

国際課税のケース・スタディ

フランスの企業課税について

〔事例〕

内国法人甲社は、現在、フランスに連絡事務所を設置しているが、将来ヨーロッパ地域の拠点としてフランスに支店又は現地法人を設立する予定である。具体的に計画を立案するために、予算を検討しているが、フランスで法人に課される租税の種類、税率等を知りたい。さらに、フランスで支払う租税のうち、わが国の外国税額控除の適用となる租税の種類について知りたい。

〔ポイント〕

- 1 納税義務者
- 2 課税所得の範囲
- 3 フランスの法人税
- 4 法人税以外の租税
- 5 外国法人課税
- 6 わが国の外国税額控除等の適用

〔検討〕

1 納税義務者

法人税の納税義務者となるものは、株式会社、有限会社、株式を発行しているリミテッド・パートナーシップ等であり、通常のパートナーシップ、一人有限会社、ジョイントベンチャーの場合には、法人税又は各パートナー等が所得税を納付するかを選択することができる。

2 課税所得の範囲

法人の居住形態については、法令上特に定めがないが、フランス国内に登録上の住所を有しているか又は実質的な管理支配を行っている場合は、フランス居住法人となる。その場合の居住法人の課税所得の範囲は、事業所得については、原則として、属地主義により、フランス国内源泉所得のみが課税され、投資所得は全世界所得が課税となる。この事業所得の所得源泉地の有無については、フランス国内において事業を行う場所、代理人が存在するか又はフランス国内で完全な事業サイクル (complete business cycle) が遂行されているか否かを基準として判定される。しかしながら、例外として、大蔵大臣の許可により、国外の支店及び子会社と連結する方法、所定の要件 (25%所有要件) のタックスヘイブン法人のうち、適用除外となる場合を除き、当該法人の利益に対する持分割合が課税対象となり、さらに、租税条約によりフランスに課税権が配分された国外所得も居住法人の課税所得に含まれる。

3 フランスの法人税

法人の課税所得の計算上、留意すべき事項のみに触れることにする。一般に、課税所得は、財務諸表上の利益に調整を加えて算出される。フランスの法人税の特徴の一つは、50%グロスアップのインビュテーション制度を採用していることである。そのため、配当に係る税務が煩雑になってい

る。

(1) 受取配当

イ 親子間配当

子会社の要件は、10%以上の株式所有か又は株式の取得価格が1億5,000万フラン以上であることが原則であり、10%未満であっても、税務上認められた部分的合併により株式を取得した場合は子会社に該当する。この場合は、受取配当の95%が免税となる。なお、子会社からの配当に係るグロスアップ (avoir fiscal) は受取法人で税額控除できないが、均衡税 (précompte) とは相殺が認められている。

ロ 一般配当

子会社を除く居住法人からの配当は源泉徴収されないが、インデュテーション制度により、受取配当額にその50%をグロスアップ (avoir fiscal) した金額を課税所得に算入して、同グロスアップ相当額を税額控除することになる。個人株主は還付を受けることができるが、法人株主は還付を受けることはできない。

(2) 支払配当

支払配当は、新設法人の場合、親子間法人を除いて、1990年設立の法人の場合、6事業年度にわたり配当を所得から控除できるが、一般的には、利益処分とされ、損金算入は認められない。上記のグロスアップは通常の法人税を負担した所得のみに適用されるため、子会社からの配当額の法人税の減免を受けた所得を原資とする支払配当の場合、avoir fiscal との均衡を保つため均衡税 (précompte) が課される。その率は、均衡税適用の配当に対して50%あるいはグロスアップ後の金額の33.33%で、配当が行われた年度より5年前までの所得に対して課される。

(3) キャピタルゲイン

キャピタルゲインは一般的には、事業所得として法人税が課されるが、2年以上保有されている

固定資産の譲渡益は長期キャピタルゲインとして取扱いが異なる。

1989年10月20日前に実現した長期キャピタルゲインについては15%、それ以後は19%の税率が適用され、長期キャピタルロスについて10年間の繰越しが認められ、将来の長期キャピタルゲインと相殺される。また、建物が使用される土地の売却については、1988年から1991年の間に政府の承認を得たものを除いて、長期キャピタルゲインについて原則として25%の税率が適用される。なお、長期キャピタルゲインが配当される場合は、均衡税が課税されることになる。

(4) 欠損金の取扱い

欠損金は5年間の繰越しが認められるが、欠損金のうち、減価償却により生じた部分は無期限で繰越しが認められる。繰戻しは、3年間認められるが、その選択のためには、遅滞なく租税を納付している等の要件を充足する法人のみに認められ、繰戻しをしても税の還付はなく、還付相当額が翌期以降5期の納税額と相殺され、残額は6期目に還付される。この還付には、さらに制限があり、直近3期の留保利益あるいは当期損失の50%を超えてはならないという制限と銀行、保険業、不動産会社には適用されない。

(5) 法人税率

法人税の基本税率は37% (1990年1月1日以降に開始する事業年度に適用) で、利益配当される場合は、5%追加されて42%の税率が適用される。また、1977年以降に設立した会社は、開業後3年間免除されるが、それ以外のすべての法人は、赤字法人対策を目的とした概算税が売上げを課税標準として課されることになる。概算税は、暦年基準で算定され、翌年の3月1日までに申告及び納付しなければならない。なお、この概算税は、その後の2年間の法人税額から控除することができる。税額は次の通りである。

(単位：フラン)

