

国境を跨ぐ個人の移動と所得課税 序説

—— EUにおけるリモートワークの動向を中心に ——

宮 本 十 至 子

- 1 はじめに
- 2 OECD
- 3 EUにおける越境労働者 (Frontier worker) と課税
- 4 EUの動向とリモートワークの課題
- 5 おわりに

1 はじめに

デジタル化による経済構造の変化は、企業だけではなく個人にも大きな影響を及ぼしつつある。コロナ禍では、各国は多かれ少なかれ、移動や海外渡航を制限されてきたため、リモートワークなど働き方を変えざるを得なくなった。コロナ後においても、人手不足への対応、デジタル人材の確保の観点から在宅勤務が続き、リモートワークは、恒常化しつつある。このような状況は、国内リモートワークにとどまらず、国境を跨いで行われる越境

リモートワーカーの例や IT を駆使してリモートワークをしながら遊牧民のように世界中を旅して働くデジタルノマドといわれる人々など場所にとられない働き方として話題になっている。⁽¹⁾⁽²⁾

総務省『令和 6 年度版情報通信白書』によれば⁽³⁾、他の諸国に比べて、我が国のデジタル化やテレワークの割合は必ずしも大きくないが、今後は増加する可能性がある。そのためには、制度の整備が重要になる。国境を跨ぐリモートワークには、日本本社との雇用契約外の自宅、ホームオフィス、日本本社の従業員が配偶者の帯同により海外に在住しながら日本本社の仕事をするケース、海外に居住する外国籍者と日本本社が直接雇用契約を締結し、海外から日本本社に対して役務提供するケースなどがあり、査証、ワークパーミットの可否、社会保障、課税面の課題がある。⁽⁴⁾

本稿では、越境リモートワーカーに対する給与所得の課税問題に焦点をあて、OECD、EU の動向を中心に課題を明らかにすることを目的とする。

2 OECD

(1) 租税条約による課税権配分原則

OECD モデル租税条約は、第二五条(給与所得)、第一六条(役員報酬)、第一七条(芸能人及び運動家)、第一八条(退職年金)、第一九条(政府職員)で人的役務の提供による所得に対する課税権の配分について定めているが、リモートワークの概念を明示的には扱っていない。OECD モデル租税条約一五条一項によれば、給与所得の課税権は、専ら従業員の居住地国にあり、その居住地の決定が重要になるが、原則として、勤務が他方締約国で行われた場合は当該国での課税権も認められている(役務提供地課税)⁽⁵⁾⁽⁶⁾。ただし、国際運輸の従事者、役員報酬、

退職年金、政府職員については、例外的な扱いが定められている。モデル租税条約一五条一項と同様の規定は、二〇二一年の国連モデル租税条約一五条一項や二〇一六年米国モデル租税条約一四条一項にもみられる。このような課税権配分原則によると、人的役務提供地国と居住地国間の国際的な二重課税が発生し、その調整には煩雑な納税手続きを要するため、円滑な人的交流の阻害要因になる可能性がある⁽⁷⁾。

そのため、一五条二項において、次の(a)～(c)の要件を充足する短期滞在者に対しては、人的役務の提供地である源泉地国課税免除が定められている⁽⁸⁾。

- (a) 滞在期間がその年を通じて一八三日をこえないこと（一八三日基準）
- (b) 報酬を支払う雇用者は勤務が行われた締約国の居住者ではないこと
- (c) 給与等の報酬が役務提供地にある支店その他の恒久的施設によって負担（課税所得の計算上損金に算入）されないこと

これらの要件を満たす場合、源泉地国は、他方の締約国の居住者がその領域内で勤務を遂行することによって得た給与所得の課税権が制約される。当該規定は、租税条約の他の条項に該当しない限り、勤務の過程において役務を提供するあらゆる個人を対象とするもので、一八三日の算定は、「当該課税年度においても」超えることができないとした旧モデル租税条約とは異なり、条約締約国間で課税年度が一致しない場合の租税回避の機会を排除するために、「当該課税年度において開始し、又は終了するいずれの一二箇月の期間においても」超えることができないとされている⁽⁹⁾。

国際課税における確立された見解では、雇用に関する短期間の活動（二時的な性質のもの）は、従業員の居住地国でのみ課税対象とすべきとするものであり、一八三日基準は、源泉地国課税を正当化する恒久的な存在と一時的な存在を区別する役割を果たすと⁽¹⁰⁾する。OECDモデル租税条約一五条の給与所得の課税規定は、同五条の

