

移転価格税制の基礎

2021年7月22日

【ご留意事項】

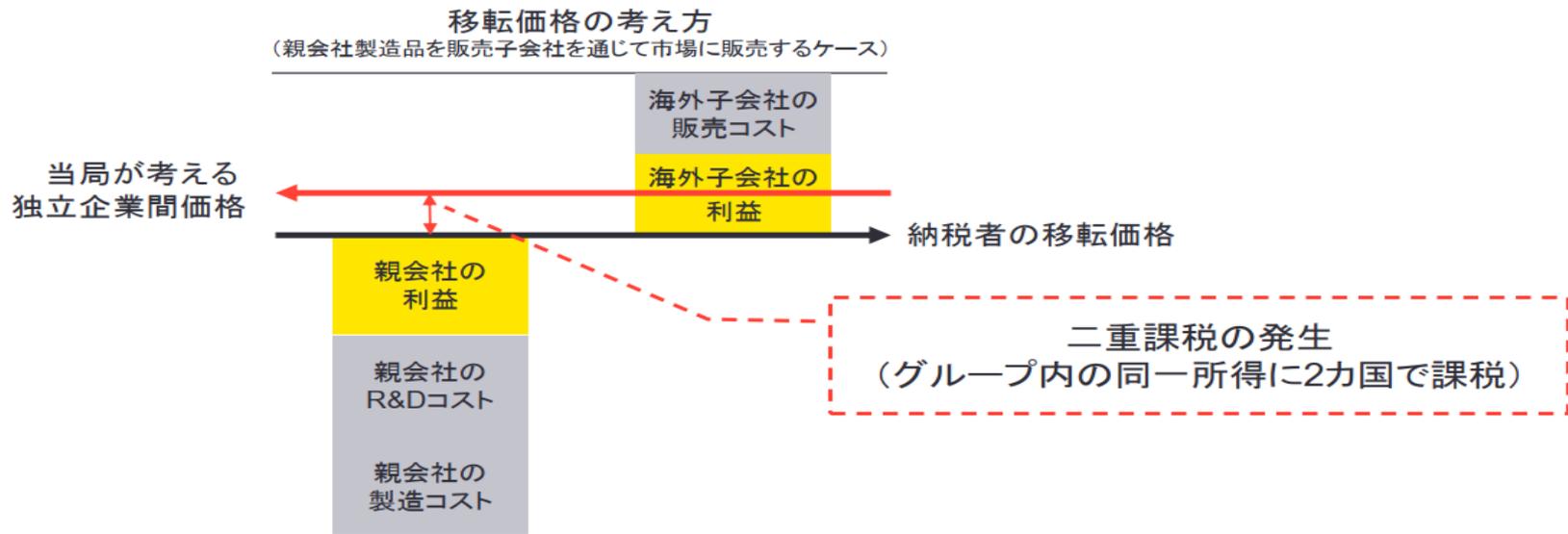
- ▶ 本資料記載の情報は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成しており、会計、税務、法律上およびその他の専門的なアドバイスを
行うものではありません
- ▶ 本資料の情報はできる限り文献を確認し、最新の情報を考慮して
いますが、内容の正確性および網羅性を保証するものではなく、意見
に関する部分は私見によるものです
- ▶ 本資料を利用したことにより被ったいかなる損害についても一切の
責任を負いません
- ▶ 会計処理の適用や税務上の取り扱いに関する具体的なアドバイスが
必要な場合は、個別にご相談下さい

目次

1. 移転価格税制とは
2. BEPSへの対応
3. ブラジルの移転価格税制
4. 今後の見通し

1. 移転価格税制とは

- ▶ 移転価格税制は、海外の関連企業との取引を通じた所得の海外移転を防止する税制
- ▶ 所得配分の適正化にあたり、関連企業との取引にかかる取引価格を「独立企業間価格(ALP; arm's length price)」で行われたものとみなして所得を計算する



1. 移転価格税制とは

設例～更生の影響

▶ 移転価格税制のリスク（更生の影響（例））

リスク要因としての移転価格			
	親会社 (日本)	販売子会社 (米国)	連結
売上高	120	200	200
営業利益(対売上高比率)	7.2 (6.0%)	4 (2.0%)	11.2 (5.6%)
税率	40%	40%	
税額	2.9	1.6	4.5
純利益(対売上高比率)	4.3 (3.6%)	2.4 (1.2%)	6.7 (3.4%)
米国税務当局による更正			
子会社:更正による追加的営業利益(対売上高比率)		6 (3.0%)	
子会社:更正による追加的税額		2.4	
更正後純利益(対売上高比率)	4.3 (3.6%)	0 (0.0%)	4.3 (2.2%)

