

主 文

本件各控訴をいずれも棄却する。

控訴費用は控訴人らの負担とする。

事実及び理由

第 1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人らの請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は 1 , 2 審とも被控訴人らの負担とする。

第 2 事案の概要

1 審理の経過等

- (1) 本件は、被控訴人らが、それぞれ組合員となっている民法上の組合として行った船舶賃貸事業に係る収益が不動産所得（所得税法 26 条 1 項）に当たることを前提に、その減価償却費等を損益通算して所得税の確定申告を行ったのに対し、控訴人らが、被控訴人らの締結した組合参加契約は民法上の組合契約ではなく、利益配当契約にすぎないことを理由に、同収益は雑所得（同法 35 条 1 項）であって損益通算は許されないとして、被控訴人らに対し、後記の各更正処分及び各過少申告加算税賦課決定処分（以下、これらを「本件各処分」と総称する。）をしたことから、被控訴人らが、本件各処分（ただし、更正処分については、被控訴人らが自認する総所得金額を前提として計算された額を超える部分）の取消しを求めた 3 件の抗告訴訟が併合されて審理された事件である。

ア 原審平成 16 年（行ウ）第 59 号事件

- (ア) 控訴人名古屋北税務署長が平成 14 年 3 月 13 日付けでした被控訴人

P 1 の平成 10 年分所得税の更正処分（ただし、所得金額を 6550 万 1256 円として計算した額を超える部分）及び過少申告加算税賦課決

定処分取消し

(イ) 控訴人名古屋北税務署長が平成14年3月13日付けでした被控訴人P1の平成11年分所得税の更正処分(ただし, 所得金額を5722万7466円として計算した額を超える部分)及び過少申告加算税賦課決定処分の取消し

(ウ) 控訴人名古屋北税務署長が平成14年3月13日付けでした被控訴人P1の平成12年分所得税の更正処分(ただし, 所得金額を5323万4938円として計算した額を超える部分)及び過少申告加算税賦課決定処分の取消し

イ 原審平成16年(行ウ)第60号事件

控訴人名古屋西税務署長が平成14年3月13日付けでした被控訴人P2の平成12年分所得税の更正処分(ただし, 所得金額を1675万6976円として計算した額を超える部分)及び過少申告加算税賦課決定処分(ただし, いずれも裁決によって一部取り消された後のもの)の取消し

ウ 原審平成16年(行ウ)第61号事件

控訴人名古屋北税務署長が平成14年3月13日付けでした被控訴人P3の平成12年分所得税の更正処分(ただし, 所得金額を941万0661円として計算した額を超える部分)及び過少申告加算税賦課決定処分(ただし, いずれも裁決によって一部取り消された後のもの)の取消し

(2) 原審は, 被控訴人らの請求をいずれも認容したことから, これに不服である控訴人らが控訴した。

2 前提事實は, 次のとおり削除訂正するほかは, 原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の「1」に摘示のとおりであるから, これを引用する。

(1) 原判決5頁14行目の「「LPS」という。」を「「LPS」ということがある。」と改める。

(2) 同6頁17行目の「「本件各LPS」」を「「本件各LPS」または「本件

各パートナーシップ」と改める。

- (3) 同7頁16行目の「(後記のとおり,」から19行目末尾の「なっている。)」までを削除する。

3 争点

- (1) 本件各組合参加契約は民法上の組合契約として有効に成立しているか。

この点に関する当事者の主張は、次のとおり付加訂正するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の「3 争点に関する当事者の主張」の「(1)」及び「(2)」に摘示のとおりであるから、これを引用する。

ア 原判決16頁10行目の「民法上の組合契約としては」を「民法上の組合契約として有効には」と改める。

イ 同17行目末尾に改行の上、次のとおり加える。

「被控訴人らが締結した契約が利益配当契約であるとした場合、被控訴人らが本件各組合から受ける利益の所得区分は雑所得であり、また、被控訴人らの締結した利益配当契約においては、被控訴人らは「出資額に応じた相応の現金分配金の配当を受ける」のであるから、被控訴人らに対し本件各組合から損失の配賦がされるということとはあり得ず、被控訴人らの各係争年分における雑所得の金額の計算上、本件各船舶に係る管理手数料、減価償却費及び借入金利子の必要経費への算入は認められない。

したがって、被控訴人らが本件各組合から受ける所得金額は、別表1の各「控訴人主張額()」欄のとおりとなり、被控訴人らの各係争年分の所得税の総所得金額及び納付すべき税額等は、別表2の各「控訴人主張額()」欄のとおりとなるから、被控訴人らの各係争年分の所得税に係る総所得金額及び納付すべき税額等は、本件各処分における被控訴人らの各係争年分の所得税に係る総所得金額及び納付すべき税額等と同額であるか、又はこれを上回ることになり、本件各処分は

いずれも適法である。」

ウ 同 3 8 頁 2 行目末尾に改行の上、次のとおり加える。

「 本件各 L P S は、あくまでもケイマン法上の特例パートナーシップとして組成されたものであって、我が国における任意組合として組成されたものでない。しかも、以下の点からみても、民法上の組合契約の成立要件を充足しているものとはいえない。」

エ 同 4 0 頁 1 行目末尾に改行の上、次のとおり加える。

「 c 通謀虚偽表示による無効

仮に、本件各組合参加契約の契約当事者間において、外形上、民法上の組合に参加する契約としての意思の合致があったとしても、上記の諸事情を考慮すると、被控訴人ら一般組合員はそれに対応する真意を欠いており、かつこの点を契約当事者のいずれも認識していたといえるから、民法 9 4 条の通謀虚偽表示に基づくものとして、同各契約は無効である。」

オ 同 4 5 頁 4 行目末尾に「そして、本件各パートナーシップは、我が国の租税法上は任意組合として取扱われるから、その事業により生ずる損益については構成員たるパートナーである本件各組合に直接帰属するものとして課税されるが、本件各組合もまた任意組合であり、任意組合が二層に成立していることになるので、結局本件各組合の構成員たる被控訴人ら組合員の損益として課税されることとなる。本件各船舶は、本件各パートナーシップの船舶賃貸事業のため、被控訴人らにより民法上の組合を介して本件各パートナーシップに出資されたパートナーシップ財産であるから、船舶賃貸事業のための減価償却資産ということになり、その減価償却費は本件各パートナーシップの経費となるから、本件各組合を経由して、被控訴人らに直接帰属することになる。」を加える。

カ 5 2 頁 2 5 行目の「以下のとおり、」を「外国の団体の我が国の租税法上

の取扱いは、我が国の租税法が日本法上の概念を基準にその取扱いを定めている以上、日本法上の団体概念にあてはめることによって決せられる。すなわち、本件各パートナーシップがケイマンの法律を準拠法とする団体であるとしても、所得税法 36 条及び 37 条との関係では、当該団体が日本法上のどの団体に相当するかを検討することになる。そして、以下のとおり、」と改める。

キ 同 58 頁 18 行目末尾に「上記のとおり、本件各組合参加契約は、民法上の組合契約の成立要件をすべて満たしており、当事者がこれに対応する内心的効果意思を有していることは明らかである。」を加える。

(2) 本件各組合参加契約が民法上の組合契約として有効に成立しているとした場合、被控訴人らが本件各組合から受ける利益の所得区分を不動産所得とみることができるか。

(控訴人らの主張)

仮に、本件各組合参加契約が民法上の組合契約として有効に成立しているとした場合であっても、以下のとおり、ケイマン法及び我が国船舶法の規定などからすれば、本件各パートナーシップ契約は、民法上の組合契約ではなく（匿名組合に近い性質を有する。）、被控訴人らは、本件各係争年分末日において、本件各船舶の所有権を喪失しているから、被控訴人らが本件各組合から受ける利益の所得区分は雑所得であり、また、本件各船舶に係る減価償却費の必要経費への算入は認められない。

したがって、被控訴人らが本件各組合から受ける所得金額は、別表 1 の各「控訴人主張額（ ）」欄のとおりとなり、被控訴人らの各係争年分の所得税の総所得金額及び納付すべき税額等は、別表 2 の各「控訴人主張額（ ）」欄のとおりとなるから、被控訴人らの各係争年分の所得税に係る総所得金額及び納付すべき税額等は、本件各処分における被控訴人らの各係争年分の所得税に係る総所得金額及び納付すべき税額等を上回ることになり、本件各処分

