

2022年11月号 (Vol.53)

## ケイマンLPSに対する役務提供に関して 輸出免税とならないと判断した裁決

- I. はじめに
- II. 事案の概要
- III. 裁決の内容
- IV. 本裁決を踏まえた実務上の留意点

森・濱田松本法律事務所  
弁護士・税理士 小山 浩  
TEL. 087 802 4491 (高松)  
[hiroshi.oyama@mhm-global.com](mailto:hiroshi.oyama@mhm-global.com)  
税理士 丸山 木綿子  
TEL. 03 6212 8312  
[yuko.maruyama@mhm-global.com](mailto:yuko.maruyama@mhm-global.com)  
弁護士 捨田利 拓実  
TEL. 03 5293 4862  
[takumi.shatari@mhm-global.com](mailto:takumi.shatari@mhm-global.com)  
弁護士 榎良 拓  
TEL. 03 6266 8771  
[hiromu.nagira@mhm-global.com](mailto:hiromu.nagira@mhm-global.com)

### I. はじめに

#### 1. 概要

本ニュースレターでは、英国領ケイマン諸島（以下「ケイマン」といいます。）における特例有限責任パートナーシップ（以下「LPS」といいます。）に係る契約に基づくLPSの運営管理業務について、消費税法上、当該業務に係る役務提供に関して輸出免税とならないと判断した国税不服審判所裁決令和3年11月10日（以下「本裁決」といいます。）をご紹介します。

国境を超えた取引が活発に行われる中、わが国では、平成27年度税制改正により、国境を超えた役務の提供に係る消費税の課税関係が整備されたことや、令和元年10月に消費税率が10%に引き上げられたことに伴い、企業活動において国際取引に課される消費税の課税は強化され、判断に誤りがあった場合の負担は重みを増しています。また、消費税の輸出免税をめぐるのは、今年6月に東京国税局が東京都内の百貨店3社に対し、計約1億1,000万円の追徴課税を行ったというマスメディアの報道もあるように<sup>1</sup>、不適切な税務処理があった際の事業に与えるインパクトは無視できません。こうした中で、投資のためのヴィークルとして実務上頻りに用いられるケイマンのLPSに関して、輸出免税の規定の適否について判断を示した本裁決は、実務上重要な意義を有します。

<sup>1</sup> 日本経済新聞 2022年10月23日付朝刊記事「百貨店3社、不適正免税 国税局指摘、1億円超追徴」等

## TAX LAW NEWSLETTER

## 2. 輸出免税とは

消費税法は、わが国の「国内において事業者が行った資産の譲渡等及び特定仕入れ」を課税対象としており（消費税法 4 条 1 項）、「資産の譲渡等」とは「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」をいいます（消費税法 2 条 1 項 8 号）。

もっとも、以上の規定により消費税の課税対象に該当する取引であっても、その物品が輸出され、あるいはそのサービスの提供が国外で行われる場合には、それに対する消費税は免税とされます（消費税法 7 条等）。これを輸出免税といい、免税とされることで、当該物品・サービスの譲渡・提供が課税の対象から除外されるのみならず、当該物品・サービスに係る仕入れに含まれていた税額が控除・還付され、当該物品・サービスに対する税負担がゼロとなります<sup>2</sup>。

## II. 事案の概要

X（請求人）は、有価証券の保有、運用、貸付け、管理、売買及びデリバティブ取引等を目的とする内国法人です。X は、下表記載の当事者との間で、平成 27 年 10 月 28 日付で、ケイマンの LPS（以下「本件 LPS」といいます。）に係る LPS 契約（以下「本件契約」といいます。）を締結しました。

本件契約の内容は、要旨下表のとおりです。

<sup>2</sup> 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂・2021 年）822 ページ

