

ヨーロッパ主要国における 税務調査の傾向とその対応

～移転価格税制・PE認定課税・VAT・その他税制～

[附] COVID-19に関する税務上の救済措置等の概要

監 修：KPMG税理士法人 パートナー

Meijburg&Co. (KPMGオランダ) GJPシニアマネージャー

執 筆：KPMG Avocats (KPMGフランス) シニアマネージャー

河崎 元孝

宮本 健一

渡辺 哲夫

第5回 フランスにおける税務調査の概要

1 はじめに

IMF国際通貨基金の2018年度の統計によると、フランスのGDPは2,775,252百万ドルで世界第6位の規模であることから、様々な産業においてフランスは有望な市場と位置付けられ、多くの日系企業は、現地子会社や支店の設立、またはフランス企業の買収といった形でフランスに進出している。

英国のEU離脱に伴い大陸側のヨーロッパ諸国への関心が高まる中で、本稿ではドイツに次いで2番目の経済規模を誇るフランスの税務調査の執行状況の概要を説明する。

2 税務調査の執行状況

フランスは言葉や文化だけでなく、会計慣行

も他国とは少なからず異なるものの、税法体系及び税務調査の制度と執行は、国際標準に則している。

税務調査の目的は、フランス税務当局が納税者の行為と申告内容を調査し、課税所得を更正する為に情報を収集することとしている。具体的には、納税者による不十分、不正確、未申告等に関わる誤謬を修正することである。これによって税務当局はフランス財政の利益と市民の公平性を確保しており、また、一般的にフランスは厳格な税務調査を執行する国として認識されている。

実地調査の件数、更正所得金額及び罰則の金額を下記に示す。

単位：百万ユーロ

		2016年	2017年	2018年
税務調査の件数		48,871件	47,900件	48,464件
更正所得金額の合計		7,992	7,710	7,227
内 訳	法人税	3,343	3,425	3,156
	売上税(VAT等)	1,992	1,962	1,658
	その他租税	2,657	2,323	2,413
罰則の金額		2,778	3,014	2,289

出典：2020年財政法関連文書「租税回避及び脱税への対策」

フランスでは、税務上の遡及期間が通常3年と比較的短く、3年～5年毎に税務調査を受けることになり、日系企業も例外ではない点、留

意が必要である。

直接税における税目別の更正所得金額の割合は下記の通りである。

		2016年	2017年	2018年
1	移転価格税制	52%	47%	非公表
2	領土内課税関連 (法人税、恒久的施設等)	14%	38%	非公表
3	タックスヘイブン対策関連	14%	6%	非公表
4	その他	20%	9%	非公表
合計		100%	100%	非公表

出典：2018年及び2019年財政法関連文書「租税回避及び脱税への対策」

移転価格更正が約半数を占めているのが特徴であり、また、フランス税務当局にとって更正の大きな柱となっており、以下のとおり過年度

の移転価格更正の実績が公開されている。

なお、参考の為、日本の移転価格更正の実績も記載する。

		2016年	2017年	2018年
1	フランス移転価格調査：更正件数	412件	442件	452件
2	フランス移転価格調査：更正所得金額	2,918百万ユーロ (約3,740億円)	3,223百万ユーロ (約4,252億円)	3,300百万ユーロ (約4,078億円)
(参考)	日本移転価格調査：更正件数	169件	178件	257件
	日本移転価格調査：更正所得金額	627億円	435億円	365億円

出典：フランス2020年財政法関連文書「租税回避及び脱税への対策」
日本国税庁発表の各事務年度の法人税等の調査実績資料

GDPで計測したフランスの経済規模は日本の約2分の1であるが、フランスの移転価格更正件数は日本の約2倍であり、移転価格更正所

得金額は実に日本の約6～10倍である。

また、上記3年間で件数及び金額において増加傾向にあり、フランスでは日本と比べ、移転

解説

価格調査が頻繁に行われ、調査による課税所得の増額更正が執行されている。

なお、移転価格調査は大企業のみならず中小企業も対象となり、パリ等の大経済圏のみならず、地方の小経済圏でも執行されている。

税務調査の内容、特徴、準備と対策について(移転価格、恒久的施設、VAT)

3-1 移転価格

3-1-1 移転価格調査の内容及び特徴

フランスでは移転価格調査は一般税務調査の一項目として行われる。

前述の通り、フランスでの税務上の遡及期間は通常3年である(ただし、過年度に欠損金がある等の場合は3年以上前の年度にも遡及できる)。税務当局は年間の税務調査を計画し、調査対象とする納税者を選定する。選定基準の設定と選定プロセスの実行は税務当局が行うものであるため、納税者は税務調査の通知を受領する時点で自社が税務調査の対象に選定されたことを初めて認識することになる。

なお、移転価格上の問題が多いと見込まれた納税者に対しては、より頻繁に税務調査が入っていると思われる。

一方で、移転価格上の問題が少ないと見込まれた納税者に対しては、税務調査が行われる可能性が低くなり、結果的に法人税、VAT等の税目でも指摘を受けるリスクが低くなる傾向にある。

従って、税務当局がどのような観点で納税者の移転価格上の問題点の存在を判断するのかを理解することが重要である。考えられる具体的な判断のポイントは以下のとおりである。

1. 多国籍企業グループに属しているか
2. 多国籍企業グループの利益率が高いか

3. 一定のセクターに属しているか(自動車、IT、製薬、金融、化学、サービス、等)
4. 著名な商標、商号を扱っているか
5. 売上高、租利益率、営業利益率が前年度から大きく変動しているか
6. 租利益率・営業利益率が低い、もしくは営業赤字となっているか
7. 組織再編を行った事実があるか
8. 移転価格申告書を提出していない、もしくは申告書の内容が疑義を生じさせるか
9. 過年度において既に移転価格更正を受けているか、等

また、実際の移転価格調査の現場において、調査官が興味を持つ国外関連者間取引については、以下のような取引が挙げられる。

1. 在庫の売買
2. 役務提供取引
3. ロイヤルティ取引
4. 資金の借入
5. 営業費用の負担
6. 機能、リスク、資産の移転を伴う組織再編
7. リストラ費用の負担 等

移転価格更正を受けると、追加の法人税額が追徴されることになるが、法人税本税のほか、以下の4つの税も課税されることになる。

1. 延滞税
2. 重加算税(法人税の追加納税額の40%～80%)
3. 企業付加価値負担税
4. みなし源泉税

このうち重加算税については、事案の特性と調査官の判断・裁量により課税されることになるため、調査官が、納税者との交渉の条件として利用することが多々ある。

なお、重加算税を課税されるとフランスの国内法上、海外の税務当局との相互協議への申請が不可能となる。

また、連続する6年間に重加算税を2度課税されると、税務当局は事案を刑事裁判へ提訴することができる。

3-1-2 移転価格調査への準備と対策

フランスでは、移転価格文書化義務が2010年より施行されており、将来の税務調査に備えて移転価格文書を毎年作成する必要がある。

また、すでに多くの多国籍企業グループにおいて、移転価格ポリシーを定め、必要があれば、事業年度末に移転価格調整を行うことによって、移転価格における追徴課税リスクを管理している。

一方で、フランス税務当局においては、移転価格調査を重要視していることから、近年では、税務当局が納税者の移転価格マネジメントに関して、少しでも矛盾点があると、強硬な姿勢を取ることが増えており、税務当局との紛争が増加している。

納税者としては、移転価格マネジメントに慎重にならざるを得ないが、事前確認制度を適用することにより、移転価格調査そのものや、税務調査における課税所得の増額更正を回避している事例が多数ある。

今後の展望については、新型コロナウイルス禍における独立企業間原則について経済協力開発機構（OECD）から指針が出る可能性があること、また、OECDが2019年秋に公表した「経済の電子化に伴う課税上の課題」に取り組むための「第1の柱における“統一のアプローチ”に係る事務局提案」、 「グローバル税源浸食防止提案（“GloBE”）- 第2の柱」に関わる協議は継続しており、これらがフランスの移転価格調査にどのような影響を与えるかについて注視する必要がある。

3-2 恒久的施設

3-2-1 恒久的施設に関わる調査の内容及び特徴

フランスの恒久的施設(Permanent Establishment, PE) に関わる税制と執行は一般的には、他国と同様である。

フランスでは、PEに関する判例として以下の2つが有名である。

1. Zimmer社事件に関わる2010年最高裁判決

フランスでのコミッションネア活動は代理人PEに該当しない

2. Google社事件に関わる2019年パリ高裁判決

フランスでのオンライン広告事業はPEに該当しない

両判決ともPEは認定されなかったが、高裁、最高裁まで上訴されており、PE認定を巡る納税者とフランス税務当局の激しい攻防を確認することができる。

また、PEに関する調査は、各事案の事実関係及び状況に基づくため、上記2つの判例が他の納税者に何ら保証を与えるものではないことに注意する必要がある。

2016年修正財政法では、今後フランス税務当局がPEに関する調査をより効果的に進めるため、フランス国内の相手先である法人・個人（具体的には、顧客、仕入先、仲介人、銀行、会計士、従業員等、多岐に渡る）に反面調査を行うことができるようになってきている。2018年にはフランス税務当局は、7件の税務調査において27回の反面調査を実施したことを公表している。

解 説

日本の親会社等のPE認定リスクも決して低いわけでなく、海外関連会社へ営業支援サービスを行っている仏子会社、フランスにてEコマースを行っている日本法人等は注意が必要である。

