

日付：平成24年10月22日

【判例ID】 28140170
【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
【裁判官名】 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15年（行ウ）第529号 判例ID：28111331 上告審 平成20年 6月 5日／最高裁判所第一小法廷／決定／平成19年（行ヒ）第300号 判例ID：28173547
【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1275号127頁
税務訴訟資料（250号～）257号10741順号

■28140170

東京高等裁判所
平成17年（行コ）第278号
平成19年06月28日
控訴人 麻布税務署長 伊東博之
指定代理人 加島康宏 外4名
被控訴人 ガイダント・ネーデルランド・ビーヴィ
代表者 マネージング・ディレクター アーレン・デホン
同 ドッド・J・グレイ
訴訟代理人弁護士 佐々木満男
同 中野憲一
同 藤田耕司
同 中村慎二
同 青柳良則
同 大西まり子
補佐人税理士 川上英樹

主文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 被控訴人の請求をいずれも棄却する。
- (3) 訴訟費用は、第1、2審を通じ、被控訴人の負担とする。

2 被控訴人

主文第1項同旨

第2 事案の概要等

1 事案の概要

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。被控訴人は、GBVの同契約上の地位を承継したオランダ法人である。控訴人は、被控訴人が同契約に基づき日本ガイダントから受領した金員は、被控訴人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、被控訴人に対し、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。被控訴人は、

（1） 被控訴人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、被控訴人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、被控訴人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。原審は、被控訴人の請求を認容した。そこで、控訴人がこれを不服として控訴した。

2 関係法令の定めは原判決「事実及び理由」の第二、二記載のとおりであり、前提となる事実は同第二、三記載のとおりであり（ただし、原判決12頁2行目の「Pacemakers」を「Pacemakers」と改める。）、控訴人の主張する課税根拠は同第二、四記載のとおりであり、争点及び争点に関する当事者の主張の要旨は、当審における当事者の主張を後記3項のとおり付加するほか、同第二、五及び六記載のとおりであるから、これを引用する（後記のとおり、控訴人は、原判決は争点の把握を誤っていると主張するが、理由がない。）。

なお、本判決（原判決を引用した部分を含む。）において商法とは、平成17年法律第87号による改正前の商法をいう。

3 当審における当事者の主張

（控訴人の主張）

（1） 原判決における争点把握の誤り、国際課税の基本ルールと日蘭租税条約の解釈、パートナーシップにおける恒久的施設の認定

ア 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、後記イのとおり、日蘭租税条約を含む国際課税の基本ルールの下では、被控訴人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、後記ウのとおり、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。

イ 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、任意組合として共同事業であることが明らかな場合はもちろん、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ふべきである。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。日本においても、法人税法等のもとより各国との租税条約においても、同様の課税ルールに立った取扱いを定めており、本件において適用されている日蘭租税条約も例外ではない。そして、日蘭租税条約8条1項によれば、オランダにある企業が、日本における恒久的施設を通じて事業を行う場合、日本においては、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課税することができることとされている。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（乙17号証の2、3枚目・パラ32）、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ふべきである。

本件において、まず第一に検討すべき問題である、被控訴人が国内に恒久的施設を有しているか否かは、国内に当該企業の「事業を行う一定の場所」として機能していると評価し得る物的施設が存在しているか否かを検討しなければならない。本件において、日本ガイダントの医療機器の販売を行うための国内事業所があるので、この事業所が、オランダ法人である被控訴人にとって、本件事業を行うための日本国内にある事業所と評価し得るかが問われなければならない。

ウ 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

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事が挙げられている。そして、オランダの最高裁判決及び被控訴人の見解（乙14の1・2）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。

オランダの最高裁判決（恒久的施設に関する議論は、基本的に条約締結国間の課税権の配分を定めた租税条約の解釈の問題であるから、我が国において同様の事例に係る裁判例等がない場合に、外国の裁判例を引用することは、条約を解釈するに当たり適切な方法である。また、被控訴人の租税コンサルタントがオランダ税務当局に対する回答を行う際にそれを引用しているから、同最高裁判決を本件の解釈に引用することは、何ら不当なものではない。）等によれば、たとえリミテッド・パートナーシップであっても、各パートナーに帰属する所得があり、パートナーがパートナーシップの持分を有する限り、パートナーシップの事務所は、リミテッド・パートナーの恒久的施設であると判断されていると解することが可能である。すなわち、リミテッド・パートナーのパートナーシップの業務に対する具体的関与のいかんを問わず、パートナーシップの持分を有し、かつ、パートナーシップの利益を直接受領するという形式が整っていれば、業務執行者の事業拠点をリミテッド・パートナーの恒久的施設として認定することが可能といふべきである。そうすると、持分という要件を充たすか否かが不明な場合でも、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といふべきである。

（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被控訴人の恒久的施設と解すべきである。

その理由は以下のとおりである。

ア 本件契約の目的と特異性

被控訴人らガイダントグループは、本件各利益に対して日本及びオランダのいずれの国でも課税されないようにするため、本件契約書上の表現に意を払って、本件契約書を作成した。そして、被控訴人は、この契約について、オランダの税務当局に対しては、日本にGBV又は被控訴人の恒久

的施設があると認定されるように意図して、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しているが、日本の税務当局に対しては、事業に対する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、持分の有無という点に関し、オランダでは持分のある契約として、日本では持分のない契約として、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なのであり、このような場合、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がその契約に関して表明したところの意味も踏まえて解釈するのが相当である。

イ 「interests」の解釈

以下の点から、原判決の解釈（「interests」を利益と訳するのが相当である）は誤りである。

ア 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。

イ 被控訴人は、オランダの税務当局に対し、被控訴人が日本に恒久的施設を有する旨主張して課税権は日本にあるとしたが、その根拠として挙げたのは、オランダの最高裁判決であり、本件契約はオランダ法上のパートナーシップの1つであるCVに該当し、被控訴人は本件事業についての持分を有することを前提にしたものである。本件契約にある「interests」は、パートナーシップにおける通常の使用法と同様に「持分」と解釈して初めて被控訴人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。

ウ GBVは、平成7年12月5日、GBVが保有する本件契約にかかわる出資持分（原文は「Silent Partnership Interest」）を現物出資する方法により、被控訴人を設立した（乙4）。仮に、ここにいる「Interest」が、本件契約に基づく将来の利益分配請求権を指すにすぎないのであれば、営業者の利益自体が不確定なものである以上、現物出資の価額が特定できず、現物出資の目的としては適切なものではない。そうであるとすると、この「interest」は持分と解して、初めて現物出資の目的財産とみるのが相当である。

エ a 原判決は、本件契約書5条1項(a)が組合財産の所有権が営業者に帰属するとする条項であると解した上で、これとの対比において、「interests」を「持分」と解釈するのは相当でないとする。しかし、同項(a)は、単に組合財産は営業者によって保持される(will be held)との規定であり、同項(b)は、営業者の組合財産に係る所有権行使は、本契約の規定に従うとされている。ところが、「本契約の規定」中、営業者の組合財産の所有権行使に関する明確な規定は存在しない。

