

フランスにおける出向者の税務・労務制度
REGIME FISCAL ET SOCIAL DES « IMPATRIÉS »
DETACHES EN France

外国企業のフランス進出を促進するため、フランス政府は「出向者」(impatrié)を対象とした特別優遇措置を定期的に強化しています。出向者とは、外国企業から任命を受け、従業員又は会社代表者としてフランスに設立された企業で一定期間職務を遂行する者を意味します(例えばグループ会社内の異動による)。

2003年以降様々な措置が導入され、現在では租税一般法典(CGI)の155B条(元々は81C条)において体系化されています。

同措置は税務に関するもの(出向者が受け取る金額に適用されるフランスの所得税)ですが、フランスと社会保障協定がある国(日本など)からの出向者に適用されるフランス社会保障費免除を補完するものです。

I – 出向者の税務制度

同制度は、2008年1月1日以降にフランスに着任した出向者に適用されます。

2004年1月1日以降フランスに着任した出向者に対して、既に免税措置(81B条)はありましたが、以下に記載するものとは免税の条件が若干異なっています。

1) 出向者の免税措置について

2008年1月1日以降フランスで就労を開始した出向者にはCGI155B条が適用されます。

➤ 「出向手当」に関わる免税

CGI は、「出向手当」(Prime d'impatriation) という考え方を導入し、グループ会社内異動により出向に伴い支払われる追加手当に関しては非課税とすることでしています。言い換えれば、出向者に支払われた給与の内、本国でそのまま出向せずに勤務していた場合に支給されたであろう給与額にのみに課税すると言うものです。

追加手当(現物又は現金)の内容は予めフランス着任前に、労働契約書又は代表者委任状(又は出向契約補足書)に明記されていなければなりません。

免税額には、場合により制限があります。フランス所得税の対象となる課税対象額(出向手当差引後)が、フランスの同じ会社内又は同様の会社で、同等の職務に就いているフランス現地採用者に支払われる給与と少なくとも同額でなければならぬというものです(税務調査の際には、比較根拠を提示する必要があります)。

同特別措置は、2008 年 1 月 1 日以降フランスで職務に就いた出向者(従業員及び会社代表者)が対象ですが、着任時からフランスが税務上の居住地であり、また、着任から遡って暦年 5 年間、フランスに税務上の居住歴がなかったことが条件となっています。

2015 年 7 月のマクロン法により、受入れ会社内での勤務部署変更や同じグループ内でフランスの受入れ会社の変更があっても、この措置を引き続き享受できるよう改善されました。

同措置は、グループ会社内異動によりフランスに出向した従業員及び会社代表者の委任を受けた者のみならず、フランスの企業が海外で直接雇用した者にも適用が可能です。

フランスの企業が海外で直接雇用した従業員及び委任による会社代表者は、給与額の 30% を定率で非課税とするオプションを選択することができます。定率控除制度(30%)は、2019 年財政法により企業グループ内移動でフランスに赴任した出向者にも適用範囲が広がりました。その為、これらの方々も実際に非課税額を算出する場合と比較して同オプションを選択する方が有利な場合、定率控除 30%を選択することも可能となりました。ただし、適用は 2019 年 1 月 1 日以降に受け取る報酬に限定され、2018 年 11 月 16 日以降にフランスに着任した出向者のみが対象です。また、フランスで同等職務に就く現地採用者の課税対象額と比較した場合の控除上限(上記参照)は同様に適用されます。

パリ行政裁判所の判決(2022 年 6 月 10 日)により、外国からフランスで就職を希望する者が自らの意思で応募した場合も、任意で 30%の定率控除を適用することが可能になりました。この可能性は、従来明示的に除外されていたため、決定にはフランス国家評議会による承認が必要です。

当初同免除措置は一時的なもので、フランスに赴任した翌年から暦年 5 年目末まで適用、最高 6 年間適用することができました。その後、2017 年財政法により 2016 年 7 月 6 日以降にフランスで任務を開始した出向者に対しては課税免除期間が 9 年間に延長されました（フランス着任年から 8 年目年度末まで）。この期間を過ぎると、一般法に従い給与全額が課税対象となります。

また、同 2017 年財政法は「給与税」の課税対象企業は、「出向者手当」に関する給与税は同様に最長 9 年間課税対象としないとしています。この措置は、2017 年 1 月 1 日以降の給与に適用されます（2016 年 7 月 6 日以降に着任した、フランスに税務上の居住地がある出向者のみが対象）。

➤ フランス国外への業務出張に関わる免税

フランス国外で行った業務に対する所得も同様に非課税対象とすることができます（海外または日本などの出身国）。

非課税額は海外で勤務した実際の日数から計算し、税務署から質問があった際には、計算根拠をホテルの領収書や航空券などにより証明する必要があります。

控除には上限がありますが、フランスと海外の両方で業務を行う出向者は、上記と合わせて 2 つの措置の恩恵を受けられる可能性があります。

免税額の上限は、各々の出向者が選択する下記 2 つのオプションの内、より有利な方を適用し決定します（例を後述）。

- ✓ 2 つの免税措置をあわせて、出向者の収入総額の 50%
- ✓ 海外での業務に対する免税額は、出向者の課税対象額（出向手当控除後）の 20%

尚、出向者は上記で紹介した CGI の 155B 条で定められている免税措置と海外業務出張中にフランス法人が支給する追加手当つまり「出張手当」（CGI の 81A 条）の 2 つを合わせて享受することはできません。

➤ その他の免税措置

2008 年 8 月 6 日以降にフランスに税務上の居住地を移した出向者は、フランス国外にある資産について、2018 年 1 月 1 日に撤廃された富裕税（ISF）と同様、不動産富裕税（IFI）の非課税措置を享受することができます。

また、一定の金融所得（配当金、利息、有価証券譲渡益他）の一部も非課税となります。同免税措置はフランスと国際間不正税務を正す条約を締結している国で得た所得を対象とし、50%が非課税となります。

フランスでの課税対象額から日本支払いの法定社会保険料を控除できる他、制限はありますが、補足年金料や補足生命保険料を課税対象額から控除することができます。

これらの課税控除は、上述の「出向手当」と同じく、現在は最高 9 年間（上記参照）の適用が可能ですが、不動産富裕税（IFI）に関する免税は最高 6 年間のままとなっています。

2) 出向者特別優遇措置に関する新制度

昨今、同制度に関する重要な変更点はありません。

II – 出向者の労務制度

出向者に対する免税措置及び税務優遇を補完するものとして、フランス政府は諸外国と社会保障協定を締結しており、日本もその一つです。

日仏社会保障協定は 2007 年 6 月 1 日に発効し、日本の社会保障制度を維持する出向者に対し、一定の条件の下日本とフランスにおける二重徴収問題を回避するための措置です。

日本の社会保障制度を維持する出向者は、フランスの社会保障費徴収機関である URSSAF への掛金支払い（社会保険補填税 CSG 及び 社会保険負債返済税 CRDS を含む）、及び年金機構への掛金支払いが 5 年間免除されます。

免除期間の 5 年間に過ぎると、出向者はフランスの社会保障制度に原則として加入することとなり、フランスでの掛金が発生します。日本の社会保障制度への継続加入を希望する場合は、一定の条件のもと 1 年の延長が認められます。

他方、フランスに一時的に赴任している者に対し、企業が追加で負担する数種の手当に関して、社会保険料と個人所得税が課税対象外となるものがあります。その中でも特に、一時的に二重となる住宅費、年一度の本国への一時帰国旅費、外国語学校への子女教育費、出向者又は家族のフランス語学習費、住居探しの際の不動産屋への手数料などが挙げられます。

同制度は、上述 I-出向者の税務制度との併用が可能です。

また PACTE 法（2019 年 6 月 18 日デクレ）は、海外からフランスで就業するために招致された従業員は、フランスの年金制度（社会保険局の義務的年金制度及び補足年金制度）に加入しないことを求めることが可能としています。当措置は、2018 年 7 月 11 日以降に着任した「出向者」に適用することができます。免除は 3 年間有効で、更新は一度可能です。申請には、免除を求める旨の文書を作成し、雇用主と出向者が署名した上で、フランス側受入企業の管轄 URSSAF に送付します。申請時には、あらゆる証憑を提出する必要があります。

当措置を適用するには、以下 2 つの条件があります：フランスに着任した年から遡って暦年 5 年間フランスの年金制度に加入していなかったこと、および 1 つまたは複数の年金機構に少なくとも年間 2 万ユーロ（従業員負担分及び/もしくは雇用者負担分）の掛金を支払っていることを証明できること（年間の支払い頻度は重要ではなく、集団加入、個人加入どちらも可）、です。

当措置は、フランスと社会保障協定を締結している国（例えば日本）からの出向者は、協定により一定条件の下フランスの年金制度に加入する必要がないため、メリットは限定的です。

* * * * *

* * *

*

結論として、2003 年 12 月の最初の法律による出向者特別優遇措置の導入から、2007 年 6 月 1 日には社会保障協定が締結、フランス政府はフランスへの出向者、特に日本企業のグループ会社内異動による出向者の税務及び労務に関する特別優遇措置を強化することにより、フランス領土に関心が向くような政策を推し進めていることがわかります。

しかしこれらの特別制度の適用は、手続上面倒になことも事実です（出向に伴う追加手当を契約書又は契約補則書に記載、実際の額を免税額として適用するか定率 30%を適用するかの見極め、出向者と同等のポストに就いている「ローカル」従業員の給与を基にした課税控除適用限度額の証明等）。これらを正確に行うことは容易でなく、税務調査の際に問題となる可能性があります。また、優遇措置を享受するためには、慎重に所得税申告書を記入しなければならず、専門家に内容の確認を依頼することを強くお勧めします。本件に対しては、もちろん弊社もご相談にのることができます。

付属書- 計算例

155B条の適用例 :

日本の企業に雇用されている管理職で、税務上一度もフランスに居住したことがなく、2008年1月1日以降フランスにあるグループ子会社に出向者として赴任した。海外出張も頻繁に行っている。

1) 仮説

- ✓ 2024年の総報酬ネット額 250,000€
- ✓ 出向手当が支給されており、算定すると 110,000€
- ✓ 同等ポストのフランス人の給与ネット額は 150,000€
- ✓ 海外での業務分に対する収入は 40,000€

2) 結論

2024年所得に関わるフランス免税額は上限適用後 130,000€で、内訳は下記の通りです。

- ✓ 出向手当として 100,000€
(250,000€ - 110,000€ = 140,000€で、比較対象であるフランス人の給与額が 150,000€であるため限度額まで 110,000€ではなく 100,000€を採用)
- ✓ 海外業務分に対する収入 30,000€
 - a) 全報酬額の50%が免除となる上限額を選択した場合：
 $250,000€ \times 50\% = 125,000€ - 100,000€$ の出向者手当 = 25,000€ が海外業務に対する免除対象額
 - b) ネット報酬額の20%の上限額を選択した場合：
 $[250,000€ - 100,000€] \times 20\% = 30,000€$

→ **b) がより有利な選択**