

清算的財産分与として資産を移転した分与義務者 に対する譲渡所得課税の妥当性に関する考察 ——履行により分与義務が消滅する過程の分析を中心に——

前田 拓人

（前田公彦税理士事務所
LEC東京リーガルマインド大学院大学
高度専門職研究科 会計専門職専攻 専門職学位課程修了）

目 次

- 第1章 序論
- 第2章 財産分与制度
 - 第1節 現行の夫婦財産制の概要
 - 第2節 財産分与制度創設の経緯
 - 第3節 財産分与制度の意義
 - 第4節 小括
- 第3章 収入金額及び譲渡所得の意義
 - 第1節 収入金額
 - 第1項 包括的所得概念
 - 第2項 収入金額の意義
 - 第2節 譲渡所得
 - 第1項 所得税法第33条第1項の「資産の譲渡」の意義
 - 第2項 譲渡所得の意義
 - 第3項 譲渡所得の課税時期
 - 第3節 小括
- 第4章 先行研究の論点整理
 - 第1節 民法第762条の解釈及び財産分与の法的性質
 - 第1項 民法第762条の解釈
 - 第2項 財産分与の法的性質
 - 第3項 複合説及び融合説による財産分与請求権の解釈
 - 第2節 清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）
 - 第1項 譲渡該当性を肯定する説
 - 第2項 譲渡該当性を否定する説

第3節 分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点）

第1項 対価の存在を肯定する説

第2項 対価の存在を否定する説

第4節 小括

第5章 裁判所の解釈

第1節 夫の特有財産中の妻の共有持分が否定された裁判事案

第1項 事実の概要

第2項 当事者の主張及び第一審判決

第3項 控訴審判決及び最高裁判決

第2節 分与義務の消滅による経済的利益の発生が肯定された裁判事案

第1項 事実の概要

第2項 当事者の主張及び下級審判決

第3項 上告理由及び最高裁判決

第3節 小括

第6章 考察

第1節 清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）

第1項 私法上の共有持分の認識可能性

第2項 課税上の共有持分の認識可能性

第3項 現物分割との対比における考察

第2節 分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点①）

第1項 基礎概念の整理

第2項 具体的分与義務の発生過程の分析

第3項 債務免除益課税に係る理論

第4項 我が国の所得税法における差引計算の考え方

第5項 履行による分与義務の消滅

第3節 対価の所得税法上の性質からの検討（第二論点②）

第4節 小括

第7章 結論

第1節 検討の経過

第2節 結論

第3節 今後の課題

参考文献

参考裁判例

参考裁決例

第1章 序論

本論文の対象は、清算的財産分与としての資産の移転に係る課税関係である。本論文の目的は、清算的財産分与として資産を移転した分与義務者に対して譲渡所得課税を行うことの妥当性を検証することである。

財産分与とは、協議上又は裁判上の離婚をした者の一方が、民法第768条に定める財産分与請求権を行使し、相手方がこれに応じて財産を移転させることをいう。財産分与の目的は、必ずしも単一的ではなく、学説上は、婚姻期間中に夫婦が協力して築いた財産の清算（清算的要素）、離婚後の扶養（扶養的要素）及び離婚による精神的損害の賠償（慰謝料的要素）の三つを含み得ると解されている。移転させる財産の内容は原則として当事者間の協議で定めるが、協議が調わないとき又は協議をすることができないときは、家庭裁判所の調停、審判等の処分によって決定される。

夫婦財産の清算としての財産分与（以下、「清算的財産分与」という。）については、これを潜在的持分に応じて共有財産を分割する手続きと解する有力な見解がある¹。この見解によれば、清算的財産分与とは、夫婦それぞれが有する潜在的持分を単に顕在化させる手続きにほかならず、そこに「資産の譲渡」という動的な経済的実質はないということになる。

しかしながら、課税実務上は、清算的財産分与としての資産の移転を所得税法第33条第1項の「資産の譲渡」と解し、共有財産の分割としての実質を認めていない。また、離婚後の扶養や精神的損害の賠償を目的とする財産分与としての資産の移転が「資産の譲渡」に該当することについては、そもそも争いの余地がない。したがって、財産分与の目的の如何に関わらず、財産分与を「資産の譲渡」として租税法を適用するのが現行の取扱いである。この場合、財産分与を有償での資産の移転と解するか否かが問題となるが、現行の課税実務では、これを有償での資産の移転と捉え、

分与義務者への譲渡所得課税を行っている。

このような課税のあり方に対し、最高裁として初めて判断を示したのが、昭和50(1975)年5月27日の最高裁判決(名古屋医師財産分与事件)²である。同判決では、財産分与が完了し、分与義務が消滅した事実をもって収入金額の一類型である「経済的利益」の享受であると認定し、分与義務者への譲渡所得課税を肯定した。また、この判決を受けて、所得税基本通達33-1の4が同年発遣された。同通達では、財産分与による資産の移転が「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」であって贈与には当たらない旨が明らかにされている。しかし、このような課税上の解釈には2つの問題があると考えられる。

第一に、私法上の事実としては清算的財産分与が共有財産の分割に当たらないとしても、租税法の適用上は、実質的な共有持分を認め、その限りにおいて「資産の譲渡」がなかったものとみなすべきではないかとの疑問がある。私法上の事実在即して課税を行うべきとするのが通説ではあるが、例外が認められる場合はないのであろうか。

第二に、上記判決、その原審及び上記通達のいずれにおいても、分与義務の消滅という事実が何故、経済的利益といえるのかが明確に示されていない。すなわち、具体的分与義務の履行による分与義務の消滅をもって経済的利益と解しているのか、代物弁済として資産を移転したことによる分与義務の消滅をもって経済的利益と解しているのかが判然としていないのである。そして、このいずれの解釈に立つとしても、矛盾に突き当たる。前者の解釈では、例えば売買等の双務契約において、本来の対価のほかに履行による義務消滅利益を認識すべきことになってしまう。また、そのような義務消滅利益は、相手方の意思や行為に直接起因しない義務履行の反射的な効果ともいえ、これを対価と捉えることにも疑義が生じる。一方、後者の代物弁済的解釈では、協議、調停等によって確定した具体的な分与義務と離婚成立時から発生している抽象的な分与義務とを別個の義務と捉

えることにもなるが、このような解釈が妥当とは考えられない。

本論文では、これらの問題意識の下、財産分与制度の趣旨及び法的位置付けのほか、主要判例における裁判所の考え方も踏まえて、課税上、事実を擬制することの可否、義務の消滅によって経済的利益が認識される根拠、所得税法上の対価の意義等を考察することにより、分与義務者への譲渡所得課税の当否を明らかにする。

以下、本論文は次のように構成される。第2章では、財産分与制度の沿革、意義等を概観し、第3章では、収入金額及び譲渡所得の意義を確認する。第4章では、主に、清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）及び分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点）に関する先行研究を整理・確認する。第5章では、関連する主要な裁判例を掲げ、その判決論理を確認する。第6章では、上記第一論点及び第二論点のそれぞれについて考察を行う。第7章では、本論文の結論を提示し、併せて今後の課題を述べる。

本論文は2018年7月31日現在の法令に基づく。

第2章 財産分与制度

本章では、本論文の研究対象である財産分与制度を取り上げる。初めに、当該制度を理解するために不可欠な要素ともいえる現行の夫婦財産制の概要を確認する（第1節）。次に、財産分与制度の創設の経緯を整理して示す（第2節）。最後に、制度創設に際しての国会等での討議の内容を参考にしつつ、財産分与制度の意義を明確にする（第3節）。

第1節 現行の夫婦財産制の概要

本節では、現行の夫婦財産制（財産分与制度はこれに含まれない。）について、まず、その根拠となる法規定を確認したうえで、当該法規定によ

り夫婦間の財産関係がどのように規律されているのかを明確にし、最後に、夫婦財産制の沿革を概観する。

日本の場合、夫婦の財産関係は第一に夫婦の自治に委ねられている。具体的には、財産の管理権限、帰属先等について夫婦間で夫婦財産契約（民法第755条乃至第759条）を締結した場合、その内容は、法定の夫婦財産制よりも優先される。この夫婦財産契約の制度は、その存在自体が国民に十分に認知されていないうえに、その効力発生や変更の要件が極めて厳格であることから³、利用件数が皆無に等しい（平成20年～29年の平均登記件数は10.9件⁴）。その結果として、日本のほぼ全ての夫婦は、その婚姻中における財産関係について、法定の夫婦財産制、すなわち、次に掲げる民法第760条、第761条及び第762条の規定の適用を受けることになる。

第760条 夫婦は、その資産、収入その他一切の事情を考慮して、婚姻から生ずる費用を分担する。

第761条 夫婦の一方が日常の家事に関して第三者と法律行為をしたときは、他の一方は、これによって生じた債務について、連帯してその責任を負う。ただし、第三者に対し責任を負わない旨を予告した場合は、この限りでない。

第762条 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。

2 夫婦のいずれに属するか明らかでない財産は、その共有に属するものと推定する。

これらの規定は、夫婦が婚姻費用を分担し、また、日常家事債務を連帯して負うと定める一方で、一方配偶者が婚姻前から有する財産や婚姻中自

己の名で得た財産がその一方配偶者の単独所有になると定めるものである。

以下、本論文では、これら3つの条文に基づく夫婦財産制度を、民法の条文構成⁵を踏まえて「法定の夫婦財産制」というものとし、離婚の際の財産分与制度（民法第768条）とは明確に区分して取り扱うこととする。

法定の夫婦財産制では、婚姻中に自己の名で得た財産は夫婦共有とはならず、その自己の名で財産を得た者の単独所有に帰する。この場合、通説・判例上は、対第三者の関係のみならず夫婦内部の関係においても自己の名で得た者の単独所有となる⁶。このような財産を、婚姻前から所有していた財産と併せて特有財産という（同法第762条第1項）。このような夫婦財産制は講学上、別産制（狭義には純粹別産制とされる。）に分類され、最高裁も同様に解している⁷。

次に、日本における夫婦財産制の沿革を述べる。戦後の民法改正前の、いわゆる明治民法⁸下においても、夫婦各自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特有財産とされていた。しかし、その特有財産の管理及び使用収益の権限は、戸主（通常は夫が戸主となる。）が有するものとされた。また、夫婦のいずれに属するのかが明らかでない財産は、戸主の財産と推定された。このような制度は、管理共同制といわれ別産制とは区別される（有地、1966, pp.677-679）。

この管理共同制は、新憲法の制定に伴い実施された民法改正で廃止され、財産の管理及び使用収益は夫婦各自が行うこととなった。また、夫婦のいずれに属するのかが明らかでない財産は、夫婦の共有に属するものと推定されることとなった。

しかし、家事労働等の内助の功があっても、収入の稼得者のみに財産が帰属してしまうという問題が十分に解決されたわけではなかった（我妻、1961, pp.100-101）。そのため、当該改正の後も、共有財産制⁹（婚姻中に取得した夫婦財産を夫婦共有のものとする制度）への移行の是非について、活発な議論が展開された。

昭和55（1980）年の民法改正（配偶者相続分の引き上げ等）に際しても、共有財産制への移行について衆議院法務委員会等で審議された。しかし、この審議では、共有財産制の難点が強く指摘された。例えば、貞家克己政府委員は、対第三者の関係、夫婦間の債務負担の関係等について法技術的な問題が多々生じるため実際的ではないと述べている¹⁰。結局、簡明な法規定で組み立てられる別産制がそのまま維持されることとなり、共有財産制への移行は見送られた。

第2節 財産分与制度創設の経緯

我が国における財産分与制度は、戦後の新憲法制定に伴う民法の改正（昭和22年法律第222号）により創設され、その後改正されることなく現在に至っている。本節では、その創設された経緯を時系列に沿って整理・確認する。

戦後、昭和21（1946）年7月に、内閣総理大臣の諮問により、民法、刑法、戸籍法、国会法など、多くの主要法律の改正作業が開始された。民法の改正作業は、司法省に設置された司法法制審議会の第二小委員会が担当することとなった¹¹。同委員会では、まず、改正作業のたたき台としての幹事案が作成され、民法改正法案の要綱（以下、「民法改正要綱」という。）の策定を目指して改正の審議が進められた。この幹事案には、別産制を定めた現行民法第762条の原型となる規定とともに、次のような財産分与の規定が盛り込まれた。

離婚したる者の一方は相手方に対し相当の生計を維持するに足るべき財産の分与を請求することを得るものとし、此の財産の分与に付ては裁判所は当事者双方の資力其他一切の事情を斟酌して分与を為さしむべきや否や並に分与の額及び方法を定むることとする事と。（本沢, 1998, p.40）（下線は筆者）

この幹事案としての財産分与の規定は、概していえば、離婚に際して財産分与を請求できる旨及び裁判所による分与の額等の決定に際しては一切の事情が考慮されるべき旨を定めるものである。これらの点については現行の民法第768条にそのまま引き継がれているとあってよい。但し、この幹事案としての財産分与の規定では、分与する財産を「相当の生計を維持するに足るべき財産」と表現しており、扶養目的の制度であることが文言上明確にされていた¹²。この幹事案は、そのまま起草委員第1次案となり、更に一連の審議過程を経た後、ほぼ内容を変えないまま民法改正要綱に含められた。

その後、民法改正要綱は、法案として国会に上程され、先に掲げた財産分与の規定についても、改めて国会の司法委員会等で審議されることとなった。国会における審議では、「相当の生計を維持するに足るべき財産」が「相当の財産」へと変更された。この変更は、財産分与の中心的意義が扶養から夫婦財産の清算に移行されたことを意味するものであった（我妻，1961, p.153）。

そして、国会での審議を経た第6次案をもって行われたGHQとの折衝においては、「相当の財産」という表現が、単に「財産」という表現に変更された。この変更は、「相当の財産」という表現では「相当多額の財産」を元配偶者に引き渡す必要があると誤解されることを懸念したためとされる（本沢，1990, p.132）。

また、先に掲げた財産分与に係る規定中、「当事者双方の資力其他一切の事情」（下線は筆者）との文言については、2分の1という具体的基準の明文化をGHQが強く求めてきたが、日本側は、「日本では親子兄弟同居することが多いため、夫婦だけの協力で得た財産といった区別が難しいこと、また、半分に分けるという基準を立てるよりも、裁判官の裁量に委ねた方が実際に応じた適用ができる」（犬伏，2015a, p.12）との理由からGHQの要求に抵抗を示し、結局は、「当事者双方がその協力によって得た

財産の額その他一切の事情」(下線は筆者)との文言に修正された(有地, 1966, p.702; 犬伏, 2015a, p.12; 許, 2015, p.84)¹³。

最終的に、財産分与に係る規定は次のように確定された¹⁴。

第768条 協議上の離婚をした者の一方は、相手方に対して財産の分与を請求することができる。

2 前項の規定による財産の分与について、当事者間に協議が調わないとき、又は協議をすることができないときは、当事者は、家庭裁判所に対して協議に代わる処分を請求することができる。ただし、離婚の時から二年を経過したときは、この限りでない。

3 前項の場合には、家庭裁判所は、当事者双方がその協力によって得た財産の額その他一切の事情を考慮して、分与をさせるべきかどうか並びに分与の額及び方法を定める。

この最終的に確定された規定は、当事者間の協議が原則である旨及び財産分与請求権の時効が2年である旨を上記幹事案に新たに追加し、かつ、財産分与に清算的要素が含まれることが文言上明らかとなるように修正したものとなっている。

以上のような経緯を辿り、昭和22(1947)年12月22日、離婚時の財産分与制度を含む「民法の一部を改正する法律」(昭和22年法律第222号)は成立し、昭和23(1948)年1月1日に施行された。

なお、この改正民法は、時間的な制約から、新憲法に抵触しない多くの部分について改正前の明治民法¹⁵の規定がそのまま引き継がれたため、衆議院司法委員会において、「本法は、可及的速に、將來に於て更に改正する必要があることを認める」との付帯決議がなされた¹⁶。

第3節 財産分与制度の意義

本節では、戦後の民法改正作業のうち、特に共有財産制導入の是非に関する討議の内容に焦点を当て、政府委員等の発言を確認しつつ、財産分与制度の意義を明確にする。

昭和21（1946）年8月22日に開かれた臨時法制調査会第二回総会等において、村岡花子同会委員は共有財産制導入の要望を行った。同委員は、主婦に所得がないことが通常であった当時の状況を踏まえ、夫婦が協力して得た財産を共有財産にしないと家事労働が何ら評価されないことになり不当であると強く主張した（我妻, 1956, p.255）。

これに対し、民法改正要綱の起草委員でもあった中川善之助臨時法制調査会委員は、「私共その御趣旨には衷心賛成する」と述べたうえで、現在の法律の仕組では直ちに夫婦の共有財産になると色々な点に支障をきたすのであるから、離婚時の財産分与及び死亡時の相続権を確保することで妥協してほしいと述べ、理解を求めた（我妻, 1956, p.257）¹⁷。こうした中川の発言は、別産制及び財産分与制度が一組の制度として我が国に導入された理由を明瞭かつ簡潔に表現したものといえる。

次に、民法の法案が昭和22（1947）年7月に国会に上程された後、衆参両議院の司法委員会において、共有財産制導入に関する討議がなされた際の政府側の説明を取り上げる。政府側が行った説明の骨子は、概ね上記の中川善之助の発言内容に沿うものであった。

以下、その発言の内容を、「財産分与の目的」、「財産分与の清算的要素」、「財産分与の清算的要素以外の要素」、及び「主に家事労働等に従事した配偶者の夫婦財産形成への貢献の有無」に関するものの4つに分け、立法担当者が如何なる考え方を持っていたのかを明らかにする。引用する発言は全て、司法省民事局長でもあった奥野健一政府委員のものである。

第一に、「財産分与の目的」については、財産分与が離婚の際に露呈する別産制の欠点を補完するものである旨を示唆する発言がある。

奥野は、別産制には、内助の功があっても財産が稼得者のみに帰属してしまうという欠点があるが、夫婦が仲良くやっている婚姻継続中はさほど問題とならないと指摘したうえで、次のように述べている。

結局それが問題になるというのは、夫婦わかれをするときにそれが問題になるのであります。そこでこの新改正法案には、そういう思想のもとに立ちまして、離婚をする場合には、相手方に対して財産の分與を請求することができるという768条の規定を設けました¹⁸。(下線は筆者)

上記発言中、「思想」とあるのは、この箇所を述べる直前に奥野が、夫婦で協力して得た財産は、その名義に関わらず夫婦の協力で得た場合が多いと述べたことを指している。

上記発言では、まず、内助の功があっても稼得者のみに財産が帰属するという問題が存在することを述べ、その事実を「そこで」と受けたうえで、民法第768条の規定を設けたと述べている。「そこで」とは、その前の部分で述べた状況が原因となって後に述べる状況が生じることを表わす接続詞であるから、上記発言は、上記問題が存在することを原因として財産分与制度（民法第768条）が設けられたと述べるものである。問題があることを原因ないし契機として新たな制度が設けられたのであるから、それはその問題を解決するための制度であったと読み取ることができる。すなわち、奥野は、離婚の際に露呈する上記問題を解決するために財産分与制度が設けられたと述べているのである。鍛冶良堅は、結局において民法は、「夫婦各人の独立性を強く認める別産制を採用し、協同体たる実体に合わせるべく最小限度の修正を行う道を選んだ」（鍛冶、1995、p.205）と述べているが、この最小限度の修正の一つとして財産分与が創設されたと捉えることができる。

第二に、「財産分与の清算的要素」については、奥野は、財産分与に夫婦財産の清算という意味合いが含まれることを明確に述べている。

例えば、「結局夫婦の財産というものは、当事者の双方の協力によってつくられたものであるという前提のもとに、夫婦がわかれるのであるから、その財産をわけるようにするという思想であります」といった発言¹⁹の他、「やはり夫の財産というものは妻の協力を得たものであるという前提のもとに、一種の分割という意味で、相続についても、あるいは離婚の場合について妻の位置を非常に高く評価しておるわけであります」との発言²⁰がある。

第三に、「財産分与に清算的要素以外の要素」が含まれることを複数の場面で具体的に述べている。

例えば、財産分与を定めた民法第768条の意義として、「これによって結局夫婦わかれのときに財産の分割というか、扶養料として、あるいは婚姻中に離婚の原因を與えられたものに對する一つの制裁の意味もあります」と述べている²¹。このような発言から、この時点で立法担当者が清算的要素のみならず、慰謝料的要素や扶養的要素をも念頭に置いていたことが明らかである。

第四に、「主に家事労働等に従事した配偶者の夫婦財産形成への貢献の有無」については、そのような稼得収入がない配偶者であっても夫婦財産形成に貢献していることを明確に認めている。

例えば、家庭における妻の労働力をどう見ているのかを問われて、「夫婦の財産はやはり夫婦の協力によってでき得るというふうに見るのが適当であります」と答えている²²。

以上に掲げた政府委員等の発言の趣旨並びに第1節及び前節で概観した夫婦財産制及び財産分与制度の内容及び沿革から、財産分与請求権の意義は、次のようにまとめることができる。

- ① 夫婦の財産は、当事者双方の協力によって築かれる。夫婦の一方が家事労働等のみに従事する場合であっても同様である。したがって、夫婦が別れる際には夫婦の財産を分け合うのが当然である。しかし、別産制の下では、家事又は家業において内助の功があっても財産が稼得者のみに帰属してしまうため、そのまま離婚してしまうと、財産帰属の面で著しい不均衡・不公平が生じてしまう。そこで、離婚時に財産分与請求権を付与することにより、別産制のこの欠点を補うこととした。
- ② 財産分与請求権は、夫婦財産の清算（清算的要素）を主たる目的とするものであるが、場合により、離婚後の扶養（扶養的要素）や離婚による精神的苦痛に対する慰謝料の支払い（慰謝料的要素）をも、その目的に含む。

本節では、財産分与制度の意義を立法当事者の発言から明らかにした。しかし、財産分与については、その法律的解釈や法的運用に関して様々な学説が並立しており、制度の仕組みや制度創設当時の状況を検証しただけでは、なおその意義を十分に明らかにすることはできず、本論文の目的は達成されない。そのため、第4章第1節では、財産分与への譲渡所得課税のあり方を検討するのに必要な限りにおいて、財産分与の法的性質等に関する種々の学説を確認する。

第4節 小括

本章では、離婚時の財産分与制度の意義を明確にするために、まず、第1節において、婚姻中の夫婦財産関係を規律する夫婦財産制の概要を確認した。その要旨は以下のとおりである。

日本においては、民法第768条第1項の規定により、婚姻中に夫婦の一方が自己名義で取得した財産が、対第三者の関係においても夫婦間におい

ても、その取得者の単独所有の財産（特有財産）となる。また、同条第2項により、夫婦のいずれに属するか明らかでない財産は、その共有に属するものと推定される。日本の夫婦財産制は、講学上は別産制に分類され、また沿革的には、明治民法下での管理共同制（夫婦各自の特有財産を認めるが、その管理及び使用収益の権限は戸主が有する。）が、戦後の民法改正によって変更されたものであった。

次に、第2節では、財産分与制度が創設された経緯を時系列に沿って整理・確認した。その要旨は以下のとおりである。

財産分与制度は、草案段階では扶養目的と位置付けられていたが、国会での審議やGHQとの折衝を通じ、夫婦財産の清算を中核的要素とする制度へと修正されていった。

最後に、第3節では、戦後の民法改正作業のうち、特に共有財産制導入の是非に関する討議の内容から、財産分与制度の意義を明確にすることを試みた。その要旨は以下のとおりである。

財産分与制度は、離婚の際に露呈する別産制の欠点、すなわち、家事又は家業における内助の功が夫婦間の財産帰属の面で適正に評価されないという欠点を補い、夫婦間の実質的平等を実現するために創設されたものであった。財産分与請求権は、夫婦財産の清算（清算的要素）を中心的な目的として付与されるが、場合によっては、離婚後の扶養（扶養的要素）や慰謝料の支払い（慰謝料的要素）をもその目的に含めて付与される。

次章では、財産分与として資産を移転した分与義務者におけるその発生の有無が問題となる、収入金額の意義を明確にする。また、収入金額を基に算定される譲渡所得の所得税法上の意義を明らかにする。

第3章 収入金額及び譲渡所得の意義

本章では、財産分与としての資産の移転に際し、分与義務の消滅という

経済的利益（収入金額の一類型）が分与義務者に生じているとして譲渡所得課税が行われていることに鑑み、まず、その解明のうえでのキータームとなる収入金額概念の意義を明確にする。

次に、当該移転を譲渡所得の課税要件である「資産の譲渡」と解することの妥当性の検討（第6章第1節）に資するため、譲渡所得の意義及び課税時期についても明確にする。

第1節 収入金額

本節では、所得概念の形成・発展の歴史的経緯を踏まえて所得の本質を指摘したうえで（第1項）、その所得の具体的計算過程の入口に位置する「収入金額」の意義を明らかにする（第2項）。

