

アスベストの除去費用は、 「人為による異常な災害」には当たらないとした事例

伊 川 正 樹

国税不服審判所平成二二年二月一八日裁決（平成一八年分の所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分）裁決事例集七七巻一二五頁

はじめに

雑損控除の適用をめぐることは、従来から詐欺による損失が対象となるか否かが問題とされてきた。特に、昨今のいわゆる「振り込め詐欺」による被害等について、雑損控除を適用すべきとの主張がなされるが、現在の取扱いでは、詐欺と横

領の刑法上の性質の相違を根拠として否定されている。

雑損控除制度の趣旨は、一般に、資産に加えられた損失による担税力の減少に配慮するものであると理解されているものの、こうした事例からもわかるように、雑損控除の適用対象はかなり限定的であり、その趣旨を十分に体现するものとはなっていないのが現状である。

本件では、自宅建物の取壊し時に建築部材として含有されていることが発見されたアスベストにつき、その除去費用等が雑損控除の対象となるか否かが争われた。この裁決例が示した判断は、従来の雑損控除をめぐる判例や通説の議論と軌

を一にするものといえるが、そもそもこうした限定的な解釈は、所得税法七二条の解釈として妥当なものかどうか疑問に感じる点が多い。本稿では、所得税法における雑損控除の適用要件を検討し、本件判決が示した解釈の妥当性を考察する。

事実の概要

弁護士業を営む本件審査請求人Xは、自宅を取り壊すために、A社に本件建物解体工事を請け負わせ、取壊しに着手した。平成一八年一〇月初旬ごろ、本件建物の建築部材の一部にアスベストが含有されている可能性が判明したため、Xは、A社を通じて建築資材にアスベストが含有されているかどうか検査を実施したところ、建築資材の一部にアスベストの含有が判明した。そこで、Xは、当該検査結果をN市に届け出たところ、石綿障害予防規則等に基づき、アスベストの除去工事を施工しなければならないとの指示を受けたため、解体工事を中止し、同月二四日に、A社を通じてアスベスト除去工事の専門業者であるB社に対し、アスベスト除去工事を依頼した。同作業は、同年一〇月二五日から同年十一月一〇日までを工事期間として実施された。

Xは、同年一月一日にA社に対し、本件アスベスト除去作業に係る、アスベスト除去工事費用およびアスベスト分析検査試験費（以下、両者を併せて「本件アスベスト除去費用等」という。）を支払った。本件アスベスト除去費用等の金額につき、Xは、平成一八年分の所得税の確定申告書において、Xの自宅建物のアスベスト除去、解体工事に係る請求書および明細書を添付の上、雑損控除に算入して申告を行った。同申告書における損害の原因は「アスベスト被害」、損害年月日は「平成一八年一〇月三〇日」と記載されていた。

これに対し、税務署長Yは、この雑損控除は認められないとして、更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

Xは、本件更正処分等を不服として、平成一九年一月一六日に異議申立てをしたところ、異議審理庁が平成二〇年二月一四日付で棄却の異議決定をしたため、Xが審査請求をした。

各争点に対する両者の主張は、概要、次のとおりである。

「争点一」災害に該当するか

請求人

所得税法七二条の趣旨および同条が規定する「災害」について規定する同法施行令九条の規定からすれば、「災害」の解釈に当たっては、自己の責任または行為によらない事象であるかどうか重要な判断基準になる。

本件においては、本件建物の建築当時には合法であったアスベスト部材が、その後、科学的に人体にきわめて有害であることが判明し、本件建物解体時にはアスベストの含有量調査およびその除去について法令により義務づけられるまでに至ったものであり、法令自体が「災害」に該当するというよりはむしろ、この一連の事象が納税者の意思に基づかない事象として同条に規定する「災害」に該当する。

原処分庁

所得税法七二条の趣旨は、納税者等の意思に基づかない法定原因によって資産に損失が生じた場合において、当該損失により減少した納税者の担税力を補つために一定の額の控除を認めるものである。そして、雑損控除が適用される場合の損失は、七二条に規定する法定原因によって生じたものに限られる。

同法施行令九条に規定する「その他の人為による異常な災害」とは、社会生活上予見し得る単なる不法行為により発生したというだけでは足りず、予見および回避不可能で、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が要する。

そうすると、建物の解体等の際に求められるアスベストの除去作業は、作業の過程において飛散するアスベストを人が吸引することによる健康障害が明らかとなったことから、かかる健康障害の発生を防止するために法令等で義務付けられたものであり、このような法令等の規制を設けたこと自体は、災害に該当するとは認められない。

「争点二」資産に損失が生じたか

請求人

本件建物の建築部材の一部にアスベストが含有されていることが判明し、本件建物建築当時には全く危険視されていなかったアスベストが、本件建物解体時において危険視され、アスベスト除去等が法令で義務付けられるに至った事実によって、本件建物はその経済的価値を減ずるに至ったことは明白であり、その経済的価値の減少自体が所得税法七二条に規定する「損失」である。

原処分

本件アスベスト除去費用等は、本件建物自体に損害が生じたために支出されたものではなく、本件建物の解体工事を行う過程でアスベストが使用されていることが判明したためにアスベストの除去作業が必要となり、支出されたものであるから、請求人の主張するアスベストの除去作業は、所得税法七二条でいう法定原因により生じた損失には当たらない。

「争点三」災害関連支出に該当するか

請求人

仮に、一連のアスベスト禍による本件建物の経済的価値の減少自体が所得税法七二条に規定する「損失」には当たらないとしても、アスベストを含有していた事実の判明によって、その除去等を余儀なくされた以上、その除去費用等は、少なくとも同法施行令二〇六条一項一号に規定する「災害によりその価値が減少したことによる当該住宅家財等の除去のための支出」に該当し、したがって、所得税法七二条に規定する「やむを得ない支出」に該当する。

さらに、同法施行令二〇六条一項三号が、住宅家財等の所有者自身に被害が及ぶおそれがある場合の支出を雑損控除と

して認めていることから、居住者はもちろんのこと、周辺住民という第三者の健康被害の防止のための支出であるならば、一層、納税者の担税力を補うために雑損控除として認められてしかるべきである。

原処分

アスベストが危険視されるに至った状態等は、そもそも所得税法七二条に規定する「災害」には該当しないため、同法施行令二〇六条一項が定める災害関連支出には当たらない。

また、同項三号の規定によれば、災害による被害を受けた対象を当該住宅家財等としていることは明らかであり、当該住宅家財等の所有者自身に被害が及ぶおそれがある場合の支出を雑損控除の対象とする旨の規定ではない。

