

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(保土ヶ谷税務署長)

平成29年1月24日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成28年4月27日判決、本資料266号-72・順号12850)

判 決

控訴人	A株式会社
代表者代表取締役	甲
訴訟代理人弁護士	宮塚 久
同	天白 達也
訴訟復代理人弁護士	今井 政介
被控訴人	国
代表者法務大臣	金田 勝年
処分行政庁	保土ヶ谷税務署長 中嶋 明伸
指定代理人	別紙指定代理人目録記載のとおり

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決中、過少申告加算税賦課決定処分の取消請求に係る部分を取り消す。
- 2 保土ヶ谷税務署長が平成23年3月10日付けでした控訴人の平成17年4月1日から平成18年3月31日までの事業年度の法人税に係る過少申告加算税2153万6000円の賦課決定処分を取り消す。
- 3 保土ヶ谷税務署長が平成23年3月10日付けでした控訴人の平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度の法人税に係る過少申告加算税2776万円の賦課決定処分を取り消す。
- 4 保土ヶ谷税務署長が平成23年3月10日付けでした控訴人の平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度の法人税に係る過少申告加算税3375万8500円の賦課決定処分を取り消す。
- 5 保土ヶ谷税務署長が平成23年3月10日付けでした控訴人の平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度の法人税に係る過少申告加算税2485万4000円の賦課決定処分を取り消す。
- 6 保土ヶ谷税務署長が平成23年3月10日付けでした控訴人の平成21年4月1日から平成

22年3月31日までの事業年度の法人税に係る過少申告加算税2533万4500円の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 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控訴人が、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、その償却費を控訴人の平成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」といい、同事業年度以降の事業年度も同様に略称する。）から平成22年3月期までの5事業年度（以下「本件各事業年度」という。）における各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（以下「本件各確定申告」という。）をしたところ、処分行政庁から、当該償却費は控訴人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、平成23年3月10日付けで本件各事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（以下、併せて「本件各処分」といい、このうち各更正処分を「本件各更正処分」といい、各事業年度ごとの更正処分を「平成18年3月期更正処分」のようにいい、このうち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、各事業年度ごとの過少申告加算税賦課決定処分を「平成18年3月期賦課決定処分」のようにいう。）を受けたことから、上記の損金算入を認めない本件各更正処分は違法であると主張して、①平成18年3月期更正処分のうち所得金額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2153万6000円を賦課した平成18年3月期賦課決定処分、②平成19年3月期更正処分のうち所得金額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2776万円を賦課した平成19年3月期賦課決定処分、③平成20年3月期更正処分のうち所得金額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3375万8500円を賦課した平成20年3月期賦課決定処分、④平成21年3月期更正処分のうち所得金額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2485万4000円を賦課した平成21年3月期賦課決定処分、⑤平成22年3月期更正処分のうち所得金額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2533万4500円を賦課した平成22年3月期賦課決定処分の各取消しを求めた事案である。
- 2 原審は、①控訴人が持分権を取得したLPSは、権利義務の帰属主体であると認められるから、法人税法2条4号に定める外国法人に該当するものであって、我が国の租税法上の法人に該当するものであり、当該LPSが営む不動産賃貸の事業により生じた利益又は損失は当該LPSに帰属し、課税上そのように取り扱わないものと解すべき特段の事情も認められないから、当該LPSが営む不動産賃貸事業に係る物件の減価償却費を控訴人の本件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、②控訴人が当該LPSの不動産賃貸事業に係る物件の減価償却費を所得金額の計算上損金の額に算入して本件各確定申告をしたことについては、我が国の租税法の立法当局が当該LPSを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とは認められないし、その旨の税務当局の公的な見解が示されていたとも言い難く、控訴人が法令の解釈等を誤っていたというにすぎないから、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に当たるとすることはできず、国税通則法（以下「通則法」という。）65条4項所定の正当な理由があると認められる場合には当たらない旨判断して、控訴人の請求をいずれも棄却した。

そこで、控訴人は、原審の上記②の判断部分を不服とし、控訴人が当該LPSの不動産賃貸事業に係る物件の減価償却費を所得金額の計算上損金の額に算入して本件各確定申告をしたことについて通則法65条4項所定の正当な理由があると認められる場合に当たると主張して、本件各賦課決定処分取消しを求めて控訴した。

3 前提事実等

以下のとおり原判決を補正するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の「1 前提事実等」（原判決3頁25行目から36頁15行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決36頁11行目及び同頁12行目の各「別表」をいずれも「原判決別表」と改める。
- (2) 原判決36頁15行目末尾の後に改行して以下のとおり加える。

「(6) 国税庁長官が、法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の賦課に関する取扱基準の整備等を図るものとして平成12年7月3日に発出した「法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」の第1の1(1)は、通則法65条4項所定の正当な理由があると認められる事実として取り扱うものとして、「税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と法人の解釈とが異なることとなった場合において、その法人の解釈について相当の理由があると認められること。（注）税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない。」を掲げている（以下「法人税事務運営指針第1の1(1)」という。）。（甲103）

(7) 国税庁長官が、申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の賦課に関する取扱基準の整備等を図るものとして平成12年7月3日に発出した「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務処理運営指針）」の第1の1(4)は、通則法65条4項所定の正当な理由があると認められる事実として取り扱うものとして、「確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して誤った指導を行い、納税者はその指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者はその指導を信じたことについてやむを得ないと認められる事情があること」を掲げている（以下「所得税事務処理運営指針第1の1(4)」という。）。（甲104）

