

日本租税理論学会  
名城大学

2023年10月21日（土）・22日（日）理事向け報告9月18日（月）

（シンポジウム ①）

# デジタルノマドと税制 —越境テレワーカー課税—

報告者：大城隼人  
青山学院大学 特任准教授・税理士

# 用語の定義

## 問題の所在（右）

1. デジタルノマド、国際的ノマドワークとは、一般的に「遊牧民や放浪者を意味する（nomado）と（work）をかけた用語であり、遊牧民のように、決まった場所に滞在せず、仕事場を転々とする決まったオフィスに毎日出社する働き方とは対照的な働き方をいう。デザイナーやエンジニアなど、ひとりで作業をすることが多い職種や、インターネットさえあれば仕事ができる職種」と言われる造語である。
2. ノマドは、松下慶太『モバイルメディア時代の働き方』書房(2019)によると、1985年ごろからあったとしている。日本企業の海外への工場移転の一因になったといわれる1985年の「プラザ合意」と同時期から確認されている。
3. 類似の用語として、「ワーケーション」とは、Work（仕事）とVacation（休暇）を組み合わせた造語で、テレワーク等を活用し、リゾート地や温泉地、国立公園等、普通の職場とは異なる場所で余暇を楽しみつつ仕事を行うことをいう。これらは、国内でも交通費（給与課税）が問題となっている。
4. 類似の用語として、「ブレジャー（ブリージャー）」とは、Business（ビジネス）とLeisure（レジャー）を組み合わせた造語で、出張等の機会を活用し、出張先等で滞在を延長するなどして余暇を楽しむことをいう。
5. 上記において、OECD Glossary of Tax Termsにおいても用語の定義はない。
6. 越境リモートワーク、デジタルノマド、テレワーク、バーチャル駐在、cross-border workers等と様々な呼び方がある。本報告では、用語を限定せずに使用する。

### 個人事業主と企業との雇用との違い。

1. フリーランスとノマドワーカーは働き方の定義が異なる。
2. フリーランスは個人事業主であり、企業に雇用されない契約形態をとる。一般的にWebエンジニアやWebデザイナーなどが、フリーランスとされる。
3. ノマドワーカーは「ワークスタイル」のことを指す。働く場所を制限されない働き方のため、雇用契約が関係する。その雇用契約が結ばれたうえで、多様な働き方の推進、他国からのデジタル人材の確保が求められている。
4. その結果が、経済、雇用、貿易、経済成長へと結びつくと言われる。

### 問題の所在

1. 国境を越えたテレワークの台頭は、今日の税制に課題をもたらす。国境を越えた労働という現象は新しいものではないが、従業員が他国の自宅からテレワークをできることは、特に従業員が従来の活動場所ではなく、居住地国または第三国で勤務日の部分で働く場合、国際課税に問題を提起する。
2. これは所得への課税と企業利益への課税に関係してくる。
3. 優秀な人材を集めようと、リモートワークビザ（査証）を導入する国が相次いでいる。通常の就労ビザはその国で雇用されないと取得できないが、一定額の所得などを条件に国外企業に遠隔勤務する人にも滞在を認めるビザを認めている。高所得者を呼び込み消費や投資を活性化させる狙い。企業も国境の壁を越えて働ける環境を整えなければ、スキルをもった人材を確保できなくなるといわれている。

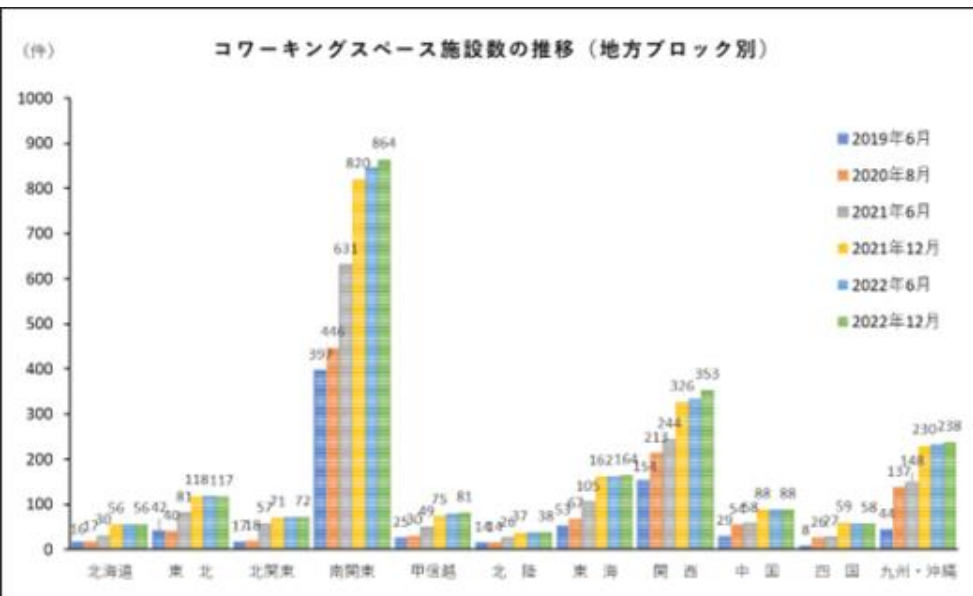
# 背景や目的

## 背景

1. 新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の蔓延防止の目的で加速した経緯がある。
2. 従来から、デジタル人材の確保一部の業界で採用してきた。
3. ノマドワーカーの人口も加速度的に増えた。
4. コロナウイルスが終息した後もテレワークを希望する者が多い。海外でも同じ。Eurofound“Teleworkability and the COVID-19 crisis: a new digital divide?” WPEF20020参照。

## メリット

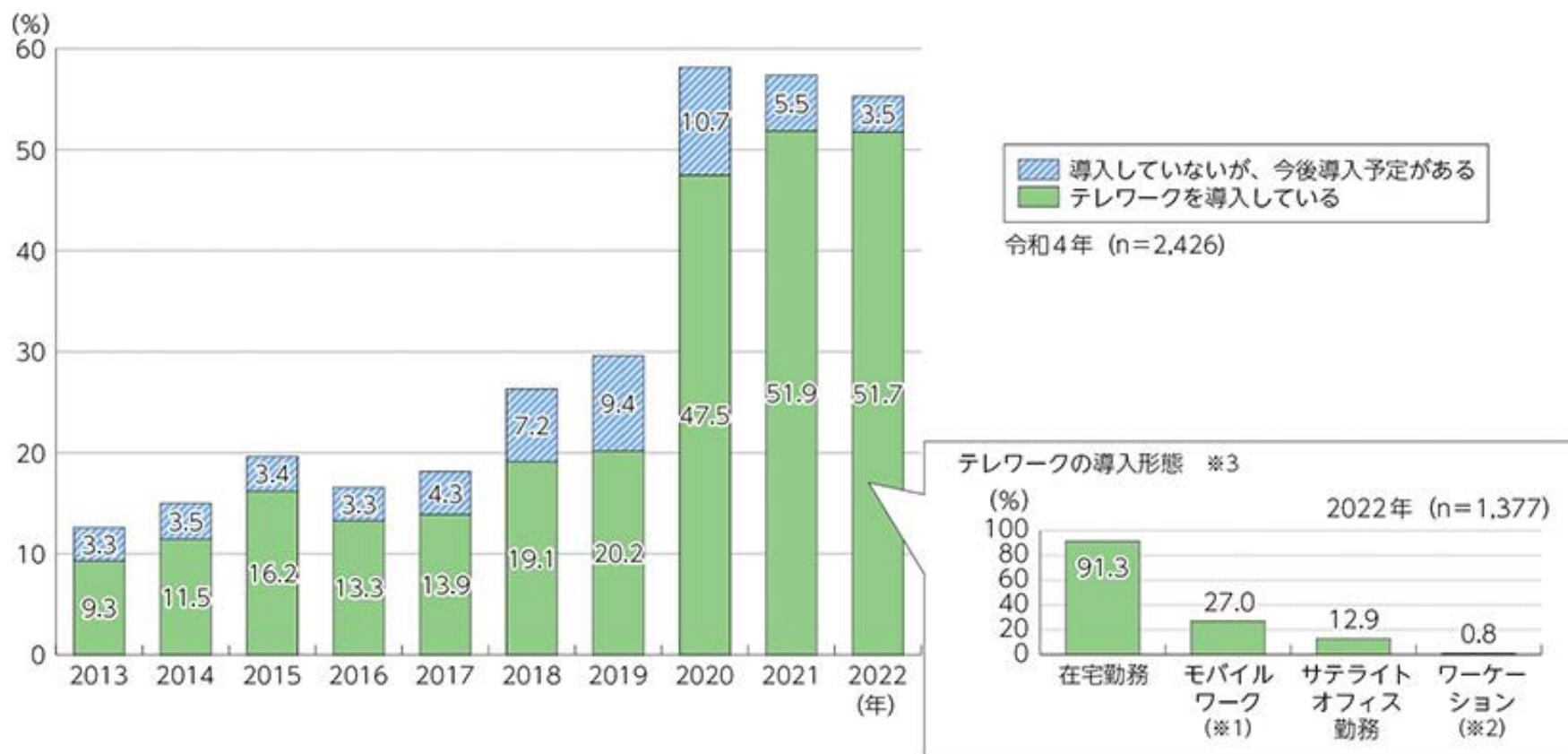
1. 感染拡大の防止、在宅勤務、日常業務のデジタル化の加速、通勤時間の短縮、ワークライフバランスの確保、在宅勤務の増加が炭素排出量の削減と交通渋滞の緩和にも繋がる、オフィススペースの必要性（家賃）の減少、オフィスの排出コストの削減、人口減少につながる。
2. EUでは、認識の違いが大きい。EU“The impact of teleworking and digital work on workers and society” April, 2021.



