

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(川崎北税務署長事務承継者大宮税務署長)

令和6年8月28日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和6年1月23日判決、本資料274号・順号13928)

判 決

| | |
|-----------|---|
| 控訴人 | 甲 |
| 同訴訟代理人弁護士 | 亀井 文也 |
| 同補佐人税理士 | 佐藤 繁 |
| 被控訴人 | 国 |
| 同代表者法務大臣 | 小泉 龍司 |
| 処分行政庁 | 川崎北税務署長事務承継者 大宮税務署長 小宮 英一 |
| 同指定代理人 | 尾川 健三 的場 将男 佐藤 玲央 津久井 哲也 大須賀 謙輔 益子 真百合 |

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 川崎北税務署長が令和3年2月9日付けで控訴人に対してした令和元年分所得税及び復興特別所得税に係る更正処分のうち、課税所得金額0円を超える部分、還付金の額に相当する税額62万7943円を下回る部分及び翌年へ繰り越す雑損失の金額256万2460円を下回る部分を取り消す。
- 3 川崎北税務署長が令和3年6月18日付けで控訴人に対してした令和元年分所得税及び復興特別所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要(以下、略称は原判決の例による。)

- 1 本件は、川崎市内にマンション(本件マンション)の1室を所有する控訴人が、令和元年10月の台風19号(本件台風)により本件マンションの価値が減少したことによる損失につ

き雑損控除の規定を適用して令和元年分の所得税等の確定申告（本件確定申告）をしたところ、川崎北税務署長から、雑損控除の適用はないことを理由として、令和3年2月9日付けで更正処分（本件更正処分）を受けるとともに、同年6月18日付けで過少申告加算税の賦課決定処分（本件賦課決定処分）を受けたことから、被控訴人に対し、本件更正処分の一部（課税所得金額0円を超える部分、還付金の額に相当する税額62万7943円を下回る部分及び翌年へ繰り越す雑損失の金額256万2460円を下回る部分）と、本件賦課決定処分の各取消しを求めた事案である。

原審が、控訴人の請求をいずれも棄却したため、控訴人が控訴した。

2 関係法令等の定め、前提事実、本件更正処分等の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張、争点及び争点に関する当事者の主張は、原判決を次のとおり訂正し、後記3において当審における控訴人の補充主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」欄の第2の1から5までに記載のとおり（ただし、「原告」を「控訴人」、「被告」を「被控訴人」とそれぞれ読み替える。以下同じ。）であるから、これを引用する。

(1) 原判決2頁13行目の「後掲各証拠」の後に「(特記のない限り、枝番のあるものはそれらを全て含む。以下同じ。)」を加える。

(2) 原判決31頁26行目から32頁1行目にかけての「通則法65条4項1号」の後に「(令和4年法律第4号による改正前のもの。以下同じ。)」を加える。

3 当審における控訴人の補充主張

(1) 争点1（本件更正処分における理由の提示に不備があるか否か）について

ア 本件においては、最高裁平成●●年（○○）第●●号同23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁で問題とされた処分基準より効力が上位にある法令と事実との適合性が問題となっている上、控訴人は、「損失の金額」を被災直前の取得価額と被災直後の本件鑑定評価書により明らかにし、その計算は課税庁が従前において明らかにしている方法を遵守して行っているのであるから、処分行政庁が本件更正処分を行う場合においては、従前の方法を否認する事実及び理由を明示しない限り、控訴人は、処分の根拠を知ることができない。

イ 本件更正処分に記載されている理由は、①控訴人専有部分には損失が発生していないこと、②他の区分所有者と共有する本件被災設備等の被害については控訴人が原状回復費用等を負担していないことの2点である。

①については、記載する内容を表現どおり忠実に解釈すれば、マンションの専有部分についての損失が雑損控除の適用には必要であり、共用部分の損失だけでは雑損控除の適用される損失とはいえないと述べていることになるが、雑損控除の規定上、そのような記載は一切なく、どのような法解釈からそのようにいえるのかを明らかにしなければならないのに、その旨の記載がないから、当該理由には不備があり、違法である。

②については、「原状回復費用等」「負担」が何を指しているのかが明らかでない上、本件更正処分においては、令和元年中の原状回復費用等の具体的事実の主張が全く記載されていない。また、本件更正処分の理由には、「令和1年中に共用部分の原状回復費用等についてはあなたが負担した金額はありません。」とあるが、原状回復のための支出について、法令においては原則として災害関連支出となるものとされており、損失の金額に相当する部分の原状回復支出については損失の金額とするとされているところ（所得税法施行

令206条1項2号ロ)、控訴人は、被災直前の時価額をマンションの取得価額により、被災直後の時価額を本件鑑定評価書に基づいて算出し、その差額を損失の金額として主張しているのであって、災害関連支出の一つである原状回復のための支出があるなどは主張していない。したがって、処分行政庁が上記の内容を理由として記載しても、控訴人は反論することができず、控訴人に対して不服申立ての便宜を与えるものとはなっていないから、違法である。