恒久的施設の定義⁽¹¹⁾と近い感覚があり、源泉地国における従業員の物理的な存在をよりどことすることに對するデジタル社会での限界が指摘されている⁽¹²⁾。短期滞在者に対する例外規定は、源泉地国の税収減をもたらすものであり、従業員、雇用者、課税当局のコンプライアンスコストとのバランスを見出すことも重要である⁽¹³⁾。

(2) コロナ禍における特別措置

二国間の課税権配分原則は、コロナ禍での在宅勤務などの勤務形態の激変に際して、大きな問題に直面した⁽¹⁴⁾。新型コロナウイルス感染症(以下、「COVID-19」)の影響は甚大であり、世界経済に前例のない混乱をもたらした。パンデミック期間中、多くの企業が業務の縮小に直面し、オフィスやその他の事業所の閉鎖を、それ以外の企業は業務の遂行方法の変更(在宅勤務など)を余儀なくされた。多くの国では、パンデミックの結果、渡航制限や厳しい検疫要件の実施など、個人の移動に影響を与える前例のない公衆衛生措置をとった。このような政府による前例のない制限は、企業や労働者にとって、課税上の影響を及ぼす可能性があった。例えば、COVID-19による制限期間中に従業員がどこにいるかによって、従業員の所得に対する新たな課税権が他の国で生じる可能性がある。これらの新たな課税権は、既存の課税権に取って代わり、源泉徴収された税額の一部を還付請求することが考えられる。

このような特別な状況下において、二〇二〇年四月三日に、OECDは、国境を跨ぐ労働者や個人が居住地以外の国に足止めされた場合の租税条約条項の適用に関する指針の更新版を公表した⁽¹⁵⁾。当該指針は、租税条約の規定の解釈に関するOECD事務局の見解を示すものであるが、各国の一般的なアプローチを反映したものであり、各国が、個人と雇用者の課税状況に関するCOVID-19の影響にどのように対処したかを示したものとなっている。当該指針は、COVID-19の期間中の公衆衛生措置が有効である場合の例外的なもので、二重課税の事

例を回避することを目的とするものであって二重非課税を作り出すためのものではない。

OECDは指針の中で、主に、個人課税に関連する二つの解釈上の問題を提起した⁽¹⁶⁾。第一は、OECDモデル租税条約四条による居住地の決定への潜在的な影響、第二は、同一五条による課税権の配分への影響である。特に、一五条の適用上、OECDは二つの状況を提示する。第一の状況は、従業員が就労不能にもかかわらず、その従業員に給与を支払い続けることを可能にするために会社に支払われる政府補助金への適用である。このような場合、OECDは、雇用が行われていた場所に、当該所得は帰属すべきであると勧告した⁽¹⁷⁾。

OECDから提起された一五条の解釈に関連する第二の状況は、渡航制限による滞在基準日数の超過への対応である。つまり、個人がある国に足止めされたために、一五条二項で定める一八三日基準の閾値に違反する状況についてのものである⁽¹⁸⁾。このような場合、当該指針は、COVID-19規制がなければ閾値に違反しなかったであろうという前提で、閾値に違反しなかったかのように各国が行動することを求める。さらに、越境労働者(Frontier worker)に対する二国間条約の特別規定についての配慮にも触れる。

OECDの一般的な立場と指針による勧告は、従業員の就労形態が変化していないというフィクションを前提にしたものであり、多くの国は、この勧告に従い、就労形態が変化しても税の配分は変化しない⁽¹⁹⁾ことを前提に、越境労働者に関連する指針や暫定規則を発行したのである。

3 EUにおける越境労働者(Frontier worker)と課税

国境を接する特定の地域において、ある加盟国の居住者が国境を跨いで他の加盟国の会社に勤務する越境労働者がみられ、EUではその課税問題について、これまでも議論されてきた⁽²⁰⁾。EU加盟国の直接税分野における国

内税法は、EU機能条約が求める基本的自由移動に整合しなければならない。そのため、加盟国内税法が他の加盟国の労働者を差別的に扱うことはEU機能条約四五条の労働者の自由移動に抵触する可能性がある。労働者の自由移動は、EU域内を自由に移動し、雇用につくために、いずれかの加盟国内に滞在、居住する権利を保障する。EUにおける労働者の自由移動は、EU加盟国の国籍を有する者のみに対する保障であり、加盟国の国籍を有する労働者が対象となる⁽²¹⁾。EU機能条約四五条二項は、労働者間の国籍に基づく差別を禁じており、無差別原則によって国籍に基づいた差別が撤廃される。

