

## 主 文

- 1 原判決主文2項ないし10項を次のとおり変更する。
  - (1) 被控訴人Aの、控訴人が被控訴人Aに対し平成6年1月31日付けでした被相続人Bの相続に係る相続税の更正のうち課税価格3億0626万7000円、納付すべき税額1億6857万0000円を超える部分の取消しを求める訴えを却下する。
  - (2) 被控訴人Cの、控訴人が被控訴人Cに対し平成6年1月31日付けでした、被相続人Bの相続に係る相続税の更正のうち課税価格4億0835万6000円、納付すべき税額2億2476万0000円を超える部分の取消しを求める訴えを却下する。
  - (3) 被控訴人Dの、控訴人が被控訴人Dに対し平成6年1月31日付けでした被相続人Bの相続に係る相続税の更正のうち課税価格3億0626万7112円、納付すべき税額1億6857万0000円を超える部分の取消しを求める訴えを却下する。
  - (4) 被控訴人らのその余の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人らの負担とする。

## 事実及び理由

### 第1 当事者の求めた裁判

#### 1 控訴の趣旨

- (1) 原判決中、控訴人敗訴部分を取り消す。
- (2) 上記取消しに係る部分の被控訴人らの請求をいずれも棄却する。
- (3) 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人らの負担とする。

#### 2 控訴の趣旨に対する答弁

- (1) 本件控訴をいずれも棄却する。
- (2) 控訴費用は控訴人の負担とする。

### 第2 事案の概要

1 B（以下「被相続人」という。）は、平成3年8月1日に死亡したが、Eは妻、被控訴人A、被控訴人C及び被控訴人D（以下3名を合わせて「被控訴人ら」という。）は被相続人とEとの間の子である。被相続人は、生前、高橋興業株式会社（以下「高橋興業」という。）が株式会社オリックス（以下「オリックス」という。）及び平和生命保険株式会社（以下「平和生命」という。）から借り受けた貸付金債務につき連帯保証しており、E及び被控訴人らは、上記の被相続人が連帯保証した債務を履行するため東京都世田谷区の所有土地を平成4年5月から同年8月にかけて譲渡し、同債務を弁済した。

本件は、被控訴人ら及びEが、控訴人に対し、① 被相続人の相続に係る相続税について、控訴人が、被控訴人ら及びEの更正の請求に対して平成6年1月31日付けで行った更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下、更正をすべき理由がない旨の通知処分について一般的には単に「通知処分」といい、被控訴人ら及びEに対する通知処分を合わせて「本件各通知処分」という。）並びに被控訴人ら及びEに対し同日付けで行った各相続税更正処分（以下、合わせて「本件各相続税更正処分」という。）のうち同人らがそれぞれ更正の請求で主張した金額を上回る部分及び過少申告加算税賦課決定（以下「本件各第1賦課決定」という。Eに対する更正処分及び過少申告加算税については平成7年4月28日付け減額更正処分による一部取消し後のもの）は、高橋興業には上記債務を弁済する能力がない上、被控訴人らが代位弁済した場合に取得すべき求償権を弁済する可能性もなく、他の連帯保証人等に対する求償等の可能性もなかったから、相続税法13条1項を適用して、被相続人が連帯保証した債務を相続財産から控除すべきであるのに、これをしない違法な処分であるとしてその取消しを求め（第1事件）、また、② 被控訴人ら及びEの平成4年分所得税について、控訴人が、E、被控訴人A及び被控訴人Cに対し、玉川税務署長が、被控訴人Dに対してした各所得税更正処分（以下、合わせて「本件各所得税更正処分」という。）のうち確定申告額を超える部分及び過少申告加算税賦課決定（以下「本件各第2賦課決定」という。）は、上記のとおり被相続人が連帯保証した債務を履行するため土地を譲渡し同債務を弁済したものの、高橋興業には、被控訴人らが代位弁済して取得した求償権を弁済する可能性はなく、他の連帯保証人等に対する求償等の可能性もなかったから、所得税法64条（保証債務を履行するために資産を譲渡した場合の所得計算の特例）を適用して、土地を譲渡したことに基づく所得から上記の被相続人が連帯保証した債務を控除して計算すべきであるのに、これをしない違法な処分であるとしてその取消しを求める（第

2事件)事案である。これに対し、控訴人は、各相続税更正処分の取消しを求め、訴えについては、被控訴人はその各相続税更正処分を受けた後、各相続税更正処分による納付すべき税額を上回る税額の各修正申告を行ったことにより、納付すべき税額は増額された部分を含む全額が即時確定し、先にされた更正申告に吸収されて消滅したから、また、本件第1事件に係る訴えのうちの本件各通知処分の取消しの訴えについては、本件各通知処分と同日にされた増額更正処分の取消しを求めれば足りるから、いずれも訴えの利益がなく、却下されるべきであり、さらに、被控訴人ら及びEが相続した被相続人の連帯保証債務は、相続の開始時点である平成3年8月1日及び平成4年分所得税の確定申告期限である平成5年3月15日の各時点において、主債務者である高橋興業は事業活動を継続しており、その後においても他の債権者に対し債務弁済するなどして、事業再建の目処がなかつたとはいえないし、他の連帯保証人等に対して求償権を行使してもその目的が達せられないことが客観的に明らかであったとは認められないから、相続税について相続税法13条1項を、所得税について所得税法64条をいずれも適用できず、本件各第1賦課決定及び本件各第2賦課決定は適法であると主張して争った。

なお、Eは本件訴え提起後である平成11年1月8日に死亡し、被控訴人らがEの原告たる地位を承継し、また、被控訴人Dが本件第2事件に係る訴え提起前に東京都世田谷区α14番18号から頭書住所地に転居したため、控訴人が玉川税務署長の被告たる地位を承継した。

2 1審は、第1事件に係る訴えのうちの本件各通知処分の取消請求については、通知処分と増額更正処分が相前後して行われた場合には、増額更正処分取消訴訟を提起し、その中で減額更正をしない判断の違法性を主張すれば足り、これと別個に通知処分を争う格別の利益はないとして、訴えを却下したが、被控訴人らの各相続税更正処分の取消しを求める訴えについては、被控訴人らが修正申告をしたのは、その代理人税理士が、国税徴収官から、物納許可のために必要であるとして修正申告を促されたためであるが、これは控訴人の見解を前提とすると、増額更正を争うことを放棄して物納をするか、物納を諦めて現金納付の手段を講じ又はその時点における納税を諦めて多額の延滞税の負担を甘受しつつ、あくまで増額更正を争うか、の無用な二者択一を迫るものであり、二者択一が迫られていることについて何ら説明しないまま修正申告を求めた上、修正申告がされたときは増額更正処分を争う訴えの利益がないと主張することは被控訴人らに酷で信義に反するから許されないとした。本件各相続税更正処分及び本件各第1賦課決定については、相続が開始した平成3年8月1日の時点において、高橋興業は、その業績、資力の観点から、清算のために事業を継続していたにすぎず、被相続人が連帯保証債務を代位弁済した場合に取得する求償権を弁済する可能性はなかった上、他の連帯保証人であるFや連帯保証人兼物上保証人である株式会社シマモト(以下「シマモト」という。)から求償権の満足を得られる方法もなかったものであり、高橋興業がオリックス及び平和生命から借り受けた貸金債務を被相続人が連帯保証した債務は、事実上債権の回収ができない状況にあることが客観的に認められるから、相続税法13条1項を適用して相続財産から控除すべきであると、また、本件第2事件に係る訴えである本件各所得税更正処分及び本件各第2賦課決定については、所得税の確定申告期限である平成5年3月15日の時点においても、前同様に、高橋興業がオリックス及び平和生命から借り受けた貸金債務を被相続人が連帯保証した債務は、事実上債権の回収ができない状況にあることが客観的に認められるから、所得税について所得税法64条を適用して所得から控除すべきであると、それぞれ判断して、被控訴人ら及びEの相続税額及び所得税額を計算し、被控訴人らの請求のうち、Eに対する相続税更正処分及び相続税過少申告加算税賦課決定、被控訴人らに対する本件第1賦課決定処分並びに被控訴人ら及びEに対する本件各所得税更正処分及び本件第2賦課決定処分に係る各取消請求はその全部について(ただし、被控訴人Cに対する所得税更正処分に係る取消請求は請求の趣旨を超えて)、被控訴人らの相続税更正処分に係る各取消請求は一部の範囲でいずれも理由があるとして認容し、その余の請求は理由がないとしてこれを棄却した。

