

判例ID	28140170
要 旨	<p>1. 日本法人とオランダ法人との間で締結された医療機器販売事業を目的とする契約が、民法667条1項の適用のある組合契約ではなく、商法535条に規定する匿名組合契約であると認められた事例。</p> <p>2. オランダ法人である匿名組合員が日本法人である営業者から受領した利益分配金に対してなされた課税処分につき、二重課税の回避のための日蘭租税条約23条の規定を根拠に日本には課税権がなく違法であるとされた事例。</p> <p>3. 原審においていったん撤回した主張であっても、相手方の請求が認容されたことを踏まえ、控訴審で再度主張することは、訴訟の完結を遅延させるものではない。</p> <p>4. 控訴審で原判決の争点の摘示が争われた事案について、原審の口頭弁論調書の記載等から、当該摘示が適切であるとした事例。</p>
裁判年月日等	平成19年 6月28日／東京高等裁判所／第14民事部／判決／平成17年(行コ)第278号
事件名	法人税決定処分等取消請求控訴事件
裁判結果	控訴棄却
上訴等	上告受理申立
裁判官	西田美昭 窪木稔 小池喜彦
審級関係	第一審 平成17年 9月30日／東京地方裁判所／民事第38部／判決／平成16年(行ウ)第529号 判例ID:28111331
参照法令	商法150条／153条／156条／535条／539条／民事訴訟法157条／160条／法人税法2条／4条／9条／138条／139条／141条／142条／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1条／3条／5条／8条／23条
出典	判例時報1985号23頁 判例タイムズ1276号127頁
判例評釈	岸田貞夫・久乗哲・TKC税研情報17巻4号163～193頁2008年8月 西村善朗・税理51巻11号121～128頁2008年9月 長谷川俊明・国際商事法務36巻2号175頁2008年2月 鳥飼重和・ビジネス法務9巻1号44～48頁2009年1月

判例ID	28111331
要旨	<p>1. 日本法とオランダ法との間で締結された医療機器販売事業を目的とする契約が、民法667条1項の適用のある組合契約ではなく、商法535条に規定する匿名組合契約であると認められた事例。</p> <p>2. オランダ法人である匿名組合員が日本法人である営業者から受領した利益分配金に対してなされた課税処分につき、二重課税の回避のための日蘭租税条約23条の規定を根拠に日本には課税権がなく違法であるとされた事例。</p>
裁判年月日等	平成17年 9月30日／東京地方裁判所／民事第38部／判決／平成15年(行ウ)第529号
事件名	法人税決定処分等取消請求事件
裁判結果	認容
上訴等	控訴
裁判官	菅野博之 小田靖子 鈴木正紀
審級関係	控訴審 平成19年 6月28日／東京高等裁判所／第14民事部／判決／平成17年(行コ)第278号 判例ID:28140170
参照法令	商法535条／法人税法138条／法人税法施行令177条／184条／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8条／23条
出典	判例時報1985号40頁 判例タイムズ1266号185頁 税務訴訟資料(250号～)255号10151順号
判例評釈	細川健・税務弘報54巻11号139～159頁2006年9月 岸田卓夫、久乗哲・TKC税研情報17巻4号163～193頁2008年8月 西村善朗・税理51巻11号121～128頁2008年9月

■28111331

主文

一 被告が原告に対して平成一三年二月八日付けでした、原告の平成七年一二月五日から同月三一日までの事業年度分、平成八年一月一日から同年一二月三一日までの事業年度分、平成九年一月一日から同年一二月三一日までの事業年度分及び平成一〇年一月一日から同年一二月三一日までの事業年度分の各法人税についての決定並びに無申告加算税賦課決定をいずれも取り消す。

二 訴訟費用は、被告の負担とする。

事実及び理由

第一 請求

主文第一項と同旨

第二 事案の概要

一 事案の骨子

日本ガイダント株式会社(以下「日本ガイダント」という。)とオランダ王国(以下「オランダ」という。)の法人であるガイダント・ビーヴィ(以下「GBV」という。)は、平成六年一月一日付けで契約を締結した。原告は、GBVの同契約上の地位を承継したオランダ法人である。本件は、被告が、原告が同契約に基づき日本ガイダントから受領した金員は、原告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、平成一四年法律第一五号による改正前の法人税法一三八条一号に規定する「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。)八条一項に規定する「企業の利得」に当たるとして、原告に対し、原告の平成七年一二月五日から同月三一日までの事業年度(以下「平成七年一二月期」という。)分、平成八年一月一日から同年一二月三一日までの事業年度(以下「平成八年一二月期」という。)分、平成九年一月一日から同年一二月三一日までの事業年度(以下「平成九年一二月期」という。)分及び平成一〇年一月一日から同年一二月三一日までの事業年度(以下「平成一〇年一二月期」といい、以上の各事業年度を総称して「本件各事業年度」という。)分の各法人税について、平成一三年二月八日付けの決定及び無申告加算税賦課決定をしたため、原告が、(1)原告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、日蘭租税条約二三条に規定する「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、原告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八条一項に規定する「企業の利得」に当たるとしても、原告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、したがって、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を求める事案である。

二 関係法令の定め

(関係法令のうち、寄附金及び交際費に関する分は別紙二のとおりである。)

1 日蘭租税条約

(一) 一条

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) 三条

一 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)

二 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) 五条

一 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。

二 「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) 八条

一 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) 二三条

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) 二条

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。

一号から一三号まで (省略)

一三号 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) 平成一二年法律第一四号による改正前の法人税法(以下「法人税法」という。)四条二項 外国法人は、第一三八条(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) 九条

外国法人に対しては、各事業年度の所得のうち第一四一条各号(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) 平成一四年法律第一五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。)

一三八条

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。

一号 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(次号から第一一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

二号から一〇号まで (省略)

一〇号 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) 一三九条

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、その条約が同条第二号から第一一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) 一四一条

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。

一号 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 すべて国内源泉所得

二号 (省略)

三号 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(第一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 第一三八条第一号から第三号までに掲げる国内源泉所得

ロ 第一三八条第四号から第一一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

四号 前三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 第一三八条第一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 第一三八条第二号及び第三号に掲げる国内源泉所得

(七) 平成一三年法律第六号による改正前の法人税法(以下「法人税法」という。)-一四二条

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、前編第一章第一節第二款から第六款まで(…(中略)…) (第四六条(…(中略)…)及び第六一条(…(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) 法人税法施行令五条一項(なお、同項にいう「法」とは、法人税法をいう。)

法第二条第一三号(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) 平成一四年政令第一〇四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。)-一七七条一項(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、法第一三八条第一号(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。

一号から三号まで (省略)

四号 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) 平成一四年政令第一〇四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。)-一八四条(なお、同条にいう「法」とは、法人税法をいう。)

法第一三八条第一号(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。

一号 事業者が一〇人以上の匿名組合員と締結している匿名組合契約

二号 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一〇人以上の出資者と締結しているもの

(四) 一八五条(なお、同条にいう「法」とは、法人税法をいう。)

一項 法第一四一条第一号(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。

一号 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)…)

二号 (省略)

三号 その他事業を行なう一定の場所で前二号に掲げる場所に準ずるもの

二項 次に掲げる場所は、前項の場所に含まれないものとする。

一号 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

二号 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

三号 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) 平成一三年政令第一三五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。)一八八条一項(なお、同項にいう「法」とは、法人税法をいう。)

外国法人の法第一四二条(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。

一号 法第二二条(各事業年度の所得の金額の計算) 同条第三項第二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一三八条(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、同項第三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)

三 前提となる事実

本件の前提となる事実は、次のとおりである。なお、証拠及び弁論の全趣旨により容易に認めることのできる事実並びに当裁判所に顕著な事実は、その旨付記しており、それ以外の事実は、当事者間に争いがない事実である。

1 当事者

(一) 原告のほか、ガイダント・コーポレーション(Guidant Corporation)、カーディアック・ペースメーカーズ(Cardiac Pacemakers, Inc.以下「CPI」という。)、GBV、日本ガイダント等を含む企業グループであるガイダント・グループは、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。

(二) ガイダント・コーポレーションは、平成六年、イーライ・リリー・アンド・コーポレーション(Eli Lilly & Corporation. 以下「イーライ・リリー社」という。)の医療機器部門の九つの事業会社のうち、ペースメーカー、血管カテーテル等の医療機器の販売に係る五つの事業を分割譲渡することによって、アメリカにおいて設立された会社である(弁論の全趣旨)。

(三) 日本ガイダントは、平成六年七月一五日、日本において医療器具を販売することを目的として、CPIが一〇〇〇万円の資本金金額を出資して、日本において設立された会社である。

(四) GBVは、平成六年一〇月二日、オランダにおいて医療用具の販売及びマーケティングを行うとともに、米国以外の地域で同様の事業を営む多数のガイダント・コーポレーションの子会社及び関連会社の持株会社としての機能を果たすことを目的として、ガイダント・グループ内の会社であるCPIが一〇〇パーセント出資して、オランダにおいて設立された会社である(乙第二及び第三号証、弁論の全趣旨)。

(五) CPIは、GBVに対し、平成六年一〇月二七日、日本ガイダントの株式のすべてを譲渡した。これにより日本ガイダントは、GBVの一〇〇パーセント出資の子会社となった。

(六) GBVは、日本ガイダントに九〇〇〇万円の追加出資をして、同社の新株を引き受けた。これにより日本ガイダントの資本金は、平成六年一二月一七日、一億円となった。

(七) ガイダント・インターナショナル・ビー・ヴィー(Guidant International B.V. 以下「GIBV」という。)は、平成七年一二月五日、GBVがその保有する日本ガイダントの全株式を現物出資して、オランダにおいて設立された会社である。これにより日本ガイダントは、GIBVの一〇〇パーセント出資の子会社となった。