第1項 包括的所得概念

金子宏（2017）によれば、真の意味における所得とは、「財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足」のことをいう²³。しかし、効用や満足を直接定量的に測定することは困難であるため、代わりに、「効用や満足を可能にする金銭的価値」をもって所得を表現することとなった。この表現に当たっては2つの考え方があり、1つは、収入のうち、満足の源泉たる物や人的役務の購入に充当された部分のみを所得の範囲とする考え方（消費型所得概念）であり、いま1つは、各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値を所得と観念する考え方（取得型所得概念）である。（金子，2017，pp.185-187）

また、後者の取得型所得概念は、更に、給与や事業収入など反復継続的に生ずることが期待できる経済的利得のみを所得と観念する制限的所得概念と、人の担税力²⁴を増加させる経済的利得をすべて所得と観念し、一時的・偶発的な経済的利得をも所得に含める包括的所得概念に区分される。

包括的所得概念によれば、「人の担税力を増加させる経済的利得はすべ

て所得を構成することになり、したがって、反復的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれる」（金子，2017，p.187）ことになる。

また、水野忠恒（2015）は、包括的所得概念について、所得を「一定期間の純資産の増減、つまり貯蓄や投資に消費を合わせたもの」であり、「従来の経済学の基礎理論として考えられていた所得＝消費という考え方を変換するものであった」と指摘している。（水野，2015，p.137）

我が国では、戦後のシャープ勧告を契機として一時的・偶発的な経済的利得をも含めた10種類の所得類型が設けられ、また、それらの中には、他のいずれの所得類型にも該当しない雑所得も一類型として含められた。したがって、我が国では、包括的所得概念に基づく所得税の体系が構築されているとよい（植松，2011，p.213；水野，2015，p.137；金子，2017，pp.187-188）。以下、日本の所得税法における所得概念に限定して、その意義を明らかにする。

上述のように、包括的所得概念に立脚して所得を把握する場合は、人の担税力を増加させる経済的利得である限り、広くこれに課税すべきこととなる。しかし、我が国では、未実現の利得（実際の収入を伴わない保有資産の値上がり益）や帰属所得²⁵（自己自身の財産や労務から得られる経済的利益）は、課税の対象とされていない。これは、それらが所得でないからではなく、他の所得類型のような具体的な収入がないために測定が困難又は煩雑となり、課税の対象とすることが現実的でないからである²⁶。包括的所得概念の考え方の下では、未実現の利得及び帰属所得は当然に所得と観念されるべきであり、それらが所得であることは、それらに例外的に課税する場合があることによっても示されている。例えば、法人に対する贈与及び低額譲渡（所得税法第59条）等に該当する場合は、未実現の利得であっても時価相当額の収入があったとして課税され、また、たな卸資産等の自家消費（同法第39条）、たな卸資産の贈与（同法第40条）等に該当

する場合は、帰属所得ではあるが同様に課税される。

以上により、我が国の所得税法における所得概念が、およそ担税力を増加させるあらゆる経済的利得（但し、執行上の便宜から、未実現の利得や帰属所得は原則的に課税されない。）を含み得る、極めて広い概念であることが確認できた。次項では、所得計算過程の入口に位置する収入金額の意義を明らかにする。

第2項 収入金額の意義

所得金額の具体的な計算方法は、租税負担の公平性の見地から、所得の態様や担税力の違いに応じて、所得類型毎に個別に規定されている（所得税法第23条乃至第35条）が、基本的には、収入金額から必要経費や各種控除額を控除して求めることとされている。収入金額を定義する所得税法第36条第1項の規定は、次のとおりである。

その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。

この規定は、金銭と金銭以外の物又は権利その他の経済的利益に分けて、収入金額を定義付けるものである。この規定では、まず、収入金額が金銭に限られず「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」をも含むものであることが明示されている。そして、「収入すべき金額」と規定していることから、この定義は、収入金額の年度帰属の要素をもその中に取り込むものと解されている（谷口, 2016, p.311）。すなわち、同項の規定は、所得計算上の基礎的要素である収入金額が、現実に収入があった金額では

なく、収入すべきことが確定した金額であることを示しているのであり²⁷、このような考え方は一般的に「権利確定主義」と呼ばれている（植松, 2011, p.234）。

但し、同条第2項及び第3項により、権利確定主義に基づく収入金額の計上時期の例外が設けられている。まず、第2項では、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合について、「当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額」、すなわち、取得又は享受の時における時価を収入金額とする旨を定めている。また、第3項では、無記名の公社債の利子、無記名の株式等の剰余金の配当等については、現金主義を採用し、「その年において支払を受けた金額」を収入金額とする旨を定めている。

以上述べたように、所得税法第36条の規定は、収入金額の客体や年度帰属を明らかにするものであるが、収入金額自体が何を意味するのかは、条文上は定義されていない。谷口勢津夫（2016）によれば、収入金額とは、「他の者から受ける（外部から流入する）経済的価値」であって、負債の喪失による経済的利益（例えば債務免除益）の享受もこれに含まれる（谷口, 2016, pp.311-312）。

但し、外部からの経済的価値の流入があっても、課税上、収入金額が認識されない場合（金銭の借入れ等）もある。この点については第6章で述べる。

第2節 譲渡所得

本節では、まず、所得税法第33条に定める譲渡所得が如何なる取引ないし事象による所得を射程としているのかを明らかにする（第1項）。次に、判例上の譲渡所得の意義を確認する（第2項）。最後に、資産の移転の態様に応じて譲渡所得の課税時期がどのように定められているのかを確認し、その理由をも示す（第3項）。

第1項 所得税法第33条第1項の「資産の譲渡」の意義

所得税法第33条第1項にいう「資産の譲渡」における資産、すなわち、譲渡所得の基因となる資産は、「譲渡性のある財産権をすべて含む概念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広くそれに含まれる」（金子，2017，p.247）と解されている。

但し、一身専属的な権利である運転免許証、パスポート等はこれに当たらない（水野，2015，p.219）。また、譲渡所得が資産の価値の増加益である以上、値上がり又は価値の増加を観念することができない金銭そのもの²⁸や金銭債権は、譲渡所得の基因となる資産に含まれないと解されている（谷口，2016，pp.286-288）。所得税基本通達33-1では、「譲渡所得の基因となる資産とは、法第33条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外は一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる」としており、金銭債権を明確に除外している。

一方、所得税法第33条第1項にいう「資産の譲渡」における譲渡とは、「有償であると無償であるとを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む概念で、売買や交換はもとより、競売、公売、収用、物納（ただし、譲渡はなかったものとみなされる。租特40条の3参照）、現物出資等が、それに含まれる」と解されている（金子，2017，p.248）。

但し、所有権その他の権利が移転されても、所得税法第33条第1項にいう「譲渡」とはみなされない場合があり、例えば、譲渡担保に係る資産の移転（債務者が従来どおり使用収益すること等の要件を満たした場合）²⁹、固定資産の交換（交換直前の用途と同じ用途に使用すること等の要件を満たした場合）³⁰、共有地についてのその持分に応じた現物分割³¹、などがこれに該当する。

また、逆に、所有権その他の権利の移転とはいえない場合であっても、

課税上、同項にいう「譲渡」とみなされることがある。例えば、建物又は構築物の所有を目的とする借地権等の設定（その対価として支払を受ける権利金が一定の額を超える場合）³²、存続期間満了等に伴う借地権等の返還（立退料を受領する場合）などがこれに該当する。

第2項 譲渡所得の意義

譲渡所得とは、「資産の譲渡」による所得のことをいう（所得税法第33条第1項）。判例では、譲渡所得の意義について、「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」³³としており、通説もこれを支持している（水野，2015，p.206；谷口，2016，pp.285-286；金子，2017，p.246）。

譲渡所得課税の対象となるこの増加益は、資産の移転が未だなされていなくても、包括的所得概念によれば所得と観念され得るものであるから、本来であれば、毎年その市場価値の増加額を査定して課税がなされるべきである。しかし、前節第1項でも述べたように、具体的な収入がないことから増加益の測定は困難かつ煩雑であり、課税の対象とすることは現実的でない。また、いわゆる含み益への課税となれば、納税資金を捻出するために当該資産の売却を強いられるようなことにもなりかねない（渡辺，2009，p.63）。そこで、所得税法は、所有者に帰属する増加益が最終的に確定するタイミングでもある「資産の譲渡」の機会を待って課税することとしたのである。

すなわち、譲渡所得に対する課税は、理論的には毎年行うべきところ、実際上の種々の理由から、資産が移転された時にまで繰り延べられるのであり、資産移転の有無が譲渡所得の課税時期を判定する基準となる（以下、「移転時基準」という）。

なお、「年々に蓄積された当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機

会に一挙に実現したものとみる建前から、累進税率のもとにおける租税負担が大となる」³⁴ため、取得後5年を超える「資産の譲渡」（長期譲渡所得）については、譲渡所得の金額の2分の1のみを課税の対象としている（所得税法第22条第2項第2号）。

第3項 譲渡所得の課税時期

前項で述べたように、資産が移転された場合には、移転時基準により、年々蓄積された資産の増加益を譲渡所得として課税することとなる。この基準は、資産の移転が有償であるか無償であるかを区別するものではないから、無償で資産を移転した場合であっても、その移転の時が譲渡所得の課税時期となるはずである。

しかし、現行の所得税法上、資産の移転に伴って収入金額が生じない場合、すなわち、資産を無償で移転する場合は、法人に対する贈与など一部の例外（所得税法第59条第1項第1号に掲げる事由³⁵）を除き、移転時には課税されない。この場合、課税時期は、所得税法第60条第1項³⁶により、将来有償で移転される時まで繰り延べられ、課税時期に係る原則である移転時基準は変更されることとなる。すなわち、税務執行上の便宜から値上がり益を年々査定し課税することはせずに移転される時まで課税時期が延ばされた譲渡所得が、無償での移転であることを理由に、更に将来へと課税が繰り延べられるのであるが、この理由は何であろうか。

この理由を理解するためには、かつて無償で移転された資産の値上がり益にも課税していた時期にまで遡って確認する必要がある。無償での資産の移転への課税は、戦後、日本税制の改革を目的としてシャープ使節団が行った報告（いわゆるシャープ勧告）による税制改革を端緒とする。シャープ勧告では、まず、日本税制の現状について、厳格な課税理論に従えば年々査定して課税すべき資産価値の増加益を、現実的な徴税上の困難さを理由に、現金等への換価時に限り課税の対象としていると分析した³⁷。

シャープ勧告では、このように現状を分析したうえで、「資産所得に対する課税を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限延期はこれを防止する必要がある」（シャープ使節団, 1949, p.B12）とし、贈与又は相続の場合もその増加益を計算して贈与者又は被相続人の所得に算入すべき旨を要請した。

その結果、「所得税法の一部を改正する法律」（昭和25年法律第71号）により、現行所得税法第59条第1項の前身規定である旧所得税法第5条の2が新たに制定された³⁸。同条第1項は、個人・法人の区別なく、相続、遺贈又は贈与を原因とする不動産等の資産の移転³⁹について、これを時価による「資産の譲渡」とみなす旨を定めており、その移転時の時価と取得価額等との差額について所得税を課すこととされた。また、日本側の法制的検討の結果⁴⁰、低額譲渡（個人・法人を問わない）に時価課税をするための規定も追加されることとなった（同条第3項）（以下、時価課税の対象となる無償での資産の移転及び低額での資産の移転を併せて「みなし譲渡」という）。

しかし、このような一連の論理に基づく課税は、納税者にも税務職員にもなじみにくく、その執行に対して心理的な抵抗を生じさせた（植松, 2011, pp.221-222）。そして、そのような事情から、数回の法改正を経て、「みなし譲渡」の対象は徐々に縮小されていき、現行制度（所得税法第59条第1項）では、法人への贈与・遺贈、限定承認に係る相続等のごく限られた場合⁴¹にのみ、課税の対象にされることとなった。

また、無償での資産の移転に係る値上がり益への課税が縮小されていった理由について、ゴルフ会員権の受贈者が支払った名義書換手数料の取得費算入の可否について争われた最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決⁴²は、次のように述べている。

譲渡所得課税の趣旨からすれば、贈与、相続又は遺贈であっても、当該資産についてその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ（法59条1項参照）、法60条1項1号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである。（下線は筆者）

この判決は、無償での資産の移転に係る値上がり益への課税が縮小された理由は、理論的な帰結によるものではなく、「納税者の納得を得難い」という実際の・現実的な要請によると判示するものである。また、上記判決でいう「増加益が具体的に顕在化した時点」とは、収入金額の発生を伴う資産の移転がなされた時点ということであり、結局において、所得税法は、「資産の譲渡により収入として実現したキャピタル・ゲインに対してのみ課税することを原則としている」（金子，2017，p.246）といふことができる⁴³。

以上をまとめれば次のようになる。すなわち、資産の値上がり益を年々査定し課税することをせず、移転される時点まで課税時期が延ばされた理由は、税務執行上の便宜ないし納税資金確保の困難さであった。また、資産の移転があつたとしても、それが無償によるものであつた場合（法人への贈与など一定の場合を除く）に、更に将来に課税が繰り延べられる理由は、納税者の納得を得難いというものであつた。したがって、無償での資産の移転に係る譲渡所得については、理論的には包括的所得概念に基づき年々値上がり益を査定してこれに課税すべきところ、実際の理由から、上記のような2段階にわたる課税の繰延べが行われているといふことがで

きる。

なお、本論文では、以後、資産の移転について「有償」及び「無償」の語を使用する場合があるが、それぞれ、「対価の受入を伴う」、「対価の受入を伴わない」の意味で使用することとする。

その理由は、最高裁昭和43（1968）年10月31日第一小法廷判決（榎本家事件）⁴⁴が、「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」に、旧所得税法第9条第1項8号（現行所得税法第33条に相当）が適用されると判示したのに対し、最高裁昭和47（1972）年12月26日第三小法廷判決（土地譲渡代金割賦弁済事件）⁴⁵は、「資産の譲渡が有償であるとき」に、同号が適用されると判示していることから、前者の「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」の表現及び後者の「資産の譲渡が有償であるとき」の表現が同一の状況を指していることが明らかであり、したがって、「対価の受入を伴う」と「有償の」は同義に解して差し支えないと考えられるからである。また、一般的な用語の使用法としても、その方が自然で無理がないといえる。

第3節 小括

本章では、まず、第1節において、収入金額概念の意義を確認した。その要旨は以下のとおりである。

所得は、その発展の歴史的経緯を辿れば、財貨の利用による効用や人的役務からの満足のことをいうが、効用や満足の流入が測定困難であることから、効用や満足を可能にする金銭的価値で所得を表現せざるを得ない。その表現に当たっての考え方の一つに包括的所得概念がある。この概念は、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得であると観念することであり、反復的・継続的利得のみならず、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれる。日本ではこの包括的所得概念に立脚して所得税の体系が構築されている。未実現の利得や帰属所得も所得に含まれるが、執行上

の便宜から課税はされていない。

収入金額は、外部から流入する経済的価値を意味するが、現実に入金のあった金額によるのではなく、収入すべきことが確定した金額による。収入金額には、負債の喪失による経済的利益（例えば債務免除益）の享受も含まれる。

第2節では、まず、譲渡所得の対象となる取引や事象を明らかにしたうえで、譲渡所得の判例上の意義や課税時期を明らかにした。その要旨は以下のとおりである。

譲渡所得とは、資産（金銭そのものや金銭債権など一部の例外を除く。）を移転した場合に、「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」（最高裁昭和43（1968）年10月31日第一小法廷判決）である。この増加益は、たとえ売買等による資産の移転がなくても、包括的所得概念によれば所得と観念され得るものであるため、本来であれば、毎年その市場価値の増加額を査定して課税すべきである。しかし、資産の移転がなければ当然に具体的な収入もなく、この場合に増加益を測定することは、困難かつ煩雑であり、また納税資金の問題も生じる。そこで、資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に課税することとされているのである。この資産の移転が譲渡所得への課税時期を確定するための原則的基準となる。この場合、有償であるか無償であるかは理論上は問題とならず、実際、戦後の法改正により、無償での資産の移転についても譲渡所得課税がされていた。しかし、納税者の納得を得られないことから、数回の法改正を経て、現在は無償での資産移転（相続、贈与等）については、ごく一部の例外を除き、課税を将来に繰り延べる取扱いとなっている。

次章では、民法第762条の解釈及び財産分与制度の法的性質に関する学説を概観したうえで、清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）及び分与

義務消滅利益の対価該当性（第二論点）の2つの論点に関する学説を確認する。

第4章 先行研究の論点整理

財産分与は、離婚後の扶養や慰謝料をその要素として含み得るものとされているが、財産分与を定める民法条文の規定ぶり⁴⁶及び沿革的な観点⁴⁷から、その中核的な要素を夫婦財産の清算とするのが、学説・判例上の定着した解釈である。そして、分与義務者への譲渡所得課税で最も問題になるのが、この清算的財産分与であり、様々な切り口から多くの議論が展開されてきた。しかし、結局のところ、分与義務者への譲渡所得課税の当否は、2つの論点、すなわち、清算的財産分与としての資産の移転が所得税法第33条第1項にいう「資産の譲渡」に該当するか否かという論点（第一論点）及び清算的財産分与としての資産の移転により分与義務が消滅したことをもって経済的利益を享受したといえるか否かという論点（第二論点）の2つに集約されるといってよい。

そこで、本章では、財産分与として資産を移転した分与義務者に対する譲渡所得課税の当否について、これまで学説上、如何なる議論がなされてきたのかを上記2つの論点毎に確認していくこととする。

まず、第1節では、課税上の論点をより明確に捉えるために、民法第762条の解釈及び財産分与の法的性質に関する学説を整理して示す。次に、第2節では、清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）に係る学説を取り上げる。最後に、第3節では、分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点）に係る学説を取り上げる。

なお、本章以降においては、第5章第2節で取り上げる昭和50（1975）年5月27日の最高裁第三小法廷判決を、「最高裁昭和50年判決」と略して表記する。

第1節 民法第762条の解釈及び財産分与の法的性質

本節では、財産分与への譲渡所得課税に係る課税上の諸論点をより明確に理解するための前提として、別産制を定めたとされる民法第762条の解釈及び財産分与の法的性質に関する学説を整理して示す。

第1項 民法第762条の解釈

本項では、民法第762条の解釈についての主要な学説を確認する。

1. 純粋別産制説

純粋別産制説とは、民法第762条を別産制の一類型である純粋別産制⁴⁸を定めたものと解する見解であり、「夫婦間にも財産法の論理を貫徹させ、夫婦を独立した法主体間の関係と見るもの」（犬伏，2015a, p.13）である。通説・判例もこの見解に立つ。

純粋別産制説では、「夫婦間での財産的独立は保障されるが、妻が職業についていない場合は、財産を取得できる機会はほとんどなく、婚姻中の妻の協力が財産の帰属に直接結び付けられないことになる」（犬伏，2015b, p.70）が、この点については、財産分与制度や配偶者相続権により実質的平等が達成されていると解することとなる（五十嵐，1959, p.219）。最高裁昭和36（1961）年9月6日大法廷判決⁴⁹も、民法第762条第1項が別産制を定める規定であることを前提としたうえで、同項が憲法第24条に抵触しないことの根拠として、財産分与請求権等の諸権利の存在を挙げている。すなわち、同判決は、夫婦の一方が婚姻中自己の名で得た財産がその特有財産（夫婦の一方が単独で有する財産）になるとしても、民法上の「財産分与請求権、相続権ないし扶養請求権等の権利」により、「結局において夫婦間に実質上の不平等が生じないよう立法上の配慮がなされている」ため合憲であると判示しており、この判断は現在まで踏襲されている。

2. 修正別産制説

修正別産制説は、民法第762条を、純粹別産制を定めたものと解したうえで、家事労働等に従事する配偶者の、財産の維持・増加に対する寄与の度合いに応じて、不当利得返還請求権等の債権が夫婦相互間に発生すると捉える見解であり、その債権は婚姻中であっても行使可能とする（沼，1979, pp.114-115）。財産法の原理に忠実な考え方もいえるが、この見解に対しては、家事労働等の内助の功の法的位置付けに関して、「夫婦の協力扶助の問題であって、対価を求める関係のものではない」との批判がある（鍛冶，1976, p.208）。

3. 一定の範囲で実質的な共有財産を認める説

この説は、更に次のように区分することができる。

ア 民法第762条第2項の共有推定を拡張する説

（＝種類別帰属説、3分類説）

この見解では、夫婦の財産を、第一種財産－名実ともに夫婦それぞれの所有のもの（婚姻前から各自が所有したもの、相続等で取得したもの、それらの財産からの収益、各自の装身具など）、第二種財産－夫婦の一方の収入・資産で購入したものであっても名実ともに夫婦の共有に属するもの（共同生活に必要な家財・家具など）、第三種財産－名義は夫婦の一方に属するが実質的には共有に属するとなすべきもの（婚姻中に夫婦が協力して取得した不動産、共同生活の基金とされる預金・株式などで、夫婦の一方の名義となっているもの。）の3種類に分類する（我妻，1961, p.102）。そして、第一種財産はそのまま各自の所有とし、第二種財産はその持分を主張し得るとする一方で、第三種財産は、対外的にはその名義人の所有に属するとして取り扱い、夫婦間では共有に属すると捉える（我妻，1961, pp.102-103）。犬伏由子によれば、この見解は、「夫婦のいずれに属するか

明らかでない財産は、その共有に属するものと推定する」と定める民法第762条第2項の意義を拡張解釈し、「婚姻中に夫婦の協力により取得された財産を実質的には夫婦の共有に属するものと推定する規定」と捉えることとなる（犬伏, 2015a, p.14）。

イ 婚姻費用として拋出された財産を共有財産とする説

この説には、民法第762条第2項を根拠とする説と組合法理による説がある。前者の説では、婚姻費用の分担として拋出された財貨が婚約的消費共同生活にのみ用途を限定された一種の目的財産に変質し、また、その財産の権利帰属関係は共有（合有）となり、かつ、その潜在的共有持分は夫婦相互に2分の1であるとする（深谷, 1966, p.221）。後者の説は、婚姻共同生活を維持するという合意の結果拋出される財産・収入・労力は、当該婚姻共同生活の運営のために使用収益されるという点で組合組織における出資に類似し、したがって、これを共有と解すべきであるとする。この見解では、婚姻解消時にはその拋出した財産等の価額に応じた按分比率で分割することになる。

ウ 別産制と所得共通制の複合形態と考える説（有地説）

この説は、「現行夫婦財産制の法的構成は、民法762条により夫婦の財産の帰属と第三者の関係を規定し、夫婦間の婚姻中の所得の帰属は民法768条により規定され、『所得共通制⁵⁰に近い複合形態』である」（緒方, 2002, pp.16-17）とするものである。有地亨は、第762条の立案者は、「各配偶者と第三者との間（対外的関係）では、共通財産は潜在化せしめられ、出現しないが、夫婦間（対内的関係）では、存在せしめられる型」を考えていたと述べている（有地, 1966, p.704）。すなわち、夫婦が協力して築いた財産を、民法第768条に基づき第一義的に共有財産と認識し、対第三者の関係においてはその共有財産が潜在化しているにすぎないとする見解であ

る。民法第768条を夫婦財産制の一部として取り込んだ点に特色があるが、「768条自体は純然たる離婚時の夫婦財産の清算規定として明確に位置づけられているわけではな」いとの批判もある（犬伏, 2015a, p.16）。

第2項 財産分与の法的性質

本項では、財産分与の法的性質に係る主要な学説を概観し、財産分与の私法上の意義を明確にする。

財産分与の法的性質や目的については、財産分与制度を定める民法第768条の条文上明示されていないこともあり、これまで多岐にわたる学説が提唱されてきたが、有力な見解として通説・判例が支持するのは我妻栄の解釈である（四元, 1988, p.342；大村, 2010, p.161）。我妻（1961）は、財産分与の法的性質として、「夫婦共同生活中の共通の財産の清算」（清算的要素）、「離婚を惹起した有責配偶者の、離婚そのものに起因する相手方配偶者の損害の賠償」（慰謝料的要素）及び「離婚後の生活についての扶養」（扶養的要素）の三つの要素を挙げ、財産分与がこれら全てを包含すると解することが「沿革的にも、離婚の性質にも適し、かつ少なくとも現在におけるわが国の実情に妥当するもの」と述べている（我妻, 1961, p.154）。但し、常に上記の三つの要素が含まれるということではなく、慰謝料的要素及び扶養的要素のみからなる財産分与や清算的要素のみの財産分与ということもあり得る⁵¹。以下、各々の要素について、その理論的根拠や法的位置付けを確認する。

