

Deloitte.



間接税の基礎

～簡単な計算事例を交えて～

Masaya Yasuoka, August 29, 2019

目次

はじめに	3
間接税とは	5
II (輸入税)	8
IOF (金融取引税)	10
IPI (工業製品税)	13
PIS/COFINS (社会統合計画および社会保険融資負担金)	18
ISS (サービス税)	24
ICMS (商品流通サービス税)	26

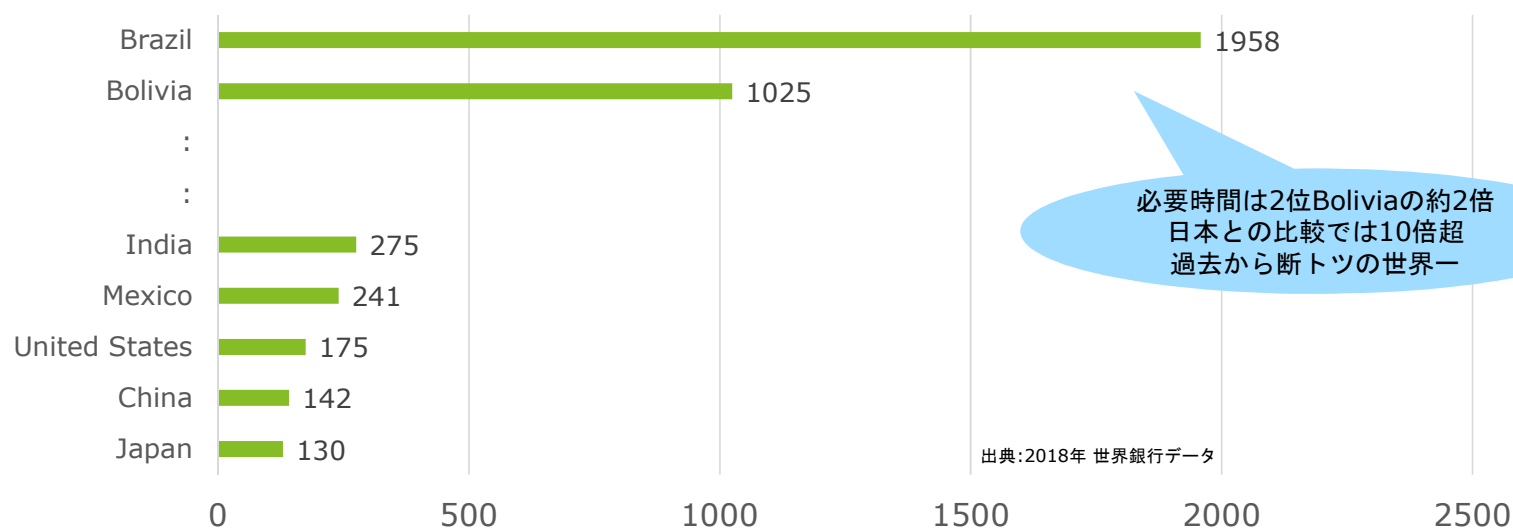


はじめに

税務コンプライアンス対応工数

年間約2000時間の税務コンプライアンス対応工数は断トツの世界一です。

税務コンプライアンスに要する年間当たりの時間数 (Hours)



考えられる理由

- ✓ 税の種目が連邦税、州税、市税に分かれており、**約60種類**の税目が存在。
- ✓ **税制変更が多く**、規則・細目まで含めると毎日のように変更される。
- ✓ 紙での税務申告は不可。政府が求める電子申告システム(SPED)に**膨大な情報を申告**する必要がある。

間接税とは

間接税とは・・・

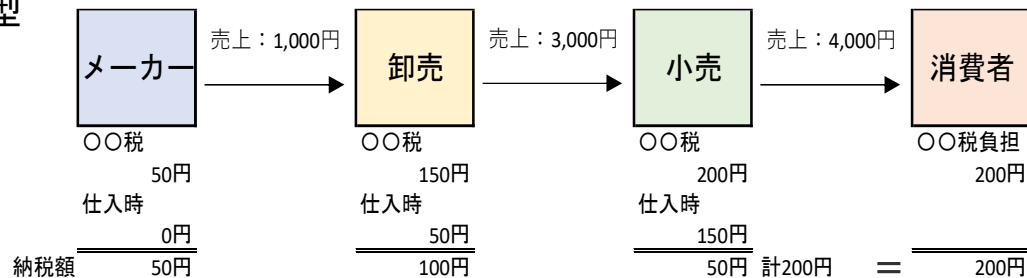
税を納める人（納税義務者）と負担する人（実質負担者）が異なる税金のことです（日本でいう消費税が分かりやすい例です）。

