

## 論 説

### パススルー課税と租税手続

名古屋大学大学院法学研究科教授  
高橋 祐 介

#### ◆SUMMARY◆

パススルー課税は、ある実体（entity）ではなく、その構成員に対して課税を行うため、調査や課税処分などの諸手続も一般に構成員に対するものである。しかし、例えば実体レベルの計算誤りが個々の構成員レベルでバラバラに修正することになるため、構成員が多数で、複雑な階層を形成している場合には、課税庁に著しい執行上の負担が生じるほか、構成員間の公平をいかに確保するかという問題もある。

そこで、本稿ではアメリカ連邦所得税におけるパートナーシップ課税を素材として、1982年課税の公平と財政責任法（TEFRA ; Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982）や2015年超党派予算法（BBA ; Bipartisan Budget Act of 2015）について、その手続的な問題点とその対処を紹介し、日本法への示唆を得ることを目的として検討をしている。

（平成31年4月19日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、  
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式  
見解を示すものではありません。

目 次

I	問題の所在	122
II	アメリカ連邦所得税におけるパートナーシップ課税徴収手続	123
1	1982年課税の公平と財政責任法(TEFRA)	123
	(1) 統一的調査手続の対象となるパートナーシップ	124
	(2) 統一的調査手続の対象項目	125
	(3) 申告の一貫性と税務パートナー	125
	(4) 調査と訴訟	126
	(5) パートナー側からの修正	127
	(6) パートナーシップ項目に関する期間制限・和解・非パートナーシップ項目の取扱い等	127
	(7) 選択大規模パートナーシップの簡易型調査制度	127
	(8) まとめ	128
2	2015年超党派予算法(BBA)	128
	(1) BBA調査手続の適用対象	129
	(2) 申告の一貫性とパートナーシップ代理人	129
	(3) 調査と訴訟	130
	(4) パートナー側からの修正	131
	(5) パートナーシップ調整に関する期間制限等	131
	(6) まとめ	131
III	検討	132
IV	おわりに	132

I 問題の所在<sup>(1)</sup>

アメリカ連邦所得税におけるパートナーシップ(partnership)課税とは、パートナーシップという実体(entity)を通じて所得を稼得した場合に、パートナーシップそのものを納税義務者として納税義務を課すことをせず、むしろパートナーシップを通じて稼得した所得につき、パートナーが稼得したものとみて課税する方法である(I.R.C. § 701 以下参照)。パススルー課税(pass-through taxation)ともいわれ、日本の文脈でいえば、民法上の組合(民法667条以下。以下では「任意組合」という。)の課税上の取扱いに相当す

る(所得税基本通達36・37共-19以下、法人税基本通達14-1-1以下参照)。

例えば、任意組合を通じて不動産、具体的にはアパート賃貸が行われ、所得が稼得されていると想定しよう。任意組合の支出が、資産の使用可能期間延長あるいは価額増加をもたらす資本的支出(所得税法施行令181条、法人税法施行令132条)であるにもかかわらず、当該組合の経理担当者がこれを修繕費と考えて経理を行い、それに従って各組合員がそれぞれ所得を計算して申告納税を行ったとする。さて、課税庁は、このような誤りをいかにして修正し、また納税を行わせしめるこ

とができるだろうか。任意組合自体は納税義務者ではなく、その所得は納税義務者である各組合員の所得として計算するところから、任意組合に対して更正（国税通則法 24 条）を行うことや、修正申告の勧奨（同 74 条の 11 第 3 項）はできない。納税義務者たる各組合員に対して更正や修正申告の勧奨を行うべきことになる。

しかし、例えば各組合員に対し更正がなされたとして、各組合員が別個に争訟を提起した場合はどうであろうか。資本的支出か修繕費かという実質的に同じ争点につき別個の争訟が提起された場合、少なくとも課税庁にとって同一の争点に対処するためのコストが重複してかかるという意味で無駄といえる。また、争訟の結果が矛盾する可能性もあり、首尾一貫した公平な解決が達成できないかもしれない。さらに、組合員が数名程度の小さな任意組合ならばともかく、民法上は組合員数に上限がないため、数十名から数百名、数千名の組合員がいる任意組合の場合、組合員全員に対して一斉に課税処分や修正申告の勧奨を行うことは、大変に困難である。さらに、任意組合が他の任意組合の組合員になることができるのであれば、多層構造を持つ任意組合の場合には、最終的な組合員を課税庁が探索すること自体が困難となる<sup>6)</sup>。

パススルー課税に伴うこのような手続上・執行上の困難さは、日本ではほとんど認識されていないが、任意組合の数も少なく規模も小さいことから困難さを生じなかったためかもしれない。また任意組合に関する申告漏れの把握自体が少ないためかもしれない。他方、パートナーシップ課税を受ける実体が多数存在するアメリカ連邦所得税<sup>3)</sup>では、以上のような手続上・執行上の問題点がかねてより認識され、1982 年課税の公平と財政責任法（Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982<sup>4)</sup>, TEFRA）によって対処がなされた。ところがそれにもかかわらず問題が残るとい

うことで、2015 年 11 月 2 日に制定された 2015 年超党派予算法（Bipartisan Budget Act of 2015<sup>5)</sup>, BBA）により大規模な改正が行われ、その全面施行が 2018 年 1 月 1 日に行われたところである<sup>6)</sup>。

本稿は、以上のようなパススルー課税に伴う手続的な問題点とその対処について、アメリカ連邦所得税における状況を紹介し、日本法への示唆を得ることを目的とする<sup>7)</sup>。紙幅の関係から、アメリカ法の状況報告に力点を置き、日本法への示唆はごく簡単なものに留める。以下では、まず II において、アメリカ法の状況を概観した後、III において検討を行い、IV でまとめを行う。本稿の情報は、インターネット上のものも含め、すべて 2018 年 9 月 1 日現在のものである<sup>8)</sup>。

## II アメリカ連邦所得税におけるパートナーシップ課税徴収手続

まずパートナーシップ課税について、手続の側面を中心に、ごく簡単に概観する。アメリカ連邦所得税において、パートナーシップはそれ自体納税義務を負わず、その構成員であるパートナーが納税義務を負う（I.R.C. § 701）。もともと、パートナーシップはそれ自体で所得計算主体となり（I.R.C. § 703）、パートナーシップ自身（パートナーの代表者ではない）が情報申告書提出義務を負う（I.R.C. § 6031(a)）。パートナーシップ自体は納税義務者ではないが、所得計算主体でありまた（情報）申告書提出義務者である点で、法人類似の取扱いが行われている<sup>9)</sup>。

### 1 1982 年課税の公平と財政責任法（TEFRA）

以上のパートナーシップ課税制度を踏まえると、各パートナーの税額は、パートナーシップからの所得に加え、他源泉からの所得も含めて算定される必要がある。したがって、アメリカの内国歳入庁は、パートナーシップの所得計算上誤りがあるかどうかを調査すると

ともに、そのパートナーの他源泉からの所得計算上誤りがあるかどうかを調査するという意味での二度手間がかかる。このことから、パートナーシップからの所得調査については、①二度手間による執行上の問題が生じ、パートナーシップ形態の利用増加によりそれが著しく悪化しつつあること、②パートナーが大勢いる大規模パートナーシップの場合、一部のパートナーについては追加納税が要求されるのに他のパートナーについては消滅時効（原則3年。IRC § 6501(a)）にかかるために納税が要求されないという不平等が生じるし、階層パートナーシップの場合には納税者を特定することが困難であること、③一つのパートナーシップ項目にかかる納税義務全体を見直すため、重複して行政・司法上の労力が必要であり、当該項目に関してパートナー間で課税結果に矛盾が生じうること、④納税者との和解が行われにくく、課税庁にとっても同じ項目について他のパートナーと争いつつ別のパートナーと和解するインセンティブがないこと、⑤外国パートナーシップの米国内居住パートナーについて情報が入手しにくいこと<sup>(10)</sup>、といった問題が生じる。

このような問題を解決するため、1982年課税の公平と財政責任法（TEFRA）401条以下により、パートナーシップ所得に関する項目は、パートナーシップレベルで統一的に決定する手続ルールが導入されることとなった（以下では、統一的調査ルールないし手続と呼ぶ<sup>(11)</sup>）。

