

# オーストラリア販売子会社に対するATOの期待利益水準に関するガイダンス - 貴社はハイリスクに該当していませんか？

2018年12月6日

## 概要

オーストラリア税務当局（The Australian Taxation Office “ATO”）は11月23日に、オーストラリアの販売会社に対し、ATOが期待する利益水準に関する実務コンプライアンスガイドライン（Practical Compliance Guideline, 以下「PCG」）[2018/D8](#)のドラフトを公表しました。当該ガイダンスは、特定の業界（医療およびライフサイエンス、情報およびコミュニケーション・テクノロジーならびに自動車業界）だけでなく、他の業界の販売会社についても適用されます。

PCGのドラフトは、オーストラリアへのインバウンドの販売会社が移転価格税制上のリスクについて、ハイリスク、ミディアムリスク、ローリスクを自己評価するためのフレームワークを提供しています。多くの場合、ATOが公表しているガイダンスにおけるローリスク（グリーンゾーン）に分類されるためには、納税者が移転価格スタディを行った上で適用するであろう利益率よりも大幅に大きな利益率を要求されることから、多くの納税者がハイリスクとして区分されると考えられます。納税者は、近い将来に行われる可能性が高いATOの調査に関して、自社のポジションをどのように説明するか、慎重に検討する必要があると考えられます。

## 詳細

オーストラリアで事業を行う多くの多国籍企業グループは、オーストラリア子会社が海外の関連会社から商品および製品を輸入し、オーストラリアで販売を行うという形態で事業を行っています。したがって、こうしたインバウンドの販売会社の移転価格税制上のアレンジメントは、ATOによって重要な税務リスクとして位置付けられており、数年に渡ってATOのコンプライアンス活動でも重要な論点となっていました。

ATOが公表したPCGのドラフトでは、納税者にATOが考える税務リスクのフレームワークを提供し、税務リスクが比較的低い形でのビジネス活動を行うように促すという、ATOの最近の戦略が継続して見られます。当該ガイダンスでは、納税者自身がその納税者のリスクがハイリスク、ミディアムリスク、ローリスクかどうかを評価するための利益率ベースのリスク指標（profit markers）を提供しています。また、当該ガイダンスの適用範囲は移転価格税制に関するリスクのみであり、例えば一定の支払いに関する税務上の性格など、他の税務リスクについては範囲外となっています。

ATOが公表したリスク指標は、セーフ・ハーバー基準を示すものではありません。納税者は、これまで通り移転価格税制に対するコンプライアンスを遵守し、また、必要なサポート資料を作成する必要があります。グリーンゾーンの納税者であっても、移転価格税制に対するリスクは依然として残っており、一方で、レッドゾーンであってもその納税者の移転価格が誤っていると直ちに結論づけられるものではありません。

[PCG 2016/1](#)で説明されているように、PCGの法的な意味合いは、パブリック・ルーリングとは異なります。パブリック・ルーリングは、特定の税務に関する条文やトピックに関する法律の適用につい

ての税務長官 (the Commissioner of Taxation) の見解を説明する文書ですが、他方、PCG は法律の適用方法に関する見解の提供を主な目的として作成されたものではありません。PCG は、ATO がリスクの程度によってどのようにリソースを配分するかガイドを提供するものです。

### 新しいガイドが適用される納税者

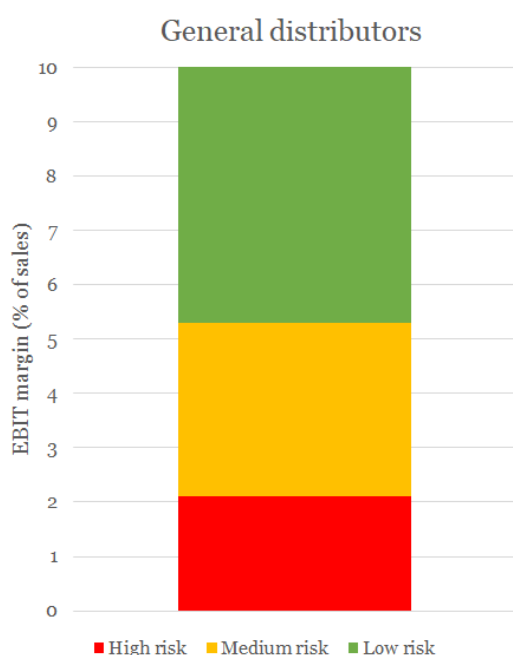
ATO は、「インバウンド販売会社」について、関連会社から購入した商品および製品の販売、または、国外の関連者によってその無形資産が保有されるデジタル製品またはデジタル・サービスを販売または提供することを主に行う事業体として定義しています。ガイドでは、小売業者より卸売業者に焦点を当てています。小売機能を有しているインバウンド販売会社であっても、主な得意先が法人の場合、卸売業として区分されます。

