



法人所得稅

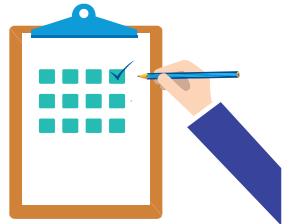
KPMG Brazil
May 9, 2019





実質利益法

実質利益法に基づく税率及び計算



税金の種類	税率
法人所得税(IRPJ)	15%
法人所得税:付加税 ※	10%
利益に対する社会負担金(CSLL)	9%

※月次課税所得がR\$20,000(年間ではR\$240,000)を超過する場合、その超過額に対して付加税が追加される。

以下の条件に合致する場合には、実質利益法を用いなければならない。

前年度の売上が78
百万レアルを超過
した場合

金融機関

海外源泉の収入が
ある場合

免税もしくは減免の税
務インセンティブやベ
ネフィット享受してい
る場合

月次の予定納税計
算を推定ベースで
行っている場合

ファクタリング事
業を営んでいる会
社



推定利益法

推定利益法に基づく税率及び計算

推定利益法に基づく場合、会社は、対象となる収入に**推定利益率**を乗じて所得を算出し、それに他の所得(受取利息やキャピタルゲインなど)を足し合わせた上で税率をかける。

税金の種類	税率
法人所得税(IRPJ)	15%
法人所得税:付加税 ※	10%
利益に対する社会負担金(CSLL)	9%

法人所得税額を計算するにあたっては、四半期ごとに収入を計算し、その上で法人所得税額(CSLL含む)を計算することになる。

例えば、エンジニアリングサービスに対する推定利益率は32%であり、右図の例だと3か月間の収入R\$36,000に32%を乗じ、事業所得金額を算出(R\$11,520)。これに受取利息を足し合わせた金額に法人所得税率(付加税を除いた24%)を乗じて法人所得税を計算。

また、推定利益法を用いた場合には、PIS/COFINSの税率は3.65%となるもののこれは累積課税方式となる。

※ 月次課税所得がR\$20,000(年間ではR\$240,000)を超過する場合には、その超過額に対して付加税が追加される。

月	収入
1月	R\$ 12,000
2月	R\$ 12,000
3月	R\$ 12,000
合計	R\$ 36,000
推定利益率	32%
事業所得	R\$ 11,520
受取利息	R\$ 1,000
課税所得	R\$ 12,520
IRPJ (15%)	R\$ 1,878
CSLL (9%)	R\$ 1,127
支払法人所得税額	R\$ 3,005

事業内容ごとに適用される推定利益率

事業内容	法人所得税算出のための推定利益率	CSLL算出のための推定利益率
燃料及び天然ガスの小売販売	1.6%	12%
財または製品の販売		
貨物輸送		
不動産業 (購入、販売、不動産開発及び建設)		
病院	8%	12%
農業		
発注者により支給される原材料の製品化		
その他特定されない事業(サービス除く)		
輸送サービス(貨物除く)	16%	12%
年間収入がR\$120,000までの一般サービス		
専門サービス(単純会社、医者、歯医者、弁護士、会計士、監査人、エンジニアリング、コンサルタント、エコノミスト など)		
仲介ビジネス	32%	32%
動産、不動産及びその権利の管理、リースまたは譲渡		
特定の%が存在しない一般的なサービス など		
様々な活動を行っている場合、それぞれの活動ごとに推定利益率を適用 (ただし、合計の収入は78百万レアルを超えない)	1.6%～32%	12%, 32%



損金算入項目

一般原則



税前利益

(+) 加算

(-) 減算

課税所得

IRPJ(15%)

付加税(10%)

CSLL (9%)

法人所得税

実質利益法に基づく場合、会計上の利益に対して直接法人税率(34%)が適用されるわけではなく、会計上の利益から収益、費用のうちの加算項目、減算項目を考慮の上、課税所得を計算することになる。

通常は会社が計上する費用すべてが損金として取り扱われるわけではない。

法令9,580 第311条

<一般原則>

適切に文書化されているものであり、会社の収入源を維持するために必要であり、また、会社の取引または事業を通常実行するための関連費用は損金算入することができる。

(参考) ブラジル企業の損金不算入比率

(単位:百万リアル)

項目	Carrefour	Lojas Americas	Azul	Breskem	Telefónica	Ambev
税前利益	2,756	913	602	3,652	11,277	13,167
法定税率	34%	34%	34%	34%	34%	34%
法定税率に基づく 法人所得税	937	310	205	1,242	3,834	4,477
永久差異(*1)	33	7	△65	28	76	171
その他調整項目 (*2)	△77	△48	41	△525	△1,561	△2,858
法人所得税額	893	269	269	745	2,349	1,780
実効税率	32.4%	29.5%	30.1%	20.4%	20.8%	13.6%
税利益に対する永 久差異の比率	1.2%	0.8%	△10.8%	0.8%	0.7%	1.3%