地方	2019年6月		2020年8月		2021年6月		2021年12月		2022年6月		2022年12月	
	施設数	シェア	施設数	シェア	施設数	シェア	施設数	シェア	施設数	シェア	施設数	シェア
北海道	16	2.0%	17	1.6%	30	2.1%	56	2.7%	56	2.7%	56	2.6%
東北	42	5.3%	40	3.8%	81	5.6%	118	5.8%	119	5.7%	117	5.5%
北関東	17	2.1%	18	1.7%	57	3.9%	71	3.5%	72	3.4%	72	3.4%
南関東	397	49.7%	446	42.0%	631	43.3%	820	40.2%	847	40.6%	864	40.6%
甲信越	25	3.1%	30	2.8%	49	3.4%	75	3.7%	80	3.8%	81	3.8%
北陸	14	1.8%	14	1.3%	26	1.8%	37	1.8%	38	1.8%	38	1.8%
東海	53	6.6%	67	6.3%	105	7.2%	162	7.9%	163	7.8%	164	7.7%
関西	154	19.3%	213	20.1%	244	16.8%	326	16.0%	333	16.0%	353	16.6%
中国	29	3.6%	54	5.1%	58	4.0%	88	4.3%	89	4.3%	88	4.1%
四国	8	1.0%	26	2.4%	27	1.9%	59	2.9%	58	2.8%	58	2.7%
九州・沖縄	44	5.5%	137	12.9%	148	10.2%	230	11.3%	232	11.1%	238	11.2%
全国	799	100.0%	1,062	100.0%	1,456	100.0%	2,042	100.0%	2,087	100.0%	2,129	100.0%

# 総務省「令和5年版情報通信白書」 2023年7月

## テレワーク導入率の推移



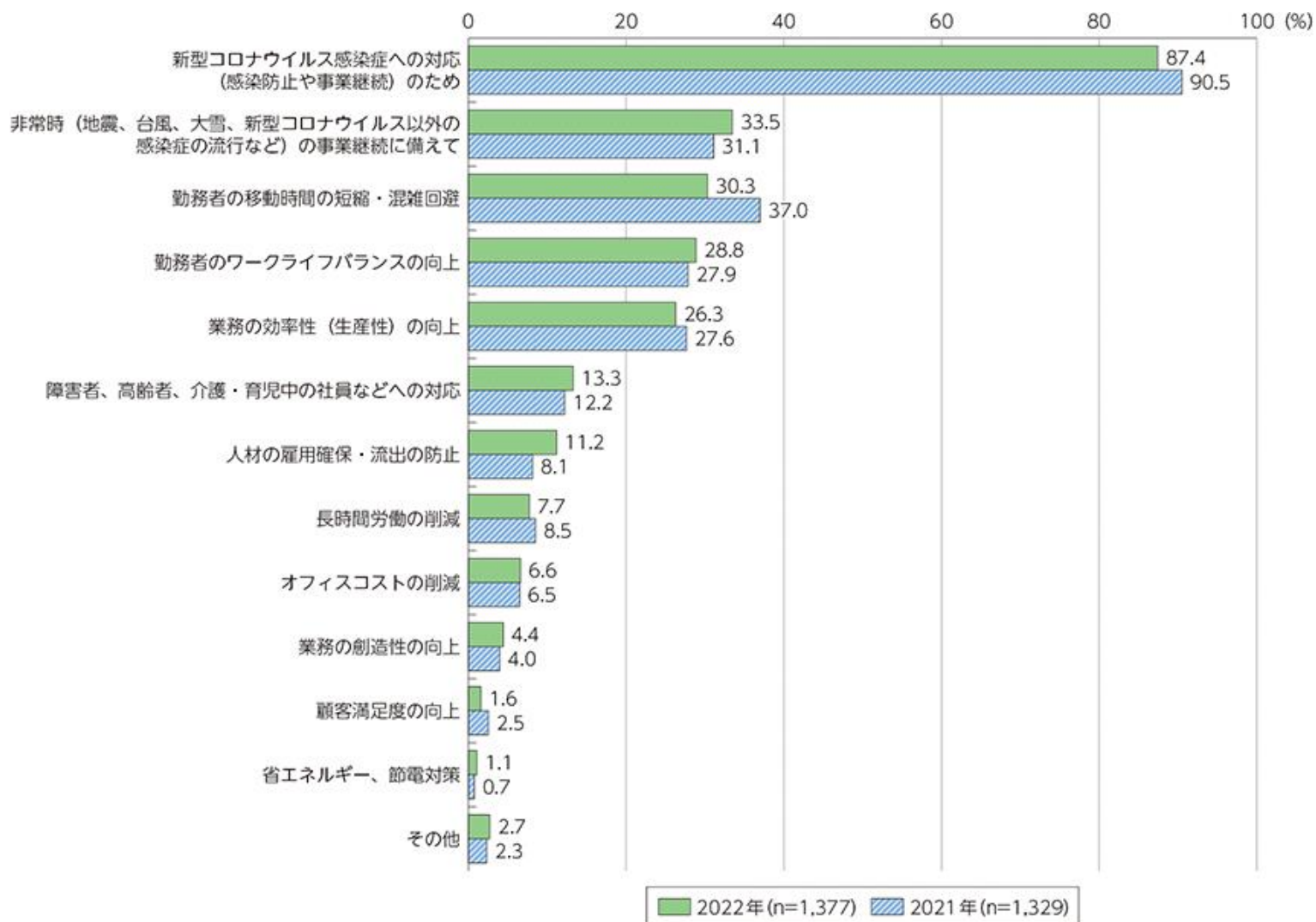
※1 営業活動などで外出中に作業する場合。移動中の交通機関やカフェでメールや日報作成などの業務を行う形態も含む。

