

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求事件  
国側当事者・国(保土ヶ谷税務署長)  
平成28年4月27日棄却・控訴

判 決

原告	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	宮塚 久 北村 導人 天白 達也 今井 政介
被告	国
同代表者法務大臣	岩城 光英
処分行政庁	保土ヶ谷税務署長 名古屋 晋
被告指定代理人	関根 英恵

ほか別紙1 指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 保土ヶ谷税務署長が平成23年3月10日付けでした原告の平成17年4月1日から平成18年3月31日までの事業年度(以下「平成18年3月期」という。)の法人税の更正処分(以下「平成18年3月期更正処分」という。)のうち所得金額8257万2829円及び納付すべき税額1783万5600円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(以下「平成18年3月期賦課決定処分」という。)をいずれも取り消す。
- 2 保土ヶ谷税務署長が平成23年3月10日付けでした原告の平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度(以下「平成19年3月期」という。)の法人税の更正処分(以下「平成19年3月期更正処分」という。)のうち所得金額160万1129円及び留保金額165万1000円を超える部分並びに還付金の額に相当する税額195万4942円を下回る部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(以下「平成19年3月期賦課決定処分」という。)をいずれも取り消す。
- 3 保土ヶ谷税務署長が平成23年3月10日付けでした原告の平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度(以下「平成20年3月期」という。)の法人税の更正処分(以下「平成20年3月期更正処分」という。)のうち所得金額2156万5797円及び納付すべ

き税額253万5100円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（以下「平成20年3月期賦課決定処分」という。）をいずれも取り消す。

4 保土ヶ谷税務署長が平成23年3月10日付けでした原告の平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度（以下「平成21年3月期」という。）の法人税の更正処分（以下「平成21年3月期更正処分」という。）のうち所得金額4597万5050円及び納付すべき税額1028万5400円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（以下「平成21年3月期賦課決定処分」という。）をいずれも取り消す。

5 保土ヶ谷税務署長が平成23年3月10日付けでした原告の平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度（以下「平成22年3月期」といい、平成18年3月期から平成22年3月期までを併せて「本件各事業年度」という。）の法人税の更正処分（以下「平成22年3月期更正処分」といい、平成18年3月期更正処分から平成22年3月期更正処分までを併せて「本件各更正処分」という。）のうち所得金額4063万1434円及び納付すべき税額846万4200円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（以下「平成22年3月期賦課決定処分」といい、平成18年3月期賦課決定処分から平成22年3月期賦課決定処分までを併せて「本件各賦課決定処分」という。また、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を併せて「本件各処分」という。）をいずれも取り消す。

（なお、上記1及び3から5までの「納付すべき税額」は、当該事業年度の所得の金額につき法人税法第二編第一章第二節の規定を適用して計算した法人税の額（同法74条1項2号参照）を指す（以下、特記しない限り、「納付すべき税額」及び「納付すべき法人税額」についても同様の意味で用いる。）。また、上記2の「還付金の額に相当する税額」は、同法68条及び69条の規定による控除をされるべき金額で同法74条1項2号に掲げる法人税の額の計算上控除しきれなかった金額（同項3号、同法78条1項参照）を指す。）

## 第2 事案の概要

本件は、アメリカ合衆国（以下「米国」という。）のワシントン州の法律に基づいて設立された組織体である「リミテッド・パートナーシップ」（「limited partnership」。以下「LPS」という。）の持分権を取得した原告が、そのLPSが営む不動産賃貸の事業において賃貸する物件を減価償却資産とし、その償却費を原告の本件各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入して、本件各事業年度の法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁から、当該償却費は原告の所得金額の計算上損金の額に算入することができないなどとして、本件各処分を受けたことから、本件各処分の取消しを求める事案である。

1 前提事実等（証拠等を掲記しないものは争いがない。なお、（5）イの事実は当裁判所に顕著である。）

### （1）「パートナーシップ」（「partnership」）の意義

原告が持分権を取得したLPSは、パートナーシップの一種であるところ、パートナーシップとは、米国の各州の法律で認められている2名以上の者により組成される事業活動や投資活動を営むための組織体であり、「ジェネラル・パートナーシップ」（「general partnership」。以下「GPS」という。）とLPSの2種類がある。

ジェネラル・パートナーシップとは、パートナーシップの債務についていわゆる無限責任を負うとともに当該事業活動を代理する権利又は当該事業活動に係る業務執行をする権限を有する2名以上の「ジェネラル・パートナー」（以下「GP」という。）のみによって構成さ

れるパートナーシップであり、L P Sとは、パートナーシップの債務について無限責任を負うとともに当該事業活動を代理する権利又は当該事業活動に係る業務執行をする権限を有する1名以上のG Pと、パートナーシップの債務について出資額を限度とするいわゆる有限責任を負い、当該事業活動に対する経営に参加する権限を有さない1名以上の「リミテッド・パートナー」(以下「L P」という。)によって構成されるパートナーシップである。

(2) ワシントン州におけるパートナーシップに関する法律の概要

ア 「the Washington uniform limited partnership act」(2010年(平成22年)1月1日に改正される前のもの。以下「州L P S法」という。)

原告が持分権を取得したL P Sは、ワシントン州における法律に準拠して設立されたものであるところ、州L P S法の概要は以下のとおりである(乙1)。

(ア) 定義

- a G Pとは、「パートナーシップ契約」に従い、G PとしてL P Sに認可され、G Pとして「リミテッド・パートナーシップ証明書」(以下「L P S証明書」という。)に指名された者(person)をいう(25.10.010(5))。
- b L Pとは、パートナーシップ契約に従い、L PとしてL P Sに認可された者(person)をいう(25.10.010(6))。
- c L P S及び「州内リミテッド・パートナーシップ」とは、ワシントン州の法律に基づき2名以上の者(persons)によって設立され、1名以上のG P及び1名以上のL Pを有するパートナーシップをいう(25.10.010(7))。
- d 「パートナー」とは、L P又はG Pをいう(25.10.010(8))。
- e パートナーシップ契約とは、L P Sの事業及びその事業運営に関する書面又は口頭のパートナーの有効な契約をいう(25.10.010(9))。
- f 「パートナーシップ持分(interest)」とは、L P Sの利益及び損失に関するパートナーへの割当て及びパートナーシップの財産の分配を受領する権利をいう(25.10.010(10))。
- g 「者(person)」とは、個人、「コーポレーション」、「事業信託」、「遺産財団」、信託、パートナーシップ、「リミテッド・ライアビリティー・カンパニー」、「アソシエーション」、「ジョイントベンチャー」、政府、政府の部局、外局若しくは補助部門、又は他の法的又は商業上の主体をいう(25.10.010(11))。

(イ) パートナーとパートナーシップとの事業の取引(25.10.070)

パートナーシップ契約に規定される場合を除き、パートナーは、L P Sに対して金員を貸し出すことができ、L P Sと他の取引を行うことができる。その場合において、他の適用法に従い、パートナーではない者(person)が有するのと同様の権利及び義務を有する。

(ウ) リミテッド・パートナーシップ証明書(以下「L P S証明書」という。)(25.10.080)

- a L P Sを設立する(form)ためには、L P S証明書を作成し、原本の写しを「州務長官事務所」に登録しなければならない。証明書には、以下の事項を記載しなければならない。

(a) L P Sの名称

(b) 登録のための本社の所在地、25.10.040に従い指定された訴状の送達を行うための

代理人の名称及び住所

(c) 各GPの名称及び郵送先の住所

(d) LPSの解散日が明確である場合、LPSが解散する日付

(e) GPが証明書に含めることとしたその他の事項

b LPSは、LPS証明書が州務長官事務所に登録された時点又はLPS証明書に明記されるその後の特定の時点に設立される。いずれの場合においても、本項の要件を完全に満たすものであることを要する。

(エ) LPの第三者に対する義務 (25.10.190(1))

25.10.190(4)に定める場合を除き、LPは、自己がGPでない限り、又はLPとしての権利や権限の行使に加えて事業の運営に参加していない限り、LPSの義務について責任を負わない。ただし、LPが事業の運営に参加する場合、当該LPの行為により、当該LPがGPだと合理的に信じてLPSと取引を行った者に対してのみ、LPは責任を負う。

(オ) GPの一般的な権限と義務 (25.10.240)

a 25.10章又はパートナーシップ契約に規定される場合を除き、LPSのGPは、LPを有しないパートナーシップにおけるパートナーの権利及び権限を有し、かつ、制限に服する (25.10.240(1))。

b 25.10章に規定される場合を除き、LPSのGPは、当該LPS及び他のパートナー以外の者に対し、LPを有しないパートナーシップにおけるパートナーの義務を負う。同章又はパートナーシップ契約に規定される場合を除き、LPSのGPは、当該LPS及び他のパートナーに対し、LPを有しないパートナーシップにおけるパートナーの義務を負う。(25.10.240(2))

(カ) 利益及び損失の割当て (25.10.290)

LPSの利益及び損失は、パートナーシップ契約に規定される方法に従い、パートナー間又は各「パートナークラス」間に割り当てられるものとする。パートナーシップ契約に上記の規定がない場合、利益及び損失は、当該パートナーシップ契約の規定に従い、又は同契約に規定されていない場合には、25.10.050(5)に従い保有することが要求されているLPSに関する記録の記載に従い、各パートナーの当該LPSへの出資額のうちいまだ返還を受けていない部分の評価額に基づき、割り当てるものとする。

(キ) 分配の割当て (25.10.300)

LPSの現金又は他の資産の分配は、パートナーシップ契約に規定される方法に従いパートナー間又は各パートナークラス間に割り当てるものとする。パートナーシップ契約に上記の規定がない場合、分配は、当該パートナーシップ契約の規定に従い、又は同契約に規定されていない場合には、25.10.050(5)に従い保有することが要求されているLPSに関する記録の記載に従い、各パートナーの当該LPSへの出資額のうちいまだ返還を受けていない部分の評価額に基づき、割り当てるものとする。

(ク) パートナーシップ持分の性格 (25.10.390)

パートナーシップ持分は人的財産権 (personal property) である。

(ケ) パートナーシップ持分の譲渡 (25.10.400(1))

パートナーシップ契約に別段の定めのない限り、

- a 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、
- b パートナーシップ持分の譲渡は、L P Sを解散したり、譲受人にパートナーとなったりパートナーの権利又は権限を行使する資格を与えたりするものではなく、
- c パートナーシップ持分の譲渡は、譲受人に対し、譲渡人が有していた利益及び損失の割当てを受ける権利、分配を受領する権利、並びに収入、収益、損失、控除、その他の同様の事項について割当てを受ける権利を、譲渡を受けた範囲で付与するもので、
- d パートナーは、パートナーのパートナーシップ持分全ての譲渡をもって、パートナーではなくなり、パートナーの権利又は権限を行使する能力を失う。

(コ) 略称 (25. 10. 630)

25. 10章は、「ワシントン州統一リミテッドパートナーシップ法」(「the Washington uniform limited partnership act」)と称される場合がある。

(サ) 25. 10章に規定がない場合の規則 (25. 10. 660)

25. 10章に定めがない場合、「ワシントン州改正統一パートナーシップ法」(「the Washington revised uniform partnership act」)。以下「州P S法」という。) (又はその後継法)の規定が適用される。

イ 州P S法

前記ア (サ) のとおり、州L P S法に定めがない場合は、州P S法の規定が適用される  
ところ、同法には、以下の規定がある (乙2)。

(ア) 主体 (entity) としてのパートナーシップ (25. 05. 050)

パートナーシップは、パートナーとは異なる主体 (entity) である (以下、この規定を「エンティティ規定」という。)

(イ) パートナーシップの財産 (25. 05. 060)

パートナーシップにより取得された財産は、当該パートナーシップの財産であって、  
パートナー個人のものではない。

(ウ) 財産がパートナーシップの財産である場合 (25. 05. 065)

- a 以下の (a) 又は (b) により取得された財産は、当該パートナーシップの財産となる (25. 05. 065(1))。

(a) パートナーシップの名で取得された財産

(b) 1名以上のパートナーの名で取得された財産で、当該財産の権限を移譲させる文書 (以下「財産権限移譲文書」という。) に、その者のパートナーとしての身分又はパートナーシップの存在が表記されている場合。上記文書にパートナーシップの名称が表記されているか否かは問わない。

- b 財産は、以下の (a) 又は (b) に記載する者に譲渡することにより、パートナーシップの名で取得されたものとなる (25. 05. 065(2))。

(a) その名称のパートナーシップ

(b) 当該パートナーシップのパートナーとしての身分を有する1名以上のパートナー。  
当該パートナーシップの名称が、財産権限移譲文書に表記されている場合に限る。

- c 財産が、パートナーシップの資産により購入された場合には、以下の場合であっても、当該財産は、パートナーシップの財産とみなされる (25. 05. 065(3))。

パートナーシップの名称により財産を取得していない場合、又は1名以上のパート

ナーが、その者のパートナーとしての身分又はパートナーシップの存在が表記された財産権限移譲文書をもって財産を取得していない場合。

- d 1名以上のパートナーの名で取得された財産であっても、当該財産が、その者のパートナーとしての身分又はパートナーシップの存在が表記された財産権限移譲文書により取得されたものでなく、かつ、パートナーシップの資産により取得されたものでもない場合には、当該財産は、たとえパートナーシップのために使用されているとしても、当該パートナーシップとは別個の財産とみなされる (25. 05. 065(4))。

(エ) パートナーの訴追され得る行為に対するパートナーシップの責任 (25. 05. 120)

- a パートナーシップの通常の業務の遂行上において、又は当該パートナーシップの権限により行ったパートナーの行為が、不法行為、「怠慢行為」、その他の訴追され得る行為であった結果、ある者 (a person) が死亡若しくは損傷し、又は損失を被らせた場合、当該パートナーシップは、これらに対して責任を負う (25. 05. 120(1))。
- b パートナーシップの業務遂行上において、又は当該パートナーシップの権限により行為を行う期間において、パートナーがパートナーではない者 (a person) の金銭又は財産を受領し、又はパートナーシップをしてこれを受領せしめ、当該パートナーがこれら金銭又は財産を悪用した場合、当該パートナーシップは、それにより生じた損失に対して責任を負う (25. 05. 120(2))。

(オ) パートナーシップ及びパートナーによる又はこれらに対する訴訟 (25. 05. 130)

- a パートナーシップは、その名において告訴し、告訴され得る (25. 05. 130(1))。
- b 訴訟は、パートナーシップに対して提起することができ、また、25. 05. 125に反しない限度で、同一又は別の訴訟において、あらゆるパートナーに対して提起することができる (25. 05. 130(2))。
- c パートナーシップに対する判決は、それ自体はパートナーに対する判決とはならない。パートナーに対する判決がない場合には、パートナーシップに対する判決をパートナーの資産をもって充足させることはできない (25. 05. 130(3))。
- d パートナーに対する判決の債権者は、当該パートナーが25. 05. 125の規定に従い申立てに対して個人的に責任を負わない場合には、パートナーシップに対する申立てに対する判決を充足させるため、当該パートナーの資産の取立てを執行することはできない (25. 05. 130(4) 本文)。
- e 25. 05. 130は、25. 05. 135に基づくパートナー又は「主張パートナー」による表明から生じるパートナーシップのあらゆる責任又は義務について適用される (25. 05. 130(5))。

(カ) パートナーシップの財産の共同所有者でないパートナー (25. 05. 200)

パートナーは、パートナーシップの財産の共同所有者ではなく、任意であるか強制であるかを問わず、いかなる移転可能なパートナーシップの財産における持分も保有しない。

(3) 原告がL P Sの持分権を取得した経緯とその賃貸事業の概要

ア 原告は、主として「不動産の売買・賃貸・管理仲介に関する業務」等を目的とする株式会社であるところ、ワシントン州に所在する次の①から④までの各L P S (以下「本件各L P S」という。) について、その持分権を取得してL Pとなった。その契約の手続は、「不

動産の売買、賃貸及び斡旋業務」、「不動産の管理業務」、「個人及び法人向けファイナンシャルプランニング業務」等を目的とするB株式会社（以下「B社」という。）又はC（以下「C社」という。）を介して行われ、その後の本件各L P Sに係る投資の収益の報告は、B社又はC社が行った。各契約の締結の経緯は、次の（ア）から（エ）までのとおりである。

- ① D LIMITED PARTNERSHIP（以下「D-L P S」という。）
- ② E LIMITED PARTNERSHIP（以下「E-L P S」という。）
- ③ F LIMITED PARTNERSHIP（以下「F-L P S」という。）
- ④ G LIMITED PARTNERSHIP（以下「G-L P S」という。）

（ア）D-L P S関係

- a 原告は、2004年（平成16年）5月27日付けで、L PであるH（以下「H社」という。）とともに、G PであるI（以下「I社」という。）との間で、原告の持分割合を83.9パーセント、出資金額を521万3750合衆国ドル（以下、合衆国ドルを単に「ドル」という。）として「AGREEMENT OF LIMITED PARTNERSHIP OF D LP」（乙5。以下「D-L P S契約」という。）を締結してD-L P Sを組成し、同L P SのL Pとなった。
- b 原告の取締役である乙（原告の創業者であり、原告の設立時から平成17年3月まで、原告の代表取締役を務めていた（甲4、40）。以下「乙」という。）は、2005年（平成17年）1月、H社からD-L P Sにおける持分権（持分割合16.09パーセント）の全部を譲り受け、2006年（平成18年）9月29日付けで、D-L P SのL Pである原告とG PであるI社との間で、「FIRST AMENDMENT TO AGREEMENT OF LIMITED PARTNERSHIP OF D LP」（乙6。以下「修正D-L P S契約」という。）を締結した。

（イ）E-L P S関係

- a 原告は、2003年（平成15年）9月9日付けで、E-L P S、E-L P SのG PであるJ LLC（以下「J-L L C」という。）及びL PであるK LLC（以下「K-L L C」という。）との間で、「PARTNERSHIP INTEREST ACQUISITION AGREEMENT(E)」（「パートナーシップ持分権取得契約」、乙7。以下「E持分権取得契約」という。）を締結し、K-L L Cが保有するE-L P Sの持分権99パーセントのうち70パーセントを取得し、E-L P SのL Pとなった。
- b 乙は、K-L L Cから同社が保有するE-L P Sにおける持分権の一部（持分権割合25パーセント）を譲り受け、2006年（平成18年）1月31日付けで、E-L P SのG PであるJ-L L C、L Pである原告及びK-L L Cとの間で、「SECOND RESTATED AND AMENDED AGREEMENT OF LIMITED PARTNERSHIP OF E LIMITED PARTNERSHIP」（乙8。以下「本件E-L P S契約」という。）を締結した。

（ウ）F-L P S関係

- a 原告は、2006年（平成18年）8月31日付けで、F-L P S、F-L P SのG PであるL LLC（以下「L-L L C」という。）及びL PであるM LLC（以下「M-L L C」という。）との間で、「PARTNERSHIP INTEREST ACQUISITION AGREEMENT (F-●●)」（「パートナーシップ持分権取得契約」、乙9。以下「F持分権取得契約」という。）を締結し、F-L P SのL PであるM-L L Cが保有する持分権99.9パーセント

のうち79.92パーセントを取得し、F-LPSのLPとなった。

b 乙は、F-LPSのLPであるM-LLCから同社が保有するF-LPSにおける持分権(19.98パーセント)の全部を譲り受け、2006年(平成18年)9月9日付けで、F-LPSのGPであるL-LLCと、LPである原告との間で、「RESTATED AND AMENDED AGREEMENT OF LIMITED PARTNERSHIP OF F LIMITED PARTNERSHIP」(乙10。以下「本件F-LPS契約」という。)を締結した。

(エ) G-LPS関係

原告は、2007年(平成19年)5月31日付けでG-LPS、G-LPSのGPであるI社及びLPであるN-LLC(以下「N-LLC」という。)との間で、「PARTNERSHIP INTEREST ACQUISITION AGREEMENT(G Limited Partnership-●●)」(パートナーシップ持分権取得契約、乙11。以下「G持分権取得契約」という。)を締結し、N-LLCが保有するG-LPSの持分権99パーセントのうち40パーセントを取得し、同日付けで、N-LLCとの間で「G LIMITED PARTNERSHIP ASSIGNMENT OF PARTNERSHIP INTEREST」(「パートナーシップ持分権譲渡書」、乙12)を取り交わした。さらに、G-LPSのLPとして、同日付けで、GPであるI社及びLPであるN-LLCとの間で、「SECOND AMENDED AND RESTATED AGREEMENT OF LIMITED PARTNERSHIP OF G LIMITED PARTNERSHIP」(乙13。以下「本件G-LPS契約」という。)を締結した。

