

移転価格文書化義務に関するフランスの規定

REGLES FRANCAISES EN MATIERE D'OBLIGATIONS DE DOCUMENTATION SUR LES PRIX DE TRANSFERT

フランスの移転価格税制の歴史は古く、1993年にフランス一般租税法典に、グループ内取引の価格を管理するための独立企業間原則に基づく規定（57条）が盛り込まれました。しかし2010年まで、この規定は企業に文書化の義務は課しておらず、税務調査中に税務当局の要求があった場合に説明ができれば良いとされていました。

不正や脱税との戦いという国際的な背景において、国境を越えたグループ間取引の価格管理は世界の主要経済国にとって大きな懸念事項となっています。これに関してフランスは近年企業に対して文書化の義務を強化し、それぞれに独自の運営規則と制裁制度を設けています。以下にこれらの義務の概要と最新の動向をご紹介します。

I. 移転価格に関する「完全」文書

1) 対象となる企業

2009年追加財務法により、一定の基準を超えるグループに対し、標準化された移転価格文書化義務が導入されました。これらの基準値は2024年財政法により、2024年1月1日以降に開始する会計年度から大幅に引き下げられ、義務に準拠しなかった場合の罰則も強化されました（下記I3参照）。文書化義務は、以下の基準を満たすフランスで設立された企業に適用されます。

- VATを除く年間売上高または総資産が **1億5,000万ユーロ以上**（従来は4億ユーロ）
- VATを除いた年間売上高あるいは総資産が **4億ユーロ以上**

上記の条件を満たすフランスあるいはフランス国外に設立された法人の、資本金または議決権の50%以上を直接的もしくは間接的に保有している

上記 1 つ目の条件を満たす企業により、会計年度末時点で 50%以上直接的もしくは間接的に保有されている

フランスではそれほど規模が大きくない場合も、これらの閾値を超える外国グループのフランス子会社は、原則としてフランスで税務調査が行われた場合に同レベルの文書化義務を負うこととなります。ただし、外国関連会社との取引をカテゴリー別に集計した合計額が 10 万ユーロ未満のフランス法人は例外です。

フランスにおける移転価格の文書化義務は、フランスの全ての課税事業者に適用され、本社とその支店間の取引を含む、関連会社間のすべての取引が対象となります。

また、2024 年財政法では、税務調査の過程で、税務当局が申告された移転価格算定方法に従っていないことを確認した場合、作成された文書と決算書との不一致が利益の移転にあたりと推定されることが規定されています（立証責任は納税者に逆転）。

また、移転価格の算定が困難な無形資産や権利の移転価格を管理するための特別措置も規定されており、税務当局は 6 年間の更生期間内に取引後の結果を加味の上、企業が移転したとする価値を修正することができます。

2) 義務

このいわゆる「完全」文書の作成義務とは、上記の条件に当てはまる企業が税務調査の開始時に税務当局に提示できるように文書を準備しなければならないということを意味します。調査の初日に提示しなければならず、提示できなかった場合や不完全と見なされた場合は、税務当局から正式な通知が送付されてから 30 日以内に税務当局に提出しなければなりません。

同文書にはグループ、監査対象企業、関連会社との取引内容に関する一般的な情報が網羅されている必要があります。また、独立企業間原則に従い企業が適用した移転価格の設定方法の妥当性を示し、正当化しなければなりません。殆どの場合、同文書は 2 つのファイルで構成されています。

グループの全体的な情報が網羅された「マスターファイル」で、特に無形資産のリストと「移転価格」の算定方針の概要が記載します。このファイルは英語で作成することが可能ですが、税務当局はフランス語への翻訳を要請する可能性があります。

フランス企業に関する特定の情報が網羅された「ローカルファイル」で、そのグループ内フローおよび移転価格の決定方法に関する情報が記載するもので、このファイルはフランス語で作成する必要があります。

これらのファイルは定期的に更新しなければならず、少なくとも 3 年毎もしくはグループや会社の活動、特にグループ内関係に重要な変更がある場合に更新の必要があります。

