岐阜地方裁判所　平成●●年（○○）第●●、●●号、平成●●年（○○）第●●、●●号、所得税更正処分等取消請求事件　平成●●年（○○）第●●号　相続税更正処分等取消請求事件
国側当事者・岐阜北税務署長、国（岐阜北税務署長）
平成２０年１月２４日認容・控訴

判　示　事　項

(1)　本件の各組合参加契約は、①共同事業性が認められる根拠となる解任権について、各組合の一般組合員に対して組合員名簿が配布されておらず、解任権の行使が現実的でない、②発起人が各組合の創立総会の前に理事長として各ＬＰＳ契約に署名しているから、各組合において、当該発起人は、納税者らほか一般組合員の議決権を認めておらず、また、組合員としても扱っていない、③納税者が自己資金を送金する前に創立総会が開催されており、不自然であるから、納税者ら一般組合員としての地位が形式を作出されたにすぎない、④納税者ら一般組合員は裸傭船期間全般を通じて各船舶の処分権限を制限されているから、組合財産である各船舶の処分権限を有していない、⑤納税者ら一般組合員は、各金銭消費貸借及び譲渡担保契約によって組合員としての地位を譲渡している、⑥納税者ら一般組合員は、その出資の限度でしか実質的な危険を負わない、ことから、出資の合意、履行、共同事業目的の合意のいずれも欠くものであり、任意組合契約としては不成立ないし無効であって、利益配当契約に該当するとの課税庁の主張が、①各組合において解任権の行使が現実的ではないとか、解任権が排除されているとまで認めることはできない、②各ＬＰＳ契約締結の際、発起人が理事長としての肩書きを使用したことは不適当なものであったとはいえるものの、同発起人は、各組合を代表して各ＬＰＳ契約を締結する権限を有していたのであり、同契約の効力について法律的な問題があるとはいえず、まして、このことから納税者らほか一般組合員の議決権が否定されるとか、発起人が一般組合員を組合員として扱っていないと解することはできない、③納税者が自己資金を送金する前に創立総会が開催されているからといって、このことが不自然であると解することはできない、納税者らほか一般組合員の組合員としての地位が形式を作出されたにすぎないなどと解することはできない、④納税者らほか一般組合員が、組合財産である各船舶の処分権限を有していないとまで解することはできない、⑤各譲渡担保契約は、飽くまで譲渡担保の趣旨の契約であると解され、納税者ら一般組合員が組合員としての地位を譲渡しているとは認められない、⑥組合の無限責任は任意組合契約の要件ではなく、このことは、民法６７４条及び６７５条が、組合契約等をもって組合員の損失分担割合を定めることを許容していることからも明らかであるから、納税者らほか一般組合員が、各組合に対して出資することを合意し、その履行もしており、また、各船舶賃貸事業を共同で行うことに合意し、一般組合員に検査権（民法６７３条）及び業務執行組合員の解任権（同法６７２条２項）を有しているといえるから、共同事業目的の合意もあるものと解され、よって、各組合の設立契約及び各組合参加契約は、共に任意組合契約であると解されるとして排斥された事例

(2)　英国領ケイマン諸島に組成された各ＬＰＳは、①リミテッド・パートナー（有限責任パートナー）についてのみ、特定額の資金の出資を要求しているのであり、ゼネラル・パートナー（無限責任パートナー）についてまで出資を要求しているとは解し得ず、すべての組合員が出資を行う義務を負うことを要さない点で任意組合とは著しく異なる、②ケイマンのパートナーシップ法３条１項が「パートナーシップとは、収益を目的として共同で事業を営む人の間に存在する関係である」と規定している

としても、同項から直ちに共同事業目的の合意を導くことは短絡に過ぎ、かえって、匿名組合との類似性等にかんがみれば、同項は、「当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、その営業より生ずる利益を分配する」（商法５３５条）という匿名組合の合意に相当するものと解し得る、③各ＬＰＳには、無限責任を負うゼネラル・パートナーと、有限責任しか負わないリミテッド・パートナーの２者が存在し、この点は、無限責任を負う営業者と有限責任しか負わない匿名組合員が存在する匿名組合と類似する、④各ＬＰＳが営利を目的とした事業を営んでいる点で匿名組合と類似する、⑤各ＬＰＳにおいて、ゼネラル・パートナーに業務執行に係る権限が集中している点は、匿名組合に類似することから、任意組合の成立要件のうち、各当事者が出資をすることの合意・履行、各当事者が共同事業を営むことの合意がそれぞれ欠けており、我が国における任意組合と認めることはできず、むしろ、我が国の匿名組合（商法５３５条）ともいうべき存在であるとの課税庁の主張が、①ケイマンのパートナーシップ法４６条２項は、リミテッド・パートナーシップがゼネラル・パートナーとリミテッド・パートナーから構成されること並びに各パートナーの負う責任の範囲について定めているものの、このような点を超えて、ゼネラル・パートナーに出資を要求していないとまで解すことはできず、実際に本件において、ゼネラル・パートナーは１００円の出資をすることを合意しており、これが名目的なものにせよ、あえて出資の合意をした上で金銭による出資がされている事実を否定することはできないし、本件のゼネラル・パートナーは、各ＬＰＳに対して信用及び労務を出資していると解することもできるから、任意組合の成立要件である出資の合意が認められる、②パートナーシップ法３条１項の規定、各ＬＰＳ契約におけるＬＰＳの組成目的及びリミテッド・パートナーに検査権及びゼネラル・パートナーの解任権が認められていることなどから、各ＬＰＳに共同事業性、そして、各ＬＰＳの構成員の間に共同事業の目的が存在すると解される、③任意組合の成立要件としては、各組合員が無限責任を負うことが必要とされておらず、各ＬＰＳを組成する者の中に、有限責任しか負わないリミテッド・パートナーが存在するからといって、このことから、組合契約の成立が妨げられるとか、あるいは、各ＬＰＳに共同事業目的の合意が存在しないとまで解することはできない、④任意組合においては、その事業目的に制限はないのであるから、各ＬＰＳが営利を目的とした事業を営んでいるからといって、このことから直ちに各ＬＰＳに共同事業目的の合意がないと解することはできない、⑤任意組合においても、組合員が組合契約で業務執行組合員を選任した場合には（民法６７０条２項等参照）、組合の業務執行が同組合員に集中することになるのであり、各ＬＰＳにおいて、特定の組合員に業務執行権限が集中しているからといって、このことから直ちに各ＬＰＳが任意組合でないとか、各ＬＰＳに共同事業目的の合意が存在しないとまで解することはできず、パートナーシップ法３条１項の規定からは、各ＬＰＳに共同事業性、そして、各ＬＰＳの構成員の間に共同事業の目的が存在すると解されるから、各ＬＰＳは、出資の合意・履行及び共同事業目的の合意などが認められ、日本法における任意組合に相当すると解することができるとして排斥された事例

(3)　各ＬＰＳないし各組合が任意組合であるとしても、①納税者らによる各船舶の所有権（共有持分権）の取得については、その船籍登録があるパナマ共和国の法令により判断されるべきであるところ、同国海商法の定めによれば、登記を経由していない納税者らの所有権（共同持分権）取得は、課税庁との関係で効力を生じていないものとみるべきである、②仮に、契約準拠法であるケイマン法によるとしても、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項は、特例パートナーシップの財産がゼネラル・パートナーに帰属することを認めたものであり、リミテッド・パートナーたる各組合は、各船舶の所有権（共有持分権）を喪失した、③各組合の内部において、納税者ら一般組合員が発起人との間で金銭消費貸借及び譲渡担保契約を締結したことにより、一般組合員は、発起人に対して各船舶の共

有持分を譲渡している、④我が国において各船舶の船籍登録がされていないことは、各船舶の所有者が日本国民（納税者ら）でないことを強く推認させることから、納税者らは、各船舶の所有権（共有持分権）を有しておらず、その結果、納税者らが各組合から受ける利益の所得区分は雑所得であり、また、各船舶の減価償却費を納税者らの必要経費に算入することはできないとの課税庁の主張が、①課税庁の主張は各船舶についてのいかなる物権変動のいかなる原因事実を主張しているのかが必ずしも明らかでないのみならず、法の適用に関する通則法１３条２項は、動産又は不動産に関する物権及びその他の登記をすべき権利の得喪は、その原因となる事実が完成した当時におけるその目的物の所在地法による旨定めており（なお、同法附則２条により、同法は、同法施行前の本件についても当てはまる。）、同項の文言（「所在地」）を離れて、各船舶の準拠法を、船籍登録があるパナマ共和国の法令により判断すべきである（旗国籍法）とする根拠も明らかではない、②パートナーシップ法、特例リミテッド・パートナーシップ法、各ＬＰＳ契約の定め、各裸傭船契約の記載、各ＬＰＳ名義で各船舶の登記・登録がされていること、各組合は、各ＬＰＳによる各船舶賃貸事業から収益を得ており、損益の分配も受けていることによれば、パートナーシップ財産を所有するのは、各ＬＰＳであると解するのが自然であり、この点に加え、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項にいう「Ｈｅｌｄ」は、ゼネラル・パートナーがパートナーシップ財産を「所持」ないし「占有」するとの意味に解釈するのが相当である、③各譲渡担保契約は、納税者ら一般組合員が発起人に対して、各組合における組合員としての地位等を債務の担保として供する旨の譲渡担保契約であると解するのが相当であり、これを単なる譲渡契約であるとすることはできない、④国際法上、船籍の二重登録（二重国籍）が禁止されている点については、当事者間に争いがないところ、本件各船舶は、各パートナーシップ契約締結後、直ちにパナマ国籍で登録されているといえ、また、現在、我が国で船籍の登録がされていないこと、船舶を所有する者が所属する国に船籍を置くことを義務付ける国際法上ないし国内法上の定めはないから、登録更新の際に我が国の船籍に変更しなかったからといって、このことから、直ちに、本件各船舶の所有者が日本国民でないと解することはできないから、納税者らは各船舶の所有権を共有しているものと解され、これに反する課税庁の主張は採用することができないとして排斥された事例

(4)　各ＬＰＳないし各組合が任意組合であり、納税者らが各船舶の所有権（共有持分権）を有しているとしても、これが納税者らにとって減価償却資産といえるかは、①納税者らが各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に有しているか、②納税者らが借入金の返済等について実質的な危険を負担しない地位にあるか、③納税者らが各船舶賃貸事業から得られる収益について出資額に相当する関心を抱いているかなどの観点から判断すべきであるところ（最高裁平成１８年１月２４日第三小法廷判決、民集６０巻１号２５２頁参照）、納税者らは実質的に各船舶の使用収益権限及び所有権限を失っており、各船舶を納税者らの事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、納税者らの事業の用に供されているものということはできないから、減価償却資産に当たると解することはできないとの課税庁の主張が、①一般の組合員が各組合の意思決定及び業務の執行に直接関与することができないとしても、各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失しているとまで解することはできず、また、各組合規約上、各組合の一般組合員が、組合員としての地位や出資持分等の処分を制限されていることや、各組合からの脱退についての制限があったとしても、各船舶の処分権限までも実質的に喪失しているとまで解することはできないし、さらに、各ＬＰＳにおいて、業務執行権を有するゼネラル・パートナーがパートナーシップ財産を保有するからといって、このことから、納税者ら一般組合員が各船舶の管理処分権を実質的に喪失しているとまで解することはできない、②一般組合

員が出資額の３割の範囲内でしか危険を負担しないからといって、その額が高額であることにもかんがみれば、このことから、納税者ら一般組合員が、実質的に危険を負担していないとまで解することはできず、上記最高裁判決は、映画に関する使用収益権限及び処分権限を喪失していることを前提に、問題とされている組合が映画の購入資金の約４分の３を占める借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあることを、事業の用に供しているかを認定する上で付加的に検討しているにすぎないところ、納税者ら一般組合員が、各船舶の使用収益権限及び処分権限を喪失していないのであるから、各船舶が、納税者らほか一般組合員の事業の用に供されていないとまで解することはできない、③上記最高裁判決は、映画に関する使用収益権限及び処分権限を喪失していることを前提に、納税者らに出資額に相当する収益への関心がうかがえないことを、事業の用に供しているかを認定する上で付加的に検討しているにすぎないところ、本件において、納税者ら一般組合員が、各船舶の使用収益権限及び処分権限を喪失していないことに加え、事業本体からの収益が上がり出すころに、出資に係る権利を第三者に譲渡することが各組合参加契約締結当初から決まっていたことを認めるに足りる証拠はなく、結果的に、一般組合員の多くが上記譲渡を行ったからといって、このことから一般組合員に出資額に相応する収益への関心がうかがわれないとまで解することはできないし、また、現在の市場における長期にわたる低金利を前提にすれば、低い収益率であることから、一般組合員に、出資額に相応する収益への関心がうかがわれないとまで解することはできず、さらに、納税者ら一般組合員が個人顧客であり、船舶賃貸事業のノウハウがないとしても、事業のノウハウがあることと出資額に相応する収益への関心があることは別の問題であり、しかも、事業のノウハウがない点は、これを有する業務執行組合員を選任すればすむことであるから、課税庁の主張は、いずれも認めることができないとして排斥された事例

(5)　最高裁平成１７年１２月１９日第二小法廷判決（裁判所時報１４０２号７頁）を踏まえ、各組合参加契約が節税目的でされている本件において、納税者らが各船舶を減価償却の対象とすることは減価償却制度の濫用であるとの課税庁の主張が、納税者らの組合参加契約締結の動機の大部分が節税効果であったと推認することもできるが、その収益についても、現在の市場における長期にわたる低金利を前提にすれば、投資目的からして不自然であるとまで解することはできず、さらに、納税者ら一般組合員が各船舶の所有権（共有持分権）を有し、実質的に使用収益権限及び処分権限を失っているとも解されない点にもかんがみれば、本件において納税者らが各船舶を減価償却の対象とすることが減価償却制度の濫用であると解することはできず、個人投資家に船舶賃貸事業のノウハウがない点については、そのノウハウを有する業務執行組合員を選任することで解決できる問題であり、さらに、同事業の目的を達成する上で、複数の法形式が考えられる場合に、税制上の利点を考慮してその選択を行うこと自体は不当とまではいえないとして排斥された事例

(6)　各組合参加契約は任意組合契約としての要件を欠き、有効に成立しているとは認められず、これを合理的に解釈すれば利益配当契約というべきものであり、また、仮に当該各組合参加契約が有効に成立していたとしても、納税者らの相続財産の内容は各組合がパートナーシップ契約により各ＬＰＳから傭船料収入及び残余財産の分配を受けることができる権利というべきであるとの課税庁の主張が、各組合は任意組合であり、被相続人が有していたのは船舶の所有権（共有持分権）であるから、納税者（相続人）らも同所有権を相続したものといえ、また、各船舶について、将来必ず売却されることが確実であるとまで解することはできず、被相続人は、各船舶の所有権（共有持分権）を有していたと解されることにかんがみれば、納税者らの相続財産は、同所有権の共有持分権であると評価するのが相当であるとして排斥された事例

(7)　納税者らが本件スキームに参加した主な動機が、各船舶に係る減価償却費等を必要経費とし、それによって生じる損失を不動産所得の損失として損益通算するという、いわゆる節税効果にあったことは、容易に推認し得るところではあるが、税の効果を考慮して経済活動を行うこと自体は何ら不当なことではなく、節税効果が主たる理由だからといって、各組合や各ＬＰＳを任意組合ではなく、利益配当契約であるとまで認めることができず、そして、納税者らが各船舶の所有権（共有持分権）を喪失しているとか、あるいは、各船舶の使用収益権限や処分権限を実質的に喪失している等の理由から、事業の用に供していないとして、減価償却が認められないとまで解することもできないし、まして、本件が減価償却制度の濫用であると認めることもできないとされた事例

(8)　税の効果を考慮して経済活動を行うこと自体は何ら不当なことではないことにもかんがみれば、課税庁の本件における主張で否認を行うことは、租税関係の訴訟における主張立証責任の所在の点にふれるまでもなく、国民の経済活動における予見可能性と法的安定性を実質的に阻害しかねないものであり、租税法律主義（憲法８４条）の観点からも相当とは解されないとされた事例

判　決　要　旨

(1)～(8)　省略

判　　決

甲乙丙丁事件原告	甲
乙丁戊事件原告	乙
乙丁戊事件原告	丙
乙丁戊事件原告	丁
乙丁戊事件原告	戊
乙丁戊事件原告	Ａ
乙丁戊事件原告	Ｂ
原告ら訴訟代理人弁護士	仲谷　栄一郎
同	赤川　圭
同	佐々木　慶
同	今村　誠
同	篠田　憲明
同	水沼　太郎
甲乙事件被告	岐阜北税務署長
	石岡　秀夫
丙ないし戊事件被告	国
上記代表者法務大臣	鳩山　邦夫
処分行政庁	岐阜北税務署長
	石岡　秀夫
被告ら指定代理人	田原　浩子
同	渡邉　健司
同	石塚　博一
同	竹内　寛和
同	宮島　尚史

同　　濱野　寛
同　　戸松　英門
同　　永井　治久
同　　武田　克彦
同　　近藤　耕市
同　　土田　徹

主　　文

１（甲事件）

(1)　被告岐阜北税務署長が、原告に対し、平成１４年３月１２日付けをもってした、平成１０年分の所得税の更正のうち、所得金額４０６１万８３５６円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(2)　被告岐阜北税務署長が、原告に対し、平成１４年３月１２日付けをもってした、平成１１年分の所得税の更正のうち、所得金額４４００万２２０５円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(3)　被告岐阜北税務署長が、原告に対し、平成１４年３月１２日付けをもってした、平成１２年分の所得税の更正のうち、所得金額５７８３万６４０３円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

２（乙事件）

(1)　被告岐阜北税務署長が、Ｃに対し、平成１４年３月１２日付けをもってした、平成１０年分の所得税の更正のうち、所得金額１８５０万９４８４円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(2)　被告岐阜北税務署長が、Ｃに対し、平成１４年３月１２日付けをもってした、平成１１年分の所得税の更正のうち、所得金額１５８７万３２３２円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(3)　被告岐阜北税務署長が、Ｃに対し、平成１４年３月１２日付けをもってした、平成１２年分の所得税の更正のうち、所得金額１９１１万７９５４円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

３（丙事件）

(1)　岐阜北税務署長が、原告に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１３年分の所得税の更正のうち、所得金額６２２１万９５３９円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(2)　岐阜北税務署長が、原告に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１４年分の所得税の更正のうち、所得金額５３７１万０５７７円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

４（丁事件）

(1)ア　岐阜北税務署長が、原告甲に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１３年分の所得税の更正のうち、所得金額２８６８万２８８０円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

イ　岐阜北税務署長が、原告甲に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成

１４年分の所得税の更正のうち、所得金額２５６６万４５５７円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

ウ　岐阜北税務署長が、原告甲に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１５年分の所得税の更正のうち、所得金額１１０１万６４１０円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(2)ア　岐阜北税務署長が、原告乙に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１３年分の所得税の更正のうち、所得金額２８６８万２８８０円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

イ　岐阜北税務署長が、原告乙に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１４年分の所得税の更正のうち、所得金額２５６６万４５５７円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

ウ　岐阜北税務署長が、原告乙に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１５年分の所得税の更正のうち、所得金額１１０１万６４１０円を超える部分を取り消す。

(3)ア　岐阜北税務署長が、原告丙に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１３年分の所得税の更正のうち、所得金額２８６８万２８８０円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

イ　岐阜北税務署長が、原告丙に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１４年分の所得税の更正のうち、所得金額２５６６万４５５７円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

ウ　岐阜北税務署長が、原告丙に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１５年分の所得税の更正のうち、所得金額１１０１万６４１０円を超える部分を取り消す。

(4)ア　岐阜北税務署長が、原告丁に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１３年分の所得税の更正のうち、所得金額２８６８万２８８０円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

イ　岐阜北税務署長が、原告丁に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１４年分の所得税の更正のうち、所得金額２５６６万４５５７円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

ウ　岐阜北税務署長が、原告丁に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１５年分の所得税の更正のうち、所得金額１１０１万６４１０円を超える部分を取り消す。

(5)ア　岐阜北税務署長が、原告戊に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１３年分の所得税の更正のうち、所得金額２８６８万２８８０円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

イ　岐阜北税務署長が、原告戊に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１４年分の所得税の更正のうち、所得金額２５６６万４５５７円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

ウ　岐阜北税務署長が、原告戊に対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１５年分の所得税の更正のうち、所得金額１１０１万６４１０円を超える部分を取り

消す。

(6)ア　岐阜北税務署長が、原告Ａに対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１３年分の所得税の更正のうち、所得金額２８６８万２８８０円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

イ　岐阜北税務署長が、原告Ａに対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１４年分の所得税の更正のうち、所得金額２５６６万４５５７円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

ウ　岐阜北税務署長が、原告Ａに対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１５年分の所得税の更正のうち、所得金額１１０１万６４１０円を超える部分を取り消す。

(7)ア　岐阜北税務署長が、原告Ｂに対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１３年分の所得税の更正のうち、所得金額２８６８万２８８０円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

イ　岐阜北税務署長が、原告Ｂに対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１４年分の所得税の更正のうち、所得金額２５６６万４５５７円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

ウ　岐阜北税務署長が、原告Ｂに対し、平成１７年２月２５日付けをもってした、平成１５年分の所得税の更正のうち、所得金額１１０１万６４１０円を超える部分を取り消す。

５（戊事件）

(1)　岐阜北税務署長が、原告乙に対し、平成１７年３月２５日付けをもってした、平成１５年６月９日の相続開始に係る相続税の更正のうち、課税価格２億９３５５万６０００円、納付税額１億０９４０万６７００円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(2)　岐阜北税務署長が、原告丙に対し、平成１７年３月２５日付けをもってした、平成１５年６月９日の相続開始に係る相続税の更正のうち、課税価格９９９７万７０００円、納付税額３６４６万８９００円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(3)　岐阜北税務署長が、原告丁に対し、平成１７年３月２５日付けをもってした、平成１５年６月９日の相続開始に係る相続税の更正のうち、課税価格１億０５９７万９０００円、納付税額４３７６万２６００円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(4)　岐阜北税務署長が、原告戊に対し、平成１７年３月２５日付けをもってした、平成１５年６月９日の相続開始に係る相続税の更正のうち、課税価格９２１８万００００円、納付税額３７５１万０８００円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(5)　岐阜北税務署長が、原告Ａに対し、平成１７年３月２５日付けをもってした、平成１５年６月９日の相続開始に係る相続税の更正のうち、課税価格２億３９８４万３０００円、納付税額１億０５８５万５８００円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(6)　岐阜北税務署長が、原告Ｂに対し、平成１７年３月２５日付けをもってした、平成１５年６月９日の相続開始に係る相続税の更正のうち、課税価格４億７８０７万７００

０円、納付税額２億１２３１万１６００円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

６　訴訟費用は被告らの負担とする。

事実及び理由

第１　請求

主文同旨

第２　事案の概要等

１　事案の骨子

(1)　甲事件ないし丁事件においては、全事件原告甲（以下「原告甲」という。）及びその妻であった亡Ｃ（平成１５年６月９日死亡。以下「Ｃ」という。）が、それぞれ組合員となっている民法上の組合（以下「任意組合」という。）として行った船舶賃貸事業に係る収益及び各船舶の減価償却費等を不動産所得（所得税法２６条１項）に係る総収入金額及び必要経費にそれぞれ算入し、その結果生じた多額の損失を他の所得と損益通算（同法６９条１項）して所得税の各確定申告又は修正申告を行った。

これに対し、被告ないし処分行政庁である岐阜北税務署長（以下、単に「処分行政庁」という。）が、原告甲及びＣが締結した組合参加契約は任意組合契約ではなく、利益配当契約にすぎないことを理由に、同収益は雑所得（同法３５条１項）であって損益通算は許されないとして、原告らに対し、主文記載の各更正処分及び各過少申告加算税賦課決定処分（以下、これらを「本件各処分」と総称し、各処分を日付ごとにまとめて「平成１４年３月１２日付け本件処分」などと呼ぶこととする。）をした。

(2)　戊事件においては、Ｃは平成１５年６月９日に死亡したため、相続人らがＣの相続財産を共同相続し、前記各船舶（相続税）を未償却残高（取得価額から本件相続時までの期間に応ずる償却額の合計を控除した価額）で評価し、前記各組合からの未収入金を相続財産に含めるとともに、各船舶購入のための借入金を債務として課税価格を計算した相続税の申告をした。

これに対し、処分行政庁は、本件の相続財産は「船舶」ではなく「利益配当契約に基づく配当請求権」であるとして、相続開始日以後戊事件原告らが受けることとなる収益分配額の総和の金額を相続開始日における現在価値に置き換えた金額で本件相続財産を評価して、本件各更正処分等（相続税）をした。

(3)　このため、各事件原告らが、本件各処分（ただし、更正処分については、原告らが自認する総所得金額を前提として計算された額を超える部分。）の取消しを求めるのが本件事案である。

(4)　なお、各事件の更正及び過少申告加算税の賦課決定の対象は、

①　甲事件では、原告甲の平成１０年ないし同１２年の所得税

②　乙事件では、Ｃの平成１０年ないし同１２年の所得税

③　丙事件では、原告甲の平成１３年及び同１４年の所得税

④　丁事件では、Ｃの平成１３年ないし同１５年の所得税（平成１５年については、Ｃの死亡日の同年６月９日までの所得）

⑤　戊事件では、原告甲を除く原告らがＣの財産を共同相続したことについての相続

税

である。

2　関係法令の定め等

(1)　不動産所得税関係

ア　所得税法２条１項

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

１９号　減価償却資産

不動産所得若しくは雑所得の基因となり、又は不動産所得、事業所得、山林所得若しくは雑所得を生ずべき業務の用に供される建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいう。

イ　所得税法２６条１項

不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機（以下この項において「不動産等」という。）の貸付け（地上権又は永小作権の設定その他他人に不動産等を使用させることを含む。）による所得（事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。

ウ　所得税法３７条１項

その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（…（略）…）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（…（略）…）の額とする。

エ　所得税法６９条１項

総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する。

オ　所得税基本通達２６－３（よう船契約に係る所得）

いわゆる裸よう船契約に係る所得は、法第２６条第１項に規定する船舶の貸付けによる所得に該当し、船員とともに利用させるいわゆる定期よう船契約又は航海よう船契約に係る所得は、事業所得又は雑所得に該当する。

(2)　組合の所得計算について

ア　所得税基本通達３６・３７共－１９（任意組合の事業に係る利益等の帰属の時期等）

任意組合（民法第６６７条《組合契約》の規定による組合をいう。以下３６・３７共－２０において同じ。）の組合員の当該組合の事業に係る利益の額又は損失の額は、当該組合の計算期間を基として計算し、当該計算期間の終了する日の属する年分の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する。（以下省略）

イ　所得税基本通達３６・３７共－２０（任意組合の事業に係る利益等の額の計算）

３６・３７共－１９により任意組合の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、次の(1)の方法により計算する。(以下省略)

(1)　当該組合の収入金額、支出金額、資産、負債等を、組合契約又は民法第６７４条《損益分配の割合》の規定による損益分配の割合（…（略）…）に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法

(3)　相続税関係

相続税法２２条

この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。

3　略号の一部

(1)　乙丁戊事件原告乙を「原告乙」と、同Ａを「原告Ａ」と、同Ｂを「原告Ｂ」と、同丙を「原告丙」と、同丁を「原告丁」と、同戊を「原告戊」とそれぞれいう。

(2)　Ｄ株式会社を「Ｄ」と、Ｄの１００パーセント子会社であるＥ株式会社を「Ｅ」という。

(3)　Ｄが企画した、個人を対象とする任意組合形式で行う船舶賃貸事業を「本件各船舶賃貸事業」と総称する。

(4)　ＤとＥが成立させた本件各船舶賃貸事業を目的とする任意組合であるＦ・メンバーシップ組合を「Ｆ組合」、Ｇ・メンバーシップ組合を「Ｇ組合」、Ｈ・メンバーシップ組合を「Ｈ組合」といい、これらをまとめて「本件各組合」という。

(5)　Ｆ組合に関する船舶であるコンテナ船Ｆを「Ｆ号」といい、Ｇ組合に関する船舶である木材チップ船Ｇを「Ｇ号」といい、Ｈ組合に関する船舶であるＬＰＧ船Ｈを「Ｈ号」といい、これらを総称して「本件各船舶」という。

(6)　Ｆ組合に関し、平成７年２月１４日付けＬＩＭＩＴＥＤ　ＰＡＲＴＮＥＲＳＨＩＰ　ＡＧＲＥＥＭＥＮＴに基づき設立されたＦ　Ｌｉｍｉｔｅｄ　Ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐを「ＦＬＰＳ」といい、Ｇ組合に関し、平成９年３月７日付けＥＸＥＭＰＴＥＤ　ＬＩＭＩＴＥＤ　ＰＡＲＴＮＥＲＳＨＩＰ　ＡＧＲＥＥＭＥＮＴに基づき設立されたＧ　Ｌｉｍｉｔｅｄ　Ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐを「ＧＬＰＳ」といい、Ｈ組合に関し、平成１１年５月２５日付けＥＸＥＭＰＴＥＤ　ＬＩＭＩＴＥＤ　ＰＡＲＴＮＥＲＳＨＩＰ　ＡＧＲＥＥＭＥＮＴに基づき設立されたＨ　Ｌｉｍｉｔｅｄ　Ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐを「ＨＬＰＳ」といい、これらを総称して本件各ＬＰＳという。

(7)　原告甲及びＣが本件各船舶賃貸事業のために本件各組合に参加した際の契約を総称して「本件各組合参加契約」という。

4　前提となる事実

本件の前提となる事実は、次のとおりである。なお、証拠及び弁論の全趣旨により容易に認めることのできる事実は、認定根拠を各末尾に付記しており、それ以外の事実は、当事者間に争いがない事実である。

(1)　当事者

ア　原告甲は、Ｃの夫であり、原告乙、同Ａ及び同Ｂは、Ｃの養子であり、原告丙、

同丁及び同戊は、Ｃの養女である。

イ　原告甲及びＣは、所得税の確定申告をしていた個人である。

(2)　課税処分の経緯等について

ア(ア)　原告甲及びＣが、主文第１、第２項の各年分の所得税についてした確定申告及び平成１４年３月１２日付け本件処分の経緯は、別表１の１及び２の当該欄に記載のとおりである。

(イ)　原告甲が、主文第３項の各年分の所得税についてした確定申告及び修正申告並びに処分行政庁がした平成１６年６月４日付け減額更正（納付すべき税額については減少させる更正処分。なお、原告甲は、同更正処分を争っていない。）及び平成１７年２月２５日付け本件処分の経緯は、別表１の３の当該欄に記載のとおりである。

(ウ)　原告らが、主文第４項の各年分の所得税についてした確定申告及び修正申告並びに平成１７年２月２５日付け本件処分の経緯は、別表１の４の当該欄に記載のとおりである。

(エ)　原告らが、主文第５項の平成１５年６月９日の相続開始に係る相続税についてした申告及び修正申告並びに処分行政庁がした平成１７年２月１８日付け減額更正及び同年３月２５日付け本件処分の経緯は、別表１の５の原告ごとの各表の当該欄に記載のとおりである。

イ(ア)　処分行政庁による平成１４年３月１２日付け本件処分の根拠となった認定に係る原告甲及びＣの総所得金額は、それぞれ別表２の１及び２記載のとおりであり、不動産所得にかかる収入金額及び必要経費の内訳は、それぞれ別表３の１及び２記載のとおりである。

(イ)　処分行政庁による平成１７年２月２５日付け本件処分の根拠となった認定に係る原告らの総所得金額は、それぞれ別表２の３及び４記載のとおりであり、不動産所得にかかる収入金額及び必要経費の内訳は、それぞれ別表３の３及び４記載のとおりである。

(ウ)　処分行政庁による平成１７年３月２５日付け本件処分の根拠となった認定に係る戊事件原告らの相続税の課税価格は、別表２の５「被告主張額計算表(1)」記載のとおりである。

(3)　原告らによる不服申立てと本訴提起

ア　甲事件及び乙事件関係

原告甲及びＣは、平成１４年５月７日、同年３月１２日付け本件処分を不服として、処分行政庁に対し異議を申し立てたところ、処分行政庁は、同年５月７日、同異議をいずれも棄却した。さらに、原告甲及びＣは、それぞれ、同年８月２９日、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成１６年７月８日、同審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をし、そのころ、原告らに通知した。以上の経緯は、別表１の１及び２の当該欄に記載のとおりである。

そこで、原告らは、平成１６年１０月７日、平成１４年３月１２日付け本件処分（ただし、更正処分については、原告らが自認する総所得金額を前提として計算された額を超える部分。）の取消しを求めて甲事件及び乙事件を提起した。

イ　丙事件及び丁事件関係

原告らは、平成１７年４月１３日、同年２月２５日付け本件処分を不服として、処分行政庁に対し異議を申し立てたところ、処分行政庁は、同年７月４日、同異議をいずれも棄却した。さらに、原告らは、それぞれ、同年８月２日、審査請求をした（同審査請求に対する裁決は未了である。）。以上の経緯は、別表１の３及び４の当該欄に記載のとおりである。

そこで、原告らは、平成１８年４月４日、平成１７年４月１３日付け本件処分（ただし、更正処分については、原告らが自認する総所得金額を前提として計算された額を超える部分。）の取消しを求めて丙事件及び丁事件を提起した。

ウ　戊事件

原告甲を除く原告らは、平成１７年５月２３日、同年３月２５日付け本件処分を不服として、処分行政庁に対し異議を申し立てたところ、処分行政庁は、同年８月１２日、同異議をいずれも棄却した。さらに、戊事件原告らは、それぞれ、同年９月１２日、審査請求をした（同審査請求に対する裁決は未了である。）。以上の経緯は、別表１の５の当該欄に記載のとおりである。

そこで、戊事件原告らは、平成１８年５月２０日、平成１７年３月２５日付け本件処分（ただし、更正処分については、戊事件原告らが自認する総所得金額を前提として計算された額を超える部分。）の取消しを求めて戊事件を提起した。

(4)　本件各船舶賃貸事業等の概要

ア　Ｄは、個人を対象として、任意組合形式で行う船舶賃貸事業（本件各船舶賃貸事業）を企画し、Ｄの１００パーセント子会社であるＥとの間で締結した販売委託契約に基づき、「船舶傭船事業のご案内」（以下「本件ご案内」という。）と題するパンフレットを作成し（乙１参照）、多数の者に事業参加を呼びかけた。

イ(ア)　ＤとＥは、英国領ケイマン諸島（以下「ケイマン」という。）において本件各船舶賃貸事業を目的とする組合であるＦ組合、Ｇ組合及びＨ組合（本件各組合）を成立させた。（甲６、１２、１６）

(イ)　Ｆ組合に係る平成７年２月１０日付け組合設立契約書（甲６）及び同年３月３日付け組合規約（甲７）によれば、Ｆ組合において、２人以上の組合員が共同してＦ号の共有持分権を出資し、同船舶を賃貸・売却する事業を営むことが合意されている。

(ウ)　Ｇ組合に係る平成９年３月７日付け組合設立契約書（甲１２）及び同月１０日付け組合規約（甲１３）によれば、Ｇ組合において、２人以上の組合員が共同してＧ号の共有持分権を出資し、同船舶を賃貸・売却する事業を営むことが合意されている。

(エ)　Ｈ組合に係る平成１１年５月２５日付け組合設立契約書（甲１６）及び同年６月４日付け組合規約（甲１７）によれば、Ｈ組合において、２人以上の組合員が共同してＨ号の共有持分権を出資し、同船舶を賃貸・売却する事業を営むことが合意されている。

ウ(ア)　Ｆ組合は、平成７年２月１４日付けＬＩＭＩＴＥＤ　ＰＡＲＴＮＥＲＳＨＩＰ　ＡＧＲＥＥＭＥＮＴに基づき設立されたＦＬＰＳに対し、同年３月２７日、

Ｆ号を出資した（甲１８）。

ＦＬＰＳは、パナマ共和国（以下「パナマ」という。）法人であるＩ（Ｉ。（以下「Ｉ」という。）に対し、Ｆ号をいわゆる裸傭船の状態（乗組員のつかない船舶そのものの賃貸借のこと。以下に同じ。）で賃貸した（甲１９）。

Ｆ組合は、ＦＬＰＳを介し、Ｉから、Ｆ号の賃貸料を収受した。

（イ） Ｇ組合は、平成９年３月７日付けＥＸＥＭＰＴＥＤ　ＬＩＭＩＴＥＤ　ＰＡＲＴＮＥＲＳＨＩＰ　ＡＧＲＥＥＭＥＮＴに基づき設立されたＧＬＰＳに対し、同年３月２４日、Ｇ号を出資した（甲２０）。

ＧＬＰＳは、パナマ法人であるＪ（Ｊ。以下「Ｊ」という。）に対し、Ｇ号をいわゆる裸傭船の状態で賃貸した（甲２１）。

Ｇ組合は、ＧＬＰＳを介し、Ｊから、Ｇ号の賃貸料を収受した。

（ウ） Ｈ組合は、平成１１年５月２５日付けＥＸＥＭＰＴＥＤ　ＬＩＭＩＴＥＤ　ＰＡＲＴＮＥＲＳＨＩＰ　ＡＧＲＥＥＭＥＮＴに基づき設立されたＨＬＰＳに対し、同年６月９日、Ｈ号を出資した（甲２２、弁論の全趣旨）。

ＨＬＰＳは、リベリア法人であるＫ（Ｋ。以下「Ｋ」という。）に対し、Ｈ号をいわゆる裸傭船の状態で賃貸した（甲２３）。

Ｈ組合は、ＨＬＰＳを介し、Ｋから、Ｈ号の賃貸料を収受した。

エ(ア) 原告甲及びＣは、Ｄから、前記パンフレット（乙１）その他の資料を使用しつつ、本件各船舶賃貸事業の内容等について説明を受け、以下のとおり、本件各船舶賃貸事業に参加した（本件各組合参加契約）。

（イ） 原告甲は、平成７年７月１日、Ｆ組合のＦ号に関する出資持分をＥより取得し、同組合の組合員となった。（甲４、５）

（ウ） 原告甲は、平成９年３月２４日、Ｇ組合のＧ号に関する共有持分権を、同年７月１日、同組合の出資持分をそれぞれＥより取得し、同組合の組合員となった。（甲８から１１まで）

Ｃは、同年３月２４日、Ｇ組合のＧ号に関する共有持分権を、同年６月２３日、同組合の出資持分をそれぞれＥより取得し、同組合の組合員となった。（甲３０から３３まで）

(エ) 原告甲は、平成１１年６月９日、Ｈ組合のＨ号に関する共有持分権をＥより取得し、同組合の組合員となった。（甲１４、１５）

Ｃは、同日、Ｈ組合のＨ号に関する共有持分権をＥより取得し、同組合の組合員となった。（甲３４、３５）

（オ） なお、原告甲は、平成１１年１２月３１日、Ｆ組合の出資持分を原告丁に２口、同Ａに３口譲渡している（以下において「原告甲及びＣ」という場合は、場合によっては、原告丁及び同Ａも念頭に置くこととする。）。

５　被告らの主張する課税根拠

(1)ア　甲事件ないし丁事件に関し、被告らが主張する原告らの本件各係争年分の所得税の総所得金額及び納付すべき税額は、別表２の１ないし別表２の４の当該欄に記載のとおりである（なお、別表２の３及び４における「被告主張額①」は、本件各組合参加契約が利益配当契約（雑所得）であることを前提としており（後記争点①

及び②参照)、「被告主張額②」は、本件各組合参加契約が任意組合契約であるとしても、原告らが本件各船舶の共有持分権を取得していないことを前提としており（雑所得。後記争点③参照)、「被告主張額③」は、本件各組合参加契約が任意組合契約であり、原告らが本件各船舶の共有持分権を取得していても（不動産所得)、後記争点④ないし⑤のとおり、減価償却が認められないことを前提としたものである。）ところ、同額は、別表１の１ないし４の「更正及び賦課決定」欄の総所得金額及び納付すべき税額と同額か上回るから、本件各更正処分は適法である。

イ　本件各更正処分が適法であることは、上記のとおりであるところ、原告らは、納付すべき税額を過少に申告していたものであり、過少に申告していたことについて国税通則法６５条４項に規定する正当な理由も存しない。したがって、被告らは、原告らが本件各更正処分により新たに納付すべきこととなった所得税額（ただし、同法１１８条３項の規定により１万円未満の端数を切り捨てた後のもの。）を基礎として、同法６５条１項及び２項の規定により各過少申告加算税の賦課決定処分を行ったものであるから、本件各賦課決定処分は適法である。

(2)ア　戊丁事件に関し、被告らが主張する戊事件原告らの本件相続に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額は、別表２の５の「被告主張額計算表(1)」（本件各組合参加契約が被告ら主張のとおり利益配当契約であるとし、相続財産は利益配当契約に基づく配当請求権であるとした場合の税額計算）ないし「被告主張額計算表(2)」（本件各組合参加契約が任意組合契約であるとしても、相続財産は、本件各組合がパートナーシップ契約に基づき本件各ＬＰＳから傭船料収入及び残余財産の分配を受けることのできる権利（の共有持分権）であるとした場合の税額計算）の当該欄に記載のとおりであるところ（後記争点⑥参照)、いずれの場合であっても、戊事件原告らの本件相続に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額等は、別表１の５の「更正等」欄の課税価格及び納付すべき税額を上回ることになるか又はこれと同額であるから、戊事件における本件各更正処分は適法である。

イ　戊事件における本件各更正処分が適法であることは、上記のとおりであるところ、戊事件原告らは、納付すべき税額を過少に申告していたものであり、過少に申告していたことについて国税通則法６５条４項に規定する正当な理由も存しない。したがって、被告らは、戊事件原告らが本件各更正処分により新たに納付すべきこととなった所得税額（ただし、同法１１８条３項の規定により１万円未満の端数を切り捨てた後のもの。）を基礎として、同法６５条１項及び２項の規定により各過少申告加算税の賦課決定処分を行ったものであるから、本件各賦課決定処分は適法である。

６　争点

本件の争点は、本件各組合における一般組合員とされた原告甲及びＣが、本件各船舶賃貸事業における減価償却費等を他の所得と損益通算することができるかであり、その前提として、①本件各組合参加契約は、任意組合契約として有効か、②本件各ＬＰＳが我が国の任意組合として認められるか、③仮に、本件各ＬＰＳも任意組合だとしても、原告らは、本件各船舶の所有権（共有持分権）を有していないといえるか、④仮に、原告らが本件各船舶の所有権（共有持分権）を有しているとしても、本件各船舶は、減価

償却資産に該当しないといえるか、⑤本件は、減価償却制度を濫用するものとして、その適用が制限されるか、⑥本件相続財産の評価方法、が争点となっている。

これらに関連する部分を除き、原告らは、その余の被告ら主張の課税根拠及び計算関係を争っていない。

7　争点に関する当事者の主張

(1)　被告らの主張の骨子

ア　原告甲及びCの締結した本件各組合参加契約を合理的に解釈すれば、これは任意組合契約ではなく、利益配当契約ともいうべき契約である。

そして、原告らは本件各船舶の貸主ではないから、本件各組合からの分配金収入は「貸付けによる所得」に当たらず雑所得というべきであり、原告らは本件各組合から損益の配賦を受ける立場にないから、その損失について損益通算は認められない（争点①）。

イ　仮に本件各組合参加契約が任意組合契約として有効に成立しているとした場合においても、①本件各ＬＰＳは任意組合であるとはいえず（争点②）、②仮に、本件各組合参加契約が任意組合契約であり、本件各ＬＰＳも任意組合であるとしても、ケイマン法及び我が国船舶法の規定などからすれば、原告らは、本件各係争年分末日において、本件各船舶の所有権をもはや喪失しているから、本件各船舶は所得税法２条１項１９号にいう減価償却資産に当たるとは認められず（争点③）、③映画フィルム・リースに関する最高裁平成●●年（○ ○）第● ●号・同１８年１月２４日第三小法廷判決・民集６０巻１号２５２頁（以下「パラツィーナ事件最高裁判決」という。）に照らせば、本件各船舶は、原告らにおいて収益を生む源泉であるとみることはできず、その事業の用に供しているものということはできないから、やはり、所得税法２条１項１９号にいう減価償却資産に当たるとは認められないというべきである（争点④）。

また、④本件は、減価償却制度を濫用するものとしてその適用が制限されるべきであるから、いずれにしても、原告らは減価償却費等を必要経費に算入できないというべきである（争点⑤）。

ウ　戊事件については、上記の各論点に加え、相続財産の内容については、利益配当契約に基づく配当請求権又は本件各組合（相続税）がパートナーシップ契約に基づき本件各ＬＰＳ（相続税）から傭船料収入及び残余財産の分配を受けることができる権利（の共有持分権）というべきであり、それらの場合の相続財産の時価の算定については、評価通達１４０に定める特許権の評価方法に準じ、本件相続開始日以後、戊事件原告らが受けることとなる分配金の額の基準年利率による複利現価の額の合計額によって算定すべきである（争点⑥）。

エ　以上のとおり、本件各更正処分等はいずれも適法であり、原告らの請求はいずれも棄却されるべきである。

オ　被告らの主張の詳細は、別紙「争点に関する当事者の主張」の「被告らの主張」欄に記載のとおりである。

(2)　原告らの主張の骨子

ア(ア)　本件各組合参加契約は任意組合契約であり（争点①）、本件各ＬＰＳも任意

組合であるから（争点②）、原告甲及びＣほか一般組合員は、本件各船舶の所有権（共有持分権）を有しており（争点③）、本件各組合から受ける分配金収入は不動産所得の収入金額であり、本件船舶に係る減価償却費等が必要経費となる（争点④及び⑤）から、収入金額から必要経費を控除した後の損失は、不動産所得の損失として損益通算により他の所得から控除される。

（イ）　本件各組合に現物出資された本件各船舶は、それぞれ平成７年、平成９年及び平成１１年以降一貫して裸よう船に供されており、所得税法上その傭船料は、所得税基本通達２６－３に規定するいわゆる「裸よう船契約に係る所得」として、所得税法２６条１項に規定する「船舶の貸付けによる所得」に区分される。

そして、本件各船舶賃貸事業は、原告甲及びＣを組合員とする民法６６７条の任意組合である本件各組合の事業として行っているので、所得税基本通達３６・３７共－１９及び３６・３７共－２０(1)に基づき、本件各船舶賃貸事業から生ずる傭船料収入、本件各船舶の減価償却費その他の本件各船舶賃貸事業から生ずる支出を、本件各組合への出資持分比率に応じて按分計算して得られた額、及び、本件各船舶の共有持分権購入に要した借入金の支払利息等の費用が原告甲ないしＣの不動産所得の計算上算入される。

したがって、原告らの確定申告の所得金額に誤りはなく、その申告納税額にも誤りはない。よって、各年分に対する本件各処分は取り消されるべきである。

イ　戊事件原告らがＣより相続したのは、本件各船舶の所有権（共有持分権）であり、「利益配当契約に基づく配当請求権」ではない。

また、ＣがＤ及びＥからなした借入れは、本件各船舶の共有持分権を取得するためになされたものであり、本件相続にかかるＣの債務である。

戊事件原告らは、本件各船舶の調達価格を本件各船舶を被相続人が取得した際の取得価額から減価償却をした価額をもって評価して申告したが、このように取得原価から償却額を控除して当該時点の交換価値を把握する方法は合理的評価方法として一般的に認知されており、財産評価通達にも即したものである（争点⑥）。

ウ　原告らの主張の詳細は、別紙「争点に関する当事者の主張」の「原告らの主張」欄に記載のとおりである。

第３　当裁判所の判断

１　認定事実

前記前提となる事実に加え、証拠（甲３から２３まで、２９から４２まで、４４から４７まで、５５から８６まで、９０、１０５から１１１まで、１３２、１４５から１４８まで、１５１から１５６まで、１６３、１７２から１７４まで、乙１、４、８、９から３８まで、４３、４４、４６から５３まで、６４、７０、７４、７８、９２、９６から１０２まで（いずれも枝番のあるものは枝番も含む。））及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(1)　本件各船舶賃貸事業

Ｄ及びＤの１００パーセント子会社であるＥは、任意組合形式を利用して本件各船舶賃貸事業を遂行することやその投資効果を記載した本件ご案内（乙１参照）を作成

し、これを示しながら、一般個人投資家を対象に本件各船舶賃貸事業への参加を勧誘し、これによって、原告甲及びCほか多数の一般個人投資家が参加した。

本件各船舶賃貸事業においては、先ず、一般個人投資家が、D及びEが成立させた組合（本件各組合）に対し、一般個人投資家の出資金とDからの借入金（後述する本件各組合の内、H組合に係る事業においては、Eからの借入金）を利用して、Eから船舶の共有持分権を購入した上で、これを本件各組合に現物出資して参加することとなっていた。さらに、本件各組合はDのケイマンにおける現地法人（後記の本件各船舶購入元②ないし本件各ＬＰＳにおけるゼネラル・パートナーのこと。）とともに、ケイマンにリミテッド・パートナーシップを組成して、これに本件各船舶を現物出資し、リミテッド・パートナーシップが定期傭船先の子会社（以下「本件各傭船者」という）と裸傭船契約を締結して本件各船舶をリースして、本件各傭船者から得る傭船料収入を上記借入金の元本・利子の返済に充てるとともに、本件各組合の組合員に対して分配し、リース期間終了後の本件各船舶売却時には、売却代金を本件各組合員に分配することとされていた。

(2)　本件各船舶賃貸事業における契約内容（概要）

別表８の１ないし３「取引の概要」は、本件各船舶賃貸事業において関係者間で締結された各種契約の概要を図示したもの、別表８の４「組合契約等の締結日一覧」は、本件各船舶賃貸事業開始時点における各種契約の締結日を記載したもの、別表８の５「組合の概要」は本件各組合の概要を記載したものである（なお、別表８の１ないし４に記載された①～⑪の契約番号は、以下の「契約①」等の番号に対応する。）。

また、本件各船舶賃貸事業については、おおむね関係当事者間の契約内容が類似していることから、特に断らない場合には、便宜上、Ｆ組合に係る事業を念頭に置きつつ、まとめて論じることとする（なお、後述するH組合に係る事業については、他の組合に係る事業における契約内容と一部異なる点がある。）。

ア　組合設立契約（契約①）

（ア）　ＤとＥは、本件各組合を設立するために組合設立契約（契約①、以下「本件各組合設立契約」という。甲６、１２、１６。内容については後記のとおり。）を締結し、組合規約（以下「本件各組合規約」という。甲７、１３、１７。内容については後記のとおり。）を定めた。本件各組合設立契約及び本件各組合規約によれば、本件各組合の運営は、創立総会終了時までは発起人（D及びEをいう。）間の協議により、創立総会終了後は創立総会において選任された理事により構成される理事会により行われる。また、理事長は創立総会後の理事会において選任される。