ドラフト PCG は、あらゆる規模の販売会社に対して適用されます。ATO が小規模事業者向けに公表した、既存の簡略化された移転価格の記録保存に関するガイド (simplified transfer pricing record keeping guidance) (PCG 2017/2) は、5000 万豪ドル未満の売上高の販売会社については引き続き適用されます。しかし、PCG 2017/2 のガイドを適用しないことを選択した小規模事業者 (あるいは、例えば欠損ポジションのために当該ガイドに依拠できない事業者) についても、新しいガイドのもとでリスクを自己評価することが望まれます。

特定の事業年度において以下のいずれかに当てはまる場合、ガイドは当該納税者には適用されません。

1. 移転価格税制に関する事前確認 (Advance Pricing Arrangement, 以下「APA」)
2. 納税者と ATO の間でなされた合意
3. 納税者を当事者とする裁判、または、裁決機関 (Administrative Appeals Tribunal) の判決
4. ATO が納税者の販売アレンジメントをレビューし、ローリスクと判断した場合

### リスク評価指標 (Profit makers) とは何か?



以下に述べる特定の産業のいずれにも該当しない、その他の一般販売会社に対するリスク評価指標は、以下のように要約されます。

一般販売会社については、売上高と支払子および税金控除前の利益の比率 (以下「EBIT 率」) が 2.1% 未満の場合、ハイリスクに分類され、5.3% を超える場合、ローリスクとして分類されます。

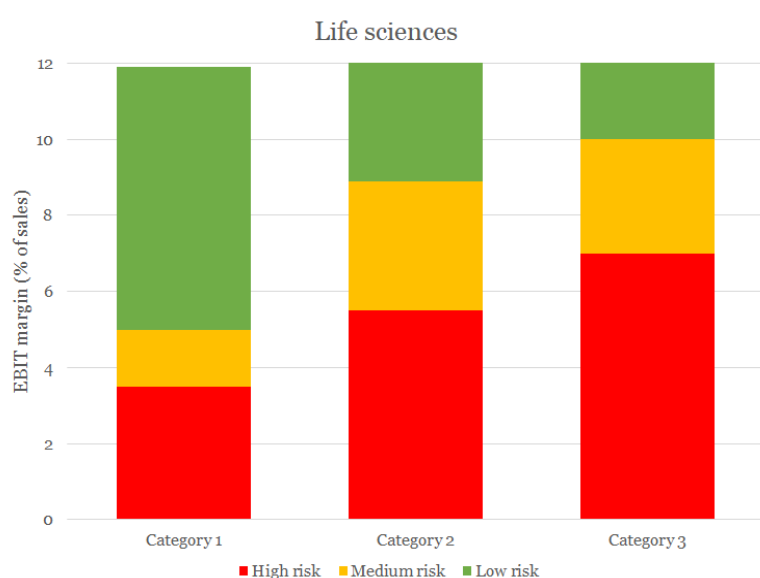
一般販売会社のカテゴリは、他の 3 つの特定の産業に当てはまらない場合について適用されます。ATO は、リスク限定的販売会社 (limited risk distributors) と他の販売会社を区別していません。ATO は明示していませんが、より低い利益率を設定するためにリスク限定的販売会社が利用されることを認識しているためであると思われます。

## ライフサイエンス業界

医薬品、医療機器および動物向け健康商品に関する販売会社が、このカテゴリーに含まれます。また、販売会社が行うビジネスの付加価値に基づき、さらに3つのサブカテゴリーに分類されます。

