

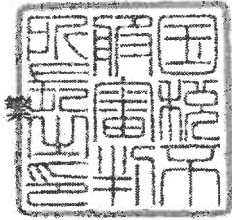
裁 決 書

大裁(所)令4第31号

令和5年3月1日

国税不服審判所長

伊藤 繁



審査請求人

住 所

氏 名

原処分庁

原 処 分

令和2年7月8日付でされた所得税及び復興特別所得税に係る次の各処分

- 1 平成27年分の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分
- 2 平成28年分、平成29年分及び平成30年分の各更正処分並びに過少申告加算税の各賦課決定処分(いずれも令和2年9月10日付及び令和3年5月31日付でされた各更正処分及び過少申告加算税の各変更決定処分によりその一部が取り消された後のもの)

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

- 1 平成27年分の更正処分の一部を別紙1「取消額等計算書」のとおり取り消し、賦課決定処分に対する審査請求を棄却する。
- 2 平成28年分の更正処分及び賦課決定処分は、いずれもその全部を取り消す。
- 3 平成29年分及び平成30年分の各更正処分及び各賦課決定処分は、いずれもその一部を別紙2及び別紙3の各「取消額等計算書」のとおり取り消す。

理 由

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、所得税等の確定申告に当たり、アメリカ合衆国において組成したリミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ（Limited Liability Partnership。以下「LLP」という。）である（以下「本件LLP」という。）の事業活動から生じた所得を請求人の所得に含めずに申告したところ、原処分庁が、本件LLPは任意組合等に該当し、パス・スルー課税（構成員課税）が適用されるとして、本件LLPの事業活動から生じた所得を請求人の事業所得とする所得税等の更正処分等を行ったのに対し、請求人が、本件LLPは任意組合等ではなく外国法人に該当するから、本件LLPの事業活動から生じた所得は請求人の事業所得には該当しないこと等を理由として、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等

- イ 関係法令等は、別紙4のとおりである。別紙4で定義した略語は、以下、本文、別表及び別紙5でも使用する。
- ロ 平成26年法律第10号による所得税法の改正は、所得税に係る国際課税原則について、従来の総合主義（全ての国内源泉所得を総合して課税対象とする考え方）に基づく国内法を2010年改訂後のOECD（経済協力開発機構）モデル租税条約に沿った帰属主義（恒久的施設に帰属する所得の全てを課税対象とする考え方）に見直したものであり、平成29年分以後の所得税等に適用される。そのため、平成27年分及び平成28年分の所得税等は、従来の総合主義に基づき原則として国内源泉所得を課税対象とし、平成29年分及び平成30年分の所得税等は、改正後の帰

属主義に基づき原則として国外源泉所得以外の所得を課税対象としている。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人について

(イ) 請求人は、[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]を有する者である。

請求人は、平成25年6月28日に[REDACTED]を取得し、[REDACTED]を喪失した。

(ロ) 請求人は、平成20年8月以降、[REDACTED]に所在する建物（以下「本件国内事務所建物」という。）において、個人事業主として法律事務所（以下「本件個人事務所」という。）を営んでいる。

本件個人事務所は、主に日本国内の企業を主たる顧客として米国における[REDACTED]のサポート業務を行っており、本件個人事務所には、請求人のほか、日本の[REDACTED]の資格を有する者（以下「[REDACTED]」という。）や事務職員（以下「本件個人事務所職員」といい、[REDACTED]と併せて「本件個人事務所職員等」という。）が在籍している。

(ハ) 請求人は、[REDACTED]、その本店所在地を本件国内事務所建物とし、[REDACTED]に関する支援業務等を営む[REDACTED]（以下「[REDACTED]」という。）の代表取締役役に就任し、同社が[REDACTED]の解散決議により解散するまで同社の代表取締役を務めていた。

請求人は、[REDACTED]から平成27年中に60,000,000円、平成28年中に50,000,000円の役員報酬の支給を受けていた。なお、請求人は、[REDACTED]の解散後、同社の代表清算人に就任したが、これによる報酬等は特に得ていない。

ロ 本件LLPについて

(イ) 本件LLPは、[REDACTED]、請求人が米国人である[REDACTED]（以下「[REDACTED]」という。）との間で、[REDACTED]統一パートナーシップ法（[REDACTED] Uniform Partnership Act。以下「州PS法」という。）に基づき、LLPを組成することに合意し、パートナーシップ契約（以下「本件LLP契約」という。）を締結して組成された請求人と[REDACTED]の2名をパートナーと

するLLPである。本件LLP契約及び本件LLP契約に係る契約書に添付された「スケジュールA」には、要旨、次のとおりの定めがある。

A 目的（本件LLP契約第2条）

本件LLPは、法律サービスを提供し、かつ、これに関連し、又は派生した、時宜に全てのパートナーにより合意された、全ての活動に従事するために組成されたものである。

B 経営；義務（本件LLP契約第4条(a)、スケジュールA）

各パートナーは、次の割合（Partners' Percentages。以下「資本割合」という。）に応じ、本件LLPの事業運営に発言権を有する。全ての決定は、本件LLP契約により明示的に別途の同意を求められない限り、パートナーの多数の同意によりなされる。

(A) 請求人 [REDACTED]

(B) [REDACTED]

C 資本拠出及び資本勘定（本件LLP契約第10条、スケジュールA）

(A) 各パートナーは、スケジュールAに記載された総額（請求人は [REDACTED] の [REDACTED] 又は [REDACTED]、 [REDACTED] は [REDACTED] の [REDACTED] 又は [REDACTED]）の現金を本件LLPの資本に拠出する。パートナーは、法により求められない限りにおいて、いかなる追加的な資本拠出も求められない。いかなるパートナーも、自己の持分に係る資本の全部又は一部の払戻しもそれに付随する利息を受ける権利も有しない。

(B) 分離資本勘定（separate capital account）は、パートナー各々のために維持されることとする。それぞれの分離資本勘定の価値は、パートナーの資本拠出の総額及びパートナーに対して割り当てられた本件LLPの利益の合計から、パートナーに対してなされた分配の合計及びパートナーに割り当てられた本件LLPの損失の合計を差し引いた額に等しくなることとする。

D 損益（本件LLP契約第11条）

あらゆる期間の本件LLPの純利益又は純損失（解散及び清算時の損益を除く。）は、資本割合で、パートナーの分離資本勘定に対し、加算又は減算される。

E 分配（本件LLP契約第13条）

本件LLPの事業運営において合理的に必要な現金又は本件LLPの留保部分（解散及び清算の場合に分配されるべき部分以外の部分）として必要な現金（以下「分配可能額」という。）は、少なくとも3か月に1回の頻度で、資本割合に応じて、各パートナーに対して配分されることとする。

(ロ) 本件LLPは、日本国内の企業を主たる顧客とする米国におけるに
 関する業務を行っている。本件LLPは、事務所所在地を米国の
 に置き（以下、同所を事務所所在地とする本件LLPの事務所を「本件LLP米国事務所」という。）、本件LLP米国事務所には、各パートナーのほか、及び事務職員（以下、と事務職員を併せて「本件LLP職員」という。）が在籍している。

ハ 請求人の住所又は居所に関する事情について

(イ) 請求人は、平成20年頃、請求人と請求人の妻が共有する米国の住宅（以下「本件米国住宅」という。）を住所としていた。

(ロ) 請求人は、上記イの(ロ)のとおり、平成20年8月、本件国内事務所建物において個人事業主として本件個人事務所を開設したところ、同年10月頃、に所在するマンションの一室（以下「本件マンション」という。）を賃借し、平成21年8月8日、本件マンションに住民登録地を異動した。
 なお、請求人の妻は、平成21年11月21日、本件マンションに住民登録地を異動した。

(ハ) 請求人は、平成24年3月30日、請求人と請求人の妻が共有するの土地の上に、請求人の妻との共有で住宅（以下「」という。）を新築した。

なお、請求人及び請求人の妻は、平成24年3月26日、に住民登録地をそれぞれ異動した。

(ニ) 請求人は、平成28年2月3日に本件米国住宅を売却した。

なお、請求人が本件マンションを賃借してからの請求人の住所及び居所については争いがある（争点1）ものの、請求人が本件米国住宅を売却して以降、請求人の住所がにあることについては、当事者間には争いがない。

(ホ) 請求人及び請求人の妻の平成20年分から平成30年分までの入出国状況及び日本国内の滞在日数等は、別表1のとおりである。また、請求人及び請求人の妻の平成20年分から平成30年分までの日本国内の滞在日数割合等は、別表2のとおりである。

二 本件LLPと本件個人事務所との間の業務支援委託契約について

(イ) 本件LLPと本件個人事務所は、平成28年11月1日、委任者を本件LLP、受任者を本件個人事務所として、[redacted]の業務支援委託契約（以下「本件業務支援委託契約」という。）を締結した。本件業務支援委託契約に係る契約書は、請求人が、①本件個人事務所の代表（以下、本件個人事務所の代表の立場による請求人を「[redacted]」という。）として記名押印するとともに、②本件LLPの代表パートナー（以下、本件LLPのパートナーの立場による請求人を「[redacted]」という。）として署名することにより作成されている。

本件業務支援委託契約に係る委託業務の内容は、本件LLPが行う米国及び日本国外の[redacted]全般のコンサルティング業務に関連するサポート、米国及び日本国外の[redacted]に関する手続、本件LLPの請求事務及び回収業務の代行等である。

(ロ) 本件業務支援委託契約に基づく業務に係る本件LLPの顧客（以下「本件LLP顧客」という。）と本件個人事務所の顧客が同一である場合、顧客に対しては、2通の請求書が発行される。

顧客に対する請求書の1通は、本件個人事務所と本件LLPのそれぞれの請求分を合算したものであり、本件LLPの請求分については、立替金と明示されている（以下「本件合算請求書」という。）。顧客に対する請求書のもう1通は、本件LLPの請求分について立替金というスタンプが押された本件LLPの請求書（以下「本件LLP請求書」という。）であり、本件合算請求書と併せて発行され、当該顧客に交付される。その際、本件個人事務所は、顧客に対する本件LLPの請求分について、本件個人事務所の総勘定元帳上、請求金額を未払金（[redacted]）勘定の貸方に計上している。

(ハ) 本件個人事務所の請求分と本件LLPの請求分の合計金額は、本件合算請求書に記載された[redacted]名義の[redacted]

の普通預金口座（以下「本件個人事務所名義の銀行口座」という。）に一括して振り込まれている。

本件個人事務所は、本件個人事務所名義の銀行口座に振り込まれた金員のうち、本件LLPの請求分に対応する金員について、おおむね月に1回から2回の頻度でまとまった金額を本件個人事務所名義の銀行口座から本件LLP名義の米国の銀行口座に送金するほか、本件業務支援委託契約に基づき、本件個人事務所が受領すべき対価と相殺している。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 確定申告について

請求人は、別表3の「確定申告」欄のとおり記載した本件各年分の所得税等の各確定申告書をいずれも法定申告期限までに原処分庁に提出した（以下「本件確定申告」という。）。

(イ) 請求人は、本件確定申告において、請求人が本件各年分のいずれにおいても所得税法上の非永住者に該当することを前提に、本件個人事務所における事業から生じた所得を事業所得とし、からの役員報酬（上記(3)のイの(ハ))を給与所得として申告した。

(ロ) 本件LLPの事業活動から生じた損益については、米国税制上のチェック・ボックス規則の適用があり、請求人は、米国における請求人の本件各年分の所得に係る連邦所得税及びの申告において、請求人が日本の居住者に該当することを前提に、いわゆるパス・スルー課税（構成員課税）を選択して、本件LLPの本件各年分の米国における税務上の損益額に占める請求人の資本割合相当額（以下「本件LLP所得」という。）を請求人の所得として申告しており、本件確定申告においては、本件LLP所得を請求人の所得に含めていない。

なお、本件LLPの本件各年分に係る会計上の損益額及びこれに占める請求人の資本割合相当額並びに米国における税務上の損益額及び本件LLP所得は、次のとおりであり、本件LLPの会計上の損益額に占める請求人の資本割合相当額は、請求人の分離資本勘定への組入額と一致する。

(単位：米国ドル)

年分	会計上の損益額		税務上の損益額	
	本件LLP	請求人の資本 割合相当額	本件LLP	本件LLP 所得
平成27年分	1,740,164		1,765,913	
平成28年分	861,200		890,758	
平成29年分	950,007		980,686	
平成30年分	802,589		826,445	

ロ 原処分庁は、原処分庁所属の調査担当職員の調査に基づき、請求人は、平成28年11月29日以降、所得税法上の非永住者以外の居住者に該当し、本件LLP所得は請求人の事業所得に該当するなどとして、令和2年7月8日付で、別表3の「更正処分・賦課決定処分」欄のとおり、請求人の本件各年分の所得税等の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び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、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）をした。

ハ 請求人は、原処分庁に対し、別表3の「更正の請求（1回目）」欄のとおり、令和2年8月5日、平成28年分から平成30年分までの所得税等についての更正の請求をし、同月31日、平成27年分の所得税等についての更正の請求をした。

これに対して、原処分庁は、請求人に対し、別表3の「通知処分」欄及び「更正処分・変更決定処分（1回目）」欄のとおり、令和2年9月10日付で、上記各更正の請求のうち、平成27年分については、更正をすべき理由がない旨の通知処分をし、平成28年分から平成30年分までについては、その請求を認める旨の各更正処分及び過少申告加算税の各変更決定処分をした。

ニ 請求人は、令和2年10月2日、本件各更正処分等（平成28年分から平成30年分については、上記ハのとおり、いずれも令和2年9月10日付でされた所得税等の各更正処分及び過少申告加算税の各変更決定処分によりその一部が取り消された後のもの。以下同じ。）を不服として再調査の請求をしたところ、再調査審理庁は、同年12月22日付で当該請求をいずれも棄却する旨の再調査決定をした。

ホ 請求人は、令和3年1月20日、上記ニの再調査決定を経た後の本件各更正処分等に不服があるとして、審査請求をした。

へ 請求人は、令和3年4月19日、原処分庁に対し、平成28年分から平成30年分までの所得税等につき、別表3の「更正の請求（2回目）」欄のとおり、更正の請求をした。

これに対して、原処分庁は、令和3年5月31日付で、請求人に対し、別表3の「更正処分・変更決定処分（2回目）」欄のとおり、その請求を認める旨の平成28年分から平成30年分までの所得税等の各更正処分及び過少申告加算税の各変更決定処分をした。

2 争点

- (1) 請求人は、平成28年11月29日以降、所得税法上の非永住者以外の居住者に該当するか否か（争点1）。
- (2) 本件LLP所得は、請求人の事業所得に該当するか否か（本件LLPの任意組合等該当性及び本件LLP所得の所得区分）（争点2）。
- (3) 本件LLP所得のうち国内源泉の所得に該当するものの有無及び範囲（争点3）
- (4) 本件LLP所得のうち国外源泉の所得に該当する所得について、国内払又は国内送金に該当するか否か（争点4）。

3 争点についての主張

当事者双方の主張の要旨は以下のとおりであり、その詳細は別紙5のとおりである。別紙5で定義した略語は、以下、本文及び別表でも使用する。

- (1) 争点1（請求人は、平成28年11月29日以降、所得税法上の非永住者以外の居住者に該当するか否か。）について

イ 原処分庁

請求人は、平成28年11月29日から遡って10年以内に国内に住所又は居所を有しており、その期間は5年を超えているから、請求人は同日以降、所得税法上の非永住者以外の居住者に該当する。

ロ 請求人

請求人は、平成27年1月1日から所得税法上の非永住者（居住者）に該当するとして確定申告をしており、同日より前には国内に住所又は居所は有していなかった。請求人が同日以後に国内に住所又は居所を有するとしても、本件各年分において、過去10年以内に国内に住所又は居所を有していた期間は5年を超えず、請求人は所得税法上の非永住者となるから、平成28年11月29日以降、非永住者以

外の居住者に該当するものではない。

- (2) 争点2（本件LLP所得は、請求人の事業所得に該当するか否か（本件LLPの任意組合等該当性及び本件LLP所得の所得区分）。）について

イ 原処分庁

本件LLPは、設立根拠法令である州PS法上、日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていないことが疑義のない程度に明白であり、また、権利義務の帰属主体であるとは認めることができないものであるから、外国法人には該当しない。一方、外国法人以外の我が国の租税法上の事業体の特性に鑑みれば、本件LLPは日本版LLPと最も類似することから、任意組合等に該当する。

そうすると、任意組合等である本件LLPの事業活動から生じた損益は、本件LLPの構成員である請求人及び[]に直接帰属し、請求人に帰属することとなる本件LLP所得については、請求人が本件LLPの事業に[]として従事したことにより生じたものであるから、請求人の事業所得に該当する。

仮に本件LLPが外国法人に該当するとしても、本件LLPの事業目的等からすれば、本件LLP所得は、請求人が行う[]の対価又は付随収入等といえるものであり、事業所得に該当する。また、本件LLP所得が事業所得に該当しないとしても、請求人が主張するような配当としての性質は認められず、所得税法第23条から第34条までに規定するいずれの所得にも当たらないため、雑所得となる。

ロ 請求人

本件LLPは、設立根拠法令である州PS法上、日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていることが疑義のない程度に明白であるとはいえないし、これを付与されていないことが疑義のない程度に明白であるともいえない。他方で、本件LLPは、設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から、自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が本件LLPに帰属すると認められるのであり、権利義務の帰属主体であると認められることからすれば、外国法人に該当する。

上記のとおり、本件LLPは外国法人に該当するところ、請求人は、本件LLP所得を本件LLPの事業活動から生じた利益の分配として受領しており、当該分配は「法人から受ける剰余金の配当」に類似するものであることから、本件L

ＬＰ所得は配当所得に該当する。

(3) 争点3（本件ＬＬＰ所得のうち国内源泉の所得に該当するものの有無及び範囲）について

イ 原処分庁

上記(2)のイのとおり、本件ＬＬＰは任意組合等に該当するから、本件ＬＬＰ所得には、いわゆるパス・スルー課税（構成員課税）が適用される。そして、本件ＬＬＰ所得の中には、請求人が国内において行う日本国内の本件ＬＬＰ顧客についての業務によるものが含まれるところ、この業務は、本件国内事務所建物を拠点に、請求人がとして行うものであるから、これによって生じた所得は、国内源泉所得である平成26年改正前所得税法第161条第1号に規定する国内において行う事業から生じたもの及び所得税法第95条第4項第1号に規定する国外源泉所得以外の所得に該当する。

仮に本件ＬＬＰが外国法人に該当するとしても、上記(2)のイのとおり、本件ＬＬＰ所得は、請求人が行うの対価又は付随収入等といえるものであるから、本件ＬＬＰ所得のうち請求人が国内において本件ＬＬＰの事業に従事したことによる金額は、国内源泉所得である平成26年改正前所得税法第161条第1号に規定する国内において行う事業から生じたもの又は同条第8号イに規定する人的役務の提供に関する報酬及び所得税法第95条第4項に規定する国外源泉所得以外の所得に該当する。

上記のとおり、本件ＬＬＰ所得には国内源泉の所得が含まれるところ、本件ＬＬＰ所得を国内源泉の所得と国外源泉の所得に区分するに当たっては、原処分庁区分方法によるのが相当である。

ロ 請求人

上記(2)のロのとおり、本件ＬＬＰは外国法人に該当し、本件ＬＬＰ所得は配当所得に該当する。本件ＬＬＰの事業活動から生じた利益の分配である本件ＬＬＰ所得は、請求人が外国で受け取ったものであり、その源泉は外国に存在するから、本件ＬＬＰ所得の全てが国外源泉の所得に該当し、本件ＬＬＰ所得の中に国内源泉の所得に該当する所得はない。

仮に本件ＬＬＰが任意組合等に該当するとしても、本件ＬＬＰの事業は、米国における や を主とし、本件ＬＬＰ顧客の依頼も米国での

を前提とするものである。また、当該事業は全て本件LLP米国事務所において本件LLP職員が行っているのであって、本件LLPは、日本国内での活動を前提としておらず、日本国内で事業を行っていない。したがって、本件LLP所得の中に平成26年改正前所得税法第161条に規定する国内源泉所得は存在せず、本件LLP所得は全て所得税法第95条第4項第1号に規定する国外事業所等である本件LLP米国事務所に帰属する国外源泉所得である。

また、仮に本件LLP所得の中に国内源泉の所得が含まれるとしても、原処分庁区分方法は不合理で緻密さに欠けるため、請求人は米国当局から国内源泉所得に対応する税額の還付を受けることができず、こうした二重課税を生じさせる原処分は違法又は不当である。

