

外国法人に支払うコンサルタントフィー等の課税関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社では、長年試験研究に従事している米国法人乙社に新製品の研究開発を依頼した。甲社は、わが国での製品化のため、新製品の研究開発に従事していた乙社の研究者丙（米国居住）を1カ月間来日させた。当該費用は、研究開発費用とは別途に乙社にコンサルタントフィーとして支払っている。

乙社に支払うコンサルタントフィー及び来日した研究者丙の課税関係はどのようになるのか。

なお、乙社は研究開発を米国内でのみ行っている。

〔ポイント〕

わが国でコンサルタント業務を行う場合、法人のステイタスで行うか個人としてのステイタスで行うかで課税関係が異なる。本件では、法人の業務として行われるが、その場合は米国法人の課税関係及び実際に役務を提供した研究者の課税関係が問題となるので、それぞれの課税関係を国内法及び日米租税条約に分けて検討する。併せて当該コンサルタントフィーの消費税の課税関係も検討する。

〔検討〕

1 国内法

(1) 法人の課税関係

法人の事業の一環として提供される役務提供

であることから事業所得に該当するが、所得税法161条2号の「国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価」に該当すれば、その支払の段階で所得税が20%の税率で源泉徴収され、最終的には、法人税の確定申告によって精算されることになる。

所得税法施行令282条（人的役務の提供を主たる内容とする事業）では、第2号で「弁護士、公認会計士、建築士その他の自由職業者の役務の提供を主たる内容とする事業」とし、第3号で「科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業（建設作業等の役務の提供を主たる内容とする一定の事業は除かれる。）」と規定されていることから、本件のコンサルタント業務は、源泉徴収の対象とされる人的役務の提供を主たる内容とする事業に該当するものといえよう。

(2) 個人の課税関係

研究者が国内で行う人的役務については、所得税法161条8号イで「俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、国内で行う勤務その他の人的役務の提供に基因するもの」と規定していることから、その内容が給与とされる場合であれ、事業所得とされるものであれ、国内源泉所得としてわが国で課税される

ことになる。

本件の場合、研究者丙は米国に居住しており、給与も米国で支払われることから源泉徴収の対象にはならず、確定申告書を提出して納税する必要がある（所法172①）。その場合、国内での勤務に対応する収入（グロス）の20%が所得税額となる（所法169, 170）。

(3) 消費税の課税関係

イ 米国法人乙社

消費税は、事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡、資産の貸付及び役務の提供並びに外国貨物の輸入を課税対象としており、動産、不動産、無体財産権などの資産の譲渡・賃貸や取引の仲介のほか、運送、請負、加工、修繕、清掃、クリーニング、理美容あるいは医師、弁護士、公認会計士、税理士などの自由業に携わる者の提供するサービス等、およそ取引の対象となるものは原則として課税の対象とされている。

コンサルタント業務等の役務の提供については、それが国内で行われる場合には、その提供者が居住者・非居住者（外国法人）を問わず課税の対象とされている。

ただし、米国法人乙社のわが国でのコンサルタント業務が初めての場合は、消費税の基準期間における課税売上高がないことから、申告義務はないことになろう。

ロ 内国法人甲社

上述のとおり、国内での役務提供の対価を支払っていることから、消費税の計算に当たっては、米国法人に支払うものであっても、当該コンサルタントフィーは課税仕入れとなる。

2 日米租税条約

消費税については租税条約の適用がないので、法人税及び所得税について検討する。

(1) 法人の課税関係

外国法人が研究開発事業の一環として研究者

をわが国に派遣した場合、事業から生ずる所得とされるため、条約の事業所得条項によることになる。

日米租税条約では、産業上又は商業上の利得については、米国法人がわが国に支店等の恒久的施設（PE）を有し、かつ、米国法人のPEに帰属する所得についてのみわが国で課税されると規定されている（同条約8条）。

事例の場合、研究者を短期間派遣しただけと想定されるので、通常、わが国にPEがないものとされることから、当該コンサルタントフィーについてはわが国で課税されないことになる。

(2) 個人の課税関係

被雇用者がわが国で提供する人的役務の対価については、短期滞在者免税の適用の有無が問題となる。同条約17条2項で、①その個人のわが国での滞在が183日を超えないこと、②個人が企業の使用人であること、③当該報酬が雇用者の有する恒久的施設により報酬として負担されていないこと、という三つの条件を満たしている場合には、わが国では課税されないとされている。

本件では、上述のとおり、雇用者である米国法人乙社がわが国に恒久的施設を有しておらず、他の二つの条件も充足していると考えられることから、丙がわが国で勤務した期間に対応する報酬についても、わが国では課税されないことになる。

〔結論〕

本件の場合、国内法によれば米国法人乙社が受領するコンサルタントフィー及び研究者丙のわが国での勤務に基因する報酬について課税されることとなるが、日米租税条約により、それぞれ課税されないこととなる。