

令和3年4月14日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

法人税更正処分等取消請求控訴事件 (原審・東京地方  
 裁判所)

口頭弁論終結日 令和2年12月7日

5

判 決

東京都千代田区霞が関一丁目1番1号

控訴人 (原審被告)	国			
同代表者 法務大臣	上	川	陽	子
処分行政庁	東	税	務	署
	田	中		卓
同訴訟代理人弁護士	島	崎	伸	夫
同指定代理人	諸	岡	慎	介
同	田	口	敏	也
同	竹	内		新
同	川	野	英	彦
同	能	登	谷	仁
同	角	木		涉
同	伊	藤	芳	樹
同	石	田	嘉	男
同	加	藤	正	人
同	岡	本	和	宏
同	長	西	研	太
同	中	島	佳	孝
同	上	之	原	誠
同	今	田	勝	也

10

15

20

25



V) を形成する契約を締結し、同契約に基づき、XXXXXXXXXX (XXXXXXXXXX)  
XXXXXXXXXX の特例有限責任パートナーシップ法 (ELPS法) による特例有限責任パ  
ートナーシップであるXXXXXXXXXX (XXXXXXXXXX) を設立し、  
そのパートナーシップ持分を保有していたが、その後の本件JVの枠組みの変  
更に伴い、平成24年10月31日、上記XXXXXXXXXX のパートナーシップ持分全  
部を被控訴人のXXXXXXXXXX 完全子会社であるXXXXXXXXXX (XXXXXXXXXX) に対し、現物  
出資 (本件現物出資) により移転した。

被控訴人は、本件現物出資が法人税法 (平成28年法律第15号による改正  
前のもの。以下同じ。) 2条12号の14に規定する適格現物出資に該当し、同  
法62条の4第1項の規定によりその譲渡益の計上が繰り延べられるとして、  
平成24年4月1日から平成25年3月31日までの事業年度及び課税事業年  
度 (平成25年3月期) の法人税及び復興特別法人税 (法人税等) につき確定  
申告をし、同確定申告に係る繰越欠損金の額を前提として、平成25年4月1  
日から平成26年3月31日までの事業年度及び課税事業年度 (平成26年3  
月期) の法人税等につき確定申告をしたところ、東税務署長から本件現物出資  
が適格現物出資に該当しないことなどを理由に平成25年3月期の法人税等につ  
き各更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたため、平成26年  
3月期の法人税等について、上記各更正処分による繰越欠損金の額の減少等を  
前提に修正申告をした上で更正の請求をしたが、東税務署長から更正をすべき  
理由がない旨の各通知処分を受けた。

本件は、被控訴人が、本件現物出資は、法人税法施行令 (平成28年政令第  
146号による改正前のもの) (施行令) 4条の3第9項に規定する「国内にあ  
る事業所に属する資産」を外国法人に移転するものではなく、適格現物出資に  
該当すると主張して、上記各更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分 (た  
だし、その後の更正処分及び変更決定処分による減額後のもの) (本件各更正処  
分等) 並びに上記各通知処分 (本件各通知処分) の各取消し (本件各更正処分

等については、本件現物出資が適格現物出資に該当するとの被控訴人の主張に反する部分の取消し)を求める事案である。

2 原審は、本件現物出資の対象財産は、「国内にある事業所に属する資産」には該当せず、本件現物出資は、適格現物出資に該当するものと認められるとし、  
5 本件各更正処分等の取消しを求める被控訴人の請求は、法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち過少申告加算税の額が19万1000円を超えない部分(適格現物出資該当性とは無関係な本税増額部分に対応する部分)の取消しを求める部分を除いて、いずれも理由があり、また、本件各通知処分の取消しを求める被控訴人の請求も理由があるとして、被控訴人の請求を上記部分を除く限度でいずれも認容する判決(原判決)をしたところ、控訴人が、これを不服として、本件控訴を提起した。

3 関係法令等の定め及び前提事実並びに争点及び当事者の主張は、次項に当審において当事者が敷衍した主張を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の「1 関係法令等の定め」、「2 前提事実」、「3 争点」及び「4 争点に関する当事者の主張の概要」のとおりであるから、これを引用する(なお、原判決中に「別紙2-1」、「別紙2-2」、「別紙2-3」、「別紙2-4」、「別紙3-1及び4-1」及び「別紙3-2及び4-2」とあるのを、いずれも「原判決別紙2-1」、「原判決別紙2-2」、「原判決別紙2-3」、「原判決別紙2-4」、「原判決別紙3-1及び4-1」及び「原判決別紙3-2及び4-2」と読み替える。)  
15

4 当審において当事者が敷衍した主張(争点(1)(本件現物出資が適格現物出資に該当するか否か)について)

(控訴人の主張)

