

フランスの連結納税制度

2001年 5月 11日

アーサーアンダーセン

現行制度について (French General Tax Code Article 223A-223U)

- 1988年1月1日より導入、従前の制度をベースに適用要件を緩和
- 現行制度は、企業の経営組織に対する税制の中立性を確保すること、そしてフランス企業の競争力強化を目的として導入
- 原則として法人の全ての所得がフランスの法人所得税の対象となっている法人に対してのみ適用
 - (注)フランス税務当局の承認を得ることによりFrench General Tax Code Article 220に規定される全世界連結の制度の適用を受けられる。同制度では、同一の経営グループに属する外国法人等の所得をも含めての連結が可能
- 一定要件を満たす同一グループ内の法人は個別申告に代えて連結納税申告の選択をすることができる

現行制度について (続)

- 95%の持株要件は、実務上の必要性に鑑みて設定された
立法者は、連結対象となる持株要件を100%に近づけることを目指したが、ほとんどのフランス法人は最低でも2人の株主を必要とし、また最も一般的なSociete Anonymeでは7人の株主を必要としていることから妥協点として95%が設定された
- 納税者は、グループ企業のオペレーションに対する課税の中立性を確保する目的で連結納税を行う (関連会社間取引に係る課税の繰り延べ、グループ企業の損益通算)
- 地方自治体では、法人所得に対する課税が行なわれていないため連結納税を行うことによる地方税への影響はない

現行制度について (続)

- 持株要件を90%に下げて欲しいとの強い要望が実務界にあり、長期に亘りロビー活動が行われている
- グループ内法人の組織再編(合併、分割)が行なわれた場合、消滅法人が課税年度開始時に遡及して連結グループから除外されたこととされるため、グループ内取引で課税が繰り延べられていた項目が実現する。この点課税の中立性の観点から改正の要望が出ている
- 現行法では、5年間の連結納税期間中は、課税年度の変更を行うことができないがこの点についても改正の要望が出ている

連結納税条件/範囲

- 連結納税を行うことに合意した子会社の同意書を添え連結納税の申請を連結事業年度開始前に行う
- 株式所有を通じ議決権及び、配当に対する権利の双方の95%以上を直接、間接に所有することが連結グループ構成の要件である
(但し、親会社は他の法人により発行済株式(議決権、配当権)の95%以上を直接、間接に保有されていない法人である必要がある)
- 持株割合が95%を下回った場合には課税年度開始の日に遡及してグループから除外される
(但し、持株低下の理由が従業員によるストックオプションの行使が原因であり、課税年度末までに95%の持分比率が回復している場合にはこの限りでない)
- 期中に95%の持分を取得した場合には、連結納税は翌年からの適用となる

連結納税条件/範囲(続)

- 連結納税を行う法人の課税年度は同一である必要がある
- 親会社は、課税年度終了前に翌課税年度に連結納税を行う子会社のリストを課税当局に提出する必要がある。リストの提出が行われなかった場合には前年のリストに記された法人が連結の対象となる

連結納税グループの課税所得の計算

- 連結納税グループ内の各法人の単体所得を合算し、連結に係る調整を行い連結課税所得を計算する
- 連結に係る調整には、グループ内法人の営業損失、譲渡損失に係る調整及び連結納税グループ法人間の取引に係る調整に大別される

グループ内法人の営業損失 譲渡損失に係る調整

- 連結納税期間中の営業損失、譲渡損失は全て親会社に帰属するため、各子会社で損失の計上は行われない
- 連結納税グループ加入前に発生した営業損失、譲渡損失については、各子会社で使用するごととし、連結グループの他のメンバーの所得に対し適用することは認められない
- 連結納税グループ加入前営業損失については、当期減価償却費を計上した後の利益に対して適用を行う
- 連結納税グループ加入前欠損金の利用は、連結納税グループ法人間取引から発生した所得等(例えば債務免除益、固定資産譲渡益)を控除した後の所得に対してのみ適用となる

グループ内法人の営業損失 譲渡損失に係る調整(続)

- 連結納税グループ加入前、長期譲渡損失についても他のグループ法人の長期譲渡所得との相殺が認められない等の制限がある

連結所得に対する課税

- 連結ベースで所得が発生している場合には、親会社に対し課税が行なわれる
- 連結ベースで損失が発生している場合には欠損金については次の取り扱いとなる
 - 欠損金の繰越
 - ・ 連結課税所得に対し5年間の繰り越しが認められる
 - 欠損金の繰戻し
 - ・ 連結課税所得に対し3年間の繰り戻しが認められる
 - (連結グループ組成前の単体申告書への繰戻しは原則認められない)

(注) 連結前の年度の欠損金の繰戻しによる還付税額を連結子会社が有する場合には、その税額を親会社は当該子会社が単独で申告を行ったとした場合に計算される税額まで利用することができる。子会社がグループを去った場合には、親会社は連結納税債務に充当することはできないが最終的に還付を受けることができる

連結所得に対する課税(続)

- 一定の要件を満たす長期純連結譲渡益に対しては19%の税率で課税される。税引後の譲渡益相当額は親会社の財務諸表上特別準備金として引き当てられる
- 長期純連結譲渡損は、10年間繰り越しが認められているが長期純連結譲渡益との相殺のみが認められる
- 連結納税グループ内の子会社各社は各々フランス法人税法の対象となり、単体申告書を作成し申告を行う義務がある
- 親会社は、連結納税を行う子会社の所得を通算し連結課税所得を算出し納税(ミニマム税、前払配当税、付加税を含む)を行う義務がある。又、グループ内の各子会社は当該納税に対して連帯責任を担う

連結所得に対する課税(続)

- 親会社は、連結納税開始後にメンバー各社で生じた税務上の属性(欠損金、税額控除)等の所有者となる
- 親会社は、グループ会社間における事前の合意書に基づき各子会社が連結納税をしなかったとした場合に負担すべきであった税額を各子会社に対して請求する必要がある
- 清算が行われない場合、あるいは精算額に過不足がある場合には、親会社から子会社へあるいは、子会社から親会社への補助が行われたものとみなされる。

連結納税制度が不適用となった場合の取扱い

•不適用となるケース

下記のケースにおいて、連結納税制度は不適用となる

- 連結納税制度適用の更新がなされないこと
- 親会社が唯一の連結グループメンバーとなること
- 連結グループが連結納税制度の適用要件を満たさなくなったこと

(例 親会社の発行済株式が他の法人により95%以上保有されることとなったこと)

•不適用となった場合の取扱い

- 子会社脱退時と同様の連結再調整の手段が必要となる
- 上記連結再調整は、連結納税制度が不適用となった事業年度の親会社の損益に取り込まれなければならない
- 連結期間中に発生した連結純損失(若しくは長期譲渡損失)で繰越されたものについては親会社のその不適用となった事業年度若しくは翌事業年度の利益から控除することができる

連結グループからの脱退時の取扱い

•脱退事由

以下の場合に子会社は連結グループから脱退したものとみなす

- 親会社の子会社に対する株式保有割合が95%未満となった場合
- 子会社の事業年度が変更された場合
- 親会社が特定の子会社を連結対象としなくなった場合
- 子会社が解散した場合
- 子会社が他の法人形態へ組織変更した場合
- 子会社の本店が海外へ移転した場合
- 子会社が買収された場合
- ある子会社が脱退した場合において、当該子会社によって所有されている他の会社も、当該他の会社の株式が他のグループ会社に譲渡されない限り、脱退することとなる

連結グループからの脱退時の取扱い(続)

•脱退時の取扱い

- 脱退子会社の損益は、脱退事業年度における連結課税所得の計算上考慮されない
- 脱退事業年度については以下のように連結の再調整が行なわれる
 - グループ内資産移転に伴う譲渡損益の消去処理の取り消し
 - 債務免除 補助の調整取り消し

税務調査及びペナルティー

- 原則として連結グループメンバー各社が税務調査の対象となる
- 必要に応じて課税当局は親会社に対して2次的な税務調査を行なう権限を有する
- 欠損金の繰り越しは5年間認められているため法定時効(3年)経過後に欠損金の利用が行なわれることがある。この場合課税当局は、一般の時効の規定にかかわらずに欠損金の発生した年度の調査を行なう権限を有する
- 親会社は、税務調査の結果賦課された追加税金・ペナルティ等の支払義務がある
- 親会社は、賦課された追加税金・ペナルティ等につき当該賦課の対象となった追加課税所得の帰属する各子会社へ本来子会社が連結納税をしまったとした場合に負担すべきであった税額に相当する金額並びにこれに対応するペナルティ等を請求する

(注) 小委員会における説明の中で、参考人より以下のとおり説明資料(「フランスの連結納税制度」2001年5月11日)の記述について訂正があった。

2 ページ 7 行目

(誤) 「(関連会社間取引に係る課税の繰り延べ、グループ企業の損益通算)」

(正) 「(グループ企業間取引に係る課税の繰り延べ、グループ企業の損益通算)」

15 ページ 2 行目

(誤) 「原則として連結グループメンバー各社が税務調査の対象となる」

(正) 「連結グループメンバー各社が税務調査の対象となる」