(4) 争点4（本件LLP所得のうち国外源泉の所得に該当する所得について、国内払又は国内送金に該当するか否か。）について

イ 原処分庁

本件LLP所得のうち国外源泉の所得に該当するものは、本件LLPが本件LLP顧客から受領する報酬に係るものである。その支払は、本件LLP顧客から本件個人事務所名義の銀行口座への振込みによってなされるところ、本件業務支援委託契約に基づき本件個人事務所が本件LLPに代わって報酬を受領した時点で、本件LLP顧客の本件LLPに対する支払債務の履行は完了する。そして、その履行地が日本国内にあることからすれば、本件LLP所得のうち国外源泉の所得に該当するものの全額が国内払に該当し、課税対象となる。

ロ 請求人

上記(3)のロのとおり、本件LLP所得は配当所得に該当するところ、本件LLPの事業活動から生じた利益の分配である本件LLP所得は、請求人が外国で受け取ったものであり、その源泉は外国に存在するから、本件LLP所得の全てが国外源泉の所得に該当する。そして、本件LLP所得は、請求人名義の米国の銀行口座への振込みによって支払われ、請求人は、本件LLPからこれを受領した後、請求人名義の米国の銀行口座に蓄積しており、これが日本国内に送金されたことはない。したがって、本件LLP所得のうち国外源泉の所得に該当するものは、その全額が国内払又は国内送金に該当しない。

仮に本件LLP所得が事業所得又は雑所得に該当するとしても、そのうちの国

外源泉の所得に該当するものは、本件個人事務所から本件LLP名義の米国の銀行口座への送金がされた時に支払われたというべきであるから、本件個人事務所が本件LLPに代わって受領したというだけでは国内払又は国内送金に該当せず、課税対象とならない。

4 当審判所の判断

(1) 争点1（請求人は、平成28年11月29日以降、所得税法上の非永住者以外の居住者に該当するか否か。）について

イ 法令解釈

所得税法第2条第1項第3号は、居住者とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいうと規定し、同項第4号は、非永住者とは、居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人をいうと規定している。

この点、住所とは各人の生活の本拠をいうと解するのが相当である（最高裁昭和29年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁参照）。そして、各人の生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指し（最高裁昭和35年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁参照）、ある場所がその者の住所であると認定するためには、その者が住所とする意思を有するだけでは足りず、客観的に生活の本拠たる実体を具備していることを必要とするものと解するのが相当である（最高裁昭和32年9月13日第二小法廷判決・集民27号801頁、同平成23年2月18日同小法廷判決・集民236号71頁参照）。

また、居所とは、人が多少の期間、継続的に居住するが、その生活との関係の度合いが住所ほど密着でない場所をいうと解するのが相当である。

ロ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

(イ) 本件米国住宅の購入について

請求人は、平成18年頃、本件米国住宅を購入し、請求人と請求人の妻は、米国滞在時には同所において生活していた。

請求人は、平成18年2月、米国において他のパートナーと共同して法律事務

所 を設立し、日本国内の企業を主たる顧客として米国における に関する業務を営んでいた。

(ロ) 本件個人事務所の開設及び本件マンションの賃借について

A 請求人は、上記(イ)のとおり、米国において、日本国内の企業を主たる顧客として法律事務所を営んでいたところ、その事業遂行上、日本国内に顧客対応の窓口を設けることを主な目的として、平成20年8月20日、本件国内事務所建物を事務所所在地とする本件個人事務所を開設した。同事務所は、日本及び米国の に対する のための手続の代理、米国の に係る を事業内容とし、 及び の資格を有する者が在籍していた。

請求人は、本件個人事務所の開設に伴って日本国内での滞在日数が多くなった上、本件国内事務所建物に近接しない に所在する請求人の実家に居住した場合には、米国において生じた緊急の事態に即座に対応することが困難であったことなどから、平成20年10月、本件国内事務所建物と同じ に所在する本件マンションを賃借し、 との間で本件マンションを使用場所とするガスの使用契約を締結した。そして、同年10月10日から、ガスの供給を受けるようになるとともに本件マンションの使用を開始し、遅くとも同日以降は、日本国内滞在時には本件マンションにおいて生活していた（なお、請求人は との間でも本件マンションを使用場所とする電気の使用契約を締結しているが、その契約年月日及び電気の使用開始日は不明である。）。

B 請求人は、平成21年8月8日、本件マンションに住民登録地を異動しているところ、 に設立した の設立登記にも、本件マンションを代表取締役就任した請求人の住所として登記した。また、請求人の妻は、同年11月21日、本件マンションに住民登録地を異動した。

(ハ) の取得及び取得後の経過について

A 請求人は、平成22年8月31日、請求人の妻と共同で の土地を購入し、平成24年3月30日、請求人と請求人の妻が共有する同土地上に、請求人の妻との共有で を新築した。

請求人及び請求人の妻は、平成24年3月26日、それぞれ に住

民登録地を異動し、請求人の妻は、平成25年1月23日、[REDACTED]に居住して同所での生活を開始した。

請求人は、平成25年4月末までに本件マンションの賃貸借契約並びにガス及び電気の使用契約を終了させ、本件マンションの使用を止めた。

B 請求人は、平成25年6月に[REDACTED]を取得して[REDACTED]を取得し、[REDACTED]を喪失した。

[REDACTED]は、平成25年10月24日、同社の代表取締役である請求人の住所が同年9月30日に本件マンションから[REDACTED]に移転した旨の登記をした。

請求人は、[REDACTED]、上記(イ)の米国の法律事務所に請求人とともに所属していた[REDACTED]と共同して本件LLPを設立し、本件LLPの設立以降、本件個人事務所と本件LLPにおいて、米国における[REDACTED]に関する業務を継続して行っている。

C 請求人は、平成28年2月3日、米国滞在中に生活していた本件米国住宅を売却した。

なお、請求人は、平成27年分以降の所得税等について、請求人が平成27年1月1日から[REDACTED]に住所を有する居住者であるとして確定申告を行っているが、これは、請求人が同年4月7日に日本へ入国した当時、請求人が米国滞在中に生活していた本件米国住宅が売却可能な状態にあり、また、同日から日本の居住者に該当したとするよりも同年1月1日から日本の居住者に該当したとする方が実務上の作業が簡便だったことを理由とする。

(二) 請求人及び請求人の妻の日本国内の滞在日数等について

A 請求人の平成20年分から平成30年分までの日本国内の滞在日数等は、別表1及び別表2の各「請求人」欄のとおりである。

請求人は、上記(ロ)のとおり、遅くとも平成20年10月10日には本件マンションの使用を開始していたところ、同年1月から同年9月までは、1回当たりの日本国内での滞在期間が14日間から16日間であり、当該9か月間の日本国内での滞在日数の合計が45日であった。また、同年10月から請求人の妻が[REDACTED]での生活を開始する平成25年1月23日までは、日本国内に、年3回から4回滞在しており、1回当たりの滞在期間は13日間から65日間であっ

た。年間の日本国内での滞在日数は合計181日から189日であり、当該年間の日本国内の滞在日数割合は49.58パーセントから51.78パーセントであった。

請求人は、請求人の妻がででの生活を開始した平成25年1月23日から138日間日本国内に滞在していた。同年は、日本国内に年2回、合計275日滞在しており、日本国内の滞在日数割合は75.34パーセントであった。請求人がと共同して本件LLPを設立した平成26年の請求人の日本国内での滞在は3回であり、年間の滞在日数は合計202日、滞在日数割合は55.34パーセントであった。

請求人は、平成27年1月1日からに住所を有する居住者であるとして平成27年分から平成30年分までの所得税等の確定申告をしているところ、平成27年分から平成30年分までの各年の日本国内での滞在日数は265日から342日であり、年間の滞在日数割合は72.60パーセントから93.69パーセントであった。1回当たりの滞在期間は、平成29年9月19日から同年11月3日までの45日間を除き、いずれも155日以上であり、その多くが200日を超えていた。

B 請求人の妻の平成20年分から平成30年分までの日本国内の滞在日数等は、別表1及び別表2の各「請求人の妻」欄のとおりである。

請求人の妻の日本国内での滞在は、平成25年1月23日にでの生活を開始するまでの平成20年分から平成24年分まで、年に2回から3回、1回当たりの滞在期間は8日間から27日間であった。これらの各年の日本国内での滞在日数は23日から50日であり、年間の滞在日数割合は6.28パーセントから13.69パーセントであった。

請求人の妻の平成25年分から平成30年分までの各年の日本国内での滞在日数は、いずれの年も325日以上であり、年間の滞在日数割合は89.04パーセントから100パーセントで推移していた。

ハ 検討

(イ) 上記イのとおり、非永住者と非永住者以外の居住者は、いずれも居住者であることを前提とし、日本の国籍を有していない者については、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年を超えるか否かによって区別される。また、居住者とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き

続いて1年以上居所を有する個人をいうところ、請求人は、請求人が平成27年1月1日より前に日本国内に住所又は居所を有したことはない旨主張することから、以下、請求人が日本国内に住所又は1年以上引き続いて居所を有するに至った時期について検討する。

A 請求人は、上記口の(イ)及び(ロ)のとおり、平成20年8月20日に本件個人事務所を開設するまで、請求人が米国で設立した法律事務所において、米国における[]に関する業務に従事し、また、請求人の妻とともに、本件米国住宅に居住して生活していた。一方、日本国内には、請求人が従事する業務や生活の拠点とする場所を有していなかった。

そうすると、平成20年8月20日までの請求人の生活の本拠たる住所は本件米国住宅にあり、同日までの請求人の米国在住中に、請求人が日本国内に住所や居所を有していたことはなかったといえる。

B 請求人は、上記口の(ロ)のとおり、平成20年8月20日に本件個人事務所を開設した後、同年10月に本件マンションを賃借するとともに、遅くとも同月10日には本件マンションの使用を開始し、日本国内滞在時には本件マンションで生活するようになった。そして、平成21年8月8日には請求人の住民登録地も本件マンションに異動し、[]に設立した[]の設立登記にも、本件マンションを代表取締役である請求人の住所として登記した。

以上のとおり、本件マンションは、請求人が、日本国内での業務に従事するための拠点として本件個人事務所を開設したことに伴って、日本国内滞在中における生活の拠点とするために賃借し、使用していたものである。本件マンションが日本国内滞在中の生活の拠点であることは、請求人の住民登録地の異動や[]の登記によって対外的にも明らかにされている。

もともと、本件個人事務所は、請求人が営んでいた米国の法律事務所の事業遂行上、日本国内に顧客対応の窓口を設けることを主たる目的として開設したものであり、本件個人事務所の開設後も、請求人は、米国において法律事務所の業務に従事していた。請求人の日本国内での滞在日数は、上記口の(ニ)のAのとおり、本件マンションの賃借後、それまでと比べて大きく増えているが、年間の日数の約半分にとどまっている。また、請求人と請求人の妻の生活の本拠たる住所は、上記Aのとおり、少なくとも本件マンションを賃借

するまでは本件米国住宅であったものであり、このことに、請求人の妻が、平成25年1月23日に [REDACTED] での生活を開始するまでは、本件マンションの賃借開始の前後を通じて、ほとんど日本国内に滞在しておらず、その生活の拠点に特段の変化は見られないこと（上記口の(二)のB)を併せ考えれば、請求人の妻は本件マンションの賃借後も本件米国住宅を生活の本拠としていたといえる。

以上によれば、本件マンションは、請求人が日本国内滞在時の生活の拠点として賃借して使用していたものであるが、本件マンション賃借後も米国において請求人が法律事務所の業務に従事していたことや本件マンション賃借後における請求人の妻の生活状況も考慮すれば、請求人の生活の本拠は、本件マンション賃借後においても本件米国住宅にあったというべきであり、本件米国住宅が請求人の生活の本拠たる住所であると認定するのが相当である。また、請求人が、本件マンションの賃借後も、日本と米国を行き来しながら、米国においても継続して米国の [REDACTED] に関する業務に従事し、請求人の日本国内での滞在日数は年間の約半分にとどまっていること、請求人の生活の本拠たる住所は、上記のとおり、本件米国住宅にあり、請求人の妻も本件米国住宅で生活していたことからすれば、請求人が米国に赴いた目的が明らかに一時的なものであるとは認められず、請求人が日本国外に赴いた期間中も日本国内に引き続き居所を有していたとはいえない。そうすると、本件マンションは、請求人の日本国内滞在時の生活の拠点として、日本国内に滞在する限りにおいて居所に該当するというべきであり、請求人が、本件マンションを賃借して使用を開始したときから引き続いて日本国内に居所を有していたということとはできない。

したがって、日本国内滞在時の生活の拠点であった本件マンションを賃借し、日本国内滞時に使用していたことをもって、請求人が国内に住所を有し、又は1年以上引き続いて居所を有するに至ったということとはできない。よって、本件マンションを賃借していたことをもって請求人が居住者に該当するとまでは認められない。

C 請求人は、上記口の(ハ)のAのとおり、平成24年3月30日、請求人の妻との共有で [REDACTED] を新築し、住民登録地も同月26日に [REDACTED] に異動

した。そして、請求人の妻は、平成25年1月23日、請求人とともに日本に
入国し、同日から [] に居住して生活を開始しており、同口の(二)のB
のとおり、その後は日本国内での滞在日数が年間のほとんどを占めている。
一方、請求人の日本国内での滞在期間は、本件マンションの使用を止めた平
成25年4月末(同口の(ハ)のA)以降は、同口の(二)のA並びに別表1及び別表
2のとおり、本件LLPを設立した [] 前後の同年1月から同
年8月までの期間を除いて、1回当たり4か月以上のものがほとんどであり、
年間の日本国内での滞在日数割合も70パーセントを超えている。また、請求
人が代表取締役を務める [] は、同口の(ハ)のBのとおり、平成25年
10月24日、代表取締役の住所、すなわち、請求人の住所が本件マンションか
ら [] に移転した旨の登記をしている。

以上によれば、請求人と請求人の妻の平成25年1月23日の日本への入国は、
請求人の妻の [] への転居が主たる目的であり、請求人の妻の生活
の本拠たる住所は同日から [] にあるといえるところ、 []
は、請求人及び請求人の妻が取得した新築の共有物件であり、この転居を
契機として、請求人も [] を本件マンションに代わる日本国内滞在
時の生活の拠点としたものとみるのが自然である。そして、請求人の日本国
内での滞在日数割合は、平成25年以降、本件LLPの設立前後の平成26年1
月から同年8月までの期間を除いて、それまでの約半分から大きく上昇して
70パーセントを超えており、 [] で生活する日数が本件米国住宅で
生活する日数を大きく上回るようになった。これらに加え、平成25年以降は
日本国内で執り行う仕事が増えたなど、国内に滞在し続けなければならない
事情があったと考えられることも考慮すれば、請求人の生活の本拠は、平成
25年1月23日以降、本件米国住宅ではなく、 [] にあったものとい
うべきである。

これに対して、請求人は、別紙5の1の「請求人」欄の(1)のとおり、平成
28年2月3日に本件米国住宅を売却するまでは本件米国住宅が請求人の住所
であったことを前提に、請求人が平成27年1月1日より前に日本国内に住所
又は居所を有していたことはない旨主張する。しかしながら、 []
は、請求人及び請求人の妻が取得した新築の共有物件であり、請求人の妻の

平成25年1月23日の同所への転居を契機として、本件マンションに代わる請求人の日本国内滞在時の生活の拠点となったのであり、同日以降、請求人の生活の本拠たる実質を有するに至ったものといえる。また、平成25年の請求人の日本国内での滞在日数割合は75.34パーセントであり、請求人も居住者と認める平成27年の72.60パーセントを若干上回っているし、平成25年の請求人の本件米国住宅での滞在日数割合は25パーセントを下回っている。生活の本拠とは、上記イのとおり、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すところ、上記のとおり請求人及び請求人の妻の生活の状況等を考慮すれば、 は、平成25年1月23日以降、本件米国住宅との比較において、請求人の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心であったと認められ、請求人の住所は、同日以降、 にあったとすべきである。したがって、請求人は、同日以降、居住者に当たる。この認定に反する請求人の主張には理由がなく、採用できない。

- (ロ) 上記(イ)のCのとおり、請求人は、平成25年1月23日から居住者であるところ、非永住者と非永住者以外の居住者のいずれかは、同(イ)のとおり、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年を超えるか否かによって区別される。そして、本件マンションは、同(イ)のBのとおり、請求人が日本国内に滞在する限りにおいて居所に該当し、請求人は、遅くとも平成20年10月10日に本件マンションの使用を開始している。

そうすると、請求人が平成20年10月10日以降に本件マンションに滞在していた期間及び に住所を有するに至った平成25年1月23日の翌日以降の全期間が、所得税法第2条第1項第4号にいう過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間に該当する。そこで、平成20年10月10日を起算日として、請求人が日本国内に住所又は居所を有していた日数を積算すると、別表1の「請求人」の「審判所の認定」の「日本国内に住所又は居所を有していた期間」の「左記の期間の累計」欄のとおり、平成20年10月10日から10年以内の日である平成27年12月8日に5年（60か月）を超えることとなる。

この点、請求人は、別紙5の1の「請求人」欄の(2)のとおり、本件マンションや での滞在がいずれも1回当たり2週間から2か月程度の短期滞在であること、請求人の主たる資産は本件米国住宅の売却まで同所にあり、

請求人の妻も平成25年1月23日まで本件米国住宅にいたことを主たる理由として、本件マンションや が居所に該当したことはない旨主張する。

しかしながら、平成25年1月23日以降、 が請求人の住所であったことは、上記(イ)のCに説示したとおりである。また、本件マンションは、同(イ)のBのとおり、請求人が本件個人事務所の業務その他日本国内での業務に従事するために日本国内滞在時における生活の拠点として賃借していたものであって、請求人が常時使用可能な状態にあったのであり、本件マンションでの滞在と本件個人事務所の業務とは、個々に独立した無関係なものではなく、相互に関連を有するものといえる。そうすると、本件米国住宅が住所であり、本件マンションでの1回当たりの滞在期間が数週間であることを根拠として本件マンションが居所に該当しないということはできない。したがって、請求人の主張は、いずれも理由がなく、採用できない。

(1) 以上のとおり、請求人は、平成25年1月23日以降、 に住所を有する居住者であり、平成27年12月8日時点で、過去10年以内において日本国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年を超えているから、同日以降、非永住者には該当せず、同日から平成30年12月31日まで非永住者以外の居住者に該当する（以下、本件各年分において、請求人が非永住者であった平成27年1月1日から同年12月7日までの期間を「本件非永住者期間」という。）。

(2) 争点2（本件LLP所得は、請求人の事業所得に該当するか否か（本件LLPの任意組合等該当性及び本件LLP所得の所得区分）。）について

イ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

(イ) 本件LLP契約の内容

本件LLP契約には、次のとおりの定めがある。

A 目的（第2条）

本件LLPは、法律サービスを提供し、かつ、これに関連し、又は派生した、時宜に全てのパートナーにより合意された、全ての活動に従事するために組成されたものである。

B 報酬（第6条）

いかなるパートナーも、本件LLPの利益や分配の割当以外に、本件LLPに対する役務提供に係る報酬を受領してはならない。

C 資本拠出及び資本勘定（第10条）

(A) 各パートナーは、スケジュールAに記載された総額（請求人は [redacted] の [redacted] 又は [redacted]、 [redacted] は [redacted] の [redacted] 又は [redacted]）の現金を本件LLPの資本に拠出する。パートナーは、法により求められない限りにおいて、いかなる追加的な資本拠出も求められない。いかなるパートナーも、自己の持分に係る資本の全部又は一部の払戻しもそれに付随する利息を受ける権利も有しない（第10条(a)）。

(B) 分離資本勘定 (separate capital account) は、パートナー各々のために維持されることとする。それぞれの分離資本勘定の価値は、パートナーの資本拠出の総額及びパートナーに対して割り当てられた本件LLPの利益の合計から、パートナーに対してなされた分配の合計及びパートナーに割り当てられた本件LLPの損失の合計を差し引いた額に等しくなることとする（第10条(b)）。

D 損益（第11条）

あらゆる期間の本件LLPの純利益又は純損失（解散及び清算時の損益を除く。）は、資本割合で、パートナーの分離資本勘定に対し、加算又は減算される。

E 貸付け（第12条）

パートナーによる本件LLPへの貸付けは、資本として認識されるものではなく、本件LLPの債務として返済されるものとする。

F 分配（第13条）

分配可能額は、少なくとも3か月に1回の頻度で、資本割合に応じて、各パートナーに対して配分されることとする。

G 債務；補償（第14条(a)）

行為するか否かの決定について、善意であり、かつ、本件LLP契約において付与された権限の範囲内でなされた場合であり、詐欺ではなく、重過失、未必の故意、故意による違法行為、意図的な法律違反又は本件LLP契約の

