

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等・法人税更正処分取消請求
控訴事件

国側当事者・国(南税務署長)

平成28年6月10日棄却・確定

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号(甲事件)、同第●●号(乙事件)、同第●●号(丙事件)、平成27年8月27日判決、本資料265号-133・順号12716)

判 決

控訴人(甲事件原告)	A株式会社 (以下「控訴人A」という。)
同代表者代表取締役	B
控訴人(乙事件原告)	C株式会社 (以下「控訴人C」という。)
同代表者代表取締役	B
控訴人(丙事件原告)	D株式会社 (以下「控訴人D」という。)
同代表者代表取締役	B
上記3名訴訟代理人弁護士	水野 武夫
同	元氏 成保
同	溝渕 雅男
同	濱 和哲
同	高山 智行
同補佐人税理士	水野 正夫
被控訴人(一審被告)	国
同代表者法務大臣	岩城 光英
処分行政庁	南税務署長 猪亦 友良
同指定代理人	関根 英恵
同	木本 正樹
同	小林 努
同	坂上 優晟
同	今村 弘
同	小銭 慎司
同	松山 修
同	福本 一法
同	中山 雅司
同	大西 裕司

主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人らの負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

1 原判決を取り消す。

2 控訴人A関係

(1) 南税務署長が平成23年6月24日付けでした控訴人Aの平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度の法人税更正処分のうち、所得金額16億2615万0252円、納付すべき税額4億7204万9500円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

(2) 南税務署長が平成23年6月24日付けでした控訴人Aの平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度の法人税更正処分のうち、所得金額8億4582万9308円、納付すべき税額2億4611万5100円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

(3) 南税務署長が平成23年6月24日付けでした控訴人Aの平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度の法人税更正処分のうち、所得金額12億6141万9114円、納付すべき税額3億5476万0500円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

(4) 南税務署長が平成23年6月24日付けでした控訴人Aの平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度の法人税更正処分のうち、所得金額22億6532万3093円、納付すべき税額6億5175万2100円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

3 控訴人C関係

(1) 南税務署長が平成23年6月24日付けでした控訴人Cの平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度の法人税更正処分のうち、所得金額5億9817万4198円、納付すべき税額1億4286万1400円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

(2) 南税務署長が平成23年6月24日付けでした控訴人Cの平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度の法人税更正処分のうち、所得金額35億1569万8313円、納付すべき税額10億2497万1200円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

(3) 南税務署長が平成23年6月24日付けでした控訴人Cの平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度の法人税更正処分のうち、所得金額17億1792万8738円、納付すべき税額4億2418万2000円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

(4) 南税務署長が平成23年6月24日付けでした控訴人Cの平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度の法人税更正処分のうち、所得金額16億5543万6575円、納付すべき税額4億5478万2700円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決

定処分のうち57万2000円を超える部分を取り消す。

4 控訴人D関係

南税務署長が平成23年6月24日付けでした控訴人Dの平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度の法人税更正処分のうち、所得金額45億8931万9235円、納付すべき税額13億3157万5600円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分のうち6万4000円を超える部分を取り消す。

5 訴訟費用は、第1、2審を通じて被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

1 本件は、控訴人らが、その国外関連者であるE（以下「E社」という。）との間でした、生産管理、技術指導等の役務提供（以下、控訴人らによるこれらの役務提供を総称して「本件各役務提供」という。）に係る取引（以下「本件各役務提供取引」という。）に関し、南税務署長が、平成19年3月期、平成20年3月期、平成21年3月期及び平成22年3月期（以下、平成19年3月期ないし平成22年3月期を併せて「本件各事業年度」という。ただし、控訴人Dの関係では平成22年3月期のみ。）において控訴人らが本件各役務提供の対価を得たとして、その額が、独立企業間価格（平成19年3月期については平成19年法律第6号による改正前の租税特別措置法に定めるものであり、平成20年3月期ないし平成22年3月期については平成22年法律第6号による改正前の租税特別措置法に定めるもの。）に満たない（控訴人A及び控訴人C関係）、又は、事業年度終了時までになされた本件各役務提供に係る取引の対価は、当該事業年度の所得金額に加算すべきである（控訴人C及び控訴人D関係）として、法人税に係る各更正処分（以下「本件各更正処分」といい、控訴人Aに係るものを「本件各更正処分（A関係）」と、控訴人Cに係るものを「本件各更正処分（C関係）」と、控訴人Dに係るものを「本件更正処分（D関係）」とそれぞれいう。）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。なお、本件各賦課決定処分及び本件各更正処分等のうち、控訴人Aに係るものを「本件各賦課決定処分（A関係）」、「本件各更正処分等（A関係）」と、控訴人Cに係るものを「本件各賦課決定処分（C関係）」、「本件各更正処分等（C関係）」と、控訴人Dに係るものを「本件賦課決定処分（D関係）」、「本件更正処分等（D関係）」とそれぞれいう。）を受けたため、控訴人A及び控訴人Cについては本件各事業年度について、控訴人Dについては平成22年3月期について、控訴の趣旨第2項ないし第4項記載のとおり、その取消しを求める事案である。

