www.pwc.com/jp/tax

諸外国のパートナーシップ税制に関する調査研究

2012 年 1 月 31 日

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース

pwc

目次

各国のパートナーシップ税制比較表 3

調査対象 9

I. アメリカのパートナーシップ税制に関する調査報告 10

II. イギリスのパートナーシップ税制に関する調査報告 25

III. フランスのパートナーシップ税制に関する調査報告 34

IV. ドイツのパートナーシップ税制に関する調査報告 48

各国のパートナーシップ税制比較表

- 以下の比較表では、各国において通常用いられているパートナーシップ（リミテッドパートナーシップ）に関する一般的な課税関係を記載しているため、個々のケースの事実関係等に応じて、以下の記載とは異なる課税関係が生じる可能性がある点にご留意ください。なお、特定の目的（ベンチャー投資等）をもって組成されるパートナーシップは対象外としています。
- 所得を課税標準とする税に係る課税関係を記載しており、間接税、流通税等については対象外としています。
- 原則として各国の居住者および内国法人がパートナーである場合の課税関係を記載しています。

	アメリカ	イギリス	フランス	ドイツ	日本
パートナーシップの課税上の取扱い	• パススルー課税（ただし、いわゆる check the box によりパートナーシップが課税主体となることも選択できる。以下ではパススルーとして取り扱われるパートナーシップについて記載している）。 • パートナーシップレベルで課税所得の計算が行われ、パートナーシップは申告書を提出する義務がある。	• パススルー課税。 • パートナーシップレベルで課税所得の計算が行われ、パートナーシップは申告書を提出する義務がある。	• 原則として、パススルー課税（ただし、パートナーシップが課税主体となることも選択できる。以下ではパススルーとして取り扱われるパートナーシップについて記載している）。 • パートナーシップレベルで課税所得の計算が行われ、パートナーシップは申告書を提出する義務がある。	• パススルー課税。 • パートナーシップレベルで課税所得の計算が行われ、パートナーシップは申告書を提出する義務がある（ただし営業税上はパートナーシップ自体が課税対象となる）。	• パススルー課税（法人税または所得税は組合レベルでは課されず、組合員レベルで課される）。
損益配賦および分配等に関するルール	• パートナーシップ損益は、原則として、パートナーシップ契約に定める配賦割合に応じて各パートナーに配賦される。	• パートナーシップ損益は、パートナーシップ契約に定める配賦割合に応じて各パートナーに配賦される。	• パートナーシップ損益は、パートナーシップ契約に定める配賦割合に応じて各パートナーに配賦されるが、特段の規定がない場	• パートナーシップ損益は、パートナーシップ契約に定める配賦割合に応じて各パートナーに配賦される。	• 組合員に帰属する損益の額は、組合契約等に定める分配割合に応じて利益の分配を受けるべき金額または損失を負

	• 各パートナーにおいては、パートナーシップから実際に分配されたか否かに関わらず、損益が配賦された時点で所得認識する。 • 所得区分はパートナーシップレベルで決定される。	• 個人パートナーは、パートナーシップ損益が配賦される課税年度に所得を認識し、法人パートナーは、法人パートナーの事業年度に対応する部分の所得を認識する。 • 所得区分は原則としてパートナーシップレベルで決定される（例外としてパートナーが同種の業務を営む場合には、パートナーの所得分類による）。	合には出資割合により行われる。 • パートナーシップの事業年度末において、パートナーはパートナーシップ所得を認識する。 • 個人パートナーはパートナーシップの事業活動によって所得区分が決定され、法人パートナーは、商工業所得の規則に基づいて課税所得が計算される。	• 各パートナーは、パートナーシップが所得を認識すると同時に所得を認識する。 • 所得区分はパートナーシップレベルで決定される。事業を行うパートナーシップにおけるパートナーの所得は、原則として、事業所得として取り扱われる。受動的な投資活動を行うパートナーシップにおける個人パートナーの所得は投資所得として取り扱われる。	担すべき金額となる。 • 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に帰属する。ただし、一定の場合には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。
出資時のパートナーの課税関係	• 金銭出資・現物出資（無形資産の出資を含む）→課税関係は生じない。 • 含み損益のある資産が現物出資される場合、対象資産の譲渡時に、出資時点までの含み損益は出資パートナーに、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→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、役務提供に対する	• 金銭出資→課税関係は生じない。 • 現物出資の場合、対象資産のうち、出資をしたパートナーの持分となる部分以外の部分については、他のパートナーに対して時価で資産の譲渡があったものとして課税される。 • 労務の出資→課税関係は生じない。 • 新規パートナーによる追加出資時において、パートナーシップの出資割合に変更がある場合には、課	• 金銭出資→課税関係は生じない。 • 現物出資→原則として出資された資産の時価と取得価額との差額について、出資パートナーが出資時に課税される。 • 労務の出資→課税関係は生じない。 • 新規パートナーの追加出資により、既存パートナーには課税関係は生じない。	• 金銭出資→課税関係は生じない。 • 現物出資→対象資産を出資以前に事業目的で使用していない場合は、出資パートナーに課税関係は生じない。事業目的で使用していた場合は、出資時に課税関係は生じない。 • 労務の出資→課税関係は生じない。 • 新規パートナーの追加出資により、既存パートナーには課税関係	• 金銭出資→課税関係は生じない。 • 現物出資の場合、出資をした組合員の持分となる部分以外の部分については、課税される。

	報酬として課税される。ただし、パートナーシップ持分が利益持分のみの場合は、出資時の課税は生じない。 • 原則として、新規パートナーの追加出資により、既存パートナーについて持分が譲渡されたとはみなされない。	税関係が生じる可能性がある。		は生じない。	
償還時のパートナーの課税関係	• 脱退パートナーにおいてパートナーシップ持分の譲渡益（最終分配額と分配時のパートナーシップ持分の税務基準額の差額）について課税される。ただし、分配財産が一定の現物財産である場合は、課税の繰り延べが行われる。 • 最後の分配が金銭、未実現損益および一定の棚卸資産により行われる場合は、損失の認識が可能。 • 脱退パートナー以外のパートナーについて、課税関係は生じない。	• 脱退パートナーにおいて、パートナーシップからの最終分配額とパートナーシップ持分の簿価との差額について課税される。 • 現物償還の場合、金銭を受け取るパートナーから資産を受け取るパートナーに対して時価で対象資産の譲渡があったものとして課税される。 • 利益分配割合が調整される場合、分配割合の増加により利益を得るパートナーについては課税される。	• パートナーシップの解散の場合、各パートナーにおいてパートナーシップ出資後の資産の含み益について課税される。 • 解散によらないパートナーの脱退については、原則として、脱退パートナー以外のパートナーについて課税関係は生じない。	• 脱退パートナーにおいて、パートナーシップ持分の譲渡益(最終分配額と分配時のパートナーシップ持分の簿価との差額)について課税される（現物償還の場合、出資以前に当該資産を事業目的で使用していた場合には、償還時の時価と出資以前の簿価との差額に、事業目的で使用していなかった場合には、償還時の時価と出資時の資産の時価の差額について課税される）。 • 脱退パートナー以外のパートナーについて、課税関係は生じない。	• 脱退組合員において払い戻しを受けた額と出資金額に差額が生じる場合には、脱退組合員において課税される。

租税回避防止に関するルール	パートナーによるパートナーシップ損失の控除には、以下の制限が重畳的に適用され、超過額は翌課税期間以後に繰り越される。 (1)　税務基準額規制 パートナーの損失控除額は、課税期間末におけるパートナーシップ持分の税務基準額を上限とする。 (2)　At Risk Rule パートナーが個人または非公開会社である場合、損失控除額は、パートナーが経済的にリスクを負担している額の範囲内に限られる。 (3)　Passive Activity Loss Rule 一定のパートナーの受動的事業から生じる損失については受動的事業から生ずる所得からしか控除できない。	• パートナーシップ損失の恣意的な操作によって生ずる損失の過剰な取り込みを防止する規定がある。 • 一般的な租税回避防止規則がパートナーシップへ適用される可能性あり。	• リース資産に係る減価償却限度額規定および減価償却費の損金算入限度規定あり。 • 一般的な租税回避防止規則はパートナーシップに適用される。	• パートナーシップが見せかけ、または不正スキームとみなされる場合、一般的な租税回避防止規則の適用あり。 • 同族に対する制限規定あり。 • リミテッドパートナーに対して当初の出資金額を超える損失の取込みを制限する規定あり（At　Risk Rule）。	• 一定の組合員について、組合損失の損金算入制限規定あり。
パートナーシップ持分	• 譲渡される持分の譲渡対価と譲渡される持分に係る税務基	• 譲渡される持分の譲渡対価と取得原価との差額について課税され	• 譲渡される持分の譲渡対価と取得原価との差額について課税さ	• 譲渡される持分の譲渡対価と取得原価との差額について課税される	• 組合財産に対して有する持分を譲渡したものとして譲渡損益

の第三者への譲渡時の課税関係	準額との差額について課税される。 • 譲渡損益は原則的にキャピタルゲインとして課税される。ただし、パートナーシップが有する未実現債権および棚卸資産に係る含み損益が実現された部分は通常の損益として課税される。	る。	れる（パートナーが能動的個人か受動的個人かあるいは法人かにより所得区分および税率が異なる）。	（一般的に、パートナーシップから生じる通常の所得と同様の所得区分とされる）。 • 受動的な投資活動を行うパートナーシップの持分の譲渡は、パートナーシップが保有する資産に係る税務上の取扱いに従う。	を認識する。
パートナーが非居住者または外国法人（国外パートナー）である場合のパートナーシップ利益分配時の源泉税の取扱い	• 国外パートナーへのパートナーシップ所得の分配については、パートナーシップがアメリカでの取引または事業に実質的に関連する所得を有する場合、35％の税率により源泉税が課される。	• パートナーシップ利益の国外パートナーへの分配について、源泉税は課されない。	• パートナーシップ利益の国外パートナーへの分配について、源泉税は課されない。	• パートナーシップ利益の国外パートナーへの分配について、源泉税は課されない。	• 非居住者または外国法人が組合員である場合には、組合利益の分配時に 20％の源泉税が課される。

調查報告

調査対象

- 本報告書では、各国において一般的に用いられているパートナーシップ（リミテッドパートナーシップ）を調査対象としております。なお、特定の目的（ベンチャー投資等）をもって組成されるパートナーシップは調査の対象外としています。

- 本報告書では、各国の居住者および内国法人がパートナーシップに出資する場合の課税関係を調査対象としています。原則として非居住者および外国法人は調査の対象外です。

I. アメリカのパートナーシップ税制に関する調査報告

1. パートナーシップに適用される課税関係

(1) パートナーシップの課税上の取扱い

内国歳入法(以下、「IRC」)において、パートナーシップは税務上パススルーとして取り扱われるという原則が規定されています。すなわち、パートナーシップ自体は課税対象とはされません。配賦された利益(または損失)は、パートナーシップにおける個々のパートナーの資本勘定(capital account)に加算(または資本勘定から控除)され、分配のタイミングや実際に分配されたか否かに関わらず、パートナーにおいて課税されます。パートナーシップは一定の情報が記載された申告書(information return(Form 1065)、以下、「情報申告書」)(添付資料 1)を提出しなければなりません。

(2) 課税当局に対するパートナーシップの情報提供義務

上述の通り、パートナーシップは情報申告書を提出しなければなりません。情報申告書はパートナーシップ事業から生ずる課税所得額、利益、損失、所得控除額および税額控除額等の租税項目を報告するためのフォームです。パートナーシップは、各パートナーの個々の持分が示された別表 K-1(添付資料 2)を添付した上で情報申告書を内国歳入庁(以下、「IRS」)に提出する必要があります。パートナーシップは各パートナーに別表 K-1 の写しを配布しなければなりません。パートナーはパートナーシップ所得が現実に分配されたか否かに関わらず、税務申告書においてその持分を申告し、当該持分に係る税額を納付します。

2. パートナーシップ損益の配賦に関する課税関係

(1) 各パートナーへのパートナーシップ損益の配賦方法

パートナーシップの課税所得、利益、損失、所得控除額および税額控除額の各項目に係るパートナーの持分は、パートナーシップ契約によって決定されなければならないという基本原則があります。パートナーシップ契約が配賦割合について定めていない場合、または当該配賦割合が「実質的経済効果」(substantial economic effect)を持たない場合には、あらゆる事実関係および状況を考慮して、各パートナーの「パートナーシップ持分」が決定されます。

利益の配賦割合と損失の配賦割合を異なるものとする、出資割合と異なる配賦割合を利益または損失のどちらか一方に、または双方に適用する等、特別な割合によることが可能です。ただし、この点についてはタックスシェルターや租税回避の濫用防止の観点から、多くの制限規定が設けられています。以前は、法律上、租税回避を主目的とする配賦は認めないとする規定だけが設けられていましたが、1976 年改正により、配賦割合は「実質的経済効果」を持たなければならない旨が規定されました。

経済効果は、以下三つの客観的要素によって決まります。

(i) 所定の方法で資本勘定を管理しているか
(ii) 資本勘定に従い清算（脱退を含む）時の分配が行われるか
(iii) パートナーの資本勘定がマイナスになった場合、無条件に追加出資されるか

パートナーの資本勘定は、パートナーシップにおける各パートナーの出資額を表します。上記(i)により、パートナーシップの帳簿上の資本勘定は、出資された資産の税務基準額（tax basis）ではなく、当該資産の出資時の時価により管理する必要があります。したがって、帳簿上の資本勘定の金額と税務基準額を反映した税務上の資本勘定の金額との間に差額が生じる可能性があります。

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き配賦されます。

帳簿上の資本勘定と税務基準額を反映した税務上の資本勘定との間に差異がある場合、下記（3）の原則に従い配賦する必要があります。

パートナーシップ損失は、各パートナーに配賦された時点で、パートナーにおいて課税所得から控除することが可能です。ただし、パートナーにおける損失の控除額は、課税期間末におけるパートナーシップ持分の税務基準額が上限となり、超過部分は翌課税期間以後に繰り越されます。

(2) パートナーシップ利益の所得区分

パートナーシップは、八つ[1]の異なる所得区分ごとに、課税所得、利益、損失、所得控除額および税額控除額を計算しなければなりません。各パートナーは、自身の税務申告書において、パートナーシップ事業の持分に対応した各項目の金額を申告し、項目毎にパートナーシップ事業以外の金額と合計し、合計額により、税務上の何らかの制限規定が適用されるか否かを確認しなければなりません。

パートナーの申告書では、パートナーシップの各項目の税務上の区分がそのまま維持されます。例えば、パートナーシップで長期キャピタルゲインと認識された所得は、パートナーになってから 1 年に満たないパートナーにとっても、当該パートナーの税務申告書において長期キャピタルゲインとして申告されます。

原則として、各パートナーのパートナーシップ事業への関与度合いやパートナーが無限責任を負うか否かにより、上述の所得区分に影響はありません。しかし、パートナーシップは、情報申告書において、パートナーがパッシブパートナーであるかアクティブパートナーであるかを開示し、別表 K-1 ではパートナーが無限責任を負うか否かを開示しなければなりません。

(3) 現物出資財産に係る含み損益の配賦

現物出資された財産に係る課税所得、利益、損失、所得控除額および税額控除額は、当該財産の出資時における税務基準額と時価との差額を考慮して各パートナーに配賦される必要があります。すなわち、現物出資が行われ、当該現物出資に係る財産がパートナーシップから第三者に譲渡される場合は、当該譲渡により実現された当該財産に係る含み損益のうち当該財産の出資前に発生し

[1] ①短期キャピタルゲイン（またはロス）、②長期キャピタルゲイン（またはロス）、③IRC1231 条の適用を受ける損益、④慈善寄附金、⑤キャピタルゲインに対する税率が課される適格受取配当および控除の対象となる一定の配当、⑥外国または米国領において課される一定の税額、⑦個別計算が必要とされる複数の項目を除く課税損益および⑧一定のその他所得、利益、損失、所得控除または税額控除項目の八項目をいいます。

た損益（すなわち、出資時の時価と出資時の税務基準額の差額）は、当該財産を出資したパートナーにおいてのみ認識され、その他のパートナーは、当該財産の出資時以後に発生した損益（すなわち、出資時の時価と譲渡時の時価の差額）についてのみ配賦を受けることになります。

パートナーシップに出資された知的財産または無形資産の出資時の税務基準額はゼロとなることが多いため、当該資産の処分時には、当該資産の出資時の時価[2]の全額が、当該資産を出資したパートナーにおいて、キャピタルゲインとして認識されます。出資時の時価と処分時の時価に差額がある場合は、当該差額部分は各パートナーに帰属します。