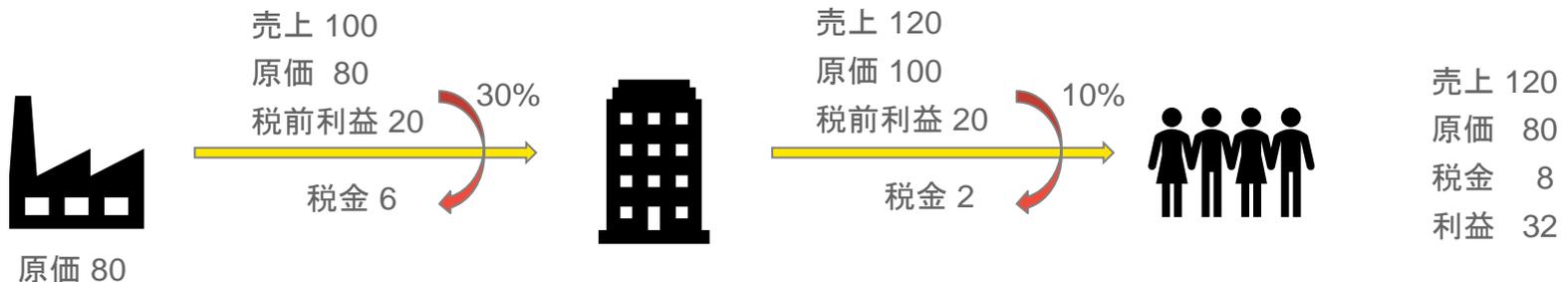
1. 移転価格税制とは

設例～各国の税率が異なる場合～

▶ 各国の税率が異なる場合

- ▶ 親会社（製造）国の税率30%、子会社（販売）国の税率10%
- ▶ グループの製造原価80、販売価格120

(1) 親会社から子会社へ100で販売した場合



(2) 親会社から子会社へ90で販売した場合



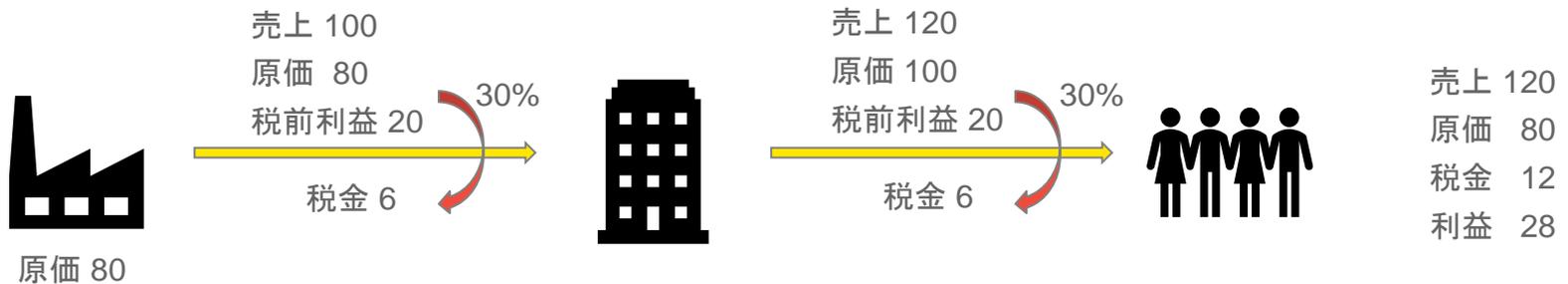
1. 移転価格税制とは

設例～各国の税率が同じ場合～

▶ 各国の税率が同じ場合

- ▶ 親会社（製造）国の税率30%、子会社（販売）国の税率30%
- ▶ グループの製造原価80、販売価格120

(1) 親会社から子会社へ100で販売した場合



(2) 親会社から子会社へ90で販売した場合



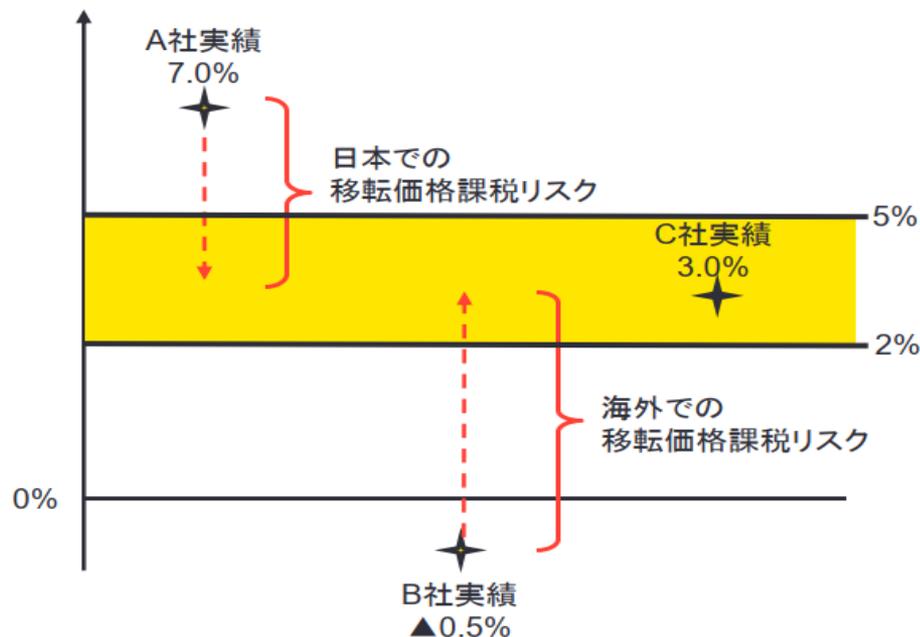
1. 移転価格税制とは

移転価格課税リスク

▶ 移転価格税制上の問題が起きる場合

- ▶ (例; 取引単位営業利益法/TNMM; transactional net margin method)

海外子会社の
営業利益率



独立企業間利益率レンジ
(取引単位営業利益法/TNMM)

移転価格課税リスク

- ▶ 単年度または複数年度の実績値が独立企業間利益率レンジから乖離
- ▶ 税務当局は、海外子会社の実績値を独立企業間利益率レンジの平均値等まで調整(措置法通達66-4(3)-4等)



海外子会社の営業利益水準に着目した移転価格課税が行われる傾向にある

1. 移転価格税制とは

移転価格税制の特徴

所得移転という結果を問われる税制

- ▶ 所得移転等の意志の有無に関係がない

科学的・客観的評価の難しい独立企業間価格の算定

- ▶ 移転価格課税の未然防止のための事前の準備(分析等)が求められる

企業グループ内の経済的二重課税の発生

- ▶ グループ内の同一取引に対して売手国と買手国で二重の所得計上を強いられる

巨額な課税の発生

- ▶ 移転価格や利益水準の僅かな調整でも所得金額／課税金額への影響が大きい

国家間の所得(税)配分の問題

- ▶ 各国や国際的なルールを理解した上での移転価格対応が求められる

大きな事務負担と費用負担

- ▶ 適切な移転価格設定、文書化、移転価格調査対応、課税後の対応

2. BEPSへの対応

BEPSとは

- ▶ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)
 - ▶ BEPS (税源侵食と利益移転) は、多国籍企業の活動実態と各国の税制や国際課税ルールとの間のずれを利用することで、企業が課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うこと
- ▶ BEPSプロジェクト
 - ▶ OECDがBEPSに対処するために立ち上げたプロジェクト
 - ▶ 15項目の「BEPS行動計画」
 - ▶ 2015年10月に最終報告書を公表

2. BEPSへの対応

BEPSプロジェクト

世界中で税収減・財政赤字が問題化

クロス・ボーダー取引の増加
アグレッシブな節税策

OECD主導

現在の国際課税原則や各国国内税法が適切か、各国税務当局が協調・連携した税制改正に関する取り組みを開始

OECD加盟国

G20 (ブラジル含む)

その他新興国

100カ国参加

BEPS最終報告書の公表(2015年10月)

2. BEPSへの対応

BEPS最終報告書（15の行動計画）

国際課税原則の再構築[実質性]

(グローバル企業は払うべきところで税金を支払うべき)

1. 電子経済の発展への対応

- 行動1 電子経済の課税上の課題への対応

2. 各国制度の国際的一貫性の確立

- 行動2 ハイブリッドミスマッチの無効化
- 行動3 外国子会社合算税制(CFC税制)の強化
- 行動4 利子控除制限
- 行動5 有害税制への対抗

3. 国際基準の効果の回復

- 行動6 条約濫用の防止
- 行動7 人為的なPE認定回避
- 行動8-10 移転価格税制と価値創造の一致

グローバル企業の活動の透明性向上[透明性]

4. 透明性の向上

- 行動5 ルーリングに係る自発的情報交換
- 行動11 BEPS関連のデータ収集・分析方法の確立
- 行動12 タックスプランニングの義務的開示
- 行動13 移転価格税制に係る文書化

企業の不確実性の排除[予見可能性]

5. 法的安定性の向上

- 行動14 より効果的な紛争解決メカニズムの構築

6. BEPSへの迅速の対応

- 行動15 多国間協定の開発

2. BEPSへの対応

移転価格対応実務への影響

- ▶ 移転価格税制に関して企業グループ内でのコンセプト・ポリシーの整理・共有
- ▶ 情報提供量の増大

BEPS行動13

多国籍企業に対する新たな情報開示要求

- ▶ 移転価格税制では、**国別報告書**/マスターファイル/ローカルファイルの開示要求

移転価格等の税務リスクがガラス張りになる

BEPS行動8-10

各国協調したルール策定、制度化

- ▶ 移転価格税制では、無形資産や役務提供等の新たなガイドラインの公表

最新の税務執行に即した対応が必要になる

日本では2016年度税制改正による制度化

日本本社と連携した税務情報の収集と税務リスク/コスト管理の必要性

2. BEPSへの対応

文書化規定（3層構造文書）

国別報告書 (Country-by-Country Report) (各国の事業活動、納税・利益配分状況)	マスターファイル (サプライチェーン、移転価格ポリシー等の全体像)	ローカルファイル (各関連取引の実績値の妥当性に関する分析)
親会社が作成	親会社が作成	親会社および子会社がそれぞれ作成
親会社が当局に提出 (期限内に提出後、各国当局間で自動交換)	親会社および子会社がそれぞれ当局に提出 (期限内または当局要請に基づき提出)	親会社および子会社がそれぞれ当局に提出 (当局要請に基づき提出)
一定様式(表1~表3)に基づき必要情報を記載	各国文書化規定に基づき必要情報を文書化	各国文書化規定に基づき必要情報/分析を文書化
記載内容: ※多国籍企業グループに関する以下の情報 (定量情報) <ul style="list-style-type: none"> ▶ 収入(非関連者向・関連者向) ▶ 税前損益 ▶ 支払/発生法人税額 ▶ 利益剰余金、有形資産(現金等価物除く) ▶ 従業員数 等 (定性情報) <ul style="list-style-type: none"> ▶ グループ企業名、所在地 ▶ グループ企業の事業活動 等 	記載内容: ※多国籍企業グループに関する以下の情報 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 組織構造/資本関係 ▶ サプライチェーンの情報 ▶ 事業上の利益の源泉となる活動等 ▶ 役務提供取引の移転価格ポリシー ▶ 無形資産取引の移転価格ポリシー ▶ 金融取引の移転価格ポリシー ▶ 財務状況および納税状況 等 	記載内容: ※関連者間取引に関する以下の情報 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 組織図 ▶ 事業内容 ▶ 関連取引の内容 ▶ 機能・リスク分析 ▶ 関連取引に係る最も適切な移転価格算定方法 ▶ 比較対象取引の選定 ▶ 移転価格算定方法の適用結果 等
新規導入 (2016年4月1日以降開始事業年度から適用)	新規導入 (2016年4月1日以降開始事業年度から適用)	厳格化 (2017年4月1日以降開始事業年度から適用)

