

金沢地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 所得税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国（小松税務署長）
平成21年3月24日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同	乙
同	丙
同	丁
同	戊
上記5名訴訟代理人弁護士	山村 三信
同	細見 孝次
被告	国
同代表者法務大臣	森 英介
処分行政庁	小松税務署長
	殿村 幹夫
同指定代理人	辻 由起
同	上田 正勝
同	棚瀬 弘康
同	西野 哲広
同	新谷 純子
同	能田 勝茂
同	伊倉 博
同	稲 敬示

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

小松税務署長が、原告らに対し、平成17年3月10日付けで行った被相続人Aの平成13年分の所得税の各更正処分のうち、Aの分離長期譲渡所得金額1億7684万4788円、納付すべき税額537万6300円を超える部分及び各過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要等

1 事案の概要

本件は、原告らが、被告に対し、処分行政庁である小松税務署長が平成17年3月10日付けで原告らに対してしたA（以下「本件被相続人」という。）の平成13年分の所得税の更正処分

及び過少申告加算税賦課決定処分（以下両処分を「本件各処分」という。）には、分離長期譲渡所得1億7684万4788円について、所得税法64条2項に規定する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ける所得計算の特例（以下「本件特例」という。）の適用を否定した違法があるなどと主張して、本件各処分の取消しを求める事案である。

2 争いのない事実等

以下の事実は、当事者間に争いがなく、末尾に掲げた証拠等により容易に認められる。

(1) 原告ら及び本件被相続人等関係者の概要等

ア 原告甲（以下「原告甲」という。）は、本件被相続人の妻であり、原告乙（以下「原告乙」という。）、同丙、同丁及び同戊は、本件被相続人の子である。

イ 本件被相続人は、後述の四代目B（m。以下「四代目B」という。以下、歴代のBも同様の略称を用いることとする。）の長男であり、昭和52年6月、C株式会社（以下「C」という。）の代表取締役社長に就任し、平成14年8月28日に死亡した。

なお、本件被相続人は、平成8年12月にはD株式会社（以下「D」という。）の代表取締役会長に就任していたほか、E株式会社（以下「E」という。）及びF有限会社（以下「F」という。）の代表取締役を務めていた。

ウ G（以下「G」という。）は、四代目Bの三男であり、平成8年12月にDの代表取締役社長に、本件被相続人の死後である平成14年8月にCの代表取締役社長に、それぞれ就任した。

なお、Gは、平成18年12月、Dの代表取締役及び取締役を退任した。

(2) Cの概要等

ア Cは、平成13年当時、産業機械用並びに輸送機器用各種チェーン、ベルト、その他伝導品の製造及び販売等を目的とし、東京証券取引所市場第1部等に上場していた（甲21、乙1の1、2）。

Cの株主構成については、平成18年4月1日から同年9月30日の間では、筆頭株主はH信託銀行株式会社（281万4000株（5.97%））であるが、金融機関を除くと、筆頭株主はF（130万8000株（2.77%））である（甲11）。

個人の筆頭株主は、原告甲（128万7000株（2.73%））である（甲11）。

Fは、原告甲が代表取締役を務める会社であるから、両者分を合計すれば5.50%となるので、金融機関を除くと実質的な筆頭株主は原告甲である。

なお、平成18年3月期決算時では、Fと原告甲のCの保有株式数を合計すると5.50%となり、当時のH信託銀行の持ち株（248万2000株（5.26%））を抜いて、実質的な筆頭株主となる（甲12）。

イ Cの前身を含めた創業の歴史は以下の経過のとおりである（甲21）。

（ア） 創業者はIであり、安政3（1856）年に甲家を興し、山中漆器の木地挽職人として生計を立てるようになった。

その後、Iは、Bを名乗った（初代B）。

（イ） 初代Bは、h家から養子を迎え、Bと命名した（二代目B。）。二代目Bは、明治13年で家業を継ぎ、その後約10年で木地挽職人から問屋までに成長した。

二代目Bには、長男のJ（後の三代目B）、二男のKの子があり、Jとともに、自転車事業等を展開し、さらに業務を発展させ、大正8年には個人経営のLを改組してL株式会

社を設立した。

このように、Cの原点は、二代目Bにある。

その後、二代目Bは、大正10年に死亡し、Jが三代目Bを襲名し、跡を継いで、Lの社長となった。

(ウ) 三代目Bは、さらに自転車事業を展開し、昭和8年にはL、M及びNの3社で協力し、Cの前身であるO株式会社（以下「O」という。）を設立した。

三代目Bは、昭和9年にOの代表取締役役に就任し、昭和10年にはP、Qと合併しr株式会社（以下「r」という。）となった。

その後、rは、戦争のため、国の方針により自転車事業は発展の途は閉ざされ、工作機械の製造と、鑄鋼工場の創始という二本柱を中心に経営の多角化に踏み出し、昭和13年にCに商号を変更した。

三代目Bは、昭和39年4月に死亡し、その後は、弟のKが跡を継いで、Cの社長に就任したが、昭和41年6月に死亡した。

(エ) その後は、三代目Bの婿養子である四代目Bが、跡を継ぎ、Cの社長となった。なお、四代目Bの妻であるR（以下「R」という。）は、三代目Bの娘である。

(オ) そして、四代目Bは、昭和52年6月、Cの代表取締役会長となり、本件被相続人が前記のとおり、同社の代表取締役社長に就任し、同人が平成14年8月に死亡した後は、Gが同社の代表取締役社長に就任した。

(3) Eの概要等

ア Eは、昭和11年1月20日にE株式会社として設立され、昭和56年10月に現商号に変更されたもので、Sにおいて旅館経営を主な事業としていた（乙3）。

Eは、TとUの2つの旅館を経営していたが、平成2年ころにUを株式会社Vに売却し、平成8年1月16日には、経営難からTも閉鎖した（なお、Uは、Uホテルとして現在営業しており、Tは、Cが、高齢者向け賃貸マンションとして経営している（甲8、9、乙22～24、30））。

このため、Eは、平成8年1月以降、休業状態となり、平成14年3月25日に清算が終了した（乙3）。

平成2年ころは、本件被相続人が取締役社長、Gが専務取締役であり、併せて両名とも代表取締役に就任し、平成13年当時の代表者は両名であった（乙3）。

イ Eの株主構成は以下のとおりである（甲13、14）。

(ア) 平成3年12月31日時点

R	92.5%
本件被相続人	1.2%
W（四代目Bの二男。以下「W」という。）	0.9%
G	0.6%
その他の親族	4.8%

(イ) 平成5年12月31日時点

本件被相続人	47.5%
W	24.0%
G	23.7%

(4) その他関係会社の概要等

ア D

Dは、昭和21年にD株式会社として設立され、昭和56年10月6日に現商号に変更されたもので、建築工事業、土木工事業等を目的とするCの関連会社であり、現在も営業活動を継続している(乙4の1、2)。

平成13年当時は、本件被相続人が代表取締役会長を務め、Gが代表取締役社長を務めていたが、現在はXが代表取締役社長に就任している。

イ F

Fは、損害保険代理業等を業とする有限会社であり、前記(2)アのとおり、原告甲が社長を務めている。

(5) Eの借入状況並びに本件被相続人及びGの連帯保証

ア 株式会社Y銀行(以下「Y銀行」という。)山中支店からの借入れ分

(ア) 証書貸付及び連帯保証契約

a Y銀行は、平成2年9月5日、Eに対し、証書貸付の方法により、7億1000万円を貸し付けた。

b 本件被相続人及びGは、同日、Y銀行との間で、上記証書貸付金債務につき、Eと連帯して保証するとの合意をした。

(イ) 手形貸付に関する限定保証契約

本件被相続人及びGは、平成12年4月25日、Y銀行との間で、Eの同銀行との手形取引による債務につき、4500万円を極度額として、Eと連帯して保証するとの合意をした(以下、上記(ア)bの保証債務と併せて、「E保証債務」という。)