そうすると、本件契約書5条1項(a)が、組合財産の所有権の帰属を定めた規定と直ちに解することはできないのであって、その論拠とされた本件契約書5条1項の解釈に関する原判決の上記判示は、誤りがあるというべきである。

b まして、原判決は「interests」を「利益」と訳さなければ本件契約書1条と5条1項との間に矛盾が生じると指摘する一方で、本件契約書10条1項の表題部の「Partnership Interest」という用語について、「組合持分」と訳されていることを否定しない（原判決29頁）。原判決の採った訳によれば、今度は本件契約書の1条と10条との間に矛盾が生じることになるのであって、本件契約書の解釈として極めて不自然な結果となる。

ウ 本件契約書によれば、本件事業から生ずる損益は、出資割合に応じて、直接、GBV及び日本ガイダントに帰属することとされている（4条2項）。この規定は、被控訴人自身がオランダ税務当局に対しCVの利益に対する取り分を直接受け取ることができる旨その解釈を表明していたから、被控訴人の解釈に従えば、その文言どおり、本件事業から生ずる利益に対する取り分を直接受け取れることを可能とする趣旨の規定と解して何ら妨げはない。商法上の匿名組合では、営業者に生じた利益は、その営業者に一旦帰属し、その後、匿名組合員に分配されることになり、直接、その損益が組合員に帰属するようなことはない。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（商法535条）とは相容れないものであり、任意組合の要件に合致するものである。

エ 本件契約書6条2項(c)においては、「匿名組合員は、……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」として、営業者の事業内容に対する質問権が付与されている。この権利は、行使の方法によっては、営業者の事業方針に対して強い影響力を及ぼすことを可能にするものである。次に、本件契約書10条2項は、匿名組合員は、新たな匿名組合員の参加

について、「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。」として、業務執行に他の者を加えることに対する拒否権が与えられている。ここでいう「新たに出資者を募るか否か」は、業務執行の方針決定の重要な一部というべきであり、こ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（商法542条、153条）を超えて、営業者の営業方針についての判断に参加することの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。

オ それ以外にも、本件契約には、任意組合の特徴を有している条項が含まれている（出資割合は営業者が9.32%で、匿名組合員が90.68%であること—契約書の1条。組合持分の譲渡等の制限—同10条1項。「本件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」を有し、「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」ものとされていること—同8条3項(c)。本件契約書の条項が上記のように定め、典型的匿名組合契約における匿名組合員の出資価額返還請求権（商法541条）よりも有利な権利を匿名組合員に与えたことは、日本ガイダントと被控訴人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ものというべきである（乙30の2の14頁参照）。

更に、営業者及び匿名組合員が「ガイダント」という同一商号を使用しているのであるから、本件組合は、匿名組合員が「隠れた出資者」となる匿名組合というよりも、むしろ任意組合であるとするのが相当である。

(3) 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、被控訴人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、後記のとおり、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、被控訴人は、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ところからすれば、日本ガイダントの事業所は、被控訴人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（乙30の2）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（乙38の植松守雄弁護士の見解）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（乙39の2のフォーゲル博士の鑑定意見書参照）。

ア 業務執行型・非典型的匿名組合

本件契約は、「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られない」（修正前の10条2項）として、被控訴人に対し、商法上の匿名組合員に認められている検査権（商法542条、153条）を超えて、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。

さらに、本件契約書5条1項(b)は、「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」としているが、本件事業用の資産に関する所有権行使の方法の決定は、営業者である日本ガイダントの重要な経営判断に属するものというべきである。このような経営判断に対し、平成7年12月5日以前には、GBVが日本ガイダントとの100パーセントの資本所有の関係を背景に、強い影響力を行使することができたといえる。本件においては、日本ガイダントに資本出資するのはGIBVであり被控訴人ではないものの、GBV、GIBV及び被控訴人3社の役員はいずれもLEOPOLD氏及びHANS氏が兼任しており、原判決が「ガイダント・コーポレーションの意を受けて」GBVや日本ガイダントが行動したと判示している（原判決64頁）ことからすれば、本件においては、米国

ガイドント・コーポレーションが被控訴人及び日本ガイドントを管理支配するとともに、被控訴人が日本ガイドントを管理支配するという構造が認められ、ガイド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ドント・コーポレーション及び被控訴人の管理支配を通じて、被控訴人と日本ガイドントが共同事業を営んでいたと認められるのであって、日本ガイドントが米国ガイドント・コーポレーションから指示、提案を受けていたことは、被控訴人が共同して事業を営んでいたことを排斥する理由とはならない。以上から、被控訴人が日本ガイドントに対し、強い管理支配権限を有していたことは明らかである。

租税条約上の恒久的施設の存否の判断は、当該事業の実態を踏まえてなされるべきであり、当事者の資本又は出資関係に基づいて、その一方に管理支配権が及んでいるような特殊な場合にあつては、当該契約上規定された権利義務の条項に表われた文言の形式的な解釈だけではなく、実質的に共同して事業を実施していると認められるか否かの点を検討するべきである。そして、本件組合は、ガイドントグループの事業の一部であつて、被控訴人と日本ガイドントとの間で本件契約が締結され、それに基づき、相互に権利を得又は債務を負担していたものであるが、その資本出資関係が同一の企業グループに属する特殊なものであったことから、実際には、被控訴人の管理支配権限は、本件契約の権利義務の条項に定められた事項に限られたものとみることが困難であり、日本ガイドントの経営全般に及んでいたというべきである。

以上のような観点からすると、本件組合が匿名組合契約の一種であると性質決定されるとしても、匿名組合員に対し、営業者の経営判断に参加する強い権利を付与しており、それは商法上認められた監視権（商法542条、153条）を大きく超える内容のものであるから、本件組合は匿名組合員が営業者の経営判断に参加する業務執行型・非典型匿名組合であるというべきである。

イ 財産参加型・非典型的匿名組合

本件組合には、本件事業用の組合財産が存在する（本件契約書1条の「組合財産」）。これは、少なくとも、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を否定できない。

本件契約書8条3項(c)（本件契約の終了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し、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。）で明らかのように、典型的匿名組合における匿名組合員の出資価額返還請求権（商法541条）よりも有利な権利が、本件契約によって匿名組合員に保障されている。

しかも、本件契約締結時の匿名組合員であつたGBVは、日本ガイドントに対する100パーセントの出資関係を背景に、匿名組合員に有利な組合財産への参加を保障されていたといえる。日本ガイドントは、我が国において本件事業を開始するに当たって資金の大部分をGBVからの匿名組合出資（9億7336万0512円）に依存しているほか、被控訴人からその資金調達について重大な影響を受ける立場にあり、日本ガイドントの各事業年度の資産状況からは、本件事業を継続しながら被控訴人への分配金を支払う資力がなく、本件契約書4条3項ただし書の「当事者が一年毎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。」とする例外規定が常態となつていたものである。そして、同条の規定にあるように、日本ガイドントと被控訴人が合意することで初めて組合事業に現金を残すことができ、事業の継続が可能となることからすれば、出資者である被控訴人は、日本ガイドントの事業継続に関しても圧倒的な決定権を有していたというべきである。資金面という組合内部関係において、単独で本件事業を行っているとは到底いえない。

