

2020年4月23日

# Japan tax alert

EY税理士法人

## OECD、「租税条約の分析とCOVID-19の影響」を 発表

### EYグローバル・タックス・アラート ライブラリー

EYグローバル・タックス・アラートは、以下のサイトから入手可能です。

[https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts)

### エグゼクティブサマリー

経済協力開発機構(OECD)事務局は、2020年4月3日に「COVID-19の租税条約と課税に与える影響に関する分析」(「以下、OECD分析」)を発表しました。OECD分析は、恒久的施設(以下、「PE」)、企業と個人の居住性、居住している国から別の国に通勤して働いている従業員(以下、「クロスボーダー従業員」)の給与所得の課税に関する主要な懸念を幅広くカバーしています。

問題の分析に当たっては主に租税条約のコメンタリーに依拠し、現在の前例のない状況で発生する問題へのガイダンスを提供しています。

全般的に、これらの例外的な状況がPE、居住性、給与所得の課税に関する従業員または雇用者の(租税条約に基づく)税務ポジションに意味のある変化を引き起こしてはならないとしています。

OECDは、COVID-19の感染拡大に関連するさまざまな制限により、クロスボーダー従業員に生じる可能性のある税務上の問題に対処するための指示または規制等を設けるよう、税務当局に対し勧告しています。

## 背景

COVID-19の感染拡大は、世界に未曾有の経済的および社会的影響を与えています。特に、各国政府は旅行の制限や厳格な検疫要件の実施など、さまざまな強制的な措置をとっています。移動に関するこれらの制限により、多くの従業員は通常の就業地や自宅に帰国することができずにいます。こういった状況を受けて国際的なビジネス渡航に関連する多くの税務上の問題が懸念されています。

## 詳細

OECD分析は歓迎されるべきものですが、OECDの勧告は加盟国を拘束するものではなく、原則として国内の税法に影響を与えることはありません。しかし、租税条約に基づく課税を実施する際に加盟国の指針となり、必要に応じて国内法を適切に修正して特別措置を講じるよう促すものです。さらに、非加盟国については勧告の適用はありませんが、前例のない状況で発生する国際的な税務上の問題に関する税務政策を決定する際に援用できるものです。現在の例外的な状況の中で今後を見据えたステップとして、すべての国が租税条約および国内法に基づく課税に関する立場を明確にしていくことが期待されます。

分析は、以下の4つの部分から成り立っています。

### 1. 恒久的施設認定に関するリスク

クロスボーダー従業員は、彼らが定期的に働いている国以外の国で足止めされている場合、または自宅で働いている場合に、理論上はこれらの国で雇用者がPEの認定を受けるというリスクがあり、これによって法人所得税課税とコンプライアンス要件が発生する可能性があります。

OECD分析によると、COVID-19の感染拡大による混乱自体は、企業もしくは雇用者のためのホームオフィスや代理人PEとは認定されません。雇用される場所の例外的かつ一時的な変更は、雇用者にとって新しいPEを創出するべきものではありません。混乱は永続するものではなく、また企業が自由にコントロールできるものでもないことから、OECDモデル条約コメンタリー第5条による解釈にも合致しています。また、企業の要請ではなく、不可抗力や政府の指示により他の国で働いていることも理由となります。

OECDは、従業員が自宅で仕事をする場合のPE認定に関する見解を示しましたが、いくつかの問題は未解決のままであり、追加の協議と明確化が必要です。たとえば、OECDの分析では、COVID-19による規制の無い受入国の子会社の現地事務所で働いている従業員が、本国の規制により帰国できない状況は検討されていません。また、本来の雇用がある国が封鎖されている間、従業員が個人的により安心できる場所として、自らの別宅のある国、または

