

海外情報

フランスの税務行政の概要と最近の取組

国税庁国際業務課（長期出張者）

梅原 秀明

◆SUMMARY◆

国税庁においては、我が国企業の海外進出の増加及び国際化の進展に適切に対処するため、職員を長期に海外に派遣し、情報収集等を行っている。

本稿は、フランスに派遣されている職員が、同国の税務行政の概要を簡潔に整理し、電子申告の普及、脱税・国際的租税回避への対策及びコンプライアンスの向上に関する最近の取組について解説したものである。

なお、本稿の内容は、2017（平成 29）年 3 月時点において執筆者が入手できた資料のうち、最新のものを基にしている。

（平成 29 年 6 月 30 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

| 目 次 | |
|-----|---|
| I | はじめに204 |
| II | 税務行政の概要204 |
| 1 | 公共財政総局の組織概要204 |
| 2 | 公共財政総局の中央部局205 |
| 3 | 全国管轄部局 (Services à Compétence Nationale、SCN)206 |
| 4 | 地域管轄部局 (Service Territoriaux)207 |
| 5 | 職員管理関係207 |
| III | 電子申告の普及208 |
| 1 | 所得税の電子申告208 |
| 2 | 法人税の電子申告210 |
| 3 | 付加価値税の電子申告210 |
| IV | 脱税・国際的租税回避への対策210 |
| 1 | 税務調査の実施状況210 |
| 2 | 自主開示制度211 |
| 3 | 移転価格税制213 |
| 4 | 情報交換213 |
| 5 | 付加価値税の対策214 |
| V | コンプライアンスの向上214 |
| 1 | 協力的コンプライアンスの試行214 |
| 2 | 事前照会制度 (レスクリ)217 |
| VI | おわりに217 |

I はじめに

本稿は、フランスの税務行政の概要を説明するとともに、最近の取組のうち、①電子申告の普及、②脱税・国際的租税回避への対策及び③コンプライアンスの向上の三つの分野での取組について紹介するものである。データ等は、原則として執筆時の2017年3月時点で入手できたものを用いている。なお、本稿における意見やコメントは、全て筆者の個人的見解である。

II 税務行政の概要

1 公共財政総局の組織概要

フランスにおける税務行政の執行は、公共財政総局 (Direction Générale des Finances Publiques、DGFIP) が行っている。従前は、租税の賦課担当機関と徴収担当機関が分離していることがフランスの税務行政の特徴の一つであったが、納税者サービスの向上や行政効率の向上の観点から、2002年頃から組織の見直しや統合が段階的に進められてきた。公共財政総局は、2008年4月に、賦課担当機関である租税総局 (Direction Générale des Impôts、DGI) と徴収担当機関である公会計

局 (Direction Générale de la Comptabilité Publique, DGCP) の中央部局が統合して誕生した組織である。

公共財政総局は、経済・財務省 (Ministère de l'Économie et des Finances) ⁽¹⁾ の内部部局の一つであり、総局長 (Directeur Général) には、2014 年 7 月から、元租税総局長であるブリュノー・パラン (Bruno PARENT) 氏が就任している。

2 公共財政総局の中央部局

公共財政総局の中央部局は次の四つの部局から構成されている。

(1) 税務担当部局

税務担当部局は、租税総局と公会計局の統合に伴い、税務に関する租税総局の職務を引き継ぎ、それに公会計局が有していた課税台帳による租税 (所得税、住居税及び不動産税) の徴収権限が付加されており、次の三つの部が設置されている。

イ 租税調査部 (Service du contrôle fiscal)

税務調査に関する事務 (調査方針の企画及び運用、調査手法の研究開発、調査に関する通達策定、移転価格等の国際課税事案の管理、情報交換等) を所掌している。

ロ 租税法務部 (Service juridique de la fiscalité)

納税者からの異議申立て、訴訟及び事前照会制度⁽²⁾に関する事務を所掌している。

この部に属している国際法務・経済審査室 (Mission Expertise juridique et économique internationale, MEJEI) が相互協議を担当している。

ハ 租税管理部 (Service de la gestion fiscale)

納税者に対する賦課及び徴収、資産課税に関連して不動産登記に関する事務を所掌している。

(2) 租税政策局 (Direction de la législation fiscale)

