

◆論文要旨◆

題目：葬式費用に関する問題点～相続税を中心として～

1 本稿の研究内容

相続税法においては、債務控除という規定が設けられており、葬式費用についてもその適用が認められている。しかし、現行法においては、葬式費用とは何かを定める法は存在していない為、納税者と課税庁の間で、葬式費用の定義を巡って意見が対立する。

また、民法上の相続の場合において、誰が葬式費用を負担すべき者であるのかという議論がしばしばなされる。この議論と、相続税法における債務控除の規定の関連も検討する必要がある。

法人税法上においては、社葬の問題がある。法人税基本通達では、社葬の範囲が明確に示されていない。社葬費用についても「社会通念上相当」「通常要すると認められる」の文言の解釈を巡って、納税者と課税庁の間でしばしば争いが生じる。

そこで、本稿においては、次の2及び3の問題について検討を行った。

2 相続税法上の問題

(1) 葬式費用の範囲

本稿では、葬式費用として控除できるか否かについての具体的な検討をした。結論としては、納税者の意識における「葬式費用」の概念が社会慣習と合致し、その費用が既に慣習として支払を免れない費用となっているのであれば、債務控除の対象とすべきであるとする。現行法では葬式費用として認められていないものの例としては、葬儀当日に行われた法会に係る費用がある。

(2) 葬式費用の控除対象者

葬儀を民法に規定する「遺骸の管理行為」と考える。まず、第一順位として、被相続人の意思表示がある場合には、その意思を優先し、次に、共同相続人の過半数による決定がある場合には、その決定に基づき、相続人が負担する。その決定がない場合には、葬儀は死者のためのものであるという本質に立ち返って、相続財産の負担とすべきであるとする。身分不相応な部分は、相続財産の負担とすべきではなく、実質的な葬儀主宰者が負担すべきであろう。

上記のような葬式費用負担者についての考え方にに基づき、相続人ではない者や制限納税義務者であっても、葬式費用を控除することを認めるべきである。

3 法人税法上の問題

- (1) 社葬を行うことが社会通念上相当と認められる場合とは、亡くなった者が実際に職務を遂行し、かつ、会社に功労があったことが条件とされる。
- (2) 社葬のために通常要すると認められる部分の金額については、社葬費用に該当するか否かの判断に当たって、その性質上、二つに分けられる。一つは、相続税の規定上も、葬式費用とは認められ

ない性質のもの（香典返戻費用）であり、もう一つは、相続税の規定上は葬式費用に含まれているが、遺族が負担すべき性質のものとして、社葬費用には含まれないこととされるもの（戒名料、火葬に係る費用、密葬費用）である。香典返戻費用については、相続税の場合とは異なり、企業利益の計算を合理的なものとするために、香典返戻費用を社葬費用に含め、香典は遺族の収入とせず、会社側の雑収入に計上することが必要である。密葬費用については、合同葬やお別れ会形式等の社葬が一般的となっている現状を踏まえると、企業が負担した密葬費用も、社葬費用の金額に含めても構わない。葬儀当日に行われた法会に係る費用については、相続税の場合と同様の根拠により、その法会が葬儀当日に行われることが慣習として成立しているのであれば、社葬費用に含めるべきである。

4 総括

葬式の形態は宗教や地域性によって多様であるため、葬式費用について、法律でもって一律的に定めることは困難であるし、すべてを法律の規定によって判断することはできない。実務上は、個々の事案に照らして、常識の枠をはみ出していないか否かを個別に判断していかざるを得ない。葬式の形態は時代を共に変化していく。法会に係る費用については争いも多く、規定を見直す時期に来ている。新たな葬儀の形態（散骨やエンバーミング）にも、より注目していくことが必要である。

目次

はじめに	1
第一章 日本の葬式と税務	5
第一節 仏式葬儀の定着	5
第二節 現代の葬式システムの特徴点	9
1 葬儀の式次第	9
2 寺・葬儀社・石材店の関係	11
3 沖縄の特殊性	14
4 ペット葬祭料事件	17
5 現代葬式の問題点とこれからの在り方	32
第三節 葬式費用の税務	34
1 葬式費用とは何か	34
2 相続税における債務控除	38
3 葬式費用に関する問題点	44
第二章 葬式費用の範囲	47
第一節 相続税法における葬式費用の範囲	47
1 葬式費用の範囲に関する規定	47
2 葬式費用でないとされるもの	48
第二節 葬式費用の範囲の検討	49
1 葬儀当日に行われる法会費用	50
2 香典返戻費用	55
3 墓地購入費用	59
4 特別縁故者が財産分与を受けるために要した費用	62
5 散骨に係る費用	66
6 エンバーミングに係る費用	68
7 お布施等	70

第三章 葬式費用の控除対象者	73
第一節 葬式費用の負担者	73
1 学説	73
2 判例	79
3 各説の検討	102
第二節 葬式費用の控除対象者	109
1 納税義務者についての法改正	109
2 債務控除できる者	112
3 相続債務との取扱いの違い	114
4 葬式費用を控除できる者の再検討	116
第四章 社葬費用	127
第一節 社葬費用の税務上の取扱い	127
1 社葬とは	127
2 法人税法上の取扱い	128
第二節 社会通念上相当な場合	130
1 「社会通念上相当」の意義	130
2 相当と認められない場合の取扱い	131
3 私的行事該当性の判断	131
第三節 社葬のために通常要する費用	133
1 遺族が負担すべき性質のもの	134
2 合同葬と「お別れ会」形式	136
3 弔慰金の取扱い	137
4 香典と香典返戻費用	140
5 ビューイング葬（エンバーミングに係る費用）	144
6 社葬費用は「何」費か	144
7 まとめ	146

第四節 社葬に関する事例	147
1 引物に係る費用は社葬費用には当たらないとされた事例	147
2 葬儀に引き続き他の場所で行った「おとき」の費用は社葬費用には当たらないとされた事例	150
3 役員の死亡退職による退任慰労金の中に弔慰金を含むとされた事例	155
4 業務上の事故により死亡した役員につき、実際に社葬を行わないとしても、弔意を示すために葬儀費用の一部を相当な金額の範囲内で負担することは社会通念に照らして自然であるとされた事例	160
おわりに	167
巻末別表	173
参考文献一覧	179

(注) 論文文字数 (本文文字数のみ)

はじめに	2,545 字
第一章	27,705 字
第二章	17,945 字
第三章	35,702 字
第四章	25,827 字
おわりに	3,116 字
合 計	112,840 字

はじめに

葬式とは、死者を葬る儀式である。葬式は、通常、人の死亡の直後に関係者が集まって死者を悼む儀式から始まり、これに続いて遺骸の埋葬（土葬）または遺骨の埋蔵、収蔵等が行われる。そして葬式の実態は、死者の属していた宗教や地域の風俗、生前の社会的地位、葬式についての考え方等により、多様である。

ところで、相続税法においては債務控除という規定が設けられている。相続税は、相続の開始を基因とする財産の無償取得によって生じた経済的価値の増加に対して課税される租税であるが、相続債務は相続の放棄がない限り当然に相続人または包括受遺者に承継され、その者の相続により無償取得した経済的価値を減殺することになる。そこで、相続税の課税価格の計算にあたっては、相続または遺贈によって取得した財産の価額の合計額をもって課税価格とするが（相続税法 11 条の 2）、相続開始の際、現に存する被相続人の債務で確実に認められるものがあるときは、その金額を取得財産の価額から控除する（相続税法 13 条、14 条）。そして葬式費用は相続債務とは異なるが、葬式が社会慣習として個人の死に当然に伴うものであることから、債務控除することが認められている。

ところが、葬式費用とは何か、それを誰がどう負担するのかについては、それらについて定めた規定が極めて少なく、必ずしも定まった慣習があるわけではない。したがって、申告時における葬式費用の解釈は納税者の手に委ねられ、課税庁側と意見の食い違いを生じることが多々ある。葬式費用の解釈上問題となるのは、主に次の二点である。

一つは、どのような費用までが葬式費用として認められるのか、という葬式費用の範囲の問題がある。葬式は宗教（宗派）や地域性によって様々であるため、社会通念上妥当な葬式費用の解釈を巡って、その範囲が争われる。

もう一つには、葬式費用の控除対象者の問題がある。債務控除は、相続人または包括受遺者に限って認められるが、葬式費用は相続を放棄した者であっても、実際に葬式費用を負担していれば控除できる。しかし、相続人等が相続開始時に日本国内に住所を有しない場合で一定の場合には、債務控除は一定の範囲内で控除が認められるものの、葬式費用については一切控除ができない。こうした規定は、合理的な規定といえるのか、検討を要する。また、葬式費用の負担について争いがある場合には、誰が葬式費用を負担すべき者なのかという議論がしばしばなされるが、葬式費用の負担者の議論と、誰が葬式費用の控除を認められるのかという議論との間に、整合性はあるのかという検討が必要である。

更に、社葬の問題がある。葬式費用は、本来的には個人あるいは遺族の負担に帰すべきものであるが、会社に対して功績があった人物に対して、社葬という形で会社が葬儀を執り行うことも少なくない。そこで、法人税基本通達 9-7-19 は、法人がその役員または使用人が死亡したため社葬を行い、その費用を負担した場合において、その社葬を行うことが社会通念上相当と認められるときは、その負担した金額のうち社葬のために通常要すると認められる部分の金額は、その支出した日の属する事業年度の損金の額に算入することができる、と規定している。

しかし、法人税基本通達では、社葬の範囲を明確には示していない。これは、相続税における葬式費用の規定同様、葬式の形式には地域によって差異があり、一律には定めることができないためである。したがって、社葬費用についても「社会通念上相当」の解釈を巡って、納税者と課税庁の間でしばしば争いが生じる。

以上のような葬式費用を巡る諸問題については、その内容・範囲が問題になる事件に応じて、裁判所が相当な葬式費用であるかどうかを具体的に判断・認定せざるを得ない。しかし、その判断は葬式費用について正しく認識しているものばかりとも言えず、首肯しかねるものも少なくない。

そこで、本稿においては、相続税法に規定する葬式費用の規定と、法人税法に規定する社葬費用の規定を中心に、これら規定と、実際の葬式費用の在り様との差異から生ずる諸問題について検討し、それら諸問題について一応の結論を出したい。

第一章は、本稿の導入部として、我が国ではどのように葬儀が行われ、税務上どのように取り扱われているのかを明確にしておきたい。我が国においては仏式に則って葬儀が行われる場合が多いが、そのような仏式葬儀について説明するのが第一節と第二節である。第一節では、仏式葬儀定着の歴史について説明し、第二節では、現在仏式葬儀がどのような特徴を有しているかについて説明する。そして第三節では、葬式費用の税務について説明するが、ここで「葬式」及び「葬式費用」の意義を明らかにし、相続税法における債務控除の規定と照らし合わせ、葬式費用に関する問題点を浮き彫りにしたいと考える。

第一章で提起した問題点は、大きく二つに分かれ、それぞれ、第二章と第三章を構成するテーマとなる。

第二章では、葬式費用の範囲について検討する。まず、第一節では、現行の相続税法においてどのような費用が葬式費用として認められ、そして逆に葬式費用には該当しないものとされているのかについて説明する。そして第二節では、その範囲が争われる場合について、具体的な事例を採り上げて検討する。

第三章では、葬式費用の控除対象者について検討する。まず、第一節では、民法上の議論として、誰が葬式費用を負担すべき者であるのか、学説と具体的な事例を交えて検討する。そして第二節では、第一節の内容を受けて、相続税の債務控除の規定上、葬式費用を控除できる者について検討する。

最後に第四章では、社葬費用の問題について取り扱う。第二章及び第三章は相続税についての議論であったが、第四章は法人税についての議論である。相続税を中心とする本稿においては主題から外れるが、現代の葬儀に関する問題は、個人葬だけでは片付けられな

いものであるので、この章を設けた。第四章においては、法人税基本通達に規定する「社会通念上相当な場合」（第二節）及び「社葬のために通常要する費用」（第三節）について検討し、社葬費用に関する具体的な事例についても採り上げる（第四節）。

第一章 日本の葬式と税務

第一節 仏式葬儀の定着

日本の場合、葬式は仏教と関わりが深い。他の宗教による葬式もないわけではないが、圧倒的多数を占めるのは、仏教による葬式である。

しかし、もともと葬式と仏教は関係がなかった。釈迦在世中の根本仏教においては、死後の問題は宗教的な課題とはされておらず、日本において葬式と仏教が深い関わりを持つようになったのは、江戸時代になってのことである。

それまでの日本においては、民衆は独自の民俗信仰に基づいて死者を弔った。日本人には伝統的に死者を穢れたものとして忌み嫌う習慣があり¹、遺体に付いている死の穢れを清めるためのさまざまな葬祭方法を考え出してきたのである。

仏教の伝来は上代であるが、「当時の仏教の目的は『鎮護国家』つまり、国家の平安を祈る呪術的な要素が多く、そうした術の執行者である僧侶は死の汚れを恐れ、病氣回復の祈祷を行ったが、死亡したあとの葬儀はこれまで通り神式で行われたものと考えられる²」。但し、記録では西暦 700 年には火葬が始まっており、703 年には持統天皇が天皇として初めて火葬にされている。火葬は仏教の発達と共に普及していった。

平安時代には天台宗と真言宗が誕生し大きな影響を与えた。この時代の支配者階級の仏教に対する信仰心は篤く、支配者階級の葬儀には仏式が定着している。初七日、七七日、一周忌などの追善供養が始まったのも平安時代である。そして鎌倉時代から室町時代にかけて、貴族階級の没落・武士階級の興隆によって、武家及び庶民の

¹ 日本神話の中に既に、イザナギが黄泉の国から戻り死の穢れを水で清める件がある。

² <http://www.sousai.com/hp/institut/rekisi/hist04.htm> (2005 年 5 月 23 日)

仏式の葬法が作られていった³。そして以前から行われていた七七日、一周忌の法要に加え、三回忌から十三回忌の法要が営まれるようになった。

しかし、葬式と仏教が深い関わりを持つようになったのは、何といても江戸時代の檀家制度の定着によるところが大きい。

檀家とは、葬祭や墓地を媒介として寺院が長期的な取引契約を結んだ仏教信者のことをいうが、檀家制度は、徳川時代の対仏教政策の結果として成立した。

江戸幕府開府直後の徳川政権には、それまで治外法権であった寺院勢力を自らの勢力内に組み入れてしまうこと、そしてキリスト教を弾圧することの、二つの目的があった。この二つの目的のために生まれた仏教のシステムが、檀家制度であった。幕府はキリスト教の弾圧という目的のために仏教寺院に協力を要請し、その見返りとして、仏教は信者を得、ライバルであるキリスト教勢力を縮小させることができたのである。

幕府はキリスト教徒に対し仏教への改宗を要求する一方、仏教への改宗を保証する寺請証文を寺院に発行させた。島原の乱が終結した後の1638年には、幕府は、誰もが必ずどこかの仏教寺院に信者として帰属することを義務付ける制度、すなわち寺請制度（檀家制度）を全国的に実施した。これが檀家制度の始まりであった。

寺院は檀家制度により、政府機関の末端として行政機関の仕事を肩代わりすることとなり、その見返りとして、信者という名の顧客を与えられ、安定した収入基盤を得た。幕府が発布したとされる「御条目宗門檀那請合之掟」と呼ばれる法令⁴によって、檀家は寺院へ

³ こうした時代背景の中、平安時代末期から鎌倉時代にかけて勃興してきた武士階級や一般大衆を救済の対象とする、新しい仏教の教えが登場した。その流れは大きく二つあり、浄土教の教え（浄土宗及び浄土真宗）と禅の教え（臨済宗及び曹洞宗）に分かれるが、いずれも救済方法のわかりやすさを特徴とした。更に、この二つと並び大衆向けの新仏教として発展した宗派として、日蓮宗がある。

⁴ この法令は寺院サイドが自分たちに都合よく勝手に作った偽の法度である

の定期的な参拝や布施を義務付けられ、葬式の際は菩提寺に任せることとなった。

こうした幕府の宗教政策による檀家制度は、日本人から信仰心を奪う結果となった。信者側は仏教の信仰を強制されることにより仏教への興味を失い、寺院側は信者数の安定により、進取の精神を失った。寺院は仏教の教義を信者に伝えることよりも、檀家からの布施収入を増やすことに腐心するようになったのである。

檀家からの収入を増やす手段として、寺院はまず一つに、仏教行事を儀式化した。降誕会、施餓鬼会、盂蘭盆会、成道会、涅槃会などの仏教関連の記念日⁵に檀家を寺院に招聘して記念行事を執り行った。そしてもう一つには、先祖の追善供養を定期化・恒例化した。四十九日、一周忌、三回忌⁶等、一人の死者に対して数度に渡って儀式を執り行うことにより、檀家からの布施収入を増やしたのである⁷。

こうして江戸時代以来、日本人の仏教に対する信仰心は薄れ、寺院は地域密着の葬祭事業者としての面が強くなってしまった。明治時代に入って行政ルールとしての檀家制度は廃止されたが、檀家と寺院の契約としての檀家制度は存続し、現在まで根強く残っている。

とはいえ、檀家制度は日本の地域コミュニティにおいてはある種

とする指摘もある。…中島隆信『お寺の経済学』（東洋経済新報社、2005年）51頁より。

⁵ 降誕会は釈迦誕生祝い、施餓鬼会は餓鬼道に落ちた人間に食物を供える供養、盂蘭盆会は先祖の霊を招いての供養、成道会は釈迦が悟りを開いたことの祝い、涅槃会は釈迦の入滅日に行う追悼供養である。もっとも、こうした記念行事がすべて江戸時代に始まったわけではなく、盂蘭盆会の記録は657年まで遡れる。

⁶ 年忌法要の構成についてどのように考案されたのかについては、二つの説があり、一つは、『地藏本願経』における七七日の説から七の数を基数とするもので、もう一つは、一年十二月を基数とする説である。日本においてはその二説と、中陰法要及び中国伝来の十仏事とが結びついて年忌法要が発展していったのではないかと考えられる。

⁷ こうした仏教の腐敗を考え合わせると、注6の指摘は信憑性を持つと考えられる。

の合理性を持つ。同じ場所に同じ人々が長期間暮らす地域であれば、寺院側と信者側で互いの行いを監視することができる。そして寺院側は安定した収入を信者から得る代わりに、信者側は、高度に専門的で素人にとっては意味不明なことも多い仏式の葬儀や法事を寺院に執り行ってもらうことができる。

しかし、こうした寺院と檀家の安定した関係は、近年になって脅かされている。その原因は、急速に進みつつある少子高齢化と核家族化により、地域コミュニティが崩れつつあることにある。そこで次節では、現代の葬式の実情がどのようなになっているのかを検討する。

第二節 現代の葬式システムの特徴点

1 葬儀の式次第

前節では、仏式葬儀の定着の歴史について述べたが、本節では、現代において仏式葬儀がどのような特徴を持つかについて検討する。まず、本項では、実際にどのような流れで仏式葬儀が行われているか、すなわち式次第について紹介する。

日本における仏教の各宗派は、それぞれに僧侶の作法や葬送作法を定めた規範を持ち、一般に行われる仏式葬儀の場合、「読経」という部分でその宗派独自の經典読経及び作法が実施される。

現実には地方によって慣習に違いがあり、必ずしも定められた規範通りに葬儀を執り行っているわけではないのが実情である。その理由は、江戸時代の檀家制度の導入により各宗派の葬送ルールが作られたものの、通夜や野辺送り（死者を埋葬場または火葬場まで送ること）については、地域性が大きく反映されたためである。

一般的な葬儀の流れを示すと、おおむね次のようになる。

(1)臨終時

故人を前に、いわゆる枕経を読む。

(2)通夜

導師による読経の後で、弔問客に飲食を供する習慣となっている場合が多い。宗派によっては通夜までに戒名授与（仏弟子となる）を行う場合もあり、その際に剃髪を行う宗派もある。但し現代では剃髪は真似だけで、本当に剃髪する事は殆どないようである。

(3)葬儀

宗派によっては葬儀当日に剃髪・戒名授与を行う。葬儀では導師による読経と、喪主による挨拶、弔電・弔辞の披露などが行われる。

(4)追善供養

四十九日までの七日毎の日に、初七日、二七日などを行う。四十九日の後は百ヵ日、一周忌、三回忌、七回忌、十三回忌、十七回忌、二十三回忌、二十五回忌、三十三回忌、三十七回忌、五十回忌（以後は五十年毎）に年回法要が行われるが、地方によって習慣に違いがある。四十九日が忌明け法要として重要視される場合が多く、納骨は四十九日に行われることが多い。なお、忌明け法要の後に、忌明けの報告と香典の返礼を兼ねて、香典返しを行うことが多い。但し、現在では葬儀当日に香典返しをすることも多くなっている。

なお、我が国においてはキリスト教式と神道式によって葬儀を行うことも多い。そのいずれによっても、式次第は仏式の葬儀と大きくは異ならない。そこで、キリスト教式及び神道式の葬儀の式次第について、仏式とは異なる特徴点について紹介しておく。

まずキリスト教の教理の特徴として、死を穢れとは考えないということがある。キリストの死は決して人生の終結を意味せず、三日目に蘇って弟子と共に住み、やがて昇天して、今でも神の右に座して人々の為に執成している、とされている。したがって、キリスト教徒にとっても同じく死は終わりではなく、神、キリストのいる天国へ送られるというのが、キリスト教葬儀の中心となる。

キリスト教葬儀の特徴としては、香典には「御霊前」ではなく「お花料」と書くのが一般的であり、また、キリスト教においては仏教のような戒名代がないから、費用は比較的安価である。

式の流れは大体において仏式と似ており、五十日目頃に納骨を行う場合が多いことも、仏式と変わらない。仏式でいうところの年回忌にあたるものが催されることは、キリスト教においても同様であり、一年・三年・五年・十年目に催される。

次に神道式の葬儀についてであるが、神道の葬儀を一般に「神葬

祭」という。神道の靈魂観は古代からのものであるものの、神葬祭の成立は仏式の葬儀に対して江戸時代に成立したと考えられており、それが民間に普及したのは明治以降である。神葬祭の形態や儀式もまた、仏式のそれと同様に、その地方の風俗・習慣などとも関わっており、一様ではない⁸。

神道の靈魂に対する考え方によれば、一般的には、人は死ぬと御霊は御祖の神々とともに永く霊界に留まると信じられており、遺体を埋葬し、御霊は霊璽に遷し、それを一家の守護神として祖霊舎に安置して祭ることとなる。

具体的な式次第の名称は仏式とは異なるものの（位牌を霊璽と呼び、告別式を葬場祭と呼ぶ等）、葬儀の流れ自体は、仏式のそれと大きく変わらない。但し、仏式と異なり、火葬後ただちに埋葬するのが本義である⁹。

2 寺・葬儀社・石材店の関係

次に、現代の葬式の、システム的な特徴点について検討する。

伝統的葬儀においては、地域コミュニティの仲間内で助け合う形での葬儀が一般的であった。常識的に考えて、葬儀の際には遺族がつらい思いをするものであるから、遺族以外の者が葬儀の現場責任者となって、葬儀の指揮を取ることが必要となる。こうした必要性から、葬儀を相互扶助的に行うために結成された組織のことを「講中」あるいは「葬式組」という¹⁰。元々は講中が行っていた仕事を、現在都市部の殆どで行っているのが葬儀社である。相互扶助的な葬儀は地方においては現在でも一般的であるが、遺体の処理や祭壇の

⁸ しかし、神社本庁編『諸祭式要綱』に「神葬祭」の記載があり、それが一つの目安になっている。

⁹ 神道式でも、五十日後に埋葬する場合もある。

¹⁰ 「講」とは元来、仏典を研究する僧侶たちの集会のことを表していたが、次第に民衆の信仰上並びに経済上の結びつきを意味するようになった。

設置などの専門性の高い仕事は葬儀社に任せることが、地方においても増えつつある。

葬儀社が台頭した理由は、大きく二つ考えられる。

一つには地域コミュニティの弱体化が挙げられる。農村部から都市部への人口の移動は、講中のような伝統を受け継ぐ若い世代を減少させた。一方で都市部では、人の移動が頻繁で、住民による結社は困難となっている。

もう一つの大きな理由は、戦後の経済成長による職業の細分化、すなわち専門性の高まりである。弔問客をもてなす料理を作る専門の仕出し業者が登場し、遺体の処理は高度な専門性を要する仕事となった。また、菩提寺が遠隔地にある場合あるいは菩提寺を持たない場合が増加し、葬儀の際に懇意にしている僧侶がいないというケースも増加した。こうした状況下では、講中のようなコミュニティでは対処しきれない。専門家たちの間でそれぞれの仕事をコーディネートする役割が必要であり、その役割を担うのが葬儀社なのである。

寺と檀家の関係の稀薄化により、葬儀の際の主導権は、僧侶から葬儀社へと移行しつつある。そのため、宗派の規則どおりの儀式ができなくなる、葬儀の時間制限により用意していた法話が省略される、遺族から菩提寺への連絡が来ない、などのトラブルが発生するようになっている。

しかし一方で、寺院の檀家に対する権限も依然として残っている。その原因は、墓地移動（改葬）の困難さにある。

檀家は菩提寺に墓を保有しているが、墓地を保有しているわけではない。寺院墓地の永代使用权を有しているに過ぎず、その代わり、一度永代使用权を取得すれば、年間の管理料を支払うだけで¹¹永久

¹¹ 首都圏における寺院墓地 1 m²当たりの料金は、永代使用料が 100～200 万円、年間管理料が 2～3 万円となっている。全日本墓園協会『お墓と埋葬の手帳』調べによる。…中島隆信『お寺の経済学』（東洋経済新報社、2005 年）169 頁

に使用することができる。しかし、檀家が改葬したいと考えても、墓地の所有者はあくまで寺であり、檀家は永代使用权を取得しただけなので、菩提寺を変更することは権利の放棄とみなされ、原則として支払った使用料は戻らない。移動先の寺で再び永代使用权を取得しなければならず、更に改葬のための儀式やそのための布施、輸送コストなどを考え併せると、およそ 350 万円もの費用がかかってしまう¹²。

また、日本では「墓地、埋葬等に関する法律」により、勝手に墓を作ったり移転させたりすることはできないため、改葬には行政への届出が必要となる。そのため、墓地を媒介として、檀家は菩提寺との縁を切りにくくなっている。

更に、現代の葬式においては石材店も大きな役割を担っている。寺院としては、墓地を増やして（すなわち檀家を増やして）経営を安定させたいという動機があるが、墓地の分譲には土地の取得や分譲のためのコストがかかり、そのリスクを背負うことは、資本金のない宗教法人である寺院にとっては容易なことではない。そこで登場するのが、石材店である。

寺院は石材店に名義を貸し、寺院の名前で分譲するが、分譲の費用はすべて石材店が負担し、代金もすべて石材店の収入になるという仕組みが、現在では利用されている。この仕組みは、寺院にとっては檀家の増加による収入の増加を狙ったものである。

以上のように、地域コミュニティの崩壊により、江戸時代から長く有してきた葬儀の主導権は、寺から葬儀社へ移行しつつある。檀家の寺離れの傾向に歯止めをかけようとして、石材店の存在も利用されている。しかし、その主導権が寺と葬儀社のどちらにあらうと、葬儀の専門性を利用して、寺や葬儀社が消費者に質の悪いサービスを提供するという問題が起こっている。そのため、消費者を保護するための動きも活発であり¹³、消費者自身もサービスと対価の関係

¹² NHK 総合テレビ「くらしと経済」（2004 年 4 月 17 日放送）による。

¹³ こうした問題を解決するための方策として近年実施されているのがディ

に、敏感になりつつある。菩提寺が檀家を自らの言うなりにして葬儀を執り行うことは、これからますます難しくなっていくだろう。

3 沖縄の特殊性

前項では現代の葬式システムの特徴について述べたが、沖縄は寺院に関して他の都道府県と著しく異なる特徴を数多く持っている。沖縄の葬式システムの最大の特徴は、仏教系寺院が極めて少なく、檀家制度が定着していないことである。

沖縄には13世紀頃に仏教が伝来しており、沖縄仏教は700年を超す歴史を有している。琉球王朝は仏教国であり、仏教は護国宗教として重んじられた¹⁴。国王の庇護の下に仏教寺院は次々と建立されたが、薩摩藩の侵略¹⁵により、沖縄仏教の隆盛は終焉を迎える。

当時、薩摩藩は、幕府の命令にも関わらず、檀家制度を導入せず、沖縄仏教に対して弾圧的な宗教政策を行った。沖縄に檀家制度は普及しなかったのはこのためである。

更に第二次世界大戦においても、沖縄は日本の中でも戦争の被害が最も大きい地域の一つであり、米軍の空襲と艦砲射撃により、ほとんどすべての寺院が焼失した。

以上のような歴史により、沖縄では檀家制度とひも付きの葬式仏教が定着しなかったのである。

レクター制度である。1995年には葬祭ディレクター制度が実施されているが、これは葬祭ディレクター技能審査協会が葬儀サービス従事者に対して行う学科と実技の能力検定試験である。能力には二つの等級があり、二級は個人葬、一級は社葬なども含むすべての葬儀に関する知識と技が試される。一方、墓石に関しては2004年に実施されたお墓ディレクター制度がある。これは日本石材産業協会が実施している能力検定試験で、葬祭と同じく二等級からなっている。

¹⁴ 殊に尚泰久王(1415-1460)は仏教にとって最大のスポンサーであり、仏教は統一を成し遂げたばかりの国家の精神的な求心力とされた。

¹⁵ 1609年の慶長の役により、琉球王朝は明治維新まで薩摩藩の支配下に置かれるようになった。侵略時の戦火により多数の仏教寺院が消失したことも沖縄仏教にとって痛手であった。

また、沖縄で仏教が民衆の間で定着しなかったもう一つの大きな理由として、伝統的な民俗信仰の存在が挙げられる。沖縄では、ユタ信仰と呼ばれるシャーマニズム（霊との交渉を通じた宗教様式）の一形態が、現在でも住民と関わりを持ち続けている。

結論としては、沖縄ではもともと仏教は護国的性格が強く民衆が活躍しなかったこと（同時に、民俗信仰が根強かったこと）、薩摩藩が弾圧的な宗教政策を執ったこと、戦火の被害が大きかったこと等の理由によって、本土とは異なる特徴が形成されたのである。

檀家制度が定着しなかった沖縄の葬式システムで特徴的なのは、「門中墓」と呼ばれる墓の存在である。「門中」とは、先祖代々一つの墓を所有し管理する同姓の親族グループのことをいい¹⁶、門中の家族が死亡するとその墓に入ることになっている¹⁷。そのため、

¹⁶ 門中は、総本家（門中頭）を中心に祖霊に対する共同祭祀を行う男系的血族であるが、「宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、信者を教化育成することを目的とするもの」ではないから、宗教法人法2条所定の「宗教団体」とまではいえない。門中という団体の法的性格が問題となった事例として、最高裁昭和55年2月8日判決（最高裁判所民事判例集34巻2号138頁）がある。本事案は、門中の祠堂の敷地である土地の帰属を巡る内紛に関する事件である。門中は権利能力なき社団であるから、本件土地は門中の財産であると主張する原告（被控訴人・被上告人）側と、本件土地は門中の大宗家の固有財産であるとする被告（控訴人・上告人）側とで争われた。最高裁判決は原審を支持して、門中を権利能力なき社団と認めた。その根拠としては、①「同門中の意思決定、業務の執行、代表者の選出については、戦前から確立された慣行が不文の規約として存在し、門中員によって承認されていることが認められる」こと、②「現在、同門中に属する者の範囲は、大宗家、中宗家、小宗家及びその分家に備えられた家譜記録及び現行の戸籍簿を照合し、姓名に関する特殊な法則ないし口伝により基本的系統を推測し、これと併せて同門中員として名乗り出た本人の口述を斟酌することによって、これを確定することができる」こと、③「事業運営のための諸業務の執行機関として毎年恒例の彼岸祭に参集した同門中構成員の総意によってアタイ（当番員）が選任され、右アタイが書記、会計その他の雑務を分担して諸業務を執行し、さらに、重要事項は同門中の長老の集りによってこれを決定する、という慣行があり、右慣行は現在不文の規約として確立存在」していることから、社団としての実態を備えていることが挙げられる。

¹⁷ 門中は、農民と士分とでは発生の経緯が異なっており、共同の門中墓があ

沖縄の寺院には境内墓地がない¹⁸。したがって、沖縄では本土のように境内墓地を媒体とした寺院と檀家の関係が存在しないため、寺院は檀家から葬式や法事を引き受けることによる安定収入を得ることはできないのである¹⁹。

檀家制度のない沖縄では、葬儀社が重要な役割を果たしている。沖縄ではもともと、門中や地域コミュニティの協力による葬儀が主流であったが、1972年の本土復帰後、葬儀社によるパターン化された仏式の葬祭方法が取り入れられ、定着していった。

その理由として挙げられるのが、火葬の習慣である²⁰。沖縄の本土返還後、政府の指導もあって火葬が一般的になるに従い、火葬場へ遺体を運ぶための専門業者の手が必要となり、葬儀社が台頭した。また、沖縄の葬式は盛大であり（1000人規模の葬儀は当たり前だという）、身内だけで取り仕切るのは困難であるため、葬儀社はこうした沖縄の顧客ニーズに見事に合致した。

沖縄の寺院はこうした葬祭システムに完全に取り込まれている。死者が出ると遺族はまず葬儀社に連絡し、葬儀社は遺族の希望を探り入れながら適当な寺院を選別する。葬儀においても、通常の檀家寺であれば寺院が過去帳を管理し、遺族への年忌の通知を行うが、

るのは、農民の門中である。士分の門中にはこれがなく、これに代わるものとして、始祖の墓すなわち宗家の墓がある。

¹⁸ 但し、沖縄の寺院にも納骨堂は存在する。その理由は、門中は例外的に子供・離婚女性・未婚女性は利用できないため、彼（彼女）らの遺骨を受け入れる納骨堂が必要とされるからである。

¹⁹ 近年では沖縄でも本土のような霊園墓地を経営する業者が現れ始めている。その理由として、門中が現行制度や消費者サイドのニーズと合致していないことが挙げられる。本土復帰後、「墓地、埋葬等に関する法律」の適用により、自由に墓の場所を決められなくなってしまった。沖縄北部では次男・三男は分家独立して門中の墓に入らないのが原則であるから、当該法律の下で従来型の墓を立てるにはお金がかかるため、安価な墓地を求める消費者が、霊園墓地を取得するようになったといわれている。

²⁰ 沖縄で火葬が定着したのは最近のことであり、それまでは遺体を棺に納めて墓に入れ、一年後に棺を開けて洗骨し、骨壺に納め直すという方式が一般的であった。沖縄の墓に奥行きがあり、中に入る為の扉が設けられているのは、そのためである。

沖縄では遺族のデータベースは葬儀社が管理し、葬儀社が遺族に通知する。沖縄では、寺の選別まで含めた葬祭・法事のトータルコーディネーターとして、葬儀社が強い力を持っているのである。

沖縄では、民俗信仰が根強く残っているという点で、一見、宗教に対する姿勢は本土のそれと比べ前時代的な印象を受けがちである。しかし、檀家制度が発達しなかった沖縄の葬式システムは、本土の葬式システムの将来像として一つのモデルケースともなり得るのではないかと考える。

前項でも述べた通り、地域コミュニティの崩壊により、葬儀の主導権は寺から葬儀社へ移行しつつある。本土においても、墓を媒体とした寺と檀家の関係は形骸化しつつあり、檀家のお寺離れは今後に進んでいく可能性が高い。そうなると、檀家制度という長期契約関係の上に胡坐をかいて寺が葬儀を意のままに行うことは、ますます困難になっていくだろう。

檀家によって切り捨てられる前に、葬儀社をトータルコーディネーターとする葬式システムを利用するのも、寺側としては一つの方策である。質の高い葬祭サービスを提供する存在として、顧客ニーズの代弁者である葬儀社に選ばれるよう努めることである。

上記の方法とは別に、寺が自ら積極的に事業に乗り出していく方策も考えられる。その場合、寺は葬儀社とは競合する存在となろう。その方策については、次項で名古屋地裁平成 17 年 3 月 24 日判決（TAINS, Z888 - 0975）を契機として検討したいと考えるので、以下、次項に譲る。

4 ペット葬祭料事件

本項では、名古屋地裁平成 17 年 3 月 24 日判決を採り上げ、この問題について検討する。

時代の流れによって葬式の在り方が変遷するのは当然のことであるが、葬式費用に関して、これまでの葬式仏教にはなかった現代

特有の問題が生じている。すなわち、ペットの葬式を如何に考えるかという問題である。

この問題は、単にペットの葬式を人間の葬式と同様に考えて良いものかというものではない。ペットの葬式に係る費用をどのように捉えるかによって、ひいては現代における人間を含めた葬式全般の在り方を再考する必要が生じている。殊に、前項でも述べたように、葬祭業者としての寺の在り方に深く関わる問題である。