2 関係法令等の定め、前提事実、被控訴人が主張する本件各更正処分等の根拠、争点及び当事者の主張は、以下のとおり補正し、後記3のとおり、当審における当事者の主張を付加するほか、原判決「事実及び理由」中の第2の2ないし6に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決24頁21行目の「13億3147万5600円」を「13億3157万5600円」に改める。

(2) 原判決33頁8行目の「7713万3474円」を「6136万3833円」に改める。

(3) 原判決61頁10行目の「16億4582万0252円」を「16億2615万0252円」に改める。

(4) 原判決66頁22行目の「確定申告書」を「修正申告書」に改める。

(5) 原判決67頁18行目の「、当該取引に係る措置法66条の4第1項に基づき、当該取引

は」を削る。

3 当審における当事者の主張

(控訴人ら)

(1) 争点1 (移転価格税制の適用の適否) について

ア (ア) 原判決は、E社との本件各役務提供取引の主体が控訴人らであると認定した理由として、①本件各役務提供取引についてF社が関与する必要性に乏しく経済的利害関係もなかったこと、及び②調査時点や審査請求時点において控訴人らのBやUがE社とF社の取引であると主張していなかったことを挙げる。

(イ) しかし、前記①については、必要性や経済的利害関係がなければ契約当事者になることができないという経験則は存在しないし、F社は、E社が正常に稼働することによって、仕入れコストの低減を図る利益を獲得できるのであるから、本件各役務提供取引に介在する必要性及び経済的利害関係がある。また、F社は、本件各役務提供取引において与信機能も担っていた。F社は、Hグループの中核企業として、新会社を設立しこれを重要なサプライヤーとして育てていくというHグループ全体の組織再編の方針を決定する役割と権限を有しており、現に取締役会において、E社の設立及びE社の新工場育成方針を決定したのであるから、F社がその後の決定事項に一切関与しないというのは明らかに不自然である。他方、製造機能(工場機能)しか有していないE社と控訴人らの間で、グループの世界的再編に伴う合意がされるはずがない(控訴人らにとっては、E社の設立及び稼働は自社の生産量・生産機能を低減させ、売上げの減少を招く事態である)。

原判決は、本件各役務提供取引の履行状況等について、F社が関心を示していなかったと判示する。しかし、F社は、技術指導の個別スケジュールの詳細を把握していたわけではないが、工場立ち上げの全体的な進捗状況は把握していたから、原判決は事実を誤認している。

(ウ) 前記②は、訴訟における控訴人らの主張を排斥する理由にはならない。本件更正処分等は、BやUの回答内容を主たる根拠とするものであるが、そもそも、税務上の損益の帰属主体(課税の対象者)が誰であるかという法律上の判断が問題となっている事項を定めるに当たり、法律・税務の素人である当事者の回答を主たる根拠とすること自体に根本的に誤りがある。また、BやUは、本件各役務提供取引がE社と控訴人らとの直接取引であると回答をしたことは一度もないから、本件各更正処分等には二重の意味での重大な誤りがある。BやUの発言を事実認定の根拠とした原判決にも同様の誤りがある。

(エ) 原判決は、F社が本件各役務提供取引の主体であることを示す積極的な事実を見出せないことをもって、控訴人らの請求を棄却したものと思われるが、課税処分の適法性の主張、立証責任は被控訴人側にあることを無視するものである。

イ 本件各役務提供取引の主体を認定するための最も重要な間接事実、本件各役務提供取引の対価が、E社からF社に対して支払われ、F社から控訴人らに対して支払われていることである。過去の裁判例においても、契約書等の処分証書が存在しない場合の取引主体の認定に当たっては、金銭授受の当事者が誰であるかという事実が最も重視されている。したがって、本件においては、金銭の流れと異なる取引関係を認定すべき積極的な事実が

存在しない限り、金銭の流れに沿った取引関係が認定されるべきところ、原判決は、かかる積極的事実を何ら認定しないまま、金銭の流れと異なる取引関係を認定した。本件各役務提供取引において、具体的な技術指導等を行ったのは控訴人らの従業員であるが、受託された役務が再委託された場合に、再委託先が具体的な行為をしたからといって、委託者と再受託者の間の直接取引とされることはない。企業間の取引において、何らの契約関係もなく金銭の授受が行われることはあり得ないから、本件各役務提供取引が控訴人らとE社との直接取引であるというのであれば、F社による支払の原因となる契約関係がいかなるものであるかが問題となるのであり、この点について何らの認定もしない原判決には、明らかな理由不備がある。

ウ 本件各役務提供取引は、F社がE社の立ち上げに際して、同社に売却した生産設備の使い方等を指導する取引であるところ、F社は、E社に対し、設備売却と一体として、控訴人らによる技術指導を行う義務を負っていたから、取引当事者は生産設備の売却取引と同一であると認定するのが自然かつ合理的である。

(2) 争点2 (収益計上時期はいつか) について

原判決は、本件役務提供 (C関係) 及び本件役務提供 (D関係) は、時間の経過とともに役務提供に係る対価を収入すべき権利が発生し、その権利が日々確定するものであるとしたが、その根拠は明らかでない。控訴人らの従業員は、E社に出張する場合、1回の出張において実施すべき具体的な業務目的を定めた上で、個々の出張ごとに海外出張に係る許可を得た上で、E社に出張しているのであり、本件各役務提供取引は、1つ1つの出張という業務で構成されている。したがって、控訴人らがE社に対し、本件各役務提供取引の対価の請求をなし得るのは、出張者が帰国し、1つの出張業務が終了した時点においてであり、それ以前のタイミングに対価の請求をなし得るとは解されない。

(3) 本件各役務提供取引の独立企業間価格について

ア 被控訴人は、移転価格事務運営指針2-10を根拠として、本件各役務提供取引については、役務提供に要した費用の総額である総原価の金額が独立企業間価格であると主張し、原判決もこれを採用した。しかし、移転価格事務運営指針2-10を適用するには、本件各役務提供取引が役務提供の目的等により判断される控訴人らの「本来の業務」に付随した役務提供に当たることを要するところ、本件各役務提供取引の目的は、原判決が認定するとおり、控訴人らの製造設備等の一部が移設されたE社の工場を順調に稼働させることにあるから、本件各役務提供取引は、控訴人らの「本来の業務」に付随した役務提供に当たらない。

イ 被控訴人は、控訴人らによるE社からの製品輸入取引が「本来の業務」に当たると主張する。しかし、製品輸入取引が「本来の業務」に当たるといえるためには、E社が製造した製品全てを控訴人らが継続的に輸入していることが前提になるところ、控訴人らのE社からの製品輸入量は、E社の製造数量全体の10%程度にすぎない。

ウ 控訴人らの製造機能をE社に移管する目的は、Hグループ全体の製造コストを低減させることにあるところ、E社の製品のほとんどが控訴人らに輸出されることになれば、グループ全体として無駄な輸送コストを生じさせることになるのであり、このような取引が本件各役務提供の目的とされるはずがない。

したがって、E社からの製品輸入取引が「本来の業務」に当たるとはいえない。

エ 被控訴人は、移転価格事務運営指針 2-10 の適用除外要件（イ、ロ）（原判決「事実及び理由」中の第 2 の 2（5）イ（ア）、（イ））を充足しないことについて主張、立証をしない。したがって、移転価格事務運営指針 2-10 に基づき、本件各役務提供取引の独立企業間価格を総原価法をもって算定することはできない。

（被控訴人）

（1）争点 1 及び争点 2 についての原判決の認定判断はいずれも正当である。

（2）本件各役務提供取引の独立企業間価格について

被控訴人は、本件役務提供に係る取引は、E 社から製品を輸入している控訴人らが、E 社に対して製造設備の移設作業、生産管理及び技術指導等の役務提供をしたものであるところ、E 社からの製品輸入等の取引が控訴人らの「本来の業務」であり、E 社に対する本件各役務提供は「本来の業務に付随した役務提供」に当たることから、移転価格事務運営指針 2-10 により総原価法によって独立企業間価格を算定したのである。適用除外要件に関する事実の主張、立証責任は被控訴人にあると解されるが、本件各役務提供取引が移転価格事務運営指針 2-10 のイ及びロの適用除外要件に該当しないことは証拠上明らかである。

第 3 当裁判所の判断

1 当裁判所も控訴人らの請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、後記 2 のとおり、当審における当事者の主張に対する判断を付加するほか、原判決「事実及び理由」中の第 3 の 1 ないし 3 に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 当審における当事者の主張に対する判断

（1）争点 1（移転価格税制の適用の適否）について

ア 控訴人らは、本件各役務提供取引は、Hグループの中核企業である F 社が Hグループ全体の組織再編として E 社の設立、新工場育成の方針を決定し、その一環として生産設備の売却と一体的に行われたものであるから、取引主体は F 社と E 社とみるのが自然であり、契約当事者を認定する際の最も重要な間接事実である金銭の流れもこれに合致しているのであって、これに反して控訴人らを取引主体とみるべき積極的な間接事実は認められないなどと主張する。

イ しかし、本件各役務提供取引における E 社の取引の相手方（契約当事者）を認定するには、本件各役務提供取引の内容、すなわち提供すべき役務の内容及びこれに対して支払われる対価の額又は算定方法についての合意が、誰との間で、誰の債務又は債権とする趣旨で行われたのかが問題となるところ、E 社の工場稼働までのタイムスケジュール、設備の調達、従業員の教育等の本件各役務提供取引の内容を決定するための前提となる事実関係は、F 社ではなく、控訴人らが把握し（原判決「事実及び理由」中の第 3 の 1（1）イ）、上記事実関係に基づき控訴人らが E 社に対して直接提供する役務の具体的内容は控訴人らと E 社が協議して決定し、この決定に F 社は関与せず（同イ、エ）、また、本件各役務提供に対して E 社が支払うべき対価の算定方法の決定も E 社と控訴人らとの間で行われたものと推認され（同オ）、その支払先は F 社とされていたものの、F 社は、E 社から支払を受けると同額を控訴人らに支払っていたにすぎない。控訴人らは、F 社は、E 社の工場立ち上げの全体的な進捗状況を社内報等で確認していたと主張するが、F 社が本件各役務提供の内容決定に関与したことを裏付けるものではないし、Hグループの中核的立場にあり、E 社設立等を主導した F 社が、グループ企業の事業展開について関心をもって情報収集す

るのは当然のことであり、F社が取引主体であることを強く推認させる事実とはいえない。本件各役務提供取引についてのF社の関与が対価の請求と支払に尽きることは、控訴人ら代表者のBも原審の尋問において認めているところである。

そうすると、本件各役務提供取引について、控訴人らが提供する役務の内容及びE社がこれに対して支払う対価の額は役務提供者たる各控訴人とE社の間で合意され、対価の支払をF社を介して行うこととされていたにすぎないものと認められる。

そして、控訴人らは、輸出取引一般についてF社の営業サポートグループを介して決済を行っており、本件各役務提供取引の対価の支払も同様であり（甲A8、9、甲B8、甲C5、6、乙全1、原審における証人U、同X）、控訴人らのE社に対する買掛金の支払もF社を介して行っていたこと（乙A30、32）からすると、本件各役務提供取引の対価の支払をF社を介して行っていたことについても、F社の口座を利用したものとみることできるし、F社がE社からの入金前に控訴人らに対する支払を実施したことがあるとしても、Hグループの中核的立場にあり、E社設立、新工場立ち上げの方針決定を主導したF社が、Hグループ間の業務支援の円滑な実施を支援するため、一時的に対価を立替払（第三者弁済）（なお、控訴人A及び控訴人Cも「国外移転所得金額の返還に関する届出書」（乙A47の1、2）において、F社の支払を「立替払い」と表現している。）することは、E社製品を購入するF社の利益にもなるものであるから不自然であるとはいえず、むしろ合理的な経営判断に基づくものと解される。

したがって、対価の支払にF社が介在していたことをもって、F社が本件各役務提供取引の主体であると推認することはできず、このことは、控訴人らが主張するように、F社において、与信の機能を担う趣旨で上記のような立替払をすることが、本件各役務提供取引の内容に組み込まれていたとしても、異なるものではない。控訴人らが引用する裁判例は、いずれも本件とは事案を異にするものである。

ウ 控訴人らは、E社設立等の方針を決定したF社がその後の決定事項に一切関与しないのは不自然であり、控訴人らが主体となってHグループの世界的再編に伴う合意をするはずがないとも主張する。確かに、E社の新工場に控訴人らの生産設備を移設し、控訴人らがその立ち上げを支援するという方針は、Hグループ全体の方針としてF社が中心となって関係企業間において確認されたものと認められるが、そのような全体的な事業方針の決定は、直ちに本件各役務提供取引における債権債務の発生を基礎付けるものとは認められないのであり、同方針に従って、控訴人らとE社が本件各役務提供取引を行ったとしても何ら不自然ではない。

控訴人らは、F社は、E社への生産設備の売却に伴い、E社に対してその使い方の指導等を行う義務を負っていたとも主張する。しかし、生産設備の売買契約の際にF社による技術指導を義務付ける合意があったと認めるに足りる証拠はないし、Hグループの方針として、控訴人らによる生産設備使用に関する技術指導を含むE社工場の立ち上げ支援が予定されていたとすれば、F社とE社との間においては生産設備の売却取引のみが行われたとしても不自然ではない。

エ 控訴人らは、税務調査時のBやUの発言内容は、控訴人らが本件各役務提供取引の主体であることを認定する証拠にはならないと主張する。しかし、控訴人らが主張するように、Hグループの再編を主導したF社が、その一環として当然のごとく本件各役務提供取引の

主体になったというのであれば、E社との間で金銭授受のやりとりもあるのであるから、税務や法律に関する専門的知識を有さずとも、F社の経営又は財務に携わる者としての社会的な事実認識として、Bらから、F社とE社との取引である旨の説明があつてしかるべきであり、そのような説明がなかったこと自体が、F社が自らを取引の主体であると認識していなかったことを裏付ける重要な事実であるといえることができる。

(2) 争点2 (収益計上時期はいつか) について

ア 原判決を引用して説示したとおり (原判決「事実及び理由」第3の2(3))、本件役務提供(C関係)及び本件役務提供(D関係)は、本件役務提供(A関係)と併せて、全体としてE社の工場が順調に稼働することなどを目的とする継続的な役務提供であると認められ、控訴人らの従業員が1回の出張で行う支援業務は、それ自体で完結するものではなく、同支援業務と併存し、又はその前後に行われた支援業務と有機的関連をもった一連の業務の一部と位置付けられ、本件各役務提供の目的に照らし、その成果は日々蓄積していくものと認められる。このことは、控訴人らの従業員が個々の出張の際に具体的な業務計画を立てていたことと何ら矛盾するものではない。このような本件各役務提供の実態に照らせば、その対価を収入すべき権利は日々確定するものと解するのが相当である。

イ これに対し、控訴人C及び控訴人Dは、このように解すると、例えば、E社に出張するための移動だけがされ、何らの技術指導がされていない日についても、E社に対する1日分の対価請求をなし得ることになるが、そのようなことは現実にはあり得ないから、上記の結論は不自然であると主張する。しかし、控訴人らの従業員による支援業務の成果が日々蓄積し、その対価を収入すべき権利が日々確定することと、控訴人らがE社に対し、出張する従業員の移動日について対価を請求することができるかは別の問題である。すなわち、前者は、対価が発生する役務提供が行われた場合に、対価請求権がどの時点で確定するかという問題であるのに対し、後者は、いかなる場合に対価が発生する役務が行われたといえるのかという問題であり、出張日を対価発生の対象と扱うかは、控訴人らとE社との合意の内容次第であつて、控訴人C及び控訴人Dの主張は、当を得ないものである。

