された損失控除額は、パートナーが経済的に負担している範囲内に制限する措置 (at-risk rule/IRC 456条)³¹⁾
- ・ **受動的活動関連損失の損益通算を同種の活動関連所得内に制限する措置** 経営権取得を目的としない証券投資活動/受動的活動 (passive activities) のかかる分配割合 (distributive shares) に従って配賦された損失額の損益通算を同じ受動的活動から生じた所得額内に制限する措置 (passive activity loss rule/ IRC469条)³²⁾

②実質的経済効果に基づく配賦規制

以上のような個別措置に加え、課税庁 (IRS) は、「実質的な経済効果 (substantial economic effect)」が伴っていないと思う場合に、例外的に分配

28) See, Daniel L. Simmons, "Built-in Gain and Built-in Loss Property on Formation of a Partnership: An Exploration of the Grand Elegance of Partnership Capital Accounts," 9 Fla. Tax Rev. 599 (2009).

29) 「ノンリコース負債」とは、邦語では「非遡及融資」または「責任財産限定型ローン」などと呼ばれ、原資の返済を融資対象の資産以外に求めない資金融資方法である。

30) See, Charlene D. Luke, "Of More Than Usual Interest: The Taxing Problem of Debt Principal," 39 Seattle U. L. Rev. 33 (2015). パートナーシップをビークル (vehicle) にしたノンリコースローンに起因する支払利子の過大な損失控除の利用を、濫用的タックスシェルターとして規制することをねらいとしたルールである。

31) See, Glenn E. Coven, "Limiting Losses Attributable to Nonrecourse Debt: A Defense of the Traditional System Against the At-Risk Concept," 74 Calif. L. Rev. 41 (1986).

32) See, Robert J. Peroni, "A Policy Critique of the Section 469 Passive Loss Rules," 62 S. Cal. L. Rev. 1 (1998); Kristin Balding Gutting, "Keeping Pace with the Times: Exploring the Meaning of Limited Partner for Purposes of the Internal Revenue Code," 60 Kan. L. Rev. 89 (2011).

割合/配賦を、パートナーシップにおける「パートナーの持分 (partner's interest)」に基づいて決定できることになっている (IRC 704条b項、財務省規則1.704-1(b)(1)(2)(ii)³³⁾。この租税回避の防止をねらいとした配賦規制にかかる基準の概要は、次のとおりである。

【図表 1 2】 分配割合をパートナー持分に基づいて決定する場合の判定基準

- ・分配割合がパートナーシップ契約に定めがない場合 パートナーシップが、分配割合をパートナーシップ契約に定めていない場合には、その配賦は「パートナーシップにおけるパートナーの持分 (PIP=partner's interest in the partnership)」に従っているかどうか、または従っているとみなされるかどうか。
- ・実質的な経済効果 (substantial economic effect) を欠く場合 パートナーシップによる配賦割合は、それが有効であるためには、実質的な経済効果の伴うパートナーシップ契約に基づいて決定される必要がある。ここでいう「実質的な経済効果 (substantial economic effect)」とは、①パートナーシップ契約は「経済効果」を有するかどうか、そして②当該契約が「経済効果」を有するとすれば、その効果は「実質的」なかどうか、である。

パートナーシップの分配配賦額は、以上のいずれかにあてはまる場合で、それぞれの判断基準を充足できるときには、IRSはそれを是認する。一方、判断基準を充足できないときには、IRSは、「パートナーの持分」に基づいて配賦をし直 (再配賦) して課税処分をすることになる。

分配が実質的な「経済効果」を持つためには、パートナーシップ契約がパートナーシップの存続期間を通じて、次の3つの要因を満たす必要がある (財務省規則1.704-1(b)(2)(ii)(b)(1)~(3))。

【図表 1 3】 「経済効果」とは

- ・経済効果とは ①パートナーの資本勘定 (capital account) を所定の方法で管理すること³⁴⁾。②パートナーシップの清算/脱退に際して、資本勘定残高に基づいて清算/

33) See, David Hasen, "Partnership Special Allocations Revisited," 13 Fla. Tax Rev. 349 (2012).

34) パートナーの資本勘定 (capital account) は、パートナーシップにおけるパートナー

脱退時の分配が行われていること。③パートナーの資本勘定がマイナスになったときには、無条件で追加出資が行われることになっていること（ただし、リミテッド・パートナーシップの場合には、③が満たされないことになることから、代替経済的効果テスト（alternative test for economic effect）による。）。

現行のIRC704条b項に規定する実質的な経済効果（substantial economic effect）基準は、1976年の改正で挿入されたものである³⁵⁾。

ちなみに、実質的な経済効果基準とは、パートナーシップにおけるパートナーの持分基準のセーフハーバー的な役割を演じている³⁶⁾。

③司法上の経済的実質主義に基づく配賦規制

連邦課税庁（IRS）は、適切な課税を妨げる目的で活用されているとの理由で、パートナーシップに出資したパートナー間で合意された配賦/分配割合を否認する場合には、裁判例等で展開されてきた「経済的実質主義（economic substance doctrine）」や、「節税以外の事業目的の存在（business purpose apart from tax savings）基準」などの適用を積極的に試みた時代もあった。裁判所によっては、課税庁（IRS）側の主張を受け入れ、経済的実質主義を適用し、パートナー間で合意された配賦/分配割合（法的形式/契約）が、実質的経済効果を持たず租税上の恩恵を期待して締約されていることを理由にそれを

の出資額をあらわす。パートナーシップの帳簿上の資本勘定は、出資された税務基準価額（tax basis）ではなく、出資時の時価で管理される。このことから、帳簿上の資本勘定の金額と税務基準価額を反映した税務上の資本勘定の金額との間には乖離が生じることもある。ちなみに、パートナーシップ損益は、帳簿上の資本勘定の残高に基づいて配賦される。

35) 1954年旧国内歳入法典の制定時に導入された基準は、よりストレートにパートナーシップからの配賦/分配が「租税回避または脱税（avoidance or evasion）」を目的としている場合には規制をするという表記になっていた。

36) See, Alan Gunn, “The Character of a Partner’s Distributive Share Under the ‘Substantial Economic Effect’ Regulations,” 40 Tax Law. 121 (1986); Daniel S. Goldberg, “The Target Method for Partnership Special Allocations and Why It Should Be Safe-Harbored,” 69 Tax Law. 663 (2016).

否認した³⁷⁾。また、裁判所によっては、節税以外の事業目的の存在基準を適用し、パートナー間で合意された配賦/分配割合(法的形式/契約)は、実質的経済効果があるとしても、事業目的がない、またはその動機が租税回避にあることを理由に、それを否認した³⁸⁾。

しかし、パートナー間合意を否認するための司法上確立された不文の原則の適用を求める場合、課税庁(IRS)側は、事実認定および争訟に多大な時間を割く必要が出てくる。また、裁判所も、パートナーシップがサブチャプターKの規定に従い、複雑なパートナーシップ契約に基づき合意した配賦/分配割合を否認するには、多大な労力を要する。加えて、司法上確立された不文の原則や基準に基づいて否認し争いになると、裁判所により結果にばらつきが出てくる。

課税庁(IRS)サイドからは、これら司法上確立された不文の原則や基準を法文化した包括的パートナーシップ濫用規制ルール(general partnership anti-abuse rule)の制定を求める声が高くなっていった³⁹⁾。

37) See, *e.g.*, *Helvering v. Gregory*, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934), affirmed, *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935); *United Parcel Service of America, Inc. v. Commissioner*, 254 F.3d 1014, at 1018 (11th Cir. 2001). See, Joseph Bankman, "The Economic Substance Doctrine," 74 S. Cal. L. Rev 5 (2000).

38) See, *e.g.*, *Rice's Toyota World Inc. v. Commissioner*, 752 F.2d 89, at 91 (4th Cir. 1985).

39) わが国でも、民法上の任意組合を介在し、過大な原価償却費用を組合員に配賦し租税回避をはかるスキーム(映画フィルムリース事件)の合法性が問われた。下級審(高裁)は、いわゆる不文の「私法上の法律構成(組替)による否認の法理」を適用し、取引を否認した(大阪高等裁判所平成12年1月18日判決・訟月47巻12号3767頁/タインズ Z246-8559)。最高裁は、こうした不文の租税回避否認原則を適用せずに、取引を違法として否認した(最高裁判所平成17年11月21日判決・タインズ Z256-10278)。わが国の場合、任意組合課税の基本的課税取扱いは税法本法に明定されておらず、いきなり私法上の法律構成(組替)による否認の法理のような、憲法に定める租税法律主義(84条)と抵触しかねない不文の包括的な租税回避否認の法理を適用して、任意組合と組合員の間取引を否認するのは余りにも乱暴といえる。石村耕治編『現代税法入門塾〔第8版〕』・前掲注6・270頁参照。

④ 包括的パートナーシップ濫用規制ルール (PAAR)

こうした声に応えて、連邦議会は、1994年にパートナーシップ契約が租税回避をねらいとしている場合にそれを否認するために、課税庁 (IRS) がその取引を組み替え (recast) して課税できる「包括的パートナーシップ濫用規制ルール (PAAR=Partnership anti-abuse rule)」(財務省規則 1.701-2〔濫用規制ルール (Anti-abuse rule)〕) の導入をはかった。

