

最高裁判所（第二小法廷） 平成●●年（〇〇）第●●号 所得税更正処分取消等、所得税通知処分取消請求控訴、同附帯控訴事件

国側当事者・国（名古屋中村税務署長、刈谷税務署長、千種税務署長）

平成27年7月17日原判決一部破棄・一部差戻し・その他

（控訴審・名古屋高等裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、同第●●号、平成25年1月24日判決、本資料263号－12・順号12136）

（第一審・名古屋地方裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、同第●●号、同第●●号、平成●●年（〇〇）第●●号、同第●●号、同第●●号、平成23年12月14日判決、本資料261号－243・順号11833）

判 決  
当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の名古屋高等裁判所平成●●年（〇〇）第●●号、第●●号所得税更正処分取消等、所得税通知処分取消請求控訴、同附帯控訴事件について、同裁判所が平成25年1月24日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

### 主 文

- 1 原判決中、上告人敗訴部分を破棄する。
- 2 第1審判決中、各更正処分及び更正をすべき理由がない旨の各通知処分の取消請求を認容した部分をいずれも取り消し、同部分に関する被上告人らの請求をいずれも棄却する。
- 3 第1項の部分のうち、各過少申告加算税賦課決定処分の取消請求に係る部分につき、本件を名古屋高等裁判所に差し戻す。
- 4 第2項に関する訴訟の総費用は被上告人らの負担とする。

### 理 由

上告代理人⑩ほかの上告受理申立て理由（ただし、排除されたものを除く。）について

- 1 本件は、アメリカ合衆国（以下「米国」という。）デラウェア州の法律に基づいて設立されたりミテッド・パートナーシップが行う米国所在の中古集合住宅の賃貸事業に係る投資事業に出資した亡甲（以下「甲」という。）、亡丙（以下「丙」といい、甲と併せて「甲ら」という。）及び被上告人乙が、当該賃貸事業により生じた所得が同人らの不動産所得（所得税法26条1項）に該当するとして、その所得の金額の計算上生じた損失の金額を同人らの他の所得の金額から控除して所得税の申告又は更正の請求をしたところ、所轄税務署長から、当該賃貸事業により生じた所得は同人らの不動産所得に該当せず、上記のような損益通算（同法69条1項）をすることはできないとして、それぞれ所得税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分又は更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたことから、被上告人らが上告人を相手に上記各処分（ただし、後記2（2）イの減額更正後のもの）の取消しを求める事案である。なお、丙が第1審係属中の平成20年4月●日に死亡したため、被上告人丁がその地位を承継し、また、甲が原審口頭弁論終結後の同25年11月

●日に死亡したため、被上告人⑤がその地位を承継した。

2 原審の確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

(1) ア 甲ら及び被上告人乙は、後記の各信託契約の締結に先立ち、A証券（A証券）との間で、ファイナンシャル・アドバイザー契約を締結するとともに、甲らが米国カリフォルニア州に所在する中古集合住宅（以下「本件建物1」という。）を、被上告人乙が米国フロリダ州に所在する中古集合住宅（以下「本件建物2」という。）をそれぞれ対象として、投資金額を1口20万ドルとする海外不動産投資事業への参加を申し込んだ。

甲らは、本件建物1に係る投資事業に投資するため、平成12年12月頃、D銀行（D銀行）との間で、甲らを委託者兼受益者、同銀行を受託者とする信託契約をそれぞれ締結し、当該各信託契約に基づいて、同銀行に開設された口座に現金資産を拠出した。また、被上告人乙は、本件建物2に係る投資事業に投資するため、平成14年3月頃、D銀行との間で、被上告人乙を委託者兼受益者、同銀行を受託者とする信託契約を締結し、当該信託契約に基づいて、同銀行に開設された口座に現金資産を拠出した。

イ D銀行は、ケイマン諸島の法令に基づいて設立された法人（E）とともに、米国デラウェア州の法令に基づいて設立された有限責任会社（Z）との間で、平成12年12月19日付けで、デラウェア州改正統一リミテッド・パートナーシップ法（Delaware Revised Uniform Limited Partnership Act）（以下「州LPS法」という。）に基づいて、同有限責任会社をジェネラル・パートナー、D銀行及び上記ケイマン諸島の法令に基づく法人をリミテッド・パートナーとするパートナーシップ契約（以下「本件LPS契約1」という。）を締結し、リミテッド・パートナーシップ（A）を設立した。また、D銀行は、米国デラウェア州の法令に基づいて設立された有限責任会社（B）との間で、平成14年3月28日付けで、州LPS法に基づいて、同有限責任会社をジェネラル・パートナー、D銀行をリミテッド・パートナーとするパートナーシップ契約（以下「本件LPS契約2」といい、本件LPS契約1と併せて「本件各LPS契約」という。）を締結し、リミテッド・パートナーシップ（C）を設立した（以下、本件各LPS契約により設立された各リミテッド・パートナーシップを「本件各LPS」と総称する。）。そして、D銀行は、本件各LPS契約に基づき、甲ら及び被上告人乙が拠出した現金資産を本件各LPSに拠出し、これにより本件各LPSに係るパートナーシップ持分（partnership interest）を取得した。

なお、米国におけるパートナーシップとは、米国各州の法律において認められている2名以上の者により設立される事業活動や投資活動を営むための組織体であり、そのうち、パートナーシップの債務に対して無限責任を負う1名以上のジェネラル・パートナーと、パートナーシップの債務に対して原則として出資額を限度とする有限責任を負うとともに当該事業活動に対する限定的な経営参加権を有する1名以上のリミテッド・パートナーとによって構成されるものが、リミテッド・パートナーシップとされている。

ウ 本件各LPSは、それぞれ本件建物1又は本件建物2（以下、併せて「本件各建物」という。）を購入するとともにその敷地を賃借するなどした上で、平成17年頃までの間、当該建物を第三者に賃貸する事業を行っていた（以下、本件各LPSによるこれらの事業を「本件各不動産賃貸事業」という。）。

エ 上記アの各信託契約は、A証券が企画した投資事業プログラムに基づく複合的な契約の一部であり、本件建物1の賃貸事業に係る上記プログラムにおいては、出資金2000万円（1

ロ)につき、7年間における同建物の賃貸事業による現金収入が360万3000円、7年後の同建物の売却による現金収入が541万8000円である一方、同建物に係る減価償却費を必要経費として計上することなどにより不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額を他の所得の金額から控除することにより、上記プログラムに基づく投資事業に投資した者が本来負担すべき所得税額及び住民税額が合計2350万5000円軽減されるものと想定されている。本件建物2の賃貸事業に係る上記プログラムについても、その仕組みは基本的に同一である。

- (2) ア 甲らは、本件建物1の賃貸事業により生じた所得が同人らの不動産所得に該当するとして、その所得の金額の計算上生じた損失の金額を同人らの他の所得の金額から控除して税額を算定した上で、所得税の申告又は更正の請求をしたが、所轄税務署長は、当該賃貸事業により生じた所得が不動産所得に該当せず、上記のような損益通算をすることはできないとして、同人ら各自につき、それぞれ、平成13年分から同15年分までの所得税につき更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をするとともに、同16年分及び同17年分の所得税に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

被上告人乙は、本件建物2の賃貸事業により生じた所得が同人の不動産所得に該当するとして、上記と同様の損益通算をした上で、所得税の申告又は更正の請求をしたが、所轄税務署長は、上記と同様の理由により、そのような損益通算をすることはできないとして、平成14年分の所得税に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分及び更正処分、同15年分の所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分並びに同16年分及び同17年分の所得税に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

- イ 上記アの各処分については、甲の平成13年分から同15年分までの所得税及び過少申告加算税の額を減額する更正及び賦課決定、丙の同16年分及び同17年分の所得税の額を減額する更正、被上告人乙の同14年分の所得税及び過少申告加算税の額を減額する更正及び賦課決定がそれぞれされている（以下、上記アの各処分のうち、上記各減額後の各更正処分を「本件各更正処分」、更正をすべき理由がない旨の各通知処分（ただし、原審においてその取消しを求める訴えが却下すべきものとされた被上告人乙の同14年分の所得税に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分を除く。）を「本件各通知処分」、上記各減額後の各過少申告加算税賦課決定処分を「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分、本件各通知処分及び本件各賦課決定処分を併せて「本件各処分」という。）。

- (3) 甲らの平成13年分から同17年分まで及び被上告人乙の同14年分から同17年分までの総所得金額、納付すべき税額、過少申告加算税の額等については、前記(2)アの損益通算の可否及びその範囲を除き、計算の基礎となる金額及び計算方法につき当事者間に争いがない。

- 3 原審は、本件各LPSが我が国の租税法上の法人には該当せず、我が国の租税法上の人格のない社団等にも該当しないとした上で、本件各LPSが行う本件各不動産賃貸事業により生じた所得は当該賃貸事業に係る投資事業に出資した甲ら及び被上告人乙（以下「本件出資者ら」という。）の不動産所得に該当するものであるから、本件各建物の減価償却費等を必要経費として不動産所得の金額を計算し、その不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは損益通算をした上で総所得金額及び納付すべき税額を算定すべきところ、上記のような損益通算をすることはできないとしてされた本件各処分は違法であるとして、これらを取り消すべきものとした。

- 4 しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) ア 本件においては、本件各L P Sが行う本件各不動産賃貸事業により生じた所得が本件各L P S又は本件出資者らのいずれに帰属するかが争われているところ、複数の者が出資をすることにより構成された組織体が事業を行う場合において、その事業により生じた利益又は損失は、別異に解すべき特段の事情がない限り、当該組織体が我が国の租税法上の法人に該当するときは当該組織体に帰属するものとして課税上取り扱われる一方で、当該組織体が我が国の租税法上の法人に該当しないときはその構成員に帰属するものとして課税上取り扱われることになるから、本件における上記の所得の帰属を判断するに当たっては、本件各L P Sが所得税法2条1項7号及び法人税法2条4号(以下「所得税法2条1項7号等」という。)に共通の概念として定められている外国法人として我が国の租税法上の法人に該当するか否かが問題となる。

イ 我が国の租税法は組織体のうちその構成員とは別個に租税債務を負担させることが相当であると認められるものを納税義務者としてその所得に課税するものとしているところ、ある組織体が法人として納税義務者に該当するか否かの問題は我が国の課税権が及ぶ範囲を決する問題であることや、所得税法2条1項7号等が法人に係る諸外国の立法政策の相違を踏まえた上で外国法人につき「内国法人以外の法人」とのみ定義するにとどめていることなどを併せ考慮すると、我が国の租税法は、外国法に基づいて設立された組織体のうち内国法人に相当するものとしてその構成員とは別個に租税債務を負担させることが相当であると認められるものを外国法人と定め、これを内国法人等とともに自然人以外の納税義務者の一類型としているものと解される。このような組織体の納税義務に係る制度の仕組みに照らすと、外国法に基づいて設立された組織体が所得税法2条1項7号等に定める外国法人に該当するか否かは、当該組織体が日本法上の法人との対比において我が国の租税法上の納税義務者としての適格性を基礎付ける属性を備えているか否かとの観点から判断することが予定されているものといえることができる。そして、我が国においては、ある組織体が権利義務の帰属主体とされることが法人の最も本質的な属性であり、そのような属性を有することは我が国の租税法において法人が独立して事業を行い得るものとしてその構成員とは別個に納税義務者とされていることの主たる根拠であると考えられる上、納税義務者とされる者の範囲は客観的に明確な基準により決せられるべきであること等を考慮すると、外国法に基づいて設立された組織体が所得税法2条1項7号等に定める外国法人に該当するか否かについては、上記の属性の有無に即して、当該組織体が権利義務の帰属主体とされているか否かを基準として判断することが相当であると解される。

その一方で、諸外国の多くにおいても、その制度の内容の詳細には相違があるにせよ、一定の範囲の組織体にその構成員とは別個の人格を承認し、これを権利義務の帰属主体とするという我が国の法人制度と同様の機能を有する制度が存在することや、国際的な法制の調和の要請等を踏まえると、外国法に基づいて設立された組織体につき、設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組みから、日本法上の法人に相当する法的地位が付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白である場合には、そのことをもって当該組織体が所得税法2条1項7号等に定める外国法人に該当する旨又は該当しない旨の判断をすることが相当であると解される。

以上に鑑みると、外国法に基づいて設立された組織体が所得税法2条1項7号等に定める外国法人に該当するか否かを判断するに当たっては、まず、より客観的かつ一義的な判定が

可能である後者の観点として、①当該組織体に係る設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組みから、当該組織体が当該外国の法令において日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であるか否かを検討することとなり、これができない場合には、次に、当該組織体の属性に係る前者の観点として、②当該組織体が権利義務の帰属主体であると認められるか否かを検討して判断すべきものであり、具体的には、当該組織体の設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から、当該組織体が自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が当該組織体に帰属すると認められるか否かという点を検討することとなるものと解される。