(1) 本件現物出資の対象資産

25 ア E L P S法、XXXXXXXXXXや各パートナーの権利義務等に関する有限責任パートナーシップ契約(本件パートナーシップ契約)及び本件現物出資に係

る契約（本件現物出資契約）の各定めによれば、本件現物出資の対象資産が、被控訴人の保有する[ ]のパートナーシップ持分（本件[ ]持分）自体であることは明らかであり、この点については、原判決も同旨の判示をしている。

5 イ すなわち、現物出資は出資対象である資産の譲渡であり、法人税法22条2項及び3項は、実現した所得に担税力を見出して課税するという課税原則に即して、譲渡時における資産の価値の増加益（キャピタル・ゲイン）に課税することを定めたものである。ここで、資産とは、譲渡性のある財産権を全て含み、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権等の各種  
10 権利や法的地位などを広く含むものであると解されており、資産には、複数の権利義務を有する一定の法的地位のように、複数の要素から構成され、相互に分離独立することがなく不可分なものとなっているものもあるところ、1個の不可分な資産の価値は、当該資産の全要素が一体となって形成されるものである。したがって、資産の譲渡による収益は、当該資産の全要素から形成される価値全体が具現化したものであって、当該資産のうち  
15 の特定の要素・部分から生じていると見ることはできず、例えば、いわゆる営業権やノウハウなどと呼ばれる無形資産の譲渡による収益は、当該無形資産の基となる様々な要素のうち特定の要素の価値（の増加）から生じるものではない。このように、1個の不可分な資産の譲渡から生じる収益  
20 は、当該資産の全要素から形成される全体的な価値から生じるものであって、資産の譲渡益課税においては、このような資産の全体的価値（の増加益）が担税力の根拠となっている。

そして、ELPS法上、「パートナーシップ持分」とは、特例有限責任パートナーシップのパートナーが、パートナーシップ契約又はELPS法に基づき保有し又は服する、利益、資本及び議決権その他権利、恩恵又は義務に関する持分をいうとされ、LP（有限責任パートナー）のパートナー  
25

シッフ持分の全部又は一部が譲渡されたときは、その譲受人は、当該持分  
に関して譲渡人の権利義務を承継したLPになるとされているほか、LP  
は、自己のパートナーシッフ持分の全部又は一部を譲渡抵当に入れること  
ができるとされている。また、本件パートナーシッフ契約においても、他  
5 のパートナーの同意があれば、LPのパートナーシッフ持分につき売却、  
質入れ、担保権の設定その他の移転が可能であるとされていた。したがっ  
て、本件 [REDACTED] 持分は、それ自体が財産的価値を有し、かつ、譲渡可能  
な資産であることが明らかである。

(2) 本件 [REDACTED] 持分が被控訴人の「国内にある事業所に属する資産」に該当  
10 すること

ア ELP S法上、「パートナーシッフ持分」とは、特例有限責任パートナ  
シッフのパートナーが、パートナーシッフ契約又はELP S法に基づき保  
有し又は服する、利益、資本及び議決権その他権利、恩恵又は義務に関す  
る持分をいうとされ、LPのパートナーシッフ持分の全部又は一部が譲渡  
15 されたときは、その譲受人は、当該持分に関して譲渡人の権利義務を承継  
したLPになるとされている。また、本件パートナーシッフ契約によれば、  
LPである被控訴人は、本件 [REDACTED] 持分を保有することで、LPたる地  
位に基づき、[REDACTED]に係る各種の権利義務を有していたといえる。

したがって、本件 [REDACTED] 持分は、[REDACTED]のLPたる地位に基づく各  
20 種権利義務の総体であり、それらは不可分一体のものであるから、このよ  
うな本件 [REDACTED] 持分の資産としての本質（性質）に鑑みれば、その管理  
が行われていた事業所は、そこに包含される個別の権利（利益の分配を受  
ける権利等）や事業用財産（の共有持分権）ではなく、各種権利義務の総  
体たるLPとしての法的地位を管理していた事業所がどこかという視点で  
25 判断されなければならない。

また、施行令4条の3第9項が定められた趣旨は、国内にある資産の含

み益に対する課税を確保することにあるから、本件[ ]持分の「属する」事業所は、本件[ ]持分という1個の不可欠な資産の担税力の根拠となる全体的価値が「属する」事業所でなければならない。そして、本件[ ]持分の財産的価値の所在（担税力の所在）は、同持分を保有することにより利益の分配及び資本勘定からの払戻しを受けられる地位そのものにあつたというべきであるから、本件[ ]持分がいずれの事業所に「属する」かについては、被控訴人が保有する本件[ ]持分という1個の法的地位について経常的な管理を行っている事業所がどこかという視点で判断すべきである。