(八) 原告は、平成七年一二月五日、GBVが一〇〇パーセント出資して、オランダにおいて設立された会社であり、その本店はオランダ国内にある。

2 原告が日本ガイダントから金員を受領するに至った経緯について

(一) 日本ガイダントは、イーライ・リリー・グループ内の会社である日本イーライ・リリー株式会社(以下「日本イーライ・リリー社」という。)との間で、平成六年七月一八日、(1)日本ガイダントは、日本イーライ・リリー社の日本国内における医療機器事業を同社から譲り受ける、(2)上記(1)は同年一月一日から効力を生ずる旨の契約を締結した。

(二) 日本ガイダントとGBVは、平成六年一月一日付けの「匿名組合契約書」と題する契約書(以下「本件契約書」という。甲第四号証)を取り交わした(以下、日本ガイダントとGBVとの間においてこれにより成立した契約及びその後同契約が修正・承継された契約をいずれも「本件契約」といい、本件契約書上の表記において「匿名組合」とされている組合を「本件組合」という。)。本件契約書上の表記では、日本ガイダントが「営業者」、GBVが「匿名組合員」であった。GBVは、同月二六日、本件契約に基づく匿名組合出資という名目で九億七三三六万〇五二円を日本ガイダントに送金した。(甲第四号証)

(三) 日本ガイダントとGBVは、平成七年一二月五日、<1>本件契約書二〇条一項を「営業者及び匿名組合員は、他の全組合員の全員一致の合意なく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。」と改正すること、<2>本件契約書の条項のうち上記<1>以外のその余の条項は有効とすることを合意した(以下、この合意によって修正された後の本件契約書を「修正後の本件契約書」という。)(甲第四号証)。

(四) GBVは、平成七年一二月五日、GBVが保有する本件契約に係る出資持分を現物出資する方法により、オランダ法人である原告を設立した。日本ガイダントは、同日、GBV及び原告に対し、出資条件は本件契約書に定められていると同様とするものとして、GBVが保有する本件契約に係る出資持分を原告に移転することに同意した。以上により、本件契約書上の表記では匿名組合員とされていたGBVに代わって、原告が本件契約における匿名組合員ないし組合員の地位を承継した。(乙第四号証)

(五) 日本ガイダントが本件契約に基づいて原告に支払った「匿名組合分配金」は、平成七年一二

月期の分が一億五〇三万七千四百五十一円(以下「平成七年一二月期の利益」という。)、平成八年一二月期の分が一億二千九百六十七万七千三百三十三円(以下「平成八年一二月期の利益」という。)、平成九年一二月期の分が九億一千万七千八百三十三円(以下「平成九年一二月期分の利益」という。)、平成一〇年一二月期の分が二億三千〇一万三千二百〇円(以下、「平成一〇年一二月期の利益」といい、これらの「匿名組合分配金」を総称して「本件各利益」という。)であった。

(六) 本件契約は、平成一〇年一二月三十一日をもって終了した。

3 課税処分の経緯等について

(一) 被告は、原告に対し、平成一三年二月八日付けで、原告の本件各事業年度分の各法人税につき、課税所得金額を別表一の「処分等」欄中の「決定」欄に対応する「課税所得金額」欄記載のとおりとし、納付すべき税額を別表一の「処分等」欄中の「決定」欄に対応する「納付すべき法人税額」欄記載のとおりとする各決定(以下「本件各決定」という。)及び上記各法人税に係る無申告加算税の額を別表一の「処分等」欄中の「決定」欄に対応する「無申告加算税の額」欄記載のとおりとする各無申告加算税賦課決定(以下、「本件各賦課決定」といい、これらと本件各決定とを合わせて「本件各決定等」という。)をした。

(二) 原告は、平成一三年四月六日、本件各決定等について、別表一の「処分等」欄中の「異議申立て」欄記載のとおり、被告に異議申立てをした。被告は、同年七月五日付けで、別表一の「処分等」欄中の「異議決定」欄記載のとおり、これらを棄却する旨の各決定をした。

(三) 原告は、国税不服審判所長に対し、平成一三年八月三日、上記(二)の各決定について、別表一の「処分等」欄中の「審査請求」欄記載のとおり、それぞれ審査請求をした。国税不服審判所長は、平成一五年六月三〇日付けで、別表一の「処分等」欄中の「裁決」欄記載のとおり、これらを棄却する旨の各裁決をした。

(四) 原告は、平成一五年九月一二日、本件訴えを提起した(当裁判所に顕著な事実)。

四 被告の主張する課税根拠

1 原告の平成七年一二月期の法人税の課税所得金額及び納付すべき税額並びに無申告加算税の額は、以下のとおり、それぞれ一億一千万四千六百八十八円、四億五十四万六千五百六〇円、六八二二万九千〇〇〇円であり、平成八年一二月期の課税所得金額及び納付すべき税額並びに無申告加算税の額は、以下のとおり、それぞれ一億七千八百二十万八千三百七十七円、四億四千万〇万五千〇〇〇円、六六一五万円で、平成九年一二月期の課税所得金額及び納付すべき税額並びに無申告加算税の額は、以下のとおり、それぞれ八億三千九百六十六万五千五百五十五円、三億一千万四千二百五〇〇円、四七一一万六千五百〇〇円であり、平成一〇年一二月期の課税所得金額及び納付すべき税額並びに無申告加算税の額は、以下のとおり、それぞれ一億八千四百九十四万二千三百三十三円、四億四千万三千五百七十九円、六六五三万五千〇〇〇円であって、本件各決定において原告の本件各事業年度分の法人税の課税所得金額及び納付すべき税額とされた金額並びに本件各賦課決定による無申告加算税の金額と同額であるから、本件各決定及び本件各賦課決定は、いずれも適法である。

2 詳細は別紙一のとおりである。

五 争点

本件の争点は、(1)本件契約は、商法五三五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、それとも民法六六七条一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)原告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、(3)平成七年一二月期の組合持分譲渡に関する税額の計算、平成一〇年一二月期の交際費等に関する税額の計算、並びに平成九年一二月期及び平成一〇年一二月期の寄附金の損金不算入額に関する税額の計算に、それぞれ誤りがあるかであり、これらに関連する部分を除き、原告は、その余の被告主張の課税根拠及び計算関係を争っていない。

六 争点に関する当事者の主張の要旨

別紙三のとおり。

第三 当裁判所の判断

一 前記前提となる事実のほか、証拠及び弁論の全趣旨を総合すると、以下の事実を認めることができる(認定根拠は、認定事実の末尾に付記することとする。)

(一) 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。ガイダント・コーポレーションは、日本イーライ・リリー社からこの医療機器事業を買収すること、及びその買収した医療機器事業を日本イーライ・リリー社に代わって日本国内において行うためガイダント・コーポレーション傘下の会社を日本国内に設立することを決めた。

(二) GPIは、ガイダント・コーポレーションの一〇〇パーセント出資の子会社であるが、平成六年七月一五日、一〇〇〇万円の資本金全額を出資して、日本イーライ・リリー社から買収した医療機器事業を行う会社として、日本において医療器具を販売することを目的とする日本ガイダントを設立した。

(三) 日本ガイダントは、日本イーライ・リリー社との間で、平成六年七月一八日、＜1＞日本ガイダントは、日本イーライ・リリー社の医療機器事業の日本国内における営業を同社から譲り受ける、＜2＞上記＜1＞は同年一月一日から効力を生ずる旨の契約を締結した。

(四) GPIは、平成六年一〇月二日、一〇〇パーセントを出資して、オランダにおいてGBVを設立した上、GBVに対し、同月二七日、日本ガイダントの株式のすべてを譲渡した。これにより日本ガイダントは、GBVの一〇〇パーセント出資の子会社となった。

(五) 前記(一)の買収のためには、約一〇億円の資金(以下「本件資金」という。)が必要であると試算された。GBVの他の子会社は、ベルギーにあるイーライ・リリー・グループのコーディネーション・センターから資金の提供を受けていたため、日本ガイダントについても同様の方法で本件資金を提供することができた。

そして、本件資金を日本ガイダントの資本金として出資するという方法により日本ガイダントに提供する場合、日本ガイダントが行った医療機器事業から生ずる利益の全額が日本ガイダントの課税所得となってしまう上、出資によって日本ガイダントの資本金が五億円を超えるときは、日本ガイダントは、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律一条の二第一項一に規定する大会社に該当することになるから、会計監査法人及び常勤監査役の設置が強制される等の規制を受け、会社の運営コストが増

加することになることが見込まれた。これに対し、GBVが日本ガイダントとの間で日本の商法上の匿名組合契約を締結し、本件資金を匿名組合出資金として出資するという方法により日本ガイダントに提供する場合には、日本ガイダントが行った医療機器事業から生ずる利益のうち匿名組合契約に基づく利益分配金に相当する分は、日本ガイダントの課税所得金額の計算上、損金の額に算入されるから、日本ガイダントには課税されないことになる上、匿名組合が、オランダから見ると日本にある恒久的施設となり、日本から見るとオランダにある恒久的施設となる組織を持ったものとして組成することができれば、匿名組合員についても、上記の利益分配金がオランダにおいても日本においても課税されない可能性があることが見込まれた。

(六) そこで、ガイダント・コーポレーションは、本件事業によって多大の収益が上がるが見込まれたことから、GBVと日本ガイダントとの間において、オランダから見ると日本にある恒久的施設となり、日本から見るとオランダにある恒久的施設となるような組織を持った匿名組合を組成させることを決めた。ガイダント・コーポレーションの意を受けたGBV及び日本ガイダントは、このような匿名組合を組成することを決定し、平成六年一月一日、日本ガイダントの新株発行に対する払込みとして九〇〇万円を、匿名組合出資金として九億七三三六万〇五二円を、それぞれ日本ガイダントあてに送金した。これにより日本ガイダントの資本金は、同月一七日、一億円となった。

(前記前提となる事実、乙第二及び第三号証、第八号証から第一号証まで、弁論の全趣旨)