3 法規等の定め、本件各訴えに至る経緯、前提事實は、以下に補正するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の第2の2及び3(原判決6頁1行目冒頭から同10頁23行目末尾まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

(補正)

原判決7頁20行目の「別表4」を「原判決別表2」に改める。

第3 当事者の主張は、以下に補正及び付加するほかは、原判決の「事実及び理

由」欄の第3（原判決10頁24行目冒頭から同33頁10行目末尾まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

#### 1 補正

- (1) 原判決16頁12行目、同19頁14行目、同20頁3行目の各「原告」をいずれも「被控訴人ら」に改め、同頁10行目の「有する」を削る。
- (2) 同23頁5行目の「弁済を求め」を「弁済をする」に改める。
- (3) 同24頁20行目の「貸付金利息を」を「貸付金利息」に改める。
- (4) 同25頁26行目の「影響」を「営業」に改める。
- (5) 同29頁8行目の「買い入れた」を「借り入れた」に改める。

#### 2 当審で付加した主張

##### (1) 控訴人の主張

ア 本件各相続税更正処分取消しを求める部分の訴えの利益の存否について  
本件各修正申告は、被控訴人らが委任した税務の専門家たるG税理士が関与した上で行われ、控訴人所属官は、物納土地の実測の結果、当初申告額が過少となっている事実が判明したことから、租税法所定の納税義務の履行に関する選択肢の一つを提示したにすぎない。そして、被控訴人らが本件各修正申告を行うことによつて本件物納土地の物納が許可された場合には、被控訴人らには、収納価額に相当する租税債務が消滅するという利益と、それに附帯する「延滞税等の負担を避ける」という利益を享受することができたものである。被控訴人らから委任された税務の専門家たるG税理士は、確立された裁判例によれば、審査請求中に更正処分額を上回る修正申告を行った場合には当該請求に係る訴えの利益がなくなることを知りながら行っていたはずであり、本件各修正申告に先き立ち、被控訴人らに対しても、その旨説明していないわけがない。被控訴人ら及びG税理士は、本件において採り得る各方法のメリット、デメリットを十分検討した上で、本件各修正申告による方法を選択したのであり、仮に検討をしていないとすれば、それは被控訴人らとG税理士との内部問題にすぎない。そうすると、控訴人が、修正申告がされたときは増額更正処分を争う訴えの利益がないと主張することは被控訴人らに酷で信義に反するものではない。

イ 相続税法14条1項等の解釈、高橋興業及びシマモトの弁済能力並びに求償権行使の可能性について

(ア) 主債務者が事業を継続している場合には、事業を継続するについて、運転資金等の資金的裏付けがあるのが通常であるため、保証債務者は、保証債務を履行して主債務者に求償権を行使すれば、主債務者の運転資金等から求償権の弁済を受ける可能性があり、これが不可能な状況にあると客観的に認められないから、保証債務は相続税法14条1項の「控除すべき債務であることが確実と認められるもの」といえないし、所得税法64条1項の「求償権の全部又は一部を行使することができないこととなったとき」に該当しないというべきである。

高橋興業は、開発目的で土地を取得し、その際に開発資金を当該土地に担保を設定することによって調達し、開発後の利益によって債務を弁済するという業態の会社であるが、不動産業については、平成2年4月から平成3年12月まで、地価抑制を目的として金融機関の不動産向け融資を規制する不動産融資の総量規制が実施されたため、資金調達が困難となり、新規土地取得が減少し、しかも、その後のバブル経済の崩壊により、地価が著しく下落したため、所有する土地が、一時的には担保余力がないと評される状況であったことは、その経営方法から当然というべきものである。高橋興業は、平成3年8月1日及び平成5年3月15日の各時点において、仮に債務超過であったとしても、それ以降においても事業活動を続けており、平成3年中には社会福祉法人王樹会に多額の出資及び現物出資をし、各時点以降においても他の債権者に対し極めて多額の債務返済を行っていたのであるから、被控訴人ら及びEは高橋興業と任意に交渉し、あるいは法的手段を講じることにより、求償権の弁済可能性が低いにせよあったのであり、本件連帯保証債務を相続財産及び所得から控除することは認められない。

(イ) また、保証債務者は、保証債務を履行した場合には、当然に債権者に代位し、債権者が有した一切の権利を行うことができるから、これにより求償権の弁済を受ける可能性があり、この範囲においては、保証債務は相続税法14条1項の「控除すべき債務であることが確実と認められるもの」といえないし、所得税法64条1項の「求償権の全部又は一部を行使することができないこととなったとき」に該当しないというべきである。

シマモトは、高橋興業がオリックスから借り入れた10億円の債務について、連

帯保証するとともに東京都世田谷区β62番1の3棟の建物に昭和60年12月27日受付の根抵当権を設定しているが、被控訴人ら及びEは、相続税の申告において上記建物の借地権価格を約1億5000万円と評価して、敷地価格から控除したのであるから、シマモトの借地権処分による資産によって求償債権の弁済を受ける可能性があった。

## (2) 被控訴人らの主張

高橋興業は、昭和50年代半ばから経営が悪化し、同族会社を使った粉飾決算を継続した上、バブル経済によって異常に地価が高騰したこともあり、平成3年当初まで金融機関の融資の継続を得、何とか事業を継続していた。しかし、その実態は、昭和60年ころから債務超過に陥り、平成2年の夏ころから資金繰りが窮状を来し、平成3年には不動産業界に対する融資の総量規制が行われた上、バブルがはじけて決定的なダメージを受けたため、平成3年11月決算では債務超過額が120億円を超えて支払不能の状態となり、同年8月1日時点では粉飾決算が判明しほとんどの金融機関から債権回収に走られて、実質的に野村ファイナンスの管理下に入り、担保設定していた保有仕掛不動産を任意売却しその代金のほとんどを債権者の弁済に充てるという資産整理による清算業務を進めたにすぎない。高橋興業の債権者である太平洋銀行は、同年6月25日、高橋興業の連帯保証人であったHを債務者として、その所有に係る自宅の東京都大田区γ19番地8所在の土地及び同地上居宅等に対し仮差押えをし、その後、債務名義を取得して平成5年8月19日には差し押さえ、また、平成3年10月16日には、高橋興業の役員であったIが高橋興業の債務を担保するためにその所有の自宅である神奈川県座間市δ5300番地72所在の土地及び同地上居宅に設定していた抵当権を実行して差し押さえた。

このような状況からすると、平成3年8月1日及び平成5年3月15日の各時点において、高橋興業に対する債権回収は客観的に不可能であり、被控訴人ら及びEが相続した本件連帯保証債務は、平成3年8月1日時点において相続税法14条1項の「控除すべき債務であることが確実と認められるもの」に当たるとともに、平成5年3月15日の時点において所得税法64条1項の「求償権の全部又は一部を行使することができないこととなったとき」に該当するというべきである。

## 第4 争点及びこれに関する裁判所の判断

本件の不服申立ての対象に係る争点は、①第1事件に係る訴えのうち被控訴人ら3名に対する相続税更正処分の取消しを求める部分の訴えの利益の存否(争点1)、②相続税法14条1項及び本件特例の解釈並びに相続税法14条1項の基準時である本件相続の開始日(平成3年8月1日)及び本件特例の各適用の基準時である本件譲渡に係る所得税の確定申告期限(平成5年3月15日)における高橋興業の弁済能力及び他の連帯保証人ないし物上保証人への求償権行使の可能性の有無(争点2)、③本件各相続税更正処分及び本件各所得税更正処分につき理由附記の違法があるか否か(争点3)である。

### 1 争点1(被控訴人らに対する更正処分の取消しを求める部分の訴えの利益)

(1) 控訴人は、本件各相続税更正処分のうち被控訴人ら3名に対してされたものについては、その後にされた修正申告に吸収されて消滅したとみるべきであるから、本件第1事件に係る訴えのうち、被控訴人ら3名が同人らに対する各相続税更正処分の取消しを求める部分は、訴えの利益を欠く旨主張する。

