

取引形態別移転価格税制(7) ～費用分担契約(CCA)について～

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
移転価格グループ シニアマネージャー 毛利 和人

ERNST & YOUNG
Quality In Everything We Do

1 はじめに

我が国は、国の進む途を世界有数の「知的財産立国」実現と捉え、知的財産に関する総合戦略が不可欠として、知的財産基本法(平成14年法律第122号)を制定した。産業の国際競争力を強化し、経済を活性化していくためには、研究活動や創造活動の成果を知的財産として戦略的に保護・活用していくことが重要な政策目標であるとしている。

一方、グローバルな展開を図る製造企業は生き残りをかけ、多額な資金を投入し、国境を跨るような国際的な研究開発活動を展開し始めている。費用分担契約(CCA: Cost Contribution Arrangements)は、複数の企業が資金を拠出し多額な資金調達を可能にするものであり、多額な資金を必要とするような研究開発活動をカバーすることができるため、資金調達等の有効な方法と考えられる。また、費用分担契約を締結していれば、研究開発が失敗した場合でも、経済的負担は複数の企業が分担することとなり、一企業の負担するリスクを軽減することを可能にする。更に、研究開発活動を通して獲得した無形資産に絡む取引が移転価格上の重要な課税問題として浮かび上がってくる可能性が非常に高まっている中で、この無形資産に絡んで発生する無形資産の所有、無形資産の使用料等に係る移転価格上の問題点等を解決する方法としても、費用分担契約は、有効に機能すると考えられる。

費用分担契約について、過去にもその重要性につき論じたもの(注1)もあったが、今後は我が国の取扱いだけでなく、国際的な契約であるため、相手国となる米国や OECD 各国での取扱い等についても本格的に論じられるであろう。本稿では、平成18年3月に国税庁により公表された「改正移転価格事務運営要領(事務運営指針)」の費用分担契約に係る部分を中心に OECD 移転価格ガイドライン、米国財務省規則等に触れながら、費用分担契約の定義、取扱い及び留意点等について解説する。

2 CCA の定義について

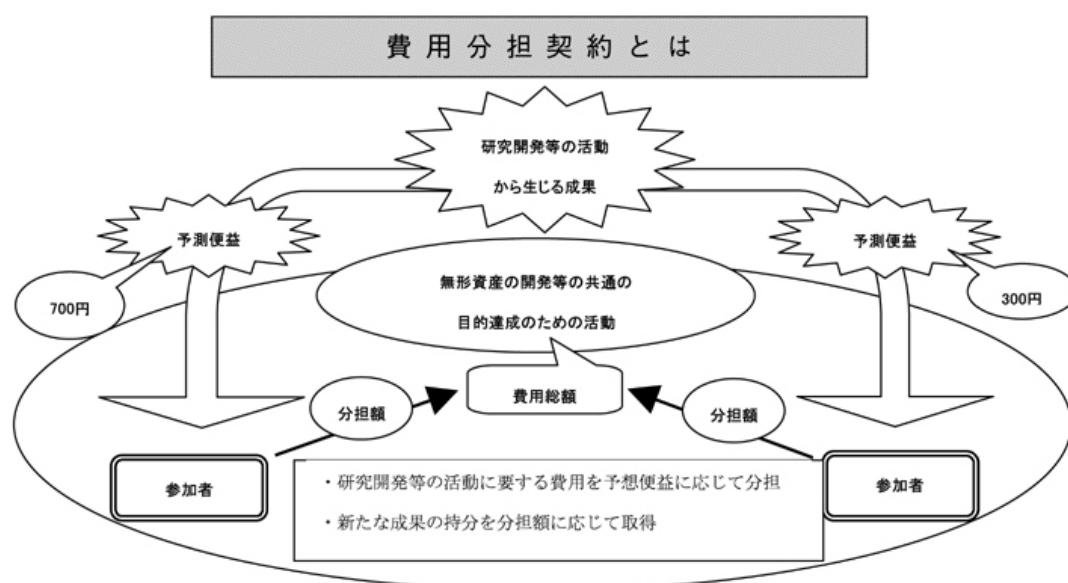
費用分担契約とは、「特定の無形資産を開発する等の共通の目的を有する契約当事者(以下「参加者」という。)間で、その目的の達成のために必要な活動(以下「研究開発等の活動」という。)に要する費用を、当該研究開発等の活動から生じる新たな成果によって各参加者において増加すると見込まれる収益又は減少すると見込まれる費用(以下「予測便益」という。)の各参加者の予測便益の合計額に対する割合(以下「予測便益割合」という。)によって分担することを取り決め、当該研究開発等の活動から生じる新たな成果の持分を各参加者のそれぞれの分担額に応じて取得することとする契約」(事務運営指針(2—14))と規定されており、これは OECD 移転価格ガイドラインに沿ったものである(注2)。

