

## 離婚時の財産分与における譲渡所得課税の再検討

### Reconsideration of Capital Gains Tax on Property Distribution in Divorce

池田 清貴\*

#### 要約\*\*

夫婦の離婚に伴う財産分与として、一方が他方に対し金銭以外の資産を分与した場合に、分与者に対する譲渡所得課税は可能であろうか。

最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決民集 29 卷 5 号 641 頁（「本判決」）は、夫婦の一方は、離婚時に抽象的な財産分与義務（「抽象的財産分与義務」）を負い、その後協議等を経て特定の資産を財産分与することにより、当該分与義務の消滅という経済的利益を享受するとして（法 36 条 1 項）、譲渡所得課税を認めた（第 2 章）。

しかし、学説上は、当初から本判決に反対するものが多い。その主要な論拠として「譲渡否定論」と「財産分与無償論」がある。前者は、夫婦の実質的共有財産の清算の意味における財産分与は、被分与者の潜在的権利を顕在化させ、それを正式に被分与者に帰属させることであるから、そこには資産の譲渡は存在しないとするものである。後者は、分与者は財産を減少させるのみであること、あるいは、財産分与義務の消滅はその履行の結果にほかならず、分与者に経済的利益は存在しないことなどを理由とする（第 3 章）。

本論文は、資産の譲渡があることは肯定しつつ、次の通り、新たな視点に立った財産分与無償論の立場から、譲渡所得課税を否定し、課税の繰延べがなされるべきことを論じるものである。

本判決は、抽象的財産分与義務の代物弁済として資産が分与されるとの理論構成により、財産分与の有償性を根拠付けているものと解される。しかし、そのような抽象的財産分与義務は、協議や審判等により具体的な内容が確定されるに伴って、具体的財産分与義務に姿を変え、その時点ではもはや具体的財産分与義務と別個のものとしては存在しないというべきである。とすれば、現実の資産の分与は、あくまで具体的財産分与義務の「債務の履行として」行われるのであって、「債務の履行として」資産を譲渡することによる当該債務の消滅は、本来の債務の履行の結果にすぎず、「収入すべき金額」（法 36 条 1 項）を構成する経済的利益と評価することはできないというべきである。

そもそも、財産分与の清算的要素としての資産の分与は、夫婦共同生活の上に獲得された財産を、その共同生活終了時に残存する限りにおいて分配するというものであり、法人の清算における残余財産の現物分配に類似するものといえる。そして、残余財産の現物分配は、それに先行する出資者の出資があるものの、それをもって先払い対価とはみなされず、無償による資産の譲渡と解されている。この考え方を参考にすれば、財産分与の清算的要素も無償による資産の譲渡であって、「収入すべき金額」は存在しないというべきである。

また、財産分与の法律実務からすれば、財産分与の扶養的要素及び慰謝料的要素を清算的要素と区別して取扱うことは現実的ではないため、資産の財産分与は一律に無償譲渡と解すべきである。そして、法 59 条 1 項により収入金額の擬制がなされることもないため、分与者に譲渡所得課税を行うことは許されないと考える。

以上より、離婚に伴う財産分与としての資産の分与には、「収入すべき金額」（法 36 条 1 項）が存在せず、したがって分与者に譲渡所得課税を行うことは許されない（第 4 章）。

\* 弁護士、修士（ビジネスロー）（青山学院大学）

\*\* 本稿は、筆者が本学修士課程を修了するにあたり作成した特定の課題についての研究の成果を大幅に加筆修正したものである。

また、その場合、法 59 条 2 項により譲渡損の計上が否定され、かつ法 60 条 1 項 2 号により取得費等の引継ぎがなされることにより、課税が繰り延べられる（第 5 章）。

## 【目次】

はじめに

第 1 章 昭和 50 年最高裁判決以前の課税実務・裁判例・学説

第 2 章 昭和 50 年最高裁判決による判例の確立

第 3 章 学説における積極説と消極説の対立

第 4 章 譲渡所得課税の可否

第 5 章 課税の繰延べ

第 6 章 結論

## はじめに

夫婦の離婚に伴う財産分与として、一方が他方に対し資産（金銭以外の物又は権利。以下、同じ。）を分与した場合に、分与者に対する譲渡所得課税は可能であろうか。判例においては、最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決<sup>1)</sup>（以下、「昭和 50 年最高裁判決」という。）が課税積極説の立場を取り、それまでの課税実務を肯定した。最高裁昭和 53 年 2 月 16 日判決<sup>2)</sup>（以下、「昭和 53 年最高裁判決」という。）を含め、その後の裁判例においても繰り返し積極説による判断がなされており、実務上は決着済みといえる。しかし、学説においては、昭和 50 年最高裁判決がなされた当初から課税消極説が有力であった。かかる消極説は約 40 年を経た現在に至るまで有力に主張され続けている。なぜ積極説はかくも根強い批判を受け続けてきたのであろうか。しかし他方で、消極説が判例や課税実務の変更をもたらす力を得られずに今日に至っているのはなぜなのか。本論文では、積極説及び消極説のそれぞれを今一度批判的に考察し、財産分与に関する譲渡所得課税のあり方を論じる。

## 第 1 章 昭和 50 年最高裁判決以前の課税実務・裁判例・学説

### 第 1 現在の課税実務の成立

財産分与制度（民法 768 条）は、昭和 22 年の戦後家族法改正<sup>3)</sup>により新設された。旧所得税法<sup>4)</sup> 9 条 1 項 8 号には譲渡所得に関する規定があるが、昭和 26 年に発遣された同法に関する「所得税法基本通達」<sup>5)</sup>には、財産分与に関する譲渡所得課税に関する規定は見当たらない。

1) 最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 巻 5 号 641 頁。

2) 最判昭和 53 年 2 月 16 日家月 30 巻 8 号 38 頁。

3) 昭和 22 年法律第 222 号。

4) 昭和 22 年法律第 27 号。

5) 昭和 26 直（所）1-1。

通達上、それに関連する行政解釈が示されるのは、現行所得税法<sup>6)</sup>（以下、別段の必要がない限り、単に「法」という。）の下で昭和44年に発遣された「所得税法に関する当面の取扱い（譲渡所得関係）について」<sup>7)</sup>においてである。同通達38-6では、「民法第768条《財産分与の請求》（同法第749条および第771条において準用する場合を含む。）の規定による財産の分与により取得した財産は、その取得した者がその分与を受けた時においてその時の価額により取得したこととなるのであるから留意する。」と定められている<sup>8)</sup>。これは、分与財産の取得費を分与時の時価とすることで、分与時に譲渡所得課税がなされることを裏面から示したものと見える。

この通達が財産分与に対する譲渡所得課税の端緒となったのかどうかは不明であるが、次項に見るように、かかる課税処分を争う訴訟が昭和45年から現れ始める。

## 第2 裁判例・学説

### 1 裁判例

#### 【1】名古屋地裁昭和45年4月11日判決<sup>9)</sup>（昭和50年最高裁判決の第一審判決）

本件は、原告が元妻に対し、婚姻中に取得した原告名義の不動産を、離婚にかかる慰謝料支払債務の履行として譲渡したことについて譲渡所得課税がなされたという事案である。原告は、本件不動産の譲渡は実質的には財産分与として行われたものであるところ、財産分与は無償行為であり、所得税法33条は無償譲渡を含まないから、当該課税処分は違法だと争った。

これに対し、本判決は、不動産の譲渡が財産分与としてではなく慰謝料としてなされたものと認定し、以下のとおり判示して課税処分を適法と認めた。

「右各不動産が原告の特有財産であったことは原告においてこれを争わず、それらの恭（筆者注：元妻）に対する前記譲渡は所得税法第三三条第一項の譲渡所得にあたることは同法第三六条第一項括弧書の中・・・・その他経済的な利益をもって収入する場合には・・・・その他経済的利益の価額とある点に徴して明らかであってこの点に関する被告の諸説は首肯しうる。」

#### 【2】名古屋高裁昭和46年10月28日判決<sup>10)</sup>（【1】事件の控訴審判決）

本件は上記【1】事件の控訴審判決であるが、本判決は、まず、本件不動産の譲渡は、「慰謝料及び財産分与」として行われたものであると認定した。その上で、「一般に債務の履行として或は債務の履行に代えて自己の有する資産を相手方に移転譲渡した場合にはその譲渡時における当該資産の価額に相当する額の弁済があつたことになり、これによつて

6) 昭和40年法律第33号。

7) 昭44直審（所）24。

8) 同規定は、ほぼそのままの形で、昭和45年発遣の現行所得税法基本通達38-6に引き継がれている。

9) 名古屋地判昭和45年4月11日税資59号619頁。

10) 名古屋高判昭和46年10月28日税資63号850頁。

当該債務は消滅するのであるから、経済的利益を享受しこれが具体化した点では現実に対価の受入れを伴う場合と実質的に何等変りはない」として、本件では、調停で合意された慰謝料及び財産分与の債務の履行として不動産が譲渡された以上、譲渡所得があるものと判断した。

後に見るように、ここでは、昭和50年最高裁判決のいう具体的内容が調停で決定される前の抽象的な財産分与義務ではなく、調停で合意された慰謝料及び財産分与の具体的債務の消滅を経済的利益と評価している点に注意が必要である。

**【3】 東京地裁昭和48年1月25日判決<sup>11)</sup> (昭和53年最高裁判決の第一審判決)**

本件は、原告が元夫に対し、婚姻中に取得した原告名義の不動産を財産分与したことにについて譲渡所得課税がなされたという事案で、原告は分与した不動産は原告と元夫との共有財産であり、財産分与は共有財産の分割であるから、所得税法33条の「資産の譲渡」にはあたらないと主張して課税処分を争った。これに対し本判決は、「前記財産分与の調停に基づく債務の履行として、原告が春吉(筆者注:元夫)に対してした本件不動産の譲渡は、所得税法三三条一項にいう『資産の譲渡』にあたるものといわなければならない。」と判示した。

本判決は、本件不動産は原告の特有財産であり、共有物の分割にはあたらないと判断したが、認定事実からすると、上記【1】【2】事件と異なり、財産分与が夫婦の財産の清算を目的として行われたことが分かる。本判決は、そのような清算としての財産分与の場合でも「資産の譲渡」にあたる点に意義がある。ただし、その理論的根拠は、不動産の譲渡が調停に基づく債務の履行として行われたという点を判示するのみで、なぜ「債務の履行」として行われると「資産の譲渡」にあたるのかの説示はない。

**【4】 東京地裁昭和48年3月22日判決<sup>12)</sup>**

本件は、原告が元妻に対し、婚姻中に取得した原告名義の土地、建物等を財産分与したことにについて、譲渡所得課税がなされたという事案である。原告は、婚姻中に取得した財産は実質上夫婦の共有財産であり、財産分与はこの財産の共有関係を清算して、配偶者の一方にその共有持分を取り戻させる制度であるから、譲渡所得の起因となる資産の移転にはあたらないと主張し、課税処分を争った。

これに対し、本判決は、分与された資産のうち土地については、共有に属する資金をもって購入したものであって持分二分の一ずつの共有財産であったとして、元妻の共有持分の限度においては譲渡所得が生じないと判断した。しかし、それ以外の分与資産については、「夫婦の一方が離婚に伴う財産分与として資産を他方に譲渡した場合には、右資産が譲渡人の特有財産であるときはもとより、右資産が譲渡人と譲受人の共有財産であるときは譲渡人が有する持分の限度で、譲渡所得の起因となる資産の移転があったものとして、

