

KPMG Insight

KPMG Newsletter
September 2014

ブラジルの法人所得税法改正
第 1 回



cutting through complexity



Volume
8

ブラジルの法人所得税法改正 第1回

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

今年6月から7月にかけてブラジル国内全12都市において開催されたサッカー・ワールド・カップでは、日本の予選リーグ勝ち抜き、開催国ブラジルの優勝とはなりませんでしたが、約1ヵ月にわたって数々の名勝負が繰り広げられたことは皆様の記憶に新しいかと思います。また、8月初旬には安倍首相のブラジル公式訪問、さらに10月には大統領選挙が控えており、まだまだ注目を集めています。さて、2014年5月14日発行の連邦官報におきまして、暫定措置627/2013号（以下「MP627」という）が法律第12,973/2014号に変換された旨が公表されました。これは、IFRSをベースとした現行のブラジルの会計基準に対して法人所得税の規定を調整・適応させる目的で導入されたもので、広範な改正内容となっています。本稿では、この法人所得税法改正について、皆様方の理解の一助となるべく、法令の試訳を中心にしてその基本的な考え方を全3回（予定）でご紹介いたします。

第1回目となる今回は、法律第12,973/2014号の基本構成、企業結合・合併・企業分割、および2014暦年度からの早期適用について解説致します。

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、必ず税務専門家への相談が必要です。

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 賢史
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】

- 当該改正は、法人所得税の規定全般に影響を及ぼすものであり、早期適用の是非も含めてその影響を早急に評価すべきである。
- IFRSに基づくPPA作業を反映することにより、過去に比べてのれんの計算結果が小さくなる可能性がある。
- 近い将来、企業結合等の取引予定を有する場合には、今年度中に実施した方が有利な場合もある点に留意する。
- 当該法律は2015年1月から適用されるが、2014年1月からの早期適用も可能である。
- ブラジル連邦歳入庁が今後公表するであろう追加情報に十分留意する。



I はじめに

ブラジルの法人所得税法 (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas、以下「IRPJ」という) は、主に法令 (Regramento do Imposto de Renda、以下「RIR」という) 第3,000/1999号第2巻 (第146条～第619条、以下「法人所得税法」という)、その他の法令、補足法または規範的指針等その追加的な規定で定められています。

一方、ブラジル企業に適用される会計基準は、ブラジル会計基準委員会 (Comitê de Pronouncement Contábeis、以下「CPC」という) が設定主体となり、2008年から国際会計基準 (IFRS) に準拠した会計基準として、IFRSに合わせて順次発行されています。

2014年7月31日現在、43のCPC会計基準 (Pronunciamento)、15の解釈指針 (Interpretações)、5つの指導指針 (Orientações) が公表されています。なお、基準等の本文や審議状況等は、以下のポルトガル語のサイトでダウンロードや閲覧することができます¹。

2013年までの法人所得税は、原則的に2008年における国際会計基準に準拠以前の計算を要求していたため、新会計基準との橋渡しとして、税金調整取扱要領 (Regime Tributário de Transição、以下「RTT」という) として、法律第11,941/2009号第37条または38条が定められていました。

そして、冒頭で述べたとおり、先ごろ法律第12,973/2014号が公表されて、従来のRTTによる橋渡し処理ではなく、IFRSベースの会計基準に合わせた法人所得税の体系となったものです。まずは、この法律第12,973/2014号について、その基本構成を紹介いたします。

II 法律第 12,973/2014 号の基本構成

当該法律は、全11章、119条で構成されており、その対象となる税金は、IRPJ、CSLL (法人の利益に対する社会負担金、Contribuição Social sobre Lucro Líquido)、PIS (社会統合基金、Programa de Integração Social) /Pasep (公務員財形計画、Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) または Cofins (法人の売上高を対象とする社会負担金、Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) となります (同法第1条)。

また、当該法律は、基本的に既存の法律の条文を挙げて、その改定を記述する形式になっています。

各章の構成は以下のとおりです。

第1章	IRPJ または CSLL (第2条～第51条)
第2章	PIS/Pasep または Cofins (第52条～第57条)
第3章	その他の税制に関連する規定 (第58条～第63条)
第4章	初度適用 (第64条～第70条)
第5章	金融機関に係る特例またはその他ブラジル中央銀行による認可事項 (第71条)
第6章	RTT に関連する規定 (第72条～第74条)
第7章	2014 暦年度からの選択適用 (第75条)
第8章	全世界ベースの課税に関する一般的規定 (第76条)
第9章	法人の全世界ベースの課税 (第77条～第92条)
第10章	分割払の特例 (第93条)
第11章	最終処理 (第94条～第119条)