また、我が国の事務運営指針においては費用分担契約として最も想定されるものとして次のように「製造技術開発に関する契約」を例として取り上げている。

「新製品の製造技術の開発に当たり、法人及び国外関連者のそれぞれが当該製造技術を用いて製造する新製品の販売によって享受するであろう予測便益を基礎として算定した予測便益割合を用いて、当該製造技術の開発に要する費用を法人と国外関連者との間で分担することを取り決め、当該製造技術の開発から生じる新たな無形資産の持分をそれぞれの分担額に応じて取得することとする契約」は費用分担契約に該当するとされている(事務運営指針2—14)。

同様に、OECD 移転価格ガイドラインにおいても最も頻繁に見られるのは無形資産の共同開発のための契約であろうとしている。

図1 費用分担契約の定義(注3)



- ・ 予想便益 = 研究開発等の活動から生じる新たな成果によって各参加者において増加すると見込まれる収益又は減少すると見込まれる費用
- ・ 予想便益割合 = 予測便益 / 各参加者の予測便益の合計

なお、現行の米国財務省規則では、適格費用分担契約を二以上の参加者を含み、参加者の予想便益の享受割合を反映させることが合理的に期待できる要素に基づき、各関連参加者の無形資産の開発費用に対する負担割合を計算する方法を提供しなければならないとされ、経済状況、事業活動、参加者の活動、更には当該契約に基づく進行中の無形資産の開発における変化を考慮して、関連参加者の無形資産の開発費用に対する負担割合の調整を行わなければならないとされている。契約の締結と同時に書面に記載されるべき事項についても規定している(§ 1.482—7(b))(注4)。なお、適格費用分担契約においては、税務署長は無形資産の開発により享受する合理的に予測される便益のそれぞれの持分を、適格費用分担契約の下で各関連企業である参加者の無形資産の開発費用の分担と等しくするための決定が必要な場合を除き、適格費用分担契約に関しては配分を行わないとされている(§ 1.482—7(a)(2))。

3 費用分担契約の取扱い

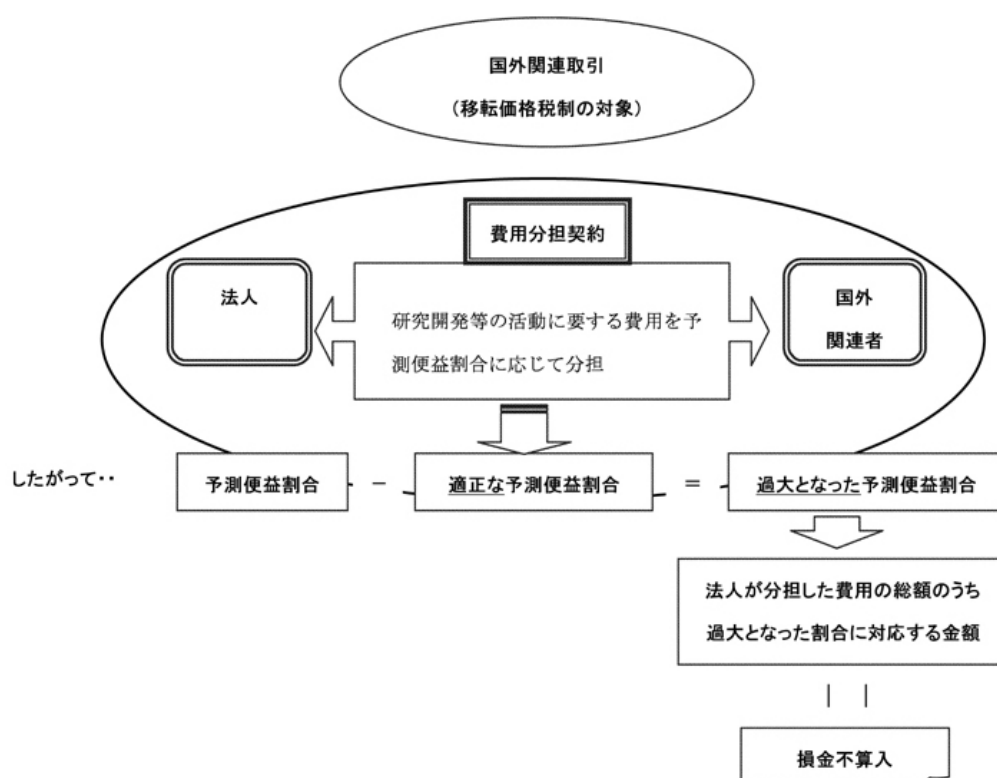
費用分担契約における、予想された便益割合と実現した便益割合との間に差が生じた場合の取扱いとして、事務運営指針(2—15)で「法人が国外関連者との間で締結した費用分担契約に基づく費用の分担(費用分担額の調整を含む。)及び持分の取得は、国外関連取引に該当し、当該費用分担契約における当該法人の予測便益割合が、当該法人の適正な予測便益割合(2—16 及び2—18 による検討に基づき算定される割合をい