申告納税方式をとる相続税においては、納付すべき税額は、納税者の申告により、税務署長において更正しない限り、確定するのであり、これは、先にされた申告又は更正に係る税額を増額する修正申告をした場合も同様である。したがって、納税者が増額修正申告をした場合には、その納付すべき税額は増額された部分を含む全額について改めて納税申告がなされたと同視すべきであり、その限りで先にされた申告は修正申告に吸収されて消滅し、先の更正処分はその目的を失って効力を失うというべきである。

(2) 証拠(甲14ないし29、458、乙28、29)及び弁論の全趣旨によれば、本件においては以下の事実が認められる。

ア 被控訴人らは、税理士Gを代理人として、平成4年1月31日の相続税の当初申告と同時に物納申請を行っていたところ(甲15ないし17)、平成6年1月31日付けで本件各相続税更正処分がされたため、同処分により納付すべき税額を前提にすると、被控訴人らについては当初申告の際にした物納申請だけでは納税に不足を生じることから、新たに物納申請をすることとした。被控訴人ら及びEは、当時、本件相続に係る相続税額に関して、控訴人と本件連帯保証債務の控除の可否と

課税価格計算の基礎となる相続した土地の評価額を巡り争っていたため、G税理士は、控訴人管内の物納に係る事務を取り扱う新宿税務署のJ国税徴収官に対し、評価額を争っている土地について物納が可能か否か、駐車場として使用していた原判決別紙物件目録記載の土地（以下「本件物納土地」という。）を駐車場として継続使用できるか否かを問い合わせたところ、J国税徴収官は、評価額等を争っている場合にはその評価額が確定するまで物納を保留せざるを得ないこと、駐車場として継続使用できるか否かは検討することを回答した。被控訴人ら及びEは、平成6年2月28日に本件物納土地等につき、新たに物納申請を行った（甲20ないし22、乙28）。

イ 物納許可手続においては、一般に利用状況の確認や境界線等の確認、測量等を行い、これらに基づいて土地の評価を行った上で、収納することが適格と認められれば物納を許可することとされているところ、本件においては、J国税徴収官が、被控訴人Aとの面接、利用状況の確認及び境界の確認等を行い、被控訴人らに土地の測量をすることを求めた。

そこで、被控訴人らが、平成6年3月、土地家屋調査士に依頼して、本件物納土地の測量を行ったところ、同土地の実測地積は、申告の際の地積より0.5平方メートル広いことが判明した。

ウ 当時、物納の許可手続においては、一般に、実測面積が申告面積よりも広かった場合、申告内容を実測面積に合わせたものとするために修正申告書の提出を求めるとの運用がされていた。このため、J国税徴収官から事務を引き継いだK国税徴収官は、被控訴人ら側で駐車場として継続使用したままでも本件物納土地を収納できる見込みであったことから、平成6年8月下旬ころ、G税理士に対し、その旨と修正申告書の提出が物納許可のために必要である旨を告げて、実測測量に基づく修正申告書等の提出を求めた。その際、K国税徴収官は、被控訴人らが更正処分の内容を争って不服申立てをしていることを知っていたが、修正申告書の提出と本件連帯保証債務の控除を巡る不服申立ての適否との関係については何ら教示しなかった。

エ 被控訴人らは、延滞税等の負担を避けるなどのため、平成6年9月26日、北沢税務署に本件相続に係る相続税についての修正申告書を提出した。

オ 控訴人は、平成6年12月22日、被控訴人らに対し、上記申請についての物納許可を行い、同月27日に本件物納土地を物納財産として収納した。

以上の事実によれば、本件各修正申告は、被控訴人らが本件各更正処分を受けたことから、年当たり14.6%の延滞税負担を回避するため物納申請をし、物納土地の実測をしたところ、控訴人所部係官から当初申告額が過少となっている事実が判明したとして、当時の控訴人内部の運用に従って修正申告をするように求められたため、これに依拠してされたものと認められる。

被控訴人らは、平成6年9月26日、控訴人に対し、被控訴人らに対する本件各相続税更正処分による納付すべき税額を上回る税額を記載した修正申告書を提出し、本件各修正申告をしたのであるから、その納付すべき相続税額は、先にされた各相続税更正を上回る額に増額された部分を含む全額について改めて納税申告がなされたことになるから、これに新たな更正処分等なされない場合は、税額が即時確定し、先の本件各相続税申告は本件各修正申告に吸収されて消滅し、本件各更正処分はその目的を失い効力を失ったというべきである。

(3) これに対し、被控訴人らは本件各修正申告は税務係官の示唆ないし勧奨により誘発された事情の下で行われたものであるから、本件各相続税更正処分が効力を失い、更正処分取消しの訴えの利益がなくなると解するのは不当であると主張する。

相続税法41条1項の規定によれば、通則法35条2項の規定により納付すべき相続税額、すなわち更正により課せられた相続税額についても、物納を申請することが認められており、その際、相続税の更正を受けた者が物納申請を行う際に更正に沿った修正申告を行うことは、物納申請及び物納許可を行う上での法律上の要件とはされていないし、課税庁としては、仮に、申告面積と実測面積に相違が生じた場合に、納税者が修正申告を行わなかったとしても、その点を理由として再度の増額更正を行って、課税の根拠とされた面積と実測面積の相違を解消した上で、物納の許否を判断することも可能であり、前記のとおり修正申告をした場合にはそれ以前にされた増額更正処分を争うことができなくなるのであるから、物納申請者が既に増額更正処分について不服申立てをしている事案においては、修正申告を求めることなく再度の増額更正の方法を採ることも考えられるところである。そうすると、控訴人所部係官が修正申告を求めるとした控訴人内部の運用とその運用に

従い被控訴人らに対し、わずか3万2762円の増加の修正申告を求め、本件連帯保証債務の控除を巡って本件各更正処分を争う途を閉ざしたことは、問題がないわけではない。

しかし、被控訴人らは、本件各修正申告を、税務の専門家であるG税理士に委任し、その関与の下でしたものであるが、G税理士は、職務上、審査請求中に更正処分額を上回る修正申告を行った場合には、納付すべき相続税額は修正申告による額で確定することを熟知していたはずである。このことに、本件各修正申告は、G税理士が控訴人所部係官から修正申告を求められてから約1か月を経過した後、にされたことにかんがみると、被控訴人らは、本件各修正申告に先き立ち、G税理士からの前記修正申告の法的効果について説明を受けた上、一方で、修正申告をするとその申告額で相続税額が確定する不利益があるのに対し、他方で、修正申告をするところにより申請に係る物納手続が進展し修正後の評価額を前提に物納許可が早期に得られことやそれにより多額の延滞税負担を回避できることを認識し、収納後も被控訴人らが希望する本件物納土地を駐車場として継続利用できる利益などを踏まえて、G税理士とともに本件において採り得る各方法の利害得失を十分検討し、本件各修正申告による方法を選択したものとして推認される。そうすると、控訴人が、本件各修正申告がされたことにより被控訴人らに各相続税更正処分を争う訴えの利益がなくなると主張することが被控訴人らに酷で信義則に反するといふことはできない。(4) したがって、本件第1事件に係る訴えのうち被控訴人ら3名が同人らに對する各相続税更正処分の取消しを求める部分は、訴えの利益がないものである。

2 争点2 (相続税法14条1項等の解釈、高橋興業らの弁済能力及び求償権行使の可能性)

(1) 相続税法14条1項の解釈

相続税法14条1項は、同法13条の規定により課税価格から金額の控除を行うべき債務は「控除すべき債務である」と認められるものに限られる旨規定しているところ、保証債務は、主たる債務者がその債務を履行しない場合に、主たる債務者に代わって、その債務を履行するという債権者と保証人との間に生じる「従たる債務」であるから、相続の開始時点において、被相続人が当該債務を履行することとなるか否かが不確定であること、仮にその保証債務を承継した相続人が将来当該債務を履行した場合であっても、その履行による債権の回収は、主たる債務者及び他の共同保証人に対して求償権を行使したり(民法458条、442条等)、債権者に代位して物上担保権を行使すること(民法500条、501条)に よって可能であることから、保証債務は、原則として相続税法14条1項が定める「控除すべき債務である」と認められるものには該当しない。そして、保証債務が「控除すべき債務である」と認められるものに該当するた めには、相続の開始時点を基準として、その履行すべき保証債務について主たる債務者及び他の共同保証人に対して求償権を行使したり債権者に代位して物上担保権を行使してもなお債権の回収を受ける見込みのないことが明確にならなければならない。具体的には、主たる債務者及び他の共同保証人が破産、和議、会社更生あるいは強制執行等の手続開始を受け、又は事業閉鎖、行方不明、刑の執行等によって債務超過の状態が相当期間継続しながら、他からの融資を受け見込みもなく、再起の目途が立たないとか、債権者に代位して物上担保権を行使しても優先債権者が存在するため担保価値が乏しいとかなどの事情によって事実上債権の全部又は一部の回収ができない状況にあることが客観的に認められるか否かで決せられるべきである。