以上から、本件組合は、仮に匿名組合であるとしても、匿名組合員と営業者との間に内的な共同財産が形成され、匿名組合員に有利な組合財産への参加を保障するものであるから、財産参加型・非典型的匿名組合であるといえることができる。

(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判断している（乙12）。

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事は、事柄の性質上生じ得ないはずである。

(5) 租税回避スキームは租税条約の趣旨にも反する。

被控訴人は、租税条約の目的は二重課税の排除であり、二重非課税の排除ではない旨主張する。

確かに、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条のコメントリー・パラ7参照。乙47）。従って、被控訴人が行う租税回避行為（原判決66頁）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とは明らかである。本件における被控訴人らの行為は、「TKスキーム」と呼ばれる匿名組合契約と日蘭租税条約を用いた租税回避行為であるところ、このような租税回避行為については、OECDモデル条約1条のコメントリー・パラ9.3に「租税条約の解釈を適正に行うことによって、これらの条約の規定の下で予定されていない特典を獲得しようとの企図において行われた取引のような濫用的取引を無視することが可能である」、「この解釈は、租税条約の意義と目的並びにそれを誠実に解釈すべき義務から生じる（ウィーン条約法条約31条参照）。」と記載されているとおり、租税条約をその意義と目的並びにそれを誠実に解釈すべき義務に従い、適正に解釈することにより対処すべきであり、また、それが可能なのである。

仮に被控訴人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。

（控訴人の主張に対する被控訴人の認否、反論）

（1） 控訴人の上記主張（1）（原判決における争点把握の誤り、国際課税の基本ルールと日蘭租税条約の解釈、パートナーシップにおける恒久的施設の認定）について

ア 原判決の争点の把握は誤りであるとの控訴人の主張は争う。

控訴人の上記主張は、以下の2点において、原審における控訴人の訴訟追行と大きく矛盾している。

第一に、原審裁判所は、数次にわたり争点の案を記載した書面を両当事者に配布して意見を求めた。平成17年7月6日の口頭弁論で配布された書面（甲12）が最終版であるが、そこに整理された争点は、原判決の「五 争点」に記載された3つの争点と同一である。その際、控訴人は、「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」が本件の第1の争点であることを、口頭弁論において明示的に合意している。それにもかかわらず、控訴人が原判決の設定した争点を不相当と批判するのは自己撞着である。

第二に、控訴人は、原審における準備書面において（平成16年6月25日付け被告準備書面（1）10頁、第3、3「匿名組合における課税関係」、（4）「租税条約の適用について」）、「匿名組合利益については、法人税法上は法人税の課税対象とされているのであるが、前記1、2で述べたとおり、日蘭租税条約の適用がある場合には、同条約23条の規定が優先するから、オランダ法人の所得である匿名組合分配利益は、その他所得に該当し、我が国では課税されていない。」と主張しており、本件契約が匿名組合であれば、オランダ法人である被控訴人の所得である匿名組合分配利益は、日本において課税されない点を明示的に認めていた。このことは、元国税庁国際業務室長の見解（甲21）、国税当局の見解（甲5）、国税不服審判所の裁決（甲3）、学術文献（乙18、33）、日蘭租税条約の改正交渉（甲22、23）などからも明らかである。それにもかかわらず、控訴人は、当審において突然、匿名組合には典型的なものと非典型的なものがありそれによって課税方法が異なるなどという、課税根拠たる法人税法及び関係政省令に全く規定されていない独自の概念を持ち出し、非典型匿名組合契約は日蘭租税条約23条の適用を受けないと主張している。これは、日蘭租税条約の規定に反しており、かつ、日本法上の根拠が一切ないのに課税を求める点で、憲法の定める租税法律主義に反するだけでなく、原審における控訴人自身の主張を真っ向から覆す主張である。

イ 国際課税の基本ルールと日蘭租税条約の解釈

ア 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との控訴人の主張は、以下のとおり租税条約の構造にそぐわない。

すなわち、租税条約の条文の構造は、企業のある所得が条約のどの条項の所得に該当するかを第一に検討する構造となっている。日蘭租税条約は、7条から22条まで各種の所得を規定し、これら諸条に規定のない所得を23条のその他所得として、その課税関係を定めている。これに対し、5条の恒久的施設条項は、恒久的施設の定義を定めたものであって、課税関係は定めていない。「恒

久的施設基準は、国際的・二重課税条約において、ある特定の種類の所得に対してその源泉地において租税が課されるべきかどうかを決定するために一般に用いられている。」(OECDモデル条約7条に関するコンメンタリー・パラ1(乙40))のものであって、「ある特定の種類の所得」を判断した後には機能する基準なのである。

更に、第一に検討すべきは恒久的施設の存否であるという控訴人の主張のうち、「恒久的施設の存否である」という部分も誤りである。日蘭租税条約11条6項、12条5項、13条4項等の条項が、配当や利子等を8条(事業所得)の適用対象としているのは、これら所得の原因となる資産が、当該企業が恒久的施設を通じて行っている事業に真に関連するからであり、かつ、その場合に限られる。従って、「恒久的施設の存否によって」条文の適用が異なるとする控訴人の主張も誤りである。

イ 租税条約の採るルールは「恒久的施設なければ課税なし」であって、「恒久的施設あれば課税あり」ではない。オランダの法人が日本国内の源泉から得た匿名組合利益(匿名組合の利益分配金)に対しては、日蘭租税条約8条の適用はなく、同条約23条が国内法に優先して適用され、恒久的施設の有無にかかわらず、我が国では課税されないことは、本件当時行なわれていた課税庁の一貫した伝統的な取扱である(甲5)。原審における控訴人の主張も同様であり(被告準備書面(1)9頁「租税条約の適用について」)、さらに、原審において控訴人が証拠として提出した学術論文でも匿名組合利益を事業所得とする見解は妥当ではないとされている(乙18の183頁)。

ウ 日蘭租税条約の解釈

第一に検討すべき法律問題は、匿名組合からの利益配当が、日蘭租税条約8条が規定する「企業の利得」に該当するかということである。匿名組合からの利益配当が「企業の利得」に該当しなければ、日蘭租税条約8条の適用はなく、日蘭租税条約23条の問題となり、我が国に課税権がないことは明らかだからである。

ところで、「企業の利得」は、日蘭租税条約において特に定義(日蘭租税条約3条2項)されていない。従って、日蘭租税条約3条2項により、「企業の利得」という用語は、「その国の法令上有する意義を有する」ことになる。

平成7年から平成10年当時の日本の法人の所得に関する租税法令上、匿名組合員が10名未満である場合の匿名組合利益は資産運用所得(旧法人税法施行令177条4号)であり、事業所得(法人税法施行令176条参照)とは明らかに区別されていた。従って、本件処分の対象となった各事業年度において、「企業の利得」すなわち事業所得が、匿名組合からの利益配当を含まないことは、日本の租税法令上明らかであった。よって、日本の法令上事業所得に該当しない匿名組合利益は、日蘭租税条約8条の解釈としても、「企業の利得」に該当しない。

