

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件(甲事件)、平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消請求事件(乙事件)、平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件(丙事件)

国側当事者・国(南税務署長)

平成27年8月27日棄却・控訴

判 決

甲事件原告 A株式会社
(以下「原告A」という。)

同代表者代表取締役 B

乙事件原告 C株式会社
(以下「原告C」という。)

同代表者代表取締役 B

丙事件原告 D株式会社
(以下「原告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

被告 国

同代表者法務大臣 上川 陽子

処分行政庁 南税務署長

猪亦 友良

被告指定代理人 関根 英恵

同 木本 正樹

同 武藤 政男

同 菅澤 純也

同 今村 弘

同 小銭 慎司

同 松山 修

同 福本 一法

同 中山 雅司

同 山本 有喜

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事実及び理由

第1 請求

1 甲事件（原告A関係）

- (1) 南税務署長が原告Aに対して平成23年6月24日付けでした同原告の平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度（以下「平成19年3月期」という。）に係る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) 南税務署長が原告Aに対して平成23年6月24日付けでした同原告の平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度（以下「平成20年3月期」という。）に係る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) 南税務署長が原告Aに対して平成23年6月24日付けでした同原告の平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度（以下「平成21年3月期」という。）に係る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) 南税務署長が原告Aに対して平成23年6月24日付けでした同原告の平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度（以下「平成22年3月期」という。）に係る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。

2 乙事件（原告C関係）

- (1) 南税務署長が原告Cに対して平成23年6月24日付けでした同原告の平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度（平成19年3月期）に係る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) 南税務署長が原告Cに対して平成23年6月24日付けでした同原告の平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度（平成20年3月期）に係る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) 南税務署長が原告Cに対して平成23年6月24日付けでした同原告の平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度（平成21年3月期）に係る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) 南税務署長が原告Cに対して平成23年6月24日付けでした同原告の平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度（平成22年3月期）に係る法人税更正処分のうち、所得金額16億3635万9375円、納付すべき税額4億4905万9600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 丙事件（原告D関係）

南税務署長が原告Dに対して平成23年6月24日付けでした同原告の平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度（平成22年3月期）に係る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。

第2 事案の概要

- 1 本件は、原告らが、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、原告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、原告Dの関係では平成22年3月期のみ。）において原告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（原告A及び原告C関係）、あるいは、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（原告C及び原告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、原告Aに係るものを「本件各更正処分（A関係）」と、原告Cに係るものを「本件各更正処分（C関係）」と、原告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、原告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、原告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、原告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、原告A及び原告Cについては本件各事業年度について、原告Dについては平成22年3月期について、請求の趣旨記載のとおり、その取消しを求める事案である。

2 関係法令等の定め

- (1) 租税特別措置法（以下「措置法」という。）66条の4第1項（ただし、平成22年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。）は、法人が、昭和61年4月1日以後に開始する事業年度において、当該法人に係る国外関連者（外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資総数又は総額の100分の50以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他政令で定める特殊の関係（同条2項及び6項において「特殊の関係」という。）のあるものをいう。以下同条について同じ。）との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引（以下同条において「国外関連取引」という。）につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得及び解散による清算所得に係る法人税法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該外国関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなすと規定する（以下、同条1項の国外関連者との取引に係る課税の特例に基づく税制度を「移転価格税制」という。）。
- (2) ア 移転価格税制の対象となる法人は、原則として、我が国において、当該事業年度の所得

及び解散による清算所得に対する法人税の納税義務がある法人である（措置法６６条の４第１項）。

イ 国外関連者とは、外国法人であつて、適用対象法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の１００分の５０以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係のあるものをいう（措置法６６条の４第１項）。

そして、措置法６６条の４第１項の委任を受けた租税特別措置法施行令（平成１９年３月期については、平成１９年政令第９２号による改正前のものであり、平成２０年３月期から平成２２年３月期までについては平成２２年政令第５８号による改正前のもの。以下、特に必要がある場合を除き、これらを区別することなく「措置法施行令」という。）３９条の１２第１項は、二の法人に次のような関係がある場合について、措置法６６条の４第１項にいう「特殊の関係」がある旨規定する。

１号 二の法人のいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額（以下「発行済株式等」という。）の１００分の５０以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係

２号 二の法人が同一の者（当該者が個人である場合には、当該個人及びこれと法人税法２条１０号（平成２７年法律第９号による改正前のもの。）に規定する政令で定める特殊の関係のある個人）によってそれぞれその発行済株式等の１００分の５０以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有される場合における当該二の法人の関係（上記１号に掲げる関係に該当するものを除く。）

３号以下 略

なお、上記のような措置法６６条の４第１項にいう「特殊の関係」にないものを、以下「非関連者」という。

ウ 国外関連取引とは、適用対象法人が、当該法人に係る国外関連者との間で行った資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引をいう（措置法６６条の４第１項）。

エ 独立企業間価格とは、国外関連取引が措置法６６条の４第２項各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ、当該各号に定める方法により算定した金額をいう（措置法６６条の４第２項（ただし、平成２３年法律第８２号による改正前のもの。以下同じ。））（後記（４）参照）。

オ 移転価格税制の対象となる取引は、適用対象法人とその国外関連者との間の国外関連取引で、当該法人が国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たない取引又は当該法人が国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超える取引である（措置法６６条の４第１項）。

（３）情報提供義務

ア 国外資料の入手努力義務

国税庁、国税局及び税務署の各職員は、国外関連者との取引に関する調査について必要があるときは、法人に対し、国外関連者の保存する書類若しくは帳簿又はこれらの写しの提示又は提出を求めることができる（措置法６６条の４第８項前段（ただし、平成２２年法律第６号による改正前のもの。））。

当該法人は、課税当局から上記の要求があった場合には、要求された書類又はその写しの入手に努めなければならない（措置法６６条の４第８項後段（ただし、平成２２年法律第６号による改正前のもの。）。）。

法人税法は、税務署員に対し、納税者又は取引関係者に質問し、又はこれらの者が所持する書類等の物件を検査する権限を与えている（平成２３年法律第１１４号による改正前の法人税法１５３条以下）。

イ 申告時における報告義務

法人は、各事業年度においてその国外関連者との間で取引を行った場合には、申告に当たり、①国外関連者の名称、本店又は主たる事務所の所在地、②当該法人が国外関連者に該当する事情、③国外関連者の資本金の額、その営む主たる事業の内容等、④国外関連者の直近の事業年度の営業収益、営業費用、営業利益及び税引前当期利益の額、⑤当該事業年度において国外関連者から支払を受ける対価の額又は国外関連者に支払う対価の額の取引種類別の総額、⑥同⑤の対価の額に係る独立企業間価格について法人が選定した算定の方法、⑦その他参考となるべき事項を記載した書類を確定申告書に添付しなければならない（措置法６６条の４第１５項（ただし、平成２２年法律第６号による改正前のもの。）、措置法施行規則２２条の１０（ただし、平成２０年外財務省令第３０号による改正前のもの。なお、平成２０年外財省令第３０号による同条の改正後は、記載事項として、上記⑥の独立企業間価格の算定方法について国の権限ある当局による確認の有無等が追加されたが、その後、平成２２年外財務省令第１７号により全文が改正されている。）。）。

（４）独立企業間価格の算定方法

ア 棚卸資産の販売又は購入取引

措置法６６条の４第１項に規定する独立企業間価格とは、棚卸資産（商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産（有価証券を除く。）で棚卸しをすべきものとして政令で定めるもの（法人税法２条２０号（ただし、平成１９年法律第６号による改正前のもの。同改正後は、有価証券のほか、法人税法６１条１項に規定する短期売買商品が除かれる。）。）の販売又は購入においては、次に掲げる（ア）独立価格比準法、（イ）再販売価格基準法（ウ）原価基準法及び（エ）その他の方法（（エ）の方法は、（ア）ないし（ウ）の方法（以下「基本三法」という。）を用いることができない場合に限り、用いることができる。）により算定した金額をいう（措置法６６条の４第２項１号）。

（ア）独立価格比準法

独立価格比準法は、「特殊の関係」にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額（当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。）に相当する金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法である（措置法６６条の４第２項１号イ）。

（イ）再販売価格基準法

再販売価格基準法は、国外関連取引に係る棚卸資産の買手が非関連者（「特殊の関係」にない者）に対して当該棚卸資産を販売した対価の額から通常の利潤の額（当該再販売価

格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。)を控除して計算した金額をもって当該国外関連取引の額とする方法である(措置法66条の4第2項1号ロ)。

なお、上記の通常の利益率は、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を非関連者から購入した者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引(比較対象取引)に係る当該再販売者の売上総利益の額の当該収入金額の合計額に対する割合とする。ただし、比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の買手が当該棚卸資産を非関連者に対して販売した取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とする。(措置法施行令39条の12第6項)

(ウ) 原価基準法

原価基準法は、国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額(当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。)を加算して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法である(措置法66条の4第2項1号ハ)。

なお、上記の通常の利益率は、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、購入、製造その他の行為により取得した者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引(比較対象取引)に係る当該販売者の売上総利益の額の当該原価の額の合計額に対する割合とする。ただし、比較対象取引と当該国外関連取引とが売手の果たす機能その他において差異がある場合は、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合とする。(措置法施行令39条の12第7項)

(エ) その他の方法

その他の方法は、上記(ア)ないし(ウ)の基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法である(措置法66条の4第2項1号ニ、措置法施行令39条の12第8項)。

イ 上記アに掲げる取引以外の取引

棚卸資産の販売又は購入以外の役務提供取引等の取引において、措置法66条の4にいう独立企業間価格とは、次に掲げる方法((イ)の方法は、(ア)に掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。)により算定した金額をいう(措置法66条の4第2項2号)。

(ア) 基本三法と同等の方法(同号イ)

(イ) 上記ア(エ)に掲げる方法と同等の方法(同号ロ)

(5) 役務提供取引に係る通達等の定め

ア 租税特別措置法関係通達(法人税編)(平成23年課法2-13による改正前のもの。以下「措置法通達」という。)66の4(6)-5(乙A6、乙B8、弁論の全趣旨)

役務提供取引について独立価格基準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る役務が国外関連取引に係る役務と同種であり、かつ、比較対象取引に係る役務提供の時期、役務提供の期間等の役務提供の条件が国外関連取引と同様であることを要することに留意する。また、役務提供取引について、原価基準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る役務が国外関連取引に係る役務と同種又は類似であり、かつ、上記の役務提供の条件と同様であることを要することに留意する。

イ 国税庁長官の発出した平成13年6月1日付け査調7-1ほか3課共同「移転価格事務運

営要領の制定について」(事務運営指針)(以下「移転価格事務運営指針」という。) 2-10 (乙A7、乙B9)

法人が国外関連者との間で行う役務提供のうち、当該法人又は当該国外関連者の本来の業務に付随した役務提供について調査を行う場合には、必要に応じ、当該役務提供の総原価の額を独立企業間価格とする原価基準法に準ずる方法と同等の方法の適用について検討する。

この場合において、本来の業務に付随した役務提供とは、例えば、海外子会社から製品を輸入している法人が当該海外子会社の製造設備に対して行う技術指導等、役務提供を主たる事業としていない法人又は国外関連者が、本来の業務に付随して又はこれに関連して行う役務提供をいう。また、役務提供に係る総原価には、原則として、当該役務提供に関連する直接費のみならず、合理的な配賦基準によって計算された担当部門及び補助部門の一般管理費等間接費まで含まれることに留意する。

(注) 本来の業務に付随した役務提供に該当するかどうかは、原則として、当該役務提供の目的等により判断するのであるが、次に掲げる場合には、本文の取扱は適用しない。

(ア) 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

(イ) 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と認められる場合

(6) 法人税法22条関係

ア 法人税法22条2項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とすると規定し、また、同条4項では、同条2項に規定する当該事業年度の収益の額及び損金の額に算入すべき金額(同条3項各号に掲げる額)は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものと規定している。

イ 企業会計原則の定め

法人税法22条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(以下「公正処理基準」という。)とは、企業会計原則・同注釈、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等のほか、確立した会計慣行を広く含むとされているところ、企業会計原則の第2の1Aは、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。」とした上で、「前払費用及び前受収益は、これを当期の損益計算から除去し、未払費用及び未収収益は、当期の損益計算に計上しなければならない。」と規定している(乙B3、乙C3)。

この「未収収益」について、企業会計原則注解の注5(4)は、「未収収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、すでに提供した役務に対していまだその対価の支払を受けていないものをいう。従って、このような役務に対する対価は時間の経過に伴いすでに当期の収益として発生しているものであるから、これを当期の損益計算に計上するとともに貸借対照表の資産の部に計上しなければならない。」と規定している(乙B3、乙C3)。

3 前提事実(当事者間に争いのない事実のほか、各項掲記の証拠(以下、枝番のあるものは特記

なき限り枝番を全て含む。) 及び弁論の全趣旨により容易に認定することができる事実並びに当裁判所に顕著な事実)

(1) 原告ら

ア 原告A

原告Aは、電気、電子接続部品の製造、販売及び輸出入等を目的とする株式会社であり、平成17年4月●日、F株式会社(以下「F社」という。)の●●市所在のG工場における事業に係る権利義務を承継させることを目的とする新設分割により設立された、資本金の額を1000万円とする株式会社である(乙A12、13、18、20)。なお、F社は、同社を中心として、原告ら3社、E社を含む国内外の関連法人とともにHと称する企業グループ(以下「Hグループ」という。)を形成している(乙A11)。

原告Aの取締役であるI(以下「I」という。)は、本件各事業年度において、同原告の発行済み株式の約66.5%を保有するとともに、F社の代表取締役でもあり、同社の発行済み株式の約66.5%を保有しているほか、平成17年(2005年)3月に設立されたJ国に本店を有する法人であるE社の発行済み株式の約68.4%を保有している(乙A8、9、12、13、20、乙B11、弁論の全趣旨)。

イ 原告C

(ア) 原告Cは、電気、電子接続部品の製造、販売及び輸出入等を目的とする株式会社であり、平成17年4月●日、F社の鳥取県●●市所在K工場及びL工場並びに同県●●郡所在のM工場における事業に係る権利義務を承継させることを目的とする新設合併により設立された、資本金の額を1000万円とする株式会社である(乙A12、14、18、20)。

(イ) 原告Cの取締役であるIは、本件各事業年度において、同原告の発行済み株式の約66.5%を保有している(乙A14、20、乙B10)。

ウ 原告D

原告Dは、電気、電子接続部品の製造、販売及び輸出入等を目的とする株式会社であり、平成17年4月●日、F社の岡山県●●市所在のN工場及びO工場における事業に係る権利義務を承継させることを目的とする新設合併により設立された、資本金の額を1000万円とする株式会社である(乙A12、15、18、20)。

エ Hグループの概要

(ア) Hグループは、大阪府に本社を置くF社のほか、原告ら3社を含む国内外の数十社に上る関連法人から形成される企業グループであり、自動車、携帯電話・パソコン等の情報通信機器、その他様々な分野の製品に用いられる電線の接続用コネクタ等の製品開発、製造、販売等の事業を行っている(乙A11)。

そして、Hグループにおいては、少なくとも平成7年以降、Iがグループ全体の「会長」として、その経営を統括していた(乙A11)。

Iは、①平成11年6月以前から平成22年6月22日までF社の代表取締役、同日以降は同社の取締役を、②平成17年4月1日から少なくとも平成22年3月31日時点まで原告ら3社の取締役(なお、原告Dについては、平成17年4月1日から平成22年6月22日までは代表取締役)を、それぞれ務めている(乙A12ないし乙A15)。

また、P(以下「P」という。)は、①平成11年6月以前から少なくとも平成22年3月31日時点までF社の代表取締役を、②平成17年4月1日から少なくとも平成22

年3月31日時点まで原告ら3社の代表取締役を、それぞれ務めている（乙A12ないし乙A15）。

- (イ) I及びPは、平成17年3月までに、Hグループのビジネス上の本社機能を、F社のある大阪府からQ国及びJ国に移転することを決めた。そして、両名は、同年4月までに、日本国内からQ国に転居し、同国とJ国を新たな活動拠点とし、ここに世界中のHグループの活動拠点からの情報を集めるとともに、ここから各拠点に情報を発信することとした。（乙A12の2、16）

これと同時に、I及びPは、平成17年3月、J国にE社を設立し、同国に同社の巨大な工場（以下「J工場」という。）を建設するとともに、Q国から車で1時間程度の距離に位置する同社に「世界本社」の機能を置き（乙A17、18）、Hグループ全体の運営を行うこととした。これに伴い、原告A及び原告Cの平成21年6月22日の第4期定時株主総会も、E社内で開催されている（乙A19）。

また、F社は、日本国内に複数の製品開発、製造及び営業・販売の拠点を置いて、国内における開発、製造及び販売の全業務を担っていたが、I及びPは、F社の製造拠点であった国内3工場（G工場、K工場、N工場）を製造会社として独立させること（近隣の工場の統合を含む。）によって、F社自体は、製造事業は行わず、開発・販売を担う会社として位置づけることとした（乙A12ないし16、18、20）。

