

国際課税のケース・スタディ

外国法人に対する役務提供に係る消費税の課税

〔事例〕

当社は、主として日本のビジネスに関し外国法人に対し情報の提供、その他種々のコンサルティングを行っている。

今回、米国に所在する米国法人Aの本店に対しコンサルティングサービスを提供し、その対価として200万円を受領した。

当社は、この種のサービスの提供の対価は消費税法施行令第17条の規定の適用により、輸出免税の対象になるものと判断していた。

ところが、当該米国法人A（化学薬品の製造販売）は、わが国に支店を有していることから、当該役務提供が本店に対してなされたものであっても、その対価について輸出免税の扱いはなく消費税が課されると聞いたが、この点を確認したい。

〔ポイント〕

- 1 役務提供取引に係る消費税の輸出免税に関する規定について
- 2 役務提供取引に係る消費税の輸出免税に関する通達の扱いについて
- 3 本店直取引に係る法人税に対する課税関係と本店直取引に係る消費税に対する課税関係との対比

〔検討〕

- 1 役務提供取引に係る消費税の輸出免税に関する規定について

国の内外にわたって行われる旅客、貨物の輸送、又は通信、外国貨物の荷役、運送等に関しては輸

出免税の該当の有無について別途規定されているが、それ以外については原則として非居住者に対する役務提供は、次に掲げる場合を除き免税の対象とされる（法7条、施行令17条2項7号）。

イ 国内に所在する資産に係る運送又は保管

ロ 国内における飲食又は宿泊

ハ 上記イ又はロに掲げるもので国内において直接便益を享受するもの

本件の場合、その役務提供の内容は、日本のビジネスに関する情報及びそのコンサルティングであるが、上記の非居住者に対する役務提供に関する輸出免税の規定に照らしてみると、まず、イに関しては、本件の役務提供としての情報の提供及びコンサルティングが国内に所在する資産に係る運送又は保管に当たらないことは当然であり、ロに関しても、本件の役務提供としての情報の提供及びコンサルティングが国内における飲食又は宿泊に当たらないことは明らかである。

次に、本件の役務提供としての情報の提供及びコンサルティングが上記イ及びロに準ずるものか否かの判断は、本件の役務の内容がその比較の対象となる役務提供の内容とは明らかに相違があると認められることから、本件についてハに準ずる場合に当たると解することはあり得ない。

したがって、上記のような考え方からすれば、当該アメリカ法人Aの本店を非居住者とみる限り、本件における役務提供の対価は輸出免税の対象と解することが相当であると思われる。

- 2 役務提供取引に係る消費税の輸出免税に関する通達の扱いについて

上記1の検討から、アメリカ法人Aの本店を非

居住者とみる限り、本件の役務提供の対価は輸出免税の対象とされるものといえる。

しかしながら消費税法基本通達7-2-17で次のような扱いが定められている。

7-2-17

事業者が非居住者に対して役務の提供を行った場合に、当該非居住者が支店又は出張所等を国内に有するときは、当該役務の提供は当該支店又は出張所等を經由して役務の提供を行ったものとして令第17条第2項第7号（非居住者に対する役務の提供）の規定の適用はないものとして取り扱う。

ただし、国内に支店又は出張所等を有する非居住者に対する役務の提供であっても、次の要件のすべてを満たす場合には、令第17条第2項第7号に規定する役務の提供に該当するものとして取り扱って差し支えない。

- (1) 役務の提供が非居住者の国外の本店等との直接取引であり、当該非居住者の国内の支店又は出張所等はこの役務の提供に直接的にも間接的にもかかわっていないこと。
- (2) 役務の提供を受ける非居住者の国内の支店又は出張所等の業務は、当該役務の提供に係る業務と同種、あるいは関連する業務でないこと。

本件の場合には、米国法人Aがわが国に支店を有することから、上記通達のただし書に掲げる条件の充足の有無如何によって輸出免税の該当の有無が定められることになる。

仮に、本件の場合、その役務提供に関する契約及びその契約内容の実施について日本所在の支店が全く関与していないのであれば、(1)の条件は充足するものといえる。

(2)の条件は、本店サイドでの役務提供に係る業務と日本支店における業務とが同種、あるいは関連する業務でないこととしているが、この同種あるいは関連する業務の線引きをどのように行うかが問題点とされるものと思う。

厳格に解すれば、本店、支店いずれも同一の法

人の一部門であることから、そこにはおのずと関連があるものといえるが、例えば本店における製造業務に係る役務提供がその比較の対象とされる場合に、日本における業務は製造とは全く別の部門である販売にのみ係るものであれば、この通達の扱いで定める(2)の条件の充足はあるものと判断して差し支えないのではないかと考える。

3 本店直取引に係る法人税に対する課税関係と本店直取引に係る消費税に対する課税関係との対比

外国法人の法人税の課税に関しては、多くの場合、租税条約の規定が適用されるが、その場合の日本での課税所得は、原則として日本に所在する支店に帰属する所得とされている。通常、本店直取引は、その帰属する所得の算定上除外される。

例えば、外国法人が物の販売業の場合、支店が扱う商品と本店直取引の対象となる商品とが同一の場合であっても、本店直取引はその支店に帰属する所得の算定上除外される。

一方、上記消費税通達においては、当該役務提供に係る業務について、本店と支店とでその同一性、関連性がある場合には、本店直取引であっても、あたかも支店に対しての役務提供と同一視することによって、その課税関係を定める扱いとなっており、本店直取引に関して法人税法上の扱いと消費税法の扱いに差異がみられる。

〔結論〕

消費税法基本通達7-2-17において、わが国に支店を有する外国法人に対する役務提供について、その役務提供がその本店に対し直接に行われた場合であっても、輸出免税に該当しないケースが生ずるので留意が必要とされる。

(税理士 小沢 進)