

AZ Insight

AZSA / KPMG Newsletter
March 2013

Volume 56

Featuring:

- ・海外トピック
- ・ブラジルの移転価格税制

KPMG
cutting through complexity



ブラジルの移転価格税制

KPMG ブラジル サンパウロ事務所

シニアマネジャー 赤澤 賢史

ブラジルでは、1997年から移転価格税制が導入されていますが、その制度は基本的にOECDモデルに依拠していないだけではなく様々なブラジル特有の規則が存在します。

加えて、「ブラジル・コスト」との呼び名に象徴されるように、間接税の負担が大きいだけではなく、頻繁な制度改正や課税当局との交渉の難しさ、法令等の言語の問題等、ブラジルにおけるビジネスには諸々の税務上の課題が存在します。

本稿では、ブラジルにおけるビジネスにすでに携わられている、または検討されている皆様に対して特に大きな影響を及ぼすことが考えられる本税制について、皆様方の理解の一助となるべく、法令のポルトガル語原文の試訳を中心にしてその基本的な考え方を解説しています。ただし、実務上最終的に決着していない部分も多いことから、計算例は特に示しておりません。

皆様方が個別案件等で実務において適用される場合には、税務専門家へ必ずご相談ください。

なお、本文中の意見は、筆者の私見であることをお断りいたします。



あかざわ きよし
赤澤 賢史

KPMG ブラジル
サンパウロ事務所
シニアマネジャー

【ポイント】

- 他国における移転価格税制とはかなり相違点があるが、特に製品ごとに移転価格分析をしなくてはいけない点と、全世界的な移転価格税制対応の際に、ブラジルに対してだけは個別の対応が必要な点が、対象企業に大きな負担を強いるものである。
- 関連者でない場合にも、移転価格税制が適用されることがある。
- 輸出取引に関するセーフ・ハーバー規則が2013年1月1日より変更となり、本社サポートや海外の関係会社とブラジル居住者である顧客との間の契約を促進したりする、駐在員事務所的な活動を行う「サービス・プロバイダー」形態のブラジル子会社は、新たに移転価格税制の対象に加えられる可能性が高く、その対応を行う必要がある。

I. はじめに

ブラジルでは、1996年12月27日に公布された法律第9,430/1996号により、1997年1月1日から移転価格税制が導入されていますが、その後、同法律は、法律第9,430/2000号、第

10,451/2002号、第10,637/2002号、第11,727/2008号、暫定措置第2,158-35/2001号等の改正を重ねています。

2012年には、ブラジル連邦歳入庁(RFB)規範的指針第1/2012号、暫定措置第563/2012号(後に法律第

12,755/2012号に転換)、規範的指針第1,312/2012号および法律12,766/2012号において、再販売価格法(PRL法)における利益率の製品別化やセーフ・ハーバー規定の変更等といった移転価格税制全般に影響を及ぼす改正が行われました。

現在においても、ブラジルはOECD（経済協力開発機構）のキー・パートナー国として名を連ねているのみで加盟国にはなっておりませんが、その影響からか移転価格税制についても、諸国で一般的に採用されているOECDモデルに比し、各移転価格の算定方法の名称等こそ近似していますが、その内容自体は当モデルには準拠していないため多くの点で異なっており、ブラジル独自の制度として定められています。

また、移転価格税制が導入されてすでに15年程度経過していますが、規定そのものも、産業・製品等で固定的な利益率が定められているなど、企業の経済活動を柔軟に反映する形にはなっておらず、実際の運用においても、しばしば厳格に規定の解釈に従うケースが見られます。

なお、移転価格に関する税務調査自体は比較的最近始まったばかりですが、訴訟も含めて案件として定型化されているとは未だに言えないのが現状です。

II. ブラジルの移転価格税制の主な特徴

ブラジルの移転価格税制の主な特徴として、以下の点が挙げられます。

【特徴】

- ①関連者が否かに関係なく、ブラジルの居住者とその排他独占的売買業者との間の取引等にも適用される。
- ②ブラジルの居住者と、タックス・ヘイブンとされる国または会社所有者に関する情報交換に制限を課している国の居住者との間の取引にも適用される。
- ③いわゆる「ベスト・メソッド・ルール」が採用されていない。納税者はそれぞれの観点から最適な結果が得られる方法を製品等ごと、申告年度ごとに選択することができる。
- ④事前確認制度(APAs)が採用されていない。法律で指定されている利益率の変更を容認する規定はあるものの、この行政手続は実質的に採用されていない。
- ⑤独立企業間価格の算定方法は、輸入取引、輸出取引、コモディティ