(2) 本件特例の解釈

本件特例は、保証債務を履行するための資産の譲渡があった場合において、その履行に伴う「求償権の全部又は一部を行使することができないこととなったとき」は、その行使することができないこととなった金額は、所得税法64条1項に規定する回収できないこととなった金額とみなして、同項の規定を適用する旨の特例規定であり、求償不能という異例の事態について租税政策上の見地から特に課税上の救済を図った例外的規定であると解されるから、本件特例を適用するに当たっては、条文を厳格に解釈すべきであり、本件特例の適用を基礎付ける事実の主張立証責任は、その適用を受けようとする者にあるといふべきである。

なお、本件特例に規定する「求償権の全部又は一部を行使することができないこととなったとき」とは、保証債務を履行するために資産の譲渡があった年分の所得税の確定申告期限を基準として主たる債務者及び他の共同保証人が破産宣告、和議

開始決定を受け、又は失踪、事業閉鎖等の事実が発生したり、債務超過の状態が相当期間継続して金融機関や大口債権者の協力を得られないため事業運営が衰微し再建の見通しもないことが確実になったとか、債権者に代位して物上担保権を行使しても優先債権者が存在するため担保価値が乏しいとかなどの事情によって事実上債権の全部又は一部の回収ができない場合をいい、これは、求償の相手方たる主たる債務者及び他の共同保証人の資産や営業の状況、支払能力、他の債務者に対する弁済の状況や債権者に代位する物上担保権の優先順位、担保価値等を総合的に考慮して客観的に判断すべきものと解すべきである。

(3) 高橋興業の弁済能力

ア 高橋興業の事業及び経営の概況等

(ア) 証拠(各項目に摘示のもの)及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

a 高橋興業は、昭和32年12月7日に設立された資本金6000万円の株式会社であり、平成元年ころ以降は、不動産の売買及び賃貸を主な業務としていた会社である(甲415ないし甲419、乙15の1及び2)

b 我が国のいわゆるバブル経済により、東京圏における地価は平成60年から昭和62年にかけて急上昇した後、昭和63年から平成2年にかけて落ち着いて推移した。高橋興業は、その間一時取引が停止していた三菱信託銀行、三和銀行、静岡銀行等の金融機関から融資を受けたほか、いわゆるノンバンクからも、例えば株式会社エクイオンから平成2年11月期(高橋興業の決算期で毎年11月30日までの1年間、以下同じ)に18億円、三井事業リース事業株式会社から平成2年11月期及び平成3年11月期に130億円(なお、残高は平成2年11月期85億7100万円、平成3年11月期に11億1200万円、平成4年11月期以降各1000万円)、三和ファクター株式会社から昭和63年11月期から平成3年11月期まで11億8500万円、野村ファイナンスから昭和61年11月期から平成4年11月期まで98億0932万6000円(なお、残高は平成2年11月期8億27828万2900円、平成3年11月期84億0391万7700円、平成4年11月期及び平成5年11月期48億5650万円、平成6年11月期47億4950万円)の融資を受けて土地購入等の事業資金等に充てたりしていた。しかし、平成3年には不動産業界に対する融資の総量規制が行われた上、バブル経済の崩壊により東京圏の地価は平成3年から急激に下落し始め、その後も年々下落の一端をたどった。一方、高橋興業における借入金総額は平成2年11月期285億6927万3750円、平成3年11月期110億9740万3646円、平成4年11月期30億2944万4285円、平成5年11月期6億9974万2280円、平成6年11月期4億9754万4399円と急激に縮小した。(甲521、乙18の1、2)

c 高橋興業の平成3年11月期から平成5年11月期における財務内容は次のとおりである(甲4、5、6の1ないし8、甲7の1ないし6、甲8の1ないし6、甲9の1ないし20、甲417ないし419)。

(a) 平成3年11月30日現在での資産の帳簿価額が348億8839万4519円、平成4年11月30日現在で資産の帳簿価額が201億4871万7520円、平成5年11月30日現在で資産の帳簿価額が149億8699万6234円である。なお、地価の下落により所有不動産にはいわゆる含み損が年々増加したと推認されるが、一方で、平成4年11月期には特別利益として、固定資産売却益5億6945万5003円を計上しており、未だ含み益のある不動産を所有していた可能性も否定できない。

被控訴人らは、高橋興業所有の土地について、土地の時価を推定し、設定債務額との差異を算出して、高橋興業所有の土地がごく一部の例外を除いてオーバーローンである旨を主張し、これについての証拠(甲31ないし414)を提出する。しかし、この主張の前提となる時価の算出方法については、控訴人の指摘するとおり厳密さに欠ける点があるため、これらの証拠のみをもって、高橋興業所有の土地がすべてオーバーローンの状態にあったと断定することは困難といわざるを得ない。

この点に関し、控訴人は、富士宮市Eの土地が、極度額1億1000万円の根抵当権設定がされているのに対し、2億1694万1200円で売却された例を指摘し、被控訴人らの主張立証は失当であり、個別に不動産の売買時期、売買価額及び代金の売買用途を明らかにすべきである旨主張する。

証拠(乙35の1ないし37、乙36、37の1ないし5)によれば、高橋興業は、平成4年7月21日、日の出開発株式会社(以下「日の出開発」という。)に

対し、富士宮市εの宅地造成に係る一団の土地を代金2億1697万1200円で売り渡し、同日に土地代金2億0876万1000円の支払を受けたほか、同年1月30日までにその他の名目で支払を受けたが、この一団の土地のうち、高橋興業名義は道路用地として富士宮市に払い下げる2筆のみで、その他の主要な部分である宅地確定面積分19筆を含む土地は第三者名義の土地であり、この土地には平成元年3月に債務者を高橋興業、根抵当権者を日本ハウジングローンとする根抵当権設定登記が、同年8月には極度額1億1000万円に変更する登記が經由されていたが、この第三者名義の土地については、平成4年7月21日、中間省略登記の方法により日の出開発に所有権移転登記手続及び上記根抵当権設定登記の抹消登記が經由されたことが認められる。また、証拠(乙18の1及び2)によれば、高橋興業は、日本ハウジングローンから昭和63年度から平成2年度までの間に多額の融資を受けたが、平成4年度の返済額は9500万円、融資残高は39億2291万5788円であり、平成5年度の返済額は1億8026万6000円、融資残高は37億4262万9788円であったことが認められる。これらの事実のほか、前記の高橋興業の事業の状況等の事実を併せると、高橋興業は、宅地開発事業用地として取得した土地を、開発ないしその途中で日の出開発に売却し、その代金を根抵当権者である日本ハウジングローンに対する債務の返済に充てたことが認められる。もっとも、その返済額は明らかではなく、根抵当権の極度額、平成4年度の返済額に照らすと、9500万円であるとも考えられ、そうであれば、高橋興業は税金や諸経費を控除しても数千万円の利益を得た可能性があることになる。

(b) 収入状況

平成3年11月期の不動産の譲渡収入が120億7955万0768円、家賃収入が2億8295万0281円、荷役保管料が7959万1642円、その他営業外収入が1億4409万7138円あり、平成4年11月期の不動産の譲渡収入が11億9611万8527円、家賃収入が1億8590万5923円、荷役保管料収入が1億0291万0423円、その他営業外収入が16億2287万0865円あり、平成5年11月期の不動産収入が38億8146万1304円、家賃収入が1億6670万2469円及び荷役保管料収入が3919万8500円、その他営業外収入が3140万2902円である。

(c) 人件費

平成3年11月期の役員報酬が1781万7000円、給料手当が9573万2505円、平成4年11月期の役員報酬が1813万1600円、給料手当が8278万6085円、平成5年11月期の役員報酬が1418万1600円、給料手当が3516万8773円である。

