

移転価格UPDATE

～世界の税制をキャッチアップ～ ブラジル

別所 徹弥
EY税理士法人 パートナー

古瀬 裕久
EY税理士法人 マネージャー

Contents

1. はじめに
2. ブラジルにおける移転価格算定方法の概要
3. PRL法に関連する変更
4. PIC法に関する変更
5. PCI法、PECEX法の導入
6. 移転価格算定法の継続適用
7. 国外関連者からの借入に係る支払利息

1. はじめに

2012年9月18日、暫定措置563号(MP563)は、法律12715号として法制化された。同暫定措置は、2012年4月に公布され、その後、国会内で審議されていたが、ようやく正式に承認されることとなった。

ブラジルの移転価格税制は、OECDガイドラインに準拠していない、二国間相互協議(二国間の事前確認を含む)の運営を事実上容認していない、移転価格税制の対象となる出資基準が諸外国に比して著しく低い、利益に基づいた移転価格算定方法が認められない等、新興国の中でも特異な制度設計が取られている。

今回、法律12715号の公布により、いくつかの点で、納税者の移転価格リスク管理に影響を与える変更点が見られる。本稿では、法律12715号の中で、特に納税者にとって影響度が高いと考えられる以下の項目について、概説する。

- ▶ 再販売価格基準法(以下、「PRL法」という)における製造、加工、組立等の付加価値を伴う再販売と単純な再販売とに適用される利益率マージン(売上総利益率)の統一
- ▶ PRL法を適用する際における業界別の利益率マージンの設定
- ▶ PRL法適用時における基準価格の計算ベースのFOB価格への変更
- ▶ 独立価格比準法(以下、「PIC法」)適用に際しての第三者からの輸入取引数量に係る要件の導入
- ▶ コモディティ商品の輸出入時における移転価格算定方法の設定(独立企業間価格として市場公開価格を参照することが明文化)
- ▶ 移転価格算定方法の継続適用
- ▶ ブラジル中央銀行に登録されていないグループ間契約につき、借入人であるブラジル法人に対する支払利息の損金算入上限設定

今回の記事の執筆にあたっては、EYのサンパウロ事務所在籍のDemetrio Barbosa(エグゼクティブディレクター)から多大な支援を受けた。ここに感謝の意を表する次第である。

2. ブラジルにおける移転価格算定方法の概要

税制改正における変更点の説明に先立って、以下において、ブラジルにおいて適用可能な移転価格算定方法を概説すると、ブラジルの移転価格税制は、以下に図示(図表1)されているような独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法の三法を移転価格算定方法として認めており、納税者の任意でいずれかの移転価格算定法を採用することを容認している。

【図表1】ブラジルの移転価格算定方法一覧表

移転価格算定方法	ブラジル移転価格税制における移転価格算定方法の名称	
	輸入取引	輸出取引
独立価格比準法	PIC法 / PCI法	PVEx法 / PECEX法
再販売価格基準法	PRL法	PVA法 (卸売価格マイナス15%)
		PVV法 (小売価格マイナス30%)
原価基準法	CPL法 (コストプラス20%)	CAP法 (コストプラス15%)

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(PIC

法、PRL法、CPL法)の内容は、以下のとおりである。

- ▶ PIC法:Comparable Independent Price Methodの略称である。国外関連取引(ブラジル国外からの輸入)に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を同じような支払条件の下で売買した取引の取引価格の算術平均値をもって当該国外関連取引の対価の額とする移転価格算定方法である。
- ▶ PRL法:Resale Price less Profit Methodの略称で、国外関連取引(ブラジル国外からの輸入)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も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である。ブラジルの移転価格税制上、PRL法は、輸入再販売取引においてPRL法を適用する納税者に対し、法令により定められた利益マージンを稼得するよう要請している。
- ▶ CPL法:Production Cost Plus Mark-up Methodの略称で国外関連取引に係る棚卸資産の売手がその所在地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も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。