人の自由移動に関する規則1612/68では、EU加盟国の労働者について、社会保障や税法上、国内労働者と同様な待遇をしなければならないとされている(七条)⁽²²⁾。社会保障については、規則1408/71が制定されてきた⁽²³⁾ところ、居住者と非居住者間の税法上の取扱いの相違は、域内の労働者の自由移動に好ましくない結果をもたらすととりわけ、越境労働者の課税が問題であり、そのような不利益を救済するために、共同体域内における労働者の自由移動にかかわる所得税規定の調和に関する指令の提案があったが、撤回されている⁽²⁴⁾。欧州委員会は、二重課税の防止という視点から、「非居住者の課税に関する一九九三年二月二一日の勧告」を公表したにとどまっている⁽²⁵⁾。EU域内の各国の所得税法が多様であることから、直接税分野の調和は困難であるが、欧州司法裁判所判決を通じて少しずつ前進してきた⁽²⁷⁾。欧州司法裁判所は、労働者の自由移動にかかわるいくつかの事件を扱っており、以下では、Schumacker原則に至るまでの三つの判決を確認する⁽²⁶⁾。

(一) Biehl

欧州司法裁判所で労働者に対する課税とEU法との整合性について争われた最初の事件はBiehl事件⁽²⁸⁾である。Biehl事件は、ルクセンブルクに居住し、ルクセンブルク企業で一〇年間雇用されていたドイツ国籍を有する者

(Biel) が、ドイツに住所を移転し、ルクセンブルク企業が源泉徴収した税の還付を申請したところ、ルクセンブルクの非居住者には源泉税を還付しないことを定めたルクセンブルク税法に基づき、その申請が却下されたことに関するものである。当該税法が労働者の自由移動に抵触するか否か、欧州司法裁判所は当該ルクセンブルク税法のEU法との整合性を審査した。ルクセンブルクの当該規定は、直接には国籍を考慮にいれたものではなかったが、欧州司法裁判所は、国籍による明白な差別を禁ずるだけでなく、事実上同様の結果をもたらす隠れた差別的取り扱いもEU法に抵触するとして、当該規定を条約違反であると判断した。

(2) Bachmann

その後のBachmann事件では、ドイツ国籍を有しベルギーで勤務するBachmannが、ドイツの保険会社と締結した保険契約に係る保険料の所得控除の可否が争われた²⁹⁾。ベルギー所得税法五四条は、ベルギーの保険会社か、ベルギーで登録された外国保険会社の支店に支払った生命保険契約等の保険料に限り、所得控除が認められており、外国保険会社に直接支払われた場合には控除が認められていなかった。当該ベルギー税法では、所得控除ができない場合は、保険契約の満期時に支払われる保険金から支払保険料を差し引くことができたが、その時点でドイツに戻る可能性があるBachmannにとって、それはほとんど意味がなかった。そこで、当該ベルギー所得税法の規定が、ローマ条約四八条の労働者の自由移動及び五九条の役務提供の自由移動に違反するかどうかについて先決判決を求めたのがBachmann事件である。欧州司法裁判所は、消費者保護、税務調査委の実効性、国内税制の首尾一貫性(coherence)を維持する必要性といった三つの点から審査し、当該ベルギー税法が基本的自由を制限するものと認めたものの、納税者が後日受け取ることになる保険金について、ベルギーが適正に課税できるかどうか定かでないため、このような控除を認めれば、税制の首尾一貫性が損なわれることから、制限を

正当化した。

(c) Schumacker

Schumacker 事件は、妻（専業主婦）及び子供と共にベルギー居住者で越境労働者である Schumacker に対するドイツ所得税法の二分二乗方式の適用の可否が争われたものである⁽³⁰⁾。Schumacker は、当初ベルギーで勤務していたが、一九八八年以降はドイツで勤務する越境労働者で、家族で唯一の収入を稼得していた。ドイツ所得税法一条四項によれば、ドイツに恒久的居住又は常用の居所を有しない自然人は、ドイツの国内源泉所得のみ課税され、ドイツ国内源泉所得である給与所得は雇用者が源泉徴収の対象であった。ドイツの居住者であれば、二分二乗方式が適用される⁽³¹⁾。Schumacker は非居住者であったため、ドイツ所得税法に従い、制限納税義務者として、独身者と同様、その適用を受けることができなかった。そこで、Schumacker は、ドイツ租税通則法一六三条の衡平原則に基づき、二分二乗方式の適用を請求したが、税務署はそれを却下したため、当該取扱いが EEC 条約四八条の労働者の自由移動に違反するかどうかの先決判決を求めたものである。

