

平成28年3月8日判決言渡

平成27年（行コ）第38号 所得税更正処分取消等，所得税通知処分取消請求控訴，同附帯控訴事件（原審 名古屋地方裁判所平成19年（行ウ）第50号（A事件），同第51号（B事件），同第52号（C事件），平成20年（行ウ）第29号（D事件），同第30号（E事件），同第77号（F事件））

主 文

- 1 原判決中，各過少申告加算税賦課決定処分に係る部分を取り消す。
- 2 被控訴人らの請求をいずれも棄却する。
- 3 第1項の部分に関する訴訟の総費用は，被控訴人らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨（差戻し後のもの）

主文と同旨

第2 事案の概要（略称は，新たに定義するものを除き，原判決別紙2「略称一覧表」の例による。以下，本判決において同じ。）

- 1 本件は，アメリカ合衆国（米国）デラウェア州の法律に基づいて設立されたリミテッド・パートナーシップ（L P S）が行う米国所在の中古集合住宅の賃貸事業に係る投資事業に出資した亡 a，亡 b 及び被控訴人 c（以下，上記3名を併せて「亡 a ら 3 名」という。）が，当該賃貸事業により生じた所得が亡 a ら 3 名の不動産所得（所得税法 26 条 1 項）に該当するとして，その所得の金額の計算上生じた損失の金額を亡 a ら 3 名の他の所得の金額から控除して所得税の申告又は更正の請求をしたところ，所轄税務署長から，当該賃貸事業により生じた所得は亡 a ら 3 名の不動産所得に該当せず，上記のような損益通算（同法 69 条 1 項）をすることはできないとして，それぞれ所得税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分又は更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたことから，亡 a ら 3 名が控訴人を相手に上記各処分（ただし減額更正後のもの）の取消しを求める訴訟を提起した事案である。

第1審は、通知処分の一部を除き上記各処分を取り消す旨の判決をし、差戻し前の控訴審は、第1審判決に対する控訴及び附帯控訴をいずれも棄却する判決をしたところ、控訴人が上告受理を申し立てた。最高裁は、上告受理決定の上、控訴審判決中の控訴人敗訴部分を破棄し、各所得税の更正処分等に係る部分については請求棄却とし、各過少申告加算税賦課決定処分に係る部分については差戻しとした（最高裁平成25年（行ヒ）第166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「本件上告審判決」という。）。なお、亡bが第1審係属中の平成20年4月13日に死亡したため、被控訴人dがその地位を承継し、また、亡aが差戻し前の控訴審の口頭弁論終結後の同25年11月10日に死亡したため、被控訴人eがその地位を承継した。

したがって、差戻し後の控訴審である当裁判所においては、第1審判決中における各過少申告加算税賦課決定処分（原判決別紙1「取消処分目録」の1(1)ないし(3)、2(2)、3(1)ないし(3)に記載された各過少申告加算税賦課決定処分。以下「本件各賦課決定処分」という。）の取消請求を認容した部分に対する控訴人の控訴の当否が審理判断の対象となるものである（なお、附帯控訴については、当裁判所の審理判断の対象となる部分はない。）。

- 2 前提事実及び税額等に関する当事者の主張は、原判決「事実及び理由」欄の第2の3及び4に記載のとおりであるから、これを引用する（ただし、原判決8頁4行目から5行目にかけての「241万4900ドルを」を「241万4900米国ドル（以下、単に「ドル」という。）を」に、9頁7行目から8行目にかけての「537万米国ドル（以下、単に「ドル」という。）を」を「537万ドルを」にそれぞれ改める。）。

また、差戻し後における本件の争点は、本件各LPSを組成して行われた本件各不動産事業から生じた損失をもって損益通算をした亡aら3名の各所得税の確定申告について、国税通則法65条4項の定める「正当な理由があると認められる」場合に当たるか否かであり、これに関する当事者の主張は、次項

以下のとおりである。

3 被控訴人らの主張

- (1) 法解釈が確定しておらず、課税庁がその取扱いを周知していない状況下においても、納税者は毎年1回確定申告をせざるを得ないことからすれば、その間にした納税者の申告に相応の根拠があり、一般的な取扱いとも合致している限りは、それが結果的に誤りであると判断されたとしても、納税者に過少申告加算税を課すことは不当又は酷であるといえる。

