外国法人の国内源泉所得と租税条約

― 日本ガイダント事件 ―

第 41 回 2011 年（平成 23 年）10 月 14 日

発表　安田 京子

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞
http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/

ＭＪＳ租税判例研究会　　平成 23 年 10 月 14 日　安田京子

「外国法人の国内源泉所得と租税条約　－　日本ガイダント事件」

（第一審：東京地裁平成 17 年 9 月 30 日判決〔判例時法 1985 号 40 頁、TAINS Z255-10151〕
控訴審：東京高裁平成 19 年 6 月 28 日判決〔判例時報 1985 号 23 頁、TAINS Z257-10741〕
上告審：最高裁平成 20 年 6 月 5 日　不受理決定〔TAINS Z258-10965〕）

本報告は、控訴審判決が第一審の判決を引用しつつ追加の判断をしているため、控訴審判決の内容を基礎とし、本件事案当時の関係法令の定め（改正前法人税法と商法）ならびに旧日蘭租税条約（以下「日蘭租税条約」という。新日蘭租税条約は未発効である[1]。以下、改正後の条約は「新日蘭租税条約」という。）にしたがって報告する。

Ⅰ　事案の概要

１．事実関係

日本ガイダント株式会社（以下「日本ガイダント」という。）とオランダの法人であるガイダント・ビーヴィ（以下「ＧＢＶ」という。）は、平成６年１１月１日付けで契約を締結した。ガイダント・ネーデルランド・ビーヴィ社（原告・被控訴人、以下「Ｘ」という。）は、ＧＢＶの同契約上の地位を承継したオランダ法人である。

課税庁（被告・控訴人、以下「Ｙ」または「課税庁」という。）は、

Ｘが同契約に基づき日本ガイダントから受領した金員は、Ｘが日本国内に有する恒久的施設を通じて行う事業から生じた所得であり、平成１４年法律第１５号による改正前の法人税法１３８条１号に規定する「国内源泉所得」及び所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国政府とオランダ王国政府との間の条約（以下「日蘭租税条約」という。）８条１項に規定する「企業の利得」に当たるとして、

Ｘに対し、平成７年１２月期分（平成７年１２月５日から同月３１日までの事業年度）、平成８年１２月期分（同年１月１日から同年１２月３１日までの事業年度）、平成９年１２月期分（同年１月１日から同年１２月３１日までの事業年度）及び平成１０年１２月期分（同年１月１日から同年１２月３１日までの事業年度）の各法人税について、平成１３年２月８日付けの決定及び無申告加算税賦課決定をした。

Ｘは、

（１）Ｘが日本ガイダントから受領した上記金員は上記契約が匿名組合契約であることに基づく利益分配金であり、日蘭租税条約２３条に規定する「一方の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないもの」に当たるから、我が国には課税権がない、

（２）仮に、Ｘが日本ガイダントから受領した上記金員が日蘭租税条約８条１項に規定する「企業の利得」に当たるとしても、Ｘは日本国内に恒久的施設を有しないから、我が国には課税権がなく、従って、上記決定及び無申告加算税賦課決定は違法である、

などと主張して、上記決定及び無申告加算税賦課決定の取消しを求めた。

---

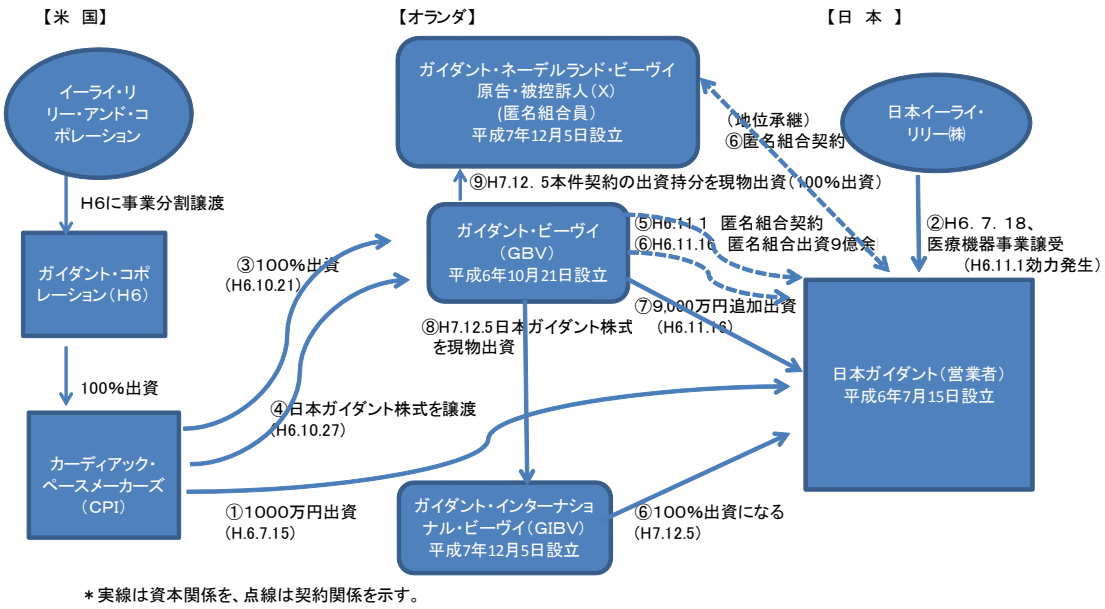
[1] 本報告後の平成２３年１１月２９日（火）に「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約」（平成２２年８月２５日署名）を発効させるための外交上の公文の交換がハーグで行われ、これにより、新日蘭租税条約は平成２３年１２月２９日に発効し、我が国においては、２０１２年１月１日以後から適用されることになった。
（http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/press_release/sy231130ne.htm 参照）。

原審は、Ｘの請求を認容した。そこで、控訴人はこれを不服として提訴した。
本件は、最高裁が国側の上告受理申立てを不受理決定したため、Ｘの納税者勝訴判決が確定している。

２．資本関係および契約関係

Ｘを含む企業グループであるガイダント・グループ（【本件に関連する法人の資本関係および契約関係の概略図】参照。）は、アメリカ合衆国（以下「米国」という。）のイーライ・リリー・グループから心臓ペースメーカー、血管カテーテル等の医療機器の販売を業とする事業グループを別法人として分離独立して作られた企業グループである。日本イーライ・リリー社は、イーライ・リリー社の傘下にあり、日本国内において医療機器事業を行っていた。

【本件に関連する法人の資本関係および契約関係の概略図】



平成６年、米国において、イーライ・リリー・アンド・コーポレーション社の９つの事業会社のうち５つの事業を分割譲渡してガイダント・コーポレーション（以下「米国ガイダント」という。）を設立した。米国ガイダントは、日本イーライ・リリー社の医療機器事業を買収し、日本ガイダントを設立して当該日本国内の事業行うことを決めた。この買収のため約１０億円の資金が必要であると試算されたので、本件資金を日本ガイダントに出資する方法として、本件匿名組合が組成された。なお、ＣＰＩは、米国ガイダントの１００％出資の子会社である。

本件に係る資本関係および契約関係の経緯は以下のとおりである[2]。
（１）平成６年７月 15 日、米国ガイダントは、日本イーライ・リリー社の医療機器事業を買収して当該日本国内の事業を行うため、100％子会社であるＣＰＩが、資本金 1000 万円で日本ガイダントを設立（①）。

[2] カッコ内の①から⑨の数字は【本件に関連する法人の資本関係および契約関係の概略図】の数字を示す。

（２）平成６年７月 18 日、日本イーライと日本ガイダントの間で日本イーライの医療機器事業を譲渡する旨の契約。効力発生日は同年１１月１日（②）。
（３）平成６年 10 月 21 日、ＣＰＩがその 100%子会社としてＧＢＶを設立（③）。
（４）平成６年 10 月 27 日、ＣＰＩが、ＧＢＶに対して日本ガイダントの株式をすべて譲渡（④）。
（５）平成６年 11 月１日、ＧＢＶと日本ガイダントが匿名組合契約を締結（⑤）。
（６）平成６年 11 月 16 日、ＧＢＶは、匿名組合出資金として９億 7336 万 0512 円を日本ガイダントあてに送金（⑥）。
（同時点では、ＧＢＶが日本ガイダントの唯一の株主であると同時に匿名組合員である。）
（７）同日、ＧＢＶは、新株発行の払込金として 9,000 万円を日本ガイダントあてに送金（⑦）。
（平成６年 11 月 17 日、日本ガイダントの資本金は１億円となった。）
（８）平成７年 12 月５日、ＧＢＶは日本ガイダントの全株式を現物出資してＧＩＢＶを設立、ＧＩＢＶが日本ガイダントの唯一の株主となる（⑧）。
（９）同日、ＧＢＶは、匿名契約上の地位を日本ガイダントの承諾を得た上で現物出資することによりＸを設立、Ｘが匿名組合契約の当事者となる（⑨）。
（１０）匿名組合分配金の支払は、平成７年 12 月期　11 億 5133 万 7451 円、平成８年 12 月期　12 億 2196 万 7773 円、平成９年 12 月期　９億 1140 万 1783 円、平成 10 年 12 月期　12 億 3101 万 3120 円である。
（１１）平成 10 年 12 月 31 日、本件契約の終了。

３．匿名組合契約書の抜粋

「　**匿名組合契約書**

匿名組合契約は、日本法人である日本ガイダント株式会社〔‥（中略）‥以下「営業者」〕及びオランダ法人であるＧＢＶ〔‥（中略）‥以下「匿名組合員」〕との間で１９９４年１１月１日に締結されるものである。

契約前文

営業者は、本契約に先立って、日本イーライ・リリー株式会社（以下「Ｅ」）からＥが従事する医療機器及び診断機器の全事業（以下「ＭＤＤ事業」）の営業譲渡を受けた。

匿名組合員は、匿名組合出資金の拠出を通し、営業者とＭＤＤ事業に参画することを望んでいる。

よってここに、営業者と匿名組合員はＭＤＤ事業を行うため、日本国商法に基づく匿名組合を設立し、下記に定められたとおり、営業者は「営業者」として事業を行い、匿名組合員は「匿名組合員」となる。

第１条　定義

ここにおいて用いられている表現は、本契約上、以下の意味を持つものと定める。

ある時点における「純利益累計額」とは、その時点より以前に終了した各会計年度に獲得した純利益の総額から、当該各会計年度の純損失の総額及び本契約の第４条第３項に定める匿名組合分配金額の合計を控除した金額を指す。

「追加出資金」とは、第３条第２項で定義される意味を持つ。

「契約」とは、当該匿名組合契約及びその改正を指す。

組合事業に帰属する資産及び債務に係る「適切な匿名組合の表記」とは、営業者のかかる資産及び債務が匿名組合の営業者として保有するものであること、又は営業者として負担するものであることを適切に示す表記である。組合事業に帰属する銀行口座に関しては、「ＳＰ」又はその和訳を口座名義に挿

入することをもって当該表記を行うものとする。

（中略）

「日本国商法」とは、日本における商法及びその改正を意味する。

「出資」とは、匿名組合出資金として拠出又は振り分けた現金及び資産を意味する。

「営業者の当初の出資金」とは、第３条第１項（ｂ）に定められる意味を持つ。

「資本」とは、出資金として出資された価額を意味する。

「出資金勘定」とは、第３条第３項に定められる意味を持つ。

「出資金」とは、当初の出資金、追加出資金又は両者を指す。

（中略）

「会計年度」とは、１月１日に開始し、同年１２月３１日に終了する１年間とするが、本契約がそれ以前に終了する場合には、終了した日付を会計年度末とする。ただし、最初の会計年度は、１９９４年１１月１日に開始し、１９９４年１２月３１日に終了する２か月間を意味するものとする。