(a) 濫用規制ルールの概要

財務省規則 1.701-2〔濫用規制ルール (Anti-abuse rule)〕の概要は、次のとおりである。

【図表 1 4】 財務省規則 1.701-2〔濫用規制ルール〕の概要

- ・ 財務省規則 1.701-2(a)〔サブチャプターKの目的 (Intent of subchapter K)〕 「納税者が、事業体段階での課税を受けることなしに柔軟な経済取決めに基づいて合同事業 (投資を含む。) 活動を遂行できるようにすることを目的としている」と謳い、濫用規制ルールはあくまでもサブチャプターKの目的を逸脱した租税回避などの行為を防止することがある旨、言明している。
- ・ 財務省規則 1.701-2(b)〔サブチャプターKルールの適用 (application of subchapter K rules)〕 パートナーシップ組成の主たる目的が、サブチャプターKの目的に合致しない方法において、パートナーの集約的な連邦納税義務の現在の金額を実質的に減少することにある場合には、内国歳入長官は、サブチャプターKの目的に合致する適切な課税結果を得るために、適用ある法律および規則の条項ならびに関係する事実および状況 (facts and circumstances) に照らして、その取引を否認し、連邦課税目的に沿うように組み替えることができる旨、規定する。
- ・ 財務省規則 1.701-2(c)〔事実および状況分析；要因 (Facts and circumstances analysis; factors)〕 課税庁 (IRS) が、パートナーシップがサブチャプターKの目的に反し、パートナー全体で負うべき集約的な連邦租税債務を実質的に減少することを主たる目的に組成または利用されていないかどうかをすべての事実や状況に照らして判断する場合に勘案すべき要因を列挙する。
- ・ 財務省規則 1.701-2(d)〔設例 (Examples)〕 問題となる事実や状況を判断する際に参考とすべき11の設例を列挙する。
- ・ 財務省規則 1.701-2(e)〔事業体の濫用への対処〕 IRS長官が、連邦税法 (IRC) およびそのもとで発遣された財務省規則の目的実現のために適切と思う限りにおいてパートナーシップを、全部または一部につきパートナーの集合体として取り扱うこ

とを認める旨、規定する。

・財務省規則 1.701-2(f)〔設例 (Examples)〕 前記財務省規則 1.701-2(e)に規定する3つの「事業体の濫用への対処」事例を列挙する。

(b) チェックポイント

課税庁 (IRS) は、課税実務において、包括的パートナーシップ濫用規制ルール (PAAR) の適用する場合には、次の点を精査するように求められる。すなわち、(i) パートナーシップは善意、かつパートナーシップの取引は、実質的な事業目的を持って行われているどうか。(ii) パートナーシップとパートナー間の取引がサブチャプターKの目的に合致しているかどうかは、その形式より経済的実質に着眼して判断すること。(iii) サブチャプターKのもとでのパートナーシップの事業展開およびパートナーとパートナーシップとの間での取引にかかる各パートナーへの課税は、パートナー間の経済取決めを正確に反映したものであり、かつパートナーの所得を明瞭に反映したものであるかどうか (財務省規則 1.701-2 (a)(1)~(3))。

(c) 問われるPAAR

財務省規則 1.701-2〔濫用規制ルール (PAAR=Anti-abuse rule)〕のもと、課税庁 (IRS) は、特定の取引がPAARに違反していると判断した場合、パートナーシップの存在を否認し、パートナーが問題となった資産を直接所有しているものとして課税することも可能になる。また、パートナーの所得が明確に反映する会計方法に組み替えてかつパートナーシップ項目を再配賦することも可能になる。

もっとも、課税現場での事実認定、PAARの適用は必ずしも容易ではなく、課税庁 (IRS) とパートナーシップ、パートナー、関与する税務専門職との間でさまざまな軋轢を生んでいる⁴⁰⁾。

40) See, Andrea Monroe, What's in a name: Can the Partnership Anti-Abuse Rule Really Stop Partnership Tax Abuse?, 60 Case W. Res. L. R. 401 (2010).

包括的パートナーシップ濫用規制ルール（PAAR）の法的典拠化（法源化）は、司法上確立された不文の「経済的実質主義（economic substance doctrine）」や、「節税以外の事業目的の存在（business purpose apart from tax savings）」基準を現行税制に組み込むことが目的であった。しかし、PAAR適用の法的要件等は、行政立法に全面的に委任する形で財務省規則（Treasury Regulation）において規定していることから、PAARを支える税法上の典拠が不明瞭であり、かつ連邦財務長官の権限踰越も問われている。しかも、コモンロー（裁判例）で確立されたこれら不文の課税原則や基準に対して、財務省が独自の視点から加工を加え、財務省規則として発遣している点にも大きな疑問符が付いている。PAARは、議会の立法権を侵害し連邦憲法違反であるとの強い批判がある⁴¹⁾。

⑥ 個人パートナーによる納税申告

あるパートナーシップのパートナーが個人であるとする。この場合、個人パートナーである納税者は、別表K-1の交付を受けて、様式1040〔連邦個人所得税申告書〕に、事業損益、受取利子、受取配当、不動産損益、資本利得/損失（キャピタルゲイン/ロス）、税額控除などの金額を転記し、他の所得と合算して総所得金額を算定し、確定申告をすることになる。以下に、いくつかの主要項目をとりあげ、個人パートナー側の税務処理について簡潔に説明してみる。

① 事業損益

パートナーである個人納税者は、別表K-1記載のパートナーシップから配賦された事業損益について、様式1040〔連邦個人所得税申告書〕の作成にあたり、添付が求められる別表E〔補助的損益計算書（Schedule E: Supplemental Income and Loss）〕の第2部（Part II）〔パートナーシップおよびS法人からの損益（Income or Loss From Partnerships and S Corporations）〕の欄に転

41) See, Linda D. Jellum, "Dodging the Taxman: Why the Treasury's Anti-Abuse Regulation is Unconstitutional," 70 U. Miami L. Rev. 150 (2015).

記する必要がある。他の所得と合算され総所得となる。パートナーシップにかかる純損失は、他の所得と損益通算の対象となる。

【図表15】 別表E〔補助的損益計算書(Schedule E)〕(抜粋)のPart II「パートナーシップおよびS法人からの損益」記載欄

SCHEDULE E (Form 1040)		Supplemental Income and Loss (From rental real estate, royalties, partnerships, S corporations, estates, trusts, REMICs, etc.)		OMB No. 1545-0074	
Department of the Treasury Internal Revenue Service (IRS)		▶ Attach to Form 1040, 1040NR, or Form 1041. ▶ Information about Schedule E and its separate instructions is at www.irs.gov/schedulee .		2016 Attachment Sequence No. 13	
Name(s) shown on return		Your social security number			
Part I Income or Loss From Rental Real Estate and Royalties Note: If you are in the business of renting personal property, use Schedule C or C-EZ (see instructions). If you are an individual, report farm rental income or loss from Form 4835 on page 2, line 4f.					
A Did you make any payments in 2016 that would require you to file Form(s) 1099? (see instructions) <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No					
B If "Yes," did you or will you file required Form(s) 1099? <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No					
1a Physical address of each property (street, city, state, ZIP code)					
Schedule E (Form 1040) 2016 Attachment Sequence No. 13 Page 2					
Name(s) shown on return. Do not enter name and social security number if shown on other side.					
Caution: The IRS compares amounts reported on your tax return with amounts shown on Schedule(s) K-1.					
Part II Income or Loss From Partnerships and S Corporations Note: If you report a loss from an at-risk activity for which any amount is not at risk, you must check the box in column (d) on line 28 and attach Form 8198. See instructions.					
27 Are you reporting any loss not allowed in a prior year due to the at-risk, excess farm loss, or basis limitations, a prior year unallowed loss from a passive activity (if that loss was not reported on Form 8582), or unreimbursed partnership expenses? If you answered "Yes," see instructions before completing this section. <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No					
28 (a) Name		(b) Limit of at-risk investment, S or S corporation		(c) Check if at-risk activity	
A				<input type="checkbox"/>	
B				<input type="checkbox"/>	
C				<input type="checkbox"/>	
D				<input type="checkbox"/>	
Passive Income and Loss			Nonpassive Income and Loss		
(f) Passive loss allowed (attach Form 8582 if required)		(g) Passive income from Schedule K-1		(h) Section 179 expense deduction from Form 4562	
A					
B					
C					
D					
29a Totals					
b Totals					
30 Add columns (g) and (h) of line 29a				30	
31 Add columns (f), (h), and (i) of line 29b				31	
32 Total partnership and S corporation income or (loss). Combine lines 30 and 31. Enter the result here and include in the total on line 41 below				32	

ただし、すでにふれたように、パートナー段階での損失控除は、課税年末時点におけるパートナーシップ持分の調整基準価額に制限され、超過分は翌課税年以降に繰り越される(IRC 704条d項)。また、税法上の危険負担の原則(at-risk rules)の適用により、パートナーである納税者はパートナーシップ段階で生じた損失についての控除は、原則として自己が負担した範囲に限定される。加えて、パートナーシップ負債を、リコース負債(recourse loan/財務省規則1.752-1(a)(1))とノンリコース負債(nonrecourse loan/財務省規則1.752-1(a)(1))に区分したうえで、パートナーシップ持分の基準価額にノンリコース負債をいかに制限的に反映させるのかなどのルールを定めている。

