

令和4年度 経済産業省 委託事業

**中堅・中小企業向け**

**『進出先国税制及び税務ガバナンスに係る情報提供セミナー』**

**第22回 ブラジル**

2023年 1月

# ブラジルの税制概要・進出時の留意点

## 【目次】

税制概要	3
事業課税	4
納税要件・課税範囲	8
源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税	9
法人課税にかかる各種優遇税制措置	10
企業進出形態の比較	13
PE課税	14
税務調査および異議申立て・税務訴訟	15
ホットトピック	16

# 税制概要



- ブラジルの26の州と連邦直轄区から構成される連邦共和国であり、各州は、独自の憲法・州知事・州議会を有する。各州は一定の自治権をもつ自治体に区分され、さらに地区に分割される。ブラジルの政治体制は、連邦共和制（大統領制）で、大統領を国家元首としており、議会は上院・下院の二院制である
- 言語：ポルトガル語
- 通貨：ブラジルレアル（BRL）
- 居住法人：ブラジルの法律の下に設立された法人
- 居住法人の課税所得の範囲：全世界所得
- 日本との租税条約：あり
- 日本との社保協定：あり
- 中央政府税務当局の名称：ブラジル連邦歳入庁（Receita Federal do Brasil：RFB）

## 法人所得税

**税率（含むキャピタルゲイン）** **34%**（IRPJ 15%+IRPJ surtax 10%+CSLL 9%）  
年課税所得がBRL 24万を超える部分にはIRPJ surtaxが課される。

**課税年度** 原則暦年

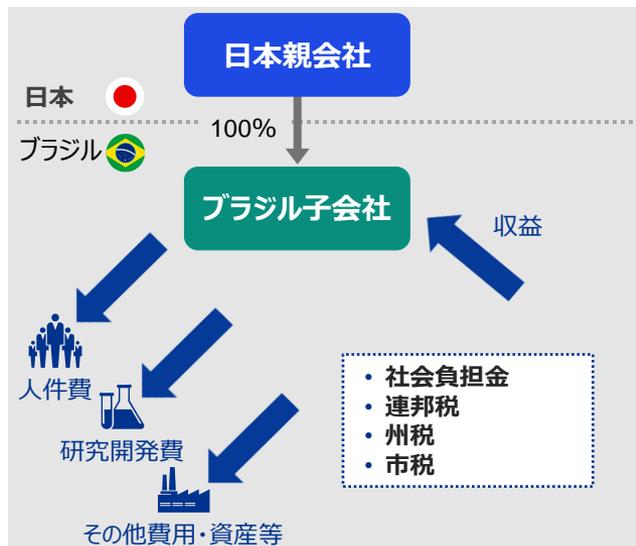
**申告納付期限** 確定申告は、翌年7月の最終営業日（確定申告のほか電子会計帳簿を翌年5月、電子税務帳簿を翌年7月の最終営業日までに電子申告により提出しなければならない）。



## 事業を展開する際に生ずるその他の主な税、社会保険料

- 社会保険料** 雇用主は被雇用者に係る給与総額を基準として、一定割合の社会保険料（INSS）、退職保障基金（FGTS）等の社会保険料を負担しなければならない。雇用主が負担する社会保険料は、法人税の計算上損金算入できる。
- 社会統合基金／社会保険融資負担金** 社会保険・保障の財源確保のため、負担金として売上高を課税標準とする連邦レベルの負担金。社会統合基金（PIS）および社会保険融資負担金（COFINS）がある。
- 付加価値税（IPI・ICMS）** 工業製品税（IPI）：工業製品の製造、製品の輸入に対して0～300%の税率で課税される連邦税。商品流通サービス税（ICMS）：物品の流通ならびに州間または市町村間の輸送サービスおよび通信サービスに課される（州内取引・輸入は17%または18%、州間取引は12%または7%）
- 金融取引税（IOF）** 金融取引に対して課税する連邦税。取引により税率が異なる。海外からの資本金送金（0.38%）（2029年1月より0%）、外国からの借入金（借入金180日以下に限る。6% ※2022年3月より0%）、外貨の購入（1.1%）（2028年1月より0%）。
- サービス税（ISS）** サービスの対価に課される。課税対象となるサービスの種類および税率は市により異なる。税率は2～5%。
- 特別財源負担金（CIDE）** ロイヤリティ、技術行政サービス、技術支援の対価に対して海外への支払いについて課される（税率10%）。納税義務者は支払者。