11) 東京地判昭和48年1月25日訟月19巻6号104頁。

12) 東京地判昭和48年3月22日税資69号1011頁。

課税の対象となると解するのが相当である。」とし、「かりに原告主張のように、原告らが本件財産分与によって実質上その共有に属する財産の一部を照子（筆者注：元妻）の、その余を原告の、各単独所有としたものであるとしても、原告らの共有に属する複数の財産が全体として一個の共有物であるわけではないから、右のようにしてなされた財産分与が共有物の分割に当たるとすることはできない。」と判示した。

【5】東京高裁昭和 49 年 10 月 23 日判決<sup>13)</sup>（【4】事件の控訴審判決）

本件は、上記【4】事件の控訴審判決であるが、「本件財産分与がもっぱら控訴人と訴外照子が夫婦として共同生活を継続中に取得した共有の財産の実質的清算としてのみ行われた旨の控訴人主張の事実は証拠上これを認め難い。」と判示し、第一審判決を維持した。

## 2 学説

学説上、資産の分与者に対する譲渡所得課税について検討した初期のものとしては、昭和 39 年の金子宏教授の論考<sup>14)</sup>を挙げることができる。同論考では、財産分与として不動産を分与した事例を設定し、「財産分与も、実体法上存在する債務の履行であって、分与することによって債務が消滅するから、租税の物納等の場合と同様に考えて、譲渡に含まれると解してよい。」とされ<sup>15)</sup>、「租税の物納は、一種の代物弁済であるが、財産分与は、不動産・動産・金銭いずれでなしてもよい、と考えられている。しかし、この相違は、ここでは問題とならない。」とされている<sup>16)</sup>。後述のように、昭和 50 年最高裁判決に対し一貫して批判的な立場をとっておられる金子教授が、この時点では譲渡所得課税を肯定する立場をとっておられたことは興味深い、その点は措くとして、問題はその理由付けである。

上記引用部分を見ると、「資産の譲渡」（旧所得税法 9 条 1 項 8 号）への該当性を判断する上で、分与者が債務の履行による債務の消滅という経済的利益を受けていることが考慮されている。この点、指摘されているように、物納のように、本来の租税債務の履行に代えて不動産を譲渡する物納の場合には、本来の租税債務が消滅することをもって経済的利益と評価することは分かりやすい。しかし、財産分与は不動産・動産・金銭いずれでなしてもよいことを指摘されているにもかかわらず、本来の債務の履行により分与義務が消滅したにすぎない場合にもなぜ経済的利益が生じるのかについては十分な説明がなされていない。ちなみに、この理論構成は、上記【2】事件判決、【3】事件判決の判示の中にも見られる。つまり、これらの裁判例においては、不動産の譲渡が「債務の履行」として行われれば「資産の譲渡」（法 33 条 1 項）にあたると判断されているが、その理論的説明が必ずしも十分になされていないのである。

13) 東京高判昭和 49 年 10 月 23 日税資 77 号 196 頁。

14) 金子宏「行政法演習 10 財産分与と所得税」時の法令 490 号（1964 年）36 頁。

15) 金子・前掲注 14) 36 頁。

16) 金子・前掲注 14) 40 頁注 5)。

その後、上記【1】事件の納税者側代理人であった竹下重人弁護士が、上記【1】事件判決に関連して、「分与者は代金を収受せず、対価として金銭以外の物または権利を取得したわけでもない。それかといってその他の経済的利益をもって収入したのでもない。ただ財産の減少という事実が生じただけであるのになされたこのような課税は、所得税法の規定を無視した恣意的課税というほかはなく、それは譲渡所得の本質に対する誤解から生じたものである。」<sup>17)</sup>という反対説を唱えておられる。財産分与に関する譲渡所得課税を消極に解する初めての論文といえるだろう。

以後、上記【2】事件判決について結論を肯定するもの<sup>18)</sup>、上記【3】事件判決に関して結論を肯定するもの<sup>19)</sup>、上記【5】事件判決について結論を肯定するもの<sup>20)</sup>など、いずれも譲渡所得課税を積極的に解する論文が発表されている。

## 第2章 昭和50年最高裁判決による判例の確立

### 第1 二つの最高裁判決

#### 1 昭和50年最高裁判決の事案と判断

昭和50年最高裁判決は、前記【2】事件判決の上告審判決である。事案は、【2】事件判決が認定したとおり、原告が、元妻に対し、離婚に基づく慰謝料及び財産分与として、婚姻中に取得した原告名義の不動産を譲渡したというものである。

本判決は、その前段で、譲渡所得課税の趣旨について、いわゆる増加益清算課税説（後述）に立つことを明らかにし、法33条1項の「資産の譲渡」とは有償、無償を問わず資産を移転させる一切の行為をいうとの解釈を示した。そして、法59条1項については、所得のないところに課税譲渡所得の存在を擬制したものではなく、あくまで譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定にすぎないものとした。また後段では、離婚の成立によって発生するが具体的内容が確定する前の財産分与義務を觀念し、調停等でその義務の内容が確定され現実に分与が行われれば、当該分与義務が消滅するとし、分与義務消滅自体が経済的利益（法36条1項括弧書）であると評価して、分与者への譲渡所得課税を認めた。

本判決は、現行所得税法においても増加益清算課税説が妥当すること、及び離婚に対する慰謝料又は財産分与として不動産が分与された場合に、分与者側に譲渡所得課税が行われることを認めた初めての最高裁判決である。

17) 竹下重人「譲渡所得課税の二、三の問題点」シュトイエル100号（1970年）107頁（111頁）。

18) 広瀬正「判批」税理16巻4号（1973年）129頁。

19) 堺澤良「判批」税経通信28巻8号（1973年）197頁、広瀬正「判批」税務事例5巻3号（1973年）24頁、樋口哲夫「判批」税理17巻4号（1974年）135頁。

20) 堺澤良「判批」税経通信30巻4号（1975年）196頁。

## 2 昭和 53 年最高裁判決の事案と判断

昭和 53 年最高裁判決は、前記【3】事件の控訴審判決<sup>21)</sup>に対する上告審判決である。事案は、前記のとおり、清算的財産分与としてなされた不動産の譲渡についての譲渡所得課税が争われたものである。

本判決では、昭和 50 年最高裁判決の射程が、慰謝料又は将来の扶養の目的でなされた財産分与のみならず、夫婦財産の清算の目的でなされた財産分与にも及ぶことを明らかにした点で重要である。

## 3 小括

この二つの判決により、財産分与としての資産の譲渡については、その性質（清算か扶養か慰謝料か）にかかわらず、譲渡所得課税を行うことが可能であるという判断が判例として確立したといえる<sup>22)</sup>。

## 第 2 昭和 50 年最高裁判決後の課税実務

昭和 50 年最高裁判決を受けて、昭和 50 年、新たに所得税法基本通達に次の定めが追加された。以後、現在に至るまで、財産分与として資産の移転が行われた場合に、分与者に譲渡所得課税がなされるというのが課税実務である。

「33-1 の 4 民法第 768 条《財産分与》（同法第 749 条及び第 771 条において準用する場合を含む。）の規定による財産の分与として資産の移転があった場合には、その分与をした者は、その分与をした時においてその時の価額により当該資産を譲渡したことになる。

（注）1 財産分与による資産の移転は、財産分与義務の消滅という経済的利益を対価とする譲渡であり、贈与ではないから、法第 59 条第 1 項《みなし譲渡課税》の規定は適用されない。

2 財産分与により取得した資産の取得費については、38-6 参照」

## 第 3 章 学説における積極説と消極説の対立

昭和 50 年最高裁判決に対しては、学説上、当初から批判が強く、約 40 年を経た現在に至るまで、譲渡所得課税に消極的な立場（以下、「消極説」という。）が根強い支持を受けている。ここではまず消極説の論拠を概観し、それらに対する最高裁判決を支持する立場（以下、「積極説」という。）からの反論についても整理する。

21) 東京高判昭和 50 年 11 月 27 日訟月 21 卷 12 号 2615 頁。

22) 二宮周平・榊原富士子『離婚判例ガイド〔第 3 版〕』有斐閣（2015 年）146 頁。

## 第1 消極説の論拠

消極説の論拠とするところは、大きく分けて次の二つの考え方に整理できる。一つは、財産分与は「資産の譲渡」(法33条1項)にあたらないという考え方(以下、「譲渡否定論」という。)、もう一つは、財産分与は無償譲渡であるという考え方(以下、「財産分与無償論」という。)である。ただし、これらいずれをも根拠とする論者もあり、互いに排斥する関係にはない。

### 1 譲渡否定論

譲渡否定論を主張する論者の代表は、金子宏教授である。金子教授は、「夫婦共有財産の清算の意味における財産分与は、この(筆者注:妻の)潜在的持分に着目し、潜在的持分に応じて共有財産を分割する手続に外ならないと考えられる。とするならば、この場合、形式的には、夫の所有する財産が妻に移転するように見えても、その実質は妻の潜在的権利を顕在化させ、それを正式に妻に帰属させることであるから、そこには資産の譲渡は存在しない」とされる<sup>23)</sup>。同様の考え方を採る論者は多い<sup>24)</sup>。

この考え方は、民法学における財産分与の法的性質論を下敷きに、清算的意味の財産分与としての資産の分与は、共有物の分割と同様に、資産の譲渡ではないと考える立場である。なお、共有物の分割は、本来、共有者相互間において持分の交換又は売買が行なわれることであるが(最高裁昭和42年8月25日判決民集21巻7号1729頁)、課税実務において譲渡所得課税は行われていない(共有土地の分割につき、所得税法基本通達33-1の6参照)。

### 2 財産分与無償論

消極説のもう一つは財産分与無償論によるものであるが、無償性を根拠づける主張にはバリエーションがある。

第一に、分与者は財産を減少させるのみであるから、課税されるべき経済的利益がないとする最もシンプルな考え方がある。いわく、「分与者は代金を取受せず、対価として金銭以外の物又は権利を取得したわけでもない。それかといってその他の経済的利益をもって収入したものでない。ただ財産の減少という事実が生じただけであるのになされたこのような課税(引用者注:譲渡所得課税)は、所得税法の規定を無視した恣意的課税とい

23) 金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」租税法研究3号(1975年)40頁(53頁)。

24) 吉良実「財産分与の課税問題(2)」税法学331号(1978年)28頁(38頁)、浅沼潤三郎「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」民商77巻2号(1977年)114頁(128頁)、小山隆洋「財産分与を不動産で行った場合に分与者に譲渡所得課税を行うことの是非(最終回)」税経通信65巻6号(2010年)172頁(178頁)、増田明美「財産分与と譲渡所得課税～離婚に伴う財産分与問題を中心として～」専修法研論集41号(2007年)137頁(198頁)、千年原未央「離婚に伴う財産分与と譲渡所得課税に関する一考察」専修法研論集47号(2010年)169頁(234頁)等。

うほかなく、それは譲渡所得の本質に対する誤解から生じたものである。」などとされる<sup>25)</sup>。

第二に、譲渡否定論の当然の帰結として、清算的財産分与は、その範囲内であれば、そこには何らの経済的利益の享受も伴っていないとする考え方である<sup>26)</sup>。

第三に、財産分与義務の消滅によるプラス評価を問題とするのであれば、義務の発生によるマイナス評価も考慮すべきであるとし、結局、財産分与の前後で分与者に担税力の増加はないとする考え方がある<sup>27)</sup>。

第四に、財産分与義務の消滅は、その履行の結果にほかならず、そこには経済的利益が存しないとする考え方がある。いわく、「財産分与として特定物の引渡しそのものを定めているような場合、つまり特定物の所有権移転という物権行為そのものが財産分与の内容となっているような場合は、その特定物の引渡し（分与）行為そのものは、財産分与義務の履行そのものにほかならないのであるから、（中略）、無理に財産分与の対価性を認め、課税所得としての譲渡所得の発生を認めることとすることは、課税のための形式論理である」とされる<sup>28)</sup>。

## 第2 積極説からの反論

では、このような消極説の論拠に対し、積極説の立場からはいかなる反論がなされているのであろうか。

まず、消極説の論拠の一つである譲渡否定論に対しては、①婚姻係属中に蓄積されたすべての財産が夫婦の共有になると解することは民法の解釈として無理がある、②一方の固有の財産（たとえば相続などで得た財産）を分与した場合には財産の譲渡があるのは明らかである、③仮に婚姻継続中に蓄積された財産がすべて夫婦の共有に属するものと認められたとしても、夫婦の財産は全体として一個の共有物をなしているわけではないため、個々の財産の移転を見れば常に持分の全部又は一部の譲渡を伴う<sup>29)</sup>、④実定法上の請求権である財産分与請求権は、離婚手続においてはじめて一体として発生するものであるから、それ以前の被分与者の権利を、この場面において考慮する必要はない<sup>30)</sup>、などの反論がなされている。

25) 竹下・前掲注 17) 109～110 頁。同趣旨と解されるものに、佐藤義行「判批」判例評論 202 号（1975 年）142 頁（145 頁）、大塚正民「財産分与としての不動産譲渡と譲渡所得課税－最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決を中心として」税理 19 卷 4 号（1976 年）170 頁（176 頁）。

26) 山田二郎「財産分与としての資産の譲渡と譲渡所得課税」判タ 370 号（1979 年）34 頁（36 頁）、佐藤・前掲注 25) 144 頁。

27) 岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢 158 卷 5・6 号（2006 年）192 頁（208 頁以下）、伊川正樹「譲渡所得とその課税及び実現主義－増加益清算説と譲渡益課税説の対立点」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』法律文化社（2011 年）468 頁（472 頁）。

28) 吉良・前掲注 24) 36 頁。同様の趣旨を指摘するものに、右山昌一郎「財産分与をめぐる課税の問題点」税務弘報 27 卷 10 号（1979 年）118 頁（125 頁）、小山・前掲注 24) 175 頁。

29) 本文①から③の反論につき、石井健吾「判批」最判解民事篇昭和 50 年度（1979 年）217 頁（226 頁）。

30) 佐藤英明「財産分与と alimony trust をめぐる課税問題（下）」ジュリスト 1103 号（1996 年）134 頁（139 頁注 62）。

次に、消極説の論拠のうち財産分与無償論、とりわけ前記第四の根拠（履行の結果としての財産分与義務の消滅は経済的利益をもたらさない）に対し、「分与の義務は離婚に伴い当然生じているものであり、分与の約定や審判等によりはじめて発生するものではなく、売買契約等におけるような契約締結により発生した売主等の財産引渡義務の履行などとは異なることは、明らかである。」<sup>31)</sup>との反論がなされる。また、近時、佐藤英明教授により、財産分与債務は「幾ら分の価値を分与せよ」という内容の法定債務として発生し、それが資産の分与により消滅するとして、昭和50年最高裁判決の代物弁済的構成を改めて評価する見解が示されている<sup>32)</sup>。

## 第4章 譲渡所得課税の可否

### 第1 問題点の整理

財産分与における資産の分与者に対する譲渡所得課税の可否という問題は、様々な重要な論点と関連付けて論じられてきた。

具体的には、譲渡所得課税の趣旨をどのように解するか、法33条1項の「資産の譲渡」は有償譲渡のみならず無償譲渡を含むのか、所得課税における実現主義とは何か、法36条1項の「収入」とは何か、財産分与の法的性質をどのように解するか、清算的意味の財産分与においては権利の移転が認められるか等の論点である。これらの論点は、互いに密接な関連を有しており、本論文の結論を導き出すにあたり、どのような順序で論ずるのか、あるいは、そもそも論じないのかということ自体が一つの問題であるともいえる。

もっとも、資産を分与した者に対し譲渡所得課税を行うには、当該資産の分与が法33条1項の定める「資産の譲渡」に該当し、それによる「収入すべき金額」（法36条1項）が算定できなければならないということには疑問の余地がない。そこで、本章では、これら規定の適用順序に従って論を進めることとするが（第2、第3）、法33条1項の「資産の譲渡」が有償譲渡のみならず無償譲渡も含むかという問題については、財産分与が有償譲渡であれば検討する必要がなく、それが無償譲渡に該当するとした場合にのみ検討の実益があるため<sup>33)</sup>、財産分与の有償性・無償性を論じた後に論ずることとする（第4）。

### 第2 「資産の譲渡」（法33条1項）の権利移転の側面

#### 1 問題の所在

資産を財産分与することは「資産の譲渡」（法33条1項）にあたるか。

31) 伊藤好之「判批」税務弘報23巻10号（1975年）126頁（132頁）。

32) 松川正毅・窪田充見編『新基本法コンメンタール親族』日本評論社（2015年）125頁〔佐藤英明〕。

33) 昭和50年最高裁判決が、その後段で財産分与を有償譲渡と解するにもかかわらず、前段で法33条1項の「資産の譲渡」は無償譲渡を含むと判示したことは不必要であったとする見解（吉良・前掲注24）33頁）、前段の判示は傍論であるとする見解（松川・窪田編・前掲注32）123頁〔佐藤英明〕）がある。

前記のとおり、「資産の譲渡」が有償譲渡のみならず無償譲渡も含むかという問題については後述することとし、ここでは、財産分与がそもそも「資産の譲渡」の中核的要素である権利移転の側面を充足するかについて論じる。

一般に、資産の「譲渡」とは、「所有権その他の権利の移転を含む広い概念」であると説明され、売買、交換、競売、公売、収用、物納、現物出資等が含まれるとされる<sup>34)</sup>。とすれば、資産を財産分与する場合は、当該資産の所有権その他の権利が分与者から被分与者に移転する以上、「資産の譲渡」にあたるかと考えるのが自然な解釈ともいえる。

これに対しては、前記のとおり譲渡否定論による批判がある。その主な論拠は、清算的意味の財産分与は、形式的には、一方の所有する財産が他方に移転するように見えても、その実質は被分与者の潜在的権利を顕在化させ、それを正式に被分与者に帰属させるにすぎないから、そもそも権利の移転が存在しないという点にある<sup>35)</sup>。

## 2 財産分与の法的性質

この譲渡否定論の論拠を今一度検討したい。清算的意味の財産分与として、資産が分与された場合には、本当に権利の移転を伴わないのだろうか。

この点、財産分与の法的性質については、法がその決定の際の考慮事由として特に「当事者双方がその協力によって得た財産」を挙げていることから（民法 768 条 3 項）、婚姻中に取得された夫婦共通財産の清算という性質（清算的要素）が中心的な位置を占めることは、ほぼ争いが無い<sup>36)</sup>。この他に、同制度の沿革から扶養的要素が含まれ<sup>37)</sup>、また、慰謝料的要素も考慮できるとされるが（最高裁昭和 46 年 7 月 23 日判決<sup>38)</sup> 参照）、譲渡否定論が「資産の譲渡」に該当しないとするのは、もっぱら財産分与の清算的要素についてである<sup>39)</sup>。そこで、ここでは清算的要素に絞って検討することとする。なお、その他の要素については、むしろ「収入すべき金額」の論点に関わるものであるから、次の「第 3」で論ずる。

財産分与の清算的要素の法律上の根拠は、前記のとおり民法 768 条 3 項の文言に求められるが、その実質上の根拠については、夫婦が婚姻期間中に協力して築いた財産は、いずれの所有名義であっても「実質的共有財産」であるから、離婚時にはそれを清算する必要

34) 金子宏『租税法〔第 21 版〕』弘文堂（2016 年）241 頁。

35) 金子・前掲注 23) 53 頁。

36) 我妻栄『親族法』有斐閣（1961 年）153 頁。ただし、伊藤昌司「判例評釈〔家族〕- 財産分与請求権の中身」判タ 1196 号（2006 年）47 頁は、このような「共有」という考え方を「論理的な躓き」として批判する。

37) 我妻・前掲注 36) 153 頁。

38) 最判昭和 46 年 7 月 23 日民集 25 卷 5 号 805 頁。

39) 金子・前掲注 23) 52 頁は、財産分与の清算的要素を「固有の意味の財産分与」と呼ぶ。

があるという点に求める考え方（実質的共有説）<sup>40)</sup> が通説的見解といえる。また、判例も、「離婚における財産分与の制度は、夫婦が婚姻中に有していた実質上共同の財産を清算分配」するものであるとする（前掲最高裁昭和46年7月23日判決）。とすれば、この意味での資産の財産分与を、単なる権利の移転ではないと解することにも相応の合理性はある。

ところで、実質的共有説は、なぜ物権法上の純粹な共有と言わず、「実質的」という留保を付すのであろうか。その理由は、物権法上の共有と考えた場合の解釈上の不都合性を考えれば明らかである。すなわち、第一に、仮に夫婦間の財産が物権法上の共有であるとすれば、民法762条1項が「夫婦の一方が婚姻前から有する財産及び婚姻中自己の名で得た財産は、その特有財産（夫婦の一方が単独で有する財産をいう。）とする。」と規定し、夫婦別産制を採用していることと論理的整合性を取り難いという問題がある。相続の場合は、相続財産が相続人全員の共有とする規定があるのに対し（民法898条）、離婚の場合はかかる規定があるわけでもない。第二に、夫婦間の財産が物権法上の共有であるとすれば、共有物分割の制度（民法256条）がある以上、財産分与の制度自体が不要となってしまう。それでも民法768条に独自の存在意義を認めようとすれば、同条は物権法上の共有物分割の手続を離婚時まで認めず、かつ、離婚後も2年以内に限る点にあると考えざるを得なくなってしまう。第三に、仮に離別ではなく死別した場合にも、相続に先立って、生存配偶者による共有持分の取戻しを認めなければ論理一貫しないが、現行法はそうっていない<sup>41)</sup>。このような解釈上の不都合から、夫婦間の財産の共有性をいうときには、「実質的」という留保を付さざるを得ないのである。

これらの指摘を正當に受け止めるならば、清算的財産分与といっても、それはどこまで行っても共有物の分割とは以て非なるものと言わざるを得ず、そこにはやはり所有名義人から非名義人への権利移転の実体が存在すると解すべきではないだろうか。

また、仮にこうした民法解釈上の限界を乗り越えて、夫婦が婚姻期間中に取得した財産はすべて持分二分の一ずつの共有財産となると考えたとしても、ある特定の資産に着目すれば、当該資産については分与者も二分の一の共有持分を有していたのであるから、その部分の移転という効果は生じてしまうはずである。つまり、当該資産全体について権利の移転がないと解することはできないのである<sup>42) 43)</sup>。そして、二分の一ずつの共有という考え方を突き詰めると、仮に分与者が資産を分与するのではなく金銭を分与した場合には、

40) 我妻・前掲注36) 154頁、大津千秋『離婚給付に関する実証的研究』司法研究報告書32輯1号113頁、島津一郎・阿部徹編『新版注釈民法(22)親族(2)』有斐閣(2008年)195頁〔犬伏由子〕、松川・窪田編・前掲注32) 84頁〔許末恵〕、山本拓「清算的財産分与に関する実務上の諸問題」家月62巻3号(2010年)1頁等。

41) 以上につき、佐藤義彦「離婚による財産分与－その清算概念についての一考察－」太田武男編『現代の離婚問題』有斐閣(1970年)375頁(384頁)参照。

42) 石井・前掲注29) 227頁、渋谷雅弘「離婚時における財産分与と課税」野田愛子・梶村太一総編集『新家族法体系第1巻親族Ⅰ－婚姻・離婚－』新日本法規(2008年)526頁(530頁)参照。

43) 国税不服審判所裁決平成6年3月30日裁決事例集47集138頁は、真正の共有不動産については、分与者の共有持分についてのみ譲渡所得課税を認めた。

逆に被分与者側が、当該金銭を対価として、資産のうちの二分の一の共有持分を分与者に譲渡したことになるしまい、被分与者に譲渡所得課税がなされるという不都合が生じてしまう<sup>44)</sup>。

財産分与の裁判実務でも、分与の方法として、特定の資産を分与しようとする際には、現物分与の必要性、当該現物についての利害関係の強弱などを考慮して、その当否が判断されており<sup>45)</sup>、特定の資産を財産分与する場合には、上述の考慮、当該資産の選択というプロセスが存在し、被分与者の「潜在的権利の顕在化」というだけでは包摂しきれない権利移転の実体が存在するといふべきである。

以上の検討より、私は、財産分与は「資産の譲渡」の権利移転の側面を充足するものと考ええる。

### 第3 財産分与における「収入すべき金額」(法36条1項)の有無

#### 1 問題の所在

財産分与が「資産の譲渡」の権利移転の側面を充足するとして、次に、それによる「収入すべき金額」(法36条1項)は何かが問題となる。

仮に財産分与において分与者に「収入すべき金額」が存在しない場合には、譲渡所得課税を行うことができない。まずは、このことを法律上の規定に照らし確認したい。

所得税法は、譲渡所得・山林所得・一時所得等の一時的・偶発的な所得も課税の対象とし、また、他の所得類型にあたらぬ利得の受け皿的な雑所得という所得類型を設けていることからすれば、いわゆる包括的所得概念を採用していると解される<sup>46)</sup>。他方で、所得税法が、いずれの所得の金額も「収入金額」又は「総収入金額」として算定することとしていることからすれば、「収入」すなわち「経済的価値の外部からの流入」という形で実現した所得のみを課税の対象としているといえる(実現主義)<sup>47)</sup>。

これを譲渡所得について見ると、保有資産の価値の増加益(キャピタル・ゲイン)そのものも包括的所得概念における所得には該当するものの、それが「収入」の形で実現しない限り、原則として課税対象とはならない<sup>48)</sup>。もっとも、戦後のシャープ勧告で、贈与や相続などにより課税が無制限に延期されることは、課税の公平の観点から防止する必要がある、一定の場合には課税の繰延べを認めず、その処分時点で利得が実現したものとして課税すべきであるという考え方が示された<sup>49)</sup>。そこで、これを受けた旧所得税法5条の2において、すべての贈与・遺贈・相続について、資産を時価で譲渡したものとなすこ

44) 岡正晶「譲渡所得税と『財産分与』の実務」税務事例研究19号(1994年)47頁(63頁)参照。

45) 松谷佳樹「財産分与の基本的な考え方」ケース研究294号(2007年)131頁(143頁)。

46) 金子・前掲注34)184頁。

47) 金子宏『所得概念の研究』有斐閣(1995年)74頁、谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』弘文堂(2016年)200頁、佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版〕』弘文堂(2016年)262頁。

48) 金子・前掲注47)74頁。

49) シャープ使節団『日本税制報告書第3巻』(1949年)付録BのD。

ととされたのである。その後、対象となる事象が数次の法改正により限定されていき、昭和48年<sup>50)</sup>に現在のみなし譲渡所得課税の規定（法59条1項）となった。

現在、みなし譲渡所得として課税の対象とされている事象は、法人に対する贈与、遺贈又は著しく低額な対価による譲渡、個人に対する限定承認に係る相続又は包括遺贈である（法59条1項）。この点、財産分与がこれらに該当しないことは明らかであるから、この規定の適用を受けず、原則どおり「収入」という形で資産の増加益が実現しない限りは、譲渡所得課税を受けることがない。そこで、財産分与において「収入すべき金額」を算定しうるか否かが、譲渡所得課税の可否を決する重要な問題となるのである。

## 2 昭和50年最高裁判決の考え方

財産分与における「収入すべき金額」について、昭和50年最高裁判決は、次のとおり判示した。

「ところで、夫婦が離婚したときは、その一方は、他方に対し、財産分与を請求することができる（民法七六八条、七七一条）。この財産分与の権利義務の内容は、当事者の協議、家庭裁判所の調停若しくは審判又は地方裁判所の判決をまつて具体的に確定されるが、右権利義務そのものは、離婚の成立によつて発生し、実体的権利義務として存在するに至り、右当事者の協議等は、単にその内容を具体的に確定するものであるにすぎない。そして、財産分与に関し右当事者の協議等が行われてその内容が具体的に確定され、これに従い金銭の支払い、不動産の譲渡等の分与が完了すれば、右財産分与の義務は消滅するが、この分与義務の消滅は、それ自体一つの経済的利益といふことができる。したがつて、財産分与として不動産等の資産を譲渡した場合、分与者は、これによつて、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものだといふべきである。」

最高裁は、離婚によって実体的義務としての財産分与義務が発生し、当該義務は実際の分与（＝資産の譲渡）により消滅するところ、この財産分与義務の消滅が資産の譲渡による収入である経済的利益（法36条1項括弧書）といえと判断したのである。

この判決の意義は、控訴審判決と対比することにより一層明確となる。控訴審判決（前記【2】事件判決）は、「一般に債務の履行として或は債務の履行に代えて自己の有する資産を相手方に移転譲渡した場合にはその譲渡時における当該資産の価額に相当する額の弁済があつたことになり、これによつて当該債務は消滅するのであるから、経済的利益を享受しこれが具体化」として、資産の譲渡が「債務の履行として」又は「債務の履行に代えて」なされた場合のいずれにおいても、当該債務の消滅が経済的利益にあたるという規範を示した。その上で、「本件についてこれを見るに本件不動産は現金一四五〇万円等と共に恭（筆者注：元配偶者）との離婚に基づく慰藉料及び財産分与として譲渡すること

---

50) 昭和48年法律第8号。

を約定しその履行として譲渡されたものであること前に認定したとおりであるから、右のように慰籍料及び財産分与に基づく債務の履行として本件不動産の譲渡がなされた」と認定し、あくまで協議等によって具体的に確定された後の財産分与義務を問題とし、その「債務の履行として」資産を譲渡したことによる債務の消滅を経済的利益と評価したのである。

これと対比すれば、昭和 50 年最高裁判決は、「債務の履行として」資産を譲渡する場合の債務の消滅を経済的利益であると単純には判断していないことが分かる。むしろ、昭和 50 年最高裁判決は、協議等により具体的に確定した後の財産分与義務ではなく、離婚の成立によって発生し、未だ具体的内容が確定していない段階の財産分与義務を問題としており、資産の譲渡は当該「債務の履行に代えて」行われるものと考えていると解される<sup>51)</sup>。

ではなぜ、昭和 50 年最高裁判決は控訴審判決の「具体的に確定された財産分与義務の消滅＝経済的利益」という理論構成を採用しなかったのであろうか。それは、上告理由が「資産の譲渡が代物弁済の履行としてなされる場合に限っては右判示（筆者注：控訴審判決）は正当である」が、「売買、贈与等により資産につき権利移転の行為をなすべき債務を負担した譲渡人がその権利移転を実行することによって、その債務を消滅させるのは、契約の趣旨を完結するだけのことであって、その債務の履行自体によって譲渡人が何らかの経済的利益を享受することはない。」と主張しており、最高裁が実質的にはかかる主張を容れたためではないかと思われる。

この点、たとえば個人間の贈与について考えてみると、資産の所有権を移転する贈与契約の成立により、贈与者には当該資産を譲渡する債務が発生する。そして、その「債務の履行として」資産を譲渡した場合には、当該債務が消滅する。しかし、その資産の譲渡は債務の本旨に従った履行行為にすぎず、それによる債務の消滅は本旨弁済の結果でしかなく、経済的利益と評価されることはない<sup>52)</sup>。さらに、法 59 条 1 項において個人間の贈与はみなし譲渡課税の対象から除外されている以上、結局贈与者に譲渡所得課税が行われることはない。この結論にはおよそ争いがない。

そこで、これを財産分与に置き換えてみると、協議等により具体的に確定した財産分与義務を問題とする限り、やはり資産の譲渡はその債務の本旨に従った履行行為でしかなく、贈与の場合と同じように本来の債務が消滅するだけであるから、それは経済的利益とは評価されないこととなる。もちろん、法 59 条 1 項の適用もないから、譲渡所得課税は行われ得ない。最高裁も、この理を認識していたからこそ、協議等により具体的に確定した後の財産分与義務（以下、「具体的財産分与義務」という。）を問題とすることができなかつ

51) 伊藤・前掲注 31) 132 頁、佐藤・前掲注 25) 144 頁、竹下重人「判批」金子宏・水野忠恒・中里実編『租税法判例百選〔第 3 版〕』有斐閣（1992 年）66 頁（67 頁）、小山隆洋「財産分与を不動産で行った場合に分与者に譲渡所得課税を行うことの是非（下）」税経通信 65 巻 5 号（2010 年）187 頁（189 頁）、松川・窪田編・前掲注 32) 125 頁〔佐藤英明〕。

52) 岡村・前掲注 27) 205 頁、209 頁、増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題（下）」ジュリスト 1317 号（2006 年）268 頁（268 頁）、小山隆洋「財産分与を不動産で行った場合に分与者に譲渡所得課税を行うことの是非（中）」税経通信 65 巻 4 号（2010 年）165 頁（168 頁）。

たのではないだろうか。

そこで最高裁が持ち出したのが、離婚の成立と共に発生し、協議等により具体的内容が確定する前の、抽象的な財産分与義務（以下、「抽象的財産分与義務」という。）である。最高裁のいう抽象的財産分与義務は、資産の分与そのものを義務付けるものではないから、資産の分与は「債務の履行として」行われるわけではなく、抽象的財産分与義務の「履行に代えて」行われることとなる。そして、一般に代物弁済としての資産の譲渡は有償譲渡と考えられているため、個人間贈与における債務消滅を経済的利益と評価しない一方で、財産分与の債務消滅を経済的利益と評価することを合理的に説明できるようにも見える。

### 3 抽象的財産分与義務の意義

では、抽象的財産分与義務を持ち出したことで、本当に個人間贈与との差異を合理的に説明できたのであろうか。抽象的財産分与義務の意義を明らかにすることにより、この最高裁の考え方に反論する。

第一に、抽象的財産分与義務と具体的財産分与義務の関係如何である。この点、財産分与義務の反面である財産分与請求権が、いつ、どのようにして成立するのかという問題が議論されている。この議論は、財産分与請求権を債権者代位権（民法 423 条）の被保全債権とできるかという論点をめぐってなされてきた。学説は分かれており、それぞれ実体権説、段階的形成権説、創設的形成権説と呼ばれる<sup>53)</sup>。

実体権説は、財産分与請求権は、離婚という事実と、清算・扶養・慰謝料のいずれかを成立させる事実が存在することを要件として当然に発生するが、その具体的内容や額は、当事者の協議や審判等で定まるとする見解である<sup>54)</sup>。この見解は、協議、審判等の形成的要素よりも確認的要素を重視するものであり<sup>55)</sup>、確認説とも呼ばれる<sup>56)</sup>。段階的形成権説は、財産分与請求権は離婚によって当然に発生するがそれは基本的抽象的請求権であり、協議又は協議に代わる処分等によって具体的内容が決定されることを待って初めて具体的な分与請求権が生じるとする見解である<sup>57)</sup>。創設的形成権説は、財産分与請求権は、その発生、数額、内容、分与の方法等はすべて合意や審判等によって初めて形成されるとする見解である<sup>58)</sup>。

この議論に照らしてみると、昭和 50 年最高裁判決のいう抽象的財産分与義務という考え方は、実体権説的な考え方をとったものと解される。あるいは、段階的形成権説をとっ

53) 学説の分類は、篠田省二「判解」最判解民事篇昭和 55 年度（1985 年）253 頁（256 頁）による。

54) 我妻・前掲注 36) 156 頁。

55) 篠田・前掲注 53) 256 頁。

56) 松川・窪田編・前掲注 32) 89 頁〔許末恵〕。

57) 中川善之助編『註釋親族法（上）』有斐閣（1950 年）263 頁〔福島四郎〕。

58) 鈴木忠一『非訟・家事事件の研究』有斐閣（1971 年）24 頁。

たと評価される<sup>59)</sup> 最高裁昭和 55 年 7 月 11 日判決<sup>60)</sup>と矛盾なく位置付けるとすれば、少なくとも創設的形成権説をとらないことを明らかにしたものと評価できる<sup>61)</sup>。いずれの説に位置付けられるかは措くとしても、昭和 50 年最高裁判決のいう抽象的財産分与義務は、後に協議等によって段階的に具体的内容が定まっていくことが予定されているものであり、具体的財産分与義務と連続性を有するものであると考えられる。とすれば、抽象的財産分与義務は、離婚と同時に発生するものの、協議等により具体的内容が確定されることにより具体的財産分与義務に姿を変えているのであるから、履行の時点では、もはや具体的財産分与義務と別個のものとしては存在していないというべきである<sup>62)</sup>。

つまり、最高裁が抽象的財産分与義務なる概念を持ち出したとしても、結局は、それは具体的財産分与義務に結実し、資産の譲渡はその「債務の履行として」行われるしかないというべきなのである<sup>63)</sup>。

第二に、仮に第一の点を措いて、抽象的財産分与義務なるものが具体的財産分与義務とは別個に存在し続けるのだと考えるとしても、それは一体どのような義務なのであろうか。現実の財産分与は具体的財産分与義務の履行として行われるのであるから、抽象的財産分与義務は、何を義務付けるものであって、何をすればその義務を免れるのかといった内容が全く判然としない義務というほかない。前記最高裁昭和 55 年 7 月 11 日判決も、財産分与義務の反面としての財産分与請求権について、「一個の私権たる性格を有するものではあるが、協議あるいは審判等によつて具体的内容が形成されるまでは、その範囲及び内容が不確定・不明確であるから、かかる財産分与請求権を保全するために債権者代位権を行使することはできない」と判示し、抽象的な財産分与請求権の存在を認めつつも、債権者代位権の被保全債権とするほどには具体性を有するものではないとして、その存在意義を空洞化するような判断をしている<sup>64)</sup>。このような実体の不明確な抽象的な財産分与義務は、もはや財産法上の義務というよりも、財産分与をなすべき地位のようなものにすぎないというべきではないだろうか。

つまり、最高裁のいう抽象的財産分与義務は、いわば「ゴム風船」のようなものである。離婚時にもたらされる抽象的財産分与義務＝ゴム風船は、夫婦の協議又は裁判により、

59) 篠田・前掲注 53) 257 頁。事案は、不動産の所有名義人である A が親族に資産を譲渡したところ、A に対して財産分与を求めて審判を申し立てている元配偶者 B が、当該譲渡を仮装の譲渡であるとして、A を代位して当該親族に対し所有権移転登記の抹消登記を請求したというもの。

60) 最判昭和 55 年 7 月 11 日民集 34 卷 4 号 628 頁。

61) 松川・窪田編・前掲注 32) 89 頁〔許末恵〕は、昭和 50 年最高裁判決は「形成説をとらないことを明らかにした」と評する。

62) 竹下・前掲注 51) 67 頁。

63) 吉良・前掲注 24) 36 頁。

64) それでも最高裁がこのような抽象的権利を認めざるを得ないのは、最判昭和 40 年 6 月 30 日民集 19 卷 4 号 1089 頁が、夫婦の同居義務、婚姻費用分担、財産分与等の審判を家庭裁判所の非公開の手続で行うことが憲法 82 条、32 条に違反しないのは、それらが実体的権利義務自体を確定する手続ではなく、実体的権利義務の存することを前提としてその具体的内容を形成するものであるからだと判示し、実体的権利義務の存在を合憲性の根拠としていたからではないかと思われる。

具体的財産分与義務という中身が充填されれば、それに合わせて形を変えるものの、たしかに依然として存在し続ける。

しかし、そのようにして存在し続ける内実のない抽象的財産分与義務＝ゴム風船は、せいぜい容れ物としての経済的価値しかないはずである。仮に昭和50年最高裁判決のように、これを分与対象資産の時価相当額の価値があると考えれば、抽象的財産分与請求権を持つ者が、何らかの理由で協議や裁判のプロセスを取らなかった場合、分与義務者に資産の時価相当額の債務免除益が発生するということにもなりかねない。

以上の考察により、昭和50年最高裁判決の抽象的財産分与義務を観念して、その債務消滅を経済的利益と認めるという解釈は妥当ではないと考える。

#### 4 「価値の分与」という考え方

そこで、佐藤英明教授は、昭和50年最高裁判決の考え方を洗練させ、財産分与義務は、不法行為に基づく損害賠償義務と同様に、「幾ら分の価値を分与せよ」という内容の法定債務として発生し、その価値に見合う資産を譲渡することで債務が消滅すれば、それが経済的利益であるとする見解を主張される<sup>65)</sup>。この見解によれば、特定物を分与するという具体的財産分与義務の履行としての資産の分与も、本来の「価値の分与義務」の履行に代えて行われることとなるため、昭和50年最高裁判決の代物弁済的構成が貫徹できるとされる。

たしかに、財産分与の裁判実務においては、その所有名義にかかわらず、婚姻期間中に取得した財産は夫婦の実質的共有財産であると事実上推定され<sup>66)</sup>、夫婦双方の実質的共有財産の全体を、「夫婦の所有名義ごとに分けて、各当事者名義の純資産を計算し、それを比較し、それら財産形成への夫婦の寄与が均等であるという一般的な事例では、財産分与後の所有名義の財産が均等になるように清算的財産分与額を決めるという方法」が行われている<sup>67)</sup>。つまり、その審理においては、分与すべき数額がまず算定され、現物で分与する場合には、その数額に相応する資産が選択されるというプロセスをたどる。その意味で、佐藤教授の見解は、家庭裁判所における財産分与の審理の実態を的確に踏まえたものといえ、大いに示唆に富むものといえる。

しかしながら、それはあくまで審理のプロセスにすぎず、民法768条は財産分与の方法を法律で定めることはせず、審判による場合には家庭裁判所の裁量に委ねている（同条3項）。これを受けて、家事事件手続法154条2項も、家庭裁判所は財産分与の審判において「金銭の支払、物の引渡し、登記義務の履行その他の給付を命ずることができる。」と

65) 松川・窪田編・前掲注32) 125頁〔佐藤英明〕。

66) 東京家庭裁判所家事第6部編著『東京家庭裁判所における人事訴訟の審理の実情〔第三版〕』判タ（2012年）28頁。

67) 秋武憲一・岡健太郎編著『離婚調停・離婚訴訟〔改訂版〕』青林書院（2013年）173頁〔松谷佳樹〕、山本・前掲注40) 39頁。

定めている。不法行為に基づく損害賠償が金銭賠償によるものと明文で規定されているのとは明らかに異なっている（民法 724 条の準用する 417 条）。また、そもそも協議離婚の場合には、上記検討プロセスを経ることすら稀であろう。そうである以上、財産分与についていずれの方法が命ぜられ、又は合意されたとしても、それこそが財産分与義務の具体的内容となるというべきである<sup>68)</sup>。財産分与として特定の資産の分与義務が定められれば、資産の分与こそが財産分与義務の内容となるのである。とすれば、その義務の履行として資産を分与することは、法律上は債務の本旨に従った履行（民法 415 条、493 条参照）であって、これを『価値の分与』義務としての財産分与義務の代物弁済」と構成することは妥当でないと考える。

前項で述べたとおり、当事者の協議等により具体的に確定した後の具体的財産分与義務を問題にする限り、資産の分与は「債務の履行として」なされるほかなく、それによる具体的財産分与義務の消滅をもって経済的利益と評価することはできないというべきである。

## 5 財産形成協力行為を経済的利益とする考え方

他方、最高裁判決の代物弁済的構成から脱却し、資産の譲渡による経済的利益を「過去の婚姻期間中の相手方から分与者に対する財産形成協力行為」とであると解する岡正晶弁護士の見解がある。財産分与は、すでに受領済みの反対給付（相手方の財産形成協力行為）のいわば後払いとして行われると解するのである<sup>69)</sup>。この見解は、財産分与制度の本質を衝くものであり、鋭い指摘を含んでいる。

岡弁護士は、清算としての財産分与について、「財産分与に伴って、新たに受ける経済的利益は確かに存在しないが、分与に先立って、分与と実質的に対価関係を有する、相手方の財産形成協力行為という経済的利益を既に享受しており、経済価値の外部からの流入は実在しているというべきである。」とされる。もっとも、財産形成協力行為による経済的利益は、「キャピタルゲインを生み出す基にはなっているが、キャピタルゲインの金額は含んでいない」として、その評価額は分与された資産の取得価額とすべきだと主張される。これによれば、資産の分与につき、分与者は既に相手方の財産形成協力行為という経済的利益を享受しているが、その金額は当該資産の取得費と同額であることとなり、結論的には、課税の繰延べが導かれる<sup>70)</sup>。

岡説の魅力の一つは、それが両性の本質的平等（憲法 24 条）の理念に裏打ちされている点である。財産分与の清算の要素の計算においては、婚姻中に取得した財産は、いずれの名義であれ、実質的共有財産として清算の対象とされ、原則として二分の一の割合で分与される。このような法律実務は、家庭内労働の経済価値を正當に評価することで、家庭

68) 南博方「判批」別冊ジュリスト 66 号（1975 年）76 頁（77 頁）。島津一郎・阿部徹編・前掲注 40）224 頁〔犬伏由子〕、松川・窪田編・前掲注 32）89 頁〔許末恵〕参照。

69) 岡・前掲注 44）57 頁。

70) 岡・前掲注 44）58 頁～59 頁。

内労働を強いられ、経済活動から疎外されてきた、主として妻の地位を向上させる役割を果たす<sup>71)</sup>。そして、岡弁護士という財産形成協力行為が、多くの場合、妻の家庭内労働を意味するであろうことを考えれば、そのうちに経済的価値を見出そうとする考え方には基本的には賛同できる。

もう一つの魅力は、譲渡所得課税の議論の後に生じうる問題点を巧みに回避する点にある。すなわち、分与者への譲渡所得課税を否定する場合、被分与者への贈与課税をどのように考えるかという問題が生じ得る。しかし、岡説では、財産分与を、財産形成協力行為を先払い対価とする有償譲渡としながらも、財産形成協力行為の経済的価値を資産の取得費と同額とすることによって、実質的に分与時点の譲渡所得課税を否定するものであるところ、財産分与を有償譲渡と解する以上、被分与者へのみなし贈与課税の可否という問題が回避されるのである。岡説の真意は、こうした新たな問題の回避の点にこそあるともいえる。

このような魅力にもかかわらず、私は、岡説の財産形成協力行為が所得税法上の「収入すべき金額」(法36条1項)を構成する経済的利益に該当するという点には、次の理由から賛同できない。

第一に、財産形成協力行為は、婚姻中は、夫婦の協力義務(民法752条)の履行として行われるものと考えられ、通常はその経済的価値は認識されることがない。しかし、岡説は、離婚の段に立ち至って、それを遡及的に経済的利益として認識しなおそうというのであるから、そこには一種の擬制が働いていると考えざるを得ない。もちろん、ここでの擬制は、法59条1項が規定する収入金額の擬制そのものではないにしても、資産の分与における収入金額を認識するために不可欠な思考上の擬制であって、結果的には、収入金額を擬制するに等しいのではないだろうか。そうだとすれば、法59条1項に明文なくしてこのような擬制を行うことは同項の趣旨に反するものと思われる。

第二に、清算の対象となる財産の範囲は別居時点に残存する財産である<sup>72)</sup>。被分与者がどれほど経済的価値のある財産形成協力行為を行い、実際、同居期間中に多額の資産が形成されたとしても、それらが離婚時点(正確には別居時点)に残存していなければ分与の対象となることはない。他方、被分与者において、平均的あるいはそれ以下の財産形成協力行為を行ったにすぎない場合でも、分与者の努力や幸運などが相俟って、多額の財産が形成され、かつ、それが別居時まで残存している場合には、原則的には二分の一の割合で分与される<sup>73)</sup>。その意味では、財産分与は、後述のように法人の残余財産分配に類似しているといえ、分与される資産の額は、婚姻中の財産形成協力行為の質や量によって定まるものではないのである。このように考えると、財産形成協力行為は、財産分与の清算的要素の重要かつ不可欠の根拠ではあっても、それ自体をもって、所得税法上の先払い対価で

71) 妻の家事労働に対する法的評価をめぐる議論については、中川淳「妻の家事労働にたいする法的評価」法律のひろば28巻9号(1975年)13頁参照。

72) 秋武・岡編著・前掲注67)172頁〔松谷佳樹〕、山本・前掲注40)27頁。

73) 山本・前掲注40)31頁。

あると位置付けることは困難なように思われる。

以上より、過去の財産形成協力行為をもって、資産の分与の対価たる経済的利益と評価することはできないものとする。

## 6 残余財産の現物分配との類似性

先に述べたとおり、財産分与においては、婚姻中の財産形成に対する他方配偶者の寄与がいかに高くとも、逆に、低くとも、離婚時点（正確には別居時点）に残存する財産が分与対象とされる。翻って考えれば、これは、法人の清算に伴う残余財産の分配に類似するものといえる。

この点、株式会社の清算に伴う株主への残余財産の現物分配（会社法 504 条、505 条）は、株主による出資が先行して存在するのであるが、それを先払い対価と見ることはなく、無償による資産の譲渡と解されている<sup>74)</sup>。ただし、法人税法上は、無償譲渡であっても 22 条 2 項により資産の時価相当額が益金に算入されることとされ、また、残余財産の現物分配については特に、残余財産確定の時の価額により譲渡したものとして、譲渡益又は譲渡損を計上することとされているために（法人税法 62 条の 5）、分配の時点でキャピタルゲイン又はキャピタルロスが清算されることとなっている<sup>75)</sup>。

かかる残余財産の現物分配の考え方を参考にすれば、財産分与としての資産の分与も株式会社の清算に伴う残余財産の現物分配と同様に、無償による資産の譲渡であると考えられ、また、法人税法 22 条 2 項や同 62 条の 5 のように無償譲渡でも益金計上を認める規定が所得税法上は存在しない、つまり法 59 条 1 項に財産分与が明記されていない以上、それによる「収入すべき金額」は存在しないと考えるべきなのである。

## 7 財産分与の扶養的要素と慰謝料的要素について

これまでの議論は、もっぱら財産分与の清算的要素を念頭に置いた議論であったが、扶養的要素又は慰謝料的要素についても同様の解釈が可能であろうか。

この点、財産分与の清算的要素に関して分与者への譲渡所得課税を否定する論者においても、扶養的要素又は慰謝料的要素については、扶養料も慰謝料も原則として金銭支払債務であるから資産を移転するのは代物弁済であるとし、それにより消滅する債務の金額が収入金額になるとして<sup>76)</sup>、資産の移転の有償性を認め、譲渡所得課税を肯定するのが一般的である。

しかし、かかる考え方に対しては、次の二つの問題点を指摘できる。一つ目は、それぞ

74) 金子宏「法人税における資本等取引と損益取引－『混合取引の法理』の提案（その 1.『現物配当』）」金子宏編『租税法の発展』有斐閣（2010 年）337 頁（349 頁）、谷口・前掲注 47）494 頁。

75) ただし、金子・前掲注 74）351 頁は、法人税法 22 条 2 項の趣旨からは、現物分配に収益を觀念することは困難であるとされる。

76) 金子・前掲注 23）52 頁、吉良・前掲注 24）40 頁、竹下重人「判批」金子宏編『租税法判例百選〔第 2 版〕』有斐閣（1983 年）76 頁（77 頁）・前掲注 51）77 頁、山田・前掲注 26）35 頁等。

れの要素の法的性格が確固たるものではないという問題点である。財産分与における扶養的要素といい、慰謝料的要素というも、それらは財産分与の要素ないし性質を表すものであって、民法 768 条を根拠に独立の扶養料請求権、慰謝料請求権を認めるものとは一般に解されていない。そもそも、三要素に区分する考え方自体、戦後の民法改正により財産分与制度が導入された当初からあった考え方ではない。財産分与制度を持たない明治民法下で、裁判実務主導により有責配偶者への離婚慰謝料請求の道を開く形で夫婦間の衡平が図られていたが（大審院明治 41 年 3 月 26 日判決民録 14 輯 340 頁参照）、財産分与制度の導入により、有責性を要件としない清算及び扶養の要素が強調されるようになり、三要素説が次第に支持者を得てきた経緯がある<sup>77)</sup>。さらに、清算的要素が強調される結果として給付額が限定される傾向にあることを問題視し、財産分与は離婚そのものによって生ずる不利益を救済するための「補償」としてとらえ直すべきであるとの考え方も主張されている<sup>78)</sup>。このような経緯からも明らかなとおり、財産分与における各要素は、それぞれ銘打たれた法的性質を確固たるものとして有しているものとは言い難い<sup>79)</sup>。

二つ目は、離婚に関する法律実務から見た問題点である。裁判実務における財産分与の算定方法については、一括裁量方式と個別算定方式の二つがあると言われる。一括裁量方式とは、三つの要素のすべてに影響する事由を網羅的に一括して認定した上、これらの一切の事情を総合して離婚給付を決定する方法であり、個別算定方式とは、三要素ごとに斟酌事由を検討して個別に算定する方式である<sup>80)</sup>。近時は、個別算定方式がほぼ定着しているとされる<sup>81)</sup>。そのため、離婚訴訟に伴う付帯処分として（人事訴訟法 32 条 1 項）、あるいは財産分与審判事件における審判（家事事件手続法別表第二の四）として、資産の分与が決定される場合には、当該資産の移転がいずれの要素として行われたのかが、その時価との照応において明確に把握できる場合もあろう。しかしながら、調停においては、両当事者間で合意を見た結論こそが重要であって、その算定根拠を調停調書に記載することは稀である。また、実務上は、そもそも厳密な算定自体を行わない場合も多い。たとえば、分与する資産が不動産のように性質上不可分の資産であり、かつ、被分与者による当該不動産の利用の必要性が高い場合には、厳密な算定を経ず、仮に多少の大盤振る舞いすることになるとしても、それは解決金的な部分と考えて当該不動産を分与するということは、実務上珍しいことではない。そして、協議離婚ともなれば、弁護士が関与していない案件では言うまでもなく、弁護士が関与している案件でも、特別の事情がない限り、算定根拠

77) 我妻・前掲注 36) 153 頁、水野紀子「離婚給付の系譜的考察（二・完）」法学協会雑誌 100 巻 12 号（1983 年）2151 頁（2198 頁以下）。

78) 水野・前掲注 77) 2225 頁。

79) ただし、離婚に基づく慰謝料請求の訴えを提起され、判決により慰謝料の支払いを命ぜられた場合の債務が慰謝料債務であることは疑いがない。

80) 大津・前掲注 40) 54 頁、鈴木眞次「東京地裁離婚判決（昭和五五年から平成元年まで）にみる離婚給付の額・方法と決定基準」判タ 788 号（1992 年）6 頁（10 頁）。

81) 永谷典雄「清算的財産分与における清算割合の認定－民法改正要綱試案におけるいわゆる 2 分の 1 ルールを視野に入れて」家月 48 巻 3 号（1996 年）1 頁（20 頁注（33））。

を明示することはほとんどない。

厚生労働省の平成 27 年（2015 年）の人口動態統計によれば、離婚の種類別割合は、判決離婚 1.1%、和解離婚が 1.5%、審判離婚が 0.2%、調停離婚が 9.6%、協議離婚が 87.6% となっている。もちろん、離婚後も財産分与を求める調停又は審判を申し立てることができるため、この統計からは、最終的に財産分与が如何なる手続を経て決定されたかを読み取ることはできない。しかし、少なくとも離婚時点においては、圧倒的多数が協議離婚の形式を取り、したがって財産分与の決定も裁判手続外でなされていることが読み取れる。とすれば、圧倒的多数の財産分与においては三要素の特定が不可能であることになる。もちろん、事後的に、課税庁が譲渡所得課税の可否を決するために、いかなる要素として財産分与が行われたかを独自に特定することはできなくはない。しかし、課税庁の負担を考えればそれは現実的ではないし、離婚案件を専門的に扱う家庭裁判所ではない課税庁が、あるべき扶養料や慰謝料の金額を算定するなどいささか過度な介入ではないだろうか<sup>82)</sup>。

このような二つの問題点を踏まえれば、当事者が明確に扶養的要素及び慰謝料的要素として一旦金銭での支払いを合意した上、当該金銭債務を資産の譲渡によって代物弁済するという特殊な場合は別論として、財産分与の各要素によって譲渡所得課税の取扱いを異にすることは妥当ではなく、また現実的でもないであろう。したがって、財産分与の中核を占める清算的要素についてこれまで述べてきた議論は、三つの要素を含む財産分与全体に妥当するものと考えてる。

## 8 小括

以上の検討により、財産分与としての資産の分与については、「収入すべき金額」（法 36 条 1 項）が認められないことが明らかとなった。

## 第 4 「資産の譲渡」（法 33 条 1 項）は無償譲渡を含むか

### 1 問題の所在

財産分与としての資産の分与には、「収入すべき金額」が認められず、かつ法 59 条 1 項の適用もない以上、それが擬制されることもない。しかし、「収入すべき金額」がないというだけでは、理論的には、未だ分与者に譲渡所得課税がなされないと結論付けることはできない。仮に、単に「収入すべき金額」が 0（ゼロ）だとすれば、取得費の全額を譲渡損失として計上できることとなってしまう（法 33 条 3 項）<sup>83)</sup>、かかる損失計上を認めれば、それは分与の時点で清算がなされたことに外ならないからである。そして、かかる結論が

82) 財産分与に関する相続税法基本通達 9-8（婚姻の取消し又は離婚により財産の取得があった場合）に関して、同様の指摘を行うものに、高梨克彦「妻の地位と税法上の問題点」法律のひろば 28 巻 9 号（1975 年）37 頁（43 頁）。

83) 渡辺徹也「実現主義の再考－その意義および今日的な役割を中心に－」税研 147 号（2009 年）63 頁（72 頁）。相続について同様の難点を指摘するものに大塚・前掲注 25）175 頁。

妥当でないことは明らかである。譲渡損失の計上を認めれば、婚姻期間中の増加益については永遠に課税の機会を失うこととなるからである。あくまで離婚の時点では清算を認めず、課税は繰り延べられるべきなのである。

そこで問題は、課税の繰延べを所得税法上どのように説明できるかである。この点、法 33 条 1 項の「資産の譲渡」は無償譲渡を含まないとすれば、(法 59 条 1 項で収入擬制されることもないので) 無償譲渡である財産分与には所得税法が関知しないこととなり、自ずと課税の繰延べが導かれるであろう。他方、法 33 条 1 項の「資産の譲渡」は無償譲渡を含むとすれば、無償譲渡である財産分与にも法 33 条 1 項が適用されることとなり、このままでは譲渡損失が計上されることになってしまうため、課税の繰延べを導くにはさらに積極的な理論構成が必要となる。このように、ここで初めて法 33 条 1 項の「資産の譲渡」は無償譲渡を含むかどうかが問題となるのである。

## 2 増加益清算課税説と譲渡益課税説の対立

法 33 条 1 項の「資産の譲渡」が無償譲渡を含むかどうかは、譲渡所得課税の趣旨の理解の仕方にかかわるといわれる。この点、譲渡所得課税の趣旨に関しては、増加益清算課税説と譲渡益課税説の対立がある。

増加益清算課税説とは、譲渡所得課税を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（キャピタル・ゲイン）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と解する考え方である<sup>84)</sup>。後述のように判例の取る立場である<sup>85)</sup>。学説上の通説といえる。

これに対し、譲渡益課税説とは、資産の値上りの有無等に関係なく、現実の譲渡益そのものを所得と考える立場である<sup>86)</sup>。その根拠は、法 33 条 3 項が、客観的・抽象的な値上り益ではなく、「その年中の当該所得に係る総収入金額」という現実の収入から取得費等を控除した譲渡益を課税対象としている点に求められる（最高裁昭和 36 年 10 月 13 日判決<sup>87)</sup> 参照）。

84) 金子・前掲注 34) 239 頁。

85) ただし、最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決訟月 53 巻 9 号 2692 頁（いわゆる土地改良区決済金事件最高裁判決）は、「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のものである」と判示し、文言上は増加益清算課税説に立つことを示しながら、「しかしながら、所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである。」と判示しており、実定法の解釈としては譲渡益課税説への傾斜が指摘されているところである（佐藤・前掲注 47) 96 頁、144 頁）。

86) 竹下・前掲注 17) 109 頁、佐藤・前掲注 25) 143 頁、水野武夫「譲渡担保と譲渡所得課税」北野弘久編『判例研究日本税法体系 3』学陽書房（1980 年）64 頁（81 頁）、田中治「キャピタルゲイン課税－税法学からの問題提起－」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税』谷沢書房（1993 年）62 頁（69 頁）。

87) 最判昭和 36 年 10 月 13 日民集 15 巻 9 号 2332 頁。

一般に、増加益精算課税説によれば法 33 条 1 項の「資産の譲渡」には有償譲渡のみならず無償譲渡も含まれ、譲渡益課税説によれば「資産の譲渡」は有償譲渡に限られるという相関関係にあるとされる<sup>88)</sup>。

しかし、譲渡所得の本質は資産の増加益に対する課税であるとしつつも、実現主義の見地から、「資産の譲渡」は有償譲渡に限られると解する立場もある<sup>89)</sup>。前記シャープ勧告も、「増加する所得に対する厳格な課税理論に従えば、納税者の資産の市場価値の一年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、かかる所得は、納税者がその資産を売却して、所得を現金または他の流通資産形態に換価した場合に限って、課税すべきものとされている。」として、増加益精算課税説に立ちつつも、実現主義による制約が働くことを認めており、これを実体法の解釈に引き直せば、「資産の譲渡」とは、換価した場合、つまり有償譲渡のみを指すものと解する余地もあるだろう。

そうだとすれば、「資産の譲渡」に無償譲渡を含むかという問題は、譲渡所得課税の趣旨をどのように解するかによって論理必然に結論付けられるものではないというべきである。

### 3 判例の変遷とその意義

ところで、判例は、一貫して「資産の譲渡」には無償譲渡を含むと解してきた。もっとも、そこには、旧所得税法<sup>90)</sup>（以下、「旧法」という。）から現行所得税法への移行に伴う解釈上の変遷も見られる。以下では、その変遷の過程を明らかにし、それを手掛かりに、法 33 条 1 項の「資産の譲渡」の解釈のあり方を考えたい。

#### (1) 判例の変遷

まず、最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決<sup>91)</sup>（榎本家事件上告審判決。以下、「昭和 43 年最高裁判決」という。）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」であると判示し、いわゆる増加益清算課税説に立つことを明らかにした。そして、関連規定の適用については、「売買交換等によりその資産の移転が対価の受入を伴うときは、右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のが旧所得税法（略）九条一項八号の規定である。」として、資産の移転が対価の受入れを伴う場合には旧法 9 条 1 項 8 号（法 33 条 1 項に相当するもの）が適用されることを判示した。

さらに、「そして対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じて

88) 水野・前掲注 86) 64 頁、田中・前掲注 86) 68 頁、伊川・前掲注 27) 473 頁。

89) 大塚・前掲注 25) 174 頁、吉良・前掲注 24) 33 頁。

90) 昭和 22 年法律第 27 号。

91) 最判昭和 43 年 10 月 31 日訟月 14 卷 12 号 1442 頁。

いる増加益は、その移転当時の右資産の時価に照して具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあつた場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法五条の二の規定なのである。」として、対価を伴わない場合には同5条の2（法59条に相当するもの）が適用されることを判示し、旧法9条1項8号と同5条の2が選択的に適用されるという解釈を示した。

次いで、最高裁昭和47年12月26日判決<sup>92)</sup>（以下、「昭和47年最高裁判決」という。）は、昭和43年最高裁判決を引用して増加益精算課税説に立つことを明らかにしつつも、さらに進んで、その趣旨から「譲渡所得の発生には、必ずしも当該譲渡が有償であることを要せず」という規範を導き出した。その上で、昭和43年最高裁判決と同様に、資産の譲渡が有償であるときは旧法9条1項8号、無償であるときは同法5条の2が選択的に適用されることを示した。ここでは、譲渡所得課税の趣旨から上記規範が導き出された点が重要であった。

これを受けて、昭和50年最高裁判決は、譲渡所得課税の趣旨については、昭和43年最高裁判決ではなく昭和47年最高裁判決を引用し、「譲渡所得に対する課税は、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るから、その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない（最高裁昭和四一年（行ツ）第一〇二号同四七年一月二六日第三小法廷判決・民集二六卷一〇号二〇八三頁参照）。」として、昭和47年最高裁判決と同様の「譲渡所得の発生には必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない」という規範を示した。

これを前提に、現行所得税法の関連規定の適用については、「所得税法三三条一項にいう「資産の譲渡」とは、有償無償を問わず資産を移転させるいつさいの行為をいうものと解すべきである。そして、同法五九条一項（昭和四八年法律第八号による改正前のもの）が譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定であつて、所得のないところに課税譲渡所得の存在を擬制したものでないことは、その規定の位置及び文言に照らし、明らかである。」と判示した。

この点、昭和47年最高裁判決の論理に従えば、有償譲渡の場合には旧法9条1項8号を引き継いだ法33条1項を、無償譲渡の場合には旧法5条の2を引き継いだ法59条1項を選択的に適用することになるはずであった。しかし、昭和50年最高裁判決は、有償・無償問わず法33条1項を適用した上で、無償譲渡の場合の総収入金額の算定にあたっては法59条1項が特例として適用されるとし、法33条と法59条が一般規定と特例規定の関係にあることを示したのである。ここには明らかな変遷が見られる<sup>93)</sup>。

92) 最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁。

93) 岡村忠生「判批」金子宏・水野忠恒・中里実編『租税法判例百選〔第3版〕』有斐閣（1992年）60頁（61頁）、酒井克彦『所得税法の論点研究』財経詳報社（2011年）192頁。

## (2) 変遷の意義

変遷の要点は、昭和 47 年最高裁判決が譲渡所得課税の趣旨から導き出した「譲渡所得の発生には資産の譲渡が有償であることを要しない」という規範を、昭和 50 年最高裁判決が法 33 条 1 項の解釈に結び付けたことにある。では、なぜ昭和 47 年最高裁判決は上記規範を導き出したに止まり、これを旧法 9 条 1 項 8 号の解釈とすることができなかったのだろうか。逆に、昭和 50 年最高裁判決はなぜその規範を法 33 条 1 項の解釈に結び付けることができたのか。

この点、次のとおり、旧法 5 条の 2 は、贈与等の無償の資産の譲渡も「その時の価額により、…第 8 号（筆者注：9 条 1 項 8 号）の規定する資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。」（傍点筆者）としているのに対し、法 59 条 1 項は単に「その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。」とし、「この法律を適用する」という文言を欠いていることに着目したい。

## 旧法 5 条の 2

遺贈（包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。）又は贈与（相続人に対する贈与で被相続人たる贈与者の死亡に因り効力を生ずるものを除く。）により第 9 条 1 項 7 号又は第 8 号に規定する資産の移転があつた場合においては、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、同行第 7 号又は第 8 号の規定する資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

以下、略

法 59 条（ただし、昭和 48 年法律第 8 号による改正前のもの）

次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。

一 贈与（相続人に対する贈与で被相続人である贈与者の死亡による効力を生ずるものを除く。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るもの以外のもの及び相続人に対する特定遺贈を除く。）

二 著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡

以下、略

この差異を立法技術上の規定ぶりの差異にすぎないと評することも可能ではあるが、次のような解釈も可能ではないだろうか。

すなわち、仮に、旧法 9 条 1 項 8 号の「資産の譲渡」は無償譲渡も含むとすれば、旧法 5 条の 2 は所定の無償譲渡における収入金額を擬制するものにすぎないから、旧法がそれら無償譲渡にも適用されることは当然であり、旧法 5 条の 2 が特に「この法律を適用する」と定める必要がない。これに対し、無償譲渡は、旧法 5 条の 2 による「みなし」があ

るまでは、そもそも旧法上の譲渡所得課税の対象ではなかったが、「みなし」によって初めて旧法9条1項8号の「資産の譲渡」に仲間入りし、旧法の適用を受けることとなったのだと考えれば、旧法5条の2が特に「この法律を適用する」と定めたことを合理的に説明できる。つまり、旧法9条1項8号の「資産の譲渡」自体は、有償譲渡のみを指していると解するのである。昭和43年最高裁判決及び昭和47年最高裁判決が旧法9条1項8号は有償譲渡に、旧法5条の2を無償譲渡に選択的に適用する旨を説示したのは、かかる趣旨によるものではなかったか。その意味では、両判決は増加益清算課税説を表明しながらも、実定法の解釈、適用においては、譲渡益課税説のような立場を採っていたものと評価し得る。

逆に、法59条1項には旧法5条の2のような「この法律を適用する」という文言がない。これは、法33条1項の「資産の譲渡」が元々無償譲渡を含むものであり、法59条1項にそのような文言を定めるまでもなかったからだとも考えることもできる。そしてまさにこのことを示したのが昭和50年最高裁判決であったといえよう。

このように考えると、昭和50年最高裁判決が示した法33条1項の「資産の譲渡」には無償譲渡も含まれるという解釈は、旧法5条の2から法59条1項への規定の変遷を踏まえた妥当な解釈であったといえる。また、実際上も、法59条1項により時価譲渡とみなされた贈与等の無償譲渡について、取得費等を控除し、譲渡所得の種類を短期・長期の区別するためには、法33条を適用する必要がある、「資産の譲渡」にはそれら贈与等の無償譲渡が含まれると解しておかなければならない必要性もあろう<sup>94)</sup>。

#### 4 小括

以上の検討結果より、私は、法33条1項の「資産の譲渡」には無償譲渡も含まれるという点に限っては、昭和50年最高裁判決の解釈を支持したい。

法33条1項の「資産の譲渡」が無償譲渡を含むとする以上、無償譲渡である財産分与もこれに含まれる。そこで、課税の繰延べを認めるためには、さらなる理論構成が必要となる。

## 第5章 課税の繰延べ

### 第1 財産分与における課税の繰延べの可否

収入金額が算定できない無償譲渡においてどのように課税の繰延べができるかという問題は、収入金額という形態で所得を把握する建前である「実現主義」を、法33条の適用においてどのように位置付けるかという問題である。この点、無償譲渡の典型である贈与における議論が参考になろう。

94) 渡辺・前掲注83) 68頁。

## 1 個人間贈与における課税の繰延べ

個人間の贈与は、法 59 条 1 項のみなし譲渡課税の対象ではなく、取得費等が贈与者から受贈者に引き継がれ、かつ、贈与者に譲渡損失の計上が否定される。この結論には争いがない。しかし、それを導くための条文操作には二つの考え方がある<sup>95)</sup>。

第一の考え方は、個人間の贈与については、法 60 条 1 項 1 号が「贈与」を明示的に挙げていることから、これにより取得費の引継ぎがなされ、他方、法 59 条 1 項が適用されないことの反射的效果として、法 33 条の適用効果が発生せず、譲渡損失計上の否定が導かれるとする考え方である<sup>96)</sup>。

第二の考え方は、贈与は対価 0 (ゼロ) の譲渡であり、法 59 条 1 項 2 号のいう「著しく低い価額の対価」(同法施行令 169 条により時価の二分の一未満とされている)には 0 (ゼロ) も含まれるから、法 59 条 2 項により譲渡損失が無視され、かつ、法 60 条 1 項 2 号により取得費の引継ぎもなされるという考え方である<sup>97)</sup>。

この点、第一の考え方は、法 33 条 1 項の「資産の譲渡」には無償譲渡が含まれると解しながら、法 59 条 1 項という収入擬制の規定が適用されなければ遑って「資産の譲渡」にあたらないと解するのでは、論旨一貫しないという批判が可能である<sup>98)</sup>。また、法 59 条 1 項は収入金額の計算特例という位置付けにあって、政策的理由から数次の改正を経てきた歴史がある<sup>99)</sup>。このような特例規定の改変によって、法 33 条 1 項という原則的規定の適用範囲が変更されることになることとすれば、法的安定性が著しく損なわれることになるのではないだろうか。これに対しては、前述のとおり、法 33 条 1 項の「資産の譲渡」に無償譲渡が含まれると解することの実益は、法 59 条 1 項により収入金額が擬制される無償譲渡について、法 33 条を適用して取得費等の控除等を可能とする点にある。そのためには、法 59 条 1 項所定の無償譲渡が同項を経由して法 33 条の適用を受ける<sup>100)</sup>、と解しておけば必要にして十分であるとの再反論もあり得る。

他方、第二の考え方についても、取得費等の引継ぎがなされる事象として、法 60 条 1 項 1 号が明示的に「贈与」を挙げているにもかかわらず、同号を適用せず、同項 2 号を適用することとなり、同項 1 号の「贈与」の部分が空文化するという批判がある<sup>101)</sup>。これに対しては、逆に、文理上、「著しく低い価額の対価」(法 59 条 1 項 2 号)に対価 0 (ゼロ) の場合を含まないと解することの根拠に乏しいという再反論があり得る。

このように、個人間贈与に関する上記二つの考え方には一長一短がある。しかし、第一

95) 佐藤・前掲注 47) 137 頁以下。

96) 増井良啓「所得税法 59 条と 60 条の適用関係」税務事例研究 96 号 (2007 年) 37 頁以下、渡辺・前掲注 83) 74 頁。

97) 岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢 166 巻 6 号 (2010 年) 94 頁 (106 頁)、岡村・前掲注 27) 207 頁。

98) 佐藤・前掲注 47) 138 頁、増井・前掲注 96) 47 頁参照。

99) 所得税法基本通達 60-1 (注) の〔表 4〕参照。

100) 渡辺・前掲注 83) 68 頁、74 頁。

101) 佐藤・前掲注 47) 138 頁。

の考え方は、譲渡所得課税の根幹に関わる「資産の譲渡」の解釈そのものに修正を迫るものであり、そのことへの批判には説得力がある。そこで、私は、第二の考え方を支持したい。

## 2 財産分与の場合

財産分与は法 60 条 1 項 1 号に列挙されていない以上、取得費等の引継ぎを認めるためには、個人間贈与の場合以上に、同項 2 号の準用する法 59 条 1 項 2 号の「著しく低い価額の対価」による譲渡に該当すると解する必要性は高い。また、同じ無償譲渡である贈与と財産分与を別異に解することは妥当でもない。したがって、私は、財産分与にも上記の第二の考え方が妥当するものとする。

## 3 小括

以上の検討により、財産分与は法 33 条 1 項の「資産の譲渡」に該当するが、「収入すべき金額」が認められない無償譲渡であること、そして、「著しく低い価額の対価」による譲渡として法 59 条 2 項の適用を受けるため、分与者において譲渡損失の計上が許されず、かつ、法 60 条 1 項 2 号により取得費が被分与者に引き継がれることとなり、課税の繰延べが可能となるものとする。

# 第 6 章 結論

本論文では、財産分与として資産を分与した場合の分与者への譲渡所得課税について、判例及びそれに反対する学説の双方を、今一度批判的に検討し、課税のあり方を論じることを主題とした。

まず、財産分与は被分与者の潜在的持分を顕在化させるものであって「資産の譲渡」（法 33 条 1 項）にあたらないとする譲渡否定論を批判的に検討し、財産分与としての資産の分与が権利移転の実体を備えていると言わざるを得ず、「資産の譲渡」（法 33 条 1 項）に該当することを論じた。

次に、「収入すべき金額」（法 36 条 1 項）について、昭和 50 年最高裁判決が示した「資産の分与による抽象的財産分与義務の消滅＝経済的利益」という判断が、それまでの「債務の履行としての資産の譲渡による債務の消滅＝経済的利益」としてきた裁判例とは一線を画する新たな考え方を提示したものであることを明らかにした。その上で、同判決における抽象的財産分与義務なるものが、協議等によってその内容が具体的に確定した後の具体的財産分与義務と別個に存続することはないこと、したがって資産の分与は抽象的財産分与義務の代物弁済としてではなく、具体的財産分与義務の履行として行われるほかないため、個人間贈与と同様にそれによる経済的利益は観念できず、無償譲渡と解すべきとの結論を得た。また、この結論は、財産分与が法人の残余財産の現物分配との類似性から

も根拠づけられることを示した。

さらに、判例の変遷を踏まえ、無償譲渡も「資産の譲渡」（法 33 条 1 項）に含まれることを論じた上で、法 60 条 1 項 2 号により課税の繰延べがなされるべきことを明らかにした。

本論文のテーマである財産分与と譲渡所得課税の問題については、先行研究が多数ある。それらに付け加えられるものはごく僅かなものでしかないが、本論文の意義としては、判例・学説の系譜的考察を試みた点、抽象的財産分与義務の消滅を経済的利益と考える最高裁の論理に、抽象的財産分与義務と具体的財産分与義務との関係という新たな視点からの批判を試み、法人の清算における残余財産の現物分配との類似性から財産分与の無償性を論じた点、財産分与の三つの要素（清算的要素、扶養的要素、慰謝料的要素）が法的にも実務的にも厳密に差異化できるものではないことを理由に、一律に課税の繰延べの結論を取った点、譲渡所得の意義に関する判例の変遷から「資産の譲渡」の意義を論じた点、財産分与が無償譲渡であるという解釈を示すに止まらず、課税の繰延べのための諸規定の適用関係についても論じた点を挙げることができる。

残された問題としては、財産分与を無償譲渡とした場合の被分与者へのみなし贈与課税の可否という理論的問題（実務上非課税とされている。相続税法基本通達 9-8。）、財産分与時に課税の繰延べをした場合に、被分与者が将来的に当該資産を譲渡すれば婚姻期間中の増加益についてまで譲渡所得課税を受けることとなることの是非の問題などがあり、今後の研究課題としたい。