租税政策局は、税務関連法案の準備・起草、租税条約関係業務等を担当している。

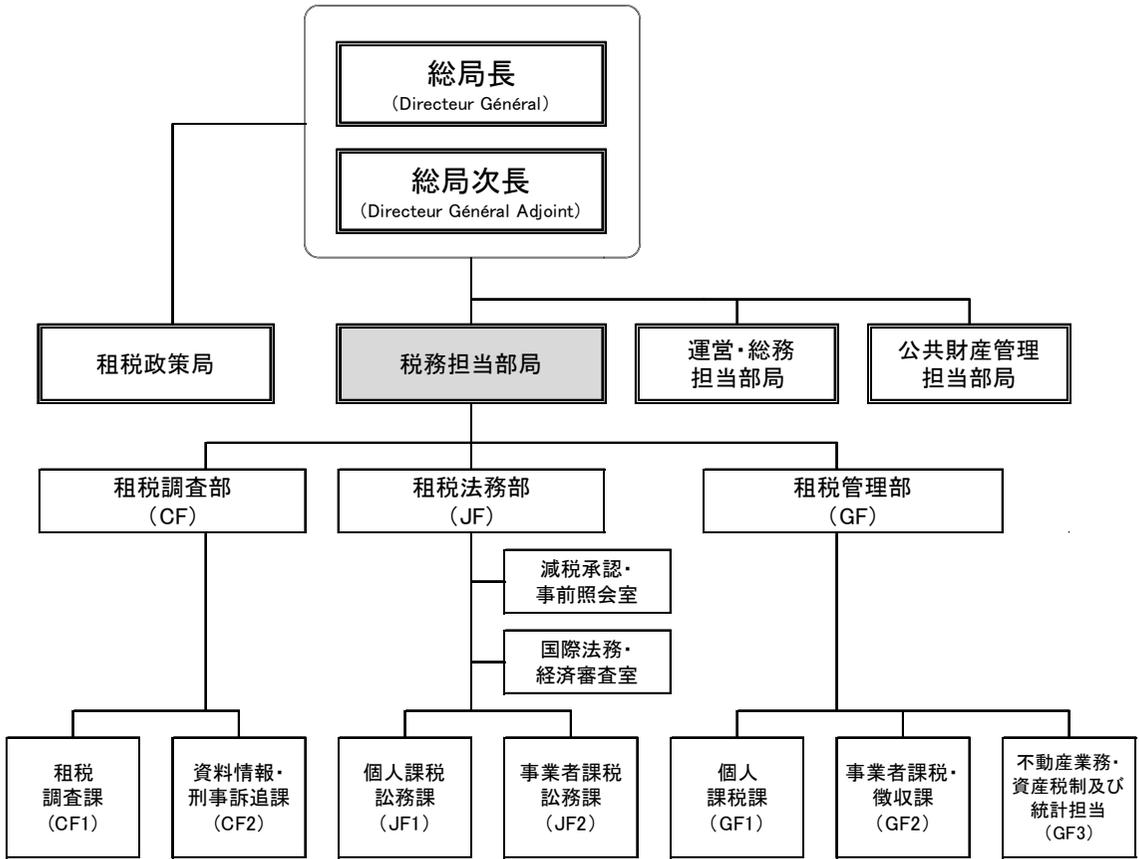
(3) 公共財産管理担当部局

公共財産管理担当部局は、公会計局が統合前に関わっていた地方自治体及び公企業の会計管理、国有財産の管理等を担当している。

(4) 運営・総務担当部局

上記のほか、総務・人事管理・情報システム等に関する部局が設置されている。

<公共財政総局の中央部局組織図>⁽³⁾



3 全国管轄部局 (Services à Compétence Nationale、SCN)

企業及び個人に関する資料情報の収集・分析や税務調査などのうち、重要なものについては、公共財政総局傘下の全国に権限が及ぶ次の部局で実施されている。

(1) 大企業局 (Direction des Grandes Entreprises、DGE)

売上高又は総資産が4億ユーロ以上などの要件を満たす事業者の申告納税管理及び徴収を一元的に実施している⁽⁴⁾。

(2) 中央・国際検査局 (Direction des Vérifications Nationales et Internationales、DVNI)

海外取引を行う大規模法人(売上高1.5億ユーロ超の法人)に対する調査や税務当局間

の国際協力に係る枠組みで実施する多国間共同調査などを実施することが主な任務である。同局は約500名の職員を擁しており、調査部門にはそれぞれ担当業種(例:銀行、大規模小売業、不動産業など)がある⁽⁵⁾。

(3) 資料調査中央局 (Direction Nationale d'Enquêtes Fiscales、DNEF)

調査、徴収のために必要な資料情報の収集・分析を行い、税のは脱等の租税関連犯罪を把握し、税目を問わず査察調査(搜索権の行使)を中心とした税務調査を実施している。広域担当部門(パリ、レンヌ、ボルドー、マルセイユ、リヨン、ストラズブール、リール、トゥルーズ及びオルレアンの9か所)、情報分析部門、調査実施部門などを擁し、金融当局や司法当局等と協同した特別任務も実施し

ている⁽⁶⁾。

(4) 税務検査中央局 (Direction Nationale des Vérifications de Situations Fiscales、DNVSF)

大口資産家や課税上特に問題があると認められる個人に対する税務調査を主に実施している。調査計画・立案支援部門や調査担当部門などを擁している⁽⁷⁾。

(5) 非居住者総合業務局 (Direction des Résidents à l'Étranger et des Services Généraux、DRESG)

非居住者及び外国法人の調査、徴収業務を担当している⁽⁸⁾。なお、非居住者の申告及び納付は、非居住者用税務署 (Service des Impôts des Particuliers Non Résidents、SIP-NR) が所掌している。

(6) その他

その他の税務担当部局に関連する全国管轄部局としては、電話での税務相談事務を担当する税務サービスセンター (Centre Impôts Service、CIS) や職員研修等を担当する公共財政大学校 (Ecole Nationale des Finance Publiques、ENFiP) がある。

4 地域管轄部局 (Service Territoriaux)

地域圏、県レベル又は市町村レベルの業務 (申告、納税等の窓口業務や中規模事業者の調査等) は、公共財政総局傘下の次の部局で実施されている。

(1) 地域圏、県レベル

イ 公共財政局

管轄地域の税務当局として101か所の公共財政局がある。公共財政局は、管轄する地域により名称が異なっており、地域圏公共財政局 (Direction Régionale des Finances Publiques、DRFiP) と県公共財政局 (Direction Départementale des Finances Publiques、DDFiP) がある⁽⁹⁾。

ロ 税務調査専担局 (Direction spécialisées de Contrôle Fiscal、DIRCOFI)

全国で10か所ある税務調査専担局は、

それぞれ複数の県 (6 から 14 の県) にまたがる調査権限を有しており、中規模事業者の調査を担当している。各税務調査専担局には10から32の調査部門 (班) が配置されており、全国で概ね1,600名の職員を擁している⁽¹⁰⁾。

(2) 市町村レベル

フランスの税務署は、納税者及び所掌業務に応じて以下のとおり分かれている⁽¹¹⁾。

イ 個人税務署 (Service des impôts des Particuliers、SIP)

所得税等の個人に対する税目の賦課決定、徴収等を所掌しており、個人にとっての申告、納税等の窓口である。

ロ 事業者税務署 (Service des impôts des Entreprises、SIE)

中小企業、個人事業主、農業従事者等の事業者にとっての法人税、付加価値税等の申告、納税等の窓口である。一定規模以上の事業者は、上記3(1)の大企業局が申告、納税等の窓口となっている。

ハ その他

上記のほか、不動産評価業務等を担当している不動産税務署 (Centre des Impôts Fonciers、CDIF) や不動産の権利に関する公示や保存登記等を担当している土地公示署 (Service de la publicité foncière、SPF) などがある。

5 職員管理関係

(1) 職員数の状況

公共財政総局の2015年時点の総職員数は、109,068人 (内女性60.3%) である。総職員数は、公共財政総局の発足時の126,586人 (2008年) から毎年減少している。

＜公共財政総局の総職員数の推移＞⁽¹²⁾

| | 2008年 | 2009年 | 2010年 | 2011年 | 2012年 | 2013年 | 2014年 | 2015年 |
|--------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| 総職員数 | 126,586 | 124,617 | 121,929 | 117,964 | 115,411 | 113,286 | 111,305 | 109,068 |
| (うち女性) | 79,566 | 77,992 | 75,922 | 72,750 | 70,877 | 69,024 | 67,455 | 65,758 |
| 女性職員割合 | 62.9% | 62.6% | 62.3% | 61.7% | 61.4% | 60.9% | 60.6% | 60.3% |

(2) 採用の状況

職員の採用は、受験時点で必要とされる資格ごとに三つのカテゴリーに分けて行われる。カテゴリーA（バカロレア⁽¹³⁾取得後更に3年以上の高等教育を受けた者）、カテゴリーB（バカロレア取得者）、カテゴリーC（その他）である。採用後、部内試験によって上位のカテゴリーに移ることも可能である。2015年時点では、カテゴリーAの職員が32,375人（30%）、カテゴリーBの職員が44,797人（41%）、カテゴリーCの職員が31,896人（29%）である。また、職員の年齢構成としては、30歳未満の者が4,671人（4%）、30歳以上50歳未満の者が51,168人（47%）、50歳以上の者が53,229人（49%）である⁽¹⁴⁾。

ウェブサイト（impots.gouv.fr）の個人アカウントにアクセスすると、納税者の識別情報や給与、年金、利子・配当等の一定の所得が事前記入された自身の記入済申告書（Ⅲ1(2)ハ参照）が表示される。納税者は、それを基に訂正や追加の入力を行うなどして申告書を作成している⁽¹⁵⁾。

なお、フランスでは、所得税の課税単位を世帯単位とする賦課課税制度が採用されており、また、給与所得の源泉徴収制度及び年末調整制度は採用されていない。そのため、全ての納税者は、税務当局が所得税の賦課決定を行うための基礎となる収入等に関する情報を税務当局に対して申告する必要がある。ただし、給与所得等の源泉徴収制度については、2018年1月以降の導入を目指して準備が進められている⁽¹⁶⁾。

Ⅲ 電子申告の普及

1 所得税の電子申告

(1) 電子申告の概要

所得税の電子申告は2001年に開始された。現在の電子申告では、納税者が税務当局の

＜所得税電子申告利用率＞⁽¹⁷⁾

| | 2011年 | 2012年 | 2013年 | 2014年 | 2015年 |
|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| 納税者数 | 37.0百万人 | 36.4百万人 | 36.7百万人 | 37.1百万人 | 37.4百万人 |
| 電子申告利用率 | 29% | 32% | 34% | 36% | 40% |

(2) 電子申告の普及に向けた取組

電子申告の普及のために、次のような取組

が行われている。

イ 認証方法の簡素化

フランスでは、従来、電子証明書を用いる認証方法が採用されていた。税務当局は無償で個人用の電子証明書を交付し、利用者は一度、自身のパソコンに電子証明書を設定するだけで電子サービスにアクセスできたが、他のパソコンでアクセスしようとする場合には、新たな電子証明書を設定する必要があった。そこで、2009年に三つの識別番号（税務番号（Numéro Fiscal）、電子申告番号（Numéro de Déclarant en Ligne）、直近の所得税課税通知書記載の参照所得（Revenu Fiscal de Référence））のみを使用する認証方法が開始された。当該認証方法においては、プライバシー保護及びID盗難防止の観点から、別に郵送される書類（所得税申告書及び賦課決定通知書）に記載されている数字を識別番号として使用していた。税務当局は、従来の電子証明書を用いる認証方法も並行して提供していたが、同方法は2012年に廃止されている。

ロ 認証方法の更なる簡素化

2013年から、ユーザーネーム（税務番号）及びパスワードを用いる認証方法が開始された。この新たな認証方法への移行を希望する納税者は、パスワードを設定するために、所定の画面において、従前の三つの識別番号、希望するパスワード（英文字及び数字の組合せで8桁以上）及びメールアドレスの入力を行うと、アドレス確認及びパスワード利用開始のためのリンクが貼られた電子メールが送付される。この認証方法を選択した納税者は、税務番号及びパスワードのみで電子サービスにアクセス可能となる⁽¹⁸⁾。開始初年度の2013年において、600万人以上の納税者がこの簡素化された認証方法を選択したとされている。翌年の2014年に、三つの識別番号による認証方法は廃止され、この認証方法が唯一の認証方法となった。

ハ 申告手続の簡素化

フランスでは、1990年代の終わり頃から納税者サービスの近代化の取組が始まり、その一環として、納税者の申告書作成負担の緩和及び税務当局の事務の効率化などのメリットのある記入済申告書制度が、一部の地域での試験導入（2005年）を経て、全国的に導入されている。

電子申告においては、納税者の識別情報や給与、年金、利子・配当等の所得金額など、税務当局が事前に把握している情報が画面上に表示される。記入済申告書に事前記入された情報の内容に訂正する事項がない場合には、クリック3回で申告手続が終了できる簡素な申告手続が、2009年から導入された。

ホ スマートフォン・タブレットの活用

2012年から、記入済申告書の内容に修正や追記する事項がない場合、スマートフォン又はタブレットを通じて申告手続が行えるサービスが開始された。また、スマートフォン又はタブレットを通じて、個人情報の変更や納付などの手続が可能である。

ヘ メールボックスの導入

2016年3月から、税務当局のウェブサイトの個人アカウント内にセキュリティーで保護されたメールボックスが新たに導入された。24時間365日アクセス可能であり、メールを通じて、納付困難の申出や一般的な質問など、あらゆる情報の伝達ができる⁽¹⁹⁾。

(3) 電子申告の義務化

2016年度予算法（Loi de Finances pour 2016）により、租税一般法典（Code Générale des Impôts）が改正され、所得税の電子申告を義務付ける条項が導入された。所得税の電子申告義務化は段階的に行われ、まず、2016年度の申告（2015年の所得が対象）では、申告額が4万ユーロ超の世帯に導入された。この金額は、2017年に2.8万ユーロ、2018年に1.5万ユーロに引き下げられ、2019年から

は全世帯で電子申告が義務化される。ただし、インターネットにアクセスできる環境を備えていない者は、義務が免除される。

電子申告義務化の導入初年度には、電子申告義務化に関する周知資料がウェブサイトに掲載されたほか、当該サイトのトップ画面に電子申告利用者数(累計)を表示する取組(カウンターの設置)が実施されていた。公共財政総局の発表によれば、2016年度の所得税申告期間(Campagne 2016 d'impôt sur le revenu)では対前年比で23%増となる1,800万世帯超の納税者が電子申告を利用し、電子申告利用率は49%となった。ピーク時には、1日約100万件の電子申告が提出されたが、電子申告システムは問題なく稼働したとしている。また、2,000万世帯超の納税者がアカウントを開設し、700万世帯の納税者が書面での申告書や賦課決定通知書が不要であるとの選択を行ったことにより、700トンの紙の節減が図られたとしている⁽²⁰⁾。

2 法人税の電子申告

(1) 電子申告の概要

法人税の電子申告は1991年に開始された。原則として、税務当局が資格を認めた仲介者(EDIパートナー)を通じて申告データを税務当局に送信する方法(Échange de Données Informatisée, EDI)によるが、2014年12月から、簡易実額課税制度(Régime réel simplifié d'imposition)⁽²¹⁾を採用している法人については、税務当局のウェブサイトで行う方法(Echange de Formulaires Informatisé, EFI)によることも可能となった。EDIパートナーの資格は、会計事務所やソフトウェア開発会社などが有しているほか、納税者自身も当該資格を取得することができる。