(出所:各社2018年度アニュアルレポートより抜粋)

(*1) すべてが損金不算入の永久差異項目ではなく、益金不算入項目などとの相殺の金額となっているものもある

(*2) 項目例: 利子配当、国外(アメリカ等)とブラジルとの税率差の調整、評価性引当金増減(繰延税金資産の認識、取崩し)等



損金算入項目

交際費

広告費

交通費

クリスマス及び年末パーティー

その他のイベント、ミーティング

交際費、広告費及び交通費



これらの費用に関しては一般原則(法令9,580 第311条)に基づいて判断。

会社が主催し、また、社交目的とともに会社の事業に必要である業務上のランチ、レセプション、業務と関連するパーティー、会議、集会、その他ギャザリングと言ったパブリックリレーションに関連する費用は、損金算入可能と考えらえる。



クリスマス、年度末パーティー、その他のイベント及び会議



会社が従業員のために実施する会社のクリスマスパーティーや年末パーティーについて、会社の事業活動に関するものであると解することができる場合、損金算入可能であると考えられる。

ただし、会社はこのようなパーティー代については、その会社の経営規模に見合った適切な予算の範囲内に収めることが重要であり、また、これらの費用に関してはあらかじめ文書で規定しておくことが望まれる。



棚卸資産

棚卸資産

平均法

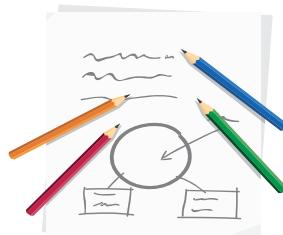
FIFO(先入先出法)

FILO(後入先出法)

採用した方法が期末の棚卸資産の評価の基準となり、会社は、選択した方法を年次税務申告書(ECF)の中で示すことになる。

棚卸損

棚卸損(処分、減耗など)は、それが合理的である、もしくは、鑑定により証明される場合(例えば、税務当局による確認)には損金算入可能である。



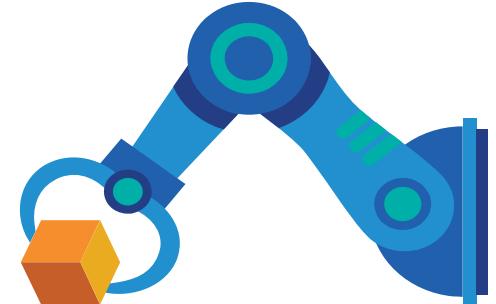
法令 9,580
第303条及び第307条



有形固定資産、減価償却率及び減損

有形固定資産

有形固定資産への資本的支出は、以下の場合を除き営業費用(一括損金処理)として計上できない。



金額 <
R\$ 1.200

耐用年数 <
12 カ月

法令 9,580
第313条及び第320条

減価償却率

固定資産が、製品やサービスの製造または商業化に本質的に関連している場合、その資産の減価償却費は損金算入可能である。また、税務当局の定める減価償却率以外を用いる場合、専門家により作成された鑑定評価書に基づき減価償却率を定めることが望まれる。

鑑定評価書

税法上定められた
償却率

ブラジル法定減価償却率

項目	減価償却率
土地	0%
建物及び附属設備	4.0%
機械装置	10.0%
器具、備品その他	10.0%
車両	20.0%
データーサーバー	20.0%
通信機器	20.0%
ソフトウェア	20.0%
中古機器	20.0%
中古車	40.0%

減損



所得合計
(+) 加算項目
減損損失



減損損失は、原則、損金算入不可であり、
計上した会計年度では、それを損金否認し
なければならない。(一時差異)

(-) 減算項目
減損損失戻し



反対に減損損失の戻しは、課税所得から
控除される。(減産項目)



人件費

ボーナス及び利益分配
メディカルサービス
年金手当
間接報酬

人件費

給料及び社会保障料は損金算入可能である。
ただし、利益調整目的のものは損金算入はできない。

- I – 営業費用、原価もしくはその補助簿に記帳されていない支出、またはこれらの帳簿に記帳されていたとしても、それが、サービス提供の対価である固定月額報酬と紐づいていない
- II – 国内に居住していない会社役員メンバーへ支払われる給料