1. 製品説明などのコミュニケーションおよびマーケティング、ロジスティクスならびに倉庫保管等の活動も併せて行う販売会社
2. 上記カテゴリー1に加えて、法律で定められている規制に関する承認申請、認可および登録手続きなど販売許可を得るための活動、Therapeutic Goods Administration (TGA) および Pharmaceutical Benefits Advisory Committee (PBAC)などの規制機関との関係構築など政府から助成を得るための活動、臨床試験データの解釈および作成、科学および医療業界を通じての製品の認知度向上など市場参入に関する活動も行う販売会社
3. 上記カテゴリー1および2に加えて、医療機器を使用した外科手術に関するトレーニングやサポートのような、より専門的なテクニカルサービスを行う販売会社

上記カテゴリーに分類される販売会社のそれぞれのリスク評価指標は、以下の通り要約されます。



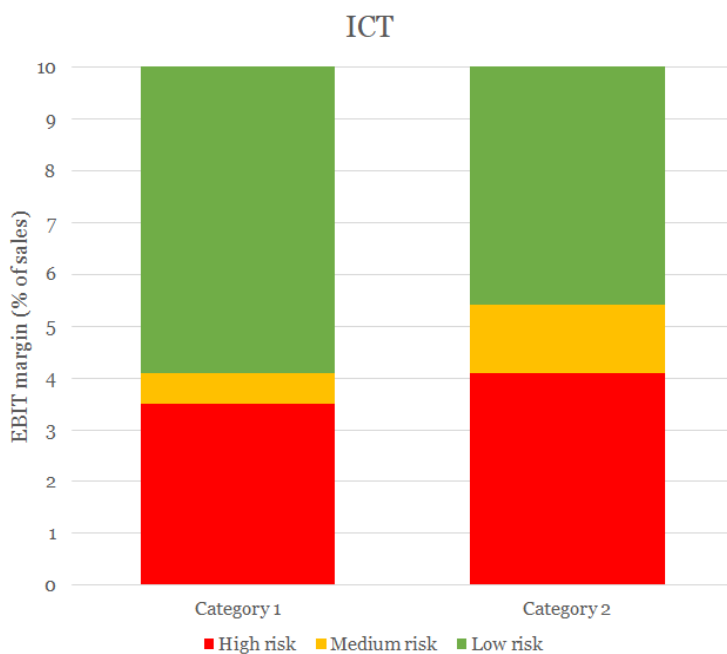
この業界の販売会社がハイリスクに区分されるベンチマークとされる EBIT 率は、非常に高く設定されています（特にカテゴリー2および3）。カテゴリー1の販売会社は 3.6%未満、カテゴリー2の販売会社は 5.5%未満、カテゴリー3の販売会社は 7%未満の場合にそれぞれハイリスクと区分されます。ローリスクと区分されるための指標は、カテゴリー1が 5.1%、カテゴリー2が 8.9%、カテゴリー3が 10%とそれぞれ設定されており、本 PCG の中ではすべての業界の中で最も高い値となっています。

## 情報およびコミュニケーション・テクノロジー業界

個人向けおよび企業向けハードウェア、ソフトウェア、デジタルコミュニケーションデバイス、アプリケーション、IT ソリューションおよびテクノロジーを通じた相互のコミュニケーションを可能にする関連サービスなど、あらゆるタイプの販売会社がこの業界カテゴリーに含まれます。

ATO は、この業界カテゴリーをさらに2つのサブカテゴリーに分類しています。

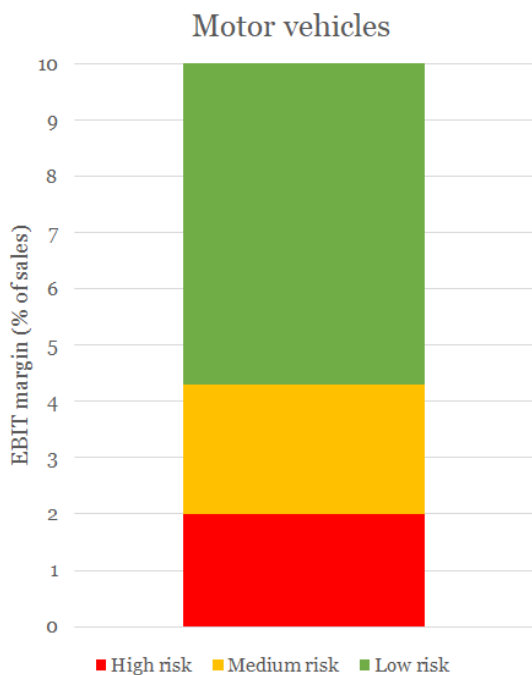
1. 販売およびマーケティング、販売前後の販売に関するサービス、ロジスティクスおよび倉庫保管などの活動を含む販売会社
2. カテゴリー1の活動に加えて、複雑な販売プロセス、直販および重要な顧客との関係維持などに関する活動を含む販売会社