(1) 事案の概要

原告（以下4において「X」という。）は、比叡山延暦寺を総本山とする宗教法人天台宗を包括法人²¹として昭和44年10月28日設立された宗教法人である。

Xは、死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀や供養等を行う（以下「ペット葬祭」といい、その事業を「ペット葬祭業」という。）などして金員を受け取ったことに対し、被告税務署長（以下4において「Y」という。）から、ペット葬祭業は法人税法5条1項各号所定の収益事業に当たるとして、法人税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を受けた。

そこでXは、ペット葬祭業は宗教的行為であって収益事業に当たらないと主張して、不服申立の手続きを経て、当該処分の取消しを求めた。以上が本件の概要である。

(2) 争点

本件の争点は、Xの営むペット葬祭業等は、法人税法2条13号、法人税法施行令5条1項各号所定の収益事業に該当するかであった。しかし、収益事業性の有無を検証するに当たり、収益事業概念の解

²¹ 包括法人とは、宗派・教派・教団などのように神社・寺院・教会などを傘下に持つ宗教法人をいう。これに対し、包括法人の傘下にある宗教法人を「被包括宗教法人」といい、傘下でないものを「単位宗教法人」という。
(<http://www.osaka-gyosei.com/syukyoku.html>, 2006年1月7日)

積の在り方から、ひいては公益法人に対する課税制度の在り方が問われることとなった。そこで以下の議論においては、公益法人に対する課税制度と、収益事業該当性の二つに争点を分け、本件を検討していく。

(3) Xの主張

① 公益法人に対する課税制度

公益法人に対する課税制度においては、宗教法人については、課税される法人とはされたものの、原則は非課税であり、それに対する課税は収益事業すなわち施行令 5 条で限定列挙された 33 の特掲事業に限定されている。そして租税法律主義の趣旨からして、たとえ収益事業であっても 33 の特掲事業に該当しない限り課税の対象とならないと解すべきであり、その解釈・運用は厳格になされなければならない、安易な類推解釈や拡大解釈は許されない。

② 収益事業該当性

宗教法人については、対価性のない所得については収益事業収入に該当せず、課税対象とされていない。その理由は、喜捨・布施・お礼が外形的には読経等の行為に対する対価のように見受けられるとしても、僧侶による法施と信者による財施とは、互いに無関係になされるものである上、これらは魂の救済を目的とし、利益の追求を目的とするものではないから、両者の間に対価性を肯定することができないからである。ペットに対する読経等も宗教行為なのであり、さらに、森羅万象すべてのものに仏性があるという立場からすれば、人形や針などの物質についてさえ同様のことがいえる。

X において行うペット葬祭については、その経緯も純粋な宗教的意義から出たものであり、現在でも無償で動物の遺骨を引き取り、その霊を供養していることなどからしても、収益事業などではなく、純粋な宗教行為であることは明白である。

「料金表」は、ペット葬祭が国民の間に一般化されるようになっ

てまだそれほど年月が経っていないため、人の葬祭と異なり、一般的な目安がなく、ペット葬祭を依頼する人がどの程度の布施をすればよいか困惑することがあるから、一般事業者の基準表を基に一応の目安を設定することによって、金額が多くないときちんと供養してもらえないのではないかという不安を取り除くことができると考えたためである。

Xのペット葬祭業と一般事業者のそれとは、外形的に類似したところがあるが、これは一般事業者が宗教家による宗教行為をまねている結果にすぎない。

本件は、Xがその教義に基づいてペット葬祭業を本来的宗教活動として行っていたところ、ペットブームに便乗した一般事業者が名前や形式等を宗教法人の活動に似せて葬祭業を行い始め、その結果、競合関係が生じているケースであり、現行法規が想定した事態と全く逆のケースであるが、このような場合にまで、一般事業者との類似性・競合性の有無を基準とするイコール・フィッティング論に基づいて課税対象とするのは、立法趣旨に反し明らかに不当である。

公益法人のうち宗教法人については、まさにその宗教活動の宗教的意義を尊重した解釈・運用がなされていることからすれば、当該活動の宗教的意義の有無・程度に着目することなく、類似事業の有無や民間業者との競合の有無によって収益事業性を判断しようとするYの主張は不当である。

(4) Yの主張

① 公益法人に対する課税制度

公益法人が営利的事業を行うのは、その本来の目的たる公益事業を遂行するためのやむを得ない手段たるべきであるにもかかわらず、それが本来の事業遂行を賄ってなお余りあるという段階に至れば、それは公益法人の行う営利的事業としては行き過ぎであるといえるし、一般の営利法人の行う事業との間に、一方は法人税が非課税であり、一方は課税されるという著しい不権衡を生ずるに至る。

しかし、すべての公益法人についてその事業を精査し、公益性の強弱を判定することは不可能に近いことから、シャープ勧告を受けた昭和 25 年の法改正においては、すべての公益法人を一律課税法人とし、その収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税を課税することとなったものである。

そして、法人税法 2 条 13 号によれば、収益事業とは、販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて営まれるものとされているところ、その具体的内容は、施行令 5 条 1 項に物品販売業をはじめとする 33 の事業をもって収益事業としている（当該 33 の事業を、以下「特掲事業」という。）。これは、一般事業者（営利企業、民間企業）との競合関係に立つと思われる事業を特に掲げたものである。また、同項本文括弧書きは、公益法人等がこれらの収益事業を営むに当たり、その性質上その事業に付随して行われる行為は、それぞれの収益事業に含まれると規定している。

② 収益事業該当性

本件においては、X が営むペット葬祭業等が特掲事業に該当するか否かが問題となるところ、当該事業が一般事業者が営む事業との関連から課税対象とするにふさわしいものか否かという観点からの判断を欠くことができない。そのためには、(ア)問題とされる当該事業と一般事業者が行っている事業との類似性の有無・程度、(イ)明文の規定によって特掲事業から除外されていたり、また、特掲事業として掲げられていないため、非課税とされている事業との関係、(ウ)当該事業で提供されるサービス・物品等の性質・態様等の諸般の事情を、国民の社会的・文化的意識を基礎とする社会通念に照らし、また課税の公平性という制度趣旨を勘案して、総合的に判断するのが相当である。

X の行うペット葬祭業は、請負業の特質を備えているばかりか、その事業形態は一般事業者が営むそれと極めて類似し、しかも、業務内容や態様等に照らして、賽銭や喜捨と同列に見るべき事情も存

しないから、課税対象とするにふさわしいと評価できる。

(5) 判断（請求棄却）

① 公益法人に対する課税制度

「法人税法等が公益法人等に対して種々の優遇措置を講じているのは、必ずしも、それら全部が、本来は国家が行うべきほどに公共性、公益性の高い活動を担っており、国家としてもかかる団体を積極的に支援、育成すべきと考えられたからではなく、少なくとも、人間社会において潤滑油に例えるべき一定の有用性を持った非営利活動を行うとされていることに着目し、国家としても、その限りにおいて税制上の便宜を提供しようとするものと解するのが相当である。」

「したがって、法人税法は、およそ公益法人等であれば、どのような活動によって得た収益であろうと課税しないとする立場に立脚するものではなく、これらの法人等も納税義務者とした上で、本来の非営利活動については課税対象から外すこととするが、一般事業者が利益の獲得を目的として行っている事業と同じ種類の（収益）事業から生じた収益に対しては、これらに税制上の便宜を提供すべき根拠がなく、また課税の公平性の確保の観点から、低率ではあるものの、課税対象としていると解される。」

「そうすると、法 2 条 13 号、施行令 5 条 1 項各号の定める収益事業の概念は、（中略）当該団体やその活動が高い公益性、公共性を有していることを理由に、制限的に解釈しなければならないものでないことも明らかである。」

② 収益事業該当性

「施行令 5 条 1 項の示す特掲事業は、（中略）一方がある給付行為を行うのに対し、その対価として財貨を移転することを約することによって成立する種類の事業であるから、財貨移転行為が給付行為の対価として行われえない場合、すなわち給付行為の内容とは無関

係に任意でなされる場合には、特掲事業の定型的な特徴を欠き、収益事業に該当しないというべきである。そして、人の葬儀における読経行為など、宗教行為の典型例とされているものにおいては、通常、かかる意味での任意性が存在すると考えられていることは公知の事実である（その場合に収受されるお布施には、ある程度の幅を持った世間相場というものが存在することは否定できないが、同じ内容の読経を行う場合でも、被葬者の身分、経済力等によってその金額が異なり得ることは当然視されているし、仮にお布施の金額が上記の世間相場より低額であったとしても、これが債務不履行として責任が追求されることは考え難いなど、法的な拘束力を有していると認識されていない。）。

しかしながら、このことは、当事者が当該行為に対して何らかの宗教的意義を感じさえすれば、直ちに当該行為の収益事業該当性が否定されるということを意味するものではなく、また、当該行為が宗教的な外形を呈していることや、主催者が宗教家ないし宗教法人であることによっても、上記該当性が否定されるべきではない。ある行為に宗教的意義を感じるか否かは、人によって大きく異なり得るし、宗教的な外形を呈しあるいは主催者が宗教法人であるからといって、財貨移転が任意のものであることの保障は何もなく、法人税法上も、このような要素を基準として収益事業性の有無を判断する規定を置いていないからである。

したがって、その該当性の有無は、当該事業の展開の手法、収受される財貨の額が定まるに至る経緯、その額と給付行為の内容との対応関係、例外の許容性などの具体的諸事情を総合的に考慮し、一般事業者が行う類似事業と比較しつつ、社会通念に従って、果たしてその財貨移転が任意になされる性質のものか、それとも一定の給付行為の内容に応じた債務の履行としてなされるものかを判断して決せられるべきものである。（中略）そして、このことは、本件で問題となっているペット葬祭業だけに妥当するものではなく、針供養や人形供養、おみくじ等の頒布などの宗教的行為にも当てはま

るというべきである。」

「ペット葬祭依頼者のほとんどが、あらかじめホームページなどを通じ、あるいは依頼時に同表（＝料金表）を示されるなどして同表の存在を認識し、実際にも同表に記載された金員を支払っていたこと、ペット葬祭を実施する民間業者が多数存在しており、その料金システムは原告のものと極めて類似していることなどに照らせば、原告のペット葬祭業においては、依頼者は、原告がその支払う金員に対応する葬祭行為をするものと期待し、原告も、その提供する葬祭行為に対応する金員が支払われるものと期待しているというべきであるから、依頼者の支払う金員が任意のものであるとは到底解されず、両者の間に対価関係を肯認するのが相当である。」

「国民が上記のような（＝金額が多くないときちゃんと供養してもらえないのではないかという）不安を抱いているということ自体、その裏返しとして、支払う金額の多寡に応じた葬祭行為（サービス）がなされることを当然視していると考えられる上、（中略）同表の金額が一応の目安にすぎない旨の注記が記載されていないことなどに照らすと、原告の上記主張は、到底採用できない。」

（6）評釈

① 田中義幸氏（本判決に賛成）

田中義幸氏は、公益法人に対する課税については、イコール・フイッティング論を是とする立場に立つ。

すなわち、宗教法人などの公益法人等の活動や事業の原点は、「会費や寄附金、補助金を得て、それを事業資金、活動資金として無償の社会活動を行うところにある²²」とした上で、たとえ本来の活動や事業であったとしても対価を得るものについては、公益法人等といえども原則課税対象となるとしている。その根拠は、対価を得る事業は公益法人等に担税力を生じさせているのに、課税されなけれ

²² 田中義幸「宗教法人における『収益事業』チェックポイント」税務弘報 53 巻 8 号 132 頁…以下、田中義幸氏の見解については同文献による。

ば競合する営利法人と課税の公平が保たれないからであるとする。

そして法人税法施行令 5 条 1 項に規定する 33 業種の事業については、対価を得て行われる多くの業種の中で 33 業種だけを取り出して列挙したものではなく、およそ想定しうる限りの対価を得て行われる事業を規定したものであるとしている。

田中義幸氏の見解は、イコール・フィッティング論を是としている点、及び収益事業概念と制限的に解釈しない点で、本判決を支持するものとなっており、田中義幸氏は本判決を、収益事業判定の核となる対価性についてより概念を深化させたという点で高く評価している。

また、田中義幸氏は宗教法人がなぜ非課税である根拠について、宗教法人関係者は無自覚過ぎるくらいがあると批判している。田中義幸氏の見解では、宗教法人が信者等の葬儀を行って謝礼を受け取ったり、墓地に埋葬して供養料を受け取ったりしても通常は課税を受けないのは、葬儀や供養と喜捨の間に対価性がないと主張できるからであって、その一点が主張できなくなれば、一挙に非課税論は根拠を失うことになる、とされる。今回の判決でも、対価性が認められれば、ペット葬祭業だけでなく針供養、人形供養、おみくじ等の頒布なども収益事業になりうることを裁判所は示唆しているが、この点について宗教法人関係者は注意を要すると、田中義幸氏は宗教法人非課税の現状に警鐘を鳴らしている。

② 三木義一氏・木村直義氏（理由反対）

一方、イコール・フィッティング論による公益法人への課税に、批判的な意見もある。三木義一氏・木村直義氏は、本件の場合、ペットブームに便乗した一般事業者が宗教法人の活動に似せて葬祭業を行い始めた結果として競合関係が生じたのであり、現行法規が想定した事態と逆のケースであるからイコール・フィッティング論は不当であるとする。この意見は、原告側と同じ立場に立つものもある。

同氏らは、「最近『収益事業』課税の趣旨をイコール・フィッティング（民間企業との競争条件の平等化）のみから説明する事例が増えてきているように思われる。（中略）近年は逆に、公益法人がボランティア活動として行っていた活動に民間業者が入り込んでくるケースも見られ（中略）、もともと課税されていなかったものが、民間がやり出したら収益事業になるのだろうか。²³」と、イコール・フィッティング論のみによる安易な公益法人課税の議論に疑義を唱えているのである。

また、同氏らは、最近の課税実務は、民間が後から参入することによって、公益法人等の本来的活動が「収益事業」に変質しうるかのように解釈しているとして、租税法律主義の立場からも、安易な公益法人課税を批判する。

このような考え方にに基づき、33 業種については、民間企業との競合が法人税法の立法趣旨にあったとしても、条文上に「その他民間企業と競合する事業」等の一般条項が規定されているわけではなく、したがって、もともと 33 業種に含まれていなかったものが、民間がやり出すことによって 33 業種に含まれるようになる」と解するのは、租税法律主義からしてきわめて疑問であるとする。つまり、同氏らは、33 業種については限定的に考えているのであり、現行法の課税範囲に問題があるならば、拡張解釈によってではなく、立法的な解決を図るべきものとしている。

また、同氏らは、本判決については、ペット供養は人の供養とは異なり、宗教性は否定できないものの、宗教活動そのものではなく、かつ、対価性があるので、収益事業に該当するものと判断したものと解釈している。その根拠は、「対価関係の有無だけで収益事業性を判断することになるのだとすると、宗教活動自体を収益事業と解することにもつながりかねず、少なくともこのような論理での実質

²³ 三木義一・木村直義「宗教法人と収益事業—ペット供養訴訟を素材にして—」税経通信 60 巻 9 号 213 頁…以下、同氏らの見解については、同文献による。

的変更は租税法律主義の観点から見て許されるべきではないとしている。

また、本判決における宗教法人の行為についての判断基準を、次のように分類する。すなわち、人の葬儀における読経行為などの「宗教」行為については、明らかに財貨移転行為に「任意性」があるため、収益事業には該当しない。一方で、針供養、人形供養、おみくじ等の頒布は「宗教的」行為は、「任意性」の有無によって収益事業性が判断される。そして、判例においては当該「宗教」行為と「宗教的」行為の例示はあるものの、それらの定義などが明らかになっていないため、例示されたもの以外に該当する事業がないか、検討しなければならないとの問題を提起している。

③ 忠岡博氏（本判決に反対）

対価性の有無を収益事業性の判断基準とすべきでないという意見もある²⁴。

まず、公益法人への課税の是非については、忠岡博氏は、非課税が原則であるとしている。法人税の性質と課税根拠については、所得の前取りであるとする法人擬制説的な考え方と、法人独自の担税力に着目する法人実在説的な考え方の二つがあるが、公益法人に対する課税を考える場合には、法人擬制説的な考え方にに基づき、公益法人は個人への所得の分配を前提にしていないために、法人税を課税する理由がないというのである。

そしてそのような原則があるにも関わらず、公益法人が収益事業を行った場合に課税をするのは、営利法人と事業内容が競合する場合において、課税の公平を優先した結果に過ぎない。忠岡博氏は、本判決が、公益法人に対する法人税の非課税を、公益法人に対する優遇措置であるかのように述べている点について、批判している。

そして次に、収益事業該当性についてであるが、忠岡博氏は、対

²⁴ 忠岡弘「宗教法人が行うペットの葬祭の収益事業該当性」税法学 554 号 115 頁…以下、忠岡弘氏の見解については、同文献による。

価性の有無は収益事業該当性の判断基準とはなり得ないとしている。すなわち、収益事業には対価があるが、逆に、対価があれば収益事業だという論理は成り立たないというのである。本来、公益法人が行う事業は原則として非課税であるものを、収益事業に限って例外的に課税するのであるから、収益事業に該当するかどうかの要件、すなわち、課税要件は厳格に解釈しなければならないのであり、対価性の有無などという曖昧な判断基準を持ち出すべきではないとする。

更に、忠岡博氏は、宗教法人が行う宗教行為と営利法人が行う宗教ビジネスの競合性については、本質的に異なっており競合関係にあるとはいえないとしている。本件のペット葬祭も、営利法人が行っているペット葬祭業と外形が似ていても、本質的には別個のものであり、もともと競合関係にはないと考えるべきであるとしている。

以上のような考察から、忠岡博氏は、Xの行う事業を収益事業とみなして法人税を課すことを判示した本判決は、けっして妥当とはいえないと結論づけている。

④ 上松公雄氏

公益法人への課税について、上松公雄氏は、本判決が公益法人等に対する現行法人税制を優遇税制と位置付けている点につき、「これは結論を導くための前提が誤っているものといわざるを得ない。²⁵⁾」と批判している。上松公雄氏は、前述の忠岡弘氏と同様、法人擬制説に則り、利益の分配が行われない公益法人等に関しては、本来課税すべき根拠は存しないのであり、一定の要件に該当する収益事業に限って課税するのは、民間営利法人との競合関係を考慮した結果の、政策的な課税である、とする。したがって、公益法人等に関しては、本来的には非課税が前提とされるのであり、本判決は前

²⁵⁾ 上松公雄「宗教法人が営むペット葬祭業は収益事業に該当するとされた事例」税務事例 38 巻 2 号 21 頁…以下、上松公雄氏の見解については、同文献による。

提からして誤っている、とする。

また、収益事業課税については、上松公雄氏は、イコール・フィッティング論に基づくことは適当でないとしている。すなわち、収益事業課税の根拠とされる競合関係とは、元々、民間営利法人が展開している事業分野に公益法人等が進出する場合の競合関係であり、本件のように、従来は公益法人等が担い手となって展開されていた事業分野に営利法人が進出してきた場合の競合関係については、より慎重な検討が必要であるというのである。この意見は、前述の三木義一氏・木村直義氏らと同様である。

上松公雄氏は、本判決において、宗教的活動が収益事業に該当するか否かについて対価関係の有無が重視されている点についても、批判する。上松公雄氏によれば、収益事業性は、当該事業が宗教的活動に該当するか否かにより判断すべきであるとされる。その根拠は、神前結婚等の挙式を行う行為については、宗教法人以外の公益法人等が行う場合は収益事業に該当するが、宗教法人が行う場合には、宗教的活動の一部として認められることを理由として収益事業に該当しないものとして取り扱われている点にある。

したがって、上松公雄氏の結論としては、収益事業に対する課税は限定的に行われるべきものとする前提に立ち、当該ペット葬祭業が宗教的活動に該当するか否かを判断し、宗教的活動に該当しない場合には、特掲 33 業種に該当するか否かの事実認定をすべきである、としている。

⑤ 中島隆信氏

また、ペット葬祭こそ宗教活動そのものであるとする意見もある。中島隆信氏は、公益法人が免税になる根拠はその公益性にあり、本来であれば政府の行うべき仕事を肩代わりしていることにありと主張する²⁶（本判決とは逆の意見である）。したがって公益法人が免

²⁶ 中島隆信『お寺の経済学』（東洋経済新報社、2005年）137～155頁…以下、中島隆信氏の見解については、同文献による。

税となるためには、高い公益性を持っていなければならない。

宗教法人以外の公益法人については、政府からの補助金によって公益性が担保されるという。つまり、公益法人は、その目的から国民に広くサービスを提供することが望ましいとされるから、高い料金設定にすることは難しく、政府が補助金を出すことになる。そして政府は補助金が公益性の高いサービス提供のために正しく使われているかどうか、国民に代わって法人の業務内容をガバナンスすることになるから、政府から補助金をもらうということは、公益法人にとってはその公益性の担保に繋がるのである。

しかし、宗教法人の場合はそうはいかない。宗教法人に対しては、政教分離の原則により、政府は補助金が出せないからである。したがって宗教法人は政府からの補助金によりその公益性が担保されない為、公益性の高さを自ら示さなければならない。そして、不明瞭な料金こそがサービスの公益性を見分ける鍵となる。すなわち、料金を提示しないということが公益性の高さを証明するための具体的な手段となる。困っている人がいたら救いの手を差し伸べるのが僧侶の仕事であるが、その後で受け取る金員は、サービスの「対価」ではなく、あくまで「お礼」を意味する（つまり任意である）という理屈である。つまり、料金を提示すればそれは収益事業ということになる。

ただし、あくまで目安としてホームページなどで情報公開している場合には、ただちに公益性に反する行為と見なすのは適當ではないという。なぜなら、お寺の檀信徒たちもいくらお礼をしていいかわからないから、お寺がこうした情報開示をするのは檀信徒たちへの親切であるからである。そしてお寺がこのような形で料金を提示せざるをえなくなっているのは、お寺が本来取り組むべき課題、すなわち苦しんでいる人々の救済という本業から離れ、葬儀や法事といったサービスを提供する一業者になってしまったためであるという。

そして本件のペット葬祭についてであるが、中島隆信氏はペット

供養こそ本業たる救済である、としている。すなわち、「ペット供養は消費者サイドからの新しい要求である。そしてその内容は明らかに苦しみからの救済を求めている。救済を求めている人ははじめからペット供養など頼まないからだ。したがって、そうした人々に対し、僧侶が救いの手を差し伸べるのは明らかに宗教活動といえる。但し、宗教法人の免税措置に正当性を求めたいならば、寺は料金を提示してはならず、あくまでお礼という形で金額に関係なく受け取るべきである。」

しかし、中島隆信氏は本件の場合におけるホームページでの料金表が、「料金の提示」であるのか「檀信徒への親切としての目安」であるのかについては、私見を述べてはいない。そのどちらを採るのかによって、結論の分かれるところである。

(7) 本件に対する私見

基本的には本判決を支持する。公益法人に対する課税に関しては、公益法人には一定の公益性があることは認められても、本来は国家が行うべき程に、公共性、公益性の高い活動を行っているとは考えられない。殊に宗教法人に関しては、高い公益性を有しているとは考えにくい。宗教に一定の社会的な有用性は認められても、信仰の価値は個人的にしか計れない性質のものであるし、だからこそ国家においては政教分離の建前が採られているものとする。但し、宗教が人に与える良い影響（精神的充足、道徳心）が社会的には有用であることも認められるから、公益法人として一定の優遇措置が置かれているのであろう。

したがって、公益法人が民間企業と競合するような収益事業を行った場合には、公益法人といえども課税されるべきであると考えられ、収益事業性の有無は、公益性などという目に見えない基準によってではなく、対価性によって判断されるべきものであると考える。

本件のペット葬祭業の場合、民間業者の方が宗教家の宗教行為を真似ているケースであるとはいえ、現状として宗教法人と民間企業

の競合が起きており、宗教法人は民間企業に似せたサービス形式や料金設定を行わねばならない状況にあるのだから、やはり収益事業を行っていると考えられる。したがって、本件のペット葬祭業に対しては課税が行われるべきである。

しかし、本件において、人の葬儀における読経行為は宗教行為の典型例であり、任意性が存在するという判断がされていることについては、異論を唱えたい。お布施においてはある程度の世間相場が存在するものの、お布施の金額が世間相場と異なったからといって債務不履行として責任を追及されない、すなわち法的な拘束力がない、というのが本件の判断の根拠である。確かに、これまでのお布施に対する考え方からすれば、その判断に誤りはない。

しかし、本件でなされた判断は、従来の、寺院と檀家の関係が深かった場合にのみ、妥当なものである。現代においては、地域コミュニティが崩れつつある等の原因により、寺院と檀家の安定した関係が脅かされつつあり、葬儀の際の主導権が寺から葬儀社へ移行しつつあることも、これまでに述べた通りである。こうした状況のもとでは、檀家の菩提寺に対するお布施が、「お礼」ではなく「料金」（的なもの）であるとの認識が、深まりつつあるのではないだろうか。そうなれば、人の葬儀であるからといって、即座に非課税とされる考え方は、これからは通用しなくなっていくのではないだろうか。また、お布施がお礼であるとの考え方による「領収書不要」の現状が、宗教法人の脱税に逆に手を貸すことにもなっているとする意見もある²⁷。

5 現代葬式の問題点とこれからの在り方

現代の葬式において特徴的な点は、地域コミュニティの崩壊による、寺院と檀家の関係の稀薄化である（沖縄においてはもともと存

²⁷ 大村大次郎『脱税 元国税調査官は見た』（祥伝社、2005年）102～105頁

在しない)。「墓質」と揶揄される境内墓地を媒介とする長期的な寺檀関係が、現代においては合理的な制度としてはすぐわなくなっているのである。

寺院と檀家の関係の稀薄化により、寺院の安定した収入の基盤は崩れつつある。したがって、檀家寺側としては、葬式や法事などの少ない機会を利用してコストの回収をしようと目論み、高額な布施を要求するなどの問題が生じる。

こうした葬式費用の不透明という消費者の不満を解消するため、NPO 法人葬儀費用研究会は、リーズナブルの葬儀費用の見積もりをホームページで公開している。そうすると消費者は葬式費用の世間相場の情報を入手することにより、価格に見合ったサービスを要求するようになるであろう。そして寺側としては、信仰心の表れとしての布施を檀家に要求することはますます困難になっていくのではないだろうか。

このような状況のもと、寺院が生き残るためには、葬式仏教を完全にビジネス化するしか、方策はないものとする。寺院と檀家の関係の稀薄化に歯止めがかけられない以上、もはや信頼関係に基づく長期契約ではなく、短期的な市場取引と割り切ることである。葬儀社と競合していくためにも、布施方式のわかりにくい料金設定をやめ、メニューによる透明性の高い葬式サービスへと移行することが必要であろう。

そうすると、葬式費用の性質も、大きく変化する。遺族が寺へ支払う葬式費用は、これまでの「信仰心の表れ」としての任意的なものから、「葬式というサービスの対価」への変化を余儀なくされる。さすれば、公益法人としての宗教法人に立場そのものも大きく変化し、営利法人として法人が課されるようになるか、あるいは葬式における読経行為等が収益事業としてやはり法人税が課されるようになるのではないだろうか²⁸。

²⁸ 但し、宗教法人に法人税の課税を行うことと、相続税の計算において葬式費用を債務控除することとは、別個の議論である。個人（遺族）が宗教法

第三節 葬式費用の税務

1 葬式費用とは何か

前節までで、現代日本の葬式システムの特徴点と具体的な式次第について検討を試みた。これまでの検討を踏まえた上で改めて問われなければならないのは、現代の日本において葬式費用とは何を指しているのか、ということである。葬式費用の定義づけを行うことは、葬式費用の税務を検討する上で非常に重要な問題であるので、本節で検討する。特に、葬式費用と法会に係る費用の区分については、注意を払う必要がある。

(1) 宗教的な意味における葬式費用

まず、純粋に宗教的な意味合いにおける葬式費用の定義は、どうなるであろうか。寺による葬式と先祖の追善供養の儀式は、江戸時代以降の檀家制度の定着により、檀家からの布施収入を増やす手段として発展したのは、第一節で述べた通りである。しかし、いくら寺の収入を増やすための手段とはいっても、日本人の習慣と気質に合った合理的な意味合いがそこにはあっただろう。殊に、死を穢れとする考え方は仏教によってもたらされたものではなく、古代からの日本人の死生観に基づいている。この点を踏まえると、葬式とは、故人の遺骸を埋葬すると共に、未だ死霊に過ぎない故人の霊を鎮め、仏の教えに導くスタートラインに立たせるための儀式であると結論づけられるのではないだろうか。そして葬式費用とは、これに係る費用である。一方、法会とは、死霊である故人の霊を祖霊と化すための儀式として位置づけられるであろう。

人に支払ったお布施の金額が、その地域・宗派の平均的な金額であれば、たとえ領収書が無い場合等にも、債務控除することに何ら差し支えはないと考える。詳しくは次章参照。

(2) 現行法における葬式費用

現行法においては何ををもって葬式費用とされているであろうか。葬式費用に関する法律の規定には、以下のものがある。

まず、民法 306 条 3 号及び 309 条には、葬式費用の先取特権を認めている規定がある。すなわち、葬式費用を原因として債権を有する者は、債務者の総財産について先取特権を有し、また、葬式費用の先取特権は、債務者のためにされた葬式の費用のうち相当な額について存在する。これらの規定は、どんな者にも最低限の葬式を保証しようとする趣旨から設けられている。すなわち、これらの規定は、「葬式は、善良の風俗ないし国民道德の要求するところであり、また衛生の見地からも必要である。死者の社会的経済的地位にふさわしい葬式は、死者の人間性をも尊重するゆえんであると考えられる。この先取特権は、かかる見地から葬式費用に関する債権を保護することによって、葬式を容易ならしめることを目的とする²⁹⁾」ものであり、葬式費用の定義について規定するものではない。

次に、葬式費用の控除に関する規定が相続税法に設けられているが、これは本稿の主題であるので、次項以降に検討を譲りたい。

更に、労働基準法 80 条・国家公務員共済組合法 63 条などには、葬祭料の支給に関する規定が設けられている。これらの規定は、労働者あるいは国家公務員が死亡した場合の葬祭料あるいは埋葬料の支給について定めるものであり、あくまでも恤救的な給付規定であって、葬式費用の内容を定めるものではない。

現行法において葬式費用について定める規定は上記のものだけであり、葬式費用とは何かを定める法は、存在していない。そしてこの現状があるからこそ、葬式費用に関して納税者と課税庁側で意見の対立が生まれているのである。

²⁹⁾ 林良平編『注釈民法』8 卷（有斐閣，1965 年）115 頁

(3) 社会通念的な意味における葬式費用

最後に、社会通念的な意味では、何をもって葬式費用とされているであろうか。社会通念における葬式費用とは、つまりは「納税者の多くが葬式費用と考える費用」として、大きな意味あいを持つであろう。

葬式概念を時間の流れに従って区分すると、次のようになる³⁰。

- ① 最狭義…人の死亡の直後の死者を悼む儀式（追悼儀式）
- ② 狭義…①と、①に続く遺骸または遺骨の埋葬等
- ③ 広義…①及び②と、その後の儀式

一般に、葬式費用は狭義の葬式（追悼儀式及び埋葬等行為）に要する費用と解されており、(2)で紹介した民法 306 条・309 条や、相続税基本通達でも、同様の解釈がされている。

葬式により発生する具体的な費用に関しては、「①通夜の費用として、死亡場所からの搬送代、棺代、遺骸保存代、会場賃借料、祭壇賃借料、僧侶に対するお布施、通夜に集まった関係者に対する食事等の接待費等、②告別式、遺骸の火葬の費用として、会場賃借料、祭壇賃借料、お布施、告別式に集まった関係者に対する接待費、霊柩車等火葬場までの移動の料金、火葬代、骨壺代等、③納骨代といったものが葬儀費用に含まれることについて争いがなく、墓地の代価、葬式後の見舞客の食事代については範囲外と解されている。初七日、四十九日の法要にかかる費用については、通夜から納骨（通常四十九日の法要後に行われるようである。）までの費用を一体として考えこれを葬儀費用に含むとする見解と、範囲外であるとする見解がある。³¹」

第二節第一項の内容を踏まえると、仏教・キリスト教・神道の葬儀に共通していえることは、その名称は異なるが、いわゆる通夜・

³⁰ 葬式概念については、梶村太市・雨宮則夫編『現代裁判法体系』11 卷（新日本法規，1998 年）171～172 頁による。

³¹ 雨宮則夫・石田敏明『遺産相続訴訟の実務』（新日本法規，2001 年）143～144 頁

告別式・火葬・埋葬までが葬儀の一通りの流れになっていることである。また、埋葬は死後 50 日前後に行われることが慣習となっており、それに合わせる形で何らかの儀式及び香典返し等が行われている。但し、現代では 50 日目前後に行われていた儀式及び返礼の習慣が、葬儀当日に行われているケースが多くなっている。以上の点を踏まえると、納税者側の意識としては、葬儀当日までにかかる費用が「葬式費用」として認識されているのではないだろうか。

葬式費用の定義に関する通説と、納税者の意識との差において問題となるのは、一般に葬式費用に含めるとされているものと、葬式費用には含まれないとされるものが、同時に発生する場合が多いことである。すなわち、

- ① 一般に、納骨代は葬式費用に含めるとされるが、四十九日法要に係る費用は葬式費用に含めないとされる（相続税法上の取扱いも同様）。これに対し、四十九日の法要と納骨を併せて行う慣習が成立している。
- ② 一般に、初七日法要に係る費用は葬式費用と含めないとされるのに対し、これを葬儀当日に行い、葬儀費用と併せて支払う場合も少なくないこと。

の二つの場合である。これらについては、個人的な見解としては、初七日法要に係る費用と四十九日法要に係る費用は、本義的には、追善供養のための費用であり、葬式費用には含まれないと考える。したがって、四十九日法要と併せて納骨を行った場合には、納骨代以外の部分は葬式費用には当たらないとするのが妥当であろう。しかし、初七日法要を葬儀当日に行った場合で、それがその地域の慣行として成立している場合には、認容の余地があると考ええる。この点に関しては、第二章で判例も交えて詳しく検討するので、第二章を参照されたい。

2 相続税における債務控除

前項で述べた通り、相続税法においては葬式費用の控除に関する規定が存在する。その詳しい検討は第二章及び第三章以降に譲るが、ここでは相続税法 13 条 1 項に規定する債務控除の内容について触れ、問題の所在を明らかにしておきたい。

(1) 債務控除の意義

相続税は、相続の開始を基因とする財産の無償取得によって生じた経済的価値の増加に対して課税される租税である。相続債務は相続の放棄がない限り当然に相続人または包括受遺者に承継され、その者の相続により無償取得した経済的価値を減殺することになる。そこで、相続税の課税価格の計算にあたっては、相続または遺贈によって取得した財産の価額の合計額をもって課税価格とするが（相続税法 11 条の 2）、相続開始の際、現に存する被相続人の債務で事実と認められるものがあるときは、その金額を取得財産の価額から控除する（相続税法 13 条、14 条）。そして葬式費用は相続債務とは異なるが、葬式が社会慣習として個人の死に当然に伴うものであることから、債務控除することが認められている。

なお、債務控除の意義については、最高裁昭和 49 年 9 月 20 日判決（最高裁判所民事判例集 28 巻 6 号 1178 頁）が、次のように判示している。

「相続税は、財産の無償取得によって生じた経済的価値の増加に対して課される租税であることから、その課税価格の算出にあたっては、取得財産と控除債務の双方についてそれぞれの現に有する経済的価値を客観的に評価した金額を基礎とするのであり、ただ、控除債務については、その性質上客観的な交換価値なるものがないため、交換価値を意味する『時価』に代えて、その『現況』により控除すべき金額を評価する旨定められているものと解される。」

(2) 債務控除の範囲

- ① 居住無制限納税義務者³²もしくは非居住無制限納税義務者³³または特定納税義務者³⁴のうち相続開始の時ににおいて日本国内に住所を有する者の債務控除

相続または遺贈（包括遺贈及び被相続人から相続人に対する遺贈に限る。以下(2)において同じ。）により財産を取得した者が相続人または包括受遺者であり、かつ、無制限納税義務者もしくは非居住無制限納税義務者または特定納税義務者のうち相続開始の時ににおいて日本国内に住所を有する者である場合には、その取得財産の価額から、次の（ア）及び（イ）に掲げる金額のうちその者の負担に属する部分の金額が控除され、その控除後の金額をもって課税価格とされる。

（ア） 被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）

（イ） 被相続人に係る葬式費用

なお、葬式費用については、相続を放棄した者及び相続権を失った者であっても、その者が現実に被相続人の葬式費用を負担した場合においては、これを控除しても差し支えないものとして取り扱われている（相続税基本通達 13-1）。

³² 相続または遺贈により財産を取得した個人でその財産を取得した時ににおいて日本国内に住所を有するものをいう。以下本章において同じ。

³³ 相続または遺贈により財産を取得した日本国籍を有する個人でその財産を取得した時ににおいて日本国内に住所を有しないもの（その個人またはその相続または遺贈に係る被相続人がその相続または遺贈に係る相続の開始前5年以内のいずれかの時ににおいて日本国内に住所を有していた場合に限る。）をいう。以下本章において同じ。

³⁴ 贈与により相続時清算課税の適用を受ける財産を取得した個人（居住無制限納税義務者、非居住無制限納税義務者、制限納税義務者に該当する者を除く。）をいう。以下本章において同じ。

② 制限納税義務者³⁵または特定納税義務者のうち相続開始の時に
おいて日本国内に住所を有しない者の債務控除

相続または遺贈により財産を取得した者が相続人または包括受遺者であり、かつ、制限納税義務者または特定納税義務者のうち相続開始の時に日本国内に住所を有しない者である場合には、日本国内にある取得財産の価額から、被相続人の債務で次に掲げる金額のうちその者の負担に属する部分の金額が控除され、その控除後の金額をもって課税価格とされる。

(ア) その財産に係る公租公課

(イ) その財産を目的とする留置権、特別の先取特権、質権または抵当権で担保されている債務

(ウ) (ア)及び(イ)に掲げる債務の外その財産の取得、維持または管理のために生じた債務

(エ) その財産に関する贈与の義務

(オ) (ア)から(エ)に掲げる債務の外、被相続人が死亡の際日本国内に営業所または事業所を有していた場合においては、その営業所または事業所に係る営業上または事業上の債務

③ 非課税財産に係る債務控除の不適用

被相続人の債務であっても、次に掲げる財産の取得、維持、または管理のために生じた債務は債務控除の対象とはならない。その理由は、次に掲げる財産はいずれも相続税法上非課税財産とされており、このような非課税財産に係る債務については、債務控除の対象としないことが合理的であるためである。

(ア) 墓所、霊びょう及び祭具並びにこれらに準ずるもの

(イ) 宗教、慈善、学術その他公益を目的とする事業を行う者

³⁵ 相続または遺贈により相続税法施行地にある財産を取得した個人でその財産を取得した時に日本国内に住所を有しないもの（非居住無制限納税義務者に該当する者を除く。）をいう。以下本章において同じ。

で一定の者が相続または遺贈により取得した財産でその公益を目的とする事業の用に供することが確実なもの

④ 相続財産に関する費用

民法 885 条は、相続財産に関する費用は相続財産の中から支弁することを規定している。そのため、相続財産に関する費用は債務控除の対象になるのではないかという疑問が生ずる。しかし、相続財産に関する費用は、相続財産が確定的に相続人により現実に支配されるまでの管理、保存などのための費用であり、相続開始後に発生するものであるから、これらの費用が相続財産の中から支弁することとされているものであっても、債務控除の対象とはならない（相続税基本通達 13-2）。

(3) 確実な債務

控除すべき被相続人の債務の金額は、確実と認められるものに限られる（相続税法 14 条）。「確実と認められる債務」とは、債務の存在及び債権者による請求その他により債務者につきその履行が義務づけられている債務である。しかし、債務が確実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要しない。また、債務の金額が確定していなくてもその債務の存在が確実と認められるものについては、相続開始時の現況によって確実と認められる範囲の金額だけを控除するものとして取り扱われている（相続税基本通達 14-1）。

① 自然債務

自然債務（債務者側から進んで弁済すれば有効な弁済となるが、債務者側で弁済しない場合に、債権者側から裁判に訴えて強制履行を求めることができない債務）については、債務控除の対象とはならない。このような債務は、債権者による請求その他により債務者

につきその履行が義務づけられている債務とはいえないからである。

② 贈与税の連帯納付義務

被相続人が生前に財産を贈与している場合で、相続開始時に受贈者が贈与税を納税していない場合に、これに係る贈与税の連帯納付義務が相続税の債務控除の対象となるかどうか問題となる。これについては、静岡地裁平成元年 6 月 9 日判決（行政事件裁判例集 40 巻 6 号 573 頁）は、債務控除の対象とはならないと判示した。その理由は、「贈与者の納税義務は、受贈者が右義務を果たさないときの補完のために定められたものと解するのが相当であるから、受贈者の納税義務は、贈与者の義務と同等の義務であるとはいえず、その関係は主たる債務と従たる債務の関係にあつて、贈与者において納税義務を履行した場合には、贈与者から受贈者に対する求償権が発生すると解すべきものである。（中略）贈与者において将来現実に贈与税を納付すべき義務を履行するのかどうか不確実であるし、また、贈与税を納付すべき義務を履行しても受贈者に対して求償権を行使することによってその損失を補填することもできるのであるから（中略）、『確実と認められる債務』には該当しないというべきである。」とされた。

③ 書面によらない贈与の義務

民法 550 条は、書面によらない贈与はそれが履行されるまでは当事者において取り消すことができるとして、書面による贈与契約にのみ法的拘束力を与えることとしている。そこで、このような被相続人またはその相続人がいつでも取消し得る債務が、「確実な債務」として債務控除の対象となるかどうか、問題となる。

これについては、東京高裁平成 4 年 2 月 6 日判決（行政事件裁判例集 43 巻 2 号 123 頁）は、「取消しが理論的には可能であっても、諸般の事情からみて取消権の行使がされず、その債務が履行される

ことが確実と認定できる場合には、これを債務控除の対象から除外すべき理由はない」として、債務控除の対象とできるとの判断をしている。

④ 保証債務及び連帯債務

保証債務(主たる債務者がその債務を履行しない場合に、その主たる債務者に代わってその債務を履行するために保証人が負担する債務)については、原則としては債務控除できない。その理由は、被相続人がなした保証債務は相続人に相続された場合であっても、将来現実にその履行義務が発生するかどうかは不確実であり、また現実にその保証債務を履行した場合であっても、保証人は主たる債務者に対する求償権の行使によって補填されるから、確実な債務とはいえないためである。

但し、主たる債務者が弁済不能の状態にあるため、保証債務者がその債務を履行しなければならない場合で、かつ、主たる債務者が求償して返還を受ける見込みがない場合には、主たる債務者が弁済不能の部分の金額は、当該保証債務者の債務として控除することができる(相続税基本通達 14-3(1))。

これに対し連帯債務(複数の債務者が同一の内容の給付について各々全部を弁済する義務を負うが、そのうちの一人が弁済すれば、他の者の債務も消滅する債務関係)については、連帯債務者のうちで債務控除を受けようとする者の負担すべき金額が明らかになっている場合には、その負担金額を控除することができる。

そして、連帯債務者のうちに弁済不能者がり、かつ、求償して弁済を受ける見込みがなく、その弁済不能者の負担部分をも負担しなければならないと認められる場合には、その負担しなければならないと認められる部分の金額もその債務控除を受けようとする者の負担部分として控除することができる(相続税基本通達 14-3(2))。

⑤ 特別縁故者が財産分与を受けるために要した費用

民法の規定により相続財産の分与を受けた特別縁故者が、その財産を取得するために出捐を余儀なくされた費用については、債務控除することはできないとされている。これについては、第二章で判例を交えて検討するので、第二章を参考されたい。

3 葬式費用に関する問題点

本章においてはこれまで、葬式システムの特徴と、葬式費用の税務上の取扱いについての説明をした。そこで本章のまとめとして、葬式費用の税務上の取扱いについての問題点を提起しておく。

本節第一項で述べたように、葬式費用とは何か、それを誰がどう負担するのかについて定めた法律は存在しない。相続税基本通達は葬式を「狭義の葬式費用」として解釈しているが、通達は法律ではないし、また、その規定内容も、多様な葬式費用の全てをカバーするものでもない。そのため、葬式費用の解釈を巡り、納税者と課税庁側との間でしばしば意見の食い違いを生じる。

両者の間で争われるのは、主に次の二点である。

一つは、どのような費用までが葬式費用として認められるのか、という葬式費用の範囲の問題がある。葬式は宗教（宗派）や地域性によって様々であるため、社会通念上妥当な葬式費用の解釈を巡って、その範囲が争われる。具体的には、初七日法要に係る費用や四十九日法要に係る費用を葬式費用に含めるかという問題や、香典返戻費用等の問題がある。これらの問題については、第二章で検討していく。

そしてもう一つには、葬式費用の控除対象者の問題がある。債務控除は、相続人または包括受遺者に限って認められるが、葬式費用は相続を放棄した者であっても、実際に葬式費用を負担していれば控除できる。しかし、制限納税義務者等の場合には、債務控除は一定の範囲内で控除が認められるものの、葬式費用については一切控

除ができない。こうした規定は、合理的な規定といえるのか、検討を要する。

また、葬式費用の負担について争いがある場合には、誰が相続税を負担すべき者なのかという議論がしばしばなされるが、葬式費用の負担者の議論と、誰が葬式費用の控除を認められるのかという議論との間に、整合性はあるのかという検討が必要である。具体的には、葬式費用は民法 885 条に規定する「相続財産に関する費用」であるとする説が存在するが、その説を採った場合に、相続財産に関する費用は債務控除の対象としないとする現行の取扱い(相続税基本通達 13-2)と、矛盾が生ずるのではないか、という問題などがある。この問題については、第三章で詳しく検討をしていく。

なお、債務が確実であるかどうかの判定についての問題が残されているが、当然ながら葬式費用は相続開始後に発生する費用であるから、相続開始時には存在しない。それを控除することを認めるのは、先にも述べたが、葬式が社会慣習として個人の死に当然に伴うものであることから他ならない。したがって、控除を認められる葬式費用は、相続税の期限内申告書の提出期限内に（葬式費用の）債務の履行が確実となっているものに限られると考える。また、お布施などの「債務ではない」（と、宗教法人側が主張するところの）費用については、支払いが完了した部分の金額についてのみ、控除が可能であると解すべきであろう。

第二章 葬式費用の範囲

第一節 相続税法における葬式費用の範囲

1 葬式費用の範囲に関する規定

相続税法には債務控除の規定があり、葬式費用は相続債務ではないが、葬式が社会慣習として個人の死に当然に伴うものであることから、債務控除することが認められていることは、前章で述べたとおりである。

しかし、葬式費用の範囲に関する明文の規定はない。したがって何が葬式費用であるかどうかは社会通念によって判断するほかない。

「葬式とは、死の前後における儀礼、入棺、通夜、葬送などの儀礼をさすものといえるが、宗教やその地域の慣習によってもその様式が異なるため、その支出が葬式費用といえるかどうかは個々の具体的な費用について社会通念に則して判断するほかない」¹とされる。

そしてこれも前章で述べたが、葬式概念には最狭義・狭義・広義の三通りの考え方がある。一般には、葬式費用は狭義の葬式(追悼儀式及び埋葬等行為)に要する費用と解されており、民法における葬式費用の先取特権に関する規定や、相続税基本通達における規定も、この解釈に基づいている。

相続税基本通達 13-4 は課税の実務上その判断を行う場合について、その範囲を次のように示している。

- (1)葬式もしくは葬送に際し、またはこれらの前において、埋葬、火葬、納骨または遺骸もしくは遺骨の回送その他に要した費用
(仮葬式と本葬式とを行うものにあっては、その両者の費用)
- (2)葬式に際し、施与した金品で、被相続人の職業、財産その他の事情に照らして相当程度と認められるものに要した費用

¹ 香取稔編『平成 16 年度版相続税重要項目詳解』(大蔵財務協会, 2004 年) 198 頁

- (3) (1)または(2)に掲げるもののほか、葬式の前後に生じた出費で通常葬式に伴うものと認められるもの
- (4)死体捜索または死体もしくは遺骨の運搬に要した費用

しかしこれだけでは実務上不十分であると考えられたためと思われるが、この相続税基本通達 13-4 に続いて、次掲の 13-5 が設けられている。

2 葬式費用でないとされるもの

次に掲げるような費用は、葬式費用として取り扱わない（相続税基本通達 13-5）。

- (1)香典返戻費用
- (2)墓碑及び墓地の買入費並びに墓地の借入料
- (3)法会に要する費用
- (4)医学上または裁判上の特別の処置に要した費用

香典返戻費用は、香典については社交上必要で社会通念上相当と認められるものは贈与税を課税されないものと取り扱われている（相続税基本通達 21 の 3-10）ことに照応して、葬式費用には含まれないこととされている。

同様に、墓碑及び墓地の買入費並びに墓地の借入料は、墓碑・墓地が相続税法 12 条 1 項 2 号の規定により相続税の非課税財産とされていることに照応して葬式費用には含まれないこととされた。

法会に関する費用については、法会（法事ともいう）が死者を葬る儀式である葬式とは異なり、死者の追善供養のため営まれるものであるため、葬式費用には含まれないものとされる。ここに、葬式費用を狭義に捉えている相続税基本通達の考え方が表れている。

また、医学上または裁判上の特別の処置に要した費用についても、葬式とは関連がないと考えられることから、葬式費用とはならない。

第二節 葬式費用の範囲の検討

第一章で、葬式費用の定義について、一応の結論を述べた。

宗教的な意味合いからいえば、葬式とは故人の遺骸を埋葬すると共に、未だ死霊に過ぎない故人の霊を鎮め、仏の教えに導く（仏教の場合）スタートラインに立たせるための儀式であり、葬式費用とはこれに係る費用であると考ええる。しかし、これはあくまで宗教的な意味合いにおける区分であり、このことをもって、茶毘に付すまでの費用のみを相続税の計算上控除すべき葬式費用と考えるわけではない。

実状としては、本義的に葬式費用とされるべきものと、法会に係る費用として葬式費用から除かれるものが、時系列的には混在している。本来、その費用を葬式費用から除かれるべき四十九日法要と、葬式費用に含めてよいとされる納骨は、同時に行われることが慣習となっているし、追善供養である初七日法要を葬儀当日に行ってしまうケースが多いのは、これまで述べた通りである。

また、第一章で述べたように、社会通念的な意味において、すなわち納税者の意識としては、葬式費用は葬儀当日までにかかる費用が葬式費用として認識されていると考えられる。そして葬式費用が控除される根拠とは、葬式が社会慣習として個人の死に伴って当然に発生するものであり、その費用の負担は遺族にとって避けることのできないものであることなのであるから、既に慣習として支払を免れない費用であれば、控除の対象とすべきなのではないか。したがって、納税者の意識と社会慣習とが合致し、そのことに合理性が認められるのであれば、納税者によって通達と異なる判断がされても然るべきなのではないだろうか。すなわち、具体的には、初七日法要に係る費用を葬式費用に含めても良い場合があるのではないかと、ということ等である。

この点を踏まえつつ、以下、いくつかの問題点について、実際の裁判例を交えて検討する。

1 葬儀当日に行われる法会費用

裁判例で多いのが、本来、葬儀とは別の日に行われるべき法会が、その地域の慣習や合理性から葬儀当日に行われたため、納税者がその費用を葬式費用に含めて相続税の申告をしてしまった場合の是非である。

第一節で述べた通り、相続税基本通達 13-5 では「法会に要する費用」は、法会が死者を葬る儀式である葬式とは異なり、死者の追善供養のため営まれるものであるため、葬式費用には含まれない。しかし、法会が葬式と同日に行われた場合には、納税者にとってはその法会が追善供養であるという認識が薄くなるであろう。その為、葬式費用に含めてしまう場合が多くなるものと考えられる。

(1) 平成 10 年 6 月 12 日裁決 (TAINS, F0 - 3 - 039)

葬儀葬式当日の葬式終了後に行われた会食の費用が葬式費用には当たらず、法会に関する費用と認めるのが相当であるとされた事例として、平成 10 年 6 月 12 日裁決がある。

① 事案の概要

審査請求人（以下(1)において「X」という）らは、平成 7 年 10 月 15 日に死亡した被相続人（以下(1)において「甲」という）の相続人である。X らは、本件相続に係る相続税について、葬式当日の葬式終了後の会食に要した費用（以下(1)において「本件会食費用」という）を葬式費用に含めて、法定申告期限までに申告をした。

原処分庁（以下(1)において Y という）は、本件会食費用は初七日法要に係る費用であり葬式費用とは認められないとして、平成 9 年 7 月 7 日付で、相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

X らがこれを不服として、更正の請求・異議申立ての手続きを経て、平成 9 年 12 月 25 日に審査請求したのが本件である。

② それぞれの主張

Xらは、本件会食は法要ではなく、葬式に伴うものである、と主張する。その根拠は、本件会食はいわゆる「お斎」であるとするものである。この地方の慣習として、葬式当日の葬式終了後には、百ヵ日法要までの取り越し法要を営むのが通例であり、その際に、葬式が無事終了したことへの感謝の気持ちとして、葬式を手伝ってもらった人への労をねぎらう為に、食事を提供している。これを「お斎」という。本件会食は、そのねぎらいの会食に初七日法要をいう名称を冠して行ったものであり、実態は法要ではないというのが、Xらの主張である。また、本件会食への案内状に初七日法要と記載したのは単なる名目に過ぎず、本来の法要に当たらないのであり、本来の初七日法要は、親族で平成7年10月21日に儀式を行っている。

これに対し、Yの主張の根拠は次の通りである。一般的に、葬式終了直後の初七日法要等は、本来葬式とは日を異にして行うものであるが、その都度参列してもらうことが難しくなっていることから、慣習として、葬式直後に取り越し法要を営んでおり、読経・焼香の後に引き続いて招待者による会食を行っている。本件葬式には、一千人を超える会葬者があり、本件葬式の終了後、葬式と同会場にて行われた初七日法要及び会食は、約300人の招待者があった。この事実から判断すると、本件葬式と初七日法要はそれぞれ独立した別個のものであり、本件会食費用は初七日法要に係る費用と認められるので、相続税法に規定する葬式費用とはならない。以上のことからYは、本件処分は適法であると主張した。

③ 裁決

結論としては、本件における裁決は、Xの主張を退け、次のように本件会食費用を法会に要する費用に当たるとしている。

「本来の初七日法要は、葬式と全く異なる仏事として、死亡後7日後に行うものとされているところ、本件の場合、参列者の事情等を考慮した地域の慣習により、葬式終了後に、あらかじめ選定して案内状

を出した招待者とともに初七日等の法要を行い、その終了後には場所を移して、本件会食をその招待者に提供していることから、本件会食は、本件葬式に係るものとはいえず、死者の追善供養のために行われたものと認めるのが相当である。また、その招待者が、本件葬式の際に香典とは別に、ご霊前等として金員を施主に贈与して、本件会食に臨んでいることからしても、本件会食が客観的にみて、葬式とは別なものであることが明らかである。」

なお、本件葬式の脇導師を勤めた者の答術によれば、葬式とは枕経、火葬、葬儀及び告別式までをいい、宗教的にいえば、葬式当日に法要が行われても、葬式と法要は区別されるものである。

(2) 昭和 59 年 6 月 25 日裁決 (TAINS, F0 - 3 - 035)

上記(1)に類似する事例として、葬式と同日に行われた三日目の仏事の引出物に係る費用は「通常葬式に伴うもの」と認めることはできないとされた事例がある。事件の概要は(1)に類似しているので省略する。

① それぞれの主張

審査請求人（以下(2)において「X」という）は、次のように主張する。すなわち、葬式とは、正式には火葬までをいうものと思われるが、埋葬の方法が火葬になってから葬式の内容が変化しているので、遺骨迎えから精進落としまでの間の仏事に係る費用も通夜に係る費用と同様に相続税基本通達に定める「その他葬式の前後に生じた出費で通常葬式に伴うと認められるもの」に該当すると考えられる。

したがって、Xの居住する地方では、葬式に際し、遺骨迎えから精進落としまでの間に三日目の仏事を行っているので、三日目の仏事に要した費用も、葬式の後に生じた通常必要とする出費として葬式費用に含まれるものである、というのである。

これに対し原処分庁（以下(2)において「Y」という）は、三日目の

仏事は、元来死亡後三日目に死者を供養するために行われていたものが、時代及び生活環境等の変化とともに葬式当日に行われるようになったものと認められ、したがって、三日目の仏事は死者を弔う葬式の一過程ではなく、死者を供養する法要に類するものと認められるから、三日目の引出物の費用は葬式費用には該当しない、と主張した。

② 裁決

本裁決は、(1)の事例と同様に、Xの主張を退けている。

本裁決では、三日目の仏事の出席予定者はあらかじめ選定され、その者に対しては葬式とは別に連絡がされていること、出席者はいずれも香典とは別に、御仏前等として金員を贈与している事実を述べ、これらの事実に基づき、「三日目の仏事は、仏教において死後三日目に行われている開蓮忌の仏事の俗称であって、初七日等の仏事と同様、死者の追善供養のためのものと解され、また、実際にも葬式とは別個の仏事として行われたものと認められるから、それがたとえ葬式と同日に行われたとしても、そのための費用を相続税基本通達に定める『通常葬式に伴うもの』と認めることはできない。」とした。

(3) (1)及び(2)の裁判例に対する私見

上記の裁判例のいずれにも結論として賛成であるが、理由にはいくつかの異論を唱えたい。

上記裁判例においては、初七日法要に係る費用あるいは三日目の仏事の引出物に係る費用は「通常葬式に伴うもの」とは認められなかった。その主たる理由は、これらの費用は「死者の追善供養のためのもの」であるから、葬式とは別個の仏事である、とされている。

私見としては、この理由に反対である。確かに、純宗教的な見地からいえば、初七日法要等と銘打たれた以上、それは死者の追善供養のために行われたものであることを否定することはできない。しかし、当地の慣習として、葬式と同日に初七日法要等が行われることが定着

しているのであれば、死者の親族は、初七日法要等に、葬儀の一環としての存在意義しか見出していないと思える。

第一節・第二節でも述べたように、相続税の計算上葬式費用が控除される根拠は、葬式が社会慣習として個人の死に伴って当然に発生するものであり、その費用の負担は遺族にとって避けることのできないものであることである。

また、課税の実務からすると、「本当の意味の葬式と告別式と初七日の行事とを同じ日にいっしょにやっちゃっている例が多いのであるが、そういうことになる、そのなかから初七日の費用を抜き出せといっても難しい。だから、どこでもそこまではやっていないようだ。できないのだから仕方がない。²」ということのようである。

したがって、社会慣習として、初七日法要等が葬式と同日に行われることが成立しているのであれば、それは納税者にとっては既に慣習として支払を免れない費用であり、債務控除の対象とすべきであると考える。

但し、上記裁判例においては、他の点に問題がある。その問題とは、会葬者のうち特定の者を選びすぐり、事前に招待状を送付し、かつ、御霊前・御仏前等として、香典とは別途金員を贈与されているということである。

相続税基本通達において香典返戻費用が葬式費用に含まれないこととされているのは、香典が贈与税を課税されないものとして取り扱われていることに照応するものである。このことと同様に、御霊前・御仏前等の金員を贈与税が課税されないものとするなら、それと照応して、会食費用や引出物に係る費用は、葬式費用に含めてはならないのではないか。

したがって、「葬式と同日に行われることが社会慣習として成立していると認められる場合における初七日法事費用」は、葬式費用に含め債務控除の対象としてよいと考えるが、香典以外の金員を受領して

² 井口幸英『税理士のための資産税』5巻（有信堂，1982年）154頁

いないことが、その場合の必須条件と考える。

2 香典返戻費用

香典返戻費用が、香典が贈与税を課税されないものと取り扱われていることに照応して、葬式費用には含まれないこととされていることは前述の通りである。このことを明確に言及した事例が、平成 13 年 3 月 9 日裁決（TAINS, F0 - 3 - 040）である。

(1) 事案の概要

審査請求人（以下 2 において「X」という）は、平成 9 年 2 月 13 日に死亡した被相続人（以下 2 において「甲」という）の共同相続人である。

X は、受遺者（以下 2 において「A」という）を相手方とする家事調停の申立てに基づき、A から遺留分減殺請求による価額弁償として金員（以下「本件金員」という）を受領している。X の遺留分が甲の遺産総額の 6 分の 1 であること等に X と Y に争いはなかったが、A は遺留分の価額弁償として金員を支払ったこと及び葬式費用の全額を自分が負担したことを理由に更正の請求をしており、所轄税務署長はこれに対し減額の更正処分を行っている。

X は、取得した財産の価額を本件遺言公正証書に記載の預貯金の額に利息相当額を加算した金額とし、控除する債務の金額を葬式費用の総額 3,885,376 円とする相続税の申告書を法定申告期限内に提出した。

これに対し原処分庁（以下 2 において「Y」という）は、X の取得した財産の価額を、上記の金額に X が遺留分の価額弁償として受領した金員 3,500,000 円を加算した金額として、控除する葬式費用の額を葬式費用の総額に X の法定相続分 3 分の 1 を乗じた 1,295,125 円とする更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下 2 において「本件更正処分等」という）を行った。

X は本件更正処分等を不服とし、異議申立の手続きを経て、平成 12 年 1 月 14 日に審査請求を行った。

(2) 争点

本件の争点は二つある。一つには、本件金員の全額を、X の相続税の課税価格に加算すべきか否かについてであり、もう一つは、X の取得した財産の価額から控除する葬式費用の金額の多寡について、である。しかし、一つ目の争点は本稿には関係のない性質のものであるので、ここでは深く検討はしない。問題とするのは、もう一つの争点についてである。

(3) それぞれの主張

X は、X は喪主であるから、被相続人に係る葬式費用は、その全額を X の課税価格の計算上控除すべきであるにもかかわらず、本件更正処分において控除したのはその 3 分の 1 のみであり、違法であると主張した。

これに対し Y は、相続税法 13 条に規定する「その者の負担に属する部分の金額」は、その者が実際に負担する金額をいうものと解され、その負担する金額が確定していないときは、民法 900 条から 902 条までの規定による相続分または包括遺贈の割合に応じて負担する金額をいうものと解される、とした上で、本件葬式費用を負担した者を明らかにする書類等はなく、また、その負担する金額が確定した事実が認められないため、本件葬式費用の金額に上記相続分の割合に応じて算出した金額を X の取得した財産の価額から控除して課税価格を算定したものである、と主張した。

(4) 裁決

結論としては、本裁決は X の主張を退けている。その内容は、次の通りである。

「請求人は、葬式費用のうち請求人取扱分の香典 93,000 円に対す

る香典返しの品物代金及び香典返しに係るあいさつ状の印刷代金を負担したが、それ以外の葬式費用の負担については A が把握し、その資料も同人が保管している。」

「葬式費用の領収書の保管状況によれば、X がこれを負担したと認めるに足りる証拠はなく、むしろ、その全額を負担したのは A であると認められる。」

「ところで、葬式費用に当たるか否かは、社会通念に従って決するほかないが、社会通念上、葬儀に際し直接的に要した費用（例えば、埋葬、火葬、納骨又は遺骨の回送に要した費用、葬式に際し施与した金品で相当と認められるもの等）が葬式費用として許容される範囲であり、香典返しに関し支出する費用は、葬儀に際し直接的に支出するものではなく、社交上の必要により支出されるものであるから葬式費用には含まれないとみるのが相当である。そうすると、請求人は、（中略）香典返しの品物代金及び香典返しに係るあいさつ状の印刷代金を負担したとするが、かかる費用は葬式費用には当たらないから、これを本件被相続人に係る葬式費用として控除することはできない。」

「請求人の課税価格の計算上、控除すべき葬式費用はないことになる。これを基に、請求人の課税価格及び納付すべき税額を計算すると、（中略）この金額は、いずれも本件更正処分に係る課税価格及び納付すべき税額を上回るから、本件更正処分は適法である。」

(5) 本件に対する私見

本判決においては、X が負担したのは葬式費用に該当しない香典返し費用及び香典返しに係るあいさつ状の印刷代金のみであるとして、X が負担した葬式費用は実質的にないと判断された。つまり、Y の主張による「相続分の割合に応じて算出した金額」よりも、X にとって厳しい判断がなされたことになる。したがってこの訴えに係る X の利益はないことになり、X の主張は退けられたわけである。

ここで問題は、更に二つに分かれるのではないかと考える。

一つは、葬式費用を控除できるのは、喪主なのか、それとも実質的

に葬式費用を負担した者なのか、そして本件のように負担者が明確に定まらない場合には、どのように負担を決めるべきなのか、という、葬式費用の負担に関わる問題である。この問題はむしろ次の第三節「葬式費用の控除対象者」で採り上げるべき問題であると思われるので、次章に検討を譲りたい。

本節で採り上げるべきはもう一つの問題、すなわち、香典返し費用等が葬式費用に含まれるのか否かという、葬式費用の範囲の問題である。

本判決では、香典返し費用は「社交上の必要により支出される」点に注目し、葬式費用ではないと判断した。その結論には賛成であるが、その理由としてはむしろ、香典が贈与税の非課税財産となっていることに重点を置きたい。なぜなら、香典とはそもそも、遺族の葬式費用の負担を軽くするために、知人関係者が故人を悼む気持ちをもって贈与するものであり、本来的な意味でいえば、葬式費用から控除してもおかしくない性質のものである。その香典が、葬式費用から控除されることもなく、贈与税を課税されることも免れているわけであるから³、その香典に対する返礼に係る費用までも葬式費用に加算してしまうのは、納税者にとって都合の良すぎる解釈となろう。

香典と葬式費用の関連については、井口幸英『税理士のための資産税』5巻に詳しい記載がある。それによれば、「葬式のためにどれだけの費用がかかったということは、内訳明細書に領収書が添えて示される。が、その費用の出所が示されることはない。その理由は、葬式費用が殆ど香典によって賄われてしまうということにある。(中略)しかし、相続税法にも通達にも、香典をもらったら葬式費用を債務控除したらいけない、あるいは、控除額は、実際にかかった費用から香典を差し引いたものにするというようなことは一言も書かれていない。(中略)香典とは無関係に債務控除が行われていると思われるの

³ 市川深『相続税贈与税判例コンメンタール〔改訂版〕』（税務経理協会、1997年）135頁「香典収入をもって葬式費用を負担したとしても、香典収入とは関係なく、その負担した葬式費用は債務控除される。」

だが、税務署も別に文句をいうわけではない。(中略)ただ税務署は、香典帳を調べるということはよくやる。香典帳を見てお葬式に来た人、香典を出した人を知りたいわけなのである。(中略)税務署が香典帳を調べる目的はそこにあるのであって、別にいくら香典が集まったかを調べにきているわけではない。⁴⁾

井口幸英氏も述べているように、実際は香典で葬式費用が賄われているのにも関わらず、葬式費用全額を債務控除しても差し支えないとされるのであるから、逆に香典返戻費用を債務控除するようなことは、やはりあってはならないであろう。

3 墓地購入費用

本章第一節で述べたように、相続税基本通達 13-5 によれば、墓碑及び墓地の買入費並びに墓地の借入料は、墓碑・墓地が相続税法 12 条 1 項 2 号の規定により相続税の非課税財産とされていることに照応して、葬式費用には含まれないこととされている。

しかし、墓地の代価を葬式費用に含める判示をした裁判例もある。東京地裁昭和 61 年 1 月 28 日判決（家庭裁判月報 39 巻 8 号 48 頁）がそれである。

(1) 事件の概要

被相続人 A は、昭和 58 年 10 月 20 日に死亡した。A には、先妻との子 Y3、後妻 Y1、Y1 の連れ子で A の養子となった Y2、実兄の X がいた。Y らは、A の死亡に係る相続により A の権利義務をすべて承継した。

Y1・Y2 と A の父母との軋轢の存在の中で、A の葬式は、Y3 を単なる形式的な喪主にし、A の母親の意向をくんだ X が、Y3 が幼少である（22 歳）という理由で事実上すべてを取り仕切った。また、こ

⁴ 井口幸英『税理士のための資産税』5 巻（有信堂、1982 年）153 頁

の葬儀次第の決定から式に至るまで、Y1・Y2 は完全に排除されており、香典の受領・返戻からも全く排除されていた。

このような状況の下、「葬式費用は民法 885 条の相続財産に関する費用に該当するから、相続人である被告 Y らが法定相続分に従い負担すべきものである」と X は主張し、X が支出した葬儀費用 384 万 7,339 円の支払いを、A の相続人である Y らに請求した。

(2) 争点

本件には二つの大きな争点がある。一つは、葬式費用は誰が負担すべきか、という争点であるが、この争点はむしろ第三章で採り上げるべき性質のものであるので、ここでは検討せず、第三章に検討を譲る。

そしてもう一つは、葬式費用の内容についての争点であり、こちらは本章での検討内容に該当する。

(3) X の主張

葬式費用とは、その社会その時代において相当と考えられる儀式を行って死者を埋葬するのに必要な費用であり、葬具、葬式場設営・火葬の費用、人夫の給料、墓地の代価、墓標の費用等をいうものであるが、更に、社会風俗上葬式の際に葬式の一環として行われる、弔問客に対する接待のための飲食費、納骨式の費用、四十九日法要の費用及び葬式後の弔問客に対する接待のための食費も含まれる。

(4) Y の主張

葬式費用の内容については特に主張していない。

(5) 判旨

「葬式費用とは、死者をとむらうのに直接必要な儀式費用というものと解するのが相当であるから、これには、棺柩その他葬具・葬式場設営・読経・火葬の費用、人夫の給料、墓地の代価、墓標の費用等が含まれるのみであって、法要等の法事、石碑建立等の費用は、これに

含まれないと解する。

そうすると、原告主張の別表（1）（通夜と告別式の費用）のうち番号 9 ないし 26 に記載の寿司、料理、酒、ジュース、菓子等の各飲食代金及び同表（2）ないし（5）（四九日法要、納骨代、葬儀後見舞客食費、その他の支払）に記載の各代金の合計金 170 万 8,539 円は、少なくとも、右にいう葬式費用には含まれないものといわなければならない。

したがって、原告が葬式費用であると主張する金 384 万 7,339 円のうち金 170 万 8,539 円は、右葬式費用には含まれないものであることが明らかであるから、これを前提とする立替金請求のうち、右の部分については、前提を欠き、失当である。」

（6）評釈・検討

この判示は、「墓地の代価を葬式費用に含め、参列者への飲食代金や納骨代を含めないなど疑問とする点がないではないが、個別的に葬式費用を認定した数少ない裁判事例⁵」として評価されている。

確かに、このように具体的に葬式費用の内容について言及した点ではこの判示を評価できる。しかし石川利夫氏が疑問視している通り、その内容には誤りがあったと言わざるを得ない。

四十九日法要及び葬儀後の見舞客に対する食費が葬式費用に含まれない点については、異論はない。しかし、通夜・告別式に係る飲食代金は、葬式費用に含まれるべきである。そして、最もその誤りを指摘されるべきは、墓地の代価を葬式費用に含めた点である。第一節及び本項の冒頭で述べたように、墓地の代価は相続税法 12 条との照応関係により、相続税基本通達では葬式費用に含まれないものとされているのであるから、相続税の計算上、墓地の購入費用が葬式費用とされないのは当然である。また、墓地の購入費用は人の死亡に必然的に伴う費用ではないし、（地方の慣習や遺族の置かれた状況によって、

⁵ 石川利夫「葬式費用」判例タイムズ 688 号 100 頁

新たに墓地を購入して納骨する場合と、代々受け継がれた墓地に納骨する場合とに分かれるであろう)。したがってその内容からいっても、墓地購入費用は葬式費用ではない。

4 特別縁故者が財産分与を受けるために要した費用

相続人のあることが明らかでない場合には、相続財産は法人となり（民法 951 条）、この相続財産法人となった相続財産は、被相続人と生計を一にしていた者、被相続人の療養看護に務めた者その他被相続人と特別の縁故のあった者に分与されることがある（民法 958 条の 3）。分与を求める者は相続人の公告（民法 958 条）の期間満了後 3 ヶ月以内に相続開始地の家庭裁判所に対して相続財産の処分の申立を行う。この場合、処分は審判によって行われるが、分与を認める審判に対しては申立人または相続財産管理人が、また分与を否定する審判に対しては申立人が即時抗告することができることとされている。

特別縁故者が財産分与を受けるためには、申立人は自らが特別縁故者であること並びに相続財産の調査及び立証を要する外、審判または裁判に関する費用の出捐を余儀なくされる場合がある。この場合に、分与を受けた者が出捐を余儀なくされた費用について被相続人から承継した債務と同様に、あるいは葬式費用と同様に、債務控除等できるか否かが問題となる。

この問題に関しては、神戸地裁昭和 58 年 11 月 14 日判決（訟務月報 30 巻 5 号 895 頁）がある。

(1) 事案の概要

原告（以下本項において「X」という。）らは、昭和 43 年 10 月 27 日に死亡した訴外 A（明治 9 年 6 月 4 日生まれ）の遺産について、それぞれ神戸家庭裁判所に特別縁故者に対する財産分与の審判の申立を行い、財産分与の審判は昭和 52 年 7 月 11 日に確定した。X らは当該審判確定後、分与を受けた財産に係る相続税につき、法定申告期限

内に申告したところ、被告（以下本項において「Y」という。）は、昭和 54 年 5 月 31 日付で X らに対し、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

X らの主張によれば、本件分与財産を審判確定時の昭和 52 年 7 月 11 日に取得したものとして同時点の法律を適用し、訴訟追行費用その他これに伴う費用等として分与決定額の 1 割を控除して取得額を算出し、税額を決定すべきであったところ、Y は A の死亡時である昭和 43 年 10 月 27 日に本件分与財産を取得したものとして、遡って A の死亡時の法律を適用し、訴訟追行費用その他これに伴う費用一切の控除を認めなかった。X らはこの処分が違法であるとして、その取消を求めて本訴を提起した。

(2) 争点

本件の争点は主に二つある。一つは、財産分与を受けた場合の相続税法の適用時であり、もう一つは、財産分与に関する訴訟費用の取扱いである。前者は要するに、財産の評価は現在の時価で行われてしまうのに、基礎控除は被相続人の死亡時の金額（現行法よりも低い金額）で行われてしまうことが非合理である、とするものであるが、本稿の主題とは深い関わりを持たぬ性質のものであるから、ここでは省略する。したがって、以下では後者の争点について検討する。

(3) X の主張

X は、財産分与に関する費用については、債務控除の問題というより、課税財産の範囲の解釈の問題として捉えていた。すなわち、相続税法 2 条の規定は、財産分与の場合の課税財産の範囲が審判書記載の財産額そのものか、審判確定に至るまでの訴訟経費等を控除した額をもって取得額とするかの点で問題を生ずる、というものである。そして財産分与の審判を受ける場合には、原告は被相続人との縁故の内容、性質、程度及びその具体的諸事情等を全て明らかにしなければならず、これらに要する経費一切は、すでに一定財産の取得が明らかな相続や

遺贈の場合の経費とは異なり、いわば資産形成上要する費用であるから、当然に取得額決定の上で控除されるべき性格のものである、と主張した。

(4) Y の主張

上記のような X の主張に対し Y は、相続税法 2 条及び 3 条の 2 の規定は、X らが主張する訴訟費用等の控除をする余地はない、とした。そして更に、相続税法 13 条及び 14 条には債務控除の規定があるが、財産分与の場合は、相続債権者や受遺者に清算した後の残存すべき相続財産の全部または一部を、家庭裁判所の分与審判によって特別縁故者に分与するのであるから、本来分与財産につき控除すべき葬式費用は存せず、また、X らが出捐した訴訟経費等が相続税法 13 条 1 項に規定する債務に該当しないことも明白であるとして、財産分与に関する訴訟費用は、分与財産の価額から控除すべきではないとした。

(5) 判旨

X の請求棄却。

「財産分与は、相続債権者又は受遺者に対する弁済を終え、相続財産の清算をした後の残存すべき相続財産の全部又は一部を家庭裁判所の審判によって恩恵的に特別縁故者に分与するものであり、特別縁故者は自ら申立を行ってはじめて分与を受けることになるものであるから、X らの主張する訴訟費用等は、被相続人の債務ではなく、また、被相続人に係る葬式費用でないことはいうまでもない。したがって、当該訴訟費用等が相続税法 13 条 1 項の債務に該当しないことは明らかである。」

また、本判決は、相続税法 13 条 1 項の債務控除と相続税基本通達 41 条の 4 の関係についても、次のように言及している。

「相続税法 13 条 1 項の債務控除は相続人又は包括受遺者に限られているが、財産分与を受けた者は、相続税法 3 条の 2 により被相続人から遺贈により当該財産を取得したものとみなされるところから、

（相続税基本通達 41 条の 4 は）財産分与を受けた者を包括受遺者に準ずるものとして、その者が支払ったもので、相続財産から別に受けていない被相続人にかかる葬式費用、入院費用等がある場合、すなわち一定の期間内に相続財産法人にその弁済をすべき旨の請求の申立をしなかった場合などに限定して、分与財産の価額からこれらの費用の金額を控除したのちの価額をもって分与財産の価額として取扱うこととしたものであると解される。

したがって、上記通達は控除すべき費用について相続税法の例外として定めたものではないから、上記通達の内容を理由に相続税法 13 条 1 項の例外として財産分与に関する訴訟費用を分与財産の価額から控除すべきものとすることはできない。」

（6）検討

本判決において注目すべき点は、上記のように、相続税法 13 条 1 項の債務控除と、相続税基本通達 41 条の 4 との関係について述べたことにある。すなわち、相続財産の分与を受けた者について、一定の場合には実際に負担した葬式費用を分与財産の価額から控除することを認めることと、財産分与に関する訴訟費用を分与財産の価額から控除することを認めることは別問題である、と明言している。そして財産分与に関する訴訟費用は、債務でもなく葬式費用でもないといわれている。

この点に関し、Y の主張や判旨に対して異論はない。X は相続や遺贈の場合と比べて、財産分与の場合には多額の費用がかかることを主張するが、本来相続権者でない者が自らの意思により財産を取得する恩恵にあずかろうとするのであるから、当該費用に債務控除は適用されないと考えるのが妥当であろう。

5 散骨に係る費用

(1) 散骨（自然葬）の現状

我が国においては、「墓地、埋葬等に関する法律」4条1項により、墓地⁶以外の区域に埋葬⁷または焼骨の埋蔵を行ってはならないと規定されている。また、同法4条2項は、火葬場以外の施設で火葬を行ってはならないとしており、5条1項は、埋葬、火葬または改葬⁸を行おうとする者は、市町村長の許可を受けなければならないと定めている。

この規制に反対し、1991年2月に結成されたのが、「葬送の自由をすすめる会」である。同年10月、同会により相模湾沖で海に遺灰を撒く「散骨」いわゆる「自然葬」が実施され、公表された。

もともと、墓地、埋葬等に関する法律には宗教的な意味合いはなく、遺体遺棄による伝染病の流行等、問題を意識したものである。「葬送の自由をすすめる会」は、遺骨は燐酸カルシウムであるから撒いても環境には無害であると主張したため、当時の法務省・厚生省は節度をわきまえた散骨を基本的には了承した。マスコミは自然葬を新しい葬法であると一斉に報道し、以来、自然葬は広く一般に知られるようになった。

「葬送の自由をすすめる会」は、会を結成した目的を「伝統的葬法を復活させるとともに、自然の理にかなない環境を破壊しない葬法が自由に行われるための社会的合意の形成と実践をめざすこと」⁹にあるとしており、そしてそのような「自然の理にかなない環境を破壊しない葬法」を「自然葬」と呼ぶこととしている。

「葬送の自由をすすめる会」によれば、墓地に埋葬する葬法は、日

⁶ 「墓地、埋葬等に関する法律」においては、「墓地」とは、墳墓を設けるために墓地として都道府県知事の許可を受けた区域をいう（同法2条5項）。

⁷ 「埋葬」とは、死体を土中に葬ることをいう（同法2条1項）。

⁸ 「改葬」とは、埋葬した死体を他の墳墓に移し、または作成し、若しくは収蔵した焼骨を他の墳墓または納骨堂に移すことをいう（同法2条3項）。

⁹ <http://www.shizensou.net/>（2005年11月7日）「葬送の自由をすすめる会結成の趣旨」より。

本古来のものではなく、一部の上流階級を除いては、庶民は遺体を海や山に捨てるのが普通であったという。庶民が墓を造るようになったのは、江戸時代の檀家制度の普及によるものであった。

また、墓地に埋葬する方法は、自然を食い潰す行為であり、墓地不足は深刻な社会問題ともなっている。こうした問題を解決しようというのが、「葬送の自由をすすめる会」の目的である。

更に、寺院墓地や霊園墓地の永代供養料は高額であり、「墓地が持てない悩み」は、これから益々深刻になると予測されるがゆえに、自然葬が必要とされると考えられている。

自然葬は法律に抵触する葬法ではないか、という懸念があるが、「葬送の自由をすすめる会」は、墓地、埋葬等に関する法律は葬送のために遺灰をまくことを禁じるものではなく、「それが節度のある方法で行われるならば、法律に触れることはない」¹⁰という考え方の下に活動を行っている。

なお、現在日本において散骨を行うにあたっての法的規制はないため、どの程度をもって「節度のある方法」とするかは、明確には決定しがたい。そのため、海外の法律等を参考にルールを設けている企業もあるが、その形態は一様ではない。

(2) 自然葬批判

以上のような「葬送の自由」を推進しようとする動きに対しては、墓地、埋葬等に関する法律を改正することによって、自然葬を墓地のような特定の場所に限定しようとする動き、すなわち自然葬規制論も出てきている。また、中には痛烈な自然葬批判も存在する¹¹。

自然葬を認めるか否かの議論は、多分にイデオロギー的な問題が絡

¹⁰ <http://www.shizensou.net/> (2005年11月7日)「葬送の自由をすすめる会 結成の趣旨」より。

¹¹ 加地伸行「自然葬批判」季刊仏教 43号 179頁に詳しい。しかしこれに対しては、安田睦彦が「自然葬批判を批判する」季刊仏教 44号 121頁で反論している。

むものであるし、散骨を行う理由も、人によって千差万別であろうから、本稿で結論を出すことは難しい。私見を述べれば、散骨行為が社会的迷惑とならない範囲内であれば、是認してもよいのではないかと考える。

(3) 相続税における控除

散骨（自然葬）の是非を結論づけることは難しいが、本稿で検討すべき点は、要は、散骨に係る費用が、相続税の計算上、控除することが認められるか否かである。結論をいえば、散骨に係る費用が、通常の納骨に係る費用に比して巨額でない限り、控除も認められると考える。

ここで問題となるのは、散骨に係る費用はそれを請け負う会社によって形態が様々であり、純粹に散骨のみを行う会社もあれば、葬儀から散骨までの一連のサービスに料金を設定している会社もあることである。

したがって、企業が行うサービス内容を具体的に検討せずに、単なる料金表のみによって、その金額が不相当に高額か否かを結論付けることは、不可能である。不相当に高額か否かの判断は、個々の葬儀の実態に応じて行わざるを得ないであろう。但し、例えば「宇宙葬」のように趣味に走った感の強い散骨は、余程の特殊な事情がない限り認められることは難しいのではないかと考える。

なお、散骨（自然葬）に係る費用の具体的な金額については、巻末の別紙を参照されたい。

6 エンバーミングに係る費用

エンバーミング（Embalming、遺体衛生保全）とは、故人を生前元気だった頃の自然な状態に戻す科学的な技術のことである。エンバーミングの歴史は古代エジプトのミイラに遡るが、一時衰退し、1861年に勃発したアメリカ南北戦争の頃、戦死した兵士の遺体を遠く離れ

た故郷まで運ぶにあたって遺体を保存するためにエンバーミングが必要となり、再び盛んになった。1865 年にはリンカーン大統領の葬儀を行うにあたって遺体にエンバーミングが施され、これをきっかけとしてエンバーミングが全米に広く普及することとなった。その後、ケネディ大統領、マリリン・モンロー等の有名人の葬儀を通じて普遍的なものとなり、現在アメリカ・カナダでは葬儀に際しエンバーミングを行う率は 95%を超える。

日本においては 1988 年に埼玉県で最初のエンバーミングが行われ、それ以来エンバーミングが行われる数は年々増加し、現在では年間 1 万人以上がエンバーミングを施しての葬儀を行っている。2000 年度末におけるエンバーミング数は、累計でおよそ 67,000 人となっている。

エンバーミングを行うことのメリットは、一つは生前のままの状態を取り戻し、保存する事が可能な点にある。長期の闘病生活を送り病みやつれた状態で死亡した場合や、事故で死亡して遺体に傷がついた場合等に、元気だった頃の面影を復元する事が故人の尊厳を守るためにも必要とされる。

次にエンバーミングによって感染症や伝染病の防御が可能になる。エンバーミングはその工程として血管の一部を切開して動脈から衛生保全液（ホルムアルデヒド＝ホルマリン）を注入し、静脈から血液を排出する作業を伴うため、その結果、遺体の中にある病原菌や微生物は消滅し、公衆衛生上安全な状態で遺体を保存することができる。

そして、エンバーミングによって遺体の状態を長期に渡って保つことが可能となるため、遠方の親戚を待って葬儀を行いたい場合に極めて有効である。また、遺体の海外輸送を行う場合にはエンバーミングを施すことが必要であるため、国際化に伴い、エンバーミングの需要は高まっている。

エンバーミングについて現行相続税法上の規定はないが、エンバーミングの需要の高まりに応じ、課税上の問題が顕在化してくるのではないだろうか。

前述の通り、相続税基本通達 13-4 は「遺骸もしくは遺骨の回送その他に要した費用」として認め、同 13-5 は「医学上または裁判上の特別の処置に要した費用」を葬式費用から除外している。「医学上または裁判上の特別の処置に要した費用」とは、遺体解剖費用などを指すが、エンバーミングはその性質上どちらの費用に分類されるであろうか。

医学上の処置を施すという意味においては、エンバーミングは遺体解剖費用に類するものとして、葬式費用から除外されると考えられる。しかし、エンバーミングを行う目的は、「医学上または裁判上の特別の処置に要した費用」のそれとは異なっている。「医学上または裁判上の特別の処置」は検死等、必要に迫られて行われるものであり、故人や遺族の意思及び葬儀とは関係がない。しかしエンバーミングは故人の尊厳のため、あるいは遺族から故人への手向けとして行われるもので、その趣旨を葬儀のそれと同じくしている。また、葬儀までに日数を要する場合、遺体の海外移送を行わなくてはならない場合にエンバーミングが必要となる事もあるから、そのような場合には遺体回送費用に類するものと考えて、葬式費用に含めても構わないと考える。

7 お布施等

葬式費用のうち、お布施や読経料などは、領収書が取れない場合が多い。このような費用について債務控除が認められるかどうかについては、「支払先、支払日、支払目的、支払金額をきちんと記録していれば領収書がなくても認められ」¹²とされる。

証拠能力のない金額について債務控除を認めることに問題がないわけではないが、地域あるいは宗派別にお布施の相場は割り出せるものであるし、たとえ領収書がなくとも、その金額が地域的な平均相場

¹² <http://tamagoya.ne.jp/tax/tax156.htm> (2005 年 4 月 8 日)

13の域を出ていなければ、債務控除を認めても差し支えないと考える。これについては、葬式を手伝ってくれた人に対する金銭や、お車代等の費用も同様である。地域的な相場に照らして妥当な金額であれば、それ程問題とはならないであろう。

ここで、お布施に関しては、第一章で採り上げたペット葬祭料事件・名古屋地裁平成17年3月24日判決（TAINS, Z888-0975）の内容を再考したい。同事案においては、宗教法人である原告の営むペット葬祭業の収益事業性と、公益法人に対する課税制度の在り方が争点となった。そしてペット葬祭に関しては収益事業であるとの判断がされたものの、人の葬儀における読経行為に関しては、「宗教行為の典型例」として給付行為の任意性が存在するとの判断がされた。

しかし、第一章でも述べた通り、人の葬儀における読経行為の任意性があるという判断は、寺と檀家の安定した関係が脅かされつつある現代においては、妥当なものとはいえない。檀家が菩提寺に払うお布施は「お礼」ではなく「料金」であるとの認識がこれからますます強くなるであろう。したがって、人の葬儀であるからといって、お布施が即座に非課税とされるべきではない。

そうなると、公益法人への課税問題はともかくとして、遺族が寺に支払うお布施には、領収書が発行されることが、今後増えていくだろう。それに伴い、債務控除の適否を判断する場合のお布施の領収書の有無という問題は、重要性を低くしていくであろう。

13 寺院費用の地域別平均額については、巻末の別表参照。

第三章 葬式費用の控除対象者

相続税法における葬式費用を控除できる者についての議論をする前に、民法上の相続の場合において、誰が葬式費用を負担すべきなのかについて紛争が生ずる場合は多い。その理由は、「人の死亡により、その人の一生の生活（精神生活・経済生活）を清算する過程で、葬式と遺産相続が順列併行的に行われることから、葬式費用の負担と相続・遺産分割との関係がからんで問題が複雑になる¹⁾」からであると考えられる。

葬式費用は相続開始時における被相続人の債務ではないから、「葬式費用は、民法上の相続制度とは関係のないもの²⁾」といわれる。しかし、相続法と相続税法を完全に切り離して考えるべきではなく、やはり一定の整合性は必要なのではないだろうか。

そこで本章では、まず第一節で葬式費用負担者についての、民法上の学説と判例について検討し、その内容を踏まえた上で、第二節で相続税法における葬式費用の控除対象者について検討する。

第一節 葬式費用の負担者

1 学説

民法の相続制度上、葬式費用を誰がどのように負担すべきなのかについての学説・判例は、多岐に分かれている。葬式費用の負担者については大きく分けて次の五つの説があり、本節ではその説ごとに、学説の内容と裁判例を検討していく。

(1) 相続財産負担説

葬式費用は遺産から支出すべきだとする説であり、有力説である。

¹⁾ 石川利夫「葬式費用」判例タイムズ 688 号 101 頁

²⁾ 右山昌一郎・大原誠三郎編『相続法と相続税法』（ぎょうせい、1998 年）193 頁

この説は、その根拠の違いにより、次の二つの見解に分かれる。

① 民法 885 条にいう「相続財産に関する費用」として相続財産の負担とする説

まず一つには、葬式費用は、民法 885 条にいう「相続財産に関する費用」として相続財産・遺産の負担となるとする説がある。

この説を論じる場合に重要となるのは、民法 885 条 1 項の解釈である。すなわち、民法 885 条 1 項は、「相続財産に関する費用は、その財産の中から、これを支弁する。但し、相続人の過失によるものは、この限りでない。」と規定している。ここにいう「相続財産に関する費用」とは、相続財産の管理や清算に必要な費用を意味するのだが、これに葬式費用を含めるのか否かが、問題となるのである。

葬式費用を相続財産に関する費用に含める根拠としては、まず、有力説は、「相続財産に『関する』費用とは、相続財産を管理に必要な費用、換価・弁済その他清算に要する費用、財産目録調整の費用等、右に掲げた諸場合において相続人・財産管理人・破産管財人等が相続財産についてなすべき一切の管理・処分等に必要な費用である。その他、相続税及び葬式費用も含まれる。相続財産と相続人の固有財産とを分離して処理すべき場合には、これらのものも相続人の固有財産の負担となすべきではないからである³」とする。

なお、「相続財産と相続人の固有財産とを分離して処理すべき場合」とは、限定承認、放棄、財産分離、遺留分減殺の主張をするとき、相続財産の破産等の場合を指す。普通の相続（相続人が相続の単純承認をし、財産分離もない場合）には、相続財産と相続人の固有財産とは同一であるため、「相続財産に関する費用」をどちらの財産から支出しようと問題はなく、885 条の規定は意味を持たない

³ 我妻栄・立石芳枝編『親族法・相続法』（日本評論新社、1952 年）374 頁

からである⁴。

また、相続財産負担説の他の意見として、「相続財産（相続人が被相続人より承継する財産、「遺産」というと同義である）に関しては諸種の費用が必要となる。相続財産を管理し清算しこれに関して訴訟をなし、財産目録を調製し、遺言を執行し、相続税その他の公租公課を支払う等の費用がこれである（葬式費用も先取特権に関する規定（民 309）や相続税法 16 条 1 項の趣旨よりみて、これと同様に取扱うべきものであろう）。かかる費用を相続人の固有財産より支弁すべきかそれとも相続財産から支弁すべきかは、単純承認の場合には問題となることはないが（二種の財産は同一人に混合して帰属するから）、その他の場合においては予めこれを決定しておく必要がある。⁵」とするものもある。

この考え方もまた、相続財産と相続人の固有財産が同一でない場合を想定して、相続財産に関する費用に関する規定を設けた根拠としている。但し、こちらの考え方は、葬式費用を相続財産に関する費用に含めつつも、相続財産の負担とする根拠としては、次の②の説に近いものがある。

② 葬式費用はいわゆる相続財産に関する費用ではないが、民法などの関係規定を根拠に相続財産の負担とする説

相続財産負担説のもう一つの考え方として、葬式費用はいわゆる相続財産に関する費用ではないが、葬式は死者・被相続人の生活の清算、人生のピリオドという意味あいから、また葬式費用に関する民法などの関係規定（民法 306 条・309 条・相続税法 13 条など）を根拠に、相続財産・遺産の負担とする説がある。山畠正男氏は、

⁴ 相続人が複数ある場合に誰か一人が負担した場合には遺産分割の率に影響するが、それは「分割の際に考慮すべき内部関係であって、費用は相続財産から支弁せよというほどのことではない」とされる。…我妻栄・立石芳枝『親族法・相続法』（日本評論新社、1952 年）373 頁

⁵ 柚木馨『判例相続法論』（有斐閣、1953 年）73 頁

「葬儀費用は、直接には本条にいう相続財産に関する費用でないが、先取特権の規定（306条・308条）、相続税法16条1項の趣旨からいって、これに含めるのが妥当であろう。⁶⁾」として、根拠は前述の柚木馨氏の説と同じであるが、相続財産に関する費用である旨は否定する。

③ 最近の学説

更に、近年では、葬儀が誰のためのものであるかという葬儀の本質的な部分に重点が置く意見も出て来ている。

伊藤昌司氏は、「死者が意図的に自らの葬儀費用を預貯金にしておく例は多いので、死者の社会的地位に相応する葬儀費用を相続財産の負担とするのは常識に合致する⁷⁾」とし、「葬儀の主宰者（喪主）が相続人である場合は、相続人間に別段の合意や了解がなかったなら、葬儀費用は原則として相続財産の負担になると解すべきであろうし、葬儀主宰者が相続人でない場合も同様に解してよいと思う（中略）。相続人間では、少々面倒ではあっても、葬式のために費消した相続財産を遺産分割の対象に加え、その上で、これを共益費用として控除し、遺留分・自由分への充当計算はその後に行なうのが实际的でも論理的でもある。内縁配偶者などが喪主であった場合も、香典と葬儀費用の差額を相続財産から支出したからといって、相続人らに返還する義務は原則として存しない。逆に、葬儀に関して、この者に過度の個人的負担があれば、相続人に求償できなければならない。とはいえ、遺産の限度を超えてまで葬儀費用を負担すべき義務があるとはいえない。⁸⁾」とする。

(2) 相続人負担説

相応の費用は相続人の共同負担とすべきだとする説である。

⁶⁾ 東北大学民法研究会編『註解相続法』（法文社、1951年）33頁

⁷⁾ 伊藤昌司『相続法』（有斐閣、2002年）209頁

⁸⁾ 伊藤昌司『相続法』（有斐閣、2002年）210頁

相続人負担説を説く野田愛子氏は、「都市の近代家族においては（中略）葬式を行うものは遺族（通常被相続人の妻と子）であって、祭祀主催者というような旧法的法概念に固執する必要はないであろうし、この場合には葬式費用の負担者は当然共同相続人の共同負担と考えられる。この傾向から推して、葬式費用は共同相続人の負担という原則は正しいといえよう。⁹⁾」とする。

但し、身分不相応な費用については、「やはり、その家族にとって、社会通念上又はその地方の慣行に照らして相当と認められる額以上の支出は、施主の負担とすべきであろう¹⁰⁾」としている。

(3) 喪主負担説

身分相応の葬式費用は、葬式方法を決定するなど実質的に葬式を主宰した者、つまり喪主が負担すべきだとする説である。喪主負担説は、相続財産負担説にいうところの、葬式費用が「相続財産に関する費用」である考え方を否定する形で登場する。

泉久雄氏は、民法 885 条に規定する「相続財産に関する費用」の解釈について、「葬式費用も、広い意味では、相続によって生じた費用には違いないが、本条の相続財産に関する費用といえるかどうか、疑問が残る。¹¹⁾」として、「相続財産に関する費用」である考え方を否定する。

また、泉久雄氏は、他に根拠を求めて葬式費用を相続財産の負担としてよいものかどうかについても、これを否定する。その根拠として、「葬式費用に先取特権が認められていることを理由に、葬式費用を相続財産の負担とする考え方」（前述の相続財産負担説のうち根拠②）については、「自分のあと始末は自分の手でということも考えられるし、香典でカバーできない葬式費用についてのみ相続財産の負担とすることも考えられるが、社会的地位に相応した葬式

⁹⁾ 野田愛子『遺産分割の実証的研究』（司法研修所，1962年）135頁

¹⁰⁾ 同上

¹¹⁾ 中川善之助・泉久雄編『新版注釈民法』26巻（有斐閣，1992年）134頁

費用は、何らかの形で保障されている¹²のが普通であるから（中略）、強いてそう解する必要もない¹³」とする。

そして結論としては、「現行相続法が祭祀財産の承継を相続から別除したことに対応して、故人の葬式も喪主（相続人に限らない）が主宰すべきものと解されるから、その費用も喪主の負担とみる考え方¹⁴」、すなわち喪主負担説が妥当であるとしている。

（4）慣習・条理説

葬式費用の負担は「専らその地方又は死者の属する親族団体内における慣習若くは条理に従って決するよりほかない¹⁵」とする説である。この立場によれば、結局事例に即して具体的に慣習ないし条理を案じ、あるいは相続債務として、あるいは喪主ないし相続人が負担すべきという結論が導かれる。

石川利夫氏は慣習・条理説を説く。

石川利夫氏は、「諸外国の立法例をみると、（中略）遺産・相続人の負担として、結局、遺産分割の過程で決着をつけるのが合理的といえよう。しかし、我が国では葬式の仕様が多様で、費用負担（者）について明確な慣習・規定の存しない現実と、紛争事例も様々である状況を踏まえると、慣習・条理説が妥当なのではあるまいか。この立場に立ち具体的に事例に即して、あるいは葬式主宰者（喪主）が、あるいは相続債務として遺産が、相続人が負担すると解するほかないのではなかろうか。¹⁶」としている。

（5）折衷説

松倉耕作氏は、従前では余りされていなかった、葬式費用の負担

¹² 労働基準法 80 条、国家公務員共済組合法 63 条など。

¹³ 中川善之助・泉久雄編『新版注釈民法』26 卷（有斐閣，1992 年）136 頁

¹⁴ 同上

¹⁵ 甲府地裁昭和 31 年 5 月 29 日判決（次項参照）下級裁判所民事裁判例集 7 卷 5 号 1378 頁

¹⁶ 石川利夫「葬式費用」判例タイムズ 688 号 102 頁

者の決定ルールに次のような順位があることを指摘している。

- ① 被相続人の指定がある場合には、最優先で処理する。
- ② 相続人等関係者の合意がある場合には、合意による。
- ③ 意見不一致の場合…相当額の支出である場合には相続人の負担とし、相当額以上の支出があった場合には、実質的葬儀主宰者の負担とすべきである。

従前の議論は、松倉耕作氏の指摘する上記ルールの③の場合に該当する。松倉耕作氏の説を上記③のルールの限度で従前の学説の分類にあてはめると、相当費用の範囲内という限定付きの相続人負担説（前述の野田愛子氏の説と同じ）ということになる。

また、松倉耕作氏は、我が国の議論は、葬儀方法決定者と費用負担者とを同一であるべしとの前提で議論を進めているように思われるとし、より率直に、葬儀執行者と葬儀費用負担者は異なることがありうることを認めることから出発し、対内的負担と対外的負担とを別々に考えるべきかであると指摘する。

更に、遺産が葬儀費用に不足する場合についても考える必要を説き（特に相続財産負担説を採用する場合に）、この場合にも同様に、相当性の枠内なら相続人が、それを超えたならば葬儀主宰者が、それぞれ費用を負担すべきであると、結論づけている。

2 判例

葬式費用負担者に言及する裁判例は数多い。しかし、費用負担者それ自体が争点とされた事例は、東京地裁昭和 61 年 1 月 28 日判決（家庭裁判月報 39 卷 8 号 48 頁）、東京地裁昭和 59 年 7 月 12 日判決（判例時報 1150 号 205 頁）、甲府地裁昭和 31 年 5 月 29 日判決（下級裁判所民事裁判例集 7 卷 5 号 1378 頁）の、わずか三例が公表されているに過ぎない。他の事件では、遺産分割事件において一つの争点とされたにとどまっている。

葬式費用をめぐる争いは、主に次のような形で登場する。

- ① 共同相続人間において、相続人の一人によって葬式費用に充当された相続財産を、遺産分割の対象とすべきかどうか。
- ② ①と逆に、相続人の一人が支出した葬式費用を相続財産に負担させてよいかどうか。
- ③ 相続財産が、相続人でない者（例えば内縁配偶者や相続を放棄した相続人）によって葬式費用に充当された場合に、相続人や相続債権者から返還を要求され、または相続放棄の無効を主張されてもやむを得ないのかどうか。
- ④ ③と逆に、相続人でない者が負担した葬式費用を相続人に対して求償できるのかどうか。

そこで、上記のような場合に、裁判所等において如何なる判断が下されたのかを、その類型ごとに、具体的に検討する。

- (1) 共同相続人間において、相続人の一人によって葬式費用に充当された相続財産を、遺産分割の対象とすべきかどうか

この場合においては、遺産分割の対象とすることを否定する例がいくつかあるが、否定する根拠として相続財産負担説が採用されている。昭和40年代前半までの主流である。

- ① 東京家裁昭和33年7月4日審判（家庭裁判月報10巻8号36頁）

葬式費用の負担について、「葬式費用については相続財産の負担に帰する」と判示し、また、共同相続人間に葬式費用として支出した金額につき争いがある場合に、相続財産の負担に帰すべき分を認定し、仮にそれ以上の支出があったとしても、それは支出者において負担すべきものである、と判示した。但し本件の場合、葬式費用を相続財産の負担とすべき根拠は述べられてはいない。

② 盛岡家裁昭和 42 年 4 月 12 日審判（家庭裁判月報 19 卷 11 号 101 頁）

遺産分割にあたって次のように判断されている。すなわち、「被相続人死亡当時現金が約五万円あったが、申立人において、これを被相続人の葬儀費用に充て全額支弁しているので現存しない。右は相続財産に関する費用の中に含まれるものと解する。」つまり、葬式費用は民法 885 条に規定する相続財産に関する費用であると述べており、相続財産負担説のうち、根拠①に該当する裁判例に分類される。

③ 大阪地裁昭和 41 年 3 月 30 日判決（判例時報 464 号 41 頁）

本件は遺産分割事件ではなく、遺産相続権確認請求事件である。したがって葬式費用に関する部分はあくまで傍論である。

本件では、まず一つめの争点として、被相続人と折合いの悪かった兄弟の代襲相続人たる原告らが、被相続人の妻たる被告に対して、被相続人と被告の婚姻の無効と、自らの相続権を主張した。更にもう一つの争点として、相続財産の範囲について、被告が被相続人から生前に贈与を受けたとされる資産は相続財産を構成する、と主張した。

原告の主張のうち、相続人たる地位を有する部分については認容されたが、被告と被相続人の婚姻を無効とする主張は排斥された。そして生前の贈与については被告の主張が認められ、相続財産に属するとする原告の請求は排斥された。

しかし、被相続人の預金債権部分についてのみ、相続財産に属することが認められた。すなわち、「別紙目録記載預金債権が亡被相続人死亡当時その相続財産に属していたことには当事者間に争いがない。被告は、これは別表記載の葬祭費用に充当したと主張し、＜証拠略＞によりその主張に副う事実が認められ、他にこれに反する証拠はない。そして被告は別表記載の葬祭費はいずれも相続財産より支弁すべきものであるから、これは相続財産から除外さるべ

きであると主張するが、現実に出捐した葬祭費用をいずれの相続人が、いずれの割合で負担するかは遺産分割手続の過程において決せられるべき事柄であり、仮に、右費用が取敢えず本件預金から支弁され、それが被告において、事務管理としてなしたものであっても、後に精算手続においてその債権債務の帰属が決められるべきものであり、抽象的にある資産が被相続人死亡当時の相続財産を構成していたことの確認を求める本訴請求においては考慮する必要のない事柄であり、まして、葬祭費に支出した以上さかのぼって相続財産から除外されるという被告の主張は容易に首肯し難い。」

④ 東京家裁昭和 46 年 9 月 7 日審判（家庭裁判月報 24 巻 7 号 65 頁）

遺産から生じた賃料収入について、共同相続人の一人が負担した被相続人の葬儀費用、相続開始後の遺産に係る固定資産税の支払いに充てられたものと認められ、遺産分割の対象としないと判断された。

⑤ 大阪家裁昭和 51 年 11 月 25 日審判（家庭裁判月報 29 巻 6 号 27 頁）

「葬儀費用（相続開始後の法事の費用については遺産分割の際考慮すべきではないと解する）は遺産のうちから負担すべきものと解するので、遺産分割の対象となる遺産の範囲を確定する際には、これを遺産のうちから控除すべきである」と判示されている。（但し、相手方は墓地購入費用についても遺産のうちから控除すべきである旨主張していたが、墓地は祭祀用の財産であると解すべきであり、遺産とは別個にその帰属を定めるべきであるから、墓地購入費用は遺産のうちから控除しないこととされた。）

⑥ 長野家裁昭和 55 年 2 月 1 日審判（家庭裁判月報 34 卷 4 号 83 頁）

遺産の範囲について、次のように判示された。「被相続人名義の郵便貯金が被相続人の死亡後も、約 350 万円残存していたこと、これを妻たる申立人が全額引出して、被相続人の葬式費用、墓石、仏壇等の購入資金として全額費消し残存していないことが認められる。従って右郵便貯金を仮に全額被相続人の所有と認め得たとしても、そのうち葬式費用に支出した分は、身分不相応な支出と認められないかぎり、相続財産に関する費用として、本来相続財産の負担に帰すべきものであり、（中略）右支出が全体として被相続人の身分に不相応な支出と認めることのできる証拠は何もないから、結局右郵便貯金については、全額遺産分割の審判の対象から除外すべきである。」

⑦ 長崎家裁諫早出張所昭和 62 年 9 月 1 日審判（家庭裁判月報 40 卷 8 号 77 頁）

葬儀費用は遺産の中から賄うのが相当であるとした。すなわち、葬儀費用について、「現実に出した葬儀費用の詳細については、全く資料の提出がなく、不明である。しかし、相手方が保管していた預金の中から現金化して 100 万円を申立人に渡しており、申立人がこれをもってまかなったことが認められる。葬儀費用は、遺産の中からまかなうのが相当であるから、前記現金預貯金項目中の現金 100 万円をもってまかなわれたものとして、別途計上しないこととする。」と判示した。

⑧ 神戸家裁伊丹支部昭和 62 年 9 月 7 日審判（家庭裁判月報 40 卷 8 号 86 頁）

遺産の範囲について、次のように判示した。「被相続人の死亡時には、被相続人の遺産としてほかに〇〇信託銀行株式会社〇〇支店に対する貸付信託金 300 万円が存在していたが、これは、被相続人

死亡の直後ころその葬儀の執行及び負債の整理に当った申立人により解約されたうえ全額被相続人の葬儀費用及び負債の支払に当てられたから、本件遺産分割の対象から除外するのが相当である。」

(2) 相続人の一人が支出した葬式費用を相続財産に負担させてよいかどうか

この場合には、肯定例と否定例がある。下記①は肯定例であるが、②ないし⑦は全て否定例である。否定例においては、遺産分割を複雑化させないという考慮から、葬儀費用の求償は別途行うべきで相続財産に関する費用には含まれないと判断されている。

肯定例である①は相続財産負担説に該当するが、否定例のうち③以外はすべて相続人負担説である。但し、③は慣習・条理説であるが、結論としては共同相続人の負担すべきものとされている。

① 高松高裁昭和 38 年 3 月 15 日判決（家庭裁判月報 15 巻 6 号 54 頁）

財産全部を相手方らが共有で取得する代わりに、同人等から他の相続人に対し現物出資にかえ各相続分に相当する債務を負担させるが、相続財産から支払われる葬儀費用（実際の費用から香典を差引いたもの）は相手方らが立替支出しているので、各相続分に応じ当該債務から差引く、と判断された。

② 東京高裁昭和 30 年 9 月 5 日判決（家庭裁判月報 7 巻 11 号 57 頁）

抗告人は、原審裁判所による遺産の査定のうち退職金 100 万円について、当該退職金は被相続人（以下②において「甲」という。）の死亡により、その弔慰金として抗告人に対し〇〇自動車株式会社から支給されたもので、これを相続財産に加算するのは不当であり、

仮にこの 100 万円が相続財産であるとしても、甲死亡当時及び死亡後において甲の負債並びに甲の医療費、葬儀料等の合計 275,136 円を抗告人は出費している故、この金額は前期 100 万円より控除さるべき筋合である、と主張した。

これに対し東京高等裁判所は、「仮に抗告人等主張の如き甲の負債並びに病氣治療費、葬式費用ありとするも、これらは法律上当然にその遺産相続人たる抗告人等及び〇〇（甲の庶子）が各その法定相続分に応じて分割して承継するものであって、遺産分割の対象となる相続財産を構成するものでないと解するを相当とするから、右と異なる見解に立脚する主張は採用することができない。」として抗告を棄却し、葬式費用は相続人が法定相続分に応じて分割して承継すべきものである旨を明記している。

③ 仙台家裁古川支部昭和 38 年 5 月 1 日審判（家庭裁判月報 15 巻 8 号 106 頁）

葬式費用について、次のように判断された。すなわち、「葬式は何人がしなければならないとの定めはないから自ら慣習条理に従うほかなくそのため費用を要したとすれば共同相続人の全員負担と考えるのが相当（相続財産からとしても同じこととなろう）である。」として、考え方の出発点としては慣習・条理説であるが、結論としては相続人の負担としている（但しこのケースの場合は相続財産の負担としても同じ）。

④ 仙台高裁昭和 38 年 10 月 30 日判決（家庭裁判月報 17 巻 10 号 109 頁）

次のように判示されている。すなわち、「抗告人が支払ったと主張する租税および被相続人の葬儀費用は、本来遺産そのものに属するものとはいえないのみならず（仮に、抗告人が被相続人の死亡前に負担した税金を支払ったとすれば、相続により当然相続人らの分割債務となる。）また、遺産に関する費用に当るとしても本件のよ

うな普通の相続の場合、必ずしも遺産から支払わなければならない性質のものでなく、相続人において負担し、支払ってもよいものであり、共同相続人において負担する場合は、おのずから相続人の合意（葬儀費用については、特に慣習によることもあるであろう。）によることになるわけであって、本件においては、相続人が負担したというのであるから、抗告人の抗告理由第三点の主張（＝被相続人の葬儀費用を抗告人が全部支払っている点を考慮すべきであるとの主張）は採用しない。」

⑤ 福岡高裁昭和 40 年 5 月 6 日判決（家庭裁判月報 17 卷 10 号 109 頁）

相続人の一人である抗告人が、被相続人の葬式費用を支出した事実について、「特段の事情がない限り共同相続人の負担とするのが相当であるから、これも亦分割にあたり考慮の外におかるべきである」と判断した。

⑥ 大阪高裁昭和 49 年 9 月 17 日判決（家庭裁判月報 27 卷 8 号 65 頁）

抗告人が被相続人の葬祭費として支出した金額と香典として受領した金額の差額は、相続財産をもって支弁されるべきであるとする抗告人の主張に対して、次のように判断された。すなわち「民法第 885 条は、『相続財産に関する費用はその財産の中からこれを支弁する。』と規定していて、遺産の管理費については特に相続財産からその支出をなすべきものとしているが、抗告人主張の出捐は、右にいう遺産の管理費には該当しないことが明らかである。」として、葬式費用が相続財産に関する費用であることを明確に否定している。

⑦ 長崎家裁昭和 51 年 12 月 23 日審判（家庭裁判月報 29 巻 9 号 110 頁）

遺産分割にあたって問題となる点に関する付言として、「被相続人の負債、葬式費用は、各相続人がその相続分に応じ当然分割承継して負担すべきものであって、本来遺産分割の対象となるものではないし、また、相続人の一人が他の相続人らに代って相続債務等を立替支出したときは、他の相続人に対し求償権を有すること明らかであるが、それは共同相続人間の債権債務関係であるから、原則として、分割の対象から除外し、共同相続人間の清算の問題として別途の解決に委ねるのが相当である。」としている。

- (3) 相続財産が相続人でない者によって充当された場合に、相続人や相続債権者から返還を要求され、または相続放棄の無効を主張されてもやむを得ないのかどうか

この場合の裁判例としては、東京地裁昭和 59 年 7 月 12 日判決（判例時報 1150 号 205 頁）がある。当該事例は、相続放棄者が被相続人の葬式費用を被相続人名義の預金から支払っても相続財産からの不当利得にはならないとされた事例であり、相続財産負担説のうち、根拠②を採用している。

① 事件の概要

被相続人甲の戸籍上の相続人全員が相続放棄し、その相続財産（以下(3)において X という。）が法人格を取得した。甲の妻 Y は、甲名義の預金三口から合計 126 万円余（X の主張によれば 142 万円余）の払戻しを受け、これを甲の葬式費用の一部にあてた。そこで X が Y に対し右金員につき不当利得の返還を求めたのが本件である。

② Xの主張

Yは、甲が有していた平和相互銀行の預金70万円及び富士銀行の預金72万402円を、甲の死亡後に払戻し、法律上の原因なくして合計142万402円を利得し、Xに同額の損失を生じさせた。よって、XはYに対し、不当利得返還請求権に基づき金142万402円及び遅延損害金の支払を求める。

③ Yらの主張

Yは、預金から払戻しを受けた金員を、すべて甲の葬式費用にあてた。葬式費用は、本来、相続財産から支払われるものであり、民法306条、309条が葬式費用について相続財産に対し先取特権を認めているのも、相続財産に葬式費用の支払義務があることを前提とするからであると考えられる。

そうすると、Yが甲の葬式費用を支払うために預金の払戻しを受けたことは、甲の遺族として相続財産のためにした事務管理行為であって、Xになんらの損失も生じさせるものではない。

仮に、Yの預金払戻しが不当利得にあたるとしても、Yは甲の葬式費用として寺への布施回向料等だけでも金200万円を支払い、Xはこれらの費用の支出を免れて同額を不当利得した。

④ 判旨

請求棄却。

「《証拠略》によれば、甲が生前に代表取締役をしていた訴外乙会社は、従業員が3、40名位の会社であり、甲の葬式は社葬として横浜市内の豊顕寺で行われ、約300人余の会葬者があったこと、右葬式の費用のうち葬儀社への支払分は右訴外乙会社が負担したが、豊顕寺への布施回向料150万円、会葬者に対する挨拶状の印刷代5万6200円、墓石の設置費用60万円のほか、会葬者への接待費用、墓地永代使用料として相当額をYが支払ったのであり、Yはこれらの費用を支払うために平和相互銀行及び富士銀行の各預金の払戻

しを受けたものであること、以上の事実を認めることができ、右認定を左右するに足りる証拠はない。

ところで、死者に対する葬式は、社会生活における慣習として当然営まれるべきものであり、いわば死者の社会生活の延長若しくは跡始末の性格を有することや、民法 306 条、309 条 1 項が死者の身分に応じてなされた葬式の費用につき相続財産に対する先取特権を認めた趣旨等を考慮すると、本件のように相続人全員が相続放棄をした場合に、被相続人の生前の社会的地位に応じた葬式費用は、これを相続財産の負担として、同財産から支弁することも許容されるものと解するのが相当である。

そして、既に認定したところによれば、Y が払戻しを受けた前記各預金のうち、甲の相続財産に帰属すべき分は合計 97 万 1,751 円であり、甲の前記の社会的地位に照らし、Y が甲の葬式費用に支出した金額のうち、少なくとも右金 97 万 1,751 円程度の費用は、相応の葬式費用と考えられる。

そうすると、右葬式費用を支払うために前記各預金を Y が払戻したことは、X になんらの損失を生じさせるものではないから、右払戻しを損失として Y に対し不当利得の返還を求める X の請求は、その余の点を判断するまでもなく理由がないというべきである。」

⑤ 評釈

堀内仁氏は、「葬儀費用は、一般に、香典、喪主に給付される葬祭料、埋葬料（労働基準法 80 条、船員法 90 条、国家公務員共済組合法 63 条など）等をもってあてられるであろうが、不足額については、身分相応の費用であれば相続財産の負担とすべきであろう。¹⁷⁾」として、相続財産負担説を採用した本判決を支持している。

なお、預金者が死亡した場合に遺族から葬式費用にあてるために

¹⁷⁾ 堀内仁「相続放棄者が被相続人の葬式費用を被相続人名義の預金から支払ったことが相続財産から不当利得したことにはならないとされた事例」手形研究 30 巻 3 号 50 頁

預金の払戻を求められた場合に、一定の手続を経て身分相応の払戻をした後に、払戻を受けた相続人が後日になって相続の放棄や限定承認の手続をした場合にも、相続財産負担説によって当該払戻は有効であるとしている。

⑥ 検討

本件は、相続財産負担説のうち、学説②民法 885 条以外に根拠を求める事例に該当する。上記の通り、本判決においては、民法 306 条・309 条 1 項にその根拠を求めている。

なお、本件における葬儀は社葬（実質は遺族との合同葬と思われる）として行っているため、第四章のテーマとの関連がある。本件では葬儀社への支払のみ訴外乙会社が行っているが、乙会社がその負担した社葬費用を損金経理した場合の可否が問題となる。本件における按分割合が合理的かどうかを判断するに足る材料はないが、少なくとも、会葬者に対する挨拶状の印刷代・墓石の設置費用等の、明らかに社葬費用とは認められない金額は Y の負担となっていることから、葬儀社支払分のみを乙会社が負担した本件の場合、法人税法上問題視されることはないであろう。

(4) 相続人でない者が負担した葬式費用を相続人に対して求償することができるのかどうか

この場合の裁判例としては、新旧二つの事例がある。

まず古い例として、甲府地裁昭和 31 年 5 月 29 日判決（下級裁判所民事裁判例集 7 巻 5 号 1378 頁）があり、当該判決においては、学説上の論理としては慣習・条理説に立っているが、結論としては葬式費用を喪主の負担としている。

新しい例としては、東京地裁昭和 61 年 1 月 28 日判決（家庭裁判月報 39 巻 8 号 48 頁）がある。当該判決は、喪主負担説が採用され

ている唯一の事例であり、その判示内容は葬式費用の負担の問題について非常に興味ある考え方を提示している。

① 甲府地裁 昭和 31 年 5 月 29 日判決

(ア)事件の概要

被相続人（以下①において「甲」という。）は、国鉄甲府駅貨物係として勤務していたが、昭和 29 年 8 月中、列車事故のために死亡した。その死亡を原因として、国鉄及び同共済組合より退職金並びに共済金が、甲の妻である被控訴人（以下①において「Y」という。）に対して支給されることとなったが、当該退職金並びに共済金はいずれも甲の父親である控訴人（以下①において「X」という。）において保管していた。

甲の死後、Y は X らとの折合いが思わしくなくなったので長男を伴って実家に戻ることが決まり、X に対し退職金及び共済金の返還を要求したが、X は退職金のうち一部を返還しただけでその余は返還を拒否した。

また、X は Y の委任により甲の葬式費用を出捐しているが、当該費用は元来 Y の負担すべきものであって、Y はその出捐を免れたことによって不当に利得しているから、共済金の返還債務を対等額において相殺すべしと主張した。

これに対し Y は X がその主張のような出捐をしたとしても葬式費用は世帯主として当然の義務を履行したに過ぎず、それによって Y は何等利得していないと述べ、否認した。

(イ)判旨

「元来亡甲の共済金はその遺族である Y に対して支給せられたものであって、その所有権が Y に在ることは明かであるから、X がこれをその手許に止めて返還を拒否していることは法律上の原因なくして Y の損失において同額の利得をしているものと解しなければならない。」

「Xが亡甲の葬式費用として金4万円位の出捐とした事実はこれを認めることができる。Xは右葬式費用は元来Yの負担すべきものであってXは同人の委任により立替えたものであると主張しているが右委任の事実を認め得る証拠はない。むしろ前掲各証拠によると亡甲の葬式はYには全然諮ることなくXが施主となつて行ったもので、従つて香典等も総てXがこれを受けていることが認められるから、委任関係を前提とするXの右主張はその理由がない。更にXは右委任関係がないとしても不当利得の返還請求権を有すると主張するのであるが、何人が葬式を行い又その費用を負担すべきかについては特に法律の定めがなく、従つて専らその地方又は死者の属する親族団体内における慣習若は条理に従て決するの外はない。

(中略) 本件においても亡甲の葬式費用はその配偶者であるYだけが当然にその総てを負担すべきものとする根拠はない。(中略) Yの意思に関りなく世帯主であり且つ父親であるXが施主となつて葬式したのであって、右は地方乃至親族間の慣習に従いしかもX自らの意思に基いて行われYの為にする意思を以てなされたものではないことが認められるから、Yに対し不当利得としてその費用返還を請求すること到底許されない。」

(ウ)評釈

浪川正巳氏は、葬式費用の負担については、「一般に広く行われている慣習の実態を基準として、解決さるべき問題であり、ましてや相続人たる妻が、死亡した夫の葬式費用を当然負担すべきである、というような現行法上の規定は存在しないのである。」¹⁸として、本判決は妥当であるとしている。

¹⁸ 浪川正巳「葬式費用と祭祀承継」別冊ジュリスト37号142頁

② 東京地裁 昭和 61 年 1 月 28 日判決

(ア)事件の概要及び争点

本件は、相続人を完全に排除した形で行われた葬儀において、事実上の喪主が相続人らに葬式費用の支払いを求めたが、裁判所が原告の請求を棄却し、葬式費用は喪主が負担すべきであると判示した事案である。なお、事件の経緯については、第二章で述べた通りであり、内容は重複するが、ここでも再度述べておく。

被相続人 A は、昭和 58 年 10 月 20 日に死亡した。A には、先妻との子 Y3、後妻 Y1、Y1 の連れ子で A の養子となった Y2、実兄の X がいた。Y らは、A の死亡に係る相続により A の権利義務をすべて承継した。Y1・Y2 と A の父母との軋轢の存在の中で、A の葬式は、Y3 を単なる形式的な喪主にし、A の母親の意向をくんだ X が、Y3 が幼少である（22 歳）という理由で事実上すべてを取り仕切った。また、この葬儀次第の決定から式に至るまで、Y1・Y2 は完全に排除されており、香典の受領・返戻からも全く排除されていた。このような状況の下、「葬式費用は民法 885 条の相続財産に関する費用に該当するから、相続人である被告 Y らが法定相続分に従い負担すべきものである」と X は主張し、X が支出した葬儀費用 384 万 7339 円の支払いを、A の相続人である Y らに請求した。

葬式費用負担者及び葬式費用の内容の二つが本件の争点であるが、葬式費用の内容については第二章で検討済みであるので、ここでは葬式費用の負担者についてこの事案を検討する。

本件において特筆すべき点は、葬式費用が民法 885 条に規定する「相続財産に関する費用」に該当するの否かについてが、当事者間及び裁判所の判断において詳しく論じられたことにある。その点に注目しつつ検討する。

(イ) X の主張

葬式費用は、民法 885 条の相続財産に関する費用に該当する。その根拠は、以下のとおりである。

- ア 民法 306 条 3 号、309 条 1 項が葬式費用に関して相続財産に先取特権を認めている。
- イ 相続税法 13 条 1 項 2 号が、被相続人に係る葬式費用につき、相続財産の債務として相続財産から差し引くことを認めている。
- ウ 相続葬式も人の死亡を原因とするものであり、密接な関係を有するから、葬式費用を相続財産に関する費用に含めるのが妥当である。
- エ 死亡時に社会的地位に相応した葬式費用が保障されるために、相続財産の負担とすることが確実であり、相当でもある。
- オ 相続人は、多額の財産を相続により取得しながら、被相続人の葬式費用を負担しないことは許されることではない。

以上、葬式費用は民法 885 条の相続財産に関する費用に該当するから、相続人である被告らが法定相続分に従い負担すべきものである。

(ウ) Y らの主張

「相続財産に関する費用」とは、相続財産の管理及び清算に要する費用であって、相続の承認放棄前及び放棄後又は財産分離又は相続人不在の場合における清算のための管理などの場合において相続人、財産管理人が相続財産についてすべき一切の管理、処分に必要な費用をいうものである。

したがって、葬式は、相続財産の有無、多寡にかかわらず、しかも、必ずしも相続人には限られない遺族あるいは関係者がその判断に応じて主宰するものであるから、そもそも、相続財産の維持、管理には無関係の事実で、葬式に要した費用も相続によって生じた費用ではなく、いわば死去という事実と、葬式に実施という事実によ

って生じた費用でしかなく、結局「相続財産の管理、清算に必要な費用」といえるものではない。

また、葬式の主宰者とは、単なる形式上の「喪主」であるかどうか、法定相続人であるかどうかで一律に決せられるべきものではなく、現実には当該葬式の運営方法を決定し、葬式全体の中であって主導的立場にあった者である。

葬式の主宰者が誰であるかを判断するに当たっては、香典を誰の計算において受領し、保管・費消したのかも重要な要素となる。なぜならば、香典は死者の供養のため、あるいは遺族の悲しみを慰めるために贈られる金品であるが、現実的には死者と所縁ある者が葬式費用の一部を負担して、死者の遺族の負担を軽くすることを目的とした相互扶助の精神に基づいて行われる金品の贈与であって、この香典という贈与の贈り先は、遺族中の誰と特に指定されることは殆どなく、通常はさきに述べた香典の性格から葬式の主宰者（通常は、喪主。）だからである。

したがって、香典を受領し、これを自己の計算で保管・費消した者は、すなわち、葬式の主宰者とみるべきである。ちなみに、通常は葬式の主宰者となった者は香典を自己の負担する葬式費用に充当している。

本件葬式後、XらからYらに対して香典・葬式費用に関する一切の報告もなく、Yらは、相続税の申告に当たって香典及び葬式費用の内容について問い合わせをしたが、Xらはこれに関する一切の回答を拒否したままであった。したがって、Yらは、Xが自ら香典を受領し葬式費用を負担する考えであるものと判断し、相続税申告に当たり、葬式費用の控除は一切していない。

以上から明らかなように、Xは、相続人である被告らの関与を一切排除して本件葬式を主宰した者であり、自ら葬式費用を負担する意思を被告らに対して示していた者であるから、要した葬式費用を自ら負担すべきは当然である。

したがって、葬式費用は当該葬式の主宰者（X）が負担すべきも

のである。

(エ) 判旨

ア 民法 885 条について

「相続財産に関する費用（民法 885 条）とは、相続財産を管理するのに必要な費用、換価、弁済その他清算に要する費用など相続財産についてすべき一切の管理・処分などに必要な費用をいうものと解されるのであって、死者をとむらうためにする葬式をもって、相続財産についてすべき管理、処分行為に当たるとみることはできないから、これに要する費用が相続財産に関する費用であると解することはできない。したがって、これを前提とする原告の主張は失当である。」

イ 民法 306 条 3 号・309 条 1 項の葬式費用の先取特権に関して

「民法 306 条 3 号、309 条 1 項は、債務者の身分に応じてした葬式の費用については、その総財産の上に先取特権が存在する旨規定しているが、これは、貧者にも、死者の身分相応の葬式を営ましめようとの社会政策的な配慮から、身分相応の葬式費用については、その程度で、相続財産（遺産）が担保になる旨規定しているにすぎないと解すべきであって、これをもって、葬式費用が相続財産に関する費用であると解することも、まして、葬式費用の負担者が相続人であると解することもできない。しかも、仮に、この規定を右のように解するとすれば、身分相応の程度を超えた葬式費用については、規定していないこととなるから、この部分の費用を結局誰れが負担するかについては、また別個に根拠を求めざるを得ないし、たまたま、相続財産が十分に存在する場合は格別、相続財産が皆無か、あるいは、存在しても、身分に相応した葬式費用を負担するに足りないときは、右のように解するときは、かえって、債権者に不測の損害を蒙らせることとなり相当でない。また、葬式費用を身分に相応した部分とそうでない部分に区別して、その負担者を別異に取扱

うこととなるのも当を得ない。」

ウ 相続税に関して

「相続税法 13 条 1 項 2 号は、相続財産の価額から被相続人に係る葬式費用を控除した価額につき、相続税が課税される旨規定している。しかし、右は、葬式費用のうち、相続人の負担に属する葬式費用につき、控除する旨を規定していることが明らかであって、葬式費用を負担しない場合でも、相続財産の価額から葬式費用が当然に控除される旨規定しているものではない。したがって、この規定をもって葬式費用が相続財産に関する費用であり、相続人が負担するものであると解する根拠とすることはできない。」

「葬式は、死者をとむらうために行われるものであるが、これを実施、挙行するのは、あくまでも、死者ではなく、遺族等の、死者に所縁ある者である。したがって、死者が生前に自己の葬式に関する債務を負担していた等特別な場合は除き、葬式費用をもって、相続債務とみることは相当ではない。そして、必ずしも、相続人が葬式を実施するとは限らないし、他の者がその意思により、相続人を排除して行うこともある。また、相続人に葬式を実施する法的義務があるということもできない。したがって、葬式を行う者が常に相続人であるとして、他の者が相続人を排除して行った葬式についても、相続人であるという理由のみで、葬式費用は、当然に、相続人が負担すべきであると解することはできない。」

エ 結論

「こうしてみると、葬式費用は、特段の事情がない限り、葬式を実施した者が負担すると解するのが相当であるというべきである。そして、葬式を実施した者とは、葬式を主宰した者、すなわち、一般的には、喪主を指すというべきであるが、単に、遺族等の意向を受けて、喪主の席に座っただけの形式的なそれではなく、自己の責任と計算において、葬式を準備し、手配等して挙行した実質的な葬

式主宰者を指すというのが自然であり、一般の社会通念にも合致するというべきである。したがって、喪主が右のような形式的なものにすぎない場合は、実質的な葬式主宰者が自己の債務として、葬式費用を負担するというべきである。すなわち、葬式の主宰者として、葬式を実施する場合、葬儀社等に対して、葬式に関する諸手続を依頼し、これに要する費用を交渉・決定し、かつ、これを負担する意思表示をするのは、右主宰者だからである。そうすると、特別の事情がない限り、主宰者が自らその債務を葬儀社等に対し、負担したものであるというべきであって、葬儀社等との間に、何らの債務負担行為をしていない者が特段の事情もなく、これを負担すると解することは、相当ではない。したがって、葬式主宰者と他の者との間に、特別の合意があるとか、葬式主宰者が義務なくして他の者のために葬式を行った等の特段の事情がある場合は格別、そうでない限り、葬儀社等に対して、債務を負担した者が葬式費用を自らの債務として負担すべきこととなる。(中略) 以上によれば、本件葬式は、X において主宰したものであって、被告 Y3 は、原告らの意思で、形式上の喪主とされたにすぎないというべきであり、Y1 らが右葬式を主宰したということは到底できないから、右葬式に要した費用は、Y1 らが負担すべきものであるということとはできない。他に、Y1 らが右葬式費用を負担すべきものとする根拠もない。

そうすると、本件葬式費用を Y1 らが負担することを前提とする X の本件請求は、その前提を欠き、その余の点につき判断するまでもなく失当であるというべきである。」

(オ)評釈

ア 松川正毅

本判決に反対（相続財産負担説）。

(a) 相続財産に関する費用についての考え方

「民法 885 条 1 項は以下のように規定する。『相続財産に関する費用は、その財産の中から、これを支弁する。但し、相続人の過失

によるものは、この限りでない。』また、学説上最も典型的な相続財産に関する費用の例として挙げられることの多い管理費用に関して、民法 918 条 1 項は『相続人は、その固有財産におけると同一の注意を持って、相続財産を管理しなければならない。但し、承認または放棄をしたときは、この限りでない』と規定している。¹⁹⁾

「相続財産の費用に関して、被相続人の死亡後、相続財産に関する費用を相続人が契約した場合、それは本来ならば契約締結者が責任を負うべきである。しかし、民法 885 条はこのような場合、特別に相続財産に負担させることができる旨を定めたものであると考える。もともと被相続人自身がなすべきものであるが、相続人等がかわりに行っているとも考えられる。従って、相続財産に関する費用は、死に直結したものでなくてはならない。また金額的にも妥当な費用でなければならない。契約の当事者は、死亡した被相続人ではありえず、従って、被相続人死亡後締結された相続財産に関する費用は、被相続人の債務ではなく、従って相続債務にはなりえないし、承継もされないと考える。契約の当事者は、管理等の契約を締結した者でもある。ただ、それが合理的な費用であれば、相続財産の費用となり、相続財産の負担となると解する。

従って、被相続人が承認しようと限定承認、放棄をしようと、相続財産に関する費用は相続債務ではないので、契約締結者が責任を負うが、885 条により相続財産の負担とすることができることになる。²⁰⁾

(b) (a)を踏まえて、葬式費用について

「葬式費用の負担者はだれかという問題に関して考えられる者は、被相続人自身、相続人、葬儀会社と締結した者（喪主）であろう。また葬式は、死者のために行われると側面と残った者のために

¹⁹⁾ 松川正毅「葬式費用の負担に関する事件」愛知学院大学宗教法制研究所紀要 1 頁

²⁰⁾ 同上

行われる側面（弔い、体面や慰め等のために執り行われる）が在ることは否定できないであろう。豪華で費用がかさむ葬儀を、遺族が求めることもあれば、社会が求めることもあろう。またそれを被相続人自身が望んでいたこともあろう。

しかし、葬儀は被相続人の死に際して行われるものであり、自らの人生の最後の出来事（儀式）であり、本来的には、被相続人が自らのものと考えべき事柄であろう。ただ、それを実現しようにも、もう本人がいないので相続人等の手を借りなければならない。²¹⁾

「このように考えてくれば、葬儀費用はまず第一に相続財産の負担と考えるのが自然のように思われる。つまり、相続財産に関する費用にあたる。本来、被相続人が自分ですべき事柄を第三者が行うと考えれば、死と直結しているので相続財産に関する費用と言える。

（中略）葬式に関しては契約を締結する者がいる。この者は契約の当事者であり、当然支払いの責任を負う。ただ、その費用が被相続人にとってふさわしい葬式である場合には相続財産に関する費用となり、相続財産の負担とすることができる。もしも、相続財産が不足する場合には、扶養義務を負う者が負担することになる。結果的には相続人が負うことになると考える。これに対して、被相続人にとって豪華で不相応な葬儀であれば、契約締結者（多くの場合は喪主）が責任を負う。

また放棄との関係についていえば、相続財産に関する費用は、被相続人が負った債務ではなく、従って相続とは関係なく、相続人の放棄に影響されないことになる。

相続放棄をした相続人が被相続人の相続財産から葬式費用を支払った場合、相続人全員の放棄により法人格を取得した相続財産が、それは不当利得であると主張して返還を求めた事例があるが、東京地裁は、葬式費用は相続人が全員放棄しても、相続財産から支出す

²¹⁾ 同上

ることができる」と判示した。²²⁾

「以上の考察から、本件の場合には、たとえ実質上の葬式主宰者と相続人らとの間で感情的なもつれが存在していたとしても、被相続人に相当な葬式費用は、本来相続財産の費用となるべきものであると考える。本判決において、契約締結者である実質上の 葬式主宰者に費用の全てを負担させたのは疑問である。²³⁾

イ 松倉耕作

本判決に反対（折衷説）。

「いわゆる『身分相応』との相当性の範囲を超える費用については、判決と同様に葬儀主宰者の負担とすべきかと思われるが、相当性の範囲であれば、原則として共同相続人が費用を負担すべきと思われる。判決では、葬儀次第決定から除外されていることを重視している模様であるが、負担者問題と内部的葛藤とを混同していると思われる。²⁴⁾

ウ 石川利夫

本判決に反対（慣習・条理説）。

「まことに相続人に葬式を営む義務があるわけではないのだが、巨額の遺産を得ながら、たとえ相続人を差しおいて葬式が営まれた場合でも、身分相応の葬式費用を負担しなくともよいとするのは肯けない。条理（情理・国民感情）に反すると言えやしないか。²⁵⁾

²²⁾ 同上

²³⁾ 同上

²⁴⁾ 松倉耕作「葬式費用負担者」判例タイムズ 643 号 140 頁

²⁵⁾ 石川利夫「葬式費用」判例タイムズ 688 号 102 頁

3 各説の検討

(1) 相続財産負担説

相続財産負担説と相続人負担説とは、普通の相続すなわち相続人が単純承認をした場合には、実際上の差異はないといっている。しかし、相続人の具体的相続分と法定相続分に異同を生ずる場合には、若干の差異があらわれる。たとえば、共同相続の場合であって、一部の共同相続人に特別受益・寄与分があることにより具体的相続分と法定相続分が異なるときは、相続財産負担説では結果的に具体的相続分に応じて葬式費用を負担することとなり、相続人負担説では法定相続分に応じて葬式費用を負担することとなる。

また、相続人全員が相続の放棄をしたが、その前に葬式費用に充てるために被相続人の預金を解約するなどしてこれを費消してしまった場合にも、差異があらわれる。相続財産負担説では相続財産法人が相続人にこの返還を求め得ないことになるが、相続人負担説ではこの返還を求め得ることになる。

前項で紹介した判例に当てはめると、(3)の東京地裁昭和 59 年 7 月 12 日判決がこの場合に該当する事案であった。当該事案では相続財産負担説が採用され、相続財産法人の相続人に対する葬式費用相当額の金員の返還請求は棄却された。本判決にあったように、死者に対する葬式は、社会生活における慣習として当然営まれるべきものであり、いわば死者の社会生活の延長若しくは跡始末の性格を有すること（中略）を考慮すると、本件のように相続人全員が相続放棄をした場合に、被相続人の生前の社会的地位に応じた葬式費用は、これを相続財産の負担として、同財産から支弁することも許容されるものと解するのが相当であり、相続人の固有財産の負担とするのは妥当ではない。喪主負担説や相続人負担説によって本判決のような結論を導き出すことは困難である。

しかし、視点を変えれば、相続財産負担説をもって、前掲甲府地裁昭和 31 年 5 月 29 日判決及び前掲東京地裁昭和 61 年 1 月 28 日判決の結論を導き出すことは困難である。相続人ではない者が実質

的な葬式主宰者となっていて、しかも親族間の軋轢により相続人が葬儀次第において排除されているような場合に、当該実質的な葬式主宰者に何の負担も求め得ない相続財産負担説や相続人負担説は、この場合妥当ではない。

したがって結論としては、相続財産負担説によってのみすべての事案を解決することは不可能である。そしてこのことは、相続財産負担説のみならず、相続人負担説及び喪主負担説にもいえることである。

(2) 相続人負担説

相続人が葬式費用を負担することは、特段の事情がない限りは社会通念に合致する。しかし、相続人負担説にはその理論的根拠が明確でないという問題がある。前掲の各裁判例においても、相続人の負担である根拠は次のような文言により説明されているのみであり、その法理論は明確に説明されてはいない。

すなわち、「法律上当然にその遺産相続人たる（中略）が各その法定相続分に応じて分割承継するものであって」（東京高裁昭和 30 年 9 月 5 日判決）、「葬式費用は、各相続人がその相続分に応じ当然分割承継して負担すべきもの」（長崎家裁昭和 51 年 12 月 23 日審判）となどであり、その「当然」の法的な説明は欠落している。

したがって、相続人負担説には「当然」の法的な説明が要求されるほか、相続財産負担説と同様、すべての事案を解決することはできないという問題点を抱えている。

(3) 喪主負担説

喪主負担説を採用した裁判例として前掲東京地裁昭和 61 年 1 月 28 日判決があるが、これは、理論的には極めて明確に、契約責任法理に立脚するものである。当該判決は、葬式費用が民法 885 条の相続財産に関する費用である旨を否定しており、また、民法 306 条 3 号・309 条 1 項の葬式費用の先取特権の規定をもって葬式費用の

負担者を相続人とすることも否定している。更に、相続税法 13 条 1 項 2 号の規定は、相続人の負担に属する葬式費用につき控除する旨を規定しているに過ぎず、葬式費用を負担しない場合でも相続財産の価額から葬式費用が当然に控除される旨を規定しているものではない、とする。

以上から、自己の責任と計算において葬式を準備し、手配等をして挙行了た実質的な葬式主宰者が、自己の債務として葬式費用を負担すべきである、という結論が導き出されている。葬儀社等に対し、葬式に関する諸手続を依頼し、これに要する費用を交渉・決定をするのは、葬式主宰者だからである。但し、葬式主宰者と他の者の間に特別の合意がある場合や、葬式主宰者が義務なくして他の者のために葬式を行つた等の特段の事情がある場合は除かれる。

当該事案のように、死者の兄（及びその両親）が死者の共同相続人である妻及び子の意思を排除して実質的な葬式主宰者となり葬式を行つた場合には、喪主負担説は妥當な結論を導き出せるであろう。

共同相続人のうちの一人が葬式主宰者となる大多数の事案の場合には、葬式主宰者と他の共同相続人との間に、葬式費用は共同相続人がその法定相続分割合に応じて負担する旨の黙示の合意があることが多い。このような場合には、具体的な結論において相続人負担説と異なることもなく、妥當な結論が導き出せるであろう。

しかし、共同相続人で協議したが意見の一致が得られなかつた場合、喪主負担説では、同意しない共同相続人に葬式費用の負担をさせることができない。喪主負担説は、合理的な理由なくして「特段の合意」をしない共同相続人に葬式費用の負担をさせることの理論的な説明に苦慮することになるのである。したがって、この点から、喪主負担説もまたすべての事案を解決する根拠としては弱い、ということになる。

(4) 慣習・条理説

慣習・条理説は、葬式についての価値観が多様化した現代において、葬式費用の負担者が問題となる事案が多様である現状を踏まえて、個々の事案に応じ妥当な結論を得ようとするものであり、現実的かつ高度な柔軟性を有する説である。しかし、具体的な事案の処理には適しているというこの説の長所は、同時に、判断の基準が明確でないという短所でもある。したがって、慣習・条理説ですべてを説明することは妥当ではない。

(5) 折衷説

前述のとおり、相続財産負担説も、相続人負担説も、喪主負担説も、葬式費用の負担者が問題となる事案のすべてにつき、合理的かつ妥当な結論を導き出し得るものではない。また、慣習・条理説は、柔軟かつ現実的ではあるが、判断の基準が明確でない。

以上を踏まえると、松倉耕作氏の説こそがこの問題を処理するルールの順位を明らかにしていると考ええる。

(6) まとめ

前掲の各裁判例の結論は一見矛盾しているが、これを合理的に説明するものとして、橋本昇二氏が、次のような考え方を提示している。

「遺骸は、相続財産でも、祭祀財産でもないが、相続人の所有に属し、共同相続の場合には、共同相続人の共有に属する。したがって、共同相続の場合には、遺骸の処分、管理、保存の各行為は、共有物の処分、管理、保存の各行為に関する民法 251 条、252 条の規定の適用を受ける。なお、被相続人が遺言によって遺骸の処分等の各行為につき特段の意思表示をしている場合であってこれが有効であるときは、相続人はこれに従うことを要する。²⁶⁾」

²⁶⁾ 梶村太市・雨宮則夫編『現代裁判法体系』11 卷（新日本法規，1998 年）

「遺骸の管理行為は、相続人の法定相続分割合に従いその過半数によって決定する。追悼儀式を行うか否か（なお、相続人は追悼儀式を行う法的義務を負わない）、その方法を宗教に則って行うか否か、宗教に則って行うとしてもどの宗教を選択するかなどは、遺骸の管理行為に属する。これにつき、相続人の右過半数による決定などがあれば、相続人がその費用負担義務を負う（中略）。右決定があれば、これに賛成しない相続人がいるとき（中略）であっても、その相続人も、その費用負担義務を負う。この逆に、相続人ではない者又は一部の共同相続人が、相続人の右過半数による決定を経ずして追悼儀式を行った場合（中略）は、相続人又は他の共同相続人がその費用負担義務を負わない。相続人が右過半数によって決定した追悼儀式の費用は、遺骸が共同相続人の共有に属するものであり、かつ、追悼儀式が遺骸の管理行為であるから、最終的には、相続財産の管理費用に準じて、相続財産の負担とすることができる。²⁷⁾」

上記のような考え方は、松倉耕作氏の説にいう葬式費用の負担者の決定ルールとも理論的に合致し得る。

葬式費用の出捐等の行為を民法に規定する「遺骸の管理行為」とし、その適用を受けるものと考えたと、まず、被相続人の遺言による特段の意思表示がある場合には、その意思が優先される。これは、松倉耕作氏の説でいうところの決定ルール第一順位・＜被相続人の指定がある場合には、最優先で処理する＞に合致する。

次に、遺骸の管理行為として、共同相続人の過半数による決定がある場合には、相続人が（その決定に賛成しない場合であっても）その費用負担義務を負う。これは、松倉耕作氏の説のルール第二順位・＜相続人等関係者の合意がある場合には、合意による＞に合致する。

そして、相続人ではない者が共同相続人の過半数による決定を経

ずして葬式を行った場合には、共同相続人が費用負担義務を負わない。これは、松倉耕作氏の説の第三順位・＜意見不一致＞の場合に該当する。更に、相続財産負担説についても、共同相続人の過半数による決定があれば、相続財産の管理費用に準じて、相続財産の負担とすることができある。

以上のような流れで考えると、相続財産負担説・相続人負担説・喪主負担説を採用する場合の根拠が、矛盾なく説明できるのである。

但し、前掲東京地裁昭和 61 年 1 月 28 日判決（家庭裁判月報 39 巻 8 号 48 頁）では、葬式費用の全額が実質的な葬式主宰者の負担とされており、この点に関する批判は多い。これら批判は、いずれの説を採用するにせよ、葬式費用の負担者の問題と親族間の内部的葛藤とを混同して、遺産を取得した相続人が葬式費用の負担から逃れるのは妥当ではない、とするものである。しかし、逆にいえば、遺産を取得していない相続人に、被相続人の身分相応の費用であるからといって、これを負担させるのは望ましくない。したがって、このような場合には、「相続財産の管理費用に準じて」（管理費用そのものではない）相続財産の負担とすることが、妥当なのではないだろうか。あるいは、「葬儀は死者のためのものである」という葬儀の本質に立ち返って、相続財産の負担とすべきであるとも考えられる。そう考えると、当該判決の場合にも、遺産を取得した相続人に相当な費用を負担させることが可能となる。

結論としては、橋本昇二氏の提示した「遺骸の管理行為」としての葬式費用という考え方と、松倉耕作氏の説にいう葬式費用負担者の決定ルールに従いつつも、最終的には身分相応な費用は相続財産の負担とするのが妥当であると考ええる。

すなわち、第一には、被相続人の遺言による特段の意思表示がある場合には、その意思を優先する。そして被相続人の意思表示がない場合には、共同相続人の過半数による決定に従う。この場合、その決定があれば、決定に賛成しない者でも葬式費用負担義務を負う。更に、共同相続人の過半数による決定がない場合には、直ちに喪主

の負担と考えるのではなく、身分相応な部分は相続財産の負担とする。しかし、身分不相応な部分は相続財産の負担とすべきではなく、葬儀社等との契約を締結した実質的な葬儀主宰者が負担すべきものとする。

第二節 葬式費用の控除対象者

1 納税義務者についての法改正

控除できる債務の範囲は、納税義務者が、無制限納税義務者であるか制限納税義務者であるかによって異なる。納税義務者については、平成 12 年及び平成 15 年の法改正により、その規定が大幅に変更された。そこでまず本項では、その変更内容について触れておく。

平成 12 年の改正前においては、相続または遺贈により財産を取得した時点において日本国内に住所を有するか否かによって、課税範囲に差異が設けられていた。すなわち、財産取得時において日本国内に住所を有する者については、取得財産の全てが課税財産とされるが、財産取得時において日本国内に住所を有しない者については、国内財産のみが課税財産とされていた。

しかし、アメリカやイギリスなどが採用する遺産課税方式を利用したの租税回避が行われていた状況が問題となり、納税義務者の規定に大幅な改正が行われたのである。

平成 12 年の法改正による租税特別措置法 69 条は、相続により財産を取得した者が日本国籍を有する場合について特例を定めた。そして平成 15 年の法改正により、旧租税特別措置法 69 条は廃止され、代わって現行の通り改められた(相続税法 1 条の 3 ないし 2 条の 2)。現行制度における納税義務者と課税財産の範囲は、次のように定められている。

(1) 相続税の納税義務者の区分

① 居住無制限納税義務者

相続または遺贈により財産を取得した個人でその財産を取得した時において日本国内に住所を有するものをいう(以下本章において同じ)。

② 非居住無制限納税義務者

相続または遺贈により財産を取得した日本国籍を有する個人で

その財産を取得した時において日本国内に住所を有しないもの（その個人またはその相続または遺贈に係る被相続人がその相続または遺贈に係る相続の開始前5年以内のいずれかの時において日本国内に住所を有していた場合に限る。）をいう（以下本章において同じ）。

③ 制限納税義務者

相続または遺贈により相続税法施行地にある財産を取得した個人でその財産を取得した時において日本国内に住所を有しないもの（非居住無制限納税義務者に該当する者を除く。）をいう（以下本章において同じ）。

④ 特定納税義務者

贈与（贈与をした者の死亡により効力を生じる贈与を除く）により相続時精算課税の届出書を提出してその適用を受ける財産を取得した個人をいう（以下本章において同じ）。

(2) 課税財産の範囲

① 居住無制限納税義務者及び非居住無制限納税義務者の場合

その者が相続または遺贈により取得した財産の所在を問わず、すべての財産に相続税が課される。

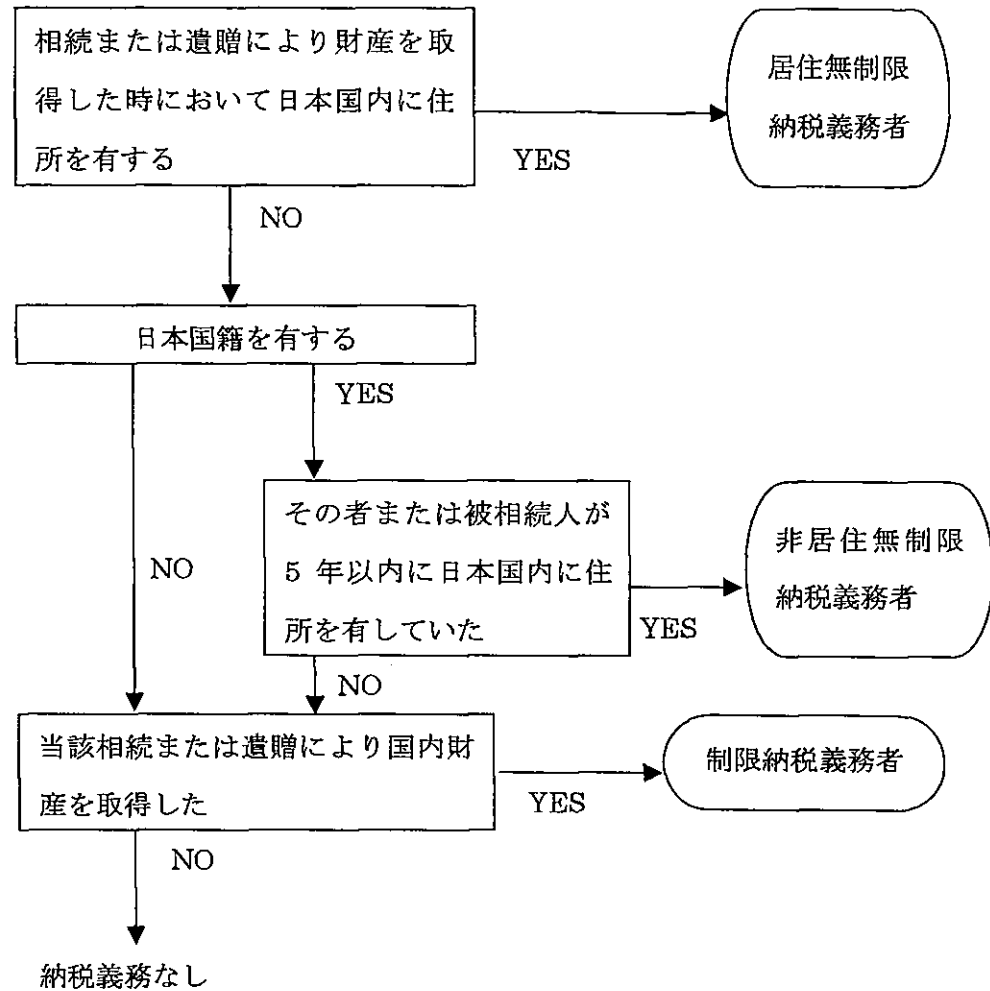
② 制限納税義務者の場合

その者が相続または遺贈により取得した財産で日本国内に所在するものに対し、相続税が課される。

つまり、この法改正により、日本国籍を有する者については基本的に課税財産の制限がなくなったのである。

なお、制限納税義務者については、制限納税義務者とされる者の範囲が狭められたが、法改正前における制限納税義務者と同じ扱いがされている。また、相続時精算課税制度の導入により、特定納税義務者という区分が設けられた。

上記納税義務者の区分を図表で表すと、次のようになる。



居住無制限納税義務者	取得財産のすべてに課税される
非居住無制限納税義務者	
制限納税義務者	取得財産のうち国内財産にのみ課税される

2 債務控除できる者

上記第一項で述べた納税義務者の範囲の規定を受けて、債務控除できる範囲にも、差異が設けられている。その範囲については第一章でも既に述べたが、再度触れておく。

(1) 居住無制限納税義務者もしくは非居住無制限納税義務者または特定納税義務者のうち相続開始の時ににおいて日本国内に住所を有する者の債務控除

相続または遺贈（包括遺贈及び被相続人から相続人に対する遺贈に限る。）により財産を取得した者が相続人または包括受遺者であり、かつ、無制限納税義務者もしくは非居住無制限納税義務者または特定納税義務者のうち相続開始の時ににおいて日本国内に住所を有する者である場合には、その取得財産の価額から、次の①及び②に掲げる金額のうちその者の負担に属する部分の金額が控除され、その控除後の金額をもって課税価格とされる。

① 被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）

② 被相続人に係る葬式費用

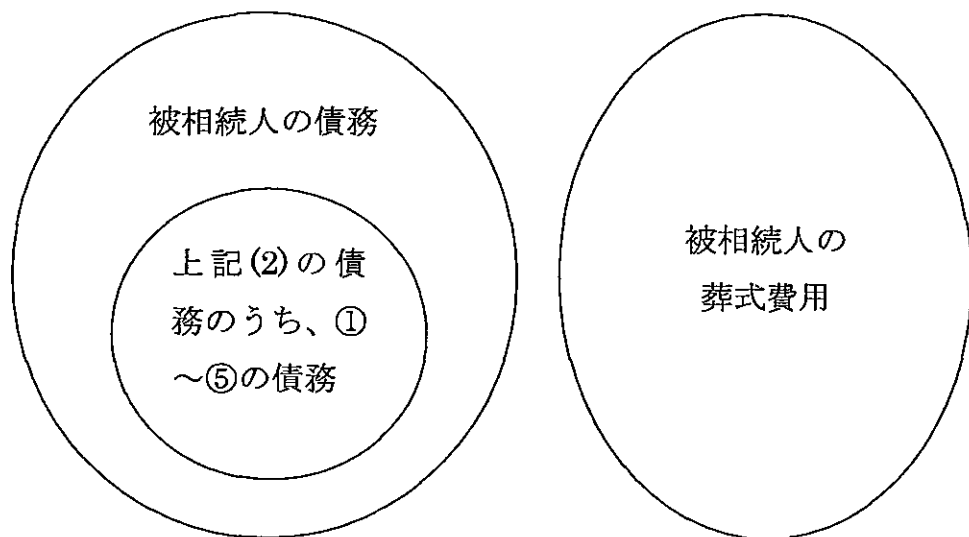
(2) 制限納税義務者または特定納税義務者のうち相続開始の時ににおいて日本国内に住所を有しない者の債務控除

相続または遺贈により財産を取得した者が相続人または包括受遺者であり、かつ、制限納税義務者または特定納税義務者のうち相続開始の時ににおいて日本国内に住所を有しない者である場合には、日本国内にある取得財産の価額から、被相続人の債務で次に掲げる金額のうちその者の負担に属する部分の金額が控除され、その控除後の金額をもって課税価格とされる。

① その財産に係る公租公課

② その財産を目的とする留置権、特別の先取特権、質権または抵当権で担保されている債務

- ③ ①及び②に掲げる債務の外その財産の取得、維持または管理のために生じた債務
- ④ その財産に関する贈与の義務
- ⑤ ①から④に掲げる債務の外、被相続人が死亡の際日本国内に営業所または事業所を有していた場合においては、その営業所または事業所に係る営業上または事業上の債務



なお、上記規定からもわかるように、債務控除の適用対象者は、「相続又は遺贈（包括遺贈及び被相続人からの相続人に対する遺贈に限る。）により財産を取得した者」に限られている。

これは、債務控除を受けることのできる者は、①相続人と②包括受遺者及び③相続人である特定受遺者に限られることを意味する。特定受遺者であるが相続人でない者は、債務控除を受けることができない。

また、葬式費用については、相続を放棄した者及び相続権を失った者であっても、その者が現実に被相続人の葬式費用を負担した場合においては、これを控除しても差し支えないものとして取り扱われている（相続税基本通達 13-1）。

3 相続債務との取扱いの違い

第一章で述べたように、葬式費用は、相続の開始によって相続人等が当然に負担しなければならないものではなく、相続債務ではないが、葬式が社会慣習として個人の死に伴って当然に発生するものであり、その費用の負担は遺族にとって避けることのできないものであるから、葬式費用についても控除して相続税の課税価格を計算することが認められている。

但し、葬式費用と通常の相続債務では、その控除対象者に差異がある。第二項でも述べたように、債務控除できる者は、相続人または包括受遺者に限られており、相続を放棄した者及び相続権を失った者は債務控除を受けることができない。しかし、葬式費用の場合に限って、そのような者であっても、その者が現実には被相続人の葬式費用を負担したときは、これを控除しても差し支えないものとして取り扱われている（相続税基本通達 13-1）。つまり、相続人が相続を放棄して相続人でなくなってしまった後では、被相続人の債務は債務控除の対象から除くが、被相続人に係る葬式費用だけは特に債務控除が認められるのである。

通達がそう規定した根拠は、「相続を放棄した者及び相続権を失った者については、被相続人の債務を承継することはないが、遺族の一人として、道義的に葬式費用を負担することがあるから、これらの者が遺贈により財産を取得した場合（生命保険金や死亡退職金を遺贈により取得したものとされる場合を含む。）において、現実には負担した葬式費用をその取得した遺贈財産の価額から債務控除しても差し支えないものとした²⁸」とされる。

そして、「そもそも葬式費用は、被相続人の債務ではないのであるから、相続又は遺贈により財産を取得した者が、その相続又は遺贈との関連において負担する性質のものではなく、喪主をはじめと

²⁸ 香取稔編『平成 16 年度版相続税重要項目詳解』（大蔵財務協会、2004 年）198 頁

する被相続人の遺族が負担するのが社会通念であるといえる」²⁹とされる。

また、井口幸英氏の著作に詳しい記述がある。井口幸英氏曰く、「ちょっと面白い取扱いであるから、通達がそのような態度をとったことについての理由を考えてみることにする³⁰」。

井口幸英氏の見解によれば、債務と葬式費用の違いは、相続によってのみ承継されるか否かという点にある。

被相続人の債務は、相続によってのみ承継される性質のものである。相続の放棄は、本来は被相続人の債務の弁済を免れるためにするものであるから、相続を放棄して相続人でなくなった者が、被相続人の債務をする理由はない。

もしその者が被相続人の債務を弁済することがあるとしたら、それは被相続人の債務を承継したのではなく、他の相続人が承継すべき債務を肩代わりしたに過ぎない（この点について、井口幸英氏は、当該他の相続人については、相続税法 8 条のみなし贈与の規定が適用されるべきであると指摘している）。

したがって、相続の放棄をした場合には、債務を弁済する義務がなくなるから、被相続人の債務を控除することはできない。

これに対し葬式費用は、本来、被相続人の遺族（相続人に限らない。）が負担すべき費用であって、被相続人が負担すべきものではない。相続を放棄したからといって葬式費用を負担することも当然にあり得るのであり、他の相続人が負担すべき費用の全部または一部を肩代わりしたことにはならない。

したがって、葬式費用の負担部分については、相続を放棄した場合であっても控除が認められる。

以上が、井口幸英氏の見解である。

²⁹ 香取稔編『平成 15 年版相続税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会，2003 年）236 頁

³⁰ 井口幸英『税理士のための資産税』5 巻（有信堂，1982 年）147 頁…以下、井口幸英氏の見解については、同文献による。

この井口幸英氏の見解は、前節で検討した葬式費用負担者の議論に置き換えれば、広い意味での相続人負担説、すなわち、相続人の範囲に相続を放棄した者及び相続権を失った者を含む相続人負担説に該当するであろう。

井口幸英氏は、葬式費用は被相続人が負担すべきものではないとして、相続財産負担説を否定している。被相続人が自分の葬式費用に充てるために財産を残しておくという行為は、井口幸英氏によれば、遺族に思いやりからする行為に過ぎないという。

もともとは相続権を有していた者が、放棄または失格により相続人ではなくなったにしても、遺産を取得し、かつ、葬式費用を負担しているのであれば控除してよいとする考え方は、確かに、井口幸英氏のいう通り、理路整然としたものといつてよい。

しかし、被相続人の推定相続人となり得ない者が葬式費用を負担した場合、または負担すべきだと判断された場合には、債務控除の規定との関連はどうなるのであろうか。すなわち、相続人ではない喪主が負担した場合である。

この点も含め、現行制度の下では葬式費用を控除することが認められていない者について、次項で検討する。

4 葬式費用を控除できる者の再検討

(1) 相続人となり得ない者

相続人となり得ない者が葬式費用を負担するケースとして、喪主負担説を採用した前掲・東京地裁昭和61年1月28日判決（家庭裁判月報39巻8号48頁）を参考に検討する。

本判決では、葬式費用を相続人が負担すべきであるとする法的義務は存在しないとして、葬式費用の全額を相続人ではない実質上の喪主に負担させている。

一方で、本件の場合、相続財産は相続人が取得しており、相続人は相続税の申告を行っている。相続人らは相続税の申告に当たって

香典及び葬式費用の内容について、実質上の喪主に問い合わせたが、これに対する回答は一切なかったため、実質上の喪主が香典の受領と葬式費用の負担を行う考えであるとの判断のもと、相続税の計算において葬式費用の控除は一切行わなかった。

結果として、葬式費用はその全額が実質上の喪主の負担とされており、相続人らが行った相続税の申告には、課税上何ら問題は生じていない。相続人らには葬式費用を負担する義務がないのであるから、控除すべき葬式費用自体も存在せず、控除を行わなかった相続人らの申告は正しいといえる。

しかし、相続財産を取得した相続人に葬式費用を一切負担させなかった本判決に関しては、多数の批判説が存在していることは、先に述べた通りである。そこで、本判決を批判する意見について、喪主負担説以外の学説を採用した場合に相続税の申告がどうなるか（どうあるべきか）を、検討する。

① 相続財産負担説（松川正毅氏の意見）を採った場合

葬式費用は民法 885 条に規定する「相続財産に関する費用」に該当するため、被相続人に相当な葬式費用は相続財産の負担となる。すると本件の場合、相続財産を取得したのは相続人らであるから、結果的に相続人らの負担となり、実質的喪主が出捐済みの葬式費用に関しては実質的喪主に支払うこととなるが、相続税の計算においては相続税の課税価格から控除できることとなる。しかしこの場合、相続財産の中から支弁する相続財産に関する費用は、債務控除の対象とはならないとする、相続税基本通達 13-2 との間に矛盾が生ずることとなる。

② 折衷説（松倉耕作氏の説）を採った場合

本件の場合、松倉耕作氏の説にいう「葬式費用の負担者について意見不一致の場合」に該当するから、相当費用の範囲内であれば、共同相続人が負担すべきこととなる。したがって、結果としては①

の場合と同様となる。しかし、①の場合にみられるような、相続財産に関する費用を債務控除の対象としない通達の規定との矛盾は生じない。

③ 慣習・条理説（石川利夫氏の説）を採った場合

石川利夫氏の意見によれば、巨額の遺産を得た相続人が身分相応の葬式費用を負担しないことは条理に反するとされる。それはつまり、身分相応の費用であれば相続人の負担とすべきであるということになる。したがって、結論としては①・②と同様となる。そして②と同様、①の場合にみられるような、相続財産に関する費用を債務控除の対象としない通達の規定との矛盾は生じない。

④ 私見

先にも述べたが、葬式費用の負担については、松倉耕作氏の説にいう決定ルールに従った上で、相続財産の負担とすべきであると考え。すなわち、被相続人の指定がある場合にはその指定通りに、共同相続人間の過半数の決定がある場合にはその決定通りに負担すべきであり、その決定がない場合、すなわち意見不一致の場合には、身分相応な費用は相続財産の負担とすべきである。

本件の場合には、意見不一致の場合に該当する。この場合には、相続財産の負担とすべきであるから、相続財産を取得した相続人らが、その取得した財産の中から支弁すべきであり、つまりは相続人の負担とすべきであるから、結論として上記①・②・③と同様となる。

しかし、これも先に述べたが、相続財産の負担とする根拠は、葬式費用が民法 885 条にいう相続財産に関する費用に該当するからと考えるからではない。相続財産の負担とする根拠は、あくまで「葬儀は死者のためのものである」という葬儀の本質的な部分にある。したがって、相続税基本通達 13-2 との間に矛盾は生じない。

⑤ 検討

上記①～④からも分かるように、本件の場合には相続人が相続財産を取得しているため、相続人負担説と相続財産負担説のいずれを採用しても、結果は同じとなる。そしてこの場合には、葬式費用負担者と、葬式費用の控除対象者が一致するため、相続税の計算上は何の問題も生じない。

問題となるのは、相続人ではない者が遺贈により財産を取得し、葬式費用を負担した（負担すべき）場合であろう。

つまり、本件の場合でいえば、実質的な喪主側が相続財産を取得し、かつ、葬式費用の負担を行っている場合に、その葬式費用の金額を相続税の計算上、控除できるか否かという問題が生ずるのである。

相続税の規定上では、当該相続人ではない者が相続税の申告をする際に、負担した葬式費用の金額を控除することは認められていない。これまでに述べたように、相続を放棄した者及び相続権を失った者であっても葬式費用を控除できるが、遺贈により財産を取得しただけの者についてもその適用が認められているわけではない。

東京地裁昭和61年1月28日判決の中でも述べられていたように、債務控除の規定は、「葬式費用のうち、相続人の負担に属する葬式費用につき、控除する旨を規定している」。したがって、相続税法の趣旨としては、相続人（相続を放棄した者及び相続権を失った者を含む、広い意味での相続人）が結果として葬式費用を負担した場合にのみ、言わば遺族特典として、葬式費用を控除することを認めているのではないかと考える。相続税法は、葬式費用を負担すべき者であるから、すなわち葬式費用を控除してよい者であると予定しているわけではない。

しかし、これには異を唱えたい。結論からいえば、葬式費用の控除対象者についてはその枠を広げ、「当該相続による財産取得者で、被相続人に係る葬式費用を実際に負担した者」とすべきである。

相続人ではない者が遺贈により相続財産を取得した場合には、被

相続人の遺志は、当該相続人ではない者に財産の全てまたは一部を継がせることにあったと考えられる。このような場合には、葬式費用の負担についても、松倉耕作氏の説にいう決定ルール①の「被相続人の指定」があったものと考えられないだろうか。そう考えると、当該相続人でない者は、遺贈により財産を取得すると同時に、葬式費用についても負担することが妥当である。

仮に相続財産の全てを相続人でない者が取得し、葬式費用だけを相続人が負担することになった場合（実際的にはまず考えられないであろうが）には、それは相続人が葬式費用を負担する合意をした上でのことであろうし（松倉耕作氏の決定ルール②）、葬式費用を負担した相続人には相続税の申告義務はないのであるから、課税上は何の問題も生じない。

しかし、被相続人の遺志により相続財産を取得した者が、相続人ではないからといって葬式費用を控除できないことは、妥当とはいえない。

本判決は、相続人が遺産を取得しておきながら葬式費用を負担しなくてもよいとされたことに関し、条理に反するとの批判を受けている。このことと同様に、葬式費用を負担させられておきながら、相続税の計算上は葬式費用を控除できないこともまた、条理に反するのではないだろうか。

例えば、被相続人の内縁配偶者が遺産を取得し、葬式費用を負担した場合などが考えられる。このような内縁配偶者は、相続税の計算上、正式な婚姻関係にない故に、配偶者に対する相続税額の軽減の規定の適用は受けられず、また、相続税額の加算の規定が適用される。内縁配偶者が、正式な婚姻関係にある配偶者に比べ、相続税額の計算上で一定の冷遇をされているのはやむを得ないことではある。

しかし、被相続人の遺産を取得した者の立場によって、相続税の課税価格までもが変動することは、好ましいとはいえない。したがって、相続人であるか否かに関わらず、葬式費用を実際に負担した

者であれば、課税価格の計算上、その控除を認めるべきであると考える。

(2) 海外に居住する者

① 改正前

平成 12 年及び 15 年の相続税法改正前においては、海外に居住する者に関しては、葬式費用を控除することが一切認められていなかった。

債務控除の規定は、相続または遺贈（包括遺贈及び被相続人からの相続人に対する遺贈に限る。）により財産を取得した者が、相続または遺贈により財産を取得した個人で当該財産を取得した時において日本国内に住所を有するものであった場合には、当該相続または遺贈により取得した財産の価額から、（ア）被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの及び（イ）被相続人に係る葬式費用のうち、その者の負担に属する部分の金額を控除してよいとされていた。

しかし、相続または遺贈（包括遺贈及び被相続人からの相続人に対する遺贈に限る。）により財産を取得した者が、相続または遺贈により財産を取得した個人で当該財産を取得した時において日本国内に住所を有しないものであった場合には、当該相続または遺贈により取得した財産の価額から、被相続人の債務で一定のものについてのみ控除することが認められ、葬式費用に関しては、控除が一切認められていなかった。

海外に居住する者に関して葬式費用の控除が認められていなかった趣旨は、葬式が日本独特の風習に根付いたものであるから、海外に居住する者にまで適用する必要はない、というものであった。

② 改正後

しかし、納税義務者についての法改正により、葬式費用を控除できる者についても変更が生じた。

すなわち、これまで国内に住所を有する者に限定されていたいわゆる無制限納税義務者の区分に、相続または遺贈により財産を取得した日本国籍を有する個人で当該財産を取得した時において国内に住所を有しないものが「非居住無制限納税義務者」として加わることにより、相続開始時に国内に住所を有していなくとも、日本国籍を有する場合で一定の条件を満たした場合には、葬式費用を控除できることとなった。

この改正により、先に述べた「葬式が日本独特の風習に根付いたものであるから、海外に居住する者にまで適用する必要はない」という趣旨については、一見、覆されたように見える。しかし、たとえば海外に居住する者であっても日本国籍を有している限りは、その風習に従う義務も権利もあり、まして課税財産の範囲について国内に居住する者と同様に取り扱われるのであれば、葬式費用についても控除をして然るべきと考えられるであろう。したがって、改正前と改正後では、その考え方において矛盾はないと思われる。

なお、次のように説明する文献もある。

当該文献によれば、葬式費用を控除することは国外居住者には認められず、例えば、相続人である子供の一人が海外に赴任している場合に、国外にいる当該相続人が負担しても、葬式費用は控除できないこととされている。すなわち、「子供がたまたま一人しかいなくてその人はアメリカに行ってしまった場合に、お葬式は当然挙げますし、お葬式は他に負担する人はいないわけですから、国外、アメリカに行ってしまった子供が負担するんですけども、葬式費用は引いてくれないという変な話にな³¹」るという。

この説明は改正前であれば妥当であるが、改正後に書かれたものであるから、その解釈は誤っているといえるであろう。

改正後においては、上記のような場合でも、アメリカに行ってしまった子供が日本国籍を有していれば、葬式費用を控除するこ

³¹ 東京弁護士会弁護士研修センター運営委員会編『相続紛争処理に必要な税務の知識』（商事法務、2003年）139頁

とはできる。したがって、子供が海外に赴任している場合については、日本国籍を有していないことはないであろうから、現行法の下では問題は起きないと思われる。

しかし、当該子供が日本国籍を有していない場合には、その者は制限納税義務者に該当することとなり、葬式費用を控除することはできなくなる。制限納税義務者については、改正前も改正後も、一貫して葬式費用を控除することは認められていない。改正前と改正後では制限納税義務者の範囲は異なるが、共通するのは、国内財産のみが課税範囲とされる者については、葬式費用を控除することはできないということである。

③ 私見

しかし、制限納税義務者についての上記のような考え方には、異論を唱えたい。葬式という風習は確かに日本独特のものであるが、その費用が発生するのは、納税義務者の区分によってではなく、被相続人の社会的身分によってである。

例えば、唯一の相続人である子供が婚姻により海外へ移住し、日本国籍を有しなくなった場合を考えてみる。被相続人の死亡により、日本の風習に則って葬式費用が発生し、被相続人の遺族である義務によってその負担をしたのにも関わらず、制限納税義務者からという理由でその金額を控除できないのは、税負担の不公平というものではないだろうか。

確かに、制限納税義務者の場合、相続または遺贈によって取得した財産のうち、在外財産については、課税の対象とされない。課税財産の範囲が無制限納税義務者よりも狭いのであるから、無制限納税義務者と同様に葬式費用を控除することは、一見、課税の公平に反するように見える。

しかし、その被相続人の身分に応じて相当な葬式費用の金額を、制限納税義務者が取得した国内財産の価額の合計額から控除することは、葬式費用を最終的には相続財産の負担とすべきである考え

方にも合致する。結論としては、納税義務者の区分に関わらず、被相続人の身分に相応な葬式費用は控除できるものとする。

(3) 相続財産法人から相続財産の分与を受けた者

上記(1)及び(2)は、一般的な相続の場合についての取り扱いについて述べたものである。しかし上記以外に、特例的な取り扱いをする場合がある。すなわち、相続人が存在しない場合である。

被相続人に相続人がない場合には、被相続人の財産は最終的には国庫に帰属することになる。しかし、その財産を国庫に帰属させるよりも、法律上は相続人ではないが被相続人と深い縁故を持っていた者（例えば内縁の配偶者や事実上の養子など）に与える方が好ましいという理由から、民法 958 条の 3 は次のように規定している。すなわち、「前条の場合（管理人の公告があった後二箇月以内に相続人のあることが明らかにならなかった場合）において、相当と認めるときは、家庭裁判所は、被相続人と生計を同じくしていた者、被相続人の療養看護に努めた者その他被相続人と特別の縁故があった者の請求によって、これらの者に、清算後残存すべき相続財産の全部又は一部を与えることができる。」

そこで相続税法は、民法 958 条の 3 の規定により相続財産の全部または一部が与えられた場合においては、その与えられた者が、その与えられた時におけるその財産の時価（その財産の評価について相続税法に特別の定めがある場合には、その規定によって評価した価額）に相当する金額をその財産に係る被相続人から遺贈により取得したものとみなして、相続税を課税することとしている（相続税法 3 条の 2）。

この場合に、相続財産の分与を受けていた者が、その相続財産に係る被相続人の葬式費用またはその被相続人の療養看護のための入院費用等の金額で相続開始の際にまだ支払われていなかったものを支払った場合において、これらの金額を相続財産から別に受けていないときは、分与を受けた金額からこれらの費用の金額を控除

した価額をもって、分与された価額として取り扱われる（相続税基本通達 3 の 2-3）。

この規定は、相続人以外の者にも葬式費用の控除を認める特例的な規定であり、現行相続税法とは異なる取り扱いをしている。しかし、先にも述べたように、葬式費用は被相続人の身分相応な金額であれば、相続財産の負担とすべきであるとの考え方に立てば、むしろこちらの取り扱いの方が自然であり、かつ、妥当であると考ええる。

第四章 社葬費用

第一節 社葬費用の税務上の取扱い

1 社葬とは

葬式費用は、本来的には個人あるいは遺族の負担に帰すべきものであるが、社葬という形で会社が葬儀を執り行うことも少なくない。

葬儀の形態を運営主体別にみると、個人葬と社葬（団体葬）とに分かれる。「個人葬」とは一般の葬儀で、葬儀の運営や費用の負担を遺族の責任で執り行うものをいう。他方「社葬」は、葬儀の運営や費用の負担を企業で行うもののことであるが、その主体が商工会議所等の団体であれば「団体葬」となり、その主体が協会であれば「協会葬」となる。そして複数の企業や団体が合同して主体となつて行う場合には、「合同葬」となる。

一般に社葬（団体葬、協会葬等）を行う場合、死亡直後に個人葬を行い、それから時間を置いて社葬を行うという形式をとる。大規模になる社葬は、その準備に時間がかかるからである。

この場合に、先行する個人葬は「密葬」として執り行われることが多い。「密葬」とはそもそも内々で行う葬式全般を指すが、「閉じられた葬儀」という意味で、「密葬」と呼ばれる。社葬に先行する個人葬の場合、後から本葬として社葬を行うので、個人葬は近親者・関係者のみで執り行われる為、密葬となることが多い。

社葬は、会社特に大きな功績のあった者が死亡したときに、会社を挙げて追悼することを目的として行われる。個人葬がプライベートな弔いに本質があるのに対して、社葬は、対外的に表明することを本質としている。

社葬に掛ける総予算は、1993 年の雑誌記事によれば、平均で 2,000～2,500 万円とされる。そのうち、式場利用料は 100～500 万円、式場飾り付け費は、東京都の場合、都が認可した組合の価格表に従って、350～5,000 万円までの七段階に分けられている。式場

飾り付け費に関しては、バブル期には 2,000 万円のクラスを選ぶ企業が多かったが、その後一ランク落ちて 1,500 万円のクラスが多くなったという¹。しかし、不況が続いている現在では更に安価な社葬も求められているらしく、葬儀仏事センターのホームページでは、「社葬 100 万円パック」なるものも紹介されている²。

2 法人税法上の取扱い

このような社葬の費用に関して、法人税基本通達 9-7-19 は、法人がその役員または使用人が死亡したため社葬を行い、その費用を負担した場合において、その社葬を行うことが社会通念上相当と認められるときは、その負担した金額のうち社葬のために通常要すると認められる部分の金額は、その支出した日の属する事業年度の損金の額に算入することができるものとしている。

上記規定には、二つの要件が盛り込まれている。その要件とは、以下の通りである。

- (1) 社葬を行うことが社会通念上相当と認められること。
- (2) 負担した金額のうち社葬のために通常要すると認められる部分の金額であること。

上記要件には、社葬費用の明確な範囲は示されていない。これは、相続税における葬式費用の規定がそうであったように、葬儀の形式には地域によって差異があり、一律には定めることができないためである。そのため、個人の葬式費用と同様に、社葬費用についても法律的な問題を生じることがある。

社葬の実施基準や費用の基準などについては、社葬取扱規定が定められている場合も少なくない。こうした規定を定めておくことは、会社として社葬の取扱いについての一貫性を示す意味で有用であ

¹ 以上、社葬費用の金額については、松井浩「値段の研究」週刊ダイヤモンド 81 巻 30 号 65 頁による。

² <http://www.sougi-osaka.com/course/syaso100.html> (2005 年 10 月 25 日)

るが、社葬取扱規定と税務上の要件には因果関係はない。つまり、社葬に関する社内規定があるからといってその支出した費用のすべてが税務上損金として認められるわけではなく、また社内規定がないからといって全く損金にすることができないということもない。そのため、社葬費用に関しては、税務調査時のトラブルをできるだけ回避するためにも、社葬費用の内容に関して、税務当局との事前協議をしておくことが望ましい、ともされる。

本章では、このような社葬費用が問題とされる事例について、検討を行う。問題の所在は、上記要件に含まれる不確定な文言の解釈、すなわち、(1)社葬を行うことが「社会通念上相当な場合」とは、どのような場合をいうのか。(2)社葬を行う場合に「通常要する費用」とは、どの程度をいうのか。以上の二点である。

まず第二節では、法人税基本通達にいう「社葬を行うことが社会通念上相当と認められる」場合について検討し、第三節では、「社葬のために通常要すると認められる部分の金額」について検討する。そして第四節では、社葬費用に関して争われた具体的な裁判例について検討する。

さらに、社葬費用は会計上、いかなる費用として計上すべきなのかという問題も残されている。社葬費用として妥当とは認められない場合で、遺族が会社の役員であるときは、当該費用は、その役員に対する認定賞与とされ、遺族が会社の関係者でなかったときは、寄付金として計上されるであろう。しかし、社葬費用として妥当と認められる場合には、いかなる勘定科目を用いるべきであるのか。この疑問についても、既に述べた幾つかの問題を検討する中で、解消していきたい。

第二節 社会通念上相当な場合

1 「社会通念上相当」の意義

法人税基本通達に規定する「社葬を行うことが社会通念上相当と認められる」場合とは、会社がある費用を負担するに足る十分な理由がある場合をいう。具体的には、故人の経歴、職務上の地位、死亡の事情、生前における会社に対する貢献度などを総合的に勘案して判断することになる。

たとえば、会社創業者社長が死亡した場合であれば、職務上の地位の面でも会社に対する貢献度の面でも、社葬を行うことに十分な理由があるといえる。一方、一般の社員が業務外の事由で死亡した場合には社葬までは行わないのが一般的であるが、その死亡の原因が殉職である場合には、社葬を行う理由があるといえる。