②受取利子および受取配当

パートナーである個人納税者は、別表K-1記載のパートナーシップから配賦された受取利子および受取配当について、様式1040〔連邦個人所得税申告書〕

の作成にあたり、添付が求められる別表B〔利子および通常配当 (Schedule B: Interest and Ordinary Dividends)〕の第I部 (Part I)〔利子 (Interest)〕および第II部〔通常配当 (Ordinary Dividends)〕の欄に転記する必要がある。総所得の一部となる。

③不動産所得

パートナーである個人納税者は、別表K-1記載のパートナーシップから配賦された不動産所得について、様式1040〔連邦個人所得税申告書〕の作成にあたり、添付が求められる別表E〔補助的損益計算書 (Schedule E: Supplemental Income and Loss)〕の第2部 (Part II)〔パートナーシップおよびS法人からの損益 (Income or Loss From Partnerships and S Corporations)〕の欄に転記する必要がある。総所得の一部となるが、純損失は他の所得と損益通算できる場合とできない場合がある。

④資本的利得/損失 (キャピタルゲイン/ロス)

パートナーである個人納税者は、別表K-1記載のパートナーシップから配賦された資本的利得/損失 (キャピタルゲイン/ロス) について、様式1040〔連邦個人所得税申告書〕の作成にあたり、添付が求められる別表D〔資本的利得および損失 (Schedule D: Capital Gains and Losses)〕の第I部 (Part I)〔短期資本的利得および損失 - 1年未満の保有資産 (Short-Term Capital Gains and Losses-Assets Held One Year or Less)〕および第II部 (Part II)〔長期資本的利得および損失 - 1年以上の保有資産 (Long-Term Capital Gains and Losses-Assets Held More Than One Year)〕の欄に転記する必要がある。後は、通常の資本的利得/損失 (キャピタルゲイン/ロス) の処理および申告手続と同様である。

⑤保証支払

パートナーシップは、パートナーに対して、分配割当比率 (distributive share ratio) に基づくのではなく、特定の金額の支払を約束することができる。

これを「保証支払 (guaranteed payment)」と呼ぶ (IRC707条c項)⁴²⁾。

パートナーは、パートナーシップの共同経営者であり、かつ共同所有者である。このことから、原則として、パートナーシップから給与等の報酬を得る権利を有しない。パートナーは、あくまでも、パートナーシップ全体の利益を極大化したうえで、その利益の分配を受けるのが本筋である。

しかし、パートナーシップ契約による合意に基づき、特定のパートナーの役務提供に対する報酬の支払をすることなども可能である。仮に、パートナーシップが利益を生んでいない、または損失を出して赤字状態にあったとしても、保証支払部分を優先的に受けることもできる。このことから、保証支払は、給与の性格を有するといえる。この保証支払額は、パートナーシップの通常所得または損失額の計算にあたり、費用として控除できる。一方、パートナーは、同額を通常所得として総所得に算入する。

ちなみに、保証支払額についての所得税の申告にあたっては、様式1040の別表E〔補助的損益計算書 (Schedule E: Supplemental Income and Loss)〕を通じて、所得額の計算に反映させるのではなく、別表C〔事業収支計算明細書 (Schedule C: Profit or Loss From Business)〕の項目を通じて所得額の計算に反映させることになる。

5 パートナーシップ税務調査手続

パートナーシップは、パートナー間での合意によりかなり柔軟に損益を配賦でき、かつパススルー課税が認められる事業体である。1970年代後半から最もポピュラーな事業体としてアメリカビジネス界で幅広く選択・活用されてきた。しかし、1970年代後半から、パートナーシップは、柔軟性に着眼した節税計画、濫用的なタックスシェルター (abusive tax shelters) や租税回避スキーム (tax avoidance schemes) のビークル (vehicle) としての活用が目立つようになった。

42) See, Lewis R. Steinberg, "Fun and Games with Guaranteed Payments," 57 Tax Law. 533 (2004).

連邦議会は、パートナーシップの納税環境整備のあり方を探っていた。1980年代に入り、税制改正を実施し、パートナーシップ独自の体系的かつ統一的な行政調整/税務調査手続や訴訟手続（以下「パートナーシップ租税手続」という。）を制度化した。現在、パートナーシップ租税手続に関する条項は、内国歳入法典（IRC）6046条のAおよび6221条から6232条に盛り込まれている。

これらパートナーシップ租税手続においては、パートナーシップの組成や清算などの課税取扱い、さらには濫用的な租税回避への対応を含め、事業体擬制説（aggregate theory）と事業体実在説（entity theory）とが交差する形の取扱いがなされている。言い換えると、パートナーシップへの実体的な所得課税取扱いが事業体擬制説に大きく傾斜しているのとは異なる。

こうしたパートナーシップ租税手続実施から30年以上経過して、その問題点も浮き彫りになってきた⁴³⁾。とりわけ、事業体擬制説と事業体実在説とが交差する形のパートナーシップ租税手続が、パートナーシップやパートナーのタックスコンプライアンス/自発的納税協力負担を重くし、かつ連邦課税庁/内国歳入庁（IRS）の事務の効率化を阻害する要因にもなっていた。そこで、オバマ政権は、2015年11月に現行のパートナーシップ租税手続を刷新し、効率化をはかるための税制改正を実施した。新たなパートナーシップ租税手続は、2017年12月31日後（2018年1月1日以後）に始まる課税年に実施される税務調査および提出するパートナーシップ納税申告書から適用される⁴⁴⁾。

(1) パートナーシップ手続の問題の所在

パートナーシップは、パススルー課税が認められる事業体である。アメリカビジネス界で、1970年代後半から最もポピュラーな事業体として幅広くさまざまな事業分野で選択されてきた。2015課税年を例にしても、パートナーシッ

43) See, Peter A. Prescott, "Jumping the Shark: The Case for Repealing the TEFRA Partnership Audit Rules," 11 Fla. Tax Rev. 503 (2011).

44) See, Kathryn Keneally, "The Repeal of the TEFRA Audit Regime and the Shift from an Aggregate to an Entity-Level Approach to Partnership Taxation," J of Tax Procedure & Procedure (February-March 2016) 37.

プの情報申告書である様式1065〔連邦パートナーシップ所得の申告書 (Form 1065 : U.S. Return of partnership income)〕の提出件数は、388万3千を超える(前〔2014〕課税年は379万9千で、2.2%増)。普通法人(株式会社などC法人)の申告件数(2015課税年221万6千件、前〔2014〕課税年比で、0.2%減)である⁴⁵⁾。こうした統計からも明らかなように、パートナーシップの連邦情報申告件数は増加傾向にある。

その一方で、パートナーシップは、連邦所得課税上の納税主体 (taxable entity) にならない。様式1065のような情報申告書 (information return) の提出は求められるものの、納税申告書 (tax return) の提出は求められない。こうした納税環境にあることも相まって、パートナーシップが、各種の節税計画 (tax saving plans)、さらには濫用的なタックスシェルター (abusive tax shelters) や租税回避スキーム (tax avoidance schemes) のビークル (vehicle) として活用されることが多く、タックスコンプライアンス/自発的納税協力を高めるための環境整備が久しくアメリカ税界での重い課題となっていた。

連邦税制には、久しくパートナーシップ独自の体系だった租税手続はなかった。パートナーシップの税務調査手続、課税所得の査定手続、争訟手続などについては、課税主体となるパートナー段階での租税手続に依存するしかなかった。このことから、次のような問題が指摘されていた。

【図表 1 6】 TEFRAパートナーシップ課税手続制定前の問題点

- ・連邦課税庁 (IRS) は、パートナーシップ自体を税務調査の対象にしていなかった。すなわち、パートナーシップに対する税務調整は、各パートナーに対する税務調査結果に基づいて各パートナーに対してなされた調整に基づいて行われていた。この結果、同じパートナーシップの構成員 (パートナー) でありながらも、各パートナーへの損益調整などはそれぞれ異なっていた。

45) IRS Data Book 2015 (March 2016) at 4. ちなみに、2015課税年の普通法人(株式会社などC法人)の申告件数は、221万6千件(前〔2014〕課税年は222万1千件で、0.2%減)、S法人〔様式1120-S : S法人用連邦所得税申告書 (Form 1120-S: U.S. Income Tax Return for an S Corporation)〕の申告件数は、471万7千(前〔2014〕課税年は464万3千件で、1.6%増)である。

(2) TEFRAパートナーシップ手続新設による立法的な対応

こうした問題に対応するため、連邦議会は、1982年に課税の公平・財政責任法(TEFRA=Tax Equality and Fiscal Responsibility Act)の名称で、年次の税制改正法を制定、施行した。TEFRAの改正点は、その後、連邦税法/内国歳入法典(IRC)6046条のA、6221条から6234条に挿入された。これらの規定はパートナーシップ独自の体系的かつ統一的な行政調整/税務調査手続や訴訟手続を規定したものであり、一般に、「TEFRA(テフラ)パートナーシップ手続(TEFRA partnership procedures)」と呼ばれる⁴⁶⁾。