統一的調査ルールの基本的ステップは以下の通りとされる<sup>(12)</sup>。

- ①内国歳入庁による調査手続は全パートナーに対する通知で開始される。
- ②全パートナーは調査手続に参加できるが、パートナーシップ側の主たる代表者として税務パートナー（tax matters partner, TMP）、通常はジェネラル・パートナー

が指名される。

- ③パートナーシップ調査は、是認通知（no-change finding）か、最終パートナーシップ調査調整（final partnership audit adjustment, FPAA）によって終結する。
- ④FPAAにつき、パートナーは租税裁判所・連邦地方裁判所・連邦請求裁判所に出訴できる。
- ⑤期限内の訴訟提起がないか、判決が確定したことによりFPAAが確定（final）した場合、内国歳入庁はFPAAあるいは判決に基づき税額登録（assess）する（この場合、不足税額納税通知（notice of deficiency<sup>(13)</sup>）は行われない）。

#### (1) 統一的調査手続の対象となるパートナーシップ

パートナーシップ申告書提出義務（I.R.C. § 6031(a)(2015)<sup>(14)</sup>）のあるすべてのパートナーシップが原則として統一的調査手続の対象となる。もっとも、パートナーが10人未満で、かつ全パートナーが非居住外国人等でない場合には適用除外であるが、この場合でも統一的調査手続を選択することができる（I.R.C. § 6231(a)(1)(B)(i)&(ii)(2015)）。もっとも、統一的調査手続の対象になるかどうかは、課税庁からすると判別しがたいことから<sup>(15)</sup>、パートナーシップ申告書に基づいて統一的調査手続の適用があると内国歳入庁が合理的に決定した場合には同手続が適用され、逆に内国歳入庁が同手続の適用がないと決定した場合には同手続の適用はない、とされていた（I.R.C. § 6231(g)(2015)<sup>(16)</sup>）。課税庁によってのいわば宥恕規定であるが、課税庁自身が、パートナーシップに対するFPAAと、同じパートナーシップ項目につきパートナー個人に対する不足税額納税通知を行う、つまり手続が二重に進行する混乱も生じていたようである<sup>(17)</sup>。

## (2) 統一的調査手続の対象項目

統一的調査手続の対象項目は、パートナーシップ項目 (partnership items) とそれに関連する加算税等である (I.R.C. § 6221(2015))。パートナーシップ項目とは、大雑把には、パートナーシップの所得や損失の種類、課税年度や棚卸資産評価方法など、パートナーシップレベルで決定される項目のことである (I.R.C. § 6231(a)(3)(2015))。パートナーシップ項目について統一的調査手続あるいはその後の訴訟手続が終結していない限り、課税庁は個々のパートナーに対して税額登録 (その前提となる不足税額納税通知含む) や徴収を行うことはできず (I.R.C. § 6225(a)(2015))、納税者側もパートナーシップに関係しない手続においてパートナーシップ項目を争うことはできない (Treas.Reg. § 301.6221-1(a)(第3文)<sup>(18)</sup>)。パートナーシップ項目以外の項目は、非パートナーシップ項目 (nonpartnership items) と呼ばれ (I.R.C. § 6231(a)(4)(2015))、統一的調査手続の対象外ではあるが、この非パートナーシップ項目のうち、パートナーシップ項目により連動的に影響を受ける項目のことを波及項目 (affected items) という (I.R.C. § 6231(a)(5)(2015))。例えば医療費控除は、パートナーシップ所得を含む調整総所得の額により、パートナーレベルでの控除額が変わるため (I.R.C. § 213(a)(2015))、波及項目である。波及項目は統一的調査手続の対象外であるが、パートナーシップ項目について決着がつくまで、歳入庁側では不足税額納税通知をすることができないとされている<sup>(19)</sup>。なお、パートナーシップ項目については、一定の場合に非パートナーシップ項目と取り扱われることがあり (I.R.C. § 6231(b)(2015))、統一的調査手続外で手続が進行する。

いかなる項目がパートナーシップ項目に該当し、また波及項目に該当するかについては

相当数の訴訟が生じている<sup>(20)</sup>。

## (3) 申告の一貫性と税務パートナー

原則として、各パートナーはパートナーシップ申告書項目と一貫した申告を行うことが必要である (I.R.C. § 6222(a)(2015))。ただし、パートナーは歳入庁に矛盾する旨の告知を行うことにより、一貫していない (つまり矛盾した) 申告を行うことが可能で (I.R.C. § 6222(b)(2015))、このような場合、歳入庁は直ちにパートナーシップ調査を行うか、それを非パートナーシップ項目と扱い (I.R.C. § (b)(1)(A)(2015))、パートナーレベルでの手続に移行できる。パートナーが首尾一貫していない申告書を提出した場合には、歳入庁は、統一的調査ルールに従わずに、直接パートナーに対して不足税額納税通知等を行いうる (I.R.C. § 6222(c) (2015))。

パートナーシップ側の担当者、すなわちパートナーシップや全パートナーを代理する立場にあるのが、税務パートナー (tax matters partner, TMP) である (I.R.C. § 6231(a)(7)(2015))。TMP はジェネラル・パートナー (無限責任パートナー) になるのが原則であるが、構成員全員が有限責任である LLC の場合には、執行担当であるメンバー・マネージャー (member-manager) がジェネラル・パートナーとみなされる (Treas.Reg. § 301.6231(a)(7)-2(a))。パートナーシップによる TMP の指名がない場合などには、持分最大のジェネラル・パートナーが TMP となる (I.R.C. § 6231(a)(7)(B)(2015); Treas.Reg. § 301.6231(a)(7)-2(m)(2))。パートナーシップによる TMP の指名がなく、かつパートナーシップ申告書 (Schedules K-1) などから持分最大の者を割り出すことができないなどの場合 (Treas.Reg. § 301.6231(a)(7)-2(o)) には、歳入庁長官が一定の者を TMP に指名できる (Treas.Reg. § 301.6231(a)(7)-1(n)&(p))。パートナーシップレベルでの統一的調査につき、

TMP はその主たる参加者となり、調査・争訟手続において他のパートナーに情報を周知する義務を負う (I.R.C. § 6223(g)(2015); Treas.Reg. § 301.6223(g) -1)。

#### (4) 調査と訴訟

財務長官 (つまり内国歳入庁) は、統一的調査手続開始と、当該調査に基づいた最終パートナーシップ行政調整 (Final Partnership Administrative Adjustment, FPAA) につき、原則として全パートナーに対して通知を行わねばならない (I.R.C. § 6223(a)(2015)。通知を受けるパートナーのことを通知パートナー、notice partner という (I.R.C. § 6231(a)(8) (2015))。FPAA は、パートナーシップ項目の修正に関する歳入庁側の最終的な判断を通知するものであり、通常の調査手続における納税者に対する不足税額納税通知に相当するものとされる<sup>(21)</sup>。ただし、100名超のパートナーのいるパートナーシップにつき、持分1%未満のパートナーについては通知から除外され<sup>(22)</sup> (小規模パートナー、small partner. I.R.C. § 6223(b)(1)(2015))、小規模パートナーへの通知は TMP を通じて行われることになるが (Treas.Reg. § 301.6223(g)-1(a)(1)&(2))、5%持分を持つ小規模パートナーグループについては、そのうち代表者を指名して通知パートナーを選出することができる (I.R.C. § 6223(b)(2))。手続開始通知は FPAA の120日以前に行うことが原則とされ、全パートナーに対する FPAA 通知は、TMP に対する通知から60日以内に行われる (I.R.C. § 6223(d))。通知がされないこと自体は、統一的調査手続やFPAAを無効とするものではないが (Treas.Reg. § 301.6223(e)-2(a)(第2文))、通知がされないことによりパートナーシップ項目が非パートナーシップ項目とされ、パートナーレベルでの調査と争訟が別途必要になりうる (I.R.C. § 6223(e)(2)&(3)(2015))。なお、統一的調査手続には、TMP 以外にも、

