

電子商取引への恒久的施設概念の適用

1 最終案の沿革と概要

OECDの電子商取引に対するモデル租税条約の恒久的施設概念(PE)の適用に関する基本姿勢は、現行のOECDモデル租税条約第5条に規定されている恒久的施設概念を電子商取引に適用するというものであり、新しい課税原則を電子商取引の課税に取り込むというものではない。したがって、電子商取引の課税についてもこれまでの原則どおり、外国法人等が源泉地国に恒久的施設を有しない限り、その事業所得について源泉地国課税はないことになる。

OECDの租税委員会は、恒久的施設に関する作業グループによる1999年10月の第1次案、2000年3月の第2次案の検討を踏まえて、2000年12月22日に、最終案として、電子商取引における恒久的施設の判定に関してOECDモデル租税条約のコメントリーの改正案を承認した。

このOECDの検討は、今後、国際課税の分野において議論を呼ぶことになるであろう電子商取引の課税について影響を与えることになる。

2 最終案の内容

OECDは前述のとおり、作業グループにおいて第1次案、第2次案を公表して加盟国等からコメントを求め、検討を行っていた電子商取引に対する恒久的施設概念の適用について2000

年12月に最終案をまとめ、近く、OECDモデル租税条約第5条のコメントリーの一部を改訂し、新たに第5条のコメントリーとしてパラ42.1から42.10を規定する予定である。

(1) 事業を行う一定の場所に関する検討

新コメントリー改正案によれば、ソフトウェアと電子データが結合して構成されるウェブサイト(以下「WS」という。)とコンピュータ設備自体の区分が重要であると指摘されている。WSは、それ自体有形資産を構成しないことから、建物又は、ある場合には、機械あるいは機器のような設備がない場合には事業の場所を構成する場所がないことになると解され、それ自体では恒久的施設に該当しないとする見解である。

他方、WSが保有され、かつ、アクセス可能となるサーバーは、物理的な場所を有することから設備の一部となり、かつ、当該場所は、サーバーを運営する企業の事業の場所を構成するとされる(パラ42.2)。

したがって、サーバーを運営する企業とWSを通じて事業を行う企業が通常異なることから、WSとWSが保有されているサーバーの区分は重要である。その結果、WSを通じて事業を行う企業が、例えば、自己所有、リース、WSを保有するサーバーの運営等、自ら運営するサーバーを所有する場合、サーバーの所在地は、恒久的施設条項の他の要件を充足する場合、企

Topics of International Taxation

業の PE を構成することになる (パラ42.3)。

なお、特定のコンピュータ設備は、そのコンピュータ設備が固定化されているという要件を充足する場合、すなわち、相当の期間特定の場所に所在する場合に、事業の一定の場所を構成することになる (パラ42.4)。

(2) 人員配置の必要性

従来の恒久的施設に関する条件として、その恒久的施設の場所においてその企業と雇用関係にある者によりその事業が遂行されることを条件としたが、企業が特定の場所でコンピュータ設備を運営する場合、当該設備の運営のために、企業がその設備の所在地において人的配置をしていない場合であっても、PE は存在する可能性があるとされている。

すなわち、これまでの既存の事業形態では、恒久的施設に人員を配置することを条件としたが、OECD の見解では、このことを全面的に否定することはないが、人員配置の有無を、企業がその場所において事業の全部又は一部を行っていることの要件として考慮する必要はない、と改められている。その例として、天然資源の掘削において自動ポンプ設備のように、設備が自動的に運営されるその他の活動に関して恒久的施設が適用されることを挙げている (パラ42.6)。

(3) 準備的補助的な活動等

企業が源泉地国において物理的な施設を有する場合であっても、その機能が準備的補助的な活動であれば、その設備等は恒久的施設に該当しない。これについて、新コメンタリー改正案は、パラ42.7において準備的補助的な活動の例

を掲げている。

したがって、個別事案においては、企業が特定の場所において行う活動の性格を分析することにより判定を行う必要がある。

また、パラ42.10において、一般的には、プロバイダーが従属代理人に該当しないとされている。その理由は、プロバイダーが従属代理人の要件を充足しないという判断に基づくものである。

3 まとめ

恒久的施設は、事業所得課税の第1の要件であり、この要件の判定後に、恒久的施設に帰属する所得の算定が重要になるが、この点は、OECD の別の作業グループの検討結果を待つ必要がある。この両者が揃って初めて恒久的施設の課税問題が論じられるのであり、この点については、第1次案に対するコメントにも多くあった事項である。今後は、さらに別の作業グループの電子商取引の対価の所得分類等の検討とも併せて、推移を見守る必要があろう。

日本大学教授

矢内 一好