家族の住む国に移動して働く状況についても検討されていません。

建設PEの場合、OECDは、COVID-19の感染拡大による活動の一時的な中断期間をサイトの存続期間に含めて判定する必要があり、建設サイトがPEを構成するかどうかの決定に影響を与えると述べています。これは、作業が一時的に中断してもサイトが存在しないと見なすべきではないというモデル条約コメンタリーに則したものです。不可抗力による混乱期間中に建設PEが認定されないようにするためには熟慮と明確化が求められます。国内法で課税対象となる閾値が租税条約よりも低い場合、企業にコンプライアンス要件が生じる可能性があります。COVID-19危機の状況で納税者にかかるコンプライアンスの負担を最小限に抑えるため、OECDは、国内法の閾値と提出要件に関するガイダンスを提供するよう世界の税務当局に奨励しています。OECDの分析では、アイルランド当局が提供した緩和措置について言及しました。さらに、アイルランド当局の提案にあるような、個人および企業は、この期間中、国内外における異動、勤務と居住に関する正確な記録を残す必要があるとしています。

### 2. 企業の居住性判定に関するリスク(実質的な管理地: Place of Effective Management(PoEM))

OECD分析では、COVID-19の感染拡大と危機対応の状況により、租税条約における企業の居住性判定が変更される可能性は低いと述べています。COVID-19危機による最高経営責任者やその他上級管理職の臨時的な所在地変更は異常かつ一時的なものであり、そのような場所の変更はPoEMに影響を与えず、特に租税条約における双方居住者を振り分けるタイブレーカー・ルールが適用される場合は居住地が変更されるべきではありません。

分析では、「通常の」PoEMを判定するためには、COVID-19危機などの例外的で一時的な期間に関するものだけではなく、関連するすべての事実と状況を検討する必要があるとの見解を述べました。また、COVID-19による渡航規制が原因である場合、その個人(取締役)がアイルランドに居ないものとするアイルランド当局の緩和措置についても言及しています。

### 3. 国境を越えた労働者に関するリスク

OECD分析では、居住している国から別の国に通勤している従業員(クロスボーダー従業員)の課税について議論されています。OECDモデル条約第15条(給与所得)は、給与所得の課税を規定し、従業員の居住地国と雇用される場所との間で課税権を配分しています。さらに、給与の対象となる活動を行う際に従業員が実際に居る場所で給与所得は課税されます。

OECD分析では、COVID-19の感染拡大による就労の制限にかかわらず従業員への給与支払いを維持するために、政府が採用する対応策(雇用者に対する賃金助成金など)について述べています。そのような収入は、従業員が本来働いていたであろう場所、すなわちCOVID-19以前に従業員が働いていたはずの場所に帰属するべきであるとしています。

このようなCOVID-19による足止めを受けているクロスボーダー従業員に対しても、厳格な課税基準を適用して、自国内で経済的に雇用されているとみなす国については、こういったケースにおいては、所得課税についてより柔軟な見解を示すよう奨励する必要があります。

OECD分析はクロスボーダー従業員の給与と所得への課税については合理的な解決策を示しましたが、芸術家、運動選手、取締役、専門家、年金受給者など、他のカテゴリーの個人が直面する同様の問題については検討していません。OECDによるさらなるガイダンスの発表が待たれます。

また、分析ではCOVID-19の影響により生じる想定外の税の影響と新たに発生する可能性のある負担を軽減するために、OECDは各国と協力していくと述べています。そして雇用場所の不本意かつ一時的な変更に伴う従業員と雇用者のコンプライアンスや管理コストの増加を軽減するために、例外的なレベルでの各国間の調整が求められています。

#### 4. 個人の居住性判定に関するリスク

OECDの分析では、オーストラリア、アイルランド、イギリスなどの国が提供する、国内法および租税条約上の個人の居住性判定におけるCOVID-19感染拡大における対応に関するガイダンスおよび救済措置にあるように、COVID-19の感染拡大による混乱にもかかわらず、個人の条約上の居住地に影響を受ける可能性は低いとされています。

分析は、次の状況についても想定しています。

- ▶ 数週間(休暇または仕事のために)本国を離れ他の国(受入国)に向けて出発し、足止めされ、受入国で国内法上の居住者となる個人
- ▶ 受入国で働いている個人が、COVID-19の感染拡大に伴い一時的に本国に戻り、それぞれの国内法によって受入国および本国双方の居住者となる場合

OECDは、どちらの場合もそのような一時的で例外的な混乱によって税務上の影響があってはならない、という見解を示しています。たとえ、COVID-19感染拡大の混乱によって受入国に意図せず滞在することになり、その受入国の国内法によって居住者となったとしても、

