

【改正】（1年を超える建設工事等）

20-1-4 令第4条の4第2項《恒久的施設の範囲》の建設若しくは据付けの工事又はこれらの指揮監督の役務の提供（以下20-1-4において「建設工事等」という。）で1年を超えて行われるものには、次に掲げるものが含まれる。

- (1) **建設工事等に要する期間が1年を超えることが契約等からみて明らかであるもの**
 - (2) **一の契約に基づく建設工事等に要する期間が1年以下であっても、これに引き続いて他の契約等に基づく建設工事等を行い、これらの建設工事等に要する期間を通算すると1年を超えることになるもの**
- ②1 **建設工事等は、その建設工事等を独立した事業として行うものに限られないのであるから、例えば、外国法人が機械設備等を販売したことに伴う据付けの工事等であっても当該建設工事等に該当することに留意する。**
- 2 **上記(1)又は(2)に該当しない建設工事等であっても、同条第3項の規定の適用により、1年を超えて行われるものに該当する場合があることに留意する。**

【解説】

1 平成30年度税制改正において、恒久的施設とされる長期建設工事現場等（以下「建設PE」という。）の範囲について、外国法人の国内にある長期建設工事現場等（外国法人が国内において長期建設工事等（建設工事等で1年を超えて行われるものをいう。）を行う場所をいい、外国法人の国内における長期建設工事等を含む。）に限定することとされ、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（法22の19口、法令4の4②）。

また、建設工事等に要する期間を1年以下となるよう契約を分割することによって、恒久的施設認定を人為的に回避することが問題視されており、これを防止するため、主要目的テスト（PPT：Principal Purpose Test）による契約分割を通じた恒久的施設認定の人為的回避防止措置が創設された（法令4の4③）。

2 この長期建設工事現場等に該当することとなる長期建設工事等とは、建設工事等で1年を超えて行われるものとされているが、外国法人にとって国内に長期建設工事現場等を有するかどうかによって、課税関係が大きく異なることになるため、建設工事等が1年を超えて行われるかどうかの判定は重要なポイントとなる。

そこで、本通達では、建設工事等で1年を超えて行われるものの具体的な取扱いを明らかにしている。

- (1) まず、1年を超えて行われる建設工事等とは、外国法人が国内において行う建設工事等で既に1年を超えて行っている実績のあるものだけをいうのではなく、建設工事等で1年を超えて行うことになっているものを含むことを明らかにしている。したがって、その建設工事等に係る契約の内容等からみて一の契約先との契約により国内において1年を超えて建設工事等を行うことが明らかな場合には、その建設工事等は1年を超えて行われるものとして取り扱われることになる。
- (2) 次に、関連する複数の契約に基づき建設工事等を行う場合に、一の契約ごとに1年を超えるかどうかの判定を行うのか、それとも複数の契約に基づく建設工事等の期間を通算したところでその判定を行うのか疑義が生ずる。

この点、法人税法第2条第12号の19口及び法人税法施行令第4条の4第2項の規定の

趣旨は、外国法人が国内において長期にわたって建設工事等を行う場合には、これを建設PEとして課税しようというものであるから、複数の契約に基づく建設工事等の期間を通算したところでその判定を行うものと解すべきである。したがって、一の契約に基づく建設工事等の期間は1年以下であるが、これに引き続いて他の契約に基づく建設工事等を行い、それらの建設工事等に要する期間が通算して1年を超えるような場合には、その建設工事等は1年を超えて行われるものに該当するものとして取り扱われることになる。

- 3 ところで、建設工事等とは、「建設若しくは据付けの工事又はこれらの指揮監督の役務の提供」であれば足り、建設業やエンジニアリング業というような独立の事業として専らこれらの工事等が行われるものに限定されていないから、製造業、販売業等の事業に付随して行われるこれらの工事等も当然にこれに含まれることになる。したがって、例えば、外国からのプラント導入などの場合に、外国法人が、単に機械装置等を販売するだけでなく、これに伴ってその据付けの工事を行うということであれば、国内において行われるその据付けの工事は、長期建設工事現場等の判定における建設工事等に該当することから、この建設工事等に要する期間が1年を超えるときは、その外国法人が据付けの工事を行う場所は外国法人の建設PEに該当するものとして取り扱われることになる。

本通達の注書の1では、このことを留意的に明らかにしている。

- 4 本通達は、建設PEの範囲の見直しに伴い、法令に沿って旧通達20-1-2《1年を超える建設等》の取扱いの整理を行ったものであり、実質的な内容に変更はないが、本通達の(1)又は(2)に該当しない建設工事等であっても、契約分割を通じた恒久的施設認定の人為的回避が行われた場合は、上記1の恒久的施設認定の人為的回避防止措置の規定（法令4の4③）が適用されることから、1年を超えて行われる建設工事等に該当することになる。

本通達の注書の2では、このことを留意的に明らかにしている。