

## Tax Insight

### オーストラリア

デロイトトーマツ税理士法人

2019年3月

※本ニュースレターは、[英文ニュースレター](#)の翻訳版です。  
日本語訳と原文(英文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

#### 豪州移転価格税制:ATO 新規公表 在豪輸入販売会社へのリスク評価

##### 1. 概要

豪州税務当局(Australian Taxation Office:以下「ATO」)は2019年3月13日付で、豪州で輸入販売を行う企業について移転価格上のリスクを評価するためにコンプライアンス上のアプローチとして使用予定の利益指標(Profit Markers)を定める「コンプライアンス実務指針(Practical Compliance Guideline:以下「PCG」)2019/1」を公表した。今回の公表をもって、2018年11月に発表された本PCGのドラフトであるPCG2018/D8が最終化されたことになる。

本PCGの公表を受けて、豪州で輸入販売を行う企業は、ATOの視点から自社がどのリスクゾーンに該当するかを、自社の実績をATOが示す利益指標に照らすことで自ら評価することが推奨される。当該評価を自主的に行うことで、ATOが自社に対しどの程度調査を行うであろうかを判断することができる。また、本PCGの対象となる企業で、納税者の税務ポジションに係る申告書付表(Reportable Tax Position(RTP)Schedule:以下「申告書付表」)を準備する必要がある場合には、当該申告書付表の中で評価を自主的に行った結果を開示する必要がある。

低リスク以外のリスクゾーンに該当することが判明した納税者で、移転価格を見直し利益水準を低リスクゾーンへ変更する場合について、2019年3月13日からの12カ月間にわたって、「移転価格税制上適切な結果(“an appropriate transfer pricing outcome”)(すなわち、利益水準が低リスクゾーンに該当すべきことを含意していると思われる)となるように納税者が変更を行うことを許容する移行期間が設けられる。また、本コンプライアンス実務指針を受け、納税者が実施できるその他の対応として、事前確認(Advance Pricing Arrangements:以下「APA」)の申請も検討される。APA申請を検討する場合には、ATOのみとの間の国内APAではなく、取引国間での二国間APAの方が、取引相手国(豪州から見た場合の豪州国外)の税務当局が関与することでバランスが取れ、かつ合理的なアプローチで交渉が進められることが期待されるため、より望ましいかもしれない。

また、納税者は、移転価格文書(TP documentation)を準備することで、ATOから異議を申し立てられる可能性のある納税者の税務ポジションや納税者の関連者間での取決めを抗弁することを選択することも可能である。ATOが示す利益指標は必然的に一般的なものになっており、納税者に特有の状況や特定の集団の収益性は考慮されていない。したがって、ATOが示す利益指標に基づけば実績が中又は高リスクゾーンに該当する場合であっても、移転価格税制上の分析内容や事実関係を包括的に確認した結果、納税者の税務ポジションは依然としてサポートできる可能性がある。

豪州で輸入販売を行う企業の移転価格に対するアプローチについて、ATOの行動計画がより明らかになってきたが、(1)本PCGにより評価の対象とされる在豪輸入販売会社に対するアプローチと、(2)以前公表されたPCG2017/1において評価の対象とされるマーケティング及び販売に係る豪州国外に所在する集約拠点に対するアプローチとでは、ATOによる移転価格に対するアプローチに不均衡が生じ続けることになると思われる。加えて、これらPCGは単にATOによるリスク評価フレームワークを示すものであり、法の解釈的な見方を示すものではない。また、当該利益指標はセーフハーバーとしての実務上の許容範囲でもなく、利益水準に係る期待値でもない。ATOが示す低リスクゾーンの範囲から外れている場合には、ATOがこれら関連者間の取決めに異議を申し立てる可能性が高いことから、納税者は自身の税務ポジションをしっかりと抗弁できるように準備しておく必要がある。

今回のPCG2019/1による影響及び納税者が今後留意すべき事項について以下に詳述する。

以前公表された本 PCG のドラフト版とそれに対するデロイトの当初コメントについては、[Tax Insights の前回寄稿記事](#) (Deloitte Australia ウェブサイト(英語))に詳しく記載しているので参照されたい。

## 2. PCG 2019/1 の内容

豪州で輸入販売を行う企業について、移転価格上のリスクを評価するに当たり、ATO は(1)ライフサイエンス業界、(2)情報通信業界及び(3)自動車業界の3つの特定の業界に属する企業に関する利益指標と、左記以外の全ての業界を対象とする「一般的な販売会社 (General distributors)」に関する利益指標を設定し、使用する予定である。