(4) パートナーシップとパートナーとの間の取引に関する課税関係

パートナーシップとパートナーとの間の取引として、二種類の取引が非関連者間取引として取り扱うことが認められています。すなわち、パートナーが、パートナーとしての立場ではなく個人としての立場でパートナーシップと取引を行う場合、および、パートナーが、通常のパートナーシップ損益の配賦とは別に、役務提供に対する報酬を得て、パートナーシップとしての立場で取引を行う場合です。ただし、これらの取引が近親者間で行われる場合は、潜在的な不正行為を制限するための規定があります。偽装売却（disguised sales）[3] および偽装報酬（disguised compensation）の適用についても検討が必要です。

(5) パートナーへのパートナーシップ所得の分配時に課される源泉税（パートナーが非居住者または外国法人である場合を含む）

原則として、パートナーシップ所得に対する米国国内パートナーへの持分分配については、源泉税は課されません。

非居住者または外国法人がメンバーとなっているパートナーシップが米国での取引または事業に従事している場合は、当該非居住者または外国法人が米国での取引または事業に従事しているものとみなされます。パートナーシップが課税期間中に米国での取引または事業に実質的に関連する所得を有する場合、当該パートナーシップは国外のパートナーに分配された所得に係る部分(米国での取引または事業に実質的に関連する費用を控除した後の net income)について当該国外パートナーに適用される最高税率（現行では、法人および個人ともに 35%）で源泉徴収を行う必要があります。

パートナーシップが、米国での取引または事業に実質的に関連しない一定の米国源泉所得を有する場合、当該パートナーシップは、国外パートナーに対して、当該所得のうち分配される部分（費用控除前の gross income）について 30%の税率で源泉徴収しなければなりません。

---

[2] 無形資産の出資時の時価は、内国歳入法および財務諸表規則に基づき、第三者取引価格により算定されます。

[3] 金銭その他の財産のパートナーシップへの出資が行われ、その後当該パートナーシップから当該出資パートナーに異なる財産が分配される場合、一定の要件が満たされるときは、この取引は出資および分配として取り扱わず、財産の売却とみなされます。

3. パートナーシップへの出資時における各パートナーの課税関係

(1) 金銭出資および現物出資を行ったパートナーの課税関係

税務上のパートナーシップ組成時の最も重要な原則は、パートナーシップへの出資は、事業の運営または財産の所有に係る単なる形態の変更に過ぎないとみなされるということです。パートナーシップ持分と交換で現金を含む財産を出資したことにより、直ちに課税上の損益やその他の税務上の不利な取り扱いが生ずることはありません(「不認識ルール(nonrecognition rule)」)。さらに、あるパートナーの出資により、その時点でパートナーシップや他のパートナーに何らかの損益が生じることもありません。

金銭出資の場合は、出資した金額がパートナーシップ持分の税務基準額(tax basis)となります。現物出資の場合は、その出資された財産の税務基準額がパートナーシップ持分の税務基準額となります。

税務基準額は、投下資本の残高(取得価額)を表し、投下資本が回収される場合には税務基準額を超える部分が課税対象となります。パートナーシップ側でのパートナーシップ資産に係る税務基準額(inside basis)とパートナー側でのパートナーシップ持分に係る税務基準額(outside basis)の総額は、通常一致します[4]。

(2) 労務の出資または無形資産の出資を行ったパートナーの課税関係

知的財産または無形資産は、有形資産と同様、出資時に損益を認識しないことが認められています。したがって、最終的に売却等により実現した額がキャピタルゲインとなります。

出資者によって創成される資産の多く(特許権、ノウハウ等様々な契約上の権利等)が、出資時に不認識ルールの適用対象となる非課税資産として取り扱われます。パートナーシップに出資されたこれらの資産の税務基準額は通常ゼロであるため、パートナーシップによってこれらの資産が処分される場合は、処分対価の全額がキャピタルゲインとなります。

役務を提供するパートナーによる労務出資については、上述したような非課税資産とみなされない限り、原則として、役務に対しては不認識ルールの適用はなく、パートナーシップ持分は、課税対象となる報酬として支払われます。パートナーシップ持分は、「資本持分(Capital Interest)」および「利益持分(Profit Interest)」に大別され、一般的に、パートーシップに出資するパートナーには資本持分が付与されます。資本持分は、パートナーシップの将来の利益および現在から将来に渡る資本(純資産)に対する権利を表します。一方、利益持分はパートナーシップの将来の利益に対する権利のみを表します。役務提供するパートナーは、役務提供と引き換えに、パートナーシップの資本持分ではなく、利益持分を付与されるのが一般的です。

役務提供パートナーに利益持分が付与される場合、役務を提供するパートナーの出資時の利益持分の価値はゼロであるため、パートナーシップ持分が報酬とされるとしても、当該パートナーに課税は行われません。一方、他のパートナーは、役務提供するパートナーに資本持分が付与されていた

---

[4] Inside basis と outside basis が一致しない例として、パートナーシップ持分が時価で譲渡されるような場合が挙げられます。パートナーシップ持分を取得した新パートナーに係るパートナーシップ持分の税務基準額(outside basis)は、購入対価として支払う金額(時価)となりますが、パートナーシップ資産に係る税務基準額(inside basis)はパートナーシップ持分の譲渡によって調整されることはありません。

ならば、当該パートナーに支払われるべき報酬について損金に算入できたところ、利益持分の付与の場合は当該損金算入ができなくなります。したがって、役務を提供するパートナーに利益持分を提供する場合、当該パートナーと他のパートナーとの間で持分に関する対立が生ずることがあります。

パートナーシップ持分が直ちに時価で清算されると仮定すると、パートナーシップの資本持分は、分配を受ける権利と等しくなります。資本持分を受領したパートナーは、パートナーシップの将来収益等によらず、現在時点において一定の価値のある権利を受取ったことになります。対照的に、パートナーが、将来得られるパートナーシップ利益の持分に係る権利（すなわち利益持分）しか持たない場合、利益持分付与直後の当該パートナーの資本勘定の残高はゼロです。資本勘定は、当該パートナーが未分配所得の配賦を受けた場合にはプラス残高になります。

(3) 新規パートナーが加入した場合の既存パートナーの課税関係

上述の不認識ルールおよびその他の原則は、パートナーシップが新たに組成されたものであるか既存のものであるかに関わらず、また、出資される資産および負債の金額や種類に関わらず、パートナーからパートナーシップへのあらゆる出資に対して適用されます。

既存のパートナーシップに新しいパートナーが加入する場合、新規出資により投下された資本の金額だけ、パートナーシップ資産の税務基準額（inside basis）は加算調整されます。当該加算調整は、既存のパートナーのパートナーシップ持分の税務基準額（outside basis）には影響しませんが、新規出資したパートナーの outside basis は、同様に加算調整されます。原則として、当該パートナーシップ持分の変化によりパートナーシップの持分が譲渡されたとみなされることはありません。

(4) パートナーシップが負債を引き受けた場合の課税関係

抵当債務等の負債のついた財産がパートナーシップに出資される場合、パートナーシップによる負債の引受けは、出資したパートナーに対する分配として取り扱われ、当該パートナーのパートナーシップ持分の税務基準額（outside basis）は減額されます。この場合、パートナーシップ資産の inside basis の調整はありませんが、パートナーシップ負債が認識され、同時にパートナーシップにおける当該パートナーの資本勘定は当該負債と同額減額されます。パートナーシップによる負債の引受額が、負債とともに出資された財産の税務基準額を超える場合には、超過部分は利益として課税対象となります。その結果、パートナーのパートナーシップ持分に係る税務基準額は、ゼロとなります（負の値となることはありません）。

4. パートナーシップからの分配時または脱退時における各パートナーの課税関係

(1) 分配時のパートナーの課税関係

パートナーは、パートナーシップから金銭その他の財産の分配を受けても、原則として損益を認識しません。これは、パートナーシップ所得は、稼得された時点で各パートナーに配賦され、課税されているためです。

ただし、分配によってパートナーによるパートナーシップへの投資残高は減少するため、パートナーシップ持分に係る税務基準額を減額する必要があります。税務基準額は負の値となることが認められませんので、金銭および市場性のある証券の分配について、分配額が分配直前のパートナーシップ持分の税務基準額を超過する場合には、超過部分について利益認識する必要があります。

現物財産の分配を受けるパートナーは、原則として、パートナーシップでの当該財産の税務基準額を引き継ぎます。現物財産の分配については、分配される財産の税務基準額がパートナーシップ持分の税務基準額を超過する場合も、現物財産の税務基準額を減算することにより、課税の繰り延べが行われるため、分配時の課税はありません。

現物財産の分配については、現物財産の出資後 7 年以内に、出資された財産が出資したパートナー以外のパートナーに分配される場合、当該出資パートナーは、自分の出資した財産の分配時に、当該出資財産に係る出資時の含み益について課税されます。また、現物出資したパートナーに、出資後 7 年以内に、当該パートナーが出資した財産以外の財産が分配される場合、当該出資パートナーは、出資時の含み益と分配財産の含み益のいずれか低い方の金額について課税されます。これは、一般的に、ミキシング・ボール・ルール mixing bowl rules と呼ばれます。

パートナーシップの財産が分配される場合、すべてのパートナーの資本勘定は、分配財産について各々の出資時以後に発生した含み損益の分、加減算調整されます。分配を受領するパートナーの資本勘定は、分配財産の時価分だけ減少します。

(2) パートナーシップ解散時およびパートナー脱退時のパートナーの課税関係

パートナーシップの解散に伴い残余財産が分配される場合およびパートナーシップは存続するもののパートナーの脱退等により特定のパートナーの持分が償還される場合、すなわち、パートナーがパートナーシップから離脱するのに伴い最後の分配が行われる場合には、上述の通常の分配における取り扱いに加えて、以下の適用があります。

最後の分配の場合、分配財産が金銭、未実現債権および一定の棚卸資産である場合に限り、受領するパートナーにおいて、パートナーシップ持分の税務基準額が、分配された財産のパートナーシップ側における税務基準額を超える部分について、損失が認識されます。

通常の分配と同様に、ミキシング・ボール・ルールは、最後の分配についても適用されます。

最後の分配を受けるパートナーおよびパートナーシップに留まるパートナーは、金銭分配額が分配を受けるパートナーの税務基準額を超えない限り、金銭を含む財産の分配について損益を認識しません。

5. パートナーシップに関する租税回避防止規則

妥当な方法により各パートナーに配賦されたパートナーシップ損失について、当該パートナーの税務申告書において損金算入することを制限する複数の追加規制が IRC に規定されています。これらの制限規定は、パートナーごとに重畳的に適用されます。第一の規定は、ある課税期間におけるパートナーの損失控除額は、当該課税期間末におけるパートナーシップ持分の税務基準額を超えることはできないというものです（以下①）。第二の規定は、一定のパートナーは、パートナーシップの特定の活動に関して生ずる損失について控除をとることができないというものですが、当該活動に関しパートナーの「リスク負担」額の範囲内であれば、税務基準額の規制を適用した上で、控除が可能になります（At Risk Rule）（以下②）。第三は、税務基準額による第一の規定および At Risk Rule による第二の規定を適用した上で、一定の場合、Passive Activity Loss Rule によって損失控除にさらなる制限がかけられます（以下③）。

上述の規定が適用される場合、損失控除が完全に否認されるのではなく、パートナーの税務基準額やリスク負担額の増加、パートナーによる受動的所得の認識、または受動的活動に係るパートナーの持分の処分等の事由が生じるまで、損失控除が繰り延べられます。

① パートナーシップ損失は、損失が生じたパートナーシップの事業年度末におけるパートナーシップ持分の（損失調整前）税務基準額の範囲内に限り、パートナーにおいて控除することが可能です。否認された損失は、パートナーのパートナーシップ持分についての税務基準額がすべての損失の控除をとれるようになるまで無期限に繰り延べられます。パートナーシップにおけるパートナーの税務基準額が増加すれば、それ以前に否認された損失の控除を受けることが可能になります。

② パートナーが個人または非公開会社である場合に、パートナーシップの活動から生じる損失は、パートナーが当該活動について「リスク負担」している額の範囲内に限り、控除することができます。At Risk Rule の目的は、納税義務者の損失控除可能額を、納税義務者が事業や投資活動において、経済的にリスク負担している額（すなわち、納税義務者が実際に失う可能性がある金額）までに制限することにより、一定の不正なタックスシェルター取引による損失控除を抑えることにあります。パートナーシップ持分について損失を負担するのに十分な税務基準額を有するパートナーであっても、リスク負担している額を超えるパートナーシップ損失に係る持分については控除が認められない可能性があります。例えば、一般的に納税義務者がリスク負担しているとは認められないパートナーシップのノンリコース債務に係る持分がパートナーシップ持分の税務基準額に含まれているような場合です。

③ パートナーシップ損失の控除が、原則的な税務基準額による制限規定や At Risk Rule による規制を受けない場合でも、一定のパートナーは Passive Activity Loss Rule によって損失控除が認められない可能性があります。Passive Activity Loss Rule は、納税者が「実質的に関与」していない一定の受動的事業から生じる損失の損金算入を制限するために規定されました。特にタックスシェルターパートナーシップについては、「能動的事業」所得または「ポートフォリオ」所得と受動的事業から生じる損失との損益通算を制限しています。

6. パートナーシップ持分を第三者に譲渡した場合の各パートナーの課税関係

(1) パートナーシップ持分の譲渡益の所得区分

いわゆるエンティティ原則（entity principle）により、売買、交換、その他の処分によるパートナーシップ持分の譲渡は、パートナーシップ資産に対する持分の譲渡ではなく、法人の株式に類似した別個の資産の譲渡と取り扱われます。したがって、持分を譲渡したパートナーは、原則として課税譲渡取引としてキャピタルゲインを認識します。ただし、合算原則（aggregate principle）により、パートナーシップが有する一定の資産（未実現債権および棚卸資産）に係る含み損益が実現された部分については、キャピタルゲインとしてではなく、通常損益として課税を受けることになります。

合算原則が適用される場合には、パートナーは、パートナーシップ持分の譲渡について、通常所得とキャピタルロス双方を認識する可能性があります。パートナーが持分について（長期および短期により）区分された所有期間を有し、利益が当該所有期間比率に比例して分割される場合、当該取引に関し、長期キャピタルゲイン（ロス）および短期キャピタルゲイン（ロス）の双方が認識される可能性があります。

(2) パートナーシップ持分の取得原価の算定方法

持分を譲り受ける者は一般原則に基づく税務基準額、すなわち、課税取引における購入価格、または、不認識ルールに基づき引き継いだ譲渡者の簿価である税務基準額と等しい基準額により、当該持分を保有することになります。譲渡は、一般的にパートナーシップ資産の税務基準額に影響を与えません。

(3) パートナーシップ持分の譲渡による他のパートナーの課税関係

パートナーシップ持分の譲渡は、原則として、パートナーシップに留まる他のパートナーには影響を与えません。

税務上のパートナーシップ持分は家族等の関係者間で所有される傾向があります。パートナーが、他のパートナーに持分を譲渡することも可能ですが、パートナーシップ持分の償還が、処分のもっとも一般的な形態と考えられます。パートナー（持分所有者）の同意により、売買契約書またはパートナーシップ契約書、あるいは持分保有契約書の売買に関する規定上、持分の譲渡制限を加えることが一般的です。契約書がない場合、パートナーは、通常、持分固有の権利について、経済的な部分だけ譲渡し、運営に関する部分は譲渡することはできません。一方で、対価を伴う譲渡が、パートナーの運営に関する権利だけでなく経済的な権利について行われるものであるか、または経済的な権利だけについて行われるものであるかという点には関係なく、当該譲渡は一般的に売買として取り扱うと IRC には規定されています。

添付資料 1

Form **1065**
Department of the Treasury
Internal Revenue Service

U.S. Return of Partnership Income

For calendar year 2011, or tax year beginning _____, 2011, ending _____, 20_____.
▶ See separate instructions.