2(一) ガйдаント・コーポレーション、GBV及び日本ガイダントは、平成六年一〇月後半以降、匿名組合に関する契約内容を前記決定に沿ったものとするについて検討を重ねた。

(二) 検討の過程において、日蘭租税条約が適用される場合、非居住者である匿名組合員は、当該匿名組合員が日本国内に恒久的施設を有し、かつ当該匿名組合員に分配される利益が当該恒久的施設に関連のあるものでない限り、日本の法人税の課税対象にはならないから、日本の課税当局にとって、日本の商法に基づいて締結された匿名組合契約の存在を無視又は否定することは困難であろうと考えられた。しかし、<1>日本ガイダントが匿名組合契約の合理性を説明することができない場合には、日本の課税当局が日本ガイダントの調査を行い、GBVに分配した利益について損金不算入の寄附金又は配当の支払と認定する可能性があること、<2>日本の課税当局は、GBVが日本ガイダントの唯一の株主であって、日本ガイダントを実質的に支配し、管理することができる者であるという点に着目して、日本ガイダントをGBVの代理人であると認定し、GBVを日本に恒久的施設を有するものとみなした場合に、匿名組合契約によって得た利益が日本に源泉のある所得に当たるものとして日本の法人税の課税対象となる可能性があることも考えられたため、ガイダント・コーポレーション、GBV及び日本ガイダントは、これらの点も考慮して、日本の課税当局の細部にわたる精査を受けたとしても、万が一にも匿名組合契約が否定されることがないようにするために、匿名組合契約の内容について慎重に検討を重ね、平成七年一月ころに契約書の最終案を完成した。

(三) そこで、GBVと日本ガイダントは、そのころ、上記最終案を内容とする本件契約書(甲第四号証)に署名した。日本ガイダントの営業年度は、平成六年一月一日からであったので、GBVと日本ガイダントは、本件契約の効力を同日から生じさせることとし、本件契約書を同日付けとした。

(前記前提となる事実、甲第四号証、乙第九号証から第一号証まで)

3 本件契約書には、次のような記載がある(ただし、抜粋である。甲第四号証)。

「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 Guidant B.V.(…(中略)…以下「匿名組合員」)との間で一九九四年一月一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「ELJKK」)からELJKK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じ、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。

第一条 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四条第三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、第三条第二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ち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、第三条第一項(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、第三条第三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、一月一日に開始し、同年十二月三十一日に終了する一年間とするが、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、一九九四年一月一日に開始し、一九九四年十二月三十一日に終了する二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、第四条第一項に定められる意味を持つ。

「純利益」とは、第四条第一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、一九九四年一月一日とする。

「出資割合」は、営業者に関して九・三二パーセント、匿名組合員に関して九〇・六八パーセントである。

「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、第三条第一項(a)で定義される意味を持つ。

二条 一般的規定

一 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)

三条 出資金

一 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」として九七三百万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」として一〇〇百万円を割り当て、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。

二項 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。

三 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。

四条 出資金と分配金への配分

一 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。

二 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。

三 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、当事者が一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。

五条 経営

一 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。日本国商法五三六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) 第五条第一項(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。

二 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) 第五条第二項(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。

三 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) 第三条第二項に基づき、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、日本国商法五三六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。

四 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。

六条 匿名組合員の権利及び義務

一 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。

二項 財務諸表

(a) 営業者は、会計年度末より 日以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 日以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)

八条 契約の終了

一、二項 (省略)

三項 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。

一〇条 組合持分の譲渡

一項 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。

二項 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(一) 前記2(二)の検討の過程において、GBVが日本ガイダントの親会社であり、同時に匿名組合員であることが追加的リスクを生じさせるのではないかなどという指摘がされ、匿名組合契約の仕組みは全リスクがないものではないので、あらゆる安全策が考慮されるべきであるという点で前記2(二)の検討に加わった者の意見が一致し、そのため、日本ガイダントの株式を保有する別のオランダ法人の設立について検討することになった。

(二) 日本ガイダントとGBVは、平成七年一二月五日、本件契約書一〇条一項の改正について合意し、その合意の内容を修正後の本件契約書に取りまとめた。修正後の本件契約書には、次のような記載がある(甲第四号証)。

「匿名組合契約の改正

本契約は、一九九五年一二月五日、以下の当事者間に締結された。

1. …(中略)…日本ガイダント株式会社(以下「営業者」)。

2. …(中略)…Guidant B.V.(以下「匿名組合員」)。

(中略)

営業者及び匿名組合員は、匿名組合契約の改正を望んでいる。

よってここに、営業者及び匿名組合員は、以下の改正に同意する。

1. 匿名組合契約の第一〇条第一項は、以下のように改正される。

『営業者及び匿名組合員は、他の全組合員の全員一致の合意なく、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. 前述以外、本匿名組合契約の他の条項は有効である。』

(三) GBVは、平成七年一二月五日、その保有する日本ガイダントの全株式を現物出資して、オランダ法人であるGBVを設立した。

(四) GBVは、平成七年一二月五日、GBVが保有する本件契約に係る出資持分を現物出資する方法により、原告を設立した。

(五) 日本ガイダントは、平成七年一二月五日、GBV及び原告に対し、出資条件は本件契約に定められているところと同様とするものとして、GBVが保有する本件契約に係る出資持分を原告に移転することに同意した。これにより原告が、本件契約書上の表記では匿名組合員とされていたGBVに代わって、匿名組合員の地位を承継した。

(前記前提となる事実、甲第四号証、乙第一一号証)

5 ガイダント・グループは、医療器具の販売を中核事業とする企業群であり、世界の販売市場を一定地域に区分し、各販売地域を各子会社に担当させるという方針を採っている。この方針に基づき、世界各国に「ガイダント」という名称を商号の一部に含む子会社が設立されている。世界各地の子会社は、基本的には医療器具の販売という同一事業を世界各国で行うために設立されたものであり、日本ガイダントは、このような子会社の一つであって、日本における医療器具の販売のために設立されたものである。日本ガイダントは、平成六年一月一日以降、日本国内において「ガイダント」ブランドの心臓ペースメーカー、血管カテーテル等を輸入・販売する事業(本件事業)を行っているが、平成六年から平成一〇年までの間には、本件事業以外の事業を行っていない。

(乙第二及び第三号証、弁論の全趣旨)

6 日本ガイダントは、原告が本件契約に基づいて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(本件各利益)の額を損金の額に算入して、法人税の確定申告を行っている。また、日本ガイダントが支出した交際費等の全額及び寄附金の全額を損益計算書に計上した上、当該金額から出資割合に応じて原告に配分される金額を控除した後の金額を基礎として、交際費等及び寄附金の損金不算入額を計算し、所得の金額に加算している。

(弁論の全趣旨)

二 事実認定についての補足説明

1(一) 原告は、日本ガイダントとGBVが本件契約書を取り交わしたのは、平成六年一月一日である旨主張する。

(二) しかし、証拠(甲第六号証、乙第九号証から第一一号証まで)によると、<1>日本ガイダントの財務部長であったエリザベス・A・パーマー(以下「パーマー」という。)は、日本ガイダントの代表取締役であったロドニー・R・ナッシュに対し、ガイダント・コーポレーションがガイダント・グループの日本の税

務に関するコンサルタントである大塚弁護士(以下「大塚弁護士」という。)の助言を受けて、GBVと日本ガイダントに対し匿名組合を組成するよう提案してきたので、ガイダント・コーポレーション、「アーンスト・アンド・ヤング」及び「プライス・ウォーター・ハウス」と一緒にそのための契約草案と会計処理案を確定するための作業を行っており、草案が最終案に近くなる平成七年一月にはこの問題について話し合うことができる旨平成六年十二月二日に連絡したこと、<2>「プライス・ウォーター・ハウス」のY・タカヤマ及びY・カトウは、平成六年十二月二日、日本ガイダントのパーマーに対し、同年一月から匿名組合契約を履行することを既に決定し、GBVが同月中に九億七〇〇〇万円の出資金を送金すると理解しているが、匿名組合契約については、同年一〇月後半まで議論する機会がなかったため、日本ガイダント、米国イーライ・リリー社及びその他の関係者との間で議論しなければならず、匿名組合契約にかかわる潜在的リスクに対する我々のコメントを伝えるとして、そのコメントを記載した書面を送付したこと、<3>「太田」、「昭和」及び「アーンスト・アンド・ヤング」の東京事務所のアルコ・ペーカーは、ガイダント・グループのオランダの税務に関するコンサルタントであるが、同年一二月九日、パーマー、大塚弁護士及びアルコ・ペーカーが同日行った打合せの内容を取りまとめた書面をパーマーあてに送付したこと、<4>上記打合せにおいては、匿名組合契約の効力を日本ガイダントの営業年度の開始に合わせて同年一月一日に発生させることが提案がされ、また、匿名組合契約の草案のうち幾つかの点について修正すべきであるという結論に達し、また、大塚弁護士が上記結論を踏まえて匿名組合契約の第二の草案を準備するが、上記草案については今後さらにオランダ税制との関係及び米国税制上の匿名組合契約の法的性格付けという観点から見直す必要があるとされたこと、<5>上記打合せにおいて修正すべきであるという結論に達した部分の中には、「五条三項(b)」は、四行目の“Unloss”で始まり、七行目の“Partnership”で終わる。」という箇所があるが、本件契約書五条三項(b)も、「unless」で始まり、「Partnership」で終わる四行から構成されていることを認めることができる。

そうすると、日本ガイダントとGBVが実際に本件契約書を取り交わしたのは、本件契約書の草案の最終案が完成したと考えられる平成七年一月ころであり、ただ、効力の発生時期を日本ガイダントの営業年度の開始に合わせてするために本件契約書の日付けを平成六年一月一日にさかのぼらせたものと推認するのが相当である。

