

日本租税理論学会

名城大学

2023年10月21日（土）・22日（日）

（シンポジウム ①）

デジタルノマドと税制 ー越境テレワーカー課税ー

報告者：大城隼人

青山学院大学 特任准教授・税理士

目次

1. 用語の定義、個人事業主と企業との雇用
 2. 問題の所在
 3. 背景や目的
 4. 報道と統計データ、日本の方向性
 5. 税務上の取扱い：国際課税における課税原則
 6. 税務上の取扱い：「居住者」（resident）、租税条約の人的適用範囲
 7. 税務上の取扱い：（ケーススタディ）日本本社との雇用契約によるノマドワーク
 8. 社会保険・社会保障協定の影響
 9. 居住者判定に要する要素（書類）
 10. 越境リモートワークにおけるOECDやEUの動向
 11. むすび
- 参考文献

用語の定義、個人事業主と企業との雇用

用語の定義

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) をかけ合わせた用語であり、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、普段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（所法9①四）。
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. 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。
 - 日本本社との雇用契約によるノマドワーク
 - 日本本社との業務委託契約によるノマドワーク
 - 海外居住者が日本本社の役員となる場合
 - 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
 - 他

本報告では、多くのケーススタディがあるが、「日本本社との雇用契約によるノマドワーク」に焦点をしばっている。

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、（従業員が）従来の活動場所ではない。そのため、居住地国または第三国で働く場合、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（給与課税）に関係してくる。
3. 一方、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もあるように見受けられる。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。
4. 規模について、A Brother Abroad 社の調査では2021年時点の世界のデジタルノマド人口は3,500万人以上とされ、その経済効果は全世界で7870億USD（約114兆円、1人あたり約326万円※ 1 USD=145円換算）にも及ぶと試算されている。
5. リモートワークビザ（査証/ノマドワークビザ）は国によっては、非課税の取扱いとなっている。クロアチア、ドバイ、モーリシャス、カーポベルデなどがあげられる。
6. 日本においても、2023年において、ノマドワークを含む高度人材の流入に力を入れ、舵を切る。
7. OECD加盟国、国連加盟国と高度人材の綱引きが起こっている。
8. そこで、本報告では、越境リモートワークの課税問題について検討を行う。

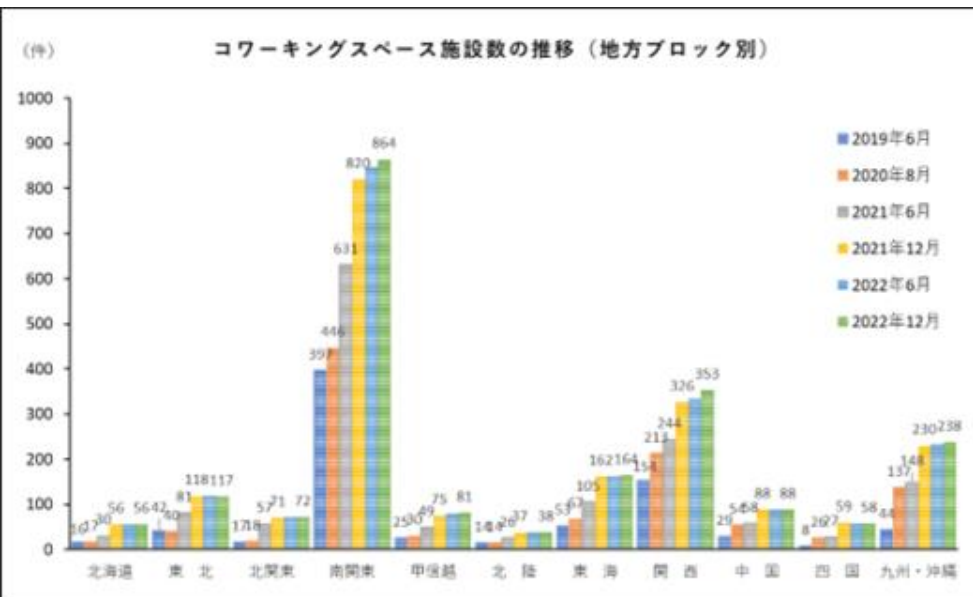
背景や目的

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

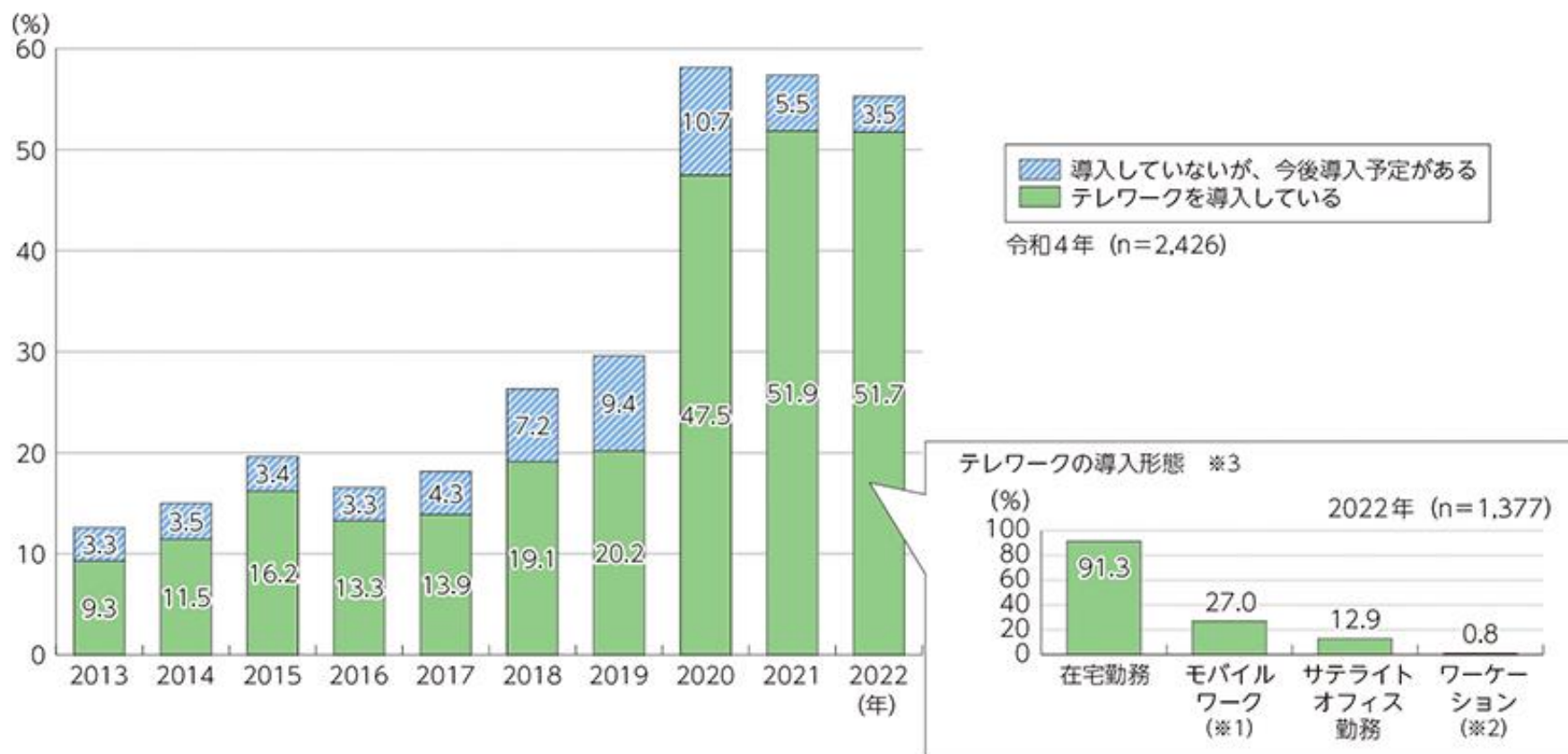
1. 感染拡大の防止、在宅勤務、日常業務のデジタル化の加速、通勤時間の短縮、ワークライフバランスの確保、在宅勤務の増加が炭素排出量の削減と交通渋滞の緩和にも繋がる、オフィススペースの必要性（家賃）の減少、オフィスの排出コストの削減、人口減少につながる。
2. EUでは、認識の違いが大きい。EU“The impact of teleworking and digital work on workers and society” April, 2021.