なお、本件各組合における現物出資を受けた総額、原告甲ほかの現物出資額等は別表８の５記載のとおりである。

（イ）　本件各組合の創立総会の日は、以下のとおりである。

Ｆ組合　　平成７年３月３１日（乙２４）

Ｇ組合　　平成９年３月２４日（乙２６）

Ｈ組合　　平成１１年６月９日（乙２７）

イ　金銭消費貸借契約（契約②）及び譲渡担保契約（契約③）

原告甲及びＣほか一般個人投資家は、本件各船舶の共有持分権を取得するための資金の７０パーセントを借入れるために、Ｄと金銭消費貸借契約（契約②）を締結し、本件債務の履行を担保するためとして本件各組合の組合員としての地位並びに組合員として現在及び将来において有する一切の権利をＤに譲渡する契約（契約③、以下、上記金銭消費貸借契約と合わせて「本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約」といい、後者の契約について特に言及する際には、「本件譲渡担保契約」という。）を締結している。

なお、後述するＨ組合に係る事業においては、借入額は共有持分権取得資金の６８パーセントであり、借入先及び担保の譲渡先はＥである。

ウ　船舶共有持分権売買契約及び出資持分売買契約（契約④）

（ア）　第１次募集に係る契約

Ｄによる本件各事業への第１次募集に応募した原告甲及びＣほか一般個人投資家は、上記イに係る借入金と自己資金とで、本件各船舶の共有持分権（１口５０００万円）を取得するため、Ｅと後記のような共有持分権売買契約（契約④、以下「本件各共有持分権売買契約」という。）を締結した。

（イ）　第２次募集に係る契約

同じく第２次募集に応募した原告甲及びＣほか一般個人投資家は、上記イに係る借入金と自己資金とで、本件各組合の出資持分（Ｆ組合への参加に当たっては１口４９５０万円、Ｇ組合への参加に当たっては１口４９３０万円）を取得するため、Ｅと後記のような出資持分売買契約（契約④、以下「本件各出資持分売買契約」という。）を締結した。

（ウ）　具体的な売買契約の経過は、以下のとおりである。

ａ　原告甲は、平成７年６月２８日、Ｆ組合のＦ号に関する出資持分をＥより取得した（売買実行日は同年７月１日）。（甲４）

ｂ　原告甲は、平成９年３月２４日、Ｇ組合のＧ号に関する共有持分権を、同年６月２３日、同組合の出資持分をそれぞれＥより取得した（後者につき、売買実行日は同年７月１日）。（甲８、１０）

Ｃは、同年３月２４日、Ｇ組合のＧ号に関する共有持分権を、同年６月２３日、同組合の出資持分をそれぞれＥより取得した（後者につき、売買実行日は同年７月１日）。（甲３０、３２）

ｃ　原告甲は、平成１１年６月９日、Ｈ組合のＨ号に関する共有持分権をＥより取得した。（甲１４）

Ｃは、同日、Ｈ組合のＨ号に関する共有持分権をＥより取得した。（甲３４）

ｄ　なお、原告甲は、平成１１年１２月３１日、Ｆ組合の出資持分を原告丁に２口、同Ａに３口譲渡している。

（エ）　本件各共有持分権売買契約７条１項は、次のとおり、定めている。（甲８、１４、３０、３４）

「本契約に基づく売主の引渡義務は、引渡時において、以下の条件が全て満たされているか売主に放棄されることを前提とする。

本組合の事業の実行及び遂行に支障がないと売主が判断していること

引渡時までに、債務者が、本契約に従い、売買代金の支払を完了したこと

本契約に基づく売買代金の支払資金調達のため買主とD（注：H組合においてはE）との間で金銭消費貸借契約および譲渡担保設定契約が締結されているときは、同契約により期限の利益を喪失し又は喪失するおそれがあると認められる事情が生じていないこと」

エ　組合参加契約（契約⑤）

（ア）　原告甲及びCほか一般個人投資家は、上記アにより設立された本件各組合に参加するために、上記ウにより取得した本件各共有持分権を現物出資して（又は出資持分を取得して）、組合参加契約（契約⑤、以下「本件各組合参加契約」という。甲５、９、１１、１５、３１、３３、３５）を締結した。

（イ）　本件各組合参加契約の日付は、以下のとおりである。

原告甲のＦ組合	平成７年６月２８日（甲５）
原告甲のG組合	平成９年３月２４日及び同年６月２３日（甲９、１１）
原告甲のH組合	平成１１年６月９日（甲１５）
CのG組合	平成９年３月２４日及び同年６月２３日（甲３１、３３）
CのH組合	平成１１年６月９日（甲３５）

（ウ）　原告甲のＦ組合に係る組合参加契約、同原告のG組合に係る組合参加契約（平成９年６月２３日付け）、CのG組合に係る組合参加契約（同日付け）の内容は、以下のとおりである。

第１項

組合員は、本組合の以下の出資持分をE株式会社（…（略）…）から取得し、本組合の組合員として組合規約（…（略）…）を遵守することを確約します。

出資持分	５口（２４７，５００，０００円相当） （原告甲のG組合に係る組合参加契約（平成９年６月２３日付け）では４口（１９７，２００，０００円相当）、CのG組合に係る組合参加契約（平成９年６月２３日付け）では２口（９８，６００，０００円相当））
総出資口数	１６６口 （原告甲のG組合に係る組合参加契約（平成９年６月２３日付け）及びCのG組合に係る組合参加契約（平成９年６月２３日付け）では６３口）
取得日	１９９５年７月１日 （原告甲のG組合に係る組合参加契約（平成９年６月２３日付け）及びCのG組合に係る組合参加契約（平成９年６月２３日付け）では１９９７年７月１日）

第２項　省略

第３項

本契約は、組合員が上記出資持分の対価の支払を完了したことを条件として

効力を生じるものとします。

(エ)　原告甲のG組合に係る組合参加契約（平成９年３月２４日付け)、同原告のH組合に係る組合参加契約、CのG組合に係る組合参加契約（同日付け)、同人のH組合の内容は、以下のとおりである。

第１項

組合員は、本契約の締結により、１９９７年３月７日付組合設立契約(…(略)…）の当事者となり、同契約に基づき設立されたG・メンバーシップ組合の組合員として、同契約に従い次のとおり出資するとともに、出資後は、同組合の組合規約（…（略）…）を遵守することを確約します。

（原告甲及びCのH組合に係る組合参加契約では、それぞれ「１９９９年５月２５日付」、「H・メンバーシップ組合」である。）

出資口数　　２口（１００，０００，０００円相当）

総出資口数　　６３口

（原告甲及びCのH組合に係る組合参加契約では３１口）

取得日　　１９９７年３月２４日又は発起人が協議の上決定したその他の日

（原告甲及びCのH組合に係る組合参加契約では「１９９９年６月９日」）

第２項

組合員が設立契約に従って本組合に出資を行わなかったときは、本契約は自動的に効力を失い、発起人に損害が生じたときは、組合員はこれを賠償します。

オ　パートナーシップ契約（契約⑥）

本件各組合はDのケイマン現地法人（後記の本件各船舶購入元②のこと。）とともに、ケイマンにリミテッド・パートナーシップを組成するため、後記内容のパートナーシップ契約（契約⑥、以下「本件各ＬＰＳ契約」といい、組成されたリミテッド・パートナーシップが「本件各ＬＰＳ」である。なお、その内訳については、別表８の５及び後記参照）を締結し、本件各船舶を現物出資した。本件各ＬＰＳ契約によれば、それぞれケイマン現地法人がゼネラル・パートナー(本件各ゼネラル・パートナー)、本件各組合がリミテッド・パートナーとなっている（甲１８、２０、２２参照)。

なお、各パートナーシップ契約の締結日は、別表８の４のとおり、ＦＬＰＳは平成７年２月１４日、ＧＬＰＳは同９年３月７日、ＨＬＰＳは同１１年５月２５日である。

カ　裸傭船契約（契約⑦）及び定期傭船契約（契約⑧）

本件各ＬＰＳは、各裸傭船先（その内訳については、別表８の５及び後記参照。以下「本件各裸傭船先」という。）との間で、船主を本件各ＬＰＳ、傭船者を本件各裸傭船先とする後記内容の裸傭船契約（契約⑦、以下「本件各裸傭船契約」という。）を締結し（甲１９、２１、２３参照)、本件各裸傭船先は各定期傭船先（その内訳については、別表８の５及び後記参照。以下「本件各定期傭船先」という。）との間で、定期傭船契約（契約⑧）を締結している。

キ　船舶売買契約（契約⑨及び契約⑩）

Ｅは、Ｌほかの各船舶購入元②（その内訳については、別表８の５及び後記参照。以下「本件各船舶購入元②」という。なお、本件各ＬＰＳにおけるゼネラル・パートナーでもある。）との間で、本件各船舶購入元②を売主、Ｅを買主として、本件各船舶を購入する契約（契約⑩）を締結しているが、同契約に先立ち本件各船舶購入元②は、Ｓほかの各船舶購入元①（その内訳については、別表８の５及び後記参照。以下「本件各船舶購入元①」という。）との間で、本件各船舶購入元①を売主、本件各船舶購入元②を買主として、本件各船舶を購入する契約（契約⑨）を締結している。

なお、購入された本件各船舶の種類及び価格等は別表８の５記載のとおりである。

ク　販売委託契約（契約⑪）

ＥはＤとの間で、本件各船舶に係る共有持分権（又は出資持分）販売の斡旋や顧客に対する共有持分権（又は出資持分）の購入資金の融資等を委託する各販売委託契約（契約⑪）を締結している。

上記各販売委託契約によれば、Ｄは販売手数料として売買代金の０．５ないし３パーセント及び顧客が負担する組合設立費用又は組合参加費用等の５０パーセントを得ることとなる。

(3)　本件各組合等の概要

別表８の５「組合の概要」は、本件事業を行う本件各組合等の概要を示したものである。

ア　本件各組合

本件各組合は、本件事業を行うことを目的とする任意組合であるとされている。各組合の名称は、次のとおりであり、いずれの組合においても理事長はＥ、理事２人のうちの１人はＤである。

Ｆ組合

Ｇ組合

Ｈ組合

イ　本件各ＬＰＳ

本件各ＬＰＳは、本件事業を行うことを目的とするケイマン法上のリミテッド・パートナーシップであるとされている。各パートナーシップの名称並びにそれぞれのゼネラル・パートナー（本件各ゼネラル・パートナー。本件各船舶購入元②のことでもある。）及びリミテッド・パートナーは、次のとおりである。

Ｆ　ＬＩＭＩＴＥＤ　ＰＡＲＴＮＥＲＳＨＩＰ（以下「ＦＬＰＳ」という）において、ゼネラル・パートナーはＬ（以下「Ｌ」という。）、リミテッド・パートナーはＦ組合である。

Ｇ　ＬＩＭＩＴＥＤ　ＰＡＲＴＮＥＲＳＨＩＰ（以下「ＧＬＰＳ」という。）において、ゼネラル・パートナーはＮ（以下「Ｎ」という。）、リミテッド・パートナーはＧ組合である。

Ｈ（以下「ＨＬＰＳ」という。）において、ゼネラル・パートナーはＯ（以下「Ｏ」という。）、リミテッド・パートナーはＨ組合である。

ウ　本件各裸傭船先

本件各裸傭船先は、本件各裸傭船契約（契約⑦）に基づき、本件各船舶に係る裸傭船契約を締結した船会社である。

本件各組合に対応する本件各裸傭船先は、次のとおりである。

Ｆ組合においては、Ｐ株式会社（以下「Ｐ」という。）のパナマ現地法人であるＩである。

Ｇ組合においては、Ｑ株式会社（以下「Ｑ」という。）のパナマ現地法人であるＪである。

Ｈ組合においては、株式会社Ｒ（以下「Ｒ」という。）のリベリア現地法人であるＫである。

エ　本件各定期傭船先

本件各定期傭船先は、前記の各定期傭船契約（契約⑧）に基づき、本件各船舶に係る定期傭船契約を締結した船会社である。

本件各組合に対応する本件各定期傭船先は、次のとおりである。

Ｆ組合においては、Ｐである。

Ｇ組合においては、Ｑである。

Ｈ組合においては、Ｒである。

オ　本件各船舶購入元①

本件各船舶購入元①は、前記の各船舶売買契約（契約⑨）に基づき、本件各船舶購入元②が本件各船舶を購入した相手方である。

本件各組合に対応する本件各船舶購入元①は、次のとおりである。

Ｆ組合においては、Ｐのパナマ現地法人であるＳ（Ｓ）である。

Ｇ組合においては、Ｊである。

Ｈ組合においては、Ｔ株式会社のパナマ現地法人であるＵ（Ｕ）である。

カ　本件各船舶購入元②

本件各船舶購入元②は、前記の各船舶売買契約（契約⑩）に基づき、Ｅが本件各船舶を購入した相手方である。

本件各組合に対応する本件各船舶購入元②は、次のとおりである。

Ｆ組合においては、Ｌである。

Ｇ組合においては、Ｎである。

Ｈ組合においては、Ｏである。

キ　本件各船舶の登録

（ア）　購入された本件各船舶は、本件各ＬＰＳ名義で登記・登録がされている（甲１６３）。

（イ）　Ｆ号については、平成７年３月２日にパナマにおいて船籍の仮登録がされており、本登録は、同年６月１日にされ、その後、平成１１年３月２３日に登録が更新されている。

（ウ）　Ｇ号については、平成９年３月１８日にパナマにおいて船籍の仮登録がされており、本登録は、平成１１年９月２９日にされている。

（エ）　Ｈ号については、平成１１年６月４日にパナマにおいて船籍の仮登録がされ

ており、本登録は、同年９月８日にされている。

(4)　本件各ＬＰＳの適用法

ア　適用法

本件各ＬＰＳは、ケイマンにおけるパートナーシップの一形態である特例リミテッド・パートナーシップである。

ケイマンの特例リミテッド・パートナーシップは、パートナーシップ法（Ｔｈｅ　Ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐ　Ｌａｗ）（適用法は１９９５年改正法。以下、単に「パートナーシップ法」という。）及び特例リミテッド・パートナーシップ法（Ｔｈｅ　Ｅｘｅｍｐｔｅｄ　Ｌｉｍｉｔｅｄ　Ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐ　Ｌａｗ）（適用法は１９９７年改正法。）の２つの法律によって規律される（なお、Ｆ・パートナーシップについては、パートナーシップ法の１９８３年改正法及び特例リミテッド・パートナーシップ法の１９９１年改正法（乙６４の１・２）が適用されるが、本件に関する限り改正前後で条項の内容は実質的には変更されていない。）。なお、この２つの法律の関係は、特例リミテッド・パートナーシップ法が、パートナーシップ法の特例リミテッド・パートナーシップに関する特別法に当たると考えられるので（甲４７、特例リミテッド・パートナーシップ法３条。）、特例リミテッド・パートナーシップである本件各ＬＰＳには、特別法たる特例リミテッド・パートナーシップ法が優先的に、それが定めていない事項については一般法たるパートナーシップ法が適用されることになる。

イ　パートナーシップ法

本件に関係するケイマンのパートナーシップ法（甲４７添付資料１、乙７４の１・２）の条文は、以下のとおりである。

なお、原文（英文）は省略することとし、和訳は、原告らによるもの（甲４７ないし準備書面におけるもの。）ないし被告らによるもの（乙７４の２）であり、末尾に注記した（場合によっては、双方当事者の訳文を共に掲げた。）。

第２条（定義）

本法において、文脈から別意に解する必要がある場合を除き、

（中略）

「無限責任パートナー」（注：ゼネラル・パートナーのこと。以下に同じ。）は、有限責任パートナーシップに関し、４６条２項によって定義される有限責任パートナー（注：リミテッド・パートナーのこと。以下に同じ。）でないパートナーを意味する。

（以下省略）　（乙７４の２）

第３条（パートナーシップの定義）

１　パートナーシップとは、収益を目的として共同で事業を営む人の間に存在する関係である。（甲４７）

２　会社又は団体が

(a)　改正会社法もしくはその他現行の会社の登録に関する法律に基づき会社として登録されているとき、又は

(b)　他の法律、特許状、もしくは英国特許状に基づき又はこれらに従って、

形成または設立されているときは、
その会社又は団体における構成員の関係は、本法におけるパートナーシップには該当しない。（甲４７）

第６条（企業を拘束するパートナーの権能）

あらゆるパートナーは、パートナーシップの事業の目的において企業及びその他のパートナーの代理人である。自分が構成員であるところの企業が営む種類の事業を通常の方法で営むために何らかの行為をするあらゆるパートナーの行為は、そのように行動するパートナーが、特定の事項についてその企業のために行動する権限を実際には有しておらず、当該パートナーと取引をする相手の者が、当該パートナーが権限を有しないことを知っているか、又は当該パートナーがパートナーであることを知らないか若しくはパートナーであると信じていない場合を除き、当該企業及びそのパートナーを拘束する。（乙７４の２）

第１０条（パートナーの責任）

事業体における全てのパートナーは、他のパートナーと連帯して、当該パートナーの在籍中に事業体が負担した全ての負債と義務について責任を負う。また、当該パートナーの死後は、前記の負債及び義務の処理においてそれらが弁済されない限り、当該パートナーの財産がその責任財産となるが、当該パートナーの他の負債がある場合にはその支払が優先する。（甲４７）

第２１条（パートナーシップ財産）

１　（原告らの準備書面における訳文）

当初からパートナーシップの資本に持ち込まれ、または、購入されるなどして取得された、当該団体のためまたはパートナーシップの事業運営のための、すべての資産、権利および利益は、本法においてパートナーシップ財産といい、パートナーは、パートナーシップ運営のためにのみ、かつ、パートナーシップ契約に基づいてこれを保有および使用するものとする。（以下省略）

（被告らの訳文（乙７４の２の訳文））

企業のために又はパートナーシップの事業の目的及びその過程で、最初にパートナーシップの資本に入れられた、又は購入その他で取得した、すべての財産並びにかかる財産における権利及び持分は、本法においてパートナーシップ財産といい、もっぱらパートナーシップの目的でパートナーシップ契約に従い、パートナーが所有し使用しなければならない。（以下省略）

２　省略

第２２条（パートナーシップの金銭で購入した財産）

反対の意向が明らかである場合を除き、企業に帰属する金銭で購入した財産は、その企業のために購入したものとみなされる。（乙７４の２）

第４６条（有限責任パートナーシップの定義及び構成）

１　有限責任パートナーシップは、２人以上の者が諸島内又はその他の場所のいずれかで実行すべき合法的目的のために、本法で述べる条項に基づき、同じく述べる権利及び権能をもって、同じく述べる条件、限度、制限及び責任を前提に設立される。（乙７４の２）

２　有限責任パートナーシップは、何人の者で構成されてもよいが、次の者を含まなければならない。

(a)　無限責任パートナーと呼ばれ、企業のすべての負債及び義務について責任を負う１人又は複数人の者、並びに、

(b)　有限責任パートナーと呼ばれ、当該パートナーシップを開始する時点で、資本として一定の金額を実際の現金払で当該パートナーシップに拠出し、このように拠出した金額を超える企業の負債又は義務については責任を負わない１人又は複数人の者

３及び４　省略　（乙７４の２）

第５２条（一般法の修正）

１　有限責任パートナーは、パートナーシップの事業の経営に参加してはならず、企業の業務を処理し、企業のために署名をし、企業を拘束する機能又は権限を有しない。

ただし、有限責任パートナーは、いつでも企業の帳簿を閲覧し、パートナーシップの事業の状態及び進捗状況を調べ、それに関し（無限責任）パートナーと同様に助言をすることができる。

２以下　省略　（乙７４の２）

ウ　特例リミテッド・パートナーシップ法（１９９１年１１号）（１９９７年改正）

本件に関係する特例リミテッド・パートナーシップ法（甲４７、乙６４の１・２）の条文は、以下のとおりである。

なお、原文（英文）は省略することとし、和訳は、原告らによるもの（甲４７ないし準備書面におけるもの。）ないし被告らによるもの（乙６４の２。ただし、１９９１年法の条文である。）であり、末尾に注記した（場合によっては、双方当事者の訳文を共に掲げた。）。

第２条（定義）

（冒頭略）

「特例有限責任パートナーシップ」は、本法第９条(1)項に基づき登録された有限責任パートナーシップを意味する。

「無限責任パートナー」は、本法第９条に従い提出された明細書において無限責任パートナーと称する者を意味…（中略）…する。

（中略）

「有限責任パートナー」は、本法第４条(2)項に従い有限責任パートナーになった者を意味…（中略）…する。

（中略）

「パートナー」は、有限責任パートナー又は無限責任パートナーを意味する。

「パートナーシップ契約」は、特例有限責任パートナーシップの設立について定め、その義務、その事業運営、並びにパートナー間でのパートナーの権利及び義務を統制する、パートナーの契約を意味する。（以上につき乙６４の２）

第３条（一般法の適用）

特例リミテッド・パートナーシップ法には、この法律に明定された条項と矛盾

しない限り、パートナーシップ法（１９９５年改正）（ただし、４５条ないし５６条を除く。）により修正され、パートナーシップに対して適用のある、衡平法とコモン・ローの原理が適用される。（甲４７）

第４条（構成）

１　省略

２　特例リミテッド・パートナーシップは、１以上のゼネラル・パートナーと呼ばれる者（特例リミテッド・パートナーシップの資産が不足した場合には、特例リミテッド・パートナーシップの全ての負債及び義務について責任を負う。）と、１以上のリミテッド・パートナーと呼ばれる者（パートナーシップ契約に定められた場合及び７条２項および１４条２項に特定された限度の場合を除き、特例リミテッド・パートナーシップの負債又は義務について責任を負わない。）により構成される。さらに、ゼネラル・パートナーは、その地位を何ら損なうことなく、特例リミテッド・パートナーシップにおいて、リミテッド・パートナーとしての利益も享受することができる。（甲４７）

３　無限責任パートナーは、いつでも特例有限責任パートナーシップ（注：特例リミテッド・パートナーシップのこと。以下に同じ。）のために誠意をもって行動する。（乙６４の２）

第５条（設立）

パートナーシップは、有限責任でもその他でも、本法第９条(1)項に従って特例有限責任パートナーシップとして登録されない限り、特例有限責任パートナーシップとはならない。

第６条（名称及び登録事務所）

１　省略

２（原告らの準備書面における訳文）

特例リミテッド・パートナーシップの財産で、１名または複数名のゼネラル・パートナーに譲渡され、帰属し、もしくはゼネラル・パートナーのために保有されているもの、または特例リミテッド・パートナーシップに譲渡され、もしくは同パートナーシップの名義に移転されたものは、ゼネラル・パートナーが、複数名の場合は共同して、パートナーシップ契約の定めに従って、特例リミテッド・パートナーシップの財産として、委託を受けて保有し、または保有するものとみなされる。

（乙６４の２における訳文）

１人又は複数人の無限責任パートナーに譲渡される、若しくは与えられる、若しくはそのために所有される、又は特例有限責任パートナーシップに譲渡される若しくはその名前で与えられる特例有限責任パートナーシップの財産は、無限責任パートナーが所有するか、所有するとみなされ、無限責任パートナーが複数人の場合は、それらの無限責任パートナーが共同で、パートナーシップ契約の条件に従い特例有限責任パートナーシップの資産として所有するか、所有するとみなされる。

３及び４　省略

第７条（一般法の修正）

１（甲４７における訳文）

リミテッド・パートナーは、特例リミテッド・パートナーシップの業務執行行為を行ってはならず、全ての文書、契約証書、法律文書その他の文書は、特例リミテッド・パートナーシップを代表するゼネラル・パートナーにより作成されなくてはならない。（甲４７）

（乙６４の２における訳文）

有限責任パートナーは、特例有限責任パートナーシップの事業運営に参加してはならず、すべての書簡、契約書、証書又はあらゆる文書は、無限責任パートナーが特例有限責任パートナーシップのために扱う。

２　省略

３　リミテッド・パートナーは、以下の行為によっては、本項における意味で特例リミテッド・パートナーシップの業務執行行為を行ったとされない。

(a)及び(b)　省略

(c)　特例リミテッド・パートナーシップの会計や業務に関して、検査、検討、承認若しくは報告を受けること、又は、この法律により認められた権利を行使すること

(d)及び(e)　省略

(f)　下記についてリミテッド・パートナーとして投票すること

（ⅰ）　特例リミテッド・パートナーシップの解散及び清算

（ⅱ）　特例リミテッド・パートナーシップの資産の、購入、売却、交換、貸借、抵当権設定、質権設定又はその他の取得若しくは移転

（ⅲ）　特例リミテッド・パートナーシップによる債務の負担又は更新

（ⅳ）　特例リミテッド・パートナーシップの業務の性質の変更

（ⅴ）　ゼネラル・パートナー又はリミテッド・パートナーの承認、排除又は取消し、及び、その後の特例リミテッド・パートナーシップの業務の継続

（ⅵ）　省略

（３項につき甲４７）

４　上記(3)は、リミテッド・パートナーによるその他の権利の保有や行使が、当該リミテッド・パートナーによる特例リミテッド・パートナーシップの業務行為を必ず構成するという意味を含むものではない。

第１２条（会計報告請求権）

反対の趣旨を有するパートナーシップ契約の明示又は黙示の条件に従い、各有限責任パートナーは、特例有限責任パートナーシップの事業の状態及び財務状況に関する真正で十分な情報を無限責任パートナーに要求することができ、かかる情報を受け取る。（乙６４の２）

(5)　本件各ＬＰＳ契約の内容

本件各ＬＰＳ契約のうち、本件に関係する条項（本件各ＬＰＳ契約の条項は類似しており、Ｆ・リミテッド・パートナーシップ契約（甲１８、乙７０の１・２）をもって代表させることとする。）は、以下のとおりである。

なお、原文（英文）は省略することとし、和訳は、原告らによるもの（甲１８）ないし被告らによるもの（乙７０の２）であり、末尾に注記した（場合によっては、双方当事者の訳文を共に掲げた。）。

前文

（冒頭略）

無限責任社員および有限責任社員は、ケイマン諸島の１９９１年特例パートナーシップ法（以下、「パートナーシップ法」）に従い、リミテッドパートナーシップを設立し、以下のように合意する。（乙７０の２）

第２条（目的）

（原告らの訳文（甲１８））

本パートナーシップは、本法の下でリミテッド・パートナーシップがなし得るとされる一切の適法な事業、特に、パナマにおいて登録された、又は登録される船名「ｍ．ｖ．Ｆ」の船舶（…略…）を保有し、裸傭船契約（…（略）…）に基づいて、Ｐ株式会社又はその子会社、特にそのパナマの子会社Ｉに対して賃貸する事業を行うために結成される。

（被告らの訳文（乙７０の２））

本パートナーシップは、パートナーシップ法に基づきリミテッド・パートナーシップを設立することのできるあらゆる合法的活動に従事し、とりわけ、パナマで登録されているまたは登録される予定の機船「Ｆ号」（以下「本件船舶」）を所有し、また裸傭船契約（以下、「傭船契約」）に基づき、Ｐ株式会社またはその子会社、とりわけパナマ子会社のＶに対してリースするために、設立される。

第４条（社員）

無限責任社員及び有限責任社員の名称及び住所は以下のとおりである。

無限責任社員：Ｌ・リミテッド

（中略）

有限責任社員：Ｆメンバーシップ組合

（以下省略）

（以上につき乙７０の２）

第５条（権限）

無限責任社員は、本パートナーシップを経営し、業務管理を行う権利および権限を有する。

無限責任社員の権限には、ケイマン諸島の法律に基づき無限責任社員が所持することのできるすべての制定法上又はその他の権限が含まれる。

（以上につき乙７０の２）

第６条（期間）

本パートナーシップは、本契約が無限責任社員および有限責任社員ならびに他の社員間の合意書によって早期に終了しないかぎり、本パートナーシップが本件船舶の所有をやめる時まで、事業を継続する。（乙７０の２）

第７条（初回出資金）

本契約書日付現在、本パートナーシップの社員は、以下の金額を現金又はその

他の財産の形で本パートナーシップに出資しており、その他の財産は出資していない。

無限責任社員　　￥１００

有限責任社員　　￥１００　　（乙７０の２）

第８条（本船舶の出資）

（冒頭略）本リミテッド・パートナーは、以下のとおり評価される以下の財産を出資する。

…（中略）…本船舶。（以下省略）（甲１８）

第１１条（損益の分配）

すべての損益は（ケイマン諸島の法律で認められる範囲まで）、有限責任社員に分配され、有限責任社員が２人以上いる場合は、各有限責任社員に対して、当該有限責任社員の本パートナーシップへの出資割合に応じて分配されるものとする。（乙７０の２）

第１２条（現金の分配）

十分な純資産があり、キャッシュフロー状況から見て可能な限り、本パートナーシップが本件船舶の傭船契約に基づき傭船料またはその他の金額を受け取った場合、もしくは本件船舶の購入者から金額を受け取った場合、もしくは本件船舶に関してその他の金額を受け取った場合、無限責任社員は速やかに…（中略）…当該現金を有限責任社員に分配するものとし、有限責任社員が２人以上いる場合は、各有限責任社員に対して、当該有限責任社員の本パートナーシップへの出資割合に応じて分配するものとする。（乙７０の２）

第１３条（譲渡）

本契約の有限責任社員または他の有限責任社員は、他のすべての社員の同意を得た場合にのみ（…（略）…）、社員としての権利の全部または一部の譲渡をすることが可能であり、（以下省略）。（乙７０の２）

第１４条（終了）

本パートナーシップの無限責任社員、本契約の有限責任社員のいずれも、他の社員が書面で同意しないかぎり、本パートナーシップから脱退することはできない。（以下省略）（乙７０の２）

第１６条（準拠法）

本契約は、ケイマン諸島の法律に準拠し、これに従って解釈されるものとする。（乙７０の２）

(6)　本件各組合設立契約（甲６、１２、１６）の内容

本件各組合設立契約の条項のうち、本件に関係するものは、以下のとおりである（F組合に関する条項を中心に記載し、これと異なる場合には、その旨明示した。）。

前文

D株式会社（以下「D」という）及びE株式会社（以下「E」という）（以下、両者を併せて「発起人」という）は、本契約書別紙１記載の事業（以下「本事業」という。（注：本件各ＬＰＳ契約の締結及び本件各船舶賃貸事業のこと。別紙省略。））を行うことを目的として、本組合を設立し、組合員を募集するために、本

日（注：１９９５年2月１０日のこと。G組合においては、１９９７年3月７日、H組合においては、１９９９年5月２５日である。）付で本契約を締結する。

第１条（名称）

本契約によって設立される組合（以下「本組合」という）は、民法６７７条に定める組合であり、（以下省略）

第３条（目的）

本組合は、本事業を行うため、組合員が出資する…（中略）…船舶（以下「本船」という。）の共有持分権（以下「共有持分権」という）を一体的に管理運用及び処分し、組合員相互の経済的利益を図ることを目的とする。

第４条（設立日）

本組合の設立日は、本契約締結日（１９９５年2月１０日（注：同日付はF組合に関するもの。））とする。

第５条（組合規約）

本組合に関する細則は、別途定める組合規約（注：本件各組合規約のこと。）による。

第７条（運営）

１　創立総会終了時までの本組合の運営は、発起人間の協議により行われる。

２　創立総会終了後の本組合の運営は、次の機関により行われる。

理事会

理事長

組合員総会

３　最初の理事は、創立総会で組合員の中から選任され、最初の理事長は、最初の理事会で理事の中から選任される。

４　省略

第８条（出資の単位及び総出資口数）

１　本組合の出資の単位及び総出資口数は、以下のとおりとする。

１口　　５，０００万円相当の本船の共有持分権

総出資口数　本船の価額を５，０００万円で除した数（小数点以下は切上げ）

（注：総出資口数については、G組合においては、「６３口（本条第２項の本船の価額を５，０００万円で除した数（少数点以下は切上げ））」、H組合においては、「３１口（本条第２項の本船の価額を５，０００万円で除した数（少数点以下は切り上げ））」」とされている。）

２　本船の価額は、為替予約で確定される出資日における８６，８５９，５００米ドルの円相当額とする。

（注：G組合においては、「本船の価額は、３，１４４，８９８，７１０円とする。」、H組合においては、「本船の価額は、１，５４５，９５８，３５０円とする。」とされている。）

第９条（出資の方法）

１　出資日は、１９９５年3月２４日（G組合においては、１９９７年3月２４日、H組合においては、１９９９年6月９日である。）又は発起人が協議の上

定めるその他の日とする。

2　本組合に対する出資は、出資日に、各々の出資口数に相当する共有持分権を本組合に現物出資することにより行われる。

3　省略

4　１人の組合員により出資される出資口数は１口以上とする。

第１０条（発起人による出資）

1　発起人は、組合員として、本組合に出資する。

2　省略

第１１条（組合員の募集）

1　発起人は、本事業に参加する者を募集することができる。

2　前項の募集に対する申込があった場合、発起人は、申込人の資産等審査の上相当と判断するときは、当該申込人との間で…（中略）…組合参加契約を締結する。他の組合員は、発起人が他の組合員を代理して組合参加契約を締結することに同意する。組合参加契約にの締結により、当該申込人は、本契約の当事者となり、出資日に出資口数に相当する共有持分権を出資する義務を負う。

3　省略

第１２条（創立総会）

1　発起人は、総出資口数の出資の完了を確認した後、理事の選任のため、速やかに本組合の創立総会を招集する。

2　省略

(7)　本件各組合規約（甲７、１３、１７）の内容

本件各組合規約の条項のうち、本件に関係するものは、以下のとおりである（Ｆ組合に関する条項を中心に記載し、これと異なる場合には、その旨明示した。）。

第３条（目的）

本組合は、本契約書別紙１記載の事業（以下「本事業」という（注：本件各ＬＰＳ契約の締結及び本件各船舶賃貸事業のこと。別紙省略。））を行うため、組合員が出資する…（中略）…船舶（以下「本船」という。）の共有持分権（以下「共有持分権」という）を一体的に管理運用及び処分し、組合員相互の経済的利益を図ることを目的とする。

第４条（出資）

本組合の出資は、次のとおりとする。（以下省略）

第６条（組合員名簿）

理事長は、本組合に対する総出資口数の出資の履行完了を確認した後遅滞なく、本組合の組合員名簿を作成し、これを本組合の所在地に備え付けて組合員の閲覧に供する。

第７条（組合員の追加募集）

1　発起人は、出資日後も、発起人の保有する出資持分を取得して組合員になろうとする者を募集することができる。

2　前項の募集に対する申込があった場合、理事会が申込人の資産状況等審査の上相当と判断したときは、本組合は、当該申込人との間で…（中略）…組合参

加契約を締結する。他の組合員は、理事長が他の組合員を代理して組合参加契約を締結することに同意する。

3　当該申込人が出資持分の購入対価の支払を完了したことを停止条件として、当該申込人は本組合の組合員としての地位を取得し、理事長は組合員証を交付する。

4　省略

第８条（本組合の機関）

本組合には次の機関をおく。

理事会

理事長

組合員総会

第９条（理事）

1　組合員総会の決議により、組合員の中から理事３名を選任する。理事は、理事会を構成し、本組合の業務執行の意思決定を行う。

（注：甲１７のH組合についての組合規約９条１項につき、上記部分に関する内容は同じ。）

2　理事会は、本規約上組合員総会の決議事項とされている事項を除き、本組合運営のために必要な全ての事項を決定する権限を有する。

3以下　省略

第１０条（理事長）

1　理事会の決議により、理事の中から理事長１名を選任する。

2　理事長は、本組合の業務執行組合員となり、本規約及び理事会の決議に従い、本組合の業務を行う。

3及び4　省略

第１２条（理事及び理事長の辞任及び解任）

1及び2　省略

3　理事は、正当な理由がなければ解任されない。

4　理事を解任するためには、総出資口数の過半数を有する組合員が出席した組合員総会における総出資口数の３分の２以上による解任の決議及び後任理事の選任の決議を必要とする。

第１３条（組合員総会）

1　組合員総会は、総組合員により構成される。

2　組合員総会は、理事会が必要と認めるとき又は総出資口数の１０分の１以上を有する組合員が理事長に開催を請求したときに開催される。

3から5まで　省略

6　各組合員は、出資持分１口につき１個の議決権を有する。

7　組合員総会の定足数は、本規約に特段の定めがあるときを除き、総議決権の過半数を有する組合員の出席とする。組合員総会の議決は、本規約に特段の定めがあるときを除き、出席組合員の議決権の過半数の賛成により議決して行う。

（以下省略）

８　省略

第１４条（組合員の検査権）

各組合員は、その必要がある場合、事前に理事長に書面により通知して、相当な場所及び時間並びに方法において、本組合の業務及び組合財産の状況を検査することができる。

第１５条（組合財産の帰属）

１　組合財産は全組合員の共有とする。

２　本組合の事業の結果として生ずる組合財産の増減は、全て各組合員にその出資持分割合に応じて帰属する。

３　各組合員は、本組合の清算前に組合財産の分割を請求することができない。

第１７条（組合の収益）

１　本組合の収入は、パートナーシップからの分配金及びその他の組合財産の運用から生ずる収入とする。

第１８条（組合員の損失負担）

組合員は、本組合が負担する債務について、その出資持分割合に応じてその責任を負担する。

第１９条（公租公課の負担）

各出資持分に対する公租公課その他の課徴金は、全て各組合員の負担とする。

第２２条（組合利益の分配方法）

１　理事長は、…（中略）…裸傭船契約（…（略）…）に基づき傭船料がパートナーシップに支払われ、かつリミテッド・パートナーシップ契約に基づき分配金が本組合に支払われたことを条件として、…（中略）…組合員に現金の分配を行う。

２　省略

第２３条（出資持分及び権利義務の処分の禁止）

１　組合員は、本規約に特別の規定がある場合を除き、組合員としての地位、出資持分並びに本規約に基づき現在又は将来において有する権利及び義務について、その一部又は全部にかかわらず、第三者に対し譲渡、移転、担保供与その他の処分をすることができない。

２　前項に反してなされた処分は、本組合との関係では効力を生じない。

３以下　省略

第２４条（脱退禁止）

組合員は、本組合存続期間中、理事会によりやむを得ない事由があると認められた場合を除き、本組合を脱退できない。

第２５条（非任意脱退）

１　省略

２　組合員に以下のいずれかの事由がある場合、理事長は理事会の承認を得た上、当該組合員に通知して、除名することができる。

（中略）

金消契約の期限の利益を喪失し又は喪失するおそれがあるとき（…（略）…）

（以下省略）

第３２条（本船の処分）

１　理事長は、傭船契約が終了したとき又は２００５年４月１日（注：Ｆ組合の場合。G組合においては２００７年４月１日、H組合においては同年７月１日。いずれも見直し日のこと。）以降において、本船の処分を相当と判断するときは、理事会の同意を得てパートナーシップに本船を処分させパートナーシップを解散及び清算させることができる。

２　前項の規定にかかわらず、本組合設立後、経済情勢の変化、法令の改廃又は組合員の多数の脱退等の組合存続に重大な影響が生ずる事由その他相当の事由により本組合の目的の達成又は組合業務の遂行が不可能又は著しく困難となり、理事長が本船の処分を相当と判断するときは、理事長は、理事会の同意及び組合員総会の承認を得て、パートナーシップに本船を処分させ、パートナーシップを解散及び清算させることができる。

(8)　本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約（甲３８から４２まで、乙２２、２３、４９）

本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約の条項のうち、本件に関係するものは、以下のとおりである。

第５条（担保）

１　債務者（注：一般組合員のこと。以下、同じ。）は、本件債務の履行を担保するため、債務者の本組合の組合員としての地位並びに本組合の組合員として債務者が現在及び将来において有する一切の権利（組合利益分配請求権、持分払戻請求権、残余財産分配請求権を含む。以下「本件担保」という）を、貸付実行日付けで、貴社（注：Ｄのこと。以下、同じ。）に譲渡します。

２　本件担保の保全及び行使のため、債務者は、…（中略）…書類を作成し貴社に交付します。

３　貴社は、本契約に基づく担保を、必ずしも法定の手続によらず一般に適当と認められる方法、時期、価格等により貴社において任意に処分（第三者に対する処分及び貴社による取得を含む）のうえ、その処分価格から諸費用を差し引いた残額を、法定の順序にかかわらず、本件債務及び債務者が貴社に対し負担するその他の債務の弁済に充当することができます。この場合剰余額があれば貴社により清算されますが、なお不足額がある場合には、債務者は直ちに弁済します。

４　貴社が債権保全を必要とする相当の事由が生じたと判断したときは、貴社の請求により、直ちに貴社の承認する増し担保を差し入れ、保証人を追加します。

第６条（事前承認）

債務者は、貴社の事前の書面による承諾なく、本件担保について譲渡、変更、払戻請求、担保設定その他一切の処分をしません。

第７条（直接取立）

１　債務者は、貴社が本契約により譲渡を受けた本件担保は、貴社がその判断によりその都度全部又は一部を直接取り立て、取り立てた日又は貴社が相当と認

めるその他の日に、本件債務の元利金の弁済に任意の順序で充当することに合意します。

２　債務者は、貴社が、弁済期未到来の本件債務又は債務者の貴社に対する他の債務の履行の保全のために必要と判断するときは、前項の充当によって生じる差額を留保し、任意の時期、方法、順序によって当該債務と相殺され又は当該債務に充当されても異議はありません。

第８条（期限の利益の喪失）

１　債務者について次の各号の事由が一つでも生じた場合には、貴社から通知がなくても一切の本件債務について当然期限の利益を失い、直ちに未払債務を全額弁済すると共に、貴社に損害が生じたときはこれを全額賠償します。

（以下省略）

２　省略

(9)　本件各裸傭船契約（甲１９、２１、２３、乙３６、４７、４８。いずれも枝番のあるものは枝番も含む。以下の訳は、同乙号証によるもの。）の内容

本件各裸傭船契約の条項のうち、本件に関係するものは、以下のとおりである（Ｆ組合に関する条項を中心に記載し、これと異なる場合には、その旨明示した。）。

当事者

（訳文省略）

本件各ＬＰＳが本件各船舶の船主とされている。

第２部　付加条項Ａ

（冒頭略）

「選択権行使日」とは、２００３年3月３１日を意味する。

（注：上記定義規定は、Ｆ号に係る契約には存在しない。H号に係る契約においては２００５年7月１日である。）

「見直し日」とは、２００５年3月３１日を意味する。

（注：Ｇ号に係る契約においては２００７年3月３１日、H号に係る契約においては同年7月１日である。）

付加条項H（注：Ｇ号及びH号に係る契約においては、付加条項Ｅである。）

(a)　傭船主は、船舶所有者に対して、本船舶の傭船に関して、引渡日から見直し日までについては、第２１欄に記載されている傭船支払期間当たり総額を支払い、それ以降については、本条(g)項に従って船舶所有者と傭船主間で合意される総額を支払うものとする。

(b)から(f)まで　省略

(g)（Ｆ号に係る契約に関して）

見直し日の２か月から１か月前の期間中、第２１欄に記載されている総額、その米ドル等価額及び確定損失額の見直し日以降の金額を、船舶所有者及び傭船主間の協議により見直すものとする。ただし、いかなる場合も傭船支払期間当たりの総額は￥１６８，１０５，９７４を下回ってはならない。

（Ｇ号及びH号に係る契約に関して）

見直し日の６か月から１か月前の期間中（「協議機関」）、第２１欄に記載さ

れている傭船料総額及び確定損失額の見直し日以降の金額を、傭船市場の財務情勢を考慮に入れながら、船舶所有者及び傭船主間の協議により見直すものとする。ただし、いかなる場合も傭船支払期間当たりの傭船料総額は￥５７，２７７，５５０（注：H号に係る契約においては￥３７，２１４，４８１）を下回ってはならない。

(h)（F号に係る契約に関して）

傭船主は、船舶所有者に事前に書面で通知することにより、見直し日に本船舶を￥3，６８９，９２１，８５３で買い取る選択権を行使することができる。

（以下省略）

（G号及びH号に係る契約に関して）

船舶所有者と傭船主間で上記協議期間中に、見直し日以降の傭船料総額及び確定損失額について合意に至らなかった場合、傭船主は、船舶所有者に１か月前に事前に書面で通知することにより、見直し日に本船舶を￥１，２９２，５５３，３７０（注：H号に係る契約においては￥４４５，６９９，７９４）で買い取る選択権を行使することができる。

第３１条（傭船主からの早期契約終了の禁止）

（注：条項番号はF号に係る契約に関するもの。G号及びH号に係る契約に関しては第３２条）

傭船主は、本傭船契約に明示的に規定されている場合を除いては、第２０欄に記載されている傭船期間中、本傭船契約を終了させることができない。

第３１条（本件船舶の購入選択権）

（注：条項番号はG号及びH号に係る契約に関するもの。F号に係る契約には、この内容の条項はない。）

傭船主は、少なくとも１年前に書面で通知することにより、選択権行使日に￥２，１０２，１５８，４３７の価格で本件船舶を購入する選択権を行使することができる。（以下省略）

第３３条（船舶の売却）

（注：条項番号はF号に係る契約に関するもの。G号及びH号に係る契約に関しては第３４条）

船舶所有者は、見直し日までは、傭船主の事前の書面による許可なく傭船主以外の者に本船舶を売却してはならない。（以下省略）

【判示(1)】 ２　争点①（本件各組合参加契約の性質）について

(1)　被告らの主張

原告らは、本件各組合参加契約が任意組合契約であるとして、本件における原告らの申告納税額に誤りはない旨主張する。

これに対し、被告らは、本件各組合参加契約は、任意組合契約としては不成立ないし無効であり、一口当たり１５００万円の金銭を出資する利益配当契約に該当するとし、本件各船舶賃貸事業による収益は雑所得に区分され、原告らは、本件各組合から損益の配賦を受けていないから、その損失については損益通算は認められない旨主張する。具体的には、本件各組合参加契約は、原告甲及びCほか一般組合員が、DとE

が組成した任意組合（本件各組合）が行う船舶賃貸事業（本件各船舶賃貸事業）に対して出資を行い、同事業から（同組合から）出資額に応じた相応の現金分配金の配当を受けるというものにすぎないとし、出資の合意、履行、共同事業目的の合意のいずれも欠くなどと主張する。

(2)　そこで検討するに、前記認定事実によれば、以下の事実が認められる。

ア　本件各組合設立契約１条は、同契約によって設立される組合（本件各組合）が民法６７７条に定める組合であることを定めている。

また、本件各組合規約１５条は、１項で「組合財産は全組合員の共有とする。」と、２項で「本組合の事業の結果として生ずる組合財産の増減は、全て各組合員にその出資持分割合に応じて帰属する。」と、３項で「各組合員は、本組合の清算前に組合財産の分割を請求することができない。」とそれぞれ定めている。

さらに、本件各組合規約１８条は、組合員が、本件各組合が負担する債務について、その出資持分割合に応じて責任を負担する旨定めている。

イ　本件各組合設立契約３条、８条ないし１１条、本件各組合規約４条、７条は、本件各組合において、組合員が出資することを前提にした規定を定めている。

また、原告甲及びＣほか一般組合員は、本件各船舶の共有持分権ないし出資持分権を売買契約により取得し、本件各組合参加契約も締結している。

そして、本件各組合参加契約１条では、原告甲及びＣほか一般組合員が、既に出資をしたＥから出資持分を取得し、あるいは、本件各船舶の共有持分権を出資すること、そして、本件各組合規約を遵守することが定められている。

ウ　本件各組合設立契約の前文は、本件各組合が本件各船舶賃貸事業を行うことを目的として設立されることを定めている。

エ　本件各組合においては、理事長が業務執行組合員として業務執行をするものとされているところ（本件各組合設立契約７条２項、本件各組合規約８条から１０条まで)、本件各組合規約１２条４項は、理事（ないし理事長）の解任について、「理事を解任するためには、総出資口数の過半数を有する組合員が出席した組合員総会における総出資口数の３分の２以上による解任の決議及び後任理事の選任の決議を必要とする。」と定めている。

オ　本件各組合規約１４条は、各組合員が、本件各組合の業務及び組合財産の状況に関して検査することができる旨定めている。

カ　原告甲及びＣは、本件各組合参加契約を締結し、本件各組合設立契約１１条及び本件各組合規約７条の手続に従い、本件各組合に参加している。

(3)　以上によると、本件各組合の設立及びその後の参加においては、原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各組合に対して出資することを合意し、その履行もしており、また、本件各船舶賃貸事業を共同で行うことに合意し、一般組合員に検査権（民法６７３条）及び業務執行組合員の解任権（同法６７２条２項）を有しているといえるから、共同事業目的の合意もあるものと解され、よって、本件各組合の設立契約及び本件各組合参加契約は、共に、任意組合契約であると解される。

これに対し、被告らは、以下のような事情を述べて、本件各組合参加契約が任意組合契約とは認められない旨主張するので、以下、検討する。

(4)　解任権と組合員名簿に関して

ア　被告らは、共同事業性が認められる根拠となる解任権について、本件各組合の一般組合員に対して組合員名簿が配付されていないことをもって、総出資口数の３分の２以上による決議を必要とする解任権の行使が現実的でない旨主張する。

そして、前記認定事実及び乙第３４号証並びに弁論の全趣旨によれば、本件各組合の一般組合員に対し、組合員名簿が配付されていないことが認められる。

イ　しかしながら、前記認定判断によれば、本件各組合の一般組合員は、本件各組合の業務及び組合財産の状況に関して検査権を行使することが可能であることが認められ、これによって上記組合員名簿を取得することが可能と解され、また、甲第４４号証、第４５号証の１及び２、第４６号証の１及び２並びに弁論の全趣旨によれば、本件各組合の理事長であるＥは、組合員の組合員番号、氏名、口数、持分、郵便番号、自宅住所及び電話番号を記載した組合員名簿を作成・保管していることが認められる。

ウ　以上によると、本件各組合において、解任権の行使が現実的でないとか、解任権が排除されているとまで認めることはできず、本件各組合設立契約ないし本件各組合参加契約に共同事業目的の合意があるとの前記認定判断は、左右されない。

被告らの前記主張は、採用することができない。

(5)　本件各組合の創立総会の前にＥが理事長として本件各ＬＰＳ契約に署名したことについて

ア　被告らは、Ｅが、本件各組合の創立総会の前にＥが理事長として本件各ＬＰＳ契約に署名したことから、本件各組合において、ＤないしＥは、原告甲及びＣほか一般組合員の議決権を認めておらず、また、組合員としても扱っていない旨主張する。

イ　そこで検討するに、前記認定事実及び証拠（甲１８、２０、２２、乙１、２４、２６、２７、３５）並びに弁論の全趣旨によれば、本件各ＬＰＳ契約は、いずれも、本件各組合の創立総会の開催前に締結されていること、その際には、Ｅが本件各組合の理事長として署名していること、本件各組合設立契約７条３項は、「最初の理事は、創立総会で組合員の中から選任され、最初の理事長は、最初の理事会で理事の中から選任される。」と定め、創立総会開催前に理事長が選任されることはないことが認められる。

ウ　しかしながら、上記各証拠等によれば、本件各組合設立契約７条１項は、「創立総会終了時までの本組合の運営は、発起人間の協議により行われる。」と定めていること、本件各組合の発起人であるＤとＥは、後者が本件各組合の代表者として本件各ＬＰＳ契約を締結する旨の協議を行ったこと、その後に開催された本件各組合の創立総会において、上記各発起人外１名が理事に選任され、理事会において、Ｅが理事長に選任されたこと、レファレンス・ブック（乙３５）では、Ｅの理事長就任が予定されていたこと、同文書や本件ご案内（乙１）、あるいは本件各組合設立契約及び本件各組合規約において、本件各ＬＰＳ契約の締結や本件各船舶賃貸事業の概要が説明されていたことが認められる。