商品取引および金融取引に分けて規定されている。

- ⑥輸出取引に関してのみ利用可能なセーフ・ハーバー規定がある。
- ⑦ベンチマーク分析もバスケット方式も適用できないため、移転価格分析は、機能分析なく取引(製品)ごとに実施する必要がある。
- ⑧ブラジル特有の制度に対応するため、全世界的な移転価格税制対応の際にも、ブラジルだけは個別の対応が必要となる。

以下の章では、基本となる法律第9,430/1996号と、最近の改正が盛り込まれている規範的指針第1,312/2012号を中心に、移転価格税制の対象となる国外関連者等、各独立企業間価格の算定、その他の規定に分けて解説したいと思います。

III. 国外関連者等

ブラジルの移転価格税制は、ブラジルの居住者と、国外関連者等、すなわち、国外関連者、タックス・ヘイブン等の居住者および優遇税制適用対象者との取引に対して適用されますが、それ

図表1 ■ ブラジル移転価格税制における「国外関連者」の定義

(規範的指針第1,312/2012号第2条より)

I 外国親会社
II 外国本支店および外国子会社
III ブラジル法人の重要な影響※を及ぼす株式あるいは支配を、直接に、他の所有者を通じることにより、あるいは、管理者の任命権を保有することにより所有する外国人および外国法人
IV その法人にとって重要な影響※を及ぼす株式あるいは議決権を、直接に、他の所有者を通じることにより、あるいは、管理者の任命権を保有することによってブラジル法人に所有されている外国法人
V 同一の第三者によって支配されている外国法人あるいは同一の第三者が両者の株式の10%以上を保有する外国法人
VI ブラジル法人と共同で、第三者である法人にとって重要な影響※を及ぼす支配を、直接に、他の所有者を通じることにより、あるいは、管理者の任命権を保有することにより有する外国法人
VII ブラジルの法令上の共同企業体等の共同支配形式に参加してブラジルで事業を行っている外国人および外国法人
VIII 役員、出資社員または株主として、直接または間接的に共同でブラジル法人を支配している3親等以内の親族である外国人
IX ブラジル法人の財およびサービスの排他独占的外国売買業者である外国人および外国法人
X ブラジル法人がブラジルにおける排他独占的売買業者となっている場合の財およびサービスの供給・需要者となる外国人および外国法人

※ 重要な影響とは、法律第6,404/1976号第243条第4号および5号において、以下のように定義されている。

- 投資者が、投資または財務の方針に関する意思決定に参加し、それを制止または行使することができる場合に、重要な影響があるものとして取り扱われる。
- 投資者が20%以上の制限のない議決権を有している場合には、重要な影響があるものと推定される。

らの具体的な定義は、以下に記述のとおりです。

1. 国外関連者

ブラジルの移転価格税制上の国外関連者は、同法第23条に定義されていますが、規範的指針第1,312/2012号第2条において、より詳細な定義がなされています(図表1参照)。

特に留意すべき点は、ブラジル特有であるIX.およびX.の規定であり、例えば、日本本社と、何らの資本関係がない単なる業務提携関係にあるブラジル法人である販売代理店等との取引で

あっても、ブラジルでの排他独占的な販売代理権等を供与している場合、ブラジルの移転価格税制上は、同法人との取引は国外関連者との取引として扱われる可能性があり、その場合、ブラジルの販売代理店側が著しく不利益を被るおそれがあるため、それらの法人は、当税制のための何らかの協力体制を事前に構築して、適切な対策を講じておくことが望されます。

2. タックス・ヘイブン等の居住者

ブラジルの移転価格税制上のタックス・ヘイブンの居住者は、同法第24条

図表2 ■ ブラジルの移転価格税制におけるタックス・ヘイブンの国または属領
(規範的指針第1,037/2010号より)