(d) 借入状況及び弁済状況

平成3年11月期の借入金額が110億9740万3646円であるのに対し、返済金額が193億9973万2113円、平成4年11月期の借入金額が30億2944万8285円であるのに対して、返済金額が95億7453万7207円、平成5年11月期の借入金額が6億9974万2290円であるのに対して、返済金額が40億4949万1569円である。

d 高橋興業は、その決算報告書においては、平成元年11月期には、剰余金2億0041万1642円、営業利益8億2050万9449円、経常利益2615万7939円、税引後利益1681万6239円を、平成2年11月期には、剰余金2億0427万8839円、営業利益9億8104万2116円、経常利益2660万9097円、税引後利益1336万7197円をそれぞれ計上し、200億円を超える借入金に対する約10億円に上る利息も滞ることなく支払っていたものの、これには子会社である小富士産業への売掛金がそれぞれ29億1858万9742円、56億0376万3115円存在することを前提とするものであった(甲415、416)。その後高橋興業は、平成3年11月期には、欠損金22億0251万1817円、営業損失12億1194万7378円、経常損失23億9729万0656円を、平成4年11月期には、欠損金121億8302万9486円、営業損失11億4900万2730円、経常損失17億7855万5282円を計上(借入金に対する利息も平成3年11月期には13億円余り、平成4年11月期には33億円余りを延滞)するに至った(甲417、418)。

しかも、平成4年11月期には、前期損益修正損として97億8515万0156円が計上されており、その内訳は、既に計上した売掛金66億3537万2397円、未収入金2億9614万7150円、仮払金7億0122万1300円、立替金128万5161円、預かり金120万円、貸付金3億9200万円、子会社

勘定17億5192万4148円を修正するというものであった(甲5, 418)。上記売掛金のうち、56億円余を計上している小富士産業株式会社は登記されていない実際には存在しない会社であり、また、売掛金等計上している会社のうちティーケーハウジング株式会社、オーミネ建設株式会社は、いずれも高橋興業の代表者であるFが取締役を務める会社であるところ、高橋興業は、以前からこれらこの会社に対する架空の売上を計上した上、期末に売掛金を借入金等の負債の科目と相殺し、架空の利益を計上するための売掛金が不自然に巨額にないようとすると同時に、実際には存在する借入金を簿外のものとして、架空の利益の計上と債務超過の隠ぺいを行っていた(甲3, 5ないし7, 甲403, 517, 証人M)。小富士産業に対する架空売上は、昭和61年11月期で5億8900万円、昭和62年11月期で6億9000万円、昭和63年11月期で3億0070万円、平成元年11月期で10億7700万円、平成2年11月期で10億円に上るものであるから(甲7の1ないし5)、これらを差し引いただけでも、各年度において上記架空売上とほぼ同額の損失が存在したこととなり、相当以前から借入金の利息すら支払えない状態が生じていたのであって、これらの損失の存在を前提にして各期の資産及び負債を算出すると、各期とも数十億単位の債務超過が生じ、平成2年11月期で56億9000万円余、平成3年11月期で80億9000万円余の債務超過が生じていたこととなる(甲516)。

e 高橋興業は、次のとおり税金を滞納している。

(千葉県成田市への特別土地保有税。甲12)

(平成10年2月20日時点)

納期限	税額	延滞金	加算金
平成3. 5. 31	1310万9900円	1301万4600円	
平成4. 6. 1	1310万9900円	1109万0200円	
平成5. 5. 31	1310万9900円	901万3700円	
平成6. 5. 31	1310万9900円	676万4200円	
平成7. 12. 21	1310万9900円	481万6200円	196万6300円
合計	6554万8900円	4469万8900円	196万6300円

(東京都狛江市への固定資産税。甲420の3)

(平成12年11月6日時点)

年度	税額
平成4年度	1万0000円
平成5年度	155万9200円
平成6年度	163万5800円
平成7年度	169万5100円
平成8年度	155万4700円
平成9年度	159万5400円
合計	805万0200円

(静岡県富士宮市への租税。甲421の1ないし3)

(平成12年11月7日時点)

特別土地保有税		税額	延滞金	督促手数料
納期限				
平成1. 8. 31		29万9600円		(取得分)
平成3. 5. 31		60万7700円	26万8700円	(保有分)
平成4. 6. 1		123万1400円		50円(保有分)
平成5. 5. 31		130万7900円		50円(保有分)
法人市民税		税額	延滞金	督促手数料
納期限				
平成3. 7. 31		4700円		50円
固定資産税・都市計画税		税額	延滞金	督促手数料
納期限				
平成3. 6. 3			2万1800円	
平成4. 5. 6			13万6800円	50円
//		98万7200円		50円
//		124万3000円		50円
//		124万3000円		50円

〃		81万2800円		50円
〃		115万9000円		50円
〃		115万9000円		50円
〃		115万9000円		50円
平成6.	6. 3	89万5500円		50円
〃		109万5000円		50円
〃		109万5000円		50円
〃		109万5000円		50円
平成7.	6. 5	112万0100円		50円
〃		111万7000円		50円
〃		111万7000円		
〃		111万7000円		
平成8.	6. 3	113万6900円		50円
〃		113万3000円		50円
〃		113万3000円		50円
〃		113万3000円		50円
平成9.	6. 3	41万6700円		50円
〃		41万5000円		50円
〃		41万5000円		50円
〃		41万5000円		50円
平成10.	5. 6		2万2400円	50円
〃		36万0100円		50円
〃		42万9000円		50円
〃		42万9000円		50円
合計		2727万6900円	45万4400円	1450円

(東京都世田谷区(以下「世田谷区」という。))への固定資産税。都市計画税。甲422号証の3)  
(平成8年7月5日時点)

納期限	税額	延滞金
平成4.	12. 28	5万0400円
平成5.	4. 30	50万6400円
平成5.	6. 10	54万5000円
平成5.	6. 10	54万5000円
平成5.	6. 10	54万5000円
平成6.	5. 31	56万4000円
平成6.	8. 1	56万4000円
平成6.	12. 27	56万4000円
平成7.	2. 28	56万4000円
平成7.	5. 31	58万3800円
平成7.	7. 31	58万3000円
平成7.	12. 27	58万3000円
平成8.	2. 29	58万3000円
合計		673万3200円

(静岡県富士市(以下「富士市」という。))への固定資産税・都市計画税。甲455号証)

納期限	現在税額	延滞金	督促手数料	
平成5.	4. 30	210万9940円	70万1400円	210円
平成6.	5. 31	240万4200円	47万9200円	280円
平成7.	5. 31	4万3700円	3900円	70円
合計		455万7840円	118万3600円	560円

神戸市灘区(以下「灘区」という。)に対する固定資産税・都市計画税。甲457号証)

納期限	税額	
平成5.	3. 1	39万4000円
平成5.	4. 30	51万8900円
平成5.	7. 28	51万6000円
平成5.	7. 28	51万6000円

平成5.	7.	28	51万6000円
平成6.	5.	31	49万6500円
平成6.	8.	1	49万4000円
平成6.	11.	18	49万4000円
平成6.	11.	18	49万4000円
平成7.	7.	31	44万8800円
平成7.	10.	2	44万7000円
平成7.	12.	25	44万7000円
平成8.	2.	29	44万7000円
平成8.	5.	31	46万9600円
平成8.	7.	31	46万9000円
平成8.	9.	9	46万9000円
平成8.	9.	9	46万9000円
平成9.	6.	10	41万4300円
平成9.	7.	31	41万1000円
平成9.	8.	11	41万1000円
平成9.	8.	11	41万1000円
合計			975万3100円

f 高橋興業は、昭和60年に平和生命から合計12億5000万円を借り入れ、昭和61年9月末日の第1回返済から元金及び利息を約定に従い、毎年3月、6月、9月、12月の各20日に1400万円返済していたが、平成3年6月21日の返済を最後に元金の返済を行わず、その後は平成4年4月までは利息のみの返済を行った（その後、平成4年5月22日に被控訴人らが代位弁済を行ったため、同債務は消滅している。）（乙8ないし10、17の1ないし3）。

