

【新設】(補助的な性格のものの意義)

20-1-3 令第4条の4第4項《恒久的施設の範囲》に規定する「補助的な性格のもの」とは、外国法人としての活動の本質的かつ重要な部分を構成しない活動で、その本質的かつ重要な部分を支援するために行われるものをいうのであるから、例えば、次に掲げるような活動はこれに該当しない。

- (1) 事業を行う一定の場所の事業目的が外国法人の事業目的と同一である場合の当該事業を行う一定の場所において行う活動
- (2) 外国法人の資産又は従業員の相当部分を必要とする活動
- (3) 顧客に販売した機械設備等の維持、修理等(当該機械設備等の交換部品を引き渡すためだけの活動を除く。)
- (4) 専門的な技能又は知識を必要とする商品仕入れ
- (5) 地域統括拠点としての活動
- (6) 他の者に対して行う役務の提供

【解説】

- 1 平成30年度税制改正において、恒久的施設の範囲についてOECDモデル租税条約上の恒久的施設に沿った規定に見直すこととされ、外国法人が保管、展示、引渡しその他の活動(以下「特定の活動」という。)を行うことのみを目的として保有する場所等は、その特定の活動が外国法人の事業の遂行にとって準備的又は補助的な性格のものである場合(一定の場合を除く。)に限り、恒久的施設に含まれないこととされた(法令4の4④)。つまり、国内に事業を行う一定の場所を保有していたとしても、その一定の場所で行う活動が補助的な性格のものである場合には恒久的施設を有しないことになる。
- 2 ところで、事業を行う一定の場所で行う活動について、どのような活動であれば「補助的な性格のもの」に該当するのか疑義が生ずる。

この点、この「補助的な性格のもの」とは、OECDモデル租税条約上、外国法人としての活動の本質的かつ重要な部分を構成しない活動で、その本質的かつ重要な部分を支援するために行われるものであると解されているところ、本通達では、これと同様であることを明らかにするとともに、「補助的な性格のもの」に該当しない活動を例示している。

より具体的には、「補助的な性格のもの」に該当しない活動とは、次のような活動である。

- (1) 本通達の(1)について、例えば、事業目的が特許権又はノウハウの使用許諾である外国法人が国内に事務所を保有し、その特許権又はノウハウの使用許諾の契約のためだけにこれを使用している場合がある。この場合の事務所で行う活動の事業目的は当該外国法人自身の事業目的と同一である。よって、その事務所で行う活動は外国法人としての活動の本質的かつ重要な部分を構成するものであるから、「補助的な性格のもの」に該当しないことになり、当該外国法人は恒久的施設を有することになる。
- (2) 本通達の(2)について、例えば、インターネット販売を行う外国法人が国内に大規模な倉庫を保有し、商品の保管及び引渡しの活動に多数の従業員を従事させている場合がある。この場合の倉庫は、発送業務等のインターネット販売を行う法人にとって重要な業務を行う拠点であり、当該外国法人にとって重要な資産であると認められることから、その倉庫で行う商品の保管及び引渡しの活動は当該外国法人の資産の相当部分を必要とする活動になる。よって、その倉庫で行う活動は外国法人としての活動の本質的かつ重

要な部分を構成するものであるから、「補助的な性格のもの」に該当しないことになり、当該外国法人は恒久的施設を有することになる。

また、その活動は、国内に大規模な倉庫を保有していることから、当該外国法人の従業員の相当部分を必要とする活動になる。このことから同様に、その倉庫で行う活動は「補助的な性格のもの」に該当しないことになる。

- (3) 本通達の(3)について、例えば、機械の販売を行う外国法人が国内に修理サービス拠点を保有し、販売した機械のアフターサービスを行っている場合がある。この場合のアフターサービスは機械の販売という活動と切り離せないものであり、当該外国法人としての活動の本質的かつ重要な部分を構成するものであるから、「補助的な性格のもの」に該当しないことになり、当該外国法人は恒久的施設を有することになる。

なお、その修理サービス拠点で行う活動が、機械の交換部品を単に引き渡すだけのものである場合には、その活動は外国法人としての活動の本質的かつ重要な部分（機械の販売及びそのアフターサービス）を構成しておらず、かつ、その本質的かつ重要な部分を支援するために行われるものであることから、その活動は「補助的な性格のもの」に該当することになる。

- (4) 本通達の(4)について、例えば、自国で農作物の販売を行う外国法人が国内に購入事務所を保有し、特定の農作物についての専門的知識を有したバイヤーを従事させている場合がある。この場合の購入事務所で行う活動は購入活動のみであるが、購入する農作物の決定、取得のための手続等に専門的知識が必要であると認められるときは、その購入活動は当該外国法人の販売活動の根幹をなすものであり、外国法人としての活動の本質的かつ重要な部分を構成するものであるから、「補助的な性格のもの」に該当しないことになり、当該外国法人は恒久的施設を有することになる。

- (5) 本通達の(5)について、例えば、国内を含むアジア各国に子会社を有して事業展開をしている外国法人が国内に事務所を保有し、その事務所はこれらの子会社を統括するための拠点として監督機能及び調整機能を果たしている場合がある。この場合の事務所で行う活動は外国法人の事業経営の根幹をなすものであり、外国法人としての活動の本質的かつ重要な部分を構成するものであるから、「補助的な性格のもの」に該当しないことになり、当該外国法人は恒久的施設を有することになる。

- (6) 本通達の(6)について、例えば、製品販売を行う外国法人が国内に事務所を保有し、自社製品の広告宣伝を行うとともに、他社製品の広告宣伝を行う場合がある。この場合の他社製品の広告宣伝は、他の者に対して行う役務の提供であり、外国法人自身の本質的かつ重要な活動を支援するために行われるものでないことから、「補助的な性格のもの」に該当しないことになり、当該外国法人は恒久的施設を有することになる。

なお、その事務所における活動が自社製品の広告宣伝のみである場合には、その活動は外国法人自身の本質的かつ重要な活動を支援するために行われるものであることから、「補助的な性格のもの」に該当することになる。