

工事の中断と建設 PE 有無の判定について

〔事例〕

外国法人（X国法人）であるメーカーA社は、アジアのY国にプラント輸出を行うこととなった。Y国との契約はA社が、プライムコントラクターとなるが、工事期間は、全体で約1年半を予定しており、A社が調達できる製品は、このプロジェクトの約60%（A社単独の工事予定期間約1年強）であり、残りは、日本のメーカーである甲社等数社から調達することを予定している。このプロジェクトの全体の管理は、A社が行い、甲社等数社から調達した機械等については、それぞれの日本法人が組立て及び据付けを行うことになっている（工事予定期間各社約3カ月程度）。なお、Y国は、日本、X国のそれぞれと租税条約を締結し、関係各社は、いずれもY国に支店等を有していない。

このプロジェクトは、当初予定通りであったが、中間の段階において、Y国においての経済的混乱が生じて、作業が中断して、日本法人のうちのいくつかの法人の工事は約3～4月の延長を避けられそうもない状態になっている。このような状態に至った場合、日本法人の課税関係において問題が生じるのか。

〔ポイント〕

- 1 建設 PE の意義と課税
- 2 サブ・コントラクターの取扱い

3 工事期間が延長となった場合の取扱い

〔検討〕

1 建設 PE の意義と課税

建設 PE については、わが国の法人税法第141条第2号において、「国内において建設、据付け、組立てその他の作業またはその作業の指揮監督の役務提供を1年を超えて行う外国法人」という規定がある。また、例えば、日米租税条約では、同条約第9条（恒久的施設条項）の第2項（g）に、「建設工事現場又は建設若しくは据付けの工事で、24カ月を超える期間存続するもの」という規定がある。

外国法人が、支店等を源泉地国に有して資産の販売等の事業活動を行う場合、その事業所得については、源泉地国に支店等の事業を行う場所である恒久的施設（Permanent Establishment: PE）が存在する場合には、当該外国法人は、当該源泉地国において法人税を納付する義務が生じることになる。外国法人が建設等を行う場合には、特則があって、その国において、建設、据付け等の工事を一定期間行う場合、恒久的施設（PE）を有するものとして、その建設等を行う国において課税を受けることとなる。

わが国の法人税法と日米租税条約に規定のある建設 PE について、国内法には、指揮監督の役務提供が規定されているが、日米租税条約においては、明文の規定はなく、さらに、国内法

が、建設等の期間を1年としているのに対して、日米租税条約では、24カ月として、長い期間制限を設けることにより、PEの範囲を狭めていることになる。この期間制限については、OECDモデル租税条約（第5条第3項）において、12カ月を超える期間存続するものをPEとするという規定がある。なお、わが国が対アジア諸国と締結している租税条約における期間制限は、おおむね6カ月であり、対タイ租税条約のみが3カ月である。

1 本事例では、X国とY国がどのような租税条約を締結しているか定かではないが、日米租税条約のような例外を除いて、12カ月又は6カ月の期間制限を規定した租税条約を締結しているのであれば、A社自身の工事期間が1年強であることから、かりに、日本法人等の活動を考慮しないとしても、A社が、Y国に建設PEを有しているという判定は、疑義のないところであろう。

2 サブ・コントラクターの取扱い

本事例で明らかではないが、当該プラント工事が、A社が設計・監督・工事の施工のすべてを行う請負工事であるならば、建設PEの判定における期間は、すべての工事期間を含んで判定されるが、設計・監督がA社以外の別法人が行うのであれば、わが国の国内法のように指揮監督に関する規定が適用される租税条約に明定されていない限り、設計・監督は分離されて判定されることになる。

また、本事例のように、プラント工事の一部を請負法人以外の法人（本事例では日本法人）が行う場合、その日本法人の施工する工事期間は、請負法人であるA社の工事期間に含まれることになろう。したがって、この場合は、X国とY国との間の租税条約が適用になろう。また、日本法人の工事期間については、日本とY国と

の間の租税条約が適用になることから、個々の日本法人のプラント建設工事に従事した期間をベースに、別途、建設PEの有無が判定されることになる。

3 工事期間が延長となった場合の取扱い

この建設PEの判定の基礎となる期間制限を回避するために、工事の契約を細分化して、各契約期間を短期間とすることも想定できるが、このような場合、OECDモデル租税条約のコメントリー（第5条パラ18）によれば、これらの契約が、商業的及び地理的に密着したものを形成する場合には、一つの単位とすることとされている。

本事例では、当初の計画では、日本法人の工事期間が6カ月未満であったことから、わが国とY国との間に締結している租税条約において期間制限が6カ月であれば、建設PEとはならないこととなっていたが、工事期間が延長されて、数社については、6カ月を超えて工事を行うことになり、租税条約において建設PEを有すると判定されるものもあることになる。このような場合、この期間制限の算定は、日本法人が、Y国において準備作業を開始したときから、中断の期間を含んで、工事終了期間までの期間により判定されることになる。したがって、6カ月を超える工事を行う日本法人は、Y国においてこの工事から生じた所得について申告を行う義務が生じることになる。

（税理士 小沢 進）