給料 + ベネフィット
R\$ 100,000

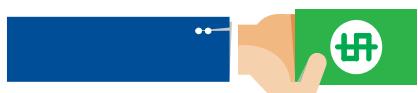
損金算入可

給料
R\$ 80,000

ベネフィット
R\$ 20,000

ベネフィットの損金算入不可

法令9,580
第368条



ボーナス及び利益分配



通常、従業員に対するボーナスは損金算入可能。ただし、ダイレクター、パートナー、その他管理職といったリーダーシップを有する者へ支払いは損金不算入である。

一方、マネージャーやダイレクターの肩書を有していたとしても、税務上そのままマネージャーやダイレクターという扱いにはならない可能性もある。

また、税務当局より、規範意見書11/92においてリーダーシップを有する者の理解が示されており、これによると会社のマネジメント、事業責任者として、もしくは、取締役会、取締役から権限移譲を受けて、常に意思決定し実行する者とされている。

法令9,580
第315条

メディカルサービス

全ての従業員及びマネジメントへ分け隔てなく提供される、保険、ヘルスプランで会社が負担した金額は、損金算入可能である。

例えば、

- 医者
- 歯科
- 薬
- 会社、その目的のために提携する会社もしくは専門の第3社から直接提供される福祉サービス



これらの費用はサポートの種類ごとにすべて文書化される必要がある。

年金手当

会社の従業員及びマネジメントのために設けられた年金の補助給付制度をカバーするための任意の拠出制度。

当該拠出費用が損金処理されるためには、その金額が当該制度を利用する従業員及びマネジメントの給料合計の20%を超えてはならない。

もし、当該限度額を超えた場合には超過額は損金算入不可能となる。

法令9,580
第372条及び第373条

間接報酬



間接報酬(アパートメント、車両、教育手当など)は、それが受益者の報酬の一部として見做される場合には、損金算入可能である。

第137項： 受益者への間接報酬に関する支出は、課税所得の計算においては、以下の取扱いとなる。

損金算入可

特定された個人の受益者へ支払う場合

損金算入不可

特定されない受益者への支払い、もしくは個人ではない受益者へ支払う場合



ロイヤリティ

ロイヤリティ

ロイヤリティの支払いは、源泉税の対象となっており、一般税率の15%もしくは租税条約で定められた税率が適用される。

ロイヤリティの損金算入限度額は業種等に応じて純売上高に対して一定の率を乗じて計算される。この制限は1%～5%となる(業種、その支払い内容による)

ロイヤリティを損金算入するためにはその金額を純売上高の5%以下にしなければならないものの、当該規定が存在しておりブラジルの移転価格税制の対象にはなってない。



また、ブラジル中央銀行(*Banco Central, BACEN*)及びブラジル産業財産庁(*Instituto Nacional de Propriedade Industrial, INPI*)へ登録が必要となる。

- 商標権 - 1%まで
- 特許権
- ノウハウ
- 技術移転を伴うその他の協定

ロイヤリティ損金算入上限額

産業区分	上限率
1 基盤産業	
電気エネルギー – 発電及び送電	
燃料 – 石油及びその派生商品	
輸送 – また輸送材料	
通信	5%
基礎化学品 – 化学肥料	
冶金	
その他素材	
2. 生成/製造産業 – 基礎	
梱包材	
食料	
化学品及び医薬品	4%
生地、糸	
靴及び類似品	
金属、セメント、アスベスト製品	
電気製品	3.5%
家庭用、事務機器用及び科学用途材料のための機械装置	
ゴム及びプラスティック材料	
パーソナルケア	3%
3. その他産業	2%
	1%



貸倒損失
過少資本制度
税務クレジットの費用処理
為替変動の影響
訴訟
税務調査
ペナルティ

貸倒損失(1/2)

企業の事業活動から生じる債権の未回収の損失は、以下の条件に合致する場合には、損金算入可能である。

- I – 裁判所の判決によって、債務者が破産が宣言されている場合。
- II – 以下の(A)~(C)に該当する無保証債権

法律13,097
第9条

(A)

- 1件当たりR\$15,000
以下
- 6か月上の滞留
- 法的手続の実施の有
無か関係なし

(B)

- 1件当たりR\$15,000
超R\$ 100,000以下
- 1年以上の滞留
- 法的手続き実施の有
無は関係なし
- 債権回収手続きが開
始されている

(C)

- 1件当たりR\$100,000
超
- 1年以上の滞留
- 法的手続が開始され
ている

貸倒損失(2/2)

III – 2年以上滞留している担保付債権:

法律13,097
第9条

(A)

- 1件当たりR\$50,000 以下
- 法的手続の実施の有無か
関係なし

(B)