(ウ) 平成12年12月31日時点の借入残高

Eは、上記証書貸付金債務の残額として4億2000万円及び平成7年の新規借入れ後に書換えがなされた手形借入れ4500万円、合計4億6500万円の借入残高を有していた(以下「E分債務」という。)

イ Dからの借入れ分

(ア) Y銀行分

a Y銀行大聖寺支店は、別紙融資状況一覧表記載のとおり、手形貸付の方法により、Dに貸し付け、同社は、同一覧表記載のとおり、Eに入金をした。

その合計額は2億1000万円である。

b 本件被相続人及びGは、平成4年2月10日、Y銀行との間でDの上記手形貸付債務につき、5億円を極度額として、同社と連帯して保証するとの合意をした。

(イ) 株式会社Z銀行(以下「Z銀行」という。)分

a 株式会社j信託銀行(以下「j信託銀行」という。)は、別紙融資状況一覧表記載のとおり、Dに1億円を貸し付け、同社は、同一覧表記載のとおり、同額をEに入金した。

Z銀行大聖寺支店は、平成9年9月30日、Dに対し、1億円を貸し付け、同社は、同日、j信託銀行に1億円を返済した(以下、上記(ア)aの貸金と併せて「D貸金」という。)

b 本件被相続人及びGは、平成8年8月13日、Z銀行との間で、Dの上記貸金債務につき、同社と連帯して保証するとの合意をした(以下、上記(ア)bの保証債務と併せて

「D保証債務」といい、これとE保証債務を併せて「本件各保証債務」という。。

(ウ) 平成12年12月31日時点の借入残高

Eは、上記各貸金債務につき、Dに対し合計3億1000万円の借入残高を有していた(以下「Dを介する債務」という。)

ウ その他の借入先に対する平成12年12月31日時点の借入残高

Eは、本件被相続人からの借入れにつき7313万3670円、Gからの借入れにつき1億3482万3232円、個人株主2名からの借入れにつき1億5172万3231円の借入残高を有していた。

(6) 本件被相続人所有不動産等の譲渡

ア 本件被相続人の所有不動産

本件被相続人は、以下の宅地建物を所有していた(以下、(ア)、(イ)を併せて「本件各物件」という。)

(ア) 神戸市の宅地(628.09㎡。以下「i物件」という。)

(イ) 石川県江沼郡(現在の同県加賀市)ほか18筆の宅地(合計3361.02㎡)及び同郡(現在の同県加賀市)に所在する建物(鉄筋コンクリート造陸屋根地下3階付7階建旅館)8796.87㎡。以上の宅地建物を併せて「a物件」という。)

イ 本件被相続人の本件各物件の譲渡とEの銀行口座への入金

(ア) 本件被相続人は、平成13年5月28日、神戸市の同市が施行する都市計画事業のための買収により、同市にi物件を3億0776万2000円で譲渡し、同年6月13日、同買収代金を受領した上(乙6、8)、それをEのY銀行大聖寺支店の普通預金口座(以下「EのY銀行口座」という。)、に入金した(乙9の1)。

(イ) 本件被相続人は、平成13年5月28日、Fに対し、a物件を3億1000万円で売却し、同年6月22日、同売却代金を受領した上(乙7、8)、そのうち2億6400円をEのY銀行口座に入金した(乙9の1)。

ウ 小括

以上により、本件被相続人は、本件各物件を売却して(以下、この譲渡を「本件譲渡」という。)、譲渡代金6億1776万2000円を取得した。

エ Fは、平成13年6月22日、EのY銀行口座に、Eから購入したTの代金2億0400万円を入金した(乙9の1、2)。

(7) 本件各弁済

ア E分債務に関する債務の弁済

EのY銀行口座から、平成13年6月22日、同社のY銀行山中支店に対する借入金4億6500万円が返済され、これに伴い、同支店から戻利息32万7584円が支払われた(以下「E分債務の弁済」という。乙10の1、2)。

よって、現実には支払われた額は、戻利息を差し引いた4億6467万2416円である。

イ Dを介する債務に関する債務の弁済等

EのY銀行口座から、平成13年6月22日、DのY銀行大聖寺支店の普通預金口座に3億1000万円が入金され、Dは、同日、この資金を原資としてDの同支店に対する借入金2億1000万円及びZ銀行大聖寺支店に対する借入金1億円をいずれも返済した(以下「Dを介する債務の弁済」といい、E分債務の弁済と併せて「本件各弁済」という。乙11

～13)。

(8) 課税処分に至る経緯等

ア 本件被相続人は、平成13年分の所得税について、法定申告期限内である平成14年3月15日に、本件譲渡代金を本件各保証債務の履行に充てたとして、本件特例を適用した上で、別表1(1)「区分」欄各記載のとおり小松税務署長に確定申告書（以下「本件申告書」という。）を提出した。

その後、本件被相続人は、前記(1)イ記載の日に死亡した。

イ これに対し、小松税務署長は、本件申告書で申告された本件特例の適用につき、Dを介する債務の弁済に充てられたとする金額の全部及びE分債務の返済に充てられたとする金額の2分の1については、本件特例を適用することができないとして、以下に述べるとおり、別表1(2)「区分」欄各記載の本件被相続人の平成13年分所得税の課税標準等及び税額等を算出した上で、原告らに対し、平成17年3月10日付けで、以下のとおりの課税標準等及び税額等により本件各処分をした。

(ア) 総所得金額 5915万3705円

総所得金額は、本件申告書に総所得金額として記載された金額のとおりであり、不動産所得金額、配当所得金額、給与所得金額の合計額である（別表1(2)①）。

(イ) 分離長期譲渡所得の金額 1億7684万4788円

小松税務署長は、分離長期譲渡所得金額の算出につき、本件特例を一部認めることができないとして、以下のaの金額からbないしeの合計額を差し引いた額として上記金額を算出した。

なお、小松税務署長が算出した分離長期譲渡所得の計算明細は、別表2記載のとおりである。

a 譲渡収入金額 6億1776万2000円

i 物件の譲渡代金3億0776万2000円と、a物件の譲渡代金3億1000万円を合計した金額であり、本件申告書に記載されたものと同額である（別表2①）。

b 取得費 1億6170万3900円

上記金額は、以下の(a)及び(b)の合計額である（別表2②）。

(a) 本件各物件のうち建物及び付属建物 1億3086万5800円

取得価額2億1678万1236円から減価償却費相当額8591万5436円を控除した金額である。

(b) 本件各物件のうち土地 3083万8100円

租税特別措置法（平成16年法律第14号による改正前のもの。以下「措置法」という。）31条の4に基づき、概算取得費として算出される土地の譲渡収入金額の5%相当額であり、a物件にかかる土地の概算取得費1545万円、i物件の概算取得費1538万8100円を合計した額である。

c 譲渡費用 10万円

上記金額は、本件申告書に添付された譲渡所得の内訳書に記載された金額と同額であり、印紙代10万円である。

d 本件特例の適用額 2億2911万3312円

小松税務署長は、E分債務に関する返済4億6467万2416円から、Eの残余財

産分配可能額のうち本件被相続人の債務免除額に対応する644万5792円を差し引いた残額の2分の1に相当する金額のみを本件特例の適用対象額とした（小松税務署長は、Dを介する債務の弁済については、一切本件特例の適用を認めていない。）。

