

PINHEIRONETO
ADVOGADOS

ブラジルの租税の概要と
日系企業にとって重要な税務問題

2015年4月15日

Jorge N. Lopes Jr.

PINHEIRONETO
ADVOGADOS

1. ブラジルの主要な租税

(1) ブラジルの業務に関する直接税

ブラジルの業務に関する直接税		
法人所得税 (IRPJ/CSL)	<p>法人所得税（連邦税） 以下の2つの税制がある。</p> <p><u>実質利益法</u> - 課税利益を、暦年の実際の収入から税額控除可能な経費を差し引いた金額とする方法。</p> <p><u>推定利益法</u> - 課税利益を、法人の総収入額の一定の割合とする方法。税額控除は認められない。年の総収入が7800万レアル以下の会社のみが、この方法を採用することができる。</p>	<p>34% (25% IRPJ + 9% CSL)</p>
社会負担金 (PIS/COFINS)	<p>総収入額に対する連邦税</p> <p><u>累積方式</u> - 税額控除は認められない。上記の推定利益法を採用している会社に適用される方式。</p> <p><u>非累積方式</u> - 法律で定められた一定の収入に関して税額控除が認められる。上記の実質利益法を採用している会社に適用される方式。</p>	<p>3.65% (累積方式)</p> <p>9.25% (非累積方式)</p>

(2) 間接税およびサービス税

商品の製造・流通にかかる間接税		
製品製造税 (IPI)	連邦付加価値税 (VAT) 工業製品の売上に応じて課税される。	製品の性質や分類によって税率は異なる。
商品およびサービスの流通税 (ICMS)	州付加価値税 商品の売上、および通信や輸送のサービスの提供に基づいて課税される。	7% から25% (商品の性質によって異なる。)

サービス税		
サービス税 (ISS)	請求書の金額に基づいて課される市税 (付加価値税ではない。)	2% から5%

(3) 商品輸入税

商品輸入税		
輸入税 (II)	商品の輸入にかかる連邦税	商品の性質や分類によって税率は異なる。
PIS/COFINS (輸入)	商品の輸入にかかる連邦税	9.25%。ただし、所定の商品については税率が異なる。
IPI (輸入)	商品の輸入にかかる 連邦付加価値税	商品の性質や分類によって税率は異なる。
ICMS (輸入)	商品の輸入にかかる 州付加価値税	7% から25% (商品の性質によって異なる。)

(4) サービス輸入税

サービス輸入税		
源泉所得税 (WHT)	外国に支払われる所得にかかる連邦税	15% から20%
経済領域介入負担金 (CIDE)	ロイヤルティーの支払いおよび技術サービスにかかる連邦税	10%
PIS/COFINS - Import (輸入)	サービスの輸入にかかる連邦税	9.25%
ISS - Import (輸入)	サービスの輸入にかかる市税	2% から5%
IOF - Foreign Exchange (為替)	外国からブラジルへの資金移動または ブラジルから外国への資金移動にかかる 連邦税	0.38%

(5) 一定の金融取引

金融取引		
IOF/Credit (借入れ)	ブラジル国内での借入れにかかる連邦税	1日あたり0.0041% + 0.38%
IOF/ Foreign Exchange (為替)	外国からの借入れによるブラジルへの送金にかかる連邦税	6.0% (満期が180日未満の場合)
		0% (満期が180日超の場合)
	資本としてブラジルに送金され、またはブラジルから送金される資金にかかる連邦税	0.38%。 ただし、上場会社の資本に関する送金の場合は0%
	配当または資本利子の外国への送金にかかる連邦税	0%
IOF /Insurance (保険)	保険にかかる連邦税	7.38%。 ただし、法律で定められた一定の場合は0%
IOF/ Bonds (社債)	社債や証券にかかる連邦税	0%から1.5%

(6) 資産税

資産税		
不動産譲渡税 (ITBI)	不動産の <u>譲渡</u> にかかる市税	2% から6%
都市建物土地税 (IPTU)	不動産の <u>保有</u> にかかる市税	累進税
車両保有税 (IPVA)	車両にかかる州税	場合により税率が異なる
相続贈与税 (ITCMD)	贈与または相続にかかる州税	8%以下

