

世界標準の 消費税



溝口史子 デロイト トーマツ税理士法人
間接税サービスパートナー

第 8 回

無形資産の国外移転と消費税

昨今は円安もあり日本企業が外国企業に買収されるケースも多い。前回は日本にTOGC（事業譲渡の不課税制度）がないことを述べた。事業譲渡時に発生する営業権の譲渡について今回は考えてみたい。

1 無形資産の譲渡の取扱い

営業権の課税制度を考える前に押さえておきたいポイントが3つある。

1つ目は、営業権のような無形資産の譲渡は、資産の譲渡か役務の提供かという点である。欧州付加価値税法の体系では、無形資産の譲渡は役務の提供に含まれる（VAT指令14条1項）。したがって、営業権が有形資産でないことは明らかなので、役務の提供に関する規定が適用される。営業権の譲渡が役務の提供であるということについては、常に明らかであったわけではないらしい。英国では1982年12月31日までの営業権の譲渡は不課税として取り扱われていたとのことである（注1）。現在は役務の提供とする取扱いに変更されている。ドイツでは、2011年6月30日まで無形資産の譲渡は資産の譲渡として取り扱われており、2009年10月22日の欧州司法裁判所Swiss Re Germany Holding判決（注2）を受けて2011年6月8日に出された通達（注3）により無形資産の譲渡を付加価値税法上、役務の提供として取り扱うことが明確化された。

2つ目は、すでに述べたように欧州では事業全体の移転は不課税となるということである。

したがって、殊更に営業権だけを切り出して取引するようなことがなければ、この不課税となる事業譲渡に含まれてしまうことが一般的である。

3つ目が、課税地の問題である。仮に役務の提供の規定が適用になったとした場合、事業者間での役務提供の原則的課税地は受益者事業地となるが（VAT指令44条）、この場合の受益者事業地とは、原則的には設立地であるものの、役務を固定的施設（fixed establishment）で受ける場合には、固定的施設の所在地であるということである。

なぜこれらがポイントとなるのかを、消費税法の規定と比較しながら検討する。

2 営業権とは何か

営業権の意義については、消費税法又は法人税法等の税法には規定されていない（平成13年12月21日裁決・裁決事例集62集423頁参照）。

消費税法上の営業権の範囲は基本通達5-7-8によれば「営業権には、例えば、繊維工業における織機の登録権利、許可漁業の出漁権、タクシー業のいわゆるナンバー権のように、法令の規定、行政官庁の指導等による規制に基づく登録、認可、許可、割当て等に基づく権利（外国におけるこれらの権利を含む。）が該当する。」とあるが、これは例示列举であり、「法令の規定、行政官庁の指導等による規制に基づく登録、認可、許可、割当て等に基づく権利」に重

きを置いて読めばかなり限定的である。

同不服審判所判決では、「営業権の意義については、消費税法又は法人税法等の税法には規定されていないため、一般に会計学や商法等で用いられている概念によることになるが、そこでいう営業権とは、のれん、しにせ権などをいい、いわゆる法律上の権利だけではなく、財産的価値のある事実関係を含むものであって、企業の長年にわたる営業活動を通じて醸成される伝統、社会的信用、名声、立地条件、営業上の秘訣、特殊の技術及び特別の取引関係の存在等並びにそれらの独占性等の多様な諸条件を総合したものであり、将来にわたり他の企業を上回る企業収益を獲得することができるという超過収益力をその内容とするものと解される。」としている。

平成12（2000）年の国税庁消費税課質疑応答事例では「営業の譲渡を行う場合における営業権の譲渡の対価は、営業の譲渡に伴い、授受する対価の額から有形資産に係る対価の額を控除した残額が営業権の対価となる」とした上で、繰延資産の評価額が営業権譲渡の対価に含まれると述べている。

さらに古い1991年の国税庁消費税課の記事^(注4)によると「営業権とは、企業の超過収益力であるとして評価され、「超過収益力の要因としては、当該企業の長年にわたる伝統と社会的信用、立地条件、特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在並びにそれらの独占性、生産設備、技術及び人的組織面の優秀性等の諸条件」であり、商法上は、有償により譲受した場合又は合併により取得した場合に限り資産として計上することが認められている（商法285の7）。税務上も有償取得の営業権に限って資産性が認められることから、消費税においても資産として有償で譲渡の対象とされる営業権について課税の対象となる。」とされており、2006年に行われた法人税法上の改正（資産調整勘定の創設）前後で特に影響を受けていない。つま

り、消費税法上の営業権とは、基本通達の例示よりもかなり広い企業の超過収益力を意味し、授受する対価の額から有形資産に係る対価の額を控除した残額を営業権の対価とするという差額概念を採用しているように見える。