まず、財産分与に主として清算的要素が含まれることは、第2章第2節で確認した財産分与制度創設の経緯に照らしても明らかであり、学説・判例上も特に異論を見ないところである。特に、民法第768条第3項が、財産分与に係る調停又は審判での考慮事項として「当事者双方がその協力によって得た財産の額その他一切の事情を考慮して」（下線は筆者）と定め

ていることから、文理解釈上も、夫婦財産の清算が財産分与の中心的要素であると解釈するのが自然である。

犬伏由子（2015）によれば、最高裁昭和46（1971）年7月23日第二小法廷判決（感謝料請求事件）⁵²が、財産分与制度の意義を「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し、かつ、離婚後における一方の当事者の生計の維持をはかることを目的とするもの」と判示したことを受け、家裁実務では、婚姻中に夫婦が協力して得た財産は、その名義の如何を問わず、夫婦の実質的共有財産として清算の対象としている。但し、あくまで具体的取得額の算出のための計算上の前提として清算対象財産を確定・評価するのであって、家裁実務における実質的共有財産の観念には、「別産制の原則に基づく夫婦財産制の枠組み自体に対し、変更をもたらす意図までは含まれていない」と解すべきである。すなわち、当該実質的共有財産の観念は、「我妻説のように婚姻中の協力による取得財産の共有帰属に基づいた共有物分割を実現するためのものではなく、夫婦財産の公平な分配を保障するために、ひとまず理論的・計算上の観念として位置づけられている」に過ぎない。（犬伏、2015a, pp.17-20）

次に、財産分与の扶養的要素については、上記民法第768条第3項が「その他一切の事情を考慮して」と規定していること及び同条の沿革的な理由から、当該要素が財産分与に含まれること自体には特に異論は見られない。しかし、離婚によって、夫婦間の相互扶助義務（民法第750条）及びこれを具体的に法定したものとされる婚姻費用分担義務（民法第760条）が消滅した後においては、元配偶者間の扶養は法律上の明文の規定を欠くこととなり、どのように理論付けるかで学説上の争いがある。従来通説としては、我妻栄による「婚姻の余後効説」がある。我妻（1961）は、「人は婚姻によって終生の生活の安定と向上をはかる」としたうえで、それが破綻した場合は、国家の保護的施策が充実しない限り、「経済的に余裕のある一方は、生活に困窮する他方に対して相当の扶養をすることは、

人道上の責務といわねばならない。その意味で、ドイツ民法学者のいわゆる婚姻の事後的効果というべきである」と述べている（我妻，1961，p.155）。

許末恵（2015）によれば、近時の有力説として分業説や独立資金援助説があり、いずれも財産分与の扶養的要素に補償概念を導入するものである。前者の分業説は、離婚後に自活できない原因を婚姻中の性別役割分業に求め、その補償として離婚後の扶養が必要であるとする説である。また、後者の独立資金援助説は、離婚した一方配偶者が独立して生活できるようになるまで他方配偶者が責任を過渡的に負うとするもので、生活建直しの資金として離婚後の扶養が必要であると捉える説である。家裁実務上は、離婚後の扶養はあくまで補充的なものとして捉えられており、夫婦財産の清算と慰謝料を認めてもなお配偶者の一方が生活に困窮する場合に、他方の財産状態の許す限りで認められるにすぎない。（許，2015，pp.86-93）

財産分与の慰謝料的要素については、学説上、当該要素が財産分与に含まれるとする包括説と含まれないとする限定説の両者が対立している。この点、上掲の昭和46（1971）年7月23日最高裁判決（慰謝料請求事件）は、折衷的な解釈を採用した。すなわち、同判決は、財産分与請求権と慰謝料請求権は性質を異にする別個の権利であるが、財産分与の決定に際しては当事者双方における一切の事情を考慮すべきであるから、前者は後者を含み得ると判示した。もっとも、同判決の事案における慰謝料は、離婚せざるを得なくなった事実自体を原因として生じた精神的苦痛に対するもの（以下「離婚自体慰謝料」という。）である。離婚の原因となった個々の有責行為を原因として生じた精神的苦痛に対する慰謝料（以下「離婚原因慰謝料」という。）までもが財産分与に含まれるか否かは、やはり学説の対立があるが（峻別説、一体説等）、裁判実務上は、離婚自体慰謝料と離婚原因慰謝料とを厳密に区別することなく、両者併せたものを「離婚慰謝料」として包括的に解する扱いとなっている（二宮，2013，p.103）。

第3項 複合説及び融合説による財産分与請求権の解釈

河合昭五（1976）によれば、複合説とは、財産分与請求権の内容とされる清算、扶養及び慰謝料の3要素（前項にいう限定説に立つ場合は清算及び扶養の2要素）を明確に区別し、要素毎に独立の請求権が成立すると解する立場である。複合説によれば、「財産分与請求権というのは、それ自体一個の実体ではなくて、これらの要素ごとの請求権の総称である」ということとなる。一方、融合説とは、財産分与請求権が上記要素毎に分割されたものではなく、「これらの要素ごとの請求権が融合してできあがった自らグローバルな一個の離婚給付請求権ともいうべき請求権」であると解する立場である。（河合、1976, p.118）

本論文の主要な論点である財産分与の譲渡該当性（第一論点）及び分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点）は、上記の複合説及び融合説のいずれの解釈に立つかによって、その論理的帰結が少なからず左右されることになる。この点については、次節及び第3節で取り上げる先行研究のうち、特に河合昭五に係るものにおいて改めて述べることにする。

第2節 清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）

本節では、清算的財産分与としての資産の移転が所得税法第33条第1項にいう「資産の譲渡」に該当するか否か、すなわち、清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）に係る代表的な見解を取り上げる。

第1項 譲渡該当性を肯定する説

1. 伊藤好之・植松守雄の見解

——潜在的な持分があるとしても、それがそのまま具体的権利として正確に顕在化するわけではないから、譲渡の実質を認めざるを得ないとする説

伊藤好之（1975）は、たとえ清算的財産分与の場合であっても、分与の

額及び方法等を定めるに当たっては夫婦双方における一切の事情を考慮するのであるから、被分与者の有していた潜在的な権利が顕在化するとしても、その潜在的な権利と分与される具体的財産との間に「正確な照応とか、必然性といったようなものは本来期待できない性質のもの」であるととし、故に、とにかく「資産の移転」そのことだけはあると解すべきであると述べている。(伊藤, 1975, p.131)

植松守雄(2011)は、「財産分与が、民法上厳密な意味で共有財産の分割を意味しないことはいうまでもない」としたうえで、伊藤の上記見解を肯定しつつ、「財産分与によって形式的な所有権の移転があることは明らかである」と述べている。また、植松は、最高裁昭和43(1968)年10月31日第一小法廷判決で示された譲渡所得の意義⁵³に鑑みれば、その移転は「過去の値上り益を清算して課税する一つのチャンス」と考えることもでき、その意味で、清算的財産分与を「資産の譲渡」とみる考え方を支持することもできると述べている。(植松, 2011, pp.687-688)

2. 河合昭五の見解

——融合説が妥当であるとし、この融合説に立つ場合は「資産の譲渡」を否定する余地はなく、また、仮に複合説による場合であっても夫婦財産が共有であると解することには無理があり、融合説と同様の結論となるとする説

河合昭五は、財産分与請求権を、その各要素(清算、扶養、慰謝料)に係る請求権が融合してできあがった一つの離婚給付請求権と見る立場、すなわち、前節第3項で述べた「融合説」の立場で解すべきであるとしている。河合は、その根拠の一つとして、昭和22(1947)年11月6日参議院司法委員会(家事審判法案に係る議論)での奥野健一政府委員のある発言を挙げている。その発言とは、清算、慰藉料及び離婚後扶養の3要素を含

む財産分与の意義について奥野が「そういったような思想を全部ひっくりめまして、財産の分与を請求することができるということにいたしました」と述べている部分⁵⁴である。河合は、奥野のこの発言では、財産分与請求権がその各要素に係る請求権の総称として捉えられていないことに着目したのである。

また、河合（1976）は、財産分与に当たっては「当事者双方がその協力によって得た財産の額その他一切の事情を考慮」することとされている（民法第768条第3項）ことから、融合説の考え方が最も素直な解釈であると述べている。そして、河合によれば、融合説に立つ場合は論じるまでもなく、複合説（財産分与請求権を要素ごとの請求権の総称であると捉える説）に立つ場合であっても、夫婦財産を民法上の組合財産のように共有と見ることには問題があるとしている。すなわち、河合は、「夫婦という身分関係とは別個に組合契約の意思の存在を一般的に推定することはあまりにも非現実的で民法の適用上も無理がある」と述べている。また、所得税法第57条（青色事業専従者の場合の必要経費の特例）の趣旨からしても、税法の適用上、共有と見る余地はないと述べている。（河合、1976, p.120）

3. 石井健吾の見解

——別産制を原則とする実定法を重視すべきであり、夫婦共有と解することには無理があるとする説

石井健吾（1979）は、まず、民法第762条が特有財産を認めている点（同条第1項）及び夫婦のいずれに属するかが明らかでない場合に限って共有財産と推定される点（同条第2項）を挙げ、日本の夫婦財産制が別産制を原則としていることを指摘している。そして、この実定法を重視すべきとの観点から、婚姻継続中に蓄積された財産が夫婦の共有になると解す

ることは、民法の解釈としては無理があると述べている。(石井, 1979, p.226)

4. 広瀬正の見解

——別産制を定める民法の規定及びこれに基づき種々の配慮を伴う形で構築されている税法体系を重視する必要があるため、婚姻中に取得された財産に共有持分を認識すべきではないとする説

広瀬正(1973)は、まず、別産制及び財産分与に係る実定法(民法第762条、第768条)の解釈としては、「婚姻中は夫婦の協力でえた所得で構成される共通財産は存在しないが、婚姻解消時に所得による共通財産が形成されこの共有財産が財産分与請求権、相続権の中に体现される」と解する見解、すなわち、婚姻中に共有持分は存在しないとする見解が一般的であり、最高裁判決(昭和36(1961)年9月6日大法院判決⁵⁵⁾)もこの解釈を肯認していると述べている。

そのうえで、広瀬は、同一生計親族に支払う対価の必要経費不算入とその例外(所得税法第56条、第57条)、居住用不動産等の夫婦間贈与(婚姻期間20年以上)に係る贈与税の配偶者控除(相続税法第21条の5(現:第21条の6))その他、所得税法及び相続税法における扶養親族、事業専従者、配偶者控除等の構成を考えれば、税法は、婚姻中の共有持分を否定する上記の一般的見解に立つものと解さざるを得ず、婚姻中の所得及び資産については、一応その名義人をそれらの帰属者として取り扱い、それぞれの事情に応じた配慮を加えているというべきである、と述べている。(広瀬, 1973, pp.133-134)

第2項 譲渡該当性を否定する説

1. 金子宏の見解

——潜在的な共有持分を認め、清算的財産分与に譲渡の実質はないとする説

財産分与としての資産の移転が、婚姻中に形成された夫婦共有財産の単なる分割に過ぎず、所得税法第33条第1項にいう「資産の譲渡」には該当しないとする学説は、次に掲げる金子宏の見解を筆頭とするものである。

婚姻継続中に蓄積された財産は、夫婦のいずれの名義になっていても、実質的には夫婦の共有と見るべきものである。したがって、夫の名義となっている財産に対して、妻は潜在的な持分をもっていると考えてよい。夫婦共有財産の清算の意味における財産分与は、こ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きにはかならない。とすれば、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、妻の潜在的持分を顕在化させ、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解すべきではなかろうか。(金子, 1996, pp.102-103)

このように、金子の見解は、「婚姻継続中に蓄積された財産」を、その名義に関わらず、私法上の事実としての共有財産と捉えるものである。

2. 佐藤義行の見解

——特有財産であっても、夫婦が協力して財産を形成したという事実があれば、実質的な共有持分が含まれ得るとする説。金子説と結論において同旨。

佐藤義行（1975a）は、まず、民法第762条にいう特有財産について、単に自己名義であるだけでなく、それを得るための対価なども実質的に自分のものでなければならないとする。そのうえで、財産分与請求権の中核をなす要素が夫婦共同生活中に夫婦が協力して取得した財産の清算分配である以上は、いずれか一方の名義で取得した資産であっても実質的には夫婦の共有と見るべきであると述べている。そして、それが故に、所有名義人でない配偶者も他方配偶者の資産について潜在的持分を有するのであるから、清算的財産分与に「資産の譲渡」という概念を持ち込む余地はなく、譲渡所得の発生はあり得ないと述べている。（佐藤，1975a, p.145）

この見解は「夫婦の協力で得た」という事実があるならば、いずれか一方の配偶者の名義になっていたとしても、その特有財産にはならないとするものである。

3. 大塚正民の見解

——現実的な収入がない家事労働も夫婦財産の形成に寄与するとして共有持分を肯定し、また、そもそも夫婦間において特有財産と共有財産を区別すること自体が無意味であるとする説

大塚正民（1976）は、まず、特有財産と共有財産との区別は、それを取引ないし引当ての対象とする第三者との関係でのみ意味があるため、夫婦間で課税対象とすべき取引がなされたか否かの判定をするうえでは、そのような区別は無意味であると述べている。次に、妻として家事に従事する期間における逸失利益の算定に関して争われた事案に対する昭和49（1974）年7月19日最高裁第二小法廷判決⁵⁶を取り上げている。同判決は、現実的な収入を生じない家事労働も「これを他人に依頼すれば当然相当の対価を支払わなければならない」のであるから、家事労働に従事する妻も「財産上の利益を挙げている」のであり、また、「法律上も、妻の家

計支出の節減等によって蓄積された財産は、離婚の際の財産分与又は夫の死亡の際の相続によって、妻に還元されるのである」と判示するものである。この判決を取り上げたうえで、大塚は、財産分与として移転される資産は通常、民法第762条によって一方配偶者の特有財産とされた資産である場合が大半であるが、そのような資産は、上記判決の趣旨に照らせば、夫婦間においては実質的共有物にほかならないと指摘している。そして、それが故に、財産分与としての資産の移転は、原則として一種の共有物の分割と見るべきであり、増加益清算説の下であっても分与義務者に譲渡所得は生じないと述べている。(大塚, 1976, pp.175-176)

4. 樋口哲夫の見解

—民法第768条の存在自体から特有財産内の共有持分を肯定する説。但し、別産制に依拠する税法体系との整合性をより重視し、結論において共有持分を認めるべきではないとする。

樋口哲夫(1974)は、理論的には清算的財産分与の場合において「資産の譲渡」は存在しないとの結論を導いている。樋口は、まず、「夫婦の財産関係は、いずれか一方の特有財産と両者の共有財産と決っているわけであるから、夫婦が離婚するときには、特有財産はいずれか一方のものとして、また、共有財産については民法256条・258条所定の共有物の分割ということことでこと足るはずである」としたうえで、それにも関わらず何故、財産分与請求権を付与する民法第768条が定められたのだろうかとの疑問を投げかけている。

その理由について、樋口は、その立法時の事情をも踏まえれば、清算的要素を中核とする財産分与請求権を定めるに当たっての根本思想として、一方配偶者の名において取得した特有財産に対しても他方配偶者の「内助・外助の功が預かっている」のであるから、他方配偶者は、当該特有財

産に対しても法的保護に値する何ものかを有している、との考え方があったからではないかと推察している。そして、結論としては、もともと被分与者が有していた法的保護に値する潜在的な何ものかが顕在化するだけのことであるとし、少なくとも清算的財産分与については「資産の譲渡」といえる実質は存在しないと述べている。なお、清算的財産分与であっても形式的には資産の移転という表象を伴う点については、法技術的に権利移転の形式を取らざるを得ないことに基づくものにすぎない、と切り捨てている。

但し、樋口は、所得税法上及び相続税法上の配偶者等の取扱いを鑑みるに、税法があくまで夫婦別産制を前提としており、上記「法的保護に値する潜在的な何ものか」について何ら顧慮している形跡がないとして、資産の譲渡に当たらないとの結論をやむなく覆している。(樋口, 1974, pp.137-140)

5. 山田二郎の見解

——結論において金子説と同様、資産の譲渡に当たらないと解するものであるが、別産制に依拠する税法体系との整合性を重視する観点から、夫婦の実質的共有財産を認める範囲は限定的であるべきとする説

山田二郎(1979)は、「財産分与が夫婦財産の清算の性質をもっているときは、その範囲内において、そこにはなんら経済的利益の享受を伴っているとはいえないから、有償であるとは解し得ず、現行法のもとでは譲渡所得課税の対象外になるものと考えている」と述べている。この見解は、第二論点である分与義務消滅利益の対価該当性に対する見解をも併せたものとなっており、資産の譲渡といえる実質がないのであるから当然に経済的利益の享受もないとの趣旨である。但し、山田は、「相続税、贈与税の規定等からみると、婚姻中に夫婦の協力によってえた財産であっても原則

として特有財産あるいは相続財産であるという理解に立って、種々の軽減措置が設けられているようで、財産分与に伴う譲渡所得課税にあたって夫婦の実質的共有財産を余り広く認めることは、税法全体の解釈に整合性を欠くことにもなりかねない」とも述べており、一定の留保を付している。

(山田, 1979, p.36)

6. 四元俊明の見解

——家産の共有支配的な実態を重視し、共有物分割に「資産の譲渡」の実質はないとする課税実務の取扱いに準じて、清算的財産分与を解釈すべきとする説

四元俊明(1988)は、「経済的実態からすれば、清算分与による資産の割譲は婚姻中夫婦が共同で事実上取得し、所有し、かつ、利用してきた家産を離婚に伴って適宜にそれぞれが分有することとしたに過ぎず、そこに、譲渡所得課税が対象とする含み益の顕在化があったとは到底いえない」と述べ、清算的財産分与への譲渡所得課税を否定的に解している。四元は、その理由を述べる前提として、まず、共有財産の分割、すなわち、共有物の分割⁵⁷に対して課税されていた時期が長くあったこと及び、その取扱いが、課税上のトラブル防止の観点から、所得税基本通達等の改正⁵⁸を通じ、「資産の譲渡」があったとはみなさない取扱いへと変更されたことを指摘している。そして、更に、清算的財産分与の経済実質は共有物の分割の場合とほぼ同じであるから、清算的財産分与についても共有物の分割の場合と同様に、「資産の譲渡」とはみなさない取扱いとすべきであると結論付けている(このような見解は学問上、準共有分割説といわれている)。(四元, 1988, pp.352-354)

四元は、婚姻中に取得した財産を共有であると擬制することの是非については、次のように述べている。

民法との関係でいえば、もとより、夫婦財産関係における稼働者帰属や夫婦別産制の原則（民法762）の下では、離婚の際といえども家産共有を法的に擬制することは受け入れ難いが、その源泉である所得の帰属を含めて家産の共有支配的な実態は否定できるものではなく、だからこそ、民法は、家産の最終清算の場面では、原則のカウンターバランスとして夫婦死別の場合の相続には法定相続分としてその要素を含ましめ、生別（離婚）の場合の財産分与には清算要素としてこれを含ませる制度を採ったと理解すべきである。

（四元, 1988, p.354）（第2括弧は筆者）

すなわち、四元は、家産共有を擬制することに問題はあがるが、夫婦共同生活における実態を重視するならば、そのような擬制もやむを得ないと述べているのである。したがって、四元によれば、共有物の分割の場合と同様、清算的財産分与としての資産の移転に「資産の譲渡」の実質はないのであるから、分与義務者への譲渡所得課税は妥当ではない、ということになる。

第3節 分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点）

本節では、清算的財産分与として資産を移転し、その移転により分与義務が消滅したことをもって経済的利益を享受したといえるか否か、すなわち、分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点）に係る代表的な見解を取り上げる。

第1項 対価の存在を肯定する説

1. 広瀬正の見解

——最高裁昭和50年判決の原審（控訴審）で示された判決理由と同旨。義務の「履行」による義務消滅の場合であっても経済的利益を享受すると捉

える説である。

広瀬正の見解は、最高裁昭和50年判決の原審（控訴審）の判決に対するものであるが、判旨を全面的に肯定するものといえる。すなわち、広瀬は、債務の履行に代えてされる場合のみならず債務の履行としてされる場合の資産の移転も、有償での資産の移転と解するのが相当であるとしている（広瀬, 1973, p.132）。

2. 伊藤好之の見解

——分与義務は離婚に伴って当然に生じるものであり、このような義務の履行は、売買等の契約締結により発生する財産引渡義務の履行とは異なるとし、最高裁昭和50年判決の代物弁済的論理を肯定する見解

伊藤好之（1975）は、まず、最高裁昭和50年判決の原審（控訴審）判決が、調停成立により確定された具体的義務の履行として資産が移転されたことに注目して経済的利益を見出していることを指摘する。そして次に、最高裁昭和50年判決について、控訴審判決のように協議、調停等によって財産分与義務の内容を具体的に確定する行為に注目せず、離婚の成立により発生する「実体的な財産分与義務そのもの」の消滅を経済的利益の発生と解するものであると述べている。そして、そのうえで、最高裁昭和50年判決が、分与義務者における経済的利益の発生を肯定した控訴審判決を「結論において正しい」として是認するものであったと述べている。また、伊藤は、最高裁昭和50年判決が上記のように原審と異なる理由付けをした原因を、義務の履行によっては経済的利益は発生しないとの上告理由に応答するためであったと指摘している。そのうえで、「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異なることは、明らかである」と述べ、同判決の理由及び結論を正当なものとして支持している。(伊藤, 1975, p.132)

3. 河合昭五の見解

——伊藤説とほぼ同旨。但し、伊藤がいう「実体的な財産分与義務そのもの」を「融合された一個の離婚給付請求権」として検討を行っている点が異なる。

河合昭五(1976)は、財産分与請求権を融合説⁵⁹により解釈している。そして、河合によれば、この融合説の立場では、財産分与として資産を移転した場合に「離婚給付義務」の消滅という対価が生じると解することとなる。この解釈に立てば、離婚後扶養や慰謝料として資産を移転した場合と同様に考えることができるから、有償での「資産の譲渡」として譲渡所得課税を行うのは当然の帰結ということになる。(河合, 1976, p.120)

4. 石井健吾の見解

——財産分与に際し、資産を時価相当額の経済的価値のあるものとして移転するのは、離婚成立時に発生した当該時価相当額の分与義務を消滅させるためであると解する説

石井健吾(1979)は、財産分与として資産が移転される場合は、「特段の事情がない限り、当事者は、当該資産を、時価相当額の経済的価値のあるものとして、右時価相当額の分与義務を消滅させるため」に移転するものと解されるため、「譲渡所得の金額は、分与者に右資産の時価相当額の経済的利益の収入があったものとして計算すべきことになろう」と述べている。(石井, 1979, p.225)

この見解は、離婚成立時に発生した分与義務を消滅させることを目的として資産を移転すると解するものである。

5. 植松守雄の見解

——財産分与が複数の要素を併有し、また、実際は慰謝料や離婚後扶養の意味合いが強いとして経済的利益の発生を肯定する説

植松守雄（2011）は、分与者が経済的利益を得たと解すべきかについて、「この問題は財産分与の性質をどうみるかという点に帰着する」と述べている。すなわち、「財産分与の性質がいろいろの要素を併有していること、さらに、実際には慰謝料ないし離婚後の扶養のための給付という性格が強いとされることを考えると、その限りでそれらの義務の消滅という意味での経済的利益の享受を認めることができるものと考えられる」との見解を示している。（植松, 2011, p.689）

第2項 対価の存在を否定する説

1. 佐藤義行の見解

——「経済的利益」は不確定概念であるから課税の根拠とすべきではなく、また、財産分与という法律上の義務を原因とする資産の流出は、経済的利益をもたらさないとする説

佐藤義行（1975a）は、最高裁昭和50年判決について、「財産分与についての当事者の協議・調停・審判等によって生じた資産移転の債務の消滅という法律構成をせず、財産分与義務そのものの消滅による経済的利益という理論構成をしたところに一つの目新しさと理論的進歩がうかがえる」と述べ、その代物弁済的論理自体は肯定的に受け止めている。しかし、いくつもの理由を挙げ、同判決の判断に反対の意を表している。その理由の

1つは、そもそも譲渡所得の基因となる「資産の譲渡」に該当しないというものであり、その詳細は佐藤に関して前節で述べたとおりである。この他、佐藤は、同判決の判旨に賛成し難い理由を2つ挙げている。1つは、同判決が、昭和40年の所得税法全文改正で初めて法文に表れた「経済的利益」という未だ不明確かつ不安定な概念をことさらに判決理由に取り入れた点である。すなわち、「租税法律主義を最高法原則とする税法においては行政または司法による補充解釈を必要とする不確定概念は認めるわけにはいかない」ということである。いま1つの理由は、収入すべき経済的利益は、「契約とか法律の定めるところにより法律上の権利として流入すべき利益を指すものと解すべきで、財産分与という法律上の義務によって資産の流出を結果したことをもって『経済的利益』を得たものと解するわけにはいかない」というものである。(佐藤, 1975a, p.144)

