

仙台高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 所得税更正処分取消請求控訴事件
国側当事者・山形税務署長
平成20年1月18日棄却・上告

判 示 事 項

- (1) 所得税法64条2項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）の意義と同152条（各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例）に該当する事実の立証責任の所在（原審判決引用）
- (2) 所得税法152条（各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例）は、同64条2項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）に該当する事実が生じた日の翌日から2月以内に更正の請求ができる旨定め、同項においては「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」と規定しているところ、租税法の規定は、法的安定性及び予測可能性の確保の見地から、課税減免規定ないし非課税規定も含めて、みだりに拡張解釈すべきものではないから、納税者が、弁護士の調査により、求償権の行使が不能であることを確認した日の翌日から2月以内に更正の請求ができるものと解する余地はないとされた事例（原審判決引用）
- (3) 確定申告書と更正の請求書を総合して判断するか、又は確定申告に、所得税法64条2項（資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例）の保証特例の適用を求める更正の請求の趣旨および根拠となる事由が含まれていると理解して保証特例を適用すべきであるとの納税者の主張が、租税法の規定は、課税減免規定ないし非課税規定も含めて、みだりに拡張適用すべきものではないから、確定申告書に保証特例を受ける旨記載するとともに所得税法施行規則38条（保証債務の履行のため資産を譲渡した場合の所得計算の特例の適用を受けるための記載事項）に定める事項を記載するか、確定申告書に提出しなかったこと又は前記事項を記載しなかったことについてやむを得ない事情がある場合でない限り、保証特例を適用することはおよそできないというべきであるとして排斥された事例（原審判決引用）
- (4) 譲渡土地の土地代金は、契約書に譲渡土地の売買代金として記載された金額であるとの納税者の主張が、契約書に譲渡土地の売買代金として記載された金額は、残地に係る宅地造成費等の負担金が相殺されたものであり、当該負担金を相殺した後の金額が取引における譲渡土地の対価とは認められず、また、譲渡土地の譲受人が作成した買取証明書及び売却の仲介人が作成した一覧表の記載から、譲渡土地の土地代金は上記負担金を相殺する前の金額である旨容易に理解できるとして排斥された事例（原審判決引用）
- (5) 租税特別措置法35条1項（居住用財産の譲渡所得の特別控除）の意義と同項に該当する事実の立証責任の所在（原審判決引用）
- (6) 納税者ら家族がその住宅の敷地として利用しているから、租税特別措置法35条1項（居住用財産の譲渡所得の特別控除）の居住用特例が認められるべきであるとの納税者の主張が、納税者の建物が建築されていた場所は、売却していない土地上であり、また、売却していない土地の外周部分にすぎないといえること、その上、工場等に出入りするための通路として使用されていたもので、本件売却当時も駐車場などに進入するための通路として使用されていたことからすれば、納税者が居住の用に供していた建物と一体として利用されていたとはいえないのであり、居住の用に供されている家屋

の敷地とは認められないとして排斥された事例（原審判決引用）

- (7) 弁護士から回収困難であるとの結論を添えた報告を受けた時こそ、求償債権者である納税者において、その権利行使がかなわないことを知らされた日であり、原判決のいう「客観的に見て主債務者および相保証人から求償債権を回収できる見込みのないことが明らかになった日」であるとの納税者の主張が、弁護士からの報告を受けた日は納税者が求償権を行使することができないことを知ったときにすぎず、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、原判決説示のように、客観的に見て主債務者及び相保証人から求償債権を回収できる見込みのないことが明らかになったときと解すべきであるところ、主債務者について、所得税法64条2項所定の実事は本件確定申告の申告期以前に生じていたものというべきであり、納税者がその事実を知らず、申告期限後にその事実を知ったからといって、納税者が認識した時点で同事実が発生したものと見ることはできないし、また、相保証人らについては、弁護士の報告書によっても、同人らが債務超過か否かなどの資産状況や、支払能力の有無は不明であり、求償権を行使することができないこととなったことが立証されたとはいえないとして排斥された事例
- (8) 法律は、国民に対する行為規範であるから、不可能を強いることはなく、所得税法64条2項の定める「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、社会通念上の基準において、当事者が一般的に是認される方法によりその事態を認識した時を指すものと理解されるべきであるし、本件においては、納税者が求償権を行使することができないこととなったことを調査できない事情があったとの納税者の主張が、本件の具体的事情に照らして判断しても、納税者は、平成8年春ころには課税庁係官に保証特例の適用について相談していたのであり、各確定申告の申告期限までに主債務者及び相保証人の資産状況及び支払能力を調査して保証特例の適用を受けられるか否かを判断できたというべきであり、各確定申告の時点で求償権を行使することができないこととなった部分について、保証特例の適用を受ける旨の記載をすべきであったとしても、不可能を強いるものということとはできないとして排斥された事例
- (9) 主債務者のほかに連帯保証人がある場合、求償権者は、その全ての対象者について、求償権行使の可否を検討する必要がある、その後初めて求償不能の判断をすることが可能になるとの納税者の主張が、所得税法64条2項は、求償権の行使の一部を行使することができないこととなったときにも適用されるのであるから、主債務者や連帯保証人らの一部に対して求償することができなくなった場合には、そのため求償することができなくなった部分について同条項所定の実事が発生したものであるとして排斥された事例
- (10) 各確定申告書と第一次更正の請求書は同時に受理されており、効力発生日も同1日であるから、両者を総合して判断するか、又は各確定申告に所得税法64条2項の保証特例の適用を求める第一次更正の請求の趣旨および根拠となる事由が含まれていると理解して保証特例を適用すべきであるとの納税者の主張が、各確定申告書は平成14年3月15日付けで、第一次更正の請求書は翌16日付けで通信日付印が押印されて郵送されており、国税通則法22、23条によれば本件各確定申告書と第一次更正の請求書は、上記通信日付印により表示された日に提出がされたものとみなされるものであるから、両書面の効力発生日が同一であるということとはできず、第一次更正の請求書は、申告期限後に提出された更正の請求書とみるほかないものであって、確定申告書と更正の請求書の記載を総合判断したり、確定申告に更正の趣旨などが含まれていると解して、保証特例の適用を認めることはできないとして排斥された事例
- (11) そもそも売買契約の内容は、売主と買主の両当事者が任意に決めることであり、そこには契約自

