

国際課税のケース・スタディ

リミテッド・パートナーシップからの損失について

〔事例〕

内国法人甲社は、甲社の出資先である米国のパートナーシップから損失の配分を受けた。この米国のパートナーシップはリミテッド・パートナーシップ（以下「LPS」という）で、不動産投資を目的とするものである。甲社のステータスは出資額を限度として債務を負担するリミテッド・パートナー（以下「LP」という）である。

〔ポイント〕

- 1 パートナーシップとはなにか
- 2 米国におけるパートナーシップの課税の概要
- 3 パートナー段階での損失の取扱い
- 4 わが国における課税上の取扱い

〔検討〕

1 パートナーシップとはなにか

パートナーシップという形態はわが国には存在しないが、米国、英国をはじめ多くの国で事業を行う組織の一形態として採られているもので、法律上の権能を有する非法人組織である。一般にパートナーシップとは、二人以上の者が出資を行い主として利益の稼得を目的として事業を行う団体で、その成果をパートナーに配分するものである。なお、出資については資産に限らず、労務による出資も認められている。

米国では連邦法としての統一パートナーシップ

法があり、各州にも連邦法に類似したパートナーシップ法が整備され、これらの州法に準拠してパートナーシップが設立される。

(1) パートナーシップの種類

イ ゼネラル・パートナーシップ（以下「GPS」という）

パートナー全員が無限責任パートナー（以下「GP」という）から構成されているパートナーシップである。

ロ リミテッド・パートナーシップ

GP 及びその出資額を限度として責任を負う有限責任パートナーによって構成され、GP の一名以上の者が業務執行者となる。

ハ マスター・リミテッド・パートナーシップ（以下「MLP」という）

リミテッド・パートナーシップのうち、証券取引所に上場してパートナーの持分権を売買の対象とするものをいい、米国では税法上一般に法人として取り扱われる。

(2) パートナーシップ契約

パートナーはパートナーシップについて契約（partnership agreement）を締結する。通常は書面によるが、口答等による場合も認められている。その記載項目は実際にハワイに設立されたパートナーシップを例にすると次の通りである。

イ パートナーシップの名称、事業を行う場所

ロ 事業の目的

ハ 出資

ニ 損益分配

- ホ パートナーの権限, 義務等
 - ヘ 裁定
 - ト その他
- (3) パートナーになる者

個人, 法人, 信託, 遺産財団, パートナースィップ等がパートナーになることができる。なおわが国の商法では会社が他の会社の無限責任社員になることを禁じているが(商法55), 民法上の組合員になることは認められていることから, 内国法人が米国のパートナーシップの GP になることは差し支えないものと考えられる。

(4) わが国の組合契約との相違点

わが国では, 民法に規定されている任意組合と商法に規定されている匿名組合がある。任意組合は各組合員の出資が総組合員の共有に属することになっている(民法668)のに対して, 匿名組合は出資をする匿名組合員と営業を行う営業者から構成され, 匿名組合員の出資は営業者の財産に属し, 匿名組合員は営業者の行為につき第三者にたいして権利義務を有しない(商法536)。従って, 無限責任の組合員から構成される任意組合は GPS に類似し, 無限責任組合員と有限責任組合員から構成される匿名組合は LPS に類似するものである。しかしながら, 例えば, 匿名組合と LPS を比較すると, LPS はパートナーがパートナーシップの財産を共有でき, パートナーの一定数の同意により GP をやめさせることができる等, 必ずしも匿名組合と LPS が法律上類似のものとはいえない点もある。

2 米国におけるパートナーシップの課税の概要

(1) 税法上のパートナーシップ

米国ではパートナーシップが州法に準拠して設立されるが, 米国の税法ではパートナーシップの概念を広義に規定しているため, 法律上のパートナーシップに該当しない団体もパートナーシップ

としての課税を受けることになる。例えば, シンジケート, グループ, プール, ジョイントベンチャー及びその他の人格なき組織がパートナーシップ課税の対象となり, 法人, 信託, 遺産財団は除かれている(内国歳入法典 § 761)。

(2) 法人かパートナーシップかの判断基準

米国では財務省規則の試案として判断基準を公開している(財務省規則301, 7701-2(a)(1))。これによると次に掲げる諸基準をベースにして法人又はパートナーシップに区分される。

- イ 社団性
- ロ 営利目的
- ハ 組織の継続性
- ニ 集中的管理
- ホ 有限責任性
- ヘ 持分の譲渡の自由

上記基準のうち, イ, ロは法人及びパートナーシップに共通するものであるが, ハからヘまでのうち3以上を有する組織は法人として取り扱われる。

(3) パートナーシップの課税

パートナーシップの課税はパートナーシップ自体を納税義務者とするものではなく, パートナーの段階で課税を行うものである。パートナーシップの損益計算等の結果は情報申告書(Form 1065)に記載され, 各パートナーに分配される損益, 税額控除, 諸控除等は Form 1065 の付表である Schedule K-1 に記載され, これらの申告書等はパートナーの納税申告書に添付されることになる。

既に述べたように, パートナーシップの収益及び費用は, パートナーシップ契約があればその契約に基づいて, 各パートナーに配分され, パートナーシップ契約がない場合は原則としてパートナーシップの損益は平等に各パートナーに配分されることになるが, 特定の項目についてはパートナーに直接引き継がれることになる。ここにいう特

定の項目とは、キャピタル・ゲイン、ロス、寄付金、納付済外国税額等である。

3 パートナード階での損失の取扱い

パートナーシップが損失を計上したとしてもパートナーシップ自体は納税義務者とされないため、これらの損失はパートナーに配分され、パートナー段階において調整されることになる。その場合、パートナーシップから配分された損失がパートナー段階での課税で無制限にパートナーの他の所得と通算が認められるわけではなく、パートナーに配分された損失に係る課税について二つの制限がある。