2. BEPSへの対応

一般的な分析プロセス

事実分析:

- ▶ 関連当事者の事業内容、財務データ、製品概要、組織図、資本関係等
 - ▶ 関連取引の内容(サプライチェーン)や移転価格設定方法を整理
- 

産業分析:

- ▶ 産業の概要、利益変動要因の検討
 - ▶ 競争上の優位性、産業における無形資産の検討
- 

機能・リスク・資産分析:

- ▶ 関連当事者の利益の源泉に係る貢献度や機能・リスク・資産の状況の分析
 - ▶ 関連当事者の経済的位置付けの検討
- 

経済分析:

- ▶ 取引単位の検討(一体検証 or 取引別検証)
- ▶ 移転価格算定方法の選定、検証方法(複数年検証等)の検討
- ▶ 比較対象取引の選定と検証対象損益との比較検証、高収益・損失要因分析

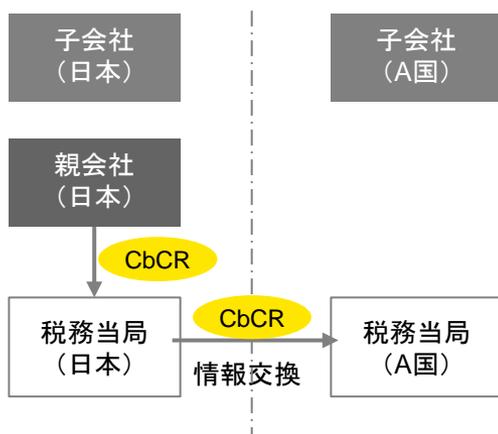
2. BEPSへの対応

国別報告書(CbCR)の提出

▶ 提出者／提出方法

原則:条約方式

[内資系企業:子会社所在国との間で情報交換規定等がある場合]

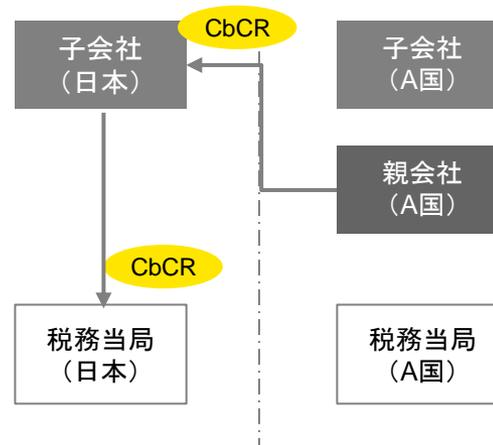


(自動交換を行うための権限ある当局多国間合意(MCAA))

- ▶ 2021年3月12日現在90カ国が署名
- ▶ 日本、ブラジルも署名済み

例外:子会社方式

[外資系企業:親会社所在国との間で情報交換規定等がない場合等]



(子会社方式の適用要件(日本))

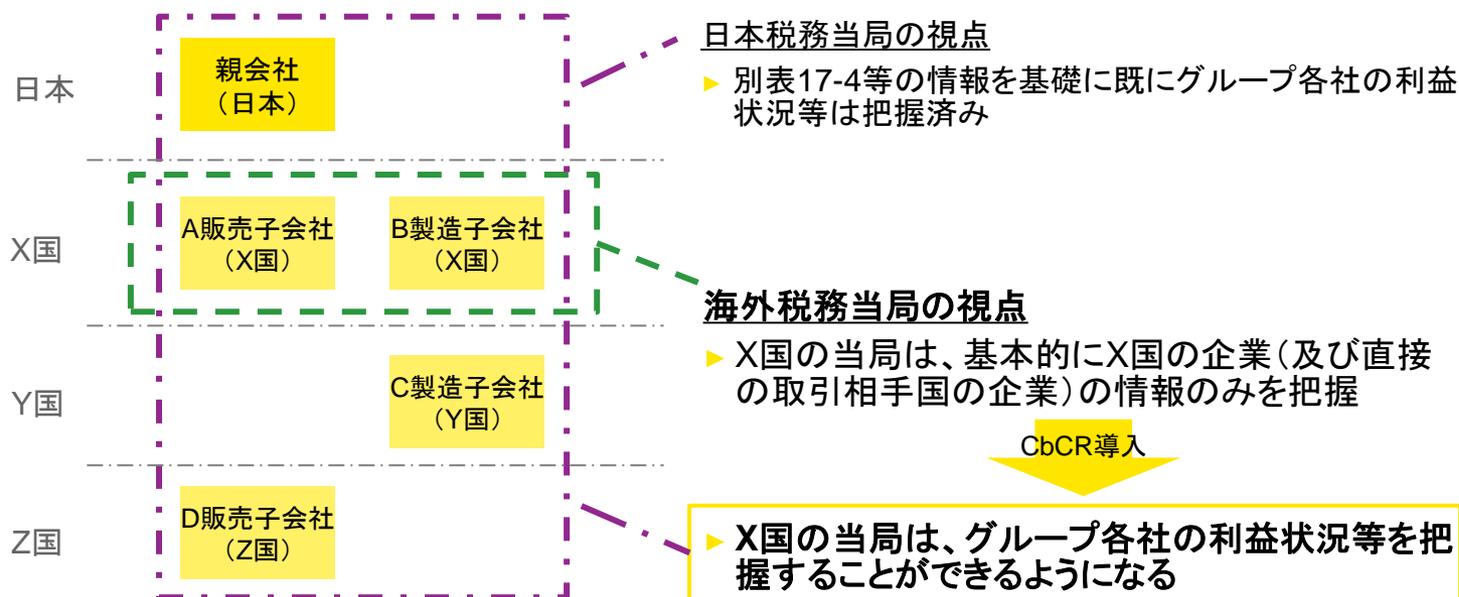
1. 最終親会社等の所在国において国別報告事項の提供を求める措置がない
2. 情報交換のための環境未整備
3. 日本に対して国別報告事項を提供できないなどの体系的不履行(2.の場合を除く)

2. BEPSへの対応

国別報告書に関する当局の視点

子会社所在国の税務当局がアクセスできる情報の増加と税務調査の活発化

- ▶ 税務当局は、国別報告書を税務調査時の調査対象法人の特定等の目的で用いると想定される
- ▶ 海外税務当局が入手できる情報量が増え、当該情報を基礎とする多角的かつ積極的な税務調査の実施が想定される