なお、国外関連者が無形資産使用許諾の対価としてブラジル法人から受領できるロイヤルティ料率の算定には、PIC法、CPL法、PRL法を適用することができず、法律3470号で定められた料率を上限として料率設定することが要請される点につき、留意が必要である。商標の使用許諾対価として受領可能なロイヤルティ水準は、最大で1%であり、技術ノウハウやプロセス、方法に関する使用許諾対価として受領するロイヤルティは、基本作業、加工産業いずれに関する技術か、加工・製造を行う対象品目が何であるのかにより水準が異なる。参考として、以下に、所属する産業、対象品目別の技術ロイヤルティ一覧表を掲載する。

なお、商標、技術ともに、ロイヤルティに係る海外送金を行うためには、グループ間でロイヤルティ契約を締結した上で、ブラジルの知的財産院とブラジル中央銀行に当該ロイヤルティ契約を登録する必要がある。

【図表2】技術ロイヤルティ料率の一覧表 - 基本産業

グループ1-基本産業		
大分類	小分類	料率
1-電気	01-発電・送電	5%
2-燃料	01-石油関連	5%
3-運送	01-都市における鉄道	5%
4-通信		5%
5-輸送用機器	01-乗用車、トラック等	5%
	02-自動車部品	5%
	03-タイヤ、チューブ	5%
6-栄養素		5%
7-基礎化学		5%
8-重金属	01-鉄鋼	5%
	02-アルミニウム	5%
9-電機機器	01-変圧器、発電機	5%
	02-産業用電子モーター	5%
	03-家電製品、電話、信号機	5%
10-各種機器	01-農業用トラクター	5%
	02-道路建設用の機器、部品、スペアパーツ	5%
	03-採掘、化成用の機器、部品、スペアパーツ	5%
11-造船	01-船舶	5%
	02-船舶用の機器	5%

【図表3】技術ロイヤルティ料率の一覧表 - 加工産業

グループ2-加工産業		
大分類	小分類	料率
1-包装、 包装資材	01-発電・送電	5%
2-食品		4%
3-化学		4%
4-製薬		4%
5-化学繊維		4%
6-靴、履物		3.5%
7-金属鋳造		3.5%
8-セメント		3.5%
9-電機機器		3%
10-機械及び装置	01-家庭用機械	3%
	02-オフィス用機器	3%
	03-科学用の装置	3%
11-ゴム、プラスチック		2%
12-日用品、健康用品	01-髭そり	2%
	02-歯磨き粉	2%
	03-石鹸	2%
13-その他		1%

3. PRL法に関連する変更

海外からの輸入取引に関して、ブラジルの移転価格税制は、PIC法を適用する納税者に対し、比較対象とする第三者との取引のボリュームや取引金額、条件等の明細を取引単位で保管するよう要請し^(注1)、またCPL法を適用する納税者に対しては、ブラジル国外の関連者における製造あるいはサービス提供に要したコストの明細を準備・保管するよう要請しているが、これらの明細は、ブラジル国外で準備し、公証の上、最終的にポルトガル語に翻訳する必要があるため、消去法的に、ブラジル国内で国外関連取引に係る情報を把握・管理できるPRL法が選好される傾向にある。

ただし、従来、PRL法を適用する場合においては、利潤の額として再販売者が稼得すべき売上総利益率が、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%)とで、異なる売上総利益率が規定されており^(注2)、納税者と税務当局とで、再販売活動における付加価値の有無につき、見解が異なるケースが散見された。例えば、リパッケージや簡易な組立てに関してPRL20を適用する納税者が、税務当局から当該活動が付加価値活動に該当するとの判断のもと、売上総利益率60%を稼得するよう指摘される事案があった。

また、PRL60の計算方法は、通達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243号を公布し、通達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法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法の計算方法が混在し、付加価値に係る見解相違とともにPRL法運用における障害・問題点となっていた。

今回の法律12715号の法制化により、RPL法適用における売上総利益率は、付加価値付与の如何にかかわらず、納税者の属する産業セクターにより決定されることとなった(法律12715号18^⑩)。各産業セクターに属する納税者に求められる売上総利益率は、以下の図表4のとおりである。