イ 本件各LPSが営む不動産賃貸の事業(以下「本件各不動産賃貸事業」という。)において賃貸する物件の概要は、別表1のとおりである(以下、D-LPSに係る物件を「本件D-LPS物件」、E-LPSに係る物件を「本件E-LPS物件」、F-LPSに係る物件を「本件F-LPS物件」、G-LPSに係る物件を「本件G-LPS物件」といい、これらをまとめて「本件各物件」という。)

(4) 本件各LPSに係る契約内容の概要

ア D-LPSに係る契約内容

(ア) 前記(3)ア(ア)bのとおり、原告は、乙が、H社からD-LPSにおける持分権の全部を譲り受けたことに伴い、2006年(平成18年)9月29日付けで修正D-LPS契約を締結したところ、修正D-LPS契約4条(効力の継続)の定めによれば、D-LPS契約は、修正D-LPS契約によって修正された部分を除き、変更がなく、有効とされている(以下、修正D-LPS契約と、同契約により修正された部分を除くD-LPS契約とを併せて「本件D-LPS契約」という。)

(イ) D-LPS契約(乙5)の要旨は以下のとおりである。

a 定義(1条)

(a) 「Oビル事業者」(「O Building Entity」とは、「Oビル」(「O Building」。本件D-LPS物件のうちの一つ)を所有する主体(the entity)をいう(1.2条)。

(b) 法(Act)とは、随時修正される「ワシントン州改正統一リミテッド・パートナーシップ法」(「the Washington Revised Uniform Limited Partnership Act」)をいう(1.3条)。

(c) 資本取引(Capital Transactions)とは、次のいずれかをいう。すなわち、D-LPSの全て若しくは一部の資産又は持分の売却、D-LPSの「物権担保借入金」若しくは他の負債の借換え、D-LPSの資産の「公用収用」、「保険求償」による

純収入(一時的な使用不能による損失に係るものを除く。)及び同様の事項、取引で、その収入が一般的に受け入れられている税務会計の原則・慣習に従い、資本に属することができるものとみなされるものをいう(1.9条)。

(d) 「Pビル事業者」(「P Building Entity」)とは、Pビル(「P Building」。本件D-L P S物件のうちの一つ)を所有する主体(the entity)をいう(1.6条)。

(e) 「事業運営収益金」(「Cash Available from Operations」)とは、D-L P Sが受領した全ての現金(資本取引から得られる収益又はL P Sの清算から生ずる「最終残余資金」を除く。)のうち、(i) 運営費用、(ii) 流動負債の返済金及び(iii) G Pが商取引の運営上設定し、又は追加する引当金の合計額を超過する額をいう(1.10条)。

(f) 「Qビル事業者」(「Q Building Entity」)とは、「Qビル」(「Q Building」。本件D-L P S物件のうちの一つ)を所有する主体(the entity)をいう(1.12条)。

(g) 法典(Code)とは、1986年(昭和61年)改正の「米国内国歳入法」をいう。法典の特定の条項又は「財務省規則」の特定の条項の引用は、適時改正される法典又は財務省規則を引用しているものとみなされ、当該法典の条項又は財務省規則が廃止された場合には、承継された法典の条項又は財務省規則を引用しているものとみなされる(1.13条)。

(h) 「みなしLP負担負債」(「Deemed Limited Partner Debt」)とは、当初は1791万6000ドルを意味し、現存のD-L P Sの負債の100パーセントを意味する。しかし、D-L P Sの負債を借り換えた場合は、みなしLP負担負債は、当該D-L P Sの負債の100パーセントを意味する。当該D-L P Sの負債は、10.1条に基づく分配金からのみ支払われるものとし、LPは、みなしLP負担負債に関し、D-L P S、G P、D-L P Sの債権者に対していかなる個人的な責任も負わないものとする。みなしLP負担負債は、本契約書に添付された「別紙B」の規定に基づきLP間で割り当てられるものとする(1.14条)。

(i) 「みなし資本勘定」(「Deemed Capital Account」)とは、適時以下の調整によって計算される各パートナーの資本勘定をいう。(i) (A) 存在するならば、パートナーの「強制的債務」の額に、(B) 各パートナーの「最小利益の分担金」(当該年度における減算後に決定される。)を加算し、(ii) その金額から(A) 法典704エ(2)条、706(d)条、財務省規則1.751-1(b)(2)(ii)条に従って課税対象年度の終了日時点において合理的に発生することが予期される損失及び控除額のパートナーへの割当額及び(B) 課税対象年度期間(又は以前)において合理的に発生することが予期されるパートナーの資本勘定の増額により相殺した額を超える範囲で、上記時点においてD-L P Sに合理的に発生することが予期される分配額(9.5条に規定する適格な「収入相殺」による割当てを含むが、9.4条に規定する「最小利益の払戻し」による割当てを除く。)を差し引く(1.16条)。

(j) 持分又はパートナーシップ持分(Interest or Partnership Interest)とは、ある特定の時点でのD-L P Sにおけるパートナーの所有する持分をいい、そこには、当該パートナーが、本契約書及び法のあらゆる条項に基づき負う義務とともに、本契約書及び法の規定により付与される可能性のあるあらゆる利益に対する持分が含

まれる (1.17条)。

(k) 「R事業者」(「R Entity」)とは、「R」(「R」。本件D-L P S物件のうちの一つ。)を所有する主体 (the entity) をいう (1.20条)。

(l) 純利益又は純損失 (Net Income or Net Loss) とは、G Pが選択し、D-L P Sが「連邦所得税」の目的で使用される会計基準により決定されたD-L P Sの課税の対象となる利益又は損失 (法典702条に基づき別途の計算を要する事項を含む。)をいう。また、D-L P Sの帳簿上、帳簿価格の算定のために調整が加えられた資産については、財務省規則1.704-1 (b) (2) (iv) (g) に従い帳簿に記載する目的で算出された減価償却、減耗、償還、利益又は損失を用いて決定されたD-L P Sの課税の対象となる利益又は損失(法典702条に基づき別途の計算を要する事項を含む。)をいう (1.22条)。

(m) 「D-L P S負債」(Partnership Debt) とは、総額1 7 9 1万6 0 0 0ドルの負債をいい、以下の金額の合計額である。すなわち、(i) Oビルを「先取特権担保」とするOビル事業者のシアトル市に対する負債の額1 5 9万2 0 0 0ドル、(ii) Pビルを先取特権担保とするPビル事業者、及びQビルを先取特権担保とするQビル事業者のシアトル市に対する負債の額の合計額6 4 2万4 0 0 0ドル、並びに (iii) Rを先取特権担保とするR事業者のS銀行に対する負債の額9 9 0万ドルの合計額であり、当該負債は、本契約書に従い適時借換えが可能なものである。D-L P S負債は、みなしL P負担負債の規定に基づき、L Pに一定に配分されるものとする (1.24条)。

b 設立 (2条)

各パートナーは、本契約に規定する諸条件に基づき、D-L P Sを設立し、運営することに同意する。本契約に規定されているものを除いて、各パートナーの権利及び義務については、法の規定が適用される。

c 事務所、文書の送達の「代理人」(「agent」) (4条)

G Pは、その住所をD-L P Sの住所と同一とし、文書の送達のためのD-L P Sの「代理人」となるものとする。

d 目的 (5条)

D-L P Sが営む事業の主要な目的及び一般的な特徴は、本件D-L P S物件における所有者の持分の全て又は重要な部分を直接的若しくは間接的に「所有」(own)、運営及び保有をすることである。加えて、「カンパニー」(「the Company」。D-L P Sを指す。)は、ワシントン州のリミテッド・ライアビリティ・カンパニーであるT LL Cから6 2 1万3 7 5 0ドルを借り入れ、必要な全ての書類又は当該借入れに関連して慣例である補充的な書類を提供することができる。

e 期間 (6条)

D-L P Sの存続期間は、L P S証明書の原本の日付である2 0 0 4年 (平成1 6年) 5月2 7日に開始し、17.1条に規定されている早期の解散、終了、解除がない限り、2 0 9 9年1 2月3 1日まで継続するものとする。

f 純利益・純損失の配分 (9条)

(a) 事業運営による純損失の割当て (9.1条)

9条又は17.4条に規定されている場合を除いて、D-LPSの純損失は持分権の割合に従って、各パートナーに配分されるものとする。

(b) 事業運営による純利益の割当て (9.2条)

9条又は17.4条に規定されている場合を除いて、D-LPSの純利益は以下のとおり、各パートナーに配分されるものとする。

最初に、本契約書の9.2.1条に従い、以下の(i)の額のうち(ii)の額を超える額(以下「超過額」という。)と同額の純利益が分配されるまで、各パートナーに分配される(9.2.1条)。

(i) 当年度及びそれ以前の全年度において、10.1.1条、10.1.2条、10.1.4条及び10.1.5条に従い当該パートナーに分配された事業運営による収益金の総額(みなしLP負担負債の返済額及び残余のパートナーシップの借入金の返済額がある場合には、それらの支払に用いられた金額を除く。)

(ii) 本契約書の9.2.1条に従い、それ以前に当該パートナーに分配された純利益の総額。ただし、純利益は、各パートナーの超過額の割合に応じて分配される。

その後は、各パートナーの持分割合に従って配分される(9.2.2条)。

(c) 純損失の割当ての制限 (9.3条)

9条及び17.4条の規定にかかわらず、いかなるパートナーに対しても、配分を受けた税務会計年度末において、当該パートナーのみなし資本勘定の残高が負の値となるような損失の配分はされないものとする。

(d) 清算における「マイナス資本勘定」(9.7条)

9条の目的の一つは、いかなるパートナーも、清算後に、資本勘定の収支がマイナスにならないことを確実にするとともに、同条によるあらゆる分配が、米国の内国歳入庁に認められるものとなることを確実にすることであると認識され、合意されている。各パートナー及びD-LPSは、いずれも清算後に、パートナーの資本勘定の収支がマイナスになることを意図せず、また予測していない。本契約書にいかなる矛盾があろうとも、本契約書の各規定は、そのような趣旨に効力を与えるものと理解され、解釈されるものとする。財務省規則1.704-1(b)(2)(ii)(g)条に基づき決定されたパートナー持分の清算に従い、パートナーが本契約書の9条及び17.4条に従って純利益の分配を受けた後、パートナーシップの運営及び清算のために当該パートナーの資本勘定に他の全ての調整が行われ、その資本勘定の収支がマイナスとなった場合、当該パートナーがGPでなければ、当該パートナーはそのような収支の欠損金額を補填する義務を一切負わないものとする。

g パートナーシップ費用 (11.1条)

(a) 支払 (11.1条)

D-LPSは、当該LPSに係る全ての費用及び経費を支払うものとする。

(b) 「資産管理手数料」(11.2条)

D-LPSは、資産の管理業務の供給のため、C社を雇い、C社に対して事業運営収益金の5パーセントと同等の金額の「管理手数料」を支払うものとする。管理手数料は、四半期ごとに支払われるものとする。

h GPの総括的な権利及び権限 (12.1条)

12.8条及び12.9条に規定される事項を除いて、GPは、D-LPSの経営・運営・管理をし、D-LPSの事業及び業務を維持し運営するために適切・必要とされる全てのことを行い、決定する独占的な権利と権限を有するものとする。GPは、GPに対して本契約書により付与される特定の権利及び権限に加えて、D-LPSのために行動し、あるいはD-LPSを拘束する全ての排他的な権限及び権利を含め、現存するあるいは今後改正される州LPS法（25章10RCW）で規定されるGPの全ての権利及び権限を有し、享受し、行使することができる。GPの権限と権利は、D-LPSの業務に関連し、付随する全ての事柄を含むものとする。

i LPの地位（13条）

(a) 経営への不参加（13.1条）

10.1条、12.8条、16.3条、17.1.4条、17.1.5（b）条、17.3条及び19条に特に規定されている場合を除き、各LPは、D-LPSが行う事業の運営・管理又はD-LPSの経営に関与しないものとし、D-LPSのために行為し、代理し又はD-LPSを拘束するいかなる権利又は権限も有しないものとする。

(b) 責任の制限（13.2条）

各LPは、D-LPSの債務、義務又はその損失に関し、D-LPS、GP及びD-LPSの債権者に対して一切の個人的な責任を負わないものとする。

(c) LPの死亡又は無能力（13.3条）

LPの死亡、無能力又は破産により、D-LPSの解散が引き起こされることはないものとする。しかし、LPにそのような事象が発生した場合、本契約書の規定に従い、D-LPSの損益の割当て及びD-LPSの分配金の受領に係る当該LPの権利は、当該LPの遺言執行者、管理者、後見人、「資産保全者」若しくはその他の法定代理人又は承継人に譲渡されるものとし、D-LPSは、LPSとして存続する。しかしながら、そのような法的な代理人若しくは承継人並びにそれら法的な代理人若しくは承継人のあらゆる譲受人は、15.4条の規定に従う場合にのみ、D-LPSのLPとして認められる。

(d) 財産に対する権利がないこと（13.4条）

清算その他の場合には、各LPは、現金以外の形式での分配をD-LPSに対して要求したり、又はD-LPSから受領したりする権利を持たないものとする。

j 帳簿、記録、会計報告、財務諸表、「税務事項」（14条）

GPは、各LP又はその代理人が、D-LPSの事務所において、以下に記載する書類（直近の5年間分）を含むパートナーシップの帳簿及び記録を閲覧することができるようにするものとする（14.3条）。

D-LPSの各会計年度の終了日から45日以内に、各LPへの分配金、GPへの割当て及び各LPへの損益の割当ての計算を含む、GP及び各LPが「連邦所得税」の申告のために必要とする情報（14.3.1条）。

D-LPSの各会計年度の終了日から60日以内に、(a) 貸借対照表、(b) 収入及び支出の明細書、(c) パートナーの資本の増減の明細書及び(d) パートナーの資本勘定の収支明細書を含む年次報告書（14.3.2条）。

k LPS持分権の譲渡等（15条）

(a) いずれのLPも、15条に規定されている場合を除き、自身の意思の有無にかかわらず、直接、間接を問わず、自己の所有する全て又は一部のD-LPSの持分権について、売却、移譲、譲渡、質権の設定若しくは他の方法による抵当権、質権、担保権その他権利に関する制限を設定することはできず、又は借入金を許容又は負担してはならない(15.1条)。

(b) 法律又は本契約に規定する譲渡制限には服するものの、LPは、以下の条件を満たす場合には、所有する全て又は一部の持分を譲渡することができる(15.3.1条)。

(i) 譲渡が遺贈又は法定相続によりなされること。又は、

(ii) GPの書面による同意によりなされること。

#### イ E-LPSに係る契約内容

(ア) 前記(3)ア(イ)aのとおり、原告は、2003年(平成15年)9月9日付けでE持分権取得契約を締結した。

E持分権取得契約(乙7)の概要は以下のとおりである。

a E-LPSは、ワシントン州シアトル市において、「長期リース」された土地に所在する「E」として一般に知られている事務所用の建物(本件E-LPS物件)を所有している(前文A項)。

b J-LLCは、E-LPSにおける1パーセントの「ジェネラル・パートナーシップ持分権」を保有し、K-LLCは、E-LPSにおける99パーセントの「リミテッド・パートナーシップ持分権」を保有している(前文B項)。

c 投資者(原告)は、E-LPSにおける70パーセントのリミテッド・パートナーシップ持分権を取得することを希望する(前文C項)。

d 持分権の取得(1条)

E-LPSは、E-LPSにおける70パーセントのリミテッド・パートナーシップ持分権を投資者(原告)に譲渡することに同意し、投資者(原告)も、同持分権をE-LPSから取得することに同意する。

e 出資(2条)

E-LPSにおける70パーセントのリミテッド・パートナーシップ持分権に対する投資者(原告)の出資額は、840万ドルとし、「クロージング」の時にその全額が現金で支払われるものとする。

(イ) その後、前記(3)ア(イ)bのとおり、原告は、乙が2006年(平成18年)1月31日付けでE-LPSの持分権を譲り受けたことに伴い、本件E-LPS契約を締結した。

本件E-LPS契約(乙8)の要旨は以下のとおりである。

a 定義(1条)

(a) 法(Act・1.1条)、資本取引(Capital Transactions・1.5条)、事業運営収益金(Cash Available from Operations・1.6条)、法典(Code・1.7条)、みなし資本勘定(Deemed Capital Account・1.10条)、持分又はパートナーシップ持分(Interest or Partnership Interest・1.11条)、純利益又は純損失(Net Income or Net Loss・1.14条)の各定義は、D-LPS契約の定義(前記ア(イ)a)と同旨である(ただし、D-LPSとある部分はE-LPSと読み替える。以下の本件E-LPS契約

の内容についても同様である。)

(b) 「みなし投資者LP負担負債」(Deemed Investor Limited Partner Debt)とは、当初は零ドルを意味する。しかしながら、E-LPSの負債として資金調達をした場合、みなし投資者LP負担負債は、当該LPSの負債の95パーセントを意味し、そのうち70パーセントを原告に割り当て、25パーセントを乙に割り当てるものとする。当該LPSの負債は、本契約の10.1条に基づく分配をもってのみ支払が可能であり、「投資者LP」は、みなし投資者LP負担負債に関し、E-LPS、GP、K-LLC、その他のE-LPSの債権者に対して、いかなる個人的な法的責任も負わないものとする(1.8条)。

(c) 「E-LPS負債」(Partnership Debt)とは、E-LPSの不動産に抵当権を設定することによって生じるLPSの負債であり、当該負債は本契約に従い随時借り換えられる。当該負債の一部は、みなし投資者LP負担負債の条項に従い、投資者LPに割り当てられるものとし、残余の負債は、GP及びK-LLCに割り当てられるものとする(1.16条)。

b 設立(2条)

E-LPSは、2003年(平成15年)9月9日に登録されたLPS証明書に基づき設立されたものであり、E-LPSは、本契約に規定する諸条件に従う。本契約に別段の定めのない限り、各パートナーの権利及び義務については、法の規定が適用されるものとする。

c 事務所、文書の送達の「代理人」(4条)

D-LPS契約(前記ア(イ)c)と同旨。

d 目的(5条)

E-LPSが営む事業の主要な目的及び一般的な特徴は、「E」として一般的に知られているワシントン州シアトル市内に所在する事務所用の建物(本件E-LPS物件)を「所有し」(own)、運営し、売却することである。当該建物は、E-LPSの賃貸不動産である土地に所在し、詳細は、本契約書の別紙A及び本契約書に表示されている。

e 期間(6条)

D-LPS契約(前記ア(イ)e)と同旨。ただし、開始日は2003年(平成15年)9月9日である。

f 純利益・純損失の配分(9条)

D-LPS契約(前記ア(イ)f)と同旨。

g パートナーシップ費用(11条)

E-LPSは、当該LPSに係る全ての費用及び経費を支払うものとする。

h GPの総括的な権利及び権限(12.1条)

D-LPS契約(前記ア(イ)h)と同旨。

i LPの地位(13条)

D-LPS契約(前記ア(イ)i)と同旨。

j 帳簿、記録、会計報告、財務諸表、税務事項(14条)

D-LPS契約(前記ア(イ)j)と同旨。

k LPS持分権の譲渡等(15条)

D-LPS契約（前記ア（イ）k）と同旨。

ウ F-LPSに係る契約内容

（ア）前記（3）ア（ウ）aのとおり、原告は、2006年（平成18年）8月31日付けでF持分権取得契約を締結した。

F持分権取得契約（乙9）の概要は以下のとおりである。

a F-LPSは、ワシントン州シアトル市内において、F-LPSに「長期リース」された土地に所在する「U Building」として一般に知られている倉庫兼事務所用の建物（本件F-LPS物件）を所有している（前文A項）。

b L-LLCは、F-LPSにおける0.1パーセントのジェネラル・パートナーシップ持分権を保有し、M-LLCは、F-LPSにおける99.9パーセントのリミテッド・パートナーシップ持分権を保有している（前文B項）。

c 投資者（原告）は、M-LLCからF-LPSにおける79.92パーセントのリミテッド・パートナーシップ持分権を取得することを希望する（前文C項）。

d 持分権の取得（1条）

M-LLCは、F-LPSにおける79.92パーセントのリミテッド・パートナーシップ持分権を投資者（原告）に売却し、譲渡することに同意し、投資者（原告）も、同持分権をM-LLCから購入し、取得することに同意する。

e 購入価格（2条）

F-LPSにおける上記持分権の購入価格は、1090万6080ドルとし、クロージングの時にその全額が現金で支払われるものとする。

（イ）その後、前記（3）ア（ウ）bのとおり、原告は、乙がF-LPSにおける持分権を譲り受けたことに伴い、2006年（平成18年）9月9日付けで本件F-LPS契約を締結した。

