

ブラジル移転価格税制について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

別所 徹弥、古瀬 裕久

アーンスト・アンド・ヤング サンパウロ事務所

Demetrio Barbosa, Daniel Perin

Contents

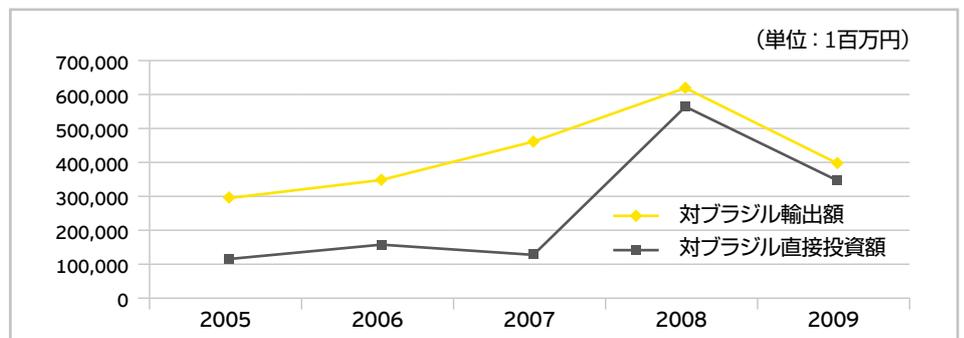
1. 相互協議の実施状況
2. 国外関連者の定義
3. 移転価格算定方法の選定
 - (1) PIC
 - (2) PRL
 - (3) CPL
4. 機能・リスク・無形資産の差異
5. 文書化義務

ブラジルは1997年より移転価格税制を導入しているが、その税制はOECD移転価格ガイドラインを規範としておらず、日本や米国などのOECD加盟国と異なる移転価格算定方法を独自に設定するなど、概して国際基準から乖離していることが特徴的である。

自動車産業を始めとする日本企業は従来からブラジルに進出しており、最近では資源高による投資誘導や経済成長による消費増加に応える形で、ブラジルへの直接投資は加速しており、また、日本ブラジル間の取引量も増加傾向にあり、ブラジルに子会社を持つ日本企業はブラジル移転価格税制の特異性を軽視できない状況にある(図表1を参照のこと)。

本稿は、ブラジルに進出する日本企業が子会社と取引を行うに当たって、特に移転価格上留意すべき点として、①相互協議の実施状況、②国外関連者の定義、③移転価格算定方法の選定、④機能・リスク・無形資産の差異、⑤文書化義務について、紹介するものである。なお、具体的な移転価格の設定等に当たっては、専門家に相談されることを推奨する。

(図表1) ブラジルへの輸出額・直接投資額



(出典) 対ブラジル輸出額：財務省「輸出入額の推移(地域(国)別)」
対ブラジル直接投資額：財務省「国際収支状況 対外直接投資(地域別)」

1. 相互協議の実施状況

日本は1967年にブラジルと租税条約を締結しており、他の国との租税条約と同様に対応的調整の規定を取り入れている。しかしながら、ブラジル側は移転価格に係る相互協議の申立てにほとんど応じていないことから、ブラジルに所在する関連者との取引につき、日本企業が日本の税務当局により移転価格課税を受けたとしても¹、また反対にブラジル税務当局から移転価格課税の更正を受けたとしても、その救済手段として日本・ブラジル間の税務当局による相互協議に働きかけることは実質上困難な模様である²。

また、二国間の移転価格課税リスクを管理する手段として、通常はバイラテラル／マルチラテラルの事前確認制度(APA)の利用が考えられるが、ブラジルは当該制度を導入していない。したがって、日本企業は、ブラジル税務当局による移転価格課税リスクの予防的措置として、日本・ブラジル間の相互協議を介したバイラテラルAPAを利用することができない状況にある。

以上のように課税の事後的及び予防的対応において相互協議が事実上機能していないことから、日本企業は、日本・ブラジル間の取引につき、プロアクティブな対応を行うことが肝要となる³。