(2) 電子申告の義務化

2002年から法人税の電子申告の義務化が段階的に進められ、2013年には売上規模等に

かかわらず、全ての法人に対して電子申告を義務付けている。当該義務の不履行については、税額の0.2%(下限60ユーロ)の加算税が課される⁽²²⁾。

3 付加価値税の電子申告

(1) 電子申告の概要

付加価値税の電子申告は2001年に開始された。税務当局が資格を認めた仲介者(EDIパートナー)を通じて申告データを税務当局に送信する方法(EDI)と税務当局のウェブサイトで行う方法(EFI)の二つが採用されている。

(2) 電子申告の義務化

2002年から付加価値税の電子申告の義務化が段階的に進められ、2014年10月には全ての事業者に対して電子申告を義務付けている。当該義務の不履行については、税額の0.2%(下限60ユーロ)の加算税が課される⁽²³⁾。

IV 脱税・国際的租税回避への対策

1 税務調査の実施状況

(1) 追徴税額

公共財政総局は、2012年以降、「脱税・租税回避との戦い(La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales)」として、脱税や行き過ぎた節税の対策に力を注いでいる。当該取組は十分に成果を上げており、2015年の税務調査の結果では追徴税額(161.2億ユーロ)と加算税(50.7億ユーロ)の合計額が初めて200億ユーロを超えた。

追徴税額の税目内訳(下表)を見ると、法人税及び付加価値税が大きな割合を占めている。また、企業に対する実地調査による追徴税額が114.9億ユーロ(54.2%)と最も多く、その中でも大企業(売上高1.5億ユーロ超)に係るものが60.4億ユーロと大きな割合を占めている。企業に対する実地調査の追徴税額の占める割合の大きい業種は、「金融・保険業」(24.3%)、「専門業務、科学・技術」(16.1%)、「商業：自動車・二輪車修理」(13.6%)、「建

設・公共工事」(9.7%)、「製造業(食品製造、
 鉱業、鉄鋼業、金属業、化学製造業等)」(6.1%)
 及び「不動産業」(4.9%)である⁽²⁴⁾。

＜追徴税額の税目内訳＞⁽²⁵⁾

(単位：百万ユーロ)

| | 2013年 | 2014年 | 2015年 |
|-------|--------|--------|--------|
| 法人税 | 3,433 | 3,809 | 4,837 |
| 所得税 | 2,136 | 2,368 | 2,789 |
| 付加価値税 | 4,417 | 3,657 | 3,748 |
| 登録税 | 1,460 | 2,051 | 1,726 |
| 富裕税 | 421 | 1,208 | 1,016 |
| その他 | 2,419 | 2,241 | 2,005 |
| 追徴税額計 | 14,286 | 15,334 | 16,121 |
| 加算税額 | 3,714 | 3,964 | 5,072 |
| 合計 | 18,000 | 19,298 | 21,194 |

(2) 調査件数

実地調査は、納税者の申告内容と財産状況、
 資金状況及び生活状況の一貫性を確認するこ
 とを目的とした「個人所得対審調査」
 (Examen contradictoire de la situation
 fiscale personnelle、ESFP) と事業者の会計
 帳簿等の検査を目的とした「会計調査」
 (Vérification de comptabilité) に大別され
 ている。2015年の実地調査件数の合計は
 50,168件である。2014年の51,740件から減
 少しているが、追徴税額自体が増加しており、
 公共財政総局は、この点について、調査優先
 度が高い納税者をターゲットとして選定する
 能力が向上したと評価している。

＜実地調査件数の推移＞⁽²⁶⁾

(単位：件)

| | 実地調査 | | |
|-------|--------|--------------|--------|
| | 会計調査 | 個人所得 対審調査 | 合計 |
| 2011年 | 47,408 | 4,033 | 51,441 |
| 2012年 | 48,178 | 4,159 | 52,337 |
| 2013年 | 48,219 | 4,159 | 52,378 |
| 2014年 | 47,776 | 3,964 | 51,740 |
| 2015年 | 46,266 | 3,902 | 50,168 |

また、机上調査(Contrôle sur pièces)は、
 無申告や特定項目の誤りの是正に対処するこ
 とを目的として、納税者から提出された申告
 書や第三者から提出された資料情報等を基に
 実施されており、納税者を公平に幅広く税務
 調査の対象とすることに貢献している。主な
 机上調査としては、2015年に、事業者に対す
 る机上調査(177,549件)、付加価値税の還付
 申告に係る机上調査(116,958件)及び所得
 税に係る机上調査(853,387件)が実施され
 ている。

なお、2016年度修正予算法(Loi de
 finances rectificative pour 2016)により、税
 務当局の調査官が事業所等に臨場することな
 く、会計帳簿等の電子的記録の提出を求め、
 当該記録を検査する「会計調査」(Examen de
 comptabilité)が、2017年1月から新たに導
 入されている⁽²⁷⁾。

2 自主開示制度

公共財政総局は、脱税・国際的租税回避対
 策の一環として、2013年6月から、国外の
 未申告資産を所有する納税者に自発的な適正
 化の機会を提供する「国外資産適正化制度」
 (Dispositif de régularisation des avoirs
 détenus à l'étranger) (以下「自主開示制度」
 という。)を開始した。当該制度により自発的
 な修正申告(又は当初申告)の提出を行った
 者には、一定の条件の下で、刑事訴追を免除

するとともに、修正申告等を行った所得税や富裕税⁽²⁸⁾などの加算税等が、税法の規定の範囲内で減額される。

当該制度の詳細は、次のとおりである。

(1) 自主開示制度の実施細目⁽²⁹⁾

イ 対象となる納税者

国外に資産（金融口座、生命保険契約、証券、不動産等）を所有する個人納税者で、これまで当該資産を税務当局に申告したことがない者が対象となる。自発的な申請に限られるため、税務当局、関税当局又は司法当局が開始した国外未申告資産に関連する手続（税務調査、国外口座に関する情報提供要請等）の対象となっている納税者はこの自主開示制度を利用できない。また、違法行為に由来する国外資産も当該制度の対象にならない。

ロ 適用される加算税等

国外資産の未申告には、通常、加算税、延滞税及び国外資産の申告義務違反に係る罰金が課されるが、自主開示を行う場合は加算税及び罰金が軽減される。軽減の程度については、消極的脱税（相続又は贈与により受領した資産の自主開示・非居住者である期間に形成した資産の自主開示）か積極的脱税（居住者であった期間に形成した資産の自主開示等）かの区分によって異なる。例えば、加算税については、通常、40%の税率が適用されるが、消極的脱税の場合は25%、積極的脱税の場合は35%にそれぞれ軽減される。

なお、2016年9月に自主開示制度において適用される加算税率が見直され、適用される加算税率が引き上げられた⁽³⁰⁾。

ハ 軽減の法的根拠

加算税等の軽減の法的根拠は、租税手続法典（*Livre des procédures fiscales*）に規定する附帯税等の減免制度（*transaction*）による⁽³¹⁾。当該減免制度は、「負担すべき全ての税額の支払」と「一切の係争の取下

げとその権利放棄」を条件に、納税者と税務当局との合意により成立するものである。

(2) 体制⁽³²⁾

公共財政総局は、自主開示制度の開始に合わせて、税務検査中央局内に専担部署である修正申告処理課（*Service de traitement des déclarations rectificatives, STDR*）を設置した。また、自主開示による修正申告等の処理促進の観点から、2015年6月に7か所の地方出先部署（イル・ド・フランス（パリ首都圏）に3か所、地方に4か所）を設置し、更に、2016年6月には、リール、ナント及びエルモンの3か所に追加的に地方出先部署を設置した。

修正申告処理課の人員については、自主開示件数の増加を背景に順次増員している。2014年6月時点では41名であったが、地方出先部署の設置等により、2016年6月時点では合計209名が当該事務に従事している。

(3) 件数・徴収実績等⁽³³⁾

イ 件数

自主開示制度開始以来、2015年末までに延べ約44,900件の自主開示が受理されている。一方、処理件数については、2014年は4,000件、2015年は7,800件にとどまっており、2016年9月時点で約2.7万件が未処理となっている。

ロ 徴収実績

自主開示により、2014年は19億ユーロ、2015年は26.5億ユーロの本税額が徴収されている。また、2016年には24億ユーロの本税額の徴収を見込んでいる。

ハ 自主開示の傾向

自主開示を行う者の約45%がパリ首都圏に居住しており、更にパリ市内に居住する者は全体の約25%近くを占めている。パリ以外に自主開示を行う者が多い地域としては、スイスとの国境に近い地域（アルザス地域圏、ローヌ・アルプ地域圏、プロヴァンス・アルプ・コート・ダジュール地域圏）

が挙げられている。また、自主開示を行う者の平均年齢は 69 歳である。

自主開示された資産は、相続や贈与により得た資産である場合が多く、案件の 75% が消極的脱税（遺産等）であるとされている。また、国外資産の所在地はスイス（91%）が最も多く、次いでルクセンブルグが挙げられている。

3 移転価格税制

(1) 国別報告書（CbC レポート）

フランス政府は、OECD/G20 の BEPS 行動 13（移転価格関連の文書化の再検討）に従い、2016 年度予算法により、国別報告書（Reporting pays par pays）、いわゆる CbC レポートを導入している。フランスの国別報告書制度は、連結ベースの年間売上高が 750 百万ユーロ以上の企業グループが対象となっており、2016 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度から適用される⁽³⁴⁾。当該報告書は、事業年度終了後 12 か月以内に電子申告により提出することが規定されており、期限内に提出しない場合、最大 10 万ユーロの罰金が課される⁽³⁵⁾。

(2) 移転価格文書化制度

フランスでは、大企業は、企業グループの移転価格に関する「詳細文書」を税務調査の初日までに作成するとともに、「簡易文書」を法人税確定申告書の申告期限から 6 か月以内に所定様式（様式 N° 2257）により税務当局に対して提出する義務がある。大企業とは、総資産又は売上高が 4 億ユーロ以上の企業であり、当該大企業の子会社等にも適用される。ただし、簡易文書に係る総資産又は売上高の基準については、2016 年 12 月 9 日付法律第 2016-1691 号（loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016）により租税一般法典が改正され、2016 年 12 月 31 日以後に終了する事業年度から、4 億ユーロから 5 千万ユーロに引き下げられている。また、簡易文書の提出

方法に関して、2016 年度予算法により同法典が改正され、電子的に提出することが義務付けられている⁽³⁶⁾。

大企業以外の企業は、移転価格に関する文書の法令上の提出期限はなく、税務調査の際に、調査官により提出期限（原則 2 か月以内）が定められる。

4 情報交換

(1) 情報交換の拡充

フランス政府は、125 の租税条約と 29 の情報交換協定からなるネットワークを有している。近年、公共財政総局は情報交換の拡充に努めており、外国当局に対して未申告の銀行口座の保有の有無や納税者の事業活動の実態判断等について協力を求める機会が増加している。

<フランスが受領した情報交換の回答件数>⁽³⁷⁾

| 年 | 件数 |
|------|-------|
| 2011 | 3,409 |
| 2012 | 4,510 |
| 2013 | 4,623 |
| 2014 | 6,343 |
| 2015 | 6,567 |

また、OECD 共通報告基準（Common Reporting Standard、CRS）に基づく自動的
情報交換については、2014 年 10 月にベルリンにおいて、権限ある当局による多国間合意（Multilateral Competent Authority Agreement、MCAA）の署名が行われ、2017 年に初回の情報交換を実施することが約束されている。米国・フランス間の FATCA（Foreign Account Tax Compliance Act：外国口座税務コンプライアンス法）に関する政府間協定については、我が国と異なり、金融機関が税務当局を通じて間接的に IRS に口座情報提供する「Model 1 協定」が締結され

ており、初回の情報交換は2015年9月までに行われている。

(2) 情報交換非協力国対策税制

2010年から、情報交換等に積極的でない国又は地域を非協力国・地域（Etats ou territoires non coopératifs、ETNC）として指定し、非協力国・地域リストを公表する規定が導入されている。非協力国・地域所在法人との利子、配当、使用料等取引については、納税者が、取引の真実性、取引金額の妥当性及び取引の主たる目的が所得移転ではないことを証明しない限り、損金算入が認められず、また、実際の支払に関して主たる目的が所得移転でないことを証明しない限り75%の源泉課税が賦課されるなどの規定が設けられている。

非協力国・地域リストについては、2015年に英領ヴァージン諸島とモントセラトの指定が解除された。一方、パナマ文書問題に関連して、フランス政府は、度重なる情報交換要請にもかかわらずパナマ政府から納得のいく回答が得られなかったため、2016年4月にパナマを非協力国・地域リストに追加している。2016年4月時点で非協力国・地域に指定されている国又は地域は、ボツワナ、ブルネイ、グアテマラ、マーシャル諸島、ナウル、ニウエ及びパナマである⁽³⁸⁾。