(三) 以上によれば、原告の前記(一)の主張は、採用することができない。

2(一) 被告は、原告は、本件契約書(甲第四号証)の訳文を差し替えた際に、自らの主張に沿うように訳文を変更しており、<1>本件契約書一条うち、「匿名組合権利」中の「本契約に基づく匿名組合員の権利及びその他の利益」は、「本契約に基づく匿名組合員の権利及び持分」が正しい、<2>本件契約書三条三項中の「個別の勘定(出資金勘定)」は、「個別の口座(出資金口座)」が正しい、<3>本件契約書一〇条二項中の「組合員の組合事業への参加は」、「匿名組合員及び営業者の追加は」が正しい旨主張する。

(二)(1) そこで検討するに、本件契約書一条のうち、「匿名組合権利」に関する部分は、「“Silent Partnership Interest” shall mean the rights and other interests of the Silent Partner under this Agreement.」であり、「interests」には、物権、利権、要求権、所有権、株等という意味と、利益という意味があり得る。

(2) しかし、本件契約書五条一項(a)は、「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。」と定め、同項(b)は、「第五条第一項(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。」と定めていることからすると、本件契約書においては、出資金を含む組合財産は、営業者の単独所有に属するものと定められているというべきであるから、前記の「interests」を所有権や株の性質を有する「持分」と訳すると、本件契約書五条一項(a)及び(b)と矛盾することになる。

この点と、本件契約書一条の文脈を勘案すると、同条の「interests」は「持分」ではなく、前記認定事実のとおり「利益」と訳するのが相当である。

(3) もっとも、本件契約書の他の条項、例えば、一〇条一項の表題は、「Transfer of Partnership Interest」であり、「組合持分の譲渡」と訳されている。しかし、本件契約書一〇条一項は、本件契約に基づく営業者及び匿名組合員の権利等の譲渡に関する規定であるから、同項においては、「interests」を「持分」と訳することが大きな誤りであることまでいうことはできない。そして、本件契約書一〇条一項において「interests」を「持分」と訳したことをもって、上記(2)の判断が失当であるというとはいえない。

(4) そして、他に前記(2)の認定判断が失当であることをうかがわせる本件契約書中の他の条項や根拠等を見いだすことはできない。

(三)(1) 本件契約書三条三項の冒頭は、「The Entrepreneur shall maintain a separate account (the “Equity Account”) for each of the Silent Partner and itself」であり、「Account」には、勘定という意味と、預金等の口座という意味とがある。前者であれば、本件契約書三条三項のうち上記の部分は、出資金の会計勘定を設けることを意味することになり、後者であれば、本件契約書三条三項のうち上記の部分は、現金等を物理的に分別管理することを意味することになる。

(2) しかし、本件契約書には、例えば、三条一項(a)及び(b)、二項のように、本件組合に帰属すべき現金等を管理するための口座として、「組合口座」と呼ばれる口座を現実に開設することを前提とする条項があるが、上記各条項は、営業者と匿名組合員の出資である現金等を分別せずに一体のものとして管理することを前提としている。そして、本件契約書の他の条項を子細に検討しても、営業者と匿名組合員の出資である現金等を物理的に分別して管理することを前提とする規定は見当たらない。また、本件契約書四条二項は、「当該配分により『Equity Account』がマイナス残高となることもある。」と定めているが、同項にいう「Equity Account」は、現実の「口座」を意味するのではなく、出資金勘定を意味すると解する方が自然である。これらのことからすると、本件契約書三条三項にいう「Equity Account」は、「出資金口座」ではなく、会計の計算上のものである「出資金勘定」と訳するのが相当であり、他にこの判断が失当であることをうかがわせる本件契約書中の条項や根拠等を見いだすことはできない。

(四) 本件契約書一〇条二項には、「No new partner or partners may be allowed to participate in the Partnership Business without unanimous consent of all other partners.」と記載されている。

本件契約書では、「Partnership Business」とは、「組合事業」を意味し、「partner」とは、「匿名組合員」を意味し、「Entrepreneur」とは、「営業者」を意味することからすると、「No new partner or

partners…(中略)…participate in the Partnership Business」は、被告の主張するような「匿名組合員及び営業者の追加」ではなく、「組合員の組合事業への参加」と訳するのが相当である。

そして、他に上記判断が失当であることをうかがわせる本件契約書中の条項や根拠等を見いだすことはできない。

(五) 以上によれば、原告の前記(一)の主張は、いずれも採用することができない。

三 争点(1)(本件契約は、匿名組合契約か、任意組合契約か。)について

1 税法上の匿名組合契約の意義について

法人税法一三八条一号に定める政令に当たる法人税法施行令一七七条四号に規定する匿名組合契約又は法人税法一三八条一号及び法人税法施行令一八四条一号に規定する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は、法人税法一三八条一号に該当する国内源泉所得又は同条一号に該当する国内源泉所得に当たるが、同号、法人税法施行令一七七条四号及び法人税法施行令一八四条一号に規定する「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(昭和三六年最高裁判決及び昭和三七年最高裁判決参照)。

2 商法上の匿名組合契約の意義について

商法上の匿名組合ないし匿名組合契約が、一般にどのようなものかという点について検討すると、以下のとおりに行うことができる。

(一) 匿名組合契約とは、当事者の一方(匿名組合員)が相手方(営業者)の営業のために出資をし、相手方がその営業から生ずる利益を分配することを約する有償・双務の諾成・不要式の契約である(商法五三五条)。

(二) 契約当事者について

(1) 匿名組合の沿革、商法五三五条が匿名組合契約の当事者を一方又は相手方としていること、同法五三九条が「組合員の脱退」とはいわずに、「契約の解除」といっていること、及び匿名組合に関する商法の規定には多数当事者間の法律関係を規律する規定が欠けていることからすると、匿名組合契約は、匿名組合員と営業者の二当事者間の契約であり、民法の組合の場合のように多数の契約当事者の存在は認められない。営業者が多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が、この場合、出資者の数に応じた個々に独立した匿名組合契約が成立すると解すべきである。

(2) 匿名組合契約の本旨は、営業者に対する出資であるから、営業者は、商人でなければならない。しかし、匿名組合員の資格については商法に格別の規定は置かれていないから、匿名組合員は、商人であることを要しない。

(三) 出資について

(1) 匿名組合員は、営業者のために出資する義務がある(商法五三五条)。その出資は、財産出資に限られ、労務及び信用の出資は認められない(同法五四二条、一五〇条)。

(2) 匿名組合員の出資は、営業者の財産に帰属し(商法五三六条一項)、営業者及び匿名組合員の共有財産となったり、営業者及び匿名組合員とは独立した法主体に帰属したりするものではない。したがって、匿名組合員は、任意組合の社員の持分や合資会社の社員の持分のような意味での持分を有しない。

(3) 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、組合や会社における財産及び労務の出資に相当するが、法律的には、営業者の営業が匿名組合の営業であり、匿名組合には営業者の営業及び財産とは別個のものという意味での組合事業及び組合財産なるものは存在しないから、営業者による出資というものはない。

(4) 匿名組合は、営業者及び匿名組合員の人的信用を基礎とするものであるから、匿名組合員は、営業者の同意がない限り、その地位を他人に譲渡することはできない。

(四) 営業について

(1) 営業者は、匿名組合の営業を営業者の名において行い、匿名組合員の出資は、営業者の財産に帰属する(商法五三六条一項)。したがって、匿名組合としての営業者の行為について第三者に対して権利を有し、義務を負うのは営業者であって、匿名組合員は、第三者に対して何らの権利・義務も有しない(同条二項)。

(2) 匿名組合員は、匿名組合の営業につき自ら業務を執行したり、営業者を代理する権利を有しない(商法五四二条、一五六条)。しかし、匿名組合員は、営業の成績については重大な利害関係を有するから、営業年度の終わりにおいて、営業時間内に限り、貸借対照表の閲覧を求め、かつ営業者の業務及び財産の状況を検査することができ、重要な事由があるときは、裁判所は、匿名組合員の請求により何時にても営業者の業務及び財産の状況を検査することができる(同法五四二条、一五三条)。

(五) 利益の分配について

(1) 営業者は、匿名組合の営業から生じた利益を匿名組合員に分配しなければならない(商法五三五条)。匿名組合において、利益又は損失とは、営業年度の開始時と終了時との財産額を比較した、当該年度の営業による増額又は減額を意味する。

(2) 利益の分配は、匿名組合契約において定めがあれば、それによる。利益の分配が営業者及び匿名組合員の出資の割合に応ずるものと定められている場合の営業者の出資とは、匿名組合員に対する利益分配の割合を定めるための計算上の数額をいい、営業者が匿名組合の営業に用いた財産額と提供した労務の評価額の合計額である。

(3) 利益の分配は、現実に行われることを要する。出資が損失の分担により減少しているときには、匿名組合員は、その補てんをした後でないと、利益の配当を請求することができない(商法五三八条)。

(六) 損失の分配について

(1) 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。

(2) 損失の分担は、計算上のものであり、匿名組合員の出資が計算上その負担する損失の額だけ減少することを意味し、現実には財産を拠出して損失を補てんすることではない。しかし、損失の分担によって匿名組合員の出資が減少した場合には、後に利益が生じて、その利益をもって出資の減少額をてん補した後でなければ利益の配当を請求することはできない(商法五三八条)。

3 本件契約書の各条項の検討(1)

(一) 前示のとおり、匿名組合契約は、匿名組合員と営業者の二当事者間の契約であるところ、前

記認定事実のとおり、本件契約書の表題は「匿名組合契約書」であり、これに引き続いて、匿名組合契約が日本ガイダント及びGBVとの間で一九九四年一月一日に締結されるものである旨の記載がある。そして、本件契約書前文には、日本ガイダントとGBVが医療機器事業を行うために日本国商法に基づく匿名組合を設立し、日本ガイダントが営業者として事業を行い、GBVが匿名組合員となる旨の記載がある。