「当初の出資金」とは、匿名組合員の当初の出資金及び営業者の当初の出資金の合計とする。

「純損失」とは、第４条第１項に定められる意味を持つ。

「純利益」とは、第４条第１項に定められる意味を持つ。

「組合」とは、本契約に定められる匿名組合を指す。

（省略）

「組合事業」とは、営業者が本契約に従って行うＭＤＤ事業を指す。

「組合財産」とは、匿名組合員が営業者へ出資する出資金又は営業者が組合事業に振り分ける出資金を含むすべての資産を指す。

「支払日」は、１９９４年１１月１６日とする。

「出資割合」は、営業者に関して９．３２パーセント、匿名組合員に関して９０．６８パーセントである。

「匿名組合権利」とは、本契約に基づく匿名組合員の権利及びその他の利益を指す。

「匿名組合員の当初の出資金」とは、第３条第１項（ａ）で定義される意味を持つ。

２条　一般的規定

１項　組合の目的

匿名組合の目的は、ＭＤＤ事業を行うことである。

（以下省略）

３条　出資金

１項　当初の出資金

（ａ）支払日に、匿名組合員は、組合事業に対する当初の出資（以下「匿名組合員の当初の出資金」）として９７３百万円を組合口座に振り込む。

（ｂ）　支払日に、営業者は、自己の資金より組合事業に対する当初の出資金（以下「営業者の当初の出資金」）として１００百万円を割り当て、組合口座に振り込み、送金し、営業者の権限で当該出資金額を保持する。

２項　営業者と匿名組合員が書面で同意した場合には、各自の出資割合に応じ、追加的に出資金（以下「追加出資金」）を拠出することができる。匿名組合員の出資はすべて現金のみとされる。現金の出資は組合口座に預金される。

３項　出資金勘定の管理

営業者は、匿名組合員と営業者の各々に個別の勘定（以下「出資金勘定」）を維持するものとする。出資金勘定は、送金又は割り当てられた金額を組合事業の資本（出資又は割り当てられた財産の公正な市場価格に基づき、組合事業が負担すると考えられる当該資本・財産が担保となっている負債額を控除したもの）として反映する。当該出資金勘定は、純利益に対する組合員持分及び組合員による追加出資により増大し、（ｉ）純損失に対する組合員持分、（ⅱ）組合員に分配された現金及び財産（公正な市場

価格に基づく）から当該組合員が負担する負債の金額を控除した残りの額の分、出資金は減少する。

４条　出資金と分配金への配分

１項　純損益の定義

「純利益」・「純損益」とは、日本において一般的に公正妥当と認められる会計原則に従って計算された税引き前の純利益・純損失である。

２項　純損益の配分

組合事業から生ずる純損益は、営業者と匿名組合員に直接帰属する。本契約に別段の定めがある場合を除き、各会計年度の純損益は、出資割合に応じて営業者と匿名組合員に配分される。当該配分により出資金勘定がマイナス残高となることもある。

３項　純利益の配分

純利益累計額を超過しない金額は、毎年各当事者に出資割合に応じて（日本円の）現金で分配される。ただし、当事者が１年ごとに相互に合意した場合には、例外的に組合事業に現金を残すこともある。

５条　経営

１項　組合財産の所有権

（ａ）　出資金を含む組合財産は、組合の営業者として、営業者が保持する。日本国商法５３６条又は日本での事業実務に矛盾しない限りにおいて、営業者は、組合事業の各財産には適切な匿名組合の表記を付けるものとする。

（ｂ）　第５条第１項（ａ）にかかわらず、組合財産に関する営業者の所有権の行使は、本契約の規定に従う。

２項　組合財産の分離

（ａ）　営業者は、自己の他の財産と組合財産を混合しないこととする。

（ｂ）　営業者は、組合事業にのみ使用する銀行口座を一つ以上開き、組合事業と関連しない現金を組合事業の現金と混合しないようにする。

（ｃ）　第５条第２項（ａ）及び（ｂ）にかかわらず、匿名組合員は、組合財産が組合事業に関連しない営業者の債権者の請求権の対象となることがあり得ることを承認する。

３項　組合の責任

（ａ）　営業者は、営業者が組合の事業者である期間中組合が負担した債務及び義務の返済及び履行に対する無限責任を負う。

（ｂ）　第３条第２項に基づき、当事者が書面により別段の合意をしない限り、匿名組合員は、組合事業に対する追加出資の義務を負わない。

（ｃ）　営業者は、組合事業により生じた債務とそれ以外の債務を常に区別するものとし、日本国商法５３６条及び日本の事業実務に矛盾しない限り、組合事業の債務には適切な匿名組合表記を付けるものとする。

４項　営業者の権限本契約の制限の範囲で、営業者は、自己の事業の一部として組合事業を自己の名義で行う権限を有する。

６条　匿名組合員の権利及び義務

１項　経営権限の制限

日本国商法に定められる場合を除き、匿名組合員は、組合事業の経営への参加及び経営権を持たない。日本国商法に基づき、匿名組合員は、組合の帳簿・記録の閲覧を求め、組合事業及び財産の状況を検査する固有の権限を持つ。

２項　財務諸表

（ａ）　営業者は、会計年度末より____日内に当該会計年度の組合財務諸表を作成の上、匿名組合員に提出するものとする。

（ｂ）　匿名組合員は、財務諸表を受領してから____日内に営業者への組合財産及び事業につき、書面による質問状を送付できる。営業者は、直ちに質問状に回答するものとする。

（以下省略）

８条　契約の終了

１、２項　（省略）

３項　終了の効果

（ａ）　（省略）

（ｂ）　本契約の終了の際、営業者は、出資金勘定の金額を匿名組合員に返済することとする。

（ｃ）　本契約の終了の時点で、組合事業に帰属する全財産が売却されていない場合には、匿名組合員は、出資金勘定の公正な市場価格に対する権利を有する。出資金勘定の公正な市場価格の検討に当たっては、営業権、未実現利益及びその他の隠れた積立金を考慮するものとする。

１０条　組合持分の譲渡

１項　組合持分の譲渡

営業者及び匿名組合員は、本契約に基づく権利、義務を譲渡、移転、売却、交換したり、第三者を組合員として交代させてはならない。

２項　新組合員

匿名組合員の組合事業への参加は、他の全組合員の全員一致の合意なしには認めない。

（以下省略）。」

４．課税処分の経緯

（１）平成 13 年 2 月 8 日法人税決定および無申告加算税賦課決定。
（２）平成 13 年 4 月 6 日異議申立、平成 13 年 7 月 5 日異議決定。
（３）平成 13 年 8 月 3 日審査請求、平成 15 年 6 月 30 日裁決。
（４）平成 15 年 9 月 12 日、本件訴えを提起。

５．第一審における争点および裁判所の判断

第一審の東京地裁では、以下のことが争点とされた[3]。主な概要は争点整理のとおりである。

【争点】
（１）本件契約は、商法５３５条に規定する匿名組合契約（以下「匿名組合契約」又は「商法上の匿名組合契約」という。）であるか、それとも民法６６７条１項の適用のある組合契約（以下「任意組合契約」という。）であるか。
（２）Ｘが本件契約に基づき日本ガイダントから匿名組合分配金という名目で受領した金員は、日蘭租税条約に規定するいずれの所得に該当するか。

【裁判所の判断】
（１）争点（１）について
本件契約の締結の大きな目的が税負担の回避にあるとしても、本件契約は、匿名組合契

[3] 判決では、第三の争点として、「平成７年１２月期の組合持分譲渡に関する税額計算、平成１０年１２月期の交際費等に関する税額計算、平成９年１２月期及び平成１０年１２月期の寄附金の損金不算入に関する税額計算」の誤りが挙げられているが、原告の所得についてわが国の課税権が否定されたため、判断されていない。

約であると認めざるを得ない。
（２）争点（２）について
　Ｘが本件契約に基づき日本ガイダントから匿名組合分配金という名目で受領した金員は、日蘭租税条約２３条に規定する所得に該当するから、我が国には課税権がない。
（３）結論
　したがって、本件各決定及び本件各賦課決定は、全部取り消されるべきである。本訴請求は、いずれも理由があるからこれを認容する。

【争点整理】

争点	課税庁の主張	裁判所の判断
１．本件契約は匿名組合契約か任意組合契約か	**（１）組合財産等の定め** ①本件契約書１条のうち匿名組合権利に関する定め、②３条３項、③４条２項、④１条のうち組合財産に関する定め、５条１項（ａ）及び（ｂ）、⑤５条２項（ａ）及び（ｃ）並びに⑥８条３項（ｃ）は、本件契約書においてＧＢＶは本件組合の資産について持分を有するとする定めである。 **（２）損益の直接帰属と無限責任性等** ①本件契約書４条２項において、損益が直接原告に帰属するものとされていることは、本件事業が任意組合の事業として行われていることを示すものである。 ②同項が「当該分配は出資金口座をマイナスの残高にすることもある。」と定めているのは、本件事業に伴って生じる損失が無限定かつ直接に組合員に帰属し、いわば無限責任を負うこととされているというべきである。 ③商法は、匿名組合について利益の分配のみを定め、損失の負担については何らの定めも置いていないことからすると、本件契約書が損失の負担	**（１）組合財産等の定め** 　Ｙの主張する条項が、本件契約においてＧＢＶが本件組合の財産について持分を有すると定められていると解すべき根拠とはなりえない。 **（２）損益の直接帰属と無限責任性等** 　本件契約書４条２項において損益が直接Ｘに帰属するものと規定されていることは、本件事業が任意組合の事業として行われていることを示すものではない。 　また、本件契約書４条２項が、「本契約に別段の定めがある場合を除き、各会計年度の純損益は、出資割合に応じて営業者と匿名組合員に配分される。当該配分により出資金勘定がマイナス残高となることもある。」と定めているのは、本件事業に伴って生じる損失が無限定かつ直接にＧＢＶ又はＸに帰属し、ＧＢＶ又は原告がいわば無限責任を負うことを意味すると解することはできない。 　かえって、本件契約書８条３項は、出資金勘定がマイナスのまま本件契約が終了した場合にＧＢＶ又はＸが日本ガイダントに対して補てんをする義務を定めておらず、また、本件契約書５条３項（ｂ）は、本件契約書３条２項に基づき当事者が書面により別段の合意をしない限り、ＧＢＶ及びその地位を承継したＸは、本件組合の事業に対する追加出資の義務を負わない旨定めていることからすると、本件契約においてＸが無限責任を負っていると解することはできない。 　また、匿名組合員が損失を分担することは、匿名組合の要素ではなく、損失の分担をするか否か、分担の割合を幾らにするかなどは、匿名組合契約において自由に定めることができるのであるから、本件契約書において本件組合の事業から生じた損失の

	について定めていることは、本件組合が匿名組合でないことの証左である。	負担について定めていることをもって、本件組合が匿名組合でないことの証左であるということはできない。
	（３）営業者の出資 本件契約書３条１項（ａ）及び（ｂ）が、営業者も当初の出資金として事業に出資する旨定めていることは、本件組合が匿名組合でないことの証左である。	**（３）営業者の出資** 営業者が自己の財産を匿名組合の営業に投じ、又はその営業に従事することは、経済的には、組合や会社にける財産及び労務の出資に相当する。したがって、本件契約書３条１項（ａ）及び（ｂ）が、本件組合が匿名組合でないことの証左であるということはできない。
	（４）新たな匿名組合員の参加予定 本件契約書１０条２項では、新たな匿名組合員及び営業者の参加が予定され、かつ、これについて総組合員の合意が必要とされており、これは、匿名組合とは相いれない規定である。	**（４）新たな匿名組合員の参加予定** 営業者が複数の出資者と匿名組合契約を締結することは可能である。そして、匿名組合員の組合事業への参加は他の全組合員の全員一致の合意なしに認めない旨の規定を置いたことが匿名組合の本質に反するということはできない。したがって、本件契約書１０条２項が匿名組合とは相いれない規定であるということはできない。
	（５）共同事業性 本件契約書は、６条１項、２項（ａ）及び（ｂ）において、業務執行組合員ではないＸが共同事業の根拠となり得る業務監視権を有する旨を定めており、これは、本件組合が任意組合であることの証左である。	**（５）共同事業性** 本件契約書６条１項は、「日本国商法に定められる場合を除き、匿名組合員は、組合事業の経営への参加及び経営権を持たない。日本国商法に基づき、匿名組合員は、組合の帳簿・記録の閲覧を求め、組合事業及び財産の状況を検査する固有の権限を持つ。」と定めているのであって、ＧＢＶ又はＸに営業監視権を付与するものではなく、匿名組合の性質に反する定めではない。そうすると、同条２項（ａ）及び（ｂ）と併せて、ＧＢＶが業務監視権を有する旨定めているからといって、そのことをもって本件組合が任意組合であることの証左であるということはできない。
	（６）営業のシェア 日本ガイダントは、その営業の一部についてＸと共同事業を営んだというものではなく、日本ガイダントの営業全体がＸとシェアされている。	**（６）営業のシェア** 日本ガイダントが本件事業しか行っておらず、日本ガイダントが本件各利益について、Ｘが受領した匿名組合分配金の額を損金算入して法人税申告の税務処理をしているからといって、日本ガイダントの営業全体が原告とシェアされているということはできない。
	（７）出資者名称の秘匿性等	**（７）出資者名称の秘匿性等**