う。)に比して過大であると認められるときは、当該法人が分担した費用の総額のうちその過大となった割合に対応する部分の金額は、独立企業間価格を超えるものとして損金の額に算入されないことに留意する」と規定し、独立企業原則の下での調整計算を規定している。同様な規定が OECD 移転価格ガイドラインパラ 8.27 に規定されている。

我が国においては、法人の予想便益割合が適正な予想便益割合に比して過大であると認められる場合には調整を加えることとされているが、過大となる割合が如何なるものを規定していない。一方、米国においては財務省規則で 20%を超過する場合に調整を加えることとされているので、我が国においても執行面で同様の取扱いを主張されることも考えられ、今後の動きが注目される。

我が国法人が分担した費用の中に交際費等の経費が含まれた場合の取扱いについて、事務運営指針(2-15(注))では「法人が分担した費用については、法人税に関する法令の規定に基づいて処理するのであるから、例えば、研究開発等の活動に要する費用のうちに措置法第 61 条の4第3項に規定する交際費等がある場合には、適正な予測便益割合に基づき法人が分担した交際費等の額は、措置法通達 61 の4(1)—23((交際費等の支出の方法))(1)の規定に準じて取り扱うこととなり、当該分担した交際費等の額を基に同条第1項の規定に基づく損金不算入額の計算を行うこととなることに留意する。」と規定され、費用分担契約に基づいて支出された費用で損金不算入等の他の税法の規定の適用を受けるものの取扱いを明確にしている。

図2 費用分担契約の取扱い(注5)



4 費用分担契約において留意すべき事項

事務運営指針(2—16)において費用分担契約における留意すべき事項として次のような点が明確にされた。国外関連者との費用分担契約において、これらの事項が適正でないと移転価格上の問題が生じるので、課税リスクを避けるためにも注意が必要である。

イ 研究開発等の活動の範囲が明確に定められているか。また、内容が具体的にかつ詳細に定められているか。

研究開発の範囲、費用の区分等が明確でない費用分担契約も考えられ、その場合は恣意的な費用計上が可能となることから、費用分担契約は、関連者間で将来も含めてその範囲及び内容に疑義が生じないようにすることが肝要であることを明らかにしたものである(注6)。

ロ 研究開発等の活動から生じる成果を自ら使用するなど、すべての参加者が直接的に便益を享受することが見込まれているか。

製造特許の研究開発を目的とする費用分担契約は、原則として特許技術を自ら使用する製造会社のみが参加者たり得ることとなり、委託契約等による間接参加だけでは、参加者の予測便益を適切に算定できないことが想定されるので、予測便益を真に合理的に算定できる者のみを参加者とするのが肝要であるとされている(注7)。

OECD 移転価格ガイドラインでは、参加者は CCA の対象である財産又はサービスについて便益の持分を与えられなければならない、かつ与えられた持分を直接又は(ライセンス契約を通じて)間接に利用可能であるという合理的期待を有していなければならないとされている(パラ 8.10)。