- (2) ア これを本件についてみるに、州LPS法は、同法に基づいて設立されるリミテッド・パートナーシップがその設立により「separate legal entity」となるものと定めているところ(201条(b)項)、デラウェア州法を含む米国の法令において「legal entity」が日本法上の法人に相当する法的地位を指すものであるか否かは明確でなく、また、「separate legal entity」であるとされる組織体が日本法上の法人に相当する法的地位を有すると評価することができるか否かについても明確ではないといわざるを得ない。そして、デラウェア州一般会社法(General Corporation Law of the State of Delaware)における株式会社(corporation)については、「a body corporate」という文言が用いられ(同法106条)、「separate legal entity」との文言は用いられていないことなども併せ考慮すると、上記のとおり州LPS法において同法に基づいて設立されるリミテッド・パートナーシップが「separate legal entity」となるものと定められていることをもって、本件各LPSに日本法上の法人に相当する法的地位が付与されているか否かを疑義のない程度に明白であるとするのは困難であり、州LPS法や関連法令の他の規定の文言等を参照しても本件各LPSがデラウェア州法において日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であるとはいえない。

- イ そこで、本件各LPSが法人該当性の実質的根拠となる権利義務の帰属主体とされているか否かについて検討するに、州LPS法は、リミテッド・パートナーシップにつき、営利目的か否かを問わず、一定の例外を除き、いかなる合法的な事業、目的又は活動をも実施することができる旨を定めるとともに(106条(a)項)、同法若しくはその他の法律又は当該リミテッド・パートナーシップのパートナーシップ契約により付与された全ての権限及び特権並びにこれらに付随するあらゆる権限を保有し、それを行行使することができる旨を定めている(同条(b)項)。このような州LPS法の定めを照らせば、同法は、リミテッド・パートナーシップにその名義で法律行為をする権利又は権限を付与するとともに、リミテッド・パートナーシップ名義でされた法律行為の効果がリミテッド・パートナーシップ自身に帰属することを前提とするものと解され、このことは、同法において、パートナーシップ持分(partnership interest)がそれ自体として人的財産(personal property)と称される財産権の一類型であるとされ、かつ、構成員であるパートナーが特定のリミテッド・パートナーシップ財産(以下「LPS財産」という。)について持分を有しない(A partner has no interest in specific limited partnership property.)とされていること(701条)とも整合するものと解される。なお、本件各LPS契約において、本件各LPSが本件各建物及びその敷地の購入、取得、開発、保有、賃貸、管理、売却その他の処分の目的のみのために設立され、当該目的を実施するために必要又は有益な範囲で上記の処分の権限を有する

と定められていること（１．３条）は、上記のような州ＬＰＳ法の規律に沿うものということができ、構成員である各パートナーが本件各ＬＰＳのＬＰＳ財産につき各自の出資割合に相当する不可分の持分を有すると定められていること（４．５条）についても、ＬＰＳ財産の全体に係る抽象的な権利を有する旨をいうものにとどまり、本件各ＬＰＳのＬＰＳ財産を構成する個々の物や権利について具体的な持分を有する旨を定めたものとは解されず、パートナーが特定のＬＰＳ財産について持分を有しないとする州ＬＰＳ法の上記規定の定めとごさるものではないといふことができる。

上記のような州ＬＰＳ法の定め等に鑑みると、本件各ＬＰＳは、自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が本件各ＬＰＳに帰属するものといふことができるから、権利義務の帰属主体であると認められる。

- （３）そうすると、本件各ＬＰＳは、上記のとおり権利義務の帰属主体であると認められるのであるから、所得税法２条１項７号等に定める外国法人に該当するものといふべきであり、前記２（１）のとおり、本件各不動産賃貸事業は本件各ＬＰＳが行うものであり、前記（１）アの特段の事情の存在もうかがわれないうことなどからすると、本件各不動産賃貸事業により生じた所得は、本件各ＬＰＳに帰属するものと認められ、本件出資者らの課税所得の範囲には含まれないものと解するのが相当である。

したがって、本件出資者らは、本件各不動産賃貸事業による所得の金額の計算上生じた損失の金額を各自の所得の金額から控除することはできないといふべきである。

- ５ 以上と異なる原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨はこれと同旨をいうものとして理由があり、原判決中、上告人敗訴部分は破棄を免れない。そして、以上に説示したところによれば、被上告人らの請求のうち、本件各更正処分及び本件各通知処分の取消請求は理由がないから、第１審判決のうちこれらの請求を認容した部分をいずれも取り消し、これらの請求をいずれも棄却すべきである。また、被上告人らの請求のうち、本件各賦課決定処分の取消請求については、本件が例外的に過少申告加算税の課されない場合として国税通則法６５条４項に定める「正当な理由があると認められる」場合に当たるか否かが問題となるところ、この関係の諸事情につき更に審理を尽くさせるため、上記破棄部分のうち上記請求に係る部分につき、本件を原審に差し戻すこととする。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第二小法廷

裁判長裁判官 千葉 勝美

裁判官 小貫 芳信

裁判官 鬼丸 かおる

裁判官 山本 庸幸

## 当事者目録

|              |           |
|--------------|-----------|
| 上告人          | 国         |
| 同代表者法務大臣     | 上川 陽子     |
| 処分行政庁        | 名古屋中村税務署長 |
|              | 黒川 哲丹     |
| 処分行政庁        | 刈谷税務署長    |
|              | 影山 孝之     |
| 処分行政庁        | 千種税務署長    |
|              | 津田 浩之     |
| 同指定代理人       | 定塚 誠      |
|              | 乙部 竜夫     |
|              | 石田 佳世子    |
|              | 関根 英恵     |
|              | 小柳 誠      |
|              | 藤山 秀樹     |
|              | 大西 篤史     |
|              | 布目 武      |
|              | 立田 渉      |
|              | 土田 悟士     |
|              | 杉本 正弘     |
|              | 榊原 和明     |
|              | 土田 徹      |
| 被上告人         | 亡甲訴訟承継人 ㊟ |
| 被上告人         | 乙         |
| 被上告人         | 丁         |
| 上記3名訴訟代理人弁護士 | 江尻 隆      |
| 同訴訟復代理人弁護士   | 宮崎 裕子     |
|              | 宮塚 久      |
|              | 平川 雄士     |
|              | 北村 導人     |
|              | 松永 博彬     |
|              | 天白 達也     |

平成●●年（〇〇）第●●号

上告受理申立て事件番号 名古屋高等裁判所平成●●年（〇〇）第●●号

申立人 国（名古屋中村税務署長 ほか2名）

相手方 甲 ほか2名

上告受理申立て理由書

平成25年4月3日

最高裁判所 御中

申立人指定代理人

青野 洋士  
藤谷 俊之  
小山 綾子  
目代 真理  
福住 豊  
森下 麻友美  
岡部 博昭  
遠山 玲子  
布目 武  
塚元 修  
平岩 大輔  
近藤 茂  
榊原 和明  
伊藤 憲篤



目次 省略

申立人（一審被告、原審控訴人）は、以下のとおり、上告受理申立ての理由を明らかにする。

略語は、本書面において新たに用いるもののほか、原判決引用の一審判決別紙２略称一覧表記載の例による。

なお、原判決は、一審判決の記載の多くを引用して判示している（原判決５及び８ページ）ことから、本書面では、原判決の判示のうち一審判決の記載を引用している箇所は一審判決の該当部分のみを表示する。

## 第１ はじめに

### １ 事案の概要

本件は、本件各受託銀行がリミテッド・パートナーとなり、本件各ＧＰがジェネラル・パートナーとなって、米国デラウェア州ＬＰＳ法（州ＬＰＳ法）に基づき設立されたリミテッド・パートナーシップ（本件各ＬＰＳ）に、本件各受託銀行との間で締結した本件各信託契約を介して現金資産を出資した相手方甲、同乙及び同亡丙承継人丁（以下「相手方ら」という。）が、本件各ＬＰＳの営む本件各不動産賃貸事業から生じた損益は、出資額を超えて本件各ＬＰＳの債務（負債）について責任を負わない有限責任の構成員（リミテッド・パートナー）である相手方らに直接帰属し、相手方らの不動産所得になるとして、その金額の計算上生じた損失（以下「本件各損失」という。）の額（その合計額は、相手方らの出資額の約３．４倍から約５．４倍に上る。相手方らの各出資額については原判決１０３ページ、相手方らが主張する相手方らの各損失の額については原判決１４６ページにそれぞれ記載のとおり。）を他の所得と損益通算して所得税の確定申告若しくは修正申告をし、又は損益通算せずに確定申告若しくは修正申告をした後、上記損益通算をすべきであったとして更正の請求をしたところ、各処分行政庁が、本件各不動産賃貸事業から生じた損益は本件各ＬＰＳに帰属するものであり、本件各不動産賃貸事業に係る所得は相手方らの不動産所得に当たらず、本件各損失を相手方らの他の所得と損益通算することはできないとして、本件各処分をしたことから（それぞれの処分の具体的内容は、一審判決別表１－１ないし１８－２のとおり。）、相手方らが本件各処分はいずれも違法であるとして、その取消しを求めている事案である。

一審名古屋地方裁判所は、相手方らの主張を認めて本件各処分をいずれも取り消したため、申立人は、上記判断を不服として原審名古屋高等裁判所へ控訴したが、同裁判所は、控訴を棄却した。

### ２ 争点

原判決の判断のうち、「法令の解釈に関する重要な事項を含む」（民事訴訟法３１８条１項）ものとして、申立人が上告受理申立ての理由の対象とする部分は、次の二つである。

その第１は、本件各ＬＰＳが米国で営む本件各不動産賃貸事業から生じた損失が、相手方らの不動産所得の金額の計算上生じた損失として所得税法６９条１項の損益通算の対象となるか否かであり、その判断の帰すうは、本件各ＬＰＳが我が国の租税法上の法人に該当するか否かにかかる（以下「争点１」という。）。すなわち、本件各ＬＰＳが法人に該当する場合は、本件各不動産賃貸事業から生じた損益は本件各ＬＰＳに帰属し、その出資者・構成員である相手方ら個人の課税所得の範囲には含まれず（所得税法７条）、当該損益が不動産所得の性質を有したまま構成員に帰属することはないとなく、構成員については、本件各ＬＰＳから利益が配当されれば構成員の配当所得（所得税法２４条）として課税され、損失について構成員に課税関係は生じないこととなる。

その第2は、仮に本件各L P Sが法人に該当せず、本件各L P Sについて構成員課税が行われ、本件各不動産賃貸事業から生じた損益が出資者・構成員である相手方らの不動産所得に当たる場合には、リミテッド・パートナーとして出資額を超える負債について債務を負わない立場にある相手方らについて、本件各L P Sから分配を受けた計算上の損失の額がその出資額を超えているときに、その計算上の損失全額について相手方らの他の所得と損益通算をすることができるのか否かである（以下「争点2」という。）。

### 3 原判決の要旨

#### （1）争点1（本件各L P Sの法人該当性）について

外国の法令に準拠して組成された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かは、基本的には、当該外国の法令の規定内容から、その準拠法である当該外国の法令によって法人とする（法人格を付与する）旨を規定されていると認められるか否か（以下「原判決基準①」という。）により判断されるが（引用に係る一審判決35ページ）、さらにより実質的な観点から、当該事業体を当該外国の法令が規定する内容を踏まえて我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体（その構成員に直接その損益が帰属することが予定されない主体）として設立が認められたものといえるかどうかを検証する（以下「原判決基準②」という。）必要があり、この点が肯定されて初めて、我が国の租税法上の法人に該当すると解すべきである（引用に係る一審判決35及び36ページ）。

この基準を本件各L P Sに当てはめると、州L P S法がこれに準拠して組成されたL P S（以下「州L P S」という。）を法人とする旨を定めたものと解することはできず（原判決基準①非該当。引用に係る一審判決44ないし54ページ）、また、実質的な観点から検証しても、本件各L P Sがデラウェア州法上、当然に損益の帰属主体となるとまで認めることはできない（原判決基準②非該当。引用に係る一審判決54ないし57ページ）から、本件各L P Sは我が国の租税法上の法人に該当しない（引用に係る一審判決58ページ）。したがって、相手方らが本件各L P Sを通じて行った事業活動から生じた損益については構成員課税が行われることとなり、これは相手方らの不動産所得に該当するから、その金額の計算上生じた損失は損益通算の対象となる（引用に係る一審判決60及び61ページ）。