この考え方が、上記伝統的な取扱の基礎となっている。

エ モデル条約との比較

日蘭租税条約23条は、OECDモデル条約21条に対応するものであるが、日蘭租税条約23条には同モデル条約21条2項(1の規定は、一方の締約国の居住者である所得(第6条2に規定する不動産から生ずる所得を除く。))の受領者が、他方の締約国において当該他方の国内にある恒久的施設を通じて事業を行い又は当該他方の国において当該他方の国内にある固定的施設を通じて独立の人的役務を提供する場合において、当該所得の支払の基となった権利又は財産が当該恒久的施設又は当該固定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、7条又14条の規定を適用する。)に対応する規定が含まれていない。

その後平成4年の日蘭租税条約の改定の際にも、これに対応する規定は追加されなかった。これは、我が国が、租税条約上明文の規定がない種類の所得であっても恒久的施設に実質的な関連がある場合には源泉地国で課税をするという条約例があることを認識しつつ、あえて日蘭租税条約においては源泉地における課税権を放棄していることを意味している。

ウ 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

被控訴人が恒久的施設を有していたかどうかを判断するのであれば、問題となるのは、我が国の商法を準拠法として締結された本件契約に基づく、被控訴人による日本ガイダントに対する出資と、日本ガイダントによる日本における事業の運営及び日本ガイダントから被控訴人への利益の配当が、日本の法令及び日蘭租税条約に照らして、被控訴人による我が国の恒久的施設を通じた事業活動と認定できるか否かである。

この問題を考えるにあたって、日本の法令及び日蘭租税条約に関する解釈を示したものではないオランダ及び米国の裁判例は、単なる参考以上の意味を有しない。また、控訴人が引用、紹介しているオランダ及び米国の裁判例は、いずれもそれぞれの国の法律に基づいて組成されたパートナーシップが外国のパートナーにとっての恒久的施設と認められるか否かに関する判断を示しているが、これらのパートナーシップはいずれも日本法に基づく匿名組合とは相当性質が異なり、むしろ、任意組合や有限責任事業組合に近い性質を有するもので、匿名組合契約を前提とする本件への類推への基礎を欠く。

(2) 控訴人の上記主張(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被控訴人の恒久的施設と解すべきである。) について

控訴人の同主張は争う。

ア 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」のことであるという控訴人の主張(同イア)は、誤りである。

控訴人は、その根拠として3つの文献(乙25、28、29)を列挙するが、控訴人が列挙する文献は、全て外国法上のPartnershipに関する文献であり、我が国の商法に基づく匿名組合に関する記述ではなく、また、これらの文献で取り扱われている「Partnership(パートナーシップ)」の財産は、パートナーが共同で所有するものと記載してあり、パートナーがパートナーシップの財産に対する(共有)持分を有する関係としての「Partnership(パートナーシップ)」についての記載事例である。このような組合財産に対する持分を有する関係としての外国法上の「Partnership(パートナーシップ)」における「interests」が、これら文献において「持分」と訳されているのは、当然なのである。

本件で問題となっているのは、本件契約の日本法における性質決定であり、本件契約における組合員が組合財産に対する持分を有するか否かである。日本法における解釈として、本件契約における組合員が組合財産に対する持分を有しないのであれば、「interests」を利益と訳するのが適当であり、本件契約における組合員が組合財産に対する持分を有するのであれば、「interests」が持分と訳されるべきなのである。外国法上の「Partnership(パートナーシップ)」における「interests」は通常「持分」と訳されているから、本件契約の解釈においても「持分」と訳すべきという控訴人の主張は、本件契約の解釈が日本法上の問題であることを理解していない上、訳語から権利の性質を決定しようとしているのであり、論理が逆転していて、主張自体失当である。すなわち、本件契約において、「interests」をどう翻訳すべきかを根拠に、本件契約の法的性質を論じようという控訴人の主張は皮相的であり、到底成り立ち得ない。

イ 仮に、ここにいう「interests」が、本件契約に基づく将来の利益分配請求権を指すにすぎないのであれば、営業者の利益自体が不確定なものである以上、現物出資の価額が特定できず、現物出資の目的としては適切なものではないとの控訴人の主張(同イウ)は、誤りである。

利益配当請求権という債権が現物出資の対象となり得ることについては、おそらく争いはないと思われる。匿名組合員の有する権利は、利益分配請求権と契約終了時における出資金返還請求権が一体となった匿名組合契約に基づく債権的権利である。現物出資の対象は、財産出資であれば良いのであって、このような債権的権利が含まれることには、なんの疑問もない。

また、そもそもオランダ法に準拠した被控訴人の設立行為である現物出資を同じくオランダ法に準拠して設立されたGBVが実行した場合の当該現物出資の準拠法は日本法ではない(オランダ法と考えるのが自然である。)ため、どのような現物出資が認められるのかは現地法(オランダ法)に則して考えなければならない。よって、「interests」を組合財産に対する共有持分と考えなければ現物出資となり得ないという控訴人の主張は、何の根拠もない。

ウ 上記ア、イだけが当審における控訴人の新たな主張であり、控訴人の主張するそれ以外の根拠は、原審からの主張であり、以下のとおり、いずれも失当である。

ア 本件契約の目的と特異性との主張(控訴人の主張ア)について

本件契約は、巧妙に仕組まれた特異な契約であるとの控訴人の主張は、控訴人の思い込みによるものである。本件契約の締結目的は、原判決が認定したように、「出資によって日本ガイダントの資本金が5億円を超えるときは、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1条の2第1項1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」(原判決

61頁2行目から7行目)等の理由により、増資ではなく匿名組合という出資形式がとられたのである。

控訴人は、被控訴人のオランダの税務当局に対する表明に従って、本件契約を任意組合と解すべきであると主張するが、被控訴人租税コンサルタントがオランダの税務当局に対して行ったオランダ法に関する主張は、本件契約が匿名組合契約であるとしたものであり、本件契約を任意組合と解する根拠となり得ないばかりか、本件の恒久的施設の有無に関する判断と一切関係がない。

イ 控訴人の主張イイについて

上記ア記載のとおりである。

ウ 控訴人の主張イエについて

控訴人の同主張 a のとおりであれば、「組合財産の所有権が営業者に帰属し、その所有権行使は本契約の規定に従って一定の制約を受け得るという条項である」という、原判決と同じ結論に至ることになる。営業者の所有権行使に関する制約を定める明確な規定が存在しないとしても、原判決の結論には矛盾せず、控訴人のような「本件契約書5条1項 (a) が、組合財産の所有権の帰属を定めた規定と直ちに解することはできない」という結論は導かれない。

控訴人の同主張 b は、原判決が、本件契約書1条 (定義) における「Partnership Interest」を「匿名組合権利」と訳しており (原判決24頁下1行)、本件契約書10条の「Partnership Interest」は、「組合持分」と訳されるべきではなく、「匿名組合権利」と訳されるべきであり、矛盾は一切生じないから、失当である。