なお、佐藤(1975b)は、最高裁昭和50年判決の原審(控訴審)の判決に対しては、「そもそも財産分与は対価なくして不動産所有権を相手方に移転することであり、また、「債務のみを負担し取得する財産的権利の何一つない財産分与によってはいかなる対価も収益も発生しない」と厳しく批判していた。(佐藤, 1975b, pp.180-181)

しかし、最高裁昭和50年判決が代物弁済的構成を採ったことから、この批判はいわば焦点を外された格好となった。

2. 竹下重人の見解

——財産分与に係る実体的な権利義務は、協議・調停等を通じて初めて確定するため、最高裁昭和50年判決が採用したとされる代物弁済的構成には無理があり、また、履行による義務の消滅によっても経済的利益は発生しないとす説

竹下重人(1983)は、まず、財産分与請求権を「協議の申出あるいは調

停の申立をすることができるという抽象的な権利あるいは法律上の地位」であると解し、財産分与に係る実体的な権利義務は、協議・調停等を通じて初めて確定すると指摘している。そして、それ以前に生じていた「義務そのもの」は、分与契約・調停条項等の内容に具体化されることによって消滅すると解している。更に、竹下は、分与契約・調停条項等の内容として具体化した不動産引渡し等の義務は、履行されることで消滅するが、これは「契約の完結」であって、このことから分与者が経済的利益を受けることはないとしている。また、その理由として不動産の贈与契約の例を挙げている。すなわち、贈与契約の成立により贈与者が不動産の所有権を相手方に移転する義務を負った場合において、当該義務が贈与者による履行行為によって消滅したとしても、「贈与者が何らかの経済的利益を享受するとは、何びとも考えない」のであり、具体化した分与義務が履行される場合も同様である、ということである。(竹下, 1983, p.67)

この竹下の見解は、最高裁昭和50年判決が採用したともいわれる代物弁済的論理とは最も対極に位置するものといえる。

また、竹下は、次のように述べて、当該論理の前提ともいえる、離婚成立により発生した実体的義務としての「債務そのもの」の存在が、ある矛盾を内包している旨を指摘している。

分与義務の履行によって、代物弁済的に、「実体的義務として存在していた」ところの「債務そのもの」が消滅することになり、「その分与義務の消滅はそれ自体一つの経済的利益ということが出来る」とするためには、財産分与について契約・調停等が成立する以前からの分与義務が、契約・調停等の成立後も存続していなければならない。このような論理は財産分与請求権の発生と具体的確定との関係を正しく反映したものとは考えられない。(竹下, 1983, p.67)

この竹下の指摘は、要するに、離婚時に発生し、契約・調停等を通じても影響を受けずに存続する分与義務が資産の移転によって初めて消滅すると解することには無理があるということである。この指摘では、代物弁済により既存の義務（本来の給付に係る義務）が消滅する時点が、代物弁済契約を締結した時点ではなく、実際に代物を給付した時点であることが前提とされている。この代物弁済については、第6章第2節第2項において詳細に論じる。

3. 吉良実の見解

——財産分与の協議等は一種の確認的法律行為であり、具体的な財産分与は、その履行としての単なる事実行為にすぎないから有償性は認められないとする説

吉良実（1979）は、財産分与に関する当事者の協議等はそれまで潜在化していた相手方の所有権を顕在化させる一種の確認的法律行為であるとして譲渡該当性を否定したうえで、「具体的な財産分与は、その確認的法律行為の履行としての単なる事実行為にすぎないので『分与義務の消滅』との関連でそのような財産分与の有償性を認めることはできない」と述べており、竹下重人と同様の結論に達している。（吉良, 1979, p.4）

4. 四元俊明の見解

——分与義務の履行として資産を移転する限りは、経済的利益は発生しないとする説。但し、最高裁昭和50年判決に係る事案は清算的要素を含まず、代物弁済的論理により経済的利益を享受していると解する。

四元俊明（1988）は、最高裁昭和50年判決が「義務の履行は、義務の消滅という利益を対価とする行為である」とは判示していないこと及びその

ように解することが経済的にナンセンスであることを指摘している。その理由として、四元は、「義務を履行すれば義務が消滅する、そんなことは当たり前で、それが一々義務履行の対価であるといっていた日には、例えば売買契約にしる、請負契約にしる、契約に基づいて物を引き渡した人、仕事を完成した人は、それによって契約上の義務が消滅したという立派な対価を得たから、それに加えて代金を受け取ったら二重の利得を得たことになるのか、といえは十分であろう」と述べている。そこで、四元は、財産分与としての資産の移転が義務の履行としてではなく義務の代物弁済として行われた実質を有するかどうかを検討されるべきであるとする。

しかし、四元はここで、最高裁昭和50年判決が、当該事案には清算の要素が含まれないとした原審の事実認定を前提にしていることを指摘している。そして、清算の要素が含まれない以上は資産の移転を代物弁済と見ることに問題はなく、同判決の結論は是認できる、と述べるに留めている。

(四元, 1988, pp.345-347)

これは、清算的財産分与を共有物分割に近いものとする四元の見解に立てば(前項参照)、清算的財産分与としての資産の移転を代物弁済と見ることが妥当かどうかをそもそも論じる必要がないということである。

第4節 小括

本章では、まず、第1節において、民法第762条の解釈及び財産分与の法的性質に関する学説を整理して示した。その要旨は以下のとおりである。

民法第762条の解釈としては、これを別産制を定めた規定と解するのが通説・判例の立場である。この解釈は、夫婦を独立した法主体間の関係と見るものであるが、婚姻中は家事労働等の内助の功が財産の帰属に直接結び付かないという欠点がある。この他の解釈としては、①民法第762条を純粋別産制を定めたものと解したうえで、寄与の度合いに応じて不当利得返還請求権等の債権が夫婦相互間に発生すると捉える見解、②帰属不明財

産を夫婦共有とする民法第762条第2項を拡張解釈し、婚姻中に夫婦の協力で取得された財産を夫婦の共有と見る見解、などがある。

財産分与の法的性質については、夫婦財産の清算、慰謝料及び離婚後扶養の3つの要素が含まれ得るとする我妻栄の見解を、通説・判例とも支持している。このうち、清算的要素が財産分与の中核的意義であることに学説上異論はなく、民法第768条の規定ぶりからも明らかである。扶養的要素については、人道上の責務であるとする説（婚姻の余後効説）のほか、婚姻中の性別役割分業による生活力低下の補償と見る説（分業説）などがある。慰謝料的要素については、財産分与請求権に含め得るか否かで学説上の対立があったが、最高裁は、別個の権利であっても財産分与請求権の一要素として含め得ると判示している。財産分与請求権が上記3要素を含むとしても、財産分与請求権を、要素ごとに独立して成立した請求権の総称であると解する見解（複合説）と、要素ごとの請求権が融合した一個の離婚給付請求権ともいうべき請求権と解する見解（融合説）で対立がある。

第2節では、清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）に係る学説を肯定説・否定説に区分して取り上げた。その要旨は以下のとおりである。

譲渡に該当するとの立場（肯定説）からは、①被分与者の潜在的持分は、分与される具体的財産として顕在化するとしても正確な照応や必然性を期待できるものではない（伊藤、植松）、②別産制を定める民法の規定及びこれに基づき種々の配慮を伴う形で構築されている税法体系を重視する必要があるため、婚姻中に取得された財産に共有持分を認識すべきではない（広瀬）等の見解がある。

一方、譲渡に該当しないとの立場（否定説）からは、①婚姻継続中に蓄積された財産は、その名義に関わらず実質的には夫婦の共有と見るべきである（金子）、②現実的な収入がない家事労働も夫婦財産の形成に寄与するとの最高裁判例を重視すれば、特有財産と共有財産を区別することに意味はない（大塚）、③税法上の各種制度や民法規定との整合性よりも家産

の共有支配的な実態を重視し、共有物分割と同様に解釈すべきである（四元）等の見解がある。

第3節では、分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点）に係る学説を取り上げた。その要旨は以下のとおりである。

経済的利益の享受があったとする立場（肯定説）からは、①義務の「履行」による義務消滅の場合であっても経済的利益を享受する（広瀬）、②分与義務は離婚に伴い当然生じており、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いため、代物弁済として捉えるべきである（伊藤）等の見解がある。

一方、経済的利益の享受はないとする立場（否定説）からは、①財産分与に係る実体的な権利義務は、協議・調停等を通じて初めて確定するものであるから代物弁済的論理は妥当ではない（竹下）、②財産分与の協議等是一種の確認的法律行為であり、具体的な財産分与は、その履行としての単なる事実行為にすぎないから有償性は認められない（吉良）等の見解がある。

次章では、清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）及び分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点）のそれぞれに関する重要判例を取り上げ、その判決論理を確認する。

第5章 裁判所の解釈

本章では、まず、第1節において、清算的財産分与としての資産の移転が所得税法第33条第1項にいう「資産の譲渡」に該当するか否かという論点（第一論点）の検討に資するものとして、清算的財産分与が共有物分割に該当するか否かが争われた裁判事案を取り上げる。

次に、第2節において、当該移転によって分与義務者が「分与義務の消滅」という経済的利益を享受するか否かという論点（第二論点）の検討に

資するものとして、この論点そのものが争われた裁判事案を取り上げる。

第1節 夫の特有財産中の妻の共有持分が否定された裁判事案

本節では、分与義務者への譲渡所得課税に当たり、清算的財産分与が共有物分割に該当するか否かが争われた事案を取り上げる。本事案に係る上告審判決（最高裁平成7（1995）年1月24日第三小法廷判決⁶⁰）は、清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）について明確に判示するものであり、その後の判例の立場ともなった。同判決は、第一審（東京地判平6.2.1）での認定事実及び判決理由を概ね引用した控訴審（東京高判平6.6.15）の判断をそのままは認ずるものであるため、第一審及び控訴審の判示事項を中心に、以下見ていくこととする。

第1項 事実の概要

会社員X₁（原告）は、平成元年3月20日に成立した妻A（以下、「訴外A」という。）との調停離婚に伴い、X₁の単独名義に登記されていた2筆の土地（以下、この2筆の土地を「本件土地」という。）及びその土地上の建物（以下、「本件建物」という。）のすべて（以下、併せて「本件不動産」という。）を財産分与として訴外Aに移転した。訴外Aは、婚姻の全期間を通じて専業主婦であってその固有の収入を持たず、X₁の収入により家計を維持し長男を育てたものである。

本件土地は、昭和26年から賃借していた土地の底地権を昭和46年に地主から買い取って取得したものである。また本件建物は、本件土地の賃借時に新築した建物（以下、「旧建物」という。）を昭和53年に取り毀したうえ、昭和54年に工事代金1600万円で新築したものである。本件土地の賃借に係る権利金、底地権の買取り資金及び本件建物の新築に要した金員はX₁の借入れによるものであり、X₁の給与及び退職金によって昭和62年までにすべて完済されている。

本件不動産全体の取得時から財産分与時までの資産価値の増加益（以下「本件増加益」という。）は、財産分与時における本件不動産の価格及びその取得価格がそれぞれ1億0114万6480円及び1642万6924円であったことから、8471万9556円であった。

X₁は、法定の申告期限までに、所轄税務署長Y₁（被告）に対し、本件不動産がX₁と訴外Aの共有財産であることからX₁に生じた譲渡所得は本件増加益の2分の1に相当する4235万9778円であり、租税特別措置法第35条第1項所定の特別控除3000万円を差し引いた1235万9778円が分離長期譲渡所得になるとして、平成元年分の所得税の確定申告を行った。

これに対し、Y₁は、平成2年4月27日付けでX₁に対し、納付すべき税額として申告された207万3900円を230万5300円とする更正を行い、更に、同年7月31日付けでX₁に対し、本件増加益（8471万9556円）から特別控除3000万円を差し引いた5471万9556円をX₁の分離長期譲渡所得とする再更正（以下「本件再更正」という。）及び、122万5500円の過少申告加算税賦課決定（以下「本件決定」という。）を行った。

X₁は、平成2年8月20日、本件再更正及び本件決定を不服としてY₁に異議申立てをし、これが棄却された後、同年12月14日には国税不服審判所長に審査請求をしたが、これも棄却された。そこでX₁は、本件再更正及び本件決定のいずれも、不動産の分離長期譲渡所得の過大な認定を前提とする違法なものであるとして、それらの取消しを求めて出訴した。

第2項 当事者の主張及び第一審判決

第一審でX₁は、賃借時の権利金が訴外Aの手持ち資金から捻出された旨、旧建物の新築時に訴外Aが実家から新築家屋2軒分の建築資材を貰い受け、1軒分を旧建物に現実に使用し、その余の1軒分を旧建物の建築請負代金の支払いのために代物弁済として供した旨、及び、かかる事情の下、本件土地の借地権及び旧建物の所有権が訴外A自身に帰属するとの認

識を訴外Aが有していた旨を主張した。

次にX₁は、本件土地の底地権の買取り及び本件建物の新築のために行った借入れに係る弁済にもっぱらX₁の給与・退職金が充当されたことを認めたとうえで、訴外Aが、X₁との40年以上にわたる夫婦生活において、X₁の勤務先からの給与・退職金だけで家計を切り回し、借入金の弁済を通じて行う資産形成に多大の貢献をした旨を主張した。

X₁は、更に、上記主張に含まれる事実から、本件不動産がその登記名義に関わらず、X₁と訴外Aが2分の1ずつの持分を有する共有財産として取得されたものであるとしたうえで、次のように主張した。

本件財産分与による所有権の移転は、本件不動産のうちのX₁の共有持分2分の1についてだけ行われたものである。本件不動産のうち訴外Aの共有持分2分の1については、離婚に際して真正な訴外Aの登記名義に回復するために、本件不動産全部につきX₁から訴外Aへの財産分与という表現形態の法律行為が用いられたに過ぎないのであり、訴外Aの共有持分に関する限り、本件財産分与は権利移転の効力を有しない。

このX₁の主張は、X₁の名義になっている本件不動産の2分の1が実質的には訴外Aに帰属していたとするものである。

また、X₁は、実質所得者課税の原則に照らし本件再更正には問題があるとして次のように主張した。

仮に、本件不動産がX₁と訴外Aとの共有ではなくX₁の単独所有に属していたとしても、訴外Aの本件土地借地権及び旧建物の取得に際しての経済的な貢献度及び本件不動産の資産形成が行われた婚姻生活における貢献度に照らせば、訴外Aは、X₁と長年婚姻生活

を継続した妻として、本件不動産につき実質的には2分の1の持分を有していたというべきである。このことは、不動産の財産分与による譲渡所得に対する課税においても考慮されるべきであり、これを考慮せずに譲渡所得の全部がX₁に帰属するという前提で行われた本件再更正は、実質所得者課税の原則（所得税法12条）に反するものとして違法である。

このX₁の主張は、課税上は、資産から生ずる収益の帰属を実質所得者課税の原則によって判断すべきであるとするものである。

そしてX₁は、以上の帰結として、本件不動産について生じた本件増加益のうちX₁の共有持分に相当する部分のみが課税すべき増加益であると主張した。すなわち、本件増加益（8471万9556円）の2分の1に相当する4235万9778円から租税特別措置法35条1項所定の3000万円の特別控除を差し引いた1235万9778円が課税対象となる分離長期譲渡所得の金額である、と主張した。

かかるX₁の主張に対し、Y₁は、X₁単独所有の本件不動産の全部が訴外Aに移転されたのであるから、本件増加益の全額である8471万9556円から3000万円の控除を行った5471万9556円が平成元年中にX₁に生じた分離長期譲渡所得となる旨主張した。

第一審・東京地裁平成6（1994）年2月1日判決⁶¹は、本件土地に係る借地権及び旧建物の取得に際して訴外Aが資金や建築資材を拠出したとするX₁の主張を否定したうえで、次のように判示し、X₁の請求を退けた。

訴外Aは、長年にわたりX₁と婚姻生活を継続し、X₁の給与収入によって家計を切り回し、X₁の資産形成に貢献したから、離婚に伴う財産分与により、それまでに形成した資産を清算する際には、右の貢献が評価されるべきではある。しかし、民法は、財産の所有

権や共有持分は法律行為によって取得・移転するものとしたうえで、共有状態を解消する共有物分割の手續とは全く別個の制度として財産分与を規定しており、このような法の趣旨に照らせば、夫名義の資産形成に対する妻の貢献は、あくまでも具体的な財産分与が行われた後に特定の財産に対する所有権又は共有持分として顕在化するに過ぎず、財産分与以前の段階において既に妻の貢献の度合いに応じて夫名義の特定財産に対する共有持分が発生しているとするには到底できないところである。したがって、訴外Aが専業主婦として家計の維持に貢献したことを根拠として、X₁との婚姻継続中に形成された資産である本件不動産につき、訴外Aには2分の1の共有持分があったとすることはできない。

上記判示事項は、資産形成への訴外Aの貢献を認めながらも、財産分与が行われる前の時点における訴外Aの共有持分の存在を否定するものである。

また、第一審・東京地裁は、実質所得者課税の原則に反するとのX₁の主張をも退けた。すなわち、同地裁は、まず、「財産の譲渡所得が帰属する者は、当該財産の取得時から譲渡時までその交換価値を支配していた所有者ということになる」と述べ、譲渡所得の帰属者を定義付けた。そして、そのうえで、「本件不動産の所有者はX₁以外に存在しないから、本件財産分与によって生じた譲渡所得が帰属する者はX₁のみであり、実質所得者課税の原則に照らしてX₁以外の者に譲渡所得が帰属すると解することはできない」と判示した。

この第一審判決を不服として、X₁は控訴した。次項では、主に控訴審判決の要旨を示し、裁判所の考え方を明らかにする。

第3項 控訴審判決及び最高裁判決

控訴審・東京高裁平成6（1994）年6月15日判決⁶²では、第一審で認定された事実及び理由をほぼ全て引用したうえで、次の2つの判示事項を追加し、X₁の控訴を棄却した。

判示1

また、夫名義の資産形成に対する妻の貢献が顕在化するまでの間、妻が夫名義の財産に対しなんらかの潜在的な持分を有するとしても、それは未だ持分割合も定まっていない抽象的な権利というべきものであり（右資産形成の態様には種々様々なものがありうるし、夫婦の財産は通常複数ものから成るものであるから、それらのすべてについて一律に妻が2分の1の共有持分を有するとみることはできない。）、現実の財産分与手続がされて初めて具体的な権利として確定するものである。

判示2

したがって、財産分与が単に右潜在的持分を顕在化させ、それを正式に帰属させるだけの手続とはいえないのであって、財産分与によって初めて夫名義の財産に対する妻の所有権又は共有持分が発生するといわざるを得ないから、そこに資産の譲渡と目される実質があることは明らかである（以下略）。

上記判示事項は、夫名義の財産における妻の潜在的持分の存在を肯定するとしてもなお、具体的な権利と同等に扱うことはできないとするものである。

X₁は、上記控訴審判決を不服として上告したが、最高裁平成7（1995）年1月24日第三小法廷判決はこの上告を棄却し、X₁敗訴として判決が確

定した。

第2節 分与義務の消滅による経済的利益の発生が肯定された裁判事案

本節では、財産分与として資産を移転した場合に分与義務者に譲渡所得が生じるか否かが争われ、最高裁としての初判断が示された事案を取り上げる。本事案に係る上告審判決（最高裁昭和50年5月27日第三小法廷判決）では、分与義務者における譲渡所得の発生が肯定され、結果として、それまでの税務上の取扱いを追認する形となった。この判断は、同様の事案に係る最高裁昭和53（1978）年2月16日第一小法廷判決⁶³でも踏襲された。また、更に、一方配偶者（原告）の特有財産の形成に対する他方配偶者の貢献度がより高い事案について示された最高裁昭和53（1978）年7月10日第一小法廷判決⁶⁴においてもこの判断は維持され、判例上確定したものとなった。

以下では、下級審判決の内容とも比較しつつ、最高裁昭和50年5月27日第三小法廷判決の意義及び論理構成を明確にしていく。

なお、本節に掲げる判決では、「慰藉料」の語を用いていることから、本節に限り、「慰謝料」ではなく「慰藉料」の語を統一して用いることとする。

第1項 事実の概要

医師X₂は、昭和25年頃B（以下、「訴外B」という。）と結婚し、昭和29年2月に長女をもうけ、同年5月に名古屋市から土地付き分譲住宅（以下「本件不動産」という。）を自己名義により約105万7245円で購入した。X₂は、本件不動産において訴外B及び長女と家庭生活を送っていたところ、X₂の女性問題などを原因として昭和39年頃から別居を始め、婚姻後にX₂が別途自己名義で取得した住宅に住むようになった。

その後、X₂は、昭和42年に家庭裁判所に対して離婚調停の申立てを行

い、同年5月10日に離婚調停が成立した（以下、「本件調停」という）。本件調停では、 X_2 が訴外Bに対し、慰藉料として、本件不動産及び電話加入権を移転し、かつ、現金1450万円を分割して支払うほか、長女の養育費として、現金360万円を分割して支払うことが定められた。

X_2 は、本件調停の成立後、本件不動産の訴外Bへの移転を履行し、昭和42年12月8日に訴外Bに所有権を移転する登記手続きを完了させた。その後、 X_2 は、昭和42年分の所得税について、所轄税務署長である Y_2 に対し法定申告期限内に確定申告を行った。しかし、 Y_2 は、この確定申告に対し、本件不動産の訴外Bへの移転に係る譲渡所得の申告がなされていないとして、譲渡所得金額148万8877円のみを付加する内容の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。なお、上記譲渡所得金額は、本件不動産の時価相当額を433万5000円とし、取得価額105万7245円及び特別控除30万円を控除したうえで2分の1を乗じて算定されたものである。

X_2 は、本件不動産は本件調停の結果、財産分与として移転したものであり、その移転によって何等の所得も得ていないのであるから上記処分は違法であるとして、 Y_2 に対する異議申立て及び名古屋国税局長に対する審査請求を行ったが、いずれも棄却された。そこで X_2 は、上記処分の取消しを求めて出訴した。

第2項 当事者の主張及び下級審判決

1. 第一審での原告及び被告の主張及び第一審判決の判旨

第一審で X_2 は、次のように主張した。

- (1) 譲渡所得課税の本質は値上がり益に対する課税ではなく譲渡差益に対する課税であることから、所得税法第33条にいう「資産の譲渡」は有償での資産移転のみを対象としており、対価の受入れを伴わない無償での資産移転は含まれない。
- (2) 名目を「慰藉料」とした調停調書の記載は便宜上のものであり、実

質は財産分与である。

- (3) 財産分与は、その法的性質をどのように解するにせよ、無償行為である。
- (4) 仮に、慰籍料の支払いとして移転されたとしても、それは所得税法第36条第1項にいう収入金額を伴う取引ではないから、いずれにしても本件不動産の移転は無償行為であり「資産の譲渡」には該当しない。

このX₂の主張に対し、Y₂は答弁として次のように主張した。

- (1) 譲渡所得とは資産移転の機会にその所有者に帰属する増加益を所得として清算し課税する趣旨のものであるから、現実に対価を取得したか否かを問わず、それが移転行為によって顕在化したときに課税所得として把握され、課税の対象とされる。
- (2) 調停条項に基づきX₂が行った本件不動産の移転は、所得税法第33条第1項にいう「資産の譲渡」であり、また、調停により生じたX₂の債務を現物で弁済する行為であるから、X₂は資産の増加益を現実に享受している。
- (3) 仮に、本件不動産の移転が夫婦共通財産の清算及び離婚後扶養を目的とする財産分与を含むものであるとしても、分与者が婚姻中に得た資産は、民法上は分与者の完全な所有に属するのだから、分与者が当該資産を財産分与として被分与者に移転した場合は「資産の譲渡」があったというべきである。
- (4) 財産分与義務は、婚姻生活中に抽象的に存在しており、それが離婚に際し、調停、協議等を経て具体的に決定される。分与者は、この義務の履行として資産を分与するときに、資産の増加益を現実に享受する。したがって、この時点で、既に分与者に帰属していた増加益に課税するのは相当である。

第一審・名古屋地裁昭和45（1970）年4月11日判決⁶⁵は、大要次のように判示してX₂の請求を棄却した。

- (1) 本件不動産の訴外Bに対する移転について、双方協議のうえ、最終的に調停調書上に明白に慰藉料として記載された以上、これを慰藉料ではなく財産分与と論ずるのは誤りである。
- (2) 本件不動産がX₂の特有財産であることに争いはなく、また、その訴外Bに対する移転が所得税法第33条第1項の譲渡所得の課税対象であることは、同法第36条第1項括弧書きで「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」としていることから明らかであり、これを無償譲渡であるとするX₂の所説を首肯することはできない。