由の原則が適用されるところ、本件の契約内容は、双方当事者の最終合意内容を記した不動産売買契約書記載のとおりであり、売買契約の主要要件である代金額については、売買契約当事者の合意が成立している限り、契約書に記載された内容が、合理的に確定された意思として、裁判においても認められるべきであるとの納税者の主張が、契約書記載の売買代金は残地に係る宅地造成費等の負担金が相殺されたものであって、譲渡土地の対価は買取証明書の買取り価格欄等に記載された価格であり、契約書記載の売買代金に上記負担金を加算したものと認められるから、売買契約書に負担金控除後の金額を記載していても、対価関係にある以上、代金と認定すべきであるとして排斥された事例

判 決 要 旨

(1) 所得税法64条2項にいう「求償権の行使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、求償権を行使すべき相手方の資産状況及び支払能力などから客観的にみて、債権回収の見込みのないことが明らかになった場合をいうと解される。そして、確定申告に係る年分の各種所得について同項に規定する事由が生じたとして同法152条に基づき更正の請求を行う場合にあっては、申告により確定した税額を自己に有利に変更することを求めることになるのであるから、同条に該当する事実については納税者に立証責任があるというべきである。

(2)～(4) 省略

(5) 措置法35条1項は、住宅政策等の観点から所定の場合に租税を減免する例外的な特別規定であるから、同項に該当する事実については、租税の減免を求める納税者に立証責任があるというべきである。

(6)～(11) 省略

(第一審・山形地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成18年11月7日判決、本資料256号－303・順号10563)

判	決
控 訴 人	甲
控 訴 人	乙
控 訴 人	丙
	上記3名訴訟代理人弁護士
	長岡 壽一
被控訴人	山形税務署長
	佐藤 恒夫
指定代理人	市木 政昭
同	斎藤 文雄
同	林 広光
同	菅原 義教
同	中村 悟志

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人らの負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人が控訴人甲に対して平成15年10月24日付けでした同控訴人の平成13年分の所得税の更正処分のうち分離長期譲渡所得金額0円、これに対する同所得税額0円及び総所得税額7万4400円をそれぞれ超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 3 被控訴人が控訴人乙に対して平成15年10月24日付けでした同控訴人の平成13年分の所得税の更正処分のうち分離長期譲渡所得金額3853万5842円、これに対する同所得税額572万1000円及び総所得税額547万1000円をそれぞれ超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 4 被控訴人が控訴人丙に対して平成15年10月24日付けでした同控訴人の平成13年分の所得税の更正処分のうち分離長期譲渡所得金額736万2637円、これに対する同所得税額110万4300円及び総所得税額105万2900円をそれぞれ超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 5 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

事案の概要は、次のとおり当審における当事者の主張を付加するほかは、原判決の当該欄記載のとおりであるから、これを引用する。

1 控訴人らの主張

- (1) 争点(1)(保証特例(所得税法64条2項)に関する第二次更正の請求)について

ア 本件事案では、主債務者であるA株式会社が事実上倒産しており、主債務者に対する求償権行使をあきらめざるを得ず、相保証人との関係での求償の可否を調査することになる。

本件において、控訴人らは、法的見地から事実と手続を調査するため、控訴人ら訴訟代理人弁護士S(以下「S弁護士」という。)に依頼して、上記調査を行った。その結果、同弁護士の調査結果報告の日である平成15年5月30日の時点で、求償権の行使が不可能である旨を確認することができたのである。

本件で、控訴人らは、求償権行使の現実的可能性の有無に関する判断が困難であったために、S弁護士の助言を受けて同弁護士に調査を依頼したのである。その結果として、回収困難であるとの結論を添えた報告を受けた時こそ、求償債権者である控訴人らにおいて、その権利行使がかなわないことを知らされた日であり、原判決のいう「客観的に見て主債務者および相保証人から求償債権を回収できる見込みのないことが明らかになった日」である。

弁護士の調査だけでは足りず、例えば裁判関係機関により執行不能が証明されたことを要するとすれば、現実社会の事例では、およそありえないことになり、法律の趣旨を没却してしまうことになる。また、債権回収不能による貸倒償却処理をする場合にも、本件のような弁護士による調査報告によって償却処理をすることが是認されている。

イ 主債務者のほかに連帯保証人がある場合、求償権行使の相手方は、その両当事者

である。したがって、求償権者は、その全ての対象者について、求償権行使の可否を検討する必要がある。その事実の調査検討の後に初めて求償不能の判断をすることが可能になる。本件において、控訴人らは、S弁護士の調査結果を踏まえて上記の検討をなし、更正の請求をしたのである。

法律は、国民に対する行為規範であるから、不可能を強いることはない。この視点からすれば、所得税法64条2項の定める「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、社会通念上の基準において、当事者が一般的に是認される方法によりその事態を認識した時を指すものと理解されるべきである。

本件においては、控訴人らが保証弁済をした時点で、主債務者に対する求償が不可能であることは明らかであった。そのため法律上は他の連帯保証人に対する求償の可否とその内容が問題となり得るのであるが、保証人相互間の情報がなく、債権者からの指示に従って現実の弁済額を決められていた関係もあり、控訴人らとしては、どのような対策を取るべきか理解できなかった。同時に、他の保証人らの所在あるいは財産調査する方法を知らず、まして死亡した保証人の法定相続人に関する事情を調べる術などには思い至らなかった。

控訴人らが、弁護士の報告書により求償権行使の不可能性を理解したことは、合理的な方法によるものとして是認されるべきである。

(2) 争点(2) (本件各確定申告及び第一次更正の請求の総合判断) について

被控訴人は、平成14年3月18日に本件各確定申告書と第一次更正の請求書を同時に受理しており、形式的に両書面の作成日付けが異なるとしても、到達日が同じであり、それらの効力発生日も同1日であると理解されるべきである。

このような場合、両者を総合して判断することが妥当であり、そうすれば、第一次更正の請求の内容を実質的に認容すべき事情が認められたのである。そうでないとしても、本件各確定申告の中に、第一次更正の請求の趣旨および根拠となる事由が含まれていると認識して理解することができたのである。