米国においては、参加者とは対象となる無形資産の使用から便益を受けることが合理的に期待され、会計上及び執行上の要件を十分に遵守する場合に参加者となるとされている(財務省規則 § 1.482—7 (f) (3))。そして、参加者とならないとしている具体的な例として「親会社(FP)は天然資源の採取に従事する外国法人である。FP は、米国子会社(USS)を有しており、米国において販売するために天然資源を USS に販売している。FP は、その天然資源を採取するための新たな機械を開発するため USS と費用分担契約を締結する。当該機械は、米国及びその他の国で特許を取得する予定の新たな採取プロセスを使用する。当該費用分担契約では、USS は米国での天然資源の採取に当該機械を使用する権利を取得し、FP はその他の国でその権利を取得することになっている。しかしながら、当該天然資源は、米国には存在しない。USS が米国でそのプロセスを使用する権利を取得した事実にもかかわらず、USS は参加者とならないとされる。」としている。(財務省規則 § 1.482—7 (c) (1) (i))

我が国においても、執行上の取扱いを明確にするため、米国財務省規則と同様に例示が当局により公開されることが望まれる。

ハ 各参加者が分担すべき費用の額は、研究開発等の活動に要した費用の合計額を、適正に見積もった予測便益割合に基づいて配分することにより、決定されているか。

費用分担契約のメリットは、無形資産が研究開発等の活動で創造されたとしても、適正に見積もられた予測便益に基づいて費用分担が行われていれば、無形資産の所有の問題や適正な使用料、使用料に係る源泉税の問題を解決する方法となる。不適正な予測便益の見積もりに基づいていると、費用分担契約のこれらのメリットを享受することができなくなるため、見積もりが適正であるか否かは重要な点である。

OECD 移転価格ガイドラインでは、長期間にわたって(調整的支払を行った後の)貢献に占める参加者のシェアと期待便益に占める参加者のシェアの間に相当の乖離が存在している場合においても、税務当局は CCA の契約条件とされているものの全部又は一部を無視することもでき、また商業上の現実からすれば、不均衡に大きな貢献を行っている参加者は CCA の対象の中でより大きな便益の持分を得る資格が与えられるべきであるとされている(パラ 8.30)。

米国においては、適格費用分担契約の下で当該課税年度における関連参加者の無形資産開発費用の配分割合を、当該契約の下で合理的に予測される関連参加者の便益の享受割合と比較しなければならないとされている(財務省規則 § 1.482—7(i)(1))。

二 予測便益を直接的に見積もることが困難である場合、予測便益の算定に、各参加者が享受する研究開発等の活動から生じる成果から得る便益の程度を推測するに足りる合理的な基準(売上高、売上総利益、営業利益、製造又は販売の数量等)が用いられているか。

ホ 予測便益割合は、その算定の基礎となった基準の変動に応じて見直されているか。

これは、OECD 移転価格ガイドラインに沿った内容となっている。この間接的に見積もる方法における「合理的な基準」については、期待される便益の種類や内容に応じて判断せざるを得ないと考えられるため、特定の基準を例示・列挙するとともに、期待便益を推測するに足りる合理的な基準が用いられているかといった内容を盛り込むこととされたところであるが、この予測便益を適正に見積もるためには、まず、対象となる研究開発等の活動が漠然としたものでなく、その範囲が明確であるといった観点から検討を行う必要があり、更に、算定の基礎になった基準の変動に応じてその見積りが不断に見直されているかといった観点からの検討も必要とされている。そして予測便益の見積りの適正性は、費用分担契約における恣意性を排除する大きなポイントであるため、各参加者の予測便益の額とその算定方法について、必ず書面による保存が担保される必要があるものとされている(注8)。

米国においては、予測便益は当該無形資産の使用により創出される追加の所得あるいは節約される費用の見積もりを考慮した直接基準あるいは創出される所得または節約される費用に関連すると合理的に推定される一定の数値を考慮した間接基準のいずれかにより測定されるとし、間接基準には、無形資産が活用される事業活動において使用、製造又は販売する製品の数量や、事業活動における売上高、営業利益が用いることができる(財務省規則 § 1.482—7(i)(3))。