OMB No. 1545-0099
2011

A Principal business activity	**Print or type.**	Name of partnership	**D** Employer identification number
B Principal product or service		Number, street, and room or suite no. If a P.O. box, see the instructions.	**E** Date business started
C Business code number		City or town, state, and ZIP code	**F** Total assets (see the instructions) $

G Check applicable boxes: **(1)** ☐ Initial return **(2)** ☐ Final return **(3)** ☐ Name change **(4)** ☐ Address change **(5)** ☐ Amended return
(6) ☐ Technical termination - also check (1) or (2)

H Check accounting method: **(1)** ☐ Cash **(2)** ☐ Accrual **(3)** ☐ 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 . . . . . ☐

Caution. *Include **only** trade or business income and expenses on lines 1a through 22 below. See the instructions for more information.*

Income	**1a**	Merchant card and third-party payments (including amounts reported on Form(s) 1099-K). For 2011, enter -0-	**1a**				
	b	Gross receipts or sales not reported on line 1a (see instructions)	**1b**				
	c	Total. Add lines 1a and 1b	**1c**				
	d	Returns and allowances plus any other adjustments to line 1a (see instructions)	**1d**				
	e	Subtract line 1d from line 1c	**1e**				
	2	Cost of goods sold (attach Form 1125-A)	**2**				
	3	Gross profit. Subtract line 2 from line 1e			**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**		**16c**		
	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**		

Sign Here

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.

May the IRS discuss this return with the preparer shown below (see instructions)? ☐ **Yes** ☐ **No**

▶ _____ Signature of general partner or limited liability company member manager ▶ _____ Date

Paid Preparer Use Only

Print/Type preparer's name	Preparer's signature	Date	Check ☐ if self- employed	PTIN
Firm's name ▶			Firm's EIN ▶	
Firm's address ▶			Phone no.	

For Paperwork Reduction Act Notice, see separate instructions. Cat. No. 11390Z Form **1065** (2011)

Schedule B Other Information

		Yes	No
1	What type of entity is filing this return? Check the applicable box:		
a	☐ Domestic general partnership b ☐ Domestic limited partnership		
c	☐ Domestic limited liability company d ☐ Domestic limited liability partnership		
e	☐ Foreign partnership f ☐ Other ▶		
2	At any time during the tax year, was any partner in the partnership a disregarded entity, a partnership (including an entity treated as a partnership), a trust, an S corporation, an estate (other than an estate of a deceased partner), or a nominee or similar person?		
3	At the end of the tax year:		
a	Did any foreign or domestic corporation, partnership (including any entity treated as a partnership), trust, or tax-exempt organization, or any foreign government own, directly or indirectly, an interest of 50% or more in the profit, loss, or capital of the partnership? For rules of constructive ownership, see instructions. If "Yes," attach Schedule B-1, Information on Partners Owning 50% or More of the Partnership		
b	Did any individual or estate own, directly or indirectly, an interest of 50% or more in the profit, loss, or capital of the partnership? For rules of constructive ownership, see instructions. If "Yes," attach Schedule B-1, Information on Partners Owning 50% or More of the Partnership		
4	At the end of the tax year, did the partnership:		
a	Own directly 20% or more, or own, directly or indirectly, 50% or more of the total voting power of all classes of stock entitled to vote of any foreign or domestic corporation? For rules of constructive ownership, see instructions. If "Yes," complete (i) through (iv) below		

(i) Name of Corporation	(ii) Employer Identification Number (if any)	(iii) Country of Incorporation	(iv) Percentage Owned in Voting Stock

		Yes	No
b	Own directly an interest of 20% or more, or own, directly or indirectly, an interest of 50% or more in the profit, loss, or capital in any foreign or domestic partnership (including an entity treated as a partnership) or in the beneficial interest of a trust? For rules of constructive ownership, see instructions. If "Yes," complete (i) through (v) below		

(i) Name of Entity	(ii) Employer Identification Number (if any)	(iii) Type of Entity	(iv) Country of Organization	(v) Maximum Percentage Owned in Profit, Loss, or Capital

		Yes	No
5	Did the partnership file Form 8893, Election of Partnership Level Tax Treatment, or an election statement under section 6231(a)(1)(B)(ii) for partnership-level tax treatment, that is in effect for this tax year? See Form 8893 for more details		
6	Does the partnership satisfy **all four** of the following conditions?		
a	The partnership's total receipts for the tax year were less than $250,000.		
b	The partnership's total assets at the end of the tax year were less than $1 million.		
c	Schedules K-1 are filed with the return and furnished to the partners on or before the due date (including extensions) for the partnership return.		
d	The partnership is not filing and is not required to file Schedule M-3		
	If "Yes," the partnership is not required to complete Schedules L, M-1, and M-2; Item F on page 1 of Form 1065; or Item L on Schedule K-1.		
7	Is this partnership a publicly traded partnership as defined in section 469(k)(2)?		
8	During the tax year, did the partnership have any debt that was cancelled, was forgiven, or had the terms modified so as to reduce the principal amount of the debt?		
9	Has this partnership filed, or is it required to file, Form 8918, Material Advisor Disclosure Statement, to provide information on any reportable transaction?		
10	At any time during calendar year 2011, did the partnership have an interest in or a signature or other authority over a financial account in a foreign country (such as a bank account, securities account, or other financial account)? See the instructions for exceptions and filing requirements for Form TD F 90-22.1, Report of Foreign Bank and Financial Accounts. If "Yes," enter the name of the foreign country. ▶		
11	At any time during the tax year, did the partnership receive a distribution from, or was it the grantor of, or transferor to, a foreign trust? If "Yes," the partnership may have to file Form 3520, Annual Return To Report Transactions With Foreign Trusts and Receipt of Certain Foreign Gifts. See instructions		
12a	Is the partnership making, or had it previously made (and not revoked), a section 754 election? See instructions for details regarding a section 754 election.		
b	Did the partnership make for this tax year an optional basis adjustment under section 743(b) or 734(b)? If "Yes," attach a statement showing the computation and allocation of the basis adjustment. See instructions		
c	Is the partnership required to adjust the basis of partnership assets under section 743(b) or 734(b) because of a substantial built-in loss (as defined under section 743(d)) or substantial basis reduction (as defined under section 734(d))? If "Yes," attach a statement showing the computation and allocation of the basis adjustment. See instructions.		
13	Check this box if, during the current or prior tax year, the partnership distributed any property received in a like-kind exchange or contributed such property to another entity (other than disregarded entities wholly-owned by the partnership throughout the tax year) ▶ ☐		
14	At any time during the tax year, did the partnership distribute to any partner a tenancy-in-common or other undivided interest in partnership property?		
15	If the partnership is required to file Form 8858, Information Return of U.S. Persons With Respect To Foreign Disregarded Entities, enter the number of Forms 8858 attached. See instructions ▶		
16	Does the partnership have any foreign partners? If "Yes," enter the number of Forms 8805, Foreign Partner's Information Statement of Section 1446 Withholding Tax, filed for this partnership. ▶		
17	Enter the number of Forms 8865, Return of U.S. Persons With Respect to Certain Foreign Partnerships, attached to this return. ▶		
18a	Did you make any payments in 2011 that would require you to file Form(s) 1099? See instructions		
b	If "Yes," did you or will you file all required Form(s) 1099?		
19	Enter the number of Form(s) 5471, Information Return of U.S. Persons With Respect To Certain Foreign Corporations, attached to this return. ▶		

Designation of Tax Matters Partner (see instructions)

Enter below the general partner designated as the tax matters partner (TMP) for the tax year of this return:

Name of designated TMP ▶		Identifying number of TMP ▶	
If the TMP is an entity, name of TMP representative ▶		Phone number of TMP ▶	
Address of designated TMP ▶			

Schedule K		Partners' Distributive Share Items			Total amount
Income (Loss)	1	Ordinary business income (loss) (page 1, line 22)			1
	2	Net rental real estate income (loss) (attach Form 8825)			2
	3a	Other gross rental income (loss)	3a		
	b	Expenses from other rental activities (attach statement)	3b		
	c	Other net rental income (loss). Subtract line 3b from line 3a			3c
	4	Guaranteed payments			4
	5	Interest income			5
	6	Dividends: a Ordinary dividends			6a
		b Qualified dividends	6b		
	7	Royalties			7
	8	Net short-term capital gain (loss) (attach Schedule D (Form 1065))			8
	9a	Net long-term capital gain (loss) (attach Schedule D (Form 1065))			9a
	b	Collectibles (28%) gain (loss)	9b		
	c	Unrecaptured section 1250 gain (attach statement)	9c		
	10	Net section 1231 gain (loss) (attach Form 4797)			10
	11	Other income (loss) (see instructions) Type ▶			11
Deductions	12	Section 179 deduction (attach Form 4562)			12
	13a	Contributions			13a
	b	Investment interest expense			13b
	c	Section 59(e)(2) expenditures: (1) Type ▶ _____ (2) Amount ▶			13c(2)
	d	Other deductions (see instructions) Type ▶			13d
Self-Employment	14a	Net earnings (loss) from self-employment			14a
	b	Gross farming or fishing income			14b
	c	Gross nonfarm income			14c
Credits	15a	Low-income housing credit (section 42(j)(5))			15a
	b	Low-income housing credit (other)			15b
	c	Qualified rehabilitation expenditures (rental real estate) (attach Form 3468)			15c
	d	Other rental real estate credits (see instructions) Type ▶ _____			15d
	e	Other rental credits (see instructions) Type ▶ _____			15e
	f	Other credits (see instructions) Type ▶			15f
Foreign Transactions	16a	Name of country or U.S. possession ▶ _____			
	b	Gross income from all sources			16b
	c	Gross income sourced at partner level			16c
		Foreign gross income sourced at partnership level			
	d	Passive category ▶ _____ e General category ▶ _____ f Other ▶			16f
		Deductions allocated and apportioned at partner level			
	g	Interest expense ▶ _____ h Other ▶			16h
		Deductions allocated and apportioned at partnership level to foreign source income			
	i	Passive category ▶ _____ j General category ▶ _____ k Other ▶			16k
	l	Total foreign taxes (check one): ▶ Paid ☐ Accrued ☐			16l
	m	Reduction in taxes available for credit (attach statement)			16m
	n	Other foreign tax information (attach statement)			
Alternative Minimum Tax (AMT) Items	17a	Post-1986 depreciation adjustment			17a
	b	Adjusted gain or loss			17b
	c	Depletion (other than oil and gas)			17c
	d	Oil, gas, and geothermal properties—gross income			17d
	e	Oil, gas, and geothermal properties—deductions			17e
	f	Other AMT items (attach statement)			17f
Other Information	18a	Tax-exempt interest income			18a
	b	Other tax-exempt income			18b
	c	Nondeductible expenses			18c
	19a	Distributions of cash and marketable securities			19a
	b	Distributions of other property			19b
	20a	Investment income			20a
	b	Investment expenses			20b
	c	Other items and amounts (attach statement)			

Analysis of Net Income (Loss)

1	Net income (loss). Combine Schedule K, lines 1 through 11. From the result, subtract the sum of Schedule K, lines 12 through 13d, and 16l	1	

2 Analysis by partner type:	(i) Corporate	(ii) Individual (active)	(iii) Individual (passive)	(iv) Partnership	(v) Exempt organization	(vi) Nominee/Other
a General partners						
b Limited partners						

Schedule L Balance Sheets per Books

Assets	Beginning of tax year (a)	Beginning of tax year (b)	End of tax year (c)	End of tax year (d)
1 Cash				
2a Trade notes and accounts receivable				
b Less allowance for bad debts				
3 Inventories				
4 U.S. government obligations				
5 Tax-exempt securities				
6 Other current assets (attach statement)				
7a Loans to partners (or persons related to partners)				
b Mortgage and real estate loans				
8 Other investments (attach statement)				
9a Buildings and other depreciable assets				
b Less accumulated depreciation				
10a Depletable assets				
b Less accumulated depletion				
11 Land (net of any amortization)				
12a Intangible assets (amortizable only)				
b Less accumulated amortization				
13 Other assets (attach statement)				
14 Total assets				
Liabilities and Capital				
15 Accounts payable				
16 Mortgages, notes, bonds payable in less than 1 year				
17 Other current liabilities (attach statement)				
18 All nonrecourse loans				
19a Loans from partners (or persons related to partners)				
b Mortgages, notes, bonds payable in 1 year or more				
20 Other liabilities (attach statement)				
21 Partners' capital accounts				
22 Total liabilities and capital				

Schedule M-1 Reconciliation of Income (Loss) per Books With Income (Loss) per Return

Note. Schedule M-3 may be required instead of Schedule M-1 (see instructions).

1	Net income (loss) per books	6	Income recorded on books this year not included on Schedule K, lines 1 through 11 (itemize):
2	Income included on Schedule K, lines 1, 2, 3c, 5, 6a, 7, 8, 9a, 10, and 11, not recorded on books this year (itemize):	a	Tax-exempt interest $
3	Guaranteed payments (other than health insurance)	7	Deductions included on Schedule K, lines 1 through 13d, and 16l, not charged against book income this year (itemize):
4	Expenses recorded on books this year not included on Schedule K, lines 1 through 13d, and 16l (itemize):	a	Depreciation $
a	Depreciation $	8	Add lines 6 and 7
b	Travel and entertainment $	9	Income (loss) (Analysis of Net Income (Loss), line 1). Subtract line 8 from line 5
5	Add lines 1 through 4		

Schedule M-2 Analysis of Partners' Capital Accounts

1	Balance at beginning of year	6	Distributions: a Cash
2	Capital contributed: a Cash		b Property
	b Property	7	Other decreases (itemize):
3	Net income (loss) per books		
4	Other increases (itemize):	8	Add lines 6 and 7
5	Add lines 1 through 4	9	Balance at end of year. Subtract line 8 from line 5

添付資料 2

651111

☐ Final K-1 ☐ Amended K-1 OMB No. 1545-0099

Schedule K-1 (Form 1065)

Department of the Treasury
Internal Revenue Service

2011

For calendar year 2011, or tax year beginning _____, 2011 ending _____, 20____

Partner's Share of Income, Deductions, Credits, etc.

▶ See back of form and separate instructions.

Part I Information About the Partnership

A Partnership's employer identification number

B Partnership's name, address, city, state, and ZIP code

C IRS Center where partnership filed return

D ☐ Check if this is a publicly traded partnership (PTP)

Part II Information About the Partner

E Partner's identifying number

F Partner's name, address, city, state, and ZIP code

G ☐ General partner or LLC member-manager ☐ Limited partner or other LLC member

H ☐ Domestic partner ☐ Foreign partner

I What type of entity is this partner? _____

J Partner's share of profit, loss, and capital (see instructions):

	Beginning	Ending
Profit	%	%
Loss	%	%
Capital	%	%

K Partner's share of liabilities at year end:

Nonrecourse . . . . . $ _____

Qualified nonrecourse financing . $ _____

Recourse . . . . . $ _____

L Partner's capital account analysis:

Beginning capital account . . . $ _____

Capital contributed during the year $ _____

Current year increase (decrease) . $ _____

Withdrawals & distributions . . $ (_____)

Ending capital account . . . . $ _____

☐ Tax basis ☐ GAAP ☐ Section 704(b) book

☐ Other (explain)

M Did the partner contribute property with a built-in gain or loss?

☐ Yes ☐ No

If "Yes," attach statement (see instructions)

Part III Partner's Share of Current Year Income, Deductions, Credits, and Other Items

1	Ordinary business income (loss)	15	Credits
2	Net rental real estate income (loss)		
3	Other net rental income (loss)	16	Foreign transactions
4	Guaranteed payments		
5	Interest income		
6a	Ordinary dividends		
6b	Qualified dividends		
7	Royalties		
8	Net short-term capital gain (loss)		
9a	Net long-term capital gain (loss)	17	Alternative minimum tax (AMT) items
9b	Collectibles (28%) gain (loss)		
9c	Unrecaptured section 1250 gain		
10	Net section 1231 gain (loss)	18	Tax-exempt income and nondeductible expenses
11	Other income (loss)		
		19	Distributions
12	Section 179 deduction		
13	Other deductions	20	Other information
14	Self-employment earnings (loss)		

*See attached statement for additional information.

For IRS Use Only

For Paperwork Reduction Act Notice, see Instructions for Form 1065. Cat. No. 11394R Schedule K-1 (Form 1065) 2011

This list identifies the codes used on Schedule K-1 for all partners and provides summarized reporting information for partners who file Form 1040. For detailed reporting and filing information, see the separate Partner's Instructions for Schedule K-1 and the instructions for your income tax return.