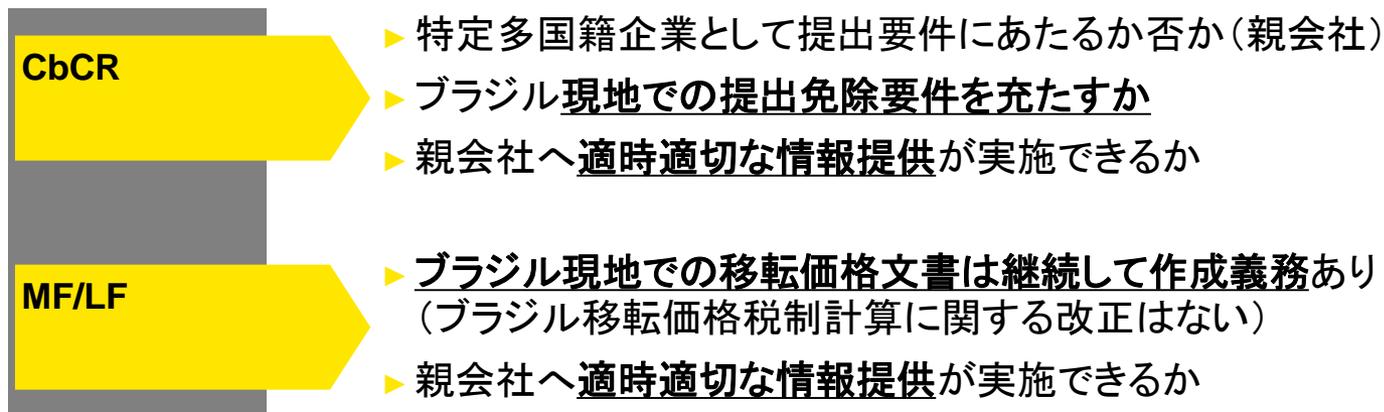


2. BEPSへの対応

ブラジルにおけるBEPS対応

▶ 行動13 移転価格税制にかかる文書化

- ▶ BEPSの直接的な枠組みとして、国別報告書(CbCR)の提出が義務化 (IN1.709)
- ▶ マスターファイル(MF)及びローカルファイル(LF)に関する言及はない



ブラジルでの移転価格計算・文書化は継続して求められている

2. BEPSへの対応

(参考) 国別報告書の概要 (日本)

項目	BEPS行動13最終報告書	本邦移転価格税制
適用開始時期	▶ 2016年1月1日以降に開始する事業年度	▶ 2016年4月1日以後に開始する最終親会計年度
報告内容	▶ BEPS行動13最終報告書の「Annex III to Chapter V Transfer Pricing Documentation – Country-by-Country Reporting」に記載の内容	▶ 左記に同じ ※英語
免除規定	▶ 対象期間の前事業年度の連結総収入金額が750百万ユーロ未満の法人	▶ 直前の最終親会計年度の多国籍企業グループの総収入金額が1,000億円未満の法人
提出者	▶ 最終親事業体または代理親事業体、もしくは二次報告制度に基づく子事業体	▶ 左記に同じ
提出先	▶ 最終親事業体所在国の税務当局 ▶ 提出されたCbCRの情報は、子会社の税務管轄に自動で共有される	▶ 最終親会社等の所轄の税務署(e-Tax) ▶ 左記に同じ(租税条約の情報交換規定等に基づく各国税務当局間での自動交換)
提出時期	▶ 対象期間の事業年度終了から12カ月以内	▶ 最終親会計年度終了の日の翌日から起算して1年を経過する日まで
開示対象事業体の範囲	▶ 最終親事業体の連結財務諸表において合算される事業体(支店は法人と同様に取り扱う。規模の重要性から除外された非連結子会社を含む)	▶ 左記に同じ

2. BEPSへの対応

(参考) 国別報告書の開示事項 (日本)

表1: 報告様式(税務管轄単位)

多国籍企業グループ名:

対象事業年度:

税務管轄	総収入			税引前損益	支払法人税	発生法人税(当期)	資本金	利益剰余金	従業員数	有形資産(現金/現金等価物除く)
	非関連者	関連者	合計							

表2: 報告様式(企業単位)

多国籍企業グループ名:

対象事業年度:

税務管轄	税務管轄に所在する事業体	税務管轄が事業体の所在地とは異なる場合の税務管轄	主な事業活動														
			研究開発	無形資産の保有管理	調達	製造	販売・マーケティング	一般管理・サポート	サービス(非関連者向)	グループファイナンス	財務管理サービス	保険	株式等の保有	休眠	その他		
	1																
	2																
	3																
	1																
	2																
	3																

表3: 追加情報

多国籍企業グループ名:

対象事業年度:

必要と考えられる追加の情報およびCbCレポートの記載必須情報に関する説明等を記載してください。

2. BEPSへの対応

(参考) マスターファイルの開示 (日本)

マスターファイルの構成(イメージ)

【海外子会社所在国用】

海外子会社所在国のMFの規定における企業グループの構成会社等の定義に合わせて関連する箇所(1章以外の箇所を含む)を適宜カスタマイズ

1. 企業グループの構成に関する事項

- i. 資本関係
- ii. グループ企業一覧(企業名、事業内容、所在国等)

2. 企業グループの事業概況に関する事項

- i. 主要事業の概要および各事業のバリュードライバー
- ii. 主要製品／サービスに関するサプライチェーンおよび地理的市場に関する概要
- iii. 企業グループ内の一連の取引における各関連者の機能分析
- iv. 企業グループ内役務提供取引(研究開発以外)のリストおよび取引内容
- v. 対象年度の事業再編、事業買収および事業売却の概要(該当事実があれば)

3. 企業グループの無形資産に関する事項

- i. 研究開発体制(拠点名、所在国、研究開発内容等)および戦略(無形資産の創出・維持・管理の方針)
- ii. 重要な無形資産およびその保有者一覧
- iii. 無形資産に関する関連者間の契約一覧
- iv. 無形資産取引に関する移転価格ポリシー
- v. 対象年度の無形資産に関する企業グループ内譲渡取引の概要(該当事実があれば)

4. 企業グループの金融活動に関する事項

- i. 企業グループの資金調達方法
- ii. 企業グループ内の金融拠点(中心的な金融機能を果たす拠点)の一覧(拠点名、所在国、事業内容等)
- iii. 金融取引(金銭貸付等)に関する移転価格ポリシー

5. 企業グループの財務状況および納税状況

- i. 対象年度の企業グループの連結財務諸表
- ii. 企業グループが取得している国内事前確認一覧

【日本用】

租税特別措置法第66条の4の5および租税特別措置法施行規則第22条の10の5の報告事項を基礎に作成

+

海外子会社所在国固有のMFにおける開示情報(適宜追加)

2. BEPSへの対応

(参考) ローカルファイルの開示 (日本)

1. 分析の要旨

- i. 分析対象関連者
- ii. 分析対象取引
- iii. 移転価格算定方法の選定・適用結果(サマリー)

2. 企業グループの概要

- i. 資本関係図
- ii. 事業セグメントの概要
- iii. 連結損益推移

3. 親会社の事業概要

- i. 沿革および事業概要
- ii. 組織体制
- iii. 損益推移

4. A関連者の事業概要

※ A関連者について3.と同様の内容を記載

5. B関連者の事業概要

※ B関連者について3.と同様の内容を記載

6. グループ内取引の概要

- i. グループ内取引の全体像
- ii. 親会社とA関連者との取引(取引内容、取引価格設定方法、取引金額、契約関係等)
- iii. 親会社とB関連者との取引(※ii.と同様の内容を記載)

7. 市場分析

- i. グローバル市場の概要(需要動向等)
- ii. 企業グループの競争上の優位性および利益変動要因
- iii. A関連者所在国の市場の概要
- iv. B関連者所在国の市場の概要

8. 機能・リスク資産分析

- i. 果たす機能
 - a. 親会社が果たす機能
 - b. A関連者が果たす機能
 - c. B関連者が果たす機能
- ii. 負担するリスク
 - a. 親会社が負担するリスク
 - b. A関連者が負担するリスク
 - c. B関連者が負担するリスク
- iii. 保有する資産
 - a. 親会社が保有する資産
 - b. A関連者が保有する資産
 - c. B関連者が保有する資産

