

【改正】(その他事業を行う一定の場所)

20-1-1 令第4条の4第1項第3号《恒久的施設の範囲》に掲げる「その他事業を行う一定の場所」には、倉庫、サーバー、農園、養殖場、植林地、貸ビル等のほか、外国法人が国内においてその事業活動の拠点としているホテルの一室、展示即売場その他これらに類する場所が含まれる。

【解説】

1 外国法人については、国内に恒久的施設を有するかどうかの区分に応じ、法人税法第138条第1項各号《国内源泉所得》に掲げる国内源泉所得の全部又は一部について我が国で法人税が課される(法4③、9①、138①、141)。そのため、外国法人が国内に恒久的施設を有するかどうかは、我が国における課税上極めて重要な問題となる。

2 平成30年度税制改正において、恒久的施設とされる支店等(以下「支店PE」という。)の範囲について、国内にある事業を行う一定の場所は全て支店PEに該当することとされるなど、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た。

具体的には、国内にある次に掲げる場所が支店PEに該当することとされた(法22の十九イ、法令4の4①)。

(1) 事業の管理を行う場所、支店、事務所、工場又は作業場

(2) 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他の天然資源を採取する場所

(3) その他事業を行う一定の場所

ただし、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、上記(1)から(3)までに含まれないこととされている。

3 上記2(1)から(3)までに掲げる場所は、事業活動の「拠点」となるべき場所ということであるが、このうち(3)の「その他事業を行う一定の場所」とはいかなる場所をいうのかということが問題となる。そこで、本通達では、「その他事業を行う一定の場所」の範囲を具体的に例示することにより明らかにしている。

4 まず、本通達の改正前において「支店、出張所等に準ずるもの」として例示していた、「農園、養殖場、植林地、貸ビル等のほか、外国法人が国内においてその事業活動の拠点としているホテルの一室、展示即売場その他これらに類する場所」が、改正後の「その他事業を行う一定の場所」の範囲に含まれることはいうまでもない。

次に、平成30年度税制改正前においては、倉庫業者がその事業の用に供する国内にある倉庫は支店PEに該当することとされていたが(平成30年度改正前の法令4の4①一)、倉庫業者がその事業の用に供する倉庫以外の国内にある倉庫は、「支店、出張所等に準ずるもの」に該当しない限り、支店PEには該当しないこととされていた。同改正において、条文上、倉庫という文言は無くなったが、国内にある事業を行う一定の場所は全て支店PEに該当することとされたことから、倉庫業者以外の外国法人であっても、その保有する国内にある倉庫において事業を行う場合におけるその倉庫は、支店PEに該当することになる。

最後に、近年、外国法人がサーバーを国内に置いて事業を行うという実態がある。ウェブサイトが格納されたサーバーを通じて事業を行う場合、ウェブサイト自体は有形資産で

はないため物理的場所を構成しないが、そのサーバーは物理的場所を構成する設備の一部である。このため、外国法人がウェブサイト格納した自己の自由になる国内に置かれたサーバーを通じて事業を行っている場合、例えば、自己所有又はリースしたサーバーを通じて事業を行っている場合には、そのサーバーは支店PEになり得る。

一方、いわゆるホスティングのように、外国法人が契約によりウェブサイトが格納された第三者であるインターネット・サービス・プロバイダーのサーバーを通じて事業を行う場合、ウェブサイトが格納されているサーバー及びその所在地はその外国法人の自由にならないことが典型である。したがって、このような場合には、その外国法人は事業を行う一定の場所を有していると考えすることはできない。

- 5 なお、上記2ただし書のとおり、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。）は、支店PEに該当しないことになる。