

第1回

共同研究開発における会計と税務

米国公認会計士 三代まり子

I はじめに

企業の事業活動がグローバルに展開される中で、競争相手は国内企業だけでなく、海外企業を含む大競争時代に突入しています。これまで内製で行われてきた研究開発活動を中心とする企業価値の創造も、現在では国内外における他社との連携や共同研究開発が不可欠となっています。他社との連携・共同研究開発は、異なる文化や、保有している技術の組み合わせなどにより、潜在的な利益を得る機会を多く生み出せるため、企業の持続的な成長のために有効な経営手段であるといえます。

本稿では、共同研究開発における有効な組織形態を紹介し、会計上の留意点について触れるとともに、海外企業との共同研究開発における税務上の留意点について解説します。なお、本稿の意見に関する部分については、筆者の私見であることを、あらかじめご了承ください。

II 会計上の留意点

複数の企業が共同で研究開発を行う場合、LLP（有限責任事業組合）やLLC（合同会社）といった有効な組織形態があります。研究開発には高いリスクと莫大^{はくたい}な資金が必要になる場合が多いと想定されますが、LLPやLLCでは次に

挙げる特徴を有していることから、ほかの組織形態と比べ、共同研究が行いやすいと考えられます。

- 意思決定のプロセスが資本の原則にとらわれることなく、定款自治により自由に設定できる。
- 収益分配も貢献度合いに応じて柔軟に定めることができる。
- 債権者との関係が有限責任制である。

LLPは2005年8月に「有限責任事業組合契約に関する法律」が施行されたことによって設立が可能となった組織であり、またLLCは06年5月の「会社法」の施行により設立が可能となった組織です。LLPやLLCは日本では比較的新しい組織形態ですが、海外においては以前より制度が整備されており、すでに大きな成果を挙げていることから活用の期待が高まっています。

1. LLP

LLPとは民法組合の特例であり、業務執行、利益分配などの組織の内部ルールをパートナー（出資者＝経営者）間で自由に設定でき、次のような特徴を持っています。

(1) 出資者全員に有限責任制を付与

出資者は、出資額の範囲でしか責任を負いません。また、有限責任であるため、計算書類の

開示が求められています。さらに、有限責任事業組合は法人格がありません。

(2) 構成員課税の適用

有限責任事業組合の利益に対しては課税されず、組員への分配利益に対して課税されます。

(3) 内部自治の徹底

業務執行者に対する監視機関（取締役、監査役、社員総会）の設置は義務付けられていません。また、利益の柔軟な配分が可能（出資比率に応じた配分である必要はない）。原則としては出資比率に応じて利益を配分しますが、書面による特別な定めがあれば、出資比率によらない配分が可能になります。

(4) 共同事業性の確保

組員は2人以上必要となり、出資者が経営に参加して意思決定を行う仕組みが確保される必要があります。また、重要な意思決定は組合契約書に明示し、全員一致で決定します。投資のみ行う出資者は認められず、すべての組員は何らかの形で業務執行に携わることが必要となります。

(5) 損益の分配

組員全員の同意により、別段の定めをした場合は、出資割合によらない分配を取り決めることができます（別段の定めをしない場合は、出資の価額に応じた分配）。そのため、技術やノウハウ、貢献度合いなどを勘案し、全組員の同意により、損益分配を決めることができます。

このようにLLPでは、出資の価額にかかわらず、自由な分配を取り決めることができますが、経済的合理性が認められない場合は、単なる組員間の利益の移転として税務上、贈与税の課税対象になる、または寄付金課税の対象になる可能性があります。そのため、出資割合と異なる損益分配の割合を定める場合には、組合の業務に対する各組員の貢献度の差異といった算定事由、算定式などの根拠資料を整えておく必

要があります。

損益分配の割合を定める主な方法としては、次のような場合が考えられます。

- 各組員に均等に配分
- 貢献割合など特定の割合による配分

また、LLPの財産は、分配可能額を超えて分配することはできません。ここで、分配可能額は、純資産額から300万円（組員による出資の総額が300万円に満たない場合は、出資の総額）を控除した額をいいます（有限責任事業組合契約に関する法律施行規則37条）。