	商法上の匿名組合は、一般に、出資者にとっては投資の有利性と秘密性を享受することができ、営業者にとっては経営の自由度が確保できる制度として利用されているところ、本件契約においてＸが出資者の名称を秘匿し、営業者とされる日本ガイダントが経営の自由度を確保するために匿名組合契約方式を採用しなければならない理由はないから、本件契約を匿名組合契約であるということはできない。 **（８）租税回避の意図** ＧＢＶと日本ガイダントは租税回避の意図をもって本件契約を締結し、ＧＢＶ及びその地位を承継したＸは、現実に多大な租税負担軽減効果を得ているということができたのであるから、Ｘは、本件契約を匿名組合であるということはできない。	匿名組合は、経済的には、出資者が投資の有利性と秘密性の利益を享受し、営業者が出資者から営業に対する干渉を受けずに自由に営業をするのに適しているというだけのことであり、投資の秘密性の利益がなければ、匿名組合契約の成立を認めることができないというものではない。そして、匿名組合において営業者及び匿名組合員が享受する上記の経済上の利益があることが、匿名組合契約の成立要件であるとする法令又はそのように解すべき根拠となるべき法令は、見当たらない。 また、匿名組合員と営業者との間に資本を通じての支配関係がある場合には、商法上の匿名組合契約の成立を認めることができないとする法令上の根拠も見当たらない。 **（８）租税回避の意図** ＧＢＶは、租税の負担を回避することを主要な目的として、本件事業を買収するために本件資金を提供する方法として、日本ガイダントとの間において匿名組合契約を締結するという方法を採用したのであり、匿名組合契約における出資者の投資の秘密性を享受することを目的として、日本ガイダントとの間において匿名組合契約を締結したものではない。また、日本ガイダントも、営業の自由度を確保することを目的として、ＧＢＶとの間において匿名組合契約を締結したものではない。 しかし、既に判示したところによれば、これらの事情を理由として　、本件契約を匿名組合契約であると認めることができないとすることはできない。
２．日蘭租税条約上の所得分類	本件事業は、日蘭租税条約８条１項に規定する「事業」に当たるというべきであり、また、前述のとおり、本件事業は、Ｘと日本ガイダントとの共同事業であり、Ｘの企業活動そのものであるから、本件事業から生じた所得である本件各利益は、日蘭租税条約８条１項にいう「企業の利得」に該当するというべきである。 そして、本件各利益は、Ｘが日本国内に有する本件恒久的施設を通じて日本国内で行った本件事業から生じた所得	外国法人は、法人税法１３８条に規定する国内源泉所得を有するときは法人税を納める義務がある。しかし、租税条約において国内源泉所得について同条と異なる定めがある場合には、租税条約が優先する（法人税法１３９条）。したがって、租税条約において日本での課税の要件が満たされない限り、法人税を課することはできない。 日蘭租税条約は、所得の種類を７条から２２条まで定め、居住地国と所得源泉地国とに課税権を配分し、そのいずれにも該当しない所得については居住地国のみに課税権を認めている（２３条）ところ、本件契約が任意組合を成立させる契約であれば、Ｘも日本国内において事業を行っていることになり、日蘭租税条約８条１項に規定する「他方の国にある恒久的施設を通じて当該他方の国において事業を行なう場合」に当たるから、日本国に課税権が認め

	であり、そのすべてが本件恒久的施設に帰属する。 　以上によれば、本件各利益については、日蘭租税条約８条１項に規定する「企業の利得」として、我が国に課税権があるというべきである。	られる。しかし、匿名組合契約に基づき内国法人である営業者から外国法人である匿名組合員に支払われる分配金については、匿名組合では、匿名組合員が恒久的施設を通じて事業を行っているわけではないので、同項に該当せず、そのほか、日蘭租税条約７条から２２条に掲げる所得のいずれにも該当しない。したがって、上記分配金は、日蘭租税条約２３条に規定する「一方の国の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないもの」に該当するというべきである。 　そうすると、Xが本件契約に基づき日本ガイダントから匿名組合分配金という名目で受領した金員は、日蘭租税条約２３条に規定する所得に該当するから、我が国には課税権がない。

＊西村善朗「匿名組合契約に基づく所得の課税関係－日本ガイダント事件の検証－」税理 2008 年 9 月 121 頁、124 頁を参照して作成。

６．控訴審の争点および裁判所の判断

　控訴審の東京高裁では、Ｙの以下の（１）から（５）主張についてそれぞれ判断し、原判決を支持した。主な概要は争点整理のとおりである。

【Ｙの主張－争点】
（１）国際課税の基本ルールと日蘭租税条約の解釈およびパートナーシップにおける恒久的施設の認定から、原判決における争点把握は誤りである。
（２）本件契約は任意組合契約であり、日本ガイダントの事業拠点はＸの恒久的施設と解すべきである。
（３）本件組合が匿名組合契約であると性質決定されたとしても、非典型的匿名組合契約であり日本に恒久的施設を有するというべきである（当審における新たな主張）。
（４）オランダの税務当局も調査の上、本件各利益は日蘭租税条約の解釈上、我が国に課税権があるとしている。
（５）租税回避スキームは租税条約の趣旨にも反する。

【裁判所の判断】
（１）Ｙの主張（１）について
ア．原判決における争点把握は誤りについて
　原裁判所は、Ｙの原審における予備的主張の撤回を確認し、双方に意向を聴取して適切に争点を把握した上、原判決の争点を摘示したものであると認められる。Ｙの上記主張は理由がない。
イ．国際課税の基本ルールと日蘭租税条約の解釈について
　日蘭租税条約は、所得の種類を７条から２２条までにおいて定め、居住地国と所得源泉地国とに課税権を配分し、そのいずれにも該当しない所得については居住地国のみに課税権を認めている（２３条）。租税条約の適用に当たり、第一に検討すべきは、恒久的施設の存否ではなく、当該問題となっている所得（利益）が日蘭租税条約７条から２２条までのいずれの所得に該当するかということである。

次に、租税条約の解釈の問題として、我が国にある子会社の恒久的施設が、当然に外国にある親会社の恒久的施設となるものでないと解されており、本件におけるＸと日本ガイダントとの間に緊密な関係があったとしても、当然に両社の恒久的施設を同一視することは、できない。

ウ．パートナーシップにおける恒久的施設の認定について

本件において、Ｘが我が国に恒久的施設を有していたかを判断する際に基準とすべきものは、我が国の商法及び日蘭租税条約であるから、オランダのリミテッド・パートナーシップに関する裁判例の結論、解釈により本件の争点に関する判断を導くＹの上記主張は、採用できない。

（２）Ｙの主張（２）について

ア．Ｘのオランダの税務当局に対する「事業持分を有する共同事業としてのパートナーシップ契約であると説明」の見解表明は、Ｘとオランダの税務当局との間で、オランダ法、同国の判例を前提として行ったもので、Ｘと我が国との間で日本法及び日蘭租税条約に従って、本件契約によるＸの利益について我が国が課税できるかという問題とは次元を異にする事柄である。

イ．本件契約書の「interests」という文言が、本件契約で意図した匿名契約と相反する任意組合の徴憑ともいえる「持分」を意味するとの解釈は到底採用できない。

ウ．その他、本件契約に任意組合の特徴を有する条項が含まれていることについて、Ｙの主張はいずれも理由がない。

（３）Ｙの主張（３）について[4]

Ｙが主張する非典型的匿名組合という主張は、商法の規定の強行法規性に反するもので、容認できない。

（４）Ｙの主張（４）について

オランダの税務当局も調査の上、本件各利益は日蘭租税条約の解釈上、我が国に課税権があると判断していると主張するが、オランダの税務当局がそのような判断をしたとしても、その判断は当裁判所を拘束するものではないから、仮にオランダの税務当局が確定的にそのような判断をしたものとしても、上記結論に影響を及ぼさない。

（５）Ｙの主張（５）について

税負担を回避するという目的から、本件資金を日本ガイダントに提供する方法としてＧＢＶと日本ガイダントとの間において匿名組合を組成するという方法を採用することが許されないとする法的根拠はない。

二重非課税の排除という目的は、匿名組合利益について源泉地国が課税ができることを租税条約の明文において明らかにするなどの措置により解決することが可能であり、それが相当な事柄である。

（６）結論

Ｘの請求を認容した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。

【争点整理】

争	課税庁の主張	裁判所の判断

[4] 本主張は、Ｙが原審においていったん撤回した予備的主張を控訴審において再度主張したものである。Ｘは訴訟上の禁反言に反するか、時期に遅れた攻撃防御方法として許されないから却下を求めると主張していた。

点		
１．原判決における争点把握は誤りか｜組合課税に関する国際課税の基本原則	**（１）〔原判決における争点把握の誤り〕** 原判決は、本件の争点が、本件契約が匿名組合契約か任意組合契約であるかの契約の解釈にあるとした上、本件契約が匿名組合契約と認められ、匿名組合である以上、被控訴人は我が国の恒久的施設を通じて事業を行っているわけではないとして、我が国には課税権はないとした。 しかしながら、後記（２）のとおり、日蘭租税条約を含む国際課税の基本ルールの下では、Ｘが我が国に恒久的施設があると認められる限り、それに帰せられる所得は、すべて日蘭租税条約８条１項の規定する利得に該当するといわなければならないから、我が国の課税権の有無を検討するに当たっては、まず、被控訴人が我が国に恒久的施設を有しているか否かの認定判断を欠くことはできない。 また、後記（３）のとおり、オランダにおけるパートナーシップにおける恒久的施設の認定について、その事業形態が共同して事業を運営していると認められるときは、他方のパートナーの事業施設は、他方のパートナーの恒久的施設に当たると認定することも可能である。 以上から、原判決の争点の把握は誤りである。 **（２）〔国際課税の基本ルールと日蘭租税条約の解釈〕** 国際課税のルールに照らせば、出資者がある事業に出資を行い、当該事業からの利益の配分を受けるという場合に、その	**（１）〔原判決における争点把握の誤りとのＹの主張について〕** 本件記録上明らかな事実、証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。 **ア**．原審の口頭弁論終結期日の口頭弁論調書の別紙には、当事者双方の陳述として、原判決において争点として記載された３つの事項が本件の争点であることが記載されている。 **イ**．同期日において、原裁判所から双方に対し文書が交付され、裁判所と双方との間で争点が確認され、その結果が前記口頭弁論調書の記載となった。 **ウ**．同期日において、Ｙが陳述した同日付け準備書面には、「４予備的主張の撤回」という記載があり、原裁判所からＹに対し、Ｙの予備的主張を撤回することを検討することが指示され、その結果Ｙが検討し、同主張を撤回することが上記準備書面に記載された。 上記撤回された主張は、仮に、本件組合が商法上の匿名組合に該当するとしても、商法に定める典型的な匿名組合ではなく、非典型的な匿名組合であるというべきで、本件契約に基づくＸの有する法的地位に鑑みると、Ｘは日本ガイダントと共同して本件事業を行っていると認めることができ、日本ガイダントの事業拠点は、Ｘにとっての恒久的施設の要件を充足しているとの主張であった。 以上の事実に基づくと、本件記録上明らかな事実、証拠及び弁論の全趣旨によれば、原裁判所は、双方に意向を聴取して適切に争点を把握した上、原判決の争点を摘示したものであると認められる。Ｙの上記主張は理由がない。 **（２）〔国際課税の基本ルールと日蘭租税条約の解釈とのＹの主張について〕** **ア**．外国法人は、法人税法１３８条に規定する国内源泉所得を有するときは法人税を納める義務があること、しかし、租税条約において国