3-2-2 恒久的施設に関わる調査への準備と対策

税務調査時にフランス税務当局との間でPE認定に関わる議論を避けるため、納税者として事前に準備しておくべきことは、以下のように考える。

1. フランスでの事業状況の確認、契約書の確認、租税条約の確認等によってPE認定リスクがある事業領域を特定・分析する
2. 過年度分においては、PEに関連する記録・文書の内容、保管について確認する
また、移転価格文書の機能分析における記載の仕方を確認し、必要に応じて修正する
3. 将来年度分においては、今後どのように対応するのかを詳細に計画、実行、文書化する。税務アドバイザーとも相談の上、必要であれば事前にフランス税務当局とタックスルーリングを締結する事を検討する

3-3 VAT

3-3-1 VATに関わる調査の内容及び特徴

日本の消費税を含め、現在世界の多くの国で採用されているVAT(付加価値税)は、1954年にフランスにて導入された。この「付加価値」という考え方は、フランスの企業付加価値負担税や従業員利益分配制度においても用いられている。現在フランスのVAT率は、複数税率を適用しており、物品と役務の内容により異なるが、大半の工業製品、加工製品、役務に関しては、20%とされている。

フランスを含め、EUの共通課税制度になっているVATであるが、クロスボーダー取引等におけるVATの課税回避が横行しており、各国の税務当局はVATの制度設計と運用に非常に神経質になっていると思われる。

フランスでは、VATの課税回避対応策として、各省庁を横断するVATタスクフォースが2014年に設立され、VATの課税回避の防止を目的に、案件毎に迅速かつ厳格な対応をとっている。

将来の税務調査を念頭においた、実務面における注意点は、以下のとおりである。

1. VATが免除されるEU域内の引渡しに関わる証憑(配達記録等)が整備されているか
2. 国外との取引における各種申告義務の遵守
3. 貸倒損失に関わるアウトプットVATの減額の否認リスク
4. 提供を受けたサービスの便益が否認されたり、リバースチャージ方式の適用が否認されることによるインプットVATの控除が否認されるリスク
5. 物品の値引に係るアウトプットVATの減額の否認リスク
6. エビデンス資料の作成・保存義務(次項参照)

3-3-2 VATに関わる調査への準備と対策

上述したとおり、将来の税務調査に備えて、エビデンス資料の作成及び保存が必要となる。

2013年1月1日以降、すべての納税者は監査証跡資料を保持し、税務調査時に直ちに提出する義務が課されることになり、仕入から売上に関わる領収書・請求書の受領・発行のプロセス(フロー)を説明できるように文書を作成することになった。また、領収書・請求書の保管については、紙ベースあるいは電子ベースといったフォーマットを問わず、全ての領収書・請

求書に適用される。エビデンス資料の作成、保管、提出ができない場合には厳しい罰則がある。

今後の展望

フランスでは、世界的な法人税率の低減の傾向に沿うような形で、2018年から5か年で法人税率33.33%を2022年の25.00%まで段階的に下げる政策を掲げている。これは、海外からフランスへの直接投資を喚起し、国際社会におけるフランスの競争力の維持・向上を意図するものである。

他方、フランス税務当局の国際的な租税回避に対する警戒感はかなり高く、ひとたび税務調査が入れば、納税者も容易に感じ取ることができる。

また、税務当局はデータサイエンティストを新たに雇用して多角的・効率的に税務調査を執行できるよう人的資源の拡充を図り、2020年財政法ではハイブリッドミスマッチを防止する規定も採用している。

加えて、新型コロナウイルス禍で落ち込んだ税収、増大した歳出をまかなうため、移転価格・PE・VATといった国際課税の執行をさらに強化するものと考えられる。

移転価格の観点では、2009年の金融危機の際に、フランス税務当局は、海外企業の在仏子会社の営業赤字を容認するケースが多くみられたが、今回の財政状況においても、容認する

は不明である。むしろ10年前より欧米系企業を主とした租税回避と税源浸食は看過できないレベルに達しており、それを一因としてフランス政府の財政状況は、コロナ禍以前からひっ迫していることから、より厳格な移転価格課税を行ってくる可能性があると思われる。

納税者は、移転価格文書、VATの監査証跡資料等の作成義務のあるものについては適正に作成し、調査官に指摘されるリスクを特定・分析・文書化しておくことが求められる。

5 COVID-19に関する税務上の企業支援措置

フランス政府は新型コロナウイルス禍における企業支援措置として税務面では下記の政策を打ち出している。

1. 最大で36か月までの納税猶予
2. VAT還付の前倒し
3. 研究開発費の税額控除に関わる還付の前倒し
4. 既存分のDAC6報告期限を2020年8月31日から2021年2月28日に延期
5. 関税支払いの猶予
6. 移転価格申告書の申告期限の延期 等

詳しい適用条件については税務アドバイザーに相談されたい。

以上