(8) 控訴人は、平成18年4月26日、処分行政庁の税務職員から「A株式会社の申告審理における指導事項について」と題する書面（甲102。以下「本件指導文書」という。）と共に、外国税額の控除に関する明細書等の用紙に税務職員が具体的金額を手書きしたもの（甲105。以下「本件明細書」という。）を交付され、平成18年3月期の法人税の申告につき、指導を受けた。（甲102、105）

本件指導文書は、以下の2点について指導するものである。

ア 外国税額控除の計算について

控訴人は、米国で申告した所得金額を基に国外所得の計算をしているが、国外所得

の計算は、国内法における所得計算により算出した国外源泉所得を指すので、控訴人の国外源泉所得が利子・配当でなく事業所得であるとする、国内法により計算した国外源泉所得と一致しない（国内法による減価償却・国内借入金利子等が反映されていないため）ことになる。控訴人が提出した決算書によると、国外所得が海外投資不動産収益と海外投資不動産損失として明記されているので、この金額を国外所得として外国税控除の限度額計算を行うと、結果として当初申告した控除税額に変更はないが、平成18年3月期に繰り越される控除余裕額が減少することになるので、平成18年3月決算については、正しく計算した控除余裕額に基づき、申告する必要がある。（以下、上記の申告指導を「平成18年申告指導（外国税額控除の計算）」という。）

イ 外国税額の損金算入時期について

控訴人の外国税額の損金算入時期については、パートナーシップの収支報告を受けた段階で費用化しているが、米国での申告はその収支報告書が送付された翌事業年度に申告しているため、外国税額控除をする時期と租税公課として計上する時期にずれが生じることとなる。

控訴人の外国税額の費用計上時期は、基本通達に定める税務上認められる合理的な基準に該当しないため、租税公課として損金に算入すべき日は、収支報告書が送付された日の属する事業年度ではなく米国で申告した日（外国税額控除を受ける日）の属する事業年度の損金とする必要がある。したがって、収支報告書を受けた段階では仮払いとして処理し、翌期に租税公課に振り替える処理をする必要がある（以下、上記の申告指導を「平成18年申告指導（外国税額の損金算入時期）」という。）

4 本件各処分 of 根拠

(1) 被控訴人の主張

ア 本件各更正処分

原判決別紙2「本件各処分の根拠及び適法性」の1及び2（原判決48頁3行目から56頁24行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

イ 本件各賦課決定処分

原判決別紙2「本件各処分の根拠及び適法性」の3（1）ないし（5）及び4（原判決57頁6行目から59頁9行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(2) 控訴人の主張

控訴人は、当審においては、本件各更正処分が適法であるとする原審の判断部分について不服を申し立てておらず、また、本件各更正処分を前提とした場合の過少申告加算税の計算が原判決別紙「本件各処分の根拠及び適法性」の3（1）ないし（5）に記載のとおりであり、その額が同別紙の4に記載の金額になることについては、争わない。

5 当審における争点及び争点に関する当事者の主張の要点

(1) 当審における争点

控訴人が本件各確定申告において持分権を有するLPSの営む不動産賃貸事業に係る賃貸物件の減価償却費を控訴人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たことについて、過少申告加算税を課されない通則法65条4項所定の正当な理由があると認められるかどうかである。

(2) 争点に関する控訴人の主張の要点

以下のとおり原判決別紙4を補正するほかは、原判決別紙4「争点に関する原告の主張の要点」の第2の1ないし5（原判決108頁5行目から114頁8行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

ア 原判決108頁5行目冒頭の「1」を「ア」と、同頁10行目の「前掲」から同頁11行目の「判決」までを「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）」と、同頁17行目から18行目にかけての「場合なのであるから」を「場合であるから」とそれぞれ改め、同頁18行目末尾の後に改行して「イ 控訴人は、米国のLPSが法人に該当しないという確立した法解釈が存在し、税務実務上もそのように取り扱う状況において、これに合致する申告を継続してきたものであるから、通則法65条4項所定の正当な理由が認められること」を加え、同頁19行目冒頭の「2」を「(ア)」と、同頁20行目冒頭の「(1)」を「a」と、同頁26行目冒頭の「(2)」を「b」とそれぞれ改め、109頁7行目の「甲30」の前に「以下「主税局作成討議用資料」という。」を、同頁13行目の「甲12」の前に「以下「平成12年税制調査会答申」という。」を、同頁26行目末尾の後に改行して以下のとおりそれぞれ加える。

「 上記の主税局作成討議用資料と平成12年税制調査会答申を併せ読めば、平成12年当時、米国のLPSは、我が国の租税法上の法人に該当せず、法人課税を受ける事業体に当たらないというのが、租税法の立法当局の理解であったことは明らかである。」

イ 原判決110頁1行目冒頭の「(3)」を「c」と、同頁8行目冒頭の「3」を「(イ)」と、同頁10行目冒頭の「(1)」を「a」と、同頁26行目冒頭の「(2)」を「b」とそれぞれ改める。

ウ 原判決111頁4行目冒頭の「4」を「(ウ)」と、同頁9行目の「一般的な理解」を「確立した理解」と、同頁11行目及び同頁19行目冒頭の各「(1)」をいずれも「a」と、同頁11行目から12行目にかけての「本件各事業年度に係る確定申告」を「本件各確定申告」と、同頁14行目の「(2)」を「b」と、同頁19行目の「課税庁」を「処分行政庁」とそれぞれ改め、同頁21行目冒頭に「(a)」を加える。