## TAX LAW NEWSLETTER

当事者	有限責任パートナー：計3当事者（以下「LP」といいます。） 無限責任パートナー：X含む2当事者
本件 LPS の創設	上記の各パートナーは、本件契約により、ケイマンの LPS 法（2014年改正法）（以下「ケイマン特例法」といいます。）の諸規定に従い、LPS として本件 LPS を設立することに同意する。
本件 LPS の目的	X が随時決定する投資先に本件 LPS の資産を投資すること。
全体的管理	本件 LPS の運営管理権は、無限責任パートナーに専属的に付与される。
無限責任パートナーである X の権限	X は、本件 LPS の投資、現金、その他の財産及び資産を管理する。
運営管理費	本件契約に従い、X が提供する運営管理その他のサービス（以下「運営管理業務」といいます。）の対価として、X は、本件 LPS の資産から、各暦月につき定額管理料金を受け取る。
資本勘定	各パートナーが行った資本拠出、純利益及び純損失（該当する場合）の払戻し及び分配について、本件 LPS の帳簿及び記録にパートナーごとに個別の資本勘定を創設及び維持しなければならない。 本件 LPS の純資産価値は、各会計期間の最後に確定される。算定は、本件契約の規定に従い、本件 LPS の全資産の総価額から本件 LPS の負債総価額を差し引いて計算することにより行われる。各 LP の資本勘定の純資産価値は、LP の個々の資本勘定持分割合に応じて当該 LP に配分される。

各パートナーは本件 LPS に資本拠出を行い（X は 1 円のみ）、LP に対しては、平成 28 年 9 月 30 日以降、各パートナーの拠出額に応じた利益分配が行われていました。X は、X の平成 27 年 12 月 1 日から平成 28 年 11 月 30 日まで、平成 28 年 12 月 1 日から平成 29 年 11 月 30 日まで及び平成 29 年 12 月 1 日から平成 30 年 11 月 30 日までの各課税期間（以下、これらを併せて「本件各課税期間」といいます。）において、本件契約に基づく事業について、上表の運営管理業務に係る役務提供（以下「本件役務提供」といいます。）を行いました。

なお、LP は、本件各課税期間において、日本国内に住所を有していました。以上の事実関係の下、X は、本件各課税期間の消費税の確定申告にあたり、本件役務提供の相手方が本件 LPS であることを前提に、本件役務提供は非居住者に対して行われたものであるから、消費税法 7 条 1 項 5 号及び消費税法施行令 17 条 2 項 7 号の各規定により消費税が免除されるとして、本件役務提供の対価の合計額を免税売上額として申告しました。しかし、税務署長は、本件役務提供の相手方は LP であり、本件役務提供は居住者に対し行われたものであるから、その対価は課税売上等に該当する等として、本

## TAX LAW NEWSLETTER

件各課税期間の確定申告につき更正処分（以下「本件各更正処分」といいます。）をするとともに、過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といいます。）をしました。Xはこれを不服として国税不服審判所長に審査請求を行いました。

本件では、本件役務提供が「非居住者に対して行われる役務の提供」（消費税法7条1項5号、消費税法施行令17条2項7号）に該当し、輸出免税の対象となるかが問題となりました。そして、その判断の前提として、当該役務提供の相手方が、本件LPS又はLPのいずれであるかが主な争点となりました<sup>3</sup>。

### Ⅲ. 裁決の内容

#### 1. 国税不服審判所の判断

まず、本裁決は、本件役務提供の相手方を判断するにあたって、本件LPSのわが国における法令上の性質を検討しました。本件LPSが本件契約に基づきケイマン特例法の諸規定に従い、LPSとして創設されたこと、その目的はXが随時決定する投資先に本件LPSの資産を投資することであることに加え、本件LPSを規律するケイマンにおけるパートナーシップ法（2013年改正法）（以下「ケイマン法」といいます。）の関連規定<sup>4</sup>を踏まえると、わが国の法令上、本件LPSは、法人格を有せず、収益を目的として共同で事業を営むための構成員間の契約関係という性質を有するものであると認定しました<sup>5</sup>。

また、「共同事業に属する資産の譲渡等又は課税仕入れ等については、当該共同事業の構成員が、当該共同事業の持分の割合又は利益の分配割合に対応する部分につき、それぞれの資産の譲渡等又は課税仕入れ等を行ったことになる」旨定める消費税法基本通達1-3-1は、共同事業の性質を踏まえれば当審判所においても相当と認められると解釈しました。そして、上記のとおり、本件LPSは法人格を有せず、本件LPSの構成員が共同事業を行っているものと認められるところ、本件LPSの構成員の資本拠出及び利益の分配の状況を踏まえれば、LPが本件役務提供に係る課税仕入れを