裁決要旨

不服審判所は次のように述べて、請求人の請求を棄却した。
一 「所得税法第七二条は、納税者等の有する、いわゆる生活に通常必要な資産について、災害、盗難、横領による異常な損失が生じた場合に担税力が減少することにかんがみ、所得控除を認めることとしたが、課税行政の明確性を確保

し、かつ、納税者間の公平を図るために、対象者、対象資産及び控除原因を限定的に規定したものである。したがって、雑損控除が認められるためには、同条に規定された災害又は盗難若しくは横領という法定原因による損失が生じていることが必要である。」

二 所得税法七二条および同法二条一項各号の規定によれば、「身体が所得税法第七二条という『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解するのが相当であるから、身体は、同条に規定する『資産』には該当しないと解される。」

三 所得税法七二条に規定する「災害とは、自然界に生じた天災ないしはそれと同視すべき事象を指すものであり、また、人為によるものであっても、鉱害、火薬類の爆発など自然界に生じた天災と同視すべき劇的な過程を経て害を被る事象をいうものと解するのが相当である。」

四 「法令によりアスベストの除去作業等が義務付けられたのは、作業の過程において飛散するアスベストを作業員等が吸引することによる健康障害の発生を防止するためであり、従来建材等に広く使用されていたアスベストが、人の健康上危険視されてその使用が禁止され、除去作業等の費用負

担を余儀なくされたこと自体は、予見及び回避不可能であり、納税者の責めに帰すべきものではなく、納税者の意思に基づかないものとしても、除去作業等の義務が課せられ、これを行ったこと自体は法令に基づく要請であり、かつ、その費用負担も受忍すべきものといふべきであるから、かかる法令に基づき費用負担が生じたこと自体を上記『人為による異常な災害』とみることはできない。」

五 「住宅建材にアスベストが含有されていたこと」が「災害」に当たるかどうかについて検討しても、「そのことにより住宅に何らかの外的要因により物理的な害が生じたといえるものではなく、また、自然界に生じた天災と同視すべき劇的な過程を経て害を被る事象でもないから、『住宅建材に危険視されることとなったアスベストが含有されていたこと』自体を上記『人為による異常な災害』とみることはできない。」

六 「アスベストの除去等は、……アスベストの飛散による人の健康障害の発生を未然に予防することを目的とした法令の要請に従ったものであり、……それは災害により生じたものではないから、仮に本件建物の経済的価値が減少したとしても、所得税法第七二条に規定する『災害により損失

が生じた」ということはできない。」

七 所得税法施行令二〇六条一項一号の規定からすれば、「所得税法第七二条の損失の金額に含まれる災害関連支出の金額は、災害及び価値の減少との強い因果関係が必要と解される。」そのため、本件においてはそもそも「災害による損失」が発生しているとは認められないため、同号所定の災害関連支出にも該当しない。

八 所得税法施行令二〇六条一項三号が定める「被害の発生拡大又は発生を防止するため緊急に必要な措置を講ずるための支出」については、人の身体自体が所得税法七二条に規定する「資産」に該当することが前提とされるところ、そのような主張は認めることができないため、同号の要件にも該当しない。

解説

一 本件の争点

本件は、本件請求人X（納税者）が自宅取壊し時に発見されたアスベストの除去に際して支出した、本件アスベスト除

去費用等の雑損控除の適用を争うものである。

ある支出が雑損控除の適用を受けるためには、次のような要件を満たす必要がある。

納税者が被った損失が、所得税法（以下「法」という）七二条に定める「災害又は盗難若しくは横領」によるものであること

当該損失が、納税者またはその者と生計を一にする配偶者その他の親族で政令で定めるものの有する資産について生じたものであること

さらに、本件の場合、上記の要件に関して、次の点も問題となる。

納税者が被った損失が「災害」によるものであり、法二条一項二七号および同法施行令（以下「令」という）九条における「災害」に該当すること

また、Xは当該損失につき、法七二条一項かつこ書きおよび一号ならびに令二〇六条一項所定の災害関連支出に該当することを主張するため、同規定の要件に該当するかどうかも問われることになる。

二 雑損控除制度の意義および対象

(一) 雑損控除制度の趣旨および解釈態度

法七二条に定める雑損控除は、一般に、納税者の有する、生活に必要な資産について、災害、盗難、横領による異常な損失が生じた場合に担税力が減少することに鑑み、所得控除を認める趣旨であると解されている。他方、課税行政の明確性を確保し、かつ、納税者間の公平を図るために、対象者、対象資産および控除原因を限定的に規定したものとされている¹⁾。このため、雑損控除は納税者の資産に損失が発生すれば常に認められるというのではなく、その対象が限定されているため、その範囲をめぐる解釈が争われる。

この点、裁判例においては、「課税行政の明確性公平性の観点からみて、同条（筆者注・法七二条）の控除事由は限定的に解釈されるべきであり、その類推ないし拡張解釈は許されないとの見解が示されている²⁾。また、学説においても、「ストツクの損失をフローの所得から控除する制度であるところから、資産損失の無制限的な控除は適当ではない」ことが自覚されている³⁾。

こうした理解の背景には、雑損控除制度の趣旨が「担税力

の減少に伴う調整」を目的とするものである一方で、直ちに担税力の減少に結びつかない損失を排除することで一定の歯止めをかけているとの認識があるものと思われる。

しかし、このような通説の理解に対しては、所得概念にさかのぼらずに抽象的な「担税力」を論じることにより、論者の「常識」が無前提で導入されている可能性があるとの批判がある³⁾。すなわち、雑損控除の対象から除外されている「生活に通常必要でない資産」の損失が、なぜ「直ちに担税力の減少に結びつかない」のか、通説の理解では十分に説明することができず、むしろ「担税力」というマジック・ワードによって「常識的な」説明にとどまってしまっているというのである。

このような理解に立てば、上記の通説における「雑損控除制度の控除事由は限定的に解釈されるべき」という命題は、類推・拡張解釈を許さないという一般的な意味合いを示すにとどまり、それをどのように「限定的に」解釈するのかという点について、何ら具体的な指針を示していないことになる。そのため、その解釈に関する裁量判断の余地を課税庁に広範に認めることにつながり、「課税減免規定は限定的に解釈すべき」とのきわめて一般的かつ抽象的な見解に傾きやすい。

しかし課税要件は、減免規定も含めて、当該要件の文言や趣旨を合理的に解釈してその該当性を判断すべきであって、一般的・抽象的な解釈態度によって結論を導くことは、不当な縮小ないし嚴格解釈であるといふべきである。