# 事業課税（事業期間中）（1/2）



## 零細・小企業向け簡易税務申告制度（Simples Nacional）

年間総収入がBRL 480万を超過しない中小企業は、IRPJおよびIPI等の8種類の税および社会負担金を一つの書類で納付でき、税負担額も軽減される制度。

税率は、納税者の総収入と業種により4～33%の間で異なる。子会社等利用が制限される企業も存在する。

## ブラジル法人所得税

税率	34%（IRPJ15% + IRPJ surtax 10% + CSLL 9%） IRPJ surtaxは課税所得が月額BRL 2万または年額BRL 24万を超過する部分について適用される
課税所得計算	実質利益法の場合、原則は会計上の利益に法人税法上の調整項目を加減算することで算出する。
欠損金	<p><b>繰越期限</b></p> <p>原則なし（相殺は、その年度の課税所得の30%が限度） 損失は営業損失と営業外損失に区分され、営業外損失（固定資産等の売却損など）は、同様な性質の取引から生じた営業外利益とのみ相殺が可能。 なお、過半数の株主が変更になり、事業内容が変わると欠損金は消滅する。</p> <p><b>繰戻し</b></p> <p>認められない</p>
キャピタルゲイン・ロス	<ul style="list-style-type: none"> <li>長期の適用税率：20%/10%（一定条件を満たす上場株等）</li> <li>キャピタルゲインは通常の所得と合算して、同じ法人税率で課税される</li> <li>キャピタルロスと通常利益との相殺は制限される場合がある</li> <li>短期の適用税率：30%/15%（上場株等）</li> </ul> <p>※ 長期の定義：資産が3年以上保有されている場合、「長期」となる（未上場株の場合は2年以上保有／上場株あるいは割引債の場合は1年以上保有）。</p>
中間納付	年次ベースの申告を選択した場合、毎月の売上や利益に基づいて計算した予定納税額を翌月の最終営業日までに納付しなければならない。
法人所得税債務の時効	原則5年間
連結納税制度	なし
税制改正	税制改正は非常に頻繁に行われる。

# 事業課税（事業期間中）（2/2）



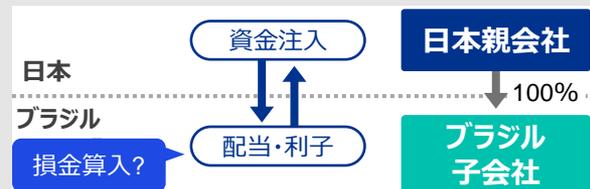
課税所得の計算方法 (所得の種類別に計算)	法人所得税の計算上注意を要する項目
<b>会計上の税引前当期利益</b>	<b>一般原則</b> 会社の事業目的を達成するためのみに生じた費用は損金算入可能である。損金算入可能な費用は収益性の支出である必要があり、資本性の支出は、特別に法で認められた場合にのみ損金算入可能となる。
(+ ) 益金算入項目	<b>売上原価</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>加重平均法、先入先出法のいずれかを選択</li> <li>陳腐化や品質劣化による廃棄損等は損金処理が容認されるが、評価損の計上は認められない</li> </ul>
(+ ) 損金不算入項目	
(- ) 益金不算入項目 国内配当	<b>固定資産の償却費</b> 基本的に定額法により、耐用年数表で定められた期間で減価償却を行う。取得価格がBRL 1,200以下の少額資産については、取得年度に費用処理することも認められる。
(- ) 損金算入項目	<b>創立費 &amp; 開業準備費</b> 税務上一括損金処理が認められていないため、繰延資産として5年以上で償却する。
<b>当期課税所得</b>	<b>役員報酬・賞与</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>役員報酬は原則として全額の損金算入が認められている</li> <li>毎月の報酬以外に賞与として支払われる部分については、損金不算入</li> </ul>
(- ) 税務上の繰越欠損金	<b>引当金</b> 適切に計算された以下の引当金のみ損金算入が認められる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>従業員有給休暇引当金</li> <li>13か月給与引当</li> </ul>
<b>課税所得</b>	
(×) 法人所得税率	<b>ロイヤリティ</b> 技術援助等に対して支払われるロイヤリティは、国立工業所有権院（INPI）に登録していること、および純売上高の1～5%の上限比率に従っていることを要件として損金算入が認められる。
<b>法人税額</b>	<b>為替差損</b> 原則として実現したものののみ損金算入が認められる。
(- ) 源泉税額	
(- ) 中間納付税額	<b>受取配当</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>国内法人からの受取配当は、益金不算入となる</li> <li>外国法人からの配当は課税対象となり、外国税額控除の対象となる</li> </ul>
<b>差引法人税額</b>	

