

オーストラリアの2022/23年度連邦予算案 (税制部分)および直近の税務動向



KPMG税理士法人 パートナー 吉岡 伸朗
KPMGオーストラリア シニアマネジャー 都丸 亮太

I. 連邦予算案の解説

オーストラリア連邦政府は、2022年10月25日に、アンソニー・アルバニージー労働党新政権による初の連邦政府予算案（2022/23年度）を発表した。今回の連邦予算案では、物価上昇に伴う生活費への負担の軽減、経済を立て直すための歳入の見直しなどの選挙公約の実施が焦点とされた。また、気候変動に関する課題と、気候変動が地域社会や環境、オーストラリアの繁栄と公共福祉に与える影響に焦点を当てた初めての連邦予算案となり、さまざまな施策が盛り込まれた。税制面では、より多くの税収を確保するための数々の施策を含んでいる。本稿では、2022/23年度連邦予算案に関する税務論点のうち主たる内容およびその法制化の状況について概説する。

1. 過少資本税制の変更

過少資本税制は、多国籍企業がオーストラリア子会社の利付負債を増やすことによりオーストラリアでの課税所得を過度に減らすことを防ぐための税制であり、オーストラリア子会社の負債・資本比率が一定の基準を超える場合は、負債から発生する支払利子等が損金不算入となる。なお、オーストラリアの過少資本税制では、非関連者からの負債および支払利子等も対象に含まれる。現行の過少資本税制では、負債に関する一定の基準の計算方式として、セーフハーバーテスト、第三者間負債テスト、全世界ギアリングテストの3つの方法が認められている。これらの基準は、金融機関と一般事業会社では内容が異なるが、今回の連邦予算案では、一般事業会社向けの下記のような改正が提案された。

一定基準のテスト	変更内容
セーフハーバーテスト	<ul style="list-style-type: none"> 一定の調整を加えた後の資産の金額の60%を借入金額の上限とするセーフハーバーテストを、収益を基準とするEBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortisation) × 30% テストに置き換え、EBITDA × 30% の金額を超える利子等の金額は損金不算入とする。 EBITDA × 30% テストで生じた利子等の損金不算入額は、15年間まで繰越しが可能となる。
全世界ギアリングテスト	<ul style="list-style-type: none"> 負債資本比率を基準とする全世界ギアリングテストを、全世界グループの収益と純支払利子を基準とするテストに置き換え、全世界グループの純支払利子の収益に占める割合（上記の新しいEBITDA × 30% テストにおける損金算入限度額を超える場合もある）までの利子等の損金算入を認める。
第三者間負債テスト	<ul style="list-style-type: none"> 第三者間負債テストの適用対象となる負債を、第三者からの負債に限定する。そのため、第三者間負債テストを適用する場合、関連者からの借入に係る利子等の損金算入は認められなくなる。

本稿執筆時点で、当該変更に関する法案などの詳細が明らかとなっておらず、法律も施行されていない。そのため、下記を含む多くの疑問点が残っている。

- －制度の対象となる支払利子等の定義の変更有無
- －支払利子等の金額が年間2百万豪ドル以下の場合は制度の適用除外となる現行のデミニマス基準が維持されるか否か
- －EBITDA×30%テストについて、EBITDAは会計上の金額を使用するか、税務上の定義がされるのか
- －利子等の損金不算入額を翌期に繰り越すための要件は設けられるのか

上記の変更内容は、2023年7月1日以降に開始する事業年度から、適用が開始される予定である。この変更は、日系企業を含む外資系企業への影響が見込まれることから、変更後の各ルールにおける支払利子等の損金不算入額の試算や、変更後の第三者間負債テストに対応するための関連者借入から第三者借入へのリファイナンスなどの対応を検討する必要がある。

2. 無形資産に関する使用料等の損金不算入

連邦予算案において、Significant Global Entity（グローバルで連結収益が10億豪ドル以上の企業）が、低税率または無税の国・地域で保有する無形資産に関して関連者に直接的または間接的に行われた使用料等の支払いを損金不算入とすることが提案された。この制度の対象となる国・地域は、下記のとおりである。

- －税率が15%未満の国・地域、または、
- －十分な経済的実体を伴わない優遇パテントポックス制度がある国・地域

この変更は、2023年7月1日以降に行われる支払いに適用される予定である。本稿執筆時点で、当該変更に関する法案などの詳細は明らかとなっておらず、法律も施行されていない。

3. 租税回避タスクフォースの延長および追加予算拠出

連邦政府は、2016-17年度の連邦予算案でオーストラリア税務当局（Australian Tax Office、以下ATOという）に設置された租税回避タスクフォースに関して、2025-26年度（2026年6月30日）まで延長し、さらに約11億豪ドルの追加資金拠出を行うことを発表した。これにより今後4年間で、28億豪ドルの税収の増加を見込んでいる。

租税回避タスクフォースは、多国籍企業、大規模な公的および私的企业グループ、トラスト、および富裕層を対象とした税務アシュアランスおよびコンプライアンス活動を実施しており、具体的には、豪州での収入金額を基準としたTop100企業およびTop1,000企業への税務レビュー（法人税および商品サービス税（Goods and Services Tax、以下GSTという）を対象。概要は後述の「大企業に対するATOの税務レビューと税務ガバナンス」を参照。）、税務調査などATOの活動が継続される。また、ATOが税務レビューや税務調査において発見した税務リスクが高い取引やストラクチャーなどは、会社名等は含まない形で一般化され、Practical Compliance Guideline (PCG) やTaxpayer Alert等により公表される。PCGやTaxpayer Alertについては、法人税申告書において、納税者に該当する事項の有無や内容等を自己査定して開示する対応が必要となる場合がある。

4. 税務情報の開示制度

連邦政府は、2023年7月1日以降に開始する事業年度から、下記のような3種類の税務情報の義務的開示制度を導入することを発表した。これによる税収への影響額は、定量化されていない。また、当該変更に係る法律は、本稿執筆時点でまだ施行されておらず、以下に記載の事項以外は制度の詳細も明らかになっていない。

解 説

開示制度	変更内容
ATOによる一般開示	・ Significant Global Entity (グローバルで連結収益が10億豪ドル以上の企業グループに属する会社)は、各国ごとの一定の税務情報および課税に対するアプローチに関する書面を準備し、ATOによる一般開示のために提供する。
企業による開示	・ オーストラリアの公開企業（上場企業および非上場企業）は、子会社の数とそれら子会社の税務上の居住地国の情報を開示する。 ・ 上場企業（オーストラリア国内外を問わない）の子会社は、非上場であっても「公開企業」の範囲に含まれる。
連邦政府への入札者による開示	・ 連邦政府との20万豪ドル以上の契約に関する入札者は、税務上の居住地国を開示する。

II. オーストラリア税務動向 (連邦予算案以外の重要論点)

昨年に引き続き、今回の連邦予算案でも日系企業に影響する税務論点は限定的である。以下では、連邦予算案以外で日系企業に影響がある最近のオーストラリアの税務動向を併せて概説する。

大企業に対するATOの税務レビューと税務ガバナンス

(1) 税務レビューの概要

ATOは、Top100、Top1,000と呼ばれる大企業に対して、税務レビューを実施している。この税務レビューは、Justified Trustプログラムと呼ばれており、2016年から開始され、今後も継続して実施される見込みである。ATOは、税務レビューを通じて、大企業が法人税およびGSTに関して適切な税額を納税している

ことにつき確証（アシュアランス）を得ることを目的としている。これを「Justified Trust」と呼び、ある納税者についてJustified Trustが得られた場合には、その納税者に対する将来の税務レビューに係る負担が軽減される。一方で、税務リスクが高いと判断した納税者に対しては、レビューでの発見事項の改善を促し、より多くのリソースを投入して、将来のレビューでJustified Trustが得られるよう指導することとなる。このように、ATOは納税者ごとにレビューのアプローチを調整し、Top100およびTop1,000の大企業が納税する法人税（2021年で法人税の税収の約19%に相当）およびGST（2021年でGSTの税収の約36%に相当）について適切な税収を効率的に確保するためのフレームワークを採用している。