以上の事実を無視した原判決は誤りである。

(3) 争点(3) (本件売却にかかる収入金額) について

そもそも売買契約の内容は、売主と買主の両当事者が任意に決めることであり、そこには契約自由の原則が適用される。本件の契約内容は、双方当事者の最終合意内容を記した不動産売買契約書記載のとおりである。

売買当事者間において、上記契約書以外の代金額の合意は、まったく存在しない。売買契約の主要要件である代金額については、売買契約当事者の合意が成立している限り、契約書に記載された内容が、合理的に確定された意思として、裁判においても認められるべきである。

原判決別紙2及びそれを裏付ける証拠書類は、控訴人らの認識外の場面で、その意思に関係なく、何らの関与のない状況で作成された文書である。D株式会社においても、その作成に関わっていないはずである。

原判決によれば、Dの宅地造成により、控訴人らに利益が発生したことになるが、その場合は、その約定の意味と根拠、たとえば控訴人らがDに対して当該工事を注文する必然性、その工事請負契約の内容及び通常の工事費用や請負代金額などについて

説明する必要がある。また、原判決が述べるような宅地造成の利益が控訴人らに付与されたとすれば、控訴人ら以外の土地の売主との関係においても比較をなすべきである。

また、仮に当事者間において土地売買と請負などの複数の取引があつて、相殺によりその金銭債権の精算をするのであれば、上場企業であるDにおいては、相殺などを含めて適切に会計処理しているはずであるが、この点についての審理判断もされていない。被控訴人も、買主であるDに対する反面調査について明らかにしようとしな

ない。被控訴人の立証は不十分であり、原判決も審理不尽というべきである。

(4) 争点(4) (居住用特例 (租税特別措置法 35 条 1 項)) について

385 番 10 等の土地が、A 又は借家居住者のための通路であるとの事実は存在しなかった。

通常居住用住宅の敷地の中には、建物の建付地のほか、庭や空地などの周辺部分、駐車場用地及び通路部分などを含むことが明らかである。建築基準法の適用においても、建ぺい率や容積率の算定上、建築する建物の敷地であるとして、その面積を加えることとされている。

本件においては、居住用財産に関する譲渡所得の特別控除が認められるべきであり、これを阻害する要因は存在しない。

本件課税権行使については、被控訴人が現地調査してから 1 年数か月経過していること、調査担当職員が転勤になった後に、突如として課税を主張していること、その間控訴人らが保証債務履行のための譲渡であるとの主張をしていること、などの事情があり、控訴人らの正当な権利行使を妨害する意図のもとに、ことさら作為的に行われたのではないかとこの手続の公正の視点からの疑問を払拭できない。

2 被控訴人の主張

(1) 争点(1) (保証特例に関する第二次更正の請求) について

ア 所得税法 64 条 2 項の特例は、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にのみ適用され、その判断は、①破産、和議、強制執行等の法的手続の有無、②債務超過の額及びその期間、③金融機関、取引先等の支援の有無、④事業閉鎖の有無、⑤事業再興の見通しなどの検討を行い、資産状況 (土地等の不動産や預貯金などの金融資産と借入金残高の状況) と支払能力等 (収入、所得の状況等) によって総合的に判断すべきであると解されている。そして、連帯保証人や物上保証人等が多数いる場合の所得税法 64 条 2 項の適用にあたっては、求償権行使の可否は求償を受ける者の資力による個別的な判断であることから、求償を受ける者ごとに、それぞれの負担部分に応じて個別に判断すべきである。

イ 本件について、各債務ごとに控訴人らが誰に対してどのような内容の求償権を有しているか及び求償不能になっているかについて検討すると、別紙 1 及び 2-1 ないし 7 記載のとおりとなる。

すなわち、別紙 1 No. 2、No. 5、No. 7 の債務については、控訴人らは、主債務者が平成 3 年時点で既に事実上倒産し無資力となったことから、保証人としての自己の負担部分については主債務者に求償権を行使することができないこと

が明らかであるが、負担部分を超える額の代位弁済をしていないので、他の連帯保証人らに対する求償権は発生していない。同N o. 6の債務についても、主債務者に求償権を行使することができないところ、控訴人らの負担部分に、代位弁済当時行方不明になっていたJ、Kについて控訴人らが償還する資力のない者の負担部分の分担として負担する部分を加えると、控訴人らの代位弁済額はこれらの合算額を超えないので、他の連帯保証人らに対する求償権は発生していない。

また、同N o. 3の債務については、控訴人らは、主債務者に求償権を行使することができないほか、代位弁済をしたうち負担部分を超える部分について、代位弁済が負担部分に達していない相連帯保証人である丁、戊に対して求償できることになる。同N o. 4の債務についても同様であり、丁に対し求償できることになる。

ところで、控訴人らが代位弁済した金額のうち、求償権の一部を行使することができないこととなった金額（別紙1 N o. 2、N o. 5ないしN o. 7の代位弁済額と、同N o. 3、N o. 4の代位弁済額のうち負担部分の金額）については、保証特例の適用を受けるためには、平成13年分の所得税の確定申告書に特例の適用を受ける旨の記載が要件となるところ、その記載がないことから適用を受けることができない。控訴人らが他の連帯保証人に対して有する求償権についても、上記のように本件各確定申告書に保証特例の適用を受ける旨の記載がないこと（確定申告期限前に求償権の行使ができないことが確定した場合）、確定申告期限後1年以内に求償権の行使が不能になったことがなく、その旨の更正の請求もされていないことからすると、保証特例が適用されるとすれば、確定申告期限後1年経過後に求償権の行使が不能になった場合に、当該事実が生じた日の翌日から2か月以内に更正の請求がされた場合に限られることになる。そのためには、本件においては、第二次更正の請求が提出された平成16年6月17日から逆算した平成15年4月17日から同年6月16日までの間に求償債務者（丁、戊）の両者又はどちらかが資力喪失の状態に陥り、客観的に判断し確実に求償権の行使が不能になったという事実が存することが必要であるが、そのような事実は存しない。

ウ 控訴人らが求償権行使不能が確定したとする平成15年5月30日は、S弁護士が調査報告書によって控訴人らに求償権行使可能性についての結果を報告した日にすぎず、所得税法64条2項所定の「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とき」を立証したものとは認められない。

所得税や法人税における貸倒償却処理においても、弁護士による調査報告があることを要件とすべきと解する余地はなく、また、弁護士による調査報告を受ければ、それを要件として償却処理が是認されるなどの規定は見当たらない。

