



KPMG Newsletter

# KPMG Insight

## Topic ①

これだけ赴任準備

— 必ず押さえておくべきポイント —  
第3回 タイ・マレーシア・ブラジル



Vol. **58**

January 2023

# これだけ赴任準備

## ー 必ず押さえておくべきポイント ー 第3回 タイ・マレーシア・ブラジル

KPMGタイランド  
移転価格部

金澤 学 / アソシエイト・ディレクター

KPMGマレーシア

渡邊 和哉 / パートナー

KPMGブラジル

Global Japanese Practice 南米地域統括責任者

天野 義仁 / アソシエイト・パートナー

三上 智大 / マネジャー

タイにおける税務調査は、解決までに数年の期間を要するなど長期化することが多く、会社側もその対応に膨大な時間と労力を費やす必要が出てきます。税務調査の特徴を理解し、タイ子会社の税務リスクを事前に把握することが重要になってきます。

マレーシアの税務は政府の経済・財政政策を色濃く反映しており、税体系および実務運用において日本とは異なる点が少なくありません。本稿ではマレーシア税務における3つの論点を取り上げ、赴任者が抑えておくべきポイントについて解説します。

ブラジルで各企業がビジネスを展開するうえで「ブラジルコスト」と総称されるリスクやハードルが立ち塞がります。主にブラジルへの新規駐在員向けの内容となりますが、主な「ブラジルコスト」の構造およびブラジルコストに対応するための留意点について解説します。

なお、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。

### ☑ タイ

タイは、税務調査が頻繁に行われ、かつ、タイ特有のルールがいくつか存在する国である。税務調査の起因となる事項やタイ特有のルールを把握しておくことで、税務リスクを事前に把握することが可能になる。

### ☑ マレーシア

移転価格に関する税務調査では、国内企業との比較、単年度での比較、中央値との比較が要求されるなどの特徴がある。売上税・サービス税は課税が限定的であり、日本の消費税とは異なる。法人税におけるキャピタル・アローワンスは、会計上の減価償却費とは似て非なるものである。

### ☑ ブラジル

ブラジルコストには、税制・税務手続きの煩雑さ、手厚い労働保障（人件費）、税務・労働訴訟、高水準の金利、インフレ、不安定な為替、ロジスティクス（物流費）、行政手続きの煩雑さ、調達コスト、語学（ポルトガル語）、情報入手等が挙げられる。



金澤 学  
Manabu Kanazawa



渡邊 和哉  
Kazuya Watanabe



天野 義仁  
Yoshinori Amano



三上 智大  
Tomohiro Mikami

## ① 税務調査 <タイ>

### 1. 増加が見込まれる税務調査

新型コロナウイルス感染症による経済的な打撃はタイの税収にも影響を与え、税収確保のため、これまで以上に積極的な税務調査が今後予想されます。そこで、本稿では、タイにおける税務調査に関して気を付けるべきポイントを解説します。

#### (1) 税務調査の種類

タイにおける税務調査の周期は決まっておらず、毎年税務調査を受けている会社もあれば、設立以来、一度も税務調査を受けていない会社もあります。税務調査が開始すると、終結までに数年の期間を要することもあり、その対応に膨大な時間と労力を費やす必要が出たり、会社として到底受け入れがたい結論に達する場合もあったりと、会社が不利益を被る場面が多々発生します。

タイで税務調査の起因となるのは大きく以下の3つに分けられます。

- 会社の事業概要調査目的の場合
- 各種税務申告内容に疑義がある、また

- は疑義を特定している場合
- 税金還付を申請した場合

還付申請の場合を除き、税務調査の対象会社は歳入局によって選定されます。最近の傾向としては、赤字が継続している会社や経費の変動が大きい会社が選定されることが多いため、利益や経費の適切な管理を通じて税務調査対象に選定されないことが最善の税務リスク管理と言えます。加えて、税務調査の事前準備として、赤字や低利益要因を詳細に分析した移転価格文書の作成や税務申告書内の数値の精緻化といった一歩進んだコンプライアンス対応が重要になります。移転価格文書は専門性が高く、また、税務申告書については経理担当者が誤った税務処理を過去から継続しているケースもあるため、必要に応じて定期的に税務専門家のレビューを入れることで適切な税務リスクの事前の把握、対応策の検討が可能と言えます。