エ 原判決112頁の2行目末尾の後に改行して以下のとおり加える。

「(b) この間、処分行政庁は、平成8年12月24日、LPSが我が国の租税法上の法人に該当しないことを前提とする控訴人の平成7年度の確定申告書の内容について、「現在までの調査結果によると適正と認められ申告是認の処理をしたのでお知らせします。」との申告是認通知書（甲100。以下「本件申告是認通知書」という。）を发出了した。

また、控訴人は、平成16年度の確定申告書に、その当時持分権を有していた米国のLPSを介して所有する不動産の損益を計上していることが分かる連邦パートナーシップ情報申告書の別紙に当たるパートナー持分に係る所得、利息及び控除等を記載した書類（以下「スケジュールK1」という。）を添付していた。処分行政庁は、これによって、控訴人がX Limited Partneashipを介して賃貸物件を保有していたことを認識していたところ、スケジュールK1が提出された以降の平成17年5月31日にも、「現在までの調査の結果によると、問題とすべき事項はなく、適正な申告と認められましたので、お知らせします。」との「調査結果についてのお知らせ」（甲10

1。以下、本件申告是認通知書と併せて「本件申告是認通知書等」という。)を發出した。」

オ 原判決112頁3行目冒頭に「(c)」を加え、同行の「この間、」を削り、同頁5行目の「課税庁(所轄の保土ヶ谷税務署)」を「所轄の保土ヶ谷税務署」と、同行の「課税庁は」を「処分行政庁は」と、同頁8行目、同頁9行目、同頁12行目及び同頁17行目の各「課税庁」をいずれも「処分行政庁」とそれぞれ改め、同頁12行目冒頭に「(d)」を加え、同頁19行目冒頭の「(2)」を「b」と、同頁20行目冒頭の「ア」を「(a)」と、同頁25行目冒頭の「イ」を「(b)」とそれぞれ改め、同行の「平成22年12月17日には、大阪地方裁判所が」を「大阪地裁平成●●年(〇〇)第●●号、同第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号、同●●号事件の同裁判所平成22年12月17日判決(以下「平成22年大阪地裁判決」という。)は」とそれぞれ改める。

カ 原判決113頁1行目及び同頁12行目の各「本件各事業年度に係る確定申告」をいずれも「本件各確定申告」と、同頁3行目及び同頁5行目の各「上記の判決」並びに同頁6行目の「同判決」をいずれも「平成22年大阪地裁判決」と、同頁9行目「東京地方裁判所」から同頁10行目の「14日」までを「東京地裁平成●●年(〇〇)第●●ないし第●●号、第●●ないし第●●号、第●●号、第●●ないし第●●号、第●●ないし●●号、平成●●年(〇〇)第●●号、第●●ないし第●●号事件の同裁判所平成23年7月19日判決(以下「平成23年東京地裁判決」という。)及び名古屋地裁平成●●年(〇〇)第●●ないし●●号、平成●●年(〇〇)第●●、第●●、第●●号事件の同裁判所平成23年12月14日判決(以下「平成23年名古屋地裁判決」という。)」と、同頁11行目から12行目にかけての「上記の大阪地方裁判所の判決」を「平成22年大阪地裁判決」と、同頁17行目の「上記の東京地方裁判所及び名古屋地方裁判所の判決」を「平成23年東京地裁判決及び平成23年名古屋地裁判決」と、同頁19行目冒頭の「ウ」を「(c)」と、同行の「(1)」を「a」と、同行、同頁21行目、同頁24行目及び同頁25行目の各「課税庁」をいずれも「処分行政庁」と、同頁22行目の「イ」を「(b)」とそれぞれ改める。

キ 原判決114頁1行目末尾の後に改行して以下のとおり加える。

「ウ 米国のLPSが我が国の租税法上の法人に該当しないという法令の解釈が確立していたとはいえないとしても、控訴人が同解釈を前提に本件各確定申告をしたことは、法人税事務処理運営指針第1の1(1)に該当し、通則法65条4項所定の正当な理由があること

本件各確定申告当時、米国のLPSが我が国の租税法上の法人に該当しないという法令の解釈が確立していたとまではいえず、また、税務当局のその旨の公的な見解が示されていたとはいえないとしても、引用に係る補正後の原判決別紙4「争点に関する原告の主張の要点」の「第2 争点(2)」(以下、単に「控訴人の主張の要点」という。)イ(ア)及び(イ)の各事実によれば、米国のLPSが我が国の租税法上の法人に該当しないという解釈は、少なくとも、本件各確定申告当時、一般的に採られていた解釈であり、控訴人はかかる一般的な解釈に従って本件各確定申告をしてきたものである。

そうしたところ、控訴人の主張の要点イ(ウ) b(c)のとおり、平成22年大阪

地裁判決において上記の控訴人の解釈とは異なる解釈が示されたことを契機として本件各処分がなされたものの、その後平成22年大阪地裁判決と反対の判断を示す平成23年東京地裁判決及び平成23年名古屋地裁判決がされる状況であり、ようやく最高裁平成●●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。)によって米国のLPSが我が国の租税法上の法人に該当するとの公的な判断が確定するに至ったことに照らすと、本件各確定申告における控訴人の法令解釈は、法人税事務処理運営指針第1の1(1)に該当し、控訴人には通則法65条4項所定の正当な理由があることは明らかである。

エ 控訴人は、処分行政庁の個別具体的な申告指導を信じて、本件各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確定申告をしたものであるから、所得税事務処理運営指針第1の1(4)に該当し、通則法65条4項所定の正当な理由があること