(2) 争点(2)（本件各確定申告及び第一次更正の請求の総合判断）について

国税通則法22条によれば、納税申告書が郵便又は信書便により提出された場合には、その郵便物又は信書便物の通信日付印により表示された日に提出がされたものとみなすと規定されており、更正の請求についても当該規定を準用する旨規定している。

本件の場合、本件各確定申告書は平成14年3月15日付けで、第一次更正の請求書は翌16日付けで通信日付印が押印されて郵送されており、その効力発生日が同1

日であると理解されるべきとする控訴人らの主張は理由がない。

また、確定申告書と更正の請求書は、それぞれ目的が異なるものであって、被控訴人が両書面を同一の日に受理したことをもって、これらを一体として取り扱わなければならない旨の法令等も存在しない。

確定申告書と更正の請求書の記載を総合判断したり、確定申告に更正の趣旨などが含まれていると解して、保証特例の適用を認めることはできない。

(3) 争点(3) (本件売却にかかる収入金額) について

D作成の優良住宅地等のための土地等の買取り等証明書(本件買取証明書)及び売買代金一覧表(甲A1の27)からも明らかなように、本件契約書(控訴人らとDとの間の本件土地(原判決別紙2記載の土地のうち買取面積が存在する土地。売買対象部分を以下「本件譲渡土地」という。)にかかる平成12年9月7日付不動産売買契約書)が作成される以前において、本件譲渡土地の売買代金は1億7276万4884円に確定していたものとみるのが合理的である。本件譲渡土地の売買代金額は本件契約書の作成によって確定したのではなく、その代金額欄の記載は、相殺後の残代金額を確認的に記載したものにすぎない。

(4) 争点(4) (居住用特例) について

居住用特例は、特則・例外規定であるというべきであり、租税法律主義の見地から、一般に租税法の規定はみだりに拡張適用すべきではないが、中でも特則・例外規定たる非課税要件規定については、租税負担公平の原則から不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性、厳格性が要請される(最高裁平成元年11月30日判決・税務訴訟資料174号823頁)。

控訴人らが居住の用に供していた家屋の敷地であると申告した土地は、自宅敷地と隣接するものの、Aの工場等及び貸家の敷地に出入りするための進入路等(私道)として、工場等の敷地と一体として利用されていたものであるから、居住の用に供している家屋と一体として利用されていたと認められる部分は存在しない。そして、私道は、Aに工場用地として貸す際に整備されたものである以上、その時点で非居住用財産に転用され居住用特例の適用の余地はないものというべきである。控訴人丙は、自宅裏の駐車場を利用する際の自家用車用通路として利用していたと述べるが、駐車スペースは公道沿いの敷地内に十分あり、生活に必要な自動車の駐車・通行のために使われていたとはいえない。

甲D1の3及び甲A6の「開発前の現況平面図」、「開発前の地積測量図」(27、28頁)によれば、店舗兼自宅が建築されていた場所は、385番10の土地と385番14の土地の境界よりかなり北側に退いた場所に位置しており、譲渡時において自宅の敷地が385番10の土地内にくい込んでいたと認めるに足りる証拠はない。

控訴人らが主張するような「本件課税権行使については、控訴人らの正当な権利行使を妨害する意図のもとに、ことさら作為的に行われた」などということは一切ないのであり、控訴人らの主張は失当である。

第3 当裁判所の判断

- 【判示(1) 1 当裁判所も控訴人らの請求をいずれも棄却すべきものと判断する。その理由は、原判決を次のとおり訂正し、控訴人らの主張に対する判断を付加するほかは、原判決の当該～(6)】

欄説示のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の訂正)

- (1) 原判決14頁16行目の「No. 1ないしNo. 7」を「No. 1ないしNo. 4、No. 6、No. 7」と、同頁26行目の「G及びH」を「H」と、15頁4行目の「No. 2ないしNo. 8」を「No. 6」と、同頁9行目の「No. 6及びNo. 7」を「No. 6」と改める。
- (2) 原判決19頁3、4行目の「甲A2の1、B2の1、C2の1」を「甲A7の1、B7の1、C8の1」と改める。
- (3) 原判決19頁19行目末尾に「したがって、主債務者に対する求償権の行使が不能になったことによって、求償権の一部を行使することができないこととなった部分（共同保証人の自己負担部分の額については、主債務者に対してするほか求償権を行使することができない。）については、本件各確定申告書に保証特例の適用を受ける旨の記載がなく、記載がなかったことについてやむを得ない事情も認められない以上、同特例は適用されないというべきである。」を付加する。
- (4) 原判決19頁20行目冒頭から21頁18行目末尾までを次のとおり改める。

「次いで、他の連帯保証人に対する求償権の行使について検討する。

乙D3によれば、控訴人らが弁済した別紙1No. 2ないしNo. 7の債務について、「債務額」、「負担割合」、「共同保証人の自己負担部分の額」は各当該欄記載のとおりであり、各保証人らの弁済額は各人欄の上段記載のとおりである。

別紙1No. 2、No. 5、No. 7の債務については、控訴人らは、共同保証人の自己負担部分の額（主債務者に対する求償権の行使ができないことになったことによる求償不能の部分である。）を超える弁済をしていないから、相保証人に対する求償権は発生しておらず、求償権の行使ができないことになったとは認められない。

別紙1No. 3の債務については、控訴人らは、共同保証人の自己負担部分の額を超える弁済をした各164万9380円（各人欄の下段記載の額）について、共同保証人の自己負担部分の額を超える代位弁済をしたF以外の相保証人に求償することになる。しかし、これら相保証人（丁、戊相続人L、同M）については、S弁護士の報告書（乙D3）によっても、現住所地に所有不動産が見当たらないか、所有不動産があっても相当額の抵当権ないし根抵当権が設定されていることが認められるにすぎず、同人らが債務超過か否かなどの資産状況や、支払能力の有無は不明であり、求償権を行使することができないこととなったことが立証されたとはいえない。

別紙1No. 4の債務については、控訴人らは、同様に各5万8548円をF以外の相保証人（丁）に求償することになるが、同様にS弁護士の報告書（乙D3）によっても、求償権を行使することができないこととなったことが立証されたとはいえない。