※2 テレワークなどを活用し、普段の職場や自宅とは異なる場所で仕事をしつつ、自分の時間も過ごすこと。

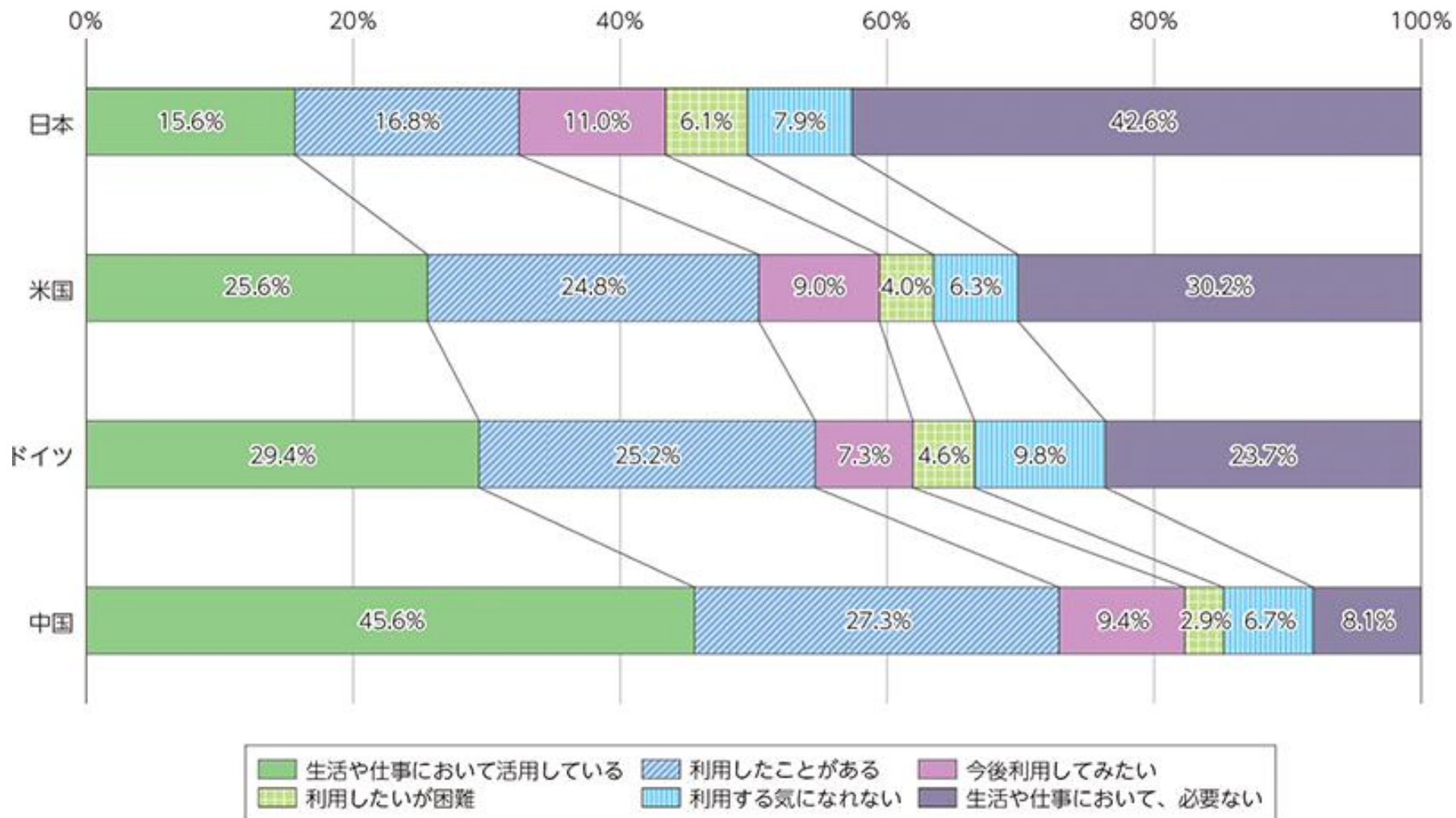
※3 導入形態の無回答を含む形で集計。

# 総務省「令和5年版情報通信白書」2023年7月

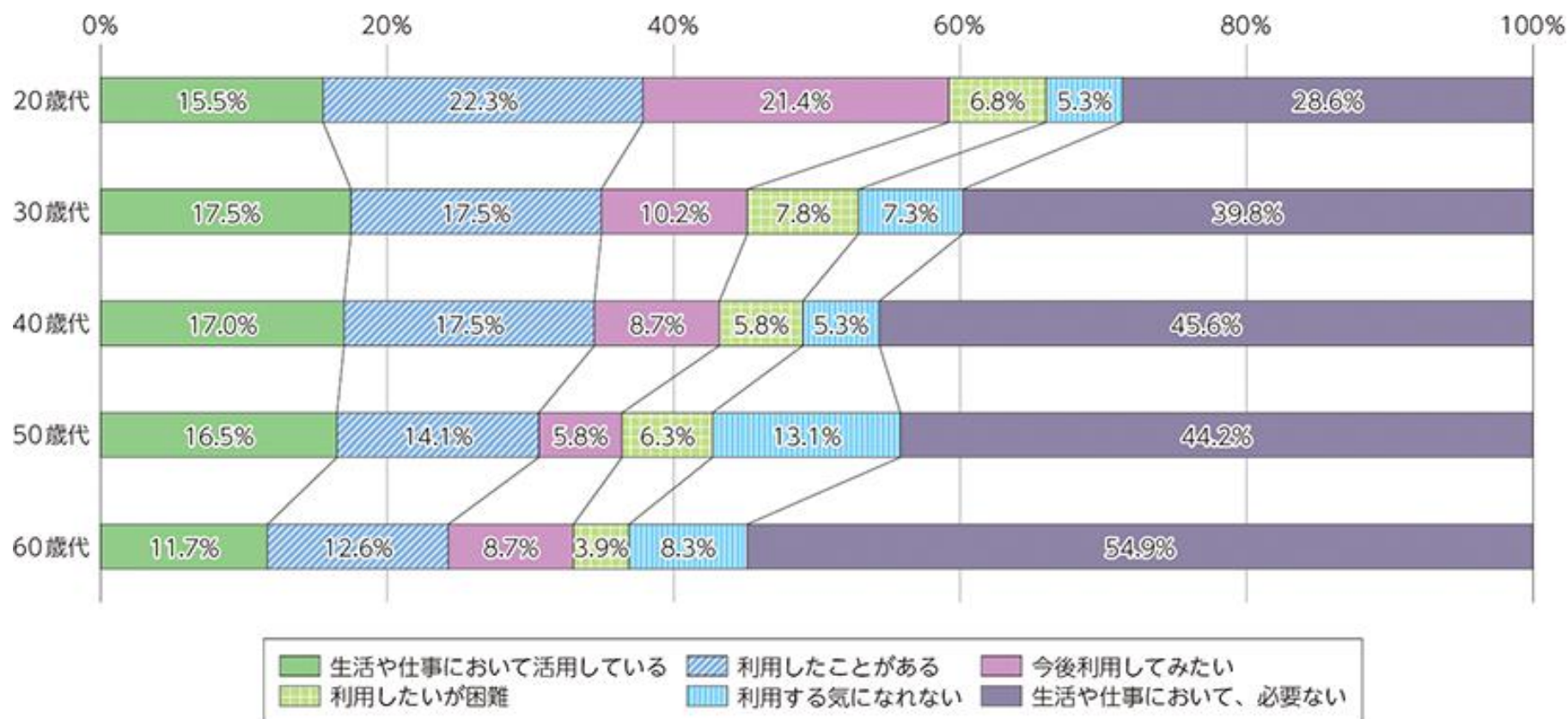
## テレワークの導入目的



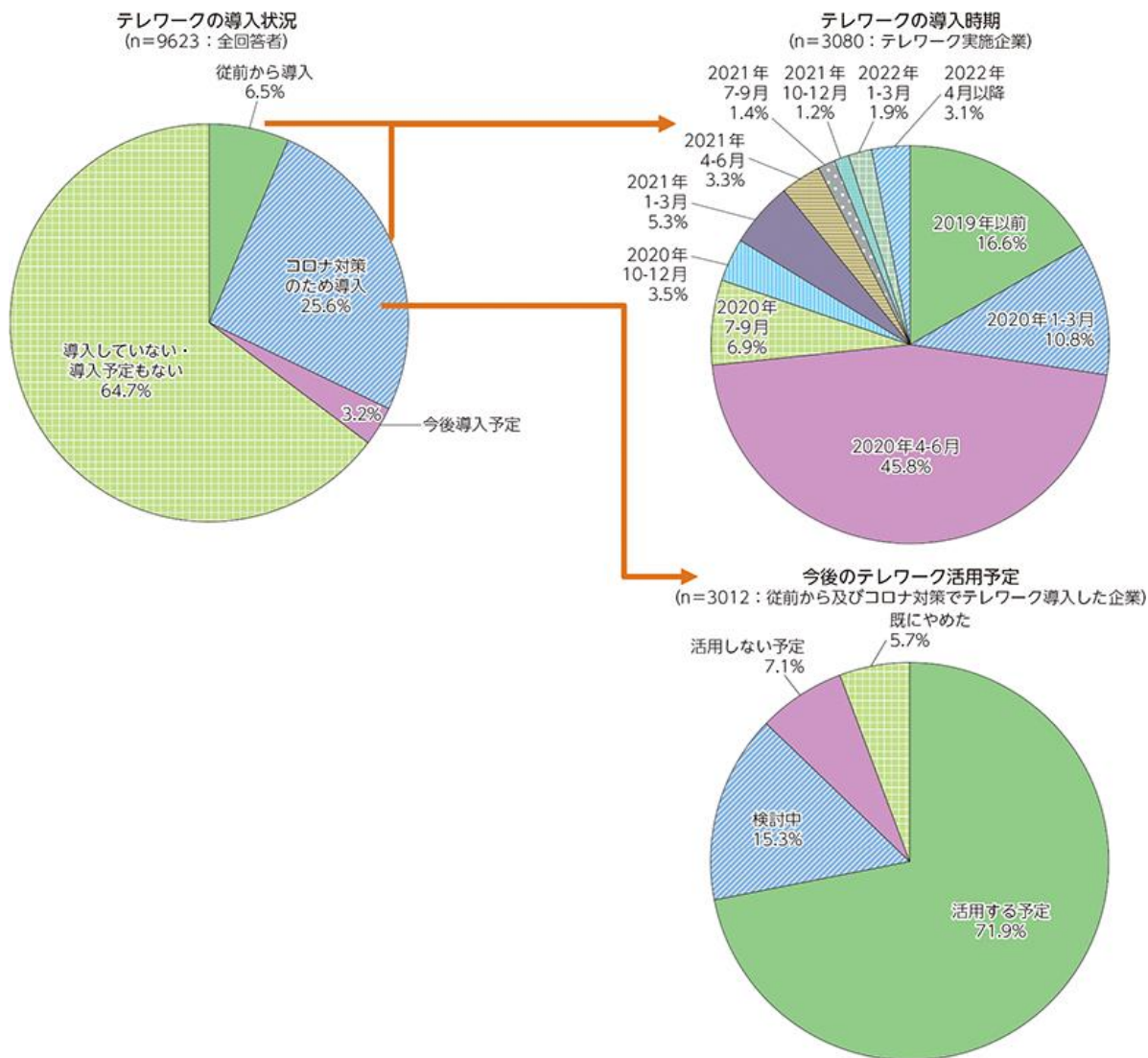
# 総務省「令和5年版情報通信白書」2023年7月 テレワーク・オンライン会議の利用状況（国際比較）