# 事業課税 (資金注入、資金還流時)



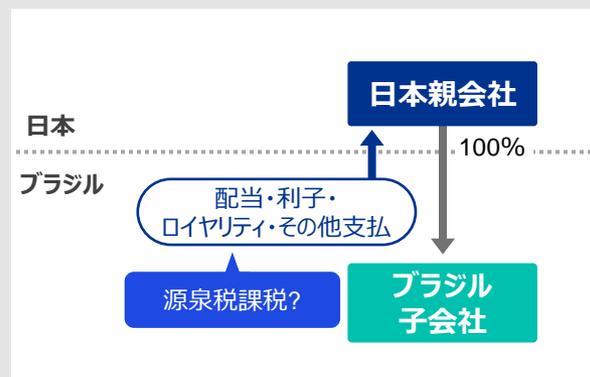
## 資金注入した場合の留意点

- 海外の親会社等からの借入金純資産の2倍を超えた場合、その超過部分に係る支払利息等は損金算入されない



## 利益の送金および関連者取引

- 利子（関係会社間貸付）およびロイヤリティの外国法人への支払いは通常、源泉税の対象となる
  - 配当：0%（原則として法人所得税が課された後の利益の分配について源泉税の課税はない）
    - 利子：15%
    - ロイヤリティ：15%/25%（低税率国の場合）
- 日本への支払等については日伯租税条約により下記のとおりとなる（特典制限条項（LOB）はない）
  - 配当：0%（日伯租税条約の制限税率は12.5%）
  - 利子：12.5%（日伯租税条約の制限税率）
  - ロイヤリティ：15%（商標権、映画フィルム等）（日伯租税条約の制限税率は25%（商標権）/15%（映画フィルム））
  - 12.5%（その他）（日伯租税条約の制限税率は12.5%（その他））



# 事業課税 (撤退時)



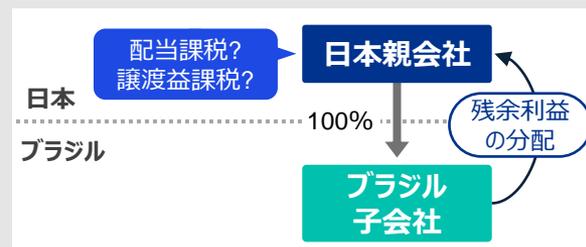
## 撤退時の キャピタルゲイン (譲渡益) 課税

- 原則として、譲渡益の15～22.5%のキャピタルゲイン税が課される
- ただし、日伯租税条約により日本法人が譲渡したブラジル法人株式はブラジルで課税されない



## 清算時の 残余利益 に対する課税

- 清算法人の株主においては、残余財産のうち、資本金相当を除いた部分（留保利益）の分配については、原則として法人所得税が課された後の利益の分配について源泉税の課税はない
- また、残余財産のうち、資本金相当の分配が投資簿価を超える金額について、15～22.5%のキャピタルゲイン税が課される（日伯租税条約第12条の譲渡収益として整理できる場合には、ブラジルに課税権なし）



# 納税要件・課税範囲



		居住法人	非居住法人（外国法人）	
<b>課税所得の範囲</b>		全世界所得	ブラジル国内源泉所得（事業所得については、日伯租税条約により、PEがある場合にのみ課税される）	
<b>投資先</b>	<b>居住法人</b>	<b>配当等</b>	国内法人からの受取配当については非課税。  • ブラジル法人からの配当金に対して源泉税は課されない	
		<b>株式等の譲渡</b>	<b>譲渡利益</b>	34%（通常居住法人の利益と同様の取扱い）  • 日伯租税条約によりブラジルでの課税はない • 日伯租税条約の適用がない場合、税率15～22.5%で課税
			<b>譲渡損失</b>	損金算入できる。 キャピタルロス：種類が同様の取引から生じる譲渡利益に対してキャピタルロスで相殺することが可能（上限は譲渡利益額まで）。
	<b>非居住法人</b>	<b>配当等</b>	外国源泉配当は課税所得に含まれ、通常レート（34%）で課税される。	
		<b>株式等の譲渡</b>	<b>譲渡利益</b>	34%（通常居住法人利益と同様の取扱い）
			<b>譲渡損失</b>	同国内で生じたキャピタルゲインとしか相殺できない。
<b>国外支店の所得の取扱い</b>		国外支店の所得は34%の法人所得税の課税の対象になる。同一国のPEで生じた事業損失は、同一国で生じた事業所得とのみ相殺可能。		
<b>CFC課税</b>		CFC（外国法人である被支配会社または被支配関連会社）および外国恒久的施設の当年度利益は、実際にブラジル居住法人株主に分配されているかに関わらず、資本比率に応じて当該居住法人の課税所得に加算される。		