#### (2) 税務調査の手続きとそのターニングポイント

税務調査の手続きの流れは図表1のとおりです。

手続きの流れのなかで“召喚状の発行”は最も重要なターニングポイントと言えます。これは歳入局が本格的に調査を開始することを意味し、他の税目まで調査範囲が広がるだけでなく、時効がストップした状態で調査ができることになるため、召喚状発行前と比較して交渉が難しくなる、歳入局が認め得る金額的妥結点が高くなる傾向になり、会社にとって不利益が多いと言えます。

一方で、召喚状発行は歳入局内でも相応の根拠説明が求められるため、税務調査官としては可能な限り納税者側の自主修正という形で調査を終えたいという意向もあります。したがって、調査の争点や税務調査官の本気度合いを考慮しながら、指摘内容を受け入れるかどうかを判断することが重要になります。

### 2. タイ特有ルールへの対応

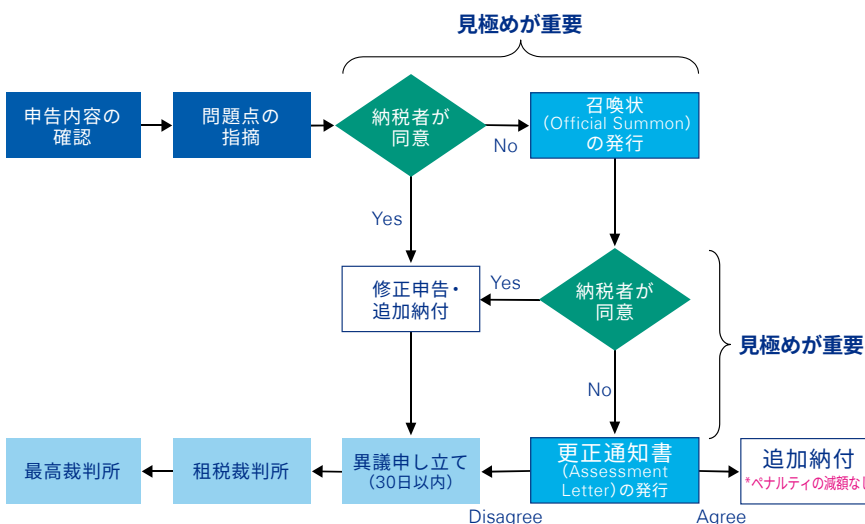
#### (1) 法人税中間納付

安定的な税収確保を目的として、タイにおいても中間申告制度が設けられており、年間見積所得の半分に対する法人税を予定納付する必要があります。この中間申告制度に関して、「合理的な理由がなく、年間見積所得が年間実際所得の25%を下回った場合、中間納付時の不足額に対して20%のペナルティが科される」といったタイ特有のルールがあります。

本ペナルティを避ける方策として、中間申告時の予定納付を想定より多めに支払うといった対応が考えられますが、それにより中間申告時の納付額が実際の年間納付額を超えてしまった場合、過大納付分の還付手続きをとることになり、税務調査が避けられないといった問題点を抱えています。

したがって、中間納付額の計算においては、過少納付の場合のペナルティと過大納付の場合の税務調査という2つのリスクを勘案して、業績予測を行う必要があります。

図表1 移転価格調査～税務調査の流れ～



## (2) 二次調整（移転価格）

タイにおいて最も問題になることが多い税目の1つに移転価格（法人税）がありますが、移転価格課税を受けた場合に知っておくべき論点として“二次調整”というタイ特有のルールがあります。

二次調整とは、歳入局より取引価格の増額更正を受けた場合に、その調整額に相当する利益送金があったものとみなされ、みなし配当等として源泉税が課される制度を言います。

一般的な二次調整の考え方は、移転価格調整を受け、この調整額に相当する部分に対する“送金が行われない場合”に、資産が他方の関連者にとどまり、独立企業間価格で取引が行われたときと同一の状態にはならないこととなるため、みなし配当等として課税を受けることになるというものです。しかしタイの場合、独立企業間価格で取引が行われなかった時点で資産流出が発生したとみなされるため、移転価格調整に相当する額の送金をしても、当該二次調整を回避できません。むしろ送金をすることで、当該送金額（収入）に対してさらに法人税が課されるといった問題が発生します。

現状、二次調整を回避する手段はなく、移転価格課税を受けた場合、加算税や延滞税を含めて多額の追加コストが発生するリスクがあります。前述の通り、税務調査はすべての法人が必ず受けるものではないため、移転価格を適切に管理することで、タイにおける移転価格リスクを低減させることが重要になってきます。