<sup>3</sup> なお、本裁決においては、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分における理由付記の不備の有無も争点となっておりますが、当該争点については本ニュースレターでは省略します。

<sup>4</sup> 本裁決は、本件LPSが、ケイマン法及びケイマン特例法によって規律されるとした上で、ケイマン法の規定の内容を次のとおり指摘しています。

- パートナーシップとは、収益を目的として共同で事業を営む人の間に存在する関係である（ケイマン法3条1項）。
- 会社又は団体が、改正会社法もしくはその他現行の会社の登録に関する法律に基づき会社として登録されているとき、又は他の法律、特許状もしくは英国特許状に基づき又はこれらに従って形成又は設立されているときは、その会社又は団体における構成員の関係は、ケイマン法におけるパートナーシップには該当しない（ケイマン法3条2項）。
- 有限責任パートナーシップは、当該組織の負債、義務の全てについて責任を負う1人以上のゼネラル・パートナー及び当該パートナーシップに参加する時に資本として特定額の資本を出資し、出資額を超えて当該組織の負債、義務について責任を負わない1人以上のリミテッド・パートナーを含む限り、何人でも構成しうる（ケイマン法46条2項）。

<sup>5</sup> 名古屋高判平成19年3月8日税資257号順号10647は、ケイマン法上のLPSにつき、本裁決と同様にケイマン法の関連規定を挙げた上で、「法人格を有せず、構成員間の契約関係という性質を有するものと認められる。」と判示しており、本裁決はこれを踏襲したものと考えられます。

## TAX LAW NEWSLETTER

行ったことになるとして、消費税法上、本件役務提供の相手方は LP であると判断しました。

その上で、LP は、いずれも本件各課税期間において日本国内に住所を有しており、「非居住者」には該当しないことから、本件役務提供が「非居住者に対して行われる役務の提供」（消費税法施行令 17 条 2 項 7 号）に該当せず、輸出免税の対象とならないと結論付けました。

## 2. X の主張に対する判断

本件において、X は、①本件 LPS が法律上の権利と権限を有しており契約の締結主体になる<sup>6</sup>、②役務の提供と利益の分配は全く性質の異なる行為であるから、LP が利益の分配先であることをもって本件役務提供の提供先であると評価することは、合理性を欠いているとともに、私法上の法律関係を否認するもので、租税法律主義にも反する等主張していました。

これに対しては、①本件 LPS は法人格を有さず、共同事業を行うための契約関係であり、本件 LPS がケイマンにおいて契約主体となりえたとしても、わが国の消費税法上の役務提供の相手方とはならない、②消費税法上、本件 LPS は本件役務提供の相手方とはならず、共同事業を行う場合の役務提供の相手方はその構成員となることを前提とした判断であり、単に利益の分配先であることを理由に評価したものではなく、また、このような法的評価は、私法上の法律関係を否認するものではない等として、X の主張にはいずれも理由がないと判断しました。

そして、以上により、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分はいずれも適法であるとして X の審査請求を棄却しました。

## IV. 本判決を踏まえた実務上の留意点

本判決は、本件の事実関係の下、ケイマン法及びケイマン特例法により規律される LPS の運営管理業務に係る役務提供の相手方について、LP であると判断したものです。もっとも、LPS の法的性質について、法人格を有せず、収益を目的として共同で事業を営むための構成員間の契約関係であると認定した上で、構成員の資本拠出及び利益の分配の状況を踏まえて、構成員が運営管理業務に係る役務提供の相手方となとした本判決の論理を前提とすれば、他の法域における LPS においても同様の判断がされる可能性も否定できません。なお、海外における有限責任パートナーシップの法人格の有無（法人該当性）については、過去の裁判例<sup>7</sup>においても度々議論されているところであり、

<sup>6</sup> X は、特例有限責任パートナーシップは、ケイマン内又はそれ以外において、あらゆる合法的な目的を実行・遂行するために権利と権限を有し、ケイマン特例法に規定される条件、制限、規制及び責任に従い組成されるとするケイマン特例法 4 条 1 項をその主張の根拠としています。