2. 国外関連者の定義

ブラジルの移転価格税制においては、以下に挙げる者がブラジル法人の国外関連者として定義されている⁴。

- (a) 海外居住の親会社
- (b) 海外居住の兄弟会社又は支店
- (c) 海外に居住する又は住所を持つ自然人又は法人で、ブラジル法人への出資形態が法律第6404号(1976年施行)243条第1項及び第2項の規定によるところの親会社又は関連会社とみなされるもの
- (d) 法律第6404号(1976年施行)第243条第1項及び第2項に規定されるブラジル法人又は関連企業とみなされる在海外居住の法人

- (e) 海外居住の法人とブラジル居住の法人が共通の会社の支配下若しくは経営の支配下にあるか、又はどちらの法人も少なくとも資本金が各10%以上同一自然人又は法人から出資されている場合の海外居住の法人
- (f) 海外居住又は住所を持つ法人又は自然人であって、ブラジル居住の法人と共同で第三者法人に出資する場合において、その資本参加割合の合計が法律第6404号(1976年施行)第243条第1項及び第2項に規定する親会社又は関連者に該当する場合
- (g) 海外居住又は住所を持つ法人又は自然人であって、ブラジルにおいて事業種目を問わず、ブラジルの法律上、コンドミニウム又は共有の形態を持つことにより提携企業とみなされる場合
- (h) 海外に住所を持つ自然人であり、ブラジル企業の役員、直接・間接を問わずブラジル企業に出資する出資者又はブラジル企業の支配株主である者と三親等内の血族、配偶者若しくは同棲者に相当する者
- (i) 海外居住又は住所を持つ法人又は自然人であって、ブラジル企業と専属的に棚卸資産、役務提供又は無形資産に係る取引を行うエージェント、ディストリビューター又はコンセッションナリー⁵
- (j) 海外居住又は住所を持つ法人又は自然人であって、その棚卸資産、役務提供又は無形資産について、ブラジル居住法人が専属的にそのエージェント、ディストリビューター又はコンセッションナリーとして取引を行う場合

上記の国外関連者の定義の中で、ブラジル所在の国外関連者と取引のある日本企業は特に上記(d)に留意する必要があるものと考えられる。日本の移転価格税制においては出資基準を用いて国外関連者を判定する場合には、50%以上の株式支配を判定の基礎としているが、ブラジルでは国外関連者の判定において10%の出資基準を用いており、日本や他のOECD加盟国⁶の判定基準に比べて厳格な基準となっている。

¹ AERA2006年10月30日号16頁(本田技研工業株式会社とブラジル子会社との取引に係る移転価格課税)

² フランスやドイツ系の企業が更正処分を受けたものの、ブラジル税務当局との相互協議は合意に至らなかった模様である。Transfer Pricing Report 1230, 04/27/05ほか

³ ブラジルにおいては、1997年に財務省令95号が施行されユニラテラルAPAに類した制度がadvance valingとして導入されている。Transfer Pricing Report S-154, 03/05/03

⁴ ブラジル連邦国税庁施行細目通達第243号第2項

⁵ コンセッションナリーとは、一般に、あるブランド製品を専ら取り扱うディーラー、特約店のことをいう。

⁶ 例えば、韓国とチェコは出資基準としてそれぞれ50%以上、25%以上の株式支配がある場合に国外関連者に該当すると規定している。OECD Transfer Pricing Country Profiles

▶ <http://www.oecd.org/dataoecd/19/38/37837185.pdf>

▶ <http://www.oecd.org/dataoecd/54/26/38525964.pdf>

3. 移転価格算定方法の選定

ブラジルの移転価格税制は、独立価格比準法、再销售价格基準法及び原価基準法の三法を適用可能な移転価格算定方法として認めている⁷。いずれの移転価格算定方法も、輸入取引と輸出取引で名称、要件、稼得すべき粗利益率等が異なる点特徴的である。

