



KPMG Newsletter

KPMG Insight

Topic ③

ブラジル／移転価格制度および
付加価値税制度の改正



Vol. **67**

July 2024

ブラジル／移転価格制度および付加価値税制度の改正

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

あずさ監査法人

三上 智大／マネジャー

※24年7月1日付 KPMG Sao Paoloより帰任

ブラジルでは、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。しかしながら、2023年にはブラジルコストの1つと言われていた移転価格制度の改正に続き、年末には付加価値税の改正がなされ、長年続いた独自のブラジル税制が歴史的な転換期を迎えています。

本稿は、新移転価格制度の主な改正点、公表されたガイドラインにおける主なポイントおよび留意点、検討すべき今後のステップ、新付加価値税制度の概要および移行に向けた今後のステップならびに今後に向けた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。

✔ POINT 1

新移転価格制度

- ブラジル独自の算定式ベースの移転価格制度から、OECDガイドラインに適合した独立企業間原則を採用した移転価格制度への移行

✔ POINT 2

新付加価値税制度

- 従来のPISおよびCOFINS、ICMS、ISSが廃止され、CBS、IBSという重複型付加価値税(Dual VAT)制度への移行
- 2024年から2025年にかけて、細則を規定した補足法の制定(2024年4月24日に補足法の議案が下院に提出済)、税金に関する一般法の制定等を控える
- 2026年にはCBS、IBSが試験的に導入され、2027年から2032年にかけて新制度の税率の段階的引き上げおよび現行制度の税率の段階的引き下げを経て、2033年より新制度が完全適用される



天野 義仁
Yoshinori Amano



三上 智大
Tomohiro Mikami

① 移転価格制度の改正、およびガイドラインの公表

(a) 移転価格制度の改正 (法律14,596号/23)

ブラジル大統領は2023年6月14日、暫定令1,152号/23を採択する法律14,596/23号に署名しました。この法律は、ブラジルの移転価格制度を大幅に変更するものであり、ブラジル独自の算定式ベースの移転価格制度に対して、2024年期からOECDガイドラインに適合した独立企業間原則が強制適用されています。

(1) 主な改正点

- ① 独立企業間原則 (アームス・レングス・プリンシプル) の導入
新制度では、「独立企業間原則」が基礎として位置付けられます。背景として、移転価格が市場原理および独立企業間原則を反映していない場合、関連者が支払うべき租税や関連者所在地国の税収が歪められることが挙げられます。言い換えれば、国外関連者企業との取引価格を操作し、国外に所得を移転させることにより、所在国の税収が歪められます。そのため、当該歪みを是正し、独立企業間原則を確保するため、関連者間取引で生じた利益を必要に応じて調整します。調整は「国外関連者と取引を行う場合、支配関係がない第三者と同等の条件 (自由な競争下で交渉された時と同等の条件) で取引すべき」という考え方にに基づきます。また、関連当事者間の取引から生じる課税標準は、非関連当事者間で行われる類似の取引において合意される条件を考慮して判断されます。
- ② 移転価格の対象となる関連当事者間の取引範囲の拡大
従来、移転価格の対象となる関連当事

者間の取引は「資産、サービス、権利、金融取引」が対象でしたが、無形資産、企業再編および金融取引に関する十分なアプローチがなされていませんでした。新制度では、企業再編を含めた、いかなる商業および金融取引が対象となります。

- ③ MLT (取引単位営業利益法) および MDL (利益分割法) の導入
従来、MLTおよびMDLの算定方法が認められていませんでしたが、新制度ではOECDガイドライン同様に認められるようになります。
- ④ 機能分析およびベンチマーキングの導入 (固定マージンは廃止)
従来、算定方法の多くに固定マージンが使用され、たとえばPRL法 (再販売価格基準法) では産業別に20%、30%または40%の利益マージンを考慮することが求められていました。結果、多くの在伯企業に二重課税をもたらしていました。新制度では「機能分析」および「ベンチマーキング (比較可能性)」が分析に用いられ、固定マージンは廃止されました。言い換えれば、従来の客観的な手法から、より主観的な手法に変更されたとも言えます。例として、従来、固定マージンによる算定では、社内存在する関連会社との客観的な取引情報をベースに調整額の算出が可能でしたが、今後は、機能分析およびベンチマーキング (比較可能分析) を実施するにあたり、社外よりさまざまな情報入手し、文書化していくことが必要となります。
- ⑤ ベストメソッド方式の採用
従来、企業は最も有益な算定方法を自由に選択することが可能でしたが、新制度では選択することは認められず、企業は非関連者間取引価値を最も適