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



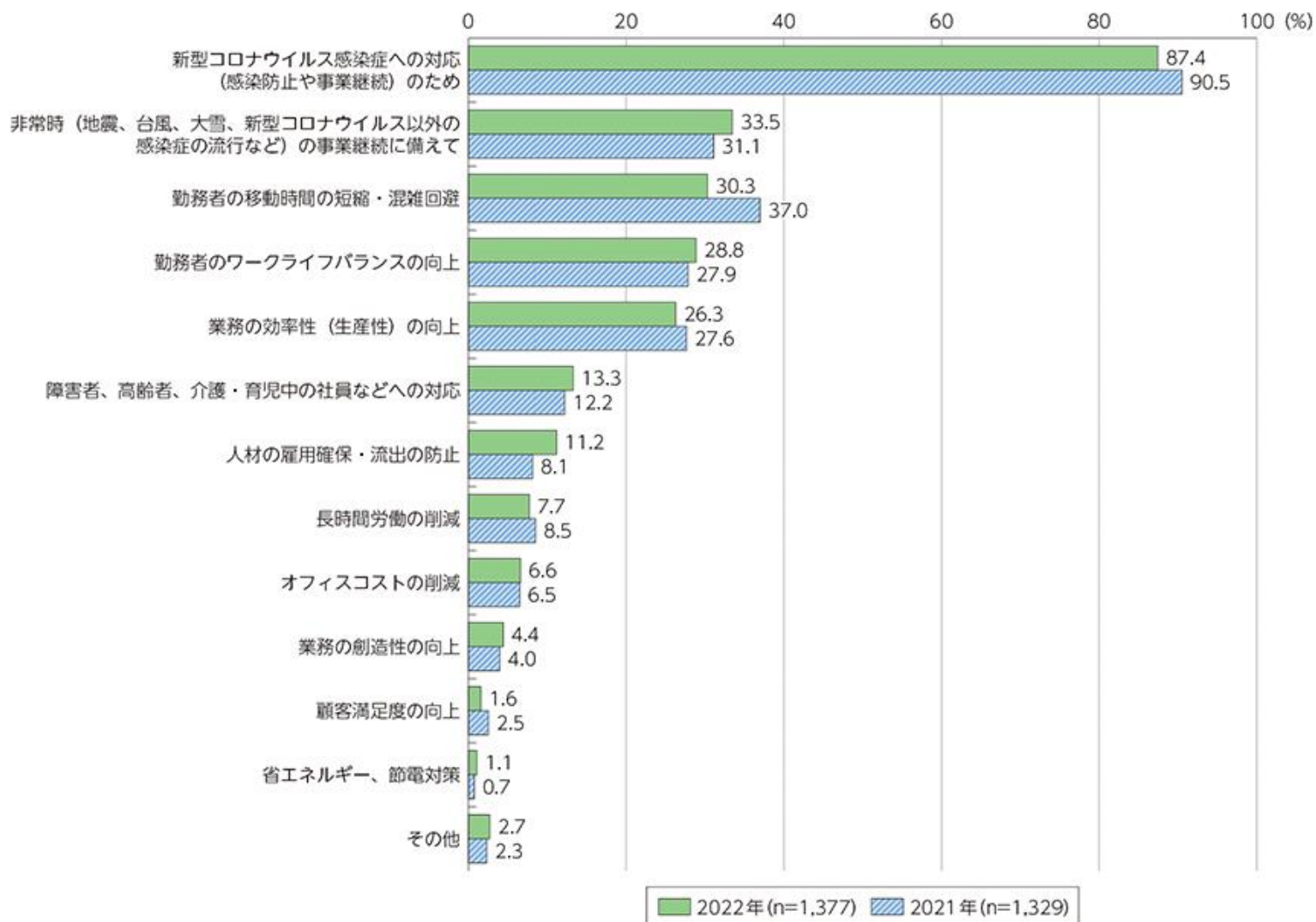
※1 営業活動などで外出中に作業する場合。移動中の交通機関やカフェでメールや日報作成などの業務を行う形態も含む。