# 総務省「令和5年版情報通信白書」2023年7月 テレワーク・オンライン会議の利用状況（日本・年代別）



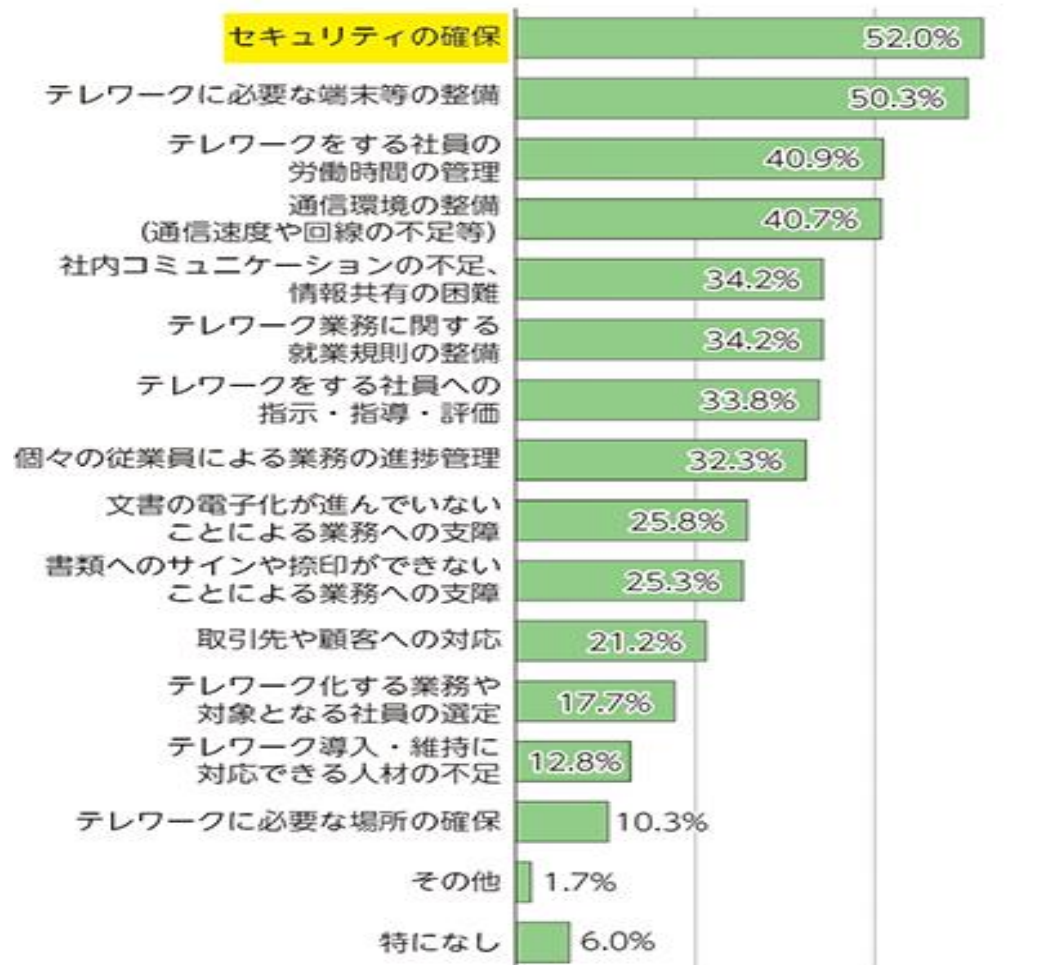
# 総務省「令和5年版情報通信白書」 2023年7月 テレワークの導入状況





# 総務省「令和5年版情報通信白書」2023年7月 テレワークの導入に当たり課題となった点（複数回答）

(n=3063：テレワーク実施企業)



# 参考（資料）：総務省「令和5年版情報通信白書」

## 第2部：ICT市場の動向

8

ICT市場規模（支出額） （2022年）	<b>27.2兆円</b> 前年比：5.2%増	デジタル広告市場規模 （2022年）	<b>3.1兆円</b> 前年比：13.7%増
情報通信産業の国内総生産 （2021年、名目）	<b>52.7兆円</b> 全産業の9.7%、前年比：0.8%増	5G対応スマホの出荷台数 （2021年）	<b>1,753万台</b> 前年比：67.7%増
情報化投資 （2021年（2015年価格））	<b>15.5兆円</b> 民間企業設備投資の17.8% 前年比：0.4%減	5G基地局の市場規模（出荷額） （2022年）	<b>3,035億円</b> 前年比：6.2%増
ICT財・サービスの貿易額 （2021年、名目）	<b>輸入 19.2兆円</b> 前年比：14.6%増 <b>輸出 12兆円</b> 前年比：13.3%増	動画配信市場規模 （2022年）	<b>5,305億円</b> 前年比：15.0%増
情報通信産業の研究費 （2021年度）	<b>3.4兆円</b> 企業研究費の24.2% 前年度比：1.6%減	メタバース市場規模（売上高） （2022年、見込値）	<b>1,825億円</b> 前年比：145.3%増
情報通信産業の研究者数 （2021年度）	<b>15.7万人</b> 企業研究者の29.7% 前年度比：6.0%減	データセンターサービス市場規模 （2022年、見込値）	<b>2.0兆円</b> 前年比：15.3%増
5G人口カバー率 （2021年度末）	<b>93.2%</b>	クラウドサービス市場規模（売上） （2022年、見込値）	<b>2.2兆円</b> 前年比：29.8%増
インターネットトラフィック （2022年11月、固定系、ダウンロード）	<b>29.2Tbps</b> 前年同月比：23.7%増	NICTERでのサイバー攻撃関連の通信数 （2022年）	<b>約5,266億</b> 前年比：0.9%増
固定系ブロードバンドの契約数 （2021年度末）	<b>4,383万</b> 前年度比：2.7%増	インターネット利用率（個人） （2022年）	<b>84.9%</b> 前年：82.9%
放送事業者全体の売上高 （2021年度）	<b>3.7兆円</b> 前年度比：4.6%増	スマートフォン保有率（個人） （2022年）	<b>77.3%</b> 前年：74.3%
放送サービス加入者数 （2021年度）	<b>8161.3万</b> 前年度比：0.2%減	テレワークの導入状況 （導入している企業の割合、2022年）	<b>51.7%</b> 前年：51.9%
		IoT・AIの導入状況 （導入している割合、2022年）	<b>13.5%</b> 前年：14.9%

# 報道と統計データ、日本の方向性

## 報道

1. 日本経済新聞「「デジタルノマド」誘致にルール議論 在留資格など焦点法務インサイド 宇賀神崇弁護士に聞く」2023年5月1日
2. 日本経済新聞「三菱電機、海外でリモート勤務可能に 人材獲得へ制度化」2023年4月17日
3. 日本経済新聞「対日投資30年に100兆円、政府 「デジタルノマド」誘致」 2023年4月26日
4. 日本経済新聞「人口減の世界 日本は「2040年に1100万人労働力不足」2023年6月28日
5. 米国の調査 MBO Partners“*The Digital Nomad Search Continues*” September 2021.
6. 他多数

## 統計

- 在留外国人統計 法務省（2022年）  
総数：3,075,213人

[https://www.moj.go.jp/isa/policies/statistics/toukei\\_ichiran\\_touroku.html](https://www.moj.go.jp/isa/policies/statistics/toukei_ichiran_touroku.html)

- 令和4年における外国人入国者数及び日本人出国者数等  
法務省（2023年3月）

外国人入国者数は419万8,045人、外国人新規入国者数は342万3,531人

日本人出国者数は277万1,770人

[https://www.moj.go.jp/isa/publications/press/13\\_00034.html](https://www.moj.go.jp/isa/publications/press/13_00034.html)



Microsoft Excel  
ワークシート



Microsoft Excel  
ワークシート

## 日本の方向性

1. 内閣府、対日直接投資推進会議において議論。  
<http://www.invest-japan.go.jp/committee/>
2. 2023年5月「海外からの人材・資金を呼び込むためのアクションプラン」の決定について  
[https://www.cao.go.jp/press/new\\_wave/20230522.html](https://www.cao.go.jp/press/new_wave/20230522.html)
3. 2023年6月「海外からの人材・資金を呼び込むためのアクションプラン」では、「国際的なリモートワーカー（いわゆる「デジタルノマド」）の呼び込みに向け、ビザ・在留資格など制度面も含めた課題についての把握・検討を行い、必要な対応を行う。【内閣官房、内閣府、デジタル庁、総務省、法務省、外務省、財務省、厚生労働省、国土交通省】」と明確にしている。
4. 途上国やタックスヘイブン地域では、デジタルノマドの税制上の優遇措置を提供する国もある。日本は、そのような方向性ではない。InternationalWealth.info “Where Should Digital Nomads Pay Their Taxes?” April 18, 2023  
<https://internationalwealth.info/en/expats-life/where-should-digital-nomads-pay-their-taxes/>
5. デジタルノマドに対し、単に長期滞在による経済効果を期待しているだけではなく、国にスタートアップやイノベーションといったメリットをもたらしてくれる質の高い外客獲得という期待がある。ヨーロッパでは、他にジョージアやドイツ、クロアチアなどがデジタルノマド査証を発行。
6. 次のスライド参照。

# 海外からの人材・資金を呼び込むためのアクションプラン①

## 海外からの人材・資金を呼び込むためのアクションプラン

令和5年4月26日  
対日直接投資推進会議決定

### I. 基本的考え方

- この30年間、我が国では、デフレ下における国内需要の停滞と新興国とのコスト競争を背景に、企業はコストカットに邁進し、**海外生産比率を高め**、結果として、**国内投資は不足し、賃金も大きく抑制**。
- 従来の国際秩序が変容し世界が歴史の転換期にある中、**国内外の環境変化は成長のチャンス**。グローバルサプライチェーンの再編の動きの中で、我が国の生産拠点及び研究（知の交流）拠点としての位置づけを確立し、**国内投資の拡大と研究開発の促進を通じたイノベーション力・成長力の強化**を進めることが重要。
- 足下で、30年ぶりの賃金上昇が起こりつつあり、また企業の国内投資意欲も高まりを見せる中、**海外からのヒト、モノ、カネ、アイデアを積極的に取り込み**、国内投資拡大・研究開発促進による成長力の強化と価格転嫁を通じたマークアップ率の確保による賃上げを「車の両輪」として、**持続的な成長と分配の好循環**を生み出していく。
- かかる認識の下、2030年80兆円の対内直接投資目標の更なる高みを目指し、**早期に100兆円を目指す新たな目標**を定め、海外からの人材・資金を呼び込むための「**アクションプラン**」を**策定**し、早期に実行する。

※2022年末の対日直接投資残高は、46.6兆円（暫定値）

### II. 具体的取組

- 以下の5つの柱からなるアクションプランを実行することで、日本経済の持続的成長や地域経済の活性化につなげる（別紙参照）。
  1. **国際環境の変化を踏まえた戦略分野への投資促進・グローバルサプライチェーンの再構築**
  2. **アジア最大のスタートアップハブ形成に向けた戦略**
  3. **高度外国人材等の呼び込み、国際的な頭脳循環の拠点化に向けた制度整備**
  4. **海外から人材と投資を惹きつけるビジネス・生活環境の整備等**
  5. **オールジャパンでの誘致・フォローアップ体制の抜本強化、G7等を契機とした世界への発信強化**