	Report on
1. Ordinary business income (loss). Determine whether the income (loss) is passive or nonpassive and enter on your return as follows.	
Passive loss	See the Partner's Instructions
Passive income	Schedule E, line 28, column (g)
Nonpassive loss	Schedule E, line 28, column (h)
Nonpassive income	Schedule E, line 28, column (j)
2. Net rental real estate income (loss)	See the Partner's Instructions
3. Other net rental income (loss)	
Net income	Schedule E, line 28, column (g)
Net loss	See the Partner's Instructions
4. Guaranteed payments	Schedule E, line 28, column (j)
5. Interest income	Form 1040, line 8a
6a. Ordinary dividends	Form 1040, line 9a
6b. Qualified dividends	Form 1040, line 9b
7. Royalties	Schedule E, line 3b
8. Net short-term capital gain (loss)	Schedule D, line 5
9a. Net long-term capital gain (loss)	Schedule D, line 12
9b. Collectibles (28%) gain (loss)	28% Rate Gain Worksheet, line 4 (Schedule D instructions)
9c. Unrecaptured section 1250 gain	See the Partner's Instructions
10. Net section 1231 gain (loss)	See the Partner's Instructions
11. Other income (loss)	
Code	
A Other portfolio income (loss)	See the Partner's Instructions
B Involuntary conversions	See the Partner's Instructions
C Sec. 1256 contracts & straddles	Form 6781, line 1
D Mining exploration costs recapture	See Pub. 535
E Cancellation of debt	Form 1040, line 21 or Form 982
F Other income (loss)	See the Partner's Instructions
12. Section 179 deduction	See the Partner's Instructions
13. Other deductions	
A Cash contributions (50%)	See the Partner's Instructions
B Cash contributions (30%)	
C Noncash contributions (50%)	
D Noncash contributions (30%)	
E Capital gain property to a 50% organization (30%)	
F Capital gain property (20%)	
G Contributions (100%)	
H Investment interest expense	Form 4952, line 1
I Deductions—royalty income	Schedule E, line 19
J Section 59(e)(2) expenditures	See the Partner's Instructions
K Deductions—portfolio (2% floor)	Schedule A, line 23
L Deductions—portfolio (other)	Schedule A, line 28
M Amounts paid for medical insurance	Schedule A, line 1 or Form 1040, line 29
N Educational assistance benefits	See the Partner's Instructions
O Dependent care benefits	Form 2441, line 12
P Preproductive period expenses	See the Partner's Instructions
Q Commercial revitalization deduction from rental real estate activities	See Form 8582 instructions
R Pensions and IRAs	See the Partner's Instructions
S Reforestation expense deduction	See the Partner's Instructions
T Domestic production activities information	See Form 8903 instructions
U Qualified production activities income	Form 8903, line 7b
V Employer's Form W-2 wages	Form 8903, line 17
W Other deductions	See the Partner's Instructions
14. Self-employment earnings (loss)	
Note. *If you have a section 179 deduction or any partner-level deductions, see the Partner's Instructions before completing Schedule SE.*	
A Net earnings (loss) from self-employment	Schedule SE, Section A or B
B Gross farming or fishing income	See the Partner's Instructions
C Gross non-farm income	See the Partner's Instructions
15. Credits	
A Low-income housing credit (section 42(j)(5)) from pre-2008 buildings	See the Partner's Instructions
B Low-income housing credit (other) from pre-2008 buildings	
C Low-income housing credit (section 42(j)(5)) from post-2007 buildings	
D Low-income housing credit (other) from post-2007 buildings	
E Qualified rehabilitation expenditures (rental real estate)	
F Other rental real estate credits	
G Other rental credits	
H Undistributed capital gains credit	Form 1040, line 71; check box a
I Alcohol and cellulosic biofuel fuels credit	See the Partner's Instructions
Code	*Report on*
J Work opportunity credit	See the Partner's Instructions
K Disabled access credit	
L Empowerment zone and renewal community employment credit	
M Credit for increasing research activities	
N Credit for employer social security and Medicare taxes	
O Backup withholding	Form 1040, line 62
P Other credits	See the Partner's Instructions
16. Foreign transactions	
A Name of country or U.S. possession	Form 1116, Part I
B Gross income from all sources	
C Gross income sourced at partner level	
Foreign gross income sourced at partnership level	
D Passive category	Form 1116, Part I
E General category	
F Other	
Deductions allocated and apportioned at partner level	
G Interest expense	Form 1116, Part I
H Other	Form 1116, Part I
Deductions allocated and apportioned at partnership level to foreign source income	
I Passive category	Form 1116, Part I
J General category	
K Other	
Other information	
L Total foreign taxes paid	Form 1116, Part II
M Total foreign taxes accrued	Form 1116, Part II
N Reduction in taxes available for credit	Form 1116, line 12
O Foreign trading gross receipts	Form 8873
P Extraterritorial income exclusion	Form 8873
Q Other foreign transactions	See the Partner's Instructions
17. Alternative minimum tax (AMT) items	
A Post-1986 depreciation adjustment	See the Partner's Instructions and the Instructions for Form 6251
B Adjusted gain or loss	
C Depletion (other than oil & gas)	
D Oil, gas, & geothermal—gross income	
E Oil, gas, & geothermal—deductions	
F Other AMT items	
18. Tax-exempt income and nondeductible expenses	
A Tax-exempt interest income	Form 1040, line 8b
B Other tax-exempt income	See the Partner's Instructions
C Nondeductible expenses	See the Partner's Instructions
19. Distributions	
A Cash and marketable securities	See the Partner's Instructions
B Distribution subject to section 737	
C Other property	
20. Other information	
A Investment income	Form 4952, line 4a
B Investment expenses	Form 4952, line 5
C Fuel tax credit information	Form 4136
D Qualified rehabilitation expenditures (other than rental real estate)	See the Partner's Instructions
E Basis of energy property	See the Partner's Instructions
F Recapture of low-income housing credit (section 42(j)(5))	Form 8611, line 8
G Recapture of low-income housing credit (other)	Form 8611, line 8
H Recapture of investment credit	See Form 4255
I Recapture of other credits	See the Partner's Instructions
J Look-back interest—completed long-term contracts	See Form 8697
K Look-back interest—income forecast method	See Form 8866
L Dispositions of property with section 179 deductions	See the Partner's Instructions
M Recapture of section 179 deduction	
N Interest expense for corporate partners	
O Section 453(l)(3) information	
P Section 453A(c) information	
Q Section 1260(b) information	
R Interest allocable to production expenditures	
S CCF nonqualified withdrawals	
T Depletion information—oil and gas	
U Amortization of reforestation costs	
V Unrelated business taxable income	
W Precontribution gain (loss)	
X Section 108(i) information	
Y Other information	

II. イギリスのパートナーシップ税制に関する調査報告

本レポートの目的および調査対象

英国のパートナーシップ税制は、一般原則（歳入関税庁（HMRC）のガイダンスおよび判例法）および特定の課税規則に拠っています。

原則として、イングリッシュパートナーシップ（English Partnerships）、スコティッシュパートナーシップ（Scottish Partnerships）およびリミテッドライアビリティーパートナーシップ（Limited Liability Partnerships）の英国税法上の課税関係は、ほぼ同様ですが、本レポートにおいて「パートナーシップ」とはイングリッシュリミテッドパートナーシップ（English Limited Partnership）をさすものとします。

本レポートは、英国のパートナーシップ税制の網羅的な分析を示すものではなく、英国パートナーシップ税制の概要および一般的な取り扱いを説明することを意図しています。英国税法は、多岐の税法にまたがる特別な規定から構成され、各々の特別規定は、極めて個別的な状況下で適用されるため、本レポートにおいて、その全てが記載されているわけではない点にご留意ください。

パートナーシップ税制の背景

歴史的にみると、英国のパートナーシップ税制は、当初、個人所得税法に規定されていましたが、法人によるパートナーシップの利用が増加してきたため、特別規定が英国税法に盛り込まれました。しかし、いまだパートナーシップに関する特別規定は限定的であり、一般的な税務規則を類推してパートナーシップに適用している部分が多く、そのため具体的な課税関係については、結果として英国歳入庁のガイダンスに拠ることとなっています。

リミテッドパートナーシップは、パートナーが通常負うべき無限責任を負う代わりに、パートナーシップの債務および義務への責任が事前に定められた金額に限定される有限責任パートナー（limited partner）が少なくとも 1 人以上いるパートナーシップをいい、パートナーシップの業務を管理し、債権者に対して無限責任を負う 1 人以上の無限責任パートナー（general partner）とで構成されます。有限責任パートナーは、パートナーシップに参加する際に、一定の金額の出資を行わなければならない一方、無限責任パートナーは必ずしも出資を行う必要はありません。当該出資はその者が有限責任パートナーであるかぎり、払戻しを受けることはできません。また、出資額および未分配のパートナーシップ利益の額を超えて、有限責任パートナーに債権者や他のパートナーに対する債務を負担させることはできませんが、有限責任パートナーがパートナーシップの事業運営に関与する場合は、関与する期間中に生じる債務すべてに対して責任を負います。

一般的に、伝統的なパートナーシップは（リミテッドパートナーシップとは異なり）法人格を持たないため、税務上「パススルー」として取り扱われなければならないという、根本的な法律上の問題があります。

Memec LLC と内国歳入庁との間で争われた訴訟の判決において、通常のイングリッシュパートナーシップの特性は、以下の通りとされました。

- パートナーシップは法律上の事業体ではない。

- パートナーは利益を求めて共同でパートナーシップ事業を行う。
- 各パートナーはパートナーシップの代表者として、また各パートナーが他のパートナーの代理人として、その権限の範囲内で、パートナーシップに関するすべての事項と関連性を有している。
- すべてのパートナーは、パートナーシップのあらゆる債務および義務について他のパートナーと共同で責任を負う。
- パートナーは、パートナーシップ事業の利益を含むパートナーシップ資産に対して、未分割のパートナーシップ持分を持つことにより、当該事業自体を所有している。

1. パートナーシップに適用される課税関係

(1) パートナーシップの課税上の取扱い

原則として、パートナーシップは、英国税法上、パススルーとして扱われます。パートナーシップは固有の法人格を持たないため、パートナーシップに直接、租税が課されることはありません。したがって、パートナーシップには租税の対象とされる人格もなければ、徴収の対象とされる人格もありません。そのため、パートナーシップから生じる所得およびキャピタルゲインは、税務上、パートナーシップではなく、パートナーにおいて生じたものとして取り扱われます。

以上より、パートナーシップ利益に適用される特別な税率はなく、かわりに、国内法に基づいて個々のパートナーに適用される税率によって税額が決定されます。現在、法人パートナーはパートナーシップ持分から生ずる所得およびキャピタルゲインに対して、26%の税率により法人税が課されます。同様に個人は、パートナーシップ事業が当該個人によって単独で行われ、課税対象となる別個の取引または業務から生じる所得として、パートナーシップ損益のうち、当該個人の持分に対応する損益を申告書に含める必要があります。

(2) 課税当局に対するパートナーシップの情報提供義務

上述の通り、パートナーシップ事業から生じる利益への課税にあたり、パートナーシップはパートナーシップを組成したパートナーとは別個の独立した事業体とはみなされません。パートナーシップは、別個の法人格を持ちませんが、いくつかの法律上の義務および権利を有します。ここで求められる義務は、実質的には、パートナーシップの経済活動の成果について、適切な情報をいつでも開示可能な状態にしておくことを目的としています。

英国税法上、パートナーシップはパートナーシップ所得と個々のパートナー間における所得の分配についての詳細を記した申告書を提出することが求められています。当該申告書には、パートナーシップ利益の計算について記載しなければなりません。個人パートナー以外に法人パートナーが存在する場合には、原則的な所得税計算と、法人税の規定に基づく計算の二通りの計算を示す必要があります。これら二通りの計算は、パートナーシップ単独の申告書の基礎となるものですが、各パートナー自らの「申告納税」とはみなされません。例外はありますが、個人のパートナーは、所得税法の原則に基づいてパートナーシップの所得を当該個人の申告書に取り込み、法人パートナーも、法人税法の原則に基づいて、パートナーシップの所得を当該法人の申告書に取り込むことになります。

パートナーシップ申告書は、あらかじめ定められたパートナーが計算を行い、歳入関税庁に提出しなければなりませんが、当該申告書の提出が遅れた場合、または記載内容が十分でない場合には、すべてのパートナーが共同で罰金、追徴税額および延滞税を負担することになります。課税期間終

了後、当該申告書は、紙ベースまたは電子申告のいずれかの方法により、それぞれ紙ベースの場合は 10 月 31 日まで、電子申告の場合は翌年 1 月 31 日までに提出しなければなりません。

(3) パートナーシップの課税所得の計算主体

課税所得計算はパートナーシップレベルで行われますが、その結果生じる課税損益額は、あらかじめ定められた利益分配契約に応じて各パートナーに分配されます。

パートナーの中に、法人税の課税対象となる法人が一人以上いる場合、パートナーシップ事業から生じる利益の計算は法人税法第 1259 条に従って行われます。法人税法第 1259 条の概要は、パートナーシップ損益を英国法人が営む事業により生じたものとして計算をする(すなわち、パートナーシップ自体を英国法人として、その所得を計算する)ということです(みなし法人計算)が、以下①から④の通り、いくつかの例外規定が設けられています。

① ある事業年度における事業利益を計算する場合、当該事業年度前の事業年度に生じた損失の繰越控除は認められません。

② 原則として、パートナーシップのメンバーに変更があっても、みなし法人計算は変更されません。変更の前後で異動のないパートナーが少なくとも一人以上いなければならないという規定があるため、変更前の法人パートナーが変更後に一人もいなくなる場合、新しいみなし法人たるパートナーシップに事業が移転されたものとして取り扱われます。

③ ローン関連で生じる債権および債務に関する特別な規定があります。詳細は後述しますが、概要としては、債権または債務から生ずる損益はパートナーシップの課税所得計算上、考慮されませんが、代わりに各パートナーの個人の税額計算に影響を及ぼします。

④ 非英国居住者たるパートナーについては別途、計算が必要となります。

パートナーが外国法人である場合、パートナーシップが外国法人であるものとして、法人税の課税所得額の計算を行う必要があります。さらに、パートナーのうちに英国居住者たる個人がいる場合も、パートナーシップが英国居住者であるものとして、事業損益の計算を行う必要があります。したがって、パートナーシップに英国法人たるパートナー、英国居住者たるパートナーおよび外国法人が存在する場合、原則として、パートナー毎にパートナーシップ損益を別々に計算する必要があります。

(4) パートナーシップ所得を認識するタイミング

上述のとおり、計算されたパートナーシップ所得は、パートナーシップの所得分配の取決めに従い、各パートナーに分配されます。この所得認識のタイミングは、パートナーが法人であるか個人であるかにより異なります。個人パートナーの場合、パートナーシップ所得が配賦される課税年度に課税されます。法人パートナーについての取扱いは多少異なっており、法人税法上の事業年度と一致するように、課税所得が割り当てられます(パートナーシップの事業年度と法人の事業年度が異なる場合)。すなわち、パートナーシップ所得のうち、法人パートナーの事業年度に対応する部分を法人パートナーの事業年度末において割り当てることになります。

2. パートナーシップの損益の配賦に関する課税関係

(1) 各パートナーへのパートナーシップ損益の配賦方法

パートナーシップで生じた損益は、原則としてパートナーシップの利益分配契約に従って各パートナーに分配されます。上述の通り、パートナーシップの事業利益は、パートナーシップの段階で一括して計算され、パートナーシップ申告書が歳入関税庁に提出されます。

パートナーシップ利益に係る税務上の取扱い、特に、パートナーから出資された資産の取扱いは、議論の余地があると考えられるところであり、パートナーシップ税制のもっとも不明確な部分です。概略すると、パートナーシップ資産の譲渡から生じる利益は、各パートナーで課税され、「パートナーシップ取引」[5]はパートナーシップによって行われたものではなく、パートナーにより行われた取引として取り扱われます。

パートナーシップが第三者に課税対象資産を譲渡することにより譲渡損益を得る場合、各パートナーが当該資産の一部分を譲渡したものとして取り扱われます。当該譲渡益については、パートナーシップ契約で定められた譲渡時のパートナーシップ資産に対する持分割合に従って、パートナー毎に課税されます。配賦割合が特に規定されていない場合は、パートナーシップ勘定上の実際に譲渡益が分配された割合により配賦されることになります。譲渡益がパートナーに分配されず、パートナーシップの利益として留保される場合は、特別な分配割合が定められていない限り、通常の利益分配契約により行われたものとみなされます。

(2) 各パートナーが受動的か能動的か、有限責任か無限責任かによる所得区分の違い

パートナーシップ所得の区分は、パートナーの属性ではなく、パートナーシップそのものの事業活動の性質（すなわち、当該パートナーシップが売買活動を行っているのか、投資活動を行っているのか）によって異なります。すなわち、パートナーシップ所得の税務上の所得区分は、パートナーシップの段階で決まり、当該所得が各パートナーに帰属することになります。

上記の取扱いには例外があり、パートナーが売買活動を行うとともに、当該売買の対象資産と同種の資産について投資活動を行うパートナーシップの持分を保有する場合です。例えば、金融トレーダーであるパートナーが日常業務において保有する金融資産と同様の資産について、投資活動を行うパートナーシップの持分を保有する場合です。税法上、このようなパートナーシップ所得の区分は、パートナーの所得区分に従うことになります。

