

# 香港タックスアラート

(香港税務速報)

第6号 | 2020年4月

## OECD 新型コロナウイルス感染症(COVID-19)に関する分析

### 要約

OECDは4月3日、租税条約と新型コロナウイルス感染症（COVID-19）による危機がクロスボーダー従業員に与える影響を検討した分析結果を発表した。新たな国または地区で恒久的施設（PE）または納税主体が発生するリスクや、主要なスタッフが通常の勤務先以外の場所での勤務を余儀なくされている結果として、個人の税務居住者身分に変更が生じる場合など、複数の主要な税務上の課題に対処している。

OECDのガイダンスは、未曾有の危機の結果として予期せぬ税務上の問題に直面している納税者を保護するための実用的なアプローチを提供している。ただし、本ガイダンスは、国内法上生じうる納税義務ではなく、OECDモデルの租税条約に基づく取り扱いに係っているため、適用範囲の制限がある。

### 背景

経済協力開発機構（OECD）は4月3日、租税条約と新型コロナウイルス感染症（COVID-19）による危機の税務上の影響を検討する分析結果を発表した。主要なスタッフが通常の勤務先以外の場所での勤務を余儀なくされている結果として、重大な税務上の懸念がいくつか生じている可能性がある。これには、意図しない場所に企業の居住地を誤って形成されること、新たな国または地区で恒久的施設（PE）またはその他の納税主体が意図せず識別されること、並びに関係者の税務居住者身分が誤って変更されることが含まれる。OECDによる分析はこの点で役立ち、新型コロナウイルス感染症（COVID-19）に関する措置は概ね例外的であり、特定の国または地区の租税条約に基づく法人または個人の課税上の地位に影響を及ぼすべきではないとの見方を示している。ただし、建設プロジェクトは例外とされており、新型コロナウイルスに起因する遅延により恒久的施設（PE）が新たに識別される可能性があることには留意すべきである。

OECDのガイダンスは、スタッフの転出が税務ポジションに及ぼす影響を懸念する多くの納税者にとって有用となる。ただし、これは単なるガイダンスであり、特にOECDに加盟していない多くの国または地区では拘束力がないことに注意が必要である。また、本ペーパーでは主に、各国の国内法上生じうる納税義務ではなく、OECDモデルの租税条約に基づく取り扱いに係っている。英国やオーストラリアなど幾つかの国国または地区も国内法に基づく独自のガイダンスを発表しており、納税者はケースバイケースでこれをモニタリングする必要があるものの、その他の国国または地区も同様の措置を講じると考えられることには留意すべきである。最後に、OECDは概ね現状を維持する立場を奨励している一方で、居住または実質的な目的のために必要な実態を維持するという点で既にリスクを冒している納税者にとっては、より困難な立場に立たされていることに留意する必要がある。

### 詳細

#### 1. 恒久的施設（PE）

OECDは、通常勤務する国または地区とは異なる国または地区で在宅勤務する従業員が、新しい場所で恒久的施設（PE）を新設するリスクを引き起こす可能性は低いと考えている。この状況は一時的で例外的なものであるため、一定の事業所を新設することが必要な程度の恒久性は通常ない。また、政府の指示を受けて、従業員が自宅で断続的に事業活動を行っていることは、企業が従業員の自宅を自由に使用していることにはならない。一般的に、在宅オフィスが恒久的施設（PE）となるためには、企業は通常、従業員に対して自宅を使用することを要求し、かつ継続的に使用する必要がある。従業員が別の勤務先を利用できる場合、在宅オフィスの例外的な使用により事

業の固定場所とされる可能性は低い。

同様に、自宅から遂行する職務は、契約の締結に重要な役割が含まれている場合でも、経常的であるとみなされる可能性は低い。不可抗力または政府の指示によって、従業員が在宅勤務をしている場合、従業員が実施するいかなる業務も経常的であるとみなすべきではない。ただし、感染拡大より前に、個人がすでに経常的に自宅の所在する国で契約を締結している場合には、状況が異なる可能性がある。