(二) また、前示のとおり、匿名組合員は、営業者のために財産出資をする義務があるところ、前記認定事実のとおり、本件契約書三条一項(a)及び二項第二文は、GBVが平成六年一月一六日に本件組合の口座に九億七三〇〇万円を現金で払い込む旨定めている。

(三) また、前示のとおり、匿名組合員の出資は、営業者の財産に帰属し、営業者及び匿名組合員の共有財産となったり、営業者及び匿名組合員とは独立した法主体に帰属したりするものではないところ、前記認定事実によると、本件契約書五条一項(a)第一文及び(b)は、出資金を含む本件組合の財産は、営業者である日本ガイダントの単独所有に属する旨定めていることを認めることができる。

(四) また、前示のとおり、匿名組合員は、営業者の同意がない限り、その地位を他人に譲渡することはできないところ、前記認定事実のとおり、本件契約書一〇条一項は、GBVは、本件組合の匿名組合員の地位を第三者に譲渡することができない旨定め、修正後の本件契約書一〇条一項は、日本ガイダントが同意しない限り、GBVは、本件組合の匿名組合員の地位を第三者に譲渡することができない旨定めている。

(五) また、前示のとおり、営業者は、匿名組合の営業を営業者の名において行うから、匿名組合としての営業者の行為について第三者に対して権利を有し、義務を負うのは営業者であって、匿名組合員は、第三者に対して何らの権利・義務も有しないところ、本件契約書五条四項は、日本ガイダントが本件契約書で定める制限の範囲で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旨定め、本件契約書五条三項(a)は、日本ガイダントが本件組合の営業者である期間中本件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旨定めている。

(六) また、前示のとおり、匿名組合員は、匿名組合の営業につき自ら業務を執行したり、営業者を代理する権利を有しないが、営業の成績については重大な利害関係を有するから、営業年度の終わりにおいて、貸借対照表の閲覧を求め、かつ営業者の業務及び財産の状況を検査することができること、前記認定事実のとおり、本件契約書六条一項は、商法に定められる場合を除き、匿名組合員は、組合事業の経営の参加及び経営権を持たず、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旨定めている。

(七) また、前示のとおり、営業者は、匿名組合の営業から生じた利益を匿名組合員に分配しなければならず、利益の分配は、匿名組合契約において定めがあれば、それにより現実にされる必要があるが、利益の分配が営業者及び匿名組合員の出資の割合に応ずるものと定められている場合の営業者の出資とは、匿名組合員に対する利益分配の割合を定めるための計算上の数額をいうところ、前記認定事実のとおり、本件契約書四條三項は、純利益累計額を超過しない金額を毎年GBV及び日本ガイダントにその出資割合に応じて現金で分配する旨定めており、その前提として、本件契約書三条一項(b)は、日本ガイダントが平成六年一月一六日に本件組合の口座に一億円を払い込む旨定め、本件契約書三条三項は、日本ガイダントがGBV及び日本ガイダントのためにそれぞれ個別の出資金勘定を設け、これを管理する旨定めている。

(八) さらに、前示のとおり、匿名組合員が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、損失の分担は、計算上のものであり、匿名組合員の出資が計算上その負担する損失の額だけ減少することを意味するところ、前記認定事実のとおり、本件契約書四條二項は、本件組合の事業から生ずる各会計年度の純損益は、本件契約書に別段の定めがある場合を除き、出資割合に応じて営業者と匿名組合員に配分され、これにより出資金勘定がマイナス残高となることがある旨定めている。

(九) 以上を総合すると、本件契約書及び修正後の本件契約書は、日本ガイダントを営業者、GBVを匿名組合員として日本の商法に基づいて設立される匿名組合について、日本ガイダント及びGBVの権利義務等について日本ガイダント及びGBVが合意した内容を取りまとめた書面であると認めるのが相当である。

4 本件契約書の各条項の検討(2)

(一)(1) これに対し、被告は、本件契約書一条のうち匿名組合権利に関する定め、三条三項、四條二項、一条のうち組合財産に関する定め、五条一項(a)及び(b)、五条二項(a)及び(c)並びに八條三項(c)を根拠に、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定められている旨主張するので、以下検討する。

(2) 本件契約書一条のうち匿名組合権利に関する定めについて

本件契約書一条のうち匿名組合権利に関する定めにおいて、「interests」を「持分」ではなく、「利益」と訳するのが相当であることは、前示のとおりであるから、本件契約書一条のうち匿名組合権利に関する定めは、GBVが本件組合の財産について持分を有すると解すべき根拠とはなり得ない。

(3) 本件契約書三条三項について

本件契約書三条三項において、「Equity Account」を現実の「出資金口座」ではなく、会計計算上の「出資金勘定」と訳するのが相当であることは、前示のとおりであるから、本件契約書三条三項は、GBVが本件組合の財産について持分を有すると解すべき根拠とはなり得ない。

(4) 本件契約書四條二項について

本件契約書四條二項は、「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。」と定めており、この文言だけを見ると、本件組合の事業から生ずる純損失が日本ガイダントとGBVに直接帰属し、それによってGBVに帰属する損失の清算が行われることが予定されているものと考えられないでもない。

しかし、本件契約書の他の条項を子細に検討しても、本件組合の事業から生ずる純損失が日本ガイダントとGBVに直接帰属することによってGBVに帰属する損失の清算が行われることを前提とする規定は見当たらない。かえって本件契約書四條二項は、上記文言に引き続いて、「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がある。」と定めており、前示のとおり、出資金勘定は、出資金

の会計勘定を意味し、現金等を物理的に分別管理することを意味するものではないことからすると、本件契約書四条二項中の「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。」という文言が、本件組合の事業から生ずる純損失が日本ガイダントとGBVに直接帰属し、それによってGBVに帰属する損失の清算が行われることを予定しているものと解することはできない。

したがって、本件契約書四条二項が法人税基本通達一四一一三を受けて定められたものか否かはともかくとして、同項は、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解すべき根拠とはなり得ない。

(5) 本件契約書一条のうち組合財産に関する定め、五条一項(a)及び(b)について

ア 前示のとおり、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、組合や会社における財産及び労務の出資に相当するが、法律的には、営業者の営業が匿名組合の営業であるから、匿名組合には営業者の営業及び財産とは別個のものという意味での組合事業及び組合財産なるものは存在しない。しかし、匿名組合における利益及び損失の分配が営業者及び匿名組合員の出資の割合に応ずるものと定められている場合に、匿名組合契約の締結の当時、営業者が既に匿名組合の営業用の資産とそれ以外の営業用の資産を有し、匿名組合の営業とそれ以外の営業を営んでいるときには、両営業の損益を区分して計算することができなければ、匿名組合の損益分配を計算することはできないから、匿名組合契約において匿名組合の営業とそれ以外の営業との損益を区分して計算する旨定めておく必要がある。また、匿名組合契約の締結の当時には、営業者は匿名組合の営業以外の営業を行っていないとしても、匿名組合契約の締結後に、営業者が匿名組合の営業以外の営業を行うことは、当該匿名組合契約にこれを禁止する定めがない限り、営業者において本来自由に行い得るはずである。したがって、当該匿名組合契約においてこれを禁止しないときは、営業者が将来匿名組合の営業以外の営業を行う場合に備えて、あらかじめ当該匿名組合契約において匿名組合の営業とそれ以外の営業との損益を区分して計算する旨定めておく必要がある。そして、匿名組合契約において匿名組合の営業とそれ以外の営業との損益を区分して計算する旨定める場合には、当該匿名組合契約において、営業者が所有する匿名組合の営業用の資産を、営業者が所有するそれ以外の営業用の資産と区別する意味で、組合財産と呼び、営業者が行っている匿名組合の営業を、営業者が行っているそれ以外の営業と区別する意味で、組合事業と呼ぶことができるものと考えることができる。

本件契約書一条のうち組合財産に関する定めは、以上のような考え方に従って置かれた規定であると考えことができ、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。

イ ところで、日本ガイダントが平成六年から平成一〇年までの間には本件事業しか行っていないことは、前記認定事実のとおりであり、そうすると、日本ガイダントが上記期間中には本件事業用の資産以外の資産を所有していなかったことも、十分あり得るものと考えることができる。しかし、仮に、そうであったとしても、上記アにおいて述べたことに照らすと、本件契約書に組合財産に関する定めを置いたことは、それだけでは、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していることの根拠とならないことはできない。

ウ また、匿名組合における利益及び損失の分配が営業者及び匿名組合員の出資の割合に応ずるものと定められている場合に、匿名組合契約において匿名組合の営業とそれ以外の営業との損益を区分して計算する旨定めておいたにもかかわらず、営業者がその定めを守らないことは、当該匿名組合契約の本旨に反するとともに、匿名組合員に不利な結果を招来するおそれがある。

また、本件契約書において本件組合の目的が医療機器事業を行うこと(二条一項)と定められている以上、日本ガイダントが本件事業用の資産を本件組合の目的と矛盾するような目的に使用することは、本件契約の本旨に反するとともに、匿名組合員であるGBV及びその地位を承継した原告にとって重大な利害関係を有する本件事業の成績を大きく左右することにもなりかねない。

したがって、本件契約書において、匿名組合契約において匿名組合の営業とそれ以外の営業との損益を区分して計算する旨の定めを実効性あるものとするための観点、及び日本ガイダントが本件事業用の資産を本件組合の目的と矛盾するような目的に使用することがないようにするための観点から、日本ガイダントが有する本件事業用の資産に関する所有権の行使の方法を制約し得る旨定めることは、決して不合理なことではないし、匿名組合の本質に反するということもできない。

エ そうすると、本件契約書一条のうちの組合財産に関する定め、並びに五条一項(a)第一文及び(b)によると、本件組合の資産に対する営業者の所有権は、日本ガイダントが「保持する」が、本件契約書の規定に従うとされているということが出来るが、これは、上記ウの観点から設けられた制約であると理解することができる。