(2) 争点2 (所得税法72条1項の「損失」の意義) について

以下のとおり、雑損控除における損失を、原状回復費用(原状回復のための支出と原状回復のための見込額)に限定する考え方は相当でなく、上記損失には物理的損害以外の損害(価値の減少)も含むものである。

ア 課税庁は、雑損失の金額のうち、災害関連支出がある場合には、「雑損失の金額の計算書」(甲31)の提出を求めているところ、同書面の「3 損失額の計算」においては、損失の金額と同義である「損害金額」(①)と「原状回復の支出額」(②)とがあった場合、いずれか大きい方の金額を損害金額として計算するものとしているから、その年に全ての原状回復のための支出があった場合においても、損害金額(被災直前・直後の各時価額の差額)が原状回復のための支出を超えている場合には、損害金額を損失の金額と認めるものとして取り扱っていることになる。このように、課税庁は、従前から原状回復費用の合計額を超える損害金額(損失の金額)を認めていたのであるから、その取扱いを無視する解釈は適法なものではない。

イ 被災直後の時価額の算出に際し、その後どのような措置がなされるかが明らかでない状況における判断となる上、近隣の状況や復興の進展状況なども勘案された上で適正に判断されることになるのであって、価値の減少を一律に除外することは、被災直後の時価額の算定方法に何ら限定が付されていない法の規定からも、現実の判断においても、被災の現実を理解しない判断といわざるを得ない。また、所得税法施行令206条3項により、被災直前の時価額を取得費に基づいて計算すると、被災直前・直後の各時価額の差額による損失の金額は、被災直前以前に生じたキャピタルゲイン(価値の増加)やキャピタルロス(価値の減少)を含み、又は除外したものになるが、これは、被災直前の時価額の算出が困難な場合があることを踏まえた平成26年所得税法改正により、従来の方式に加え減価償却資産について譲渡所得における取得費とされる金額に相当する金額を被災直前の時価額とすることを認めた結果によるものであり(甲16)、納税者の立証の便宜のための方策なので、価値の増減が含まれることは法の容認するところである。

(3) 争点4 (通則法65条4項1号の「正当な理由」があるか否か) について

本件国税庁取扱文書(乙17)における「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ます。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ません。」との記載は、物理的な災害による被害がない土地の単なる評価減は雑損控除の対象とならないことを明らかにしているものであって、本件のように物理的な損害自体があり、併せて価値の減少もある事例についての記載ではない。また、同所に記載されている損失の「実現」には価値の減少も含まれると解される。したが

って、ここに記載された情報から災害による物理的な損害がある場合に価値の減少は含まれないと理解するのは困難であって、被災直前・直後の時価額により損失の金額を明らかにしている控訴人には、責めに帰すべき客観的な事情はない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、原判決同様、控訴人の請求はいずれも理由がないと判断する。

その理由は、後記2のとおり当審における控訴人の補充主張に対する判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の第3に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決15頁10行目の「いうものにすぎず」を「いうものにすぎないなど、いずれも採用し難く」と改める。

2 当審における控訴人の補充主張に対する判断

(1) 争点1（本件更正処分における理由の提示に不備があるか否か）について

ア 控訴人は、本件では法令と事実との適合性が問題となっている上、「損失の金額」を、被災直前の取得価額と被災直後の本件鑑定評価書により明らかにし、その計算は課税庁が従前において明らかにしている方法を遵守して行ったのであるから、従前の方法を否認する事実及び理由を明示しないと、処分の根拠を知ることができないと主張する。

しかし、前記1で訂正の上、引用した原判決の「事実及び理由」欄の第3の1（2）に説示するとおり、本件更正処分に係る通知書（甲2）の記載からは、控訴人に雑損控除の規定が適用されるか否かについて、本件台風により被害を受けた本件マンション控訴人所有部分のうち、①控訴人専有部分には損失が発生していないこと、②他の区分所有者と共有する本件被災設備等の被害については、控訴人が原状回復費用等を負担していないことから、控訴人に雑損控除対象損失金額が生じていないとして本件更正処分をしたと理解することができ、これをもって、行政庁の恣意を抑制し、処分の名宛人に対して不服申立ての便宜を与えるという行政手続法14条1項本文の趣旨を満たす程度の提示がなされていると認められるのであるから、それ以上に、控訴人が主張する上記事項の明示が必要であると解すべき理由はない。控訴人の上記主張は採用することができない。

イ 控訴人は、前記ア①の記載内容からすると、控訴人専有部分に損失が生じたことが雑損控除のためには必要であることとなる旨の主張をするが、そのように解することができないことは明らかであるから、採用することができない。