エ　以上によると、本件各ＬＰＳ契約締結の際、Ｅが本件各組合の理事長としての肩書きを使用したことは、不適当なものであったとはいえるものの、Ｅは、本件各組

合を代表して本件各ＬＰＳ契約を締結する権限を有していたのであり、同契約の効力について法律的な問題があるとはいえず、まして、このことから原告甲及びCほか一般組合員の議決権が否定されるとか、D及びEが一般組合員を組合員として扱っていないと解することはできない。

やはり、前記認定判断は左右されず、被告らの前記主張は、採用することができない。

(6) 出資金振込日よりも前に創立総会が開催されていることについて

ア 被告らは、G組合及びH組合において、原告甲が自己資金を送金する前に創立総会が開催されていることをとらえ、本件各組合設立契約１２条ないし本件各共有持分権売買契約７条の点で不自然である旨主張し、このことから、原告甲及びCほか一般組合員の組合員としての地位が形式を作出されたにすぎないなどと主張する。

そして、前記認定事実及び証拠（乙２８、３０）並びに弁論の全趣旨によれば、G組合及びH組合において、原告甲が自己資金を送金する前に創立総会が開催されていることが認められる。

イ しかしながら、前記認定事実のとおり、本件各組合設立契約１２条１項は、「発起人は、総出資口数の出資の完了を確認した後、理事の選任のため、速やかに本組合の創立総会を招集する。」と規定するものの、一般組合員の自己資金の送金等を条件としていないから、上記２組合において、原告甲が自己資金を送金する前に創立総会が開催されているからといって、このことが不自然であると解することはできない。

ウ また、前記認定事実によれば、本件各共有持分権売買契約７条１項は、「本契約に基づく売主の引渡義務は、引渡時において、以下の条件が全て満たされているか売主に放棄されることを前提とする。」とし、条件として、「引渡時までに、債務者が、本契約に従い、売買代金の支払を完了したこと」などを定めていることが認められ、売主であるEが売買代金の支払の完了などの条件を放棄すれば、引き渡すことができるといえるから、売買代金の支払完了前に引き渡すことのみをもって、原告甲及びCほか一般組合員の組合員としての地位が形式を作出されたにすぎないなどと解することはできない。

エ この点、被告らは、本件各共有持分権売買契約７条の条件に「本契約に基づく売買代金の支払資金調達のため買主とD（注：H組合においてはE）との間で金銭消費貸借契約および譲渡担保設定契約が締結されているときは、同契約により期限の利益を喪失し又は喪失するおそれがあると認められる事情が生じていないこと」があり、これが本件各組合規約２５条２項の除名事由に当たるから、放棄などが不可能であるかのごとく主張するが、そもそも、売主が、代金支払義務との同時履行の抗弁権を一方的に放棄することによって、売買目的物の引渡義務を先履行することも可能であるから、被告らの上記主張は、採用することができない。

オ よって、被告らの前記主張は、採用することができない。

(7) 組合財産（本件各船舶）の処分権限について

ア 被告らは、原告甲及びCほか一般組合員が、組合財産である本件各船舶の処分権限を有していない旨主張し、具体的には、①裸傭船契約上の見直し日までは本件各

裸傭船契約（本件各パートナーシップは、傭船主の事前の書面による許可なく傭船主以外の者に当該船舶を売却してはならない。）により、②見直し日以降は本件各組合規約（本件各組合の理事長は、理事会の同意を得てパートナーシップに本船を処分させることができる。）により、裸傭船期間全般を通じて原告甲及びCほか一般組合員は本件各船舶の処分権限を制限されている旨主張する。

イ　しかしながら、そもそも、民法上の組合において、組合員が組合財産に対してどのような権限を有するかは、民法上の組合としての本質を害さない限り、契約等によって自由に定めることができるものであり、上記のような事情が存するからといって、直ちに本件各組合が任意組合であることを否定されるものではない。

ウ　また、上記①について検討するに、前記認定事実によれば、本件各裸傭船契約３３条（条項番号はF号に係る契約に関するもの。G号及びH号に係る契約に関しては３４条）は、「船舶所有者は、見直し日までは、傭船主の事前の書面による許可なく傭船主以外の者に本船舶を売却してはならない。（以下省略）」と定めていることが認められるものの、一般に、賃貸借契約において、契約期間中又は一定期間は、賃借人の同意のない限り賃貸人が賃貸物を処分しない旨の合意をすることは合理性のあることであり、そのような合意をしているからといって、組合員としての基本的な権限を侵害するものとはいえない。

エ　さらに、前記②について検討するに、前記認定事実によれば、本件各組合規約３２条１項は、「理事長は、傭船契約が終了したとき又は２００５年４月１日（注：F組合の場合。G組合においては２００７年４月１日、H組合においては同年７月１日。いずれも見直し日のこと。）以降において、本船の処分を相当と判断するときは、理事会の同意を得てパートナーシップに本船を処分させパートナーシップを解散及び清算させることができる。」と定め、同条２項は、「前項の規定にかかわらず、本組合設立後、経済情勢の変化、法令の改廃又は組合員の多数の脱退等の組合存続に重大な影響が生ずる事由その他相当の事由により本組合の目的の達成又は組合業務の遂行が不可能又は著しく困難となり、理事長が本船の処分を相当と判断するときは、理事長は、理事会の同意及び組合員総会の承認を得て、パートナーシップに本船を処分させ、パートナーシップを解散及び清算させることができる。」と定めていることが認められる。

しかしながら、本件各組合において検査権ないし理事長（業務執行組合員）の解任権が認められていることは前記認定判断のとおりであり、上記のように理事長（業務執行組合員）の権限が定められているとしても、このことが任意組合としての本質に反するものではなく、また、上記２項においては、限定された場面であるとはいえ、組合員総会の承認も処分の要件とされていることからすれば、やはり、原告甲及びCほか一般組合員が、組合財産である本件各船舶の処分権限を有していないとまで解することはできない。

オ　よって、被告らの前記主張は、採用することができない。

(8)　本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約によって組合員としての地位を譲渡しているとの主張について

被告らは、原告甲及びCほか一般組合員が、本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約

によって組合員としての地位を譲渡しているなどと主張するが、後記争点③における検討のとおり、本件各譲渡担保契約は、飽くまで譲渡担保の趣旨の契約であると解され、被告らの上記主張は、採用することができない。

(9)　一般組合員が実質的には本件各組合の組合員としてのリスクを負っていないこと

被告らは、原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各組合において、その出資の限度でしか実質的な危険を負わないことを指摘するが、後記争点④における検討のとおり、組合員の無限責任は任意組合契約の要件ではなく、このことは、民法６７４条及び６７５条が、組合契約等をもって組合員の損失分担割合を定めることを許容していることからも明らかである。

よって、やはり、被告らの上記主張は、採用することができない。

(10)　その余の点について

以上の外に、被告らは、るる主張するが、必ずしもその法的意味合いは明らかではなく、また、その趣旨を本件各組合参加契約が任意組合契約とは認められない根拠であると善解し、それらを考慮しても、やはり、前記認定判断は、左右されない。

(11)　小括

よって、被告らの争点①に関する主張は、いずれも採用することができない。

【判示(2)】　３　争点②（本件各ＬＰＳが我が国の任意組合として扱われるか）について

(1)　当事者の主張の要旨

ア　原告らは、本件各ＬＰＳは、我が国の租税法上任意組合として取り扱われるから、その事業により生ずる損益については、構成員たるパートナーである本件各組合に直接帰属するものとして課税され、本件各組合も任意組合であるから、任意組合が二層に成立していることになり、結局、本件各組合の構成員たる原告甲及びＣらの損益として課税されるとし、本件各船舶は、本件各ＬＰＳの本件各船舶賃貸事業のための財産であるから、本件各船舶賃貸事業のための減価償却資産ということになり、その減価償却費が本件各ＬＰＳの経費となり、それは、本件各組合を経由して、原告らに直接帰属することになる旨主張する。

イ　これに対し、被告らは、本件各ＬＰＳが我が国における任意組合と認めることはできず、むしろ、我が国の匿名組合（商法５３５条）ともいうべき存在である旨主張するので、以下、検討する。

ウ　前述のとおり、任意組合契約の成立要件は、２人以上の当事者の存在、各当事者が出資をすることの合意、各当事者が共同事業を営むことの合意（民法６６７条）であるところ、前記認定事実によれば、パートナーシップ法３条１項は、「パートナーシップとは、収益を目的として共同で事業を営む人の間に存在する関係である。」と規定しており、また、同条２項は、「会社又は団体が(a)改正会社法もしくはその他現行の会社の登録に関する法律に基づき会社として登録されているとき、又は(b)他の法律、特許状、もしくは英国特許状に基づき又はこれらに従って、形成または設立されているときは、その会社又は団体における構成員の関係は、本法におけるパートナーシップには該当しない。」と規定していることが認められ、これらの点から、ケイマンにおける特別リミテッド・パートナーシップを含むパートナーシップは、法人格を有せず、構成員間の契約関係という性質を有するものと解

される。

そして、我が国において、法人格を有しないもので、収益を目的として共同で事業を営む構成員間の関係（契約）という性質を有するものは、任意組合契約であると考えられるところ、前記の被告らの主張は、本件各ＬＳＰにおいて、前記の任意組合の成立要件のうちの後２者、すなわち、各当事者が出資をすることの合意・履行、各当事者が共同事業を営むことの合意がそれぞれ欠ける旨の主張であると解されるため、以下、検討する。

(2)　出資の合意・履行について

ア　被告らは、パートナーシップ法４６条２項は、リミテッド・パートナーについてのみ、特定額の資金の出資を要求しているのであり、ゼネラル・パートナーについてまで出資を要求しているとは解し得ず、本件各ＬＰＳは、すべての組合員が出資を行う義務を負うことを要さない点で任意組合とは著しく異なると主張する。

イ　そこで検討するに、前記認定事実によれば、パートナーシップ法４６条２項は、「有限責任パートナーシップは、何人の者で構成されてもよいが、次の者を含まなければならない。(a)無限責任パートナーと呼ばれ、企業のすべての負債及び義務について責任を負う１人又は複数人の者、並びに、(b)有限責任パートナーと呼ばれ、当該パートナーシップを開始する時点で、資本として一定の金額を実際の現金払で当該パートナーシップに拠出し、このように拠出した金額を超える企業の負債又は義務については責任を負わない１人又は複数人の者」と規定していることが認められる。

この点、被告らは、前述のとおり、上記条項が、ゼネラル・パートナーについてまで出資を要求しているとは解し得ない旨主張するが、上記条項は、有限責任パートナーシップ（リミテッド・パートナーシップ）が無限責任パートナー（ゼネラル・パートナー）及び有限責任パートナー（リミテッド・パートナー）から構成されること並びに各パートナーの負う責任の範囲について定めているものの、このような点を超えて、上記条項が、無限責任パートナー（ゼネラル・パートナー）に出資を要求していないとまで解することはできない。

よって、被告らの上記主張は、にわかに採用することができない。

ウ　そして、前記認定事実によれば、ゼネラル・パートナーは、本件各ＬＰＳにおいて、１００円の出資をすることを合意している（本件各ＬＰＳ契約７条）ことも認められる。

この点、被告らは、上記の出資額が低額であることをとらえて、そのような金銭がＦＬＰＳの事業において実質的意義を有するわけがなく、全くの形式にすぎないなどとも主張するが、名目的なものにせよ、あえて出資の合意をした上で金銭による出資がされている事実を否定することはできず、上記認定は左右されない。

エ　また、前記パートナーシップ法４条２項及び前記認定事実における特例リミテッド・パートナーシップ法４条２項によれば、ゼネラル・パートナーは、パートナーシップの負債や義務のすべてについて責任を負うとされており、本件各ゼネラル・パートナーもこれを前提に本件各ＬＰＳ契約を締結している（本件各ＬＰＳ契約４条参照）ことにかんがみると、本件各ゼネラル・パートナーは、本件各ＬＰＳに対

して信用を供与していると解することもできる。

オ　さらに、前記認定事実における特例リミテッド・パートナーシップ法７条１項によれば、リミテッド・パートナーは、リミテッド・パートナーシップの業務執行をすることができないとされており、その結果、ゼネラル・パートナーが同業務執行をすることとなり、本件各ゼネラル・パートナーもこれを前提に本件各ＬＰＳ契約を締結している（本件各ＬＰＳ契約５条参照）ことにかんがみると、本件各ゼネラル・パートナーは、本件各ＬＰＳに対して労務を出資していると解することもできる。

この点、被告らは、パートナーシップ法４６条２項(b)を根拠に、リミテッド・パートナーシップにおいては労務による出資は認められていない旨主張するが、同条項において労務による出資が禁止されているのは、有限責任パートナー（リミテッド・パートナー）であることは明らかであり、同条項、あるいは同項(a)が、無限責任パートナー（ゼネラル・パートナー）に対して労務による出資を禁止していると解することはできない。

よって、被告らの上記主張は、採用することができない。

カ　以上に対し、被告らは、ゼネラル・パートナーについて信用や労務を出資していると解すると、我が国の匿名組合においても営業者が信用及び労務を出資していることになるなどと主張する。

しかしながら、匿名組合が、当事者の一方が相手方（営業者）の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配することを約することによって効力を生ずる匿名組合契約によって成立するものであり（商法５３５条）、そもそも営業者が自己の信用及び労務で営業を行うことを出資と考える余地がないことに加え、任意組合においては、労務その他をもって出資とすることができると解されること（民法６６７条２項）、業務執行組合員を選任することができること（同法６７０条２項等参照）にもかんがみると、ゼネラル・パートナーについて信用や労務を出資していると解したとしても、匿名組合において営業者が信用及び労務を出資していることなどにはならないと解され、被告らの上記主張は、にわかに採用することができない。

キ　以上によれば、本件各ＬＰＳ契約においては、リミテッド・パートナーによる金銭の出資が認められるのみならず、ゼネラル・パートナーについても、金銭・信用・労務の出資が認められるから、任意組合の成立要件である出資の合意が認められる。

よって、以上に反する被告らの主張は、採用することができない。

(3)　共同事業目的の合意について

ア　被告らは、パートナーシップ法３条１項が「パートナーシップとは、収益を目的として共同で事業を営む人の間に存在する関係である」と規定しているとしても、同項から直ちに前記の共同事業目的の合意を導くことは短絡に過ぎるとし、かえって、後記のとおり、匿名組合との類似性等にかんがみれば、同項は、「当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、その営業より生ずる利益を分配する」（商法５３５条）という匿名組合の合意に相当するものと解し得る旨主張する。

イ　そこで検討するに、前記認定事実によれば、パートナーシップ法３条１項は、「パ

ートナーシップとは、収益を目的として共同で事業を営む人の間に存在する関係である。」と規定していること、本件各リミテッド・パートナーシップ契約２条には、本件各リミテッド・パートナーシップが、裸傭船による本件各船舶賃貸事業を行うために結成された旨の記載があること、本件各ＬＰＳにおいては、後記のとおり、ゼネラル・パートナーに業務執行に係る権限が集中しているものの、リミテッド・パートナーには、パートナーシップの会計や業務に関する検査権（特例リミテッド・パートナーシップ法７条３項(c)及び１２条）及びゼネラル・パートナーの解任に関する権限（同法７条３項(f)(v)）が認められていることが認められ、このことから、本件各ＬＰＳに共同事業性、そして、本件各ＬＰＳの構成員の間に共同事業の目的が存在すると解される。

ウ　これに対し、被告らは、本件各ＬＰＳが匿名組合の成立要件に相当する要素を含んでいるとし、その根拠として、本件各ＬＰＳには、無限責任を負うゼネラル・パートナーと、有限責任しか負わないリミテッド・パートナー（本件各組合）の２者が存在する点を挙げ、無限責任を負う営業者と有限責任しか負わない匿名組合員が存在する匿名組合と本件各ＬＰＳが類似している旨主張し、これは、本件各ＬＰＳに共同事業目的の合意が存在しない旨の主張であると解される。

しかしながら、任意組合の成立要件としては、各組合員が無限責任を負うことが必要とされておらず、本件各ＬＰＳを組成する者の中に、有限責任しか負わないリミテッド・パートナー（本件各組合）が存在するからといって、このことから、組合契約の成立が妨げられるとか、あるいは、本件各ＬＰＳに共同事業目的の合意が存在しないとまで解することはできず、前記認定判断は左右されない。

エ　また、被告らは、本件各ＬＰＳが営利を目的とした事業を営んでいる点で匿名組合と類似するなどと主張し、これも、本件各ＬＰＳに共同事業目的の合意が存在しない旨の主張であると解されるが、被告らが自認するように、任意組合においては、その事業目的に制限はないのであるから、本件各ＬＰＳが営利を目的とした事業を営んでいるからといって、このことから直ちに本件各ＬＰＳに共同事業目的の合意がないと解することはできない。

やはり、被告らの主張は、採用することができない。

オ(ア)　被告らは、本件各ＬＰＳにおいて、ゼネラル・パートナーに業務執行に係る権限が集中していることをもって、本件各ＬＰＳが匿名組合に類似していると主張し、これも、本件各ＬＰＳに共同事業目的の合意が存在しない旨の主張であると解される。

(イ)　そこで検討するに、前記認定事実によれば、リミテッド・パートナーシップにおいては、あらゆるパートナーは、パートナーシップの事業の目的において企業及びその他のパートナーの代理人であるとされるものの（パートナーシップ法６条）、リミテッド・パートナーは、パートナーシップの事業の経営に参加してはならず、企業の業務を処理するなどの機能又は権限を有しないとされていること（同法５２条、特例リミテッド・パートナーシップ法７条１項）、本件各ＬＰＳ契約においても、無限責任社員（ゼネラル・パートナー）は、本パートナーシップを経営し、業務管理を行う権利および権限を有する旨定められていること

（５条）がそれぞれ認められる。

（ウ） しかしながら、任意組合においても、組合員が組合契約で業務執行組合員を選任した場合には（民法６７０条２項等参照）、組合の業務執行が同組合員に集中することになるのであり、本件各ＬＰＳにおいて、特定の組合員に業務執行権限が集中しているからといって、このことから直ちに本件各ＬＰＳが任意組合でないとか、本件各ＬＰＳに共同事業目的の合意が存在しないとまで解することはできない。

被告らは、本件各ＬＰＳは、業務執行組合員がいて初めて同様の業務執行形態となる任意組合よりも、法律上当然に営業者のみが営業の運営に当たる匿名組合に近い旨主張するが、同主張にかんがみても、本件各ＬＰＳが任意組合であること、あるいは、共同事業目的の合意が存在しないとまで解することはできない。

やはり、被告らの主張は、採用することができない。

カ なお、被告らは、ゼネラル・パートナーに出資の合意がない旨主張し、このことから本件各ＬＰＳは匿名組合に類似する旨も主張し、これは、共同事業目的の合意がないとの主張にも解されるが、出資の合意が認められることは前記認定判断のとおりであり、被告らの同主張は、採用することができない。

(4) 小括

以上によると、本件各ＬＰＳは、出資の合意・履行及び共同事業目的の合意などが認められるから、日本法における任意組合に相当すると解することができる。

よって、争点②に関する被告らの主張は、採用することができない。

【判示(3)】 ４ 争点③（本件各ＬＰＳが任意組合であるとしても、原告甲及びＣが本件各船舶の所有権（共有持分権）を有していないといえるか）について

(1) 被告らの主張の要旨

ア 前記争点①及び②における判示のとおり、本件各ＬＰＳ及び本件各組合は、いずれも任意組合と認められるから、特例リミテッド・パートナーシップである本件各ＬＰＳに出資された本件各船舶は、パートナーシップ財産となり、本件各船舶の所有権は損益分配の割合に応じて構成員たるパートナーである本件各組合に帰属し、終局的には本件各組合の組合員たる原告らに帰属することになる（民法６６８条）。

イ これに対し、被告らは、仮に、本件各ＬＰＳないし本件各組合が任意組合であるとしても、原告甲及びＣは、後述の各理由から、本件各船舶の所有権（共有持分権）を有していない旨主張し、その結果、同原告らが本件各組合から受ける利益の所得区分は雑所得であり、また、本件各船舶の減価償却費を原告らの必要経費に算入することはできない旨主張するので、以下、検討する。

(2) 被告らの登録籍法に関する主張について

ア 被告らは、原告甲及びＣによる本件各船舶の所有権（共有持分権）の取得については、その船籍登録があるパナマ共和国の法令により判断されるべきであるところ、同国海商法の定めによれば、登記を経由していない原告らの所有権（共有持分権）取得は課税庁との関係で効力を生じていないものとみるべきである旨主張する。

イ この点、被告らの上記主張が、本件各船舶についてのいかなる物権変動のいかなる原因事実を主張しているのかが必ずしも明らかでないのみならず、法の適用に関

する通則法１３条２項は、動産又は不動産に関する物権及びその他の登記をすべき権利の得喪は、その原因となる事実が完成した当時におけるその目的物の所在地法による旨定めており（なお、同法附則２条により、同法は、同法施行前の本件についても当てはまる。）、同項の文言（「所在地」）を離れて、本件各船舶の準拠法を、船籍登録があるパナマ共和国の法令により判断すべきである（旗国籍法）とする被告らの主張の根拠も明らかではない。なお、本件の証拠上、本件各船舶の所有権（共有持分権）の移転があった際の本件各船舶の所在地がどこであったのかは明らかではない。

ウ　よって、被告らの前記主張は、その余の点について検討するまでもなく、にわかに採用することができない。

(3)　特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項「Ｈｅｌｄ」の意義について

ア　被告らは、仮に、契約準拠法であるケイマン法によるとしても、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項にいう「Ｈｅｌｄ」は所有の意味であるとして、同項は、特例パートナーシップの財産がゼネラル・パートナーに帰属することを認めたものであり、リミテッド・パートナーたる本件各組合は、本件各船舶の所有権（共有持分権）を喪失した旨主張する。

イ　そこで検討するに、前記認定事実によれば、以下の事実が認められる。

（ア）　パートナーシップ法２１条１項本文は、パートナー（ゼネラル・パートナー及びリミテッド・パートナーを含む。）がパートナーシップ財産を所有し、使用する旨定めている。

（イ）　特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項は、ゼネラル・パートナーが、パートナーシップ財産を、パートナーシップ契約の定めに従い、特例リミテッド・パートナーシップの財産として、委託を受けて「保有」（原告らの準備書面における訳文）ないし「所有」（被告らの訳文（乙６４の２））するか、あるいは、「保有」ないし「所有」するとみなされる旨定めている。

（ウ）　本件各ＬＰＳ契約２条は、本件各ＬＰＳが、本件各船舶を保有する旨定めている。

（エ）　本件各裸傭船契約の「当事者」欄においては、本件各ＬＰＳが本件各船舶を所有すると明記されている。

（オ）　本件各船舶は、本件各ＬＰＳ名義で登記・登録がされている。

（カ）　本件各組合は、本件ＬＰＳによる本件各船舶賃貸事業から収益を得ており、損益の分配も受けている。（本件各ＬＰＳ契約１１条及び１２条）

（キ）　本件各ＬＰＳ契約においては、本件各船舶の売却（処分）は、全パートナーの同意無くしてなし得ない旨規定している。（同契約６条）

ウ　以上によれば、パートナーシップ財産を所有するのは、本件各ＬＰＳであると解するのが自然である。この点に加え、乙第６５、第６６号証によれば、英語の「Ｈｅｌｄ（Ｈｏｌｄ）」の法的意味については、日本語の「所有」の概念の他に、「所持」や「占有」の概念に相応する意味合いも含まれていることが認められる点にもかんがみれば、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項にいう「Ｈｅｌｄ」は、ゼネラル・パートナーがパートナーシップ財産を「所持」ないし「占有」する

との意味に解釈するのが相当であり、これを「所有」の意味であるとする被告らの主張は、にわかに採用することができない。

エ(ア)　この点、被告らは、各パートナーにパートナーシップ財産の所有を認めているパートナーシップ法２１条１項本文に関し、特例リミテッド・パートナーシップ法がパートナーシップ法の特別法であるから（特例リミテッド・パートナーシップ法３条)、パートナーシップ法３条は、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項によって排除される旨主張するが、被告らの同主張は、同項がゼネラル・パートナーのみによるパートナーシップ財産の所有を認めたものであることを前提にした主張であり、同前提の是非を検討するに当たり、特別法の理屈を用いてパートナーシップ法３条の適用を排除することはできず、同主張をにわかに採用することができない。

(イ)　また、被告らは、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項の「特例リミテッド・パートナーシップの財産として」という内容についても、パートナーシップは、日本法における法人格がなく、権利義務の主体となる能力を有していないから、「特例リミテッド・パートナーシップの財産」との内容が、当該財産が各構成員のうちのいずれに帰属するのかを規律しているわけではない旨主張するが、特例リミテッド・パートナーシップを任意組合と解し、組合員全員が財産を共有する趣旨として「特例リミテッド・パートナーシップの財産」と表現することも可能であるから、被告らの主張は、やはり、採用することができない。

(ウ)　さらに、被告らは、本件各船舶が本件各ＬＰＳから裸傭船として貸し出されていることをとらえ、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項について、ゼネラル・パートナーがパートナーシップ財産を所持ないし占有することを述べていると解釈することはできない旨主張するが、本件各ＬＰＳの内部における占有関係と対外的な占有関係を混同するものであり、さらに、裸傭船の賃借人が本件各船舶の直接占有を有するとしても、ゼネラル・パートナーに間接占有を認めることは可能であるから、やはり、被告らの主張は、採用することができない。

(エ)　被告らは、特例リミテッド・パートナーシップの業務執行行為に関する権限がゼネラル・パートナーに集中していること（特例リミテッド・パートナーシップ法７条１項）を根拠に、本件各組合が本件各船舶の使用権を喪失している旨主張するが、任意組合において、業務執行組合員が選任されたとしても、一般の組合員が組合財産についての使用権を喪失するとまで解することはできないから、被告らの上記主張は、やはり、採用することができない。

(オ)　以上のほかに、被告らは、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項にいう「Ｈｅｌｄ」を「所有」の意味であるとして、るる主張するが、いずれも独自の見解であり、にわかに採用することはできない。

オ　以上によると、被告らの前記主張は、採用することができない。

(4)　本件各組合内部における譲渡担保契約について

ア　被告らは、本件各組合の内部において、原告甲及びＣほか一般組合員がＤとの間で本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約を締結したことをもって、一般組合員は、Ｄに対して本件各船舶の共有持分を譲渡している旨主張するので、以下、検討する。

イ　前記認定事実によれば、以下の事実が認められる。

（ア）　本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約５条１項は、債務の履行を担保するため、一般組合員の組合員としての地位等を、貸付実行日付けで、Ｄに譲渡する旨定めている。

（イ）　本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約５条３項は、上記担保を、一般に適当と認められる方法、時期、価格等によりＤが任意に処分し、債務の弁済に充当することを認めている。

（ウ）　本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約５条４項は、増し担保の差し入れについて規定している。

ウ　以上によると、本件各譲渡担保契約については、原告甲及びＣほか一般組合員が、Ｄに対して、本件各組合における組合員としての地位等を債務の担保として供する旨の譲渡担保契約であると解するのが相当であり、これを単なる譲渡契約であるとする被告らの主張は、にわかに採用することができない。

エ(ア) a　この点、被告らは、本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約７条１項によれば、弁済期到来前に一般組合員の債務不履行がなくとも担保物を処分することが可能であるとし、このような内容が担保の本質に反する旨主張する。

そして、前記認定事実によれば、上記同項は、「債務者（注：一般組合員のこと。）は、貴社（注：Ｄのこと。）が本契約により譲渡を受けた本件担保は、貴社がその判断によりその都度全部又は一部を直接取り立て、取り立てた日又は貴社が相当と認めるその他の日に、本件債務の元利金の弁済に任意の順序で充当することに合意します。」と定め、Ｄによる処分の時期について、何ら制限がないことも認められる。

b　しかしながら、前記認定事実によれば、本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約５条３項は、上記担保の処分の時期について、「一般に適当と認められる…（中略）…時期」と制限しており、弁済期限到来前の清算が一般に適当と認められることはないことからすれば、同項を合わせて解釈すれば、本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約７条１項によって、Ｄが弁済期限到来前の処分まで可能と解することはできない。

よって、被告らの前記主張は、採用することができない。

（イ）　また、被告らは、本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約７条１項によって、一般組合員は、本件各船舶の使用収益権限を喪失したとし、使用収益権限のない一般組合員である原告甲及びＣに、本件各船舶の減価償却資産性を認めることはできない旨も主張するが、上記のとおり、同項は、担保物の取立て及び任意の順序の弁済充当を認めたにすぎず、この規定のみから、原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各船舶の使用収益権を失ったとまで解することはできない。

よって、被告らの上記主張は、採用することができない。

オ　以上によると、被告らの前記主張は、採用することができない。

(5)　本件各船舶の船籍登録が日本にないことについて

ア　被告らは、我が国において本件各船舶の船籍登録がされていないことをもって、本件各船舶の所有者が日本国民（原告甲及びＣ）でないことを強く推認させる旨主

張する。

イ　そこで検討するに、前記認定事実によれば、以下の事実が認められる。

（ア）　Ｆ号については、平成７年３月２日にパナマにおいて船籍の仮登録がされており、本登録は、同年６月１日にされ、その後、平成１１年３月２３日に登録が更新されている。

そして、ＦＬＰＳに係るパートナーシップ契約は、平成７年２月１４日付けで締結されており、原告甲は、同年７月１日付けで出資持分売買契約により同船の共有持分権を取得している。

（イ）　Ｇ号については、平成９年３月１８日にパナマにおいて船籍の仮登録がされており、本登録は、平成１１年９月２９日にされている。

そして、ＧＬＰＳに係るパートナーシップ契約は、平成９年３月７日付けで締結されており、原告甲及びＣは、同月２４日付けで共有持分権売買契約により同船の共有持分権を、同年７月１日付けで出資持分売買契約により同船の共有持分権を取得している。

（ウ）　Ｈ号については、平成１１年６月４日にパナマにおいて船籍の仮登録がされており、本登録は、同年９月８日にされている。

そして、ＨＬＰＳに係るパートナーシップ契約は、上記同年５月２５日付けで締結されており、原告甲及びＣは、同年６月９日付けで共有持分権売買契約により同船の共有持分権を取得している。

ウ　そこで検討するに、国際法上、船籍の二重登録（二重国籍）が禁止されている点については、当事者間に争いがないところ、前記認定事実によれば、本件各船舶は、各パートナーシップ契約締結後、直ちにパナマ国籍で登録されているといえるから、現在、我が国で船籍の登録がされていないからといって、このことから、直ちに、本件各船舶の所有者が日本国民でないとまで解することはできない。

エ　また、被告らは、パナマにおける船籍の有効期限が４年であり、本件各船舶は、当初の登録から４年後に登録の更新をする際にも我が国の船籍を取得していないことは不自然である旨主張するが、船舶を所有する者が所属する国に船籍を置くことを義務付ける国際法上ないし国内法上の定めはないから、上記登録更新の際に我が国の船籍に変更しなかったからといって、このことから、直ちに、本件各船舶の所有者が日本国民でないと解することはできない。

オ　以上によると、被告らの前記主張は、採用することができない。

(6)　小括

よって、原告甲及びＣは、本件各船舶の所有権を共有しているものと解され、これに反する被告らの争点③に関する主張は、採用することができない。

【判示(4)】　５　争点④（本件各船舶が原告らにとって減価償却資産といえるか）について

(1)　被告らの主張の要旨

ア　前記争点①及び②における判示のとおり、本件各ＬＰＳ及び本件各組合は、いずれも任意組合と認められ、原告甲及びＣほか一般組合員も、本件各船舶の所有権を共有しているものと解され、また、前記認定事実のとおり、本件各船舶は、本件各ＬＰＳによって本件各船舶賃貸事業に供されているから、本件各船舶の傭船料に起

因する原告らの所得は不動産所得となり（所得税法２６条１項）、本件各船舶は、不動産所得を生ずべき業務の用に供される船舶として、減価償却資産となるものと解される。

イ　これに対し、被告らは、仮に、本件各ＬＰＳないし本件各組合が任意組合であり、原告甲及びＣが本件各船舶の所有権（共有持分権）を有しているとしても、同原告らが実質的に本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を失っている等の理由から、本件各船舶を原告らの事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、原告らの事業の用に供されているものということはできないので、減価償却資産に当たると解することはできない旨主張する。

具体的には、被告らは、パラツィーナ事件最高裁判決を挙げ、①原告甲及びＣが本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に有しているか、②同原告らが借入金の返済等について実質的な危険を負担しない地位にあるか、③同原告らが本件各船舶賃貸事業から得られる収益について出資額に相当する関心を抱いているかなどの観点から減価償却資産性を判断すべきである旨主張するので、以下、これらの各観点から検討する。

(2)　原告らが本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失しているか否かについて

ア　被告らの主張の要旨

被告らは、本件において、複数の契約が重層的にされていることから、①本件各組合と一般組合員の関係で見た場合（一般組合員のレベル）、②本件各組合と本件各ＬＰＳとの関係で見た場合（本件各組合のレベル）、③本件各ＬＰＳと各傭船主や各ゼネラル・パートナーとの関係で見た場合（本件各ＬＰＳのレベル）の３つの場面に分けて検討した上で、原告甲及びＣが本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失している旨主張する。

そこで、以下、これらの項目に分けて、原告甲及びＣが本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失しているか否かについて検討することとする。

イ　本件各組合参加契約等の締結による権限喪失が認められるかについて（一般組合員のレベル）

(ア) a　被告らは、本件各組合規約からして、本件各組合において、一般組合員が本件各船舶の使用収益及び処分の意思決定、執行に実際に関与することが想定できないなどとし、本件各組合参加契約等の締結による本件各船舶に関する原告甲及びＣの権限喪失を主張する。

b　そこで検討するに、前記認定事実によれば、本件各組合規約上、理事が理事会を構成し、本件各組合の業務執行の意思決定を行うとされていること（９条１項）、理事会は、組合員総会の決議事項とされている事項を除き、本件各組合の運営のために必要な全ての事項を決定する権限を有すること（同条２項）、理事長は、本件各組合の業務執行組合員となり、本件各組合規約及び理事会の決議に従い、本件各組合の業務を行うとされていること（１０条２項）、理事長は、傭船契約が終了した際などに、本件各船舶の処分を理事会の同意のみをもってなし得ることが認められ、一般の組合員は、理事会や業務執行組合員が

行う本件各組合の意思決定及び業務の執行に直接関与することができないようになっている。

c　しかしながら、前記認定事実によれば、本件各組合の規約上、本件各組合の理事は、組合員総会の決議により選任されること（９条１項)、組合員は、一定の条件の下で理事を解任することもできること（１２条３項及び４項)、組合員は、本件各組合の業務及び組合財産の状況を検査することができること（１４条)、本件各船舶の処分については、特定の場合には、理事会の同意のほかに、組合員総会の承認を得ることも必要とされていること（３２条２項）が認められ、一般の組合員は、理事を選任・解任し、検査権を行使するなどして、本件各組合の意思決定や業務執行に間接的に関与することができるようになっていると解される。

以上の点にもかんがみれば、本件各組合規約上、一般の組合員が本件各組合の意思決定及び業務の執行に直接関与することができないとしても、原告甲及びCほか一般組合員が、本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失しているとまで解することはできない。

d　また、被告らは、原告甲及びCほか一般組合員が、本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失していることの根拠として、本件各組合の一般組合員が、本件各組合規約上、組合員としての地位や出資持分等の処分を制限されていること（２３条１項）や、本件各組合からの脱退が制限されていること（２４条）も挙げるが、これらの制限があったとしても、本件各船舶の処分権限までも実質的に喪失しているとまで解することはできないから、やはり、前記判断は左右されない。

（イ）　これに対し、被告らは、原告甲及びCほか一般組合員に解任権等が認められるとしても、一般組合員は、Dとの間で、本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約を締結しており、これによって上記の解任権等を含む組合員としての権限も実質的に喪失している旨主張する。

しかしながら、争点③において検討したように、本件各譲渡担保契約については、本件各組合の組合員としての地位等を担保の趣旨でDに譲渡したものにすぎず、同契約によって、前記の解任権及び検査権まで実質的に喪失したとまで解することはできない。

やはり、被告らの主張は、採用することができない。

（ウ）　以上によると、一般組合員のレベルにおいて、本件各組合参加契約等の締結によって原告甲及びCほか一般組合員が、本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失しているとする被告らの前記主張は、採用することができない。

ウ　本件各ＬＰＳ契約の締結による権限喪失が認められるかについて（本件各組合のレベル)

（ア）　被告らは、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項や７条１項を根拠に、業務執行権を有するゼネラル・パートナーがパートナーシップ財産を保有するため、少なくとも、原告甲及びCほか一般組合員は、本件各船舶の管理処分権を実質的に喪失している旨主張する。

（イ） しかしながら、前記認定事実によれば、リミテッド・パートナーは、パートナーシップ財産の処分やゼネラル・パートナーの承認等について議決権を有すること（特例リミテッド・パートナーシップ法７条３項(f)(ⅱ)、(ⅴ)）、特例リミテッド・パートナーシップの会計や業務に関して、検査権や会計報告請求権を有すること（同法７条３項(c)、１２条）が認められる。

以上の点にもかんがみれば、本件各ＬＰＳにおいて、業務執行権を有するゼネラル・パートナーがパートナーシップ財産を保有するからといって、このことから、原告甲及びＣほか一般組合員が本件各船舶の管理処分権を実質的に喪失しているとまで解することはできない。

（ウ） この点、被告らは、一般組合員が有する上記議決権について、本件各組合の業務執行者（理事長）であるＥは、Ｄの１００パーセント子会社であること、本件各ＬＰＳのゼネラル・パートナーである本件各船舶購入元②（Ｌ、Ｎ及びＯ）もＤのケイマン現地法人であることなどから、本件各ＬＰＳのリミテッド・パートナーである本件各組合が、上記ゼネラル・パートナーの意向に反して議決権を行使するということは、現実的には想定し難いなどとし、また、本件各組合の一般組合員についても、本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約により組合員としての権利を実質的に喪失していることなどからも、抽象的な意味で、本件各組合に上記議決権が留保されていたからといって、本件各組合が、実質的に本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を有していたことの根拠となるものではない旨主張する。

しかしながら、本件各組合が、本件各ＬＰＳにおいて、上記議決権を行使することが実際に困難であるからといって、このことから、原告甲及びＣほか一般組合員が本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を喪失しているとまで解することはできず、さらに、本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約によって、一般組合員の解任権及び検査権まで実質的に喪失したと解することができないことも前記のとおりであるから、被告らの上記主張は、採用することができない。

（エ） 以上によると、本件各組合のレベルにおいて、本件各ＬＰＳ契約の締結によって原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失しているとする被告らの前記主張は、採用することができない。

エ 本件各裸傭船契約の締結による権限喪失が認められるかについて（本件各ＬＰＳのレベル）

（ア） 被告らは、本件各裸傭船契約３３条（条項番号はＦ号に係る契約に関するもの。Ｇ号及びＨ号に係る契約に関しては３４条）が、本件各裸傭船契約上の「見直し日」までは、本件各ＬＰＳが本件各船舶を売却することを禁止していることから、本件各ＬＰＳ、ひいては原告甲及びＣほか一般組合員は、本件各船舶を使用収益ないし処分する権限を失っている旨主張する。

（イ） しかしながら、前記認定判断のとおり、一般に、賃貸借契約において、契約期間中又は一定期間は、賃借人の同意のない限り賃貸人が賃貸物を処分しない旨の合意をすることは不合理ではなく、さらに、前記認定事実によれば、上記同条は、「船舶所有者は、見直し日までは、傭船主の事前の書面による許可なく傭船

主以外の者に本船舶を売却してはならない。(以下省略)」と定めており、傭船主の事前の許可なく本件船舶を売却することを禁止しているのみであり、このことから、直ちに、本件各ＬＰＳないし原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各船舶を使用収益ないし処分する権限を失っているとまで解することはできない。

（ウ） なお、被告らは、本件各組合規約３２条１項が、上記「見直し日」以降は、本件各組合の理事長が、一般組合員の関与なしに本件各船舶の処分をすることを認めている点も指摘するが、一般の組合員が理事を選任・解任し、検査権を行使することができることは前記認定判断のとおりであり、本件各組合の意思決定や業務執行に間接的に関与することができるといえるから、上記同条項があるからといって、やはり、原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各船舶を使用収益ないし処分する権限を失っているとまで解することはできない。

（エ） 以上によると、本件各ＬＰＳのレベルにおいて、本件各裸傭船契約の締結によって、本件各ＬＰＳ、ひいては原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失しているとする被告らの前記主張は、採用することができない。

オ まとめ

以上によると、原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失しているとする被告らの前記主張は、採用することができない。

被告らは、以上の３つのレベルの事実関係を総合考慮すれば、原告甲及びＣほか一般組合員は、本件各船舶の使用収益及び処分に関して、実質的に意味のある内容の権利を留保しているとは解されないなどと主張するが、実質的に意味のある内容の権利を留保するとの趣旨があいまいであることはさておき、前記の３つのレベルの事実関係を総合考慮したとしても、原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失しているとまで解することはできない。

(3) 原告甲及びＣが借入金の返済等について実質的な危険を負担しない地位にあるか否か

ア 被告らは、本件各組合が本件各ＬＰＳにおいて出資の範囲内でしか責任を負わず、原告甲及びＣほか一般組合員も本件各組合において出資の範囲内でしか責任を負わないこと、そして、一般組合員の本件各船舶の共有持分権の購入資金の７割を占める本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約に基づく借入金の返済について、選択権行使後の本件各船舶の売却代金ないし選択権が行使されない場合の傭船料収入により全額返済できることをとらえ、同原告らが実質的な危険を負担していないとし、このことからも、本件各船舶が、原告甲及びＣほか一般組合員の事業の用に供されているものということはできず、減価償却資産に当たると解することはできない旨主張する。

イ そして、前記認定事実及び証拠（乙１、４３、４４）並びに弁論の全趣旨によれば、被告ら主張のとおり、本件各組合並びに原告甲及びＣほか一般組合員は、出資の範囲内でしか責任を負っていないこと、本件各裸傭船契約においては、裸傭船開

始の見直し日に裸傭船者が本件各船舶を一定価格で買い取る選択権を有するものとされているところ、本件ご案内の「用船事業損益予想表」（乙１・９、１０頁）によれば、上記購入選択権が行使された場合には、組合員は、Ｆ号の売却収入によりセットローン契約に基づく借入金の残債務を全額返済できることになっていること、また、仮に上記購入選択権が行使されなかった場合でも、「提携ローンの返済は、用船事業収入で全額返済が可能です。」（同号証７頁（注２））とされていることが認められる。

以上によると、原告甲及びＣほか一般組合員が実質的に危険を負担するのは、出資額の３割の範囲であることが認められる。

ウ　しかしながら、前記認定事実によれば、本件各組合における一般組合員の出資額は、一口４９３０万円ないし５０００万円という高額なものであり、本件各組合の一般組合員が同出資額の３割の範囲内でしか危険を負担しないからといって、その額（約１５００万円）が高額であることにもかんがみれば、このことから、原告甲及びＣほか一般組合員が、実質的に危険を負担していないとまで解することはできない。

そして、被告らが前記の主張の根拠とするパラツィーナ事件最高裁判決は、映画に関する使用収益権限及び処分権限を喪失していることを前提に、問題とされている組合が映画の購入資金の約４分の３を占める借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあることを、事業の用に供しているかを認定する上で付加的に検討しているにすぎないところ、原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を喪失していないことは前記認定判断のとおりであるから、やはり、本件各船舶が、原告甲及びＣほか一般組合員の事業の用に供されていないとまで解することはできない。

エ　よって、被告らの前記主張は、採用することができない。

(4)　出資額に相当する収益への関心がうかがえるか否かについて

ア(ア)　被告らは、原告甲を含む本件各組合の一般組合員が、本件各船舶賃貸事業から収益が上がり出すころに、出資に係る権利を他者に譲渡していることをとらえ、原告甲及びＣほか一般組合員は、出資額に相応する収益への関心がうかがえないなどと主張する。

そして、前記認定事実及び証拠（乙１、４３、４４）並びに弁論の全趣旨によれば、本件各船舶賃貸事業においては、投資当初の約５年ないし６年間は現金収入は全くないにも関わらず、投下資金の大半に相当する課税額減少効果を得られること、その後課税額減少効果がなくなり、事業本体からの収益が上がり出す（すなわち、本件事業についての所得に対する課税が生じうる）こと、これを子や配偶者等の二次取得者に譲渡することで、税率の低い子や配偶者等二次取得者の所得とし、高税率な親等の一次取得者の税負担を抑えることができること、原告甲を含め、大多数の一般組合員が上記のように二次取得者への譲渡を行っていることが認められる。

(イ)　しかしながら、被告らが前記の主張の根拠とするパラツィーナ事件最高裁判決は、映画に関する使用収益権限及び処分権限を喪失していることを前提に、原告ら

に出資額に相当する収益への関心がうかがえないことを、事業の用に供しているかを認定する上で付加的に検討しているにすぎず、また、原告甲及びCほか一般組合員が、本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を喪失していないことは前記認定判断のとおりである。

以上に加え、本件全証拠を精査しても、原告甲及びCほか一般組合員が、事業本体からの収益が上がり出すころに、出資に係る権利を第三者に譲渡することが本件各組合参加契約締結当初から決まっていたことを認めるに足りる証拠はなく、結果的に、一般組合員の多くが上記譲渡を行ったからといって、このことから、一般組合員に、出資額に相応する収益への関心がうかがわれないとまで解することはできない。

イ(ア)　さらに、被告らは、節税効果を除いた本件各船舶賃貸事業への投資から生じる利益がわずかであることも、原告甲及びCほか一般組合員に出資額に相応する収益への関心がうかがえないことの根拠とする。

そして、前記認定事実及び証拠（乙１、４３、４４）並びに弁論の全趣旨によれば、Dが作成したF号に係る前記「傭船事業損益予想表」（乙１・９、１０頁）によれば、「１０年目の購入オプションが行使された場合」の「１１年目」欄には、２口（投資金額９９００万円、その内訳は自己資金２９７０万円、ローン６９３０万円）を投資したときの「終了時収支見込み」は３７３０万１０００円と記載されており、自己資金２９７０万円を除くと、７６０万１０００円が残ること、同額には、減価償却費等の計上による「節税効果累計」の１４０７万３０００円からF号の売却に係る譲渡所得に対する税額の７０６万８０００円を差し引いた最終的な「節税効果」の額である７００万５０００円が含まれていること、このような「節税効果」を除いた本件各船舶賃貸事業への投資自体から生じる利益は、わずか５９万６０００円となり、これを年利に換算すると、１０年複利で約０．１９９パーセントにすぎないことが認められる。

(イ)　しかしながら、１０年複利で約０．１９９パーセントの収益があるにすぎないとしても、現在の市場における長期にわたる低金利を前提にすれば、このように低い収益率であっても、このことから、一般組合員に、出資額に相応する収益への関心がうかがわれないとまで解することはできない。

ウ　さらに、被告らは、原告甲及びCほか一般組合員が一般の個人顧客であり、本件各船舶賃貸事業のノウハウがないことも、原告甲及びCほか一般組合員に出資額に相応する収益への関心がうかがえないことの根拠とするが、事業のノウハウがあることと出資額に相応する収益への関心があることは別の問題であり、しかも、事業のノウハウがない点は、これを有する業務執行組合員を選任すればすむことであるから、やはり、被告らの上記主張は、採用することができない。

エ　以上によると、原告甲及びCほか一般組合員に、出資額に相応する収益への関心がうかがえないとする被告らの前記主張は、いずれも採用することができない。

(5)　小括

以上によると、本件各船舶が原告らの事業の用に供されていないとする被告らの主張は、いずれも認めることができない。

よって、争点④に関する被告らの主張は、採用することができない。

【判示(5)】 6　争点⑤（減価償却制度の濫用に当たるか）について

(1)ア　被告らは、外国税額控除最高裁判決を踏まえ、本件において原告甲らが本件各船舶を減価償却の対象とすることは、減価償却制度の濫用である旨主張し、その具体的事情として、本件各組合参加契約が節税目的でされていることを挙げる。

そして、前記認定のとおり、原告甲及びCほか一般組合員は、本件組合参加契約によって、１０年複利で約０．１９９パーセントの収益（５９万６０００円）の外に、最終的な「節税効果」として７００万５０００円が得られることが認められ、同原告らの本件組合参加契約締結の動機の大部分が節税効果であったと推認することもできる。

イ　しかしながら、上記収益についても、現在の市場における長期にわたる低金利を前提にすれば、投資目的からして不自然であるとまで解することはできず、さらに、前記認定判断のとおり、原告甲及びCほか一般組合員が本件各船舶の所有権（共有持分権）を有し、実質的に使用収益権限及び処分権限を失っているとも解されない点にもかんがみれば、本件において原告甲らが本件各船舶を減価償却の対象とすることが減価償却制度の濫用であると解することはできない。

(2)　さらに、被告らは、本件スキームにおいて、個人投資家を対象とした任意組合契約という法形式を採用していることも、減価償却制度の濫用であるの根拠とするが、個人投資家に本件各船舶賃貸事業のノウハウがない点については、そのノウハウを有する業務執行組合員を選任することで解決できる問題であり、さらに、同事業の目的を達成する上で、複数の法形式が考えられる場合に、税制上の利点を考慮してその選択を行うこと自体は不当とまではいえないから、やはり、被告らの上記主張は、採用することができない。

(3)　以上によると、本件において原告甲らが本件各船舶を減価償却の対象とすることが減価償却制度の濫用であるとする被告らの主張は、採用することができない。

よって、争点⑤に関する被告らの主張は、採用することができない。

【判示(6)】 7　争点⑥（本件相続財産の評価方法）について

(1)　被告らは、まず、戊事件原告らの相続財産が利益配当請求権である旨主張するが、前記認定判断のとおり、本件各組合が任意組合であり、Cが有していたのは、本件各船舶のうちのG号及びH号の所有権（共有持分権）であるから、戊事件原告らも同所有権を相続したものといえ、これを利益配当請求権（の共有持分権）とする被告らの上記主張は、採用することができない。

(2)ア　次に、被告らは、仮に、本件各組合参加契約が任意組合契約として有効に成立しているとしても、戊事件原告らの相続した財産は、傭船料収入及び残余財産分配請求権（の共有持分権）として評価されるべきである旨主張し、その根拠として、本件各船舶が将来必ず売却されることが確定していること、そして、将来の売却までの間の傭船料収入も確定していることを挙げる。

イ(ア)　そこで検討するに、まず、被告らは、本件各船舶は、将来必ず売却されることが確実であり、具体的には、本件各裸傭船契約により定められた見直し日に本件傭船者の購入選択権が行使される蓋然性が高いものであった旨主張する。

そして、前記認定事実及び証拠（乙１、４３、４４）並びに弁論の全趣旨によれば、本件各裸傭船契約のうちのＧ号及びＨ号に係る契約の付加条項Ｅ(g)によれば、本件各船舶の見直し日以降の傭船料は、見直し日以前の傭船料をいかなる場合も下回ることはないとされていること、このため、本件各裸傭船契約期間中の支払リース料の総額は、最低でも、見直し日に購入選択権を行使した場合の見直し日までのリース料と購入選択権行使価格の合計額に近くなること、実際に、本件各船舶については、購入選択権が行使されていることが認められ、経済合理性の観点のみからずれば、本件各裸傭船契約においては、契約期間中、リース料を払い続けるよりも、見直し日において購入選択権を行使して、本件各船舶の所有権を取得する可能性が高かったと解される。