※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。

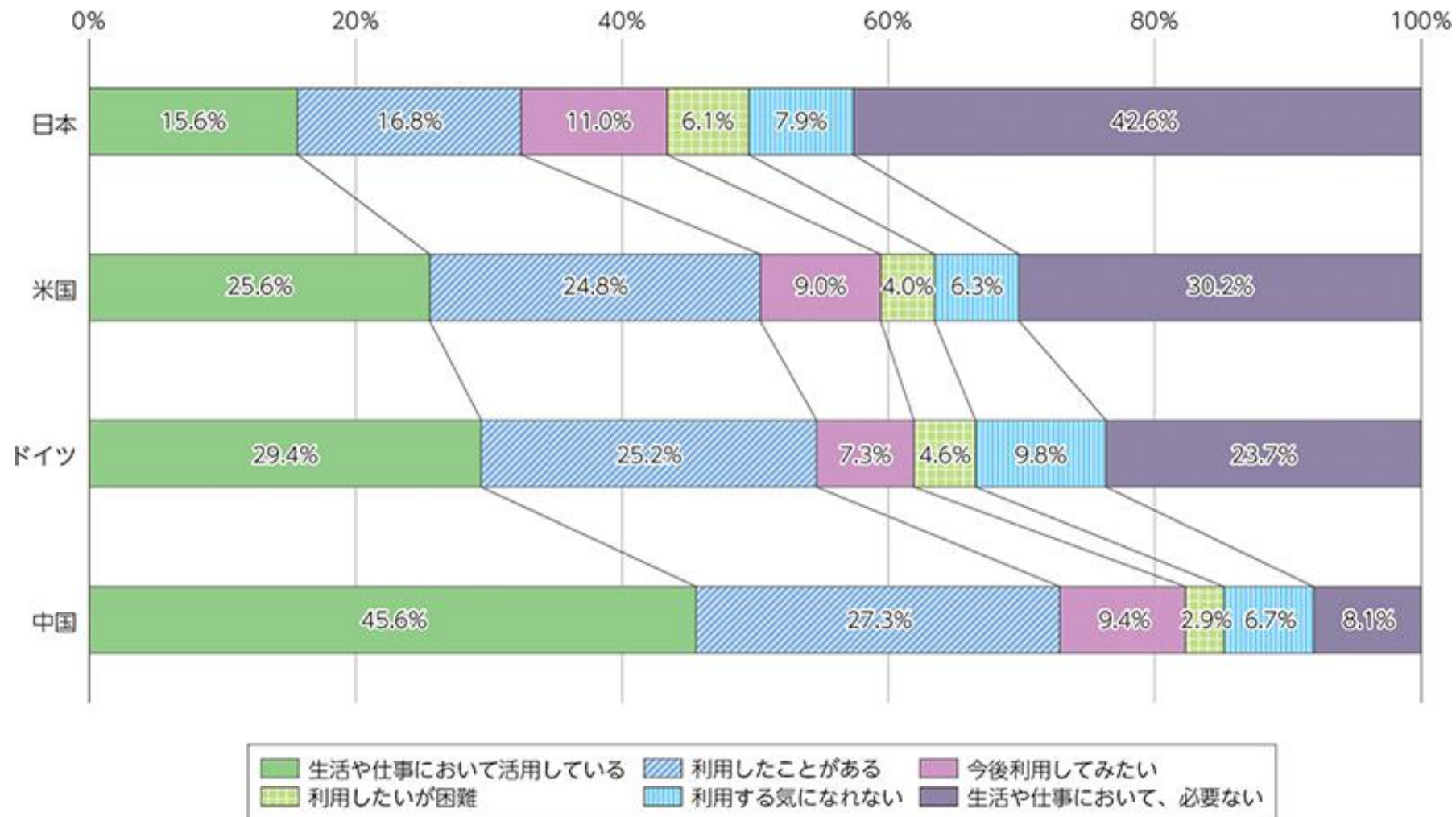
※3 導入形態の無回答を含む形で集計。

総務省「令和5年版情報通信白書」2023年7月

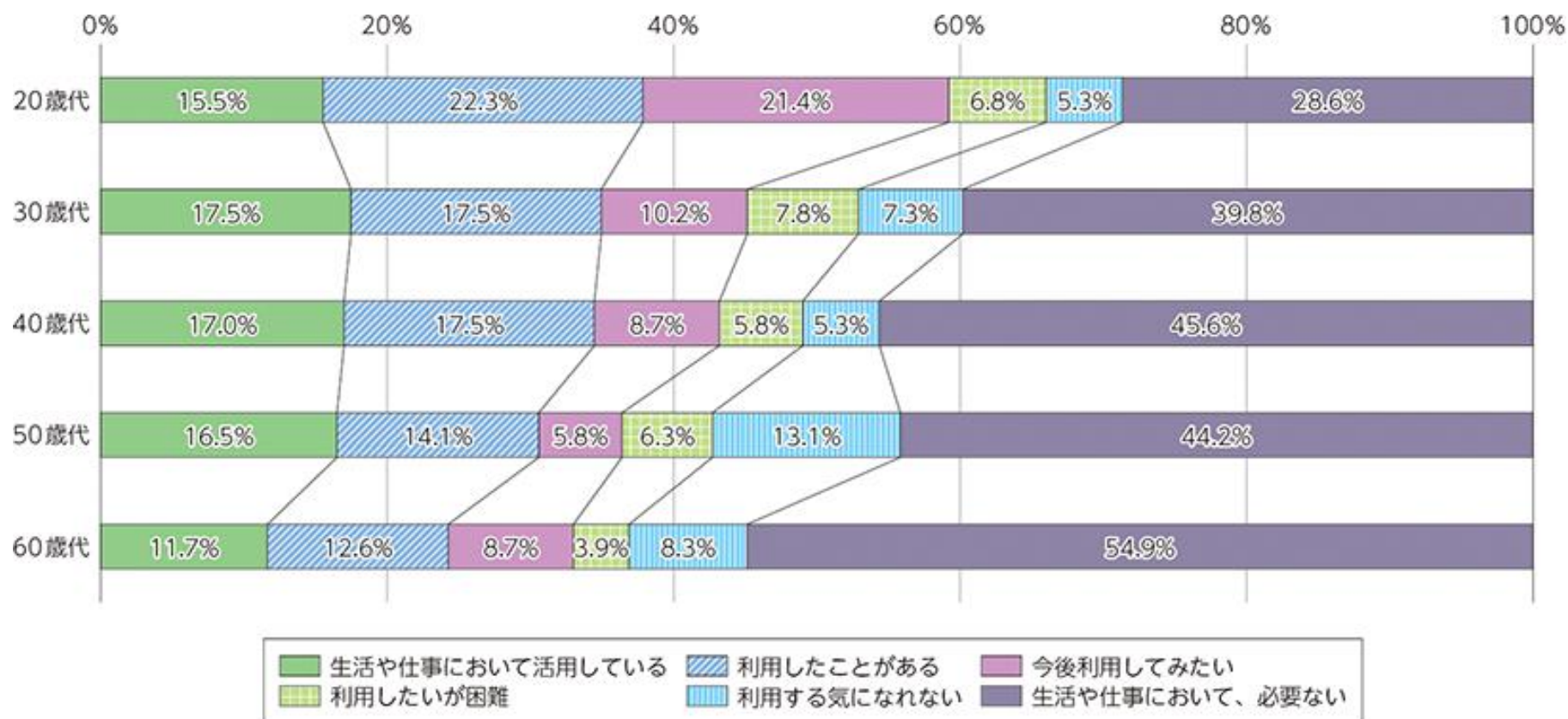
テレワークの導入目的



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）

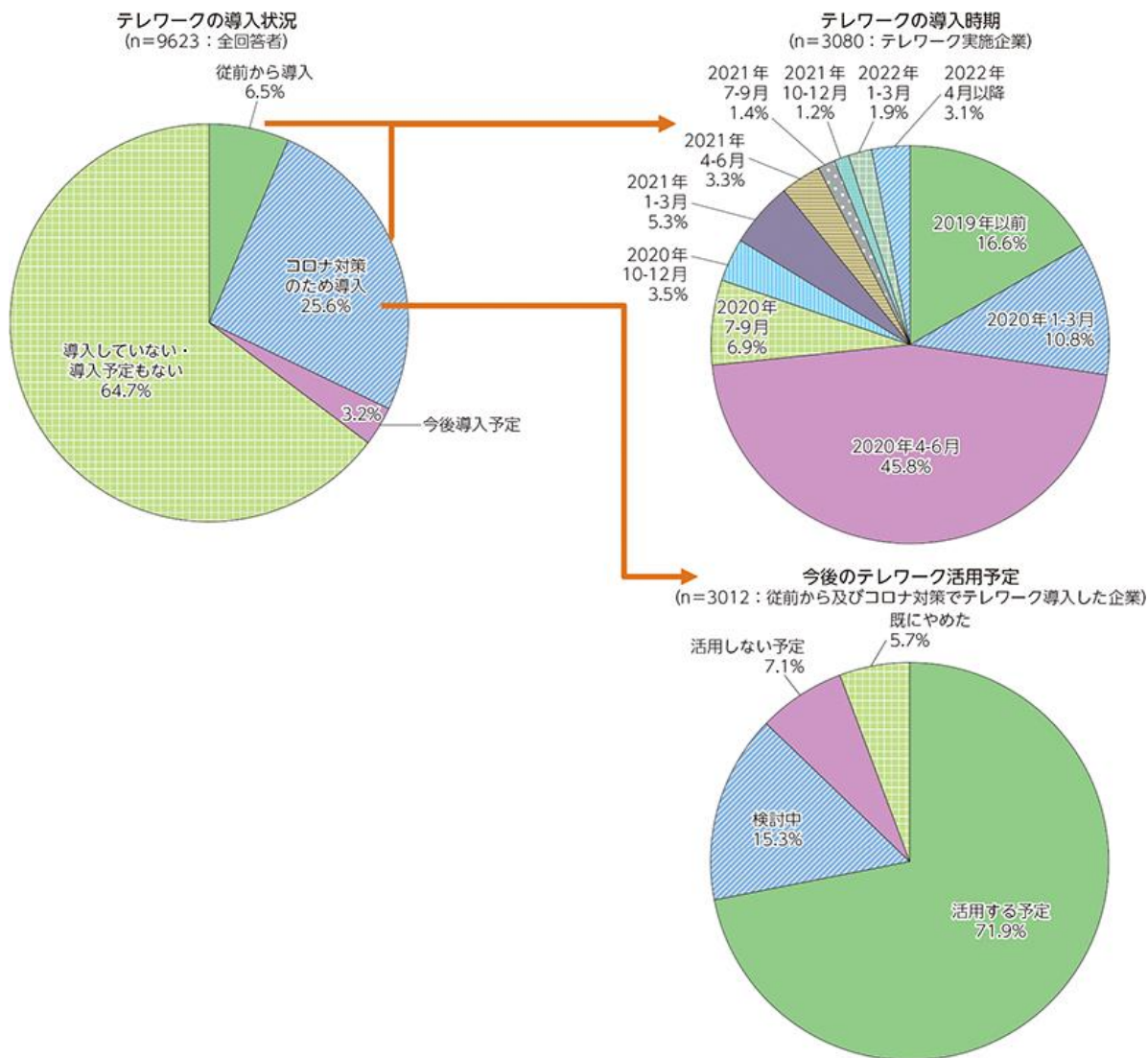


総務省「令和5年版情報通信白書」2023年7月 テレワーク・オンライン会議の利用状況（日本・年代別）



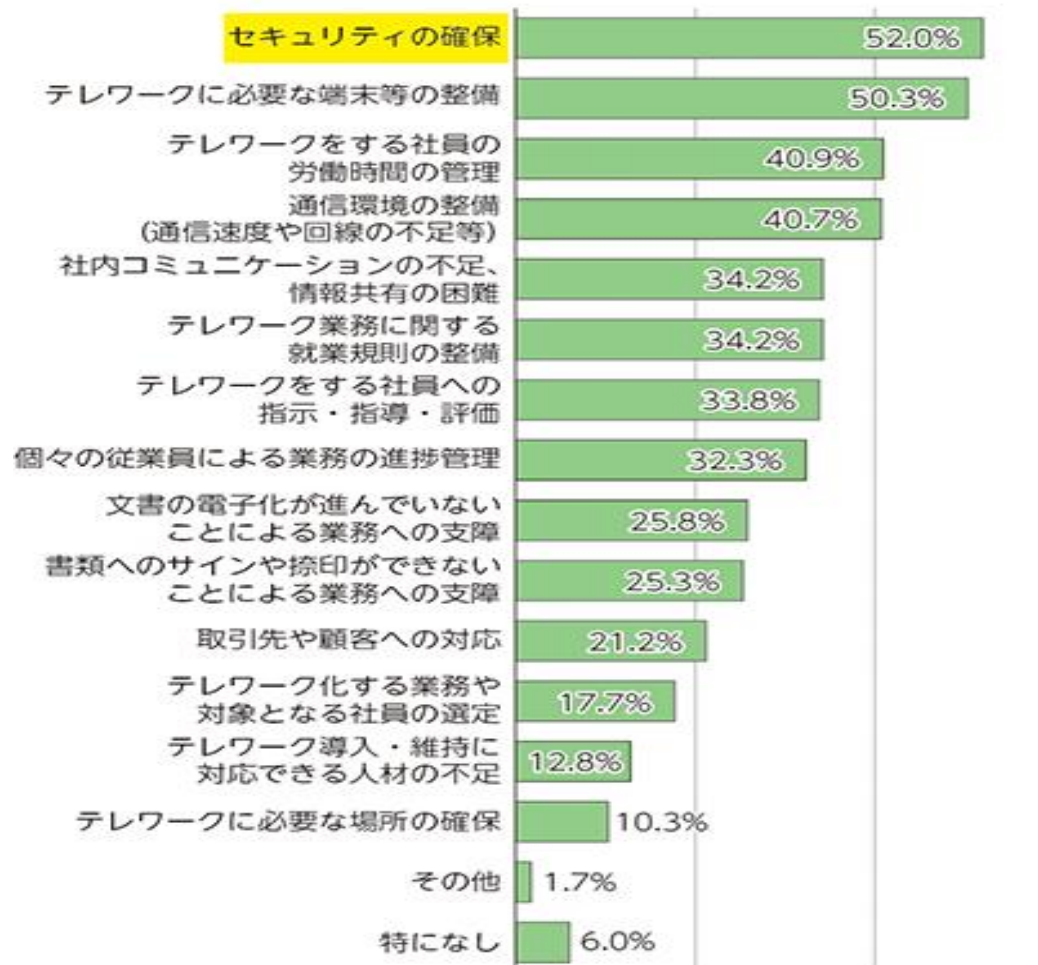
総務省「令和5年版情報通信白書」 2023年7月

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）	27.2兆円 前年比：5.2%増	• デジタル広告市場規模 （2022年）	3.1兆円 前年比：13.7%増
• 情報通信産業の国内総生産 （2021年、名目）	52.7兆円 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）	1,753万台 前年比：67.7%増
• 情報化投資 （2021年（2015年価格））	15.5兆円 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）	3,035億円 前年比：6.2%増
• ICT財・サービスの貿易額 （2021年、名目）	輸入 19.2兆円 前年比：14.6%増 輸出 12兆円 前年比：13.3%増	• 動画配信市場規模 （2022年）	5,305億円 前年比：15.0%増
• 情報通信産業の研究費 （2021年度）	3.4兆円 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）	1,825億円 前年比：145.3%増
• 情報通信産業の研究者数 （2021年度）	15.7万人 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）	2.0兆円 前年比：15.3%増
• 5G人口カバー率 （2021年度末）	93.2%	• クラウドサービス市場規模（売上） （2022年、見込値）	2.2兆円 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）	29.2Tbps 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）	約5,266億 前年比：0.9%増