ア行	アセンション島(英)、アラブ首長国連邦、アルバ(蘭)、アンギラ(英)、アンティグア・バーブーダ、アンドラ公国、ヴァージン諸島(米・英)、オマーン国、オランダ領アンティル
カ行	ガーンジー(オルダニー島、サーク島含む、英)、カンピヨーネ・ディターリア(伊)、キプロス共和国、キリバス共和国、クック諸島、グレナダ、ケイマン諸島(英)、ケシム島(イラン)、コスタリカ共和国
サ行	サモア独立国、サモア(米)、サンピエール・ミクロン島(仏)、サンマリノ共和国、ジブチ共和国、ジブラルタル(英)、ジャージー(英)、シンガポール、スイス、スワジランド王国、セーシェル共和国、セントクリストファー・ネイビス連邦、セントビンセントおよびグレナディーン諸島、セントヘレナ島(英)、セントルシア、ソロモン諸島
タ行	ターカス・カイコス諸島(英)、ドミニカ共和国、トリスタン・ダ・クーニャ(英)、トンガ王国
ナ行	ナウル共和国、ニウエ、ノーフォーク島(豪)
ハ行	パナマ共和国、バヌアツ共和国、バハマ国、バミューダ諸島(英)、バルバドス、バーレーン王国、ピトケアン諸島(英)、ブルネイ・ダルサラーム国、仏領ポリネシア、ベリーズ、香港
マ行	マカオ、マーシャル諸島共和国、マデイラ諸島(ポ)、マルタ共和国、マン島(英)、モナコ公国、モーリシャス共和国、モルディブ共和国、モントセラト島(英)
ラ行	ラブアン(マレーシア)、リヒテンシュタイン公国、リベリア共和国、レバノン共和国

図表3 ■ ブラジル移転価格税制における「優遇税制」の定義
(第9,430/1996号 第24-A条より)

I	所得税がないまたは最高税率が20%以下
II	外国人または外国人に対し税制恩典が与えられている
a)	実質的経済活動を実現する要求がない国または属領
b)	実質的経済活動を実施しない条件にある国または属領
III	国外で得た収益に対し、所得税がないまたは最高税率が20%以下
IV	財または権利の持分構成、名義、または、経済的取引の実現に関する情報にアクセスすることが許されていない

本文において、所得税がないもしくは税率20%以下の低課税国または属領の居住者である、と定義されています。

また、同条第4項において、法人の持分構成、名義等の法的資格または非居住者に対して付与される利得の受益者を有効に識別することができる情報へのアクセスを許可していない法令を有する国または属領についても、タックス・ヘイブンの居住者と同等と取り扱われる旨が定められています。

これらの国または属領と取引を行うブラジル人またはブラジル法人は、関連者か否かにかかわらず、ブラジルの移転価格税制の適用対象となります。

規範的指針第1,037/2010号において、図表2に示す65の国または属領が、タックス・ヘイブン等として定められています。

3. 優遇税制適用対象者

同法第24-A条本文において、優遇税制の下で、ブラジル人またはブラジル法人と、国外関連者の他いかなる個人もしくは法人との間で実現した取引についても、ブラジルの移転価格税制の適用対象となることが定められています。

ここで対象となる優遇税制に該当する条件については、同条単項において、図表3のように定義されています。

IV. 独立企業間価格の算定

ブラジルにおける独立企業間価格の算定方法は、輸入取引、輸出取引、コモディティ商品取引および金融取引と、取引ごとにそれぞれ分けて定められています。

注意しなければならない点は、すべての取引に関し、その計算とその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り、製品群別等の複数種類をまとめて計算等を行うことが認められていないことです。

1. 輸入取引

法律第9,430/1996号第18条本文では、国外関連者等と行った財、サービスまたは権利の輸入または取得において、それらの書類に含まれて関係する代価、支出または費用について、本条に定める方法の1つにより求められた価格以下の金額に限り、実質利益の計算の際に損金算入できる、と定めています。規範的指針第1,312/2012号において、より詳細に規定されています。

ここに、本条に定める独立企業間価格の算定方法は、独立価格比準法、再販売価格基準法および原価基準法の3つです。

(1) 各方法に共通の留意事項

- 各方法における価格および原価の加重平均値は、全計算期間中における売上、原価、支出または費用により計算されます（同条第1項）。
- 定められた2つ以上の方によつた場合には、計算額のより大きい方法により損金算入されます（同条第4項）。
- 書類によって証明される金額を限度として損金算入されます（同条第5項）。
- 定められた方法により計算された

損金算入許容額を上回った原価は、実質利益の計算の際に、税引前利益に加算されます（同条第5項）。

- 資産および権利の減価償却費は、税法に規定された各期の償却額を限度とします（同条第8項）。
- ロイヤリティーおよび技術、科学、管理等支援として有効な規定により控除可能である項目については、移転価格の規定は適用されません（同条第9項）。