X₂は、上記第一審判決を不服として控訴した。

2. 控訴審での原告及び被告の主張及び控訴審判決の判旨

控訴審でX₂は、次のように主張した。

- (1) 本件不動産を訴外Bに移転したのは、調停調書の記載に関わらず、財産分与の趣旨である。
- (2) 同様に、異議申立て及び審査請求の書類における慰藉料との記載も、調停調書との不一致は許されないと委任を受けた税理士が即断したこと等の理由によるもので、当事者の真意を表すものではない。
- (3) 課税要件を構成する事実の認定にあたっては、当事者間で採用された名称に拘泥することなく、その法実態を正確に把握すべきである。

このX₂の主張に対し、Y₂は答弁として次のように主張した。

- (1) 家庭裁判所において慰藉料として協議が調い、調停調書にその旨が記載されたことから、当事者の真意は慰藉料に基づくものであることが明白である。また、課税処分後において調停成立前の話し合いの歴史的事情のみを捉え、最終的に協議確定した内容を無視して財産分与であると主張することは失当である。
- (2) 慰藉料としての本件不動産の移転は、その移転時の価額に相当する額の弁済にほかならず、また、 X_2 が当該不動産を他に処分してその代価を訴外Bに与えることと同視できるから、所得税法第33条第1項に規定する「資産の譲渡」に該当する。

Y_2 は、上記(1)、(2)のほか、更に次のように主張した。

仮に本件土地建物の譲渡が控訴人主張の如く財産分与であるとしても、それは婚姻中に抽象的に存在する財産分与義務という潜在的債務が離婚による調停によって確定債務として顕在化され財産分与を履行することによって右確定債務が消滅することになり、若し右履行がなされない場合は財産分与を受ける者の地位において財産分与に代る損害賠償を請求することになるものであり、その請求の対象となる金銭は調停時における当該物件の価額相当額とされることを考えれば、右財産分与も確定債務を消滅せしめる効果を有する点からみて、所得税法第33条第1項に規定する資産の譲渡に变りはない。

Y_2 の上記主張は、財産分与義務を履行することによって、その不履行の場合の損害賠償債務を免れるのだから有償の譲渡であるとするものである。

控訴審・名古屋高裁昭和46(1971)年10月28日判決⁶⁶は、大要次のように判示して X_2 の控訴を棄却した。

- (1) 婚姻から離婚に至るまでの経緯に加え、本件不動産が X_2 の特有財産であったこと、訴外Bが再婚した場合には調停調書において定めた訴外Bの慰養料分割請求権が翌月から消滅すること等を併せ考えれば、本件不動産の移転は、調停条項の「慰養料」なる文言の表現にかかわらず、将来の扶養を目的とする財産分与の性質をも含めた趣旨のものであったと解するのが相当である。
- (2) 譲渡所得課税の本質は、譲渡差益に対する課税ではなく、資産の値上がり益に対する課税である。
- (3) 譲渡所得に対する課税の本質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と解すべきであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入れを伴うときは、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第9条第1項8号（現所得税法第33条）の規定である、とする最高裁昭和43（1968）年10月31日第一小法廷判決の見解は正当である。
- (4) 慰養料その他債務の履行として又は債務の履行に代えて資産の移転がなされる場合は、「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ったことになり、これによっ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」のであるから、現実的な対価の受入れがある売買、交換等と同様、「資産の移転が対価の受入れを伴う場合」に該当する。したがって、本件不動産の移転が「慰養料又は財産分与の履行或はその双方の履行と解せられるとしても」、所得税法第33条第1項にいう譲渡所得があったとして Y_2 がなした更正処分は適法である。

上記判示事項は、まず、譲渡所得課税の本質が資産の値上がり益に対する課税であることを示し、そのうえで、債務の履行であっても代物弁済であっても、財産分与義務が消滅した以上は経済的利益の享受があったとするものである。

X₂は、上記控訴審判決を不服とし、その全部破棄を求めて上告した。

第3項 上告理由及び最高裁判決

上告代理人竹下重人は、上告理由として、次のように主張した。

- (1) 控訴審で引用された最高裁判所昭和43(1968)年10月31日第一小法廷判決の見解は、旧所得税法9条1項8号(現所得税法第33条)が対価(経済的利益を含む)の受入れを伴う場合のみを対象とした規定であることを明らかに示すものである。
- (2) 資産の移転が代物弁済の履行としてなされる場合に限っては、資産の移転による義務の消滅をもって「経済的利益を享受しこれが具体化した」とする控訴審判決は正当である。
- (3) しかしながら、代物弁済による資産の移転と義務の履行としての資産の移転とを同一視することはできない。売買等の契約により権利移転義務を負担した譲渡人が権利移転を実行して、その義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り、その義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。
- (4) 同様の趣旨は財産分与についても当てはまる。すなわち、その合意の成立により生じた無償での権利移転の義務の履行として、現実に権利移転の行為をしたとしても、分与者が何ら経済的利益を享受するものではないから、本件不動産の移転のうち財産分与としてなされた部分は、所得税法第33条に規定する有償譲渡に該当しない。

このX₂の上告について、最高裁昭和50（1975）年5月27日第三小法廷判決⁶⁷は、次のように判示し、これを棄却した。

〔前段部分〕

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41年（行ツ）第102号同47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁参照）。したがって、所得税法33条1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っさいの行為をいうものと解すべきである。そして、同法59条1項（昭和48年法律第8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って、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。

〔後段部分〕

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768条、771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って具体的に確定されるが、右権利義務そのものは、離婚の成立によって発生し、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
 ということができる。したがって、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、これによって、分与義務の消滅という
 経済的利益を享受したものである。

上記判決の前段部分では、まず、譲渡所得課税の趣旨を示し、次に、所得税法第33条第1項が「有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為」を対象とする規定であると述べている⁶⁸。そして、そのうえで、同法第59条第1項が収入金額を擬制するものであって所得の存在自体を擬制するものではない旨指摘している。

そして最後に、所得税法第59条1項が譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定⁶⁹として位置付けられていることを根拠に、同項を、課税対象として同法第33条に取り込まれた無償での資産移転について、(所得ではなく)収入金額を擬制する規定であるにすぎないと明示している⁷⁰。

後段部分は、離婚成立時に実体的なものとして発生した財産分与の権利義務が最終的に消滅する事実を捉えて、これを経済的利益の享受であるとするものである。上告理由では、「財産分与は片務・無償行為であり、分与者が協議もしくは調停によって負担した目的財産の権利を移転すべき債務の履行として現実に権利移転の行為をしたからといって、分与者がそのことにより何ら経済的利益を享受するものではない」(下線は筆者)との主張がなされたが、上記後段部分はこの主張に対するものとして、分与義務者における経済的利益の発生を明確に肯定した。

第3節 小括

本章では、まず、第1節において、清算的財産分与が共有物分割に該当するか否かが争われた事案を取り上げた。この事案は、会社員であったX₁が自己名義で所有する不動産を財産分与として元妻に移転した後、当

該不動産の値上がり益の2分の1のみが自己に帰属するとして確定申告を行ったところ、所轄税務署長から再更正処分等を受け、出訴したものである。X₁は、元妻の共有持分に関する限り、財産分与は権利移転の効力を有しない旨主張したが、第一審判決は、財産分与以前に共有持分が発生しているとはできないとして、X₁の請求を棄却した。また、控訴審判決も、夫名義の財産に妻の潜在的持分があるとしてもそれは抽象的な権利にすぎないとして、X₁の控訴を棄却した。そこでX₁は上告したが、最高裁平成7（1995）年1月24日第三小法廷判決でこの上告が棄却されたため、X₁敗訴として判決が確定した。

次に、第2節では、財産分与として資産を移転した場合に経済的な利益の発生が認められるか否かが主に争われた事案を取り上げた。この事案は、医師であったX₂が自己名義で所有する不動産を財産分与として元妻に移転した後、当該不動産に係る譲渡所得がないものとして確定申告を行ったところ、当該不動産に係る譲渡所得があるとして所轄税務署長から更正処分等を受け、出訴したものである。X₂は、第一審及び控訴審を通じて、当該不動産の移転が無償行為である旨主張したが、いずれも敗訴したため上告した。このX₂の上告に対し、最高裁昭和50（1975）年5月27日第三小法廷判決は、分与義務の消滅はそれ自体一つの経済的利益であるとして、上告を棄却し、X₂敗訴として判決が確定した。

次章では、まず、課税に当たって事実を擬制し得るかという観点から清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）を考察する。次に、履行と（履行による）義務消滅との関係性の分析を中心に分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点）を考察する。

第6章 考察

本章では、先行研究の論点整理を行った第4章と同様、2つの論点に分

けて考察する。

まず、第1節では、清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）について、内助の功があった配偶者の共有持分を私法上の事実として又は課税上の事実として、他方配偶者の特有財産中に認め得るか否かを考察する。

次に、第2節では、分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点）について、離婚成立時から具体的分与義務が発生するまでの過程をどのように捉えるべきかを考察したうえで、債務免除益課税に係る米国の理論を援用しつつ、履行による義務の消滅が経済的利益といえるか否かを考察する。

最後に、第3節では、所得税法上の対価の性質を確認したうえで、清算的財産分与において対価が生じているか否かを考察し、第二論点に関する結論を得る。

第1節 清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）

本節では、清算的財産分与の譲渡該当性、すなわち、清算的財産分与としての資産の移転が所得税法第33条第1項にいう「資産の譲渡」に該当するか否かを考察する。

まず、第1項では、稼得収入のなかった配偶者の共有持分を他方配偶者の特有財産中に私法上の事実として認めることの妥当性を検討する。次に、第2項では、当該共有持分を他方配偶者の特有財産中に課税上の事実の擬制により認めることの妥当性を検討する。最後に、第3項では、清算的財産分与としての資産の移転が、課税上の事実の擬制が例外的に許容され得る場合に該当するか否かを、現物分割との対比において考察する。

第1項 私法上の共有持分の認識可能性

本項では、稼得収入のなかった配偶者の婚姻中における内助の功を評価し、私法上の事実として、当該配偶者の共有持分を他方配偶者の特有財産中に認めることの妥当性を検討する。なお、本項において、財産分与の語

を使用するときは、清算的財産分与のみを意味するものとする。

民法第768条第1項の規定によれば、特有財産の直接的な定義は「夫婦の一方が単独で有する財産」（同項括弧内）であり、「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」がこれに含まれる。また、この「婚姻中自己の名で得た財産」は、単に自己の名義で取得したというだけでは足りず、夫婦各自が勤労等で直接稼得した収入又は相続や贈与で直接得た資産がその原資となっている必要がある⁷¹。すなわち、形式及び実質の両方が備わっていないと「婚姻中自己の名で得た財産」とはならない。但し、ここでいう「実質」には、家事・育児等の労務の提供、配偶者の事業への協力等のいわゆる内助の功は含まれない。

この点については、夫が自己名義で稼得した所得の2分の1が家事労働等に従事する妻に帰属するとして行った所得税確定申告の当否及び特有財産を定める民法第762条第1項の合憲性（憲法第24条⁷²に抵触するか否か）について争われた事案がある。この事案で、最高裁昭和36（1961）年9月6日大法廷判決⁷³は、民法第762条第1項の規定により、婚姻中に自己の名で得た財産でなければ自己の特有財産とはならないとして、妻の内助の功を夫の所得に反映させるべき旨主張した上告を棄却した。

また、同判決は、別産制を定める同項の合憲性についても、財産分与請求権、相続権、扶養請求権等の権利が別途規定されており、「結局において夫婦間に実質上の不平等が生じないよう立法上の配慮がなされている」のであるから、憲法第24条の法意に照らして違憲ではないと判示している。これは、妻による内助の功があったとしても、具体的な稼得収入がない以上、妻には「自己の名で得た財産」は生じず、夫名義の特有財産（夫が婚姻前から有する財産も特有財産となるが、以下、本論文では、特有財産は婚姻中に自己の名で得た財産のみを指すものとする。）に対する妻の共有持分も認められないということである。したがって、内助の功は、もっぱら財産分与によってのみ評価されるということができる。

もっとも、この判断の根底には、稼得した収入の帰属先は、その収入の流入元である相手方との関係により決定されるとの論理もあったものと考えられる。例えば、婚姻中に得た財産の帰属を夫婦共有とする旨の夫婦財産契約が締結されている場合に所得も原始的に夫婦共有となるか否かが争われた事案がある。この事案について、東京高裁平成2（1990）年12月12日判決⁷⁴は、「ある収入が所得税法上誰の所得に属するかは、このように、当該収入に係る権利が発生した段階において、その権利が相手方との関係で誰に帰属するかということによって決定されるものというべきである」と判示し、この判断は上告審でも是認されている。この意味においては、たとえ民法第762条の規定がなかったとしても、稼得収入及びその蓄積としての財産の帰属先は、その稼得収入を直接得た配偶者になるべきものと考えられる。

次に、夫婦双方に収入があるなど、具体的な財産形成への寄与が認められるような場合を考察する。この場合は、財産分与の対象財産が一方配偶者のみの名義になっていたとしても、判例・裁決例上、他方配偶者の実質的共有持分が肯定され、その限りにおいて譲渡がなかったものとされている⁷⁵。この判断は一見、合理的にも受け取れるが、実質的共有持分を肯定するなら、財産分与ではなく、むしろ共有物分割として取り扱うべきである。

このような取扱いがなされた裁決例として、国税不服審判所平成6年6月30日裁決⁷⁶を挙げることができる。同裁決は、婚姻後に借入金により一方配偶者の名義で購入した不動産を離婚に際してほぼ均等の地積となるように分筆し、そのうち1筆を財産分与として移転した事案についてのものである。この事案では同等の収入を得ていた夫婦双方の負担により借入金の返済が行われていたことから、同裁決は、そもそも財産分与ではなく共有物分割であると認定し、譲渡所得の発生を否定している。このような判断は、個人主義を旨とする財産法上の原則に即しているともいえ、また、

個人単位課税を基礎とする税法体系とも整合的である。樋口哲夫も、「夫婦の財産関係は、いずれか一方の特有財産と両者の共有財産と決っているわけであるから、夫婦が離婚するときには、特有財産はいずれか一方のものとして、また、共有財産については民法256条・258条所定の共有物の分割ということでこと足りるはずである」と述べており⁷⁷、上記裁決と同様の趣旨と考えられる（樋口, 1974, pp.137-140）。

もちろん、離婚した場合の夫婦形成財産の清算は、財産分与の制度がある以上は、原則として財産分与によって実現を図ることが予定されているというべきであろう。しかし、一方配偶者の名義とされている特有財産について、他方配偶者の稼得収入や受贈財産等がその取得原資の一部となっているのであれば、私法上、財産分与によらずとも実質的な共有持分を認めることは可能である。したがって、共有持分を私法上認め得るような特有財産は、場合に応じて、共有物分割又は財産分与のいずれかの方法により分割すればよいのであり、その意味では、あくまで従たる分与対象財産として位置付けられるべきである。むしろ、そうではない特有財産、すなわち、一方配偶者の名義とされている特有財産であって、その取得に当たって他方配偶者の稼得収入や受贈財産等からの出捐がなく、その内助の功としての寄与・協力のみが事実として存在していたものこそが、財産分与が本来対象とすべき財産といえるであろう。換言すれば、婚姻中に私法上評価され得なかった内助の功を離婚に当たって評価し、応分の財産を帰属させることが財産分与の眼目なのであり、この財産分与によらずして実質的な共有持分を私法上評価することは、財産分与の存在意義を失わしめることにもなる。したがって、内助の功の私法上の評価は、財産分与を通じて夫婦形成財産を分割取得させることによるのみ行われると考えるのが妥当である。

この結論は、内助の功を帰属所得と認識した場合でも変わらない。内助の功は帰属所得⁷⁸の一類型とされており、理論的には所得と観念されるも

のである。しかし、帰属所得は、現行法下では課税が行われておらず、いわば無いものとして取り扱われている。また、発生と同時に消費されるという帰属所得の性質⁷⁹から、財産取得に際して労務等による出資がなされたとの理論付けを行うことも困難であると考えられる。したがって、内助の功は、これを帰属所得と捉えた場合でも、私法上、共有持分として評価される余地はなく、その評価は財産分与に委ねられたものといえる。

また、内助の功に相当する共有持分が私法上存在しないことは、財産分与制度の立法当事者の発言からも裏付けることができる。戦後民法改正に際しての夫婦財産制に係る討議において、奥野健一政府委員は、「結局夫婦の財産というものは、当事者の双方の協力によってつくられたものであるという前提のもとに、夫婦がわかれるのであるから、その財産をわけるようにするという思想であります」と述べている⁸⁰。この発言の趣旨は、「当事者の双方の協力によってつくられたもの」であっても、別産制を定める民法第762条により婚姻中は夫婦の共有財産とはならないが、離婚した場合には、共有財産制の場合の帰結と一致させるために、「その財産をわけるようにする」というものである。つまり、婚姻中は夫婦共有とはならないが、離婚時には「その財産をわけるようにする」から、別産制を受け入れてほしいとの趣旨の発言である。この発言からは、別産制を採用した場合に、稼得収入のある配偶者の特有財産中に他方配偶者のいわゆる内助の功が共有持分として反映されないことを前提にしていることが明白に読み取れる。

更にいえば、この発言は、別産制によって生じる夫婦間における財産帰属の不均衡の調整を、離婚時の財産分与を定める民法第768条に委ねたものとして理解することができる。

このように見てくると、別産制（民法第762条）及び財産分与（同法第768条）の制度趣旨は、婚姻中の夫婦財産関係に内助の功を直接反映させるような法的解釈とは本来相容れない関係にあるということが出来る。

樋口哲夫は、その見解において「法的保護に値する潜在的な何ものか」の存在を示唆しているが⁸¹、「法的保護」は、財産分与請求権によって行うものとされているのであるから、婚姻中において法的に請求し得るような何らかの私法上の権利を認めることは妥当ではない。

以上を要約すれば、婚姻中における内助の功は、私法上の事実としては、如何なる態様においても所得帰属及び財産帰属の面に反映させることはできず、もっぱら離婚時の財産分与によってのみ解決され得るものと考えべきである。

次項では、私法上の事実とは異なる事実を課税要件事実と認定して租税法を適用し得るか否かを検討する。

第2項 課税上の共有持分の認識可能性

本項では、課税上の事実の擬制を行うことにより、稼得収入のなかった配偶者の共有持分を他方配偶者の特有財産中に認めることの妥当性を検討する。

課税要件とは、「それが充足されることによって納税義務が成立するための要件」（金子，2017，p.76）のことをいう。そして、この課税要件に該当する事実のことを課税要件事実という。租税法の適用に当たっては、まず、この課税要件事実の認定が行われる。この認定に際し、課税要件事実の外観・形式がその実体・実質と食い違っている場合には、「別段の定め（例えば地租343条2項⁸²）がない限り、外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って当該事実を認定すべき」（谷口，2016，p.52）であるとされている。したがって、通謀虚偽表示（民法第94条第1項⁸³）に該当するような仮装行為については、その外観・形式に関わらず、隠蔽された真実の法律関係ないし事象が課税要件事実として認定されることになる⁸⁴。外観・形式が法的実質を表していない場合、その外観・形式により作出された法律関係ないし事象は実際には存在しないのであるから、これを課税

上無視して、隠蔽された真実の法律関係ないし事象を課税要件事実として認定するのは妥当な取扱いである。逆に、外観・形式が法実質を表している場合は、その外観・形式がそのまま課税要件事実となる。

そこで、夫婦別産制の場合について考えてみると、夫婦別産制により一方配偶者による家事や家業への協力にも関わらず、稼得収入のある他方配偶者が取得した財産のすべてがその他方配偶者の単独名義になってしまうという事実をもって、外観・形式が法実質を表していないということはいえない。何故なら、前項で述べたように、一方配偶者の内助の功が稼得収入のある他方配偶者の特有財産のうち共有持分として何ら反映されないというのが私法上の事実であり、また法実質であるからである。この場合には、外観・形式と法実質との間に齟齬は生じておらず、仮装行為と同視することはできない。すなわち、夫婦別産制の下では、内助の功に相当する共有持分を法実質として主張することはできず、この私法上の事実即ち、課税上も事実認定がなされることになる。

一方、外観・形式が法実質を表していて両者に不一致が生じていないとしても、租税法の適用上、事実の擬制を行い、別個の法実質を伴う事実を課税要件事実として認定し得るか否かが問題となる。仮にそのような認定を行う余地があるのであれば、少なくとも課税上は、財産分与への譲渡所得課税に際し、内助の功に応じた共有持分を認めるべきとの主張も可能となってくる。

課税に際して事実の擬制を行うことは、ある事実の外観・形式がその法実質を正しく表していることを前提に、その事実を課税上別の事実置き換えようとするにほかならない。この事実の擬制は、多くの場合、租税回避の否認に関連する文脈において問題となる。

金子宏（2017）によれば、租税回避とは、「合理的または正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為」又は「租税減

免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減または排除を図る行為」のことをいう。そして、いずれの行為も、「私法上の形成可能性を濫用することによって税負担の軽減・排除を図る行為」であるといえる。(金子, 2017, p.127)

また、租税回避の否認とは、租税回避があった場合に、「当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと」(金子, 2017, p.128)をいい、これは要するに事実の擬制を行うことである。このような事実の擬制は、租税回避の文脈においては、通常、「事実の引き直し」と表現される。

課税行政庁が租税回避の否認を行う場合、その目的は、租税回避をすることで税負担の軽減又は免脱を図った納税者と通常の法形式を選択した納税者との間の公平を確保することにあるのであって、その目的自体は否定されるべきものではない。しかし、通説では、法律の根拠がない限り、租税回避の否認を認めるべきではないとされている(水野, 2015, p.25; 谷口, 2016, p.71; 金子, 2017, p.130)。

判例も同様の立場であり、例えば、同一当事者間で行われた逆方向の2つの売買契約を不可分一体の補足金付交換契約であるとしてなされた更正処分の当否が争われた事案がある。この事案について、東京高裁平成11年6月21日判決⁸⁵は、まず、当事者間における真実の合意が補足金付交換契約であったとの事実は認められず各別の売買契約は仮装のものではないと指摘した。そして、そのうえで、「租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではない」と判示している⁸⁶。

また、谷口勢津夫は、法律の根拠がない限り租税回避の否認を認めるべきでないことの理由について、次のように述べている。

租税回避の否認は、「通常の」法形式に対応する課税要件に代わる別の課税要件（代替的課税要件ないし補充的課税要件）を創設し、これに基づいて課税することを意味するから、租税法律主義（課税要件法定主義および合法性の原則）の下では、課税の法的根拠として、代替的課税要件を定める明文の規定を必要とする、と考えるべきであろう。（谷口, 2016, p.71）

ここで谷口が述べているのは、「通常用いられない法形式」を「通常用いられる法形式」に引き直したうえで該当する課税要件を適用することは、それまで「通常用いられる法形式」にしか適用されていなかった課税要件を法律の根拠なく拡張ないし創設し、「通常用いられない法形式」をもその適用対象に取り込もうとすることに他ならず、租税法律主義に抵触するということである。

一方、明文の否認規定がない場合に租税回避行為を否認できないとなれば、次々に考案される租税回避スキームには対応できず、納税者間の不公平を看過せざるを得ないこととなる。しかし、この点については、「新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速にこれに対応し、個別の否認規定を設けて問題の解決を図るべき」こととなる（金子, 2017, p.130）。

ここで、財産分与として資産が移転された場合の譲渡所得課税に目線を転じ、婚姻中を通じて内助の功による財産形成への協力・寄与をしたものの何ら稼得収入がなかった配偶者について考えてみる。この配偶者は、前項での考察によれば、私法上の事実としては当該資産に何ら共有持分を有さないというべきである。この場合に、仮に課税行政庁がその「共有持分を有さない」という事実を課税上は無視し、「共有持分を有する」という異なる事実を課税要件事実とした場合（すなわち、事実の擬制をした場合）は、その限度において課税上は資産の移転がなかったこととなる。こ

のような取扱いは、上記谷口の見解によれば、法律の根拠なくして、課税要件の範囲を縮小する変更ないし課税減免規定の創設を行うことになる。

もっとも、この場合は、租税回避の否認の場合と異なり、負担すべき租税は事実の擬制により減少することとなるため、納税者の予測可能性の確保という側面では格別の問題は生じないかもしれない。しかし、法律の根拠なく、他の種類の譲渡所得（売買、交換、収用、代物弁済等）と比べて有利な取扱いをすることは、少なくとも、租税の公平負担の観点からは問題があると考えられる。