# 源泉税・雇用にかかる税金・付加価値税・その他の間接税



<p><b>国内向け払い にかかる源泉税</b></p>	<p>配当：0%                  利子：15～22.5%                  ロイヤリティ：0%</p>						
<p><b>従業員の 雇用にかかる税務等</b></p>	<p>雇用主は雇用に係る以下のとおり（一部抜粋）の社会保険料等を支払わなければならない。</p> <table border="0"> <tr> <td data-bbox="426 386 1093 439"> <p><b>社会保険料（INSS）社会保険</b> 給与総額の20%</p> </td> <td data-bbox="1103 386 1760 439"> <p><b>労働者のための文化・教育基金（SESI/SESC）</b> 給与総額の1.5%</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="426 446 1093 499"> <p><b>勤続期間保障基金（FGTS）退職保障基金</b> 給与総額の8%</p> </td> <td data-bbox="1103 446 1760 499"> <p><b>政府事業体に対する負担金</b> <b>産業実習サービス・国立商業実習サービス（SENAI/SENAC）</b> 給与総額の1%</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="426 506 1093 572"> <p><b>労災保険（GIL RAT）</b> 給与総額の1～3%（事故のリスクのレベルによる）</p> </td> <td data-bbox="1103 506 1760 572"> <p><b>基礎教育融資のための負担金（Salario Educação）</b> 給与総額の2.5%</p> </td> </tr> </table>	<p><b>社会保険料（INSS）社会保険</b> 給与総額の20%</p>	<p><b>労働者のための文化・教育基金（SESI/SESC）</b> 給与総額の1.5%</p>	<p><b>勤続期間保障基金（FGTS）退職保障基金</b> 給与総額の8%</p>	<p><b>政府事業体に対する負担金</b> <b>産業実習サービス・国立商業実習サービス（SENAI/SENAC）</b> 給与総額の1%</p>	<p><b>労災保険（GIL RAT）</b> 給与総額の1～3%（事故のリスクのレベルによる）</p>	<p><b>基礎教育融資のための負担金（Salario Educação）</b> 給与総額の2.5%</p>
<p><b>社会保険料（INSS）社会保険</b> 給与総額の20%</p>	<p><b>労働者のための文化・教育基金（SESI/SESC）</b> 給与総額の1.5%</p>						
<p><b>勤続期間保障基金（FGTS）退職保障基金</b> 給与総額の8%</p>	<p><b>政府事業体に対する負担金</b> <b>産業実習サービス・国立商業実習サービス（SENAI/SENAC）</b> 給与総額の1%</p>						
<p><b>労災保険（GIL RAT）</b> 給与総額の1～3%（事故のリスクのレベルによる）</p>	<p><b>基礎教育融資のための負担金（Salario Educação）</b> 給与総額の2.5%</p>						
<p><b>その他の間接税等</b></p>	<p><b>連邦税の工業製品税（IPI）</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>課税取引：工業製品の輸入、製造施設および製造施設とみなされる場所からの工業製品の搬出に対して課税</li> <li>税率：製品により異なり、IPI税率表（TIPI）に基づく（0～300%、ほとんどが0～20%）。輸出入取引は免税となる</li> <li>課税事業者：製造業者、製品の輸入者（インボイス上に税額を表示する必要がある）</li> </ul> <p><b>州税の商品流通サービス税（ICMS）</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>課税取引：物品の流通ならびに州間および市町村間の輸送および通信サービスに対して課される</li> <li>税率                     <ul style="list-style-type: none"> <li>輸入、同一州内取引：州により標準税率17～18%、上限税率25～38%</li> <li>州間取引：12%または7%（物品の受領者の所在州による）。</li> <li>輸入品の州間取引：4%（輸入部品と国産部品とで作られた製品は、輸入比率40%超の場合、全体が輸入製品として扱われる）</li> <li>特定の物品等に上記と異なる税率が定められることがある。</li> <li>輸出は課税対象外。</li> </ul> </li> <li>課税事業者：物品の供給または州間輸送または市町村間の輸送または通信サービスの事業者（インボイス上に税額を表示する必要がある）</li> </ul>						
<p><b>印紙税</b></p>	<p>なし</p>						
<p><b>デジタル課税</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>2020年5月、ブラジルでデジタルサービスを提供する外国事業者に1～5%の特別財源負担金（CIDE-Digital）を課税する法案が議会で提出され、下院で審議されている（課税対象となるのは全世界売上高がBRL30億超かつ、ブラジル国内売上高がBRL1億超の企業となっている）</li> <li>2020年7月、プラットフォームに12%の新付加価値税（Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços : CBS）を課税する法案が議会で提出され、2022年11月時点では下院で審議されている</li> </ul>						

