

国際課税のケース・スタディ

外国法人が日本支店の営業権を譲渡した後に発生した損失の課税関係

〔事例〕

外国法人甲社は、わが国の支店を通じて貿易業務を営んでいたが、取引先等との諸般の事情を勘案して、当該業務を現地法人化して行う計画である。業務の引継ぎに関しては、あらかじめ100%子会社乙社をわが国に設立し、その法人に日本支店の営業の全部を譲渡することとして対処する予定である。具体的には、日本支店の有する債権債務のすべてを簿価で当該法人にそのまま引き継がせ、評価益の出る土地については、後日時価で譲渡する計画である。

ところで、日本支店の取扱商品の中では、季節商品の比重が高く、シーズン終了後の一定期間までは返品を認めるのが業界の慣行である。したがって、営業譲渡された後にもそれらの商品の返品を考慮しなければならない。その場合、返品による損失が発生することとなるが、当該損失は販売した者の責めに帰するものとして、甲社は、損失相当額の金額を子会社の乙社に含み益のある土地を売却して支払う予定である。それらの処理が終了した時点で、支店登記を閉鎖する。その場合、甲社が負担する損失は、営業譲渡後に売却する土地との譲渡益から控除することはできるか。

〔ポイント〕

恒久的施設を有する外国法人は、その事業に係る国内源泉所得について内国法人と同様に総合課税される。事例の場合、営業譲渡しても恒久的施設

があるといえるのかどうか。恒久的施設がないとした場合、課税関係は変わるのか。次の項目にそって検討する。

- 1 営業譲渡した後は、恒久的施設を有する法人かどうか
- 2 上述の損失の内容とその課税時期
- 3 恒久的施設を有する法人から恒久的施設を有しない法人に変わった場合の取扱い
- 4 非居住者の場合の課税関係

〔検討〕

1 営業譲渡した後は、恒久的施設を有する法人かどうか

事例の場合、営業譲渡しても恒久的施設を有すると判断されれば、その返品による事業の損失は土地の譲渡益から控除されることになる。そこで、営業譲渡した場合、恒久的施設を有するかどうかの判定が重要となる。

(1) 恒久的施設の意義

恒久的施設とは、事業を行う一定の場所とされ、具体的には、支店、事務所、工場、作業所、天然資源の採取場所、建設工事現場等が挙げられている。また、事業を行う一定の場所としての前述の物理的施設がない場所であっても、一定の代理人を有することで、機能的に支店等を有する場合と同様の事業活動が行われる場合には、その代理人の存在をもって恒久的施設を有することとされる。

国内に支店を有する場合であっても、その機能が本店のために①資産を購入するためだけのもの、

②資産を保管するためだけのもの、そして③本店の事業のために、広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究その他その事業の遂行にとって補助的な機能だけを有するものは、恒久的施設に含まれないものと規定されている(法令185②)。

以上によれば、恒久的施設を有するかどうかは、支店等の登記の有無にかかわらず、その活動の実体に基づいて判定すべきものといえよう。

(2) 営業譲渡との関係

営業とは、主観的には継続的・集团的に同種の営利行為を行うこと、すなわち、営業活動を意味するが(商法23)、客観的には特定の営業の目的に供される財産的組織体、すなわち、企業組織体を意味する。客観的意義の営業は、動産、不動産、債権、債務等からなるが、それらが営業目的のために結合され、しかも、営業の継続中に成立した営業上のノウハウや得意先等の事実関係(暖簾)をも包含するため、構成部分である各個の権利義務の単純な集合以上の価値を持ち、そのため一体としての営業譲渡や賃貸が行われる。

営業譲渡とは、客観的意義の営業を一体として契約により移転することをいう。営業は、社会的活力のある1個の組織として、その構成部分の集合以上の価値があり、しかも、その機能が現在の主体を離れても存在するため、一体としての営業の譲渡が行われる。一体としての営業の譲渡でなければならないが、営業の同一性が全体として認められるかぎり、構成部分の一部を除外してもよく、一部の支店を除外し又は一部の支店だけを譲渡することもできる。

手順としては、まず当事者間で一体としての営業の譲渡を目的とする債権契約を結ぶ。譲渡人は、その履行として営業の各構成部分を個別的に譲受人に移転して、譲受人が当該営業を営むことができるようにする。譲渡人が同種の営業を再開すれば、譲受人としては得意先を含めて営業全体を譲