また、そもそも、原則論として、私法上の事実即して課税を行うべきとの見解がある。この点について、金子宏は、「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである」と述べている（金子, 2017, p.122）。

以上、述べてきたように、明文の規定（法律の根拠）がない場合には法的安定性が優先され、納税者間の不公平を招来するような租税回避の場合でさえ、事実の擬制（引き直し）が許されないものとされている。したがって、仮に例外的に、明文の規定なく事実の擬制を行うべき場合があるとしても、それは相当に慎重かつ制限的に検討されるべきであり、また、相当に高度な必要性がある場合に限られるべきであろう。財産分与についても、このような原則の下に服するものとしてその課税関係を確定すべきである。

しかし、そうであるとしても、財産分与については、例外的な場合に該当するとして、明文の規定なき事実の擬制を認める余地があるとも考えられる。何故なら、分与義務者への譲渡所得課税の局面を改めて考えてみると、そこには、財産分与に係る譲渡所得に賦課される租税を分与義務者がすべて負担することによる離婚当事者間の不公平という問題が存在するか

らである。

夫に給与等の稼得収入があり妻がいわゆる専業主婦であった場合を考えるならば、婚姻中に夫婦の協力で築いた財産は、夫婦別産制の下、すべて夫名義の特有財産となっており、夫は所有権者としての権能に基づき、法律上は妻の同意なく使用収益及び処分をすることができる。このような事実を重視して、例えば、前掲・東京地裁平成6（1994）年2月1日判決⁸⁷のように、「財産の譲渡所得が帰属する者は、当該財産の取得時から譲渡時までその交換価値を支配していた所有者ということになる」と判断することにも一理はあるであろう。

しかし、上記の夫婦の例に即していうならば、現実的には、夫名義で婚姻中に取得された財産を妻も夫と同様に使用するであろうし、また、夫が当該財産により収益し、又は当該財産を処分するに際しては、妻の同意を得るのが通常であろう。当該財産について、妻に使用させず、また、収益・処分の局面で妻に相談すらしないなどという状況は、少なくとも現代においては比較的稀であると考えられる。

このように見ると、財産のすべてが夫に帰属するとの私法上の認識を、課税上もなお維持すべきであるのか疑問が生じてくる。離婚に至るまでの婚姻生活は、長ければ50年以上にも亘るであろうし、しかも、その間、夫名義になっていた財産を常に夫婦間で相談し、合意を得ながら、使用し、収益し、又は処分してきたというような場合も決して少なくはないであろう。このような場合があることを考慮すれば、財産のすべてが夫の単独名義であるという一事のみを根拠に、夫にすべての租税債務を負わせることは適当ではないと考えられる。

そこで、次項では、明文の規定なくしての課税上の事実の擬制が現になされていると考えられる例として、共有物の現物分割⁸⁸を取り上げる。そして、この現物分割との対比を通じて、財産分与を同様に取り扱うことが妥当か否かを考察する。

第3項 現物分割との対比における考察

本項では、清算的財産分与として資産が移転された場合に、明文の規定なくして課税上の事実の擬制を行うことが許容され得るか否かを、現物分割との対比において考察する。

共有物の現物分割（以下、単に「現物分割」という。）の法実質については、判例上、持分の交換又は売買に該当するとして決着がついているが⁸⁹、課税実務上は、所得税基本通達33-1の6⁹⁰に基づき、現物分割は資産の移転に当たらないものとして取り扱われている。一方、現物分割は、所得税法第58条（固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例）に定める要件、例えば、1年以上所有されてきた固定資産同士の交換であるといった要件を満たす場合には、同条により資産の移転がなかったものとみなされると解する余地があり、そのように解するならば、法律の根拠を有するともいえる。

しかし、上記通達と所得税法第58条には若干のずれがあり、例えば、1年未満しか共有してこなかった固定資産の現物分割を行う場合は、同条に掲げる要件を満たさないため同条の対象とはならないが、所有期間を限定しない上記通達の対象にはなるのであり、結局は、通達を根拠に、資産の移転がなかったものとして取り扱われることとなる。本来であれば、先に述べたとおり現物分割は持分の交換又は売買に該当するため、資産の移転があったとされて譲渡所得課税の対象となるはずであるが、実際は、上記通達により課税がなされていないのである。

現物分割に課税しない理由について、植松守雄は、①現物分割が行われても、現物分割の枠の中で各共有者の持分が移動するに過ぎず、結果的には各共有者による所有の態様に変化するのみであること、②共有者の有する持分は他の共有者の分割請求権の行使によりいつでも分割され得るのであり、現物分割がなされたとしても実質的な権利状態の変化があるとはいえないこと等に配慮したからであると述べている（植松，2011，pp.691-

692)。また、四元俊明は、現物分割に課税すべきでない理由として、「もともといずれその持分に従って分割される要因を内在しているもので、その要因が顕在化して分割されたとしても、含み益までが顕在化したわけでも何でもなし」と述べている（四元, 1988, p.353）。

植松や四元が挙げる上記の理由は、一応は首肯できるものである。しかし、持分の交換又は売買という私法上確定された事実をなかつたものと擬制する理由としては、なお不十分ではないであろうか。現物分割の場合は、上記の理由に加えて、納税者の納得を得るのが相当に困難であるという事実があったからこそ、明文の規定なくして事実の擬制が行われ、課税されない取扱いとなったのではないか。そのように考える根拠は次のとおりである。

現物分割は、私法上は交換又は売買であるから有償での資産移転に該当する。しかし、当事者である各共有者の立場からすれば、外部から経済的価値が流入したという実感は当然にないであろうし、また、共有物分割を持分の交換又は売買であるとする判決論理も、いわば納税者を煙に巻く空論にしか感じられないであろう。かつて、現物分割がされた場合に譲渡所得課税が行われていたこともあったが、課税された共有者の心理について、四元俊明は、「課税を受けた者には、心情として単に自分は自分の取り分を明確にしたに過ぎず、何らキャピタル・ゲインを手にしていないのに、税負担だけがかかってくるという甚だしい不条理感を与えることは否めない。第一、担税力がない。考えてみるまでもなく、至極もつともな感覚だというべきである」と述べている（四元, 1988, p.352）。

このように、納税者の理解・納得を期待できないような場合になお課税を強行することは、租税法律主義の根本思想に照らして問題があると考えられる。

ここで、租税法律主義とは、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されるこ

とはない」(金子, 2017, p.73) との原則をいう。法律とは、国民が選んだ代表によって起案・制定されるものであるから、結局において租税法律主義は、「課税権者に対して被課税者たる国民の同意に基づく課税を義務づける考え方」(谷口, 2016, p.9) であるといえる。したがって、この租税法律主義の考え方の根本に立ち返るならば、そもそも、国民の大多数が理解し、納得することができないような課税は基本的に行うべきではない。そうであれば、通達をもって現物分割を「資産の譲渡」に当たらないものと取り扱うこととした課税庁の対応は、その理由はともあれ、結果としては妥当であったというべきである。

そこで、翻って前項で述べた夫婦の例、すなわち、夫に給与等の稼得収入があり妻がいわゆる専業主婦であった場合の清算的財産分与について考えてみる。この場合には、移転する資産のすべてが、私法上の事実どおりに夫に帰属していたものとして事実認定がされたうえで、分与義務者への譲渡所得課税が行われる。すなわち、当該資産に係る譲渡所得の全額が分与義務者に帰属するものとして課税がなされるのであるが、先に述べたような婚姻中の夫婦共同生活の実態に鑑みれば、やはり、一般納税者が到底納得し得るものではないというべきである。私法上の事実としてはやむを得ないものとして受け入れることはできるとしても、課税上の取扱いとしては、特に分与義務者の側において真の納得は得られないであろう。そうであれば、現物分割の場合と同様に考え、たとえ明文の規定がないとしても、租税法律主義の根本思想に立ち返り、課税上は、内助の功に相当する限度において「資産の譲渡」がなかったものとみなすべきである。

もっとも、現物分割の場合は、現物分割が行われる前から共有者各自が共有持分を有していたのであり、この点において清算的財産分与の場合と同列に論じるべきではないとの反論も考え得る。確かに、清算的財産分与として分与義務者が自己名義の特有財産を被分与者に移転する場合には、被分与者はその特有財産中に、少なくとも私法上の事実としては共有持分

を有していない。この違いは決して小さいものではない。

しかしながら、被分与者が分与義務者の特有財産中に共有持分を有していないことには特別な事情があるのであり、それを課税に際して看過すべきではない。それは、別産制という夫婦財産制の下、夫婦が協力して築いた財産中に本来であれば共有持分として反映されてもよいはずの内助の功が一切反映されず、その不均衡・不合理の是正ないし調整が、死別の場合の配偶者相続権や離婚の場合の財産分与に委ねられているという点である。第4章第1節第1項で取り上げた最高裁昭和36（1961）年9月6日大法廷判決は、財産分与請求権、相続権、扶養請求権等の権利があることによって、「結局において夫婦間に実質上の不平等が生じないよう立法上の配慮がなされている」ことを根拠に、別産制を定める民法第762条第1項が合憲であると判示したが、これは、逆にいえば、財産分与請求権等による立法上の配慮がなければ、同項の規定は合憲ではない、すなわち、憲法第24条に抵触するということである。このことは、別産制自体が不合理性を内包するものであり、憲法第24条に抵触しない理由を別産制自体からは導けないことを意味している。結局、別産制とは、共有財産制による場合の様々な不都合⁹¹を回避するために便宜的に採用された、それ自体では不完全である形骸的な夫婦財産制というべきである。このような事情を一切無視し、分与義務者の特有財産中に被分与者が共有持分を有していないという私法上の事実をそのまま課税要件に取り込んで譲渡所得課税を行うことは、あまりに形式的に過ぎるというべきではなからうか。

法的安定性の観点から、明文の規定なくしての事実の擬制を許容すべきでないことは、前項で述べたとおりである。しかし、財産分与の場合は上記のような特別な事情があるのであるから、共同で使用収益し、処分するという夫婦共同生活の実態をも併せて考慮するならば、現物分割の場合とことさら別異に扱う意味はそれほどないと考えられる。

以上を整理するならば、次のようになる。

まず、現実的な稼得収入のない一方配偶者の内助の功に相当する共有持分は、私法上の法実質としては、これを他方配偶者の特有財産中に認める余地はない。しかし、課税上は、①一方配偶者の特有財産であっても実際は共有物のように使用、収益及び処分をしていること、②納税者の真の納得を期待できないこと並びに、③別産制が、一種の妥協によって便宜的に採用され、外観が実質を表さないという形骸的な側面を有し、かつ、それ自体では合憲性を示し得ない不完全な制度でもあること、の3点を考慮すれば、現物分割の場合と同様、たとえ明文の規定がなくても、事実の擬制を行う十分な理由があると考えられる。

したがって、課税上は、内助の功に相当する共有持分が他方配偶者の特有財産中に存在するとの事実認定を行うべきである。この結果、清算的財産分与としての資産の移転は、内助の功を認め得る限度において、所得税法第33条第1項にいう「資産の譲渡」がなかったものとみなすべきである。

この前提に立てば、清算的財産分与として分与義務者が移転する特有財産のうち内助の功に相当する範囲については、「資産の譲渡」がない以上、もはや、次節で考察する第二論点（分与義務消滅利益の対価該当性）は問題とならない。しかし、清算的財産分与として分与義務者が移転する特有財産のうち当該内助の功に相当する範囲に含まれない部分については、上記前提に立つとしても、なお「資産の譲渡」があったというべきであるから、その移転に際して経済的利益が生じるか否かを確認する必要がある。また、扶養的財産分与や慰謝料的財産分与として分与義務者がその特有財産を移転する場合における経済的利益の発生の有無をも確認する必要がある。

そこで、次節では、清算的財産分与として移転される特有財産のうち被分与者の内助の功に相当する範囲については所得税法第33条第1項にいう「資産の譲渡」の事実がなかったということを前提としたうえで、それ以外の範囲について、分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点）、すなわ

ち分与義務者が経済的利益を享受したといえるか否かを考察する。

第2節 分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点①）

本節では、分与義務消滅利益の対価該当性という論点（第二論点）を検討する。まず、第1項では、本節での考察における基礎概念を整理する。次に、第2項では、離婚成立時から具体的分与義務が発生するまでの過程をどのように捉えるべきかを考察する。次に、第3項では、米国で発展した債務免除益課税に関する2つの理論を取り上げ、その中核となる論理を摘示する。また、第4項では、第3項で述べた債務免除益課税に関する理論と我が国の所得税課税との整合性を確認する。最後に、第5項では、債務免除益課税に係る理論の考え方を援用しつつ、履行による義務の消滅が経済的利益といえるか否かを考察する。

第1項 基礎概念の整理

本項では、次項以降での考察に必要な限度において、本論文における基礎概念（義務、債務等）の整理をし、それらの意義を明確にする。

一般に、債権は、「債務者の給付を受領することを法律上正当視される点にその本体を認めるべきであって、債務者に対して請求することは、この本体的な権能に伴う作用と見るのが正当である」と説明される（我妻, 1964, p.6）。したがって、請求権は、「債権を実現するための方法として債権者が有する権能」（円谷, 2010, p.19）と定義付けることができる。また、請求権と債権との違いについて、於保不二雄は、「請求権は、債権（債権的請求権）に基いて発生するのみではなく、物権（物権的請求権）や親族権（身分的請求権）に基いても発生する。請求権は、基本権から派生する一権能であって、原則として、基本権の性質をうけ、また、基本権と法上の運命を共通にする。だから、厳密には、債権と請求権とは区別しなければならない」と述べている（於保, 1959, p.6）。

しかし、請求権と債権はしばしば混用されている⁹²。平井宣雄（1984）によれば、債権とは、その古典的な定義としては、「特定の人（すなわち債権者）が他の特定の人（すなわち債務者）に対し、特定の行為（作為のほか不作為を含む。これを給付ともいう。）を請求できる権利」であるとされており、一方、請求権も、一般に「他人に対して作為又は不作為を請求する権利」と説明されている。したがって、この2つの権利の関係をどのように解すべきかが問題となるが、この区別は歴史的・理論的なものであり、法律学上も区別なく用いられているため、少なくとも現行の実定法上は、請求権と債権とを区別することにそれほど神経質になる必要はない。（平井, 1984, pp.1-6）

ここで注意しておきたいのは、請求権ないし債権の目的であるところの人の作為・不作為、すなわち、給付行為が、給付行為自体の目的物とは異なるということである⁹³。於保は、この説明として、「例えば、売買における買主の債権においては、売買の目的物の権利を移転する売主の行為が債権の目的であって、売買の目的物は給付の目的または物体である。債権の請求力は給付に対するものであって、給付の物体には直接には及ばない」と述べている（於保, 1959, p.17）。この点については、本節第5項冒頭にて改めて言及する。

次に債務と義務の関係について整理する。潮見（2017）によれば、債務とは、「債権者に対して一定の利益（給付結果）を獲得させるための拘束を受けた債務者の地位」を意味し、このような拘束を受けた地位の下で、債務者には様々な作為・不作為の義務が課せられる。そして、「債権」という地位に基づいて債権者に様々な「権能」が与えられるのとパラレルに、「債務」という地位に基づいて債務者に様々な「義務」が課される。（潮見, 2017, p.157）

すなわち、債権と請求権（上記の円谷の定義によれば、権能は、請求権に他ならない。）との関係が鏡写しになったものが債務と義務の関係であ

るといえる。したがって、債権と請求権の区別と同様、債務と義務の区別についても、さほど神経質になる必要はないといえる。

そこで、以下では、考察過程の明確化にも資することから、特に支障がない限りは、「債権」の代わりに「請求権」の語を用い、また、「債務」の代わりに「義務⁹⁴」（場合により「給付義務」）の語を用いることとする。例えば、借入金の返済を貸主が免除した場合であれば、貸金債権、返済債務、債務者などとせず、貸金請求権、返済義務、給付義務者などと表現することとする。

なお、民法第768条第1項に基づき財産の分与を相手方に請求する権利は、学説上、財産分与請求権と呼称されている（我妻，1961，p.154；許，2015，pp.89-92）。この財産分与請求権は、身分法上の請求権ではあるが、その具体的内容が確定した後に限れば、契約等に基づき財産に対して生じる請求権（代金請求権、資産引渡請求権等）と異なるところはなく、特段、区別する必要はないと考えられる⁹⁵。

次項では、財産分与の義務が発生する過程を考察する。

第2項 具体的分与義務の発生過程の分析

本項では、離婚成立時から協議、調停等を通じて具体的分与義務が発生するまでの過程をどのように捉えるべきかを分析・考察する。また、最高裁昭和50年判決が当該過程をどのように解釈したのかをも確認する。

財産分与請求権について民法第768条第1項は、「協議上の離婚をした者の一方は、相手方に対して財産の分与を請求することができる」と定めているが、分与義務者に対する譲渡所得課税の可否の問題は、結局、この離婚成立により付与される権利をどのように解釈するかによってその帰結が異なることとなる。

財産分与請求権の発生の時期及び同請求権が具体的権利に転化していく

過程については、いくつかの考え方がある。

金亮完（2014）は、そうした考え方の一つとして、まず、「協議又は審判によって初めて財産分与請求権・分与義務の発生、数額又は内容、その方法などすべてが形成される」とする形成権説を挙げている。また、「離婚という事実と財産分与の3要素のいずれかを成立させる事実が存在すれば当然に財産分与請求権・分与義務が生じる」とする確認説があるとしている。そして更に、「離婚の成立によって抽象的な財産分与請求権・分与義務が発生し、ある時点から、それが具体的なものに転じる」とする折衷説があるとしている。この折衷説については、金は更に、この「ある時点」を請求の意思表示があった時とするもの（表白すれば足り、到達の必要はない）」と、協議等が成立した時とするものがあると述べている。（金, 2014, p.115）

竹下重人は、離婚成立時に付与される財産分与請求権を「協議の申出あるいは調停の申立をすることができるという抽象的な権利あるいは法律上の地位」（竹下, 1983, p.67）と解しており、これは上記3説のうち形成権説に近い見解といえる。形成権説では、離婚成立時には実体的な権利は発生せず、協議、調停等を通じて具体的内容が確定されることによって初めて実体的な権利としての財産分与請求権（分与義務者から見れば分与義務）が生じることとなるが、この説による場合は、後述する代物弁済的論理を持ち込むことはできない。代物弁済と解するためには、確定された具体的分与義務が履行⁹⁶されることによって、その義務とは別個に存在していた何らかの義務が消滅する必要があるが、形成権説ではそのような別個の義務を觀念する余地がないのである。この場合は、具体的分与義務の履行によって消滅するのは、その履行された具体的分与義務のみである。この具体的分与義務の消滅が所得税法第33条第1項という経済的利益に該当するか否かについては、本節第5項において論じる。

次に、確認説について考察する。この説は、「財産分与の3要素のい

れかを成立させる事実」がある限り、離婚の成立によって具体的権利としての財産分与請求権が生じると解するものである。この説によれば、協議、調停等は、潜在的には確定している権利の内容を単に確認する作業にすぎないこととなり、これを分与義務者から見れば、具体的分与義務の履行によって消滅させるのは、離婚成立時に発生し、協議、調停等を経て確認されたその具体的分与義務ということになる。したがって、この説でも、具体的分与義務の履行によって、別個に存在していた何らかの義務を消滅させるという構成を取ることにはできない。そして結局は、履行による義務の消滅が経済的利益の享受といえるか否かという問題に帰着するため、形成権説の場合と同様、本節第5項での考察に結論を委ねることとする。

最後に、折衷説について考察する。この説は、最高裁昭和50年判決が採用したと解されている考え方である（小山，2010，p.170；許，2015，p.89；金丸，2016，p.83）。この説では、離婚の成立によって、内容が未だ確定されていない抽象的な財産分与請求権が発生し、請求の意思表示をした時あるいは協議、調停等が成立した時に、その抽象的な権利が具体的な権利に転じると解することとなる⁹⁷。そこで、この抽象的な権利が何を意味するかが問題となる。もし、この抽象的な権利が何らの実体をも伴わない純粋に観念的な権利であるとするれば、形成権説における解釈と実質的に何も変わらないこととなるため、この抽象的権利は、あくまで実体的なものとして解すべきである。最高裁昭和50年判決も、財産分与の権利義務そのものは「離婚の成立によって発生し、実体的権利義務として存在する」と判示しており、離婚成立時に財産分与請求権が実体的権利として発生すると解するのが判例の立場である（金丸，2016，p.83）。したがって、以下では、折衷説でいう抽象的な財産分与請求権が実体的な権利であるとして論を進めることとする。

折衷説では、抽象的な権利であった財産分与請求権がある時点で具体的

権利に転じると解するのであるが、この場合に2通りの解釈を考えることができる。1つは、具体的権利への変化を、抽象的な権利の消滅と、その消滅した権利とは異なる実体を有する具体的権利の発生を組み合わせとして捉える考え方である⁹⁸。そして、折衷説のもう一つの解釈の仕方は、「抽象的である」という属性を有していた実体的権利が、その実体を何ら変えずに、「具体的である」という属性を有する実体的権利に変化したと捉える考え方である。この後者の考え方は、あたかも蝶の幼虫が蛹（さなぎ）を経て成虫である蝶へと変化してもその自己同一性を維持しているように、財産分与請求権という実体が、その属性を変えながらも、同一性を維持しつつ存続すると解するものである。

抽象的な実体的権利が消滅し、具体的な実体的権利が発生すると捉える前者の考え方では、協議等により具体的な実体的権利が発生した後、抽象的な実体的権利はもはや存在しない。したがって、この場合は、履行としての資産の移転によって消滅するのは、協議等により新たに発生した具体的な実体的権利と考えればよい。そうするとこの場合も、形成権説や確認説の場合と同様、履行による義務の消滅が経済的利益の享受といえるか否かという問題に帰着するため、やはり、本節第5項での考察に結論を委ねることとする。

問題は、抽象的という属性を有していた実体的権利が、その実体を何ら変えずして、その属性を具体的権利に変化させたと捉える後者の考え方である。この考え方では、離婚成立時に発生した実体的権利としての財産分与請求権が、履行として資産が移転される時まで存続し、その移転によって消滅することになる。これを分与義務者側から見るならば、協議等を通じて新たに負った資産引渡し義務を履行することによって、協議等が行われる前から存在する分与義務が消滅することになる。ここに、財産分与を代物弁済（後述）と見る余地が生ずるのである。以下では、折衷説を前提に財産分与を代物弁済と見るこの考え方を「折衷説に基づく代物弁済的論

理」というものとする。

ところで、折衷説とは異なる前提に立って財産分与を代物弁済と見ることも、一つの解釈としてはあり得るところである。それは、離婚成立時に発生した財産分与請求権が、協議、調停等を経ても、そのまま抽象的な財産分与請求権として存続し、その協議、調停等により発生した具体的な財産分与請求権と併存するという解釈である。以下、この考え方を、「併存を前提とする代物弁済的論理」というものとする。例えば、竹下重人は、最高裁昭和50年判決がこの「併存を前提とする代物弁済的論理」に基づくものであると見ている⁹⁹。しかし、この2つの権利（分与義務者から見れば、2つの義務）が併存するという解釈には問題がある。

そこで、以下では、まず、代物弁済の意義及び財産分与の要素別の代物弁済性を確認したうえで、上記の「併存を前提とする代物弁済的論理」の問題点を指摘し、次に、最高裁昭和50年判決がどのような解釈を採用したのかを検証し、最後に、代物弁済的に解釈することの是非を論ずることとする。

潮見佳男（2005）によれば、代物弁済（民法第482条¹⁰⁰）とは、「本来の給付に代えて他の給付（代物給付）をすることにより債権を消滅させること」を目的とする契約のことをいい、「その契約で約定された代物給付が現実に債権者に対してされたときに〔既存の〕債権の消滅という効果が発生する」（〔 〕は筆者）こととなる（潮見，2005，p.219）。

したがって、財産分与に含まれる3つの要素¹⁰¹である夫婦財産の清算、離婚後の扶養、及び慰謝料のうち、後二者の要素に係る財産分与を資産の移転により行う場合は、財産分与を代物弁済と解することができる。何故なら、慰謝料については金銭賠償が原則であり（民法第722条及び第417条）¹⁰²、また、離婚後の扶養についても同様に考えられるため、本来の給付である金銭債務の支払いに代えて他の給付（資産の移転）を行ったと解釈することができるからである。そして、代物弁済が有償での取引である

ことは明白であるから¹⁰³、扶養的財産分与又は慰謝料的財産分与としての資産の移転が代物弁済であるならば、当該移転は有償での資産の移転ということになる。学説上も、離婚後扶養や慰謝料支払いとして財産分与がなされた場合に、これを代物弁済（有償取引）と解し、分与義務の消滅という経済的利益が生じたと見ることについては、何ら問題がないとされている（吉良, 1979, p.4；山田, 1979, p.36；植松, 2011, p.689）。