(3) 出資比率以外の割合で各パートナーに損益が配賦される場合の課税関係

上述の通り、パートナーシップはパートナーシップを組成したパートナーとは別個の独立した事業体とはみなされず、そのため、パートナーは、パートナーシップの利益分配契約に基づき配賦される利益の割合に従って課税されることになります。当該割合は、各パートナーからのパートナーシップに対する出資額に応じた出資割合とは異なることも認められます。例えば、二人のパートナーが同じ出資割合を有しているが、定められた利益分配割合が 1 対 9 である場合には、歳入課税庁は、出資割合ではなく利益分配割合に基づいてパートナーに課税します。

---

5 「パートナーシップ取引」とは、実際はパートナーシップによって行われたものの、英国のキャピタルゲイン税上、パートナーが行ったものとされる取引をいいます。パートナーシップのキャピタルゲインについては、パートナーシップではなく、パートナーにおいて課税されます。

(4) パートナーとパートナーシップとの間の取引に係る課税関係

パートナーとパートナーシップとの間で行われる取引の課税関係は、当該取引の性質によって異なります。以下の 2 つの例をご覧ください。

パートナーとパートナーシップとの間で行われる資産の譲渡は、真正な商業上の理由に基づいて行われる場合、キャピタルゲイン法上の関連者取引とはみなされません。そのため、当該取引は、資産の譲渡および取得は時価で行われたものとする旨を規定したキャピタルゲイン法第 17 条の適用は受けません。しかし、合理的な理由が認められない場合、第 17 条の適用により、資産の譲渡および取得は時価で行われたものとみなされます。

歳入関税庁は、パートナーがパートナーシップに課税対象資産を出資した場合、出資したパートナーが譲渡したものとみなすべきであると述べています。すなわち、パートナーシップへの出資により他のパートナーへ移転した課税対象資産に対する分割所有持分が譲渡されたものとみなされます。

法人パートナーからパートナーシップに対して行われる貸付（出資に準ずるものではない）は、ローンとなる可能性が高いと考えます。パートナーシップが当事者となるローンから生じる債権および債務は、各パートナーによるパートナーシップ損益の持分を決定する際に考慮されません。一方、各法人パートナーには、ローンに係る債権および債務に対する持分が損益とは別に配賦されます。ローンはパートナーに「属する」という原則に基づき、債権および債務はパートナー固有のものとして取り扱われます。パートナーからパートナーシップに対するローンが、そのままパートナーシップから第三者に対するローンとされる場合については、極めて複雑な計算が適用されます[6]。

(5) 各パートナーへのパートナーシップ所得の分配時に課される源泉税（パートナーが非居住者または外国法人である場合を含む）

パートナーシップ利益の各パートナーへの分配について、源泉税は課されません。利益分配の支払いが海外で行われる場合であっても、個々のパートナーに対して源泉税は課されません。海外のパートナーについては、（源泉税以外の税については、）通常、英国居住者である無限責任パートナーの名義で、外国法人または非居住者として課税されます。すなわち、海外パートナーのかわりに、居住者である無限責任パートナーに課税され、無限責任パートナーが税金を支払うことになります。

3. パートナーシップへの出資時における各パートナーの課税関係

上述の通り、 パートナーシップ利益に係る税務上の取扱いや、特にパートナーから出資された資産の取扱いは、もっとも議論の余地があるところと考えられ、英国のパートナーシップ税制のなかでも不明確な部分といえます。以下では、概括的な原則とともに、適用される具体例を述べます。

(1) 金銭出資を行ったパートナーの課税関係

パートナーがパートナーシップに対して金銭出資をした場合、原則として課税関係は生じません。

---

6 パートナーシップに対するローンまたはパートナーシップによるローン（第三者に係るローンが含まれます）は、英国税法上、パートナーに帰属するとされることから、計算が非常に複雑なものとなります。英国税法上、（同じ相手に対する）一連の金銭借入および貸付は、相殺されますが、借入の利子が異なる場合、または外貨建である場合には、パートナーシップ損益の割り当て計算が非常に複雑になります。

(2) 金銭以外の資産の出資を行ったパートナーの課税関係

パートナーがパートナーシップに課税対象資産(その一部に無形資産が含まれているような資産も含みます)を譲渡する場合、出資として行うか、パートナーシップへの資産の譲渡として行うかにかかわらず、歳入関税庁により、キャピタルゲイン課税上、パートナーによる資産の譲渡として取り扱われることが明らかにされています。譲渡を行ったパートナーの課税対象額は、他のパートナーに移転した当該課税対象資産に対する持分割合と同額です。

二者間で資産の譲渡が行われた場合、譲渡資産の価額は、時価または独立企業間で行われた取引において合意される価額とされます。パートナーシップとパートナー間において行われるパートナーシップ資産の取得または譲渡は、真正な商業上の理由に基づいて行われるものである場合、キャピタルゲイン法における関連者間取引とはみなされません。

上述の通り、歳入関税庁は、パートナーがパートナーシップに対して現物出資した場合、他のパートナーに移転する持分と同額の資産の譲渡を行ったものとみなします。歳入関税庁のガイダンスには、以下のような例が記載されています。

(例) パートナーシップ資産について 25%の持分を有する個人 A は、自らが所有する資産をパートナーシップに譲渡します。譲渡の結果、当該資産に対する A の持分は、100%から 25%に減少します。キャピタルゲイン法上、A は、パートナーシップへの資産譲渡時に当該資産持分の 75%を譲渡したことになります。

(3) 労務の出資または無形資産の出資を行ったパートナーの課税関係

法人パートナーがパートナーシップに対して知的財産権のような資産を出資する場合、出資するパートナーに課税関係が生ずる可能性が高いと考えられます。個人パートナーによる無形資産の出資についても課税所得が生ずると考えられます。

我々の実務上、労務の出資がパートナーシップに対する資産の出資として扱われた例はありません。労務（パートナーの時間および労力）の出資は、パートナーシップへの投資として取り扱われるものではなく、パートナーシップ事業の全体的な成功により報われるものであると考えます。パートナーシップに対して役務の提供を行う個人が、その役務提供分の追加的な利益分配を受けることは可能かもしれませんが、英国税法上、追加的な問題が生じます。例えば、個人がパートナーシップへの役務提供による所得と利益分配契約に基づくパートナーシップ利益の分配を同時に受けている場合です。

(4) 新規パートナーが加入した場合の既存パートナーの課税関係

あるパートナーがパートナーシップに新たに参加、または、パートナーシップから離脱するなど、パートナーシップの持分割合に変更があった場合、新たな課税関係が生じる可能性があります。英国課税当局の実務指針(Statement of Practice)によると、資産に対する持分割合が減少したパートナーは、当該資産に対する持分の譲渡をしたものとして取り扱われ、同様に、持分割合が増加したパートナーはパートナーシップ資産に対する持分を取得したものとして取り扱われます。

一方、パートナーシップ勘定での調整が行われない場合（例えば、パートナーの資本勘定を増減することにより再評価が行われる場合）、当該譲渡は、キャピタルゲイン税の譲渡原価と同額の対価により行われたものとして取り扱われるため、課税対象利益は生じません。ここで重要な点はパートナ

一間の資産のみなし譲渡は、出資割合を調整することにより、必ずしも譲渡益課税が生じないということです。実務的には、再評価後に持分が減少するパートナーは、当初よりも少額の持分を（譲渡原価として）繰越して、次回の譲渡により生ずる課税利益を計算する場合に、受領する対価の額から控除します。一方、持分が増加するパートナーは当初より大きな金額を譲渡原価として繰り越します。

（例）A および B の 2 者がパートナーとして、200 の税務上の簿価を有するパートナーシップ資産をパートナーシップ出資割合の 50%ずつにより、所有しているものとします。すなわち、各パートナーは、100 ずつの税務上の簿価を有していることになります。

ここで、第三のパートナーとして C がパートナーシップに加入し、対価を支払うことなくして、出資割合が 45:45:10 に変更される場合（つまり、C はパートナーシップ持分の対価を支払うことなくパートナーとして認められる場合）、A および B によるパートナーシップ持分の簿価によるみなし譲渡が生じることになります。この場合、譲渡によりパートナーシップ持分の調整が行われることになりますが、キャピタルゲイン課税は行われません。A、B および C は、それぞれ 90,90,20 の割合で、それぞれパートナーシップ資産の持分を所有しているとみなされます。

一方、C が 30 の対価を支払ってパートナーシップに加入する場合、A および B についてキャピタルゲインが生じることになります。すなわち、A および B は、それぞれ簿価 10 の資産持分を 15 で売却したものとみなされ、通常の方法で 5 の譲渡益にキャピタルゲイン税が課されます。C が対価の支払いの代わりに、時価 30 の資産を現物出資した場合にも同様の課税関係が生じます。

パートナーシップ勘定外において、二人以上のパートナー間の直接的な支払いが行われる場合は、パートナーシップ資産に対する持分の全部または一部の譲渡に係る対価の支払いを受けるパートナーについて、課税対象利益が生じる可能性が高いと考えられます。そのような支払いはパートナーシップそのものの貸借対照表に計上されない、のれんとなるケースが多くみられ、支払いを受けるパートナーは、当該支払額から控除すべき譲渡原価がないため、受領総額が課税対象利益とされる可能性があります。

4. パートナーシップ脱退時における各パートナーの課税関係

以下の通り、パートナーシップ脱退時の課税関係を規定したガイドラインが複雑であることから、現行の実務では、パートナーシップは年度毎に利益の全額をパートナーへ分配しています。そのため、以下の各項目について歳入関税庁は、詳細な見解を示しておらず、英国パートナーシップ税制の実務上の問題点となるような部分でもありません。

(1) パートナーシップ解散時または脱退時に最終分配を受けるパートナーの課税関係

パートナーシップからの脱退、またはパートナーシップ持分の減少によりパートナーに対して一時に支払われる金額は、当該パートナーのパートナーシップ資産の持分に係る対価の支払いを意味し、課税所得が生じる可能性が高いと思われます。かわりにパートナーシップに加入するパートナーにとっては、当該支払額はパートナーシップ投資の原価を表すものであり、将来のパートナーシップ持分の譲渡により実現する利益から控除させる可能性があります。同様に、脱退するパートナーがパートナーシップ資産の持分取得に際し支払いをしている場合、当該支払額によりそのパートナーの全体的な租税負担が軽減される可能性があります。

(2) 脱退するパートナーへの最終分配による他のパートナーの課税関係

上述の通り、持分の払戻しは最終分配を受けるパートナーにキャピタルゲインを生じさせますが、他のパートナーについて課税関係が生じることはありません。あるパートナーに対する払戻しにより利益分配割合が調整される場合、分配割合の増加により利益を得るパートナーについては課税所得が生じると考えられます。しかしながら、上述の通り、パートナーシップ勘定に調整がない場合は、パートナーシップ全体の状況に変化はなく、利益も生じないと考えられます。

(3) パートナーシップ解散時の分配に係る各パートナーの課税関係

パートナーに現物分配をする場合（例えばパートナーシップの解散による場合）、パートナー側での資産の取得は、パートナーの資産持分の処分とは取り扱われません。そのかわり、パートナーシップがその資産を時価で譲渡したものとして個々のパートナーにおいて課税される所得を申告するための所得計算を行う必要があります。このため、資産を取得していないパートナーに利益が生ずることになり、現物資産分配時に当該利益に対する課税が行われることになります。資産を取得するパートナーには、現物資産分配時に課税はありませんが、当該パートナーにおける現物資産の取得原価は、分配時の資産の時価から当該利益分を除いた金額となります。

5. パートナーシップに関する租税回避防止規定

英国税法上、租税回避防止規定は（不明確なものも含め）多くありますが、そのうちのいくつかはパートナーシップに関連するものです。以下は、その具体例です。

パートナーシップ事業に積極的に関わっていないパートナーによって、パートナーシップ損失が利用されることがないようにするため、多くの租税回避防止規定が設けられています。パートナーシップ損失の恣意的な操作によって生ずる損失の過剰な取り込みを防止する規定があります。当該規定が定められる以前は、個人が、パートナーシップに少額の投資をして、（パートナーシップへの投資額を大きく上回る）初期の売却損失について多額の損失を取り込むことができるスキームが多くありました。そのようなスキームでは、パートナーシップから生ずる損失の全額を、その年に個人パートナーの他の活動から生じた利益と相殺することができましたが、租税回避防止規定が導入されたことによって、将来利用できる損失の額は、その課税期間に対応する基準期間の末日における個人の出資総額を超えてはならないとされました。

英国税法上、個別規定の多くについて、それぞれ租税回避防止規定が設けられています。パートナーシップについて、これらの租税回避防止規定が適用されるかについては、事実関係や個々の状況ごとに判断する必要があります。

6. パートナーシップ持分を第三者に譲渡した場合の各パートナーの課税関係

(1) パートナーシップ持分の譲渡益の所得区分

個人について生ずる譲渡益はキャピタルゲインとして課税され、法人について生ずる譲渡益は法人税の課税対象とされます。

(2) パートナーシップ持分の取得原価の算定方法

譲渡原価は、パートナーシップ持分に対して支払われる額（無対価の場合は、みなし原価[7]）に基づき計算されます。

(3) パートナーシップ持分の譲渡による他のパートナーの課税関係

パートナーシップ持分が第三者に譲渡され、当該譲渡後に利益分配割合が修正されないことを前提とすると、当該譲渡により既存の他のパートナーに課税関係は生じません。利益分配割合が修正される場合は、上述の通りです。

[7] 当該パートナーシップ持分の時価に一定割合を乗じた金額とされます。

III. フランスのパートナーシップ税制に関する調査報告

フランスには様々な種類のパートナーシップが存在します。

- ジェネラルパートナーシップ: Société en Nom Collectif (“**SNC**”), Société en Participation (“**SEP**”) and Société Civile (“**SC**”)
- リミテッドパートナーシップ: Société à Responsabilité Limitée (“**SARL**”) and Société en Commandite Simple (“**SCS**”)[8]

本レポートでは、パートナーシップに関する直接税のみを対象としており、間接税については対象としていません。

1. パートナーシップに適用される課税関係

(1) パートナーシップの課税上の取扱い

パートナーシップには特別な税制が適用されます。基本的に、パートナーシップに帰属する所得はパートナーシップ自体において算定、申告されますが、最終的な納税義務はパートナーが負います。パートナーは、パートナーシップの利益のうち、課税対象となる各自の持分を申告しなければなりません。

① パートナーシップの課税所得の算定

原則として、パートナーに配賦される課税所得はパートナーシップレベルで計算され、パートナーシップの事業活動に応じた所得区分（商工業所得、非商業所得、不動産所得、農林業所得および動産資本所得）の規則が適用されます。ただし、例外として、パートナーが事業活動を行う企業の場合、パートナーに配賦される持分は、パートナーシップに適用される規則とは異なる規則に基づいて計算されます。

上記のパートナーシップ所得の配賦の原則および例外規定については、フランス税法 238K 条の 2 において、以下のとおり区分されています。

(i) パートナーが法人税課税される団体である場合

パートナーに配賦される所得持分は商工業所得の規則に基づいて決定されます。

(ii) パートナーが法人税課税されない団体である場合

以下の三通りに区分されます。

[8] SCS については、ジェネラルパートナー（“*commandités*”）の出資持分に相当する部分についてはジェネラルパートナーシップとして、リミテッドパートナー（“*commanditaires*”）の出資持分に相当する部分については法人として取り扱われます。

a. パートナーが個人および（または）非商業活動を行っている場合

当該パートナーに配賦される所得持分は、パートナーシップに適用される規則に従って決定されます。

b. パートナーが工業、商業、手工芸または農業を営む団体であり、簡易課税を選択している場合、または資産運用のみを行うパートナーシップである場合

当該パートナーに配賦される所得持分は、原則として商工業所得の規則に従って決定されます。

c. パートナーが工業、商業、手工芸農業を営む団体であり、一般的な規定により課税されている場合、または商工業所得の適用を受ける法人である場合

当該パートナーに配賦される所得持分は、パートナーの事業活動（すなわち、商工業所得あるいは農林業所得）に適用される規則に従って決定されます。

法人税が課される企業に帰属する所得持分については、パートナーシップに適用される規則にかかわらず、当該企業に適用される規則、すなわち、商工業所得の規則が適用されます。その結果、仮にパートナーシップがパートナーと異なった事業活動を行っている場合（たとえば、パートナーが商業活動を行い、パートナーシップが不動産の賃貸のような非商業（civil）活動を行っている場合）、以下の二つの方法により、所得区分を決定する必要があります。