## II マレーシア特有の税務論点 <マレーシア>

### 1. 移転価格にかかる税務調査

他のASEAN諸国に比べ、マレーシア内国歳入庁（IRB）はPublic Ruling、Guideline、Practice Noteを多数公表してお

り、損金性など税務処理そのものが税務調査で争点となることは多くありません。

しかし、移転価格税制は取引価額が妥当であるか否かという判断の問題であり、この判断基準が納税者と税務当局で異なるため、近年の税務調査では多くの争いが生じています。

マレーシアの移転価格ガイドラインはおおむねOECDガイドラインに沿ったものですが、実務上、次のような特徴があるので、注意が必要です。

#### ・比較対象はマレーシア企業に限定

比較対象はIRBが検証可能な財務データであることが優先されています。そのため、マレーシア企業委員会に登録されているマレーシア企業の財務諸表を用いることが実務上要求されます。

#### ・単年度での検証

ガイドラインには複数年の検討に関する記述があるものの、実務的には単年度ごとの比較が要求されます。そのため、複数年度を対象とした税務調査では利益率が低い年度だけが着目され、その年度についてのみ追徴課税を受けることがあります。

#### ・中央値との比較

他国と同様にマレーシアのガイドラインにおいても、移転価格の算定は厳密な計算ではなく、最適な検証方法によって

範囲を導くものと記述しています。しかし、税務調査における実務運用は異なり、四分位幅に収まったとしても、中央値を下回っている場合はピンポイントで中央値に基づいて追徴課税されることも少なくありません。

なお、移転価格調査によるペナルティについて、従前は追加の支払税額が生じる場合においてのみ、ペナルティが科されていました。しかし2021年の法改正により、追加の支払税額が生じるか否かにかかわらず、移転価格調査により修正された課税所得に対して最大5%のサーチャージが科せられることとなりました。そのため、多額の繰越欠損金等により追加の支払税額が生じない場合であってもサーチャージが科せられ、キャッシュアウトが生じることとなります。

## 2. GSTと売上税・サービス税

マレーシアは2015年にそれまでの売上税・サービス税（以下、「SST」という）を廃止し、日本の消費税に相当するGSTを導入しました。しかし2018年の政権交代に伴いGSTは僅か3年で廃止され、SSTが再び導入されています。GSTとSSTの比較は図表2のとおりであり、SSTの主な特徴は次の通りです。

図表2 GSTとSSTの比較

	GST	SST	
		売上税	サービス税
課税の範囲	国内での物品販売・サービスの提供、および物品サービスの輸入	国内で製造される課税物品および輸入される課税物品	特定の課税サービス
税率	6%	5% or 10%	6%
課税システム	多段階	一段階	
中間業者の処理	仕入税額控除	ビジネスコスト	

出所:KPMG作成

・ SSTの課税対象は限定的

GSTでは基本的にあらゆる物品・サービスの取引が課税対象でしたが、SSTでは法令で特定される物品・サービスのみが課税対象となります。そのため、扱う物品・サービスが課税対象であるか否かの見極めが重要となる点で異なります。

・ SSTは一段階課税

GSTは取引の過程で随時課税される多段階課税ですが、仕入税額控除により税の最終的な負担者は国内の最終消費者となるものでした。一方、SSTは製品の工場出荷や商品の輸入時点、もしくはサービスの費消時点の一段階で課税されます。そのため、消費者に価格転嫁できなければ、企業のコストとなる点で大きく異なります。

なお、以上2つの特徴から、税収の観点においてはGSTの方がSSTより有利となります。そのため、現在GSTの再導入に向けての議論が政府内で活発に行われています。

3. キャピタル・アローワンス

マレーシアでは資本取引を法人税の課税の対象としておらず、固定資産の売却損益はもちろん、会計上の減価償却費も税務上の損金には算入されません。しかし、企業の投資活動を促進するための政策的措置として、キャピタル・アローワンスが導入されています。キャピタル・アローワンスの計算は会計上の減価償却費の計算と類似しているため、同様のもの見られがちですが、制度の背景が異なることを理解する必要があります。キャピタル・アローワンスの特徴を挙げます。