エ 控訴人の主張ウについて

原判決は、本件契約書の他の条項 (8条3項、5条3項 (b)) との整合性、本件契約書4条2項全体としての解釈の整合性を検討した上で、本件契約書4条2項は「組合損益が直接組合員に帰属するという規定」ではないと認定しており、同解釈が正当である。

オ 控訴人の主張エについて

控訴人が根拠とする本件契約書6条2項 (c) は、質問権について一切言及していない。また、本件契約書6条2項 (b) の質問状の送付については、「本件契約6条1項は、『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、」この検査の権限の行使方法として定められた同6条2項 (b) の質問状の送付は、本件契約が匿名組合契約ではなく任意組合契約であることの根拠としての事業への積極関与を示す根拠規定とはなり得ない (原判決56頁13行目から57頁5行目)。

また、控訴人が根拠とする本件契約書10条2項がなんら根拠とならないことは、原判決が判示しているとおりで、これに対する控訴人の反論は一切ない。

カ 控訴人の主張オについて

本件契約書1条の「出資割合」の規定が、匿名組合と相容れないどころか、むしろ匿名組合契約上通常規定されるべき規定であることについては、原審以来被控訴人が詳細に主張し、原判決が採用した (原判決54頁12行目から55頁10行目) とおりである。また、営業者及び匿名組合員が「ガイド」 という同一商号を使用していることから、本件契約は任意組合と解釈されるべきである、と控訴人は主張するが、出資者の名称の秘匿の必要性の不存在が匿名組合であることを否定する根拠とならないことは、原判決が詳細な理由付けにより認定判断したとおりである。

控訴人が当審で証拠として提出した鑑定意見書 (乙30の2) も、本件契約が任意組合契約ではなく匿名組合契約であると認めている。

(3) 控訴人の上記主張 (3) (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、被控訴人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

ア 控訴人は、控訴審に至って、匿名組合についての一般的・通説的な理解とはおよそ異なる学説に依拠して、原審の争点整理の過程で一旦取り下げた上記主張を再度蒸し返してきた。原審において取り下げた主張を控訴審において蒸し返すのは、訴訟上の禁反言に反するか、あるいは、時機に後れた攻撃防御方法として許されるものではないから、却下を求める。

イ 典型的匿名組合と非典型的匿名組合との区別に、法律上の根拠はない。

控訴人は、匿名組合を典型的匿名組合と非典型的匿名組合とに分類し、それぞれにつき異なる

法律効果を主張する。控訴人が証拠として提出した書証（篠田教授の論文（乙30の3）や谷口教授の論文（乙33））によれば、ドイツ法においては、民商法だけでなく税法も、匿名組合に典型的匿名組合、非典型的匿名組合という分類があるようであるが、それはドイツ法の立法による区別であって、日本法上はそのような分類は存在しないし、裁判例及び確立した解釈としても、このような分類は存在しない。控訴人は、租税条約の適用に当たって非典型的匿名組合か否かを認定するために「共同事業性及び財産の共同所有性」の有無を検討する旨主張しているが、このような意味不明な基準を追加することは、法的安定性・予測可能性を害し、課税要件明確主義の観点からも許されない。

また、日独租税条約においても、典型的匿名組合契約と非典型的匿名組合契約の区分は存在しない。従って、この主張は、租税条約にも、我が国の法令にも根拠のない課税を主張するものであるから、憲法の定める国際法規の遵守及び租税法主義に反するものである。

また、前記篠田教授の論文（乙30の3）によれば、ドイツ法と我が国の法律では、同じ匿名組合という名称が付されているものの、基本的にその性質の理解が異なっており、控訴人のように、ドイツ法における匿名組合についての法的な議論を我が国の匿名組合にそのままあてはめるような議論をするのは、基本的に誤っている。

また、前記谷口教授の論文（乙33）は、結論として、我が国の国内税法の観点から見て、匿名組合契約について租税条約上の利子条項に基づく課税（源泉徴収）を主張するものであって、企業の利得としての課税を主張する控訴人の立場を支持しているわけではない。

更に、控訴人の主張は、植松弁護士の見解とは異なる全く独自の見解である。フォーゲル博士の鑑定意見書は、「実質的な事業組合」を「他の何らかの事業組合と同様に取り扱わなければならない」ことが条約そのものの解釈から導かれているというもので、「非典型的匿名組合」が「実質的に事業組合」であることは、租税条約からではなく、ドイツ税法から導かれているにすぎない。

ウ 業務執行型・非典型的匿名組合との控訴人の主張について

ア 立法上そのような区別がされているドイツ法のような法環境下であるならばともかく、法令上そのような区別がなされていない日本法において、任意組合か匿名組合かの判断基準（〈1〉組合財産が共有か否か、および、〈2〉共同事業性の有無といった要件により判断されると考えられている。）以外に、業務執行参加型の匿名組合契約とそうでない匿名組合契約とを分けて考えるべき理由はない。任意組合であると考えられる程度の業務執行への参加があれば任意組合なのであり、それ以外に「業務執行参加型」の匿名組合契約を觀念する必要性は認められない。

イ 控訴人は、本件契約は、被控訴人に対し、商法上の匿名組合員に認められている検査権（商法542条、153条）を超えて、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と主張する。

まず、控訴人は「業務執行参加型」といい得るためには、商法542条に定められた監視権以上の権限が付与されていることが必要と主張するが、具体的にどの程度の権限が付与されていれば「業務執行参加型」に該当するのかが明らかではなく、商法542条に定められた監視権以上の権限が少しでも付与されていれば「業務執行参加型」の非典型的な匿名組合契約であるというのであれば、実際の匿名組合契約の大部分が「非典型的な」匿名組合契約であるということになり、このような区分に日本法上は意味があるとは思われない。

次に、控訴人がその主張の根拠とする本件契約の条項のうち、本件契約書10条2項については、原判決で、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、と正当に判示されており、また、本件において実際に新たな匿名組合員の追加が提案されたことも、それについて被控訴人が意見を述べたこともないのであるから、被控訴人が恒久的施設を有するかどうかの判断の根拠としてこの規定をあげることには何ら理由がない。なお、控訴人の提出した篠田教授の鑑定意見書（乙30の2）は、営業者である日本ガイダントの経営判断について、同意又は異議を表明する権利をGBV、被控訴人に付与していることになり、同意権は典型的匿名組合の匿名組合員に付与される監視権（商法542条、153条）よりも強力な権利であり、それは民法上の任意組合における組合員の管理権に近いと述べている。しかし、これは、