(1) 危険負担ルール (at risk limitation) (内国歳入法典 § 465)

危険負担ルールとは、受動的活動 (passive activities) から生ずる損失、経費、税額控除に制限を設けるものである。この受動的活動とは、パー

トナーが主体的に行わない事業活動を意味し、例えば、不動産の賃貸等はこれに該当する。具体的には、受動的活動から生ずる損失、税額控除は、受動的活動から生じた所得又は税額を限度として控除することができ、給与所得、事業所得税等と通算することはできない。なお、この計算は Form 6198 により行われる。

(2) 損失の控除の制限 (内国歳入法典 § 704(d))

パートナーシップからパートナーに配分された損失は、パートナーの持分の調整基準額 (adjusted basis) を限度として控除できるが、控除できない損失の超過額は翌期に調整基準額が生じた時に損失として認識されることになる。ここにいう調整基準額とは、当初の出資額に増減項目を考慮して算定される金額である (内国歳入法典 § 705(a))。

増加項目は、追加出資、パートナーシップの通常所得のパートナー持分への加算額、キャピタ

国税 ことば話

平成2年度予算概算要求まとめ……●

▶ 国税庁の平成2年度予算概算要求が8月末にまとまった。総額は、今年度予算に比べて0.8%、39億2,100万円減の4,936億1,100万円とほんのわずかが減額要求になっており、国のシーリングに沿った厳しい内容。元々マンパワーに頼る官庁だけに人件費が大半を占め、注目の定員要求は1,218人の新規増を要求している。第7次計画削減363人があるので、これを差し引くと665人の純増となり、今年度の純増857人に比べれば少ないが「これ以上の要求は無理」とか。実現すれば、そのほとんどは、今年度と同じように消費税事務関係の増員に充て、徴収部門を中心に配置することになっている。

▶ 一方、一般経費のうち、コンピューター関係は、電算処理高度化のためのADPシステム経費が今年度比6.6%増の286億5,500万円、更に21世紀にも対応できる国税総合管理(KSK)システム構築のための開発経費20億円を要求している。「今年度のKSK経費は調

査費が7,000万円認められているので、ぜひとも要求実現を」と期待は大きい。

「税制に関する提言」まとめ……●

▶ 国税会議がこのほど、今年の「税制に関する提言」をまとめた。同会議は毎年、税制改革審議に先駆けて提言をまとめているが、今年の提言のポイントは何といても消費税の見直し提言。その内容は①帳簿方式は円滑、適正な転嫁に対応できず、精緻さに欠けるなどのため、インボイス方式に移行、②簡易課税制度は本質的に消費税に馴染まず、租税回避行為が可能であるなど多くの矛盾点があるので廃止、③免税点制度も免税業者に記帳義務や転嫁した消費税の納税義務がなく、納税義務者の判定を毎年行う必要があり、その事務が煩雑なため原則廃止とするが、当面の策として、零細業者に対する配慮として、現行の2,000万円を「大幅」に引き下げるか、納付税額に免税点を設けるなどの制度改正にとどめる……の3点を要求している。この要求をみたある庁職員「国税当局の腹の中と同じ考え方では」と強調。国税会議は、この提言を関係方面に提出し、実現に向けて働きかけることにしているが、その実現のほどは如何に。

ル・ゲインのパートナー持分への加算額等があり、減少項目は、パートナーシップからの配当、通常所得の損失、キャピタル・ロス等がある。

4 わが国における課税上の取扱い

原則として、外国のパートナーシップから内国法人がその損益の分配を受けた場合、その課税関係はわが国の税法に基づいて定まることになる。具体的には、減価償却の耐用年数の相違、交際費等の損金算入限度額のある項目の修正が必要となる。更に、パートナーシップに損失が生じた場合、当該損失が全額内国法人の所得と相殺出来るかどうかが問題となるが、わが国における課税上の取扱いについては必ずしも定かではない。

そこで既に述べたように LP はわが国の任意組合員及び匿名組合員とは異なるため米国における取扱いが参考にならう。米国における取扱いは会計上の持分法に類似した考え方といえる。持分法とは、投資会社が被投資会社の純資産及び損益のうち投資会社に帰属する持分の変動に応じて、その投資勘定を各期ごとに修正する方法である。そして被投資会社が債務超過になった場合、原則として、投資会社の投資勘定の評価額はゼロを限度とし、マイナスの持分は生じない。更に、被投資会社の債務超過額を全額投資会社が負担する場合、投資会社は投資勘定をゼロにするとともに、債務超過額を持分法適用による投資損失引当金として計上し、被投資会社の翌期以降の利益を持分に加算することで債務超過額を減算する。

従って、本事例のように内国法人が LP である場合、パートナーシップ契約でパートナーシップの損失のうち、パートナーがその出資額を超過する金額についても負担する定めがある場合には、当該損失についてその発生を認識をする必要があろうが、出資者の損失額の負担に限度がある場合には、その損失限度額の範囲内において損失を認識するものと解することも可能かと考える。

なお参考のため、匿名組合の投資損失について匿名組合員の会計処理を以下に掲げる。

(1) 匿名組合への出資時

(借方)出資金 100 (貸方)現金預金 100

(2) 損失150の分配を組合から受けたとき

(借方)投資損失 150 (貸方)投資損失引当金 100
未払金 50 (注)

(3) 翌期に50の利益の分配を組合から受けたとき

(借方)未払金 50 (貸方)投資利益 50

(4) 組合契約を終了させるとき

(借方)投資損失 (貸方)出資金 100
引当金 100

(注) 追加出資義務の未払として計上する。

(税理士 小沢 進)