別紙1No. 6の債務については、相保証人であるJ及びKが平成5年当時既に行方不明になっていたことが認められ（甲D2）、控訴人らの同人らに対する求償権の行使が不能になった時期は、確定申告期限前である。したがって、同人らに対

する求償権の行使が不能になったことによって、求償権の一部を行使することができないこととなった部分（民法444条によって同人らが償還をすることができない部分を求償者及び他の資力のある者の間で分割して負担する部分）については、本件各確定申告書に保証特例の適用を受ける旨の記載がなく、記載がなかったことについてやむを得ない事情も認められない以上、同特例は適用されないというべきである。そして、控訴人らは、共同保証人の自己負担部分の額並びにJ及びKが償還をすることができない部分を控訴人らにおいて負担すべき部分（別紙1の資力喪失に係る分担額）を超える弁済をしていないから、他の相保証人に対する求償権は発生しておらず、求償権の行使ができないことになったとは認められない。

仮に、別紙1 No. 2ないし No. 7の連帯保証人及び物上保証人が原判決別紙1記載のとおり（ただし、区分欄⑨に「(⑥÷3)」とあるのは「(⑧÷3)」の誤りである。）であり、別紙1 No. 2ないし No. 6について相保証人に対する求償権が発生しているとしても、上記説示からすれば、やはり保証特例の適用がないものというべきである。すなわち、控訴人らが求償権を行使することができないこととなったことが認められる主債務者A、相保証人J及びKは、求償権の行使が不能になった時期が確定申告期限前であり、本件各確定申告書に保証特例の適用を受ける旨の記載がなく、記載がなかったことについてやむを得ない事情も認められない以上、同特例は適用されない。また、その他の相保証人（上記説示の丁、戊相続人L、同Mのほか、I相続人W、同O、同P、H、Gも同様である。）については乙D3によっても、求償権を行使することができないこととなったことが立証されたとはいえない。」

（控訴人らの主張に対する判断）

(1) 争点(1)（保証特例に関する第二次更正の請求）について

【判示(7)】

ア 控訴人らは、S弁護士から回収困難であるとの結論を添えた報告を受けた時こそ、求償債権者である控訴人らにおいて、その権利行使がかなわないことを知らされた日であり、原判決のいう「客観的に見て主債務者および相保証人から求償債権を回収できる見込みのないことが明らかになった日」であると主張する。

しかし、控訴人らが求償権を行使することができないこととなったときと主張する平成15年5月30日は、控訴人らの主張によっても、控訴人らが求償権を行使することができないことを知ったときにすぎない。求償権を行使することができないこととなったときは、原判決説示のように、客観的に見て主債務者および相保証人から求償債権を回収できる見込みのないことが明らかになったときと解すべきであるところ、Aは平成3年に事実上倒産し、J及びKについては平成5年に行方不明になっており、これらの時点で客観的に見て求償債権を回収できる見込みのないことが明らかになったというべきであって、所得税法64条2項所定の実実は、本件各確定申告の申告期限以前に生じていたものというべきである。控訴人らが、その事実を知らず、申告期限後に同事実を知ったからといって、控訴人らが認識した時点で同事実が発生したものとする見方はできない。また、戊相続人L、同M、丁（I相続人W、同O、同P、H、Gも同様である。）については、S弁護士の報告書（乙D3）によっても、現住所地に所有不動産が見当たらないか、所有不動産

があっても相当額の抵当権ないし根抵当権が設定されていることが認められるに
すぎず、同人らが債務超過か否かなどの資産状況や、支払能力の有無は不明であり、
求償権を行使することができないこととなったことが立証されたとはいえない。控
訴人らは、弁護士の調査だけでは足りず、裁判関係機関により執行不能が証明され
たことなどを要するとするのは不当であると主張するが、弁護士の調査内容を検討
しても求償権を行使することができないこととなったとは認められないのであり、
控訴人らの前記主張は失当である。

【判示(8)】

イ 控訴人らは、法律は、国民に対する行為規範であるから、不可能を強いることは
なく、所得税法64条2項の定める「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、社会通念上の基準において、当事者が一般的に是認される方法によ
りその事態を認識した時を指すものと理解されるべきであるし、本件においては、
控訴人らが求償権を行使することができないこととなったことを調査できない事情
があったと主張する。

しかし、本件の具体的事情に照らして判断しても、原判決説示のとおり、控訴人
丙は、平成8年春ころには、税務署署員に保証特例の適用について相談していたの
であり、本件各確定申告の申告期限までに主債務者及び相保証人の資産状況及び支
払能力を調査して保証特例の適用を受けられるか否かを判断できたというべきで
あり、本件各確定申告の時点で、求償権を行使することができないこととなった部
分について、保証特例の適用を受ける旨の記載をすべきであったとしても、不可能
を強いるものということとはできない。

【判示(9)】

なお、控訴人らは、主債務者のほかに連帯保証人がある場合、求償権者は、その
全ての対象者について、求償権行使の可否を検討する必要がある、その後に初めて
求償不能の判断をすることが可能になると主張するが、所得税法64条2項は、求
償権の行使の一部を行使することができないこととなったときにも適用されるの
であるから、主債務者や連帯保証人らの一部に対して求償することができなくなっ
た場合には、そのため求償することができなくなった部分について同条項所定の事
実が発生したものというべきである。

(2) 争点(2) (本件各確定申告及び第一次更正の請求の総合判断) について

【判示(10)】

控訴人らは、本件各確定申告書と第一次更正の請求書は同時に受理されており、効
力発生日も同1日であるから両者を総合して判断することが妥当であり、そうでない
としても、本件各確定申告の中に、第一次更正の請求の趣旨および根拠となる事由が
含まれていると認識して理解することができたと主張する。

しかし、本件各確定申告書は平成14年3月15日付けで、第一次更正の請求書は
翌16日付けで通信日付印が押印されて郵送されており(甲A1の1、2の1、B1
の1、2の1、C1の1、2の1)、国税通則法22、23条によれば本件各確定申
告書及び第一次更正の請求書は、上記通信日付印により表示された日に提出がされた
ものとみなされるのであるから、両書面の効力発生日が同一であるということでは
できない。第一次更正の請求書は、申告期限後に提出された更正の請求書とみるほかに
ないものであって、確定申告書と更正の請求書の記載を総合判断したり、確定申告に更正
の趣旨などが含まれていると解して、保証特例の適用を認めることはできない。