I及びPは、この方針の下、平成17年4月●日、新設分割により原告ら3社を設立し、G工場の営業の全部を原告Aに、K工場の営業の全部を原告Cに、さらにN工場の営業の全部を原告Dにそれぞれ承継させることとした（乙A12ないし16、20）。

その上で、I及びPは、原告ら3社が有する設備の一部をJ工場に移設して、上記国内3工場の生産機能の一部をE社に移管させた（乙A11）。

Pは、同年5月頃、業界紙であるRの取材に対して、上記のような組織再編後のHグループの組織について、「世界本社をQ国、J国にしている。法律的にはできないが、ビジネス上の本社をQ国にして、Q国に世界の拠点からの情報を集め、世界の拠点に情報を発信している。当社の場合、文鎮型の組織のため、文鎮に例えれば、中央の突起部がQ国だ。」「企業群として当社をみると、1つの会社が子会社、孫会社をみていくのではなく、それぞれが横並びでがんばるようにする体制が必要だ。親会社も子会社もない。同じグループの会社が、ネットワークを組んでやっていく形にしようと、国内を4つの会社に分社化した。Fは開発と営業を担当。K工場はCとして、自動車用を中心に生産。N工場はDとして小型、薄型、狭ピッチ品の高付加価値品を中心に生産、G工場はAにして自動車用を増やしていく。1つの会社が1つの工場を持つように分割した。グループ会社といえども優勝劣敗。海外工場を含めて親子関係ではなく対等な会社、工場として自分の糧は自分で稼ぐ形にした。」と述べている（乙A16）。

オ 原告ら3社の生産設備のE社のJ工場への移管

F社は、日本国内で製造される製品につき、より安価に大量生産を行うため、国内生産機能の一部をE社に移管することとし、原告ら3社が保有していた金型、組立機等の生産設備を原告ら3社から購入し、F社が原告ら3社から購入した価額に10%のマークアップ（利幅の設定）をした金額でこれらの生産設備をE社に売却した（甲A5、7、甲B5、7、甲C2、4、弁論の全趣旨）（なお、被告においても、原告ら3社からF社を介してE社に生

産設備が順次売却されたことについて、特段争ってはいない。)

また、F社は、原告ら3社から購入した上記の生産設備の他に、E社において生産機能を果たすために必要となる設備等を他者から購入し、E社に対して売却した。これらF社が他者から購入した設備等についてのF社及びE社間の売買代金額は、F社が発送業務等を行う場合等はF社が他者から購入した金額に10%のマークアップをした金額とされ、他者がE社に設備等を直送する場合は、F社が他者から購入した金額と同額とされた。(甲A6、甲B6、甲C3、弁論の全趣旨)

他方、E社は、F社から購入した生産設備等の対価(売買代金)について、これが少額の場合を除き、5年間の分割払によって支払われることとされ、その際には、5年分の金利相当額を売買代金額に付加するものとされた(甲A5、7、甲B5、7、甲C2、4、弁論の全趣旨)。

(2) 原告ら3社による本件各役務提供

ア 原告Aの役務提供

(ア) 原告Aは、そのG工場内の生産設備の一部がE社のJ工場へ移管されたことに伴い、平成18年4月以降、E社に原告Aの従業員を派遣して、製品製造に必要な生産管理及び技術指導等の役務提供(以下「本件役務提供(A関係)」という。)を行った。これに対する対価は、原告AはF社から受領し、F社は原告Aに支払う金額と同額をE社から受領することとされていた(甲A8、9)(なお、本件役務提供(A関係)に係る取引がF社を介するものであったか否かについては争いがある。)

なお、原告AとE社との間には本件役務提供(A関係)に関する契約書は、作成されていない。

(イ) E社が、本件各事業年度において、本件役務提供(A関係)を受ける対価として支払った額は、同役務提供のためE社に派遣された原告Aの従業員(本件各役務提供のためにE社に派遣された原告ら3社の従業員を、以下「各出張者」という。)に係る労務費(給与の額及び原告Aが負担した社会保険料の額)の当該出張前3か月間における1日あたりの平均額(別表A(A関係)の②「直近3ヶ月給与日割表」欄の金額。以下「本件日割労務費(A関係)」という。))に、各出張者の出張日数(ただし、移動日である日本からの出国日及び帰国日の双方ないし一方を除いたもの。)を乗じた金額に相当する金額であり、その具体的金額は、以下のとおりである。

- a 平成19年3月期 403万1030円(甲A1)
- b 平成20年3月期 3686万5168円(甲A2)
- c 平成21年3月期 4626万7025円(甲A3)
- d 平成22年3月期 4047万1828円(甲A4)

イ 原告Cの役務提供

(ア) 原告Cは、そのK工場の生産設備の一部がE社のJ工場に移管されたことに伴い、平成18年4月以降、E社に原告Cの従業員を派遣して、製品製造に必要な生産管理及び技術指導等の役割提供(以下「本件役務提供(C関係)」という。)を行った。これに対する対価は、原告CはF社から受領し、F社は原告Cに支払う金額と同額をE社から受領することとされていた(甲B8)(なお、本件役務提供(C関係)に係る取引がF社を介するものであったか否かについては争いがある。)

なお、原告CとE社との間には、本件役務提供（C関係）に関する契約書は、作成されていない。

(イ) 原告Cにおいては、従業員を海外出張させる場合、「海外出張許可申請書」と題する定型の書類（以下「海外出張許可申請書（C関係）」という。）に、出張者等が、出張先（国名）、出張先名、日程、期間、目的・理由等を記載し、事前に出張許可を得る手続となっている（乙B2）。

本件役務提供（C関係）に係る海外出張許可申請書の目的・理由欄には、プレス部門の業務支援及び指導、メッキ部門のJ国スタッフの作業教育及び技術指導、組立工程支援、管理全般、生産管理、資材・発送部門の作業指導及び業務支援などと記載されている。また、同一の目的・理由による出張であっても、出張者やその人数及び出張期間は様々である。（乙B2）

(ウ) 原告Cは、本件役務提供（C関係）のためE社に派遣された原告Cの従業員（各出張者）が帰国するごとに、各出張者に係る労務費（給与及び原告Cが負担した社会保険料の額）が算定した本件各事業年度に係る本件役務提供（C関係）の対価の金額の当該出張前3か月間における1日あたりの平均額（別表B（C関係）（その1）の②「直近3ヶ月給与日割額（残業を除く）」欄の金額。以下「本件日割労務費（C関係）」という。）に、各出張者の出張日数（以下「本件出張日数（C関係）」という。ただし、移動日である日本からの出国日及び帰国日の双方ないし一方を除いたもの。）を乗じた金額に出張期間中の残業手当の額を加算した金額を、本件役務提供（C関係）の対価の額として算定している（乙B2）。

原告Cは、帰国した出張者ごとに本件役務提供（C関係）の対価の額を計算し、その合計額を、帰国した日の属する事業年度の受取手数料として収益（益金の額）に計上している（乙B2）。

その結果、当該出張者の出張期間が平成22年3月期の期末をまたぐ場合、当該役務提供に係る対価は、平成22年3月期中に行われた部分も含めて、翌事業年度（同年4月1日から平成23年3月31日までの事業年度。以下「翌期」という。）の収益（益金の額）とされていることから、翌期の法人税法上の所得金額を増加させる結果となっている。

(エ) 本件役務提供（C関係）に係る原告Cがした対価の額の算定方法は上記のとおりであるところ、原告Cが、本件各事業年度に係る本件対価として算定した具体的金額は、それぞれ以下のとおりである（甲B1ないし4）。

a 平成19年3月期	494万8978円
b 平成20年3月期	3898万2476円
c 平成21年3月期	5640万1550円
d 平成22年3月期	3789万8296円

なお、平成22年3月期に係る上記対価の額には、未収収益として208万8138円の計上漏れがあることから、原告Cが、平成22年3月期に係る対価として算定した具体的金額は、上記dの金額に208万8138円を加算した金額である3998万6434円となる。

ウ 原告Dの役務提供

(ア) 原告Dは、そのN工場内の生産設備の一部がE社のJ工場に移管されたことに伴い、平

成18年4月以降、E社に原告Dの従業員を派遣して、製品製造に必要な生産管理及び技術指導等の役務提供（以下「本件役務提供（D関係）」という。）を行った。これに対する対価は、原告DはF社から受領し、F社は原告Dに支払う金額と同額をE社から受領することとされていた（甲C5、6）（なお、本件役務提供（D関係）に係る取引がF社を紹介するものであったか否かについては争いがある。）。

なお、原告DとE社との間には、本件役務提供（D関係）に関する契約書は、作成されていない。

（イ）原告Dにおいては、従業員を海外出張させる場合、「海外出張許可申請書」と題する定型の書類（以下「海外出張許可申請書（D関係）」という。）に、出張者等が、出張先（国名）、出張先名、日程、期間、目的・理由等を記載し、事前に出張許可を得る手続となっている（乙C2）。

本件役務提供（D関係）に係る海外出張許可申請書の目的・理由欄には、設備の立上げ、生産管理方法の確立及び現地従業員の指導、現地での業務支援及び作業指導、品質管理業務・検査業務の支援及びスタッフへの指導などと記載されている。また、同一の目的・理由による出張であっても、出張先やその人数及び出張期間は様々である。（乙C2）

（ウ）原告Dは、本件役務提供のため、E社に派遣された原告Dの従業員（各出張者）が帰国するごとに、各出張者に係る労務費（給与及び賞与の額並びに原告Dが負担した社会保険料の額）の1日あたりの平均額（以下「本件日割労務費（D関係）」という。）に、各出張者の出張日数（以下「本件出張日数（D関係）」という。ただし移動日である日本からの出国日及び帰国日の双方が含まれたもの。）を乗じた金額を、本件役務提供（D関係）の対価の額として算定している（乙C2）。

原告Dは、帰国した出張者ごとに本件役務提供（D関係）の対価の額を計算し、その合計額を、帰国した日の属する事業年度の製造原価（損金の額）から減算する経理処理をしている（乙C2）。

その結果、当該出張者の出張期間が平成22年3月期の期末をまたぐ場合、当該役務提供に係る対価は、平成22年3月期中に行われた部分も含めて、翌事業年度（平成22年4月1日から平成23年3月31日までの事業年度（翌期））の製造原価（損金の額）から減算されることから、翌期の法人税法上の所得金額を増加させる結果となる。

（エ）原告Dは、本件役務提供（D関係）のうち、各出張者の出張期間が平成22年3月期の期末をまたぐものとして、1674万3000円を製造原価に過大に計上する処理をした（別表（D関係）（甲C1））。

（3）本件各更正処分等の経緯

ア 原告Aについて

（ア）原告Aは、本件各事業年度の法人税について、法定申告期限内である別表（A関係）1－1ないし1－4の「確定申告」欄記載の各年月日に、南税務署長に対し、同欄記載のとおり、各確定申告書を提出した。

また、原告Aは、平成21年3月期の法人税について、平成22年4月13日に、南税務署長に対し、別表（A関係）1－3の「修正申告」欄記載のとおり、修正申告書を提出した。

（イ）本件各更正処分等（A関係）

南税務署長は、平成23年6月24日付けで、原告Aに対し、本件各事業年度の法人税について、別表（A関係）1-1ないし1-4の「更正処分等」欄記載のとおり、本件各更正処分等（A関係）を行った（法人税額等の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書（甲A1ないし4））。

（ウ）審査請求

原告Aは、平成23年8月23日、本件各更正処分等（A関係）を不服として、国税不服審判所長に対し、別表（A関係）1-1ないし1-4の「審査請求」欄記載のとおり、本件各更正処分等（A関係）の取消しを求めて審査請求をした（なお、原告Aは、本件各更正処分等（A関係）が青色申告書（法人税法2条37号）に係る処分であったことから、国税通則法（以下「通則法」という。）75条4項1号（ただし、平成26年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）に基づき、異議申立てを経ないで審査請求をしたものである。）。

これに対し、国税不服審判所長は、別表（A関係）1-1ないし1-4の「審査裁決」欄記載のとおり、平成24年8月1日付けで、これらをいずれも棄却する旨の裁決をした（乙A1）。

（エ）本件訴訟（甲事件）の提起

原告Aは、平成25年2月1日、本件各更正処分等（A関係）の取消しを求めて、本件訴訟（甲事件）を提起した。

イ 原告Cについて

（ア）原告Cは、本件各事業年度の法人税について、法定申告期限内である別表（C関係）1-1ないし1-4の「確定申告」欄記載の各年月日に、南税務署長に対し、同欄記載のとおり、各確定申告書を提出した。

また、原告Cは、平成21年3月期の法人税について、平成22年4月13日に、南税務署長に対し、別表（C関係）1-3の「修正申告」欄記載のとおり、修正申告書を提出した。

（イ）本件各更正処分等（C関係）

南税務署長は、平成23年6月24日付けで、原告Cに対し、本件各事業年度の法人税について、別表（C関係）1-1ないし1-4の「更正処分等」欄記載のとおり、本件各更正処分等（C関係）を行った（法人税額等の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書（甲B1ないし4））。

（ウ）審査請求

原告Cは、平成23年8月23日、本件各更正処分等（C関係）を不服として、国税不服審判所長に対し、別表（C関係）1-1ないし1-4の「審査請求」欄記載のとおり、平成19年3月期ないし平成21年3月期については、本件各更正処分（C関係）及び本件各賦課決定処分（C関係）の全部の取消しを求め、平成22年3月期については、本件各更正処分（C関係）により増加した所得金額のうち1907万7200円の存在を自認し、同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本件各賦課決定処分（C関係）のうち57万2000円を超える部分の取消しを求めて審査請求をした（なお、原告Cは、本件各更正処分等（C関係）が、青色申告書（法人税法2条37号）に係る処分であったことから、通則法75

条4項1号に基づき、異議申立てを経ないで審査請求をした。)(甲B4、乙B1)。

これに対し、国税不服審判所長は、別表(C関係)1-1ないし1-4の「審査裁決」欄記載のとおり、平成24年8月1日付けで、これらをいずれも棄却する旨の裁決をした(乙B2)。

(エ) 本件訴訟(乙事件)の提起

原告Cは、平成25年2月1日、本件各更正処分等(C関係)の取消しを求めて、本件訴訟(乙事件)を提起した。

ウ 原告Dについて

(ア) 原告Dは、平成22年3月期の法人税について、法定申告期限内である平成22年6月29日に、南税務署長に対し、別表(D関係)1の「確定申告」欄記載のとおり、確定申告書を提出した。

(イ) 本件更正処分等(D関係)

南税務署長は、平成23年6月24日付けで、原告Dに対し、平成22年3月期の法人税について、別表(D関係)1の「更正処分等」欄記載のとおり、本件更正処分等(D関係)を行った(法人税額等の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書(甲C1))。

(ウ) 審査請求

原告Dは、平成23年8月23日、本件更正処分等(D関係)を不服として、国税不服審判所長に対し、別表(D関係)1の「審判請求」欄記載のとおり、本件更正処分(D関係)により増加した所得金額のうち216万5200円の存在を自認し(甲C1、乙C1)、同更正処分のうち所得金額45億8931万9235円、納付すべき税額13億3147万5600円を超える部分及び本件賦課決定処分(D関係)のうち57万2000円を超える部分の取消しを求めて審査請求をした(なお、原告Dは、本件更正処分等(D関係)が、青色申告書(法人税法2条37号)に係る処分であったことから、通則法75条4項1号に基づき、異議申立てを経ないで審査請求をした。))。

これに対し、国税不服審判所長は、別表(D関係)1の「審査裁決」欄記載のとおり、平成24年8月1日付けで、これを棄却する旨の裁決をした。

(エ) 本件訴訟(丙事件)の提起

原告Dは、平成25年2月1日、本件更正処分等(D関係)の取消しを求めて、本件訴訟(丙事件)を提起した。

4 被告が主張する本件各更正処分等の根拠

本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記5に記載するほか、別紙「本件各更正処分等の根拠等」に記載のとおりである。

5 争点

甲事件における主要な争点は、原告Aが本件役務提供(A関係)の対価として支払を受ける額に移転価格税制の適用があるかであり、乙事件における主要な争点は、①原告Cが本件役務提供(C関係)の対価として支払を受ける額に移転価格税制の適用があるか、及び、②原告Cが本件役務提供(C関係)の対価として支払を受ける額のうち、平成22年3月期の事業年度終了時点において役務提供が完了した部分に係るものを同期の所得金額に加算すべきか否か(収益計上時期はいつか)であり、丙事件における主要な争点は、原告Dが本件役務提供(D関係)の対価として支払を受ける額のうち、同期の事業年度終了時点において役務提供が完了した部分に係るも

のを同期の所得金額に加算すべきか否か（収益計上時期はいつか）である。

なお、原告C及び原告Dは、各更正処分等を受けた際、いずれも貯蔵品の計上漏れがあることもそれらの理由とされていたが、それぞれ、これらの貯蔵品の計上漏れについて争うことを明らかにしていないから、これらは争いのないものと認められる。