違反を構成するものでない場合において、パートナーは、本件LLPの事業運営上のいかなる行為、失敗に関しても、本件LLP又は他のパートナーに対して、損害その他の責任を負わない。

H 銀行預金（第20条）

本件LLPは、パートナーが合意した場合、銀行口座を開設することとする。同口座の資金は、本件LLPの事業目的にのみ使用されることとし、当該口座からの引出しは全て、パートナーのいずれかがサインした小切手によりなされる。

(ii) 本件LLPの登録

本件LLPは、州PS法50-73.132《登録されたLLP》に基づき、
 法人委員会に登録されたLLPである。

(iii) 本件LLPの損益の会計処理及び各パートナーへの分配

A 本件LLPのあらゆる期間の純利益又は純損失（解散及び清算時の損益を除く。）は、本件LLP契約第10条(b)及び同第11条の定めのとおり、それぞれのパートナーのために維持されるパートナー各自の分離資本勘定にパートナー各自の資本割合で加算又は減算することとされている。

本件LLPの本件各年分に係る会計上の損益額及びこれに占める請求人の資本割合相当額並びに米国における税務上の損益額及び本件LLP所得は、上記1の(4)のイの(ii)のとおりであり、会計上の損益額を前提とした請求人の分離資本勘定への組入額は、平成27年分が、平成28年分が、平成29年分が及び平成30年分がであった。

請求人の分離資本勘定への組入額は、本件LLPの会計上の損益額に請求人の資本割合を乗じて算出した額と一致していた。

B 請求人の当審判所に対する回答によれば、本件LLPのパートナーである請求人及びは、それぞれ本件LLPの銀行預金口座から各自の分離資本勘定の残高の金額を限度として各自が必要に応じて都合のよいときに出金することができた。

請求人及びが本件各年分において本件LLPの銀行預金口座から出金した金額の合計額に占める請求人の出金額の割合との出金額の

割合は、それぞれ各自の資本割合と一致しておらず、分離資本勘定から出金した後の各年の12月31日における分離資本勘定の残高が本件LLPに対する拠出資本の額を割り込んでいる年も存在した。

C 本件LLPのパートナーである請求人及びは、本件LLP契約第13条の定めにおいて、少なくとも3か月に1回の頻度で、分配可能額から資本割合に応じた配分を受けるとされているが、上記Bのとおり、各自の分離資本勘定の残高の金額を限度として、本件LLPの銀行預金口座から各自の必要に応じて都合のよいときに出金しており、本件LLP契約第13条の定めに従った現金の配分を受けたことはなかった。

請求人は、当審判所に対して、「各年における請求人及びに対する利益の分配は、本件LLPの利益（Net income (loss) per book）が定まると、それをに分配することとなるので、自動的に確定する」と回答した。

ロ 本件LLPが任意組合等に該当するか否かについて

(イ) 本件においては、本件LLPの事業活動から生じた所得が本件LLP又は請求人のいずれに帰属するかなどが争われているところ、複数の者が出資をすることにより構成された組織体が事業を行う場合において、その事業により生じた利益又は損失は、別異に解すべき特段の事情がない限り、当該組織体が我が国の租税法上の法人に該当するときは当該組織体に帰属するものとして課税上取り扱われる一方で、当該組織体が我が国の租税法上の法人に該当しないときはその構成員に帰属するものとして課税上取り扱われることになるから、まずは、本件LLPが我が国の租税法上の法人に該当するか否かを検討することとする。

そして、外国法に基づいて設立された組織体が所得税法第2条第1項第7号及び法人税法第2条《定義》第4号（以下「所得税法第2条第1項第7号等」という。）に規定する外国法人に該当するか否かを判断するに当たっては、まず、①当該組織体に係る設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組みから、当該組織体が当該外国の法令において日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であるか否かを検討することとなり（判断基準①）、これができない場合には、次に、②当

該組織体が権利義務の帰属主体であると認められるか否かを検討して判断すべきものであり、具体的には、当該組織体の設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から、当該組織体が自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が当該組織体に帰属すると認められるか否かという点を検討することとなるもの（判断基準②）と解される（平成27年最高裁判決参照）。

(H) 本件LLPの設立根拠法令は、州PS法であるところ、同法は、要旨、次のとおり規定している。

A 定義 (50-73.79)

(A) 事業 (business) とは、全ての取引、職業及び専門職を含む。

(B) パートナーシップとは、州PS法50-73.88《パートナーシップの組成》、先例法又は他の州における対応する法に基づき組成され、利益を目的に2名以上の者 (persons) が共同所有者として事業 (business) を行う団体をいい、パートナーシップは、[REDACTED]の法律の全ての適用において、登録されたLLPを含む。

(C) 者 (person) とは、個人 (individual)、コーポレーション (corporation)、事業信託、遺産財団、信託、パートナーシップ、リミテッド・ライアビリティ・カンパニー、アソシエーション、ジョイントベンチャー、政府又はその部局、外局若しくは補助部門その他の法的又は商業上の主体 (entity) をいう。

(D) 登録されたLLPとは、[REDACTED]の法令に従った合意により組成され、州PS法50-73.132の規定に基づき登録されるパートナーシップをいう。

(E) 分配とは、パートナーシップから、パートナーとしての立場にあるパートナー又はパートナーの譲受人に対する金銭又はその他の財産の移転をいう。

B パートナーとパートナーシップ間の取引 (50-73.85)

パートナーは、パートナーシップに金銭を貸し付けることやパートナーシップとその他の取引を行うことができる。この場合において、パートナーは、他の適用される法令に従い、パートナーでない者が有するのと同様の権利及び義務を有する。

C 主体としてのパートナーシップ (50-73.87)

パートナーシップは、パートナーとは別個の主体 (an entity distinct from its partners) である。

D パートナーシップの財産 (50-73. 89)

パートナーシップにより得られた財産はパートナーシップの財産であり、個々のパートナーのものではない。

E パートナーシップの代理人としてのパートナー (50-73. 91)

50-73. 93 《パートナーシップ権限のある旨の届出書》におけるパートナーシップ権限のある旨の届出書の効果に従い、各パートナーはその事業目的においてパートナーシップを代理する (50-73. 91の1)。

F パートナーの訴追され得る行為に対するパートナーシップの責任 (50-73. 95)

(A) パートナーシップの通常の業務の遂行上において、又は当該パートナーシップの権限 (authority of the partnership) により行ったパートナーの行為が、不法行為、怠慢行為、その他の訴追される行為であった結果、ある者が死亡若しくは損傷し、又は損失を被らせた場合、当該パートナーシップは、これらに対して責任を負う (50-73. 95A)。

(B) パートナーシップの事業又はパートナーシップの権限 (authority of the partnership) で行動する間に、パートナーでない者の金銭や財産をパートナーが受け、又はパートナーシップに受けさせて、その金銭や財産がパートナーによって誤用等された場合、その損失についてパートナーシップが責任を負う (50-73. 95B)。

G パートナーの責任 (50-73. 96)

(A) 次の (B) に規定する場合等を除き、全ての各パートナーは、連帯してパートナーシップの全ての義務 (all obligations of the partnership) に対し責任を負う。ただし、権利を主張する者により同意され、又は法令に別段の定めがある場合は、この限りではない (50-73. 96A)。

(B) 現存するパートナーシップに新たにパートナーとして認められた者は、パートナーとして認められる以前に生じたパートナーシップの義務に対して個人的に責任を負わない (50-73. 96B)。

H パートナーの権利と義務 (50-73. 99)

(A) 各パートナーは、パートナーがパートナーシップに拠出する金銭とその他価値ある資産、純負債及びパートナーシップ利益のパートナー割当分の合計に等しい額が組み入れられた勘定並びにパートナーシップによってパートナーに分配される金銭とその他価値ある資産、純負債及びパートナーシップ損失のパートナー割当分の合計に等しい額の負担がなされた勘定を持つとされている (50-73.99A)。

(B) 各パートナーは、パートナーシップの利益のパートナー割当分に応じて、パートナーシップの利益について等しく権利を有し、損失についても責任を負う (50-73.99B)。

(C) パートナーは、パートナーシップの代理としてのみ、パートナーシップの財産を使用し、又は保有する (50-73.99G)。

I パートナーシップ財産の非共同所有者としてのパートナー (50-73.105)

パートナーは、パートナーシップの財産の共同所有者ではなく、任意であるか強制であるかを問わず、いかなる移転可能なパートナーシップの財産における持分も保有しない。

J パートナーシップにおけるパートナーの譲渡可能な持分 (50-73.106)

パートナーシップにおけるパートナーが譲渡することができる唯一の持分はパートナーシップの利益及び損失に関するパートナーへの割当て及び分配を受ける権利である。この持分は、人的財産権 (personal property) である。

(II) 本件LLPに係る我が国の租税法上の法人該当性について

A 判断基準①に関する検討

まず、州PS法の規定の文言や法制の仕組みから、本件LLPが、州PS法において日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であるか否か (上記 (I) の①) について検討する。

(A) 州PS法50-73.87は、上記 (II) のCのとおり、パートナーシップについて、パートナーとは別個の主体 (an entity distinct from its partners) であると規定している。しかしながら、同法を含む米国の法令において「entity」が日本法上の法人に相当する法的地位を指すものであるか否かは明確でなく、パートナーとは別個の主体とされていることをもって直ち

に日本法上の法人に相当するということとはできないから、「an entity distinct from its partners」であるとされる組織体が日本法上の法人に相当する法的地位を有すると評価することができるか否かについても明確ではないといわざるを得ない。また、LLPは、日本法上の法人に相当する法的地位を付与された組織体の取扱いを規定する [redacted] 株式会社法 ([redacted] Stock Corporation Act) 及び [redacted] 非株式会社法 ([redacted] Nonstock Corporation Act) において、「corporation」であるとはされておらず、これらの法令上、「corporation」の定義規定においても「an entity distinct from」等の文言は用いられていないことなども併せ考慮すると、上記のとおり州P S法に基づいて設立されるLLPが「an entity distinct from its partners」となるものと規定されていることをもって、本件LLPに日本法上の法人に相当する法的地位が付与されていることが疑義のない程度に明白であるとするのは困難である。

(B) 他方で、州P S法の定義規定である50-73.79には、上記(ロ)のAの(C)のとおり、パートナーシップが「個人(individual)」や「コーポレーション(corporation)」等と並んで「法的又は商業上の主体(entity)」とされていることを前提とした上で、上記のようにLLPが「パートナーとは別個の主体」(an entity distinct from its partners)とされている。これらの規定は法人の法的地位と抵触しない内容のものであることなどからすれば、本件LLPに日本法上の法人に相当する法的地位が付与されていないことが疑義のない程度に明白であるとするのも困難である。

(C) したがって、州P S法の規定の文言や法制の仕組み等に照らしても、本件LLPが日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であるとはいえない。

B 判断基準②に関する検討

次に、本件LLPが我が国の租税法上の法人該当性の実質的根拠となる権利義務の帰属主体であると認められるか否か(上記(イ)の②)について検討する。

(A) 州P S法は、利益を目的に2名以上の者が共同所有者として事業を行う団体をパートナーシップといい、この事業には、全ての取引、職業及び専

門職を含み（同法50-73.79、上記(ロ)のAの(A)）、また、パートナーシップは、米国 の法律の全ての適用において、登録されたLLPを含むと規定している（同法50-73.79、上記(ロ)のAの(B)及び(D)）。そして、州PS法は、パートナーシップが行うことができる事業について制限を設ける規定は特に置いていない。

また、州PS法は、パートナーはパートナーシップとの間で貸付けその他の取引を行うことができ、この場合において、パートナーは、パートナーシップとの関係で、パートナーでない者（「a person」、すなわち個人(individual)、コーポレーション(corporation)等）が有するのと同様の権利及び義務を有する旨規定している（同法50-73.85、上記(ロ)のB）。そして、州PS法は、パートナーシップにおけるパートナーは、その事業の目的においてパートナーシップを代理する旨規定しているので（同法50-73.91、上記(ロ)のE）、パートナーシップのパートナーは、各パートナー（構成員個人）を代理するのではなく、パートナーシップそれ自体を代理することになる。このほか、州PS法においては、「パートナーシップの全ての義務(all obligations of the partnership)」（同法50-73.96A、上記(ロ)のGの(A)）、「パートナーシップの権限(authority of the partnership)」（同法50-73.95、上記(ロ)のF)といったパートナーシップ自体が権限を有し又は義務を負うことを示す文言が用いられている一方で、パートナーシップ自体が権利を有さず又は義務を負わず、パートナーのみが権利を有し又は義務を負うことを示す規定や、法律行為の効果がパートナーシップ自体に帰属しないことを示す規定は、同法を通じて見当たらない。

以上によれば、本件LLPの設立根拠法令である州PS法は、 のLLPに自らの名義で法律行為をする権限を付与するとともに、当該LLPの名義でされた法律行為の効果が当該LLP自身に帰属することを前提としているものと解するのが相当である。

(B) 州PS法は、パートナーシップにより得られた財産は、パートナーシップの財産であり、個々のパートナーのものではないと規定している（同法50-73.89、上記(ロ)のD)。また、州PS法は、パートナーシップにおける

パートナーシップの利益及び損失に関するパートナーへの割当て及びパートナーの分配を受ける権利である譲渡可能な持分は、それ自体が「人的財産権」(personal property)という財産権の一類型であり(同法50-73.106、上記(四)のJ)、パートナーは、パートナーシップの財産の共同所有者ではなく、任意であるか強制であるかを問わず、いかなる移転可能なパートナーシップの財産における持分も保有しないと規定する(同法50-73.105、上記(四)のI)とともに、パートナーシップの代理としてのみ、パートナーシップの財産を使用し、又は保有すると規定している(同法50-73.99G、上記(四)のHの(C))。

以上によれば、米国 のLLPのパートナーは、米国のLLPに属する個々の財産に対して割合的な権利を具体的に有していないものとみるのが相当であり、このことから、州PS法は、上記(A)のとおり、米国のLLPに自らの名義で法律行為をする権限を付与するとともに、当該LLPの名義でされた法律行為の効果が当該LLP自身に帰属することを前提としているものと解される。

(C) 本件LLP契約においては、本件LLPは、法律サービスを提供し、かつ、これに関連し、又は派生した、時宜に全てのパートナーにより合意された、全ての活動に従事するために組成され(本件LLP契約第2条、上記イの(イ)のA)、パートナーによる本件LLPへの貸付けは、資本として認識されるものではなく、本件LLPの債務として返済されるものとされている(本件LLP契約第12条、上記イの(イ)のE)。そして、パートナーは、本件LLPの事業運営上のいかなる行為、失敗に関しても、故意・重過失等の場合を除き、本件LLP又は他のパートナーに対して、損害その他の責任を負わないとされている(本件LLP契約第14条(a)、上記イの(イ)のG)。これらのことは、上記(A)においてみたパートナーシップの法律行為の権限及びその効果の帰属に関する州PS法の規定と整合するものといえることができる。

また、本件LLP契約において、パートナーは、本件LLPの利益や分配の割当以外に、本件LLPに対する役務提供に係る報酬を受領してはならないとされ(本件LLP契約第6条、上記イの(イ)のB)、自己の持分に

係る資本の全部又は一部の払戻しもそれに付随する利息を受ける権利も有しないとされている（本件LLP契約第10条(a)、上記イの(イ)のCの(A)）。これらのことも上記(A)及び(B)においてみたLLPにおける法律行為の権限やその効果の帰属及びLLPに係るパートナーの持分に関する州PS法の規定と整合するものということができる。

そして、以上のほか、本件LLP契約の各条項の中に、上記(A)及び(B)の米国LLPの法律行為の権限及びその効果の帰属並びに米国LLPに係るパートナーの持分に関する州PS法の規定と抵触する内容の定めは見当たらない。

(D) 以上のような州PS法等の定めを鑑みると、本件LLPは、自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が本件LLPに帰属するものということができるから、権利義務の帰属主体であると認められる。

そうすると、本件LLPは、我が国の租税法上の法人に該当し、所得税法第2条第1項第7号等に規定する外国法人に該当するものというべきである。

したがって、本件LLPは任意組合等に該当しない。

(二) 原処分庁の主張について

A 原処分庁は、別紙5の2の「原処分庁」欄の(1)のイの(イ)のとおり、州PS法50-73.87が「an entity distinct from its partners」と規定して、LLPはパートナーとは異なる主体である旨を規定しているが、同規定に別個の法的主体であることを意味する「a separate legal entity」の文言は用いられていないから、州PS法上、LLPに日本法上の法的地位が付与されていないことは疑義のない程度に明白であるとも解することができる旨主張する。

しかしながら、「entity」は主体を意味するが、そもそも州PS法を含む米国の法令において「entity」が日本法上の法人に相当する法的地位を指すものであるか否かは明確ではないし、上記(ハ)のAのとおり、州PS法がコーポレーション(corporation)以外の法的又は商業上の主体(entity)について、日本法上の法人に相当する法的地位を付与しているか否かも必ずしも明らかでない。州PS法50-73.87の「distinct from its partners」は「separate」の文言と同様、その組織体とその構成員とは別個の団体である

ことを示す趣旨であると解されるから、「an entity distinct from its partners」が日本法上の法人に相当する法的地位を指すものであるかは、「separate legal entity」と同様、明確でないと解するのが相当である。

したがって、原処分庁の主張には理由がなく、採用できない。

B 原処分庁は、別紙5の2の「原処分庁」欄の(1)のイの(ロ)のAのとおり、州P S法には、米国デラウェア州のL P S法17-106 (b)の「powers」に相当する規定が存在しないことから、州P S法に基づき設立された本件L L Pが権利義務の帰属主体であるとは認められない旨主張する。

確かに、州P S法には、L L Pが設立根拠法令又はパートナーシップ契約により付与された全ての権限及び特権並びにこれらに付随するあらゆる権限を保有し、それを行使することができる旨の米国デラウェア州のL P S法17-106 (b)に相当する規定は存在しないが、平成27年最高裁判決は、米国デラウェア州のL P S法17-106 (b)の規定のみを根拠に米国デラウェア州のL P S法に基づき設立されたL P Sが権利義務の帰属主体であると判断したのではなく、外国における組織体の設立根拠法令の規定の内容や趣旨等を踏まえ、米国デラウェア州のL P S法を総合的に検討して判断していると解される。

そして、上記(ハ)のBで説示したとおり、州P S法の規定の内容や趣旨等を総合的に検討すれば、同法に基づき設立されたL L Pは、自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果の帰属主体となることができると認められるのである。したがって、州P S法に原処分庁の主張する米国デラウェア州のL P S法17-106 (b)に相当する規定が存在しないからといって、本件L L Pが権利義務の帰属主体であるとの評価が妨げられるものではない。

よって、原処分庁の上記主張は採用できない。

C 原処分庁は、別紙5の2の「原処分庁」欄の(1)のイの(ロ)のBのとおり、本件L L Pが外国法人に該当するとの判断は、統一法に準拠した州法に基づいて組成された米国のパートナーシップは全て外国法人に該当すると判断するのと同じであり、所基通36・37共-19の「外国におけるこれらに類するもの」に当たるものが存在し得ないこととなるなど、当該通達の趣旨に照らして不合理である旨主張する。

しかしながら、本件L L Pが権利義務の帰属主体であると認められるとの

判断は、飽くまで州P S法を準拠法とする本件L L Pに関しての個別具体的な判断であるから、当該判断をもって、統一法に準拠した州法に基づいて組成された米国のパートナーシップが全て外国法人に該当することにはならない。当該判断は、所得税法第2条第1項第7号等の「外国法人」についての正しい解釈に従い、州P S法の規定や本件L L P契約の定め等の内容に照らして行われたものであって、何ら所基通36・37共-19と矛盾抵触するものではないから、当該通達の趣旨に照らして不合理であるとの指摘には理由がない。

したがって、原処分庁の主張には理由がなく、採用できない。

D 原処分庁は、別紙5の2の「原処分庁」欄の(1)のイの(ロ)のC及び(ハ)のとおり、本件L L Pが外国法人に該当するか否かの判断に当たっては、日本版L L Pの特性との相違点についても併せて検討すべきであり、本件L L Pの特性と外国法人以外の我が国の租税法上の事業体の特性を比較検討すれば、本件L L Pは任意組合等に該当する旨主張する。