#### （2）争点2（必要経費の範囲）について

所得税法37条1項の「別段の定め」あるいは同法69条1項に対する除外規定なくして、申立人が主張するように有限責任であることを根拠として所得税法の明文に反して必要経費を出資額の限度とする取扱いをすることはできないから、無限責任を負う構成員と有限責任を負う構成員とが存在する事業体の場合、有限責任を負う構成員に割り当てられた損失のうち、当該構成員の出資額を超える部分については、当該構成員の各種所得の金額の計算上収入から控除される必要経費に該当しない旨の申立人の主張には理由がない（原判決24ないし29ページ）。

### 4 上告受理申立て理由の骨子

#### （1）争点1について

ア 我が国の租税法には「法人」を定義した規定は存在しないから、外国の事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かを判断するに当たっては、「自然人以外のもので、権利義務の主体となることができるもの」という私法上の法人の意義を借用して判断せざるを得ない。そして、法人法定主義を採用するか否かを含め、どのような事業体を法人とするかは各

国の立法政策に左右されるから、外国の事業体はその外国の準拠法によって形式的に法人とされているか否かだけに着目して法人該当性を判断するのではなく、当該準拠法の規定及びその解釈を基礎として、当該事業体が、設立、組織、財産の管理や帰属等の観点から見て構成員から独立した権利義務の帰属主体として設立が認められているか否かを個別具体的にみて法人該当性を判断するのが相当である。その際には、当該事業体が、その名において契約を締結し、その名において権利を取得し義務を負うなど、独立した権利義務の主体となり得るものか否か（以下「申立人基準②」という。）を根幹となる判断要素としながら、事業体として所有財産（不動産）を登記ないし登録ができるか否か、有限責任を負うにすぎない構成員がいるか否かなど、その構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有するか否か（以下「申立人基準①」という。）、その権利義務のためにその名において訴訟当事者となり得るか否か（以下「申立人基準③」という。）、更には事業体の成立に登記、登録等の外部的手続を要するとされているか否かなどの事情も総合して、当該事業体が準拠法によって我が国の法人であれば通常有すべき実質を付与されているか否かの観点から判断する必要があるというべきである。

しかるに、原判決は、原判決基準①及び②を法人該当性の判断基準として挙げているところ、まず、原判決基準①の意味するところが当該事業体が準拠法の文言により形式的に法人とされているか否かに着目すべきであるとの趣旨であるとするれば、同基準は相当ではない。なぜなら、諸外国の法人制度はそれぞれの国の立法政策によって異なり、外国における法人概念が日本におけるそれと一致するとは限らないのであるから、準拠法によって法人格が付与されているか否か（原判決基準①）を形式的に判断することは相当ではないからである。

次に、原判決基準②についても、損益は私法上の権利義務に基づいて発生するものであるから、権利義務の帰属主体であれば通常当然に損益ないし所得の帰属主体となるのであり、あえて損益の帰属すべき主体として設立が認められたものかどうか（原判決基準②）を別個独立の基準として定立する必要はないというべきである。また、原判決は、損益の帰属先に課税が行われるという現象面に着目して原判決基準②を定立しているようであるが（原判決11ページ）、租税法が規定する事業体の課税関係から私法上どのような事業体を法人であると判断すべきかを論じるのは、主客を転倒するものであり、原判決は、結局のところ、所得税法2条1項7号の解釈を誤ったものというべきである。

また、外国の法令によって組成された事業体の法人該当性に係る原判決の上記判断は、本件各LPSの法人該当性について判断した東京高等裁判所平成●●年（〇〇）第●●号平成25年3月13日判決（東京地方裁判所平成23年7月19日判決（甲A全第127号証。以下「平成23年東京地裁判決」という。）の控訴審判決であり、以下「平成25年東京高裁判決」という。）などの他の高等裁判所の判決と相反する判断を含むものである（後記第2の1）。

イ 所得税法2条1項7号の正当な解釈を前提とすれば、平成25年東京高裁判決も正当に判示するとおり、本件各LPSは、同号の法人に該当するものというべきである。しかるに、原判決は、本件各LPSが法人に該当しないと判示し、その結果、同法26条1項及び69条1項の適用を誤り、本件各不動産賃貸事業から生じた損失の損益通算を認めたものであって、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令解釈の誤りがある（後記第2の2）。

ウ 外国の法令に基づき組成された事業体についてその法人該当性をどのような基準で判断

すべきかという問題は、本件の州 L P S に固有のものではなく、世界各国において法律に基づいて組成された事業体について我が国の租税法がどのように適用されるかを検討する際に必ず判断することが求められる事柄であり、重要で広がりのある問題である。現に、本件以外にも、本件各 L P S のほか、他の外国法に基づき組成されたリミテッド・パートナーシップの法人該当性が争われている訴訟が我が国の複数の裁判所に係属している。

したがって、外国の法令に基づき組成された事業体の法人該当性を判断する基準等について判示した原判決は、本件の個別事案にとどまらず、係属中の同種事案のほか、将来発生する可能性のある類似の事案を含め、今後の課税実務に多大な影響を与えるものであるから、本件は法令の解釈に関する重要な事項を含むものである（後記第 2 の 3）。

## （2）争点 2 について

所得税法 3 7 条 1 項の必要経費とは、個人の純資産を減少させ、その担税力を減殺させるものであることを前提とするものであり、当該個人が実際に負担することのない費用が必要経費に該当しないことは、所得課税の本質や同条の趣旨から明らかである。したがって、無限責任を負う構成員と出資の価額を超えて債務を負わない有限責任の構成員により組成され、構成員課税が行われる事業体において、当該事業体が有限責任を負う構成員に持分割合等に応じた損失を割り当てたとしても、有限責任を負う構成員にとっては、その割り当てられた損失のうち、出資額を超える部分は計算上のものにすぎず、実際にはその超える部分の損失は純資産を減少させるものではないから、当該構成員の各種所得の金額の計算上収入から控除される必要経費に該当しないというべきである。

しかるに、原判決は、有限責任を負う構成員である相手方らの出資額を超える本件各損失の全額を相手方らの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る判断をしているのであるが、その判断は、所得税法 3 7 条 1 項の解釈適用を誤ったものであり、その誤りは明らかに判決の結論に影響を及ぼすものである。そして、このような解釈を容認した場合には、同種の事業体において有限責任を負う構成員に対する今後の課税実務に多大の影響を与えるものであるから、この点でも、本件は、法令の解釈に関する重要な事項を含むものである（後記第 3）。

第 2 原判決は、所得税法 2 条 1 項 7 号の解釈を誤り、同法 2 6 条 1 項、6 9 条 1 項の適用を誤ったものであること（争点 1 について）

1 原判決の判断には、所得税法 2 条 1 項 7 号の法令解釈の誤りがあること

（1）所得税法 2 条 1 項 7 号の「法人」の意義は私法上の「法人」概念から導き出されるべきであること

ア 本件各 L P S が法人に該当する場合には、本件各不動産賃貸事業から生じた損益は、本件各 L P S に帰属し、その出資者である個人の課税所得の範囲には含まれないこととなる（所得税法 7 条）。そこで、本件各 L P S が我が国の租税法上法人に該当するか否かが問題となるが、本件各 L P S は、「国内に本店又は主たる事務所」を有しないから、内国法人（所得税法 2 条 1 項 6 号）に該当しないため、外国法人に該当するか否かが問題となる。

イ 所得税法は、外国法人を「内国法人以外の法人をいう。」（同項 7 号）と規定しているところ、我が国の租税法には「法人」の意義について定義した規定は存在しないことから、我が国の租税法上の「法人」は、我が国の私法上の「法人」と同義であると解するのが相当である（金子宏著・租税法〔第 1 7 版〕1 1 4 ページ）。

ところで、私法の一般法である我が国の民法の解釈において、「法人」とは「自然人以外のもので、権利義務の主体となることのできるもの」（我妻榮・新訂民法總則（民法講義Ⅰ）45ページ等）をいうところ、我が国では、内国法人については、法人法定主義（民法33条）を採用し、「一般社団法人及び一般財団法人は、法人とする。」（一般社団法人及び一般財団法人に関する法律3条）と規定し、また、会社についても、「会社は、法人とする。」（会社法3条）と規定するなど、法人となる事業体を法律が明記しているため、法人に該当するか否かは法律によって法人格を付与されているか否かという形式的な基準をもって判断することができる。

しかし、外国においては、法人法定主義が採用されているとは限らず、また、法人法定主義が採用されていても、その制度趣旨が我が国の法人法定主義と異なるものであったり、その適用対象が普遍的なものではなくて限定的なものであるなどの場合には、その準拠法の下では法人の名を付与されていないが、その名において権利を取得し、義務を負うなど、構成員とは独立した権利義務の主体として活動している事業体もあり得るから、外国の事業体が我が国の私法上の法人に該当するか否かを、その準拠法である当該外国の法令だけに基づいて形式的に判断することは相当ではない。法人制度の具体的な内容は、それぞれの国家の歴史的、経済的な経緯を踏まえた価値判断に基づく立法政策によって異なり得るものであることを考慮すれば、外国の事業体が我が国の租税法上（私法上）の法人に該当するか否かを判断するに当たっては、当該事業体はその準拠法の下において我が国の法人に認められるような権利義務の主体として設立が認められたものであるか否かを、準拠法の規定及びその解釈を基礎とした上で、実質的に判断するほかないものである。

ウ そうすると、次に、外国の事業体はその準拠法の下において構成員とは異なる権利義務の主体として設立が認められている（法人格を付与されている）か否かをどのような観点から検討すべきかが問題となるが、上記のとおり、「法人」とは「自然人以外のもので、権利義務の主体となることのできるもの」であるから、あたかも自然人のごとく権利義務の帰属主体となるか否か、すなわち、実体法的に言えば、その名において契約を締結し、その名において権利を取得し義務を負うなど独立した権利義務の帰属主体となり得る実質を備えているか否か（申立人基準②）は、我が国における法人制度の本質から見て、法人該当性を判断する上で根幹となる判断要素として機能するものというべきである。

そして、独立して契約等の法律行為を行い、それにより生ずる権利義務を独立して行使し、履行するためには、独立した財産の所有主体となり得る能力を備える必要があることから、その構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有するか否か（裏を返せば、当該事業体の財産につき構成員が直接の具体的持分を有しないか否か。申立人基準①）は、法人該当性を判断する上で重要な判断要素として機能するというべきである。この点をふえんすると、所有者として権利行使ができるためには対外的、社会的に認知されることが必要であり、我が国の法人は、不動産を取得する際、単に実体法上所有者として扱われるだけではなく、あたかも自然人のごとくその名義により登記を得ることができるものとされており（自動車等の登録も同様である。）、また、我が国における法人が「構成員の個人財産から区別され、個人に対する債権者の責任財産ではなくて、法人自体の債権者に対する排他的責任財産を作る法技術」とであると指摘されていること（「いわゆる『権利能力なき社団』について」星野英一・民法論集第1巻270ページ以下（甲A全第96号証））も考慮すると、第三者に

不動産の物件の帰属を公示するため、事業体として所有財産（不動産）を登記ないし登録ができることや、債権者のための排他的責任財産が確保された結果として、少なくとも有限責任を負うにすぎない構成員がいることは、当該事業体が構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有することを基礎づける有力な事由になると思われる。

また、当該事業体が独立して訴訟を提起し、紛争を解決することが認められなければ、当該事業体は独立して法律行為を行うことが認められているとはいえないから、その名において訴訟当事者となり得るか否か（申立人基準③）も、法人該当性の有無を判断する重要な要素として機能するというべきである。

さらに、我が国の法人の大部分が登記を成立要件としている（一般社団法人及び一般財団法人に関する法律22条、会社法49条、農業協同組合法63条1項、私立学校法33条、宗教法人法15条、建物の区分所有等に関する法律47条1項等）ことから明らかなように、事業体の成立に、当事者間の合意のみならず、登記、登録等の外部的手続を要するとされていることも、当該事業体はその構成員とは独立別個の主体性を有することを基礎づける重要な事由であるというべきである。

江頭憲治郎「株式会社法」（第4版）において、「わが国で『法人』と呼ばれるもののみにあり非法人団体には絶対でない属性を見つけることは難しく、他方、『法人』すべてには、①その名において権利を取得し義務を負う、②訴訟当事者能力、③自己名義の債務名義によってしか強制執行を受けないとの三属性は、最低限帰属することがわかる」（同書28及び29ページ）と分析されていることから、上記に述べたような法人該当性の判断枠組みは合理的なものといえることができる。