したがって、本件における実質的な争点は、以下の（１）及び（２）のとおりである。

（１）争点１ 移転価格税制の適用の適否（甲事件、乙事件）

（２）争点２ 収益計上時期はいつか（乙事件、丙事件）

6 当事者の主張

（１）争点１（移転価格税制の適用の適否）について

（被告の主張）

ア 本件各役務提供は、いずれも契約書が存しないものの、以下の事情からすると、原告ら３社とE社との間で直接行われた取引であり、それらの対価もE社から原告ら３社にそれぞれ支払われるものと認められるから、これらの取引は移転価格税制の適用の対象となる。

（ア）本件各役務提供の目的及び内容からして、そもそもF社が取引に介在する必然性・必要性がないこと

本件各役務提供は、平成１７年３月に、Hグループが、J国における新たな製造拠点としてE社を設立して、J国国内に同社の新工場を建設するに当たり、新たに設立され、日本国内における製品製造を担う会社となった原告ら３社から、それぞれ生産設備の一部をJ国に移設したことに伴い、J国の工場を構築し、順調に稼働させることを目的として、同工場の立上げ及び現地での業務支援等のために、同工場に原告ら３社の従業員を継続的に派遣して、製品製造に必要な生産管理及び技術指導等の役務提供を行うものであり、この取引は、その対価をE社が原告ら３社に支払うことを内容とするものである。

原告ら３社を分社化する前のF社は、日本国内での製品の開発、製造及び販売を一手に担っていたが、原告ら３社の新設分割後のF社は「世界本社」の傘下にあるグループ会社の一社として、原告ら３社とは上下関係のない横並びの存在となり、製品製造に係る営業は原告ら３社に承継させ、自らは専ら製品の開発及び販売を担う存在となっていた。

こうした本件各役務提供の目的や内容、原告ら３社とE社、F社との関係からも、本件各役務提供は、製品製造に必要な生産管理及び技術指導等の役務提供の主体となる原告ら３社と、役務提供を受けるE社が、それぞれ当事者となって直接行う必要があり、かつそれで足りるものであって、その取引について、両者の間にあえてF社が介在し、E社に対する第一次的な役務提供の主体となるべき必要性や必然性は、何ら存在しなかった。

以上に対し、国内３工場（G工場、K工場及びN工場）の設備をE社に移設するに当たっては、原告ら３社が当該設備をF社に対して売却した上で、F社がこれをE社に転売するという形式がとられ、F社が売買取引に介在しているところ、これは、原告ら３社は、その製造製品の販売先がほぼ内国法人であったため、輸出入に係る部署を新設しなかったことによるものであり、本件各役務提供に係る取引と異なり、上記設備の売買には、輸出に伴う通関手続等を要することから、輸出に係るノウハウを有するF社をあえて介在させる必要があったことによると考えられる。実際上も、F社は、本件各役務提供に係る取引においては一円の利益も得ていないが、上記設備の売買に介在したことにより、各設備を購入した価額の１０％相当の利益を得ている。

このように、本件各役務提供に係る取引と上記設備の売買に係る取引は、異質な取引であって、後者（設備売買に係る取引）にF社が介在する必要性があったことが、前者（本件各役務提供に係る取引）にもF社が介在する必要性があったことを意味するものではない。

（イ）本件各役務提供に係る取引の内容は、原告ら3社とE社の間で直接決定していること

原告ら3社が、本件各役務提供を実際に行わせる従業員をE社に海外出張させる（J工場に派遣する）に当たり、どのような従業員を出張させるか、各出張の日程や期間、出張中に行われる具体的業務の目的・内容等については、原告ら3社の担当者とE社の担当者が直接連絡を取り合って決定しており、そこにF社が関与することはなかった。

また、本件各役務提供の対価についても、原告ら3社がそれぞれE社と直接交渉して取り決めていた。

仮に、原告らが主張するように、F社がE社との間で技術指導等に係る契約を結んだ上、同契約においてF社が履行すべき役務提供を原告ら3社に委託していたのであれば、本件各役務提供の内容が同様のものである以上、本件各役務提供に係る対価の計算方法についても統一するのが自然である。しかしながら、本件各役務提供のうち本件役務提供（D関係）に係る対価の額は、給与、賞与及び社会保険料をすべて算定の基礎とし、かつ、出張日及び帰国日の双方を計算日数に含めて算定されているのに対し、本件各役務提供のうち本件役務提供（A関係）及び本件役務提供（C関係）に係る各対価（原告A分及び原告C分）の額は、いずれも、給与及び社会保険料の額のみを算定の基礎とし、賞与及び企業年金の掛金の額を算定の基礎に含めておらず、しかも、出張日及び帰国日の双方ないし一方が計算日数に含まれていなかった。このように本件各役務提供に係る対価の計算方法が統一されていない事実も、本件各役務提供に係る取引が、E社とF社及びF社と原告ら3社との間でそれぞれ取り決められたものではなく、原告ら3社とE社との間で直接取り決めで行われた取引であり、F社が介することなく決定されていることを示すものである。

また、原告ら3社は、本件各役務提供に係る対価の請求手続等のために、一定期間ごとに人件費相当額の明細書をF社に送付していたが、F社は、上記明細書に記載された請求金額の当否について原告ら3社に何らの指示をすることもなく、当該金額がそのままE社に対して請求されており、原告ら3社に実際に支払う本件各役務提供に係る対価の額の算定には、何ら関与していなかった。そして、原告ら3社及びF社の各代表取締役を兼任していたB（以下「B」という。）やF社の財務課長であったU（以下「U」という。）も、F社は本件各役務提供に係る対価の額の決定に関与していない旨述べていた。

このように、本件各役務提供の具体的内容は、対価の額も含めて、すべて原告ら3社とE社がそれぞれ直接取引をしており、そこにF社が関与することはなかった。

原告らは、本件における取引関係が、E社・F社間、及び、F社・原告ら3社間にしか存在しないことは、三者（E社・F社・原告ら3社）間における金銭の請求及び支払関係からしても明らかであると主張する。しかし、原告ら3社がF社から分社化される前は、国内3工場で使用する原材料代金をF社の本社で一括して支払うなどしていたことから、原告ら3社の新設分割により、原告ら3社がF社から独立した法人として設立された後も、買掛金の支払等の資金決済全般をF社の会計システムを利用して行っていたにすぎない。

F社は、E社に請求する本件各役務提供に係る対価をE社に対する未収金として計上するとともに、原告ら3社に対する同額の未払金を計上し、なおかつ、それぞれの相手科目を諸口勘定とする経理処理をしていたものであるが、このF社における諸口勘定科目とは、振替科目の一つであり、F社は、本件各対価を受け取るべき取引当事者でないことから、本件各対価を通過勘定として処理し、自らの収益（益金）に計上していなかったことに照らせば、原告ら3社の上記主張は失当である。

- (ウ) 調査段階及び審査請求段階において、原告ら3社及びF社は、いずれも一貫して、本件各役務提供に係る取引は原告ら3社とE社との間の直接取引である旨主張し、あるいは、これを前提とした主張をしていたこと

原告ら3社及びF社の各代表取締役を兼任していたBも、課税庁の調査において、F社は単なる通過勘定にすぎず、本件各役務提供に係る取引はF社を介しない原告ら3社とE社の直接取引であると述べて、本件各役務提供に係る取引にF社は介在しておらず、原告ら3社とE社の直接取引であると明確に回答していた。また、F社の業務課長であるW（以下「W」という。）も、課税庁の調査担当者に対し、同旨の説明をしていた。そして、審査請求段階においても、原告ら3社は、本件各役務提供に係る取引の相手方がF社である旨の主張は一切していなかった。

なお、法人が国外関連者との間で取引を行った場合には、当該国外関連者の名称及び本店又は主たる事務所の所在地その他財務省令で定める事項を記載した書類（国外関連者に関する明細書）を当該事業年度の確定申告書に添付しなければならない（措置法66条の4第15項）ところ、F社は、平成20年3月期、平成21年3月期及び平成22年3月期の各確定申告書を提出した際、国外関連者に関する明細書を添付していなかったし、その後の税務調査の過程で遅れて上記明細書の提出がされたものの、F社の国外関連者であるE社との取引状況等について、「棚卸資産の売買の対価」の欄には受取金額の記載があるが、「役務提供の対価」の欄には受取金額及び支払金額のいずれも記載がなかったのであって、このような経過によれば、F社も、本件各役務提供取引について、原告ら3社とE社との間で直接行われたものであることを前提としていたというべきである。

- (エ) 原告A及び原告Cは、E社に対する国外移転所得金額があることを前提として同社からその返還を受けていること

国外関連取引がないのであれば、国外移転所得金額も存在せず、その返還を受ける必要もないのであるから、原告A及び原告Cが、本件各更正処分（A関係）及び本件各更正処分（C関係）において認定されたE社に対する国外移転所得金額について、平成25年2月26日、E社から返還を受けること（同年6月20日付け「国外移転所得金額の返還に関する届出書」（乙A47））の説明ができない。これは、原告A及び原告Cが、E社との間に国外関連取引が存在することを自認するものといえる。

イ 本件における独立企業間価格

- (ア) a 本件役務提供（A関係）に係る取引及び本件役務提供（C関係）に係る取引は、いずれも国外関連取引（以下、原告Aに係るものを「国外関連取引（A関係）」といい、原告Cに係るものを「国外外関連取引（C関係）」という。）に当たる。
- b そして、本件役務提供（A関係）及び本件役務提供（C関係）に係る各取引は、E社が新たに建設した工場に原告ら3社の既存の製造設備が移設されたことに伴い、そ

の立上げ及び業務支援等のため、原告ら3社の従業員を派遣して行った製品製造に必要な生産管理及び技術指導等をするという役務提供取引であるが、原告ら3社は非関連者との間でこれと同種又は類似の取引を行っておらず、非関連者間との間で、これと同種又は類似であり、かつ、役務提供の時期、期間等の役務提供の条件が当該取引と比較可能な具体的取引を見出すことはできないから、独立価格比準法、再販売価格比準法及び原価比準法はいずれも採り得ない。そこで、基本三法に準ずる方法と同等の方法（措置法66条の4第2項2号ロに規定する方法）として、棚卸資産の販売及び購入以外の取引において、それぞれの取引の類型に応じ、取引内容に適合し、かつ、基本三法の考え方からかい離しない合理的な方法を検討すべきところ、本件役務提供（A関係）及び本件役務提供（C関係）は、E社から製品を輸入している原告A及び原告Cが、E社に対して製造設備の移転作業、生産管理及び技術指導等の役務を提供したものであり、原告A及び原告Cの本来の業務に付随した業としない役務提供であるから、その独立企業間価格の算定に当たり、原価比準法に準ずる方法と同等の方法として、役務提供に要した費用の総額である総原価の金額を基礎とする方法（総原価法）によることが相当である。

- c そして、本件役務提供（A関係）又は本件役務提供（C関係）に要した費用として、以下の費用が認められる。
 - (a) 給与、賞与、社会保険料（原告A又は原告Cが負担したもの）

いずれも原告A又は原告Cが、各出張者を雇用することによって発生する費用であるから、出張期間に係る上記給与等は、本件役務提供（A関係）又は本件役務提供（C関係）に要した費用としてその総原価に含まれる。
 - (b) 原告A又は原告Cが負担した企業年金の掛金

原告A及び原告Cは、従業員のために確定給付型企业年金制度を採用し、当該企業年金の掛金を全額負担しているところ、確定給付型企业年金制度は、従業員の老後の生活保障を目的として、厚生年金保険の適用事業所の事業主が単独又は共同して実現する制度であり、原告A及び原告Cは、当該企業年金の掛金を損金の額に算入していることから、出張期間に係る企業年金の掛金は、本件役務提供（A関係）又は本件役務提供（C関係）に要した費用としてその総原価に含まれる。
 - d また、本件役務提供（A関係）及び本件役務提供（C関係）は、E社の工場の所在するJ国で行われるものであり、各出張者の日本からの出国及びJ国からの帰国は、これら役務提供に必要不可欠な行為である。そのため、本件役務提供（A関係）又は本件役務提供（C関係）に要した費用である総原価の算定に当たり、これら役務提供に係る出張日数は、J国での滞在日数に加えて、日本・J国間の移動日である出国日及び帰国日を含める必要がある。
- (イ) a したがって、本件役務提供（A関係）に係る取引は国外関連取引（A関係）に当たるところ、その対価に係る企業間価格は、各出張者の1日当たりの給与相当額、賞与相当額、原告Aが負担した社会保険料相当額及び企業年金の掛金相当額の合計額に、本件役務提供（A関係）に係る各出張者の出張日数（出国日及び帰国日を含めたもの）を乗じたものに、残業手当の額を加算して算定するのが相当である。そして、上記方法により算定した本件各事業年度の国外関係取引（A関係）に係る独立企業間価格は、

それぞれ以下のとおりである。

平成19年3月期 771万4315円

平成20年3月期 6670万0504円

平成21年3月期 7713万3474円

平成22年3月期 7713万3474円

- b 本件役務提供（C関係）に係る取引は国外関連取引（C関係）に当たるところ、その対価に係る企業間価格は、各出張者の1日あたりの給与相当額、賞与相当額、原告Cが負担した社会保険料相当額及び企業年金の掛金相当額の合計額に、本件役務提供（C関係）に係る各出張者の出張日数（出国日及び帰国日を含めたもの）を乗じたものに、残業手当の額を加算して算定するのが相当である。そして、上記方法により算定した本件各事業年度の国外関係取引（C関係）に係る独立企業間価格は、それぞれ以下のとおりである（ただし、以下の金額は争点（2）（収益計上時期はいつか）における被告の主張をも含む金額である。）。

平成19年3月期 1039万3148円

平成20年3月期 6481万9048円

平成21年3月期 9199万3504円

平成22年3月期 6119万3720円

（原告A及び原告Cの主張）

- ア F社は、Hグループの日本国内における生産機能の一部をJ国に移転させることを目的として、J国において平成17年3月●日に設立された会社であり、E社の設立当初から、E社の工場を正常に稼働させ、Hグループの製品の生産及び品質管理体制を構築するために、E社への設備等の売却及び技術指導等を行うことを予定していた。すなわち、F社とE社との間では、E社が設立された平成17年3月頃、E社における工場の正常稼働等を目的とした設備等の売却及び技術指導等を一体の取引として行う旨の合意がされ、実際に、F社が、原告ら3社等から設備等を購入してE社に売却するとともにE社に対する技術指導等を行わせ、その対価がいずれもE社からF社に対して支払われている。これに対し、被告はF社も原告ら3社も一グループ会社にすぎないかの主張をするが、F社は、原告ら3社のみならず世界各国の関連製造会社から製品を輸入して国内及び世界各国に販売する役割を有するほか、Hグループにとって重要な新製品を開発する機能を有しているのであって、国内の一工場において既存の製品を量産するという製造機能を有するにすぎない原告ら3社とはその位置付けが異なっている。

（ア）F社とE社間の取引内容

F社は、国内の生産機能の一部をE社に移管させるに当たり、原告ら3社が保有していた金型、組立機等の生産設備を原告ら3社から購入し、E社に売却した。原告ら3社が所有していた生産設備についてのF社・E社間の売買代金は、F社が原告ら3社から購入した価格に10%のマークアップをした金額とされていた。なおF社は、原告ら3社以外から設備等を購入してE社に売却した場合には、F社が発送業務等を行うときはF社が他社から購入した金額に10%のマークアップをした金額をもってF社からE社への売買代金とし、他社がE社に設備等を直送する場合にはF社が他社から購入した金額とされていた。

そして、E社の製造する製品については、その多くをF社が購入して顧客に売却していたことから、F社はE社における製品の生産及び品質等が一定の水準に保たれているかについて重大な関心を寄せていた。そこで、F社は、E社に対して、E社が一定水準の生産・品質管理体制を構築するために必要な技術的指導等を行うこととし、E社は、F社に対し、当該技術指導等の対価として、当該技術指導等に従事する人員の人件費等を支払うこととした。

(イ) F社と原告ら3社との間の取引内容

原告ら3社は、F社に対し、E社に移管される対象となる製品の金型や組立機等の生産設備を原告ら3社における帳簿上の価格と同額をもって売却した。そして、F社は、E社との技術的指導等契約に基づく債務を履行するため、原告ら3社に対し、原告ら3社の従業員をE社に派遣し、E社における一定水準の生産及び品質管理体制の構築のための技術的指導等を行うことを委託した。当該業務委託契約において、F社は、原告ら3社に対し、技術的指導等に従事した原告ら3社の従業員の人件費相当額（給与及び社会保険料の額をE社での滞在日数により日割り計算した金額）を、その対価として支払うこととした。

(ウ) 上記によれば、E社とF社との間、F社と原告ら3社との間にそれぞれ取引関係があることは明らかであるが、他方、E社と原告ら3社との間に取引関係がないことも明らかである。被告は、生産設備の売却と技術的指導等を分け、生産設備の売却についてのみF社を介在させる必要があったと主張するが、生産設備の売却と技術的指導等は一体の取引であるから、これらの取引主体を分断する主張には無理がある。