これに対して上に示した学説は、包括的所得概念を前提とし、支出の性格に応じて控除可能性を考へるべきとの見解を示しており、示唆的である。

そこで、現行法上の雑損控除の適用要件においてどのような制限が課されているかを概観し、それらにつき所得概念からの検討を行つてみよう。

(2) 通説に対する批判的見解

所得税法が定める所得控除の一つとしての雑損控除制度に関する通説の理解に対し、佐藤論文は、「所得控除のこの場面においては、それが『所得』の範囲に属するか否かを論じることなく、直接に『控除力の減少』をあげて『所得金額』を減少させる制度を基礎づけるのは、論理が逆転しているように思われる。」として、疑問を呈している。そして、次のように述べる。「『所得』がよく控除力を示す指標であるならば、ある『損失』は、それが課税対象たる『所得』の減少を意味

するものかどうか論じられ、もし、それが『所得』の減少を来すのであれば、それによつて『控除力』の減殺が認識されるというのが所得税の基本的な論理ではないだろうか。」こつした批判を前提として、雑損控除の適用要件である雑損の発生原因は、「消費」ともみなしうる資産の処分と、それとは異なる損失の発生とを区別する要件として機能すべきであり、納税者による損失の発生時期やその金額を操作しうる余地が非常に小さいと考えられるかどうかを基準として、この制度を理解すべきであると述べている。

また、中里論文は、包括的所得概念により「所得＝消費＋純資産増加」と示したうえで、理論的に考えれば、所得控除制度において控除が可能な支出は、費用、損失、移転に伴う純資産減少のみであり、消費や貯蓄に該当する支出は控除してはならないものであると論じている。

こつした理解は、ある損失が控除力の減少につながるために控除が認められる、との結論を直接導くのではなく、そうした損失が「消費」としての性質、換言すれば、納税者による自発的な資産の処分の性質を有するものかどうかという観点から、控除対象性を検討すべきであるとするとするもの、とまとめることができよう。このような見解は、包括的所得概念を

前提として、所得金額の計算上、本来的に控除が認められる支出等の性質を検討するものであり、「担税力の減少」に雑損控除制度の理論的基礎を求める通説の理解よりも正当性が認められる。したがって、雑損控除の適用可能性の検討に対して、基本的な解釈の指針を示すものであると言える。

(3) 現行法上の制限とその理論的評価

雑損控除に係る現行法上の制限は、(a) 控除対象資産に係る制限と、(b) 損失発生原因に係る制限に分けることができる。以下、順に見ていこう。

(a) 控除対象資産に係る制限

法七二条一項は、居住者の有する資産のほか、居住者と生計を一にする配偶者その他の親族でその年分の総所得金額等の合計額が基礎控除の額に相当する金額以下であるものの資産を雑損控除の対象となる資産として認めている。

ただし、これらの資産のうち、たな卸資産、事業所得および山林所得を生ずべき事業の用に供される固定資産、ならびに生活に通常必要でない資産は対象から除かれている。すなわち、雑損控除の対象となる資産とは、「生活に通常必要な資

産」に限られている(ただし、「生活に通常必要な動産」を除く。法九条二項)。

なお、これらの雑損控除の対象から除外されている資産については、現行法上、次のような措置が講ぜられている。すなわち、たな卸資産、事業所得および山林所得を生ずべき事業の用に供される固定資産については、法五一条一項および三項ならびに三七条一項により資産損失として必要経費に算入され、また生活に通常必要でない資産の災害等の損失については、譲渡所得計算上の損失とみなしてその年および翌年分の譲渡所得の金額からのみ控除が認められている(法六二条、六九条)。

また、事業用以外の業務用資産の損失については、その業務に係る所得の計算上、その所得を限度として必要経費に算入されるが(法五一条四項)、その資産が災害等によって損失を受けた場合には雑損控除の適用もありうることから、通達では、これらの業務用資産の災害等の損失については、納税者の選択により必要経費算入または雑損控除のいずれかの適用が認められている(所基通七二一)。

このような対象資産の限定につき、まず、事業用ないし業務用資産の損失は、当該事業ないし業務活動に直接関連する

ものであるため、必要経費として控除が認められることについては異論がないだろう。また、「生活に通常必要な動産」については、その譲渡益が非課税である（法九条一項九号）と同時に、譲渡損はないものとみなされる（同条二項）こととの対比で理解する向きもあるが、そもそも譲渡損と雑損失とは性質の異なるものであるため、同様に解することは適切ではない。むしろ、その資産の使用から生じる帰属所得が非課税であることから、損害によってそれが破壊されても被るべき損害が発生していないために控除されないと考える方が合理的である¹⁰⁾。

「生活に通常必要でない資産」については、この種の資産がぜいたく品であるためその損失は担税力の減少には直ちに結びつかないとの理解¹¹⁾があるが、そのような主観的な判断を介在させるよりも、これもやはり帰属所得が非課税である以上、原則としてその損失の控除を認めず、政策的理由による救済策として法六二条により一定の譲渡所得から控除が認められていると解すべきだろう¹²⁾。

(b) 損失発生原因に係る制限

雑損控除が認められるためには、法七二条に規定された

「災害又は盗難若しくは横領」という法定原因による損失が生じていることが必要となる。ここでいう損失とは、判例上、一般に、「納税者の意思に基づかない、いわば災難による損失を指す」と解されている¹³⁾。

詐欺による損害が雑損控除の対象となるかどうか争われた事例では、雑損控除の対象となる「損失」の要件として、当該損失の発生自体に納税者の故意や過失が存しないことを挙げている。すなわち「横領」が「所有者の意思に関わりなく行われる」ものを意味するのに対し、詐欺や恐喝は「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」に差異を認めて両者が区別されている¹⁴⁾。

このほか、身元保証契約に基づく支出¹⁵⁾、譲渡資産上の抵当権を抹消するため第三者の債務の弁済に要した費用¹⁷⁾、不動産の買主が売主に没収された手付金¹⁸⁾、子が第三者に与えた傷害につき納税者が損害賠償として支払った金員¹⁹⁾など、いずれも納税者が自らの意思に基づいて行った支出であることを理由に、雑損控除の適用が否定されている。

こうした理解は、佐藤論文における、雑損失が所得の定義において「消費」に当たらないとする考え方によって裏付けることができる²⁰⁾。すなわち、包括的所得概念に基づいて所得

を定義すれば、期中純資産増加額と期中消費額の合計額となり、控除が認められる支出は「所得」の範疇には属しないもの、すなわち「消費」の性質を有しないものとなる。そのため、「所有者の意思に基づかずに生じた損失」が雑損控除の対象であるということは、それが「消費」には当たらないことと同義であることになる。