# 海外からの人材・資金を呼び込むためのアクションプラン②

別紙

## 1. 国際環境の変化を踏まえた戦略分野への投資促進・グローバルサプライチェーンの再構築

○国際環境が大きく変化する中で、グローバル競争下での最適立地環境を確保し、我が国の生産・研究拠点としての魅力と位置づけを復活。戦略的な国際連携の下、様々なグローバル経済のリスクに対し、強靱（レジリエント）なサプライチェーンを再構築。

⇒半導体基金などを活用した産業立地プロジェクトの戦略的展開、産学官連携による人材育成等コンソーシアムの全国展開 等

## 2. アジア最大のスタートアップハブ形成に向けた戦略

○我が国をアジア最大のスタートアップハブとするべく、内外の起業家・VC・アクセラレーター等が集積するグローバルなスタートアップ・エコシステムを構築。  
○スタートアップ育成5か年計画に基づき、スタートアップビザの利便性向上をはじめ、我が国における起業環境の整備を大胆に加速。

⇒スタートアップ・エコシステム拠点都市（8か所）への集中支援、外国人起業家向けビザ（スタートアップビザ）の利便性向上 等

## 3. 高度外国人材等の呼び込み、国際的な頭脳循環の拠点化に向けた制度整備

○世界でイノベーションを支える高度な知識や技能を持つ人材の獲得競争が激化する中、我が国に高度な人材が集まり、新たなイノベーションを生み出す知の拠点となるよう取組を強化。

⇒世界に伍する水準の新たな在留資格制度（特別高度人材制度（J-Skip）、未来創造人材制度（J-Find））の創設、技能実習制度・特定技能制度の在り方の検討、グローバル・スタートアップ・キャンパス構想、デジタルノマド受入制度の検討 等

## 4. 海外から人材と投資を惹きつけるビジネス・生活環境の整備等

○実行期限を定めたKPIを設定し、海外から人材と投資を惹きつける、外国人の事業立ち上げ支援などのビジネス環境整備や、教育・医療などの生活環境の整備の取組を加速。

○アジアの中核的な国際金融センターの実現や、GX投融资の促進環境整備。また、新時代のインバウンド拡大に向けた取組を強化。

⇒国際金融センターとしての機能強化・GX投融资促進、多言語ワンストップ窓口機能強化、教育環境改善（インターナショナルスクールから高校進学円滑化等）、医療環境（多言語対応病院情報等）を提供する全国プラットフォーム構築等、インバウンド拡大（MICE誘致等） 等

## 5. オールジャパンでの誘致・フォローアップ体制の抜本強化、G7等を契機とした世界への発信強化

○海外拠点における誘致から実際の地域に裨益する形での定着まで、雇用創出や付加価値創出に資する戦略的な投資の呼び込みが実現できるよう、各省連携、産学官連携、国・地方の連携の下、投資の誘致・フォローアップ体制を抜本強化（KPIを設定した上でPDCAサイクルを実行）。

⇒在外公館長・JETRO海外事務所長レベルでの連携による「FDIタスクフォース」の創設、地域別誘致策や外国企業の地域への定着・二次投資を促進する「地域投資誘致フォローアップ連絡会議」の創設、各省副大臣級の「海外からの人材・資金を呼び込むためのタスクフォース」を創設し、取組成果・課題等をフォローアップ・PDCAの実行、海外企業トップ等の参加を得たビジネスサミットの開催 等

# 特定技能2号外国人と居住者判定

国税庁「特定技能外国人受入れ制度における特定技能外国人及び特定技能所属機関に係る納税義務の確実な履行に向けた出入国在留管理庁と国税庁との間の情報連携に関する確認書」[https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/fushhocho/01\\_15.htm](https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/sonota/fushhocho/01_15.htm)

1. 2023年6月9日、外国人受入れ制度の改正方針を固め、「特定技能2号」の対象業種に9分野の追加を閣議決定した。この決定による特定技能外国人に係る税務上の取扱いに変更はなく、いわゆる「住所の推定規定（所令14）」によって居住者判定を行うという。
2. 特定技能とは、国内人材確保等が困難な産業分野で一定の専門性・技能を有する外国人が、日本に在留できる資格で、1号と2号の2種類がある。特定技能2号は、特定技能1号に比べて在留期間が3年（更新で上限なし）と長く、1号では認められない配偶者や子の帯同が一定の場合に可能となる。
3. 所得税法上の居住者とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人のこと（所法2①三）。国内に居住することとなった個人については、住所がどこにあるかを判定するため、「住所の推定規定」に基づき、国内で継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有するなど一定の要件を満たす場合に、“国内に住所を有する者”と推定される（所令14①）。
4. また、“国内に住所を有する者”と生計一の配偶者や子も国内に居住する場合は、配偶者や子自身が要件を満たしていなくても国内に住所を有する者と推定される（所令14②）。
5. 例えば、特定技能2号として在留期間3年の外国人（夫）が、生計一の妻と子を帯同し共に日本に居住することとなった場合、住所の推定により、特定技能2号本人の夫、妻、子はすべて所得税法上の居住者に該当する。
6. 出所）出入国在留管理庁「特定技能2号の対象分野の追加について（令和5年6月9日閣議決定）」令和5年8月31日  
[https://www.moj.go.jp/isa/policies/ssw/03\\_00067.html](https://www.moj.go.jp/isa/policies/ssw/03_00067.html)

# 国籍離脱者 法務省（離脱者の動向）

[https://www.moj.go.jp/MINJI/toukei\\_t\\_minj03.html](https://www.moj.go.jp/MINJI/toukei_t_minj03.html)

## 国籍離脱者

### 参考

第十一条 日本国民は、自己の志望によつて外国の国籍を取得したときは、日本の国籍を失う。

- 2 外国の国籍を有する日本国民は、その外国の法令によりその国の国籍を選択したときは、日本の国籍を失う。

第十二条 出生により外国の国籍を取得した日本国民で国外で生まれたものは、戸籍法（昭和二十二年法律第二百二十四号）の定めるところにより日本の国籍を留保する意思表示しなければ、その出生の時にさかのぼつて日本の国籍を失う。第十三条 外国の国籍を有する日本国民は、法務大臣に届け出ることによつて、日本の国籍を離脱することができる。

- 2 前項の規定による届出をした者は、その届出の時に日本の国籍を失う。

#### （国籍の選択）

第十四条 外国の国籍を有する日本国民は、外国及び日本の国籍を有することとなつた時が二十歳に達する以前であるときは二十歳に達するまでに、その時が二十歳に達した後であるときはその時から二年以内に、いずれかの国籍を選択しなければならない。

2 日本の国籍の選択は、外国の国籍を離脱することによるほかは、戸籍法の定めるところにより、日本の国籍を選択し、かつ、外国の国籍を放棄する旨の宣言（以下「選択の宣言」という。）をすることによつてする。

第十五条 法務大臣は、外国の国籍を有する日本国民で前条第一項に定める期限内に日本の国籍の選択をしないものに対して、書面により、国籍の選択をすべきことを催告することができる。

2 前項に規定する催告は、これを受けるべき者の所在を知ることができないときその他書面によつてすることができないやむを得ない事情があるときは、催告すべき事項を官報に掲載してすることができる。この場合における催告は、官報に掲載された日の翌日に到達したものとみなす。

3 前二項の規定による催告を受けた者は、催告を受けた日から一月以内に日本の国籍の選択をしなければ、その期間が経過した時に日本の国籍を失う。ただし、その者が天災その他その責めに帰することができない事由によつてその期間内に日本の国籍の選択をすることができない場合において、その選択をすることができるに至つた時から二週間以内にこれをしたときは、この限りでない。

### 過去10年間の国籍取得者数の推移

法務省民事局

（単位：人）

平成25年	平成26年	平成27年	平成28年	平成29年	平成30年	令和元年	令和2年	令和3年	令和4年
1,030	1,131	1,089	1,033	966	958	884	772	817	861

※国籍法第3条、第17条等の規定に基づき、日本国籍を取得した者の数である。

### 過去10年間の国籍離脱者数の推移

法務省民事局

（単位：人）

平成25年	平成26年	平成27年	平成28年	平成29年	平成30年	令和元年	令和2年	令和3年	令和4年
380	603	518	613	770	962	945	705	805	1,376

※国籍法第13条の規定に基づき、日本国籍を離脱した者の数である。

### 過去10年間の国籍喪失者数の推移

法務省民事局

（単位：人）

平成25年	平成26年	平成27年	平成28年	平成29年	平成30年	令和元年	令和2年	令和3年	令和4年
767	899	921	1,058	1,172	1,300	1,286	891	1,531	3,385