はいずれも適法である。

ア 所得税法 49 条 1 項について

所得税法 49 条 1 項は、「居住者のその年 12 月 31 日において有する減価償却資産」について減価償却することを認めるものであり、換言すれば減価償却費を必要経費に算入できるのは、当該減価償却資産を所有する者に限られるところ、下記のとおり的事実に照らせば、被控訴人ら一般組合員は本件各船舶の共有持分権を有していないと認められる。

イ ケイマン法等の定め

a ケイマン法の規定

本件各パートナーシップ契約の準拠法とされるケイマンの特例リミテッド・パートナーシップ法（1991 年法）には、以下のとおりの規定がある。

（a） 同法 6 条 2 項は、「パートナーシップの財産は…ゼネラル・パートナーにより、又はゼネラル・パートナーが複数である場合はゼネラル・パートナーの共同で所有される、又は所有されるとみなされるものとする。」と規定しており、これによれば、LPS の財産はゼネラル・パートナーの所有に帰するものであり、リミテッド・パートナーの共有に属するものでないことは明らかである。

（b） 同法 7 条 1 項は、「リミテッド・パートナーは、特例リミテッド・パートナーシップの事業運営に参加してはならない。」と明確に規定し、更に「すべての書簡、契約書、証書又はあらゆる文書は、ゼネラル・パートナーが特例リミテッド・パートナーシップのために扱う。」と定めて、ゼネラル・パートナーへの権限集中をも明らかにしている。本件に即していえば、本件各組合は、本件各船舶の傭船という本件賃貸事業の運営に参加できないということであり、これを換言すれば、本件各船舶についての使用収益権限及び処分権限を失っているという

ことであって、上記約定は、本件各組合が本件各 L P S への現物出資により本件各船舶の所有権を喪失していることを裏付けるものである。

(c) 同法 13 条 1 項は、「リミテッド・パートナーシップが提起する訴訟又はリミテッド・パートナーシップを相手方として提起される訴訟は、1 人又は複数のゼネラル・パートナーだけが提起することができ、あるいは 1 人又は複数のゼネラル・パートナーのみを相手取って提起されるものとし、リミテッド・パートナーはかかる訴訟の当事者には成り得ない。」と規定している。すなわち、リミテッド・パートナーは、パートナーシップ財産（仮にそれがリミテッド・パートナーの出資に係るものであっても）に係る訴訟当事者になり得ないのである。

(d) 上記(a)ないし(c)のとおり、ケイマン法の規定によれば、ケイマンに設立された特例リミテッド・パートナーシップ法上のリミテッド・パートナーシップにおいては、パートナーシップ財産に対してリミテッド・パートナーはその所有権を有しているとはいえず、当該財産の所有権はゼネラル・パートナーに帰属するのである。したがって、本件各船舶の所有権は、本件各組合から本件各 L P S に対する現物出資により、本件各 L P S のゼネラル・パートナーである本件各船舶購入元（例えば、P 4 組合に係る事業においては P 5 L P S のゼネラル・パートナーでもある P 6）に移転しており、被控訴人ら一般組合員は、本件各船舶に係る所有権（共有持分権）を有していない。

ウ 我が国の船舶法の規定等からの裏付け

(ア) 船舶は、国際法上、必ず特定の国家の国籍を有すべきものとされ、また、二重国籍を有することを禁止されているが、国籍取得の具体的な要件は、各国の自由な規律に委ねられている。

船舶法 1 条は「左ノ船舶ヲ以テ日本船舶トス」と定め、同条 2 号にお

いて「日本国民ノ所有ニ属スル船舶」,同条3号において「日本ノ法令ニ依リ設立シタル会社ニシテ其代表者ノ全員及ビ業務ヲ執行スル役員ノ三分ノ二以上ガ日本国民ナルモノノ所有ニ属スル船舶」及び同条4号において「前号ニ掲ゲタル法人以外ノ法人ニシテ日本ノ法令ニ依リ設立シ其代表者ノ全員ガ日本国民ナルモノノ所有ニ属スル船舶」としている。また,同法5条1項は「日本船舶ノ所有者ハ登記ヲ為シタル後船籍港ヲ管轄スル管海官庁ニ備ヘタル船舶原簿ニ登録ヲ為スコトヲ要ス」と定めている。

これらの規定によれば,本件各船舶をP7が本件各船舶購入元 から購入した時点で,P7は「日本ノ法令ニ依リ設立シタル会社ニシテ其代表者ノ全員ガ日本国民ナルモノ」であるはずであるから,本件各船舶は,我が国の船舶法の規定に服することになる。また,仮に,本件各船舶が本件各LPSに現物出資された後も,その所有権(共有持分権)が被控訴人らに属するのであるならば,本件各船舶は日本国民及び日本の法令により設立された法人(P8及びP7)の共有のままということになり,我が国船舶法の規定に服することになるはずである。

しかしながら,本件各船舶は「日本船舶」としての扱いを受けておらず,また「日本船舶ノ所有者」であるP7あるいは被控訴人ら組合員が,「船舶原簿」への登録をしたという事実も認められない。これらの事実は,本件各船舶の所有者が日本国民(被控訴人ら一般組合員)ではないことを強く推認させるものというべきである。

なお,被控訴人らは,本件各船舶が日本で登記登録されていないのは,パナマ国籍の取得と船舶の二重国籍の禁止が理由であると主張するが,被控訴人ら一般組合員が本件各船舶の所有権を取得したとされる時点から本件各船舶がパナマにおいて船籍登録されるまでの間に相当の時間的間隔があったことは明らかであるから,被控訴人らのいう二重国籍の禁

止は、本件各船舶が我が国において船籍登録されなかった合理的な理由となり得るものではない。

(イ) 本件各船舶はパナマに船籍を置いているところ、パナマは便宜置籍船国としてパナマ船籍の所有権者については何等の制限も課しておらず、個人であれ法人であれおよそ権利の主体となり得るものであればよく、パナマ人、外国人（ただし、外国人がパナマ籍船の所有者となるためには、パナマに住所を有し、５年以上パナマに居住していることが要件となる。パナマ商法１０８０条）等の国籍を問わず、又法人もパナマ法人に限らず外国法人であってもよいとされている。

しかし、ケイマンＬＰＳは、ケイマン法上法人格を有しないとされているため、ＬＰＳの所有であることを根拠にパナマ船籍を取得することはできないし、被控訴人ら一般組合員は、上記パナマ商法１０８０条の要件を満たさないから、被控訴人ら一般組合員の共有であることを根拠にパナマ船籍を取得することもできない。そうすると、ケイマンのＬＰＳの財産であるはずの本件各船舶がパナマ船籍を取得できたのは、パナマにおける外国法人である本件各ＬＰＳのゼネラル・パートナー（本件各船舶購入元）が船舶を所有しているからであるとみるほかはない。

したがって、このことから、被控訴人ら一般組合員は、本件各船舶に係る所有権（共有持分権）を有していないといえることができる。

エ 本件各組合の内部からの考察

(ア) 被控訴人らは、被控訴人ら及びＰ８において本件各譲渡担保契約が締結されたとしているが、本件各譲渡担保契約においては、「債務者は、本件債務の履行を担保するため、債務者の本組合の組合員としての地位並びに本組合の組合員として債務者が現在及び将来において有する一切の権利（組合利益分配請求権、持分払戻請求権、残余財産分配請求権を含む。）を、貸付実行日付けで、Ｐ８に譲渡する」旨定められていること

から明らかなように、本件各譲渡担保契約における譲渡の対象は、「組合員としての地位」であり、本件各船舶の共有持分をも含んでいるほか、組合員としての地位に基づいて有する各種の請求権、具体的には組合利益分配請求権、持分払戻請求権、残余財産分配請求権等を含むものである。

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

したがって、被控訴人らは、本件各譲渡担保契約に基づき、「貸付実行日付けで」本件各船舶をP 8に譲渡し、本件各船舶の所有権を喪失したものであり、本件各係争年分の末日（各年の12月31日）において、本件各船舶の所有権を有していなかったというべきである。

(イ) 仮に、本件各譲渡担保契約がその名称のとおり担保目的で締結されたものであるとしても、減価償却制度の趣旨に照らせば、減価償却資産が譲渡担保に供された場合には、当該減価償却資産がいずれの当事者の減価償却資産と認めるべきであるか否かは、いずれの当事者がその使用収益権限を有するかによって決するべきであると解される。