3 | 営業権の譲渡の内外判定

上記のように、消費税法上の営業権がキャッチオール的な幅広い概念であるとする、事業譲渡の価値の大半は営業権に分類される。消費税法は、営業権の譲渡の課税地に関して「これらの権利に係る事業を行う者の住所地」を課税地であると定め、営業権の内外判定は譲渡者の本店所在地で行われる（消令6①八）。しかしながら、外国法人が、日本支店を撤退する際に、日本支店の営業を内国法人に譲渡する際の営業権は、内外判定が本店所在地（国外）のため、不課税となってしまう。内外判定の矛盾の解決策としては、むしろ、営業権については、消費税法施行令6条1項10号の判断【その資産の譲渡又は貸付けを行う者の当該譲渡又は貸付けに係る事務所等の所在地】と同じに改正されれば、不合理は解消される。

先に述べたように、欧州付加価値税法の体系では、営業権が事業とは別に譲渡された場合、役務の提供として取り扱われ、役務の提供に係る課税地の原則規定が適用されるため、受益者事業地で課税となる。さらにこの受益者事業地とは、受益者の本店所在地ではなく、固定的施設（fixed establishment）を含む。このようなケースでは、そもそも譲受人が国内で事業を継続するためには、固定的施設を有している場合が多いと考えられるため、支店がない場合でも、固定的施設が認定されれば営業権を含む無形資産の譲渡は国内課税取引となる。課税地が国内であれば、リバースチャージが適用され、譲受人の課税売上割合に応じて仕入税額控除の可否が判定される。

4 無形資産の輸出免税制度

日本の消費税法は、欧州付加価値税法が課税地のレベルで不課税としている取引について、輸出免税の範囲に含めていることが多い。営業権の譲渡もその1つであろうかと思う。内国法人が外国法人に営業権を譲渡する場合には、日本において営業していた権利にもかかわらず、輸出免税となる（消令6①八、消令17②六）。内国法人の大規模事業が外資に買収され、その事業の中核をなす特許権や産業技術といった無形資産が国外に移転される場合も、同様である（消令6①五、七、消令17②六）。

この無形資産が国外に持ち出された場合の課税制度については、欧州付加価値税法では、受益者にEU加盟国内に固定的施設がない限り、上記のように課税地の判定で不課税となり、やはり課税されない。課税地の例外規定である実際の便益の享受地課税の加盟国による権利行使の範囲を見ても、特にこのB2Bにおける無形資産移転で積極的に行使されているということはない。先に述べたように、国内企業間で事業を譲渡しても不課税となるので、事業譲渡のコンテキストで無形資産の移転が起こっても国内外に取扱いの差はないということになる。

しかしながら、日本はややわけが違う。譲渡を受ける非居住者が基準期間に課税売上を持たない場合には、原則として2年間、譲渡された無形資産を使って免税事業者として消費税を課税しないで事業を実施できることとなる。往々にして事業譲渡には無形資産以外にも、棚卸資産、有形固定資産といった課税資産が含まれるため、譲渡を受ける非居住者はこれらの課税資産の譲渡に係る仕入税額控除を受けるために課税事業者選択をするのではないかと考えられるが、事業の価値の大半は無形資産や日本の市

場としての価値を示す超過収益力や取引先との関係である。

また、最近の傾向として、グローバルIP戦略のためか、無形資産だけが非居住者に移転されることが多い。したがって、事業譲渡の対価の大部分は輸出免税の範囲に含まれることとなる。デジタル系サービスであれば、棚卸資産、有形固定資産を一切国内で持たずに、日本国内で事業を開始することが可能である。仮に、日本で大ヒットしているゲームタイトルが外国法人に買収されたらどうなるのかと考えると、空恐ろしい。

例えば、有形固定資産や棚卸資産のみをグループ内国法人に移転し、内国法人が有形資産に係る仕入税額控除を実施し、非居住者には無形資産を移転することとすれば、消費税の仕入税額控除を実現しながら、事業譲渡の大半は免税となる。この機会に移転した非居住者が保有する無形資産の使用料を内国法人が支払うこととすれば、この使用料の支払も消費税法上は免税である。国内企業間取引であれば全額課税であるのに、なぜ同じように国内事業を非居住者に譲渡すると免税になるのか。むしろ日本企業の事業が非居住者に買収されるのを後押ししているかのような、そんな印象を持ってしまう。

日本のB2C事業の価値がどんどん海外に移転されれば、法人税収が先細ることが目に見えていの中で、消費税ぐらいいは納めてもらってもよいのではないかと考える今日この頃である。

(注1) HMRC, VATSCO03580

(注2) C-242/08

(注3) BMF v. 08.06.2011-IV D 2-S 7100/08/
10009:001 BStBl 2011 I S. 582

(注4) 内川毅彦「営業の譲渡と消費税」税理34
巻4号（1991年）