ウ したがって、控訴人C及び控訴人Dの主張は、いずれも採用することができない。

(3) 本件各役務提供取引の独立企業間価格について

ア 控訴人らは、E社立ち上げの直後からE社製造に係る製品を継続的に輸入しているところ(甲全7、8の1~5、弁論の全趣旨)、控訴人らは、本件各更正処分等に対する審査請求の手續において、本件各役務提供の目的は控訴人らがE社から良品質のものを安定して供給を受けることにあり、これが達成できなければ、控訴人らの営業活動が受けるダメージは甚大なものになるので、本件各役務提供は控訴人らにとっても非常に重要であるなどと主張していたことからすると(乙A21、22、37、41、44、乙B2、乙C2)、控訴人らが、本件各役務提供取引を行った目的は、E社の工場を順調に稼働させること等により、Hグループの発展に寄与するとともに、控訴人らがE社から良品質の製品を安定的に供給を受ける(輸入する)ことができるようにして自社の利益を図るためであつたものと認められる。そうすると、本件各役務提供は、かかる業務を主たる事業としていない控訴人らが、E社からの製品輸入取引という「本来の業務」に付随して行ったものであると認められるから、移転価格事務運営指針2-10に基づき、総原価の額を独立企業間価格とするのが相当である。

イ これに対し、控訴人は、前記第2の3（控訴人ら）（3）のAないしエのとおり、移転価格事務運営指針2-10を適用すべきでないと主張する。

しかし、同Aについて、E社の工場を順調に稼働させるという目的と製品輸入取引の円滑な実現という目的は併存するものである。

同イについては、E社の製品全部を控訴人らが輸入しなければ、製品輸入取引が控訴人らの「本来の業務」に当たらないと解する根拠は見当たらない。

同ウについて、控訴人らは、所有していた生産設備をF社を介してE社に移設した上で、E社の製品を継続的に輸入しているのであり、これが控訴人らにとって、又はHグループにとって経済的合理性のない取引であると認めるに足りる証拠はなく、むしろ、控訴人らは、企業活動としての利益を見出しているからこそ製品輸入取引を継続しているものと考えられる。

同エについて、本件各事業年度における本件各役務提供の費用は、原判決別表AないしC記載のとおりであり、いずれも1億円に満たないのに対し、控訴人Aの平成21年3月期及び平成22年3月期の売上原価は100億円を超え、控訴人Cの平成21年3月期及び平成22年3月期の売上原価は200億を超え、控訴人Dの平成22年3月期の売上原価は200億円を超えており（甲全8の1～5）、本件各役務提供の費用は売上原価の1%に満たないから、移転価格事務運営指針2-10の除外事由イ（役務提供に要した費用が、法人又は国外関連者の当該役務提供を行った事業年度の原価又は費用の額の相当部分を占める場合）に明らかに当たらない。そして、控訴人らは除外事由の存在について何ら具体的な主張、立証をしていないこと等からすると、同除外事由ロ（役務提供を行う際に無形資産を使用する場合等当該役務提供の対価の額を当該役務提供の総原価とすることが相当でない認められる場合）もないものと認められる。

したがって、控訴人らの主張はいずれも採用することができない。

ウ そして、役務提供取引における総原価法は、業としない役務提供について原価をベースにして控えめに算定した価格であるから、これを独立企業間価格とすることは合理的というべきである（乙A2、10）。したがって、本件各役務提供取引について総原価法により独立企業間価格を算定した本件各更正処分は適法であるといえる。

3 以上によれば、控訴人らの請求はいずれも理由がないから、これを棄却した原判決は相当である。

よって、本件控訴はいずれも理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第8民事部

裁判長裁判官 山田 知司

裁判官 高橋 文清

裁判官 寺本 佳子