（イ） しかしながら、購入選択権の行使は、傭船者の主観的な意思に係るものであり、見直し日当時、傭船者を取り巻く経済状態に左右されるであろうことが予想され、購入選択権の行使が当初から確実であるとまで解することができず、さらに、前記認定事実のとおり、本件各裸傭船契約に契約の更新ないし存続期間の延長をしない旨の定めのない点にもかんがみれば、本件各船舶（のうちのＧ号及びＨ号）について、将来必ず売却されることが確実であるとまで解することはできない。

ウ また、被告らは、本件各裸傭船契約においては、将来の売却までの間の傭船料収入も確定していると主張するが、上記認定判断のとおり、購入選択権の行使や将来必ず売却されることが確実であるとまで解することはできないのであり、その上、前記認定事実によれば、本件各裸傭船契約のうちのＧ号及びＨ号に係る契約の付加条項Ｅ(g)によれば、見直し日以降の傭船料は、見直し日の直前に協議して決定することになっていることも認められる点にもかんがみれば、将来の売却までの間の傭船料収入も確定しているとの被告らの主張は、やはり、採用することができない。

エ 以上に加え、前記認定判断のとおり、Ｃは本件各船舶のうちのＧ号及びＨ号の所有権（共有持分権）を有していたと解されることにかんがみれば、戊事件原告らの相続財産は、同所有権の共有持分権である評価するのが相当であり、具体的には、原告ら主張のとおり、評価通達１３６によって評価するのが相当である。

戊事件原告らの相続財産を、傭船料収入及び残余財産分配請求権であるとする被告らの前記主張は、採用することができない。

(3) 以上によると、争点⑥に関する被告らの主張は、いずれも採用することができない。

８ 総括

以上のとおり、本件の各争点に関する被告らの主張は、いずれも採用することができない。

【判示(7)】 本件において、原告甲及びＣが本件スキームに参加した主な動機が、本件各船舶に係る減価償却費等を必要経費とし、それによって生じる損失を不動産所得の損失として損益通算するという、いわゆる節税効果にあったことは、前記の各検討から容易に推認し得るところではある。

しかしながら、税の効果を考慮して経済活動を行うこと自体は何ら不当なことではな

く、節税効果が主たる理由だからといって、本件各組合や本件各ＬＰＳを任意組合ではなく、利益配当契約であるとまで認めることができないことは、前記認定判断のとおりである。そして、原告甲及びCが本件各船舶の所有権（共有持分権）を喪失しているとか、あるいは、本件各船舶の使用収益権限や処分権限を実質的に喪失している等の理由から、事業の用に供していないとして、減価償却が認められないとまで解することもできず、まして、本件が減価償却制度の濫用であると認めることもできない。同様に、戊事件においても、本件の相続財産が、傭船料収入及び残余財産分配請求権であると解することもできない。

【判示(8)】　被告らは、本件各争点について、原告らの主張を個々的に論難するのみで、本件各組合等が何故任意組合ではないと否認できるのかについて、積極的かつ明確な主張ができていないと言わざるを得ない。前記のとおり、税の効果を考慮して経済活動を行うこと自体は何ら不当なことではないことにもかんがみれば、被告らの本件における主張で、上記の否認を行うことは、租税関係の訴訟における主張立証責任の所在の点にふれるまでもなく、国民の経済活動における予見可能性と法的安定性を実質的に阻害しかねないものであり、租税法律主義（憲法８４条）の観点からも相当とは解されない。

被告らの主張は、理由がない。

9　結論

以上によれば、原告の請求は、いずれも理由があるからこれを認容することとし、訴訟費用の負担について、行政事件訴訟法７条、民事訴訟法６１条を適用して、主文のとおり判決する。

岐阜地方裁判所民事第１部

裁判長裁判官　野村　高弘

裁判官　岩井　直幸

裁判官　髙木　博巳

（別紙）

争点に関する当事者の主張

第１　被告らの主張

１　争点①（本件各組合参加契約が利益配当契約と認定されること）について

(1)　被告らの主張

ア　本件各船舶賃貸事業に関連する各契約によって構成される仕組み（以下「本件スキーム」という。）の経済的実質は、Ｄ及びそのグループ会社等の「Ｄグループ」が、本件各定期傭船先から本件各船舶を取得し、これを貸戻すという、いわゆる「セール・アンド・リースバック」を行うものであって、原告甲及びＣはかかる事業に対して船舶の購入資金を投資したにすぎないものと認められる。

イ　そして、後記のとおり、本件各組合参加契約は、任意組合に参加するとの外形を有しているものの、任意組合契約として不自然な点があり、出資の合意、出資の履行、共同事業目的の合意のいずれも欠くものであって、到底有効な任意組合契約であると認めることはできない。

ウ　原告甲及びＣが締結しているのが、上記の内容の契約であったとすると、これは、典型契約には該当しないが、本件各組合が行う事業に投資して利益を得ることを約するものであり、後記内容の利益配当契約ともいうべき非典型契約であると考えられる。

エ(ア)　このように、原告甲及びＣが締結したとする契約が利益配当契約であるとした場合、原告甲及びＣが本件各組合から受ける利益は、「船舶」などの「不動産等」の「貸付け」による所得すなわち不動産所得（所得税法２６条１項）ではあり得ず、さらに、利子所得、配当所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しないものと認められるから、雑所得（同法３５条１項）に該当するというべきである。

なお、任意組合契約の成立が認められない以上、原告甲及びＣが本件各組合から損益の配賦を受けるということはあり得ず、出資額に応じた相応の現金分配を受けるのみであるところ、原告甲及びＣは、平成１３年ないし同１５年において、かかる現金分配として本書面別表９の各表の「被告主張額（①）」欄の「収入金額」に記載の金額を受けており、同額が本件各係争年分における雑所得の金額の計算上収入金額に算入すべき金額となる。なお、別表９の各表は、本件各組合から受ける所得金額に係るもののみを記載したものである。

(イ)　上記のとおり、原告甲及びＣの締結した利益配当契約においては、原告甲及びＣは「出資額に応じた相応の現金分配金の配当を受ける」のであるから、原告甲及びＣに対し本件各組合から損失の配賦がなされるということはあり得ない。

したがって、原告甲及びＣの本件各係争年分における雑所得の金額の計算上、本件各船舶に係る管理手数料、減価償却費及び借入金利子の必要経費への算入は認められない（別表９の各表の「被告主張額（①）」欄の「必要経費」のとおり。）。

(2)　本件各組合参加契約がその成立要件を欠くことについて

ア　出資の合意及びその履行の要件を欠くことについて

(ア)　民法上の組合契約の成立要件としては出資の合意が必要であるから、組合に参加する契約においても出資の合意は要件となり、加えて、本件各組合参加契約においては、出資の履行が必要である旨定められていることから、これは成立要件ないし効力要件であると理解される。しかし、本件においては、これらはいずれも認められない。

(イ)　すなわち、出資の目的物であるはずの本件船舶の共有持分権については、何ら実体を伴

わず循環しているだけであって、共有持分権者としての権能を行使する機会も責任を負う機会もなく、これを出資して取得するはずの組合員としての権利を行使する機会もなければ、組合員としての責任であるはずの出資の限度を超えた責任を負うこともない。加えて、原告らが共有持分権を取得してこれを出資するとの外形と整合しない事実が多々見られるほか、取得したはずの組合員としての権利等の一切は出資と同時に譲渡担保と称して移転してしまうという、かかる外形と矛盾する契約すら存する。そして、スキームの策定者であるＤグループの一員であるＥは当然これらの事実を認識していたものと認められるし、原告甲及びＣもこれらの事実の全ては知らないと思料されるものの、本件各船舶の共有持分権を有しているとの意識を全く欠いている。

これらの点を総合的に考慮すれば、まず、Ｅと原告甲及びＣは、本件各船舶の共有持分権を真に売買する意図があったものとは到底認められないから、本件各船舶の持分売買契約書についてはその成立を妨げる特段の事情があり、処分証書たり得ず、本件各船舶の持分売買契約が成立したものとは認められない。あるいは、少なくとも表示から推察される「売主において本件各船舶の共有持分権を譲渡し、買主においてその代金を支払う」との効果意思を欠き、虚偽表示として無効である。

次いで、原告甲及びＣが船舶共有持分権の購入資金として受けているはずの借入れについても、ただ上記のとおり実体を伴わずに循環しているだけの所有権（共有持分権）を購入するとの名目の元に貸付けが行われた形式になっているにすぎず、共有持分権の売買自体が有効に成立したものとは認められない。現実の金員の移動にも、同原告らは全く関与することはなく、そもそも借入れ自体がＤ及びＥが初めからリース料を取得するのと全く同様の経済的機能しか有さず、原告らがかかる借入れを行うこと自体、原告らにとって何らの利益のない不合理なものである。さらには、譲渡担保とされている点も、他の契約関係とはどうあっても整合しない定めとなっている。これらの点を総合的に考慮すれば、本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約もまた、特段の事情があり成立は認められないものというべきであるし、少なくとも表示から推察される「貸主において金銭を貸し、借主においてこれを返済する」との効果意思を欠くから虚偽表示として無効である。

（ウ）　そして、これらの点からすれば、本件船舶の共有持分権を出資することはそもそもできず、またもとより出資するとの合意があったものとも認め難いから、「一口５０００万円相当の本件各船舶の共有持分権を出資する」との合意もその履行も認められない。

イ　共同事業目的の合意の不存在について

（ア）　民法上の組合の成立要件としては共同事業目的についての合意が必要であり、その具体的内容として、事業を共同で営むというためには、各組合員が事業の遂行に関与する権利を有する必要があり、最低限の場合にはこれは検査権及び解任権となる。したがって、本件各組合参加契約が成立するためには、組合に参加しようとする者がかかる権利を有していることがまず必要である。

しかし、本件では、一般組合員が解任権を行使することは現実的には不可能であり、Ｄとしても同様の認識であることに加え、本件では業務執行者であるＥにおいて価格のつり上げという善管注意義務違反ともなりうる事実が当初より組み込まれていながら、これは一般組合員らの知るところではない。

そうすると、本件においては原告ら一般組合員に解任権があるとは認められないから、そ

の意味で事業を共同で営むとはいえず、共同事業目的についての合意を欠くといわざるを得ない。

（イ） また、検査権及び解任権は共同事業目的が存することを示す外部的徴表の一つにすぎないから、その前提となる共同事業目的が当事者間で全く異なっており、あるいはそこから得られる利益が共通でないなど、前提となる本質部分に相違がある場合には、共同事業性は認められず、共同事業目的についての合意の存在は否定されると考えられる。

本件においては、Ｅは本件各船舶の価格をつり上げた上で共有持分権の売却を行っており、その分の損失は原告甲及びＣに跳ね返ってくることとなっているにもかかわらず、その分の利益をＥ及びＤで取得することとされており、ここにＤらと原告甲及びＣとの間に利害相反関係が存する。このほか、本件セットローンを始め、Ｄらにとっては利益となれど一般組合員の立場では何らの利益とならない定めの存在も見られる。加えて、原告甲及びＣは（課税額減少効果を考慮しない限り）大した利益を得られないのに対し、Ｄらは本件事業を利用して大きな利益を上げるものであり、共同であるはずの事業から得られる利益には大きな差異があり、この事業を行う経済的目的も異なる。そして、当然のことながら、Ｄらはこの点は百も承知である。

そうすると、これらを総合的に考慮すれば、Ｄらと原告甲及びＣとの間には、「事業」が共同のものであるとはいえないし、「利」と「害」も一致していないという、上記の前提となる本質部分について相違があると認められるから、共同事業性は認められず、共同事業目的についての合意は認められないという他はない。

ウ 以上の根拠について、以下、具体的に論述する。

(3) 本件各組合参加契約が任意組合契約とは認められないことを示す事情について

ア 解任権と組合員名簿

（ア） 本件においては、民法上の組合員である原告甲及びＣほか一般組合員に組合員名簿が配付されていない。そして、本件各組合規約が一般組合員に対して、閲覧に供することを予定している本件各組合員名簿には組合員の氏名、口数、持分しか記載されていない。さらに、本件各組合の発起人であるＤの担当者は「氏名と持分が分かれば十分だと思う」と述べているのである（乙３４）。

これでは、仮に組合員名簿を閲覧しても、見も知らない他の組合員に連絡することはまず不可能であり、総出資口数の過半数を有する組合員を組合員総会に出席させ（本件各組合規約１３条７項）、さらに総出資口数の３分の２以上による決議を必要とする解任権の行使（同規約１２条４項）どころか、総出資口数の１０分の１以上の賛同を必要とする組合員総会の開催要求（同規約１３条２項）さえ全く現実的でない。

（イ） この事実は、本件各組合を設立したＤ及びＥが、一般組合員に他の組合員の住所・氏名等を知らせる意図がなかったことを示すものである。そしてこの事実は、本件各組合に参加したという原告らが組合員総会の決議事項を除く各事項については、通常その意思を反映させ得る状況にない事実を併せ考慮すれば、本件各組合がそもそも一般組合員が解任権を行使することを予定していない組合であり、本件各組合参加契約の一方当事者である発起人（Ｄ及びＥ）が、一般組合員に解任権を認めない意図の下に本件各組合参加契約を締結したことを示す事実でもある。

また、民法上の組合の成立要件の一つである「共同事業目的の合意」には「その事業を共

同で営むことの合意」を含むものであるところ、「共同」する相手の存在を知らず、また知り得ずして「共同」することなどできるはずもないのであるから、本件において、他の組合員の住所・氏名等が一般組合員に知らされない仕組みとなっていること自体が、組合に参加する契約としての成立要件を欠いていることを示すものというべきである。

イ　本件各組合の創立総会前に理事長としてＥが本件各ＬＰＳ契約に署名したこと

本件各ＬＰＳ契約においては、Ｅが本件各組合の「理事長」であるとして同社代表取締役が署名している（甲１８、２０、２２）。

しかし、Ｅが本件各組合の理事長に就任し得るのは、創立総会の後でなければならないところ、本件各組合に係るパートナーシップ契約は、いずれも創立総会開催の前に締結されているのである（乙２４、２６、２７）。

この事実は、それ自体が本件各組合の内部規約（本件各組合設立契約及び本件各組合規約）に反する不合理なものであり、本件各ＬＰＳ契約の書面上、本件各組合の代理ないし代表権限を示す記載に不備があるもので、同契約書の効力自体についても疑問を呈さざるを得ないものであるが、外形上ですら原告甲及びＣほか一般組合員の関与し得ない形で本件各ＬＰＳ契約が締結されているとの事実は、ＤないしＥが、一般組合員の議決権を認めていないこと、ひいては原告甲及びＣほか一般組合員を組合員として扱っていないことを如実に表すものである。

ウ　出資金振込日よりも前に創立総会が開催されていること

（ア）　本件各組合設立契約１２条によれば、発起人（Ｄ及びＥ）は、総出資口数の出資の完了を確認した後、理事の選任のため創立総会を招集することとされている。しかるに、以下の組合においては、原告甲及びＣが自己資金を出捐する前に創立総会が開催されている。

①　Ｇ組合

自己資金の送金日：平成９年３月２８日（乙２８）

創立総会開催の日：平成９年３月２４日（乙２６）

②　Ｈ組合

自己資金の送金日：平成１１年６月３０日（乙３０）

創立総会開催の日：平成１１年６月９日（乙２７）

なお、いずれの場合においても、原告らが本件各船舶の共有持分権を取得した日及び同持分権を本件各組合に現物出資した日は、創立総会開催の日と同日とされており、創立総会開催が、原告らが組合員としての地位を取得した上で行われた外形が作出されている。

（イ）　これに対し、原告らは、創立総会の開催は、自己資金の出捐や送金を条件としていない旨反論するほか、自己資金出捐前に持分権は引き渡されていることについて、本件各共有持分権売買契約７条に、「本契約に基づく売主の引渡義務は、引渡時において、以下の条件が売主に放棄される」場合にも成立するから何らの違反もないと反論する。

しかしながら、上記同条は、持分引渡しのために「放棄される条件」について、「以下の条件が全て満たされているか売主に放棄されることを前提とする。」として、「引渡時までに、債務者が、本契約に従い、売買代金の支払を完了したこと」だけではなく、「本契約に基づく売買代金の支払資金調達のため買主とＤとの間で金銭消費貸借契約及び譲渡担保設定契約が締結されているときは、同契約により期限の利益を喪失し又は喪失するおそれがあると認められる事情が生じていないこと」も放棄の対象として定めているのである。「期限の利益の喪失」については、本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約８条に定義されているところ、

本件各組合規約２５条２項は「組合員に以下のいずれかの事由がある場合、理事長は理事会の承認を得た上、当該組合員に通知して、除名することができる。」と定め、その事由のうちに「金消契約の期限の利益を喪失し又は喪失するおそれがあるとき」としており、除名事由に該当する事項についてまで放棄するなどとの主張が真実のものであるとは到底考えられるものではない。

（ウ） したがって、原告らの述べるところは、このような外形上の不整合を指摘する被告らの主張に対しての反論足りうるものではなく、創立総会が原告甲及びCほか一般組合員に組合員としての地位を与えたうえで行ったとの形式を作出したにすぎないことを示す事実であることには変わりがない。

エ 組合財産（本件各船舶）の処分権限について

（ア） 原告甲及びCほか一般組合員が本件各船舶の共同所有者であり、本件各組合の構成員であれば、組合財産となった本件船舶の処分権限を有するはずであるが、原告甲及びCほか一般組合員はこれも有していない。

すなわち、裸傭船契約上の見直し日までは本件各裸傭船契約（本件各パートナーシップは、傭船主の事前の書面による許可なく傭船主以外の者に当該船舶を売却してはならない。）により、見直し日以降は本件各組合規約（本件各組合の理事長は、理事会の同意を得てパートナーシップに本船を処分させることができる。）により、つまり裸傭船期間全般を通じて原告甲及びCほか一般組合員は本件各船舶の処分権限を制限されており、現実的にはこれに関与することは全くできないこととされているのである。

（イ） この点、原告らは、一般組合員は、本件ご案内やリファレンス・ブックで明確に説明された大前提（裸傭船契約の終了を原則として、売却し、分配し、解散すること）に同意して参加したのであるから、既に売却時期や売却方法に関与し、その意思を反映させている旨反論する。

原告らの上記主張は、「『理事長が自由にできる。』ことに同意して参加したのであるから、あとは理事長が何をしようとも、それは『関与し、意思を反映させている』といいうる」との主張に等しいものである。業務執行者を選任する形態である以上は通常の業務執行をゆだねることは当然であるが、出資の目的物かつリースの目的物であり、組合員の共有財産であるはずの本件各船舶の処分という最も重大な局面において、一般組合員とされている者らが関与できずに処分が可能であるという点は、いかにその概念が広い民法上の組合契約といえども不自然というほかないのである。

被告らは、この本件各船舶の売却という本件事業における最も重要な局面において一般組合員らの意向は何ら反映されることがないことを一つの重要な間接事実と位置づけ、また、原告甲及びCほか一般組合員とされる者らが共有持分権を取得して出資しているとした場合にはかかる外形に合致しない点や不自然な点が多々見られ、責任も負わないこととされていること等を総合的に考慮すれば、これが「関与し、意思を反映させることができない」ものへの参加であり、そのような契約は、組合（参加）契約ではありえないと主張するものである。

オ 本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約によって組合員としての地位を譲渡していること

本件各船舶の共有持分権の取得に当たっては、借入れと併せて、本件各譲渡担保契約が締結されている。

しかしながら、本件各譲渡担保契約は、名称は譲渡担保であっても、弁済期到来前に債務不履行がなくともDによる処分を可能とする条項が明記されているという担保の本質に反する契約であり、担保物復帰の定めもない点等をも併せ考慮すれば、その実体として本来の譲渡担保契約ではあり得ず、単なる譲渡と処分実行後の充当関係等について定めたものと理解する他はない。そのため、仮に原告甲及びCが本件各船舶の共有持分権をいったんは取得し、これを現物出資して本件各組合の組合員としての地位及び権利を取得したものであるとしても、本件各譲渡担保契約によりこの一切を直ちにD（又はE）に譲渡したことになるため、これによりすでに組合員ではなくなったものと評価し得るのである。

カ　一般組合員が実質的には本件各組合の組合員としてのリスクを負っていないこと

民法上の組合にあっては、組合の債権者は、組合に対する債権の全額について組合財産から弁済を請求する権利を有するのみならず、民法６７５条によれば、組合員各人が、その持分割合に応じて、組合に対する債権者に対して、人的・無限責任を負うのが原則とされている。

しかしながら、本件各組合にあって一般組合員は、外形上は組合員としての責任を負っているかに見えるが、その負担する責任の範囲は制限されており、実質的には、当初の出資（一口当たり５０００万円）をすること以外の責任を負っていない。この点も、原告甲及びCほか一般組合員が実体としては組合員ではないことを示すものである。そして、当初の出資のうち、その７割に当たるセットローン相当部分が実質的には一般組合員の投資とはいえないことからすれば、原告甲及びCほか一般組合員は自己資金相当額である一口当たり１５００万円の投資以外には何も行っていないといえるのである。

キ　まとめ

以上によると、本件各組合参加契約は、いずれも任意組合契約とは認められない。

(4)　本件における利益配当契約の具体的内容

ア　前述のとおり、本件スキームの経済的実質はDグループが行うセール・アンド・リースバック取引であって、原告甲及びCほか一般組合員は、かかる取引に対して資金を出資したにすぎないものと認められるから、本件各組合参加契約を解釈すれば、それは一口１５００万円の現金を出資する利益配当契約にすぎないのであり、その具体的内容は、以下のとおり、原告ら一般組合員が、DとEが組成した任意組合（本件各組合）が行う船舶賃貸事業（本件各船舶賃貸事業）に対して出資を行い、同事業から（同組合から）出資額に応じた相応の現金分配金の配当を受けるというものである。

イ　契約当事者

本件各出資金の受領者は本件各組合の発起人であって原告らの主張によれば「理事長に就任することが予定されていた」Eであり、現金分配金の支払者もEであって、原告甲及びCほか一般組合員はそのEに出資をし、その配当を受け取るという関係にあるから、本件各利益配当契約は、一般組合員とEとの二当事者間で各別に締結されたと見るのが相当である。

ウ　配当利益の内容

（ア）　船舶売却前の配当

船舶売却前の、本件各利益配当契約に基づく配当金額は、本件ご案内（乙１）の「損益予想表」の「現金収支」欄記載の各事業年度ごとの配当見込額を基準としつつ、事情に応じて相応の増減をした金額であると認められる。

（イ）　船舶売却時の配当

船舶売却時には、船舶の売却代金等を原資として一般組合員に対する利益配当が行われるが、船舶の売却によって、本件事業は終了するため、船舶売却時の現金分配金には、一般組合員が利益配当契約締結時に出資した出資金の返還分が含まれている。

したがって、船舶売却時に一般組合員に支払われる金額のうち、出資金額に充つるまでの分は、出資金の返還であり、それを超える分は、本件各利益配当契約に基づく現金分配金である。

(5)　小括

以上によると、本件各組合参加契約を任意組合契約であるとする原告らの主張は、失当である。

2　争点②（本件各ＬＰＳが我が国の任意組合として扱われるか）について

(1)　被告らの主張

ア　後記争点③における検討のとおり、本件各船舶の所有権は、本件各組合から本件各ＬＰＳに対する現物出資により、本件各ＬＰＳのゼネラル・パートナーに移転しており、原告甲及びＣら一般組合員は、本件各船舶に係る所有権（共有持分権）を有していない。

イ　これに対し、原告らは、本件各ＬＰＳがあたかも我が国の租税法上は任意組合として取り扱われることが当然であるかのごとく主張し、原告甲及びＣら一般組合員が本件各船舶に係る所有権（共有持分権）を有している旨主張するが、その主な理由は、本件各ＬＰＳについて、①構成員間の契約により成立する関係にあること、②会社ではなく法人格が認められないこと、③パートナーシップ法３条１項が共同事業を営むことの合意等を定めていること、④出資をしていることを根拠にして、その成立要件が任意組合の成立要件を満たしているということのようである。

ウ　しかしながら、後記の点にかんがみれば、本件各ＬＰＳは、我が国における任意組合と認めることはできず、むしろ、我が国の匿名組合（商法５３５条）ともいうべき存在である。

そして、民法６６７条１項が「組合契約は、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約することによって、その効力を生ずる。」と規定していることからも明らかなように、任意組合の成立要件は、①二人以上の当事者が、②出資をし、③共同事業を営むことについての合意であるところ、以下では、後２者、すなわち、出資の合意及び共同事業目的の合意について検討することとする。

(2)　出資の合意の要件

ア　ゼネラル・パートナーには出資義務がないこと

出資の合意については、すべての組合員が出資を行う義務を負うことを要するものと解されるところ、原告らは、パートナーシップ法４６条２項が、「リミテッド・パートナーシップは、以下の者を含む限り、何人でも構成し得る。(a)当該組織の負債、義務の全てについて責任を負う１人以上のゼネラル・パートナー；及び(b)当該パートナーシップに参加する時に資本として特定額の資金を出資し、出資額を超えて当該組織の負債、義務について責任を負わない１人以上のリミテッド・パートナー」と規定しているとして、「各当事者が出資をすることを合意したことも要求している」と主張する。

しかし、同項は、原告らの訳文によっても一見して明らかなように、リミテッド・パートナーについてのみ、特定額の資金の出資を要求しているのであり、ゼネラル・パートナーについてまで出資を要求しているとは解し得ない内容である。同項は、パートナーシップが任意組合の成立要件のうち、上記②の出資の合意を満たすことの根拠となるものでなく、むしろ、すべての組合員が出資を行う義務を負うことを要さない点で、任意組合とは著しく異なることを明らかにするものというべきである。

以上の点を本件各ＬＰＳについて具体的にみると、ＦＬＰＳを例にとっていえば、出資の内容については、「本契約書日付現在、本パートナーシップの社員は、以下の金額を現金またはその他の財産の形で本パートナーシップに出資しており、その他の財産は出資していない。」旨規定されており（Ｆ・リミテッド・パートナーシップ契約７条、乙７０の２）、本件各ＬＰＳ契約に労務による出資は認められていない。そして、乙第７０号証の２によれば、ＦＬＰＳでは、Ｌ（本件各船舶購入元②）において、「無限責任社員　￥１００」なる出資

がされているようであるが、そのような金銭がＦＬＰＳの事業において実質的意義を有するわけがなく、全くの形式にすぎないというべきことを暫く置くとしても、ケイマン法令上、ゼネラル・パートナーに出資は要求されていないとみられることに変わりはない。

イ　労務出資が認められていないこと

リミテッド・パートナーシップにおいては、出資は現金又は現物での財産によることとされており、労務による出資は認められていない（パートナーシップ法４６条２項(b)）。

ウ　原告らの主張に対する反論

（ア）　原告らは、①「パートナーシップ法上、ゼネラル・パートナーはパートナーシップの負債や義務の全てについて責任を負わなければならないところ（特例リミテッド・パートナーシップ法４条２項)、かかる責任負担はゼネラル・パートナーのパートナーシップへの信用の供与」であるから、ゼネラル・パートナーの信用供与の出資があるとし、また、②「ゼネラル・パートナーの業務執行行為はパートナーシップの業務にとって不可欠のものである（特例リミテッド・パートナーシップ法７条１項等)。また、ゼネラル・パートナーはかかる業務執行について、特例リミテッド・パートナーシップ法上のパートナーシップに対する誠実行動義務（同法４条３項）を負って」おり、パートナーシップ法４６条２項(b)を正確に読めばリミテッド・パートナーの労務による出資を禁じるのみであるから、ゼネラル・パートナーの労務の出資があると主張する。

（イ）　しかしながら、かかる原告らの論法によれば、我が国の匿名組合においても営業者は信用及び労務の提供による出資をしているということになりかねない。すなわち、①匿名組合においても、営業者は匿名組合営業の負債や義務の全てについて責任を負わなければならず（商法５３６条４項参照)、かかる営業者の責任負担は、営業者の匿名組合への信用の供与であるから、営業者の信用供与の出資があることとなってしまう。また、②営業者の営業行為は匿名組合の営業にとって不可欠のものであり、営業者はかかる営業行為について善管注意義務を負っているから、営業者の労務の出資があるということになってしまう。そうすると、匿名組合において出資をするのは匿名組合員であって営業者ではないのに（商法５３５条)、営業者が匿名組合契約上当然のことをすれば常に出資を行ったことになるが、それは不合理な結論だというほかない。要するに、原告らは、リミテッド・パートナーシップにおいてゼネラル・パートナーが当然すべきことをもって、あえて信用供与、労務の出資であるなどと強弁しているにすぎない。

(3)　匿名組合との類似性について（③共同事業目的の合意の不存在について）

ア　原告らの主張

原告らは、パートナーシップ法３条１項が「パートナーシップとは、収益を目的として共同で事業を営む人の間に存在する関係である」と規定しているとして、特例リミテッド・パートナーシップ法（甲４７添付資料２、乙６４の１・２。）上の特例リミテッド・パートナーシップが任意組合の成立要件である上記③の共同事業目的の合意を満たすと主張する。

しかしながら、同項から直ちに前記③の共同事業目的の合意を導くことは短絡に過ぎるのであり、かえって、後記のとおり、匿名組合との類似性等にかんがみれば、同項は、「当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、その営業より生ずる利益を分配する」（商法５３５条）という匿名組合の合意に相当するものと解し得るものである。

イ　匿名組合との類似性

本件各ＬＰＳは、日本法における任意組合の成立要件を充たしているとはいえず、むしろ日本法における匿名組合の成立要件に相当する要素を含んでいるというべきである。

すなわち、匿名組合の成立要件は、商法５３５条において規定されているとおり、(ⅰ)当事者の一方が相手方の営業のために出資することの合意、(ⅱ)その営業から生ずる利益を分配することを約することの合意である。そして、その成立要件の検討に当たっては、当事者間における実際の本件各ＬＰＳの運営等の事情を斟酌すべきである。

この点、(ⅱ)については、論じる必要もなく成立要件を充足している（本件各ＬＰＳ契約１１条参照)。

また、(ⅰ)については、本件各ＬＰＳにおいては、本件各組合は本件各船舶を出資し、本件各船舶購入元②（ゼネラル・パートナー）がそれぞれの裸傭船先に対し本件各船舶を賃貸しているという関係に尽きるのであり、しかも、本件各船舶の出資前に本件各船舶の賃貸先が決定されていたのであるから、その実質において、ゼネラル・パートナーが裸傭船事業を行い（営業者の営業)、それに対して本件各組合が本件各船舶を出資したというべきものである。したがって、匿名組合の成立要件の一つである「当事者の一方が相手方の営業のために出資する」ことを充足している。さらに、(ⅰ)についてふえんすれば、これを主体の面からみると、匿名組合が、商法５３５条に規定する「相手方の営業のために出資」する「匿名組合員」と、匿名組合員から出資を受ける「営業者」により構成されることを示している。このように、匿名組合は立場の異なる二種類の者により構成されるところ、本件各ＬＰＳも、匿名組合における営業者と同様に無限責任を負うゼネラル・パートナーと、出資義務のみを負う匿名組合員と同様の有限責任であるリミテッド・パートナーとで構成されており、匿名組合と全く同様なのである。

このように、本件各ＬＰＳは匿名組合の成立要件に相当する要素を含んでいるといえるのであり、本件各ＬＰＳをもって日本法における任意組合であると解し得ないことは明らかである。

ウ　当事者が無限責任社員と有限責任者員から構成されていること（匿名組合との類似点）

(ア)　ケイマンにおけるパートナーシップは、基本的な形態として、パートナーシップの債務について第三者に無限責任を負うゼネラル・パートナー（パートナーシップ法２条、１０条）のみで構成される通常のパートナーシップと、ゼネラル・パートナーと第三者に有限責任しか負わないリミテッド・パートナー（同法４６条２項参照）から構成されるリミテッド・パートナーシップ（ＬＰＳ）の２種類に分類されるのであるが、本件各ＬＰＳがゼネラル・パートナーシップではなく、リミテッド・パートナーシップであることについては当事者間に争いがなく、本件各ＬＰＳが無限責任を負うゼネラル・パートナー（本件各船舶購入元②）と有限責任しか負わないリミテッド･パートナー(本件各組合)とで構成されていることは、原告らが示す契約内容からも明らかである。

このように、構成員の負う責任が有限であるか無限であるかという重大な差異に論及せずに、リミテッド・パートナーシップである本件各ＬＰＳが日本法上の概念に照らせば任意組合に相当するなどという原告らの主張は、全くもって失当というほかない。

(イ)　上記のとおり、パートナーの中に無限責任のゼネラル・パートナーと有限責任であるリミテッド・パートナーの２者が存在するという本件各ＬＰＳの重要な特徴を素直に見れば、無限責任の営業者と有限責任の匿名組合員が存在するという匿名組合に類似しているということができる。

すなわち、匿名組合契約とは、当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、その営業より生ずる利益の分配を約する契約をいい（商法５３５条）、出資をする者（匿名組合員）と営業をする者（営業者）の両当事者が必要であり、出資の目的は金銭その他の財産に限られ、信用及び労務は認められず（商法５３６条２項）、営業から生ずる不確定の利益を分配することを要素とするものである。

（ウ） これを本件各ＬＰＳについて具体的にみると、ＦＬＰＳを例にとっていえば、構成員の負う責任については、前述のように、リミテッド・パートナーは、業務執行行為を行うことができない反面、原則として出資の範囲内でしか責任を負わないとされており、有限責任にとどまっている（特例リミテッド・パートナーシップ法４条２項、７条１項）。また、特例リミテッド・パートナーシップの債権者によるリミテッド・パートナーの個有財産に対する執行を予定し、あるいは、うかがわせるような関係規定も見当たらない。

（エ） よって、本件各ＬＰＳは、匿名組合に類似しているといえる。

（オ）a　これに対し、原告らは、「そもそも、組合員が無限責任を負うことは、民法上、任意組合の成立要件ではない。任意組合においては、成立要件としてではなく、法律効果として組合員の無限責任が生ずる場合があるが、それとて内部的に組合員の責任を制限することは可能であるし、かかる内部的な責任制限はそれを知って取引する者との間では対外的にも有効である（民法６７５条）。」などと反論する。

b　しかしながら、本件各ＬＰＳが日本法における匿名組合の成立要件に相当する要素を含んでいるといえることは前記のとおりである。

また、原告らは、上記のように、「法律効果として組合員の無限責任が生ずる場合がある」（下線引用者）などというが、それが任意組合の日本法上の原則である。すなわち組合の債務は、つまるところ組合員の債務であり、各組合員において、その出資または出資義務に制限されることなく、その全財産で弁済すべきことが日本法上の原則であるからこそ、組合員の内部的責任制限は、「組合の債権者は、その債権の発生の時に各組合員の損失分担の割合を」知っていた場合にのみその権利行使が制限されるにすぎず、「知らなかったときは」日本法上の原則のとおり「各組合員に対して等しい割合でその権利を行使することができる」（民法６７５条）のである。

エ　本件各ＬＰＳは営利を目的とすること（匿名組合との類似点）

（ア） リミテッド・パートナーシップは、営利を目的としているところ（パートナーシップ法３条１項）、これは、匿名組合においても同様である（商法５３５条）。

これに対し、任意組合においては、その事業目的には制限がなく、非営利事業でも継続性のない一時的事業でもよいとされている。

（イ） これを本件各ＬＰＳについて具体的にみると、ＦＬＰＳを例にとっていえば、事業目的については、「本パートナーシップは、パートナーシップ法に基づきリミテッド・パートナーシップを設立することのできるあらゆる合法的活動に従事し、とりわけ、パナマで登録されているまたは登録される予定の機船「ＮＹＫＦ号」を所有し、又裸傭船契約に基づき、Ｐ株式会社またはその子会社、とりわけパナマ子会社のＶに対してリースするために、設立される。」（Ｆ・リミテッド・パートナーシップ契約２条、乙７０の２）とされており、ＦＬＰＳは、非営利事業でも継続性のない一時的事業でもなく、営利を目的とした事業を営んでいる。

（ウ） よって、本件各ＬＰＳは、匿名組合に類似しているといえる。

オ　ゼネラル・パートナーに業務執行に係る権限が集中していること（匿名組合との類似点）

（ア） リミテッド・パートナーシップにおけるゼネラル・パートナーは、パートナーシップの事業経営に参加し、パートナーシップ及び他のパートナーを代理する権限を有するのに対し、リミテッド・パートナーは、業務執行の基本的な事項への提案、財務状態等に関する情報を得る権利等が認められているものの、事業運営に参加できる権利はなく、リミテッド・パートナーシップを拘束するような代理権を持ってもいないのであって（パートナーシップ法６条、５２条参照）、これらのことは、匿名組合において、営業者のみが営業の運営に当たり、匿名組合員は業務や財産の状況を検査する営業監視権が認められている（商法５３９条）ものの、自ら業務を執行したり営業者を代理する権限はない（同法５３６条３項）のと同様であるといえる。

これに対し、任意組合においては、原則として組合員が各自組合運営に参加するのであり、各自組合員自身又は全員から代理権を与えられた者により行われた行為の法律効果は、各組合員に帰属することとなる。

（イ） これを本件各ＬＰＳについて具体的にみると、ＦＬＰＳを例にとっていえば、業務執行に係る権限については、特例リミテッド・パートナーシップ法７条(1)は、「リミテッド・パートナーは、特例リミテッド・パートナーシップの事業運営に参加してはならない。」と明確に規定し、さらに、「すべての書簡、契約書、証書又はあらゆる文書は、ゼネラル・パートナーが特例リミテッド・パートナーシップのために扱う。」と定めて、ゼネラル・パートナーへの権限集中をも明らかにしている（乙６４の２（訳文）７頁）。また、本件各ＬＰＳ契約上も、「無限責任社員は、本パートナーシップを経営し、業務管理を行う権利および権限を有する。無限責任社員の権限には、ケイマンの法律に基づき無限責任社員が所持することのできるすべての制定法上またはその他の権限が含まれる。」と規定されており（本件各ＬＰＳ契約５条、乙７０の２）、リミテッド・パートナーには、自ら業務を執行したりゼネラル・パートナーを代理する権限は全くないものと認められる。

（ウ） よって、本件各ＬＰＳは、匿名組合に類似しているといえる。

（エ） この点、原告らは、「任意組合においても、業務執行組合員を選任した場合には、組合の業務執行は業務執行組合員に集中することになる」からリミテッド・パートナーシップと同様である旨を主張する。

しかしながら、任意組合の日本法上の原則は、各自組合員自身が組合の常務に属する事項につき組合全体に効果の及ぶ行為を単独でなし得るというものであり（民法６７０条３項）、原告らの上記反論は組合契約で委任した業務執行組合員がいる場合（同条２項）にはリミテッド・パートナーシップと同様になる、ということにすぎない。

すなわち、本件各ＬＰＳの日本法における性質を業務執行に係る権限から検討すれば、組合契約で委任した業務執行組合員がいて初めて同様のものとなる任意組合よりも、法律上当然に営業者のみが営業の運営に当たる匿名組合の方により近いことは明らかである。

したがって、リミテッド・パートナーシップは、業務執行に係る権限という重要な側面においても、任意組合よりも匿名組合に近いことは明らかであるから、本件各ＬＰＳの日本法における性質が任意組合であるとは解し得ないというべきである。

カ　ゼネラル・パートナーに出資が要求されていないこと（匿名組合との類似点）

リミテッド・パートナーシップにおいて、労務による出資は認められておらず、また、ゼネラル・パートナーに出資が要求されていないことは、前述のとおりであり、これらの点でも、リミテッド・パートナーシップは、匿名組合に類似しているということができる。

キ　まとめ

以上によると、本件各ＬＰＳは、匿名組合に類似しており、任意組合の要件である前記③の共同事業目的の合意を認めることはできない。

(4)　小括

以上のとおり、原告らの主張は、本件各ＬＰＳが我が国における任意組合に相当するという前提において既に誤っているから、本件各船舶の所有権が終局的には本件各組合の組合員たる原告甲及びCに帰属することになる旨の原告らの結論もまた失当である。

しかも、原告らが、本件各ＬＰＳが任意組合であることのみを根拠に各構成員への本件各船舶の所有権の帰属を導いているのは、論理が飛躍しているといわざるを得ない。すなわち、仮に、本件各ＬＰＳの財産が各構成員の共有であると認められる場合には、そのことが本件各ＬＰＳを任意組合とみるべき徴表となるとはいえようが、その逆に、本件各ＬＰＳに任意組合と多少類似する点があるからといって、直ちに本件各船舶がその各構成員によって共有されているということにはならないのであり、原告らの上記主張は失当である。この点については、争点③において論述する。

3　争点③（原告甲及びCは本件各船舶の所有権（共有持分権）を有していないこと）について

(1)　被告らの主張の要旨

ア　仮に、本件各組合参加契約が任意組合契約として有効に成立しているとした場合であっても、原告甲及びCが本件各組合から受ける利益の所得区分は、雑所得である。

なぜなら、本件各船舶の所有権は、本件各組合から本件各ＬＰＳに対する現物出資により、本件各ＬＰＳのゼネラル・パートナーである本件各船舶購入元②（例えば、Ｆ組合に係る事業においてはＦＬＰＳのゼネラル・パートナーでもあるＬ）に移転しており、原告甲及びCほか一般組合員は、本件各船舶に係る所有権（共有持分権）を有していないからである。

そうすると、原告甲及びCが本件各組合から受ける利益は、所得税法２６条１項に規定する「船舶」の「貸付け」による所得すなわち不動産所得に該当するものとは認められず、さらに、利子所得、配当所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しないものと認められるから、雑所得（同法３５条１項）に該当するというべきである。

イ　そして、所得税法２条１９号の定めによれば、雑所得の基因となり、又は雑所得を生ずべき業務の用に供される船舶は、減価償却資産とされているところ、同法４９条１項は、居住者のその年１２月３１日において有する減価償却資産につき、減価償却費を雑所得の金額の計算上必要経費に算入することを認めている。

しかしながら、原告甲及びCが本件各船舶の所有権を有しないことから、原告甲及びCの本件各係争年分の雑所得の金額の計算上、本件各船舶の減価償却費を必要経費に算入することはできないというべきである。

ウ　よって、原告甲及びCが、本件各係争年分の所得税の各確定申告書において、本件各組合参加契約に基づいて本件各組合から配賦を受ける損益として不動産所得の収入金額及び必要経費に算入していた金額は、後に述べる本件各船舶の減価償却費を除き、本件各係争年分の雑所得の金額の計算上、当該各確定申告書に記載された雑所得の収入金額及び必要経費にそれぞれ加算されるべきである（別表９の各表の「被告主張額（②）」欄のとおり。）。

以下、詳述する。

(2)　原告甲及びCが本件各船舶の所有権（共有持分権）を有していないこと（主張の概要）

ア　パナマ法・登録籍法について

本件各船舶が原告らの減価償却資産であるとされるためには、同人らが法律上の所有権（共有持分権）を有していなければならないものと解される。

原告甲及びCによる本件各船舶の所有権（共有持分権）の取得については、その船籍登録があるパナマ共和国の法令により判断されるべきであるところ、同国海商法の定めによれば、登記を経由していない原告甲及びCの所有権（共有持分権）取得は課税庁との関係で効力を生じていないものとみるべきである。したがって、本件各船舶の減価償却費を必要経費に算入することができるとする原告らの主張は、法の適用に関する通則法１３条２項及び所得税法４９条１項の解釈を誤っている。

イ　特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項「Ｈｅｌｄ」について

仮に、契約準拠法であるケイマン法によるとしても、原告甲及びCは所有権（共有持分権）を喪失していたものというべきである。すなわち、本件各組合は、本件各ＬＰＳに対して本件各船舶を現物出資しているところ、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項によれば、

当該パートナーシップ財産（譲渡され名義が移転されたもの）は、我が国の任意組合におけるように全パートナーによって共有されるわけではなく、ゼネラル・パートナーが所有し、又は所有するとみなされるから、その反面、リミテッド・パートナーである本件各組合、ひいてはその構成員である一般組合員はその所有権（共有持分権）を法律上失うものと解される。なお、被告らは、同条項の「Ｈｅｌｄ（Ｈｏｌｄ）」につき、日本法でいう「所有」と解すべきであることを主張するものであるが、たとえその意義を原告ら準備書面の訳文のように「保有」と訳したとしても、上記のとおり、原告らは、本件各船舶に係る減価償却費を不動産所得の金額の計算上必要経費に算入することができない。

それにもかかわらず、原告甲及びＣが所有権（共有持分権）を主張するのは、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項及び所得税法４９条１項の解釈を誤っているものである。

ウ　本件各組合内部における共有持分権の譲渡

さらに、リミテッド・パートナーたる本件各組合の内部をみても、原告甲及びＣほか一般組合員はＤに対し本件各船舶の共有持分を譲渡しており、減価償却資産を有していない。

エ　以下、具体的に論述する。

(3)　パナマ法・登録籍法について（詳述）

船舶の所有権の得喪は、「その原因となる事実が完成した当時におけるその目的物の所在地法による」（法の適用に関する通則法１３条２項、附則２条）ところ、船舶については、船籍登録がある国の法、すなわち旗国法を準拠法と解すべきである。したがって、本件では本件各船舶の船籍登録があるパナマ共和国法によって、本件各船舶の所有権（共有持分権）の得喪が判断されるべきである。

そして、パナマ共和国海商法１０８３条は、「船舶又はその一部の所有権の移転は公正証書によってなされなければならず、その公正証書が商事登記所に於て登記のため提出された後初めて第三者に対し効力を生ずる」と規定している（乙９６の１）。そうすると、「第三者」から課税庁が除外されるとは読みとれない以上、登記を経由していない原告甲及びＣの所有権（共有持分権）取得は課税庁との関係で「効力」を生じていないものとみるべきである。

原告らは、この点を検討することなく、本件各船舶の減価償却費を必要経費に算入することができるとしているが、法の適用に関する通則法１３条２項及び所得税法４９条１項の解釈を誤っていると解すべきである。

(4)　特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項「Ｈｅｌｄ」について

ア　被告らの解釈

（ア）　仮に、原告甲及びＣの本件各船舶に関する所有権（共有持分権）の有無を検討するに当たって、契約準拠法であるケイマン法によるとしても、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項にいう「Ｈｅｌｄ」は所有の意味であり、同項は、特例パートナーシップの財産がゼネラル・パートナーに帰属することを認めたものである。

（イ）　すなわち、特例リミテッド・パートナーシップは、日本法における法人格がなく、権利義務の主体となる能力を有していないから、「Ａｎｙ　ｐｒｏｐｅｒｔｙ　ｏｆ　ｔｈｅ　ｅｘｅｍｐｔｅｄ　ｌｉｍｉｔｅｄ　ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐ」（特例リミテッド・パートナーシップの財産）とは、例えば、「任意組合の財産」や「匿名組合の財産」というのと同様であって、当該財産が各構成員のうちのいずれに帰属するのかを規律しているわけではない。その上で、同項は、「Ａｎｙ　ｐｒｏｐｅｒｔｙ　ｏｆ　ｔｈｅ　ｅｘｅｍｐｔｅｄ　ｌ

ｉｍｉｔｅｄ　ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐ」（特例パートナーシップの財産）は、ゼネラル・パートナーに「保有（ｈｅｌｄ）」されると規定しているのであるから、資産の帰属について規定しているのが当該部分であることは明らかである。

（ウ）　そして、被告らは、「ｈｅｌｄ」（ｈｏｌｄ）につき、それが当然ながら我が国の法概念でないため、使用収益権能及び処分権能の存否の観点から、我が国の私法上の概念としての「所有」と評価できるかどうかを検討すべきであり、かかる観点から特例リミテッド・パートナーシップ法をみると、リミテッド・パートナーの使用収益権限や処分権限を失わせ、ゼネラル・パートナーのみにかかる権限を与えるものであることから、「所有」と評価されるべきことを主張しているのである。加えて、一般的にいっても、「ｈｏｌｄ」の意味は、「ＢＬＡＣＫ’Ｓ　ＬＡＷ　ＤＩＣＴＩＯＮＡＲＹ」（乙６５）によれば、「Ｔｏ　ｐｏｓｓｅｓｓ　ｂｙ　ａ　ｌａｗｆｕｌ　ｔｉｔｌｅ」（法律上認められた権利に基づいて所有すること）とされ、「Ｄｉｃｔｉｏｎａｒｙ．ｃｏｍ」（乙６６）によれば、「Ｈｏｌｄ＝Ｔｏ　ｂｅ　ｌｅｇａｌ　ｐｏｓｓｅｓｓｏｒ　ｏｆ」（法的な意味での所有）とされているのであり、被告らの主張が裏付けられている。

（エ）　したがって、匿名組合における営業財産（匿名組合員の出資）が営業者に帰属する（商法５３６条１項）のと同様に、「Ａｎｙ　ｐｒｏｐｅｒｔｙ　ｏｆ　ｔｈｅ　ｅｘｅｍｐｔｅｄ　ｌｉｍｉｔｅｄ　ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐ」（特例パートナーシップの財産）は、ゼネラル・パートナーに帰属するものと解すべきであり、その反面、リミテッド・パートナーである本件各組合（ひいてはその構成員である一般組合員）は、法律上、本件各船舶の所有権（共有持分権）そのものを喪失しているというべきである。

したがって、原告甲及びＣが本件各船舶の所有権（共有持分権）を喪失せず、原告らの減価償却資産となるとする主張は、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項及び所得税法４９条１項の解釈を誤っている。

イ　原告ら主張への反論

（ア）　パートナーシップ法２１条１項本文との整合性

ａ　原告らは、パートナーシップ法２１条１項本文が、「パートナーは、パートナーシップ運営のためにのみ、かつ、パートナーシップ契約に基づいてこれ（注：パートナーシップ財産）を保有および使用するものとする。」と定めていることを取り上げて、「パートナーに属するリミテッド・パートナーも、ゼネラル・パートナーと同様、パートナーシップ財産を保有する主体であることが明示されている」とし、これのみを根拠に、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項にいう「委託を受けて保有し、または保有する」の意味を、「受託し、管理している」との趣旨であると解すべきである旨主張する。

ｂ　しかしながら、特例リミテッド・パートナーシップ法３条によれば、パートナーシップ法は、前者の明示の規定と矛盾しない限りにおいて、特例リミテッド・パートナーシップに適用されるにすぎないものとされているのであるから（１９９７年改正法につき甲４７添付資料２抄訳１枚目、１９９１年改正法につき乙６４の２・５頁）、パートナーシップ法と特例リミテッド・パートナーシップ法が一般法と特別法の関係にあることは明らかである。

そうすると、一般法であるパートナーシップ法において、各パートナーがパートナーシップ財産を保有する主体であるとする規定（同法２１条１項本文）があるとしても、特別

法である特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項の規定は、正にパートナーシップ法２１条１項本文の上記規定の特則として、特例リミテッド・パートナーシップのゼネラル・パートナーがパートナーシップ財産を「保有」することを規定しているのであるから、一般法であるパートナーシップ法２１条１項本文の規定が本件各ＬＰＳ契約に適用される余地はないのである。したがって、原告らが、パートナーシップ法２１条１項本文の規定を根拠に特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項の規定を解釈しているのは、明らかに誤っている。