	事業に対し持分を有するとされるとき、あるいはその事業を共同して運営管理していると認められるときは、当該事業の営業を行う者の事業の拠点である施設は、恒久的施設と認定される。従って、匿名組合であっても、上記の要件を満たす場合は、その出資者が恒久的施設を有すると認められる場合に当たるというべきである。従って、契約の性質決定と恒久的施設の有無の認定とは論理必然的には結び付かない問題である。租税条約の適用に当たり、第一に検討すべきは、恒久的施設の存否である。 事業から生ずる所得については、「恒久的施設なければ課税せず」とするのが国際的な課税ルールとなっている。日蘭租税条約８条にいう「利得」とは何かについて、同条約は特に定義規定を設けていないが、ＯＥＣＤモデル条約７条（日蘭租税条約８条に相当する。）は、「利得」という用語について、本条（７条）及びＯＥＣＤモデル条約における他の条において用いられる場合には、企業活動を遂行する際に得られる一切の所得を含む広範な意義を有すると理解されるべきであると解されており、ＯＥＣＤモデル条約を受けて締結された日蘭租税条約８条１項についても同様に解すべきであるから、同条約８条１項にいう「利得」には企業活動を行う者がその企業活動を通じて稼得するすべての所得が、その種類を問わず含まれるものというべきである。 本件において、日本ガイダントの事業所がオランダ法人であるＸにとって本件事業を行うための日本国内にある事業所と評	内源泉所得について同条と異なる定めがある場合には、租税条約が優先する（法人税法１３９条）こと、従って、租税条約において日本での課税の要件が満たされない限り、法人税を課することはできないこと、そして、当該外国法人がオランダ国内に本店を有する場合には、日蘭租税条約が適用されるので、その定めを検討しなければならないことは、原判決の判示するとおりである。外国法人の国内源泉所得について、当該外国との間で締結された租税条約において日本において課税する要件を満たすかを判断することが必要であるのは、法人税法１３９条が要請するところである。 日蘭租税条約は、所得の種類を７条から２２条までにおいて定め、居住地国と所得源泉地国とに課税権を配分し、そのいずれにも該当しない所得については居住地国のみに課税権を認めている（２３条）。租税条約の適用に当たり、第一に検討すべきは、当該問題となっている所得（利益）が日蘭租税条約７条から２２条までのいずれの所得に該当するかということである。 **イ**．本件において、オランダにある企業であるＸ自身が日本に恒久的施設を保有するなどしていたことが問題となっているのではなく、①Ｘが、同社と本件契約に基づく契約関係のある日本ガイダントが我が国に有する恒久的施設を通じて我が国において事業を行ったと見られるか否かが問題となっている。更に、②日蘭租税条約８条１項は、「企業の利得」に租税を課することを規定したものであるから、本件における被控訴人の受けた利益が「企業の利得」に該当するかということも問題となる。 前者①の問題は、Ｘと日本ガイダントの間に締結された本件契約の法的な性質の解釈の問題に基本的に帰着する問題であると解される。租税条約の解釈の問題として、我が国にある子会社の恒久的施設が、当然に外国にある親会社の恒久的施設となるものでないと解されており、本件における被控訴人と日本ガイダントとの間に緊密な関係（本件において、米国ガイダント・コーポレーションがＸ及び日本ガイダントを管理支配するとともに、Ｘが日本ガイダントを管理支配するという構造が認められ、ガイダント・グループにおける資金関係、資本関係及び人的関係を統合した米国ガイダント・コーポレ

	価し得るかが問われなければならない。 **（３）〔パートナーシップにおける恒久的施設の認定〕** オランダにおけるパートナーシップ（ＣＶ）成立に係る要件として、各パートナーが利益に対する取り分を受け取る権利を有していること、有限責任パートナーはＣＶの方針決定に参加すること又は少なくとも参加することができることが挙げられている。そして、オランダの最高裁判決及び被控訴人の見解からすると、パートナーシップでの事業参加の場合は、そのパートナーシップに対し持分を保有し、パートナーシップの成果に対して直接権利を有するような事業参加の形態であるという場合には、パートナーの事業拠点は、事業参加者の恒久的施設になり得る。	ーション及びＸの管理支配を通じて、Ｘと日本ガイダントが共同事業を営んでいたことなどを、Ｙは主張する。）があったとしても、当然に両社の恒久的施設を同一視することは、できない。 後者②の問題は、後記当審における「２．本件契約は任意契約であり日本ガイダントの事業拠点はＸの恒久的施設と解すべきか」についての判断に帰着するものと解する。 **（３）〔オランダにおけるパートナーシップにおける恒久的施設の認定に関するＹの主張について〕** 本件において、Ｘが我が国に恒久的施設を有していたかを判断する際に基準とすべきものは、我が国の商法及び日蘭租税条約である。 ところで、それぞれの国において、歴史、伝統、文化等を背景として形成された独自の法体系、法制度が存在し、機能しているのであるから、同じ又は類似の文言・法的概念であっても、それぞれ異なった意味を有することが少なくない。従って、上記判断に当たり、オランダ、更には米国などの裁判例、学説は、単なる参考以上の意味を有するものではない。 以上から、オランダのリミテッド・パートナーシップに関する裁判例の結論、解釈により本件の争点に関する判断を導くＹの上記主張は、採用できない。
２．本件契約は任意契約であり日	**本件契約は、以下のアからオの理由のとおり任意組合契約であり、日本ガイダントの事業拠点は被控訴人の恒久的施設と解すべきである。** **ア．本件契約の目的と特異性** Ｘらは、いずれの国でも課税されないようにするために本件契約書上の表現に注意を払って本件契約書を作成した。そして、Ｘは、オランダの税務当局に対しては、事業持分を有する共同事業としてのパートナーシップ	**〔本件契約は任意組合契約であり、日本ガイダントの事業拠点はＸの恒久的施設と解すべきであるとの主張について〕** **ア.〔Ｘのオランダの税務当局への説明との整合性について〕** Ｘの当時の見解も、本件契約は我が国商法の匿名組合契約であることが大前提となっており、任意組合であることを前提としたものではないし、本件契約の条項にある「interests」の意味について見解を表明したものでもない。いずれにしても、上記見解の表明は、Ｘとオランダ

本ガイダントの事業拠点を恒久的施設と解すべきか	契約であると説明し、日本の税務当局に対しては、持分がなく恒久的施設がないと認定されることを企図して匿名組合契約であると主張している。このように本件契約は、全く相容れない主張をすることを狙って巧妙に仕組まれた特異な契約であるから、契約上文言を解釈するに当たっては、使用された文言の通常の使用方法や被控訴人の意思も踏まえて解釈するのが相当である。 **イ.「interests」の解釈** 原判決が「interests」を利益と訳するのは誤りであり、パートナーシップ契約における文言として「interests」という語が意味するところは、通常は「持分」のことである。 **ウ. 損益の出資割合による直接帰属の規定** 本件契約において、組合損益が直接組合員に帰属するという規定は、匿名組合契約とは相容れないものであり、任意組合の要件に合致する。 **エ. 質問権と拒否権の付与** 前者の権利は、行使の方法によっては営業者の事業方針に対し強い影響力を及ぶすことを可能にするものであり、後者の権利は、民法上の任意組合における組合員の管理権に近い強力な権利というほかない。 以上のように、被控訴人は、商法上の匿名組合員に認められている検査権を超えて営業者の営業方針についての判断に参加できる権利を有していると解釈し得る規定が存在している。	の税務当局との間で、オランダ法、同国の判例を前提として行ったもので、Xの税務コンサルタントが「今、この点に関して、日本がどのようにあるいはどの程度その課税権を行使すべきかを論じるのは適切ではない。」と表明したように、Xと我が国との間で日本法及び日蘭租税条約に従って、本件契約によるXの利益について我が国が課税できるかという問題とは次元を異にする事柄である。 本件契約にある「interests」は、「持分」と解釈して初めてXのオランダの税務当局への説明と整合性を持つことになるというものではないし、Xのオランダの税務当局への説明内容から、本件契約にある「interests」の意味を決定することは相当でない。 **イ.「interests」という語の意味について** 本件契約締結に至る経緯から、要旨のような意図・経過により本件契約が締結されたこと、その結果、本件契約書においても、我が国の商法に基づく匿名組合を設立したこと及び本件契約は日本法に準拠することがそれぞれ規定されていることなどから、本件契約書の「interests」という文言が、本件契約で意図した匿名契約と相反する任意組合の徴憑ともいえる「持分」を意味するとの解釈は到底採用できない。 Yが根拠とする文献は、オランダ、米国におけるパートナーシップ契約に関するものであり、本件の上記争点の判断のため適切なものではない。 **ウ.** については、原判決のとおりであるから、Yの主張は採用できない。 **エ.** について、本件契約書の条項は、商法の規定（匿名組合員の監視権保障）と比較して本質的に相違するものとは認められない。 **オ. その他、本件契約に任意組合の特徴を有する条項が含まれていることについて** 出資割合の比較は匿名組合の性質と矛盾せず、組合持分の譲渡等の制限については、営業者が複数の出資者と匿名組合契約を締結するこ

	オ．上記以外にも、本件契約には、任意組合の特徴を有する条項が含まれている。 本件契約における出資割合の規定、組合持分の譲渡等の制限、商法より有利な契約終了の効果の付与の定めは、日本ガイダントとＸとの間において完全に有効な債権法上の法的効果を有する内的共同財産が存在することを意味するというべきである。	とは可能であり、この場合、出資者の数に応じた個々に独立した匿名組合が成立するが、出資者の数が増えることは、既存の出資者の利益の分配に重大な影響を与えるから、匿名組合契約において、営業者及び匿名組合員が本件契約に基づく権利、義務を第三者に譲渡することなどを制限する旨定めることも、十分にあり得るものと考えることができ、そのような規定を置いたことが匿名組合の本質に反するということはできない。 以上から、Ｙの主張はいずれも理由がない。
３．非典型的匿名組合契約の任意組合性	**仮に、本件組合が匿名組合の一種であると性質決定されたとしても、非典型的匿名組合契約であり、Ｘが日本に恒久的施設を有するというべきである（当審における新たな主張）。** 仮に、本件契約が、匿名組合契約の一種と性質決定されたとしても、事業に対して持分を有し、事業利益を直接受領し得る関係にあったこと、本件契約における匿名組合契約は、業務執行型及び財産参加型の非典型的匿名組合契約であって、Ｘは、本件契約に基づく本件事業の経営方針に対する強い権利を有し、組合財産に対する参加を通じてその経営に影響を及ぼし得るという立場にあり、共同して事業を運営管理していたということができることからすれば、日本ガイダントの事業所は、Ｘの日本における恒久的施設であると認めることができる〔篠田教授の意見書参照〕。いわゆる組合形式を採用して事業を行う外国法人の恒久的施設の判定は、私法上の組合契約の性質決定のみによってなされるものではなく、組合員の組合事業への参加意思の有無、営業者と匿名組合員の共同事業性などを勘案して	**〔仮に、本件組合が匿名組合の一種であると性質決定されたとしても、非典型的匿名組合契約であり、Ｘが日本に恒久的施設を有するというべきである（当審における新たな主張）。〕について〕** 以下の理由から、Ｙの上記主張は採用できない。 **ア**．本件契約の性質は、我が国の商法、その他我が国の法律及び日蘭租税条約に基づき決定すべきである。 **イ**．我が国の商法、民法などのその他我が国の法律には、匿名組合、民法上の組合という制度を設けているが、業務執行型及び財産参加型非典型的匿名組合という制度に関する規定は存在しない。 **ウ**．本件契約において、ＧＢＶと日本ガイダントは、我が国の商法に基づく匿名組合を設立したこと、本件契約は日本法に準拠することをそれぞれ本件契約書に規定し、本件契約は我が国の商法を準拠法として締結されたものであるから、我が国の商法、その他我が国の法律に予定されていない非典型的匿名組合という制度を当事者が想定して本件契約を締結したということはありえない。 エ．更に、商法における匿名組合に関する規定中、匿名組合員からの出資は営業者に帰属すること、匿名組合以外の第三者に対しては、営業者のみが代表者であることなどは強行規定であり、それに反する合意は無効である。Ｙが主張する非典型的匿名組合という主張は、業務執行型においては、業務執行の方針決定の重要な一部というべき「新たに出資者を募るか否か」に