【図表17】 TEFRAパートナーシップ手続の骨子

- ・ **パートナーシップ段階決定** : TEFRAは、パートナーシップ項目(partnership items)に対する税務調査を、各パートナー段階から事業体であるパートナーシップ段階で行うように、手続を変更する。
- ・ **一貫性のある課税取扱要件** : TEFRAは、パートナーシップ項目にかかる各パートナー段階での課税取扱いは、パートナーシップ段階での課税取扱いと一貫性のある取扱いをするものとする。
- ・ **統一手続でのパートナーシップへの税務調査の実施** : TEFRA施行後、一定のパートナーシップに対する税務調査は、統一された手続で実施される。この調査を実施する場合、IRSは、調査開始に先立ちすべてのパートナーに直接正式な調査通知書を送付するものとする。
- ・ **税務パートナー(TMP)の選任** : TEFRAは、税務パートナー(TMP=Tax Matters Partner)制度を創設した。税務パートナー(TMP)は、税務調査や司法手続の調整の任にあたる。その一方、各パートナーは、税務調査や司法手続に参加する権利を有しており、自己の課税取扱いについてIRSと折衝することができる。
- ・ **最終パートナーシップ行政調整(FPAA)通知書** : TEFRA施行後、IRSは、税務調査を終了した場合、税務パートナー(TMP)に対して最終パートナーシップ行政調整(FPAA=final partnership administrative adjustment)通知書を交付する。各パートナーは、FPAAに不満な場合で、税務パートナー(TMP)にその旨を伝えても争訟手続を開始しないときには、争訟手続を開始することができる。
- ・ **大規模パートナーシップ税務調査特例** : 100人以上のパートナーを抱えるパートナーシップは、大規模パートナーシップ特例の選択(ELPs=electing large partnership

46) See, IRS, Publication 541: Partnerships (Rev. January 2016).

rules) を選択できる。この特例 (ELPs) を選択すると、パートナーシップ段階調整は、原則としてその調整内容はパートナーに反映する。ただし、その調整に効果は、当該調整課税年に限定される (つまり、特例 (ELPs) を選択しない場合には、前課税年にも調整が及ぶ。この特例 (ELPs) は、1997年税制改正で導入された。)

- ・ **出訴期限** : IRSは、最終パートナーシップ行政調整 (FPAA) 交付から1年を過ぎると各パートナーから増差額を徴収できない。
- ・ 小規模パートナーシップへの適用除外 (詳しくは後述する。)

(3) BBAパートナーシップ手続新設による対応

1982年に導入されたTEFRAパートナーシップ手続は、以上のような内容である。導入から30年以上経過して、その問題点も浮き彫りになってきた。とりわけ、事業体擬制説と事業体実在説とが交差する形のパートナーシップ税務調査手続などが、パートナーシップやパートナーのタックスコンプライアンス/自発的納税協力負担を重くし、かつ連邦課税庁/内国歳入庁 (IRS) の事務の効率化を阻害する要因にもなっていた。また、大規模パートナーシップ特例の選択 (ELPs=electing large partnership rules) 実績がほとんどなく、税務パートナー (TMP) の職務権限が小さいなど、効率的にパートナーシップ課税手続/税務調査手続をすすめるにあたり桎梏となっている点も指摘された。

そこで、オバマ政権は、2015年11月2日に「超党派予算法 (BBA=Bipartisan Budget Act of 2015)」を成立させた。BBAは、「パートナーシップ税務調査および調整 (Partnership Audits and Adjustments)」の規定 (BBA 1101条) を含んでいる。この規定は、現行のTEFRAパートナーシップ手続を刷新し、効率化をはかることがねらいである。

BBAに基づくパートナーシップ手続は、その後、2015年12月18日に成立した「アメリカ人を増税から保護する法律 (PATH Act=Protecting Americans from Tax Hikes Act of 2015) により一部改正が加えられた (以下、PATH Act上の改正を含め「BBAパートナーシップ手続」という。)。BBAパートナーシップ手続は、連邦税法/内国歳入法典 (IRC) 6221条から6241条 [BBA]⁴⁷⁾ に

47) なお、BBA改正により2018年1月1日から適用になるIRC条項については、[BBA]

挿入された。新たな手続は、2017年12月31日後（2018年1月1日以後）に始まる課税年に実施される税務調査および提出するパートナーシップ納税申告書から適用される⁴⁸⁾。

【図表18】 BBAパートナーシップ税務調査手続の要点（改正点）

- ・ **大規模パートナーシップ税務調査特例の廃止**：2017年12月31日後（2018年1月1日以後）に開始する課税年からTEFRAパートナーシップ手続およびこの手続で導入した100人以上のパートナーを抱えるパートナーシップに対する税務調査にかかる大規模パートナーシップ特例の選択（ELPs=electing large partnership rules/IRC 775条）を廃止する（特例の選択が極めて低迷していたのが理由）。そして、すべてのパートナーシップに適用される税務調査手続を導入する。ただし、パートナー数100人以下のパートナーシップについては、パートナーシップ項目にかかる税務調査結果の調整が直接パートナーに及ぶ課税取扱いから脱してパートナー段階でのみ調整がする課税取扱いを選択することができる。
- ・ **パートナーシップ段階での税務調査決定**：BBAパートナーシップ税務調査手続では、パートナーシップの、所得、ゲイン（利得）、損失、所得控除または税額控除などのIGLDC項目、およびそのパートナーシップの分配割合にかかる調整については、パートナーシップ段階で決定される。このことから、BBAパートナーシップ税務調査手続では、原則として、TEFRAパートナーシップ手続のもとで生じたようなパートナーシップ項目、非パートナーシップ項目その他の項目についての金額差は生じない。
- ・ **単一出訴期限**：各種調整にかかる出訴期限は、パートナーシップ申告書が提出された日から起算することとする。

以下においては、現行のTEFRAパートナーシップ手続、後継の（新たな）BBAパートナーシップ手続を、紹介する。

(4) TEFRAパートナーシップ手続の制定

1982年に、課税の公平・財政責任法（TEFRA）に基づき導入された

の表記を挿入する。

48) 新し手続は、パートナーシップ税務調査（audit procedures）および調査後手続（post-audit administrative procedures）、訴訟手続（litigation procedures）に加え、連邦税法上パートナーシップとして所得課税が行われている事業体の運営に大きな影響を及ぼす。

TEFRAパートナーシップ手続〔以下、連邦所得税上パートナーシップに分類されるLLC(Limited Liability Company)にかかる手続を含む。〕は、「政府が多様なパートナー段階での租税手続に代えて、併合的なパートナーシップ段階での課税手続をとることを認める」ことが主眼である⁴⁹⁾。すなわち、パートナーシップ項目(partnership item)の取扱いまたはパートナー間での項目(items among partners)の分配割合などに関する課税上の争点については、基本的に、パートナー段階ではなく、パートナーシップ段階で統一的な租税手続(行政手続および司法手続など)で解決を目指そうとするものである。言い換えると、多様なパートナー段階での個別手続で処理しないようにするものである⁵⁰⁾。

こうしたパートナーシップ独自の租税手続を制定することは、パートナーシップ(partnership)の事業体を選択・活用した濫用的なタックスシェルター(abusive tax shelters)や租税回避スキーム(tax avoidance schemes)を否認し、課税の適正化にも資することになる。

加えて、TEFRAパートナーシップ手続は、コラーテラル・エストoppel(collateral estoppel/同一争点排除)原則の適用を後押しすることにつながる。すなわち、パートナーシップ課税に関する争点を統一的に解決することにより、裁判所によりまちまちな判断が下されることおよび人的資源の浪費を回避することにも資する。

① 「パートナーシップ項目」と「非パートナーシップ項目」

TEFRAパートナーシップ手続は、各種の項目を次の5つの類型に分け、それぞれについて個別の手続を定めている。それらは、(i) パートナーシップ項目(partnership items)、(ii) 対応調整項目(affected items)、(iii) 非パートナーシップ項目(non partnership items)、(iv) 転換項目(converted items) および(v) 制裁(penalties)である。

49) See, Mary A. McNulty, *ALI-ABA Course of Study Materials: Partnerships, LLCs, and LLPs* (January 2012).

50) See, Vivian D. Hoard, "Corporate Tax shelters: Is Every Generation doomed to Repeat History?" *J. of Tax Practice & Procedure* (June-July 2000) at 17.