また、中里論文は、雑損失は「移転ではないが、消費ではないかたちで納税者の純資産を減少させるので、課税所得計算上当然に控除すべきである」と述べており、やはり納税者の意思に基づかない資産の処分による損失が控除の対象となるべきであるとの見解を示している。

以上から、雑損控除の対象となる損失発生原因の本質は、納税者の自発的な消費行為に当たらない、突発的に発生した損失あるいは通常予測不可能な損失と定義することができる。しかしながら、こうした理解と比較すると、現行法上の雑損控除の対象となる損失発生原因がかなり限定されているという事実が浮かび上がってくる。すなわち、法七二条一項は、「災害又は盗難若しくは横領」のみを列挙しており、第三者の故意・過失による事故や不法行為は対象に含まれていないが、これらの損失が納税者の自発的な消費行為ではないことは明

らかである。

また、前述のように詐欺や恐喝が対象から除かれている。こうした損失発生原因の限定の趣旨は、納税者が損失の発生時期や金額の操作による租税回避を防止することにあると考えられるが、詐欺や恐喝が真に納税者の自発的な消費行為と呼ぶべきかどうか疑問である。そのため、納税者の意思に基づかない損失の発生を広く含むものとして雑損控除制度を変更すべきと指摘されている。⁽²³⁾

(4) 小 括 —— 雑損控除制度の基本的解釈態度

このように、雑損控除の適用対象は、対象資産については「拒税力」というマジック・ワードを用いて「常識的」な判断に限定される一方、損失発生原因については「納税者の意思に基づかない損失」として所得概念に整合的な理解を示しているが、そもそも法定されている損失発生原因が限定されているという特徴を指摘することができる。

こうした分析に基づき、佐藤・中里両論文とも、所得概念ないし純所得課税の原理に従って制度が変更されるべきとの結論を導き出している。⁽²⁴⁾ もっとも、これらはいずれも現行法の解釈を前提としつつ、本来的ないし原理的な解釈態度を示

すものであるため、基本的な解釈の指針として機能するものであると位置づけるべきである。そのため、個別の事案に関する控除の適用可能性を検討する際には、これを解釈指針としつつ、現行法上の適用要件の枠内で、その趣旨ないし特徴に照らして判断すべきということになる。

そこで次に、雑損控除の適用要件である「災害」等の概念について、個別に検討する。

三 「災害」の意義

(1) 「災害」の一般的意義と個別法による定義

「災害」とは、一般的には、「地震、台風、大火など、不意に突発した外からの強暴な力によって、人が死傷（罹病を含む。）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」たものと定義される。²⁵⁾ただし、この定義は一般的かつ抽象的なものによらず、通常は個別法令においてその法令の目的に応じた「災害」の定義が置かれているか、または当該法令の規定の趣旨・目的・内容等から解釈によって導き出されることが多い。

例えば、災害対策基本法二条一項は、災害の定義を「暴風、豪雨、豪雪、洪水、高潮、地震、津波、噴火その他の異常な自然現象又は大規模な火事若しくは爆発その他その及ぼす被害の程度においてこれらに類する政令で定める原因により生ずる被害」としている。また、消防法一条は、災害を「火災又は地震等」と定義し、災害減免法一条では、「震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害」と定義している。²⁶⁾

このように、「災害」の定義は、各法令の目的に応じて内容が定められており、その範囲はそれぞれ異なる。こうした他の法令と比較すると、所得税法二条一項二七号および令九条における「災害」の定義は、次の三つの要件により構成されており、かなり広い範囲をカバーしているという特徴がある。

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

鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害

害虫、害獣その他の生物による異常な災害

これらの定義については、単に害を被ることでなく、「異常な災害」という限定が付されている点に注意する必要がある。したがって、それぞれの「災害」の定義において示されている「異常な災害」の範囲を画定する必要がある。

(2) 裁判例・裁判例における解釈

自然災害および人為による異常な災害とは、「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損害ではなく、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であると解される」とする判決例がある²⁷⁾。こうした解釈は本件判決においても示されているが、単なる被害とは区別される「異常な災害」の意義として、予見・回避可能性(予見・回避可能性要件)および「劇的な経過を経て発生した損害であること」(劇的な変化要件)という二つの要件が示されている。これらが「かつ」という接続詞によって結ばれていることからすれば、「異常な損害」であるためには、この二つの要件をいずれも満たさなければならぬということになるが、この解釈は妥当であろうか。

これらのうち、予見・回避可能性要件は、前述の雑損控除の発生原因である「所有者の意思によらずにもたらされた損失」という性質とも整合する。すなわち、所有者の意思によらない損失とは、当該所有者にとって予見も回避も不可能であるからである。また同時に、それは当該所有者が自発的に消費したのではないため、所得概念にも適合するものである。

る。

こうした理解は、個別の事案でも示されている。例えば、子が第三者に対して与えた傷害について支払った損害賠償金が雑損控除の対象とはならないとした事案²⁸⁾では、納税者の意思に基づく損失かどうかという点のみによって「災害」該当性を判断している。また、集中降雨により居宅に生じた損失はマンション工事業者による隣接地の不法な工事にあるとして雑損控除の適用を認めた事例²⁹⁾でも、「本人の意思に基づく損失すなわち故意による損失はこれを除外すべき」との基準に照らして判断が下されている。

これに対し、予見・回避可能性要件と劇的な変化要件の両者が必要であると判断した事例も存する。すなわち、離婚に伴って共有建物を分割した際に、調停条項に反して分割線を超えて建物の一部を取り壊された納税者が受けた損失が争われた事案では、当該納税者は、民法の規定を根拠として分割線を超えて建物の一部が取り壊されることについて反対の意思を明示しなかったことなどから、同人においてその承諾があったものと考えられることが認定されており、それを踏まえて「分割線を超えて取壊すことは十分予見し、回避可能だった」とされている。また、仮に当該納税者が明示の意思

表示をしなかったことが、必ずしも黙示の承諾とならないとしても、「通常生起する不法行為の一形態にすぎず、何ら劇的要素もなく、これのみをもって人為による異常な災害を受けたと認めることはできない」と判断されている。³⁰⁾

しかし、この事案では、単なる不法行為と区別する点に力点が置かれており、予見・回避可能性要件のみで判断しても雑損控除の適用は否定されることになる。審判所があえて劇的な変化要件にまで言及したのは、不要ないし単なる念押しにすぎないものとみるべきであり、傍論であると思われる。