イ ある資産が国内にある事業所において経常的に管理されている場合、当該事業所に備え付けられた帳簿に記載されているのが通常であるところ、本件[ ]持分のような各種権利義務の総体である法的地位は、何かに記録されなければ管理を行うことはできないから、当該事業所の帳簿に記載することが正に当該法的地位を管理することになるのであって、本件[ ]持分については、その取得から本件現物出資に基づく喪失に至るまでの間、被控訴人本社の有価証券台帳に投資有価証券として記載されていたから、被控訴人本社が経常的に管理していたことは明らかである。

このことは、①本件[ ]持分の取得及び処分に係る法律行為について、国内にある被控訴人本社において意思決定が行われていたこと、②[ ]の事業に生じた利益を受けるのは被控訴人であり、かつ、その配賦が行われた利益を記帳等によって管理するのは被控訴人本社であること、③被控訴人が行った各出資についても、被控訴人本社で意思決定が行われていた上、その拠出金は、被控訴人本社経理財務事業部により、国内にある銀行の被控訴人名義の当座預金口座から[ ]名義の預金口座に送金されるなどし、その内容は、随時、被控訴人本社の経理財務部が管理する上記有価証券台帳に記載されていたこと、④本件[ ]持分の保有等に

伴うリスクを負担・処理する権限を有していたのは、国内にある被控訴人  
本社であることなどの本件■■■■持分に係る事実関係からも明らかであ  
る。

(3) 小括

5 以上によれば、本件現物出資の対象資産である本件■■■■持分は、被控  
訴人の「国内にある事業所に属する資産」に該当するから、本件現物出資は  
適格現物出資に当たらない。

(4) 原判決は施行令4条の3第9項の適用を誤ったものであること

ア 原判決は、本件■■■■持分を一つの不可分な資産と捉えながら、本件  
10 ■■■■持分の価値に包含される事業用財産を管理する個々の事業所をも  
って同持分を管理する事業所であると判断しているが、各種権利義務の総  
体である法的地位が全体として不可分な財産的価値を有しているという本  
件■■■■持分の資産としての本質に鑑みれば、これを管理する事業所は、  
本件■■■■持分の価値に包含される個別の権利や事業用資産を管理する  
15 個々の事業所ではなく、同持分の法的地位そのもの（全体）を管理する事  
業所であるというべきである。

仮に、原判決のように、本件■■■■持分の「価値の源泉」に着目する  
としても、その財産的価値の源泉は、その構成要素である個別の権利義務  
の総体としての資産であり、利益の分配及び資本勘定からの払戻しを受け  
20 られるLPの契約上の地位そのものにあるというべきであって、本件■■■■  
■■■■持分を構成する個別の権利や事業用財産の共有持分権にあるわけでは  
ない。

イ 原判決は、■■■■の事業用財産のうち、現金、知的財産のライセンス  
及び■■■■データが「主要なもの」としているようであるが、なぜこれ  
25 們が「主要なもの」といえるのかの理由は不明である。また、「主要な」  
事業用財産が我が国を含む複数国にある事業所でそれぞれ経常的に管理さ



れている場合には、経常的な管理をする事務所を特定することはできないから、「主要な」事業用財産を管理する個々の事業所をもって本件[ ]持分を管理する事業所と判断するのは誤りである。更に言えば、「主要な」財産とまではいえなくとも、我が国の課税権確保の観点から無視できない程度の価値を有する財産が我が国にある事業所において経常的に管理されていた場合にも、本件[ ]持分の含み益に対し我が国において課税できない結果を招く上記原判決の解釈は、我が国の課税権確保を目的とする施行令4条の3第9項の趣旨からも到底採り得ない。

イ また、[ ]の事業用財産には、現金、知的財産のライセンス及び[ ]データのように個別に特定される資産のほか、例えば、営業権やノウハウなどの個別に特定し得ない超過収益力となる無形資産もあるところ、その経常的な管理は、その価値を包含する本件[ ]持分そのものを経常的に管理する事業所において管理されていたものと判断するべきであるところ、これは、被控訴人本社において経常的に管理されていたといえるから、[ ]の事業用財産のうち主要なものの経常的な管理が[ ]側が[ ]その他の我が国以外の地域に有する事業所において行われていたとする原判決は誤りである。

ウ さらに、LPは、[ ]の事業活動に関して極めて限られた権限を有するに過ぎず、LPである被控訴人が、[ ]側が[ ]その他の我が国以外の地域に有する事業所において実際に[ ]の事業活動を行うことはあり得ないから、同事業所が同事業活動を行う被控訴人の事業所であったということとはできない。

(被控訴人の主張)

(1) 本件現物出資の対象資産

ア 本件現物出資の対象財産は、[ ]の事業用資産（に対する被控訴人の有する持分割合相当の持分権）であり、適格現物出資該当性の有無を判

断するに当たっては、                    の事業用財産を経常的に管理する事業所を  
検討しなければならない。

この点について、原判決は、本件現物出資の対象資産を本件                    持  
分であると判示しているところ、これについては、当該持分自体をもって  
5 抽象的に捉えるのではなく、その内実である事業用財産の共有持分及び契  
約上の地位を不可分一体とした上で、本件                    持分の経常的な管理が  
行われていた事業所の判断に当たっては、                    の事業用財産という個  
別の財産を経常的に管理していた事業所に着目すべきことを正当に認識し  
たものであり、極めて妥当である。