独立価格比準法は、輸入の場合はComparable Independent Price Method(以下、「PIC」)、輸出の場合はSales Price on Exports Method(以下、「PVEx」)に二分される。再销售价格基準法は、輸入の場合はResale Price less Profit Method(以下、「PRL」)が適用され、輸出の場合は、販売相手先が卸売業者であるか小売業者であるかにより、Wholesale Price in the Country of Destination less Profit Method(以下、「PVA」)かRetail Sales Price in the Country of Destination less Profit Method(以下、「PVV」)のいずれかが適用されることとなる。原価基準法については、輸入の場合はProduction Cost Plus Mark-up Method(以下、「CPL」)、輸出の場合はAcquisition or Production Cost plus Taxes and Profit method(以下、「CAP」)である。

ブラジル移転価格税制は、独立価格比準法、再销售价格基準法及び原価基準法といった基本三法の適用を認めている一方、日本やOECDガイドラインが適用を可能としている取引単位営業利益法(以下、「TNMM」)や利益分割法(以下、「PS法」といった利益を基準とした移転価格算定方法については、その適用を容認していない。

なお、ブラジルにおいては、移転価格算定方法の選定においてベスト・メソッド・ルールが採用されていないことから、利用可能な三法には優先劣後関係は定められていない。したがって、納税者は、ブラジル所在の関連者との取引において、自らにとって最も望ましい移転価格算定方法を利用可能な三法から選択することが可能である。

ブラジルにおける移転価格算定方法の一覧は、以下のとおりである(図表2)。

(図表2) ブラジルの移転価格算定方法一覧表

OECD	ブラジル移転価格税制	
	輸入取引	輸出取引
CUP法	独立価格比準法 (PIC)	独立価格比準法 (PVEx)
RP法	再销售价格マイナス20% (PRL)	卸売価格マイナス15% (PVA)
	再销售价格マイナス60% (PRL)	小売価格マイナス30% (PVV)
CP法	コストプラス20% (CPL)	コストプラス15% (CAP)
PS法	適用規定なし	適用規定なし
TNMM	適用規定なし	適用規定なし

⁷ ブラジル連邦国税庁施行細目通達第243号第8条、第12条、第13条、第23条、第24条、第25条及び第26条

以下において、ブラジル側から見た輸入取引における移転価格算定方法について、対象取引が棚卸資産に係る取引であることを前提として説明する。

(1) PIC

PICとは、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似種目で同じような支払条件の下で売買された比較対象取引の取引価格の算術平均値を以って当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。日本の移転価格税制における独立価格比準法と同様な移転価格算定方法であるが、日本とブラジルの移転価格税制では要求する取引の比較可能性の程度について、以下のような違いがある。

日本の移転価格税制は、納税者が独立価格比準法を適用する場合には、比較対象取引に係る棚卸資産と国外関連取引との棚卸資産が同種であり、取引段階、取引数量等の条件が国外関連取引と同様であることを要件としているが⁸、ブラジルのPICは、小売・卸売業といった取引段階や取引が行われる市場、売手又は買手の果たす機能、負担するリスク等について比較可能性を追求していない⁹。

代わりに、ブラジル移転価格税制は、必要に応じて①支払期間、②取引数量、③保証、④広告宣伝のコスト、⑤品質管理のコスト、⑥仲介のコスト、⑦包装、並びに⑧運賃及び保険代(つまり、貿易条件)の8項目について、国外関連取引と比較対象取引との差異を調整することが可能であると規定しているが¹⁰、これまでの実際の運用においては、ブラジル税務当局は支払期間及び貿易条件に係る調整のみを容認しているようである。逆説的に言えば、納税者は、国外関連取引と比較対象取引との間に支払期間と貿易条件の差異がある場合には、その差異を調整するよう要請されるのである。