なお、小松税務署長は、Eの残余財産分配可能額のうち、本件被相続人の債務免除額に対応する金額を644万5792円と算定したが、これは同社の清算に伴う残余財産分配可能額930万9851円に、清算に際し行われた債務免除額9億3144万2133円に占める本件被相続人の債務免除額6億4489万5670円の割合を乗じて算定した。

- e 特別控除額 5000万円
 - i 物件については、収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除（措置法33条の4）に該当すると認められ、特別控除額は5000万円となる（別表2⑥）。
- (ウ) 所得控除の合計額 197万0112円
上記金額は、本件申告書の所得控除の合計額として記載された金額と同額である（別表1(2)⑥）。
- (エ) 課税総所得金額 5718万3000円
上記金額は、上記(ア)の総所得金額から(ウ)の所得控除の合計額を差し引いた上、国税通則法118条1項を適用して、1000円未満の端数を切り捨てた金額であり、本件申告書の課税総所得金額として記載された金額と同額である（別表1(2)⑦）。
- (オ) 課税分離長期譲渡所得金額 1億7684万4000円
小松税務署長は、上記(イ)の分離長期譲渡所得金額から、国税通則法118条1項を適用して、1000円未満の端数を切り捨てて、上記金額を算出した（別表1(2)⑧）。
- (カ) 算出税額 5203万6510円
小松税務署長は、下記a及びbの合計額により、上記金額を算出した（別表1(2)⑨）。
- a 総所得金額に対する税額 1866万7710円
上記金額は、上記(エ)の課税総所得金額に、所得税法89条1項所定の税率（経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（以下「負担軽減措置法」という。）4条の特例を適用したもの。）を乗じて算出された金額であり、本件申告書に総所得金額に対する税額として記載された金額と同額である（別表1(2)⑩）。
- b 分離長期譲渡所得金額に対する税額 3336万8800円
小松税務署長は、上記(オ)の課税分離長期譲渡所得金額1億7684万4000円について、4000万円以下の部分に15%の税率を、4000万円を超える部分に20%の税率をそれぞれ乗じて、合計し、上記金額を算出した（措置法31条の2第1項。別表1(2)⑪）。
- (キ) 配当控除 55万9597円
上記金額は、所得税法92条1項3号イにより算定した配当控除の額であり、本件申告書の配当控除額の記載と同額である（別表1(2)⑫）。
- (ク) 定率減税額 25万円
上記金額は、負担軽減措置法6条2項かつこ書き所定の金額であり、本件申告書の定率減税額として記載された金額と同額である（別表1(2)⑬）。

(ケ) 源泉徴収税額 1 2 4 8 万 1 7 4 8 円

上記金額は、本件被相続人の配当所得及び給与所得にかかる所得税の源泉徴収税額であり、本件申告書に源泉徴収税額として記載された金額と同額である（別表 1 (2)⑭）。

(コ) 納付すべき税額（申告納税額） 3 8 7 4 万 5 1 0 0 円

小松税務署長は、上記(カ)の算出税額から(キ)ないし(ケ)の合計額を差し引いた上、国税通則法 1 1 9 条 1 項を適用して 1 0 0 円未満の端数を切り捨てて、上記金額を算出した（別表 1 (2)⑮）。

(サ) 更正処分により納付すべき所得税額 3 3 3 6 万 8 8 0 0 円

小松税務署長は、上記(コ)の納付すべき税額から、本件申告書に記載されている納付すべき税額 5 3 7 万 6 3 0 0 円との差額により、上記金額を算出した。

(シ) 過少申告加算税額 4 1 1 万 1 5 0 0 円

小松税務署長は、上記(サ)の税額から、国税通則法 6 5 条 1 項及び 2 項により、上記金額を算出した。

(ス) 原告ら各自の納付すべき税額

原告らは、本件被相続人が死亡したことにより、法定相続分にしたいがい、本件各処分が行われることとなった。

a 原告甲

(a) 納付すべき所得税額 1 6 6 8 万 4 4 0 0 円

(b) 過少申告加算税 2 0 5 万 5 7 0 0 円

b その他の原告ら 4 名

(a) 納付すべき所得税額 4 1 7 万 1 1 0 0 円

(b) 過少申告加算税 5 1 万 3 9 0 0 円

(9) 本訴提起に至る経緯等

ア 原告らは、平成 1 7 年 5 月 2 日、金沢国税局長に対し、本件各処分を不服として別表 1 (3)「区分」欄各記載のとおり異議申立てをしたが、同局長は、同年 7 月 2 8 日付けで、上記異議申立てを棄却する旨の決定をした（乙 1 4）。

イ 原告らは、同年 8 月 2 4 日、国税不服審判所長に対し、異議棄却決定を経た後の本件各処分を不服として審査請求をしたが、同所長は、平成 1 8 年 5 月 3 1 日付けで、上記審査請求を棄却する旨の裁決をした（乙 1 5）。

ウ 原告らは、同年 1 0 月 2 4 日、本件訴えを提起した。

3 争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件各弁済につき、本件特例が適用されるか否か（具体的には、①本件譲渡が「保証債務を履行するため資産の譲渡」をした場合に当たるか、②本件被相続人の上記各弁済が保証債務の履行であったとして、それに伴い「求償権の全部又は一部を行使することができない」場合に該当するか）であり、当事者の主張は以下のとおりである。

(1) E 分債務の弁済に対する本件特例の適否

ア E 分債務の弁済は保証債務の履行といえるか

（原告らの主張）

(ア) E の清算のための本件各弁済のうち E 分債務については、E の Y 銀行口座を利用して行われているが、銀行として、不良貸付をしたという実績を作らないために、融資先であ

るEから回収したという形を取りたかったために行われた形式的なものであって、本件被相続人は、前記口座の存在や前記返済方法を知らない。

上記返済方法については、国税局出身で資産税課にも所属しており、譲渡所得が専門分野で、本件特例を適用した本件申告書の作成にも関与した当時Cの顧問税理士であったb税理士も知っていたが、そのような方法をとることによって本件特例が適用されなくなるのであれば、b税理士がそれを許容するはずがない。

(イ) 本件被相続人が、意図的に5億7176万2000円もの大金をこれから清算手続に入るEに貸し付けたり、贈与することはあり得ない。

(ウ) 各課税要件の解釈及び事実認定は、税法の基本理念である実質主義に基づいてされるべきであり、課税要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実体」、ないし「形式と実質」が食い違っている場合には、実体や実質にしたがって、それらを認定しなければならない。

(エ) 以上によれば、E分債務の弁済は、本件特例にいう保証債務の履行に該当する。

(被告の主張)

(ア) 原告らの主張は争う。

(イ) Eの清算のための本件各弁済は、連帯保証人である本件被相続人が直接銀行に本件譲渡代金を振り込まず、主債務者であるEの口座を経由して行われている。

本件被相続人は、Cグループの全権を掌握しており、前記返済方法を知らなかったなどということはありません。本件各弁済にあたり、返済にかかる債権が金融機関において不良債権として扱われ、これによってEを経営する甲家全体の名前に傷が付くことを危惧し、これを避けるために、本件被相続人の経営判断に基づき、前記方法が選択されたものである。