特に日系企業にとって重要な規定として、第1章にて、現在価値への修正、公正価値評価、企業結合・合併・企業分割、コンセッション契約またはリース契約等が定められています。また、第4章では初度適用、第6章ではRTT、第7章では2014暦年度からの早期適用、第8章では全世界ベースの課税に関する一般的規定が定められています。

III 企業結合・合併・企業分割

日本企業がブラジルに進出するにあたって、M & Aを利用することは非常に多くみられますが、一方で、ブラジル市場の持つ潜在的成長性等から、買収価格は高値傾向が引き続き見られます。そのため、超過収益力たる (のれん) の会計・税務処理によって、将来のキャッシュ・フローを大きく左右します。

今回の改正では、新たにIFRSに準じた会計処理が税務上の処理にも考慮されたため等により、新たに以下のような要求が発生しています。

- ・ のれんの計算にあたっては、まず、IFRS に基づく PPA (取得原価配分) を行って、正または負の持分取得差額を計算して、それを従来ののれんから除外して計算することになった。
- ・ すなわち、のれんとして取り扱われる金額は、通常のケースであれば、以前と比べて小さくなるものと思われる。
- ・ のれんの計算にあたっては、独立の専門家による等の要件を備えた鑑定書が必要である。
- ・ 関係会社間の取引で再取得したのれんについて、税務上、控除できないことが明文化された。
- ・ ただし、2014 年度中に企業結合等を実施すれば、従来の処理が継続適用可能であるとともに、2014 年度末に存在するのれんは、既存の処理が認められる。

1 <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>

すなわち、もし、企業結合等の取引を近い将来行う予定が既にあった場合には、本年度中にその取引を実行した方が税務上のメリットが大きい可能性が高いと言えるかもしれません。また、有利な条件下における取得等の規則も留意する必要があります。

さらに、本文に定められたブラジル連邦歳入庁事務局が定めるべき詳細な規定について、2014年7月31日現在では、未だ公表されたものではありませんので、今後、公表される際にその内容に十分留意する必要があります。

以下、具体的に企業結合等を実施するにあたって必要となるであろう、条文の参考訳を中心に解説します。

1. 正の持分取得差額と負の持分取得差額

正（または負）の持分取得差額は、被投資先の出資持分に係る純資産の公正価値と帳簿純資産額との差額であり、持分の取得があった13ヵ月目の最終営業日までに、独立の専門家によって作成されたブラジル財務省からプロトコルを受けた鑑定書と、そのサマリーが登記所に登記された数値に基づかなければなりません。

(1) 正の持分取得差額の場合

持分取得価額が被投資先の持分純資産額を上回る場合は、**図表1**のとおりです。

- ・ 企業結合、合併または企業分割の場合における、出資持分の取得日現在の、非関連者持分であった出資持分を取得した結果発生した、法令第1,598/1977号第20条本文第Ⅱ号に定められた正の持分取得差額に係る帳簿上の実際残高は、減価償却、アモチゼーションまたは減損の計算、または、資産の減損認識の判定に影響を与える原因となる財または権利のコストの構成部分としてみなすことができる(第20条本文)。
- ・ 減価償却、アモチゼーションまたは減損の控除可能性については、法律第9,249/1995条第13号本文第Ⅲ号に定めた条件による(同条第2項)。
- ・ 納税者は、以下に当てはまる場合には、本条は適用できない(同条第3項本文)。