【図表4】PRL法適用時における産業セクター別の適用売上総利益率一覧

売上総利益率	産業セクター
40%	医薬品及び化学薬品、タバコ、光学・写真・映像設備機器、歯科・医療・病院用機器、石油・天然ガス採掘業、石油製品
30%	化学品、ガラス及びガラス製品、セルロース・紙及び紙製品、冶金業
20%	上記以外

法律12715号の公布に伴う税制改正は、PRL法を採用する納税者に、以下の点において便益をもたらしていると考えられる。法律12715号の導入により、付加価値の有無に関係なく売上総利益率が統一され、納税者がPRL20、PRL60いずれのPRL法を採用すべきかで苦慮する必要がなくなった。また、税務当局との間で売上総利益率に係る見解の相違が生じることもなくなった。

また、従前、PRL60を適用していた納税者は、再販売価格の20%~40%を利潤として残せば、PRL法に基づく更正を免れることができることから、その限りでブラジルに過度の利益を残す必要がなくなり、輸入元の移転価格税制により配慮したリスク管理が可能となった。

さらに、PRL60における国外関連取引の基準価格につき、その計算方法が統一化されたため、従来まで懸案となっていた計算方法に係る税務当局と見解の相違が解消されることとなった。なお、税制改正後においても、PRL法に基づく基準価格の計算は、複雑であるため、参考として、以下の図表5に、その計算過程をまとめる。

以下の図表5を例にすると、PRL法を採用する納税者は、2,286ブラジルリアルを下回る2,000ブラジルリアルで国外関連者から部品、原材料、半製品、又は製品を仕入れることから、移転価格調整の対象とはならない。

【図表5】税制改正後のPRL法に基づく基準価格の計算

計算項目	インデックス	ブラジルリアル 又は%
第三者への販売価格	(A)	10,000
輸入コスト(FOB価格)	(B)	2,000
総コスト	(C)	7,000
輸入コスト(FOB価格)の総コストにおける割合	(D)=(B)÷(C)	28.57%
輸入品対応売価	(E)=(A)×(D)	2,857
所定の売上総利益率(例として、20%)	(F)=(E)×20%	(571)
PRL法に基づく基準価格	(G)=(E)-(F)	2,286
移転価格調整額	(H)=(B)-(G)	n/a

なお、改正後のPRL法における基準価格の計算では、以下の点に留意が必要である。

- ▶ 第三者向けの販売価格は、ブラジル所在の第三者向け販売価格に限定される。したがって、ブラジル納税者が国外関連者からの輸入品につき、ブラジル国外の第三者にしか販売しない場合には、PRL法は適用できない。
- ▶ 旧法においては、PRL法に基づく基準価格の計算上、CIF価格に輸送費、保険代、輸入関税を加えた額を輸入コストとし、輸入コスト割合が算定されていたが、社外流出となる輸送費、保険代、輸入関税を輸入コストに含めることに対する批判が多かったことを勘案してか、新法においては、輸入コスト割合の計算上、輸入コストはFOB価格に変更された(法律12715号18⑥)。ただし、新法には、輸入コスト割合算出のための総コストについても、同様にFOB価格と国内コストの総計であると明文化した規定はなく、総コストの取扱い次第で、納税者のポジションは有利不利に分岐することから、実務上の取扱いを規定する通達の公布が待たれる^(注3)。

4. PIC法に関する変更

PIC法の適用にあたって、ブラジル移転価格税制は、比較対象とする第三者との取引と国外関連取引との間で、支払期間、取引数量、交易条件等について同様であること、あるいは差異がある場合には、その差異が調整可能であることを要件としているが、取引数量が比較可能であることを認める定量的な基準を設けていなかった。

今回、税制改正により、比較対象となる独立第三者からの輸入取引額が少なくともブラジル法人による国外関連者からの輸入取引額の5%以上である必要があると定められた(法律12715号18⑩)。

また、未確定であるが、仮に、進行年度において、比較対象取引の年間取引ボリュームが関連者取引の年間取引ボリュームの5%に達しない場合には、前年度行われた比較対象取引の取引価額を用いて、本年の検証対象取引の取引価額と乖離がないか検証される可能性がある。その場合には、比較対象となる比較対象取引の取引価額には、昨年度から今年度の為替変動に相当する調整が行われることが予想される。