• 固定系ブロードバンドの契約数 （2021年度末）	4,383万 前年度比：2.7%増	• インターネット利用率（個人） （2022年）	84.9% 前年：82.9%
• 放送事業者全体の売上高 （2021年度）	3.7兆円 前年度比：4.6%増	• スマートフォン保有率（個人） （2022年）	77.3% 前年：74.3%
• 放送サービス加入者数 （2021年度）	8161.3万 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）	51.7% 前年：51.9%
		• IoT・AIの導入状況 （導入している割合、2022年）	13.5% 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. “*Flatio launches its first Digital Nomad Report 2023*” July 2023 <https://www.flatio.com/blog/flatio-launches-its-first-digital-nomad-report-2023>

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

- 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

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
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. 内閣府「*経済財政運営と改革の基本方針 2023*」閣議決定(令和5年6月16日)15頁で高度人材等の受入れとして、ノマドワークも含まれている。
5. 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/>
6. 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。

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への円滑化等）、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

1. 2023年6月9日、外国人受入れ制度の改訂方針を固め、「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
7. 日本は、高度人材を求め動き出している。
8. Dick Molenaar, “Taxation of International Performing Artistes” February 2006.では、オランダとルクセンブルクが誘致という政策を採用することにより高度（熟練）人材受け入れ恩恵を受けているという。

国際課税における課税原則①

