

フランスの相続税について

平 川 英 子

- 一 フランス相続税の概要
- 二 財産の評価
- 三 申告と納付
- 四 生前贈与と相続の累積的課税

フランスにおける各種の租税を定める租税一般法典 (Code générale des impôts) には、「相続税」という名称の租税はない。しかしながら、人の死亡を契機とする財産移転に着目して課税する租税のことを「相続税」というとすれば、フランスにもそのような租税が存在している。フランスの「相続税」は、その歴史的沿革から、死亡を契機とする財産の無償移転に対する登録税に位置づけられている¹⁾。フランスの相続税については、かつて研究を行ったところであるが、それから 20 年を経過し、この間、フランスの相続税制においてもさまざまな改正があること、国際化に伴い国際結婚や国際相続も稀ではないこと²⁾、近時の日本における相続税改正をめぐる議論に鑑み

1) フランスにおける相続税の歴史的沿革については、首藤重幸・平川英子「補章—フランスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 56 号 (2004 年) 188 頁以下を参照されたい。

2) 国境を超える人や財の移動をめぐる相続税・贈与税の課税問題を分析したものとして、『国境を超える人・財の移動と相続税・贈与税』日税研論集 83 号 (2023 年) がある。また、国際相続における相続税の課税関係について、フランスを素材として検討を行ったものとして、平川英子「国際相続と相続税」税務事例研究 177 号 (2020 年) 35 頁を参照されたい。

で³⁾、あらためてフランスの相続税について紹介する意義があると思われる⁴⁾。

一 フランス相続税の概要

1. 相続税の種類

相続税の課税方式には、遺産に着目する遺産税方式と、遺産の取得に着目する遺産取得税方式とがある。フランスの相続税は、遺産取得税方式を採用しており、相続人、受遺者および受贈者が相続、遺贈および死因贈与により取得した財産を対象として相続税が課される。

2. 相続の発生

人の死亡により、相続が開始する（民法典 720 条）。相続税の納税義務の成立は、原則として、被相続人の死亡の日を基準とする。このことは、死亡後に、裁判所の決定によって相続財産の割り当てが修正された場合も同様である⁵⁾。

相続開始事由には、死亡のほか、失踪と生死不明の場合がある。失踪とは、人がその生命を危険にさらす状況において失踪し、その身体が見つからない場合をいう（民法典 88 条 1 項）。この場合、その死亡の日は、司法宣告手続を管轄する裁判所によって決定される。

また、後見裁判官は、その住所または居所に現れなくなり、音信不通とな

3) 令和 5 年度の税制調査会答申および同年の税制改正では、財産の移転時期に関する中立性の観点から、相続財産に加算される生前贈与の範囲が、相続開始前 3 年から 7 年に延長されている。贈与による財産移転と相続による財産移転の中立性の問題については、フランスにおける生前贈与の累積的課税の仕組みが参考になるものと思われる。

4) 以下、現行のフランス相続税については、Frederic Douet, *Précis de droit fiscal de la famille*, 22^e éd., 2023 を参照した。

5) See, Douet, note 4), p.682, n.2101.

った者があるときは、生死不明推定宣告をすることができ（民法典 112 条）、生死不明推定宣告から 10 年経過した場合、司法裁判所は生死不明宣告をする（民法典 122 条）⁶⁾。生死不明宣告が生死不明者の住所地または最後の居住地の死亡登録簿に登録された日から、生死不明者の死亡が確定した場合のすべての効果を生ずる（民法典 128 条 1 項）。したがって、この場合には、生死不明宣告の死亡登録簿への登録の日が死亡の日となる⁷⁾。

このように、相続税の課税期日はその相続開始の方法にしたがうのであるが、これには、次の二つの例外がある

一つ目は、停止条件付きの遺贈の場合である。停止条件が成就しない限り、停止条件付き遺贈の受遺者は遺贈にかかるいかなる権利の所有者ではないため、相続発生時においてはその権利は相続財産に含まれており、のちに条件が成就した場合に、受遺者は遡及的に相続開始のときから遺贈を受けたものとみなされる。この場合、受遺者に課される相続税は、条件成就の日における税率および財産評価に基づき計算される（租税一般法典 676 条 1 項）⁸⁾。停止条件付き遺贈を理由として、当初、相続人または包括受遺者が支払っていた税は還付される⁹⁾。

二つ目は、租税一般法典 1881 条および 1882 条に規定される法律上の推定に該当する場合である。租税一般法典 1881 条は、「不動産の新所有者に対して登録税の納付を求めるにあたり、所有権または用益権に関する不動産の移転は、課税台帳へのその者の氏名の記載、および当該台帳に基づいて行われたその者の支払いによって、その者が締結した賃貸借によって、または、その所有権または用益権を設定する取引またはその他の行為によって、十分に

6) 失踪宣告および生死不明の推定は、利害関係人または検察官が裁判所ないし後見裁判官に対して請求する。

7) See, Douet, note 4), p.681, n.2099.

8) 租税一般法典 676 条 1 項は、「停止条件付きの譲渡および合意に関しては、適用される税制および財産評価は、当該条件の成就した日を基準にして決定される」と規定する。

9) See, Douet, note 4), p.682, n.2101.