本件F-LPS契約（乙10）の要旨は以下のとおりである。

a 定義（1条）

（a）法（Act・1.1条）、資本取引（Capital Transactions・1.5条）、事業運営収益金（Cash Available from Operations・1.6条）、法典（Code・1.7条）、みなし資本勘定（Deemed Capital Account・1.10条）、持分又はパートナーシップ持分（Interest or Partnership Interest・1.11条）、純利益又は純損失（Net Income or Net Loss・1.14条）の各定義は、D-LPS契約の定義（前記ア（イ）a）と同旨である（ただし、D-LPSとある部分はF-LPSと読み替える。以下の本件F-LPS契約の内容についても同様である。）。

（b）みなし投資者LP負担負債（Deemed Investor Limited Partner Debt）とは、当初は零ドルを意味する。しかしながら、F-LPSの負債として資金調達をした場合、みなし投資者LP負担負債は、当該F-LPSの負債の99.9パーセントを意味し、そのうち79.92パーセントを原告に割り当て、19.98パーセントを乙に割り当てるものとする。当該LPSの負債は、本契約の10.1条に基づく分配をもってのみ支払が可能であり、投資者LPは、みなし投資者LP負担負債に関し、F-LPS、GP、その他のF-LPSの債権者に対して、いかなる個人的な法的責任も負わないものとする（1.8条）。

(c) F-L P S負債 (Partnership Debt) とは、F-L P Sの不動産に抵当権を設定することによって生じるL P Sの負債であり、当該負債は本契約に従い随時借り換えられる。当該負債の一部は、みなし投資者L P負担負債の条項に従い、投資者L Pに割り当てられるものとし、残余の負債は、G Pに割り当てられるものとする(1.16条)。

b 設立 (2条)

F-L P Sは、「ワシントン州務長官事務所」に登録されたL P S証明書に基づき設立されたものであり、本契約に規定する諸条件に従う。本契約に別段の定めのない限り、各パートナーの権利及び義務については、法の規定が適用されるものとする。

c 事務所、文書の送達の「代理人」(4条)

D-L P S契約(前記ア(イ)c)と同旨。

d 目的(5条)

F-L P Sが営む事業の主要な目的及び一般的な特徴は、当該L P Sが「所有し」(owned)、ワシントン州シアトル市内に所在する倉庫兼事務所用の建物(本件F-L P S物件)を「所有し」(own)、運営し、売却することにある。当該建物は、「U Building」として一般的に知られ、F-L P Sによってリースされた土地に所在し、詳細は、本契約書の別紙A及び本契約書に表示されている。

e 期間(6条)

F-L P Sの存続期間は、2006年(平成18年)8月31日に開始し、17.1条の規定に従って、早期の解散、終了及び解除がない限り、無期限に継続するものとする。

f 純利益・純損失の配分(9条)

D-L P S契約(前記ア(イ)f)と同旨。

g パートナーシップ費用(11条)

(a) 支払(11.1条)

F-L P Sは、当該L P Sに係る全ての費用及び経費を支払うものとする。

(b) 資産管理手数料(11.2条)

G Pは、本契約の下に、F-L P Sの投資者L Pが行う投資に関する資産の管理業務を行わせるため、B社を雇用する。本契約日から2011年(平成23年)12月31日までの間、F-L P Sは、B社に対し、事業運営収益金の2.5パーセント相当額の「年間資産管理手数料」を支払うものとする。2012年(平成24年)1月1日以降、F-L P Sは、B社に対し、事業運営収益金の5パーセント相当額(又は、B社及びG Pの両者が是認する金額)の年間資産管理手数料を支払うものとする。G Pは、当該年間資産管理手数料を「現金分配金」から差し引く権限を有する。また、そのようにしない場合には、当該年間資産管理手数料を投資者L Pに分配することができる。

h G Pの総括的な権利及び権限(12.1条)

D-L P S契約(前記ア(イ)h)と同旨。

i L Pの地位(13条)

D-L P S契約(前記ア(イ)i)と同旨。

j 帳簿、記録、会計報告、財務諸表、税務事項（14条）

D-LPS契約（前記ア（イ）j）と同旨。

k LPS持分権の譲渡等（15条）

D-LPS契約（前記ア（イ）k）と同旨。

エ G-LPSに係る契約内容

（ア）前記（3）ア（エ）のとおり、原告は、2007年（平成19年）5月31日付けでG持分権取得契約を締結するとともに、同日付けで本件G-LPS契約を締結した。

まず、G持分権取得契約（乙11）の概要は以下のとおりである。

a G-LPSは、ワシントン州のLPSである「V Limited Partnership」（以下「V-LPS」という。）の99パーセントの持分権を有し、V-LPSは、ワシントン州キング郡において、「V」として一般に知られている不動産（本件G-LPS物件）を所有している（前文A項）。

b I社は、G-LPSにおける1パーセントのジェネラル・パートナーシップ持分権を保有し、N-LLCは、G-LPSにおける99パーセントのリミテッド・パートナーシップ持分権を保有している（前文B項）。

c 投資者（原告）は、N-LLCから、G-LPSにおける40パーセントのリミテッド・パートナーシップ持分権を取得することを希望する（前文C項）。

d 持分権の取得（1条）

N-LLCは、G-LPSにおける40パーセントのリミテッド・パートナーシップ持分権を投資者（原告）に売却し、譲渡することに同意し、投資者（原告）も当該持分権をG-LPSから購入し、取得することに同意する。

e 購入価格（2条）

G-LPSにおける上記持分権の購入価格は412万ドルとし、上記価格のうち、169万7640.25ドルは、クロージングの時に現金により支払われるものとし、242万2359.75ドルは、クロージングの時に債務を引き受け、みなし投資者LP負担負債の債務を負うことによって、その全額が支払われるものとする（2条）。

（イ）次に、G持分権取得契約と同日付けの本件G-LPS契約（乙13）の要旨は以下のとおりである。

a 定義（1条）

（a）法（Act・1.1条）、事業運営収益金（Cash Available from Operations・1.7条）、法典（Code・1.8条）、みなし資本勘定（Deemed Capital Account・1.9条）、持分又はパートナーシップ持分（Interest or Partnership Interest・1.13条）、純利益又は純損失（Net Income or Net Loss・1.16条）の各定義は、D-LPS契約の定義（前記ア（イ）a）と同旨である（ただし、D-LPSとある部分はG-LPSと読み替える。以下の本件G-LPS契約の内容についても同様である。）。

（b）資本取引（Capital Transactions）とは、次のいずれかを意味する。すなわち、①G-LPSの全て若しくは一部の資産又は持分の売却、②同様の事項、取引で、その収入が一般的に受け入れられている税務会計の原則・慣習に従い、資本に属することができるもの、又は③「オーナー・パートナーシップ」に関する資本取引のうち、「オーナー・パートナーシップ契約」の規定に従い、売却又はローンの借換え

による純収入がG-LPSに配当されるものをいう(1.6条)。

(c) みなし投資者LP負担負債(Deemed Investor Limited Partner Debt)とは、「永久負債」(「the Permanent Debt」)(当該負債は、オーナー・パートナーシップ契約の規定に従い、随時借り換えられる。)の40パーセントをいう(1.10条)。

(d) オーナー・パートナーシップ(Owner Partnership)とは、ワシントン州のLPSであるV-LPSのことをいう(1.17条)。

(e) 永久負債(Permanent Debt)とは、当初は、2001年(平成13年)4月4日付けの「マルチファミリー保証手形」(the Multifamily Note)によりオーナー・パートナーシップが米国のミシガン州のLLCであるW LLCに対して負う651万7400ドルの債務、又は、オーナー・パートナーシップ契約の条件に従い上記債務の借換えをした債務をいう。現在の永久負債の元本残高は、605万5899.38ドルである。オーナー・パートナーシップ契約の条件に従い、上記永久負債の99パーセントがG-LPSに割り当てられ、本契約に従い、上認永久負債の40パーセントが、みなし投資者負担負債として投資者LPに割り当てられる(1.23条)。

b 設立(2条)

各パートナーは、本契約に規定する諸条件に基づき、G-LPSの運営を継続することに同意する。本契約に規定されているものを除いて、各パートナーの権利及び義務については、法の規定が適用される。

c 事務所、文書の送達の「代理人」(4条)

G-LPSの文書の送達のための「代理人」は、G-LPSと同一の住所に所在するI社とする。

d 目的(5条)

G-LPSの唯一の目的及び一般的な特徴は、物件(本件G-LPS物件)を所有するワシントン州のLPSであるV-LPSのリミテッド・パートナーシップ持分を所有し、売却することである。加えて、G-LPSは、その主要な事業目的を遂行するために必要な、若しくは付随する他の事業活動に従事することができる。

e 期間(6条)

G-LPSの存続期間は、LPS証明書がワシントン州務長官事務所に登録された日に開始し、本契約書及び法の規定により早期に解散、終了、解除がされない限り、2040年12月31日まで継続するものとする。

f 配分(8条)

D-LPS契約(前記ア(イ)f)と同旨。

g パートナーシップ費用(9条)

(a) 支払(9.1.1条)

G-LPSは、当該LPSに係る全ての費用及び経費を支払うものとし、GPは、負担した上記の費用及び経費の払戻しを受けるものとする。

(b) 資産管理手数料(9.2条)

G-LPSは、G-LPSにおける投資者LPによる投資に関する資産の管理業務の供給のため、B社を雇う。本契約日から投資者LPが持分割合を売却するまでの間にB社から提供される資産の管理業務に対して、G-LPSは、B社に対し、

資産管理手数料として年間1万4000ドル（四半期ごと3500ドルの支払）を支払うものとする。

h GPの総括的な権利及び権限（11.1条）

GPは、G-LPSの経営・運営・管理をし、G-LPSの事業及び業務を維持し運営するために適切・必要とされる全てのことを行い、決定する独占的な権利と権限を有するものとする。

i LPの地位（12条）

(a) 経営への参加（12.1条）

いずれのLPも、G-LPSのために行為し、代理し又はG-LPSを拘束するいかなる権利又は権限も有しないものとする（ただし、GPを兼任しているLPが、本契約書に規定されているGPの権限の範囲で、GPとしての能力を有している場合を除く。）。LPは、本契約書に規定されている限度においてG-LPSの経営に参加するものとする。

(b) 責任の制限（12.2条）

投資者LPは、G-LPSの債務、義務又はその損失に関し、G-LPS、GP又はG-LPSの債権者のいずれに対しても、上記に規定する永久負債（the Permanent Debt）の負担以外のいかなる個人的な責任も負わないものとする。

(c) LPの死亡又は無能力（12.3条）

LPの死亡、無能力、解散、存続期間の終了又は破産により、G-LPSの解散が引き起こされることはないものとする。しかし、LPにそのような事象が発生した場合、G-LPSの純利益及び純損失の割当て及びG-LPSの分配金の受領に係る当該LPの権利は、本契約書の条件に従い、それぞれの事情に応じて、当該LPの遺言執行者、管理者、後見人、資産保全者若しくはその他の法定代理人又は承継人に付与されるものとし、G-LPSは、LPSとして存続する。しかしながら、そのような法的な代理人若しくは承継人並びにそれら法的な代理人若しくは承継人のあらゆる譲受人は、14.4条の全ての条件を満たす場合にのみ、G-LPSのLPとして認められるものとする。

j 帳簿、記録、会計報告、税務事項（13条）

D-LPS契約（前記ア（イ）j）と同旨。

k LPS持分権の譲渡等（14条）

D-LPS契約（前記ア（イ）k）と同旨。

(5) 本件訴訟に至る経緯

ア 本件各処分の際緯は、別表2-1から2-5までのとおりである（なお、別表2-2（平成19年3月期）の「納付すべき税額」欄に記載の還付金額は、前記第1の2の「還付金の額に相当する税額」と同様の意義のものを指す。）。

イ 原告は、平成25年1月24日、本件訴えを提起した。

2 本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記4に掲げるほか、別紙2「本件各処分の根拠及び適法性」に記載のとおりである（同別紙における略称は、以下においても用いる。）。なお、原告は、争点に関する被告の主張が正しい場合における、被告の主張する所得金

額、納付すべき法人税額、過少申告加算税等の計算に誤りがないことについては争わない。

### 3 争点

- (1) 本件各L P Sが営む本件各不動産賃貸事業に係る本件各物件（減価償却資産）の償却費を原告の各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入することができるか（以下「争点（1）」という。）
- (2) 本件賦課決定処分について、原告には過少申告加算税を課されない正当な理由があると認められるか（以下「争点（2）」という。）

### 4 争点に関する当事者の主張

前記3に記載した各争点に関する被告の主張の要点は別紙3「争点に関する被告の主張の要点」に記載のとおりであり、原告の主張の要点は別紙4「争点に関する原告の主張の要点」に記載のとおりである（各別紙における略称は、特に断りのない限り、以下においても用いる。）。

## 第3 当裁判所の判断

- 1 争点（1）（本件各L P Sが営む本件各不動産賃貸事業に係る本件各物件（減価償却資産）の償却費を原告の各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入することができるか）について
  - (1) 本件各L P Sは我が国の租税法上の法人に該当するか

#### ア 判断の枠組みについて

一般に、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があるときは、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ことになるから、まずは、本件各L P Sが我が国の租税法上の法人に該当するか否かを検討することとする。

そして、外国法に基づいて設立された組織体が法人税法2条4号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、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べきであり（以下「判断方法1」という。）、これができない場合には、次に、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（以下「判断方法2」という。）、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べきものと解される（最高裁平成27年判決参照）。

#### イ 判断方法1についての検討

- (ア) ワシントン州法である「Washington Business Corporation Act」(甲25の1・2)は、「corporation」に対して、自然人と同じ能力を付与する旨を定める(RCW 23B.03.020(2))ところ、「corporation」については「本法律の条文によって法人化された(incorporated) 営利のcorporationを意味し、社会的目的のcorporationを含み、外国のcorporationを含まない。」と定義する(RCW 23B.01.400(5))一方で、L P S(「limited partnership」)については、「この州法の下で、2人以上の人によって形成され、1人以上のジェネラル・パートナーと1人以上のリミテッド・パートナーを持つパートナーシップを意味する。」と定義する旨を定める(RCW 23B.01.400(20))。

そして、前提事実等のとおり、本件各L P Sは、州L P S法及び州P S法を根拠に設立されたパートナーシップの一種であるL P Sであるところ、同法（乙2）には、パートナーシップは、パートナーとは異なる主体である（「A partnership is an entity distinct from its partners.」）との規定（エンティティ規定）があり（25.05.050）、また、州L P S法（乙1）は、L P Sとは、「ワシントン州の法律に基づき2名以上の者（persons）によって設立され、1名以上のG P及び1名以上のL Pを有するパートナーシップをいう」と定義し（25.10.010(7)）「者（person）」とは、「個人、コーポレーション（「corporation」）、（中略）パートナーシップ（中略）又は他の法的又は商業上の主体をいう」と定義する旨を定める（25.10.010(11)）。

(イ) 前記（ア）に述べたところからすると、「Washington Business Corporation Act」において、「コーポレーション」（「corporation」）は、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が明らかであると解されるものの、ワシントン州法がコーポレーション以外の法的又は商業上の主体（個人等を除く。）について上記の法的地位を付与しているか否かは必ずしも明らかではないところ、ワシントン州法の下で設立されるL P Sについては、州P S法において、パートナーとは異なる「主体」であるとされ、州L P S法において、「パートナーシップ」として、「個人」や「コーポレーション」と並んで「法的又は商業上の主体」であることを前提とした定めが置かれていることからすれば、L P Sが「コーポレーション」には含まれないとしても、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を付与されていないことが明らかであるとはいえない。

他方、「主体」（「entity」）という文言自体からは、かかる文言により表される組織体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必ずしも明確ではない上、「Washington Business Corporation Act」においては、「corporation」とL P Sの定義は別に定められており、この法律や州L P S法及び州P S法においても、L P Sが、「corporation」の一種であることや、「corporation」について定義されるのと同様に、一般的に自然人と同じ能力を付与されたものであることを直接定める規定は見当たらないことからすれば、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を付与されていることが明らかであるともいえない。

そうすると、ワシントン州法に基づいて設立されるL P Sが、設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組みから、同州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とはいうことは困難であるというほかはない。

(ウ) a これに対し、原告は、ワシントン州法において、日本法上の法人に相当する法的地位を付与された事業体であるためには「incorporated entity」である必要があることを前提に、L P Sは「incorporated entity」に該当せず、「unincorporated entity」であるから、本件各L P Sが上記の法的地位を付与されていないことは明白である旨の主張をする。

しかしながら、ワシントン州法において、L P Sが「incorporated entity」に該当しないとすれば、そのことは、L P Sがコーポレーションではないことを明らかにすることにはなるものの、前記（イ）に述べたとおり、ワシントン州法がコーポ

レーション以外の法的又は商業上の主体について日本法上の法人に相当する法的地位を付与しているか否かは必ずしも明らかでないのであるから、L P Sが「incorporated entity」に該当しないからといって、L P Sが上記の法的地位を付与されていないと直ちにいうことはできない。

したがって、上記の原告の主張は、前提を欠くものであるから採用することができない。

- b また、原告は、日米租税条約において、「partnership」という用語が、我が国の非法人である「組合」という用語に対応していることから、「partnership」である本件各L P Sが日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていないことは明白である旨の主張をする。

しかしながら、判断方法1は、外国法に基づいて設立された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検討すべきものであるところ、その検討をする際に、設立根拠法令を離れて、日米租税条約の用語の対応関係を考慮することが相当であるといえるか否かはおくとしても、「partnership」と「組合」の用語により表される概念につき、日本法上の法人に相当する法的地位の有無に着目してこれらの用語を対応すべきものとして同条約が締結されたかは明らかではなく、同条約において用語が対応しているからといって、「partnership」が、我が国における「組合」と同様に、日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていないものであると直ちにいうことはできない。

したがって、上記の原告の主張も採用することはできない。

- (エ) 以上によれば、本件各L P Sが法人税法2条4号に定める外国法人に該当するか否かを判断するためには、判断方法2についての検討をする必要があるというべきである。

#### ウ 判断方法2についての検討

- (ア) 州L P S法は、L P Sにつき、G P Sが行うことができるあらゆる事業をすることができる旨を定めるところ(25.10.060、乙1)、州P S法には、G P Sがすることのできる事業について制限を設ける定めは特に置かれていない(乙2)。

また、州L P S法は、パートナーはL P Sとの間で取引を行うことができ、その場合、パートナーは、L P Sとの関係で、パートナーではない者(第三者)と同様に権利を有し、義務を負う旨を定める(25.10.070、前提事実等(2)ア(イ))。

以上のとおりの同法及び州P S法の定め等に照らすと、本件各L P Sの設立根拠法令である州L P S法及び州P S法は、L P S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、L P Sの名義でされた法律行為の効果がL P S自身に帰属することを前提とするものと解される。

- (イ) そして、州L P S法は、パートナーシップ持分は、それ自体が「人的財産権」(「personal property」)という財産権の一類型である旨を定め(25.10.390、前提事実等(2)ア(ク))、州P S法は、パートナーシップにより取得された財産は、当該パートナーシップの財産であって、パートナー個人のものではないと定めるとともに(25.05.060、前提事実等(2)イ(イ))、パートナーは、パートナーシップの財産の共同所有者ではなく、任意であるか強制であるかを問わず、いかなる移転可能なパートナーシップの財産における持分も保有しないと定める(25.05.200、前提事実等(2)イ(カ))ところ、

前記（ア）に述べたとおりに解されることは、上記の州L P S法及び州P S法の定めとも整合するものと解される。

（ウ）なお、本件各L P Sに係るパートナーシップ契約のうち、本件各L P Sの目的についての定め（D－L P S契約5条（前提事実等（4）ア（イ）d）、本件E－L P S契約5条（前提事実等（4）イ（イ）d）、本件F－L P S契約5条（前提事実等（4）ウ（イ）d）、本件G－L P S契約5条（前提事実等（4）エ（イ）d））をみると、本件各L P Sが、本件各物件（又はその所有者の持分）の所有、運営、管理、保有又は売却を目的としており、これらの行為を行う権限を有していることを前提としているものと解されるところ、このように解されることは、前記（ア）に述べた州L P S法及び州P S法の規律に沿うものということができる。

また、州L P S法は、パートナーは、現金以外の形式で、L P Sからいかなる分配も要求、受領する権利を保有しないと定め（25. 10. 350、乙1）、G－L P S以外の本件各L P Sに係るパートナーシップ契約においては、L Pの地位に関し、「財産に対する権利がないこと」という項目が設けられ、清算その他の場合には、各L Pは、現金以外の形式での分配をL P Sに対して要求したり、又はL P Sから受領したりする権利を持たないものとする定められており（D－L P S契約13.4条（前提事実等（4）ア（イ）i（d））、本件E－L P S契約13条（前提事実等（4）イ（イ）i）、本件F－L P S契約13条（前提事実等（4）ウ（イ）i））、L Pは、L P Sの財産の全体に係る抽象的な権利を有するとしても、L P Sの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ものではないと解されるところ、このように解されることは、前記（イ）に述べた州L P S法及び州P S法の定めに沿うものということができる。