エ したがって、外国の事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かは、当該事業体の準拠法の規定及びその解釈（ただし、当該準拠法において構成員間の契約による修正を認めている範囲内では設立規定（契約）の内容も併せ考慮する。以下、これらを併せて「準拠法等」ということがある。）を基礎として、その設立、組織、財産の管理や帰属状況等を考慮し、当該事業体が構成員から独立した権利義務の帰属主体として設立が認められているか否かを個別具体的に判断すべきであり、その際には、当該事業体はその名において契約を締結し、その名において権利を取得し、義務を負うなど、独立した権利義務の主体となり得るものか否かを根幹となる判断要素とした上で、事業体として所有財産（不動産）を登記ないし登録できるか否か、有限責任を負うにすぎない構成員がいるなど、その構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有するか否か、その権利義務のためにその名において訴訟当事者となり得るか否か、事業体の成立に登記、登録等の外部的手続を要するとされているか否かなどの事情も総合して、当該事業体が我が国の法人であれば通常有すべき実質を付与されているか否かの観点から判断する必要があるというべきである。

従前の申立人の主張内容は、以上の趣旨をいうものである。

## （2）原判決は、所得税法2条1項7号の解釈を誤っていること

ア 原判決は、租税法が私法上の概念を特段の定義なく用いている場合には、租税法律主義や法的安定性確保の観点から、本来的に私法上の概念と同じ意義に解するのが相当であるとして、我が国の租税法上の法人を「その準拠法によって法人とする（法人格を付与する）旨を規定されたものをいう」とした上で、民法36条1項の「外国法人」とは、外国の法令に準拠して法人として成立した団体をいうと解されるから、外国の事業体が我が国の租税法上の

法人に該当するか否かについては、基本的には、①当該外国の法令の規定内容から、その準拠法である当該外国の法令によって法人とする旨を規定されていると認められるか否か（原判決基準①）により判断されるべきであるが、さらに、租税法が規定する事業体の課税関係を分析・観察し（原判決 11 ページ）、より実質的な観点から、②当該外国の法令が規定する内容を踏まえて、当該事業体が我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体として設立が認められたものといえるかどうか（原判決基準②）を検証する必要がある、この点が肯定されて初めて我が国の租税法上の法人に該当すると解すべきであると判示する（引用に係る一審判決 35 及び 36 ページ、原判決 11 ページ）。

イ しかし、原判決基準①の意味するところが、当該事業体が準拠法の文言により形式的に法人とされているか否かに着目すべきであるとの趣旨であれば、同基準は相当ではない。なぜなら、既に述べたとおり、法人制度の具体的な内容は、それぞれの国家の歴史的、経済的な経緯を踏まえた価値判断に基づく立法政策によって異なり得るものであるから、外国では必ずしも我が国と同様の制度が採用されているとは限らず、したがって、外国における法人概念が日本におけるそれと一致するとは限らないからである。

原判決は、米国において、我が国の租税法上の「法人」に相当する概念は「company」や「corporation」である（引用に係る一審判決 45 ページ）と判示するところ、仮に、「company」や「corporation」が我が国における「法人」の一つである株式会社等に相当する概念であるとしても、これらに該当しない事業体が直ちに我が国の法人に該当しないということとはできない。「company」や「corporation」とは異なる存在として本件で問題となっている「separate legal entity」が我が国の法人に該当するものか否かは、前記（1）エで述べたように、実質的な観点から個別具体的に判断することが必要になるのであり、「準拠法において『法人』として規定されているか否か」という形式的基準による判断は相当ではないというべきである。

ウ また、原判決基準②についても、判断基準として相当とはいえない。すなわち、損益は私法上の権利義務に基づいて発生するものであるから、権利義務の帰属主体であれば通常当然に損益ないし所得の帰属主体となるのであり、あえて損益の帰属すべき主体として設立が認められたものかどうかを基準として定立する必要はないというべきであるからである。

原判決は、損益の帰属先に課税されるという現象面から原判決基準②を定立しているが（原判決 11 ページ）、租税法が規定する事業体の課税関係から私法上どのような事業体を法人であると判断すべきかを論じるのは主客を転倒するものであり、また、外国の事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かの判断基準について借用概念を前提としているのであるから、「自然人以外のもので、権利義務の主体となることのできるもの」という概念から離れること自体、論理に矛盾があるというべきである。

以上の点については、平成 25 年東京高裁判決も、「当該事業体に法人格が付与される場合には、当該事業体は権利義務の帰属主体となるのであるから、取引によって得た債権や収入は当該事業体の資産となり、取引によって負担した債務や支出は当該事業体の損失となるとみるほかはない。すなわち、法人格が付与されることで、当該事業体によってされた取引から生じる損益は、まず、当該事業体に帰属することとなるのであって、損益の帰属すべき主体であることは、法人格が付与されたことの結果であるというべきである。」「租税法上の法人は、私法上の概念と同じ意義に解するのが相当であるから、まず、私法上、どのよう



な事業体を法人である（どのような事業体に法人格が付与されている）と判断すべきかを検討する際に、租税法が規定する事業体の課税関係を持ち出すことは、主客転倒といわざるを得ない」と判示しているところである。

（３）申立人の判断基準を批判する原判決の判示は相当ではないこと

ア 原判決は、申立人基準①ないし③を法人該当性の判断基準とすることは、外国の事業体についてのみ準拠法により法人格を付与されているか否かという画一的な基準によることなく個別具体的な実質判断を行うこととなっており、法的安定性の観点から許容できないと判示する（引用に係る一審判決 36 ページ）。

しかしながら、原判決も、外国の事業体が我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体として設立が認められたものといえるかどうか（原判決基準②）という実質的な観点を、法人該当性の判断基準としているのであり、この判断基準を立てる一方で、準拠法の規定等を個別具体的に検討して当該事業体が我が国の法人と同様に構成員とは別の権利義務の主体となる実質を有しているか否かを個別具体的に判断することを許容しないというのは、論旨が矛盾しているといわざるを得ない。

既に述べたように、諸外国の法人制度がそれぞれの国の立法政策によって異なり得ることから、ある事業体が我が国の法人と同様に構成員とは別の権利義務の主体となる実質を有しているものであっても、準拠法上は法人とされない場合もあり得るところ、準拠法によって法人格が付与されているか否かを形式的にみて判断するだけでは、当該事業体を我が国の租税法上は法人ではないものとして取り扱わざるを得なくなるが、このような事態は、租税の公平という観点から不合理である。

したがって、外国の事業体が法人に該当するか否かは、当該事業体が準拠法等により我が国の法人と同様に構成員とは別個独立の権利義務の主体としての実質を有するか否かという実質的な観点から判断する必要があるというべきである。

イ また、原判決は、法人に該当しないことが明らかな任意組合や人格のない社団でも申立人基準①ないし③を満たすことからすると、申立人基準①ないし③は区別の基準として機能し得ないとも判示する（原判決 12 ページ）。

しかしながら、本件各 L P S の法人該当性を否定した平成 23 年東京地裁判決においても、「被告基準①、②（引用者注：申立人基準①及び②のこと）を、その名においてのみ、独自の財産を所有し、権利を取得し義務を負うという基準とした場合には、任意組合や人格のない社団とは区分される」（甲 A 全第 127 号証 48 ページ）と判示するように、申立人基準①ないし③は、法人とその他の団体（組合や人格のない社団）とを区別する基準として機能するものである。

すなわち、まず、申立人基準①についてみると、組合財産は総組合員の共有（合有）と解され（民法 668 条）、人格のない社団の財産は構成員に総有的に帰属するとされており、いずれの場合も団体ではなく構成員に権利義務が帰属する。その権利義務の帰属形態が「共有（合有）」又は「総有」であることから、構成員個人が自由にそれを処分できるわけではないという意味で、その財産は構成員の個々の財産とは区別できるとはいうものの、法的には法人財産のように、法人の独自の財産として法人に帰属し、構成員の個人財産とは厳格に区別されるといった関係はない。この点において、申立人基準①は、法人とその他の団体（組合や人格のない社団）とを区別する一つの判断要素となる。

以上の点に関して、原判決は、任意組合の組合財産は、特定の目的のために各組合員個人の他の財産と離れて別に一団を成して存在する特別財産（目的財産）であり、その結果、この目的の範囲においては、ある程度独立性を有し、組合員の私有財産と混同されることはない旨判示している（原判決12ページ）。確かに、組合員個人が組合の事業運営のために所有（共有）する特別財産（目的財産）は、その目的財産としての性格上使用が制限されることがある点において、他の私有財産と異なる面があり、他の私有財産と区別できるといえるが、それらはいずれも当該個人に帰属するものであることにおいて違いはない。そして、個人が所有する一般の財産においても、抵当権や賃借権が設定されることによりその処分や利用に一定の制限を受けることがあるように、使用上の制限のある財産とない財産とを明確に区分することが可能であるが、それらについても当該個人が所有する財産であることに変わりはない。原判決は、申立人基準①が財産の帰属を問題とする判断基準であるのに、財産に付された使用上の制限の有無の違いによる区別ができることをもって申立人基準①の基準相当性を非難するものであり、失当である。

次に、申立人基準②についても、法人とその他の団体（組合や人格のない社団）とを区別する判断要素として機能するものである。任意組合や人格のない社団の代表者名で法律行為をすることが認められているのは、平成23年東京地裁判決が判示するとおり（甲A全第127号証48ページ）、構成員全員の氏名を列挙することの煩を避けるためであり、結局、代表者名は構成員全員の氏名の代わりにすぎず、団体としての任意組合や人格のない社団がその名において法律行為をしているとは認められていない。このことは、人格のない社団の不動産の登記について、代表者が構成員全員からの受託者としての地位において、その個人名義で登記をすべきものとされていること（最高裁判所昭和47年6月2日第二小法廷判決・民集26巻5号957ページ）に端的に表れており、申立人基準②も、法人とその他の団体とを区別する判断要素となるものである。

加えて、申立人は、前記（1）エのとおり、外国の事業体が我が国の租税法上の「法人」に該当するか否かは、必ずしも申立人基準①ないし③の要素のみによって判断すべきとするものではなく、事業体の成立に登記、登録等の外部的手続を要するとされているか否かなどの事情も総合して、当該事業体が準拠法によって我が国の法人であれば通常有すべき実質を付与されているか否かの観点から判断すべきと主張するものであり、この点からも、原判決の上記判示は失当である。

ウ さらに、原判決は、権利義務の主体として取引行為を行い、財産及び債権債務の帰属主体となる存在であるからといって、必ずしも損益の帰属主体となるとは限らないから、申立人基準①ないし③を満たしても我が国の法人と同様の事業体ということはできないとも判示する（原判決13ページ）。

しかし、平成25年東京高裁判決も正しく判示しているとおおり、法人格が付与されることで、当該事業体によってされた取引から生じる損益は、まず、当該事業体に帰属することになるのであって、損益の帰属すべき主体であることは、法人格が付与されたことの結果であるというべきであるから、ある事業体が法人に該当するか否かを判断するに当たり、損益の帰属主体かどうかという基準を別個に立て、これをもって法人該当性を判断するというのは誤りというべきである。

エ 申立人基準①ないし③を並列に扱うか、②を根幹となる判断要素と位置付け、①又は③は

②を判断するための補充的な判断要素として位置付けるか否かという問題はあるものの、法人該当性判断におけるそれらの有用性については、大阪地方裁判所平成22年12月7日判決（乙A全第101号証。以下「平成22年大阪地裁判決」という。）も、「組合の場合、その財産は総構成員の共有（いわゆる合有）とされ（民法668条）、組合名義による登記はできないから、たとえ②及び③の要件（引用者注：申立人基準②及び③のこと。）を満たす組合であっても、①の要件（引用者注：申立人基準①のこと。）を満たさないことは明らかである。また、人格のない社団等の場合も、その財産は構成員に総有的に帰属するとされ、社団独自の所有権は認められておらず、また、その社団の名において構成員全体のために権利を取得し、義務を負担するものの、それは全ての構成員の氏名を列挙することの煩を避けるためにほかならず、したがって、その社団の名において登記することはできないとされている」と判示し、申立人基準①ないし③の当てはめにおいて、外国の組合や人格のない社団等が法人に区別けされてしまうことはないとしているところである（乙A全第101号証41及び42ページ）。

（4）原判決の示す「法人」の解釈は、以下の二つの高等裁判所の判断とも相反するものであること

ア 東京高等裁判所平成19年10月10日判決（乙A全第55号証）

（ア）東京高等裁判所平成19年10月10日判決（以下「LLC高裁判決」という。）は、米国ニューヨーク州LLC法（NYLLC法）に基づき組成されたりミテッド・パートナーシップに類似する事業体であるLLCが、我が国の租税法上の法人に該当するか否か等が争われた事案において、「我が国の租税法上、『法人』に該当するかどうかは、私法上、法人格を有するか否かによって基本的に決定されていると解するのが相当」であり、「外国の法令に準拠して設立された社団や財団の法人格の有無の判定に当たっては、基本的に当該外国の法令の内容と団体の実質に従って判断するのが相当であ」って、当該LLCは、「NYLLC法に基づき、その名において、①訴訟当事者になること、②財産を取得し、処分すること、③契約を締結する権能を有し、実際に、訴訟手続の当事者となることや財産を所有することを前提とした規定を本件オペレーティング契約に置いた上で、その名において、財産を所有・管理し、契約を締結していることが認められる」として、当該LLCは、「我が国の私法上（租税法上）の法人に該当すると解するのが相当である。」と判示した（同判決10ページ、引用に係る同事件一審判決（さいたま地方裁判所平成19年5月16日判決26ないし29ページ・乙A全第54号証））。

