

東日本大震災により液状化した 土地の損失と雑損控除

国税不服審判所 平27・12・8 裁決 (TAINS : F0-1-597)

Brush up Point

本件は、東日本大震災に基因して発生した地盤の液状化により、居住用宅地に評価損が発生した場合、その評価損が雑損控除の対象となるか否かが争われた裁決例である。

国税不服審判所は、居住用建物とその敷地に損失が生じたとしても、その下落幅が、生活に通常必要な資産としての毀損による損失の額自体を反映したものとはいい難く、震災前後の宅地の時価による差額をもって雑損控除の規定を適用することはできないと判断した。

I. 事実関係

請求人は、平成23年3月11日に発生した東日本大震災により罹災し、地盤の液状化現象が発生した地域に、土地、建物を所有し、居住用財産として使用していた。そこで、本件建物についても、傾くなどの被害が生じていたので、本件建物の罹災程度を「半壊」とする「罹災証明書」を受領した。請求人は、平成23年分及び平成24年分の所得税の申告につき、所定の手続きを経て確定申告をしたが、平成25年5月13日、東日本大震災に伴う雑損控除の適用につき、本件宅地の損失の金額、本件建物の損失の金額を改めて算定し

た上で、その合計額から共済金による補填を控除した額が損失額であるとして、当該損失に係る雑損控除の適用につき更正の請求を行った。

これに対し原処分庁は、平成26年7月8日付で別途、各更正処分をなしたので、請求人はこれを不服とし、審査請求に至った。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の争点はいくつかあるが、本稿では、本件宅地に関し東日本大震災直前と直後の時価の差額として請求人の主張する額が、所得税法第72条（雑損控除）に規定する「損失」

として、雑損控除の適用があるか否かを取り上げる。当事者の主張を整理すると、次のと

おりである。

請 求 人	原 処 分 庁
所得税法第72条に規定する雑損控除は、災害等に伴う災害損失及び災害に関連する支出が相当の額となる場合の担税力の減殺を斟酌する趣旨で設けられたもので、「災害に関連する支出」に限らず「災害損失」による担税力の減殺を斟酌するものである。 原処分庁は、災害による地価の下落は未実現の損失であり、雑損控除の対象となる損失の額には含まれないというが、所得税法72条1項に規定する「損失」に関し、未実現の損失を除くとした法令上の根拠はない。 したがって、物理的被害の程度にかかわらず、災害による宅地の下落という資産価値の損失によって担税力が減殺される場合には、雑損控除の規定が適用される。 本件宅地の地価の下落は、東日本大震災に伴う液状化現象に基因するものであり、東日本大震災の前後における本件宅地の固定資産税評価額の差額は、正に災害等により生じた損失であるから、雑損控除の対象となる。	所得税法第72条第1項に規定する雑損控除は、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等を被った場合、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して設けられた制度であり、損失が生じたかどうかは担税力が減殺される損失が生じているか否か、すなわち当該資産の物理的被害の有無によって判断されるものと解されている。災害によりその土地の評価額が下落した場合の損失は、その下落時点では未実現の損失であり、当該下落額は飽くまで評価損であって、担税力が減殺される損失とは認められないから、物理的被害のある損失とはいえず、雑損控除の対象とはならない。 所得税法施行令第206条第3項に規定する「資産について受けた損失の金額」は、その資産に係る災害直前における時価と災害直後の時価との差額を指すが、災害により土地の立地条件が変化したことなどによりその土地の評価額が下落した場合の評価損については、雑損控除の対象にならない。

III. 裁決の要旨

国税不服審判所は、はじめに、雑損控除の意義について述べ、土地については、「性質上、土地そのものの滅失が通常想定されないなど、動産や建物とは異なり、毀損が生じたといえる状況はおのずから限定されているといえることができる。しかし、法令の内容をみると、所得税法第72条第1項は、控除の条件として『損失が生じた場合』とは別に『やむを得ない支出をした場合』を置き、『支出』の内容として、所得税法施行令第206条第1

項第1号ないし第3号に掲げる支出（以下「災害関連支出」という。）を定めており、担税力の低下に配慮する形で一定の事由を捕捉（ママ）しているといえるから、所得税法第72条第1項にいう損失を上記のように解することが実質的妥当性を欠くとはいえない。」とし、雑損控除は、修繕費、災害関連費の支払いなど、評価損を含まない現実的な支払主義に基づく損失を予定していると判断した。

