

そこが知りたい！

## 国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 費用分担契約 Cost Contribution Arrangements (CCA)

海外子会社設立等による生産拠点・事業拠点の海外進出が進み、親会社が研究開発した特許やノウハウ等の無形資産（以下「IP」という）を現地法人が活用し、親会社との棚卸資産取引や経営支援なしに収益を上げるビジネスモデルが一般化しており、親会社が負担した研究開発費をどの程度回収すべきなのかが、移転価格税制上の重要論点となって久しいです。昨今、生産拠点・事業拠点のみならず、研究開発拠点の海外進出が進み、海外研究開発拠点の貢献も無視できない程度に大きくなっているケースも見られるようになってきました。この場合、単に親会社の IP 使用料徴収のみ検討すればよいわけではなく、海外研究開発拠点の貢献も考慮する必要あり、今まで以上に多面的な検討を要します。

### 1. 共同研究開発

グループ内の共同研究開発は OECD ガイドライン（以下「ガイドライン」という）第 8 章「CCA : Cost Contribution Arrangements : 費用分担契約」にて議論されておりますが、グループ会社間特有の契約という訳ではなく、共同研究契約の形態で独立企業間でも類似の取決めを見ることができます。

昨今、オープンイノベーションへの期待の高まりから、大学と企業や、大企業とベンチャー企業の間等で共同研究開発が実施されています。研究開発活動はリターンに対する不確実性が高いため、特に共同開発の費用の負担額や開発成果の実施に係る利益配分についての合意内容を契約書にて文書化します。独立企業間では厳しい交渉を経て契約締結に至りますが、関連者間では、支配力に基づく歪んだ契約条件が設定される可能性が有りますので、移転価格税制にて CCA を通じた所得移転を規制しています。

### 2. CCA の概念

#### 2.1. 総論

ガイドラインでは、CCA は無形資産、有形資産、または役務提供の共同開発、生産、取得に係る貢献およびリスクの負担のための契約上の取決めとしており、参加者の貢献と成果物の獲得が整合的であることを求めています。

具体的には、共同研究等による期待収益の持分を CCA 参加者の貢献の度合いによって予め決定する取決めることとなります。

#### 2.2. CCA の効果

##### ✓ 貢献の共有

貢献と成果の持分が整合的である限りにおいて、参加者は成果の利用に際して追加の支払いをすることなく成果を使用する取決めとすることが可能です。

##### ✓ 成果の不確実性への対応

CCA の成果に不確実性がある場合でも、参加者の貢献に応じて成果の所有権や使用权を事前に定めることができます。

##### ✓ 資金移動の簡素化

複数の参加者が貢献する IGS プロジェクト等において、参加者間の対価授受を行わず、参加者の貢献により相殺することで、グループ内の資金移動を調整支払いのみに抑えることが可能となります。

##### ✓ クロスライセンスの回避

研究開発機能を有する複数の企業による共同研究にて各々の知見を共同利用する場合、参加者間のクロスライセンス契約を利用せずに、CCA にて参加者に成果物を帰属させることができるため、使料の授受を回避する取決めが可能です。

### 3. 独立企業原則の適用

移転価格税制上適切とされる CCA の条件は、参加者の貢献と CCA から生じると期待される総便益の持分が比較可能な状況下で独立企業が合意するであろう条件と整合的であることです。CCA の検証には、参加者の便益の合理的な予測と、参加者の貢献の算定が必須となります。

#### 3.1. 参加者

CCA の参加者は CCA 参加の可否判断や、CCA 参加によるリスク引き受けのための能力を有し、また実際に意思決定機能を果たさなければなりません。成果物の持分を得る権利を得るために、リスク引受者は自身でリスク軽減機能を担う必要は有りませんが、適切な者に当該機能の提供を委託する意思決定を行い、適切に実施していなければ、なりません。

#### 3.2. 期待収益の予測

CCA の期待収益はサービス CCA ではコスト削減等の便益により見積もられ、開発 CCA では中長期の将来の収益獲得予測により見積もられます。便益が将来において実現すると見込まれるため将来予測に依拠することとなる開発 CCA では、成果の持分の将来的な調整の可能性を念頭においた取決めとする必要が有ります。また、期待収益や貢献に「評価困難な無形資産」（ガイドライン第 6 章 D.3 と D.4）を含む場合には、当該指針が CCA の評価に対しても適用されます。

#### 3.3. 貢献の算定

既存の価値に基づく貢献（既存の IP の提供等）と、現在の貢献（参加者によって遂行される研究開発活動等）を区別して検討すべきとされています。さらに貢献は原則的に貢献時点の価値に基づいて評価することが原則とされており、コストで評価できるケースは例外です。

よって、研究費を拠出するのみでは、資金提供に対するリスク調整リターンが貢献の評価額となります。また、開発 CCA では参加者は自身が保有する IP を拠出するケースが想定されますが、この IP 拠出は既存の貢献として評価テクニックを用いて算定した拠出時点の価値で評価する必要が有ります。

#### 3.4. 調整支払

CCA 参加者の実際の貢献が CCA にて想定した成果の持分と不整合となった場合には、参加者間で過大貢献、過少貢献が生じていると考えます。この場合、過少貢献の参加者から過大貢献の参加者への調整支払（Balancing Payment）を行うことで貢献の価値を調整します。

【例】A 社が開発資金を USD6.8mil 拠出し、B 社は既存の無形資産に関する開発権を提供し、無形資産の開発、維持、実施に関する全ての活動を行うものとします。開発成果の権利は全て A 社に与えられ、B 社には一定の地域での使用権が与えられます。CCA には開発完了後 1 年目から N 年目までに毎年 A 社に USD3.3mil と B 社に USD2.2mil の利益が生じる権利が規定されています（下表①と②）。今、機能・リスク分析に基づく現実的な代替投資案における A 社の貢献は每期 USD1.1mil と評価されたとすると（下表③）、A 社は每期 USD2.2mil の追加的利益を得ることが予定されています（下表④）。よって、A 社はこの追加的利益に相当する貢献を行う必要が有りますので、A 社は B 社に現在価値にして USD15.3mil の調整支払を行う必要が有ります。

	現在価値	1年目	2年目	3年目	...	N年目
開発プロジェクトの予測収益	23.1	5.5	5.5	5.5	...	5.5
① A社（CCAでの予測収益）	20.3	3.3	3.3	3.3	...	3.3
② B社（CCAでの予測収益）	2.8	2.2	2.2	2.2	...	2.2
③ A社の資金提供投資の 独立企業間リターン	5.0	1.1	1.1	1.1	...	1.1
④=①-③ 調整支払	15.3	2.2	2.2	2.2	...	2.2

### お見逃しなく！

CCAは、我が国の移転価格事務運営要領 3-15 においても定義されており、3-16 から 3-19 にて CCA に対する指針を提供しています。基本的には、費用の分担を予測便益の割合とすべきとしており、貢献の評価を価値で行うことを原則とするガイドラインと差異が認められます。ただし、既存の無形資産の使用に関しては、使用料を収受するか、これを分担したものとして費用計算することとされており、既存の貢献については貢献の価値を前提とした考え方が取り入れられています。