10 イ この点について、控訴人は、本件において                    持分を1個の法的地  
位として捉えた上で、その1個の法的地位が譲渡可能な1つの資産であり、  
当該1個の法的地位を管理していた事業所を判断すべきであると主張する。  
これは、LPとしての法的地位を、株式会社における株式や法人に対する  
出資持分と同様の資産と取り扱うべきとするものである。

15 しかしながら、このような控訴人の主張は、我が国の租税法令の基本的  
な考え方に反するものである。すなわち、「任意組合等」は、「法人」とは  
異なり、出資者から独立した権利義務の帰属主体とはならず、「法人」であ  
る事業体への出資と「任意組合等」である事業体への出資とでは、その私  
法上の法的性質は全く異なっており、租税法令上も異なった取扱いを受け  
20 ているのであり、控訴人の主張は、この基本的な立場を、無視するもので  
ある。

ウ また、控訴人は、ELPS法の規定や本件パートナーシップ契約の規定  
を指摘して「他のパートナーの同意があれば、LPのパートナーシップ持  
分につき、売却、質入れ、担保権の設定その他の移転が可能であるとされ  
25 ていた」として、本件                    持分自体が財産的価値を有し、譲渡可能な  
資産であったと主張する。

しかし、ELPS法の条文は、持分を証券取引所に上場するなど持分が譲渡性を有するパートナーシップもあり得るとの前提に立ってその取扱いについて規定したものであって、本件における[ ]のようなパートナーシップには関係がない。実際、本件パートナーシップ契約においては、

5 [ ]については、LP持分の譲渡につき全てのパートナーの同意が必要と規定されているが、これは、民法上の任意組合においても組合契約で別段の定めがある場合に限り譲渡が可能であることと同様である。したがって、これらの規定は、本件[ ]持分を株式同様の資産として取り扱うべき理由とはならない。

10 エ さらに、控訴人は、個々の事業用資産の客観的価値を上回る無形資産があることから、[ ]持分を株式同様の1個の資産と取り扱うべきであるかのように主張する。

しかし、個々の事業用資産の客観的価値を上回る無形資産が生じる現象は、事業の移転の場合、すなわち、一定の事業目的のため組織化され有機的

15 的一体として機能する財産を移転する場合には、常に生じ得る現象であり、任意組合等の出資持分を株式同様の資産と取り扱う根拠となるものではない。

(2) 本件[ ]持分が被控訴人の「国内にある事業所に属する資産」に該当しないこと

20 ア 原判決は、本件[ ]持分の「経常的な管理が行われていた事業所」を「[ ]の事業用財産、中でもその主要なものの経常的な管理が行われていた事業所」の場所によって判断するとしているところ、これは、移転された[ ]の事業用資産を経常的に管理することにより、その価値を創造・増大させた事業所に着目し、当該事業所が本件[ ]持分の属

25 する事業所となるというものであって、国内資産の含み益に対する我が国の課税権の適切な行使を図った施行令4条の3第9項の立法趣旨に沿うも

のであり、また、国際租税法における一般的な課税権の分配ルールである源泉地管轄の理念にも合致するものである。

5 原判決は、本件 [ ] 持分の経常的な管理をしていた事業所の認定について、 [ ] の事業用財産の総体を一つの財産とした上で同財産の「経常的な管理」の有無を判定することとしているところ、これは、組合形態で営む事業体の特性を正しく認識し、そのような事業体の実態を踏まえた適切な課税準則を示すものとして、正当である。

10 15 20 25 30 35 40 45 50 55 60 65 70 75 80 85 90 95 100 105 110 115 120 125 130 135 140 145 150 155 160 165 170 175 180 185 190 195 200 205 210 215 220 225 230 235 240 245 250 255 260 265 270 275 280 285 290 295 300 305 310 315 320 325 330 335 340 345 350 355 360 365 370 375 380 385 390 395 400 405 410 415 420 425 430 435 440 445 450 455 460 465 470 475 480 485 490 495 500 505 510 515 520 525 530 535 540 545 550 555 560 565 570 575 580 585 590 595 600 605 610 615 620 625 630 635 640 645 650 655 660 665 670 675 680 685 690 695 700 705 710 715 720 725 730 735 740 745 750 755 760 765 770 775 780 785 790 795 800 805 810 815 820 825 830 835 840 845 850 855 860 865 870 875 880 885 890 895 900 905 910 915 920 925 930 935 940 945 950 955 960 965 970 975 980 985 990 995