・課税方法：累積型か非累積型（累積控除型・累積排除型）か

→一言で言うと、仕入税額控除が取れないものが「累積型」、取れるものが「非累積型」

例示（前提：〇〇税、売上に対して5%）

▶ 非累積型



・課税標準額：税込金額

→計算が複雑になっている一因。

日本は税抜方式のため、例えば消費税の計算は課税前の金額に対して税率を乗じる。

一方ブラジルは税込方式のため、課税標準額を計算するのに割戻しが必要。

間接税とは・・・

ブラジルの主要な間接税は以下のとおりです。

■連邦税

- II（輸入税）
- IOF（金融取引税）
- IPI（工業製品税）
- PIS/COFINS（社会統合計画および社会保険融資負担金）

■州税

- ICMS（商品流通サービス税）

■市税

- ISS（サービス税）

II (輸入税)

II（輸入税）

名称はImposto sobre a Importação、ブラジル国内への商品の輸入に対して課されるものです。

■特徴

- 輸入品のCIF価格（※）に対して課税され、適用される税率は商品の性質およびメルコスール共通分類（Mercosur Common Nomenclature、NCM）に基づく分類により異なる。
- 税率は0%~35%（平均税率は14%）。
- メルコスール加盟国（ブラジル、アルゼンチン、ウルグアイ、パラグアイ）の加盟国間の取引は約85%の品目の輸入税が免除されている。
- 支払った税額は輸入コストの一部とされる（従ってIIは付加価値税ではない）。

※ CIF価格：

貿易取引の価格のことで、運賃、保険料込み条件と言われる。輸出業者が貨物を荷揚げ地の港（輸入港）で荷揚げするまでの費用（輸出梱包費、輸出通関費、運賃、海上保険料など）を負担し、一方で荷揚げした以降の費用は輸入業者が負担するというものです。

IOF（金融取引税）

IOF（金融取引税）

名称はImposto sobre Operações Financeiras、融資、為替取引、保険取引および証券取引に課されるものです。

■特徴

- 対外的な競争力を含めた政策目的で頻繁に変更されることがある。
- 税率

取引	内容
融資	ブラジル国内での金銭融資：対法人日歩0,0041% + 取引額の0,38%の付加税が課される。 (対個人は日歩0,0082%)
為替	海外からの外貨借入（親子ローン含む）：借入期間180日以内 6%、181日以上 0% (ブラジル国内企業が生産拡大に向けて投資に充てる資金を調達しやすいようにすることが狙い)
保険	生命保険・傷害保険：0,38%、民間の健康保険：2,38%、その他：7,38%
証券	債券、有価証券の譲渡等：最高1,5% 定期預金、投資信託、国債等の運用：運用期間30日未満の場合、運用収益に対し課税（次表）。 (30日以上の場合には非課税) ただし、運用収益から金融取引税を控除した金額に対し源泉所得税がかかる。

※ちなみにブラジル国外でクレジットカード等で購入した場合も、6,38%のIOFがかかります。

IOF（金融取引税）

名称はImposto sobre Operações Financeiras、融資、為替取引、保険取引および証券取引に課されるものです。

短期の資金運用に係るIOF税率

運用期間	税率（%）	運用期間	税率（%）
1日	96	16日	46
2日	93	17日	43
3日	90	18日	40
4日	86	19日	36
5日	83	20日	33
6日	80	21日	30
7日	76	22日	26
8日	73	23日	23
9日	70	24日	20
10日	66	25日	16
11日	63	26日	13
12日	60	27日	10
13日	56	28日	6
14日	53	29日	3
15日	50	30日	0