※戸籍法第103条又は第105条の規定に基づき、日本国籍を喪失した旨の届出又は報告があった日本国籍喪失者の数である。

# 税務上の取扱い



# 「居住者」(resident)、租税条約の人的適用範囲

1. 日本の所得税法では、納税義務者である個人を(i)居住者と(ii)非居住者に区分し、居住者を(iii)非永住者と(iv)非永住者以外の居住者に区分した上で、それぞれの課税所得のうち国内で支払われまたは国外から送金されたものに対してのみ課税され、非永住者以外の場合、全世界所得に対して課税される。
2. 所得税法では、居住者とは(i)国内に住所を有する個人と(ii)現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう(所得税法2条1項3号)。国家公務員・地方公務員(日本国籍を有しない者を除く)は、国内に住所を有しない期間にも国内に住所を有するものとみなされる(所得税法3条1項)。国内に居住することとなった個人は、(i)国内で継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有する場合又は(ii)日本国籍を有しかつ国内で生計を一にする配偶者その他の親族を有することその他国内で継続して1年以上居住するものと推測するに足りる事実がある場合、国内に住所を有する者と推定される(所得税法施行令14条1項)。
3. 課税所得の範囲を決定する税法上の「居住者」概念の意義は、「住所」と「居所」という借用概念に基づいて決定されることとされる。一般に「住所」とは生活の本拠をいい、「居所」とは継続して居住しているが個人と場所の結合が住所ほど緊密でないものをいうと解されてきたが、現代のライフスタイルの多様化、情報通信・交通の発達、経済活動の複雑化によって、必ずしも生活の本拠が単一であるとはいえない実態が出現し、私法上住所複数説も有力になっている。住所概念を税法上定義する必要が生じてきた。
4. 国際課税においては、各国内法の居住者概念の差異によって、個人が二重居住者となる場合、国際的二重課税(International Double Taxation)の問題を生じ、その差異を利用し、永遠の旅人(Perpetual Traveler: PT)としていずれの国の居住者にも該当しない租税回避スキームによる場合、国際的不課税(International Non-Taxation)の問題を生じる。
5. 国際的二重課税を片務的に国内法で救済する国は存在しないので、租税条約によって二重居住者の振分け基準を定め、この基準により振分けを行う必要がある。
6. 日本が準拠するOECDモデル租税条約では、順次、(i)恒久的住居、(ii)重要な利害関係の中心、(iii)常用の住居、(iv)国籍という基準を用いて居住地国を定め、なお決定しない場合には、権限ある当局の合意で決定することとする(4条2項)。これらの概念は、日本の私法に馴染まない概念であり、実際の適用には困難が伴う。非居住者に租税条約の適用を認めるに当たっては、相手国の居住者であることを要するため、その確認が必要になる。トリートイショッピングを防止するため、日米租税条約では居住者証明書が添付が要求されることとされた。
7. 国内源泉所得(income from sources within Japan)において、①制限納税義務者(非居住者・外国法人)に対する課税標準の算定、および②無制限納税義務者(居住者・内国法人)の外国税額控除の控除限度額の計算を行い
8. 「所得帰属」(income attribution)概念が適用される。
9. 基礎概念であるため、詳しくは、本庄資他『国際租税法一 概論一第4版』大蔵財務協会(2018)、12頁、354-358頁参照。

# 個人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分		課税所得の範囲
居住者	<ul style="list-style-type: none"><li>○ 国内に住所を有する個人</li><li>○ 現在まで引き続き1年以上住所を有する個人</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>○ 全ての所得（全世界所得）</li></ul>
非永住者	<ul style="list-style-type: none"><li>○ 日本国籍を有しておらず、かつ、過去<b>10年</b>以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>○ 国外源泉所得以外の所得</li><li>○ 国外源泉所得（国内払い・国内送金分に限る）</li></ul>
非居住者	<ul style="list-style-type: none"><li>○ 居住者以外の個人</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>○ 国内源泉所得のみ</li></ul>

# 法人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分		課税所得の範囲
内国法人	国内に本店又は主たる事務所を有する法人	全ての所得（全世界所得） ※ただし、外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける配当については、その95%相当額を益金不算入
外国法人	内国法人以外の法人	国内源泉所得のみ

財務省HP

内国法人と外国法人を区別する基準としては、①実質管理支配地主義、②本店所在地主義、③設立地主義、④準拠法主義などがある。日本の税法上においては、「本店又は主たる事務所の所在地（法法2三）」として区分することとしている。

# 税務上の取扱い



## 契約形態

ノマドワークは、契約形態、対象者、期間によって税務上の論点が異なる。基本的には、下記のケースが考えられる。

1. 日本本社との雇用契約によるノマドワーク
2. 日本本社との業務委託契約によるノマドワーク
3. 海外居住者が日本本社の役員となる場合
4. 日本居住者が海外で短期的にリモートワークをする場合
5. 他

→多くの場合に、ケース・バイ・ケースとなる。そのため、本報告では「1.日本本社との雇用契約によるノマドワーク」のケースが多いことが想定できることから1.を取り上げ報告したい。

## 国際課税原則

1. 課税権と納税主体を結合するものとして、居所 (residence)、住所 (domicile)、国籍 (nationality) があり、OECDモデル租税条約は、居所 (fiscal-residence) という概念を採用している。これにより、外国法人の認識 (recognition) と不認識 (non-recognition) が行われることになる。
2. さらに、商業的合理性、事業活動、主目的テスト等と概念は増えている。日本にはない概念で議論が進んでいる。そのため、いずれ法的二重課税が生じる結果になると考えられる。
3. ここでは、「課税上の居所」が重要となる。国によっては、二重居住者として無制限納税義務を課され、その結果として国際的二重課税という不利益を被る可能性もある。

# 日本本社との雇用契約によるノマドワーク

## (1) 日本本社との雇用契約によるノマドワーク

1. 日本本社との雇用契約のもと、海外の自宅での業務を行う形態。
2. 主に、①従業員が配偶者等の帯同により業務を行うケース、②海外に居住する外国籍の方と日本本社が雇用契約を締結し海外から役務提供するケースがある。
3. (出向の場合) 日本本社と現地法人の双方で雇用契約が発生する。居住地国では雇用主が存在しない場合や国籍と違う第三国で行われる状況もあるため、査証や労働許可証(ワークパーミット)が必要な場合がある。
4. 日本本社との雇用契約により、給与の支給がある場合には、海外で働く場合でも日本の社会保険(労災含む)に加入する必要がある。
5. 個人所得税については、日本の居住者・非居住者判定を行い課税範囲や課税方式が異なる。日本国内に住所や居所がない場合には、日本の非居住者となり、国内の不動産所得等の国内源泉所得のみが課税となる。
6. 給与の支給がある場合には、源泉徴収を考慮・判定することになる。例えば、日本の非居住者が海外でリモートワークをしたことに支給を受ける給与は国外源泉所得になる。給与の支払者は源泉徴収による納税が必要となる。
7. ノマドワークは、通常居住地国の税法に従い、課税され、納税方法は、源泉徴収と確定申告による。居住地国で雇用主がない場合もある。
8. 「国内において継続して1年以上居住するものと推測するに足りる事実」(所令14①二)、帰国時点で認められない限り引き続き非居住者、日本の滞在場所は居所となる。
9. 居住者とは、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人」です(所法2①三)。
10. 1年カウントの起算日は入国日の翌日(所基通2-4)。
11. 恒久的施設(Permanent Establishment: PE)リスクについて、日本本社との雇用契約がある場合従業員が海外で常習的に役務提供を行う場合には、役務提供地国においてPEリスクがある。
12. OECD「租税条約とCOVID-19感染拡大の影響に関する最新ガイダンス“Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic”」January 2021では、「「企業の事業の一部が個人のホームオフィスなどの場所で行われている場合でも、その場所が企業で働く個人(従業員など)によって使用されているという理由だけで、その場所がその企業が自由に使えるという結論につながるべきではない」としている。
13. ホームオフィスPEの問題を取り上げているが個人が在宅勤務リモートワークを行う場合、PEを構成しないとされている。しかし、コロナ期間中の対応(OECDガイダンス)となる。OECDガイダンスをどのように扱うかも今後、課題となる。

# 海外勤務に対する課税関係 (ソフトローが多いため、研究の必要性がある。)

## よくあるケース

1. 海外勤務者への課税
2. 海外勤務する法人の役員への課税
3. 一時帰国時の勤務に対する課税
4. 海外勤務期間中に退職した場合の退職所得税
5. 海外勤務時にかけた年金等を受給した場合
6. 他多数。

## No.1920海外勤務と所得税額の精算

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1920.htm>

## 1923 海外勤務と納税管理人の選任

## 1926 海外勤務中に不動産所得などがある場合

## 1929 海外で勤務する法人の役員などに対する給与の支払と税務

## 2517 海外に転勤する人の年末調整と転勤後の源泉徴収

## No.1929 海外で勤務する法人の役員などに対する給与の支払と税務

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1929.htm>

## 国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関するFAQ問11-4他

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kansensho/faq/index.htm>

## 非居住者の退職所得の選択課税（所得税法171条）

[https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/shinkoku/kisairei/pdf/taisyo\\_kusentaku.pdf](https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/shinkoku/kisairei/pdf/taisyo_kusentaku.pdf)

# 居住者判定に要する要素（書類）



項目	住居の状況	本人の状況	職業	資産	家族
確認事項	国内国外における住所	国籍・住民登録	役職や勤務の状況	不動産の所有状況	家族との同居・扶養
	住居の契約関係	出入国状況	勤務地、勤務の状況	預貯金の口座	家族の職業・学校
	生活用動産の状況	年金や健康保険の届出	出国時の旅費の精算	資産の保有や譲渡	住民登録の状況
	電話の使用状況	居住の意思	契約期間		
	水道高熱費の契約・使用料		収入の状況		
	自家用車の保有				

1. 課税庁の事実認定（判定基準）、納税者の事実認定、裁判所の実事認定、国際課税ルール。
2. エビデンス（証拠書類）の作成・保有等が重要になる。
3. 居住者判定の必要なタイミングはどこか。順番を整理し、否認規定についてまで研究する必要性がある。

# 参考：居住者・非居住者の判定（源泉徴取）

## 新型コロナウイルスに係る所得税の特例

### コロナ禍により、海外への現地赴任と日本からリモート赴任の違いが問題になる

1年以上の予定で海外に現地赴任する場合、いわゆる「推定規定」により、基本的には非居住者となり、1年未満の予定の場合は赴任後も居住者になる（所令14、15）。このため、1年以上海外に現地赴任する場合と、日本にいながらリモートで赴任する場合とは、居住者・非居住者の判定の違いにより、赴任中の課税関係が異なる。