(2) 各算定方法、その説明と留意事項

①独立価格比準法 (Preços Independentes Comparados、以下「PIC 法」という)

同条I号本文では、PIC 法とは、国外関連者等との間の取引と比較して、類似した支払条件の下で納税者自身もしくは第三者が行った売買取引における、ブラジル国内または他国の市場で計算された同種同類の財、サービスまたは権利の価格の加重平均値である、と定めています。

(i) 留意事項

- 当該方法は、納税者である購買者と非関連者である販売者との間の売買取引についてのみ適用されます（同条第1項）。

●納税者は、第三者との適切な取引にかかる計算のためにデータを利用する場合には、対象期間と同じ暦年における価格調整の支配下にある取引価値の最低5%を代表する第三者との取引のサンプルを有さなければなりません（同条第10項）。ただし、同じ暦年に利用可能な当該サンプル取引がない場合には、期間中の為替変動による調整を行った上で、対象となる暦年の直近の暦年度において実現したパーセンテージで補足することができます（同条第11項）。

●同じ暦年に利用可能な独立企業間価格がない場合には、期間中の為替変動による調整を行った上で、対象となる暦年の直近の暦年度において実現した独立企業間価格を利用することができます（同条第11項）。

②再販売価格基準法 (Preços de Revenda menos Lucros、以下「PRL 法」という)

同条II号では、PRL 法とは、国外関連者等との間の取引と比較して、類似した支払条件のもとで行われた、ブラジル国内での同種同類の輸入された財、権利またはサービスの販売における、図表4に示すaからeの計算方法に

図表 4 ■ PRL法における独立企業間価格の算定方法

(法律第 9,430/1996 号第 18 条 規範的指針第 1,312/2012 号より)

a. 純売上高	財、権利または提供されたサービスについて、無条件に与えられた値引、販売に係る税金および社会負担金、および、コミッションおよび仲介手数料を控除した純売上高の加重平均値
b. 販売された財、権利またはサービスの総原価と輸入された財、権利またはサービスの原価との比率	企業の原価スプレッドシートにおいて計算された、輸入された財、権利またはサービスの原価の加重平均値と、販売された財、権利またはサービスの総原価の加重平均値との間の比率
c. 純売上高に占める輸入原価	aで求められた純売上高に対して、bで求められた比率を乗じた値
d. PRL 法における利益	cで求められた値に対して、納税者の属する事業分野に沿って本条第 12 項に規定されている利益率を乗じた値
e. PRL 法における独立企業間価格 (価格パラメーター)	cで求められた輸入原価から、dで求められた利益を控除した値

従って計算された価格の加重平均値である、と定めています。

(i) 事業分野別の利益率

PRL法では、図表4のdのとおり、製造・販売の別なく、各事業分野別の利益率は図表5のように定められています(同条第12項)。なお、同規定は2012年9月17日に公布された法律第12,715/2012号により追加されたものであり、原則的には2013年1月1日以降適用されますが、2012年1月1日より遡って適用することも可能です。

当該改正前は、業種等にかかわらず、販売業者には20%の粗利益、製造業者には60%の粗利益を利潤相当額として差引いた金額を独立企業間価格として用いる規定となっていました。

(ii) 留意事項

- 当該方法は、非関連者である購買者の企業と交わされる取引価格についてのみ適用されます(同条第3項)。
- 非関連者、タックス・ヘイブン等の居住者、または、優遇税制適用対象者等との契約における輸入者の負担となる運賃および保険料は、bにおいて輸入原価として取り扱うことはできません(同条第6項)。
- 通関手続費用と輸入に起因する税金については、bにおいて輸入原価として取り扱うことはできません(同条第6-A項)。
- 1つの輸入財が2つ以上の製品の製造または再販売に利用される場合、または1つの輸入財がブラジルにおいて別々の製造プロセスを経る場合、最終価格パラメーターは、それぞれの用途ごとにPRL法を適用した加重平均値となります(同条第14項)。
- 企業において図表5で示した事業を2つ以上行っている場合、同条14項の定めに従い、各輸入財に

つきあらかじめ決められた配分量に応じて、活動の属する事業分野に照応した利益率によりPRL法が計算されます(同条第13項)。

- 価格パラメーターは、期間中に販売等で在庫が減少した場合にのみ適用されます(同条第15項)。

(iii) 原価基準法 (Custo de Produção mais Lucro、以下「CPL法」という)

同条Ⅲ号本文では、CPL法とは、原産国における同種同類の財、サービスまたは権利の製造原価の加重平均値に、原産国で賦課される税金および手数料等と、同製造原価の20%の利益を加算した値である、と定めています。

実際には、販売元である製造者から詳細な原価情報を入手することは極めて難しいことから、現実の実務で適用できる状況はかなり限定されるものと考えます。

2. 輸出取引

法律第9,430/1996号第19条本文では、国外関連者等と行った取引から生じた収益につき、各所得税の計算期間中に実現した財、サービスまたは権利の平均販売価格が、同一期間かつ類似した支払条件のもとでのブラジル国内での市場価格(独立企業間価格)の90%を下回る場合、税務当局による裁定に従う旨が定められています。規範的指針第1,312/2012号において、より詳細に規定されています。

同条第3項では、独立企業間価格

の算定方法として、独立価格比準法、卸売価格基準法、小売価格基準法および原価基準法の4つが定められています。

(1) 各方法に共通の留意事項

- もし、企業が国内販売取引を行っていない場合、同条本文に関する独立企業間価格の決定は、国外関連者等との間の取引と比較して、他の企業により類似した支払条件の下で行われた、ブラジル国内での同種同類の財、権利またはサービスの販売に関するデータが利用されます(同条第1項)。

- 比較される独立企業間価格として、以下の2条件を満たす必要があります(同条第2項)。

I – ブラジル市場における、無条件に与えた値引、商品およびサービスに関する流通税、サービス税および社会負担金、COFINS(法人の売上高等に対する社会負担金)、PIS(社会統合基金)およびPASEP(公務員厚生年金)を控除した純額

II – 輸出における輸送費および保険を控除した純額

- 各法における価格の加重平均値は、各々のブラジル企業の所得税計算期間に関連して計算されます(同条第4項)。

- 定められた2つ以上の方法によつた場合には、計算額のより小さい方法を用います(同条第5項)。

- もし、同条第3項に記載された各方法により決定された価額が輸出書類に記載された販売価額よりも

図表 5 ■ PRL法における各事業分野別の利益率

利益率	事業分野
40%	製薬材料および薬品、煙草製品、写真・映画・光学器械および器具、歯科医科医院向の器具および機械、石油および天然ガスの精製および石油化学製品
30%	化学製品、硝子および硝子製品、パルプ、紙および紙製品、冶金
20%	その他

小さい場合、当該書類の金額を認識された売上合計として利用します（同条第6項）。

- 本条に定められた方法により計算された収益の一部が、会社の適正な帳簿価額を上回っている場合には、実質利益の計算の際に、税引前利益に加算され、また、推定利益法および裁定利益法の場合も同様に計算されます（同条第7項）。
- 当該方法は、非関連者である販売者の企業と交わされる価格についてのみ適用されます（同条第8項）。

(2) 各算定方法の説明

- ①独立価格比準法 (Preços de Vendas nas Exportações、以下「PVEx法」という)

同条第3項Ⅰ号では、PVEx法とは、国外関連者等との間の取引と比較して、

類似した支払条件下および所得税の計算期間と同期間において、納税者企業自身もしくは第三者であるブラジル国内輸出業者が第三者に対して行った、同種同類の財、サービスまたは権利の輸出販売価格の加重平均値である、と定めています。

- ②卸売価格基準法 (Preços de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro、以下「PVA法」という)

同条第3項Ⅱ号では、PVA法とは、国外関連者等との間の取引と比較して、類似した支払条件下で、輸出先国の卸売市場における卸売価格から、その15%の利益相当分と、価格に含まれている輸出先国の税金とを控除した、同種同類の財の価格の加重平均値である、と定めています。

- ③小売価格基準法 (Preços de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro、以下「PVV法」という)

同条第3項Ⅲ号では、PVV法とは、国外関連者等との間の取引と比較して、類似した支払条件下で、輸出先国的小売市場における小売価格から、その30%の利益相当分と、価格に含まれている輸出先国の税金とを控除した、同種同類の財の価格の加重平均値である、と定めています。

- ④原価基準法 (Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro、以下「CAP法」という)

同条第3項Ⅳ号では、CAP法とは、ブラジルから輸出される財、サービスまたは権利の取得または製造原価の加重平均値に、ブラジル国内で賦課される税金および社会負担金を加え、さらにそれら合計の15%の利益相当分を加算した値である、と定めています。

(3) セーフ・ハーバー規定

ブラジルの移転価格税制では、輸出取引に限り、以下のセーフ・ハーバー規定を設けています。この規定は取引ごとではなく企業全体で判断され、企業全体として輸出取引に関する移転価格税制の適用が免除されるものです。また、国外関連者等との取引価格が、国内取引価格（税引後）の90%を下回らない場合においても、移転価格税制の適用を受けませんが、取引価格の損益状況は個々の製品によって異なりますので、本稿においてはこれを輸出取引の定義に含めています。

なお、後述（IV.3.）するコモディティ商品の輸出取引については、この規定は適用できません（同指針第50条第Ⅲ号）。

また、タックス・ハイブン等の居住者に対する輸出取引についても、セーフ・ハーバー規定の適用はありません（同指針第49条単項）。

図表 6 ■ ブラジル移転価格税制におけるコモディティ商品

I サトウキビ、ビート、固形の精製されたショ糖 (NCM17.01.1)
II 綿 ((NCM52)
III アルミニウムおよびその製品 (NCM76)
IV カカオおよびその調合品 (NCM18)
V コーヒー、その焙煎およびデカフェイン処理したもの、コーヒーの外皮および薄皮、コーヒーが含まれたコーヒー代用物 (NCM09.01)
VI 食品用の動物肉およびその臓物 (NCM02)
VII 炭 (NCM27.01 から 27.04)
VIII 銅およびその製品 (NCM74)
IX 錫およびその製品 (NCM80)
X 大豆かす (NCM2304.00)
XI 小麦粉またはライ麦を含んだ小麦粉 (NCM1101.00)
XII 鋳鉄、鉄および鋼 (NCM72)
XIII 石油ガスおよびその他の炭化水素ガス (NCM27.11)
XIV マンガンおよびその製品。 屑および残滓も含む (NCM8111.00)
XV 大豆油およびその留分 (NCM15.07)
XVI 金（白金メッキも含む）の未加工品、半製品および粉末 (NCM71.08)
XVII 石油 (NCM27.09 および 27.10)
XVIII 銀（金または白金メッキも含む）の未加工品、半製品および粉末 (NCM71.06)
XIX 大豆およびその粉末 (NCM12.01)
XX オレンジ・ジュース (NCM2009.1)
XXI 小麦または小麦とライ麦との混合物 (NCM10.01)

①法人である国外関連者等への直近2年の輸出純売上に対する税引前当期利益率≥10%

同指針第48条により、申告対象年度および直近の過去2年間の3年間の平均において、法人である国外関連者等に対する輸出に係る純売上から生ずる、法人所得税および法人の利益に対する社会負担金(CSLL)控除前の当期純利益が、これらの輸出売上高合計の10%以上に相当する場合には、当該移転価格税制の適用は受けません。また、同条に関してさらに適用における詳細な条件が定められています。

当該規定は、2012年12月28日の同指針の公布により、従来の5%から10%に改正されたものであり、経過措置が2013年1月16日公布の規範的指針第1,322/2013号で定められています。

なお、当該規定は、法人である国外関連者等に対する輸出に係る純売上高が、その他の輸出売上高も含んだ輸出純売上高合計の20%を超過しない場合に限り適用される点に留意しなければなりません(同指針第48条第1項)。この制限条項についても、同指針の公布により新たに追加されたものであり、2013年1月1日以降適用になります。

この制限条項により、海外の親会社とブラジルにある顧客の契約を促進するために活動するような、駐在員事務所的な活動を行う「サービス・プロバイダー」形態のブラジル子会社が、当該セーフ・ハーバー規定を利用できなくなつたことに伴い新たに移転価格税制の対象となり、文書整備やIV.2. (2)に述べた独立企業間価格を確保した取引価格に是正しなければならなくなつた点にご留意ください。

②輸出純売上高<純売上高合計の5%

同指針第49条により、企業は、申告対象年度における、タックス・ハイブン等への売上も含んだ輸出純売上高が、同年度の純売上高合計の5%未満であり、かつ、自己が行った取引について

輸出に関する証明書類を具備する場合には、当該移転価格税制の適用は受けません。

3. コモディティ商品取引

ブラジルの移転価格税制では、コモディティ商品については、その輸入および輸出取引に関し、前章まで紹介した方法とは別にそれぞれの独立企業間価格の算定方法を定めています。なお、この規定は2012年9月17日に公布された法律第12,715/2012号により追加されたものであり、原則的には2013年1月1日以降適用されますが、2012年1月1日より遡って適用することも可能です。

(1) コモディティ商品

ブラジルの移転価格税制上のコモディティ商品は、規範的指針第1,312/2012号の付表Iにおいて図表6のように21項目定められています。なお、これらはメルコスールの域内共通商品分類番号(NCM)に同様に対応しています。

コモディティ商品の独立企業間価格を参考とする商品取引所は、同指針の付表IIにおいて図表7のように22カ所が定められています。

さらに、利用可能な国際的に著名な調査機関として、同指針の付表IIIにおいて図表8のように7機関定められています。

図表7 ■ コモディティ商品の独立企業間価格を参考とする商品取引所

I シカゴ商品取引所 (CBOT)
II シカゴ・マーカンタイル取引所 (CME)
III ニューヨーク・マーカンタイル取引所 (NYMEX)
IV ニューヨーク商品取引所 (COMEX)
V アメリカ・インター・コンチネンタル取引所 (ICE US)
VI サンパウロ先物商品取引所 (BM&F)
VII ロンドン国際金融先物取引所 (LIFFE)
VIII ロンドン金属取引所 (LME)
IX ヨーロッパ・インター・コンチネンタル取引所 (ICE Europe)
X 東京工業品取引所 (TOCOM)
XI 東京穀物商品取引所 (TGE)
XII シンガポール商品取引所 (SICOM)
XIII 香港先物取引所 (HKE)
XIII ボンベイ・マルチ商品取引所 (MCX)
XV ボンベイ・ナショナル商品・デリバティブ商品取引所 (NCDEX)
XVI タイ・農産物先物取引所 (AFET)
XVII オーストラリア証券取引所 (ASX)
XVIII 南アフリカ先物取引所 (SAFEX)
XIX 韓国取引所 (KRX)
XX 中国北京国際鉱業品取引所 (CBMEX)
XXI Global ORE
XXII ロンドン貴金属市場協会 (LBMA)

(2) 輸入および輸出における、独立企業間価格の各算定方法の説明と留意事項

①輸入相場価格法 (Preço sob Cotação na Importação、以下「PCI法」という)

法律第9,430/1996号第18-A条第1項では、PCI法とは、取引日における輸入に関する特定の状況についてのプレミアムの上下幅が調整された、国際的に認められた商品先物取引所における当該商品相場の中間値である、と定めています。

(i) 留意事項

- 取引日に利用可能な相場値がない場合、取引日直近の利用可能な相場が適用されます(同条第2項)。
- 取引日が不明な場合、商品を輸入申告登録した日を取引日とみなします(同条第3項)。
- 国際的に認められた商品先物取引所の相場がない場合、図表8に記載した国際的に著名な調査機関による情報を利用することも可能です(同条第4項)。

②輸出相場価格法 (Preços sob Cotação na Exportação、以下“PECEX”)

同法第19-A条第1項では、PECEX法とは、取引日における輸入に関する特定の状況についてのプレミアムの上下幅が調整された、国際的に認められた商品先物取引所における当該商品相場の中間値である、と定めています。

(i) 留意事項

- 国外関連者等と行ったコモディティ商品の輸出取引に関し、各所得税の計算期間中に実現した財、サービスまたは権利の平均販売価格が、同一期間かつ類似した支払条件の下での独立企業間価格を下回る場合、90%の適用はなく、税務当局による裁定に従う旨が定められています(同条第4項)。
- コモディティ商品の輸出取引に対しては、前述したとおり、セーフ・ハーバー規定は利用できません(規範的指針第1,312/2012号第50条第III号)。
- 国際的に認められた商品先物取引所の相場が無い場合、a) 図表8に記載した国際的に著名な調査機関による情報、または、b) 税務当局が指定し連邦官報において公表された価格、を利用することも可能です(同条第5項)。
- その他の留意事項は、本稿IV. 3. (2) ①PCI法 (i) 留意事項で述べた点と同様です(同条第2、3項)。

4. 金融取引

同法第22条本文(法律第12,766/2012号により改正)では、国外関連者等に対して支払われたまたは未払の利息について、本条に従い、当該利息に関連する有効な借入期間に比例した市場平均値に基づく基本利率と、財務大臣令で定められた利率とを足すことによって算出された利息以下の合計額に限り、実質利益の計算の際に損金算入

できる、と定めています。

なお、この規定は2012年12月28日に公布された法律第12,766/2012号により改訂されたため、2013年1月1日以後に締結された、契約更新または更改を含んだすべての借入契約に適用されます。

(1) 基本利率

有効な借入期間に比例した市場平均値に基づく基本利率は、以下のように定められています。

- 米ドル建で固定利率により借入を行う場合、海外市場で発行された米ドル建ブラジル国債市場における市場利率(同条第6項第I号)。
- ブラジルレアル建で固定利率により国外で借入を行う場合、海外市場で発行されたブラジルレアル建ブラジル国債市場における市場利率(同条第6項第II号)。
- それ以外の条件の場合には、ロンドン銀行間取引金利 – LIBOR、6ヵ月米ドル LIBORによります(同条第6項第III号)。
- ブラジルレアル建で変動利率により国外で借入を行う場合、財務大臣により利率が固定される可能性があります(同条第7項)。
- 借入取引がLIBORで扱っていない通貨で行われた場合、米ドル預金によるLIBOR利率を利用しなければなりません(同条第8項)。

(2) 留意事項

- 当該規定は利息を受け取る場合にも、同様に適用されます(同条第1項)。
- 本条に定めた損金算入限度額に関し、利息は、契約で定められた通貨で、最終利息計算日におけるブラジル中央銀行が公表した為替レートによってブラジルレアルに換算されて明示された義務または権利の価値をもとに、計算されます(同条第2項)。

図表 8 ■ 利用可能な国際的に著名な調査機関

I PLATTS (米国プラッツ社)
II ARGUS (英国アーガス社)
III CMA (英国CMAデータビジョン社)
IV ESALQ (サンパウロ大学シンクタンク)
V TSI (米国 The Steel Index)
VI THE METAL BULLETIN (英国メタル・ブリティン社)
VII CRU MONITOR (英国CRUモニター社)

- この規定は、法人所得税の計算に関して、他の2つの方法(推定利益法および裁定利益法)も含まれます(同条第3項)。
- 2012年12月31日までに、ブラジル中央銀行に登録せずに締結、契約更新または更改された契約については、規範的指針第1,322/2013号第58条において、6ヵ月米ドルLIBORに年率3%を加えた利率により計算することとされています。
- 2013年1月31日現在、財務大臣令で定められた利率は未だ発令されておりません。今後発令されると思われますが、利率に関しては過去の事例も勘案して慎重に検討する必要があります。

V. その他の規定

1. 独立企業間価格適用における許容範囲

規範的指針第1,312/2012号第51条本文および第1項では、国外関連者等との輸出入取引の価格がその輸出入の書類を具備するとともに取引価格の証明がなされている前提のもと、独立企業間価格の上下5%の範囲内に収まっている場合には、法人所得税および法人の利益に対する社会負担金(CSSL)の調整は行われません。

なお、コモディティ商品に関する取引の場合には、この許容範囲は3%となります(同条第2項)。

2. バック・ツー・バック取引

規範的指針第1,312/2012号第37条では、新たにバック・ツー・バック取引に係る規定が新設されました。

国外関連者またはタックス・ヘイブン等の居住者との財の取得または売却に関し、ブラジル国内を通過することなく、ある外国から他の外国へ製品が売買さ

れた場合に対象となります。その場合には、輸入取引と輸出取引に対しそれぞれ移転価格税制の規定が適用となります。

3. 申告・修正申告に関する事項

規範的指針第1,312/2012号第2条第6項では、国外関連者等に関する情報や申告対象年度に関する取引の情報について、法人税年次申告書(DIPJ, Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica)において、開示することが定められています。

また、同指針第53条では、調査において計算基準が不適当であると判断された場合、その通知を受けた納税者は、国際的に知られた市場における公表相場がある財または権利の取引である場合を除き、30日以内に前述した定められた独立企業間価格の算定方法にのっとり、新しい計算結果を提示しなければならないことが定められています。

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

KPMG ブラジル
サンパウロ事務所
シニアマネジャー 赤澤 賢史

Tel: +55 (11) 2183-6269
e-mail: sakazawa@kpmg.com.br

有限責任 あづさ監査法人

〒162-8551

東京都新宿区津久戸町1番2号

あづさセンタービル

TEL: 03-3266-7500 (代表)

FAX: 03-3266-7600

www.azsa.or.jp

www.kpmg.or.jp



本書の全部または一部は複写・複製・転記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後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、ここにある情報をのみを根拠とせず、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。

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.