（エ）以上に述べたところからすると、本件各L P S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L P Sに帰属するということができ、権利義務の帰属主体であると認められる。

エ 以上によれば、本件各L P Sは、法人税法2条4号に定める外国法人に該当し、我が国の租税法上の法人に該当するものというべきである。

## （2）まとめ

前記（1）に述べたとおり、本件各L P Sは、我が国の租税法上の法人に該当するところ、前提事実等（3）のとおり、本件各不動産賃貸事業は本件各L P Sが行うものであり、その事業により生じた利益又は損失を本件各L P Sに帰属するものとして課税上取り扱わないものと解すべき特段の事情を認めるに足りる証拠もない。

したがって、その他の点について判断するまでもなく、本件各L P Sが営む本件各不動産賃貸事業に係る本件各物件（減価償却資産）の償却費を原告の各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入することはできないというべきである。

2 争点（2）（本件賦課決定処分について、原告には過少申告加算税を課されない正当な理由があると認められるか）について

（1）通則法65条4項は、更正等に基づき納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、その更正等の前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として計算した金額を控除して、過少申告加算税の金額を計算する旨を定めて

いるところ、同項の「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（前掲最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決参照）。

- (2) この点に関し、原告は、大蔵省（当時）主税局が作成した平成12年4月28日付け「法人税制関係資料－法人税の現状と課題－」（甲30はその抜粋）や、税制調査会が作成した同年7月14日付け「我が国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」答申（甲12はその抜粋）の記載を指摘して、租税法の立法当局において、LPSのような外国の事業体を我が国の租税法上の法人として取り扱うことはできないという理解が当然の前提とされていたことが強くうかがわれる旨の主張をする。

しかしながら、甲第30号証は、米国のLPSが「法人格の有無」につき「無」に分類されているものの、米国における課税の取扱いとして、LPSは、「法人課税」とするか「構成員課税」とするかを選択することができる旨が記載されているにとどまり、これらの記載から、我が国の租税法の立法当局が、ワシントン州のLPSについて、我が国の租税法上の法人に該当しないものと理解していたことや、我が国における課税の取扱いとして、ワシントン州のLPSの営む事業に係る減価償却資産の償却費を構成員であるパートナーの所得金額の計算上損金の額に算入することができることを読み取ることは、困難であるといわざるを得ない。

また、甲第12号証には、「わが国の税制では、外国の事業体はその外国において私法上『法人』とされているかどうかにより、法人課税の対象とするかどうかを判断していますが、外国の多様な事業体の中には、その本国において私法上『法人』とはされないものの、自己の名前で取引をしているなど、その実態を見れば法人税の課税対象とすることがふさわしいものもあると考えられます。」との記載があるものの、この記載から、我が国の租税法の立法当局が、ワシントン州のLPSについて、我が国の租税法上の法人に該当しないものと理解していたことを直ちに読み取ることはできない。

- (3) また、原告は、発表当時に税務大学校研究部教育官であった者の作成した文献（甲49）において、外国のパートナーシップについて「わが国の法人税法上いかなる事業組織に類似しているかにより、課税関係を整理するアプローチがとられ、実務においては、任意組合あるいは匿名組合として課税所得金額の計算が行われている。」と記載されていることなどを指摘して、税務当局の関係者や実務家の間では、LPSが我が国の租税法上の法人に該当しないものとの理解が示されていた旨の主張をするが、上記のような文献等があるからといって、税務当局の公的な見解が示されたとはいえない。

- (4) そして、原告は、本件各LPSを含む米国のLPSが我が国の租税法上の法人に該当しないことを前提に、長年にわたって確定申告をしてきたところ、課税庁から米国のLPSが我が国の租税法上の法人に該当する旨の指摘等がされてこなかった旨の主張をするが、上記のような指摘等がされなかったからといって、原告のした確定申告が前提とした見解が正当なものであることを税務当局が公的に示したということとはできず、原告が長年にわたって上記

のとおり確定申告をしてきたことは、前記（２）及び（３）に述べたところも踏まえると、単に原告が法令の解釈等を誤っていたことを示すものにすぎないというべきである。

（５）以上によれば、原告が、本件各物件の償却費を本件各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入して、本件各事業年度の法人税の確定申告をしたことについては、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者にこれらを賦課することが不当又は酷になる場合に当たるとすることはできず、通則法６５条４項にいう「正当な理由があると認められる」場合とはいえないというべきである。

### ３ 本件各処分の適法性について

これまで判示してきたところ及び弁論の全趣旨によれば、本件各処分の適法性については、別紙２「本件各処分の根拠及び適法性」のとおりであり、本件各処分はいずれも適法である。

### ４ 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第３部

裁判長裁判官 館内 比佐志

裁判官 大竹 敬人

裁判官 大島 崇史

(別紙1)

指定代理人目録

石田 佳世子、木本 正樹、牧迫 洋行、藤山 秀樹、安實 涼子、酒井 武、  
国府田 隆秀、東辻 淳次、森下 麻友美、木村 快、小林 孝裕、塚本 祐維

以上

本件各処分根拠及び適法性

1 本件各更正処分根拠

被告が主張する原告の本件各事業年度の所得金額及び納付すべき税額は、次のとおりである(別表3-1から3-5まで参照)。

(1) 平成18年3月期

ア 所得金額(別表3-1の③欄) 5億8797万5156円

上記の金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算した金額である。

(ア) 確定申告における所得金額(別表3-1の①欄) 8257万2829円

上記の金額は、原告が平成18年5月31日に保土ヶ谷税務署長に対して提出した原告の平成18年3月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額と同額である。

(イ) 海外投資不動産経費のうち損金の額に算入されない金額(別表3-1の②欄)

5億0540万2327円

上記の金額は、原告が平成18年3月期において「海外投資不動産経費」として損金の額に算入した金額のうち、原告が取得していない減価償却資産に係る償却費の額であり、原告の所得金額の計算上、損金の額に算入される償却費とは認められないことから、原告の所得金額に加算すべき金額である。

イ 所得金額に対する法人税額(別表3-1の④欄) 1億7575万2500円

上記の金額は、前記アの所得金額(国税通則法(以下「通則法」という。)118条1項の規定に基づき1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。)に法人税法66条(平成18年法律第10号による改正前のもの。ただし、同法による廃止前の経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条1項の規定を適用した後のもの)に規定する税率を乗じて計算した金額である。

ウ 法人税額から控除される所得税額等(別表3-1の⑤欄) 629万5944円

上記の金額は、法人税法68条(平成18年法律第10号による改正前のもの)に規定する法人税額から控除される所得税の額であり、原告の平成18年3月期の法人税の確定申告書に記載された法人税額から控除される所得税等の金額と同額である。

エ 納付すべき法人税額(別表3-1の⑥欄) 1億6945万6500円

上記の金額は、前記イの金額から前記ウの金額を差し引いた金額(通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。)である。

オ 既に納付の確定した法人税額(別表3-1の⑦欄) 1783万5600円

上記の金額は、原告の平成18年3月期の法人税の確定申告書に記載された納付すべき法人税額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税額(別表3-1の⑧欄) 1億5162万0900円

上記の金額は、前記エの金額から前記オの金額を差し引いた金額であり、平成18年3月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額(更正に基づき同法35条2項の規定により納付すべき税額。以下同じ。)である。

(2) 平成19年3月期

ア 所得金額(別表3-2の④欄) 5億8071万4719円

上記の金額は、次の（ア）の金額に（イ）の金額を加算し、（ウ）の金額を減算した金額である。

（ア）確定申告における所得金額（別表３－２の①欄） 160万1129円

上記の金額は、原告が平成19年5月31日に保土ヶ谷税務署長に対して提出した原告の平成19年3月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額と同額である。

（イ）海外投資不動産経費のうち損金の額に算入されない金額（別表３－２の②欄） 6億2763万2090円

上記の金額は、原告が平成19年3月期において海外投資不動産経費として損金の額に算入した金額のうち、原告が取得していない減価償却資産に係る償却費の額であり、原告の所得金額の計算上、損金の額に算入される償却費とは認められないことから、原告の所得金額に加算すべき金額である。

（ウ）事業税の損金算入額（別表３－２の③欄） 4851万8500円

上記の金額は、平成18年3月期更正処分により増加した所得金額に対応する事業税相当額の損金算入額である。

イ 所得金額に対する法人税額（別表３－２の⑤欄） 1億7357万4200円

上記の金額は、前記アの所得金額に法人税法66条（平成18年法律第10号による改正前のもの。ただし、同法による廃止前の経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条1項の規定を適用した後のもの）に規定する税率を乗じて計算した金額である。

ウ 留保金額に対する税額（別表３－２の⑦欄） 1218万8850円

上記の金額は、前記アの所得金額及び前記イの法人税額を基礎として留保金額を再計算し、これに基づいて留保金額に対する税額を再計算した後の金額である。

エ 法人税額から控除される所得税額等（別表３－２の⑧欄） 247万2262円

上記の金額は、法人税法68条（平成20年法律第23号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される所得税の金額である。

オ 納付すべき法人税額（別表３－２の⑨欄） 1億8329万0700円

上記の金額は、前記イ及びウの合計額から前記エの金額を差し引いた金額である。

カ 既に納付の確定した法人税額（別表３－２の⑩欄） △195万4942円

上記の金額は、原告の平成19年3月期の法人税の確定申告書に記載された還付金の額（前記第1の2の「還付金の額に相当する税額」と同じ意義のものとして記載されたもの）と同額である（金額の頭部の△は、当該金額が還付金の額であることを表す。）。

キ 差引納付すべき法人税額（別表３－２の⑪欄） 1億8524万5600円

上記の金額は、前記オの金額に前記カの金額（原告の平成19年3月期の法人税の確定申告書に記載された還付金の額）を加算した金額（通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数を切り捨てた後のもの）であり、平成19年3月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額である。

### （3）平成20年3月期

ア 所得金額（別表３－３の④欄） 7億7845万6469円

上記の金額は、次の（ア）の金額に（イ）の金額を加算し、（ウ）の金額を減算した金額である。

(ア) 確定申告における所得金額 (別表 3-3 の①欄) 2156万5797円

上記の金額は、原告が平成20年5月28日に保土ヶ谷税務署長に対して提出した原告の平成20年3月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額と同額である。

(イ) 海外投資不動産経費のうち損金の額に算入されない金額 (別表 3-3 の②欄)

8億1228万3172円

上記の金額は、原告が平成20年3月期において海外投資不動産経費として損金の額に算入した金額のうち、原告が取得していない減価償却資産に係る償却費の額であり、原告の所得金額の計算上、損金の額に算入される償却費とは認められないことから、原告の所得金額に加算すべき金額である。

(ウ) 事業税の損金算入額 (別表 3-3 の③欄)

5539万2500円

上記の金額は、平成19年3月期更正処分により増加した所得金額に対応する事業税相当額の損金算入額である。

イ 所得金額に対する法人税額 (別表 3-3 の⑤欄)

2億3289万6800円

上記の金額は、前記アの所得金額に法人税法66条(平成20年法律第23号による改正前のもの)に規定する税率を乗じて計算した金額である。

ウ 法人税額から控除される所得税額等 (別表 3-3 の⑥欄)

329万4394円

上記の金額は、法人税法68条(平成20年法律第23号による改正前のもの)に規定する法人税額から控除される所得税の額であり、原告の平成20年3月期の法人税の確定申告書に記載された法人税額から控除される所得税等の金額と同額である。

エ 納付すべき法人税額 (別表 3-3 の⑦欄)

2億2960万2400円

上記の金額は、前記イの金額から前記ウの金額を差し引いた金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額 (別表 3-3 の⑧欄)

253万5100円

上記の金額は、原告の平成20年3月期の法人税の確定申告書に記載された納付すべき法人税額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税額 (別表 3-3 の⑨欄)

2億2706万7300円

上記の金額は、前記エの金額から前記オの金額を差し引いた金額であり、平成20年3月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額である。

(4) 平成21年3月期

ア 所得金額 (別表 3-4 の④欄)

6億1291万5629円

上記の金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算し、(ウ)の金額を減算した金額である。

(ア) 確定申告における所得金額 (別表 3-4 の①欄)

4597万5050円

上記の金額は、原告が平成21年6月1日に保土ヶ谷税務署長に対して提出した原告の平成21年3月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額と同額である。

(イ) 海外投資不動産経費のうち損金の額に算入されない金額 (別表 3-4 の②欄)

6億3958万2579円

上記の金額は、原告が平成21年3月期において海外投資不動産経費として損金の額に算入した金額のうち、原告が取得していない減価償却資産に係る償却費の額であり、原告の所得金額の計算上、損金の額に算入される償却費とは認められないことから、原告の所得金額に加算すべき金額である。

(ウ) 事業税の損金算入額 (別表 3-4 の③欄) 7264万2000円

上記の金額は、平成20年3月期更正処分により増加した所得金額に対応する事業税相当額の損金算入額である。

イ 所得金額に対する法人税額 (別表 3-4 の⑤欄) 1億8323万4500円

上記の金額は、前記アの所得金額に法人税法66条(平成22年法律第6号による改正前のもの)に規定する税率を乗じて計算した金額である。

ウ 法人税額から控除される所得税額等 (別表 3-4 の⑥欄) 286万7097円

上記の金額は、法人税法68条(平成23年法律第114号による改正前のもの)に規定する法人税額から控除される所得税の額であり、原告の平成21年3月期の法人税の確定申告書に記載された法人税額から控除される所得税等の金額と同額である。

エ 納付すべき法人税額 (別表 3-4 の⑦欄) 1億8036万7400円

上記の金額は、前記イの金額から前記ウの金額を差し引いた金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額 (別表 3-4 の⑧欄) 1028万5400円

上記の金額は、原告の平成21年3月期の法人税の確定申告書に記載された納付すべき法人税額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税額 (別表 3-4 の⑨欄) 1億7008万2000円

上記の金額は、前記エの金額から前記オの金額を差し引いた金額であり、平成21年3月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額である。

(5) 平成22年3月期

ア 所得金額 (別表 3-5 の④欄) 6億1611万9274円

上記の金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算し、(ウ)の金額を減算した金額である。

(ア) 確定申告における所得金額 (別表 3-5 の①欄) 4063万1434円

上記の金額は、原告が平成22年5月31日に保土ヶ谷税務署長に対して提出した原告の平成22年3月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額と同額である。

(イ) 海外投資不動産経費のうち損金の額に算入されない金額 (別表 3-5 の②欄)

6億2991万4040円

上記の金額は、原告が平成22年3月期において海外投資不動産経費として損金の額に算入した金額のうち、原告が取得していない減価償却資産に係る償却費の額であり、原告の所得金額の計算上、損金の額に算入される償却費とは認められないことから、原告の所得金額に加算すべき金額である。

(ウ) 事業税の損金算入額 (別表 3-5 の③欄) 5442万6200円

上記の金額は、平成21年3月期更正処分により増加した所得金額に対応する事業税相当額の損金算入額である。

イ 所得金額に対する法人税額 (別表 3-5 の⑤欄) 1億8387万5700円

上記の金額は、前記アの所得金額に法人税法66条(平成22年法律第6号による改正前のもの。ただし、租税特別措置法42条の3の2(平成22年法律第6号による改正前のもの)を適用した後のもの)に規定する税率を乗じて計算した金額である。

ウ 法人税額から控除される所得税額等 (別表 3-5 の⑥欄) 276万5018円

上記の金額は、法人税法68条(平成23年法律第114号による改正前のもの)に規

定する法人税額から控除される所得税の額であり、原告の平成22年3月期の法人税の確定申告書に記載された法人税額から控除される所得税等の金額と同額である。

エ 納付すべき法人税額（別表3-5の⑦欄） 1億8111万0600円

上記の金額は、前記イの金額から前記ウの金額を差し引いた金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額（別表3-5の⑧欄） 846万4200円

上記の金額は、原告の平成22年3月期の法人税の確定申告書に記載された納付すべき法人税額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税額（別表3-5の⑨欄） 1億7264万6400円

上記の金額は、前記エの金額から前記オの金額を差し引いた金額であり、平成22年3月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額である。

## 2 本件各更正処分の適法性

前記1のとおり、被告が本訴において主張する原告の本件各事業年度における①所得金額及び②納付すべき法人税額は、それぞれ次のとおりである。

### (1) 平成18年3月期

①5億8797万5156円、②1億6945万6500円

### (2) 平成19年3月期

①5億8071万4719円、②1億8329万0700円

### (3) 平成20年3月期

①7億7845万6469円、②2億2960万2400円

### (4) 平成21年3月期

①6億1291万5629円、②1億8036万7400円

### (5) 平成22年3月期

①6億1611万9274円、②1億8111万0600円

本件各更正処分における所得金額及び納付すべき法人税額は、上記の各金額と同額又はその金額を下回るから、本件各更正処分はいずれも適法である。

## 3 本件各賦課決定処分の根拠

前記2のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であるところ、原告が本件各更正処分により新たに納付すべき法人税額については、その基礎となった事実について、原告がこれを計算の基礎としなかったことに、通則法65条4項に規定する「正当な理由」があるとは認められない。

したがって、原告が本件各更正処分により新たに納付すべき税額を基礎として課されるべき過少申告加算税の金額は、次のとおりである。

(1) 平成18年3月期の過少申告加算税の額 2153万6000円

上記の金額は、通則法65条1項の規定に基づき、原告が平成18年3月期更正処分により新たに納付すべき税額1億5162万円（ただし、同法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。以下同じ。）に100分の10の割合を乗じて算出した金額1516万2000円に、同法65条2項の規定に基づき、平成18年3月期更正処分により新たに納付すべき税額1億5162万0900円のうち、同条3項に規定する期限内申告税額に相当する金額2413万1544円と50万円とのいずれか多い金額である2413万1544円を超える部分の額1億2748万円（ただし、同法118条3項の規

定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。以下同じ。)に100分の5の割合を乗じて算出した金額637万4000円を加算した金額である。

(2) 平成19年3月期の過少申告加算税の額 2776万円

上記の金額は、通則法65条1項の規定に基づき、原告が平成19年3月期更正処分により新たに納付すべき税額1億8524万円に100分の10の割合を乗じて算出した金額1852万4000円に、同条2項の規定に基づき、平成19年3月期更正処分により新たに納付すべき税額1億8524万5600円のうち、同条3項に規定する期限内申告税額に相当する金額51万7320円と50万円とのいずれか多い金額である51万7320円を超える部分の額1億8472万円に100分の5の割合を乗じて算出した金額923万6000円を加算した金額である。

(3) 平成20年3月期の過少申告加算税の額 3375万8500円

上記の金額は、通則法65条1項の規定に基づき、原告が平成20年3月期更正処分により新たに納付すべき税額2億2700万円に100分の10の割合を乗じて算出した金額2270万円に、同条2項の規定に基づき、平成20年3月期更正処分により新たに納付すべき税額2億2700万6700円のうち、同条3項に規定する期限内申告税額に相当する金額582万9494円と50万円とのいずれか多い金額である582万9494円を超える部分の額2億2117万円に100分の5の割合を乗じて算出した金額1105万8500円を加算した金額である。

(4) 平成21年3月期の過少申告加算税の額 2485万4000円

上記の金額は、通則法65条1項の規定に基づき、原告が平成21年3月期更正処分により新たに納付すべき税額1億7008万円に100分の10の割合を乗じて算出した金額1700万8000円に、同条2項の規定に基づき、平成21年3月期更正処分により新たに納付すべき税額1億7008万2000円のうち、同条3項に規定する期限内申告税額に相当する金額1315万2497円と50万円とのいずれか多い金額である1315万2497円を超える部分の額1億5692万円に100分の5の割合を乗じて算出した金額784万6000円を加算した金額である。

(5) 平成22年3月期の過少申告加算税の額 2533万4500円

上記の金額は、通則法65条1項の規定に基づき、原告が平成22年3月期更正処分により新たに納付すべき税額1億7264万円に100分の10の割合を乗じて算出した金額1726万4000円に、同条2項の規定に基づき、平成22年3月期更正処分により新たに納付すべき税額1億7264万6400円のうち、同条3項に規定する期限内申告税額に相当する金額1122万9218円と50万円とのいずれか多い金額である1122万9218円を超える部分の額1億6141万円に100分の5の割合を乗じて算出した金額807万0500円を加算した金額である。