1. 国際課税において各国の採用する課税原則は、その人的管轄権に基づく全世界所得課税原則とその属地管轄権に基づく領土主義課税(国外所得非課税・国内所得のみ課税)原則に大別される。
2. 国際法では、各国の主権は平等であるとされ、各国は他国の主権を尊重する義務をもつ(内政干渉義務)。
3. 国家が一定範囲の人、財産または事実に対して主権を具体的に行使する国際法上の権能または国家の主権の発現形態を管轄権という。
4. 管轄権は、その作用から立法管轄権、執行管轄権、司法管轄権に分類される。
5. 管轄権の適用範囲について一般に属地主義と属人主義が認められているが、島田征夫教授によれば、属地主義が基本で属人主義がこれを補うものとされる。詳しくは、島田征夫『国際法(全訂補正版)』弘文堂(2011)、岩沢雄司『国際法(第2版)』東京大学出版会(2023)参照。
6. 属地主義により、国家は、基本的に自国の領域内で他国の介入を排除し、自国民と外国人の双方に管轄権を行使する権利を有し、他国の領域内での権力の行使を禁止される(管轄権の域外適用の禁止)。属人主義により、国家は、発生した事実に対しその行為主体の国籍を基準にして管轄権を行使することができるが、この原則で域外適用が認められるのは立法管轄のみとされる。国家の管轄権の一形態である課税管轄権の適用も、国際法により認められる属地主義および属人主義に分れる。
7. 課税管轄権における個人主義のあり方としては、国籍基準で、所得の源泉地を問わず、すべての国民(または市民)に対し全世界所得に課税権を及ぼす。国籍基準の課税原則を採用している代表例が米国となる。米国は、国際法にいう属人主義に基づく課税管轄権を国籍基準と居住基準双方により納税者に全世界の所得に影響を及ぼす。
8. 「市民課税」が本来の属人主義による課税といえるが、実際には、多くの国は、まず属地主義により自国の領域内に住所または居所等を有する人を「居住者」とし、自国の居住者の全世界所得(所得の源泉地を問わず)に課税権を及ぼす「居住者課税」を行っている。
9. 国家が国籍を有しないが領域内に居住する「居住者」(いわゆる居住外国人)に領域内で発生した所得のみならず領域外で発生した所得に対して課税権(所得に着眼すると域外適用の問題がある)を及ぼすことが正当化されるかという議論の余地がある。
10. したがって、居住者課税については、居住者という人的属性に着眼して属人主義による課税とみる説と、領域内における居住という事実に着眼して属地主義による課税とみる説に分れる。本研究では、前者の立場をとる。
11. 課税管轄権における属地主義のあり方としては、所得の源泉が領域内にある限り、所得の帰属主体が国籍を有するか否か、また、居住者であるか否かにかかわらず、その所得の帰属主体に課税権を及ぼすため「領土主義課税」といえる。さらに、領域内で発生した所得に加えて、外国から領域内に送金される所得や国外に源泉がある所得であっても領域内で支払を受けるものに対しても課税権を及ぼす場合も、領土主義課税の変態として存在する。