Top100およびTop1,000の大企業に対するATO税務レビューの概要は下記のとおり。

レビュー	概要
Top100 税務レビュー	・ 年間の事業収入が50億豪ドル超の企業が対象となる。 ・ 每年実施される。 ・ Pre-lodgement Compliance Review (PCR) やAnnual Compliance Arrangement (ACA) と呼ばれる。 ・ 法人税（直近1年分）およびGST（直近1年分）がレビューされる。
Top1,000 税務レビュー	・ 年間の事業収入が250百万豪ドル～50億ドルまでの企業が対象となる。 ・ およそ4年程度のサイクルで実施される。 ・ Combined Assurance Review (CAR) と呼ばれる。 ・ 法人税（過去4年分）およびGST（直近1年分）がレビューされる。

ATOは、納税者がJustified Trustを達成するためには、税務レビューを通じて、納税者が適切な額の納税を行っていると結論付けるために充分な客観的証拠を提供する必要があるとしている。

税務レビューは、特に以下の4つの分野にフォーカスして実施される。

- 税務ガバナンスフレームワーク (Tax governance framework)
- ATOが公表している税務リスクが高い取引 (Tax risks flagged to market)
- 新規または既存の重要性の高い取引 (Significant new or ongoing transactions)
- 会計処理と税務処理の差異 (Alignment between accounting and tax results)

ATOは、税務レビュー完了時に、全体のアシュアランス (Overall assurance)・レーティングおよび4つの各分野のアシュアランス・レーティング、さらにレビューした内容と結果を記載したレポートを発行する。このレポートに特定の項目について対応が必要と明記されている場合、次の税務レビューまでに対応を実施しておかなければ、同等またはより高いアシュアランス・レーティングを獲得することは困難である。

ATOは2022年10月に、Top100およびTop1,000の納税者に対する税務レビューに関して、最新の結果を記載したレポート¹を公表した。下記にて、レビューの総合評価を示すOverall assuranceのレーティングと、4つの分野のうちの1つである税務ガバナンスに関するアシュアランス・レーティングの観点からレポートの内容を概説する。

(2) Overall assuranceのレーティングの分布

Top100企業では、Overall assuranceで高い評価 (High assurance) を獲得する納税者

の数が着実に増加しており、2020年の29%、昨年の49%から、2022年には51%に増加している。また、Overall assuranceの評価が低い (Low assurance) 納税者の数も減少している。

Overall Assurance	2020	2021	2022
High	29%	49%	51%
Medium	51%	33%	34%
Low	20%	18%	14%
Not rated	-	-	1 %

上記の結果となった理由の1つとして、ATOは、Top100企業が、Justified Trustの原則、特に税務ガバナンスおよび客観的証拠の提供の重要性についての理解を深めていることを挙げている。

Overall assuranceにおいて、High assuranceを獲得した納税者の業界内訳に関しては、製造業、建設業、農業業界の企業のレーティングが昨年から継続的に改善しており、また、鉱業、エネルギー、水業界の納税者についてもレーティングの改善が認められる。銀行、金融および投資、退職年金ファンドおよび保険、卸売、小売およびサービス業界の納税者では、High Assurance獲得グループの割合に大きな増減は認められなかった。

また、ATOは、Low assuranceが与えられた納税者に関して多くの場合、Justified Trustの4つの柱のすべてでLowまたはRed-flagのレーティングとなっていたことを指摘する。

なお、Top1,000企業では、2回目の税務レビューにおいてOverall assuranceでHigh assuranceを獲得する納税者の割合が増加した。また、過半数の納税者が、中程度の評価 (Medium assurance) を獲得している。

1 Top100 findings report: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Findings-report-Top-100-income-tax-and-GST-program/>

Top1,000 findings report: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Findings-report--Top-1,000-income-tax-and-GST-assurance-programs/>