この点、法人は権利義務の帰属主体であるところ、単に任意組合等と類似するというだけでは権利義務の帰属主体であることを否定すべき事情とはならない。特に、原処分庁が本件L L Pと日本版L L Pの共通点として指摘する共同事業性や内部自治の原則は、任意組合等のみならず営利社団法人である会社にも等しく認められるものであり、本件L L Pが権利義務の帰属主体であるか否かを何ら左右しない事情である。法人と任意組合等の違いは、独立の法人格を有する権利義務の主体か否か、すなわち、自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その効果が当該組織体に帰属すると認められるか否かにあり、任意組合等は、法人格を有する権利義務の帰属主体ではないため、自ら法律行為の当事者となることはできず、その効果が任意組合等に帰属することもない。任意組合等は、社会的には、その構成員から独立した存在として認知されることが多いことから、事実上、任意組合等の名で取引等が行われることはあるものの、当該取引等は、任意組合等が法人格を有する権利義務の帰属主体でない以上、法律上は、取引主体を任意組合等ではなく構成員全体とするものというべきであって、任意組合等が自ら取引等の当事者となるものではなく、その効果も任意組合等ではなく構成員全体に帰属

するものである。これに対し、本件LLPについては、上記(ハ)のBのとおり、その設立に係る州PS法が、パートナーはパートナーシップと貸付けその他の取引を行うことができる旨を規定（同法50-73.85、上記(ロ)のB）しているなど、LLP自らが法律行為の当事者となり、かつ、その効果がLLPに帰属することがうかがわれ、他の規定も相まって、任意組合等と区別される法人の属性としての権利義務の帰属主体であることが基礎付けられているといえることができる。

以上に加え、原処分庁は、本件LLPと日本版LLPの類似性を踏まえて本件LLPが権利義務の帰属主体に当たらないことを明らかにすべき旨の当審判所からの求釈明に対し、本件LLPが日本版LLPに類似することを本件LLPが外国法人に該当しないことの根拠としているものではない旨主張し、単に本件LLPと日本版LLPの共通点を指摘するのみで、この共通点が権利義務の帰属主体であるか否かの判断にどのように関係するのかについては何ら明らかにしていないのであるから、冒頭掲記の原処分庁の主張は本件LLPが権利義務の帰属主体であるとの判断を左右するに足りるものとは認められない。

(ホ) 小括

以上のとおり、本件LLPは、権利義務の帰属主体であると認められ、我が国の租税法上の法人に該当し、所得税法第2条第1項第7号等に規定する外国法人に該当する。したがって、本件LLPが任意組合等であることを前提にした原処分庁の主張には理由がない。

ハ 本件各年分において請求人が本件LLPから受ける利益について

上記ロのとおり、本件LLPは外国法人に該当するから、その事業活動から生じた所得は本件LLPに帰属し、請求人の課税所得の範囲に含まれるものではない。しかし、請求人が本件各年分において本件LLPから得た所得がある場合、当該所得は所得税等の課税対象となり得るものであるから、本件各年分において請求人が本件LLPから受ける利益について検討する。

請求人は、上記1の(4)のイの(ロ)及び上記イの(ハ)のCのとおり、本件LLPから本件LLP契約第13条の定めに従った現金の配分を受けていないが、本件LLPの銀行預金口座から請求人の分離資本勘定の残高の金額を限度として必要に応

じて都合のよいときに出金をすることができ、実際に本件LLPの銀行預金口座から出金をしているところ、請求人の分離資本勘定には本件LLPの本件各年分の純利益が資本割合に応じて組み入れられている。

そして、この分離資本勘定の価値は、本件LLP契約第10条(b)(上記イの(i)のCの(B))において、パートナーの資本拠出の総額及びパートナーに対して割り当てられた本件LLPの利益の合計から、パートナーに対してなされた分配の合計及びパートナーに割り当てられた本件LLPの損失の合計を差し引いた額に等しくなることとされ、いかなるパートナーも自己の持分に係る資本の全部又は一部の払戻しもそれに付随する利息を受ける権利も有しておらず(同条(a)、上記イの(i)のCの(A))、また、本件LLPの銀行預金口座の資金は、本件LLPの事業目的にのみ使用されるとされていたが(本件LLP契約第20条、上記イの(i)のH)、本件LLPのパートナーである請求人及び[]が、それぞれ他方のパートナーによる本件LLPの銀行預金口座からの出金に異議を述べたことはいかなる理由もなく認められない。

加えて、本件LLPの利益の分配については、上記1の(3)のロの(i)のE及び上記イの(i)のFのとおり、本件LLP契約第13条において、本件LLPの事業運営において合理的に必要な現金又は本件LLPの留保部分(解散及び清算の場合に分配されるべき部分以外の部分)として必要な現金が分配可能額とされ、この分配可能額が、少なくとも3か月に1回の頻度で、資本割合に応じて、各パートナーに対して配分されると定められているものの、上記イの(H)のCのとおり、請求人が、当審判所に対して、「各年における請求人及び[]に対する利益の分配は、本件LLPの利益(Net income (loss) per book)が定まると、それを[]に分配することとなるので、自動的に確定する」と回答しており、本件LLPにおいて、本件LLP契約第13条の定める分配可能額やこれに基づく本件LLPの各パートナーへの分配金額を決定するための手続は採られていない。

以上によれば、本件LLPの銀行預金口座からの出金については、本件LLP契約第10条や同第20条の定めにかかわらず、本件LLPのパートナーである請求人及び[]が、各自の分離資本勘定の残高の金額を限度として、各自の必要に応じて都合のよいときに出金することが認められていたものといえるから、本件LLPのパートナーである請求人及び[]は、それぞれ本件LLPから各

自の分離資本勘定の残高の金額を限度として、本件LLPの銀行預金口座を自由に管理支配できる権限を与えられていたものといえる。そして、このような権限が請求人及び[]に与えられていたことから、本件LLP契約に定める分配に関する取扱いは省略されていたものと認められる。

そうすると、請求人及び[]は、本件LLPの純利益が各自の資本割合で各自の分離資本勘定に組み入れられた場合に、上記本件LLPの銀行預金口座を自由に管理支配できる権限に基づき各自の組入額に相当する金額についても出金できることとなるから、その時点で当該組入額相当額の利益を得たというべきである。

以上のとおり、請求人は、請求人の分離資本勘定への組入れによって当該組入相当額の利益を得ているといえることから、請求人が本件LLPから受ける利益については、会計上の当該組入額（上記1の(4)のイの(II)）が所得税法第36条《収入金額》第1項にいう収入すべき金額となり、その金額は、本件LLPの各事業年度の末日である各年の12月31日をもって確定することとなる。

二 請求人が本件LLPから受ける利益の所得区分について

(イ) 配当所得か否かについて

請求人は、本件LLPは外国法人に該当することから、本件LLPから受ける利益は、所得税法第24条第1項に規定する「法人から受ける剰余金の配当」に類似するものであり、配当所得に該当する旨主張するので、まず、この点について検討する。

所得税法第24条第1項は、配当所得について、法人から受ける剰余金の配当、利益の配当及び剰余金の分配等に係る所得をいう旨規定しているところ、これらについては、剰余金又は利益の処分として配当又は分配したものだけでなく、法人が株主又は出資者に対しその株主又は出資者である地位に基づいて供与した経済的な利益も含まれると解されている。

これを本件についてみると、上記八のとおり、請求人が得た利益は、本件LLP契約の定めに基づき、本件LLPの本件各年分の純利益を資本割合に応じて請求人の分離資本勘定に組み入れることによって生じたものであるが、本件LLPと各パートナーとの間において、本件LLP契約に定める分配は省略されていたのであるから、当該利益を所得税法第24条第1項にいう「法人から受

ける剰余金の配当、利益の配当及び剰余金の分配等に係る所得」に当たるとい
うことはできない。

したがって、請求人の分離資本勘定への組入れに係る所得は、配当所得には
該当しない。これに反する請求人の主張には理由がない。

(四) 事業所得か否かについて

原処分庁は、本件LLPから受ける利益について、請求人が本件LLPの事
業に[]として従事した労務の対価としての性質を有するから事業所得に該
当する旨主張するので、この点について検討する。

所得税法第27条第1項は、事業所得について、農業、漁業、製造業、卸売業、
小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得をいうと
規定し、この規定の委任を受けた所得税法施行令第63条は、第1号ないし第12
号において事業の範囲を規定している。そして、ここにいう事業所得とは、自
己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継
続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得
をいうと解するのが相当である。

これを本件についてみると、請求人が本件LLPから得た利益は、上記ハの
とおり、外国法人である本件LLPが行った事業活動によって生じたものであ
り、また、当該利益の額は、本件LLP契約の定めに基づき、本件LLPの純
利益と請求人の資本割合によって自動的に定まるものである。これらのことか
らすれば、当該利益は、請求人が主体的に事業を行ったことにより生じた所得
であるとはいえず、上記にいう事業所得には当たらないというべきである。ま
た、当該利益をもって本件個人事務所の事業遂行に付随して生じた収入である
とみることもできない。

したがって、分離資本勘定への組入れにより請求人が得た利益に係る所得は、
事業所得には該当しない。これに反する原処分庁の主張には理由がない。

(ハ) その他の所得該当性について

上記ハのとおり、請求人が本件LLPから得た利益は、本件LLP契約の定
めに基づき、本件LLPの本件各年分の純利益を資本割合に応じて請求人の分
離資本勘定に組み入れることによって生じたものであるから、当該利益が、利
子所得、不動産所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得

のいずれにも該当しないことは明らかである。

そうすると、分離資本勘定への組入れにより請求人が得た利益に係る所得は、所得税法第35条第1項に規定する雑所得に該当するというべきである。

(二) 小括

以上のとおり、分離資本勘定への組入れにより請求人が得た利益は雑所得に該当するところ、当該所得は、上記ハのとおり、本件LLPの各事業年度の末日である各年の12月31日をもって確定することとなり、本件各年分においては、非永住者以外の居住者として得た所得となる。

したがって、争点3及び4について判断するまでもなく、その全てが所得税等の課税対象となる。

(3) 原処分の適法性について

イ 本件各更正処分（平成28年分から平成30年分については、上記1の(4)のハ及びヘの令和2年9月10日付及び令和3年5月31日付でされた所得税等の各更正処分によりその一部が取り消された後のもの）について

(イ) 課税所得の範囲について

A 上記(1)のとおり、請求人は、本件非永住者期間において非永住者に該当し、平成27年12月8日から非永住者以外の居住者に該当するから、本件非永住者期間内に生じた国内源泉の所得及び国外源泉の所得で国内払又は国内送金のもの、並びに非永住者以外の居住者として得た全ての所得が所得税等の課税対象となる。

B 利子所得の金額について

請求人は、米国において発生した預金の利子を得ており、これは所得税法第23条第1項の利子所得に該当するところ、平成28年分から平成30年分に生じた当該預金の利子は、非永住者以外の居住者として得たものであるから、その全てが課税所得に含まれる。これらを前提に、当審判所が、
が公表する米国ドルの対顧客直物電信売買相場の仲値の年間平均値に基づき、当該利子の円換算を行い、平成28年分から平成30年分の利子所得の金額を計算すると、平成28年分については別表4の「審判所認定額」欄のとおりであり、平成29年分及び平成30年分については、同表の「原処分の額」欄の金額と同額となる。

C 事業所得の金額について

本件各年分における事業所得の金額は、本件LLPに係る所得の金額を除くものであるところ、当審判所の調査及び審理の結果によれば、別表4の「確定申告の額」欄の各金額とそれぞれ同額であると認められる。

D 雑所得の金額について

上記(2)のとおり、分離資本勘定への組入れにより請求人が得た利益は雑所得に該当し、本件各年分の当該所得は、非永住者以外の居住者として得た所得であるから、その全てが所得税等の課税対象となる。

また、当審判所に提出された証拠資料等によれば、請求人の分離資本勘定への組入れによって請求人が得た利益について、その収入を得るために直接要した費用などの必要経費に該当する支出は認められない。これらを前提に、当審判所が、XXXXXXXXXXが公表する各年12月31日の米国ドルの対顧客直物電信買相場に基づき、当該利益の円換算を行い、平成27年分から平成30年分の雑所得の金額を計算すると、別表5の「審判所認定額（円換算額）」欄のとおりとなる。

E 以上を前提とした請求人の本件各年分の総所得金額は、それぞれ別表4の「審判所認定額」欄の「総所得金額」欄のとおりとなる。

(ロ) 外国税額控除について

請求人は、上記1の(4)のイの(ロ)のとおり、米国において、本件LLPの本件各年分の税務上の損益額に基づいて計算した本件LLP所得を請求人の所得として申告し、連邦所得税及びXXXXXXXXXXを申告納付している。また、請求人の本件各年分の所得に係る連邦所得税の各申告書によれば、請求人は、本件各年分の米国において発生した預金の利子についても連邦所得税を納付していると認められる（別表6参照）。

そこで、請求人が納付した上記連邦所得税及びXXXXXXXXXXについて、当審判所が、平成26年改正前所得税法第95条第1項及び所得税法第95条第1項の規定等に基づき、外国税額控除の額を計算すると、別表7の「審判所認定額」欄の各「外国税額控除」欄のとおりとなる。

(ハ) 総括

以上にに基づき、請求人の本件各年分の所得税等の総所得金額及び納付すべき

税額を計算すると、別表4の「審判所認定額」欄のとおりとなり、平成27年分、平成29年分及び平成30年分については、いずれもこれらの各年分の所得税等の各更正処分（平成29年分及び平成30年分については、上記1の(4)のハ及びへの令和2年9月10日付及び令和3年5月31日付でされた所得税等の各更正処分によりその一部が取り消された後のもの。以下同じ。）における納付すべき税額を下回り、平成28年分については確定申告に係る納付すべき税額を下回る。

したがって、平成27年分、平成29年分及び平成30年分の所得税等の各更正処分は、いずれもその一部を別紙1から別紙3までの各「取消額等計算書」のとおり取り消すべきであり、平成28年分の所得税等の更正処分（上記1の(4)のハ及びへの令和2年9月10日付及び令和3年5月31日付でされた所得税等の各更正処分によりその一部が取り消された後のもの。以下同じ。）は、その全部を取り消すべきである。

ロ 本件各賦課決定処分について

(イ) 平成28年分の所得税等の更正処分は、上記イの(ハ)のとおり、その全部を取り消すべきであるから、平成28年分の所得税等に係る過少申告加算税の賦課決定処分（上記1の(4)のハ及びへの令和2年9月10日付及び令和3年5月31日付の各変更決定処分によりその一部が取り消された後のもの）についてもその全部を取り消すべきである。

(ロ) 平成27年分、平成29年分及び平成30年分の所得税等の各更正処分は、上記イの(ハ)のとおり、いずれもその一部を取り消すべきであるところ、これらの税額の計算の基礎となった事実が各更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについては、通則法第65条第4項柱書及び同項第1号に規定する正当な理由があるとは認められない。

また、請求人は、上記(イ)のとおり、平成27年12月8日以後、所得税法上の非永住者以外の居住者に該当し、本件各年分の12月31日において合計5,000万円を超える国外財産を有していたことから、本件各年分において国送法第5条第1項に規定する国外財産調書の提出義務を負っていた。しかるに、同項に規定する提出期限内に国外財産調書を提出していない。したがって、国外財産に関して生ずる所得には国送法第6条第2項の国外財産加重措置が適用されることになり、平成27年分、平成29年分及び平成30年分の過少申告加算税の額は、通則

法第65条第1項及び第2項に基づき計算した金額に、国送法第6条第2項の規定により計算した金額を加算した金額となる。

以上に基づき、平成27年分、平成29年分及び平成30年分の過少申告加算税の額を計算すると、別表8の「審判所認定額」欄のとおりとなる。したがって、平成27年分については、平成27年分の所得税等に係る過少申告加算税の賦課決定処分金額を上回ると認められることから、当該賦課決定処分は適法であり、また、平成29年分及び平成30年分の所得税等に係る過少申告加算税の各賦課決定処分（上記1の(4)のハ及びヘの令和2年9月10日付及び令和3年5月31日付の各変更決定処分によりその一部が取り消された後のもの）については、いずれもその一部を別紙2及び別紙3の各「取消額等計算書」のとおり取り消すべきである。

(4) その他

原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

よって、主文のとおり裁決する。

別表 1

請求人及び請求人の妻の入出国状況及び日本国内の滞在日数等

年分 (西暦)	請求人								請求人の妻					
	日本への 入国日 (年/月/日)	日本からの 出国日 (年/月/日)	日本国内 の滞在日数等 (注1)	原拠分庁の認定				審判所の認定				日本への 入国日 (年/月/日)	日本からの 出国日 (年/月/日)	日本国内 の滞在日数等 (注1)
				日本国内に住所又は居 所を有していた期間 (注2)				日本国内に住所又は居 所を有していた期間 (注2)						
				左記の期間		左記の期間 の累計 (注4)		期間 (注3)		左記の期間 の累計 (注4)				
日	月	日	月	日	月	日	月	日	月	日				
平成20年 (2008)	2008/1/21	2008/2/6	16	-	-	-	-	-	-	-	-	2008/1/8	2008/1/23	15
	2008/5/29	2008/6/12	14	-	-	-	-	-	-	-	-	2008/7/8	2008/7/16	8
	2008/7/18	2008/8/2	15	-	-	-	-	-	-	-	-	/	/	/
	2008/10/2	2008/11/19	48	-	-	-	-	-	-	-	-	/	/	/
	(上記滞在期間のうち、請求人が日本国内に居所を有していた期間) (2008/10/10 2008/11/19)		40	1	9	1	9	1	9	1	9	/	/	/
平成21年 (2009)	2009/2/5	2009/3/4	27	0	27	2	6	0	27	2	6	2009/1/9	2009/1/19	10
	2009/4/9	2009/6/10	62	2	1	4	7	2	1	4	7	2009/4/30	2009/5/8	8
	2009/7/10	2009/8/22	43	1	12	5	19	1	12	5	19	2009/11/21	2009/12/1	10
	2009/10/13	2009/12/1	49	1	18	7	7	1	18	7	7	/	/	/
平成22年 (2010)	2010/2/16	2010/4/21	64	2	5	9	12	2	5	9	12	2010/1/5	2010/2/1	27
	2010/6/17	2010/6/30	13	0	13	9	25	0	13	9	25	2010/7/30	2010/8/10	11
	2010/7/20	2010/9/13	55	1	24	11	19	1	24	11	19	2010/11/25	2010/12/7	12
	2010/10/28	2010/12/16	49	1	18	13	7	1	18	13	7	/	/	/
平成23年 (2011)	2011/2/23	2011/4/29	65	2	6	15	13	2	6	15	13	2011/3/4	2011/3/16	12
	2011/6/22	2011/8/24	63	2	2	17	15	2	2	17	15	2011/7/22	2011/8/2	11
	2011/10/20	2011/12/20	61	2	0	19	15	2	0	19	15	2011/10/20	2011/11/7	18
平成24年 (2012)	2012/2/20	2012/4/24	64	2	4	21	19	2	4	21	19	2012/3/23	2012/4/5	13
	2012/6/26	2012/8/30	65	2	4	23	23	2	4	23	23	2012/7/4	2012/7/16	12
	2012/10/27	2012/12/20	54	1	23	25	16	1	23	25	16	2012/11/2	2012/11/14	12
平成25年 (2013)	2013/1/23	2013/6/10	138	4	18	30	4	11	8	36	24	2013/1/23	2013/7/5	163
	2013/8/16	2014/1/9	146	4	24	34	28					2013/7/22	2014/4/23	275
平成26年 (2014)	2014/3/12	2014/4/15	34	1	3	36	1	12	0	48	24	2014/5/14	2015/1/31	262
	2014/6/20	2014/7/9	19	0	19	36	20					/	/	/
	2014/8/13	2015/1/22	162	5	9	41	29					/	/	/
平成27年 (2015)	2015/4/7	2015/9/9	155	5	2	47	1	12	0	60	24	2015/2/16	2015/9/25	221
	2015/10/4	2016/4/21	200	6	17	53	18					2015/10/6	2016/4/22	199
平成28年 (2016)	2016/5/16	2016/11/30	198	6	14	60	2	12	0	72	24	2016/5/12	2017/9/8	484
	2016/12/28	2017/9/8	254	8	11	68	13					/	/	/
平成29年 (2017)	2017/9/19	2017/11/3	45	1	15	69	28	12	0	84	24	2017/9/19	2019/5/31まで 国内滞在	619
	2017/11/24	2018/9/29	309	10	5	80	3					/	/	/
平成30年 (2018)	2018/10/22	2019/8/8まで 国内滞在	290	9	17	89	20	12	0	96	24	-	-	国内

(注) 1 「日本への入国日」の翌日から「日本からの出国日」までの日数を記載している。
 2 所基通2-4の3《国内に住所又は居所を有していた期間の計算》の定めに従って算定している。
 3 平成20年10月10日から平成25年1月23日までの期間は、日本国内の滞在期間、平成25年1月24日以降の期間は、日本国内の滞在期間だけでなく、国外の滞在期間も含めた期間を記載している。
 4 過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年を超える時点を含む期間について、下線を付している。