9. 経済分析

- i. 親会社とB関連者との取引
 - a. 移転価格算定方法の選定
 - b. 比較対象会社(取引)の選定
 - c. 移転価格算定方法の適用
- ii. 親会社とA関連者との取引
 - ※ i.と同様の内容を記載

3. ブラジルの移転価格税制

移転価格税制の特徴

- ▶ OECDガイドラインを規範としていない

- ▶ 適用対象となる法人
 - ▶ 実質利益(Lucro Real)に基づき課税所得を計算している法人

- ▶ 適用の対象となる取引
 - ▶ 国外関連者等との財、サービスまたは権利（以下「製品等」という）に関する輸出入取引
 - ▶ 国外関連者等；次のいずれかにあてはまる者；
 - ▶ 国外関連者 (IN RFB 1.312/12)
 - ▶ タックスヘイブン国又は地域に居住する個人または法人
 - ▶ 関連する輸出入取引に対し優遇税制を受けている国外の個人または法人

3. ブラジルの移転価格税制

OECDガイドラインとの主な違い

- ▶ 独立企業間価格の算定方法
 - ▶ 算定方法が法定されている
 - ▶ 任意選択が可能（ベストメソッドルールは採用されていない）
- ▶ PRL法やCPL法において、利益率が固定されている
- ▶ 機能・リスク分析が不要
- ▶ 「製品等」の種類ごとに利益計算を行う
 - ▶ 製品群・グループごとの計算が認められない
 - ▶ 製品ごとに独立企業間価格の算定方法を選択可能

3. ブラジルの移転価格税制

OECDガイドラインとの主な違い

- ▶ 事前確認制度（APA）の取り扱い
- ▶ 国外関連者の定義範囲が広い
- ▶ ロイヤリティの支払は対象外となっている

3. ブラジルの移転価格税制

(参考) 移転価格算定方法 (日本)

▶ 移転価格算定方法(独立企業間価格算定方法)

移転価格算定方法		算定の考え方
CUP法 (独立価格比準法)	価格比較	▶ 国外関連取引に係る価格と比較対象取引に係る <u>価格</u> を比較して独立企業間価格を算定
RP法 (再販売価格基準法)	片側検証 (売上総利益)	▶ 販売関連者の売上から比較対象取引に係る <u>売上総利益</u> を控除して独立企業間価格を算定
CP法 (原価基準法)		▶ 製造関連者の売上原価に比較対象取引に係る <u>売上総利益</u> を加算して独立企業間価格を算定
TNMM (取引単位営業利益法)	片側検証 (営業利益)	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 販売関連者の売上から同関連者の販管費と比較対象取引に係る<u>営業利益</u>を控除して独立企業間価格を算定 ▶ 製造関連者の売上原価に同関連者の販管費と比較対象取引に係る<u>営業利益</u>を加算して独立企業間価格を算定 ▶ 販売関連者の売上から同関連者の販管費に比較対象取引に係る<u>ペリー比</u>($\text{売上総利益} \div \text{販管費}$)を乗じた額を控除して独立企業間価格を算定
RPSM (残余利益分割法)	両側検証 (営業利益)	▶ 取引に係る合算利益から、両当事者に基本的利益を配分した後、 <u>残余利益</u> をその発生に寄与した程度に応じて両当事者に配分するよう独立企業間価格を算定
寄与度利益分割法		▶ 取引に係る合算利益を貢献割合で当事者に配分するよう独立企業間価格を算定
比較利益分割法		▶ 取引に係る合算利益を類似の第三者間取引における利益配分割合で当事者に配分するよう独立企業間価格を算定
DCF法(ディスカウント・キャッシュ・フロー法)	—	▶ 取引から生じることが見込まれる各事業年度の利益を現在価値に割り引いて独立企業間価格を算定

3. ブラジルの移転価格税制

実務対応のポイント

▶ 文書化対応義務

- ▶ 法人税申告書に移転価格の計算方法および結果等を含める
- ▶ 移転価格の文書化（計算を含む）が毎年必要
- ▶ 税務調査等において、移転価格に関する文書の提示義務あり
 - ▶ 存在しない場合、または不適切な場合は推定計算がおこなわれる

▶ 関連期限

- ▶ 7月末；法人税申告期限（移転価格含む）

▶ 会計及び監査

- ▶ 税金費用の計算にあたり移転価格税制を考慮することが必要
 - ▶ 監査意見への影響

3. ブラジルの移転価格税制

移転価格調整額

- ▶ 「製品等」の種類ごとに、暦年ベースの平均値で(1)と(2)の価格を比較する
 - ▶ (1) 国外関連者等との実際取引価格（関連者間取引価格）
 - ▶ (2) 独立企業間価格
- ▶ 輸入取引
 - ▶ 関連者間取引価格が、独立企業間価格よりも大きい場合は、その差額が移転価格調整額となる（関連者間取引価格 \leq 独立企業間価格なら調整なし）
- ▶ 輸出取引
 - ▶ 関連者間取引価格が、独立企業間価格よりも小さい場合は、その差額が移転価格調整額となる（関連者間取引価格 \geq 独立企業間価格なら調整なし）
- ▶ ただし、関連者間取引価格が独立企業間価格の上下5%（コモディティは3%）までの場合には、移転価格調整は不要

3. ブラジルの移転価格税制

製品等の輸入取引

製品等の輸入取引に係る独立企業間価格の算定方法

- ▶ 輸入取引に係る独立企業間価格の算定方法は、次の3方法が認められている(Lei 9,430/96 Art18) :
 - ▶ **再販売価格基準法 (PRL ; Método do Preço de Revenda menos Lucro)**
 - ▶ ブラジル国内での輸入製品等の販売取引価格から無条件値引額、販売に係る税金(及び社会負担金)、手数料、仲介料及び所定の利益率に基づく法定利益を控除した額の加重平均値をもって独立企業間価格とする方法
 - ▶ **独立価格比準法 (PIC ; Método dos Preços Independentes Comparados)**
 - ▶ 関連者又は非関連者が、国外関連者間取引に係る製品等と同種又は同類の製品等をブラジル国内又は国外で同じような支払条件下で実施した売買取引の価格の加重平均値をもって独立企業間価格とする方法
 - ▶ **原価基準法 (CPL ; Método do Custo de Produção mais Lucro)**
 - ▶ 同種又は同類の製品等の製造原価の平均値に、原産地国における輸出に係る税金と諸掛を加えた額に20%の利益を加えた額をもって独立企業間価格とする方法

3. ブラジルの移転価格税制

製品等の輸入取引～PRL法

▶ PRL法における産業別利益率 (Lei 9,430/96 Art18 §12):

▶ 40%

- ▶ 医薬品及び化学薬品
- ▶ タバコ
- ▶ 光学・写真・映像に関する設備・機器
- ▶ 歯科・医療・病院用機械・装置・器具
- ▶ 石油・天然ガス採掘業及び石油デリバティブ

