

事業の再建可能性と求償権行使不能の判定

最高裁判所昭和六一年十月二一日判決 昭和六〇年（行ツ）
第一九五号 所得税更正処分等取消請求上告事件 税務訴訟資
料一五四号 一一二頁

小林 栢弘

（税務大学校
研究部主任教授）

I 事件の経過

一 事実

(1) X（原告・控訴人・上诉人）及びXの兄は、昭和五二年六月一七日に不動産（以下「本件不動産」という。）を九九、一四九、四一〇円で売却した。

(2) Xは、昭和五二年分の所得税の確定申告書に、本件不動産の譲渡所得について、所得税法六四条二項の保証債務の履行による譲渡所得の課税の特例を適用して保証債務の額一八、〇二四、七一三円を控除するとともに、租税特別措置法三五条一項の居住用財産を譲渡した場合の譲渡所得の特別控除の特例を適用して三、〇〇〇万円を控除する旨を記載してこれを所轄税務署長Y（被告・被控訴人・被上诉人）に提出した。

(3) Yは、(2)の申告書について、本件不動産の譲渡はXの保証債務を履行するための譲渡ではあるが、求償権を行使することができないこととなったとはいえないとして、所得税法六四条二項の規定の適用を否認し、所得税の増額更正処分を行った。

なお、保証債務を履行するに至った経緯及びその履行に関する事実関係次はのとおりである。

イ 訴外A社（Xの兄が代表取締役、Xが専務取締役である同族会社）は、昭和五二年三月に、先に訴外Bと交換していた融通手形で割引に回していたものにつき、B社が倒産したためにその手形とA社が振り出した手形の双方の決済を迫られたが、同社はその決済をすることができなくなったことから、同月一八日に、和議開始の申立てを行った。

ロ イの和議開始の申立てがあったことにより、A社へ金銭を貸付けていた金融機関は、その連帯保証人になっていたXらに保証債務の履行を請求し、Xらは、本件不動産を昭和五年六月一七日に売却して、その譲渡代金の一部をもって保証債務（以下「本件保証債務」という。）を履行した。

ハ 前記イの和議開始の申立てに関する和議認可決定は昭和五年一月二四日に行われ、Xは、昭和五年三月一三日に主たる債務者であるA社に対し、本件保証債務の履行により生じた求償権（以下「本件求償権」という。）の放棄をする旨の通知をし、同月一四日に、所得税法六四条二項の規定を適用して本件不動産の譲渡に係る譲渡所得に関する所得税の確定申告書をYに提出した。

二 一審（京都地裁、昭和五年三月二九日判決）請求棄却

第一審裁判所（京都地裁）では、次の理由によりXの請求を棄却した（昭和五年三月二九日判決・税資一三五号四八六頁）。すなわち、所得税法六四条二項にいう「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」とは、求償権行使の相手方である主たる債務者が、倒産して事業を廃止してしまったり、事業回復のめどがたず、破産若しくは私的整理に委ねざるを得ない場合はもちろんのこと、主債務者の債務超過が著しく、その状態が相当長期間にわたって継続することが予測されるため、求償債務の弁済の見込みがたない場合又はこれらに準ずる場合であって、そのことが、求償権放棄の際、主債務者の経理内容から客観的に確実となったときを指称すると解するのが相当であるところ、本件の場合にあつては、①A社の経理内容は和議認可後も比較的良好であること、②昭和五三年から昭和五八年までの間のA社の経理内容は、債務超過の状態ではなく、更には、金融機関から二、七〇〇万円を借金し、その後これを順調に返済していること、③Xらは、本件求償権の取得のほかに、別途A社に対し合計約

二、五〇〇万円の貸付けを行っており、これは利息とともに年々弁済されていること、④Xらが和議認可直後に求償権を放棄し、求償権を長期貸付金としなかったのは、顧問税理士が求償権を放棄して所得税法六四条二項の適用を受ければ節税になるとすめたからであり、このことは、求償権の放棄がやむを得ない状況の中でなされたものではなく、所得税課税を免れるための方便としてなされたものといえることができ、以上のとおりであるから、Xの本件求償権の放棄は、所得税法六四条二項に該当しないと判示した。

これに対して、Xは控訴した。

三 控訴審（大阪高裁 昭和六〇年七月五日判決）

(1) 控訴人の主張

イ 求償権の行使の可否は、A社の財政状態、安全性を検討することによって決まる。

安全性がなければ求償権の行使は不可能である。本件求償権及びXの兄の求償権の合計額三、〇〇〇万円をA社の債務として計上した場合には、同社は三、〇〇〇万円以上の債務超過となり、破産状態にあることは明らかである。

ロ A社の訴外Cに対する貸付金一、〇八二万円は、時効により消滅している。したがって、貸付金は一、〇〇〇万円しかなく、自己資本はマイナスで、自己資本比率、負債比率とも憂慮すべき数字である。

ハ A社の和議の届出債務（八七、四五九、七四六円）の弁済資金は、借入金と棚卸資産を必要最少限度まで順次売却処分して得た四、四〇〇万円によってなされたものである。

なお、A社は、上記の和議債務のほか、担保権を有する債権者に対し約三、四〇〇万円の弁済をしなければなら

らなかつた。

(2) 被控訴人Yの主張

イ X主張の「安全性比率」に妥当性があるとすれば、和議決定当時すでにA社の安全性が損われていたことになり、届出債権額の元本全額を分割弁済する条件で和議認可決定がなされること自体あり得ないことになる。さらに、その後の五年間にわたる「安全性比率」によれば、和議条件の完全履行などさらにあり得るはずがない。

ところが、債務の分割弁済の条件で和議認可決定がなされ、A社は昭和五三年一月二三日から昭和五八年四月三〇日までの五年間に元本全額の分割弁済をした。その返済資金は、Xから二、五一九万円、訴外D信用金庫から二、七〇〇万円を調達したほか、残る三、五一九万円については和議決定後の経営努力によって得た資金である。

以上のことから、X主張の「安全性等比率」には妥当性がなく、その主張は失当である。

ロ 本件求償権はXらがすでに任意に放棄したものであり、たとえ放棄していなくても、その支払を猶予し得たものであるから、X主張のようにこれを含めて「安全性等比率」を計算しなければならない理由はない。

ハ Cに対する貸付金が時効消滅したことを知り得たのは昭和五五年四月一日以後のことであつて、本件求償権を放棄した時点では判断材料になり得なかつたはずである。

しかも債権の時効消滅自体、A社の専務で有限責任社員であるXが時効中断の措置をとらなかつたことによるものであり、本件求償権行使不能の根拠とはなり得ない。

(3) 判旨

控訴棄却(税資一四六号七〇頁)

イ 所得税法六四条二項にいう「求償権の行使をすることができないこととなったとき」とは、求償権行使の相手方である主債務者が倒産して事業を廃止してしまったり、事業回復の目処がたたず破産もしくは私的整理に委ねざるを得ない場合はもちろんのこと、主債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、衰微した事業を再建する見通しがなく、その他これに準ずる事情が生じ、求償権の行使、即ち債権の回収の見込みのないことが事実となった場合をいうものと解すべきである。

事実によれば、本件求償権の放棄により法律的にはXはA社に対し本件求償権を行使できなくなったことは明らかであるが、その場合でも主たる債務者A社に右事業再建の見通しがなく、等の事情がなければ、所得税法六四条二項の適用はない（債権者の求償権放棄の意思表示のみで、その回収の可否を判断すべきではない）と解すべきである。

ロ Xは、主たる債務者の事業の再建の見通しがある場合でも、相当期間債務超過が継続すると予想され、現況において通常予測し得る将来のある一定期間（五年を限度とする）を想定し、その期間に求償権行使が不可能と認められるときも、同条項の「求償権の行使ができないこととなったとき」に含めるべき旨主張するが、事業再建の見通しがあれば債務超過であっても一般に利益の中から求償権に対する支払いがなされる可能性があるが、仮に事業再建の見通しがあるのに今後一定期間（五年）内に求償権を回収できないと認められる場合でも、合理的経済人がその後の回収に期待せず現在直ちにその求償権を放棄するに至るのが通例であるとは考えられないから、Xの右主張は採用できない。