（イ）　特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項「委託を受けて」などの文言

ａ　原告らは、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項について、被告らが「同条項を引用するにあたり、「委託を受けて（ｕｐｏｎ　ｔｒｕｓｔ）」及び「特例リミテッド・パートナーシップの財産として（ａｓ　ａｎ　ａｓｓｅｔ　ｏｆ　ｔｈｅ　ｅｘｅｍｐｔｅｄ　ｌｉｍｉｔｅｄ　ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐ）」という条文上明確に規定された文言・・・をことさらに無視している。」などと論難する。

ｂ　しかしながら、原告らの訳文によってみても、リミテッド・パートナーから特例リミテッド・パートナーシップに出資された財産は、ゼネラル・パートナーによって「特例リミテッド・パートナーシップの財産として、委託を受けて保有し、又は保有しているものとみなされる」のであるから、当該財産は、リミテッド・パートナーからゼネラル・パートナーに対し、特例リミテッド・パートナーシップの事業の用に供するという委託の下に所有権が移転されるものと解することができる。

　また、前記のとおり、「特例リミテッド・パートナーシップの財産として」とは、例えば、任意組合の場合であれば「任意組合の財産」として、匿名組合の場合であれば「匿名組合の財産」として、というのと同様であって、特例リミテッド・パートナーシップの財産がゼネラル・パートナーとリミテッド・パートナーのいずれに帰属するかを意味するわけではない。

　したがって、原告らの指摘する規定文言は、被告らの上記解釈を妨げるものではない。

（ウ）　「ｈｅｌｄ（ｈｏｌｄ）」を「占有」等と訳することの問題点

ａ　さらに、原告らは、「ｐｏｓｓｅｓｓｉｏｎ」等の解釈を根拠に「ゼネラル・パートナーがパートナーシップ財産を受託して管理しているという意味の説明、すなわち、日本法上の概念でいう「占有」や「所持」・・・を選択すべきであった」などと主張する。

ｂ　しかし、仮に、このような原告らの論理に従うならば、例えば、日本法でいう信託における受託者も信託財産を所有ではなく占有していることになってしまうのであり、原告らの上記主張は明らかに失当である。

ｃ　その上、「ｐｏｓｓｅｓｓｉｏｎ」とは、やはり当然ながら日本法にない概念であって、それ自体慎重な検討を要するのであり、それをもって特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項における「ｈｅｌｄ（ｈｏｌｄ）」を日本法における「占有」、「所持」と同義に解すべきであるなどということはできない。すなわち、特例リミテッド・パートナーシップ法は英米法系のものであるところ（ケイマンは英国領である。）、「ｐｏｓｓｅｓｓｉｏｎ」については、「支配のほかに、使用・収益をも合わせ意味する場合がある。」（田中英夫編集代表・英米法辞典（乙７５）６４９頁）とされているのであり、文脈によっては、使用収益権能及び処分権能の所在を意味するものと解され得ることが示されている。

d　しかも、本件では、本件各船舶は、本件各ＬＰＳから本件各裸傭船先に対して裸傭船がされ、更に本件各定期傭船先に対して定期傭船がされているのであるから、ゼネラル・パートナーであるＬ等（本件各船舶購入元②）が本件各船舶を占有ないし所持しているものとは認められず、本件各船舶を占有ないし所持しているのが本件各定期傭船先であることは明らかである。この点からも、本件において「ｈｅｌｄ」や「ｐｏｓｓｅｓｓｉｏｎ」の意味を「占有」ないし「所持」と訳する原告らの主張の誤りは明白である。

(エ)　本件各船舶が本件各ＬＰＳ名義で登記・登録されていることとの関係

a　原告らは、被告らが主張するゼネラル・パートナーへの所有権の帰属は、明らかに本件各船舶が本件各ＬＰＳ名義で登記・登録されている（甲１６３）ことと矛盾するとし、この一事からしても「ｈｏｌｄ」はゼネラル・パートナーによる資産の「占有」又は「所持」を示すに過ぎず、ゼネラル・パートナーに所有権は移転していないことの動かせざる証左であるなどと反論する。

b　しかしながら、本件各船舶が本件各ＬＰＳ名義で登記・登録されているからといって、本件各ＬＰＳの内部において本件各船舶の所有権がリミテッド・パートナーシップからゼネラル・パートナーに移転していることを否定することができないのは明らかである。

(オ)　所有権の内容（使用権、収益権、処分権）に関する原告らの主張について

a　原告らは、ケイマン法との関係で「使用権について」についてるる主張しているが、特例リミテッド・パートナーシップ法７条(1)は、有限責任パートナーは、特例有限責任パートナーシップの事業運営に参加してはならないと明確に規定し、さらに、すべての書簡、契約書、証書又はあらゆる文書は、無限責任パートナーが特例有限責任パートナーシップのために扱うと定めて、無限責任パートナーへの権限集中をも明らかにしている。

つまり、本件に即していえば、本件各組合は、本件各船舶の傭船という本件各船舶賃貸事業の運営に参加できないということであり、これを換言すれば、本件各船舶についての使用収益権限及び処分権限を失っているということであって、上記約定は、本件各組合が本件各ＬＰＳへの現物出資により本件各船舶の所有権を喪失していることを裏付けるものである。

b (a)　また、原告らは、本件各ＬＰＳ契約との関係で収益権についても主張するが、被告らは、本件各ＬＰＳ契約において、本件各ＬＰＳが本件各裸傭船契約上の賃料や本件各船舶の売却代金等の金銭を受け取った場合には、直ちにその金銭がリミテッド・パートナーに分配されると定められていることは、リミテッド・パートナーの出資物所有権の収益権能に基づくものではない。出資物所有権を失った匿名組合員でも、匿名組合契約に基づき（商法５３５条所定の「営業から生ずる利益を分配することを約」したことに基づき)、営業者から金銭分配を受けるのであり、それは出資物所有権の収益権能に基づくものではないところ、出資物たる本件各船舶所有権を失った本件各組合も、本件各ＬＰＳ契約（１１、１２条）に基づき、本件各ゼネラル・パートナーから金銭分配を受けているにすぎないのである。

(b)　さらに、本件各船舶賃貸事業本体から得られる収入は皆無に等しく、船舶の売却による収入を加えてもキャッシュ・フロー・ベースでの利益は極めて少ないものであり、得られる利益の大部分が減価償却費等の損益通算による課税額減少の利益に基づいているのである。

したがって、原告甲及びＣほか一般組合員は、本件各船舶について、実質的に見て、ほとんど収益権限を有していないものということができる。

ｃ　そして、原告らは、ケイマン法及び本件各ＬＰＳ契約との関係で処分権についても反論するが、原告らは、リミテッド・パートナーが出資物所有権を有することを端的に基礎づけるケイマン法令を指摘せず、それはかかる法令上の根拠がないためであるとみざるを得ない。その代わり、原告らは、当事者間の合意、約束として効力を持つにすぎない本件各ＬＰＳ契約６条を指摘するが、このような契約をも含めて原告甲及びＣほか一般組合員の処分権の存否を検討するというのであれば、本件事案における全契約関係が検討されるべきであって、Ｆ組合の組合規約（甲７）２３条１項、３２条１項などに照らし、原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各船舶の処分権を失っていることは明らかである。

また、別訴類似事件の判決（甲１４１）が指摘する組合員総会の同意（１１１頁）は、まさに「経済情勢の変化、法令の改廃又は組合員の多数の脱退等の組合存続に重大な影響が生じる事由その他相当の事由により本組合の目的の達成又は組合業務の遂行が不可能又は著しく困難」（Ｆ組合規約３２条１項）という「限定された場面」にしかないのであり、このような実際には機能することが予定されていない「限定された場面」における組合員総会の同意をもって、問題であるところの組合員の処分権を一般的に基礎づけることができるものでないことは明らかである。

ｄ　以上のとおりであって、原告らの主張は、ケイマンの法律及び本件各ＬＰＳ契約は原告甲及びＣに所有権を認める根拠となる規定を有する旨の主張に対する被告らの反論を何ら揺るがすものではない。

(5)　Ｄに対する譲渡担保による本件各船舶の所有権の喪失について

ア　被告らの主張について

本件各ＬＰＳにおいて、リミテッド・パートナーが本件各船舶につき実質的には使用収益権能及び処分権能を喪失していることは、後述するパラツィーナ事件最高裁判決の本件へのあてはめ（争点④）のとおりであるが、さらに、リミテッド・パートナーたる本件各組合の内部をみても、原告甲及びＣほか一般組合員はＤに対し本件各船舶の共有持分を譲渡しており、減価償却資産を有していない。

すなわち、原告甲及びＣとＤにおいて譲渡担保契約が締結されたとしているが、譲渡担保とは、もともと設定契約における実質的意思、経済的実質から担保として扱われるものであるが、本件においてはそのような観点からしても真正譲渡といわざるを得ないものであり、このことからも原告甲及びＣは本件船舶の所有権を既に喪失しているというべきである。

以下、詳述する。

イ　組合員たる地位が貸付実行日付けで譲渡されていること

本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約５条１項に「債務者は、本件債務の履行を担保するため、債務者の本組合の組合員としての地位並びに本組合の組合員として債務者が現在及び将来において有する一切の権利（組合利益分配請求権、持分払戻請求権、残余財産分配請求権を含む。以下「本件担保」という）を、貸付実行日付けで、貴社（引用者注：Ｄ）に譲渡します。」と定められていることから明らかなように、本件各譲渡担保契約における譲渡の対象は、「組合員としての地位」であり、本件各船舶の共有持分をも含んでいるほか、組合員としての地位に基づいて有する各種の請求権、具体的には組合利益分配請求権、持分払戻請求権、残余財産

分配請求権等を含むものである。

そして、以上の譲渡は「貸付実行日付けで」実行されていることが明らかである。

したがって、原告甲及びCは、本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約に基づき、「貸付実行日付けで」本件各船舶をDに譲渡し、本件各船舶の所有権を喪失したものであり、本件各係争年分の末日（各年の１２月３１日）において、本件各船舶の所有権を有していなかったから、本件各係争年分の雑所得（又は不動産所得）の金額の計算上、本件各船舶に係る減価償却費を必要経費に算入することはできないというべきである（所得税法４９条１項）。

ウ　担保権の取得と解することができない理由

（ア）　なお、この点については、本件譲渡担保契約は、担保目的で締結されたものであり、本件各船舶の所有権が原告甲及びCからDに移転されるものではなく、Dは担保権を取得するにすぎないとの反論が考えられる。

（イ）　しかしながら、本件各譲渡担保契約については、名称は譲渡担保であっても、弁済期到来前に債務不履行がなくとも処分を可能とする条項（本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約７条１項）が明記されているという、担保の本質に反する契約であり、担保物復帰の定めもない点等をも併せて考慮すれば、その実態として本来の譲渡担保契約ではあり得ず、単なる譲渡と処分実行後の充当関係等について定めたものと理解するほかないというべきである。

このように自由な譲渡債権の行使が認められ、弁済充当日も弁済充当方法も欠落しているということは、Dが実質的にも形式的にも債権者そのものであること、すなわち、真正譲渡として債権が帰属するものであることを示しているのであり、その代わり、原告甲及びCほか一般組合員の債務など存在しないことも示しているといわざるを得ない。本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約５条１項と同契約７条を合わせて整合的に理解するならば、要するに、「本件担保」の譲渡をもって「本件債務の履行」に代えたものであり、実質的には代物弁済を約したものであると解釈されるべきである。

エ　仮に譲渡担保であるとしても、本件各船舶の所有権がDに移転していると解すべきであること

（ア）　また、仮に、本件各譲渡担保契約がその名称のとおり担保目的で締結されたものであるとしても、減価償却制度の趣旨が、「それ（引用者注：減価償却資産）は、企業において長期間にわたって収益を生み出す源泉であるから、その取得に要した金額（取得価額）は将来の収益に対する費用の一括前払の性質を持っている。したがって、費用収益対応の原則からすれば、減価償却資産の取得費は、取得の年度に一括して費用に計上するのではなく、使用または時間の経過によってそれが減価するのに応じて徐々に費用化すべきである」（金子宏・租税法第１１版（乙７６）３０６頁）という点にあるものと解されていることからすれば、減価償却資産が譲渡担保に供された場合、当該減価償却資産がいずれの当事者の減価償却資産と認めるべきであるか否かは、いずれの当事者がその使用収益権限を有するかによって決すべきであると解される。

（イ）　そして、前述のとおり、本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約７条１項においては、「債務者（引用者注：原告甲及びCほか一般組合員）は、貴社（引用者注：D）が本契約により譲渡を受けた本件担保は、貴社がその判断によりその都度全部又は一部を直接取り立て、取り立てた日又は貴社が相当と認めるその他の日に、本件債務の元利金の弁済に任意の順序で充当することに合意します。」（本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約７条１項）と約定され

ているのであるから、本件各船舶の共有持分権を含む本件各組合員としての地位の使用収益権限が、原告甲及びＣほか一般組合員からＤに対して全面的に移転されていることは明らかである。

（ウ） したがって、仮に、本件各譲渡担保契約が担保目的で締結されたものであるとしても、所得税法上の減価償却資産の帰属という観点からは、本件各譲渡担保契約においては、所有権移転の外形のとおり、譲渡担保権者であるＤに減価償却資産の所有権が移転するものと解すべきであり、原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各船舶を自己の有する減価償却資産としてその減価償却費を必要経費に算入することはできないというべきである。

(6) 本件各船舶の船籍登録が日本にないこと

ア 被告らの主張

（ア） 船舶の国籍、すなわち、船籍とは、船舶が一国に帰属する状況をいい、これによって、その船舶が自国船舶であるか外国船舶であるかの区別を生ずるのであり、国際法及び行政法上重要な意義を有する。

そして、船舶は、国際法上において、必ず特定の国家の国籍を有すべきものとされ、また、二重国籍を有することを禁止されているが、国籍取得の具体的要件は、各国の自由な規律にゆだねられている（乙７７）。

（イ） 船舶法１条は「左ノ船舶ヲ以テ日本船舶トス」と定め、同条２号において「日本国民ノ所有ニ属スル船舶」、同条３号において「日本ノ法令ニ依リ設立シタル会社ニシテ其代表者ノ全員及ビ業務ヲ執行スル役員ノ三分ノ二以上ガ日本国民ナルモノノ所有ニ属スル船舶」及び同条４号において「前号ニ掲ゲタル法人以外ノ法人ニシテ日本ノ法令ニ依リ設立シ其代表者ノ全員ガ日本国民ナルモノノ所有ニ属スル船舶」としている。

これらの規定によれば、本件各船舶をＥが本件各船舶購入元②（本件各ＬＰＳにおけるゼネラル・パートナーのこと。）から購入した時点で、Ｅは「日本ノ法令ニ依リ設立シタル会社ニシテ其代表者ノ全員ガ日本国民ナルモノ」であるはずであるから、本件各船舶は、我が国の船舶法の規定に服することになる。

（ウ） また、仮に、本件各船舶が本件各ＬＰＳに現物出資された後も、その所有権（共有持分権）が原告甲及びＣに属するのであるならば、本件各船舶は日本国民及び日本の法令により設立された法人（Ｄ及びＥ）の共有のままということになり、我が国船舶法の規定に服することになるはずである。

（エ） しかし、本件では、本件各ＬＰＳへの現物出資の前後を通じ、本件各船舶について、我が国船舶法の規定に基づく船籍登録は行われていないのであり、この事実は、本件各船舶の所有者が日本国民（原告甲及びＣほか一般組合員）ではないことを強く推認させるものというべきである。

イ 二重国籍禁止について

（ア） この点、原告らは、船舶の二重国籍が禁止されていることから、すでに日本以外の国の国籍を付与された船舶については、そもそも日本が国籍を付与することはできず、日本で登記・登録することも要しないとし、本件各船舶は、本件各ＬＰＳに出資された後、直ちにパナマ国籍を取得したがゆえ、日本の国籍を付与することはできず、登記・登録が要求されることもなかったのであるなどと主張する。

（イ）a しかしながら、Ｇ号についてみると、Ｇ組合と原告甲との船舶共有持分権売買契約は、

平成９年（１９９７年）３月２４日に締結されており（甲８）、また、ＧＬＰＳに係るパートナーシップ契約は、同月７日付けで締結されているところ（甲２０）、同船の船籍証書によると、パナマ共和国において船籍登録がされたのは、同年９月２９日付け（甲１６３の１）となっている。このように、パナマ共和国においてＧ号の船籍登録がされた時期は、パートナーシップ契約が締結されてから半年が経過した後となっているのであるから、「パートナーシップに出資された後、（中略）直ちにパナマ国籍を取得した」という原告らの主張が事実に反するものであることは明らかである。

ｂ　また、Ｈ号についても、パナマ共和国において船籍登録が行われたのは、平成１１年（１９９９年）９月８日であるが（甲１６３の３）、船舶共有持分権売買契約が締結されたのは、３か月前の同年６月９日であり（甲１４）、また、パートナーシップ契約が締結されたのも同年５月２５日なのであって（甲２２）、これもやはり、「パートナーシップに出資された後、（中略）直ちにパナマ国籍を取得した」というような状況ではないのである。

ｃ　このことは、Ｆ号においては特に顕著であり、ＦＬＰＳに係るパートナーシップ契約は、平成７年（１９９５年）２月１４日付けで締結されているところ（甲１８、乙７０の１・２）、同船の船籍証書によると、パナマ共和国において船籍登録がされたのは、パートナーシップ契約が締結されてから４年以上が経過した後の平成１１年（１９９９年）３月２３日付け（乙７８の１・２）となっている。

（ウ）　さらに、原告らの二重国籍禁止の主張の不自然さを検討するに、パナマにおける「本国籍証書は一般の商船にあっては４年間」が有効期限であるところ（乙８９・１５８頁）、Ｆ号の１９９５年（平成７年）６月１日付け本登録（甲１６３の２）についていえば、原告らのいう二重国籍の禁止は、少なくともその有効期限後は、Ｆ号が我が国において船籍登録されなかった合理的な理由とは到底なり得ないし、それどころか、その更新としてあえて再びパナマ船籍が取得されたという事実（乙７８）は、Ｆ号の所有者が日本国民（原告甲及びＣ）ではないことを一層強く推認させるものというべきである。

以上のことは、Ｇ号及びＨ号についてみても、パナマ共和国において船籍登録が行われたのは、それぞれ平成９年（１９９７年）９月２９日、平成１１年（１９９９年）９月８日であり、その有効期限はそれぞれ平成１３年（２００１年）９月２８日、平成１５年（２００３年）９月７日であるから（甲１６３の１・３）、その後にＭ及びＨ号につき日本船籍が取得されていない限り、同様に妥当するものである。

（エ）　したがって、原告甲及びＣほか一般組合員が本件各船舶の所有権を取得したとされる時点から本件各船舶がパナマ共和国において船籍登録されるまでの間に相当の時間的間隔があったことは明らかであるから、原告らのいう二重国籍の禁止は、本件各船舶が我が国において船籍登録されなかった合理的な理由とは到底なり得ないのであり、原告らの上記主張は、明らかに失当である。

ウ　まとめ

以上のように、我が国において本件各船舶の船籍登録がされていない事実からも、原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各ＬＰＳ契約又は本件各譲渡担保契約により、本件各船舶の所有権を喪失していたことが裏付けられるというべきである。

(7)　小括

以上のとおり、原告甲及びＣほか一般組合員は、本件各船舶に係る所有権（共有持分権）を有

しておらず、本件各船舶の減価償却費を必要経費に算入することはできない。

4　争点④（本件各船舶は原告らにとって所得税法２条１項１９号及び同法４９条１項にいう減価償却資産には該当しないこと）について

(1)　減価償却資産に該当しないこと

仮に、本件各組合参加契約が任意組合契約として有効に成立しており、かつ、原告甲及びCが本件各組合から受ける利益の所得区分が不動産所得であるとされる場合であっても、原告甲及びCの本件各係争年分の不動産所得の金額の計算上、本件各船舶の減価償却費を必要経費に算入することはできない。

すなわち、所得税法２条１９号の定めによれば、不動産所得の基因となり、又は不動産所得を生ずべき業務の用に供される船舶は、減価償却資産とされているところ、同法４９条１項は、居住者のその年１２月３１日において有する減価償却資産につき、減価償却費を不動産所得の金額の計算上必要経費に算入することを認めている。

しかしながら、後述のとおり、本件各組合が本件各船舶を事業の用に供しているものということはできないことからしても、原告甲及びCの本件各係争年分の不動産所得の金額の計算上、本件各船舶の減価償却費を必要経費に算入することはできないというべきである。

以下、詳述する。

(2)　被告らの主張の概要

ア　原告甲及びCが、仮に法律上は本件各船舶の所有権（共有持分権）を有していたとしても、本件各船舶が減価償却資産に該当するためには、実態として、原告甲及びCの収益を生み出す源泉として事業の用に供されていることを要すると解すべきであるところ、本件では、事業の用に供されていないにもかかわらず、原告らは減価償却資産該当性を主張するものであるから、原告らの主張は、所得税法２条１項１９号及び同法４９条１項の解釈を誤ったものである。

イ　法人税法上、ある資産について減価償却資産に当たるとして減価償却費を損金の額に算入するためには、減価償却制度における本質的要請として、当該資産が当該法人において長期間にわたって収益を生み出す源泉として、事業の用に供されていることを要するものと解される（法人税法施行令１３条柱書の括弧書参照）。そして、当該法人がその資産の使用収益権限及び処分権限を実質的に有していない上、その事業のために用いられた資金の大部分を占める借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、しかもその事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれないような場合には、そもそもその資産が当該法人において収益を生み出す源泉になっているということはできず、事業の用に供されているともいえない。パラツィーナ事件最高裁判決は、このような観点から、「本件組合」が「本件映画」を「本件組合の事業の用に供しているということはできないから、法人税法（平成１３年法律第６号による改正前のもの）３１条１項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。」との判断に至ったものである。

他方、上記のような減価償却制度の趣旨・目的自体は、所得税法上も、法人税法上も変わりはなく、所得税法２条１項１９号にいう「不動産所得若しくは雑所得の基因となり、又は不動産所得、事業所得、山林所得若しくは雑所得を生ずべき業務の用に供される」とは、パラツィーナ事件最高裁判決にいう「事業の用に供されている」と同趣旨であると解される。したがって、同法上、ある資産について減価償却資産に当たるとして減価償却費を必要経費に算入するためには、法人税法上の減価償却資産の場合と同様に、減価償却制度における本質的要請として、当該資産が当該納税者において長期間にわたって収益を生み出す源泉として、事業の用に

供されている必要がある。

よって、所得税法上の減価償却資産該当性を判断するに際しても、パラツィーナ事件最高裁判決が判示するのと同様に、当該納税者がその資産の使用収益権限及び処分権限を実質的に有していない上、借入金の返済等について実質的な危険を負担しない地位にあり、しかもその事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれないような場合には、その資産は、当該納税者の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、当該納税者の事業の用に供されているということはできないから、所得税法２条１項１９号及び同法４９条１項にいう減価償却資産に当たるとは認められないというべきである。

ウ　これを本件についてみると、原告甲及びCは、本件各共有持分権売買契約及び本件各出資持分売買契約により本件各船舶に関する共有持分権を取得したとしても、本件各船舶に関する権利のほとんどは、本件各共有持分権売買契約及び本件各出資持分売買契約と同じ日付で締結された本件各組合参加契約及び本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約や、その前後に締結された本件各ＬＰＳ契約及び本件各裸傭船契約により、D、E、本件各ＬＰＳのゼネラル・パートナー等に移転しているのであって、原告甲及びCは、実質的には、本件各船舶についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。

その上、原告甲及びCは、本件各船舶の共有持分権の購入資金の７０パーセントないし６８パーセントを占める本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約に基づく借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあった。

さらに、本件において、原告甲及びCにとっては減価償却費の計上等による課税額の減少効果を除いた本件各船舶賃貸事業自体から得られる利益はほとんどなく、原告甲及びCや、その他の本件組合に出資した一般組合員は、本件各船舶賃貸事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれない。

以上のように、実質的には、原告甲及びCは本件各船舶についての使用収益権限及び処分権限を失っており、このことに、原告甲及びCが本件各船舶の共有持分権の購入資金の７０パーセントないし６８パーセントを占める借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、原告甲及びCら本件各組合に出資した組合員が減価償却費の計上等による課税額の減少効果を専ら求めており、それ以外の本件各船舶賃貸事業自体がもたらす収益について出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがえないことを併せ考慮すれば、本件各船舶は、原告らの事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、原告らの事業の用に供されているものということはできないから、所得税法２条１項１９号、４９条１項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。

エ　なお、所得税法上の減価償却資産か否かは、納税者個人を基準に判断すべきものであるから、本件においても、究極的には、飽くまでも一般組合員が実質的に本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を失っているか否か等を考慮してその減価償却資産該当性を判断すべきである。

パラツィーナ事件最高裁判決は、「本件組合」が「本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っている」との表現を用いているが、正確にいうならば、任意組合には法人格はないから、それらの権限を有し得る主体は、組合の構成員である。よって、本件では、最終的には、本件各船舶の使用収益権限及び処分権限が本件各組合の構成員に帰属しているのかが検討されなければならないことは当然である。さらにいえば、本件では、そのうちの原告らに対する課税処分の適否が問題となっているのであるから、原告甲及びCに、使用収益権限及び処分

権限が帰属しているか否かが検討されなければならない。

オ　以下、更に具体的に主張する。

(3)　原告甲及びCが本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失していること

ア　各契約により実質的に使用収益権限及び処分権限を失っているか否かを問題にすべきこと

（ア）　パラツィーナ事件最高裁判決は、「本件組合は、本件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても、本件映画に関する権利のほとんどは、本件売買契約と同じ日付で締結された本件配給契約によりＩＦＤに移転しているのであって、実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。」（下線引用者）と判示している。

このように、パラツィーナ事件最高裁判決は、「本件組合」（より厳密にはその組合員）が形式的には「本件映画」の所有権（使用収益権限及び処分権限）を有していたことを前提とした上で、「本件配給契約」の締結により「本件映画に関する権利のほとんど」が既に移転しており、実態としては、もはや「本件組合」に実質的に意味のある権利は留保されていないことから、その使用収益権限及び処分権限が「実質的に」失われたとして、減価償却資産性を否定している。そうである以上、本件においても、各契約の締結によっていかなる内容の権利が移転し、各組合員に実質的に意味のある内容の権利が留保されていたのか否かという観点から、実態に即して、各契約により、実質的に一般組合員が本件各船舶についての使用収益権限及び処分権限を喪失しているか否かを判断すべきである。

（イ）　そして、以下に述べるとおり、本件においては、複数の契約が重層的にされているところ、①まず、本件各組合と一般組合員の関係で見た場合（一般組合員のレベル）には、本件各組合参加契約及び本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約により、②また、本件各組合と本件各ＬＰＳとの関係で見た場合（本件各組合のレベル）には、本件各ＬＰＳ契約の締結により、③さらに、本件各ＬＰＳと各傭船主や各ゼネラル・パートナーとの関係で見た場合（本件各ＬＰＳのレベル）には、本件各裸傭船契約の締結により、いずれも原告甲及びCの本件各船舶に対する使用収益権限及び処分権限のほとんどは、D、E、本件各ＬＰＳのゼネラル・パートナー、各傭船主等へ移転しているのであって、原告甲及びCは、実質的には、本件各船舶についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。

イ　本件各組合参加契約等の締結による権限喪失（一般組合員のレベル）

（ア）　現物出資及び本件各組合規約による権限喪失について

a　原告甲及びCは、本件各組合参加契約において、本件各船舶の共有持分権を現物出資するとともに、本件各組合規約を遵守することを確約している（甲５、９、１１、１５、３１、３３、３５）。

なお、原告甲は、平成１１年１２月３１日にF組合の出資持分を原告丁に２口、同Aに３口譲渡している。

b　そして、本件各組合規約においては、組合員総会の決議によって組合員の中から理事３名が選任され、理事は、理事会を構成して本件各組合の業務執行の意思決定を行い（本件各組合規約９条１項）、理事会は、本件各組合規約上組合員総会の決議事項とされている事項を除き、組合運営のために必要なすべての事項を決定する権限を有し（同条２項）、理事長は、本件各組合の業務執行組合員となり、本件各組合規約及び理事会の決議に従って組合の業務を行う（同１０条）とされている（甲７、１３、１７）。このような定めに

基づき、本件各組合の創立総会において、Ｅ、Ｄほか１名が理事に選任され、Ｅが理事長に選任されていたのであり（乙２４、２６、２７）、本件各組合において、一般組合員が、本件各船舶の使用収益及び処分の意思決定やその執行に実際に関与することは、想定できない。実際にも、一般組合員は、本件各船舶の使用収益及び処分の決定に何ら関与していなかった。

また、特に、本件各船舶の処分については、本件各組合規約３２条１項が、理事長は、傭船契約が終了したとき又はＦ組合は平成１７年４月１日、Ｇ組合は平成１９年４月１日、Ｈ組合にあっては平成１９年７月１日以降において、本船の処分を相当と判断するときは、理事会の同意を得てパートナーシップに本船を処分させパートナーシップを解散及び清算することができる旨を定めており（甲７、１３、１７）、一般組合員の関与なしに本件各船舶の処分が行われることとなっている。

さらに、本件各組合の組合員は、本件各組合規約に特別の規定がある場合を除き、組合員としての地位、出資持分並びに本件各組合規約に基づき現在又は将来において有する権利及び義務について、その一部又は全部にかかわらず、第三者に対し譲渡、移転、担保供与その他の処分をすることができず（本件各組合規約２３条１項）、これに反してなされた処分は、本件各組合との関係では効力を有しない（同条２項）とされている。その上、本件各組合規約２４条によれば、本件各組合の組合員は、本件各組合の存続期間中、理事会によりやむを得ない事由があると認められた場合を除き、本件各組合を脱退できないとされている（甲７、１３、１７）。

以上によれば、本件各組合において、原告甲及びＣその他の一般組合員は、本件各船舶の共有持分権を現物出資し、上記のような内容の本件各組合規約の拘束を受けることとなった結果として、本件各船舶の使用収益及び処分を行う権限をほとんど喪失していたものである。

（イ）　譲渡担保の設定等による権限喪失について

ａ　これに対し、原告らは、本件各組合の一般組合員には、民法上、業務執行組合員の解任権（６７２条１項）があり、それを行使するための組合員名簿も、検査権（６７３条）の行使によって入手することは可能であり、一般組合員である原告甲及びＣにおいて権限をなお有していると主張する。

ｂ　しかしながら、本件各組合の一般組合員は本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約を締結することになっており、それによって上記の解任権等を含む組合員としての権限も実質的に喪失しているというべきである。

すなわち、争点③において主張したように、原告甲及びＣの本件各組合における組合員としての地位等は、本件各譲渡担保契約により、Ｄ又はＥに対し、同契約上の債務を担保するため譲渡されているのであって、原告甲及びＣは、本件各組合との関係では、もはや組合員としての地位を有しておらず、かつ、その組合員としての地位等について一切の処分が禁止されていたのであり、本件各組合は、原告甲及びＣを組合員として扱うことは許されず、譲受人であるＤ又はＥを組合員として法律上扱わざるを得なかったのであるから、原告甲及びＣは、事実上、組合員としての権限を喪失しているというべきである。

ウ　本件各ＬＰＳ契約の締結による権限喪失（本件各組合のレベル）

（ア）　本件各組合は、本件各ＬＰＳに対して本件各船舶を現物出資しているところ、特例リミ

テッド・パートナーシップ法６条２項は、「特例リミテッド・パートナーシップの財産（中略）は、ゼネラル・パートナーが、複数名の場合は共同して、（中略）特例リミテッド・パートナーシップの財産として、委託を受けて保有（所有）し、または保有（所有）するものとみなされる。」と定めている。

また、特例リミテッド・パートナーシップ法７条１項は、「リミテッド・パートナーは、特例リミテッド・パートナーシップの事業運営に参加してはならない」、「すべての書簡、契約書、証書又はあらゆる文書は、ゼネラル・パートナーが特例リミテッド・パートナーシップのために扱う」と規定して、ゼネラル・パートナーが特例リミテッド・パートナーシップの業務執行権を有することを明らかにしている（なお、本件各ＬＰＳ契約においても、各ゼネラル・パートナーは、本件各ＬＰＳを経営し、業務管理を行う権限その他のケイマンの法律に基づき所持することのできるすべての権限を有する旨の約定がされている（５条）。乙７０、９８、９９の１及び２参照。）。

これらの点から、前記のとおり、ケイマンの特例リミテッド・パートナーシップにおいては、リミテッド・パートナーが現物出資したパートナーシップ財産は、業務執行権を有するゼネラル・パートナーが保有することとなり、リミテッド・パートナーは、その反面、所有権（共有持分権）を失うものと解すべきであるが、仮にそのように解し得ないにしても、少なくとも管理処分権を実質的には喪失していると見るべきである。

（イ） なお、特例リミテッド・パートナーシップ法７条３項の定めによれば、リミテッド・パートナーもパートナーシップ財産の売却、賃貸借等に関する議決権を有することがうかがわれる（乙６４の１・２）。

しかしながら、使用収益権限及び処分権限を喪失しているか否かは、パラツィーナ事件最高裁判決も判示するように、実態に基づいて実質的に判断されるべきである。そして、本件各組合の業務執行者（理事長）であるＥは、Ｄの１００パーセント子会社であり、本件各ＬＰＳのゼネラル・パートナーである本件各船舶購入元②（Ｌ、Ｎ及びＯ）も、Ｄのケイマン現地法人であることからすれば、本件各ＬＰＳのリミテッド・パートナーである本件各組合が、上記ゼネラル・パートナーの意向に反して議決権を行使するということは、現実的には想定し難いところである。その上、原告甲及びＣを含む本件各組合の組合員についても、本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約をＤらと締結することによって、組合員としての権利を実質的に喪失していることは、前記のとおりである。したがって、抽象的な意味で、本件各組合に上記議決権が留保されていたからといって、本件各組合が、実質的に本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を有していたことの根拠となるものではない。

エ 本件各裸傭船契約の締結による権限喪失（本件各ＬＰＳのレベル）

（ア） さらに、本件各ＬＰＳは、本件各船舶について、本件各裸傭船先との間で本件各裸傭船契約を締結し、本件各船舶を賃貸しているところ、本件各裸傭船契約３３条又は３４条は、本件各裸傭船契約上の「見直し日」までは、本件各ＬＰＳは、傭船主の事前の書面による許可なく傭船主以外の者に当該船舶を売却してはならない旨定めている（乙３６、４７、４８の各１及び２、）。

そうすると、本件各ＬＰＳ（ひいてはその構成員である本件各組合、更にはその構成員である一般組合員）は、本件各裸傭船契約の締結により、少なくとも上記見直し日までの間は、本件各船舶を自ら直接に若しくは他の方法で使用収益し、又は第三者に処分する権限を失っ

ているものといえる。

（イ） なお、見直し日以降については、前記のとおり、本件各組合規約３２条１項が、理事長は、傭船契約が終了したとき又はF組合は平成１７年４月１日、G組合は平成１９年４月１日、H組合にあっては平成１９年７月１日以降において、本船の処分を相当と判断するときは、理事会の同意を得てパートナーシップに本船を処分させパートナーシップを解散及び清算することができる旨を定めており（甲７、１３、１７）、結局、見直し日の前後を通じて、一般組合員の関与なしに本件各船舶の処分を行い得ることとなっているといえる。

オ まとめ

以上の事実関係を総合すれば、仮に、原告甲及びCが、本件各船舶の所有権（共有持分権）を取得しており、かつ、それを形式的には失っていないとしても、その所有権（共有持分権）の内容をなす使用収益権限及び処分権限（民法２０６条）は、本件各共有持分権売買契約及び出資持分売買契約と同じ日付で締結された本件各組合参加契約及び本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約や、その前後に締結された本件各ＬＰＳ契約及び本件各裸傭船契約により、上記の各レベルを重ねるごとに、ますます制限され、より間接的なものとなって、D、E、本件各ＬＰＳのゼネラル・パートナー等に移転しているのである。

このような実態に即してみれば、原告甲及びCは、上記各契約が締結された後の現状においては、本件各船舶の使用収益及び処分に関して、もはや実質的に意味のある内容の権利を留保しているものとはいえず、実質的に、本件各船舶についての使用収益権限及び処分権限を失っているものというべきである。

(4) 原告甲及びCが実質的に危険を負担していないこと

ア 現実に事業の危険を負担しているかどうかを判断すべきこと

パラツィーナ事件最高裁判決は、「本件組合が本件借入契約に基づいてW銀行に返済すべき金額は、ＩＦＤが本件配給契約に基づいて購入選択権を行使した場合に本件映画の興行収入を問わず本件組合に対して最低限支払うべきものとされる金額と合致し、また、ＩＦＤによる同金額の支払債務の大部分については、本件保証契約により、X銀行が保証して」いるという事実関係の下において、「本件組合」は当該借入金の返済について「実質的な危険を負担しない」とし、これを減価償却資産に該当しないとするひとつの根拠としている。

このように、実質的な危険を負担しない形式的な損失を本来の事業所得と通算して課税所得を減少させることを認めない考え方は相当であり、アメリカ合衆国ではアッツ・リスク・ルールと呼ばれ、内国歳入法４６５条に規定されている（乙９４）。

したがって、本件においても、原告甲及びCが、本件スキームとは別に個人的かつ実質的に危険を負担しているか否かが検討されるべきである。

イ 本件各組合は本件各ＬＰＳにおいてその出資の範囲内でしか責任を負わないこと

（ア） まず、本件各組合は、本件各ＬＰＳのリミテッド・パートナーとなっているところ、特例リミテッド・パートナーシップ法４条２項及び７条１項によれば、同法に基づくリミテッド・パートナーシップのリミテッド・パートナーは、業務執行行為を行うことができない反面、原則として出資の範囲内でしか責任を負わないこととされており（乙６４の２・５頁、７頁。）、本件各船舶賃貸事業について、その出資の範囲以上には実質的な危険を負担しない地位にあるといえる。

したがって、本件各組合の一般組合員である原告甲及びCもまた、本件各船舶賃貸事業に

ついて、少なくとも、本件各組合への出資の範囲を超えて実質的な危険を負担していないことは明らかである。

（イ） なお、本件各組合は、本件各ＬＰＳに対して本件各船舶を現物出資しており（Ｆ組合は乙７０の２・３頁、Ｇ組合は乙９８の２・１３頁、Ｈ組合にあっては乙９９の２・８頁）、本件各ＬＰＳにおける本件各船舶賃貸事業が何らかの原因で失敗すれば、上記出資の範囲内では責任を負うことになる危険はあるといえる。

しかしながら、そのような意味での危険は、自ら事業を行わず、有限責任形態での出資（例えば、株式会社における株式の引受け、匿名組合における出資等）をする場合に常に伴うものであり、かかる危険の負担のみによって出資者がその出資先における事業を自ら行っていることにはなり得ない。

（ウ） また、一般組合員については、外形上は組合員としての責任を負っているかに見えるが、その負担する責任の範囲は制限されており、実質的には、当初の出資（一口当たり５０００万円、ただし、原告甲のＦ組合への参加に当たっては、第２次募集のため１口４９５０万円）をすること以外の責任を負っていないのである。

ウ 原告甲及びＣが本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約に基づく借入金の返済について実質的な危険を負担していないこと

本件において、原告らは、原告甲及びＣが本件各組合に出資した本件各船舶の共有持分権の購入資金のうち、その７割を占める本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約に基づく借入金の返済については、実質的な危険を負担していない。

すなわち、例えば、Ｆ組合に係る裸傭船契約においては、裸傭船開始の１０年後の「見直し日」（乙３６の２・３６頁）に裸傭船者がＦ号を一定価格で買い取る選択権を有するものとされているところ（同３８、３９頁）、本件ご案内の「傭船事業損益予想表」（乙１・９、１０頁）によれば、上記購入選択権が行使された場合には、組合員は、Ｆ号の売却収入によりセットローン契約に基づく借入金の残債務を全額返済できることになっている。また、仮に上記購入選択権が行使されなかった場合でも、「提携ローンの返済は、傭船事業収入で全額返済が可能です。」（同号証７頁（注２））とされている。また、これらの仕組みは、Ｇ号及びＨ号においても基本的に同様である（Ｇ号につき乙４７の２・３、５頁、乙４３・８、９頁、Ｈ号につき乙４８の２・２２、２４頁、乙４４・８、１０頁）。

そのため、原告甲及びＣは、上記借入金の返済について、実質的に危険を負担しない地位にあるということができる。

エ まとめ

以上によれば、原告甲及びＣは、本件各船舶賃貸事業について、本件各組合への出資の範囲を超えて実質的な危険を負担していないし、減価償却資産性が肯定された場合に損失額を大幅に増額させることができる本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約に基づく借入金の返済について、実質的な危険を負担していないものと認められる。

さらに、Ｆ号及びＧ号については裸傭船契約に定められた「見直し日」（２００５年（平成１７年）３月３１日及び２００７年（平成１９年）３月３１日）が既に到来し、傭船者により購入選択権が行使され、予め契約されたとおりの価格（３６億８９９２万１８５３円及び１２億９２５５万３３７０円）で売却されており、また、Ｈ号については、裸傭船契約に定められた「見直し日」（２００７年（平成１９年）７月１日）の１か月前までの日である同年５月３

１日に、傭船者により「見直し日」に購入選択権を行使する旨の申入れがなされており、予め契約されたとおりの一定価格（４億４５６９万９７９４円）で売却されることが確定しているのである（乙９２、１００、１０１、１０２の１及び２）。これらの事実は、被告らの主張どおり、原告甲及びCが実質的な危険を負担していないことを実証するものといえる。

(5)　出資額に相応する収益への関心がうかがわれないこと

ア　原告甲及びCは取引自体からは利益がほとんど生じない前提で本件各船舶賃貸事業に投資していること

（ア）　そもそも、本件各船舶賃貸事業は、これまで述べてきたとおり、投資当初の約５年ないし６年間は現金収入は全くないにも関わらず、投下資金の大半に相当する課税額減少効果を得られる。その後課税額減少効果がなくなり、事業本体からの収益が上がり出す（すなわち、本件事業についての所得に対する課税が生じ得る）ころに、これを子や配偶者等の二次取得者に譲渡することで、税率の低い子や配偶者等二次取得者の所得とし、高税率な親等の一次取得者の税負担を抑えることができる、というスキームである。

パラツィーナ事件最高裁判決が述べる、「事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いて」いる者であれば、全く現金収入のない当初の約５年ないし６年が経過し、事業本体からの収益がやっと上がり出すころに、出資に係る権利を他人に譲渡などするはずがない。にもかかわらず、本件においては、大多数の一般組合員が上記のように二次取得者への譲渡を行っている（本件の原告甲もその一人である）のであって、このような者が、「船舶賃貸事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いて」などいるはずがないのである。ゆえに、本件スキームは、その構造自体が、事業本体からの収益について興味が向けられたものではないのであるから、本件はパラツィーナ事件最高裁判決の事案とこの点でも同様あるいはそれ以上のものということができるのである。

（イ）　また、Dが作成したＦ号に係る前記「傭船事業損益予想表」（乙１・９、１０頁）によれば、「１０年目の購入オプションが行使された場合」の「１１年目」欄には、２口（投資金額９９００万円、その内訳は自己資金２９７０万円、ローン６９３０万円）を投資したときの「終了時収支見込み」は３７３０万１０００円と記載されており、自己資金２９７０万円を回収した上で７６０万１０００円の黒字となるようにも見える。

しかしながら、上記黒字額（７６０万１０００円）には、減価償却費等の計上による「節税効果累計」の１４０７万３０００円からＦ号の売却に係る譲渡所得に対する税額の７０６万８０００円を差し引いた最終的な「節税効果」の額である７００万５０００円が含まれている。そうすると、このような「節税効果」を除いた、本件各船舶賃貸事業への投資自体から生じる利益は、わずか５９万６０００円となり、これを年利に換算すると、１０年複利で約０．１９９パーセントにすぎないことになる。

（ウ）　このように、原告甲及びCにとっては、減価償却費の計上等による課税額の減少効果を除いた本件各船舶賃貸事業自体から得られる利益はほとんどなかったにもかかわらず、原告甲及びCがあえてかかる取引を実行したのは、本件各船舶賃貸事業自体から得られる収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたからであるとは到底考えられず、単に課税額の減少効果のみが目的であったことは明白である。

しかも、原告甲は、本件各係争年分の確定申告又は修正申告において総所得金額が４０００万円を超えている高額所得者であり（平成１６年１２月９日付け及び平成１８年５月３１

日付けの各答弁書の別表１、甲１の１ないし３、甲１４２、１４３の１ないし２）、Ｆ号に係る取引を行った平成７年当時においても、上記「傭船事業損益予想表」が予定している最高税率（所得税及び住民税を合わせて６５パーセント、乙１・１０頁（注３））が適用される納税者（同年当時は所得金額３０００万円以上、伏見泰治監修・平成７年度版税法便覧、乙１０３）であったものと容易に推察できるところであり、その課税額減少目的は明らかである。

イ　一般組合員は一般の個人顧客であり、本件各船舶賃貸事業のノウハウがないこと

本件各船舶賃貸事業は、個人を対象とするものであり、原告甲及びC以外の本件各組合の一般組合員も、すべて一般の個人顧客であった。

そして、本件各船舶賃貸事業が通常予想される範囲内で遂行される限り、本件各組合において、業務執行組合員であるEに対する解任権が行使される事態は想定し難いが、これは、同社と一般組合員とでは、本件各船舶賃貸事業のノウハウの蓄積において隔絶しており、他の一般組合員は自らこれを展開するだけの能力を有しないという事実を反映している。

したがって、本件各組合に出資した一般組合員が、本件各船舶賃貸事業自体がもたらす収益について、その出資額に相応する関心を抱いていたとうかがわれないことは明らかである。

(6)　小括

以上によれば、原告甲及びCは、本件各共有持分権売買契約及び本件各出資持分売買契約により本件各船舶に関する共有持分権を取得したとしても、本件各船舶に関する権利のほとんどは、本件各共有持分権売買契約及び本件各出資持分売買契約と同じ日付で締結された本件各組合参加契約及び本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約や、その前後に締結された本件各ＬＰＳ契約及び本件各裸傭船契約により、D、E、本件各ＬＰＳのゼネラル・パートナー等に移転しているのであって、原告甲及びCは、実質的には、本件各船舶についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。このことに、原告甲及びCは本件各船舶の共有持分権の購入資金の７０パーセントないし６８パーセントを占める本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約に基づく借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、本件各組合に出資した一般組合員は、専ら課税額の減少を目的とし、本件各船舶賃貸事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれないことをも併せて考慮すれば、本件各船舶は、原告らの事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、原告らの事業の用に供しているものということはできないから、所得税法２条１項１９号、４９条１項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。

5　争点⑤（本件は、減価償却制度を濫用するものであり、本件各船舶について所得税法４９条の減価償却の対象とすることはできないこと）について

(1)　外国税額控除最高裁判決について

前述のように、減価償却とは、当該資産（減価償却資産）が、長期間にわたって収益を生み出す源泉となるものであり、その取得に要した金額（取得価額）は、将来の収益に対する費用の一括前払いの性質を有しているのであるから、費用収益対応の原則に基づき、当該取得費を当該資産の使用または時間の経過によって減価するのに応じて費用化するものであるが、当然のことながら、このような税法上の制度を濫用する場合には、当該制度の適用がないことは明らかであるところ、制度の濫用に当たるか否かの判断については、最高裁平成●●年（○○）●　●号・同１７年１２月１９日第二小法廷判決（裁判所時報１４０２号７頁、乙６３。以下「外国税額控除最高裁判決」という。）が出されており、同判決の判示に照らせば、本件は減価償却の制度を濫用するものであり、本件各船舶を減価償却の対象とすることはできないというべきである。

外国税額控除最高裁判決は、問題とされている取引について、当該取引を全体としてみた場合、税法上の制度を利用して、不当に納付すべき税額を減らすことによって負担を免れ、最終的に利益を得ようとするものであることに着目して、制度の濫用としてその適用を否定しているものである。

本件においても、原告らが、本件各船舶について減価償却の対象とすることは、以下の事情から、減価償却制度を濫用するものであり、認めることはできない。

(2)　減価償却制度の濫用であることを示す具体的な事情

ア　本件各組合参加契約が節税目的でされていること

本件各組合の事業には経済的合理性がなく、原告甲及びCほか一般組合員は、本件各船舶に係る減価償却の利益を得ることを主目的として本組合に参加していることは明らかである。原告甲及びCほか一般組合員は、自己資金の２倍を超えるまでの借入れをするなどして、本件各船舶に係る減価償却費を膨らませて不動産所得にかかる損失を増加させることにより、当該損失を他の所得と損益通算して自らの租税負担額を減少させることを主目的として、本件各組合に参加したものである。これは、所得税法等の規定する減価償却の制度をその本来の趣旨及び目的から著しく逸脱する態様で利用することにより納税を免れ、納付されるべき所得税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が分け合うために、原告甲及びCほか一般組合員にとっては、ほとんど利益を生じない契約をあえて締結したものであって、ひいては他の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものに他ならない。

イ　個人投資家を対象とした任意組合契約という法形式の特殊性

本件各組合の事業は減価償却制度を濫用するものであり、本件各船舶について所得税法４９条の減価償却の対象とすることはできないことは既に主張したところであるが、本件スキームのように、個人投資家を対象とした任意組合契約という法形式を利用したスキーム自体が、リース業界の実態を無視した全く異例なものであり、このように通常用いられることのない異例な仕組みがあえて採用され、利用されていること自体が減価償却制度の立法目的を潜脱するものであることを十分にうかがわせる。

(3)　原告らの主張に対する反論

ア　原告らは、①外国税額控除制度が国際的二重課税を防止し税制の中立性を確保するため政策

的に創設されたものであるのに対し、減価償却制度が会計手続上当然のこととされている収益に対する費用の配分手続を所得税法自体が採用したものであることという両制度の目的の相違、そして、②外国税額控除最高裁判決の事案は取引自体によっては損失を生じることが確定していたものであったが、本件各船舶賃貸事業は利益の出る取引であること等から、本件について減価償却制度の濫用ということはできない旨を主張する。

イ　しかしながら、上記①については、減価償却制度にあっても、形式的には減価償却について定めた規定の文言に合致するが、立法趣旨からは著しく逸脱する態様の取引をあえて行っている場合にまで、当該規定の適用が肯定されるということは背理なのであって、この理は、制度目的の相違に関係しないものである。すなわち、本件において、原告甲及びCは、正常な収益に伴って発生した費用を必要経費として計上することを意図したものではなく、減価償却制度を通じて課税額減少を得るために、あえて費用を生じさせ、これを極端に増大化させようとしたものであり、本件における減価償却制度の利用が、その立法趣旨から著しく逸脱したものであることは明らかである。