最後に、OECDは、恒久的施設（PE）があるか否かを判断するために、パンデミックによる建設プロジェクトの一時的な中断はいずれもプロジェクト期間に含めるべきであると指摘している。これは、租税条約上の関連する最低限度（de minimis）内にもともと収まると考えられていた一部のプロジェクトが、現段階で当該限度を超過し、結果として納税主体となる可能性があることを意味する。建設業者は、この点で自らの状況を見直す必要がある。

## 2. 企業居住者

恒久的施設（PE）に関する取扱いと同様に、OECDは、COVID-19による取締役会メンバーの別の場所への一時的な移動が、企業居住者に影響を及ぼすべきではないとの見方を示している。ただし、実務上は、どのバージョンの租税条約が使用されているかによって本分析の利用が異なることに留意する必要がある。最新のOECDモデル租税条約（2017年版）では、当局間の合意により、二地域居住の問題を解決している。OECDのコメンタリー（第4条24.1項）には、取締役会が通常開催される場所、最高経営責任者及びその他の上級幹部の通常の執務場所、本社の所在地、並びに日常の経営活動が行われている場所など、考慮すべき様々な要因が示されている。OECDは、上級幹部が一時的に海外にいる場合でも、ほとんどのケースにおいて結論は変わらないとの見方である。

2017年以前のOECDモデル租税条約は、より機械的で、各国または地区に対して企業の実質的な経営活動の場所によって判断することを要求しており、関連するすべての要因を考慮しなければならないとされていた。OECDは、一部の国では、実質的な経営活動の場所は、通常、役員または個人のグループが経営上の意思決定を行う場所であると解釈されている点を指摘しているが、一方で、一部の国には異なる解釈がある。したがって、OECDのスタンスは明確であるものの、一部の国または地区では異なる見方をする余地が依然としてあるものとみられる。

## 3. 越境労働者

ある国または地区に居住する従業員が別の国または地区で就労する場合、その給与所得はまず最初に勤務していた場所で課税される。COVID-19による危機の間は、政府補助金についても同様の扱いである。OECDの分析によると、そのような補助金は、OECDのコメンタリーで雇用が行われた場所に帰属するとしている退職金に最も似た性質を有している。

## 4. 個人居住者

OECDは、個人居住者がCOVID-19の影響を受ける可能性は低いと考えている。OECDは、これは租税条約が施行されている場合にのみ該当し、租税条約がない場合には、シンプルな「滞在日数」テストによって居住の判定が行われ、どのような救済措置を提供するかは滞在国が決定する事項であると指摘している。この取り組みは、英国、アイルランド及びオーストラリアですでに実施されている。

OECDは、二つの基本的なシナリオを想定している。一つは、休日の旅行または短期出張をしている個人が海外で足止めされる場合である。この個人が両国または地区の居住要件を満たしていることと仮定した場合、第一の考慮要素（タイプレーカー・ルール）は恒久的住居を有していた場所となるが、ほとんどの場合、それは母国と考えられる。

もう一つのシナリオはより複雑で、通常は海外に居住し、そこに住居を構えている個人が、以前の居住地域に戻った場合である。この場合、当該個人と以前の居住地域と関係性を考慮するため、タイブレーカー・ルールの結果が不明確、または場所によって状況が変わる可能性がある。ただし、最終的には、所轄官庁が個人の常居所について検討する必要がある、OECDは、十分に時間をかけて検討するべきであるとの見解である。OECDは、COVID-19のような例外的な状況を基準にするのは不適切であると考えている。

## KPMGの所見

全般的に、OECDの分析は、危機の結果として予期せぬ税務上の問題に直面している納税者を保護するための実用的なアプローチとして歓迎すべきものである。大部分について、OECDの分析は、各国または地区に対して納税者が感染拡大前と同じ税制を保持するという結論を下すよう推奨している。ただし、当該アプローチには以下の制限があることも指摘している。

- 1) 二重課税防止条約が締結されている場合にのみ適用されるため、締結がない場合、域内法の規定は標準的な租税条約の規定よりもはるかに厳格であるか、柔軟性が低い可能性がある。特に香港は、多くの重要な地域と条約を結んでいない。すなわち、事業継続に関する既存の低い基準と給与所得税の60日テストが適用される可能性がある。
- 2) 多くの条約が、OECDモデル租税条約と異なる。
- 3) ボーダーライン上の事例については、より困難な立場におかれている可能性がある。大企業の場合、その代表取締役が出張で海外に滞在することによって困難に直面する可能性は低いものの、居住地が明確でない個人または企業は、情勢が変化する新型コロナウイルスの影響を受けるリスクが依然としてある。OECDは推奨していないが、最終的には関連税務当局の解釈に委ねられることになる。
- 4) 広義では、各当局の姿勢が事業に及ぼす影響度は、明らかに重大である。OECDは、これらの問題に関して各国内法を基にガイダンスをすでに公表した複数の当局に言及しており、他の当局もそれに倣うことが望ましいとしている。
- 5) すべての税が租税条約の対象となるわけではないため、国税及び地方税、または社会保険料については別途分析が必要となる場合がある。
- 6) 残りの分析のトーンは若干不明瞭だが、新型コロナウイルスによる混乱の結果、建設プロジェクトの課税は確実に影響を受けるとみられる。

本分析で明示的に言及されていないものの、COVID-19に関する措置の結果として生じる恒久的施設（PE）の範囲を制限する動きは、通常の居住国以外で現在勤務する従業員にも役立つ。なぜなら、従業員が海外の雇用主のためだけに勤務を継続して人件費が海外に負担されても、所得が課税対象となるまでに183日間の猶予期間が与えられるからである。

他方で、OECDのガイダンスは、短期的で偶発的な状況を前提にしている。現在の状況が半年以上続くかどうかは触れていないものの、本分析の一部は、新たな取決めが厳密に言えば法令によって強制されるのではなく、選択肢として提示された場合に問題となる可能性がある。

越境労働者に関する分析は、通常は中国本土で勤務するものの、香港に居住し、香港からの勤務を現在余儀なくされている労働者にとって実務上役立つ可能性は低い。現実的には、双方がともに所得に課税する権利があるとみなす可能性は高く、この点において、二重課税により税還付を適用できる可能性は低い。KPMGは、この特殊な状況に照らして関連当局が実用的な見解を示すことができると期待しているものの、関係者は専門家に助言を求めると考える。

本ガイダンスは、今回の混乱に際し、納税者にある程度の安心材料を与えることになる一方、納税者とそのアドバイザーは協力して、課税されるリスクがあるか、租税条約で保護されるか、関連国または地区の取り扱いがどうなるかを、理解することが重要である。KPMGは香港税務局（IRD）に対して、これらの問題に関する独自ガイダンスの公表において海外の各当局の先例に倣い、COVID-19による特例措置の結果として個人が香港に納税主体を持つ場合、域内法または租税条約上のいずれの観点においても、香港が課税することはないと正式に発表することを推奨する。

お問い合わせ及びサポートは、貴社の税務アドバイザーまたはKPMGの税務アドバイザーまでご連絡ください。なお、日本語でのお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。



**Naoko Hirasawa**  
平澤 尚子  
**Head of GJP China Tax**  
Tel: + 86 2122123098  
[naoko.hirasawa@kpmg.com](mailto:naoko.hirasawa@kpmg.com)



**Vivian Chen**  
ヴィヴィアン チェン  
**Partner, GJP China Tax**  
Tel: +86-755-2547-1198  
[vivian.w.chen@kpmg.com](mailto:vivian.w.chen@kpmg.com)



**Keigo Yoshida**  
吉田 圭吾  
**Director**  
Tel: + 852 2685 7603  
[keigo.yoshida@kpmg.com](mailto:keigo.yoshida@kpmg.com)



**Hoshiyuki Takahashi**  
高橋 星行  
**Manager**  
Tel: + 852 2685 7951  
[hoshiyuki.takahashi@kpmg.com](mailto:hoshiyuki.takahashi@kpmg.com)



**Mamoru Watanabe**  
渡邊 守  
**Manager**  
Tel: + 852 3927 5658  
[mamoru.watanabe@kpmg.com](mailto:mamoru.watanabe@kpmg.com)



**Yosuke Nakano**  
中野 陽介  
**Manager**  
Tel: + 852 2143 8656  
[yosuke.nakano@kpmg.com](mailto:yosuke.nakano@kpmg.com)



**Atsushi Ito**  
伊藤 篤史  
**Manager**  
Tel: + 852 2978 8215  
[atsushi.ito@kpmg.com](mailto:atsushi.ito@kpmg.com)



**Ryuichi Watabe**  
渡部 隆一  
**Manager**  
Tel: + 852 2826 8015  
[ryuichi.watabe@kpmg.com](mailto:ryuichi.watabe@kpmg.com)



# Contactus:



**Lewis Y. Lu**  
National Head of Tax  
Tel: +86 21 2212 3421  
[lewis.lu@kpmg.com](mailto:lewis.lu@kpmg.com)



**John Timpany**  
Head of Tax, Hong Kong  
Tel: +852 2143 8790  
[john.timpany@kpmg.com](mailto:john.timpany@kpmg.com)

## Corporate Tax Advisory



**Matthew Fenwick**  
Partner  
Tel: +852 2143 8761  
[matthew.fenwick@kpmg.com](mailto:matthew.fenwick@kpmg.com)



**Stanley Ho**  
Partner  
Tel: +852 2826 7296  
[stanley.ho@kpmg.com](mailto:stanley.ho@kpmg.com)



**Alice Leung**  
Partner  
Tel: +852 2143 8711  
[alice.leung@kpmg.com](mailto:alice.leung@kpmg.com)



**Ivor Morris**  
Partner  
Tel: +852 2847 5092  
[ivor.morris@kpmg.com](mailto:ivor.morris@kpmg.com)



**Christopher Xing**  
Partner  
Tel: +86 2140 2275  
[christopher.xing@kpmg.com](mailto:christopher.xing@kpmg.com)



**Eva Chow**  
Director  
Tel: +852 2685 7854  
[eva.chow@kpmg.com](mailto:eva.chow@kpmg.com)



**Elizabeth de la Cruz**  
Director  
Tel: +852 2826 8071  
[elizabeth.delacruz@kpmg.com](mailto:elizabeth.delacruz@kpmg.com)



**William Ngai**  
Director  
Tel: +852 2685 7553  
[william.ngai@kpmg.com](mailto:william.ngai@kpmg.com)



**Johnson Tee**  
Director  
Tel: +852 2143 8827  
[johnson.tee@kpmg.com](mailto:johnson.tee@kpmg.com)



**Natalie To**  
Director  
Tel: +852 2143 8509  
[natalie.to@kpmg.com](mailto:natalie.to@kpmg.com)



**Eugene Yeung**  
Director  
Tel: +852 2143 8575  
[eugene.yeung@kpmg.com](mailto:eugene.yeung@kpmg.com)

## Deal Advisory, M&A



**Darren Bowdern**  
Head of Financial Services Tax,  
Hong Kong  
Tel: +852 2826 7166  
[darren.bowdern@kpmg.com](mailto:darren.bowdern@kpmg.com)



**Sandy Fung**  
Partner  
Tel: +852 2143 8821  
[sandy.fung@kpmg.com](mailto:sandy.fung@kpmg.com)



**Nigel Hobler**  
Partner  
Tel: +852 2978 8266  
[nigel.hobler@kpmg.com](mailto:nigel.hobler@kpmg.com)



**Kasheen Grewal**  
Director  
Tel: +852 3927 4661  
[kasheen.grewal@kpmg.com](mailto:kasheen.grewal@kpmg.com)



**Anthony Pak**  
Director  
Tel: +852 2847 5088  
[anthony.pak@kpmg.com](mailto:anthony.pak@kpmg.com)

## China Tax



**Daniel Hui**  
Partner  
Tel: +852 2685 7815  
[daniel.hui@kpmg.com](mailto:daniel.hui@kpmg.com)



**Adam Zhong**  
Partner  
Tel: +852 2685 7559  
[adam.zhong@kpmg.com](mailto:adam.zhong@kpmg.com)



**Travis Lee**  
Director  
Tel: +852 2143 8524  
[travis.lee@kpmg.com](mailto:travis.lee@kpmg.com)



**Anlio Shi**  
Director  
Tel: +852 2685 7583  
[anlio.shi@kpmg.com](mailto:anlio.shi@kpmg.com)



**Wade Wagatsuma**  
Head of US Corporate Tax,  
Hong Kong  
Tel: +852 2685 7806  
[wade.wagatsuma@kpmg.com](mailto:wade.wagatsuma@kpmg.com)



**Vivian Tu**  
Director  
Tel: +852 2913 2578  
[vivian.tu@kpmg.com](mailto:vivian.tu@kpmg.com)



**Becky Wong**  
Director  
Tel: +852 2978 8271  
[becky.wong@kpmg.com](mailto:becky.wong@kpmg.com)

## US Tax

## Global Transfer Pricing Services



**Xiaoyue Wang**  
Partner, Head of Global  
Pricing Services, China  
Tel: +8610 8508 7090  
[xiaoyue.wang@kpmg.com](mailto:xiaoyue.wang@kpmg.com)



**Karmen Yeung**  
Head of Tax, Southern China /  
Global Transfer Pricing Services,  
Hong Kong  
Tel: +852 2143 8753  
[karmen.yeung@kpmg.com](mailto:karmen.yeung@kpmg.com)



**Patrick Cheung**  
Transfer Pricing, Hong Kong  
Tel: +852 3927 4602  
[patrick.p.cheung@kpmg.com](mailto:patrick.p.cheung@kpmg.com)



**Irene Lee**  
Partner  
Tel: +852 2685 7372  
[irene.lee@kpmg.com](mailto:irene.lee@kpmg.com)



**Michelle Sun**  
Partner  
Tel: +852 3927 5625  
[michelle.sun@kpmg.com](mailto:michelle.sun@kpmg.com)

## People Services



**Murray Sarelius**  
National Head of People Services  
Tel: +852 3927 5671  
[murray.sarelius@kpmg.com](mailto:murray.sarelius@kpmg.com)



**David Siew**  
Partner  
Tel: +852 2143 8785  
[david.siew@kpmg.com](mailto:david.siew@kpmg.com)



**Gabriel Ho**  
Director  
Tel: +852 3927 5570  
[Gabriel.ho@kpmg.com](mailto:Gabriel.ho@kpmg.com)



**Kate Lai**  
Director  
Tel: +852 2978 8942  
[kate.lai@kpmg.com](mailto:kate.lai@kpmg.com)



**Lachlan Wolfers**  
Global Head of Indirect Taxes  
Tel: +852 2685 7791  
[lachlan.wolfers@kpmg.com](mailto:lachlan.wolfers@kpmg.com)

## Indirect Tax & Tax Technology

## [kpmg.com/cn](http://kpmg.com/cn)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2020 KPMG Huazhen LLP — a People's Republic of China partnership, KPMG Advisory (China) Limited — a wholly foreign owned enterprise in China, and KPMG — a Hong Kong partnership, are member firms of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

© 2020 KPMG, a Macau partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

© 2020 KPMG Tax Services Limited, a Hong Kong limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International .