

中国企業に対して技術コンサルティング業務を行った場合の課税上の注意点

税理士 郭 曙光

【問】

当社は、当該事業年度（H24. 4. 1～H25. 3. 31）に、従業員を中国に出張させ、上海のA企業に対して、3ヶ月間の技術コンサルティング業務を提供しました。

その役務の提供の対価として100万円を請求しましたが、中国で6万円の増値税が源泉徴収され、当社の口座に94万円が振り込まれました。

この取引に関する日本の税務上の取扱いについて、注意すべき点をご教示ください。

なお、当社は中国にPEを有していませんが、当社には、この取引以外に、複数の国外取引があり、これらの国外取引に係る外国法人税や国外源泉所得があります。

【回答（要旨）】

源泉徴収された中国の増値税は、日本の外国税額控除制度における「外国法人税」に該当しないため、外国税額控除の適用がありません。

ただし、中国で行われた技術コンサルティング業務による所得は、外国法人税が課されない国外源泉所得（以下、「非課税国外源泉所得」といいます。）に該当することとなるため、その所得の金額の6分の1に相当する金額が、外国税額控除制度の控除限度額の計算基礎である「国外所得金額」の計算に含まれることとなります。

1 中国における課税上の取扱い

2012年1月1日から上海で行われた営業税から増値税への移行改革により、営業税の課税対象であった中国企業に対する技術コンサルティング業務は、増値税の課税対象とされました。

このため、上海においては、日本法人にその対価を支払う際に、役務の提供の対価に6%の税率を乗じた増値税の額（注）が源泉徴収されます。

$$\text{徴収されるべき増値税の額} = \text{役務の提供の対価} \times 6\%$$

（注）この源泉徴収された増値税の額は、役務の提供を受けた中国の企業において、仕入税額控除ができるとされているため、貴社ではなく、中国上海のA企業に負担してもらおうことも検討してよい、と考えられます。

なお、中国国内で行った短期間（6月を超えない）の本件業務は、中国でPEを構成しないと考えられるため、日中租税条約により、中国で法人税が課されないこととなります。

日中租税条約7条

1 一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。（省略）

2 日本における課税上の取扱い

日本においては、技術コンサルティング料収入として100万円を計上するとともに、増値税6万円を租税公課に計上するのが、一般的な処理となるものと考えられます。

日本の税法上の取扱いに関しては、下記の注意が必要です。

(1) 源泉徴収された増値税について

日本の外国税額控除制度の適用対象となる「外国法人税」は、国外において納付したすべての税ではなく、「外国の法令により課される法人税に相当する税で、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税」に限定されています。

このため、付加価値税である中国の増値税は、この「外国法人税」に該当せず、外国税額控除制度の適用がありません（法法69①、法令141①）。

(2) 外国税額控除制度における「国外所得金額」の計算について

日本の外国税額控除制度には、控除限度額が設けられています。

その控除限度額の計算基礎となる「国外所得金額」は、内国法人の各事業年度において生じた国外源泉所得に係る所得のみについて、各事業年度の所得に対する法人税を課するものとした場合に、課税標準となるべき当該事業年度の所得の金額に相当する金額とされています。

ただし、外国法人税が課されない国外源泉所得（以下、「非課税国外源泉所得」といいます。）がある場合は、その「非課税国外源泉所得」に係る所得の金額が、国外所得金額から控除されることとされています（法令142③）。

控除限度額

$$\text{各事業年度の所得に対する法人税の額} \times \frac{\text{当該事業年度の国外所得金額（注）}}{\text{当該事業年度の所得金額}}$$

（注） 国外所得金額の計算（①と②のいずれか小さい金額）

① 国外源泉所得に係る所得の金額 － 非課税国外源泉所得に係る所得の金額（※）

② 当該事業年度の所得金額×90%

（※） 経過措置があり、H24.4.1～H26.3.31までの間に開始する各事業年度は、非課税国外源泉所得に係る所得の金額の6分の5に相当する金額となります。

なお、平成24年4月1日から平成26年3月31日までの間に開始する各事業年度については、経過措置があり、「非課税国外所得」に係る所得の金額ではなく、その金額の6分の5に相当する金額を国外所得金額から除外することとされています（法令142③、平成23年12月改正法令附則9）。

この「国外源泉所得」は、法人税法138条に規定する国内源泉所得以外の所得とされていますが、「非課税国外源泉所得」に該当するか否かは、現地（外国）法令のほか、租税条約や租税協定の規定により外国法人税が課されないのか否かによって判定することとされています（法令142 ⑤一括弧書き、法基通16 - 3 - 21）。

法人税法施行令 142 条（控除限度額の計算）

3 第1項に規定する当該事業年度の国外所得金額とは、当該事業年度において生じた法第138条（国内源泉所得）に規定する国内源泉所得（以下この条において「国内源泉所得」という。）以外の所得（以下この条において「国外源泉所得」という。）に係る所得のみについて各事業年度の所得に対する法人税を課するものとした場合に課税標準となるべき当該事業年度の所得の金額（外国法人税が課されない国外源泉所得がある場合には、当該金額から当該外国法人税が課されない国外源泉所得に係る所得の金額を控除した金額）に相当する金額をいう。

ただし、当該金額が当該事業年度の所得金額の90%に相当する金額を超える場合には、当該90%に相当する金額とする。

法人税法基通 16 - 3 - 21（外国法人税を課さないことの意義）

令第142条第5項各号（外国法人税が課されない国外源泉所得）に規定する「外国法人税を課さないこととしていること」には、令第142条の2第3項（外国税額控除の対象とならない外国法人税の額）に規定するみなし納付外国法人税の額がある場合を除き、租税条約等の規定により外国法人税が課されないこととされている場合が含まれることに留意する。

（3）「国外所得金額」の計算における取扱い

中国で行われた本件業務による所得は、日本の国内源泉所得以外の所得—「国外源泉所得」に該当し、「国外所得金額」の計算に含まれることとなりますが、日中租税条約の規定により中国法人税が課されないため、外国法人税が課されない国外源泉所得—「非課税国外源泉所得」にも該当し、その所得の金額を「国外所得金額」の計算から除く必要があります（法法138二、法令179三）。

貴社の当該事業年度（H24.4.1～H25.3.31）は、経過措置期間中の事業年度（H24.4.1～H26.3.3までの間に開始する各事業年度）であるため、6分の5に相当する金額が「国外所得金額」から除かれることとなります。（法令142③、平成23年12月改正法令附則9）。

国外源泉所得に係る所得の金額 94 万円－非課税国外源泉所得に係る所得の金額 94 万円×5/6

貴社の場合、「非課税国外源泉所得」に係る所得の金額の 6 分の 1 に相当する金額が「国外所得金額」の計算に含まれることとなります。