IPI (工業製品税)

IPI（工業製品税）

名称はImposto sobre Produtos Industrializados、製造業者の売上ならびに輸入業者による輸入および販売に対して課されるものです。

■特徴

- 付加価値税の性質を有しているため、輸入品や他の課税仕入に関して支払った税額は通常、税額控除として回収可能。（つまり非累積型）
- 税率は0%~300%（多くは0~20%程度）。
- 課税対象となる取引は「工業製品の輸入通関時」、「工業製品の製造施設、製造施設と見なされる場所からの搬出時」。

用語	定義
工業製品	製造の一過程を経た結果として得られたもの（半製品等も含まれる）
製造施設	加工、精製、組立、包装、再生の作業を行う場所
製造施設と見なされる場所	工業製品の輸入、搬出を行う施設 輸入手続きが行われた商品を直接販売するために保税地域から受け取る施設 等

- ブラジル国外への輸出やマナウスフリーゾーンへの搬出等は課税が免除される。

IPI（工業製品税）

名称はImposto sobre Produtos Industrializados、製造業者の売上ならびに輸入業者による輸入および販売に対して課されるものです。

■特徴

- 「製造」を伴わない入出荷（いわゆる卸売）は課税対象にならない。

例 ある製造拠点（工場）で商品Aは入荷後、加工・組立等を経て製品Aとして出荷、商品Bは、加工・組立等行わずそのまま販売した場合、

製品Aは課税対象、商品Bは非課税（ただしこの場合は仕入税額控除できない）

- 卸売業者であっても課税されるケースがある。
（前頁の「製造施設と見なされる場所」にあるような、工業製品の輸入・販売を行う場合等）

IPI（工業製品税）

名称はImposto sobre Produtos Industrializados、製造業者の売上ならびに輸入業者による輸入および販売に対して課されるものです。

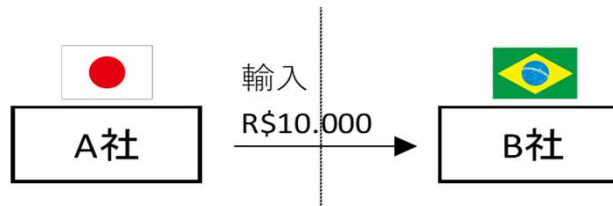
■計算例

●工業製品の輸入通関時に課されるケース

課税標準額 = CIF価額 + 輸入税 + 為替差額

➤ 前提

CIF価額 R\$ 10.000
輸入税 14%
IPI 5%



➤ B社の支払うIPI

1. 課税標準額	$R\$10.000,00 \times (1+14\%) = R\$11.400,00$
2. 支払うべきIPI	$R\$11.400,00 \times 5\% = R\570

IPI（工業製品税）

名称はImposto sobre Produtos Industrializados、製造業者の売上ならびに輸入業者による輸入および販売に対して課されるものです。

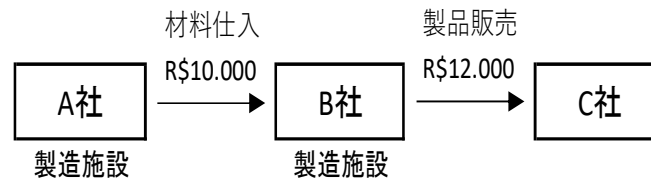
■計算例

●工業製品の製造施設からの搬出時に課されるケース

課税標準額 = 取引金額（PIS,COFINS,ICMS含む）+ 搬出に係る費用（運送、荷造、その他費用）

➤ 前提

A社→B社 R\$ 10.000 B社→C社 R\$ 12.000
 PIS 1,65%
 COFINS 7,6%
 ICMS 18%
 IPI 5%



➤ B社の支払うIPI

1.仕入に関する課税標準額	$R\$10.000,00 / (1-1,65\%-7,6\%-18\%) = R\$13.745,70$
2.仕入に対するIPI	$R\$13.745,70 \times 5\% = R\$687,28$
3.売上に関する課税標準額	$R\$12.000,00 / (1-1,65\%-7,6\%-18\%) = R\$16.494,85$
4.売上に対するIPI	$R\$16.494,85 \times 5\% = R\$824,74$
5.B社が納めるIPI	$R\$824,74 - R\$687,28 = R\$137,46$