まず、欧州司法裁判所は、Biel 判決と同様に、非居住者に対して課税上の便益を認めない国内税法は、他の加盟国の国民にとって不利益となるものであり、非居住者はたいていの場合、外国人のため、間接的差別に該当する可能性があるとする (para.28)。しかしながら、欧州司法裁判所は、二つの理由をあげ、直接税に関し、原則として、居住者と非居住者の状況は比較可能ではないとする (para.31)。第一に、非居住者がある加盟国の領域内で受け取る所得は、ほとんどの場合、総所得の一部に過ぎず、その所得は居住地国に集中しており、非居住者の担税力は、居住地国で評価する方が容易であること、第二に、OECD モデル租税条約も、原則として居住地国課税を前提にしていることを指摘しているからである (para.32)。したがって、ある加盟国が、居住者に付

与する特定の租税便益を非居住者に付与しないという事実は、居住者と非居住者は、同様の状況にないため、原則として、差別ではないと判断する (paras.34, 35)。

しかしながら、居住者と非居住者の状況が比較可能ではないという仮定は、すべての個別事例において妥当するとは限らない。当該事件では、非居住者が居住地国において大部分の所得を稼得せず、雇用国で行われる活動から課税所得の大部分を得ているような場合、居住地国は、個人的および家族的事情を考慮した結果認められる便益を認める立場にないケースには当てはまらない (para.36)。このような非居住者と、同等の雇用に従事する居住者との間には、納税者の個人的および家族的事情の課税上の考慮に関して、異なる取り扱いを正当化するような客観的な違いはない (para.37)。したがって、Schumackerをドイツの居住者よりも課税上不利に扱うことはE.U.法に抵触すると判断したのである。

(4) Schumacker原則の確立

当該判決において、居住者と非居住者に異なる課税上の取扱いを認めるといふ国際租税法の確立した原則を前提するとともに、「事実上の課税上の居住者」という概念が導き出された。それは、①すべての(またはほぼすべての)所得を源泉地国から得ている非居住者であること、②その者の居住地国がその者の個人的事情を考慮できないこと、という二要件を前提とした、いわゆるSchumacker原則であり、非居住者がこの二要件を充足する場合には、源泉地国は当該非居住者に国内税法上の租税便益を付与することが義務付けられる。法務官によれば、Schumacker原則が適用されるのは、勤務地国と居住地国間で管轄権の「負の抵触」が存在し、租税条約に基づきいずれの国も個人の事情を考慮しない場合のみである。その結果、Schumacker判決の根拠は、納税者が個人的控除を二重に利用することを防止するという当該判決の目的のように濫用防止の性格を持つことが明らか

である。

Schumacker 原則には、賛否両論がある。これまでの Biehl 判決や Bachmann 判決では、非居住者と居住者の違いによる差別は認めなかったのに対して、Schumacker 判決はそれとは異なる判断を下している。国際租税法の原則を尊重し、これまでの判決を是正した点を評価する立場に対して、裁判所の論理の矛盾と誤った前提を指摘する見解がある。特に、ある国でどれだけ所得を得ているかは、居住地国を決定する目的には法的な関連性がなく、第二の論点は、居住地国の方が納税者の個人的な支払い能力を評価するのに適しているというものである。当該判決において一九七七年の相互共助に関する指令⁽³³⁾に言及し、そこでは「国家レベルの税務当局間で存在するものと同等の情報入手方法を規定しており、したがって、非居住者の個人的および家族的な状況を考慮した上で、勤務地国で課税を行うことに対する行政上の障害はない」と述べていることから矛盾がある。

他の加盟国においてすべての所得を得ておらず、複数の加盟国から所得を得ている場合は救済の対象外であり、居住者より不利な扱いを受ける可能性がある。居住地国以外の国における所得の割合がどの程度であれば、基準を満たすのか必ずしも明らかではない。

当該判決で導き出された Schumacker 原則を受け、ドイツは所得税法を改正することになった。⁽³⁴⁾ 法律制定過程において、いわゆる越境労働者法 (Grenzpendlergesetz, BGBl. I 1994 S. 1395) では、一方の配偶者が外国で生活する夫婦の二分二乗方式の適用を排除していたが、所得税法では、EU 加盟国だけでなく、EEA (欧州経済圏) の居住者であるすべての配偶者にまで対象を拡大するとともに、その適用には申請と九〇%基準の充足を求める。Schumacker 判決からは、どの程度であれば差別的でないかは明らかではなかったが、それらの要件自体は EU 法への準拠という点では意味をなすものではない。⁽³⁵⁾ 一九九六年税制改正 (StG 1996 v. 11.10.95 (BGBl. I 95, 1250)) で、ドイツ所得税法一条三項は、申請により暦年におけるドイツでの所得が少なくとも九〇%以上等、一定の要