この点、所得税基本通達33-2も、「債務者が、債務の弁済の担保としてその有する資産を譲渡した場合において、その契約書に次のすべての事項を明らかにしており、かつ、当該譲渡が債権担保のみを目的として形式的にされたものである旨の債務者及び債権者の連署に係る申立書を提出したときは、当該譲渡はなかったものとする。この場合において、その後その要件のいずれかを欠くに至ったとき又は債務不履行のためそ

の弁済に充てられたときは、これらの事実の生じた時において譲渡があったものとする。(1)当該担保に係る資産を債務者が従来どおり使用収益すること。(2)通常支払うと認められる当該債務に係る利子又はこれに相当する使用料の支払いに関する定めがあること。」としており、使用収益権限が設定者にあることを、譲渡がなかったものとして取り扱うための条件の1つとしている(法人税基本通達2-1-18も同旨)。

本件各譲渡担保契約においては、被控訴人ら一般組合員は、P8が譲渡を受けた担保について、P8がその判断によりその都度全部又は一部を直接取り立て、取り立てた日又はP8が相当と認めるその他の日に、債務の元利金の弁済に任意の順序で充当することに合意している(7条1項。乙B5)のであるから、本件各船舶の共有持分権を含む本件各組合員としての地位の使用収益権限が、被控訴人ら一般組合員からP8に対して全面的に移転されていることは明らかである。

したがって、仮に、本件各譲渡担保契約が担保目的で締結されたものであるとしても、所得税法上の減価償却資産の帰属という観点からは、本件各譲渡担保契約においては、所有権移転の外形のとおり、譲渡担保権者であるP8に減価償却資産の所有権が移転するものと解すべきであり、被控訴人ら一般組合員が、本件各船舶を自己の有する減価償却資産としてその減価償却費を必要経費に算入することはできないというべきである。

(被控訴人らの主張)

以下のとおり、本件各船舶は任意組合である本件各パートナーシップに帰属する財産であるから、本件各船舶の所有権は損益分配の割合に応じて構成員たるパートナーである本件各組合に帰属し、終局的には本件各組合の組合員たる被控訴人らに帰属することになる。したがって、被控訴人らが本件各船舶の所有権を有していることは明らかであり、控訴人らの主張はいずれも

失当である。

ア ケイマン法の定め

以下のとおり，ケイマン法及び本件各パートナーシップ契約によれば，被控訴人ら本件各組合の組合員に本件各船舶の所有権が認められ，これを我が国の所有権概念に照らして検討すれば，被控訴人らは実質的にも本件各船舶の所有権を有しているといえることができる。

(ア) ケイマンの特例リミテッド・パートナーシップ法 6 条 2 項は，特例リミテッド・パートナーシップの財産で，1 名または複数名のゼネラル・パートナーに譲渡され，帰属し，もしくはゼネラル・パートナーのために保有されているもの，または特例リミテッド・パートナーシップに譲渡され，もしくは同パートナーシップの名義に移転されたものは，ゼネラル・パートナーが，複数名の場合は共同して，パートナーシップ契約の定めに従って，特例リミテッド・パートナーシップの財産として，委託を受けて保有し，または保有するものとみなされると規定している。

この条文からも明らかなとおり，特例リミテッド・パートナーシップである本件各パートナーシップに出資された本件各船舶は，特例リミテッド・パートナーシップの財産として，パートナーシップ財産となるのである。

なお，本件各船舶がパートナーシップ財産であることは，本件各パートナーシップ契約の目的や，本件各船舶にかかる裸傭船契約（甲 A 4，甲 B 4，甲 C 4）の「当事者」欄において，本件各パートナーシップが本件各船舶を所有すると明記されていることから明らかである。

(イ) また，ケイマンのパートナーシップ法 21 条 1 項は，当初からパートナーシップの資本に持ち込まれ，または，購入されるなどして取得された，当該団体のためまたはパートナーシップの事業運営のための，すべての資産，権利および利益は，本法においてパートナーシップ財産と

いい、パートナーは、パートナーシップ運営のためにのみ、かつ、パートナーシップ契約に基づいてこれを保有および使用するものとする」と規定している。このように、パートナーシップ法は、パートナーシップに出資された財産やパートナーシップのために取得された財産等について、パートナー（このパートナーには、当然にリミテッド・パートナーを含む。）がパートナーシップのために保有及び使用する権限を有することを明らかにしている。このように、パートナーシップ法は、リミテッド・パートナーたる本件各組合（ひいてはその組合員である被控訴人ら）に、「保有及び使用する権限」を定めており、明文で「使用权」を認めている。

イ 本件各パートナーシップ契約の内容

以下のとおり、被控訴人らは、本件各パートナーシップ契約の内容としても、本件各船舶の使用、収益、処分権を与えられており、被控訴人らが本件各船舶を所有していることは明らかである。なお、任意組合には法人格はないとしても、組合員各自の個人財産からは独立した組合財産が存在することは民法 668 条が認めるところであり、任意組合はこれを使用して共同事業を遂行するのであるから、任意組合において、組合財産の使用収益及び処分権限を失なったか否かは、当該任意組合により判断されなければならない。

（ア） 本件各パートナーシップ契約は、本件各パートナーシップの目的を、「パナマにおいて登録された、又は登録される各船舶を保有し、裸傭船契約に基づいて、P 9 若しくは P 10 又はそのパナマにおける子会社に対して賃貸する事業」などと定めている（2 条）。かかる明確な目的の下で成立する本件各パートナーシップに自ら本件各船舶を出資して、当該契約の当事者となった本件各組合（ひいてはその組合員である被控訴人ら）は、本件各パートナーシップ契約を締結して本件各船舶を賃貸する

という形でその「使用権」を行使している。したがって、本件各パートナーシップ契約においても、被控訴人らの本件各船舶の「使用権」が認められている。

(イ) 本件各パートナーシップ契約は、リミテッド・パートナーたる本件各組合が、全損益の分配を受けると定めている(11条)。また、本件各裸傭船契約上の賃料その他の金銭又は本件各船舶が売却された場合の買主からの金銭その他金銭の受領があった場合には、直ちにその金銭はリミテッド・パートナーに分配されることと定めている(12条)。したがって、本件各パートナーシップ契約によれば、本件各船舶の「収益権」は、リミテッド・パートナーたる本件各組合(ひいてはその組合員である被控訴人ら)に帰属している。

(ウ) 本件各パートナーシップ契約は、本件各船舶の売却を全パートナーの同意なくしてはなし得ないことを規定している(6条)。すなわち、本件各パートナーシップは、リミテッド・パートナーたる本件各組合の同意なくしては本件各船舶を売却することはできない。したがって、本件各パートナーシップ契約によれば、本件各船舶について被控訴人らの「処分権」が認められることになる。

ウ 船籍の問題について

この点に関する控訴人らの主張は、日本国内法に優先する船舶に関する二重国籍の禁止という国際法上の原則を無視し、かつ、便宜置籍船の世界的な有用性や合理性に裏付けられた海運実務を否定しようとするものである。

すなわち、船舶法の規定のみによれば、日本船舶に該当し、日本での登記登録を要するように見える場合であっても、それに優先する国際慣習法及び条約の明文により船舶の二重国籍が禁止されていることから、既に我が国以外の国籍を付与された船舶については、そもそも我が国が国籍を付

与することはできず、我が国で登記登録されることも要しないのである。そして、本件各船舶は、本件各パートナーシップに出資された後、直ちにパナマ国籍を取得したがゆえ、日本の国籍を付与することはできず、登記登録が要求されることもなかったのである。したがって、本件各船舶が日本船舶として取り扱われていないことや日本で登記登録されていないのは、被控訴人らが所有権を有していないからではなく、船舶法に優先する国際慣習法及び条約の明文からの当然の帰結にすぎない。

なお、パナマの船舶登記登録における保有名義人は、日本法上の法人格を有することを要求されないため、本件各船舶は本件各パートナーシップ名義で登記登録されている（控訴人らの指摘する所有者が「5年以上パナマに居住していること」という要件は、パナマ船籍とみなされるための要件であって、パナマで船舶登記登録するための要件ではない。）。このように、本件各船舶のパナマにおける登記登録の保有名義人が本件各パートナーシップであることからすれば、ゼネラル・パートナーが単独で所有しているとの控訴人らの主張こそ登記登録に表示された真実の権利関係と矛盾するものである。