また 2018 年財政法では、2 つのファイルを OECD および BEPS (Base Erosion Profit Shifting : 税源侵食と利益移転に関する国際的な取り組み) の勧告に内容を合わせるため、その構成を修正しました。2018 年 6 月 29 日に当条文を発効とするデクレが公示され、行政文書コメントでは、作成される文書の標準化を目指し、これらのファイルに含むべきより正確な内容構成が規定されています。この積極的な取り組みは、特定の分野では OECD の基準を上回るものであり、税務当局にとってより使いやすい比較ベースとなっています。従って、既存の文書が 2018 年 1 月 1 日以降に開始する会計年度に適用される新しい義務に準拠しているかを確認する必要があります。

更に、NCCT (マネーロンダリング対策に非協力的な国・地域) に所在する関連企業と取引を行う場合、追加文書の作成が必要となります。

3) 罰則

税務調査を受けた企業が求められた文書を期日通りに提出をしなかった場合や不完全な文書を提出した場合は、次の 2 つの金額の内より高い額の罰金が科せられます：税務当局に送付した書類でカバーされていない取引額の 0.5%、もしくは同取引について税務当局から通知された修正額の 5%です。

いずれの場合も、**2024 年財政法施行以降**、罰金額は調査対象となった各会計年度につき **50,000 ユーロを下回ることはありません** (従来は 10,000 ユーロ)。

II. 移転価格に関する「簡易」文書

1) 対象となる企業

同文書は 2013 年 12 月 8 日に終了した事業年度以降、必須となっています。

もともとこの規定は、上記の「完全」文書対象企業と同じ企業を対象としていました。しかし、2016 年 11 月 8 日付のサパン II 法により、2016 年 12 月 31 日に終了する事業年度以降 (すなわち、2017 年 11 月以降に提出する文書) 適用基準を 4 億ユーロから 5 千万ユーロに引き下げることで適用範囲が改正されました。

2) 義務

このいわゆる「簡易」文書作成義務とは、上記条件に当てはまる企業がグループに関する一般情報と、当該企業に関する特定の情報を毎年税務当局に申告することです。

申告は、税務申告書（2257-SD 番）で行い、フランス語で記入の上各事業年度の税務申告書一式の提出期限から6ヶ月以内、すなわち12月31日決算（5月上旬に税務申告書類一式を提出）の場合は遅くとも11月上旬、また、3月31日決算（7月上旬に税務申告書類一式を提出）の場合は遅くとも翌年の1月上旬に該当企業の管轄の税務署に送付しなければなりません。

2016年以降、この文書はデータ送付（電子申告）が義務付けられており、それによりフランスの税務当局がより効率的に税務調査の計画を立てられるようになりました。

この「簡易」義務は、上記で紹介した「完全」文書を補完するものです。当然ながら、「完全」文書を作成するための基本軸に従って作成する必要があります。一方で、「簡易」文書は毎年税務当局に送付しなければならないのに対し、「完全」文書は税務調査が行われた場合のみに税務当局に提出しなければならないものです。

4 ページに渡る 2257-SD 番フォーマットの内容は、以下のとおりです：

- 報告企業の事業および事業年度内の変更に関する概要説明（このフォーマットには、企業の公認会計士と税務顧問の名前を記載します）
- グループが保持し、報告企業が使用する主な無形資産のリスト（使用する無形資産の種類別および無形資産の所有者が所在する国名を記載）
- グループの移転価格方針の概要説明
- 取引の種類ごとに、事業年度の累積フローが10万ユーロを越える関連企業との取引の概要（フローの性質、その累積額、関連国のリスト、これらの取引に適用された移転価格の設定方法、及びこれらフロー毎に当年度に行われた変更事項を含む）

海外に設立された関連法人との取引がない、または1取引につき10万ユーロ未満の取引しかないフランス法人は、この「簡易」申告書を提出する必要はありません。

3) 罰則

法律で定められた特定の罰則規定がないため、2257-SD 番申告書を提出しない場合、一律150ユーロの罰金に加え、情報の欠陥または誤り一件につき15ユーロの罰金が課され、一度の申告で1万ユーロつまり年間で最高1万ユーロが課されます。