すべてのパートナーが参加することができる (I.R.C. § 6224(a)(2015))。

統一的調査手続は、FPAA、(申告) 是認、和解で終結する。FPAA 通知後150日以内に租税裁判所に出訴しなければ、その時点で歳入庁が税額登録を行い、納付徴収手続に移行する (I.R.C. § 6225(a)(2015))。

FPAA を受領した TMP は、90日以内にその再調整を求めて、租税裁判所、連邦地方裁判所及び連邦請求裁判所に出訴できる (I.R.C. § 6226(a)(2015))。TMP が出訴しない場合には、その後60日以内に、その他の通知パートナーが出訴できる (I.R.C. § 6226(b)(1) (2015))。複数の出訴があった場合には、租税裁判所に最初に提起された訴訟が、それ以外の裁判所にのみ出訴が行われた場合にはその最初の訴訟のみが継続し、その他の出訴は却下される (I.R.C. § 6226(b)(2)(2015)など)。なお、租税裁判所は税額を支払う前の訴訟、連邦地方裁判所と連邦請求裁判所は税額を支払った後の還付請求訴訟を、それぞれその管轄とする (I.R.C. § 6214(a), 28 USC § 1346(a)(1))。それと均衡するように、連邦地方裁判所及び請求裁判所への出訴は、FPAA のみに基づき、歳入庁長官に追加税額を供託 (deposit) した場合のみ認められる (I.R.C. § 6226(e)(1)(2015))。なお、FPAA を争う訴訟では、FPAA に示された項目のみならず、問題となるパートナーシップ課税年度のすべてのパートナーシップ項目とそのパートナー間での配賦、それらに関連した加算税等を裁判所が決定できる (I.R.C. § 6226(f)(2015))。日本の言い方でいえば、総額主義的な対応といえる。なお、訴訟ではすべてのパートナーが当事者とされる (I.R.C. § 6226(c)(2015))。

FPAA について、訴訟が終結した、あるいは適法な訴訟が提起されなかった場合には、計算調整 (computational adjustment. I.R.C. § 6231(a)(6)(2015)) として、(通常の手続で要求される) 不足税額納税通知がなされずに、

各パートナーの税額登録がされる (see I.R.C. § 6230(a)(1)(2015))。パートナーシップ項目以外の項目については、不足税額納税通知を経て租税裁判所に出訴できるが (I.R.C. § 6230(a)(2)(2015))、FPAA に基づく計算調整の場合には、不足税額納税通知を経ないために、租税裁判所への出訴が認められない。仮に計算調整が誤っている場合には、各パートナーは、税額納付後に連邦地裁等へ還付を求めて出訴することになる (I.R.C. § 6230(c)(1)(2015))。

#### (5) パートナー側からの修正

パートナー側からパートナーシップ項目の修正は、行政調整請求 (Administrative Adjustment Request, AAR) を通じて行う。日本でいえば、修正申告ないし更正の請求に相当する手続で、申告期限後 (実際の申告がそれより遅れればその申告時後) 3 年以内、かつ FPAA が TMP に送付される前であれば行うことができる (I.R.C. § 6227(a)(2015))。パートナー側からパートナーシップ項目を修正する排他的手段と考えられている<sup>(23)</sup>。AAR は TMP を含む全パートナーが提出できるが、TMP がパートナーシップのために AAR を提出する場合には、その理由と各パートナーの分配割当額への影響を附記しなければならない (I.R.C. § 6227(c)(3)(2015))。TMP が提出した AAR は、TMP の請求と歳入庁長官の承認により差替申告書 (substituted return) と扱われ、計算誤り・書き間違い (mathematical or clerical errors) として、追加税額の登録や還付が行われる (I.R.C. § 6227(c)(1)(2015))。AAR が差替申告書と取り扱われない場合、歳入庁長官は、①それを是認して還付等を行う、②統一的調査手続を開始する、③なにもしない、の三つをなしうる (I.R.C. § 6227(c)(2)(2015))。TMP が提出した AAR が全部是認ではない場合、統一的調査手続が開始される前であれば、原則として

AAR 提出後 6 ヶ月経過後かつ同 2 年以内に、租税裁判所、連邦地方裁判所、連邦請求裁判所への出訴が認められている (I.R.C. § 6228(a)(1), (2)(A)&(B)(2015))。

TMP 以外のパートナーが提出した AAR については、①還付をする、②追加税額の登録を行う、③AAR 記載項目について非パートナーシップ項目と取り扱う旨通知する、④統一的調査手続を開始する、の四つをとることができる (I.R.C. § 6227(d) (2015))。

#### (6) パートナーシップ項目に関する期間制限・和解・非パートナーシップ項目の取扱い等

パートナーシップ項目に帰せられるところの税額登録期間は、パートナーシップ申告書提出日あるいは法定申告期限のいずれか遅い日から 3 年が原則であるが (I.R.C. § 6229(a)(2015))、パートナーの同意による延長等の特則が設けられている (I.R.C. § 6229(b)(2015))。

また、歳入庁長官等とパートナーの間で和解が行われることも認められている (I.R.C. § 6224(c) (2015))。

さらに、統一的調査手続終結前の非パートナーシップ項目で、波及項目ではないものについては、上述の通り統一的調査手続とは関係なく手続が行われる (不足税額納税通知を行いうる)<sup>(24)</sup>。

#### (7) 選択大規模パートナーシップの簡易型調査制度

多くのパートナーが存在するパートナーシップの場合、上記のように、統一的調査手続の後、個々のパートナーの所在を確かめて追加税額登録を行い徴収することが困難であるとともに、個々に活動するパートナーを介在させることは手続の煩雑複雑化をもたらす<sup>(25)</sup>。そこで、100 名以上のパートナーがおり、かつ所定の選択をした選択大規模パートナーシップ (Electing Large Partnership、

ELP. I.R.C. § § 775(a), 6255(a)(1)(2015)) については、特別な簡易型調査手続が 1997 年に設けられた。この制度によると、過年度の処理も含めて現年度でまとめて調整が行われ（パートナーシップ調整、partnership adjustment という。年度ごとの過不足を現年度でまとめて精算し、過年度税額には影響が及ばない。I.R.C. § 6242(a)(1) (2015))、このような調整を行わない選択をした場合などにはパートナーではなくパートナーシップ自身が帰属過少税額 (imputed underpayments. 過少申告所得に個人所得税か法人所得税率の最高税率をかけたもの。I.R.C. § 6242(b)(4) (2015)) につき支払責任を負うこととされた (I.R.C. § 6242(a)(2) (2015))。また、加算税等についても、パートナーシップ自身が支払責任を負う (I.R.C. § 6242(b)(1) (2015))。

パートナーはパートナーシップ申告書と矛盾する申告書を提出してはならず (I.R.C. § 6241(a))、また ELP の調査手続や訴訟はすべてパートナーシップが行う。例えば、パートナーシップはその代理としてパートナーその他の者を指名し、パートナーシップの行為によって全パートナーが拘束される (I.R.C. § 6255(b) (2015))。パートナーシップ調整通知の送付先は原則としてパートナーシップ最新所在地である (I.R.C. § 6245(b)(1)(2015))。またパートナーシップ調整の通知については、パートナーシップ自身が租税裁判所等に訴訟を提起する (I.R.C. § 6247(a) (2015))。要するに、パートナーシップ自身をいわば法人とみた手続が組まれたものと評価できる。

## (8) まとめ

以上をまとめる。統一的調査手続は、パートナーシップ項目がパートナーシップレベルで統一的に決定されることを確保しつつ、各パートナーへの情報提供やその個別の訴訟提起に便宜を図った制度である。しかし、各パートナーへの情報提供やパートナーレベルで

の徴収などが必要になる複雑な制度であり<sup>(26)</sup>、またパートナーシップ項目と非パートナーシップ項目の区別や、それらに対する不足税額納税通知等の行い方、訴訟での争い方などについて紛争が相当数生じた<sup>(27)</sup>。選択大規模パートナーシップはパートナーシップ自身を手続当事者とする形で、一定の解決を図るようになったが、適用が納税者の選択によるので、実効性が担保されていない。