また、劇的な変化要件は、その判断が多分に主観的になりがちであり、その意味するところは必ずしも明確ではない。例えば個別通達³¹⁾では、豪雪の場合の雪下ろし費用等が雑損控除の対象となる損失に含まれることを認めている。これは、かかる費用が法七二条一項一号、令二〇六条一項三号にいう災害関連支出に当たることを認めるものであるが、豪雪が令九条の「雪害」に該当することを前提にするものであることは言うまでもない。この点につき、あくまで一般論として、「豪雪」が「劇的な経過を経て発生したもの」と言うことはできるだろうが、具体的にどの程度の「劇的な」降雪が「豪雪」であると言えるのか、またいわゆる豪雪地帯における降雪と

雪の少ない地域での降雪とを比較した場合などを想定すれば、劇的な変化要件を用いて判断したとしても、必ずしも明確にはならない。

そもそもこの通達は、豪雪地帯対策特別措置法二条などの法律の規定によって指定を受けた豪雪地帯にのみ適用されるわけではないし、同法においても豪雪そのものの定義規定を置いていない³²⁾。そうであれば、判断者の主観ないし常識の入り込む余地のある劇的な変化要件に基づいて雑損控除の適用可能性を判断するのは、判断者、とりわけ課税庁の裁量判断の余地を広く認めることとなり、適切とは言えない。むしろこの場合も、予見・回避可能性要件による説明だけで十分であり、かつ適切な解釈である。

さらに、一級建築士によるマンションの耐震強度偽装事件を受けて、平成一七年二月、国税庁は、マンション入居者らの被害を「人為による異常な災害」に該当すると判断し、雑損控除の適用を認める判断をしている³³⁾。このような判断は、耐震強度偽装による被害が「劇的な変化を経て発生したもの」と解することは困難であり、むしろ予見・回避可能性要件のみによって説明するのが適切である。

令九条が単なる災害ではなく「異常な災害」という要件を

用いている以上、単なる被害の発生と区別する概念を採用したものであると考えるのは合理的であるが、劇的な変化要件はその解釈として適切ではない。むしろこの概念は、予見・回避可能性要件のみによって判断することが法の趣旨に適用というべきである。したがって、「異常な災害」という要件は、納税者の意思によらない、予見および回避することが不可能な、偶発的な、いわば一種の不可抗力によって発生した災害を指すものと解すべきである¹⁴⁾。

四 本件判決の検討

本件判決は、まず、雑損控除制度の趣旨につき、従来の裁判例と同様に、「法定原因に基づく異常な損失による拒税力の減少を補填する制度」であるにとらえた上で、「対象者、対象資産及び控除原因が限定的に規定されている」と述べている（前記裁決要旨一）。

次に、「災害」の意義については、「自然界に生じた天災ないしはそれと同視すべき事象」であり、人為によるものについては、「予見及び回避不可能で、かつ、鉱害、火薬類の爆発など自然界に生じた天災と同視すべき劇的な過程を経て害を

被る事象であることを要する」としている（前記裁決要旨三）。この内容も従来の裁判例等と同一のものであり、予見・回避可能性要件と、劇的な変化要件の両者が挙げられている。

こうした理解に基づいて、前記裁決要旨五のように、「住宅建材に危険視されることとなったアスベストが含有されていたこと」「自体を上記『人為による異常な災害』とみることができない」と判断している。また、アスベストの含有による本件建物の経済的価値の減少は所得税法七十二条における「災害により損失が生じた」ものとはいえないと判断している（前記裁決要旨六）。

令二〇六条一項一号の災害関連支出該当性については、「災害及び価値の減少との強い因果関係が必要」であるとしつつ、そもそも本件では「災害による損失」が発生していない以上、災害関連支出にも該当しないと判断されている（前記裁決要旨七）。また、同項三号についても否定している（前記裁決要旨八）。

これらの判断につき、雑損控除の対象が「資産」に限定されておき、「身体」に対する損失はこれに含まれないとする解釈（前記裁決要旨二）については、異論はないだろう。しかし、その他の点、とりわけ（一）アスベスト被害の「人為に

よる異常な災害」該当性、(2)災害関連支出、(3)取壊し費用の負担と雑損控除適用の是非については、異論がある。そこで、これまでの検討を前提として、それぞれについて検討してみよう。

(1) アスベスト被害が「人為による異常な災害」に当たるか

(a) 「人為による異常な災害」の解釈

本件Xが雑損控除の適用を主張しているのは、自宅取壊し時に発見されたアスベストの除去等に係る本件アスベスト除去費用等である。周知のようにアスベストは、飛散物質を吸引することによってじん肺被害をもたらすことが証明されたことを受けて、建築基準法、大気汚染防止法等によって建築部材として使用することが禁止されるに至った物質である。また、労働安全衛生法ならびに同法施行令およびそれを受けて制定された石綿障害予防規則により、作業の過程において飛散するアスベストを作業員等が吸引することによる健康被害の発生を防止するために、事業者に対して事前調査および一定の手順に沿って作業を行なうことが義務付けられている(同規則三条)。

自宅取壊し時にアスベストが見つかったことによって、本件Xの資産に損失が生じたかという点については後述するが、ここではこうしたアスベスト含有の発見が雑損控除の適用要件である「異常な災害」に当たるかどうかを考えてみよう。

まず、この要件の解釈基準としては前記三のように、納税者の意思によるものではないこと、および、予見および予測が不可能であることが挙げられる。換言すれば、納税者の自発的な「消費」に該当しないものということである。そして、それにより生ずる損失は、所得金額の計算の過程において、担税力を減少させる要因として反映されるべき性質をもつものである³⁵⁾。

これらの要件に照らせば、本件Xの自宅において、建築当初は建築部材として適法であったアスベストが、事後的に健康への被害が明らかになったことを原因として、法改正によって使用が禁止され、かつ事業者による除去作業等が義務付けられたことは、納税者の意思ないし行為によるものでなく、予見および回避が不可能なものであると言えるため、まさにこれらを満たすものと言える。

(b) 「鉱害その他の人為による異常な災害」の要件

上記のように、「人為による異常な災害」とは、「納税者の意思ないし行為によるものでなく、予見および回避が不可能なもの、つまり消費には当たらないもの」という概念によって説明することができ、この要件を満たすのであれば、雑損控除の適用対象である「災害」に該当するものと考えられる。ところで、本件では、アスベストによる被害が問題となつているため、これが具体的にいかなる「人為による異常な損失」に該当するのかについても検討してみよう。

アスベスト、すなわち石綿は鉱石であるため、令九条における災害の定義のうち「鉱害」との関係が考えられる。しかし、所得税法令では「鉱害」の具体的な内容は定められていない。

そこで、「鉱害」の定義を考えるにあたり、まず鉱業法三条一項は、「適用鉱物」の定義として「石綿」を掲げている。この「石綿」と本件におけるアスベストとは同一物質である。