(ウ) 以上の事実からすれば、本件各弁済は、本件被相続人ら関係当事者間の意思に基づいて選択された法形式であって、これは、E保証債務の履行とはいえない。

イ 本件譲渡は、保証債務を履行するための資産の譲渡にあたるか

(原告らの主張)

(ア) 保証人は、債権者から保証債務の履行を請求などされなくても、主債務者に期限の利益を喪失する等の事由があれば当然に保証債務を履行しなければならなくなり、それを放置していれば莫大な遅延損害金が発生するから、主債務者が無資力であれば、債権者の請求の有無にかかわらず、保証債務の履行を余儀なくされる。

したがって、所得税法64条2項にいう「保証債務の履行を余儀なくされた」とは、主債務者の無資力を意味するものと解すべきである。

(イ) これに対し、被告は、前記規定について、債権者が保証人に保証債務の履行を請求したことが必要であると主張するが、法律上このような要件は特に必要とされておらず、根拠も特に見当たらず、理由がない。

(ウ) 本件では、主債務者であるEはこれから清算する会社であって、全く資産がなく、そのため本件被相続人は個人資産である本件各物件の売却を余儀なくされたのであるから、本件譲渡は、「保証債務の履行を余儀なくされた」ためであるといえる。

(被告の主張)

(ア) 原告らの主張は争う。

(イ) 所得税法64条2項にいう「保証債務を履行するため資産の譲渡があった場合」とは、資産の譲渡が保証債務の履行を余儀なくされたために行われることをいい、債権者から保証債務の履行を迫られた事実は、資産の譲渡が保証債務の履行を余儀なくされたために行われた事実を推認させる。

(ウ) Eは、平成8年にTを閉鎖して休業してからは、強制執行の申立てや訴訟の提起にさらされかねない状況にあり、本件被相続人らEの関係当事者も同社の清算手続の実施を視野に入れていたものの、本件被相続人らは、Eが金融機関から保証債務の履行を求められる具体的危険を感じていなかったし、金融機関からの督促も特になく、保証債務の履行を迫られた事実はなかった。

(エ) このような状況にあったところ、平成12年ころに、神戸市がi物件を収用する旨の話が出たことから、本件被相続人は、これを契機として、Eの債務を整理するとともに、TをCグループに残す(Tは、その後、Eから、平成13年にFに売却され、平成15年にCに、平成16年にkに順次転売されている。)などの経営判断を行った。

(オ) 以上のとおり、本件被相続人は、各金融機関からE保証債務の履行を求められておらず、連帯保証人としての立場に止まらず、CグループのトップとしてEを清算する契機を吟味した上での経営判断に基づき、本件譲渡を実行したのであって、これを保証債務の履行を余儀なくされたために行われたものということとはできない。

ウ 前記ア、イに関する自白の撤回の成否

(原告らの主張)

(ア) 平成18年12月11日の第1回口頭弁論期日において、原告らは、「本件被相続人が、Y銀行(山中支店)に対する債務の連帯保証人となっており、不動産の売却代金の中からY銀行に対して4億6467万2416円を返済したから、①保証債務を履行するための資産の譲渡であることは明らかである」(訴状)と主張し、これに対し、被告は、上記原告らの主張を「認める」(答弁書)と述べた。

(イ) したがって、所得税法64条2項の適用要件である「保証債務を履行するために資産を譲渡したこと」は主要事実であり、この点について自白が成立した。

(ウ) これに対し、被告は、その後、平成19年2月13日の第1回弁論準備手続期日において、本件譲渡は、E保証債務の履行のためではないなどと主張して自白を撤回したが、原告らはそれに同意しない。

しかも、上記ア、イで主張したように、本件譲渡はE分債務の「保証債務を履行するために」になされたものであるから、上記自白は真実である。

また、小松税務署長は、本件各処分において、前記争いのない事実等(8)イ(イ)d記載のとおりE分債務については、2分の1の本件特例の適用を認めており、本件譲渡がE保証債務の履行のためになされたものと認めていたことからして、前記自白は、錯誤に基づくものともいえない。

(エ) よって、被告の自白の撤回は認められず、被告の自白が成立している。

(被告の主張)

(ア) 原告らの主張は争う。

(イ) 裁判上の自白は、あくまでも具体的な事実を対象とするところ、本件では、本件被相続人が本件譲渡を行った客観的事実及びそれに関する事情として、本件被相続人がE分債

務について連帯保証人の地位にあったことは争いがなく、これが所得税法64条2項の要件に該当するか否かという法的評価が争われているのであるから、原告らの同項所定の「①保証債務を履行するための資産の譲渡であることは明らかである。」との法律上の主張を争う趣旨を明示するとはいえなかったとしても、これによって、原告らの上記法律上の主張につき、裁判上の自白は成立しない。

(ウ) 仮に裁判上の自白が成立するとしても、前記アで主張したように、本件被相続人が自己の資産を保証債務の履行のために売却したことが真実に反する。

よって、被告の自白は錯誤に基づくものと推定されるから、上記自白を撤回する。

エ Gへの求償権行使が可能か

(原告らの主張)

(ア) Cは、代々、甲本家の長男が代表取締役社長を継承して、Cを中心とする企業グループを率いていた（ごくまれに甲本家の長男以外の者が社長に就任することもあったが、就任期間がごく短期間であるか、Gのようにまだ若年であった本件被相続人の長男である原告乙に代わって就任した例がある程度である。）。

また、甲本家の原告甲が実質的にCの株式を5.50%保有する筆頭株主であることから、甲本家は、現在もCグループに対して大きな影響力を持っている。

さらに、甲本家の長男は常にCグループの先頭に立ち、三男はグループ会社で勤務する伝統があり、本件被相続人も、Cに入社以来、跡継ぎとして同社の第一線に立ってきたのに対し、Gは、同社に入社して取締役にはなっているものの、昭和54年7月に非常勤取締役となり、第1製造部長も解任されて表舞台から姿を消したことがあった。

(イ) 本件被相続人は、非常に責任感が強く、Gら兄弟にとっては父親代わりであり、Gとは言葉に交わさずとも互いに理解し合える関係であった。

(ウ) 本件被相続人は、両親が死亡した際、以下のとおり、Gが相続した遺産とは比較にならないほど価値が高くて質の良い多数の遺産を相続していた。

また、本件被相続人は、両親の相続財産のうち、債務については全額承継しており、Gを含めた他の相続人は承継していない。

a 四代目Bの遺産

本件被相続人	6億7546万2160円
G	1億3299万9947円

b Rの遺産

本件被相続人	14億7081万7543円
G	5億5981万4897円

c 合計

本件被相続人	21億4627万9703円
G	6億9281万4844円

(エ) Gは、本件被相続人から、「全て任せておけ。」といわれたために、E保証債務について連帯保証した。

本件被相続人が、甲家の長男としてCグループのトップに立ち、甲家の資産の多くを掌握していたことからすると、Gに対する上記発言は、本件被相続人が主債務者と保証人との内部関係としてGに求償債務の負担をさせないことを意味するほどの重みがあった。

(オ) Gは、本件被相続人が個人資産を処分してEを清算する計画（以下「Eの清算計画」という。）を聞いて、本件被相続人の前記(エ)の発言の確認の意味も込めて、本件各保証債務の履行前に、本件被相続人に上記計画でよいのか確認をしたところ、本件被相続人は、「それでいい。」と答えた。