#### 4 本件各賦課決定処分の適法性

被告が本訴において主張する本件各更正処分に伴って賦課されるべき過少申告加算税の額は、前記3のとおり、それぞれ、①平成18年3月期については2153万6000円、②平成19年3月期については2776万円、③平成20年3月期については3375万8500円、④平成21年3月期については2485万4000円、⑤平成22年3月期については2533万4500円であるところ、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の金額は、上記の

各金額と同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

以上

争点に関する被告の主張の要点

第1 争点(1)(本件各LPSが営む本件各不動産賃貸事業に係る本件各物件(減価償却資産)の償却費を原告の各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入することができるか)について

1 本件各LPSは法人に該当すること

(1) 我が国の租税法上の法人該当性の判断の枠組みと本件各LPSについての当てはめ

ア 本件各LPSが法人に該当する場合には、本件各LPSが営む本件各不動産賃貸事業に係る損益は、本件各LPSに帰属し、本件各物件の償却費を原告の所得金額の計算上損金の額に算入することはできない。そこで、本件各LPSが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が、本件各LPS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(法人税法2条3号)に該当しないため、外国法人(同条4号)に該当するか否かが問題となる。

イ 法人税法は、外国法人を「内国法人以外の法人をいう。」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。

そして、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(なお、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、財産の管理や帰属の状況等を考慮し、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るのが相当である。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の要素とした上で、事業体として所有財産(不動産)を登記又は登録することができるか否か、有限責任を負うにすぎない構成員がいるか否かなど、その構成員の個人の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、登録等の外部的な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。

ウ 本件各LPSの準拠法である州LPS法及び州PS法の規定の内容及び本件各LPSに係る契約の内容等をみると、「パートナーシップは、パートナーとは異なる主体(entity)である。」とされ、「パートナーシップにより取得された財産は、当該パートナーシップの財産であって、パートナー個人のものではない。」とされており、本件各LPSは、構成員である各パートナーの個人の財産とは明確に区別された独自の財産を有することが認められている。また、構成員の個性や変動とは関係なく本件各LPSが存続・運営されることが前提とされており、さらには、LPSの設立には、LPS契約の締結のみでは足りず、LPS証明書の登録が必要とされ、LPSは、その名において、訴訟を進行できるとされている。

これらの点を総合的にみれば、本件各LPSは、準拠法等の下において、構成員から独

立した法的な主体として存在し、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、我が国の租税法上の法人に該当すると認められる。

- (2) 最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同27年7月17日第二小法廷判決・民集69巻5号1253頁(以下「最高裁平成27年判決」という。)が判示するところを踏まえれば、本件各LPSが我が国の租税法上の法人に該当することは明らかであること

ア 判断基準

最高裁平成27年判決は、外国法に基づいて設立された組織体が法人税法2条4号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、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、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と判示した(以下、別紙3及び別紙4において、上記の①を「第一基準」とい、②を「第二基準」という。)

イ 本件各LPSについての当てはめ

- (ア) 第一基準によれば本件各LPSは法人税法2条4号に定める外国法人に該当すること

a 第一基準によれば、本件各LPSは、以下に述べるとおり、「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」が疑義のない程度に明白であり、外国法人に該当するというべきである。

b 本件各LPSは、州LPS法に準拠して設立されたものであり、同法のほか、同法に定めがない場合、州P S法(又はその後継法)の規定が適用される(州LPS法25.10.660)。本件各LPSに適用される州P S法の規定は、「パートナーシップは、パートナーと異なる主体である。(A partnership is an entity distinct from its partners.)」と定めている(エンティティ規定。25.05.050、乙2)。

c また、州P S法は、1914年(大正3年)に公表された統一パートナーシップ法(Uniform Partnership Act、以下「UPA」という。)の1997年(平成9年)改正版(以下「UPA(1997)」という。)を採択して制定されたものであるところ、UPA(1997)に定められている「A partnership is an entity distinct from its partners. (パートナーシップはパートナーとは異なる主体である。)」旨のエンティティ規定は、1992年(平成4年)に改正されたUPA(以下「RUPA」という。)によって創設されたものと同一の規定である。

RUPAにおけるエンティティ規定については、「UPAの下では、パートナーシップは法人でないと解されていたが(略)、RUPAは、『パートナーシップは、パートナーとは別個の法人(an entity)である』と規定している」と解説されており(乙27)、このエンティティ規定の創設によりLPSに法人格が付与されたものと説明されている。そのため、設立根拠法令である州LPS法によりRUPAと同様のエンティティ規定を持つ州P S法が適用される本件各LPSについても、設立根拠法令におい

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が疑義のない程度に明白であるというべきである。

- d したがって、第一基準によれば、本件各L P Sは、その設立根拠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が疑義のない程度に明白であるというべきであるから、法人税法2条4号に定める外国法人に該当する。

(イ) 第二基準によれば本件各L P Sは法人税法2条4号の外国法人に該当すること

- a 仮に、本件各L P Sが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」が疑義のない程度に明白であるとまではいえないとしても、前記(ア) bに述べた州L P S法及び州P S法の各規定によれば、「パートナーシップは、パートナーと異なる主体」であるとされている以上、少なくとも、本件各L P Sが設立根拠法令において日本法上の法人に相当する法的地位を「付与されていないこと」が疑義のない程度に明白であるとは到底いえない。

したがって、この場合には、第一基準によっては法人税法2条4号に定める外国法人に該当するか否かを判断することができないため、外国法に基づいて設立された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という第二基準により判断すべきである。そして、以下に述べるとおり、本件各L P Sは、設立根拠法令である州L P S法及び州P S法の各規定の内容やその趣旨等から、本件各L P Sが自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が本件各L P Sに帰属すると認められることから、第二基準によれば、本件各L P Sが法人税法2条4号に定める外国法人に該当することは明らかである。

- b まず、本件各L P Sの設立根拠法令である州L P S法及び州P S法の各規定によれば、以下のとおり、本件各L P Sが自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が本件各L P Sに帰属すると認められる。

(a) 州L P S法は、「リミテッド・パートナーシップは、各リミテッド・パートナーのいないパートナーシップ(注：G P Sのこと)が行うことができるあらゆる事業をすることができる(A limited partnership may carry on any business that a partnership without limited partners may carry on.)(25.10.060、乙1)と規定する。この点、州P S法は、G P Sがすることのできる事業について、特に制限を設けてはいない(25.05.005(1)、乙2)。

また、州L P S法は、「パートナーは、リミテッド・パートナーシップに対して金員を貸し出すことができ、リミテッド・パートナーシップと他の取引を行うことができる。その場合において、他の適用法に従い、パートナーではない者(person)が有するのと同様の権利及び義務を有する(a partner may lend money to and transact other business with the limited partnership and, subject to other applicable law, has the same rights and obligations with respect thereto as a person who is not a partner.)(25.10.070、乙1)と規定している。そのため、パートナーは、L P Sとの間で、L P Sを当事者として融資等の取引を行うことができるのであり、このような取引を行う場合、パートナーはL P Sに対し第三者との間の取引と同様の権利を有し義務を負うことからすれば、L P Sは、パートナーとは異なる独立した主体として、パートナーに対し権利を有し義務を負うことが明

らかである。

以上のとおりの各規定は、L P S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、L P S名義でされた法律行為の効果がL P S自身に帰属することを前提とするものと解される。そうすると、本件各L P Sに係る設立根拠法令である州L P S法及び州P S法において、本件各L P Sが自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、本件各L P Sが当事者としてした法律行為の効果がL P S自身に帰属すると認められる。

- (b) また、州P S法は、「パートナーシップにより取得された財産は、当該パートナーシップの財産であって、パートナー個人のものではない (Property acquired by a partnership is property of the partnership and not of the partners individually.)」(25.05.060、乙2)、「パートナーは、パートナーシップの財産の共同所有者ではなく、任意であるか強制であるかを問わず、いかなる移転可能なパートナーシップの財産における持分も保有しない (A partner is not a co-owner of partnership property and has no interest in partnership property which can be transferred, either voluntarily or involuntarily.)」(25.05.200、乙2)と規定する。

この点、州L P S法も、「パートナーは、現金以外の形式で、リミテッド・パートナーシップからいかなる分配も要求、受領する権利を保有しない(a partner、略)、has no right to demand and receive any distribution from a limited partnership in any form other than cash.)」(25.10.350、乙1)と規定して、パートナーがパートナーシップの財産による現物の分配を要求する権利を有しないことを定めているほか、「パートナーシップ持分は人的財産権である (A partnership interest is personal property.)」(25.10.390、乙1)と規定している。

これらの各規定は、前記(a)に述べたとおり、州L P S法及び州P S法が、L P SにL P S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、L P S名義でされた法律行為の効果がL P S自身に帰属することを前提としていることとも整合するところである。

- (c) さらに、州L P S法は、L P SにおけるG Pの一般的な権限と義務について、「L P SのG Pは、L Pを有しないパートナーシップにおけるパートナーの権利及び権限を有し、かつ、制限に服する (a general partner of a limited partnership has the rights and powers and is subject to the restrictions of a partner in a partnership without limited partners.)」(25.10.240(1)、乙1)と規定しているところ、ここにいう「L Pを有しないパートナーシップにおけるパートナーの権利及び権限」又は「制限」の内容については、州P S法において、「全ての各パートナー (G P) は、請求者により別途に同意され、又は法律により規定されない限り、連帯して全てのパートナーシップの義務に責任を負う (all partners are liable jointly and severally for all obligations of the partnership unless otherwise agreed by the claimant or provided by law.)」(25.05.125(1)、乙2)と規定されている。上記の各規定によれば、L P Sにおいては、まず、L P S自身が負う義務が存在しており、そのL P S自身が負う義務について、G Pが連帯して

(jointly and severally) 義務を負うものとされている。

このように、州LPS法及び州PS法の各規定は、LPS自身が義務を負う主体であることを明確に規定しており、LPSが当事者として行う法律行為の効果がLPSに帰属することを前提としている。

- c 次に、本件各LPSのパートナーシップ契約の内容をみると、E-LPS及びF-LPSは、それぞれの物件を所有し、運営し、管理し、売却することを目的とし（本件E-LPS契約5条、本件F-LPS契約5条）、D-LPSは、本件D-LPS物件における所有者の持分の全て又は重要な部分を直接的若しくは間接的に所有、運営及び保有することを目的としている（本件D-LPS契約5条）。また、G-LPSは、本件G-LPS物件を所有するV-LPSのリミテッド・パートナーシップ持分を所有し、売却することを目的とした上で、その主要な事業目的を遂行するために必要な、若しくは付随する他の事業活動に従事することができるとされている（本件G-LPS契約5条）。

これらの契約の内容は、本件各LPSが、各物件（又は物件の所有者の持分）の所有、運営、管理、保有又は売却という行為を行う権限を有することを前提としている。このような契約内容は、前記b（a）の「リミテッド・パートナーシップは、各リミテッド・パートナーのいないパートナーシップが行うことができるあらゆる事業をすることができる」（州LPS法25.10.060、乙1）との同法の規律に沿うものである。

また、G-LPS以外の本件各LPSに係るパートナーシップ契約においては、「財産に対する権利がないこと」という項目が規定され、清算その他の場合には、各LPは、現金以外の形式での分配をLPSに対して要求したり、又はLPSから受領したりする権利を持たないものとする定められている（本件D-LPS契約13.4条、本件E-LPS契約13.4条、本件F-LPS契約13.4条）。なお、本件G-LPS契約については、本件G-LPS物件を所有するV-LPSの持分を所有し、売却することが唯一の目的であるとされており（本件G-LPS契約5条）、本件G-LPS物件の所有権はV-LPSであることが明示されていることから、G-LPSのLPが本件G-LPS物件という財産に対し権利を有していないことは明らかである。

このような本件各LPSに係るパートナーシップ契約における定めは、州LPS法が「パートナーは、現金以外の形式で、リミテッド・パートナーシップからいかなる分配も要求、受領する権利を保有しない。」（25.10.350、乙1）と規定しているところに沿うものである。また、上記のような本件各LPSに係るパートナーシップ契約における定めは、同法が「パートナーシップ持分は、人的財産権である」（25.10.390）と規定し、州PS法が、「パートナーシップにより取得された財産は、当該パートナーシップの財産であって、パートナー個人のものではない。」（25.05.060）、「パートナーは、パートナーシップの財産の共同所有者ではなく、任意であるか強制であるかを問わず、いかなる移転可能なパートナーシップの財産における持分も保有しない」（25.05.200）と規定しているところにもそごするものではない。

- d 以上のとおり、本件各LPSにつき、州LPS法及び州PS法の各規定並びに本件各LPSに係るパートナーシップ契約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

のということが出来るから、権利義務の帰属主体であるというべきである。そうすると、本件各L P Sは、権利義務の帰属主体であると認められるのであるから、第二基準によれば、法人税法2条4号に定める外国法人に該当し、我が国の租税法上の法人に該当するものというべきである。

(3) 以上によれば、本件各L P Sが営む本件各不動産賃貸事業に係る償却費を含む損益は、本件各L P Sに帰属する。

## 2 本件各物件は、原告の「有する」減価償却資産に当たらないこと

(1) 償却費の損金算入の要件については、法人税法に各要件が定められているところ、州P S法の規定や、本件各L P Sに係る契約等に照らせば、原告が、償却費の損金算入に関する規定の要件を満たしているとは認められないから、仮に本件各L P Sが我が国の租税法上の法人に該当しないとしても、原告は、本件各物件につき、償却費を損金の額に算入することはできない。以下、詳述する。

### ア 法人税法における減価償却の制度

#### (ア) 減価償却の意義等

固定資産(法人税法2条22号)は、棚卸資産や人件費とともに、企業の利益の主要な源泉であるところ、減価償却資産とは、固定資産のうち、使用又は時間の経過によって価値の減少するものをいう。

そして、法は、減価償却資産について、その範囲を定めるとともに(同法2条23号)、減価償却資産の償却費の計算及び償却の方法について、企業会計の考え方を参考としつつ、法律関係の画一的な処理を図るため、必要な定めを置いている(同法31条)。

#### (イ) 減価償却資産の意義及び範囲

減価償却資産の意義について、法人税法2条23号は、「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」とし、さらに、同号による委任を受けた法人税法施行令13条は、「棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの(事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。)とする」として、各種の資産を掲げている。

#### (ウ) 償却費の損金算入

法人税法31条1項は、内国法人の各事業年度終了の時において有する減価償却資産につきその償却費として同法22条3項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、所定の方法により計算した金額に達するまでの金額とする旨を定める。

なお、「損金経理」とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう(同法2条25号)。

#### (エ) 償却費を損金の額に算入するための要件

前記(イ)及び(ウ)に述べたように、法人税法上、償却費を損金の額に算入するためには、法人の「有する」減価償却資産であることを要するとされ(同法31条1項)、減価償却資産から事業の用に供していないものが除外される(同法2条23号、法人税法施行令13条)ことからすると、原告が本件各物件に係る償却費を損金の額に算入す

るための要件として、①原告が本件各物件を「有する」こと（以下「所有権要件」という。）、及び②本件各物件が、原告の事業の用に供されていること（以下「事業供用要件」という。）が必要である。ここに減価償却資産を「有する」とは、法人税法31条1項の文理上、一般的には、当該減価償却資産につき、私法上、所有権を有することを意味すると解すべきである。

イ 原告は、本件各物件を有しておらず、本件各物件に係る償却費を損金の額に算入することは認められないこと

(ア) 州P S法が、パートナーシップにより取得された財産はパートナーシップの財産でありパートナーはパートナーシップの財産の共同所有者とならない旨を定めていること、及び本件各L P Sに係る契約内容その他の各事実によれば、本件各物件を本件各事業年度終了の時に所有していたのは、本件D-L P S物件についてはD-L P Sの各パートナーともD-L P Sとも異なる事業者、本件E-L P S物件についてはE-L P S、本件F-L P S物件についてはF-L P S、本件G-L P S物件についてはV-L P Sであって、原告ではないことは明らかである。

したがって、原告が本件各物件に関する所有権要件を満たしていたとはいえない。

(イ) 原告は、本件各物件の「割合的所有権」を取得した旨の主張をするが、そもそも、原告のいう「割合的所有権」の意味が不明である上、原告自身が契約当事者である本件各L P Sに係る契約の内容その他の各事実によれば、本件各物件を本件各事業年度終了の時に所有していたのは原告ではないことが明らかなのであるから、原告の上記の主張は失当である。

仮に、本件各L P Sが我が国の租税法上の法人に該当するとは認められないとしても、ワシントン州法に基づくL P Sは少なくとも構成員である各パートナーの財産とは明確に区別された独自の財産を有する事業体であるといえる。そして、本件各L P Sに係る契約等の内容からすると、本件D-L P S物件の一部や、本件E-L P S物件、本件F-L P S物件又は本件G-L P S物件は、それぞれワシントン州法下の各L P Sの「独自の財産」であり、各パートナーの財産ではないから、原告が本件各物件を所有しているとはいえない。

(ウ) したがって、原告は、本件各事業年度終了の時に所有していないのであるから、事業供用要件を検討するまでもなく、法人税法31条1項の規定に照らして、本件各物件に係る償却費を損金の額に算入することは認められない。

(2) なお、原告は、本件各物件の所有名義人が原告でないことは認めつつ、原告が本件各物件を実質的に所有していた旨の主張をする。

しかしながら、原告が本件各物件につき共有持分としての財産的権利を何ら有しないことは既に述べたとおりであるし、原告が「自ら主体的に（自己の事業として）」不動産投資事業を行っていたとの原告の主張については、証拠上認められない。

したがって、原告は、本件各物件の所有権を法律的にも実質的にも有していなかったといふべきである。

3 原告の所得金額の計算上、出資の額を超えた損失の額を損金の額に算入することは許されないこと

仮に、本件各L P Sが営む不動産賃貸事業に係る損益が原告に直接帰属すると認められる場

合であっても、以下に述べるように、本件各L P SのL Pである原告が割当てを受けた計算上の損失の額がその出資の額を超えている場合において、原告が当該損失の額のうち損金の額に算入することができる金額は、出資の額を限度とする額にとどまる。

(1) 法人税法22条3項の「損金の額」の意義

法人税法22条3項は、「原価」、「費用」及び「損失」を「損金」の概念に含まれるものとして掲げ、これらの金額については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものと規定する（同条4項）。

同条3項1号の当該事業年度の収益に係る原価は、当該事業年度の収益獲得のために費消された原価、すなわち費用を意味するから、「損金」とは、原則として、「費用」及び「損失」をいう。この「費用」及び「損失」は、共に純資産を減少させる原因（価値犠牲）を意味する会計上の概念であり、そのうち「費用」は収益の獲得に貢献する純資産の減少の原因であるのに対し、「損失」は収益の獲得に貢献しない純資産の減少の原因である。「費用」に関する規定（同号及び同項2号）には、「損失」に関する規定（同項3号）と異なり、「資本等取引以外の取引に係るもの」という文言は定められていないが、それは、費用が収益獲得のためのものである以上、損益取引に係るものであることが当然の前提とされているからである。したがって、「費用」及び「損失」は共に損益取引に係る純資産の減少原因である。

すなわち、「損金」とは、資本等取引以外の取引で純資産の減少の原因となる支出その他経済的価値の減少をいう。

(2) 原告が計上した損失の額のうち損金の額に算入することができる金額は出資の額が限度となること

ア 前記(1)に述べた「損金の額」の意義に照らすと、無限責任を負う構成員と有限責任を負う構成員が存在する事業体に生じた損益が構成員に直接帰属することになるとしても、所得の金額の計算上、損金の額に算入することができる金額の範囲は、個々の構成員の責任の範囲によって異なるものと解すべきである。

すなわち、出資の額を超えて債務を負わないような有限責任の構成員の場合は、たとえ事業体全体の負債が資産を超えてマイナスになっていたとしても、その者の負担は、資産と負債とを合わせた事業体の財産に対する当該構成員の持分に相当する価額はゼロが限度であって、それを超えてマイナスになることはなく、出資の額を超えて純資産が減少することはないから、無制限に損金の額に算入することができないのは当然である。

そうすると、ある事業体が、有限責任の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、有限責任の構成員においては、出資の額を超えて債務（負債）を負うことはないことからすると、その割り当てられた損失のうち、当該構成員の投下資本（出資の額）を超える部分については、当該構成員の所得の金額の計算上、益金の額から控除される損金の額に該当せず、課税上考慮する必要はない。

このように、事業体が債務超過（負債が資産を超過している状態）の場合において、構成員の課税所得の計算上、損金の額を無制限に算入できるか否かは、各構成員の責任の範囲によって決まるのであり、特に、有限責任の構成員については、無制限に損金の額に算入することは認められない。

イ 本件についてみると、本件各L P SのL Pは有限責任の構成員であり、出資の額を超える額の損失を負担することは予定されていなかったのであるから、原告が計上した各損失