# 法人課税にかかる各種優遇税制措置 (1/3)



項目	対象企業	優遇措置内容
<b>工業関連 自動関税制度 (RECOF)</b> (Decree 2.412 / 1997)	同制度を通して輸入した資材の70%を製品製造に使用し、輸入額の50%以上に相当する輸出額（最低額50万ドル）を行う製造業	<ul style="list-style-type: none"> <li>資材を輸入する場合、輸入税（II）、工業製品税（IPI）、社会統合基金・公務員厚生年金および社会保険融資負担金（PIS/COFINS）、海運更新付課税（AFRMM）が1~5年間留保され、実際に輸出された時点で免除扱いとなる</li> <li>資材を国内調達する場合、工業製品税、社会統合基金・公務員厚生年金および社会保険融資負担金についても同様に留保後に輸出された時点で免除。サンパウロ州では、州税の商品流通サービス税（ICMS）も同様の免除がされる</li> <li>輸出入手続きも簡素化される</li> </ul>
<b>ドローバック</b> (Decree Law 37/1966)	輸出する最終商品の製造加工のために使用、または消費（消耗）する物品（原材料、資材、機器、部品、付属品、包装品など）を調達する企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>輸入税（II）、工業製品税（IPI）、輸入に課税される社会保険融資負担金（COFINS）、輸入に課税される社会統合基金（PIS）、海運更新付課税（AFRMM）が留保され、輸出された時点で免除扱いとなる</li> </ul>
<b>ITサービス輸出奨励特別プログラム (REPES)</b> (Law 11.196 / 2005)	ITサービスとソフトウェア産業で、売上高の50%以上を輸出する企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>社会統合基金・公務員厚生年金および社会保険融資負担金（PIS/COFINS）を免除</li> <li>国内に類似品のない財を輸入する場合、工業製品税（IPI）も免除</li> </ul>
<b>技術革新プログラム (グッド法) (Lei do Bem)</b> (Law 11.196 / 2005)	技術革新およびその研究開発に投資を行う企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>研究開発向け設備購入に対する工業製品税（IPI）を50%軽減</li> <li>ブランドやパテント使用料の送金に対する源泉所得税（IRRF）を免除</li> <li>加速減価償却の適用</li> <li>法人税（IR）等に対する課税標準額を減額</li> </ul>

# 法人課税にかかる各種優遇税制措置 (2/3)



項目	対象企業	優遇措置内容
<b>インフラ開発奨励 特別プログラム (REIDI)</b> (Law 11.488/2007)	交通、港湾、空港、エネルギー、 公衆衛生、水利事業等のインフ ラプロジェクトを行う企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>事業認可後5年間にわたり、社会統合基金・公務員厚生年金および社会保険融資負担金 (PIS / COFINS) を免除</li> </ul>
<b>石油開発インフラ 整備プログラム (REPENEC)</b> (Law 12.249/2010)	ブラジル北部、北東部、中西部 地域の石油・天然ガス開発 事業を行う企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>事業認可後5年間にわたり、輸入税 (II)、工業製品税 (IPI)、社会統合基金・公務員厚生年金および社会保険融資負担金 (PIS / COFINS) を免除</li> </ul>
<b>輸出業者に対する 税金払戻特別プロ グラム (Reintegra)</b> (Law 12,456/2011)	工業品の輸出業者	<ul style="list-style-type: none"> <li>製品に占める輸入部品比率を基準以下にするなどの条件を満たす場合、輸出額の0.1%を還付</li> </ul>

# 法人課税にかかる各種優遇税制措置 (3/3)



項目	対象企業	優遇措置内容
<p><b>自動車政策</b> <b>(Rota 2030)</b> (Law 13.755/2018)</p>	<p>自動車メーカー・輸入販売業者、自動車部品メーカーおよび輸送・ロジスティック企業。 国産車だけでなく輸入車も恩典対象となる</p> <p>*一定の研究開発投資を行うか、エネルギー性能や安全性能の改善を行った場合に減税措置が適用される。</p>	<p><b>a. 研究開発投資に対する法人所得税の税額控除</b> ブラジル国内で基礎研究、応用研究、実験開発、サプライヤーの技能研修、基礎的製造技術、技術支援サービスを向上させるための研究開発を行う企業は、投資相当額の30%を上限に、法人所得税 (IRPJ) と法人所得に対する社会負担金 (CSLL) を合わせて10.2%が、本来支払うべきIRPJとCSLLから税務クレジットとして控除される。先進的製造技術、コネクティビティー、戦略的システム開発、ロジスティック・ソリューション開発、自動運転、ナノテクノロジー、ビッグデータ活用、AI (人工知能) 活用などの戦略的分野における研究開発の場合、15.3%の税額が控除される。</p> <p><b>b. 工業製品税の減税</b> 2022年以降、燃費効率基準を達成した車両に対しては最大2%、安全性能の技術基準を達成した車両に対しては最大1%、工業製品税 (IPI) を軽減。</p> <p><b>c. 輸入部品に対する輸入税の免税</b> 国内で類似品が製造されていない場合、輸入税 (II) が非課税。</p> <p><b>d. ハイブリッド車、電気自動車に対する工業製品税 (IPI) の減税</b> 現行25%の工業製品税 (IPI) の税率を車両重量と燃費効率に応じて7~20%に軽減。さらに、ハイブリッド車のうち、バイオエタノール燃料あるいはバイオエタノールとガソリンの混合燃料による走行が可能なフレックス・ハイブリッド車については、同じカテゴリーの車両に対し工業製品税 (IPI) が最低3%軽減される。</p>