(ア) 控訴人は、平成18年2月頃から保土ヶ谷税務署法人税課第●部門の調査官丙(以下「丙調査官」という。)から、税務上の事実関係について実質的な調査を受けた。

丙調査官は、控訴人が、米国不動産の減価償却費を計上していたこと、米国での納税額を控除対象外国法人税額としていたこと、平成18年3月期中にその一部が売却されたこと等から、控訴人の米国不動産投資について調査するため、控訴人の米国不動産投資に係る資料の提出を求め、控訴人は、その求めに応じて対応する資料を提出した。

控訴人が提出した資料には、控訴人が償却費を計上していた米国不動産について、米国のLPSを通じて保有していたことを示す資料が多数含まれており、処分行政庁は、控訴人が米国のLPSを介して賃貸物件を保有し、不動産賃貸事業を行っていたことを十分に認識していた。

(イ) 控訴人は、平成18年4月26日、丙調査官ら処分行政庁の税務職員から本件指導文書及び本件明細書を交付され、平成18年3月期の法人税の申告につき、平成18年申告指導(外国税額控除の計算)及び平成18年申告指導(外国税額の損金算入時期)のほか、米国の建物の耐用年数に関し、建物の構造を証明できる書類や、建物の取得価額に関し建物の附属設備の有無が分かる書類等を整えておくべきであるとの申告指導(以下「平成18年申告指導(米国建物の耐用年数)」という。)を受けた(以下、これらの申告指導をまとめて「平成18年各申告指導」という。)

平成18年申告指導(外国税額控除の計算)及び平成18年申告指導(米国建物の耐用年数)は、米国のLPSを通じて控訴人が保有する不動産が控訴人の減価償却資産になるという解釈を前提としたものであり、平成18年申告指導(外国税額の損金算入時期)は、米国のLPSが法人ではなく、その支払った税額がそのまま控訴人の支払った外国税額となることを前提としたものである。

すなわち、平成18年各申告指導は、いずれも米国の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、控訴人が米国のLPSを介して保有していた米国不動産の償却費や米国不動産事業の損益を、控訴人自身の償却費や損益として計

上するように指導するものであったから、所得税事務処理運営指針第1の1(4)にいう「誤った指導」であるといえる。

(ウ) 控訴人が平成18年各申告指導を信用したことがやむを得ないと認められる事情
控訴人が、平成6年から米国のLPSが我が国の租税法上の法人に該当しないことを前提とした確定申告を継続しており、処分行政庁が本件是認通知書等を発出したことは、控訴人の主張の要点イ(ウ) a(a)及び(b)のとおりである。そして、本件各確定申告が行われた当時、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という見解が当時の法解釈の一般的な理解であり、税務実務における一般的な取り扱いもこれに従っていたことは控訴人の主張の要点ウのとおりであり、また、平成22年大阪地裁判決まではこのような解釈と異なる裁判例もない中、処分行政庁も上記解釈を前提として平成18年各申告指導を行った。このような状況の下において、控訴人が、それまで行ってきた確定申告における米国のLPSの取扱いをその後も継続することができると思信したことは、やむを得ないことである。

したがって、控訴人が、平成18年3月期以降も、本件各LPSが営む不動産賃貸事業に係る賃貸物件(減価償却資産)の償却費を控訴人の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確定申告を行ったことは、所得税事務処理運営指針第1の1(4)に照らしても、通則法65条4項所定の正当な理由があるといふべきである。」

ク 原判決114頁2行目の「5」を「オ」と改め、同頁7行目の「仮に」を削る。

(3) 争点に関する被控訴人の主張の要点

以下のとおり原判決別紙3を補正するほかは、原判決別紙3「争点に関する被告の主張の要点」の「第2 争点(2)」の1及び2(原判決75頁7行目から78頁15行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

ア 原判決75頁7行目冒頭の「1」を「ア」と、同頁8行目冒頭の「(1)」を「(ア)」と、同頁24行目冒頭の「(2)」を「(イ)」と、同頁25行目冒頭の「ア」を「a」と、76頁6行目冒頭の「イ」を「b」と、同頁13行目冒頭の「ウ」を「c」と、同頁23行目冒頭の「2」を「イ」と、同頁25行目を「(ア) 控訴人が主張する平成12年税制調査会答申」と、77頁8行目冒頭の「(2)」を「(イ)」とそれぞれ改め、同頁18行目末尾の後に改行して以下のとおり加える。

「(ウ) 抗告人は、処分行政庁が、本件申告是認通知書等をもって、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とする確定申告を是認したと主張する。

しかし、本件申告是認通知書等は、その発出当時の法令上、何ら法律上の根拠があるものではなく、それらの交付は納税者に対する便宜供与のための事実上の行為であって、何ら法律上の効果を発生させるものではない。また、本件申告是認通知書等は、「現在までの調査の結果によると」と記載されているとおり、処分行政庁が、それまでの調査の結果に基づいて、納税者の申告に対する一応の態度を表明したものにすぎず、将来更正等の処分をしないことを約束する趣旨のものではないし、その後の事業年度の申告について処分行政庁が同様の取扱いをすることを明らかにしたものでもないから、処分行政庁が米国のLPSを我が国の租税法上の法人に該当しないという取

扱いを是認したということにはならない。」

イ 原判決 77 頁 19 行目冒頭の「(3)」を「(エ)」と、同行の「課税庁」を「処分行政庁」とそれぞれ改め、78 頁 10 行目末尾の後に改行して以下のとおり加える。