パートナーシップ項目 (partnership items) および当該項目の調整にかかるあらゆる制裁、加算金または増差額に関する課税取扱いは、別段の定めがある場合を除き、パートナーシップ段階で決定される (IRC 6221条)。「パートナーシップ項目」とは、パートナー段階ではなく、パートナーシップ段階で取り扱われる項目である (IRC 6255条a項2号、6231条a項3号)。具体的には、パートナーシップおよび各パートナーの所得、利得/ゲイン、損失、所得控除または税額控除などIGLDC項目である (財務省規則 301.6231(a)(3)-1)。これに対して、「非パートナーシップ項目 (non partnership items)」とは、パートナーシップに関係しない項目である (IRC 6231条a項4号)。例えば、パートナーがパートナーシップからの離脱に伴い受け取る配賦 (分配割当) 額にかかる租税などがあげられる。また、パートナーの調整総所得 (AGI) の修正に伴い変更される非パートナーシップ項目は、「対応調整項目」である。

② 「パートナーシップ段階手続」と「パートナー段階手続」

パートナーシップ項目と非パートナーシップ項目との類別の結果、パートナーシップ手続も、「パートナーシップ段階手続 (partnership level proceeding)」と「パートナー段階手続 (partner level proceeding)」に分けて体系化されている。

この結果、「あらゆるパートナーシップ項目はパートナーシップ段階で決定する一方で、あらゆる非パートナーシップ項目はパートナー段階手続で解決されることになる」⁵¹⁾。ただ、パートナーの納税申告書は、パートナーシップの情報申告書の取扱上は、「パートナーシップ項目」として取り扱われる点 (IRC 6222条a項) は、事業体擬制説と事業体実在説が混在する取扱いであり、税務実務上、混乱の原因となっている⁵²⁾。

51) See, e.g., *American Boat Co. v. U.S.* 583 F.3d 471, at 478 (7th Cir. 2009); *Rhone-Poulenc Surfactants and Securities L.P. v. Commissioner*, 114 T.C. 533, at 539-540 (2000).

52) See, e.g., *Desmet v. Commissioner*, 581 F.3d 297, at 302 (6th Cir. 2009).

③税務パートナー (TMP) の選任

TEFRAパートナーシップ手続では、各パートナーシップは、特定の課税年においてIRSのもとでのあらゆるパートナーシップ税務について代理をする「税務パートナー (TMP=Tax Matters Partner)」を置くことが義務づけられる (IRC 62331条a項7号)。税務パートナー (TMP) は、パートナーシップの情報申告書 [Form 1065] の作成および提出、各パートナーへの納税情報の提供、税務調査への参加などの業務を担う。また、税務パートナー (TMP) は、パートナーシップとの協約を結ぶことにより、その他税務に関連する権限を有することができる (IRC 6231条a項7号)。なお、税務パートナー (TMP) の選任手続等については財務省規則による (301.6231(a)⑦-1)。

④小規模パートナーシップへのTEFRAパートナーシップ手続の適用除外

TEFRAパートナーシップ手続における「パートナーシップ (partnership)」とは、1982年9月3日以後に開始される課税年において、連邦税法/内国歳入法典 (IRC) 6031条に基づきパートナーシップの情報申告書 [Form 1065] の提出義務を負うもの (以下「TEFRAパートナーシップ」という。) を指す。ただし、TEFRAパートナーシップのうち、次に掲げる要件を充足する小規模パートナーシップは、TEFRAパートナーシップ手続の適用が除外される (IRC 6231条a項1号B i)。こうしたTEFRAパートナーシップ手続の適用除外措置は、一般に「小規模パートナーシップ適用除外 (SPE=Small Partnership Exception)」と呼ばれる。

【図表 19】 小規模パートナーシップ該当要件

- | |
|---|
| <p>(i) 1課税年中において、常時パートナーの数が10人以下であること。小規模パートナーシップ適用除外 (SPE) を受けるにあたり、夫婦合算申告 (MFJ) および夫婦の遺産財団は、1人のパートナーとみなされる。</p> <p>(ii) すべてのパートナーが、合衆国市民、居住外国人、C法人 (普通法人) または死亡したパートナーの遺産財団であること。小規模パートナーシップ適用除外 (SPE) の適用にあたり、C法人とは、S法人ではない法人を指す。</p> <p>(iii) 小規模パートナーシップ適用除外 (SPE) を受けるには、前記の2つの要件を充足する必要があることから、その課税年において、パートナーが、次に該当する場合</p> |
|---|

には、TEFRAパートナーシップ手続の対象となる。

- ・他のパートナーシップのパートナーである場合
- ・様式1120-S〔S法人用連邦所得税申告書（Form 1120-S: U.S. Income Tax Return for an S Corporation）〕の提出を求められるS法人である場合
- ・様式1065〔連邦パートナーシップ所得の申告書（Form 1065: U.S. Return of Partnership Income）〕の提出を求められるLLC（合同会社）である場合
- ・S法人選択ができるLLC（合同会社）である場合
- ・1人の構成員からなるLLC、すなわち、連邦所得課税上「法人格否認事業体（disregarded entity）」【法的責任においては事業主と別物の事業体として取り扱われるが、課税目的では事業主と同じものとしてみなされる事業体である。事業体はその所有者の個人所得税申告書を提出し、所得税を納付する。】として取り扱われる1人の事業体である場合
- ・信託（grantor trust/自益信託を含む。）
- ・名義人（nominee）
- ・非居住外国人である個人

⑤TEFRAパートナーシップ手続とは

パートナーシップ段階手続は、通例、IRSが、行政手続の開始通知書（NBAP=notice of the beginning of an administrative proceeding）を、TEFRAパートナーシップおよびそのパートナー全員に発送することで開始される（IRC 6223条a項1号）。すなわち、IRSがパートナーシップ項目についての申告内容についてパートナーシップ段階での行政手続（administrative proceeding）、つまり税務調査（tax audit）、をする場合には、その旨を事前に通知する。これは、課税処分のための税務調査に先立ち、個人納税者や法人納税者などに対し、コンタクトレターを送付し調査の事前通知をする手続に匹敵する。

行政手続/税務調査の結果、IRSは、パートナーシップ項目についての申告内容に納得しない場合には、当該項目について調整（adjustment）を行い、最終パートナーシップ行政調整（FPAA=final partnership administrative adjustment）通知書の形でパートナー全員に交付する（IRC 6223条a項2号）。FPAA通知書は、一般の課税処分のための調査の場合の「不足額通知書（notice of deficiency）」（通称「90日レター（90 day notice）」）に匹敵する。IRC

6212条a項1号)。

パートナーシップの税務パートナー (TMP) は、FPAA通知書内容に不服な場合には、その通知書を受け取ってから90日以内に、連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court)、連邦地裁 (U.S. District Court) または連邦請求裁判所 (U.S. Court of Federal Claims) に訴えを提起できる (IRC 6626条a項)。パートナーシップの税務パートナー (TMP) が90日以内に提訴しない場合で、他のFPAA通知書を受領したパートナーが通知書内容に不服なときには、当初の90日経過後60日以内に提訴することができる (IRC 6626条b項1号)。

裁判所は、パートナーシップ段階でのパートナー項目に関するFPAA通知処分に限り裁判管轄権を有する。パートナーシップ段階手続とは対照的に、パートナー段階手続では、非パートナー項目を対象にする。パートナー段階手続では、たんに計算違いなどを理由とした調整が必要な場合と、事実認定が必要な場合がある。仮にパートナーが計算違いを理由としたIRSの調整に不服な場合には、還付訴訟に形で解決をはかる途が開かれている (IRC 6230条c項)。他の方法としては、IRSが、対応調整項目 (affected item) としてFPAA通知書を発して対処することも考えられる。

(5) 新BBAパートナーシップ手続の概要

すでにふれたように、1982年に導入されたTEFRAパートナーシップ手続は、制定から30年以上経過して、税の実務家のみならず、裁判所やIRS当局者からも、効率的でない、改善が必要であるとの指摘を受けるようになった。とりわけ問題とされた点は、次のとおりである⁵³⁾。

【図表20】 TEFRAパートナーシップ手続の改正を要する理由

(i) 連邦税法 (IRC) のサブチャプターK(701条~761条) では、パートナーシップ課税においてはパートナーを納税主体とする事業体擬制説の考え方 (aggregate approach) にベースにしている。にもかかわらず、TEFRAパートナーシップ手続

53) See, Peter A. Prescott, "Jumping the Shark: The Case for Repealing the TEFRA Partnership Audit Rules," 11 Fla. Tax. Rev. 503 (2011).

では事業体擬制説に加え、事業体実在説の考え方 (entity approach) も採り入れている。この結果、双方の考え方が入り乱れており、効率的な税務行政の妨げになっている。

- (ii) 大規模パートナーシップ税務調査特例は、各課税年において、パートナーの総数が100人以上のパートナーシップは、大規模パートナーシップ特例の選択 (ELPs=electing large partnership rules) を選択できる。この特例 (ELPs) を選択すると、税務調査はパートナーシップ段階で実施しその調整結果をパートナーに反映させるという手続である。この特例は、1997年の税制改正で導入されたものである (IRC 775条)。しかし、選択・利用実績はほとんどない⁵⁴⁾。
- (iii) 大規模パートナーシップ税務調査特例、小規模パートナーシップ税務調査手続および通常の税務調査手続の適用あるパートナーシップというように、パートナーシップに関するタックスコンプライアンスの仕組みが煩雑であり、IRSが必要以上にこの業務に労働力を割いており、改善が必要である。
- (iv) パートナーシップの税務パートナー (TMP) の職務権限などが、次の点で明瞭でない。
 - ・税務パートナー (TMP) が、IRSの税務調査について他のパートナーに通知することを失念した場合に、個々のパートナーを救済する手続がない。
 - ・税務パートナー (TMP) が個々のパートナーの本人確認をすることが難しく、このことがIRSの税務調査の妨げになっている。
- (v) どの項目がパートナーシップ項目に該当するのか線引きが不明瞭であり、出訴期限 (statute of limitations) の適用に困難が伴う。

こうした問題点を改善するために、オバマ政権は、2015年11月2日に「超党派予算法 (BBA=Bipartisan Budget Act of 2015)」を成立させ、そのなかで、

54) 例えば、2011課税年を例にとると、100人以上のパートナーを有し、かつ1億ドル以上の資産を保有する大規模パートナーシップで、この税務調査特例 (ELPs) を選択したのは15件のみであると報告されている。連邦政府検査院 (U.S. GAO=Government Accountability Office) は2014年10月に、連邦議会に対してこの税務調査特例の改善を勧告した。See, GAO, Large Partnerships: With Growing Number of Partnerships, IRS Needs to Improve Audit Efficiency (GAO-14-732, September 2014). また、合衆国税裁判所は、その判決のなかで、パートナーおよびパートナーシップの課税所得に関する手続ルールは、余りにも煩雑かつ混乱をきたしていると批判している (See, e.g., *Tigers-Eye Trading, LLC v. Commissioner*, 138 T.C. at 92 (2012)).