したがって、本件各船舶がパナマで登記登録されていることは、被控訴人らの所有権を否定する根拠とはならない。

エ 本件各譲渡担保契約について

控訴人らが、使用収益権限が全面的に移転されているとの主張の根拠としている本件各譲渡担保設定契約の条項（7条1項）は、まさに被控訴人ら一般組合員が本件各船舶にかかる使用収益権限を前提として、それにより得る金員・収入を原資としてP8に対し弁済充当することを定めたものであり、控訴人らの主張は失当である。

- (3) 本件各船舶は本件各組合の事業の用に供されており、減価償却資産に当たるものといえるか。

（控訴人らの主張）

仮に、本件各組合参加契約が民法上の組合契約として有効に成立し、かつ、被控訴人らが本件各船舶の共有持分権を有するとしても、以下のとおり、被控訴人ら一般組合員は、実質的には本件各船舶の共有持分権に基づく使用収益権限及び処分権限を喪失しており、本件各船舶は被控訴人ら一般組合員において収益を生む源泉とされていないから、所得税法４９条１項にいう減価償却資産に該当せず、被控訴人らの本件各係争年分に係る所得税額の計算において、本件各船舶の減価償却費を必要経費に算入することはできないというべきである。

したがって、被控訴人らが本件各組合から受ける所得金額は、別表１の各「控訴人主張額（　）」欄のとおりとなり、被控訴人らの各係争年分の所得税の総所得金額及び納付すべき税額等は、別表３の各「控訴人主張額（　）」欄のとおりとなるから、被控訴人らの各係争年分の所得税に係る総所得金額及び納付すべき税額等は、本件各処分における被控訴人らの各係争年分の所得税に係る総所得金額及び納付すべき税額等を上回ることになり、本件各処分はいずれも適法である。

ア 減価償却資産の意義

所得税法２条１項１９号が「不動産所得...の基因となり、又は不動産所得...を生ずべき業務の用に供される...船舶」を減価償却資産としていることから明らかなように、減価償却費を不動産所得の金額の計算上必要経費に算入するためには、本件各組合が本件各船舶を事業の用に供していることが必要である。

この点、映画フィルム判決の上告審である最高裁平成１２年(行ヒ)第１３３号同１８年１月２４日第三小法廷判決・民集６０巻１号２５２頁（以下「パラツィーナ事件最高裁判決」という。）は、法人税法上、映画フィルムが法人税法所定の減価償却資産に当たるかどうか争われた事案につい

て、当該資産が減価償却資産に当たるとして減価償却費を損金の額に算入するためには、当該資産が当該法人において長期間にわたって収益を生み出す源泉として、事業の用に供されている必要があることを前提に、当該法人が実質的に当該資産の使用収益権限及び処分権限を有しているか否かを主たる考慮要素とするとともに、当該法人自身が当該資産を用いて事業を行っているならば通常存在するであろう事情の存否をも補助的な考慮要素として、それらを総合考慮の上で、当該資産が当該法人において収益を生む源泉とされているかどうかという観点から、減価償却資産該当性を決しようとする立場を採用したものと考えられる。そして、このような考え方は、所得税法上の減価償却資産についても異なるところはないというべきである。

イ 被控訴人らが実質的に使用収益権限及び処分権限を有していないこと

以下のような点を踏まえれば、実質的に見て、被控訴人ら一般組合員は、本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を有しているものとは到底いえないものである。

(ア) 使用権限について

被控訴人ら一般組合員の立場でみた場合、本件賃貸事業は、参加する時点において、スキーム全体がすでにP 8らによって組成されており、本件各船舶についても、リースに供するという使用方法からリース先までほぼすべてがP 8らにおいて決定済みであるため、自ら使用することはもちろん、使用方法を決することすらできない。

また、実際に、本件各船舶は、本件各パートナーシップ契約によって本件各組合から本件各L P Sに現物出資され、本件各L P S（具体的にはそのゼネラル・パートナーである本件各船舶購入元）によって本件各裸傭船先との間で本件各裸傭船契約が締結されて、更に本件各裸傭船先と本件各定期傭船先との間で本件各定期傭船契約が締結されているの

であって、本件各組合ないし被控訴人ら一般組合員は、本件各船舶の具体的な使用方法の決定や傭船先及び傭船契約の内容の決定等に一切関与していない。

更に、リミテッド・パートナーとしての本件各組合は、資産の賃貸に関して議決権を行使すればリミテッド・パートナーではなくなるため、現実的には資産の賃貸に関して議決権を行使することはないと考えられるから、本件各組合の一般組合員にすぎない被控訴人らが使用権限を行使する場面は現実的には全くないといえる。

(イ) 収益権限について

外形上、被控訴人らは、本件各組合を通じて、リース料収入の分配を受ける形となっている。しかし、本件各組合ないし被控訴人らは、本件各船舶の傭船先及び傭船契約の内容の決定等に一切関与しておらず、また、リース料収入は借入金の返済に充てられる形となっていること、その借入金（セットローン）も、共有持分権を購入するとの名目の下に貸付けが行われた形式になっているにすぎないことなどから、現実の金員の移動に被控訴人らが関与することはない。

さらに、本件賃貸事業本体から得られる利益は、ご案内に掲載されている損益予想表の「現金収支」によれば、事業開始から５年目までは全くのゼロであり、それ以降も、６年目に３５万円、７年目からも７０万円というごくわずかな金額であって、本件各船舶自体の価格や傭船収入の総額、あるいは出資金額（ここでは２口で１億円）に比しても、余りにも低額である。しかも、前記のとおり、ご案内に掲載されている損益予想表を基にして算出したキャッシュ・フロー・ベースでの利益を年利に換算すると１０年複利で０．３３パーセントにすぎず、被控訴人ら一般組合員の得られる利益の大部分は減価償却費等の損益通算による課税額減少の利益に基づいているのである。

したがって、被控訴人ら一般組合員は、本件各船舶について、実質的にみてほとんど収益権限を有していないものといえることができる。

(ウ) 処分権限について

被控訴人ら一般組合員は、本件各裸傭船契約上の見直日までは、本件各裸傭船契約上の「本件各パートナーシップは、傭船主の事前の書面による許可なく傭船主以外の者に当該船舶を売却してはならない。」との条項（３３条）により本件各船舶の処分自体が許されないし、また、見直日の翌日以降は本件各組合規約上の「理事長は、傭船契約が終了したとき又は２００５年４月１日以降において、本船の処分を相当と判断するときは、理事会の同意を得てパートナーシップに本船を処分…させることができる。」との条項（３２条１項）により、本件各船舶の処分に關与することができず、結局、裸傭船期間の全般を通じて、本件各船舶の処分に關与することは全く予定されていない。

したがって、被控訴人ら一般組合員は、本件各船舶について、実質的にはもちろん、形式上も処分権限を有していないものといわざるを得ない。

ウ 被控訴人らが借入金の返済等について実質的に危険を負担していないこと

本件各組合は、本件各ＬＰＳにおいてリミテッド・パートナーとされ、本件各ＬＰＳの債務について出資の範囲内での責任しか負わないこととされているのであり、被控訴人らが組合員として参加している本件各組合は、本件賃貸事業において実質的な危険を負担しない地位にあるといえる。

また、一般組合員についても、本件各組合にあっては、外形上は本件各組合の債務について組合員としての責任を負っているかのようであるが、上記のとおり、本件各組合は本件賃貸事業において実質的な危険を負担しない地位にある上に、本件借入金の返済等については傭船料収入の中から

負担し、各組合員には傭船期間中には新たな資金負担は発生しないとされている。

さらに、本件各裸傭船契約においては、傭船開始の１０年後に設定された見直日において、傭船者が本件各船舶を３６億８９９２万１８５３円で買い取る選択権を有するものとされているところ、ご案内に掲載されている損益予想表によれば、上記購入選択権が行使された場合には、組合員は、本件各船舶の売却収入により本件借入金の残債務を全額返済できることになっており、また、仮に上記購入選択権が行使されなかった場合でも、ご案内上は「提携ローンの返済は、用船事業収入で全額返済が可能です。」とされているから、被控訴人らは、本件借入金の返済について、実質的に危険を負担しない地位にあるといえることができる。

確かに、本件各組合員は被控訴人らが当初の出資以上の責任を負うことが、外形上も全く否定されているわけではないが、現実的には被控訴人ら一般組合員が当初に自ら負担した出資金額以上の責任を負うことは考え難いものである。

したがって、被控訴人ら一般組合員は、本件各船舶の共有持分権の購入資金の約７割を占める本件各金銭消費貸借契約に基づくセットローンの借入金の返済等について実質的な危険を負担しているとはいえない。

エ 被控訴人らは本件賃貸事業自体がもたらす収益についてその出資額に相應する関心を抱いていたといえないこと

被控訴人ら一般組合員は、一般の個人顧客であり、従来、船舶賃貸事業に関与したことがないものと思われ、ご案内にも、P４船の傭船に関する簡略かつ抽象的な説明が付されているのみで、具体的な情報は記載されていない。

そもそも、本件賃貸事業は、投資当初の約５年ないし６年間は現金収入は全くないにも関わらず、投下資金の大半に相当する課税額減少効果を得

られる。その後課税額減少効果がなくなり、事業本体からの収益が上がり出す（すなわち、本件事業についての所得に対する課税が生じ得る）ところに、これを子や配偶者等の二次取得者に譲渡することで、税率の低い子や配偶者等二次取得者の所得とし、高税率な親等の一次取得者の税負担を抑えることができる、というスキームであり、被控訴人らは、具体的な契約内容など承知せず、ただP 8を信頼して損をしない商品だと思ったから投資したにすぎず、船舶の共有持分権を取得することになることや組合員になることなど何も認識しておらず、本件賃貸事業自体がもたらす収益について、その出資額に相応する関心を抱いていたとはいえない。

オ 本件各船舶が減価償却資産に当たらないこと

以上のとおり、被控訴人らは実質的には本件各船舶についての使用収益権限及び処分権限を有しておらず、本件各船舶の共有持分権の購入資金の約7割を占める借入金について実質的な危険を負担しない立場にあるし、被控訴人ら自身も本件各船舶の賃貸事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれないなどを併せて考慮すれば、パラツィーナ事件最高裁判決に照らし、本件各船舶は、本件各組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件各組合の事業の用に供しているものということとはできないから、所得税法49条1項にいう減価償却資産に当たるとは認められないというべきである。

したがって、被控訴人ら一般組合員が本件各船舶の減価償却費を必要経費に算入することは許されない。

（被控訴人らの主張）

被控訴人らが、本件各船舶の共有持分権を有していることは明らかであり、以下のとおり、本件各船舶を自己の有する減価償却資産としてその減価償却費を必要経費に算入することができることも当然のことである。

ア 任意組合財産に関する税法上の取扱いは、私法上の権利関係を反映して

おり、任意組合財産の減価償却費は、法律又は契約によって定められた損益分配の割合に応じて、各組合員の当該事業に係る減価償却費として計算される（所得税基本通達 36・37 共 - 19 及び 36・37 共 - 20 参照）。

ケイマンのパートナーシップについていえば、パートナーシップの事業に係るパートナーシップ財産の減価償却費は日本における組合財産の減価償却費と同様、パートナーシップ契約によって定めた損益分配の割合に応じて、各パートナーの減価償却費として計算される。

したがって、本件各パートナーシップにおいては、リミテッド・パートナーたる本件各組合が全損益の分配を受けると定められているから（本件各パートナーシップ契約 11 条）、本件各船舶に係る減価償却費は全てリミテッド・パートナーたる本件各組合の経費として計算される。そして、本件各組合においては、各組合員の持分割合に応じて、本件各船舶の減価償却費が、被控訴人ら本件各組合の組合員の経費として計算されることになる。

以上より、パートナーシップ財産である本件各船舶にかかる減価償却費は、全額が被控訴人ら本件各組合の組合員の経費として計算されることになるのである。

イ パラツィーナ事件最高裁判決との比較

本件各組合は、本件各組合員から対象たる本件各船舶の共有持分権の現物出資を受け、これを本件各パートナーシップを介して本件各裸傭船先に賃貸したものである。本件各船舶はいうまでもなく有体物であり、かつ、映画フィルムにおける著作権等のような別個の権利が化体しているものでもない。すなわち、船舶に対する所有権は有体物に対する典型的な所有権そのものであり、有体物に対する所有権の他に映画に関する権利のような所有権とは別個の「船舶に関する権利」など存在しない。よって、そもそ

も本件はパラツィーナ事件最高裁判決の射程外であり，全く事案が異なることは明らかである。しかも，本件各船舶の所有権（使用収益処分権）そのものが本件各パートナーシップから第三者に移転したという事実は存在せず，これを前提とする控訴人らの主張もすべて失当である。

(4) 本件各組合の事業は減価償却制度を濫用するものといえるか。

（控訴人らの主張）

仮に，被控訴人らが本件各組合から受ける利益の所得区分が不動産所得に当たるとした場合であっても，以下のとおり，本件各組合の事業は減価償却制度を濫用するものであるから，被控訴人らの本件各係争年分の不動産所得の金額の計算上，本件各船舶の減価償却費を必要経費に算入することはできないというべきである。

したがって，被控訴人らが本件各組合から受ける所得金額は，別表１の各「控訴人主張額（ ）」欄のとおりとなり，被控訴人らの各係争年分の所得税の総所得金額及び納付すべき税額等は，別表３の各「控訴人主張額（ ）」欄のとおりとなるから，被控訴人らの各係争年分の所得税に係る総所得金額及び納付すべき税額等は，本件各処分における被控訴人らの各係争年分の所得税に係る総所得金額及び納付すべき税額等を上回ることになり，本件各処分はいずれも適法である。

ア 所得税法４９条の減価償却制度等

減価償却資産は，使用又は時間の経過によってその価値が減少するものであるが，他方，事業の用に供されている限り，長期間にわたって収益を生み出す源泉であるから，その取得に要した金額（取得価額）は，将来の収益に対する費用の一括前払の性質をもっている。それゆえに，費用収益対応の原則からすれば，減価償却資産の取得費は，取得の年度に一括して費用に計上するのではなく，使用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すべきであるとされている。

しかし、当然のことながら、このような税法上の制度を濫用する場合には、当該制度の適用がないことは明らかである。この点、法人税法69条の規定する外国税額控除の制度についてではあるが、最高裁平成15年(行ヒ)第215号同17年12月19日第二小法廷判決・民集59巻10号2964頁(以下「外国税額控除最高裁判決」という。)は、問題とされている取引について、当該取引を全体としてみた場合、税法上の制度を利用して、不当に納付すべき税額を減らすことによって負担を免れ、最終的に利益を得ようとするものであることに着目して、制度の濫用としてその適用を否定している。

イ 本件各組合の事業には経済的合理性がなく、被控訴人ら組合員は、本件各船舶に係る減価償却の利益を得ることを主目的として本件各組合に参加していること

前記(2)の控訴人らの主張ア(原判決16頁18行目から同20頁24行目まで)のとおり、本件各組合の事業には経済的合理性がなく、被控訴人ら組合員は、本件各船舶に係る減価償却の利益を得ることを主目的として本件各組合に参加していることは明らかである。被控訴人ら組合員は、自己資金の2倍を超えるまでの借入れをするなどして、本件各船舶に係る減価償却費を膨らませて不動産所得にかかる損失を増加させることにより、当該損失を他の所得と損益通算して自らの租税負担額を減少させることを主目的として、本件各組合に参加したものである。これは、所得税法等の規定する減価償却の制度をその本来の趣旨及び目的から著しく逸脱する態様で利用することにより納税を免れ、納付されるべき所得税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が分け合うために、被控訴人ら組合員にとっては、ほとんど利益を生じない契約をあえて締結したものであって、ひいては他の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものにほかならない。

ウ 個人投資家を対象とした民法上の組合形式という法形式を利用した本件スキーム自体が、リース業界の実態を無視した全く異例なものであること

リース契約において大型船舶が対象資産であり、リースの形態もオペレーティング・リースである場合、貸主に求められる能力を有しており事業主体に適しているのは、当然ながらそのノウハウを有するリース会社自身である。また、一般投資家を事業に参加させる場合でも、リース会社が特定目的会社を設立して営業者とし、一般投資家と匿名組合契約を締結する、いわゆる匿名組合方式による場合であれば、同様の目的を達し得る。これに対して、民法上の組合契約という法形式は、匿名組合の場合に比しても、全くの素人である一般投資家が参加することになるがゆえに、オペレーティング・リースの事業主体である貸主に求められる能力を欠くことにならざるを得ない。

また、投資家が個人であるという点についていえば、民法上の組合形式による場合、組合員は対外的に無限責任を負うが、個人投資家の場合、大型船舶などの高額な減価償却資産を扱うリース事業を営むとすると、その責任負担に耐え難いという点も指摘される。

このように、本件スキームは、出資者及びその関与の態様という点のみからみても、民法上の組合という法形式によっていること、個人投資家を対象としていることの2点において、異常ないし異例なのである。

個人投資家を対象とした民法上の組合形式は、このようにリース業界の実態を無視した全く異例なものであり、通常用いられることのないものであるにもかかわらず、本件スキームにおいてあえて採用され、利用されているのは、被控訴人ら一般組合員のような高額所得者において、本件各船舶に係る減価償却費を膨らませて不動産所得に係る損失を増加させることにより、当該損失を他の所得と損益通算して租税負担額を減少させることを唯一の目的とするものにほかならない。

エ 本件各組合の事業は減価償却制度を濫用するものであること

以上のとおり，本件スキームにおける減価償却制度の利用は，所得税法の予定する減価償却制度の立法目的に合致するものではなく，外国税額控除最高裁判決の判示に照らせば，本件各組合の事業は減価償却の制度を濫用するものであり，本件各船舶について所得税法４９条の減価償却の対象とすることはできないというべきである。

（被控訴人らの主張）

以下のとおり，本件各船舶は，本件各組合の事業の用に供されているものであり，減価償却制度の趣旨・目的に従って，被控訴人らの不動産所得の計算上必要経費に算入されるべきものであり，減価償却資産の濫用などといわれるものではない。

ア 減価償却制度について

減価償却制度は，償却資産の取得に要した費用をその耐用年数にわたって配分し，投下資本を回収するための会計技術であり，固定資産購入原価をその利用期間に配分する費用把握の一形式である。そして，かかる会計手続においては，固定資産の取得から廃棄までの年度を通算すれば，取得価額から処分額を控除した残額は，費用としなければならないとされる。すなわち，長期間にわたって収益を生み出す源泉となる減価償却資産の取得に要した金額（取得金額）は，将来の収益に対する費用の一括前払の性質をもっているのであるから，当然に費用化すべきものであり，その資産が「不動産所得若しくは雑所得の基となる資産，又は不動産所得，事業所得，雑所得若しくは山林所得を生ずべき業務の用に供される資産」である限り，かかる資産の取得価額は必ず費用化されるものである。

イ 本件賃貸事業は減価償却制度の趣旨・目的に合致すること

被控訴人らは，本件各船舶の使用・収益・処分権を有する共有持分権者であり，被控訴人らが組合員である本件各組合は，本件各パートナーシッ

プを介して船舶賃貸事業を行い，本件各船舶による賃貸収入を得ている。本件賃貸事業は，それ自体十分に利益が出るものであり，本件各組合が本件各船舶を事業の用に供している以上，被控訴人らに長期間にわたって賃貸収入をもたらす源泉となる本件各船舶の取得に要した金額（取得金額）は，将来の収益に対する費用の一括前払そのものであるから，当然に減価償却制度により費用化されるべきものである。

したがって，本件賃貸事業が減価償却制度の趣旨・目的に合致するものであることは明らかであり，本件各組合の事業は減価償却制度が本来的に適用されるものである。

ウ 外国税額控除最高裁判決との関係

本件賃貸事業は利益の出る取引であり，外国税額控除最高裁判決におけるような，取引自体によって損失を生じることが取引開始前に既に確定的であった取引ではなく，現に被控訴人らは，本件各船舶からの賃貸収入を不動産所得として毎年申告してきたものである。このように，本件賃貸事業は，減価償却の前提を備えており，また，減価償却制度の趣旨・目的に合致している点で，その適用の可否が問題とされる制度を適用する前提を欠く外国税額控除最高裁判決の事案と異なる。

しかも，減価償却制度は，国際的二重課税を防止し税制の中立性を確保するため政策的に創設された外国税額控除制度とは全く異なり，会計手続上当然のこととされている収益に対する費用の配分手続を所得税法自体が採用したものであり，単なる政策目的に基づく制度ではない。したがって，一定の場合にその利用を制限するという政策的な判断が許容され得る外国税額控除と同様に，減価償却制度の濫用であるなどとして当該制度の不適用の可能性を論ずることはできないものであり，本件は外国税額控除最高裁判決の射程外であるというべきである。

エ 租税法律主義との関係

本件賃貸事業のように，取引自体によって損失を生じることが取引開始前に既に確定的ではない事業を行った場合に，本件各船舶が事業の用に供されていないとすることは，租税法律主義（憲法第 8 4 条）の観点からも到底許されるものではない。なぜならば，結果的に取引自体によって損失が生じた場合や，取引開始前において取引自体によって利益が生じるか損失が生じるか不明な場合に，本件賃貸事業の事業性が否定されるようなことがあれば，国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるという租税法律主義・課税要件明確主義の機能が著しく害されるからである。

また，収益に対する課税を行いながらそれに対応する資産についての減価償却費のみ否認することは，前記の減価償却制度の趣旨・目的に著しく反するものであり，同様に国民の経済生活に対する法的安定性と予測可能性を損なうから，やはり租税法律主義（憲法第 8 4 条）の観点から到底許されるものではない。

第 3 当裁判所の判断

1 争点(1)(本件各組合参加契約は民法上の組合契約として有効に成立しているか。)について

この点に関する当裁判所の判断は，次のとおり加除訂正するほかは，原判決の「事実及び理由」欄の「第 3 当裁判所の判断」の「1」ないし「6」に説示のとおりであるから，これを引用する。

- (1) 原判決 6 6 頁 2 5 行目冒頭から末尾までを「1 課税要件についての事実認定のあり方について」と改める。
- (2) 同 7 0 頁 1 8 行目冒頭から末尾までを「2 認定事実」と改める。
- (3) 同 9 4 頁 1 0 行目冒頭から末尾までを「3 本件賃貸事業における経済合理性の有無について」と改める。
- (4) 同 9 5 頁 1 4 行目の「被告らの主張する」から同 2 4 行目の「また，」までを削除し，同 9 6 頁 9 行目の「いえないから，」から同 1 0 行目末尾までを

「いえない。」と，同 98 頁 3 行目の「したがって，」を「その他の控訴人らの主張を考慮しても，」とそれぞれ改める。

(5) 同 98 頁 5 行目冒頭から末尾までを「4 民法上の組合契約という法形式の異常性の有無について」と改める。

(6) 同 100 頁 16 行目冒頭から末尾までを「5 民法上の組合契約の成否について」と改める。

(7) 同 106 頁 23 行目末尾に改行の上，次のとおり加える。

「エ ケイマン法の定め

(ア) 証拠（甲全 3，乙全 22）及び弁論の全趣旨によれば，以下の事実を認めることができる。

a 本件各パートナーシップは，ケイマンにおけるパートナーシップの一形態である特例リミテッド・パートナーシップである。ケイマンの特例リミテッド・パートナーシップは，パートナーシップ法（本件については 1995 年改正法が適用される。），及び特例リミテッド・パートナーシップ法（本件については 1997 年改正法が適用される。）の 2 つの法律によって規律される（なお，P5・パートナーシップについては，パートナーシップ法の 1983 年改正法及び特例リミテッド・パートナーシップ法の 1991 年改正法が適用されるが，本件に関する限り改正前後で条項の内容は実質的には変更されていない。）。なお，この 2 つの法律の関係は，特例リミテッド・パートナーシップ法が，パートナーシップ法の特例リミテッド・パートナーシップに関する特別法にあたると考えられ（特例リミテッド・パートナーシップ法 3 条），特例リミテッド・パートナーシップである本件各パートナーシップには，特別法たる特例リミテッド・パートナーシップ法が優先的に，それが定めていない事項については一般法たるパートナース

ップ法が適用されることになる。

b パートナースhip法 3 条 1 項は、「パートナーシップとは、収益を目的として共同で事業を営む人の間に存在する関係である。」と定め、また同条 2 項は、「会社又は団体が (a) 改正会社法もしくはその他現行の会社の登録に関する法律に基づき会社として登録されているとき、又は (b) 他の法律、特許状、もしくは英国特許状に基づき又はこれらに従って、形成または設立されているときは、その会社又は団体における構成員の関係は、本法におけるパートナーシップには該当しない。」と定めている。

c また、パートナーシップ法 4 6 条 2 項は、「リミテッド・パートナーシップは、以下の者を含む限り、何人でも構成し得る。(a) 当該組織の負債、義務の全てについて責任を負う 1 人以上のゼネラル・パートナー、(b) 当該パートナーシップに参加する時に資本として特定額の資金を出資し、出資額を超えて当該組織の負債、義務について責任を負わない 1 人以上のリミテッド・パートナー」と定めている。