ヘ 予測便益割合と実現便益割合(研究開発等の活動から生じた成果によって各参加者において増加した収益又は減少した費用(以下「実現便益」という。))の各参加者の実現便益の合計額に対する割合をいう。)とが著しく乖離している場合に、各参加者の予測便益の見積りが適正であったかどうかについての検討が行われているか。

予測便益割合と実現便益割合との乖離を調整するために、納税者が費用を更に分担する場合も想定されることから、「乖離が有れば調整する」としてほしいとの意見もあったようであるが、OECD 移転価格ガイドラインとの整合性の観点からそのような記述をすることは困難であると判断されたため、現行の規定振りとされた。ただし、著しい乖離があった場合には調整するとの調整条項を納税者自ら契約書に盛り込むことについては、原則として望ましいものとされている(注10)。

OECD 移転価格ガイドラインでは、実際の結果が見通しと著しく乖離した状態においては、税務当局は、後知恵を用いることなく当時合理的に予見可能であった新事実をすべて考慮に入れながら、作られた見通しが比較可能な状況において独立企業により信頼できると考えられるかどうか調査するように促されるかもしれないとされている(パラ8.20)。

米国においては、予測された便益の享受割合と実際の便益の享受割合との間の重大な乖離は、予測が信頼性のあるものではないということを示唆しているといえよう。このような場合には、税務署長は、実際の便益を予測便益の最も信頼性のある尺度として用いることができる。数年間にわたり、便益の予測がなされ、その期間の最初の数年にかかる予測に信頼性がないと分かった場合、それは残りの期間の予測も信頼性がないことを示唆するものであることから、調整がなされるべきである。各関連参加者のこのような乖離が参加者の予測便益の享受割合の20%以下であるような場合には、関連参加者の予測された便益の享受割合と実際の便益の享受割合の乖離に基づき、予測が信頼性のないものとされることはないであろう。更に、もしこの乖離が費用

の分担時に合理的に予測し得ない、参加者の制御を超えた異常な事態によるものである場合には、税務署長はそのような乖離に基づく配分は行わないであろうとされている(財務省規則 § 1.482—7 (f) (3) (i))。

我が国においては、調整を必要とする相当な乖離割合が規定されておらず、事務取扱要領等でその取扱いを明確にしていけることが望まれる。

ト 新規加入又は脱退があった場合、それまでの研究開発等の活動を通じて形成された無形資産等がある場合には、その加入又は脱退が生じた時点でその無形資産等の価値を評価し、その無形資産等に対する持分の適正な対価の授受が行われているか。

なお、我が国においては、無形資産の評価方法に関し、DCF 法といった無形資産の絶対的価値を算定する手法の明示については検討段階にあるとされている(注 10)。

OECD 移転価格ガイドラインでは、パイ・イン支払の金額は新規参加者が取得する権利の独立企業間価値を基礎にして新規参加者が CCA の下で受け取るすべての予測便益の相対的なシェアを考慮に入れて決定されるべきであるとされている(パラ 8.32)。

米国においては、公開された費用分担契約に関する財務省規則案では、無形資産の価値の評価方法として、比較取引基準法(CUT 法)、残余利益分割法(RPSM)、収益基準法(Income Method)、買収価値法(Acquisition Price Method)、及び、株式市場価値法(Market Capitalization Method)が提案されている(注 11)。

5 費用分担契約における既存の無形資産の使用等

費用分担契約においては、参加者が以前から保有していた無形資産を使用して共同開発が行われることが想定されるので、その取扱いについて明らかにしている。参加者が契約締結以前に所有していた無形資産を当該費用分担契約の研究開発等の活動に提供した場合(パイ・イン)には、当該無形資産の持分が各参加者に移転されたものとされる。この移転を受けた参加者は対価を支払う必要がある。

事務運営指針(2—17)は、「参加者の保有する既存の無形資産(当該費用分担契約を通じて取得・開発された無形資産以外の無形資産をいう。以下同じ。)が費用分担契約における研究開発等の活動で使用されている場合には、その無形資産が他の参加者に譲渡されたと認められる場合を除き、当該無形資産を保有する参加者において、その無形資産に係る独立企業間の使用料に相当する金額が収受されているか、あるいはこれを分担したものと費用分担額の計算が行われているかについて検討する必要がある」と規定している。