ハ 事実によれば、Xが本件求償権を放棄した昭和五三年三月一三日当時は、A社の和議認可決定の直後であっ

て、同社は和議債務の元本全額の支払猶予を得て事業再建の可能性があったと解するのが相当である。即ち①Xら経営者、和議債権者、和議管財人も同じ判断で和議を成立させたとみられること、②A社が和議開始の申立をするに至ったのは融通手形の振出先が倒産し、一時的突発的に多数の資金を必要としたためであって、従前の経営不振が直接の原因でないこと、③A社は有力商品「○○○○」を有していたのでその売上増が期待できたし、また全国的に有名な「○○○」という登録商標を有していたこと、④A社は前年度まで債務超過の状態ではなく、本件求償権放棄の事業年度において初めて債務超過となった（その原因の一つにXら経営者の怠慢により多額の貸付金を時効により消滅させたことがある）こと、⑤本件求償権放棄後の数年間にA社の経営に再建の見通しがなかったといえる決定的な事情も生じていないこと等により明らかである。

ニ 自己資本率、負債比率及び借入金月商倍率は企業の安全性を示す比率でしかなく、右比率が低かったり不良であったりしても、このことをもってすぐに倒産するというものではないから、右比率をもって直ちに主たる債務者であるA社が存続不能というものではなく、したがって、本件求償権の行使不能を結論づけることもできない。

ホ 本件求償権の放棄は、主たる債務者の事業再建の見通しがなく、その他これに準ずる事情があるときになされたものではないから、所得税法六四条二項（保証債務の履行による譲渡所得の課税の特例）の適用はない。これに対して、Xは上告した。

四 上告審（最高裁第三小法廷 昭和六一年一〇月二一日判決）

(1) Xの上告理由

イ 事業再建の可能性のあることと求償権行使が可能であることとは別問題である。訴外A社は、昭和五三年三

月一三日当時、実質的には債務超過の状態であったし、その後もその債務超過の状態が相当期間継続し、本件不動産の売却代金のうち、本件求償権放棄をした残額につき貸付金処理をした債務についてさえ、いまだ完済できていないのであるから、仮に本件求償権を放棄しなかったとしても、本件求償権放棄時である昭和五三年三月一三日当時においては、その求償権行使の可能性など全く予想できない状態であった。

ロ 所得税法六四条二項の立法趣旨は、実質上所得のない保証債務者が、その責任を果し易いように税負担の障害を取り除くことにあると考えられる。そうだとすれば本条の解釈適用は彈力的になすべきである。

かかる観点からするならば、所得税法六四条二項の「求償権の行使ができないこととなったとき」とは、原判決の判示される場合のみならず、主たる債務者の事業の再建の見通しがある場合であっても、相当期間債務超過が継続すると予想され、通常予測し得る将来のある一定期間（五年程度）を想定し、その期間内に求償権行使が不可能と認められるときは、これに含めるべきである。

ハ 企業の経営者の個人保証に基づく求償債務の弁済は、その企業が破産状態にある場合には、理論的に弁済可能であるとしても、債務超過を解消してから一番最後になすべきものであるし、それが通例である。そうすると、貨幣価値の下落、金利等を考慮すると遠い将来においてあるいは可能であるかも知れない求償権の行使を期待するよりも、現実に支払わなければならない所得税の負担を考慮して、その求償権を放棄して節税を考えることは通例であり、何ら非難することはできない。

ニ Xは、結局、前述した事情の下にA社に対する求償権を放棄したものであり、Xには、本件不動産を処分して実質的には何らの所得も享受しなかったのである。しかるに原判決は、所得を享受したものととしてYの課税処分

を容認したものであって、法令の解釈適用を誤り、かつ、経験則に反する違法がある。

(2) 判旨

上告棄却

本件求償権が所得税法六四条二項にいう行使不能の状態になったということはできないとして、本件課税処分を適法とした原審の認定判断は、原判決挙示の証拠関係及びその説示に照らし、正当として是認することができる。原判決に所論の違法はなく、論旨は採用することができない。

II 評 釈

判旨賛成

一 争点と問題点

保証債務を履行するために譲渡所得の基因となる資産を譲渡した場合において、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を譲渡代金の回収不能額とみなして、当額金額に対応する部分の所得はなかったものとみなすというのが所得税法六四条二項の規定である。

本件訴訟においては、本件不動産の譲渡代金の一部で本件保証債務を履行することに伴ってA社に対する本件求償権を取得したXが、A社の和議認可直後にその求償権を放棄して求償しないこととしたことが所得税法六四条二項に規定する「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」に該当するかどうか争われたもの

である。

この場合の「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こと」というのは如何なる状態のことをいうのかについては、所得税法六四条二項の規定の文言からは必ずしも明らかではない。したがって、この問題は、同項の規定が設けられている趣旨等から合理的に解釈する以外にないということになる。

この点に関して「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」というのは、①そのできないこととなった理由の如何によつて解釈が左右されることになるのかどうか、②求償権行使不能の状態にあるか否かの判定の要素に主たる債務者の事業再建の可能性が含まれるかどうか、③主たる債務者の資力の判定に求償債務の額を考慮すべきか否か、また、④求償権行使不能の状態にあるか否かの判定はいつの時点で行うべきかなどいくつかの問題点が考えられる。

そこで、本稿ではこれらの諸点について本件訴訟における争点を中心として以下に論究することとする。

二 求償権行使不能の意義

(1) 譲渡所得に対する課税の本質は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入れを伴うときは、その増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象としてとらえたものであると一般に解されている。⁽³⁾⁽⁴⁾

したがって、この考え方によれば、資産を譲渡してその対価を受け入れた場合には、その資産の値上りによる増加益はその対価のうちに実現しているのであるから、たとえその対価の全部又は一部が保証債務の履行に当てられたと

しても、それは単に実現した所得を消費又は再投資に振り向けたこと、つまり所得の処分をしたことにはかならず、そのことは課税所得の範囲には何等の影響をも及ぼさないということになる。このような考え方は純資産増加説に基づく包括的所得概念の構成の下⁽⁵⁾では当然の帰結であるといえることができる。

このことに関して最高裁は、物上保証人の資産が担保権の実行により譲渡されてその譲渡代金が主たる債務者の債務の弁済に当てられ、かつ、主たる債務者に対する物上保証人の求償権の行使が不可能である場合の譲渡所得について、所得税法（昭和三十一年法律第五六号による改正前の旧所得税法九条一項八号）における譲渡所得の「収入金額とは、譲渡資産の客観的な価額を指すものではなく、具体的な場合における現実の収入金額を指すものと解するのが相当である。そして、……上告人はその所有資産を譲渡して売却代金として五六〇万円を受領したのであるから、その収入金額が五六〇万円であることは明白である。上告人が訴外K社の三〇〇万円の債務を弁済し、右資産上の抵当権を抹消したからといって、右三〇〇万円を差し引いた金額と解すべき理由はない」旨⁽⁶⁾判示し、また、別の事件では「譲渡所得の対象は競落代金そのものであって、求償権の取立が事実上不能であるとしても、かかる事情は、譲渡所得の成否に何等の消長をもたらずものではない」旨⁽⁷⁾判示している。これらの判決の考え方は、前記の純資産増加説に基づく包括的所得概念が基礎となっているといえることができる。

しかし、このような考え方に對しては、私法上の権利の帰属関係がどうあるかはともかくとして、実質的に自己の利益とならなかつた収入に對して課税するのは担税力の見地より著しく不合理である⁽⁸⁾。また、本来自己に属すべきものとして請求しえない競落代金を譲渡人の収入金額とすることには若干疑問の余地がないわけではない⁽⁹⁾という批判がなされていた。もっとも、譲渡所得の実現があつたとしても、それが保証債務を履行するために余儀なく、いわば他

律的に実現させられたものであり、かつ、その履行に伴って取得した求償権の行使が不能である場合には、その資産の所有者は実質的にはその所得を享受していないのであるから、これを課税所得のうえて何等考慮しないという場合には、理論上はともかくとしても、一般の納税者感情からは到底理解を得られないものであったであろうことは容易に理解することができる。

(2) そこで、前記のような事情を背景として、昭和三六年七月に、国税庁長官通達（昭和三六年直資五八）により「他人の債務の担保に提供されていた資産が担保権の実行により譲渡された場合の所得税または再評価税の取扱について」が定められた。

この通達の骨子は、①他人の債務を担保するため、資産に担保権が設定されていること、②主債務者が資力を喪失して債務の弁済が困難であるため、その資産が担保権の実行により譲渡されたこと、③その譲渡代金の全部がその債務の弁済にあてられていること、④主たる債務者に対する求償権の行使が不能であることのいずれの要件も満たす場合に限り、その資産の譲渡による譲渡所得に対しては課税をしないというものであった。そして、この通達が設けられた趣旨については、担保権の実行により強制的に資産が譲渡させられた結果、その譲渡対価は他人の債務の弁済に当てられ、その資産の譲渡をした者は、その譲渡によっては実質的に所得を享受していない点を考慮したものであるとされている。⁽¹⁰⁾