現行のTEFRAパートナーシップ手続に代えて「BBAパートナーシップ手続」(以下、2015年12月18日に成立したアメリカ人を増税から保護する法律(PATH Act)によるパートナーシップ手続関連の一部改正を含む⁵⁵⁾)を制定した。BBAパートナーシップ手続は、連邦税法/内国歳入法典(IRC)6221条から6241条〔BBA〕に挿入され、2017年12月31日後(2018年1月1日以後)に始まる課税年に提出するパートナーシップ納税申告書から適用される。

新たなBBAパートナーシップ手続の骨子は、次のとおりである⁵⁶⁾。

【図表21】 BBAパートナーシップ手続の骨子

- ・パートナーシップ段階査定・徴収(partnership level assessment and Collections)～滞納対応制度(default regime): パートナーシップが直接納税義務を負う仕組み
- ・小規模パートナーシップの手続から離脱できる制度(small partnership opt out regime)
- ・パートナー段階査定・徴収(partner level assessments and collections)～選択納税制度(alternative regime): パートナーが直接納税する選択を可能とする。
- ・パートナーシップ代理人(partnership representative)制度: これまでの税務パートナー(TMP=tax matters partner)制度を廃止し、パートナーシップ代理人制度を導入する。
- ・出訴期限(statute of limitations)の明確化

55) PATH法は、BBAパートナーシップ手続の不備な点を補強するねらいの法律でもある。しかし、PATH法制定にもかかわらず、実務上の取扱いへの疑問が次々と提起されている。See, Jerald D. August, "Repeal of TEFRA Entity Level Audit Rules Under the Bipartisan Budget Act of 2015: The Adoption of a New Paradigm for Assessing and Collecting Income Taxes from Partnership," J. of Tax Practice & Procedure 36 (August-September 2016).

56) See, Donald B. Susswein and Miriam L. Fisher, "New Partnership Audit Rules: What You Need to Know and Do Now:ALI CLE Course of Study Materials: Creative Tax Planning for Real Estate Transactions," (September 2016); Michael Hirschfeld, "Enhanced Partnership Tax Audit Rules: New Challenges that Require Consideration," 30 Probate & Property 8 (2016).

①BBAパートナーシップ税務調査手続と代理人制度の導入

TEFRAパートナーシップ手続のもとの税調査手続は、(i)小規模パートナーシップ、(ii)特例大規模パートナーシップ(ELPs=electing large partnership rules)および(iii)その他のパートナーシップの3種がある。

これが、BBAパートナーシップ手続のもとでは、原則としてすべてのパートナーシップに対しては同一の税務調査手続が適用される。ただし、100人以下のパートナーからなるパートナーシップはこの手続から抜ける選択ができる。

また、税務調査終了(または司法審査終了)に基づく必要な税額調整は(パートナーではなく)パートナーシップに反映され、当該調整にかかる税額をパートナーシップが支払う(IRC 6221条a項、6225条a項1号・d項2号[BBA])。

また、BBAパートナーシップ手続のもと、税務調査および査定手続は、もっぱらパートナーシップが担当する。こうした手続を行う職務は、TEFRAパートナーシップ手続のもとで税務パートナー(TMP=tax matters partner)制度の廃止に伴い、新たに導入されるパートナーシップ代理人(partnership representative)が担当する。したがって、各パートナーは、税務調査手続に参加する、または調査通知を受ける制定法上の権利を有しない(IRC 6223条a項[BBA])。パートナーは、税務調査に参加したい、または調査通知を受けたいと思う場合には、パートナーシップ契約(IRC 704条a項)でその旨を確認する必要がある。

BBAパートナーシップ手続のもと、各パートナーシップは、パートナーシップ代理人(partnership representative)を選任する必要がある。パートナーシップ代理人(partnership representative)は、パートナーである必要はない。パートナーシップ代理人となる資格要件は、「合衆国に実質的に所在すること(substantial presence in the U.S.)」である(IRC 6223条a項[BBA])。(2017年1月時点では、財務省規則等でこの要件が具体的に規定されていない。また、パートナーシップは、パートナーシップ代理人を選任するためにパートナーシップ契約等を改訂する必要がある。)パートナーシップが、パートナーシップ代理人を選任していない場合には、IRSが適任者を選任にできることになっている。

② 帰属不足税額納付方法の選択

IRSは、パートナーシップに対する税務調査を終了した場合、必要な調整項目（例えば、増差税額、所得控除額の減額など）を記した最終パートナーシップ調整(FPA=final partnership adjustment)通知書を交付しなければならない。

BBAパートナーシップ手続では、税務調査に基づき発生した調整額〔帰属不足税額(imputed underpayment)〕の納付について、パートナーシップは、次の3つから1つの方式を選択することができる。

【図表22】 帰属不足税額納付方法の選択

- | | |
|------|--|
| (i) | <p>事業体であるパートナーシップが納付する方法：新BBAパートナーシップ手続のもと、IRSは、パートナーシップ項目にかかる所得、ゲイン（利得）、損失、所得控除および税額控除〔IGLD〕項目などについてはパートナーシップ段階での税務調査を実施し、その結果に基づき調整を行うものとする（IRC 6221条a項〔BBA〕）。すなわち、この点は、これまでのTEFRAパートナーシップ手続と同様である。しかし、調整の結果、課税年に納期限が到来した不足税額（underpayment of tax/増差額+経過利子+制裁額）（新手続のもとでは、この不足税額を「帰属不足税額(imputed underpayment)」と呼ぶ。）は、各パートナーではなく、パートナーシップが納付する（IRC 6225条a項〔BBA〕）。帰属不足税額は、原則として、税務調査が実施された課税年または司法判断が確定した課税年（新手続のもとでは「レビュー年(review year)」と呼ぶ。）時点で、そのパートナーシップが提出した課税年（新手続のもとでは「調整年(adjustment year)」と呼ぶ。）の情報申告書の関係項目に反映させたうえで、個人所得税の最高税率で課税され（IRC 6225条b項1号〔BBA〕）、査定・徴収される（IRC 6232条a項）。このように、BBAパートナーシップ手続のもと、税務調査手続は不足税額にかかる証明（拳証）責任は、レビュー年にパートナーシップの持分を有する各パートナーから当該パートナーシップに転化されている</p> |
| (ii) | <p>事業体であるパートナーシップが減額された帰属不足税額を納付する方法：パートナーシップは、財務省規則に規定された要件を充足する場合に、その構成員であるパートナーが低い所得税率で課税されるまたは免税団体であることを証明して、減額された帰属不足税額納付の申請ができる（IRC 6225条c項4号〔BBA〕）。ただし、この減額手続は、C法人（普通法人）がパートナーであり、かつ配賦される所得が通常所得（ordinary income）の増差等にかかる調整である場合、または個人がパートナーであり、かつ配賦される項目がキャピタルゲイン（譲渡所得）もしくは適格配当所得である場合に利用できる（IRC 6225条c項4号〔BBA〕）。また、この減額手続は、パートナーシップの構成員であるすべてのパートナーがレビュー年に発生し</p> |

た帰属不足税額にかかる修正申告・納付する場合にも適用がある (IRC 6225条c項2号 [BBA])⁵⁷⁾。

- (iii) **小規模パートナーシップ特例の選択**: SSBパートナーシップ手続では、パートナーの数が100人以下の小規模パートナーシップは、SSBパートナーシップ手続から離脱し「小規模パートナーシップ特例 (SPE=small partnership election)」を選択できる。ただし、この特例を選択するには、パートナーは全員個人、C法人、S法人、C法人として取り扱われる外国事業体または遺産財団でなければならない (IRC 6221条b項2号A[BBA])。このことから、パートナーが、他のパートナーシップで組成されている場合やLLCがある場合には、SPE特例の適用は選択できない (IRC 6221条b項1号 [BBA])。パートナーシップが、SPE特例の適用を選択した場合には、通常の税務調査手続が適用になる。

SPE特例とは対照的に、TEFRAパートナーシップ手続では、TEFRAパートナーシップ手続から離脱を選択できる適用除外 (SPE=Small Partnership Exception) 措置は、1課税年中において常時パートナーの数が10人以下である小規模パートナーシップであることが要件とされている。

