

**【新設】(準備的な性格のもの意義)**

**20-1-2 令第4条の4第4項《恒久的施設の範囲》に規定する準備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する活動の遂行を予定し当該活動に先行して行われる活動をいうことに留意する。**

**(註) 本文の「先行して行われる活動」に該当するかどうかの判定は、その活動期間の長短によらないことに留意する。**

**【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準備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「準備的な性格のもの」に該当するのか疑義が生ずる。

この点、この「準備的な性格のもの」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する活動の遂行を予定し、当該活動に先行して行われる活動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留意的に明らかにしている。

例えば、①小売業を営む外国法人が、国内に店舗を開設するために国内の事務所でいう店舗開設の許認可のための手続等の活動、②製造業を営む外国法人が、国内の工場の稼働前にその工場で工員に対して行うトレーニング等の活動は、商品の販売や製造という本質的かつ重要な部分を構成する活動の遂行を予定し、これらの活動に先行して行われる活動であるため、「準備的な性格のもの」に該当することになる。なお、店舗を開設することが具体的に決定する前の市場調査のための活動が、「準備的な性格のもの」に該当することはいうまでもない。

3 また、準備的な性格の活動は、本質的かつ重要な部分を構成する活動に先行して行われるため、比較的短期間であることが多いが、外国法人の本質的かつ重要な部分を構成する活動の性質によっては、相当の期間を要する場合もあろう。この場合には、その相当の期間を要したことをもってその活動が「準備的な性格のもの」に該当しないのではないかと疑義も生じ得るが、「準備的な性格のもの」に該当するかどうかの判定は、その活動が外国法人の本質的かつ重要な部分を構成する活動の遂行を予定し当該活動に先行して行われるかどうかによるのである。

本通達の注書きでは、このことを留意的に明らかにしている。