昭和三七年に至り、保証債務を履行するため資産の譲渡があった場合で、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、その求償権の行使をすることができないこととなった金額に対応する部分の所得金額はなかったものとする旨の規定（昭和三七年法律第四四号による改正後の旧所得税法一〇条の六）が

新たに設けられ、前記の取扱いはこの規定に包摂された。

そして、現行所得税法六四条二項の規定は、旧所得税法一〇条の六の規定が母体となって、昭和四〇年の全文改正により、現行規定となったものであり、その後、昭和四九年に同規定の適用について申告要件が付加されたほかは、基本的には、旧所得税法一〇条の六の考え方が現在もそのまま引き継がれている。

以上のとおり、昭和三六年の直資五八の取扱通達と昭和三七年により新たに設けられた旧所得税法一〇条の六の規定とを比較してみると、その間に若干の変化がみられる。すなわち、前者の取扱通達では主債務者が資力喪失のために支払不能となり、担保権の実行として資産が譲渡されることを前提としていることから、当該譲渡により譲渡者に帰属するものは求償権のみであり、かつ、その求償権は譲渡の時点において、もはや無価値のものとなっていなければならない。したがって、当該通達は、この点に着目して、譲渡者には「事実上所得の享受が伴わない」とし、観念的に発生している所得を非課税として取り扱うこととしたものであるということが出来る。

これに対して後者の旧所得税法一〇条の六の規定では、前述の前提がなく、保証債務を履行するための資産の譲渡があった時点で求償不能は必ずしも要件とはされておらず（この点に関しては後記六で改めて検討する）、当該履行に伴う求償権の全部又は一部の行使がその譲渡の後において「不能となった」ときをも含んでいると解されるので、当該譲渡による金銭債権は譲渡者に帰属することが前提となっている。すなわち、①その譲渡が保証債務の履行のためになされたこと、②その債務の履行に伴う求償権の全部又は一部が「行使不能となった」ことに着目して、その求償権行使不能の事実を代金債権の貸倒れと同一視し、その行使不能金額を所得の計算上なかったものとみなすものとして、ということができるのである。

(3) このように旧所得税法一〇条の六の規定が設けられるに至ったには以上のような経緯があるほか、昭和三六年一二月に行われた税制調査会答申が直接の契機となった。すなわち、同答申では、損失のうち、事業に関する必要経費とされる損失にも雑損控除⁽¹²⁾の対象となる損失にも該当しない損失で、通常生じる損失として①資産の譲渡代金の貸倒れ等による損失及び②保証債務を履行するために資産を譲渡し、その履行に伴って取得した求償権の行使が不能となった場合の損失を抽出し、これらの損失に関する所得税法上の取扱いについて検討を加えた後、②の場合について求償権の全部又は一部の行使ができなかったときは、①の資産の譲渡代金の貸倒れ等による損失の場合と同様、その求償権に基づく収入（保証債務履行後の残余金がある場合には、その残余金を含む）⁽¹³⁾があつた限度において譲渡収入があつたものとして譲渡所得課税を行うのが適當であると述べている。そして、この答申を受けて昭和三七年の税制改正でこれに関する規定の整備が行われたのである。

以上のとおり、所得税法六四条二項の規定は、保証債務の履行のために資産を譲渡して求償権行使不能となつた場合の損失は、資産損失としてとらえて課税上考慮することとしたものであるが、前記税制調査会答申では、資産損失を①所得の稼得に直接関与するものと②所得の稼得に直接関与しないものとの二つに大別して、前者についてはその稼得する所得の計算上必要経費として控除すべきものとし、後者についてはその損失が予期されない異常なものであるときは、その資産の所有者の担税力を減殺するという観点から、これを調整するため、その者の所得から特別控除すべきものであると述べている⁽¹⁴⁾。

以上のことから明らかなとおり、所得税法六四条二項の規定は、保証債務の履行のために資産を譲渡して求償権行使不能となつた場合の損失は所得の稼得に直接関与しない損失ではあるが、その損失が予期されない異常なもの

で、その者の担税力を著しく減殺するものであるという点に着目して、担税力の調整項目としてその求償権行使不能の損失金額を特別に控除することとしたものであるということが出来る。

(4) このような趣旨で設けられたこの規定の適用要件の解釈については、「本条項の適用要件の解釈・適用に当っては、本条項が応能負担の原則にその抛り所においている規定であるだけに、本条項のそのような立法趣旨が最大限にいかされるような解釈・適用が望しいものと解する。」⁽¹⁵⁾という見解がある。このような考え方に対して、①保証債務の履行に伴う求償権の行使不能による損失は、退職所得者や給与所得者についても発生することがあり得るのであるから、これを譲渡所得によって保証債務を履行した場合にのみ控除することは担税力の調整という観点からしてもバランスを失していること及び②私財提供を目的とする贈与的な債務の保証についてこれを排除することが困難で課税の公平の見地からみて問題があることなどから、その適用要件の解釈については、厳格に解釈し、この制度から生ずる課税の不公平の拡大を防止することが課税の公平につながるという見解がある。⁽¹⁶⁾

租税法の解釈、なかんずく租税の減免に関する特例規定の解釈適用については、この特例規定が原則的規定である課税要件規定に対する例外規定であって原則的規定である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阻害的な影響を及ぼすものであることに鑑みれば、課税要件規定の解釈に要請されている以上の厳格性・狭義性が要求され、⁽¹⁷⁾みだりに拡張解釈をして適用することは許されないことはもちろんのことではあるが、さりとて、殊更に縮小解釈をして適用範囲を狭くすべき合理的理由も存しなかりなからうか。

なぜならば、このような規定がなされたのは、退職所得者や給与所得者がその所得の中から保証債務を履行して求償不能となった場合と、個人の生活維持の上で重要な財産である家屋や土地などの不動産までも処分して保証債務

の履行に当て求償不能となった場合とを比較して、後者の場合の方がよりその者の生活維持上の重大性が顕著であるほか、一般に予測不可能性や異常性も著しく、担税力の減殺要因としての影響も大きいと立法者が考えたことによるものであるということができるからである。したがって、後者の場合には課税上考慮をすることが課税の公平を維持する所以であると判断して所得税法六四条二項の規定を設けたものであるということができるのであるから、同条同項の適用が不公平を助長するものであるからその適用範囲を縮小して不公平の拡大の防止を図るべきである、とまではいうことはできないのではなからうか。また、私財提供を目的とする贈与的保証債務であるか否かは事実認定の問題として多くは片付けられる問題であると思われるし、仮にそうでないとしても、そのような目的で行われた保証債務の履行のための資産の譲渡については、解釈上その適用を排除することは可能であると思われる。したがって、所得税法六四条二項の適用要件の解釈については、その文理に即して嚴格に解釈すべきものと思われる。

これに関連して所得税法六四条二項の適用要件の一つである「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」の解釈・判断については、客観的事実のみに基づいて判断する説（以下「客観説」という⁽¹⁸⁾⁽¹⁹⁾）、と客観的事実のほかには求償権者及び主たる債務者の主観的事情をも考慮して判断する説（以下「主観説」という。）とがある。

本件訴訟においてもこの点が争点になっているが、これに関しては、過去にいくつかの裁判例があるので、これを中心に次に検討する。

(5) 先ず、客観説により判示したと認められる裁判例として千葉地裁昭和四五年九月二五日判決（昭和四三年（行ウ）第六号）がある。同判決では、所得税法六四条二項の求償権を行使することができないこととなったときは、

「当該求償権の相手方である主たる債務者について、破産もしくは和議手続の開始・事業の閉鎖、債務超過の状態が相当期間継続し、事業再起の見通しが無いこと、その他これらに準ずる事情が生じ、求償権の行使、すなわち債権の回収の見込みのないことが確実となった場合をいうもの」と解すべきである」とし、主たる債務者は「債務超過の状態が相当期間継続して、早急に事業の回復を遂げることは困難であるが、しかし、事業の再起には全体として希望的な見通しを立て得る状況にあるといわねばならない」との事実認定を行ったうえで、「してみると、原告の本件求償権は、行使の見込みのないことが確実となった状態にはなっていないものであり、原告の主張は破綻し、原告及びその家族は生活の基盤を失う結果となるから、本件求償権の行使は事実上不可能である」との原告の主張に対して、

裁判所は「原告が本件求償権を一度に行使して債権の回収を完全に計ろうとすれば、あるいは原告主張のような結果を招来するかも知れないが、債権の回収は、債務者の営業実績と支払能力に依り、その再起を阻害しない範囲と方法によってもなし得るものであり、また、合理的経済人は特別の事情の存しない限り、一般的にそのような手段を採るものである」にもかかわらず、原告にはそのような手段により得ない特別の事情を見出すことはできないとして原告の主張を退けた。⁽²⁰⁾