別表2

請求人及び請求人の妻の日本国内の滞在日数割合等

年分 (西暦)	請求人							請求人の妻						
	日本からの 出国日等 (年/月/日) (注1)	日本への 入国日等 (年/月/日) (注1)	日本からの 出国日数 (注2)	年間の国外 滞在日数 a	年間 総日数 b	年間の 日本国内 滞在日数 c=b-a	日本国内の 滞在日数割合 (注3) c/b	日本からの 出国日等 (年/月/日) (注1)	日本への 入国日等 (年/月/日) (注1)	日本からの 出国日数 (注2)	年間の国外 滞在日数 a	年間 総日数 b	年間の 日本国内 滞在日数 c=b-a	日本国内の 滞在日数割合 (注3) c/b
平成20年分 (2008)	2007/12/31	2008/1/21	21	273	366	93	25.40%	2007/12/31	2008/1/8	8	343	366	23	6.28%
	2008/2/6	2008/5/29	113					2008/1/23	2008/7/8	187				
	2008/6/12	2008/7/18	36					2008/7/16	2008/12/31	168				
	2008/8/2	2008/10/2	61											
	2008/11/19	2008/12/31	42											
平成21年分 (2009)	2008/12/31	2009/2/5	36	184	365	181	49.58%	2008/12/31	2009/1/9	9	337	365	28	7.67%
	2009/3/4	2009/4/9	36					2009/1/19	2009/4/30	101				
	2009/6/10	2009/7/10	30					2009/5/8	2009/11/21	197				
	2009/8/22	2009/10/13	52					2009/12/1	2009/12/31	30				
	2009/12/1	2009/12/31	30											
平成22年分 (2010)	2009/12/31	2010/2/16	47	184	365	181	49.58%	2009/12/31	2010/1/5	5	315	365	50	13.69%
	2010/4/21	2010/6/17	57					2010/2/1	2010/7/30	179				
	2010/6/30	2010/7/20	20					2010/8/10	2010/11/25	107				
	2010/9/13	2010/10/28	45					2010/12/7	2010/12/31	24				
	2010/12/16	2010/12/31	15											
平成23年分 (2011)	2010/12/31	2011/2/23	54	176	365	189	51.78%	2010/12/31	2011/3/4	63	324	365	41	11.23%
	2011/4/29	2011/6/22	54					2011/3/16	2011/7/22	128				
	2011/8/24	2011/10/20	57					2011/8/2	2011/10/20	79				
	2011/12/20	2011/12/31	11					2011/11/7	2011/12/31	54				
平成24年分 (2012)	2011/12/31	2012/2/20	51	183	366	183	50.00%	2011/12/31	2012/3/25	83	329	366	37	10.10%
	2012/4/24	2012/6/25	63					2012/4/5	2012/7/4	90				
	2012/6/30	2012/10/27	58					2012/7/16	2012/11/2	109				
	2012/12/20	2012/12/31	11					2012/11/14	2012/12/31	47				
平成25年分 (2013)	2012/12/31	2013/1/23	23	90	365	275	75.34%	2012/12/31	2013/1/23	23	40	365	325	89.04%
	2013/6/10	2013/6/16	67					2013/7/5	2013/7/22	17				
平成26年分 (2014)	2014/1/9	2014/3/12	62	163	365	202	55.34%	2014/4/23	2014/5/14	21	21	365	344	94.24%
	2014/4/16	2014/6/20	66											
	2014/7/9	2014/8/13	35											
平成27年分 (2015)	2015/1/22	2015/4/7	75	100	365	265	72.60%	2015/1/31	2015/2/16	16	27	365	338	92.60%
	2015/9/9	2015/10/4	25					2015/9/25	2015/10/6	11				
平成28年分 (2016)	2016/4/21	2016/5/16	25	53	366	313	85.51%	2016/4/22	2016/5/12	20	20	366	346	94.53%
	2016/11/30	2016/12/28	28											
平成29年分 (2017)	2017/9/8	2017/9/19	11	32	365	333	91.23%	2017/9/8	2017/9/19	11	11	365	354	96.98%
	2017/11/3	2017/11/24	21											
平成30年分 (2018)	2018/9/29	2018/10/22	23	23	365	342	93.69%				0	365	365	100.00%

(注) 1 「日本からの出国日」から「日本への入国日」までの間に各年12月31日を経過する場合には、各年12月31日と記載している。
 2 「日本からの出国日」の翌日から「日本への入国日」までの日数を記載している。
 3 少数点以下第2位未満を四捨五入して算定している。

別表3

審査請求に至る経緯

年分	区分 項目	(単位:円)									
		確定申告	更正処分・ 賦課決定処分	更正の請求 (1回目)	通知処分	更正処分・ 変更決定処分 (1回目)	再調査の請求	再調査決定	審査請求	更正の請求 (2回目)	更正処分・ 変更決定処分 (2回目)
平成27年分	年 月 日	平成28年 3月4日	令和2年 7月8日	令和2年 8月31日	令和2年 9月10日		令和2年 10月2日	令和2年 12月22日	令和3年 1月20日		
	総所得金額										
	内訳										
	事業所得の金額										
	給与所得の金額										
	外国税額控除										
	源泉徴収税額						全部取消し	棄却	全部取消し		
	所得税等の 納付すべき税額										
	所得税等の 納付すべき税額 (第1期分・第2期分)										
	所得税等の 第3期分の税額										
過少申告加算税の額											
平成28年分	年 月 日	平成29年 3月13日	令和2年 7月8日	令和2年 8月5日		令和2年 9月10日	令和2年 10月2日	令和2年 12月22日	令和3年 1月20日	令和3年 4月19日	令和3年 5月31日
	総所得金額										
	内訳										
	事業所得の金額										
	給与所得の金額										
	外国税額控除										
	源泉徴収税額						全部取消し	棄却	全部取消し		
	所得税等の 納付すべき税額										
	過少申告加算税の額										
	平成29年分	年 月 日	平成30年 3月12日	令和2年 7月8日	令和2年 8月5日		令和2年 9月10日	令和2年 10月2日	令和2年 12月22日	令和3年 1月20日	令和3年 4月19日
総所得金額											
内訳											
事業所得の金額											
利子所得の金額											
配当所得の金額											
外国税額控除											
源泉徴収税額							全部取消し	棄却	全部取消し		
所得税等の 納付すべき税額											
過少申告加算税の額											
平成30年分	年 月 日	平成31年 3月13日	令和2年 7月8日	令和2年 8月5日		令和2年 9月10日	令和2年 10月2日	令和2年 12月22日	令和3年 1月20日	令和3年 4月19日	令和3年 5月31日
	総所得金額										
	内訳										
	事業所得の金額										
	利子所得の金額										
	雑所得の金額										
	外国税額控除										
	源泉徴収税額						全部取消し	棄却	全部取消し		
	所得税等の 納付すべき税額										
	過少申告加算税の額										

別表 4

所得税等の総所得金額及び納付すべき税額の計算
 (確定申告の額、原処分の額及び審判所認定額)

(単位：円)

年分	項目	区分	確定申告の額	原処分の額	審判所認定額
平成27年分	総所得金額				
	内訳	事業所得の金額			
		給与所得の金額			
		雑所得の金額			
	外国税額控除				
	源泉徴収税額				
	所納付すべき税額の額				
平成28年分	総所得金額				
	内訳	事業所得の金額			
		給与所得の金額			
		利子所得の金額			
		雑所得の金額			
	外国税額控除				
	源泉徴収税額				
所納付すべき税額の額					
平成29年分	総所得金額				
	内訳	事業所得の金額			
		利子所得の金額			
		配当所得の金額			
		雑所得の金額			
	外国税額控除				
	源泉徴収税額				
所納付すべき税額の額					
平成30年分	総所得金額				
	内訳	事業所得の金額			
		利子所得の金額			
		雑所得の金額			
	外国税額控除				
	源泉徴収税額				
	所納付すべき税額の額				

(注) 1 「原処分の額」のうち、平成27年分は、原処分庁が、令和2年7月8日付でした所得税等の更正処分の金額であり、平成28年分から平成30年分までは、請求人が、令和3年4月19日、原処分庁に対してした各更正の請求について、原処分庁が、令和3年5月31日付でした所得税等の各更正処分の金額である。

別表 5

請求人の分離資本勘定への組入額に係る雑所得の金額の内訳
(審判所認定額)

年 分	区 分	発 生 額 (米国ドル)	為 替 レ ー ト (円)	審 判 所 認 定 額 (円換算額) (円)
平成 27 年 分				
平成 28 年 分				
平成 29 年 分				
平成 30 年 分				

(注) 為替レートは、いずれも XXXXXXXXXX が公表する各年12月31日 (12月31日の為替相場がない場合には、同日前の最も近い日) の米国ドルの対顧客直物電信買相場を使用している。

別表 6

外国所得税の額の内訳
(原処分の額及び審判所認定額)

年分	税種目	所得区分	所得の計算期間	原 処 分 の 額				審 判 所 認 定 額			
				相手国での課税標準 (米ドル)	左に係る外国所得税額 (米ドル)	為替レート (円)	為替換算後の外国所得税額 (円)	相手国での課税標準 (米ドル)	左に係る外国所得税額 (米ドル)	為替レート (円)	為替換算後の外国所得税額 (円)
平成28年分	米連邦邦税	事業所得	平成27年1月1日から平成27年12月31日まで								
			平成27年1月1日から平成27年12月31日まで								
		合 計									
平成29年分	米連邦邦税	事業所得	平成28年1月1日から平成28年12月31日まで								
			平成28年1月1日から平成28年12月31日まで								
		合 計									
平成30年分	米連邦邦税	事業所得	平成29年1月1日から平成29年12月31日まで								
		利子所得	平成29年1月1日から平成29年12月31日まで								
		合 計									

- (注) 1 「原処分の額」は、請求人が、令和3年4月19日、原処分庁に対してした各更正の請求に係る金額であり、かつ、原処分庁が、令和3年5月31日付でした所得税等の各更正処分の金額である。
- 2 「所得区分」は、原処分時の所得区分を示す。各年分の [] に係る「所得区分」については、 [] と記載があるのみであり、所得区分に関する記載がない。

別表7

外国税額控除の計算
(原処分の額及び審判所認定額)

(単位：円)

年分	項目	区分	原処分の額	審判所認定額
平成27年分	所得税等の控除限度額の計	外国所得税額		
		復興特別所得税額		
		所得税の控除限度額		
		復興特別所得税の控除限度額		
	本年分	控除限度額(道府県民税及び市町村民税を含む)		
		控除余裕額(道府県民税及び市町村民税を除く)		
	前3年以内	控除余裕額(道府県民税及び市町村民税を除く)	前年繰越額及び本年発生額	
			本年使用額	
		控除限度超過額(道府県民税及び市町村民税を除く)	前年繰越額及び本年発生額	
			本年使用額	
	外国税額控除額			
	平成28年分	所得税等の控除限度額の計	外国所得税額	
復興特別所得税額				
所得税の控除限度額				
復興特別所得税の控除限度額				
本年分		控除限度額(道府県民税及び市町村民税を含む)		
		控除余裕額(道府県民税及び市町村民税を除く)		
前3年以内		控除余裕額(道府県民税及び市町村民税を除く)	前年繰越額及び本年発生額	
			本年使用額	
		控除限度超過額(道府県民税及び市町村民税を除く)	前年繰越額及び本年発生額	
			本年使用額	
外国税額控除額				
平成29年分		所得税等の控除限度額の計	外国所得税額	
	復興特別所得税額			
	所得税の控除限度額			
	復興特別所得税の控除限度額			
	本年分	控除限度額(道府県民税及び市町村民税を含む)		
		控除余裕額(道府県民税及び市町村民税を除く)		
	前3年以内	控除余裕額(道府県民税及び市町村民税を除く)	前年繰越額及び本年発生額	
			本年使用額	
		控除限度超過額(道府県民税及び市町村民税を除く)	前年繰越額及び本年発生額	
			本年使用額	
	外国税額控除額			
	平成30年分	所得税等の控除限度額の計	外国所得税額	
復興特別所得税額				
所得税の控除限度額				
復興特別所得税の控除限度額				
本年分		控除限度額(道府県民税及び市町村民税を含む)		
		控除余裕額(道府県民税及び市町村民税を除く)		
前3年以内		控除余裕額(道府県民税及び市町村民税を除く)	前年繰越額及び本年発生額	
			本年使用額	
		控除限度超過額(道府県民税及び市町村民税を除く)	前年繰越額及び本年発生額	
			本年使用額	
外国税額控除額				

(注) 1 「原処分の額」のうち、平成27年分は、請求人が、令和2年8月31日、原処分庁に対してした更正の請求の金額であり、平成28年分から平成30年分までは、請求人が、令和3年4月19日、原処分庁に対してした各更正の請求について、原処分庁が、令和3年5月31日付でした所得税等の各更正処分の金額である。
2 「外国所得税額」の内訳については、別表6に記載している。

別表 8

過少申告加算税の額の計算
(原処分の額及び審判所認定額)

年分	区 分		過 少 申 告 加 算 税	
			原 処 分 の 額	審 判 所 認 定 額
平成27年分	通常分	加算税の基礎となる税額	①	
		①に対する加算税の割合	②	
		加算税の額 (① × ②)	③	
	加重分	①のうち通則法第65条第2項の規定による加算税の基礎となる税額	④	
		④に対する加算税の割合	⑤	
		加算税の額 (④ × ⑤)	⑥	
	加重 国外財産措置	①のうち国送法第6条第2項の規定による加算税の基礎となる税額	⑦	
		⑦に対する加算税の割合	⑧	
		加算税の額 (⑦ × ⑧)	⑨	
	加算税の額 (③ + ⑥ + ⑨)		⑩	
平成29年分	通常分	加算税の基礎となる税額	①	
		①に対する加算税の割合	②	
		加算税の額 (① × ②)	③	
	加重分	①のうち通則法第65条第2項の規定による加算税の基礎となる税額	④	
		④に対する加算税の割合	⑤	
		加算税の額 (④ × ⑤)	⑥	
	加重 国外財産措置	①のうち国送法第6条第2項の規定による加算税の基礎となる税額	⑦	
		⑦に対する加算税の割合	⑧	
		加算税の額 (⑦ × ⑧)	⑨	
	加算税の額 (③ + ⑥ + ⑨)		⑩	
平成30年分	通常分	加算税の基礎となる税額	①	
		①に対する加算税の割合	②	
		加算税の額 (① × ②)	③	
	加重分	①のうち通則法第65条第2項の規定による加算税の基礎となる税額	④	
		④に対する加算税の割合	⑤	
		加算税の額 (④ × ⑤)	⑥	
	加重 国外財産措置	①のうち国送法第6条第2項の規定による加算税の基礎となる税額	⑦	
		⑦に対する加算税の割合	⑧	
		加算税の額 (⑦ × ⑧)	⑨	
	加算税の額 (③ + ⑥ + ⑨)		⑩	

(注) 「原処分の額」のうち、平成27年分は、原処分庁が、令和2年7月8日付でした過少申告加算税の賦課決定処分の金額であり、平成29年分及び平成30年分は、原処分庁が、令和3年5月31日付でした過少申告加算税の各変更決定処分の金額である。

別紙 1

取消額等計算書

(平成 27 年分 申告所得税及び復興特別所得税)

1 この裁決により取り消す税額

本税の額	[REDACTED]
加算税の額	[REDACTED]
計	[REDACTED]

2 この裁決により増加する還付金の額に相当する税額
[REDACTED] 円

3 この裁決により増加する純損失等の金額
[REDACTED] 円

4 課税標準等及び税額等の計算

区 分		原処分の額 A	裁決後の額 B	増減(△印)差額(B-A)
所得金額	事業所得 ①			
	給与所得 ②			
	雑所得 ③			
	所得 ④			
	計(総所得) ⑤			
	所得 ⑥			
	所得 ⑦			
所得金額から差し引かれる金額	雑損、医療費控除 ⑧			
	社会保険料、小規模企業共済等掛金控除 ⑨			
	生命保険料、地震保険料、寄附金控除 ⑩			
	障害者、寡婦、寡夫、勤労学生控除 ⑪			
	配偶者控除 ⑫			
	配偶者特別控除 ⑬			
	扶養控除 ⑭			
	基礎控除 ⑮			
所得控除額の計 ⑰				
課税される所得金額 ⑰の金額を⑤、⑥ ⑦から順に控除	総所得 ⑱			
	所得 ⑲			
	所得 ⑳			
算出税額	⑱に対する税額 ㉑			
	⑲に対する税額 ㉒			
	⑳に対する税額 ㉓			
	計 ㉔			
所得税額から差し引かれる金額	控除 ㉕			
	控除 ㉖			
差引所得税額(㉔-㉕-㉖)(引ききれないときは0)	㉗			
災害減免額	㉘			
再差引所得税額(基準所得税額)(㉗-㉘)	㉙			
復興特別所得税額(㉙×2.1%)	㉚			
所得税及び復興特別所得税の額(㉙+㉚)	㉛			
外国税額控除	㉜			
所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額	㉝			
所得税及び復興特別所得税の申告納税額(㉛-㉜-㉝)	㉞			
所得税及び復興特別所得税の予定納税額	第1期 ㉟			
	第2期 ㊱			
所得税及び復興特別所得税の確定納税額(㉞-㉟-㊱)	納付すべき税額 ㊲			
	還付金の額に相当する税額 ㊳			
損失の繰戻し	還付金の額に相当する所得税額 ㊴			
	減少する所得税額に係る還付加算金 ㊵			
差引納付すべき税額又は減少(△印)する税額(㊲-㊳-㊴+㊵)	㊶			
過少申告加算税	加算税の基礎となる税額 ㊷			
	加算税の割合 ㊸			
	加算税の額(㊷×㊸) ㊹			
重加算税	加算税の基礎となる税額 ㊺			
	加算税の割合 ㊻			
	加算税の額(㊺×㊻) ㊼			
翌年へ繰り越す純損失・雑損失の金額	㊽			
翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額	㊾			
翌年へ繰り越す先物取引に係る損失の金額	㊿			

別紙 2

取消額等計算書

(平成 29 年分 申告所得税及び復興特別所得税)

1 この裁決により取り消す税額

本税の額	
加算税の額	
計	

2 この裁決により増加する還付金の額に相当する税額

円

3 この裁決により増加する純損失等の金額

円

4 課税標準等及び税額等の計算

区 分		原処分の額 A	裁決後の額 B	増減(△印)差額(B-A)
所得金額	事業所得 ①			
	利子所得 ②			
	配当所得 ③			
	雑所得 ④			
	計(総所得) ⑤			
	所得 ⑥			
	所得 ⑦			
所得金額から差し引かれる金額	雑損、医療費控除 ⑧			
	社会保険料、小規模企業共済等掛金控除 ⑨			
	生命保険料、地震保険料、寄附金控除 ⑩			
	障害者、寡婦、寡夫、勤労学生控除 ⑪			
	配偶者控除 ⑫			
	配偶者特別控除 ⑬			
	扶養控除 ⑭			
	基礎控除 ⑮			
— ⑯				
所得控除額の計 ⑰				
課税される所得金額 ⑰の金額を⑤、⑥ ⑦から順に控除	総所得 ⑱			
	所得 ⑲			
	所得 ⑳			
算出税額	⑱に対する税額 ㉑			
	⑲に対する税額 ㉒			
	⑳に対する税額 ㉓			
	計 ㉔			
所得税額から差し引かれる金額	配当控除 ㉕			
	控除 ㉖			
差引所得税額(㉔-㉕-㉖)(引ききれないときは0)	㉗			
災害減免額 ㉘				
再差引所得税額(基準所得税額)(㉗-㉘)	㉙			
復興特別所得税額(㉙×2.1%)	㉚			
所得税及び復興特別所得税の額(㉙+㉚)	㉛			
外国税額控除 ㉜				
所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額 ㉝				
所得税及び復興特別所得税の申告納税額(㉛-㉜-㉝)	㉞			
所得税及び復興特別所得税の予定納税額	第1期 ㉟			
	第2期 ㊱			
所得税及び復興特別所得税の確定納税額(㉞-㉟-㊱)	納付すべき税額 ㊲			
	還付金の額に相当する税額 ㊳			
損失の繰戻し	還付金の額に相当する所得税額 ㊴			
	減少する所得税額に係る還付加算金 ㊵			
差引納付すべき税額又は減少(△印)する税額(㊲-㊳-㊴+㊵)	㊶			
過少申告加算税	加算税の基礎となる税額 ㊷			
	加算税の割合 ㊸			
	加算税の額(㊷×㊸) ㊹			
重加算税	加算税の基礎となる税額 ㊺			
	加算税の割合 ㊻			
	加算税の額(㊺×㊻) ㊼			
翌年へ繰り越す純損失・雑損失の金額 ㊽				
翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額 ㊾				
翌年へ繰り越す先物取引に係る損失の金額 ㊿				