したがって、本件組合の資産に対する営業者の所有権は、日本ガイダントが「保持する」が、本件契約書の規定に従うとされていることは、それだけでは、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解すべき根拠になるということとはできない。

(6) 本件契約書五条二項(a)及び(c)について

本件契約書五条二項(a)は、「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。」と定め、同項(b)は、「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。」と定め、同条一項(a)第二文は、「日本国商法第五三六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。」と定め、同条三項(c)は、「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、日本国商法第五三六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。」と定めている。

上記各条項は、匿名組合における利益及び損失の分配が営業者及び匿名組合員の出資の割合に応ずるものと定められている場合に、営業者が匿名組合の営業用の資産とそれ以外の営業用の資産を有し、匿名組合の営業とそれ以外の営業を営んでいるとき、又は営業者が将来両営業を営むことにあらかじめ備えて、匿名組合契約において匿名組合の営業とそれ以外の営業との損益を区分して計算する旨定めているときには、現実にも両事業の損益を区分して計算することができなければ、正しく匿名組合の損益分配を計算することができないおそれがあることから、そのような事態を避ける目的で置かれた規定であると考えることができる。そして、そのような規定を置いたことは、決して不合理なことではないし、匿名組合の本質に反するということもできない。

したがって、本件契約書五条二項(a)及び(c)は、被告が指摘しない同条一項(a)及び同条三項(c)も

含めて、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解すべき根拠とはなり得ない。

(7) 本件契約書八条三項(c)について

本件契約書八条三項(c)は、「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。」と定めている。

前示のとおり、匿名組合員において、利益又は損失とは、営業年度の開始時と終了時との財産額を比較した、当該年度の営業による増額又は減額を意味するところ、匿名組合員が出資により企業に参加していることを勘案すると、企業の解体による契約終了の最終段階において、組合の成立から終了までの間における営業財産の値上がり分を評価益として計上し、これを加えて返還すべき出資の価額を計算することは、匿名組合の本質に反するものということはできない。

したがって、本件契約書八条三項は、本件契約書において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得ない。

(8) 以上によれば、被告の前記(1)の主張は、採用することができない。

(二)(1) また被告は、<1>本件契約書四条二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、匿名組合員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旨主張する。

(2) しかし、既に判示したところによれば、本件契約書四条二項において損益が直接原告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、既に判示したところによれば、本件契約書四条二項が、「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又は原告に帰属し、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、本件契約書八条三項は、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又は原告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、本件契約書五条三項(b)は、本件契約書三条二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原告は、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、本件契約において原告が無限責任を負っていると解することはできない。

また、前示のとおり、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とはできない。

(3) 以上によれば、被告の前記(1)の主張は、採用することができない。

(三)(1) また被告は、本件契約書三条一項(a)及び(b)が、匿名組合員のみならず営業者も、当初の出資金として、本件事業に出資する旨定めていることは、組合財産としての出資と解するほかなく、本件組合が匿名組合でないことの証左である旨主張する。

(2) 確かに匿名組合には営業者及び財産とは別個のものという意味での組合事業及び組合財産なるものは存在しない。しかし、前示のとおり、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、組合や会社における財産及び労務の出資に相当するのである。また、匿名組合における利益及び損失の分配が営業者及び匿名組合員の出資の割合に依するものと定められている場合には、匿名組合員に対する利益分配の割合を定めるための計算上の数額として、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したことをもって営業者の出資ととらえる必要がある。本件契約書三条一項(a)及び(b)は、以上の考え方を前提とした規定であると理解することができ、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とはできない。

したがって、本件契約書三条一項(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とはできない。

(3) 以上によれば、被告の前記(1)の主張は、採用することができない。

(四)(1) また、被告は、本件契約書一〇条二項では、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旨主張する。

(2) しかし、本件契約書一〇条二項が、新たな匿名組合員及び営業者の参加を予定し、かつ、これについて総組合員の合意が必要である旨定めた規定であるということとはできない。原告の上記(1)の主張は、その前提を欠いているというべきである。

なお、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ことは、前示のとおりであるが、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、営業者が出資者の数を増やす目的で新たに匿名組合契約を締結するには既存の匿名組合員の同意を必要と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る。そして、本件契約書一〇条二項は、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旨定めているから、以上の考え方を前提とした規定である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とはできない。

したがって、本件契約書一〇条二項が匿名組合とは相いれない規定であるということとはできない。

(3) 以上によれば、被告の前記(1)の主張は、採用することができない。

(五)(1) また被告は、本件契約書は、六条一項、二項(a)及び(b)において、業務執行組合員ではない原告が共同事業の根拠となり得る業務監視権を有する旨定めており、これは、本件組合が任意組合であることの証左である旨主張する。

(2) しかし、本件契約書六条一項は、「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又は原告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、同条二項(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とはできない。

(3) 以上によれば、被告の前記(1)の主張は、採用することができない。

(六)(1) また、被告は、日本ガイダントは、その営業の一部について原告と共同事業を営んだというのではなく、日本ガイダントの営業全体が原告とシェアされている旨主張する。

(2)ア そこで検討するに、原告は、オランダにおける医療機器の販売を事業として行う目的で原告が設立された旨主張するが、本件全証拠を精査しても、これを認めるに足りる証拠はない。かえって前記前提となる事実のとおり、GBVと日本ガイダントによる匿名組合に関する検討において、GBVが日本ガイダントの親会社であり、同時に匿名組合員であることが課税上の追加的リスクを生じさせるのではないかなどという指摘がされ、あらゆる安全策が考慮されるべきであるとされた結果、GBVは、平成七年二月五日、その保有する日本ガイダントの全株式を現物出資して、日本ガイダントの親会社となるGBVを設立し、かつ、その保有する本件契約に係る出資持分を現物出資して、原告を設立したのである。以上の事実によると、原告は、本件契約に基づく匿名組合分配金を日本で課税されることなくオランダに移転することを主な目的に設立された会社であると考えることができないではない。

しかし、そのような原告の設立目的と、原告が日本ガイダントと共に営業しているか否かは直ちに結びつくものではなく、後者の点は、原告が、本件契約上、日本ガイダントの経営や業務執行に介入することができる権利を有し、実際に経営や業務執行に介入しないし関与しているか否かによって決せられる事柄である。そして、そのような契約内容が認められないことは既に判示したところから明らかであり、また、原告が本件契約に基づき日本ガイダントの経営や業務執行に介入しないし関与していることを示す証拠は存しない。

イ また、本件契約書六条二項(a)は、「営業者は、会計年度末より 日以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。」と定め、同項(b)は、「匿名組合員は、財務諸表を受領してから 日以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。」と定めているが、上記のとおり財務諸表の作成期限及び質問状の送付期限は空欄とされており、具体的な期限が定められていない。このことからすると、本件組合の実体が上記財務諸表の作成期限及び質問状の送付期限を定めることを要しないほどにGBVと一体化しているために、上記のとおり具体的な期限が定められていないものとも考えることができないでもない。以上によると、原告にとっては、正に日本ガイダントが行っている本件事業が原告の事業そのものであるというところも全くあり得ないというわけではない。

しかし、本件契約書六条二項(a)に空欄がある点については、本件契約を締結した当初の匿名組合員であるGBVは、本件契約の締結当時には日本ガイダントの親会社であり、その資本を通じての支配関係があったことから、この支配関係を通じて日本ガイダントの財務諸表に関する情報を収集することができるとして、上記のとおり財務諸表の提出期限及び質問状の送付期限を具体的に定めなかったということも考えることができる。したがって、上記のとおり財務諸表の提出期限及び質問状の送付期限を具体的に定めなかったことをもって、直ちに本件組合の実体が上記財務諸表の作成期限及び質問状の送付期限の行使を必要としないほどにGBVと一体化していたと認めることはできない。また、資本を通じての支配関係があったというだけでは、本件組合の実体がGBVと一体化していたということとはできない。

ウ したがって、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前記一六のとおり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とはできない。

(3) 以上によれば、被告の前記(1)の主張は、採用することができない。

(七) 以上のとおり、被告の前記各主張を検討しても、本件契約書及び修正後の本件契約書が商法上の匿名組合について日本ガイダントとGBVが合意した内容を取りまとめたものであるという前記3(九)の認定判断は覆ることはない。

5 本件契約の締結経過並びに本件契約書の作成者の意思及び目的と本件契約の性質について

(一) 前記認定事実によると、(1)ガイダント・コーポレーションは、日本イーライ・リリー社から、日本国内における医療機器事業を買収することを決めたが、買収のための資金(本件資金)は約一〇億円と試算されたこと、(2)ガイダント・コーポレーションの一〇〇パーセント出資の子会社であるCPIは、平成六年七月五日、一〇〇〇〇万円の資本金全額を出資して、日本イーライ・リリー社から買収した医療機器事業を行う会社として、日本ガイダントを設立し、CPIの一〇〇パーセント出資の子会社として同年一〇月二日に設立されたGBVは、同月二七日、CPIから日本ガイダントの株式のすべての譲渡を受け、これにより日本ガイダントは、GBVの一〇〇パーセント出資の子会社となったこと、(3)本件資金を日本ガイダントに提供する方法として、本件資金のうち九〇〇〇万円を日本ガイダントの新株発行に対する払込金として、その余を匿名組合出資金として、それぞれ日本ガイダントあてに送金する方法が採用されたこと、(4)上記の方法が採用されたのは、本件資金を日本ガイダントの資本金として出資するという方法により日本ガイダントに提供する場合には、日本ガイダントが行った医療機器事業から生じた利益の全額が日本ガイダントの課税所得となってしまう上、出資によって日本ガイダントの資本金が五億円を超えるときは、日本ガイダントは、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律一条の二第一項一号に規定する大会社に該当することになるから、会計監査法人及び常勤監査役の設置が強制される等の規制を受け、会社の運営コストが増加することになるのに対し、GBVが日本ガイダントとの間で日本の商法上の匿名組合契約を締結し、本件資金を匿名組合出資金として出資するという方法により日本ガイダントに提供する場合には、日本ガイダントが行った医療機器事業から生じた利益のうち匿名組合契約に基づく利益分配金に相当する分は、日本ガイダントの課税所得金額の計算上、損金の額に算入されて、課税されないこととなる上、匿名組合員についても、オランダにおいても日本においても上記利益分配金につき課税されない可能性があったことから、ガイダント・コーポレーションが、租税負担の回避を目的として、GBVと日本ガイダントとの間において、匿名組合を組成させることを決めたことによること、(5)GBV及び日本ガイダントは、ガイダント・コーポレーションの意を受けて、上記租税回避目的に沿った匿名組合