東京地裁昭和四七年四月二六日判決（昭和四四年（行ウ）第一九〇号）では、「同条項にいう『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』とは、主たる債務者において破産宣告・和議等の手続開始を受け、あるいは、失踪、事業の閉鎖、刑の執行等により、債務超過の状態が相当期間継続し、衰微した事業を再興する公算がたたない等の事情が生じ、求償権の全部又は一部の回収の見込みのないことが確実になった場合をさすものと

解するのが相当である」とし、主たる債務者の債務超過の状態が相当期間継続して、事業再建の公算がたたず、みるべき資産もほとんどないという事実認定の下に、求償権の行使ができないと認めるのが相当であるとして原告の請求を認めた。

以上のほか、同趣旨の判決としては、次のものがある。

イ 東京地裁昭和五二年二月二八日判決（昭和四五年（行ウ）第一一一号）⁽²¹⁾

所得税法六四条二項にいう「求償権を行使することができないこととなったとき」とは、当該求償権の相手方である主たる債務者について、破産もしくは和議手続の開始、事業の閉鎖がなされたことはもちろん、債務超過の状態が相当期間継続し、金融機関並びに大口債権者の協力が得られないため事業再建の見通しがなく、その他これに準ずる事情の生じたことにより、求償権を行使してもその目的が達せられないことが確実となった場合をい、主たる債務者の資産状況、経営状態等総合的見地からこれを判断すべきものと解するのが相当である。

ロ 仙台地裁昭和五五年九月三日判決（昭和五三年（行ウ）第二号）⁽²²⁾

求償権の相手方たる債務者について、破産宣告、和議開始決定をうけるか又は失踪、事業閉鎖等の事実が発生するとかあるいは債務超過の状態が相当期間継続し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興の見込みもないこと、その他これらに準ずる事情があるため求償権を行使してもその目的が達せられないことが確実になった場合を指すものと解すべく、これは相手方債務者の資産や営業の状況、他の債権者に対する弁済の程度などを総合的に考慮して客観的に判断すべきものである。そして、求償権を行使すれば支払を受けられるのに行使せずに求償権を放棄し、その結果として求償権を行使できなくなったとしてもこれは所得税法六四条二項に該

当しないものと解するのが相当である。

ハ 神戸地裁昭和五八年一〇月三日判決（昭和五六年（行ウ）第一〇号）⁽²³⁾

求償権の相手方である主たる債務者について、破産宣告、和議開始決定又は事業の閉鎖がなされたか、このような事態にまでは至らないとしても、債務超過の状態が相当期間継続し、金融機関及び大口債権者の協力が得られないため事業再建の見込みがないこと、その他これに準ずるような事情により、求償権を行使しても回収の見込のないことが確実になった場合をいうものと解するのが相当である。

ニ 神戸地裁昭和六〇年九月三〇日判決（昭和五七年（行ウ）第二六号）⁽²⁴⁾

求償権の相手方である主たる債務者について、破産宣告、和議開始決定、失踪又は事業の閉鎖がされたか、このような事態にまでは至らないとしても、債務超過の状態が相当期間継続し、金融機関及び大口債権者の協力がえられないため事業再建の見込みがないこと、その他これに準ずるような事情により、求償権の行使自体ができないこと、又は、求償権を行使しても回収の見込みのないことが客観的に確実となった場合をいうものと解するのが相当である。

ホ 京都地裁昭和六〇年七月一〇日判決（昭和五六・五七年（行ウ）第二〇・二一号）⁽²⁵⁾

主債務者が、破産宣告を受けたり、和議手続の開始を受けたりしたこと、あるいは、金融機関や大口債権者の非協力により事業再建の見通がつかず、債務超過の状態が相当期間継続し、衰微した事業を再興させる公算が立たないこと、その他これに準ずる事情が生じたことにより、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判断して確実になった場合を指称すると解するのが相当である。

以上に掲げた判決の要旨は、所得税法六四条二項にいう「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つたとき」に該当するか否かは、いずれも求償権者の主観的な意図とは無関係に、客観的な事実を基礎として主たる債務者の資力を判定し、その資力の有無によつてこれを決定すべきである。そして、求償の相手方である主たる債務者の事業の再建の可能性がある場合には、一度に全部の求償権の行使はできないとしても徐々に求償権の行使は可能であるから、この場合には、求償権行使不能の場合には当たらないとするものであるといふことができる。

(6) 次に、主観説によつたと思われるものとしては、福岡高裁昭和四八年一月二五日判決（昭和四六年（行コ）第一一〇号）⁽²⁶⁾がある。この訴訟における事実によれば、次のとおりである。すなわち、社会福祉法人が、その営む養護施設の園舎を建て替へることとし、同法人はその新築資金の一部に一般から募集する寄付金を当てることを計画して工事業者と工事請負契約を締結した。そして、その際、同法人の理事長は、工事業者に対して前記の資金計画を示すとともに、寄付金の募集が予定額に達せず資金に不足を生ずる場合には、同理事長個人においてその工事代金債務を保証し、同人が自己の所有財産を処分してでも責任をもってこれを完済する旨約したので、同業者も、同法人には何ら資産がなく、また寄付金の収入額も不確定ではあつたが、理事長個人を信用してその請負契約を締結するに至つた。

ところが、募集した寄付金が目標額に達せず、同法人が資金難に陥つて工事代金の支払いができない状態となり、理事長が保証債務の履行を求められるに至つた。そこで理事長は個人財産を処分してその保証債務を履行したのであるが、その保証債務を履行するための資産の譲渡に係る譲渡所得課税に関して、これが所得税法六四条二項の規定に該当するか否かが争いとなつたものである。

一審判決では、理事長は保証債務を履行したのではなく、資産を譲渡してその譲渡代金を社会福祉法人に贈与したにすぎないとの事実認定がなされ、原告が敗訴した。

しかし、控訴審においては、福岡高裁は理事長が行った資産の譲渡は保証債務を履行するためのものであったと事実認定を行ったうえで、更に次のとおり判示した。

すなわち、「社会福祉法人H会の経営は主として児童の委託費、国または地方公共団体による補助金、共同募金からの配分その他寄付金等によって賄われており、その収入をもってH会の施設費、事務費、事業費を支出すれば余剰金を生ずる余裕はなく、そのほかに収益を目的とする事業を営むものではないため特別の収入はないこと、したがって控訴人がH会に対し前記保証債務の履行による求償権を行使しようとしても前記歳入金から分割弁済を受けることは事実上不可能であり、一時に求償を受けようとすれば、H会の園舎たる建物を処分する以外に方法はないが、国または地方公共団体の補助事業として建築された右園舎を処分する場合には、厚生大臣の承認を必要とし、その承認を得ることは殆ど期待し難いことが認められるばかりでなく、仮にその承認を得たとしても、右園舎を処分すれば児童の収容は不可能となり、ひいてはH会の社会福祉事業の遂行を不能ならしめ、同会は解散のやむなきに至ることは明白であるというべく、かかる結果を招来することは、社会福祉事業の社会公共に対する責任の見地からも極めて遺憾なことであり、またH会の理事長たる地位にある控訴人としても全く堪え難い事態であることは容易に推認しうるところである。

以上の事実によれば、控訴人の右求償権の行使は事実上不能に帰したものであるが、所得税法六四条二項にいう求償権の行使不能とは、法律上求償権が消滅した場合を指すのみならず、法律上は求償権が存在するがその

行使が事実上不能に帰した場合をも含むものと解されるから、本件においては控訴人は右要件をも充足しているものといわなければならない。」旨判示して原判決を取り消し、控訴人（原告）の請求を認めた。

この判決においては、これまでにおいて述べたいくつかの裁判例の判旨とは若干趣を異にし、求償権者の主観的な意図及び判断をも相当程度考慮して求償権の行使が不能であるかどうかを判示している。