すると、見解が分かれるのは、夫婦財産の清算としての財産分与（清算的財産分与）を代物弁済と解し得るかという点であるから、以下では、清算的財産分与に該当することを前提として検討を進めることとする。

上述したように、代物弁済とは、本来の給付に代えて他の給付（代物給付）をすることにより債権を消滅させることをいうのであるが、代物弁済を必ずしも要物契約¹⁰⁴とは捉えない近年の有力説¹⁰⁵（なお、この説は平成32年施行予定の改正債権法にて採用されている。）によれば、代物弁済の合意をした時点で、「他の給付」を行う義務が生じ、その義務が現実に履行された時点で「本来の給付」に係る義務が消滅する、と捉えることになる¹⁰⁶。すなわち、要物契約ではなく諾成契約として捉え直すことによって、「他の給付」を行う義務が顕在化するのである。これは、「本来の給付」に係る義務と「他の給付」を行う義務が一時的に併存することを意味する。財産分与の場合にこれを当てはめるならば、離婚成立時から存在する抽象的分与義務及び協議、調停等を通じて確定された具体的分与義務の2つの実体的義務が一時的に併存することになる。2つの実体的義務が併存すること自体は、特に問題となるものではない。何故なら、そもそも代物弁済では、代物弁済の効果として既存の義務（本来の給付を行う義務）を消滅させるためには、（本来の給付に代えて）他の給付を行う義務を負っただけでは足りず、他の給付が現実に行われたという事実が必要だからである（中田, 2013, p.387）。つまり、本来の給付を行う義務は、他の給付を行う義務を負っても消滅せず、他の給付が現実に行われた時にはじめ

て、当該他の給付を行う義務とともに消滅することとなる¹⁰⁷。

このように見てくると、「併存を前提とする代物弁済的論理」も一応は成立するものと見て差し支えないと考えられるが、以下のとおり、いくつかの問題点がある。

第1の問題点は、協議、調停等によって内容が確定される前の抽象的分与義務であっても、それが義務である以上は、義務の本旨（内容）を有していなければならないということである。内容が一切定まっていない義務は、そもそも義務として観念することはできない。そこで、この抽象的分与義務の本旨をあえて表現するならば、「分与請求を受けた場合に、協議、調停等に応じ、当事者双方がその協力によって得た財産の額その他一切の事情を考慮して、具体的な分与義務の内容、すなわち、財産分与としてどの資産をどのように引き渡すかを定め、その内容に従って資産を引き渡す義務」となるであろう。このような本旨を有する抽象的分与義務に対し、協議、調停等を経て具体化した分与義務の履行（資産の移転等）をもって本旨を異にする「他の給付」と解することは、如何にも不自然であり、むしろ、「本来の給付」と解すべきである。

第2の問題点は、離婚成立により発生した抽象的分与義務と協議、調停等を経て内容が確定した具体的分与義務との一時的な併存をどう説明するかということである。「併存を前提とする代物弁済的論理」では、協議、調停等の成立による具体的義務の発生後、その具体的義務が現実に履行されるまでの間は、抽象的分与義務及び具体的分与義務の両者が併存することとなる。しかし、財産分与に係るこの2つの義務が別個の実体を有する独立のものとして同時的に存在するという解釈は難解かつ不明瞭であり¹⁰⁸、一般納税者の理解は到底得られないであろう。

第3の問題点は、そもそも離婚当事者に代物弁済として財産の受け渡しを行うという意識が皆無であることである。離婚成立時に発生した実体ないし実体的権利義務が協議等を経て具体化されても何ら変化しないとする

「折衷説に基づく代物弁済的論理」はやや苦しい理屈であり、それに比べると、「併存を前提とする代物弁済的論理」の方が、一般的に行われる代物弁済に近いとはいえる。しかし、代物弁済に近い分だけ、逆に当事者の意識からは乖離することとなる。何故なら、「併存を前提とする代物弁済的論理」では、離婚成立と同時に何らかの抽象的な法定義務が発生していて、分与義務者はその義務を履行する代わりに、他の給付として自己の特有財産の一部を被分与者に引き渡すこととなるが、このような考え方を前提として財産分与の協議、調停等が行われることはまずないからである。もし、そのような考え方を持ち出したとしても、「では本来の給付とは具体的には何か」という問いに、一体誰が明瞭に答えられるであろうか。

このように、「併存を前提とする代物弁済的論理」には問題があり、もし、最高裁昭和50年判決がこの解釈によっているとするならば、竹下重人が呈したような批判¹⁰⁹を同判決が受けるのもやむを得ないところといえよう。

しかし、同判決は、その文言に即して解釈するならば、「折衷説に基づく代物弁済的論理」を採用したと考えるほうが自然である。そこで、以下では、最高裁昭和50年判決の一部を再掲し、その代物弁済的論理がどのようなものであるのかを判決文の文言に即して確認する。

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768条、771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って具体的に確定されるが、a 権利義務そのものは、離婚の成立によって発生し、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、b 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。(下線は筆者)

この判決文の解釈に当たって最も重要な部分と考えられるのは、下線bの「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」の部分である。あえて「すぎない」との表現を用いていることから、内容の確定後においても、離婚成立により発生した分与義務の実体ないし本質は何ら変わることがなく、その同一性を保持したまま、属性を変えつつ(抽象的→具体的)、存在し続けているということを強調しているとも考えられる¹¹⁰。すなわち、離婚成立により抽象的なものとして発生した実体的義務(下線a)は、その内容が具体的に確定されてもなおその実体を何ら変えることなく、「本来の給付」に係る義務として存在し続ける(下線b)。そして、その「本来の給付」に係る義務は、その同一性を保持したまま、具体性という新たに獲得した属性を伴う具体的義務として履行されることによって、いわば代物弁済的に消滅するということになる。このような解釈は、「併存を前提とする代物弁済的論理」ではなく、「折衷説に基づく代物弁済的論理」というべきである。

しかしながら、この論理にもやはり無理があるものと考えられる。この折衷説に基づく代物弁済の考え方による場合、(分与義務者側から見れば)協議等により具体化した分与義務は、離婚成立時から存在している実体的義務そのものでもあることになる。つまり、具体化した分与義務は、離婚成立時とは属性が異なるとはいえ、あくまで離婚成立時に生じた実体的義務そのものであるということになる。一方、代物弁済である限り、本来の給付と他の給付(代物給付)の2つがあり、かつ、他の給付をなすことによって本来の給付を消滅させることになる。そうすると、この「折衷説に基づく代物弁済的論理」に立つ場合は、具体化した分与義務(他の給付)

を履行することにより、その具体化した分与義務の実体であるところの実体的義務（本来の給付）を消滅させることを代物弁済とみなすことになる。しかし、このような法的解釈はあまりに技巧的に過ぎるし、また、属性を捨象した実体的義務自体を法的に説明できているともいい難い。したがって、「折衷説に基づく代物弁済的論理」は妥当な解釈とは考えられない。

以上の検討の結果、「併存を前提とする代物弁済的論理」及び「折衷説に基づく代物弁済的論理」のいずれにも問題があるため、以下での検討対象からは除外することとする。したがって、それ以外の解釈、すなわち、①「形成権説」、②「確認説」、あるいは、③「具体的権利への変化を、抽象的な実体的権利の消滅と、その消滅した権利とは異なる実体を有する具体的権利の発生を組み合わせて捉える考え方（折衷説の2つの考え方のうちの前者）」の3つの解釈において、どのような結果を導けるかを検討すれば十分である。

この①、②及び③の解釈は、上述のとおり、そのいずれにおいても、「履行による」具体的分与義務の消滅が経済的利益の享受といえるか否かという問題に帰着する。そこで、次項以降において、財産分与として資産を移転する場合に分与義務者に経済的利益が生じているか否かを検討するに際しては、「履行による」具体的分与義務の消滅によって経済的利益が発生するか否かという一点のみに焦点を当て、考察を進めることとする。

なお、最高裁昭和50年判決の対象となった財産分与は、その原審¹¹¹での判示内容から扶養料及び慰謝料を含むことは明白であったが、夫婦財産の清算という要素の有無は、当該原審及び最高裁昭和50年判決のいずれにおいても明瞭には示されていなかった。したがって、同判決における結論が、清算の要素の有無によって変わり得るものであるのか否かは、なお判然としない。しかし、清算の意味合いの強かった財産分与への譲渡所得課税を是認した大阪地裁昭和52（1977）年6月28日判決¹¹²を、その控訴審

(大阪高裁昭和52(1977)年12月23日判決¹¹³)及び上告審(最高裁昭和53年(1978)7月10日第一小法廷判決¹¹⁴)がそのまま支持したことから、財産分与における清算的要素の有無によっては最高裁の結論は変わらないと考えられる。

次項では、本節第5項で行う履行による分与義務消滅の分析に際して援用する債務免除益課税の理論について述べる。

第3項 債務免除益課税に係る理論

本項では、米国で発展した債務免除益課税に関する2つの理論(純資産アプローチ及び借入金アプローチ)を取り上げ、その中核となる論理を提示し、それらの理論において経済的利益が認識される根拠を明確にする。

高橋祐介(2013)によれば、純資産アプローチとは、債務(金銭支払義務)が消滅したことにより資産が利用可能になったことを純資産の増加と捉え、そこに課税の根拠を見出すものである。このアプローチでは、納税者が債務超過の状況にある場合は、債務の消滅によっても利用可能資産が生じないため、収入金額が生じないと解することになる。また、借入金アプローチとは、金銭の借入れ時に、その金銭の流入が収入金額に算入されない理由を、それが将来において最終的に返済されることに求める考え方である。このアプローチによれば、この前提が崩れて、借入金の返済が行われないこととなった場合には、いわば過去の取引を現年度で修正する形で、借り入れた金銭を収入金額に算入すべきとする考え方である。(高橋, 2013, pp.244-247)

この2つのアプローチの最も大きな違いは、金銭支払義務の発生時における受益の有無を問題にするか否かという点である。純資産アプローチでは、免除により金銭支払義務が消滅した時の受益のみに着目するのに対し、借入金アプローチでは、金銭支払義務の発生時に受益があれば課税し、受益がなければ課税しないと結論になる。

また、両アプローチの違いは、義務の消滅によって、その分、資産の「自由な利用」が可能になると捉える観点からも説明することができる。藤間大順は、この観点から、「借入金アプローチが債務発生時の利益の自由な利用（それはもちろん債務発生時に同時に消費されるかもしれないが）に着目するのに対し、純資産アプローチは債務消滅時の資産の自由な利用に着目する」と述べている（藤間, 2016, p.95）。

こうした違いは、資力を喪失している支払義務者が免除を受けた場合に最も先鋭化される。借入金の支払義務を免除された場合を例に取るならば、まず、純資産アプローチでは、支払義務の発生により将来の支払いに引き当てられていた資産が「免除を受けた時」にその引当てから解放されることにより、自由に処分できる資産が増加した事実をもって課税の根拠とする。しかし、同アプローチでは、「免除を受けた時」に支払義務者が資力を喪失していた場合、すなわち債務超過の場合は、免除を受けても債務超過の額が減少するだけで、自由に処分できる資産は実際に増加したとはいえず、課税の根拠を失うこととなる。純資産アプローチとは、このような場合に課税することを酷であると捉えるものである。他方、借入金アプローチでは、「免除を受けた時」に支払義務者が資力を喪失していたか否かは問題とならず、支払義務の発生時に無税での受益（借入れによる金銭の流入）があった以上は、支払義務の免除による経済的利益に課税しないことは、課税の公平という面で他の納税者との均衡を失うことになると解する。このような考え方は、資力を喪失した納税者に課税することの過酷さへの配慮よりも、課税の公平を重視したものといえる。

また、いま一つの顕著な相違点としては、支払義務の発生時に受益がない場合、例えば、贈与契約を締結して贈与義務が発生した後にその義務の免除を受けた場合における考え方の違いがある。藤間大順は、純資産アプローチによるこの場合の帰結について次のように述べている。

例えば書面によらない贈与契約を撤回した場合（民法550条）においても、本来贈与すべきであった資産が利用可能となったのであるから、債務者（本来の贈与者）には債務免除益が生じたと解すべきこととなる。しかし、一方的に負担する贈与債務から逃れたからといって、それによって何らかの担税力がある所得を得たとは考えにくいであろう。このように、受益のない債務の消滅からも債務免除益が生じると考えざるをえない純資産アプローチに対する批判として提唱されたのが、「借入金アプローチ（Loan Proceeds Approach。借入元本理論（Loan Proceeds Theory）、過誤修正理論（Mistake-Correction Theory）ともいう）」である。（藤間，2017, p.27）（下線は筆者）

これを要するに、藤間は、借入金アプローチが贈与時という過去の状況を考慮するものであると述べているのである。

贈与が一方的な資産の抛出であるという実情を踏まえれば、「純資産アプローチに対する批判」が起こるのも、至極もつともであるとも考えられる。見方によっては、この場合に課税しないことを理論的に説明するために借入金アプローチが提唱されたといっても過言ではないであろう。

しかし、借入金アプローチは、資力喪失者が免除を受けた場合でも、資力喪失者の過酷な状況への配慮よりも課税の公平を重視し、免除益に対する課税を肯定する考え方である。そのように課税の公平を最重要視するのであれば、対価の流入がない取引によって生じた給付義務が後に免除された場合であっても、自発的に負った義務である以上は、課税の局面で優遇すべきではないとの結論がむしろ導かれるのではないだろうか。この点は、理論としての一貫性・整合性が十分でないように見える。

以上のように、この2つのアプローチには、その根底に流れる思想に決して小さくはない隔たりがあることが確認できるが、収入金額の認識に際

しては、2つの共通点を見出すことができる。

1つは、いずれのアプローチにおいても、何らかの経済的価値の流入に伴って給付義務が発生するような取引が成立した場合に、課税上、その取引の成立時において経済的価値の流入と給付義務の発生という流出の相殺を行っている点である。これはすなわち、将来の給付義務が発生する取引（資金借入れ等）の場合は、課税上、経済的価値の流出を認識する時点が、将来における給付義務の履行時ではなく取引の成立時であるということをも前提としているということである。以下、この前提を、前提1〔将来の給付義務が発生する取引では課税上その取引成立時に流出を認識し、流入との相殺を行う〕として定義することとする。

いま1つの共通点は、給付義務が持つ相殺効果が免除により無効化されることによって、既に相殺されていた対象が課税上新たに認識されることをもって、収入金額が生じたと捉える点である。この「相殺されていた対象」は、相殺されながらもなお存在している必要があり、そうでなければ相殺効果の無効化によって新たに認識されることはあり得ない。純資産アプローチでは、純資産の計算上、給付義務の存在によって相殺されていた資産が、免除による給付義務の消滅によって、あたかも外部から経済的価値が流入したかのように新たに立ち現れることをもって、収入金額の発生を認識した。この場合は、相殺されていた資産が給付義務者の支配下において現に存在することが前提となっている。また、借入金アプローチでは、給付義務が消滅したという免除時における事実を、そもそも給付義務が発生していなかったとして取引成立時に遡って捉え直す（過去を修正する）ことにより、給付義務の発生による相殺効果を無効化し、収入金額の発生を認識した。この場合は、取引成立時における経済的価値の流入という事実が、給付義務の発生により相殺されながらも、なお実際に生じた「過去の事実」として存在していることが前提とされている。

いずれのアプローチにおいても、給付義務の存在ないし発生により相殺

されていた対象が免除の時点まで存在していなければ、相殺効果の無効化によってその対象が新たに収入金額として認識されることがないということを前提にしているといえる。この前提の本質は、相殺という覆いを取り払った時に、そこに相殺されていた対象物がなお存在するならば、それはいわば無から有が生じたということであり、外部からその対象物が流入した場合と同視できるという点にある。このことが何故、免除の場合に成立するかというと、免除が、「債務者に対する一方的意思表示により債権を消滅させる債権者の行為」（潮見，2005, p.414）であることから、給付義務者（債務者）による履行がなされることがなく、給付義務の引当てとなっていた対象物が状態を変えないまま、なお給付義務者の手元に残留するからである。そうすると、各アプローチに共通する上記の前提は、その本質を抽出するならば、次のように言い換えることができる。すなわち、給付義務の存在ないし発生による相殺効果が義務の消滅によって解消された場合において、相殺の対象であったものがなお給付義務者の手元に残留するときは、その義務の消滅によって収入金額が生じたと認識することができる、という前提である。この前提を、前提2〔義務消滅による相殺解消時に相殺対象物がなお残留していれば収入金額が認識される〕として定義することとする。

次に、我が国の課税実務で採用されている考え方がいずれのアプローチに近似しているのかを確認する。平成26年度税制改正では、資力喪失者への非課税を規定した旧所得税基本通達36-17が削除されるとともに、その内容が所得税法上の事業再生税制として立法化（所得税法第44条の2及び租税特別措置法第28条の2の2）された。しかし、この改正は、上記旧通達による取扱いに実質的な変更を加えるものではなく、資力喪失者に生じた債務免除益はなお非課税とされている。資力喪失状態にある者が得た債務免除益を非課税とすることは、免除時の財務状況に着目する点で純資産アプローチと整合的である。

本節第5項における考察では、基本的に純資産アプローチの立場を取るが、その理由は、第1に、現行税制との理論的な矛盾を抱えていないからである。借入金アプローチでは給付義務発生時の受益を問題とするため、資力喪失者への非課税を理論的に説明できないのである。第2に、借入金アプローチのように給付義務発生という過去の別個の取引を免除時の課税関係に影響させること自体に十分な根拠がないと考えられるからである。そして、第3に、給付義務の発生時に具体的な受益がなかった場合に、借入金アプローチの考え方に従って、その事実を後に受けた免除の際に配慮して非課税とすることは、課税の公平を損なう結果ともなるからである。何故なら、給付義務の発生時に目に見えるような受益がなかったとしても、自らの意思で任意に給付義務を引き受けた以上は、そこに所得の本質としての満足があるのであり、この満足という受益を具体的な受益と同列に捉えることも理論的には可能だからである。

次項では、本項で確認した両アプローチの考え方が、我が国における所得税課税と整合するものであるかどうかを確認する。

第4項 我が国の所得税法における差引計算の考え方

本項では、我が国において資産を購入した場合及び金銭の借入れをした場合に課税されない理由を考察することを通じて、前項で確認した2つのアプローチにおける考え方、特に、義務発生時における相殺（差引計算）の考え方が、我が国における所得税課税についても妥当するものであるかどうかを確認する。

第3章第1節第2項では、収入金額を「他の者から受ける（外部から流入する）経済的価値」と捉える見解を挙げたが、このような捉え方のみでは、資産を購入した場合（資産の流入）に何故課税されないのかを説明することはできない。

この点について、岡村忠生（2006）は、包括的所得概念の考え方によれ

ば、資産を購入する場合は資産の流入に伴って金銭が減少するから純資産の増加はなく、所得の金額も発生しないと一応は説明ができると述べている。そして、更に、「資産の取得」というプラスの収入金額に対し、「金銭の減少」というマイナスの収入金額をもって相殺するという考え方は、明示的な規定が設けられない限り、取ることはできないとしている¹¹⁵。したがって、資産を取得しても所得が増加しない理由は、収入金額を認識する段階において「一種の差引計算が行われている」ため、そもそも収入金額が発生していないからである、との結論を導いている。(岡村, 2006, p.195)

要するに、収入金額が所得金額の計算過程において何かと相殺されると考えるのではなく、その前段階である収入金額の認識に際して、何らかの差引計算が行われていると解するわけである。

この場合、手元から流出する金銭について譲渡所得を認識する必要はない。何故なら、「金銭は価格の変動がないから、金銭を出した場合は、[値上がり益が具体化したものとしての]収入金額を考える必要がない」([]は筆者)からである(岡村, 2017, p.63)。

次に、金銭の借入れをした場合に課税されない理由を考察する。

金銭の借入れをした場合、借入金として流入した金銭(借り入れた金銭)に課税されないことは、実務上は自明のこととされているが、その理由は必ずしも明確ではない。

借入金として流入した金銭に課税されない理由について、増井良啓(2006)は、借入金所得とならないのは、日本の現行所得税法の下で確立した課税ルールであり、借入金を所得に計上しない旨の明示の規定がない以上、解釈によって導き出す以外にないと指摘している¹¹⁶。更に、その解釈の仕方の一つとして、所得税法第36条第1項の規定の適用上、借り入れた金銭の額とこれに付着する債務の額が相殺されて収入金額がゼロになるから所得がないと解する考え方を挙げている。この考え方は、岡村のい

う差引計算の考え方と同様のものである。なお、増井は、借入金も、そもそも課税所得の範囲について定めた同法第7条第1項第1号にいう「全ての所得」に含まれないとする考え方をも挙げている¹¹⁷。(増井, 2006, pp.192-193)

以上のように、我が国での所得税課税においても、相殺（差引計算）の考え方が採用されていることが十分に窺われる。

前項では、純資産アプローチ及び借入金アプローチに共通する考え方を抽出したが、その一つとして、何らかの経済的価値の流入に伴って給付義務が発生するような取引が成立した場合に、課税上、その取引の成立時において経済的価値の流入と給付義務の発生という流出の相殺を行っている点を挙げた。この相殺は、我が国において金銭の借入れをした場合に行われる、借り入れた金銭の額とこれに付着する債務の額との相殺と何ら異なるところがない。

このように、前項で確認した債務免除益課税に係る2つの理論に通底する義務発生時における相殺の考え方、すなわち、「将来の給付義務が発生する取引では課税上その取引成立時に流出を認識し、流入との相殺を行う」との前提（前提1）は、我が国における所得税課税と決して相容れないものではなく、むしろ整合的であると考えられる。

また、前項での考察により抽出した、「義務消滅による相殺解消時に相殺対象物がなお残留していれば収入金額が認識される」との前提（前提2）についていえば、我が国において学問上、これと一致するような通説が形成されているという事実は見受けられない。しかし、我が国でも、免除を受けた場合の義務の消滅は収入金額として認識することとされているため（所得税基本通達36-15（5）¹¹⁸）、その結論において齟齬はないといえる。

そこで、次項では、前項で述べたように、主として純資産アプローチの立場を取りつつ、上述の前提1及び前提2が我が国の所得税課税において

も基本的には妥当するものとして、履行による分与義務の消滅を経済的利益の享受と解することの是非を考察する。

第5項 履行による分与義務の消滅

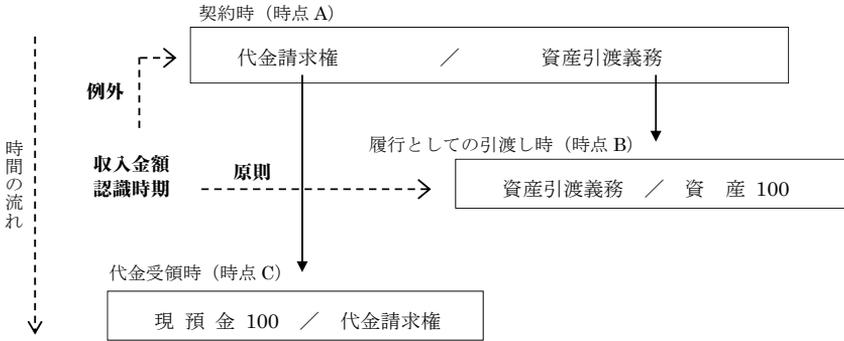
本項では、まず、私法上の事実として、義務の発生が何を意味するのかを示す。次に、売買取引を例に挙げ、売主の権利や義務の発生及び消滅が、課税上、どの時点で認識されているのかを確認する。最後に、その確認の結果を踏まえて、履行により分与義務が消滅する場合の経済的利益の発生の有無を考察する。

本節第1項で述べたように、債権とは、人が他人（債務者）に対して一定の行為（作為及び不作為）を請求する権利のことをいい、この一定の行為を「給付」という（平井，1984，p.1）。この債権を債務者の側から見れば、債権者に対して給付をする義務を負っているということであり、この給付が債務の内容となる。すなわち、債務とは、債権者に対して負っている給付義務のことであり、債権と同様、給付という一定の行為をその目的ないし対象とするものである。

給付義務（＝債務）の発生は、私法上の事実としては、ある者が、法的拘束力の下、何らかの給付を義務付けられたことを意味するに過ぎない。給付義務が発生しただけでは、給付の内容に沿った現実的な変化は未だ生じていない。そこで、課税が「原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである」（金子，2017，p.122）ことに鑑み、この現実的な変化は未だ生じていないという私法上の事実を基礎として考察を進めることとする。

下図は、私法上の事実のみに即して、一般的な資産売却の取引過程（売主側）を表したものである。なお、以下での考察をより明確にし、かつ、分与義務が発生又は消滅するプロセスの分析への転化・応用を支障なく行うため、下図事例における売却資産は特定物¹¹⁹であるものとする。