PINHEIRONETO
ADVOGADOS

2. ブラジルの税務訴訟・行政手続の概要

税務調査段階

- 税務当局は、企業の税務会計帳簿を検査し、その税務問題を明らかにするために必要な情報や書類を要求することができる。
 - 税務当局は、企業に対する通知により税務調査を開始し、検査のために帳簿やその他の書類（定款や契約書など）を要求する。
 - 税務当局は、所定の税務または会計問題については、追加の説明や書類を要求することもできる。
 - 一般には、情報や説明の提出期限は短い（5日から10日間）。ただし、企業が要求された書類の準備に追加の時間を必要とする理由を説明した場合には、調査官は期限を延長することができる。
- 未払いの税金があると考えられる場合、税務当局は課税処分(*Auto de Infração*)を行うことができる。
 - 税務当局と課税や処分の減額に関して交渉することはできない。
 - 滞納する税金の減免または分割払い制度により、減額が認められることはある。当該プログラムは時折実行されるが、将来も実行される保証はない。

課税処分

- 課税処分により、一般に以下の3つが請求される。
 - (i) 租税の金額
 - (ii) 罰金(連邦税の場合は75%または150%だが、州税や市税の場合は異なる)
 - (iii) 延滞税(SELIC。現在は年12.65%)
 - 延滞税は、租税と罰金の両方に基づいて計算される(ただし、罰金については争いあり)。
 - 延滞税は、課税事由が生じたときから租税債務が支払われるまで発生する。
 - 課税処分の前に納税者が税務訴訟を提起し、争う租税債務の金額を裁判所に預託した場合には、罰金は課されない。
 - 納税者が勝訴した場合、預託金は返還され、さらに預託金に対する預託日以降の利息(SELIC)も納税者に支払われる。
 - 納税者が敗訴した場合、預託金は確定的に政府に移転する。
- ブラジルにおける高額な罰金と延滞税のために、租税債務が最終的に大幅に増額されることもある。

課税処分後の手続

- ブラジルにおいて課税処分を争う手段として、主に2種類の手続がある。(原則として、連邦税、州税、市税のすべてにあてはまる。)
 - 行政手続 (預託金や担保は不要)
 - 税務訴訟 (預託金または担保が必要)
- 所定のルールに従い、納税者は課税処分を争う手段を選択することができる。
 - **A:** まず行政手続を申立て、その主張が認められなかった場合には税務訴訟を提起する。
 - **B:** 行政手続を申立てる権利を放棄し、最初から税務訴訟を提起する。
 - 通常、納税者はまず行政手続の申立てを選択する。
 - 税務訴訟よりは迅速(3年から5年程度)。
 - 行政手続では預託金や担保が不要。
 - ただし、延滞税(SELIC)は行政手続中も発生し続ける。
 - 納税者の主張が行政手続で認められれば、手続は終了する。税務当局は税務訴訟を提起できない。
 - 納税者の主張が行政手続で認められなかった場合、納税者は税務訴訟を提起できる。
 - これに対し、納税者が最初から税務訴訟を提起した場合には、納税者はその後行政手続を利用することはできない。