(2) PRL

PRLとは、国外関連取引に係る棚卸資産の買手が独立第三者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額から利潤の額を控除して計算した金額を以って当該国外関連取引の対価の額とする再販売価格基準法のことをいう。ブラジルの再販売価格基準法は、利潤の額として再販売者が稼得すべき売上総利益率について業界を問わず一律で定めており、ブラジルの再販売者が国外関連者から輸入した製品を転売する場合(売上総利益率は20%)と加工・製造により付加価値を付与する場合(売上総利益率は60%)において稼得すべき売上総利益率は異なる、という点において特異性がある¹¹。本稿では、以下、再販売者が稼得すべき売上総利益率に応じて、PRLを便宜上、PRL20とPRL60に区分する。

納税者は、移転価格算定方法としてPRLを選定する場合には、PRL20・PRL60それぞれにつき、以下の点について留意する必要がある。

① PRL20

PRL20は、輸入する財貨についてブラジル国内で価値を付加しない場合においてのみ用いることができると規定されている。したがって、輸入品(ノックダウン部品、プロダクション・キット等)の組立て、現地調達された廉価な部品の輸入品への取付け、輸入原体の製剤のようにブラジル国内で付加される価値がたとえ限定的であっても、PRL20は適用されないことになる。

⁸ 措置法通達66の4(2)-1(イ)

⁹ ブラジル連邦国税庁施行細目通達第243号第9条

¹⁰ ブラジル連邦国税庁施行細目通達第243号第9条

¹¹ 暫定措置令第478号は、ブラジル国内での付加価値活動の有無を問わず再販売者の稼得する売上総利益率を35%に統一することを企図して、2009年末に法案審議に提出されたが、2010年6月の国会審議により否決されたため、ブラジルには依然としてPRL20とPRL60が併存する。

(図表3) 各PRLの計算シナリオ

	インデックス	通達第32号	通達第243号
再販売価格	(a)	200	200
ブラジル国内における付加価値	(b)	30	30
国内での付加価値を引いた再販売価格	(c)=(a)-(b)	170(=200-30)	n/a
輸入コスト	(d)	70	70
総生産コスト	(e)	100	100
輸入品の生産コストにおける割合	(f)=(d)/(e)	n/a	70%(=70÷100)
輸入部品対応売価	(g)=(a)×(f)	n/a	140(=200×70%)
売上総利益率(60%)	(h)=(c)or(g)×60%	102(=170×60%)	84(=140×60%)
PRL60に基づく基準価格	(i)=(a)or(g)-(h)	98(=200-102)	56(=140-84)
移転価格調整額	(j)=(d)-(i)	n/a	14(=70-56)

② PRL60

PRL60は法律第9959号の公布によりブラジル国内で適用されることとなった。導入当初におけるPRL60の計算方法は、同法の施行細目を定めた通達第32号により規定されていたが、その後、ブラジル政府は2002年11月に通達第243号を公布し、通達第32号を無効とした上で、同通達に記述するものと異なるPRLの計算方法を設定した。ところが、多くの納税者が通達243号は違法であると主張し、運用上、通達第32号に基づいて移転価格を計算していることから、ブラジル国内には異なる通達に依拠したPRLの計算方法が混在している模様である。

上記図表3において、輸入コストを70、ブラジル国内における付加価値を30、総生産コストを100、再販売価格を200と想定した場合における、通達第32号と通達第243号のそれぞれの計算方法を例示する。

上記図表3に示されるように、通達第32号においては、基準価格は再販売価格からブラジル国内での付加価値を控除した残額を用いて計算される。一方、通達第243号による計算においては、基準価格の設定は最終製品の総製造コストにおける輸入原材料費の割合を基準として行われるため、通達第32号に比べて低い基準価格となる。結果として、通達第243号に依拠して移転価格が計算される場合、通達第32号の計算に比して、納税者は計算上更正を受ける可能性が高まる、あるいは更正を受けたときに移転価格課税額が大きくなる可能性がある。

以上のようにPRL60には異なる2つの計算方法が実務上存在するが、近年において、ブラジル税務当局が通達第32号に基づいて移転価格を設定した納税者に対して通達第243号を適用し、調査・更正を行った事例が報告されている。したがって、納税者は、移転価格算定方法としてPRL60を選定する場合には、通達第32号と通達第243号に規定されるいずれの計算方法を用いて移転価格を算定するのかを、課税リスクを踏まえながら選択する必要がある。

