

Vol.83

今回は 資産税

相談事例
紹介

会員相談室

富岡 俊明 (王子支部・面接)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～ 2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157

※ご利用の際は、事前に東京税理士会ホームページ(会員専用ページ)の「会員相談室のご案内」をご覧ください。

遺言執行者報酬・成年後見人報酬に係る債務控除可否について

事例 私の父は、遺言書を作成し、どの財産を誰に相続させるかを明確にした上、遺言執行者を指定してその報酬を相続財産価額の3%としていた。

遺言執行者に支払った報酬は、相続により取得した財産の価額から債務として控除することができるか。

回答 遺言執行者に支払った報酬は、債務として控除することはできない。

1 債務控除

検討 相続税法は、相続又は遺贈により取得した財産の価額から①被相続人の債務で相続開始の際、現に存するもので確実に認められるもの及び②被相続人に係る葬式費用を控除した金額を課税の対象とする旨を規定している(相法13、14)。

①については、金融機関からの借入金、買掛金、未払金などの他に未払いの医療費が該当し、②についてはその葬儀が執り行われる地域の慣習等に従って支出されるものをいうのであるが、いわゆる香典返しはこれに含まれない。

2 遺言執行者の職務と報酬

遺言とは、被相続人(遺言者)が亡くなる前に、その最終の意思内容を形にし、死後に実現を図るもので、その者の死亡によって法律効果を発生する(民法960～1027)。したがって、遺言者の意思内容の確定を厳にし、他者による改変やねつ造を防ぐため厳格な方式に従わなければならない(民法960、967)。

このように遺言は死後に効力が発生するので、遺言に示された意思を実現するための手続を行う必要がある。

そこで、一般的には、遺言書に遺言者に代わって遺言内容を実現させる者として遺言執行者を指定することになる(民法1006)。遺言書に執行者の指定がない場合や、指定された者がその就任を拒むなどして遺言執行者がいなくなった場合は、利害関係人は家庭裁判所に遺言執行者の選任をすることを求めることができる(民法1010)。

(1)職務

遺言執行者の職務は、遅滞なく相続財産目録を作成して相続人に交付しなければならない(民法1011)。また、遺言執行者は、相続財産の管理や遺言内容を実現するために必要な一切の行為をする権利と義務がある(民法1012①)。

具体的には、遺言執行者は、推定相続人の排除及びその取消(民法893、894②)、認知(民法781②)、遺贈(民法964)、一般社団法人の設立(一般社団法人及び一般財団法人に関する法律)、信託の設定(信託法3二)、生命保険受取人の指定変更(保険法44①)などを行う。

(2)報酬

これらの職務については、遺言者が遺言でその報酬の額を定めることができるが、その定めがない場合、遺言執行者の申立てにより家庭裁判所は相続財産の状況やその他の事情を勘案してその報酬額を決定する(民法1018)。

3 遺言執行者への報酬の債務性

上記2で述べたように、遺言執行者は様々な職務を行い、報酬を受領するが、その報酬の額(遺言執行費用)に相当する金額は債務に該当するか検討する。

遺言執行者に対する報酬支払義務は、被相続人が負担する債務で相続開始の際に現に存するものといえるかどうかの点については「遺言執行者の指定は要式行為であって、遺

言により行うことを要し、生前において被相続人が弁護士に遺言の執行を依頼し、かつ、一定の報酬を支払う旨の合意をしたとしても、かかる合意は遺言執行者の指定を内容とする有償の委任契約としての効力を有しない」とし、「遺言は、遺言執行者を指定した部分を含め遺言者の死亡の時に初めてその効力を生ずるのであるから、これとは別に被相続人が弁護士との間で取り交わした合意によって、被相続人が生前において本件債務を負うことはあり得ないというべきである。むしろ、遺言執行者に関しては委任に関する規定が準用され、遺言執行者と相続人との間は、委任に準じた法律関係により律せられるというべきであるから、本件債務を負担するのは相続人であるというべきである。そうすると、本件債務は、被相続人の債務とはいえず、本件債務を相続により取得した財産の価額から控除することはできない」旨判断している(平元12.27判決 裁判事例集No.38(207頁))。

遺言の執行に関する費用は、遺言の効力発生つまり遺言者の死亡によって初めて発生するものであるから、被相続人の債務でもなく、被相続人の死亡時において、まだ現に存する債務でもないといえる。

したがって、遺言執行費用については、相続財産から支弁するものであっても、債務控除の対象となる債務とはならない(相基通13-2)。

事例 成年被後見人(被相続人)の死亡後、成年被後見人の成年後見人から家庭裁判所に対し、後見人報酬付与の申立てがあり、家庭裁判所は「成年被後見人の財産の中から、成年被後見人に就任した時から就任終了までの報酬として150万円を与える」という決定が出された場合において、この150万円について被相続人の相続税の申告に当たり債務として控除することができるか。

回答 債務として控除することができる。と考える。

1 成年被後見人制度

検討 後見制度は、精神上の障害により判断能力(事理弁識能力)を欠く常況にある者を保護の対象とする制度である(民法7,843)。家庭裁判所が後見開始の審判をして、成年被後見人のための成年被後見人を選任して、財産管理などを行う。

成年被後見制度は、大きく分けると法定後見制度と任意後見制度の2つがある。

(1)法定後見制度

法定後見制度は、既に判断能力が減退した本人について代理権・同意権・取消権を持つ成年被後見人・保佐人・補助人を家庭裁判所が選任する審判制度である。判断能力の減退の程度に応じて補助・保佐・後見の3類型から選べるようになっている。

(2)任意後見制度

任意後見制度は、本人に判断能力がある段階で、将来の判断能力の減退に備え、あらかじめ自ら選んだ代理人(任意後見人)との間で委任事項と報酬額を公証人の作成する公正証書により契約を締結しておき、判断能力が低下した段階で、家庭裁判所が選任する任意後見監督人の監督のもと本人を代理して任意後見契約が発効するという制度である。

2 成年被後見人の職務等

成年被後見人は、成年被後見人の身上監護とともに、財産の調査、財産目録の作成その財産の管理を行う。そのため、成年被後見人は選任されたら遅滞なく成年被後見人の財産の調査を始め、1か月以内に調査を終えて財産目録を作成しなければならない(民法853①)。

また、成年被後見人は、成年被後見人の財産について包括的な財産管理権を持っている。

財産管理権は、財産の価値が損なわれないように維持する行為(保存行為)、また財産の性質を変えない範囲でこれを利用したり改良する行為(管理行為)のほか、財産を処分する行為(処分行為)などをいう。例えば預貯金の管理などもこれに含まれる。

成年被後見人は、就任後直ちに成年被後見人の生活、教育、療養看護、財産管理のために毎年支出する金額を予定しなければならない(民法861①)。

なお、後見事務を行うために必要な費用は成年被後見人の財産の中から支出することが明らかにされている(民法861②)。

3 成年被後見人の報酬

任意後見制度を利用した場合、委任契約は民法上の原則は無償であることから、報酬の定めがなければ任意後見人は報酬を受領することはできない(民法648①)。受任者が報酬を受けようとする場合、契約を定めておく必要がある。

一方、法定成年被後見人に対する報酬は基準はなく、法定成年被後見人が報酬を得ようとする場合は家庭裁判所に報酬付与の申立てをする必要がある。

報酬額は報酬付与の申立てに基づき、家庭裁判所が成年被後見人の財産状況、事務量や内容を総合的に勘案して、報酬額を決定する(民法862)。よって、後払いが原則といわれている。

4 成年被後見人に対する報酬の債務性

成年被後見人が後見事務を行うために直接必要な費用(後見事務費)は、成年被後見人の財産の中から支弁する(民法861②)とされていることから、これを相続税法13条にいう「被相続人の債務」と「現に存する債務」といい得るか疑義が生じる。

これについて、この制度によって成年被後見人は様々な役務を後見人から提供され享受していることから、家庭裁判所の審判は、成年被後見人の未払い債務を認定したものと考え得る。相基通14-1は「債務が確定であるかどうかについては、必ずしも書面の証拠があることを必要としないものとする。」としていることからすると「被相続人の債務」といい得ると考える。

また、相続税法は、債務について「相続開始の際」と規定し、「相続開始時」としておらず、相続開始後にその金額が確定したものであっても、その債務の額を相続財産の課税価格の計算上控除することを相続税法は許容していると考えられること、さらに、債務の金額が確定していなくても当該債務の存在が確定と認められるものについては、相続開始当時の現況によって確定と認められる範囲の金額だけを控除するものとされていること(相基通14-1なお書)から、相続税の課税価格の計算上債務控除できるものと考えられる。

なお、成年被後見人が死亡すれば後見は終了し、成年被後見人は2か月以内に後見の計算をしなければならないとされている(民法870)が、成年被後見人の死亡後の事務費については、成年被後見人(被相続人)の債務とはいえないと考える。

注)内容は、平成28年3月16日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。