件を充足する場合には、無制限納税者として扱い（みなし無制限納税義務者、*aktive unbeschränkte Steuerpflicht*）、*Schumacker* 判決で導き出された要求をおおむね満たすものとなっている。⁽³⁶⁾

4 EUの動向とリモートワークの課題

欧州では、単一市場における移動の自由確保を志向する制度的前提を背景に、二〇〇〇年代には人材をめぐる激しい租税競争が展開されるようになっており、コロナ禍を契機とするリモートワーク増加はそれに拍車をかける。⁽³⁷⁾ 企業は、高額なオフィスを持たず、リモート化することでグローバルな人材に容易にアクセスでき、大幅に低いコストで同等の生産性と価値創造を実現できるようになる。⁽³⁸⁾ 新型コロナウイルスの蔓延は、世界的にリモートワークを増加させ、これにより、労働をめぐる租税競争は新たな局面に突入する可能性がある。⁽³⁹⁾

EUでは、二〇〇八年のEU全体の在宅勤務の割合は八%未満であったのが、二〇一九年には一%となり、パンデミック下の急増を経て、二〇二二年には二二%に上昇し、EU全体で四一七〇万人がリモートワークに従事し、二〇一九年以降、その増加傾向は続いている。⁽⁴⁰⁾ とりわけ、ベネルクス、ドイツ国境、エーレスンド地域（*Oresund region*）といったホットスポットと呼ばれる特定の国境地域においては、コロナ前から越境リモートワークが広く実施されてきた。越境リモートワークの普及は、労働の物理的所在地域と雇用主や労務提供先の所在地（労働の需要地域）が二か国以上にまたがる場面の増加が見込まれ、従業員が実際に会社で勤務する場合と比較して、従業員の雇用所得に対する課税権が変更される可能性を伴い、関係国間の課税権配分の問題を生じさせる。⁽⁴¹⁾ このような新たな就労形態は、税制だけでなく、社会保障の観点からも課題となる。⁽⁴²⁾ この問題は、欧州議会や欧州経済社会評議会などさまざまな場で注目され、リモートワークの条件の整備がビジネスを支援すること

に繋がることから、国際商工会議所などの経済界からも、関連の政策や指針の策定が勧告されている。⁽⁴⁴⁾

既述のように、OECDモデル租税条約一五条では、給与所得につき、源泉地国と居住地国の課税権配分ルールを定める。越境リモートワークを通じて在宅勤務が行われる場合に、従業員は、源泉地国と居住地国にプロラタ基準で按分されなければならないところ、さまざまな課題がある。雇用地国と居住地国の両加盟国によって所得税の課税対象となる場合に、当該所得に対する課税権の配分を巡る紛争のリスクが高まり、最終的には事実上の二重課税という結果を招く恐れがある。このような事実上の二重課税は、紛争解決指令⁽⁴⁵⁾に基づいて調整される可能性があるものの、長期間を要し、コストが必要になる。さらに、従業員は給与所得を二つの加盟国で申告するための追加的な遵守義務が生じ、両国間の費用配分も考慮する必要がある。両国間で課税対象となることで、特定の控除や税法上の優遇措置を受けられない可能性もある。具体的には、Schumacker判決に対する批判でも述べたように、活動を行う国で全世界所得の九〇%以上を稼得しない場合は、Schumacker原則の適用対象外となる。居住地国が二重課税排除方法として、免除方式ではなく税額控除方式を採用している場合は、さらに複雑な状況となり、活動国の所得税は居住地国の課税所得に算入され、追加的なコンプライアンスコストが生ずる。このような多くの課題解決のために、欧州委員会は越境リモートワークに伴う課税問題に着手し始めた。⁽⁴⁶⁾

EUはすでに越境労働者の給与所得の課税権配分につき判例法を含め、有用な経験を有する。越境労働者に対するさまざまな基準が越境リモートワークにも適用可能かどうかを検証する必要がある。

いくつかの加盟国は、加盟国間の給与所得の課税権の配分につき、他方の加盟国における通常の活動場所からの一定日数の不在は、課税権の配分を生じさせないというOECDモデル租税条約一五条の例外を定めた二国間租税条約を締結してきた。例えば、ドイツ・ルクセンブルク租税条約では、年間一九日までをデミニマス制限としてきたが、二〇二三年七月署名の議定書によって、三四日に改訂されている。⁽⁴⁷⁾ フランス・スイス租税条約では、

