

# 最新税務裁判例

「庭内神し」の敷地は、相続税法第12条第1項第2号の「これに準ずるもの」にあたり、相続税の非課税財産に該当するとされた事案

(東京地裁平成24年6月21日判決)

## はじめに

本件は、いわゆる「庭内神し」について、庭内神しそのもののみならず、その敷地も相続税法第12項第1項第2号（以下、「本件非課税規定」とする。）に規定する相続税の非課税財産に該当するか否かが争われた事案である。

## 1 事案の概要

本件は、Xが、平成19年3月16日の亡Aの死亡によって開始した相続（以下、「本件相続」という。）にかかる相続税の申告後、平成20年11月25日付で相続税の課税価格の計算に誤りがあったとして更正の請求をしたのに対し、Y税務署長が、一部の主張を認めたものの、他方で、申告で本件非課税規定の適用により非課税財産に該当するとされていた弁財天及び稲荷を祀った各祠（以下、両者を併せて「本件各祠」という。）の敷地部分（以下、「本件敷地」という。）について、これに該当しないとして、請求の一部のみを認める減額更正処分（以下、「本件処分」という。）を行ったことから、Xがこれを不服とし、主位的に本件敷地が非課税財産に該当することを、予備的に本件敷地は売却困難であるのに、一定の評価減を行わなかった本件処分は相続税法22条に違反することを主張し、本件処分の一部の取消しを求めた事案である。

## 2 争点

本件における主たる争点は、本件敷地の非課税財産該当性である。

## 3 当事者の主張

### (1) Xの主張の要旨

「墓所に準ずるもの」「霊びょうに準ずるもの」は非課税である。何がこれらに該当するかは、墓所や霊びょうと機能的に一体となってその尊厳維持のために一つの場を形成している敷地部分も含むと解される。

弁財天はXの先祖の女性を祀ったもの、すなわち祖先の霊を祀った霊びょうである。稲荷はXの先祖が分家の際に家の屋敷神として祀ったものであり、X一族の守護霊を祀ったものとして墓所ないし霊びょうに準ずるものに当たる。

本件敷地は代々本件各祠と共に承継され、鳥居が設置されて石造りの参道も敷設されており、家屋敷地部分とは外形的に異なった、神社の境内と同様の外観を有している。本件敷地は本件各祠や鳥居などと機能的に一体となって弁財天や稲荷を祀る畏敬の場が作出されている。したがって、霊びょうや霊びょうに準ずるものといえることができる。

### (2) 被告の主張の要旨

「墓所、霊びょう」とは、祖先の遺体や遺骨を葬っている、または祖先の霊を祀っている祖先妻子のためのものをいい、民法

897条の「墳墓」に相当する。

「これらに準ずるもの」とは、「墓所、霊びょう及び祭具」には該当しないものの、神仏が祀られるなどして日常礼拝の対象となっているものをいう。

弁財天と稲荷を祀っているにすぎない本件各祠は、祖先の霊を祀る設備ではなく「墓所、霊びょう」には該当しない。また、日常礼拝の対象となっているのは本件各祠それ自体であって敷地ではないため、敷地については「これらに準ずるもの」には該当しない。

#### 4 裁判所の判断 (一部取消・確定)

##### (1) 本件非課税規定の解釈

相続税法12条1項柱書き及び同項2号(本件非課税規定)は、墓所、霊びょう及び祭具並びにこれらに準ずるものについては、…(略)…相続税の非課税財産としている。…(略)…民法897条1項は、祖先祭祀、祭具承継といった伝統的感情的行事を尊重して、系譜、祭具及び墳墓の所有権は、同法896条の規定にかかわらず、慣習に従って祖先の祭祀を主宰すべき者がこれを承継するとしている。本件非課税規定は、民法897条1項の祭祀財産の承継の規定の精神にのっとり、また、民俗又は国民感情の上からも上記の物が日常礼拝の対象となっている点を考慮して定められたものと解される。

本件非課税規定やその他の関係法令をみても、本件非課税規定にいう「墓所、霊びょう及び祭具」や「これらに準ずるもの」の具体的な定義を定めた規定は特にない。しかし、本件非課税規定の「墓所」等の文言が有する通常の意義及び本件非課税規定の上記趣旨からすれば、①「墓所」とは一般に死者の遺骸や遺骨を葬った所をいい、…(略)…民法897条1項にいう「墳墓」に相当するものと解され、民法上、当該設備

の相当範囲の敷地は、墳墓そのものではないものの、これに準じて取り扱うべきものと一般に解されていることも併せ考慮すると、「墓所」は、墓地、墓石等の墓標のほか、これらのものの尊厳の維持に要する土地その他の物件を含むと解するのが相当である。また、②「霊びょう」とは一般に祖先の霊を祀った屋舎をいい、必ずしも遺体や遺骨の埋葬を伴う施設ではないものの、広い意味で民法897条1項にいう「墳墓」に相当するものと解され…(略)…①と同様に、「霊びょう」は、祖先の霊を祀った屋舎のほか、その尊厳の維持に要する土地その他の物件を含むと解するのが相当…(略)…なお、③「祭具」とは、民法897条1項にいう「祭具」と同様に、祖先の祭祀、日常礼拝の用に供される位はい、霊位、それらの従物などをいうものと解される。

以上を踏まえ、本件非課税規定にいう「これらに準ずるもの」の意義を検討すると、④「これらに準ずるもの」とは、その文理からすると、「墓所」、「霊びょう」及び「祭具」には該当しないものの、その性質、内容等がおおむね「墓所、霊びょう及び祭具」に類したものをいうと解され、さらに、相続税法12条1項2号が、上記のとおり祖先祭祀、祭具承継といった伝統的感情的行事を尊重し、これらの物を日常礼拝の対象としている民俗又は国民感情に配慮する趣旨から、あえて「墓所、霊びょう又は祭具」と区別して「これらに準ずるもの」を非課税財産としていることからすれば、截然と「墓所、霊びょう又は祭具」に該当すると判断することができる直接的な祖先祭祀のための設備・施設でなくとも、当該設備・施設(以下、設備ないし施設という意味で「設備」という。)を日常礼拝することにより間接的に祖先祭祀等の目的に結びつくものも含むものと解される。そうすると、「これらに準ずるもの」には、庭内神し(これは、

一般に、屋敷内にある神の社や祠等といったご神体を祀り日常礼拝の用に供されているものをいい、ご神体とは不動尊、地藏尊、道祖神、庚申塔、稲荷等で特定の者又は地域住民等の信仰の対象とされているものをいう。)、神たな、神体、神具、仏壇、位はい、仏像、仏具、古墳等で日常礼拝の用に供しているものであって、商品、骨とう品又は投資の対象として所有するもの以外のものが含まれるものと解される…(略)…。

ところが、被告は、本件各祠の敷地(本件敷地)については、庭内神しそのものでないことを理由として、本件非課税規定にいう「これらに準ずるもの」に該当しないと主張している。確かに、庭内神しとその敷地とは別個のものであり、庭内神しの移設可能性も考慮すれば、敷地が当然に「これらに準ずるもの」に含まれるということとはできない。

しかし、上記で説示した本件非課税規定の趣旨並びに「墓所」及び「霊びょう」の解釈等に鑑みれば、庭内神しの敷地のように庭内神し等の設備そのものとは別個のものであっても、そのことのみを理由としてこれを一律に「これらに準ずるもの」から排除するのは相当ではなく、当該設備とその敷地、附属設備との位置関係や当該設備の敷地への定着性その他それらの現況等といった外形や、当該設備及びその附属設備等の建立の経緯・目的、現在の礼拝の態様等も踏まえた上での当該設備及び附属設備等の機能の面から、当該設備と社会通念上一体の物として日常礼拝の対象とされていると**いってよい程度に密接不可分の関係にある相当範囲の敷地や附属設備も当該設備と一体の物として「これらに準ずるもの」に含まれるものと解すべきである。(略)**

(2)ア 前提事実並びに証拠及び弁論の全趣旨によれば、本件各祠の建立経緯や本件各祠の祭祀状況は次のとおりと認められる。

(ア) D家は仏教を信仰しているが、本件

各祠はXの父よりも相当以前の100年程度前に本件敷地に建立されたものであり、D家で代々祀られており、D家以外の者が参拝することはない(稲荷については、本件敷地を承継した者が参拝し、Xの家族以外のD家の者が参拝することもない。なお、本件各祠が過去に移設されたこともない。)。また、鳥居については、Xの父が木製だったものを石造りのものに建て替えた。

D家では、Xの妻が、初午の日の本件敷地にのほりを立てて、本件各祠につき祭事を行い、本件各祠に果物等の供物をし、普段の参拝は二礼二拍手一礼で行うのが基本であるが、近所に目立たないよう手を合わせて一礼で行っており、稲荷については特に崇りがあるといけなないので大切にしよう言われている。