商法上匿名組合と類似の法規制に服している合資会社（商法542条参照）と比較すると、均衡を失った意見である。商法上、合資会社の有限責任社員は業務執行権を有しないが（商法542条、156条）、当該合資会社が新たな有限責任社員の加入を認める場合は、当該有限責任社員の氏名、出資の目的及び出資の価格は合資会社の定款記載事項であり（商法148条、63条3号及び5号）、定款変更には無限責任社員及び有限責任社員を含めた総社員の同意が必要である（商法147条、72条）。すなわち、商法は、業務執行権を有しない合資会社の有限責任社員に、明示的に他の有限社員の加入について異議権を与えている。従って、他の社員の加入を認めるか否かに関する同意または異議の表明は、業務執行に対する関与にはあたらないというのが商法の立場である。このような商法の立場を前提とすれば、本件契約書10条2項に定める匿名組合員の追加についての異議権も、匿名組合員の業務執行への関与ととらえるべきではない。従って、匿名組合員の追加についての異議権を匿名組合員が有している場合でも、匿名組合員が民法上の任意組合における組合員の管理権に近い権利を有しているわけではなく、これを根拠として、本件匿名組合が業務執行参加型非典型的匿名組合であると論じることには理由がない。

本件契約書6条2項(c)については、商法上も匿名組合員は営業年度の終わりに営業者の業務及び財産の状況を検査する権限を有しているのであり（商法542条、153条）、会計年度末における質問・検査権を定めた本件契約書6条2項(b)、(c)は、この規定を敷衍したものであって、その内容はほぼ同じであり、更に、商法上、営業年度末以外のタイミングであっても裁判所の許可を得て検査権を行使することができるが、本件契約にはそのような規定はないから、この意味では、本件契約における質問・検査権は、商法上の権利よりもやや弱いものといえる。

本件契約書5条1項(b)については、原判決が、「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」と正当に判示しているとおりである。

これらの条項は、いずれも匿名組合員が業務に積極的に参加することを定めたものではなく、むしろ匿名組合員が業務執行権を有しないことを前提に予め契約の内容として合理的な範囲で営業者の行動を制約したものであって、実際の匿名組合契約においてよく見られる条項である。以上の事情は、本件契約がまさに典型的な匿名組合契約であって、任意組合でも非典型的な業務執行参加型の匿名組合契約でもないことを裏付けるものである。

ウ 控訴人が提出した乙31、34号証は、被控訴人が日本ガイドントに何らの影響も及ぼしていないことを示すものであり、日本ガイドントが被控訴人に従属していなかったことを示している。

エ 財産参加型・非典型的匿名組合との控訴人の主張について

ア 控訴人が根拠とする篠田教授の鑑定意見書（乙30の2）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組合財産が形成されていることは否定し得ない、と主張するが、典型的匿名組合の場合よりも経済的に匿名組合員に有利な条件の匿名組合契約を締結したからといって、内国法人である営業者の事業所が、当該外国法人の恒久的施設にあたることになる合理的な理由はない。

イ また、控訴人は、本件匿名組合に、「本件事業用の組合財産が存在する」ということを本件匿名組合が財産参加型・非典型的匿名組合契約に該当する根拠の1つとするようであるが、この点は、既に原判決が正しく判示しており、根拠とならない。匿名組合契約において、匿名組合の損益分配のための匿名組合契約の対象となる財産を、計算上、営業者のその他の財産と区別して管理するのは、すべての匿名組合契約において例外なく必要な行為であって、それが「計算上」「内的組合財産が形成されている」などというのであれば、すべての匿名組合について「計算上」「内的組合財産が形成されている」ことになり、これをもって、匿名組合であることを否定する根拠とは全くなりえない。

ウ 控訴人は、本件契約書8条3項(c)を根拠に、典型的匿名組合における匿名組合員の出資価額返還請求権（商法541条）よりも有利な権利が匿名組合員に保障される点をあげる。

しかし、商法541条の解釈として、「匿名組合員は、出資により企業に参加している以上、企業の解体による契約終了の最終段階では、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があれば、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べきである」という考え方が広くとられており、上記の特約が商法541条の出資価額返還請求権よりも有利であり、非典型的であると論じる根拠は薄弱である。仮にドイツではこのような特約が非典型的匿名組合の要素として捉えられるとしても、それがそのまま日本法に妥当するというわけではない。

(4) 控訴人の上記主張(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判断している(乙12)。)について

日蘭租税条約ないしモデル条約上、居住地国が実際に課税権を行使したか否かは、他方の国の課税権の行使に影響を及ぼさない。モデル条約コンメンタリーも、「本項において定められた規定は、居住地国が課税権を実際に行行使するか否かに関わらず適用され、従って、他方の締約国において生じた所得に対しては、当該国は、たとえそれが居住地国で課税されない場合であっても、課税することはできない。」(モデル条約21条(その他所得の課税)に関するコンメンタリー・パラ3(乙40))としている。

また、オランダの税務当局に、我が国の課税権の有無に関する判断の権限がないことについては、指摘するまでもない。

(5) 控訴人の上記主張(5)(租税回避スキームは租税条約の趣旨にも反する。)について

二重課税回避と二重非課税回避は同一視することのできない概念である。租税条約の本来の目的は、二重課税の回避であって、二重非課税の回避ではない。この点については、恒久的施設に関する議論に関して控訴人が事業所得条項の適用範囲を広く考えるべきであることの根拠として提出したモデル条約コンメンタリー(乙40)が、恒久的施設を有する企業への課税に関する注釈として、「租税回避の防止を必要以上に重視すれば、租税条約の目的の維持から外れてしまう」ことを警告していることにも留意すべきである。租税条約の二重課税回避の目的を繰り返し強調して本件への課税を主張する控訴人は、二重課税の問題と二重非課税の問題を同一視していると考えざるを得ず、そもそも租税条約の根本的理解に大きな誤りがある。本件においては、二重課税の問題は一切生じていないのであり、二重課税の回避という租税条約の目的をもって、本件における課税の根拠とすることは、論理的に不可能である。租税回避の防止は、法律や租税条約の改正で対応すべきものである。匿名組合利益への課税については、租税法律主義及び法的安定性の観点から、明文の規定を設けることによって実現すべきであって、このような姿勢は、日蘭租税条約改正の動きに見られるだけでなく、他の租税条約(日独租税条約(10条5項、8項)、平成15年11月6日に締結された新日米租税条約(議定書13条)、平成18年2月2日に締結された新日英租税条約(20条)など)においても貫かれているのである。

第3 当裁判所の判断

1 原判決摘示の争点に対する判断は、原判決「事実及び理由」の「第三 当裁判所の判断」欄と同旨であるから、これを引用する。ただし、原判決を次のとおり改める。

(1) 原判決34頁17行目の「1条うち」を「1条のうち」と、同37頁21行目の「原告」を「控訴人」と、各改める。

(2) 原判決40頁19行目から21行目までの「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」を「匿名組合員は、何時にても裁判所の許可を得て営業者の業務及び財産の状況を検査することができる」と改める。