「ウ 控訴人の主張の要点ウについて

(ア) 法人税事務運営指針第 1 の 1 (1) は、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたとの記載から明らかなとおり、申告書の提出前において、課税庁が当該事案に適用されるべき公的な見解を表明ないし明示していたことを前提として、申告書の提出後に新たに法令解釈が明示された場合を指すものであるところ、本件においては、引用に係る補正後の原判決別紙 3 「争点に関する被告の主張の要点」の「第 2 争点 (2)」(以下、単に「被控訴人の主張の要点」という。)イ (ア) のとおり、本件各確定申告の当時、米国の L P S が我が国の租税法上の法人に該当しないとの公的な見解は表明ないし明示されていなかったのであるから、控訴人が本件各 L P S につき我が国の租税法上法人に該当しないと解釈したことは、法人税事務運営指針第 1 の 1 (1) には該当しない。

(イ) また、被控訴人の主張の要点イ (イ) のとおり、本件各確定申告当時、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一般的な解釈や課税実務上の取扱いが存在したという事実も認められないから、控訴人が本件各 L P S につき我が国の租税法上法人に該当しないと解釈したことは、法人税事務処理運営指針第 1 の 1 (1) には該当しない。

エ 控訴人の主張の要点エについて

(ア) 所得税事務処理運営指針は、申告所得税に関するものであり、同税目の事務運営上の指針としての意味を有するものであるところ、本件申告指導は、法人税に係るものであるから、直ちに当該事務運営指針の対象とはならず、控訴人の主張を根拠付けるものとはいえない。

(イ) 丙調査官は、控訴人が提出した平成 17 年 3 月期に係る法人税の確定申告書の記載内容について形式的な審査を行い(いわゆる申告審理)、その結果、計算方法等の形式的な誤りがある可能性があると思われたことから、その確認のため必要な資料の自発的な提示を求めたにすぎず、丙調査官が、控訴人に対し、実質的な調査を行った事実はない。

そして、控訴人が丙調査官に対していかなる資料を提出したのかは必ずしも明らかでなく、控訴人は、丙調査官が求めた資料の全てを提出したわけではないから、十分な資料の提出をしたとはいえない。

(ウ) 丙調査官は、平成 17 年 3 月期に係る法人税の確定申告書の記載内容について形式的な審査を行い、その結果、同申告書の別表六(二)の「国外所得の金額」に誤りがあると思われることを指摘するとともに、平成 17 年 3 月期の申告税額に影響はないものの、翌平成 18 年 3 月期に係る法人税の確定申告において是正する手段を示すための各種資料の提出を求めたのであり、米国の L P S の法人該当性を検討するために資料の提出を求めたものではない。丙調査官は、米国の L P S が我が国租税法上の法人に該当するか否かを判断しておらず、控訴人に対し、米国の L P S が我が国租税法上の法人に該当しない旨の判断を示して誤った指導を行ったもので

はない。

所得税事務処理運営指針第1の1(4)は、税務職員等が納税者に対し誤った指導をしたことを原因として納税者の税務申告が過少申告になった場合の取扱いに関するものであるところ、平成18年各申告指導は誤った指導をしたものではないから、同運営指針が適用される場合に当たらない。」

ウ 原判決78頁11行目冒頭の「(4)」を「オ」と改める。

第3 当裁判所の判断

当裁判所も、本件各賦課決定処分について、控訴人には過少申告加算税を課されない通則法65条4項所定の正当な理由があると認めることはできないと判断する。その理由は、以下のとおりである。

1 通則法65条4項所定の正当な理由の意義について

原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」(以下、単に「原審判断」という。)の2(1)(原判決43頁23行目から44頁9行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 控訴人が本件各確定申告において本件各LPSの営む不動産賃貸事業の賃貸物件に係る減価償却費を控訴人の各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入したことについて正当の理由があると認められるかどうかについて

(1) ア 控訴人は、まず、米国のLPSが法人に該当しないという解釈が、①学会の従前から確立した見解であり、②租税法の立法当局においても同見解が前提とされてきたと主張する。

イ ①について

本件の証拠の中には、米国のLPSの法人格を否定する見解を示す文献等やそのような考え方を紹介する文献等(甲27ないし29、45ないし48、50、51、61)があるが、他方、LPSの法主体性については論争があり、LPSにも法人格を認める米国の裁判例や法人格を付与する法律があることを紹介する文献やLPSにパートナーとは別の法主体を認める取扱いがあることを述べる文献等(甲58、乙22、32)もあり、米国のLPSには法人格がなく、我が国の法人及び我が国の税法上の法人に該当しないという解釈が確立したものであることを認めるには至らず、他に、この点を認めるに足りる証拠はない。

なお、米国のLPSについて当該LPSの所在する地の法律にその法人格を認める規定がない場合であっても、そのことから直ちに法人税法2条4号に定める外国法人に該当しないことになるものではなく、当該LPSが権利義務の帰属主体であると認められるものであるときには、当該LPSは法人税法2条4号に定める外国法人に該当するものである。この点の理由は、原審判断の1(1)(原判決37頁12行目から43頁10行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

ウ ②について

(ア) 控訴人は、主税局作成討議用資料及び平成12年税制調査会答申中の各記載を指摘して、租税法の立法当局において、パートナーシップのような外国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は明らかである旨主張する。