ウ 控訴人は、前記ア②の記載に関し、「原状回復費用等」、「負担」が何を指すのか不明瞭であり、原状回復費用等に関する具体的事実の主張の記載がないため、不服申立ての便宜を与えるものとなっていないなどと主張する。

しかし、「原状回復費用等」が他の区分所有者と共有する本件被災設備等の被害の原状回復に係る費用等であることや、「負担」がそれに係る費用等の負担を意味することは、同所の記載から明らかであり、原告回復費用等の具体的内容が明示されていないからといって、本件更正処分に対する不服申立ての便宜を与えるものでないなどということはいえない。

また、控訴人は、本件確定申告に当たり、被災直前の時価額をマンションの取得価額により、被災直後の時価額を本件鑑定評価書に基づいて算出し、その差額を損失の金額として主張しているのであって、災害関連支出の一つである原状回復のための支出があるなどは主張していないから、前記ア②の記載に反論することができない旨の主張もする。

しかし、前記ア②の記載は、他の区分所有者と共有する本件被災設備等の物理的損害の原状回復に控訴人が寄与していないことを示す趣旨のものであることが明らかであるから、この点に関する控訴人の主張も採用することができない。

エ 控訴人は、他にも本件更正処分における理由の提示に不備があるとして種々の主張をするが、いずれも前記判断を左右しない。

(2) 争点2 (所得税法72条1項の「損失」の意義) について

ア 控訴人は、「雑損失の金額の計算書」(甲31)において、「損害金額」(①)(損失の金額と同義)と「原状回復の支出額」(②)とがあった場合、いずれか大きい方の金額を損害金額として計算するものと記載されていることを根拠に、課税庁は、従前から原状回復費用の合計額を超える損害金額(損失の金額)を認めていたと主張する。

しかし、物理的損害に対する原状回復の程度が不十分な場合等には、損失の金額が原状回復の支出額を上回るようになるところ、このような場合を想定して上記記載がされているものと解することができるから、上記記載をもって、控訴人の上記主張を認めることはできないというべきである。

イ 控訴人は、被災直後の時価額の算出に際し、価値の減少を一律に除外することは被災の現実を理解しない判断といわざるを得ないと主張するが、再取得又は修繕等による原状回復をおよそ想定することができないものについてまで雑損控除を認めることは、雑損控除の制度の趣旨に反することになるから、雑損控除に当たり価値の減少を考慮することはできないといわざるを得ず、被災直後の時価額は、災害による物理的損害のみを評価して算定された時価額を意味すると解すべきである。

また、控訴人は、所得税法施行令206条3項により被災直前の時価額を取得費に基づいて計算すると、被災直前・直後の各時価額の差額による損失の金額は、被災直前以前に生じたキャピタルゲイン(価値の増加)やキャピタルロス(価値の減少)を含み、又は除外したものになるから、価値の増減が含まれることは法の容認するところであると主張する。

この点の控訴人の主張の趣旨は判然としないが、同項は、被災直後の時価額に価値の減少(物理的損害以外の損害)が含まれることを認めていることにはならないので、控訴人の上記主張は採用することができない。

ウ 控訴人は、他にも所得税法72条1項の「損失」は原状回復が可能である物理的損害に限られない旨の種々の主張をするが、いずれも採用できない。

(3) 争点4 (通則法65条4項1号の「正当な理由」があるか否か) について

控訴人は、本件国税庁取扱文書における評価額の損失等に関する記載は、物理的な災害による被害がない土地についてのものであり、また、同所に記載の「実現」には価値の減少も含まれるから、同所に記載された情報から、災害による物理的な損害がある場合に価値の減少は含まれないと理解するのは困難であって、控訴人に責めに帰すべき客観的な事情はないと主張する。

しかし、証拠(乙17)によると、同記載がされているのは、津波被害により宅地の評価額が下落した場合の評価損が雑損控除の対象となるかという問いに対する回答部分であって、そこには、物理的損害以外の損害(価値の減少)が損失に含まれる旨の記載はなく、かえって、評価額の損失のような未実現の損失については雑損控除の対象となる損失の金額に含ま

れない旨記載されているのであるから、控訴人が主張するように解すべき根拠はない。

前記1で訂正の上、引用した原判決の「事実及び理由」欄の第3の4(2)に説示したとおり、控訴人の本件確定申告が過少申告であったことは、控訴人の税法の不知や法令解釈の誤解が原因であって、真に控訴人の責めに帰することのできない客観的な事情があり、本件更正処分に対して過少申告加算税を賦課することが不当又は酷であるなどとはいえないから、控訴人に通則法65条4項1号所定の「正当な理由」があると認めることはできない。

- 3 よって、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第15民事部

裁判長裁判官 中村 也寸志

裁判官 内野 俊夫

裁判官 三井 大有