証明される」と規定する。また、租税一般法典 1882 条は、「登録税および罰金を課し、その納付を求めるにあたり、営業財産または顧客の所有権の移転は、反対の証拠のない限り、移転の存在を明らかにする証書類もしくは移転を公にするための証書類、または、新所有者の氏名の課税台帳への記載および当該土地台帳に従ってなされた納付によって、十分に証明される」と規定する¹⁰⁾。これらの規定の適用がある場合、相続税の課税期日は、相続人または包括受遺者が、被相続人の不動産、営業財産および顧客を実際に取得した時となる。

3. 納税義務者および納税義務の範囲

相続税の納税義務者は、相続、遺贈または死因贈与により財産を取得した者、すなわち相続人、受遺者および受贈者である。

被相続人の課税上の住所¹¹⁾がフランス国内にある場合、フランス国内外を問わず、すべての財産について相続税が課される（租税一般法典 750 条の 3 第 1 号）。被相続人の課税上の住所がフランス国内にない場合には、フランス国内にある財産についてのみ相続税が課される（同条 2 号）。このように、フランスでは、相続税の課税対象となる財産の範囲は、原則として、被相続人の課税上の住所によって決まる。

10) この規定の適用について、例えば、被相続人の氏名で地籍簿 (matrice cadastrale) に記載されている不動産であって、被相続人が死亡前に 2 回以上、不動産税 (impôt foncier) を支払っている場合や、地方税の課税台帳に被相続人が所有者として記載されている営業財産または顧客であって、当該台帳に基づいて 2 回以上、被相続人が地方税の納付を行っている場合、反対の証明のない限り、これらの財産は被相続人の所有にかかるものとみなされ、相続財産に含まれることになる。See, Douet, note 4), p.689, n.2136.

11) フランス国内に住所または主たる居所を有する者、給与か否かを問わず、フランスにおいて職業活動を行う者または経済的利害関係の中心がフランスにある者は、課税上の住所がフランスにあるものとみなされる（租税一般法典 4B 条 1 項）。なお、外国で職務を遂行する国・地方公共団体の公務員および病院公務員 (La fonction public hospitalière) であって、当該外国においてその者の所得について個人所得課税を受けない者もまた、フランスに課税上の住所があるものとみなされる（同 2 項）。

これに対して、租税回避目的の国外への財産分散対策として¹²⁾、相続人等が財産の無償移転が行われた年の前 10 年以内に 6 年以上フランスに課税上の住所を有していた場合もまた、フランス国内外を問わず課税対象とされている (同条 3 号)。1 号および 2 号により全世界財産について課税される場合について、租税条約がない場合の二重課税を緩和するため¹³⁾、フランス国外の財産について課された外国の無償移転税は、フランスで課税される相続税額から控除される (租税一般法典 784A 条)。ただし、この外国税額控除の対象となるのは、外国に所在する動産および不動産に限られている。

4. 課税物件

被相続人の死亡の日において被相続人の遺産を構成するすべての財産は、相続税の課税対象となる¹⁴⁾。課税対象となる財産の範囲の決定は、民法の定めるルールに従って行われる。したがって、被相続人が結婚していた場合、相続財産の範囲は、夫婦が用いた財産制のいかんによる。すなわち、フランスにおける法定財産制は共通財産制であるが、夫婦財産契約の自由の原則により、夫婦は夫婦財産契約により法定財産制を修正する条項を設けることができる¹⁵⁾。夫婦財産制の条項の適用によって生存配偶者にもたらされる利得は、夫婦財産制に基づく利得とよばれ、相続財産を減少させる¹⁶⁾。なお、夫婦財産制に基づく利得は、贈与とも相続による承継ともみなされないため、相続税や贈与税の課税対象とはならない¹⁷⁾。

12) See, Douet, note 4), p.685, n.2114.

13) 日本とフランスとの間には、相続税に関する租税条約は締結されていない。

14) See, Douet, note 4), p.683, n.2105.

15) フランスの夫婦財産制については、幡野弘樹・齋藤哲志・大島梨沙・金子敬明・石綿はる美『フランス夫婦財産法』(2022 年、有斐閣)、原田純孝「相続・贈与遺贈および夫婦財産制—家族財産法」『フランス民法の 200 年』(2006 年、有斐閣) 232 頁以下を参照。

16) See, Douet, note 4), p.683, n.2106.

17) この点について、詳しくは、首藤・平川・前掲注 1) 211 頁を参照されたい。

5. 非課税財産

非課税となる財産には、被相続人や相続人の性質を理由とするものと、財産自体の性質を理由とするものがある。

(1) 被相続人との関係や被相続人の性質を理由とする非課税財産

① 配偶者間および民事連帯契約（PACS）（以下「パクス」という）のパートナー間の相続の場合

2007年8月22日以降に開始する配偶者間およびパクスのパートナー間の相続・遺贈については、相続税が免除されている（796-0条の2¹⁸⁾。

② 兄弟姉妹間の相続の場合

2007年8月22日以降に開始する兄弟姉妹間の相続については、相続開始の次の3つの要件を満たす場合、相続税が免除される（租税一般法典796-0条の3）。

- (a) 相続人である兄弟姉妹が、独身、寡婦・寡夫、離婚、別居であること
- (b) 相続開始時点において、50歳以上であるか、または身体障害のため労働により生計を維持することができないこと
- (c) 被相続人の死亡前5年間に、被相続人と常に同居していたこと