すなわち、参加者が保有していた無形資産については、他の参加者に譲渡が行われたと認められる場合を除き、独立企業間価格の使用料を収受するか、或いは費用分担額の計算において考慮するかを求めている。なお、有形資産についても、その取扱いは同様とされており、費用分担契約における共同開発に提供された有形資産に係る減価償却費は提供した参加者において計上されることになる(注 12)。一方、研究途中に費用分担契約を脱退する場合(パイ・アウト)も対価の支払が必要となる。

また、我が国の法人が研究開発等の活動において自ら開発行為等を行っている場合や国外関連者の実現便益が予測便益を著しく超過するような場合には、その超過要因を検討し、法人がその保有する既存の無形資産の適正な対価等を収受することなく、費用分担契約に参加していないか否かを検討するように、「法人が研究開発等の活動において自ら開発行為等を行っている場合や国外関連者である参加者の実現便益がその予測便益を著しく上回っているような場合には、法人の保有する既存の無形資産が当該研究開発等の活動に使用されているかどうかを検討し、その使用があると認められた場合においては、本文の検討を行うこと(事務運営指針2—17 注書)」と規定されている。

当局の担当者が「例えば、法人が当初から保有しているソフトウェアの基本設計部分や、法人の優秀な従業員等のみがもつ開発能力・知識等が費用分担契約に基づく研究開発等の活動に用いられる場合を想定しており、既存の無形資産には、法人の貸借対照表に計上されるものに限らず、事務運営指針(2—11)(無形資産の範囲)に例示した所得の源泉と認められるものをすべからく含むものであることを前提としています」と解説しており、国外関連者の実現便益が予測便益を上回った場合の今後の執行上の取扱いが注目される(注 13)。

6 文書化規定

事務運営指針(2—18)(費用分担契約に係る検査を行う書類等)は納税者を拘束する法的な意味での文書化規定ではないが、調査において検査すべき書類等を明記しており、間接的に文書化を課税当局により求められているものと考えられる。

移転価格調査において検討すべき書類として、法人と国外関連者ごとの資本関係及び事業内容を記載した書類、法人が独立企業間価格の算定に使用した書類、国外関連取引の内容を記載した書類等をあげ、それらの書類等から国外関連取引の実態を的確に把握するとされているが(事務運営指針(2—4))、特に、費用分担契約に係る調査を行うに当たっては、費用分担契約書(研究開発等の活動の範囲・内容を記載した附属書類を含む。)のほか、主として次のような書類等の提示を求め、移転価格税制上の問題があるかどうかを検討することとされている。

(1) 費用分担契約の締結に当たって作成された書類等

- イ 参加者の名称、所在地、資本関係及び事業内容等を記載した書類等
- ロ 参加者が契約締結に至るまでの交渉・協議の経緯を記載した書類等
- ハ 予測便益割合の算定方法及びそれを用いることとした理由を記載した書類等
- ニ 費用分担額及び予測便益の算定に用いる会計基準を記載した書類等
- ホ 予測便益割合と実現便益割合とが乖離した場合における費用分担額の調整に関する細目を記載した書類等
- ヘ 新規加入又は脱退があった場合の無形資産等の価値の算定に関する細目を記載した書類等
- ト 契約条件の変更並びに費用分担契約の改定又は終了に関する細目を記載した書類等

(2) 費用分担契約締結後の期間において作成された書類等

- イ 各参加者が研究開発等の活動のために要した費用の総額及びその内訳並びに各参加者の費用分担額及びその計算過程を記載した書類等
- ロ 研究開発等の活動に関する予測便益割合と実現便益割合との乖離の程度を記載した書類等
- ハ 研究開発等の活動を通じて形成された無形資産等に対する各参加者の持分の異動状況(研究開発等の活動を通じて形成された無形資産等の価値の算定方法を含む。)を記載した書類等
- ニ 新規加入又は脱退があった場合の事情の詳細を記載した書類等

なお、上記の規定は OECD 移転価格ガイドライン第 8 章 F: CCA の構築及び文書化に関する提言(パラ 8.40 から 8.43 まで)において定められた文書化規定の内容と整合性のあるものとされている(注 14)。

したがって、費用分担契約を導入する場合には、上記に記載された書類等を事前に準備、保管し、課税当局の調査に対応する必要がある。

(参考文献)