(カ) 本件被相続人は、本件各保証債務履行後から死亡するに至るまで、Gに対して、同債務に関する求償権を含め、一切の金銭的請求をすることはなかった。

また、Gは、本件各保証債務履行日に、E分債務の担保としてY銀行山中支店に担保として提供していたCの20万株の返還を受けたが、その後、本件被相続人から求償権の担保として提供を求められることはなかった。

(キ) よって、以上の甲家の伝統や本件被相続人とGの人間関係、本件各保証債務の履行に至る経緯等の事実を総合すれば、本件被相続人とGとの間に、E保証債務について連帯保証する際に、GのE保証債務の負担部分を零とする旨の黙示の合意（以下、原告らがD保証債務に関して主張する同旨の合意をも含めて「負担部分零合意」という。）が成立した。

(ク) なお、複数の連帯保証人相互間での負担割合は、特約（合意）がない場合は、各連帯保証人間での受益の割合により決まると解するが、Eの借入れによるEの事業成功の利益を受けるのは、Cグループの経営者であった本件被相続人であって、Eから一定の給与収入を得ていただけのGは何らの利益を得ていなかった。

よって、受益の割合に照らしても、GのE保証債務の負担部分はなかった。

（被告の主張）

(ア) 原告らの主張は争う。

(イ) Gは、両親からそれぞれ、遺産相続を受けているし、平成2年以降、C、E及びDなどCグループ内で、資力及びその経営への参画の点で、本件被相続人に次ぐ地位を占めるようになっていった。

この点について、Y銀行山中支店の担当行員も、平成2年9月5日付けで、主債務者をE、連帯保証人を本件被相続人及びGとする7億1000万円の金銭消費貸借契約を締結した際、同行は債権保全の取れるべき人として連帯保証人を2、3人付けることとしていたが、Gは債権保全がとれるべき人と評価していた。

(ウ) 関係者の供述からすると、本件被相続人が本件各保証債務について全額負担の意思を誰に対してどのように表示していたかは不明確である。

また、Gは、本件被相続人の求償権の発生の有無が相続財産であるかどうか争われた別件の相続税更正処分の審査裁決手続（以下「別件審査裁決手続」という。）において、①本件被相続人にいわれるままに連帯保証契約を締結したり、担保提供をしたものの、自身の負担が全くないとは考えていなかった、②本件各保証債務履行日の後、本件被相続人からGに対し、本件被相続人がEに保証債務を弁済したことにつき「それでいい。」旨の発言があったことは（なお、この発言については、Gの各供述を見ると、その発言があった時点が変遷している。）、本件被相続人自らが履行した本件各保証債務についてGの負担すべき債務がなくなったという意味の発言であったと思っている、などと答述している。

また、Gは、本件被相続人からの指示で、平成7年にE分債務の担保としてCの20万株をY銀行山中支店に差し入れていた旨供述している。

これらの事情からすると、Gは、E分債務の連帯保証について自らの負担がある旨認識

していたものといえる。

(エ) Gは、Eの清算計画を本件被相続人から聞いて、同人が負担する点は何の変更もなかったのに、同人に本当にそれでよいか確認したと供述しているが、これも同人が上記(ウ)の認識を有していたことを示すものである。

(オ) よって、本件被相続人が、Gに「わしに任せておけ。」と発言したことだけでは、その後のGの認識及び行動も考えると、負担部分零合意があったということはできず、本件被相続人の上記発言は、Eの代表者として、他人に保証を依頼する場合の単なる常套句以上の意味はない。

また、Gが、上記(ウ)のように本件被相続人に確認し、本件被相続人がそれでいいと答えた点から、負担部分零合意があったと評価することもできない。

(カ) なお、Eの借入れにより利益を受けるのは主債務者であるEであるが、本件被相続人個人に帰属する性質のものとはいえない。

また、仮に、Eの借入れにより本件被相続人が同社の代表取締役として利害を持つとしても、GがE保証債務の連帯保証契約締結時やその履行時において、Eの代表取締役専務の地位にあり、本件被相続人とEにおける地位において差異がなかったことなどからすれば、Eの借入れによる利益が本件被相続人のみに帰属するとは評価できない。

(キ) さらに、Gは、破産手続開始決定等がされたこともないし、むしろ、本件各保証債務の履行当時、Cの取締役などCグループの多くの会社の取締役に就任し、多額の役員報酬を受領していた。

また、本件各保証債務の履行当時、Gは、Cの20万株の返還を受けていた。

よって、本件被相続人が、Gに対して、求償権を行使した場合、その目的が達成できない状況にはなかった。

(2) Dを介する債務の弁済に対する本件特例の適否

ア 本件譲渡が「保証債務を履行するため資産の譲渡」をした場合に当たるか
(原告らの主張)

(ア) 迂回融資とは、銀行、当該銀行の子銀行又は大口信用供与先の関連会社等を迂回する等により、実質的に信用供与限度額または合計信用供与限度額を逸脱するような行為をいう。

すなわち、真の融資先に対する直接の融資が銀行の内部規定等の事情によりできない場合に、別の自然人・法人の名前を借りて、そこを経由して、真の融資先に対する融資を行うものである。

(イ) D貸金は、入金額そのまま、ほぼ全てその入金日のうちにEに入金されているところ、Dにおいて、平成6年から平成11年にかけて、合計3億円を超える長期の借入れをしなければならない資金需要も特になかった。

このような資金転送は迂回融資であり、Dが銀行の了承を得ずに勝手に行っていたとすれば、銀行に対する背信行為にあたり、銀行は直ちにDに対する融資を停止するはずであるが、Y銀行は、平成6年から平成11年の5年間も融資し続けており、上記迂回融資を容認しているといえる。

そうすると、銀行も、実質的な融資の主債務者はEであると認識していたといえる。

(ウ) したがって、本件被相続人及びGのD保証債務は、形式的にはDの保証であるが、実

質的にはEの保証をしたといえる。

よって、前記(1)ア、イで原告らが主張したように、本件譲渡は、Dを介する債務の弁済についても、「保証債務の履行を余儀なくされた」ためであるといえる。

(被告の主張)

(ア) 原告らの主張は争う。

(イ) Eの清算のためにされた本件各弁済のうちD貸金に関するものは、同社の連帯保証人である本件被相続人が直接銀行に本件譲渡代金を振り込まず、本件被相続人からEの口座を介して主債務者であるDに借入金返済の原資が提供されている。

このような法形式の採用は、前記(1)アで被告が主張したとおり、本件被相続人の真意にかない、その経営判断に基づくものであって、D保証債務の履行とはいえないから、保証債務の履行に伴う求償権は発生しない。

(ウ) また、前記(1)イで被告が主張したように、本件被相続人は、各金融機関からD保証債務の履行を求められていなかったばかりか、連帯保証人としての立場に止まらず、CグループのトップとしてEを清算する契機を吟味した上での経営判断に基づき、本件譲渡を実行したのであって、これを保証債務の履行を余儀なくされたために行われたものということとはできない。

イ G、Dへの求償権行使が可能か

(原告らの主張)