③ 被相続人の性質に由来する非課税

被相続人が、戦死者、テロの犠牲者、殉職した消防士・警察官・税関職員で国家勲章を授与された者、共和国のための殉死の称号を与えられた者である場合、相続税が免除される（租税一般法典796条1項）。

(2) 公的団体への寄付にかかる非課税

地方団体（州、県、コミューン）、公施設法人および公立病院は、贈与または遺贈により取得した財産のうち、非営利活動に割り当てられた財産について相続税を免除される（租税一般法典794条）。そのほか、公的コレクション

18) なお、贈与については、贈与税が課される。

に寄付された美術品等、科学・教育・福祉・慈善活動を行う団体に対する寄付、環境保全のための寄附なども課税を免除される（租税一般法典 795 条）。

(3) 財産の性質を理由とする非課税

財産の性質を理由とする非課税には、時限的なものもあるようであるが¹⁹⁾、租税一般法典に規定されているものを以下にいくつか挙げる。

① 事業承継のための非課税

工業、商業、手工業、農業または自由業を営む会社の持分または株式が、相続、贈与または完全な所有権によりサステナビリティ・ファンド (fonds de pérennité)²⁰⁾ に譲渡された場合については、その価額の 75% が非課税とされている（租税一般法典 787B 条 1 項）。なお、非課税の対象となる会社の株式または持分は、被相続人または贈与者が、自己およびその後継者のために、

19) See, Douet, note 4), p.704, n.2184.

20) サステナビリティ・ファンドは、企業の成長と変革のための 2019 年 5 月 22 日の法律 486 号 (PACTE 法) によってその仕組みが創設された。サステナビリティ・ファンドは、工業、商業、手工業、農業に関する事業を行う 1 または複数の会社の株式や持分、またはこれらの事業を行う 1 または複数の会社において直接的・間接的に資本参加する 1 または複数の会社の株式や持分を出資することにより設立される。当該出資は、無償かつ撤回不能である。当該基金はこれらの株式や持分を管理し、その権利を行使し、それらを当該会社の経営の継続に寄与するように利用し、もって一般利益となる道徳的行為 (œuvres) やミッション (mission) の実現とその財源調達にあてることを目的とする (同法 177 条 1 項)。サステナビリティ・ファンドは、会社株式や持分の受け皿となるファンドであり、その目的は株主の安定化を図ることにあるという (石川真衣「企業の成長及び変革に関する 2019 年 5 月 22 日の法律第 2019-486 号 (PACTE 法)」比較法学 54 巻 2 号 (2020 年) 107 頁を参照)。サステナビリティ・ファンドに対する出資は、無償でなされることから、生前贈与または遺贈となる。

PACTE 法はフランスにおける企業の在り方を変革する大改正と評価されており、その中には企業承継に関する制度改正も含まれている。その内容については、上記のほか、石川真衣「サステナビリティ・ガバナンスをめぐるフランス企業法制の最新動向—2019 年 PACTE 法とその後—」商事法務 2300 号 (2022 年) 24 頁、白石智則「PACTE 法—企業の成長及び変革に関する 2019 年 5 月 22 日の法律 486 号」日仏法学 31 号 (2021 年) 158 頁が紹介、分析を行っている。

他の株主との間で、譲渡の日から少なくとも2年間保有することを内容とする集合契約（engagement collectif）の対象とされる（同2項²¹⁾。

個人事業についても同様の非課税措置が講じられている。対象となる事業用資産は、被相続人または贈与者が有償取得してから2年を経過していること、相続人、受贈者または受遺者は、相続または贈与による移転の日から4年間にわたり事業の用に供される財産全てを保有することを相続税・贈与税の申告において誓約すること、相続人、贈与者または受遺者のうちの一人が財産の移転の日から3年間について実際に事業を遂行することが求められる（租税一般法典 787C 条）。

② 農林業にかかる財産

森林管理団体の持分、農業不動産管理団体の持分、森林、長期賃貸借に供された農地についての非課税措置がある（租税一般法典 793 条）。この場合、相続人、受贈者または受遺者は、保有継続期間を5年または10年（2023年1月1日以降の相続や贈与について）とすることを選択する。5年を選択した場合、相続や贈与を受けた上記財産の価額のうち、30万ユーロまでは75%、それ以上は50%が非課税となる。10年を選択した場合、50万ユーロまで75%の非課税を受けることができる。継続保有の条件を満たさなくなった場合、相続税または贈与税、および延滞税が課されることとなる（租税一般法典 793 条の 2）。

③ 未建築地および未建築地に関する権利

未建築地および未建築地に関する権利の相続については、次の条件のもとに、相続税が非課税となる。すなわち、対象不動産が地籍区画内で分割されていないこと、対象不動産の合計価格が1区画の場合には5千ユーロ未満、隣接する2区画の場合には1万ユーロ未満であること、被相続人の所有権がその死亡前に正式に転写されたまたは公示された証書によって確認されていなかったこと、そして、死亡の日から24か月以内に公証人証言書が公示さ