別紙 3

取消額等計算書

(平成 30 年分 申告所得税及び復興特別所得税)

1 この裁決により取り消す税額

本税の額	
加算税の額	
計	

2 この裁決により増加する還付金の額に相当する税額

円

3 この裁決により増加する純損失等の金額

円

4 課税標準等及び税額等の計算

区 分		原処分の額 A	裁決後の額 B	増減 (△印) 差額 (B-A)
所得金額	事業所得 ①			
	利子所得 ②			
	雑所得 ③			
	所得 ④			
	計 (総所得) ⑤			
	所得 ⑥			
	所得 ⑦			
所得金額から差し引かれる金額	雑損、医療費控除 ⑧			
	社会保険料、小規模企業共済等掛金控除 ⑨			
	生命保険料、地震保険料、寄附金控除 ⑩			
	障害者、寡婦、寡夫、勤労学生控除 ⑪			
	配偶者控除 ⑫			
	配偶者特別控除 ⑬			
	扶養控除 ⑭			
	基礎控除 ⑮			
	- ⑯			
	所得控除額の計 ⑰			
課税される所得金額	総所得 ⑱			
	⑱の金額を⑤、⑥ ⑦から順に控除 所得 ⑲			
	所得 ⑳			
算出税額	⑳に対する税額 ㉑			
	㉑に対する税額 ㉒			
	㉒に対する税額 ㉓			
	計 ㉔			
所得税額から差し引かれる金額	控除 ㉕			
	控除 ㉖			
差引所得税額 (㉔-㉕-㉖) (引ききれないときは0) ㉗				
災害減免額 ㉘				
再差引所得税額 (基準所得税額) (㉗-㉘) ㉙				
復興特別所得税額 (㉙×2.1%) ㉚				
所得税及び復興特別所得税の額 (㉙+㉚) ㉛				
外国税額控除 ㉜				
所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額 ㉝				
所得税及び復興特別所得税の申告納税額 (㉛-㉜-㉝) ㉞				
所得税及び復興特別所得税の予定納税額	第 1 期 ㉟			
	第 2 期 ㊱			
所得税及び復興特別所得税の確定納税額 (㉞-㉟-㊱) ㊲	納付すべき税額 ㊳			
	還付金の額に相当する税額 ㊴			
損失の繰戻し	還付金の額に相当する所得税額 ㊵			
	減少する所得税額に係る還付加算金 ㊶			
差引納付すべき税額又は減少 (△印) する税額 (㊳-㊴-㊵+㊶) ㊷				
過少申告加算税	加算税の基礎となる税額 ㊸			
	加算税の割合 ㊹			
	加算税の額 (㊸×㊹) ㊺			
重加算税	加算税の基礎となる税額 ㊻			
	加算税の割合 ㊼			
	加算税の額 (㊻×㊼) ㊽			
翌年へ繰り越す純損失・雑損失の金額 ㊾				
翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額 ㊿				
翌年へ繰り越す先物取引に係る損失の金額 ①				

別紙 4

関係法令等

1 所得税法等関係

以下では、特に断らない限り、平成30年法律第7号による改正前の所得税法を「所得税法」といい、平成26年法律第10号による改正前の所得税法を「平成26年改正前所得税法」という。また、所得税と復興特別所得税を併せて「所得税等」といい、原処分に係る平成27年分から平成30年分までを併せて「本件各年分」という。

(1) 本件各年分共通

イ 所得税法第2条《定義》第1項は、次のとおり規定している。

(イ) 居住者とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう（第3号）。

(ロ) 非永住者とは、居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人をいう（第4号）。

ロ 所得税法第7条《課税所得の範囲》第1項柱書及び同項第1号は、非永住者以外の居住者については、全ての所得に所得税を課する旨規定している。

ハ 所得税法第23条《利子所得》第1項は、利子所得とは、公社債及び預貯金の利子並びに合同運用信託、公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託の収益の分配に係る所得をいう旨規定している。

ニ 所得税法第24条《配当所得》第1項は、配当所得とは、法人から受ける剰余金の配当、利益の配当及び剰余金の分配等に係る所得をいう旨規定している。

ホ 所得税法第27条《事業所得》第1項は、事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいうと規定している。

そして、所得税法施行令第63条《事業の範囲》は、上記政令で定める事業として、同条第1号から第11号までに具体的な事業を掲げた上で、同条第12号において、同条第1号から第11号までに掲げるもののほか、対価を得て継続的に行う事業をいう旨規定している。

ヘ 所得税法第35条《雑所得》第1項は、雑所得とは、利子所得、配当所得、不動

産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう旨規定している。

(2) 平成27年分及び平成28年分にのみ適用されるもの

イ 平成26年改正前所得税法第7条第1項柱書及び同項第2号は、非永住者には、同法第161条《国内源泉所得》に規定する国内源泉所得（以下「国内源泉所得」という。）及びこれ以外の所得（以下「国内源泉所得以外の所得」という。）で国内において支払われ（以下「国内払」という。）、又は国外から送金されたもの（以下「国内送金」という。）に所得税を課する旨規定している。

ロ 平成26年改正前所得税法第95条《外国税額控除》第1項は、居住者が各年において外国所得税を納付することとなる場合には、同法第89条《税率》から同法第92条《配当控除》までの規定により計算したその年分の所得税の額のうち、その年において生じた所得でその源泉が国外にあるものに対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額を限度として、その外国所得税の額をその年分の所得税の額から控除する旨規定している。

ハ 平成26年改正前所得税法第161条《国内源泉所得》柱書は、国内源泉所得とは、次に掲げるものをいう旨規定している。

(イ) 国内において行う事業から生じ、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（平成26年改正前所得税法第161条第1号の2から第12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（第1号）

(ロ) 俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供（内国法人の役員として国外において行う勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するもの（第8号イ）

(3) 平成29年分及び平成30年分にのみ適用されるもの

イ 所得税法第7条第1項柱書及び同項第2号は、非永住者には、同法第95条第1項に規定する国外源泉所得以外の所得及び国外源泉所得で国内払又は国内送金に所得税を課する旨規定している。

ロ 所得税法第95条第1項は、居住者が各年において外国所得税を納付することとなる場合には、同法第89条から同法第92条までの規定により計算したその年分の

所得税の額のうち、その年において生じた国外所得金額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額を限度として、控除対象外国所得税の額をその年分の所得税の額から控除する旨規定している。上記「国外所得金額」とは、所得税法第95条第4項に規定する国外源泉所得（以下「国外源泉所得」といい、国外源泉所得以外の所得を「国外源泉所得以外の所得」という。）に係る所得のみについて所得税を課するものとした場合に課税標準となるべき金額に相当するものとして政令で定める金額をいう。

なお、以下では、平成26年改正前所得税法にいう国内源泉所得と所得税法にいう国外源泉所得以外の所得を併せて「国内源泉の所得」といい、平成26年改正前所得税法にいう国内源泉所得以外の所得と所得税法にいう国外源泉所得を併せて「国外源泉の所得」という。

(4) 所得税基本通達（昭和45年7月1日付直審（所）30国税庁長官通達。以下「所基通」という。）36・37共-19《任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の帰属》は、任意組合等の組合員の当該任意組合等において営まれる事業に係る利益の額又は損失の額は、当該任意組合等の利益の額又は損失の額のうち分配割合に応じて利益の分配を受けるべき金額又は損失を負担すべき金額とする旨定めている。

なお、所基通36・37共-19の（注）1には、任意組合等とは、民法第667条《組合契約》第1項に規定する組合契約、投資事業有限責任組合契約に関する法律第3条《投資事業有限責任組合契約》第1項に規定する投資事業有限責任組合契約及び有限責任事業組合契約に関する法律第3条《有限責任事業組合契約》第1項に規定する有限責任事業組合契約により成立する組合並びに外国におけるこれらに類するもの（以下、有限責任事業組合契約に関する法律第3条第1項の規定によって成立する組合を「日本版LLP」、外国におけるこれらに類するものを「組合に類するもの」といい、これらと民法第667条第1項及び投資事業有限責任組合契約に関する法律第3条第1項の各規定によって成立する組合を併せて、以下「任意組合等」という。）をいう旨定めている。

2 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律（令和2年法律第8号による改正前のもの。ただし、平成27年12月31日分については、平成25年法律第28号による改正前のもの。以下「国送法」という。）関係

(1) 国送法第5条《国外財産調書の提出》第1項柱書及び同項第1号は、その年分の所

得税の納税義務がある居住者（所得税法第2条第1項第3号に規定する居住者をいい、同項第4号に規定する非永住者を除く。）は、その年の12月31日においてその価額の合計額が5,000万円を超える国外財産を有する場合には、財務省令で定めるところにより、その者の氏名、住所又は居所及び個人番号並びに当該国外財産の種類、数量及び価額その他必要な事項を記載した調書（以下「国外財産調書」という。）を、その年の翌年の3月15日までに、その者の所得税の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない旨規定している。

- (2) 国送法第6条《国外財産に係る過少申告加算税又は無申告加算税の特例》第2項は、同条第1項に規定する国外財産に関して生ずる所得で政令で定めるものに対する所得税に関し修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は更正若しくは決定（以下「修正申告等」という。）があり、国税通則法（令和4年法律第4号による改正前のもの。ただし、平成27年分については、平成28年法律第15号による改正前のもの。以下「通則法」という。）第65条《過少申告加算税》の規定の適用がある場合において、国送法第5条第1項の規定により税務署長に提出すべき国外財産調書について同項の提出期限内に提出がないとき、又は当該提出期限内に税務署長に提出された国外財産調書に記載すべき当該修正申告等の基因となる国外財産についての記載がないときは、通則法第65条の規定による過少申告加算税の額は、当該規定にかかわらず、当該規定により計算した金額に、当該過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定している（以下「国外財産加重措置」という。）。

別紙 5

当事者の主張

- 1 争点1（請求人は、平成28年11月29日以降、所得税法上の非永住者以外の居住者に該当するか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>請求人は、次のとおり、平成28年11月29日以降、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間が5年を超えているから、同日以降は、所得税法上の非永住者以外の居住者に該当する。</p> <p>(1) ████████ は、請求人が平成24年3月30日に請求人の妻との共有で新築した建物である。請求人及び請求人の妻は、同月26日、██████ に住民票上の住所をそれぞれ異動している。また、平成25年4月24日には、それまで日本国内滞在時の滞在場所としていた本件マンションのガスの供給が終了している。したがって、██████ は、請求人及び請求人の妻が国内滞在中において生活する場所であったと認められ、請求人は、██████ の完成後、請求人の事業遂行上、██████ を日本国内滞在中の滞在場所としていた。</p>	<p>請求人は、次のとおり、本件各年分に関し、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間が5年を超えたことがないから、平成28年11月29日以降の期間を含む本件各年分の全期間において、所得税法上の非永住者であり、請求人が所得税法上の非永住者以外の居住者であった期間はない。</p> <p>(1) 請求人は、平成27年1月1日から日本の居住者に該当するとして、平成27年分以降の所得税等の確定申告をしている。なぜなら、請求人は、平成28年2月3日に本件米国住宅を売却するまで、本件米国住宅に住所を有していたが、本件米国住宅は請求人が平成27年4月7日に米国から出国した時点で売却可能な状態にあり、また、同日から日本の居住者に該当したとするよりも同年1月1日から日本の居住者（非永住者）に該当したとする方が実務上の作業が簡便だったからである。</p> <p>したがって、請求人は、本件米国住宅を売却した平成28年2月3日以降、</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>請求人の年間の日本国内の滞在日数割合は、平成25年が75.34パーセントであり、同年以降も年間の半分を超えている。請求人の妻は、同年1月23日、請求人と一緒に日本に入国し、同日から[]での居住を開始している。</p> <p>以上によれば、請求人は、請求人の妻が[]での居住を開始した翌日である平成25年1月24日から引き続き[]に住所又は居所を有しているといえるから、同日以降の期間は、全て所得税法第2条第1項第4号に規定する「国内に住所又は居所を有していた期間」に当たる。</p> <p>(2) 請求人は、次のとおり、上記(1)の請求人が[]に引き続き住所又は居所を有するよりも前においても国内に居所を有していた期間があり、当該期間は、所得税法第2条第1項第4号に規定する「国内に住所又は居所を有していた期間」に当たる。</p> <p>イ 本件マンションは、平成20年8月に請求人が本件個人事務所を開設した後、同年10月に日本国内滞在中の滞在場所として賃借したものであり、同月10日には、ガスが供給され、相当期間滞在して生活できる環</p>	<p>日本国内に住所を有しており、所得税法上の居住者に該当する。もっとも、請求人は、平成27年1月1日から日本の居住者に該当することを前提に同年分の所得税等の確定申告をしていることから、同日以降、所得税法上の居住者（非永住者）に該当することは争わない。</p> <p>(2) 請求人は、次のとおり、平成27年1月1日より前に国内に住所又は居所を有していたことはないから、平成28年11月29日以降の期間を含む本件各年分の全期間において、過去10年以内に国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年を超えたことにはならない。</p> <p>イ 請求人の住所は、上記(1)のとおり、少なくとも請求人が日本の居住者に該当する平成27年1月1日より前の期間において、本件米国住宅にあったから、本件マンション及び[]</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>境が整った。これ以降、請求人は、請求人の事業遂行上、日本国内滞在中には、本件マンションを滞在場所として生活している。</p> <p>請求人は、平成21年8月8日、本件マンションに住民票上の住所を異動している。また、[]に設立した[]の登記にも、本件マンションの所在地を代表取締役である請求人の住所として登記した。そして、[]の平成24年7月期の法人税の確定申告書にも代表者である請求人の住所として本件マンションの所在地を記載した。請求人の妻も、平成21年11月21日、本件マンションに住民票上の住所を異動している。以上によれば、請求人及び請求人の妻は、本件マンションを日本国内滞在中の連絡先として認識していたと認められる。</p> <p>したがって、本件マンションは、平成20年10月10日以降、[]が新築される頃まで、請求人の日本国内滞在中に国内において有していた居所に該当し、請求人の当該滞在中は、所得税法第2条第1項第4号に規定する「国内に住所又は居所を有していた期間」に当た</p>	<p>[]が同日より前の時点において、請求人の住所に該当したことはない。</p> <p>請求人の主たる資産は、上記期間、請求人の日本国内滞在中も本件米国住宅に置かれていたし、請求人の家族も本件米国住宅に居住していた。</p> <p>ロ []は、次のとおり、平成27年1月1日より前の時点において、居所に該当したことはない。</p> <p>(イ) 居所とは、自然人が多少の期間継続的に居住するが、その場所との密接の度合いが住所ほどに至らない場所をいい、多少の期間の継続的居住があるか否かによって、単なる現在地と区別される。</p> <p>したがって、ある場所が居所に該当するためには、その場所に多少の期間継続的居住をしていたと認められることを要し、住民登録や法人の登記における代表者の住所の記載などの形式的事項は、居所に該当するか否かの判断において重視されない。</p> <p>原処分庁は、1回の滞在中を捨象し、1年間の日本国内での滞在日数などという事情のみで居所</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>る。</p> <p>ロ 請求人は、 及び本件マンションをホテル代わりに使用していたものであり、その滞在期間も短期間であったとして、 及び本件マンションが居所に該当したことはない旨主張する。</p> <p>しかしながら、ホテルであっても、一定期間継続して滞在している場合には居所と認める余地があるし、 及び本件マンションは、ホテル以上に請求人が必要な都度、必要な期間に請求人の意思のまま自由に滞在できる場所である。請求人の主張は、 又は本件マンションを利用した国内の滞在日数が平成24年までは各年の約半分を占め、平成25年以降は各年とも半分以上に及んでいる事実を軽視し、1回の滞在期間を殊更強調するものであって適切でない。</p>	<p>該当性を判断しているが、上記のとおり、居所であるというためには、多少の期間の継続的居住を要するから、原処分庁の主張には理由がない。</p> <p>(ロ) 請求人は、 を新築してから平成27年1月1日までの期間、日本国内滞在期間中は、 において生活していたが、請求人の日本国内滞在期間は、例えば、平成26年3月12日からは34日であり、同年6月20日からは19日であるなど、いずれも短期滞在にとどまる。加えて、請求人の主たる資産は、日本国内滞在期間中も変わらず米国内に置かれていた。</p> <p>(ハ) 以上によれば、請求人の日本国内滞在期間は、 を新築してから平成27年1月1日までの期間、いずれも短期滞在にとどまり、請求人が、同期間に に多少の期間継続的居住をしていたことはないから、 が、平成27年1月1日より前の時点において、居所に該当したことはない。</p> <p>ハ 本件マンションは、本件個人事務</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>(3) 以上によれば、請求人が過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計は、上記(1)の請求人</p>	<p>所の開設に伴い、請求人の日本国内での滞在日数が増加し、ホテルに宿泊するよりも簡易なマンションを賃借しておいた方が日本国内滞在期間中の費用を安く抑えられると考え、賃借したものである。請求人の主たる資産は、本件マンションを賃借した後も米国内に置かれていたし、請求人の家族も本件米国住宅に居住していた。</p> <p>請求人は、本件マンションの賃借以降、日本国内に滞在するときは本件マンションを利用してしたが、その滞在期間は短いときで2週間程度、長いときでも2か月程度にすぎず、このような短期滞在が年に数回あったにすぎない。</p> <p>以上のとおり、請求人が本件マンションを利用した際の日本国内滞在期間は、いずれも短期滞在にとどまり、請求人が、本件マンションに多少の期間継続的居住をしていたことはないから、本件マンションは、請求人の居所に該当するものではない。</p> <p>(3) 以上によれば、請求人が過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間に当たるのは、少なくとも</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>が [] に引き続き住所又は居所を有する期間と上記(2)の請求人の居所である本件マンションに滞在していた期間の合計であり、平成28年11月29日以降、5年を超えることとなる。したがって、請求人は、同日以降、所得税法上の非永住者以外の居住者に該当する。</p>	<p>平成27年1月1日以降の期間のみであり、その期間は本件各年分において合計5年を超えることはない。したがって、請求人は、平成28年11月29日以降の期間を含む本件各年分の全期間において、所得税法上の非永住者以外の居住者に該当したことはない。</p>