国際課税における課税原則②

12. 居住基準のについても、各国の国内法上の居住者概念は各国ごとに異なる。また、同じ国の国内法でも、法令の目的の違いにより、居住性の判定基準は異なる。
13. 例えば、外国為替法令における居住者の定義は、必ずしも税法における居住者の定義と同様ではない。「外国為替法令の解釈及び運用について」昭和55年11月29日付蔵国第4672号。令和2年10月20日一部改正（本報告対象の内容は含まれていない）
https://www.mof.go.jp/policy/international_policy/gaitame_kawase/gaitame/record_revised/201020.html
14. split year treatmentは本研究で論じない。

split year treatmentとは、租税条約の短期滞在者免税が適用されない場合、居住国では全世界所得課税した上で、短期滞在国での二重課税分を外国税額控除することになるが、split year treatmentを採用することにより、短期滞在国での国外源泉所得を居住地国は課税しなくてよいので、手続きを簡略化できる。

IFA2022報告

1. IFA2022でStéphanie AUFERILの報告によると、2002年（IFA（Luc de Broe）, “General Report : The tax treatment of transfer in residence by individuals” Cahiers 87b, 2002.）で議論したが、国際課税原則、居住者概念は、2002で世界で議論したがその後、進展していない旨の報告がなされた。
2. ここでは、各国の租税訴訟においても、居住性については、優遇税制と二国間租税条約の適用が複雑に絡み合い、訴訟において争点となる場合が多い。居住者証明が有効となるかどうかケースバイケースである。居住性にかかる税務争訟の判決も判断が分かれている。

参考資料：IFA(Stéphanie AUFERIL), “Taxation of families; mobility of individuals”2022.

税務上の取扱い：日本の所得税法上の納税義務者

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。
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う。
8. 「所得帰属」(income attribution)概念が適用される。
9. 詳しくは、本庄資他『国際租税法—概論—第4版』大蔵財務協会(2018)、12頁、354-358頁参照。

税務上の取扱い：OECDモデル租税条約上の「居住者」(resident)、租税条約の人的適用範囲①

1. OECDモデル租税条約では、第1条(対象となる者)で国籍基準ではなく、居住基準を採用している。
2. OECDモデル条約では、租税条約の人的適用範囲として「この条約は、一方又は双方の締約国の居住者である者について適用する。(2017年改正)」と(1条)と規定し、国際基準でなく、居住基準を採用しているが、二重居住者の振分基準として、恒久的住居、重要な利害関係の中心、常用の住居に次いで国籍を掲げている。しかし、二重または第三国籍を想定してある当局の合意を掲げる。また、租税条約は、無差別待遇条項において、国籍無差別、無国籍者無差別を規定し、国籍無差別に関する事業の相互協議について規定している。
3. OECDモデル条約3条(一般的定義)1項g i)は、「国民」を次のとおり定義する。(一方の締約国の国籍を有するすべての個人G ii 一方の締約国で施行されている法令によりその地位を与えられたすべての法的主体とする。
4. (h)「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。(1977、2000年改正)
5. 米国は、市民課税の原則を有するため、日米租税条約においても、特別な規定を設けている。日米租税条約では、「居住者」の定義において居住基準とともに(市民権基準を明記し、二重居住者の振分基準として、恒久的住居(permanent home)、重要な利害関係の中心 center of vital interests)、常用の住居(habitual abode)に次いで、国籍を掲げ、二重国籍または第三国無国籍を想定して権限ある当局の合意を掲げている。日米租税条約は、無差別待遇条項において、国籍無差別を規定し、国籍無差別に関する事業の相互協議について規定している。
6. 日米租税条約3条1項は、「国民」を次のとおり定義する。
 - (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
5. 源泉地国課税における租税条約の人的適用範囲は、条約相手国の居住者であり、租税条約の適用に当たり、各国の「居住者」の定義は重要となる。OECDモデル条約4条1項では一方の締約国の「居住者」とは、各国内法上の「居住者」で、当該国において課税を受けるべきものとされる者である。各国の法令により、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する性質の基準(すなわち居住基準等)によって納税義務を課される者を「居住者」としている。

税務上の取扱い：「居住者」(resident)、租税条約の人的適用範囲について②

1. 「租税条約の居住者」概念は、個人と法人を区別しない。また、各国の国内法では居住者に該当するとしても、当該国内法により納税義務を課されない者は、「租税条約の居住者」には含まれない。そこで、OECD モデル条約で「国および地方政府または地方公共団体を含む」という規定が意味をもつ。
 2. さらに、OECD モデル条約は、「一方の締約国内に源泉のある所得または一方の締約国に存在する財産のみについて当該一方の締約国において課税される者」を「租税条約の居住者」に含めないと規定する。OECD モデル条約4条2項は、次の基準に従って課税上の地位を決定することと規定する。
 3. 「1の規定によって双方の締約国の居住者に該当する個人については、次のとおりその地位を決定する。(1977、1995年改正)」
 - (a) 当該個人は、その使用する恒久的住居が存在する締約国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的関係がより密接な締約国(重要な利害関係の中心がある締約国)の居住者とみなす。
 - (b) その重要な利害関係の中心がある締約国を決定することができない場合又はその使用する恒久的住居をいずれの締約国内にも有しない場合には、当該個人は、その有する常用の住居が存在する締約国の居住者とみなす。
 - (c) その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいずれの締約国内にも有しない場合には、当該個人は、当該個人が国民である締約国の居住者とみなす。
 - (d) 当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意によって当該事案を解決する。
 4. 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、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合意によって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)
 5. 日本の法制において、「恒久的住居」「常の」「重要な利害関係の中心」について「定義」規定がない。これらの用について OECD モデル租税条約コメンタリーで若干の説明がなされるが、なお曖昧な概念である。
- ✓ 米国の市民課税原則・法人またはパートナーシップの準拠法主義・設立場所主義や日本の永住者制度・法人の内区分基準(本店所在地主義)のように税制の差異が大きい国の扱いもある。本研究では、時間的制約のため論ずることができないため、本内容は今後の課題とする。詳しくは、本庄資『新日米租税条約解釈研究』税務経理協会(2005)参照。