ウ　また、前記②についてみれば、確かに、本件各船舶賃貸事業に投資をした原告甲及びCほか一般組合員は、１０年複利で０．１９９パーセントの利益を得ることが予想されてはいたが、本件では、そのような僅少な利益だけではなく、原告甲及びCほか一般組合員においては、上記のとおり借入金をも含めてあえて費用を生じさせ、これを極端に増大化させ、多大な税額減少効果をもたらすことこそが当初から予定されていたのであり、Dグループにおいては、キャッシュ・フロー・ベースで原告甲及びCほか一般組合員の利益を抑えて吸い上げることであって、このような構図が成立するのは、ひとえに減価償却制度によって原告甲及びCほか一般組合員の課税額が減少することを利用するからであり、これが減価償却制度の立法趣旨に著しく反した取引態様であることは明らかである。

(4)　小括

以上のとおり、本件各船舶の減価償却費の必要経費への算入を認めることが、減価償却制度の立法趣旨に著しく反しており、減価償却制度を濫用するものとして許されないことは明らかである。

6　争点⑥（本件相続財産の評価・戊事件に関して）について

(1)　被告らの主張

ア　相続税の課税標準（課税価格）は、相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額であり（相続税法１１条の２）、その「価額」とは、「当該財産の取得の時における時価」をもって評価されるべきものである（同法２２条）。

したがって、相続税の課税標準を算出するためには、まず、①相続又は遺贈により取得した財産が何であるかを決定した上で、②かかる財産の取得時における時価をどのように算定するべきかを判断する必要がある。

イ　この点、被告らは、上記①の相続財産の内容につき、被相続人（C）が締結したとする本件各組合参加契約（G組合及びH組合に係るもの。争点⑥において、以下同じ。）が、任意組合契約としての要件を欠き、有効に成立しているとは認められず、これを合理的に解釈すれば利益配当契約というべきものであるから、本件相続財産の内容は利益配当契約に基づく配当請求権というべきであり、また、仮に、Cが締結した本件組合参加契約が任意組合契約として有効に成立していたとしても、本件相続財産の内容は本件各組合（G組合及びH組合のこと。争点⑥において、以下同じ。）がパートナーシップ契約に基づき本件各ＬＰＳ（ＧＬＰＳ及びＨＬＰＳのこと。争点⑥において、以下同じ。）から傭船料収入及び残余財産の分配を受けることができる権利（の共有持分権）というべきであることを主張するものである。

ウ　そして、前記②の相続財産の価額の評価方法については、本件の相続財産がいずれも評価通達に具体的に評価方法の定めのない財産であり、個別性が極めて強く、他に例のないものであるから、評価通達１４０に定める特許権の評価方法に準じ、本件相続開始日以後、戊事件原告らが受けることとなる分配金の額の基準年利率による複利現価の額の合計額によって算定することを主張するものである。

エ　以下、詳述する。

(2)　相続財産が利益配当請求権であると解した場合

ア　前述したように、Cが締結した本件各組合参加契約は有効に成立しているものとは認められず、被相続人は本件各組合における組合員としての資格を有効に取得していないと解すべきである。

そして、本件各組合参加契約を合理的に解釈すれば、被相続人が、DとEが組成した任意組合（本件各組合）が行う船舶賃貸事業（本件各船舶賃貸事業）に対して、一口１５００万円（G組合の第２次募集にあっては１口１４７９万円）の現金を出資して、同事業（同組合）から出資額に応じた相応の現金分配金の配当を受けるという、いわば利益配当契約ともいうべき契約と解すべきであり、本件における相続財産は、利益配当契約に基づく配当請求権である。

イ　また、本件各組合に対する投資額のうち、被相続人が船舶共有持分権の購入資金としてD又はEから受けたセットローン部分は、本件各船舶（G号及びH号。争点⑥において、以下同じ。）（の共有持分権）を購入するとの名目の下に貸付けが行われた形式になっているにすぎず、被相続人がかかる借入れを行うこと自体、何らの利益のない不合理なものであるし、借入れに係る現実の金員の移動も認められないから、D又はEからのセットローン分は、実質的には被相続人の債務に該当しない。よって、借入金に係る支払利息や管理手数料等の経費についても、本件相続に係る債務には当たらない。

ウ　以上を前提に、後記の評価方法に従って本件相続財産の価額を評価すると、本件相続開始後

に本件相続人らが本件各組合から受ける現金配当額は、別表４の①配当額欄のとおりであり（ただし、本件各船舶にかかる裸傭船契約の見直し日に購入選択権が行使されるものとして算出した。）、これを基準年利率による複利現価率を乗じて計算した本件相続開始時における「収益等を受ける権利の評価額」は、別表５のとおり８１２５万３９１５円となる。

そして、かかる評価額によれば、戊事件原告らの本件相続に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額等は、別表２の５(1)の「④」及び「⑮」欄のとおりとなり、これらは、いずれも戊事件に関する本件各更正処分における戊事件原告らの本件相続に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額等を上回ることになるから、本件各更正処分（相続税）は適法である。

(3)　相続財産が傭船料収入及び残余財産分配請求権と解した場合

ア　仮に、本件各組合参加契約が任意組合契約として有効に成立しているとした場合であっても、後記のとおり、本件相続財産を船舶の評価について定めた評価通達１３６によって評価することが不合理であることにかんがみれば、本件相続財産は、本件各組合がパートナーシップ契約に基づき本件各ＬＰＳから傭船料収入及び残余財産の分配を受けることができる権利（の共有持分権）として適正に時価が評価されるべきものである。

イ　以上を前提に、後記の評価方法に従って本件相続財産の価額を評価すると、まず、本件相続開始後に本件相続人らが本件各組合から受ける収益金の配分額（管理手数料を差し引いた後のもの）は、別表６の③配分額欄のとおりであり（ただし、本件各船舶にかかる裸傭船契約の見直し日に購入選択権が行使されるものとして算出した。）、これを基準年利率による複利現価率を乗じて計算した本件相続開始時における「配分額評価額（収益等を受ける権利の評価額）」は、別表７のとおり１億８４６８万９５３７円となる。そして、かかる本件相続財産の価額から、セットローン残高を債務控除した後の価額が、課税価格に算入されることになる（相続税法１３条１項１号）。

よって、戊事件原告らの本件相続に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額等は、別表２(2)の「④」及び「⑮」欄のとおりとなり、これらは、いずれも戊事件に関する本件各更正処分における戊事件原告らの本件相続に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額等と同額であるから、本件各更正処分（相続税）は適法である。

(4)　相続財産の価額の評価方法

相続税法２２条は、「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定しているが、本件相続財産は、前述のとおり、①利益配当契約に基づく配当請求権、又は、②本件各組合がパートナーシップ契約に基づき本件各ＬＰＳから傭船料収入及び残余財産の分配を受けることができる権利（の共有持分権）であり、これらはいずれも評価通達に具体的に評価方法の定めのない財産であり、個別性が極めて強く、他に例のないものであるから、本件相続財産の時価は、評価通達５（評価方法の定めのない財産の評価）の定めに従い、同通達１４０に定める特許権の評価方法に準じ、本件相続開始日以後、これらの権利に基づき戊事件原告らが受けることとなる分配金の額の基準年利率による複利現価の額の合計額によって算定するのが合理的というべきである。

(5)　船舶の評価について定めた評価通達１３６による評価が不合理であること

ア　評価通達１３６について

評価通達１３６（船舶の評価）は、「船舶（ボート、ヨットその他の小舟を除く。）の価額は、

原則として、調達価額に相当する価額によって評価する。ただし、調達価額が明らかでない船舶については、その船舶と同種同型の船舶（同種同型の船舶がない場合においては、その評価する船舶に最も類似する船舶とする。）を課税時期において新造する場合の価額から、その船舶の建造の時から課税時期までの期間に応ずる償却額の合計額を控除した価額によって評価する。この場合における償却方法は、定率法によるものとし、その耐用年数は減価償却資産の耐用年数等に関する省令に規定する耐用年数による。」と規定している。

もっとも、通達は法令ではなく、また、個別の財産の評価は、その価額に影響を与えるあらゆる事情を考慮して行われるべきであるから、ある財産の評価が通達と異なる基準で行われたとしても、それが直ちに違法となるわけではない（金子・前掲租税法４９４頁）。かえって、評価通達に定める評価方法を画一的に適用すると、適正な時価評価が求められず、その評価額が不適切なものとなり、著しく課税の公平を欠く場合も生じることも考えられる。そこで、評価通達自体においても、「この通達の定めによって評価することが著しく不適当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」（評価通達６）と定められており、上記のような場合には個々の財産の態様に応じた適正な時価評価が行えるよう措置している（庄司編・前掲財産評価基本通達逐条解説（乙８５）２７及び２８頁）。このように、評価通達に規定された評価方法によることが不合理な場合には、他の合理的な方法によって評価を行うことができると解すべきである（金子・前掲租税法４９３頁）。

そして、以下の点にかんがみれば、本件の相続財産を評価通達１３６で評価することは不合理である。

イ　本件各船舶は将来必ず売却されることが確定していること

（ア）　本件各船舶は、見直し日に購入選択権が行使された場合、又は本件各裸傭船契約が終了した場合のいずれの場合においても必ず売却、すなわち換価され、契約に基づいて投資家に分配される残余財産分配金に変化することが確実である。

（イ）a　しかも、上記各船舶の場合、本件裸傭船契約書（甲１９）により定められた見直し日に傭船者の購入選択権が行使される蓋然性が高いのである。

b　見直し日に購入選択権を行使するかどうかは購入選択権者たる傭船者が決定するものであるから、見直し日に購入選択権を行使すべきことが客観的にみて傭船者の合理的な意思であるといえれば、購入選択権が行使されることを予定しているものということができる。

そして、本件Ｇ号については、①傭船者が購入選択権を行使せず１５年のリース期間満了時までリース料を支払い続けることを選択した場合、裸傭船契約（乙４７の２）付加条項Ｅ(g)に「ただし、いかなる場合も傭船支払期間当たりの傭船料総額は￥５７，２７７，５５０を下回ってはならない。」（下線：引用者）と規定されており、見直し日以降の傭船料は見直し日以前の傭船料５７２７万７５５０円をいかなる場合も下回ることはないから、その支払リース料の総額は最低でも約３４億円となり、しかも、傭船者が、そのような１５年にわたる傭船料の支払を続けて契約期間を満了させても、裸傭船契約が期間満了によって単に終了するだけであり、Ｇ号を取得できないこと、②見直し日に購入選択権を行使した場合には、見直し日までのリース料（１０年で約２３億円）と購入選択権行使価格約１３億円（乙４７の２・付加条項Ｅ(h)）の合計約３６億円の支払によって、１０年のリースをした上、本件Ｇ号を取得できること、③購入選択権を行使した場合の見直し日

までのリース料総額及び購入選択権行使価格の合計額は固定されており、行使しなかった場合の最低支払リース料総額とほぼ同額であるが、行使しなかった場合の支払リース料総額は最低額が固定されているにすぎず、より多額になり得るものであり、このことは、H号についても同様である（乙４８の２・付加条項Ｅ(g)、Ｅ(h)）。

これらからは、傭船者は、船舶事業を行っているのであるから、ほぼ同額ないし多額になり得る支払をして残５年間の傭船期間終了を選択するよりも、購入選択権を行使してG号及びH号を取得することを選択する、という単純な経験則が成り立つのであって、見直し日において購入選択権を行使することが客観的にみて傭船者の合理的な意思であるといえる。

ｃ　したがって、本件各船舶賃貸事業（G号及びH号に関するもの。争点⑥において、以下同じ。）においては、見直し日に購入選択権が行使され、傭船契約を終了させることを予定しているというべきであって、かかる事情が相続開始時において存在していて、上記各船舶の価額に影響を与えることは明らかであり、原告らの主張は失当である。

（ウ）　そして、本件では、実際にも、G号及びH号の双方について購入選択権が行使されるに至っている。

すなわち、G号については裸傭船契約に定められた「見直し日」（２００７年（平成１９年）３月３１日）が既に到来しているところ、傭船者により購入選択権が行使され、予め契約されたとおりの価格（１２億９２５５万３３７０円）で売却されており（乙９２）、また、H号については、裸傭船契約に定められた「見直し日」（２００７年（平成１９年）７月１日）の１か月前までの日である同年５月３１日に、傭船者により「見直し日」に購入選択権を行使する旨の申入れがなされており、予め契約されたとおりの一定価格（４億４５６９万９７９４円）で売却されることが確定している（乙１０２）。加えて、本件各船舶（相続税）と同様にリミテッド・パートナーシップが利用されているＦ号についてみても、裸傭船契約に定められた「見直し日」（２００５年（平成１７年）３月３１日）が既に到来しているところ、傭船者により購入選択権が行使され、予め契約されたとおりの価格（３６億８９９２万１８５３円）で売却されている（乙１００、１０１）のであり、要するに、３隻いずれも購入選択権が行使されている（なお、G号につき、裸傭船契約上の「見直し日」は２００７年３月３１日（土曜日）であって、購入選択権行使に係る書面のそれは同月３０日（金曜日）であり、H号につき、裸傭船契約上の「見直し日」は２００７年７月１日（日曜日）であって、購入選択権行使に係る書面のそれは同年６月２９日（金曜日）である。）。

以上のとおり、被告らの主張は、実際に購入選択権が行使された事実によって実証されたものというべきである。

（エ）　なお、戊事件原告らは、本件各裸傭船契約に「定期借地権契約のような契約の更新をしない或いは存続期間の延長をしない旨の定め」がないことをもって、「契約の終了時が確定しているものではない」などとも主張するが、そのような一般論は前記の具体的事情の存在する本件に妥当しないのであって、船舶事業を行っている傭船者が、見直し日以前の傭船料をいかなる場合も下回ることのない傭船料を支払って残契約期間を満了した上、さらに、「契約の更新」ないし「存続期間の延長」をし、本件各船舶（相続税）を取得できないまま賃借し続けることを選択するなどということは、およそ傭船者の合理的な意思でないことは明白である。

ウ　将来の売却までの間の傭船料収入も確定していること

（ア）　他方、G号及びH号は、戊事件原告らにとっては、いずれも、裸傭船契約上の見直し日までの間は本件各裸傭船契約により、また、見直し日以降は本件各組合規約により、裸傭船期間全般を通じてその処分権限を制限されており、現実的には自由に処分をすることは全くできないものである。

また、そうして処分が制限されている間、戊事件原告らは、本件各組合のうちのG号及びH号から、被相続人が同各船舶（の共有持分権）を取得した時点において既に確定されていた傭船料収入を原資とする収入の分配を受け続けるだけである（乙１・９、１０頁）。

（イ）　これに対し、原告らは、上記のとおりの被告ら主張が誤りであるとして「本件各船舶の売却及びその時期は確定しておらず、よって「将来の将来の売却までの間の傭船料収入」も確定され」ないこと、本件各裸傭船契約のうちのG号及びH号に係る契約の付加条項E(g)を指摘して「見直し日以降の傭船料については、見直し日直前の時点で協議して決定することとなって」いるから「傭船料収入を予想することすらできない」ことなどを主張する。

しかしながら、「本件各船舶の売却及びその時期」が、見直し日に本件傭船者によって購入選択権が行使されるというものであることについては、上記のとおりであり、本件各船舶賃貸事業においては、見直し日に購入選択権が行使され、傭船契約を終了させることが予定されている。そして、見直し日までのリース料総額は本件各裸傭船契約（甲１９、２１、２３）１０条によって固定されているから、将来の売却である購入選択権行使までの間の傭船料収入も確定しているという被告らの主張に何ら誤りはない。

エ　まとめ

以上に述べたように、本件各船舶は、将来の売却が確定していて、いずれ時の経過を待って必ず残余財産分配金そのものになる運命にある上、購入選択権の約定によって、その売却先、売却時期及び売却処分価額があらかじめ契約で定められ、それ以外の相手先、売却時期及び売却価額は原則として予定されていない。しかも、それまでの間も、およそ処分が考えられず、ただ確定した傭船料収入をもたらすだけである。

そうすると、結局、本件各組合及びその一般組合員にとっては、本件各船舶は、本件各ＬＰＳから、将来の売却による残余財産の分配金及びそれまでの間の傭船料収入に係る分配金の支払を受けることができるという点にのみ、経済的な価値が見いだされるものというべきである。このことは、不特定多数の当事者間において自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち、当該財産の客観的交換価値にも大きな影響を及ぼすことが明らかであり、むしろ上記のような将来における分配金の価額を無視して取引が行われることはあり得ないと考えられる。

したがって、本件各船舶について、原則として調達価額により評価し、調達価額が明らかでない場合は、評価対象船舶と同種同型の船舶の新造価額を基として評価するという評価通達１３６の定めをそのまま適用することが合理的でないことは明らかであり、評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情があるというべきである。

(6)　小括

以上によると、本件相続財産は、被告らの前記主張のとおり評価されるべきである。

第２　原告らの主張

１　争点①（本件各組合参加契約は任意組合契約として有効に成立しているから、同収益は不動産所得に区分されるべきであること）について

(1)　船舶賃貸と法令上の所得計算

ア　裸よう船契約の所得計算

所得税基本通達２６－３は、船舶の貸付による所得について、「いわゆる裸傭船契約に係る所得は、法第２６条第１項に規定する船舶の貸付けによる所得に該当し、船員とともに利用させるいわゆる定期傭船契約又は航海傭船契約に係る所得は、事業所得又は雑所得に該当する。」と明文をもって定めている。

したがって、所得税基本通達の明文規定によれば、いわゆる裸よう船による所得は、所得税法２６条１項に規定する「船舶の貸付けによる所得」に該当し、不動産所得に該当する。

イ　組合事業による所得と所得計算

所得税基本通達３６・３７共－１９（平成１７年改正前のもの。以下同じ。）は、任意組合の事業に係る利益等に関する所得計算について、「任意組合（民法第６６７条《組合契約》の規定による組合をいう。以下３６・３７共－２０において同じ。）の組合員の当該組合の事業に係る利益の額又は損失の額は、当該組合の計算期間を基として計算し、当該計算期間の終了する日の属する年分の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する。（以下省略）」と明文をもって定めている。

また、同３６・３７共－２０（平成１７年改正前のもの。以下同じ。）は、上記基本通達に基づき組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額の計算方法として、「当該組合の収入金額、支出金額、資産、負債等を、組合契約又は民法第６７４条《損益分配の割合》の規定による損益分配の割合（・・・）に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法」をとることを、明文をもって認めている（同基本通達(1)）。

このように、民法６６７条の規定に基づく組合が成立している場合、当該組合の事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を所定の損益分配の割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算することについては、所得税基本通達が具体的な明文規定をもって認めているものである。

(2)　不動産所得該当性

ア　本件各組合に現物出資された本件各船舶は、それぞれ平成９年及び平成１１年以降一貫して裸よう船に供されており、所得税法上その傭船料は、所得税基本通達２６－３に規定するいわゆる「裸傭船契約に係る所得」として、所得税法２６条１項に規定する「船舶の貸付けによる所得」に区分される。

イ　そして、本件各ＬＰＳは、我が国の租税法上任意組合として取り扱われるから、その事業により生ずる損益については、構成員たるパートナーである本件各組合に直接帰属するものとして課税され、本件各組合も任意組合であるから、任意組合が二層に成立していることになり、結局、本件各組合の構成員たる原告甲及びＣらの損益として課税される。

すなわち、本件各船舶は、本件各ＬＰＳの本件船舶賃貸事業のためのパートナーシップ財産であるから、本件各賃貸事業のための減価償却資産ということになり、その減価償却費が本件各ＬＰＳの経費となり、それは、本件各組合を経由して、原告らに直接帰属することになるのである。

つまり、本件各船舶賃貸事業は、原告甲ないしＣを組合員とする民法６６７条の任意組合である本件各組合の事業として行っているので、所得税基本通達３６・３７共－１９及び３６・３７共－２０(1)に基づき、本件各船舶賃貸事業から生ずる傭船料収入、本件各船舶の減価償却費その他の本件各船舶賃貸事業から生ずる支出を本件各組合への出資持分比率に応じて按分計算して得られた額、及び、本件各船舶の共有持分権又は本件各組合の出資持分の購入に要した借入金の支払利息等の費用が原告甲及びＣの不動産所得の計算上算入される。

ウ　したがって、原告ら申告の所得金額に誤りはなく、その申告納税額にも誤りはない。よって、各年分に対する本件各処分は取り消されるべきである。

(3)　本件各組合参加契約が任意組合契約として有効に成立していること

ア　所得税基本通達３６・３７共－１９及び同２０にいう「任意組合」とは民法６６７条の規定により組成された組合をいうと明示されているところ、民法６６７条１項は「組合契約ハ各当事者カ出資ヲ為シテ共同ノ事業ヲ営ムコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生ス」と規定する。これによれば、任意組合が成立するためには、２人以上の当事者が、①出資すること、及び、②共同事業を営むこと、について合意することが必要であり、かつ、これだけで足りることを定めている。

したがって、各組合参加契約が任意組合として有効に成立するための要件は、原告甲及びＣほか一般組合員が、①本件各船舶賃貸事業に出資すること、及び、②本件各船舶賃貸事業を共同して営むこと、について合意することのみである。

イ　ところで、本件各組合においては、まずＤとＥが組合員として組合設立契約書を締結し任意組合を成立させている（甲６、１２、１６）。まず、出資をすることについては、本件各組合設立契約書８条ないし１１条に規定されている。次に、本件各船舶賃貸事業を共同事業として営むことの合意が存在することは、本件各組合設立契約書の前文（特に、別紙１記載の事業を参照）、１条及び３条からも明らかである。したがって、各組合設立契約書は上記①及び②の要件を満たしているので、本件各組合は、各組合設立契約の締結時にＤとＥとの間で有効に成立した。

ウ(ア)　原告甲及びＣは、その後本件各組合参加契約を締結し、既に成立している本件各組合に本件各組合設立契約書１１条又は本件各組合規約７条の手続に従い参加するという形で組合員となっている。かかる参加方式でも任意組合契約が成立することは争いないので、この本件各組合参加契約が上記①及び②の要件を備えていれば、各組合参加契約は有効に成立していることとなる。

(イ)　本件各組合参加契約１条によれば、原告甲及びＣは本件各組合参加契約記載の出資口数に相当する本件各船舶の共有持分権を出資すること（Ｇ組合及びＨ組合の場合）、又は既に出資をなしたＥより出資持分を取得して組合員としての地位を譲り受け、組合員による出資をも規定する組合規約を遵守すること（Ｆ組合及びＧ組合の場合）について合意している。したがって、原告甲及びＣが、任意組合の成立要件のうち「①出資すること」について合意していることは明らかである。

(ウ) a　任意組合の成立要件である共同事業性が認められるための要件も、いうまでもなく私法上の解釈により確定されるものであるところ、ある事業が組合員の共同事業であると認められるためには、「各当事者が組合の目的たる事業の遂行に関与する権利を持つ場合でなければならない」が、「この権利は、最大の場合には、みずから業務を執行し組合を代

理する権限となるが、最小の場合には、単に業務の執行を監督する権限（監視権）だけになる」（我妻栄「債権各論中巻二」７７２頁・甲４３）とされている。そして、ここにいう監視権とは、各組合員が、組合の業務及び組合財産の状況を検査することができるとする民法６７３条に基づく検査権をいう（我妻栄「債権各論中巻二」７８３頁・甲４３）。

したがって、共同事業性が認められるためには、各組合員が業務執行権限を有する必要は全くなく、各組合員が、検査権、及び、業務執行組合員の解任権を有していれば足りる。これが任意組合における共同事業性に関する私法上の解釈であり、この点も、私法上疑いの余地のないところである。

b　原告甲及びCが各組合参加契約を締結することにより参加した本件各組合は、本件各組合設立契約及び本件各組合規約に定める契約内容を有する。

そして、本件各組合規約１４条は組合員の検査権と題して、「各組合員は、その必要がある場合、事前に理事長に書面により通知して、相当な場所及び時間並びに方法において、本組合の業務及び組合財産の状況を検査することができる。」と明文で定めている。また、これは民法６７３条の定める検査権と同趣旨である。

したがって、原告甲及びCを含む本件各組合の一般組合員が民法に定める検査権を有していることは明白である。

c　また、本件各組合の理事長は理事の中から選任されるところ（本件各組合規約１０条１項）、同規約１２条３項及び４項は理事の解任権を定め、正当な理由のある場合で、総出資口数の過半数を有する組合員の出席した組合員総会における総出資口数の３分の２以上の解任決議と、後任理事の選任決議を要件として、解任できるとしている。

民法６７２条１項及び２項は、業務執行組合員の解任権について、正当な理由のある場合のみ、かつ、他の組合員の全員一致によってのみ行使することができると定めるので、同規約の要件は、後任理事の選任を除けば、これを更に緩和するものである。また、後任理事は、多数存在する組合員の中からこれを選任すればよいので何ら解任権の制限とはならず、この要件を加えることは理事会の運営からも合理性のあることである。

したがって、本件各組合の一般組合員が、民法６７２条２項に定める以上の業務執行組合員の解任権を有していることもまた明白である。

(4)　被告らの主張に対する反論

ア　本件各組合の一般組合員が理事長の解任権を有していないとの主張に対して

被告らは、本件各組合の一般組合員が理事長の解任権を有してない根拠として、組合員名簿が組合員に配布されていないことをあげるが、失当である。

すなわち、組合員名簿について、そもそも組合員全員が住所や連絡先まで含めた組合員名簿を有していることは任意組合の成立要件でも有効要件でもない。組合員のプライバシー等を考慮すれば、業務執行者が管理するのが適切である場合も多く、あらかじめ開示されていない場合もある。本件において、もし組合員が解任権を行使するために組合員名簿の閲覧を請求すれば、理事長は個別の住所・連絡先を含め開示する義務があることは、組合員が検査権を有していることからも、又、理事長に善管注意義務があることからも当然といえる。

なお、本件では、理事長は組合員の組合員証番号、氏名、口数、持分、郵便番号、自宅住所及び電話番号を記載した組合員名簿を作成・保管している（甲４４、４５の１・２、４６の１・２）。もし組合員が閲覧を希望すれば、これを開示するのは前記のとおり当然であり、義務で

もある。被告らは乙３４を根拠に論難するが、これは被告らの元職員であり現在も税務署職員である者が作成したもので、DやEの担当者は一切関与しておらず、極めて証拠価値に乏しいものである。したがって、これを根拠に被告が「仮に組合員名簿を閲覧しても、見も知らない他の組合員に連絡することはまず不可能である」との主張こそ、ためにする議論でしかありえないといえる。

イ　本件各組合の創立総会の前にEが理事長として本件各ＬＰＳ契約に署名したとの主張に対して

（ア）　被告らは、本件各組合の創立総会の前に、Eが本件各組合の理事長との肩書で本件各ＬＰＳ契約に署名していることから、これは本件各組合設立契約７条と本件各組合規約９条及び１０条の各条項に違反する旨主張する。

（イ）　しかしながら、本件各組合は本件各組合設立契約により有効に成立しているところ、本件各組合設立契約７条１項によれば、創立総会終了時までには本件各組合の運営は、発起人間の協議で行うことが出来るのである。本件各組合においては、その業務執行の必要上から本件各ＬＰＳの締結を先に行ったのであり、そのため発起人であるDとEは協議のうえ、発起人であり理事長予定者であるEが各パートナーシップ契約書に署名した。これは本件各組合の業務執行方法として本件各組合設立契約に則した適法な行為であり、被告らがいうような内部契約に反したものではなく、何ら問題視されるものではない。

　被告らは、本件各ＬＰＳ契約署名の際の肩書として理事長という用語が使われているのを問題視しているようであるが、Eは創立総会と理事会で理事長に就任することが予定されていたので（例えば、リファレンス・ブック（乙３５）の２頁及び４頁等参照)、本件各ＬＰＳ契約の署名の際に肩書として使ったまでである。なお、当然のことながら、本件各ＬＰＳ契約の署名者がリミテッド・パートナーとしての本件各組合を正当に代理する権限を有していれば本件各ＬＰＳ契約は有効に成立するのであり、前述のようにEは本件各組合設立契約７条１項でその権限を有していたのだから本件各ＬＰＳ契約は有効に成立している。したがって、この点も問題はない。

（ウ）　次に、被告らは、一般組合員の各組合参加契約の締結前に本件各ＬＰＳ契約が締結されたため、一般組合員は本件各ＬＰＳ契約の締結に何ら関与していないと論難し、したがって、D及びEは、原告甲及びCほか一般組合員の「組合員としての議決権」を認めていないとか、「組合員として扱っていない」と全く根拠のない推論を展開する。

　しかしながら、原告甲及びCは、本件各組合において組合員として扱われており、実際に組合員総会における議決権も行使している。これらの点からも、「原告甲及びCの組合員としての議決権を認めていない」「原告甲及びCを組合員として扱っていない」との被告らの主張は、全く根拠がないものである。

ウ　出資金振込日よりも前に創立総会が開催されていることについて

（ア）　被告らの論難を整理すると、以下の２点を根拠に「出資の外形が作出」されているとの主張となる。

①　G組合及びH組合について、原告甲が自己資金を出捐する前に創立総会が開催されているのは本件各組合設立契約１２条１項の「発起人は、総出資口数の出資の完了を確認した後、・・・創立総会を招集する」との手続に反していること

②　G組合及びH組合について、原告甲はEに本件各船舶の共有持分権の売買代金のうち自

己資金部分を支払う前に、本件各船舶の共有持分権が譲渡されており、これは本件各共有持分権売買契約７条に反すること

（イ） しかしながら、まず①については、本件各組合設立契約１２条１項は「発起人は、総出資口数の出資の完了を確認した後、・・・」となっており、船舶共有持分権を取得するための自己資金の出捐や送金を条件としていない。被告らも認めるとおり、原告甲がＧ号及びＨ号の共有持分権を出資したのは創立総会の日と同日であるので、創立総会の招集手続に何ら違反はない。

②についても、何らの契約違反も不合理性もない。被告らは本件各共有持分権売買契約７条違反を論難するが、同条１項では、売買代金支払という条件が「売主に放棄され」る場合は、引渡出来ることが明示されている。したがって、買主原告甲の自己資金部分の振込みが遅れた場合でも売主Ｅは条件放棄をして共有持分権を引渡すことは契約条項の明文で認められており、何ら違反でもなければ、「考え難い」ものでもない。

エ 組合財産（本件各船舶）の処分権限について

（ア） 被告らは、本件各裸傭船契約中に、船舶所有者は、見直し日までは、賃借人の同意ない限り本件各船舶を売却できないとの条項があることを根拠に本件各船舶の処分権限がないと論難するが、これも全く的はずれな論難である。

そもそも一般論としても、所有者が、賃貸借契約で、契約期間中又は一定期間は賃借人の同意なき限り賃貸物を処分しないと約することは、賃借人が希望する場合等よく合意される規定であり、合理性もある。加えて、「売買は賃貸を破る」という法原則が支配する取引領域では、賃借人は自己の賃借権保護のため当然のように要求し、むしろ一般的な規定とさえいえる。船舶賃貸も多くの国でその法原則を前提として成り立っているものであるから、被告らの論難はこの一事を持ってしても全く的はずれである。

（イ） 次に、被告は、傭船契約が終了したとき又は見直し日以降について、理事長は理事会の同意のみで各パートナーシップに本件各船舶を処分させることができ、一般組合員の関与のない事を論難するがこれも誤りである。

そもそも、本件各船舶賃貸事業は、本件ご案内やリファレンス・ブックでも明確に説明され、かつ、各組合参加契約で添付されている別紙「本事業の概要」の７でも明示されているとおり、裸傭船契約が終了した場合（Ｆ組合の場合１５年後）を原則として、本件各船舶を売却し、売却収入を一般組合員に分配し、本件各組合は解散することを大前提としている。原告甲及びＣほか一般組合員はこの大前提に同意して参加したのであるから、各組合参加契約の締結により、既に売却時期や売却方法に関与しており、その意思を反映させているのである。したがって、この点においても、被告らの論難は全く誤っている。

（ウ） 以上より、原告甲及びＣほか一般組合員の本件各船舶の処分権限にも何らの問題はない。

オ 本件各譲渡担保契約によって組合員としての地位を譲渡しているとの主張に対して

（ア） 被告らは、原告甲及びＣほか一般組合員が、本件各譲渡担保契約によって組合員としての地位を譲渡しているなどと主張するが、各金銭消費貸借および譲渡担保契約を単なる譲渡契約ととらえようと、譲渡担保契約ととらえようと、これは原告甲及びＣが少なくとも本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約の締結時点において本件各組合の組合員であることを大前提とするものである。

（イ） また、本件各譲渡担保契約は、その内容から、明らかに担保契約であり、この結論は、

契約書上、組合員としての地位の復帰が明示されていなくても、また、借入金の弁済期未到来での担保目的物の処分が認められていても、変わらない。

（ウ） よって、被告らの主張は、失当である。

カ 一般組合員が実質的には本件各組合の組合員としてのリスクを負っていないとの主張に対して

被告らは、ここでも、原告甲及びCほか一般組合員は、実質的には船舶の共同所有者としてのリスク、本件各組合の組合員としてのリスクを負ってないなどという独自の価値判断を、任意組合の成立要件に持ち込んでいるが、かかる独自の価値判断は何ら任意組合の成立要件でもなければ、有効要件ではない。したがって、この一事からしても、被告らの主張は失当である。

キ まとめ

以上によると、被告らの主張は、いずれも失当である。

2　争点②（本件各ＬＰＳが我が国の任意組合であること）について

(1)　本件各ＬＰＳが任意組合に当たること

ア　外国の団体の我が国の租税法上の取扱い

外国の団体の我が国の租税法上の取扱いは、我が国の租税法が日本法上の概念を基準にその取扱いを定めている以上、日本法上の団体概念にあてはめることによって決せられる。すなわち、本件各ＬＰＳがケイマンの法律を準拠法とする団体であるとしても、所得税法３６条及び３７条との関係では、当該団体が日本法上のどの団体に相当するかを検討することになる。

したがって、本件各ＬＰＳに関する課税関係を検討するためには、本件各ＬＰＳの法的性質と日本法上の各種団体のそれとを比較して、本件各ＬＰＳに日本法上の法人格を認められるか、或いは、法人格が認められないとするといかなる団体と評価できるかを判断することになる。

イ　関係法令の適用から、本件各ＬＰＳが任意組合に当たること

本件各ＬＰＳは、ケイマンにおけるパートナーシップの一形態である特例リミテッド・パートナーシップである。ケイマンの特例リミテッド・パートナーシップは、パートナーシップ法（Ｔｈｅ　Ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐ　Ｌａｗ）（適用法は１９９５年改正法。）、及び、特例リミテッド・パートナーシップ法（Ｔｈｅ　Ｅｘｅｍｐｔｅｄ　Ｌｉｍｉｔｅｄ　Ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐ　Ｌａｗ）（適用法は１９９７年改正法。）の２つの法律によって規律される（なお、Ｆ・パートナーシップについては、パートナーシップ法の１９８３年改正法及び特例リミテッド・パートナーシップ法の１９９１年改正法が適用されるが、本件に関する限り改正前後で条項の内容は実質的には変更されていない。）。なお、この２つの法律の関係は、特例リミテッド・パートナーシップ法が、パートナーシップ法の特例リミテッド・パートナーシップに関する特別法に当たると考えられるので（甲４７、特例リミテッド・パートナーシップ法３条。）、特例リミテッド・パートナーシップである本件各ＬＰＳには、特別法たる特例リミテッド・パートナーシップ法が優先的に、それが定めていない事項については一般法たるパートナーシップ法が適用されることになる。

そして、以下に検討するように、特例リミテッド・パートナーシップ法及びパートナーシップ法の規定にかんがみれば、本件各ＬＰＳは、任意組合と同様の性質を有する。

ウ　任意組合の成立要件

まず、任意組合は構成員間の契約関係であり、その契約の成立要件は、①２人以上の当事者の存在、②各当事者が出資をすることを合意したこと、及び、③各当事者が共同事業を営むことについて合意したこと、である（民法６６７条）。

そして、ケイマンの特例リミテッド・パートナーシップ、すなわち、本件各ＬＰＳも、法人格を有しない、構成員間の契約関係であるところ（パートナーシップ法３条１項及び２項）、以下において検討するとおり、上記成立要件により成立し、任意組合契約の成立要件を満たしている。

エ　出資の合意について

(ア)　出資の合意については、パートナーシップ法４６条２項は、リミテッド・パートナーシップ契約の内容として、前記任意組合契約の成立要件のうち②各当事者が出資をすることを合意したことも要求している。

(イ)　これに対し、被告らは、任意組合の成立要件として「すべての組合員が出資を行う義務を負うことを要する」ところ、パートナーシップ法４６条２項は「リミテッド・パートナー

についてのみ、特定額の資金の出資を要求しているのであり、ゼネラル・パートナーについてまで出資を要求しているとは解し得ない内容」であり、パートナーシップが「すべての組合員が出資を行う義務を負うことを要さない点で、任意組合とは著しく異なることを明らかにするものというべき」などと主張する。

（ウ） しかしながら、任意組合の成立要件は、組合員全員が出資の合意をすることであるが、出資については、労務（民法６６７条２項）や信用の供与もこれにあたり、「場合によっては組合員として名を連ねることだけでもよい」と論じられる。

そして、本件各ＬＰＳにおいて、ゼネラル・パートナーは、パートナーシップ契約でそれぞれ１００円の出資を合意し（各パートナーシップ契約７条）、加えて後述のとおり信用や労務の出資に合意しているのであって、任意組合の成立要件に欠けることはない。

（エ） すなわち、パートナーシップ法上、ゼネラル・パートナーはパートナーシップの負債や義務の全てについて責任を負わなければならないところ（特例リミテッド・パートナーシップ法４条２項）、かかる責任負担はゼネラル・パートナーのパートナーシップへの信用の供与にほかならず、その責任を負うことを前提に本件各ＬＰＳ契約を締結しているのだから（各パートナーシップ契約４条）、本件ではゼネラル・パートナーが信用の出資に合意していることは明らかである。

次に、特例リミテッド・パートナーシップ法においては、ゼネラル・パートナーがリミテッド・パートナーシップの業務執行を行うことが原則で、リミテッド・パートナーが業務執行行為をすることは例外と位置付けられているため、ゼネラル・パートナーの業務執行行為はパートナーシップの業務にとって不可欠のものである（特例リミテッド・パートナーシップ法７条１項等）。また、ゼネラル・パートナーはかかる業務執行について、特例リミテッド・パートナーシップ法上のパートナーシップに対する誠実行動義務（同法４条３項）を負っている。かかるケイマン法を前提に、ゼネラル・パートナーは本件各ＬＰＳを代表して業務執行することについて合意しているのであるから（各パートナーシップ契約５条）、本件では、ゼネラル・パートナーは労務を出資することに合意していることも明らかである。

なお、被告らは、リミテッド・パートナーシップにおいては労務による出資は認められていないなどと主張するが、労務による出資が認められてないのはリミテッド・パートナーのみであることはパートナーシップ法４６条２項(b)を正確に読めば明らかである。前述のとおり、ゼネラル・パートナーの業務執行行為はパートナーシップにとって不可欠のものであって、ゼネラル・パートナーによる労務出資が認められていないなどということはありえず、被告らの主張が誤りであることは明らかである。

（オ） 以上のとおり、本件各ＬＰＳ契約においては、金銭・信用・労務をゼネラル・パートナーが出資することが合意されているのであるから、任意組合の要件である「出資の合意」が存在することも明らかである。かかる「出資の合意」の不存在を理由に本件各ＬＰＳが任意組合であることを否定する被告らの主張は、重大な事実誤認に基づく誤った反論である。

（カ） これに対し、被告らは、原告らの主張する信用出資や労務出資について、そのような内容の出資を認めると、「我が国の匿名組合においても営業者は信用及び労務の提供による出資をしているということになりかねない」などと反論する。

しかし、かかる論法は的はずれであり、反論としての体をなしていない。すなわち、匿名組合においては、営業者は匿名組合員からの出資を受け入れて自ら単独で営業を行うもので

あって（商法５３５条）、そもそも営業者が自己の信用及び労務で営業を行うことを「出資」と考える余地はない。このことは、匿名組合の事業が営業者の単独事業であるのに対し、任意組合の事業が組合員の共同事業であるということに由来する差異である。

被告らの主張は、そもそも匿名組合における営業者の「出資」を観念しようとする誤った前提を置き、匿名組合の場合に信用出資や労務出資が出資と認められないから任意組合の場合も出資と認められないなどという誤った立論をするものであって、全く的はずれである。

オ　共同事業目的の合意

（ア）　共同事業目的の合意

まず、パートナーシップ法３条１項及び２項により、特例リミテッド・パートナーシップは、構成員間の契約により成立する関係であること、また、会社には該当しないことが明らかである（甲４７）。

すなわち、特例リミテッド・パートナーシップは、ケイマンのパートナーシップ法においては、パートナーシップ契約によって成立する構成員間の関係とされる一方、会社の概念とは明らかに区別されている。特例リミテッド・パートナーシップを含むパートナーシップのこのような性質は、構成員の間にある契約関係という任意組合の性質に合致する。

そして、上記条項の「共同で事業を行う人々の間に存在する関係」との内容は、パートナーシップ契約が、上記任意組合契約の成立要件のうち、①２人以上の当事者の間の、③各当事者が共同事業を営むことの合意という要件を充足するものであり、この点でも任意組合の性質を有する。

（イ）　匿名組合との相違

ａ　これに対し、被告らは、本件各ＬＰＳと匿名組合の類似性を述べるが、法律上の主張として失当である。なぜならば、「匿名組合と近い性質を有している」との記載が仮に主張であるとすれば、それ自体からは何らの法的効果ももたらさず、意味をなさないからである。たとえある組織体が一見して任意組合であることが明らかではないとしても、また、匿名組合に近い性質を有するとしても、法律解釈によれば当該組織体が任意組合である場合には、法律上は任意組合として取り扱わなければならないことは当然である。

ｂ　そして、本件において、仮に本件各ＬＰＳが匿名組合であれば、リミテッド・パートナーの本件各組合は営業者であるゼネラル・パートナーの営業に出資したこととなるが、被告らは、

①　ゼネラル・パートナーの営業がどのような内容であるか、その営業のためにリミテッド・パートナーが出資したとする根拠（共同事業でないとする根拠）を主張しておらず、

②　本件各リミテッド・パートナーシップ契約書前文及び２条によれば、ゼネラル・パートナーとリミテッド・パートナーが、裸傭船による船舶賃貸事業（本件各船舶賃貸事業）を共同事業としてリミテッド・パートナーシップを組成（Ｆｏｒｍ）する内容であることが明らかであることをあえて無視し（実務上一般に、匿名組合契約においては、「営業者に対して出資する」という文言が用いられ、「匿名組合を組成する」などという文言が用いられることはない、かつ、

③　ゼネラル・パートナーの単独営業とは矛盾するはずの、本件各ＬＰＳ名義での各裸傭船契約の締結や本件各船舶の登記・登録があるにもかかわらず、かかる重要事実もあえて無視している。

以上の事実のみからも、被告らの、本件各ＬＰＳが匿名組合に当たる旨の主張は失当である。

c　なお、被告らは、パートナーシップ法３条１項の規定はパートナーシップが匿名組合契約における合意、すなわち、「当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、その営業により生ずる利益を分配する」との合意により成立する関係であることを定めていると解し得るなどと主張する。

しかしながら、同項は、明文でパートナーシップを「共同で事業を営む人の間に存在する関係」と規定しており、これは匿名組合の要件である「相手方の営業のために出資する」こととは明らかに異なっており、被告らの上記解釈は、前述の両組合の基本的性格の相違を無視した独自の見解といわざるを得ない。

(ウ)　リミテッド・パートナーの有限責任性

a　被告らは、「どのような事業を行うにしろ、複数人が関与する場合、各人が対外的にどのような責任を負うかは、複数人が関与する事業形態の基本的性格を決する本質的特徴であることは多言を要しない。」などとし、「構成員の負う責任が有限であるか無限であるかという重大な差異に論及せずに、リミテッド・パートナーシップである本件各ＬＰＳが日本法上の概念に照らせば任意組合に相当するなどという原告らの主張は、全くもって失当というほかない。」と主張する。

b　しかしながら、そもそも、組合員が無限責任を負うことは、民法上、任意組合の成立要件ではない。任意組合においては、成立要件としてではなく、法律効果として組合員の無限責任が生ずる場合があるが、それとて内部的に組合員の責任を制限することは可能であるし、かかる内部的な責任制限はそれを知って取引する者との間では対外的にも有効である（民法６７５条）。

c　したがって、構成員の無限責任性が任意組合の本質的要素であるとの被告らの法解釈がそもそも誤りであり、それを前提に本件各ＬＰＳが任意組合に当たることを否定する被告らの反論も失当といわざるを得ない。

(エ)　営利事業目的であること

被告らは、本件各ＬＰＳが原告ら主張の営利事業を営んでいることを問題視するようである。

しかし、被告らも認めるように、任意組合の事業目的には制限がなく、営利事業であっても何ら問題ではなく、かつ、実際上も多くの任意組合が営利事業のみを営んでいるのであるから、被告らの反論は明らかに失当といわざるを得ない。

(オ)　事業執行権がゼネラル・パートナーに集中していることについて

a　被告らは、本件各ＬＰＳにおいて、業務執行権がゼネラル・パートナーに集中し、リミテッド・パートナーにないことを指摘するが、任意組合においても、業務執行組合員を選任した場合には、組合の業務執行は業務執行組合員に集中することになるのであり（民法６７０条３項）、本件各リミテッド・パートナーシップと変わるところはない。

b　また、任意組合において業務執行組合員を定めた場合には、業務執行組合員の解任権（民法６７２条２項）及び業務執行の検査権（同法６７３条）があれば共同事業性も問題とならないところ、本件各ＬＰＳにおいても、リミテッド・パートナーには、パートナーシップの会計や業務に関する検査権（特例リミテッド・パートナーシップ法７条３項(c)及び

１２条)、及び、ゼネラル・パートナーの解任に関する権限（同法７条３項(f)(v)）が認められているので、この点も問題がない。

（カ） なお、被告らは、ゼネラル・パートナーに出資がないことをとらえ、このことから本件各ＬＰＳが匿名組合に類似するなどと主張するが、この主張が失当であることは、前記のとおりである。

カ まとめ

以上の点からも明らかなとおり、リミテッド・パートナーシップは、上記任意組合契約の成立要件をいずれも満たしている。

以上から、本件各ＬＰＳは各パートナーシップ契約により生じた契約関係であって、①２人以上の当事者の存在、②各当事者が出資をすることを合意したこと、及び、③各当事者が本件各船舶賃貸事業を共同事業として営むことについて合意したこと（同契約２条）が明らかであり、かつ上記法律の規定を排除する内容も何ら定められていない。

したがって、ケイマンの特例リミテッド・パートナーシップである本件各ＬＰＳは、日本法上の概念に照らせば、任意組合として取り扱われることは明白である。

(2) 小括

そして、後記争点③のとおり、特例リミテッド・パートナーシップである本件各ＬＰＳに出資された本件各船舶は、特例リミテッド・パートナーシップの財産として、パートナーシップ財産となるのであるから、本件各船舶の所有権は損益分配の割合に応じて構成員たるパートナーである本件各組合に帰属し、本件各組合も前述のとおり任意組合であるため、終局的には本件各組合の組合員たる原告らに帰属することになる（民法６６８条)。

以上より、パートナーシップ財産である本件各船舶にかかる減価償却費は、全額が原告ら本件各組合の組合員の経費として計算されることになるのである。

3　争点③（原告甲及びCが本件各船舶の所有権（共有持分権）を有していないとの被告らの主張に対して）について

(1)　原告らの主張に対する反論

争点②において述べたとおり、本件各ＬＰＳは日本法上の任意組合に相当し、本件各船舶は本件各ＬＰＳ財産であるから、本件各船舶の所有権は損益分配の割合に応じて構成員たるパートナーである本件各組合に帰属し、本件各組合も前述のとおり任意組合であるため、終局的には本件各組合の組合員たる原告らに帰属することになる（民法６６８条）。

被告らは、仮に、本件各ＬＰＳが日本法上の任意組合に相当するとしても、原告甲及びCは本件各船舶の所有権（共有持分権）を有しないなどと主張するが、かかる主張は趣旨が不明である上、善解したとしても失当であることは明らかである。

この点を、以下に詳述する。

(2)　通則法に関する主張について

そもそも被告らは、通則法に関する主張において、誰と誰との間のいかなる物権変動を問題とするのか特定せず、船舶においては登録国（旗国）と船舶との関連性が希薄であるなどの問題点も指摘され、通則法１３条２項（旧法例１０条２項）の文言に反して旗国法を準拠法と解することに疑義がある中（この点についての判例がないことは、被告らが自認するとおりである。）で、如何なる物権変動に何故パナマ共和国海商法が適用されるのかを何ら具体的に説明しておらず、しかも、仮に同法が適用されたとしても、同法１０８３条が物権の得喪・変更における効力要件を規定するのか対抗要件を規定するのかの峻別もせず、漫然と原告甲及びCの所有権（共有持分権）取得の効力が生じないとの結論を導くものであって、パナマ共和国海商法の解釈等の議論に入る間でもなく、主張としての体裁を整えていない。

(3)　特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項「Ｈｅｌｄ」について

ア　被告らの主張

被告らは、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項の「ｈｅｌｄ」を「保有」と訳すことにより、同項が、リミテッド・パートナーの使用収益権限や処分権限を失わせ、ゼネラル・パートナーのみにかかる権限を与えるものであることから、「所有」と評価されるべきである旨主張し、原告甲及びCが本件各船舶の所有権（共有持分権）を喪失せず、原告らの減価償却資産となるとする主張は、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項及び所得税法４９条１項の解釈を誤っているなどと主張する。

イ　パートナーシップ法２１条１項本文

しかしながら、パートナーシップ法２１条１項本文が、「パートナーは、パートナーシップ運営のためにのみ、かつ、パートナーシップ契約に基づいてこれ（注：パートナーシップ財産）を保有および使用するものとする。」と定めており、パートナーに属するリミテッド・パートナーも、ゼネラル・パートナーと同様、パートナーシップ財産を保有する主体であることが明示されているから、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項にいう「委託を受けて保有し、または保有する」の意味を、「受託し、管理している」との趣旨であると解すべきである。

ウ　特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項「委託を受けて」などの文言との整合性

特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項の「ｈｅｌｄ」（ｈｏｌｄ）という文言の解釈にあたっては、同条項が「委託を受けて（ｕｐｏｎ　ｔｒｕｓｔ）」「特例リミテッド・パートナーシップの財産として（ａｓ　ａｎ　ａｓｓｅｔ　ｏｆ　ｔｈｅ　ｅｘｅｍｐｔｅｄ　ｌ

ｉｍｉｔｅｄ　ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐ)」「パートナーシップ契約の定めに従って（ｉｎ　ａｃｃｏｒｄａｎｃｅ　ｗｉｔｈ　ｔｈｅ　ｔｅｒｍｓ　ｏｆ　ｔｈｅ　ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐ　ａｇｒｅｅｍｅｎｔ)」などという文言を用いている点が重要である。このように、「ｈｏｌｄ」については、パートナーの委託に基づくこと、対象となる財産は飽くまでもパートナーシップの財産であること、及びパートナーシップ契約に基づくことが明示されている以上、「占有」（直接占有、間接占有を問わない。）又は「所持」を意味していると考えるのが極めて合理的である。