(i) 法人税課税される企業に帰属するパートナーシップの所得持分については、その企業であるパートナーに適用される規則による

(ii) 法人税課税されない他のパートナーに帰属するパートナーシップの所得持分については、パートナーシップに適用される規則による

商工業所得または農林業所得の別表においてパートナーシップの課税対象となる所得を決定するにあたり、出資金に加えてパートナーシップに対して拠出した資金に関してパートナーが受け取る利子は、税務上パートナーシップにおいて損金算入可能です。しかし、当該利子については過少資本税制が適用されます。

法人税が課されなかったパートナーシップが法人税課税されることとなる場合（以下、(2)参照）、当該変更は、税法上、パートナーシップが解散し、新たなパートナーシップが組成されたものとみなされるため、原則として変更時に各パートナーに課税が生ずることになります。

(2) パートナーシップが課税団体として取り扱われるための条件等

フランスのパートナーシップのうち相当数は、自らの選択またはフランス税法の規定により、法人税が課されていると考えられます。この場合、パートナーシップは、税務上パススルーではなく、法人として取り扱われます。パートナーシップの利益がパートナーシップにおいて課税された後、各パートナーレベルにおいて、分配された課税後利益に追加的な課税が行われます。

① 選択により法人税が課されるパートナーシップ

フランス税法 239 条 1 項によると、パートナーシップが以下の要件を満たす場合、法人税課税を選択することができるとされています。

(i) 法人税課税の適用を受けようとする課税事業年度開始から 3 月以内に、所轄の課税当局に、選択届出書を提出していること

(ii) 法人税課税を選択するパートナーシップの登録された事務所所在地、名称、各パートナーの名称、所在地および出資持分割合が選択届出書に記載されていること

(iii) 選択届出書は、規約に規定された規則に従いサインされていること、または全てのパートナーによりサインされていること

(iv) 法人税課税の選択が取消不能とされていること

② フランス税法上の特別規定により法人税が課されるパートナーシップ

リミテッドパートナーシップのうち SCS、ジェネラルパートナーシップのうち SEP および休眠状態のパートナーシップ（*Societes de fait*）等については、以下の規則が適用されます。

(i) SCS

所得認識について、二つの異なる制度が設けられています。このため（エンティティごとに）二つの申告書の提出が必要とされます。

a. ジェネラルパートナーに配賦された所得についての申告書(フォーム 2031)

b. リミテッドパートナーの持分についての申告書(フォーム 2065)

(ii) SEP および休眠状態のパートナーシップ

法人税課税を選択しなかった SEP および休眠状態のパートナーシップについては、パートナーシップ債務について無限責任を負わず、課税当局（FTA）に対して氏名が公表されないパートナーに対して配賦された利益持分に限り、法人税が課されます。

このようなパートナーが存在する場合、パートナーシップが認識する所得について二種類の税が課されるため、パートナーシップは次の二つの申告書を提出しなければなりません。

a. 所得税または法人税法上、各ジェネラルパートナーに帰属する所得持分を確定させるための申告書

これらのパートナーの所得持分については、各パートナーの名において、各パートナーの個別の状況に応じた所得税または法人税が課されます。

b. 法人税法上、有限責任であり、課税当局に対して氏名が公表されていないパートナーの権利に応じたパートナーシップの所得持分を確定させるための申告書

なお、商業活動（商工業または手工芸等）を行う通常の法人（Civil Company）には原則として法人税が課されますが、課税当局は、商業活動から生じる収益が法人の収益(VAT 税抜き)の10%を超えないときは、当該法人の収益についてはパートナーシップ税制が適用されるとしています。

SC の税制に関しては、上記以外の例外規定がありますが、実務上あまり使用されていないため、一般的な税制を対象としている本レポートでは割愛します。

(3) 課税当局に対するパートナーシップの情報提供義務

パートナーシップはその所得および各パートナーに帰属する利益持分について課税当局に報告しなければなりません。

パートナーシップがどのような申告書を課税当局に提出するかについては、パートナーシップが行う事業活動の性質およびパートナーの状況（およびパートナーシップに適用される税制に関する特定の状況）により異なります。

① 商業、工業、農業および非商業活動を行うパートナーシップ

フランス税法第 2 節、60 条によると、工業、商業、農業あるいは非商業活動を行うパートナーシップは、個人事業者（*exploitants individuels*）に適用される税務上および会計上の義務を果たさなければなりません。

したがって、パートナーシップは、課税当局がパートナーシップの課税所得を決定するために必要な情報が記載された申告書を提出しなければなりません。

申告書はパートナーシップの名において、法律上の代表者（またはパートナーシップを代表する権限を有するその他の者）によって提出されなければならず、パートナーシップの各メンバーが個別に提出する必要はありません。この場合でも、所得に対する課税については、パートナーレベルにおいて、パートナーの名において、持分割合に応じ行われます。また、パートナーシップレベルでは、会計上の義務を果たす必要があり、そのため、商業活動を行うパートナーシップは、毎年フォーム 2031 を提出する必要があります。

② 不動産関連事業に関するパートナーシップ

不動産の貸付のみを行う不動産パートナーシップ（Real estate partnerships）は、フランス税法 1655 の 3 において例外が規定されており、年次の申告書をフォーム 2072（フランス税法 172 条の 2 において規定）という特殊な形式で提出しなければなりません。この申告書により、不動産所得または商工業所得に適用される規則に基づき、各パートナーの個別状況に対応した課税所得が決定されることになります。すなわち、不動産パートナーシップとは、課税上の法人格を有した団体であり、課税はパートナーレベルで行われますが、課税所得はパートナーシップレベルで算定されます。

フランス税法 1655 条の3において定義される不動産を共有するパートナーシップ(Real property co-owner partnerships)は、完全なパススルーとして取り扱われ、フォーム 2031 の形式の申告書を提出しなければなりません。不動産を共有するパートナーシップは、法人格を持たず、その持分は、資産の共有持分とされます。したがって、団体ではなく、税務上、完全なパススルーとされます。各パートナーは直接不動産を保有しているものとみなされます[9]。

[9] 不動産パートナーシップは、私法上の法人格を有しており、税法上も団体として取り扱われますが、それ自体には課税されません。一方、不動産を共有するパートナーシップは、私法上の法人格を持たず、税法上も完全なパススルーとして取り扱われます。

③　各パートナーに帰属する所得持分に関する報告

フランス税法 242 条 1 項により、パートナーシップおよびパートナーシップ類似の団体は、パートナーへの所得の配賦および実際の分配状況を記載した明細書を申告書に添付しなければなりません。所得の配賦および実際の分配のいずれにおいても、申告書には各パートナーの氏名および住所の記載が必要です。

配賦される所得が異なる規則が適用される複数の事業活動から生じている場合、課税標準額は事業活動ごとに分けられなければならず、経営責任者（またはその権限を有する他の者）は、課税所得の区分ごとに各パートナーに配賦される持分を計算しなければなりません。

パートナーシップが取得する有価証券から生じる所得は、パートナーの名において直接課税されますが（すなわち、活動ごとに分けられることがありません）、当該所得についてもパートナーシップにより申告されなければなりません。課税当局が以下の項目を特定するため、（申告書提出により）パートナーシップから情報が提供されます。なお、当該所得はパートナーレベルで投資所得として課税されます。

(i)　受取人のアイデンティティ
(ii)　パートナーシップ損益の分配

フランスの税法において、法人税が課されるパートナーたる団体は、パートナーシップのパートナーとして、その保有する権利に応じた利益持分に係る法人税を直接負担します。

同様に、パートナーシップの持分がパートナーたる企業の貸借対照表に記載されている場合、当該企業の利益持分は当該企業の損益に含まれ、商工業所得の明細（別表）において、当該企業の名において課税されます。

④　報告義務に従わなかった場合

パートナーシップまたはパートナーが適切な情報が記載された申告書を提出できなかった場合には、パートナーたる団体が認識すべき所得は、課税当局の判断で見積もられます。そのため、以下のような場合には、パートナーはその持分割合に応じた納税義務を負います。

(i)　所得が過大に見積もられているという証拠を提示できない場合
(ii)　パートナーシップが必要な申告書を提出しなかった場合

課税当局（FTA）は、みなし課税所得を決定し、当該所得の各パートナーの持分について課税することができます。

(4)　パートナーシップの課税所得の計算主体

上述のとおり、フランスのパートナーシップが税務上パススルーとして取り扱われることから、所得はパートナーシップレベルで決定されますが、各パートナーに実際に分配されたかどうかにかかわらず、所得はそのパートナーに配賦されたものとして取り扱われます。

パートナーシップの所得に係る課税関係は、パートナーシップの事業年度末の状況により決定されます。パートナーシップの事業年度末において、パートナーはパートナーシップの所得を認識し、その認識した所得について課税されることになります。

法律上の観点から、会社型のパートナーシップ（ジョイントベンチャーではなく、会社として組成されたパートナーシップ）は、配当を分配することができますが、これらの配当は税務上の観点からは所得の分配として取り扱われません。実際、これらの所得は、事業年度末にパートナーにおいて直接課税されているため、これらの所得が実際にパートナーに分配されたときに二重に課税されることはありません。

2. パートナーシップ損益の配賦に関する課税関係

(1) 各パートナーへのパートナーシップ損益の配賦方法

パートナーシップからパートナーへの損益配賦については、パートナーシップの種類により異なります。

ジェネラルパートナーシップについては、パートナーに配賦される課税所得は、通常、個人事業者の所得決定の規則にしたがって計算されます。上述のとおり、当該計算はパートナーシップレベルで行われ、パートナーシップが行う事業活動に応じた所得区分に適用される規則にしたがって計算、配賦されます（上記 1.をご参照ください）。

リミテッドパートナーシップには、その稼得した所得に対して適用される二つの異なる制度を含む特別な規則が適用されます。

① 所得区分

(i) 個人パートナー

上述のとおり、個人パートナーについては、パートナーシップが行う事業活動によって、パートナーシップの利益持分の区分が決定されます。

個人パートナーに配賦される損益は、（商工業所得、非商業所得、不動産所得などの）関連する所得ごとに当該個人の所得税の課税標準に含まれます。

(ii) 法人パートナー

法人パートナーに配賦される損益は、法人税の課税標準に含まれます。

パートナーシップから生じた損失は、一定の条件の下、繰越控除または繰り戻し還付ができます（なお、繰越控除または繰戻還付は法人パートナーにのみ、認められています）。

② 所得認識のタイミング

パートナーシップ利益が実際に分配されたかどうかにかかわらず、当該利益は、パートナーシップの事業年度末において、各パートナーにおいて実現したものとみなされます。パートナーレベルで課税された所得は、実際の所得分配時に追加で課税されることはありません。パートナーに配賦された損失は、当該パートナーの課税所得から直接控除することができます。

例外として、パートナーシップが受動的所得の支払代理人となる場合には、パートナーシップが支払を受けた日において、その受動的所得がパートナーによって獲得されたものとみなされ

ます。これは、パートナーシップが事業活動を行っておらず、パートナーの代理で受動的所得を受領するだけのパススルーエンティティであると考えられる場合に適用されます。

③ 配賦割合

原則として、パートナーシップ所得の配賦は、契約の条項によって決定されます。いわゆる獅子条項 *clauses léonines*（特定の株主（パートナー）に権利または義務を集中させる条項）に適用される法律により、定款上、特定のパートナーのみへの所得の帰属が定められる可能性もありますが、特段の規定がない場合には、利益の配賦はパートナーシップにおける各パートナーの出資持分に応じて行われます。

また、パートナーは、適宜、配賦割合に関する法律上の取決めを変更し、異なる配賦規則の適用に合意することがあります。パートナーシップの損益配賦についての当初規則の変更は、課税当局に事業年度末までに登録し、通知する必要があります（このような取決めは、法人課税の選択と同様、課税当局に登録する必要があります。配賦規則の変更に関する特別な申告書の提出は必要ありませんが、当該契約書のコピーを所轄税務署に送付する必要があります）。

(2) 各パートナーが受動的か能動的か、有限責任か無限責任かによる所得区分の違い

上述したとおり、パートナーが受動的パートナーである場合には、基本的にパートナーシップの所得区分は、パートナーシップの事業活動によって決定され、そうでない場合は、パートナーの税務上の状況およびパートナーの事業活動によって決定されます。

(3) 労務出資または無形資産の出資が行われる場合の各パートナーへの損益配賦

パートナーシップ設立に際し、パートナーによる出資が必要になります。出資は、金銭出資、現物出資、労務の出資（*contribution in industry "apports en industrie"*）により行われます。

労務の出資には、パートナーシップの自由裁量による一定の技術的ノウハウ、役務の提供を含みます。言いかえれば、そのような出資は、パートナーが役務提供をしたときに行われます。実際、このような出資はまれであり、多くの場合、個人が（事業を行う）組織またはパートナーシップのために何らかの活動を行う際には、通常、役務提供契約に基づいています。原則として労務の出資の金額を法律上の団体の資本の一部とすることはできません（フランス民法 1843-2 条）。したがって、「労務の出資者」は、その出資と引き換えに、パートナーシップの出資持分を受け取ることはできません[10]。

無形資産の出資（つまり現物出資）も認められており、パートナーは、当該出資に対応する持分を受け取ることが認められます。

上記の場合において、損益配賦の規則は、労務の出資が利益持分を得る権利を有する可能性があるという（法的にはパートナーシップにおける持分を有していないので）点を除いては、通常の場合と同様です。労務の出資がなされた場合の配賦割合についての明確な規定はありません。配賦割合は、契約によりパートナーが決定します。重要な要素として、パートナーに対する労務出資の報酬が独立第三者間取引として認められるものでなければならないという点が挙げられます。

[10] 例外として、フランス会社法 38 条により、LLC（SARL）には、労務の出資に対してパートナーシップ持分の割り当てが認められています。労務出資の評価額は、権利を有するパートナーに対するパートナーシップの所得持分の決定時に行われます。

(4) 出資比率以外の割合で各パートナーに損益が配賦される場合の課税関係

パートナーは、法律上の規定または事業年度末までに登録されたその他の契約に基づき決定された所得持分の割合に応じて（プロラタで）、課税されます。したがって、配賦割合が出資割合と異なる場合でも、配賦割合が独立の第三者にも適用されるという条件を満たしているのであれば、当該配賦割合に基づいて課税されます（配賦割合に関する契約上の特別な取決めについては、すべてのパートナーによって署名され、事業年度末までに登録されていることが必要です）。

(5) パートナーとパートナーシップとの間の取引に係る課税関係

① 不正行為理論

関係者との取引が独立第三者間価格に基づいていない場合には、課税当局は、不正行為理論に基づいて、これらの取引の税務上の取扱いについて異議を申し立てる可能性があります。たとえば、子会社が報酬を得ずに親会社に保証を行った場合、課税当局は、子会社が独立の第三者から受領すると考えられる価格に基づく報酬を加えて、子会社の課税所得計算を修正します。

フランスパートナーシップに適用される特別な税制において、不正行為理論がパートナーシップに適用され得るかという問題は、以前より提起されていました。フランス裁判所は、パートナーシップが親会社から通常取引より有利な利益を得ている場合（たとえば、無利子貸付または無償の保証など）、課税当局が親会社に対し、当該利益のうち他のパートナーの利益持分に対応する部分を親会社の課税所得に加算することを求めることができるとしています。このような場合において、パートナーシップが保証や借入金に係る費用を負担していないことにより、親会社にとって当該利益のうち自身の所得持分に対応する部分はすでに増加していることになります。したがって、他のパートナーの所得持分に対応する部分のみを加算すれば、親会社において二重課税は生じないことになります。

② 過少資本税制

課税当局は、法人税の課税対象となるパートナーが存在するパートナーシップの場合には、パートナーシップの課税所得の決定において過少資本税制が適用されるとしています。

フランスの過少資本税制は、特殊関係者の負債に係る利子の損金算入を制限することを目的としています。この規則には基本的に次の二つの制限があります。

(i) 利子率の限度
(ii) 資本に対する負債割合の限度

限度利子率を超える利子の損金算入は永久的に認められません。

限度利子率以下の利子については、さらに、資本に対する負債割合によって制限されます。資本に対する負債割合の限度を超えていることにより否認された利子（および 150,000 ユーロを超えるもの）は、利子が生じた事業年度において損金不算入となりますが、翌事業年度に繰り越すことができます。繰越の 2 年目以降において、繰り越された利子の 95%が同税制による一定の限度内で、損金算入が認められますが、5%については、損金算入は認められません。

上述の資本に対する負債割合については、パートナーシップレベルでのみ考慮されていることにご留意ください。また、この規則は法人税の課税対象となるパートナーに分配される課税所得の決定においてのみ適用されます。