次に、鉱業法一〇九条によれば、「鉱物の掘採のための土地の掘さく、坑水若しくは廃水の放流、捨石若しくは鉱さいのたい積又は鉱煙の排出」により他人に損害を与えることが「鉱害」とされ、鉱業者等が無過失責任を負うものとされている。

る。³⁵⁾ また、損害賠償の方法として、金銭賠償を原則としつつ、例外的に原状回復が認められていることからして(一一一条二項)、鉱害の対象としては他人の財産を念頭に置いているものと解される。³⁷⁾

これらの規定からすれば、鉱業法上の「鉱害」とは、「鉱業者が鉱物を処理等する際に鉱物によって他人の財産等に被害を与えること」と解することができる。これに対して本件で問題となっているのは、Xの自宅からアスベストが発見されたという事実であるため、鉱業法上の「鉱害」には該当しないものといえる。

しかしながら、令九条が定める「災害」とは、「鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害」(傍点、筆者)とされており、「鉱害」そのものではなくても、「その他の人為による異常な災害」により損失を被った場合には、雑損控除の対象となるものと解される。

一般に、「その他の」という法令用語は、前に置かれた名詞または名詞句が、後に続く一層意味内容の広い言葉の一部をなすものとして、その中に包含される場合に用いるものとされ、前者と後者は一部と全体の関係とされる。³⁸⁾ この点は、前後の関係が並列の関係である「その他」と区別されている。

「鉋害その他の人為による異常な災害」という場合、「鉋害」を例示としてそうした性質を有する人為による異常な災害という意味になる。

上述のとおり、鉋業法上の「鉋害」の性質は鉋物による財産上の被害であることから、「鉋物その他の人為による異常な災害」とは、「鉋物により人為的に引き起こされる異常な災害」と解するものと言える。

したがって、アスベストが自宅の建築部材として含有されていたことを発見したことは、「鉋害」そのものには該当しないものの、「鉋物により人為的に引き起こされる異常な災害」という意味における「鉋物その他の人為による異常な災害」に当たるものと解することができよう。

(2) 災害関連支出について

(a) 令二〇六条一項一号該当性

上記のように、本件Xが受けた資産の損失は、法七二条の要件に該当し、雑損控除の適用が認められるものと解されるが、さらに同条が定める災害関連支出の該当性も検討してみよう。

法七二条一項かつこ書き号は、雑損控除の対象として、「災

害に関連してその居住者が政令で定めるやむを得ない支出をした場合」と定め、それを受けて同項一号は、「損失の金額のうち災害に直接関連して支出した金額として政令で定める金額」としている（以下「災害関連支出」という）。この規定を受けて、令二〇六条一項一号は、「災害により法第七二条第一項に規定する資産（以下この項において「住宅家財等」という。）が滅失し、損壊し又はその価値が減少したことによる当該住宅家財等の取壊し又は除去のための支出その他の付随する支出」を雑損控除の対象とすることとしている。

不動産鑑定基準によれば、建築部材としてのアスベストの使用は建物の経済価値に影響を及ぼす個別的要因として掲げられている¹⁰⁾。これは、建築当時、建築部材として適法であったアスベストが、法改正により事後的に違法と扱われたことによるものであり、本件原告のように、自宅取壊しに際して同物質の含有が発見され、これを放置し、または適切な措置を行わずに取壊し作業を行なうことは、周辺住民および作業員等の健康被害を生ぜしめる原因となりうることになる。そしてそれに伴い、当該住宅の経済的価値が減少することになる。この経済的価値の減少は、アスベストの含有が発見されたことによるものであり、前述の「鉋物により人為的に引

き起こされる異常な災害」に該当するものと解される。

そして、本来的には法改正によりアスベストが違法視された時点で、その物質を含む住宅の経済的価値は減少していることになる。そのため、抽象的にはその時点ですでに損失が発生していることになるが、それは評価減にとどまるものである。法七二条一項一号および令二〇六条一項一号は、「支出した金額を控除の対象としている以上、具体的に支出した金額として顕在化した状態になって初めて控除が認められる。その意味では、損失の金額が実現したといえる状態でなければ、雑損控除の対象とはならないものと解される。

抽象的に発生している損失は、住宅の取壊し等を実行するなどしてアスベストが発見され、調査および除去作業が義務付けられて、それらに必要な費用として顕在化する。そして、その費用を支出することが法的に確定したとき、または実際に支出を行ったときに「実現」したものと解される。

このように解することにより、本件Xのアスベスト除去費用等は、令二〇七条一項一号における災害関連費用に該当するものと言えよう。

また、Xが受けた損失は、本件アスベスト除去工事が実施された期間に実現したものと考えられるため、Xが「平成一

八年一〇月三〇日」付けで損失を計上したことは妥当である。

(b) 令二〇六条一項三号該当性

次に、令二〇六条一項三号が定める災害関連支出の該当性についても検討してみよう。

同号は、「災害により住宅家財等につき現に被害が生じ、又はまさに被害が生ずるおそれがあると見込まれる場合において、当該住宅家財等に係る被害の拡大又は発生を防止するため緊急に必要な措置を講ずるための支出」を災害関連支出として定めている。前述の豪雪の場合の雪下ろし費用は、この規定のうち「まさに被害が生ずるおそれがあると見込まれる場合において、当該住宅家財等に係る被害の拡大又は発生を防止するため緊急に必要な措置を講ずるための支出」に該当するものとして、災害関連支出として雑損控除の適用を受けるものである。

この規定は、現実に具体的な被害が発生していない段階で、その発生を防止するための支出をも災害関連支出として認めるものである。したがって、現実の被害、すなわち「災害」の発生が予見できる場合に、それを回避するための支出を雑損控除の範囲に含める機能を有しているのである。

このことは、一見、前述の「災害」の要件である予見・回避可能性と相反する内容を示しているようにみえる。この規定の対象として想定されているのは、例えば、台風等の災害により被害が確実視される場合において、その拡大、発生を防止するための支出・費用のような場合である。¹⁰⁾ すなわち、予見・回避可能性要件によって「災害」に該当すると判断された事象によって、被害の発生が予想される場合に、この規定によって関連する支出の控除が認められるというものである。したがって、両者は矛盾するものではない。

また、この災害関連支出が雑損控除の対象に追加されたのは、昭和三十七年の税制改正時であるが（昭和三十七年法律第四四号、政令第九四号）、その際の立法趣旨は次のようなものであった。

「直接的な損失の他災害等に起因して生じたいわゆる間接的な損失のうちにもかなりの金額の支出等を余儀なくされ、担税力の減殺という面からみて雑損控除に取り入れるべきものが見受けられるので、今回控除の対象となる損失の範囲を拡充し特定の災害等に関連する止むを得る支支出もその範囲に加えられることとなった。¹¹⁾」

かくして、制定当初、限定されていた適用要件を実態に即

して立法により拡大してきた経緯が認められ、それらは現在、災害関連支出として控除対象とされているのである。こうした立法の経緯は、医学の進歩に合わせて医療費の範囲が拡大したことに伴い、その範囲を拡大してきた医療費控除制度のそれに類似している。この点は、雑損控除制度の特徴と言える。

もっとも、本件アスベスト除去費用等は、令二〇六条一項三号の災害関連支出には該当すると言つことは困難である。

すなわち、同号の要件に照らせば、損失の発生原因（発生が見込まれる場合を含む）が「災害」であること、被害の拡大または発生を防止するため緊急に必要な措置を講ずるための支出を行っていること、その被害が、住宅家財等の資産に対するものであることのすべてを満たさなければならぬ。本件の場合、これまでの考察を前提とすれば、この要件は満たすと言えるが、については、本件アスベスト除去費用等は、アスベスト含有の事実の発見による経済的価値の減少という被害の「拡大又は防止するため緊急に必要な措置を講ずるための支出」と解することは困難であるからである。

(3) 取壊し費用の負担について

(a) 本件アスベスト除去費用等の負担

本件判決は、アスベストの除去作業等が所有者等に義務が課せられており、これ自体は法令に基づく要請であり、かつ、それに係る費用等の負担は、所有者の受忍すべきものであると述べている。また、それによって費用負担が生じたこと自体、およびアスベストが危険視されるに至った状態自体は「人為による異常な災害」とみることができないとしている（前記判決要旨四）。

石綿障害予防規則およびその委任元である労働者安全衛生法において、アスベストの除去等について所有者等に義務付ける規定は存在するが（石綿障害予防規則三条以下。参照、労働者安全衛生法一四条、同法施行令六条三三号）、その費用負担については何ら規定されていない。また、こうした除去費用等につき政府による補助等も法令上見当たらない。したがって、こうした除去等については所有者の負担において行われることが予定されているのである。

しかし、雑損控除の対象となるかどうかは、費用負担義務とは無関係に、その要件に該当するか否かにより判断すべき問題であると考えらるべきである。すなわち、憲法八四条が

定める租税法律主義の要請によれば、法定されている課税要件を合理的に解釈すべきであるからである。

本件判決が、アスベストの除去費用等の負担が生じたこと自体は「人為による異常な災害」には該当しないと解釈したのは、費用負担は所有者が受忍すべきものという理解に基づくものであると考えられる。

しかし、除去作業自体が法令によって義務付けられていることと、それにかかる費用につき所得税の申告上、控除を認めないことは必ずしも一致しない。例えば、社会保険料控除（法七四条）は、国民健康保険法や健康保険法その他の法令によって保険制度への加入および保険料の納付が義務付けられている支出につき、所得税法上、所得控除を認めるものである。したがって、支出の義務付けと控除の可否とは関連性がないのである。

また本件判決が、アスベストが危険視されるに至った状態自体は「人為による異常な災害」には該当しないと解釈したのは、この要件の解釈につき、「自然界に生じた天災と同視すべき劇的な過程を経て害を被る事象をいうもの」という前提に立つものであると考えられる。すなわち、本件アスベスト含有の発見は、劇的な変化を経たものとは言えないため、そ

もそも「災害」に該当しないというものである。しかし、こうした解釈が適切でないことは前記三で述べたとおりである。したがって、本件アスベスト除去費用等は、すでに本稿において検討したように、雑損控除の要件に該当するものと解されるため、費用負担義務とは無関係に、雑損控除の適用が認められると言つべきだろう。

むすびにかえて

雑損控除の適用要件について所得概念の立場から検討を行った結果、本件で争われているアスベスト除去費用等が同控除の適用対象となりうることを解釈によって導いてきたが、これに対する異論はありえよう。

その一つとして、行政法の観点から、警察違反状態であることを理由として控除の適用が認められないとする批判が考えられる。¹³⁾ すなわち、何人といえども、その行為またはその支配する物の状態から公共の安全、秩序を害する危険を生じさせてはならないことを求める一般法原則たる警察責任が存在し、憲法二二条および二三条に基づいて財産の内在的制約が及ぶ。¹⁴⁾ そして、物の状態から惹起される障害の除去に關す

る責任は、状態責任と呼ばれる（この責任を負っている状態が、警察違反状態¹⁵⁾）。道路法七〇条一項に基づき「みぞ・かき補償」の要否が争われた事案において、最高裁は次のように判示し、補償を否定する判断を下した。「道路工事の施行の結果、警察違反状態を生じ、危険物保有者が右技術上の基準に適合するように工作物の移転等を余儀なくされ、これによって損失を被つたとしても、それは道路工事の施行によって警察規制に基づく損失がたまたま現実化するに至つたものにすぎず、このような損失は、道路法七〇条一項の定める補償の対象には属しないものといつべきである」¹⁶⁾。

この理論を本件に当てはめれば、本件建物の建築時点では適法であったが、後に違法物質として扱われることになつたアスベストが建築部材として使用されていることが発見されたことは、自らの選択により建築ないし購入した建物が警察違反状態を引き起こしており、その除去は所有者の負担において行われるべきものであつて、雑損控除の対象とはなり得ない、と解することになるつ。

しかし、上記の判決に対しては、法令違反状態が公共事業によって作り出された場合にも、所有者等が無償で法令改善の義務を負つと無条件で言い切れるかについては疑問がある

との指摘がされている¹⁷⁾。損失補償と雑損控除をただちに同列に扱うことはできないが、少なくとも、警察違反状態を生じた者は、すべてその費用負担を負うべき責任があると解するのは性急であろう。また、前掲のように、マンシヨンの耐震強度偽装により生じた損失について、雑損控除の適用を認め、た国税庁の判断を前提とすれば、警察違反状態であることを理由として雑損控除の適用の是非を判断するためには、慎重さを要するのではないかと思われる。むしろ、同控除の適用に当たって重視されるべき法原理は、租税法主義、とりわけ課税要件法定主義ではないだろうか。

なお、本件は現在、大阪地方裁判所に係争中である。今後の推移を注目したい。

追記

本稿の執筆に当たっては、児玉実史弁護士、米倉裕樹弁護士、橋森正樹弁護士、山口要介弁護士から資料の提供および意見交換を通じた貴重なアドバイスをいただいた。この場を借りて、御礼を申し上げたい。