本 PCG の対象である「豪州への輸入販売に係る関連者間での取決め (inbound distribution arrangement)」は用語として意図的に広義なものとなっており、再販売を目的として豪州国外の関連者から購入した製品を販売する企業、あるいは、製品やサービスに係る無形資産を豪州国外の関連者が保有する情報通信関連の製品の豪州での販売及びサービスの提供に従事する企業を対象に含めるように設計されている。

その他の PCG と同様に、リスクゾーンは低(緑色で表示)、中(黄色で表示)及び高(赤色で表示)に分類され、リスクの格付がより高いほど、ATO により調査が行われる可能性が高いと考えられる。また、高リスクゾーン(赤色で表示)に該当する納税者については、ATO より要求される情報量や手続に必要な時間を省くことが可能となる「事前に適格性が認められた豪州国内 APA (pre-qualified unilateral APA)」を申し立てることはできず、また、利益水準が高リスクゾーン(赤色で表示)内に継続して入ることが予想される場合には、通常の APA において合意に到達することが困難になる可能性がある。

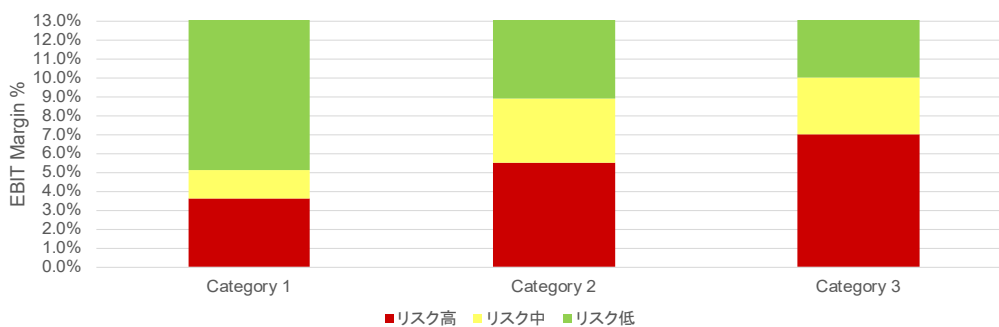
ATO が示す利益指標は、利払前・税引前利益 (Earnings Before Interest and Tax: 以下「EBIT」) を売上高 (Sales) で除することで算出される EBIT マージンに基づき設定されている。ATO が示す EBIT マージンは概して、デロイトが近年実施するベンチマーク分析の結果と比較するに極めて高いので、納税者の関連者間での取決めは経済合理性があり、かつ、適切な移転価格文書 (TP documentation) によりサポートされているにも関わらず、納税者の利益水準が高リスクゾーン(赤色で表示)に該当している可能性がある。

### (1) ライフサイエンス業界

ATO が示すライフサイエンス業界に該当する企業としては、特許を取得した医薬品、ジェネリック医薬品、医療機器、市販薬及び動物用医薬品等の医薬品及び機器の、創薬、開発、製造、販売及びマーケティングに係る活動に従事する法人が該当する。また、ATO は当該ライフサイエンス業界の分類の中でさらに、付加価値を生み出すであろう活動の程度に応じて段階的に3つの下位の分類を以下のように設けている。

- ① ディテールリング、マーケティング、物流、倉庫保管に係る活動を含む、ライフサイエンス製品の販売活動(を行う企業)
- ② 上記①の活動に加えて、規制当局からの承認取得関連活動、市場参入又は政府からの助成を得るための活動(を行う企業)
- ③ 上記①及び②の活動に加えて、特殊な技術サービス(を行う企業)

ATO が示す各分類の利益指標及びリスクゾーンの詳細は下表のとおりである。



	Category 1	Category 2	Category 3
該当する企業・活動	・ ディテールリング、マーケティング、物流、倉庫保管に係る活動を含む、ライフサイエンス製品の販売活動を行う企業	・ Category 1の活動に加えて、規制当局からの承認取得関連活動、市場参入、政府からの助成を得るための活動を行う企業	・ Category 1及び2の活動に加えて、特殊な技術サービスを行う企業
リスク高	3.6%未満	5.5%未満	7%未満
リスク中	3.6%~5.1%	5.5%~8.9%	7%~10%
リスク低	5.1%超	8.9%超	10%超