カテゴリー1の会社は、3.6%未満の EBIT 率でハイリスクに分類され、4.1%以上でローリスクと分類されます。同様に、カテゴリー2の会社は、4.1%未満の EBIT 率でハイリスクに、5.4%以上でローリスクに分類されます。

### 自動車業界

自動車業界には、乗用車、トラック、バス、自動二輪、その他レクリエーション目的の電動式ビークルおよび関連部品の販売会社を含みます。



スペア部品の販売会社の利益率は、通常自動車本体の販売会社の利益率よりも高い傾向にありますが、ATO は両社の期待利益水準について特に区分することはしていません。

この業界のリスク評価指標は、2%未満の EBIT 率でハイリスク、4.3%超の EBIT 率でハイリスクと分類されます。

## データ・ソース

PwCは、ATOが公表したリスク評価指標は、ATOが過去に行った税務調査、APAその他の事例のために行われた経済分析により蓄積した、独立した販売会社のデータに基づいていると理解しています。ATOは、当該リスク評価指標のもととなっている比較対象企業の詳細を公表することは予定していませんが、豪州企業だけでなく豪州国外企業も含めたデータだと理解しています。

ATOは、5年間にわたって比較対象利益率を分析し、当該比較対象利益率はEBIT率に基づき分析されています。販売会社は一般的に多額の借入を行っておらず、したがってEBITと税引き前利益に大きな差がないことをATOは想定していますが、この前提に基づいて、納税者の税引き前利益とEBITを比較すると思われる。

## 各リスク分類カテゴリーにおいて想定されるATOのアプローチ

納税者に対するATOのアプローチは、リスクカテゴリーごとにそれぞれ以下の通りです。

- **ローリスクに分類された納税者**：ATOは一般的に、これらの納税者について移転価格の結果のレビューにリソースを配分しません。また、ローリスクゾーンの納税者は、簡易的なAPA（'pre-qualified' APA）の申請をすることができる可能性があります。
- **ミディアムリスクに分類された納税者**：ATOは、利用可能なデータを使用し、これらの納税者の結果をモニターします。ATOのリソースを配分するかどうかを決定する前に、納税者の状況をよりよく理解するために問い合わせを行う可能性があります。ATOは、これらの納税者に対しAPAの議論をすることについて抵抗がないものと思われる。簡易的なAPAを申請することも可能であると思われるが、過去の事業年度についてレビューを受ける可能性があります。
- **ハイリスクに分類された納税者**：ATOは対処方法の選択肢を検討し、納税者に自身の移転価格ポリシーをレビューすることを推奨する可能性があります。これには、納税者へのレターの送付、積極的に納税者の販売アレンジメントをモニタリングすること、または、ATOによるレビューまたは税務調査の開始が含まれる可能性があります。ATOは、3年以上の期間にわたって継続して欠損が生じている販売会社について、優先的にレビューを行います。納税者は、APAを申請することはできる可能性があります。簡易的なAPAを申請することはできないと思われる。

## 納税者はどう対応すべきか？

すべての販売会社は、ATOのガイダンスをレビューし、ATOのリスク評価のどこに分類されるかを検討すべきと考えられます。サブカテゴリーにさらに区分される業界の納税者については、納税者がどのカテゴリーに区分されるのが最も適しているかの検討を含みます。かなり少数の納税者だけがローリスクに分類され、大部分の納税者はミディアムリスクかハイリスクのどちらかに分類されると考えられます。

リスク評価指標のもととなった比較対象企業を公表しないというATOの決定は、納税者に問題を生じさせます。自身で経済分析を行い、ATOのリスク評価指標と大きく異なる利益率が妥当と考える納税者は、移転価格のルールに最大限沿うように努力しているにもかかわらず、ハイリスクに該当する可能性があります。比較対象企業の検討なしにグリーンゾーン（ローリスク）に分類されることを

目的とした利益率の変更は、取引の相手方の移転価格リスクを増加させる可能性があり、したがって必ずしも有効な方法とならない場合があります。

ミディアムリスクまたはハイリスクに分類される納税者は、以下の3つの対応が考えられます。

1. グリーンゾーンへの移行
2. 現在のポジションの維持（および追加的なサポート資料の作成の検討）
3. APA 取得による確実性の向上

#### オプション1-グリーンゾーンへの移行

ATO は納税者に対して、将来的にローリスク分類となるように移転価格ポリシーを調整することを推奨しています。そのために、もし納税者が当該 PCG の公表から 12 ヶ月以内に自主的な修正申告を行った場合には、過年度の修正に関してペナルティおよび利息を免除するという恩典を与えています。なお、当該期間が PCG のドラフトが公表された日から計算されるのか、最終版が公表された日から計算されるのかは明らかではありません。

ATO がミディアムリスク、ハイリスクの納税者に対し、自主的にローリスクのポジションに移行することを望んでいることは間違いありませんが、しかし重要なことは、ハイリスクに該当することは直ちにその移転価格が誤っているということの意味するものではないという点です。オーストラリアの移転価格ポジションをレビューしている多国籍企業は、取引の相手方の移転価格リスクも考慮する必要があります。ATO のグリーンゾーンに分類されるための変更が、グループのグローバル移転価格ポリシーおよびベンチマーキングから外れる結果となる場合、オーストラリア以外の国の税務当局と合意したポジションがすでにある場合、またはグローバルバリューチェーンの中で利益に大きな偏りなどが見られる場合には、グリーンゾーンへの移行のための変更によってオーストラリア以外での税務リスクが増加する可能性があります。移転価格の国別報告制度を通じた各国の利益のグローバルでの透明性の向上を前提として、多くの多国籍企業グループは、オペレーションを行っている他の国々と比較した時に異常値を生み出す可能性があるため、オーストラリアのポジションを変更することに消極的であると見られます。

#### オプション2-現在のポジションの維持

たとえハイリスクに分類されたとしても、いくつかの納税者は、現在のポジションを維持し続けることを選択すると思われます。これらの納税者は、将来の ATO からの問い合わせに備えて、現在のポジションを合理的に説明するための追加的な文書の作成や、裏付けとなる根拠をさらに充実させるかどうかを検討する必要があります。例えば、納税者の移転価格文書におけるより詳細な比較対象企業の分析や、納税者の財務結果に影響を与える他の産業やビジネスの要因に関する分析、納税者の機能リスク分析の慎重な分析およびバリューチェーン全体の収益性の分析などが考えられます。

報告義務のある税務ポジション（Reportable Tax Position、以下「RTP」）に関する別表を ATO に提出しなければならない納税者は、PCG に対する自社のリスク評価を明確に報告することが求められる可能性が高いと思われます。おおまかに言えば、豪州における売上高が 2 億 5000 万豪ドルを超える納税者は、RTP 別表の提出が必要になります。特に、オーストラリアの法律要件に完全に従って合理的に論証され、かつ、適切な経験を有するプロフェッショナルがサインした移転価格文書でサポートされていないアレンジメントについては、すでに移転価格のポジションに関する RTP 別表において詳細な報告義務があります。PCG 発効後は、販売会社は広範囲にわたる移転価格文書を作成していたとしても、RTP 別表においてハイリスクの評価の報告が必要になると思われます。これは、早ければ 2018 年 12 月 31 日終了事業年度の RTP 別表から求められる可能性があります（2019 年 7 月に法人税申告書と併せて提出される必要があります）。



### オプション3 - APA の取得

移転価格に関するポジションについて確実性を望む納税者は、APA を取得することが可能です。ドラフトの PCG では、簡易的な APA（‘pre-qualified’ APA）というコンセプトを導入しています。この簡易的な APA は、現在ミディアムリスクに分類される納税者のうち、今後グリーンゾーンへの分類にされることについて ATO と合意する意思がある納税者だけが利用可能です。当該簡易的な APA のプロセスとして、納税者がベンチマークを作成することを要求されないという効率化されたユニラテラル APA プロセスが予定されています。ただし、納税者の機能プロファイルのレビュー、どの産業サブカテゴリーが適切か、または、独立企業間価格レンジの範囲内のどのポジションが適切かを定めるためのバリューチェーンにおけるその納税者の活動範囲の決定は、引き続き求められます。

ローリスクに分類される納税者は、（移転価格について指摘を受けるリスクが低いいため）APA は必要ないと考えられる可能性がありますが、迂回利益税（Diverted Profits Tax）および納税者が価値あると考える他の付随的な問題について、潜在的に ATO からお墨付きを得る、追加的なベネフィットがもたらされる可能性があります。簡易的な APA は、ユニラテラル APA としてのみ利用可能であり、グループのマスターファイルにおいて報告されることが求められます（もしグループがマスターファイルの作成を求められる場合）。これは、APA のメリットおよびデメリットを評価する時の比較における1つの要素になると考えます。

現時点でレッドゾーンに分類される納税者、および、ATO とその移転価格ポジションについてグリーンゾーン以外への分類で合意したいと考えている納税者は、簡易的な APA を利用することはできませんが、通常の APA を申請することは可能です。同様に、バイラテラル APA を申請する法人は、従来からの手続きに従う必要があります。これらの APA を考えている納税者は、グリーンゾーンから大きくかけ離れたポジションで ATO と合意することは簡単ではないと認識すべきだと考えます。

### 終わりに

当該 PCG は多くの議論を引き起こすことになると考えられます。ローリスクに分類されるためのリスク評価指標は、一般的に従前 ATO が期待していたよりも高い数値となっています。これは、ATO が公表しているように、多国籍企業グループのオーストラリア子会社の期待利益水準を再測定する意図が反映されています。グリーンゾーンのポジションに適合することは、整合性のあるグループポリシーを運用しようとする多くのグループにとって許容できないことが多いと思われませんが、これは、オーストラリアの移転価格リスクをどのようにコントロールするかを考える必要がある多くの納税者に委ねられています。ATO は広範なデータを取得することが可能であり、それは、リスクの高い納税者を簡単に特定することを可能にします。したがって納税者は、「ATO にレビューされたら対応する」のではなく、「いつ ATO のレビューが来てもいいように」という考え方で、移転価格のポリシーおよび文書化について取り組む必要があると考えます。

## Let's talk

本稿で取り上げたトピックの詳細については、以下の担当者までお気軽にお問い合わせください。

### **Brisbane**

Stuart Landsberg  
+61 (7) 3257 5136  
[stuart.landsberg@pwc.com](mailto:stuart.landsberg@pwc.com)

Nobuhiro Terasaki  
+61 (7) 3257 8240  
[nobu.terasaki@pwc.com](mailto:nobu.terasaki@pwc.com)

### **Perth**

Hamish McElwee  
+61 (8) 9238 3571  
[hamish.j.mcelwee@pwc.com](mailto:hamish.j.mcelwee@pwc.com)

Kazuhiko Haginiwa  
+61 (8) 9238 3690  
[Kazuhiro.haginiwa@pwc.com](mailto:Kazuhiro.haginiwa@pwc.com)

### **Melbourne**

David Earl  
+61 (3) 8603 6856  
[david.earl@pwc.com](mailto:david.earl@pwc.com)

Shunsuke Kawai  
+61 (3) 8603 2244  
[shunsuke.a.kawai@pwc.com](mailto:shunsuke.a.kawai@pwc.com)

### **Sydney**

Adrian Green  
+61 (2) 8266 7890  
[adrian.green@pwc.com](mailto:adrian.green@pwc.com)

Ryo Fujita  
+61 (2) 8266 3994  
[ryo.a.fujita@pwc.com](mailto:ryo.a.fujita@pwc.com)

© 2018 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. In this document, "PwC" refers to PricewaterhouseCoopers a partnership formed in Australia, which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity. This publication is a general summary. It is not legal or tax advice. Readers should not act on the basis of this publication before obtaining professional advice. PricewaterhouseCoopers is not licensed to provide financial product advice under the Corporations Act 2001 (Cth). Taxation is only one of the matters that you need to consider when making a decision on a financial product. You should consider taking advice from the holder of an Australian Financial Services License before making a decision on a financial product.

*Liability limited by a scheme approved under Professional Standards Legislation.*  
WL127057726