この判決の説示のうち、最後の部分の「所得税法六四条二項にいう求償権の行使不能とは、法律上求償権が消滅した場合を指すのみならず、法律上は求償権が存在するがその行使が事実上不能に帰した場合をも含むものと解される」という論旨については、何等異論はないが、求償権の行使が「事実上不能に帰した」か否かを判断する場合に、何故社会福祉法人の公共性あるいは求償権者の心情や意図が問題になるのかは理解し難い。求償の相手方が公共性の強い社会福祉法人であるが故に同法人の財産を処分させてまで求償権を行使することは同法人の理事長である求償権者としての立場からは耐え難いものであるが、仮にそうであるとしても、その事情は同法人の債務について保証契約を締結した時点において既に明らかであったわけであるから、同理事長は、主債務者である同法人の債務不履行によって保証債務を履行しなければならぬ事態に立ち至った場合には、その履行に伴う求償権の行使は事実上なし得ないことは保証契約締結時において十分予測をなし得たし、現に予知をしていたものといえるのであろう。いわんや、収入の不確実な寄付金を目当にして工事を発注し、その募金が目標額に達せず工事代金に不足が生じた場合には、その不足額は同理事長個人が負担することを工事請負業者に約し、そのうえでその工事代金債務について保証をしていたというのであるから、このような事情の下で行われる債務の保証は、主たる債務者に対して利益を付与することを目的とするいわゆる贈与的保証であるといえることができる。

したがって、このような贈与的保証債務を履行するために資産を譲渡して求償不能による損失が生じたとしても、その損失はいわゆる所得の処分によって生じたものであるにすぎず、担税力の減殺要因としての重大性、予測不可能性（突発性）、異常性の各要素を欠き、課税上考慮すべき性質を有する損失には該当しないということができる。そして、このような損失を仮に課税上考慮することとする場合には、それは社会福祉法人に対する個人財産の無償提供を奨励するということだけの意味しかないというべきであろう。

もとより、社会福祉事業は公共性が高く、公益的見地から国民一般にとってこのような福祉事業の維持及び増進が望ましいことはいうまでもないことであり、そのために個人が私財を提供することを奨励することにも何等異論を差しさむつもりはない。しかしながら、実定法上明確な規定がないにもかかわらず、社会福祉事業に対する私財提供を目的とする贈与的保証債務の履行のための資産の譲渡に係る所得課税について、営利法人に対する贈与的保証債務の履行のための資産の譲渡に係る所得課税よりも有利に取り扱う場合には、その解釈・適用に厳格性が要求される租税法の特例規定の解釈について、社会政策ないしは立法政策を持ち込んでその適用範囲を拡大することになり、相当とはいえない。

(7) 一方、租税特別措置法四〇条では、個人が社会福祉法人等公益を目的とする事業を営む法人に譲渡所得の基因となる資産を贈与又は遺贈（以下「贈与等」という。）した場合の譲渡所得課税⁽²⁷⁾について、その贈与等をされた財産が同法人の公益事業の用に直接供されることなど厳格な要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けた場合に限り、その資産の譲渡所得を非課税とする旨の規定が設けられている。

それにもかかわらず、前記判決のように、実質的には贈与をする意図でなされた保証債務の履行のための資産の譲

渡を、それが社会福祉事業を営む法人のためのものであるといふことのみの理由によつて、「事実上求償権の行使をなし得ない」ものとして所得税法六四条二項の規定を適用する場合には、租税特別措置法四〇条に規定する要件に該当しないような財産の実質的贈与に係る譲渡所得についてまで非課税扱いとすることになるといふ問題が生ずる。

このことは、同条が厳格な要件の下に公益の増進に著しく寄与すると認められる法人に対する財産の贈与等に係る譲渡所得だけを非課税としようとしている法の趣旨を没却し、⁽²⁸⁾租税法主義の見地からも相当とはいえないといふことになるのではなからうか。

以上において検討したとおり、前記福岡高裁の判旨についてはこれを相当とする理由は見当らず、したがつて、所得税法六四条二項にいう「求償権を行使することとなつたとき」の解釈に当つて、求償権者の意図又は心情などの主観的要素を基礎とすることには合理性が存しないといふことができる。

本件訴訟におけるXの控訴審における主張及び上告理由も、結局のところ、求償権行使不能の状態にあるか否かは、求償権者の主観的な事情をも考慮に入れて判断すべきであるといふものであるが、いずれもその主張は退けられ、控訴審においては客観的な事実に基づいて判示がなされていることが認められる。判旨相当といふべきであらう。

三 求償不能と求償権放棄

(1) 本件訴訟におけるXは、主たる債務者であるA社に対する求償権を放棄しており、その放棄によつてXはA社に対して法的には求償権を行使することができないこととなつたことは明らかである。

そこで、所得税法六四条二項に規定する「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つた」といふ

のは、そのできないこととなった理由が如何なるものであっても、結果としてその行使が不能となれば、これに該当するかどうかの問題がある。

この問題に関しては、保証人の主たる債務者に対する求償権が放棄により消滅したからといって、直ちに所得税法六四条二項の「求償権を行使することができないこととなったとき」の要件事実を充足するものではなく、当該要件を充足するためには、主たる債務者の支払能力等からみて、支払不能の状態が存在することを前提として、求償権の放棄がなされたことを要するものというべきである、というのが過去の裁判例（前記東京地裁昭和五二年八月二八日判決・神戸地裁昭和五八年一〇月三日判決）である。これは、求償権の放棄が、債権回収不能の状態が客観的に存する事情の下に他律的に行われたものであることを要件とすることを明らかにしたものであるとすることができる。

(2) 右の裁判例の考え方の根拠としては、求償権者が求償権の行使が可能であるにもかかわらず、これを行使せず放棄するということは、とりも直さず求償の相手方に対して債務免除による利益を供与する⁽²⁹⁾ことであり、これは経済的実質的には、いわゆる私財提供と同様のものであるというところにあるとすることができる。したがって、このような事情の下における求償権の放棄は、いわば所得の処分⁽³⁰⁾にすぎず、担税力の減殺要因として考慮すべき損失の性質を有するものではないという判断が働いたものであらう。

以上のことからするならば、求償権の放棄がなされた場合にあっては、その放棄が主たる債務者の支払不能の状態の存することが客観的な事実から確実であることを前提として他律的になされたものであるということが、所得税法六四条二項の適用要件となる⁽³⁰⁾、という前記裁判例の考え方には十分に合理性があり、首肯し得るものであるということができるのである。

本件訴訟における控訴審においても、同じ考え方に基づいて判決がなされており、判旨相当といえよう。

四 事業再建の可能性がある場合の求償権放棄

(1) 次に、求償権を放棄する前提としての「主たる債務者の支払不能の状態が客観的に確実であった」かどうかの事実の認定に関して、主たる債務者の事業の再建の可能性がそのメルクマールとなるかどうかの問題がある。

主たる債務者の財産状態が、債務超過の状態にあるとしても、現にその者の事業が継続していてその再建の可能性があると認められる場合には、求償権を一度に行使するというようなことはしないで、その債務者の資力の回復を待ち、その支払能力に応じ、かつ、事業の再建を阻害しない範囲内において徐々に求償権の回収を図って行くというのが合理的経済人が通常一般に採る方法である（前記千葉地裁昭和四五年九月二十五日判決）、ということからするならば、主たる債務者が支払不能の状態にあるか否かの判定を、一度に求償権を回収するものとした場合のことを前提としてすることは相当とはいえない。つまり、「金の卵を生む鶏を殺す愚を犯す」ような経済的合理性に反する行為を前提として求償不能の状態にあるか否かを判断するのは妥当ではなく、やはり債務者の一時的な財産状態のみならず、将来における債権回収の可能性をも当然に支払能力のメルクマールとすべきものであるということが出来る。

以上のような前提に立つと、事業の再建が可能と見込まれていたものが、その後予測に反してその再建が失敗に帰して求償の相手方の支払不能の状態が確実となり、結果としては求償権の回収が不能に帰してしまつたような場合には、救済できないことになるのではないかという疑問が生ずる。しかし、所得税法では、事後において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つたときには、その不能に帰した時点で更正の請求を求めることができるものとされている。⁽³¹⁾このように所得税法では、事後に求償不能となつた場合についての救済制度が設けられてい

ることからしても、事業再建の可能性を主たる債務者の支払能力のメルクマイルとすることには何等の不合理も生じない。

したがって、事業の再建が見込まれるにもかかわらず、一時的な債務超過を理由として求償権の放棄まで行って、あえて最終的な決着をつけなければならない必然性は何ら存しない。すなわち、このような事情の下における求償権の放棄は、事業の再建をより円滑に、かつ有利に行うためであるとか、他の債権者に対する迷惑のためであるとか、専ら主たる債務者に対して利益を付与することを目的として意図的になされるものであって、他律的な要因に基づくものであるということはできないものである。

このことからするならば、事業の再建の可能性があると思込まれる事情の下における求償権の放棄は、主たる債務者に対する利益の供与を目的とするものであって所得税法六四条二項の適用要件を欠くと解すべきであろう。この点に関する「主たる債務者A社に右事業再建の見通しがないこと等の事情がなければ、所得税法六四条二項の適用はない」旨の控訴審の判示は、首肯し得るものである。