I - 法令第 1,598/1977 号第 20 条第 3 項による鑑定書が、精巧かつ速やかに準備・登録されていない場合。

Ⅱ - 正の持分取得差額の合計を構成する金額について、本法第 37 条第 3 項または第 39 条第 1 項の規定に遵守した結果と認められない場合。

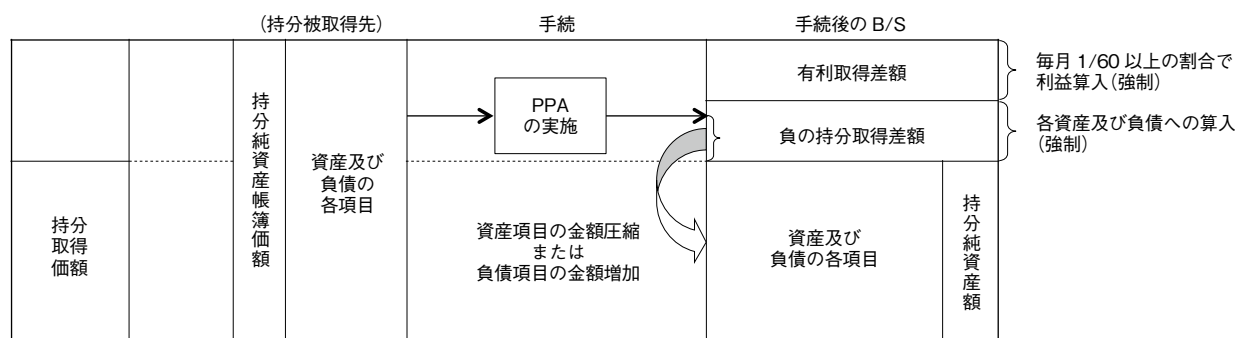
本条第3項第I号に定められた鑑定書は、その証明において、質的に重要な不備や誤謬がいくつも示されたデータによる場合には、考慮外とされる（同条第4項）。

本条第3項第I号に定められた除外要件は、本法第75条に定める早期適用の選択者は2013年12月31日以前、非選択者は2014年12月31日以前になされた出資持分の取得には適用されない(同条第5項)。

図表1 持分取得価額が被投資先の持分純資産額を上回る場合

(非関連者である 持分被取得先)		(従来)		(改正後)		
持分取得価額			のれん	→ (注 1) 従来、毎月1/60以下の割合で税務上償却可能だった。 PPAの実施 → 各資産・負債 → 超過収益力	のれん ・正の持分取得差額	・IFRS に準じて会計処理 ・のれんは償却はせず減損の有無を毎年検討する ・IFRS と正式な外部鑑定書に基づく PPA の実施 ・補助簿等の作成
	持分純資産帳簿価額	持分純資産の公正価値	資産及び負債の各項目	資産及び負債の各項目		
	当該取引以前からあったのれん		再取得のれん	⇒従来、税務上の償却に明確な規定なし	再取得のれん	

図表2 持分取得価額が被取得先の持分純資産を下回る場合



(2) 負の持分取得差額の場合

持分取得価額が被取得先の持分純資産を下回る場合は、図表2のとおりです。

- 企業結合、合併または企業分割の場合における、出資持分の取得日現在の、法令第 1,598/1977 号第 20 条本文第Ⅱ号に定められた負の持分取得差額に係る帳簿上の実際残高は、減価償却、アモチゼーションまたは減損の計算、または、資産の減損認識の判定に影響を与える原因となる財または権利のコストの構成部分としてみなさなければならない(第 21 条本文)。
- 減価償却、アモチゼーションまたは減損の控除可能性については、法律第 9,249/1995 条第 13 号本文第Ⅲ号に定めた条件による(同条第 2 項)。
- 本文に定める差額は、以下の場合には、取引発生後速やかに損益化される財または権利の原価の構成部分としてみなすことができる(同条第 3 項本文)：
 - I - 法令第 1,598/1977 号第 20 条第 3 項による鑑定書が、精巧かつ速やかに準備・登録されていない場合；
 - II - 負の持分取得差額の合計を構成する金額について、本法第 37 条第 3 項または第 39 条第 1 項の規定に遵守した結果と認められない場合。
- 本条第 3 項第Ⅰ号に定められた鑑定書は、その証明において、質的に重要な不備や誤謬がいくつも示されたデータによる場合には、考慮外とされる(同条第 4 項)。
- 本条第 3 項第Ⅰ号に定められた除外要件は、本法第 75 条に定める早期適用の選択者は 2013 年 12 月 31 日以前、非選択者は 2014 年 12 月 31 日以前になされた出資持分の取得には適用されない(同条第 5 項)。