### 一時帰国中の課税関係も問題になる

1. 海外への現地赴任中にコロナの影響で一時的帰国し、引き続き日本からリモートで海外会社の業務に携わっていた間の日本会社が支払った給与等の源泉徴収漏れというケースが続出している。
2. コロナ以外の事由でも現地赴任者が一時帰国することはあり、その間の課税関係は特に注意が必要となる。
3. 1年以上を予定する現地赴任の場合、非居住者として赴任中に一時帰国しても、基本的には海外赴任の命が解かれるか帰国から1年までは非居住者のままとなる。非居住者の場合、国内源泉所得に限り源泉徴収が必要だが、「国内において行う勤務」に係る給与等が該当する（所法161①十二）。現地に赴任中であれば、「海外において行う勤務」となり、その間の日本会社が支払う給与等は国内源泉所得に該当しない。一方、日本に一時帰国している間にリモートで海外業務を行っていた場合、日本で業務をしている以上は「国内において行う勤務」に該当し、国内源泉所得として源泉徴収が必要となる。

区分	定義	課税所得	日本会社払い (国内払い)	海外会社払い (国外払い)
居住者（非居住者以外の居住者）	次のいずれかに該当する個人 ・国内に住所を有する者 ・国内に現在まで引き続き1年以上居所を有する者	全世界所得 (国内外で生じた全所得)	税額表に応じた源泉徴収・年末調整	確定申告
非居住者	居住者以外の個人	国内源泉所得 (国内での勤務による給与等、国内にある不動産の譲渡対価等)	・国内源泉所得は20.42%の源泉徴収 ・国内源泉所得に該当しなければ源泉徴収不要（課税対象外）	・租税条約の短期滞在者免税の適用がない場合、日本国内に海外会社の事務所等があれば源泉徴収、なければ確定申告 ・日本滞在183日以内等の租税条約の要件を満たせば免税（短期滞在者免税）



# OECD・EUの動向

## OECDの動向

1. 賃金の課税に関しては、ある加盟国(居住管轄)に居住しているが、別の管轄区域(源泉管轄)にある会社で働いている労働者は、二重課税の対象となる可能性があり、両方の管轄区域が所得に課税される。このような二重課税の解消・回避するために、各国は、OECDモデル租税条約に従って、租税条約を締結している。OECDモデル租税条約は、一般原則として、雇用による所得は居住地の管轄区域でのみ課税されるべきであると定めている。ただし、仕事が他の国(つまり、源泉地国)で行われる場合、従業員が1年に少なくとも183日源泉地に滞在するか、報酬が源泉地の雇用主によって支払われる場合、源泉地国は、この州で働いた日数に起因する所得に課税することができます。または報酬が源泉国の雇用主のPEによって負担される場合を想定している。
2. OECDは、“Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic” January 2021では、「「企業の事業の一部が個人のホームオフィスなどの場所で行われている場合でも、その場所が企業で働く個人(従業員など)によって使用されているという理由だけで、その場所がその企業が自由に使えるという結論につながるべきではない」とし、臨時的に容認している。
3. PE認定や居住性の判定などの国際課税問題に係る考え方を示し、各国税務当局がこれを税法や条約の解釈と執行に反映することを勧告してる。
4. OECD “Tax Policy Reforms 2022” 21 Sept 2022.において分析レポートは公表されている。

## EUの動向

1. COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE “Removing cross-border tax obstacles for EU citizens” COM/2010/0769 final (52010DC0769)元々、EUは、国境を越えた課税の難しさを議論してきた。[https://taxation-customs.ec.europa.eu/reports-tackling-cross-border-tax-obstacles-facing-citizens\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/reports-tackling-cross-border-tax-obstacles-facing-citizens_en)
2. Report of expert group “Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU” において、テレワークは続く議論として、従来の課税原則の変更を議論。さらに、グローバルレベルでの合意が必要としている。183日のルールが適用の変更(96日の提案)。第1の柱(利益A)のように労働日数と労働所得を配分できないのか。源泉徴収、社会保険、これらもワンストップでできないか提案。従業員と雇用主が加盟国間の税務紛争を減らすと同時に、個人が複数の国で申告することなく税金が正しく徴収されるようにするためのインフラの提案 等と議論が行われている。<https://www.eesc.europa.eu/en/our-work/opinions-information-reports/opinions/taxation-cross-border-teleworkers-and-their-employers>

# 【参考資料】 日米租税条約・OECDモデル租税条約 2017

## OECDモデル租税条約2017

### 第4条 居住者

1. この条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準によって当該一方の締約国において租税を課されるべきものとされる者をいい、当該一方の締約国、当該一方の締約国の地方政府又は地方公共団体及び当該一方の締約国の公認年金基金を含む。ただし、「一方の締約国の居住者」には、一方の締約国内に源泉のある所得又は一方の締約国内に存在する財産についてのみ当該一方の締約国において租税を課されるべきものとされる者を含まない。（2017年改正）

3. 1の規定によって双方の締約国の居住者に該当する者で個人以外のものについては、両締約国の権限のある当局は、その者の事業の実質的な管理の場所、その者が設立された場所その他関連する全ての要因を考慮して、合意によって、この条約の適用上その者が居住者とみなされる締約国を決定するよう努める。そのような合意がない場合には、その者は、この条約に基づいて与えられる租税の軽減又は免除（両締約国の権限のある当局が合意する範囲において、及び両締約国の権限のある当局が合意する方法によって与えられるものを除く。）を受けることができない。（2017年改正）

## 日米租税条約

### 第3条（一般的定義）

1 この条約の適用上、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、

(a) 「日本国」とは、地理的意味で用いる場合には、日本国の租税に関する法令が施行されているすべての領域（領海を含む。）及びその領域の外側に位置する区域で日本国が国際法に基づき管轄権を有し日本国の租税に関する法令が施行されているすべての区域（海底及びその下を含む。）をいう。

(b) 「合衆国」とは、アメリカ合衆国をいい、地理的意味で用いる場合には、アメリカ合衆国の諸州及びコロンビア特別区をいう。また、合衆国には、その領海並びにその領海に隣接し、合衆国が国際法に基づいて主権的権利を行使する海底区域の海底及びその下を含む。ただし、合衆国には、プエルトリコ、バージン諸島、グアムその他の合衆国の属地又は準州を含まない。

(c) 「一方の締約国」及び「他方の締約国」とは、文脈により、日本国又は合衆国をいう。

(d) 「租税」とは、文脈により、日本国の租税又は合衆国の租税をいう。

(e) 「者」には、個人、法人及び法人以外の団体を含む。

(f) 「法人」とは、法人格を有する団体又は租税に関し法人格を有する団体として取り扱われる団体をいう。

(g) 「企業」は、あらゆる事業の遂行について用いる。

# 【参考資料】日米租税条約・OECDモデル租税条約

## 2017 ②

(h) 「一方の締約国の企業」及び「他方の締約国の企業」とは、それぞれ一方の締約国の居住者が営む企業及び他方の締約国の居住者が営む企業をいう。

(i) 「国際運輸」とは、一方の締約国の企業が運用する船舶又は航空機による運送（他方の締約国内の地点の間においてのみ行われる運送を除く。）をいう。

(j) 一方の締約国の「国民」とは、次の者をいう。

i 日本国については、日本国の国籍を有するすべての個人及び日本国において施行されている法令によってその地位を与えられたすべての法人その他の団体

ii 合衆国については、合衆国の市民権を有するすべての個人及び合衆国において施行されている法令によってその地位を与えられたすべての法人、パートナーシップその他の団体

(k) 「権限のある当局」とは、次の者をいう。

i 日本国については、財務大臣又は権限を与えられたその代理人

ii 合衆国については、財務長官又は権限を与えられたその代理人

(l) 「事業」には、自由職業その他の独立の性格を有する活動を含む。

(m) 「年金基金」とは、次の i から iii までに掲げる要件を満たす者をいう。

i 一方の締約国の法令に基づいて組織されること。

ii 当該一方の締約国において主として退職年金その他これに類する報酬（社会保障制度に基づく給付を含む。）の管理又は給付のために設立され、かつ、維持されること。

iii ii に関する活動に関して当該一方の締約国において租税を免除されること。

2 一方の締約国によるこの条約の適用に際しては、この条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合又は両締約国の権限のある当局が第25条の規定に基づきこの条約の適用上の用語の意義について別に合意する場合を除くほか、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の締約国の法令において当該用語がその適用の時点で有する意義を有するものとする。当該一方の締約国において適用される租税に関する法令における当該用語の意義は、当該一方の締約国の他の法令における当該用語の意義に優先するものとする。

第4条（居住者）

6

この条約の適用上、(a) 一方の締約国において取得される所得であって、

i 他方の締約国において組織された団体を通じて取得され、かつ、

ii 当該他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるものに対しては、当該一方の締約国の租税に関する法令に基づき当該受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるか否かにかかわらず、当該他方の締約国の居住者である当該受益者、構成員又は参加者（この条約に別に定める要件を満たすものに限る。）の所得として取り扱われる部分についてのみ、この条約の特典（当該受益者、構成員又は参加者が直接に取得したものとした場合に認められる特典に限る。）が与えられる。

(b) 一方の締約国において取得される所得であって、

i 他方の締約国において組織された団体を通じて取得され、かつ、

ii 当該他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の所得として取り扱われるものに対しては、当該一方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の所得として取り扱われるか否かにかかわらず、当該団体が当該他方の締約国の居住者であり、かつ、この条約に別に定める要件を満たす場合にのみ、この条約の特典（当該他方の締約国の居住者が取得したものとした場合に認められる特典に限る。）が与えられる。