(3) 争点(3) (本件売却にかかる収入金額) について

【判示(11)】

控訴人らは、そもそも売買契約の内容は、売主と買主の両当事者が任意に決めることであり、本件の契約内容は、双方当事者の最終合意内容を記した不動産売買契約書記載のとおりであると主張する。

しかし、本件契約書記載の売買代金は、本件残地（原判決別紙2記載の控訴人ら所有地のうちDに売却しなかった土地）に係る宅地造成費等の負担金が相殺されたものであって、本件譲渡土地の対価は、本件買取証明書の買取り価格欄及び本件一覧表の土地代金欄記載の価格であり、本件契約書記載の売買代金に上記負担金を加算したものと認められることは原判決説示のとおりである。売買契約書に負担金控除後の金額を記載していても、上記のような対価関係にある以上、原判決説示のとりの代金と認定すべきである。

控訴人らは、原判決別紙2及びそれを裏付ける証拠書類は、控訴人らの認識外の場面で、その意思に関係なく、何らの関与のない状況で作成された文書であって、Dにおいても、その作成に関わっていないはずであると主張する。

しかし、D作成の本件買取証明書（甲A1の24ないし26、B1の20ないし22、C1の20ないし22）には、「還元分」評価計に「減歩負担率」を乗じたものが残地確保のための負担金と明記されており、これを精算前合計金額から控除して実質売買金額とされているのであって、この計算は原判決別紙2のもととなる甲A1の27、B1の23、C1の23と同旨である。したがって、Dが甲A1の27、B1の23、C1の23自体の作成に関わったか否かはともかく、その記載内容を前提に本件譲渡土地の売買契約を締結したことが認められる。また、控訴人丙は、売買代金については、地権者の総会において、農地は坪7万円、宅地は坪20万円と坪単価が決定されたところ、農地1坪を造成するのに7万円位かかるということで、土地所有者全員に対して値引きの要請をしたが承諾を得られなかった、そこで全ての土地を売った人と、土地の一部を残した人との間に差が生じないことを説明するために表を作らないといけなと言われ、減歩に準じた計算をするということだった、このような経緯で希望して土地を残した所有者数名が他の土地所有者との不平等を解消するために値引きに応じざるを得ないことになった、値引額を算出する方法は、各土地の値段に一定の割合を乗じるということであった旨陳述しており（甲D4）、控訴人丙は、売買代金の値引きとして陳述するものの、その具体的内容は、甲A1の27、B1の23、C1の23に合致するものであって、控訴人らもその概要は認識していたものと認められる。そして、本件買取証明書記載の残地確保のための負担金が売買代金の値引きであれば、売買対象土地や売買代金額を基準に値引き額を決定するのが通常と考えられるところ、本件では、本件残地を基準にして負担額を決定しているのであるから、単なる売買代金の値引きとするのは不自然であり、原判決説示のとおり本件残地に係る宅地造成費等の負担金とみるのが相当である。以上によれば、甲A1の27、B1の23、C1の23や本件買取証明書に基づき、本件売買の代金額を精算前の金額とした原判決の認定判断に誤りはないというべきである。

控訴人らは、Dの宅地造成により、控訴人らに利益が発生したとすれば、控訴人らがDに対して当該工事を注文する必然性、その工事請負契約の内容及び通常の工事費

用や請負代金額などについて説明する必要があると主張するが、上記のようにDが宅地造成費用に相当する残地確保のための負担金と明記しており、これに沿う契約が締結されていることからすれば、当事者双方が造成費用としての記載額が相当であるとみていたものと解されるのであるから、控訴人ら主張の事情を明らかにする必要があるとはいえない。また、同様に、Dにおける会計処理まで明らかにする必要は認められない。

(4) 争点(4) (居住用特例) について

控訴人らは、385番10等の土地が、A又は借家居住者のための通路であるとの事実は存在しなかったと主張するが、甲A6、B6、C7の各26又は27頁の開発前の現況平面図によれば、同土地は少なくともAのための通路として利用されていたことは明らかであり、控訴人丙も、Aが操業していた当時は同土地に続く土地を同社の従業員の駐車場として使用していた旨や385番14と385番17の各土地について、Aに対して奥の部分の土地を工場用地として貸す際に、幅4メートルの通路を確保するため、居宅の建物のうち385番14と385番17にかかっている部分を取り壊し外壁を作り直した旨を陳述している(甲D3、6)。控訴人丙は、平成3年ころに同社が倒産した後、上記駐車場用地を控訴人ら家族の駐車場として使用している旨陳述するが、店舗兼自宅の道路に面した側(東側)に駐車場があった旨も陳述し、同所に自動車が駐車されている写真もある(甲D3)ことからすれば、上記陳述を直ちに採用できないし、仮に控訴人らが同所を駐車場として利用しており、385番10等の土地をその通路として利用しているとしても、上記東側の駐車場の利用状況や平成3年以前の利用状況(その後385番10等の土地や上記駐車場用地の区画形状の変更があったとは窺われない。)に照らせば、385番10等の土地が店舗兼自宅と一体として利用されている土地であったとはいえない。控訴人らは、通常居住用住宅の敷地の中には、建物の建付地のほか、庭や空き地などの周辺部分、駐車場用地及び通路部分などを含むことが明らかであると主張するが、実際の上記使用状況からすると、上記判断を左右するに足りない。

また、丙は、385番10の土地上に店舗兼自宅があった旨陳述する(甲D6)が、甲D1の3及び甲A6、B6、C7の各26、27又は27、28頁の開発前の現況平面図、開発前の地積測量図によれば、店舗兼自宅は385番と385番6(現在の385番14、同番15)の境界からある程度北側に間隔をおいて建っていたことが認められ、385番10の土地上に店舗兼自宅があったとは認められない。

控訴人らは、本件課税権行使がことさら作為的に行われたのではないかとの手続の公正の視点からの疑問を払拭できないと主張するが、本件更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分が濫用であるなど控訴人らの主張を認めるに足る証拠はない。