イ 被告の主張は契約主体と履行主体を混同していること

被告は、本件各役務提供に係る取引の具体的な内容及び日程が原告ら3社とE社間で決められたことにのみ着目し、これに関与していないF社は取引主体ではないとするが、このような理解は、契約当事者（契約主体）と履行行為の主体を混同するものである。原告ら3社がF社から受託したのは、E社における工場の設立及び正常稼働を行うための技術的指導等であるから、その個別具体的な内容やスケジュールの決定は、原告ら3社とE社との間で行うことが最も効率的であるし、本件各役務提供に係る取引の子細についてF社が関与しないとしても不合理なことではない。

そして、F社は、本件各役務提供に係る取引については利益を得ていないものの、これは関連会社間における取引であることによるものであるからこれを理由として不合理ということとはできない。また、E社からF社への対価の支払が滞留しているにも関わらず、F社から原告ら3社への対価の支払は概ね期日どおりに行われているのであって、F社が契約主体であることは明らかであり、単なる請求業務の代行でもない。さらに、F社が本件各役務提供に係る取引によって利益を得ることが想定されていなかったからこそ、これら各取引の対価の決定は原告ら3社の実情に応じて決めることができたのであって、原告ら3社のうち原告Dのみが従業員の賞与等を含めた請求をしているなどの相違が生じているにすぎない。

加えて、原告ら3社は、自社において一定の会計処理システムを保有し、自ら請求書を作成・発行しているのであって、F社が契約主体でないとすればその会計システムを利用するためだけに介在させる理由はないし、仮にF社の会計システムを利用するだけであれば、D E B I T NOTE等を作成してその振込先口座を原告ら3社とすることで足りるから、被告の主張によると、F社が金銭授受の主体となっていることを合理的に説明することができ

ない。

ウ 調査段階及び審査請求段階において、原告らがF社が取引主体であることを主張しなかった点について

被告は、調査段階において、B及びUらがF社が取引主体であることを認めていたかの主張をするが、被告がB及びUの供述として主張する内容には事実と反する部分が存するし、調査官の陳述書は後日作成されたものであってその信用性は低い。そして、取引主体は客観的事実によって認定されるべきものであって、これら供述に依拠して認定、決定されるものではない。なお、Wは、単にF社の会計処理の説明をしたにすぎず、本件各役務提供に係る取引が原告ら3社とE社との取引であるといった説明はしていない。

エ 被告が、原告A及び原告CがE社に対する国外移転所得金額があることを前提として、E社からその返還を受けたと主張する点について

被告は、原告A及び原告CがE社に対する国外移転所得金額があることを前提として、E社からその返還を受けたと主張するが、国外移転所得金額の返還に関する届出書（乙A47の1）には「F株式会社が立替払い」と記載されており、F社から原告ら3社に対して金銭の返還がされたものではない。なお、F社が原告ら3社に対して当該金銭を支払ったのは、原告ら3社に対する本件各更正処分等を受けて、本件各更正処分等には不服があるもののいったんは納税をしなければならないとして、当該納税との関係で、一時的にF社が同納税額を負担することとしたにすぎない。

（2）争点（2）（収益計上時期はいつか）について

（被告の主張）

ア 本件各役務提供は、E社の工場へ原告ら3社の製造設備の一部を移設し、同設備を稼働させることを目的としたものであって、同設備の立ち上げ、生産管理の方法の確立及び現地従業員の指導、現地での業務支援及び作業指導、品質管理業務・検査業務の支援及びスタッフへの指導などといった多種多様なものであることに加え、同一の目的・理由による出張であっても、出張者やその人数及び出張期間は様々であることからすると、E社の工場が順調に稼働するまでは恒常的に続けられるものであり、出張ごとに個別具体的な業務の完成を目的としたものとはいえない。

そうすると、本件各役務提供は、出張期間ごとに個別具体的な業務の完成を目的としたものではなくE社の工場が順調に稼働することを目的とした支援業務を、原告C及び原告Dの従業員が一人ないし複数で日々継続的に行っていたものであり、原告C及び原告Dの従業員が出張して行う業務は、その継続的な役務提供の一部を構成しているにすぎないという特質を有している。

本件各役務提供の特質を考慮すれば、出張を単位としてその対価に係る権利が生ずるものとして取り扱うことは本件各役務提供の実態に反するし、他方、日々役務が提供されているのに、継続的な役務提供全体が終了しなければその対価を収受すべき権利が生じないということもまた本件各役務提供の実態に反する。そうすると、本件各役務提供については、結局、時間の経過とともに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と考えべきである。

そして、このような理解は、原告C及び原告Dは、本件各役務提供に係る対価につき1日あたりの労務費に出張者の出張日数を乗じて算出していることと符合する。

したがって、本件各役務提供に係る対価を収入すべき権利は、日々確定する特質を有するから、日々確定した本件対価の金額をその日の属する事業年度の益金の額に算入すべきである。（そして、期をまたぐ出張者の行った本件各役務提供については、その対価として翌事業年度の収益（益金）の額に算入された金額は、未収金として当期の収益（益金）の額に算入されるべきものである。）

イ 海外出張許可申請書（C関係）及び海外出張許可申請書（D関係）においても、①同じ目的での出張が繰り返されていること、②各出張は必ずしも単一目的ではなく、複数の業務遂行を目的とする場合もあること、③各出張において複数の業務を目的とする場合にどの業務をどれくらいの割合で行うか明示されていないこと、④どのような目的で出張する場合でも対価の計算方法は同じであり、業務ごとの計算を行っていないこと、⑤同一目的で複数の者が出張する場合であっても、出張者によって出張の期間が同じではないこと、⑥個別の出張者は一定期間で帰国することを繰り返しているが、原告C及び原告Dの従業員のうち複数の者が常にE社に派遣された状態であることが認められ、これらの特質は、本件各役務提供が出張ごとに業務が完了するという特質のものとは整合しない。

ウ したがって、原告Dは、本件役務提供（D関係）の対価として収受すべき金額について、同役務提供の終了後に製造原価を減算することにより計上する処理をしているところ、上記ア、イのとおり日々その支払を受けるべき対価の額を確定すべきこととなるから、翌期（平成22年3月期の翌事業年度）における製造原価として計上された1674万3000円のうち、1264万4000円は平成22年3月期の所得金額に計上することとなる。

なお、原告Cについては、前記争点（1）（移転価格税制の適用の適否）の被告の主張のとおりである。

（原告C及び原告Dの主張）

ア 本件各役務提供は、E社の工場が順調に稼働することを最終的な目的としつつ、個々の従業員の出張ごとで考えた場合には、各従業員が出張期間において達成すべき目的をもってE社に出張に行くのであり、「出張」という一つの単位で、役務が提供されるものである。そして、本件各役務提供は「請負」の性質を有する以上、仕事の完成によって対価である代金請求権が生じると解することがその法的性質に適うというべきであるから、報酬請求権が日々発生するのではなく、出張期間を終えて帰国したときに権利が確定するというべきである。

イ 以上に対し、被告は、本件各役務提供が全体としてE社の工場が順調に稼働することを目的とする一つの継続的な役務提供であり、それらの対価を収入すべき権利は時間の経過とともに生じ、日々確定する性質を有するなどと主張するが、全体して、E社の工場が順調に稼働することを目的とすることが、どのような理由から本件各役務提供に係る対価を収入すべき権利が日々発生するとの結論に至るのか、また、考え方の一つである「一つの出張ごとに効果が現れ、その効果が蓄積する」というような理解が排斥されるのか不明である。

第3 当裁判所の判断

1 争点1（移転価格税制の適用の適否）について

（1）認定事実

前記前提事実のほか、争いのない事実、各項掲記の各証拠及び弁論の全趣旨により、以下の

事実を認めることができる。

ア F社は、平成17年6月8日、取締役会を開催し、Hグループとして展開し、投資先、また、中国を中心としたH品のコピー製作会社と戦うための重要なサプライヤーとして新会社であるE社を育てていくこととし、その報告を行い、F社及び原告ら3社がそれぞれ2%の出資をすることとされた（甲全1、弁論の全趣旨）。

そして、設備等の売買及び本件各役務提供がされた（前記前提事実（1）イ（エ））。

イ F社は、J工場を立ち上げるに当たり、同工場を建築し、実際に稼働させるまでのタイムスケジュールや設備の調達、従業員の教育等の計画や進捗状況等を詳細には把握しておらず、これらのことは全てE社によって把握、管理され、かつ、その進捗状況等は、現地で工場立ち上げを支援していた原告ら3社が把握していた（乙A26）。そして、F社は、本件各役務提供に係る取引につき、完了報告や検収報告を受けていなかったし、必ずしも出張ごとにその終了の連絡を受けていたというわけではなく、進捗状況の確認もしてはいなかった（原告ら代表者B本人）。

ウ F社においては、E社に請求した本件各役務提供に係る対価を未収金として計上し、それと同額を原告ら3社に対する未払金として計上しており、F社は本件各役務に係る取引に関する利益が一切なかった（乙A35）。

エ 本件各役務提供に係る取引において、どの従業員を出張させるか、各出張の日程や期間、出張中に行わせる具体的業務内容については、原告ら3社の担当者とE社の担当者が直接連絡を取り合って決定しており、そこにF社が関与することはなかった（乙A30、原告ら代表者B本人）。

オ 本件各役務提供に係る取引における対価の額について、原告Dの関係では賞与や社会保険料の額を含めて計算されていたのに対し、原告A及び原告Cの関係では、賞与や社会保険料の額を含められないまま計算されているところ、F社は、原告ら3社から請求された金額を確認するための資料を入手しておらず、請求金額が適正かどうかも確認しておらず、請求金額を訂正したこともなかった。（証人U、原告ら代表者B本人）

カ（ア）F社は、平成24年8月10日及び同年9月14日、平成20年3月期、平成21年3月期及び平成22年3月期の3事業年度分の「国外関連者に関する明細書」を提出しているところ、これらにはいずれもE社に関する記載が存するものの、役務提供の対価の欄は、いずれの事業年度についても何ら記載されていなかった（乙A36）。

（イ）原告A及び原告Cは、平成25年6月20日、国外移転所得金額の返還に関する届出書を大阪国税局長に宛てて提出しているところ、同届出書には、国外関連者としてE社を記載した上で、「国外関連者から国外移転所得金額の返還を受けることとしますので届出ます。」、返還方法として「F株式会社が立替払い」と記載されている。（乙A47）

キ（ア）原告Aは、平成23年8月23日、国税不服審判所長に対して審査請求書を提出して審査請求をし、その後も原処分庁が提出した意見書等に対する反論書を提出し、原告AがE社に対してした技術的指導等の役務提供に係る更正処分について、E社への上場期間に対応する人件費で算出した全額を独立企業間価格としたことが違法であるなどと主張しているが、本件役務提供（A関係）がE社とF社との取引である旨の主張はしていない（乙A22、37ないし40）。

（イ）原告Cは、平成23年8月23日、国税不服審判所長に対して審査請求書を提出して

審査請求をし、その後も原処分庁が提出した意見書等に対する反論書を提出し、原告CがE社に対してした技術的指導等の役務提供に係る更正処分について、E社への出張期間に対応する人件費で算出した全額を独立企業間価格としたことが違法であるなどと主張しているが、本件役務提供（C関係）がE社とF社との取引である旨の主張はしていない（乙A21、41ないし43）。

（２）検討

ア そこで検討するに、E社は、Hグループとして展開し、投資先、また、中国を中心としたH品のコピー製作会社と戦うための重要なサプライヤーとして育てていく新会社として設立されたものであり（前記認定事実ア）、J国及びQ国を新たな活動拠点として、世界中のHグループの活動拠点からの情報を集めるとともに、そこから各拠点に情報を発信することとされ、E社に「世界本社」の機能を置き、Hグループ全体の運営を行うこととされたものである（前記前提事実（１）エ（イ））。一方、F社は、日本国内に複数の製品開発、製造及び営業・販売の拠点を置いて、国内における開発、製造及び販売の全業務を担っていたが、F社の製造拠点であった国内3工場（G工場、K工場、N工場）を製造会社として独立させることにより、F社自体は、製造事業は行わず、開発・販売を担う会社として位置づけることとし、上記国内3工場を、原告A（G工場）、原告C（K工場）、原告D（N工場）として承継、独立させるとともに、原告ら3社が有する設備の一部をJ工場に移設して、上記国内3工場の生産機能の一部をE社に移管させている（前記前提事実（１）エオ）。そして、F社及び原告ら3社の代表取締役を務めているPは、このようなHグループの組織再編について、「企業群として当社をみると、1つの会社の子会社、孫会社をみていくのではなく、それぞれが横並びでがんばるようになる体制が必要だ。親会社も子会社もない。同じグループの会社がネットワークを組んでやっていく形にしようと、国内を4つの会社に分社化した。Fは開発と営業を担当。K工場はCとして、自動車用を中心に生産。N工場はDとして小型、薄型、狭ピッチ品の高付加価値品を中心に生産、G工場はAにして自動車用を増やしていく。1つの会社が1つの工場として自分の糧は自分で稼ぐ形にした。」と述べている（前記前提事実（１）エ）。これらからすれば、F社を中心としてHグループが形成されているものではあるものの（前記前提事実（１）ア）、上記のような原告ら3社のF社からの分社化や、J国でのE社の設立、J国及びQ国を新たな活動拠点の中心とし、E社に「世界本社」の機能を置くといったHグループの再編に伴って、Hグループ内におけるF社と原告ら3社の関係は、上下関係に立つものというよりも、それぞれの役割に応じた横並びの関係として位置づけられるものと認められる。

そして、本件各役務提供に係る取引の内容は、E社の設立に伴い、J国に同社の工場が建設され、原告らの製造設備等の一部が同工場に移設され、同工場を順調に稼働させることを目的として、同工場の立ち上げ及び現地での業務支援等のために、同工場に原告ら3社の従業員を継続的に派遣して、製品製造に必要な生産管理及び技術的指導等の役務提供を行うものであるから、E社と原告ら3社との間で役務提供等の内容や対価が決められれば、F社の平成17年6月8日に開催された取締役会において決定されたE社の育成のために原告ら3社が行うべき内容を実施すること（上記認定事実ア）ができ、E社及び原告ら3社にとってもF社がこれに関与する必要性に乏しく、また、F社としても利益がないにもかかわらず（上記認定事実ウ）これに関与する必要性は見出し難いものといえる（このことは、上記の

とおりHグループ内におけるF社と原告ら3社の関係が、上下関係に立つものというよりも、それぞれの役割に応じた横並びの関係として位置づけられるものと認められることにも整合する。)。実際にも、J工場を立ち上げるに当たり、同工場を建築し、実際に稼働させるまでのタイムスケジュールや設備の調達、従業員の教育等の計画や進捗状況等は全てE社によって把握、管理されており、かつ、その進捗状況等は、現地で工場立ち上げを支援していた原告ら3社が把握していたものであって、その一方で、F社は、上記進捗状況等を把握しておらず、どの従業員を出張させるか、各出張の日程や期間、出張中に行わせる具体的業務内容については、原告ら3社の担当者とE社の担当者が直接連絡を取り合って決定しており、そこにF社が関与することはなかった（前記認定事実イ、エ）。F社は、本件各役務提供に係る取引につき完了報告や検収報告を受けておらず、必ずしも出張ごとにその終了の連絡を受けていたというわけでもないし、本件各役務提供についての進捗状況の確認もしていなかった（前記認定事実エ）。

そうすると、F社は本件各役務提供の重要な内容である役務提供の日程、期間、具体的業務内容等の決定や、本件各役務提供の履行状況等に関心を示していなかったといえることができる。このことは、前記認定事実オのとおり、本件各役務提供の対価について、原告Dに関して生じるものと、原告A及び原告Cに関して生じるものとで計算方法を異にしており、F社は、原告ら3社から請求された金額を確認するための資料を入手しておらず、請求金額が適正かどうかについても確認をしておらず、請求金額を訂正したこともなかったことも整合するといえることができる。

加えて、F社においては、E社に請求した本件各役務提供に係る対価を未収金として計上し、それと同額を原告ら3社に対する未払金として計上しており、F社は本件各役務提供に係る取引に関する利益が一切なかったというのであるから（前記認定事実ウ）、経済的にもF社は本件各役務提供に係る取引については直接的な利害を有していなかったといえることができる。

これらからすると、本件各役務提供の目的及び内容からして、F社が本件各役務提供に係る取引に介在する必要性に乏しかったといえることができる上に、実際にもF社は、本件各役務提供に係る取引の内容に関与しておらず、さらには、経済的な利害を有する関係にもなかったといえることができる。

イ さらに、上記アに説示したところは、調査時点において、原告ら3社の代表者を務めていたBや原告Aの総務課長が調査担当者の一人であったX（以下「X」という。）に対して語っていた内容とも整合するものである。

すなわち、Xは、概要以下のとおり陳述ないし証言する（乙A30、証人X）。

平成22年11月29日から同年12月9日までの間、F社の本社で他の担当者とともにBやUに聞き取りをして本件各役務提供に係る取引が誰と誰との取引なのか確認をしたところ、Bは、費用の請求はF社の会計システムを利用して行っているが、誰をどこに派遣するか、単価をどのように計算するか等の取引内容の決定はE社と原告ら3社で行っており、本件各役務提供の対価について、原告A及び原告Cにおいては賞与及び企業年金が含まれていない一方で、原告Dではこれらが含まれ、また収益の計上時期に原告ら3社の間で差異が存する理由について、F社が原告ら3社に詳細な指示をしていないからであるとの説明を受け、その旨ノートに記載した。原告Aの総務課長Yからも、誰をどの程度の期間E社に出張