（イ）LLC高裁判決が法人該当性判断の要素としたものは、当該LLCが、①その名において財産を取得し、処分すること、②契約を締結する権能を有していること、③訴訟当事者になることであり、申立人の考え方と合致するものである。一方で、原判決の判断基準は、原判決自身も認めるとおり（引用に係る一審判決57ページ8行目）、LLC高裁判決の判断基準とは異なるものである。

イ 平成25年東京高裁判決

（ア）平成25年東京高裁判決は、本件と同種の事案において、本件各LPSの法人該当性を肯定したものである。

上記判決は、外国の法令に準拠して設立された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かは、原則として当該外国の法令の規定内容から、その準拠法である外国の法令

によって法人とする（法人格を付与する）旨が規定されていると認められるか否かによるのが相当であり、その判断に当たっては、当該外国の法令の規定内容をその文言に従って形式的に見た場合に、当該外国の法令が当該事業体を法人とする旨規定しているかどうかだけでなく、当該外国の法令がその設立、組織、運営及び管理等についてどのように規定しているかも併せて検討すべきであるとし、当該事業体が損益の帰属すべき主体として設立が認められたものであるかどうかを判断基準にすることは不要であるとした。

その上で、本件各LPSの準拠法である州LPS法と本件各LPS契約が本件各LPSの設立、組織、管理・運営等について規定しているところによれば、①本件各LPSは、団体として、その構成員と区別された独自の財産を有し、その名において契約を締結し、その名において権利を取得し義務を負うなど、独立した権利義務の主体となり、取得した不動産については、その名で登録することができ、その名において訴訟当事者となることもできること、②本件各LPSは、LPS証明書の州務長官登録局への登録によって成立すること、③本件各LPSのパートナーは、本件各LPSの個別の財産に対する権利を有さず、これは、本件各LPS契約に各パートナーが出資割合に相当する不可分の持分を有するとの規定があっても変わることはないこと、④本件各LPSのリミテッド・パートナーには、本件各LPSの債務を支払う責任はなく、有限責任が貫かれていること、⑤本件各LPSのリミテッド・パートナーは、管理・運営への参加を禁じられており、リミテッド・パートナーの持分は厳格な要件はあるものの、譲渡が不可能ではないこと、以上を総合してみれば、州LPS法に基づいて設立された本件各LPSは、構成員から独立した法的主体として存在しているというべきであり、州LPS法に基づき設立されたLPSが「separate legal entity」となると規定する州LPS法201条（b）の規定は、州LPS法に基づいて設立されるLPSを法人とする旨を規定しているものと解すべきであり、したがって、本件各LPSは、我が国の租税法上の「法人」に該当すると判断した。

（イ）このように、平成25年東京高裁判決は、事業体が損益の帰属すべき主体として設立が認められたものであるかどうか（原判決基準②に相当する事項）を判断基準とすることは不要であると判示した。

なお、平成25年東京高裁判決が「外国の法令に準拠して設立された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かも、原則として、当該外国の法令の規定内容から、その準拠法である外国の法令によって法人とする（法人格を付与する）旨が規定されていると認められるか否かによるのが相当」であるとする点については、一見すると原判決基準①と同内容の基準を採っているかのように見えるが、その当てはめを見れば、異なる基準であることが分かる。

すなわち、原判決は、主として、日米租税条約の規定文言や、「company」、「corporation」、「partnership」、「separate legal entity」等の語の米国内の法令におけるいくつかの使用例、州LPS法の制定経緯等の事実から、州LPS法201条（b）の「separate legal entity」は、LPSがその構成員とは別個の「団体」であることを示す概念であるが、その団体は、法人ではないにもかかわらず、事業体理論に基づき、対外関係等の一定の範囲内で構成員とは別個に権利を取得したり義務を負担したりするような法的取扱いが認められるという、我が国では存在しない法概念であり、州LPS法が州LPSを法人とする旨を定めたものとはいえないと判断している。これに対し、平成25年東京高裁

判決は、その当てはめにおいて、原判決が挙げる上記の要素は考慮せず、その構成員と区別された独自の財産を有し、その名において契約を締結し、その名において権利を取得し義務を負うなど、独立した権利義務の主体となり、取得した不動産については、その名で登録することができ、その名において訴訟当事者となることもできるかどうか等を検討しており、申立人が法人概念の重要な判断要素として挙げる申立人基準①ないし③と本質部分において同様の事項について検討し、法人該当性を判断しているものであり、この点においても、平成25年東京高裁判決は、外国の事業体が我が国の租税法上の「法人」に該当するか否かについて、原判決とは異なる判断基準を示したものである。

(5) 小括

以上のとおり、原判決は、所得税法2条1項7号の「法人」について、その解釈を誤っているものであり、また、他の高等裁判所の判決とも相反する判断をしているものである。

2 所得税法2条1項7号の「法人」に関する正当な解釈を前提とすれば、本件各LPSは「法人」に該当するものであり、この点を否定した原判決には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の解釈適用の誤りがあること

(1) 本件各LPSは、自然人とは別個の権利義務の帰属主体となる実態を有しており、我が国の私法上の「法人」に該当すること

ア 本件各LPSは、その名において契約を締結し、その名において権利を取得し、義務を負う主体たる存在であること等

州LPS法には、州LPS法に基づき設立されたLPSは、「独立した法的主体 (separate legal entity)」となるとの規定(201条(b))がある。そのほか、州LPS法及び本件各LPS契約には、次の規定がある。

まず、州LPS法によれば、LPSは、州LPS法若しくはその他の法律又は当該LPSのパートナーシップ契約により付与された全ての権限及び特権並びにこれらに付随するあらゆる権限を保有し、それを行行使することができる(106条(b))。そして、本件各LPS契約によれば、本件各LPSは、本件各不動産の購入、取得、開発、保有、賃貸、管理、売却その他の処分の目的のみのために設立され、当該目的を実施するために必要又は便宜的な範囲で、本件各不動産の購入、取得、開発、保有、賃貸、管理、売却その他の処分、銀行口座の開設及び維持並びに支払のための小切手その他為替の振出し、金員の借入れ、本件各LPSの財産の担保提供その他の処分、第三者に対する訴訟の提起、本件各LPSに対する請求の解決、独立した弁護士等の雇用、その他上記事項を達成するために必要、適切又は便宜的な活動及び取引、契約その他の約定の締結などの権限を有する(1.3条)。

州LPS法によれば、リミテッド・パートナーは、自己がジェネラル・パートナーでもある場合又はリミテッド・パートナーとしての権利や権限の行使に加えて当該事業の経営管理に関与している場合を除き、LPSの債務を弁済する責任を負わないと規定され(303条(a))、本件各LPS契約では、契約、不法行為その他により生じたかを問わず、本件各LPSの負債、債務及び義務は本件各LPS単独の負債、債務及び義務であり、リミテッド・パートナーは、リミテッド・パートナーであるという理由のみで本件各LPSの負債、債務又は義務について個人的に責任を負わないと規定されている(1.5条)。

このように、本件各LPSは、その名において契約を締結し、その名において権利を取得し、義務を負うなど、構成員とは独立した権利義務の主体となるものであって、法人該当性

を判断する上で根幹となる要素が認められる上、その権利義務の行使又は履行のために、その名において訴訟当事者となり得るものである。

イ 本件各L P Sは、構成員である各パートナーの個人財産とは明確に区別された独自の財産を有していること

州L P S法によれば、パートナーシップ持分は動産（personal property）であり、パートナーは特定のL P S財産に対していかなる持分も所有しない（701条。もっとも、本件各L P S契約によれば、パートナーは、別紙Aのそれぞれの名の隣に記載されたパートナーシップ出資割合を有し、各パートナーは、本件各L P Sの資産に、そのパートナーシップ出資割合に相当する不可分の持分を有する（4. 5条）との規定があり、原判決は、州L P S法701条の解釈と本件各L P S契約4. 5条の規定の解釈から、本件各L P Sのパートナーが特定のL P S財産について共同所有者になる余地を残していると判示するが（原判決17ページ）、そのように解する余地があるとはいえないことは後記（3）アのとおりである。）。そして、本件各L P S契約によれば、本件各L P Sが行う全ての不動産投資その他所有する資産は、本件各L P Sの名又は本件各G Pが随時決定できる名義人の名で登録される（2. 7条）と規定されており、現に、本件各L P Sが取得し所有する本件各建物は、いずれも本件各L P Sの名義で米国の登録所に登録されている（乙A全第57ないし第60号証）。

以上の点に関して、州L P S法の解説書（乙A全第107号証）には、州L P S法701条について、「パートナーシップ持分は、リミテッド・パートナーシップの損益に対するパートナーの持分、及びリミテッド・パートナーシップ資産の分配を受ける権利を意味することを認識することが重要である」、「不動産のみからなるリミテッド・パートナーシップの資産に対して、パートナーシップ持分を持つパートナーは、当該パートナーシップの不動産に対する持分を持たない」、「リミテッド・パートナーシップが所有する財産の種類に関わらず（不動産、動産、又はその混合）、当該パートナーシップのゼネラル・パートナー及びリミテッド・パートナーは、特定のパートナーシップ財産に持分を持たない」と解脱されている。

また、既に述べたように、州L P S法によれば、リミテッド・パートナーは、自己がジェネラル・パートナーでもある場合又はリミテッド・パートナーとしての権利や権限の行使に加えて当該事業の経営管理に関与している場合を除き、L P Sの債務を弁済する責任を負わないと規定されている（303条（a））。

以上のことからすれば、本件各L P Sは、構成員である各パートナーの個人財産とは明確に区別された独自の財産を有しているといえる。

ウ 州L P Sの設立にはL P S証明書の登録が必要であること

（ア）州L P S法は、L P Sを設立するためには、1名以上の者（ジェネラル・パートナーの合計数を下回らない数とする。）が、L P Sの名称、登録された事務所の所在地並びに訴状・召喚状の送達のための登録代理人の名称及び住所、各ジェネラル・パートナーの名称、事務所等の住所、パートナー全員がL P S証明書に記載するものと決定したその他の事項を記載したL P S証明書を作成し、これを州務長官登録局に登録するものとし（201条（a））、L P Sは、最初のL P S証明書が州務長官登録局に登録された時点又はL P S証明書に記載された（当該登録後の）日付で設立されるものとし、いずれの場合においても、上記の要件を完全に満たすものでなければならないと規定する（201条（b））。そして、州L P S法に基づき組織されたL P Sは、独立した法的主体（separate legal entity）

となり、その独立した法的主体としての地位は、当該L P SのL P S証明書が解除されるまで継続する（201条（b））。

本件各L P S契約では、本件各L P Sは、L P S証明書をデラウェア州事務局に提出することにより、州L P S法に従い、デラウェア州のL P Sとして設立されたと記述されている（1．1条）。

以上述べたように、L P Sの設立には、L P S契約の締結のみでは足りず、L P S証明書の登録が必要とされている。そして、既に述べたように、事業体の成立に当事者間の契約のみでなく、登録の手續を要することは、当該事業体が構成員から独立していることを基礎づける重要な事由である。

（イ）この点に関して、原判決は、「L P S証明書が提出されたのみでリミテッド・パートナーシップ契約が締結されていないときには、リミテッド・パートナーシップは組成されないとされる（甲A全23、乙A全75）一方、リミテッド・パートナーシップ契約が締結されていれば、L P S証明書が提出されていなくても、契約当事者間のもとより、対第三者との関係においても、リミテッド・パートナーシップの存在は認められると解されている（甲A全23、130）」のであり、L P S証明書の提出がリミテッド・パートナーシップを組成するために必須の要件ではないとする（原判決18ページ）。

しかしながら、平成25年東京高裁判決が正しく判示しているとおり、L P Sの設立には、リミテッド・パートナーシップ契約の締結が必要ではあるものの、当該事業体が州L P S法上のL P Sとしての存在を認められるためには、州L P S法201条の規定がある以上、その規定を遵守する必要があることについては疑問の余地はなく、州L P S法上のL P Sとしての設立にはL P S証明書の登録が不可欠である。L P S証明書の登録がされる前であっても、当事者間にリミテッド・パートナーシップ契約が締結されていれば、その契約に拘束力を持たせることができるとしても、それは、州L P S法上のL P Sとしてその存在が認められるか否かということとは別である。