(2) ところで、本件訴訟におけるA社は、Xの保証債務の履行に先立つ昭和五二年三月に和議開始の申し立てを行い、同年六月一七日にXが本件不動産を売却して本件保証債務を履行し、そしてその翌年の昭和五三年一月二四日に前記申立てに関する和議認可決定がなされ、Xはその決定後の同年三月一三日に本件求償権を放棄する旨をA社に通知している。

一般に和議とは、債務者に破産原因が生じ、まさに破産宣告を受くべき状態に陥った場合に、裁判所等の公的機関の補助・監督の下に、債務者は破産宣告を免れると同時に、債権者も破産に比べて有利な弁済を受けることを目的と

して締結されるところの、一種の合意ないし契約であると解されている。⁽³²⁾

したがって、和議が成立したということは、とりも直さず、A社の事業再建の可能性があったことの左証にほかならず、Xは求償権を放棄する時点において、同社の再建が可能であり、長期的に考えれば徐々に求償債権の回収が可能であることを十分に予測し得たものということが出来る。

この点についてXは、求償の相手方であるA社の財産状態が悪く、殊に同社の「安全性等比率」が低いため求償権の行使は不可能である旨主張しているのであるが、これはA社の一時的な財産状態のみを基礎としたものであるといふことができる。しかし、債権が回収不能の状態にあるかどうかは、単に債務者の一時的な財産状態のみならず、事業の再建による将来の資力回復の可能性も含めてこれを判断すべきであることは、これまでに於いて既に述べたとおりであるから、Xの主張には理由は存しないというべきであらう。

(3) それでは、主たる債務者の事業の再建の可能性、つまり将来における債務者の資力の回復の可能性を予測する場合に、求償債権の額を含めて考えるべきか、除外して考えるべきかが次に問題となる。

本件訴訟において控訴審が認定した事実によれば、①A社の和議債権額一二五、五九三、五五二円のうち、届出債権額は八七、四五九、七四六円、無届債権額は三八、二〇一、八八八円で、その無届債権額のほとんどがXらの本件求償権であること、②Xらの本件求償権等三六、〇四九、四二七円が昭和五二年三月一三日に放棄されたことによつてA社は昭和五三年三月三十一日事業年度では辛うじて債務超過の状況を免れたが、本件求償権の放棄がなければ、約三、〇〇〇万円の債務超過であったこと、③A社は昭和五八年四月三〇日までに届出和議債権の総額八三、七九一、六六四円の元本全額を弁済し、和議条件を履行したほか、担保権を有する債権者に対し約三、四〇〇万円弱の弁済を

したごと、との事実認定をしたうえで、「Xが本件請求権を放棄した昭和五三年三月一三日当時は、A社の和議認可決定の直後であって、同社は和議債務の元本全額の支払猶予を得て事業再建の可能性があったと解するのが相当である。」と判示している。すなわち、本件の場合には、本件求償権の放棄がなくても、その求償債務を含む和議債務全額の支払猶予を受けてA社の再建は可能であったとの判断を示したものであるといふことができる。しかし、本件のA社が、仮に求償権の放棄がなければ再建が不可能であると認められるような状況にあった場合には、前記判示も同じ結論に到達したかどうかは疑問である。

債務者が債務超過の状態となつて経済的に破たんし、まさに破産宣告を受けるべき状態に陥つた場合における事業の再建は、債務者の同意を得て、その債務の支払猶予を受けて長期間にわたつて分割して弁済するか、または、債務の一部切捨てについて債権者の同意を得るかの方法によつて行われるのが通例である。そして、この場合の債務の切捨ては、その切捨てがなければ債務者の事業の再建がおぼつかず、ひいては債権の大部分が貸倒れとなる恐れがあり、かつ、債権の一部回収を断念すれば債務者の事業の再建が可能で残余の債権の回収が可能であると見込まれる事情がある場合に、債権者の協議と同意に基づいて行われるのが通常である。

所得税基本通達五一—一(3)では、法令の規定による整理手続によらないで、①債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定めており、これに基づいて債権が切り捨てられた場合及び②金融機関等のあっせんによる当事者間の協議により締結された契約でその内容が①に準ずるものである場合において、これに基づいて債権が切り捨てられたときには、その切り捨てられた部分の金額については、所得税法六四条二項の求償権の行使不能額として取り扱うものとされている。⁽³³⁾

この取扱いの①の「合理的な基準」としては、例えば、すべての債権者に対しておおむね同一の条件でその切捨額が定められているような場合におけるその基準をいうものであり、その切捨てが、債務者の資産状況や支払能力からみて、それが実質的な贈与と認められるものであるときは、これを除外する趣旨であるとされている。³⁴⁾

このことから明らかかとおり、その負債整理が債権者平等の原則に反することがないなど、合理的な基準に基づいて債権の切り捨てなどによって行われた場合には、その切捨ては他律的な要因に基づいて債権の回収を断念することを余儀なくされたものであることから、その切り捨て額は、所得税法六四条二項の適用については求償権行使不能額として取扱うこととされているものと考えられる。そして、その切捨ての結果、債務者の事業が再建され、資力の回復があったとしても、そのことは所得税法六四条二項の適用関係に何等の影響をも及ぼすものではない。すなわち、前記の取扱いは、切捨債権額を含めては弁済計画を立てることができない場合において、債権の一部切捨てが行われ、事業の再建計画が樹立されたときには、その切捨額は、所得税法六四条の回収不能額として取扱う趣旨のものであるということができるのである。

そうすると、以上のような取扱いの論理からするならば、事業再建の可能性を、放棄した求償債権の額を含めたところで予測したところ、その再建が不可能と見込まれるために債権の一部切捨てが必要である場合において、合理的な基準に基づく私的整理の一環として求償権の全部又は一部の放棄が行われたときには、その放棄された求償権の額は、所得税法六四条二項の求償権行使不能額に該当するものと解して差し支えないものということができるとはなからうか。

(4) なお、Xは、上告審において「企業の経営者の個人保証に基づく求償債務の弁済は、その企業が破産状態にあ

る場合には、理論的に弁済可能であるとしても、債務超過を解消してから、一番最後になすべきものである」ことを理由として、事実上求償不能であることを主張している。しかし、債務者の資力が不十分なために債権について部分的な弁済しか受けられない場合には、債権者は、自己の債権について優先権を有しない限り、その債権の発生原因・発生時期の前後、金額等の如何にかかわらず、すべて平等に取扱われるのが原則であるから、求償債権者が偶々債務者である企業の経営者であるということのみをもって、その者は他の債権者に劣後してしか弁済を受けることができないという法律上の制約は存しない。企業の経営者が、その経営者であるが故に他の債権者に対する弁済が終了した後でなければその企業からは弁済を受けることができないということは、実態としては理解し得なくもないが、それは法律上の責任に基づくものではなく、いわゆる道義的な責任に基づくものにすぎないといえることができる。

このような道義的責任が存する故をもって、求償債権が他の債権に劣後してしか弁済を受けることができない、ということが理由となり得るかどうかについては、消極といわざるを得ない。なぜならば、例えば企業の経営者は、企業が破産状態に陥った場合には、法律上の責任は経営者には存しないにもかかわらず、道義的責任により個人財産を処分して企業の債務の弁済を行うということがあり得るが、このようないわゆる私財提供により生じた損失は、所得税の課税上考慮される余地がないので、このこととのバランスから考えても、企業の経営者が負う道義的責任を履行したことによって生ずる損失は、担税力の減殺要因とはなり得ないといえるべきであるからである。

五 資力喪失者に対する保証債務

(1) 保証人が、主たる債務者に資力がなく、債務を弁済する能力に欠けることを十分に承知しながら、保証契約を締結していた場合において、その後債権者から保証債務の履行を請求され、保証人が自己の財産を処分してその

保証債務を履行したときに、その保証債務を履行するための資産の譲渡が所得税法六四条二項の適用要件に該当するかどうかの問題について次に検討する。

この点に関しては、所得税法六四条一項の譲渡代金の回収不能に当るかどうかにについての裁判例（大阪地裁昭和五七年七月一六日判決、昭和五五年（行ウ）六二号）³⁷がそのリーディングケースとなると考えられるが、その判決では「〔所得税法六四条一項〕の趣旨は、有償譲渡の対価の全部又は一部がやむを得ない事情で回収不能となった部分の金額だけ低い価額の対価で譲渡したのと同様になり、それだけ譲渡所得の金額も減額されるべきであるというにある。そうすると、譲渡代金の回収が不可能であることを初めから知りながらあえて資産を譲渡したような場合は、ここにいう『やむを得ない事情』に該当しないから、同条同項を適用することはできないと解するのが相当である。」と判示している。³⁸

