

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター



テーマ：OECD モデル租税条約コメンタリー改定による PE 認定の新たな方向性

バックナンバー
はこちらから ▶

今般、2025 年 11 月 18 日付の OECD モデル租税条約のコメンタリーの改訂版が発表されました¹。今回の改定においては、リモートワークに係る恒久的施設（PE）の明確化、天然資源の開発・採掘に係る活動から生ずる所得の課税方法についての代替規定の追加、条約解釈の一貫性確保、その他の改定が含まれています。本ニュースレターでは、恒久的施設に係る改定コメンタリーの中から、リモートワーク（ホームオフィス）を中心に紹介し、PE 認定の新たな方向性を検討します。

※ このニュースレターは 2026 年 1 月 10 日現在において得られる情報により作成されています。

今回の改定の位置づけ

今回の PE に係るコメンタリーの改定は、モデル条約自体の改定がなされ、それを受けた改定ではなく、従来から議論のあった論点につき、より具体的に踏み込んだコメントがなされたものです。リモートワーク（ホームオフィス）については形式より企業との関係性等のより実体を重視した判定をすることが推奨されています。その意味では、全世界的に今後 PE 課税の強化が予想されます。

モデル租税条約のコメンタリーの改定については、発効という概念がないため、改定されたコメンタリーについては、直ちに OECD 加盟国各国の課税当局に採用される可能性がありますので、注意が必要です。さらに、今回のコメンタリーは、既存の論点の明確化という性格も有しますので、更正可能な過去の PE 認定にも適用され得るものとなります。リスクの度合いに応じて、これを機会に関係各国の PE 認定の可能性について再検討することも視野に入れるとよいでしょう。

1. リモートワーク（ホームオフィス）関連

企業の従業員等がその企業の所在地以外の国において、自宅その他の場所において勤務又はその企業の業務を行っている場合にそれが企業の恒久的施設（PE）になるかが、コロナ流行以後、重要な税務論点となっています。

改定前のコメンタリーにおいては、ホームオフィスの使用は原則として断続的、付従的であり、多くの場合には PE に該当しないであろうとされていました。その上で、その個人が自宅において企業の業務を行う場合で、明らかにその個人の自宅を企業が自由に処分できる場合を除き、PE となるか否かを慎重に判断すべきとされていました。例えば、その従業員の勤務の性質から事務所が必要な場合においても、企業がその従業員のための事務所を提供せず、その従業員が自宅をホームオフィスとして使用しているときには、原則としてその従業員の自宅を企業の自由に処分できる場所となるであろう、すなわち PE に認定することは妥当であろうとしていました。どちらかという、PE 認定には（物理的な）場所の認定に重きがかった印象です²。

しかしながら、この改定前のコメンタリーは、今般の改定によりその全文が削除され、新たなコメンタリーが追加されています。

今回のコメンタリーの改定では、従業員等のホームオフィスだけでなく、別宅やいわゆるバケーションレンタル、その他従業員等が使用口する場所も PE となる一定の場所としています³。改定コメンタ

¹ OECD, "THE 2025 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION" (2025 年 OECD モデル条約改定), https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/11/the-2025-update-to-the-oecd-model-tax-convention_c7031e1b/5798080f-en.pdf, 2026 年 1 月 10 日現在取得

² 改定前コメンタリー 18、19 参照

³ 改定コメンタリー パラグラフ 44.1～44.21 参照

リーにおける PE 認定の重要な判断基準としては、以下のように記述されています。PE 認定に「商業的理由」の有無を判断要素として導入した点は、機能的側面を重視する方向性を示すものと考えられます。

- 自宅その他の場所で企業の業務を行うことにより企業の事業を行う場所とされるには、原則的に継続的ではなければならない。
- 新たに導入された判断要素としての 12 か月の期間のうち、その従業員の総労働時間の 50%を超えてそれらの場所で業務が提供されている場合には、原則として事業を行う場所と判断される。
- その従業員等の行っている業務が、その企業にとって商業的理由があるか否かも、事業を行う場所の判定につき考慮されなければならない。例えば、その従業員等が自宅等で他国に所在する（本社等の）企業の業務を提供している場合、その企業がその自宅等の所在する国にその自宅等以外に事業を行う場所を有していないとき、かつその従業員等がその国の顧客、クライアントに対してサービスを提供しているなどの状況であれば、その企業にとって商業的理由があるものとされる。
（ただし、商業的理由については様々なバリエーションがあるので注意が必要です。）

上記の判断要素については、これらの基準に該当する場合でも、機械的に PE となるという訳ではありません。関連する事実及び状況を総合的に勘案して最終的に PE となるか否かを判断することとなっています。改定後のコメンタリーは一定の方向性は示していますが、判断余地をかなり残していますので、今後は税務当局と企業の間で見解相違となるケースは頻発するよう思われます。

2. 自然鉱物の探索・開発を行う非居住者の活動に係る PE

自然鉱物から生ずる収益は一定の開発途上国には非常に重要な税源となるため、自然鉱物の探索・開発については、従来の OECD モデル条約を踏襲せず、関係する二国間の合意により、別途規定を設けることを今回の改定コメンタリーにおいては認めています。オフショアの探索・開発については、陸上にある一定の場所を通して探索・開発又はそれらの関連サービスの提供が行われていないことが多いため、従来の PE に該当しない事例が多かったと考えられます。このような状況を一定の資源国は課税権の喪失と考えているため、本件コメンタリーの改正がなされたと考えられています。新たな探索・開発に係る規定の導入には、二国間による租税条約の改定又は新たな締結を必要としますので、このコメンタリーの改定は直ちには影響しませんが、自然鉱物の探索・開発に携わる企業は、今後の動向に留意すべきでしょう⁴。

お見逃しなく！

今回の OECD モデル租税条約コメンタリー改定により、本社所在国以外の国で企業の業務を行う従業員等の自宅等において当該企業の業務を行うことにつき、商業的理由があるか否かという判断基準が導入されたことには、特に注意すべきでしょう。いわゆるセーフ・ハーバーとして、12 か月の期間のうち、その従業員等の総労働時間の 50%を超えて業務が提供されているか否か、という基準が導入されていますが、あくまでも PE 認定は関連する事実と状況により総合的な判断がなされることに留意しなければなりません。

このような従業員等が、国外において企業の業務提供を行っている場合、今回の改定を機に PE リスクを再検討すべきかも知れません。改定されたコメンタリー自体は、事実認定により変動する判断基準が多く見られますので、その国の税務当局の PE 課税の運用方針の動向にも注意する必要があります。

さらに、PE を認定されると、どの PE にどの程度の所得を割り当てるかという移転価格の問題も発生しますので、付加価値の高い業務を行っている場合には、さらなる注意が必要となります。

⁴ 改定コメンタリー パラグラフ 47、170～201 参照