▶ 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

▶ 20%

- ▶ 上記以外

3. ブラジルの移転価格税制

製品等の輸入取引～PRL法～設例

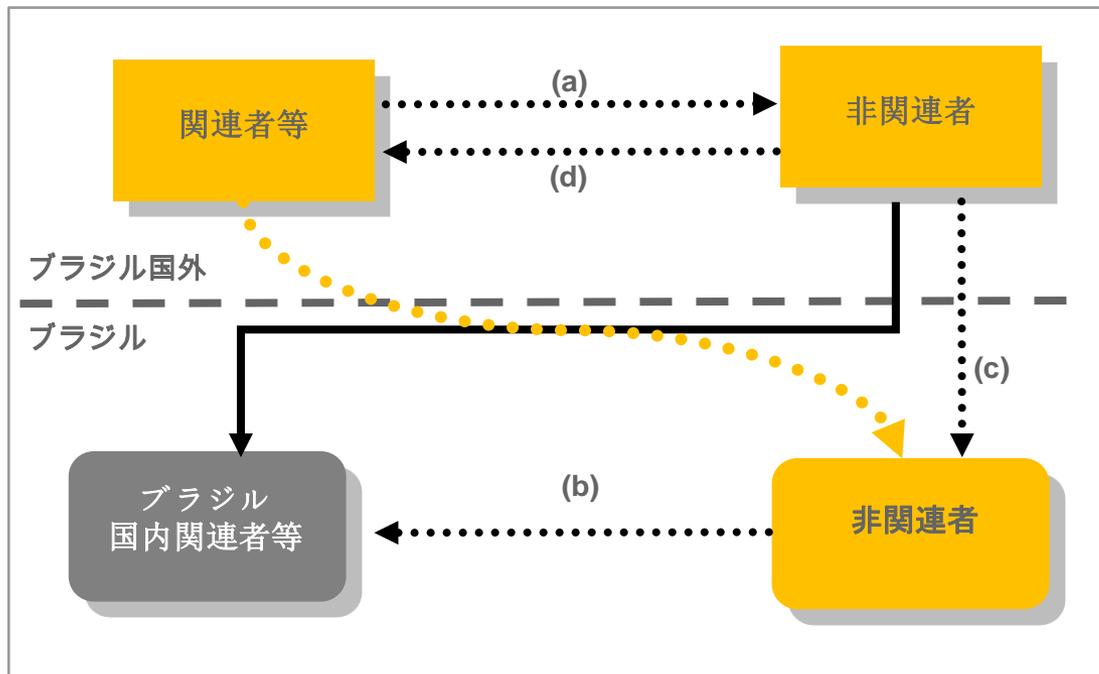
			Case 1	Case 2	Case 3	Case 4
Statutory Margin	産業別利益率	A	20%	20%	20%	20%
FOB	仕入価格（関連者間取引価格）	B	100.00	100.00	100.00	100.00
duty	関税	C	5.00	5.00	5.00	5.00
Freight	輸送費	D	2.00	2.00	2.00	2.00
other cost	その他コスト	E	7.00	7.00	7.00	7.00
total cost	合計仕入価格	$F=(B+C+D+E)$	114.00	114.00	114.00	114.00
Net sales	販売価格	G	150.0	142.5	138.0	130.0
% participation	原価に占める割合	$H = (B/F)$	87.7%	87.7%	87.7%	87.7%
basis for the PRL	（調整）正味再販売価格	$I = (G*H)$	131.58	125.00	121.05	114.04
profit margin	PRL法による利益	$J = (I*A)$	26.32	25.00	24.21	22.81
Benchmark Price (PRL)	独立企業間価格	$K = (I-J)$	105.26	100.00	96.84	91.23
gross margin	粗利率	$L = (G-F)/G$	24.0%	20.0%	17.4%	12.3%
adjustment	調整額	$M = (B-K)$	0.00	0.00	3.16	8.77
* $M < 0$ の場合には、 $M = 0$						
divergence margin	独立企業間価格からの乖離率	$N = (B-K)/K$	-5.0%	0.0%	3.3%	9.6%

3. ブラジルの移転価格税制

製品等の輸入取引～PIC法

▶ PIC法の比較対象取引

- ▶ (a) 国外関連者等から非関連者への販売取引
- ▶ (b) 非関連者からの購買取引
- ▶ (c) 非関連者間の売買取引
- ▶ (d) 国外関連者等の非関連者からの購買取引



3. ブラジルの移転価格税制

製品等の輸入取引～PIC法

- ▶ PIC法を採用する場合、独立企業間価格の算定に利用する取引額は、少なくとも同一年度中の関連者間取引合計額の5%が必要。
 - ▶ 同一期間内に非支配下取引がない場合又は5%未満の場合には、前年度の非支配下取引を使うことが出来る
 - ▶ 前年度の非支配下取引を利用する場合、輸入額はIN 1.312/12に規定された算式により、その期間の為替変動を調整しなければならない
 - ▶ この5%ルールは、国外関連者等から輸入した「製品等」ごとに適用する
 - ▶ この5%ルールは、ブラジル納税者が非関連者等から購入した場合の価格を利用する場合にのみ適用される

3. ブラジルの移転価格税制

製品等の輸入取引～CPL法

- ▶ 同種又は同類の製品等の製造原価の平均値に、原産地国における輸出に係る税金と諸掛を加えた額に20%の利益を加えた額をもって独立企業間価格とする方法

- ▶ CPL法により含まれるコスト：
 - ▶ 原材料、原料や商品、サービスまたは権利の製造に使用される包装材料の取得原価
 - ▶ 他の商品、サービスまたは権利のコストに適用したり、生産で消費されるもの
 - ▶ 製造の人件費、直接の監督、維持のコストを含めて、生産に適用される、生産設備や被ったそれぞれの給与税のメンテナンスや保管、必要な、または原産国で特権法の定める部分
 - ▶ 製品等の製造中に使用された賃貸料、維持費用や修理費用、および減価償却費・生産高比例法
 - ▶ 製品等の原産国の税法の定めるような製造中に発生する合理的な仕損費や減損費

3. ブラジルの移転価格税制

製品等の輸入取引～実務対応

▶ PRL法

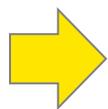
- ▶ ブラジル社のみで計算可能であり、最も簡単に計算可能
- ▶ 法人税の要調整額が多額になりがち

▶ PIC法

- ▶ 同種同類取引の定義確認と収集が必要
- ▶ 算定のために、関連者間取引合計額の5%が必要
- ▶ 情報が入手できれば、計算自体は比較的簡単

▶ CPL法

- ▶ 輸入元の「原価情報」が必要



通常、取引相手企業からの情報を必要としないPRL法導入からスタート

3. ブラジルの移転価格税制

製品等の輸出取引

輸出取引に係る独立企業間価格の算定方法

- ▶ 独立企業間価格の算定方法は、以下の方法が認められている:
 - ▶ **独立価格比準法 (PvEX):**
 - ▶ 同じような支払条件の下、(i)ブラジル納税者又は(ii)他のブラジル企業等により実施された同一又は類似の製品等の輸出価格の加重平均価格
 - ▶ **再販売価格基準法**
 - ▶ **再販売価格(卸売価格)基準法 (PVA) :**
 - ▶ 同じような支払条件の下、同一又は類似製品の輸出先国の卸売市場価格から当該国で課される税金と15%の利益相当額を控除した額の加重平均値
 - ▶ **再販売価格(小売価格)基準法 (PVV):**
 - ▶ 同じような支払条件の下、同一又は類似製品の輸出先国の小売市場価格から当該国で課される税金と30%の利益相当額を控除した額の加重平均値
 - ▶ **原価基準法 (CAP):**
 - ▶ 輸出された製品等の製造原価又は取得価格の平均値にブラジル国内で課される税金の合計額に15%の利益相当額を加えたもの

3. ブラジルの移転価格税制

セーフ・ハーバー・ルール

製品等の輸出取引: セーフ・ハーバー・ルール

- ▶ 絶対的なセーフハーバー条項：
 - ▶ 国外関連者等との取引価格が、同期間内と同様の支払条件の下でブラジル国内で取引された同一又は類似の製品等の平均価格（税引後）の90%未満にならない場合