	なされるべきであるとの控訴人の主張は、我が国の課税実務及び当事者の合意により多種多様な組合形式の事業が存在することと整合するものであり、また、我が国における匿名組合契約に関する法律専門家（植松弁護士の見解）の解釈、及びオランダ、アメリカ、ドイツの課税実務においても古くから承認され、国際的には一般的な解釈とされている（フォーゲル博士の鑑定意見書[5]参照）。	ついての判断に参加することのできる権利という民法上の任意組合における組合員の管理権に近い強力な権利を付与していること、財産参加型においては、契約当事者間において、計算上、営業者の固有の財産と区別されて債権法上の効果を有するものとしての内的な組合財産が形成されていること、などを内容とするが、そのような法的な効果を容認することは上記商法の規定の強行法規性に反するもので、容認できない。
４．オランダ税務当局との齟齬	**オランダの税務当局も調査の上、本件各利益は日蘭租税条約の解釈上、我が国に課税権があると判断している。** 恒久的施設の判断は、日蘭租税条約の解釈、判断の問題であり、我が国においてもオランダ税務当局においても同様の判断基準によって判断されるから、双方が正しい判断をすれば、その結果が齟齬するということは、事柄の性質上生じ得ないはずである。	Ｙは、オランダの税務当局も調査の上、本件各利益は日蘭租税条約の解釈上、我が国に課税権があると判断していると主張するが、オランダの税務当局がそのような判断をしたとしても、その判断は当裁判所を拘束するものではないから、仮にオランダの税務当局が確定的にそのような判断をしたものとしても、上記結論に影響を及ぼさない。
５．租税回避の条約違反性	**租税回避スキームは租税条約の趣旨にも反する。** 租税条約は、国際的な二重課税という税の障害を可能な限り回避又は排除することを主たる目的とするが、租税回避行為の防止もその目的とするものである（ＯＥＣＤモデル条約１条のコメンタリー・パラ７参照。）。 従って、Ｘが行う租税回避行為が日蘭租税条約及びＯＥＣＤモデル条約の趣旨から見ても到底容認されるべきものでないこ	**〔Ｙの租税回避スキームは租税条約の趣旨にも反すると主張について〕** Ｘが、本件契約締結前において、日本の法人税の課税対象にならないように検討を重ねたことが認められるから、租税回避の目的があったことは認められる。一般論として、租税回避という目的が認定された場合には、その選択された手段、態様によっては、違法という認定がされることはありうるが、そのような目的自体、自由主義経済体制の下、企業又は個人の合理的な要求・欲求として是認される場合もある。そして、税負担を回避するという目的それ自体は是認し得ないときもあろうが、税負担を回避す

[5] フォーゲル博士の鑑定意見書については、後述するⅡ５．（３）ロ．において、本件訴訟代理人の要約を紹介する。

	とは明らかである。 　仮にＸの主張するとおりであるとすれば、本件事業から生じる利益の９割にも相当する金額が無税でオランダへ移転し、しかも、オランダの税務当局には日本に恒久的施設を有していると主張することで免税となっており、課税の空白が発生していることになるが、このことは日蘭租税条約５条及び８条並びにＯＥＣＤモデル条約５条及び７条の趣旨にも反する。	るという目的から、本件資金を日本ガイダントに提供する方法としてＧＢＶと日本ガイダントとの間において匿名組合を組成するという方法を採用することが許されないとする法的根拠はないといわざるを得ないことは、原判決が判示するとおりである。 　Ｙが主張するような二重非課税の排除という目的は、匿名組合利益について源泉地国が課税ができることを租税条約の明文において明らかにするなどの措置により解決することが可能であり、それが相当な事柄である。

＊西村善朗「匿名組合契約に基づく所得の課税関係－日本ガイダント事件の検証－」税理 2008 年 9 月 121 頁、125～127 頁を参照して作成。

Ⅱ　検　討

１．問題

国際取引において、問題となる取引がどの国の課税権に服するかは、まず租税条約の適用を考えなければならない。次に租税条約の適用にあたって問題となるのは、当該取引に係る所得が当該租税条約のいずれの所得に該当するかの判断である。租税条約の内容によっては、非居住者または外国法人が我が国で営業している者と匿名契約を締結し、当該営業を行う者に対する出資につき匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配が当該租税条約に規定されているいずれの所得分類にも該当せず、当該租税条約において「その他の所得」条項が設けられている場合、「その他の所得」に対しては居住地国のみが課税権をもつことになっているため、当該利益に対しては日本国内での課税ができない定め（源泉地国免税）になっている場合がある[6]。また、相手国においても「国外事業所得として課税しない可能性があるため、いわゆる二重非課税（double non taxation ）の利益が生じうる」[7]場合がある。

日蘭租税条約では、法人税法１３８条１号に定める政令に当たる同法施行令１７７条四号所得[8]または同条１１号所得に該当する特定の所得類型はなく、同条約２３条の「その他の所得」[9]となり、日本国の課税権には服さず、同条約２３条により居住地国であるオランダにおいてのみ課税権限があるという規定となっている。他方、オランダは国外所得免除制度を採用しているから、当該匿名組合員が受け取った利益の分配が匿名組合を通じて行

[6] 租税条約と国内法とが競合する場合には、租税条約が優先される（所法１６２、法法１３９）。

[7] 金子宏「匿名組合に対する所得課税の検討－ビジネス・プランニングの観点を含めて－」金子宏編『租税法の基本問題』１５０頁、１５５頁。

[8] 同法人税法施行令１７７条四号所得は、平成１４年度税制改正によって、国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得のうちの匿名組合契約に基づき分配を受ける権利から生ずる所得は削除されている。所得税法においても同様である。

[9] 日蘭租税条約第２３条の和文の見出しが「その他所得」となっているところ、新日蘭租税条約第２０条および OECD モデル条約第２１条では、英文が「OTHER INCOME」、和文は「その他の所得」とされているため、以下、引用で特定される部分を除いて、本報告では「その他の所得」とする。

った事業活動であるとして国外事業所得と認定される場合には、オランダの課税も免れ得る。

本件では、我が国において医療器具販売を行う会社（日本ガイダント）を営業者とし、オランダの会社を匿名組合員（原告・被控訴人）とする匿名組合契約に基づいて、当該匿名組合員が当該営業者から受け取った利益の分配について、我が国に課税権があるかどうかが争われた。

本報告では、まず、民法上の任意組合と商法上の匿名組合の法的性格を対比した上で匿名契約の意義を確認し、次に外国法人が日本で営業している者と匿名組合契約を締結して、同契約に基づいて利益の分配を受ける場合における当該所得（以下「匿名組合利益分配金」という。）に係る国内法および租税条約上の課税関係についての焦点に絞って検討する。

２．任意組合と匿名組合の法的性格の対比

民法上の任意組合と商法上の匿名組合について、法的性格を対比すると、概要は以下の表のとおりである。

	任意組合	匿名組合
成立関係	組合契約は、２名以上の当事者が出資をして共同事業を営むことを約する合意によって成立する（民667①）。	匿名組合契約は、匿名組合員が営業者の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配することを約する契約により成立する（商535）。
構成員の制限	組合員は、自然人のほか、法人、人格のない社団、組合も認められる。	営業者は法人でも自然人でもよいが、商人でなければならない（商４、同503）。匿名組合員の制限はない。
出資の内容	金銭その他の財産のほか労務も認められる（民667②）。	金銭その他の財産のみに限定（旧商542→150準用、H17改正商法536②）。 出資は匿名組合員のみ。
事業目的	事業目的に制限がなく、非営利事業でも一時的事業でもよい。	営利性・継続性が必要である。
財産に対する権利	総組合員の共有に属する（民668）。	匿名組合員の出資は営業者の財産に帰属する（商536①）。
財産の所有	組合の名において不動産を取得することはできない。	営業者の単独所有となる。
業務執行	原則として、組合員が各自組合運営に参加する権限を有し、通常は組合員の過半数により決定するが、組合契約により業務執行組合員を選任できる（民670）。	匿名組合員は、営業者の業務を執行し、又は営業者を代表することができない（旧商542→156準用、H17改正商法536③）。
業務及び財産状況に関する検査	各組合員は、業務執行権限を有しないときであっても、その業務及び組合財産の状況を検査することができる（民673）。	匿名組合員は、営業年度の終了時に、営業者の業務及び財産の状況を検査することができる（旧商542→153①準用、H17改正商法539①）。また、重要な事由があるとき何時でも裁判所許可を得て検査できる（旧商542→153②準用、H17改正商法539②）。

損益の分配	組合契約等により損益分配の割合を定めることができる。当事者が損益分配の割合を定めたときは、その割合は、各組合員の出資の価額に応じて定める（民674①）。	分配割合は契約の定めによるが、別段の定めがないときは民法の規定が類推適用される（民674①）。 ただし、出資が損失によって減少したときは、損失補填後でなければ、匿名組合員は利益配当を請求できない（商538）。
組合員の責任	組合の債権者は、その債権発生の時に組合員の損失分担割合を知らなかったときは、各組合員に対して等しい割合で権利行使ができる（民 675）。各組合員は、分割ではあるが無限責任を負う。	匿名組合員は、営業者の行為につき第三者に対して権利義務を有しない（旧商 536②、H17改商536④）。第三者との間の権利義務はすべて営業者に帰属する。 ただし、匿名組合員が商号許諾したときは、営業者と連帯して弁済責任を負う（商537）。
組合財産の持分処分の制限	組合財産は、合有的に任意組合に帰属する。組合員が、組合財産についてその持分を処分しても、組合および第三者に対抗できない（民676①）。 組合財産は、組合員全員の合意がない限り組合清算前に分割を求めることができない（民676②）。 すなわち、各組合員は組合財産に対して潜在的な持分を有する（合有）が、通常の共有とは異なり共有物の分割請求権（民256）を有しない。	匿名組合員の出資は営業者の財産に帰属し、民法上の組合のような共有の組合財産はなく、匿名組員には共有者持分の概念はない。 匿名組合員には、利益配当請求権及び匿名組合契約終了時の出資金返還請求権がある。
地位の譲渡	組合契約又は組合員全員の同意により組合員たる地位の譲渡は可能である。	営業者の地位及び匿名組合員の地位は、それぞれの同意なしには譲渡することができない。
組合解散又は契約終了時の清算残余財産	組合の解散によって、残余財産は各組合員の出資の価額に応じて分配される（民688②）。	匿名組合契約が終了したときは、営業者は、匿名組合員に出資の価額を返還しなければならない（終了後も営業者は営業を継続できる）。ただし、出資が損失によって減少したときは、その残額を返還すればよい（旧商541、H17改商542）。
訴訟当事者能力	民事訴訟法２９条は「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものは、どの名において訴え、又は訴えられることができる」と規定している。	営業者が訴訟当事者となる。