の額のうち損金の額に算入できる金額は出資の額が限度となり、それを超える損失の額についてまで原告の所得の金額の計算上、損金の額に算入することができるものではない。

- 4 以上によれば、本件各物件に係る償却費を原告が有する減価償却資産の償却費として、原告の所得金額の計算上、損金の額に算入することはできない（前記1及び2。本件各事業年度において損金の額に算入することが認められない金額の詳細は、別表4の「損金算入額」欄に記載のとおりである。）。また、原告の所得金額の計算上、少なくとも、出資の額を超えた損失の額を損金の額に算入することは許されない（前記3）。

第2 争点（2）（本件賦課決定処分について、原告には過少申告加算税を課されない正当な理由があると認められるか）について

1 「正当な理由」の有無の判断基準について

（1）過少申告加算税の趣旨

過少申告加算税は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告又は更正がされ、当初の申告税額が法により納付すべき税額より結果的に過少になったときに、納税者に課される増差税額の10パーセント又は15パーセントの金額に相当する附帯税である（通則法65条1項、2項）ところ、過少申告加算税は、初めから法により納付すべき税額を適正に申告し、これを納税した者とこれを怠った者との経済的負担を同一にすると、結果的に前者が後者より有利になることがなく、かえって更正処分等が行われな限り後者が前者より有利になるという不公平が生じるため、納税者が自主的に法により定められた適正な納税額を申告する妨げとなり、申告納税制度に対する信頼が失われて、適正な期限内申告の実現を期し難いことから、期限内申告によらないで確定した本税については、一定の割合を乗じて計算した特別な経済的負担を課する過少申告加算税制度を設けることにより、その不公平を制度的に是正し、納税者をして自主的に適正な納税額を申告させる制度的な裏付けとして、これにより申告納税制度に対する信用を維持し、適正な期限内申告の実現を図ることを目的とするものである。

（2）「正当な理由」の有無の判断基準について

ア 他方、通則法65条4項は、「第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。」と規定している。

イ この「正当な理由」について、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁は、通則法65条4項「にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。」と判示している。

ウ 以上から明らかのように、通則法65条4項の「正当な理由があると認められる」場合には、納税者側の主観的な事情や法の不知や解釈の誤りは含まれないと解すべきである。

そして、過少申告加算税が、納税者間の不公平を制度的に是正し、これにより申告納税

制度に対する信用を維持し、適正な期限内申告の実現を図ることを目的として設けられた制度であることからすれば、その例外としての「正当な理由」を安易に拡張するような解釈は許されるべきではなく、同項にいう「正当な理由」に当たる場合とは、納税者において、申告時に過少申告とならない申告をする契機が客観的に与えられていなかったような場合に限られると解すべきである。

2 原告の主張する事情は「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情」とはいえないこと

(1) 原告が主張する平成12年7月14日付けの税制調査会の答申（甲12）等の記載内容については、米国のLPSが我が国の租税法上の法人に含まれないことを明言するものではなく、また、政府の公の見解が表明されたものでもない。そうすると、原告が、仮に当該記載内容により本件各LPSが我が国の租税法上の法人に該当しないと考えたとしても、それは資料の記載内容を正解せずに、米国における取扱いが我が国においても直ちに妥当すると誤解したところでされたものにすぎず、納税者側の主観的な事情によるものというべきであるから、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情とはいえない。

(2) また、原告は、税務実務上も米国のLPSは法人に該当しないものとして取り扱われていた理由として、税務当局関係者及び税務実務家の間でも法人に該当しないものとして取り扱われていたことを主張する。

しかしながら、税務当局の実務家の文献の中には、米国の州法に基づくLPSが「法人」ではない旨の記述がされているものがあるが、それだけで租税実務でワシントン州のLPSが我が国の租税法上の法人と同等の事業体ではないとの理解が広く共有されていたとまでは認められない。このこと等からすると、原告の上記の主張は、結局、原告の見解に沿う部分にのみ着目し、本件各LPSが我が国の租税法上の法人に該当しないと考えたにすぎず、主観的な事情によるものというべきであるから、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情とはいえない。

(3) さらに、原告は、課税庁から、原告に対して米国のLPSが法人に該当する旨の指摘や指導がなく、裁判例もなかった旨の主張をする。

しかしながら、我が国の法人税は納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とした申告納税方式であり（通則法16条1項1号、2項1号、法人税法74条1項）、そのような指摘や指導がなかったことをもって、それが真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情ということとはできない。

そもそも、税法の解釈について裁判所等の判断が示されていないことをもって、過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」に該当すると解するのであれば、税法の解釈について裁判所の確定的な判断が示されない限り、全ての事案について過少申告加算税を賦課し得ないということにもなりかねない。このような解釈によれば、納税者が独自に税法を自己に都合の良いように有利に解釈し、その解釈が客観的に誤っているような場合であっても、これに基づいて申告しても何の不利益も課されないことになるから、このような納税者と当初から適法に申告し納税した納税者とを同列に取り扱うという結果を招来することになる。しかし、このような事態は、申告納税制度の信用を維持し、もって適正な期限内申告の実現を図ろうとする過少申告加算税の制度趣旨を根底から揺るがすものであり、到底容認できるものではない。

(4) 以上に述べたとおり、原告の主張する事情は、原告の主観的な事情や法の不知や解釈の誤りというべきものであって、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合とはいえ、通則法65条4項にいう「正当な理由」があるとは認められない。

以上

争点に関する原告の主張の要点

第1 争点(1)(本件各LPSが営む本件各不動産賃貸事業に係る本件各物件(減価償却資産)の償却費を原告の各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入することができるか)について

1 本件各LPSは我が国の租税法上の法人に該当しないこと

(1) 我が国の租税法上の法人とは、準拠法上法人格を付与され、かつ、損益の帰属すべき主体とされる事業体であると解すべきこと

ア 法人該当性は原則として準拠法上法人とされている(法人格を付与されている)か否かによって形式的に判断されるべきこと(以下、この基準を「法人格形式基準」という。)

(ア) 法人格形式基準は我が国の私法上の法人の意義から導かれるものであること

a 我が国の租税法上、法人を定義する明文の規定は存在しない。このように、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の確保の観点から、原則として私法上の概念と同じ意義に解するのが相当である(いわゆる借用概念論。最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号昭和35年10月7日第二小法廷判決・民集14巻12号2420頁、最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同23年2月18日第二小法廷判決・集民236号71頁)。

したがって、租税法上の法人は、私法上の法人と同じ意義に解すべきである。

b 我が国の民法は、「法人は、この法律その他の法律の規定によらなければ、成立しない」(民法33条1項)として、法人法定主義を採用しており、法人である(法人格を付与されている)か否かを専ら形式的判断により判断している。そして、法人とする(法人格を付与する)旨を規定されていない場合には、それがたとえ法人と類似した属性を有するとしても、我が国の私法上の法人と認められる余地はなく、権利能力なき社団として扱われるにとどまる。

外国の法人についても、これと別異に解する理由はないから、我が国の私法において法人とする(法人格を付与する)旨を規定されていることに対応する形で、当該国の準拠法上、法人とする(法人格を付与する)旨を規定されたものだけが法人に該当するとして、形式的に法人該当性が決せられるものと解される。

(イ) 涉外関係について定める国際私法の通説も設立準拠法に基づき法人該当性を定めるものであること

涉外的な要素を含む問題について適用される法律を決定する国際私法の分野においても、法人格の有無等、外国の事業体の性質については、当該国の設立準拠法に基づいて判断されるべきであるというのが通説である。

(ウ) 我が国の租税法の規定も法人格形式基準を採用しているものと解されるものであること

a 我が国の租税法上、法人については、内国法人と外国法人の2種類が存在している。

このうち、内国法人は「国内に本店又は主たる事務所を有する法人」(法人税法2条3号、所得税法2条6号)、外国法人は「内国法人以外の法人」(法人税法2条4号、所得税法2条7号)として定義されており、内国のものと外国のものが平行に規定されている関係にある。かかる規定からして、法人という概念が、内国と外国で共

通かつ同一の概念であるものと把握されていることは明らかである。

そして、我が国の租税法上の内国法人が我が国の私法上認められる内国の法人と完全に一致することには疑問を差し挟む余地がないところ、我が国の私法上の法人該当性は、前記（ア）に述べたとおり、当該事業体の設立準拠法上法人とされている（法人格を付与されている）か否かによって形式的に判断されるのであるから、共通かつ同一の概念である外国法人についても、同様に判断することが想定されているものである。

- b 我が国の租税法は、実質的にみて法人に類似した属性を有するため、法人として扱う方がより適切な事業体について、法人とみなす取扱いをしている。具体的には、民法における「権利能力なき社団」の概念に相当する「人格のない社団等」（法人税法2条8号、所得税法2条8号）につき、これを法人とみなす取扱いを採用している（法人税法3条、所得税法4条）。

かかる取扱いは、内国法人に限定して適用するものとはされていないから、我が国の租税法は、外国法人を含む法人一般について、形式的に法人でない事業体のうち、実質的に法人とみるべきものについては人格のない社団等として捕捉する立て付けを取っていることが分かる。換言すれば、法人か否かは専ら形式的に判断すべきであり、実質的にみて法人に類似する事業体は人格のない社団等に該当することで初めて法人課税に服するというのが、我が国の租税法の立場であり、それ以外の実質的な判断によって租税法上の法人該当性を判断することは、租税法の構造上想定されていない。

- (エ) 準拠法上法人とする（法人格を付与する）規定の有無によって形式的に判断することは、法人該当性の判断基準として適切であること

前記（ア）から（ウ）までの理由から導かれる法人格形式基準は、以下のとおり、法人該当性を判断する基準として適切なものである。

- a 租税法律主義（憲法84条）の下では、課税要件の定めは明確でなければならない（課税要件明確主義）。そして、法人該当性は、いわゆる構成員課税と法人課税の適用関係その他租税法上の課税要件に関わる極めて重要な概念である。かかる概念の該当性を判断する基準については、恣意的な課税がされるおそれを排除するため、納税者が適用の結果を予測できるよう、明確であり予見可能性を有するものであることが求められる。

この点、準拠法上法人とする（法人格を付与する）規定の有無によって形式的に判断する法人格形式基準であれば、租税条約や各種文献、当該国の私法及び租税法を検討した上で、我が国と事業体の設立国の法概念を対照するという客観的な方法により、どのような事業体が設立準拠法上法人とされている（法人格を付与されている）かを判断することが可能である。

上記のような判断手法は、いったん当該設立準拠法における法人該当性の判断が確立した後は、各事業体の個別具体的な性質によって法人該当性が左右されるおそれが小さいため、予測可能性・明確性に優れている。このように、形式的な概念の対照関係を考察する法人格形式基準は、個別具体的な判断の余地を狭めることで、恣意的な課税を防止し、納税者の予測可能性を高めることで、多様な事業体を用いた効率的な国際取引を促進することにつながるものである。

b 法人格形式基準は、我が国の租税法（私法）上の法人該当性を外国事業体の設立準拠法上の取扱いに整合させる考え方であるから、設立準拠法において法人ではないとされている事業体を我が国において法人として取り扱うことによって課税上の不都合が生じる危険性を回避することができるという利点がある。

c 法人格形式基準による場合、我が国であれば法人とされるべき実質を有する事業体が法人に含まれないことがあり得る。これを捉えて、法人格形式基準は適正な課税を行うに際して不都合であるとの批判も考えられるところである。

しかしながら、実質的にみて我が国の法人に類似するが、法人格を付与されていないため法人と判断できない外国の事業体が仮にあったとすれば、そのような事業体は、最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同39年10月15日第一小法廷判決・民集18巻8号1671頁が示した4要件を充足し、「人格のない社団等」として租税法上法人とみなされることが通常であるため、法人格形式基準によっても何ら不都合はない。

また、租税法上、原則は構成員課税であるから、準拠法上の法人でもなく、「人格のない社団等」としても捕捉されない事業体は、原則にのっとり構成員課税を受けるほかなく、かつ、その帰結は我が国の国内と同様の帰結であるから、その意味でも問題はない。

(オ) 以上のとおり、我が国の民法、国際私法及び租税法の解釈として、外国の法令に準拠して設立された事業体の法人該当性は、我が国の私法上（及び租税法上）の内国法人と同じく、原則として、当該外国の法令の規定の内容から、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（法人格形式基準）により判断されるべきである。

イ 租税法上の法人として想定されない、損益の帰属しない事業体は、租税法上の法人と扱ふべきでないこと（以下、この基準を「損益帰属基準」という。）

(ア) 我が国の租税法は損益の帰属に着目した課税を行っており、損益の帰属すべきでない主体への課税を想定していないこと

法人税法及び所得税法は、損益により構成される所得を課税の対象としている。法人には、その事業に係る損益により構成される所得が法人に帰属することを前提として、その所得に対する法人税が課されている（内国法人につき法人税法5条、21条及び22条。外国法人につき同法9条、141条及び142条）。他方で、法人にも人格のない社団等にも該当しない事業体については、構成員に損益が帰属することを前提として、事業体に法人税を課すのではなく、事業体に生じた損益が帰属することにより構成員に生じる所得に対して課税する方式を選択している（同法5条～10条の2、所得税法5条、2条1項3号～5号）。

その他の法人を前提とした規定も、法人に損益が帰属することを前提としている（法人税法23条の2、租税特別措置法66条の6第1項）。

そして、実質所得者課税の原則（法人税法11条、所得税法12条）も、損益の帰属に着目して課税するという租税法の考え方の帰結を具体的に示すものである。

このように、我が国の租税法上、損益が帰属しない事業体を法人とみて課税することは、およそ想定されておらず、所得課税という見地からも、損益が帰属しない事業体へ

の課税を行うことは許されないと考えるべきである。

しかしながら、我が国の法人については、当然に損益の帰属すべき主体となるが、我が国と法人の概念が異なる外国においては、法律上法人とされているにもかかわらず損益の帰属すべき主体ではないものとされている可能性があることから、法人格形式基準のみで判断した場合には、損益が帰属していない事業体まで法人として取り込んでしまう可能性がある。これは我が国の租税法が想定していない事態である。

(イ) 租税法上想定されない帰結を回避するために私法上の概念を一部修正することが認められること

前記(ア)のように、法人格形式基準に基づき、設立準拠法の定めに従って法人とされる事業体を全て法人として扱うとすれば、我が国の租税法上想定されない、所得のない者に対する課税が生じ得る。それゆえ、かかる事態を防ぐために、法人格形式基準に加えて、我が国の租税法上法人として扱われることが想定されない、損益の帰属すべき主体でない事業体が、我が国の租税法上の法人の概念に含まれていないことを検証する基準として、損益帰属基準が併用される必要がある。

このように、租税法の解釈として、損益の帰属の有無という明確な事情に基づき私法上の概念に租税法の要請に基づく修正を加えることは、租税法律主義や法的安定性の確保の観点からしても許容されるべきものであり、借用概念論の考え方に反するものではない。裁判例においても、租税法が私法上の概念を特段の定義なく用いている「贈与」等の概念において、租税法上の解釈として、私法上の概念を一部修正した解釈が行われている(最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同63年7月19日第三小法廷判決・集民154号443頁等)。

(ウ) 以上のとおり、我が国の租税法上法人として扱われることが予定されない、損益の帰属すべき主体でない事業体を我が国の租税法上の法人の概念から除外するため、法人格形式基準の判断を検証するものとして、当該事業体が明らか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損益帰属基準により判断し、かかる基準によっても損益の帰属が肯定される場合に限り、我が国の租税法上の法人に該当すると解すべきである。

ウ まとめ

原告の主張する法人該当性の判断基準をまとめると、①当該事業体の設立国の法令(設立準拠法)によって法人とする(法人格を付与する)旨を規定されていると認められること(法人格形式基準)及び②明らか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こと(損益帰属基準)の双方を満たすものであることとなる(以下、法人格形式基準及び損益帰属基準を併せて「原告基準」という。)

(2) 原告基準に基づけば本件各LPSは明らかに法人に該当しないこと

ア 本件各LPSは我が国の法人に相当する「corporation」ではなく我が国の組合に相当する「partnership」であること

(ア) 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約(以下「日米租税条約」という。)において、法人は「company」と、組合は「partnership」と規定されていること

我が国と米国の法人の概念を対照するために最も有益であるのは、両国間の法制度の相違を前提として、両国の事業体の取扱い等について両国の合意に基づき成立した、日米租税条約を参照することである。

すなわち、同条約は、日本国政府と米国政府との間で、所得に対する租税に関し、二重課税を回避し、脱税を防止することを目的として、両国において課税上の取扱いが異なる事業体に関する条約の適用関係を具体的に明らかにするために締結されている。そして、日米租税条約は、日本国については所得税及び法人税に適用されるものであり（同条約2条1項）、我が国の租税法体系の一環を成す法規範であるから、同条約で用いられた事業体の分類に係る法概念は、その意義が我が国の所得税法や法人税法と異なることが留保されている等の特段の事情がない限り、所得税法及び法人税法上の概念と同義であると解すべきである。

また、租税条約は、各締結国の租税法規やその前提となる私法上の法制度が各締結国間で異なることを考慮しつつ、各締結国の課税権を調整し、国際的二重課税の回避等をしようとするものであって、各締結国の公用語によりそれぞれ正文が作成されるものであるから、租税条約の正文で同一概念を指すものとして用いられた各締結国の公用語による概念は、国家間の法概念の相違を踏まえた上でも、対応関係があるものといえる。

このような意義を有する日米租税条約の各条項においては、「法人」に相当する概念が「company」、「法人格を有する団体」に相当する概念が「body corporate」として規定されている一方、「partnership」は「組合」に相当する概念であり、「法人以外の団体」であるとして、我が国における租税法（私法）上の「法人」に含まれないものとされていることが明らかにされている（同条約3条1項（e）、（f）、同条約の議定書2項）。

このことは、本件各LPSがそうであるところの「partnership」が、我が国の「法人」に該当しないことの明白なあかしである。

(イ) 米国法上「partnership」は「corporation」と区別された上で法人格のない団体（other unincorporated association）に分類されていること

日米租税条約において「partnership」が法人格のない団体であるとされていることは、以下に述べるとおり、米国の私法及び租税法上、「partnership」が法人格のない団体（unincorporated association）に分類され、法人格を有する「corporation」（法人格の有無という文脈では「company」と同義である。）と区別していることに沿ったものとして理解できる。

a 連邦民事訴訟規則における訴訟当事者能力の扱い

連邦民事訴訟規則（甲22）は、「partnership」や「corporation」等の事業体の訴訟当事者能力について規定するところ（同規則17条（b））、この定めによれば、①「corporation」は、自然人と同様、設立地（自然人の住所地に相当）の準拠法に基づき訴訟当事者能力が決定され、②「partnership」は法人格のない団体（unincorporated association）に分類されており、③かかる「partnership」は、住所地又は設立地の実体法ではなく、訴訟係属地の訴訟手続法又は連邦民事訴訟規則によって初めて訴訟当事者能力が付与されるものとされている。

これは、米国法上「partnership」と「corporation」が全く異なる性質のものであり、前者については当然に訴訟当事者能力が認められるものではないという点で大き

な相違が存在することを示す事実である。

b 米国財務省規則における課税上の取扱い

米国財務省規則（甲24）は、「corporation」と「partnership」の連邦税の課税上の取扱いについて規定するところ（セクション301.7701-2、301.7701-3）、この定めによれば、米国において、法律上「incorporated」、「corporation」、「body corporate」又は「body politic」として規定される「corporation」と「partnership」が、課税上明確に区別されている。

そして、「corporation」以外の「ビジネス・エンティティ」（「business entity」）は、「association」として「corporation」と同様の課税を受けるか、「partnership」として課税を受けるかどうかを選択することができるが、選択を行わない場合は、「構成員と区別される別個の事業体」とみなされることはなく、「partnership」としての課税（構成員課税）が原則とされているものである。

このことは、米国において、「partnership」が、「corporation」と区別された（corporationでは選択できない）構成員課税の取扱いを原則とする事業体とされていることを示している。

(ウ) ワシントン州法でもLPSを対象に含まない「事業法人法」（「business corporation law」）が存在していること

米国においても、我が国と同様、法人は合衆国議会又は州議会の制定する法律により設立されるものとされ、州法には、一般法人の設立法として事業法人法（business corporation law）や「非営利法人法」（「non-profit corporation law」）が存在するものとされている。

ワシントン州法においても、事業法人法であるWashington Business Corporation Act（title 23B RCW）が存在している（甲25の1・2）。同法は、「corporation」に対して、自然人と同じ能力（same powers as an individual）を付与することを規定しているところ（甲25の1。RCW 23B.03.020(2)）、この「corporation」の定義については、「「Corporation」又は「domestic corporation」は、本法律の条文によって法人化された（incorporated）営利のcorporationを意味し、社会的目的のcorporationを含み、外国のcorporationを含まない。」と定めている（甲25の2。RCW 23B.01.400(5)）。