(3) CPL

CPLとは、国外関連取引に係る棚卸資産の売手がその所在地国において国外関連取引と同種又は類似の棚卸資産を製造する際に支出する生産費の平均値に、当該所在地国における輸出の際の租税公課を加え、その上に利潤の額として上限20%の利益に相当する額を付した額を以って当該国外関連取引の対価の額とする原価基準法のことをいう。ブラジルの原価基準法は、ブラジルへの輸出者が稼得できる利益率として業界を問わず一律で20%の上限を規定している点において、日本の移転価格税制やOECDガイドラインと異なる。

納税者は、移転価格算定方法としてCPLを適用する場合には、製造コストに関連して、以下に挙げるような項目について、詳細な記載が要請される¹²。

- ① 生産に用いられた原材料、中間財、包装等の財貨サービス
- ② その他の生産のために使用、消費されたすべての財貨サービス
- ③ 生産国の法律により認められている生産及び生産設備の維持・保守に係る労務費
- ④ 財貨サービスの生産に係るレンタル、維持、整備、減価償却、繰延資産償却等の諸費用
- ⑤ 生産国の法律により認められている生産過程における破損や消耗損失

製造コストは、上記の記載要件に加えて、コンポーネント別、価格別、仕入先別に示されなければならないと規定されていることから、データの収集に労力を要する点に留意が必要である。

4. 機能・リスク・無形資産の差異

ブラジル移転価格税制は、利用可能な移転価格算定方法の適用に当たり、国外関連取引と比較対象取引との間にある機能・リスクや無形資産の差異を調整するよう要請していない。したがって、委託製造会社とフルフレッジの製造会社、ディストリビューターとコミッションエアーのように、比較対象企業が異なる機能を果たしている、あるいは異なるリスクを負担している場合においても、その機能・リスクの差異に着目して比較可能性を排除することも、比較可能性を高めるために差異の調整を行うこともない模様である。

したがって、納税者は、ブラジルに所在する関連者との取引において、ブラジル移転価格税制の観点からは、当該関連者の果たす機能・負担するリスクにかかわらず、法令で定められている利益率を確保するよう価格を設定しなければならない一方、日本や他のOECD加盟国の観点からは、ブラジル法人の機能・リスクや無形資産の状況に鑑み、ブラジル法人に適正な所得が配分されるよう価格設定に配慮する必要がある点に留意を要することになる。

¹² ブラジル連邦国税庁施行細目通達第243号第13条

5. 文書化義務

ブラジル移転価格税制上、納税者は、事業年度終了後半年以内に確定申告書の中で移転価格に係る明細を提出することが義務付けられている。主な記載内容は、①取引が多い製品、サービス及び無形資産の総取引額、②国外関連者の名称及び所在地、③各取引に適用した移転価格算定方法、④算出された基準価格、並びに⑤年間平均移転価格及び結果として生じた移転価格調整額、と規定されている。

納税者は、確定申告時における記載を証左する移転価格文書を準備し、移転価格調査が行われた場合には、調査官の要請に応じて当該資料を一定期間内に提出するよう求められる。当該移転価格文書については、国外関連取引の当事者のいずれか一方により準備されることになるが、ブラジル国外の関連者によって用意される場合には、当該所在地国の公証役場とブラジル領事館で認証を受けた上で、ブラジルにおいてブラジル政府認定の翻訳者によりポルトガル語に翻訳される必要があることに留意が必要である。

Contact

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

インターナショナル アンド トランザクション タックス サービス部

別所 徹弥	パートナー	+81 3 3506 3036	tetsuya.bessho@jp.ey.com
古瀬 裕久	マネージャー	+81 3 3506 3506	hirorisa.furuse@jp.ey.com

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 Tax.Marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーサービスの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万4千人の構成員は、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質において徹底した責任を果します。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

©2010 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

EYTAX SCORE CC20101005-2

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。