エ　「ｈｅｌｄ（ｈｏｌｄ)」の訳語について

（ア）　被告らは、当該条項の「保有し、または保有するとみなされ」という和訳の意味・内容についても、以下のような誤った説明をしている。すなわち、被告らは、「ｈｅｌｄ（ｈｏｌｄ)」がどのような法律効果を示すものであるかについて、英英辞典で「ｔｏ　ｐｏｓｓｅｓｓ　ｂｙ　ａ　ｌａｗｆｕｌ　ｔｉｔｌｅ」「ｔｏ　ｂｅ　ｌｅｇａｌ　ｐｏｓｓｅｓｓｏｒ」との説明が存在すること（乙６５、６６）を根拠に、「ｐｏｓｓｅｓｓ」という英単語を日本語の「所有」と翻訳し、あたかもこれが日本法上の所有権を示すかのように主張する。

（イ）　しかし、乙第６５、第６６号証には、被告らの引用する説明のほかに、「ｔｏ　ｐｏｓｓｅｓｓ　ｏｒ　ｏｃｃｕｐｙ」とか「ｔｏ　ｈａｖｅ　ａｎｄ　ｍａｉｎｔａｉｎ　ｉｎ　ｏｎｅ’ｓ　ｐｏｓｓｅｓｓｉｏｎ」という所持や占有を示す説明も記載されているのに、被告らはあえてこれを無視し、多義的な用語の中から唯一「所有」を選択した理由や他の説明を選択しなかった理由に一切触れていない。

前述のとおり、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項によれば、ゼネラル・パートナーは、「特例リミテッド・パートナーシップの財産として（ａｓ　ａｎ　ａｓｓｅｔ　ｏｆ　ｔｈｅ　ｅｘｅｍｐｔｅｄ　ｌｉｍｉｔｅｄ　ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐ)」「委託を受けて（ｕｐｏｎ　ｔｒｕｓｔ)」保有し、又は保有するものとみなされているに過ぎない。かかるパートナーシップ財産であることを前提とする条項と整合させるならば、「ｈｅｌｄ（ｈｏｌｄ)」は、「ｔｏ　ｐｏｓｓｅｓｓ　ｂｙ　ａ　ｌａｗｆｕｌ　ｔｉｔｌｅ」「ｔｏ　ｂｅ　ｌｅｇａｌ　ｐｏｓｓｅｓｓｏｒ」などのゼネラル・パートナーの単独所有を示す説明を選択すべきではなく、「ｔｏ　ｐｏｓｓｅｓｓ　ｏｒ　ｏｃｃｕｐｙ」「ｔｏ　ｈａｖｅ　ａｎｄ　ｍａｉｎｔａｉｎ　ｉｎ　ｏｎｅ’ｓ　ｐｏｓｓｅｓｓｉｏｎ」などのゼネラル・パートナーがパートナーシップ財産を受託して管理しているという意味の説明、すなわち、日本法上の概念でいう「占有」や「所持」（甲１５８・田中英夫「ＢＡＳＩＣ英米法辞典」１３９頁の「ｐｏｓｓｅｓｓｉｏｎ」の訳参照）を選択すべきであったのである。

（ウ）　これに対し、被告らは、原告らの論理に従うならば、例えば、日本法上の「信託」における受託者も信託財産を所有ではなく占有していることになってしまうのであり、原告らの上記主張は明らかに失当であるなどと反論する。

しかし、そもそもリミテッド・パートナーシップと信託は法制度として全く別物であり、たまたま特例リミテッド・パートナーシップ法の一条項の中に「ｔｒｕｓｔ」との単語が使われていることを奇貨として（それも「ｕｐｏｎ　ｔｒｕｓｔ」という用語法の一部分のみ抜き出している)、十分な論証もせずに、全く異なる法制度の権利関係にあてはめることは全く誤りであり、かつ、いたずらに議論を混乱させるものである。

また、仮に「ｕｐｏｎ　ｔｒｕｓｔ」を日本法上の「信託」と解したとしても、所得税法１３条１項が、「信託財産に帰せられる収入及び支出については、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める者がその信託財産を有するものとみなして、この法律を適用する。(以下略)」と定めており、同項１号によれば、受益者が特定している場合にはその受益者が信託財産を有するものとみなしている。したがって、仮に、ゼネラル・パートナーがパートナーシップ財産を「信託」により保有していたとしても、我が国の税法上、同号により受益者としてのリミテッド・パートナーが当該財産を有しているとみなされるのである。

オ　本件各船舶が賃貸されていることとの関係

被告らは、本件各船舶が賃貸されていることを理由に、ゼネラル・パートナーが本件各船舶を占有ないし所持していないことは明らかだと主張する。

しかし、かかる議論はパートナーシップ財産に対する内部的占有と対外的占有を混同しており、また、賃貸に出された本件各船舶の間接占有はゼネラル・パートナーにあるともいい得るのであって、上記の批判は当たらない。

カ　本件各船舶が本件各ＬＰＳ名義で登記・登録されていること

本件各船舶は本件各ＬＰＳ名義で登記・登録がなされて名義上もパートナーシップ財産であることが明らかとされており、本件各船舶はパートナーシップ財産として各パートナーが共有していることは明らかである。

被告らは、ゼネラル・パートナーに所有権が帰属している旨主張するが、この点は、明らかに本件各船舶が本件各ＬＰＳ名義で登記・登録されていることと矛盾する。

キ　原告甲及びＣの有する所有権の内容（使用権、収益権、処分権）について

(ア)　民法上の所有権とは、「法令の制限内において、自由にその所有物の使用、収益及び処分をする権利」であり（民法２０６条)、一般に物の「使用権」、「収益権」及び「処分権」があれば所有権があると考えられている（川島武宜編「注釈民法(7)」２２２頁等・甲１５７)。

したがって、原告甲及びＣの所有権の有無も、同原告らに本件各船舶についての「使用権」、「収益権」及び「処分権」があるか否かによって決せられる。

(イ)ａ　パートナーシップ法には、パートナーシップ財産に関して、パートナーの「使用権」を認めた定めがある（パートナーシップ法２１条及び２２条。ただし、１９９１年特例パートナーシップ法３条によって準用される１９８３年パートナーシップ法においては２２条及び２３条。)。

すなわち、パートナーシップ法は、パートナーシップに出資された財産やパートナーシップのために取得された財産等について、パートナー（このパートナーには、当然にリミテッド・パートナーも含まれる。）がパートナーシップのために保有（ｈｏｌｄ）及び使用（ａｐｐｌｙ）する権限を有することを明らかにしている。

したがって、パートナーシップ法は、リミテッド・パートナーたる本件各組合（ひいては原告甲及びＣほか一般組合員）に、「保有及び使用する権限」を定めており、明文で「使用権」を認めている。

ｂ　また、本件各ＬＰＳ契約は、本件各ＬＰＳの目的を、「パナマにおいて登録された、又は登録される各船舶を保有し、裸傭船契約に基づいて、Ｐ若しくはＲ又はそのパナマにおける子会社に対して賃貸する事業」などと定めている（本件各ＬＰＳ契約２条参照)。

かかる明確な目的の下で成立する本件各ＬＰＳに自ら本件各船舶を出資して、当該契約の当事者となった本件各組合（ひいては原告甲及びＣほか一般組合員）は、本件各ＬＰＳ契約を締結して本件各船舶を賃貸するという形でその「使用権」を行使している。

したがって、本件各ＬＰＳ契約においても、原告甲及びＣの本件各船舶の「使用権」が認められている。

c　以上のとおり、ケイマンの法律と本件各ＬＰＳ契約によれば、本件各船舶について原告甲及びＣの「使用権」が認められる。

d　この点、被告らは、原告らが使用権の根拠として主張したパートナーシップ法２１条１項の「パートナーは、パートナーシップ運営のためにのみ（ｆｏｒ　ｔｈｅ　ｐｕｒｐｏｓｅ　ｏｆ　ｔｈｅ　ｐａｒｔｎｅｒｓｈｉｐ）（中略）これを保有使用するものとする。」との規定は、特例リミテッド・パートナーシップ法７条１項がパートナーシップの事業運営へのリミテッド・パートナーの参加を禁じていることから、リミテッド・パートナーの使用権の根拠とはならないなどと主張する。

しかしながら、かかる主張が言葉尻を捉えただけの取るに足らない主張であることは原文及び原告らの訳を参照すれば明らかである。被告らが指摘する特例リミテッド・パートナーシップ法７条１項は、「リミテッド・パートナーは、特例リミテッド・パートナーシップの業務執行行為を行ってはなら」ない旨を規定するのみであり、リミテッド・パートナーのパートナーシップの「事業運営」への参加を禁じたものなどではない。同法７条３項によれば、リミテッド・パートナーには、パートナーシップの会計や業務に関する検査権（同条項(c)）、パートナーシップ資産の購入、売却、賃貸借等の議決権（同項(f)(ⅱ)）、ゼネラル・パートナーの選任・解任等（同項(f)(ⅴ)）などに関する権限が認められており、事業運営への参加が認められていることは明白である。

したがって、上記の被告らの主張は前提において誤っており、「パートナーシップ財産を自ら『保有および使用』することができない」との主張も全くの誤りである。

(ウ) a　本件各ＬＰＳ契約は、リミテッド・パートナーたる本件各組合が、全損益の分配を受けると定めている（本件各ＬＰＳ契約１１条）。

また、本件各裸傭船契約上の賃料その他の金銭又は本件各船舶が売却された場合の買主からの金銭その他の金銭の受領があった場合には、直ちにその金銭はリミテッド・パートナーに分配されることと定めている（本件各ＬＰＳ契約１２条）。

b　したがって、本件各ＬＰＳ契約によれば、本件各船舶の「収益権」は、リミテッド・パートナーたる本件各組合（ひいては原告甲及びＣ）に帰属しており、本件各船舶についてＣらの「収益権」が認められる。

(エ) a　本件各ＬＰＳ契約は、本件各船舶の売却を全パートナーの同意無くしてはなし得ないと規定する（本件各ＬＰＳ契約６条）。

すなわち、リミテッド・パートナーたる本件各組合の同意なくしては、本件各ＬＰＳは、本件各船舶を売却することはできない。

b　したがって、本件各ＬＰＳ契約によれば、本件各船舶について本件各組合、ひいてはＣらの「処分権」が認められることになる。

c　この点、被告らは、原告らが本件各ＬＰＳ契約に基づきリミテッド・パートナーの本件各船舶の処分権を主張したのに対し、当事者間の契約をもって判断するのであれば、本件

各組合規約によりかかる処分権は否定されると主張する。しかし、本件各ＬＰＳにおけるパートナーシップ財産（すなわち、本件各船舶）の処分権を検討する場合に、本件各ＬＰＳ契約を考慮することは当然であって、本件各ＬＰＳ契約が本件パートナーシップ財産の処分権を基礎付ける根拠とならないはずがない。

これに対し、被告らは、本件各組合規約を処分権を否定する根拠として掲げるが、本件各組合規約は本件各ＬＰＳに関する合意ではなく、パートナーシップ財産の処分権を定めるものではないから、およそ考慮する余地がないのであって、被告らの反論は不可解というほかない。なお、本件各組合規約も、別訴類似事件の判決（甲１４１）が述べるように、組合財産の処分について「組合員の総会の承認をも処分の要件としている」（同判決１１２頁）のであって、本件各組合における組合員の本件各船舶の実質的な処分権を否定するものではないとされている。

したがって、上記の被告らの主張も失当であることは明らかである。

（オ） 以上のとおり、ケイマン法及び本件各ＬＰＳ契約によれば、原告甲及びＣを含めた本件各組合の組合員に本件各船舶の所有権が認められることとなり、これを日本法上の所有権概念に照らして検討した結果からも、Ｃらは実質的にも本件各船舶の所有権（共有持分権）を有していたといえるのであって、ゼネラル・パートナーに移転され、所有権を失ったと解することはできない。

ク まとめ

以上により、特例リミテッド・パートナーシップ法６条２項は、本件各船舶の所有権がゼネラル・パートナーに移転することを定めた規定などではない。

(4) 本件各譲渡担保契約については、担保権の設定契約であり、原告甲及びＣは、本件各譲渡担保設定契約締結後も本件各船舶の所有権（共有持分権）を有していること

ア 本件各譲渡担保契約については、担保権の設定契約であること

被告らは、本件各譲渡担保契約によって本件各船舶の共有持分権の真正譲渡がされている旨主張するが、本件各譲渡担保契約は、譲渡担保権を定めたもの以外の何ものでもない。

以下、詳述する。

イ 契約上、担保であることが明記されていること

本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約５条は、原告甲及びＣが、Ｄ（H組合に係る事業については、Ｅ。以下、同じ。）に対し、借入金債務の履行を「担保するため」に本件各組合の組合員としての地位等を譲渡するとしており、譲渡担保が担保目的でなされることが明確に示されている。

そして、本件における譲渡担保が担保目的であることは、同条１項において、担保対象物を「本件担保」と定義し、同条２項において「本件担保の保全及び行使のため」、同条３項において「本契約に基づく担保を」、同条４項において「増し担保を」とそれぞれ規定し、さらに本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約６条及び７条においても「本件担保」との用語が使用されていることからも明らかである。

ウ 弁済充当等の規定の存在

仮に、被告らの主張するように本件各譲渡担保契約が単なる譲渡契約だとすれば、本件各組合の組合員としての地位は、Ｄが取得し、Ｄは、組合員としての地位について一切の制約なく任意の処分をすることができ、また、組合員として得る収入を任意に消費することができる。

よって、この場合、組合員としての地位の処分について制約されたり、その処分によって得る金員や組合員として得る収入について、借入金債務に弁済充当する余地は全くない。

ところが、本件各金銭消費貸借および譲渡担保契約では、Dに対し、組合員としての地位の処分は「一般に適当と認められる方法、時期、価格等」で行わなければならない旨の制約がなされており（５条３項)、その処分によって得る金員や組合員として得る収入について弁済充当の定めが規定されている（５条３項、７条)。このように、弁済充当の定めが規定されているのは、本件各金銭消費貸借および譲渡担保契約のうちの譲渡担保に係る部分が譲渡契約ではないことを明確に裏付けるものである。

なお、譲渡契約であれば、通常、譲渡代金が規定されるはずである（そうでなければ、低廉譲渡の問題となり得る。）が、本件各金銭消費貸借および譲渡担保契約にはその規定もない。

エ　組合員としての地位の復帰を定める規定がないことについて

前記のとおり、本件各譲渡担保契約が担保権設定契約であることは、その条文上明白であり、実際にも、原告甲及びCとDの間では、各金銭消費貸借および譲渡担保契約の締結後もなお、原告甲及びCが本件各組合の組合員として扱われており、その点からもこれが担保権設定契約であることは明らかである。

このように、担保権設定契約であることが明らかである以上、原告甲及びCとD（H組合に係る事業については、E）との間において、借入金債務の弁済後に組合員としての地位の復帰を定める必要性は何らない。

よって、契約書上、組合員としての地位の復帰が明示されていなくても、本件各金銭消費貸借および譲渡担保契約のうちの譲渡担保に係る部分が担保契約であることは、全く否定されない。

オ　弁済期到来前の担保物の処分について

本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約上、Dは、飽くまでも「一般に適当と認められる」方法、時期、価格等により担保目的物を処分することができるとされているにすぎない（本件各金銭消費貸借及び譲渡担保契約５条３項)。

仮に、被告らの主張するように、本件各金銭消費貸借および譲渡担保契約のうちの譲渡担保に係る部分が譲渡契約であると解し、D（H組合に係る事業については、E）が本件各組合の組合員としての地位を取得したのだとすれば、D（H組合に係る事業については、E）は、方法、時期、価格等について何ら制限を受けることなく、処分をすることができるはずである。

よって、Dに上記のような制約が課せられているのは、本件各譲渡担保契約によって、Dが本件各組合の組合員としての地位を取得しておらず、本件各組合の組合員は原告甲及びCだったからである。

カ　まとめ

以上のとおり、本件各金銭消費貸借および譲渡担保契約のうちの譲渡担保に係る部分は、その内容から、明らかに担保契約である。

(5)　本件各船舶の船籍登録が日本にないことについて

ア　被告らの主張

被告らは、船舶法の規定が、日本国民の所有に属する船舶及び日本の法令により設立された日本国民を代表者等とする法人の所有に属する船舶を日本船舶と定め、船舶原簿への登録義務を定めていることを指摘する。そして、本件各船舶が、本件各ＬＰＳに出資された後も、日本

船舶として取り扱われておらず、船舶原簿に登録されたとの事実も認められないとして、このことが日本国民である原告甲及びＣが本件各船舶の所有権を有しないことの証左であるなどと主張する。

イ　二重国籍の禁止

（ア）　しかし、上記のような主張は、日本国内法に優先する船舶に関する二重国籍の禁止という国際法上の原則を無視し、かつ、便宜置籍船の世界的な有用性や合理性に裏付けられた海運実務を否定しようとするものである。

まず、船舶の二重国籍の禁止は、国際法上伝統的に承認されてきた原則であり、「国家は、すでに他国に登録されている船舶に対しては、自国民所有であっても自国籍を与えることはできないものとされてきた」（甲１６２・６０頁）。

そして、日本も締約国となっている公海に関する条約６条は、１項で「船舶は、一つの国のみの旗を掲げて航行するものと」すると定めており、２項で「二以上の国の旗を適宜に使用して航行する船舶は、そのいずれの国の国籍も第三国に対して主張することができないものとし、また、このような船舶は、国籍のない船舶とみなすことができる。」と定めている（海洋法に関する国際連合条約９２条も同旨。）。このように、日本国民の所有に属する船舶を日本船籍と定め船舶原簿への登録義務を定める船舶法との関係でいえば、日本国憲法の定めにより船舶法に優先する国際条約の明文上も、二重国籍、多重国籍が認められない（甲１６２・２１頁、２２頁、４３頁）。

すなわち、船舶法の規定のみによれば、日本船舶に該当し、日本での登記・登録を要するように見える場合であっても、それに優先する国際慣習法及び条約の明文により船舶の二重国籍が禁止されていることから、すでに日本以外の国の国籍を付与された船舶については、そもそも日本が国籍を付与することはできず、日本で登記・登録されることも要しない。

（イ）　本件各船舶は、本件各ＬＰＳに出資された後、後述のとおり、直ちにパナマ国籍を取得したがゆえ、日本の国籍を付与することはできず、登記・登録が要求されることもなかったのである。

したがって、本件各船舶が、日本船舶として取り扱われていないことや日本で登記・登録されていないのは、原告甲及びＣが所有権を有していないからではなく、日本国憲法の定めにより船舶法に優先する国際慣習法及び条約の明文からの当然の帰結にすぎない。

かかる当然の憲法解釈を無視した被告らの主張は、明らかに失当である。

ウ　本件各船舶の所有権取得と船籍登録の時間的関係について

（ア）　被告らは、本件各船舶が日本で登記・登録されていないのは、パナマ共和国籍の取得と船舶の二重国籍の禁止が理由であるとする原告らの主張に対して、原告甲及びＣほか一般組合員が本件各船舶の所有権を取得したとされる時点から本件各船舶がパナマ共和国において船籍登録されるまでの間に相当の時間的間隔があったことは明らかであるから、原告らのいう二重国籍の禁止は、本件各船舶が我が国において船籍登録されなかった合理的な理由となり得ないなどと主張し、日本に本件各船舶の船籍登録がされていないことが原告甲及びＣが本件各船舶の所有権を失ったことを裏付けるなどと述べる。

（イ）　しかし、そもそも、仮に原告甲及びＣの本件各船舶の共有持分権の取得時点から本件各船舶の船籍登録までの間に相当の時間的間隔があったとしても、それが原告甲及びＣが本件各船舶の所有権を失ったことの根拠となる理由が不明である。

（ウ） また、被告らの主張する本件各船舶のパナマ共和国における登記・登録の時期は誤っており、被告らの主張は明らかに事実を誤認している。

すなわち、G号については、１９９７年（平成９年）３月１８日に仮登録されており（甲１７４の１）、本登録は１９９９年（平成１１年）９月２９日に完了している（甲１６３の１）。原告甲がG号の船舶共有持分権売買契約を締結したのは、平成９年３月２４日であるから、G号のパナマ国籍は、原告甲及びCの共有持分権の取得から「相当の時間的間隔」をおいて取得されているどころか、むしろ先立って取得されている。

また、F号についても、１９９５年（平成７年）３月２日に仮登録されており（甲１７４の２）、本登録は同年６月１日に完了している（甲１６３の２）のに対し、原告甲は、同月３０日付けで出資持分売買契約によりF号の共有持分権を取得している。

H号についても、１９９９年（平成１１年）６月４日に仮登録され（甲１７４の３）、本登録は同年９月８日に完了している（甲１６３の３）のに対し、原告甲がH号の共有持分権を取得したのは、同年６月９日である。

このように、F号およびH号についても、パナマ国籍は、原告甲及びCの共有持分権の取得から「相当の時間的間隔」をおいて取得されているどころか、むしろ先立って取得されている。

（エ） よって、被告らの主張は事実を明らかに誤認しており、かように誤った事実を前提として、本件各船舶が日本で登記・登録されていない事実が「本件各船舶の所有者が日本国民（原告甲及びC）ではないことを強く推認させる」などとする主張は誤りである。

エ 本登録の更新時に、日本において船籍登記・登録されなかったことについて

また、被告らは、本件各船舶の本登録の更新時に、日本において船籍登記・登録されなかったことが、原告甲及びCが本件各船舶の所有者でないことを強く推認させる旨主張する。

しかし、本件各ＬＰＳは、便宜置籍としてパナマで本件各船舶を船籍登記・登録したものであって、更新時にあえて日本国籍に登記・登録換えする義務はないし、本件では、更新は原登記・登録が失効する前に行われている。パナマ船籍で登録した場合には、国際法上の原則である船舶の二重国籍の禁止により日本国籍を取得する必要はないし、このことは更新時であっても同様と考えられている。実際も、日本人所有の便宜置籍船が、特段の事情のないのに更新時に日本国籍に登記・登録換えされることなどない。

オ したがって、本件各船舶の船籍登録に関する被告らの主張は、失当である。

4　争点④（本件各船舶は、減価償却資産に該当しないとの被告らの主張に対して）について

(1)　本件はパラツィーナ事件最高裁判決の射程外であること

ア　被告らは、パラツィーナ事件最高裁判決を根拠として、本件各船舶が減価償却資産には当たらないとする。

しかし、そもそも本件は、パラツィーナ事件最高裁判決とは前提となる事実関係・法律関係を全く異にするものであって、射程外の事案である。したがって、被告らの「パラツィーナ事件最高裁判決における考慮要素」などとまとめ（なお、このまとめ自体も、パラツィーナ事件最高裁判決の正しい理解に基づくものではない。）、これを「本件への当てはめ」をすることには何らの意味もない。

イ　パラツィーナ事件最高裁判決は、当該事案における映画配給契約の具体的内容から、「本件映画に関する権利」が即日第三者に移転された旨認定し、結論として、「実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきであ」り、「本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということはできないから、法人税法（平成１３年法律第６号による改正前のもの）３１条１項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。」としたのである（乙６２・５頁）。

ひるがえって、本件を検討するに、本件各組合は、本件各組合員から対象たる本件各船舶の共有持分権（所有権）の現物出資を受け、これを本件各ＬＰＳを介して本件各裸傭船先に賃貸したものである。本件各船舶はいうまでもなく有体物であり、かつ、映画フィルムにおける著作権等のような別個の権利が化体しているものでもない。すなわち、船舶に対する所有権は有体物に対する典型的な所有権そのものであり、有体物に対する所有権の他に、前記の「映画に関する権利」のような所有権とは別個の「船舶に関する権利」など存在しない。よって、そもそも本件はパラツィーナ事件最高裁判決の射程外であり、全く事案が異なることは明らかである。

ウ　また、パラツィーナ事件最高裁判決は、減価償却制度の制度趣旨の議論など一切しておらず、単に、本件組合が本件映画の使用収益処分権を失っていることから、本件映画が本件組合の事業の用に供されているとはいえない旨判示したにすぎない。

被告らの上記主張は、パラツィーナ事件最高裁判決を曲解したうえ、自己に都合の良い文言のみを恣意的に引用して、裁判所を誤導しようとするものである。

(2)　原告甲及びＣが本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失しているとの被告らの主張に対して

ア　被告らは、原告甲及びＣが本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失しているとする根拠として、①本件各組合参加契約の締結、②譲渡担保の設定、③本件パートナーシップ契約の締結、④本件各裸傭船契約の締結を挙げる。

イ　しかしながら、上記①については、本件各組合参加契約によりその組合財産である本件各船舶の共有持分権が原告甲及びＣの共有に属していることは明らかであり（民法６６８条）、原告甲及びＣに本件各船舶の使用収益権限及び処分権限が認められるのは当然である。被告らの主張は、業務執行組合員が存在すると他の組合員の使用収益権限及び処分権限が喪失されるというに等しく、これが誤りであることは明らかである。

ウ　また、前記②については、争点③について述べたとおり、本件各譲渡担保契約が、その名称どおり担保設定契約であるから、明らかに誤った主張である。

エ　そして、前記③については、争点③について述べたとおり、ゼネラル・パートナーは本件各船舶を所有しているのではなく、単に所持・占有し、管理しているに過ぎず本件各船舶の所有権はパートナーシップ財産としてリミテッド・パートナーである本件各組合に帰属している。

オ　さらに、前記④についても、争点③について述べたとおり、被告らの主張は、全く理由がない。

カ　以上のとおり、被告らの、原告甲及びCが本件各船舶についての使用収益権限及び処分権限を実質的に喪失しているとの主張の根拠としてあげる事由は、いずれも誤りであり、本件においては、パラツィーナ事件最高裁判決におけるような使用収益権限及び処分権限の喪失を基礎づける事実は何ら存在しない。

(3)　原告甲及びCが実質的に危険を負担していないとの被告らの主張に対して

ア　被告らは、本件各組合が本件各ＬＰＳへの出資の範囲内でしか責任を負わず、原告甲及びCも本件各組合への出資の範囲内でしか責任を負わないこと、購入選択権が設定されていることなどを指摘し、原告甲及びCが実質的に危険を負担していないなどと主張するが、そもそも、原告甲及びCの負担する出資額が高額であることなどを見落としたものであり、失当である。

イ　また、被告らは、購入選択権が実際に行使されたことをもって、原告甲及びCが実質的な危険を負担していないことを実証するものとも主張するが、そもそも被告らが主張の根拠とする本件ご案内（乙１）においては、「上記購入選択権が行使された場合」、「上記購入選択権が行使されなかった場合」の両方について損益予想が示されており、購入選択権の行使が未確定であることが前提とされているのである。事後的に購入選択権が行使されたことをもって危険の有無を主張すること自体、誤りであることは明白である。

(4)　原告甲及びCには出資額に相応する収益への関心がうかがわれないとの被告らの主張に対して

ア　被告らは、原告甲及びCには出資額に相応する収益への関心がうかがわれないなどと主張するが、この点は、パラツィーナ事件最高裁判決において判断の主たる根拠となった映画に関する権利の第三者への移転の認定を補強する一つの間接事実にすぎず、「パラツィーナ事件最高裁判決における考慮要素」などとして独立の要件と解するのがそもそも誤りである。

イ　被告らの主張は、「動機等の主観的要素と効果意思とを混同」する主張であり（甲１４１・２６頁）、そもそも失当な主張である。

5　争点⑤（本件各組合の事業が減価償却制度の濫用には当たらないこと）について

(1)　被告らの主張に対する原告らの反論

被告らは、外国税額控除最高裁判決を根拠として、本件各組合の事業は減価償却制度を濫用するものであり、原告らが本件各船舶を減価償却の対象とすることができない旨主張する。

しかしながら、外国税額控除最高裁判決の事案と本件の事案とは、

①　問題とされている税制度は、国際的二重課税によって資本輸出取引が阻害されることを防ぐという政策目的に基づく制度である場合（外国税額控除最高裁判決）と、期間収益に費用を適切に反映させるための会計理論を根拠とする制度である場合（本件）とで、制度趣旨や目的が全く異なっていること、

②　納税者の行った取引が、取引自体では損失の出ることが確実である場合（外国税額控除最高裁判決）と、取引自体でも利益の出る取引である場合（本件）とで、質的にも大きく異なっていること

の２点において、事案が全く異なる。

したがって、外国税額控除最高裁判決の射程は本件には及ばず、本件各組合の事業が減価償却制度の濫用であるなどとはおよそいえない。

(2)　制度趣旨が異なること

ア　被告らは、あたかも、最高裁判所が、租税法規一般に関し、「その趣旨に反する態様で濫用して税負担を不当に免れることは許されないという毅然とした解釈態度」を示しているかのように主張するが、外国税額控除最高裁判決の理解として全くの誤りであるといわざるを得ない。

最高裁判所は、当該事案を政策的な目的で設けられた外国税額控除制度の濫用と評価したにとどまるのであり、租税法規全般における解釈指針について述べているものではない。

このように外国税額控除制度の趣旨・目的が課税額の政策的な減免にある以上、かかる制度を「濫用」した取引には当該制度の適用を許さないという判断がなされることは、一応首肯することができる。なぜならば、そもそも当該制度の創設自体が「政策的」な観点からなされたものである以上、一見その制度の適用要件を充たすものとも思われる事案についても、その制度趣旨や目的からは明らかにはずれる場合は、その利用をさせないという「政策的」な判断を許容する余地があり得るからである。

しかしながら、いかに政策目的の制度であるとはいえ、その恩恵が与えられるか否かについては、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えるという機能を有する租税法律主義（憲法８４条）の下（甲１６６・金子宏「租税法〔第１１版〕」７９頁）、明確な判断基準が適用されなければならない。

まして、政策目的に基づく制度といえないような制度について、制度の濫用であるとの判断を軽々に行ってはならないことは当然である。

イ　この点、減価償却制度は、同じ「制度」という言葉は付されているものの、国際的二重課税を防止し税制の中立性を確保するため政策的に創設された外国税額控除制度とは全く異なり、会計手続上当然のこととされている収益に対する費用の配分手続を所得税法自体が採用したものである。よって、一定の場合はその利用を制限するという「政策的」な判断が許容され得る外国税額控除と同様に、減価償却制度の「濫用」であるなどとして当該制度の不適用の可能性を論ずることなどできない。

この点において、被告らによる、減価償却制度に関する「当然のことながら、このような税

法上の制度を濫用する場合には、当該制度の適用がないことは明らかである」などという主張は、減価償却制度の会計上・税法上の趣旨を無視し、単に「制度」という用語で呼ばれていることのみを根拠として両者を同一視しようとする、あまりに粗雑な議論である。

外国税額控除最高裁判決は、租税法規に定める「制度」の「濫用」という概念を課税額の政策的な減免制度に関して認めたものであり、租税法律主義・課税要件明確主義の観点からは、税法上のその他の制度についてもかかる概念が広く適用されると解釈されてはならない。

特に、本件における減価償却制度のような、政策目的ではない制度に関しては、仮に「制度の濫用」なる概念が認められるとしても、その認定は極めて限定的になされるべきものである。

ウ　減価償却制度は、「不動産所得若しくは雑所得の基因となり、又は不動産所得、事業所得、雑所得若しくは山林所得を生ずべき資産」である限り、かかる資産の取得価額は必ず費用化すべきとするものである。

原告甲及びCは、前記のとおり、本件各船舶の使用・収益・処分権を有する共有持分権者であり、原告甲及びCが組合員である本件各組合は、本件各ＬＰＳを介して本件各船舶賃貸事業を行い、本件各船舶による賃貸収入を得ている。すなわち、本件各組合が本件各船舶をその事業の用に供しているのである。

そして、本件各組合が本件各船舶を事業の用に供している以上、原告甲及びCに長期間にわたって賃貸収入をもたらす源泉となる本件各船舶の取得に要した金額（取得金額）は、将来の収益に対する費用の一括前払そのものであるから、当然に減価償却制度により費用化されるべきものである。

本件は、減価償却の前提を備えている点で、その適用の可否が問題とされる制度を適用する前提を欠く外国税額控除最高裁判決の事案と異なる。

エ　この点、被告らは、まず本件が任意組合という法形式によっていることを問題視し、船舶のオペレーティング・リースの貸主には専門的知識やノウハウが求められることを根拠としてあげる。

しかしながら、この点については、名古屋高裁判決の原判決が、「一定の法的・経済的目的を達成する上で、複数の法形式が考えられる場合に、税制上のメリットを考慮してその選択を行うこと自体は、何ら異常、不当なことではない」とし、「民法上の組合契約の形式をとることによって、単なる利益配当契約よりも出資者の利益に配慮することが可能となり、事業者としても出資者を募ることが容易となるから、このような効果を考慮すれば、多少の迂遠さ、複雑さを考慮しても、民法上の組合契約が通常用いられることのない法形式であるということはできない」とした上で、「専門的判断を要する点については、その能力を有する者を業務執行組合員に選任すれば足り」るとして同事件被告の主張を一蹴し（甲１４１・９８、９９頁）、名古屋高裁判決も、「本件スキームが民法上の組合形式という法形式を利用した点がリース業界の実態を無視した全く異例なものであるとはいえない」としている（甲１７８・４０頁）ことからも、失当であることは明らかである。

(3)　本件各船舶賃貸事業は利益の出る取引であること

また、本件では、本件各組合の事業によって収益が認められるのであって、「取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引」とされ、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法６９条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであ」るとされた外国税額控除最高裁判決の事案とは全

く異なる。

(4)　小括

以上のように、本件は、減価償却制度の趣旨・目的に合致する点で、その適用の可否が問題とされる制度の趣旨・目的に著しく反する外国税額控除最高裁判決の事案と異なる。

なお、このような、取引自体によって損失を生じることが取引開始前に既に確定的ではない本件各船舶賃貸事業を行った場合に、本件各船舶が事業の用に供されていないとすることは、租税法律主義（憲法８４条）の観点からも到底許されるものではない。

なぜならば、結果的に取引自体によって損失が生じた場合や、取引開始前において取引自体によって利益が生じるか損失が生じるか不明な場合に、本件各船舶賃貸事業の事業性が否定されるようなことがあれば、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるという租税法律主義・課税要件明確主義の機能が著しく害されるからである。

以上のとおり、本件各船舶は、本件各組合の事業の用に供されているものであり、かかる固定資産は減価償却制度の趣旨・目的に従って、原告らの不動産所得の計算上必要経費に算入されるものであり、減価償却資産の濫用などといわれるべきものではない。

被告らの主張の如く、収益に対する課税を行いながらそれに対応する資産についての減価償却費のみ否認することは、上記の減価償却制度の趣旨・目的に著しく反するものであり、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与える租税法律主義（憲法８４条）の観点からも、到底許されることではない。

6　争点⑥（本件相続財産の評価）について

(1)　本件相続財産の内容についての被告らの主張が失当であること

被告らは、本件相続財産の内容について、①利益配当請求権、②傭船料収入及び残余財産分配請求権（の共有持分権）であるなどと主張するが、これまで主張したとおり、本件相続財産は本件各船舶の所有権（共有持分権）である。

したがって、本件相続財産を利益配当契約に基づく配当請求権、或いは本件各ＬＰＳからの傭船料収入及び残余財産の分配を受けることができる権利などとする被告らの主張は誤りである。

(2)　本件相続財産の内容を本件各船舶と解した場合について、評価通達１３６によることが合理的でないとする被告らの主張が失当であること

ア　被告らの主張

被告らの主張は、①本件各船舶は将来必ず売却されることが確定していること、②将来の売却までの間の傭船料収入も確定していることなどの事実主張を前提として、評価通達１３６の定める評価方法によることが合理的でないとするものであるが、要するに、本件各裸傭船契約には購入選択権が設けられており、見直し日に同権利が行使されることが確実であったとの事実主張を前提とし、これをもって「その価額に影響を与えるあらゆる事情」に該当するとするものである。

イ　本件各船舶が売却されることは確定していないこと

被告らは、本件各組合設立契約書（甲１２、１６）別紙１の７に、「本船は、裸傭船契約が終了する場合又は必要に応じて処分され」との記載があることを根拠に、本件各船舶が売却されることが確実である旨主張する。

しかしながら、本件各裸傭船契約（甲２１、２３）においては、傭船期間の定めはあるが、他方で、裸傭船先に購入選択権が与えられる「選択権行使日（Ｏｐｔｉｏｎ　Ｄａｔｅ）」及び「見直し日（Ｒｅｖｉｅｗ　Ｄａｔｅ）」の規定があり、これらの日に購入選択権が行使された場合はその時点で裸傭船契約は終了するし、また、例えば定期借地契約のような契約の更新をしない、あるいは存続期間の延長をしない旨の定めもなく、契約の終了時が確定しているものではない。

また、本件各組合設立契約書の規定は飽くまで所有者であり売主である各組合員同士の内部的・主観的な取り決めに過ぎず、たとえ実際に処分を試みたとしても、いつ、いかなる条件にて売却できるかも不明である。

ウ　傭船料収入も確定していないこと

被告らは、裸傭船期間中、本件各船舶の処分が制限されており、その間は、取得時点で既に確定されていた傭船料収入を原資とする収入を得るだけであり、将来の売却までの間の傭船料収入も確定している旨主張する。

しかしながら、本件各船舶の売却及びその時期は確定しておらず、よって「将来の売却までの間の傭船料収入」も確定されようがない。

さらに、見直し日以降の傭船料については、見直し日の直前の時点で協議して決定することとなっており（本件各裸傭船契約のうちのＧ号及びＨ号に係る契約の付加条項Ｅ(g)）、傭船料収入を予想することすらできない。

エ　まとめ

以上のとおり、被告らの主張する、①本件各船舶のうちのＧ号及びＨ号が将来売却されるこ

と、②将来の売却までの間の傭船料収入の点は、いずれも、本件各船舶の所有者である被相続人ら関係当事者等の主観、意思、行為等によって変更されるものであって、何ら確定していない。被告らの主張は、その前提事実が誤りである。

戊事件原告らは、本件各船舶の調達価格を本件各船舶を被相続人が取得した際の取得価額から減価償却をした価額をもって評価して申告したが、このように取得原価から償却額を控除して当該時点の交換価値を把握する方法は合理的評価方法として一般的に認知されており、財産評価通達にも即したものである。また、その取得価額には新造価格にＥの利益が上乗せされていることをも勘案すれば、本件各船舶の客観的交換価値は合理的に評価されており、戊事件原告らのなした申告は、正当なものである。

以上

別表１の１

課税の経緯（第９号事件）

（単位：円）

区分	項目＼年分		平成10年分	平成11年分	平成12年分
確定申告（期限内）	総所得金額		40,618,356	44,002,205	57,836,403
	内訳	配当所得の金額	801,774	402,024	402,024
		不動産所得の金額	△16,830,513	△14,457,079	△4,312,206
		給与所得の金額	54,825,000	56,250,000	60,050,000
		雑所得の金額	1,822,095	1,807,260	1,696,585
	納付すべき税額		△6,451,418	△4,580,627	135,500
更正及び賦課決定（H14.3.12）	総所得金額		74,539,557	75,274,484	79,058,977
	内訳	配当所得の金額	801,774	402,024	402,024
		不動産所得の金額	17,090,688	16,815,200	16,910,368
		給与所得の金額	54,825,000	56,250,000	60,050,000
		雑所得の金額	1,822,095	1,807,260	1,696,585
	納付すべき税額		10,509,000	6,990,000	7,988,000
	過少申告加算税の額		1,862,500	1,157,000	785,000
異議申立（H14.5.7）	総所得金額		40,618,356	44,002,205	57,836,403
	内訳	配当所得の金額	801,774	402,024	402,024
		不動産所得の金額	△16,830,513	△14,457,079	△4,312,206
		給与所得の金額	54,825,000	56,250,000	60,050,000
		雑所得の金額	1,822,095	1,807,260	1,696,585
	納付すべき税額		△6,451,418	△4,580,627	135,500
	過少申告加算税の額		0	0	0
異議決定（H14.8.7）			（棄却）		
審査請求（H14.8.29）	総所得金額		40,618,356	44,002,205	57,836,403
	内訳	配当所得の金額	801,774	402,024	402,024
		不動産所得の金額	△16,830,513	△14,457,079	△4,312,206
		給与所得の金額	54,825,000	56,250,000	60,050,000
		雑所得の金額	1,822,095	1,807,260	1,696,585
	納付すべき税額		△6,451,418	△4,580,627	135,500
	過少申告加算税の額		0	0	0
裁決（H16.7.8）			（棄却）		

別表１の２

課税の経緯（第１０号事件）

（単位：円）

区分	項目＼年分		平成10年分	平成11年分	平成12年分
確定申告（期限内）	総所得金額		18,509,484	15,873,232	19,117,954
	内訳	配当所得の金額	1,361,480	1,361,480	2,080,480
		不動産所得の金額	△4,907,732	△8,423,934	△7,307,711
		給与所得の金額	19,865,000	20,720,000	22,240,000
		雑所得の金額	2,190,736	2,215,686	2,105,185
	納付すべき税額		△666,496	△1,596,926	△836,354
更正及び賦課決定（H14.3.12）	総所得金額		33,449,608	34,262,233	36,378,085
	内訳	配当所得の金額	1,361,480	1,361,480	2,080,480
		不動産所得の金額	10,032,392	9,965,067	9,952,420
		給与所得の金額	19,865,000	20,720,000	22,240,000
		雑所得の金額	2,190,736	2,215,686	2,105,185
	納付すべき税額		5,460,500	4,964,300	5,543,500
	過少申告加算税の額		725,500	843,000	766,500
異議申立（H14.5.7）	総所得金額		18,509,484	15,873,232	19,117,954
	内訳	配当所得の金額	1,361,480	1,361,480	2,080,480
		不動産所得の金額	△4,907,732	△8,423,934	△7,307,711
		給与所得の金額	19,865,000	20,720,000	22,240,000
		雑所得の金額	2,190,736	2,215,686	2,105,185
	納付すべき税額		△666,496	△1,596,926	△836,354
	過少申告加算税の額		0	0	0
異議決定（H14.8.7）			（棄却）		
審査請求（H14.8.29）	総所得金額		18,509,484	15,873,232	19,117,954
	内訳	配当所得の金額	1,361,480	1,361,480	2,080,480
		不動産所得の金額	△4,907,732	△8,423,934	△7,307,711
		給与所得の金額	19,865,000	20,720,000	22,240,000
		雑所得の金額	2,190,736	2,215,686	2,105,185
	納付すべき税額		△666,496	△1,596,926	△836,354
	過少申告加算税の額		0	0	0
裁決（H16.7.8）			（棄却）		

別表１の３

課税の経緯（６号事件）

（単位：円）

区分	項目＼年分		平成13年分	平成14年分
確定申告 (期限内)	総所得金額		60,058,102	51,544,414
	内訳	配当所得の金額	503,524	401,274
		不動産所得の金額	4,040,743	11,304,305
		給与所得の金額	53,875,000	38,200,000
		雑所得の金額	1,638,835	1,638,835
	納付すべき税額		3,524.900	5,933,700
修正申告 (H16.4.7)	総所得金額		62,219,539	
	内訳	配当所得の金額	503,524	
		不動産所得の金額	4,040,743	
		給与所得の金額	56,036,427	
		雑所得の金額	1,638,845	
	納付すべき税額		3,530,600	
減額更正 平成14年分 (H16.6.4)	総所得金額			53,710,577
	内訳	配当所得の金額		401,274
		不動産所得の金額		11,304,305
		給与所得の金額		40,366,163
		雑所得の金額		1,638,835
	納付すべき税額			5,921,900
更正及び 賦課決定 (H17.2.25)	総所得金額		75,004,608	59,342,085
	内訳	配当所得の金額	503,524	401,274
		不動産所得の金額	16,825,812	16,935,813
		給与所得の金額	56,036,427	40,366,163
		雑所得の金額	1,638,845	1,638,835
	納付すべき税額		8,261,000	8,005,400
	過少申告加算税の額		473,000	207,000
異議申立 (H17.4.13)	総所得金額		62,219,539	53,710,577
	内訳	配当所得の金額	503,524	401,274
		不動産所得の金額	4,040,743	11,304,305
		給与所得の金額	56,036,427	40,366,163
		雑所得の金額	1,638,845	1,638,835
	納付すべき税額		3,530,600	5,921,900
	過少申告加算税の額		0	0
異議決定 (H17.7.4)			（棄却）	
審査請求 (H17.8.2)	総所得金額		62,219,539	53,710,577
	内訳	配当所得の金額	503,524	401,274
		不動産所得の金額	4,040,743	11,304,305
		給与所得の金額	56,036,427	40,366,163
		雑所得の金額	1,638,845	1,638,835
	納付すべき税額		3,530,600	5,921,900
	過少申告加算税の額		0	0
裁決			（審理中）	

別表１の４

課税の経緯（７号事件）

（単位：円）

区分	項目＼年分		平成13年分	平成14年分	平成15年分
確定申告（期限内）	総所得金額		26,672,870	24,543,557	10,593,410
	内訳	配当所得の金額	3,764,480	1,670,980	120,000
		不動産所得の金額	△239,045	5,425,142	3,171,545
		給与所得の金額	21,100,000	15,400,000	6,900,000
		雑所得の金額	2,047,435	2,047,435	401,865
	納付すべき税額		2,289,900	3,622,400	640,500
修正申告（H16.4.7）	総所得金額		28,682,880	25,664,557	11,016,410
	内訳	配当所得の金額	3,764､480	1,670,980	120,000
		不動産所得の金額	△239,045	5,425,142	3,171,545
		給与所得の金額	23,110,010	16,521,000	7,323,000
		雑所得の金額	2,047,435	2,047,435	401,865
	納付すべき税額		2,421,100	3,730,400	651,200
更正及び賦課決定（H17.2.25）	総所得金額		39,035,500	30,252,990	12,190,225
	内訳	配当所得の金額	3,764,480	1,670,980	120,000
		不動産所得の金額	10,113,575	10,013,575	4,345,360
		給与所得の金額	23,110,010	16,521,000	7,323,000
		雑所得の金額	2,047,435	2,047,435	401,865
	納付すべき税額		6,251,700	5,428,000	1,003,400
	過少申告加算税の額		383,000	169,000	35,000
異議申立（H17.4.13）	総所得金額		28,682,880	25,664,557	11,016,410
	内訳	配当所得の金額	3,764,480	1,670,980	120,000
		不動産所得の金額	△239,045	5,425,142	3,171,545
		給与所得の金額	23,110,010	16,521,000	7,323,000
		雑所得の金額	2,047,435	2,047,435	401,865
	納付すべき税額		2,421,100	3,730,400	651,200
	過少申告加算税の額		0	0	0
異議決定（H17.7.4）			（棄却）		
審査請求（H17.8.2）	総所得金額		28,682,880	25,664,557	11,016,410
	内訳	配当所得の金額	3,764,480	1,670,980	120,000
		不動産所得の金額	△239,045	5,425,142	3,171,545
		給与所得の金額	23,110,010	16,521,000	7,323,000
		雑所得の金額	2,047,435	2,047,435	401,865
	納付すべき税額		2,421,100	3,730,400	651,200
	過少申告加算税の額		0	0	0
加算税の賦課決定の取消し（H17.9.20）	総所得金額				△17,400
	総所得金額				17,500
裁決			（審理中）		

別表１の５　本件課税処分の経緯

〈乙〉　（単位：円）

区分	日付	課税価格	納付すべき税額	加算税
当初申告	平成16年4月7日	292,556,000	111,509,200	
減額更正	平成17年2月18日	293,556,000	109,406,700	
更正等	平成17年3月25日	316,822,000	119,207,800	769,000
異議申立	平成17年5月23日	293,556,000	109,406,700	0
異議決定	平成17年8月12日	316,822,000	119,207,800	769,000
審査請求	平成17年9月9日	293,556,000	109,406,700	0
裁決	審査中			

※　平成１７年２月１８日付けの減額更正は、他の相続人が平成１７年１月２６日にした修正申告に伴い、原告乙に係る相続税額のあん分割合が低下し、同人の納付すべき税額が減少することとなったため行ったものである。

〈丙〉　（単位：円）

区分	日付	課税価格	納付すべき税額	加算税
当初申告	平成16年4月7日	99,977,000	35,480,200	
修正申告	平成17年1月26日	99,977,000	36,468,900	
更正等	平成17年3月25日	99,427,000	37,410,500	94,000
異議申立	平成17年5月23日	99,977,000	36,468,900	0
異議決定	平成17年8月12日	99,427,000	37,410,500	94,000
審査請求	平成17年9月9日	99,977,000	36,468,900	0
裁決	審査中			

別表１の５　本件課税処分の経緯

〈丁〉　（単位：円）

区分	日付	課税価格	納付すべき税額	加算税
当初申告	平成16年4月7日	99,413,000	42,576,200	
修正申告	平成17年1月26日	105,979,000	43,762,600	
更正等	平成17年3月25日	105,429,000	47,602,600	384,000
異議申立	平成17年5月23日	105,979,000	43,762,600	0
異議決定	平成17年8月12日	105,429,000	47,602,600	384,000
審査請求	平成17年9月9日	105,979,000	43,762,600	0
裁決	審査中			

〈戊〉　（単位：円）

区分	日付	課税価格	納付すべき税額	加算税
当初申告	平成16年4月7日	86,532,000	36,493,900	
修正申告	平成17年1月26日	92,180,000	37,510,800	
更正等	平成17年3月25日	91,631,000	41,372,600	386,000
異議申立	平成17年5月23日	92,180,000	37,510,800	0
異議決定	平成17年8月12日	91,631,000	41,372,600	386,000
審査請求	平成17年9月9日	92,180,000	37,510,800	0
裁決	審査中			

別表１の５　本件課税処分の経緯

〈A〉　（単位：円）

区分	日付	課税価格	納付すべき税額	加算税
当初申告	平成16年4月7日	234,575,000	103,399,400	
修正申告	平成17年1月26日	239,843,000	105,855,800	
更正等	平成17年3月25日	261,626,000	117,702,600	1,184,000
異議申立	平成17年5月23日	239,843,000	105,855,800	0
異議決定	平成17年8月12日	261,626,000	117,702,600	1,184,000
審査請求	平成17年9月9日	239,843,000	105,855,800	0
裁決	審査中			

〈B〉　（単位：円）

区分	日付	課税価格	納付すべき税額	加算税
当初申告	平成16年4月7日	468,310,000	206,758,800	
修正申告	平成17年1月26日	478,077,000	212,311,600	
更正等	平成17年3月25日	498,736,000	224,935,900	1,262,000
異議申立	平成17年5月23日	478,077,000	212,311,600	0
異議決定	平成17年8月12日	498,736,000	224,935,900	1,262,000
審査請求	平成17年9月9日	478,077,000	212,311,600	0
裁決	審査中			