・ 対象となる資産は限定的

たとえば、建物・構築物であれば「産業用」の用途で使用されることが条件とされており、事務所や店舗等は原則対象

となりません。

・ 短い償却期間

投資活動を促進するという目的から、資産の経済的耐用年数に比べ、キャピタル・アローワンスの償却期間は短く設定されています。なお、各年度のキャピタル・アローワンスが発生年度に控除しきれない場合は、翌年度以降に永久に繰り越すことが可能です。

・ 売却・除却時の差額償却・差額賦課がある

資産所有の終了あるいは資産が事業の用に供されなくなった時点で、政策的措置としてのキャピタル・アローワンスの有効性は失われます。そのため、対象資産を売却あるいは除却した場合は、その対価に基づき、キャピタル・アローワンスの追加（差額償却）ないし戻入（差額賦課）が行われます。

以上のように、マレーシア税務には日本と異なる制度・運用があるため、ビジネスを遂行するうえで、マレーシア特有の論点を理解しておくことが大切です。

III 「ブラジルコスト」の構造およびブラジルコストへの対応 <ブラジル>

1. ブラジルコストの構造

ブラジルには「ブラジルコスト」と総称されるビジネス発展を立ち塞ぐさまざまなリスクやハードルが存在します。代表的なものを解説します。

(1) 税務

ブラジルの税金は、連邦税、州税、市税に区分されますが、税金の種類が多く、細則を含めると頻繁に税制改正が行われるのが現状です。以下が典型的なブラジルにおける税務論点となります。

・ ブラジルではOECDガイドラインから乖

離する独自の移転価格制度を採用しており、国際競争力が阻害される要因となっている。

・ PIS/COFINS（連邦税：売上に対する社会負担金）のほか、各州で税率の異なるICMS（州税：商品流通サービス税）等、複数の間接税が存在している。特に州間取引により累積したICMSの税務クレジットの解消に悩まれている企業は多い。

・ ブラジルでは税務訴訟も多く、行政手続および司法手続の完了まで相当の年数を要する。

(2) 労務

ブラジルでは、2017年に統一労働法が74年振りに改正されたものの（法律13.467号/2017）、企業にとって引き続き負担の大きい労務コストの一部を紹介し

ます。  
・ 雇用主は従業員に対して、基本給のほか、FGTS（勤続年数補償基金）、INSS（国立社会保障院）への負担金、13ヵ月特別給与、休暇手当（月次基本給の1/3）付与等が義務付けられている。そのため、企業の労務費負担割合は他国と比較して多い傾向にある。

・ 一度契約した給与額を下げることは法律上認められていない。

・ 職務内容が同一の従業員の間で給与面において差をつけることについて、法律上の制限が存在する。

・ ブラジルでは労働訴訟も多く、新規訴訟は2021年度のデータでは年間150万件を超過している。

(3) その他

・ ブラジルではSelic金利が13.75%（2022年11月11日時点の2022年年末予測、ブラジル中央銀行発行レポート「Focus」調べ<sup>1)</sup>）、インフレ率（拡張国内消費者物価指数、IPCA）が5.82%（2022年11月11日時点、「Focus」調べ<sup>1)</sup>）と高水準である。



- ・ 為替相場も安定しないのが特徴であり、米ドル等で輸出入取引をしている企業を悩ませる問題である。
- ・ 行政手続きが遅延する傾向にある。たとえば、駐在のセットアップだけでも時間を要する（運転免許証取得に1年超を要するケースがある）。
- ・ 通関での税関ストライキ、トラック業者によるストライキ、貨物差し止め等、ロジスティクスをめぐる混乱が発生することも稀ではない。

## 2. ブラジルコストへの対応

ブラジルは税制が複雑であり、1社あたりの税務コンプライアンスに要する時間が他国と比較して非常に多い国です。日本が129時間、アメリカが175時間であるのに対してブラジルは1,501時間が年間にかかります（2019年、世界銀行調べ<sup>2</sup>）。ブラジルコストを管理するためには、税務以外にも留意が必要となります。以下では「取引価格や取引フローの見直し」および「駐在員の留意点」を解説します。

### (1) 取引価格や取引フローの見直し

従来存在するブラジルコストに加え、昨今の原材料価格高騰、物流費高騰および為替変動等により、売上が伸びても、利益に悩む企業が存在するのが実情です。

主に関係会社間で輸出入取引している企業にとって、取引価格の見直し検討は重要でしょう。また、取引フローが税務コストのほか、物流および保管コスト等の観点において、最適解となっているかの定期的なレビューも必要と考えられます。