（平野嘉秋「ﾊﾟｰﾄﾅｰｼｯﾌﾟ税制の法的構造に関する一考察－日米比較を中心として－」『税務大学校論叢』２３号（１９９３年）を参照して作成）。

３．匿名組合契約の意義

（１）商法上の匿名組合契約の意義

商法上の匿名組合契約とは、当事者の一方である匿名組合員が相手方の営業者の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配することを約する契約（商 535）をいう。匿名組合契約の法的性質については、上記（１）の「匿名組合」の欄に示すとおりである。

（２）税法上の匿名組合契約の意義

国内源泉所得規定においては、匿名組合利益分配金につき、「国内において事業を行う者に対する出資につき匿名組合契約（これに準ずる契約を含む。）に基づいて受ける利益の分配」（法法１３８十一および所法１６１十二）と定め、匿名組合契約に準ずる契約とは、「当事者の一方が相手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約」（法令１８４および所令２８８）と規定している。また、平成１７年度税制改正において創設された租税特別措置法６７条の１２第３項二号においては、匿名組合契約等について、「匿名組合契約（これに準ずる契約として政令で定めるものを含む。）及び外国におけるこれに類する契約をいう。」と定め、匿名組合契約に準ずる契約とは、「当事者の一方が相手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約」（措令３９の３１⑫）と規定し、いずれも商法上の匿名組合契約の意義（商５３５）とほぼ同一の内容となっている。しかし、匿名組合契約の定義として租税法規の明文は存在しない。このように租税法規に独自の固有概念の規定が存在しない、いわゆる借用概念の解釈について、金子宏教授は、「私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解することが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。」[10]と述べられて、借用概念は、原則として他の本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきとしている。なお、借用概念の解釈については、主として民法商法等の他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも租税公平負担の観点から異なる意義に解すべきかなど、見解は一致していない[11]。

判例は、税法上の匿名組合契約は商法上の匿名契約を指すものと解している（最高裁昭和３６年１０月２７日判決[12]および最高裁昭和３７年１０月２日判決[13]参照）。

---

10 金子宏『租税法第十七版』弘文堂（２０１２年）１１３頁。

11 金子宏教授は、借用概念の解釈についての学説として、次の三つの考え方をあげている（金子宏「租税法と私法」租税法研究第 6 号租税法学会（1978 年）１頁、4 頁参照。）。
①租税法が借用概念を用いる場合にも、独自の意義を与えるべきであるとする独立説と呼ぶ見解、②法秩序の一体性と法的安定性を基礎として私法におけると同義に解すべきであるとする統一説と呼ぶ見解、③租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、その法規の目的との関連において探求すべきであるとする目的適合説とも呼ぶ見解。

12 最高裁昭和３６年１０月２７日判決（昭和３５年（オ）第４号）民集１５巻９号２３５７頁は、「法律が、匿名組合に準ずる契約としている以上、その契約は、商法上の匿名組合契約に類似するものがあることを必要とするものと解すべく、出資者が隠れた事業者として事業に参加しその利益の配当を受ける意思を有することを必要とするものと解するのが相当である。」と判示し、当該契約が匿名組合契約等に該当するかどうかは、当事者間において出資者が事業者の経営する事業にいわゆる隠れている営業者として参加する意思があるのか、あるいは単に利息を受ける意思を持つに過ぎないかという点につき契約全体の趣旨から判断すべきであるとしている。

13 最高裁昭和３７年１０月２日判決（昭和３６年（オ）第１２５４号）最高裁判所裁判集民事６２号６５７頁は、所得税法上の匿名組合契約等というためには、出資、利益の分配、十人以上の出資者という三要件を備えているかどうかの三つの要件のほかに、出資者が隠れた事業者として事業に参加しその利益の配当を受ける意思を有することを必要とすると述べている。

（３）本件契約について

本件契約が匿名組合契約か任意組合契約かについて、裁判所は、税法上の匿名組合契約とは「商法上の匿名組合契約を指すものと解するのが相当である」と判示した上で、本件契約書の条項および事実関係を詳細に検討して、本件契約は、匿名組合契約であると認めざるを得ないと判断した。

次に、本件契約は匿名組合契約であるから、匿名組合利益分配金に係る国内法上および租税条約上の課税関係について概観する。

４．匿名組合利益分配金に係る国内法上の課税関係

（１）平成１４年度税制改正前の外国法人が受ける匿名組合利益分配金の課税関係

非居住者または外国法人は、国内源泉所得についてのみ納税義務を負うこととされている（所法 164、法法 141）。平成１４年度税制改正前の本件当時における日本に支店等の恒久的施設を有しない外国法人が商法５３５条に定める匿名組合契約（準ずる契約を含む）に基づく利益の分配を受ける場合の課税関係については、次のとおり扱われていた。

ア．匿名組合員又は出資者が１０人以上の場合は、２０％の税率で所得税が源泉徴収されて日本における課税関係が終了する（改正前の所法 161 十二、178、179、212①、213①一、所令 288、法法 138 十一、141 四イ、法令 184）。

イ．匿名組合員又は出資者が１０人未満の場合は、国内にある資産の運用・保有により生ずる所得として総合課税の対象であるが、所得税の源泉徴収はされない（改正前の所法 161 一、178、179、所令 280①四、法法 138 一、141 四イ、法令 177①四）。

すなわち、外国法人が国内において事業を行う者に対する出資につき匿名組合契約に基づき受ける利益の分配は、匿名組合員または出資者（以下「匿名組合員等」という。）が１０人以上であるか否かにより課税関係が異なる取扱いがされていた。

（２）平成１４年度税制改正後の外国法人が受ける匿名組合利益分配金の課税関係

平成１４年度税制改正は、以下の２つの措置によって法人税法１３８条１１号に係る同法施行令１８４条および所得税法１６１条に係る同法施行令２８８条から匿名組合員数１０名未満という法のはざま的優遇制度を削除する措置がとられた。

ア．改正前において源泉徴収の対象とされていなかった１０人未満の出資者又は組合員との匿名組合契約に基づく利益の分配について所得税の源泉徴収の対象とした（法令 184 および所令 288）。

イ．匿名組合契約に基づく利益の分配を、国内源泉所得のうち総合課税に服する国内にある資産の運用・保有により生ずる所得から除外した（旧法令 177①四及び旧所令 280①四を削除）。

したがって、現行法では、日本に恒久的施設を有しない外国法人は、匿名組合員の人数にかかわらず、匿名組合契約の利益の分配について２０％の税率で所得税が源泉徴収され、日本における課税関係は終了する（所法 161 十二、178、179、212①、213①、所令 288、法法 138 十一、法令 184）。

（３）本件における匿名組合利益分配金に係る国内法上の課税関係

本件匿名組合利益分配金は、上記（１）平成１４年度税制改正前のイ．に該当する。したがって、当該所得は、所得税の源泉徴収がされないことになる。また、後述するように、当該匿名組合利益分配金は、匿名組合員又は出資者が１０人未満の場合における国内にある資産の運用・保有により生ずる所得（法法 138 一、法令 177①四、法法 141 四イ）として総合課税に服することになるが、日蘭租税条約２３条の「その他の所得」条項に該当して居住地国課税となるため、源泉地国である日本において課税することができない。

５．匿名組合利益分配金に係る租税条約上の課税関係

（１）租税条約の「明示なき所得」に対する課税原則

OECD モデル条約では、租税条約に明示した所得分類に応じて課税権の配分を規定している。そして、同モデル条約において明示されない所得に対する課税権について、同モデル条約第２１条[14]は、「その他の所得」は居住地国においてのみ課税できると規定し（同条１項）、「当該所得の支払の基因となった権利又は財産が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるとき」は、同モデル条約第７条の「事業所得」条項を適用するとしている（同条２項）。

この「明示なき所得」について、日本の条約例は、以下の類型に分かれる[15]。

ア．OECD モデル条約に準じて「その他の所得」条項において居住地国のみ課税できる旨規定している租税条約（源泉地国免税）[16]

イ．「その他の所得」条項において源泉地国の法令により課税できる旨規定している租税条約[17]

ウ．「その他の所得」条項が存在しない租税条約（各国内法とおり課税）[18]

したがって、「その他の所得」条項であっても、課税権に配分は租税条約の内容に左右される。上記の類型における上記イ．およびウ．の租税条約においては、非居住者等が日本

---

[14] OECD モデル条約第２１条　その他の所得

「１．一方の締約国の居住者の所得（源泉地を問わない）であって前各条に規定がないものに対しては、当該一方の締約国においてのみ課税を課することができる。

２．１．の規定は、一方の締約国の居住者である所得（第６条の２に規定する不動産から生ずる所得を除く。）の受領者が、他方の締約国内において当該他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該所得の支払の基因となった権利又は財産が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、当該所得については、適用しない。この場合には、第７条の規定を適用する。」（納税協会連合会『平成２４年版租税条約関係法規集』清文社〔２０１２年〕２０４８頁、２０６７頁。）。

[15] 本庄資『国境に消える税金』税務経理協会（２００４年）４９頁参照。

[16] アイルランド、アメリカ、イギリス、イタリア、インドネシア、オランダ、カザフスタン、韓国、ザンビア、スイス、スペイン、チェコ・スロバキア、ソヴィエト連邦、デンマーク、ドイツ、ハンガリー、旧フィリピン、フィンランド、フランス、ブルネイ、ヴィエトナム、ベルギー、ポルトガル、ポーランドおよび香港（２０１２年５月１日現在）。

[17] イスラエル、インド、オーストラリア、カナダ、クゥエート、サウジアラビア、シンガポール、スウエーデン、タイ、中国、トルコ、ノルウェー、バングラデシュ、パキスタン、ブラジル、ブルガリア、マレーシア、南アフリカ、メキシコおよびルクセンブルグ（２０１２年５月１日現在）。

[18] エジプト、オーストリア、ガーンジー、ケイマン諸島、ジャージー、スリ・ランカ、ニュー・ジーランド、バハマ、バミューダ、マン島およびルーマニア（２０１２年５月１日現在）。

の営業者と締結した匿名組契約に基づいて受け取る分配金に対して、日本の国内法の適用が可能となる。

（２）日蘭租税条約の「その他の所得」条項と匿名組合利益分配金の所得分類

日蘭租税条約においては、匿名組合利益分配金は「明示なき所得」に該当し[19]、同租税条約２３条の「その他の所得」については居住地国のみで課税（源泉地国免税）と定めているため[20]、国内法の規定にかかわらず日本では課税できないことになる。

なお、本件オランダ子会社が実体のないペーパーカンパニーであると明らかにされる場合を仮定し、旧日米租税条約を適用しての課税可能性について、本庄資教授は以下のように述べておられる。

「しかし、このオランダ子会社が実体のないペーパーカンパニーであることが明らかになれば、匿名組合の分配の利益は実質的にそのペーパーカンパニーの所有者である米国法人に帰属すると判断される。そうなると、日米租税条約が適用されることになる。

旧日米租税条約では「明示なき所得」について特別な条文を置かず、各国内法の定めるところにより課税すべきことになるので、米国法人は日本で課税されることになる。法的には外国法人の実体の有無を判定することは、さほど容易なことではない。実体を認定する基準（もしくはみなし要件）または実体を否認する基準（もしくはみなし要件）を法定すべきであろう。」[21]。

言い換えると、本件は、旧日米租税条約が OECD モデル条約第２１条（その他の所得）に該当する条項を有していなかったため、当該所得が日本で課税されることを避けるためにアメリカの親会社がオランダに子会社を設立し、日蘭租税条約においては「その他の所得」条項によって居住地国課税とされるのに対し、居住地国であるオランダの税制では国外所得免税という制度の透き間を利用したことになろうか[22]。