以上述べたことは、乙A全第75号証（州L P S法の解説書）の州L P S法201条の解説部分からも裏付けられる。同解説書では、「デラウェア州リミテッド・パートナーシップは、デラウェア州改訂統一リミテッド・パートナーシップ法（括弧内省略）に従って設立されたエンティティでなければならない。パートナーシップ契約はデラウェア州リミテッド・パートナーシップの基礎であるが、デラウェア州リミテッド・パートナーシップを設立するためには、すべてのゼネラル・パートナーは、リミテッド・パートナーシップ証明書に署名し、当該証明書をデラウェア州務長官登録局に登録しなければならない。したがって、デラウェア州リミテッド・パートナーシップを設立するには、適切に署名され、登録されたりミテッド・パートナーシップ証明書が必要となる。」と解説されているところである。

また、甲A全第23号証（⑩法律事務所の意見書）には、リミテッド・パートナーシップを組成する過程を完了させるためには、パートナーはパートナーシップ契約を締結しなければならないと、さらに、リミテッド・パートナーシップ証明書をデラウェア州の州務長官に提出することも必要である旨の記載がある。

（ウ）なお、上記甲A全第23号証には、デラウェア州の州務長官へのリミテッド・パートナーシップ証明書の提出がなかったとしても、一定の状況の下で、デラウェア州の裁判所は、

デラウェア州法の下でリミテッド・パートナーシップの存在を認め得るものと確信する旨の記載がある。しかし、同記載部分において、同時に、そのような解釈をするのは、自らがリミテッド・パートナーであると善意で信じた者の有限責任性を保護するためであるとの説明がされていることから分かるように、上記記載は、L P S 証明書の提出がL P S の成立要件でないことを示すものではない。

また、甲A全第130号証（州L P S法の解説書）には、「裁判所は、リミテッド・パートナーシップ証明書が有効に提出されていなくても、少なくとも限られた範囲又は限られた目的において、リミテッド・パートナーシップは存在することを暗に認めている。」との記載がある。しかし、同記載部分は、リミテッド・パートナーシップ組成前のリミテッド・パートナー予定者の責任問題について書いているものであって、裁判所が、リミテッド・パートナー予定者に対して無限責任を課すことに消極的であるため、リミテッド・パートナーシップ証明書が提出されていない場合においても、一定の状況下では、リミテッド・パートナー予定者が有限責任の利益を享受することを許容しているとの理解に基づくものであると解説されている。つまり、上記記載は、一定の要件の下にリミテッド・パートナー予定者が有限責任の利益を享受することを許容するための説明として、リミテッド・パートナーシップ証明書が提出されていなくとも一定の限られた範囲でリミテッド・パートナーシップの存在を認め得ることを説明しているにすぎないものというべきである。

したがって、上記証拠の各記載は、いずれもL P S 証明書の提出がL P S の成立要件となっていることを否定するものではなく、原判決の上記判示は誤っている。

エ リミテッド・パートナーは、管理・運営への参加を禁じられていること等

本件各L P S契約では、本件各L P Sの管理及び運営は、本件各G Pに独占的に権利が付与され、これにより、本件各G Pは、本件各L P Sに代わり又は本件各L P Sの名で、本件各L P S契約に定める本件各L P Sの目的の全てを実施する権限を有し、リミテッド・パートナーは、本件各L P S契約に定める場合を除き、本件各L P Sの管理又は運営に参加してはならず、いかなる事項に関しても、本件各L P Sに代わって又は本件各L P Sの名で行為する権限又は権利を有しないと規定され（2．1条）、リミテッド・パートナーは、管理、運営への参加を禁じられている。

また、パートナーシップ持分の譲渡に関しては、州L P S法では、当該パートナーシップ契約に別段の定めがある場合を除き、①パートナーシップ持分は、その全部又は一部を譲渡することができ、②パートナーシップ持分の譲渡は、L P Sの解散や譲受人がパートナーとなったりパートナーの権利・権限を行使したりする資格を得るということを示すものではなく、③パートナーシップ持分の譲渡により、譲受人は、その損益に対する持分を有し、配当を受領し、収益、利益、損失、控除、債権等に関して、譲受人による保有が認められているものについて保有が認められている程度の割当てを受けることができると規定され（702条（a））、本件各L P S契約では、リミテッド・パートナー（受益者ではないもの）は、本件各G Pのそれぞれ単独で絶対的な裁量に基づく書面による同意がない限り、当該リミテッド・パートナーのパートナーシップ持分の全部又は一部を売却したり譲渡してはならず、いかなる方法によっても処分したり授けてはならず、又は授与を許してはならず、担保権を設定してはならないと規定されており（7．2条）、本件各L P S契約では、一定の要件の下



にリミテッド・パートナーシップ持分を譲渡することが可能である。

このように、リミテッド・パートナーが本件各L P Sの管理・運営への参加を禁じられ、そのパートナーシップ持分は厳格な要件の下であっても譲渡が可能であることは、構成員の個性や変動とは関係なく本件各L P Sが存続・運営されることを意味するものであり、このことも、本件各L P Sが構成員から独立した法的主体として存在していることを基礎づける事由であるといえる。

#### オ 小括

以上のように、本件各L P Sは、その準拠法である州L P S法の規定内容及びその設立規定である本件各L P S契約の内容から実質的に見れば、その名において契約を締結し、その名において権利を取得し、義務を負うなど、独立した権利義務の主体となり、その名において訴訟当事者となり得ること、構成員である各パートナーの個人財産とは明確に区別された独自の財産を有しているといえること、L P Sの設立には、L P S契約の締結のみでは足りず、L P S証明書の登録が必要とされていること、リミテッド・パートナーは、管理・運営への参加を禁じられ、その持分は、厳格な要件の下ではあるが、譲渡が可能であることを総合的に見れば、本件各L P Sは、準拠法の下において、構成員から独立した法的主体として存在し、独立した権利義務の帰属主体として設立が認められたものであるということができる。

以上によれば、本件各L P Sは、我が国の租税法上、「法人」に該当すると優に認められるというべきである。

そうすると、本件各不動産賃貸事業から生じた損益は、本件各L P Sに帰属するのであり、その構成員である相手方らについては、利益が配当されれば配当所得として課税されるが、損失については課税関係が生じることはないものであり、所得税法26条1項、69条1項が適用される余地はない。

- (2) 平成25年東京高裁判決も申立人と同様の要素を考慮し、本件各L P Sの法人該当性を肯定していること

平成25年東京高裁判決も、前記(1)に掲げた州L P S法及び本件各L P S契約の規定を指摘し、これを前記1(4)イ(ア)で記載した①ないし⑤の項目に分類して掲げ、「これらを総合してみれば、州L P S法に基づいて設立された本件各L P Sは、構成員から独立した法的主体として存在しているというべきであり」、「本件各L P Sは、我が国の租税法上の『法人』に該当する。」と判示した。

そして、平成25年東京高裁判決において本件各L P Sの法人該当性の判断に当たって考慮されている要素を見れば、同判決は、申立人が法人概念の重要な判断要素として挙げる申立人基準①ないし③と本質部分において同様の事柄について検討し、法人該当性を判断しているものであり、法人該当性の判断枠組みとしては、申立人が採る見解と本質において同様の見解を採っていると理解できるものである。

- (3) 本件各L P Sが租税法上の「法人」に該当することを否定した原判決は、所得税法2条1項7号の解釈を誤り、同法26条1項、69条1項の適用を誤ったものであること

ア 原判決は、いかなる事業体が「法人」に該当するかについて、原判決基準①及び②を定立したばかりでなく、以下のとおり、原判決基準①に係る判断において本件各L P Sの設立準拠法の解釈を誤り、本件各L P Sは原判決基準①及び②のいずれも満たさないとして、本件

各LPSの法人該当性を否定した結果、本件各不動産賃貸事業から生じた損益が相手方らの不動産所得（所得税法26条1項）に該当するとして、その損益通算（同法69条1項）を認めるという誤った結論に至っているものである。

(ア) 原判決は、原判決基準①の該当性を判断するに当たって、日米租税条約の規定内容や「separate legal entity」の米国内の法律における用法、州LPS法の制定経緯等によれば、州LPS法に基づき組成されたLPSは、本質はパートナー間の契約関係であって、コーポレーションとは別個の機能を有するものと解されること、州LPS法における「separate legal entity」は我が国の租税法上の法人とは異なる法律効果を付与されていること等からすると、州LPS法201条(b)の「separate legal entity」は、LPSがその構成員とは別個の「団体」であることを示す概念であるが、法人ではないにもかかわらず、事業体理論に基づき、対外関係等の一定の範囲内で構成員とは別個に権利を取得したり義務を負担したりするような法的取扱いが認められるという我が国には存在しない概念であり、州LPS法がこれに準拠して組成されたLPSを法人とする旨を定めたものと解することはできない（引用に係る一審判決52ないし54ページ）と判示する。

しかしながら、前記1(1)イで述べたとおり、諸外国の法制・法体系は様々であり、法人格を付与する対象やその内容自体が国家の立法政策等によって左右され得るものであって、当該外国における法人格の概念が我が国のそれと一致しているとは限らないし、どのような団体に法人格を付与するものとしているかといった点もまちまちになり得ることからすると、準拠法である当該外国の法令によって法人（法人格を付与する）とする旨を規定されていると認められるか否かを判断するには、当該法令の規定内容によるだけでなく、当該事業体が我が国の法人と同様の実質（構成員とは別個の権利義務の主体として法により設立が認められているもの）を有するものかどうかという観点からの検討が不可欠である。このような実質的な観点からの検討が不可欠であることは、原判決が原判決基準②も必要として定立していることに照らしても肯認されるものであるし（ただし、既に指摘したとおり、原判決基準②は相当ではない。）、平成25年東京高裁判決が、準拠法である外国法の法令によって法人とする（法人格を付与する）旨が規定されていると認められるか否かを判断するに当たっては、当該外国の法令の規定内容をその文言に従って形式的に見るだけではなく、当該外国の法令がその設立、組織、運営及び管理等についてどのように規定しているかという点も併せて検討すべきであるとして、実質的な内容に着目して判断すべきものとしていることは、申立人と同じ見解に立つものであると解される。

しかし、原判決は、以上の点を考慮することなく、日米租税条約の規定内容や「separate legal entity」の米国内の法律における用法といった形式的な文言の解釈に依拠して法人該当性を判断したものであり、その判断手法は相当ではなく、その結果、その結論も誤ったものとなっている。

(イ) また、原判決は、LPSが我が国の租税法上の法人とは異なる法律効果を付与されていると判示する根拠として、州LPS法701条の規定の趣旨について、「州LPS法1105条により州LPS法に準用され得る1999年改正前の州GPS法1525条(a)は、パートナーは、パートナーシップの所有者として有する特定のパートナーシップ財産につき、他のパートナーとの共同所有者である旨規定しているのに対し、同改正後の州GPS法203条は、パートナーシップが取得した資産はパートナーシップの資産であり、

パートナーの個人資産ではない旨を規定しており、州LPS法には、上記1525条(a)と同様の規定やLPSが所有権の帰属主体となり得る旨の明文規定が存在せず、前記(中略)701条の規定のとおり、特定のLPS財産に対するパートナーの持分のみが否定されていることが認められる」とし、「そうすると、州LPS法701条は、(中略)特定のLPS財産について、パートナーが合有的な共同所有者となることを承認しつつ、パートナーが特定のLPS財産に対する持分の処分や分割請求等を行うことを禁止する趣旨の規定と解する余地がある」と判示する(引用に係る一審判決50及び51ページ)。

しかし、州LPS法の正当な解釈によれば、同法701条の解釈をする上で1999年改正前の州GPS法1525条(a)は考慮することができないものであるから、1999年改正前の州GPS法1525条(a)を参考にしつつ州LPS法701条の解釈を行う原判決の上記判示部分は、誤っているといわざるを得ない。

すなわち、原判決が引用する州LPS法1105条は、「本章(引用者注:州LPS法第6編第17章)に規定されていないいかなる事例も、1999年7月11日時点で有効な(括弧内省略)デラウェア州統一パートナーシップ法(1999年改正前の州GPS法)、コモン・ロー及び衡平法(商事法を含む。)に準ずるものとする」と規定しているものであり(引用に係る一審判決43及び44ページ、乙A全第25号証訳文100ページ)、その規定文言からすると、州LPS法に1999年改正前の州GPS法の規定が準用されるのは、州LPS法第6編第17章に規定のない事項に限られることが明らかである。そして、州LPS法701条は、同章中の規定であり、「パートナーは、特定のLPS財産(specific limited partnership property)に対していかなる持分も所有しない」(引用に係る一審判決42ページ、乙A全第25号証訳文77ページ)と規定しているものであって、特定のパートナーシップの財産に対するリミテッド・パートナーの権利を定めているものである。一方、原判決が州LPS法に準用され得る規定として引用する1999年改正前の州GPS法1525条(a)も、上記のとおり、特定のパートナーシップ財産(specific partnership property)に対するパートナーの権利に関する規定である(乙A全第76号証352ページ、同号証訳文9ページ)。そうすると、この1999年改正前の州GPS法1525条は、州LPS法第6編第17章に規定していない事項に関する規定とはいえ、州LPS法701条が規定するパートナーシップの財産に対するリミテッド・パートナーの権利に関しては準用することができない規定であるということになる。