また、高橋興業は、昭和60年にオリックスから10億円を借り入れたが、平成3年7月20日以降分割金の支払を怠り、それ以降、利息は支払ったものの、残元本の支払を行わなかった（乙6、7）。オリックスは、平成3年8月1日、Bに対して、高橋興業の同社からの借入金について、連帯保証人として上記遅滞に係る分割金のうち833万3000円の弁済を求め、旨の催告書を送付した（乙7）。この催告がたまたま同人の死亡時期と重なったため、しばらくは対応が取れなかったが、やがて被控訴人ら及びEと高橋興業とで弁済方法について協議を行ったり、千歳農業協同組合との間で借換えの交渉を行ったが不調に終わったため、結局、被控訴人ら及びEは、相続した土地の一部を任意売却することにより返済を行うことと併せて、これと並行して、オリックスは、平成3年12月27日に本件連帯保証債務の抵当権を実行すべく東京地方裁判所に競売申立てを行った。被控訴人らが平成4年に入り前記抵当権の抵当不動産の任意売却を行い、平成4年5月22日に弁済を行ったため、オリックスは、同日に同申立てを取り下げた（甲440、447、448、459、484、485。各枝番を含む。）。

g 高橋興業に対する民事執行等の状況は次のとおりである。

(a) 高橋興業は、協同住宅ローン株式会社から、昭和63年から平成元年にかけて所有不動産に根抵当権を設定して合計10億円を借り入れていたが、平成3年4月ないし5月以降、元利金の支払を遅滞し、平成5年11月17日に期限の利益を失ったことから、同社は、根抵当権に基づく物上代位により、担保建物の賃借人に対する賃料について債権執行の申立てをし、平成7年5月11日には債権差押命令が発付された（東京地方裁判所平成7年（ナ）第462号、第463号。甲450、451）。

(b) シマモトは、高橋興業を抵当権設定者として不動産競売を申し立て（横浜地方裁判所相模原支部平成7年（ケ）第260号）、成田市は、本税額総額655万4千8900円の交付要求をした（甲12、453）。また、シマモトは、高橋興業を抵当権設定者として不動産競売を申し立て（静岡地方裁判所富士支部平成7年（ケ）第95号）、世田谷区及び富士市は、交付要求をした（甲454、455）。前記の横浜地方裁判所相模原支部係属の不動産競売申立事件では、高橋興業から請求債権について任意に弁済等されることはなく、売却されて平成12年6月15日に配当されており、また、静岡地方裁判所富士支部係属の不動産競売申立事件においても、売却されて平成8年9月27日に配当された。そして、両事件においては第1順位又は第2順位の抵当権者のみが配当を受けたにとどまり、配当を受けられなかった抵当権者もあり、租税債務及び申立人シマモトについては全く配当がされなかった（甲511、512）。

(c) 世田谷区は、平成8年7月5日、高橋興業が所有する相模原市と所在の土地建物をこれに設定していた抵当権により差し押え、灘区は、世田谷区が行った高橋興業財産への差押えにつき参加差押えを行った(甲456, 457)。

h 高橋興業の連帯保証人ないし物上保証人に対する民事執行  
上記fのオリックスによるもののほか、高橋興業の連帯保証人ないし物上保証人に対する民事執行の状況は次のとおりである。

(a) 高橋興業は、太平洋銀行(変更前の商号・第一相互銀行)から、少なくとも昭和60年以降多額の借入れをし、平成2年11月期の借入残高は12億6470万7500円、平成3年11月期の借入残高は11億3153万0140円であった。太平洋銀行は、平成3年6月25日、高橋興業の連帯保証人であったHを債権者として、その所有に係る自宅の東京都大田区γ19番地8所在の土地及び同地上居宅等に対し仮差押えをし、その後、債務名義を取得して平成5年8月19日には差し押さえた。同不動産は、平成7年11月14日に執行手続で売却された(甲518の1及び2, 乙18の1及び2, 弁論の全趣旨)。また、太平洋銀行は、平成3年10月16日、高橋興業の役員であったIが高橋興業の債務を担保するため、その所有の自宅である神奈川県座間市δ5300番地72所在の土地及び同地上居宅に設定していた抵当権を実行して差し押さえた。同不動産は、競売申立てが取り下げられた後、任意売却された(甲518の1及び2, 乙19の1及び2, 弁論の全趣旨)。

(b) 日本ハウジングローンは、平成5年5月13日、高橋興業を債務者としてF所有の相模原市η所在の建物に対して設定していた抵当権を実行して差し押さえた。同不動産は、平成8年5月14日に競売により売却された(乙19)。

i 高橋興業に対する破産申立て  
証拠(甲10, 11, 13, 441, 442, 445, 449)によれば、次の事実が認められる。

シマモトは、亡Bの資産管理等を行う会社であり、同人の死亡後は被控訴人Cが代表者となっていたところ、平成4年時点で高橋興業に対して2億2000万円の貸付金を有していたものの、その回収の見込みが立たなかったことから、高橋興業を債務者として、同年10月19日に破産申立てを行い、予納金800万円を納付し、同年11月11日以降審問が行われた。その審問においては、当初、高橋興業は債務超過の状態にあることを否認していたが、平成5年3月の第5回審問以降は、裁判所からも同社が債務超過の状態にある旨の指摘がされ、同年6月22日の第8回審問の際には、いったん審問が打ち切れ、破産宣告の期日として同年8月30日が定められた。その後、高橋興業が新たに代理人を選任し、破産宣告を回避するための具体的な提案をする旨の申入れがあったことや、債権者申立てによる破産事件であるため高橋興業が管財人に協力しない懸念があったことから、担当裁判官が、同年8月30日の破産宣告を見送り、同日は第9回の審問期日を行うこととした。同期日や同年9月16日の期日においては、担当裁判官から、破産宣告の要件を充たしているものの、財団が形成できず異時廃止にならざるを得ないし、N家の相続税の軽減のためには必ずしも破産宣告は必要ではないとの認識が示され、破産宣告は留保された。そこで、高橋興業が被控訴人ら及びシマモトに対して税務上の協力を行うこと等を条件に破産申立ての取下げをする方向で協議が続けられ、その検討の間にも、担当裁判官からは、破産宣告が必要であれば、破産宣告を行う旨の話があったが、平成6年8月5日付けで、高橋興業代理人は、国税不服審判所に宛てて、高橋興業が平成3年8月1日現在において破産法126条にいう支払不能状態にあったこと、当時において担保権の実行に着手していない金融機関等もあるが、それは不良債権の顕在化をおそれ処理方針を決定しかねているとともに担保権の実行よりも不動産の任意売却による方が債権回収額が多くなると見込まれていることによること、銀行取引停止処分を受けていないのは手形・小切手を振り出していないことによること、破産申立事件の担当裁判官が高橋興業が著しい債務超過の状態にあり、破産宣告の要件を充足しているが、高橋興業の債務が過大でかつ資産がオーバーローンであるため破産宣告を行っても固定資産税や地価税等の財団債権さえも支払うことができず、財団を形成することができないから、破産宣告をしても手続費用さえまかなえずに手続は異時廃止とならざるを得ないため、破産宣告がされていないこと、高橋興業が実質的な営業を全く行っていないことを内容とする上申書(甲10)を提出した。

このような経過を経て、高橋興業とシマモトとの間で、平成7年8月9日、高橋興業がシマモト及び被控訴人らに対する残債務の存在及び平成3年8月1日以前に

大幅な債務超過により破産状態であったことを確認し、税務上の協力をすること、並びにシマモトに対して金800万円の和解金を支払うことを条件に、シマモトが破産申立てを取り下げる旨の合意が成立し、シマモトは破産申立てを取り下げた。その後、平成7年9月13日にはシマモト代理人と高橋興業代理人との間で、高橋興業及びFが、平成3年8月1日以降において、大幅な債務超過により破産状態に陥り、その時点でも破産状態にあったこと及び上記の認識が裁判所から示されたこととの確認書（甲13）が作成された。

なお、シマモトは、高橋興業に対して上記のとおり破産申立てをする一方、上記2億2000万円の貸付金につき、平成5年会計年度（平成4年10月1日から翌5年9月30日まで）において貸倒損失として計上し、処理を行った。その後、シマモトの税務処理を担当していたG税理士が、北沢税務署に行き、同処理について説明を行ったが、その点について質問を受けたことも、その処理を否認される形での更正を受けたこともない（甲502）。