させるかは原告Aの各製造ラインの責任者がE社の担当者と話し合っていた。Xは同日本件の調査から離れており、その時点において、本件各役務提供がE社と誰との間の取引であるか確定的に判断をしてはいなかったが、BやUから本件各役務提供に係る取引がE社と原告ら3社との間の取引であることを明確に否定されたことは一度もなかった。F社においては、原告Aにおいて作成された海外出張許可申請書が保管されていたが、世界本社のI会長の決裁を経た後にF社で保管されたものであり、F社による直接取引の根拠になるものではないと考えた。

そして、上記のようなXの陳述ないし証言内容は、Bらとのやりとりなど、当時の出来事をノート等に記録し、これに基づいた内容として語られており、その信用性を認めることができる。

このように、原告A及び原告Cは、いずれも審査請求時点においては、本件役務提供（A関係）ないし本件役務提供（C関係）に係る取引がE社とF社との間の取引であったとの主張をしておらず、むしろこれら各取引がE社と原告Aないし原告Cとの間でされたことと符合する主張や国外移転所得金額の返還に関する届出書の提出をしていたものであって（前記認定事実カ（イ）、キ）、また、F社は国外関連者に関する明細書においてE社との役務提供について何ら言及していない（前記認定事実カ（ア））。このような調査段階や審査請求段階における原告Aや原告Cの対応に照らしても、本件各役務提供に係る取引は、E社と原告ら3社との間でされたものと解するのが合理的である。

ウ これらからすれば、本件役務提供（A関係）ないし本件役務提供（C関係）に係る各取引は、いずれもF社を介して行われたものではなく、E社と原告Aないし原告Cとの間でされたものと認めるのが相当である。

（3）原告らの主張について

以上に対し、原告らは、①本件各役務提供のみをみるとF社に利益がないものの、生産設備の売却と本件各役務提供は一体の取引であるし、F社は製品の生産、品質等を一定に保つ必要があり、また、原告ら3社としてもE社との間にF社を介在させることにより支払の担保機能（与信機能）を期待することができたのであるから、関連会社間の取引であることを考慮すると原告ら3社とE社との間にF社を介在させることが不自然とはいえない（仮にF社の会計システムを利用するだけであれば、DEBIT NOTE等を作成してその振込先口座を原告ら3社とすることで足りる。）、②国外移転所得金額の返還に関する届出書（乙A47の1）には「F株式会社が立替払い」と記載されており、F社から原告ら3社に対して金銭の返還がされたものとはいえないことなどを主張する。

ア 上記①の主張について

原告らは、生産設備の売却と技術的指導等は一体の取引であると主張するが、これを裏付ける契約書等の客観性の高い証拠は存在しない。そして、F社の財務グループに所属していたUは、F社とE社との間で一連の役務提供の契約について、全体的な期間や具体的な予算が定められていたか否かについて、詳細には知らないし、おそらくなかったと思うなどと証言しており（証人U）、Bにおいても、E社に対して国内から技術者を派遣して工場を立ち上げるための技術指導を行うことを決定したのは、E社の設立をF社が行ったことから、F社が決定したと供述しているにすぎず（原告ら代表者B本人）、結局E社とF社との間における本件各役務提供に係る取引の具体的内容については全く言及していない。そして、E社

とF社との間で、本件各役務提供取引に係る合意が存するというのであれば、税務調査の時点でその旨の供述をしていたと思料されるところ、Bらは、税務調査においてそのような合意の存在を全く主張していない（Bは、税務調査の時点においては、税務的にいずれの会社が主体となるのか分からず、金の流れや伝票の流れの説明をしたという趣旨の供述をするが（原告ら代表者B本人）、BはF社及び原告ら3社の代表を務めているのであって（乙A12ないし15）、税務調査の段階から本件各役務提供に係る取引がE社と原告ら3社との間でされたものか、そうではなく、間にF社を介し、E社とF社、F社と原告ら3社との間でされたものなのかが問題となっていたのであるから、税務上の評価はともかくとして、経済・取引社会的にいずれの会社が取引の主体となるかといったことについて明言しないまま上記供述をしたものとはにわかに信用できない。）。)

また、国内3工場の設備をE社に移設するに当たっては、輸出に伴う通関手続等を要するところ、原告ら3社はその製造製品の販売先がほぼ内国法人（F社（乙A27ないし29））であったことから、輸出入に係るノウハウに乏しく、他方において輸出入に関するノウハウを有するF社を介在させる必要があったのであって（Bは、原告ら3社にはそれぞれ総務課があるから、同課により海外との取引も可能であり、またE社と原告ら3社はいずれも製造工場として競争相手であると供述し、本件各役務提供についてのE社と原告ら3社との合意の存在を否定するが、同一の企業グループに属し、生産設備を移管させた間柄にあることからすると、競争相手であることなどを理由に合意ができないとする上記供述の信用性は低い。）、F社は設備の売買に関与することによってその価格の10%相当の利益を得ているのに対し、本件各役務提供に係る取引に介在したことについては全く利益を得ていないことからすると、生産設備の売却と本件各役務提供とが一体の取引であったものとも認められない。

さらに、原告らは、本件各役務提供に係る取引にF社を介在させることによる与信効果を期待していた旨主張する。この点、F社が、E社から本件各役務提供に係る対価の支払を受けていない段階で、原告ら3社に同対価を支払ったこともあったことが認められる（甲全2）。しかしながら、上記のとおり、E社、F社、原告ら3社は共にHグループの一員であったことや、F社は、原告ら3社と横並びの関係であったと認められるものの、Hグループの中心に位置付けられるものであったことに照らせば、本件各役務提供に係る取引がE社と原告ら3社間の取引であったとしても、F社が、E社からの支払義務が未了の段階で先立って原告ら3社に支払をすることも必ずしも不自然なこととはいえない上、Bらは、原告ら3社において、E社との間にF社を介在させることにより支払の担保機能（与信機能）を期待していたといった主張や、これを前提としたE社とF社、F社と原告ら3社との間の各合意について何ら供述をしていない。

これらからすると、原告ら3社の上記①の主張には理由がない。

イ 上記②の主張について

原告A及び原告Cは、国外関連者をE社として「国外関連者から国外移転所得金額の返還を受けることとしますので届出ます」として、国外移転所得金額の返還に関する届出書を大阪国税局に提出しているのであって、この記載からも本件役務提供（A関係）ないし本件役務提供（C関係）に係る各取引が原告Aないし原告CとE社との間で行われた国外関連取引であったことが認められるというべきである。なお、原告らは、当該届出書の「返還方法」欄に「F株式会社が立替払い」と記載されていることを理由として、E社から原告Aないし

原告Cに金銭の返還がされたものではないと主張するが、仮にF社がE社との間で本件各役務提供に係る取引をしていたというのであれば、当該届出書の提出者が原告Aないし原告Cとされている点で不自然といわざるを得ず、むしろ「立替払い」という記載からすると、F社はE社との間での契約当事者としてではなく、E社が原告Aないし原告Cに対して支払うべき金額を立て替えて支払ったことをいうものと解され、原告らの主張には理由がない。

2 争点（２）（収益計上時期はいつか）について

- （１）法人税法上、内国法人の各事業年度における所得の金額の計算上、当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ（２２条２項）、当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算すべきものとされている（同条４項）。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきである。そして、その収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものと解される。（最高裁判所昭和●●年（〇〇）第●●号同５３年２月２４日第二小法廷判決・民集３２巻１号４３頁、同裁判所平成●●年（〇〇）第●●号同５年１１月２５日第一小法廷判決・民集４７巻９号５２７８頁各参照）上記を前提に、以下検討する。

（２）認定事実

前記前提事実のほか、争いのない事実、各項掲記の各証拠及び弁論の全趣旨により、以下の事実を認めることができる。

ア E社における工場設立は、Hグループが世界的に競合他社と競争するためのプロジェクトであり、原告AのG工場が有していた生産設備の一部を移管させた「aプラント」、原告CのK工場が有していた生産設備の一部を移管させた「bプラント」、原告DのN工場が有していた生産設備の一部を移管させた「dプラント」のほか、上記G工場、K工場及びN工場の各工場から比較的年齢の若い一部社員を選抜し、当該選抜社員が主導して設立、稼働させる「eプラント」（「f工場」とも呼称される。）として、並行して進められた（乙A11、弁論の全趣旨）。

イ（ア）原告Cにおいては、少なくとも平成17年頃から平成22年頃まで、E社に対して、複数の従業員により、数日ないし3か月程度の出張期間をもって本件役務提供（C関係）が行われているところ（前記前提事実（２）イ参照。別表B（C関係）（その1及びその2）に記載された出張者等について争いはない。）、平成17年8月7日から平成19年7月14日までの間をみても、複数回にわたり、一度に一人又は複数人の従業員がJ国等に出張するもので、その「目的・理由」には以下のとおり差異がある（乙B13）。

すなわち、上記期間に係る海外出張許可申請書（C関係）における、「目的・理由」欄の記載は、各々以下のとおりである。

「①J工場建設に伴う予定地の事前視察調査、②工場立上げに伴う関連情報収集」（乙B13の1）

「①J工場建設に伴う地盤調査会社との打合せと現地確認、②J工場予定地近郊の情報収集、③J国人材派遣業者と人材雇用機関訪問による情報収集他」（乙B13の2）

「選別費用削減に関する方策のご報告及び自動車関連・メッキ設備の増設に関しての

状況報告。J 工場建設予定地の視察、g 工場への製品移管後の状況確認と今後の対応協議。合わせて、h の g 工場監査に関する対応協議実施のため」(乙B 1 3 の 3)

「① J 工場建設に伴う地盤調査結果の打合せ、基本設計打合せと i の現地確認、②世界本社にて J 工場の概要報告、メッキ設備増設に関する報告、③新製品 C F カードの J 国外注生産に関する視察と打合せ、他」(乙B 1 3 の 4)

「J 工場建設に伴い、現在設計の段階ですが基本設計に関して建設会社と打合せを実施」(乙B 1 3 の 5)

「現在、J 工場建設の基本設計を j へお願いしていますが、最終段階の打合せを実施したいと思います。また、基本設計完成に伴い、他社を含めた入札の準備として、各ゼネコンへの訪問及び面談を実施したい」(乙B 1 3 の 6)

「J 工場基本設計の最終確認実施後、J 国国内のゼネコンへ入札説明会を実施したい」(乙B 1 3 の 7)

「J 工場建設に伴い、見積も出揃いますので建設業者の選択と金額を含め状況説明をさせてもらい、最終的な御判断をお願いすることと、上記日程にて i の訪問と関連業者との打合せを予定しました」(乙B 1 3 の 8)

「J 工場の立ち上げに伴い、世界本社・関連会社の訪問と建設会社との打合せを実施したい」(乙B 1 3 の 9)

「建設会社と廃水業者を含め、建築申請のまとめ及び環境申請のまとめを実施。…鍍金関連業者の訪問を実施し近況状況及び環境を含め確認したい」(乙B 1 3 の 1 0)

「建築業者と廃水処理設備に関しての打ち合せとセキュリティー関連及び人材派遣会社の訪問を含め計画いたしました」(乙B 1 3 の 1 1)

「J 工場建設に伴い、人材派遣会社及び新聞の掲載により、優秀なスタッフを募集する段取りとなりました。一部建設会社との打ち合せも計画していますが、面接をメインに交代で対応するように計画し申請しました」(乙B 1 3 の 1 2)

「J 工場建設に伴い、建設会社との打合せを計画いたしました。…電気系統及び工場設備関連の専門的な打合せになります」(乙B 1 3 の 1 3)

「J 工場立ち上げに伴い、スタッフの求人活動を実施していますが、優秀なスタッフを確保するための面接を継続したく」(乙B 1 3 の 1 4)

「J 工場のシステムを構築するため、日本国内工場と k 工場及び g 工場の相違点を調査把握確認し、J 工場での最適なシステムを検討する」(乙B 1 3 の 1 5)

「J 工場スタッフ募集に伴う出張…面接の実施と建築業者との打合せ」(乙B 1 3 の 1 6)

「J 工場のシステムを構築するため…打合わせ及び関連業者の調査及び打合せ」(乙B 1 3 の 1 7)

「Q 国及び J 国・ i にて f チーム担当のゼネコン・セキュリティ業者等との打合せ及び g 工場の見学」(乙B 1 3 の 1 8)

「J 工場のシステムを構築するため、J P 担当者及び関連業者との打ち合わせ」(乙B 1 3 の 1 9)

「J 工場スタッフの募集に伴う出張…面接の実施と建築業者との打ち合わせ」(乙B 1 3 の 2 0、1 3 の 2 5)

「J工場のシステムを構築するため、JP担当者及び関連業者との打ち合わせ」(乙B13の21)

「Q国、g工場及びJ国・iにてfチームの製品移管、及び関連する現地業者等との打ち合わせ」(乙B13の22)

「J工場の立上に伴い、工場の労務・財務管理に関する準備を行う」(乙B13の23)

「fチームの人材採用面接、及び立上げ準備作業を行いたく」(乙B13の24)

「J工場のシステムを構築するため、JP担当者及び関連業者との打ち合わせ、開発作業を計画し実施したく」(乙B13の26)

(イ) 原告Cは、本件役務提供(C関係)のためE社に派遣された原告Cの従業員(各出張者)が帰国するごとに、各出張者に係る労務費(給与及び原告Cが負担した社会保険料の額)の当該出張前3か月間における1日当たりの平均額(別表B(C関係)(その1(なお、平成22年3月期から翌期にまたがって出張をした従業員の出張期間の終期は、(その2)の表の「至」欄に記載した日となる。))の「②直近3ヶ月給与日割額(残業を除く)」欄の金額。以下「本件日割労務費(C関係)」という。)に各出張者の出張日数(以下「本件出張日数(C関係)」という。ただし、移動日である日本からの出国日及び帰国日の双方ないし一方を除いたもの。)を乗じた金額に出張期間中の残業手当の額を加算した金額を、本件役務提供(C関係)に係る取引の対価の額として算定した(乙B2)。

ウ(ア) 原告Dにおいては、少なくとも平成18年頃から平成22年頃まで、E社に対して、複数の従業員により、数日ないし3か月程度の期間をもって本件役務提供(D関係)が行われているところ、平成21年6月8日から平成22年4月3日までの間をみても、複数回にわたり、一度に一人又は複数人の従業員がJ国等に出張しているもので、その「目的・理由」は以下のとおりである(乙C4ないし7、弁論の全趣旨)。

すなわち、上記期間に係る海外出張許可申請書(D関係)における、「目的・理由」欄の記載は、各々以下のとおりである。

「f工場で、現地での品質管理業務支援及びスタッフへの指導」(2回)(乙C4の1、4の2)

「f工場で、現地での品質管理業務・検査業務の支援、及びスタッフへの指導」(3回)(乙C4の3、4の4、4の5)

「J工場dプラントでの、設備の立上げ及び生産活動・計画・管理に関する確認及び指導を行うことと各種監査への対応」(乙C5)

「dプラント管理方法の確立及び現地従業員の指導」(乙C6)

「J工場生産立上げ中であり、管理方法の確立及び現地従業員の指導や搬入設備の立上げを行う」(乙C7)

(イ) 原告Dは、本件役務提供(D関係)のためE社に派遣された原告Dの従業員(各出張者)が帰国するごとに、各出張者に係る労務費(給与及び賞与の額並びに原告Dが負担した社会保険料の額)の1日当たり平均額(以下「本件日割労務費(D関係)」という。)に各出張者の出張日数(以下「本件出張日数(D関係)」という。ただし、移動日である日本からの出国日及び帰国日の双方ないし一方を除いたもの。)を乗じた金額に出張

期間中の残業手当の額を加算した金額を、本件役務提供（D関係）に係る取引の対価の額として算定した（乙C2）。

（ウ）原告Dは、平成22年3月期から翌期にかけて出張した従業員による本件役務提供（D関係）に係る対価の額について、当該従業員が帰国した日の属する事業年度（翌期）の製造原価（損金の額）から減算処理をする一方で、その費用のうち平成22年3月期中（平成22年3月31日まで）に生じたものは同期に、同年4月以降に生じたものは翌期に計上していた（乙C2）。

エ 本件各役務提供取引について、完了報告や検収報告といった書類はなく、F社において、それぞれの従業員の出張が終わるたびに連絡を受けるか否かについては、その内容によるという扱いがされており、個々の従業員が出張を終えて帰国したか否かといったことは必ずしも把握できる状況になかった（原告ら代表者B本人）。

（3）検討

ア 原告Cによる本件役務提供（C関係）は、プレス部門の業務支援及び指導、メッキ部門のJ国スタッフの作業教育及び技術指導、組立工程支援、管理全般、生産管理、資材・発送部門の作業指導及び業務支援等多種多様なものであり（上記認定事実イ（ア））、出張期間や出張人数にも統一性はなく（上記認定事実イ（ア））、原告Cの製造設備の一部をE社のJ工場に移設し、同設備を周辺の工場と共に稼働させ、ひいてはH品のコピー製作会社と戦うための重要なサプライヤーとし、かつ投資の対象とすることを目的としたものであって（前記前提事実（2）イ、前記1（1）の認定事実ア、上記認定事実ア）、少なくとも本件各事業年度においては恒常的に行われていたことは明らかである。個々の出張の目的（「目的・理由」）をみても、「①J工場建設に伴う予定地の事前視察調査、②工場立上げに伴う関連情報収集」、「選別費用削減に関する方策のご報告及び自動車関連・メッキ設備の増設に関しての状況報告。J工場建設予定地の視察、g工場への製品移管後の状況確認と今後の対応協議。合わせて、hのg工場監査に関する対応協議実施のため」、「①J工場建設に伴う地盤調査結果の打合せ、基本設計打合せとiの現地確認、②世界本社にてJ工場の概要報告、メッキ設備増設に関する報告、③新製品CFカードのJ国外注生産に関する視察と打合せ、他」等とされ、E社の稼働等との関係においては、個々の出張がそれぞれ独立した事業ないし対価の対象としての意義を有するものとはいえず、現地において、継続的にE社の状況に応じて日々行われている業務支援等を中心とした原告Cによる各種支援が総体として意義を有しているものといえる。そうすると、本件役務提供（C関係）は、各出張者の出張ごとに個別具体的な業務の完成を目的としたものではなく、E社の工場が順調に稼働すること等を目的とした支援業務等を、原告Cの従業員が一人又は複数で継続的に行っていたものというべきであって、原告Cの従業員が出張して行う業務は、それぞれその継続的な役務提供の一部を構成するものというべきである。

イ また、原告Dによる本件役務提供（D関係）は、J工場施設の立上げ、生産管理方法の確立及び現地従業員の指導、現地での業務支援及び作業指導、品質管理業務、検査業務の支援及びスタッフへの指導等多種多様なものであり（上記認定事実ウ（ア））、出張期間や出張人数にも統一性はなく（上記認定事実ウ（ア））、原告Dの製造設備の一部をE社のJ工場に移設し、同設備を周辺の工場と共に稼働させ、ひいてはH品のコピー製作会社と戦うための重要なサプライヤーとし、かつ投資の対象とすることを目的としたものであって（前記前提事

実（２）ウ、前記１（１）の認定事実ア、上記認定事実ア）、少なくとも平成２２年３月期頃においては恒常的に行われていたことは明らかである。個々の出張の目的（「目的・理由」）をみても、「f 工場で、現地での品質管理業務支援及びスタッフへの指導」、「J 工場 d プラントでの、設備の立上げ及び生産活動・計画・管理に関する確認及び指導を行うことと各種監査への対応」、「d プラント管理方法の確立及び現地従業員の指導」等とされ、上記アと同様に、E 社の稼働等との関係においては、個々の出張がそれぞれ独立した事業ないし対価としての意義を有するものとはいえず、現地において、継続的に E 社の状況に応じて日々行われている業務支援等を中心とした原告 D による各種支援が総体として意義を有しているものといえる。そうすると、本件役務提供（D 関係）は、各出張者の出張ごとに個別具体的な業務の完成を目的としたものではなく、E 社の工場が順調に稼働すること等を目的とした支援業務等を、原告 D の従業員が一人又は複数で継続的に行っていたものというべきであって、原告 D の従業員が出張して行う業務は、それぞれその継続的な役務提供の一部を構成するものというべきである。

ウ 上記ア及びイに加え、前記前提事実（２）アのとおり原告 A も同じ時期に E 社に対し、E 社の工場が順調に稼働すること等を目的として本件役務提供（A 関係）を行っていたことを併せ考慮すると、本件役務提供（C 関係）ないし本件役務提供（D 関係）は、それぞれ全体として、E 社の工場が順調に稼働することなどを目的とする 1 つの継続的な役務提供であったという特質、実態を指摘することができ、このような特質、実態からすると、個々の従業員の出張を単位として役務提供に係る対価として E 社に対する権利が生ずると解されないし、また、原告ら 3 社による E 社の状況に応じた各種の支援が継続的に日々行われているにもかかわらず支援等の役務提供全体が終了しなければその対価を収入すべき権利が生じないとすることも、またその実態に整合しないというべきである。そうすると、本件役務提供（C 関係）ないし本件役務提供（D 関係）については、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と解することが相当である。

そして、このように解することは、原告 C 及び原告 D が、本件役務提供（C 関係）ないし本件役務提供（D 関係）に係る対価につき、1 日当たりの労務費に出張日数を乗じて算出し（上記認定事実イ（イ）、ウ（イ））、それぞれ F 社から月末にまとめて入金を受けており（証人 U）、F 社においても原告ら 3 社の個々の従業員が出張を終えたか否かについて原告ら 3 社から連絡を受ける仕組みにはなっておらず、これに特段の関心を払っていたともうかがわれないこと（原告ら代表者 B 本人）とも整合するものといえるし、また、公正処理基準の一つとされている企業会計原則において、継続して役務の提供を行う場合で、既に提供した役務に対する未収収益は、時間の経過に伴い既に当期の益金として発生しているものであるから、当期の損益計算に計上すべきものとされていることとも整合するものといえる（原告 C 及び原告 D が主張するところによれば、平成 22 年 3 月期から翌期にかけて出張した従業員による平成 22 年 3 月 31 日までの本件役務提供（C 関係）ないし本件役務提供（D 関係）について、平成 22 年 3 月期に費用のみを計上し、翌期に収益を計上し、収益と費用とが同一の会計年度に計上されていないこととなり、その経理処理は法人税法 22 条 4 項の公正処理基準の一つである費用収益対応の原則に反することとなる。）。

エ したがって、本件役務提供（C 関係）ないし本件役務提供（D 関係）の特質及びこれらの役務提供に係る対価の算出方法に照らせば、本件役務提供（C 関係）ないし本件役務提供（D

関係)に係る対価を収入すべき権利は、日々確定する特質のものと解すべきであり、当該対価は、その支払を受けるべき報酬の額が確定する都度、その確定した金額をその確定した日の属する事業年度の益金の額に算入すべきものというべきである。

これによれば本件役務提供(C関係)ないし本件役務提供(D関係)のうち期末をまたいで行われた出張については、その対価として翌期の収益(益金)の額に算入された金額のうち、原告Cにおいては平成22年3月期中に行われた本件役務提供(C関係)に係る対価に相当する208万8138円について(別表B(C関係)(その2)(甲B4))、未収収益として同期の収益(益金)の額に算入しなければならず、また、原告Dにおいては、同期に行われた本件役務提供(D関係)に係る対価に相当する1264万4000円について(別表C(D関係)(甲C1))、未収収益として同期の収益(益金)の額に算入しなければならないこととなる。

3 まとめ(本件各更正処分等の適法性)

以上に説示したところに加え、原告ら3社の本件各事業年度(ただし、原告Dは平成22年3月期のみ。)における本件各役務提供に係る取引についての独立企業間価格の算定として被告が主張するところは前記第2の5(1)(被告の主張)イのとおりであって、原告らにおいても、被告が独立企業間価格の算定に当たり前提とした出張者の人数等の具体的事実や算定方法及びその額については、特に争っていないか、又は争うことを明らかにしていないことからすれば、これによることが相当であると認められる。そうすると、原告ら3社の本件各事業年度の所得に関し、本件各役務提供に係る取引の独立企業間価格として南税務署長が算定した金額は適正なものであり、本件各更正処分の根拠及び適法性については別紙「本件各更正処分等の根拠等」に記載のとおりであると認めることができるから、本件各更正処分は適法であるといえることができる。

また、以上に説示したところによれば、原告ら3社はいずれも本件各事業年度の法人税につき、納付すべき金額を過少に申告していたものであり、そのことについて、通則法65条4項に規定する正当な理由は認められないから、原告ら3社に課されるべき本件各事業年度に係る過少申告加算税の賦課決定処分(本件各賦課決定処分)の根拠及び適法性については別紙「本件各更正処分等の根拠等」に記載のとおりとなり、本件各賦課決定処分は適法であるといえることができる。

4 結論

以上によれば、原告らの各請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法7条、民事訴訟法65条1項本文、61条を適用して、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第7民事部

裁判長裁判官 田中 健治

裁判官 新宮 智之

裁判官松本諭は差し支えのため、署名押印することができない。

裁判長裁判官 田中 健治

本件各更正処分等の根拠等

第1 甲事件関係

1 本件各更正処分（A関係）の根拠

（1）平成19年3月期

ア 所得金額（別表（A関係）2の「平成19年3月期」④欄）

16億2983万3537円

上記金額は、次の（ア）の金額に（イ）の金額を加算した金額である。

（ア）申告所得金額（別表（A関係）2の「平成19年3月期」①欄）

16億4582万0252円

上記金額は、原告Aの平成19年3月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額である。

（イ）国外関連者に対する所得移転額（別表（A関係）2の「平成19年3月期」②欄）

368万3285円

上記金額は、原告Aが平成19年3月期において本件役務提供（A関係）に係る取引が原告Aの国外関連者に当たるE社との間で行われたものであり、当該取引について、原告AがE社から支払を受けた対価の額が独立企業間価格に満たないことから、措置法66条の4第1項に基づき、当該取引は独立企業間価格で行われたものとみなして原告Aの当期の所得金額に加算すべき金額である。

イ 課税所得金額に対する法人税額（別表（A関係）2の「平成19年3月期」⑩欄）

4億8830万9900円

上記金額は、上記アの所得金額16億2983万3000円（通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表（A関係）2の「平成19年3月期」⑤欄）に、法人税法66条（平成18年法律第10号による改正前のもの）に規定する税率（平成18年法律第10号による廃止前の経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条1項1号の規定を適用した後のもの）を乗じて算出した金額である。

ウ 法人税額から控除される所得税額等の額（別表（A関係）2の「平成19年3月期」⑪欄）

1515万5480円

上記金額は、法人税法68条（平成20年法律第23号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される所得税の額2万7780円、措置法42条の6（平成20年法律第23号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される特別控除額1512万7700円の合計額であり、原告Aの平成19年3月期の法人税の確定申告書に記載された法人税額から控除される所得税の額及び法人税額の特別控除額の合計である。

エ 納付すべき法人税額（別表（A関係）2の「平成19年3月期」⑫欄）

4億7315万4400円

上記金額は、上記イの金額から上記ウの金額を差し引いた金額（通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てたもの。以下、納付すべき法人税額について同じ。）である。

オ 既に納付の確定した法人税額（別表（A関係）2の「平成19年3月期」⑬欄）

4億7204万9500円

上記金額は、原告Aの平成19年3月期の法人税の確定申告書に記載された納付すべき法人税額である。

カ 差引納付すべき法人税額（別表（A関係）2の「平成19年3月期」⑭欄）

110万4900円

上記金額は、上記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額であり、平成19年3月期の更正処分により原告Aが新たに納付すべき税額である。

（2）平成20年3月期

ア 所得金額（別表（A関係）2の「平成20年3月期」④欄） 8億7531万1144円

上記金額は、次の（ア）の金額に（イ）の金額を加算し、（ウ）の金額を減算した金額である。

（ア）申告所得金額（別表（A関係）2の「平成20年3月期」①欄）

8億4258万9308円

上記金額は、原告Aの平成20年3月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額である。

（イ）国外関連者に対する所得移転額（別表（A関係）2の「平成20年3月期」②欄）

2983万5336円

上記金額は、原告Aが平成20年3月期において本件役務提供（A関係）に係る取引が原告Aの国外関連者に当たるE社との間で行われたものであり、当該取引について、原告AがE社から支払を受けた対価の額が独立企業間価格に満たないことから、措置法66条の4第1項に基づき、当該取引は独立企業間価格で行われたものとみなして原告Aの当期の所得金額に加算すべき金額である。

（ウ）事業税の損金算入額（別表（A関係）2の「平成20年3月期」③欄）

35万3500円

上記金額は、平成19年3月期の更正処分により増加した所得金額に対応する事業税相当額の損金算入額である。

イ 課税所得金額に対する法人税額（別表（A関係）2の「平成20年3月期」⑩欄）

2億6195万3300円

上記金額は、上記アの所得金額8億7531万1000円（通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表（A関係）2の「平成20年3月期」⑤欄）に、法人税法66条（平成18年法律第10号により追加され、平成23年法律第114号による改正前のもの）に規定する税率を乗じて算出した金額である。

ウ 法人税額から控除される所得税額等の額（別表（A関係）2の「平成20年3月期」⑪欄）

699万3514円

上記金額は、法人税法68条（平成20年法律第23号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される所得税の額9万1514円、措置法42条の6（平成20年法律第23号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される特別控除額690万2000円の合計額であり、原告Aの平成20年3月期の法人税の確定申告書に記載された法人税額から控除される所得税の額及び法人税額の特別控除額の合計である。

エ 納付すべき法人税額（別表（A関係）2の「平成20年3月期」⑫欄）

2億5495万9700円

上記金額は、上記イの金額から上記ウの金額を差し引いた金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額（別表（A関係）2の「平成20年3月期」⑬欄）

2億4611万5100円

上記金額は、原告Aの平成20年3月期の法人税の確定申告書に記載された納付すべき法人税額である。

カ 差引納付すべき法人税額（別表（A関係）2の「平成20年3月期」⑭欄）

884万4600円

上記金額は、上記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額であり、平成20年3月期の更正処分により原告Aが新たに納付すべき税額である。

（3）平成21年3月期

ア 所得金額（別表（A関係）2の「平成21年3月期」④欄）

12億8945万5463円

上記金額は、次の（ア）の金額に（イ）の金額を加算し、（ウ）の金額を減算した金額である。

（ア）申告所得金額（別表（A関係）2の「平成21年3月期」①欄）

12億6141万9114円

上記金額は、原告Aが平成22年4月13日付けで南税務署長に提出した平成21年3月期の法人税の修正申告書に記載された所得金額である。

（イ）国外関連者に対する所得移転額（別表（A関係）2の「平成21年3月期」②欄）

3086万6449円

上記金額は、原告Aが平成21年3月期において本件役務提供（A関係）に係る取引が原告Aの国外関連者に当たるE社との間で行われたものであり、当該取引について、原告AがE社から支払を受けた対価の額が独立企業間価格に満たないことから、措置法66条の4第1項に基づき、当該取引は独立企業間価格で行われたものとみなして原告Aの当期の所得金額に加算すべき金額である。

（ウ）事業税の損金算入額（別表（A関係）2の「平成21年3月期」③欄）

283万0100円

上記金額は、平成20年3月期の更正処分により増加した所得金額に対応する事業税相当額の損金算入額である。

イ 課税所得金額に対する法人税額（別表（A関係）2の「平成21年3月期」⑩欄）

3億8619万6500円

上記金額は、上記アの所得金額12億8945万5000円（通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表（A関係）2の「平成21年3月期」⑤欄）に、法人税法66条（平成23年法律第114号による改正前のもの）に規定する税率を乗じて算出した金額である。

ウ 法人税額から控除される所得税額等の額（別表（A関係）2の「平成21年3月期」⑪欄）

2302万5137円

上記金額は、法人税法68条（平成23年法律第114号による改正前のもの）に規定す

る法人税額から控除される所得税の額 12 万 7 278 円、措置法 42 条の 6（平成 21 年法律第 61 号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される特別控除額 2289 万 7840 円の合計額であり、原告 A の平成 21 年 3 月期の法人税の修正申告書に記載された法人税額から控除される所得税額及び法人税額の特別控除額の合計額である。

エ 納付すべき法人税額（別表（A 関係）2 の「平成 21 年 3 月期」⑫欄）

3 億 6 317 万 1 300 円

上記金額は、上記イの金額から上記ウの金額を差し引いた金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額（別表（A 関係）2 の「平成 21 年 3 月期」⑬欄）

3 億 5 476 万 0 500 円

上記金額は、原告 A の平成 21 年 3 月期の法人税の確定申告書に記載された納付すべき法人税額である。

カ 差引納付すべき法人税額（別表（A 関係）2 の「平成 21 年 3 月期」⑭欄）

8 41 万 0 800 円

上記金額は、上記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額であり、平成 21 年 3 月期の更正処分により原告が新たに納付すべき税額である。

（4）平成 22 年 3 月期

ア 所得金額（別表（A 関係）2 の「平成 22 年 3 月期」④欄）

22 億 8 352 万 3 698 円

上記金額は、次の（ア）の金額に（イ）の金額を加算し、（ウ）の金額を減算した金額である。

（ア）申告所得金額（別表（A 関係）2 の「平成 22 年 3 月期」①欄）

22 億 6 532 万 3 093 円

上記金額は、原告 A の平成 22 年 3 月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額である。

（イ）国外関連者に対する所得移転額（別表（A 関係）2 の「平成 22 年 3 月期」②欄）

2 089 万 2 005 円

上記金額は、原告 A が平成 22 年 3 月期において本件役務提供（A 関係）に係る取引が原告 A の国外関連者に当たる E 社との間で行われたものであり、同取引について、原告 A が E 社から支払を受けた対価の額が、当該取引に係る措置法 66 条の 4 第 1 項に基づき、当該取引は独立企業間価格に満たないことから、同項の規定に基づき、当該取引は独立企業間価格で行われたものとみなして原告 A の当期の所得金額に加算すべき金額である。