したがって、パートナーシップの財産に対するリミテッド・パートナーの権利を定める州LPS法701条の規定について、1999年改正前の州GPS法1525条(a)が準用され得ることを前提としてその解釈を示している原判決の上記判示は、前提を誤るものであることが明らかであり、したがって、州LPS法の誤った解釈に基づき本件各LPSには我が国の租税法上の法人とは異なる法律効果が許容されているとする原判決の判示(引用に係る一審判決52ページ)も誤っている。

(ウ) さらに、原判決は、「本件各LPSの準拠法である州LPS法は、イギリス法を継承し受容した結果、コモン・ロー上の権原(legal title)とエクイティ上の権原(equitable title)の2つの概念を有し、州LPS法において両者が併存しているとされて(中略)(甲A全101、126)」おり、「コモン・ロー上の権原を州LPS法の701条に従ってLPSに帰属させることと、本件LPS契約の4.5条によりパートナー間でエクイテ

ィ上の権原を持分割合に応じて認識することとは、何ら矛盾するものではない（Y教授第2意見書（甲A全124）、戊教授第2意見書（甲A全151）参照）。本件各LPSは、州LPS法の701条に従い、第三者との関係において、コモン・ロー上の権原がLPSに帰属するとされている一方で、本件LPS契約の4.5条により、パートナー相互間では、エクイティ上の権原が合有的に共同所有されていると解されるのである。したがって、本件各LPSは、対外的には一定の範囲内で構成員とは別個に権利を取得したり義務を負担したりするような法的取扱いが認められるが、他方、特定のLPS財産について、パートナーが合法的な共同所有者になる余地を残している点で、我が国の私法（租税法）上の法人とは異なる法律効果が許容されており、我が国の私法（租税法）上の『法人』と同義であるということとはできない」（原判決16及び17ページ）旨判示する。

しかし、上記判示は、そもそも州LPS法701条が特定のLPS財産についてパートナーが合有的な共同所有者となる余地を残しているという理解を前提としている点で失当であることは前記（イ）のとおりである。

また、「コモン・ロー上の権原（legal title）とエクイティ上の権原（equitable title）の2つの概念」を根拠に「我が国の私法（租税法）上の法人とは異なる法律効果が許容されて」いるとするのであれば、まず、コモン・ロー上の権原（legal title）とエクイティ上の権原（equitable title）の意義やそれが我が国の私法とどのような差異を有するものかを明らかにすべきであるところ、原判決は、この点を明らかにすることなく、結論を示すにとどまり、その説示の内容に不明確な部分が残るものといわざるを得ない。この点をおくとしても、甲A全第101号証及び同第126号証からは、本件各LPSが「コモン・ロー上の権原（legal title）とエクイティ上の権原（equitable title）の2つの概念を有し、州LPS法において両者が併存しているとされている」とまでは読み取ることはできない。

さらに、原判決の引用するY教授第2意見書は、「リミテッド・パートナーは、共同でも単独でも、パートナーシップの特定の財産又は全部の財産につき、売却も、譲渡も、所有することさえできません。また、当該財産を管理することもできません。（中略）当該財産を利用する他人を排除することさえできません。」、「（本件各LPS契約）第4.5条又はその他の条項をもって、リミテッド・パートナーが、第三者との関係でパートナーシップの特定の財産につき、所有権を持っているかのような徴表を有していると言うことは、一切できません。」と指摘した上で、本件各LPS契約第4.5条の起案者が、パートナーがパートナーシップの「特定の財産に対する所有権を設定することを意図していたとは考えられず、パートナーシップの全体の財産に対する支配権又は管理権（中略）を設定することを意図していたとも考えられないことを勘案するならば、（中略）起案者らは、パートナーシップ財産をパートナーシップが行う事業に供したことにより生じる利益及び損失に対する集合的な権利（a collective right）を認知することを意図していたというのが、最も適切な解釈であると考えます。」、そうすると「（本件各LPS契約）第4.5条は、そのような裁量による分配（distribution）がなされる前において、配分対象となるパートナーシップの利益又は損失は、リミテッド・パートナーによって『所有されている（owned）』ことを意味しています。」、「（本件各LPS契約）第4.5条は、（本件各LPS契約）においてジェネラル・パートナーに対して与えられている全ての権限は、『本

件L P Sの財産について、そのパートナーシップ割合に等しい不可分の持分を有する』各パートナーの利益のために保有されていることを、ここで契約上認めているわけです。」

（甲A全第124号証訳文2ないし4ページ）と説明している。このように、Y教授第2意見書には、原判決が判示するような「コモン・ロー上の権原」と「エクイティ上の権原」の双方が併存する旨の記載もないし（そもそも「コモン・ロー上の権原」への言及自体がない。）、両者の関係について記述されたものでもなく、ましてや「対外的には一定の範囲内で構成員とは別個に権利を取得したり義務を負担したりするような法的取扱いが認められるが、他方、特定のL P S財産について、パートナーが合法的な共同所有者になる余地を残している」とか（原判決17ページ）、「エクイティ上の権原が合有的に共同所有されている」（同ページ）旨の記載がされているものでもない。したがって、原判決の上記判示は、Y教授第2意見書を正しく引用したものではないというべきである。

イ 以上のとおり、原判決は、所得税法2条1項7号の解釈適用を誤り、本件各L P Sが我が国の法人に該当しないと判断したものであって、その結果、同法26条1項、69条1項の適用を誤ったものである。

- 3 原判決の所得税法2条1項7号の解釈の誤りは、課税実務に多大な影響を与えるものであり、法令解釈に関する重要な事項を含むものであること

以上で述べたとおり、原判決の所得税法2条1項7号の「法人」の解釈には、明らかな誤りがあり、その解釈は、前記1（4）で引用した他の高等裁判所の判決とも相反する判断を含むものである。

また、所得税法2条1項7号の「法人」の意義について誤った解釈を前提に本件各L P Sの法人該当性を否定したことは、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の解釈適用の誤りがあるものである。

外国の法令に基づき組成された事業体の法人該当性をどのように判断すべきかという問題は、本件の州L P Sに固有のものではなく、世界各国の法律に基づいて組成された事業体について我が国の租税法の適用を判断する上で必ず検討しなければならない重要な問題である。現に、本件以外にも、他の外国法に基づき組成されたリミテッド・パートナーシップの法人該当性が争われている訴訟が我が国の複数の裁判所に係属しているところであり（本件各L P Sについて平成25年東京高裁判決の事案（納税者が上告及び上告受理申立て中）及び大阪高等裁判所平成●●年（〇〇）第●●号事件（平成22年大阪地裁判決の控訴審）、他の外国法に基づき組成されたリミテッド・パートナーシップについて東京高等裁判所平成●●年（〇〇）第●●号事件、同平成●●年（〇〇）第●●号事件、同平成●●年（〇〇）第●●号、第●●号及び第●●号事件等）、外国の法令に基づき組成された事業体の法人該当性について判示する原判決は、本件の個別事案にとどまらず、これらの係属中の事件のほか、将来発生する可能性のある同種の事案を含め、今後の課税実務に多大な影響を与えるものであるから、本件は法令の解釈に関する重要な事項を含むものである。

- 第3 原判決は、所得税法37条の「必要経費」の解釈を誤ったものであること（争点2について）

1 原判決の判示

原判決は、①必要経費の算入額について、所得税法37条1項の「別段の定め」あるいは同法69条1項に対する除外規定なくして、有限責任であることを根拠として、「所得税法の明文に反して出資額を限度とする取扱いをすることはできない」（原判決25ページ）から、②無限責

任を負う構成員と有限責任を負う構成員とが存在する事業体の場合、有限責任の構成員に割り当てられた損失のうち、当該構成員の出資額を超える部分については、当該構成員の各種所得の金額の計算上収入から控除される必要経費に該当しないとする申立人の主張には理由がない（原判決 29 ページ）と判示し、争点 2 に係る申立人の主張を排斥した。

そして、原判決は、上記①の結論を導く根拠として、㉞不動産所得の金額は、総収入金額から必要経費を控除して計算される（所得税法 36 条 1 項）ところ、同法 37 条 1 項は、「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に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（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」と規定し、同法 69 条が、「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。」と規定していることからすれば、㉟不動産所得の必要経費については、「別段の定め」がない限り、減価償却費も支払利子も必要な費用としてその全額が必要経費となるものとされており、㊱不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額が、給与所得や事業所得の金額と通算可能であることは条文上明らかであること、㊲租税法律主義、課税要件明確主義が妥当する租税法においては、法令が明文で「別段の定め」を要求している場合、あるいは、法令が個別に除外規定を置いて例外を設けている場合には、その反対解釈として、解釈によってこれらが規定されたのと同じ結論を導くことはできないと解すべきであること、の 2 点を挙げる（原判決 24 及び 25 ページ）。

## 2 所得税法 37 条の「必要経費」の意義

### （1）実際に負担することのない費用が必要経費に該当しないことは所得課税の本質及び所得税法 37 条の規定から明らかであること

申立人は、仮に本件各 L P S につき構成員課税がされるとしても、本件各損失のうち相手方らの出資額を上回る部分は、所得税法 37 条にいう「総収入金額を得るために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」に該当しないと主張するものであり、同条の必要経費に該当するにもかかわらず相手方らの不動産所得の金額の計算上必要経費への算入を制限すべきであると主張するものではないし、発生した必要経費に対して同法 69 条の適用が制限されると主張するものでもない。

所得税法は、純資産増加説を採用し、すべての個人の純資産の増加をもたらすものはその担税力を増加させるものとして、包括的に所得概念を捉えていることから、所得を生ずるのに直接かつ通常必要とされる経費は、純資産の減少により担税力の減殺要因になるものとして、課税所得の金額の計算上必要経費として控除することを認めるものである。このように、課税の対象となる所得の金額の計算上、必要経費の控除を認めることは、いわば投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにほかならず、原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義経済の要請に沿うものである。そのため、いずれの国の所得税制度においても、必要経費の控除が認められ、所得税は原則として純所得を対象として課されている。我が国でも、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得の金額の計算上、必要経費の控除が認められており（所得税法 37 条 1 項）、その他の所得についても、投下資本の回収に当たる部分は課税の対象か

ら除外されている。具体的には、配当所得に係る負債利子（同法24条2項ただし書）、給与所得に係る給与所得控除の一部（同法28条2項）及び特定支出（同法57条の2）、退職所得に係る退職所得控除の一部（同法30条2項）、譲渡所得に係る取得費及び譲渡費用（同法33条3項）並びに一時所得に係る「その収入を得るために支出した金額」（同法34条2項）である（以上につき、金子宏・租税法〔第17版〕257及び258ページ）。

以上をまとめると、所得税法において各種所得の金額の計算上控除し得る必要経費とは、個人の純資産を減少させ、その担税力を減殺させるものであることを給与の前提とするものであり、同法37条1項が規定する不動産所得、事業所得、雑所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額（すなわち「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（中略）の額」）も、当然のことながら、当該個人の純資産を減殺させ、その担税力を減殺させるものであることを前提とするものであり、当該個人が実際に負担することのない費用が同項の必要経費に該当しないことは、所得課税の本質及び同項の規定から明らかというべきである。

このことは、会社が保険料を支払った養老保険契約に係る満期保険金を当該会社の代表者らが受け取った場合において、上記満期保険金に係る当該代表者らの一時所得の金額の計算上、上記保険料のうち当該会社における保険料として損金経理がされた部分が所得税法34条2項にいう「その収入を得るために支出した金額」に該当するか否かが争われた事案において、最高裁判所平成24年1月13日第二小法廷判決・民集第66巻1号1ページ（以下「最高裁判平成24年判決」という。）が、「所得税法は、23条ないし35条において、所得をその源泉ないし性質によって10種類に分類し、それぞれについて所得金額の計算方法を定めるところ、これらの計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものと解される。一時所得についてその所得金額の計算方法を定めた同法34条2項もまた、一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨のものであり、同項が『その収入を得るために支出した金額』を一時所得の金額の計算上控除することとしたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解される」として、担税力に着目して所得概念を捉え、これを前提に、「所得税法34条2項にいう『その収入を得るために支出した金額』に該当するためには、それが当該収入を得た個人において自ら負担して支出したものである場合でなければならないと解するのが相当である。」として、上記保険料のうち当該会社における保険料として損金経理がされた部分は、上記満期保険金に係る当該代表者らの一時所得の金額の計算上、同項にいう「その収入を得るために支出した金額」に当たらないと判断し、当該収入を得た個人において自ら負担して支出し、当該個人の担税力を減殺させるものでなければ、「その収入を得るために支出した金額」に該当しないことを明らかにしていることによっても裏付けられている。