(6) パートナーへのパートナーシップ所得の分配時に課される源泉税（パートナーが非居住者または外国法人である場合を含む）

法人税課税を選択していないフランスパートナーシップの持分を有する外国法人パートナーは、たとえ租税条約の適用を受けることができる場合であっても、当該パートナーシップの利益持分についてフランスの法人税が課されます。最高裁判所は、パートナーシップに税務上の法人格があることを明らかにしており、パートナーが納税者となるものの、パートナーシップが課税団体であるとしています。

以上より、外国法人および非居住者であるパートナー（以下、「外国パートナー」）は、パートナーシップの持分割合の範囲内で、フランスにおいて納税義務があります。源泉税は課されません。外国パートナーは申告書を提出しなければなりません。

属地主義により、外国パートナーのフランスにおける納税義務はパートナーシップがフランスにおいて行った活動から生じる所得に限定されます。さらに、パートナーシップの利益は直接パートナーにおいて課税され、パートナーシップによる利益の（実際の）分配はフランスにおける課税を生じさせないため、パートナーシップによる利益の分配は課税対象となりません。

しかしながら、実務上は、当該原則の適用について議論の余地があり、課税当局あるいは判例により明らかにされるべき様々な論点が依然としてあるものと思われます。

3. パートナーシップへの出資時における各パートナーの課税関係

法人税/所得税の観点からは、現物資産の出資は出資された資産の所有権の移転とされ、パートナーにとってキャピタルゲイン課税の対象となります。

(1) 金銭出資を行ったパートナーの課税関係

パートナーシップに金銭出資を行うパートナーに対して、特別な課税関係はありません。

(2) 金銭以外の資産の出資を行ったパートナーの課税関係

① 不動産の出資

(i) 個人パートナー

不動産に係るキャピタルゲインについては、出資された資産の時価と取得価額の差額に対し19％の一定税率（社会保障関連諸税を含むと32.5％）により課税されます。

(ii) 法人税課税の対象となるパートナー

現物出資により行われる不動産の譲渡は、34.43％（社会保障関連諸税を含みます）の標準税率により法人税が課されます。

② 不動産以外の現物出資

(i) 個人パートナー

現物出資により生じるキャピタルゲインについては所得税が課され、その税率は出資される資産により異なります。

パートナーシップに対する有価証券の出資によるキャピタルゲインは 19%の一定税率により課税されます（社会保障関連諸税を含むと 32.5%）。この標準税率は、41%を上限とする累進税率により課される不動産会社株式の出資によるキャピタルゲインには適用されません。

課税対象となる金額は、原則として有価証券の価額（通常、公正な時価とされます）と有価証券の取得価額との差額とされます。

(ii) 法人パートナー

現物出資は、標準的な法人税率（社会保障関連諸税を含むと 34.43%）によるキャピタルゲイン税が課され、長期のキャピタルゲイン（以下の特許権のような特別のケースが該当します）とされる場合には低い税率が課されます。

適格（すなわち、実質的に 2 年以上、法人税の課税対象である法人の株式を 5%超保有していること）とされる保有株式の譲渡については免税制度が適用され、キャピタルゲイン税は免税とされますが、譲渡益の 10%部分は標準的な法人税の課税標準に含まれます（フランスの標準的な法人税率は 34.43%であるため、この結果、実効税率は 3.44%となります）。

(3) 労務の出資または無形資産の出資を行ったパートナーの課税関係

① 労務の出資

労務の出資により、パートナーレベルで所得は生じませんが、パートナーシップから支払われる利益持分についてはパートナーレベルで課税されます。

② 無形資産（特許権等）の出資

(i) 個人パートナー

事業目的で使用される特許権の出資により生じるキャピタルゲインは、16%の税率により課税されます（社会保障関連諸税と合わせると 29.5%になります）。

出資により受領した持分を譲渡、買戻しまたは消却するまでの間、個人のパートナーに課税の繰延べが認められています。出資が行われてから 6 年目以降、利益の 1/3 の軽減措置が適用されます。つまり、9 年目以降は免税となります（当該免税制度は個人パートナーが特許権を出資した場合に適用され、法人パートナーおよび他の種類の資産を出資した場合等には適用がありません）。

(ii) 法人税課税の対象となるパートナー

特許権の出資から生じるキャピタルゲインについては、少なくとも 2 年以上保有しており、かつ、フランス法人税 39 条 12 に規定されるパートナーシップに関連していない場合、15%の軽減税率により法人税が課されます。

(4) 新規パートナーが加入した場合の既存パートナーの課税関係

パートナーシップが事業を行っている期間中の出資の課税関係は、設立時出資と同様です。パートナーシップ出資額を増加させるプレミア発行は、追加出資とされますが、既存パートナーに何ら課税は生じません。プレミアムを(パートナーシップ自体に)計上することによって、出資前と同じ配賦割合を保つことができます。

4. パートナーシップ脱退時における各パートナーの課税関係

(1) パートナーシップ脱退時または解散時に最終分配(金銭および金銭以外)を受けるパートナーの課税関係

① 解散

パートナーシップの解散によって、解散日におけるパートナーシップ事業の利益について課税が生じ、同時にパートナーシップの資産の解散時における含み益についての課税も生じます。

パートナーシップが事業を行っている期間中と同様に、所得への課税はパートナーレベルで行われます。

② パートナーシップの解散に拠らないパートナーの脱退

パートナーを脱退させるために、パートナーシップが自己出資を買戻し、同額の出資数の減少により出資を消却することがあります(買戻しは相殺されます)。

パートナーシップがパートナーに保有されている持分の一部を買い戻し、その買戻しによって出資を消却する場合には、登録税のみが課されます。

パートナーにおいて認識される譲渡益については、以下の 6.をご参照ください。

(2) パートナー脱退時の最終分配による他のパートナーの課税関係

パートナーの脱退による最終分配により、他のパートナーに課税関係が生ずることはありません。

5. パートナーシップに関する租税回避防止規則

(1) パートナーシップまたはパートナーに適用される租税回避防止規則

パートナーシップに適用される主要な租税回避防止規則は、リース資産に係る減価償却限度額規定と損失の損金算入制限規定です。これらの規定の適用関係は、パートナーシップが法人税の課税対象か否かによって異なります。

① 法人税課税の対象となるパートナー

法人税の課税対象となるパートナーにおいて、これらの規定の適用は、リース資産が EU 経済域内にあるかどうかによって異なります。EU 経済域内にない資産については、以下、②の法人税課税の対象とならないパートナーに対して適用される規則をご参照ください。

パートナーシップが EU 経済域内にある資産をリースした場合、その資産に係る減価償却は、フランス税法 39C-II-1 に従って制限されます。さらに当該減価償却費については第二の制限が課されます。

(i) 第一の制限：最初の 36 カ月における減価償却額が、当該事業年度に稼得した賃貸料の合計額の 3 倍までに制限されます。
(ii) 第二の制限：上述の第一の制限を行った資産の最初の 12 ヶ月の減価償却費のうち、法人税が課されるパートナーの所得の 1/4 までしか損金算入できません。

この規則の適用により損金算入できない減価償却費については、翌事業年度に繰り越され、翌事業年度においても同規則が適用されます。

② 法人税課税の対象とならないパートナー

リース資産の損金算入減価償却額は、その事業年度に稼得した賃貸料の合計額とその資産に係る関連費用との差額を超えることはできません（フランス税法 39 条 C-II-2）。

この制限が課されるパートナーシップは、繰越減価償却額および損失について申告書に記載しなければなりません。さらに、フランス税法 54 条によって、EU 経済域内にある資産に関して特別な申告書であるフォーム 2084-SD を提出しなければなりません。申告義務を怠った場合は、リース資産の取得価額の 5%の罰金が科されます。

非協力的な国における法律上の手当てまたは租税滞納等についての一般的な租税回避防止規則は、パートナーシップを含むすべての種類の団体に適用されます。

6. パートナーシップ持分を第三者に譲渡した場合の各パートナーの課税関係

(1) パートナーシップ持分の譲渡益の所得区分

① 専門的事業を行うパートナーシップ

a. 個人パートナー

パートナーシップ持分の譲渡益は、フランス税法 151 条により、パートナーのステータス（受動的か能動的か）によって、以下のように区分されます。パートナーがパートナーシップにおいて、専門的な役割を果たしている場合には、能動的パートナーとされます。運用ガイドライン（administrative guidelines）によると、パートナーシップ事業に直接、個人的かつ定期的に参加している場合には、専門的な役割を果たしているものとみなされます。

b. 能動的個人パートナー

事業活動を行う個人によって保有される農業所得、商工業所得または非商業所得を生じさせるパートナーシップ持分、および事業活動に用いられる資産として取り扱われるパートナーシップ持分の譲渡は、事業資産に係るキャピタルゲインとして取り扱われます。

この場合、パートナーシップ持分の譲渡から生じるキャピタルゲインおよびキャピタルロスは、事業のキャピタルゲインに係る課税制度が適用され、2 年以上保有の場合には 16%の税率により課税が行われます。短期保有（保有期間が 2 年未満の場合）のキャピタルゲインについては、41%を最高税率とする累進税率により課税されます。

c. 受動的個人パートナー

パートナーシップにおいて専門的な役割を行っていない個人が保有するパートナーシップ持分の譲渡は、フランス税法 150-0A の規定に基づき、19%の税率により、自己用資産に係るキャピタルゲインとして課税されます。

d. 法人税課税の対象となる法人パートナー

原則として、パートナーが事業活動を行う場合には、パートナーシップ持分は事業資産とみなされます。法人税の課税対象となる団体は、常に事業活動を行うものとみなされるため、パートナーシップ持分が法人税課税法人の資産として計上される場合には、パートナーシップの活動の性質にかかわりなく事業資産に係るキャピタルゲインに適用される規則にしたがって課税が行われます。

一定の適格株式の譲渡については、2 年以上保有している場合、キャピタルゲインのうち 10%は標準税率により法人税が課されますが、それ以外の部分について法人税は課されません。

キャピタルゲインに適用される投資税制に関する 3.をご参照ください。

② 非専門的事業[11]を行うパートナーシップ

a. 個人パートナー

パートナーが事業を行わないパートナーシップの持分を保有している場合には、その持分の譲渡から生じる損益は、自己用資産のキャピタルゲインに区分され、課税されます。

b. 法人税課税の対象となる法人パートナー

該当なし

(2) パートナーシップ持分の取得原価の算定方法

原則として、キャピタルゲインは譲渡される持分の譲渡対価と取得原価との差額について課税されます。持分の取得原価は、譲渡人が持分を出資した場合には出資時における時価となります。法人パートナーの場合は原則として簿価と一致します。

さらに、フランスパートナーシップに適用される特別規則により生じる所得または損失に対する二重課税を防ぐために、フランス最高裁判所は、*Quéméner court case (Conseil d'Etat, 16 February 2000)*において、パススルー団体における出資持分の取得原価は、以下のとおり調整されるとしました。

① パススルーの団体により認識された所得および損失に関してパートナーが行った金銭の拠出（増加）

② パートナーに取り込まれた損失およびパートナーに配賦された所得（減少）

2005 年の最高裁判決において、上述の要件が個人にも適用されています。

(3) パートナーシップ持分の譲渡による他のパートナーの課税関係

他のパートナーに対する特別な課税関係はありません。

[11] 実質的には、パートナーシップが資産の保有および運用のみを行う場合、非専門的事業を行っているものとして取り扱われます。

IV. ドイツのパートナーシップ税制に関する調査報告

1. パートナーシップに適用される課税関係

(1) パートナーシップの課税上の取扱い

ドイツでは、個人所得税および法人所得税法上、パートナーシップは、パススルーとして取り扱われ、原則としてパートナーシップレベルで課税されません。パートナーシップ事業の損益は原則としてパートナーシップレベルで算定された上で、各パートナーへパススルーされ、課税されます（flow-through concept）。

一方、営業税上は、個人所得税および法人所得税とは異なり、パートナーシップが課税対象となる団体として取り扱われ、パートナーシップ自体に営業税[12]が課されます。営業税は、パートナーシップが事業を行う場合または法人パートナーを有する場合に限り課され、その課税標準は法人所得税法上の課税所得に一定の調整を行った事業利益とされます。パートナーシップ事業に損失が生じた場合、当該損失は翌期以降に繰り越すことができます。

個人および法人（またはその他の法人化された団体）のいずれもパートナーシップのパートナーとなり得、また、パートナーシップ自体も他のパートナーシップのパートナーとなることができます。個人パートナーは、いわゆる留保利益の特例[13](retention privilege)を選択しない限り、当該個人に配賦されたパートナーシップの所得について、累進税率により算定される個人所得税を支払うことになります。法人パートナーは、配賦されたパートナーシップ所得について、一定率の法人所得税が課税されます。

上記のとおり、パートナーシップは、個人所得税および法人所得税法上、パススルーとして取り扱われますが、申告書の提出義務についてはパススルーとはされず、税務上の取扱いに関する情報を記載した申告書を提出する義務を負います。なお、パートナーが（パートナーシップに係る）自らの費用を損金算入する場合、形式上、パートナーシップレベルで費用計上する必要があり、自らの申告書において、直接、当該費用を損金算入することはできません。

---

12 営業税は、ドイツ連邦法に規定されていますが、地方公共団体により一定の法人に対して課税および徴収が行われます。

13 留保利益の特例（ retention privilege）は、パートナーシップの利益の一部について選択的に利用できるものであり、適用対象となる利益部分については優遇税率により課税されます。当該特例はパートナーシップからパートナーに分配された利益部分ではなく、パートナーシップに留保されている利益部分について適用されます。当該特例を導入した立法者側の意図は、パートナーシップの利益を各パートナーレベルで使い切らせるのではなく、パートナーシップレベルで再投資させるための優遇措置を設けることにありました。優遇税率は、28.75％の個人所得税率に5.5％の連帯税が加算されます。当該特例は、居住者および非居住者たる個人パートナーに適用され、個々のパートナー毎に選択することができます。

ドイツのパートナーシップ税制を十分に理解するためには、以下の補助的貸借対照表(supplementary balance sheets)および特別貸借対照表[14](special balance sheets)という、当該税制の基礎となる二つの概念が肝要となります。

補助的貸借対照表とは、個別のパートナーの課税関係を反映した貸借対照表であり、例えばパートナーシップにおけるパートナー構成の変更があった場合等に、この概念の必要性が生ずることになります。

例えば、パートナーA および B がそれぞれ 50%ずつの持分を有する AB パートナーシップにおいて、貸借対照表上、合計 100 の持分が計上され、貸方に計上されている負債はないものとします。ここで、新たに個人 C が B から持分 50%を 70 にて取得する場合、C により支払われた、持分割合を超過する 20 については、税務上、パートナーシップの会計帳簿の一部を構成する C の補助的貸借対照表に計上されなければなりません[15]。

特別貸借対照表の概念は、パートナーシップとパートナー間の契約上のアレンジメントを反映するように作成されます。当該契約上のアレンジメントは、しばしば「保証された支払(guaranteed payments)」と言われますが、当該支払は個々の契約上の文言に従い、各パートナーに配賦されることになります。この考え方は、本来的には、立法者側の、事業を行うパートナーシップの全所得を事業所得として取り扱うという意図に従ったものであり、この税務上の取扱いにより、個々の所得項目が包括的なキャピタルゲイン課税および営業税の対象とされます。他の所得項目、例えば投資活動から生ずる所得は、限定的なキャピタルゲイン課税の対象とされ、営業税の課税対象とはされません。

例えば、パートナーではない個人が他の個人との間でリース契約を締結した場合、当該個人はリースによる投資所得を得ます。当該所得は包括的なキャピタルゲイン課税の対象とはなりませんが、営業税上はリース所得(通常、営業税は課されません)から事業所得(通常、営業税が課されます)へ再区分され、課税されます。しかし、仮にあるパートナーが、自らがパートナーとなっているパートナーシップとの間でリース契約を締結した場合、投資所得ではなく、事業所得を得ることになります。原資産(つまり不動産)については包括的なキャピタルゲイン課税の対象とされ、さらに当該資産から生ずる所得に営業税が課されます。

パートナーシップの各資産は、会計上、原則として、特別貸借対照表に計上されます。不動産賃貸借契約以外の典型的なアレンジメントとして、パートナーシップとパートナー間のサービス契約、動産リース契約、ローン契約、ライセンス契約およびコンサルティング契約等があります。

(2) パートナーシップが課税団体として取り扱われるための条件等

上述のとおり、ドイツでは、個人所得税および法人所得税法上、パートナーシップは、パススルーとして取り扱われます。営業税上のみ、課税対象となる団体とされますが、当該営業税上の取扱いは、パートナーシップからパートナーへの分配、またはパートナーへの持分払い戻しには影響を及ぼしません。