21) フランスの事業承継をめぐる税制に関しては、平川英子「中小企業税制の展開」租税法研究 38 号（2010 年）45 頁を参照。

れていることである（租税一般法典 797 条）。

6. 課税標準

(1) 債務等の控除

相続開始の日に存在する債務は原則として、相続財産から控除される。その債務は、書面により証明されているものであることを要する（租税一般法典 768 条）。

債務控除の対象となる債務は、被相続人が死亡する前に生じているものであることを要する。ただし、相続開始の 3 か月以上前に弁済期が到来した債務、被相続人がその相続人または代理人のために負った債務、3 か月以上前から失効した登記によって担保される抵当権付債務、時効となった元本および利子の負債は控除されない（租税一般法典 773 条）。

租税一般法典に列挙されている一定の場合を除き、被相続人の死亡後に生じる債務は債務控除の対象とならない²²⁾。

租税一般法典は、次のような被相続人の死後に生じた債務について、控除を認めている。被相続人の死亡後に生じるものであるが、債務控除の対象となるものとして、葬式費用がある。葬式費用については、最高 1 千 5 百ユーロまで債務控除の対象となっている（租税一般法典 775 条）。次に、死後 6 か月以内に確定した死後代理人の報酬について、管理する遺産資産の 0.5% を限度として、遺産から控除することができる²³⁾とされている。ただし、この控

22) 例えば、被相続人が財産の申告期限前に死亡し、当該被相続人の承継人が当該申告を行わなかった場合に課される遅延利息や、被相続人が雇用し、その死亡後、被相続人の承継人が解雇した従業員に支払う補償金、先に死亡した配偶者の相続から支払われなければならない生存配偶者への年金、補償手当の債務者が死亡した時において終身年金の形式で補償手当に自動的に充当される資本（この資本は相続財産から先取りされる）、不動産の売買の際の仲介手数料は、相続債務にはあたらない。反対に、資本から年金形式の補償手当への充当が自動的でない場合には、死亡の日において債務者たる配偶者の支払う資本は、相続債務にあたる。また、租税一般法典 1754 - IV に基づき、被相続人が課税庁に支払うべき罰金や加算金も控除される。See, Douet, note 4), p.714, n.2200 - 2201.

除額は1万ユーロを超えることはできない（租税一般法典775条の5）。生存配偶者またはパクスのパートナーに対して遺産から実際に償還された家賃または住居手当の額もまた遺産から控除される（租税一般法典775条の3）。

（2）生前贈与の加算

相続開始前15年間になされた贈与は、相続税の課税対象となる相続財産の額に加算される（贈与についても、15年間の間になされた贈与は累積的に課税される）。この生前贈与の加算については、「四 生前贈与と相続の累積的課税」において後述する。

7. 相続税額の計算

（1）人的控除

人的控除は、相続人や受遺者が相続または遺贈によって取得した財産の額についてそれぞれ適用される。したがって、それぞれの人的控除に残額があっても、他の相続人等から控除することはできない。また、人的控除は、被相続人との親族関係の親疎に応じて定められている。なお、以前は、配偶者やパクスのパートナーについての控除額が定められていたが²³⁾、現在は、これらの間の相続については非課税とされているため、下記⑥の控除額は配偶者等の贈与のみに適用される。

フランス相続法において、相続人は配偶者と血族相続人である。血族相続人の順位と範囲については、第1順位が子およびその卑属、第2順位が父母、兄弟姉妹およびその兄弟姉妹の卑属（優先傍系血族）、第3順位が父母以外の尊属、第4順位が兄弟姉妹および兄弟姉妹の卑属以外の傍系血族である。代襲相続は、子の卑属、優先傍系血族の卑属について認められている²⁴⁾。

23) 首藤・平川・前掲注1) 204頁を参照。

24) フランスの相続制度については、法務省『各国の相続法制に関する調査研究業務報告書』（平成26年10月、商事法務研究会）の「第2部フランス法」（幡野弘樹・宮本誠子）を参照。

① 直系親族の相続 (租税一般法典 779 条 1 項)²⁵⁾

控除額	相続・贈与の日
50,000 ユーロ	2005 年 1 月 1 日以降
150,000 ユーロ	2007 年 1 月 1 日以降
151,950 ユーロ	2008 年 1 月 1 日以降
156,359 ユーロ	2009 年 1 月 1 日以降
156,974 ユーロ	2010 年 1 月 1 日以降
159,325 ユーロ	2011 年 1 月 1 日以降
100,000 ユーロ	2012 年 1 月 1 日以降

代襲相続または相続放棄により相続人となった者が複数いる場合には、この人的控除の額は代襲相続人等の中で法定相続分に応じて按分される。例えば、被相続人には、子が 3 人いたが、うち 1 人はすでに亡くなっており、その子の子 (被相続人の孫) 4 人が代襲相続する場合、子についてはそれぞれ 10 万ユーロの控除が適用され、代襲相続人である孫らについてはそれぞれ 2 万 5 千ユーロ (10 万ユーロ × 1 / 4) の控除が適用される。

② 相続税が非課税とならない兄弟姉妹の相続・贈与 (租税一般法典 779 条 4 項)