同法では、「limited partnership」は、「corporation」と別に定義されており（甲25の2。RCW 23B.01.400(20)）、前記のとおり米国において「partnership」と「corporation」が明確に区別されていることからすれば、同法が対象としている「法人」の中にLPSは含まれないことは明らかである（そもそも、LPSは別の法律で規律されている。）。

以上によれば、ワシントン州における法人の根拠法である事業法人法がLPSに法人格を付与しておらず、ワシントン州の法人法制上、LPSが法人とされていないことは明らかである。

(エ) 我が国と同様に大陸法系に属するドイツ連邦共和国（以下「ドイツ」という。）における「法人」に対応する概念も、米国法上の「corporation」に相当するものと理解されていること

我が国の法人に相当する概念を米国において特定するに当たっては、日本法が属する

大陸法系（シビル・ロー）と、米国法が属する英米法系（コモン・ロー）の概念を比較対照することが有益であるところ、シビル・ローとコモン・ローの双方に通じている、ドイツのハイデルベルク大学で法学博士号を取得した米国の高名な法学者であるアーンスト・フリーユンド博士の著書における説明によれば、ドイツ法における「法人」（juristische person）が米国法の「corporate (corporation)」に相当するものであること、すなわち、大陸法系における法人の概念に対応する概念が米国法上「corporation」として存在していることが明らかである。これによれば、日米租税条約が、我が国の「法人」に相当する概念を「corporation」として特定していることは、至極当然のことといえる。

(オ) 以上のとおり、日米租税条約において、「法人」は「company」とされ、L P S がそうであるところの「partnership」は我が国において「法人以外の団体（any other body of person）」である「組合」に相当するものとされている。かかる理解は、L P S の設立準拠法である米国法（連邦法及びワシントン州法）の取扱いや、コモン・ローとシビル・ローとの間の法体系の相違を踏まえた学術的考察の結果とも整合するものとして、我が国の「法人」に相当する準拠法上の概念を特定するものとして、極めて合理的である。

イ 我が国においても米国のL P Sは我が国の法人に該当しないものと認識されていること

(ア) 我が国の私法や英米法に関する文献においては、おしなべて、我が国の法人に相当する概念は「corporation」であり、米国の州法に基づき組成されたL P S、及びL P S がそうであるところの「partnership」は法人ではない旨の定義又は説明がされている。

(イ) また、L P Sを含む「partnership」が、その実態のいかんにかかわらず我が国の租税法上の法人に該当しないことは、政府税制調査会における検討の過程で行政庁が作成、提出した資料にも現れているところである。

(ウ) さらに、各省庁が作成した我が国法令の英訳においても、「法人」が「juristic person」、「corporation」と翻訳されている一方、「limited partnership」は非法人である「投資事業有限責任組合」と翻訳されている。

(エ) 以上のとおり、我が国においても、日米租税条約に現れているような法人の概念の対応関係が一般的に支持され、又は受容されており、L P Sについては我が国の法人に該当しないものであると理解されていることが明らかである。

ウ 本件各L P Sが「entity」とされていることは「法人」であることを何ら意味しないこと

(ア) 「entity」は取引に必要な性質を説明するための概念にすぎないこと

米国法上、パートナーシップのような事業体については、それが構成員の集合体（aggregate）であるという見方と、独立した主体（entity）であるという見方の二つがある。

しかし、「entity」としての「法主体性」と「法人」は必ずしも対応するものではない。すなわち、パートナーシップの本質は、飽くまで構成員間の契約関係であって、パートナーシップを「entity」として説明するのは、専ら、事業活動の便宜のために事業体を主体として財産の所有関係や権利義務関係を説明するためにすぎない。

(イ) 明らかに法人ではない様々な事業体が「entity」とされていること

前記（ア）のとおり、「entity」という概念は法人と結び付くものではないため、米国法においては、明らかに法人に該当しない事業体について、「an entity distinct from

its partners」に相当する定義付けがされている。

このように、構成員と異なる「entity」であるとの規定が法人格の付与を意味すると解することは、米国において法人格なき団体 (unincorporated associations) が「法人」に該当するという不当な帰結を意味するものであるから、本件各L P Sが構成員と異なる「entity」であるとされていることが、「法人」であるか否かと何ら関係ないことは明らかである。

(ウ) 以上のとおり、本件各L P Sが「entity distinct from its partners」として規定されている理由は、法人格のない事業体に対して事業活動の便宜のために権利義務能力等の法主体性を付与するためであって、かかる条文によって本件各L P Sが法人と規定されているものではない。

エ 本件各L P Sは損益の帰属すべき主体でないため我が国の租税法上「法人」とされることはないこと

(ア) 州L P S法は損益がL P Sではなく構成員に直接帰属することを想定していること

州L P S法25. 10. 290は、損益 (profit and losses) の割当方法について、その割合についてはパートナーシップ契約において自由に定められるとしつつも、損益 (profit or losses) については構成員 (パートナー) に直接帰属させることを規定したものである。このことは、(損益の配賦とは区別される) 現金やその他の資産の分配 (distribution) について定める25. 10. 300から370までの諸規定において、L P Sがパートナーに対して有する損害賠償請求権との相殺 (25. 10. 320) や、債権者保護のための分配規制 (25. 10. 370) など、分配の対象となる財産が一旦L P Sに帰属することを前提とした定めが置かれていることと対比しても明らかである。

また、課税上の所得として認識される損益が、パートナーシップにおいては構成員に直接帰属することは、米国の連邦最高裁判所の判例 (甲34。U. S. Supreme Court UNITED STATES v. BASYE, 410 U. S. 441) においても確認されている。

(イ) L P S契約上も損益が構成員に直接帰属するものとされていること

各L P S契約においても、損益、すなわち、収入 (income) と損失 (loss) の配賦 (allocation) について、構成員たるパートナーに対して原則として持分の割合に従って割り当てられるものと規定されている。このような契約の定めは、損益を構成員に直接帰属させようとしていることの表れである。

(ウ) 以上のとおり、本件各L P Sは、損益の帰属すべき主体ではないから、我が国の租税法上の法人に該当し得ない。

オ まとめ

以上のとおり、本件各L P Sは、我が国の組合に相当する概念である「partnership」であって、本件各L P Sを我が国の法人に相当する概念であると定めている規定は見当たらない上、租税法上「法人」とみるための前提である損益の帰属の実態をも欠いているから、本件各L P Sが我が国の租税法上の法人に該当しないことは明らかである。

(3) 最高裁平成27年判決の枠組みに従うことを前提にしても、本件各L P Sは、我が国の租税法上の法人に該当しないこと

ア 最高裁平成27年判決が示した判断基準とその適用方法について

(ア) 第一基準は形式基準として正当であるが、その適用のためには内容をより具体化する

必要があること

- a 最高裁平成27年判決の第一基準は、「日本法上の法人に相当する法的地位」を付与されているか否かに基づき外国法人該当性を判断するというものである。

最高裁平成27年判決は、第一基準を第二基準に先行して判断させる理由として、「より客観的かつ一義的な判定が可能である」ことを挙げている。そして、第二基準が「設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から」検討するとしているのに対し、第一基準では、「設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組み」という、より形式的な要素を検討するとしている。かかる視点は、正に原告が従前主張していた、法人該当性は原則として準拠法上法人とされている（法人格を付与されている）か否かによって形式的に判断されるべきであるという法人格形式基準の趣旨と合致している。

我が国の租税法が法人の意義について何ら定義を置いておらず、法人について私法上の意義と離れた理解をするものと解されないことからすれば、私法上、法人格が準拠法によって付与されることからして、設立根拠法令（準拠法）が定める事業体の法的地位に着目して形式的に外国法人該当性を判断しようとする第一基準は正当なものである。

- b もっとも、最高裁平成27年判決は、第一基準が参照する「日本法上の法人に相当する法的地位」とは何であるかという点につき、具体的に述べるところがなく、かかる地位の有無をどのように判断すべきかという点についても、何ら明らかにしていない。

また、最高裁平成27年判決は、第一基準を適用するため「設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組み」を検討するにあたって、米国のデラウェア州のLPSが準拠法上「separate legal entity」であると定められていることのみを採り上げて検討し、それが「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」と判示して、第一基準に基づく判断を断念している。

しかし、かかる判示は、「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」に着目すべきという説示に反して、LPSが準拠法上どのように扱われているかにつき、具体的な検討を行わなかったものであり、第一基準の適用の方法として疑問があるばかりか、第一基準の目的である「客観的かつ一義的な判定」を安易に断念するものであって不当である。

- c そこで、本件に第一基準を適用するに当たっては、最高裁平成27年判決の判示を前提としつつ、客観的かつ一義的な判定が可能となる指標（メルクマール）を具体化した上、本件で主張、立証がされた「設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組み」の内容に即して、「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になるのか否かについて、具体的かつ詳細な検討が行われるべきである。

(イ) 第二基準は正当化根拠が薄弱であるため適用範囲は限定されるべきこと

- a 最高裁平成27年判決の第二基準は、自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が帰属するか否かによって、権利義務の帰属主体となるという属性の有無を判定し、外国法人該当性を判断するというものである。

最高裁平成27年判決は、第二基準を導く判示の中で、「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る」と述べる。しかしながら、法人の最も本質的な属性が、権利義務の帰属主体性であることの根拠については、同判決では何ら論証されていない。

権利義務の帰属主体性は、法人となるための要件ではなく、効果にすぎず、第二基準は、主客が転倒した議論といわざるを得ない。例えば、ドイツにおける合名会社や合資会社のように、自己の名で権利を取得し義務を負担する主体でありながら、法人格がないとされている外国事業体の存在に鑑みると、権利義務の帰属主体性のみで外国事業体の外国法人該当性を判断する第二基準によって、常に妥当な判断が可能か否かは疑問である。

b また、最高裁平成27年判決は、第二基準を導く判示の中で、権利義務の帰属主体としての「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」と述べている。これは、権利義務の帰属主体性が納税義務者としての地位を基礎付けるということ述べたことになる。しかしながら、デラウェア州のLPSは、最高裁平成27年判決に従えば、米国において（あるいは、デラウェア州法上）権利義務の帰属主体でありながら、米国において（あるいは、米国の租税法上）構成員課税を受け、構成員とは別個の納税義務者とはされていない。このことからすれば、権利義務の帰属主体であることと納税義務者としての地位とが対応することについて、普遍的な必然性はなく、この点においても第二基準には十分に説得的な論拠がない。

c 以上を踏まえれば、最高裁平成27年判決の示した第二基準の正当性には多大な疑問があるが、それにもかかわらず、同判決が、第一基準に加えて第二基準を定立している理由は、諸外国の制度の内容や規定ぶりの違いから、第一基準での判定がどうしても困難な場合において、法人該当性の判断を可能なものとするべく、法人の「効果」に着目する便宜的な基準で対処することにしたものと解される。そして、同判決が、第二基準よりも第一基準を先行させているのも、第二基準が、必ずしも理論的に正当化し得るものではなく、便宜的な基準であることを踏まえたものと考えられる。

したがって、第二基準は、第一基準によってはどうしても判断ができない場合に例外的に適用される補充的、便宜的な判断基準と解すべきである。

(ウ) 以上のとおり、最高裁平成27年判決の示した外国法人該当性の判断基準のうち、第一基準の規範そのものは正当であるが、「日本法上の法人に相当する法的地位」が何を指すのかが明らかでなく、客観的かつ一義的な判定を可能とするだけの具体的な指標（メルクマール）が明らかでないという問題がある。一方で、第二基準は、その正当性が十分に論証されておらず、また、第二基準を中心にして法人該当性を判断する場合には、判断の妥当性に疑問が生じることになるから、第一基準によることができない例外的な場合に依拠すべき補充的、便宜的な判断基準と位置付けなければならないという問題がある。

かかる問題点を踏まえれば、同判決の示した規範（判断基準）を適用して本件各LPSの法人該当性を判断するに当たっては、第一基準の考慮要素を具体化した上で、個々の事業体の「設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組み」に即して、具体的な判断を行うことで、できる限り第一基準に依拠して外国法人該当性を判断し、安易に第二基準に

依拠して結論を得ることがないようにしなければならない。

イ 最高裁平成27年判決の枠組みに従って第一基準を具体的に適用した場合に本件各LPSに「日本法上の法人に相当する法的地位」が付与されていないことは明白であること

(ア) 「an entity distinct from its partners」は、日本法上の法人に相当する法的地位の有無の判断に影響するものではないこと

州PS法の「an entity distinct from its partners」という文言(25.05.050)は、同法がモデルとした1994年(平成6年)に改正されたUPAの文言に由来するものであるところ、上記の文言は、「partnership」が元来「複数の人(者)から成るグループ内の契約そのものと考えられており、かかる契約当事者の1人が死亡又は脱退したときは、当該契約当事者を要素とするパートナーシップはもはや存在し得ないと考えられていた」ために、「partnership」の安定性や有用性が損なわれていた状況に対応することを目的として、パートナーが死亡・脱退した後の「partnership」の存続性(survivability of limited partnerships)を規定するために採用されたものである。そして、上記のUPAに基づき組成された「partnership」(GPSのほかLPSを含む。)が「パートナーとは異なる事業体であるものとする(an entity distinct from its partners)」と定められていることの意味は、ジェネラル・パートナーの1人(あるいは、それこそ全員)が死亡又は脱退しても、必ずしも解散するものではないということを、より明確化するものにすぎない。

上記のような存続性は、我が国の任意組合にも当然認められるものであり(民法678条~681条)、法人該当性とは無関係であるから、「an entity distinct from its partners」という文言が、日本法上の法人に相当する法的地位の有無と無関係であることは明らかである。

したがって、第一基準の適用において、「an entity distinct from its partners」という州PS法の規定の文言は、本件各LPSが日本法上の法人に相当する法的地位を付与されているかいないかの判断の決め手にならないから、設立根拠法令の他の規定の文言や法制の仕組みを検討する必要がある。

(イ) 米国の「unincorporated entity」であるLPSには「日本法上の法人に相当する法的地位」がないこと

a ワシントン州法を含む米国法では事業体が「incorporated entity」と「unincorporated entity」に二分されていること

米国の裁判所は、法人格のある事業体について「incorporated entity」という概念を使用しており、そうでない事業体(unincorporated entity)と二分して区別している。

本件各LPSの設立準拠法であるワシントン州法においても、同様に、事業体を「incorporated entity」と「unincorporated entity」とに二分した上で、「incorporated entity」に日本法上の法人に相当する地位を付与する規定を置いており(前記(2)ア(ウ)参照)、ワシントン州法によって「incorporated」されたか否かによって、個人と同じ権利能力が付与される「corporation」であるか否かが決まるものとしている。そうすると、「incorporated」された事業体が、「日本法上の法人に相当する法的地位」を付与された事業体、ということになる。

そして、事業体が「incorporated entity」か「unincorporated entity」かで二分されていることからすれば、ある事業体が「incorporated entity」でなければ「unincorporated entity」に該当し、当該事業体には「日本法上の法人に相当する法的地位」が付与されていないことになるところ、州 P S 法は、L P S を含む「partnership」が「incorporated entity」に該当するものとは定めていない。

- b ワシントン州法上「unincorporated entity」である L P S には自然人と同様の一般的な権利能力は付与されていないこと

L P S を含む「partnership」は「unincorporated entity」であるから、州 P S 法には、事業法人法と異なり、「partnership」が個人と同じ能力を有する (same powers as an individual) といった規定は置かれていない。

その代わりに、「partnership」については、事業の遂行に当たって必要な能力として、財産の取得 (25.05.060) や訴訟能力 (25.05.130) 等の能力が個々に認められている。L P S の権利能力は、自然人と同様に一般的に認められているわけではなく、活動の便宜のために、事業体の一般的な性質とは別に、個別に認められているにすぎないのである。

このような設立根拠法令の規定ぶりからして、「unincorporated entity」である「partnership」(L P S を含む。)には、「incorporated entity」である「corporation」とは異なり、「日本法上の法人に相当する法的地位」を付与されていないことが明らかである。

- c 米国の私法上「unincorporated entity」である L P S は、訴訟手続上独立した主体として扱われない場面があること

- (a) 「incorporated entity」であるか「unincorporated entity」であるかが米国法上の「日本法上の法人に相当する法的地位」の有無と関係することは、「incorporated entity」であるか否かによって、事業体に対する連邦裁判所の管轄の決定方法が異なることからしても明らかである。

すなわち、米国では、連邦裁判所の管轄が認められる場合として、連邦法の問題が生じる場合か、異なる州の市民が関与する場合 (州籍相違管轄: diversity jurisdiction) があるとされているところ、このうち、州籍相違管轄の有無については、訴訟当事者の州籍 (citizenship) の判定を行う必要がある。かかる州籍の判定につき、「incorporated entity」である「corporation」については、事業体が設立された州及び主たる事業所を有する州に州籍を有するものとされるのに対し、L P S を始めとした「unincorporated entity」については、事業体の構成員に着目して州籍を考え、各構成員が州籍を有するあらゆる州に事業体の州籍が認められている。

「unincorporated entity」の州籍を判定するに当たり、事業体そのものではなく、事業体の各構成員の州籍に着目することは、「unincorporated entity」が、構成員から全く独立した存在ではないものとして扱われていることを示している。

- (b) また、事業体の訴訟当事者能力に関しても、連邦民事訴訟規則上、事業体が「incorporated entity」であれば、自然人と同様、設立地 (自然人の住所地に相当する。) の準拠法に基づき訴訟当事者能力が決定されるのに対し、「partnership」その他の「unincorporated association」については、組織体の設立準拠法ではなく、裁判

所の所在地の法律によって訴訟当事者能力が定められるものとされている。このように、「unincorporated」とされる事業体には、設立根拠法令ではなく訴訟手続法で初めて訴訟当事者能力が付与されるという、「incorporated entity」とは異なる立て付けが取られている。

かかる訴訟当事者能力の扱いからすると、米国の法制度の仕組みにおいて、「unincorporated entity」である本件各L P Sが、訴訟手続上構成員から独立した主体として自然人の場合と同様に扱われる「incorporated entity」と区別されていることが明らかである。

- d 以上のとおり、本件各L P Sの設立根拠法令（準拠法）上、「partnership」である本件各L P S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は、個人と同じ権利能力を有し、事業体単位で州籍が決定される「incorporated entity」であるか、あるいは、法の規定によって個別的に権利能力を付与されるにすぎず、州籍も構成員に着目して決定される「unincorporated entity」であるかによって判断することが可能であり、このうち「unincorporated entity」である本件各L P Sに、「日本法上の法人に相当する法的地位」を付与されていないことは明白である。

- (ウ) 日米租税条約においても、米国は、L P Sを含む「partnership」に「日本法上の法人に相当する法的地位」を付与しているとは解されないこと

米国におけるL P Sの法的地位を検討する上では、日米租税条約の文言が参照されるべきであるところ、本件各L P Sを含む「partnership」は、同条約上、「組合」と位置付けられており、「法人」とはされていない（前記（2）ア（ア）参照）。

我が国では、「組合」は法人格を有しない団体であるが、同条約の締結の過程において、両国の政府において当然概念の擦り合わせが行われたと考えられることからすれば、米国政府も、米国法では「partnership」は法人格を有するものではないとの理解の下、「組合」という用語に「partnership」という用語を対応させたものと考えられる。

米国政府が、「partnership」は法人格を有しないものと考えていたからこそ、日本語の「組合」という用語に「partnership」という用語を対応させたのだとすれば、米国の法制において、「partnership」は法人格を有しない事業体であると取り扱われており、米国において、本件各L P Sを含む「partnership」に「日本法上の法人に相当する法的地位」が付与されていないことは明白である。

なお、同条約において上記のように規定されているほか、我が国においても、「corporation」が「法人」、「partnership」が「組合」にそれぞれ対応するものとして説明されてきていることから、米国の「partnership」は、我が国でも、「日本法上の法人に相当する法的地位」を有しないものとして理解されてきたものである。

- (エ) まとめ

以上のとおり、本件において、第一基準を適用し、州L P S法及び州P S法に加え、ワシントン州の事業法人法、米国の訴訟手続上の取扱い、日米租税条約等の規定の文言や法制の仕組みを具体的に検討すれば、①ワシントン州及び米国の各法制では、法人格の有無に応じて、事業体を「incorporated entity」と「unincorporated entity」に二分し、前者を法人に相当するものとして位置付けているところ、本件各L P Sは後者の「unincorporated entity」に該当すること、②日米租税条約では、「partnership」に、