を組成することを合意し、同年一月一日、日本ガイダントの新株発行に対する払込みとして九〇〇〇万円を、匿名組合出資金として九億七三三六万〇五一二円を、それぞれ日本ガイダントあてに送金したこと、(6)ガイダント・コーポレーションがGBV及び日本ガイダントは、平成六年一〇月後半以降、上記各検討に沿う匿名組合となるように契約書の内容について検討を重ねたこと、(7)検討の過程において、〈1〉日蘭租税条約が適用される場合、非居住者である匿名組合員は、当該匿名組合員が日本国内に恒久的施設を有し、かつ当該匿名組合員に分配される利益が当該恒久的施設に関連のあるものでない限り、日本の法人税の課税対象にはならないから、日本の課税当局にとって、日本の商法に基づいて締結された匿名組合契約の存在を無視し、またはこれを否定することは困難であると考えられること、〈2〉しかし、日本ガイダントが匿名組合契約の合理性を説明することができない場合には、日本の課税当局が日本ガイダントの調査を行い、GBVに分配した利益について損金不算入の寄附金または配当の支払と認定する可能性があること、〈3〉また、日本の課税当局が、GBVが日本ガイダントの唯一の株主であって、日本ガイダントを実質的に支配し、管理することができる者であるという点に着目して、日本ガイダントをGBVの代理人であると認定し、GBVを日本に恒久的施設を有するものとみなした場合には、匿名組合契約によって得た利益が日本に源泉のある所得に当たるものとして日本の法人税の課税対象とされる可能性があることなどが検討されたこと、(8)上記〈2〉及び〈3〉の可能性をおもひかき、日本の課税当局の細部にわたる精査を受けたとしても、万が一にも匿名組合契約が否定されることがないようにするために、匿名組合契約の内容について更に検討を重ね、平成七年一月ころには最終案が完成したこと、(9)そこで、GBVと日本ガイダントは、そのころ、上記最終案を内容とする本件契約書に署名したが、日本ガイダントの営業年度が平成六年一月一日からであったので、本件契約の効力を同日から生じさせるため、本件契約書を同日付けとしたこと、(10)前記の検討の過程において、GBVが日本ガイダントの親会社であり、同時に匿名組合員であることが追加的リスクを生じさせるのではないかなどという指摘がされ、あらゆる安全策が考慮されるべきであるとして、日本ガイダントの株式を保有する別のオランダ法人の設立について検討することになったこと、(11)その結果、日本ガイダントとGBVは、平成七年二月五日、本件契約書一〇条一項を改正して、日本ガイダントの同意があれば、GBVは本件組合の匿名組合員たる地位を第三者に譲渡することができることとした上で、GBVが、同日、その保有する日本ガイダントの全株式を現物出資してGBVを設立するとともに、GBVが保有する本件契約に係る出資持分を現物出資して原告を設立し、日本ガイダントの同意の下、GBVから匿名組合員の地位を承継したことを認めることができる。

上記の本件契約の締結経過によると、ガイダント・コーポレーションの傘下にあるGBV及びGBVの一〇〇パーセント出資の子会社であった日本ガイダントは、上手に匿名組合を組成することができれば、日本ガイダントが行った医療機器事業から生じた利益のうち匿名組合契約に基づく利益分配金に相当する分は、日本ガイダントに課税されず、かつ、匿名組合員についてもオランダでも日本でも課税されないことになると考えて、ガイダント・コーポレーションの意を受けて、日本ガイダントが行った医療機器事業から生じた利益のうち匿名組合契約に基づく利益分配金に相当する分についての課税を免れる目的で、GBVと日本ガイダントの間に匿名組合契約を成立させる意思の下に、本件契約書を作成し、また、日本の課税当局から本件契約が匿名組合契約であることを万が一にも否定されないようにするための措置として、GBVの匿名組合員の地位を原告に承継させるために、修正後の本件契約書を作成したものと認めるのが相当である。

(二) ところで、前記認定事実のとおり、ガイダント・グループは、医療器具の販売を中核事業とする企業群であり、世界の販売市場を一定地域に区分し、各販売地域を各子会社に担当させるという方針を採っており、この方針に基づき、世界各国に「ガイダント」という名称を商号の一部に含む子会社が設立されており、日本ガイダントも、日本における医療器具の販売のために設立された子会社の一つである。そして、一般に、世界の販売市場を一定地域に区分し、各販売地域を各子会社に担当させるという方針を採っている企業群においては、投資のリスクをできる限り回避するという観点から、各販売地域に支店や営業所といった自らの事業拠点を置いたり、無限責任を負う子会社を設立することなく、有限責任の原則が適用される株式会社を子会社として設立していることが多いのは公知の事実である。

そうであるとして、ガイダント・グループから日本ガイダントに多額な本件資金を提供しようとする場合、投資のリスクをできる限り回避するという観点から、有限責任の原則が適用される方法を選択して、本件資金を日本ガイダントに提供するものとするのが自然かつ合理的である。海外にある会社が日本にある関連会社に対して資金を提供する方法としては、我が国の法令上大きく分けて、資本金(新株の発行)、社債の発行、ローンの借入れ、任意組合契約、匿名組合契約等を考えることができるが、任意組合契約は、組合員が無限責任を負うものであるから、特段の事情がない限り、本件資金を日本ガイダントに提供する方法として任意組合契約が選択されることはないと考えることができる。そして、本件契約の締結経過は、前記認定のとおりであり、本件資金を日本ガイダントに提供する方法として任意組合契約という方法を採用することは、全く検討されていないのである。また、GBV又は原告と日本ガイダントとの間で、事実上は、本件契約書と異なる法律関係、取引実態等があったことをうかがわせる証拠は見当たらない。

以上によると、GBVと日本ガイダントが任意組合契約を締結する意思を有していたと認めることはできない。

(三) 以上によれば、ガイダント・コーポレーションの傘下にあるGBV及びGBVの一〇〇パーセント出資の子会社であった日本ガイダントは、ガイダント・コーポレーションの意を受けて、日本及びオランダにおいてそれぞれ日本ガイダントが行った医療機器事業から生じた利益のうち匿名組合契約に基づく利益分配金に相当する分についての課税を免れる目的で、GBVと日本ガイダントの間に匿名組合契約を成立させ、また、日本の課税当局から本件契約が匿名組合契約であることを万が一にも否定されないようにするための措置として、GBVの匿名組合員の地位を日本ガイダントの親会社ではない会社に承継させるために、原告を設立し、修正後の本件契約書を作成したとすることができる。

6 本件契約書の作成者が租税回避を目的として本件契約書及び修正後の本件契約書を作成した点について

上記のように、当事者間に匿名組合契約を締結するという真の合意がある場合には、それにもかかわらず、匿名組合契約を締結する主な目的が税負担を回避することにあるという理由により当該匿名組合契約の成立を否定するには、その旨の明文の規定が必要であるところ、法人税を課するに当たってその

ような措置を認めた規定は存しない。したがって、当事者間に匿名組合契約を締結するという真の合意がある場合には、税負担を回避するという目的が併存することから、直ちに当該匿名組合契約の成立を否定することはできない。

もっとも、契約書上匿名組合契約を締結するとの記載があり、あるいは外観上匿名組合が存在する場合でも、実際の当事者間の法律関係、事業状況、経営実態等が契約書の記載の外観と異なるのであれば、匿名組合ではないという認定判断をする余地があることは当然である。

しかしながら、本件の全証拠を精査しても、GBVと日本ガイダントとの間における真の合意が、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以外の方法によって本件資金を日本ガイダントに提供することであるとか、GBV又は原告と日本ガイダントとの法律関係や事業状況等が本件契約書に定められたものとは異なるものであるという事実を認めるに足る証拠はない。

そうすると、本件においては、GBVと日本ガイダントとの間における合意は、前示のとおり、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によって本件資金を日本ガイダントに提供することであったと認めるほかない。

なお、本件資金を日本ガイダントに提供するに当たって、GBVと日本ガイダントとの間においてどのような方法を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されている。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るが、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べき法的根拠はないといわざるを得ない。

7 小括

以上によると、本件契約は、日本ガイダントを営業者、GBVを匿名組合員として日本の商法に基づいて設立される匿名組合において、日本ガイダント及びGBVの権利義務等について日本ガイダント及びGBVが合意した内容を取りまとめたものであり、また、ガイダント・コーポレーションの傘下にあるGBV及びGBVの一〇〇パーセント出資の子会社であった日本ガイダントは、ガイダント・コーポレーションの意を受けて、日本及びオランダにおいてそれぞれ日本ガイダントが行った医療機器事業から生じた利益のうち匿名組合契約に基づく利益分配金に相当する分についての課税を免れる目的もあって、GBVと日本ガイダントの間に匿名組合契約を成立させる意思の下に、本件契約を締結し、また、日本の課税当局から本件契約が匿名組合契約であることを万が一にも否定されないようにするための措置として、GBVの匿名組合員の地位を原告に承継させるために、修正後の本件契約書を作成したといえることができる。