勤務の四〇%までとなっており、越境リモートワークに対して、当該デミニマス制限の上限を引き上げる要求が上⁽⁴⁸⁾がっている。

先述のホットスポット地域では、越境労働者が多く、これまで越境通勤者特別規定 (Specific Cross-Border-Commuter Provisions) が定められてきた。勤務地と居住地が二つの加盟国の国境地帯にある場合に、OECDモデル租税条約とは異なり、越境労働者の給与所得は、居住地国課税となる。例えば、ドイツ・オーストリア租税条約では、最長四五日の不帰還があり、国境地帯に居住し、就労 (在宅勤務含む) する場合に居住地国でのみ課税される⁽⁴⁹⁾。そうすると、雇用地国の税収に影響するため、適切な補償制度が設けられている。

リモートワークの課税上の影響に対処するための可能な解決策としては、既存の越境労働者の経験を活かすのが合理的である。欧州委員会では、①デミニマス制限の設定、②単一の加盟国への課税権の帰属と越境労働者と越境リモートワーカーに対するワンストップシヨップ⁽⁵⁰⁾の構築、③不均衡に対処するための補償制度の利用⁽⁵¹⁾が⁽⁵²⁾ついている。

二国間での所得配分原則によれば、従業員自身による申告が重要になるが、従業員の居住地国にとって外国に所在する雇用主からの支払を正確に捕捉することは容易でない。そうすると、国家間の協力が無い限り、税務執行に困難が生じるおそれがある。より広範な構想は、一つの加盟国に課税権を排他的に帰属させ、それによりフロンティア・ワーカーと越境リモートワーカーに対するワンストップシヨップを導入する方法である。納税者は一度の税務申告書を提出するだけで、一つの税務当局に申告し、納税するだけですむ。この②のアプローチは、納税者、雇用者及び関係税務当局にとっても、事務負担を軽減し、国境を越えた税務コンプライアンスを促進するであろう。その一方で、他方の加盟国は税収減となる。そのため、課税権を配分する代わりに、各加盟国は税収を配分する補償制度が必要になる。これらの長短を精査し、源泉地国、居住地国での越境リモートワークの解

決策を構築する必要がある。なお、補償制度については、越境労働者に対するドイツ・フランス租税条約一三条、ドイツ・スイス二国間租税条約一五A条の例などが参考になるであろう。⁽⁵³⁾

5 おわりに

コロナ禍の経験からリモートワークの拡大は、国境を跨ぐ越境リモートワーカーの給与所得の課税権配分問題を引き起こす。EUでは、越境労働者の課税問題につき、欧州司法裁判所判決によるSchumacker原則が確立されてきた。それは、ホットスポットといわれる国境周辺の地域特有の問題であり、国内法、租税条約により一定の要件の下、非居住者を居住者と課税し、同等に扱うことを認めることでEU法との整合性をとってきた。また、OECDモデル租税条約一五条二項の短期滞在者免税規定とは異なり、越境労働者が多いホットスポットを中心に一定要件のもと、居住地国のみ課税を認める二国間租税条約を締結してきた。それは、二重課税の排除と従業員、雇用者、課税当局の事務負担を考慮したものであるが、その一方で雇用地国の税収減を伴うものであり、同時にそれを補償する制度が導入されている。

越境リモートワークの拡大により、これまで確立されてきた越境労働者に対するSchumacker原則が越境リモートワークにも適用可能かどうか欧州委員会を中心に検討され、二国間条約による課税権振り分け規定のデミニマス制限の緩和、単一の加盟国への課税権の帰属と越境労働者と越境リモートワーカーに対するワンストップシヨップの構築、均衡に対処するための補償制度が解決策としてあがっている。

地理的な制約がある我が国では、越境労働者の課税問題は一般的ではないが、すでにデジタルノマドビザが導入されており、将来的には越境リモートワークの課税問題が生ずる可能性はある。EUのようにワンストップ制

度や補償制度の構築は難しいが、二国間租税条約による振り分け規定は参考になる。越境リモートワーカーの給与所得の課税権の配分を検討するうえで、二重課税を排除しつつ、従業員、雇用者、課税当局のコンプライアンスコストと源泉地国の税収減のバランスを考慮することが重要である。⁽⁵⁴⁾ さらに、本稿では扱わなかったが、リモートワークがさらに拡大すれば、地方税の課税権の配分を考えるうえでEUの議論は寄与するであろう。

- (1) 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―経理情報一六七四号五八頁(二〇二三)。
- (2) 青木一生「デジタルノマド…ノマドワーカーの課税上の検討プロセスと留意点」税務弘報七二巻九号四五頁(二〇二四)。我が国では、令和六年四月より、いわゆる日本版デジタルノマドビザが導入され、外国法人等の雇用契約に基づいて日本でITを用いて当該法人の業務に従事できる環境が整備された。今後は、越境リモートワークの増加が期待される。
- (3) 総務省『令和6年度版 情報通信白書』一八一、一八六頁(二〇二四)。総務省によれば、テレワークとは、ICT(情報通信技術)を利用し、時間や場所を有効に活用できる柔軟な働き方とされるが、本稿では、「テレワーク」と「リモートワーク」を明確に使い分けていない。
- (4) 川井・前掲注(一)五九頁。
- (5) 例えば、OECDモデル租税条約一五条については、Giorgio Beretta, "Work on the Move": Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties, *International Tax Studies*, Vol.5 No.2, at 10, 2022.
- (6) 小松芳明『租税条約の研究「新版」』九二頁(有斐閣・一九八二)。川田剛・徳永匡子共著『2017 OECDモデル租税条約コメントリ―逐条解説「第4版」』四二一頁(税務研究会出版局・二〇一八)。
- (7) 小松・前掲注(6)九四頁、川田・徳永・前掲注(6)四一九頁、矢内一好「租税条約の理論と実際(8) 給与所得の短期滞在者免税の適用」国際税務四〇巻一一号八四頁(二〇二〇)。Kasper Dziurdz/Frank Pötgens, *Cross-Border Short-Term Employment*, *Bulletin for International Taxation*, Vol.68 No.8, at 405, 2014.
- (8) 当該規定により、デジタルノマドの二重非課税が生ずる可能性を指摘するものとして、長戸貴之「人の可動性と

- 租税法——序論的考察」中里実ほか執筆『トラスト未来フォーラム研究叢書96金融取引と課税(6)』一三一、一四七—一四八頁(公益財団法人トラスト未来フォーラム・二〇二四)。
- (9) OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, 2017, Commentary, Art.15, paras.3-4. 水野忠恒監修『OECDモデル租税法条約 2017年版 簡略版』(公益社団法人日本租税研究協会・二〇一九)。
- (10) Svetislav V. Kostić, In Search of the Digital Nomad - Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties, *World Tax Journal*, Vol.11, No.4, at 194, 2019.
- (11) 国際的税源配分における恒久的施設概念の役割とその歴史については、吉村典久「国際租税法における恒久的施設概念(P.E.)に関する若干の考察」ジュリスト一〇七五号四七頁(一九九五)。
- (12) Svetislav V. Kostić, *supra* note 10, at 191. 本論文は、雇用主、従業員、雇用という概念が捉えにくくなっていることから、モデル条約の見直しを提言する。OECDモデル租税法条約一五条二項と七条の根底にある原則との間には、直接的な関係があるように思われる。OECD, *supra* note 9, para.8.
- (13) Dziurdz/Pötgens, *supra* note 7, at 414.
- (14) OECD, Tackling the Coronavirus (Covid-19): Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic, 21 January 2021; Christian Schwartz, Taxation of Remote Workers - Is the Allocation of Taxation Rights in Line with the Benefit Principle?, *World Tax Journal*, Vol.15, No.4, at 621, 627, 2023.
- (15) OECD, *supra* note 14, at 2; Schwartz, *supra* note 14, at 627.
- (16) OECD, *supra* note 14, at 8; Schwartz, *supra* note 14, at 627.
- (17) OECD, *supra* note 14, at 15.
- (18) OECD, *supra* note 14, at 17.
- (19) OECD, *supra* note 14, at 18.
- (20) 村井正「第2章第3節 EU域内のLabour mobilityとEU税法」村井正・岩田一政共著『EU通貨統合と税制・資本市場への影響』一一七頁(社団法人日本租税研究協会・二〇〇〇)(初出「労働者の域内自由移動とEC租