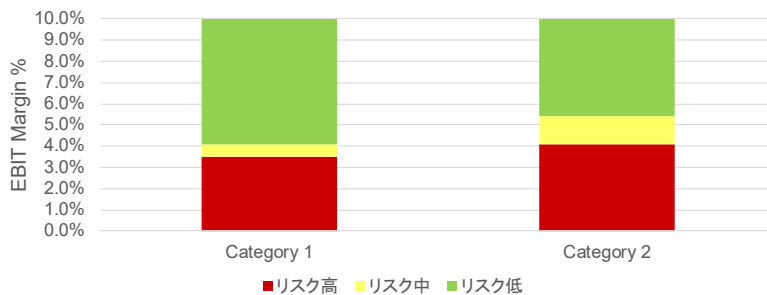
## (2) 情報通信業界

ATO が示す情報通信業界に該当する企業としては、全ての種類の、個人及び法人向けコンピュータ・ハードウェア、ソフトウェア、デジタル通信機器、アプリケーションを取り扱う企業、IT ソリューション及び技術を用いて相互のコミュニケーションを可能にする関連サービスを提供する企業が含まれる。

ライフサイエンス業界と同様に、ATO は当該情報通信業界の分類の中でさらに、付加価値を生み出すであろう活動の程度に応じて段階的に2つの下位の分類を以下のように設けている。

- ① 営業、マーケティング、販売前・後のサービス、物流、倉庫保管に係る活動を含む、ICT (Information and Communication Technology: 情報通信技術) 製品の販売活動 (を行う企業)
- ② 上記①の活動に加えて、複雑な販売プロセス、直接的な販売活動、及び/又は、大規模な顧客関係管理のための活動 (を行う企業)

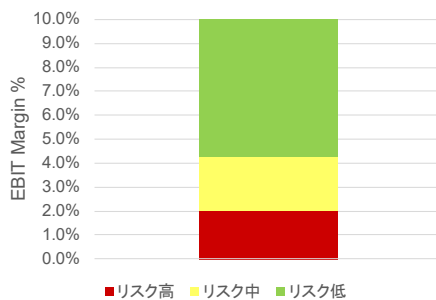
ATO が示す各分類の利益指標及びリスクゾーンの詳細は下表のとおりである。



	Category 1	Category 2
該当する企業・活動	・ 販売、マーケティング、販売前・後のサービス、物流、倉庫保管に係る活動を含む、ICT 製品の販売活動を行う企業	・ Category 1の活動に加えて、複雑な販売プロセス、直接的な販売活動、及び/又は、大規模な顧客関係管理のための活動を行う企業
リスク高	3.5%未満	4.1%未満
リスク中	3.5%~4.1%	4.1%~5.4%
リスク低	4.1%超	5.4%超

## (3) 自動車業界

乗用車、トラック、バス、自動二輪、その他電動のレクリエーション・ビークル及びそれらの関連部品を取り扱う企業は、ATO が示す自動車業界に分類される。また、ATO はマーケティング及び営業、アフターセールスサービス、購買、総務、保険、運送、倉庫保管、在庫管理を含む、販売活動を補助する一連の機能を有する企業についても、当該自動車業界の販売会社に該当すると言及している。自動車業界に該当する企業は、単一の分類の下、以下の利益指標に基づき移転価格上のリスクが評価される。



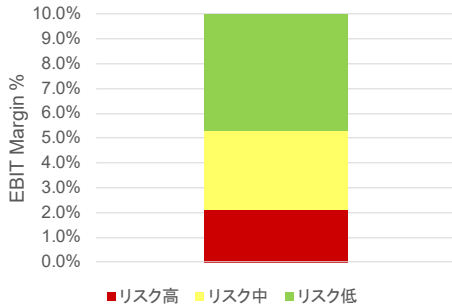
	Category (※1つのカテゴリー区分のみ)
該当する企業・活動	・ 乗用車、トラック、バス、自動二輪、その他電動のレクリエーション・ビークル及び関連部品を取り扱う販売会社
リスク高	2%未満
リスク中	2%~4.3%
リスク低	4.3%超

## (4) 一般的な販売会社 (前述の3業界を除く、全ての一般的な販売会社)

「一般的な販売会社 (General distributors)」の分類は広範囲で、多種多様な業界及び事業環境にある企業を包含するものである。そのため ATO は、前述の業界分類のような特定の活動に基づく下位の分類は行っておらず、単一の分類の下で一組の利益指標に基づき移転価格上のリスクを評価することとしている。ただし、ATO は本 PCG の中で、より多くの活動を行う企業はより高い利益水準を稼得することが期待される旨言及しており、注意する必要がある。

る。なお、しかしながら、OECD 移転価格ガイドライン (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) に基づけば、より多くの機能を果たしリスクを負担する企業は、(ATO が示すように) より高い利益水準が期待される一方で、損失を負担する可能性もあることが言及されている点は留意しておくべきである。

