

# 実務研究

日本税務会計学会  
平成24年11月 月次研究会



佐久間裕幸 [本郷]

## 「庭内神し」の敷地評価をめぐる判断と考え方

### 1. 事案の概要と原告の法令解釈

本件は、相続人である原告が、相続財産である被相続人の自宅の土地のうち、弁財天及び稲荷を祀った各祠の敷地部分を相続税法第12条第1項第2号の非課税財産とする内容を含む申告及び更正の請求をしたのが発端である。所轄税務署長は、本件敷地は非課税財産に当たらないとして本件更正請求に係る税額を上回る税額とする減額更正処分をした。原告はこれを不服として、本件処分の取消しを求めて不服審査を経て、提訴をした事案である。

相続税法第12条第1項第2号は相続税の非課税財産として「墓所、霊びょう及び祭具並びにこれらに準ずるもの」と定めている。原告は、この規定の解釈によれば、本件各祠は通達が例示する庭内神しであり、墓所や霊びょうと同様に土地と一体で成立するものであるから、その敷地も「これらに準ずるもの」として非課税であると主張した。この主張は、同条の条文から

は墓所及び霊びょうが民法第497条の墳墓と同義であるという解釈は読み取れず、先祖の埋葬施設であることは要しないという解釈によるものである。法律の作成においては、一つの用語を複数の意義で使用することは許されないと同様、一つの意義に異なる用語、本件でいえば墓所と墳墓という使い分けをすることはありえないからである。したがって、本件訴訟は、この相続税法第12条の規定の文理解釈を問うものである。法律の条文が「墓所、霊びょう及び祭具並びにこれらに準ずるもの」と定めている場合に、通達が墓所と霊びょうのみに特別の属性を与え、これらに準ずるものには当該属性を与えないという読み方をすることがどうか、また、法律の条文自体からそうした解釈が導き出せない場合において通達で属性の範疇を狭めるという定め方ができるのかを問うものであった。

### 2. 被告（国）の主張

被告の主張は、次のようなものである。「墓所、霊びょう」とは、祖先の遺体や遺骨を葬っている又は祖先の霊を祀っている祖先祭祀のためのものをいい、民法第897条第1項の「墳墓」に相当する概念である。「墳墓」については、墓石等の設備が設置されている敷地も当該設備に準じて祖先の祭祀を主宰すべき者に承継するとされていることから、「墓所、霊びょう」についても「墳墓」と同様に、墓石等の設備だけではなく、その尊厳の維持に要する土地が含まれ、非課税財産とされている。そして、本件各祠は、弁財天及び稲荷を祀っているものにすぎず、祖先の遺体や遺骨を葬っている設備ではない上、弁財天は、音楽・弁才・財福等をつかさどる七福神の一つであり、稲

荷も、五穀をつかさどる倉稲魂を祀るものであるという一般的理解からすると、原告主張の原告の一族の守護霊を祀ったものとの理解は整合しない。そうすると、本件各祠は、祖先の霊を祀る設備とはいえず、「墓所、霊びょう」には該当しないし、祖先の祭祀、礼拝の用に供されているわけでもないから、「庭内神し」や「神たな」のように、日常礼拝の用に供されている財産として本件非課税規定にいう「これらに準ずるもの」に該当するにすぎない。すなわち、「墓所、霊びょう」が祖先の遺体や遺骨を葬り、祖先に対する礼拝の対象となっていることと比較して、両者は性格を異にしているし、非課税財産とされている理由も異なるというものである。

### 3. 判決要旨

判決では、まず、条文の解釈を行っているが、ここでは被告側の主張における「これらに準ずるもの」に含まれるという点には着目していない。しかし、(中略) 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は別個のものであり、庭内

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う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。」

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(中略)は(中略)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。祭祀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」と指摘している。その結果、「このように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」という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」に該当するということができる。」と判断している。

判決では原告及び被告の主張にない下記3点の判断基準が登場し、これが「下記の3点の観点から、その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」という程度

となるものとして取り扱われる」として国税庁での解釈の変更の公表(平成24年7月「庭内神し」の敷地等に係る相続税法第12条第1項第2号の相続税の非課税規定の取扱いの変更について)につながった。

(1) 「庭内神し」の設備とその敷地、附属設備との位置関係やその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設備等の建立の経緯・目的

(2) その設備及びその附属設備等の建立の経緯・目的

(3) 現在の礼拝の態様等も踏まえた上でのその設備及び附属設備等の機能の面

### 4. 判決の検討

判決では原告及び被告の主張にない下記3点の判断基準が登場し、これが「下記の3点の観点から、その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」という程度

際、不必要に面積の広い庭内神しを建築して相続税を免れようとした事例が過去にあり、それ以降、国税局の研修資料で庭内神しの底地には課税するよう記述されたという話も聞かれるところである。しかし、本来であれば、正直な納税者は法令の文理解釈により非課税であることが明瞭に判断でき、悪質な納税者については法令の趣旨や解釈論で非課税による取り扱いは認めないというのが本筋ではないか。本来は「これらに準ずるもの」や「その敷地も含めて非課税とするもの」を政令や省令で定めるべきであり、その規定の範囲内での解釈を通過で定めるのが理想なのではないかと考える。今般の判決を受けて、国税庁ホームページでの「お知らせ」という法令でも通達でもない方式で解釈の変更がアナウンスされたというのは、文理解釈を求めた者としては歯痒さを感じる面が少なくはない。さらに、日常的な礼拝の頻度が落ちる別荘地における庭内神しの敷地は非課税になるのかどうか、あるいはその家の先祖が葬られているかどうか不明な古墳が庭内にあり、手入れはするものの礼拝はしない場合にその敷地部分が非課税になるのかどうかなどは、引き続き曖昧なままなのである。