実際には罰金はそれほど重いものではありませんが、2257-SD 番申告書の提出を怠った場合、特に「完全」文書が更新されていない場合や存在しない場合、後の税務調査で移転価格方針が分析された際に不利な状況となる可能性があります。

III. CBCR 又は Country by country reporting

2016 年度予算法により開始した、2016 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度に適用されるこの新たな義務は、BEPS に関する OECD と欧州連合の作業に沿ったものです。

1) 対象企業

この義務が適用される基準は上記 2 種の文書とは更に異なり、当該フランス企業の売上高だけでなくグループの連結売上高を基準とし、連結売上高 7 億 5 千万のグループに属するフランス企業が対象となっています。

しかし、外国の企業グループに属するフランス企業は、フランス国外に所在するグループ内の他の企業（親会社など）が自国の法律に基づき既にグループの申告義務を負っている場合は、フランスにおける「CBCR」の作成義務から免れる可能性があります。その場合フランス税務当局は、当該グループのフランス子会社ではなく、当該外国の税務当局に直接「CBCR」を要請しなければなりません。

尚、日本は 2016 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度から CBCR 規制を適用しており、日本の親会社が子会社に代わって全てのグループ内企業について日本で CBCR を提出することが認められています。

2) 義務

「CBCR」の内容は 2016 年 9 月 29 日の政令により定められ、グループ内取引の結果生じた売上高、総売上高、税引前利益、算出・納付された法人税、分配・未分配利益、資本金額、従業員数、無形資産、キャッシュフローなどに関する期間別、国別に集計したデータを記載しなければならないとしています。

これらのデータは通常連結財務諸表を作成するための書類から取得される為、グループの親会社が整合性のあるデータで「CBCR」を作成できるよう関連情報を提出するには、連結財務諸表を作成する能力のある者の支援を受けることが望ましいと考えます。

「CBCR」は各事業年度終了後 12 ヶ月以内に電子申告する必要があります。したがって、対象となるフランス企業は 2017 年 12 月 31 日までに最初の申告を行わなければなりません。

新制度の中で特記すべきは、設立国の外国親会社がフランス子会社に代わって申告書を提出する場合、2024 年以降、この外国親会社に関連する情報をフランスで提出する年次税務申告書の 2065 申告書に記載しなければならないことです。

3) 罰則

提出義務のあるにも関わらず「CBCR」の提出を怠った場合、一回の申告、つまり年間で 10 万ユーロ以下の罰金が課されます。

移転価格の文書化は税務調査において不可欠なトピックとなりつつあり、2257-SD 番申告書は移転価格に関する「完全」文書に準拠するよう、細心の注意を払って記入する必要があります。情報をデータで収集することにより、税務当局は各企業ごとの主要な変化や同業他社との主な相違点を特定するための自動処理を確実に行えるようになります。その結果、税務当局は「移転価格」慣行に関するデータベースを持つことになり、よりの絞った税務調査を実施できるようになります。

これらの要因や基準値が大幅な引き下げと最低罰金水準の引き上げを踏まえると、フランス子会社が同規定の対象であるか否かを検証することが重要であると考えます。また、その後の税務調査において齟齬が生じないよう、2257-SD 番申告書がグループの移転価格アドバイザーが定義した移転価格ポリシーに従って記入されているかを確認することも重要です。

加えて移転価格文書の「マスターファイル」や「ローカルファイル」の構成に関する法的な更新を受け、税務専門家のアドバイスに従い、自社の文書が新たな義務に準拠しているかを確認する必要があります。最後に、特定の取引（グループ内の機能や資産移転など）については移転価格文書の作成が必要となる場合があります。2020年7月にフランスで施行される「DAC6」（税務関連取引の申告義務）と呼ばれる欧州規制の対象となる可能性もあります。尚、DAC6 規制は標準的な移転価格文書には無関係です。