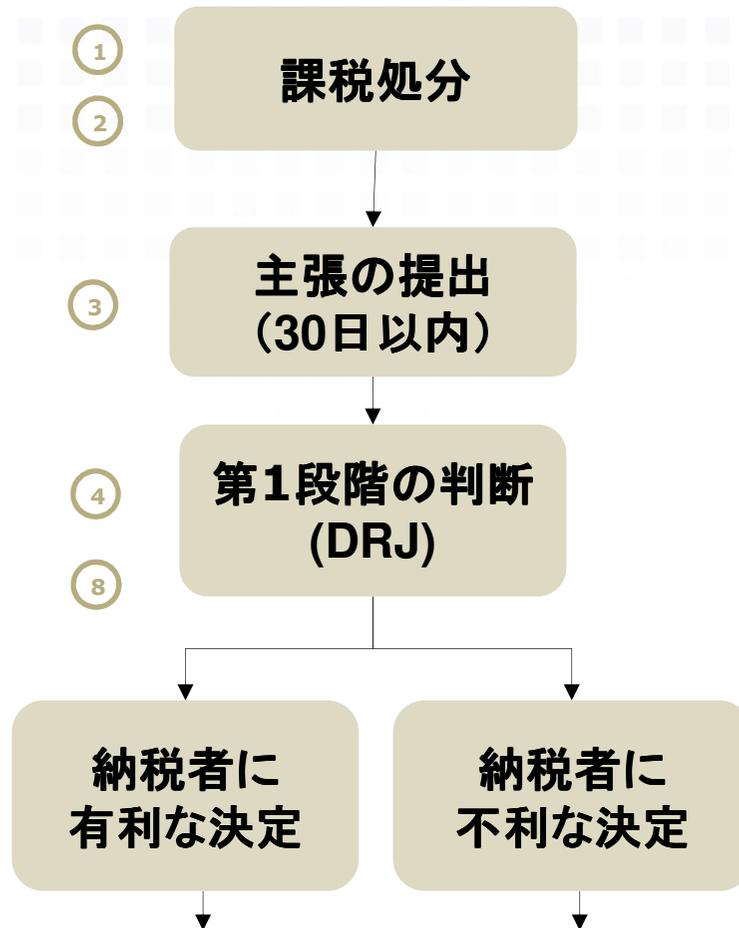
納税者の主張の提出期限

- 行政手続では、納税者は課税処分から30日以内にその主張を提出しなければならない。
 - この期限を満たすのは簡単ではない。
 - 場合によっては、過去数年の書類に基づく主張になることもあるが、過去数年の書類の準備には時間がかかる。
 - 若干の例外はあるものの、原則としてすべての主張と証拠書類をこの期限までに提出しなければならない。
 - この期限を満たせなかった場合には、納税者は行政手続を利用することができない。
 - 主張を提出しないまま30日が過ぎると、税務当局は滞納処分を行う。そのため、納税者は租税債務の担保を提供し、税務訴訟で争わなければならない。
 - その場合、税務当局の法定の手数料として、納税者は租税債務の20%以下の金額を追加で請求される。

PINHEIRONETO
ADVOGADOS

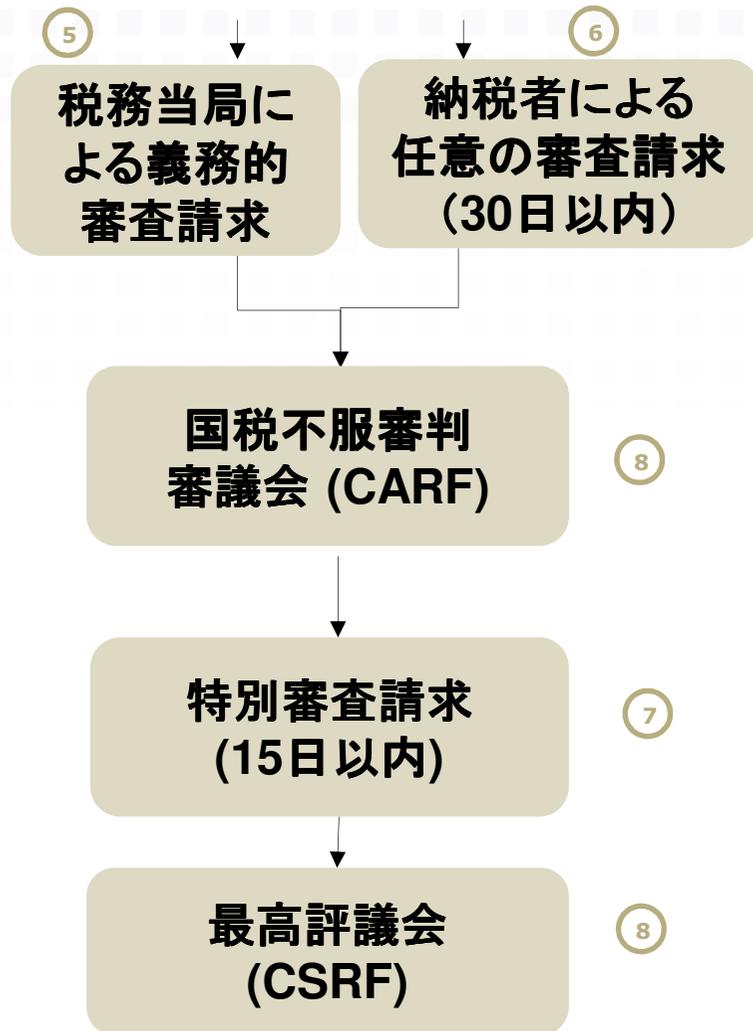
2.1. 行政手続

第1段階



1. 納税者が税務当局から課税処分を受領。
2. その後30日以内に、納税者は課税処分を争う権利を放棄し、課税処分に従って税金を支払うことができる。この支払いにより、罰金の金額は50%減額される。
3. 納税者は、課税処分を争うのであれば、課税処分の受領後30日以内にその主張を提出しなければならない。この提出によって行政手続が開始される。
4. 第1段階の判断から30日以内に、改定された課税処分に従って納税者は税金を支払うことができる。この支払いにより、改定された罰金の金額の30%が減額される。