<sup>7</sup> 法人該当性を認めたものとして、デラウェア州法上の LPS につき最判平成 27 年 7 月 17 日民集 69 巻 5 号 1253 ページ、ワシントン州法上の LPS につき東京地判平成 28 年 12 月 22 日税資 266 号順号 12949

## TAX LAW NEWSLETTER

消費税法における輸出免税を検討する前提として、役務提供の相手方を検討する際にも当該裁判例の議論は参考になるものと考えられます。

以上により、消費税法7条1項5号及び消費税法施行令17条2項7号による輸出免税の適用を検討するにあたっては、LPSが海外において組成されたものであったとしても、当該LPSの運営管理業務については、当該LPSではなく、資本拠出を行い利益の分配を受けるLPが役務提供の相手方と認定され、消費税法上輸出免税の対象とならない可能性があるため、LPが非居住者か否かを確認しておく必要があります。なお、LPSへの役務提供者が当該LPSの無限責任パートナーであった本件とは異なり、第三者がLPSへの役務提供をする場合においては、当該役務提供者がLPに関する情報を入手できず、居住者であるLPの存在の把握や令和5年10月1日から導入されるインボイス制度における適格請求書(インボイス)の発行の際に困難が生じうるということもあり、役務提供の相手方をLPSと無限責任パートナーのいずれにするか選択が可能なときは、当該無限責任パートナーが非居住者なのであれば、当該無限責任パートナーを役務提供の相手方とすることが望ましいと考えられます。また、LPが居住者であった場合、課税仕入れとして仕入税額控除ができる可能性もありますので、LPにおける処理も確認が必要となります。

## セミナー情報

- セミナー [【申込受付中】『海外投資・M&A等に関連する国際税務対応\(現地税務当局対応を含む\)』\(第212回ビジネスロー研究会\)](#)

開催日時 2022年12月7日(水) 15:00~16:30

講師 酒井 真、山田 彰宏

主催 森・濱田松本法律事務所

## 【お申込みに関して】

会員制ポータルサイト「[MHMマイページ](#)」にてお申込みを受け付けいたします。

(申込期限: 2022年12月2日(金))

※ MHMマイページのご登録がお済みでない方は、[こちら](#)より新規登録の上でお申込みをお願いいたします。

## 文献情報

- 論文 「税理士活躍の場としての「法律事務所」 会計事務所・税理士法人・独立に加わる選択肢に」
- 掲載誌 税務弘報
- 著者 大石 篤史、間所 光洋

等。法人該当性を認めなかったものとして、前掲注6のほか、英国領バミューダ諸島法上のLPSにつき東京高判平成26年2月5日判時2235号3ページ等。

## TAX LAW NEWSLETTER

- 論文 「Chambers Global Practice Guides Private Wealth 2022 - Japan Chapter」  
掲載誌 Chambers Global Practice Guides Private Wealth 2022  
著者 大石 篤史、酒井 真
  
- 論文 「相次ぐ「書類不備で課税」」  
掲載誌 日本経済新聞  
著者 小山 浩
  
- 論文 「組織再編における経済合理性の判断」  
出版社 税経通信  
著者 栗原 宏幸

## NEWS

- ジャカルタオフィス開設のお知らせ  
森・濱田松本法律事務所は、インドネシア・ジャカルタにおいて、2023年1月を目的に、新たな提携先となる法律事務所（ATD Law）との業務提携を開始することにより、ジャカルタオフィスを開設することを決定いたしました。ジャカルタオフィスの正式な開設日及び住所等の詳細につきましては、改めてお知らせいたします。
  
- asialaw 2023, the definitive guide to Asia's leading law firms and lawyers にて高い評価を得ました  
当事務所は asialaw 2023, the definitive guide to Asia's leading law firms and lawyers にて Outstanding として紹介され、当事務所と当事務所の弁護士が以下の分野及び業種において高い評価を得ております。さらにタイ（Chandler MHM Limited）、ミャンマー（Myanmar Legal MHM Limited）、ベトナムにおいても同様に高い評価を得ております。Tax 分野からは、大石 篤史が Distinguished practitioner として選ばれております。

（当事務所に関するお問い合わせ）  
森・濱田松本法律事務所 広報担当  
mhm\_info@mhm-global.com  
03-6212-8330  
www.mhmjapan.com