

## 電子商取引における所得分類

### 1 OECDにおける電子商取引課税に係る検討の動向

電子商取引の課税に関する OECD の動向を分析する場合、二つの分野に分けて論じる必要がある。

第1は、電子商取引の課税という直接関連する活動であり、1998年10月のカナダのオタワにおける OECD 閣僚会議（以下「オタワ会議」という。）に関する報告書及びその後の1999年1月以降の電子商取引に係る課税に関する複数の専門家グループ（Technical Advisory Groups: TAGs）の活動である。

第2は、1996年以降、OECD 租税委員会が活発に活動している「有害な税競争」の分野である。この第2の分野は、電子商取引の課税に直接関係するものではないが、「有害な税競争」として先進諸国が課税強化策を実施すること等を懸念して、一部のタックス・ヘイブンにおいてその特異な税制を返上する動きがあり、電子商取引を行う企業が今後タックス・ヘイブンを利用できるのかどうかという点で、間接的ではあるが影響を及ぼす動向である。

この第1の分野において、OECD は、1997年11月にフィンランドのツルクにおいて電子商取引に関する会議を開催し、電子商取引と税務に関する報告書を公表している。その後、1998年9月に翌10月に開催のオタワ会議に先立って、

OECD 租税委員会は、電子商取引に係る課税問題に関する検討案を公表している。その後、このオタワ会議においては、電子商取引課税の基本的な原則と枠組みが示され、具体的な問題は1999年1月に設立された OECD の専門家グループに引き継がれている。

この専門家グループは、電子商取引と租税条約の適用については、恒久的施設（PE）課税、電子商取引の対価としての支払の所得分類及び移転価格課税等を検討中である。特に前者の電子商取引と PE 課税については、源泉地国に所在する PE に帰せられる事業所得について、別の移転価格の専門家グループが現在検討中であることから、仮に、PE 課税について、源泉地国に所在するサーバーを PE とするという結論が出たとしても、その事業所得をどのように決定するのかという問題が結論を見ない限り、実益のない議論といえよう。

さらに、電子商取引の租税条約における所得分類について検討を行った専門家グループ（以下「専門家グループ」という。）は、電子商取引に係る対価の所得分類において分析を行い、その文書を公表している。

### 2 OECD・専門家グループの動向とポイント

専門家グループは、電子商取引に係る支払の租税条約への適用を検討し、2000年3月24日に、

# Topics of International Taxation

その試案（以下「試案」という。）を公開した。この試案に対して、OECDは、同年5月末を期限として各界に意見を求め、その意見に基づく検討を2000年7月3日及び4日における会議において行い、この試案を改訂することとした。

OECDは、専門家グループによる検討結果をOECDモデル租税条約のコメンタリー等に反映させて、同コメンタリーを改訂することを目的としている。

なお、この試案は、電子商取引に係る各種の取引形態における対価の支払が、租税条約の事業所得条項の適用となるのか、使用料所得条項等の適用となるのかという点において、参考となるものであるが、試案において掲げられている26の取引例が電子商取引の具体的な取引例として分かることも有益である。

2000年3月の試案の公開後、同試案に対して多くのコメントがOECDに寄せられ、専門家グループは、各国・各界からのこれらのコメントを検討した結果（以下「改訂版」という。）をまとめた文書を2000年9月1日付で公表している。

この改訂版の目的は、寄せられたコメントを検討して、加盟国間における意見が不一致となる領域を狭め、取り上げた取引例を改訂し、租税条約における所得分類問題に関するいくつかの一般的な結論をまとめることである（改訂版パラ4）。

なお、この改訂版は、最終案ではないことから、OECD（専門家グループ）は、2000年10月13日を期限として、再度、改訂版に対するコメントを募集し、同年11月初旬の会議において最

終案をまとめる予定である（改訂版パラ5）。

改訂版は、序論、第1節（受領したコメントの要約）、第2節（電子商取引の租税条約における所得分類）、第3節（典型的な電子商取引種類の分類）から構成され、第1節及び第2節の内容は、改訂版の新規の部分であるが、第3節は、試案の内容を改訂して引き継ぐ形となっている。

現在のところ、専門家グループは、電子商取引に係る対価の支払の所得分類に関する検討を継続中であり、最終の結論をみることはできないが、その検討を通じて明らかになった事項は、電子商取引に係る対価の支払に使用料所得に該当する部分の有無といえる。すなわち、電子商取引に係る対価の支払が事業所得に該当する場合、当該電子商取引により所得を取得する者は、その所得源泉地国に恒久的施設を有することが源泉地国における課税要件となる。また、電子商取引に係る対価の支払が使用料所得に該当するのであれば、源泉地国課税の要件として恒久的施設の有無の判定を必要とせず、源泉徴収により課税が行われることになる。

このOECDにおける専門家グループの検討に先だって、米国は、コンピュータ・プログラムの所得分類に係る財務省規則を既に公開しており、米国の場合は、その適用範囲をコンピュータ・プログラムに限定しているが、この財務省規則における考え方のいくつかは、専門家グループの検討に取り入れられている。

日本大学教授

矢内 一好