（イ）以上の事実によれば、高橋興業は、昭和61年ころから、税引後において5億円にもものぼる赤字を計上するようになったが、その後平成3年ころまではバブル経済の中で多額の借入れをして事業を拡大したものの、不動産業界に対する融資の総量規制や経済バブルがはじける中で、数十億円単位の債務超過に陥り、その額は平成3年11月期には80億9000万円余りにも達し、所有不動産の担保余力もなくなるか乏しくなったことから資金繰りに窮するとともに債務超過に陥り、平成3年5月には租税の滞納や一般債権の履行遅滞が生じるなどしたため、遂に同年8月1日、連帯保証人である被相続人に保証債務の履行の通知が届くに至り、その後一層経営状況が悪化していったと認めることができる。

イ 高橋興業の平成3年8月1日及び平成5年3月15日時点以降における事業活動の具体例と状況について

（ア）証拠（乙35ないし39、41ないし67、乙78ないし80）によれば以下の事実が認められる。

a 高橋興業は、平成2年7月12日に開発許可を受け、開発を行った静岡県富士宮市θ2961-43ほかの土地7094.87平方メートルについて、平成3年11月25日に開発行為に関する工事の検査済証を静岡県知事から受け取っており、その後、これらの土地を分譲し、同土地については、いずれも平成4年1月30日から平成5年7月30日にかけて売買を原因とする登記がされている。上記土地には、平成2年4月19日付けで、債務者高橋興業、根抵当権者を兵銀リース株式会社、極度額3億3500万円とする根抵当権設定の登記がなされており、実際に平成2年4月18日付けの2億8000万円をはじめとする融資も高橋興業にされたが、各土地についての根抵当権設定登記は、各土地が分譲される際にそれぞれ解除を原因として抹消され、平成5年7月30日までにはすべて抹消された（乙35ないし40）。

b 高橋興業は、平成2年2月27日に、株式会社熊谷組及びフジタ工業株式会社（以下「熊谷組ら」という。）との間で、神奈川県藤沢市ι460番地1ほかの土地835.08平方メートルを高橋興業が取得し、引き渡す旨の業務委託契約を締結し（その後同年11月1日に変更の合意がされた。）、平成2年3月12日に三井リース事業株式会社からの計97億1200万円の借入金を原資として、株式会社日東エステートから同日所有権の移転を受け、同土地を取得した後、平成3年8月9日付けで熊谷組らに売買代金79億6713万4900円で売却し、同日付けの清算書により21億3286万5100円を受領した。同日、三井リースの抵当権設定登記は、同日付け解除を原因として抹消された（乙41ないし47）。

なお、高橋興業は同事業で105億8162万9077円を支出したところ、熊谷組らからは101億円が支払われたのみであり、後に三井信託銀行から高橋興業の報酬が2億円となるように損害が填補される旨の調停が三井信託銀行との間で成立した（乙47）。

c 平成7年10月30日付けで、高橋興業の子会社であるティーケーハウジングが所有していた富士市κ224番5ほかの土地4795.87平方メートルについて、同社がFの弟であるIが代表を務める有限会社サフランクリエーション（以下「サフランクリエーション」という。）に一括して売却する契約を締結し、上記売買代金の支払について、サフランクリエーションが高橋興業に対して3億6251万円を支払うとの契約がされ、高橋興業がサフランクリエーションに対して融資を行っている生泉興産に対して3億3000万円の支払をした（乙48ないし50）。

d 高橋興業は、平成10年3月24日付けで、神戸市入9番1の土地220.12平方メートルを神戸市に対し1億5848万6400円で譲渡する土地売買契約を締結し、さらに、その土地上の建物を3億1913円で移転する旨の物件移転補償契約を締結している。そして、代金の支払先は、神戸市灘区長に411万6300円、東京都町田市役所収入役に2499万7650円、株式会社住宅金融債権管理機構に4億2030万2450円とされ、残りの2820万円が高橋興業（商号変更後の株式会社アストン・デベロップメント）に振り込まれた（乙51ないし53）。

e 高橋興業は、東京都町田市μ3番1においてカラオケ事業を行うことを計画し、平成5年3月11日付けで、株式会社プロジェクト・ジンとの間で、カラオケ装置付きコンテナの購入契約及び工事請負契約を締結し、経営管理をプロジェクト・ジンに委託する契約を締結した。上記事業に関しては、高橋興業の債権者である株式会社エクイオンが新たに1億円の融資を行ったが、エクイオンが追加融資を行わず、カラオケ事業はエクイオンに引き継がれた（乙54ないし57）。

f 高橋興業は、東京都町田市μ1191番1ほかの土地において、いわゆる健康センターの事業を計画し、平成元年12月4日付けで野村ファイナンス及び株式会社佐藤組と基本契約を締結した上、同月14日付けで、佐藤組と20億3940万円の工事請負契約を締結した。当事者3社は、平成3年12月4日付け覚書（乙66）において、平成元年12月4日付け基本契約は「乙（高橋興業）の野村ファイナンスに対する債務の弁済を円滑に行うため、丙（株式会社東京スパランド）に別紙物件目録記載の土地・建物を所有させた上、同債務を重疊的に引き受けさせる適当な買い手が出現するまでの間、本件土地・本件建物において丙の営業による利益で借入金等の弁済をする意図で締結されたものである」旨確認した。そのうえで、平成3年12月16日、高橋興業、佐藤組及び上記土地に係る抵当権の抵当権者である野村ファイナンスとの協議によって、高橋興業が、株式会社東京スパランドを自らの子会社として、上記土地を東京スパランドへ現物出資する形で設立した。野村ファイナンスは、平成4年1月28日に24億6000万円を東京スパランドに対して融資し、また、平成4年から6年にかけて総額11億7236万8919円の追加融資をしており、高橋興業も、野村ファイナンスから平成3年7月から翌4年2月までに都合7回にわたり4000万円ずつ、2億8000万円の融資を受け続けた。また、佐藤組は、東京スパランドが融資を受けるに当たり、連帯保証をするとともに自己の所有する不動産を担保として提供している。その後、東京スパランドの営業収益が上がらず、同土地の地価も下がったため、佐藤組は、平成7年1月10日付けの合意書に基づき、野村ファイナンスに対し、東京スパランドの保証債務を履行するとともに、野村ファイナンスの東京スパランドに対する債権額36億円のうち12億円の債権を譲り受け、その代金として12億円支払った。そして、佐藤組は、東京スパランドに対し、求償権を行使し、同社から35億2000万円の代物弁済として土地、建物、什器備品を取得した（乙58ないし67）。

(イ) 社会福祉法人王樹会の出資及び現物出資について  
証拠（乙24ないし27）によれば、高橋興業は、平成3年3月29日に設立認可となった社会福祉法人王樹会（以下「王樹会」という。）に対し、平成3年3月30日に八王子市μ1550番1、同1550番2の土地5018.17平方メートルを、同日、3億0325万円、同年7月1日に5352万5900円、同月10日に1000万円、同月31日に1200万円、同年10月2日に1億3800万円及び2500万円の現金計5億4177万5900円をそれぞれ寄付財産として移転した事実が認められる。もっとも、証拠（甲416、571、証人M）によれば、この現金は高橋興業の帳簿や決算報告書に現さない簿外資産として保有されていたものであることが認められる。

(ウ) 以上の事実によれば、高橋興業は、平成3年11月期には債務超過となっていたものの、従前から手がけていた不動産事業やその他の事業を継続して行っていたほか、保有する不動産資産が減少していた状況に照らし、保有不動産による事業活動を随時行っていたと推認される。もっとも、借入金額に対する弁済の状況等に照らすと、これらの事業により得た収入のほとんどは担保権者等への弁済に充てたものと推認されるほか、収入の一部を隠密裏に蓄えて高橋興業外に移転することもしていた上、高橋興業は、シマモトによる破産申立てに対する対応からうかがえるように、事業を法的に清算することをしなかったばかりか、任意に清算することもしなかったものであり、このことは、少なくとも平成5年3月15日以前にあっては、基本的にはバブル経済の崩壊により落ち込んだ景気や不動産価格の回復を期