PIS/COFINS（社会統合計画および社会保険融資負担金）

PIS/COFINS（社会統合計画および社会保険融資負担金）

名称はPrograma de Integração Social (PIS)、 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social(COFINS)、法人が稼得する総売上に対して課されるものです。

■特徴

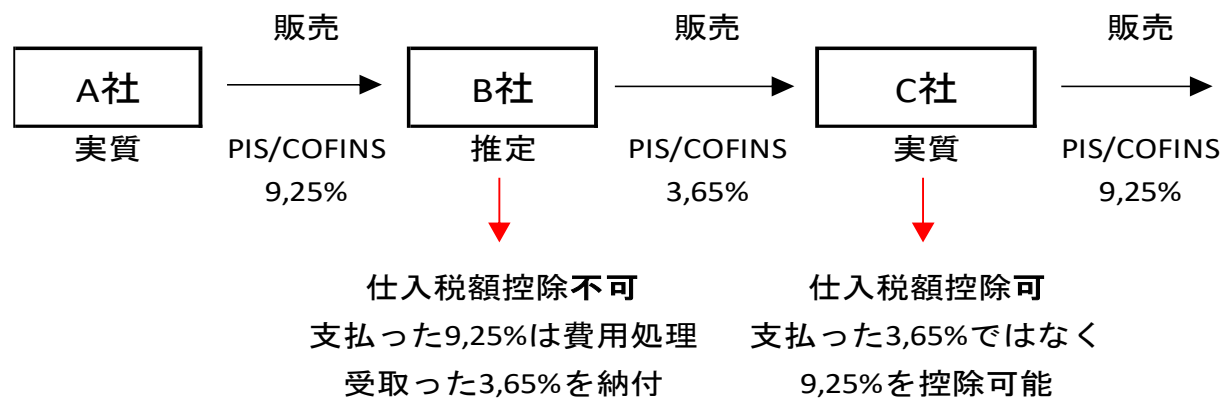
- PIS/COFINSはともに税金とは異なり、企業に対する負担金の一つではあるものの、間接税と同様課税標準額が定められており、結果他の間接税と同様の扱いとなる。
- PISは低所得者に対する金銭的な援助および労働に対する失業保険の財源、社会福祉や年金の支払いに充当されるもの。
- COFINSは福祉や社会保障のための財源確保として利用されるもの。
- 税率
 - 実質利益法を採用している会社：PIS 1,65%、COFINS 7,6%（仕入税額控除が取れる）
 - 推定利益法を採用している会社：PIS 0,65%、COFINS 3%（仕入税額控除は取れない = 支払時に費用処理）
- 仕入税額控除が認められる対象
 - 再販売用の商品購入、サービス提供のために使用される商品、サービス（燃料含む）、電力料、賃借料、等

PIS/COFINS（社会統合計画および社会保険融資負担金）

名称はPrograma de Integração Social (PIS)、 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social(COFINS)、法人が稼得する総売上に対して課されるものです。

■特徴

- 推定利益法を採用している会社と実質利益法を採用している会社が取引した場合



- 2017年3月、連邦最高裁判所（Supremo Tribunal Federal:STF）判決により、PIS/COFINSを計算する際の課税標準にICMS税を含めないこととなった。（ただし法律、条文に明記されたわけではない。）

PIS/COFINS（社会統合計画および社会保険融資負担金）

名称はPrograma de Integração Social (PIS)、 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social(COFINS)、 法人が稼得する総売上に対して課されるものです。