更に同旨の裁判例としては、次のものがあり、判旨はそれぞれ次に掲げるとおりである。

イ 名古屋地裁昭和五五年一〇月二七日判決（昭和五五年（行ウ）一号）³⁹

この裁判例は、保証人が主たる債務者に資力がなく債務の弁済能力がないことを保証契約を締結する際に十分承知しながら、あえて保証をした場合について、「保証人において、あらかじめ求償権行使による回収の期待を全く持たない点において主たる債務者の債務を引受けたか、あるいは、主たる債務者に対し利益供与または贈与をなしたものとみなし得るのであって、かかる場合は、所得税法六四条二項にいう『求償権の行使が不能になったとき』に該当せず、同条同項を適用する余地はないものと解するのが相当である。」と判示している。⁴⁰

ロ 大阪地裁昭和五六年六月二六日判決（昭和五三年（行ウ）八一号）⁴⁰

この裁判では、「所得税法六四条二項は資産の譲渡代金が回収不能となった場合の所得計算の特例（同条一項）と同一の考慮に基づくもので、主債務者に対する求償を前提とする保証について、保証債務を履行するため資産の譲渡があった場合においても、求償権の行使が不能となった場合には譲渡代金が回収不能となった場合と同様に所得計算上求償不能となった金額が所得計算上存在しないものとみなして課税上の救済をはかるというものであるから、求償権の行使がそもそも不能であることを知りながら敢えて保証をしたときのように最初から主債務者に対する求償を前提としていない場合には、同条同項を適用することができないものといわねばならない。」と判示している。

ハ 広島地裁昭和五四年一月二〇日判決（昭和四七年（行ウ）三九号）⁽⁴⁾

この裁判例は、法人税の課税に関して争われた事例であるが、判決では、「一般に……他人の保証債務を引受けた場合、その後その保証債務の履行を余儀なくされかつ主債務者が無資力で求償権の行使も不能となったときには、その経済的利益を享受するのは主債務者であって、保証人ではないといえる……」。

しかしながら、本件の場合原告会社の代表者の保証債務は、原告会社が同保証債務を引き受けた当時においてすでに保証債務の履行を余儀なくされかつ主債務者に対する求償権の行使も主債務者の無資力のため不能もしくは著しく困難となる危険が客観的に予測されるような状況にあったとしたら、右原告の保証債務も経済的には主債務者の債務とほぼ同等の意義を有するものとみられ、かかる状況下での右保証債務の引受けは、対価の支払等格別の事情もない本件においては、経済的には原告会社からその代表者に対する経済的利益の付与であるとみられるのであって、その確定した段階で原告会社の代表者に対する賞与として課税上取扱われるものといわざるを得ない。」

と判示している。

(2) これらの裁判例の考え方は、主債務者が資力を喪失して保証人が求償権の行使をなし得ないことを予知しながらあえて債務保証をして、その保証債務の履行をするということは、これを経済的実質面からみれば、それはその保証債務の履行を通じて、いわば主債務者に対して利益供与又は贈与をするのと同じである。経済的実質を重視する租税法の解釈適用においては、その経済的実質に従って解釈すべきであるから、その経済的実質が利益の供与又は贈与であると認められる限り、その実質により取り扱われるべきであるというものである。いずれも合理的な解釈であろう。

しかし、保証契約締結においては保証債務の履行を求められる蓋然性は小さかったにもかかわらず、ある日突如として保証債務の履行を求められたため、その履行に当てるために資産を譲渡せざるを得なかったという場合において、その求償権の行使が不能となったときには、その求償不能による損失は重大で突発的、偶発的なものであるということができるとこれを担保力の減殺要因とみて譲渡所得の課税上考慮するというのが所得税法六四二条二項の規定の趣旨であるということについては既に述べたとおりである。してみるとこのことからするならば、債権者から保証債務の履行を求められる蓋然性が高く、かつ、その保証債務を履行した場合には求償をなし得ないことがその保証契約締結の時に既に明らかであるような状況の下において、あえて保証契約を締結し、その保証債務を履行するために資産を譲渡して求償不能による損失が発生したとしても、このような場合には、所得税法六四二条二項の適用要件を欠き、同項の適用はないと解すべきであるということができる。

けだし、右のような場合には、保証債務者は主債務者に対して利益を供与するために資産の譲渡によって「生じた

所得を売主においていわば任意に処分したものと⁴²⁾いうことができるのであるから、このような場合には同条同項による救済の対象とすべきではないといふべきであるからである。

六 求償不能の時期

(1) 保証債務の履行を迫られる場合には、通常は主たる債務者が資力を喪失して履行不能に陥っている場合が多い。したがって、保証債務を履行するために資産を譲渡した時点で、既に主たる債務者が資力を喪失して求償することが困難な状態であるというのが一般的であると思われるが、所得税法六四条二項の適用に関して、資産の譲渡の時に於いて主たる債務者に対する求償権の行使不能の状態が確実となることが要件であるかどうかについては、同項の規定上は必ずしも明らかでない。

本件訴訟においては、求償権行使不能の時期については直接争いとはなっていないが、前記二の(2)で述べたとおり、現行所得税法六四条二項の規定が、資産の譲渡後に求償不能となった場合であってもこれを救済する趣旨であると解し得る旧所得税法一〇条の六の規定をそのまま継受したものであること、及び所得税法六四条三項において更正の請求（所得税法一五二条による各種所得の金額に異動が生じた場合の更正の請求の特例）ができることになっていることを併せ考えると、求償権行使不能の状態が資産の譲渡後に確定した場合においても、所得税法六四条二項の規定の適用はあるものと解される。⁴³⁾

(2) 問題は、保証債務を履行した直後に求償権を行使することが可能であったにもかかわらずこれを行使せず、主たる債務者の資力が徐々に失なわれて行くのをあえて傍観をしていた結果、遂に主たる債務者が資力喪失状態に陥って求償権の行使が不能に帰したような場合にも、所得税法六四条二項に規定する「求償権の全部又は一部を行使する

ことができないうこととなったとき」に該当し、更正の請求の理由となり得るかどうかということである。

このことは、例えば、企業の経営者でその企業の債務保証人が、個人資産を譲渡してその譲渡代金でその保証債務を履行した場合において、その経営者が求償権の回収を努力を全く怠り、かつ、その企業がいわゆる計画倒産を図って破産してしまい、求償権の回収ができないような状態ができてしまったようなときに、所得税法六四条二項の適用があるかどうかの問題である。

過去には、この問題について直接判示した裁判例は見当らない。しかし、この問題は、求償権の行使が可能であるにもかかわらず、これを行使をせず、放棄をする場合と実質的には同じ問題である。この放棄については、既に検討したとおり、求償権の行使が可能であるにもかかわらず、これを行使せず、放棄するということは、主たる債務者に対する利益供与又は贈与に当り、所得税法六四条二項の適用要件を欠くものであるということができるのであるから、前記の場合もこれと同様に取扱われるべきであるということができ。

すなわち、求償権の行使が可能である間はこれを行使せず、求償の相手方の資力が悪化し、最終的に支払不能の状態が確実となるのを待つ、つまり、積極的に債権の回収をしないで主たる債務者が資力を喪失するのを傍観しているということは、形式上は求償権の放棄はなされてはいないものの、実質的には求償権を放棄するのと同じであるということができるのであるから、このような場合には、所得税法六四条二項の適用要件を欠くものといふべきである。

(3) 以上のことから、所得税法六四条二項の適用要件としての求償権行使不能の状態が確実であるかどうかの判定時期については、保証債務者が資産を譲渡した時又は保証債務を履行した時に限ると限定的に解する必要はなく、その後において確実となった場合をも含むと解するのが相当である。しかし、保証人が資産を譲渡した時又は保証債務

を履行した時において、主たる債務者の支払不能の状態が客観的に確実となるまでには至っていない場合には、少なくともその時において主たる債務者の支払能力が相当程度に悪化しており、かつ、その後求償権者がその求償権の回収に積極的に努めたけれども結果的にこれを回収をすることができず、遂に主たる債務者の支払不能の状態が客観的に確実となったということが同条同項の求償不能の判定上の要件となるべきであると考えられる。(了)

(1) たな卸資産又はたな卸資産に準ずる資産の譲渡及び管利を目的として継続的に行われる資産の譲渡は除かれる(所法三三①一、所令八一)。

(2) 不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業の遂行に関して発生した保証債務の履行に伴う求償権の行使不能額については、これらの所得の金額の計算上必要経費に算入されるので除外されている(所法五一②、所令一四一、二)。