控除額	相続・贈与の日
15,000 ユーロ	2007 年 8 月 22 日以降
15,195 ユーロ	2008 年 1 月 1 日以降
15,636 ユーロ	2009 年 1 月 1 日以降
15,697 ユーロ	2010 年 1 月 1 日以降
15,932 ユーロ	2011 年 1 月 1 日以降

兄弟姉妹のための控除は、2007 年以前は相続の場合にのみ適用されていた

25) この控除額の一覧表は、Douet, note 4), p.741, n.2295 による。なお、2005 年より前の控除額については首藤・平川・前掲注 1) 204 頁に記載している。

たが、2007年8月22日以降に行われた兄弟姉妹間での贈与についても控除が適用されることとなった²⁶⁾。兄弟姉妹の相続については、前述の通り、一定の要件を満たす場合には非課税となっている（租税一般法典796-0条の3）。同条の要件を満たさず、課税される場合について、この控除が適用されることとなる。なお、代襲相続の場合については、直系親族の控除の場合と同様、控除額は代襲相続人の間で法定相続分により按分される。

③ 甥姪が相続した場合（租税一般法典779条5項）

控除額	相続・贈与の日
7,500 ユーロ	2007年8月22日以降
7,598 ユーロ	2008年1月1日以降
7,818 ユーロ	2009年1月1日以降
7,849 ユーロ	2010年1月1日以降
7,967 ユーロ	2011年1月1日以降

控除が適用されるのは親族である甥姪であり、姻族の甥姪には適用されない。

④ 相続人等が障害者である場合（租税一般法典779条2項）

先天性または後天性の身体的または精神的障害のために、通常の収益条件で働くことのできない相続人、受遺者または受贈者に適用される控除額は次の通りである。

控除額	相続・贈与の日
5,000 ユーロ	2005年1月1日以降
150,000 ユーロ	2007年1月1日以降
151,950 ユーロ	2008年1月1日以降
156,539 ユーロ	2009年1月1日以降
156,974 ユーロ	2010年1月1日以降
159,325 ユーロ	2011年1月1日以降

26) See, Douet, note 4), p.744, n.2299.

⑤ その他

上記に掲げた人的控除が適用されない場合、相続に関して 1,594 ユーロの控除が適用される (租税一般法典 788 条 4 項)。

⑥ 配偶者・パックスのパートナー間の贈与 (租税一般法典)

配偶者・パックスのパートナー間での相続は相続税が課されないが、贈与については贈与税が課されるため、贈与税の計算にあたり適用される控除額についてもここで触れておく。なお、2007 年より前においては、配偶者とパックスのパートナーとでは控除額が異なっていたが、2007 年にパックスのパートナーの控除額が、配偶者の場合の控除額と同額に引き上げられて以降は、同額となっている。

控除額	贈与の日
76,988 ユーロ	2008 年 1 月 1 日以降
79,222 ユーロ	2009 年 1 月 1 日以降
79,533 ユーロ	2010 年 1 月 1 日以降
80,724 ユーロ	2011 年 1 月 1 日以降

(2) 税 率

基礎控除額を適用したのち、各納税義務者の課税標準額に対し、相続開始時に有効な税率が適用される。税率表は、被相続人と納税義務者との間の親等の親疎により異なっている。また、下記の税率表は、2011 年 7 月 31 日以降の相続・贈与に適用される。

① 直系に適用される税率 (租税一般法典 777 条 1 表)

課税対象となる財産の額	税率
8,072 ユーロ以下	5%
8,072 ユーロから 12,109 ユーロまで	10%
12,109 ユーロから 15,932 ユーロまで	15%
15,932 ユーロから 552,324 ユーロまで	20%

552,324 ユーロから 902,838 ユーロまで	30%
902,838 ユーロから 1,805,677 ユーロ	40%
1,805,677 ユーロ超	45%

② 傍系および非親族に適用される税率表（租税一般法典 777 条 3 表）

課税対象となる財産の額	税率
兄弟姉妹またはその代襲者 —24,430 ユーロ以下	35%
—24,430 ユーロ超	45%
4 親等内の親族	55%
4 親等を超える親族および非親族	60%

③ 配偶者およびパクスのパートナーに適用される税率表（租税一般法典 777 条 2 表）

配偶者間の相続には相続税は課されないが、配偶者の贈与には贈与税が課されるため、ここで贈与税率についても触れておく。税率 10% から 15% の適用される幅が、直系に適用される税率表よりも大きくなっている。2007 年の改正前においては、配偶者間の場合とパクスのパートナー間の場合とでは、控除額だけでなく税率も異なっていたが²⁷⁾、現在は同じになっており、相続税・贈与税の課税上、法律婚とパクスとは同様に取り扱われている。

課税対象となる財産の額	税率
8,072 ユーロ以下	5%
8,072 ユーロから 15,932 ユーロまで	10%
15,932 ユーロから 31,865 ユーロまで	15%
31,865 ユーロから 552,324 ユーロまで	20%
552,324 ユーロから 902,838 ユーロまで	30%