日本を含めた各国との遠い地理関係や広大な面積を有するブラジル国内の物流費を含め、以前よりコスト管理の重要性が増しています。

### (2) 駐在員の留意点

前述のさまざまなリスクやハードルに対処するためには、適時情報収集を行い、オ

ペレーションの状況を定期的にレビューし、経営判断していくことが欠かせません。

税制含む各情報が基本的にポルトガル語であるブラジルでは、駐在員による情報収集は英語圏より難航する傾向にあります。限られた駐在期間のなかで、スムーズなビジネス運営を継続していくには、信頼できる社内のローカルメンバーとの協力は必須です。また、連邦、州および市レベルの制度の違いや数々の法改正等、社内ですべての入手できる情報には限りがあるため、外部専門家の活用を検討することも大切です。

### 3. まとめ

ブラジルコストを抱えていながらも、テクノロジーの発展に伴い2021年はブラジルで過去10年で最高のM&A件数（KPMGブラジル調べ<sup>3</sup>）になっており、引き続き市場の魅力が高いことが示されています。

また、水力を中心とした再生エネルギーによる電力構成が84.8%（2020年、自然エネルギー財団ホームページ調べ<sup>4</sup>）と、世界有数の再生エネルギー先進国であり、昨今のESG動向の観点でも注目されている市場となります。

2022年に入り、ブラジル政府のIOF金融取引税の段階的引き下げの決定、OECDガイドラインに沿った移転価格制度導入の議論の再開等、グローバルスタンダードに近づいている傾向が見えます。

2023年からルーラ新政権が発足します。各ブラジルコストの改善を期待するとともに、環境変化に伴う各企業によるオペレーションの定期的なレビューが引き続き期待されることです。

<sup>1</sup> ブラジル中央銀行「Focus」  
<https://www.bcb.gov.br/publicacoes/focus/11112022>

<sup>2</sup> THE WORLD BANK「Time to prepare and pay taxes (hours)」

Time to prepare and pay taxes (hours) | Data (worldbank.org)

- <sup>3</sup> KPMG Brazil「Fusões e Aquisições - 2021 - 4º trimestre」  
Fusões e Aquisições - 2021 - 4º trimestre (assets.kpmg)
- <sup>4</sup> 自然エネルギー財団「国別の電力-電源構成」  
[https://www.epe.gov.br/sites-en/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-231/BEN\\_S%C3%ADntese\\_2020\\_EN.pdf](https://www.epe.gov.br/sites-en/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-231/BEN_S%C3%ADntese_2020_EN.pdf)

#### 関連情報

KPMGは、日本企業の海外事業展開をこまやかに支援するため、世界の主要34カ国88都市に、約760名の日本人および日本語対応が可能なプロフェッショナルを配しています。

各国の最新情報については、下記をご覧ください。

海外進出支援窓口

<https://home.kpmg/jp/ja/home/services/global-support.html>

タイ

<https://home.kpmg/jp/ja/home/services/global-support/thailand-laos-myanmar.html>

マレーシア

<https://home.kpmg/jp/ja/home/services/global-support/malaysia.html>

ブラジル

<https://home.kpmg/jp/ja/home/services/global-support/brazil-latinamerica.html>

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

KPMGタイランド

金澤学 / アソシエイト・ディレクター

✉ [mkanazawa1@kpmg.co.th](mailto:mkanazawa1@kpmg.co.th)

KPMGマレーシア

渡邊和哉 / パートナー

✉ [kazuyawatanabe1@kpmg.com.my](mailto:kazuyawatanabe1@kpmg.com.my)

KPMGブラジル

天野義仁 / アソシエイト・パートナー

✉ [yoshinoriamano1@kpmg.com.br](mailto:yoshinoriamano1@kpmg.com.br)

三上智大 / マネジャー

✉ [tomohiromikami@kpmg.com.br](mailto:tomohiromikami@kpmg.com.br)

KPMGジャパン

home.kpmg/jp

home.kpmg/jp/socialmedia



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

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及びそれ以降における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。

© 2023 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

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

コピーライト©IFRS®Foundation すべての権利は保護されています。有限責任 あずさ監査法人は IFRS 財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS 財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.org でご確認ください。

免責事項：適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会と IFRS 財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません(過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない)。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されず、この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IAS®」および「IASB®」は IFRS 財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および(または)登録されている国の詳細については IFRS 財団にお問い合わせください。