(ア) Gへの求償権行使が可能か

前記(1)エの原告らの主張と同様に、D保証債務についても負担部分零合意があったので、本件被相続人は、D保証債務に関する求償権をGに対して行使できなかった。

(イ) Dへの求償権行使が可能か

a Dは、Eの経営とは全く無関係の建築会社であり、単にEの運転資金を得るための迂回融資のために名義を利用させていただきにすぎない。

また、Dの資本金は、貸借対照表上1億5000万円しかなく、3億1000万円ものD貸金を負担させられた場合、大幅な債務超過となり倒産の危機に瀕するが、全く関係のないEのためにこのような最終的負担をさせられるいわれはない。

b 本件被相続人が、D保証債務を履行した後、Dに対し、求償権を行使したことは一切ない。

c 以上の事実からすれば、仮に、D貸金の主債務者がDであったとしても、本件被相続人とDとの間に、本件被相続人がDに対し、D保証債務に関する求償権を行使しない旨の合意（以下「求償権不行使合意」という。）が成立していた。

(被告の主張)

(ア) Gへの求償権行使が可能か

原告らの主張は争う。

前記(1)エの被告の主張と同様に、本件被相続人とGとの間で、負担部分零合意が成立したとはいえないし、Dの借入れによる受益の割合が本件被相続人のみに帰属するともいえない。

また、Gの資力等に照らしても、本件被相続人が、Gに対して求償権を行使した場合、その目的が達成できない状況にはなかった。

(イ) Dへの求償権行使が可能か

原告らの主張は争う。

Dは、平成12年9月期決算報告書の貸借対照表において、金融機関への債務総額分3億1000万円を、短期借入金に計上する一方で、短期貸付金には短期借入金への上記計上分に相当する額の資産を計上し、平成13年9月期中に行われた本件各物件の売却及び金融機関への返済を経て、上記債務総額分に当たる3億1000万円を控除して計上している。

このように、上記原告らの主張は、単に3億1000万円を全額返済した後にDが約1億5000万円程度の資力を有することを検討しているだけであって、むしろ、Dは、3億1000万円の求償権を全額行使されたとしても、貸借対照表上、1億5000万円程度の資力を有することが示されている。

また、Dの平成12年9月期や平成13年9月期の決算報告書を見ても、約12億円及び約14億円と高額の売上を計上しており、平成13年9月期には未処分利益が1700万円計上されていた。

したがって、Dの財産状況には懸念がなく優良会社であったといえるから、原告らの上記主張は理由がないし、本件被相続人が、Dに対して求償権を行使した場合、その目的が達成できない状況にはなかった。

なお、前記(1)エで被告が主張したように、Dの借入れによる利益は、本件被相続人のみに帰属するものとは評価できない。

第3 当裁判所の判断

1 立証責任の所在について

譲渡所得に対する課税は、資産の値上が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であり、求償権行使の可否は、譲渡所得の成否に本来無関係であるところ、本件特例は、求償権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、本件特例の適用を基礎付ける事実の立証責任は、その適用を受けようとする納税者側が負うというべきである。

2 判断の前提となる事実

前記争いのない事実等のほかに、各末尾に掲記した証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(1) 本件被相続人とGの関係

本件被相続人は、Gとともに30歳代の時に四代目Bが死亡したこともあって責任感が強く、Gにとって父親代わりの存在であり、Gに対して、後記(3)エを除いて金銭的請求をすることも一切なかった。

また、本件被相続人は、GやWの共有名義の土地を底地としてGが自宅を建てて居住していても、固定資産税を支払っていたことがあった。

(甲22、29、証人G)

(2) 本件被相続人及びGらが相続した遺産

ア 四代目Bの遺産について

四代目Bの相続財産と、本件被相続人及びGの相続状況は以下のとおりである(甲24、

25)。

このうち、本件被相続人は、宅地やC本社周辺の土地が多く、Cの71万1633株やY銀行、Z銀行及びd等の換価性の高い株式を相続したが、Gは、Cの20万株を除けば、山林や原野など換価性の低いものを相続した(甲24)。

なお、四代目Bの債務については、本件被相続人が全て相続した(甲24、25)。

(ア) 相続財産純資産価格	20億8519万6407円
(イ) 本件被相続人	6億7546万2160円
(ウ) G	1億3299万9947円

イ Rの遺産について

Rの遺産と、本件被相続人及びGの相続状況は以下のとおりである(甲26～28)。

Gは、Eの約201万株やEに対する貸付金など換価性のないものを相続した(甲26)。

なお、本件被相続人は、Rの借入金、公租公課、その他一切の債務及び葬式費用の全部を相続した(甲26～27)

(ア) 相続財産純資産価格	25億8594万6708円
(イ) 本件被相続人	14億7081万7543円
(ウ) G	5億5981万4897円

(3) Gが本件各保証債務を負担するに至る経緯

ア GのCグループにおける地位等

Gは、昭和48年4月にCに入社し、昭和52年に取締役就任したが、昭和54年に同社の業績が悪化し、それに伴う多数の従業員の整理解雇が行われた際、取締役を辞任し、同社を退社した(甲22、29、証人G)。

その後、Gは、前記争いのない事実等(1)、(3)のとおり、EやDに出仕し、昭和56年10月にEの代表取締役専務に、平成4年12月にDの代表取締役専務に、平成8年12月には同社の代表取締役社長に、平成14年8月にはCの代表取締役社長に、それぞれ就任した。

Gは、Eでは主に営業関係の仕事をしており、資金繰り面については、本件被相続人以外の者は担当していなかった(証人G)。

イ Eの経営状況等

Eは、Gが出仕した当初は、30数億円の負債があり、経営した2軒の旅館も荒廃して施設も傷んでおり、従業員の意欲も低下していたため、経営はかなり苦しく、昭和60年にはUを閉鎖した上、平成2年に20数億円で売却したものの、10数億円(Y銀行からの借入金7億1000万円であった)の負債があった。

その後のEの経営状況は、平成7年に新規にY銀行から手形貸付を受けたころには、経営を継続すれば、それだけ負債が膨らむ状態であったところ、平成8年1月には利用客の減少により最後に残ったTをも閉鎖し、休業状態となり、前記負債の利息を返済する状態であった。

(甲23、29、証人e、同f、同G)

ウ 本件被相続人のGに対するE保証債務の負担依頼状況等

Eは、前記イで述べたY銀行からの7億1000万円の借入金を借り換えたが(以下、この借換えを「本件借換え」という。)、その際、Gは、本件被相続人の依頼に従い、本件借換えに関する契約書の連帯保証人欄に押印して連帯保証をした(甲29、証人G)。

また、平成7年に新規にY銀行から借り入れた手形貸付債務についても、Gは、本件被相続人とともに4500万円を極度額として連帯保証をした(乙14、15)。

エ さらに、Gは、本件被相続人からEの債務の担保として株券を提供するよう指示されて、平成7年5月31日付けで、有価証券担保差入証とともにCの20万株(Cのg常務が管理していた。)をY銀行山中支店に差し入れた(甲16、乙16の1～3、証人G)。

Cの株は、その時点で、1株あたり460円であり、Gの保有していた20万株の時価は、9200万円であった(乙16の3)。

なお、上記差入証には、「担保権設定者は、債務者が別に差し入れた銀行取引約定書第1条に規定する取引によってYに対して現在及び将来負担するいっさいの債務の根担保として前記銀行取引約定書の各条項のほか後記約定に従い、Yに対してこの差入証記載の有価証券を差し入れます。」と記載されていた。

オ Dを介する債務についての銀行との交渉状況等

Eは、Tを閉鎖した後も、メンテナンスのための運転資金を必要としていたが、Eは上記のとおり多額の負債があったため、銀行からの直接の融資を受けることは難しかった(甲29、証人G)。