27) パクスのパートナー間での贈与については、1 万 5 千ユーロまでは 40%、それを超える部分は 50% であったので、法律婚の場合と大きな差があった。

902,838 ユーロから 1,805,677 ユーロ	40%
1,805,677 ユーロ超	45%

(3) 税額控除

税額控除には、障害を持つ戦争退役軍人のための減免（租税一般法典 782 条）²⁸⁾、外国税額控除（租税一般法典 787A 条）²⁹⁾がある。以前は、相続人等が 3 人以上の子を扶養する場合についての全額減免があったが³⁰⁾、2016 年に廃止されている。

二 財産の評価

相続税に関しては、移転した財産は、原則として、課税期日すなわち被相続人の死亡の日における市場価格（valeur vénal）によって評価される。したがって、被相続人の死亡の日以後に財産の価値が減じたとしても、相続税の減額を求めることはできないし、逆にその価値が上昇したとしても、追加的な相続税の納付を求められることはない³¹⁾。

租税手続法典 L.17 条は、課税庁は申告書に記載された財産の評価額を更正できると規定する。この場合の更正処分は L.57 条ないし L.61 条 A に規定される対審的更正手続により行われる（租税手続法典 L.55 条）。

1. 不動産の評価

不動産は、原則として、当事者の詳細な見積り申告書に基づいて、その相続の日の市場価格が評価される（租税一般法典 761 条 1 項）。相続の日に所有

28) 305 ユーロを限度として、半額に減免される。

29) See, Douet, note 4), p.684, n.2110. 外国で支払った無償移転税は、フランスでの税額から控除することができる。ただし、この税額控除は、フランス国外に所在する動産および不動産について支払われた外国税額に限定される。

30) 首藤・平川・前掲注 1) 208 頁参照。

31) See, Douet, note 4), p.692, n.2142.

者が使用している不動産については、その占有がないものとして評価される（同条2項）。ただし、贈与証書または相続申告期限の開始時点の前後2年間において、当該不動産が、公売または任意による競売の対象となった場合には、すべての資本費用を加算した競売価格を下回る金額で評価することはできない（同条3項）。

被相続人の主たる住居に供されていた不動産であって、同日において生存配偶者、パクスパートナーまたは被相続人の扶養にかかる子の居住の用に供されている場合には、市場価格から20%控除される（租税一般法典764条の2）。

2. 動産の評価

(1) 有体財産（家具、輝石宝石類、美術作品、その他動産）

家具については、死亡の日から2年以内に公売が行われた場合には、その価格により、公売が行われなかった場合には、死亡の日から5年以内に公証人により作成される計算書に記載される額により、そのいずれもない場合には当事者の詳細な申告による。最後の場合については、その見積額は、被相続人にかかる相続財産（債務控除前の総遺産）の5%を下回ることはいできない（租税一般法典764条）。

(2) 無体財産（上場証券、非上場証券、債権）

上場証券の評価は、譲渡の日の平均価格または、相続の場合には、譲渡前の直近30日の平均価格による（租税一般法典759条）。

非上場証券の場合は、納税者の詳細な見積申告額による（758条）。この場合において、納税者は、死亡の日において、当該非上場証券が実際の市場で取引されたとした場合に成立しうる評価額を求めるために、あらゆる要素を考慮しなければならず、資産価値や数値上の価値だけでなく、会社の事業活動が株式価値に与える影響も考慮する必要がある³²⁾。

32) See, Douet, note 4), p.695, n.2156.

また、被相続人が、有限責任会社または非上場株式会社合資会社の経営者、人的会社の正パートナー、上場株式会社の経営責任者、事業または顧客を所有する企業者、公職または大臣職にある者であった場合については、当該死亡に起因して生じる非上場有価証券または無形資産の価値に影響を与える減価を考慮しなければならない (764A 条)。

定期債権 (créance) の場合、証書に記載された額面金額によるが、債務者が破産や清算など支払い不能の状態にあった場合には、当事者の見積申告額による (760 条)。

(3) 事業の贈与の場合の事前照会制度

納税者が個人事業または会社の持分を贈与するにあたり、贈与対象となる事業の市場価格について、次の条件を満たす場合には、事前照会にかかる事業の評価額を、贈与税の計算において課税庁に対抗することができる (租税手続法典 L.18 条)³³⁾。

(i) 善意の贈与者が、贈与を行う前に、納税者の見積もった事業の市場価格について、課税庁に照会し、課税庁が当該照会に対して回答をなすにつき 6 か月の期間があること。

(ii) 贈与者が、予定している贈与取引の枠内において、事業の市場価格を評価するために有用なあらゆる情報を課税庁に提供していること。

(iii) 贈与者が、課税庁からの回答から 3 か月の間に、課税庁からの回答によって明示的に承認された市場価格に基づき贈与を行ったこと。

3. 用益権付きの財産の評価

用益権とは、ある物を使用収益する権利である。用益権が設定された物の処分権のことを虚有権という。用益権が設定された物について処分や売却を行うためには、虚有権者と用益権者の合意が必要である³⁴⁾。用益権には、定期用益権と終身用益権とがある。

33) See, Douet, note 4), p.710, n.2192.