り受けた意味がなくなるから、譲渡人は、一定の範囲内で競業避止義務を負うことになる(商法25)(以上は、新法律学辞典第3版の「営業」及び「営業譲渡」の項参照)。

以上によれば、営業の譲渡人である外国法人甲社は、一定の範囲内で競業避止義務を負うことになることから、基本的には同種の営業はできないことになる。

恒久的施設とは、事業(営業)を行う一定の場所とされ、支店登記があったとしても原則的には同種の営業はできないことから、特に営業譲渡以前の業種以外の事業をしている事実が認められないかぎり、営業譲渡した者は、その時点で恒久的施設を有しないものと認めるのが相当である。したがって、営業譲渡後の甲社は、わが国に恒久的施設を有しない者として課税されることになる。

2 上述の損失の内容とその課税時期

季節商品の返品による損失とは、過去に販売して計上した売上利益(粗利益)を商品が返品されたために、過去に過大に計上した利益を減算することによる調整にほかならない。

返品による損失の計上時期は、返品された期の事業年度とされるから、事例の場合、営業譲渡後の恒久的施設を有しないこととされた時期の損失となる。

具体的には、次のような取引になる。たとえば、季節商品の売価を100、原価を60とし、甲社の有する売掛金100を同額で乙社に譲渡した後に、当該商品が返品されたものとする。

(乙社)

商品(返品) 60	売掛金 100
-----------	---------

損失 40	
-------	--

甲社に損失分を補填してもらう。

現金 40	損失 40
-------	-------

(甲社)

損失 40	現金 40
-------	-------

3 恒久的施設を有する法人から恒久的施設を有しない法人に変わった場合の取扱い

(1) 恒久的施設を有する法人

国内源泉所得について、通常の内国法人と同様に総合課税される。申告の方法及びその時期も内国法人と同様である。

(2) 恒久的施設を有しない法人

恒久的施設を有しない法人の課税所得の範囲は、国内にある資産の運用もしくは保有又は国内にある不動産の譲渡より生ずるものその他一定の事業譲渡に類似する株式、ゴルフ会員権の譲渡等から生ずるものであり、事業から生ずる所得については恒久的施設がない場合課税されない。逆に、事業から生ずる所得に損失があっても、課税の対象となる所得に事業所得が含まれていないことから、課税所得の計算上考慮されないことになる。

(3) 課税形態が変わった場合

わが国に恒久的施設を有する外国法人が、恒久的施設を有しない外国法人に変わった場合、その恒久的施設を有しなくなるまでを一つの事業年度としてその課税所得を算出し、その後は、恒久的施設を有しない外国法人としてその課税所得を別個に算出することとなる。

したがって、事例の季節商品の返品による損失は、恒久的施設を有しない外国法人の事業損失として、わが国の課税所得の計算では考慮されないこととなる。

4 非居住者の場合の課税関係

内国法人が事例と同様の損失が発生した場合、当該損失に見合う金額を支出することから法人の純財産が減ることとなる。結果として、清算所得の課税所得が少なくなることによって調整されることとなる。外国法人については、清算所得の課税がないことから、内国法人と異なり、調整の方法はないこととなる。

非居住者の総合課税に係る所得税の課税標準等

は、居住者に係る所得税の課税標準等の計算の規定に準じて計算されることとなる(所法165)。所得税法第63条《事業を廃止した場合の必要経費の特例》には、居住者が事業所得を生ずべき事業を廃止した後において、当該事業に係る費用又は損失で当該事業を廃止しなかったとしたならば、その者のその年分以降の各年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額が生じた場合には、当該金額は、一定の算式に基づいて、その廃止した日の属する年分又はその前年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入されることとされ、過年度に遡って調整することとされている。以上によれば、わが国に恒久的施設を有していた非居住者の場合であれば、事例の損失については、居住者の場合に準じて過年度分の所得から減算されることとなる。

5 まとめ

上記のとおり、日本支店の営業を譲渡した後は、わが国に恒久的施設を有しないこととされ、事業所得については、たとえ、利益があったとしても課税されないものの、逆に、損失があっても課税所得の計算上では控除されないこととなっている。事例のように、季節商品の売掛金を簿価で引き継ぎ、返品が発生した時に評価益の出る土地を譲渡して補填することは現行法では難しいものといえる。

営業譲渡の際に、売掛金の評価を過去数年間の返品の実績に基づいて合理的に減算して、恒久的施設を有する法人の損失として計上するのが、計算の困難さは伴うものの好ましいものといえよう。この場合、後日、減算額と実際の返品との間に開差があったとしても、当初の評価が合理的な基準に基づいてなされておれば、非居住者に対する取扱い等との平仄を考えると課税当局に受け入れられるべきものと考えられる。

(税理士 小沢 進)