(3) 原判決41頁12行目及び同21行目の「補てん」を「てん補」と改める。

(4) 原判決71頁11行目、72頁7行目の「原告」をいずれも「控訴人」と改める。

2 当審における控訴人の主張(1)(原判決における争点把握の誤り、国際課税の基本ルールと日蘭租税条約の解釈、パートナーシップにおける恒久的施設の認定)について

(1) 原判決における争点把握の誤りとの控訴人の主張について

ア 本件記録上明らかな事実、証拠(甲12)及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

ア 原審の第9回口頭弁論期日(平成17年7月6日午前11時20分)において原裁判所は弁論を終結したが、同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(原判決の17頁11行目以下)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甲12の文書(ただし、2行目に施された訂正がされる前のもの)が交付され、上記2行目の部分が訂正されたが、それ以外は原裁判所が作成した文書のとおり裁判所と双方との間で争点を確認され、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、控訴人が陳述した同日付け準備書面(5)の9頁には、「4 予備的主張の撤回」という記載があり、原審の第8回口頭弁論期日(平成17年5月18日午後2時)において原裁

判所から控訴人に対し、控訴人の平成17年3月23日付け準備書面（4）の13頁21行目以下に記載された控訴人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、その結果控訴人が検討し、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、本件契約に基づく被控訴人の有する法的地位に鑑みると、被控訴人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、被控訴人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。

イ 以上の事実に基づく、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。控訴人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控訴人の主張について

ア 控訴人は、契約の性質決定と恒久的施設の有無の認定とは必ずしも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、本件において、日本ガイダントの医療機器の販売を行うための国内事業所があるので、この事業所が、オランダ法人である被控訴人にとって、本件事業を行うための日本国内にある事業所と評価し得るか否かが問われなければならない、日蘭租税条約8条1項によれば、オランダにある企業が、日本における恒久的施設を通じて事業を行う場合、日本においては、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課税することができるかとされている、などと主張する。

イ ところで、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取得について、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。

以上のことを前提に、以下検討する。

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）。これに対し、5条の恒久的施設の条項は、恒久的施設の定義等を定めたいわば総則的な規定であり、同条は課税関係を定めたものではない。「恒久的施設基準は、国際的二重課税条約において、ある特定の種類の所得に対してその源泉地において租税が課されるべきかどうかを決定するために一般に用いられている。」（モデル条約7条に関するコメントリー・パラ1（乙40））ものである。日蘭租税条約においては、5条の恒久的施設の定義を前提とした上、所得の種類を規定する8条（事業所得）、11条6項（配当所得の場合）、12条5項（利子所得の場合）、13条4項（使用料の場合）などにおいて、恒久的施設の有無により、所得の種類、課税権の帰属に相違が生じることなどを規定している。従って、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。控訴人の上記主張が以上のような判断過程を否定するものならば、到底採用できない。

ウ 次に、日蘭租税条約8条1項によれば、オランダにある企業が、日本における恒久的施設を通じて事業を行う場合、日本においては、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課税することができるかとされているとの控訴人の主張について検討する。

ア 本件において、オランダにある企業である被控訴人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、被控訴人が、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、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。

イ 前者の問題は、被控訴人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、両社が法的な

意味で親会社、子会社というような緊密な関係にある場合であったとしても、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はないと解釈されており、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被控訴人及び日本ガイダントを管理支配するとともに、被控訴人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・コーポレーション及び被控訴人の管理支配を通じて、被控訴人と日本ガイダントが共同事業を営んでいたことなどを、控訴人は主張する。）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。

そして、本件契約が任意組合を成立させる契約であれば、被控訴人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、我が国に課税権が認められることは、争いがない。従って、この問題は、後記当審における控訴人の主張（2）についての判断に帰着するものと解する。

更に、控訴人は、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、被控訴人が日本に恒久的施設を有するというべきであると主張しているから、それについては後記当審における控訴人の主張（3）で判断することとする。

エ 次に、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控訴人の主張について判断する。

本件契約書（甲4）の前文に、日本国商法に基づく匿名組合を設立したこと、11条6項（b）に、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から、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と認められる。従って、本件において、被控訴人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控訴人の上記主張は、採用できない。

3 当審における控訴人の主張（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被控訴人の恒久的施設と解すべきである。）について

（1） 控訴人の主張（2）イア（パートナーシップ契約における「interests」という語の意味）について

ア 控訴人は、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」のことであると主張する。

イ しかし、本件契約書（甲4）の前文に、日本国商法に基づく匿名組合を設立したこと、11条6項（b）に、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から、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と認められることは、前記のとおりである。

ウ 更に、本件契約締結に至る経緯は、原判決（第三、一1、2）記載のとおり、要旨以下のとおりである。

ア 日本イーライ・リリー社は、イーライ・リリー社の傘下であり、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。

イ 前記の買収のためには、約10億円の資金（本件資金）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ので、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5億円を超えるときは、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1条の2第1項1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可能性のあ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。

ウ 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可能性のある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6年11月16日、日本ガイダント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17日、1億円となった。

エ 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6年10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。

オ 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、日本の税務当局にとって、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、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、日本の税務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、日本の税務当局は、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、日本の税務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7年1月ころに契約書の最終案を完成した。

カ 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4）に署名した。日本ガイダントの営業年度は、平成6年11月1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。

エ 以上のような意図・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。控訴人が根拠とする文献（乙25、28、29）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。

オ 以上から、控訴人の上記主張は理由がない。

（2） 控訴人の主張（2）イウ（仮に、ここにいう「interests」が、本件契約に基づく将来の利益分配請求権を指すにすぎないのであれば、営業者の利益自体が不確定なものである以上、現物出資の価額が特定できず、現物出資の目的としては適切なものではない。）について

日本法の解釈としては、匿名組合契約における出資（商法535条）の対象としては、金銭その他の財産に限られ、労務及び信用は禁止されている（同法542条、150条）が、ここに財産とはその目的が金銭であるとその他の財産であると問わないもので、営業、特許権、企業秘密、ノウハウなども出資の目的となりうる解されるから、本件契約に基づく将来の利益分配請求権であっても、出資の目的となりうるものである。

仮に、どのような現物出資が許されるかはオランダ法の解釈問題であるとしても、同法において、本件契約に基づく将来の利益分配請求権が現物出資の対象として相応しくないと認めるに足りる証拠はない。

以上から、控訴人の上記主張は採用できない。

（3） それ以外の控訴人の根拠について

ア 控訴人の主張（2）イイ（被控訴人のオランダの税務当局への説明との整合性）について
ア 証拠（乙12、14の1・2）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

a 被控訴人の1998年度年次報告書（乙12）には、以下のように記載されていた。

オランダの税務当局の検査官は、被控訴人に対し、日本の匿名組合から得た所得が恒久的施設を通じて得た所得ではないと通知してきた。被控訴人は、上記見解に対して正式に反対し、異議の申し立てを行った。被控訴人は、当社の見解が容認されるものと確信している。

b 平成15年8月25日付けで、オランダの税務当局は我が国の国税庁国際業務課長宛に被控訴人に関する情報を提供した（乙14の1）が、その内容の要旨は以下のとおりである。

本件の匿名組合は、透明性の高い組織であり、財政上及び法律上の位置づけからオランダのプライベート・リミテッド・パートナーシップに相当すると思われる。これを当てはめると、日本ガイドはマネージング・パートナーとみなされ、被控訴人はリミテッド・パートナー（匿名組合員）とみなされる。この場合、被控訴人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。本件条約5条2項、8条により、被控訴人の匿名組合の所得については日本で課税される。