③BBAパートナーシップ手続のもとでの税務調査および訴訟

TEFRAパートナーシップ手続では、パートナーシップにかかる税務調査や税務訴訟に関しては、パートナーのなかから選任された税務パートナー (TMP=tax matters partner) が職務権限を行使することになっている。

これに対して、事業体実在説 (entity theory) に傾斜したBBAパートナーシップ手続では、パートナーシップ代理人 (partnership representative) は、そのパートナーシップのパートナーである必要はない (IRC 6223条a項 [BBA])。また、IRSは、パートナーシップ税務調査の実施に先立つ通知や暫定パートナーシップ調整 (proposed partnership adjustment) または最終パートナーシップ行政調整 (FPAA=final partnership administrative adjustment) 通知は、各パートナーにする必要はなく、これをパートナーシップ代理人にすることで足りる。

また、パートナーシップおよびそのすべてのパートナーは、パートナーシッ

57) もっとも、こうした減額手続は、小規模パートナーシップの場合を除き、パートナーが100人を超え、数千人もいる大規模パートナーシップでは、租税実務上は採りえない選択といえる。

プ代理人ならびにパートナーシップにかかるあらゆる行政手続および司法手続上の最終決定に拘束される (IRC 6223条b項 [BBA])。

(a) 税務調査手続の改正点

BBAパートナーシップ手続のもと、パートナーシップに対するIRSの税務調査は、調査官とパートナーシップ代理人の両当事者の間での手続としてデザインされている。また、調査が終了すれば、IRSは、暫定パートナーシップ調整 (proposed partnership adjustment) 通知書をパートナーシップ代理人に交付し、それに同意すれば、帰属不足税額 (imputed underpayment) を納付することになる。

一方、パートナーシップ代理人が暫定パートナーシップ調整に同意しなければ、帰属不足税額の減額を求めて270日以内にIRSに対して追加資料を提出することになる。IRSは、270日経過後、パートナーシップ代理人に対して最終パートナーシップ行政調整 (FPAA) 通知書を交付する (IRC 6231条a項3号 [BBA])。

(b) 訴訟の開始

パートナーシップ代理人は、最終パートナーシップ行政調整 (FPAA) 通知書の交付を受けて、その内容に納得しない場合には、その通知書を受領した日から90日以内に、連邦租税裁判所 (U.S. Tax Court) に対して、IRSが決定した帰属不足税額の再調整を求めて提訴することができる (IRC 6234条a項 [BBA])。パートナーシップ代理人は、連邦租税裁判所に代えて、パートナーシップの主たる事務所が登録されている州を管轄する連邦地方裁判所 (U.S. District Court) または連邦請求裁判所 (U.S. Court of Federal Claims) に対し、帰属不足税額の再調整を求めて訴訟を提起することもできる (IRC 6234条a項 [BBA])。この場合には、パートナーシップ代理人は、最終パートナーシップ行政調整 (FPAA) 通知書に記載された帰属不足税額をいったんIRSに納付 (供託/deposit) する必要がある。

パートナーシップ代理人からの提訴を受理した場合、裁判所は、最終パートナーシップ行政調整 (FPAA) 通知書に記載されたそのパートナーシップのレ

ビュー年 (review year) の所得、ゲイン (利得)、損失、所得控除または税額控除などIGLDCすべての項目、パートナー間へのこれらの項目の適正な配賦および当該パートナーシップが負う制裁 (民事罰) の課否、加算金または増差額について裁断する権限を行使できる (IRC 6234条c項 [BBA])。

行政手続または司法手続を経て最終的に決定された帰属不足税額を負担する義務は、直接パートナーシップが負う。パートナーシップのパートナーは、当該パートナーシップが負担した帰属不足税額を連帯して負担する必要があるのかどうかについて税法 (IRC) には特段の規定を置いていない。

6 連邦所得課税と事業体選択

アメリカでは、法人/株式会社 (corporations) については、法人実在説 (entity theory) の考え方に基づいて経済的二重課税を実施している。このため、原則として法人所得に対して超過累進課税をする一方で、税引後の配当を受け取った個人にも他の所得と総合して超過累進課税するかたちで二段階課税を行っている。その一方で、いわゆる「みなし個人課税」を選択できる法人制度を置いている。この種の法人は、小規模企業に対する経済的二重課税排除の視点から、パートナーシップの持つ柔軟性とパススルー課税 (pass-through tax treatment) という税制上の利点を兼ね備えた仕組みとして構想されている。一般に、「選択適格事業体 (eligible entity)」とも呼ばれる (財務省規則 301.7701-2、301.7701-3)。

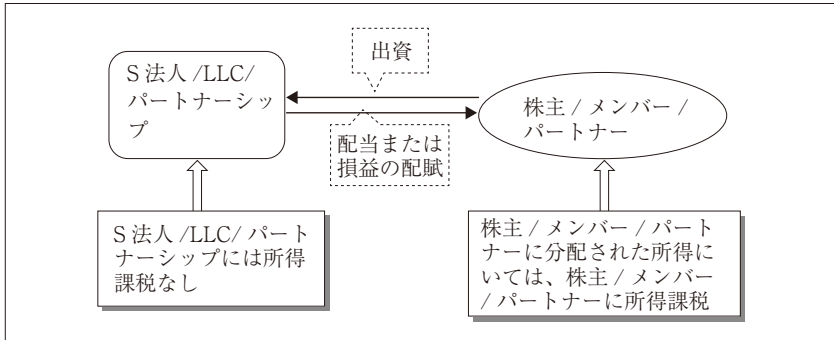
(1) 事業体選択におけるパートナーシップの所在

アメリカでは、二段階課税を望まない事業体は、一段階課税の構成員課税が行われる「パートナーシップ (partnership)」を選択できる。このほかに、本来二段階課税の事業体でありながら、パススルー課税の適用ある「LLC」【LLC = Limited Liability Company/リミテッド・ライアビリティ・カンパニー⁵⁸⁾/財

58) LLCは、わが国では「合同会社」と呼ばれる (会社法578条)。わが国の合同会社 (日

務省規則301.7701-3(b)⁵⁹⁾ないし「S法人」の事業形態の選択も可能である(IRC 1361条以下)⁶⁰⁾。

【図表23】 S法人、LLC、パートナーシップ、にパススルー課税が適用される場合



アメリカにおいて、LLCは、各州法に準拠して設立される法人である。LLCへの出資者/持分主(メンバー/構成員)には、拠出した金銭や財産の範囲内に責任が限定されるという有限責任の原則が適用される。有限責任の原則は、S法人選択ができるC法人(普通法人)の出資者/持分主にも適用される(IRC 1361条b項1号)。

本版LLC)はパススルー課税が認められていない。類似の制度で、パススルー課税ができ認められるものとして有限責任事業組合契約に関する法律(LLP法)に基づき組成される有限責任事業組合(日本版LLP)がある。

- 59) LLC(合同会社)にかかる二重課税は、所得課税面に加え、消費課税面でも発生し得る。アメリカのS法人制度導入の経緯や立法事由などについて詳しくは、See, Mirit Eyal-Cohen, "When American Small Business Hit the Jackpot: Taxes, Politics, and the History of Organizational Choice in the 1950s", 6 Pitt. Tax Rev. 1 (2008);
- 60) ちなみに、同じくパススルー課税の選択適用のあるLLCとS法人の違いを理解しておく必要がある。LLCは完全に各州の設立準拠法により統治される法人である(ただし、LLCで、法人として課税選択をする場合を除く)。これに対して、S法人は、各州の法人法ないし事業会社法に準拠して設立される普通法人(regular corporation/*per se* corporation/普通法人)で、連邦課税上パススルー課税適格が認められたものを指す。

また、これらLLCやS法人は、選択適格事業体 (eligible entity) の一つに分類される。つまり、連邦所得課税において、租税法令上の要件を充たしチェック・ザ・ボックス・ルール (Check-the-box rule) に基づくパススルー課税を選択でき、法人課税を受けるかまたは出資者/持分主 (メンバー/構成員) 課税を受けるかを選択することができる (IRC 1361条b項1号、財務省規則 § 301.7701-3(b))⁶¹⁾。

さらに、LLCは、出資者同士の内部関係を自由に設定できる事業体でもある。

事業経営を行う場合には、このような使い勝手のよいLLCやS法人の事業体選択が可能である。にもかかわらず、パートナーシップの事業体を選択されるのには、いくつかの理由がある。すなわち、パススルー課税の適用があることである。また、所有と経営が一体化し、かつ契約に基づき組成されるパートナーシップは、損益の配賦、分配割当比率などをパートナー間での合意でかなり自由に変更できること、つまり柔軟性があることである。こうした理由は、パートナーシップのみならず、LLCにも見いだし得るメリットといえる。さらに、法人格がないことから、事業体の組成や解散が容易であることがある。加えて、過重な政府規制を好まないアメリカ企業人の気質をあげることができる。すなわち、会社形態を選択した場合に必要な有限責任を享受することに伴うステークホルダーなど対外的信用確保のための煩雑な事務が少ないことがあげられる。