解 説

(3) 税務ガバナンスのアシュアランス・レーティング

右記の表のとおり税務ガバナンスの分野では、Stage 2は依然として最もよく見られるレーティングであり、レビューを受けたTop100企業のうち56%がこのStage 2のグループに分類される。また、より良いレーティングであるStage 3を獲得する納税者の割合（12%）が著しく増加しており、これは納税者が、税務リスクに関する内部統制のフレームワーク（Tax control framework）の有効性を実証するためのテスト活動を実施していることに起因する。

Tax Governance	2020	2021	2022
Stage 3	3 %	8 %	12%
Stage 2	44%	56%	56%
Stage 1	46%	32%	29%
Red flag	2 %	3 %	2 %
Not rated	5 %	1 %	1 %

なお、各レーティングに該当するための概要是下記のとおり。

レーティング	概要
Stage 3	税務リスクに関する内部統制のフレームワークが有効的に設計・運用されていることのエビデンスが存在する。 －内部統制フレームワークのテストレポート
Stage 2	税務リスクに関する内部統制のフレームワークが有効的に設計されていることのエビデンスが存在する。 －ATOの税務ガバナンスガイド ² に沿ったフレームワークの設計 －税務ガバナンスガイドと自社の状況の差異分析（Gap analysis）の実施 －テスト実施へのコミットメント
Stage 1	税務リスクに関する内部統制のフレームワークが存在するが、それが有効的に設計されているかを証明する必要がある。 －取締役会の承認を受けた税務ガバナンス文書（税務ガバナンスのポリシーや手続きに関する文書）の作成
Red flag	税務リスクに関する内部統制のフレームワークが存在するエビデンスが無いか、既存のフレームワークに欠陥が認められる。
Not rated	大規模なM&Aなどの理由により税務リスクに関する内部統制のフレームワークが再構築されている最中であったため、税務ガバナンスの分野のレビューが延期された。

なお、Top1,000企業については、Overall assuranceの評価における納税者の分布と同様に、複数回のレビューを受けた納税者が、より高い税務ガバナンスのレーティングを獲得している。Top1,000企業の納税者が得る税務ガバナンスのレーティングとして、最も多い評価は、依然としてStage 1であるが、税務申告等の社内プロセスの文書化対応が実施され、税務

リスクに関する内部統制のフレームワークのテスト実施にコミットする納税者が増加しているため、Stage 2の評価が、より一般的になりつつある。

税務ガバナンスに関するレーティングの改善について、Stage 1からStage 2にランクアップするためには、手続レベルの文書化を実施し、全体的な税務ガバナンスの設計に関する

² Tax risk management and governance review guide: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Key-products-and-resources/Tax-risk-management-and-governance-review-guide/>

ATOの期待値を満たし、さらに税務リスクに関する内部統制のフレームワークのテスト実施にコミットする必要がある。さらにStage 3に到達するには、税務ガバナンスのコントロールのテストを実施して、コントロールが効果的に機能していることを実証するため、コントロールごとにテスト結果を詳細に報告する必要がある。

(4)まとめ

2016年からのJustified Trustプログラムの展開に伴い、税務レビューにおいて求められるATOの期待値が明確になっている。納税者がこの期待値を満たしJustified Trustを獲得するためには、ATOと連携してより高いアシュアランス・レーティングを獲得することが重要であるが、Top100企業とTop1,000企業のいずれにおいてもOverall assuranceと税務ガバナ

ンスで高い評価を得る割合が上昇しているとおり、多くの企業がATOに協力的な姿勢で税務レビューを進めていることが確認できる。

税務ガバナンスについては、税務リスクに関する内部統制のフレームワークのテストを実施する納税者の割合が少なかった5年前とは状況が大きく異なり、現在では、Stage 2獲得のためのテスト実施へのコミットメント、更にはStage 3獲得のためにテストを適切に実施してテストレポートを作成し税務レビューの過程でATOに提出することが、Top100とTop1,000の多くの企業にとって共通の検討課題となっている。この点において、税務ガバナンスは、それ自体で高い評価を得る目的だけでなく、Overall assuranceの評価を改善する目的という観点からも、4つの分野のなかでも特に重要な分野である。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点およびそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。