5. PCI法、PECEX法の導入

コモディティ商品の輸出入に関して、新しい移転価格算定方法が導入された。輸入取引に係る移転価格算定方法は、輸入原価基準法(以下、「PCI法」という)、輸出取引に係る移転価格算定方法は、輸出原価基準法(以下、「PECEX法」という)と呼ばれ、それぞれ国際的に認知されているコモディティ取引所、コモディティ先物取引所におけるコモディティの日間平均値をもって、移転価格の基準価格とする移転価格算定方法である(法律12715号18④、19⑨)。

原則として、納税者は、コモディティ商品に係る移転価格算定方法として、PCI法あるいはPECEX法を適用することが求められる。日伯取引においては、日本企業は、ブラジル関連者から資源を輸入することが多いことから、ブラジルからのコモディティ商品の輸出に関して、PECEX法の適用要件に留意する必要がある。

なお、コモディティ商品の輸出に関して、当該商品がコモディティ取引所やコモディティ先物取引所で取り扱われておらず、公開市場価格に係る情報を入手できない場合には、運用上、国際的に著名なリサーチ機関の情報から入手可能な情報が公的機関が定め官報にて公表される情報のいずれかに依拠して基準価格を設定することになる。

今後、ブラジル政府は、PCI法、PECEX法の運用を促進するために、コモディティ・インデックス価格の参照先となるコモディティ取引所やコモディティ先物取引所、リサーチ機関のリストを公表するものと予想される。

6. 移転価格算定法の継続適用

ブラジルにおいては、納税者は、任意で移転価格算定方法を選択することができる。しかしながら、法律12715号の発効により、2012年度以降の事業年度において、納税者は、いったん税務調査が開始した後は、グループ間取引に適用する移転価格算定方法を継続適用することが要請される。ブラジル税務当局により、納税者が選定した移転価格算定方法の適用が否認された場合には、他の移転価格算定法に変更する余地があるものの、ブラジル税務当局が納税者選定の移転価格算定方法に基づき更正を行う場合には、他の移転価格算定法への変更は認められない。

なお、上述のように、新法は、2012年度以降の事業年度に対して移転価格算定法の継続適用を要請していることから、2011年度以前の事業年度のグループ間取引に関しては、当該取引に係る税務調査が行われた後であっても、納税者は、任意で選定している移転価格算定方法を変更することができるものと想定される。

7. 国外関連者からの借入れに係る 支払利息用

従前、通達243号は、ブラジル法人による国外関連者からの借入れにつき、当該借入れがブラジル中央銀行に登録されていない場合には、米ドル6か月Liborに年率3%のスプレッドを加算した額を上限として損金算入を行うことを認めていた。新法の適用により、国外関連者からの借入れを行うブラジル法人には、グループ間融資に係る契約をブラジル中央銀行に登録しているか否かにかかわらず、上記の損金算入の上限規定が課されることになった(法律12715号22)。

したがって、グループ間融資に係る契約をブラジル中央銀行に登録しておらず、上記の水準を上回る金利水準で借入れを行っているブラジル法人は、支払利息のすべてにつき損金性を確保する意向であれば、既存の融資契約を変更する必要がある。

なお、ブラジルにおいては、グループ間融資の支払利息につき、外貨送金を行う場合には、ブラジル法人は、ブラジル中央銀行の規定に従い、同銀行にグループ間融資契約を登録する必要がある点に留意されたい。

(注1)ブラジル子法人は専らブラジル国外の親法人から輸入することが多いため、PIC法適用においては、ブラジル国外の親法人が第三者と行う取引を比較対象とすることが一般的である。

(注2)再販売者が稼得すべき売上総利益率に応じて、PRL法を便宜上、PRL20とPRL60に区分する。

(注3)Ernst & Young International Tax Alert, 2012年9月20日、Brazil amends transfer pricing rules: Provisional measure 563 is converted into law 12.715/12

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
 2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- * なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@EY_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等ございましたら、下記までお問い合わせください。

EY税理士法人

ブランド、マーケティング アンド コミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EY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ーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、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、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2015 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20151125

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp