

那覇地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 通知処分取消等請求事件
国側当事者・国(沖縄税務署長ほか)
令和元年5月28日棄却・確定

判 決

原告	亡甲訴訟承継人
	乙
原告	同
	丙
原告	同
	丁
原告	同
	戊
原告	同
	A
原告	同
	B
原告	同
上記7名訴訟代理人弁護士	J
同	平田 達彦
同	本田 祥子
被告	国
同代表者法務大臣	山下 貴司
処分行政庁	沖縄税務署長
	島尻 博一
裁決行政庁	国税不服審判所長
	脇 博人
同指定代理人	九谷 福弥
同	西田 健太
同	村上 亜紀子
同	陣内 均
同	小岩井 利恵
同	砂川 公男
同	池味 政盛
同	下地 功一
同	笹方 正
同	伊波 由雄

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

- 1 亡甲の平成26年4月22日付け平成22年分所得税の更正の請求に対して、処分行政庁が平成27年5月26日付けでした更正すべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 2 裁決行政庁が平成28年12月12日付けでした裁決（沖裁（所）平28第●●号）を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の骨子

甲（以下「甲」という。）は、平成22年、自己所有の土地を譲渡した代金を、自らが代表取締役を務めていたD株式会社（現株式会社E。以下「E」という。）の債務に係る連帯保証債務の履行に充て、同年分所得税の確定申告において、上記譲渡に係る譲渡所得を計上したが、その後、ごく一部の回収額を除いてE及び相連帯保証人らに対して求償権を行使することができなくなったため、回収額を超える部分について当該譲渡所得をなかつたものとみなす所得税法（以下「法」という。）64条2項所定の事由が生じたとして、上記平成22年分所得税について更正の請求を行ったところ、処分行政庁が、更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件処分」という。）を行った。その後、本件処分を不服とした甲が、本件処分の取消しを求めて審査請求をしたところ、裁決行政庁が、審査請求を棄却する旨の裁決（以下「本件裁決」という。）を行った。

本件は、甲が、被告に対し、本件処分及び本件裁決は違法であるとして、これらの各取消しを求めたところ、訴訟係属中に甲が死亡したことから、甲の相続人である原告らが、これを承継した事案である。

2 関係法令等の定め

（1）法の定め

ア 法64条1項、2項は、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ときは、その行使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金額は、譲渡所得の金額の計算上、なかつたものとみなす旨を規定している。

イ 法152条は、確定申告書を提出した居住者は、当該申告書に係る年分の各種所得の金額につき法64条に規定する事実が生じたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であることとなったときは、当該事実が生じた日の翌日から2月以内に限り、税務署長に対し、当該申告書に係るその年分の総所得金額、課税総所得金額、所得税の額等について、国税通則法23条1項の規定による更正の請求をすることができる旨を規定している。

（2）所得税基本通達（以下「通達」という。）の定め

ア 通達64-1（回収不能の判定）は、法64条2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くなったかどうかの判定については、通達51-11から51

ー 16 までの取扱いに準ずることとしている。

イ 通達 5-1-11（貸金等の全部又は一部の切捨てをした場合の貸倒れ）（4）は、貸金等について債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その貸金等の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し債務免除額を書面により通知した場合には、その貸金等の額のうちその通知した債務免除額は、必要経費に算入することとしている。

ウ 通達 5-1-12（回収不能の貸金等の貸倒れ）は、貸金等につき、その債務者の資産状況、支払能力等からみて、その全額が回収できないことが明らかになった場合には、当該債務者に対して有する貸金等の全額について貸倒れになったものとして、必要経費に算入することとしているが、この場合において、当該貸金等について担保物があるときは、その担保物を処分した後でなければ貸倒れとすることはできないこととしている。

3 前提事実（証拠等の摘示のない事実は当事者間に争いがない）

（1）甲とEの関係

Eは、平成9年3月●日、有線テレビジョン放送法による一般放送事業を主たる目的として設立された株式会社であり、甲は、平成13年6月25日にその代表取締役役に就任し、平成18年11月25日にこれを退任した者である。

（2）Eの借入金債務の連帯保証と主債務の不履行

ア Eは、平成16年7月28日、F信用金庫（以下「F信金」という。）との間で、借入金1億7000万円を、用途を設備資金、弁済期限を平成26年7月20日、弁済方法を元金1年据置の元金均等払い（元金は、平成17年8月から平成26年6月までの毎月20日に158万円を支払い、上記弁済期限に残額を支払う。）、利息を年3.2%として借り受ける旨の金銭消費貸借契約を締結した（以下、この借入金債務を「本件主債務」という。）。

イ 甲は、同人と同様にEの代表取締役の職に就いていたG（以下「G」という。）及びH（以下「H」という。）とともに、平成16年7月28日、F信金との間で、本件主債務を連帯保証する旨の保証契約（以下「本件保証契約」という。）を締結した。その際、各連帯保証人である甲、G及びHの間で、負担割合は定められていない。

ウ 甲、G及びHは、同日、F信金との間で、本件主債務の担保として、各々が所有する不動産に抵当権を設定する旨の抵当権設定契約（以下「本件抵当権設定契約」という。）を締結した。なお、甲が抵当権を設定したのは沖縄県沖縄市●●の土地であり、Gが抵当権を設定したのは同市●●の区分所有建物であり（甲5の1、25の219）、Hが抵当権を設定したのは同市●●及び同●●の各土地であった。

エ Eは、本件主債務に係る元金を一切返済しておらず、利息については、平成21年3月30日を最後に支払っていない。

Eは、平成22年9月24日、F信金から、同年10月5日をもって本件主債務の期限の利益を喪失させる旨の内容証明郵便を受領し、同年10月5日に当該期限の利益を喪失した。

（3）連帯保証債務の履行と所得税の申告

ア 甲は、平成22年9月14日、原告戊、同Aを含む4名との間で、本件抵当権設定契約に基づき甲が抵当権を設定した前記土地のそれぞれ一部を譲り渡す旨の売買契約を締

結し、同年10月19日、上記土地から、沖縄県沖縄市●●ないし●●の土地として分筆した上、同年11月5日、上記売買契約に基づき、上記分筆後の各土地を、別表1のとおり、各譲受人に譲渡価額合計1億8182万円で譲渡した（以下、かかる譲渡を「本件譲渡」という。）。

イ 甲は、同日、F信金に対し、本件主債務に係る元金1億7000万円、利息866万2109円及び遅延損害金89万8627円の合計1億7956万0736円を支払って本件保証契約を履行した（以下「本件弁済」という。）。

甲は、本件弁済により、F信金がG及びHとの間の本件抵当権設定契約に基づき有していた抵当権を代位取得し、同日、その旨の抵当権移転の付記登記を得た（以下、この代位取得した抵当権を「本件代位抵当権」という。）。なお、Hが本件抵当権設定契約に基づき抵当権を設定していた各不動産は、このときまでに所有権がI株式会社（以下「I」という。）に移転されていた（以上、甲5の1～3）。

ウ 甲は、平成23年3月15日、別表2の「確定申告」欄記載のとおり、本件譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額を1億7272万9000円と計上して納付すべき税額を計算した平成22年分の所得税の確定申告書を、処分行政庁に提出した。

（4）甲による求償の状況

ア 甲は、本件弁済後の平成22年12月27日頃、本件の原告ら訴訟代理人弁護士であるJ弁護士（以下「J弁護士」という。）らに委任して、E及びHに対し、那覇地方裁判所沖縄支部に求償金請求訴訟を提起したところ（同支部平成●●年（〇〇）第●●号。以下「前件訴訟」という。）、Hは、毎月10万円を支払う旨を訴外で約束したため、甲はHに対する訴えを取り下げ、甲のEに対する本件弁済金及びこれに対する本件弁済の日の翌日から支払済みまで民法所定の年5分の割合による遅延損害金の支払請求を認容する判決が、控訴審までで確定した（甲8、10）。

イ 甲は、前件訴訟の確定判決に基づき、Eの財産に対して強制執行を行い、その結果、平成25年8月9日に預金から15万0560円、同年11月1日に動産の競売代金から92万4000円をそれぞれ回収した。

ウ J弁護士は、平成26年3月20日、甲に宛てて、E、G及びHに対する本件弁済の求償の状況について、求償権行使に要した費用は342万1834円であるのに対して回収した金員は上記イの合計107万4560円（以下「本件回収額」という。）にとどまり、Hは任意の支払を約束したものの同日まで1円の支払もしておらず、G及びHに対し、本件弁済額の3分の1である5985万3578円ずつの求償をすべく同年1月頃に訴訟提起の準備をしていたが、両名には債権執行の対象になるべき資産がないことが判明したため訴訟の提起を断念したのと同時に、本件代位抵当権を取得した不動産には多額の債権を担保する先順位の抵当権が設定されており、本件代位抵当権を実行しても配当を受けられる見込みはない旨などを記載した報告書（甲10。以下「本件報告書」という。）を作成して提出した。

エ その後も、甲及び原告らは、現在に至るまで、本件代位抵当権を実行していない（甲25の86、25の93、25の219、弁論の全趣旨）。

（5）本件訴訟に至る経緯

ア 甲は、平成26年4月22日、本件保証契約に基づく1億7956万0736円の本

- 件弁済について、107万4560円の本案回収額を超える1億7848万6176円の求償権の行使が同年3月10日に不能になり、法64条2項に該当する事実が生じたとして、法152条に基づき、本件譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額を0円として納付すべき税額を計算した別表2の「更正の請求」欄記載のと通りの平成22年分所得税の更正の請求書を、処分行政庁に提出した（甲11。以下「本件更正の請求」という。）。
- イ 処分行政庁は、本件更正の請求について、平成27年5月26日、甲が本件保証契約を締結した時点では、Eは既に資力を喪失しており、かつ、甲はEに弁済能力がないことを知りながらあえて債務を保証したから、法64条2項を適用することができないとして、更正をすべき理由がないとする通知をした（本件処分）。
- ウ 甲は、同年7月17日、本件処分を不服として、処分行政庁に対し、異議申立てをし、同年12月18日、上記異議申立てについて決定のないまま3か月が経過したことから、裁決行政庁に対し、審査請求をしたところ、裁決行政庁は、平成28年12月12日、甲のEに対する求償権は平成25年11月1日に動産の競売代金から債権の一部を回収したことにより行使不能となっており、本件更正の請求はその時点から2か月を経過した後に行われていること、甲のG及びHへの求償権の行使不能については、客観的に見て回収できる見込みのないことが明らかになったとは認められないことを理由として、上記審査請求を棄却する旨の裁決をした（本件裁決（仲裁（所）平28第●●号））。
- エ 甲は、平成29年6月12日、本件処分及び本件裁決の取消しを求めて、本件訴訟を提起したが、本件訴訟係属中の平成30年10月●日に死亡し、その相続人である原告らが原告の地位を承継した（弁論の全趣旨）。

4 争点

- (1) 本件更正の請求は、甲のEに対する求償権を行使することができないこととなった日から2月を超えてされたものであるか否か（争点1）
- (2) 甲のG及びHに対する求償権は、行使することができないこととなっているといえるか否か（争点2）
- (3) 本件裁決固有の瑕疵の有無（争点3）

5 争点に関する当事者の主張

- (1) 本件更正の請求は、甲のEに対する求償権を行使することができないこととなった日から2月を超えてされたものであるか否か（争点1）
（被告の主張）

ア 法64条2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は、求償権の相手方たる債務者について、破産宣告、和議開始決定を受けるか、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、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した場合をいい、これは、求償の相手方たる債務者の資産や営業の状況、他の債権者に対する弁済の状況等を総合的に考慮して客観的に判断すべきものと解される。

この点、通達64-1により準用される通達51-11及び51-12が示す取扱いは、求償権が法律上消滅した場合及び法律上求償権は存在するがその回収が事実上不可能である場合の判定基準として、上記アの解釈に照らして合理性があるというべきであ

る。

イ 甲は、前件訴訟の確定判決に基づく強制執行により、平成25年8月9日に預金から、同年11月1日に動産の競売代金から、それぞれ求償債権の一部を回収しており、債務名義に基づき強制執行を行うに当たっては、一般的に、資産価値が安定し、責任財産の中で財産的価値が高いことが多い不動産から先に検討し、不動産を保有していないことを確認した上で、動産に対する強制執行を行うことが通例であることからすると、Eは、同日をもってみるべき資産がなくなっており、その保有する資産の換価手続は終了したものといえる。このような資産状況に加え、Eの支払能力も合わせて考えると、同日をもって、本件回収額を除いた甲のEに対する求償権の残額の全額の回収が不可能となったというべきである（以上、通達51-12参照）。

ウ なお、法64条2項は、求償権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、求償することができなくなった当該部分について、同項所定の事実が発生したものと解すべきである。すなわち、同項所定の求償権の行使ができないこととなったという事実は、主債務者及び連帯保証人である全ての者の求償権の行使ができないこととなったことをいうのではなく、主債務者及び連帯保証人それぞれの者の各求償権ごとにこれが生じたか否か、各求償権ごとに判定されるべきである。そして、他に求償権の行使が可能な連帯保証人などがいる場合における主債務者に対する求償権の行使不能額は、求償権者の負担割合が限度になるものと解される。

エ 本件更正の請求のうちEに対する求償権に係るものについては、Eに対する求償権を行使することができないこととなった平成25年11月1日から法152条の規定する期限（2月）を徒過してなされたものであるから、認められない。

（原告らの主張）

ア 法64条2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」に該当することの判定に際しては、客観的に求償債務者からその債務を回収できる見込みのないことが明らかになった場合を実質的に判断すべきである。

通達は、税法について行政機関である国税庁が解釈したものにすぎず、国民を拘束する裁判規範となるものではない。

イ 甲は、前件訴訟の判決が確定した当時、E名義の預金口座やEの社屋内に放送機器等の高額な動産が存在することを認識しており、これらがEによって早々に処分されるおそれがあったことから、早急に債権執行及び動産執行に着手すべき状況にあった。その一方、甲は、当時、Eが執行可能な不動産を有しているか否かについて一切把握していなかった。

そこで、甲は、まずは債権及び動産執行を先んじることとし、前件訴訟の確定判決に基づき、平成25年7月30日にE名義の預金口座を差し押さえるとともに、同年11月1日に動産執行を行い、その後、Eの不動産調査を継続した結果、平成26年2月頃、Eの決算報告書を入手することができ、これをJ弁護士に交付して調査を依頼したところ、E他に執行可能な不動産が存在しないことが判明し、J弁護士は、本件報告書を作成して、平成26年3月20日、Eに対する求償権の行使が不能である旨を報告した。

したがって、Eへの求償権の行使不能が客観的に明らかになった時期は、平成26年

3月20日である。

ウ 法64条2項の規定は、保証債務の履行に伴う求償権の行使不能の場合の特例の適用を納税者の利益を図り、全部が行使不能な場合から、一部について行使不能な場合にも拡大されてきたものであるところ、法64条2項所定の事実を求償権ごとに判断すると、①主債務者の責任財産の評価額が保証債務の履行当初から求償額を下回っている場合、責任財産換価前から既に求償権の行使が不能になっている一部と換価後に不能になった一部とで、前後少なくとも2回の更正の請求を強いることになり、②納税者が複数の連帯保証人に対して求償権を有する場合において、連帯保証人の中に償還する資力のない者がいて、負担割合や求償割合に変動が生じた場合、変動後の負担割合及び求償割合を前提として求償権の行使を判定し、その都度更正の請求を行わなければならないことになるなど、納税者の不利益となって、納税者の利益を図った立法趣旨に反するばかりか、納税者に対し暫定的な求償割合を前提とした更正の請求を要求するもので、法的安定性を欠く。

法64条2項所定の事実は、求償権全体として判定されるべきであり、求償権の行使が不能となったことが確定した時点で一回的に更正の請求をすれば足りると解すべきである。

エ 本件更正の請求は、平成26年3月20日から法152条の規定する期限（2月）以内になされたものであるから、適法である。

(2) 甲のG及びHに対する求償権は、行使することができないこととなっているといえるか否か（争点2）

（原告らの主張）

ア Gについて

甲は、本件弁済当時にGから聞き取った情報等を手掛かりに不動産を中心とした財産調査を行い、平成26年2月26日、Gの責任財産と思料される不動産の登記記録を取得したが、G名義の不動産には債務者をGとする極度額1億2000円の根抵当権（本件代位抵当権の対象不動産について本件代位抵当権より先順位のもの）等が設定されており、当該根抵当権の共同担保となっている不動産の固定資産評価額を合計しても6454万3331円にとどまることもあって、仮に甲が本件代位抵当権を実行し、その他のG名義の不動産に執行をかけても、配当を受けられる見込みはなかった。

こうした調査の後、甲は、平成26年3月20日にJ弁護士から本件報告書による報告を受け、Gに対する求償権の行使が不能になった。

イ Hについて

Hは、甲が本件弁済を行った当時、甲に対して自身が所有する不動産に関する情報を一切提供しなかった。甲は、Hの自宅やその同族会社と思料されるIの事務所所在地、代表者住所地等を手掛かりに調査を行い、平成26年2月27日、関連すると思われる不動産の登記記録を取得したが、それらはいずれもH名義の不動産ではなかった。

また、本件代位抵当権の対象不動産には、債務者をIとする極度額20億円の根抵当権が先順位で設定されており、当該根抵当権の共同担保となっている不動産の固定資産評価額を合計しても3億1509万6176円にとどまることもあって、仮に甲が本件代位抵当権を実行しても、配当を受けられる見込みはなかった。

こうした調査の後、甲は、平成26年3月20日にJ弁護士から本件報告書による報告を受け、Hに対する求償権の行使が不能になった。

ウ 被告の主張について

被告は、通達51-12に基づき、抵当権が実行されない以上、求償権が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旨主張するが、登記記録の情報から、先順位の抵当権により担保されている債権額が不動産の担保価値を上回っている場合において、担保物を処分しなければ回収不能と判断できないとすると、納税者に対し実質的に意義のない担保権実行を強いることとなり不合理である。

(被告の主張)

本件更正の請求に関して原告らから提出された資料等からは、G及びHの資産状況や支払能力の有無は明らかになっておらず、かかる資料等によっては、G及びHに対する求償権を行使することができないこととなったことが客観的に明らかになったということとはできない。本件報告書にも、G及びHには、債権執行の対象となるべき資産がないことが判明した旨及び原告が本件代位抵当権を実行しても配当を受けられる見込みがない旨が記載されているにすぎず、これらを裏付ける資料は何ら添付されていないから、同報告書をもって原告らが主張する内容を明らかにしたとすることはできない。

課税実務上の判定基準である通達に示されている債権の貸倒れの判定に準じて判定しても、甲が、平成26年3月20日までの間に、G及びHに対して求償債務の免除額を通知した事実は認められない上に、本件代位抵当権が実行された事実もないから、原告のG及びHに対する求償権の全部又は一部が行使することができないこととなったとはいえない。

(3) 本件裁決固有の瑕疵の有無（争点3）

(原告らの主張)

本件裁決では、本件更正の請求が法152条に規定する2月の期限を徒過して行われたものであることや、G及びHに対する求償権が行使不能であるとは認められないことが理由として挙げられているが、本件処分は、これらの点には一切触れておらず、Eに資力がなくEへの求償権の行使が不可能であることを甲が知りながらあえてその債務を保証したことについてのみ言及して、更正すべき理由がないと判断していたものである。

本件裁決が、原処分や異議申立ての手續において一切争点になっていない事情を理由として本件処分の適法性を認めているのは違法というべきである。

(被告の主張)

裁決行政庁における審理の範囲については、原処分の認定額のうち不服申立てに係る争点事項とこれに密接に関連する事項に限定されるとする争点主義の立場は採られず、審査請求人の主張する事項のいかんにかかわらず原処分によって認定された所得金額全体の当否に及ぶとする総額主義の立場を採っており、その審査手續における審査の範囲も、総所得金額に対する課税の当否を判断するに必要な事項全般に及ぶから、裁決行政庁が、仮に争点になっていない事情について審理・判断したとしても、本件裁決の適法性には何ら影響しない。

また、本件においては、原告らが、原処分や異議申立ての手續において争点となっていなかったと主張する事情は、裁決行政庁における審理手續の中で争点として確認されていたものであるから、この点からみても、原告らの主張には理由がない。

第3 当裁判所の判断

1 法64条2項該当性に係る判断の枠組み

法152条、64条2項は、保証債務を履行するための資産の譲渡により取得した求償権の全部又は一部を後発的に行使することができないこととなったときに、その行使することができないこととなった金額を、同条1項に規定する各種所得の金額の計算の基礎となる収入金額の全部又は一部を後発的に回収することができないこととなった金額とみなして、後発的理由による更正の請求を許すこととしたものであるから、法64条2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」に該当するというためには、当該求償権の全部又は一部の金額が回収不能であることが客観的に明らかになったことが必要であると解される（最高裁昭和43年10月17日第一小法廷判決・集民92号607頁参照）。

この点、法64条に係る課税実務における回収不能の判定の方法について規定した通達64-1が、通達51-11から51-16までに示されている債権の貸倒損失の取扱いに準じて判定することとしているのも、上記の判示と同じ趣旨に出ているものと解され、殊に、貸倒れが生じたと判定するために、通達51-11が、債務免除の場合に債務者に対する債務免除額の書面による通知を要求し、通達51-12が、担保物がある場合に担保物の処分を要求しているのは、課税標準額の計算に直結する損金の算入や収入の不発生の事実ないし時期が、納税者の恣意によって変動されることを許すべきでないという課税上の要請に基づいて、确实、明確な客観的判定基準を規定したものであるとして、一定の合理性を有しているものと解される。

2 認定事実

そこで、上記の観点から本件について検討すると、前記前提事実のほか、掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、本件弁済を原因とする求償権の行使の可否に関わる事情として、以下の事実が認められる。

- (1) Eは、平成15年7月1日、K株式会社（以下「K」という。）との間で、沖縄県沖縄市及び県下全域のケーブルテレビ事業や各種通信事業の展開に協力することに合意する旨の覚書を締結した。L公庫（以下「公庫」という。）は、Eに対し、平成16年5月31日、上記覚書で予定されたEとKの正式契約締結後に、有線テレビジョン放送設備等取得資金として、1億2000万円の金銭消費貸借契約を締結してこれを融資するものとする旨の貸付決定通知書を交付したが、その後もEとKとの間で正式契約が締結されることはなく、同年6月22日に開催されたEの取締役会において、当時代表取締役社長の地位にあった甲の提案により、F信金に1億7000万円のいわゆるつなぎ融資を申し込むことが承認、可決された。この取締役会決議に基づいて、EがF信金に融資を申し込んだ結果、F信金は、Eに対し、同年7月28日、1億7000万円を貸し付け（本件主債務）、甲のほか、同社の代表取締役会長であったH及び代表取締役専務であったGがこれを連帯保証（本件保証契約）及び物上保証（本件抵当権設定契約）した（以上、前提事実（1）、（2）、甲15、16、乙12）。
- (2) その後、Kが上記事業協力から撤退したことから、Eは、公庫からの融資を受けることができず、その資金繰りは悪化した（甲15、乙6）。

Eの平成16年12月期事業年度における経常損失額は約1億0575万円、前期分までと通算した繰越損失額は約1億8407万円であり、総資産額から総債務額を引いた純資産額は約1593万円であった（乙16）。

(3) Eは、平成17年12月期事業年度以降も赤字経営を続けて同事業年度には債務超過に転じ、平成18年11月2日には、破産手続を始めるための取締役会決議を行ったが、その後、甲、H及びGがEの経営から退くことを条件とした別会社からの資金援助が得られたために、法的倒産までには至らなかった(甲8、乙17、弁論の全趣旨)。

甲は、同月25日にEの代表取締役を退任した(前提事実(1))。

(4) Eの平成21年12月期事業年度の貸借対照表上、債務超過額は約2億3333万円に上っており、固定資産として掲げられているのは、減価償却前の帳簿価格約1億8638万円とされる送信放送設備のほか、什器備品、機械装置、造作といった動産類が主なものを占め、不動産とみられるものは減価償却前の帳簿価格約365万円とされる構築物のみである(乙20)。

(5) 甲は、平成22年11月5日に本件譲渡をして本件弁済をした後、同年12月27日頃、E及びHに対し、これを求償する前件訴訟を提起した(前提事実(3)、(4)、甲8、10、弁論の全趣旨)。

これに対し、Hは、毎月10万円を支払う旨を訴外で約束したため、甲はHに対する訴えを取り下げたものの、その後、Hからの弁済がなされることはなかった(前提事実(4)、甲8、10、弁論の全趣旨)。

一方、甲のEに対する請求については、第一審の認容判決が、平成25年4月16日言渡しの控訴審判決において維持されて、その頃、確定した。甲は、この確定判決に基づき、J弁護士らを代理人として、①平成25年6月12日にEの預金債権を差し押さえ、これらの預金債権から同年8月9日までに合計15万0560円を取り立て、その後、②同年10月10日には評価額合計631万2000円となるEの放送装置等の動産を差し押さえ、これらの動産が一括売却の競り売りの方法によって同年11月1日に原告戊に92万4000円で売り渡された(以上、前提事実(4)、甲19～23(甲20につき枝番含む))。

(6) J弁護士が平成26年3月20日に作成した本件報告書においては、前件訴訟の経緯やその確定判決に基づく強制執行に関する報告はなされているが、そのほかにEの財産調査が行われたか否か等についての言及はない(前提事実(4)、甲10)。

(7) その後も、甲及び原告らは、現在に至るまで、本件弁済によりI及びGに対して取得した本件代位抵当権を実行していない(前提事実(3)、(4))。

3 本件更正の請求は、甲のEに対する求償権を行使することができないこととなった日から2月を超えてされたものであるか否か(争点1)

(1) 上記2で認定したとおり、Eは、甲がその代表取締役を退任した平成18年11月25日以前から、破産申立ての検討が必要になるほど、資金繰りに苦しんで億単位の債務超過に陥り、その財政状況が悪化していたものであり、甲は、本件主債務に係る融資申入れ当時にもEの代表取締役社長を務め、公庫融資予定額を上回る1億7000万円のつなぎ融資を得ることが必要であるとして、自らEの取締役会にその承認を諮ったほどなのであるから、同社の資産の状況には、当然通曉していたものと解される。

そして、その後も、Eは、平成21年12月期事業年度に約2億3333万円の債務超過の状態にまで至っているなど、財政状況が好転したとうかがわせる事情は見当たらない上、甲が、Eに対する前件訴訟の確定判決に基づく強制執行によってEの預金及び動産か

ら本件回収額を取り立てた後、本件報告書が作成されるまでの間に、Eについては何ら資産調査が行われた形跡もうかがえないことからすると、Eに対する関係では、本件回収額を取り立て終えた平成25年11月1日の時点と、J弁護士から甲に本件報告書が提出された平成26年3月20日の時点とで、Eに対する求償権の残額全額の回収が不能であることについて、客観的な状況に何ら変化はないというべきである。後者の時点で求償権を行使することができない状態にあったといえるのであれば、既に前者の時点で求償権を行使することができないこととなっていたものと認めるのが相当である。

(2) これに対して、原告らは、甲のEに対する求償権を行使することができないこととなったのは、甲がJ弁護士から本件報告書を受領した日であると主張する。

しかし、前記のとおり、本件報告書には、Eとの関係では、前件訴訟の経緯やその確定判決に基づく強制執行に関する報告がなされているにすぎないのであって、甲が本件報告書を受領したという事実は、甲のEに対する求償権の回収が不可能であることが客観的に明らかとなったか否かの判断に影響を与えるものとはいえない。すなわち、前件訴訟の確定判決に基づく強制執行は、J弁護士等を代理人として申し立てられたものではあるものの、甲を申立人本人とするものであって、J弁護士の甲に対する報告は、いわば内部的な関係にすぎない。甲本人は、本件報告書を受領するまでの間、前件訴訟に基づく強制執行等の経緯を知らなかったという事実が仮にあるとしても、前記1に判示したように、法64条2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は、客観的にみて求償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をいうものと解されるのであって、納税者の恣意によって収入の不発生の時期が変動されることを許すべきでないという課税上の要請に基づき、回収不能の事実は客観的に判定されるべきであるというその趣旨に照らせば、求償権者の代理人と本人の間の報告の有無によって客観的な回収可能性が左右されるかのような解釈は、到底採用することができない。代理人にとって客観的に回収不能であることが明らかになった以上、納税者本人にとっても客観的に回収不能であることが明らかになったものとして遇するのが相当である。