そうすると、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、匿名組合契約であると認めざるを得ない。

8 被告のその他の反論について

(一)(1) 被告は、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、本件契約において原告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ふことはできない旨主張する。

(2)ア 確かに、前記前提となる事実及び前記認定事実によると、本件契約の出資者は、本件契約の締結の当時にはGBVであり、平成七年一二月五日以降は原告であること、日本ガイダントの親会社は、本件契約の締結の当時にはGBVであり、平成七年一二月五日以降はGIBVであること、GIBVの親会社も、原告の親会社も、いずれもGBVであることを認めることができる。また、日本ガイダントもGBVも原告もその商号中にガイダントグループであることを示す「ガイダント」の文字を使用している。

そうすると、GBVも、その匿名組合員の地位を承継した原告も、本件契約において投資の秘密性の利益を享受しているということとはできず、また、日本ガイダントも、本件契約において経営の自由度を確保しているということとはできない。したがって、本件契約において当初の匿名組合員であったGBV及びその地位を承継した原告が出資者の名称を秘匿するとともに、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する必要があったということとはできない。

イ しかし、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。

ウ もっとも、昭和三六年最高裁判決及び昭和三七年最高裁判決は、商法上の匿名組合契約に類似するものというためには、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要する旨判示している。

しかし、前示のとおり、匿名組合契約は、実質的には、出資者である匿名組合員と営業者との共同事業であるが、対外的には、商人である営業者だけが権利義務の主体として現れ、匿名組合員は、営業者の背後に隠れているということができるところであり、昭和三六年最高裁判決及び昭和三七年最高裁判決は、その点をとらえて、匿名組合員を「隠れた事業者」と称しているものと考えることができる。

そうすると、昭和三六年最高裁判決及び昭和三七年最高裁判決が、匿名組合における出資者が享受する投資の秘密性の利益の存在又は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ないことを匿名組合契約の成立要件の一つであるという趣旨で、匿名組合員を「隠れた事業者」と呼んでいると考えられることはできない。

したがって、昭和三六年最高裁判決及び昭和三七年最高裁判決が上記のとおり判示しているからといって、匿名組合における出資者が享受する投資の秘密性の利益の存在又は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ないことが匿名組合契約の成立要件の一つであると解することはできない。

エ そうすると、本件契約において原告が出資者の名称を秘匿するとともに、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する必要があったということとはできないからといって、それを理由に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いうこととはでき

ない。

(3) 以上によれば、原告の前記(1)の主張は、採用することができない。

(二)(1) 被告は、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原告は、現実には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、原告は、本件契約を匿名組合であるということとはできない旨主張する。

(2) 前示のとおり、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。

(3) 以上によれば、原告の前記(1)の主張は、採用することができない。

四 争点(2)(原告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。)について

1 外国法人は、法人税法一三八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(法人税法一三九条)。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。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。

日蘭租税条約は、所得の種類を七条から二二条まで定め、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(二三条)ところ、本件契約が任意組合を成立させる契約であれば、原告も日本国内において事業を行っていることになり、日蘭租税条約八条一項に規定する「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、日蘭租税条約七条から二二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、日蘭租税条約二三条に規定する「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。

2 そうすると、原告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、日蘭租税条約二三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。

五 小括

以上によれば、被告は、原告の本件各事業年度分の各所得について法人税を課することはできないから、これを課することができるものとしてした本件各決定及び本件各賦課決定は、その余の点について判断するまでもなく、違法であるといわざるを得ない。

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。

第四 結論

以上によれば、本訴請求は、いずれも理由があるからこれを認容し、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法七条、民事訴訟法六一条を適用して、主文のとおり判決する。

(裁判長裁判官 菅野博之 裁判官 小田靖子 裁判官 鈴木正紀は、差し支えにつき、署名押印することができない。裁判長裁判官 菅野博之)

(以下省略)

解説

閉じる

判例ID: 28111331
裁判年月日: 平成17年 9月30日
裁判所: 東京地方裁判所
事件番号: 平成15年(行ウ)第529号
事件名: 法人税決定処分等取消請求事件
解説掲載誌: 判例タイムズ1266号185頁

判例タイムズ社提供

《解説》

1 外国法人A社は、D社から買収した医療機器事業をD社に代わって日本国内において行うためA社の傘下の会社を日本国内に設立することを決め、A社の100パーセント出資の子会社である外国法人E社が100パーセント出資して日本において医療器具の販売を目的とする内国法人B社を設立し、B社は、平成6年7月18日、D社から医療機器事業の譲渡を受けた。E社は、同年10月21日、100パーセント出資してオランダ法人であるC社を設立し、同月27日、B社の株式のすべてをC社に譲渡した。C社とB社とは、同年11月16日、匿名組合契約(以下「本件契約」という。)を締結し、C社は、同日、B社の新株発行に対する払込みとして9000万円を、匿名組合出資金として9億7336万0512円を、それぞれB社あてに送金した。C社は、平成7年12月5日、その保有するB社の全株式を現物出資する方法により、オランダ法人であるF社を設立し、C社が保有する本件契約に係る出資持分を現物出資する方法により、オランダ法人である原告を設立し、B社は、同日、C社が保有する本件契約に係る出資持分を原告に移転することに同意し、これにより原告が匿名組合員の地位を承継した。B社は、本件契約に基づいて、平成7年12月5日から平成10年12月31日までの4事業年度にわたり、原告に匿名組合分配金を送金したが、被告は、原告が本件契約に基づきB社から受領した金員は、原告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、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、原告に対し、上記4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。本件は、原告が、(1)原告がB社から受領した上記金員は本件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「一方の居住者の利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、原告がB社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、原告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いから、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各取消しを求める事案である。

2 本件における主たる争点は、(1)本件契約は、商法535条に規定する匿名組合契約であるか、それとも民法667条1項の適用のある組合契約であるか、(2)原告が本件契約に基づきB社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である。

3 本判決は、争点(1)について、①C社とB社とが本件契約について取り交わした平成6年11月1日付けの「匿名組合契約書」と題する契約書(以下「本件契約書」という。)及び平成7年12月5日にその一部を修正した後の契約書(以下「修正後の本件契約書」という。)に記載された各条項を詳細に検討して、本件契約書及び修正後の本件契約書は、B社を営業者、C社を匿名組合員として日本の商法に基づいて設立される匿名組合について、B社及びC社の権利義務等についてB社及びC社が合意した内容を取りまとめた書面であると認めるのが相当であり、また、本件契約の締結経過によると、A社の傘下にあるC社及びC社の100パーセント出資の子会社であったB社は、上手に匿名組合を組成することができれば、B社が行った医療機器事業から生じた利益のうち匿名組合契約に基づく利益分配金に相当する分は、B社に課税されず、かつ、匿名組合員についてもオランダでも日本でも課税されないことになると考えて、A社の意を受けて、B社が行った医療機器事業から生じた利益のうち匿名組合契約に基づく利益分配金に相当する分についての課税を免れる目的で、B社とC社の間に匿名組合契約を成立させる意思の下に、本件契約書を作成し、また、日本の課税当局から本件契約が匿名組合契約であることを万が一にも否定されないようにするための措置として、C社の匿名組合員としての地位を原告に承継させるために、修正後の本件契約書を作成したものと認めるのが相当であり、C社とB社が任意組合契約を締結する意思を有していたと認めることはできない、②上記のように、当事者間に匿名組合契約を締結するという真の合意がある場合には、それにもかかわらず、匿名組合契約を締結する主な目的が税負担を回避することにあるという理由により当該匿名組合契約の成立を否定するには、その旨の明文の規定が必要であるところ、法人税を課するに当たってそのような措置を認めた規定は存しないから、当事者間に匿名組合契約を締結するという真の合意がある場合には、税負担を回避するという目的が併存することから、直ちに当該匿名組合契約の成立を否定することはできない、③そうすると、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、匿名組合契約であると認めざるを得ないと述べ、争点(2)について、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が、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)から、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ができないのであり、原告については日蘭租税条約が適用されるから、その定めを検討しなければならないところ、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、日蘭租税条約8条1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から、上記分配金は、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のないもの」に該当するというべきであり、そうすると、原告が本件契約に基づきB社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と述べて、前記決定及び無申告加算税賦課決定を取り消して、全部認容した。

4 租税回避行為については、その効果を否認して課税処分をすることができる旨の規定が置かれている場合がある(所得税法157条、法人税法132条、相続税法64条、地方税法72条の43)が、そのような明文の規定がない場合には、租税法律主義の原則から、その効果を否認することはできないというのが一般的な考え方である(なお、租税回避に関する判例及び裁判例については、最高裁判所事務総局行政局監『主要行政事件裁判例概観(2)[改訂版]』36頁から44頁までが詳しい。)。もともと、租税回避行為として納税者が選択した行為が仮装であると判断され、その実態に従って法令の条項を適用すると、納税者が選択した行為が仮装でなければ適用されるはずの法令の条項とは異なる条項が適用され、それにより当該納税者が企図した租税回避の目的が結果的に否定されることとなることがあるが、これは、租税回避行為として納税者が選択した行為をどのように認定するかという事実認定の問題であり、これが争点とされた裁判例も幾つか散見される(東京地判平10.5.13判時1656号72頁、東京高判平11.6.21判タ1023号165頁、東京地判平13.3.28判時1745号78頁、東京地判平17.1.28判タ1204号171頁)。本件事案は、本判決が認定したところに従えば、いわゆる租税回避を企図して納税者が選択した行為について、裁判所がこれを仮装ではなく真の合意に基づくものと判断した結果、納税者が選択した行為が仮装であるとして課税庁が適用した法令の条項とは異なる条項が適用され、その結果、課税庁が当該納税者についてした課税処分が違法として全部取り消されたというものである。本判決は、本件事案についての判断であるが、税回避行為として納税者が選択した行為をどのように認定するかという事実認定の問題に関する裁判例の一つとして、実務上の参考となる。

[トップへ戻る](#)

[閉じる](#)