(売 上)	(税 額)
1,000,000 未満	5,500
1,000,000— 2,000,000	7,500
2,000,000— 5,000,000	10,500
5,000,000—10,000,000	14,500
10,000,000 以上	21,500

4 法人税以外の租税

(1) 職業税（事業税）

地方税として、フランスは法人所得に課される地方所得税はないが、不動産賃貸価格（賃貸価格のおおむね16%程度）及び支払給与の18%相当額を課税所得として4%程度の税率で課税される。法人の課税所得の計算上この税は損金算入ができる。

(2) 金融機関税

特別税として、金融機関等（保険業を含む）の一般経費及び減価償却費を課税標準として1%の税率で課税され、法人の課税所得の計算上この税は損金不算入である。

(3) 富裕税

個人には1982年以降課税されているが、法人には課税されない。

(4) 付加価値税

基本税率18.6%、生活必需品5.5%、新聞、薬品等2.1%、建設工事13%、割増税率（奢侈品等）25%で適用される。

(5) 給与税

売上げの90%以上が付加価値税の課される取引の法人の雇用主は免税であるが、それ以外の雇用主は、給与支払総額に応じて5.25%から13.6%の税率でこの税を支払う。なお、この税は法人所得計算上、損金算入ができる。

(6) 徒弟税

給与税と同様の課税標準に0.5%の税率で課税され、法人所得計算上、損金算入ができる。

(7) 訓練税

10人を超えて従業員を雇用している雇用主は、年間給与支払額の1.2%を納税する。なお、この税は、納税義務が生じてから3年間の免税、その後の3年間は軽減税率が適用される。この税は、法人所得計算上、損金算入ができる。

(8) 住宅建設税

10人を超えて従業員を雇用している雇用主は、年間給与支払額の0.65%を住宅建設に投資することが義務づけられている。その支出がない場合、年間給与支払額の2%を罰則として国家住宅基金に支払い義務が生じる。なお、この税は、納税義務が生じてから3年間の免税、その後の3年間は軽減税率が適用される。この税は、法人所得計算上、損金算入ができる。

(9) 社会保険料

疾病、老年、失業等について従業員と雇用主が負担する。

(10) 登録税

会社設立の払込みに対して、430フランを上限として登録税が課税される。現物出資、増資等にはまたそれぞれに登録税が課税される。

(11) 社用車税

社用車は通常の自動車税に加えて、その車のサイズ等に応じて4,800から10,500フランの範囲で税が課される。

5 外国法人課税

フランス国内法では、外国法人の課税要件はフランス国内で事業を行うことである。フランスで事業を行うことの意味は、フランス国内で契約を行い、製造又は役務を提供することをいう。外国法人に適用される法人税率は42%で、均衡税は課税されないが、ミニマム・タックスである概算税が課税される。キャピタルゲインについては内国法人と同様の課税である。また、フランスは支店の税引後所得について追いかけて課税を規定して25%の税率を支店の税引後所得に課税するが、日本

との租税条約(第10条)において、税引後所得の半額に10%の限度税率を適用することになっているため、租税条約がないと、 $[42\% + (100 - 42) \times 25\%] = 56.5\%$ であるが、租税条約適用後は、 $[42\% + (100 - 42) \times 50\% \times 10\%] = 44.9\%$ に軽減される。

なお、駐在員事務所等は原則として法人税の課税対象にならないが、事業を行っていると解釈される場合は、当該事業所の経費等の一定率を利益とみなされて課税されることもある。

6 わが国の外国税額控除等の適用

外国税額控除の適用対象となる外国法人税として検討を要するものは、概算税である。概算税は外国法人にも課税されるため、外国税額控除の直接控除の問題がある。この税は、法人所得が赤字であっても売上げを課税標準として課される一種の法人税の前払税であるが、均等割の性格を有していること及び売上げを課税標準としていることから、外国税額控除の適用には問題があると思われるが、たとえば、前期法人所得が赤字で10の概算税を支払ったとして、当期黒字で、50の算出税額に対して、前期に納付した10の概算税が控除されるため納付税額は40に減少して、外国税額控除適用の外国法人税は40になる。当該法人の負担し

た外国法人税は実際には50であるため、概算税の10を外国税額控除の対象にしないと50の外国法人税のうち、40を外国税額控除適用とし、10を経費算入した結果となる。したがって、概算税は外国税額控除の適用と考えるのが妥当であろう。

また、対フランス租税条約の定めにより、日本居住者がフランス法人から受け取る配当について、フランス居住者と同様にタックスクレジットを供与される権利を有している(同条約第11条3a)。これは一般配当を受領する日本居住者に適用され、親子間配当の受領者には適用されない(同条約第11条3b)。タックスクレジットの権利を行使する者は、権利行使を選択した場合、タックスクレジットの金額を日本の課税所得に算入することになる(同条約第11条3c)。

親子間配当にタックスクレジットの供与はないが、当該配当にフランス均衡税(租税条約では前払税の訳を使用している)が課されるときは、配当の受領者である日本親会社は当該配当に係る均衡税の還付を受ける権利を有する(同条約第11条4a)。また、均衡税の還付を受ける時は、その金額は配当としてフランス及び日本で課税の対象とされる(同条約第11条4d)。

(税理士 小沢 進)

税務職員・税理士さんに最適なコンピュータ活用法!!

やさしい コンピュータ活用法

A5判・210頁
¥1600円(税込)

豊森照信 著

●本書は税務職員や税理士さんでこれからコンピュータの勉強を始めようとする方々のために、その活用方法を具体的に、分かりやすく解説したものです。

財 経 詳 報 社