## 2 2015 年超党派予算法 (BBA)

TEFRA の下での統一的調査ルールを概観したが、特に大規模パートナーシップについては、ELP のための簡易型調査制度が設けられたにもかかわらず、ほとんど調査がなされていないとされた。米国会計検査院 (United States Government Accountability Office) の 2014 年の報告書<sup>(28)</sup>は、次の通り述べている。①2002 年から 2011 年までの間にパートナーシップ数が 47% 増加 (S 法人は 32% 増加、C 法人は 22% 減少) し、しかも (直接・間接の) パートナー 100 名以上で総資産 100 万ドル以上の大規模パートナーシップは 3 倍増 (2,832→10,099) である。大規模パートナーシップの 3 分の 2 がパートナー 1,000 名以上で、500 超のパートナーシップがパートナー 10 万人以上 (2012 年時点でパートナー 100 万人以上のパートナーシップが 1,809)、パートナーシップが他のパートナーシップのパートナーとなる階層パートナーシップ (tiered partnership) によって、大規模パートナーシップが複雑化している。大規模パートナーシップは金融セクターに集中している。②2012 年の歳入庁の大規模パートナーシップの実調率は 0.8% で、100 万ドル以上資産保有の大規模 C 法人の実調率 27.1% を大幅に下回る。申告是認割合が大規模 C 法人と比較して高く (2013 年で大規模パートナーシップは 64.2%、C 法人は 21.4%)、調査リソースも大規模 C 法人に比較してパートナーシッ

ブは少ない。③TEFRA の統一的調査手続では TMP を見つけるだけで数ヶ月かかるなど時間的な余裕がなく、全パートナーに対して通知をすることは時間的・金銭的コストが相当にかかり、ELP 自体が税額を支払うこともあまりない。④歳入庁は大規模パートナーシップに対する調査の改善に取り組んでいるが、その成果は不明である。以上を踏まえ、同報告書は、(a)パートナーシップレベルでの納税と、(b)適格な TMP 指名を軸に、いくつかの改善策を提案している。

2015 年超党派予算法、BBA は、以上のような問題点を解決し、さらに 10 年間で 93 億ドルの税収増加<sup>(29)</sup>を見込んで、統一的調査ルールや ELP の簡易型調査制度を廃止し、新たな調査ルールを設けた。BBA 調査ルールや BBA 調査制度、集中型パートナーシップ調査制度 (centralized partnership audit regime) などといわれる<sup>(30)</sup>。

BBA 調査ルールは、パートナーシップ所得等の各項目及び各パートナーの分配割当額 (distributive share) の調整についてはパートナーシップレベルで決定することを前提に、税額登録と納付も原則としてパートナーシップが行うこと (I.R.C. § 6221(a))、その通知はパートナーシップ自身と代表者のみに行き、調査への参加もその者のみに限定するということで、法人に対する調査手続とかなり類似した手続を導入することになった。

BBA 調査ルールの概要は次の通りとされる<sup>(31)</sup>。

- ①BBA 調査手続は、パートナーシップとパートナーシップ代理人 (partnership representative, PR) のみに通知をすることにより、開始される。
- ②PR のみが調査手続に参加可能である。
- ③調査は、暫定的な「帰属調整額 (imputed adjustment)」を含むパートナーシップ調整案通知 (notice of proposed partnership adjustment, NOPPA) をパ

ートナーシップ及び PR に送付して終了する。

- ④パートナーシップは、NOPPA 送付後 270 日以内に「帰属過少税額 (imputed underpayment)」の変更を請求できる。
- ⑤歳入庁は、NOPPA 送付後 270 日経過後に最終パートナーシップ調整 (final partnership adjustment, FPA) の通知を送付する。
- ⑥パートナーシップは、FPA 通知後 45 日以内に調整額及びそれによる税額支払いについて、各パートナーに転送 (push out) を選択できる。
- ⑦パートナーシップは、FPA 送付後 90 日以内に、FPA を争って租税裁判所等に訴えを起こしうる。
- ⑧歳入庁は、FPA 送付後 90 日経過後、あるいは訴訟終結後、帰属過少税額について登録・徴収可能となる。

#### (1) BBA 調査手続の適用対象

BBA 調査手続の対象は、6031 条(a)により申告が必要な全てのパートナーシップである (I.R.C. § 6241(1))。ただし、パートナーが 100 名以下で、パートナーが全て個人、C 法人などである場合には、BBA 調査ルールの適用除外を選択できる (オプト・アウト方式。I.R.C. § 6221(b)(1)。毎年かつ期限内の申告で行う。)。なお、BBA ルールは、2018 年に開始される課税年度について提出されたパートナーシップ申告書につき適用されるが、2015 年 11 月 2 日以降 2017 年 12 月 31 日以前に開始された適格課税年度についての申告書についても、適用選択が可能である<sup>(32)</sup>。

#### (2) 申告の一貫性とパートナーシップ代理人

原則として、パートナーはパートナーシップ申告書と首尾一貫した形で申告しなければならない (I.R.C. § 6222(a))。ただしパートナーは、自己の申告書がパートナーシップ申

告書と矛盾する旨の通知を行うことにより、そのような矛盾した自己の申告書を提出することができる (I.R.C. § 6222(c)(1))。矛盾する通知を行わずにパートナーが自己の申告書を提出した場合には、計算誤り・書き間違いと同様に、歳入庁が税額登録・徴収をすることができる (I.R.C. § 6222(b))。矛盾した立場に関する訴訟結果は、パートナーシップがその当事者でない限りパートナーシップを拘束しない (I.R.C. § 6222(d))。

また、パートナーシップは、米国内に実質的に存在し、パートナーシップ調査手続について代理するパートナーその他の者を、パートナーシップ代理人 (PR) に指名しなければならない (I.R.C. § 6223(a)(第 1 文))。PR は、パートナー以外の者からも指名できる点に注意が必要である。指名しない場合には、歳入庁長官が指名できる (同第 2 文)。パートナーシップに対する調査開始や NOPPA、FPA の通知は、パートナーシップと PR に通知が行われるが (I.R.C. § 6231(a))、統一的調査ルールと異なり、他のパートナーへの通知は行われず、他のパートナーの調査手続への参加も認められていない。他のパートナーは、通知が行われなくても、パートナーシップによる行為や訴訟などの結果には拘束される (I.R.C. § 6223(b))。

### (3) 調査と訴訟

パートナーシップ調査終結時には、前述のように NOPPA と呼ばれるパートナーシップ調整案通知がパートナーシップと PR に送付される (I.R.C. § 6231(a)(2))。NOPPA にはパートナーシップの所得等の項目調整額及びそれによる帰属過少税額などが記載される<sup>(33)</sup>。パートナーシップは、その調査対象年度 (reviewed year) の帰属過少税額につき、調整年度 (adjustment year) に支払をしなければならない (I.R.C. § 6225(a)(1), (d))。帰属過少税額は、実質的にパートナーシップ

を実体とみて、その調整の純額 (所得の性質を無視) に、個人所得税率あるいは法人所得税率の (調査対象年度の) 最高税率を掛けたものとして算出される (I.R.C. § 6225(b)(1))。この帰属過少税額の変更の請求は NOPPA 送達後 270 日以内に可能であり (I.R.C. § 6225(c)(7))、例えばパートナー段階で修正申告 (amended return) を提出し、納税をすることにより、この帰属過少税額の減額が認められる (同(c)(2)(A))。ちなみに、パートナー間での所得の再配賦の場合には、純額計算が行われず、増加した所得額についてのみ帰属過少税額が計算される (I.R.C. § 6225(b)(2))。

パートナーシップレベルで決定されるのは、パートナーシップ調査対象年度のパートナーシップ関連項目 (partnership-related items) である (I.R.C. § 6225(a))。2018 年改正前には、統一的調査ルールでの経験を活かし、パートナーシップ項目や非パートナーシップ項目、波及項目といった (紛争の多かった) 用語は使われずに、パートナーシップレベルで決定されるのは、パートナーシップ課税年度における「パートナーシップの所得、利益、損失、控除、または税額控除の項目に対する調整」とその各「パートナーの分配割当額」と定義されていた<sup>(34)</sup>。しかし、むしろ明確性に欠けるとされて、従前の波及項目を含むかなり包括的な定義としてパートナーシップ関連項目という用語が使われることとなった<sup>(35)</sup>。パートナーシップ関連項目は、所得税の納税義務算定上関係のあるパートナーシップに関する項目・金額及びその各パートナーの分配割当額のことである (I.R.C. § 6241(2)(B))。

NOPPA 送付後 270 日経過後に FPA と呼ばれる最終パートナーシップ調整の通知が送付される (I.R.C. § 6231(a)(3))。FPA 送付後 90 日以内に訴訟が提起されなければ (あるいは訴訟が終結した場合には)、帰属過少税額が (調査対象年度ではなく) 調整年度の税額と

して、税額登録・徴収される (I.R.C. § 6232(a) & (b))。

パートナーシップは、FPA の通知後 45 日以内に調整額及びそれによる税額支払について、調査対象年度の各パートナーに転送 (push out) を選択できる (push-out election, 転送選択。I.R.C. § 6226(a))。このような転送選択は、例えば調査対象年度にパートナーではなかった者が経済的負担をする、あるいはそれをパートナーシップ持分等で調整することを回避するためなどに用いられる<sup>(36)</sup>。転送選択をするとパートナーシップが各パートナーの調整額を計算し、各パートナーが税額を納付する (転送選択をした場合でも FPA につきパートナーシップが訴訟を提起することは可能<sup>(37)</sup>)。この場合、パートナーシップは、調査対象年度のパートナーと歳入庁に対して計算書 (statement) を送付し (I.R.C. § 6226(a)(2))、各パートナーは調査対象年度末を含む課税年度において調整が行われた場合の追加税額を算定する (同(b))。計算書送付年度の税額が追加税額分だけ増えるため、過年度の分の税額増加を現年度の税額増加でまかなうことになる。加算税等は、パートナーシップレベルで決定して各パートナーがその割当額を納付するが (I.R.C. § 6226(c)(1))、利子はパートナーレベルで決定される (同(c)(2))。

FPA の通知後 90 日以内に、パートナーシップは租税裁判所、連邦地方裁判所、連邦請求裁判所に、再調整を求めて出訴することができる (I.R.C. § 6234(a))。連邦地裁及び請求裁判所に出訴する場合には、内国歳入庁に帰属過少税額を供託しなければならない (同(b)(1))

#### (4) パートナー側からの修正

統一的調査ルール同様、パートナー側から (パートナーシップ単独あるいはパートナーシップとパートナーが共同で) パートナー

シップ関連項目の修正は、AAR と呼ばれる行政調整請求を通じて行う (I.R.C. § 6227(a))。前述のように日本の修正申告ないし更正の請求に相当する手続で、申告期限後 (実際の申告がそれより遅ればその申告時後) 3 年以内、かつ調査開始前であれば可能である (同(c))。

#### (5) パートナーシップ調整に関する期間制限等

パートナーシップ調整 (I.R.C. § 6241(2)(A))、つまりパートナーシップ関連項目に関する調整は、パートナーシップ申告書提出日、法定申告期限または AAR 提出日のいずれか遅い日から 3 年が原則であるが (I.R.C. § 6235(a)(1))、NOPPA 後の帰属過少税額減額の請求があった場合などに特則がある (同(a)(2)など)。

#### (6) まとめ

BBA 調査ルールでは、手続を基本的に一本化し、パートナーシップ代理人のみを相手として調査手続を進め、かつパートナーシップ自体を納税主体とすることにより、調査と徴収の手続を大幅に簡素化したと考えられる<sup>(38)</sup>。パートナーシップを実体とみる取扱いを多く取り入れた (法人課税の実質導入) ということになり、基本的には TEFRA の下での問題点を解決したようにみえる。

もっとも、それでも問題点は指摘されており<sup>(39)</sup>、例えば詳細な財務省規則制定や歳入庁職員の習熟訓練の必要性、小規模パートナーシップの調査も複雑になり得ることから同パートナーシップのオプト・アウト制度の廃止、歳入庁からパートナーシップへの執行負担移転が生じることから実態選択上の影響がありうることなどが指摘されている。本年 3 月に 2018 年改正 (本稿注 30) が行われ、財務省規則の制定が現在進行形で行われている (本稿注 18 参照) 現在、まだ制度が固まったと

はいえ、アメリカの格闘は続いている。制度の動向に注視し、引き続きの検証を行う必要がある(40)。

### Ⅲ 検討

ごく簡単に検討を行う。アメリカ法では、パートナーシップ課税におけるパートナーシップレベルの所得項目の申告誤りについて、首尾一貫性と便宜の観点から、パートナーシップ自身が、あるいはパートナーシップ自身を相手に修正し、納税もパートナーシップ自身に行わせしめようという制度である。実体論と集合論という分析枠組みでみてみれば、TEFRA でやや実体論を取り入れた制度を、BBA によりかなり実体論の強い取扱いを入れたことになる。

本稿冒頭でも述べたとおり、わが国の任意組合でも、組合員に対する修正申告の勧奨や課税処分の一一致などの可能性は否定できず、また任意組合のみならず、受益者等課税信託などでも問題が生じる可能性がある。その意味で、アメリカ法の苦闘の様子が、将来的な立法論を展開する上で役に立つかも知れず、あるいは日本における法人課税の範囲の広さ(＝パススルー課税の狭さ)(41)が、アメリカ法が格闘している問題を生じさせなくしていることについては、自覚的であってもよい。本稿注 27 で示した統一的調査ルール廃止論、そしてもともと統一的調査ルールがタックス・シェルター対策の一つとして導入が検討されていたことを考えると、アメリカ同様のタックス・シェルターの繁茂がみられない日本の現状では、何も対処しないことが周回遅れで正しい、という評価も可能である。もっとも、例えば、任意組合等の国内源泉所得につき源泉徴収義務を定めた所得税法 212 条 5 項がいわゆる階層任意組合に対処できるのか、有限責任事業組合等に係る組合員所得に関する計算書提出義務を定めた所得税法 227 条の 2 の適用範囲を任意組合まで拡張しなくてよ

いのか、といった問題は現存している。

アメリカ法を概観して認知される、もっとも大きな制度論的ポイントは、①パートナーシップ所得に関する調査や争訟をパートナーシップレベルで統一的・効率的に解決することと、②デュー・プロセスの観点から個々のパートナーが自己の税額の調査や争訟に関与することの両立が必要であり(42)、しかもその両立が困難であるということである。①を重視すれば、個々のパートナーの利害を無視する形で統一的な解決が要求されるし、②を重視すれば、個々のパートナー毎の調査や争訟が必要になり、統一的・効率的な解決が妨げられる。任意組合を法人と同じように考えて手続的義務を負わせる、という単純な思考が通用しないことには留意されるべきであろう(パススルー課税実体に法人と同じ手続的義務を負わせることの相性の悪さと言い換えてもよい)。BBA 調査ルールでも、少なくとも各パートナーはパートナーシップ申告書と矛盾した申告書を提出し、パートナーシップとは別個の調査争訟手続を行いうる点(＝②を尊重して①を犠牲にしている点)は、注目されてよい(ただしこれだけにとどまり、パートナー間の利益相反の問題は解決されていない)。日本でも、任意組合についてアメリカ同様の立法が必要であるとすれば、適正手続の重視、組合員間の利益相反(とその解消)を前提にした制度組み立てが要求されよう。

### Ⅳ おわりに

以上、アメリカのパートナーシップ課税において、本年 1 月 1 日から全面施行された新しい調査・徴収ルールについて概観し、若干の検討を行った。課税結果の統一性と効率性の観点から、TEFRA の下でパートナーシップを手続的な実体とみる統一的調査ルールが導入されたが、執行がうまくいかなかったために、より実体論の強い BBA の下での新ルールが導入された。具体的な執行を踏まえた

新ルールの評価は今後の課題となろうが、パートナー間の利益相反といった問題は残存している。アメリカ法と同様の問題状況は、わが国の任意組合等の課税においても潜んでいるが、アメリカ法の検討から引き出されるもっとも大きな制度論的ポイントは、組合所得に関する調査や争訟を組合レベルで統一的・効率的に解決することと、手続的保障の観点から個々の組合員が自己の税額の調査や争訟に関与することの両立である。

パートナーシップ以外の、他のパススルー制度については紹介や検討ができなかったが<sup>(43)</sup>、他日を期したい。

<sup>(1)</sup> 本稿は、2018年3月1日(木)に大阪コロナホテル(大阪市)で開催された税務大学校主催第二回税務研究会の筆者報告及びそこで行われた質疑応答、さらにそれを踏まえて2018年7月12日(木)に日本工業倶楽部(東京都)で開催された日本租税研究協会主催会員懇談会の筆者報告及びそこで行われた質疑応答をベースとして、執筆されたものである。研究会を主催された税務大学校及び日本租税研究協会、研究会席上有益な示唆を下された出席者の皆様に、この場を借りて厚く御礼申し上げます。もとより、本稿の責任はもっぱら筆者にある。なお、本稿は、JSPS 科研費 JP18K01245 及び同 JP18H00795 の助成を受けたものである。

<sup>(2)</sup> 鈴木祿彌編『新版注釈民法(17) 債権(8)』(1993年、有斐閣) 43頁 [福地俊雄執筆] は、任意組合が他の任意組合の組合員となることを「否定すべき理由はないとおもわれる」、と述べる。

なお、有限責任事業組合や投資事業有限責任組合の場合には、業務執行組合員及び無限責任組合員に組合所得に関する計算書提出義務が負わされているが(所得税法 227 条の 2)、任意組合一般についてそのような計算書その他情報報告書の提出義務がないため、課税庁は多層構造の任意組合の最終的な組合員を容易に探索できない側面があることに注意。

<sup>(3)</sup> INTERNAL REVENUE SERVICE DATA BOOK, 2017 (2018),

<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17databk.pdf> によると、2017年財政年度(2017年9月30日終了)のパートナーシップ申告書数は約405万、法人課税を受けるC法人その他の申告書数は約205万であり、パススルー課税を受けるS法人申告書数は約485万であった(at 4, table 2)。

<sup>(4)</sup> Pub. L. No. 97-248, § § 401-407, 96 Stat. 324, 648-671.

<sup>(5)</sup> Pub. L. No. 114-74, § 1101, 129 Stat. 584, 625-638.

<sup>(6)</sup> *Id.* § 1101(g)(1).

<sup>(7)</sup> 先行業績として、石村耕治『アメリカ連邦所得課税法の展開～申告納税法制の現状と課題分析～』(財経詳報社、2017年) 383～398頁がある。

<sup>(8)</sup> 本稿執筆に際しては、Lexis Advance 上で Tax Notes を参照しており、その頁引用ができないため、目次記号で引用する。

<sup>(9)</sup> パートナーシップの課税上の性質を分析するに際し、パートナーシップをパートナーとは別個との存在と扱う実体論(entity approach) と、パートナーシップをパートナーの集合と見る集合論(aggregate approach) という二つの見地を用いながら論じることがままあり、パートナーシップ調査・税額修正・納付手続の文脈でも同様の枠組みや用語法を用いることがある(*E.g.*, John B. Palmer III, *TEFRA Treats Partnerships as Separate Entities Under its New Procedural Rules*, 58 J. TAXN 34, 34 (1983); Carmen D. Trucker Bakarich, *Auditing the Partnership: The Rule and The Complications*, 31 WASHBURN L. J. 18, 18-20 (1991); Burgess J.W. Raby & William L. Raby, *TEFRA Partnership Rules: The Solution Becomes the Problem*, 88 TAX NOTES 795 (2000). また本稿注 26・38・42 も参照)。

<sup>(10)</sup> STAFF OF JOINT COMM. ON TAX'N, 97TH CONG., 2D SESS., GENERAL EXPLANATION OF THE REVENUE PROVISIONS OF THE TAX EQUITY AND FISCAL RESPONSIBILITY ACT OF 1982 at 268 (Comm. Print 1982). 統一的調査ルールの立法的な経緯について、例えば Glenn Worley, *The Tax Treatment of Partnership Items Act of 1982: Pragmatic Procedures for Determining Partners' Shares of Partnership*

*Income*, 14 MEMPHIS ST. UNIV. L. REV. 1, 2-9 (1983); Peter A. Prescott, *Jumping the Shark: The Case for Repealing the TEFRA Partnership Audit Rules*, 11 FLA. TAX REV. 503, 507-510 (2011). 同ルール制定の背景には1970年代から80年代にかけてのタックス・シェルター・リミテッド・パートナーシップの繁茂があり、当初はタックス・シェルター対策の一環として統一的調査ルールの導入が目されていた。See DEPT OF TREASURY, THE PRESIDENT'S 1978 TAX PROGRAM: DETAILED DESCRIPTIONS AND SUPPORTING ANALYSES OF THE PROPOSALS 69 (1978)[hereinafter 1978 TAX PROGRAM].

- (11) 資料ごとにこのルールないし手続の呼び方は少しずつ異なるが、本稿ではアメリカ連邦税の代表的概説書、BORIS I. BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME ESTATES AND GIFTS ¶ 144.4 & 144.5, Westlaw (database updated July 2018) の unified partnership audit rules 及び unified partnership audit proceedings との呼び方を参照して、本文のように呼ぶ。また本稿 II の説明は、基本的に同書に依拠する。
- (12) BITTKER & LOKKEN, *supra* note 11, ¶ 114.4.1.
- (13) 原則として、不足税額の税額登録や徴収の前に、納税総額の根拠や金額、不足税額や利子、税額登録予定加算税額など (I.R.C. § 7522(a)) を、歳入庁が内容証明郵便や書留郵便で納税者に通知する。この通知を不足税額納税通知 (または 90 日レター, 90 Day Letter) という (I.R.C. § 6212(a))。この通知が行われなければ、原則として課税庁は税額登録や徴収手続を行うことはできない (I.R.C. § 6213(a))。不足税額納税通知に対し、納税者は 90 日以内 (国外居住者は 150 日以内) に租税裁判所に対して当該不足税額の再決定を求めて出訴することができる (*Id.*)。詳細につき、see BITTKER & LOKKEN, *supra* note 11, ¶ 114.1.6.
- (14) 2015 年 BBA による改正直前の統一的調査ルールを示すため、以下本稿 II.1 では「(2015)」の表記をつける。ただし一部の財務省規則は 2018年9月現在で未だ改正されていないので(本

稿注 18 参照)、それらについては年表示をしていない。

- (15) H.R.REP. NO. 105-148, at 587-588 (1997).
- (16) この規定は、1997 年に付け加えられたものである。The Taxpayer Relief Act of 1997, Pub. L. No. 105-34, § 1232, 111 Stat. 787, 1023 (1997).
- (17) See BITTKER & LOKKEN, *supra* note 11, ¶114.4.2 (n.33 とその本文参照)。例えば、Bedrosian v. Commissioner, 143 T.C. 83 (2014) では、このような二重発出の場合に (パートナーシップレベルの FPAA ではなく) パートナーレベルの不足税額納税通知に関する訴訟でパートナーシップ項目を争えるかが問題となった。租税裁判所の法廷意見はこれを認めなかったが、統一的調査手続の適用がないと歳入庁が判断した場合と同じであるから不足税額納税通知に関する訴訟で争えるという Vasquez 判事の反対意見もあった。
- (18) この財務省規則は 2015 年 BBA 改正前の制度に関するものであるが、現在でも改正されていない。現在最新の財務省規則案は、Centralized Partnership Audit Regime, 83 Fed. Reg. 41,954 (proposed August 17, 2018)である。
- (19) See Maxwell v. Commissioner, 87 T.C. 783, 792 (1986) (「波及項目はパートナーシップレベルでの決定に依拠し、(高橋注：パートナー) 個人の租税事件として審理できず、パートナーシップ手続の結果を待つ必要がある」と判示)。
- (20) 例えば、パートナーシップ持分の基準価額 (outside basis, 税務上の簿価) がパートナーシップ項目か否かについて、Tigers Eye Trading, LLC v. Commissioner, 138 T.C. 67 (2012)や Greenwald v. Commissioner, 142 T.C. 308 (2014)で問題となっている。状況によるが、outside basis は基本的には波及項目とされている。紛争事例につき、例えば Prescott, *supra* note 10, at 531-538 が詳しい。
- (21) Internal Revenue Manuals § 8.19.12.2 (para. 1).
- (22) 小規模パートナーを通知から除外し、TMP を通じて手続参加を行わせるのは、合衆国憲法修正 5 条のデュー・プロセスの観点や、TMP が代表として適切ではないなどの観点から批判を浴び

てきた（連邦民事手続規則，Federal Rules of Civil Procedure § 23(a)(4)では、クラスアクションにつきクラス代表者がクラスの利益を適切に（fairly and adequately）保護しなければならないと定めている）。E.g., Jay Rosen, *TEFRA's New Partnership Auditing Procedures: Was the Small Partner Left Out?*, 38 TAX L. REV. 479 (1983); Don R. Spellmann, *Taxation Without Notice: Due Process and Other Notice Shortcomings with the Partnership Audit Rules*, 52 TAX LAW. 133 (1998). もっとも、裁判例は、小規模パートナーへの通知がない（TMP も通知しなかった）場合であっても、憲法上は実際の個別通知が必ずしも要求されるものではないこと、TMP を通じた小規模パートナーへの通知は、あるパートナーへの通知が他のパートナーへの通知を構成するというパートナーシップのコモンロー上の原則に依拠していることなどを理由にデュー・プロセス違反ではないと判示している。Kaplan v. United States, 133 F.3d 469, 474-475 (7th Cir. 1998).

なお、短角牛牧畜で 5000 人もの投資家から資金を集め、パートナーシップを結成して TMP となり、虚偽の牧畜費用を計上したパートナーシップ申告書も自ら作成したため、投資家に多額の加算税や利子を支払わせる被害を与えた Hoyt Fiasco なる人物に関する事件について、see Darryll K. Jones, *The 'Hoyt Fiasco'*, 112 TAX NOTES 83 (2006). この事件からすれば、パートナーシップレベルでの手続を検討する際には、消費者法的視覚が必要なかもしれない。

<sup>(23)</sup> Phillips v. Commissioner, 106 T.C. 176, 180-181 (1996)（パートナーシップ項目である投資税額控除の撤回を修正申告，amended return のみで行い、AAR が同時に行われなかった場合には認められないと判示）。

<sup>(24)</sup> 非パートナーシップ項目を除外して不足税額納税通知を行うにあたり、Munro v. Commissioner 事件租税裁判所判決（92 T.C. 71 (1989)）は、当該不足税額の計算上、すべてのパートナーシップ項目を除外して計算する、と判示した(at 74)。これによれば、①パートナーシップ項目の純額がマイナス、非パートナーシップ項目の純額がプラスだと納税者は統一的調査手続前

にも納税を求められ（後に還付される）、実質的にパートナーシップ項目に関する事前審査（prepayment forum）の機会を失うし、逆に②パートナーシップ項目の純額がプラス、非パートナーシップ項目の純額がマイナスだと、歳入庁は医療費控除や寄付金控除が誤っていても統一的調査手続前には納税を求められない、という納税者・歳入庁双方にとっての問題を生じることになる。

この問題を一部解決するため（STAFF OF JOINT COMM. ON TAX'N, GENERAL EXPLANATION OF TAX LEGISLATION ENACTED IN 1997 at 369-370 (Comm. Print 1997) [hereinafter 1997 BLUEBOOK]）、1997年に、パートナーシップ項目から純損失が生じ、かつ課税所得のない申告書である過大損失計上申告書（oversheltered returns）について、調整通知（notice of adjustment）の制度が設けられた（I.R.C. § 6234(a)(2015)）。調整通知では、Munro 判決とは異なり、パートナーシップ手続の結果を考慮する（納税者の申告書上のパートナーシップ項目や波及項目が正しいものと仮定して非パートナーシップ項目の計算を行う）こととされている（I.R.C. § 6234(g)(1)(2015)）。もっとも、過大損失計上申告書以外の場合に、Munro 判決が覆されているかどうかは明らかではない、といわれている。BITTKER & LOKKEN, *supra* note 11, ¶ 114.4.13.

<sup>(25)</sup> 1997 BLUEBOOK, *supra* note 24, at 363.

<sup>(26)</sup> 例えば、Jerald David August & Terence Cuff, *The New Partnership Audit Rules: Guidance Needed*, 44 J. CORP. TAX'N 3, 3 (2017)は、統一的調査ルールが、パートナーシップをパートナーの集合とみる集合論（aggregate theory）とパートナーとは別の実体とみる実体論（entity theory）を手続的に折衷したものであり、よく意図されたものではあるが、複雑さと不安定さをもたらした、と評価する。

なお、複雑さゆえか、統一的調査ルールの手続不遵守も問題となっていた。米国財務省の税務行政内部監察報告書である TREASURY INSPECTOR GENERAL FOR TAX ADMINISTRATION, IMPROVEMENTS ARE NEEDED TO ENSURE THAT PROCEDURES ARE

FOLLOWED DURING PARTNERSHIP AUDITS SUBJECT TO THE TAX EQUITY AND FISCAL RESPONSIBILITY ACT OF 1982 (2014)は、2012年度の統一的調査ルールの下で行われた35の調査のうち、その63%にあたる22事例で調査手続違反が見つかり、その多く(15事例、全事例中43%)がパートナーシップ調査開始の通知の不備であるなどとして(at 8, Figure 1)、さらなるパートナーシップ調査の統制を要求している。

(27) 歳入庁自身も、統一的調査ルールが(パートナーの)「税額算定に貢献しない複雑で厄介な手続上の問題を生み出している」(Tax Avoidance Transactions, 74 Fed. Reg. 7205, 7206 (Feb. 13, 2009)) ことを認めていた。Christian Brause, *New Partnership Audit Rules: Concepts and Issues, Part 1*, 151 TAX NOTES 621 (2016)のI.Bは、TEFRAの下での統一的調査手続の問題点を、①集合論と実体論を組み合わせたので、実体レベルでの調査を行いつつパートナーに参加を認めることにより、(パートナーシップ項目と非パートナーシップ項目の区別など)複雑で解釈上の問題を多く生じた、②パートナーシップ調査をしてもパートナーシップ自体が納税するわけではなく、パートナー毎の多くの調査を必要とするので、歳入庁側に調査をするインセンティブが働かない、③和解による解決が難しいので、パートナーシップ側に早期決着を望むインセンティブが働かない、④パートナーシップ調査の大部分がパートナー間での配賦の問題なので、あるパートナーから税額が徴収できても、別の納税者には同額を還付するというゼロサムゲームとなり、税収が確保できるわけではないので、やはり歳入庁側に調査のインセンティブが働かない、とまとめている。

他方、Prescott, *supra* note 10は、以下のように述べて、統一的調査ルール自体の廃止を提言する。①統一的調査ルールの下での全パートナーへの歳入庁による通知など個々のパートナーに着目した手続がかえって複雑さを増すことになり、小規模パートナーシップを手続対象から除外することは手続回避を招く。さらに、例えば統一的調査ルールがなければ、パートナーはパートナーシップに関連するかどうかに関わらず自己の税額全体について一回の訴訟提起で済んだが、同ル

ールによればパートナーシップ項目と非パートナーシップ項目で別個の訴訟を提起しなければならないなど、歳入庁の執行負担の軽減は単にその負担を納税者＝パートナー側に移転したに過ぎない。②統一的調査ルールの対象となるかどうかについて多くの訴訟が生じた。③持分1%未満の小規模パートナーの手続的保障が欠けており、TMPが小規模パートナーの利益を熱心に代弁してくれない可能性もあり、パートナー間の利益相反もある。しかもいわゆるSon-of-BOSS取引事例における歳入庁の対処は、そのような小規模パートナーの手続的保障を確保しつつ統一的調査ルールの目的を達成している。④各パートナーの納税義務の消滅時効の到来時期が違うことにより、パートナー間の取扱いが不均衡である可能性があるほか、小規模パートナーは他のパートナーと比較して不利な立場にある。⑤統一的調査ルールは事業形態としてのパートナーシップ選択を抑制せず、社会全体としての効率性を上昇させたという証拠はない。⑥多くのパートナーシップが統一的調査ルールの適用除外とされ、同ルール以外の立法によりリミテッド・パートナーシップのタックス・シェルター利用が抑制された。また近年の技術革新により統一的調査ルールの実務上の価値は大きく減じている。複雑さを理由とする統一的調査ルール廃止論は、Steve R. Johnson, *The E.L. Wiegand Lecture: Administrability-Based Tax Simplification*, 4 NEV. L.J. 573, 596-602 (2004)でも主張されている。

なお、Son-of-BOSS取引については、拙稿「非は濫用(abuse)にあり—アメリカ連邦所得税におけるSubchapter K Anti-Abuse Ruleを題材として—」名法277号263頁、278頁(2018)参照。

(28) U. S. GOVT ACCOUNTABILITY OFFICE, GAO-14-732, LARGE PARTNERSHIPS: WITH GROWING NUMBER OF PARTNERSHIPS, IRS NEEDS TO IMPROVE AUDIT EFFICIENCY (2014). 同報告書に対応して、実体論の強い手続導入を論ずるものとして、Donald B. Susswein & Ryan P. McCormick, *Fixing the Partnership Audit Process*, 149 TAX NOTES 123 (2015).

(29) STAFF OF JOINT COMM. ON TAX'N, ESTIMATED REVENUE EFFECTS OF THE TAX PROVISIONS CONTAINED IN H.R. 1314, THE

“BIPARTISAN BUDGET ACT OF 2015,” SCHEDULED FOR CONSIDERATION BY THE HOUSE OF REPRESENTATIVES ON OCTOBER 28, 2015 (Comm. Print 2015).

<sup>(30)</sup> Protecting Americans from Tax Hikes (PATH) Act of 2015, Pub. L. No. 114-113, § 411, 129 Stat. 3040, 3121-3122 (2015) 及び Consolidated Appropriations Act, 2018, Pub. L. No. 115-141, § § 201-207, 132 Stat. 348 (2018) (cited as the “Tax Technical Corrections Act of 2018”) による改正がなされている。本稿では後者の改正を 2018 年改正と呼び、またその改正に関する租税共同委員会報告書として、STAFF OF JOINT COMM. ON TAX’N, TECHNICAL EXPLANATION OF THE REVENUE PROVISIONS OF THE HOUSE AMENDMENT TO THE SENATE AMENDMENT TO H.R. 1625 at 37-50 (Comm. Print 2018)[hereinafter 2018 TECHNICAL EXPLANATION]を参照。以下の本稿の記述は、もちろんこれらの改正後のものである。

<sup>(31)</sup> BITTKER & LOKKEN, *supra* note 11, ¶114.5.1. 条文ごとの説明として、STAFF OF JOINT COMM. ON TAX’N, GENERAL EXPLANATION OF TAX LEGISLATION IN 2015 at 51-83 (Comm. Print, 2016) [hereinafter 2015 BLUEBOOK]があるほか、BBA ルールの下での 2017 年に公表された財務省規則案 (Centralized Partnership Audit Regime, 82 Fed. Reg. 27,334 (2017)) の Background (at 27,334-27,341) も制度の詳細な説明を行っている。実務上の解説として、例えば Carol Kulish Harvey et al., *New Partnership Audit Rules – What We Know So Far, Part 1 & 2*, 152 TAX NOTES 829 & 991 (2016).

<sup>(32)</sup> Pub. L. No. 114-74, § 1101(g)(4), 129 Stat. 584, 638 (2015); Temp. Reg. § 301.9100-22T(d)(1).

<sup>(33)</sup> 2015 BLUEBOOK, *supra* note 31, at 72.

<sup>(34)</sup> このような用語法はもちろん意図的なものである。See 2015 BLUEBOOK, *supra* note 31, at 57; 82 Fed. Reg. at 27,336.

<sup>(35)</sup> 2018 TECHNICAL EXPLANATION, *supra* note 30, at 37.

<sup>(36)</sup> Keith C. Durkin, *A Comprehensive*

*Explanation of New Partnership Tax Audit Rules*, 159 TAX NOTES 973 (2018)の Ex.1 がこの点をわかりやすく説明する。パートナーシップが税額を支払ったときのパートナーシップ資産の基準価額 (inside basis, 税務上の簿価)、各パートナーの保有するパートナーシップ持分の基準価額 (outside basis)、各パートナーの資本勘定の変動について、同 Ex.14 及び 15 がわかりやすい。他方、BITTKER & LOKKEN, *supra* note 11, at ¶114.5.7 (n.254 にかかる本文) は、統一的調査手続の下で各パートナーを相手取って手続を進める歳入庁側の負担を緩和するために転送選択が設けられたとする。

<sup>(37)</sup> I.R.C. § 6226(d)及び 2015 BLUEBOOK, *supra* note 31, at 69 を参照。

<sup>(38)</sup> August & Cuff, *supra* note 26, at 5 は、パートナーシップを連邦税法上フロースルー実体ではなく別個の納税実体 (taxpaying entity) と取り扱う「パラダイムシフト」のようである、と評している。

<sup>(39)</sup> 以下は、Christian Brause, *New Partnership Audit Rules: Concepts and Issues, Part 2*, 151 TAX NOTES 773 (2016)の V の抜粋であるが、パートナーシップ代理人の選定やパートナー間での利益相反などの諸点についてより詳細な検討は、同論文及び Brause, *supra* note 27 の IV を参照。小規模パートナーシップのオプト・アウトについては例えば August & Cuff, *supra* note 26, at 17 でも疑問視されている。

<sup>(40)</sup> 例えば David Weisbach et al., *The Marginal Revenue Rule in Cost-Benefit Analysis*, 160 TAX NOTES 1507 (2018)の V.B は、限界収益ルール (Marginal Revenue Rule, MRR) を使ったコスト・ベネフィット分析の一対象として BBA 調査ルールを挙げ、政策評価方法として MRR の明示的な採用を勧告する。

<sup>(41)</sup> デラウェア州のリミテッド・パートナーシップを法人と判断した最判平成 27 年 7 月 17 日民集 69 卷 5 号 1253 頁、ニューヨーク州法上の LLC を法人と判断した東京高判平成 19 年 10 月 10 日訟月 54 卷 10 号 2516 頁など参照。

<sup>(42)</sup> TEFRA 制定前、アメリカ財務省 (例えば 1978 TAX PROGRAM, *supra* note 10 参照) などが統一的調査制度の導入を目指した際の議論で、アメリ

---

カ法曹協会 (America Bar Association, ABA) は、同制度の導入に基本的には賛成しつつ、(同制度の)「肝 (trick) は、(高橋注: 投資タイプのリミテッド・) パートナーシップに投資する者が納税義務者として享受する伝統的な権利 (traditional rights) を著しく (in any significant way) 損なわずに、納税義務を決定する行政上及び司法上のプロセスを改善助長すること」(American Bar Association, *Section of Taxation Proposal as to Audit of Partnerships*, 32 TAX LAW. 551, 551 (1979)) であるとして、税務行政の効率的運営と納税者の権利保護の両立を重視していた。アメリカ法律協会 (American Law Institute, ALI) も同様に、実体調査アプローチ (entity audit approach) を是としつつ、少数パートナーの権利 (dissenters rights) の保護のため、パートナーシップ申告書と異なる申告書を提出する権利などを保障すべきことを提案していた。AMERICAN LAW INSTITUTE, FEDERAL INCOME TAX PROJECT: TENTATIVE DRAFT NO.7, SUBCHAPTER K 9-63 (1981).

<sup>(43)</sup> 例えば、アメリカの S 法人についても同様の制度が存在したが、1996 年に所有者が少数である場合には不必要であるとのことで廃止されている。STAFF OF JOINT COMM. ON TAX'N, GENERAL EXPLANATION OF TAX LEGISLATION ENACTED IN THE 104TH CONG. 118 (Comm. Print 1996).