第2段階および第3段階



5. 第1段階で納税者にとって有利な決定がされると、税務当局は必ず「義務的審査請求」を行う。

6. 第1段階で納税者にとって不利な決定がされた場合、納税者はCARFに対して審査請求をすることができる。

7. CSRFに対する特別審査請求は、CARFが同じ事実に基づいて（CARFの他の審議会またはCSRFのいずれかの評議会と）異なる判断をした場合にのみ、することができる。これに対して、DRJやCARFは、すべての事実上および法律上の争点を審査する。

8. 納税者にとって不利な決定が確定すると、財務省は、当該決定の公表から30日以内に当該納税者の租税債務を連邦租税債務表に記録し、滞納処分にかかる司法手続を開始する。その後、改定された租税債務の残額の20%が、税務当局の法定の手数料として追加される。

行政手続にかかる時間

- 第1段階
 - 課税処分から第1段階の決定まで
 - 概ね6ヶ月から1年程度かかることが多い。
- 第2段階
 - CARFに対する審査請求からその決定まで
 - 概ね1年から2年程度かかることが多い。
- 第3段階
 - CSRFに対する特別審査請求からその決定まで
 - 概ね1年から2年程度かかることが多い。

行政手続期間中の注意点

行政手続の期間中、

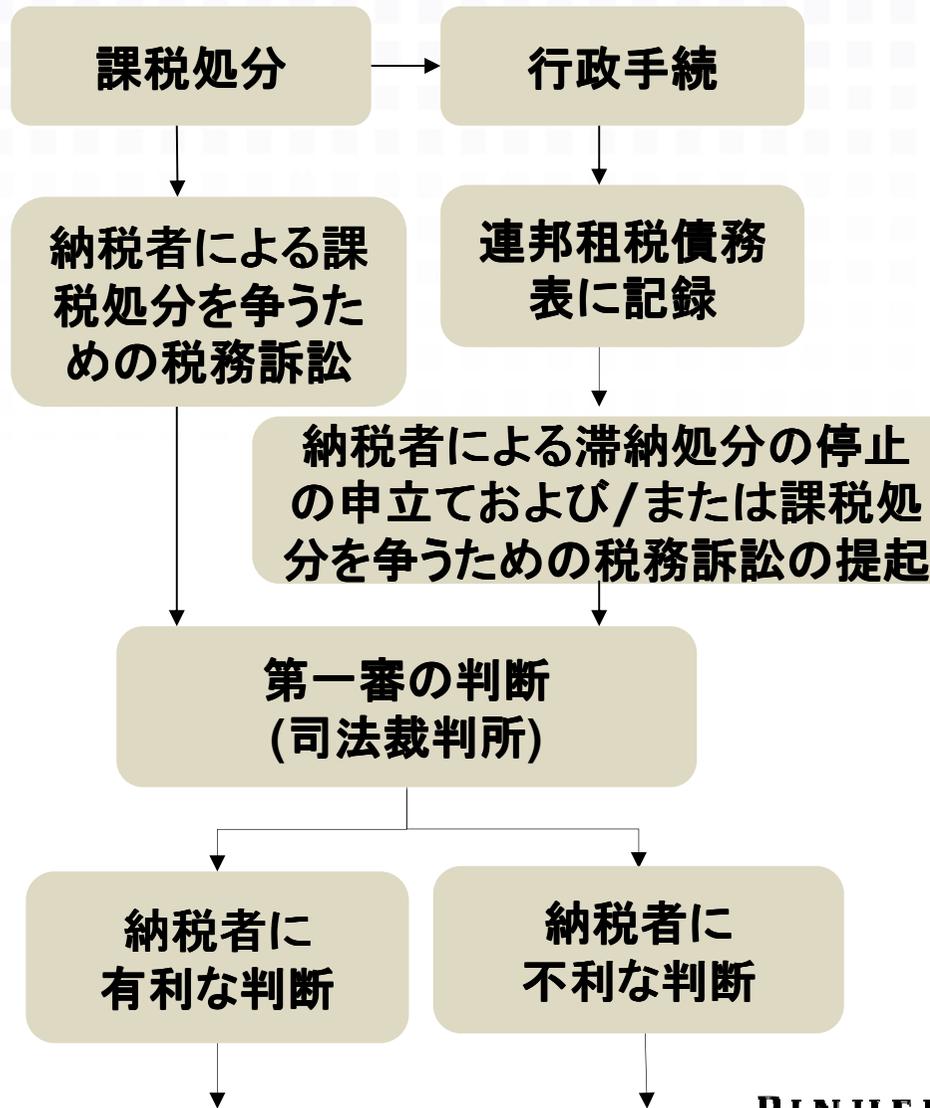
- 税務当局は滞納処分を行うことができない。
- しかし、延滞税(SELIC)は発生し続ける。
 - 納税者は、行政手続を申立てる権利を放棄し、預託金を納付して税務訴訟を提起することができる。その後は、理論的には延滞税は発生し続けるものの、納税者は敗訴しても延滞税を支払う必要はない。
- 納税者は、引続き租税支払証明書を取得することができる。
 - 租税支払証明書がないと公共入札に参加できないので、納税者にとって租税支払証明書は重要である。