# 企業進出形態の比較



	メリット	デメリット
子会社 (現地法人)	<ul style="list-style-type: none"> <li>現地法人は、法的には日本の親会社から独立した主体になるため、ブラジルでの事業活動に関して訴訟が提起された場合、訴訟当事者となるのは現地法人になる。日本の親会社が直接ブラジルで裁判の当事者とされることは基本的にはない（ただし、理論的には、ブラジル法上日本の親会社にブラジルでの事業活動の責任を負わせることができることを想定している）</li> <li>日本の親会社がブラジル税務当局の税務調査の対象となることは基本的にはなく、ブラジルにおける税務申告の観点からは現地法人が当該法人の課税所得のみを申告納税するだけで済む</li> <li>さまざまな種類の事業に対して異なる政府レベルで規定を定めている</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>現地法人を設立する際に一定の手続き（当局への登録、管理人の任命等）が必要となる</li> <li>税務上、現地法人において生じた欠損金を日本の親会社の課税所得と相殺不可</li> </ul>
支店	<ul style="list-style-type: none"> <li>開業当初に損失が出た場合、日本本社の課税所得と相殺し、節税効果が期待できる（目立った相殺は特定の分析の対象となる）</li> <li>本社経費を合理的な範囲で支店に配賦し、ブラジルの課税所得から控除できる</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>日本本社が、支店の債務について直接責任を負うこととなるため、連邦および州の裁判管轄に服することになる。その結果、提訴された場合には本社が被告となる</li> <li>支店の税務調査が本社まで及ぶ可能性があり、本社の帳簿・証憑書類等の提出を求められることがある</li> <li>ブラジル政府（Ministry of Industry, Foreign Commerce and Services）による事前承認が必要であり、結果はOfficial Gazetteに掲載する必要がある。審査機関や、承認の基準となる明確な判断根拠は明示されていない</li> <li>ブラジルでの支店開設要件は厳しく、手続きは煩雑であるため、実務慣行も限定的である(ブラジル進出時は子会社を設立する傾向にある)</li> </ul>
駐在員事務所	<ul style="list-style-type: none"> <li>事実上駐在員事務所での進出はできない（銀行のみ）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>該当なし</li> </ul>
出張ベース	<ul style="list-style-type: none"> <li>法人や事務所の設立がないため、コストと事務手続きを抑えて進出できる</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ブラジル進出の規模は相当程度限定される</li> <li>出張者のブラジルでの活動によっては、日本本社がブラジルにおいてPEを有していると認定される可能性がある</li> <li>出張者は適格など資格を申請しなければならない可能性がある</li> </ul>

# PE課税 - PEの種類



## PEの種類

ブラジルのPE類型は、日本と締結した租税条約においては次のとおり規定されている。

### 1 支店PE

- ①管理所
- ②支店
- ③事務所
- ④工場
- ⑤作業場
- ⑥鉱山、採石場その他天然資源を採取する場所
- ⑦倉庫



(日伯租税条約第4条第2項)

### 2 代理人PE

外国企業が一定の要件に合致する従属代理人を要している場合のその代理人  
(①常習代理人  
②在庫保有代理人)



(日伯租税条約第4条第4項)

### 3 建設PE

6か月を超える期間存続する建築工事現場または建設もしくは組立工事



(日伯租税条約第4条第2項)

MLI条約対象外

# 税務調査および異議申立て・税務訴訟



## 連邦レベルでの紛争解決手続きおよびプロセス



税額控除相殺が却下された場合も同じフローが適用される。  
判決から30日以内に支払う場合、ペナルティは50%削減される。

判決から30日以内に支払う場合、ペナルティは30%削減される。

### 税務調査の執行上の特徴

- ① 調査対象法人の抽出方法  
税務当局はすべての納税者に対して調査を行うことができ、遡及期間は5年間である。調査対象法人の抽出方法に関して特段ルールがあるわけではないが、巨額納税者は対象となりやすい。
- ② 税務調査の大まかな流れ  
税務調査はTax Procedure Distribution Term (TPDT) の配布後に開始される。ブラジル連邦歳入庁の税務調査官によって調査が行われるが、近年では電子で行われることがほとんどである。税務調査は120日以内で実施されなくてはならないが、税務手続きの有効な結論が出るまで延長することもできる。(Article 11, I of Ordinance No. 6478/17)

### 税務紛争解決の概要

納税者とブラジル連邦歳入庁 (RFB) の間で紛争解決手続きが行われる。納税者の審査請求は連邦税務局 (第一審) によって判決される。不服の場合、納税者は税務当局と納税者それぞれ50%から構成される行政機関である国税不服審判審議会 (CARF) に控訴することができる。第一審の判決が税務当局にとって不利である場合には、国税不服審判審議会への控訴は必須かつ自動的に行われる。最終的な司法判断は最高評議会 (CARF's Superior tax court of Appeals) であり、CARFの裁判官の間で異なる意見を一つにまとめる責任がある。しかしながら、この裁判では法的事項のみが分析され、証明事項は分析されない。

当局の執行体制 当局の名称: Receita Federal do Brasil (RFB)

# ホットトピック (税務調査の論点も含む)



## 01

### 税制改正

**論点：**ブラジル税制の改正および簡素化に取り組んでおり、2022年12月時点で、(i) 法人所得税の税率引き下げ：34%→26% (ii) 配当源泉税の導入：0%→15% (iii) 間接税のVATへの一本化などに関する法案が、連邦議会および上院で審議中である。

**対応策：**ブラジルにおける税制改正の進捗状況や潜在的な変更点を把握し、ブラジルでの事業拡大や投資の可能性を分析することが必要となる。

## 02

### 株取得後ののれん償却

**論点：**ブラジル企業の持分を買取した場合でも、特定の条件（被投資企業と投資元企業との合併、正当な経済目的があること、税務当局へ取得価額の配分としてのいわゆるPPA評価レポートの提出等）を満たす場合、税法上、のれん償却（損金算入）が認められているが、税務当局は、持分買取におけるのれんの価値を裏付ける事業上の理由・投資元企業の実体性・必要性に対する調査を強化している（買収ビークルとしてSPCを利用するスキームについて、税務当局がSPCが実際の買取者ではないとして償却を否認することがある）。

**対応策：**買収スキームを分析・検討した上、買取の事業目的、PPAの評価レポート、SPCの登記資料等の説明資料の整備が必要。

# ブラジルの移転価格税制の概要、各国特有の事項、ホットトピック

## 【目次】

### ブラジルにおける移転価格税制の概要

移転価格税制の概要 .....18

LF／MFの概要 .....19

国別報告書の概要 .....20

### ブラジルにおける特有の事項およびホットトピック

ブラジルにおける移転価格税制の動向 .....21

# 移転価格税制の概要



<p><b>1. 移転価格税制導入時期</b></p>	<p>1997年 Law no. 9430/96</p>	
<p><b>2. 関連者の定義</b></p>	<p>① 同一支配下にある法人；または ② 低所得税率国、または、優遇税制を適用する国に所在する法人 なお、独占代理店との取引にも、移転価格税制が適用される</p>	
<p><b>3. 移転価格調査の時効</b></p>	<p>5年（Law No. 5,172/1996）</p>	
<p><b>4. 独立企業間価格の算定方法</b></p>	<p>① コストプラス法 ② リセールマイナス法 ③ 比較可能な取引との比較法（CUP法） ブラジルからの輸出取引については、セーフハーバーが設けられている</p>	
<p><b>5. 日本とのAPA／MAPの適用可能性</b></p>	<p><b>日本との租税条約の有無</b> 有り</p>	<p><b>実務上の適用可能性</b>  現地法上、MAP制度の規定はあるもののAPA制度は規定がないため、利用不可  MAPについても移転価格案件については実務上困難である</p>

# LF/MFの概要



ローカルファイル（LF）の概要	
1. 作成義務対象者	BEPS行動計画13におけるローカルファイルに係る作成義務は無い ブラジル移転価格税制における移転価格文書化ルールに即す（18-24B of Law 9430）
2. 作成期限	7月31日（確定申告期限）
3. 提出期限	7月31日（確定申告期限）
4. 作成言語	ポルトガル語
5. 罰則	移転価格追徴税額について、罰則が課される
マスターファイル（MF）の概要	
1. 作成義務対象者	適用なし
2. 作成／提出期限	適用なし

# 国別報告書の概要



## 国別報告書 (CbCR) の概要 (セカンダリーファイリング※の場合のみ)

1. 作成義務対象者	親会社がブラジルに所在する場合、前年の連結グループ収益が2,260百万レアル以上、親会社が海外に所在する場合、前年の連結グループ収益が750百万レアル以上の多国籍企業 (Normative Instruction 1681/2016 - Article 4)
2. 提出期限/作成期限	法人税の申告と同時に提出 (Normative Instruction 1681/2016 - Article 6)
3. 罰則	(1) 申告を怠った場合、または税務当局の要求に回答しなかった場合は、月額1500レアル (2) 記載を誤った場合、正確な数値の3% (Normative Instruction 1681/2016 - Article 11)
4. 国別報告書に係る通知書 (Notification) の要否	会計年度の確定申告の提出日までの間に行う必要 (Normative Instruction 1681/2016 - Article 6)

※ セカンダリーファイリングとは最終親会社の所在する国において国別報告書に関する法整備がされていない等の理由により、最終親会社以外の構成会社が当該構成会社の所轄税務当局に提出することである。