5 付加価値税の対策

付加価値税の分野においては、「通信販売関連の脱税（オンラインコマース）」、「付加価値税納税を免れる目的で短期間に消滅する建設・公共工事会社」、「中古車産業に関する脱税（マージン課税制度の濫用）」及び「不正なレジソフトの利用による脱税」の四つの分野に関する対策を強化している。

例えば、通信販売関連の脱税に対しては、2014年度修正予算法（Loi de finances rectificative pour 2014）により、2015年1月1日以降、税務当局は、賦課と税務調査に

限り、個人名や事業者名を挙げる義務を負わずに、第三者からの情報提供を受けることが可能となったため、対策が容易になった。また、不正なレジソフトについては、2016年度予算法により、2018年1月1日以降、不正行為ができない仕組みのソフトウェア（認定機関又はソフトウェア開発会社による証明書が発行されたソフトウェア）の導入を付加価値税の納税義務者に対して義務付けることとした⁽³⁹⁾。違反者には、7,500ユーロの罰金と60日以内の適正化を命令できる旨の条項が併せて導入されている⁽⁴⁰⁾。

V コンプライアンスの向上

1 協力的コンプライアンスの試行

公共財政総局は、脱税・国際的租税回避に対する取組を強化する一方、2013年7月から納税者（法人）と税務当局の信頼関係に基づく新たな施策「信頼関係（La Relation de Confiance）」を試行的に開始した。当該施策は、希望する法人に対して、税務申告書の提出前の段階から、法人と税務当局との定期的なやりとりを通じて、税務上の問題を早期解決する対話型・リスク分析型の税務レビューを実施し、当該レビューが実施された事業年度については、原則として、税務調査を実施しないこととするものである。当該施策は、近年のOECD報告書において「協力的コンプライアンス」として論じられているモデルの一つである⁽⁴¹⁾。

当該施策の詳細は、次のとおりである⁽⁴²⁾。

(1) 対象となる納税者

当該施策は、自発的に参加を希望し、公共財政総局から承認を受けた法人（全ての法人が希望可能である。）が対象となる。法人の募集は、2013年7月に公共財政総局のホームページに専用ページを開設することにより行われた。公共財政総局は、2013年10月に参加を希望する法人27社から11社を選び、試行を開始する旨を発表した⁽⁴³⁾。2014年6月

には参加企業（中規模企業（売上高：1.5 億ユーロ未満））の追加募集を行い、2014 年 11 月に新規に中規模企業 10 社と試行を開始する旨を発表した⁽⁴⁴⁾。

また、法人の選考に当たっては、納税義務の遵守、財務状況、規模等の多様な状況を考慮するとしており、具体的には、税務上不適切な行動をしたことのある企業（調査優先度が高い企業）のほか、集団訴訟が進行中である企業は除外されるとしている。

(2) 参加納税者数

施策に参加した企業は 24 社である。なお、2013 年 7 月の施策発表時には、当該施策は試行段階のため、参加企業の規模は 20 社程度とすると発表していた。

(3) 形式

納税者と税務当局の間で、実務的条件に関してプロトコルを定め、当事者間の合意により、当該施策が実施される。プロトコルは、「納税者と税務当局の署名、前文（施策の趣旨）、第一条（目的）、第二条（両当事者の相互的約束）、第三条（税務当局の義務）、第四条（納税者の義務）、第五条（税務レビューの実施の基本的な方法）、第六条（税務当局が発出する意見書）、第七条（期間）、第八条（解消）及び第九条（守秘義務）」の全 11 の条項等で構成されている。

なお、納税者と税務当局は、いつでも自由に当該合意を解消できるとしている。具体的には、解消を希望する当事者は、その決定を他方の当事者に通知し、当該通知をもって解消が発効する。解消した場合、税務当局は、納税者から受領した文書を全て破棄することとなる。

(4) 納税者及び税務当局の義務

上記プロトコルでは、当該施策の対象とする税目及び事業年度について合意するほか、納税者及び税務当局は、それぞれ次の事項を義務として約することとしている。

イ 納税者の義務

- ① 税務・法務・会計・財務に関する内部及び外部の監査方法の説明を文書化する。
- ② 税法の適用に関し疑義のある項目（内外部の助言・意見を含む。）を全て開示する。
- ③ 財務・会計・法務上の重大事象を定期的に説明する。
- ④ 税務当局のあらゆる要求に応え、要求された文書を合意した期間内に提出する。
- ⑤ 会計に係る電子データのコピーを提出し、情報処理を実施する。
- ⑥ 納税者が税務当局による異なる見解を受け入れる場合、税務申告を修正する。ただし、この場合、加算税は賦課されない。
- ⑦ 税務レビュー時に明らかになった誤謬又は脱漏については、時効にかからない年度の限度内で修正する。

ロ 税務当局の義務

- ① 納税者から提示された税務に関する全ての質問に関し、税務レビュー終了前又は提示の日から 3 か月以内に書面で回答する。
- ② 税務レビュー対象の税務申告の正確性に関する所見を書面で通知する。
- ③ 税務当局の見解については、同様の状況にあるグループ会社を含め、税務当局内で拘束力を持つ。
- ④ 税務レビューにおいて、税務当局が指摘した見解に従って納税者が自発的に行なった修正に対しては、加算税を賦課しない。
- ⑤ 見解の不一致がない場合、税務レビュー対象事業年度の税務調査は行なわない。ただし、事後に不正行為等が発見された場合はこの限りではない。
- ⑥ 納税者から提出された文書については、当該施策以外の目的には利用しない。また、電子データについては、税務レビュー終了後に破棄する。

(5) 税務当局の体制

法人を所掌する県公共財政局、税務調査専任局、中央・国際検査局又は大企業局の各専門チームが税務レビューを実施する。また、事前照会制度等を担当する租税法務部が、技術的支援を提供することとしている。

(6) 職員の配置換え及び研修

当該施策に当たっては、試行という観点から、部内のイントラネットを通じた立候補に基づき担当職員を選考している。また、当該施策への参加に当たり、会計監査やリスク分析手法に関する外部研修を含む研修を実施している。

なお、税務レビューを実施した管理者は、当該税務レビューと通常の税務調査を適切に区別するために、5年間、担当企業の税務調査に従事できないこととしている。

(7) 税務レビューの内容

税務レビューは、年1回、事業年度終了日前に開始される。レビュー期間については、各納税者の協力度合いや対応力に依存するが、中小企業3か月、大企業9か月を目安としている。

なお、税務レビューに関しては、初回（1年目）の税務レビュー時に事業概要等を理解するために一定の時間を要するものの、2年目以降は事業概況の聴取に要する時間が短縮されることが期待されるため、税務レビューに係る期間が逡減していくとしている。

(8) 税務レビューの流れ

初回面接時に、税務当局の税務レビュー担当者が、当該施策の趣旨を説明した上で、プロトコル案を提示する。初回面接は、税務レビュー時の実務的方法（スケジュール、必要な文書、相互の質問・回答期間等）の決定とプロトコルの署名をもって終了する。その後、納税者の事業概況の聴取を行い、納税者の事業内容等を踏まえ、税務レビューの対象項目（例：引当金、関連者間取引、試験研究に係る税額控除など）を決定する。

税務レビューにおいて、税務レビュー担当者が計算誤りなどを把握した場合は、納税者に対し訂正を求める。また、納税者からの質疑に対しては、3か月以内に公式見解を書面で回答する。税務当局の所見がない場合は、対象事業年度については、今後、税務調査の対象とならないことが約束される。税務当局の所見があり、納税者がこれを受け入れる場合には、申告内容の訂正（又は修正申告）をすることになるが、納税者がそれを受け入れない場合は、当該項目に関し、不服申立てをすることができる。税務レビューの結果に関し合意が得られなかった場合は、納税者は再び従来の税務調査手続の対象として管理されることとなる。

(9) 試行に期待される効果

当該施策に期待される効果は次のとおりである。

イ 納税者のメリット

- ① 税務上の疑義がある項目について、税務レビューを通じて、早期に（リアルタイムで）税務当局の見解を確認できる。
- ② 税務レビューを行った場合、事後的な税務調査を受けないため、第三者（銀行、投資家、取引先）からの信頼向上につながる。
- ③ 通常、3年周期で行われる税務調査が実施されないため、事後的な検査作業から生ずる内部管理コスト等が削減できる。
- ④ 税務レビューにおいて申告内容に誤りが把握された場合でも、加算税が賦課されない。
- ⑤ 税務レビュー担当者を通じた税務当局との長期的・安定的な関係（窓口）が構築できる。

ロ 税務当局のメリット

- ① 企業に対して税務上の法的安定性を早期に提供することにより、フランス政府全体の取組の一つである「企業の競争力回復」に貢献できる。

- ② 従来の税務調査に代えて、協力的な枠組みを用いることで、コンプライアンスの高い納税者に対する税務当局のリソースの投下を減らし、リスクの高い納税者に対する更なるリソースの投下が可能となる。
- ③ 税務当局の担当者が、税務申告の提出前の手続から納税者との対話を開始するため、当該手続に関する実務の実情を知る機会となる。

2 事前照会制度（レスクリ）

公共財政総局は、納税者の法令適用等に関する予測可能性及び法的安定性の向上を目的としてレスクリ（Rescrit fiscal）と呼ばれる事前照会制度を実施している。事前照会の件数は、2007年以降、概ね2万件程度の高水準で推移しているが、2015年度は対前年比で7.2%減少している（2015年度実績は18,827件）⁽⁴⁵⁾。

(1) 事前照会制度の類型

事前照会制度は、租税手続法に根拠規定が置かれている⁽⁴⁶⁾。法令解釈に関する照会と個別事案の法令適用に関する照会に大別され、更に、個別事案の法令適用に関する照会は、一般的なものと特定項目に関するものに区分される。

イ 法令解釈に係る照会

法令の解釈に疑義がある場合、納税者はその解釈について照会することができる。ただし、回答期限に関する規定はない。

ロ 個別事案の法令適用に係る一般照会

個別事案の法令適用に関する一般的な事前照会である。回答期限は3か月と規定されている。ただし、この間に税務当局からの回答がない場合でも黙示の合意があったとはみなされない。

ハ 個別事案の法令適用に係る特定照会

個別事案の法令適用に係る照会のうち、減価償却の特別償却制度、試験研究費税額

控除、移転価格に係る事前確認（Accords préalables sur les prix de transfert, APP）等の特定の論点に関する事前照会である。回答期限は、移転価格に係る事前確認等の例外を除き、原則として3か月と規定されており、回答がない場合は黙示の合意があったとみなされる。

(2) 事前照会制度の申請手続等

イ 事前照会制度の申請手続

申請者は、自身の個別状況等を詳細に記載した書面にて、税務当局に照会を行う。

ロ 回答処理部署

事前照会は基本的に地方レベルで処理されるが、内容が複雑なものについては中央レベルで処理される。2015年に中央レベルで処理された件数は501件（移転価格に係る事前確認を除く。）である⁽⁴⁷⁾。

ハ 回答の効力

照会に対する回答は、申請者に対して、その照会に記載された条件・状況において保証されるものであり、他の納税者に直ちに適用されるものではない。回答は税務当局の見解であり税務当局を拘束するものであるが、納税者がその見解を受け入れるか否かは納税者の判断に委ねられる。

(3) 移転価格に係る事前確認制度

移転価格に係る事前確認は事前照会の一つであり、1999年より開始された。外国の権限ある当局との交渉については、租税法務部の国際法務・経済審査室（MEJEI）が担当している。2015年には、28件の申請が受理され、18件の合意がされている⁽⁴⁸⁾。

VI おわりに

近年、フランスで相次いで起こった大規模なテロ事件は記憶に新しく、フランスのみならず世界全体に衝撃をもたらした。フランスでは主要な商業施設、空港、鉄道駅等の警備が強化されるなど、日常の生活を取り巻く環境に少なからず変化があった。時を同じくし

て、税、とりわけ国際課税の分野も大きな変革を迎えた。OECD 租税委員会は、2015 年 10 月、BEPS (Base Erosion and Profit Shifting : 税源浸食と利益移転) プロジェクトに関する最終報告書を公表した。フランス政府も、最終報告書を踏まえ、国内法の改正など精力的に取り組んでいる。本稿で紹介した国別報告書 (CbC レポート) の創設もその一つである。現在、OECD では、最終報告書の内容の実施やモニタリングに議論が移っており、これらの議論はパリ市内にある OECD 本部で行われている。幸いにしてこれらの関連会合に参加する機会に恵まれ、国際的な協調による課題解決のプロセスをこの目で見ることができた。テロの懸念についても、国際的な協調により解消し、フランスに平穏な生活が戻ることを切に願う。

(1) フランスでは内閣の交代等により大臣の所掌する中央行政組織 (呼称を含む) が再編成されることが通例である。

(2) 詳細は後記 V2 参照。

(3) DGFIP, "Organigramme des services centraux". (http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/organigramme/20170109_organigramme_economie.pdf) に基づき作成した。

(4) DGFIP, "Qui contrôle sur place". (http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/contrôle_fiscal/organisation_fonctionnement/2_Who_controls_on_place.pdf) (平成 29 年 3 月 10 日最終閲覧)

(5) DGFIP, "Résultats de la lutte contre la fraude fiscale pour l'année 2015", p.14. (<http://proxy-pubminefi.diffusion.finances.gouv.fr/pub/document/18/20570.pdf>) (平成 29 年 3 月 10 日最終閲覧)

(6) DGFIP, "Bulletin Officiel des Impôts, CF - Organisation du contrôle fiscal - Services chargés du contrôle de l'impôt". (<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/555-PGP.html>) (平成 29 年 3 月 10 日最終閲覧)

(7) *Ibid.*

(8) *Ibid.*

(9) DGFIP, "Getting to know the DGFIP".

(10) *See supra* note (4).

(11) *See supra* note (9).

(12) DGFIP, "Cahier statistique".

(13) バカコレアは国家試験であり、高等学校教育の修了を認証するものである。

(14) *See supra* note (12).

(15) DGFIP, "Dossier de presse, Campagne 2016, Impôt sur les revenus 2015".

(https://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/campagne2016-ir_dossier-presse.pdf) (平成 29 年 3 月 10 日最終閲覧)

(16) Ministère de l'économie et des finances, "Le dispositif du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu".

(<https://www.economie.gouv.fr/dispositif-prelevement-a-source-limpot-sur-revenu>) (平成 29 年 3 月 10 日最終閲覧)

(17) DGFIP, "Cahier statistique", Assemblée Nationale, "N° 3110 Volume1 – Rapport de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 2016 (n°3096)".

(18) DGFIP, "Dossier de presse, Campagne 2013, Impôt sur les revenus 2012".

(19) *See supra* note (15).

(20) DGFIP, "Campagne 2016 d'impôt sur le revenu : + 23 % de déclarants en ligne".

(<http://www.economie.gouv.fr/campagne-2016-d-impot-sur-revenu-23-declarants-en-ligne>) (平成 29 年 3 月 10 日最終閲覧)

(21) 簡易実額課税制度 (Régime réel simplifié d'imposition) とは、中小企業 (販売に係る売上高が 82 千ユーロ以上 789 千ユーロ未満の企業又は役務提供に係る売上高 32 千ユーロ以上 238 千ユーロ未満の企業) が選択により簡易な計算及び簡便的な申告様式に基づき申告できる制度である。

(22) Code général des impôts 1738.

(23) *Ibid.*

(24) *See supra* note (5), p.13.

(25) *See supra* note (12).

(26) *Ibid.*

⁽²⁷⁾ Livre des procédures fiscales L.13G, L.47AA.

⁽²⁸⁾ 富裕税 (impôt de solidarité sur la fortune) とは、個人 (世帯) で保有する純資産評価額が 130 万ユーロを超過した場合に課される資産税である。居住者の場合は全世界の保有資産が課税対象となる。純資産額に応じて 0% から 1.5% までの税率が適用される。

⁽²⁹⁾ 自主開示制度の実施細目については、Ministère de l'économie et des finances, "Déclarations rectificatives des avoirs détenus à l'étranger et non déclarés modalités pratiques et conséquences fiscales". (https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfiip/control_fiscal/actualites_reponses/faq_regularisation_20161206.pdf) (平成 29 年 3 月 10 日最終閲覧) を参考とした。

⁽³⁰⁾ 加算税が引き上げられる前の税率は、消極的脱税の場合は 15%、積極的脱税の場合は 30% であった。Ministère de l'économie et des finances, "Nouvelles modalités de traitement des dossiers par le STDR". (<http://www.economie.gouv.fr/nouvelles-modalites-de-traitement-des-dossiers-par-le-stdr>) (平成 29 年 3 月 10 日最終閲覧)

⁽³¹⁾ Livre des procédures fiscales L.247.

⁽³²⁾ Ministère de l'économie et des finances, "Régularisation des avoirs détenus à l'étranger". (<http://www.economie.gouv.fr/regularisation-de-s-avoirs-detenus-a-letranger>) (平成 29 年 3 月 10 日最終閲覧)

Ministère de l'économie et des finances, "Comité national de lutte contre la fraude". (<http://proxy-pubminefi.diffusion.finances.gouv.fr/pub/document/18/21399.pdf>) (平成 29 年 3 月 10 日最終閲覧)

⁽³³⁾ DGFIP, "Résultats de la lutte contre la fraude fiscale pour l'année 2015", p.23, Ministère de l'économie et des finances, "Comité national de lutte contre la fraude".

⁽³⁴⁾ Code général des impôts 223 quinquies C.

⁽³⁵⁾ Code général des impôts 1729 F.

⁽³⁶⁾ Code général des impôts 223 quinquies B.

⁽³⁷⁾ *See supra* note (5), p.9.

⁽³⁸⁾ Arrêté du 8 avril 2016 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts.

⁽³⁹⁾ Code général des impôts 286.

⁽⁴⁰⁾ Code général des impôts 1770 duodecimes.

⁽⁴¹⁾ OECD, "Co-operative Compliance : A Framework : From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance".

⁽⁴²⁾ 協力的コンプライアンスの施策の詳細については、Ministère de l'économie et des finances, "La relation de confiance avec l'administration fiscale". (https://www.economie.gouv.fr/files/dp_relation_de_confiance_avec_administration_fiscale_0.pdf) (平成 29 年 3 月 10 日最終閲覧) を参考とした。

⁽⁴³⁾ Ministère de l'économie et des finances, "Expérimentation de la relation de confiance pour les entreprises". (<http://www.economie.gouv.fr/experimentation-de-la-relation-de-confiance-pour-les-entreprises>) (平成 29 年 3 月 10 日最終閲覧)

⁽⁴⁴⁾ Ministère de l'économie et des finances, "Relation de confiance avec les entreprises : la Direction générale des Finances publiques (DGFIP) signe 10 nouveaux protocoles".

⁽⁴⁵⁾ DGFIP, "Rapport sur l'activité en matière de rescrit 2015". (https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/2_professionnel/EV/4_difficultes/410_rescrit/rapport_activite/rapport_rescrit_2015.pdf) (平成 29 年 3 月 10 日最終閲覧)

⁽⁴⁶⁾ Livre des procédures fiscales L.80A,B.

⁽⁴⁷⁾ *See supra* note (45).

⁽⁴⁸⁾ *Ibid.*