（ウ）事業税の損金算入額（別表（A 関係）2 の「平成 22 年 3 月期」③欄）

2 69 万 1 400 円

上記金額は、平成 20 年 3 月期の更正処分により増加した所得金額に対応する事業税相当額の損金算入額である。

イ 課税所得金額に対する法人税額（別表（A 関係）2 の「平成 22 年 3 月期」⑩欄）

6 億 8 409 万 6 900 円

上記金額は、上記アの所得金額 22 億 8 352 万 3 000 円（通則法 118 条 1 項の規定により 1 000 円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表（A 関係）2 の「平成 22 年 3 月期」⑤欄）に、法人税法 66 条（平成 23 年法律第 114 号による改正前のもの）に規定す

る税率（措置法４２条の３の２（平成２１年法律第１３号により追加され、平成２３年法律第１１４号による改正前のもの）の規定を適用した後のもの）を乗じて算出した金額である。

ウ 法人税額から控除される所得税額等の額（別表（Ａ関係）２の「平成２２年３月期」⑪欄）
２６８８万４７５５円

上記金額は、法人税法６８条（平成２３年法律第１１４号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される所得税の額１万３３６５円、措置法４２条の６（平成２２年法律第６号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される特別控除額２６８７万１３９０円の合計額であり、原告Ａの平成２２年３月期の確定申告書に記載された法人税額から控除される所得税額及び法人税額の特別控除額の合計額である。

エ 納付すべき法人税額（別表（Ａ関係）２の「平成２２年３月期」⑫欄）
６億５７２１万２１００円

上記金額は、上記イの金額から上記ウの金額を差し引いた金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額（別表（Ａ関係）２の「平成２２年３月期」⑬欄）
６億５１７５万２１００円

上記金額は、原告Ａの平成２２年３月期の法人税の確定申告書に記載された納付すべき法人税額である。

カ 差引納付すべき法人税額（別表（Ａ関係）２の「平成２２年３月期」⑭欄）
５４６万００００円

上記金額は、上記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額であり、平成２２年３月期の更正処分により原告Ａが新たに納付すべき税額である。

２ 本件各更正処分（Ａ関係）が適法であること

被告が本訴において主張する原告Ａの本件各事業年度における所得金額及び納付すべき法人税額は、上記１のとおりであるところ、本件各更正処分（Ａ関係）における所得金額及び納付すべき法人税額は、上記１の金額と同額であるから、本件各更正処分（Ａ関係）はいずれも適法である。

３ 本件各賦課決定処分（Ａ関係）の根拠等

（１）過少申告加算税に関する法令の定め

通則法６５条１項は、期限内申告書が提出された場合において、更正等があったときは、当該納税者に対し、その更正等により新たに納付すべき税額に１００分の１０の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定する。

なお、同条４項は、同条１項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに、その更正等の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として一定の金額を控除して、同項の規定を適用する旨規定する。

（２）前記１、２のとおり、本件各更正処分（Ａ関係）はいずれも適法であるところ、原告Ａは、本件各事業年度の法人税について、納付すべき税額を過少に申告していたものであり、納付すべき税額を過少に申告していたことについて通則法６５条４項に規定する「正当な理由」は存在しない。

したがって、本件各更正処分（Ａ関係）により原告Ａが新たに納付すべきこととなった税額を基礎として、以下の過少申告加算税が課される。

ア 平成19年3月期（別表（A関係）2の「平成19年3月期」⑩欄） 11万0000円
上記金額は、通則法65条1項に基づき、原告Aが平成19年3月期の更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税額110万円（ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てたもの。以下同じ。）に100分の10の割合を乗じた金額である。

イ 平成20年3月期（別表（A関係）2の「平成20年3月期」⑩欄） 88万4000円
上記金額は、通則法65条1項に基づき、原告Aが平成20年3月期の更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税額884万円に100分の10の割合を乗じた金額である。

ウ 平成21年3月期（別表（A関係）2の「平成21年3月期」⑩欄） 84万1000円
上記金額は、通則法65条1項に基づき、原告Aが平成21年3月期の更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税額841万円に100分の10の割合を乗じた金額である。

エ 平成22年3月期（別表（A関係）2の「平成22年3月期」⑩欄） 54万6000円
上記金額は、通則法65条1項に基づき、原告Aが平成22年3月期の更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税額546万円に100分の10の割合を乗じた金額である。

（3）本件各賦課決定処分（A関係）は適法であること

被告が本訴において主張する本件各更正処分（A関係）に伴って賦課される過少申告加算税の額は、上記（2）のとおりであるところ、本件各賦課決定処分（A関係）における過少申告加算税の額は、上記（2）の金額と同額であるから、本件各賦課決定処分（A関係）はいずれも適法である。

第2 乙事件関係

1 本件各更正処分（C関係）の根拠

（1）平成19年3月期

ア 所得金額（別表（C関係）2の「平成19年3月期」⑥欄） 6億0361万8368円
上記金額は、次の（ア）の金額に（イ）の金額を加算した金額である。

（ア）申告所得金額（別表（C関係）2の「平成19年3月期」①欄）

5億9817万4198円

上記金額は、原告Cの平成19年3月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額である。

（イ）国外関連者に対する所得移転額（別表（C関係）2の「平成19年3月期」②欄）

544万4170円

上記金額は、原告Cが平成19年3月期において本件役務提供（C関係）に係る取引が原告Cの国外関連者に当たるE社との間で行われたものであり、当該取引について、原告CがE社から支払を受けた対価の額が独立企業間価格に満たないことから、措置法66条の4第1項に基づき、当該取引は独立企業間価格で行われたものとみなして原告Cの当期の所得金額に加算すべき金額である。

イ 課税所得金額に対する法人税額（別表（C関係）2の「平成19年3月期」⑫欄）

1億8044万5400円

上記金額は、上記アの所得金額6億0361万8000円（通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表（C関係）2の「平成19年3月期」⑦欄）に、法人税法66条（平成18年法律第10号による改正前のもの）に規定する税率（平成18年法律第10号による廃止前の経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条1項1号の規定を適用した後のもの）を乗じて算出した金額である。

ウ 法人税額から控除される所得税額等の額（別表（C関係）2の「平成19年3月期」⑬欄）
3595万0747円

上記金額は、法人税法68条（平成20年法律第23号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される所得税の額4万9205円、措置法42条の6（平成20年法律第23号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される特別控除額3590万1542円の合計額であり、原告Cの平成19年3月期の法人税の確定申告書に記載された法人税額から控除される所得税の額及び法人税額の特別控除額の合計である。

エ 納付すべき法人税額（別表（C関係）2の「平成19年3月期」⑭欄）
1億4449万4600円

上記金額は、上記イの金額から上記ウの金額を差し引いた金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額（別表（C関係）2の「平成19年3月期」⑮欄）
1億4286万1400円

上記金額は、原告Cの平成19年3月期の法人税の確定申告書に記載された納付すべき法人税額である。

カ 差引納付すべき法人税額（別表（C関係）2の「平成19年3月期」⑯欄）
163万3200円

上記金額は、上記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額であり、平成19年3月期の更正処分により原告Cが新たに納付すべき税額である。

（2）平成20年3月期

ア 所得金額（別表（C関係）2の「平成20年3月期」⑥欄）
35億4101万2285円

上記金額は、次の（ア）の金額に（イ）の金額を加算し、（ウ）の金額を減算した金額である。

（ア）申告所得金額（別表（C関係）2の「平成20年3月期」①欄）
35億1569万8313円

上記金額は、原告Cの平成20年3月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額である。

（イ）国外関連者に対する所得移転額（別表（C関係）2の「平成20年3月期」②欄）
2583万6572円

上記金額は、原告Cが平成20年3月期において本件役務提供（C関係）に係る取引が原告Cの国外関連者に当たるE社との間で行われたものであり、当該取引について、原告CがE社から支払を受けた対価の額が独立企業間価格に満たないことから、措置法66条の4第1項に基づき、当該取引は独立企業間価格で行われたものとみなして原告Cの当期の所得金額に加算すべき金額である。

(ウ) 事業税の損金算入額 (別表 (C 関係) 2 の「平成 20 年 3 月期」⑤欄)

52 万 2 6 0 0 円

上記金額は、平成 19 年 3 月期の更正処分により増加した所得金額に対応する事業税相当額の損金算入額である。

イ 課税所得金額に対する法人税額 (別表 (C 関係) 2 の「平成 20 年 3 月期」⑫欄)

10 億 6 1 6 6 万 3 6 0 0 円

上記金額は、上記アの所得金額 35 億 4 1 0 1 万 2 0 0 0 円 (通則法 118 条 1 項の規定により 1 0 0 0 円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表 (C 関係) 2 の「平成 20 年 3 月期」⑦欄) に、法人税法 66 条 (平成 18 年法律第 10 号により改正されたもので、平成 23 年法律第 114 号による改正前のもの) に規定する税率を乗じて算出した金額である。

ウ 法人税額から控除される所得税額等の額 (別表 (C 関係) 2 の「平成 20 年 3 月期」⑬欄)

2909 万 8 1 2 4 円

上記金額は、法人税法 68 条 (平成 20 年法律第 23 号による改正前のもの) に規定する法人税額から控除される所得税の額 16 万 6 5 5 4 円、措置法 42 条の 6 (平成 20 年法律第 23 号による改正前のもの) に規定する法人税額から控除される特別控除額 2893 万 1570 円の合計額であり、原告 C の平成 20 年 3 月期の法人税の確定申告書に記載された法人税額から控除される所得税の額及び法人税額の特別控除額の合計である。

エ 納付すべき法人税額 (別表 (C 関係) 2 の「平成 20 年 3 月期」⑭欄)

10 億 3 2 5 6 万 5 4 0 0 円

上記金額は、上記イの金額から上記ウの金額を差し引いた金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額 (別表 (C 関係) 2 の「平成 20 年 3 月期」⑮欄)

10 億 2 4 9 7 万 1 2 0 0 円

上記金額は、原告 C の平成 20 年 3 月期の法人税の確定申告書に記載された納付すべき法人税額である。

カ 差引納付すべき法人税額 (別表 (C 関係) 2 の「平成 20 年 3 月期」⑯欄)

759 万 4 2 0 0 円

上記金額は、上記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額であり、平成 20 年 3 月期の更正処分により原告 C が新たに納付すべき税額である。

(3) 平成 21 年 3 月期

ア 所得金額 (別表 (C 関係) 2 の「平成 21 年 3 月期」⑥欄)

17 億 5 1 0 9 万 0 6 9 2 円

上記金額は、次の (ア) の金額に (イ) の金額を加算し、(ウ) の金額を減算した金額である。

(ア) 申告所得金額 (別表 (C 関係) 2 の「平成 21 年 3 月期」①欄)

17 億 1 7 9 2 万 8 7 3 8 円

上記金額は、原告 C が平成 22 年 4 月 13 日付けで南税務署長に提出した平成 21 年 3 月期の法人税の修正申告書に記載された所得金額である。

(イ) 国外関連者に対する所得移転額 (別表 (C 関係) 2 の「平成 21 年 3 月期」②欄)

3559 万 1 9 5 4 円

上記金額は、原告 C が平成 21 年 3 月期において本件役務提供 (C 関係) に係る取引が

原告Cの国外関連者に当たるE社との間で行われたものであり、当該取引について、原告CがE社から支払を受けた対価の額が独立企業間価格に満たないことから、措置法66条の4第1項に基づき、当該取引は独立企業間価格で行われたものとみなして原告Cの当期の所得金額に加算すべき金額である。

(ウ) 事業税の損金算入額 (別表 (C関係) 2の「平成21年3月期」⑤欄)

243万0000円

上記金額は、平成20年3月期の更正処分により増加した所得金額に対応する事業税相当額の損金算入額である。

イ 課税所得金額に対する法人税額 (別表 (C関係) 2の「平成21年3月期」⑫欄)

5億2468万7000円

上記金額は、上記アの所得金額17億5109万0000円 (通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表 (C関係) 2の「平成21年3月期」⑦欄) に、法人税法66条 (平成23年法律第114号による改正前のもの) に規定する税率を乗じて算出した金額である。

ウ 法人税額から控除される所得税額等の額 (別表 (C関係) 2の「平成21年3月期」⑬欄)

9055万6341円

上記金額は、法人税法68条 (平成23年法律第114号による改正前のもの) に規定する法人税額から控除される所得税の額21万9224円、措置法42条の6 (平成21年法律第61号による改正前のもの) に規定する法人税額から控除される特別控除額9033万7117円の合計額であり、原告Cの平成21年3月期の法人税の修正申告書に記載された法人税額から控除される所得税額及び法人税額の特別控除額の合計額である。

エ 納付すべき法人税額 (別表 (C関係) 2の「平成21年3月期」⑭欄)

4億3413万0600円

上記金額は、上記イの金額から上記ウの金額を差し引いた金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額 (別表 (C関係) 2の「平成21年3月期」⑮欄)

4億2418万2000円

上記金額は、原告Cの平成21年3月期の法人税の確定申告書に記載された納付すべき法人税額である。

カ 差引納付すべき法人税額 (別表 (C関係) 2の「平成21年3月期」⑯欄)

994万8600円

上記金額は、上記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額であり、平成21年3月期の更正処分により原告Cが新たに納付すべき税額である。

(4) 平成22年3月期

ア 所得金額 (別表 (C関係) 2の「平成22年3月期」⑥欄)

16億7554万8599円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)ないし(エ)の金額を加算し、(オ)の金額を減算した金額である。

(ア) 申告所得金額 (別表 (C関係) 2の「平成22年3月期」①欄)

16億3635万9375円

上記金額は、原告Cが平成22年3月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額で

ある。

(イ) 国外関連者に対する所得移転額（別表（Ｃ関係）２の「平成２２年３月期」②欄）

２１２０万７２８６円

上記金額は、原告Ｃが平成２２年３月期において本件役務提供（Ｃ関係）に係る取引が原告Ｃの国外関連者に当たるＥ社との間で行われたものであり、当該取引について、原告ＣがＥ社から支払を受けた対価の額が独立企業間価格に満たないことから、措置法６６条の４第１項に基づき、当該取引は独立企業間価格で行われたものとみなして原告Ｃの当期の所得金額に加算すべき金額である。

(ウ) 受取手数料の計上漏れ（別表（Ｃ関係）２の「平成２２年３月期」③欄）

２０８万８１３８円

上記金額は、原告Ｃが平成２２年３月期末までに行った本件役務提供（Ｃ関係）に係る対価であり、翌期において、所得金額に加算されていた金額である。

(エ) 貯蔵品の計上漏れ（別表（Ｃ関係）２の「平成２２年３月期」④欄）

１９０７万７２００円

上記金額は、原告Ｃが、外注先に預けていた未使用の組立機用部品を貯蔵品として計上しなかったことにより、損金の額から減算されていなかった金額であり、所得金額に加算すべき金額である。

(オ) 事業税の損金算入額（別表（Ｃ関係）２の「平成２２年３月期」⑤欄）

３１８万３４００円

上記金額は、平成２１年３月期の更正処分により増加した所得金額に対応する事業税相当額の損金算入額である。

イ 課税所得金額に対する法人税額（別表（Ｃ関係）２の「平成２２年３月期」⑫欄）

５億０１７０万４４００円

上記金額は、上記アの所得金額１６億７５５４万８０００円（通則法１１８条１項の規定により１０００円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表（Ｃ関係）２の「平成２２年３月期」⑦欄）に、法人税法６６条（平成２３年法律第１１４号による改正前のもの）に規定する税率（措置法４２条の３の２（平成２１年法律第１３号により追加され、平成２３年法律第１１４号による改正前のもの）の規定を適用した後のもの）を乗じて算出した金額である。

ウ 法人税額から控除される所得税額等の額（別表（Ｃ関係）２の「平成２２年３月期」⑬欄）

４０８８万８０７０円

上記金額は、法人税法６８条（平成２３年法律第１１４号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される所得税の額２万１０９０円、措置法４２条の６（平成２２年法律第６号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される特別控除額４０８６万６９８０円の合計額であり、原告Ｃの平成２２年３月期の確定申告書に記載された法人税額から控除される所得税額及び法人税額の特別控除額の合計額である。

エ 納付すべき法人税額（別表（Ｃ関係）２の「平成２２年３月期」⑭欄）

４億６０８１万６３００円

上記金額は、上記イの金額から上記ウの金額を差し引いた金額である。

オ 既に納付の確定した法人税額（別表（Ｃ関係）２の「平成２２年３月期」⑮欄）

４億４９０５万９６００円

上記金額は、原告Cの平成22年3月期の法人税の確定申告書に記載された納付すべき法人税額である。

カ 差引納付すべき法人税額（別表（C関係）2の「平成22年3月期」⑩欄）

1175万6700円

上記金額は、上記エの金額から上記オの金額を差し引いた金額であり、平成22年3月期の更正処分により原告Cが新たに納付すべき税額である。

2 本件各更正処分（C関係）が適法であること

被告が本訴において主張する原告Cの本件各事業年度における所得金額及び納付すべき法人税額は、上記1のとおりであるところ、本件各更正処分（C関係）における所得金額及び納付すべき法人税額は、上記1の金額と同額であるから、本件各更正処分（C関係）はいずれも適法である。