租税条約のタイプレジャー・ルールに基づき、通常滞在し就労している国の条約上の居住者となります。

結論として、OECDは税務および権限ある当局に対し、COVID-19の感染拡大がもたらす例外的な状況による個人の居住性判定の評価において、通常の場合の期間を考慮するようにアドバイスしています。

## 次のステップ

この分析は、OECDガイダンスに基づく租税条約が存在する国同士のみを対象としているため、他の状況ではCOVID-19危機が企業や個人の課税に影響を与える可能性があることに留意が必要です。

いずれにしても、居住性の判定、クロスボーダー従業員の給与と所得課税、COVID-19の感染拡大による混乱期間中の企業のPE認定リスクという重要な問題に関して、OECDは適切なガイダンスを提供しています。COVID-19の感染拡大のために様々な国でクロスボーダー従業員が足止めされたことによる税務上の問題について、OECDが非常に迅速かつ詳細な分析を提供したことは称賛に値します。今後は現在の分析で取り上げていない課題に関して、OECDが早期に追加のガイダンスをリリースすることが期待されています。たとえば、受入国にPEがある場合、不可抗力によって受入国に滞在する従業員が行った業務活動から利益が生じるのであれば、PEに帰属する利益から除外する必要があるでしょうか？

OECDはまた、世界中の税務当局に弾力的な対応を求め、COVID-19の感染拡大による不可抗力な影響を緩和するために、必要なガイダンスを公表するようにアドバイスしています。納税者と企業は、OECDが分析したような懸念を解決するために、各国の税務当局と協力する必要があります。OECDの勧告は拘束力がないため、各国が租税条約の施行に関するガイダンスを公表し、国内法が適切に修正されることが重要です。オーストラリア、アイルランド、英国などの国々によって導入されるベストプラクティスに、他の国々は倣うことが期待されます。

今後、企業はCOVID-19危機のインパクトを全社的な赴任コストと年末調整(税務申告、給与計算など)に織り込む必要があります。また、企業は、二国間協定や各国の軽減措置がOECDのガイダンスに沿っているのか、進展状況を常に把握しておくことが望まれます。

OECDは課税の一部の側面についてのみ解説したのであり、世界各国の当局と協調して解決すべき問題が山積しています。各国の当局は協力して、国内または他国で足止めされている個人の取り扱いについて、社会保障、出入国、雇用およびその他の労働法を含むガイダンスを公表する必要があります。

EYは状況を注意深くモニターしています。COVID-19危機関連の各国動向はEYの移民法関係(入国制限など)トラッカー([https://www.ey.com/en\\_gl/tax/how-covid-19-is-disrupting-immigration-policies-and-worker-mobility-a-tracker](https://www.ey.com/en_gl/tax/how-covid-19-is-disrupting-immigration-policies-and-worker-mobility-a-tracker))および労働法・雇用関係(雇用助成金など)トラッカー([https://www.ey.com/en\\_gl/tax/covid-19-labor-and-employment](https://www.ey.com/en_gl/tax/covid-19-labor-and-employment))をご参照ください。

本アラートに関するお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。

#### EY税理士法人

関谷 浩一	パートナー	koichi.sekiya@jp.ey.com
須藤 一郎	パートナー	ichiro.suto@jp.ey.com
野本 誠	パートナー	makoto.nomoto@jp.ey.com
藤井 恵	パートナー	megumi.fujii@jp.ey.com
大堀 秀樹	ディレクター	hideki.ohori@jp.ey.com

#### メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
  2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- \* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@Japan\_EY

最新の税務情報を配信しています。

本ニュースレターに関するご質問・ご意見等ございましたら、弊社の担当者又は下記宛先までお問い合わせください。

#### EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンドコミュニケーション部  
tax.marketing@jp.ey.com

#### EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

##### EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EYによる個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](http://ey.com/privacy) をご確認ください。EYについて詳しくは、[ey.com](http://ey.com) をご覧ください。

##### EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp) をご覧ください。

© 2020 Ernst & Young Tax Co.  
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20200423

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスをを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)