(3) 昭和四三年一月三十一日判決、最高一小四一(行ツ)八号、訟務月報一四卷一二号一四二頁、税資五三三七九頁。なお、同旨判決としては次のものがある。①昭和四七年二月二六日判決、最高三小四一(行ツ)一〇二号、民集一九卷五号六四一頁、税資六六号一四九五頁、②昭和五〇年五月二七日判決、最高三小四七(行ツ)四、民集二九卷五号六四一頁、税資八一号六四八頁。

(4) 譲渡所得課税は、資産の値上りによる増加益の清算課税であるとする考え方に對しては、「実現した所得のみが課税所得を構成する」とする立場からの批判がある。吉良実「税法上の課税所得論(1) 税法学三〇四号二三頁、竹下重人「譲渡所得課税の二、三の問題点」シュトイエル一〇〇号一〇八頁、黒川功「譲渡所得学説と税法解釈学の方法論(4) 税理二九卷二号九四頁。また、「譲渡所得の構成要素は、このような単純なものではなく、極めて複雑であり、①資産の効用、相対的稀少性、有効需要などの変化に伴う資産価値の増減による実質的損益、②貨幣価値の変動に伴う資産の価格の騰落及び③使用なし時の経過による資産の価値減少部分の擬制計算に伴い生ずる名目的損益の複合されたものであり、単なる資産の値上り益だけから成っているものではない。」とする見解がある(藤田良一、「所得税法上の資産損失制度に関する一考察」税大論叢一三号一七五頁以下)。しかし、これらの要素は、いずれも資産の値上りによる増加益の発生要因となるべきものが大部

分であり、実定法上ではこれらのものも含めて譲渡所得（又は譲渡損失）としてとらえているというべきではなからうか。

(5) 拙稿、「譲渡所得の仕組み」、別冊税経通信（通巻四号）二七頁。

(6) 昭和三十六年一〇月一三日判決、最高二小三四（オ）四七三号、民集一五卷九号二、三三三頁、税資三五号七二七頁。

(7) 昭和四〇年九月二四日判決、最高二小三九（行ツ）一一一号、民集一九卷六号一、六八八頁、税資四一号一、〇三二頁。

(8) 藤田宙靖、「法学協会雑誌」、八三巻四号二六一頁。

(9) 清永敬次、「民商法雑誌」五四巻五号六六七頁。

(10) 国税庁長官通達、昭和三十六年七月二〇日付直資五八他三課共同（例規）では、「趣旨」保証債務の担保に提供されていた資産が担保権の実行により譲渡された場合には、その担保を提供した者に対しては、主たる債務者に対する求償権の行使ができない場合であっても、一般の例により計算された譲渡所得についての所得税等が課税されることとなっている。しかしながら、この場合には、事実上所得が伴わないことなどを考慮して、その所得税等については、一定の要件に該当する場合に限り、当分の間、課税しないことに取り扱うことを定めたものである。」とされている。

(11) 保証債務の履行には、民法四四六条又は四五四条に規定する保証人の債務の履行があった場合のほか、次に掲げる場合も、その債務の履行等に伴う求償権を生ずることとなるときは、これに該当するものとして取扱うこととされている（所得税基本通達「六四―四」）。

(1) 不可分債務の債務者の債務の履行があった場合

(2) 連帯債務者の債務の履行があった場合

(3) 合名会社又は合資会社の無限責任社員による会社の債務の履行があった場合

(4) 身元保証人の債務の履行があった場合

(5) 他人の債務を担保するため質権若しくは抵当権を設定した者がその債務を弁済し又は質権若しくは抵当権を実行された場合

(6) 法律の規定により連帯して損害賠償の責任がある場合において、その損害賠償金の支払があったとき。

(12) 所得税法七二条に規定する雑損控除。

- (13) 税制調査会、昭和三十六年二月「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」五五四頁
- (14) 同五五二頁
- (15) 吉良実「保証債務をめぐる税務の問題点」税理、二二巻五号九頁
- (16) 藤田前掲二二四頁
- (17) 昭和五〇年一月二日判決、仙台高裁昭和四六年（行コ）第八号（地方税法四八九条一項二号にいう「合金鉄」の解釈に
関して）、行裁例集二六巻一号三頁、昭和五三年七月一八日判決、最高三小訟務月報二四巻二二五号二六九七頁
- (18) 中里実、「所得税法六四条二項の適用要件」ジュリストNo.八〇九、一一〇頁。
- (19) 吉良実、前掲一一頁
- (20) 税資六〇号、四五一一頁以下
- (21) 訟務月報二三巻三号五八九頁、税資九一号二六九頁。同控訴審昭和五二年一〇月二二日東京高裁判決、昭和五二年（行
コ）第九号、税資九六号五頁
- (22) 訟務月報二六巻一二号二二九九頁、税資一一四号六三六頁
- (23) 税資一三四号一頁
- (24) 訟務月報三二巻六号二二四頁、税資一四六号七六七頁
- (25) 税資一四六号八九頁
- (26) 訟務月報一九巻一〇号一一六頁、税資六九号七二頁
- (27) 譲渡所得の基因となる資産が法人に対して無償で移転された場合には、その移転時の価額で資産の譲渡があったものとみ
なして譲渡所得課税が行われる（所得税法五九条一項）。
- (28) 租税特別措置法四〇条に規定する国税庁長官承認を受けた場合においても、財産の贈与等を受けた法人がその財産をその
贈与等に係る公益を目的とする事業の用に供されないこととなったときは、その承認は取り消され、その時点でその贈与者
等に対して譲渡所得課税が行われる。しかし、贈与的保証債務を履行するための資産の譲渡の場合には、当初から譲渡所得
の基因となる資産は公益を目的とする事業の用に供されることはなく、その譲渡代金が使われるだけであるから、この場合

には実質的にも租税特別措置法四〇条の適用要件を満たすものでないことは明らかであり、この点からも同条の趣旨に反するといえることができる。

- (29) 船田健二、「保証債務に係る求償権の放棄と債務免除」、税理三〇巻九号七〇頁
 - (30) 所得税基本通達によれば、債務者の支払不能の状態が客観的事実から明らかであると認められる場合において、その債務者に対して債務免除額を書面により通知した場合には、その免除額を回収不能額と判定することに取扱うものとされている(同通達五一―一(4)、六四―一)。
 - (31) 所得税法一五二条では、保証債務を履行するため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ことにより納付税額等が過大となったときは、その事実が生じた日の翌日から一月以内の限り、税務署長に対して更正の請求をすることができるものと規定されている。
 - (32) 中田淳一、「破産法・和議法」法律学全集三七、有斐閣、初版第一九刷、二七二頁
 - (33) 所得税基本通達六四―一において、所得税法六四条二項の求償権の行使不能かどうかの判定については、同通達五一―一から五一―一六までの取扱いに準ずるものとされている。
 - (34) 「所得税基本通達逐条解説」四六九頁、大蔵財務協会、昭和六三年八月二〇日初版
 - (35) 民法法学辞典・上巻・有斐閣昭和四九年一〇月三〇日再版第一二刷、六四三頁
 - (36) 藤田前掲二二二頁
 - (37) 判例時報一〇五九号五五頁、シュトイエル二四八号二二頁、税資一二七号一九七頁
 - (38) この判決についての評釈として、清水敬次、「譲渡代金の回収不能を初めから知っていた場合の所得税法六四条一項の適用」、(税務事例一五巻八号二頁)がある。
 - (39) 訟務月報二七巻二号、三九八頁、シュトイエル二三〇号七頁、税資一一五号二六二頁
 - (40) 行裁例集三二巻六号九七二頁、税資一一七号七五二頁
 - (41) 税資一〇九号七五九頁
- なお、これらの判決のほか、「保証した時点で主債務者が無資力で求償権の行使が不可能であることを知って物上保証を

なした場合には、その物上保証は贈与等に類するものであって、所得税法六四条二項を適用することはできない」と判示したものである。千葉地裁昭和六二年三月三〇日判決、昭和五八年（行ツ）第一四号、税資一五七号一〇七七頁

(42) 清永敬次、前掲五頁

(43) この点については、庄司範秋「保証債務を履行するため資産を譲渡した場合の課税関係の研究」（税大論叢一八号三九五頁）も同意見のようである。

補記

なお、本稿は、拙稿「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の意義」（税理二九巻一五号一七頁以下）において取り上げた命題につき、更に検討を加え、その後における最高裁判決（昭和六十一年二月十一日判決）の結果をも踏まえて加筆補正したものである。