しかしながら、主税局作成討議用資料は、法人課税の制度を検討するための資料として、各委員の理解に役立つように問題点を簡素化、単純化して作成されたものと見られるものであり、同資料中には、米国のL P S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、L P S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、租税法の立法当局が、米国のL P Sについて一律にあるいはワシントン州のL P S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と読み取ること、我が国における課税の取扱いとして、当該L P S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としていたと読み取ること、困難であるといわざるを得ない。

また、平成12年税制調査会答申には、「外国の多様な事業体の法人課税上の取扱い」という項目において、「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（以下「記載A部分」という。）、「法人格を持たない事業体を法人課税上どのように取り扱うかという問題は、法人税制全体に関わるものですが、少なくとも外国の多様な事業体に係るクロスボーダー取引（国境を越える取引）の場面において、法人課税の対象について法人格の有無ではなく、活動の内容などの実質的な基準により判断する税法上の認識ルールを作ることや事業体に係る情報の収集方策などについて、諸外国の例も参考にし検討することが必要と考えます。この場合、法人課税の対象とするかどうかの基準の内容、納税者の選択の余地、わが国と外国とで取扱いが異なる場合の問題など、検討すべき課題は多岐にわたると考えられます。」との記載（以下「記載B部分」という。）がされており、これらの記載全体の趣旨としては、外国のパートナーシップなどのこれまで見られなかった事業形態に係る法人課税の在り方について検討すべき課題が存在することを指摘し、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されなくても、その実態によれば法人税の課税対象となることを示唆するものであると解されるものである。したがって、控訴人が取り上げる平成12年税制調査会答申中の記載A部分をもって、租税法の立法当局が、外国のL P S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、我が国で法人課税の対象とならないとの問題意識を表明していると解することは困難であり、ましてや、記載A部分及び記載B部分が、L P Sのような外国の事業体について一律にあるいはワシントン州のL P Sについて、我が国の租税法上の法人には当たらないという理解を当然の前提としているものと解することはできない。かえって、平成12年税制調査会答申の上記各記載部分の内容に鑑みると、同各記載部分は前記イのなお書きで説示したことと同旨の考え方を述べていると解されるものである。

(イ) 控訴人は、主税局作成討議資料と平成12年税制調査会答申を併せ読めば、租税法の立法当局が米国のL P Sは我が国の租税法上の法人に該当しないと理解していたこ

とは明白であるとも主張する。

しかしながら、主税局作成討議資料及び平成12年税制調査会答申は前記(ア)のように解されるものであり、控訴人の上記主張は、独自の見解というべきであるから、採用することができない。」

エ 以上によれば、控訴人の前記アの主張は採用することができない。

- (2) ア 控訴人は、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とし、①L 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の理解であり、②公認会計士や弁護士等の実務家もL P Sは税法上法人に該当しないものとして理解してきている旨主張する。

イ ①について

- (ア) 控訴人は、①の根拠として、発表当時に税務大学校研究部教育官であった遠藤克博の研究論稿(甲49。以下「遠藤論文」という。)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如何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を指摘する。

しかしながら、遠藤論文中の上記記載部分も、外国のいかなるパートナーシップも一律に任意組合あるいは匿名組合として扱われているという趣旨のものとは解されないものであって、米国のL P Sが我が国の法人に該当しないということが、遠藤論文が執筆された平成10年当時の税務当局関係者の理解であったと直ちに認めることはできず、ましてや、遠藤論文によって米国のL P Sが我が国の法人に該当しないとの解釈が税務当局の公式の見解として示されたものであるとは到底認めることができない。

- (イ) また、控訴人は、①の根拠として、税務当局関係者である長谷部啓の平成21年の講演録(甲18。以下「長谷部講演録」という。)においても、米国のL P Sには法人格がないものと整理されているとして、税務当局関係者はそのように理解していたと主張する。

長谷部講演録には、現在の法人税法は、法人格を有する事業体については法人課税、法人格を有しない事業体についてはその事業体に直接課税せず、その事業体を構成している構成員に対して、直接、所得税又は法人税を課する税体系になっている旨述べる部分があり(甲18の183頁)、また、事業体課税の国際比較として、米国のL P Sは法人格は無く、原則として構成員課税であるが、選択により法人課税があるとの記載がされた資料が付いている(甲18の197頁)。しかしながら、長谷部講演録は、前税務大学校教授という肩書きの講演者が、専ら個人の私見としてパス・スルー課税の在り方について講演をしたというものであること(甲18の183頁)、上記の記載部分も、米国のL P Sについて一律に我が国の租税法上の法人に該当せず、法人税課税されないということが税務当局関係者の理解であり、税務実務の取扱いであることを述べるものとは解されないこと、日本の投資家が外国のパートナーシップなどに投資をする例が相当増えてきていることを取り上げた部分では、この場合の具体的な投資形態について、外国事業体が我が国の租税法において法人と取り扱われるか又は組合類似の事業体と取り扱われるかは必ずしも明確にされておらず、課税関係

が不明確な面があるということを指摘していること（甲18の185頁）に照らすと、長谷部講演録は、控訴人の上記主張の根拠となるものということとはできない。

（ウ）証拠（甲5、6、乙23）によれば、平成22年大阪地裁判決、平成23年東京地裁判決及び平成23年名古屋地裁判決は、いずれも本件と同様の米国のLPSの営む不動産賃貸事業の賃貸物件に係る減価償却費をその構成員であった者の所得金額の計算上損金に算入したことについて、損金算入ができないものとして更正処分がされた事案であること、それらの更正処分のうち時期の早いものは、いずれも平成17年2月にされていることが認められるところ、以上のことは、遅くとも平成17年2月には、税務当局が米国のLPSについて控訴人主張のような理解をしていなかったことを示すものである。