3 本件各賦課決定処分（C関係）の根拠等

（1）過少申告加算税に関する法令の定め

前記第1の3（1）に同じ。

（2）前記1、2のとおり、本件各更正処分（C関係）はいずれも適法であるところ、原告Cは、本件各事業年度の法人税について、納付すべき税額を過少に申告していたものであり、納付すべき税額を過少に申告していたことについて通則法65条4項に規定する「正当な理由」は存在しない。

したがって、本件各更正処分（C関係）により原告Cが新たに納付すべきこととなった税額を基礎として、以下の過少申告加算税が課される。

ア 平成19年3月期（別表（C関係）2の「平成19年3月期」⑩欄） 16万3000円

上記金額は、通則法65条1項に基づき、原告Cが平成19年3月期の更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税額163万円（ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てたもの。以下同じ。）に100分の10の割合を乗じた金額である。

イ 平成20年3月期（別表（C関係）2の「平成20年3月期」⑩欄） 75万9000円

上記金額は、通則法65条1項に基づき、原告Cが平成20年3月期の更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税額759万円に100分の10の割合を乗じた金額である。

ウ 平成21年3月期（別表（C関係）2の「平成21年3月期」⑩欄） 99万4000円

上記金額は、通則法65条1項に基づき、原告Cが平成21年3月期の更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税額994万円に100分の10の割合を乗じた金額である。

エ 平成22年3月期（別表（C関係）2の「平成22年3月期」⑩欄）

117万5000円

上記金額は、通則法65条1項に基づき、原告Cが平成22年3月期の更正処分によって新たに納付すべきこととなった法人税額1175万円に100分の10の割合を乗じた金額である。

（3）本件各賦課決定処分（C関係）は適法であること

被告が本訴において主張する本件各更正処分（C関係）に伴って賦課される過少申告加算税

の額は、上記（２）のとおりであるところ、本件各賦課決定処分（Ｃ関係）における過少申告加算税の額は、上記（２）の金額と同額であるから、本件各賦課決定処分（Ｃ関係）はいずれも適法である。

第３ 丙事件関係

１ 本件更正処分（Ｄ関係）の根拠

（１）所得金額（別表（Ｄ関係）２の④欄） 46億0196万3235円

上記金額は、次のアの金額にイ及びウの金額を加算した金額である。

ア 申告所得金額（別表（Ｄ関係）２の①欄） 45億8715万4035円

上記金額は、原告Ｄの平成２２年３月期の法人税の確定申告書に記載された所得金額である。

イ 製造原価の過大計上額（別表（Ｄ関係）２の②欄） 1264万4000円

上記金額は、平成２２年３月期末までに行った本件役務提供（Ｄ関係）に係る対価であり、翌期において、製造原価を減額する経理処理の方法により、所得金額に加算されていた金額である。

平成２２年３月期末までに行った本件役務提供（Ｄ関係）に係る取引の対価は、平成２２年３月期末までに収入すべき権利が確定しており、上記金額は、平成２２年３月期に益金の額に算入しなければならない。

ウ 貯蔵品の計上漏れ額（別表（Ｄ関係）２の③欄） 216万5200円

上記金額は、原告Ｄが、関係会社に預けていた未使用の補修用部品の一部を貯蔵品として計上していなかったことにより、損金の額から減算されていなかった金額であり、所得金額に加算すべき金額である。

（２）課税所得金額に対する法人税額（別表（Ｄ関係）２の⑩欄） 13億7962万8900円

上記金額は、上記（１）の所得金額46億0196万3000円（通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表（Ｄ関係）２の「平成19年３月期」⑤欄）に、法人税法66条（平成23年法律第114号による改正前のもの）に規定する税率（特措法42条の3の2（平成21年法律第13号により追加され、平成23年法律第114号による改正前のもの）の規定を適用した後のもの）を乗じて算出した金額である。

（３）法人税額から控除される所得税額等の額（別表（Ｄ関係）２の⑪欄）

4426万0090円

上記金額は、法人税法68条（平成23年法律第114号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される所得税の額2万0520円、措置法42条の6（平成22年法律第6号による改正前のもの）に規定する法人税額から控除される特別控除額4423万9570円の合計額であり、原告Ｄの平成２２年３月期の法人税の確定申告書に記載された法人税額から控除される所得税の額及び法人税額の特別控除額の合計である。

（４）納付すべき法人税額（別表（Ｄ関係）２の⑫欄） 13億3536万8800円

上記金額は、上記（２）の金額から上記（３）の金額を差し引いた金額である。

（５）既に納付の確定した法人税額（別表（Ｄ関係）２の⑬欄） 13億3092万6100円

上記金額は、原告Ｄの平成２２年３月期の法人税の確定申告書に記載された納付すべき法人税額である。

（６）差引納付すべき法人税額（別表（Ｄ関係）２の⑭欄） 444万2700円

上記金額は、上記（４）の金額から上記（５）の金額を差し引いた金額であり、平成２２年３月期の更正処分により原告が新たに納付すべき税額である。

２ 本件更正処分（Ｄ関係）が適法であること

被告が本訴において主張する原告Ｄの平成２２年３月期における所得金額及び納付すべき法人税額は、上記１のとおりであるところ、本件更正処分（Ｄ関係）における所得金額及び納付すべき法人税額は、上記１の金額と同額であるから、本件更正処分（Ｄ関係）は適法である。

３ 本件賦課決定処分（Ｄ関係）の根拠等

（１）過少申告加算税に関する法令の定め

前記第１の３（１）に同じ。

（２）前記１、２のとおり、本件更正処分（Ｄ関係）は適法であるところ、原告Ｄは、平成２２年３月期の法人税について、納付すべき税額を過少に申告していたものであり、納付すべき税額を過少に申告していたことについて通則法６５条４項に規定する「正当な理由」は存在しない。

したがって、原告Ｄに課される過少申告加算税の額は、本件更正処分（Ｄ関係）により原告Ｄが新たに納付すべきこととなった法人税額４４４万円（前記１（６）の金額から、通則法１１８条３項の規定により、１万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に１００分の１０の割合を乗じた４４万４０００円である。

（３）本件賦課決定処分（Ｄ関係）は適法であること

被告が本訴において主張する本件更正処分（Ｄ関係）に伴って付加される過少申告加算税の額は、上記（２）のとおりであるところ、本件賦課決定処分（Ｄ関係）における過少申告加算税の額は、上記（２）の金額と同額であるから、本件賦課決定処分（Ｄ関係）は適法である。

別表Aから別表Cまで 省略

本件各更正処分等の経緯

別表（A関係） 1－1
(単位：円)

平成19年3月期

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告 加算税
確定申告	平成19年6月29日	1,626,150,252	472,049,500	—
更正処分等	平成23年6月24日	1,629,833,537	473,154,400	110,000
審査請求	平成23年8月23日	1,626,150,252	472,049,500	0
審査裁決	平成24年8月1日	棄却		

別表（A関係） 1－2
(単位：円)

平成20年3月期

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告 加算税
確定申告	平成20年6月27日	845,829,308	246,115,100	—
更正処分等	平成23年6月24日	875,311,144	254,959,700	884,000
審査請求	平成23年8月23日	845,829,308	246,115,100	0
審査裁決	平成24年8月1日	棄却		

別表（A関係） 1－3
(単位：円)

平成21年3月期

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告 加算税
確定申告	平成21年6月29日	1,254,760,892	352,762,800	—
修正申告	平成22年4月13日	1,261,419,114	354,760,500	—
更正処分等	平成23年6月24日	1,289,455,463	363,171,300	841,000
審査請求	平成23年8月23日	1,261,419,114	354,760,500	0
審査裁決	平成24年8月1日	棄却		

別表（A関係） 1－4
(単位：円)

平成22年3月期

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告 加算税
確定申告	平成22年6月29日	2,265,323,093	651,752,100	—
更正処分等	平成23年6月24日	2,283,523,698	657,212,100	546,000
審査請求	平成23年8月23日	2,265,323,093	651,752,100	0
審査裁決	平成24年8月1日	棄却		

本件各更正処分等の内訳

別表（A関係）2
（単位：円）

事業年度 項目			平成19年3月期	平成20年3月期	平成21年3月期	平成22年3月期
申告所得金額		①	1, 626, 150, 252	845, 829, 308	1, 261, 419, 114	2, 265, 323, 093
加算	国外関連者に対する所得移転額	②	3, 683, 285	29, 835, 336	30, 866, 449	20, 892, 005
減算	事業税の損金算入額	③	0	353, 500	2, 830, 100	2, 691, 400
所得金額 (①＋②－③)		④	1, 629, 833, 537	875, 311, 144	1, 289, 455, 463	2, 283, 523, 698
課税所得金額 (千円未満の端数切捨て)		⑤	1, 629, 833, 000	875, 311, 000	1, 289, 455, 000	2, 283, 523, 000
⑤のうち	年800万円相当額以下の金額	⑥	8, 000, 000	8, 000, 000	8, 000, 000	8, 000, 000
	年800万円を超える金額	⑦	1, 621, 833, 000	867, 311, 000	1, 281, 455, 000	2, 275, 523, 000
⑥に対する法人税額		⑧	1, 760, 000	1, 760, 000	1, 760, 000	1, 440, 000
⑦に対する法人税額		⑨	486, 549, 900	260, 193, 300	384, 436, 500	682, 656, 900
課税所得金額に対する法人税額 (⑧＋⑨)		⑩	488, 309, 900	261, 953, 300	386, 196, 500	684, 096, 900
法人税額から控除される所得税額等の額		⑪	15, 155, 480	6, 993, 514	23, 025, 137	26, 884, 755
納付すべき法人税額 (⑩－⑪、百円未満の端数切捨て)		⑫	473, 154, 400	254, 959, 700	363, 171, 300	657, 212, 100
既に納付の確定した法人税額		⑬	472, 049, 500	246, 115, 100	354, 760, 500	651, 752, 100
差引納付すべき法人税額 (⑫－⑬)		⑭	1, 104, 900	8, 844, 600	8, 410, 800	5, 460, 000
過少申告加算税対象額 (⑭の1万円未満の端数切捨て)		⑮	1, 100, 000	8, 840, 000	8, 410, 000	5, 460, 000
過少申告加算税額 (⑮×10%)		⑯	110, 000	884, 000	841, 000	546, 000

本件各更正処分等の経緯

別表（C関係）1－1
(単位：円)

平成19年3月期

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告 加算税
確定申告	平成19年6月29日	598,174,198	142,861,400	—
更正処分等	平成23年6月24日	603,618,368	144,494,600	163,000
審査請求	平成23年8月23日	598,174,198	142,861,400	0
審査裁決	平成24年8月1日	棄却		

別表（C関係）1－2
(単位：円)

平成20年3月期

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告 加算税
確定申告	平成20年6月27日	3,515,698,313	1,024,971,200	—
更正処分等	平成23年6月24日	3,541,012,285	1,032,565,400	759,000
審査請求	平成23年8月23日	3,515,698,313	1,024,971,200	0
審査裁決	平成24年8月1日	棄却		

別表（C関係）1－3
(単位：円)

平成21年3月期

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告 加算税
確定申告	平成21年6月29日	1,699,514,480	418,657,800	—
修正申告	平成22年4月13日	1,717,928,738	424,182,000	—
更正処分等	平成23年6月24日	1,751,090,692	434,130,600	994,000
審査請求	平成23年8月23日	1,717,928,738	424,182,000	0
審査裁決	平成24年8月1日	棄却		

別表（C関係）1－4
(単位：円)

平成22年3月期

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告 加算税
確定申告	平成22年6月29日	1,636,359,375	449,059,600	—
更正処分	平成23年6月24日	1,675,548,599	460,816,300	1,175,000
審査請求	平成23年8月23日	1,655,436,575	454,782,700	572,000
審査裁決	平成24年8月1日	棄却		

本件各更正処分等の内訳

別表（C関係）2
（単位：円）

事業年度 項目			平成19年3月期	平成20年3月期	平成21年3月期	平成22年3月期
申告所得金額		①	598, 174, 198	3, 515, 698, 313	1, 717, 928, 738	1, 636, 359, 375
加算	国外関連者に対する所得移転額	②	5, 444, 170	25, 836, 572	35, 591, 954	21, 207, 286
	受取手数料の計上漏れ	③				2, 088, 138
	貯蔵品の計上漏れ	④				19, 077, 200
減算	事業税の損金算入額	⑤		522, 600	2, 430, 000	3, 183, 400
所得金額 (①+②+③+④-⑤)		⑥	603, 618, 368	3, 541, 012, 285	1, 751, 090, 692	1, 675, 548, 599
課税所得金額 (千円未満の端数切捨て)		⑦	603, 618, 000	3, 541, 012, 000	1, 751, 090, 000	1, 675, 548, 000
⑦のうち	年800万円相当額以下の金額	⑧	8, 000, 000	8, 000, 000	8, 000, 000	8, 000, 000
	年800万円を超える金額	⑨	595, 618, 000	3, 533, 012, 000	1, 743, 090, 000	1, 667, 548, 000
⑧に対する法人税額		⑩	1, 760, 000	1, 760, 000	1, 760, 000	1, 440, 000
⑨に対する法人税額		⑪	178, 685, 400	1, 059, 903, 600	522, 927, 000	500, 264, 400
課税所得金額に対する法人税額 (⑩+⑪)		⑫	180, 445, 400	1, 061, 663, 600	524, 687, 000	501, 704, 400
法人税額から控除される所得税額等の額		⑬	35, 950, 747	29, 098, 124	90, 556, 341	40, 888, 070
納付すべき法人税額 (⑫-⑬、百円未満の端数切捨て)		⑭	144, 494, 600	1, 032, 565, 400	434, 130, 600	460, 816, 300
既に納付の確定した法人税額		⑮	142, 861, 400	1, 024, 971, 200	424, 182, 000	449, 059, 600
差引納付すべき法人税額 (⑭-⑮)		⑯	1, 633, 200	7, 594, 200	9, 948, 600	11, 756, 700
過少申告加算税対象額 (⑯の1万円未満の端数切捨て)		⑰	1, 630, 000	7, 590, 000	9, 940, 000	11, 750, 000
過少申告加算税額 (⑰×10%)		⑱	163, 000	759, 000	994, 000	1, 175, 000

本件更正処分等の経緯

別表（D関係） 1

平成22年3月期

（単位：円）

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告 加算税
確定申告	平成19年6月29日	4,587,154,035	1,330,926,100	—
更正処分等	平成23年6月24日	4,601,963,235	1,335,368,800	444,000
審査請求	平成23年8月23日	4,589,319,235	1,331,575,600	64,000
審査裁決	平成24年8月1日	棄却		

本件更正処分等の内訳

別表（D関係）2
（単位：円）

項目		金額
申告所得金額		① 4,587,154,035
加算	製造原価の過大計上額	② 12,644,000
	貯蔵品の計上漏れ額	③ 2,165,200
所得金額 (①+②+③)		④ 4,601,963,235
課税所得金額 (千円未満の端数切捨て)		⑤ 4,601,963,000
⑤のうち	年800万円相当額以下の金額	⑥ 8,000,000
	年800万円を超える金額	⑦ 4,593,963,000
⑥に対する法人税額		⑧ 1,440,000
⑦に対する法人税額		⑨ 1,378,188,900
課税所得金額に対する法人税額 (⑧+⑨)		⑩ 1,379,628,900
法人税額から控除される所得税額等の額		⑪ 44,260,090
納付すべき法人税額 (⑩-⑪、百円未満の端数切捨て)		⑫ 1,335,368,800
既に納付の確定した法人税額		⑬ 1,330,926,100
差引納付すべき法人税額 (⑫-⑬)		⑭ 4,442,700
過少申告加算税対象額 (⑭の1万円未満の端数切捨て)		⑮ 4,440,000
過少申告加算税額 (⑮×10%)		⑯ 444,000

平成●●年（〇〇）第●●号 法人税更正処分取消等請求事件（甲事件）
平成●●年（〇〇）第●●号 法人税更正処分取消請求事件（乙事件）
平成●●年（〇〇）第●●号 法人税更正処分取消等請求事件（丙事件）

更 正 決 定

甲事件原告 A株式会社
乙事件原告 C株式会社
丙事件原告 D株式会社
被告 国

上記当事者間の頭書事件につき、当裁判所が平成27年8月27日言渡した判決に明白な誤りがあるから、職権により次のとおり決定する。

主 文

上記判決に記載の第1の2の（4）に、「所得金額16億3635万9375円」とあるのを「所得金額16億5543万6575円」と、「納付すべき税額4億4905万9600円」とあるのを「納付すべき税額4億5478万2700円」と、「賦課決定処分を取り消す。」とあるのを「賦課決定処分のうち57万2000円を超える部分を取り消す。」といずれも更正する。

平成27年9月9日
大阪地方裁判所第7民事部
裁判長裁判官 田中 健治
 裁判官 新宮 智之