

# オーストラリアの2023/24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

## I. 連邦予算案の解説

オーストラリア連邦政府は、2023年5月9日に、アンソニー・アルバニー労働党政権による2度目の連邦政府予算案(2023/24年度)を発表した。今回の連邦予算案では、2022年10月に発表された連邦政府予算案(2022/23年度)に引き続き、物価上昇に伴う生活費への負担の軽減策の実施が焦点とされた。また、環境とエネルギーに係る政策目標を推進するための資金提供とコミットメントが改めて示された連邦予算案となった。税制面では、多国籍企業・大企業から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、2023/24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. 一般租税回避防止規定の適用範囲の拡大

オーストラリア連邦政府は、法人税に関する一般租税回避防止規定(General anti-avoidance rule、Income Tax Assessment Act 1936のPart IV A)の適用範囲を拡大し、下記のスキームも対象とするよう変更することを提案した。

- ・ 非居住者へ支払われる対価に対して、より低いオーストラリアの源泉税率を適用し、オーストラリアでの課税を減らすスキーム
- ・ 国外の法人税の課税の減少を主要な目的とした、オーストラリアでの法人税の便

### 益を享受するスキーム

この変更は、スキームの開始時点に関わらず、2024年7月1日以降に開始する課税年度から適用される。過去や今後のスキーム、そのリストラクチャーを検討する際、税務ポジションに関して商業的観点からサポートできる理由、およびエビデンスがあるかを確認しながら検討を進める必要がある。なお、本稿執筆時点で、当該変更に関する法案等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。

## 2. BEPS Pillar Two (グローバル・ミニマム課税)の導入時期

オーストラリア連邦政府は、OECDのBEPS Pillar Two (グローバル・ミニマム課税制度)を、それぞれ下記のとおり導入することを発表した。

- ・ 所得合算ルール(Income Inclusion Rule: IIR)：2024年1月1日以後に開始する課税年度
- ・ 国内ミニマム課税(15% domestic minimum tax)：2024年1月1日以後に開始する課税年度
- ・ 軽課税所得ルール(Undertaxed Profits Rule: UTPR)：2025年1月1日以後に開始する課税年度

オーストラリアでの法制度は、OECDのGloBEモデルルール(Global Anti-Base Erosion Model Rules)に基づく規定となり、年間グローバル売上がEUR 750 million (約AUD 1.2 bil-

lion) 以上の大規模多国籍企業グループに適用される予定である。

なお、本稿執筆時点で、当該変更に関する法案等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。

## II. オーストラリア税務動向 (今年度の連邦予算案以外の重要論点)

2023/24年度の連邦予算案における上記の税務論点に加え、以下では2022/23年度の連邦予算案で発表された税制改正案（月刊国際税務2023年2月号102Pから掲載の「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」を参照）に関する直近の動向を併せて概説する。

### 1. 過少資本税制を含む支払利子等の 損金算入制限

オーストラリア連邦政府は、2023年6月22日に、過少資本税制を含む支払利子等の損金算入制限について、下記の法案を公表した。

- ・ 移転価格税制を、借入金の利率だけでなく、負債金額にも適用する。
- ・ 新たにDebt deduction creation rule（詳細は後述（2））を導入する。
- ・ 過少資本税制について、既存の3つのテスト（詳細は後述（3））をそれぞれ新たなテストに置き換える。

上記の変更は、2023年7月1日以降に開始する課税年度から適用される。なお、該当の法案は本稿執筆時点で下院を通過し、上院で議論されている。上院を通過した場合、Royal Assentを受けた後、施行されることになる。

#### (1) 移転価格税制の変更

既存の移転価格税制では、関連者からの借入

に係る利率についてのみ、独立企業間価格であることが求められていた。今回の法案では、関連者借入について、利率に加え、負債の金額についても、独立企業間価格であることが求められることになる。

#### (2) Debt deduction creation ruleの導入

連邦政府は、関連者に対して一定の支払いを行うために調達した借入に係る支払利子等の全部または一部を損金不算入とするDebt deduction creation ruleの法案を公表した。

この規定は、2022/23年度の連邦予算案には含まれていなかった新しい規定であり、年間の支払利子等の金額がAUD 2 million（オーストラリアの他の関連会社と合算した金額）未満である場合を除き、一般事業会社のみならず金融機関および認可済預金取扱機関に対しても適用される。

法案では、以下2つのケースで支払利子等が損金不算入となることが規定されている。

- ① 関連者からキャピタルゲイン税資産（子会社株式や、事業用資産）等を取得するための支払いの全部または一部に関連して行われた借入に係る支払利子等
- ② 関連者に対して配当その他一定の支払いを行うため、または支払能力を向上させるために行われた関連者借入に係る支払利子等

Debt deduction creation ruleの適用が非常に広範となることが懸念されており、法律の施行前に、法案の修正や更なるコンサルテーションが実施されることが期待されている。

#### (3) 過少資本税制の改正

過少資本税制の改正は、一般事業会社を対象に、次ページ記載のとおり既存の3つのテストを新たなテストに置き換えることになる。

## 解 説

既存のテスト	新しいテスト
Safe harbour debt test	Fixed ratio test…Fixed ratio earning limitを超える純支払利子等が損金不算入となる
Worldwide gearing test	Group ratio test…Group ratio earnings limitを超える純支払利子等が損金不算入となる
Arm's length debt test	Third party debt test…Third party earnings limitを超える総支払利子等が損金不算入となる

Fixed ratio testが原則のテストであり、Group ratio testまたはThird party debt testを適用するためには、該当年度の法人税申告書の提出日または提出期限のいずれか早い日までに、所定のフォームにて届け出を行う必要がある。

金融機関および認可済預金取扱機関は、引き続き既存のテストの対象となる。

なお、年間の支払利子等の金額がAUD 2 million（豪州の他の関連会社と合算した金額）以下の場合、引き続き過少資本税制は適用除外となる。オーストラリアの過少資本税制では、非関係者からの負債および支払利子等も対象に含まれる点は留意が必要である。

### ●支払利子等の定義

支払利子等には、経済的実質が利子に類するものが含まれる。そのため、金利に係るヘッジ費用や、一定のリース債務に係る利子相当額も含まれることとなる。なお、純支払利子等を計算するための受取利子等の定義は、支払利子等の定義と表裏一体ではないため、留意が必要である。

### ●Fixed ratio test

Fixed ratio testでは、純支払利子等のうち、Fixed ratio earning limit（Tax EBITDAの30%相当額）を超過する金額が損金不算入となる。Tax EBITDAは、右記のように計算される。

「当年度の課税所得（または欠損金額）」
減算：すべての受取配当およびフランキングクレジットの金額
減算：トラスト（持分10%超）からの分配の金額
減算：パートナーシップ（持分10%超）からの分配の金額
加算：純支払利子等の金額
加算：税務上の減価償却費の金額
=Tax EBITDAの金額（計算結果がマイナスの場合はゼロ）

Fixed ratio testによって損金不算入となった純支払利子等は、下記のいずれも満たすことを要件として、15年間にわたり繰越して、余裕枠がある（つまり、純支払利子等の金額がTax EBITDAの30%に満たない）年度に控除することができる。

- ・ 每期継続して、Fixed ratio testを適用すること
- ・ 欠損金の繰越制限テスト（株主継続テストまたは事業継続テスト）に準ずるテストを満たすこと

### ●Group ratio test

Group ratio testでは、純支払利子等のうち、Group ratio earnings limit（Tax EBITDAに下記グループ比率を乗じて計算した金額）を超過する金額が損金不算入となる。なお、Group ratio testにおいて損金不算入となった金額については、翌年度以降への繰越は認められない。

[グループ比率=A÷B]

A：監査済連結財務諸表に連結処理されたグループ会社において資本関係20%未満の“第三者”との間で生じた純支払利子等の合計額

B：監査済連結財務諸表に連結処理されたグループ会社のEBITDAの合計額(EBITDAがマイナスの企業は除外する)

上記のとおり、グループ比率の計算において監査済連結財務諸表の数値の調整が必要であるため、実務での作業が煩雑となることが想定される。

### ●Third party debt test

Third party debt testでは、総支払利子等のうちThird party earnings limitを超過する金額が損金不算入となる。Third party earnings limitは、一定の要件(Third party debt conditions)を満たす負債に係る支払利子等の合計額である。

Third party debt conditionsは下記の要件を含む。

- ・ 債務者がオーストラリア居住者であること
- ・ 負債が、資本関係が20%以上ある関連者に対して発行されていないこと
- ・ 負債が、該当年度のいずれの時点においても、資本関係が20%以上ある関連者によって保有されていないこと
- ・ 債権者が債務者のオーストラリアの資産についてのみ求償権を有すること(債務保証や担保による権利は認められない)
- ・ 負債によって調達した資金がオーストラリアでの事業活動(関連者に対する資本や負債を除く)のために使われていること

上記の他、Third party debt testの適用には、債権者が債務の支払いに対する求償権を有する資産を保有するグループ会社のすべてがThird party debt testを適用しなければなら

ないという要件がある点は留意されたい。

## 2. 無形資産に関する支払いの損金不算入

オーストラリア連邦政府は、2023年6月23日、無形資産に関する支払いの損金不算入に関する法律案を公表した。

この法案では、Significant Global Entity(グローバルで連結収益がAUD 1 billion以上の企業)が、低税率の国・地域(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ボックス制度がある国・地域)に所在する関連者に対して、直接または間接的に無形資産の活用に係る権利、または許可に起因する支払いを行った場合、当該支払いは損金不算入とされている。

下記のいずれかに該当する場合には、この規定による損金不算入は生じない。

- ・ 支払いが国外において15%以上の税率で課税される場合、または、
- ・ 支払いがオーストラリアのCFC税制で課税される場合

無形資産の“活用”には、無形資産に関する暗黙的な権利を含み、いわゆる使用料として取り扱っていない支払いに対しても本規定が適用される可能性があるため、留意が必要である。

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。なお、本稿執筆時点で、該当の法律は施行されていない。

## 3. 義務的な国別税務情報の一般公開制度

オーストラリア連邦政府は、2023年4月6日に義務的な国別税務情報の公開制度(Public CbCR)の法案を公表し、コンサルテーションを実施した。その結果として、2023年6月23日、Public CbCRの導入に関する関係者との協議を引き続き継続すると発表した。一方で、コンサルテーションの結果を反映した法案は公表されなかった。

当初公表された法案は、2023年7月1日以降に開始する課税年度から、オーストラリアに

## 解説

拠点を有する既存のOECD CbCRの対象となっているグローバル企業に対して、グループの税務戦略や、世界各国の国別税務情報（BEPS Pillar Twoの国別実効税率、年度末の国ごとの無形資産リストと税務簿価を含む）を、各年度末から12ヵ月以内にオーストラリア税務局へ提出することを義務付け、それらの情報が速やかにオーストラリア政府のウェブサイトで一般公開されるというものであった。

## ●当初法案への反響

Public CbCRで一般公開される国別税務情報が、OECD CbCR、GRI 207 (Global Reporting Initiative 207) やEU Public CbCといった他の国際基準から逸脱した内容（下表を参照）であり、このオーストラリアのPublic CbCRに対応するためにBEPS Pillar Twoの実効税率の計算を早期に実施しなければならない可能性があったことから、コンサルテーションにおいて適用時期の後ろ倒しや、開示対象の国別税務情報の削減等、多くのコメントが利害関

係者から提出された。

## ●コンサルテーションの結果

オーストラリア連邦政府は、Public CbCRの制度内容について協議の時間を確保し、また、他の国際基準の適用のタイミングと平仄を合わせるため、適用開始日を12ヵ月延期し、2024年7月1日以降に開始する課税年度とした。

また、当初の法案に含まれていた国別税務情報のうち、下記については開示対象から除外される方針となった。

- ・ 国外関連者との取引に係る費用
- ・ BEPS Pillar Twoの国別実効税率
- ・ 年度末における無形資産のリスト
- ・ 年度末における無形資産の帳簿価額

税務情報の透明性は、組織の持続可能性を示す指標としてステークホルダーからの注目を集めている。多国籍企業グループは、継続されるPublic CbCRのコンサルテーションの動向を注視し、自社への影響を評価する必要がある。

## [参考：Public CbCRおよびその他国際基準における報告情報の比較]

	Australian CbC proposals	GRI 207	OECD CbC	EU public CbC
Statement on the approach to tax (税務へのアプローチの説明)	○	○	×	×
Names of entities in the CbC reporting group (CbCレポートグループ内の企業名)	○	○	○	○
Description of main business activities (主要な事業活動の説明)	○	○	○	○
Total revenue (収入金額合計)	×	×	○	○
Revenue from third parties (非関連者からの収入金額)	○	○	○	×
Revenue from related parties (関連者からの収入金額)	○	○	○	×
Expenses from transactions with related parties that are not tax residents of the jurisdiction (当該法域の居住者ではない関連者との取引から生じる費用)	×	×	×	×
Profit/loss before tax (税引前当期利益 (損失) の額)	○	○	○	○
Income tax paid (cash basis) (納付税額)	○	○	○	○

Income tax accrued (current year) (発生税額)	○	○	○	○
Effective tax rate ((国別) 実効税率)	× 第二の柱の国別実効税率の開示は削除することが提案されている	×	×	×
Tangible assets other than cash and cash equivalents (有形資産 (現金及び現金同等物を除く) の額)	○	○	○	×
Book value of tangible assets at the end of the income year (対象事業年度終了の時にける有形資産の簿価)	○	○	○	×
List of intangible assets at the end of the income year (対象事業年度終了の時にける無形資産の一覧)	× 本開示は削除することが提案されている	×	×	×
Book value of intangible assets at the end of the income year (対象事業年度終了の時にける無形資産の簿価)	× 本開示は削除することが提案されている	×	×	×
Number of employees (従業員の数)	○	○	○	○
Reasons for difference between CIT accrued on profit/loss and tax due if the statutory rate is applied to profit/loss (税引前損益に法定税率が適用される場合に、損益に基づき発生する法人所得税と実際の納税額に差がある理由)	○	○	×	△ (重大な差異がある場合には説明が求められる可能性あり)
Total accumulated earnings (利益剰余金の額)	×	×	○	○
Stated capital (資本金の額)	×	×	○	×
Currency used in calculating and presenting the quantitative information above (上記定量的情報を計算・開示するために使用した通貨)	○	×	○	○

出所：Public CbCRの情報および各国際基準を基にKPMGにて作成

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。