2 争点2（本件LLP所得は、請求人の事業所得に該当するか否か（本件LLPの任意組合等該当性及び本件LLP所得の所得区分）。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>(1) 本件LLP所得は、次のとおり、本件LLPが任意組合等に該当し、いわゆるパス・スルー課税（構成員課税）が適用されるから、請求人の事業所得に該当する。</p> <p>イ 本件LLPは、次のとおり、任意組合等に該当する。</p> <p>(i) 本件LLPは、その設立根拠法令である州PS法上、日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていないことが疑義のない程度に明白であるから、外国法人に該当しない。</p> <p>州PS法50-73.87《主体としてのパートナーシップ》は、LLPが、パートナーとは異なる主体である旨規定しているが、同規定に</p>	<p>(1) 本件LLP所得は、次のとおり、本件LLPが任意組合等ではなく、外国法人に該当するから、請求人の事業所得には該当せず、配当所得に該当する。</p> <p>イ 本件LLPは、次のとおり、外国法人に該当する。</p> <p>(i) 本件LLPは、その設立根拠法令である州PS法上、日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていることが疑義のない程度に明白であるとはいえないし、これを付与されていないことが疑義のない程度に明白であるともいえない。</p> <p>原処分庁は、州PS法50-73.87には、別個の法的主体であること</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>において、別個の法的主体であることを意味する「a separate legal entity」との文言は用いられていない。したがって、州P S法において、LLPに日本法上の法人に相当する法的地位が付与されていないことは疑義のない程度に明白であるとも解することができる。</p>	<p>を意味する「a separate legal entity」の文言は用いられていない旨主張する。この点、平成27年最高裁判決の対象事案で問題となったDELAWARE REVISED UNIFORM PARTNERSHIP ACT 15-201《主体としてのパートナーシップ》(a)の「A partnership is a separate legal entity which is an entity distinct from its partners.」を分解すると、「A partnership is a separate legal entity. The separate legal entity is an entity distinct from its partners.」となり、ここから「separate legal entity」を消去すると州P S法50-73.87と同じ文言となる。また、州P S法は、LLPが、パートナーと「別個の主体である（an entity distinct）」（州P S法50-73.87）と規定しており、これは法律上別個の主体であることを意味する。</p> <p>したがって、州P S法において「a separate legal entity」の文言が用いられていないことをもって、州P S法上、LLPに日本法</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>(四) 本件LLPは、次のとおり、設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から、自ら法律行為の当事者となることができるとはいえず、また、その法律効果が本件LLPに帰属するともいえない。したがって、本件LLPは、権利義務の帰属主体であるとは認められないから、外国法人に該当しない。</p> <p>A 本件LLPの設立根拠法令である州PS法には、最高裁判所平成27年7月17日第二小法廷判決・民集69巻5号1253頁（以下「平成27年最高裁判決」という。）が、米国のデラウェア州の法律であるLIMITED PARTNERSHIPS（以下「米国デラウェア州のLPS法」という。）を設立根拠法令とするリミテッド・パートナーシップ（Limited Partnership。以下「LPS」という。）を日本法上の法人に該当すると判断した</p>	<p>上の法人に相当する法的地位が付与されていないことが疑義のない程度に明白であるとはいえない。よって、原処分庁の主張には理由がない。</p> <p>(四) 本件LLPは、次のとおり、設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から、自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が本件LLPに帰属すると認められる。したがって、本件LLPは、権利義務の帰属主体であると認められ、外国法人に該当する。</p> <p>A 本件LLPの設立根拠法令である州PS法は、同法に基づき設立されたLLPについて、2名以上の者が共同所有者として事業を行う団体であり（同法50-73.79）、パートナーとは別個の法的主体であると明記している（同法50-73.87）。また、州PS法によれば、米国[]のLLPによって得られた財産は、個々のパートナーの財産ではなく、当該LLPの財産とされ（同法50-73.89）、パートナーは、LLPの代理としてのみ、LLPの財産を使用、保有</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>際に根拠とした同法17-106《許可された事業の性質；権限(powers)》(b)と同旨の規定が存在しない。したがって、本件LLPは、権利義務の帰属主体であるとは認められない。</p> <p>本件LLPが権利義務の帰属主体であると認められるか否かの判断に当たっては、米国デラウェア州のLP S法17-106(b)の「;powers」の規定に相当する規定の存在が重要であり、請求人が主張するように、複数の規定を総合的に考慮するのみでは、本件LLPが権利義務の帰属主体であるか否かを判断することはできない。州P S法に上記米国デラウェア州のLP S法17-106(b)と同旨の規定が存在しない以上、本件LLPが権利義務の帰属主体であると認めることはできない。</p> <p>州P S法及び米国デラウェア州のLP S法には、パートナーがパートナーシップとの間で取引を行うことができ、その場合において、パートナーはパートナーでない者が有するのと同様</p>	<p>するとされている（同法50-73.99《パートナーの権利と義務》）。さらに、州P S法によれば、米国[]のLLPは、自己の名において訴訟を提起し、又は提起され、当該LLPに対する判決は、それ自体がパートナーに対する判決とはならず、パートナーの財産をもって充足させることはできないものとされている（同法50-73.97）。</p> <p>以上によれば、米国[]のLLPは、州P S法上、パートナーから独立した主体として財産を所有し、自ら訴訟の当事者となって事業活動を行うのであり、パートナーが行う各種の行為は当該LLPを代理して行うものと評価される（州P S法50-73.91《パートナーシップの代理人としてのパートナー》）。したがって、本件LLPは、州P S法の規定の内容や趣旨から、自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果の帰属主体となることができるものと認められ</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>の権利義務を有する旨の規定がある（州P S法50-73.85《パートナーとパートナーシップ間の取引》及び米国デラウェア州のL P S法17-107《パートナーのパートナーシップとの商取引》）。しかし、これらの規定は飽くまでも、パートナーとL L P又はL P Sとの関係についての規定であり、L L P又はL P Sの権利義務について直接的に言及したものと解することはできない。むしろ、当該規定は、パートナーシップがパートナーとは異なる存在であるとする一般的な解釈を示したものにすぎないと解される。平成27年最高裁判決でL P Sが権利義務の主体となることの判断の根拠とされた規定は、米国デラウェア州のL P S法17-106 (b)であり、同判決は、同法17-107をもって同法においてL P Sが権利義務の帰属主体となることを前提としていると判断されたものではない。そうすると、州P S法50-73.85のみをもって、同法はL L Pが権利義務の主体となること</p>	<p>る。</p> <p>原処分庁は、本件L L Pが権利義務の帰属主体であるか否かの判断においては、本件L L Pの設立根拠法令である州P S法に米国デラウェア州のL P S法17-106 (b)の「;powers」の規定が存在するか否かが重要である旨主張する。しかしながら、本件L L Pが権利義務の帰属主体であるか否かの検討に当たっては、当該組織体の設立根拠法令の規定の内容や趣旨等を総合的に検討して判断すべきであり、「;powers」という一つの単語が含まれていないことのみをもって判断するものではない。また、本件L L Pが外国法人に該当するか否かの判断に当たって、米国デラウェア州のL P Sと比較することは、そもそも不要であるから、原処分庁の主張には理由がない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>を前提としているものとは評価することはできないし、州P S法50-73.85と米国デラウェア州のL P S法17-107が同旨の規定があることをもって、州P S法もL L Pが権利義務の帰属主体となることを前提としていると解するのは相当でない。</p> <p>B 本件L L Pの設立根拠法令である州P S法は、米国州法統一委員会が作成した統一パートナーシップ法（UNIFORM PARTNERSHIP ACT（1997）。以下「統一法」という。）に準拠し、統一法と同旨の規定を置いていることから、州P S法に基づく本件L L Pは、米国のパートナーシップにおいて標準的なものであるといえる。米国のパートナーシップは、基本的に、ジェネラル・パートナーシップ（General Partnership。以下「GPS」という。）とL P Sの2種類に分類されるところ、L L Pは、GPSとほぼ同じ形態であり、有限責任のパートナー、すなわち、パートナーシップの債務に対するパート</p>	<p>B 本件L L Pの設立根拠法令である州P S法が統一法に準拠したものであることは、本件L L Pが外国法人に該当しないと判断すべき根拠とならない。原処分庁は、州P S法の規定で統一法と同旨のものが本件L L Pの外国法人該当性を判断する際の根拠とならない旨主張するが、どうして、州P S法の規定で統一法と同旨のものが、本件L L Pの外国法人該当性を判断する際の根拠とならないのか明らかではなく、原処分庁の主張には理由がない。</p> <p>原処分庁は、本件L L Pが外国法人に該当すると判断すれば、統一法に準拠する米国のパートナーシップをパス・スルー事業体であるとする従来の</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ナーの責任が軽減されているパートナーで構成される組織体である。そして、GPSやLPSで共同事業性及び財産の共同所有性を有するものは、その事業体の個々の実態等により外国法人と認定される場合を除き、所基通36・37共-19の（注）1が任意組合等に当たる旨定める「外国におけるこれらに類するもの」に該当すると解されている。</p> <p>したがって、本件LLPが外国法人に該当する場合、統一法に準拠した州法に基づいて組成された米国のパートナーシップは全て外国法人に該当すると解されることとなり、所基通36・37共-19の「外国におけるこれらに類するもの」に当たるものが存在し得ないこととなる。このような判断は、米国のパートナーシップで統一法に準拠するものをパス・スルー事業体であるとする従来の取扱いに影響を及ぼすものであり、上記通達の趣旨に照らして、不合理である。</p>	<p>取扱いに影響を及ぼす旨主張するが、当該原処分庁の主張は、およそ法律論ではない。州PS法の一部が統一法に準拠していたとしても、同法のそれ以外の独自の規定から、パートナーシップが権利義務の帰属主体であると認められないと判断されることもあり得る。</p> <p>また、所基通36・37共-19の定めは、諸外国におけるパートナーシップ全てに関する規定であるから、本件LLPが外国法人に該当すると判断しても、米国の全てのパートナーシップが組合に類するものに該当しないということになるだけで、任意組合等に類するものが存在し得ないこととはならない。そもそも通達は法令の規定に沿って定められるべきものであり、通達の定めから法令の規定を解釈しようとする原処分庁の立論自体が誤りである。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p> C 本件LLPは、共同事業の特性を有するから、外国法人に該当するか否かの判断に当たっては、平成27年最高裁判決が示す外国法人該当性の判断基準を断片的に適用するだけでなく、共同事業の特性を有し、パス・スルー課税（構成員課税）が適用される日本版LLPとの相違点についても併せて検討すべきである。 </p> <p> 日本版LLPは、有限責任事業組合契約に関する法律で規定されているところ、同法には、州PS法50-73.79《定義》のPartnership、同法50-73.85、同法50-73.89《パートナーシップの財産》並びに同法50-73.97《パートナーシップ及びパートナーによる訴訟、これらに対する訴訟》A及びCの各規定をはじめ、州PS法のほとんどの規定と同旨の規定が置かれており、いずれも州PS法と同様に解釈されている。また、本件LLPと日本版LLPとの間には、共同事業性や内部自治の原則等においても共通点が認めら </p>	<p> C 本件LLPは、平成27年最高裁判決が示す外国法人該当性の判断基準に即して検討した結果、外国法人に該当すると判断されるものである。 </p> <p> 原処分庁は、本件LLPの外国法人該当性の検討に当たって、日本版LLPとの特性との相違点を併せて検討すべき旨主張するが、日本版LLPとの比較は不要であり、原処分庁の主張には理由がない。 </p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>れる。</p> <p>したがって、州P S法の各規定は、本件L L Pが外国法人に該当することを判断するための積極的な根拠とならないことから、本件L L Pが権利義務の帰属主体であると認めることはできない。</p> <p>(ハ) 本件L L Pの特性と外国法人以外の我が国の租税法上の事業体の特性を比較検討したところ、上記(ロ)のとおり、本件L L Pは日本版L L Pと最も類似することから、本件L L Pは任意組合等に該当する。</p> <p>ロ 上記イのとおり、本件L L Pが任意組合等に該当することから、本件L L Pの事業活動から生じた損益は、所基通36・37共-19の定めのとおり、請求人及び[]に帰属する。また、請求人に帰属する所得金額は、本件L L Pの利益の額又は損失の額のうち資本割合に応じて利益の分配を受けるべき金額又は損失を負担すべき金額である本件L L P所得である。</p> <p>そして、本件L L P所得は、請求人が[]として本件L L</p>	<p>ロ 本件L L P所得は、請求人が本件L L Pから、本件L L P契約第11条の本件L L Pの事業活動から生じた各年における利益を請求人及び[]に対して[]で分配する旨の定めに従い、当該利益の分配として受け取ったものである。そして、上記イのとおり、本件L L Pは外国法人に該当するから、本件L L P所得は、所得税法第24条第1項に規定する「法人から受ける剰余金の配当」に類似するものであり、配当所得に該当する。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>Pの事業に[]として従事したことにより発生したものであるから、事業所得に該当する。</p> <p>(2) 仮に本件LLPが外国法人に該当するとしても、本件LLP所得は、次のとおり、事業所得又は雑所得に該当し、配当所得には該当しない。</p> <p>イ 本件LLPは、請求人と[]が共同事業として[]としての法律サービスの提供を行うことを目的とした組織体である。</p> <p>そして、本件LLP所得は、請求人が共同事業者として本件LLPの事業に[]として従事した労務の対価としての性質を有するから、請求人が[]によって得たものである。また、事業所得に係る総収入金額には事業の遂行による付随収入等が含まれるから、本件LLP所得が本件LLPの事業に[]として従事した労務の対価としての性質を有するものでないとしても、本件LLP所得は、請求人の[]の遂行に伴うものであって、請求人の[]の遂行による付随収入等に当たる。</p> <p>したがって、本件LLP所得は事</p>	<p>(2) 本件LLP所得は、本件LLPが外国法人に該当する場合、上記(1)の口のとおり、配当所得に該当するのであって、次のとおり、事業所得や雑所得には該当しない。</p> <p>イ 本件LLP所得は、請求人が[]の資格の有無にかかわらず、資本割合に応じて割当てを受けるものであり、本件LLPの事業に[]として従事した労務の対価としての性質を有しない。また、別個の法的主体から得る利益の割当てが、請求人の[]の付随収入であるとは認められない。</p> <p>したがって、本件LLP所得は事業所得には該当しない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>業所得に該当する。</p> <p>ロ 本件LLP所得が事業所得に該当しないとしても、次のとおり、本件LLP所得が配当所得である旨の請求人の主張には理由がなく、本件LLP所得は、所得税法第23条から同法第34条《一時所得》までに規定するいずれの所得にも当たらないから、雑所得に該当する。</p> <p>配当とは、法人の利益の処分の性質を有するところ、本件LLP契約第13条は、本件LLPからの分配に関して、本件LLPの事業運営又は留保のための現金を除いた金額が、資本割合に応じて各パートナーに分配されると定めている。本件LLPの事業活動から生じた損益である本件LLP所得は、損益の認識時にパス・スルー課税（構成員課税）が行われ、請求人は、請求人の資本勘定の範囲内で適宜の額を分配金として受け取っているから、当該分配金は、本件LLPが利益の処分及び剰余金の分配をしたことによって請求人の受領するところになったというものではない。</p> <p>また、本件LLP契約第6条は、いずれのパートナーも、パートナー</p>	<p>ロ 本件LLP所得が配当所得に該当することは、上記(1)のロのとおりであるから、本件LLP所得は、雑所得には該当しない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>シップに提供した役務についてパートナーシップの利益及び分配金の割当以外の報酬を受領してはならない旨定めている。本件LLP所得は、請求人が出資者としての地位に基づいてパートナーシップの利益及び分配金の割当を受けているものではなく、本件LLPの事業に従事し、その共同事業者としての地位に基づき、割当を受けたものであるから、配当所得に該当しない。</p>	

3 争点3（本件LLP所得のうち国内源泉の所得に該当するものの有無及び範囲）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>(1) 本件LLP所得は、上記2の「原処分庁」欄のとおり、請求人の事業所得又は雑所得に該当し、これには、次のとおり、国内源泉の所得、すなわち、国内源泉所得及び国外源泉所得以外の所得が含まれる。</p> <p>イ 本件LLPは、上記2の「原処分庁」欄のとおり、任意組合等であり、本件LLP所得には、いわゆるパス・スルー課税（構成員課税）が適用される。</p> <p>本件LLP所得の中には、請求人が国内において行う日本国内の本件LLP顧客についての業務によるも</p>	<p>(1) 本件LLP所得は、次のとおり、その所得区分にかかわらず、国内源泉所得以外の所得及び国外源泉所得であり、国内源泉の所得には当たらない。</p> <p>イ 仮に本件LLPが任意組合等に該当するとしても、本件LLPは、次のとおり、日本国内において事業を行っていないことから、本件LLP所得の中に平成26年改正前所得税法第161条に規定する国内源泉所得は存在せず、また、本件LLP所得は全て所得税法第95条第4項第1号に規</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>のが含まれるところ、この業務は、次のとおり、請求人が [redacted] として行うものであるから、これによって生じた所得は、国内源泉所得である平成26年改正前所得税法第161条第1号に規定する国内において行う事業から生じたもの及び所得税法第95条第4項第1号に規定する国外源泉所得以外の所得に該当する。</p> <p>(イ) 請求人が国内において行う日本国内の本件LLP顧客についての業務は、次のとおり、請求人が本件国内事務所建物を拠点に [redacted] として行うものであるから、本件LLPが国内において行う事業に当たる。</p> <p>A 請求人は、本件国内事務所建物を拠点として、日本国内の本件LLP顧客についての業務を行っているところ、本件国内事務所建物のビルの表札には、 [redacted] のほか、本件国内事務所建物が本件LLPの事務所であることを意味する [redacted] と併記されており、本件国内事務所建物は、本件LLPの日本国内における事務所</p>	<p>定する国外事業所等である本件LLP米国事務所に帰属する国外源泉所得である。</p> <p>(イ) 本件個人事務所職員が行う日本国内の本件LLP顧客についての業務は、次のとおり、本件業務支援委託契約に基づいて行われているものであり、本件LLPが日本国内において行う事業ではない。</p> <p>A 本件個人事務所職員は、日本国内の本件LLP顧客についての業務のうち、本件LLP請求書の作成や本件LLPが米国において行う [redacted] のサポートなどを行っているところ、これは本件業務支援委託契約に基づく本件個人事務所の業務である。米国における [redacted] 自体は、その [redacted] を有する本件LLPのみが行うことができ、本件個人事務所職員が行うのは、そのサポートの</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>所在地としての外観を有している。</p> <p>また、本件個人事務所のウェブサイト及び請求人の名刺にも</p> <p>のほか、</p> <p>と併記されている。</p> <p>さらに、請求人及び</p> <p>は、日本での</p> <p>登録事務所名を</p> <p>としている。</p> <p>B 本件個人事務所職員等は、本件国内事務所建物において、</p> <p>の管理監督の下、継続的に長期間にわたって本件LLPの業務に従事している。</p> <p>本件個人事務所職員は、本件LLPのメールを確認することができ、本件LLP顧客である日本の</p> <p>や日本企業からの新規案件の初期対応もしている。</p> <p>また、本件個人事務所職員は、本件LLP請求書を作成したり、本件LLPのみが実施可能な</p> <p>をサポートしたりするなどしている。</p> <p>C 請求人の本件各年分における</p>	<p>みである。請求人及び</p> <p>が本件個人事務所において行うのは、本件個人事務所の顧客に係る明細の作成や修正、</p> <p>であり、本件LLPの業務とは明確に区別されている。</p> <p>B 本件LLPの事業は、米国における</p> <p>や</p> <p>が主たるものであり、本件LLP顧客の依頼も米国での</p> <p>を前提とするものである。本件LLPの事業は、米国における</p> <p>を持っていないければ成り立たず、全て本件LLP米国事務所において本件LLP職員によって行われている。本件LLPは、日本国内での活動を前提としていないため、日本国内の顧客に対応するための業務は本件個人事務所に委託することとし、日本国内に活動拠点を設けることを選択しなかったものであって、日本国内に本件LLPの拠点が存在するわけではない。本件LLP職員は、請求人を除いて、日本に入国すること</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件LLPの役務提供に係る収入のうち、[]の役務提供に係る収入金額の占める割合は、45.21パーセントから53.14パーセントであるところ、請求人は、本件各年分において、日本国内に年間の72.60パーセントから93.69パーセントの割合で滞在していた。本件LLPには、本件個人事務所職員等において本件LLPの業務が適正に行われているかを管理監督する必要がある、また、日本国内の本件LLP顧客から受託した業務の成果物に瑕疵があった場合に対応する必要がある。これらの業務は、請求人が、本件国内事務所建物において、[]として従事していたというべきである。</p> <p>D したがって、請求人が、本件国内事務所建物を拠点として、国内において行う日本国内の本件LLP顧客についての業務は、[]として行う本件LLPの業務であるから、これは本件LLPが国内において行う事業に当たる。</p>	<p>はないし、本件個人事務所職員等の中には、請求人を除いて、本件LLPに在籍している者はいない。</p> <p>原処分庁は、[]について、その多くは事業者自身がその場に立ち会うことを必要とする旨主張するところ、その場が意味する場所は判然としない上、事業者自身がどの場所にいるかは所得の源泉とは全く関係がない。本件LLPの業務の主たるものは、上記のとおり、米国における[]や[]であり、これは米国において米国当局に対して行わなければならないものであるから、本件LLPの事業は米国で行われている。</p> <p>C 以上のとおり、本件LLPの事業は日本国内において行われておらず、本件個人事務所職員が行う本件LLPの日本国内の顧客についての業務は、全て本件業務支援委託契約に基づいて行われる本件個人事務所の事業である。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>(ロ) 本件LLPは日本国内において事業を行っていない旨の請求人の主張は、次のとおり、理由がない。</p> <p>A 請求人は、請求人及び [] が本件個人事務所において行うのは、本件個人事務所の顧客に係る明細の作成や修正、 [] (以下「 [] 」という。) [] であり、本件LLPの業務とは明確に区別されていると主張するが、これは請求人の主観に基づくもので客観的証拠に基づくものではない。</p> <p>なぜなら、 [] の [] に基因して生じる [] は、本件個人事務所においても対応しているところ、請求人の主張によれば、 [] への [] は、本件個人事務所が介在する余地がない業務であるから、 [] について本件LLPの事業に属するものと本件個人事務所の業務に属するものが客観的に明確に区分されているとはいえない。顧客に対する対価の請求は、請求人の主</p>	<p>(ロ) 原処分庁は、本件個人事務所のビルの表札やウェブサイト [] との記載があるなどと主張するが、国内において事業が行われているか否かの判断において重要となるのは、日本国内で具体的にいかなる業務が行われているかであり、形式的な看板や表示等の記載による認定は合理的でない。</p> <p>そして、本件LLPの事業が日本国内において行われていないことは、上記(イ)で主張したとおりであるから、原処分庁の主張には理由がない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>張によれば、本件LLPが行った場合には本件LLP名義で、本件個人事務所が行った場合には本件個人事務所名義で行われるのであるから、上記請求人の主張は、顧客に対する対価の請求方法とも齟齬している。</p> <p>B 請求人は、米国における [] や [] が本件LLPの事業の主たるものであり、これらは米国でのみ行われている旨主張する。</p> <p>しかしながら、 [] の業務は、一般的に、 [] による [] の技術的な理解を出発点として、 [] の専門家としての見地から [] の的確な抽出を行い、これを充実・発展させて [] を作成するものである。そして、そのためには [] と [] に面談を重ねることが必要であるし、また、 [] においても、 [] との応答において顧客と協議することも必要となる。このように [] の役務は、専門的な知見に基づきその場その場で提供することが求められるもので</p>	