なお、「建物の『半壊』」には、液状化等に伴う地盤の不同沈下により建物の傾斜が100



分の1以上60分の1未満となった場合が含まれるとされている。以上から、本件建物については……液状化等に伴う本件宅地の地盤の不同沈下による本件建物の傾斜程度をもって『半壊』と判定されたものと認められる。」とし、請求人が主張した地盤沈下の影響は、折り込み済みであると判断している。

以上により、結論は、次のとおりである。「東日本大震災の前後で本件宅地の評価額が下落しているとしても、その下落幅が、生活に通常必要な資産としての毀損による損失の額自体を反映したものとはいい難く、また、評価額が下落している点をしてこのような毀損が生じたことを推認し得るものでもない。……所得税法第72条第1項の規定を適用するに際し、本件宅地固有の『損失』として評価すべき毀損があると認めることはできないから、請求人が主張する東日本大震災前後の本件宅地の時価による差額をもって雑損控除の規定を適用することはできないというべきである。」

IV. 解 説

〔1〕所得税法72条は、雑損控除について、次のとおり規定している。

「第72条 居住者又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（第62条第1項（生活に通常必要でない資産の災害による損失）及び第70条第3項（被災事業用資産の損失の金額）に規定する資産を除く。）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

（その災害又は盗難若しくは横領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を含む。）において、その年における当該損失の金額（当該支出をした金額を含むものとし、保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額を除く。以下この項において「損失の金額」という。）の合計額が次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に掲げる金額を超えるときは、その超える部分の金額を、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除する。

- 一 その年における損失の金額に含まれる災害関連支出の金額（損失の金額のうち災害に直接関連して支出をした金額として政令で定める金額をいう。以下この項において同じ。）が5万円以下である場合（その年における災害関連支出の金額がない場合を含む。）その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額の10分の1に相当する金額
 - 二 その年における損失の金額に含まれる災害関連支出の金額が5万円を超える場合
その年における損失の金額の合計額から災害関連支出の金額のうち5万円を超え部分の金額を控除した金額と前号に掲げる金額とのいずれか低い金額
 - 三 その年における損失の金額がすべて災害関連支出の金額である場合 5万円と第1号に掲げる金額とのいずれか低い金額」
- すなわち、居住者又はその者と生計を一にする親族の有する資産について、「災害又は

盗難若しくは横領」によって損害を被った場合等には、その「損失の金額」につき、災害関連支出の金額の多寡に応じて定められている限度額を超えるときは、その超える部分につき、雑損控除の適用を受けることができるのである。

雑損控除にかかる過去の裁判例・判決例は、あまり数は多くないが、最近の例でいうと、たとえば、いわゆる振り込め詐欺の被害に遭いだまし取られた金額分の損失は雑損控除の対象とならないとした裁判例（平成23年5月23日）や、アスベストの除去費用は人為による異常な災害とみることはできないとした判決例がある（大阪高裁平成23年11月17日判決）。

〔2〕本件は、雑損控除の資産の範囲や、災害の範囲が問題となるものではなく、東日本大震災前後の宅地の「評価損」が、雑損控除の対象となるか否かといったものである。なお、平成23年3月11日に発生した東日本大震災の被災者の税負担の軽減を図る措置として、「東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律」が制定されているが、その一環で、国税庁は、「東日本大震災に伴う損害の所得税の取扱い」（情報）を示し、その「Ⅱ 質疑応答編」では、「雑損控除の対象となる損害の金額とは、物理的被害が生じその損失が実現している場合における損失の金額と解されている。したがって、例えば、災害により土地の立地条件が変化したことによりその土地の評価額が下落した場合の評価額の損失については、その

下落した時点では未実現の損失であることから、雑損控除の対象となる損失の金額には含まれない。」としている。結論からいえば、本件裁判例は、この通達に従い、評価損について雑損控除は認められないという点を確認したことになる。

〔3〕雑損控除は、災害等による納税者の資力喪失により、納税が困難な場合を想定しており、実際に発生した資産減失・毀損、それに伴う破損、損傷の現状回復といった観点から、支出ベースでこれを考えるものである。したがって、本件では、確かに震災に伴う液状化現象といった土地に対する直接的・物理的な変化に基因して地価の下落が発生しているものの、地価の算定自体は、土地そのものの被害状況を離れ、他の要因も加味されて評価額が下落することもあり、また、その下落幅がイコールで本条が目的とする生活に通常必要な資産の毀損による損失の額自体を反映したものとはいい難い。以上のとおり、本件における国税不服審判所の判断は妥当であり、評価損を直ちに雑損控除の額とすることは適当ではないことに賛成する。