ウ ②について

控訴人は、我が国の公認会計士や弁護士等の実務家も米国のLPSは税法上法人に該当しないものと理解してきたと主張するが、前記（1）及び（2）イで説示したところに照らせば、実務家の状況が控訴人の主張するようなものであったとは解し難く、他にこの点を認めるに足りる証拠はない。

エ 以上によれば、控訴人の前記アの主張は採用することができない。

（3）ア 控訴人は、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きており、処分行政庁は、その確定申告について、本件是認通知書等により是認する一方、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をしたことはない旨主張する。

しかしながら、本件申告是認通知書等は、法律上の根拠に基づいて出されたものではなく、その内容に照らすと、それまでの調査の範囲において納税者の申告に対する一応の見解を表明する事実上の行為にすぎないものであって、後に更正等の処分を行わないことや納税者の今後の申告に対し同様の処置をすることを保証するものではないと解されるものである。したがって、控訴人の確定申告について本件申告是認通知書等が出されているからといって、本件各LPSを我が国の租税法上の法人に該当しないとの取扱いを処分行政庁が是認したものと認めることはできない。

また、確定申告は、自らの判断と責任においてその納税額を確定させる行為であるから、控訴人の確定申告に対し、処分行政庁から控訴人主張の指摘等がされてこなかったということをもって、控訴人の行った確定申告において前提とした法解釈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、控訴人が長年にわたってその主張する内容の確定申告をしてきたというのは、引用に係る原審判断の1（1）を踏まえると、控訴人が本件各LPSの営む不動産賃貸事業の賃貸物件に係る減価償却費の取扱いを誤った確定申告を継続して行っていたことを示すにすぎないものというべきである。

イ 控訴人は、平成22年大阪地裁判決までは、LPSが我が国の租税法上の法人に該当するとの裁判所の判断はされていなかったのであるから、同判決以前にされた本件各確定申告において、米国のLPSは我が国の租税法上の法人に該当しないという確立した法解釈及び実務に基づく控訴人の確定申告を変更する契機は存在しなかったのであり、平成23年東京地裁判決及び平成23年名古屋地裁判決が、平成22年大阪地裁判決と

は反対の結論をとる判断をしたことに鑑みると、控訴人が依拠した理解は相応の根拠を有するものであったと主張する。

しかしながら、本件各確定申告当時、米国のL P Sが一律に我が国の租税法上の法人に該当しないという租税法の立法当局の確立した解釈や税務当局の実務上の取扱いが存在したことを認めることができないことは、前記（１）及び（２）において説示したとおりである。そして、本件各確定申告以前に、米国のL P Sについて、我が国の租税法上の法人に該当するとの裁判例及び法人に該当しないという裁判例のいずれも存在したことは窺われず、平成２２年大阪地裁判決の事案が、平成１３年分から平成１７年分の所得税に関して同年及び平成１９年にされた更正処分及び過少申告加算税賦課決定の取消しを求めるものであること（乙２３）に照らすと、本件各確定申告当時、控訴人が本件各L P Sが我が国の租税法上の法人に該当することを前提とする確定申告を行う契機が存在しなかったということとはできない。また、平成２３年東京地裁判決（甲５）及び平成２３年名古屋地裁判決（甲６）の内容に照らすと、控訴人の依拠する解釈についても相応の根拠があるものであるとしても、過少申告加算税の制度趣旨（原審判断２（１））に鑑みれば、上記の各判決がされたという事情だけで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るとはいえない。

ウ 以上によれば、控訴人の前記ア及びイの主張はいずれも採用することができない。

- （４）控訴人は、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令解釈が確立していたとまではいえず、また、税務当局のその旨の公的な見解が示されていたとはいえないとしても、同解釈は、法令解釈が確定していない状況下において一般に採られていた解釈であり、控訴人がかかる一般的解釈に合致する申告をしてきたところ、最高裁平成２７年判決によりこれと異なる判断がされたのであるから、控訴人の法令解釈は法人税事務処理運営指針第１の１（１）に該当し、通則法６５条４項所定の正当な理由がある旨主張する。

しかしながら、通則法６５条４項所定の正当な理由があると認められる場合とは、前記１で引用する原審判断２（１）において説示したとおりであり、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必要性があること等に鑑みると、法人税事務運営指針第１の１（１）に該当する場合とは、申告書提出前に法令解釈に係る公的な見解が確立していたとはいえない問題について、単に多数の者が支持する一般的見解に基づいて申告をしたところ、新たに異なる法令解釈が公的な見解として示されるに至ったというだけでは足りず、申告書に係る当該法人（納税者）の法令解釈が従前の税務当局の公的な見解ないし税務当局の確立した課税実務上の取扱いに合致していたなどの相当の理由が必要であると解すべきである。そして、前記（１）ないし（３）の認定判断からすると、控訴人が持分権を有する本件各L P Sが営む不動産賃貸事業の賃貸物件に係る減価償却費を控訴人の所得金額の計算上損金の額に算入することについて、上記の相当な理由に当たる事情を認めることはできない。そうすると、控訴人が本件各確定申告において上記の損金算入をしたことは、控訴人の独自の解釈に基づくものであるというべきであり、法人税事務運営指針第１の１（１）に該当するものということとはできない。

- （５）ア 控訴人は、処分行政庁の個別具体的な申告指導を信じて、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を前提に本件各確定申告をしたものであるから、所得税事務処理運営指針第１の１（４）に該当し、通則法６５条４項所定の正当な理由がある

旨主張する。

イ 認定事実

前記第2の3で引用する補正後の原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の「1 前提事実等」（以下、単に「前提事実」という。）（8）並びに証拠（甲102、105ないし108、乙61）及び弁論の全趣旨によれば、以下（ア）ないし（ウ）のとおり認められる。

（ア）丙調査官は、平成17年7月から平成18年7月当時、保土ヶ谷税務署において納税者から提出された確定申告書の記載内容に誤りがないかを確認する申告審理の事務に従事しており、控訴人の平成17年3月期の法人税の確定申告書における外国税額控除に関する別表六（二）、（二の二）及び（四）、別表五（二）、確定申告書に添付されていた貸借対照表、損益計算書及び外国税額控除に係る添付書類を確認したところ、別表四の「26」欄の金額、別表五（二）の「30」欄の「源泉所得税米国」の金額、別表六（二）の「1」欄及び「21」欄の各金額、別表六（二の二）の「1」欄の金額、別表六（四）の「7」欄及び「21」欄の各金額、外国税額控除に係る添付書類である「Schedule K-1 (Form1065)」の「4 a」欄の金額、貸借対照表に「投資その他資産」として計上されていた「海外投資建物」及び「海外投資土地」の各金額並びに損益計算書に「営業外収益」として計上されていた「海外投資不動産収益」及び「営業外費用」として計上されていた「海外投資不動産経費」に計上されていた各金額の関連性が分からなかったこと等から、計算方法等の形式的な誤りがある可能性があると判断し、確定申告書の記載内容に誤りがないことを確認する申告審理の一環として、控訴人に確認することとし、控訴人に対し、外国税控除の計算に係る金額が確認できる資料等の提出を依頼した。（乙61）

（イ）丙調査官は、上記の依頼に基づいて控訴人から任意に提示された資料だけでは上記金額の確認ができなかったが、申告審理であって税務調査ではなかったことから、それ以上の資料の提出を求めることはせず、控訴人の平成17年3月期の法人税の確定申告書の記載内容や、海外不動産投資に係る収益及び費用はパス・スルーで事業所得であるとの控訴人の会長の説明を前提として、控訴人の外国税額控除について検討することにした。（乙61）

（ウ）丙調査官は、丁統括官とともに、平成18年4月26日、控訴人の事務所に臨場して、本件指導文書と控訴人の損益計算書に計上されていた海外投資不動産収益の金額及び海外投資不動産経費の金額並びに確定申告書の外国税額控除に関する別表に記載されていた金額をそのまま手書きで書き写して作成した本件明細書とを控訴人に交付して、平成18年各申告指導をした。（甲102、105、108、乙61）

平成18年各申告指導のうち、平成18年申告指導（外国税額控除の計算）及び平成18年申告指導（外国税額の損金算入時期）の内容は、前提事実（8）のとおりであり、平成18年申告指導（米国建物の耐用年数）は、米国の建物の耐用年数に関し、建物の構造を証明できる書類、建物の取得価額に関し建物の附属設備の有無が分かる書類等を整えておくべきであることを指導したものである。（前提事実（8）、甲108）

（エ）認定事実に関する補足説明

控訴人は、控訴人が丙調査官に提出した資料を裏付ける証拠として「A株式会社平成16年度（平成17. 3. 31）資料」と題する提出資料名を記載した書面（甲114）を提出するが、同書面は丙調査官作成のものではなく、その末尾に資料を領収した旨の記載部分には受領者の署名押印等はないものであり、このことと丙調査官に対する事情聴取書（乙61）に照らすと、にわかには控訴人が丙調査官に同書面に記載の資料名の資料を全て提出したものと認めることはできない。その他、本件全証拠によっても、控訴人が丙調査官に対し提出した資料の種類、数等の詳細を認定することはできない。

ウ 前記イ（ア）ないし（ウ）の認定事実によれば、平成18年各申告指導は、控訴人の平成17年3月期の法人税の確定申告書の記載内容における国外源泉所得が海外投資不動産事業にかかる所得であるという控訴人の申告を前提とした場合における計算方法等の誤りを指摘し、平成18年3月期の法人税の確定申告における是正手段を教示したものであると認められるものであり、平成18年各申告指導が本件各LPSについて我が国の租税法上の法人に該当しないとの指導をしたものは到底認めることができず、また、控訴人において本件各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確定申告をしたことが本件平成18年各申告指導によるものであることも認めることはできない。そうすると、所得税事務処理運営指針第1の1（4）は、所得税に係る事務処理運営指針であるが、この点を措いて、法人税に関しても適用されるものであるとしても、本件各確定申告について同指針が挙げている事情があるということはない。

（6）以上説示したところによれば、本件各確定申告について通則法65条4項所定の正当な理由があるとする控訴人の主張（当審における主張を含む。）は、いずれも採用することができない。

3 以上によれば、控訴人の請求は全部棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第16民事部

裁判官 前田 英子

裁判官 藤澤 孝彦

裁判長裁判官青野洋士は、退官により署名押印することができない。

裁判官 前田 英子

(別紙)

指定代理人目録

小西 英恵、石田 佳世子、木本 正樹、鷺津 晋一、加藤 敬、安實 涼子、酒井 武、
国府田 隆秀、鍋谷 彰男、木村 快、小澤 信彦

以上