原 処 分 庁	請 求 人
<p>あって、特定の国の [] を要因として特定の国に所得の源泉があるとの見解は失当である。</p> <p>ロ 仮に本件LLPが外国法人に該当するとしても、本件LLP所得は、請求人が本件LLPから [] の対価として得る所得又は本件LLPから [] に付随して得る所得である。請求人が国内において [] として日本国内の本件LLP顧客の業務を行っていることは、上記イのとおりであるから、本件LLP所得のうち請求人が国内において本件LLPの事業に従事したことによる金額は、国内源泉所得である平成26年改正前所得税法第161条第1号に規定する国内において行う事業から生じたもの又は同条第8号イに規定する人的役務の提供に関する報酬及び所得税法第95条第4項に規定する国外源泉所得以外の所得に該当する。</p> <p>(2) 本件LLP所得には、上記(1)のとおり、国内源泉の所得が含まれるところ、本件LLP所得を国内源泉の所得と国外源泉の所得に区分するに当たっては、次の区分方法（以下「原処分庁区分方法」という。）によるのが相当</p>	<p>ロ 本件LLPは、上記2の「請求人」欄のとおり、外国法人に該当し、本件LLP所得は配当所得に該当する。当該配当は、請求人が外国で受け取ったものであり、その源泉は外国に存在する。したがって、その全額が国外源泉の所得に該当し、本件LLP所得の中に国内源泉の所得に該当する所得はない。</p> <p>(2) 仮に本件LLP所得の中に国内源泉の所得が含まれるとしても、本件LLP所得を国内源泉の所得と国外源泉の所得に区分するに当たっては、本件LLPの収入及び支出を取引別又は類型別に検討し、それが日本国内の事業と</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>である。</p> <p>イ 本件LLP所得は、[REDACTED]によるものであるところ、[REDACTED]の所得の源泉は、その役務の提供地にある。そして、原処分庁区分方法は、本件LLPの米国及び日本国内での事業の遂行状況を総合的に勘案し、請求人の日本国内の滞在日数割合、すなわち、請求人が日本国内において役務提供可能であった割合を用いることにより、本件LLP所得を国内源泉の所得と国外源泉の所得に区分するものであるから、本件LLP所得を国内源泉の所得と国外源泉の所得に区分する方法として妥当なものである。</p> <p>ロ 請求人は、原処分庁区分方法について、請求人一人の日本国内の滞在日数割合によってあん分する場合、[REDACTED]や本件LLP職員及び本件個人事務所職員の活動を無視することとなるから、本件LLP所得を国内源泉の所得と国外源泉の所得に区分する方法として合理性がない旨主張する。しかしながら、本件LLPの事業主体は請求人及び[REDACTED]、本件個人事務所の事業主体は請求人である。本件LLP職員及び本件個</p>	<p>国外の事業のいずれと関連するか、あるいは、いずれにも関連するとして両者にあん分すべきかを検討することによって区分することが必要である。この点につき、原処分庁区分方法は、次のとおり、不合理で緻密さに欠けるものである。そのため、請求人は米国の税の専門家から米国当局から還付を受けるとはできないであろうとの見解も得ており、このような二重課税を生じさせる原処分は違法又は不当である。</p> <p>イ 原処分庁区分方法は、本件LLP所得を国内源泉の所得と国外源泉の所得に区分するに当たり、請求人一人の日本国内の滞在日数割合を用いてあん分しているが、本件LLP及び本件個人事務所の業務は、いずれも請求人一人が行っているわけではなく、それぞれが雇用する職員の活動によっても遂行されている。したがって、請求人一人の日本国内の滞在日数割合を用いてあん分することは、[REDACTED]や本件LLP職員及び本件個人事務所職員の活動を無視し、本件LLPの業務内容を考慮しないものであるから、合理的とはいえない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>人事務所職員は、請求人や [redacted] の指揮命令等に基づき補助的な業務を行うにすぎず、これらの者が業務に従事する場所によって本件LLP所得の源泉地が直ちに左右されるものではない。</p> <p>ハ また、請求人は、原処分庁区分方法が本件LLP所得と本件個人事務所に係る事業所得の金額の合計額をあん分していることについて、 [redacted] の役員としても稼働していたとして、 [redacted] からの給与所得の金額も加算すべきである旨主張するが、 [redacted] からの役員報酬は、平成26年改正前所得税法第161条第8号イに規定する「国内において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するもの」に該当し、国内源泉の所得に当たるから、上記給与所得の金額を加算する必要はなく、請求人の主張には理由がない。</p> <p>ニ さらに、請求人は、原処分庁区分方法について、所得の源泉が米国にあることが明らかな所得も含めて本件LLP所得を請求人の国内滞在日本数割合によってあん分している旨主張するが、請求人の所得の源泉地の認識は原処分庁と異なるものであつ</p>	<p>ロ また、請求人は、日本国内に滞在する期間中、 [redacted] の役員としても稼働していたのであるから、本件LLP所得を請求人一人の滞日本数割合を用いてあん分するのであれば、本件LLP所得に本件個人事務所に係る事業所得の金額だけでなく、 [redacted] からの給与所得の金額をも加算した合計額を基礎として、これに請求人の日本国内の滞日本数割合を乗じて、本件LLP所得のうち国内源泉の所得の金額を計算すべきである。</p> <p>本件LLP所得の中には、本件LLP米国事務所による米国における [redacted] やその付随業務によるものが含まれているところ、これらは米国の法令や制度に基づいて [redacted] によって行われるものであり、 [redacted] や本件LLP職員の役務提供に係るものであるから、その源泉が国外にあることは明らかである。</p> <p>ハ 原処分庁区分方法によれば、これら所得の源泉が米国にあることが明らかな所得についても請求人の日本国内の滞日本数割合によって国内源泉の所得と国外源泉の所得に区分されてしまうことになる。したがっ</p>

原 処 分 庁	請 求 人
て採用されるべきではない。	て、原処分庁区分方法に本件LLP所得を国内源泉の所得と国外源泉の所得に区分する方法としての合理性はない。

4 争点4（本件LLP所得のうち国外源泉の所得に該当する所得について、国内払又は国内送金に該当するか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件LLP所得のうち国外源泉の所得に該当するものは、次のとおり、債務の履行地が国内にあると認められ、本件個人事務所が国内において受領することによって支払が完了するものであるから、国内払に該当する。</p> <p>(1) 本件LLP所得は、上記2の「原処分庁」欄のとおり、本件LLPが任意組合等と外国法人のいずれに該当するかにかかわらず、請求人の事業所得又は雑所得に当たり、配当所得には当たらない。</p>	<p>本件LLP所得のうち国外源泉の所得に該当するものは、次のとおり、その全額が国内払又は国内送金に該当しない。</p> <p>(1) 本件LLP所得は、上記2及び3の各「請求人」欄のとおり、外国法人である本件LLPから受ける配当所得であり、その全額が国外源泉の所得に該当する。</p> <p>そして、本件LLP所得は、請求人名義の米国の銀行口座への振込みによって支払われるものであり、請求人は、本件LLPから受領した後、請求人名義の米国の銀行口座に蓄積しており、これが日本国内に送金されたことはない。したがって、本件LLP所得のうち国外源泉の所得に該当するものは、その全額が国内払又は国内送金に該当しない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>(2) 本件LLP所得のうち国外源泉の所得に該当するものは、次のとおり、本件LLP顧客から受領する報酬に係るものである。その支払は、本件LLP顧客から本件個人事務所名義の銀行口座への振込みがされ、本件個人事務所が受領した時点で完了するから、本件LLP所得のうち国外源泉の所得に該当するものの全額が国内払に該当し、課税対象となる。</p> <p>イ 本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬は、次のとおり、本件個人事務所が本件業務支援委託契約に基づき本件LLPに代わって受領した時点で支払が完了するものである。その支払は本件個人事務所名義の国内の銀行口座へ振り込む方法によってなされるから、その支払債務の履行地は本件個人事務所名義の銀行口座の存在する日本国内であり、国内払に該当する。</p> <p>(イ) 国内払とは、一般的に、その債務の履行地が日本国内にある場合をいう。</p> <p>(ロ) 本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬は、本件業務支援委託</p>	<p>(2) 本件LLP所得が仮に事業所得又は雑所得に該当するとしても、そのうちの国外源泉の所得に該当するものは、本件個人事務所から本件LLP名義の米国の銀行口座への送金がされた時に支払われたというべきであるから、本件個人事務所が受領するものであっても国内払又は国内送金に該当せず、課税対象とならない。</p> <p>イ 本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬で本件個人事務所が受領するものは、次のとおり、本件個人事務所が本件LLP顧客から本件LLPに対する支払のために預かったものにすぎず、これが本件LLP名義の米国の銀行口座へ送金された時点で本件LLPに対する支払があったと認められるから、国内払に該当しない。</p> <p>(イ) 国内払とは、債権者に対して、日本国内において債務を弁済することを意味し、債権者と異なる第三者が日本国内において金員を預かることは国内払に該当しない。</p> <p>(ロ) 本件LLP顧客に対する報酬の請求は、本件合算請求書と本件LLP</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>契約に基づき、本件個人事務所が、本件LLP顧客に対して、本件個人事務所名義の銀行口座への振込みの方法を指定して請求し、本件LLP顧客から受領している。これにより、本件LLPにおいても、本件LLP顧客から本件個人事務所名義の銀行口座への振込みがあった時点で、本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬の支払債務が履行されたことを、[REDACTED]を通じて認識することができる。</p> <p>本件個人事務所名義の銀行口座は、本件合算請求書にのみ記載されている。そして、本件LLP請求書には本件LLP名義の米国の銀行口座が記載されている。しかしながら、これらの各請求書は、併せて顧客に交付されているのであって、顧客は、本件個人事務所に対する支払と本件LLPに対する支払の両方の支払を完了させるために本件個人事務所名義の銀行口座への振込みに合意しているとみるのが素直で自然な見方である。</p> <p>(A) したがって、本件LLP顧客の</p>	<p>LLP請求書の2通を発行して行われる。このうち、本件LLP請求書に振込口座を本件個人事務所名義の銀行口座として指定する旨の記載はなく、本件個人事務所名義の銀行口座への振込みは、本件合算請求書によって求められている。これは、一般的客観的にみると、本件LLP顧客が、本件個人事務所に対して、本件LLPに対する報酬の支払を一任し、本件個人事務所が本件LLP顧客から本件LLPへの報酬の支払のための金員を預かったと評価するのが素直である。</p> <p>そして、本件LLP顧客による本件LLPに対する報酬の支払債務の履行は、本件個人事務所名義の銀行口座から本件LLP名義の米国の銀行口座への送金がされた時に認められ、本件LLP顧客から本件個人事務所名義の銀行口座に本件LLPに対する報酬が振り込まれただけでは、本件LLP顧客から本件LLPに対する報酬の支払債務の履行があったとは認められない。</p> <p>(A) したがって、本件個人事務所が</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件LLPに対する報酬の支払債務の履行は、本件LLP顧客から本件個人事務所名義の銀行口座への振込みがされた時点で完了するというべきであり、その履行地は、本件個人事務所名義の銀行口座の存在する日本国内であるから、国内払に該当する。</p> <p>ロ 本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬の支払債務は、次のとおり、州PS法に照らしても、本件LLP顧客から本件個人事務所名義の銀行口座への振込みがされた時点で、その履行を完了したといえる。したがって、本件個人事務所名義の銀行口座が存在する日本国内が債務の履行地であるといえ、国内払に該当する。</p> <p>(イ) 州PS法50-73.90《財産がパートナーシップの財産となる場合》Aによれば、パートナーシップ名で得た財産や、財産の所有権を移転するための証書の中に、その者のパートナーとしての立場を示すか、又はパートナーシップの名称は表示しなくてもパートナーシップの存在を示した上で、一人又は複数名のパートナー名で得た財産</p>	<p>本件LLP顧客から本件LLPに対する報酬を受領する取引は、債務の弁済を内容とする取引ではないから、国内払に該当しない。</p> <p>ロ 本件LLP顧客から本件LLPに対する報酬の支払は、次のとおり、州PS法に照らしても、本件LLP顧客から本件個人事務所名義の銀行口座への振込みがされた時点で、その履行が完了したとはいえない。</p> <p>(イ) 州PS法50-73.90Aに規定する「title to the property」とは、動産や不動産の権限を意味し、「title」とは金員を含まない概念である。また、同規定の「instrument」とは、契約書又は証書を意味し、金員の請求書はこれに該当しない。</p> <p>したがって、本件LLP請求書に「</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>は、パートナーシップの財産になるとされている。</p> <p>本件LLP顧客に対する報酬の請求は、本件合算請求書と本件LLP請求書の2通を発行して行われるところ、これらの各請求書には「[REDACTED]」の記載があり、パートナーシップの存在が示されている。</p> <p>したがって、本件LLP顧客が本件個人事務所名義の銀行口座に振り込む方法により支払った本件LLPに対する報酬は、[REDACTED]名義で受領したものであり、パートナーシップである本件LLPの財産となる。</p> <p>(ロ) また、州PS法50-73.80《認識と通知》は、1名のパートナーがパートナーシップに関する事実について知ったことは、詐欺等の場合を除き、そのパートナーシップが知ったこととして直ちに有効である旨規定している。</p> <p>したがって、[REDACTED]において本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬が本件個人事務所名義の銀行口座に振り込まれたこ</p>	<p>[REDACTED]」の記載があるとしても、これを理由に州PS法50-73.90Aの規定は適用されない。</p> <p>また、本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬は、本件LLP顧客が本件個人事務所名義の銀行口座に振り込む方法によって支払われるところ、当該口座は本件個人事務所の名義である上、本件個人事務所は本件LLPに対する立替金として受領しているのだから、本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬が本件個人事務所名義の銀行口座に振り込まれたことは、州PS法50-73.90Aに規定する「パートナーシップ名で得た場合」に該当しない。</p> <p>(ロ) 州PS法50-73.80は、パートナー個人が知ったことをパートナーシップが知ったこととするという主観面についての規定であり、[REDACTED]において本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬が本件個人事務所名義の銀行口座に振り込まれたことを知ったとしても、当該振込みがあったという客観的事実を本件LLPが知ったと認められるにすぎない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>とを知った場合には、その事実をパートナーシップである本件LLPが直ちに有効に知ったこととなる。</p> <p>(ハ) 以上のとおり、本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬は、州PS法に照らせば、本件LLP顧客から本件個人事務所名義の銀行口座への振込みがされた時点で、本件LLPの財産となり、その時点で上記報酬の支払債務の履行が完了するから、その債務の履行地は日本国内にあるといえ、国内払に当たるといふべきである。</p> <p>ハ 本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬は、次のとおり、請求人による会計処理に照らしても、本件LLP</p>	<p>本件LLP顧客から本件LLPに対する報酬の支払がなされたというためには、上記イのとおり、本件個人事務所名義の銀行口座から本件LLP名義の米国の銀行口座への送金がされたことが必要である。本件LLPにおいて本件LLP顧客から本件LLPに対する報酬が本件個人事務所名義の銀行口座に振り込まれたことを認識しただけでは、本件LLPに対する報酬の支払があったとは認められない。</p> <p>(ハ) 以上のとおり、本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬は、州PS法に照らしても、本件LLP顧客から本件個人事務所名義の銀行口座への金員の振込みがされただけでは本件LLPの財産にならず、上記振込みがされた時点では、上記報酬の支払債務の履行は完了しない。したがって、上記支払債務は、その債務の履行地が日本国内にあるとはいえず、国内払に当たらないといふべきである。</p> <p>ハ 本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬についての請求人による会計処理は、次のとおり、上記報酬の</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>LLP顧客から本件個人事務所名義の銀行口座への振込みがされた時点で、その支払債務の履行が完了したといえる。そして、その債務の履行地は、本件個人事務所名義の銀行口座の存在する日本国内であるから、上記支払債務の履行は国内払に該当する。</p> <p>(イ) 本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬は、本件個人事務所名義の銀行口座に振り込まれた時点で、本件個人事務所の会計帳簿に未払金()勘定で記帳され、分別管理されている。</p> <p>したがって、請求人は、本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬が本件個人事務所名義の銀行口座に振り込まれた時点で、 の立場において、本件個人事務所が本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬を預かった旨を認識すると同時に、 の立場において、本件LLPが上記報酬を受領した事実を認識することとなる。</p>	<p>支払が国内払に該当する理由とならない。</p> <p>(イ) 請求人は、原処分庁が主張するとおり、本件LLPの資産を本件LLP名義の米国の銀行口座において管理し、請求人個人の資産を本件個人事務所名義の銀行口座で管理して、両者を分別して管理している。</p> <p>そして、本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬は、本件個人事務所名義の銀行口座に振り込まれることから、本件個人事務所は、上記報酬を未払金()として計上し、後日、本件個人事務所が本件LLPに対して請求すべき反対債権と相殺して、本件個人事務所と本件LLPとの間の債権債務関係を清算している。</p> <p>しかしながら、本件LLPにおいて本件LLP顧客から本件LLPに対する報酬が本件個人事務所</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>(ロ) 本件個人事務所名義の銀行口座に振り込まれた本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬は、定期的に本件LLP名義の米国の銀行口座に送金されるか、本件個人事務所の立替金と相殺されているが、上記送金の金額及び相殺の金額がどの本件LLP顧客の支払分に対応するものかは明確にされていない。また、本件各年分の未払金()勘定には、最も多い時で約3億1千万円、最も少ない時でも約5千7百万円が本件LLP名義の米国の銀行口座に送金されることなく、本件個人事務所に留保されている。</p> <p>仮に、本件個人事務所から本件LLP名義の米国の銀行口座への送金をもって、本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬の支払が完了したとするのであれば、本件LLPは、本件個人事務所が常時留保している未払金()勘定</p>	<p>名義の銀行口座に振り込まれたことを認識しただけでは、上記口の(ロ)のとおり、本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬の支払があったとは認められない。</p> <p>(ロ) 本件個人事務所は、上記のとおり、本件LLP顧客から受領した本件LLPに対する報酬を未払金()勘定に計上しているところ、原処分庁は、この未払金()勘定には、残高の総額のみが記載され、その内訳が明らかにされていないことを指摘し、このことは、請求人が、上記報酬の支払債務の履行が本件個人事務所名義の銀行口座への振込みをもって完了していると認識していたことの証左であると主張する。</p> <p>しかしながら、本件LLP顧客に対して報酬の支払を督促する必要が生じた場合は、本件LLPが本件個人事務所に対して未払の状況を確認し、その支払状況を照合した上で督促を実施すれば足りるから、原処分庁の主張には理由がない。上記未払金()勘定において、その計上額がどの本件LLP顧客の支払分に対応するもの</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>残高について、本件L L P 顧客に対して報酬の支払債務の履行を催促する必要性が生じる。</p> <p>しかしながら、上記未払金（ ）勘定には残高の総額が記載されているのみで、どの顧客の支払分に対応するものかが明確にされていないから、本件L L P は、本件L L P 顧客に対して催促すべき金額を算定できない。このように未払金（ ）勘定に常時内訳の明らかにされていない多額の残高が存在することは、請求人が、 の立場で、本件L L P 顧客から本件L L P に対する報酬を受領し、その債務の履行が完了していると認識していたことの証左である。</p> <p>(A) 以上のとおり、請求人による本件個人事務所における会計処理に照らせば、請求人は、 の立場で、本件L L P 顧客の本件L L P に対する報酬の支払債務の履行が本件個人事務所名義の銀行口座への振込みによって完了していると認識していたといえる。</p> <p>そして、請求人の上記認識に照</p>	<p>なのかが明確にされていない点は、本件個人事務所名義の銀行口座に振り込まれた金員が、本件L L P に対して支払われたと認められるか否かを判断するに当たって、関係のない事情である。</p> <p>(A) 以上のとおり、本件L L P 顧客の本件L L P に対する報酬についての請求人による会計処理は、上記報酬の支払が国内払に該当する理由とはならない。</p>



原 処 分 庁	請 求 人
<p>らせば、上記振込みによって本件LLP顧客の本件LLPに対する報酬の支払は完了しているというべきであり、その支払債務の履行地は日本国内にあるというべきであるから、国内払に該当するというべきである。</p>	