- 2 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。

裁判官 小池 あゆみ

別紙 1

各借入金ごとの共同保証人間等における求償権の額（各欄の下段の金額）

（単位：円）

借入 No.	借入金額	債務額	別紙2の②の金額		別紙2の③の金額		連帯保証・物上保証	物上保証		連帯保証人									その他の者	控訴人らの 弁 済 会 計	控訴人らの 負担部分で 求償不能と なった金額	
			負 担 割 合	共 同 保 証 人 の 自 己 負 担 部 分 の 額	負 担 割 合	資 力 喪 失 者 に 係 る 分 担 額	丙	甲	乙	丁	戊	(株)E	F	G	H	I	J	K	X・Y			
											平成5年2月 7日死亡により妻・養 女が法定相 続人	平成3～4年 頃倒産求償 不能				平成5年行方不明 平成12年11 月10日死亡妻・長女・次女 法定相続人	平成5年行方不明 求償不能	平成5年行方不明 求償不能	保証人とな っている事 実は確認で き ない			
1	30,000,000	4,075,397	1/7	582,200	1/6	97,033	0	0	0	0	0	0	0							4,075,397	0	0
							▲679,233	▲679,233	▲679,233	▲679,233	▲679,233		▲679,233							4,075,397		
2	8,000,000	5,008,334	1/5	1,001,667			980,290	980,290	980,290	480,000			1,587,463								2,940,871	2,940,871
							▲21,377	▲21,377	▲21,377	▲521,667			585,796									
3	25,000,000	24,053,757	1/6	4,008,960			5,658,340	5,658,340	5,658,340	2,500,000	0		4,578,737								16,975,020	12,026,880
							1,649,380	1,649,380	1,649,380	▲1,508,960	▲4,008,960		569,777									
4	5,000,000	4,736,757	1/5	947,351			1,005,899	1,005,899	1,005,899	480,000			1,239,059								3,017,698	2,842,053
							58,548	58,548	58,548	▲467,351			291,708									
5	35,000,000	39,387,947	1/6	6,564,658			5,780,043	5,780,043	5,780,043	6,800,000	0		6,274,818	4,500,000	4,500,000						17,340,129	17,340,129
							▲784,615	▲784,615	▲784,615	235,342	▲6,564,658		保証人ではない 6,274,818	保証人ではない 4,500,000	▲2,064,658							
6	60,000,000	69,777,924	1/8	8,722,241	1/6	2,907,414	9,578,961	9,578,961	9,578,961	0			26,000,000			0	0	0	15,041,042	28,736,882	28,736,882	
							▲2,050,694	▲2,050,694	▲2,050,694	▲11,629,654			14,370,346			▲11,628,854			15,041,042			
7	22,000,000	15,076,323	1/5	3,015,265			329,800	329,800	329,800	1,740,000			12,346,923							989,400	989,400	
							▲2,685,465	▲2,685,465	▲2,685,465	▲1,275,265			9,331,658									
合計	155,000,000	162,116,439		24,842,340		3,004,447	23,333,333	23,333,333	23,333,333	12,000,000	0	0	52,027,000	4,500,000	4,500,000	0	0	0	19,116,439	70,000,000	64,876,215	

※円単位未満を四捨五入し作成した。
※各保証人ごとの代位弁済額欄が空欄となっているのは、その借入れに関し保証人となっていない分である。ただし、借入No. 5のFとG及びNo. 1とNo. 6のX及びYについては、保証人でないが代位弁済したものである。
※数字が二段に記載されている部分については、上段が共同保証人等各人の代位弁済額であり、下段が共同保証人等有する求償権の額である。
※被控訴人第1準備書面別紙1の変更部分は で表示した。

借入No. 1に関する共同保証人間等における求償権の額の計算明細書

(単位：円)

No.	項目	借入金額	債務額	負担割合	連帯保証・物上保証	物上保証		連帯保証人				その他の者	摘要
					丙	甲	乙	丁	戊	(株)E	F	X・Y	
									平成5年2月7日 死亡妻・養女が 法定相続人	平成3年～4年 頃倒産		保証人となっ ている事実は 確認できない	
①	共同保証人 等各人の代 位弁済額				0	0	0	0	0	0	0	4,075,397	
②	共同保証人 の自己負担 部分の額	30,000,000	4,075,397	1/7	582,200	582,200	582,200	582,200	582,200	582,200	582,200	0	主たる債務者である Aは、平成3年には事 実上倒産しており、 求償不能であった。
③	資力喪失 者に係る分担額		582,200	1/6	97,003	97,003	97,003	97,003	97,003	求償不能	97,003	0	0
	共同保証人 等有する 求償権の額 (①－②)				▲679,233	▲679,233	▲679,233	▲679,233	▲679,233		▲679,233	4,075,397	

※ただし、連帯保証人等については、S弁護士の「調査報告書」を基に作成した。
※円単位未満を四捨五入し作成した。
※(株)Eについては、控訴人丙の陳述書から民法444条に規定する償還をする資力のない者に該当すると判断し作成した。

		丙	甲	乙	丁	戊	(株)E	F	X・Y
X・Yが有する求償権		4,075,397	▲679,233	▲679,233	▲679,233	▲679,233		▲679,233	

借入No. 2に関する共同保証人間等における求償権の額の計算明細書

(単位：円)

No.	項目	借入金額	債務額	負担割合	連帯保証・物上保証	物上保証		連帯保証人		摘要
					丙	甲	乙	丁	F	
①	共同保証人等各人の代位弁済額				980,290	980,290	980,290	480,000	1,587,463	控訴人らの弁済合計2,940,871円
②	共同保証人の自己負担部分の額	8,000,000	5,008,334	15	1,001,667	1,001,667	1,001,667	1,001,667	1,001,667	主たる債務者であるAは、平成3年には事実上倒産しており、求償不能であった。
	共同保証人等有する求償権の額（①－②）				▲21,377	▲21,377	▲21,377	▲521,667	585,796	

※ただし、連帯保証人等については、S弁護士の「調査報告書」を基に作成した。

※円単位未満を四捨五入し作成した。

		丙	甲	乙	丁	F
Fが有する求償権	585,796	▲21,377	▲21,377	▲21,377	▲521,667	

借入No. 3に関する共同保証人間等における求償権の額の計算明細書

(単位：円)