(3) したがって、Eに対する求償権について法64条2項所定の実事が生じたのは平成25年11月1日と認めるのが相当であり、甲は、本件弁済に伴う求償権のうち、自らの連帯保証負担割合に係る部分について、この時点で、他の者に対する求償権を行使することができないこととなったものと認められる。

(4) なお、原告らは、法64条2項所定の実事は、求償権全体としてその行使が不能となったことが確定した時点をもって、一回的に判定すべきである旨主張するが、例えば、負担割合の等しい複数の連帯保証人がおり、その一人が資産を譲渡して保証債務を履行した結果、主債務者及び相連帯保証人に対する求償権を取得した場合において、①相連帯保証人に対する求償権の行使が客観的に不能になったとしても、主債務者に対する求償権の行使が可能な限り、求償権全体における回収可能額が減少したということとはできないものの、他方で、②主債務者に対する求償権の行使が客観的に不能になれば、その時点で、保証債務を履行した者自身の負担割合に相当する金額の範囲で、求償権全体における回収可能額は一部減少しているものといえる（もっとも、相連帯保証人に対する求償権の行使がなお可能な範囲においては、求償権の行使が不能となったということとはできない。）。この後者の②の場合のように、求償権の一部を行使することができないこととなったことが客観的に確定しているにもかかわらず

ならず、その後他の相連帯保証人に対する求償権の行使が不能になるのを待たなければ、求償権全体の行使が不能になったということができないといった解釈を採ることは、そもそも、法64条2項が、求償権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ものとしている文理自体と整合的でないし、前記1に判示したように、納税者の恣意によらずに収入不発生的事实及び時期を客観的に確定しようとしている同項の趣旨にもそぐわないものというべきである。複数個ある求償権の一部が行使不能となったために、求償権を全体としてみたときの回収可能額が減少した場合においては、当該減少部分について、同項の適用を認めるのが相当である。上記の原告らの主張は採用の限りでない。

原告らは、上記主張に関連して、以上の判示に沿う取扱いは、納税者に複数回の更正の請求を行わせるという過重な負担を強いるものであり、納税者の利益を図った立法趣旨に反する上、暫定的な求償割合を前提とした更正の請求を要求するもので法的安定性を欠くとも主張する。しかし、そもそも保証債務の履行に伴う求償権の一部を行使することができないこととなった後、求償権の残余の部分についても行使することができないこととなるか否かは、後にならなければ判明しない事柄であり、その間、先に行使することができないこととなった求償権の一部についての取扱いが確定しないことの方が、むしろ法的安定性を欠く。そのような法的に不安定な状態を長期に継続させることは、2月という期間を限って後発的理由に基づく更正の請求を許容した法の趣旨にも合致しないというべきであって、後に、結果として、求償権の残余の全部又は一部が時期を異にして行使することができないこととなった場合に、保証債務を履行した納税者が改めての更正の請求を余儀なくされるとしても、それは甘受すべき負担というべきである。

(5) 本件更正の請求は、Eに対する求償権について法64条2項所定の実事が生じた平成25年11月1日から2月を経過した平成26年4月22日にされたものであるから、Eに対する求償権を行使することができないこととなったことにより、甲の負担部分に対応する限度で譲渡所得が減じたとする部分の範囲で、法152条所定の期間を徒過してされたものとして、理由がないこととなる。

4 甲のG及びHに対する求償権は、行使することができないこととなっているといえるか否か(争点2)

(1) 甲のG及びHに対する求償権を行使することができないこととなったといえるためには、前記1で判示したとおり、当該求償権が回収不能であることが客観的に明らかになったことが必要であると解される。

(2) この点、前記前提事実及び認定事実のとおり、甲は、平成22年11月5日にF信金に対して本件弁済を行ったことを原因として、甲のG及びHに対する求償権を担保することとなる本件代位抵当権を取得したものであるが、甲は、これを実行したことがなかった。

これについて、原告らは、本件代位抵当権の対象不動産には、G及びI名義のいずれのものについても、共同担保となっている不動産の合計固定資産評価額を大きく上回る極度額の代位抵当権より先順位の根抵当権が設定されていたことから、仮に甲が本件代位抵当権を実行したとしても、配当を受けられる見込みはなかったと主張するが、その主張は、専ら当該先順位根抵当権登記上の極度額に基づくものにとどまり、本件報告書においても、本件更正の請求の際にも、当該根抵当権により担保される種類の契約が債務者と根抵当権者との間で継続しているのか否か、被担保債権の元本が確定しているのか否か、あ

るいはその元本の残額等は、一切明らかにされていない。このような事情の下においては、本件代位抵当権を実行した場合に奏功しないであろうことが客観的に明らかになっているとは、なお、いうことはできないというべきである。