注

- (1) 注解所得税法研究会編『四訂版 注解 所得税法』（大蔵財務協会、二〇〇五年）一〇三二頁。
- (2) 名古屋高判平成元年一〇月二二日税資一七四号五二二頁。
- (3) 植松守雄「税制改革断想（八）」税経通信五〇巻五号五一頁（一九九五年）。
- (4) 佐藤英明「雑損控除制度 その性格づけ」日税研論集四七号二九頁以下、四五頁（二〇〇一年）以下、「佐藤論文」と呼ぶ。
- (5) 佐藤論文、中里実「所得税控除制度の経済学的意義」日税研論集五一号九一頁以下（二〇〇三年）以下、「中里論文」と呼ぶ。なお、中里論文は、所得税控除制度全般について検討している。
- (6) 前掲注（4）・佐藤論文四五頁。
- (7) 同上。
- (8) 前掲注（4）・佐藤論文五一頁。
- (9) 前掲注（5）・中里論文九三頁以下、一一二～一一三頁。
- (10) 前掲注（4）・佐藤論文四九頁。
- (11) 例えば、畠山武道・渡辺充『新版租税法』（青林書院、二〇〇〇年）一〇五頁。
- (12) 前掲注（4）・佐藤論文四九～五〇頁。
- (13) 最二判昭和三六年一〇月二三日民集一五巻九号三三三二頁。その他、名古屋高判昭和四二年九月一四日行集一八巻八・九号一一〇〇頁。
- (14) 昭和五十七年七月二三日裁決・タイムズ J24-2-03。

- (15) 名古屋地判昭和六三年一〇月三一日判タ七〇五号一六〇頁。
- (16) 長崎地判昭和三年二月二十八日行集八巻二二二五二頁。
- (17) 最判・前掲注(12)。
- (18) 名古屋高判・前掲注(12)。
- (19) 福岡高判昭和五七年二月二十四日行集三三巻一・二二一七七八頁。
- (20) 前掲注(4)・佐藤論文四三頁。
- (21) 前掲注(5)・中里論文一一七頁。
- (22) 岩崎政明「判批」ジュリスト八〇四号一二頁(一九八三年)。
- (23) 前掲注(4)・佐藤論文五一頁。
- (24) 前掲注(4)・佐藤論文五八頁、前掲注5・中里論文二二二頁一三三頁。
- (25) 吉国一郎ほか編『法令用語辞典(第九次改訂版)』(学陽書房二〇〇九年)二九八頁。
- (26) このほか、『労働災害』という定義をするものもある。参照：労働安全衛生法二条一項(「労働者の就業に係る建設物、設備、原材料、ガス、蒸気、粉じん等により、又は作業行動その他業務に起因して、労働者が負傷し、疾病にかかり、又は死亡する」)。
- (27) 昭和五四年九月四日裁決・裁決事例集一九巻五四頁。
- (28) 大分地判昭和五七年二月二四日行集三三巻六号九二七頁。
- (29) 昭和五七年七月二三日裁決・タイムズJ24-203。
- (30) 昭和五四年九月四日裁決・タイムズJ19-207。
- (31) 昭和五二年一〇月二七日付国税庁長官通達「豪雪の場合における雪下ろし費用等に係る雑損控除の取扱いについて」(直所三二)。
- (32) 同法二条は、「積雪が特にはなほだいたため、産業の発展が停滞的で、かつ、住民の生活水準の向上が阻害されている地域」(二条)について豪雪地帯として指定すると定めるにとどまってい。
- (33) 日本経済新聞平成一七年二月二七日朝刊三五面、週刊税務通信No.2901(二〇〇六年)、週刊T&A master一五〇号(二〇〇六年)。
- (34) 所事例六〇〇五「雑損控除の対象となる災害等とは(契約手付金が回収できない場合)」、所事例六〇二二「シロアリによる災害損失」においても同様に解している。
- (35) 佐藤英明「投資の失敗と所得税」税務事例研究七三三頁以下所収、三七頁(二〇〇三年)では、『災害』とは通常の消費生活の過程で発生する「損失」とは異なる、消費の一形態としての所得計算の埒外に置き去るのでは不合理であると考えられるような「何か(イベント)」を指す」と定義されているが、本意見書の立場と同一であると考えられる。
- (36) 我妻栄・豊島陸『鉱物法(改訂増補版)』二八七頁(有斐閣一九六六年)。
- (37) 無論、生命・身体等を排除するものではないだろう。
- (38) 前掲注(25)・四九五頁。
- (39) 国土交通省「不動産鑑定基準」一一頁、同「不動産鑑定評価

- 基準運用上の留意事項」三頁（ともに平成一四年七月三日全部改正）参照。この点については、富永浩吉「不動産環境リスクに係る固定資産税評価の考え方」税六〇巻一四七頁以下所収、六八〜七〇頁（二〇〇五年）も参照。
- (40) 所事例六〇二五「災害予防費用の支出と雑損控除（一）」所基通七二六、七〇一〇参照。
- (41) 柿谷昭男「所得税制の整備に関する改正」税経通信一七巻六号五一〜五二頁（一九六二年）。
- (42) 玉国文敏「医療費控除の範囲と限界 通達課税の側面」成田頼明・園部逸夫・金子宏・塩野宏・小早川光郎編『行政法の諸問題（下）』六八一頁（有斐閣、一九九〇年）、伊川正樹「判批」Lexis判例速報二〇号三三九頁（二〇〇七年）。ただし、医療費控除の範囲は、政令ではなく通達によって拡大されているという実態がある。
- (43) この点については、二〇一〇年七月一日に行われた本学における公法研究会の席で、本学大学院法務研究科の海老澤俊郎教授（行政法学）より御指摘を受けた。有益な御示唆に対し、この場を借りて御礼を申し上げます。
- (44) 警察責任については、小高剛『行政法各論』七頁（有斐閣、一九八四年）。
- (45) 小高・前掲注（44）・八頁。
- (46) 最二判昭和五八年二月一八日民集三七巻一号五九頁。また、小高剛「いわゆる『みぞ・かき補償』について」名城法学三六巻別冊・長尾久衛教授還暦記念論文集一三頁以下（一九八六年）（小高剛『損失補償研究』一八九頁以下所収（成文堂、二〇〇〇年）参照）。
- (47) 小高剛「移転補償の最近の課題」法学雑誌三五巻一号四七頁以下所収、五四〜五五頁（一九八八年）（同『損失補償研究』二〇頁以下所収、二二八〜二二九頁（成文堂、二〇〇〇年））。
- (48) マンションの所有者が警察違反状態を作り出したものではないが、自らが所有する物が状態責任を負うという点では、本件アスベストの場合と同様に考えることができよう。