■計算例（従前：最高裁判決前）

課税標準額 = 取引金額（PIS,COFINS,ICMS含む）※IPIは非課税対象

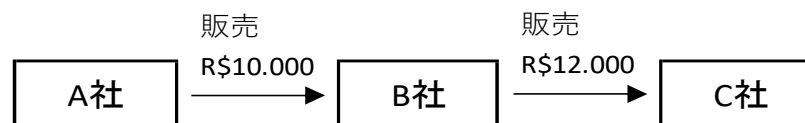
➤ 前提

A社→B社	R\$ 10.000	B社→C社	R\$ 12.000
PIS	1,65%		
COFINS	7,6%		
ICMS	18%		

課税標準額 算定式

税抜販売額

1-PIS-COFINS-ICMS



➤ B社の支払うPIS/COFINS

1. 仕入に関する課税標準額	$R\$10.000,00 / (1-1,65\%-7,6\%-18\%) = R\$13.745,70$
2. 仕入に対するPIS/COFINS	$R\$13.745,70 \times 9,25\% = R\$1.271,48$
3. 売上に関する課税標準額	$R\$12.000,00 / (1-1,65\%-7,6\%-18\%) = R\$16.494,85$
4. 売上に対するPIS/COFINS	$R\$16.494,85 \times 9,25\% = R\$1.525,77$
5. B社が納めるPIS/COFINS	$R\$1.525,77 - R\$1.271,48 = R\$254,29$

PIS/COFINS（社会統合計画および社会保険融資負担金）

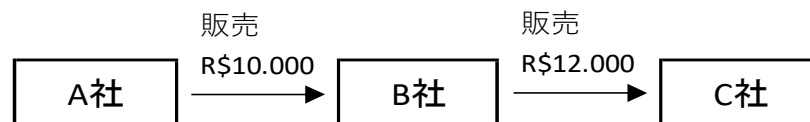
名称はPrograma de Integração Social (PIS)、 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social(COFINS)、法人が稼得する総売上に対して課されるものです。

■計算例（今後：最高裁判決後）

課税標準額 = 取引金額（PIS,COFINS含む）※ICMSは含まない、IPIは非課税対象

➤ 前提

A社→B社 R\$ 10.000 B社→C社 R\$ 12.000
 PIS 1,65%
 COFINS 7,6%
 ICMS 18%



課税標準額 算定式

税抜販売額

1-PIS-COFINS

➤ B社の支払うPIS/COFINS

1. 仕入に関する課税標準額	$R\$10.000,00 / (1-1,65\%-7,6\%) = R\$11.019,28$
2. 仕入に対するPIS/COFINS	$R\$11.019,28 \times 9,25\% = R\$1.019,28$
3. 売上に関する課税標準額	$R\$12.000,00 / (1-1,65\%-7,6\%) = R\$13.223,14$
4. 売上に対するPIS/COFINS	$R\$13.223,14 \times 9,25\% = R\$1.223,14$
5. B社が納めるPIS/COFINS	$R\$1.223,14 - R\$1.019,28 = R\$203,86$

最高裁判決前
と比較して
R\$50.43も
変わる

PIS/COFINS（社会統合計画および社会保険融資負担金）

名称はPrograma de Integração Social (PIS)、 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social(COFINS)、法人が稼得する総売上に対して課されるものです。

■輸入に係るPIS/COFINS

➤ 物品、サービス輸入時も同様にPIS/COFINSが課される。

➤ 課税対象は、

物品の輸入：輸入された物品のブラジル国内への搬入

サービスの輸入：国外居住者がブラジル国内でサービス提供を行った場合、もしくは

国外居住者が国外においてサービス提供を行い、それをブラジル国内で使用された場合

➤ 課税標準額は以下の公式が用いられる。

物品の輸入

CIF価額（2013年より）

ちなみに従前は・・・

$$\frac{\text{CIF} \times (1 + \text{ICMS} \times \{\text{II}(\text{輸入税}) + \text{IPI} \times (1 + \text{II})\}}{(1 - \text{PIS} - \text{COFINS}) \times (1 - \text{ICMS})}$$

※なお、税率はPIS 1,65% → 2,1%、COFINS 7,6% → 9,65%
に引き上げられる。

サービスの輸入

$$\frac{1 + \text{サービス税(ISS)}}{1 - \text{PIS} - \text{COFINS}}$$

ISS（サービス税）

ISS（サービス税）

名称はImposto sobre Serviços、ICMS（後述）が課税されないサービス提供に対して課されるものです。

■特徴

- 課税対象となるのは提供されたサービスの価格。
該当するサービスのリストは、補完法（Complementary Law）に示されている。
海外からのサービスの輸入や、州税の課税対象でないサービスなどは課税対象。
- サービスの輸出は非課税の対象だが、曖昧な点が多いため留意が必要。
- 市ごとに取扱いが異なることもあるため留意が必要。
- 累積型のため、仕入税額控除は取れない。
- ICMSが課税対象となる場合は、ISSは課されない。（州間を結ぶ通信サービスなど）
- 税率は2~5%
- 課税標準額は他の間接税と同様、ISSを含んだ税込金額となる。