No.	項目	借入金額	債務額	負担割合	連帯保証・物上保証	物上保証		連帯保証人			摘要
					丙	甲	乙	丁	戊	F	
									平成5年2月7日 死亡妻・養女が 法定相続人		
①	共同保証人等各人の代位弁済額				5,658,340	5,658,340	5,658,340	2,500,000	0	4,578,737	控訴人らの弁済合計 16,975,020円
②	共同保証人の自己負担部分の額	25,000,000	24,053,757	1/6	4,008,960	4,008,960	4,008,960	4,008,960	4,008,960	4,008,960	主たる債務者である Aは、平成3年には事 実上倒産しており、 求償不能であった。
	共同保証人等有する求償権の額 (①－②)				1,649,380	1,649,380	1,649,380	▲1,508,960	▲4,008,960	569,777	

※ただし、連帯保証人等については、S弁護士の「調査報告書」を基に作成した。

※円単位未満を四捨五入し作成した。

		丙	甲	乙	丁	戊	F
Fが有する求償権	569,777				1,508,960	4,008,960	
丙が有する求償権	1,649,380						
甲が有する求償権	1,649,380						
乙が有する求償権	1,649,380						

借入No. 4に関する共同保証人間等における求償権の額の計算明細書

(単位：円)

No.	項目	借入金額	債務額	負担割合	連帯保証・物上保証	物上保証		連帯保証人		摘要
					丙	甲	乙	丁	F	
①	共同保証人等各人の代位弁済額				1,005,899	1,005,899	1,005,899	480,000	1,239,059	控訴人らの弁済合計 3,017,698円
②	共同保証人の自己負担部分の額	5,000,000	4,736,757	1/5	947,351	947,351	947,351	947,351	947,351	主たる債務者である Aは、平成3年には事 実上倒産しており、 求償不能であった。
	共同保証人等有する求償権の額 (①－②)				58,548	58,548	58,548	▲467,351	291,708	

※ただし、連帯保証人等については、S 弁護士の「調査報告書」を基に作成した。

※円単位未満を四捨五入し作成した。

		丙	甲	乙	丁	F
F が有する求償権	291,708				467,351	
丙が有する求償権	58,548					
甲が有する求償権	58,548					
乙が有する求償権	58,548					

借入No. 5に関する共同保証人間等における求償権の額の計算明細書

(単位：円)

No.	項目	借入金額	債務額	負担割合	連帯保証・物上保証	物上保証		連帯保証人			その他		摘要
					丙	甲	乙	丁	戊	H	F	G	
									平成5年2月7日 死亡妻・養女が 法定相続人		保証人となっている事実は確認できない		
①	共同保証人等各人の代位弁済額				5,780,043	5,780,043	5,780,043	6,800,000	0	4,500,000	6,247,818	4,500,000	控訴人らの弁済合計 17,340,129円
②	共同保証人の自己負担部分の額	35,000,000	39,387,947	1/6	6,564,658	6,564,658	6,564,658	6,564,658	6,564,658	6,564,658	0	0	主たる債務者である Aは、平成3年には事 実上倒産しており、 求償不能であった。
	共同保証人等有する求償権の額 (①－②)				▲784,615	▲784,615	▲784,615	235,342	▲6,564,658	▲2,064,658	6,247,818	4,500,000	

※ただし、連帯保証人等については、S 弁護士の「調査報告書」を基に作成した。

※円単位未満を四捨五入し作成した。

		丙	甲	乙	丁	戊	H	F	G
丁が有する求償権	235,342	784,615	784,615	784,615		6,564,658	2,064,658		
F が有する求償権	6,247,818								
G が有する求償権	4,500,000								

借入No. 6に関する共同保証人間等における求償権の額の計算明細書

(単位：円)

No.	項目	借入金額	債務額	負担割合	連帯保証・物上保証	物上保証		連帯保証人					その他の者	摘要
					丙	甲	乙	丁	F	I	J	K	X・Y	
											平成5年行方不明 平成12年11月10日死亡妻・長女・次女法定相続人	平成5年行方不明	平成5年行方不明	
①	共同保証人等各人の代位弁済額				9,578,961	9,578,961	9,578,961	0	26,000,000		0	0	15,041,042	控訴人らの弁済合計28,736,882円
②	共同保証人の自己負担部分の額	60,000,000	69,777,924	1/8	8,722,241	8,722,241	8,722,241	8,722,241	8,722,241	8,722,241	8,722,241	8,722,241	0	主たる債務者であるAは、平成3年には事実上倒産しており、求償不能であった。
③	資力喪失者に係る分担額		17,444,482	1/6	2,907,414	2,907,414	2,907,414	2,907,414	2,907,414	2,907,414	求償不能	求償不能	0	
	共同保証人等が有する求償権の額 (①－②)				▲2,050,694	▲2,050,694	▲2,050,694	▲11,629,654	14,370,346	▲11,629,654			15,041,042	

※連帯保証人等については、S弁護士の「調査報告書」を基に作成した。
※円単位未満を四捨五入し作成した。
※J、Kについては、控訴人丙の陳述書から民法444条に規定する償還をする資力のない者に該当すると判断し作成した。
※被控訴人第1準備書面別紙2-6の変更部分は で表示した。

		丙	甲	乙	丁	F	I	J	K	X・Y
Fが有する求償権	14,370,346	2,050,694	2,050,694	2,050,694	11,629,654		11,629,654			
X・Yが有する求償権	15,041,042									

借入No. 7に関する共同保証人間等における求償権の額の計算明細書

(単位：円)

No.	項目	借入金額	債務額	負担割合	連帯保証・物上保証	物上保証		連帯保証人		摘要
					丙	甲	乙	丁	F	
①	共同保証人各人の代位弁済額				329,800	329,800	329,800	1,740,000	12,346,923	控訴人らの弁済合計 989,400円
②	共同保証人の自己負担部分の額	22,000,000	15,076,323	1/5	3,015,265	3,015,265	3,015,265	3,015,265	3,015,265	主たる債務者である Aは、平成3年には事 実上倒産しており、 求償不能であった。
	共同保証人が有する求償権の額 (①－②)				▲2,685,465	▲2,685,465	▲2,685,465	▲1,275,265	9,331,658	

※ただし、連帯保証人等については、S 弁護士の「調査報告書」を基に作成した。

※円単位未満を四捨五入し作成した。

		丙	甲	乙	丁	F
F が有する求償権	9,331,658	2,685,465	2,685,465	2,685,465	1,275,265	