2. LLC

LLCは、会社法によって出資者の有限責任が確保され、かつ内部関係について組合的規律が適用される特徴を有する新たな会社類型として新設されました。LLPと大きく異なる点は、法人格を有していること、また構成員課税の適用がないことという2点です（<表1>参照）。

Ⅲ 税務上の留意点

共同研究を行う上でのパートナーは必ずしも国内企業に限らず、海外企業を選択する企業も増加しています。共同研究開発の結果、新しい技術やノウハウなど無形資産が形成されますが、この際、どのように当該無形資産を各国のパートナー企業に移転するかが問題となってきます。他国の企業との共同研究開発において留意しておきたい税務上のポイントは、無形資産移転の際の「価格の設定」です。

1. 費用分担契約

共同研究開発においては、多額の費用と高いリスクを負うことから、「費用分担契約（CCA：Cost Contribution Arrangement）」という形態を活用し、他国の企業と共同で研究開発活動を行う多国籍企業が増加しています。CCAとは、研究開発活動に伴うリスクとリターンを参加企業間でシェアすることをいいます。複数の企業の参加により、多額の研究開発費を調達

▶表1 LLPとLLCの比較

特徴	LLP	LLC	補 足
有限責任制	○	○	出資者は出資額の範囲内で責任を負えばよい
構成員課税	○	×	構成員課税適用のLLPには法人税が課せられず、出資者への利益分配のみ課税される
内部自治原則に基づく運営	○	○	出資者の合意により ① 利益や権限の配分が出資金額の比率に拘束されず、役割や貢献に応じて柔軟な権限付与や利益配分が可能 ② 取締役や監査役のような経営者に対する監視機関の設置が強制されないため、柔軟性のある組織設計が可能
法人格	×	○	法人格を有するLLCのみ株式会社への組織変更が容易

できることに加え、参加企業間で研究開発に伴うリスクを分散することができます。

2. 移転価格税制

他国の企業と共同研究開発を行うため、国際租税法における移転価格税制上の所得移転が問題となります。無形資産の場合、研究開発などの費用の支出年度と、当該研究開発によって形成された無形資産が収益をもたらす年度との間に時間的なズレが生じ、収益の帰属という点で課税が繰り延べられることになります。研究開発活動には高いリスクがつきもので、業種によっても異なりますが、成功の確率が低いことも多くあります。その場合、研究開発費用の支出に対して将来収益を実現できるかどうかについては不確実性が高いといえます。その分、研究開発が成功して形成された無形資産は高収益性を有すると考えられますが、その際、この費用と収益の認識におけるタイミングのズレを利用し、形成された重要な無形資産を低廉で税率の低い海外へ移転する可能性があると考えられています。すなわち、研究開発費は日本で費用処理を行い、収益を生み出す段階になった無形資産を税率の低い海外へ安く移転し、無形資産から生じる収益に対する課税率を下げ、税務メリットを最大に享受するといった企業を誘発する恐れがあります。このような方法が正当化されると、自国の課税所得が他国に移転されることによる税収の減少だけでなく、さらに大きな問題として、自国における国際競争力の低下を

招くことになるでしょう。移転する際に適切な価格で取引がなされたかが重要となってきますが、代表的な評価方法は示されているものの、画一的な評価方法は、いまだ確立していないのが現状です。

CCAに参加する際、移転価格税制上、考慮すべきことは次の7点です。

CCAに関する留意事項

- 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。

出典：国税庁 事務運営指針（移転価格事務運営要領）2-16

IV おわりに

共同研究開発は、グローバル競争に勝ち抜くための有効な手段ですが、そのメリットを最大限に生かし、デメリットを最小限に抑えるためには、事前に成果の帰属と利益の配分に関する明確な方法の決定が必要であるといえます。

また、研究開発の進め方に関する方針の違い、研究開発活動に対する寄与度合いの認識の違いなど、複数社間における異なる価値観が想定どおりに融合しない場合、売上の拡大や利益率の改善などの財務的要素にウエートを置き過ぎると、提携先との関係が悪化するなどのリスクが生じます。それが、品質やブランド価値の低下、レピュテーションリスクの発生など、さまざまなひずみを引き起こしかねず、結果的に企業価値の低下を招いてしまう恐れがあります。業務提携など外部リソースを活用する際には、財務的影響を考慮するとともに、価値観の擦り合わせを事前に行っておくことが非常に重要であると考えられます。