切に反映する方法 (ベストメソッド方式) を選択しなければなりません。

⑥ 文書の拡充

すでに導入されている国別報告書 (CbCレポート) の他、ローカルファイル、マスターファイルが導入されました。

(b) 移転価格制度のガイドラインの公表 (規範指令2,161号/23)

ブラジル連邦歳入庁 (Receita Federal do Brasil, RFB) は2023年9月29日、規範指令2,161号/23を公表しました。移転価格算定方法に関するRFBの解釈は、OECDガイドラインに非常に近いものとなります。

旧制度からの多くの変更がある新制度では、概念的な観点も強まりました。納税者は、移転価格制度や対象取引に対するアプローチを全面的に見直さなければなりません。

(1) 移転価格制度のガイドラインにおける主なポイント

- ① 文書化要件に係る3つのカテゴリー
 - I. 関連当事者間取引が5億ブラジルレアル以上の納税者は、完全なマスターファイルとローカルファイルを提出する必要があります。RFBは英語またはスペイン語のマスターファイルを受理しますが、RFBがポルトガル語への翻訳を要求する可能性があります。
 - II. 第2のカテゴリーには、関連当事者間取引が1,500万ブラジルレアル以上、5億ブラジルレアル未満の納税者が含まれます。これらの納税者は、移転価格に関する基本的な情報を含む簡易的なローカルファイルを提出する必要があります。
 - III. 最後のカテゴリーである1,500万ブラジルレアル未満の関連当事者間取引を行う納税者は、移転価格文書

の提出が免除されますが、取引において独立企業間原則を遵守する必要があります。

② 提出期限

納税者は電子法人所得税申告書 (ECF) の一部として、一定の移転価格情報を提示することが義務付けられています。原則として、移転価格文書はECF提出後3ヵ月以内に提出しなければなりません。なお、2024年分の移転価格申告書については、2025年12月31日までに提出する必要があります。

特に適用初年度においては、納税者は早い段階から準備を開始することが望まれます。

(1) 主な留意点

① 無形資産

新移転価格制度は、無形資産取引に関しても変化をもたらしています。ブラジルの企業は、従来のアプローチを見直し、ロイヤルティを含む無形資産の関連当事者間の請求額を基礎とした独立企業間価格を考慮する必要があります。

② 検証対象

移転価格算定上の検証対象は、必ずしもブラジル法人とは限りません。その代わりに、企業の機能的な特徴や複雑性を考慮し、管理された取引のどの当事者を検証対象とみなすべきかを適切に評価する必要があります。

③ 検討すべき今後のステップ

企業は、新移転価格制度が、潜在的なリスクや機会、新しい状況に適応する方法を特定するために、ブラジルに関わるビジネスモデルの維持および見直しを検討することはとても重要です。関係会社間との取引を見直す場合には、ブラジル側のみならず、本社を含む相手先側の移転価格制度にも影響す

るため、本社等を含めた対応が必要となります。今後のステップとして、各企業は以下の点を検討することが考えられます。

1. リスクと機会を含めた潜在的な影響の評価
2. 無形資産および有形資産を含めた、企業間取引に関するプランニングの可能性の検討
3. 年度を通して価格を調整する仕組みとして、補償的調整の実施の検討
4. 無形資産 (知的財産) の移転または企業間でのロイヤルティの支払いおよび受取りに関するモデル変更の可能性の検討

II

付加価値税制度の改正

PEC 45/2019税制改正の成立

ブラジルの現行の付加価値税制度は非常に複雑です。連邦税の社会負担金 (PIS および COFINS)、工業製品税 (IPI)、州税の商品流通サービス税 (ICMS)、市町村税のサービス税 (ISS) 等、税金の種類が多く、各州等における税務特典の種類も多く、関連法令は頻繁に発令・改定されます。現に、ブラジルの1社平均の税務コンプライアンス対応時間は1,492時間 (2020年世界銀行調べ。日本は129時間)¹であり、世界で最も税務対応に時間を要する国の1つとなります。ブラジルでは過去より幾度となく付加価値税制度の改正について国会で議論されてきましたが、2023年12月20日に、連邦・州・市町村の付加価値税を含む税制改正の基本文章で構成された憲法改正案が公布されました。当該改正により従来のPISおよびCOFINS、ICMS、ISSが廃止され、CBS、IBSという重複型付加価値税 (Dual VAT) 制度へ移行されます。2024年から2025年にかけて、細則を規定した補足法の制定 (2024年4月24日に補足法の議案が下院に提出済)、