- 1件当たり R\$50,000超
- 法的手続きが開始されてい
る場合のみ

IV –債務者が破産宣告や民事再生手続をしている場合、支払いに合意し た金額を超過する金額

留意事項

関連当事者との取引から生じる債権の損失については損金不算入となる

過少資本制度

関連当事者からの借入金に対する支払利息については過少資本制度が適用され、その借入金額は以下の条件を超えてはならない。

I. 当該会社へ出資している国外関連当事者からの借入の場合は、その出資額の2倍まで

II. 当該会社に出資をしていない国外関連当事者からの借入の場合には、純資産の2倍まで

III. 国外関連当事者からの借入合計額が関連当事者からの出資額の2倍まで

IV. 貸主が低課税地域(タックスヘイブンなど)に居住している場合、もしくは、優遇税制の恩典を受けている場合には、関連当事者であるか否かにかかわらず、純資産の30%まで

移転価格ルール

借入金の利率は、以下のパラメーター+経済省が決定したスプレッド(現時点では3.5%)を超えてはならない。

USドル建固定金利の借入

パラメーター利率はブラジル政府により、海外市場で発行された米ドル建のブラジル国債の市場金利

レアル建固定金利の借入

パラメーター利率はブラジル政府により、海外市場で発行されたレアル建のブラジル国債の市場金利。なお、変動金利により借入を行う場合には財務大臣によりその利率が定められる。

その他借入

パラメーター利率は6か月のLIBORとなる。

税務クレジットの費用処理

原則当該費用は損金算入処理できない。これはサポート文書ないまま、損益計算書上で費用処理されていることが多いと考えられ、その場合、税務上は損金処理を否認することになる。ただし、正当なサポート文書があれば、損金処理される可能性がある。

為替変動の影響

法人所得税計算に当たって現金主義ベースが選択される場合(何もしなければこちらが選択されることになる)、為替差損益は決済されたときに税務上は益金/損金が計上されることになる。また、一方で、為替差損益を計算するにあたって、発生主義ベースを選択して課税所得計算することも出来る。いずれにしても1年を通して選択した方法に基づいて計算されることになる。

なお、発生主義ベースの場合、為替差損益はその取引の決済にかかわらず、各期間で認識される。そのため、為替差損が生じた場合には、その損失は、会社の課税所得を減額させ、その結果法人所得税も減額されることになる。

訴訟

訴訟 (労働、民事 など) - 当該費用が会社の事業取引の実行のために必要と考えられる場合には当該費用は、損金算入可能である。

ただし、法人所得税にかかる訴訟で追加課税分は損金不算入である。その他、例えば、懲罰的なものとして会社に生じた損失で敗訴したような場合にも損金算入できない。言い換えれば、不正行為(脱税や虚偽申告など)に対して支払う罰金は損金不算入できない。

繰越欠損金

税務上の繰越欠損金は無期限に繰越すことが可能。ただし、控除可能金額は課税所得が生じた年度のその課税所得の30%まで。なお、繰り戻しは認められていない。非営業活動から生じた損金も繰越すことが可能であるが、それは、非営業活動から生じた益金(たとえば、キャピタルゲイン)のみから控除が可能となる。

なお、その支配が変更し、事業活動が変更する場合には、過去の繰越欠損は利用できなくなる場合がある。

税務調査

法人所得税の税務調査は通常連邦税の調査官によってランダムに実施される。その調査の範囲、頻度についてはパターン化されていない。

一般的に、法人所得税の税務調査の時効は税務申告書が提出されてから5年である。



その調査結果への不服申し立ては、調査後30日以内に提出されなければならない。当該不服申立てが認められなかった場合、納税者は、行政裁判へ訴えることができる。さらにまだ認められない場合には、納税者は司法裁判所へ訴えることができる。

罰金

延滞連邦税に対する罰金	1日当たり0.33% (上限 20%)
延滞連邦税に対する利息	SELIC + 1%
更生の場合の罰金	75%
30日内に支払う更生の場合罰金	35.7%
月次払いの場合の不足額もしくは未払の場合の罰金	50%
意図的な脱税行為	最大150%



会社が法人所得税及びCSLLを滞留している場合、株主や出資者への配当が禁止される。当該規定に違反した場合にはペナルティが課される可能性がある。



ご清聴ありがとうございました。

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線密に調 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。

www.kpmg.com.br



© 2019 KPMG Corporate Finance LTDA a Brazilian limited liability company 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 Brazil.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



Contact

Koji Yoshida
Partner-Director

T. +55 (11) 3940-3643
kojiyoshida1@kpmg.com.br

www.kpmg.com.br



© 2019 KPMG Corporate Finance LTDA a Brazilian limited liability company 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 Brazil.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.