(イ) 以上によれば、ケイマンにおける特例リミテッド・パートナーシップを含むパートナーシップは、法人格を有せず、構成員間の契約関係という性質を有するものと認められる。そして、「共同で事業を行う人々の間に存在する関係」とは、2 人以上の当事者の間の、各当事者が共同事業を営むことの合意を意味するものと解される。ところ、我が国の民法の解釈としても、内部的に出資額以上の損失を負担しない当事者がいたとしても、組合契約の成立を妨げるものでないことは前記のとおりであるから、結局、ケイマン法に基づいて成立された特例リミテッド・パートナーシップである本件各パートナーシップは、我が国の民法における組合の要件を満たし得るも

のというべきである。」

(8) 同 2 4 行目の「エ」を「オ」と改める。

(9) 同 1 2 5 頁 2 4 行目冒頭から同 1 2 6 頁 5 行目末尾までを「6 本件各組合参加契約の有効性について」と改める。

(10) 同 1 2 6 頁 2 4 行目末尾に改行の上、次のとおり加える。

「7 まとめ

以上のとおりであるから、本件各組合は、我が国の法律上は民法の組合に該当するものというべきであり、本件各組合参加契約は、民法上の組合契約として有効に成立しているものと認められる。」

2 争点(2)(本件各組合参加契約が民法上の組合契約として有効に成立しているとした場合、被控訴人らが本件各組合から受ける利益の所得区分を不動産所得とみることができるか。)について

(1) 控訴人らは、本件各組合参加契約が民法上の組合契約として有効に成立しているとしても、被控訴人らは本件各船舶に係る共有持分権を有していないと主張するので、その当否について検討する。

(2) ケイマン法の定めについて

控訴人らは、ケイマン法の定めからすれば、本件各船舶の所有権は、本件各組合から本件各 L P S に対する現物出資により、本件各 L P S のゼネラル・パートナーである本件各船舶購入元に移転しており、被控訴人ら一般組合員は、本件各船舶に係る所有権(共有持分権)を有していないと主張する。

この点、証拠(甲全 3, 4 5, 乙全 2 0, 2 1)及び弁論の全趣旨によれば、ケイマンの特例リミテッド・パートナーシップ法 6 条 2 項(1991 年改正法も同じ。)は、「特例リミテッド・パートナーシップの財産で、1 名または複数名のゼネラル・パートナーに譲渡され、帰属し、もしくはゼネラル・パートナーのために保有されているもの、または特例リミテッド・パートナーシップに譲渡され、もしくは同パートナーシップの名義に移転されたも

のは、ゼネラル・パートナーが、複数名の場合は共同して、パートナーシップ契約の定めに従って、特例リミテッド・パートナーシップの財産として、委託を受けて保有し、または保有するものとみなされる。」と定め、また、特例リミテッド・パートナーシップ法によって準用されるパートナーシップ法 21 条 1 項本文は「当初からパートナーシップの資本に持ち込まれ、または、購入されるなどして取得された、当該団体のためまたはパートナーシップの事業運営のための、すべての資産、権利および利益は、本法においてパートナーシップ財産といい、パートナーは、パートナーシップ運営のためにのみ、かつ、パートナーシップ契約に基づいてこれを保有および使用するものとする。」と定めていることが認められる。

これらの規定によれば、パートナーに属するリミテッド・パートナーも、ゼネラル・パートナーと同様、パートナーシップ財産を保有する主体であることが明示されているから、上記特例リミテッド・パートナーシップ法 6 条 2 項のゼネラル・パートナーが「委託を受けて保有し、または保有する」というのは「受託して管理している」との趣旨であると解すべきである。したがって、本件各組合が本件各船舶を出資してリミテッド・パートナーシップを成立させたからといって、それによって、ゼネラル・パートナーが当然に本件各船舶の所有権を取得するものとはいえない。

なお、控訴人らは、特例リミテッド・パートナーシップ法 7 条 1 項は、「リミテッド・パートナーは、特例リミテッド・パートナーシップの事業運営に参加してはならない。」と明確に規定し、更に「すべての書簡、契約書、証書又はあらゆる文書は、ゼネラル・パートナーが特例リミテッド・パートナーシップのために扱う。」と定めて、ゼネラル・パートナーへの権限集中をも明らかにしており、本件各組合は、本件各船舶の傭船という本件賃貸事業の運営に参加できないから、本件各船舶についての使用収益権限及び処分権限を失っていると主張する。しかし、証拠（甲全 3，47）及び弁論の全趣旨に

よれば、同条3項は、一定の行為については、リミテッド・パートナーが行っても業務執行行為を行ったことにはならない旨定めており、その中には、パートナーシップ財産の購入、売却、交換、賃貸借等に関する議決権の行使が含まれていることが認められ、これによれば、リミテッド・パートナーは、リミテッド・パートナーの地位のままで上記議決権の行使等ができることとなるから、リミテッド・パートナーである本件各組合が本件賃貸事業の運営から全く排除されているということとはできず、本件各船舶についての使用収益権限及び処分権限を完全に喪失しているともいえないから、控訴人らの上記主張は採用できない。

そのほか、控訴人らは、特例リミテッド・パートナーシップ法13条1項によれば、リミテッド・パートナーはパートナーシップ財産に係る訴訟当事者になり得ないと主張するが、そのことが当然にリミテッド・パートナーが当該財産の所有権を有しないということを意味するものとはいえないから、控訴人らのこの主張も採用できない。

以上のとおり、控訴人らの指摘する特例リミテッド・パートナーシップ法の諸規定は、いずれもリミテッド・パートナーの所有権を否定する根拠となるものではなく、ケイマン法を根拠に被控訴人らが本件各船舶の共有持分権を有していないとする控訴人らの主張は採用できない。

(3) 船籍等について

ア 控訴人らは、本件各船舶が日本船舶として取り扱われておらず、船舶原簿に登録されたとの事実も認められないことから、本件各船舶の所有権が被控訴人らではないことを強く推認させると主張する。

しかし、証拠（甲49）及び弁論の全趣旨によれば、国際法上船舶の二重国籍の禁止の原則が伝統的に承認されており、そのため、国家はすでに他国に登録されている船舶に対しては、自国民所有であっても自国籍を与えることはできないものとされ、その結果、日本国民の所有に属する船舶

であっても、既に日本以外の国の国籍を付与された船舶については、日本は国籍を付与することはできず、そのため、日本で登録されることも要しないことが認められる。そして、本件各船舶は、後記のとおりパナマ船籍を取得したため、もはや日本船籍を取得できない状態に至ったものと認められるから、本件各船舶が、日本船舶として取り扱われていないことや我が国で登録されていないことを理由に、被控訴人らが本件各船舶について共有持分権を有していない根拠とすることはできない。

この点、控訴人らは、被控訴人らが本件各船舶の所有権を取得したとされる時点から本件各船舶がパナマにおいて船籍登録されるまでの間に相当の時間的間隔があったことは明らかであるから、被控訴人らのいう二重国籍の禁止は、本件各船舶が我が国において船籍登録されなかった合理的な理由となり得るものではないと主張する。

しかし、証拠（甲全50の1ないし3，甲全56の1ないし3）によれば、本件各船舶は、いずれもパナマにおいて本件各LPS名義で船籍登録されており、 号については、1995年（平成7年）3月2日に仮登録され、1995年（平成7年）6月1日に本登録がされたこと、 号については、1997年（平成9年）12月3日に仮登録され、1998年（平成10年）4月15日に本登録がされたこと、 号については、1999年（平成11年）6月4日に仮登録され、1999年（平成11年）9月8日に本登録がされたことが認められる。そして、原判決別表5のとおり、被控訴人らは、 号についていずれも平成7年3月22日に船舶共有持分権売買契約を締結し、また、被控訴人P1は、 号について平成9年12月12日に、 号について平成11年6月9日にそれぞれ船舶共有持分権売買契約を締結しているのであるから、被控訴人らが本件各船舶の所有権を取得した時点から本件各船舶がパナマにおいて船籍登録されるまでの間に相当の時間的間隔があったということはできず、被控訴人らの上記主張

