

オーストラリア税務動向： 国別報告書開示 (Public CbCR)、 グローバル・ミニマム課税制度 (BEPS Pillar 2)、過少資本税制改革



— オーストラリアで事業を展開する
日系企業に求められる実務対応の留意点 —

KPMGオーストラリア事務所 パートナー Ben Opie

パートナー 楊 揚

KPMG税理士法人 パートナー 吉岡 伸朗

はじめに

近年、オーストラリアでは、納税者の税務透明性の向上や税源浸食への対策を目的とした税制改正が加速している。特に、国別報告書開示 (Public Country-by-Country Reporting : Public CbCR)、グローバル・ミニマム課税制度 (BEPS Pillar 2)、および過少資本税制の改正は、オーストラリアで事業を展開する多国籍企業グループに対して、税務コンプライアンス対応やグループの財務戦略の見直しを迫る重要な制度変更である。

これらの制度には、OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development : 経済協力開発機構) 主導の国際的な税務改革と整合する要素に加え、オーストラリア特有の制度設計が含まれており、他国に先駆けて導入されるものも少なくない。そのため、オーストラリア子会社や支店を持つ企業は、制度の内容を正確に把握し、適時かつ的確な対応

を講じることが求められる。

本稿では、これら3つの制度の概要と最新動向を整理するとともに、日系企業が留意すべき実務対応のポイントについて解説する。

I. 国別報告書開示 (Public CbCR) 制度¹

1. 制度概要

オーストラリアにおけるPublic CbCR制度は、OECDのBEPS行動計画に基づく税務透明性向上の一環として導入され、2024年7月1日以降に開始する会計年度 (報告期間) から適用される。

本制度は、オーストラリアに所在する子会社ではなく、国別報告グループの最終親会社に対して適用される。オーストラリア税法における「最終親会社」とは、年間総収入が10億豪ドル以上のグループに属し、他の事業体によって支配されていない事業体を指し、会社・パート

1 Public country-by-country (CBC) reporting | Australian Taxation Office (<https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/public-country-by-country-reporting>)

ナーシップ・信託などが含まれる。

報告義務は、最終親会社の報告期間における年間総収入のうち、1,000万豪ドル以上がオーストラリア源泉である場合に発生する。例えば、会計年度末が3月31日の場合、最初に制度が適用されるのは2026年3月31日に終了する報告期間であり、報告書は2027年3月31日までにオーストラリア国税局（Australian Taxation Office：ATO）へ提出する必要がある。

提出された情報は、ATOにより、オーストラリア政府のウェブサイト上で公開される。期限内未提出または重大な誤りの未訂正には、最大82.5万豪ドルの罰金が科される可能性がある。

2. 報告内容と形式

本制度は、OECD CbCR制度およびGRI 207（Global Reporting Initiative 207）等の国際的な開示基準に見られる定性的・定量的要素を広く取り入れ、企業に対してより高度な情報開示を求める設計となっている。特に、OECD CbCR制度と比較して、追加的な情報提供が求められる点が、実務対応上の留意事項となる。

企業は、以下の2形式から選択が可能：

- **集計ベース開示**：オーストラリア、中華人民共和国香港特别行政区（SAR）・シンガポール・スイスを含む指定された40の国・地域は国別開示、それ以外（日本含む）は集計形式で開示
- **完全国別開示**：すべての国・地域について個別開示（OECD形式に準拠）

OECD CbCR制度での報告情報との主な相違点は以下の3点であり、下記についての追加の情報収集が必要となる。

- GRI 207-1に準拠した、グループの税へのアプローチ（事業を展開するすべての国・地域を対象）の開示義務。

- 関連者収入の定義が、「国外関連者」に限定。
※「国外」とは、開示対象国・地域の税務非居住者である関連者を指す。
- 税率差異分析の導入（税引前利益に対して適用税率を乗じた理論上の税額と、発生税額の乖離理由の説明）。
※集計開示対象国は、税率差異分析の対象外。