例 サービス報酬額 R\$10.000,00
ISS 5%

の場合

課税標準額 $R\$10.000,00 / (1-5\%) = R\$10.526.32$

支払うISS $R\$10.521,31 \times 5\% = R\$526,32$

ICMS（商品流通サービス税）

ICMS（商品流通サービス税）

名称はImposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços、物品の流通ならびに州間・市町村間の輸送および通信サービスの提供に対して課されるものです。

■特徴

- 商品の流通に対して広く課税される。
IPIは製造施設からの搬出に対して製造業者に課されるため、ICMSの範囲は広い。
- 課税対象となる取引（一部）は以下のとおり。

・ 飲食店での飲食・その他の提供	・ ISSの対象となっていないサービスの提供
・ 州間・市間の運輸サービス	・ 海外でのサービス提供
・ 通信サービス	・ 石油、潤滑油、液体燃料、電力等の消費

- 非課税となる取引（一部）は以下のとおり。

・ 納税者の施設から同じ州内の倉庫への搬出	・ 金の取引
・ 海外への輸出	・ 新聞、刊行物、その他印刷を目的とした紙の取引
・ 修理やリースの目的で機械、備品を別の施設へ搬送（元の施設への返却が条件）	・ 固定資産の搬出（売却）

ICMS（商品流通サービス税）

名称はImposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços、物品の流通ならびに州間・市町村間の輸送および通信サービスの提供に対して課されるものです。

■特徴

➤ 税率

州税のため、州ごとに税率が決められている。州内の取引、州間の取引で税率が異なる。

例：サンパウロ州 州内は18%、州間は12%もしくは7% 等

州内の取引であっても、全て同じ税率が課されるわけではない。

特定の物品に対して7%～30%の税率が定められている。

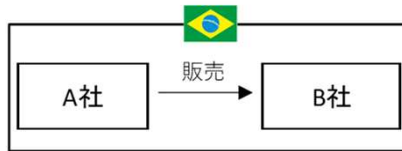
税率	品目
30%	たばこ
25%	アルコール類、香水、化粧品、ゴルフ用品（クラブ、ボール）
12%	運輸サービス、小麦粉、パン、肉類
7%	卵

ICMS（商品流通サービス税）

名称はImposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços、物品の流通ならびに州間・市町村間の輸送および通信サービスの提供に対して課されるものです。

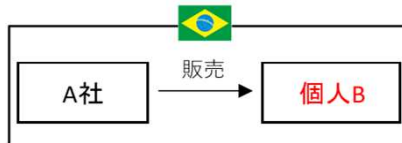
■課税標準額 算定式

➤ B to B



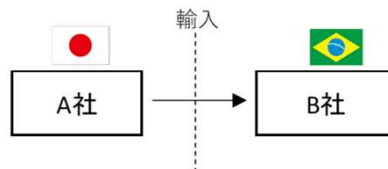
$$\frac{\text{税抜販売額}}{1 - \text{PIS} - \text{COFINS} - \text{ICMS}} \quad \text{※IPIは除く}$$

➤ B to C



$$\frac{\text{税抜販売額}}{1 - \text{PIS} - \text{COFINS} - \text{ICMS} - \text{IPI}} \quad \text{※IPIは含む}$$

➤ 輸入取引



$$\frac{\text{CIF価額} + \text{輸入税} + \text{通関費用} + \text{IPI(税額)} + \text{PIS/COFINS(税額)}}{1 - \text{ICMS(税率)}}$$

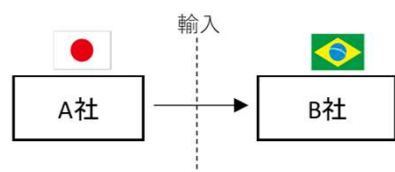
ICMS（商品流通サービス税）

名称はImposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços、物品の流通ならびに州間・市町村間の輸送および通信サービスの提供に対して課されるものです。