税金に関する一般法等の制定が控えています。新制度ではCBS、IBSの統一税率の採用、税務特典制度の縮小等により、現行制度と比較して簡素な税制度となることが期待されています。2033年にかけて段階的に移行される新たな付加価値税の概要、今後のステップおよび留意点について下記にて概説します。

(1) 重複型付加価値税 (Dual VAT) 制度等の導入

① CBS (contribuição sobre bens e serviços、商品およびサービスに対する負担金) (連邦税)
現行のPISおよびCOFINSに代わるもの

② IBS (imposto sobre bens e serviços、商品およびサービスに対する税) (州・市税)
現行のICMSおよびISSに代わるもの

③ IS (imposto seletivo、個別消費税) (連邦税)
健康および環境に有害な商品の消費を抑制する目的とした税金を連邦税として創設。現行のIPIに代わるもの

(2) 移行に向けた今後のステップ

① 2024年~2025年
細則を規定した補足法の制定、税金に関する一般法の制定、CBSおよびIBSの納付システムの開発

② 2026年
CBSを0.9%、IBSを0.1%の税率で試験的に導入 (PISおよびCOFINS、ならびに他の連邦税と相殺可能)

③ 2027年
CBSの納付開始、PISおよびCOFINSの廃止、IPI税率を0%に引き下げ (マナウス・フリーゾーン除く)、ISの創設

④ 2029年～2032年
IBSを導入し、税率を段階的に引き上げると同時に、ICMSおよびISSの税率を引き下げることにより、ICMSとISSをIBSに移行

⑤ 2033年
新制度の完全適用

(3) 今後に向けた留意点

① 規制に係る細則

PEC 45/2019のさまざまな細則は、2024年から2025年にかけて制定される予定の補足法（2024年4月24日に補足法議案が下院提出済）により、初めて明確となります。納税者は今後施行される細則を待ちつつ、ビジネスへの影響に留意する必要があります。

② 税負担の影響

新制度により税負担が増加するか軽減するかについては、CBS、IBSの適用税率、税務特典の縮小または廃止、ISの適用の有無などにより、会社毎に影響が異なる点に留意が必要となります。

③ Dual VATの税率

政府の試算ではCBSとIBSを合わせて平均26.5%と見積られています。今後の決定が待たれます。

④ ICMSの累積クレジット

ICMSのクレジットが累積している企業は、回収の権利を確保するため、これらのクレジットの価値について税務当局より承認を得る必要があります。承認されたクレジットが移行期間終了まで相殺されない場合、20年かけて還付されます。

⑤ IPI、PIS、COFINSクレジット

これらの連邦税の還付については、まだ明確な規定がないため、クレジット残高がある納税者は、移行期間前に

クレジットを使い切ることが推奨されます。

⑥ ERPや基幹システム

2026年以降、旧制度と新制度の税制が併存することから、複数のERPの使用または既存の基幹システムに両制度への対応に向けた改修の必要性があります。当該機能を必要に応じてアウトソーシング（外注/コソーシング）することも考えられます。

⑦ 申告書類

新しい形式の申告書類に対応するために必要な人・プロセス・システムの改修に備えなければなりません。

⑧ 人材の研修

税務専門家は、日々の業務と並行して、新たな税制のルールを学ぶ必要があります。また、購買、販売、財務、生産などの他部門の従業員も、税制改正がそれぞれの分野に与える影響を理解するための研修が必要となります。

⑨ 契約関連

価格転嫁、競争力のある価格の維持などの課題について、サプライヤーおよび顧客との契約において、税金の影響を受ける契約条項を再検討する必要があります。

¹ <https://archive.doingbusiness.org/en/doingbusiness>

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31カ国85都市に、約800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>

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ブラジル

天野 義仁 / アソシエイト・パートナー

✉ yoshinoriamano1@kpmg.com.br

KPMG ジャパン

kpmg.com/jp



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でき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。

© 2024 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.

© 2024 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ます。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。