- (注1) 羽床正秀、「費用分担契約の論点」、国際税務 2001 年 3 月号、40 頁
- (注2) 国税庁企画専門官上野嘉一、『「移転価格事務運営要領(事務運営指針)」及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領(事務運営指針)」の解説について』、国際税務 2006 年 6 月号、31 頁)において、「無形資産の開発等に関連して、国外関連者との間で費用分担契約(CCA: Cost Contribution Arrangement)という新たな契約形態が用いられるようになっていることから、費用分担契約の取扱い全般について、OECD 移転価格ガイドラインに沿った内容の方針を定めて、…その明確化を図りました」としている。
- (注3) (注2)参照、36 頁
- (注4) 羽床正秀、古賀陽子共著、「平成 16 年度版移転価格税制詳解」826 頁、米国財務省規則の訳文は、羽床正秀、古賀陽子共著、「平成 16 年度版移転価格税制詳解」による。
- (注5) (注2)参照、37 頁
- (注6) (注2)参照、38 頁
- (注7) (注2)参照、38 頁
- (注8) (注2)参照、38 頁
- (注9) (注2)参照、39 頁
- (注10) (注2)参照、39 頁「現状では、個別の事実認定及び独立企業原則に基づきマーケットアプローチ等から適切な手法を選択すべき」とされている。
- (注11) 2005 年 8 月に米国財務省は費用分担契約(CSA: Cost Sharing Arrangement)の財務省規則案を公開している。
- (注12) (注2)参照、41 頁
- (注13) (注2)参照、40 頁
- (注14) (注2)参照、42 頁、確認すべき書類としては、OECD ガイドライン及び「移転価格に関する文書化に係る環太平洋税務長官会議(PATA)ドキュメンテーション・パッケージ」の内容と整合的なものとされている。

(資料編)

移転価格事務運営要領

(費用分担契約)

2—14 費用分担契約とは、特定の無形資産を開発する等の共通の目的を有する契約当事者(以下「参加者」という。)間で、その目的の達成のために必要な活動(以下「研究開発等の活動」という。)に要する費用を、当該研究開発等の活動から生じる新たな成果によって各参加者において増加すると見込まれる収益又は減少すると見込まれる費用(以下「予測便益」という。)の各参加者の予測便益の合計額に対する割合(以下「予測便益割合」という。)によって分担することを取り決め、当該研究開発等の活動から生じる新たな成果の持分を各参加者のそれぞれの分担額に応じて取得することとする契約をいい、例えば、新製品の製造技術の開発に当たり、法人及び国外関連者のそれぞれが当該製造技術を用いて製造する新製品の販売によって享受するであろう予測便益を基礎として算定した予測便益割合を用いて、当該製造技術の開発に要する費用を法人と国外関連者との間で分担することを取り決め、当該製造技術の開発から生じる新たな無形資産の持分をそれぞれの分担額に応じて取得することとする契約がこれに該当する。

(費用分担契約の取扱い)

2—15 法人が国外関連者との間で締結した費用分担契約に基づく費用の分担(費用分担額の調整を含む。)及び持分の取得は、国外関連取引に該当し、当該費用分担契約における当該法人の予測便益割合が、当該法人の適正な予測便益割合(2—16 及び2—18 による検討に基づき算定される割合をいう。)に比して過大であると認められるときは、当該法人が分担した費用の総額のうちその過大となった割合に対応する部分の金額は、独立企業間価格を超えるものとして損金の額に算入されないことに留意する。

(注) 法人が分担した費用については、法人税に関する法令の規定に基づいて処理するのであるから、例えば、研究開発等の活動に要する費用のうちに措置法第 61 条の 4 第 3 項に規定する交際費等がある場合には、適正な予測便益割合に基づき法人が分担した交際費等の額は、措置法通達 61 の 4 (1) —23 ((交際費等の支出の方法)) (1) の規定に準じて取り扱うこととなり、当該分担した交際費等の額を基に同条第 1 項の規定に基づく損金不算入額の計算を行うこととなることに留意する。

(費用分担契約に関する留意事項)