■計算例 輸入取引

- 課税標準額 算定式
$$\frac{\text{CIF価額} + \text{輸入税} + \text{通関費用} + \text{IPI(税額)} + \text{PIS/COFINS(税額)}}{1 - \text{ICMS(税率)}}$$

- 前提



CIF	R\$ 1.000,00
II	14%
通関費用	R\$ 10,00
PIS	2,1%
COFINS	9,65%
IPI	5%
ICMS	18%

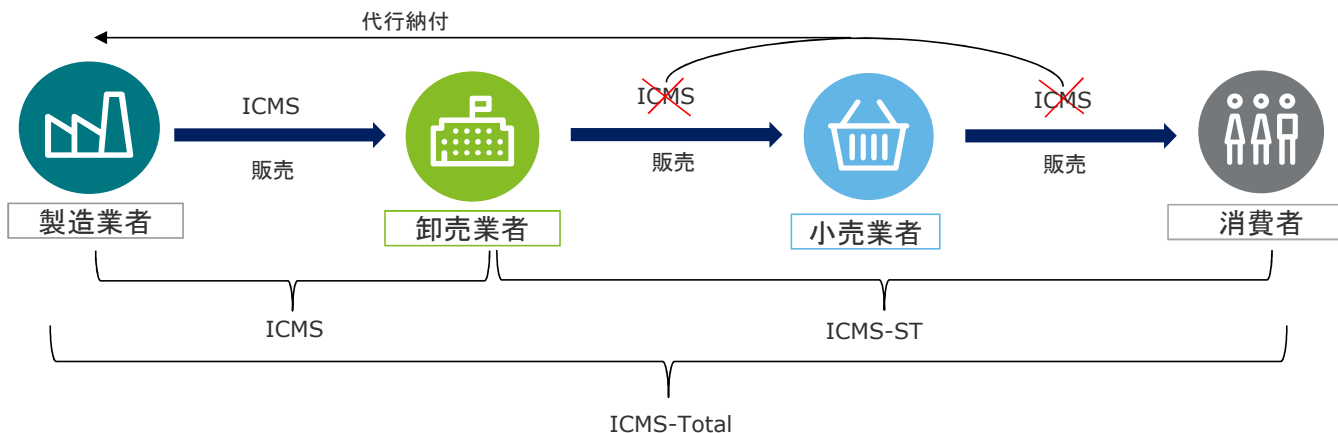
1. 輸入税	$R\$1.000,00 \times 14\% = R\$140,00$
2. IPI	$(R\$1.000,00 + R\$140,00) \times 5\% = R\$57,00$
3. PIS/COFINSの課税標準額	R\$1.000,00 (=CIF価額)
4. PIS/COFINS	$R\$1.000,00 \times 11,75\% = R\$117,50$
5. ICMSの課税標準額	$(R\$1.000,00 + R\$140,00 + R\$10,00 + R\$57,00 + R\$117,50) / (1 - 18\%) = R\$1.615,24$
6. ICMS	$R\$1.615,24 \times 18\% = R\$290,74$

ICMS（商品流通サービス税）

名称はImposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços、物品の流通ならびに州間・市町村間の輸送および通信サービスの提供に対して課されるものです。

■納税代行制度（Substituição Tributária）

- ICMSの本来納税の義務を負う者の代わりに納税を代行する制度
- 目的は、取引の最初の段階において、本来課税されるタイミング（商品の搬出時など）よりも前に徴収すること
- 納税代行制度の対象となる物品が定められている。
- イメージ図





Contact

Masaya Yasuoka

Manager

Tel: +55 (11) 5186-1057

Email: mayasuoka@deloitte.com

Deloitte refers to a Deloitte member firm, one of its related entities, or Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"). Each Deloitte member firm is a separate legal entity and a member of DTTL. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our network of member firms in more than 150 countries and territories serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte's approximately 286,000 people make an impact that matters at www.deloitte.com.

© 2019. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Deloitte.

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited