

論文

アスベストの建築物曝露回避と 所得税法上の雑損控除の適用（1）

酒井 克彦

はじめに

我が国においてアスベストの曝露⁽¹⁾が問題視されるようになったのはいつごろからであろうか。アスベストの全面的な製造等が禁止されたのは、平成18年9月であったが、既に、昭和51年5月22日には、労働省は、「石綿粉じんによる健康被害予防対策の推進について」（基発第408号）という通達を発遣していた。例えば、ミサワリゾート石綿訴訟における東京地裁平成16年3月25日判決（判タ1210号150頁）は、かような通達⁽¹⁾の存在を前提として、「遅くとも本件通達が出されたころまでには、Y（被告：ミサワリゾート株式会社）が石綿粉じんの間接曝露を予見し得たことは明らかである」と判示している。

アスベストを取り巻く法的規制を大雑把に概観すると、昭和50年には、特定化学物質等障害予防規則により含有率5%超の吹き付けアスベストが原則禁止とされ、平成7年に含有率1%超の吹き付けが禁止された。なお、同年にクロシドライド（青石綿）、アモサイト（茶石綿）についての製造等が禁止されていた。なお、廃棄物処理法上のアスベスト埋立処分に関する規制が導入されたのは、平成元年である。その後、平成8年にアスベストが飛散しやすい解体工事に関する規則が、大気汚染防止法に導入された。

その後、平成18年9月に労働安全衛生法施行令の改正により、アスベスト及びアスベストをその重量の0.1%を超えて含有する製剤その他の物の製造、

輸入、譲渡、提供又は使用が禁止されるに至っている（労働安全衛生法施行令16）。

さて、近時、アスベストを使用した建築物に居住する者がアスベストの曝露を回避するために、かかる建築物の検査や建替えを行った際に要した費用負担が、所得税法72条《雑損控除》の適用対象となるか否かが議論されている。この論点は、放射性物質によって被曝した建築物についての検査や建替えの費用負担に係る雑損控除の適用問題などにも通じる極めて問題関心の高い今日的議論でもあろう。

本稿では、アスベストの曝露回避のための建築物の建替えを取り巻く雑損控除の適用問題について、若干の検討を加えることとする。

I 雑損控除の趣旨

所得税法は納税者の個人的な事情に適合した応能負担の課税を実現するために、担税力に応じた課税制度の一環として所得控除を用意している。

災害等によって異常な損失を蒙った納税者がその災害等の生じる以前の生活を復活させるためには、半強制的に相当の支出を余議なくされることから、かかる担税力の減殺を考慮するために設けられている所得控除が雑損控除である。

現行所得税法72条の淵源は、昭和25年に行われたシャウプ勧告にある。すなわち、シャウプ税制使節団は、「現行法において税務当局に『災害その他の理由で納税資金を喪失』した個人の所得税を減免する権限を与えている一般的な規定が存する。法律はこのような場合に与えられるべき救済は施行規則によって規定することを指示しているが、施行規則も同様にあいまいである。一般にこのようなあいまいな規定は好ましくない。なぜなら、一方では差別待遇のおこる余地を与え、他方ではどういう結果になるかについての保証もなく、納税者に申請を行うはっきりした基礎を与えないからである。実

實際上、納税者は、無視されるのがせきの山だから、このような規定の特別考慮を受けるため申請するのは無意味だと考えるようになるかも知れない。徴収額を増大するため、税務署に直接または間接に重圧が加われば、特にそうである。

合衆国において普通与えられている救済の形式は、火災、盗難のようなものによって蒙ったある種の個人損失の控除を許している。…損失を受けた納税者で、かれの純所得（その損失を差し引かれなくて計算した）の10%を超過する損失を蒙ったものに限り、その限りにおいて損失の控除を許すことを勧告する。こうすれば、納税者は、特別の考慮を税務署から受けるために陳情することをしないで、かれのはっきりした申請をなして、減免を与えられることになろう。」と勧告した。⁽²⁾ これを受けて、雑損控除は、同年の所得税法において創設されたのである（旧所法11の3）。

実は、昭和25年所得税法改正前の所得税法52条1項には「納税義務者が、災害その他の事由に因り著しく資力を喪失して、納税困難と認められるときは、政府は、命令の定めるところにより、所得税を軽減し又は免除することができる」とする規定があった。しかしながら、シャープ勧告は、この規定があいまいであり、この規定の適用がなされるかどうかは政府の裁量に完全に委ねられていたことを問題視して、上記のような勧告をしたのである。かような沿革からすれば、同規定は、単に、担税力の減殺要因を考慮するという目的のみならず、明確な規定を設けることによって、公平な所得控除の適用を担保することをも目的としたものであるということができよう。すると、このことからすれば、雑損控除の解釈姿勢としては、厳格な解釈が要請されるべきであるということになろう。したがって、所得税法72条の規定の適用は、行政の明確性や公平性の観点からみて文理解釈が要請されることになり、⁽³⁾ 拡張解釈や類推解釈が許容されるべきではないと考えるべきではなかろうか。

この点、静岡地裁平成21年11月26日判決（判例集未登載）⁽⁴⁾は、「雑損控除

は、本来納税者の所有する住宅、家財等が災害により異常な損失を被った場合、その原状回復のため相当の出費を要することに伴い、多分に担税力が減殺されることに着目するとともに、損失を控除すべき要件を特に限定して設けられた制度であり、課税行政の明確性、公平性の観点からみて、所得税法72条1項の要件は拡張解釈すべきではない」と判示しているのは同様の見地に立ったものであるといえよう。

また、このような考え方は、横浜地裁平成22年1月27日判決（判例集未登⁽⁵⁾載）が、「雑損控除は、昭和25年のシャープ税制において初めて所得税法に規定が設けられたものであり、納税者の所有する住宅、家財等が災害等により異常な損失を蒙った場合、その原状回復のため、相当の出費を要することに伴い、多分に担税力が減殺されることに着目して設けられた制度であるとされている。」とし、そのことから、「雑損控除の対象となる損失の発生原因は、『災害、盗難若しくは横領』と限定的に規定されているところ、課税行政の明確性や公平性の観点からみて、雑損控除の適用要件について類推ないし拡張解釈を行うのは相当でない。」と説示しているところにも通じよう。

II 所得税法72条に規定する「災害」の意義

1 雑損控除の対象となる損失

(1) 2つの制約

佐藤英明教授は、「包括所得概念の下では、消費にあたらぬ資産の損失や資産価値の減少は純資産の減少をもたらす、理論的には所得の減算要因となるはずである。しかし、現行所得税法は資産に関わる損失について、それがいかなる資産か、また、損失が発生した原因がいかなるものかという観点から、損失について相当に複雑な扱いの差異を設けている。これは、個人が所得稼得活動の他に消費活動も行うことや、所得税法において所得分類が設けられていることを所得計算に適切に反映させることを意図したもの（成功

しているかどうかは別として）といえよう。」とされる。⁽⁶⁾

同教授が指摘されるとおり、所得税法が中心的に対象とする個人が所得稼得活動と消費活動を行う主体であるという点から、損失についてこれを所得稼得活動によるものか消費活動によるものかを分類するために、いくつかの仕掛けを設けて（ある種の適用上の制約をして）いるのである。

（2）雑損控除の対象となる資産

その一つが資産の種類である。所得税法72条は、2つの資産を雑損控除の対象から外している。すなわち、①同法62条1項《生活に通常必要でない資産の災害による損失》に規定する資産と、②同法70条3項《被災事業用資産の損失の金額》に規定する資産は同控除の対象外とされているのである。

まず、①の資産とは、所得税法62条1項によると、「生活に通常必要でない資産として政令で定めるもの」とされているため、所得税法施行令178条に規定する生活に通常必要でない資産をいうと解することができる。そして、同条に規定する「生活に通常必要でない資産」は、その1項3号において、「生活の用に供する動産で第25条《譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲》の規定に該当しないもの」と規定されていることから分かります。雑損控除の対象資産のうちの一部は、譲渡所得の非課税対象資産である生活用動産と表裏の関係として構築されているのである。

次に、②の資産とは、所得税法70条3項によると、「たな卸資産又は第51条1項若しくは第3項《資産損失の必要経費算入》に規定する資産」とされている。そこで、同法51条1項及び3項の資産を確認すると、1項は、「居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業の用に供される固定資産その他これに準ずる資産で政令で定めるもの」としており、これを受けて所得税法施行令140条《固定資産に準ずる資産の範囲》は、「不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に係る繰延資産のうちまだ必要経費に算入されていない部分」とする。そして、所得税法51条3項の資産と

は、「居住者の有する山林」と規定されている。すると、(i) 不動産所得、事業所得、山林所得に供される事業用の固定資産や繰延資産、(ii) 山林は、雑損控除の対象資産から外れると解される。

なお、この資産には「身体」は含まれないと解するべきであろう。つまり、仮にアスベストによって身体に何らかの損失が生じたとしても、それは雑損控除の対象とはならないと解すべきである。この論点は、いわば医療費控除の適用問題にシフトする性質のものである。

例えば、自らが被害を受けたとする医療過誤訴訟を行うために支出した証拠保全費用が雑損控除の対象となるとする納税者の主張が排斥された事例として、さいたま地裁平成13年8月20日判決（税資251号順号8958）がある。同判決は、所得税法72条にいう「資産」の範囲に身体が含まれないとの判断を示した。すなわち、同地裁は、『資産』の意義については、所得税法に格別の定義規定はおかれていないが、同法2条1項には、『資産』の種類として、たな卸資産（16号）、有価証券（17号）、固定資産（18号）、減価償却資産（19条）及び繰延資産（20号）等の定義規定があるだけで、身体が資産に含まれることを窺わせる規定は見当たらず、かえって、非課税所得について定める同法9条の1項16号は『損害保険契約に基づき支払を受ける保険金及び損害賠償金（これらに類するものを含む。）で、心身に加えられた損害又は突発的な事故により資産に加えられた損害に基因して取得するものその他の政令で定めるもの』と規定し、『心身』と『資産』とを区分しているものと理解できるのである。これらの規定を通覧すると、身体が所得税法72条にいう『資産』に含まれると解釈することは困難であり、かえって、『資産』と身体とは別の概念として理解することが相当と判断される。そうすると、身体は、所得税法72条に規定する『資産』に該当すると認めることはできないというべきであるから、本件証拠保全必要費用は、…『災害に関連してされたやむを得ない支出』に該当すると認めることはできないものというべき

である。」と判示している。

（3）雑損控除の対象となる損失の発生原因

そして、もう一つの切り口が損失の発生原因である。

そこで、次に、雑損控除が控除の対象とする損失の発生原因について考えてみたい。

東京高裁昭和34年12月26日判決（行裁例集10巻12号2495頁）は、「控訴人は、…控訴人のなした株式会社K相互銀行に対する弁済は、債務者O株式会社に対して求償権を行使しても、取立不能であるから『法』第11条の3（現行法の第11条の4に該当する〔筆者注：所得税法72条〕）にいう『盗難に因り資産について損失を受けた場合』に準じ損失として総所得額から控除さるべきものであると主張する。しかしながら、『法』第11号の3のいう損失とは、すべて納税義務者の意思に基かない災害又は盗難による損失であることは規定上明らかである。而してかかる損失を受けた者を他の納税義務者と同一の条件の下に所得税を負担させることは衡平の理念より見て適当でないので、かかる損失を蒙った者に限り、その税の負担を軽減せしめるのが、同条の趣旨である。従って本件において控訴人がO株式会社に対して有する求償権の取立不能が雑損控除に該当しないことは、いう迄もない。〔傍点筆者〕」と判示して、控訴を棄却した。

これを受けて上告審最高裁昭和36年10月13日第二小法廷判決（民集15巻9号2332頁）は、「論旨は、右300万円は、所得税法11条の3（現行法11条の4〔筆者注：所得税法72条〕）により雑損控除として、譲渡所得の計算上収入金額から差し引くべき旨を主張するのである。しかし、法11条の3により控除される雑損とは、納税義務者の意思に基かない、いわば災難による損失を指すことは、同条の規定上からも明らかであり、訴外O株式会社に対する上告人の求償権が所論のとおり取立不能であつても、もともと抵当権の設定が上告人の意思に基くものであり、上記300万円を雑損として控除できないこ

とは原判示のとおりである。論旨は理由がない。〔傍点筆者〕との判断を下している。この事件は、判決が「雑損とは、納税義務者の意思に基かない、いわば災難による損失を指す」と説示したところから、いわゆる「災難事件」とも呼ばれている。

また、名古屋高裁昭和42年9月14日判決（訟月13巻11号1200頁）は、不動産の買主が売主に没収された手数料が雑損控除の対象とならないという点について、原審を指示する。原審名古屋地裁昭和41年4月23日判決（訟月12巻8号1204頁）は、「所得税法第11条の4の雑損とは、すべて納税義務者の意思に基かない災害または盗難による損失のみを意味することはその規定上明かである。従って、手附金流れの如く、原告の意思に基づく損失の場合は雑損にあたらないというべきである。〔傍点筆者〕⁽⁷⁾とする。

子（訴外 E）が第三者（訴外 T）に与えた損害につき、法律上の賠償義務を負わない親である納税者が支払った損害賠償金は、所得税法72条による控除の対象となるか否かが争点とされた事例において、福岡高裁昭和57年2月24日判決（行裁例集33巻1＝2号178頁）は、原審を引用する。原審大分地裁昭和56年6月17日は判決（行裁例集32巻6号927頁）は、「所得税法第72条に規定する災害又は盗難若しくは横領による損失とは、納税者の意思に基かない損失をいうものと解するのが相当であるところ、…原告が訴外 T に対して支払った前記金員は、訴外 E が訴外 T に傷害を負わせたことにつき、右訴外 E には損害賠償の資力がないところから、原告がその意思に基づき損害賠償として右訴外 T に支払ったものであることが認められ、右認定を覆えずに足りる証拠はなく、右の事実を照らすと、原告がなした右出損は、所得税法第72条にいう損失に該当しないというべきである。〔傍点筆者〕とする。

2 納税者の意思に基づかない損失

（1）異常な損失

雑損控除の対象とする損失の発生原因として、所得税法72条は、「災害又は盗難若しくは横領」に限定するが、ここからは、同控除の対象とする損失につき2つの意味を読み取ることができる。すなわち、第一に、これらが意味する損失はすべて異常な損失であるとして、異常な損失こそが雑損控除の対象となる損失であるという理解である。また、第二に、これら損失が納税者の意思に基づかない損失であるという上記のいくつかの裁判例において示されている解釈があろう。

まず、所得税法72条の規定から、異常性のある損失のみが雑損控除の対象となるという考え方を導出する解釈を採用した事例として、保証債務を履行した後、求償権行使不能となったことによる損害は、所得税法72条に規定する雑損控除の対象にならないとした前橋地裁昭和53年7月13日判決（訟月24巻9号1857頁）がある。同地裁は、「同条〔筆者注：雑損控除〕の趣旨は、その規定の文理上明らかなように、災害、横領という異常な損失により減少した担税力に即応して課税することであり、納税者其他所定の者の有する資産について災害、盗難、横領等の法定原因によって損失が生じた場合において、一定額の控除を認めるものである。ところで、原告のいう保証債務履行による訴外会社に対する求償権の行使が同会社の倒産により不能になった本件金額の損失は、これらの法定原因に該当しないのであるから、同条を適用すべきものでないと解するのが相当である。」と判示する。⁽⁸⁾

（2）納税者の意思の介在する余地と雑損控除

第二の解釈は、前述の災害事件最高裁判決において採用された考え方であるが、その原審東京高裁判決より以前に、長崎地裁昭和32年12月18日判決（行裁例集8巻12号2151頁）は、次のように判示している。すなわち、「当裁判所が右支出をもって、右法条に謂うところの損失とならないと判断した理

由を示すと下記の通りである。即ち所得税法第11条の3（現第11条の4〔筆者注：所得税法72条〕）《雑損控除規定》に謂うところの損失とは、その損失を生じた者の意思に基かないところの災害による損失のみを意味し、その損失を生じた者の意思の介在する場合の損失は、これを含まないものであると解するのが、右規定において、法の使用した用語に照らし、相当であると認められるところ、身元保証契約に基く支出の如きは、その支出をなした者の意思が根源となって居るのであるから、その者の意思に基かないところの災害によるものと言うことのできないことは勿論であって、従って、右支出は右法条に謂うところの損失の範疇に入らないと言わざるを得ないものである。〔傍点筆者〕とする。

このように、多くの判決が採用する考え方は、「納税者の意思に基づかない損失」を雑損控除の適用対象から除外するというものである。かような考え方は、雑損控除が所得控除として認められている理由を、自己責任の及ばないところでの担税力の減殺を考慮すると解釈する立場からすれば、受け容れやすい傾向であるといえよう。⁽⁹⁾

更には、かかる「納税者の意思」がかなり広めに理解されることもある。例えば、納税者の意思が及ばないという点を予見可能性や回避可能性で判断する国税不服審判所事例がある。国税不服審判所昭和54年9月4日裁決（裁決事例集19号54頁）は、「人為による損害であっても、社会生活上通常予見し得る単なる不法行為によって発生したというだけでは足りず、予見及び回避不可能で、かつ、その発生が劇的な経過を経て発生した損害であることを要するものと解される。」としている。

また、東京高裁昭和45年8月31日判決（訟月16卷10号1147頁）は、「旧所得税法においては、本件のような非営業貸金（利息損害金を含む。）は、おおむね家事上、あるいはたまたま貸付をなすことによって発生するものであるため、事業上の貸金とは区別されるものであり、したがって、その貸倒れ

による損失については、雑損控除のごとく不可避的原因によるものとはいえ、むしろ家事上の出費、あるいは家事関連費に伴う損失に包含さるべきものであつて、概して担税力を減殺するような性質のものではないものとして所得計算上これを資産損失とする必要を認めなかったものと考えられる」と判示しており、雑損控除の対象となる損失を不可避的原因によるものと位置づけるのである。

なぜ、所得税法72条の解釈において、「納税者の意思によらない損失」かどうか判断の中心に置かれてきたのであろうか。推察するに、かかる損失に対する考慮はあくまでも例外的取扱いであると位置づけた上で、雑損控除を、どうしても排除できないような損失についてのみを例外的に担税力の減殺要因として認めようとする趣旨の表れなのではないかと思われる。

すると、そのコンテキストからは、できるだけ納税者自身の責任による損失が排除されるべきであるとの結論が導出されるし、その意味は納税者が排除できなかった外因的損失のみを対象とするという考え方が見えてくるように思われる。

このことからすれば、雑損控除の対象には、納税者の対応次第では、排除し得たような詐欺による損害は同控除の対象に包摂することが許容されないという厳格な態度に結びつくように思われる。

例えば、盗難が雑損控除の対象となる損失の発生原因として認められているながら、紛失が認められていない理由は奈辺にあるのであろうか。

盗難であっても、紛失であっても納税者の意思によらない損失であることには変わりがない。このことは、詐欺がなぜ雑損控除の対象に含まれていないのかという点と類似の問題関心である。

前述の最高裁昭和36年10月13日判決が示すように、雑損控除の対象となる「雑損とは、納税義務者の意思に基かない、いわば災難による損失を指す」というのであれば、詐欺や紛失も納税者の意思に基づかない災難といい得る

ことから雑損控除の対象として解釈できそうな気もする。

ところが、課税実務では、紛失は雑損控除の対象とは認めていない。すると、最高裁が「納税者の意思に基かない損失」を説示しているものの、実際上の解釈は遺失による損失についてが、納税者自身の責任に帰すことのできる損失であるということから、雑損控除の対象とは解されていないように思われる。⁽¹⁰⁾すると、これまで裁判例等によって確認してきた「納税者の意思によらない損失」が、いつの間にか、課税実務においては、「納税者の責任によらない損失」を意味するというように再整理がし直されているようにも思える。⁽¹¹⁾ただし、これまで確認をしてきた裁判例での説示は、雑損控除の対象となる損失の発生原因を納税者の意思によらない損失としているのみであり、そこに帰責性判断を介在させてはいないからである。

3 災害・盗難・横領による損失

政府税制調査会では、雑損控除の対象となる損失の発生原因として、盗難のほか、詐欺又は恐喝を加えるべきか否かについて検討した結果、「詐欺は、盗難に比べて被害者の側にも責任がある場合があること、個々のケースにおいて詐欺であるかどうかの認定について税務執行上紛議が生ずるおそれがあること」等の理由から、詐欺による損失は雑損に該当しないこととされたと説明されている。また、恐喝についても、「恐喝は、詐欺の場合よりは、客観的な判定が容易であるが、問題となった事例に乏しい」等の理由から、雑損控除の控除対象となる損失の発生原因に加えられなかったという経緯がある。⁽¹²⁾もっとも、横領については、既に国税庁通達によって課税実務上雑損控除の対象としてきたことから追加的に雑損控除の対象となる損害の発生原因に取り込まれている。

災害・盗難・横領といった場合に、これらが損失の外因的性質を有することからすれば、納税者の帰責性がないといえそうである。

詐欺的投資商法を行った T 商事株式会社の被害者が、売却代金を投資に供するため自己所有土地の売却を上記投資商法を営む会社のセールスマン（O）に委託し、セールスマン（O）が委託の趣旨どおりに実行したが、純金（白金）ファミリー契約により投資した金の回収ができなくなったという場合に、かかる詐欺的商法に係る損失が雑損控除の対象となるか否かが争点とされた事例がある。名古屋地裁昭和63年10月31日判決（判タ705号160頁）⁽¹³⁾は、「所得税法72条は、その資産について災害又は盗難若しくは横領による損失が生じた場合、その一定額を所得から控除することを認めているが、課税行政の明確性、公平の観点からみて、右控除の事由は限定的に規定されており、かつ、同条に定める『横領』の概念も刑法上の『横領罪』と同一のものと解するのが相当である。原告は、この点につき、横領は所有者らとの間に信頼関係に基づく委託行為が介在し、刑法上も詐欺、恐喝と区別する理由に乏しいと主張する…が、損害発生をもたらす実行行為自体は、横領においては所有者の意思に関わりなく行われるのに反し、詐欺、恐喝などにおいては、瑕疵が存するとはいえ一応所有者の意思に基づいて財物の移転等が行われる点に差異が認められるので、両者を区別することに全く理由がないわけではなく（もっとも、上記所得税法72条が災害、盗難及び横領の三事由のみに限定して雑損控除を認めることの立法論的な当否については、議論の余地があると思われるが、これは同条の解釈とは別問題である。）、何よりも類推ないし拡張解釈によってもたらされる課税行政の混乱を考慮すると、原告の右主張は、到底、採用することができない。」⁽¹⁴⁾とする。

その上で、「本件についてOの…行為が横領罪を構成するか否かにつき検討するに、横領罪も領得罪としての本質を有する以上、その成立のためには行為者において『不法領得の意思』が必要であるというべきところ、この意思とは、他人の物の占有者が委託の任務に背いて、その物につき権限がないのに所有者でなければならないような処分をする意思をいうものであると解

される（最高裁昭和23年（れ）第1412号同24年3月8日判決刑集3巻3号276頁参照）ので、したがって、委託の趣旨に反する認識を欠く場合には、たとえ当該処分行為が客観的にみて不当ないし違法であり、委託者に損害を与える結果となったとしても、横領罪を構成しないことは明らかであり、このことは、右委託の意思が行為者の欺罔行為によって形成されたものであるとしても、同様である。もちろん、純金契約は、前記認定のとおりの問題を包含するので、その法律的効力は無効ないし取消しの対象となるものということができ、そのような契約を締結することを内容とする委託の意思表示も同様の瑕疵を帯びるといふべきであるが、横領罪の成否は右委託の意思表示の法律上の効力によって左右されるものではなく、それが事実上存在し、かつ、行為者の行為がその趣旨に反しなかった以上、他の犯罪が成立することはあっても、横領罪は成立しないといわざるを得ない。」と判示する。⁽¹⁵⁾

ここでは、委任どおりになされた行為であるから詐欺と認定されているが、委任の趣旨に反した場合が横領であるとすると、横領行為と詐欺行為との界面は必ずしも明確ではないように思われる。判決が示すように横領を横領罪とするのであれば、この点については、刑法の考え方をそのまま租税法上の概念として理解することの問題が問われなければならないように思われる。刑法上の区分からいえば、人を欺罔して財物を騙取することを詐欺というの⁽¹⁶⁾に対して、不法領得の意思をもってする財物の領得が横領行為とされている。

このように考えると、「納税者の意思によらない損失」という考え方に止まらず、「納税者の責任によらない損失」とか「納税者の回避し得ない損失」というような厳格な解釈が展開されていること自体は、税制調査会における議論などと乖離したものではなく、また、雑損控除の対象となる損失の発生原因に横領が含まれても詐欺が含まれていないとする現行解釈にも通じる理解であるといえよう。

4 雑損控除の対象となる「災害」の意義

（1）所得税法2条と同法施行令9条

所得税法2条《定義》1項は、「災害」を「震災、風水害、火災その他政令で定める災害をいう。」と定義し、これを受けた所得税法施行令9条《災害の範囲》は、「冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象の異変による災害及び鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害並びに害虫、害獣その他の生物による異常な災害とする。」と規定する。すなわち、同条は、①「自然現象の異変による災害」及び②「人為による異常な災害」並びに③「生物による異常な災害」を所得税法2条1項にいう「政令で定める災害」というのである。

ところで、上記所得税法施行令9条によると、例えば、①「自然現象の異変による災害」については、単に、「自然現象の異変による災害」が裸で規定されているのではなく、その前に「冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の」と付されているという点に注意をする必要がある。

当然ながら、所得税法が、「自然現象の異変による災害」との前に、わざわざ「冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の」という表現を付しており、「人為による異常な災害」との前に、わざわざ「災害及び鉱害、火薬類の爆発」という表現を付しており、「生物による異常な災害」との前に、わざわざ「害虫、害獣」という表現を付しているのであるから、このことには重要な意味があるというべきである。

（2）所得税法施行令9条の「その他の…災害」

この点については、しばしば、「その他」と「その他の」という規定振りの違いとして説明されることがある。例えば、『『その他の』は、それによって結びつけられる用語が全体と部分の関係にある場合に用いられる」とし、他方、『『その他』が使われるのは、結びつけられる用語が別個独立のものであって、いわばこれを『並列』的に結びつける場合に用いられる。』と説明

されたりする。⁽¹⁷⁾

この点、弁護士業を営む原告が、税理士業を営む妻に対して、顧問税理士契約に基づいて税理士報酬等を支払った点について、税務署長が所得税法56条《事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例》に規定する「生計を一にする配偶者」に支払ったものに該当するから経費として認められないこと等を理由として更正の決定をしたところ原告がこれを不服として審査請求をした上、原告が負担させられた金額について誤納金として返還するよう請求した東京地裁平成15年7月16日判決（判時1891号44頁）では、同条に規定する「その他の事由により」の解釈問題を争点の一つとしている。

同条は、「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族がその居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したこととその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その居住者の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入しないものとし、かつ、その親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、その居住者の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。この場合において、その親族が支払を受けた対価の額及びその親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、当該各種所得の金額の計算上ないものとみなす。〔傍点筆者〕」と規定するが、同判決では、ここにいう「その他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合」の意義について検討が加えられている。すなわち、被告国及び東京都側は、一般に法令において「A その他の B」という表現を用いる場合は、A はより広い意味を有する B に包含される関係にある旨を示し、B が A に準じるものに限定されることを意味しないと指摘した。これに対して、同判決は、「確かに、上記のような用例において A がより広い意味を有する B に包含される関係にある

ことは、法令用語に関する文献等が一致して説くところである」とする。⁽¹⁸⁾しかしながら、「AがBの例示であることもまた上記文献が一致して認めるところである。そうである以上、Bの部分の意味内容がそれ自体から明確でない場合には、その例示であるAの部分の意味内容に照らしてBの部分のそれを解釈するほかなく、その限度でBの内容がAの内容によって限定されたものとなることは避けられないのであって、現に他の法令の解釈において、このような解釈が所管官庁やその関係者等によって採用されている場合がある。」と説示する。

そして、このことから、上記判決は、「要件の後半部分の『その他の事由』については、被告らが主張するように全く無限定のものと解することは法令用語の常識にも反するものであり、その例示である要件の前半部分に関する前記の解釈や、その立法趣旨等を参酌して検討すべきものである。」とするのである。

なるほど、判決のいうように、地方税法6条《公益等に因る課税免除及び不均一課税》1項は、「地方団体は、公益上その他の事由に因り課税を不相当とする場合においては、課税をしないことができる。」旨を定め、公益等による課税免除を規定するところ、同項にいう「公益上の事由」とは、「課税対象に対し課税しないことが直接公益（広く社会一般の利益）を増進し、または課税することが直接公益を阻害する場合をいい、また、『その他の事由』とは、公益に順ずる事由をいうものと解される。」として限定的に解されている⁽¹⁹⁾というのである。

このように考えると、「その他の自然現象の異変による災害」については、全く無限定の「自然現象の異変による災害」と解することは法令用語の常識に反することになり、ここでは、「冷害、雪害、干害、落雷、噴火」と同様な性質を有する「自然現象の異変による災害」と解するのが相当であるということになろう。このことは、②「人為による異常な災害」について、「人

為による異常な災害」が裸で規定されているのではなく、やはり「鉱害、火薬類の爆発その他の」と付されている点からすれば、やはり、ここにいう「人為による異常な災害」とは、「鉱害、火薬類の爆発」と同様な性質を有する「人為による異常な災害」をいうと解釈すべきであるし、また、③「生物による異常な災害」についても、「害虫、害獣その他の」と付されているという点からすれば、「害虫、害獣」と同様な性質を有する「生物による異常な災害」と解すべきということになる。

もっとも、この東京地裁判決は、控訴審東京高裁平成16年6月9日判決（判時1891号18頁）において覆されている。同高裁は「確かに、法令において『A その他の B』という表現が用いられている場合のうちには、Bの部分の意味内容がそれ自体から明確でないため、その例示であるAの部分の意味内容に照らしてBの部分のそれを解釈するほかなく、その限度でBの内容がAの内容によって限定されたものとなる場合もある。しかし、以上の検討からすれば、法56条の『その他の事由』については、特段の限定を付する趣旨を読み取ることはできない。」としているが、これは、その前の判決部分である「法〔筆者注：所得税法〕56条の『事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合』とは、親族が、事業自体に何らかの形で従たる立場で参加する場合、事業者には雇用されて従業員としてあくまでも従属的な立場で労務又は役務の提供を行う場合及びこれらに準ずるような場合のみを指すものと解することはできず、親族が、独立の事業者として、その事業の一環として納税者たる事業者との取引に基づき役務を提供して対価の支払を受ける場合も、上記要件に該当するものというべきである。上記事業の形態がいかなるものか、事業から対価の支払を受ける親族がその事業に従属的に従事しているか否か、対価の支払はどのような事由によりされたか、対価の額が妥当なものであるか否かなどといった個別の事情によって、同条の適用が左右されるものとは解されない。」と述べており、

所得税法56条の沿革や趣旨から導出した結論であることが分かる。したがって、この東京高裁の判決が「その他」と「その他の」の確定的解釈ルールを示したものと解するのは妥当ではない。

5 「人為による異常な災害」にいう「異常な災害」の意義

所得税法施行令9条にいう「冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象の異変による災害」及び「鉋害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害」並びに「害虫、害獣その他の生物による異常な災害」についても、同様に所得税法72条の趣旨との関係で考える必要があるということになる。

前述のとおり、雑損控除の解釈は厳格になされるべきところ、同控除は、異常な災害によって蒙った損失を蒙った納税者が原状復帰するために半ば強制的に相当の支出を要することを担税力の減殺要因として捉えるものであるから、当然ながら、上記規定が示すように異常性が一つのメルクマールとなるものである。この点は、佐藤英明教授が、「雑損控除とは本来家事費であるものについて、通常想定されていないような『異常な』事由によって発生した損失を所得計算過程に取り込む制度として構成されるべきである。」と論じられるところと同じである。⁽²⁰⁾

前述の昭和25年所得税法11条の3は、「第1条第1項の規定に該当する個人が、震災、風水害、火災その他これらに類する災害又は盗難に因り資産（商品、原材料、製品、半製品、仕掛品その他命令で定める資産を除く。以下本条において同じ。）について損失を受けた場合において、当該損失額（保険金、損害賠償金等に因り補てんされた金額を除く。）が、その個人の総所得金額の10分の1を超過するときは、その超過額を、その個人の総所得金額から控除する。」と規定していた。つまり、「震災、風水害、火災その他これらに類する災害」との規定から分かるとおり、災害とは震災等に類するものとされていたのであり、その後、管見するところ、雑損控除のもつ意味が

改正によって変更したという議論はないようである。かように考えると、所得税法施行令9条にいう「災害」は、①「冷害、雪害、干害、落雷、噴火」と同様の「自然現象の異変による災害」及び②「鉱害、火薬類の爆発」と同様の「人為による異常な災害」並びに③「害虫、害獣」と同様の「生物による異常な災害」と解すべきであろう。

なお、固定資産税の納税義務者等について規定する地方税法343条4項《固定資産税の納税義務者等》は、「市町村は、固定資産の所有者の所在が震災、風水害、火災その他の事由によって不明である場合においては、その使用者を所有者とみなして、これを固定資産課税台帳に登録し、その者に固定資産税を課することができる」旨を規定しているが、そこでも、同項の「その他の事由」とは、固定資産の所有者の所在が不明である場合全般を指すものではなく、「所有者…の所在が震災、風水害等のいわば不可抗力的な事由によって不明であ〔る〕」場合に限定して適用される旨の解釈がされて⁽²¹⁾おり、その他の事由の意味内容は前段に掲げられている震災等と同様のものに限定されているのである。

そこで、「鉱害、火薬類の爆発」と同様の「人為による異常な災害」を考察するに、一般的な辞書によると、「鉱害」とは、「鉱業がもたらす害。地下採掘による有毒ガスの発生、鉱水の流出、地盤沈下、製錬過程での鉱煙や廃水の排出⁽²²⁾など」をいうとか、「鉱業によって引き起こされる被害。有害な鉱煙や廃液が人畜や農作物に及ぼす害や地表の陥落やばた山の崩壊による被害⁽²³⁾など」をいうとされている。これらの辞書によると、ガスの発生等という現象（大辞泉）をいうのか、それらによる被害（大辞林）をいうのかが必ずしも判然としない。しかし、所得税法72条の規定振りが、「災害…による損失が生じた場合」となっていることからすれば、ガスの発生等の現象を示す前者の定義の方が同法の用語の使用方法に合致するように思われる。そこで、ここでの「災害」とは、「地下採掘による有毒ガスの発生、鉱水の流出、地

盤沈下、製錬過程での鉍煙や廃水の排出などによる異常な災害」と捉えることとすれば、これと「火薬類の爆発による異常な災害」のいずれも、突発的あるいは偶発的な、また、不可避的な外部的不可抗力による災害であり、あくまでも居住者らの関与あるいは関与の機会が完全に遮断されているものであるといえよう。

すなわち、前述したとおり、所得税法72条には、災害・盗難・横領は規定されていても、詐欺が規定されていないのは、詐欺が完結するには納税者自身の参加があるのであって、その視角から考えると、他の災害・盗難・横領とは異なる性質を有するものであるということにあった。すると、ここでも同様に、人為による異常な災害についても、「地下採掘による有毒ガスの発生、鉍水の流出、地盤沈下、製錬過程での鉍煙や廃水の排出など」や「火薬類の爆発」といったように、突発的あるいは偶発的な、外部的な不可抗力あるいは不可避的な災害に限定されると解するのが相当である。このような意味では、ここにいう「災害」概念を「外力」によって生じるものという観点から捉えることが可能であり、このような理解は、「災害」という用語の通常の用法としての一般的な理解にも通じるところであると思われる。ただし、「災害」とは、「一般には、不意に突発した外からの強暴な力によって、人が死傷（罹患を含む。）したり、土地、建物その他の工作物、物品、施設等が損壊し、亡失しその他相当の被害を受けた場合の原因と結果とを合わせて災害⁽²⁴⁾という。」と解されているからである。

また、法律改正や法規制の強化等がここにいう「災害」に該当するかどうかにも関心が寄せられるところ、このようにここでの「災害」が突発的あるいは偶発的な、また、不可避的な外部的不可抗力による災害であり、あくまでも居住者らの関与あるいは関与の機会が完全に遮断されているものであるとみれば、当然ながら、法律改正や法規制の強化等がここにいう「災害」に該当しないものであることは明らかである。そもそも、異常性という点から

みてもこれに含まれないと解するのが当然である。法律改正や法規制の強化等が異常なものであるとすれば、それはかかる法律改正や法規制そのものの適法性自体が問題とされることにもなり得よう。

ところで、国税通則法63条《納税の猶予等の場合の延滞税の免除》6項は、「国税局長、税務署長又は税関長は、次の各号の一に該当する場合には、当該各号に規定する国税に係る延滞税（前各項の規定による免除に係る部分を除く。）につき、当該各号に掲げる期間に対応する部分の金額を限度として、免除することができる。」として、その3号において、「震災、風水害、火災その他これらに類する災害により、国税を納付することができない事由が生じた場合 その事由が生じた日からその事由が消滅した日以後7日を経過した日までの期間」と規定する。これを受けて、国税通則法施行令26条の2《延滞税の免除ができる場合》は、延滞税免除ができる政令に定める場合を規定する。すなわち、「法第63条第6項第4号《延滞税の免除ができる場合》に掲げる政令で定める場合は、次の各号に掲げる場合とし、同号に掲げる政令で定める期間は、それぞれ当該各号に掲げる期間とする。」とし、その2号において、「火薬類の爆発、交通事故その他の人為による異常な災害又は事故により、納付すべき税額の全部若しくは一部につき申告をすることができず、又は国税を納付することができない場合（その災害又は事故が生じたことにつき納税者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。）〔傍点筆者〕」について、「その災害又は事故が生じた日からこれらが消滅した日以後7日を経過した日までの期間」を定めている。

なお、平成13年6月22日付け国税庁長官通達（徴管2-35ほか）「人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除について（法令解釈通達）」が、いわゆる誤指導や照会に対する回答の遅延等、通達の遡及適用、課税標準の計算不能、振替納付書の送付洩れがあった場合に、納税者が社会通念上なすべき行為を尽くしているときは、これらの場合も、国税通則法施行令26条の

2にいう「人為による異常な災害又は事故」に含まれる旨通達しているが、⁽²⁵⁾ 国税通則法上の延滞税の免除規定に、単に、「災害」という用語が使用されているというだけで、災害概念を同義に解釈すべきとするのは短絡に過ぎよう。けだし、雑損控除が担税力の減殺に対する配慮であるのに対して、延滞税の免除は納税者の責めに帰すべき事由がない納付の遅延に対する配慮であるに留まり、本税を免除するというものではなく、一定の延滞税の課税を免除するに過ぎないものであるからである。

6 所得税法72条にいう「損失」の意義

前述のとおり、横浜地裁平成22年1月27日判決が、「雑損控除は、昭和25年のシャブ税制において初めて所得税法に規定が設けられたものであり、納税者の所有する住宅、家財等が災害等により異常な損失を蒙った場合、その原状回復のため、相当の出費を要することに伴い、多分に担税力が減殺されることに着目して設けられた制度であるとされている。」としたとおり、雑損控除が異常な損失を蒙った場合の担税力の減殺要因に配慮したものの趣旨からすれば、所得税法72条にいう「損失」とは、雑損控除の趣旨からすれば、担税力の減殺を意味するものと思われる。

そこで、所得税法72条は、「災害又は盗難若しくは横領による損失が生じた場合」と規定しているが、やむを得ない支出は入らないところ、「政令で定めるやむを得ない支出をした場合を含む。」とする。これは、やむを得ない支出をした場合についても雑損控除の適用対象としようとするために、創設的に括弧書きの表現を付したものと解される。だからこそ、同条を受けた所得税法施行令206条《雑損控除の対象となる雑損失の範囲等》1項は、「政令で定めるやむを得ない支出」を掲げるに当たって、「損失」という概念で規定をしていないのではないと思われる。

このように、文理に忠実に解釈をすべきとする立場からは、所得税法は、

そもそも「損失」概念の中に「やむを得ない支出」を含めてはいないと解する。あくまでも「損失」が発生している場合に、「やむを得ない支出」が雑損控除の対象としてその適用範囲を立法的に拡張しているだけであり、そもそも、所得税法72条1項に規定する資産に損失が発生していない限り、やむを得ない支出単独でその部分を雑損控除の対象として議論する余地はないというべきである。

(1) アスベスト曝露の経路については、いくつかの類型がある。「職業性曝露」とは、仕事を通じてアスベストに曝露する経路であるが、ここには、アスベスト鉱山やアスベスト製品製造工場の労働者のように、アスベストやアスベスト含有製品を直接取り扱うことで曝露する場合のほか、造船業における塗装工や電気技師のように、間接的に曝露する場合、農作業中にアスベストを含む土壌を扱うことで曝露する場合がある。また、「傍職業性曝露」には、アスベスト関連工場、アスベスト含有建築物の解体現場、廃棄物処分場、幹線道路等から悲惨したアスベストに近隣住民が曝露する「近隣曝露」、アスベスト含有建材を使用した建物内で居住者や利用者が浮遊アスベストに曝露する「建築物曝露」、仕事でアスベストに曝露した者が身体や作業服等にアスベストを付着させたまま家に持ち帰り、家族が曝露する「傍職業性家庭内曝露」、日曜大工などでアスベスト製品を使用・加工する際に曝露する「傍職業曝露」がある。また、これら以外にも、バックグラウンドレベルのアスベスト曝露である「環境曝露」がある（大坂恵里「アスベストの家庭内曝露と不法行為責任—日本とアメリカの事例—」東洋54巻1号161頁）。

本稿では、特にこのうちの「建築物曝露」を素材として取り上げることとする。

(2) Report On Japanese Taxation By The Shoup Mission, 1949-50.

(3) 租税は、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから、国民の財産権への侵害の性質を有するとされている（金子宏『租税法〔第15版〕』9頁（弘文堂2010））。そこで、租税法主義に基づく解釈を考える際に、租税法がもつ侵害規範としての性質を斟酌すべきという考え方が起こり得る。すなわち、この文脈からは、条文の文理から離れて解釈することには慎重でなければならないという解釈技術上の要請が働くことになるのである。

東京高裁平成4年12月17日判決（行裁例集43巻11=12号1520頁）では、文理解

釈にとらわれるべきではないと主張する納税者側の主張を排斥している。

すなわち、同判決は、「租税法律主義の原則上、課税要件のすべては法律又は法律に基づく命令に規定されていなくてはならないが、課税要件を定めた法令の規定は、それが多様な解釈を許すような抽象的かつ多義的な文言で構成されると、租税法律主義の趣旨が実質的に損われることがあり得るので、できる限り一義的に明確なものであることが要請されるとともに、租税法律主義の原則は課税作用が国民の財産権に対する侵害であることに基づいて認められている建前であること、及び法人税のように申告納税制度を採用するものについては、課税要件を定めた法令の規定は納税者が課税準備及び納付すべき税額を算出する拠り所となるものであることからすれば、課税要件を定めた法令の規定が、経験上一定の具体的な意味内容を示すものとして用いられることが通常である文言や法令自身によってその内容が定義された文言を用いて課税要件を定めている場合においては、その課税要件は、原則的には当該文言の通常の用例に係る意味内容や法令によって定義された内容に即して文理的に解釈されなければならない、例外的にかかる文理解釈によっては明らかに不当な結果となるような場合において、はじめて当該文言の通常の用例に係る意味内容や法令によって定義された内容を拡大若しくは縮小し、又はこれに別異の意義を付与して解釈することができるものと解すべきである。」とする。

租税法律主義の観点から、文理解釈の優先性が肯定されるのであれば、みだりに拡張解釈や類推解釈をすべきでないということにならう（泉美之松『税法条文の読み方一条文解釈の手引』99頁（東京教育情報センター1985））。

国税通則法及びいくつかの各個別税法においては、人格のない社団等は法人として法を適用する旨が規定されている。そこで、租税特別措置法上も同様に人格のない社団等を法人として解釈することができるかと解すべきであろうか。この論点は、かかる点の判断に当たって、所得税法等の用語と租税特別措置法上の用語を直接の条文の規定なくして、同様に解釈することができるかどうかという類推解釈の適否を問うものである。

この点につき、東京地裁平成10年6月26日判決（訟月45巻3号742頁）は、次のように説示する。すなわち、「措置法は所得税、法人税、相続税、贈与税及びその他国税についての特例を規定するものであり（措置法1条）、右各国税に関する法律における用語の意義を措置法において統一的に解釈することはできないことから、各国税について必要な定義規定を設けることとし、所得税法の特例を定める第2章における用語の意義については、所得税法2条の定義規定とは独立

して、措置法自体において定義規定を設けている（措置法2条1項）のである。したがって、右のような措置法の性格及び措置法における用語の定義の仕方に鑑み、措置法第2章は、所得税法の特例を定めるものではあるが、そこでの用語の意義は、所得税法におけるそれと必然的に一致するというものではなく、措置法の規定に即して解釈すべきものである。」とし、「原告は、通則法3条を根拠として、人格のない社団等を法人とみなして措置法40条1項を適用すべきであると主張するが、通則法3条は、通則法の規定の適用に当たって、人格のない社団等を法人とみなす旨規定するものであり、措置法40条1項の適用に当たり、人格のない社団等を法人とみなす根拠とすることはできないものというべきである。」とする。

包括的所得概念の下、原則として、すべての所得はその源泉や合法・違法の如何にかかわらず課税対象となると解されている。したがって、何らかの経済的価値の外部からの流入は必然的に課税対象の基礎となる。

しかしながら、他方で、すべての所得を課税の対象とすることには、例えば、二重課税の防止や、政策的な見地から課税とすることが不都合な場合が少なからずある。そこで、例えば、所得税法は9条1項に各号を設けて、非課税の対象となる所得についてはこれを掲げ、非課税所得に該当する場合には、例外的に所得税が課されないこととしている。したがって、所得税法9条は本来課税対象となるべきところを非課税とする規定であるから、かかる規定は限定列举規定であると解されており、その解釈の厳格性はしばしば裁判例においても指摘されているところである。

かような解釈姿勢は、例えば、最高裁昭和53年7月18日第三小法廷判決（訟月24卷12号2696号）が、「租税の賦課徴収と国民における財産権の保障との関係が法理論的に後者が原則的であるのに対し、前者が例外的なものとして理解されるべきであるという形式的な観点（例外の内容を原則との比較においてより広義に、より緩和して解すると、やがては原則と例外との区別を失わせるという不当な結果を招くことになる。）のみならず、財産権の保障、租税負担の公平等をその実質的内容とする租税法律主義の原則からいっても、租税法規ことに課税要件規定は狭義に厳格になされなければならないことは異論のないところであろうが、租税法規における非課税要件規定は、課税要件規定を原則的規定とすると、これに対する例外的規定としての地位にあるものと理解され、実質的にも非課税要件規定は、それが課税要件規定とは異なる何らかの財政、経済政策的配慮から定立されるものであるが故に、課税要件規定が実現維持しようとする租税負担の公平等

の理念に対して何らかの意味におけるいわゆる阻害的な影響を及ぼすものであることからして、租税法規の解釈適用における前記の狭義性、厳格性の要請は、非課税要件規定の解釈適用において一層強調されてしかるべきだからである。」とする仙台高裁昭和50年1月22日判決（行裁例集26巻1号3頁）を支持しているとおりである（最高裁昭和48年11月16日第二小法廷判決（民集27巻10号1333頁）も参照）。

また、宅地等の財産を相続した原告らに対し、租税特別措置法（平成11年法律第9号による改正前のもの）69条の3の規定の小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例を適用しないことを前提として、被告（徳島税務署長）が更正処分等をしたのに対し、原告らがその取消しを求めた事案において、本件特例は、当該相続に係る相続税の申告書にその適用を受けようとする旨を記載し、計算に関する明細書その他の大蔵省令で定める書類の添付がある場合に限り適用する旨規定されているところ、租税法については、租税法律主義の見地から、みだりに拡張解釈すべきではなく、特に非課税要件規定については、租税負担公平の原則から、解釈の狭義性、厳格性が要請されるから、本件特例の適用要件の拡張解釈はできず、原告らが必要な書類を添付していない以上、本件特例の適用要件を欠き、本件更正処分等は適法であるとして、原告らの請求を棄却した事例として、徳島地裁平成15年10月31日判決（税資253号順号9463）がある。

同地裁は、「本件特例は、法69条の3第5項において、当該相続又は遺贈に係る相続税の申告書にその適用を受けようとする旨を記載し、計算に関する明細書その他の大蔵省令で定める書類の添付がある場合に限り適用する旨規定されている。そして、上記大蔵省令で定める書類は、法施行規則23条の2第8項によって、原告らが特例の適用を受けようとしている特定居住用宅地等である小規模宅地等については、同項1号ロ、同条4項に基づき、同一の被相続人から相続又は遺贈により小規模宅地等を取得した他の者がある場合において、当該取得をした者に係るすべての当該宅地等が200平方メートルを超えるときは、当該200平方メートルまでの部分として選択をしようとする当該宅地等の明細を記載した書類及びその同意書が必要とされている。

そして、租税法については、租税法律主義の見地から、みだりに拡張解釈すべきではないところ、特に非課税要件規定については、租税負担公平の原則から、解釈の狭義性、厳格性が要請されるので、本件特例の適用要件についても、拡張解釈することはできないと解すべきである。

本件においては、原告らがAの同意書を添付していないことに争いはないの

であるから、本件特例の適用要件を欠くというべきである。」と判示する。

更に、違法の疑いがある通達の拡大適用が問題となった事例において、東京地裁昭和59年9月28日判決（判時1140号67頁）は、「一般に租税法の規定は、できる限りその文言に則して解釈すべきであって、みだりにこれを拡張し又は縮小して解釈すべきものでないことはいうまでもない。地方税法72条の14第1項は、法人事業税の課税標準たる所得の算定方法につき、法人税の所得の計算の例によりすべての損益を通算するのを原則としながら、本件但し書において例外的に医療法人等については、その社会保険診療に係る収支を通算の対象たる損益から除外するものとし、自由診療分についてのみ法人事業税を課すこととしている。このように、本件但し書は、ことに、一定の法人について、社会保険診療に係る収益を非課税としてこれを優遇することを目的としているのであるから、その適用範囲を拡大解釈することは許されないというべきである。」と判示している。

このような裁判例は相当数散見されるところである。

- (4) 静岡地裁平成19年（行ウ）第30号。
- (5) 横浜地裁平成21年（行ウ）第27号。
- (6) 佐藤英明「所得税法における損失の扱い」金子宏ほか編『ケースブック租税法〔第2版〕』393頁（弘文堂2007）。
- (7) なお、判決は、「原告は手附金の損失が必要経費にも雑損にもあたらなるとすると、手附金を収受した者も当然所得として課税される関係上、国は同一金額に対して二重に課税することになるから不当であると主張するが、原告には手附金として支出した金200万円に相当する所得があるのであるから、これが必要経費或は雑損として控除されない以上、右所得に対して課税されるのは当然であり、右手附金を取得した前記訴外会社が更にこれを所得として課税されることがあるとしても現行税法上何等違法ではない。」と続ける。
- (8) この判断は、控訴審東京高裁昭和54年4月17日判決（税資105号143頁）及び上告審最高裁昭和54年11月22日第一小法廷判決（税資109号482頁）においても維持されている。
- (9) 注解所得税法研究会「注解所得税法6」〔内村満男執筆〕会計ジャーナル7巻10号43頁。
- (10) 栗原牧彦「キャッシュ・カードの遺失に伴い生じた損失の雑損控除の可否について」税務事例21巻4号43頁以下においては、キャッシュ・カードの遺失損失を雑損控除の対象とは認めないと論じられるのに対して、菊地幸雄「クレジットカードの盗難に伴う損失と雑損控除」税務事例31巻8号46頁以下では、クレジッ

- ト・カードの盗難損失を雑損控除の対象として認めると論じられている。
- (11) 平成17年4月19日参議院財政金融委員会における山口那津男委員の質問に対して、政府参考人は、スキミング犯罪による偽造キャッシュカードによる預金の不正引出しの場合にも、雑損控除の適用がある旨回答している。
- (12) 植松守雄『注解所得税法〔四訂版〕』1032頁（大蔵財務協会2005）。大蔵省主税局『昭和37年1月 税制調査会における資産損失及び借地権に関する税制整備の審議経過』19頁参照。
- (13) 控訴審名古屋高裁平成元年10月31日判決（税資174号521頁）においては、所得税法72条は憲法14条に違反する旨の控訴人の主張に対して、「納税者の意思に基づかない災害、盗難、横領による損失と瑕疵はあっても納税者の意思に基づくといひ得る詐欺、恐喝による損失とを税法の雑損控除の適用上区別することにつき、これがあながち不合理といえないことについては…説示したとおりであって、もとより控訴人主張のような右第72条の違憲の問題は生ぜず、また、同条の適用違憲の主張についても、課税行政の明確性公平性の観点からみて、同条の控除事由は限定的に解釈されるべきであり、これの類推ないし拡張解釈によって右の明確性、公平性が損われる弊害を考慮するとき、同条の類推ないし拡張解釈を認めない法の適用をなした本件処分を違憲なものということはできず、結局控訴人の右主張は理由がない。」と判示している。上告審最高裁平成2年10月18日第一小法廷判決（税資181号96頁）においても判断は維持されている。
- (14) 判決は、「これを本件についてみるに、上記認定のとおり、原告は、本件土地を売却し、その譲渡代金をもって純金契約の代金に充当することを〇に委託して登記済証を預託したものであり、現に原告は、純金契約の基本的内容を理解した上で、本件売却の前後にわたり、同契約を反復して締結してきたものであるから、〇は、まさに右委託の趣旨そのものを実現したにすぎないことが明らかである。」と続ける。
- (15) 更に判決は、「そうすると、原告が純金契約の代金として訴外会社に入金した金員は、〇の横領による損失には該当せず、原告の所得計算上、雑損として控除することができないものというべきであり、残代金も原告に交付されたと認められる（もっとも、純金契約の代金に充当された後の残代金が横領されたか否かは、所得税法72条1項に規定する控除額の計算方法に照らし、本訴の結論に影響しないものと解される。）ことは前記認定のとおりであるから、被告による原告の所得金額の認定は適法であって、これらが〇によって横領されたことを前提とする原告の主張は採用できない。」と続ける。

- (16) この領得行為説が判例の立場である（最高裁昭和28年12月25日第二小法廷判決・刑集7巻13号2721頁）。これに対して、不法領得の意思を要求せず、受託者の単なる権限超過行為のみをもって横領行為とする越権行為説が対立するが、後者は少数説である。通説の見解によると、例えば納金ストのように、集金した料金を会社のために保管する目的で預金する行為は不法領得の意思を欠き、たとえ権限を逸脱する行為であっても横領行為とはいえないことになる（金子宏＝新堂幸司＝平井宜雄『法律学小辞典〔第3版〕』62頁（有斐閣2000））。
- (17) 田島信威『最新法令用語の基礎知識』31頁（ぎょうせい1991）。
- (18) 法制執務研究会編『〔新訂〕ワークブック法制執務』709頁（ぎょうせい2007）、田島・前掲注17、29頁。
- (19) 財団法人地方財務協会『地方税法総則逐条解説』32頁以下（地方財務協会1985）。
- (20) 佐藤英明「投資の失敗と所得税」税務事例研究73号39頁。
- (21) 自治省税務局固定資産税課『固定資産税逐条解説』58頁（地方財務協会1986）。
- (22) 松村明監修『大辞泉〔増補・新装版〕』882頁（小学館1998）。
- (23) 松村明＝三省堂編修所編『大辞林〔第3版〕』837頁（三省堂2006）。
- (24) 吉国一郎ほか編『法令用語辞典〔第8次改訂版〕』289頁（学陽書房2005）。
- (25) 荒井勇ほか『国税通則法精解〔第13版〕』678頁（大蔵財務協会2010）。