別表２の１

被告主張額計算表（第９号事件）

（単位：円）

項目＼年分			平成10年分	平成11年分	平成12年分
総所得金額		①	74,539,557	75,274,484	79,058,977
内訳	配当所得の金額	②	801,774	402,024	402,024
	不動産所得の金額	③	17,090,688	16,815,200	16,910,368
	給与所得の金額	④	54,825,000	56,250,000	60,050,000
	雑所得の金額	⑤	1,822,095	1,807,260	1,696,585
所得控除額		⑥	1,144,842	926,920	1,005,404
内訳	医療費控除	⑦	217,922	－	70,284
	社会保険料控除	⑧	493,920	493,920	502,120
	生命保険料控除	⑨	50,000	50,000	50,000
	損害保険料控除	⑩	3,000	3,000	3,000
	基礎控除	⑪	380,000	380,000	380,000
課税総所得金額		⑫	73,394,000	74,347,000	78,053,000
算出税額		⑬	30,667,000	25,018,390	26,389,610
配当控除額		⑭	40,088	20,101	20,101
差引所得税額		⑮	30,626,911	24,998,288	26,369,508
特別減税額		⑯	38,000		
定率減税額		⑰		250,000	250,000
源泉徴収税額		⑱	20,079,830	17,758,276	18,131,470
納付すべき税額		⑲	10,509,000	6,990,000	7,988,000

（注）１　⑫欄の金額は、千円未満の端数を切り捨てた金額である。

（注）２　⑬欄の金額は、平成１０年分は⑫×５０％－６０３万円、
平成１１及び１２年は⑫×３７％－２４９万円である。

（注）３　⑲欄の金額は、百円未満の端数を切り捨てた金額である。

別表２の２

被告主張額計算表（第１０号事件）

（単位：円）

項目＼年分			平成10年分	平成11年分	平成12年分
総所得金額		①	33,449,608	34,262,233	36,378,085
内訳	配当所得の金額	②	1,361,480	1,361,480	2,080,480
	不動産所得の金額	③	10,032,392	9,965,067	9,952,420
	給与所得の金額	④	19,865,000	20,720,000	22,240,000
	雑所得の金額	⑤	2,190,736	2,215,686	2,105,185
所得控除額		⑥	1,223,803	1,339,740	1,207,480
内訳	医療費控除	⑦	299,883	415,820	275,360
	社会保険料控除	⑧	493,920	493,920	502,120
	生命保険料控除	⑨	50,000	50,000	50,000
	基礎控除	⑩	380,000	380,000	380,000
課税総所得金額		⑪	32,225,000	32,922,000	35,170,000
算出税額		⑫	10,082,500	9,691,140	10,522,900
配当控除額		⑬	68,074	68,074	104,024
差引所得税額		⑭	10,014,426	9,623,066	10,418,876
特別減税額		⑮	38,000		
定率減税額		⑯		250,000	250,000
源泉徴収税額		⑰	4,515,922	4,408,752	4,625,330
納付すべき税額		⑱	5,460,500	4,964,300	5,543,500

（注）１　⑪欄の金額は、千円未満の端数を切り捨てた金額である。

（注）２　⑫欄の金額は、平成１０年分は⑪×５０％－６０３万円、
平成１１及び１２年は⑪×３７％－２４９万円である。

（注）３　⑱欄の金額は、百円未満の端数を切り捨てた金額である。

別表２の３

被告主張額等計算表（雑所得・第６号事件）

平成１３年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	被告主張額（①）	被告主張額（②）
総所得金額		①	62,219,539	75,004,608	75,004,608	100,949,560
内訳	配当所得の金額	②	503,524	503,524	503,524	503,524
	不動産所得の金額	③	4,040,743	16,825,812	16,825,812	16,825,812
	給与所得の金額	④	56,036,427	56,036,427	56,036,427	56,036,427
	雑所得の金額	⑤	1,638,845	1,638,845	1,638,845	27,583,797
所得控除額		⑥	1,207,119	1,207,119	1,207,119	1,207,119
課税総所得金額		⑦	61,012,000	73,797,000	73,797,000	99,742,000
算出税額		⑧	20,084,440	24,814,890	24,814,890	34,414,540
配当控除額		⑨	25,176	25,176	25,176	25,176
差引所得税額		⑩	20,059,264	24,789,714	24,789,714	34,389,364
定率減税額		⑪	250,000	250,000	250,000	250,000
源泉徴収税額		⑫	16,278,651	16,278,651	16,278,651	16,278,651
納付すべき税額		⑬	3,530,600	8,261,000	8,261,000	17,860,700

（注）１　⑦欄の金額は、千円未満の端数を切り捨てた金額である。

（注）２　⑧欄の金額は、⑦×３７％－２４９万円である。

（注）３　⑬欄の金額は、百円未満の端数を切り捨てた金額である。

平成１４年分　　（単位：円）

項目			確定申告(減額更正後)	更正処分	被告主張額（①）	被告主張額（②）
総所得金額		①	53,710,577	59,342,085	60,422,085	85,969,917
内訳	配当所得の金額	②	401,274	401,274	401,274	401,274
	不動産所得の金額	③	11,304,305	16,935,813	16,935,813	16,935,813
	給与所得の金額	④	40,366,163	40,366,163	40,366,163	40,366,163
	雑所得の金額	⑤	1,638,835	1,638,835	2,718,835	28,266,667
所得控除額		⑥	1,910,320	1,910,320	1,910,320	1,910,320
課税総所得金額		⑦	51,800,000	57,431,000	58,511,000	84,059,000
算出税額		⑧	16,676,000	18,759,470	19,159,070	28,611,830
配当控除額		⑨	20,063	20,063	20,063	20,063
差引所得税額		⑩	16,655,937	18,739,407	19,139,007	28,591,767
定率減税額		⑪	250,000	250,000	250,000	250,000
源泉徴収税額		⑫	10,483,948	10,483,948	10,483,948	10,483,948
納付すべき税額		⑬	5,921,900	8,005,400	8,405,000	17,857,800

（注）１　⑦欄の金額は、千円未満の端数を切り捨てた金額である。

（注）２　⑧欄の金額は、⑦×３７％－２４９万円である。

（注）３　⑬欄の金額は、百円未満の端数を切り捨てた金額である。

別表２の３

被告主張額等計算表（不動産所得・第６号事件）

平成１３年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	被告主張額（③）
総所得金額		①	62,219,539	75,004,608	100,949,560
内訳	配当所得の金額	②	503,524	503,524	503,524
	不動産所得の金額	③	4,040,743	16,825,812	42,770,764
	給与所得の金額	④	56,036,427	56,036,427	56,036,427
	雑所得の金額	⑤	1,638,845	1,638,845	1,638,845
所得控除額		⑥	1,207,119	1,207,119	1,207,119
課税総所得金額		⑦	61,012,000	73,797,000	99,742,000
算出税額		⑧	20,084,440	24,814,890	34,414,540
配当控除額		⑨	25,176	25,176	25,176
差引所得税額		⑩	20,059,264	24,789,714	34,389,364
定率減税額		⑪	250,000	250,000	250,000
源泉徴収税額		⑫	16,278,651	16,278,651	16,278,651
納付すべき税額		⑬	3,530,600	8,261,000	17,860,700

（注）１　⑦欄の金額は、千円未満の端数を切り捨てた金額である。

（注）２　⑧欄の金額は、⑦×３７％－２４９万円である。

（注）３　⑬欄の金額は、百円未満の端数を切り捨てた金額である。

平成１４年分　　（単位：円）

項目			減額更正(右更正処分前)	更正処分	被告主張額（③）
総所得金額		①	53,710,577	59,342,085	85,969,917
内訳	配当所得の金額	②	401,274	401,274	401,274
	不動産所得の金額	③	11,304,305	16,935,813	43,563,645
	給与所得の金額	④	40,366,163	40,366,163	40,366,163
	雑所得の金額	⑤	1,638,835	1,638,835	1,638,835
所得控除額		⑥	1,910,320	1,910,320	1,910,320
課税総所得金額		⑦	51,800,000	57,431,000	84,059,000
算出税額		⑧	16,676,000	18,759,470	28,611,830
配当控除額		⑨	20,063	20,063	20,063
差引所得税額		⑩	16,655,937	18,739,407	28,591,767
定率減税額		⑪	250,000	250,000	250,000
源泉徴収税額		⑫	10,483,948	10,483,948	10,483,948
納付すべき税額		⑬	5,921,900	8,005,400	17,857,800

（注）１　⑦欄の金額は、千円未満の端数を切り捨てた金額である。

（注）２　⑧欄の金額は、⑦×３７％－２４９万円である。

（注）３　⑬欄の金額は、百円未満の端数を切り捨てた金額である。

別表２の４

被告主張額等計算表（雑所得・第７号事件）

平成１３年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	被告主張額（①）	被告主張額（②）
総所得金額		①	28,682,880	39,035,500	39,035,500	59,197,234
内訳	配当所得の金額	②	3,764,480	3,764,480	3,764,480	3,764,480
	不動産所得の金額	③	△239,045	10,113,575	10,113,575	10,113,575
	給与所得の金額	④	23,110,010	23,110,010	23,110,010	23,110,010
	雑所得の金額	⑤	2,047,435	2,047,435	2,047,435	22,209,169
所得控除額		⑥	959,420	959,420	959,420	959,420
課税総所得金額		⑦	27,723,000	38,076,000	38,076,000	58,237,000
算出税額		⑧	7,767,510	11,598,120	11,598,120	19,057,690
配当控除額		⑨	188,224	188,224	188,224	188,224
差引所得税額		⑩	7,579,286	11,409,896	11,409,896	18,869,466
特別減税額		⑪	250,000	250,000	250,000	250,000
源泉徴収税額		⑫	4,908,162	4,908,162	4,908,162	4,908,162
納付すべき税額		⑬	2,421,100	6,251,700	6,251,700	13,711,300

（注）１　⑦欄の金額は、千円未満の端数を切り捨てた金額である。

（注）２　⑧欄の金額は、⑦×３７％－２４９万円である。

（注）３　⑬欄の金額は、百円未満の端数を切り捨てた金額である。

平成１４年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	被告主張額（①）	被告主張額（②）
総所得金額		①	25,664,557	30,252,990	30,972,990	50,924,854
内訳	配当所得の金額	②	1,670,980	1,670,980	1,670,980	1,670,980
	不動産所得の金額	③	5,425,142	10,013,575	10,013,575	10,013,575
	給与所得の金額	④	16,521,000	16,521,000	16,521,000	16,521,000
	雑所得の金額	⑤	2,047,435	2,047,435	2,767,435	22,719,299
所得控除額		⑥	973,020	973,020	973,020	973,020
課税総所得金額		⑦	24,691,000	29,279,000	29,999,000	49,951,000
算出税額		⑧	6,645,670	8,343,230	8,609,630	15,991,870
配当控除額		⑨	83,549	83,549	83,549	83,549
差引所得税額		⑩	6,562,121	8,259,681	8,526,081	15,908,321
定率減税額		⑪	250,000	250,000	250,000	250,000
源泉徴収税額		⑫	2,581,676	2,581,676	2,581,676	2,581,676
納付すべき税額		⑬	3,730,400	5,428,000	5,694,400	13,076,600

（注）１　⑦欄の金額は、千円未満の端数を切り捨てた金額である。

（注）２　⑧欄の金額は、⑦×３７％－２４９万円である。

（注）３　⑬欄の金額は、百円未満の端数を切り捨てた金額である。

別表２の４

平成１５年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	被告主張額（①）	被告主張額（②）
総所得金額		①	11,016,410	12,190,225	12,430,225	21,487,432
内訳	配当所得の金額	②	120,000	120,000	120,000	120,000
	不動産所得の金額	③	3,171,545	4,345,360	4,345,360	4,345,360
	給与所得の金額	④	7,323,000	7,323,000	7,323,000	7,323,000
	雑所得の金額	⑤	401,865	401,865	641,865	9,699,072
所得控除額		⑥	602,000	602,000	602,000	602,000
課税総所得金額		⑦	10,414,000	11,588,000	11,828,000	20,885,000
算出税額		⑧	1,894,200	2,246,400	2,318,400	5,237,450
配当控除額		⑨	6,000	6,000	6,000	6,000
差引所得税額		⑩	1,888,200	2,240,400	2,312,400	5,231,450
定率減税額		⑪	250,000	250,000	250,000	250,000
源泉徴収税額		⑫	986,944	986,944	986,944	986,944
納付すべき税額		⑬	651,200	1,003,400	1,075,400	3,994,500

（注）１　⑦欄の金額は、千円未満の端数を切り捨てた金額である。

（注）２　⑧欄の金額は、⑦欄の金額が９００万円から１７９９万９千円までの場合は⑦×３０％－１２３万円、１８００万円以上の場合は⑦×３７％－２４９万円である。

（注）３　⑬欄の金額は、百円未満の端数を切り捨てた金額である。

別表２の４

被告主張額等計算表（不動産所得・第７号事件）

平成１３年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	被告主張額（③）
総所得金額		①	28,682,880	39,035,500	59,197,234
内訳	配当所得の金額	②	3,764,480	3,764,480	3,764,480
	不動産所得の金額	③	△239,045	10,113,575	30,275,309
	給与所得の金額	④	23,110,010	23,110,010	23,110,010
	雑所得の金額	⑤	2,047,435	2,047,435	2,047,435
所得控除額		⑥	959,420	959,420	959,420
課税総所得金額		⑦	27,723,000	38,076,000	58,237,000
算出税額		⑧	7,767,510	11,598,120	19,057,690
配当控除額		⑨	188,224	188,224	188,224
差引所得税額		⑩	7,579,286	11,409,896	18,869,466
特別減税額		⑪	250,000	250,000	250,000
源泉徴収税額		⑫	4,908,162	4,908,162	4,908,162
納付すべき税額		⑬	2,421,100	6,251,700	13,711,300

（注）１　⑦欄の金額は、千円未満の端数を切り捨てた金額である。

（注）２　⑧欄の金額は、⑦×３７％－２４９万円である。

（注）３　⑬欄の金額は、百円未満の端数を切り捨てた金額である。

平成１４年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	被告主張額（③）
総所得金額		①	25,664,557	30,252,990	50,924,854
内訳	配当所得の金額	②	1,670,980	1,670,980	1,670,980
	不動産所得の金額	③	5,425,142	10,013,575	30,685,439
	給与所得の金額	④	16,521,000	16,521,000	16,521,000
	雑所得の金額	⑤	2,047,435	2,047,435	2,047,435
所得控除額		⑥	973,020	973,020	973,020
課税総所得金額		⑦	24,691,000	29,279,000	49,951,000
算出税額		⑧	6,645,670	8,343,230	15,991,870
配当控除額		⑨	83,549	83,549	83,549
差引所得税額		⑩	6,562,121	8,259,681	15,908,321
定率減税額		⑪	250,000	250,000	250,000
源泉徴収税額		⑫	2,581,676	2,581,676	2,581,676
納付すべき税額		⑬	3,730,400	5,428,000	13,076,600

（注）１　⑦欄の金額は、千円未満の端数を切り捨てた金額である。

（注）２　⑧欄の金額は、⑦×３７％－２４９万円である。

（注）３　⑬欄の金額は、百円未満の端数を切り捨てた金額である。

別表２の４

平成１５年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	被告主張額（③）
総所得金額		①	11,016,410	12,190,225	21,487,432
内訳	配当所得の金額	②	120,000	120,000	120,000
	不動産所得の金額	③	3,171,545	4,345,360	13,642,567
	給与所得の金額	④	7,323,000	7,323,000	7,323,000
	雑所得の金額	⑤	401,865	401,865	401,865
所得控除額		⑥	602,000	602,000	602,000
課税総所得金額		⑦	10,414,000	11,588,000	20,885,000
算出税額		⑧	1,894,200	2,246,400	5,237,450
配当控除額		⑨	6,000	6,000	6,000
差引所得税額		⑩	1,888,200	2,240,400	5,231,450
定率減税額		⑪	250,000	250,000	250,000
源泉徴収税額		⑫	986,944	986,944	986,944
納付すべき税額		⑬	651,200	1,003,400	3,994,500

（注）１　⑦欄の金額は、千円未満の端数を切り捨てた金額である。

（注）２　⑧欄の金額は、⑦欄の金額が９００万円から１７９９万９千円までの場合は⑦×３７％－２４９万円、１８００万円以上の場合は⑦×３０％－１２３万円である。

（注）３　⑬欄の金額は、百円未満の端数を切り捨てた金額である。

別表２の５

被告主張額計算表(1)

項目		各人の合計	訴外相続人	原告乙	原告丙
課税価格の計算	① 取得財産の価額	1,469,909,200	105,135,286	316,891,017	99,977,000
	② 債務及び葬式費用の金額	19,342,832	16,044,032	549,800	549,800
	③ ３年以内の贈与加算額	14,461,080	0	1,000,000	0
	④ 課税価格（①－②＋③）（千円未満切捨て）	A 1,465,025,000	89,091,000	317,341,000	99,427,000
各人の算出税額の計算	⑤ 基礎控除額	80,000,000	（50,000,000円＋10,000,000円×３人）		
	⑥ 課税遺産総額（④－⑤）	1,385,025,000			
	⑦ 法定相続分	1/1	1/2	1/4	1/4
	⑧ 法定相続分に応ずる取得金額（⑥×各人の⑦）（1000円未満切捨て）		692,512,000	346,256,000	346,256,000
	⑨ 相続税の総額の基となる税額（各人の⑧×税率）	B 551,512,000	299,256,000	126,128,000	126,128,000
	⑩ あん分割合（各人の④÷A）	1.00	0.0608119315	0.2166113206	0.0678671012
	⑪ 算出税額（B×各人の⑩）	551,512,000	33,538,509	119,463,742	37,429,520
	⑫ 法第１８条の規定による加算額				
各人の納付税額の計算	⑬ 贈与税額控除額	675,000	0	0	0
	⑭ 配偶者の税額軽減額	33,538,509	33,538,509	0	0
	⑮ 納付すべき税額（⑪＋⑫－⑬－⑭）（百円未満切捨て）	589,514,300	0	119,463,700	37,429,500

別表２の５

被告主張額計算表(1)

項目		原告丁	原告戊	原告A	原告B
課税価格の計算	① 取得財産の価額	103,499,746	89,700,902	258,696,814	496,008,435
	② 債務及び葬式費用の金額	549,800	549,800	549,800	549,800
	③ ３年以内の贈与加算額	2,480,000	2,480,000	4,000,540	4,500,540
	④ 課税価格（①－②＋③）（千円未満切捨て）	105,429,000	91,631,000	262,147,000	499,959,000
	⑤ 基礎控除額				
	⑥ 課税遺産総額（④－⑤）				
	⑦ 法定相続分				
	⑧ 法定相続分に応ずる取得金額（⑥×各人の⑦）（1000円未満切捨て）				
	⑨ 相続税の総額の基となる税額（各人の⑧×税率）				
	⑩ あん分割合（各人の④÷A）	0.0719639596	0.0625456903	0.1789368782	0.3412631183
	⑪ 算出税額（B×各人の⑩）	39,688,987	34,494,698	98,685,835	188,210,704
	⑫ 法第１８条の規定による加算額	7,937,797	6,898,939	19,737,167	37,642,140
各人の納付税額の計算	⑬ 贈与税額控除額	0	0	425,000	250,000
	⑭ 配偶者の税額軽減額	0	0	0	0
	⑮ 納付すべき税額（⑪＋⑫－⑬－⑭）（百円未満切捨て）	47,626,700	41,393,600	117,998,000	225,602,800

別表２の５

被告主張額計算表(2)

項目		各人の合計	訴外相続人	原告乙	原告丙
課税価格の計算	① 取得財産の価額	1,573,344,822	105,135,286	352,131,441	99,977,000
	② 債務及び葬式費用の金額	125,041,607	16,044,032	36,309,401	549,800
	③ ３年以内の贈与加算額	14,461,080	0	1,000,000	0
	④ 課税価格（①－②＋③）（千円未満切捨て）	A 1,462,762,000	89,091,000	316,822,000	99,427,000
各人の算出税額の計算	⑤ 基礎控除額	80,000,000	（50,000,000円＋10,000,000円×３人）		
	⑥ 課税遺産総額（④－⑤）	1,382,762,000			
	⑦ 法定相続分	$\frac{1}{1}$	$\frac{1}{2}$	$\frac{1}{4}$	$\frac{1}{4}$
	⑧ 法定相続分に応ずる取得金額（⑥×各人の⑦）（1000円未満切捨て）		691,381,000	345,690,000	345,690,000
	⑨ 相続税の総額の基となる税額（各人の⑧×税率）	B 550,380,500	298,690,500	125,845,000	125,845,000
	⑩ あん分割合（各人の④÷A）	1.00	0.0609060120	0.2165916259	0.0679720966
	⑪ 算出税額（B×各人の⑩）	550,380,500	33,521,481	119,207,807	37,410,516
	⑫ 法第１８条の規定による加算額				
各人の納付税額の計算	⑬ 贈与税額控除額	675,000	0	0	0
	⑭ 配偶者の税額軽減額	33,521,481	33,521,481	0	0
	⑮ 納付すべき税額（⑪＋⑫－⑬－⑭）（百円未満切捨て）	588,232,000	0	119,207,800	37,410,500

別表２の５

被告主張額計算表(2)

項目		原告丁	原告戊	原告A	原告B
課税価格の計算	① 取得財産の価額	103,499,746	89,700,902	294,407,240	528,493,207
	② 債務及び葬式費用の金額	549,800	549,800	36,781,758	34,257,016
	③ ３年以内の贈与加算額	2,480,000	2,480,000	4,000,540	4,500,540
	④ 課税価格（①－②＋③）（千円未満切捨て）	105,429,000	91,631,000	261,626,000	498,736,000
	⑤ 基礎控除額				
	⑥ 課税遺産総額（④－⑤）				
	⑦ 法定相続分				
	⑧ 法定相続分に応ずる取得金額（⑥×各人の⑦）（1000円未満切捨て）				
	⑨ 相続税の総額の基となる税額（各人の⑧×税率）				
	⑩ あん分割合（各人の④÷A）	0.0720752931	0.0626424531	0.1788575311	0.3409549878
	⑪ 算出税額（B×各人の⑩）	39,668,835	34,477,184	98,439,697	187,654,976
	⑫ 法第１８条の規定による加算額	7,933,767	6,895,436	19,687,939	37,530,995
各人の納付税額の計算	⑬ 贈与税額控除額	0	0	425,000	250,000
	⑭ 配偶者の税額軽減額	0	0	0	0
	⑮ 納付すべき税額（⑪＋⑫－⑬－⑭）（百円未満切捨て）	47,602,600	41,372,600	117,702,600	224,935,900

別表３の１

不動産所得金額計算表（第９号事件）

平成１０年分　　（単位：円）

項目			確定申告	更正処分	増減額
収入金額		①	62,019,298	19,844,970	△42,174,328
必要経費		②	78,849,811	2,754,282	△76,095,529
内訳	租税公課	③	2,392,592	2,392,592	0
	管理手数料	④	491,880	0	△491,880
	減価償却費	⑤	62,751,124	181,690	△62,569,434
	借入金利子	⑥	13,034,215	0	△13,034,215
	雑費	⑦	180,000	180,000	0
不動産所得金額		⑧	△16,830,513	17,090,688	33,921,201

平成１１年分　　（単位：円）

項目			確定申告	更正処分	増減額
収入金額		①	66,957,938	19,407,504	△47,550,434
必要経費		②	81,415,017	2,592,304	△78,822,713
内訳	租税公課	③	2,360,612	2,360,612	0
	管理手数料	④	529,190	0	△529,190
	減価償却費	⑤	65,882,933	181,692	△65,701,241
	借入金利子	⑥	12,592,282	0	△12,592,282
	雑費	⑦	50,000	50,000	0
不動産所得金額		⑧	△14,457,079	16,815,200	31,272,279

平成１２年分　　（単位：円）

項目			確定申告	更正処分	増減額
収入金額		①	50,880,736	19,396,480	△31,484,256
必要経費		②	55,192,942	2,486,112	△52,706,830
内訳	租税公課	③	2,251,420	2,251,420	0
	修繕費	④	53,000	53,000	0
	管理手数料	⑤	255,840	0	△255,840
	減価償却費	⑥	46,673,526	181,692	△46,491,834
	借入金利子	⑦	5,959,156	0	△5,959,156
不動産所得金額		⑧	△4,312,206	16,910,368	21,222,574

別表３の２

不動産所得金額計算表（第１０号事件）

平成１０年分　　（単位：円）

項目			確定申告	更正処分	増減額
収入金額		①	25,886,272	11,316,000	△14,570,272
必要経費		②	30,794,004	1,283,608	△29,510,396
内訳	租税公課	③	1,283,608	1,283,608	0
	管理手数料	④	127,920	0	△127,920
	減価償却費	⑤	25,526,782	0	△25,526,782
	借入金利子	⑥	3,855,694	0	△3,855,694
	雑費	⑦	0	0	0
不動産所得金額		⑧	△4,907,732	10,032,392	14,940,124

平成１１年分　　（単位：円）

項目			確定申告	更正処分	増減額
収入金額		①	31,262,378	11,316,000	△19,946,378
必要経費		②	39,686,312	1,350,933	△38,335,379
内訳	租税公課	③	1,350,933	1,350,933	0
	管理手数料	④	165,230	0	△165,230
	減価償却費	⑤	33,918,645	0	△33,918,645
	借入金利子	⑥	4,251,504	0	△4,251,504
	雑費	⑦	0	0	0
不動産所得金額		⑧	△8,423,934	9,965,067	18,389,001

平成１２年分　　（単位：円）

項目			確定申告	更正処分	増減額
収入金額		①	35,515,120	11,316,000	△24,199,120
必要経費		②	42,822,831	1,363,580	△41,459,251
内訳	租税公課	③	1,363,580	1,363,580	0
	修繕費	④	0	0	0
	管理手数料	⑤	191,880	0	△191,880
	減価償却費	⑥	36,916,465	0	△36,916,465
	借入金利子	⑦	4,350,906	0	△4,350,906
不動産所得金額		⑧	△7,307,711	9,952,420	17,260,131

別表３の３

不動産所得金額計算表（６号事件）

平成１３年分　　（単位：円）

項目			確定申告	更正処分	増減額
収入金額		①	50,686,121	19,201,865	△31,484,256
必要経費		②	46,645,378	2,376,053	△44,269,325
内訳	管理手数料	③	255,840	0	△255,840
	減価償却費	④	38,906,667	176,646	△38,730,021
	借入金利子	⑤	5,283,464	0	△5,283,464
	租税公課	⑥	2,190,487	2,190,487	0
	修繕費	⑦	2,920	2,920	0
	雑費	⑧	6,000	6,000	0
差引所得		⑨	4,040,743	16,825,812	12,785,069
青色控除		⑩			0
所得金額		⑪	4,040,743	16,825,812	12,785,069

平成１４年分　　（単位：円）

項目			確定申告	更正処分	増減額
収入金額		①	50,533,206	19,048,950	△31,484,256
必要経費		②	39,128,901	2,013,137	△37,115,764
内訳	管理手数料	③	255,840	0	△255,840
	減価償却費	④	32,309,340	0	△32,309,340
	借入金利子	⑤	4,600,584	0	△4,600,584
	租税公課	⑥	2,011,137	2,011,137	0
	修繕費	⑦	0	0	0
	雑費	⑧	2,000	2,000	0
	計算誤り	／	△50,000	0	50,000
差引所得		⑨	11,404,305	17,035,813	5,631,508
青色控除		⑩	100,000	100,000	0
所得金額		⑪	11,304,305	16,935,813	5,631,508

（注）１　上記計算誤りは、不動産所得の必要経費が５０，０００円少なく計上されていることによる。

別表３の４

不動産所得金額計算表（７号事件）

平成１３年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	増減額
収入金額		①	35,515,120	11,316,000	△24,199,120
必要経費		②	35,754,165	1,202,425	△34,551,740
内訳	管理手数料	③	191,880	0	△191,880
	減価償却費	④	30,514,354	0	△30,514,354
	借入金利子	⑤	3,845,506	0	△3,845,506
	租税公課	⑥	1,202,425	1,202,425	0
	修繕費	⑦	0		0
	雑費	⑧	0		0
差引所得		⑨	△239,045	10,113,575	10,352,620
青色控除		⑩	0		0
所得金額		⑪	△239,045	10,113,575	10,352,620

平成１４年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	増減額
収入金額		①	35,515,120	11,316,000	△24,199,120
必要経費		②	29,989,978	1,202,425	△28,787,553
内訳	管理手数料	③	191,880	0	△191,880
	減価償却費	④	25,260,297	0	△25,260,297
	借入金利子	⑤	3,335,376	0	△3,335,376
	租税公課	⑥	1,202,425	1,202,425	0
	修繕費	⑦	0		0
	雑費	⑧	0		0
差引所得		⑨	5,525,142	10,113,575	4,588,433
青色控除		⑩	100,000	100,000	0
所得金額		⑪	5,425,142	10,013,575	4,588,433

平成１５年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	増減額
収入金額		①	16,361,455	5,658,000	△10,703,455
必要経費		②	13,089,910	1,212,640	△11,877,270
内訳	管理手数料	③	95,940	0	△95,940
	減価償却費	④	10,471,022	0	△10,471,022
	借入金利子	⑤	1,310,308	0	△1,310,308
	租税公課	⑥	1,212,640	1,212,640	0
	修繕費	⑦	0		0
	雑費	⑧	0		0
差引所得		⑨	3,271,545	4,445,360	1,173,815
青色控除		⑩	100,000	100,000	0
所得金額		⑪	3,171,545	4,345,360	1,173,815

別表４

Ｇ船（第一次）

の購入オプションが行使された場合の現金配当額　（単位：円）

年分	①配当額	②複利現価率	③評価額（①×②）
平成15年分	360,000	0.971	349,560
平成16年分	120,000	0.971	116,520
平成16年分	360,000	0.943	339,480
平成17年分	120,000	0.943	113,160
平成17年分	360,000	0.915	329,400
平成18年分	120,000	0.915	109,800
平成18年分	360,000	0.888	319,680
平成19年分	120,000	0.888	106,560
平成19年分 （船舶譲渡）	28,113,640	0.888	24,964,912
合計			26,749,072

Ｇ船（第二次）

の購入オプションが行使された場合の現金配当額　（単位：円）

年分	①配当額	②複利現価率	③評価額（①×②）
平成15年分	360,000	0.971	349,560
平成16年分	120,000	0.971	116,520
平成16年分	360,000	0.943	339,480
平成17年分	120,000	0.943	113,160
平成17年分	360,000	0.915	329,400
平成18年分	120,000	0.915	109,800
平成18年分	360,000	0.888	319,680
平成19年分	120,000	0.888	106,560
平成19年分 （船舶譲渡）	27,584,358	0.888	24,494,910
合計			26,279,070

Ｈ船

の購入オプションが行使された場合の現金配当額　（単位：円）

年分	①配当額	②複利現価率	③評価額（①×②）
平成18年分	1,443,534	0.888	1,281,858
平成19年分	2,391,222	0.863	2,063,625
平成19年分 （船舶譲渡）	28,830,000	0.863	24,880,290
合計			28,225,773

※複利現価率は、基準年利率３．０％を基に計算したものである。

別表５

（単位：円）

任意組合名称等	収益等を受ける権利の価額
G船（第一次）	26,749,072
G船（第二次）	26,279,070
H	28,225,773
合計額	81,253,915

別表６

［Ｇ船（第一次）の購入オプションが行使された場合の配分額］　（単位：円）

年分等	①傭船料	②管理手数料等	③配分額 (①－②)	④複利現価率	⑤評価額 (③×④)
平成15年6月10日 ～平成16年3月31日	5,884,149	51,660	5,832,489	0.971	5,663,347
平成16年4月1日 ～平成17年3月31日	7,285,136	63,960	7,221,176	0.943	6,809,569
平成17年4月1日 ～平成18年3月31日	7,285,136	63,960	7,221,176	0.915	6,607,376
平成18年4月1日 ～平成19年3月31日	7,285,136	63,960	7,221,176	0.888	6,412,404
船舶譲渡	41,100,000		41,100,000	0.888	36,496,800
合計	68,839,557	243,540	68,596,017		61,989,496

［Ｇ船（第二次）の購入オプションが行使された場合の配分額］　（単位：円）

年分等	①傭船料	②管理手数料等	③配分額 (①－②)	④複利現価率	⑤評価額 (③×④)
平成15年6月10日 ～平成16年3月31日	5,884,149	51,660	5,832,489	0.971	5,663,347
平成16年4月1日 ～平成17年3月31日	7,285,136	63,960	7,221,176	0.943	6,809,569
平成17年4月1日 ～平成18年3月31日	7,285,136	63,960	7,221,176	0.915	6,607,376
平成18年4月1日 ～平成19年3月31日	7,285,136	63,960	7,221,176	0.888	6,412,404
船舶譲渡	41,100,000		41,100,000	0.888	36,496,800
合計	68,839,557	243,540	68,596,017		61,989,496

［Ｈ船の購入オプションが行使された場合の配分額］　（単位：円）

年分等	①傭船料	②管理手数料等	③配分額 (①－②)	④複利現価率	⑤評価額 (③×④)
平成15年6月10日 ～平成16年3月31日	7,777,147	51,660	7,725,487	0.971	7,501,448
平成16年4月1日 ～平成17年3月31日	9,628,848	63,960	9,564,888	0.943	9,019,689
平成17年4月1日 ～平成18年3月31日	9,628,848	63,960	9,564,888	0.915	8,751,872
平成18年4月1日 ～平成19年3月31日	9,628,848	63,960	9,564,888	0.888	8,493,621
平成19年4月1日 ～平成19年6月30日	2,407,212	15,990	2,391,222	0.863	2,063,625
船舶譲渡	28,830,000		28,830,000	0.863	24,880,290
合計	67,900,903	259,530	67,641,373		60,710,545

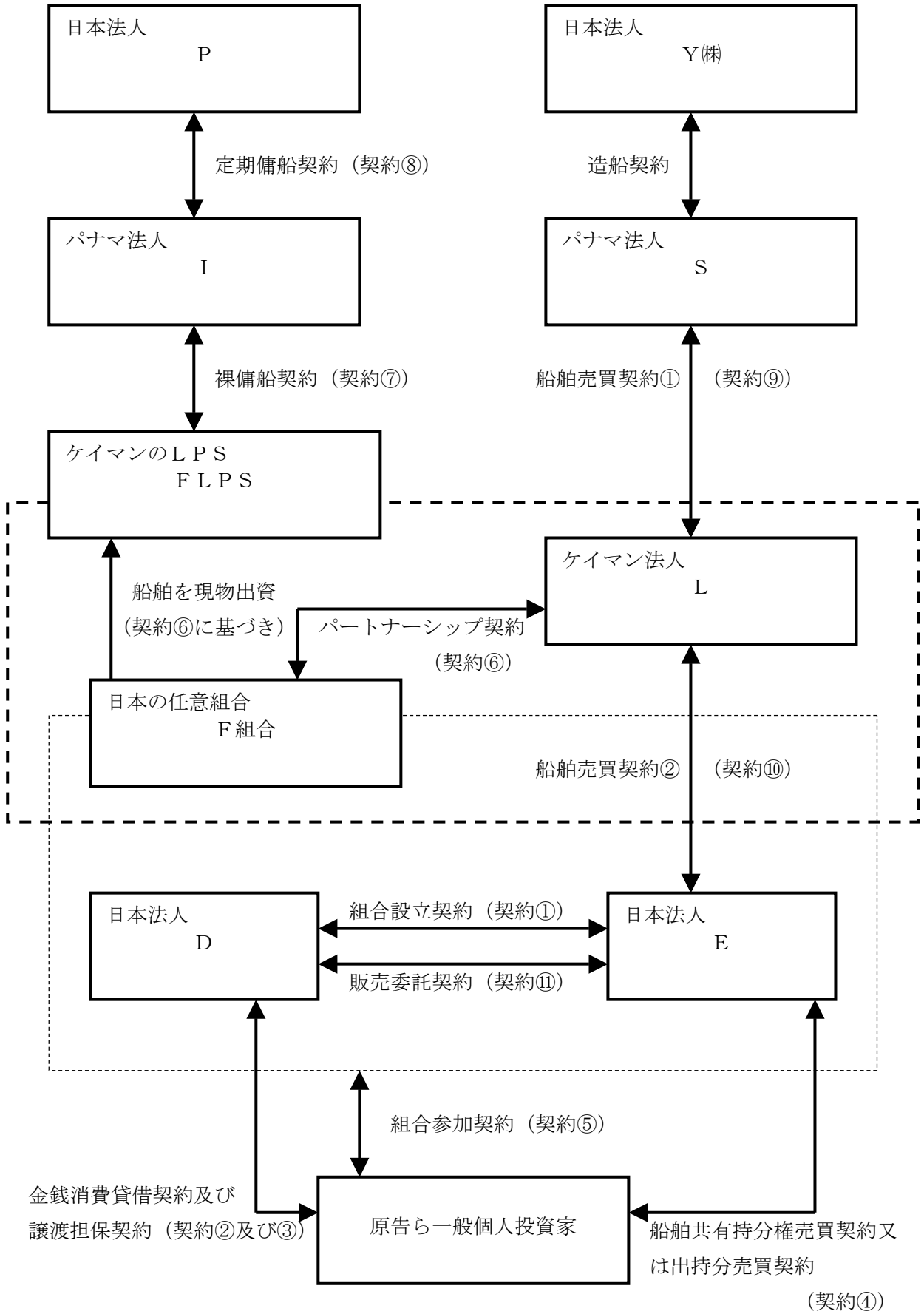
※複利現価率は、基準年利率３．０％を基に計算したものである。

別表７

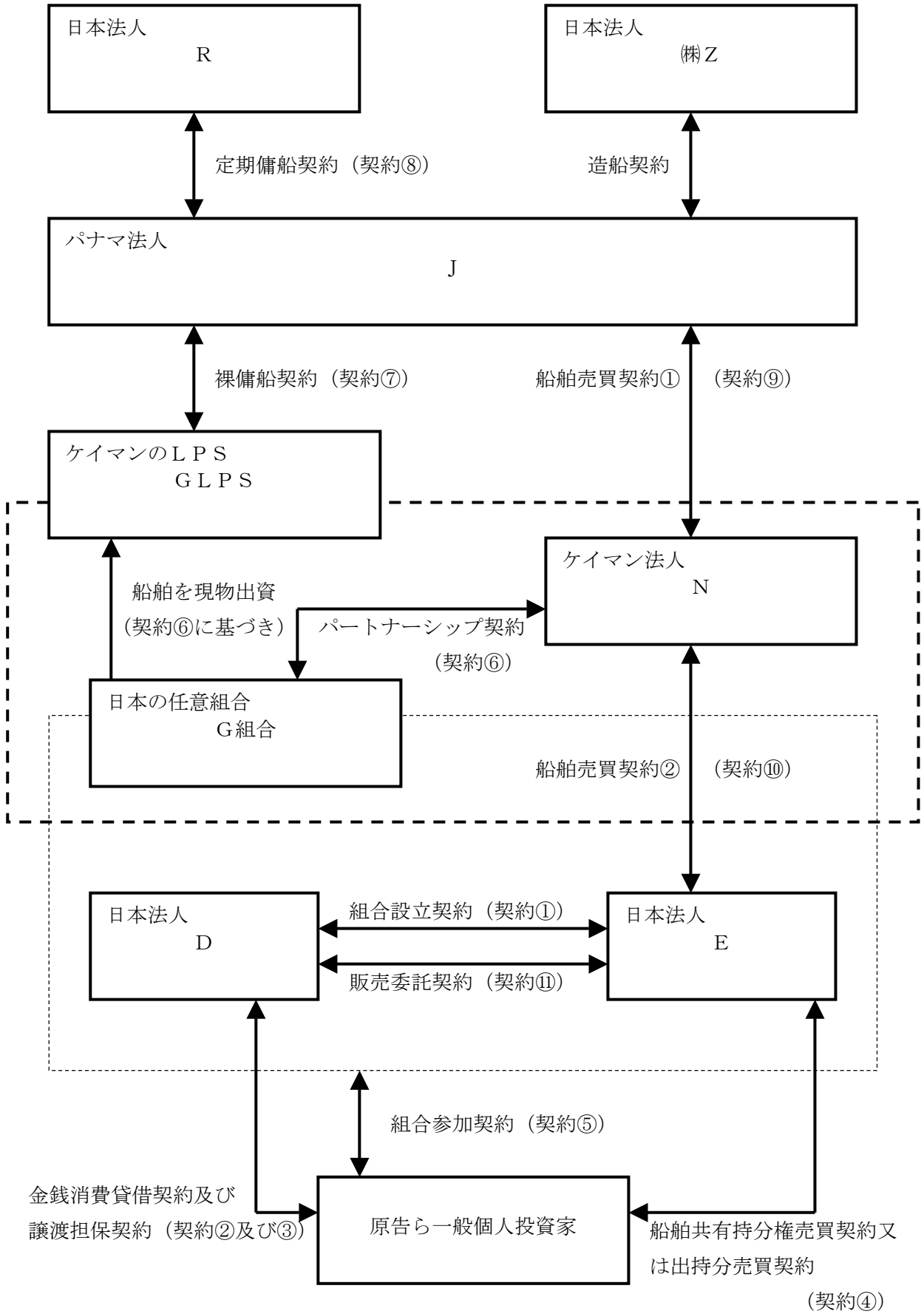
（単位：円）

任意組合名称等	配分額評価額 （収益等を受ける権利の価額）
G船（第一次）	61,989,496
G船（第二次）	61,989,496
H	60,710,545
合計額	184,689,537

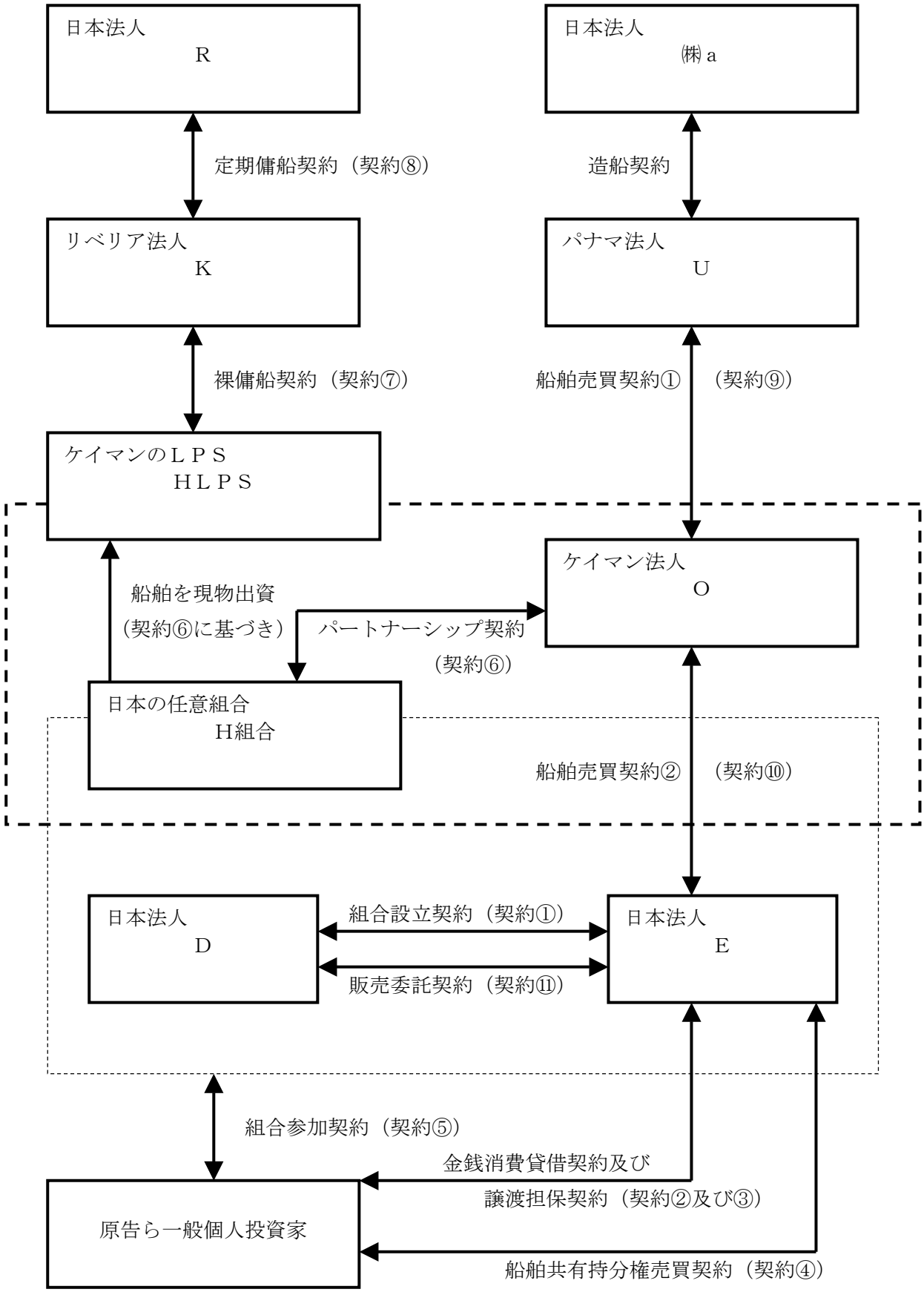
別表８の１　取引の概要（Ｆ組合）



別表８の２　取引の概要（G組合）



別表８の３　取引の概要（H組合）



別表８の４

組合契約等の締結日一覧

契約名＼組合名		F組合	G組合	H組合
組合設立契約	(契約①)	平成7年2月10日	平成９年３月７日	平成11年5月25日
金銭消費貸借及び譲渡担保契約	(契約②及び③)	平成7年3月22日	平成9年3月24日	平成11年6月9日
船舶共有持分権売買契約及び出資持分売買契約	(契約④)	平成7年3月22日	平成9年3月24日	平成11年6月9日
組合参加契約	(契約⑤)	平成7年3月22日	平成9年3月24日	平成11年6月9日
パートナーシップ契約	(契約⑥)	平成7年2月14日	平成９年３月７日	平成11年5月25日
裸傭船契約	(契約⑦)	平成7年3月23日	平成9年3月18日	平成11年6月9日
定期傭船契約	(契約⑧)	平成7年3月10日	平成9年3月31日	平成11年7月2日
船舶売買契約①	(契約⑨)	平成7年3月23日	平成9年3月18日	平成11年6月4日
船舶売買契約②	(契約⑩)	平成7年3月23日	平成9年3月18日	平成11年6月4日
販売委託契約	(契約⑪)	平成7年1月13日	平成９年１月７日	平成11年5月10日

※契約②ないし⑤は、第１次募集に係るものを掲載した。

別表８の５

組合の概要

項目＼組合名	Ｆ組合	Ｇ組合	Ｈ組合
船舶の種類 Ｅの船舶購入価格	大型コンテナ船 ７９億５７５万円	木材チップ船 ３０億５０００万円	圧力型ＬＰＧ船 １５億１５５４万５５５０円
組合発起人	Ｄ Ｅ （Ｄの100%子会社）	Ｄ Ｅ （Ｄの100%子会社）	Ｄ Ｅ （Ｄの100%子会社）
組合理事長	Ｅ （Ｄの100%子会社）	Ｅ （Ｄの100%子会社）	Ｅ （Ｄの100%子会社）
組合理事	Ｄ ｂ	Ｄ ｂ	Ｄ ｃ
現物出資を受けた総額	８２億７３３６万７３７５円	３１億４４８９万８７１０円	１５億４５９５万８３５０円
現物出資総口数	１６６口	６３口	３１口
パートナーシップ	ＦＬＰＳ	ＧＬＰＳ	ＨＬＰＳ
ゼネラル・パートナー	Ｌ （Ｄのケイマン現地法人）	Ｎ （Ｄのケイマン現地法人）	Ｏ （Ｄのケイマン現地法人）
リミテッド・パートナー	Ｆ組合（本件組合）	Ｇ組合（本件組合）	Ｈ組合（本件組合）
現物出資総額	８２億７３３６万７３７５円	３１億４４８９万８７１０円	１５億４５９５万８３５０円
裸傭船先	Ｉ （Ｐのパナマ現地法人）	Ｊ （Ｑのパナマ子会社）	Ｋ （Ｒのリベリア子会社）
定期傭船先	Ｐ	Ｑ	Ｒ
傭船期間	１５年	１５年	９年
船舶造船者	Ｙ	Ｚ	ａ
船舶購入元①	Ｓ （Ｐのパナマ現地法人）	Ｊ （Ｑのパナマ子会社）	Ｕ （Ｔのパナマ子会社）
船舶購入元②	Ｌ （Ｄのケイマン現地法人）	Ｎ （Ｄのケイマン現地法人）	Ｏ （Ｄのケイマン現地法人）
船舶売買契約②	Ｅ （Ｄの100%子会社）	Ｅ （Ｄの100%子会社）	Ｅ （Ｄの100%子会社）
原告名	甲	甲	甲
現物出資額(現物出資総額に占める割合)	２億４７５０万円（５口・2.99152%）	３億円（６口・9.53925%）	１億円（２口・6.46847%）
原告名		甲ほか	甲ほか
現物出資額(口数･現物出資総額に占める割合)		２億円（４口・6.35950%）	１億円（２口・6.46847%）

注　Ｆ組合に現物出資した原告甲は，後の平成１１年１２月３１日にその持分を訴外丁に２口、Ａに３口譲渡している。

別表９

本件各組合から受ける所得金額（第６号事件）

平成１３年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	被告主張額（①）	被告主張額（②）
収入金額		①	31,484,256	0	0	31,484,256
必要経費		②	44,269,325	0	0	5,539,304
内訳	管理手数料	③	255,840	0	0	255,840
	減価償却費	④	38,730,021	0	0	0
	借入金利子	⑤	5,283,464	0	0	5,283,464
所得金額		⑥	△12,785,069	0	0	25,944,952

平成１４年分　　（単位：円）

項目			確定申告	更正処分	被告主張額（①）	被告主張額（②）
収入金額		①	31,484,256	0	1,080,000	31,484,256
必要経費		②	37,115,764	0	0	4,856,424
内訳	管理手数料	③	255,840	0	0	255,840
	減価償却費	④	32,309,340	0	0	0
	借入金利子	⑤	4,600,584	0	0	4,600,584
	計算誤り	／	△50,000	0	0	0
所得金額		⑥	△5,631,508	0	1,080,000	26,627,832

（注）１　上記計算誤りは、不動産所得の必要経費が５０，０００円少なく計上されていることによる。

別表９

本件各組合から受ける所得金額（第７号事件）

平成１３年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	被告主張額（①）	被告主張額（②）
収入金額		①	24,199,120	0	0	24,199,120
必要経費		②	34,551,740	0	0	4,037,386
内訳	管理手数料	③	191,880	0	0	191,880
	減価償却費	④	30,514,354	0	0	0
	借入金利子	⑤	3,845,506	0	0	3,845,506
所得金額		⑥	△10,352,620	0	0	20,161,734

平成１４年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	被告主張額（①）	被告主張額（②）
収入金額		①	24,199,120	0	720,000	24,199,120
必要経費		②	28,787,553	0	0	3,527,256
内訳	管理手数料	③	191,880	0	0	191,880
	減価償却費	④	25,260,297	0	0	0
	借入金利子	⑤	3,335,376	0	0	3,335,376
所得金額		⑥	△4,588,433	0	720,000	20,671,864

平成１５年分　　（単位：円）

項目			修正申告	更正処分	被告主張額（①）	被告主張額（②）
収入金額		①	10,703,455	0	240,000	10,703,455
必要経費		②	11,877,270	0	0	1,406,248
内訳	管理手数料	③	95,940	0	0	95,940
	減価償却費	④	10,471,022	0	0	0
	借入金利子	⑤	1,310,308	0	0	1,310,308
所得金額		⑥	△1,173,815	0	240,000	9,297,207