本件に即した以上の事情によれば、納税者の恣意によって収入の不発生の事実ないし時期が変動されることを許すべきでないという課税上の要請に基づき、回収不能の事実が客観的に判断されるべきであるという趣旨に照らし、本件代位抵当権の実行という担保物の処分まで行わなければ回収不能とは認められないと取り扱われたとしても、意味のないことを強いているとはいえず、必ずしも不合理であるとはいえない。

(3) また、本件代位抵当権の対象不動産及び先順位の根抵当権の共同担保となっている不動産関係の情報以外にも、Hが甲への月10万円の弁済約束を反故にしたという事情を除いて、G及びHのその余の資産状況や支払能力等に関する事情も、十分に明らかにされていない。前記前提事実のとおり、G及びHは、Eにおける代表取締役を務め、不動産以外にも、それぞれ一定の流動資産等も保有している可能性のある地位にあった者であって、Hの支払が滞ったというだけでは、GないしHから本件弁済の求償弁済を受けることができないことが直ちに客観的に明らかになっているとまではいい難いことも合わせて考えると、これらが客観的に確認された上での書面による債務免除額の通知を待たずに、甲のG及びHに対する求償権が回収不能であることが、客観的に明らかであるとも認めることはできないというべきである。

(4) したがって、甲は、本件通知処分までに、G及びHに対する求償権を行使することができないこととなっていたとは認められない。

本件更正の請求は、甲の負担部分を超える部分についても、いまだ譲渡所得が客観的に減じたとの事情が認められないものとして、理由がないこととなる。

前記3で争点1について判示したところと合わせ、本件更正の請求は全体として理由がないことに帰着するから、本件更正の請求に理由がないとした本件処分は適法である。

5 本件裁決固有の瑕疵の有無（争点3）

原告らは、本件裁決が、原処分である本件処分や異議申立ての段階で争点となっていなかった事情（本件更正の請求が法152条に規定する期限を徒過して行われたものであること、並びに、G及びHに対する求償権が行使不能であるとは認められないこと）を理由として甲の審査請求を棄却したことが違法であると主張する。

しかし、更正の請求に理由があるか否かを判断するための最終的な判断対象は、納付すべき税額が過大であるなど、税の総額に違法があったかという点にあり（法152条、国税通則法23条1項各号）、これを判断した原処分に対する審査請求に係る事件の担当審判官が、審理を行うため必要があるときは、審理関係人の申立てによらなくても、職権で、審査請求人若しくは原処分庁又は関係人その他参考人に質問し、これらの者の帳簿書類その他の物件につきその所有者、所持者、又は保管者に対し当該物件の提出を求めるなどすることができること（国税通則法97条1項）によれば、国税不服審判所長は、裁決において、原処分庁が処分の理由としていない事実についても調査、認定して、税の総額の適否を判断することも、法権限上、直ちには妨げられていないものと解される。そして、本件においては、本件処分に対する審査請求に係る裁決行政庁による審理の中で、原告らが本件処分や異議申立ての段階で争点となっていなかったとする各事情についても、処分行政庁が主張をした上、審査請求人で

ある甲もこれに反論する主張をして、これらが争点化されていて、上記各事情について甲に手続保障の機会も与えられていたと認められること（乙6）も考慮すれば、本件裁決において上記各事情が理由とされたことが違法であるとはいえない。

原告らは、上記主張について、平成6年11月25日国税不服審判所裁決（裁決事例集NO.48・100頁。甲18）を援用するが、同裁決は、審査請求人が2度にわたって更正の請求をしたうちの第2次更正の請求に理由がないとする原処分を行った原処分庁が、当該第2次更正の請求について、単体としてみれば期間制限を徒過している旨の主張をせずに、期間制限に係る違法のない第1次更正の請求の理由の追加として扱うという手続追行の態度をとり、実体的な理由による審査請求の棄却を求めた場合に、当該第2次更正の請求を不適法であるとは判断しなかったものにすぎず、初回の更正の請求が期間制限を徒過している事案について一般化することのできる取扱いを示したものであるということとはできない。

したがって、本件裁決は適法である。

6 結論

よって、本件処分及び本件裁決に違法性は認められず、原告らの請求はいずれも理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

那覇地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 平山 馨

裁判官 小西 圭一

裁判官 山村 涼

別表 1 省略

訴訟に至る経緯

(単位：円)

年分	区分		確定申告	更正の請求	通知処分	異議申立て	審査請求	裁決
	項目							
平成 22 年分	年月日		平成23年3月16日	平成26年4月22日	平成27年5月26日	平成27年7月17日	平成27年12月18日	平成28年12月12日
	総所得金額		9,448,535	9,448,535	更正をすべき理由がない旨の通知処分	全部の取消し	全部の取消し	9,448,535
	内訳	不動産所得の金額	7,530,095	7,530,095				7,530,095
		雑所得の金額	1,918,440	1,918,440				1,918,440
	分離長期譲渡所得の金額		172,729,000	0				172,729,000
	納付すべき税額		27,050,500	1,141,200				27,050,500