ATO が示す利益指標及びリスクゾーンの詳細は下表のとおりである。



該当する企業・活動	Category (※1つのカテゴリー区分のみ)
リスク高	2.1%未満
リスク中	2.1%~5.3%
リスク低	5.3%超

・ ライフサイエンス、情報通信、自動車業界を除く一般的な販売会社 (catch-all segment called "General distributors")

### 3. 豪州で輸入販売を行う企業はどのような対応が必要か？

#### (1) 本 PCG の下での税務ポジションの自己評価

納税者が取るべき最初の対応としては、ATO が公表したリスク評価フレームワークに照らして自社の輸入販売事業がどのリスクゾーンに該当するかを自己評価することである。申告書付表を提出する必要がある納税者については、自己評価の結果を申告書付表に記載する必要がある。

なお、本 PCG の中で ATO が示す利益指標は、以前公表された本 PCG のドラフト版から変更はない。また、納税者が自己評価を行うに当たり、ATO が設定する分類の性質上、自社がどの分類に該当するかを判断することが難しく、本来比較すべき分類とは異なる分類の利益指標と不適切(著しく高い、又は低い)に比較を行ってしまう恐れもあるため、留意が必要である。

#### (2) 申告書付表 (Reportable Tax Position (RTP) Schedule)

納税者の税務ポジションに係る申告書付表を提出する必要がある納税者は、その中で ATO に対し、自己評価の結果を実質的に開示せざるを得ず、潜在的に宣誓することになる。

申告書付表の分類 C (Category C) は、2019 年 2 月 11 日付更新の ATO の申告書付表に関するウェブサイトの情報に基づけば、以前公表された本 PCG のドラフト版である PCG 2018/D8 を引用している。デロイトは、当該引用が PCG 2019/1 を引用するようにいずれ更新されるであろうと考えている。分類 C (Category C) に記載される設問により、納税者は自社がどのリスクゾーンに該当するか自己評価する必要があり、また自社が高リスクゾーン(赤色で表示)に該当する場合、又は本 PCG の適用対象外であると判断する場合には納税者自ら申告しなければならないと述べられている。

したがって、申告書付表に関する手続は、ATO にとって、どういった在豪輸入販売会社に対しコンプライアンス上注視すべきかを選定するための追加的なツールになるものと考えられる。

#### (3) リスク管理に向けた対応策

初期的な自己評価の結果に基づき、納税者は必要な対応を取ることが検討される。納税者が取り得る選択肢は以下のとおりである。

- ① ATO に対し豪州での輸入販売事業に関連する情報を自主的に開示することを含め、(本 PCG の公表から 12 カ月間の移行期間において) 利益水準が低リスクゾーンの範囲内となるよう移転価格を変更する
- ② APA を申請する
- ③ 移転価格文書 (TP documentation) を準備し、納税者の税務ポジションを抗弁する

どのリスクゾーンに該当する納税者であっても ATO との間で APA に係るディスカッションを開始することはできるものの、納税者の利益水準が高リスクゾーンの範囲に該当する(かつ、利益水準が高リスクゾーン内に継続して入るこ



とが予想される)場合には、APAにおいて合意に到達することが困難になる可能性がある。また、「事前に適格性が認められたAPA(pre-qualified APA)」に関して、ATOはAPAの申請内容は本PCGにおいて示される利益指標と整合する必要があるとしているが、しかしながら、これは納税者の利益水準が低リスクゾーンの範囲内になければならないことを意味しているのか、又は単に高リスクゾーン以外の範囲にあればよいことを意味しているのか不明である。デロイトがATOと接した直近の経験からは、納税者の利益水準が高リスクゾーンにある場合にはATOよりAPA申請を認められない可能性があり、また、APAのプロセスを進めるために低リスクゾーンに該当しない場合にはその説明を行うことが必要になると考えられる。ATOのみとの間で国内APAに係るディスカッションを行うのではなく、取引国間での二国間APAに係るディスカッションを行う方が、取引相手国(豪州から見た場合の豪州国外)の税務当局が関与することで移転価格についてバランスが取れ、かつ合理的なアプローチで交渉が進められることが期待でき、また二重課税の可能性を低減する、将来の相互協議(Mutual Agreement Procedure (MAP))に係る手続を軽減することが期待できるため、より望ましいかもしれない。