我が国の非法人である「組合」という用語が当てられており、米国においてL P Sを含む「partnership」が日本の非法人に相当するものとして位置付けられていることがうかがわれることから、本件各L P Sの準拠法たるワシントン州法及び米国の私法が、本件各L P Sが、その設立根拠法令において「日本法上の法人に相当する法的地位・・・を付与されていないことが疑義のない程度に明白」であり、第二基準を検討するまでもなく、本件各L P Sは「外国法人」に該当しない。

したがって、最高裁平成27年判決の規範を前提にしても、本件各L P Sは、我が国租税法上の「法人」に該当しない。

## 2 原告は本件各物件に係る償却費を損金の額に算入することができること

### (1) 原告は本件各L P Sの構成員として本件各L P Sに生じた償却費をその持分に応じてそのまま引き継ぐこと

前記1のとおり、本件各L P Sが法人でないことは明らかであるから、原告は構成員課税を受けることになるところ、構成員課税とは、我が国の法人税法上納税義務者とされていない事業体における損益が、直接構成員に帰属することの帰結としての課税であるから、法令に別段の定めがない限り、構成員に帰属する損益の取扱いは、かかる損益を生じさせた当該事業体の事業活動の内容及び性質に基づいて決定され、事業体の活動内容がそのまま直接に反映される形で課税されなければならない。したがって、事業体が不動産の賃貸等を行っている場合、当該事業体が償却費を計上できるのであれば、その構成員は、その持分割合に応じてそのまま償却費を計上できるのであり、構成員にとって償却費に当たらないという理由で構成員による償却費の計上が否定されるものではない。

このことは、法人税基本通達が、法人に該当しないことが明らかである任意組合について、構成員にとって償却費に該当するか否かという観点での検討を経ることなく、事業体を基準に損益を計算した上で、当該損益がそのまま構成員に帰属することを定めていることから明らかである。

### (2) 減価償却資産を「有する」場合を減価償却資産の私法上の所有権を有している場合に限定する理由はないこと

ア 被告は、償却費の計上が許されるのは自己が所有する減価償却資産に限られるとの理解に基づき、本件各物件の所有者は原告ではないから、原告が償却費を計上することはできない旨の主張をする。

しかしながら、減価償却の目的及び意義に鑑みれば、納税者が、良らの事業の用に供している減価償却資産に対して資本を投下している限り、減価償却資産を所有していなくても、その使用又は時間の経過に応じて徐々に投下した資本の費用化を認め、投下資本を回収させることで再投資を可能にさせる必要があることは変わらないから、償却費の計上が認められるべきであり、減価償却資産について所有権を有していない場合でも、減価償却資産を取得し（、かつ事業の用に供し）ているのであれば、償却費の計上が可能であると解される。

したがって、納税者が形式的には減価償却資産の所有名義人ではなかったとしても、そのことは直ちに減価償却資産の該当性を否定することを意味せず、納税者が自らの事業の用に供している当該減価償却資産に対して資本を投下したか否かによって決まることになる。そして、かかる資本の投下が認められる場合は、当該減価償却資産を「有する」場合

に該当し、償却費の計上も許されるべきである。

以上によれば、償却費を計上できる場合について、あたかも私法上、納税者が減価償却資産の所有権を有する場合に限定し、原告に所有権がないことさえ論証すれば減価償却資産該当性を否定するに足りるとする被告の主張は、根拠がないことが明らかである。

なお、原告は、本件各L P Sの構成員として、本件各L P Sを通じ、自ら主体的に（自己の事業として）米国における不動産事業を行っていたものであって、原告は、本件各L P Sを通じて、本件各物件を実質的に所有していた。

イ 被告は、原告が本件各物件の所有権を有していない根拠の一つとして、ワシントン州法及び本件各L P Sに係るパートナーシップ契約上、本件各物件が、本件各所有名義人の「独自の財産」であることを挙げる。

しかしながら、ワシントン州法及び本件各L P Sに係るパートナーシップ契約上、本件各物件が本件各所有名義人の「独自の財産」であるとしても、そのことは、原告が本件各物件に係る償却費を計上できないとする根拠とはならない。

すなわち、例えば、我が国における任意組合は、構成員の固有財産とは区別された「独自の財産」を保有し、また、任意組合の組合員は、当該組合に属する資産について、組合の清算前に分割ができないとされている（民法676条2項）。つまり、組合員は、組合の存続中、当該組合が保有する不動産（建物）に対して、具体的な権利を有していないが、その持分に応じて、当該不動産（建物）に係る償却費を計上できると解されている（法人税基本通達14-1-2）。このことから分かるとおり、減価償却資産について償却費を計上できるか否かは、組合員が、当該減価償却資産に対する具体的な権利を有しているか否かとは関係がない。

以上のとおり、ワシントン州法及び本件各L P Sに係るパートナーシップ契約の定めを挙げて、本件各物件が本件各所有名義人の「独自の財産」であるから、原告が本件各物件に係る償却費の計上を行うことができないとの被告の主張には根拠がないことは明らかである。

ウ 以上のとおり、原告が本件各物件を所有していないことを理由に、償却費の計上ができないという被告の主張は失当である。

### 3 出資の額を超える損失の額につき損金の額への算入が制限されるとの被告の主張に理由がないこと

被告は、本件各L P Sが営む不動産賃貸事業に係る損益が原告に直接帰属すると認められる場合であっても、本件各L P SのLPである原告が、損金の額に算入できる損失の額は、出資の額に制限されると主張し、その根拠を有限責任に求めている。

しかしながら、以下のとおり、被告の主張を根拠付けるような法令の規定は一切存在しない。

すなわち、法人税法22条3項は、損金の額に算入すべき金額を、「別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。」と定め、同項2号は、「前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」を掲げており、「別段の定め」がない限り、同項各号に掲げる額（2号についていえば費用の額）を損金に算入することを制限することは認められない。

また、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、所得計算の原則と例外は明確に定められなければならない、特に、法令が明文で「別段の定め」を要求している場合

は、文理解釈から導くことのできない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など到底許されない。同号所定の費用の一つである償却費の額についていえば、これを損金の額に算入するというのが文理解釈であり、別段の定めがない限り、出資の額を超える償却費の額を損金の額に算入できないという解釈は採り得ない。

減価償却資産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有しており、費用収益対応の原則から、使用又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される。そのため、各事業年度における減価償却資産の減価額を費用（償却費）とし、かつ、その帳簿価額から控除すること（減価償却）が認められている。このように、償却費は、所得を得るために必要な支出（必要経費）であり、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避け、原資を維持しつつ拡大再生産を図るためには、償却費の控除を認め、最初に投資された金額（取得価額）に課税しないことで二重の課税を防ぎ、合理的な投資活動を制約しないことが必要である。特に不動産事業に係る建物については、減価償却は、投下資本の回収と減価償却資産（建物）の更新のための資金の準備の意味を有しているし、不動産（建物）譲渡益の額は、譲渡対価の額から譲渡原価の額（減価償却後の取得価額）を控除して計算されるから、償却費の額の損金算入を制限する理由は全くない。そして、このような趣旨から考えれば、減価償却資産の取得に投下された資本の額（取得費）に見合う償却費の額を、損金の額に算入することが認められてしかるべきであり、このことは、投資をした者が有限責任しか負わないか否かとは一切関係がない。

以上に反して、投資した取得費の見合いである償却費の計上を認めないことは、各事業年度の所得の計算をゆがめて極めていびつな課税を行うことになるのであって、だからこそ、法人税法は、上記の考え方に特定の価値判断をもって例外を設け、償却費の額の損金算入を制限するために「別段の定め」（同法22条3項）を要求しているのである。

したがって、「損金の額」の意義から償却費の額の損金算入の制限を導こうとする被告の主張には全く根拠がなく、いかなる意味においても、「別段の定め」なく有限責任を理由として償却費の額の損金算入が制限されるいわれは全くない。

- 4 以上によれば、本件各物件の償却費のうち、原告のパートナー持分に対応する部分は、直接原告に帰属するため、原告が自ら不動産を取得した場合と同様に、原告の所得金額の計算上、損金の額に算入することが認められるべきである。

第2 争点（2）（本件賦課決定処分について、原告には過少申告加算税を課されない正当な理由があると認められるか）について

- 1 通則法65条4項における「正当な理由」の意義

通則法65条4項における「正当な理由」が認められるのは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、適法に申告・納税した者との間の客観的不公平の実質的な是正や、適正な申告納税の実現を図るという過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合である（前掲最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決）。

上記のようにして「正当な理由」が認められる場合の典型例としては、①法令の解釈が確定していない状況下において、②一般的に採られていた解釈に合致する申告をした場合が挙げられる。

そして、かかる場合に「正当な理由」が認められるのであれば、確立した法解釈が存在して

おり、納税者がした申告がこれに合致していた場合には、法解釈が確定していなかった場合に比べて、より納税者に非が認められない場合なのであるから、当然の事理として、「正当な理由」が認められるべきである。

## 2 米国のL P Sが法人に該当しないという解釈が確立されていたこと

(1) 米国のL P Sが「法人」に該当しないことは学界の従前からの確立した見解であったこと  
米国のL P Sには法人格がなく、したがって、日本の法人に該当しないという理解は、従前から、民商法や英米法の専門家における常識とされてきた。

上記のような私法上の理解を受けて、租税法学者の中でも、米国のL P Sは我が国の租税法上の法人に該当しないという理解が一般的であった。

(2) 租税法の立法当局においてもL P Sが「法人」に該当しないことが前提とされてきたこと  
以上に述べた確立した理解を前提として、財務省や税制調査会も、L P Sは法人でないため、現行法上、L P Sに対して法人課税を行うことはできないものと理解していた。

すなわち、大蔵省（当時）主税局が作成し税制調査会法人課税小委員会の討議用資料として提出した平成12年4月28日付け「法人税制関係資料－法人税の現状と課題－」（甲30はその抜粋）においては、L P Sは、米国において法人格を有さず、構成員課税が適用される事業体に分類されている。かかる記載からは、財務省（当時の大蔵省）が、米国のL P Sは「法人」に該当しないと解釈していたことが見て取れる。

そして、これを受けて取りまとめられた、税制調査会作成の平成12年7月14日付け「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」答申（甲12はその抜粋）においては、外国の事業体に対する課税について、外国の企業が我が国に進出するに当たって、パートナーシップの構成員となる事業形態等を用いる場合が生じているという分析の後で、「わが国の税制では、外国の事業体はその外国において私法上『法人』とされているかどうかにより、法人課税の対象とすることがどうかを判断していますが、外国の多様な事業体の中には、その本国において私法上『法人』とはされないものの、自己の名前で取引をしているなど、その実態を見れば法人税の課税対象とすることがふさわしいものもあると考えられます。」として、外国のパートナーシップのような事業体はその外国において「法人」とされていないため、現状では我が国で法人課税の対象とならないという問題意識が表明されている。

以上の説明からは、租税法の立法当局において、L P Sのような外国の事業体を我が国の租税法上の法人として取り扱うことはできないという理解が当然の前提とされていたことが強くうかがわれる。

(3) このように、米国のL P Sは、我が国の私法上も租税法上も「法人」に該当しないと理解されており、かかる理解は各種の代表的文献に明記されていたほか、租税法の立法当局においても前提とされており、米国のパートナーシップやその一種であるL P Sが法人であるとの解釈が有力に主張されていたという形跡は見当たらない。

以上のとおり、米国のL P Sが我が国の租税法上「法人」に該当しないという法解釈は、従前から既に確立していた。

## 3 税務実務上も米国のL P Sは法人に該当しないものとして取り扱われていたこと

(1) L P Sを法人でないものとして取り扱うという理解が税務当局関係者からも明らかにされていたこと

税務大学校研究部教育官（当時）であった遠藤克博氏は、平成10年に発表した研究論稿

(甲49)で、外国のパートナーシップ(組合)に関する課税関係について、「わが国の企業が外国のPS〔注：パートナーシップ〕に投資を行った場合の課税関係については、法人税法に特段の定めがないことから、PSがわが国の法人税法上いかなる事業組織に類似しているかにより、課税関係を整理するアプローチがとられ、実務においては、任意組合あるいは匿名組合として課税所得金額の計算が行われている。」と記載するところ、この記載は、税務当局関係者が、税務実務上、外国のパートナーシップが任意組合や匿名組合のような法人格を有さない事業体として取り扱われていることを明らかにしたものである。

上記のような税務当局関係者の理解は、近時においても同様であり、例えば、長谷部啓氏(税務大学校研究部教授を務めた税務当局関係者である。)は、平成21年の講演録において、米国のLPSには法人格がないものと整理している(甲18)。

(2) 公認会計士や弁護士等の実務家もLPSは税務上法人に該当しないものと理解してきたこと

実際の申告実務に関与する立場にある公認会計士や弁護士等の実務家も、LPSが税務上法人に該当しないことを前提とする理解を示していた。

4 原告は、本件各LPSが法人に該当しないという確立した理解及び実務に合致した確定申告を継続して行っていたこと

原告は、米国のLPSが我が国の租税法上の法人に該当しないことを前提に、本件各LPSが保有する不動産の償却費を原告の損金に計上して確定申告を行っていたところ、かかる原告のした確定申告の内容は、米国のLPSを法人でないものとして取り扱う一般的な理解及び実務に合致するものであった。

それゆえ、課税庁が、原告に対して本件各LPSを含む米国のLPSが法人に該当する旨の指摘や指導を行ったことはなく(後記(1))、また、本件各事業年度に係る確定申告の時点では、米国のLPSが法人に該当するとした裁判例はなく、原告らが従前の確定申告の内容を変更すべき契機も存在しなかったから(後記(2))、原告が、上記の確立した理解及び実務に合致した確定申告を継続したことには無理からぬ面があるといわなければならない(最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同18年10月24日第三小法廷判決・税務訴訟資料256号順号10536、最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同18年11月16日第一小法廷判決・税務訴訟資料256号10573参照)。

(1) 課税庁が原告に対し米国のLPSが「法人」に該当する旨の指摘等をしたことはないこと

原告が米国における不動産投資事業を開始した当初の時点では、原告は、LPSを介することなく、米国の不動産の持分権を直接保有していた。

その後、平成6年頃から、原告は、米国のLPSを通じて米国の不動産(割合的所有権)を取得するようになり、原告は、それ以降、本件各更正処分がされた平成23年3月10日に至るまでの約17年間もの間、原告がLPとなった米国のLPS(本件各LPSを含む。)は法人に該当せず、LPSが保有する不動産の償却費を損金に算入できることを前提として、米国における不動産投資事業に係る所得を継続して申告してきた。

この間、原告は、平成18年に6か月間もの税務調査を受け、法人税の確定申告の内容について精査され、LPSに係る契約書や収益報告書等の資料を課税庁(所轄の保土ヶ谷税務署)に提出した。しかし、課税庁は、原告に対し、米国のLPSが法人に該当する(したがって、償却費の計上について修正をする必要がある)等の指摘や指導は行わなかった。そし

て、かかる税務調査に関する課税庁の事件処理が、会計検査院の監査を受けて問題ありと判断されたならば、何らかの指摘がなされ、これに起因して課税庁が原告に対して再調査を行い、又は修正申告をしようようしていたはずであるところ、かかる事実は存在しない。

その他、課税庁が原告に対して米国のL P Sが法人に該当するとの指摘や指導を行ったことは一切なく、原告は、原告が初めて米国のL P Sを介して米国の不動産の持分権を取得した平成6年分の確定申告から本件各事業年度に係る確定申告に至るまで、本件各L P Sを含む米国のL P Sは法人ではなく、本件各L P Sが保有する不動産の償却費を損金に算入することができるとして、継続して確定申告を行っており、課税庁もまた、かかる申告を是認してきたのである。

(2) 原告が従前の確定申告の内容を変更すべき契機は存しなかったこと

ア 原告は、平成6年に、米国のL P Sは法人に該当しないことを前提に確定申告を開始し、その後も、継続的に米国のL P Sを介して米国における不動産投資事業を行っていたのであるから、確定申告の内容を途中で変更することなど思いもよらず、また、そのように変更すべき契機も存しなかった。

イ 平成22年12月17日には、大阪地方裁判所が、デラウェア州のL P Sが法人に該当する旨の判示をしたが、これは、原告が行った確定申告の内容とは無関係である。すなわち、原告が本件各事業年度に係る確定申告を行ったのは、平成18年5月から平成22年5月にかけてであって、原告は、上記の判決以前に、既に本件各L P Sが法人に該当しないことを前提にした確定申告を完了していた。

また、上記の判決は、その当時米国のL P Sが法人に該当するものと理解されていたことをうかがわせるような内容でもない。すなわち、同判決は、その後いずれの裁判所も採用することのなかった独自の基準によって米国のL P Sが法人であると認定したものである上、その後、同種の事案について、東京地方裁判所（判決日は平成23年7月19日）、名古屋地方裁判所（判決日は同年12月14日）が立て続けに反対の結論を判示する判決を言い渡している。かかる事情に鑑みれば、上記の大阪地方裁判所の判決は、本件各事業年度に係る確定申告の当時、米国のL P Sが法人に該当しないという確立した理解が否定されるに至っていたということをおろそかにするものではない。上記の三つの判決の順序が異なっていれば、本件各更正処分がされなかった可能性すらあり、少なくとも、米国のL P Sの法人該当性について、原告が依拠した理解が相応の根拠を有するものであったことは、上記の東京地方裁判所及び名古屋地方裁判所の判決が言い渡されていることから明らかである。

ウ 前記(1)のとおり、課税庁は原告らが継続して行ってきた確定申告を是認しており、また、L P Sの課税上の取扱いについて明示する通達等も発出していなかった。それにもかかわらず、課税庁は、平成22年12月17日に前記イの大阪地方裁判所の判決が言い渡された直後である平成23年1月31日に、突如として原告への税務調査を実施し、本件各更正処分をするに至っている。このような課税庁の対応は、原告にとっては正に青天のへきれきであって、これまで課税庁が、原告が継続して行ってきた確定申告に何らの指摘や指導を行ってこなかったという実態に鑑みても、不当な取扱いといわざるを得ない。

5 以上に述べたところに鑑みれば、原告に対して、本件各賦課決定処分により過少申告加算税を課すことは、適正な申告の確保を図るという過少申告加算税の趣旨を最大限しんしゃくして

も、不当又は酷に過ぎることから、原告が本件各L P Sが保有する不動産の償却費を損金に算入することができるとしてした本件各確定申告に「正当な理由」があることは明らかである。

したがって、仮に本件各更正処分が適法であるとしても、本件各賦課決定処分は違法であり、その限度で取り消されなければならない。

以上

別表 1 省略

本件各更正処分等の経緯

平成18年3月期

別表2-1

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告加算税
確定申告	平成18年5月31日	82,572,829	17,835,600	—
更正処分	平成23年3月10日	587,975,156	169,456,500	21,536,000
異議申立て	平成23年5月6日	82,572,829	17,835,600	—
異議決定	平成23年7月6日	棄却		
審査請求	平成23年8月5日	82,572,829	17,835,600	—
審査裁決	平成24年7月31日	棄却		

平成19年3月期

別表2-2

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告加算税
確定申告	平成19年5月31日	1,601,129	△1,954,942	—
更正処分	平成23年3月10日	580,714,719	183,290,700	27,760,000
異議申立て	平成23年5月6日	1,601,129	△1,954,942	—
異議決定	平成23年7月6日	棄却		
審査請求	平成23年8月5日	1,601,129	△1,954,942	—
審査裁決	平成24年7月31日	棄却		

(注)「納付すべき税額」欄の△印は、当該金額が還付金額であることを表す。

平成20年3月期

別表2-3

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告加算税
確定申告	平成20年5月28日	21,565,797	2,535,100	—
更正処分	平成23年3月10日	778,254,169	229,541,800	33,758,500
異議申立て	平成23年5月6日	21,565,797	2,535,100	—
異議決定	平成23年7月6日	棄却		
審査請求	平成23年8月5日	21,565,797	2,535,100	—
審査裁決	平成24年7月31日	棄却		

平成21年3月期

別表2-4

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告加算税
確定申告	平成21年6月1日	45,975,050	10,285,400	—
更正処分	平成23年3月10日	612,915,629	180,367,400	24,854,000
異議申立て	平成23年5月6日	45,975,050	10,285,400	—
異議決定	平成23年7月6日	棄却		
審査請求	平成23年8月5日	45,975,050	10,285,400	—
審査裁決	平成24年7月31日	棄却		

平成22年3月期

別表2-5

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告加算税
確定申告	平成22年5月31日	40,631,434	8,464,200	—
更正処分	平成23年3月10日	616,119,274	181,110,600	25,334,500
異議申立て	平成23年5月6日	40,631,434	8,464,200	—
異議決定	平成23年7月6日	棄却		
審査請求	平成23年8月5日	40,631,434	8,464,200	—
審査裁決	平成24年7月31日	棄却		

別表 3-1 から別表 3-5 まで、別表 4 省略