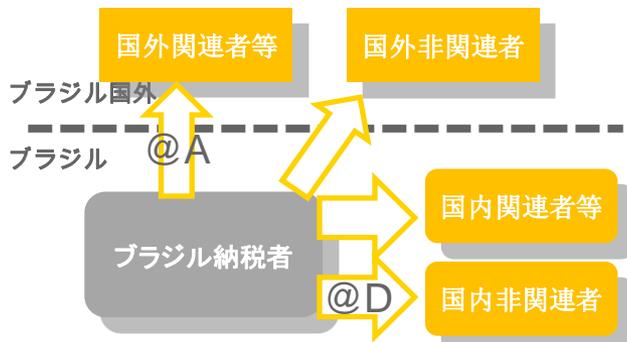
- ▶ ブラジルの移転価格税制では、上記以外にも製品等の輸出取引について、セーフ・ハーバー・ルールを定めている(コモデティに関しては適用外)：
 - ▶ (1) 純輸出額が、純売上高合計の5%を超えない場合;
 - ▶ (2) 次のいずれにも該当する場合
 - ▶ 国外関連者等への輸出取引が、直近3年間(当年度及び過去2年度)の利益の10%以上であること
 - ▶ 国外関連者等への純輸出額が純輸出総額の20%を超えていない

3. ブラジルの移転価格税制

セーフ・ハーバー・ルール

▶ 取引単価（製品ごと）

- ▶ 国外関連者等との取引価格が、同期間内と同様の支払条件の下でブラジル国内で取引された同一又は類似の製品等の平均価格の90%未満にならない場合



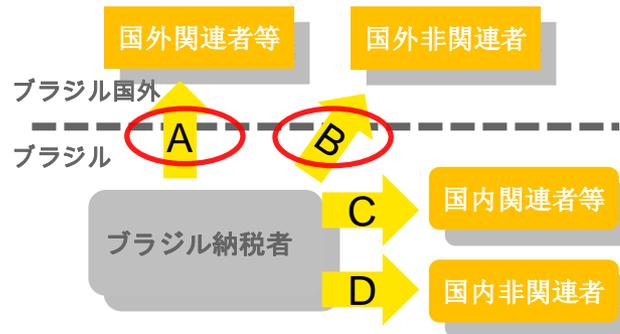
製品等ごと取引価格

A. 国外関連者等との取引価格	A > D*90%
B. 国外非関連者等との取引価格	
C. 国内関連者等との取引価格	
D. 国内非関連者等との取引価格	

3. ブラジルの移転価格税制

セーフ・ハーバー・ルール

- ▶ (1) 純輸出額が、純売上高合計の5%を超えない場合



① 純輸出額	(=A+B)	① < (①+②)×5%
② 純国内販売額	(=C+D)	

- ▶ (2) 次のいずれにも該当する場合

- ▶ 国外関連者等への輸出取引が、直近3年間(当年度及び過去2年度)の利益が10%以上であること
- ▶ 国外関連者等への純輸出額が純輸出総額の20%を超えていない

A. 国外関連者等への純輸出額	$A \leq (A+B) \times 20\%$	且つ	国外関連者等への輸出の利益率(税前)	10%以上
B. 国外非関連者等への純輸出額				

3. ブラジルの移転価格税制

コモディティ商品の輸出入

- ▶ 関連者間取引会社間のコモディティ商品の輸出入に係る独立企業間価格は、PCI（輸入相場に基づき算定）とPECEX（輸出相場に基づき算定）により算定する (Lei 12,715/12)
 - ▶ PCI (Preço sob Cotação na Importação)
 - ▶ PECEX (Preço sob Cotação na Exportação)
- ▶ 国税庁(Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda)は、(1)コモディティ商品の範囲、相場を調査するために利用できる(2)商品取引所及び(3)研究機関を決定する
 - ▶ 2012年12月28日にコモディティの範囲(付表I)、適用される商品取引所(付表II)及び利用可能な研究機関(付表III) 通達公表 (IN1,312/12)

3. ブラジルの移転価格税制

金融取引

基準利率 = パラメータ金利 + 財務大臣が市場平均に基づき通達するスプレッド

▶ パラメータ金利

- ▶ 米ドル建固定金利 : 海外市場発行米ドル建ブラジル・ソブリンボンドの利率
- ▶ 伯リアル建固定金利 : 海外市場で発行されたブラジルリアル建ブラジル・ソブリンボンドの利率
- ▶ 伯リアル建変動金利(国外借入): 財務大臣が定める利率
- ▶ その他 : 6-Months LIBOR