また、移転価格文書(TP documentation)を準備し納税者の税務ポジションを抗弁する場合について、ATOは、納税者の取引価格が独立企業原則を満たすことを示すに当たり当該利益指標に依拠すべきでないこと、本PCGは適切な比較可能性分析や法の下での移転価格税制上の義務の適用に取って代わるものではないことを明確に規定している。したがって、豪州における移転価格規則を遵守していることを示すために、現在の輸入販売に係る関連者間での取決めを適切に分析し、かつ、文書を準備することが納税者にとって重要である。これには、適切な比較可能性分析の実施や、輸入販売に係る関連者間での取決めが独立企業原則を満たすことを示すしつかりとした文書を準備することを含む。

どの対応を取るかを判断するに当たっては、納税者は事前に以下の全ての事項を検討することが推奨される。

- 取引相手国の税務当局が取るであろう行動
- グローバルの移転価格ポリシー
- 既存の輸入販売に係る関連者間での取決めをきちんとサポートする、ベンチマーク分析及び移転価格文書(TP documentation)の有無
- 在豪輸入販売会社の利益水準を見直した場合に、取引相手国で生じるであろう税務リスクの増加
- グローバルのサプライチェーン全体での収益性

#### 4. ATOのアプローチに対する懸念点

本PCGにて示されるATOのアプローチについて、以下にて複数の懸念点を挙げておきたい。

- ① ATOは、販売会社の事業活動に係る経済状況や果たす機能及び保有する資産の差異を考慮しない、著しく単純化された移転価格に係るアプローチを採用しており、独立企業原則の考え方から乖離している
- ② ATOは、ベンチマーク分析のアプローチや結果、利益指標選定の合理性を公表しておらず、透明性が欠如している
- ③ 移転価格調査やAPAにおいて、ATO担当官が利益指標をベンチマークに準じるもの(quasi-benchmarks)として、独立企業原則に即さない方法で適用する恐れがある
- ④ 納税者のAPA制度の利用について、利益指標で示される相対的に高いと考えられる利益水準を求められる可能性があること、また二重課税及び/又は相互協議に係る手続の増加に繋がる事例が増える可能性があることから、納税者にとってその利用がより困難になる可能性がある
- ⑤ 本PCGで対象とされる在豪輸入販売会社に対するアプローチと、以前公表されたPCG 2017/1において対象とされるマーケティング及び販売に係る豪州国外に所在する集約拠点に対するアプローチとでは、ATOによる移転価格に対するアプローチに不均衡が生じている

#### 5. 本PCGの肯定的側面？

前述のとおり、本PCGやATOのアプローチに対する懸念点はあるものの、以下の肯定的側面を挙げるができる。

- ① 在豪輸入販売会社の移転価格に対するアプローチについて、ATOの行動計画がより明らかになった
- ② 取引相手国と豪州との間で二重課税の救済に係る租税条約が締結されており、相手国税務当局が異なる視点から納税者の税務ポジションを後押しする可能性がある場合には、ATOに対し税務ポジションを主張する上で、納税者は相互協議又は二国間APAの中で豪州国外の税務当局に働きかけることを検討することができる

最後に、PCGは法の解釈的な見方を示すものではなく、また、当該利益指標はセーフハーバーとしての実務上の許容範囲でもなく、利益水準に係る期待値でもないことに留意いただきたい。正しくは、PCGはATOによるリスク評価フレームワークを示すものである。また、移転価格税制上の適切な分析や移転価格文書(TP Documentation)に基づき、納税者が本PCGとは異なる税務ポジションを取ることも考えられる。

## 過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

[www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao](http://www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao)

## 問い合わせ

### Deloitte Touche Tohmatsu シドニー事務所

日系サービスグループ

豪州・オセアニア地域リーダー パートナー 竹中 真一 [stakenaka@deloitte.com.au](mailto:stakenaka@deloitte.com.au)

シニアマネジャー 長田 大輔 [danagata@deloitte.com.au](mailto:danagata@deloitte.com.au)

## ニュースレター発行元

### デロイトトーマツ税理士法人

#### 東京事務所

〒100-8362 東京都千代田区丸の内三丁目 2 番 3 号 丸の内二重橋ビルディング

Tel: 03-6213-3800(代)

email: [tax.cs@tohmatu.co.jp](mailto:tax.cs@tohmatu.co.jp)

会社概要: [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス: [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

デロイトトーマツ グループは日本におけるデロイトトウシュトーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツ コンサルティング合同会社、デロイトトーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ 税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュトーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイトトウシュトーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイトトーマツ 税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of

**Deloitte Touche Tohmatsu Limited**

© 2019. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001