3. 登録制度と最新ガイダンス²

2025年6月12日、ATOはPublic CbCR制度に係る登録制度に関するガイダンスを公表し、登録によるメリットを以下のとおり整理している。

- 報告書提出プロセスの簡素化
- ATOとの連絡窓口となる代理人の指名
- 提出期限延長申請の簡素化
- 報告義務免除申請の簡素化

登録対象は最終親会社である。登録フォームは記入可能なPDF形式で、以下の5つのセクションで構成される。

- **セクションA：報告親会社の情報**
法人名、税務上の居住地、所在地、連絡先などを記載。
- **セクションB：オーストラリア子会社または恒久的施設の情報**
法人名、所在地、連絡先などを記載。複数の事業体がある場合は、グループのオーストラリア源泉所得の大部分を得た最も重要な事業体1社のみの情報の記載で可。
- **セクションC：税務代理人の情報**
報告親会社は、ATOとのやり取りのためにオーストラリア登録税務代理人を指名可能。
- **セクションD：宣誓書**
記載内容の真实性を認可された人物が署名する。税務代理人がいる場合は代理人が署名、いない場合は会社関係者が署名する。

2 Public country-by-country (CBC) registration form | Australian Taxation Office (<https://www.ato.gov.au/forms-and-instructions/public-country-by-country-cbc-registration-form>)

・セクションE：提出方法

記入後、ATO宛にメールで提出。受領確認後、登録結果が通知される。

登録は任意であり、提出期限も設けられていないが、ATOは上記のメリットを踏まえ、早期登録を推奨している。

**4. 免除申請に関する草案ガイダンス
(Practice Statement Law Administration : PSLA 2025/D1)³**

2025年7月3日、ATOはPublic CbCR制度に係る免除申請に関する草案ガイダンス（PSLA 2025/D1）を公表した。免除には以下の2種類がある。

- ・ **完全免除**：特定の報告期間におけるすべての公開義務から免除
- ・ **部分的免除**：一部の情報または特定国・地域に関する情報のみ免除

免除判断は、制度の目的（税務透明性と経済的プレゼンスの整合性）に照らして行われ、以下のような「特別な事情」がある場合に限り、認められる。

1. 国家安全保障への影響
2. オーストラリア法の違反
3. 他国の法令違反
4. 商業的機密情報の開示
5. 他国のPublic CbCR制度との整合性

特に「商業的機密情報」に関しては、情報の性質、開発コスト、価値毀損の可能性、事業への重要性、保護措置などを踏まえた具体的な説明が求められる。

免除申請は書面で行い、報告期間終了前であっても提出可能である。申請が報告書の提出期

限までに処理されない場合は、報告期限延長申請が必要となる。免除は1報告期間ごとの判断であり、毎年申請が必要である。

5. 実務対応の留意点

Public CbCR制度への対応は、単なる報告義務の履行にとどまらず、制度の趣旨や情報公開が企業に与える影響を踏まえた、戦略的かつ統合的な対応が求められる。

まず、グループ全体における情報整備と一貫性の確保が不可欠である。開示される情報は、OECD CbCR、EU Public CbCR、GRI 207-1および207-4など他の国際的な報告基準と一部重複・相違があるため、各制度間の整合性を確保する必要がある。税務・財務・事業部門が連携し、開示内容の妥当性と説明責任を担保する体制構築が求められる。

また、グループの税へのアプローチがGRI 207-1の要件を満たしているかを確認し、ESG戦略との整合性を踏まえて、内容およびガバナンスの観点から再評価することが望ましい。加えて、既存の税務報告システムが制度要件に対応可能かを検証し、必要に応じてデータソースの拡充やシステム改修を行うことが実務上の重要なステップとなる。

ATOへの登録制度の活用も有効であり、報告プロセスの簡素化や免除申請の円滑化を図る観点から、早期登録が推奨される。

さらに、商業的機密情報等を理由とした報告義務の免除申請を行う場合には、申請根拠の明確化と証拠資料の整備が不可欠である。情報公開による影響を定量的・定性的に評価した上で、制度の目的との整合性を踏まえた説得力のある説明を行うことが求められる。

3 PS LA 2025/D1 | Legal database (<https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=DPS/PSD20251/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958>)

Ⅱ. オーストラリアのグローバル・ミニマム課税制度(BEPS Pillar 2)

1. オーストラリアのグローバル・ミニマム課税

15%の国内ミニマム課税(Domestic Minimum Tax: DMT)を含む、オーストラリアのグローバル・ミニマム課税制度が施行された。オーストラリアで事業を行う適用範囲内のグループは、オーストラリアのルール、特に新しいコンプライアンス義務の影響を考慮する必要がある。