PINHEIRONETO
ADVOGADOS

2.2. 税務訴訟

第一審

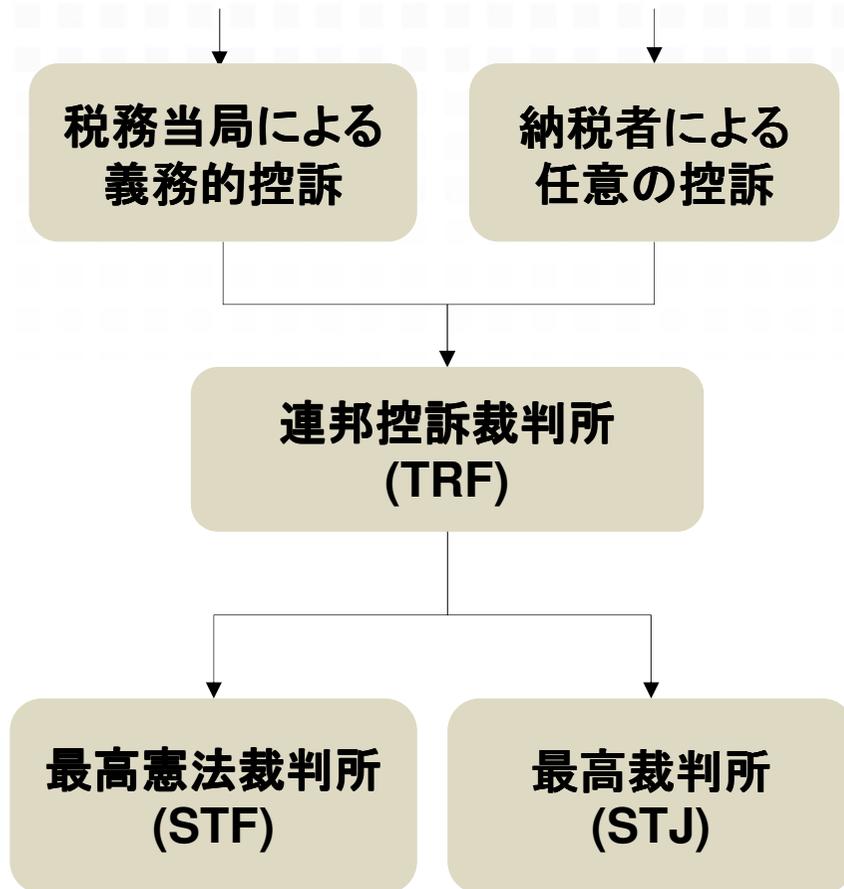
税務訴訟



- (i) 課税処分前：
納税者は税務訴訟を提起し、預託金を納付すれば、罰金を避けることができる。
- (ii) 課税処分が行政手続で支持された後、連邦租税債務表に記録される前：
納税者は課税処分を争うための税務訴訟を提起することができる。
- (iii) 滞納処分の際
(連邦租税債務表に記録された後)：
担保を提供し、防御方法として滞納処分の停止の申立てをすることができる。

第二審および最高裁判所

ポイント



- 第一審が納税者にとって有利な判断をした場合、税務当局は必ず「義務的控訴」を行う。
- 第一審およびTRFでは、事実認定と法律問題の両方について判断される。
- STJは、憲法判断を除きすべての法律問題を判断するが、事実認定は行わない。
- STFは、憲法判断のみを行う。

担保

- 納税者は、税務訴訟を提起するために、(延滞税と罰金を含む)改定された租税債務の全額に相当する担保を提供しなければならない。
- 担保の一例:
 - 裁判所に対する預託金、銀行保証、保証保険、不動産等の財産に対する担保権の設定
- ただし、裁判官は、税務当局の申立てにより、流動性のない資産に対する担保権の設定により納税者が担保を提供することを拒否できる(全額の預託金の納付が望ましい)。
- 即時の滞納処分を差し止めるために、担保は必要。