計算期間の各月において、出資持分の取得日に会計上認識されている当該のれんの合計額の最大 1/60 の割合まで、実質利益の計算から控除することが可能です(第 22 条本文)。

ただし、納税者が以下に当てはまる場合、本条は適用できません(同条第 1 項本文)。

- I - 法令第 1,598/1977 号第 20 条第 3 項による鑑定書が、精巧かつ速やかに準備・登録されていない場合；
- II - 将来の収益獲得能力によるのれんの合計を構成する金額について、本法第 37 条第 3 項または第 39 条第 1 項の規定に遵守した結果と認められない場合。
- 本条第 1 項第Ⅰ号に定められた鑑定書は、その証明において、質的に重要な不備や誤謬がいくつも示されたデータによる場合には、考慮外とされる(同条第 2 項)。
- 本条第 1 項第Ⅰ号に定められた除外規定は、本法第 75 条に定める早期適用の選択者は 2013 年 12 月 31 日以前、非選択者は 2014 年 12 月 31 日以前になされた出資持分の取得には適用されない(同条第 3 項)。

3. 有利な条件下で取得した場合

企業結合、合併または企業分割によって、他の法人の資本を吸収した法人が、有利な条件下で取得したことに伴う利得を、出資持分とともに取得・所有した場合、取得日後の計算期間の各月において、当該利得をその合計額の最低 1/60 の割合で、実質利益の計算に算入しなければなりません(第 23 条)。

なお、取得した識別可能な資産と引き継いだ負債との差額を上回って獲得した超過差額については、実際利益法では、移転した反対給付に紐づけて各々の公正価値により測定されるとともに、将来見込まれる事象の発生時期に基づいて、毎月の計算期間において、最低 60 分の 1 の割合で計算されます(第 27 条)。

2. 超過収益力たるのれん(営業権)の場合

一般的には、のれんの償却は、実際利益法での利益の算出にあたり、回収可能価額までの切下げも含め、算入されません(第 28 条本文)。

しかし、企業結合、合併または企業分割によって、他の法人の資本を吸収した法人が、非関連者持分であった出資持分を取得した結果、出資持分とともに、将来の収益獲得能力たるのれんを取得・所有した場合に限り、法令第 1,598/1977 号第 20 条本文第Ⅲ号に定められた正ののれん²⁾については、後の

2 のれんは、出資持分の取得価額から、元々の帳簿上の被投資会社の持分純資産額と正または負の持分取得差額の合計を控除したもの(その超過収益力が証明されている部分)であり、補助簿で他の項目と明確に分けて記帳する必要があります。

IV 2014 暦年度からの早期適用

法人は、当法律を2014暦年から選択適用することができます（第75条本文）。

この選択適用は取消不能であり、本法律で定めたいくつかの改定と効力は、2014年1月1日から発生することとなります（同条第1項）。

ブラジル連邦歳入庁事務局は、本条本文の選択適用に関する手続、期間または選択に係る条件について定めることとなります（同条第2項）。

なお、早期適用については、規定の様々な箇所では詳細に規定されておりますが、税制面だけ見ますと、既存の会社にとっては、利益配当の税法限度額の再計算等の部分で早期適用が有利な面も見られますが、その反面、新会計基準に基づいた税務申告を十分に運用できる体制整備が期末決算まで間に合わない可能性も十分考えられます。

2015年度にはすべての会社で適用されることとなります。また、その影響は、RTTの廃止（解説は次回以降）により、ブラジルでIFRSを採用しはじめた2008年に遡って検討しなくてはなりません。そのため、まずは、早急に、過去の税務申告の適正性を再確認の意味も含めて、法改正に係る影響分析に着手されることが望ましいものと考えられます。

【バックナンバー】

「ブラジルの移転価格税制」

(AZ InsightVol.56/Mar2013)

「ブラジルへの人員派遣に係る個人所得税等」

(KPMG InsightVol.2/Sep2013)

「ブラジルの源泉徴収税」

(KPMG InsightVol.3/Nov2013)

「ブラジルからの海外送金に係る源泉徴収税の改正」

(KPMG InsightVol.7/Jul2014)

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
グローバル・ジャパニーズ・プラクティス
シニアマネジャー 赤澤 賢史
TEL: +55 (11) 2183-6269
sakazawa@kpmg.com.br

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.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。

© 2014 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.

© 2014 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA 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.