そこで、Eは、当面の運転資金をDを通して、銀行から融資を受けることにし、前記争いのない事実等(5)イのとおり、本件被相続人やGが連帯保証をして、Y銀行やj信託銀行などの金融機関から融資を受け、その金員をほぼその日にそのままEの銀行口座に振り込んだ。

なお、前記融資の際には、その用途については特段取り決められておらず、また、上記金融機関から、前記融資がEへの送金等について問題にされたこともなかった(甲29、証人G)。

(4) Eの清算計画と本件譲渡後の事情

ア Eの清算計画

本件被相続人は、平成12年終わりごろに、i物件が神戸市に収用されるという話を聞き、eにi物件の処分を指示した。

本件被相続人は、平成13年に入ってから、g常務らと、i物件を売却して、Eの銀行関係の借入金を返済して清算するというEの清算計画を具体化させ、Gも、平成13年3月ごろにそれを知った。(甲29、証人e、同G)

イ 本件譲渡後の事情

本件譲渡及び本件各弁済の状況は、前記争いのない事実等(6)、(7)のとおりであり、本件各保証債務の履行があった平成13年6月22日に、Gが差し入れた上記担保株券がGに返還された(乙16の2)。

その後、Gは、本件被相続人や原告らから、本件各保証債務に関し、求償権の金銭的負担を求められることはなかった。

3 E分債務の弁済に対する本件特例の適否

(1) 負担割合零合意の有無

原告は、前記第2の3(1)エのとおり、E保証債務に関して、負担部分零合意が成立したと主張し、証人f(以下「f」という。)やGもそれに沿う証言をするとともに、同人らの陳述書(甲23、29)にもその旨の記載が認められる。

確かに、前記2で認定した事実関係によれば、甲本家の長男は、伝統的にCの代表取締役役に

就任して、同社を中核企業とするCグループの経営を統率する立場にあり、そうであるがゆえに、本件被相続人においても両親の相続に際しても相続人の中でも質量ともに最も充実して抜きん出た遺産を相続しており（遺産のうち、負債についても本件被相続人が全て相続している。）、Gは本件被相続人から求償を受けていないことが認められる。

しかし、争いのない事実等(5)ア(ウ)及び前記第3の2(3)で認定したとおり、①Eは、昭和56年の時点ですでに経営している旅館2軒が荒廃して、経営が苦しく、昭和60年にUを閉鎖した上、平成2年に売却してもなお金融機関に対し10数億円の負債を抱えており、平成7年ころには、経営を継続するほど負債が膨らむ状態で、翌年1月にTを閉鎖して休業していることから明かなように、平成2年以降、所有していたTの売却代金相当分以外には、自らの債務を負担する能力はなかったにもかかわらず、本件被相続人は、その後も、Eが金融機関から自ら及びDを通じて借入れをするに際し、当時Eの代表取締役専務であったGに対し、平成2年、平成4年、平成7年、平成8年と繰り返し、連帯保証を求め、Gもそれに応じて連帯保証をしていること、②それに対して、原告らが主張するように、甲家の伝統により甲本家においてEの清算の責任を負う意思で、分家にあたるGに負担させる意思がなかったのであれば、本件被相続人の妻でCの実質的な筆頭株主である原告甲などに連帯保証を求めてしかるべきであるにもかかわらず、それは行っていないこと、③実際、Gは、平成4年以降は、Dの代表取締役にも就任するなどCグループ関連企業の要職に就任して本件被相続人に次ぐ地位にあったこと、④そのため、本件被相続人は、Gに対して、平成7年にY銀行からの手形貸付につき連帯保証を求めた直後に、同人が相続した唯一価値のある資産ともいえるCの株券（当時の時価で合計9200万円相当の価値を有していた。）を担保として差し入れさせており、E分債務及びD貸金債務の履行が完了することによって初めて解除していることなどにかんがみれば、逆に、本件被相続人は、Eの経営者として、GのCグループに占める地位も考慮して、少なくとも前記各債務の返済が完了するまでは、共同の連帯保証人であるGに財産的負担を求める意思を有していたと推認することができる。

(2) なお、Gは、本件借換えに関して連帯保証する際に、本件被相続人から「わしに任せておけ」と言われ、また、Eの清算計画を聞いた平成13年に入ってから本件各弁済がされるまでに、本件被相続人に対して財産的負担をしなくてよいか確認をした際「それでいい」と聞いたと証言しているし、fもそれに沿う証言をするとともに、同人らの前記陳述書にもその旨の記載が認められる。

しかし、それらの事実、前記(1)で述べたことと整合しないし、証拠（甲16）によれば、Gは、平成19年1月10日、別件審査裁決手続において、本件被相続人からいわれるまま保証や担保提供をしたが、自分の負担が全くないとは考えていなかったと述べているし、本件被相続人の「それでいい」との発言があった時点は、本件各弁済後のことである上、その発言の趣旨は、本件被相続人自らが履行した保証債務について自分の負担すべき債務がなくなったという意味であると思っていると供述しているところ、前記証言は、同供述から変遷していることが認められるし、Gは変遷した理由についても合理的な説明をしていないことからすれば、そもそもGらの前記証言等は直ちには採用できない。

よって、原告らの主張は理由がない。

(3) 小括

以上のとおり、負担割合零合意は認められないとし、Gは、Eの代表取締役専務という立場

にあり、Eの運営に責任を負っていたことに照らすと、原告らが主張するように、Eの運営のために借入れを行うことについてGが取得する報酬以外に何らの利益も得ていないとは到底いえず、同人の負担部分がないと認定することは到底できない。

そして、Gは、Cの株券を20万株保有しているとともに、本件各弁済当時、Cグループ関連企業の代表取締役などの要職にあったことからすると、E保証債務のGに対する求償権の行使が不可能であったということはできず、他にそれを認めるに足りる証拠はない。

よって、原告らの主張は、その余の争点を検討するまでもなく、理由がない。

4 Dを介する債務の弁済に対する本件特例の適否（争点②）

- (1) 原告らは、前記第2の3(2)アの原告らの主張のとおり、D貸金の借主は、実質的にはEであると主張し、Gもそれに沿う供述をするとともに、同人の陳述書（甲29）にもそれに沿う記載が認められる。

そして、確かに前記第3の2(3)オで認定したとおり、Dは、Eの運営資金を調達する目的で金融機関から融資を受け、融資金はほとんどその日にそのままEの銀行口座に入金されていることからすると、D貸金の実質的な経済的利益はEに帰属したことは明らかである。

しかし、金融機関に対してD貸金の返還義務を負うべき借主が誰かは、その効果を誰に帰属させようとするのかという当事者の意思により決定されるものであり、Gも認めるとおり、D貸金をEにおいて金融機関から借り入れることは不可能であったのであるから、金融機関とEとの間で、D貸金に関する消費貸借契約が成立したとは、認められないことは明らかである。

そうすると、D貸金に関する消費貸借契約の主債務者はEではなく、やはりDであるから、本件被相続人において、Eを通じてDに対して前記貸金の弁済資金を提供し、Dが前記貸金債務を返済したことが、本件特例の適用にあたって、金融機関に対するD保証債務の履行と解することができるとしても、法律上、主債務者に対する求償権を行使する相手は、Dであることは明らかであるから、その行使の可能性についても、Dとの関係で判断しなければならないことは明らかである。

- (2) この点、前記第2の3(2)イ(イ)の原告らの主張のとおり、原告らは、求償権不行使合意があったと主張し、その根拠として、DがEの経営とは全く無関係の建築会社であって、D貸金は、Eの運転資金を得るためになされたことを挙げており、確かに、前記(1)で述べたことからすれば、本来、前記貸金を負担すべきなのはEであるということができる。

しかし、DがD貸金を借り受けた目的が、Eに資金を提供するためであったとしても、前記(1)で述べたように、Dは、金融機関に対して主債務者としての法的な責任を負担していることは明らかであり、それは、実質的には、Eの保証人的な機能を果たしているに止まる。そして、前記3(1)で述べたとおり、Eは、平成2年以降、所有していたTの売却代金相当分以外には、自らの債務を負担する能力はなかったのであるから、D貸金の弁済に関して、Tの売却により賄えない部分は、金融機関に対する主債務者で実質的には保証人的機能を果たしているD、そして、その連帯保証人である本件被相続人及びG（負担割合零合意が認められないことは、前記3で述べたとおりである。）が負担することが想定されていたといわざるをえない。

なお、原告らは、求償権不行使合意が成立していた根拠として、①Dにそれを負担する能力がないことや、②本件被相続人がDに対して求償権を行使していないことを挙げるが、証拠（甲19、20、乙19、証人e）によれば、前記①の事実は認めることができないし、本件被相続人がDに対して求償権を行使していないことから直ちに前記合意を推認することができな

いことも明らかであり、他に、前記合意を裏付ける証拠は存在しない。

(3) 小括

以上のとおり、求償不行使合意は認められず、D保証債務のDに対する求償権の行使が不可能であったということはできない。

よって、原告らの主張は、その余の争点を検討するまでもなく、理由がない。

5 結論

以上によれば、本件被相続人の平成13年分所得税の課税標準及び税額等は、前記第2の2(8)イに記載した本件各処分と同額になるから、小松税務署長がなした本件各処分はいずれも適法であって、本件請求はいずれも理由がないので棄却することとして、主文のとおり判決する。

金沢地方裁判所第二部

裁判長裁判官 中垣内 健治

裁判官 上田 元和

裁判官 菅野 昌彦

別紙 融資状況一覧表

Y 銀行大聖寺支店			D		E	
	貸出日	金額	入金日	出金日	入金日	金額
1	H6. 2. 23	50, 000, 000	→	H6. 2. 23	→	H6. 2. 23 50, 000, 000
2	H6. 9. 20	20, 000, 000	→	H6. 9. 20	→	H6. 9. 20 20, 000, 000
3	H7. 4. 14	20, 000, 000	→	H7. 4. 14	→	H7. 4. 14 20, 000, 000
4	H8. 6. 14	30, 000, 000	→	H8. 6. 14	→	H8. 6. 14 30, 000, 000
5	H9. 2. 5	30, 000, 000	→	H9. 2. 5	→	H9. 2. 5 30, 000, 000
6	H9. 11. 28	20, 000, 000	→	H9. 11. 28 H9. 12. 1	→	H9. 12. 1 20, 000, 000
7	H10. 7. 23	20, 000, 000	→	H10. 7. 23	→	H10. 7. 23 20, 000, 000
8	H11. 2. 22	20, 000, 000	→	H11. 2. 22	→	H11. 2. 22 20, 000, 000
	合計	210, 000, 000				合計 210, 000, 000

j 信託銀行金沢支店			D		E	
	貸出日	金額	入金日	出金日	入金日	金額
1	H7. 9. 8	100, 000, 000	→	H7. 9. 11	→	H7. 9. 11 100, 000, 000
	合計	100, 000, 000				合計 100, 000, 000

別表 1

課税処分等の経緯（所得税・平成13年分）

（単位：円）

項目 区分		(1) 確定申告 平成14年3月15日	(2) 更正・賦課決定 平成17年3月10日	(3) 異議申立て 平成17年5月2日	(4) 異議決定 平成17年7月28日	(5) 審査請求 平成17年8月24日	(6) 審査裁決 平成18年5月31日
① 総所得金額（②＋③＋④）		59,153,705	59,153,705	59,153,705	棄却	59,153,705	棄却
内 訳	② 不動産所得の金額	5,055,452	5,055,452	5,055,452		5,055,452	
	③ 配当所得の金額	11,191,953	11,191,953	11,191,953		11,191,953	
	④ 給与所得の金額	42,906,300	42,906,300	42,906,300		42,906,300	
	⑤ 分離長期譲渡所得の金額	0	176,844,788	0		0	
⑥ 所得控除の合計額		1,970,112	1,970,112	1,970,112		1,970,112	
⑦ 課税総所得金額（①－⑥）		57,183,000	57,183,000	57,183,000		57,183,000	
⑧ 課税分離長期譲渡所得の金額		0	176,844,000	0		0	
⑨ 算出税額（⑩＋⑪）		18,667,710	52,036,510	18,667,710		18,667,710	
内 訳	⑩ ⑦に対する税額	18,667,710	18,667,710	18,667,710		18,667,710	
	⑪ ⑧に対する税額	0	33,368,800	0		0	
⑫ 配当控除		559,597	559,597	559,597		559,597	
⑬ 定率減税額		250,000	250,000	250,000		250,000	
⑭ 源泉徴収税額		12,481,748	12,481,748	12,481,748		12,481,748	
⑮ 納付すべき税額（申告納税額） （⑨－⑫－⑬－⑭）		5,376,300	38,745,100	5,376,300		5,376,300	
⑯ 過少申告加算税の額		—	4,111,500	—		—	

別表 2

分離長期譲渡所得金額の計算明細

項目		金額	摘要	(参考)確定申告額
①	譲渡収入金額	617,762,000円	① i 物件 : 307,762,000円 ② a 物件 : 310,000,000円 (うち土地309,000,000円)	617,762,000円
②	取得費	161,703,900円	建物及び建物付属設備について、概算取得費ではなく、取得費と償却費相当額により計算し認容 ※ (注) 1	30,888,100円
③	譲渡費用	100,000円	印紙代	100,000円
④	保証債務	229,113,312円	Y銀行山中支店への弁済に係るもの ※ (注) 2	571,762,000円
⑤	長期譲渡所得金額 (①－②－③－④)	226,844,788円		15,011,900円
⑥	特別控除額	50,000,000円	i 物件について、租税特別措置法 3 3 条の 4 該当	15,011,900円
⑦	課税対象となる長期譲渡所得金額 (⑤－⑥)	176,844,788円		0円

(注) 1 ②欄の「取得費」について

当初の確定申告においては、譲渡物件のすべてを概算取得費（５％）で計上していたが、a 物件の建物及び建物付属設備については、取得価額等の実額が判明したことから、取得価額から償却費相当額を差し引き取得費として認容する。

	(取得価額)	(償却費相当額)	
(1) a 物件 (建物・付属設備)	216,781,236	－	85,915,436 = 130,865,800 円
(2) a 物件 (土地)	〔譲渡収入〕 309,000,000	×	0.05 = 15,450,000 円
(3) i 物件 (土地)	〔譲渡収入〕 307,762,000	×	0.05 = 15,388,100 円
	(1)～(3)の計		161,703,900 円

2 ④欄の「保証債務」について

(借入金返済額)	(清算による分配可能額)	
(464,672,416	－ 6,445,792 (A)	) × 1 / 2 = 229,113,312 円

(Eの清算額)	
(Eの清算による分配可能額) (A)	= 9,309,851 × (644,895,670 ÷ 931,442,133)

(Eに係る被相続人の債務免除額

(Eに係る債務免除額の合計)