2—16 法人が国外関連者との間で費用分担契約を締結している場合には、次のような点に留意の上、法人の費用分担額等の適否を検討する。

- イ 研究開発等の活動の範囲が明確に定められているか。また、その内容が具体的かつ詳細に定められているか。
- ロ 研究開発等の活動から生じる成果を自ら使用するなど、すべての参加者が直接的に便益を享受することが見込まれているか。
- ハ 各参加者が分担すべき費用の額は、研究開発等の活動に要した費用の合計額を、適正に見積もった予測便益割合に基づいて配分することにより、決定されているか。
- ニ 予測便益を直接的に見積もることが困難である場合、予測便益の算定に、各参加者が享受する研究開発等の活動から生じる成果から得る便益の程度を推測するに足りる合理的な基準(売上高、売上総利益、営業利益、製造又は販売の数量等)が用いられているか。

- ホ 予測便益割合は、その算定の基礎となった基準の変動に応じて見直されているか。
- ヘ 予測便益割合と実現便益割合(研究開発等の活動から生じた成果によって各参加者において増加した収益又は減少した費用(以下「実現便益」という。)の各参加者の実現便益の合計額に対する割合をいう。)とが著しく乖離している場合に、各参加者の予測便益の見積りが適正であったかどうかについての検討が行われているか。
- ト 新規加入又は脱退があった場合、それまでの研究開発等の活動を通じて形成された無形資産等がある場合には、その加入又は脱退が生じた時点でその無形資産等の価値を評価し、その無形資産等に対する持分の適正な対価の授受が行われているか。

(費用分担契約における既存の無形資産の使用)

- 2—17 参加者の保有する既存の無形資産(当該費用分担契約を通じて取得・開発された無形資産以外の無形資産をいう。以下同じ。)が費用分担契約における研究開発等の活動で使用されている場合には、その無形資産が他の参加者に譲渡されたと認められる場合を除き、当該無形資産を保有する参加者において、その無形資産に係る独立企業間の使用料に相当する金額が収受されているか、あるいはこれを分担したものと費用分担額の計算が行われているかについて検討する必要があることに留意する。

(注) 法人が研究開発等の活動において自ら開発行為等を行っている場合や国外関連者である参加者の実現便益がその予測便益を著しく上回っているような場合には、法人の保有する既存の無形資産が当該研究開発等の活動に使用されているかどうかを検討し、その使用があると認められた場合においては、本文の検討を行うことに留意する。

(費用分担契約に係る検査を行う書類等)

- 2—18 調査においては、2—4に掲げる書類等から国外関連取引の実態を的確に把握するのであるが、費用分担契約に係る調査を行うに当たっては、費用分担契約書(研究開発等の活動の範囲・内容を記載した附属書類を含む。)のほか、主として次のような書類等の提示を求め、移転価格税制上の問題があるかどうかを検討する。

(1) 費用分担契約の締結に当たって作成された書類等

- イ 参加者の名称、所在地、資本関係及び事業内容等を記載した書類等
- ロ 参加者が契約締結に至るまでの交渉・協議の経緯を記載した書類等
- ハ 予測便益割合の算定方法及びそれを用いることとした理由を記載した書類等
- ニ 費用分担額及び予測便益の算定に用いる会計基準を記載した書類等
- ホ 予測便益割合と実現便益割合とが乖離した場合における費用分担額の調整に関する細目を記載した書類等
- ヘ 新規加入又は脱退があった場合の無形資産等の価値の算定に関する細目を記載した書類等
- ト 契約条件の変更並びに費用分担契約の改定又は終了に関する細目を記載した書類等

(2) 費用分担契約締結後の期間において作成された書類等

- イ 各参加者が研究開発等の活動のために要した費用の総額及びその内訳並びに各参加者の費用分担額及びその計算過程を記載した書類等
- ロ 研究開発等の活動に関する予測便益割合と実現便益割合との乖離の程度を記載した書類等
- ハ 研究開発等の活動を通じて形成された無形資産等に対する各参加者の持分の異動状況(研究開発等の活動を通じて形成された無形資産等の価値の算定方法を含む。)を記載した書類等

二 新規加入又は脱退があった場合の事情の詳細を記載した書類等

(3) その他の書類等

- イ 既存の無形資産を研究開発等の活動に使用した場合における当該既存の無形資産の内容及び使用料に相当する金額の算定に関する細目を記載した書類等
- ロ 研究開発等の活動から生じる成果を利用することが予定されている者で、費用分担契約に参加しない者の名称、所在地等を記載した書類等