- 税法——制限納税義務の差別判例を中心として——」関西大学法学研究所研究叢書第七冊五一頁（一九九二）。
- (21) 山根裕子『新版EU／EC法——欧州連合の基礎』二〇一頁（有信堂高文社・一九九五）。
- (22) EU Regulation (EEC) No 1612/68 of the Council of 15 October 1968 on freedom of movement for workers within the Community. OJ L 257/2, at 475, 19.10.1968.
- (23) EU Regulation (EEC) No 1408/71 of the Council of 14 June 1971 on the application of social security schemes to employed persons and their families moving within the Community. OJ L 149/2, at 416, 5. 7. 1971.
- (24) Proposal for a Council Directive concerning the Harmonization of Income Taxation Provisions with respect to Freedom of Movement for workers within the Community. COM (79) final, 13. 12. 1979.
- (25) 村井・前掲注(20)二一八、二二五—二二二頁。
- (26) EU Recommendation of 21 December 1993 on taxation of non-residents. 1994 OJ L 39.
- (27) フランツ・バニステンデル「欧州所得課税統合への方途」(宮本十至子・村井正共訳)『税研九一—二二頁(二〇〇〇)』。
- (28) Judgment of the Court of 8 May 1990. *Biehl v Administration des contributions*, C-175/88, EU:C:1990:186. Peter J. Wattel, et al., *European Tax Law*, 8th Edition, Volume I, at 549, Kluwer Law International, 2022. 当該事件概要を紹介した邦文献として、谷口勢津夫「ECにおけるTax Harmonizationの動向」水野忠恒編著『三訂版国際課税の理論と課題』二九五、三〇六頁以下（税務経理協会・二〇一八）、高塚一「EC法と課税国税法（EU）の加盟国税制に対するEC法の規制」『ETROユーロトレンド』五一号二頁以下（二〇〇一）。
- (29) Judgment of the Court of 28 January 1992. *Bachmann v Belgian State*, C-204/90, EU:C:1992:35. Wattel, et al., *supra* note 28, at 830. 当該事件を紹介した邦文献として、宮本十至子「人の国際的移動 (labour mobility) に伴う企業年金掛金の課税問題」第二二回日税研究賞入選論文集五〇—五三頁、四一—六六頁（一九九九）。
- (30) Judgment of the Court of 14 February 1995. *Finanzamt Köln-Alstadt v Schmacker*, C-279/93, EU:C:1995:31. Wattel, et al., *supra* note 28, at 857. 当該事件概要を紹介した邦文献として、M. ヘルデーゲン（中村匡志訳）『EU法』二四八頁（ミネルヴァ書房・二〇一三）。

る州間の課税権配分問題が生じた。長戸・前掲注(8)一三三頁、坂巻綾望「米国州所得税の過去、現在、未来——①リモートワークと②課税の繰延へ——」租税研究八九五号二四頁(二〇二四)。

(42) Kataria Cejic, *New Problems Caused by the COVID-19 Pandemic-Income Taxes and Social Security Contributions (An Overview)*, *European Taxation*, Vol.61, No.5, at 185, 2021.

(43) 例⁴⁴⁾ The European Economic and Social Committee, own initiative opinion ECO/585 of 13 July 2022 on “Taxation of cross-border teleworkers and their employers”; the Interparliamentary Conference on Stability, Economic Coordination and Governance in the EU, Co-organised by the European Parliament and the Swedish Riksdag of 28 February 2023 on “Remote Working in the EU - Fiscal Challenges”; a conference organised by DG REGIO mid-January 2023 on “Vibrant Cross-border Labour Markets”; a public hearing organised by the FISC Committee of the European Parliament on “Tax Challenges of Cross-border teleworking” of 9 January 2023; a number of written questions of Member of the European Parliament to the Commission, e.g. E-000987/2023, E-002845/2022, E-002220/2022. The Commission on Taxation of the International Chamber of Commerce (ICC) issued a paper in September 2021 on “Tax Reform for Remote Working Abroad”. Finally, the OECD has included the issue of global mobility of workers into its Work Programme and will officially start working on it as from autumn 2023.

(44) International Chamber of Taxation, *Commission on Taxation, Tax Reform for Remote Working Abroad*, 3, September 2021.

(45) COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, OJ L 265/1, 14.10.2017.当該指令を紹介したものとついで、石渡智大「租税条約における仲裁手続きについて——制度の導入拡大及び実施の観点からの検討」税大論叢一〇四号一―一三頁(二〇二一)。

(46) European Commission, COMMISSION EXPERT GROUP “PLATFORM FOR TAX GOOD GOVERNANCE”, TAX IN AN INCREASINGLY MOBILE WORKING ENVIRONMENT: CHALLENGES AND OPPORTUNITIE, Meeting of Thursday, 7 October 2021. 欧州委員会⁴⁵⁾ [feleworking] とする用語を使っているが、ワワビは「ワ