2. 概要

オーストラリアのグローバル・ミニマム課税制度には以下が含まれ、法制度は制定済みである。

- 2024年1月1日以後に開始する最終親会社の連結財務諸表の会計年度に適用される所得合算ルール(Income Inclusion Rule: IIR)
- 2024年1月1日以降に開始する最終親会社の連結財務諸表の会計年度に適用されるDMT
- 2025年1月1日以降に開始する最終親会社の連結財務諸表の会計年度に適用される軽課税所得ルール(Undertaxed Profits Rule: UTPR)

これらの規則は、過去4年間のうち2年間でグループ全体のグローバル収益が7億5,000万ユーロ以上の多国籍企業グループに適用される。

OECDは、オーストラリアの法制度について暫定的に適格性を確認したため、オーストラリアの国内ミニマム税制は最終的な確認が行われるまでは、暫定的に「適格国内ミニマム税制(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax: QDMTT)」として取り扱われる。

オーストラリアの子会社または支店を有する日本の親会社である多国籍企業グループについては、オーストラリアDMTが適用され、3月決算グループの適用初年度は2025年3月31日に終了する年度となる。一方、12月決算グルー

プについては、オーストラリアDMTが適用される最初の年は、日本のIIRが開始される前の2024年12月31日に終了する年度となる。つまり、12月決算グループは、GloBE情報報告書(GIR)がオーストラリアまたは他の法域で提出されるかどうかを検討する必要がある。

3. オーストラリアのグローバル・ミニマム課税制度の運用

オーストラリアの規則は、OECDのBEPS Pillar 2モデル規則とおおむね一致している。この規則は、特定の修正を加えた会計概念に依拠するBEPS Pillar 2の方法論に基づいて、実効税率を計算することを要求している。国・地域別実効税率が15%未満の場合、トップアップ税が支払われる可能性がある。

オーストラリアの規則には移行期セーフハーバーが含まれており、これにより、多国籍企業グループはセーフハーバーの計算の基礎として国別報告書および財務会計データを使用することができるため、詳細な計算を行う必要がなくなる可能性がある。

4. オーストラリアの税務コンプライアンス

オーストラリアの子会社または支店を有する日本の親会社である多国籍企業グループについては、オーストラリアのグローバル・ミニマム課税制度のコンプライアンス(申告や納税)は以下のとおりである。

- DMT申告書の提出(および納税額がある場合には納税)
- オーストラリアIIR/UTPR申告書(該当する場合)の提出(および納税額がある場合には納税)
- GIRまたはGIR外国提出通知書の提出

これらの申告書は、会計年度終了後15番目の月の末日(制度の移行初年度については、年度終了後18ヵ月)までに提出することが要求される。トップアップ税の支払期日は同じであ

解説

る。3月決算の多国籍企業グループについては、最初の申告期日と支払いの期日は2026年9月30日である。

オーストラリアのIIR/UTPR申告書およびDMT申告書は、オーストラリア固有の申告書であり、オーストラリアの追加課税を査定・徴収するために必要な補足情報をATOに提供することを目的としている。ATOは最終的な様式をまだ公表していないが、上記の項目に記載されたすべての申告について、また、グループのオーストラリアのすべての事業体について、1つの複合フォームが作成される見込みである。

GIRは、OECDによって公表された標準情報報告書である。オーストラリアが外国の法域との間でGIRの自動交換を規定する契約を締結しており、GIRが期日までに当該外国の法域に提出されている場合、オーストラリアの事業体は、期日までに外国提出通知を完了すれば、GIRをATOに提出する必要はない。

日本がGloBE情報交換に関する多国間管轄当局間協定に最近署名しており、オーストラリアはまだ署名していないが今後、署名することが予想されることから、日系企業はこの外国提出通知プロセスを利用できる見込みである。

5. オーストラリアのルールのその他の特徴

罰則への移行アプローチ

オーストラリア税法の現行の罰則制度は、オーストラリアのグローバル・ミニマム課税制度にも適用される。「申告不履行」罰則は、「重要グローバル企業体」(Significant Global Entity: SGE)に対する現行のより高い罰則と整合している。これは、GIR、オーストラリアIIR/UTPR申告書、またはDMT申告書の提出不履行に対しても、SGE罰則の引上げ(最大82.5万豪ドル)が適用されることを意味する。