(c) 一方の締約国において取得される所得であって、

i 両締約国以外の国において組織された団体を通じて取得され、かつ、

ii 他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるものに対しては、当該一方の締約国又は当該両締約国以外の国の租税に関する法令に基づき当該受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるか否かにかかわらず、当該他方の締約国の居住者である当該受益者、構成員又は参加者（この条約に別に定める要件を満たすものに限る。）の所得として取り扱われる部分についてのみ、この条約の特典（当該受益者、構成員又は参加者が直接に取得したものとした場合に認められる特典に限る。）が与えられる。

(d) 一方の締約国において取得される所得であって、

i 両締約国以外の国において組織された団体を通じて取得され、かつ、

ii 他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の所得として取り扱われるものに対しては、この条約の特典は与えられない。

(e) 一方の締約国において取得される所得であって、

i 当該一方の締約国において組織された団体を通じて取得され、かつ、

ii 他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の所得として取り扱われるものに対しては、この条約の特典は与えられない。

# 【参考資料】 給与所得



二重居住者、特典条項の



給与所得

## 第15条 給与所得（2000年改正）

1 次条、第18条及び第19条の規定が適用される場合を除くほか、一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬に対しては、勤務が他方の締約国内において行われな限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。勤務が他方の締約国内において行われる場合には、当該勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬に対しては、当該他方の締結国において租税を課することができる。

2 1の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者が他方の締約国内において行う勤務について取得する報酬に対しては、次の(a)から(c)までに規定する要件を満たす場合には、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。

(a) 当該課税年度において開始し、又は終了するいずれの12箇月の期間においても、当該報酬の受領者が当該他方の締約国内に滞在する期間が合計183日を超えないこと。（1992年改正）

(b) 当該報酬が当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。

(c) 当該報酬が当該他方の締約国内に雇用者が有する恒久的施設によって負担されるものでないこと。（2000年改正）

3 1及び2の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者が、船舶又は航空機の通常の乗組員の一員として、国際運輸に運用される船舶内又は航空機内において行う勤務（他方の締約国内においてのみ運用される船舶内又は航空機内において行う勤務を除く。）について取得する報酬に対しては、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。（2017年改正）

# 納税地、租税条約、源泉徴収の判定

国税庁 「源泉徴収のあらまし」

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/aramashi2021/index.htm>

国税庁 「源泉徴収免除制度の対象となる国内源泉所得の改正について」

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/menjo.pdf>

国税庁 「令和3年分の所得税等、消費税及び贈与税の確定申告状況等について  
(報道発表資料)」

<https://www.nta.go.jp/taxes/nozei/nofu/pdf/0022006-063.pdf>

租税条約

<https://store.skattsei.co.jp/book/products/view/1967>

<https://www.e-seibunsha.jp/t149/index.html>

[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/index.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm)

財務省 租税条約 「租税条約に関するプレスリリース」

[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/press\\_release/index.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/press_release/index.htm)



# 国内法と租税条約の関係

## 租税条約の判定手順

1. 国内法と租税条約の規定が異なる場合は、租税条約の規定が優先的に適用される。
2. 租税条約は国家間の合意であり、国内法よりも租税条約が優先される。
3. 法人税法139条、所得税法162条
4. プリザベーション・クローズとは、国内法が認める、非課税、免税、所得控除、税額控除などの租税の減免がある場合に、租税条約の規定がそれらの特典を制限するものではないという原則。
5. 事例（実務）
  - ✓ 国内法 ⇒ 源泉所得税20(復興税2.1)%
  - ✓ 日本ブラジル ⇒ 使用料25（使用料・商標権）%

所得税徴取高計算書（納付書）非居住者・外国人

<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/shotoku/gensen/080623/pdf/05.pdf>

### 【1】国内法の規定を確認

1. 所得の受領者の「居住者」「非居住者」判定。
2. 非居住者の場合には「恒久的施設の有無」の判定。
3. 当該所得が「国内源泉所得」に該当するのかを判定

### 【2】租税条約の規定を確認

1. 日本国と所得受領者の居住地国との間の租税条約の締結の確認
2. 租税条約の規定の確認
3. 租税条約が国内法より有利であれば租税条約を適用
4. 租税条約の適用を受けるための手続確認
5. 租税条約届出書の提出の必要性についての確認。

※漏れは、追徴税額から不納付加算税まで源泉徴収義務者が対象になる。

# 租税条約の適用手順

## 日米租税条約を参考に

### 租税条約の適用手順

1. 租税条約の締結の確認
2. 租税条約の種類の確認（所得、遺産・相続及び贈与、情報交換、税務行政執行共助条約、議定書、交換公文） →財務省HP、『租税条約関係法規集』清文社参照。
3. 対象地域の確認（地域の確認）
4. 対象税目の確認（課税対象）
5. 居住者および恒久的施設の確認
6. 対象所得について確認
7. 源泉徴収、租税条約による減免の適用
8. 租税条約の届出書（届出書、特典条項に関する付表、居住者証明）

### 参考

No.2888 租税条約に関する届出書の提出  
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/gensen/2888.htm>

[手続名] 特典条項に関する付表（様式17）  
<https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/joyaku/annai/5320/01.htm>  
<https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/joyaku/annai/pdf2/266.pdf>

### 【1】対象地域

「合衆国」とは、アメリカ合衆国をいい、地理的意味では、アメリカ合衆国の諸州及びコロンビア地域をいう。合衆国は、その領海並びにその領海に隣接し、合衆国が国際法に基づいて主観的権利を行使する海底区域の海域及びその下（宇宙）を含む。

ただし、合衆国には、プエルトリコ、バージン諸島、グアムその他の属地又は準州は含まない。

### 【2】対象税目

- 日本において対象となる税金 →所得税・法人税
- 米国において対象となる税金 →連邦所得税

※日本における住民税、消費税、米国における州税は対象とされない。

### 【3】居住者および恒久的施設

居住者判定、双方居住者（個人）、双方居住者（法人）、恒久的施設（PE）等を確認。

# むすび

1. ノマドワークをきっかけに検討を行ってきたが、居住者判定の対象者の給与総額等により、居住者・非居住者いずれが有利か不利の判断も、ケース・バイ・ケースとなると考えられる。コロナ禍を契機に国際課税原則の転換期が行っているともいえる。
2. 各国は、優秀な人材を集めようと、リモートワークビザ（査証）を導入する国が相次いでいる。
3. コロナ禍を機にOECDは、ガイダンスを公表した。ここでは、不可抗力的な滞在や不在から生じる次の4つの問題に関して、租税条約（課税権の配分）の解釈方法や、各国税務当局の執行上のアプローチを勧告している。①他国で長期間勤務する社員に係るPE認定、②法人の居住性の判定（管理支配地主義で判定する場合）、③個人の居住性の判定（双方居住者の場合）、④居住地国以外の国に通勤する社員の給与課税ガイダンスの内容は各国の感染対策措置が取られている間に限るものとされ、またOECD事務総長の責任に基づいたもので、必ずしも加盟国の公式見解を反映したものではないがコロナ禍を機に変化するものと考えられる。
4. PEの認定について、一般的には、社員が外国に長期間滞在して業務を行う場合、そこが「事業を行う一定の場所で、企業がその事業の全部又は一部を行っている場所」に該当すれば、事業所PEを構成する可能性がある。しかし、ガイダンスは、社員が関係国から課された、又は勧告された感染防止措置に従って外国の自宅からテレワークをする場合は、自宅はPEを構成しないとしている。その理由としては、異常な状況に基づくものであって企業の要請ではないこと、ホームオフィスは企業の自由になる場所（at the disposal）ではないこと、本来勤務する場所が他に存在していることなどが挙げられている。
5. 居住者判定のカウント開始の日も今後は焦点となりうる。
6. 連結総収入金額が1,000億円以上の多国籍企業グループの構成会社等である法人は、国別報告事項を税務当局に提供する必要がある。国別報告書により把握できる。特に、EUパブリックCbCRのディスクロージャーの影響により多くの従業員人数は、国別で把握され、共有化されていく方向にある。中堅、中小企業の場合が今後影響があるといえる。
7. 本報告では、現在、優秀な人材を集めようと、各国リモートワークビザ（査証）を導入することより、国際課税原則に変化があり、ジレンマがある。現在が分岐点である旨を指摘したい。



## 参考文献（引用以外）

1. 小田満『国境を超える個人所得課税の要点解説』大蔵財務協会(2022)
2. 川井久美子「越境リモートワーカーに関する税務上の留意点」『経理情報』第1674号(2023)
3. 本庄資他『国際租税法－概論－第4版』大蔵財務協会(2018)
4. 伴忠彦『海外取引の税務リスクの見分け方』税務研究会(2023)
5. 藤井恵『海外勤務者の税務と社会保険・給与Q & A（七訂版）』清文社(2022)
6. 森・濱田松本法律事務所【監修】『設例で学ぶ オーナー系企業の事業承継・M & Aにおける法務と税務（第2版）』商事法務(2022)
1. EU, “Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU” November 2015.
2. EU, “COMMISSION EXPERT GROUP “PLATFORM FOR TAX GOOD GOVERNANCE”” TAX IN AN INCREASINGLY MOBILE WORKING ENVIRONMENT: CHALLENGES AND OPPORTUNITIES, October 2021.
3. OECD (Anna Milanez and Barbara Bratta), “Taxation and the future of work” OECD Taxation Working Papers 2022.