(イ) …(略) 上記(ア)の伝承内容も考慮すれば、少なくともD家の家庭内において、本件各祠において弁財天や稲荷を日常的に礼拝することは、間接的にせよD家の祖先を崇拝するという意味合いも併せ持っているものと認められる。

イ 以上の事実に加え、前提事実(1)で認定した本件敷地及び本件各祠の位置関係及び現況等によれば、本件各祠は、庭内神しに該当するところ、本件敷地は、①本件各祠がコンクリート打ちの土台により固着されてその敷地となっており、しかも本件各祠のみが存在しているわけではなく、その附属設備として石造りの鳥居や参道が設置され、砂利が敷き詰められるなど、外形上、小さな神社の境内地の様相を呈しており、②本件各祠やその附属設備(鳥居はXの父の代には既に存在していた。)は、建立以来、本件敷地から移設されたこともなく、その建立の経緯

をみても、本件敷地を非課税財産とする目的でこれらの設備の建立がされたというよりは、真に日常礼拝の目的で本件各祠やその附属設備が建立されたというべきであるし、祭事にはのほりが本件敷地に立てられ、現に日常礼拝・祭祀の利用に直接供されるなど、その機能上、本件各祠、附属設備及び本件敷地といった空間全体を使用して日常礼拝が行われているといえる(例えば、仏壇や神たな等だけが置かれていて、当該敷地全体や当該家屋部分全体が祖先祭祀や日常礼拝の利用に直接供されていない単なる仏間のようなものとは異なるといえよう)。

このような本件各祠及び本件敷地の外形及び機能に鑑みると、本件敷地は、本件各祠と社会通念上一体の物として日常礼拝の対象とされているといてよい程度に密接不可分の関係にある相当範囲の敷地ということができる。

以上からすると、本件敷地は、本件非課税規定にいう「これらに準ずるもの」に該当するといえることができる。

## 5 検討

### (1) 相続税法 12 条 1 項 2 号と民法 897 条、相続税法基本通達

本判決では、本件非課税規定の解釈にあたって、民法 897 条 1 項の「規定の精神」に則るとされている。そこでまず、民法 897 条と相続税法 12 条 1 項 2 号とを比較すると、民法では「墳墓」と「祭具」(と「系譜」「祭具等」)が規定され、相続税法では「墓所」「霊びょう」「祭具」「これらに準ずるもの」が規定されていることが分かる。次に相続税法基本通達を見てみると、非課税となるものについて、墓所・霊びょうであれば敷地も含まれるが、祭具・これらに準ずるものは日常礼拝の用に供しているもののみが非課税となる、と整理していることが分かる。

このように見ると、単純な文言の比較からは、「相続財産」の範囲から外れるものは、「これらに準ずるもの」が規定されている分、相続税法の方が広いといえることができる。また、相続税法 12 条 1 項 2 号の文言を素直に読むと、判決でも指摘されているように、「墓所」「霊びょう」「祭具」と、「これらに準ずるもの」と分けて読むのが自然な解釈であると言える。本判決では、通達を適法に読む余地があるため踏み込まなかったようであるが、「これらに準ずるもの」を祭具等として祭具と括って規定する、通達の定め方自体を改変すべきであるように思われる。

### (2) 判決の判断要素の分析

本判決では「当該設備と社会通念上一体の物として日常礼拝の対象とされているといてよい程度に密接不可分の関係にあるか」の判断要素として、①当該設備とその敷地、附属設備との位置関係や当該設備の敷地への定着性その他それらの現況等といった外形、②当該設備及びその附属設備等の建立の経緯・目的、現在の礼拝の態様等も踏まえた上での当該設備及び附属設備等の機能、を挙げている。これらの判断要素は結局のところ、「目的」以外は客観的要素である。そして、①の外形面については、実際に整ってさえいれば立証は簡単であろう。

一方で②の機能面については、その立証が困難な場合も生じうると考えられる。本事案では礼拝の態様について、かなり詳細な事実認定がなされているが、実際にこのレベルで礼拝を行い、そして立証できるケースがどれほどあるかということ、さほど多くはならないのではないかとと思われる。

このように考えると、本件非課税規定の適用事例が不相当に拡大することはないといえ、本判決が課税実務に与える影響は小さくないと思われるものの、結論としては妥当な判決であるように思われる。