（３）本件における匿名組合利益分配金に係る日蘭租税条約上の課税関係

日本とオランダの間には租税条約が締結されているため、条約と国内法が競合する場合は租税条約が国内法に優先する（法法 139、所法 162）。

匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配に係る当該所得が法人税法１３８条１号の「国内において行う事業から生ずる所得」である場合には、当該所得は日蘭租税条約８条の事業所得であって、事業が日本に所在する恒久的施設を通じて行われていれば、日本国に課税権があることになる。

他方、当該所得が法人税法１３８条１号同法施行令１７７条四号[23]または同条１１号の匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配である場合には、日蘭租税条約ではこれに該当する特定の所得類型はなく、同条約２３条の「その他の所得」条項の適用により、日本国の課税権には服さず、居住地国であるオランダにおいてのみ課税される。ところが、本件は、

---

19 租税条約上、匿名組合利益分配金の所得分類が明らかでなく、かつ、「その他の所得」条項が規定されていない場合、所得分類についての租税条約の解釈適用に関して見解が分かれるところであるが、本報告においては立ち入らない。

20 日蘭租税条約２３条「一方の国の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないものに対しては、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。」。

21 本庄資『国境に消える税金』税務経理協会（２００４年）５０頁。

22 赤松晃「日蘭租税条約の『その他所得』に該当する匿名組合契約の利益の分配－ガイダント事件」税研Ｎｏ.１４８（２００９年）１２９頁、１３１頁参照。

23 前掲注（８）参照。

オランダの税務当局がわが国の税務当局に宛てた情報によると、Ｘが「匿名組合を通じて行う事業活動は日本における恒久的な設備であるとみなすことができる」（ママ）とした上で、日蘭租税条約５条２項および８条の事業所得条項により「匿名組合の所得については日本で課税される」とされている。オランダの税法ないし租税条約の解釈により同国においても所得課税がなされていないことが伺われる。

本件における当該匿名組合利益分配金は、日蘭いずれの国においても課税されない二重非課税、すなわち無税状態が創出されたことになる。

６．匿名組合利益分配金に係る租税条約の改正状況等

匿名組合利益分配金の取扱いに係る主な国との租税条約の改正状況および日独租税条約における所得分類の取扱い[24]は、以下のとおりである。

（１）匿名組合利益分配金に係る租税条約の改正状況

匿名組合契約に関連して匿名組合員が取得する所得に関して、匿名組合員の人数に関わらず（平成１４年［２００２年］税制改正）、日本において源泉徴収を行うという国内法の改正が行われた。これを受けて、日米租税条約、日英租税条約及び日仏租税条約が改正された[25]。

具体的な改正内容は、次のとおりである。なお、新日米租税条約の議定書１３（ａ）の規定は、匿名組合を利用する租税回避について、「米国による特典制限を可能」[26]とし、同議定書１３（ｂ）の規定は、匿名組合契約にもとづいて受ける利益の分配について、「日本の源泉課税権を確保する規定」[27]である。同利益の分配については、新日英租税条約および新日仏租税条約も日本の源泉課税権を確保する規定となっている。

〔アメリカ〕

ア．日米租税条約の議定書１３（ａ）

「条約の適用上、合衆国は、匿名組合契約又はこれに類する契約によって設立された仕組みを日本国の居住者でないものと取り扱い、かつ、当該仕組みに従って取得される所得を当該仕組みの参加者によって取得されないものと取り扱うことができる。この場合には、当該仕組み又は当該仕組みの参加者のいずれも、当該仕組みに従って取得される所得について条約の特典を受ける権利を有しない。」

イ．同議定書１３（ｂ）

「条約のいかなる規定も、日本国が、匿名組合契約又はこれに類する契約に基づいてある者が支払う利益の分配でその者の日本国における課税所得の計算上控除されるものに対して、日本国の法令に従って、源泉課税することを妨げるものではない。」（２００３年１１月６日署名）。

〔イギリス〕

---

24 改正ではないが、後述する（３）の日独租税条約では、匿名組合員の取得する当該所得は配当条項に規定されている。

25 新日蘭租税条約のほか、パキスタン、オーストラリア、カザフスタン、ブルネイ・ダルサラーム、スイスおよび香港の各改正条約、署名を終えているクゥエートおよびポルトガルとの新条約（２０１２年４月末現在）は、匿名組合契約の利益の分配について日本の国内法どおりの課税を確認する。

26 志賀櫻『国際租税法の理論と実務』民事法研究会（２０１１年）１８８頁。

27 志賀櫻　前掲（注２５）１８８頁。

新日英租税条約２０条（匿名組合）
「この条約の他の規定にかかわらず、匿名組合契約その他これに類する契約に関連して匿名組合員が取得する所得、利得又は収益が生ずる締約国において当該締約国の法令に従って租税を課することができる。」（２００６年２月２日署名）。

〔フランス〕
日仏租税条約第２０条のＡ（匿名組合）
「この条約の他の規定にかかわらず、匿名組合契約その他これに類する契約に関連して匿名組合員が取得する所得又は収益に対しては、当該所得又は収益が生ずる締約国において当該締約国の法令に従って租税を課することができる。（平成１９年条約第１８号本条追加）」。

（２）日蘭租税条約の改正
日蘭両国は、新条約を締結して２０１０年８月２５日に署名が行われ、日本においては第１７７回国会（平成２３年常会）に提出されて承認可決され、本報告後の平成２３年１１月２９日（火）に「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とオランダ王国との間の条約」（平成２２年８月２５日署名）を発効させるための外交上の公文の交換がハーグで行われ、これにより、新日蘭租税条約は平成２３年１２月２９日に発効し、我が国においては、２０１２年１月１日以後から適用されることになった[28]。
新日蘭租税条約の議定書９においては、「条約のいかなる規定も、日本国が、匿名組合契約又はこれに類する契約に基づいて取得される所得及び収益に対して、日本国の法令に従って源泉課税することを妨げるものではない。」と定め、日本の源泉課税権を確保する規定となっている。なお、同条約第２１条に「特典の制限」（Limitation on Benefits）条項が設けられており、「その他の所得」も対象とされている。

（３）ドイツとの租税条約における配当条項（参考）

ア．日独租税条約における配当条項
日独租税条約の匿名組合分配金に係る規定は、以下のとおりである。日独租税条約では、上記の日米租税条約、日英租税条約、日仏租税条約及び新日蘭租税条約における所得分類とは異なって、匿名組合員が匿名組合員として取得する所得は配当所得に分類されている。ただし、同条約１０条８項は、匿名組合員が取得する当該所得に対するわが国の課税権について、日本の支払者における損金算入を条件として明示的に規定している。

〔日独租税条約１０条（配当）〕
「（５）この条において『配当』とは、…匿名組合員が匿名組合員として取得する所得を含む。（昭和５５年条約第３４号改正）、
（８）この協定の規定にかかわらず、匿名組合員が匿名組合員として取得する所得に対しては、当該所得が生じた締約国において、その締約国の法令に従って租税を課することができる。ただし、当該所得の基因となった支払金が支払者の課税所得の決定に当たって控除されるものである場合に限る。（昭和５５年条約第３４号８項追加）」。

当該条約の意味するところは、以下のように解されるようである。
「条約締結時においてわが国の事情に基づいて配当の範囲を定めたものではなく、相手国

[28] http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/press_release/sy231130ne.htm 参照。

ドイツの要請に基づくものと推察される。
少なくともわが国の国内法上匿名組合の利益の分配を配当として扱う論拠はないものと考える。したがって、わが国での課税上の扱いは、むしろ同条第８項に基づく国内法どおりの課税を意図し、一方において配当の定義において匿名組合員の資格で取得する所得についてこれを含めることとし（おそらくドイツにおいては配当としての課税が行われるものと推察される。）、他方、わが国での課税においては、配当としてではなく国内法どおりの課税を行うものとしていると解される。」[29]。

ロ．フォーゲル博士の鑑定意見書
本件控訴審において、Ｙ主張の「本件組合は、匿名組合だとしても非典型的匿名組合契約であり、匿名組合員は日本に恒久的施設を有する」との論点に関し、国側からフォーゲル博士の鑑定意見書が提出されている[30]。当該鑑定意見は、同条約での配当所得の理解に資すると思われるので、Ｘ側訴訟代理人による当該鑑定意見書の要約を以下に紹介する。

「フォーゲル博士の鑑定意見書は長文であり、これを要約することは不正の謗りを免れないことを承知のうえで、本稿の目的に資する範囲で要約を試みる。
（ア）ドイツ商法では匿名組合の明確な定義はなく、匿名組合は内部的パートナーシップの一種であると理解されている。当事者は自由に匿名組合に関する法律の規定を修正変更して定めることができる。
（イ）当事者がドイツ商法の規定から大幅に逸脱した匿名組合を構成することが可能なところから、ドイツ税法上は、典型的匿名組合と非典型的匿名組合は通常の事業組合とみなし課税している。
（ウ）ドイツ税法上の典型的匿名組合と非典型的匿名組合の区別の基準は、匿名組合員が共同事業リスクおよび共同事業権限を有しているか否かにより判断される。
（エ）ドイツが締結している典型的な租税条約においては、典型的匿名組合から得られる匿名組合員の所得は配当所得とみなされる。
（オ）ドイツ連邦最高租税裁判所は、１９９９年の判決において、ドイツ・スイス間の租税条約においては、非典型的匿名組合は税務上事業組合として取り扱うべきであり、恒久的施設が存在する国が課税権を有する旨判断をした。
（カ）非典型的匿名組合は実質的に事業組合であるので、事業組合と同様の課税をすべきである。」[31]。

ドイツでは、典型的匿名組合と非典型的匿名組合が存在し、両者の区別の基準は、匿名組合員が共同事業リスクおよび共同事業権限を有しているか否かにより判断され、前者の典型的匿名組合から得られる匿名組合員の所得は配当所得とみなされ、後者の非典型的匿名組合は恒久的施設が存在する国が課税権を有するとされている点において参考となる[32]。

（４）租税条約上の所得分類と課税
上記（１）～（３）のように、匿名組合利益分配金の所得分類は、日米租税条約および

---

[29] 小沢進「匿名組合の利益の分配に関する日独租税条約の規定の適用について」税務事例 Vol.29 No.3（１９９７）６６頁、６８頁。
[30] ただし、判決のとおり、裁判所は、同鑑定意見書に基づくＹの主張を斥けている。
[31] 仲谷栄一郎・藤田耕司「海外事業体の課税上の取扱い」金子宏編『租税法の発展』有斐閣（２０１０年）６３９頁、６５４頁。
[32] 典型的匿名組合と非典型的匿名組合の区別については、谷口勢津夫「匿名組合と課税問題」『金融資産収益と所得課税』日税研論集５５号（２００４年）１４３頁、１５７頁以下参照。

新日蘭租税条約は「その他の所得」条項に、日英租税条約及び日仏租税条約は「匿名組合」条項に、日独租税条約は「配当」条項に規定されており、租税条約によって所得分類が相異している。他方、上記に掲げた租税条約における匿名組合利益分配金は、いずれも締約国による国内法に従った課税を認めている。したがって、これらの租税条約においては、日本の国内法に基づく課税が行われることになる。

しかし、「その他の所得」について源泉地国課税を認めていない租税条約で、かつ、当該居住地国の税法において国際的な二重課税の排除方式として外国所得免税制度を採用している場合には、依然として課税の空白問題が残る。

Ⅲ　結びにかえて

平成１４年度税制改正によって、法人税法１３８条１１号に係る同法施行令１８４条から匿名組合員数１０名未満という法のはざま的優遇制度を削除する措置がとられて、すべての匿名組合所得について２０％の源泉徴収がなされることになった。そして、上述したように、匿名組合利益分配金の租税条約上の所得分類についての条約改正が行われ、日英租税条約および日仏租税条約等は匿名組合条項に規定し、日米租税条約および新日蘭租税条約等は議定書に定めることによって、租税条約における措置が行われている。