越境リモートワークは、“stateless income”の性質を有しているのか否か

1. ダブル・アイリッシュ&ダッチ・サンドイッチ・スキームで十分に経験してきた。詳しくは、本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討（第6回）アグレッシブ・タックス・プランニングに利用される国際課税ルールの特長とその問題点」『租税研究』第772号(2014)参照。
2. 米国上院PSC（Carl Levin 小委員長）は代表的な多国籍企業（Microsoft & Hewlett-Packard と Apple Inc. ）のオフショア・タックス・スキームの実態を“Offshore Profit Shifting and the U. S. Tax Code”の公聴会で暴いた（2012年9月20日、2013年5月21日）
<https://www.govinfo.gov/content/pkg/CHRG-112shrg76071/pdf/CHRG-112shrg76071.pdf>
3. 法人の居住性基準（「経営の場所(a place of management)」によって税務上の居住法人か非居住法人かを区分するルール）によって法的にアイルランドで設立された法人の経営を国外で行っている場合に非居住法人としその国外源泉所得に課税しないというルールで準拠法基準の米国からみるとアイルランド設立法人は米国法人でなく、米国で管理支配するアイルランド設立法人はアイルランドの税務上アイルランド居住法人でもないという“stateless residence status”の法人が簡単に作り出される。
4. 米国上院のPSCカール・レービンはこのことを「幽霊法人」（a ghost company）と呼び、アイルランド及び米国以外の国々に源泉のある所得は全世界所得課税主義を採用する米国及びアイルランドのいずれの国でも課税されない所得となるので、“stateless income”と呼ばれている。
5. ダッチ・サンドイッチ・スキームを用いなくても、Apple Inc. の例のように、日系企業でも本店所在地主義とアイルランドの「経営の場所」基準の裏を掻くダブル・アイリッシュ・スキームのみを利用するだけで合法的に「幽霊法人」を作り、その国外所得を“stateless income”とすることが容易にできる。これを「租税回避」「濫用的租税回避」といえるか過去に議論された。
6. 本研究の、越境リモートワークは、stateless incomeの性質を有しているのか否か。今後の課題と考えられる。

税務上の取扱い

契約形態によって課税関係が異なる

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、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。

世界のデジタルノマド・ビザプログラム

世界各国で提供されているデジタルノマド・ビザプログラムの概要は、以下の通りである(類似のビザプログラムも含む)。

すべての国において、何らかの医療保険に加入することが義務づけられているが、程度は異なる。全般的な個人医療保険が必要な国もあれば、観光客向けに国が提供している医療保険に加入して保険料の前払いを求める国もある。

国名	滞在期間 (月数)	個人の負担費用 (USDに換算、 2022年5月17日 時点のレート)	所得税の 納税義務	最低収入	医療保険の 証明義務
● アンギラ	12	\$2,000	あり	あり	あり
● アンティグア・バーブード	24	1,500	あり	あり	あり
● アルバ	3	73	なし	なし	なし
● オーストラリア	12	347	あり	あり	あり
● バルバドス	12	2,000	あり	あり	あり
ベリーズ	1	0	なし	あり	あり
● バミューダ	12	263	あり	あり	あり
● ブラジル	12	70	あり	あり	あり
● カンボジア	1	42	あり	あり	あり
● カーボベルデ	6	57	なし	あり	あり
● ケイマン諸島	24	1,469	あり	あり	あり
● コロンビア	3	52	なし	あり	あり
● コスタリカ	24	550	あり	あり	あり
● クロアチア	12	155	あり	あり	あり
● キュラソー	6	297	なし	あり	あり
● キプロス	12	63	あり	あり	あり
● チェコ共和国	12	163	あり	あり	あり
● ドミニカ	18	900	あり	あり	あり
● ドバイ(UAE)	12	611	なし	あり	あり
● エクアドル	24	450	なし	あり	あり
● エストニア	12	100	あり	あり	あり
● ジョージア	12	33	あり	あり	あり
● ドイツ	36	100	あり	あり	あり
● ギリシャ	12	88	なし	あり	あり
● グレナダ	12	1,500	なし	あり	あり
● アイスランド	6	60	なし	あり	あり
● インドネシア	1	50	なし	あり	あり
● イタリア	24	57	あり	あり	あり
● ジャマイカ	12	100	あり	あり	あり
● マルタ	6	315	なし	あり	あり
● モーリシャス	12	0	なし	あり	あり
● メキシコ	12	45	あり	あり	なし
● モンテネグロ	12	205	あり	あり	あり
● モントセラト	12	500	なし	あり	あり
● ノルウェー	48	630	なし	あり	あり
● パナマ	9	300	あり	あり	あり
● ポルトガル	12	163	あり	あり	あり
● ルーマニア	12	126	あり	あり	あり
● セルビア	6	95	あり	あり	あり
● セーシェル	12	47	あり	あり	あり
● スペイン	12	90	あり	あり	あり
● スリランカ	12	500	あり	あり	あり
● セントルシア	12	70	あり	あり	あり
● 台湾	36	160	なし	あり	あり
● タイ	48	30	なし	あり	あり
● ベトナム	1	50	なし	あり	あり