税務訴訟にかかる時間

- 第一審
 - 訴訟提起または連邦租税債務表への記録から第一審の判断まで
 - 概ね3年程度かかることが多い。
- 第二審
 - 控訴からTRFの判断まで
 - 概ね2年から3年程度かかることが多い。
- 最高裁判所
 - 上告からSTFおよび／またはSTJの判断まで
 - 概ね3年から5年程度かかることが多い。

裁判所

- すべての審級において、連邦裁判所は連邦税に関するケースを判断し、州裁判所は州税または市税に関するケースの判断を行う。
- ブラジルには租税裁判所はない。
 - 一般的には行政手続を担当する機関のほうが裁判所よりも技術的。
 - 裁判官は技術的な税務問題の専門家ではない。ただし、法律の違憲性に関係する税務問題等は、行政手続よりも裁判所において詳しく検討される。

PINHEIRONETO
ADVOGADOS

3. その他の重要な税務問題

(1) 概要

- 1995年法律第9,249号は、ブラジル法人について全世界所得課税主義を定めている。
- 外国で得た所得、キャピタル・ゲインおよび利益は、ブラジルで課税される。
- ブラジルは、毎年年末に外国の支配会社または関連会社が得た利益に課税するために、被支配外国法人（CFC）に関するルールを採用している。

(2) 配当

- ブラジル法人が得た利益は、合計で34%の法人所得税(IRPJ/CSL)を課される。
- ブラジル国内の株主であるか外国の株主であるかを問わず、ブラジル法人の株主に対する配当は、ブラジルの源泉徴収所得税(WHT)を課されない。
- 配当は、税額控除の対象にはならない。
- 金融取引税(IOF)は、配当の送金については現在0%とされている。

(3) 資本利子

- 資本利子は、株主に対する代替的な支払い手法である。
- 資本利子の支払いは、税額控除可能な費用として取り扱われ（34%の法人所得税の減税効果がある）、日伯租税条約により日本法人に対する支払いの場合には12.5%の源泉徴収所得税が課される。（租税条約がない場合には、資本利子の支払いには15%の源泉徴収所得税が課される。）
- IOFは、資本利子の送金についても0%とされている。

(4) キャピタル・ゲイン課税

- 1995年法律第9,249号は、ブラジルの非居住者が得たキャピタル・ゲインの一般的な源泉徴収所得税の税率を25%から15%に下げた。
- 日本法人の場合、日伯租税条約により、売却により得たキャピタル・ゲインについては課税されない。
 - ブラジルの租税条約の中で、このような規定を設けているのは日伯租税条約のみである。

(5) 移転価格税制

- ブラジルの移転価格税制は、原則として1996年法律第9,430号によって規定されている。しかし、度重なる同法の改正により、ブラジルの移転価格税制も繰返し修正されている。
- 日本法人の場合、移転価格税制に関して最も問題となるのは以下の事項である。
 - 再販売価格基準法（PRL法）による利益の計算
 - 独立価格比準法（PCI法）/商品輸出相場価格法（PCEx法）の適用
 - 移転価格の算定方法が存在しない場合の事前確認制度（APA）の適用可能性

(6) 過少資本税制

- ブラジルは、過少資本税制を導入し、海外の関連会社またはタックスヘブロンや税制優遇地域に本社を置く会社からの貸付けに関する利子の控除を制限した。
- ブラジル法人は、関連会社に対する負債の総額が純資産の2倍を下回る場合には、日本の関連会社に支払う利子を控除することができる。
- 日本に本社を置く会社を支払われる利子には、日伯租税条約により、12.5%の源泉徴収所得税が課される。(租税条約がない場合には、利子には15%の源泉徴収所得税が課される。)
- クロス・ボーダーの貸付契約に基づきブラジルに送金する場合、原則として6%のIOFを課される。しかし、貸付期間が180日より長い場合、現状ではIOFは課されない。

Contact Information

講師:

Jorge N. Lopes Jr.

Tax Partner

Phone number: (+55 11) 3247 8791

Email: jlopes@pn.com.br

ジャパン・デスク:

Bruno Balduccini (bbalduccini@pn.com.br)

Jorge N. Lopes Jr. (jlopes@pn.com.br)

Yuka Ono (yono@pn.com.br)

Jun Ishii (jishii@pn.com.br)

Mary Fukugakiuchi Hamasaki (mhamasaki@pn.com.br)