会社に対する貢献度がなく、単に役員の家族であるという理由から社葬を行った場合には、「社葬を行うことが相当」とは認められない。この場合の事実認定については、次のような事例研究がある。

当該事例は、同族会社において、既に死亡している元会長の妻である監査役が死亡した為に社葬を行い、約 300 万円の費用を支出し、社葬費として損金算入したものである。（なお、当該事例は「社葬を行うことが社会通念上相当と認められるか否か」を検討する事例研究であるため、金額については、妥当なものであるとの前提で事例が設定されている。）

社会通念上相当と認められるか否かの判断基準は、次のように解説されている。すなわち、その判断基準とは、「当該監査役が実際に監査役としての職務を遂行し、なおかつ、会社に功労があったかどうかである。つまり、名称は、監査役であっても、実質上は、得意先等に対する営業上の関係についての仕事をし、広く得意先等において知られているという場合には、会社に功労があったものと認められるものとする。これに対し、単に、元会長の妻であることを理由に名目上、監査役の地位にあったというのであれば、この監

査役について社葬を行うことは社会通念上相当とは認められないものと解する。³⁾とされる。

2 相当と認められない場合の取扱い

社葬を行うことについて社会通念上相当と認められない場合の税務上の取扱いについては、次の二つの考え方がある。

まず一つには、その社葬に係る費用は本来遺族が負担すべきものとする考え方がある。この考え方に則れば、本事案の場合、元会長の長男が社長に就任しているため、長男に対する認定賞与の課税が行われる。すなわち、社葬費を会社において損金算入しないばかりでなく、社長である長男に対して賞与を支給したものとされる。

しかし、一方で、長男に対する認定賞与とすることは妥当ではないとする考え方もある。すなわち、「葬式費用の負担は、当該監査役に対する弔慰金と考えることができるところであり、むしろ、当該監査役に対する慰労金（過大慰労金）として取り扱うことの方が妥当と考える。⁴⁾ この場合、社葬費用としては認められなくても、当該監査役を被相続人とする相続については、当該費用は相続税の計算上、相続財産の価額から控除できる葬式費用として取り扱われることになる。

3 私的行事該当性の判断

社葬とは異なり、会社役員の結婚披露宴費用は、たとえ法人の取引先同業者等を招待した場合であっても、損金に算入することはできない。

役員の結婚披露宴費用の損金算入が認められなかった事例としては、昭和 45 年 12 月 17 日裁決（裁決事例集 1 集 30 頁）がある。

³⁾ 武田昌輔「監査役の社葬費」税研 115 号 53 頁

⁴⁾ 同上

当該事案においては、審査請求人は、会社役員の社葬費用が会社の損金となるにもかかわらず、代表取締役の結婚披露宴費用が損金としない理由はないとの主張をした。これに対し、国税不服審判所は、代表取締役の結婚披露宴は社会通念上私的行事であり、会社の行事たる社葬とは異なり、損金とすることは相当でないと判断した。

次に、第三節では、法人税基本通達にいうもう一つの不確定な文言である「社葬のために通常要すると認められる部分の金額」について検討する。

第三節 社葬のために通常要する費用

本節では、社葬費用の範囲、すなわち「社葬のために通常要すると認められる部分の金額」について検討する。負担した金額が社葬のために通常要すると認められるか否かについては、法人税の取扱い上、詳細な規定は設けられてはいない。そのため、相続税基本通達で葬式費用として認められているものを参考に、法人税における社葬費用の取扱いの上でも判断していくことになると思われる。

第二章でも紹介したが、相続税基本通達 13-4 は、葬式費用として次のものを認めている。

- (1) 葬式もしくは葬送に際し、またはこれらの前において、埋葬、火葬、納骨または遺骸もしくは遺骨の回送その他に要した費用（仮葬式と本葬式とを行うものにあつては、その両者の費用）
- (2) 葬式に際し、施与した金品で、被相続人の職業、財産その他の事情に照らして相当程度と認められるものに要した費用
- (3) (1)または(2)に掲げるもののほか、葬式の前後に生じた出費で通常葬式に伴うものと認められるもの
- (4) 死体搜索または死体もしくは遺骨の運搬に要した費用

上記相続税の規定を参考にすると、「社葬を行うために通常要すると認められる部分の金額」としては、具体的には次のようなものであるとされる⁵。

- (1) 社葬の通知や広告のための費用
- (2) 葬儀場・臨時駐車場の使用料
- (3) 祭壇・祭具の使用料

⁵ 田中義幸・北山現『社葬—進め方と税務—』（税務経理協会，1999年）56頁

- (4) 供花・供物・花輪の費用
- (5) 屋外設備（受付用のテント、照明器具など）の使用料
- (6) 受付・会計などの備品の費用
- (7) 僧侶に対するお布施など
- (8) 配車費用（遺骨、遺族、来賓の送迎）
- (9) 警備関係の費用（交通整理、式場内の警備）
- (10) 飲食費（遺族、葬儀委員の弁当など）
- (11) 会葬者への礼状やお礼の粗品代

しかし、個人の葬儀の場合と同様に、社葬費用の例は多様であり、損金算入が認められるか否か判断に迷うものも少なくない。また、葬式費用が本来的には個人の負担となるべき性質のものであるがゆえに、個人と会社いずれの負担とすべきであるのか、という問題が生ずる。そこで本節では、以下、損金算入が認められるか否か特段の注意を要するものについて検討する。

1 遺族が負担すべき性質のもの

法人税の計算上、損金算入が認められない社葬費用については、その性質上、二つに分けられる。一つには、相続税の規定上においても葬式費用とは認められていないものであり、もう一つは、相続税の規定上は葬式費用として認められるが、遺族が負担すべき性質のものとして社葬費用としては認められないものである。

これも既に第二章で紹介したが、相続税基本通達 13-5 は、次に掲げるような費用は、葬式費用として取り扱わないこととしている。

- (1) 香典返戻費用
- (2) 墓碑及び墓地の買入費並びに墓地の借入料
- (3) 法会に要する費用
- (4) 医学上または裁判上の特別の処置に要した費用

上記のような費用は、法人税の計算上でも社葬費用としては認められない。

殊に注意を要するのは、法会に関する費用である。葬儀当日に行われた法会に関する費用が、相続税の計算上葬式費用として認められるか否かについて争われることについては、第二章で述べた通りである。相続税の場合と同様に、葬儀当日に行われた法会に関する費用を社葬費用に含めるか否かについても、争われる場合がある。この問題については、第四節で具体的な事例を交えて検討する。

一方、相続税基本通達上は葬式費用に含まれているが、その性質上遺族が負担すべきものは、社葬費用として会社が負担することは認められない。遺族が負担すべき例としては、次のものがある。

(1)密葬費用

(2)戒名料

(3)火葬に係る費用

これら費用は社葬費用とは認められず、遺族が負担すべき性質のものとされる。但し、遺族が国に支払うべき相続税がある場合には、その計算上、これらの費用を葬式費用として債務控除することは認められる。

しかし、密葬費用に関しては、密葬と社葬を分けて行っても、密葬費用を企業が負担しているのであれば、密葬部分も税務上の「社葬」となるとする考え方もある⁶。これは、社葬の形式が時代と共に変化し、密葬と社葬とに区分することなく、会社と遺族が合同で葬儀を行う形式、すなわち「合同葬」が主流となっていったことに関わりがある。そこで次項では、現在、社葬の形式の主流を占める「合同葬」と「お別れ会」方式についてみていく。

⁶ 碑文谷創『社葬 準備と対策のすべて』（出版文化社、2004年）75頁

2 合同葬と「お別れ会」形式

(1) 現代「社葬」の主流

複数の企業や団体が合同して主体となっていく場合の葬儀を「合同葬」ということは第一節で述べた。

しかし、近時は会社と遺族が共同で葬儀を執り行う形式が増えてきており、近年「合同葬」と呼ばれるものは、個人葬と社葬を併せて行う形式のものをいうことが多い。

合同葬が増えた理由としては、社葬の規模を小さくしたいということと、関係者が二回出席しなければならない負担を小さくしたいことなどが考えられる。

また、社葬で近年みられる形式には、「合同葬」のほかに「お別れ会」方式がある。典型的には、個人葬を済ませ（この際には一般に宗教儀礼を行う。）、後日にホテル等において無宗教方式で社葬を行う形である。

葬儀は、本来は葬儀式と告別式から成るが、「お別れ会」方式は、葬儀式は個人葬で、告別式は社葬で、という役割を明確にしたものである。通常の「本葬」方式に比べると、宗教色や儀式性が薄く、宴会主体型となる傾向がある。

歴史的な流れから見てみると、もともと、「密葬」の後の「本葬」として行われる社葬においては、宗教儀礼を重視した葬儀式と、関係者が故人に対して弔意を表明する告別式から成っていた。しかし、私的葬儀たる密葬が先行して行われていることから、社葬は次第に告別機能を重視していくことになった。その過程で宗教儀礼の重みが低下し、企業の存在・特色を対外的にアピールする社会的プレゼンテーションに重みが移行し、故人顕彰がテーマとされていった。その中でもパーティ色を強めた「お別れ会」形式が普及した。

密葬（個人葬）と本葬（社葬）を明確に分けて行っていた場合とは異なり、合同葬ではその費用の区分が難しい、という問題が生ずる。葬儀費用の総額を、会葬者の数に応じて按分する方法を採ることも考えられるが、実際には、遺族関係者と会社関係者は重複する

ものであるし、明確に区分することは困難である。したがって、これまでのように、本葬に係る費用は法人税の計算上企業の損金とし、密葬に係る費用は相続税の計算上債務控除する、と単純な区分をすることが難しくなっているのである。

(2) 税法上の「社葬」の意義

上記(1)のような社葬の形式の変化に伴い、税務上の「社葬」の意義についての考え方にも、変化が生じている。すなわち、新しい考え方とは、「企業が費用を負担する葬儀」を税務上の「社葬」とする考え方である。この考え方によれば、「社葬」という名称を用いない場合であっても企業が費用を負担するのであれば「社葬」となる。また、従来からの本葬型社葬においても、密葬の費用を企業が負担しているのであれば、密葬の部分も「社葬」とされる。

要は、社葬の形式面のみで判断をするのではなく、個別的な社葬の事案に照らして、実質的な判断をすることを重視すべきである。会葬者の人数等の基準により按分が可能なのであれば、それはそれで合理的な判断である。明らかに遺族が負担すべき部分の金額は、社葬費用ではなく、遺族に対する弔慰金等となる。しかし、その按分が困難であり、社葬の色彩が濃ければ、全て社葬費用とすべきである。

このように考えた場合にも、戒名料と火葬に係る費用は依然として遺族が負担すべきである。その理由は、人が死ねば当然に発生する費用は遺族が負担すべきであるからである。

3 弔慰金の取扱い

遺族が負担すべき費用については、前項で述べた通りである。遺族が負担すべき費用の金額については、遺族に支払いを求めるのが原則的な処理の方法である。しかし、それが困難なときには、実務的なテクニックとしては、会社から遺族への弔慰金として処理する

ことになるだろう。

弔慰金に対する現行の取扱い、次のようになっている。

(1) 法人税法上の取扱い

法人税法上、その支出の名義のいかんに関わらず、役員または使用人の退職により支給される一切の給与（経済的利益の供与を含む。）は、退職給与として取扱われる。

したがって、所得税法上退職給与として取扱われるもの及び相続税法上相続財産とみなされる退職手当金等はもちろん、所得税法上は給与所得として取扱われるところの退職年金も退職給与に含まれる。しかし、次に掲げるものは、その実質が退職給与の一部と認められるものを除いては、退職給与に含まれないこととされていた⁷。

- ① 遺族補償料及び遺族手当
- ② 葬祭料及び香典
- ③ 結婚祝金品
- ④ 帰宅旅費
- ⑤ ①から④までに準ずるもの

また、法人が死亡退職した役員の遺族に対して葬祭料または弔慰金を支給した場合は、その葬祭料又は弔慰金の額のうち適正な金額は、これを退職給与として取扱わないことができるとされていた⁸。

現行の法人税基本通達では、退職給与と弔慰金との区分について明文規定はないが、昭和44年の法人税基本通達全文改正に際して、当然の取扱い事項として削除整理された旧通達の考え方は現在も存続しているとするのが一般的である。弔慰金の額が社会通念上相当と認められる範囲内であれば、退職給与の額と明確に区分されると考えられる。

⁷ 旧通達昭31直法1-102「二」

⁸ 旧通達昭31直法150「五一」

(2) 相続税法上の取扱い

相続税法では、被相続人の死亡により相続人その他の者がその被相続人に支給されるべきであった退職手当金、功労金その他これらに準ずる給与で被相続人の死亡後三年以内に確定したもの（以下本稿において「退職手当金等」という。）については相続財産とみなすことにしている。被相続人の死亡により相続人その他の者が受ける弔慰金、花輪代、葬祭料については、実質的に退職手当金等と認められるものを除き、次に掲げる金額を弔慰金等として取扱い（すなわち相続財産とはしない）、その金額を超える部分に相当する金額が退職手当金等となる。

- ① 被相続人の死亡が業務上の死亡であるときは、その雇用主等から受ける弔慰金等のうち、その被相続人の死亡当時における賞与以外の普通給与の三年分に相当する金額
- ② 被相続人の死亡が業務上の死亡でないときは、その雇用主等から受ける弔慰金等のうち、上記①の普通給与のうち半年分に相当する金額

①及び②にいう「業務」とは、その被相続人に遂行すべきものとして割り当てられた仕事をいい、「業務上の死亡」とは、直接業務に起因する死亡または業務と相当因果関係があると認められる死亡をいう。

相続税法上の取扱いでは、支給を受けた金額が退職手当金等であるか、弔慰金であるかの判定に当たっては、支給名義のいかんに関わらず、その支給を受けた金額の合計額のうち、実質退職金と認められる金額を退職手当金等として先取りし、その残余の金額を弔慰金とする建前を採っている。

なお、法人税法上は弔慰金の適正額を判断する規定はないため、実務では、この相続税基本通達の規定や、労働基準法上の弔慰金の算定基準⁹を援用して判断することとされている。

⁹ 労働基準法 79 条では、労働者が業務上死亡した場合には、使用者は遺族に

(3) 弔慰金と社葬費用の区別

社葬費用は、上記のような弔慰金とは明確に区別されるものである。社葬は、会社として故人の生前の地位、貢献度等に応じて対外的立場から行われるのが普通であるのに対し、法人が支給する弔慰金は、故人を弔い、遺族を慰めるという、いわば遺族個々人に対する範囲にとどまるものであるから、両者は明らかに性格を異にする。

しかし、実務上は、本項の冒頭でも述べた通り、遺族が負担すべき性質のものであるとして社葬費用として算入できないものについては、会社から遺族に対する弔慰金等として処理するテクニックが利用される。この場合の判断に当たっては、先に述べたような現行法上の取扱いを参考に、弔慰金等として適正な金額を超える部分は退職手当金等として取扱えば、課税上問題はないであろう。

また、相続税法上に定められている弔慰金等には、弔慰金、花輪代、葬祭料が含まれている。これらは、その趣旨の点からいえば、広い意味においては同義であり、社葬と明確に区分される性質のものである。

しかし、労働基準法が 79 条において、業務上死亡した労働者の遺族に対し平均賃金の 1000 日分の遺族補償を行うよう規定しているほかに、80 条において葬祭料の支払を義務付けていることを考えると、弔慰金のほかに葬祭料の支払を行うこともまた、認められていると解すべきである。なお、社葬費用と、弔慰金・葬祭料の区別については、次節の第三項及び第四項の事例を参照されたい。

4 香典と香典返戻費用

(1) 現行法上の取扱い

相続税基本通達において葬式費用と認められないものとして取扱われているもののうち、香典返戻費用に関連して、香典の処理に

対して平均賃金の 1000 日分の遺族補償を行わなければならないと定めている。

ついでの問題がある。すなわち、会社が執り行う社葬の場合に、会葬者から収受した香典を会社の収入とすべきか、それとも遺族の収入にするのかという問題が生ずる。

まず一つの方法として、会社の取引先から収受したものは「雑収入」として処理し、遺族の関係者から収受したものは遺族の収入とする方法が考えられる。香典を会社の収入とした場合には、その金額は法人税法上益金として計上しなければならず、法人税が課税されることになる。

しかし法人税の実務上は、会社の取引先かどうかに関わらず、香典を会社の収入とはせず遺族に贈答した場合にも、遺族に対する寄付金や賞与として扱われることはない。法人税基本通達 9-7-19（注）は、会葬者が持参した香典等を法人の収入としないで遺族の収入としたときは、これを認めている。

また、これを受け取る遺族側も、所得税や贈与税が課税されることはない。所得税基本通達 9-23 は、葬祭料、香典又は災害見舞金等で、その金額がその受贈者の社会的地位、贈与者との関係に照らし社会通念上相当であると認められるものについては課税されないこととしている。また、相続税基本通達 21 の 3-9 においても、社交上必要と認められる香典等で、贈与者と受贈者との関係に照らして社会通念上相当と認められるものについては、贈与税は課税されないこととされている。

これらの規定は、そもそも香典が遺族に対する弔慰のしるしとして故人の霊前に捧げられる性質のものであり、遺族が受け取ることが自然であるとの配慮に基づき、設けられたものである。社葬を主宰するのが会社であっても、弔意は会社ではなくあくまで遺族に対して表明されるものであり、それゆえ香典は遺族が受け取るもので、会社が受け取る性質のものではないとされる。

（2）従前の考え方

香典返戻費用は葬式費用とすることはできないとされているが、

その受け入れた香典を会社の収入とした場合、その収入分に対応する香典返しの費用について、社葬費の範囲に含めることが認められるかどうかは問題となる。

この問題に関して、三上清隆氏は「香典の返戻費用は人の死亡による香典の受領に基因して生ずるものではあるが、葬祭を行ったことについては必然的に生ずる不可欠の費用といい難いと解される。

（中略）したがって、社葬を行ったことにより受け入れた香典の全部又は一部を会社の収入とした場合であっても、香典の返戻費用を社葬費の範囲に含めるのは相当でないと考えられる。」¹⁰としている。

(3) 私見

しかし、(1)で述べたような規定に基づく(2)の考え方は、課税関係を曖昧にしているのではないだろうか。

香典返戻費用が社葬費用として認められなかった場合でも、その認められなかった部分は遺族に対する臨時的な給与とされる。その名目が社葬費用であろうとなかろうと、会社側の法人税の計算上、損金に算入される点で、変わらない（但しその遺族が役員であれば、役員賞与として損金には算入されない）。

これに対し香典は、会社関係者からのものであると遺族の収入としても差し支えないとされ、会社側でも遺族側でも、何らの課税もされることはない。香典と香典返戻費用という個別的な照応関係があるものに対し、一方では費用に計上し、一方は収益に計上しないことは、企業利益の合理的な計算を行っているとはいえない。また、香典返戻費用が遺族（役員でない場合に限る）に対する賞与として損金に算入された場合には、それに対応する収益（益金）が計上（算入）されないのでは、課税の公平にも反するものではないだろうか。

また、第二項で述べたような社葬の形式の変化を考えると、香典

¹⁰ 三上清隆「社葬費の処理に関する事前協議」税理 39 卷 11 号 74 頁

を会社関係者からのものと遺族関係者からのものとに合理的に区分することは困難である。社葬を個人葬と明確に区別せず合同葬によって葬儀を行う方式が主流を占める現代においては、「企業が費用を負担する葬儀」を「社葬」と考えるべきではないかという考え方もあることは、第二項で述べた通りである。

この考え方にに基づき、香典返戻費用も社葬費用の一部として計上して構わないのではないかと考える。そしてこの場合には、香典を遺族の収入とはせず、すべて法人の収入として計上し、益金に算入すべきである。

もともと、香典は遺族に対して関係者が弔意を表すると共に、葬式費用の負担を軽くしてあげようという意思のもとに支払うものである。その意図を汲んで香典に関しては贈与税が課税されないこととされているが、香典収入から葬式費用を差引いて黒字が発生していても、その黒字に対しても何らの課税はされない。これは、香典のように弔意の表れとして払われるものに課税することに対する国民感情を考慮してのことであると思われる。

しかし、本章第一節でも述べた通り、個人の葬儀と社葬とでは、その本質を異にしている。個人葬が遺族の悲しみに照準を合わせたものであるのに対し、社葬は対外的な表明にその本質がある。したがって、法人の場合には、香典（益金）と香典返戻費用（損金）を明確に対応させ、法人税の計算を合理的なものとさせるべきであろう。そうすることにより、損益計算書上においても、香典（収益）と香典返戻費用（費用）が総額によって記載され、社葬に係る法人の利益または損失の額を適正に計算できる。

以上のように考えると、会葬者が持参した香典等を法人の収入としないで遺族の収入と認める法人税基本通達 9-7-19（注）の規定は見直すべきである。

5 ビューイング葬（エンバーミングに係る費用）

「ビューイング葬」とは、会葬者が故人と体面して、一人ひとりお別れをする方式の葬儀をいい、ビジテーションとも呼ばれる。ビューイング葬を行うには、基本的には遺体にエンバーミングを施すことが必要となる。

エンバーミングとは、第二章でも述べたが、故人を生前元気だった頃の自然な状態に戻す科学的な技術のことをいう。エンバーミングを施すことにより、遺体の状態を長期に渡って保つことが可能となる。

エンバーミングに係る費用が葬式費用と認められるか否かについては、個人葬の場合には、遺体の海外輸送を行わなくてはならない等の特別の事情がある場合には、エンバーミングに係る費用も葬式費用として認めても構わないのではないかという結論を第二章で述べた。

更に、ビューイング葬を行うために行うエンバーミングに係る費用については、ビューイング葬を行うことが故人の生前の地位・社会的身分に相応するのであれば、個人葬・社葬を問わず、葬式費用に含めても構わないと考える。しかし、実際に社葬が行われるのは、故人の生前の地位・社会的身分が一般より高い場合が多いであろうから、ビューイング葬を行う必要性は、社葬の方が個人葬よりも高くなるであろう。したがって、エンバーミングに係る費用が葬式費用として認められる場合は、結果的に社葬の場合の方が多くなると考えられる。

6 社葬費用は「何」費か

その社葬費用を如何なる勘定科目で計上すべきか、という問題がある。この点に関して、現行法上具体的な規定は存在しない。課税実務上は、「福利厚生費」とすべきであるとする意見や、「雑費」に計上して構わないとする意見（但し、勘定科目内訳書でその明細が

分かるようにしておくべきであるとされる)、新たに「社葬費」なる勘定科目を設けて「営業外費用」に計上すべきであるとする意見等、見解は分かれている。

但し、勘定科目名そのものに大きな意味はないのであるから、問題となるのは、勘定科目名ではなく、その費用区分であるとする。すなわち、営業費用・営業外費用・特別損失のどの区分の費用とすべきか、である。

基本的には、営業外費用が妥当なのではないだろうか。社葬というのは企業にとってはやはり特別なイベントであり、日々の営業努力とは言いがたい。したがって、福利厚生費や雑費等の営業費用とすることは、実態を反映した処理とはいえないだろう。

その特別なイベントである社葬に係る費用を営業外費用として経常利益の計算に影響させることにも問題があるのではないか、という疑念は生ずるかもしれない。しかし、先に述べた通り、香典を企業の収入とする場合には「雑収入」として営業外利益に計上することが通例であることを考えると、それに対応する社葬費用は「営業外費用」とするのが妥当であろう。

以上の取扱いは絶対的なものではないのであり、あくまでも個々の企業の実態に応じて、異なる対応をしても差し支えないものと考ええる。

7 まとめ

法人税の計算において社葬費用として認められるか否かについて、相続税における葬式費用の取扱いと比較させつつ、下記の通り表にしておく。

費用名	相続税における取扱い	法人税における取扱い
香典返戻費用	香典収入が非課税であることに照応して不可	香典収入を益金に算入すれば可
墓地購入費用	墓地が非課税財産であることに照応して不可	遺族が負担すべきものであるから不可
法会に係る費用	葬儀当日に行われる慣習が成立しており、香典とは別途に金員を受領していなければ可	
エンバーミング費用	妥当な金額であれば可	
密葬費用	可	個人葬との按分が不可能であり、実態が社葬と認められれば可
戒名料		遺族が負担すべきものであるから不可
火葬料		

第四節 社葬に関する事例

相続税の債務控除の規定を適用する場合に、相続税基本通達 13-5 の解釈をめぐって争いがあるのは、これまでに述べた通りである。すなわち、相続税基本通達 13-5 においては、香典返戻費用と法会に関する費用は葬式費用として認められていないが、納税者がこれらを葬式費用に含めてしまったために争われる場合である。

相続税の場合と同様に、法人税の場合においても、上記のような費用を社葬費用に含めたために争われた事例がある。

まず、香典返戻費用の損金算入をめぐって争われた事例が第一項で採り上げる昭和 50 年 10 月 16 日裁決であり、葬式と同日に行われた法会に係る費用の損金算入をめぐって争われた事例が、第二項で採り上げる昭和 60 年 2 月 27 日裁決である。第三項で採り上げる昭和 57 年 8 月 13 日裁決と、第四項で採り上げる平成 10 年 4 月 7 日仙台高裁判決は、社葬費用の範囲について直接争われた事例ではないが、社葬費用の性質と弔慰金等の性質の違いを検討する事例として紹介する。

1 引物¹¹に係る費用は社葬費用には当たらないとされた事例－昭和 50 年 10 月 16 日裁決（国税不服審判所裁決例集 7458 頁）

(1) 事件の概要

請求人（以下 1 において「X」という。）は、昭和 49 年 3 月〇日に死去した X の前代表取締役 A の功績に報いるため、株主総会の決議に基づいてその葬儀を社葬とした。X は社葬に要した一切の費用を損金としたが、原処分庁（以下 1 において「Y」という。）は社葬費用のうち引物に要した費用 460,000 円を損金に算入されない

¹¹ 香典の返礼の品をいう。以下同じ。

としたため、Xはこれを不服とし、その取消を求めた。

(2) 請求人の主張

Aは昭和4年食料品卸売業を開業して以来逐次営業を拡大し、昭和38年Xの設立に際しては、従来の営業に関する権利を無償で提供するなどしてXの基礎を築いたものであるので、Xはその功績に報いるため、株主総会の決議に基づいてその葬儀を社葬としたものである。したがって、Xがこれに要した一切の費用を負担したことは正当であり、原処分に係る葬儀の引物に要した費用も例外ではない。葬儀当日の参列者は、その大部分が請求人の営業関係者であるので、これらの者に対する引物、接待費等の支出は、当然Xの損金として認められるべきものである。

(3) 原処分庁の主張

前社長の生前の功労に報いるため、その葬儀を社葬としたXの関係者の心情は理解できるが、葬式費用のうち引物に要した費用は、遺族である現代表取締役Bが個人的に負担すべきものである。すなわち、香典は故人の霊前にささげられるものであるが、通常遺族がこれを収受しているところであり、本件社葬の香典もこれをB個人が収受しているので、その返礼である引物に要した費用はB個人が負担すべきである。また、社葬が株主総会の決裁に基づくものであるとしても、このことにより葬式費用のすべてが税法上損金となるものではない。

取引先等から弔意を受けたことに対し、請求人が接待し引物を贈ったことにより、Xと取引先との間の円滑な取引の遂行に寄与する面があったとしても、それは間接的效果であって、そのことにより、当該引物に要した費用をXの事業遂行上必要なものとすることはできない。

(4) 判断

Xが当該社葬に要した費用を損金に算入したことは、相当と認められるが、引物は、元来香典の返礼と解されるものであるので、これに要した費用は、香典を収受した者が負担すべきであるから、これを社葬に要した費用に含めて X の損金に算入することは相当でない。

(5) 検討

前節第三項でも述べたが、法人税基本通達 9-7-19（注）は、会葬者が持参した香典等を法人の収入としないで遺族の収入としたときは、これを認めている。したがって現行法上、B 個人が香典を収受することに何ら問題はないこととされている。

このことに照応して、香典を B 個人が収受しているのであれば、その返礼に要した費用も B 個人の負担とすべきであり、原処分庁の主張と審判所の判断に誤りはない。

朝倉洋子氏も、「社葬に寄せられた香典は社長個人が受け取っているので、その返礼である引物に要した費用も社長個人が負担すべきものであるとの判断は妥当である。¹²⁾」としている。

しかし、これも前節第三項で述べたように、香典を遺族の収入と認める法人税基本通達 9-17-19（注）の規定は見直されるべきと考えるし、香典返戻費用も社葬費用の一部として計上して構わないと考える。したがって、本件の場合にも、もし香典を X が収受して益金に算入しているのであれば、引物に要した費用も X の損金として認めて構わないであろう。

¹²⁾ 朝倉洋子「死亡取締役の弔慰金・葬祭費の支出とそのポイント」税経通信 61 巻 1 号 117 頁

2 葬儀に引き続き他の場所で行った「おとき」の費用は社葬費用には当たらないとされた事例－昭和 60 年 2 月 27 日裁決（裁決事例集 29 集 111 頁）

(1) 事件の概要

審査請求人（以下 2 において「X」という。）は、家具販売業を営む同族会社である。X は、X の創業者であり、前代表取締役でもあった A（昭和 55 年 12 月×日死亡）の社葬の際に行った参列者に食事を提供する仏事（以下「おとき」という。）のため請求人が支出した費用 1,562,120 円及び当該おときの際の引物の購入費 756,000 円の合計 2,318,120 円を、損金の額に含まれる社葬費用として、法人税の申告をした。

これに対し原処分庁（以下 2 において「Y」という。）は、A の遺族及び友人に係るおときの費用として計算した 286,388 円と引物購入費の全額 756,000 円の合計額 1,042,388 円は、A の長男であり X の代表取締役でもある B 個人が負担すべきものであるから、X の損金とはならず同人に対する賞与であり、残りの 1,275,732 円は租税特別措置法 62 条＜交際費等の損金不算入＞に規定する交際費等（以下 2 において「交際費等」という。）に当たるとして、昭和 58 年 4 月 28 日付で更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。X はこれらの処分を不服として、昭和 58 年 6 月 29 日に審査請求をした。

(2) 請求人の主張

X は、おときの費用のうち交際費等とされた部分については、次のように主張した。すなわち、X の所在する地方において、葬儀の際におときを供するのは一般の慣習で、葬儀にはおときが供されるものとの考えが定着しており、おときのない葬儀は成り立たない。おときは、取引先や世話になった列席者に昼食時に最小限度の食事を供するもので、席上には歌舞音曲もなく、接待係も置かず、出席

者は隣席の見知らぬ人とともに少量の酒をたしなみ、早々に引取る習わしとなっている。したがって、このようなものが交際費等に該当することはない。

また、おときの費用のうち B 個人の負担とされた部分については、社葬といえども最小限度の近親者及び友人の出席は必要であり、これらの者に係るおときの費用を B 個人の負担とするのでは近親者等の出席を求めることも不可能である。

更に、引物購入費用については、B 個人は社葬の前に密葬を行い、その際にこれらの会葬者には香典返しを済ませており、社葬の際の引物には香典返しの趣旨はなくおときと一体のものとするのが妥当である。

(3) 原処分庁の主張

上記のような X の主張に対し Y は、まず、おときの費用のうち交際費等とした部分については、社葬は在任中に功績のあった役員または使用人の死亡に対し、当該法人が施主となって得意先等の事業関係者とともに弔意を表すべく行うものであり、X が寺院で行った葬儀がこれに該当するものであり、その終了後に会場をホテルに移して行ったおときは、取引先等事業に関係するものを主賓として酒食を提供したものであるから社葬には含まれず、したがって、この費用は社葬には該当しない。また、一人当たりのおときの費用を計算すると 13,017 円となり、これが通常供与される昼食の限度を超えていることは明らかであるので、B 個人に対する賞与と認められる金額を除く部分は、交際費等に該当する、と主張した。また、おときの費用のうち A の親族、友人等に係る部分は X の事業に直接関係がないものに対する支出であり、B 個人が負担すべきものであると認められる。そして、引物は元来香典の返礼と解されるものであるから B 個人が負担すべきである、とした。

(4) 判断

まず、当該審判によって明らかにされた事実は主に次の通りである。

- ① 社葬に参列した者が持参した香典は、全額 B 個人が取得しており、同人はおとぎに出席しない会葬者に対し、昭和 56 年 2 月 23 日に総額 999,370 円（外に送料 60,940 円）相当の品物を香典返しとしており、おとぎの出席者に対し別に香典返しとすべき物品等を提供している事実は認められない。
- ② X の所在する地方において、葬儀の後におとぎが供されることは一般的に行なわれているものであるが、本来、死者の三十五日忌の法要が終わった後、僧侶に対して食事を施す儀式として行われていたものであるところ、近時は三十五日忌の法要を葬儀が終了し出棺の後等に引き続いて行ない、また、おとぎもこれに引き続いて葬儀の当日に行われるのが一般化しているものである。そしておとぎは、僧侶をはじめ参列者に対し食事を供することにより死者に対する追善供養を目的として法会の一環として行われているものであることが認められる。

以上の点を踏まえ、当該審判は次のように判断した。

① おとぎのうち交際費等とした部分について

「X の創業者であり、かつ、X の業務の発展に多大な寄与があったと認められる A の死亡に当たり、X が社葬を行ってその功に報いることは、社会通念上至当なところであり、通常それに要する費用をその支出に係る事業年度分の損金に計上することは妥当な処理と認められる。」

「社葬のために通常要すると認められる金額には、故人の遺族の負担すべき費用は含まれず、通常は、会葬のための費用がここでの社葬のため通常要する費用に当たるものと解するのが相当であり、本件の場合、葬儀の後に場所をホテルに移して行なわれたおとぎは、故人の追善供養のために行われたものと認められるから、こ

の費用は会葬のための費用ということとはできず、したがって、この費用を社葬費用に当たらないとして損金の額に算入しなかった原処分には誤りはない。」

「ところで、X は、A の生前の X に対する功績に報いるため社葬を行い、これを機に X の業務に関係の深い得意先等の関係者を招待して、これらの者と X の前代表者である故人のめい福を祈るなどするため、本件おときに係る酒食を供したものであることが認められるから、これらに相当する支出は、後記 B 個人の負担すべき部分を除き、これを請求人の支出とし、この支出は、得意先、仕入先等取引関係者に対する接待、供応のための費用として交際費等とするのが相当である。」

② おときの費用のうち近親者部分について

「おときの費用は社葬費用に当たらないものであるところ、X と直接関係のない A の親族、友人等の者に係る接待費用は、X において負担すべきいわれはなく、遺族である B 個人が行うべきおときを X が行ったおときに併せ行ったものと認められるから、B 個人が負担すべきものとするのが相当であり、この金額は Y の計算額と同様これらの者 22 名に係る金額 286,388 円となる。」

③ 引物購入費について

「社葬に参列した者が持参した香典は、これを全額 B 個人が取得し、B 個人は、おときの出席者を除く会葬者に対しては後日香典返しを行っているところ、おときの出席者にはおときの際の引物のほかに香典返しを行っていないことから、おときの際に供された引物も香典を収受した者が負担すべき香典返しと認められる。」

「したがって、X が負担した引物購入費 756,000 円は、B 個人が負担すべきものであり、役員に対する臨時的な給与と認めるのが相当であるから、B 個人に対する賞与であるとし、損金の額に算入しなかった原処分には違法な点はない。」

(5) 検討

① おときのうち近親者部分について

本件葬儀の場合、請求人が社葬の前に密葬を行ったと主張していることから、本葬方式の社葬を行ったものと推測できる。更に、請求人が支出した費用についても、遺族及び友人に係る部分を明確に計算することができるケースに該当している。このような場合には、社葬費用に対する従前の考え方（第三節第一項参照）に基づき、密葬費用及びおときのうち近親者部分については、遺族が負担すべきものとする。よって、審判所の判断に誤りはない。

② おときのうち交際費等とした部分について

原処分庁は、「会場をホテルに移して行ったおときは、取引先等事業に係るものを主賓として酒食を提供したものである」から社葬には含まれず、交際費等に該当すると主張した。これに対し審判所は、おときは、「故人の追善供養のために行われたものと認められる」から、会葬のための費用ということはできず、社葬費用には当たらないとした。

当該部分が社葬費用に含まれないとしたこれらの考えには、異を唱えたい。その理由は、会場をホテルに移して行ったおときは、もともとは三十五日忌法要に由来するとしても、形式としては近年の主流である「お別れ会」方式の社葬に類似したものと考えられるからである。寺院で行った葬儀を葬儀式部分、ホテルで行ったおときは告別式部分とみることも可能であるから、おときも社葬の一部と考えられる。

また、副次的な理由として、相続税における債務控除の場合と同様に、葬儀当日に行われることが慣習として成立している法要であれば、葬儀に含めてよいと考える。

朝倉洋子氏も、次のように本裁決に批判的である。すなわち、「葬儀の習慣は地域によって驚くほど異なり、また、宗教による違いや、社葬に対する故人の意思もあるので、一律に線引きをすることが最

も難しい行事であろう。しかも、少子高齢化が進んで、人口構造が変化して社会を支える人々が減少し、多忙になってゆく中で、今後、ますます葬儀の方式は多様化が進むと予測されることから、葬祭費への柔軟な対応が検討されなければならないと考える。¹³⁾

③ 引物購入費用について

前掲・昭和 50 年 10 月 16 日裁決と同様に、香典を X が收受して益金に算入しているのであれば、引物購入費用も X の損金に算入して構わないと考える。しかし、本件の場合には香典の全額を B 個人が取得しているのであるから、これに照応して、引物購入費用は B 個人が負担すべきである。

3 役員の死亡退職による退任慰労金の中に弔慰金を含むとされた事例—昭和 57 年 8 月 13 日裁決（裁決事例集 24 集 127 頁）

当該事案は、社葬を行うことが認められる場合や社葬費用の範囲について争われた事案ではない。しかし、弔慰金と社葬費用の性質の違いについて言及した事案であり、社葬執行と弔慰金支給を併せて行う慣行が認められていることを明示した事案でもある。

(1) 事案の概要

請求人（以下 3 において「X」という。）は、昭和 54 年 12 月 10 日に死亡した被相続人（以下 3 において「甲」という。）の共同相続人である。X は、甲の死亡退職に伴い、甲が生前に専務取締役をしていた A 社から役員退任慰労金として 5,500 万円を、代表取締役をしていた B 社から弔慰金として 420 万円を贈呈された。

¹³⁾朝倉洋子「死亡取締役の弔慰金・葬祭費の支出とそのポイント」税経通信 61 巻 1 号 117 頁

原処分庁（以下３において「Ｙ」という。）は、弔慰金の全額が相続税法３条１項２号に規定する退職手当金等に該当するものとして、その価額を相続税の課税価格に算入し、Ｘの行った相続税の申告に対し、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。Ｘはこれを不服とし、異議申立てを経て、審査請求を行ったのが本件である。

Ｘの主張によれば、甲の死亡はＡ社及びＢ社にとって業務上の死亡に該当し、Ａ社からの役員退任慰労金５,５００万円のうち、甲の月額報酬のおおむね三年間分である２,８００万円が弔慰金に該当し、Ｂ社から贈呈された金員は全て弔慰金に該当する。

これに対しＹの主張によれば、まずＡ社から贈呈された弔慰金については、Ａ社の役員退任慰労金基準には「役員退任慰労金（弔慰金を含む。）」との文言があり、死亡退任した役員の遺族に支給される役員退任慰労金には弔慰金も含まれることを認識させる。次に、Ｂ社においては、役員退職支給内規に退職手当金基準支給額の算式が定められており、ＸがＢから支給された弔慰金の金額は、同内規により算出された役員退職金の金額と同額である。

相続税法３条１項２号においては、被相続人に支給された金員が退職手当金等であるか弔慰金であるかの判定にあたっては、その支給名義のいかんに関わらず、まず実質で退職手当金等と認められる金額を算定し、その残余部分があれば、その金額のうち相続税基本通達２１条に定める一定部分を弔慰金として取り扱うこととされている。したがって、Ｙの主張によれば、甲の死亡が業務上の死亡に当たるか否かを検討するまでもなく、Ｘが支給を受けた弔慰金名目の金員の実質は、退職手当金等に該当する。

また、Ｙは、Ａ社が支出した社葬費用８,７２９,９１４円は、弔慰金的一种である葬祭料であるとして、これもＡ社が支給した弔慰金として、その適正額の算定上、考慮に入れるべきである旨、主張する。これに対してＸは、「社葬は、会社が社員、関係会社等に対し、故人に対する会社の誠意を示すもので、弔慰金とはその性質を異にす

るものであるから、社葬費用の額を弔慰金に含める認定は誤りである。」として、反論している。

(2) 争点

本件の主たる争点は、次の①及び②である。しかし、社葬費用についての検討を行う本章にあっては、③についても詳しく検討する必要がある。

- ① 遺族に支給された弔慰金名目の金員の中に実質的に弔慰金となるものが含まれているのか否か
- ② 甲の死亡が「業務上の死亡」に当たるか否か
- ③ 社葬費用の額を弔慰金に含めるのか否か

(3) 判断

- ① 遺族に支給された弔慰金名目の金員の中に実質的に弔慰金となるものが含まれているのか否か

Yは、A社の役員退任慰労金支給基準において「役員退任慰労金（弔慰金を含む。）」とされている点について、そのかっこ書は意味を持たないもののごとく認定しているが、仮にそのような見解に従えば、A社の当該支給基準により支給される金員の全てを退職手当金等と事実上認定せざるを得ないこととなり、一般の弔慰金等の支給実態と遊離し、社会通念に比して著しく不合理な帰結を招くことになるから、この点に関するYの主張は相当でない。

そこで、A社から遺族に支給された弔慰金名目の金員の中に実質的に弔慰金となるものが含まれているのか否かについて具体的に算定すると、次の算式の通りとなる。

＜役員在任年数等基準額＞

（報酬月額×40%）（在任期間による支給率）

$$740,000 \text{ 円} \times 40\% \times 116 = 34,400,000 \text{ 円}$$

これを切り上げて 3,500 万円とする。

＜功績加算基準額＞

会社への貢献度を評価して 2,000 万円とする。

上記の算式により計算した役員在任年数等基準算定額 3,500 万円と功績加算基準算定額 2,000 万円の合計金額 5,500 万円を、退職慰労金の金額とする。

上記金額のうち、役員在任年数等基準による部分 3,500 万円は、仮に甲が一般退任したとしても支給を受けることができたであろうと認められるから、当該部分は全額退職手当金等に該当するものと認めるのが相当である。

功績加算基準による部分 2,000 万円については、A 社は被相続人の死亡が業務執行中の急逝であったこともその一因として決定したものと推認できるから、当該金額には、弔慰金部分が含まれているものと認めるのが相当である。

甲の死亡は業務上の死亡には該当しないのであるから（その理由については②で後述する）、被相続人の死亡が業務上の死亡に当たらない場合における弔慰金等については、被相続人の死亡当時における普通給与の半年分に相当する金額を弔慰金等とする旨取り扱われているところであり、本件においても、この取扱いを適用し、功績加算基準に係る金額 2,000 万円のうち、甲の死亡当時の普通給与 805,000 円の半年分 483 万円を弔慰金等と認定するのが相当である。

また、B 社から贈呈された弔慰金名目の金員 420 万円は、甲の同社に対する多大な功績に報いるため、甲の役員退任を原因として支給されたものであり、その金額は、取扱内規により計算された退職手当金等であると認められ、その全部を退職手当金等と認定するのが相当である。

② 甲の死亡が「業務上の死亡」に当たるか否か

甲は昭和 54 年 12 月 10 日に N 事業団主催の研究会に出席してい

たところ突然発病し、同日死亡したものであり、その直接死亡原因は脳出血による病死であった。当該研究会の性質等を勘案するに、甲が当該研究会においてとりわけ強度の精神的緊張、興奮を強いられていたものと推測することはできず、当該研究会への出席が発病及び死亡の起因となったものではないと認定するのが相当である。

また、甲の発病及び死亡が従前からの業務の遂行に起因するものか否かについて検討すると、甲の業務が A 社と同規模程度の会社の最高幹部の業務に比し、質、量ともに著しく過重であったとの事実を確認することはできず、甲の業務が同人にとって肉体的、精神的に過重な負担になっていた、あるいは過度の疲労、心労が蓄積していたものと認めることはできない。

したがって、甲の死亡は業務上の死亡には当たらない。

③ 社葬費用の額を弔慰金に含めるのか否か

社葬は、会社としての故人の生前の地位、功績等に応じて対外的な立場から行うのが通例であり、一方、弔慰金の支給は、前述のとおり、故人を弔い、遺族を慰めるという、いわば遺族に対する範囲で行うにとどまるものであるから、当該社葬費用をもって当該弔慰金等の一部に当たるとすることはできない。

また、社葬執行と弔慰金支給とは、一般にみられるとおり併せて行われているところであって、特に、社葬を行ったからと弔慰金の支給はしないという慣行が存するとの事実は確認することができない。

(4) 検討

本裁決にもあるように、社葬と弔慰金の支給はそれぞれ別の目的をもって行われる。弔慰金とは、文字通り故人を弔い、遺族を慰める為の金員の給付をいうが、社葬は企業の対外的な社会的プレゼンテーションの色彩が濃いものである。このように目的がそれぞれ異なるのであるから、一方の費用を支払ったからといって、もう一方

を支払ってはならないとする性質のものではない。したがって、本裁決の判断は妥当であるとする。

- 4 業務上の事故により死亡した役員につき、実際に社葬を行わないとしても、弔意を示すために葬儀費用の一部を相当な金額の範囲内で負担することは社会通念に照らして自然であるとされた事例—平成 10 年 4 月 7 日仙台高裁判決（税務訴訟資料 231 号 470 頁）

第一審 福島地裁平成 8 年 3 月 18 日判決（税務訴訟資料 215 号 891 頁）

(1) 事案の概要

原告（以下 4 において「X」という。）は、不動産の管理及び賃貸等を目的とする青色申告法人である。X は、その創業者にして代表取締役であった A が、昭和 62 年 1 月 4 日に、X 所有のビルの屋上において水漏れ点検作業中に誤って地上へ転落して死亡し、X を退職したので、同年 7 月 3 日、A の相続人である妻 B に対し、死亡退職金の名目で 9,100 万円（以下 4 において「本件退職金」という。）を支払った。X は、昭和 62 年 11 月 30 日、本件退職金全額を損金の額に算入した上で、下記の通り法人税の確定申告を行った。

欠損金額	13,693,177 円
納付すべき法人税額	0 円

ところが被告（以下 4 において「Y」という。）は、X に対し、平成元年 7 月 28 日、本件退職金のうち 7,835 万円を法人税法 36 条に定める「不相当に高額な部分の金額」に当たると判断し、その損金算入を否認して所得金額に加算した上で、次の通りの更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

所得金額	58,648,050 円
納付すべき法人税額	23,630,900 円
過少申告加算税	3,519,000 円

なお、Y は「不相当に高額な部分の金額」の算出にあたり、X の所在する税務署管内において抽出調査を行い、その調査に基づき、平均功績倍率法を用いている。当該調査によれば、平均功績倍率は 2.30 となり、この数値に基づき、本件退職金の金額のうち損金算入が認められる適正額を算出すると、次の算式の通り 1,265 万円となる。

<算式>

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(A の最終報酬月額)} & \text{(役員在職年数)} & \text{(平均功績倍率)} & \text{(適正額)} & & & \\ 50 \text{ 万円} & \times & 11 \text{ 年} & \times & 2.30 & = & 1,265 \text{ 万円} \end{array}$$

X は平成元年 9 月 19 日、Y に対し、本件更正処分等について異議申立を行った。これに対して Y は、X が A に対し本件退職金とは別途に弔慰金等の金員支給を行った事実が認められなかったことから、A が退職するに至った特別な事情を斟酌して、前記適正額に更に 1,800 万円を加算した。その計算根拠は、次の通りである。

- ① 相続税基本通達 3-20 は、被相続人の死亡が業務上の死亡であるときは、相続人その他の者が受ける弔慰金、花輪代、葬祭料等について、当該被相続人の死亡当時における賞与以外の普通給与の 3 年分に相当する金額までは、相続財産に含めないこととしている。
- ② 労働基準法 79 条は、労働者が業務上死亡した場合には、使用者は、遺族に対して平均賃金の 1000 日分の遺族補償を行うよう規定している。
- ③ 上記①及び②より、A の最終月額報酬 50 万円の 3 年分に相当する金額である 1,800 万円を役員退職給与の適正額に含めることとし、損金に加算する。

当該異議決定の結果、Xの所得金額及び納付すべき税額は次の通りになった。

所得金額	40,648,050 円
納付すべき法人税額	16,070,900 円
過少申告加算税	2,385,500 円

そこでXは、平成2年1月12日、国税不服審判所に対し審査請求を行ったが、同所長は同年12月20日付けでこれを棄却した。

以上が、本件提訴に至るまでの経緯である。

(2) 争点

本件の主な争点は、次の通りである。

- ① 業務上の事故により死亡した代表取締役に対する弔慰金相当額の算定基準。
- ② 業務上の事故により死亡した代表取締役に対する葬儀費用負担金相当額の給付の損金性。

(3) 判断

① 弔慰金相当額の算定基準

(ア) 第一審

第一審は、次のように判示した。すなわち、「法人が、その役員及び使用人等の慶弔・禍福に際して支給する金品は、社会通念上、相当な範囲内の金額であるならば、通常の場合、福利厚生費に計上され必要経費として損金に算入されるものであるが、その役員等が業務上の事故によって死亡し退職するに至った場合には（中略）、弔慰金などの名目で金員を給付することは社会生活における一種の慣行として是認されているところである（中略）。純然たる弔慰金的性質を有する金員の適正額を考えてみるに、法及び令あるいは基本通達において右適正額を判断する基準を定めたものはないが、相続税法上、被相続人の死亡が業務上の死亡であるときは、その雇用主等から受ける弔慰金等のうち、当該被相続人の死亡当時におけ

る賞与以外の普通給与の三年分に相当する金額を相続財産に含めないものとされており（相続税基本通達 3-20）、これは社会政策的な観点や国民一般の習慣に照らして弔慰金という財産の性質を考えたうえで右金額の限度では課税することが適当でないとの評価が与えられていると解することができる。そして、その金額評価は、労働基準法 79 条が、業務上死亡した労働者の遺族に対して平均賃金の 1000 日分の遺族補償を行うよう規定していて金額的にはほぼ符号していることと照らし合わせてみても、その名目の如何を問わず、業務上の事故死を理由とする給付金員の金額として普通給与の三年分に相当する額というのが社会通念における一つの目安とされていて、その評価を法規範や運用基準として取り込んでいると考えることができる（中略）。法人が業務上の事故死を原因として支出した金員の損金性を考えるうえでも、右にいう普通給与の三年分というのは基本的な指標として参酌するに値するものであり（中略）、よって、本件退職金のうち、A の業務上の事故死に対する給付金的な性質の金員として、A の最終月額報酬 50 万円に三年分を乗じた額である 1,800 万円については損金算入を認めることができる。」とする。

（イ）控訴審

控訴審は、第一審と同様に、相続税基本通達 3-20 及び労働基準法 79 条の規定を根拠として、これら規定に定める程度 of 金額について「弔慰金として相当な金額であるとの社会通念が存在し、これを前提にこれらの規定、通達が置かれていると解されるので、本件においても、最終報酬月額 of 三年分に相当する 1,800 万円が弔慰金として相当な金額であると認められる。」と判示した。

② 葬儀費用負担金相当額の給付の損金性

（ア）第一審

第一審は、「法人税法基本通達（9-7-19）によれば、法人が、

その役員または使用人が死亡したことにより社葬を執り行い、その費用を負担した場合、社葬とすることが社会通念上相当と認められるときには、社葬のために通常要する金額の限度で損金算入を認められているが、さらに業務上の事故死の場合には、法人において遺族が執り行った葬儀費用の一部を負担し、そのための金員を正当な勘定科目に掲げて支出したときにはその相当な範囲内の額について損金算入することを被告も是認している。そして、本件において、Aは業務上の事故死によって退職したのであるから、たとえ現実には社葬に付さなかったとしても、Xが会社としての弔意を示し、その葬儀費用の一部を相当な金額の範囲内で負担することは社会通念に照らして当然であり（中略）、Aの葬儀費用としてその遺族が合計2,844,677円を支出していることが認められるから、Xが負担する葬儀費用として100万円は相当な範囲内の金額であるということができる。」と判示した。

（イ）控訴審

控訴審は、第一審と同様に、本件においてXは社葬を行っていないとも、Aが業務上の事故死であることを考慮すると、葬儀費用を一部負担することにより弔意を示すことは社会通念上相当と認められるとした上で、さらに、「もっとも、前記相続税基本通達上の「弔慰金等」のうちには、葬祭料をも含むものであることから、前記の額の弔慰金のほかに葬祭料として金額を加算することの相当性につき問題の余地もあるが、労働基準法上は前記の遺族補償のほかに葬祭料の支払が義務付けられている（同法80条）のであり、また、本件における前記のような事情を考慮すると、前記の葬祭料のほか、なお葬儀費用の一部負担の趣旨加算を行うことは相当であり、その額は労働基準法上は平均賃金の60日分とされていることをも考慮すると、本件退職金に加算された100万円の額も相当と認められる。」と付け加えた。

(4) 検討

結論としては、本件の判断には賛成である。

A が業務上の死亡であることを考慮すれば、葬儀費用の一部負担を行い、会社としての弔意を示すことは、社会通念上相当であると認められる。

また、控訴審が判示したように、労働基準法が 79 条の遺族補償の規定のほかに、80 条で葬祭料の支払義務を定めている趣旨を鑑み、A の死亡の事情を考慮すれば、弔慰金のほかに葬祭料の金額を趣旨加算することは相当であり、その金額も妥当である。

しかし、第一審及び控訴審共に X が社葬を行わなかった旨を強調している点には異論を唱えたい。前節第三項で述べた通り、社葬と弔慰金及び葬祭料の支給を行うことは、元来その目的を異にしている。社葬が対外的なプレゼンテーションを行うことを目的として行われるものであるのに対し、弔慰金及び葬祭料の支給は、あくまで故人及び遺族に対する弔意の表れとして行われるものである。

したがって、本件の場合に、仮に個人葬を行わずに社葬を行っていたとしても、遺族が負担すべき費用部分は社葬費用としては認められない。当該部分は、遺族に対する葬祭料（広い意味での弔慰金等）の支給を行ったと認定されるべきであろう。

更に、その葬祭料も、これまでに述べたような基準に照らして過大であれば、当該過大部分の金額は、故人に対する退職給与として取り扱われることになるであろう。

おわりに

1 第一章「日本の葬式と税務」について

第一章では、まず、日本における仏式葬儀定着の歴史について述べた。仏式葬儀定着の歴史は、すなわち檀家制度定着の歴史であり、「葬式仏教」と揶揄される程に、日本においては仏式に則って葬儀が行われることが多いのは、江戸時代の檀家制度の導入によるところが大きかった。

現代においては、地域コミュニティの弱体化等の理由により、寺と檀家の関係は稀薄化し、葬儀の主導権は、僧侶から葬儀社へ移行しつつある。しかし、依然として、人が死ねば葬儀を行うという習慣は、日本人に強く根付いている。

このような状況のもと、葬式費用は人が死ねば当然に発生する費用であるとの認識から、相続税法においては、葬式費用についても、債務控除の規定を適用することが認められている。

ところが、現行法においては、葬式費用とは何かを定める法は存在していない。社会通念における葬式費用の解釈は、時系列的に区分すると、最狭義・狭義・広義の三つに分けられるが、相続税基本通達では、狭義によって解釈されている。

しかし、現実の葬儀の流れは当該時系列通りに進行しないこともあり、それが納税者と課税庁の間で、葬式費用の意義の解釈を巡って意見の対立を生む要因となっている。この問題が、第二章で採り上げた「葬式費用の範囲」の問題である。

2 第二章「葬式費用の範囲」について

第二章においては、具体的な費用について、それぞれ葬式費用として控除できるか否かについて検討した。

(1) 葬儀当日に行われる法会費用

法会に係る費用であっても、葬儀当日に法会が行われることが慣習として成立しているのであれば、納税者にとっては支払を免れない費用なのであるから、債務控除の対象として構わない。しかし、香典以外に別途金員を受領している場合を除く。

(2) 香典返戻費用

香典が贈与税の非課税財産となっていることに照応して、香典返戻費用は葬式費用として控除してはならない。

(3) 墓地購入費用

墓地購入費用は人の死亡に必然的に伴う費用ではないし、墓碑及び墓地が相続税の非課税財産とされていることに照応して、墓地購入費用を控除することはできない。

(4) 特別縁故者が財産分与を受けるために要した費用

財産分与に関する訴訟費用は、債務でもなく葬式費用でもない。本来相続権者でない者が、自らの意思により財産を取得しようとするのであるから、相続や遺贈の場合に比べて多額の費用がかかったとしても、当該費用に債務控除は適用されない。

(5) 散骨に係る費用

散骨に係る費用については、散骨というサービスを提供する企業によってサービス内容も料金設定も異なるので、個々の事例に応じて判断するほかない。

(6) エンバーミングに係る費用

基本的に、遺体回送費用に類するものとする。

(7) お布施等

お布施・お車代の領収書が取れない場合が多い費用については、支払金額等の必要事項を記録しており、その金額が地域的な平均相場の域を出ていなければ、領収書がなくても控除することを認めても差し支えない。

(8) 結論

納税者の意識における「葬式費用」の概念が社会慣習と合致し、その費用が既に慣習として支払を免れない費用となっているのであれば、債務控除の対象とすべきである。

3 第三章「葬式費用の控除対象者」について

第三章では、民法における葬式費用負担者と、相続税法における葬式費用の控除対象者について検討した。

誰が葬式費用を負担すべきかについては、葬儀を民法に規定する「遺骸の管理行為」と考える。まず、第一順位として、被相続人の意思表示がある場合には、その意思を優先し、次に、共同相続人の過半数による決定がある場合には、その決定に基づき、相続人が負担する。そしてその決定がない場合には、葬儀は死者のためのものであるという本質に立ち返って、相続財産の負担とすべきである。但し、身分不相応な部分は、相続財産の負担とすべきではなく、実質的な葬儀主宰者が負担すべきであろう。

葬式費用の控除対象者については、上記のような葬式費用負担者についての考え方（相続財産の負担とする考え方）に基づき、相続人ではない者や制限納税義務者であっても、控除することを認めるべきである。

4 第四章「社葬費用」について

第四章では、法人税法上の社葬費用の問題について取り扱った。社葬費用については、法人税基本通達に規定する「社葬を行うことが社会通念上相当と認められること」及び「社葬のために通常要すると認められる部分の金額」の解釈が問題とされてきた。

まず、「社葬を行うことが社会通念上相当と認められる」場合については、実際に職務を遂行し、かつ、会社に功労があったことが

条件とされている。

次に、「社葬のために通常要すると認められる部分の金額」については、社葬費用に該当するか否かの判断に当たって、その性質上、二つに分けられた。一つは、相続税の規定上も、葬式費用とは認められない性質のものであり、もう一つは、相続税の規定上は葬式費用に含まれているが、遺族が負担すべき性質のものとして、社葬費用には含まれないこととされているものである。

後者の典型例としては、戒名料と火葬に係る費用がある。また、密葬費用に関しても、従来はこれらと同様に取り扱うこととされていた。しかし、合同葬やお別れ会形式等の社葬が一般的となっている現状を踏まえると、企業が負担した密葬費用も、社葬費用の金額に含めても構わない。

逆に、香典返戻費用は、相続税上では葬式費用に含まれないこととされている典型的な例である。相続税においては、香典が贈与税の非課税財産とされていることに照応して、葬式費用から除外されている。しかし、会社の場合、香典を企業の収益（益金）として、香典返戻費用を企業の費用（損金）とすることが、企業利益の計算を合理的なものとする。このような考え方に則り、香典返戻費用は、社葬費用に含めるべきである。そのための条件として、香典は遺族の収入とせず、会社側の雑収入に計上することが必要である。したがって、遺族が香典を収受している場合には、香典返戻費用は社葬費用に含めるべきではない。

その他、法会に係る費用も相続税基本通達では葬式費用から除外されている。葬儀当日に行われた法会に係る費用について、相続税の場合と同様に、法人税においても争われることがある。これについては、やはり相続税と同様の根拠により、その法会が葬儀当日に行われることが慣習として成立しているのであれば、社葬費用に含めるべきである。

5 総括

葬式の形態は宗教や地域性によって多様であるため、葬式費用について、法律でもって一律的に定めることは困難であるし、すべてを法律の規定によって判断することはできない。実務上は、個々の事案に照らして、常識の枠をはみ出していないか否かを個別に判断していかざるを得ない。

しかし、葬式の形態は時代を共に変化していくものであるのに、相続税基本通達等に全く変更がみられないのも、おかしい話である。先にも述べたように、法会に係る費用については争いも多く、規定を見直す時期に来ている。新たな葬儀の形態（散骨やエンバーミング）にも、より注目していくことが必要である。

最後に、論文の作成にあたり、ご指導を頂いた国士舘大学院法学研究科の諸先生方、中でも、指導教授であられる西野徹雄教授には心から御礼を申し上げます。西野教授には、ご多忙な中、毎週の演習で懇切丁寧にご指導を頂き、誠に感謝の念に絶えません。また、法学研究科博士課程の平仁氏にも、多岐に渡りご相談に乗って頂きましたこと、重ねて感謝を申し上げます次第です。

【巻末別表】

1 寺院費用の地域別平均額

(<http://www.sousai.com/hp/library/data271.htm> (2005年5月23日))

(単位：万円)

全 国		53.0
北海道地方		41.2
東北地方		74.7
関東 地方	茨城・栃木・群馬・千葉	41.1
	埼玉・東京・横浜	86.8
中部 地方	新潟・富山・石川・福井	45.8
	山梨・長野・岐阜・静岡・愛知	52.5
近畿地方		53.1
中国地方		35.9
四国地方		37.3
九州地方		39.7

2 散骨に係る費用

(<http://www.sousou.ne.jp/sankotu.htm>, 2005 年 11 月 12 日) 葬送情報調査会ホームページより

① 陸地での散骨

会社名	名称等	定員	金額	備考
サン・ライフ	—	4 名	210,000 円	
アイキャン(株)	委託	—	63,000 円	
	立会	—	210,000 円	

② 船から海への散骨

会社名	名称等	定員	金額	備考
公益社	首都圏	12 名	240,000 円～ 300,000 円	基本料金と して、60,000 円
	近畿圏	15 名	210,000 円	
海洋散骨・ 自然葬 やすらか庵	委託	—	55,000 円	
	東京湾	2 名	100,000 円	
		5 名	150,000 円	
		15 名	220,000 円	
	相模湾	15 名	260,000 円	
(有)福島屋	委託	—	52,500 円	
サン・ライフ	委託	—	52,500 円	
	個人葬	10 名	210,000 円	
	合同葬	3～5 名	105,000 円	2～3 家族
アイキャン(株)	委託	—	57,750 円	
	—	4 名	105,000 円	
		13 名	189,000 円	
		60 名	420,000 円	
	ハワイ鳥葬	2 名	241,500 円	

③ 空から海への散骨

会社名	名称等	定員	金額	備考
公益社	首都圏	3～5 名	97,000～ 525,000 円	基本料金と して、60,000 円
	近畿圏	3～8 名	97,000～ 350,000 円	
サン・ライフ	個人葬	4 名	493,500 円	
アイキャン(株)	委託	2 名	315,000 円	

④ 宇宙葬

会社名	名称等	定員	金額	備考
サン・ライフ	打上費用	—	1,050,000 円	

3 判例・裁決例一覧

(1) 第一章

最高裁昭和 55 年 2 月 8 日判決（最高裁判所民事判例集 34 卷 2 号 138 頁）

名古屋地裁平成 17 年 3 月 24 日判決（TAINS, Z888 - 0975）

最高裁昭和 49 年 9 月 20 日判決（税務訴訟資料 76 号 762 頁）

静岡地裁平成元年 6 月 9 日判決（税務訴訟資料 170 号 698 頁）

東京高裁平成 4 年 2 月 6 日判決（税務訴訟資料 188 号 209 頁）

(2) 第二章

平成 10 年 6 月 12 日裁決（TAINS, F0 - 3 - 039）

昭和 59 年 6 月 25 日裁決（TAINS, F0 - 3 - 035）

平成 13 年 3 月 9 日裁決（TAINS, F0 - 3 - 040）

東京地裁昭和 61 年 1 月 28 日判決（判例時報 1222 号 79 頁）

神戸地裁昭和 58 年 11 月 14 日判決（訟務月報 30 卷 5 号 895 頁）

(3) 第三章

東京家裁昭和 33 年 7 月 4 日審判（家庭裁判月報 10 卷 8 号 36 頁）

盛岡家裁昭和 42 年 4 月 12 日審判（家庭裁判月報 19 卷 11 号 101 頁）

大阪地裁昭和 41 年 3 月 30 日判決（判例時報 464 号 41 頁）

東京家裁昭和 46 年 9 月 7 日審判（家庭裁判月報 24 卷 7 号 65 頁）

大阪家裁昭和 51 年 11 月 25 日審判（家庭裁判月報 29 卷 6 号 27 頁）

長野家裁昭和 55 年 2 月 1 日審判（家庭裁判月報 34 卷 4 号 83 頁）

長崎家裁諫早出張所昭和 62 年 9 月 1 日審判（家庭裁判月報 40 卷 8 号 77 頁）

神戸家裁伊丹支部昭和 62 年 9 月 7 日審判（家庭裁判月報 40 卷 8 号 86 頁）

高松高裁昭和 38 年 3 月 15 日判決（家庭裁判月報 15 卷 6 号 54 頁）

東京高裁昭和 30 年 9 月 5 日判決（家庭裁判月報 7 卷 11 号 57 頁）

仙台家裁古川支部昭和 38 年 5 月 1 日審判（家庭裁判月報 15 卷 8 号 106 頁）

仙台高裁昭和 38 年 10 月 30 日判決（家庭裁判月報 17 卷 10 号 109 頁）

福岡高裁昭和 40 年 5 月 6 日判決（家庭裁判月報 17 卷 10 号 109 頁）

大阪高裁昭和 49 年 9 月 17 日判決（家庭裁判月報 27 卷 8 号 65 頁）
長崎家裁昭和 51 年 12 月 23 日審判（家庭裁判月報 29 卷 9 号 110 頁）
東京地裁昭和 59 年 7 月 12 日判決（判例時報 1150 号 205 頁）
甲府地裁昭和 31 年 5 月 29 日判決（下級裁判所民事裁判例集 7 卷 5 号 1378 頁）

(4) 第四章

仙台高裁平成 10 年 4 月 7 日判決（税務訴訟資料 238 号 648 頁）
福島地裁平成 8 年 3 月 18 日判決（税務訴訟資料 215 号 891 頁）
昭和 45 年 12 月 17 日裁決（裁決事例集 1 集 30 頁）
昭和 50 年 10 月 16 日裁決（国税不服審判所裁決例集 7458 頁）
昭和 60 年 2 月 27 日裁決（裁決事例集 29 集 111 頁）
昭和 57 年 8 月 13 日裁決（裁決事例集 24 集 127 頁）

参考文献一覧

- 朝倉洋子 「死亡取締役の弔慰金・葬祭費の支出とそのポイント」
税経通信 61 巻 1 号
- 雨宮則夫・石田敏明
『遺産相続訴訟の実務』（新日本法規，2001 年）
- 井口幸英 『税理士のための資産税』5 巻（有信堂，1982 年）
- 石川利夫 「葬式費用」判例タイムズ 688 号 100 頁
- 石田八郎 『要説相続税法平成 15 年度版』（税務経理協会，2003 年）
- 伊藤昌司 『相続法』（有斐閣，2002 年）
- 市川 深 『相続税贈与税判例コンメンタール〔改定版〕』
（税務経理協会，1997 年）
- 稲庭達夫編 『民法と相続税の接点一知っておきたい相続と相続税の基礎知識
平成 17 年度版』（大蔵財務協会，2005 年）
- 今村 修 『相続税法―所得課税としての相続税法の研究』
（税務経理協会，2005 年）
- 上松公雄 「宗教法人が営むペット葬祭業は収益事業に該当するとされた事例」
税務事例 38 巻 2 号 21 頁
- 内田 貴 『民法Ⅳ 親族・相続』（東京大学出版会，2004 年）
- 大村大次郎 『脱税 元国税調査官は見た』（祥伝社，2005 年）
- 加地伸行 「自然葬批判」季刊仏教 43 号 179 頁
- 梶村太市・雨宮則夫編
『現代裁判法体系』11 巻（新日本法規，1998 年）
- 香取 稔編 『平成 15 年度版相続税基本通達逐条解説』
（大蔵財務協会，2003 年）
- 香取 稔編 『平成 16 年度版相続税重要項目詳解』
（大蔵財務協会，2004 年）
- 金子 宏 『租税法第十版』（弘文堂，2005 年）

金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘

『ケースブック租税法』(弘文堂, 2004 年)

色摩和夫 「葬式費用の便宜支払い」手形研究 31 巻 2 号 36 頁

大法輪閣編集部編

『葬儀・法事がわかる本一式の流れとよく聞くお経』

(大法輪閣, 2002 年)

高橋 靖 「相続税における確実な債務」税務事例研究 70 号 41 頁

忠岡 弘 「宗教法人が行うペットの葬祭の収益事業該当性」

税法学 554 号 115 頁

武田昌輔 「監査役の社葬費」税研 115 号 53 頁

武田隆二 『平成 16 年度版法人税法精説』(森山書店, 2004 年)

田中義幸 「宗教法人における『収益事業』チェックポイント」

税務弘報 53 巻 8 号 132 頁

田中義幸・北山現

『社葬一進め方と税務』(税務経理協会, 1999 年)

東京弁護士会弁護士研修センター運営委員会編

『相続紛争処理に必要な税務の知識』(商事法務, 2003 年)

東北大学民法研究会編

『註解相続法』(法文社, 1951 年)

中川善之助・泉久雄編

『新版注釈民法』26 巻 (有斐閣, 1992 年)

中島隆信 『お寺の経済学』(東洋経済新報社, 2005 年)

波川正巳 「葬式費用と祭祀承継」別冊ジュリスト 37 号 142 頁

野田愛子 『遺産分割の実証的研究』(司法研修所, 1962 年)

橋本昌二 「葬式費用の負担者」判例タイムズ 1100 号 342 頁

林 良平編『注釈民法』8 巻 (有斐閣, 1965 年)

碑文谷創 『社葬 準備と対策のすべて』(出版文化社, 2004 年)

福地俊雄 「沖縄における血縁団体である門中と権利能力のない社団」

ジュリスト 743 号 65 頁

藤井正雄・長谷川正浩編

『Q&A 墓地・納骨堂をめぐる法律事務〔補訂版〕』

(新日本法規, 2005 年)

古舘清吾 「沖縄における血縁団体であるいわゆる門中が権利能力なき社団にあたるとされた事例」

金融法務事情 938 号 11 頁

堀内 仁 「相続放棄者が被相続人の葬式費用を被相続人名義の預金から支払ったことが相続財産から不当利得したことはない」とされた事例」

手形研究 30 巻 3 号 50 頁

松川正毅 「葬式費用の負担に関する事件」

愛知学院大学宗教法制研究所紀要 47 号 1 頁

松倉耕作 「葬式費用の負担と葬式主宰者」

別冊ジュリスト 109 号 184 頁

松倉耕作 「葬式費用負担者」判例タイムズ 643 号 140 頁

三木義一・木村直義

「宗教法人と収益事業—ペット供養訴訟を素材にして—」

税経通信 60 巻 9 号 213 頁

右山昌一郎・大原誠三郎編

『相続法と相続税法』(ぎょうせい, 1998 年)

安島和夫 『相続税法—理論と計算—』(税務経理協会, 2005 年)

安田睦彦 「『葬送の自由をすすめる会』の歩み」季刊仏教 38 号 112 頁

安田睦彦 「自然葬批判を批判する」季刊仏教 45 号 121 頁

柚木 馨 『判例相続法論』(有斐閣, 1953 年)

我妻栄・立石芳枝編

『親族法・相続法』(日本評論新社, 1952 年)

最高裁判所民事判例集 34 巻 2 号 138 頁

下級裁判所民事裁判例集 7 巻 5 号 1378 頁

家庭裁判月報 7 巻 11 号 57 頁

10 巻 8 号 36 頁

	15 卷 6 号 54 頁
	15 卷 8 号 106 頁
	17 卷 10 号 109 頁
	19 卷 11 号 101 頁
	24 卷 7 号 65 頁
	27 卷 8 号 65 頁
	29 卷 6 号 27 頁
	29 卷 9 号 110 頁
	34 卷 4 号 83 頁
	40 卷 8 号 77 頁
	40 卷 8 号 86 頁
訟務月報	30 卷 5 号 895 頁
判例時報	464 号 41 頁
	1150 号 205 頁
	1222 号 79 頁
税務訴訟資料	76 号 762 頁
	170 号 698 頁
	188 号 209 頁
	215 号 891 頁
	231 号 470 頁
	238 号 648 頁
国税不服審判所裁決例集（ぎょうせい）	7458 頁
裁決事例集	1 集 30 頁
	24 集 127 頁
	29 集 111 頁
TAINS	F0 - 3 - 035
	F0 - 3 - 039
	F0 - 3 - 040
	Z888 - 0975