*最長6カ月 †180日間 ‡最長90日 §特定の箇所のみ

出所: Country visa information compiled by Prithwiraj Choudhury

©HBR

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いない場合もある。

日本本社との雇用契約によるノマドワーク②

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。

社会保険・社会保障協定の影響

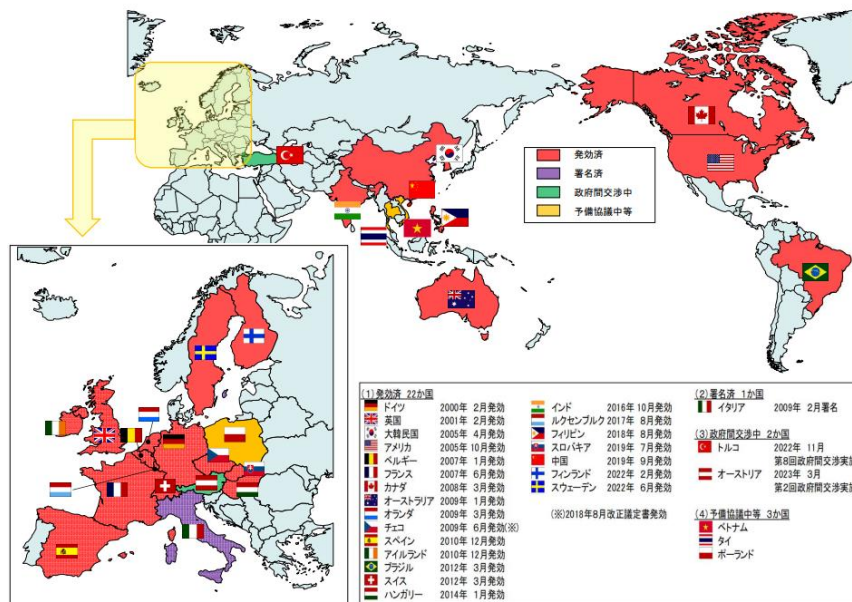
「保険料の二重負担の防止」や「年金加入期間の通算」

1. 国際間の人的移動に伴い、日本から外国に派遣され就労している被用者及び外国から日本に派遣され就労している被用者について、①二重加入の問題、②年金受給資格の問題がある。
2. そこで、社会保障協定は、次の2点を目的として締結している。「保険料の二重負担」を防止するために加入すべき制度を二国間で調整する（二重加入の防止）。年金受給資格を確保するために、両国の年金制度への加入期間を通算することにより、年金受給のために必要とされる加入期間の要件を満たしやすくする（年金加入期間の通算）
3. 進出国が社会保障協定発行済みの国であれば、「保険料の二重負担の防止」や「年金加入期間の通算」の措置が受けられる一方、協定未締結または未発行の国であれば、保険料の二重負担や年金保険料の掛け捨てといった問題が生じる。
4. 社会保障協定の状況は、2022年6月1日時点における、社会保障協定の発効状況は以下のとおり。日本は23カ国と協定を署名済で、うち22カ国は発効済。注）英国、韓国、イタリア（未発効）および中国との協定については、「保険料の二重負担防止」のみとなる。<https://www.nenkin.go.jp/service/shahokyotei/20141125.html>
<https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/nenkin/nenkin/shakaihoshou>

<https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/nenkin/nenkin/shakaihoshou>

社会保障協定の締結状況

2023年3月14日現在



居住者判定に要する要素（書類）

東京地方裁判所 2021年11月25日(令和元年（行ウ）第566号)

東京地方裁判所 2023年04月12日(令和元年（行ウ）第400号) 他参照。

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がある。

参考：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

越境リモートワークにおけるOECDや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 Sep 2022.において分析レポートは公表されている。

5. OECD “Should OECD countries develop new Digital Nomad Visas?” Migration Policy Debates and Data Briefs, July 2022. <https://www.oecd.org/migration/mig/MPD-27-Should-OECD-countries-develop-new-Digital-Nomad-Visas-July2022.pdf>

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
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>

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、また日本も高度人材を受け入れる舵を切ることで、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. 個人の移動の自由と税の取扱いがグローバルで問題となっている。
4. 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。
5. 一方、社会保障協定の締結の観点（「保険料の二重負担の防止」や「年金加入期間の通算」）から、日本が承認している国の数である195か国のうち、23か国と社会保障の観点からは締結数が少ないため課題はある。
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中で業務を行う場合、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. 一方、大規模法人では、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。これらは国別報告書と呼ばれ、人数は把握できる。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. 今回は、出国税、優遇措置、追跡・追尾（trailing）、地域区分化（territorial compartmentalization）の問題は論題としないが今後の課題となる。
8. 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. 青山慶二「米国納税義務者による海外直接投資の課税の改革に向けて」租税研究第709号(2008)
2. 植田祐美子「非永住者制度の今日的存在意義について」『税大論叢』第105号(2023)
3. 漆さき「居住地国課税原則をめぐる社会の変化と住所概念の現代的意義」日本租税理論学会編者『租税理論研究叢書 国際課税の新展開25』財経詳報社(2015)
4. 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)
5. 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)
6. 酒井克彦『改正入管法対応 キャッチアップ 外国人労働者の税務』ぎょうせい(2019)
7. 関口博久『租税条約の人的適用に関する研究』大蔵財務協会(2012)
8. 田中治「住所の判断基準をめぐる紛争例」『税務事例』第184号(2021)
9. 長島弘「非居住者該当性が争われ、主として滞在日数により判断された事例[東京地裁令和3.11.25判決]」『月刊税務事例』第55巻第1号(2023)
10. 本庄資他『国際租税法—概論—第4版』大蔵財務協会(2018)
11. 伴忠彦『海外取引の税務リスクの見分け方』税務研究会(2023)
12. 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)
13. 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)
14. 増井良啓「日本の租税条約」金子宏『租税法の基本問題』有斐閣(2007)
15. 増井良啓「米国両議院税制委員会の対外直接投資報告書を読む」租税研究第708号(2008)
16. 増井良啓「内国法人の全世界所得課税とその修正」日本租税研究協会『抜本的税制改革と国際課税の課題（社）日本租税研究協会第63回租税研究大会記録』(2011)
17. 「特集 海外移住者に対する税務サービス」『税経通信』2023年7月号。
18. IFA (Luc de Broe) ,“General Report : The tax treatment of transfer in residence by individuals” Cahiers 87b, 2002.
19. IFA (Giorgio Beretta) ,“IFA Research Paper : Mobility of Individuals and Taxation” Research Associate 2017/2018.
20. I Z A Research Report,“Geographic Mobility in the European Union: Optimising its Economic and Social Benefits” No.19 July 2008.
21. EU,“Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU” November 2015.
22. EU,“COMMISSION EXPERT GROUP“PLATFORM FOR TAX GOOD GOVERNANCE”” TAX IN AN INCREASINGLY MOBILE WORKING ENVIRONMENT: CHALLENGES AND OPPORTUNITIES, October 2021.
23. OECD (Anna Milanez and Barbara Bratta) ,“Taxation and the future of work” OECD Taxation Working Papers 2022.
24. Michael Kirsch,“The Congressional Response to Corporate Expatriations: The Tension Between Symbols and Substance in the Taxation of Multinational Corporations” Notre Dame Law School 2005.
25. Raad C. van ,“ Fractional taxation of multistate income of EU resident” Kluwer Law International,2001.

以上