待して経営建直しの機会を待ちつつ事業を継続し法人の存続を図る努力をしていたものと認めることができる。

ウ 高橋興業の状況について、同社の経理担当者であって平成4年に退職した証人Mは、「高橋興業は、平成元年ごろから資金繰りが苦しくなり始め、その頃は、いわゆるバブル経済期であったため、何とか資金繰りが可能であったものの、平成2年の夏ころからは、資金繰りが窮状を示すようになり、同社が野村ファイナンスから100億円を超える融資を受けていたため、結局、その頃、野村ファイナンスの実質的な支配下に入った。高橋興業は、毎月の収入と支出の流れを事前に野村ファイナンスに示し、翌月の不足分について融資を受けるよう交渉を行うといった状態で、その際には、借入金の元金や支払利息といったものは削られて、必要最小限の資金のみの融資を受けて運転資金の調達をしていた。野村ファイナンスとしては、その時点で高橋興業の清算を行うよりも営業を続けさせ、同社の所有している不動産をそのノウハウを用いて売却させ、その売却代金を野村ファイナンス等の担保権者に返済するというところを行って、その売却代金を野村ファイナンス等に返済するにすぎず、高橋興業にどの土地を売却するかなどを決定する権限は与えられていたものの、その管理が始まった時点で一種の清算状態であり、担保権者に弁済を行うため営業を行っていたにすぎない。不動産の売却代金の1割に当たる手付金は日常の資金繰りに回し、残りの売却代金である9割は担保権者に回されていた。」と証言する。また、高橋興業の経理事務を担当していたOは、その陳述書(甲517)に、「高橋興業は、昭和54、55年ころには既に粉飾決算をしていたと思われ、その方法は子会社、次いで架空会社に売却金を形状する方法であった。平成3年に不動産業界に対する融資の総量規制が実施され、金融機関から融資を受けられなくなったため、無駄な粉飾を止めることとし、平成3年11月期に決算で巨額の負債を計上することとなった。平成3年ころ以降は開発用の土地を購入することはなく、購入済みの手持ち不動産を売却し、その代金を借入金の返済に充てた。融資を受ける先を野村ファイナンスに一本化していったが、野村ファイナンスが高橋興業の経営状況を知ったときは多額の融資が実行された後であったため、野村ファイナンスは任意売却により回収を図ることとした。野村ファイナンスに高橋興業の維持に必要な費用及び収入を毎月報告し、運転資金の融資を受けていた。経理担当をしていたMが退職したころに多くの従業員が見切りをつけて退職した。」と記載している。この証人Mの証言及びOの陳述は、上記の高橋興業の決算報告書の内容や架空の利益を計上して債務超過の隠ぺいを図っていた状況及び平成3年11月期に182億円余あった仕掛販売不動産が、平成4年11月期には152億円弱、平成5年11月期には100億円余と減少の一步をたどっていること、平成3年に不動産業界に対する融資の総量規制が実施された状況等については、前記認定した事実と一致するものである。しかし、高橋興業が一種の清算状態で野村ファイナンスの管理下に入り、野村ファイナンスから債権回収のため高橋興業の維持に必要な運転資金の融資を受けて担保権者に弁済を行うため営業を行っていたにすぎなかったとす点については、Fは、本訴提起後の平成13年11月に東京国税局の聴取に対し、これに否定する供述をし(乙32)、また、野村ファイナンスの業務部業務二課次長Pは、平成12年4月19日、「野村ファイナンスの社内資料によってもうかがえる範囲では、野村ファイナンスは平成3年7月から平成4年2月まで合計7回1回4000万円、合計2億8000万円を運転資金として貸し付けたが、担保の土地の価値の範囲内で貸し付けた。高橋興業を管理下に置いたという資料はない。」などと陳述しているのであり(乙84)、これらの証拠や、Mが平成4年に高橋興業を退職した者でありシマモトの監査役を務めていた経歴も有することやOの高橋興業における地位などにかんがみると、Mの供述及びOの陳述中の上記部分は直ちに採用することはできないというほかない。

エ 以上によれば、高橋興業は、平成3年8月1日及び平成5年3月15日の時点において、企業として存続して事業を行っていたのであるから、少なくとも事業資金及び運転資金等の資金も存在していたのであり、そうすると、担保権設定をしていない一般債権者に対しても、その分割弁済や弁済期限の猶予等の弁済方法の交渉などの工夫次第で、その債務を弁済する能力を有していたといえることができる。

#### (4) シマモトの弁済能力

シマモトは、高橋興業のオリックスに対する10億円の債務の物上保証人として、被相続人所有の不動産とともにシマモト所有の建物に根抵当権を設定しているから、被控訴人ら及びEは共同保証人として、シマモトに対して求償権を行使できる可能性があった。

証拠（甲70ないし72, 76, 77, 496, 497, 乙6）によると、次の事実が認められる。

ア シマモトは被相続人資産管理を行うために被相続人が設立した会社であり、被控訴人Cがその代表取締役を引き継いでいるが、上記担保の3棟の建物の平成3年度ないし平成5年度の固定資産評価額は802万8400円である。また、被控訴人ら及びEは、本件相続税申告に当たり上記建物の敷地の借地権の負担による控除額を1億5000万円としていることにかんがみ、シマモトの借地権はこれを第三者に譲渡すれば少なくとも1億3000万円位の資産価値があることになる可能性がある。しかしながら、被控訴人ら及びEが平成4年5月及び同年6月にオリックスに対しその一部の4億6567万0075円を代位弁済した後の残債務額はそれ以上になるから、同人らの求償権の引き当てになり得るものではない。

イ シマモトは、平成4年度において当期利益を200万円余り上回る営業損失を、平成5年度には高橋興業に対する貸付金2億2000万円を貸倒損失として計上した結果2億円以上の損失を出した。なお、上記貸付金の原資はEからの借入金2億1300万円によるものであるから、シマモトはその返済債務を残していることになる。

以上によれば、被控訴人らはシマモトに対する求償権の引当てとしては、営業利益からの弁済原資は期待できず、上記の借地権が一部弁済の原資となる可能性もほとんどない。

#### (5) 結論

以上によれば、被控訴人ら及びEは、平成3年8月1日及び平成5年3月15日の時点において、高橋興業からその業績、資力に照らし、本件連帯保証債務の求償権について弁済を受ける可能性があったと認めざるを得ない。

そうすると、Eについて、本件連帯保証債務は上記(1)で検討した相続税法14条1項の規定する法意の「事実上債権の回収ができない状況にあることが客観的に認められる」場合に該当せず、相続により取得した財産の価額から控除することは認められない。また、被控訴人ら及びEについて、本件連帯保証債務は上記

(2)で検討した本件特例の「求償権の行使が不可能となる場合」に該当しない。

#### 3 争点3 (理由附記の違法)

国税通則法(本件相続税更正処分後に施行された平成5年11月12日号外法律89号による改正後のもの)74条の2第1項は、本件各更正処分を含む「国税に関する法律に基づき行われる処分」について行政手続法の理由附記に関する規定の適用を排除しているし、行政手続法制定の前後を通じて、相続税更正処分及び青色申告書によらない申告に係る所得税更正処分について理由附記を義務付ける法令の規定は見当たらない。そうすると、Eについての相続税更正処分の更正通知書に更正の理由を附記する必要はなく、また、被控訴人A、被控訴人C及びEの所得税の申告書は青色申告書ではない(甲505ないし507)し、被控訴人Dの申告書は青色申告書であるものの、同人に対する更正は青色申告の承認を受けていない所得である譲渡所得に係る処分である(甲508)から、いずれも本件各所得税更正処分の更正通知書に更正の理由を附記する必要はない。

したがって、この点に関する被控訴人らの主張は採用できない。

#### 4 税額の計算

以上に基づいて、Eの相続税額及び過少申告加算税を計算すると、原判決別表9「被告主張の相続税課税根拠」の島田Eの欄に関する部分のとおりであり、また、被控訴人ら及びEの所得税額及び過少申告加算税を計算すると、原判決別表10「被告主張の所得税課税根拠」記載のとおりである。

#### 第5 結論

以上によれば、その余の点につき判断するまでもなく、被控訴人らの訴えのうち、被控訴人らに対する相続税更正処分の取消しを求める部分は訴えの利益がなく不合法であるからこれを却下し、その余のEに対する相続税更正処分の取消しを求める請求並びに被控訴人及びEに対する所得税更正処分の取消しを求める請求は理由がなく棄却すべきである。

よって、これと結論を異にする原判決を変更することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第16民事部

裁判長裁判官 鬼頭季郎

裁判官 小池信行

裁判官 納谷肇