定期用益権については、用益権者の年齢を問わず、完全な所有権の価値に対して、用益権の存続期間 10 年につき 23% で評価される。

終身用益権については、完全な所有権の価値に対して、次の割合を乗じて評価する。

用益権者の年齢	用益権の価値	虚有権の価値
20 歳以下	90%	10%
21 歳から 30 歳	80%	20%
31 歳から 40 歳	70%	30%
41 歳から 50 歳	60%	40%
51 歳から 60 歳	50%	50%
61 歳から 70 歳	40%	60%
71 歳から 80 歳	30%	70%
81 歳から 90 歳	20%	80%
91 歳以上	10%	90%

三 申告と納付

1. 相続申告

相続開始後、相続人、受遺者、受贈者またはそれらの後见人または保佐人は、原則として、相続申告書を提出しなければならない（租税一般法典 800 条本文）。したがって、基礎控除の結果または資産より負債が多いために課税されない場合であっても、申告義務が課されている³⁵⁾。ただし、直系の相続人、配偶者およびパックスのパートナーについては、相続した遺産額

34) 終身用益権は、用益権者の死亡により消滅する。この場合、虚有権者は完全な所有権を回復するが、このことから相続税の課税は生じないとされている。この点も含め、フランスにおいて用益権が相続や相続税の課税との関係でどのように利用されているかについては、首藤・平川・前掲注 1) 195 頁を参照。

35) See, Douet, note 4), p.787, n.2418.

(actif brut) が 5 万ユーロ未満であり、かつ、これらの者が被相続人から未登記または申告されていない生前贈与または手渡し贈与 (don manuel) を受けていない場合 (同条 1 号)、または、同 1 号に規定する者以外の者であって、相続した遺産額 (actif brut) が 3 千ユーロ未満の場合には、申告義務が免除されている。

相続人は、相続税の納付について連帯しているため、それらの誰もが相続申告書を提出することができる。これに対し、受遺者や受贈者は、それぞれが相続申告書を提出しなければならない。いずれの場合も、各当事者またはその代理人が署名することを条件に、単一の相続申告書を作成することができる³⁶⁾。

2. 申告の期限

相続人、受贈者または受遺者が、相続した財産または贈与・遺贈を受けた財産を登録するための申告書の提出期限は、被相続人がフランス本土で死亡した場合には、死亡の日から 6 か月、その他の場合は 1 年以内である (租税一般法典 641 条)。

相続財産のうちに、被相続人の所有権がその死亡前に、正式に転記または公表された証書によって確認されていなかった不動産または不動産に関する権利が含まれている場合には、申告期限は、土地公示の改正にかかる 1955 年 1 月 4 日のデクレ 55-22 号第 28 条 3 号に規定する公証人証書が同期間内に公示されることを条件として、24 か月に延長される (租税一般法典 641 条の 2)。

四 生前贈与と相続の累積的課税

1. 15 年間の生前贈与の加算

生前贈与を記録する証書および相続の申告において、贈与者または被相続

36) See, Douet, note 4), p.788, n.2423.

人が、受贈者、相続人または受遺者に対して行った過去の贈与の有無、贈与があった場合はその金額³⁷⁾、これらの証書の登記日を記載することが義務付けられている(租税一般法典 784 条)。これは、相続税の課税にあたり、相続開始前 15 年間の贈与が加算されるためである。この仕組みのことを Rapport fiscal という³⁸⁾。

2012 年 8 月 18 日以降、生前贈与の加算の対象となるのは、新たな無償移転(贈与、相続)の前 15 年間に行われた贈与である³⁹⁾。それより前の贈与は加算の対象ではなく、また、その移転の際に贈与税が課されない手渡し贈与(don manuel)なども加算対象にならない⁴⁰⁾。つまり、加算の対象となる贈与は、公証人のもとで行われた贈与および分割贈与であるか、受贈者が受諾した私的証書によって確認される贈与であって、贈与税が課されたものである⁴¹⁾。

2. 累積的課税の方法

(1) 複数の贈与の累積的課税

贈与が 15 年間のうちに複数回行われた場合、それらは加算の対象となる。15 年間の贈与は累積して課税されるため、先の贈与で使用された控除額に残額がある場合には、後の贈与の際にその残額を用いることができ(残額がなければ、後の贈与には控除額はない)、適用される税率も先の贈与に適用された税率が考慮される。そして、先の贈与にかかる税額は、後の贈与の際の納付すべき税額から控除される。

累積課税の計算の仕方には、厳格な方法と簡易な方法とがある。以下、具

37) 場合によっては、贈与証書を受領した公吏の氏名、資格および住所を含む。

38) これに対し、相続法上の持戻しのことを Rapport civil という。

39) これ以前の加算期間は、2005 年 12 月 31 日までは 10 年間、2006 年 1 月 1 日から 2011 年 7 月 30 日までは 6 年間、2011 年 7 月 31 日から 2012 年 8 月 17 日までは 10 年間であった。See, Douet, note 4), p.758, n.2339.

40) See, Douet, note 4), p.758, n.2338.

41) See, Douet, note 4), p.759, n.2340.