しかし、「その他の所得」条項で源泉地国免税を定める租税条約の適用がある国または地域との関係では、日本では課税されないという問題が残る。

他方、租税条約において匿名組合利益分配金について明示する条項がない場合に、匿名組合利益分配金が、租税条約上、いかなる所得の種類に該当し、どの条項を適用するかについて議論がある。学説は、企業利得条項説[33]・その他の所得条項説[34]・利子条項説[35]・配当または利子条項説[36]に分かれる[37]。

これらの問題につき、本庄資教授は、「できるだけ問題のある新しい所得については、租税条約上の所得分類を明らかにし、その取扱いを規定するよう努める必要がある。」[38]と指摘する。また、渕圭吾教授は、「匿名組合契約の本質、すなわち匿名組合員が営業者との関係で有限責任の出資者となる契約であるという点を踏まえた法解釈を行うべきである」[39]と

---

[33] 金子宏「匿名組合に対する所得課税の検討－ビジネス・プランニングの観点を含めて－」金子宏編『租税法の基本問題』（２００７年）１５０頁、１６５頁参照（ただし、金子宏教授は「事業所得」と述べておられる）、
宮武敏夫「匿名組合契約と税務」ジュリスト１２５５号（２００３年）１０６頁、１１０～１１１頁参照。
窪田悟嗣「資産の流動化・証券をめぐる法人税課税の問題」税務大学校論叢３７号（２００１年）１９１頁、２６６頁参照、

[34] 本判決の立場。OECD モデル条約２１条１項．および小松芳明『租税条約の研究〔新版〕』有斐閣（１９８２年）１０８頁参照。

[35] 谷口勢津夫「匿名組合と課税問題」『金融資産収益と所得課税』日税研論集５５号（２００４年）１４３頁、１７８頁参照、
渕圭吾「匿名組合契約と所得税－なぜ日本の匿名組合契約は節税目的で用いられるのか？」ジュリストＮｏ.１２５１（２００３年）１７７頁、１８４頁参照。

[36] 錦織康高「居住地国課税と源泉地国課税－日本ガイダント事件を考える－」ファイナンシャルレビュー94 号（２００９年）３５頁、４８頁参照。

[37] 同議論について、本報告では立ち入らない。

[38] 本庄資『国境に消える税金』税務経理協会（２００４年）５０頁。

[39] 渕圭吾「匿名組合契約と所得税－なぜ日本の匿名組合契約は節税目的で用いられるのか？」ジュリストＮｏ.１２５１（２００３年）１７７頁。
窪田悟嗣「資産の流動化・証券をめぐる法人税課税の問題」税務大学校論叢３７号（２００１年）１９１頁、２６６頁参照。

述べている。わが国が締結する租税条約において、匿名組合利益分配金に係る所得分類の明示がない居住地課税のみ規定する条約は、早急な条約の改正を期待したい。

＊その他参考文献

平野嘉秋「特殊企業形態と税務上の諸問題－民法上の任意組合と商法上の匿名組合の法務と税務」租税研究６４２号（２００３年）３６頁。
高山政信「実務的観点から見た匿名組合契約を巡る国際課税問題」租税研究６５３号（２００４年）１４６頁。
大淵博義「任意組合による航空機リース事業の損失は利益配当契約による雑所得の損失として損益通算を否認した課税処分の可否（下）－名古屋地裁平成１６年１０月２８日判決－」税務事例 Vol.37 No.8（２００５年）１０頁。
遠藤克博「匿名組合をめぐる国際課税問題－日本版タックス・シェルターに係る税務調査上の論点－」税大ジャーナル１（２００５年）６５頁。
細川健「匿名組合の税務とその問題点－東京地裁平成 17 年 9 月 30 日判決を題材にして－」税務弘報 54 巻１１号（２００６年）１３９頁。
山﨑昇「匿名組合と国際税務」税務大学校論叢５２号（２００６年）。
川田剛「合同会社（日本版ＬＬＣ）と有限責任事業組合（日本版ＬＬＰ）－新会社法の射程と税務－」租税研究６８１号（２００６年）１２３頁。
川田剛・徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説』税務研究会出版局（２００６年）。
原省三「国際課税のあり方と今後の課題について」税務大学校論叢５４号（２００７年）。
仲谷栄一郎・井上康一・梅辻雅春・藍原滋『〔第４版外国企業との取引と税務』商事法務（２００９年）。
川田剛『国際課税の基礎知識〔八訂版〕』税務経理協会（２０１０年）。
井上康一・仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯〔第２版〕』商事法務（２０１１年）。

Ⅲ　関係法令（判決より抜粋）

１．　日蘭租税条約

（一）　１条

この条約は、一方又は双方の国の居住者である者に適用する。

（二）　３条

１　この条約において、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、

（ａ）　及び（ｂ）　（省略）

（ｃ）「一方の国」及び「他方の国」とは、文脈により、日本国又はオランダをいう。

（ｄ）から（ｆ）まで　（省略）

（ｇ）　「一方の国の企業」及び「他方の国の企業」とは、それぞれ一方の国の居住者が営む企業及び他方の国の居住者が営む企業をいう。

（ｈ）　（省略）

２　一方の国においてこの条約を適用する場合には、この条約において特に定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、この条約が適用される租税に関するその国の法令上有する意義を有するものとする。

（三）　５条

１　この条約の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行なう一定の場所で、企業がその事業の全部又は一部を行なっているものをいう。

２　「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。

（ａ）　管理所

（ｂ）　支店

（ｃ）　事務所

（ｄ）　工場

（ｅ）　作業場

（以下省略）

（四）　８条

１　一方の国の企業の利得に対しては、その企業が他方の国にある恒久的施設を通じて当該他方の国において事業を行なわない限り、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。一方の国の企業が他方の国にある恒久的施設を通じて当該他方の国において事業を行なう場合には、その企業の利得に対し、当該恒久的施設に帰せられる部分についてのみ、当該他方の国において租税を課することができる。

（以下省略）

（五）　２３条

一方の国の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないものに対しては、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。

２．　法人税法

（一）　２条

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

１号から１２号まで　（省略）

１３号　収益事業　販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて営まれるものをいう。

（以下省略）

（二）　平成１２年法律第１４号による改正前の法人税法（以下「法人税法」という。）４条２項

外国法人は、第１３８条（国内源泉所得）に規定する国内源泉所得を有するときは、この法律により、

法人税を納める義務がある。（以下省略）

（三）　９条

外国法人に対しては、各事業年度の所得のうち第１４１条各号（外国法人に係る法　人税の課税標準）に掲げる外国法人の区分に応じ当該各号に掲げる国内源泉所得に係る所得について、各事業年度の所得に対する法人税を課する。

（四）　平成１４年法律第１５号による改正前の法人税法（以下、これも単に「法人税法」という。）１３８条

この編において「国内源泉所得」とは、次に掲げるものをいう。

１号　国内において事業から生じ、又は国内にある資産の運用、保有若しくは譲渡により生ずる所得（次号から第１１号までに該当するものを除く。）その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるもの

２号から１０号まで　（省略）

１１号　国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約（これに準ずる契約を含む。）で政令で定めるものに基づいて受ける利益の分配

（五）　１３９条

日本国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約において国内源泉所得につき前条の規定と異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける法人については、同条の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その条約に定めるところによる。この場合において、その条約が同条第２号から第１１号までの規定に代わって国内源泉所得を定めているときは、この法律中これらの号に規定する事項に関する部分の適用については、その条約により国内源泉所得とされたものをもってこれに対応するこれらの号に掲げる国内源泉所得とみなす。

（六）　１４１条

外国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得のうち次の各号に掲げる外国法人の区分に応じ当該各号に掲げる国内源泉所得に係る所得の金額とする。

１号　国内に支店、工場その他事業を行なう一定の場所で政令で定めるものを有する外国法人すべての国内源泉所得

２号　（省略）

３号　国内に自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者で政令で定めるもの（以下この号において「代理人等」という。）を置く外国法人（第１号に該当する外国法人を除く。）次に掲げる国内源泉所得

イ　第１３８条第１号から第３号までに掲げる国内源泉所得

ロ　第１３８条第４号から第１１号までに掲げる国内源泉所得のうち、その外国法人が国内においてその代理人等を通じて行う事業に帰せられるもの

４号　前３号に掲げる外国法人以外の外国法人　次に掲げる国内源泉所得

イ　第１３８条第１号に掲げる国内源泉所得のうち、国内にある資産の運用若しくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるものその他政令で定めるもの

ロ　第１３８条第２号及び第３号に掲げる国内源泉所得

（七）　平成１３年法律第６号による改正前の法人税法（以下「法人税法」という。）１４２条

外国法人の前条に規定する国内源泉所得に係る所得の金額は、当該国内源泉所得に係る所得について、政令で定めるところにより、前編第１章第１節第２款から第６款まで〔‥（中略）‥〕（第４６条〔‥（中略）‥〕及び第６１条〔‥（中略）‥〕を除く。）の規定に準じて計算した金額とする。

３．　法人税法施行令

（一）　法人税法施行令５条１項（なお、同項にいう「法」とは、法人税法をいう。）法第２条第１３号（収益事業の意義）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。）とする。

（以下省略）

（二）　平成１４年政令第１０４号による改正前の法人税法施行令（以下「法人税法施行令」という。）１７７条１項（なお、同項にいう「法」とは、法人税法をいう。）次に掲げる資産の運用又は保有により生ずる所得は、法第１３８条第１号（国内源泉所得）に規定する国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得とする。

１号から３号まで　（省略）

４号　国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約（当事者の一方が相手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約を含む。）に基づき利益の分配を受ける権利

（三）　平成１４年政令第１０４号による改正前の法人税法施行令（以下「法人税法施行令」という。）１８４条（なお、同条にいう「法」とは、法人税法をいう。）法第１３８条第１１号（国内源泉所得）に規定する政令で定める契約は、次に掲げる契約とする。[40]

１号　事業者が１０人以上の匿名組合員と締結している匿名組合契約

２号　当事者の一方が相手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約で、当該事業を行う者が１０人以上の出資者と締結しているもの

（四）　１８５条（なお、同条にいう「法」とは、法人税法をいう。）

１項　法第１４１条第１号（外国法人に係る法人税の課税標準）に規定する政令で定める場所は、次に掲げる場所とする。

１号　支店、出張所その他の事業所若しくは事務所、工場又は倉庫〔‥（省略）‥〕

２号　（省略）

３号　その他事業を行なう一定の場所で前２号に掲げる場所に準ずるもの

２項　次に掲げる場所は、前項の場所に含まれないものとする。

１号　外国法人がその資産を購入する業務のためにのみ使用する一定の場所

２号　外国法人がその資産を保管するためにのみ使用する一定の場所

３号　外国法人が広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究その他その事業の遂行にとって補助的な機能を有する事業上の活動を行なうためにのみ使用する一定の場所（五）　平成１３年政令第１３５号による改正前の法人税法施行令（以下「法人税法施行令」という。）１８８条１項（なお、同項にいう「法」とは、法人税法をいう。）

外国法人の法第１４２条（国内源泉所得に係る所得の金額の計算）に規定する国内源泉所得に係る所得の金額につき、同条の規定により次の各号に掲げる法の規定に準じて計算する場合には、当該各号に定めるところによる。

１号　法第２２条（各事業年度の所得の金額の計算）同条第３項第２号に規定する当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用は、外国法人の当該事業年度のこれらの費用のうち、その外国法人の法第１３８条（国内源泉所得）に規定する国内源泉所得に係る収入金額若しくは経費又は固定資産の価額その他の合理的な基準を用いてその国内において行なう業務に配分されるものに限るものとし、同項第３号に規定する当該事業年度の損失は、外国法人の国内において行なう業務又は国内にある資産につき生じた当該損失に限るものとする。

（以下省略）

---

40 現行法（匿名組合契約に準ずる契約の範囲）
第百八十四条　法第百三十八条第十一号（国内源泉所得）に規定する政令で定める契約は、当事者の一方が相手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約とする。