は採用できない。

イ 控訴人らは、ケイマンＬＰＳはケイマン法上法人格を有せず、また、被控訴人ら一般組合員もパナマ商法１０８０条の要件を満たさないため、いずれも本件各船舶についてパナマ船籍を取得することはできないから、本件各船舶がパナマ船籍を取得できたのは、パナマにおける外国法人である本件各ＬＰＳのゼネラル・パートナー（本件各船舶購入元）が船舶を所有しているからであるとみるほかはないと主張する。

しかし、前記のとおり、本件各船舶については、本件各ＬＰＳ名義で船舶登録がされているのであるから、登録名義を根拠としては本件各ＬＰＳのゼネラル・パートナーがその所有者であるということは到底できず、むしろ、ケイマン法上法人格を有しない本件各ＬＰＳ名義で登録が行われている以上、その組合員らが共有持分権を有しているとみることができるから、控訴人らの上記主張は採用できない。

(4) 本件各譲渡担保契約について

控訴人らは、本件各譲渡担保契約は、名称は譲渡担保であっても、その実体として本来の譲渡担保契約ではあり得ず、これにより本件各船舶の所有権はＰ８に移転しているから、被控訴人らは本件各船舶の所有権を有していないと主張する。しかし、前記認定（原判決１２１頁１４行目から同１２３頁３行目まで）のとおり、本件各譲渡担保契約が、その名称どおり譲渡担保設定契約の性格を有することが明らかであるから、控訴人らの上記主張は採用できない。

また、控訴人らは、仮に本件各譲渡担保契約が担保目的で締結されたものであるとしても、本件各譲渡担保契約において、被控訴人ら一般組合員は、Ｐ８が譲渡を受けた担保について、Ｐ８がその判断によりその都度全部又は一部を直接取り立て、取り立てた日又はＰ８が相当と認めるその他の日に、債務の元利金の弁済に任意の順序で充当することに合意している（７条１項。

乙B5)から、所得税法上の減価償却資産の帰属という観点からは、所有権移転の外形のとおり、譲渡担保権者であるP8に減価償却資産の所有権が移転するものと解すべきであると主張する。しかし、上記条項はその文言からも譲渡担保の目的物を終局的に処分する権限を付与したものと理解することは困難であり、むしろ、被控訴人ら一般組合員が本件各船舶にかかる使用収益権限を有することを前提として、それにより得る金員・収入を原資としてP8に対し弁済充当することを定めたものとみるのが自然である。したがって、本件各譲渡担保契約の上記条項を根拠として、本件各船舶の共有持分権がP8に移転しているということとはできず、控訴人らの上記主張も採用できない。

(5) まとめ

以上のとおりであるから、本件各船舶は本件各パートナーシップのパートナーシップ財産と認められ、そのリミテッド・パートナーである本件各組合の組合員である被控訴人らは、本件各船舶の共有持分権を有するものと認められる。

3 争点(3)(本件各船舶は本件各組合の事業の用に供されており、減価償却資産に当たるものといえるか。)について

(1) 控訴人らは、被控訴人ら一般組合員は、実質的には本件各船舶の共有持分権に基づく使用収益権限及び処分権限を喪失しているなどとして、本件各船舶は被控訴人ら一般組合員において収益を生む源泉とされていないから、所得税法49条1項にいう減価償却資産に該当しないと主張するので、その当否について検討する。

(2) 控訴人らは、被控訴人ら一般組合員は、実質的には本件各船舶の使用収益権限及び処分権限を有しているものとはいえないと主張する。

しかし、被控訴人らが本件各船舶の共有持分権を有していることは前記認定のとおりである。控訴人らは、被控訴人らが本件スキームに従って本件各

組合に参加しているだけで、実質的には本件各船舶の使用収益処分の決定に何ら関与し得ないことを強調するが、組合員は、組合財産として拠出した財産については、組合契約の内容に従った制約を受け、これを自由に使用、収益、処分できなくなることは、組合契約の性質上当然であり、組合員がそのような状態を是認するのは、まさに組合員自身が当該財産について使用収益権限及び処分権限を有していたことが前提となるものであるから、控訴人らの上記主張は採用できない。なお、控訴人らは、被控訴人らが本件賃貸事業本体から得られる利益はわずかであり、被控訴人らは、本件各船舶について、実質的にみてほとんど収益権限を有していないとも主張するが、実際に収益の見込みがあるかどうかということと収益権限の有無とは次元を異にする問題であって、これを混同することは相当ではない上、前記認定（原判決 95 頁 6 行目から同 98 頁 4 行目まで）のとおり、本件賃貸事業に経済的合理性がないとはいえず、また、船舶賃貸事業自体でも収益を上げる可能性が相当程度存在するものというべきであるから、控訴人らの上記主張も採用できない。

- (3) そのほか、控訴人らは、被控訴人らは借入金の返済等について実質的に危険を負担していないとか、被控訴人らは本件賃貸事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたといえないなどとして、本件各船舶は減価償却資産に当たらないと主張する。

しかし、既に認定したとおり、被控訴人らは、本件各船舶の共有持分権を有し、かつ、これを収益を上げる可能性が相当程度存在する本件賃貸事業に出資していると認められるのであるから、被控訴人らにとって本件各船舶が減価償却資産に当たらないということとはできない。そして、被控訴人らが本件各組合の組合員として出資額を超えては経済的リスクがないと断定できないことは前記認定（原判決 123 頁 4 行目から同 125 頁 23 行目まで）のとおりであるし、被控訴人らが本件賃貸事業自体がもたらす収益について関

心を抱いていたといえないとする点についてみても、動機等の主観的要素と効果意思とを混同する主張であり、現に被控訴人らに本件賃貸事業に参加する意思があると認められる以上、本件各船舶が被控訴人らにとって減価償却資産に当たることを否定する事情とはなり得ないものというべきである。

したがって、控訴人らの指摘するパラツィーナ事件最高裁判決との関係を検討するまでもなく、控訴人らの上記主張は採用できない。

(4) 以上のとおりであるから、本件各船舶は、被控訴人らにとって所得税法 4 9 条 1 項にいう減価償却資産に該当するものというべきである。

4 争点(4) (本件各組合の事業は減価償却制度を濫用するものといえるか。) について

控訴人らは、本件各組合の事業には経済的合理性がなく、被控訴人ら組合員は本件各船舶に係る減価償却の利益を得ることを主目的として本件各組合に参加しているとか、個人投資家を対象とした民法上の組合形式という法形式を利用した本件スキーム自体がリース業界の実態を無視した全く異例なものであるなどと主張して、本件各組合の事業は減価償却制度を濫用するものであると主張する。

しかし、本件各組合の事業には経済的合理性がないとはいえないことは前記認定 (原判決 9 5 頁 6 行目から同 9 8 頁 4 行目まで) のとおりであり、また、本件スキームが民法上の組合形式という法形式を利用した点がリース業界の実態を無視した全く異例なものであるとはいえないことも前記認定 (原判決 9 8 頁 5 行目から同 1 0 0 頁 1 5 行目まで) のとおりである。そして、被控訴人ら組合員は本件各船舶に係る減価償却の利益を得ることを主目的として本件各組合に参加しているとする点についても、合理的経済人が、減価償却費と損益通算による所得の減少を考慮して、事業計画を策定することは、ごく自然なことで考えられる上、現実の納税額の総額が減少するのは、所得税法が採っている累進課税制度、長期譲渡所得の優遇措置などを適用した結果であり、税法自体

が容認している範囲内のものにすぎないというべきであることは前記認定（原判決 97 頁 1 行目から同 98 頁 2 行目まで）のとおりである。

その他に，本件各組合の事業が減価償却制度を濫用するものであると認めるに足りる主張立証はなく，本件各組合の事業は減価償却制度を濫用するものであるとする控訴人らの主張は採用できない。

5 結語

以上の次第で，本件賃貸事業に係る収益は不動産所得に当たり，また，本件各船舶は被控訴人らにとって所得税法 49 条 1 項所定の減価償却資産に該当するものというべきであるから，これとは異なる見解に立って行われた本件各処分はいずれも違法であって取消しを免れず，これと同旨の原判決は正当である。

よって，本件各控訴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。

名古屋高等裁判所民事第 4 部

裁判長裁判官 野 田 武 明

裁判官 戸 田 彰 子

裁判官 濱 口 浩