## ブラジルにおける移転価格税制の動向（独特の移転価格制度①）



<p><b>ブラジル独自の制度</b></p>	<p>ブラジルの移転価格制度はOECDガイドラインに準拠しておらず、ブラジル独自の制度となっている</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● 2017年5月29日にブラジルは正式にOECDメンバーへの加盟申請を行い、2022年1月にはOECDへの加盟に向け協議が開始されたが、依然としてメンバーとはなっていない</li><li>● MFおよびLFはまだ導入されていない（移転価格調整に関する書類は、税務申告書のなかに含まれている（ECF: 翌年の7月末が提出期日））</li></ul>
<p><b>適用可能な移転価格算定手法</b></p>	<ul style="list-style-type: none"><li>● OECDガイドラインによって定められた手法と異なる手法を採用している（すべての取引に関し、その計算と取引価格の立証について各取引製品や取引単位で行う必要がある点は留意が必要）<ul style="list-style-type: none"><li>- 独立価格批准法 → PIC、PVEx</li><li>- 再販売価格基準法 → PRL、PVV/PVA</li><li>- 原価基準法 → CPL、CAP</li></ul></li><li>● “利益分割法”や“取引単位営業利益法（TNMM）”等、利益に基づく手法は認められていない</li><li>● 最適な手法を採用する方法（ベストメソッド）ではなく、納税者はどの方法でも選択適用でき、また、毎年また製品ごとにその方法は変更できる</li></ul>

## ブラジルにおける移転価格税制の動向（独特の移転価格制度②）



<b>比較方法</b>	OECDガイドラインと異なり価格・利益率が取引や事業タイプで法律で予め設定（比較可能性目的のための機能リスク分析や、ベンチマーク分析は求められない） インバウンドの場合20%～30%、アウトバウンドの場合15%～30%
<b>マージンの乖離</b>	比較金額との差が上下5%までであれば、移転価格調整は不要となる
<b>二国間協定、 多国間協定</b>	MAPは実務上有効に機能していない



## ブラジルにおける移転価格税制 OECD移転価格ガイドラインとの整合性を図る取組み

- ブラジルの移転価格ルールを経済協力開発機構（OECD）の移転価格原則と整合性を図るためのこれまでの動きとして、従来は両制度について、選択的、部分的、または並行的に整合を図ることに焦点を当てられてきた
- 2019年12月に発表されたOECDとブラジル税務当局の共同報告書「Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with OECD Standards」では、OECDがブラジルに対してOECD移転価格基準との完全な整合性（フルスコープ・アプローチ）を求めていることがより鮮明となっている
- なお、OECD移転価格ガイドラインをブラジルに導入するにあたり、即時的に適用する方法と、段階的に適用する方法が検討されているが、段階的適用が現実的と結論付けられている
- 一方で、2022年10月の総選挙による政権交代が発生したため、実際の導入にはさらに時間を要することが予想されている



## ブラジルにおける移転価格税制 OECDにより変更が要求されている規定

- 報告書は、ブラジルがOECDルールを適用する際に、従来のブラジルの移転価格税制のうち変更が必要となる規定についてガイダンスを提示している。ガイダンスの主要なポイントは下記のとおり

移転価格文書	マスターファイルおよびローカルファイルを含めた、残りのBEPSアクション13提言の適用
独立企業間原則	国内法における独立企業間原則の見直し OECDガイドライン上の定義による独立企業間原則から逸脱した条項の修正（例：固定マージン、比較可能性の問題）
算定方法	ベスト・メソッド・ルールの適用 取引単位営業利益法（TNMM）および利益分割法を含めたOECDの一般的な算定方法とのブラジル移転価格制度の整合
セーフハーバー	現行のセーフハーバールールを見直しまたは廃止
取引単位	現行の製品ごとに計算を行う方式を製品群または取引ごとに計算を行う方式に変更
その他	すべての金融取引を包括したルールの適用 独立企業間原則に抵触する可能性があるルールの見直し

**Thank you**



本テキストを利用する場合には、経済産業省HPに記載の「利用規約」に準じてご利用ください。

<https://www.meti.go.jp/main/rules.html>

特段に記載がない限り、講演および講演資料（以下、合わせて「本資料」）の一部に記載されている各国税制に関する内容は2022年12月時点の各国の税務情報に基づくものであり、その後の法改正などによって変わる可能性がある旨は、ご注意ください。

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。

経済産業省およびKPMG（KPMG International Cooperativeに加盟するメンバーファームを全て含む）は、本資料に関して生じた一切の損害（間接的、派生的、特別、または付随的損害も含む）および現実化していない損失（逸失利益や事業機会の喪失も含む）について、それがいかなる法的根拠に基づき生じたか否かにかかわらず、またはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、何ら責任及び義務を負いません。

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.