そうすると、本件においても、亡aら3名が平成13年分から平成15年分までの所得税の確定申告を行った当時（平成14年3月頃から平成16年3月頃までの間。以下「本件各申告当時」という。）、①法令の解釈が確定していたか否か、②納税者のした申告がその当時の一般的な取扱いに合致していたか否か、という観点から「正当な理由」の有無が判断されるべきである。

- (2) 本件各申告当時、米国のL P Sは我が国の法人に該当しないという理解は、私法や米国の法制度について一般的に参照される主要な文献に多数現れており、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（甲A全4・64頁，14・59頁，38・202頁・624頁）。上記のような私法上の理解を受けて、租税法の専門家の中でも、米国のL P Sは日本の租税法上「法人」には該当しないという理解が一般的であった（甲A全154・279頁，155・432頁）。

以上に述べたような理解を前提として、財務省（当時の大蔵省）主税局が作成し、政府税制調査会法人課税小委員会に提出した討議用資料の記載内容からは、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看取できる（甲A全26・48頁）。そして、これを受けて取りまとめられた、政府税制調査会作成の平成12年7月14日付け中期答申においては、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おり、L P Sのような外国事業体を我が国の租税法上「法人」として扱うことはできないという解釈が当然の前提とされていたことが強くうかがわれる（甲A全25・343～344頁）。

平成10年の立法により認められるようになった投資事業有限責任組合は、米国のL P Sをモデルに立案されたものであり、我が国の課税上、構成員課税を受ける取扱いとなっている（甲A全10の2・23頁）。かかる立法がされていることも、租税法の立法当局を含む政府当局により、米国のL P Sが法人ではなく、課税上も「法人」には該当しないものとして扱われていることを示すものである。

以上のとおり、本件各申告当時、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法解釈が支配的であった。

- (3) 税務大学校研究部教育官が平成10年に発表した研究論稿では、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ている（甲A全27・141頁）。また、税務大学校研究部教授を務めた税務当局関係者は平成20年の講演において、米国のL P Sには法人格がないものと整理している（甲A全75・186頁）。さらに、日米の税務や会計に携わってきた公認会計士や日米のパートナーシップに関する税務問題を取り扱ってきた弁護士といった実務家も、L P Sが税務上「法人」に該当しないことを前提としていた（甲A全108・233頁，109・550頁）。

このように、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うことが一般的であり、かかる取扱いが問題とされてきた形跡は存しない。

- (4) 上記のとおり、本件各申告当時、税務当局やその関係者は、米国のL P Sを含む外国のパートナーシップを「法人」に該当しないものとして取り扱っていたものの、かかる取扱いが通達等で公的に示されることはなく、平成1

7年に示された財務省主税局担当者らによる改正法の解説や平成18年に公表された国税庁個人課税課からの情報によって、L P Sは「法人」に該当しないとする従前の理解に沿った説明がされるとともに、パートナーシップ契約であっても、その事業体の個々の実態等により外国法人と認定される場合がある旨の課税庁の理解が示された（甲A全16・156～157頁，156・10～11頁）。また，国税不服審判所は，平成19年1月22日の裁決等で，本件各L P Sと同様，州L P S法を準拠法として組成されたデラウェア州のリミテッド・パートナーシップが「法人」に該当するとの課税庁の主張を排斥している。さらに，東京地裁の行政専門部，本件の第1審，差戻し前の控訴審において，それぞれ本件各L P Sは「法人」に該当しないとして納税者勝訴の判決が下されているが，このことは，被控訴人らが依拠する見解が相応の根拠を有することを強く裏付けている。

以上のとおり，本件上告審判決が下されるまで，米国のL P Sが「法人」に該当するとの法解釈が確立することはなかったものであり，本件申告当時は，むしろ米国のL P Sは「法人」に該当しないとの理解が一般的であり，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うことが一般的であったから，被控訴人らが依拠した見解が相応の根拠を有していたことは明らかである。