体例を用いて説明する⁴²⁾。

【具体例】 A と B とは 2010 年にパクスを締結した。2021 年 9 月 15 日、A は B に、時価 15 万ユーロの土地の完全な所有権を贈与した。これは A から B への最初の贈与であった。2022 年 10 月 4 日、A は B に 2 度目の贈与（時価 10 万ユーロの財産の完全な所有権の贈与）を行った。

この場合、まず最初の贈与については、贈与税は次の通り計算される。

贈与財産の価額	150,000 ユーロ
適用される控除額	△80,724 ユーロ
課税される財産の価額	69,276 ユーロ
適用税率	
8,072 ユーロ × 5%	
7,860 ユーロ × 10%	
15,993 ユーロ × 15%	
37,411 ユーロ × 20%	
贈与税の税額	11,062 ユーロ (小数点以下切り捨て)

次に、2 回目の贈与について、簡易な方法で計算すると、次のようになる。この計算方法は、初回の贈与を加算して、控除額と税率を適用するのではなく、初回の贈与で用いた控除額と税率はすでに利用したものととして、2 回目の贈与の税額を計算するものである。

贈与財産の価額	100,000 ユーロ
適用される控除額	なし * 最初の贈与で控除額を使い切っているため。
課税される財産の価額	100,000 ユーロ
適用税率	
100,000 ユーロ × 20%	
贈与税の税額	20,000 ユーロ

42) Douet, note 4), p.763, n.2358 の例による。

これに対し、厳格な計算方法は、2回目の贈与に初回の贈与を加算して、贈与財産の額の合計額を求め、それに控除額と税率を適用し、初回の贈与につき課された贈与税額を税額控除するという方法である。

贈与財産の価額	100,000 ユーロ
15年間の贈与の加算	150,000 ユーロ
適用される控除額	△80,724 ユーロ
課税される財産の価額	169,276 ユーロ
適用税率	
8,072 ユーロ	×5%
7,860 ユーロ	×10%
15,993 ユーロ	×15%
137,411 ユーロ	×20%
贈与税の税額	31,062 ユーロ
最初の贈与にかかる贈与税額の控除	△11,062 ユーロ
今回の贈与にかかる納付すべき税額	20,000 ユーロ

(2) 相続と生前贈与の累積的課税

次に、生前贈与と相続の累積的課税の計算方法についても具体例により説明する⁴³⁾。

【具体例】2人の子どもDおよびEの父であり、65歳以下の独身者であるCは、2001年6月1日、Dに50万フラン(76,225ユーロ)の財産を贈与した。2022年1月16日、Cは、Dに20万ユーロの財産の完全な所有権を贈与した。2022年7月1日、Cは死亡した。相続開始時のCの正味相続財産は52万ユーロであった。相続開始時において、Eは障害者のための控除を受け得る条件を満たしていた。

まず、Dが受けた2001年の最初の贈与については、その当時の控除額お

43) Douet, note 4), p.764 の設例 2 による。

よび税率で贈与税が課されている。この最初の贈与は、相続時における相続人間の平等のため、民法上の持戻しの対象とはなるものの、相続税の課税上は 2022 年の相続より 15 年以上前になされたものであるため、2022 年の相続税の課税において生前贈与加算の対象とはならない。したがって、相続税の課税上は、2022 年の相続税の課税時において加算されるのは、相続の直前の贈与 (2 回目の贈与) のみである。この場合の相続税の計算は次の通りである。

【D の贈与税】

贈与財産の価額	200,000 ユーロ
適用される控除額	$\triangle 100,000$ ユーロ
課税される財産の価額	100,000 ユーロ
贈与税の税額	18,194 ユーロ (小数点以下切り捨て)

【民法上の持戻し (相続分の計算)】

相続時の財産の価額	520,000 ユーロ
D の相続分の持戻し $(76,225 + 200,000)$	276,225 ユーロ
相続の正味財産額	796,225 ユーロ
D の相続分 $(796,225 \times 1 / 2 - 276,225)$	121,888 ユーロ
E の相続分 $(796,225 \times 1 / 2)$	398,113 ユーロ

【D の相続税】

相続により取得する財産	121,888 ユーロ
15 年間の贈与の加算	200,000 ユーロ
課税される財産の合計額	321,888 ユーロ
適用される控除額	$\triangle 100,000$ ユーロ
課税される財産の価額	221,888 ユーロ
上記に対する税額	42,572 ユーロ (小数点以下切り捨て)
控除される贈与税額	18,194 ユーロ
納付すべき相続税額	24,378 ユーロ

【E の相続税】

相続により取得する財産	398,113 ユーロ
-------------	-------------

フランスの相続税について

適用される控除額……………	△100,000 ユーロ
障害者のための控除額……………	△159,325 ユーロ
課税される財産の価額……………	138,788 ユーロ
納付すべき相続税額……………	25,952 ユーロ (小数点以下切り捨て)

このように、フランスにおいては、15年間に行われた贈与や相続を一体化して、その期間内での贈与および相続の累積的課税を行っている。

以上、フランスの相続税に関する基本的な制度を紹介した。本稿では取り上げることのできなかった事項は多岐にわたる。例えば、財産評価における事前照会制度、生前贈与の累積課税において税制改正があった場合の課税方法などは、近年の日本における議論（財産評価基本通達6項をめぐる問題、贈与と相続との一体課税）にも示唆を与えるものと思われる。また、信託に関する課税や、相続税と譲渡所得課税との関係についても興味深い論点がある。これらについては今後の研究課題としたい。