ただし、移行期間においては、ATOは、OECDの「移行期間における罰則免除に関する共通理解」に沿った罰則免除を適用する意向である。

ATOの草案実務コンプライアンスガイドラインによれば、移行期間は2026年12月31日以前に開始し、2028年6月30日以前に終了する会計年度を対象とする。移行期間中、グループが誠実に行動し、申告義務の理解と遵守のために合理的な措置を講じたことを証明できる場合、ATOは原則として罰則を適用しない。ATOは、例えば以下の場合、グループが合理的な措置を講じたことを立証できると述べている。

- ーグローバル・ミニマム課税制度に係る報告要件の達成方法を定めた内部方針または手順文書を提示できる場合
- ーグローバル・ミニマム課税制度に係る対応実施を支援するため外部アドバイザーから助言を得ている場合
- ー既存システムを検証し、グローバル・ミニマム課税制度に係る遵守義務を満たすために解決すべき課題を特定するためのギャップ分析を実施している場合

連帯責任

オーストラリアの法律は、ある多国籍企業グループのすべての構成会社間でのトップアップ税関連債務に関するグローバルな連帯責任を規定している(一部の限定的な例外を除く)。これにはオーストラリア国内企業と外国企業の双方が含まれ、オーストラリアの法令が国外にも適用される点に留意が必要である。

企業が多国籍企業グループから離脱する際、グループのトップアップ税債務を免除する(いわゆる「クリア・エグジット」)ことを認める規定は設けられていない。また、信託、パートナーシップ、合併会社、合併子会社、および財務諸表を作成するその他の事業体に対するトップアップ税債務について、信託受益者やパートナー等にその納税責任を課す特例規定も存在する。

6. 実務対応の留意点

BEPS Pillar 2プロジェクトの予備的な作業

は、日本のIIRに集中していたかもしれないが、特にオーストラリアのDMT申告を考えると、税務チームは、オーストラリアの国内ミニマム課税ルールを考慮に入れるべきである。

財務報告およびコンプライアンスのためのワークストリーム（一連の作業の流れ）には、以下を含めるべきである。

- 事業体の分類：オーストラリアのグループ事業体が、オーストラリアのミニマム課税制度上どのように分類されているか、また特別な規則が適用されるかを確認すること。オーストラリアの信託構造やジョイントベンチャーの取決めには、複雑さが生じる可能性がある。
- 移行期セーフハーバー：最初の3年間でコンプライアンスを削減するための計算を準備する。
- オーストラリアのミニマム課税制度の効果的な国・地域別実効税率の計算：移行期セーフハーバーが満たされていない場合、詳細なオーストラリアのグローバル・ミニマム課税制度に基づく国・地域別税率の計算を準備する。
- オーストラリアDMT申告書と外国提出通知書の作成および提出。

Ⅲ. 過少資本税制改正と国をまたがる 関連者間融資取引への影響

2024年に施行された過少資本税制の改正により、オーストラリアの過少資本税制は従来の資産ベースの制限から、EBITDA（Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization）ベースの利益指標を用いた制限へと移行した。これにより、国をまたがる関連者間融資取引に対する規制は、従来の金利水準の検証に加え、借入金額の妥当性や取引構造そのものに対する検証が強化されている。

特に、国外関連者との間で行われる融資取引においては、以下の2点が実務上の重要な論点となっている。

- Debt deduction creation rule（DDCR）の導入による支払利子等の控除の制限
- 借入金額に対する移転価格税制の適用

以下では、これらの制度変更が国をまたがる関連者間融資取引に与える影響について、解説する。

1. Debt deduction creation rule（DDCR）の導入

新たなDDCRは、以下の2種類の取引の資金調達を目的として行われた借入に係る、関連者への支払利子等の控除を否認する。DDCRは、2024年7月1日以降に開始する課税年度から適用されている。

（取引1）関連者からの資産（および場合によってはサービス）の取得

この文脈における資産には在庫が含まれるため、関連者から在庫を取得するために使用された株主貸付金やその他の関連者からの借入金の支払利子等は、DDCRに基づき否認の対象となる。

（取引2）関連者への分配（配当金や資本返還を含む）または特定の支払い（ロイヤルティを含む）

DDCRの適用には、関連者間借入がクロスボーダー取引である必要はなく、多国籍企業グループのオーストラリア国内法人間の取決めにも適用される。

また、DDCRには遡及的效果がある。適用は、規則施行後の支払利子等の控除に及ぶが、これには規則施行前に締結された借入金の支払利子等も含まれ、かつ当該資金が規則施行前に関連する取引（資産取得または支払い・分配の実施）の資金調達に用いられた場合も対象となる。