被控訴人の税務コンサルタントからオランダの税務当局に提出された2000年（平成12年）6月5日付け書簡（乙14の2）がオランダの税務当局に保管されているが、そこには1993年（平成5年）3月10日のオランダ最高裁判所の判決（合資会社（cv）の企業組織が有限責任社員に対して責任を負うかという事件）を引き合いに出して、上記見解が述べられている。

結論において重要なことは、被控訴人が、日本における同社の恒久的施設の業務運営によって得た利益の取り分について、オランダにおける二重課税を回避するため控除を要請したということである。

よって、オランダでは、これら匿名組合の所得は、直接パートナーに帰属するものとみなす。

c 被控訴人の税務コンサルタントからオランダの税務当局に提出された上記2000年（平成12年）6月5日付け書簡（乙14の2）には、1993年3月10日のオランダ最高裁判所の判決を引き合いに出して、この匿名組合の所得に対する課税権限は日本が取得して、オランダは退かねばならないこと、ただし、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ことが記載されている。

イ 以上の事実に基づき判断する。

被控訴人、被控訴人の税務コンサルタントはオランダにおける課税を受けないようにするため、同税務当局の見解に対し反対し、異議を申し立て、自己の見解を表明したのであるが、その際、本件契約が匿名組合契約であり、それがオランダにおけるプライベート・リミテッド・パートナーシップに相当するという前提に立ち、1993年3月10日のオランダの最高裁判決を引き合いに出して論じた。

以上から、被控訴人の当時の見解も、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ない。いずれにしても、上記見解の表明は、被控訴人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、被控訴人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、被控訴人と我が国との間で日本法及び日蘭租税条約に従って、本件契約による被控訴人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」と解釈して初めて被控訴人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、被控訴人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。

以上から、控訴人の上記主張は採用できない。

イ 控訴人の主張（２）イエ（本件契約書5条1項（a）、（b）の文言）について

ア 同aについて

本件契約書5条1項（a）、（b）の意義などについては、原判決の第三、三4（一）（5）記載のとおりである（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。）から、これを引用する。

控訴人は、「本契約の規定」中、営業者の組合財産の所有権行使に関する明確な規定は存在しないと主張するが、本件契約書5条2項、3項（c）などは営業者の本件組合の資産に関する所有権行使を制約する条項とも見ることができるから、控訴人の上記主張はその余の点について判断するまでもなく、理由がない。

イ 同bについて

本件契約書の10条1項は「Transfer of Partnership Interest」という題が付けられているが、本件契約書において「Partnership Interest」という言葉は1条に定義がされている言葉であるから、その意味は一義的である。そして、「Silent Partnership Interest」が本件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ことは、原判決の第三、一3、同二2、同三4（一）記載のとおりである。

甲4の翻訳においては、本件契約書10条1項の題を「組合持分の譲渡」と記載しているが、その条項の具体的内容は、「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。」ということの規定しており、題についても「匿名組合権利の譲渡」という訳を付することも可能である。

従って、前提を異にする控訴人の主張は理由がない。

ウ 控訴人の主張（２）ウ（本件契約書4条2項の意味）について

本件契約書4条2項については、原判決の第三、三4（一）（4）記載のとおりであるから、これを引用する。控訴人の主張は採用できない。

エ 控訴人の主張（２）エ（本件契約書6条2項、10条2項の存在）について

ア 本件契約書6条2項（c）ではなく（b）において、匿名組合員が営業者に対し、書面による質問状を送付できることを規定している（甲4）。

しかし、商法上の匿名組合において、匿名組合員に監視権を保障している（商法542条、153条）のであり、本件契約書の上記条項は商法の規定と比較して本質的に相違するものとは認められない。

従って、控訴人の上記主張は理由がない。

イ 次に、控訴人は、本件契約書の10条2項を根拠とするが、それについては、原判決の第三、三4（四）記載のとおりであるから、これを引用する。

従って、控訴人の上記主張は理由がない。

オ 控訴人の主張（２）オ（その他、本件契約に任意契約の特徴を有している条項が含まれていること）について

控訴人が指摘する点のうち、出資割合の比較（本件契約書の1条）は匿名組合の性質と矛盾せず、組合持分の譲渡等の制限（同10条1項）については、同条2項について原判決第三、三4（四）（2）に判断したことと同様であり（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ができない。）同8条3項（c）については同第三、三4（一）（7）に、

商号の点については同第三、三8（一）（2）に各判示したとおりであり、理由がない。

カ 以上から、控訴人の主張（前記2（2）ウイに記載した控訴人の主張も含む。）はいずれも理由がない。

4 当審における控訴人の主張（3）（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、被控訴人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

（1） 被控訴人は、訴訟上の禁反言に反するか、あるいは、時機に後れた攻撃防御方法として許されるものではないから、却下を求めると主張する。

同主張は、原審において、裁判所から撤回することについて検討することが指示され、控訴人が検討した結果、撤回したことは、前記認定のとおりである。

しかし、原判決において、控訴人の主張が採用されず、被控訴人の請求が認容されたという結果を踏まえ、控訴人が控訴審の控訴理由書において、一旦原審で撤回した上記予備的主張を再度主張することは、訴訟上の禁反言に反するとまではいえないし、また、これにより訴訟の完結を遅延させるものではないから、却下を求める被控訴人の主張は理由がない。

（2）ア 控訴人は、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、被控訴人は、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、被控訴人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と主張し、篠田教授の鑑定意見書（乙30の2）、我が国における匿名組合契約に関する法律専門家（乙38の作成者である植松守雄弁護士）の解釈、及びオランダ、アメリカ、ドイツの課税実務（乙39の2のフォーゲル博士の鑑定意見書参照）などを根拠として挙げる。

イ しかし、以下の理由から、控訴人の上記主張は採用できない。

ア 本件契約書（甲4）の前文に、日本国商法に基づく匿名組合を設立したこと、11条6項（b）に、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から、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ことは、前記のとおりである。従って、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 ところで、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、前記ア記載のとおり、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（同法536条1項）、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（同法536条2項、542条、156条）などは強行規定であり、それに反する合意は無効である。控訴人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（甲18）。

オ 控訴人は、本件契約においてGBV、被控訴人に対し、商法では予定していない強力な権利を保障していることをその重要な根拠とするが、それが理由がないことは、原判決及び本判決がこれまでに判示するとおりである。

カ 控訴人は、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（前記第2、3（4））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。

キ 控訴人は、租税回避スキームは租税条約の趣旨にも反すると主張する（前記第2、3（5））。被控訴人が、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。

控訴人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（〈証拠略〉）。

ウ 従って、その余の点について判断するまでもなく、控訴人の主張（前記2（2）ウイに記載した控訴人の主張も含む。）は理由がない。

5 よって、被控訴人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こととし、主文のとおり判決する。

第14民事部

（裁判長裁判官 西田美昭 裁判官 窪木稔 裁判官小池喜彦は、差し支えのため署名押印できない。裁判長裁判官 西田美昭）