---

[14] 補助的貸借対照表および特別貸借対照表は通常の貸借対照表とともにパートナーシップにより、その所轄税務署に提出されます。

[15] パートナーC による 20 の超過出資の一部は、パートナーシップの資産の含み益、残りはのれんに配賦されます。ここで、補助的貸借対照表の合計は 20 となります。当該金額は通常の貸借対照表におけるそれぞれの出資金額(この例の場合 50)を超える部分の金額と一致します。補助的貸借対照表は資産の減価償却およびのれんの償却を反映するために用いられます。なお、この場合において、個人 A への影響はありません。

(3) 課税当局に対するパートナーシップの情報提供義務

パートナーシップは、税務上の取扱いに関する情報を記載した申告書を提出する義務があります。ドイツの個人所得税および法人所得税法上、税務上の目的のために作成され、課税当局に提出される貸借対照表および損益計算書は、会計規則（ドイツ GAAP）に基づくこととされており、パートナーシップは、申告書とともにその業務に係る貸借対照表を提出する必要があります。会計上の利益は、会計原則に基づく利益計算および資産評価の規定とは異なる税務上の特別な規定に従って調整されます。

(4) パートナーシップの課税所得の計算主体

技術的には、課税所得の計算は、パートナーシップレベルで行われます。計算結果は、情報申告書に記載され、当該パートナーシップの所轄課税当局に報告されます。当該課税当局は、パートナーシップ所得について、各パートナーが申告すべき各持分に応じた配賦額に関する通知書を発行します。パートナーシップにより提供された当該情報に従い、パートナーの所轄課税当局がパートナーの納付税額に関する通知書を発行します[16]。

2. パートナーシップ損益の配賦に関する課税関係

(1) 各パートナーへのパートナーシップ損益の配賦方法

ドイツ税法は所得を 7 種類に区分しています。理論上、パートナーシップは、従業員としてのサービス提供による所得以外の所得について、個人と同様に獲得する可能性がありますが、大部分のパートナーシップについて、獲得する所得は事業所得に区分されています。個人所得税および法人所得税法上、パートナーは以下の二つの条件を満たす場合に、事業活動の結果として得られた所得について課税されます。第一の条件は、パートナーシップが事業活動を行っていることであり、第二の条件は、パートナーがいわゆる共同事業者（co-entrepreneur" (Mitunternehmer)）としての資格を有していることです。パートナーの所得区分は、その所得が事業活動から生じていることから、パートナーシップレベルでの事業により決定されます（当該所得区分は個々のパートナーに適用されます）。

事業活動を行うパートナーシップは、ドイツのパートナーシップの最も標準的な形態ですが、専ら資産の貸付または投資による利子の受取等の受動的な投資活動を行っているパートナーシップについては、事業活動を行うパートナーシップとは異なるルールが適用されます。すなわち、個人および法人パートナー双方において、そのような受動的な投資活動を行うパートナーシップから得る所得は、事業所得ではなく投資所得として取り扱われます。しかし、個人パートナーと法人パートナーでは異なる部分もあり、個人パートナーでは投資所得とされる一方、内国法人たるパートナーでは、事業所得にのみ課税を負担するという税法上の規定に従い、事業所得へ再区分されます。

事業活動を行うパートナーシップについては、会計規則に基づく認識基準およびその他の所得決定の規定により、利益または損失の課税時期が決定されます。発生する所得の種類はパートナーシッ

[16] 通常、法人および個人パートナーは、個々のパートナーに配賦される金額に対してのみ納税義務を負います。所轄課税当局は、通常、パートナーの損益持分に関する通知書を発行し、パートナーはその通知書により、パートナーシップから配賦された所得を自らの申告書に取り込みます。

プレベルで決定されるため、各パートナーにおいては、パートナーシップでの所得認識のタイミングと同時に当該所得を認識することになります[17]。

パートナーシップの資産から生ずる利益または損失は、プロラタにより各パートナーに配賦されます。しかし、上述の「保証された支払」については、個別の契約文言にしたがい、各パートナーに配賦されます。上述のとおり、通常、税務上の配賦は各パートナーが締結した契約にしたがい、パートナーによって予見可能な配賦割合を用いて行われますが、租税回避を目的とするような乱用的なケースについては、特別なルールが適用されます（後述）。

(2) 各パートナーが受動的か能動的か、有限責任か無限責任かによる所得区分の違い

ドイツ税制において、パートナーが能動的か受動的か、また、パートナーが有限責任か無限責任かにより、税務上の所得区分が異なることはありません。

(3) 労務の出資または無形資産の出資が行われる場合の各パートナーへの損益配賦

パートナーシップへの労務の出資および無形資産の出資は認められています。契約が独立第三者間の基準に沿うものである限り、課税当局は、パートナーによって規定または合意された損益配賦方法を認めています。

(4) 出資比率以外の割合で損益が配賦される場合の各パートナーの課税関係

契約が独立第三者間の基準に沿うものである限り、各パートナーは、パートナーシップ損益について各持分に応じて課税されることになります。したがって、パートナーが二人のパートナーシップについて、それぞれ等しい利益参加割合を有しているが、出資額は等しくない場合（例えば、一人のパートナーが金銭出資し、別のパートナーが労務の出資を行う場合等）、各パートナーには同額の損益が配賦されますが、税務上、各パートナーのパートナーシップ持分の簿価（tax base）は異なります。

(5) パートナーとパートナーシップとの間の取引に係る課税関係

独立第三者間価格で行われるパートナーシップからパートナーへの資産売却、役務提供は、通常の取引として取り扱われます。したがって、パートナーシップは損益を認識し、各パートナーレベルにおいて、状況に応じ課税が生じる（または生じない）こととなります[18]。

パートナーからパートナーシップへの資産売却、役務提供についても原則として同様です。しかし、パートナーからパートナーシップへの役務提供については、上記の特別貸借対照表のルールが適用され、当該役務提供より生じる所得は、パートナーシップから配賦される所得として再区分される可能性があります。

---

17 これは、ドイツのパートナーシップ税制の根本となる flow-through concept によるものです。この考え方は、パートナーシップに「租税支払いの役割」を求めるのではなく、単なる「租税義務報告の役割」を求めていることを意味しています。

18 第三者との取引についてパートナーレベルで当該取引が課税される場合、パートナーとパートナーシップとの間で生じた取引についても課税取引として取り扱われます。例えば、個人パートナーが、税法により課税される保有期間中に、資産を売却し利益が生じる場合です。一方で、第三者との取引についてパートナーレベルで当該取引が課税されない場合、パートナーとパートナーシップとの間で生じた取引についても課税取引として取り扱われません。例えば、パートナーが、税法により課税される保有期間経過後に、資産を売却し利益が生じる場合です。

出資および払い戻しにより、課税関係は生じないと考えられます。

(6) パートナーへのパートナーシップ所得の分配時に課される源泉税（パートナーが非居住者または外国法人である場合を含む）

パートナーシップ所得については、実際に分配されたか否かにかかわらず、持分に応じて、各パートナーに課税が生じます。パートナーの所在が国内か国外か、個人か法人かに関わらず、パートナーへの利益分配について、源泉税は課されません。（ただし、パートナーは、パートナーシップから配賦される所得について、課税当局に税金を予納することを求められることがあります）。

パートナーシップからの脱退によるパートナーシップ持分の払い戻しについても源泉税その他同様の税は課されません。

パートナーが事前に留保利益の特例(retention privilege)を選択した場合、その分配に関する複雑な規則が適用されます。この場合、原則的な課税上の取扱いの例外として、事前に特例対象となった留保利益が翌課税期間において分配された際に 25%の源泉税が課されます。

3. パートナーシップへの出資時における各パートナーの課税関係

(1) 金銭出資を行ったパートナーの課税関係

金銭出資が行われた場合、パートナーシップレベルまたはパートナーレベルにおいて、課税関係は生じません。

(2) 金銭以外の出資を行ったパートナーの課税関係

出資パートナーに関する金銭以外の資産の出資についての取扱いは、各資産が出資以前にどのように使用されていたか（すなわち事業用資産か非事業用資産か[19]）により異なります。

パートナーが出資以前において、対象資産を非事業用資産として所有していた場合（非事業用資産については、キャピタルゲイン課税の対象とはされないことから）、出資により、パートナーに課税関係は生じません。パートナーにおいて、出資以前に当該資産の帳簿価額が記録されていないため、パートナーシップは当該資産を出資時の時価にて認識します。ただし、一定の出資資産については、出資資産の保有期間または性質を考慮した上で、制限的なキャピタルゲインのルールが適用されることがあります。

一方、パートナーが出資以前において、対象資産を事業用資産として所有していた場合には、パートナーシップは当該出資をその資産の帳簿価額にて認識しなければなりません。したがって、当該資産に関する含み益はパートナーシップレベルに移転されます。パートナーレベルでは、売却またはその他処分がパートナーシップレベルで行われるまで、課税が繰り延べられます。

[19] 上述の通り、ドイツの個人所得税法は、所得を7つの区分に分類しており、そのうち農林業所得、自営業所得および商業所得の 3 区分が事業所得とされ、それ以外の給与所得、賃貸所得、投資所得、その他所得は非事業所得とされます。ここで、事業所得を獲得するために使用されている資産を事業用資産といい、非事業所得を獲得するために使用されている資産は、非事業用資産とされます。個人が保有する事業用資産は、キャピタルゲイン課税の対象とされ、帳簿価額を認識することが求められる一方、非事業用資産については、キャピタルゲイン課税の対象とはされず、帳簿価額を認識する必要もありません。

(3) 労務の出資または無形資産の出資を行ったパートナーの課税関係

パートナーが労務または無形資産の出資を行うことは法律的に可能であり、認められています。課税上の取扱いは、一般に認められている会計上（税務上）のルールに従います。

労務の出資は、パートナーシップにおいて資産とみなされないため、パートナーは出資持分をゼロとして認識します。

無形資産の出資の場合、その課税関係は少し複雑になります。出資以前に無形資産が個人投資として保有されていた場合、パートナーシップは無形資産を時価により計上しますが、実務上、そのような資産が実質的に時価を有することを証明することは、一般的に難しいと考えられます。一方、パートナーが当該無形資産を事業目的で使用していた場合には、異なるルールが適用され、パートナーシップにおいて、簿価で資産計上されます。

(4) 新規パートナーが加入した場合の既存パートナーの課税関係

パートナーの新規加入は、パートナーシップへの出資形態が、金銭出資、現物出資、労務の出資のいずれによる場合であっても、既存のパートナーに課税関係を生じさせません。新規パートナーが、加入にあたりパートナーシップ資産の帳簿価額を超える金額を支払う場合、当該超過額は補助的貸借対照表に反映され、償却資産の場合には将来において費用化されていくことになります。

4. パートナーシップ脱退時における各パートナーの課税関係

(1) パートナーシップ脱退時または解散時に最終分配を受けるパートナーの課税関係

パートナーがパートナーシップからの脱退、またはパートナーシップの解散により、最終分配を受けた場合、原則として、パートナーシップ持分が売却されたものとして課税されます。分配が金銭か金銭以外の資産かによる違いはありません。結果として、パートナーシップ持分の簿価（tax base）と分配される資産の時価（および金銭との合計額）との差額が収益として認識され、個人所得税および法人所得税が課されます。解散の場合、一定のパートナーに一部控除および特別税率[20]が適用される可能性があります。

金銭以外の資産を出資したパートナーに当該資産による最終分配（現物償還）が行われる場合も、パートナーが出資以前に当該資産をどのような用途で使用していたかに関わらず、上記の原則的な規定が適用されます。つまり、出資以前に当該資産を事業用資産として使用していたか、非事業用資産として使用していたかに関わらず、パートナーレベルで課税が生じることになります。

また、それぞれのパートナーにおいて、分配されるパートナーシップ資産の時価とパートナー持分の簿価（tax base）との差額について、事業所得として課税されます。

(2) 脱退パートナーへの最終分配による他のパートナーの課税関係

上述のとおり、パートナーシップ脱退時の最終分配は脱退するパートナーにおいて課税関係を生じますが、他のパートナーについて課税関係は生じません。

[20] 主としてパートナーシップ持分を譲渡する 55 歳以上の個人に一部控除と特別税率が認められます。

5. パートナーシップに関する租税回避防止規則

(1) パートナーシップまたはパートナーに適用される租税回避防止規則

ドイツ税法では、パートナーシップが見せかけ、または不正なスキームと見なされる場合には、法律で定められた一般的な租税回避防止規則が適用される可能性があります。パートナーシップについては、多数の判例法により、特に、同じ行動を取る同族（ファミリーメンバー）により実質的に保有されたパートナーシップについて、許容されるタックスプランニングとそうでないものとの区分が明らかにされています。

また、リミテッドパートナーに対して、損失の取込み制限が適用されます。リミテッドパートナーは、負担しているリスクを上限として（at risk）、パートナーシップから配賦された課税上の損失を損金として他の所得から控除することができます（各損失は時期以降の課税事業年度に繰り越すことができます。当該損失はパートナーの同種の持分から生ずる利益と相殺することができます）。この At-risk-rules は当初の出資金額を超える損失の取込みを制限するために設けられています。

(2) その他パートナーシップの事業内容等による租税回避防止規則

課税当局および裁判所は、事業の種類というよりもむしろ、いわゆる同族パートナーシップについて厳しいガイドラインを示しています。原則として、不正なスキームの疑いがない限り、税務上の損益配賦は、契約において各パートナーが締結した条件に従って行われます。課税当局は、同族パートナーシップにおいて不正の可能性があると考えています。同族パートナーシップは、利益相反がないファミリーメンバーにより締結されるパートナーシップにリキャラクタライズされることがあります。パートナーシップの契約上の取決め、および（または）実際の履行が独立第三者間の基準に従っていないと認められる場合には、パートナーシップ利益の再分配が行われる可能性があります。

6. パートナーシップ持分を第三者に譲渡した場合の各パートナーの課税関係

(1) パートナーシップ持分の譲渡益の所得区分

パートナーシップ持分の譲渡は一般的にパートナーシップから生じる通常の所得と同様の所得区分において行われたものとされます。すなわち、事業を行うパートナーシップ持分の売却は、パートナーシップ持分を売却するパートナーの事業所得とされます。その結果、パートナーシップ持分の簿価（tax base）と譲渡される資産の時価（および金銭との合計額）との差額により生ずる譲渡益には、所得税が課されます。上述の通り、パートナーシップの解散の場合、一定のパートナーに一部控除および特別税率が適用される可能性があります。

一方で、受動的な投資活動を行うパートナーシップ持分の譲渡についても、原資産の課税関係に従い取り扱われます。つまり、キャピタルゲイン課税におけるパートナーシップ持分の売却は、パートナーシップ持分とともに間接的に譲渡される原資産に対する税務上の取扱いに従うことになります。したがって、仮に（譲渡されたとみなされる）投資資産の譲渡が課税されないのであれば、パートナーシップ持分の譲渡もそれに従って課税されないこととなります。

(2) パートナーシップ持分の基準原価の算定方法

パートナーシップ持分の基準原価は、パートナーシップ持分と交換される譲渡資産の時価と同額とされます。パートナーに分配される課税利益は基準原価を増加させ、分配される損失は基準原価を減少させます。ただし、リミテッドパートナーに対しては、そのような評価減はパートナーが負うリスクまでに（通常はゼロになるまでに）限定されます。

パートナーによる労務の出資の場合、パートナーにおける基準原価はゼロとなります。

(3) パートナーシップ持分の譲渡による他のパートナーの課税関係

あるパートナーの持分の譲渡が、他のパートナーに対する課税関係を生じさせることはありません。

本書は概略的な内容を紹介する目的で作成されたもので、プロフェッショナルとしてのアドバイスは含まれていません。個別にプロフェッショナルからのアドバイスを受けることなく、本書の情報を基に判断し行動されないようお願いします。本書に含まれる情報は正確性または完全性を、（明示的にも暗示的にも）表明あるいは保証するものではありません。また、本書に含まれる情報に基づき、意思決定し何らかの行動を起こされたり、起こされなかったことによって発生した結果について、プライスウォーターハウスクーパース、およびその職員、代理人は、法律によって認められる範囲においていかなる賠償責任、責任、義務も負いません。

©2012　税理士法人プライスウォーターハウスクーパース　　無断複写・転載を禁じます。
本書において、PwCとは、税理士法人プライスウォーターハウスクーパース、または、プライスウォーターハウスクーパース インターナショナル リミテッドのメンバーファームを指しています。各メンバーファームは別組織となっています。