そして、 [ ] は、本件 J V において [ ] を実施することが相当であると J S C (Joint Steering Committee) が判断する [ ] 候補の [ ] について、被控訴人又は [ ] から J V テリトリー ( [ ] ) において開発・製造・販売する独占的権利のライセンスを受け、 [ ] を開発する事業を営んでいたものであり、 [ ] 開発の「経常的な管理」をしていた事業所こそが、 [ ] の事業用財産の価値を創出・増大させ、ひいては本件 [ ] 持分の含み益も生じたものであるところ、本件では、このような「経常的な管理」は、日本国外の事業所で行われていたものである。

イ この点について、控訴人は、本件 [ ] 持分は、その取得から本件現物出資に至るまでの間、被控訴人本社の経理財産部が管理する有価証券台帳に投資有価証券として記載されていたから、被控訴人本社が経常的に管理していたなどと主張する。

しかし、そもそも、本件 [ ] 持分を株式会社における株式と同様の資産と取り扱うことが誤りであることは、前記(1)のとおりであり、また、任意組合等の出資持分の記帳は単なる「過去の投資の記録(歴史的原価)」であるから、任意組合等の出資持分を現物出資した場面において出資持分自体の記帳や経常的な管理を検討することは、施行令4条の3第9項の趣旨に反するものである。

資産又は負債が「属する」事業所とは、当該資産又は負債の法的な帰属主体ではなく、当該資産又は負債の経常的な管理をしていた事業所を意味するのであり、共有持分権ないし「          持分権」といった抽象的な権利に対する「管理」は観念できない。          の個々の事業用財産の共有持分権、あるいは控訴人の主張するところの本件          持分について、それらを「管理」していた事業所を検討すべきとする控訴人の主張は、誤りである。

また、          持分の記帳の場所等によって「属する事業所」を判断しようとする控訴人の主張は、海外支店の現地法人化の場面と国外の組合事業の現物出資の場面とで合理的理由なく判断基準を変えるものであり、不合理である。

さらに、控訴人は、本件          持分の財産的価値の源泉は、その構成要素である個別の権利等の総体としての資産であり、利益の分配及び資本勘定からの払戻しを受けられるLPとしての契約上の地位そのものにあるなどと主張し、本件          持分自体の記帳や経常的な管理をしていた事業所をもって本件          持分が属していた事業所を判定すべきとするが、本件においては、          の開発こそが目的であり、          のパートナーたる地位は、その目的を実現するための手段に過ぎないのであり、本件の事実関係に鑑みれば、本件          持分の価値が増大し、その含み益が創出された場所は、本件          持分自体の記帳や経常的な管理をしていた事業所ではあり得ないことが明らかである。

### 第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、本件各更正処分等の取消しを求める被控訴人の請求は、法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち過少申告加算税の額が19万1000円を超えない部分の取消しを求める部分を除いて、いずれも理由があり、また、本件各通知処分の取消しを求める被控訴人の請求も理由があると判断す

る。その理由は、次項において当審において当事者が敷衍した主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」の「1」から「3」までのとおりであるから、これを引用する（なお、原判決中に「別紙5-1～5-4」とあるのを「原判決別紙5-1～5-4」と読み替える。）。

## 2 当審において当事者が敷衍した主張について

### (I) 本件現物出資の対象資産について

ア 本件現物出資の対象資産が本件 [ ] 持分であることは、前記引用に係る原判決に判示のとおりである。控訴人も、本件現物出資の対象資産は、  
10 本件 [ ] 持分自体であると主張するが、控訴人が、本件 [ ] 持分は、それ自体が財産的価値を有し、かつ、譲渡可能な資産であることが明らかである、 [ ] のLPたる地位に基づく各種権利義務の総体であるなどと主張していることからすると、控訴人のいう「本件 [ ] 持分自体」とは、被控訴人の [ ] のLPとして有する本件パートナーシップ契約上の法的地位ないしそれに基づく各種権利義務の総体を指し、これを  
15 [ ] の事業用資産とは別個の1個の独立した資産であると捉えるものと解される。

イ しかしながら、前記引用に係る原判決判示のとおり、 [ ] は我が国の民法上の組合に類似した法人格のない事業体であり、我が国の租税法あるいは私法において、そのような事業体の構成員としての地位、すなわち、  
20 本件パートナーシップ契約に基づいて生ずる法的地位について、あたかも株式会社において会社の事業用財産とは別個の財産として観念される株式のように、これを事業体の事業用財産とは別個の財産と捉え、事業用財産とは独立に譲渡することのできる財産として扱うことを明確に規定した法的根拠は見当たらない。また、ELPS法には、パートナーシップ持分が  
25 譲渡可能なことを前提とする規定がある（7項(7)(a)）が、これも「パ

パートナーシップ契約の条件に従い譲渡された場合についての規定であり、  
個々のパートナーシップ契約の定めによらずとも、一般的にパートナーシ  
ップ持分の譲渡をすることができることを規定しているとは解されず、パ  
ートナーシップ契約に基づくパートナーとしての契約上の地位のみが事業  
5 用財産とは独立に譲渡の対象となるとする趣旨と解することもできない。

もつとも、ELPS法は、個々のパートナーシップ契約の定めによって  
当該パートナーシップ契約に基づく契約上の地位を独立に譲渡することが  
できるとすることまでを否定するものではないと解される。そこで、本件  
10 パートナーシップ契約をみると、これは、被控訴人、          、          等が  
当事者となって締結されたものであるが、LPのパートナーシップ持分を  
関連者に移転等する場合には、GP（無限責任パートナー）の同意及び他  
のパートナーの同意が必要とされている（条項7. 2 (a) (b) iii）。そして、  
          が、          の共同開発等を行う本件JV契約に基づいて  
設立されたものであり、本件JVの目的である          の共同開発を  
15 実行するために設立されたものであることからすると、本件パートナ  
シップ契約において、          の事業の用に供する事業用財産とは独立にパ  
ートナーとしての契約上の地位ないしそれに基づく権利義務の総体を観念  
し、それに独立の財産的価値を見出すことを想定していたものとみること  
はできず、上記のようにパートナーシップ持分の移転にGP等の同意が必  
20 要とされている基底には、このような考え方がありとみることができる。  
このような点に鑑みると、本件パートナーシップ契約は、これに基づくパ  
ートナーとしての契約上の地位を、          において営む事業の用に供す  
る事業用財産とは独立に譲渡することができる財産であるとする趣旨のも  
のとは解されない。

むしろ、          のパートナーは、本件パートナーシップ契約の内容を  
25 なす種々の合意によって、法人格のない事業体である          の事業用財

産全体、すなわち、その事業に供される有形・無形の財産全体について、  
出資割合に応じた共有持分（準共有持分を含む。）類似の持分（以下、これ  
を単に「共有持分」という。）を保有することとなっており、本件パートナ  
ーシップ契約における契約上の地位とは、パートナーがしたそのような合  
意の総体を示す概念であって、本件パートナーシップ契約においては、これ  
5 2  
これを ■■■■■ の事業用財産と別個の財産として観念することはできないと  
いうべきである。この意味において、本件パートナーシップ契約における  
契約上の地位は事業用財産と不可分に結合されたものというべきである。

そうすると、■■■■■ のパートナーとしての地位ないしそれに基づく各  
種権利義務の総体を事業用財産とは別個の独立した資産と捉えることは相  
10 2  
当でない。そして、本件■■■■■ 持分とは、パートナーがこのような意味  
における契約上の地位に基づいて保有する事業用財産の共有持分をその実  
質とするものであって、本件■■■■■ 持分が移転する場合には、本件パー  
トナーシップ契約上のパートナーとしての契約上の地位とともに、これに  
15 2  
より保有される ■■■■■ の事業用財産全体についての共有持分が移転する  
ということが出来るから、法人税の課税の場面において捉えられる本件現  
物出資の対象資産も、■■■■■ の事業用財産の共有持分とLPとしての契  
約上の地位とが不可分に結合されたものというべきである。原判決におい  
て本件現物出資の対象資産を「本件■■■■■ 持分」であると判示している  
20 2  
のも、これと同旨をいうものであると解される。

したがって、控訴人の上記主張は採用できない。

(2) 本件現物出資の対象資産の経常的な管理が行われていた事業所が国内にあ  
る事業所に当たるか否かについて

ア 控訴人は、本件■■■■■ 持分は、■■■■■ のLPたる地位に基づく各種  
25 2  
権利義務の総体であり、それらは不可分一体のものであるから、その管理  
が行われていた事業所は、そこに包含される個別の権利や事業資産ではな



く、各種権利義務の総体たるLPとしての法的地位を管理していた事業所がどこかという視点で判断されなければならない、本件[ ]持分がいずれの事業所に「属する」かについては、被控訴人が保有する本件[ ]持分という1個の法的地位について経常的な管理を行っている事業所がどこかという視点で判断すべきであり、具体的には、本件[ ]持分については、その取得から本件現物出資に基づく喪失に至るまでの間、被控訴人本社の有価証券台帳に投資有価証券として記載されていたから、被控訴人本社が経常的に管理していたことは明らかであると主張する。

イ 上記アの控訴人の主張のうち、本件[ ]持分が、[ ]のLPたる地位に基づく各種権利義務の総体であり、それらは不可分一体のものであるとする部分は、前記(1)のとおり、採用できないものであるが、その余の主張に鑑み、本件[ ]持分の経常的な管理が行われていた事業所が国内の事業所であるかについて検討する。

ア 本件[ ]持分は、前記(1)のとおり、[ ]の事業用財産の共有持分とLPとしての契約上の地位とが不可分に結合された資産であるところ、これを1個の資産とみてその管理が行われていた事業所を特定するのが相当であることは、前記引用に係る原判決の判示するとおりである。

そして、前記(1)のとおり、本件[ ]持分は、本件パートナーシップ契約における契約上の地位に基づいて保有される事業用財産の共有持分を実質とするものであるというべきであるから、その管理が行われていた事業所とは、[ ]の事業用財産の管理が行われていた事業所であると解するのが相当であり、この事業所が本件[ ]持分の属する事業所であることとなる。

イ) そこで、[ ]の事業についてみると、前記引用に係る原判決判示のとおり、[ ]は、[ ]の共同開発等を行う本件JV契

約に基づき設立されたもので、各パートナーからの出資金を [REDACTED] ( [REDACTED] ) に提供し、 [REDACTED] が、本件運営契約に従い、 [REDACTED] の委託を受けてJVテリトリー内で [REDACTED] を開発するものとされていたのであるから、 [REDACTED] の事業は、 [REDACTED] の開発及びそれに関連するものを主な内容とするものであったといえる。そして、前記引用に係る原判決判示のとおり、 [REDACTED] は、最高執行機関の統治機関である執行委員会の事前同意を得て、開発業務受託機関との間で [REDACTED] に係る実際の開発活動に関する契約を締結することができたとされていたのであり、 [REDACTED] は、その事業を、 [REDACTED] やその受託機関を活用して [REDACTED] の開発をさせるという方法によって遂行していたものであり、 [REDACTED] ないし [REDACTED] 自体が独自の事業所を有していたとは認められない。他方で、前記引用に係る原判決判示のとおり、 [REDACTED] の事業用財産は、①各パートナーからの出資に由来する現金、②被控訴人及び [REDACTED] から提供された知的財産のライセンス、③ [REDACTED] 向けの [REDACTED] についての開発活動によって得られた [REDACTED] データ等の無形資産、④ [REDACTED] への出資等で構成されており、これらが [REDACTED] の事業に供されていたところ、これらの事業用財産は、いずれも [REDACTED] 側が [REDACTED] その他の我が国以外の地域に有する事業所において経常的に管理されていたと認められる。そうすると、これらの事業用財産の経常的な管理をしていた事業所は、 [REDACTED] その他の我が国以外の地域に所在していたといえることができ、 [REDACTED] の事業用財産の経常的な管理が我が国に所在する事業所において行われていたとは認められない。

(ウ) したがって、本件 [REDACTED] 持分の経常的な管理が行われていた事業所が国内の事業所であるということとはできない。

なお、原判決は、 [REDACTED] のパートナーシップ持分の価値の源泉は [REDACTED]

の事業用財産の共有持分にあることができ、また、  
の事業用財産の共有持分とパートナーとしての契約上の地位との関係は、前者を主とする主物と従たる権利義務との関係に類似する関係にあるものと捉えることが可能であるから、本件 持分を1個の資産とみた場合のその経常的な管理が行われていた事業所は、の事業用財産、中でもその主要なものの経常的な管理が行われていた事業所とみるのが相当であるとするところ、その判示するところは、前記(1)及び上記(イ)に判示したところと実質的に異ならないものと解される。

ウ これに対し、控訴人は、本件 持分については、その取得から本件現物出資に基づく喪失に至るまでの間、被控訴人本社の有価証券台帳に投資有価証券として記載されていたから、被控訴人本社が経常的に管理していたことは明らかであると主張する。そして、被控訴人本社の有価証券台帳(乙13)には、投資有価証券の勘定科目で、「  
( )」どの「銘柄名」の下に、被控訴人の への出資、追加出資や に対する現物出資の記帳がある。

しかし、前記判示のとおり、本件 持分を の事業用財産の共有持分とLPとしての契約上の地位とが不可分に結合された1個の資産と捉えれば、上記の記帳は、被控訴人による への出資があったことや本件 持分を現物出資した結果を経理的に記録したに過ぎないものであって、事業用財産の経常的な管理を行っていたということとはできず、本件 持分の管理を行っていたものということとはできない。

エ また、控訴人は、原判決が本件 持分を一つの不可分な資産と捉えながら、本件 持分の価値に包含される事業用財産を管理する個々の事業所をもって同持分を管理する事業所であると判断しているのは不当である旨主張する。

しかし、原判決も、当審における前記の判断においても、 の事

業用財産全体に対する共有持分をもって本件 [ ] の実質であるとするものであって、この事業用財産は、個々の財産の集合体である。そして、事業用財産の管理を行っていた事業所を認定するに当たっては、これを構成する個々の財産の管理に着目することは当然であって、その管理の状況から総体としての事業用財産の管理を行っていた事業所を認定することは、本件 [ ] 持分を一つの資産と捉えることと何ら矛盾するものではないから、上記主張は正鵠を射ないものである。

オ：原判決は、 [ ] の事業用財産のうち主要なものの経常的な管理が行われていた事業所をもって本件 [ ] 持分の経常的な管理が行われていた事務所とみるのが相当である旨判示するところ、控訴人は、 [ ] の事業用財産のうち、なぜ、現金、知的財産のライセンス及び [ ] データが「主要なもの」であるといえるのかの理由は不明である。「主要な」財産とまではいえなくとも、我が国の課税権確保の観点から無視できない程度の価値を有する財産が我が国にある事業所において経常的に管理されていた場合にも、本件 [ ] 持分の含み益に対し我が国において課税できない結果を招く原判決の解釈は、我が国の課税権確保を目的とする施行令4条の3第9項の趣旨からも到底採り得ないなどとも主張する。

[ ] の事業用財産を構成する個々の財産について、財産によって異なる複数の事業所において管理が行われているような場合には、事業用財産が全体として [ ] の事業に供されるものであることを考慮すれば、その事業に最も主要な寄与をしている財産の経常的な管理が行われている事業所をもって、事業用財産全体の管理を行っている事業所であると解することが合理的であり、上記の原判決の判示もこれと同旨と解される。そして、 [ ] の事業が [ ] である [ ] の開発であることに照らせば、原判決が主要な財産として上記財産を挙げたことも首肯できるところである。

もつとも、本件においては、の事業用財産の管理を行っていた事業所が国内にあると認められるか否かが争点であって、必ずしもいずれの事業所においてその管理を行っていたかを認定することまでを要するものではない。そして、仮に原判決が挙示する事業用財産がの事業に最も主要な寄与をしている財産であるかが不明であったとしても、の事業用財産を構成する財産の一部が国内にある事業所において経常的に管理されていたこと、さらにその財産がの事業に最も主要な寄与をしているものであることについてこれを認めるに足りる証拠はないのであって、控訴人の上記主張は前記イの判断を左右するものではない。

また、我が国の課税権の確保の主張については、租税法規の解釈の域を超えるものであって、相当でない。

カ 控訴人は、営業権やノウハウなどの個別に特定し得ない超過収益力となる無形資産についても、の「主要な」事業用資産として挙げられるが、これらは、その価値を包含する本件持分そのものを経常的に管理する事業所において管理されていたものと判断せざるを得ず、それは被控訴人本社において経常的に管理されていたといえるから、の事業用財産のうち主要なものは、被控訴人の国内にある事業所にも属すると主張する。

しかしながら、の事業用財産として営業権やノウハウが存在することは否定し得ないとしても、それらの性質に照らせば、それらの経常的な管理は、の他の事業用財産を用いて事業を行う事業所においてされていたというのが相当であって、そのような営業権やノウハウなどの無形財産が、の事業を離れて、出資元である控訴人の事業所において経常的に管理されていたと解することは困難である。

なお、控訴人は、原判決が、の事業用財産の経常的な管理は、の事業活動の一部であり、それを行う事業所がの事業所

に当たることは明らかであるから、                    のパートナーであった被控訴人にとっても、当該事業所は                    の事業活動を行う被控訴人の事業所であったということができると判示したことについて、被控訴人は、自己の名義による国外における支店・営業所等を有していないのであり、また、  
5 本件パートナーシップ契約においては、LPは、                    の事業活動に関して極めて限られた権限を有するに過ぎないから、被控訴人が行う「                      
                    の事業活動」を觀念することは誤りであるなどと主張する。しかし、  
原判決の上記判示は、                    の事業用財産の経常的な管理を                    の  
事業活動の一部と捉えた上で、                    のパートナーとして事業用財産の  
10 共有持分を有する被控訴人についても、                    の事業活動としてその経  
常的な管理を行うものとし、                    の事業所が被控訴人にとっても事業  
所であったということができるとしたものであって、                    側  
が                    その他の我が国以外の地域に有する事業所において、被控訴人自ら  
が実際に                    の事業である                    の開発の活動を行うことを意味  
15 するものではないと解されるから、控訴人の上記主張は当たらない。

#### 第4 結論

以上によれば、その余について判断するまでもなく、本件各更正処分等の取消しを求める被控訴人の請求は、法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分  
のうち過少申告加算税の額が19万1000円を超えない部分（適格現物出資  
20 該当性とは無関係な本税増額部分に対応する部分）の取消しを求める部分を除  
いて、いずれも理由があり、また、本件各通知処分の取消しを求める被控訴人  
の請求も理由があるから、被控訴人の請求を上記の限度で認容すべきところ、  
これと同旨の原判決は相当であるから、本件控訴を棄却することとして、主文  
のとおり判決する。

25 東京高等裁判所第22民事部

裁判長裁判官

白井幸夫 

裁判官

中山典子 

裁判官

澤村智子 

5



これは正本である。

令和3年4月14日

東京高等裁判所第22民事部

裁判所書記官 小濱 智 英