したがって、本件各LPSのように、無限責任を負う構成員と出資の価額を超えて債務を負わない有限責任を負うにすぎない構成員が存在し、構成員課税が行われる事業体において、当該事業体が有限責任の構成員に持分割合等に応じた損失（収入と支出費用の差額）を割り当てたとしても、有限責任の構成員については、出資の額を超えて債務（負債）を負うことはない以上、当該損失の額が無制限に当該構成員の必要経費となるものではなく、当該割り当てられ

た損失のうち当該構成員の投下資本（出資額）を超える部分は、当該構成員の各種所得の金額の計算上収入から控除される必要経費に該当しないというべきなのである。

最高裁平成24年判決の補足意見において、「憲法84条は租税法律主義を定めるところ、課税要件明確主義がその一つの重要な内容とされている。したがって、課税要件及び賦課徴収手続（括弧内省略）は明確でなければならず、一義的に明確な課税要件であればもちろんのこと、複雑な社会経済関係からしてあるいは税負担の公平を図るなどの趣旨から、不確定概念を課税要件の一部とせざるを得ない場合でも、課税庁は恣意的に拡張解釈や類推解釈などを行って課税要件の該当性を肯定して課税することは許されないというべきである。逆にいえば、租税法の趣旨・目的に照らすなどして厳格に解釈し、そのことによって当該条項の意義が確定的に明らかにされるものであれば、その条項に従って課税要件の当てはめを行うことは、租税法律主義（課税要件明確主義）に何ら反するものではない。」と指摘されているところ、申立人が主張する上記の解釈は、所得税法が定める各種所得の金額の計算方法に共通する所得課税の趣旨及び本質から、同法37条に規定する必要経費の意義を厳格に解釈し、その外縁を確定的に明らかにするものであるから、租税法律主義や課税要件明確主義に反するものではないことはいうまでもない。

- (2) 本件各LPSについて構成員課税が行われ、本件各不動産賃貸事業から生じた損益が相手方らの不動産所得に当たる場合でも、相手方らの不動産所得の金額の計算上必要経費に当たるのは本件各損失の一部にとどまること

本件についてみると、本件各LPSのリミテッド・パートナーは有限責任の構成員であり、出資額を超える負債について責任を負うものではなかったのであるから、本件各損失のうち所得税法上の必要経費に該当する金額は、パートナーシップの出資額が限度となり（ただし、パートナー持分に相当する額が設立当初の出資の額から減少しているときは、当該持分に相当する金額が限度となる。）、それをを超える損失の額についてまで相手方らの不動産所得に係る必要経費に該当するものではない。

そうすると、本件各LPSの事業から生じた損失のうち、相手方らの各年の所得金額の計算上、必要経費に算入することができる金額は、①その年に終了する計算期間満了の時までの出資の価額の合計額と、②その前年までに本件各LPSの事業から生じた損益の合計額との合計額（持分期首残高）が限度となり、持分期首残高が零を下回る場合には、既に相手方らの責任の上限である出資額の全額に相当する損失の割当てを受けており、仮に本件各LPSの事業から更に計算上の損失が生じたとしても、相手方らが当該損失を現実に負担することはないのであるから、当該損失はその年の必要経費に該当しない。

具体的には、本件に係る係争年について、本件LPS（C）に出資した相手方甲及び亡丙が本件LPS（C）の事業から生じた損失として割当てを受けた金額のうち同人らの不動産所得に係る必要経費に該当するのは、平成13年分の損失として割当てを受けた金額のうち出資1口当たり1469万6532万円にとどまり、その余の金額は不動産所得に係る必要経費に該当しない。また、本件に係る係争年について、本件LPS（P）に出資した相手方乙が本件LPS（P）の事業から生じた損失として割当てを受けた金額のうち同人の不動産所得に係る必要経費に該当するのは、平成14年分の損失として割当てを受けた金額のうち2016万2800円にとどまり、その余の金額は不動産所得に係る必要経費に該当しない（以上につき、金額の計算過程等の詳細は、原判決101ないし105ページのとおりである。）。



(3) 原判決は申立人の主張を排斥する合理的根拠を示していないこと

ア 原判決は、相手方らの各出資額を超える損失の額は必要経費として相手方らの所得の金額の計算上収入から控除できないという申立人の主張について、前記1の①のとおり、所得税法37条1項の「別段の定め」あるいは同法69条1項に対する除外規定なくして、有限責任であることを根拠として、「所得税法の明文に反して出資額を限度とする取扱いをすることはできない」（原判決25ページ）と判示して、申立人の上記主張を排斥した。

しかしながら、申立人は、損益通算の規定（所得税法69条1項）の適用以前の問題として、同法37条1項の必要経費に該当する費用の範囲を論じているのであって、発生した必要経費に対する同法69条1項の適用制限を主張しているものではない。申立人は、本件各損失のうち相手方らの出資額を上回る部分、すなわち、相手方らが現実には債務（負債）を負うことがない部分は、そもそも同法37条1項にいう「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（中略）の額」に該当しないと主張するものであり、必要経費に算入することが制限されると主張するものではない。

したがって、原判決の上記判示は、申立人の主張を正解していないものであり、同主張に対する排斥理由たり得ないものというべきである。

イ さらに、原判決は、最高裁平成24年判決は、本件とは事案を異にするものであるから、申立人の上記主張を裏付けるものではないと判示する（原判決28ページ）。

しかしながら、原判決の上記判示も、必要経費に該当する費用の範囲の問題と必要経費の算入の可否の問題とを取り違えた判示である。なお、最高裁平成24年判決は、既に述べたとおり、会社が保険料を支払った養老保険契約に係る満期保険金を当該会社の代表者らが受け取った場合において、上記満期保険金に係る当該代表者らの一時所得の金額の計算上、上記保険料のうち当該会社における保険料として損金経理がされた部分を控除することができるか否かが問題となった事案において、一時所得の金額の計算に当たって差し引かれるべき所得税法34条2項所定の「その収入を得るために支出した金額」の意義が争点となったものであるところ、同判決は、所得税法が定める各種所得の金額の計算方法に共通する所得課税の趣旨及び本質から、一時所得の金額の計算に当たって控除すべき支出の意義を明らかにしたものであり、同判決が示す同法34条2項の解釈は、他の種類の所得の金額の計算方法を定めた同法の規定にも同様に当てはまるものである。

ウ また、原判決は、「平成17年度税制改正において、所得税法37条1項に対する『別段の定め』である有限責任事業組合の事業に係る組合員の事業所得等の所得計算の特例（措置法27条の2）及び同法69条1項の除外規定である特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例（措置法41条の4の2）の2つの規定（本件各損失利用制限規定）が創設されたこと」は、前記1の①㉔で記載した原判決の判断を裏付けるものであるとも判示する（原判決27ページ）。

原判決は、本件各損失利用制限規定が創設されたことが、なぜ前記1の①㉔で記載した判断を裏付けるのかという理由を明らかにしていないが、おそらく、「平成17年度税制改正において本件各損失利用制限規定が『創設』されたことは、同改正前は、事業を営む組合の構成員について、必要経費に算入すべき金額を制限し、あるいは不動産所得の損失として計

上できる金額を制限して控訴人が主張する課税関係を実現することはおよそ不可能であったこと（だからこそ、法令を改正して規制を創設したこと）を如実に示している」という原審における相手方らの主張（原判決１２３ページ）を前提にした判断であると解される。

ところで、措置法２７条の２は、平成１７年に我が国で新たに有限責任事業組合制度が創設されたことに伴い、有限責任事業組合における組合員が税務上計上できる組合損失の額を計算する必要が生じたところ、有限責任事業組合は、有限責任の構成員と無限責任の構成員が混在する事業体と異なり出資額を超える部分の損失を負担する構成員が存在しないため、組合員全員の出資を超えた損失が生じた場合における各組合員の必要経費への算入額や必要経費に算入されなかった組合損失額の翌年度以降の繰越計算（調整出資金額の計算）等を明らかにする必要があるという所得金額の計算上の特殊性があったことから、上記の計算方法を確信的に明らかにした規定である（甲Ａ全第１４７号証１４２ないし１５０ページ）。

また、措置法４１条の４の２は、当時顕在化していた「いわゆる航空機リースに関する任意組合の事業をはじめ、組合の事業から生ずる損失を利用して節税を図る動き」（甲Ａ全第１６号証１５４ページ）に対処するため、不動産所得を生ずべき任意組合、投資事業有限責任組合等の事業に係る個人の組合員（組合事業への関与の度合いが低い者）については、①有限責任の構成員については、その負担する責任（出資）の範囲を超えた部分を必要経費へ算入することは認められないという取扱い（所得税法３７条の解釈による取扱いである。）を確認するとともに、これに加えて、②無限責任を負う組合員も含め、かつ、有限責任を負う組合員について出資の範囲を超えない部分も含めて、組合事業による不動産所得の損失の金額として政令で定める金額（その年分における組合事業から生ずる不動産所得に係る総収入金額に算入すべき金額の合計額が当該組合事業から生ずる不動産所得に係る必要経費に算入すべき金額の合計額に満たない場合におけるその満たない部分の金額に相当する金額（措置法施行令２６条の６の２第４項））に相当する金額は、その年中の不動産所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額を不動産所得の金額とする規定（所得税法２６条）、損益通算の規定（所得税法６９条１項）、その他の所得税に関する法令の規定については「生じなかったものとみなす」、すなわち、当該不動産所得の損失の金額に相当する金額は全て発生していないものとして取り扱うことを定めた規定である（甲Ａ全第１６号証１５４ないし１５８ページ）。

本件各損失利用制限規定の内容は、以上のとおりであるところ、同規定は、その制定前から、有限責任の構成員についてその負担する責任（出資）の範囲を超えた部分は所得税法３７条の必要経費に該当しないという解釈が適法なものであったことを前提として、その具体的計算方法を確信的に明らかにし（措置法２７条の２）、あるいは、同解釈によつては必要経費に該当することを否定し得ない部分の損失についても、政策的観点から当該損失は生じなかったものとみなすこととした（同法４１条の４の２）ものである。

このように、本件各損失制限規定の制定は、その制定前においては申立人の主張する所得税法の解釈（前記ア）が許されないものであったことを意味するものではない。したがって、原判決の上記判示も、申立人の主張を排斥するに足る理由を示すものではない。

- ３ 本件各ＬＰＳから相手方らに割り当てられた費用の全額が所得税法３７条１項の必要経費に該当することを認めた原判決には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の解釈適用の誤りがあること

前記２（２）において述べたとおり、所得税法３７条１項の正当な解釈を前提とすれば、本件各ＬＰＳについて構成員課税が行われ、本件各不動産賃貸事業から生じた損益が相手方らの不動産所得に当たる場合でも、相手方らの不動産所得の金額の計算上必要経費に当たるのは本件各損失の一部にとどまるにもかかわらず、原判決は、前記１のとおり、同法３７条１項について誤った解釈をした結果、本件各損失の全額を相手方らの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るという誤った結論に至ったものである。

このように、原判決には、所得税法３７条１項の解釈適用の誤りがあり、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の解釈適用の誤りがある。

- ４ 原判決の所得税法３７条の解釈の誤りは、課税実務全般に多大な影響を与えるものであり、法令解釈に関する重要な事項を含むものであること

本件各損失の全額が相手方らの不動産所得の金額の計算上控除される必要経費に該当するとした原判決は、所得税法３７条１項の誤った解釈を前提にしたものであり、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の解釈適用の誤りがあるものである上、このような解釈適用を容認した場合には、本件個別事案にとどまらず、有限責任の構成員を含む事業体に関する課税実務全般に多大の影響を与えるものであるから、本件は法令の解釈に関する重要な事項を含むものである。

#### 第４ 結語

以上のとおり、原判決は、所得税法２条１項７号の解釈を誤ったものであるほか、他の高等裁判所の判決と相反する判断をしているものであり、仮に同号の解釈が誤っていないとしても、所得税法３７条の必要経費についての解釈適用を誤ったものである。そして、いずれの誤りについても、法令の解釈に関する重要な事項を含むものであるから、本件上告受理申立てを受理した上、原判決中の申立人敗訴部分を破棄し、更に相当な裁判をすることを求める。

以上