このような理由から、アメリカでは、法律事務所、会計・監査事務所、コンサルティング事務所などの専門職サービスのみならず、多様な投資スキームの展開に、パートナーシップの事業体を選択されている。

(2) 事業体選択と租税上のインセンティブ

今日、各州は、雇用の拡大に力を注いでいる。その一環として、使い勝手の

61) 課税取扱いの選択肢は複数ある。例えばLLCは、租税法令上の要件を充たす場合、C法人 (普通法人) としての課税取扱いを選択できる (財務省規則301.7701-3(a))。その後、さらに当該C法人は、租税法令上の要件を充たす場合、S法人としての課税取扱いを選択できる。

よいLLC法制の確立に向けて法人法制度の改革にしのぎを削っている。起業を望む人(起業家)や小規模企業の経営者がシンプルな課税で効率的な企業経営ができるようにし、雇う側へのインセンティブを与えることがねらいである。その結果、起業家や小規模企業の経営者は、当初、普通法人(C法人)である株式会社を設立し、課税庁(IRS)への届出によりシンプルな課税(パススルー課税)取扱いが受けられるS法人(IRC 1361条b項1号)に転換する手法よりも、むしろそうした転換の必要のないLLCを設立・活用する手法を選択する傾向を強めている⁶²⁾。その一方で、依然としてパートナーシップにも根強い人気がある。

以下に、事業体選択について、租税上のインセンティブに傾斜する形で点検してみると、次のような特徴をあげることができる。

【図表24】 事業体選択と各種のインセンティブ

・S法人の場合は、すべての所得や費用を株式持分(stock ownership)に応じて配賦(パススルー)するように求められる。これに対して、パートナーシップの場合は、パートナー間での損益をパートナーシップ契約(partnership agreement)に基づきかなり柔軟に配賦(パススルー)することができる。つまり、パートナーシップの損益を、パートナーシップ持分(partnership interest)に応じて配賦する必要がなく、パートナーシップ契約に定める分配割合比率(distributive share ratio)に応じて柔軟に配賦(パススルー)することができる。例えば、利益(profits)と損失(losses)の配賦は、それぞれ異なる分配割合比率に基づくこともゆるされる。ただし、課税庁(IRS)は、パートナーシップが租税回避目的で組成されている、または租税回避目的で損益分配の合意がなされていると判断する場合には、パートナーシップの存在を否認しパートナーシップの損益をパートナーに直接帰属するものとみなして課税すること、またはパートナーシップ持分に応じてパートナーシップの損益を再配賦

62) S法人の選択は、普通法人がS法人の課税取扱いを求める前課税年度か、または課税年度開始後3ヵ月目の15日までに既定の項目をチェックし法定要件を満たすことを証した届出書である様式2553〔小規模事業会社の選択届(Form 2553: Election by a Small Business Corporation)〕を課税庁(IRS)に提出することで、課税選択ができる。もっとも、新設法人の場合、ほぼ普通法人の期間を経ることなしにS法人選択が可能である(財務省規則1.1362-6(a)(2)(ii)(C))。詳しくは、拙論「二重課税とは何か」獨協法学94号(2014年)310頁以下参照。

することも可能である。

- ・パートナーシップは、多くの他人を雇用し、事業展開をはかるために事業体としては概して不向きである。
- ・他人を雇用したうえで事業を展開する場合、一般に、C法人（普通法人）よりも、出資者/持分主（メンバー/構成員）が直接損益の帰属主体となるパススルー課税、一段階の構成員課税の選択ができるLLCまたはS法人の方が有利であるようにとられがちである。しかし、必ずしもそうとはいえない。なぜならば、事業の性格、ないし事業規模の大きい事業体の場合や、規模拡大を図るため内部留保や外部資金の導入を望む事業体には、経済的な二重課税、二段階課税が行われるとしても、内部留保が認められないS法人（IRC312条等）やパートナーシップなどよりも、それが認められるC法人（普通法人）である方が有利であるからである。
- ・C法人がその所有者に行う報酬以外の支払を「配当 (dividends)」と呼び、パススルー課税を選択したS法人やLLCがその所有者に行う報酬以外の支払を「分配 (distributions)」と呼んでいる。これらのうちC法人がその所有者に行う配当やS法人がその所有者に行う分配の額は、連邦の雇用関連税 (payroll taxes、employment taxes) や自営業者税 (self-employment taxes)⁶³⁾ の課税ベース算定にあたっては、考慮外 (除外) とされる (IRC 1402条a項2号)。これに対して、LLCがその構成員/メンバーに配賦 (パススルー) した分配額は、自営業者税の課税ベースの算定にあたって考慮される (Revenue Ruling 69-184、1969-1 C.B. 256)。このため、タックスプランニングの面から、自営業者税の回避・節税をねらいに、LLCからS法人への転換事例も少なくない⁶⁴⁾。

いずれにしろ、連邦所得課税においては、二重課税を望むのか、あるいはパススルー課税を望むのかの選択を納税者にゆだねる政策を維持している。

63) アメリカ連邦雇用関連税〔OASDIプログラムやメディケアなどの保険税〕(IRC3101条以下) および自営業者税〔社会保障・メディケア税〕(IRC 1401条以下) の骨子について詳しくは、拙稿「アメリカの被災者支援税制の分析」白鷗法学18巻2号166頁以下参照。

64) なお、本稿では、紙幅の制限から、LLC課税とS法人の各種租税に関する接点上の課題について詳細に論じる余裕はない。実務的な取扱いなどを含めて詳しくは、See, Emily Ann Satterthwaite, "Entity-Level Entrepreneurs and the Choice-of-Entity Challenge, 10 Pitt. Tax Rev. 139, at 168 et seq. (2013); Walter D. Schwidetzky & Fred B. Brown, Understanding Taxation of Business Entities (LexisNexis, 2015).

◆む す び

本稿では、連邦パートナーシップ課税法制、すなわちサブチャプターK税制と現行のパートナーシップ租税手続を刷新し、効率化をはかるために導入される新BBAパートナーシップ租税手続を中心に分析した。しかし、サブチャプターK税制は極めて複雑であり、かなり多くの図表を用いても、分かり易く紹介するのは容易ではないことを実感する結果となった。

パートナーシップの事業体は、大規模な出資と人的資源を要するビジネスには不向きである。しかし、アメリカビジネス界では、1970年代後半から、パートナーシップは、最もポピュラーな事業体として幅広い分野で選択・活用されてきている。所有と経営が一体化し、パススルー課税が認められる事業体であり、かつパートナー間での合意により損益をかなり自由に配賦できるなど柔軟性 (flexibility) のあることが理由である。

しかし、1970年代後半から、パートナーシップの“濫用”が目立ってきた。各種節税計画 (tax saving plans)、さらには濫用的なタックスシェルター (abusive tax shelters) や租税回避スキーム (tax avoidance schemes) のビークル (vehicle) としてのパートナーシップの想定外の利用の広がりである。まさに、パートナーシップの持つ“柔軟性”と“濫用”とは表裏一体の関係にあるといつてよい。エンロン、GEなどアメリカの名立たる企業までもが、このビークルの租税回避目的での利用者であった。

連邦議会は、久しくパートナーシップの濫用統制と納税環境整備のあり方を探っていた。そして、租税実体法の側面からは、サブチャプターK税制に、それまでの個別の配賦規制策に加え、新たな包括的/一般的なパートナーシップ租税回避防止策を盛り込んだ。パートナー当事者によるパートナーシップ契約の自由を最大限に保障しようとする一方で、「実質的な経済効果 (substantial economic effect)」を欠く損益等の分配割当を内容とするパートナーシップ契約などにより租税回避を図ろうとする納税者への対応措置 (IRC 704条a項～c項、財務省規則 1.704-1(b)(1)(i)~(ii)) が、その1つである。加えて、包括的

なパートナーシップ濫用規制ルール（PAAR=Partnership anti-abuse rule）の導入（財務省規則 1.701-2）を盛り込んだ。

こうした租税回避防止規定の導入は、サブチャプターK税制をますます複雑にし、パートナーシップという事業体が持つ柔軟性（flexibility）を失わせる結果を招いている。連邦課税庁（IRS）も、複雑化する課税取扱いの対応に追われ、各種ガイドラインの改訂などの作業に苦慮している。

一方、連邦議会は、租税手続法の側面からは、これまでのTEFRAパートナーシップ租税手続を見直し、新たなBBAパートナーシップ租税手続を実施することにした。新BBA手続は、2017年12月31日後（2018年1月1日以後）に始まる課税年に実施される税務調査および提出するパートナーシップ納税申告書から適用される。新し手続は、課税庁（IRS）の事務負担の軽減、パートナーシップ租税手続の簡素化がねらいであるとされる。しかし、この新し手続についても始動前から数多くの疑問が提起されている。

翻って、わが国における「任意組合税制」ないし「パートナーシップ税制」はあまり注目されない存在である。この背景には、「パススルー課税は税収増に結びつかない」という財政当局の消極的評価があるのかも知れない。しかし、グローバルな視座からみると、パートナーシップ税制、パートナーシップ租税手続の研究はかなり進んでいる。この分野について比較法的な研究を深めることは、わが国の任意組合課税法制を整備するうえでも必要不可欠といえる。