これは下記のとおり、納税者が、同時文書化が要求されていなかった過去の関連者借入金の資金使途を追跡する必要があるため、重大なコンプライアンス上の課題を生み出している。

実務対応の留意点

規則発効前に発生した借入への規則適用については前述したが、この規則の側面と、既存借入に対する「経過措置」の欠如は、納税者に対し、資金使途の追跡という困難な作業を強いる要因となっている。特に、過去に借入金の特定部分に返済金を指定・配分する必要がなかった場合には顕著である。ATOは、実際に明確な資金の割当てが行われていなかった場合、追跡作業において公正かつ合理的な基準で資金の使途を割り当てる必要があると示唆している。

2. 国をまたがる関連者からの借入金額に対する移転価格税制の適用

従来、オーストラリア税法においては、過少資本税制が適用される場合、国をまたがる関連者からの借入金額に対しては移転価格規定が適用されないとしていた。すなわち、借入金額の上限は過少資本税制により定められ、移転価格規定は主に金利条件の妥当性を検証する役割にとどまっていた。

しかし、2024年4月に施行された改正により、当該条項は廃止され、国をまたがる関連者からの借入金額そのものについても、移転価格規定が適用されることが明確化された。

改正後の検証ステップと制度間の適用関係

2024年の改正により、国をまたがる関連者からの借入に対して、納税者は以下の3段階の検証を行う必要がある。

- **DDCRの適用判定**：当該借入がDDCRの対象となるかを確認。
※DDCRは、国内関連者との取引にも適用される。
- **移転価格評価**：DDCRの対象外となる国をまたがる関連者からの借入について、借入金額および金利が独立企業間原則に準拠しているかを評価。
- **過少資本税制の上限判定**：移転価格上認めら

れた支払利子等の額^(※)が、固定比率テスト（EBITDAの30%）の上限内に収まっているかを確認。

※オーストラリアの過少資本税制は、国内関連者および非関連者からの借入のいずれも対象とするため、これらの借入が併存する場合には、すべての支払利子等の合計額をもって、固定比率テストの上限額と比較する必要がある。

この適用順序により、まず移転価格規定に基づく妥当性評価が行われ、その後、過少資本税制により損金算入額の上限が設定される。したがって、移転価格上認められない借入に基づく支払利子等は、たとえ過少資本税制の範囲内であっても、損金算入が否認される可能性がある。一方、移転価格上認められる支払利子等のうち、過少資本税制の上限を超える部分については、一定の要件を満たすことで、最大15年間の繰越控除が認められる。

このように、改正後の制度では、移転価格規定が先行して適用され、過少資本税制は報告年度における損金算入額の上限を定める役割を担うことが明確化された。

3. 実務対応の留意点

改正後、国をまたがる関連者からの多額の借入に伴う支払利子等の損金不算入リスクを軽減するため、以下の対応策が検討される。

• 第三者借入への切替

移転価格規定の適用対象外となり、損金算入の安定性確保に有効である。

• 株式への転換

債務性の排除により、支払利子控除の対象外とすることで、税務リスクを回避。

• 利率の見直し

独立企業間原則に準拠し、かつ商業的合理性を立証する必要がある。さらに、改正により借入金額も移転価格分析の対象となったため、金利条件に加え、借入金額の妥当性についても文書化が求められる。

2024年の改正は、移転価格税制と過少資本税制の制度的関係を再定義するものであり、国外関連者間融資取引における税務リスク管理の高度化が求められる。

おわりに

オーストラリアの税制は、OECDの国際的な税務基準との整合性を保ちつつも、オーストラリア独自の制度設計を伴う複雑な規制体系へと進化している。Public CbCR、Pillar 2、過少資本税制の改正はいずれも、国際的な税務改革と共通の目的を持ちながら、オーストラリアにおける実務対応において、特有の留意点を伴

う制度である。

オーストラリアで事業を展開する日系企業においては、各制度の技術的要件を正確に理解するだけでなく、税務・財務・事業部門が連携し、制度横断的な影響分析と対応方針の策定を行うことが不可欠である。ガバナンス体制の強化やデータ整備への投資を通じて、制度対応の精度と実効性を高めることが求められる。

今後も新たな税制や制度が導入される可能性があるなかで、継続的な情報収集と柔軟な対応力は、オーストラリア市場におけるコンプライアンスと戦略的整合性の維持において、日系企業にとって重要な鍵となる。

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。