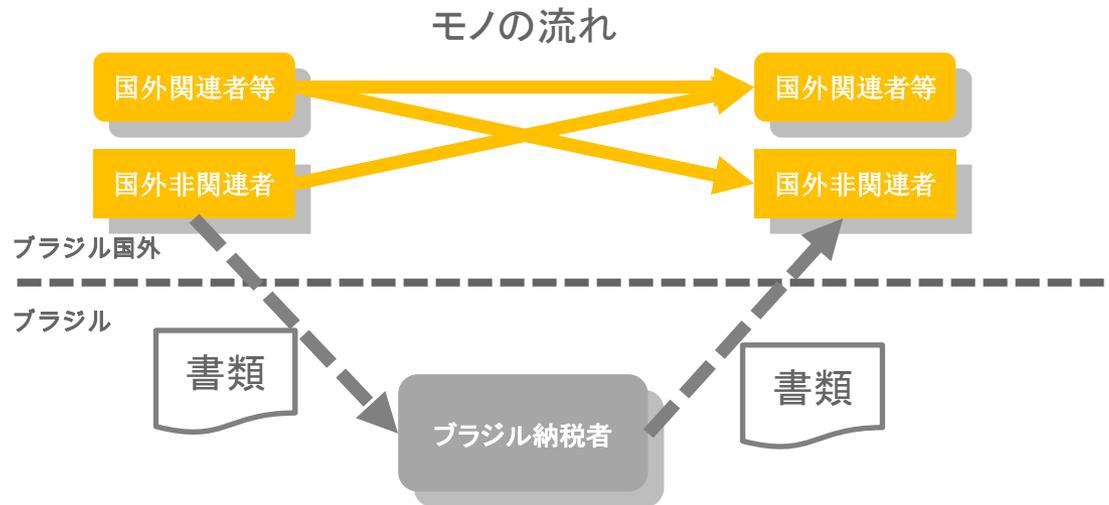
▶ スプレッド

- ▶ ブラジル企業が借手(支払利息)
 - ▶ スプレッドは3.5%以下
- ▶ ブラジル企業が貸手(受取利息)
 - ▶ スプレッドは2.5%以上

3. ブラジルの移転価格税制

Back to Back (三国間貿易) 取引

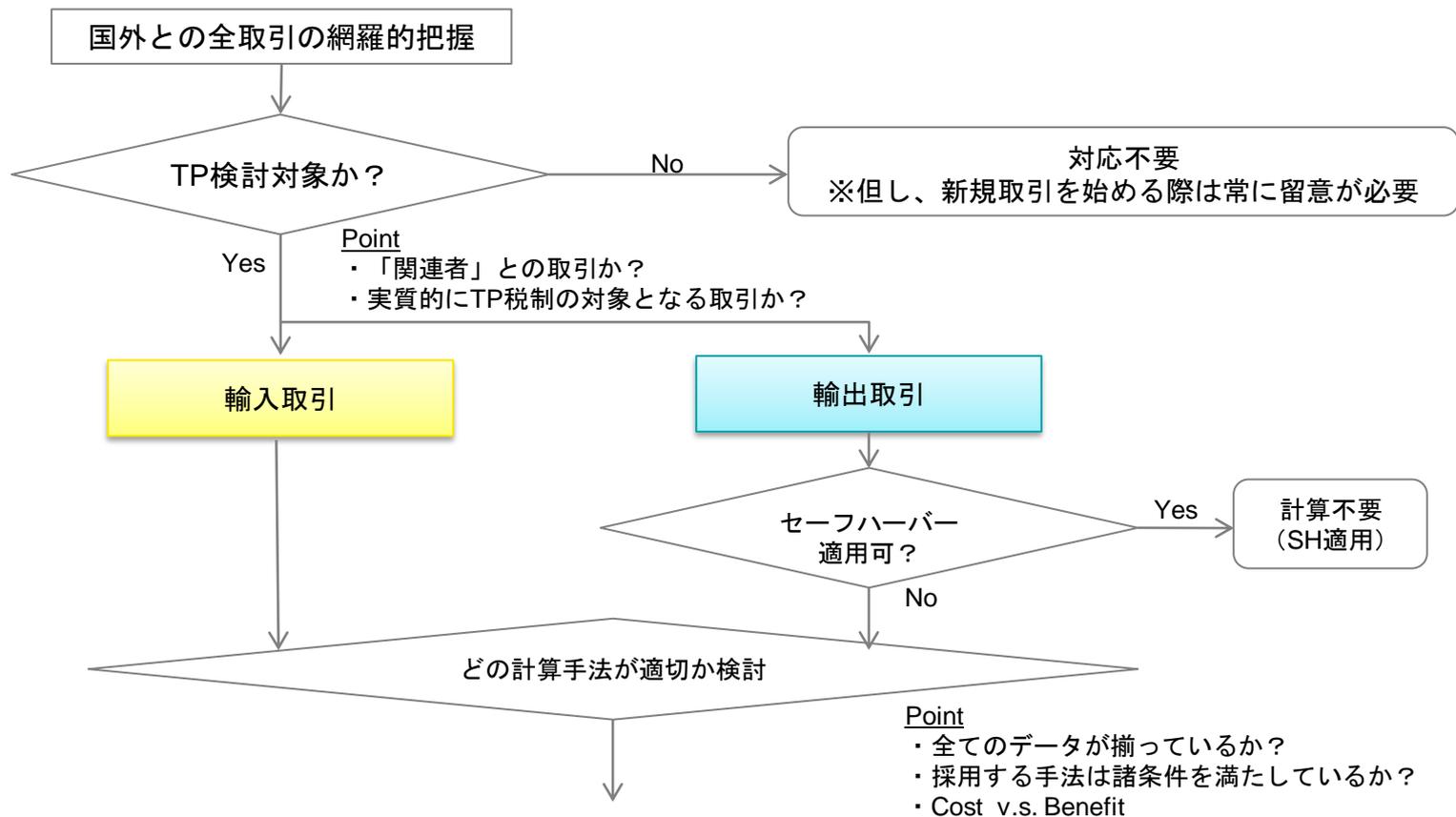
- ▶ 国外関連者等との製品等の売買取引（いずれかに国外関連者が関与する場合）で、ブラジル国内を經由しない取引についても移転価格税制の対象 (輸入、輸出双方) (Art. 37, IN1,312/2012)



3. ブラジルの移転価格税制

実務上の対応～まとめ～

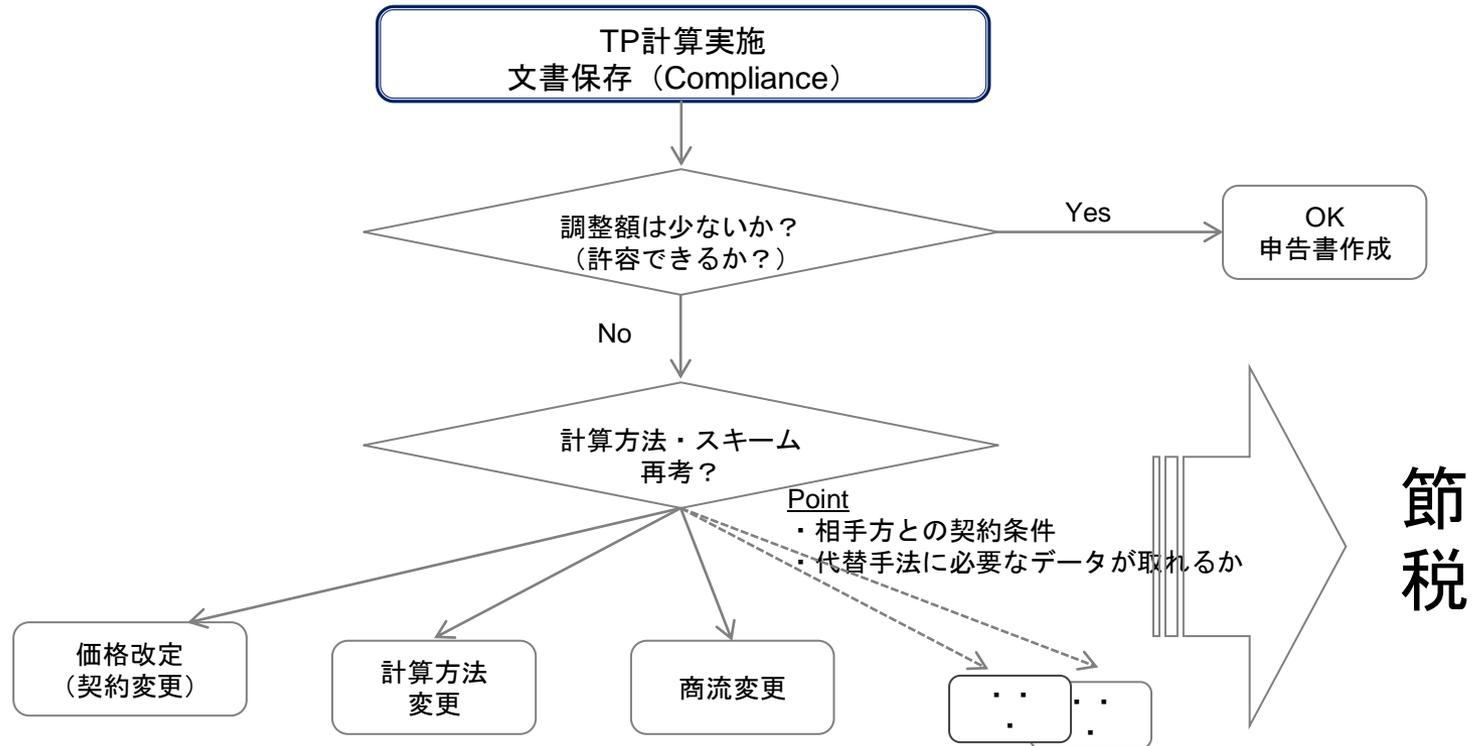
▶ 実務上の対応



3. ブラジルの移転価格税制

実務上の対応～まとめ～

▶ 実務上の対応（つづき）



3. ブラジルの移転価格税制

まとめ

- ▶ OECDガイドラインを規範としていない
- ▶ ブラジルの移転価格税制ルールに基づく計算と文書化が必要（毎年）
- ▶ 移転価格税制の適用により、課税所得調整が必要となるケースが多い
- ▶ 新規取引・商流においては、移転価格税制の検討が必要

4. 今後の見通し

OECD加盟へ向けて

- ▶ OECDとRFBが共同報告書を発表(2019年12月)
 - ▶ OECDガイドラインに整合させるための選択肢を検討
 - ▶ 分析結果
 - ▶ 二重課税リスク
 - ▶ BEPSリスクの高まりにより税収が減少している可能性
 - ▶ 税務の不均衡が生じるリスク

- ▶ 今後のシナリオ
 - ▶ (1) 即時にすべてのルールを国際的な標準ルールに整合させる
 - ▶ (2) 段階的すべてのルールを国際的な標準ルールに整合させる
 - ▶ 対象企業を規模に応じて段階的に拡大させていく

【参考】「南米における移転価格税制の動向」情報センサー Vol.158 October 2020

info-sensor-2020-10-07.pdf (eyjapan.jp)

本資料についてのお問い合わせ先

EY São Paulo Office
Japan Business Services

西口 阿弥 *Aya Nishiguchi*

Tel: +55 11 2573 3374

Email: aya.nishiguchi@br.ey.com

笹澤 誠一 *Seiichi Sasazawa*

Tel: +55 11 2573 3273

Email: Seiichi.Sasazawa@br.ey.com