- (5) 以上の事情に鑑みれば，亡aら3名が，本件各申告当時，本件各L P Sは「法人」に該当しないとの一般的な理解に従って，本件各不動産投資事業に係る所得が亡aら3名に直接帰属するものとして損益通算を行ったことは，真に亡aら3名の責めに帰することのできない客観的な事情があり，亡aら3名に対して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該当する。

したがって，本件は，国税通則法65条4項にいう「正当な理由があると認められる」場合に当たり，本件各賦課決定処分はいずれも取り消されるべ

きである。

4 控訴人の主張

(1) 被控訴人らが主張する上記3(2)ないし(4)の各事情は、亡aら3名の法解釈の誤りに関する主観的な事情であるから、これらの事情をもって、真に納税者の責めに帰することが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認められない。

(2) そもそも、本件各不動産賃貸事業は、損益通算による租税負担の減少を目的としたスキームの一環であり、亡aら3名は、かかる利益にあずかるため、本件スキームに参加し、本件各不動産賃貸事業から生じた損失を亡aら3名の不動産所得の金額の計算上生じた損失として所得税の確定申告をしたことが強く推認される。

そして、f証券が投資家向けに作成したDOITプログラム（本件スキーム）の説明書（乙A全14）には、一定額以上の所得条件を前提として、損益通算制度を利用することにより節税額が生じる旨の説明があるが、これに加えて、税務・法務上のリスクとして、税務上の取扱はあくまで税務当局の判断で決定されるので、上記説明等とは異なる場合がある旨の説明がされている。このことからすれば、亡aら3名は、自らが、米国のLPSは我が国の租税法上の法人には当たらないと判断して投資事業に参加し、税務申告に至ったといえるのであって、亡aら3名に、納税者の「責めに帰することのできない客観的な事情」や「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」が認められる余地はない。

(3) 被控訴人らが上記3(2)において主張する本件各申告当時の文献は、税務当局の公的見解ではないことは明らかであるし、米国デラウェア州の法律に基づき設立されたLPSについて具体的に記述したものではない。また、文献中には、LPSを課税目的上法人とみなすのが望ましい旨の問題提起をする

ものもあり（甲A全154・279頁）、政府税調中期答申の記載内容も、政府の公式見解として表明されたものではないし、むしろ、外国の多様な事業体の中には、その実態を見れば法人税の課税対象とするのがふさわしいものがあるから、法人課税の対象とするかどうかの基準等、検討すべき点が多岐にわたるとしている。さらに、米国のL P Sと投資事業有限責任組合とは同一のものではないから、課税上の取扱いが同一であると解釈すべき理由もない。

したがって、本件各申告当時、米国のL P Sが「法人」に該当しないという法解釈が支配的であったとの被控訴人らの主張には理由がない。

(4) 被控訴人らが上記3(3)において主張する税務の実務家の文献等は、個人的見解を述べたものにすぎないものであり、これらにおいて米国のL P Sは我が国の租税法上の「法人」に該当しないとする課税実務上の運用や税務当局の公式見解が示されたことはないから、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うことが一般的であったとする被控訴人らの主張には理由がない。

(5) 被控訴人らの主張は、本件各申告時において、国税通則法65条4項所定の「正当な理由」の有無が判断されるべきであるというものであるから、本件各申告時後の事情は、被控訴人らの主張において意味を持たないものである。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所は、本件各賦課決定処分取消しを求める被控訴人らの請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、次のとおりである。
- 2 当初から適正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るという過少申告加算税の趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法65条4項の定め

る「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（最高裁平成17年（行ヒ）第9号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁，最高裁平成17年（行ヒ）第20号同18年10月24日第三小法廷判決・民集60巻8号3128頁，最高裁平成24年（行ヒ）第408号同27年6月12日第二小法廷判決・民集69巻4号1121頁参照）。

- 3 本件上告審判決は，デラウェア州法において本件各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いい難いとした上で，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に帰属するものといえることができるから，権利義務の帰属主体であると認められる旨を判示する。

そこで，このように，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は疑義のない程度に明白ではないが，権利義務の帰属主体としての属性を有する本件各L P Sについて，亡aら3名の損益通算制度の利用を前提とした各所得税の確定申告が国税通則法65条4項の定める「正当な理由があると認められる」場合，すなわち，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に当たるか否かについて，以下に検討を加える。

- 4(1) 弁論の全趣旨によれば，本件各申告当時（平成14年3月頃から平成16年3月頃までの間），外国のパートナーシップ，米国のL P S，あるいはデラウェア州法に基づくL P Sが租税法上「法人」として取り扱われるか否かについて，通達等により課税庁の公的見解が明示されていたものとは認めら

れない。

- (2) 被控訴人らは、税務大学校研究部教育官が平成10年に発表した研究論稿では、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ている（甲A全27・141頁）と主張する。

しかし、同文献は、企業が外国のP S（パートナーシップ）に投資を行った場合の法人税法上の課税関係を検討し、「P S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、課税関係を調整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。」（同頁）と記述するものであって、その内容は、パートナーシップが「法人税法上いかなる事業組織に類似しているか」により課税関係が調整される旨を論ずるものであるから、外国のパートナーシップがどのような属性を有していようとも、一律に任意組合や匿名組合として扱われるという趣旨のものとは解されない。

そうすると、同文献は、当時の課税の実務において、外国のパートナーシップが一律に「法人」ではないものとして取り扱われていることを明らかにしたのではなく、また、同文献の記述からは、外国のパートナーシップが、本件各L P Sのように権利義務の帰属主体としての属性を有する場合において、課税の実務上「法人」として取り扱われるか否かは不明であるということが出来る。

- (3) また、被控訴人らは、税務大学校研究部教授を務めた税務当局関係者が平成20年の講演において、米国のL P Sには法人格がないものと整理している（甲A全75・186頁）ことから、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うことが一般的である旨を主張する。

しかし、同講演においては、日本の投資家が外国のパートナーシップや米国のL L Cなどに投資をする場合について、「外国事業体がわが国の租税法

において法人と取り扱われるのか又は組合類似の事業体と取り扱われるかについて、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ります。」

(甲A全75・185頁)とも述べられているのであって、米国のL P Sには法人格がないという整理も、一般的、概括的な整理というべきであって、これによって、米国のL P Sを含む外国事業体に対する課税関係に不明確な面があること自体は否定されているものとはいえ、結局、同講演において、税務実務上、米国のL P Sが一律に法人格を有しないとして取り扱われていることが表明され、あるいは紹介されているものとはいえない。

- (4) 被控訴人らは、平成12年に作成された政府税制調査会法人課税小委員会の討議用資料や同調査会の中期答申から、L P Sのような外国事業体を我が国の租税法上「法人」として扱うことはできないという解釈が当然の前提とされていたことがうかがわれる(甲A全25・343～344頁, 26・48頁)と主張する。

しかし、上記討議用資料は、法人課税の制度を検討するための資料であって、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ていると見られるから、これをもって、政府ないし租税法立法当局において、米国のL P Sが一律に法人格を有しないとして取り扱われることを公に表明したものということとはできない。また、上記答申も、同様に制度に関する見解等を表明するものであって、米国のL P Sが一律に我が国の租税法上の「法人」に含まれないことを表明するものではない。むしろ、上記答申は、外国の多様な事業体の中には、その本国において私法上の法人とはされていないものの、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のがふさわしいものもあると考えられ、法人課税の対象とすかどうかの基準等、検討すべき点が多岐にわたると考えられるといった記述もあること(甲A全25・344頁)からすれば、外国の事業体もその実態しだいでは我が国の法人課税の対象とされ得ることを示唆すると見るこ

とも可能であり、特に、本件各L P Sのように、デラウェア州法上、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が疑義のない程度に明白ではないが、自己の名前で取引をしている事業体については、所得税に係る税務の実務上「法人」として取り扱われる可能性を否定するものではないと理解することができる。

したがって、上記の討議用資料や答申から、当時、政府ないし租税法立法当局が、L P Sのような外国事業体について、一律に、我が国の租税法上「法人」として扱うことはできないという解釈を採っていたと認めることはできない。

- (5) 被控訴人らは、民商法、英米法、租税法等の専門家の文献や論文（甲A全4、14、38、108、109、154、155）を挙げて、本件各申告当時、米国のL P Sは日本の租税法上「法人」には該当しないという理解が一般的であったと主張するところ、これらの文献等により直ちに、本件各L P Sのように権利義務の帰属主体としての属性を有するL P Sを巡る課税関係について、課税庁の見解や税務の実務上の取扱いが示されているということとはできない。

また、被控訴人らは、平成10年に米国のL P Sをモデルに立案された投資事業有限責任組合が構成員課税を受ける取扱いとなっていることから、租税法立法当局を含む政府当局によって、米国のL P Sが課税上も「法人」には該当しないものとして扱われていることを示す旨主張する。しかし、米国のL P Sの実態は具体的な各州の法律に応じて多様なものであると見られるから、米国のL P Sと投資事業有限責任組合とが一概に同一のものであるということとはできない。特に、本件各L P Sは、組合員から独立した権利義務の帰属主体としての属性を有する点で、組合財産につき組合員の共有に属する（有限責任事業組合契約に関する法律56条、民法668条）などとする投資事業有限責任組合とはその属性を異にするから、租税法立法当局を含

む政府当局により，本件各L P Sのようなものまで課税上「法人」には該当しないものとして扱われていたということとはできない。

- (6) 被控訴人らは，平成17年に示された財務省主税局担当者らによる改正法の解説や平成18年に公表された国税庁個人課税課の情報によって，L P Sは「法人」に該当しないとする従前の理解に沿った説明がされるとともに，パートナーシップ契約であっても，その事業体の個々の実態等により外国法人と認定される場合がある旨の税務当局（租税法立法当局及び課税庁）の理解が示された（甲A全16・156～157頁，156・10～11頁）と主張する。

しかし，本件各申告当時より前に公表された上記(2)の研究論稿や上記(4)の答申等は，パートナーシップ契約であっても，その事業体の実態等により外国法人と認定される場合がある旨の理解を否定するものではなく，むしろ，パートナーシップ契約を一律に法人格を有しないものとしては取り扱わず，実態等に応じて取り扱うという考え方に親和するということもできる。

また，被控訴人らが援用する国税不服審判所の裁決例や裁判例は，本件各申告当時において本件各L P Sが法人ではないとする税務実務上の取扱いや税務当局の見解が存在したことを裏付けるものとはいえない。

- (7) 控訴人主張のとおり，f証券が投資家向けに作成したD O I Tプログラム（本件スキーム）の説明書（乙A全14）には，一方で，本件スキームにおいて，損益通算制度を利用することにより節税額が生じる旨の説明（同5，6頁）があるが，他方で，税務・法務上のリスクとして，税務上の取扱はあくまで税務当局の判断で決定されるので，上記説明等とは異なる場合がある旨の説明（同20頁）がされている。

そうすると，亡aら3名は，本件各不動産投資事業に投資するに当たり，税務当局の判断によっては損益通算制度の利用が許容されないリスクがあることを認識し得たと認められる。

5 そうすると、本件各申告当時、税務当局が、米国のL P Sについて、一律に、我が国の租税法上「法人」として扱うことはできないという見解を採っていたとは認められず、また、そのような見解を公的に表明していたとも認められない上、亡 a ら 3 名は、本件各不動産投資事業による損益について、税務当局の判断によっては損益通算制度の利用が許容されないリスクがあることを認識し得たと認められるから、亡 a ら 3 名の本件における損益通算制度の利用を前提とした過少申告は、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は当たらないと解される。

以上によれば、上記申告が国税通則法 6 5 条 4 項の定める「正当な理由があると認められる」場合に当たるとする被控訴人らの主張は採用することができない。

したがって、本件各賦課決定処分に被控訴人ら主張の違法はないものというべきである。

第 4 結論

よって、原判決中、各過少申告加算税賦課決定処分に係る部分は相当ではなく、本件控訴は理由があるから、上記部分につき原判決を取り消し、被控訴人らの請求をいずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

名古屋高等裁判所民事第 2 部

裁判長裁判官 孝 橋 宏

裁判官 戸 田 久

裁判官 森 淳 子