図6-1 私法上の事実のみを表した資産売却の取引過程（売主側）



この図では、引き渡した資産及び受領した代金を除き、金銭での評価額を示していない。何故なら、私法上の事実のみを認識するのであれば、請求権や義務が目的（対象）とする将来における人の行為を、その人の行為がもたらすであろう経済的価値の流入や流出と同視すべきではないからである。請求権や義務をその発生時や消滅時に金銭的に評価するかどうかは、あくまで租税法の適用に際しての事実認定の問題である。企業会計上の公正妥当とされる会計処理においては、売掛金等の請求権や借入金等の給付義務を計数表示するが、これも会計処理上の事実認定として、そのように表示しているというべきである。

上図では、課税上、収入金額を認識すべき時期も示してある。これは、譲渡所得の場合、所得税基本通達36-12により「資産の引渡しがあった日」（原則）、又は納税者の選択により「契約の効力発生の日」（例外）が収入すべき時期とされていることによるものである（上図において太字で示した）。

課税時期の主たる判定基準である権利確定主義¹²⁰の考え方によれば、本来、「契約の効力発生の日」が収入金額を認識すべき時期になるところであるが、当該時期は例外へと押しやられ、「資産の引渡しがあった日」が原則となっている。これは、「安全性・確実性・統一性等の観点から、執

行上の基準として、実現の時期を引渡の時点までずらしている」(金子, 1995, p.299) (下線は筆者) のであって、権利確定主義が否定されているわけではない¹²¹。

ここまですべてを整理すれば、売主において収入金額を認識すべき時期は、私法上の事実としての収入時期である「代金受領時」(図6-1の時点C)から、権利確定主義の要請により一旦は「契約の効力発生の日」(図6-1の時点A)へと早められ(ずらされ)、更に上述の理由により、原則的な取扱いとしては、「資産の引渡しがあった日」(図6-1の時点B)へと再度ずらされた、ということができる。

収入金額を認識すべき時期を時点B(原則)又は時点A(例外)とするのであれば、「代金受領時」(図6-1の時点C)における現実的な金銭の流入は、課税上、一切認識されないというべきである。何故なら、課税上は、収入金額を認識すべき時期が、私法上の事実としての経済的価値の流入があった時点Cから、時点B(C→A→B)又は時点A(C→A)に変更されて(ずらされて)おり、変更された以上は、最早、時点Cに収入金額が生じたと認識する余地はないからである。

また、この場合、時点Bを課税上、収入金額を認識すべき時期とするのであれば、時点Bに変更される(ずらされる)前の時点Aにおいて収入金額が生じたと認識する余地はない。更に、時点Aを課税上、収入金額を認識すべき時期とするのであれば、それはすなわち、時点Bに変更しなかった(ずらさなかった)ということに他ならないから、この場合に時点Bに収入金額が生じたと認識することはできない。

したがって、契約(時点A)→履行としての引渡し(時点B)→代金受領(時点C)という取引の流れにおいて、課税上は、経済的価値の流入が「一度のみ」、しかも(通達に従い)時点Aと時点Bのいずれかでのみ認識されると捉えるべきである。

この結果、実際に代金を受領した時点(時点C)では、課税上、何らの

事実も生起していないと解すべきこととなる。例えば、次のような考え方は正しくないというべきである。すなわち、時点Bで収入金額を認識し、更に時点Cでも現実的な収入（代金の受領）が生じていると認識したうえで、その現実的な収入が「代金請求権の消滅」という純資産を減少させる事実によって相殺されるというような考え方である。この考え方では、結局、課税に当たって、収入金額を2度認識していることになってしまい、「一度のみ」認識されるという上記の結論と矛盾してしまうのである。

次に、この売主側の収入に関する上記の考察を踏まえ、売主の資産引渡義務の発生・消滅が、課税上、どのように認識されるべきかを考察する。まず、前提として、事実の発生順序は、図6-1のとおり、資産引渡しの後の時点で代金の受領があったものとする。

売主における資産引渡義務の発生は、私法上の事実としては、資産の引渡しという給付をする義務を新たに負ったということの意味するのみで、経済的価値の流出はまだ生じていない。経済的価値の流出が私法上の事実として生じるのは、現実に資産を引き渡した時、すなわち履行時である。

では、課税上は、どの時点で経済的価値の流出が生じたと認識されるのであろうか。上述のように、売主が得べき代金については、所得税基本通達36-12により、「資産の引渡しがあった日」又は「契約の効力発生の日」が収入金額を認識すべき時期とされていたが、売主の義務である資産引渡しに係る経済的価値の流出が課税上いつ認識されるべきかについては、条文や通達は何も示していない。これは、資産引渡しに係る経済的価値の流出が認識されるべき時期を特別に定める必要性が乏しいからと考えられる。

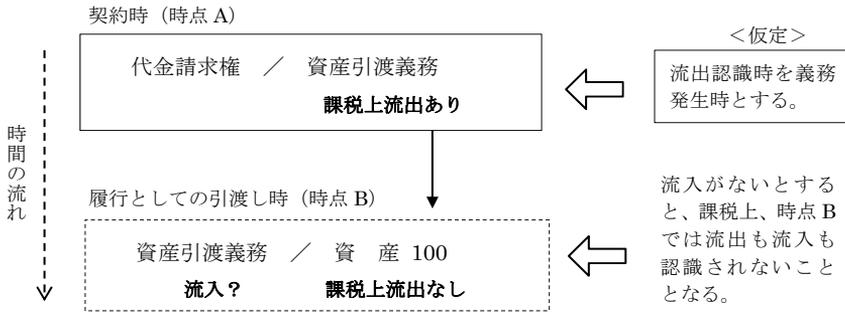
そこで、本項における考察でも、この時期を特定せず、次の前提を置くこととする。すなわち、「少なくとも資産引渡義務の発生時及び同義務の履行時のいずれかの時点で、経済的価値の流出が課税上認識される」という前提である（この課税上、経済的価値の流出が認識されるべき時期を、以下では「流出を認識すべき時期」と表現する）。

この前提は、経済的価値の流出が課税上「一度のみ」認識されるという解釈に立脚しており、そのように解釈する理由は、図6-1の事例において、収入金額が「一度のみ」認識されると結論付けた理由と同様である。すなわち、どの時点をもって流出を認識すべき時期とするにせよ、それが、私法上の事実として経済的価値が流出する時期（当該事例では、履行時）から変更された（ずらされた）ものである限りは、最早、変更前の時点（履行時）を認識すべきではないからである。

そこで、上記前提に基づき、まず、「流出を認識すべき時期」が資産引渡義務の発生時であると仮定し、資産引渡義務の消滅について検討する（この仮定を以下、「流出認識時を義務発生時とする仮定」という）。この場合は、履行時における経済的価値の流出（資産の引渡し）は、課税上は認識されない。何故なら、資産引渡義務の発生時及び同義務の履行時のいずれかの時点でしか、経済的価値の流出が課税上認識されないという前提を置いたからである。

一方、履行時には資産引渡義務が消滅する。この資産引渡義務の消滅を、課税上、経済的利益の享受と認識すべきか否かが問題となる。仮に、履行による資産引渡義務の消滅が経済的利益の享受と認識されないとするならば（すなわち、履行時に流入がないとするならば）、履行時においては、課税上、流入と流出のいずれも認識され得ないということになる。何故なら、上述したように、「流出認識時を義務発生時とする仮定」を置いた場合には、もはや、履行時における経済的価値の流出（資産の引渡し）は課税上認識されないからである。この関係を図示すれば、以下のとおりとなる。

図6-2 流出認識時を義務発生時と仮定した場合における資産引渡しの認識（売主側）
 [各要素の評価額は、私法上の事実として認識できるもののみ表示してある。]



この図では、履行としての引渡しを行った時の状況を点線の枠で囲っているが、この枠内の左辺（借方）に示した資産引渡義務の消滅を経済的利益の「流入」と捉えるべきか否かが問題となる。

そこで、以下では、前項で行った債務免除益課税に係る考察をも踏まえ、引き続き、図6-1（及び上図）の事例に即して、資産引渡義務の消滅という事象における経済的価値の流入の有無を検証する。

前項では、純資産アプローチ及び借入金アプローチに共通する、次の2つの前提を指摘した。

前提1 [将来の給付義務が発生する取引では課税上その取引成立時に流出を認識し、流入との相殺を行う]

（内容）将来の給付義務が発生する取引（資金借入れ等）の場合は、課税上、経済的価値の流出が認識される時点をも、将来における義務の履行時ではなく当該取引の成立時とし、かつ、この成立時に流入した経済的価値との相殺を行う、という前提。

前提2 [義務消滅による相殺解消時に相殺対象物がなお残留していれば

収入金額が認識される]

(内容) 給付義務の存在ないし発生による相殺効果が義務の消滅によって解消された場合において、相殺の対象であったものがなお給付義務者の手元に残留するときは、その義務の消滅によって収入金額が生じたと認識することができる、という前提。

売買取引の契約時には売主に将来の資産引渡義務が発生しているため、前提1〔将来の給付義務が発生する取引では課税上その取引成立時に流出を認識し、流入との相殺を行う〕によれば、経済的価値の流出が認識される時点は、取引の成立時、すなわち、売買取引の契約時となり、これは「流出認識時を義務発生時とする仮定」そのものである。したがって、この仮定は上記前提1と整合的であり、差し当たり矛盾はない。

次に、「履行」と「履行による給付義務（資産引渡義務）の消滅」の関係を考察する。まず、履行と類似する概念である弁済の意義を確認する。中田裕康によれば、弁済とは、「債務者又は第三者が債権の内容である給付行為をし、それによって債権が消滅することである。履行ともいわれる。弁済と履行は、同じことを別の観点から見たものである」と述べている（中田，2013，p.300）。現行の民法条文上、弁済によって債権が消滅するとの明確な規定は存在しないものの、弁済は最も典型的な債権の消滅原因であることから、学問上は、弁済による債権の消滅は自明のこととされている。すなわち、弁済とは、債権の内容である給付を実現することによって債権を消滅させる債務者の行為とされている（円谷，2010，p.349；中田，2013，p.300）。また、弁済の意義の別の説明として、内田は、「債務の本旨に従った給付をなすことが弁済であり、履行と同じ意味と考えてよい」と述べている（内田，1996，p.32）（下線は筆者）。

したがって、履行を債務者の立場から表現するならば、債務の本旨に従った給付を行うことにより債務を消滅させる債務者の行為ということがで

きる。債務を給付義務と言い換えるならば、履行とは、給付義務の本旨に従った給付を行うことにより給付義務を消滅させる給付義務者の行為ということになる。そこで、「履行」という給付義務者の行為と、履行による「給付義務の消滅」という事象との関係性（因果関係や発生の順序）を以下、確認する。

まずは、法規定の文理解釈によりたいところであるが、上述のとおり、民法条文上は、弁済（又は履行）によって債権（又は債務）が消滅することを明示する規定は存在しない。この点については、債権の消滅原因のうち最も典型的なものが条文上規定されていないのは問題であるとして、平成29年5月26日に成立した「民法の一部を改正する法律（改正債権法）」（平成29年法律第44号）により、民法第473条において改めて規定することとされた。同法は未だ施行前ではあるが、これまでの学説や判例を踏まえたものであるため、この際、上記関係性を確認するための参考とする。

新しい民法第473条では、「債務者が債権者に対して債務の弁済をしたときは、その債権は、消滅する」と定められている。この規定ぶりからは、「弁済」と「債権の消滅」は原因と結果の関係にあると読み取ることができ、これは弁済や履行についての前掲の学問上の定義と異なるものではない。内田貴は、「弁済がなされれば、債務は消滅する。これが弁済の効果である」（内田、1996, p.63）と述べているが、この場合、弁済は「要件」であり、債務の消滅はその「効果」であるということとなる。

ところで、「法律学では、権利義務の変動を生ぜしめる原因を『要件』、結果を『効果』と呼ぶ」こととされている（内田、2008, p.341）。したがって、要件を原因に言い換え、また、効果を結果に言い換えるならば、上記の、弁済は「要件」であり、債務の消滅はその「効果」であるという表現は、弁済が原因であり、債務の消滅はその結果である、と表現し直すことができる。

すなわち、弁済という原因により、債務の消滅という結果が生じるとい

うことであり、更に、弁済を履行に言い換え、かつ、債務を給付義務と言い換えるならば、履行という原因により、給付義務の消滅という結果が生じるということになる。

「履行」という給付義務者の行為と、履行による「給付義務の消滅」という事象が原因と結果の関係にあるのであれば、「履行」が完了しなければ「給付義務の消滅」も生じないということもできよう。これは、論理学でいう対偶¹²²を取るならば、「給付義務の消滅」が生じたのであれば「履行」は完了しているとも表現することができる。

給付義務が消滅した時点で、既に履行、すなわち、給付義務の本旨に従った給付が完了しているとするならば、給付義務の消滅時には、給付の対象物はすでに給付義務者の手元には存在しないはずである。この帰結を、図6-1に示した売買取引の事例に即して述べれば、資産引渡義務が消滅した時には、既に、資産引渡しという給付は完了しているということであり、給付義務者の手元に当該資産は存在しないということである。

本項での考察において所与のものとした前提2〔義務消滅による相殺解消時に相殺対象物がなお残留していれば収入金額が認識される〕は、図6-1に示した売買取引の事例に即していうならば、資産引渡義務が消滅した時にその資産引渡義務の給付対象物（引き渡すべき資産）がなお給付義務者の手元に残留しているのであれば収入金額が認識される、というものであった。

しかし、上記のとおり、資産引渡義務が消滅した時には、既に、給付義務者の手元に給付対象物（引き渡すべき資産）は存在しないのであるから、この前提2によれば、収入金額は認識されないことになる。この結論は、「流出認識時を義務発生時とする仮定」の下に導かれたものである。すなわち、図6-2で示した「流入？」は「課税上流入なし」と表現すべきこととなる。

結果として、「流出認識時を義務発生時とする仮定」の下では、課税

上、履行による資産引渡義務の消滅によって収入金額が認識されることはなく、また、義務発生時に流出を認識するとした以上、実際の資産引渡しによる経済的価値の流出も課税上は認識されないこととなる。これは、要するに、資産引渡義務の発生時をもって「流出を認識すべき時期」とした場合には、課税上、当該義務の履行時には、流入も流出も認識されないということである。

また、この帰結から次のような別の解釈も可能であると考えられる。すなわち、私法上の事実としては、資産引渡義務の履行（人の行為）を介して初めて経済的価値の流出は生じる。しかし、「流出認識時を義務発生時とする仮定」の下では、その経済的価値の流出は、資産引渡義務の発生時に認識される。履行の結果であるところの経済的価値の流出を資産引渡義務の発生時に認識するのであれば、原因であるところの履行自体（及び履行による資産引渡義務の消滅）も、資産引渡義務の発生時に同時に認識されるべきである、という論理である。簡略していえば、結果を義務発生時に認識した以上、原因も義務発生時に織り込んで認識されるべきであるという考え方である。このような解釈も可能であると考えられる。

以上により、「流出認識時を義務発生時とする仮定」を置いた場合には、履行による資産引渡義務の消滅によっては収入金額は認識されないと結論を得ることができた。

次に、課税上「流出を認識すべき時期」が資産引渡し時であると仮定した場合（この仮定を以下、「流出認識時を資産引渡し時とする仮定」という。）に、履行による資産引渡義務の消滅という事実によって収入金額が発生するか否かを考察する。

この仮定を置いた場合の帰結は、「流出認識時を義務発生時とする仮定」を置いた場合に比べて比較的単純なものとなる。いずれの仮定を置いた場合であっても、「少なくとも資産引渡義務の発生時及び実際の資産引渡し時のいずれかの時点で、経済的価値の流出が課税上認識される」との前提

を置いている以上、「流出認識時を資産引渡し時とする仮定」を肯定した場合には、「流出認識時を義務発生時とする仮定」は否定される関係にある。したがって、「流出認識時を資産引渡し時とする仮定」を置いた場合は、資産引渡義務の発生時には、経済的価値が流出したとは認識せず、単に私法上の事実どおりに資産引渡義務（人の行為に対する法的拘束力）が発生したに過ぎないと考えることになる。

したがって、この場合は、そのような資産引渡義務が消滅したとしても、法的拘束力から解放されたという事実のみが認識されることになり、そこに経済的価値の流入を見る余地はない。結果として、収入金額は認識されないというべきである。

以上の考察から、「流出認識時を資産引渡し時とする仮定」を置いた場合であっても、履行による資産引渡義務の消滅という事実によって収入金額が発生することはない。

「少なくとも資産引渡義務の発生時及び実際の資産引渡し時のいずれかの時点で、経済的価値の流出が課税上認識される」という前提の下では、「流出認識時を義務発生時とする仮定」及び「流出認識時を資産引渡し時とする仮定」のいずれかしか成立しないのであるから、結局、どのように考えても、履行による資産引渡義務の消滅によっては、収入金額は発生しないという結論となる。

したがって、財産分与における場合も同様であり、分与義務の消滅が、履行としての資産の移転によるものである限りは、収入金額は生じていないと解すべきである。

次節では、所得税法上の対価の性質についての考察を通じ、財産分与として資産を移転した場合に経済的利益の流入があるかどうかを検討する。

第3節 対価の所得税法上の性質からの検討（第二論点②）

本節では、まず、所得税法上の対価が有する性質の一つとして、労務や

資産の提供を受ける者とその労務や資産についての対価を給付する者とが基本的には一致することを確認する。次に、最高裁が示した所得税法上の対価の意義を確認する。最後に、清算的財産分与の本質に照らして対価の有無を考察することにより、第二論点についての結論を得る。

労務その他の役務の提供や資産の譲渡（以下「労務等の提供」という。）に対して、金員等の対価が給付される場合に、労務等の提供を受ける者と労務等の提供に対して対価を給付する者が基本的には一致することが求められるとする見解がある（倉見，2014，pp.30-32）。対価の一般的な字義¹²³は、自己の財産、労力等を他人に提供した場合にその代償（報酬）としてその他人から受け取る財産上の利益であるといえるので、この字義に照らすならば、労務等の提供を受ける者と労務等の提供に対して対価を給付する者が一致するのは明白であるようにも見える。

しかし、法人との取引をも含めて考えるならば、そのような一致が常に成立するということはできない。例えば、外資系日本法人に勤務していた取締役が同法人の親会社から付与されたストック・オプションを行使した際の権利行使益（権利行使時含み益）の所得区分が争われた事案（日本アプライド社事件¹²⁴）がある。この事案では、当該の取締役による労務の提供を受けた者（外資系日本法人）と、労務を提供したその取締役に對し実質的には自らの負担において経済的利益（権利行使益）を与えた者（当該法人の親会社）が少なくとも法形式としては一致していないにも関わらず、その経済的利益は、（対価にほかならない）給与所得と認定されている。したがって、所得税法上の対価であれば労務等の提供を受ける者と労務等の提供に対して対価を給付する者とが必ず一致している、ということとはできない。

但し、上記アプライド社事件の場合は、労務等の提供を受ける者（外資系日本法人）と労務等の提供に対して対価を給付する者（当該法人の親会社）の間に強い資本関係があることから、2つの法人を併せて1つの法主

体と見る余地もある。そのように見るのであれば、労務等の提供を受ける者とその労務等の提供に対して対価を給付する者が一致していると捉えることも可能であろう¹²⁵。

このように見てくると、若干の留保を付すべき場合（上記アプライド社事件のような場合）はあるとしても、基本的には、労務等の提供を受ける者とその労務等の提供に対して対価を給付する者は一致しているといえることができる。

次に、所得税法第59条にいう対価の意義について言及した昭和60年の東京高裁判決について概観し、上記の結論が妥当するか否かを検討する。

第三者への債務を受贈者が負担することを付款とする負担付贈と契約の贈与者への課税処分の是非について争われた事案で、東京高裁昭和60（1985）年12月17日判決¹²⁶は、所得税法第59条第2項にいう対価の意義について、「必ずしも私法上の有償契約におけるような資産の譲渡と対価関係に立つ給付に限られるものではなく、当該資産の譲渡に起因しそれと因果関係のある給付であれば足りるものと解するのが相当」と判示した。

この判決では、贈与者の債務を受贈者が負担したこと自体は当事者間に争いが無いとして事実認定がされている。そして、「無償契約における付款による給付」であっても、「当該資産の譲渡に起因しそれと因果関係のある給付」であれば、「有償契約における対価たる給付」と同様に、所得税法第59条第2項の対価に含まれると判示したのである。これは要するに、租税法の解釈・適用は経済的実質に即応してなされるべきとの趣旨であり、発生した経済的利益が必ずしも資産を移転した相手から直接的に流入したものでなくても対価とみなし得るということである。

したがって、この判決の考え方によれば、労務等の提供を受ける者とその労務等の提供に対して対価を給付する者が仮に一致していなくても、その労務等の提供に起因しそれと因果関係のある経済的利益の流入が生じて

いるのであれば、この流入は、労務等の提供をしたことによる対価となる。

そこで以下では、清算的財産分与として資産を移転した場合に、資産の移転を受けた者（資産を移転した相手）から直接的に流入する経済的利益があるか否か（すなわち、労務等の提供を受ける者とその労務等の提供に対して対価を給付する者との一致があるか否か）、また、資産の移転を受けた者からの経済的利益の流入がないとしても、当該移転に起因しそれと因果関係のある経済的利益の流入があるか否かという2つの点について検討する。

清算的財産分与の場合、上記の「労務等の提供を受ける者」が被分与者であることは明白である。そこで、まず第一の検討事項として、仮に、分与義務者に何らかの経済的利益の流入があったとした場合に、それを被分与者（労務等の提供を受ける者）からの流入と捉えることができるかという点を考察する。

第2章で確認したように、清算的財産分与とは、家事又は家業において内助の功があっても別産制の下では財産が稼得者のみに帰属してしまい、そのままでは離婚時に財産帰属の面で不均衡・不公平を生じることから、これを調整ないし是正しようとするものであった。換言すれば、清算的財産分与の目的は、婚姻中に夫婦の協力の下に形成された財産を対象とし、その枠内において、財産形成への貢献度に照らして過大に財産が帰属した一方配偶者（以下、「過大帰属配偶者」という。）から過少に財産が帰属した他方配偶者（以下、「過少帰属配偶者」という。）に対して財産を移転することである。

この場合に、過少帰属配偶者が過大帰属配偶者に対して何らかの経済的利益を付与することは無意味である。何故なら、清算的財産分与は、その意義からして当然に、過大帰属配偶者から過少帰属配偶者への一方向の財産移転を想定したものだからである。現物分割して引き渡すことが困難な財産（特に不動産）がある場合には、本来移転すべき財産価値を超過する

ような財産を過大帰属配偶者が過少帰属配偶者に引き渡したうえで、その超過分に相当する何らかの財産を過少帰属配偶者が過大帰属配偶者に引き渡すことはあり得るが、それはあくまで差額調整としての意味合いを持つに過ぎない。清算的財産分与の本質は、いわば一方通行の資産移動なのであり、そもそも不均衡の是正とは、そのような態様を伴うものと考えらるべきである。

したがって、清算的財産分与として資産を移転した過大帰属配偶者が何らかの経済的利益を享受するとしても、それを少なくとも過少帰属配偶者（被分与者）からの流入と捉えるべきではない。すなわち、資産の移転を受けた者（資産を移転した相手）から直接的に流入する経済的利益はないというべきである。

次に、第二の検討事項として、過大帰属配偶者（分与義務者）が清算的財産分与として資産を移転した場合において、過少帰属配偶者（被分与者）からの直接的な経済的利益の流入がないことを前提に、当該移転に起因しそれと因果関係のある経済的利益の流入が過大帰属配偶者に生じるか否かについて考察する。

財産分与の場合、どのように考えても、当事者は過大帰属配偶者と過少帰属配偶者の2人のみである。この両者以外の特定の個人や法人からの流入を観念する余地はない。そして、上記の考察結果により過少帰属配偶者からの流入はないと見るべきであるから、結局、経済的利益の流入があったとしても、それは誰からのものでもない流入ということになる。

誰からのものでもない「所得」があり得るかというならば、資産の評価益のような不労性の所得を挙げることもあるいは可能であるかもしれない。しかし、所得と収入金額の一類型としての経済的利益は異なる概念である。第3章第1節第1項で述べたように、所得は、収入金額を伴わない未実現の利得（保有資産の値上がり益）をも含む広い概念であり、外部から経済的価値が流入しない場合にも生じ得るものである。いま究明しよう

としているのは、収入金額の一類型としての経済的利益が流入した場合に、誰からのものでもないということがあり得るかという点であるから、所得と経済的利益とは截然区別して考察する必要がある。

そこで、その区別を踏まえつつ改めて考えてみると、経済的利益の流入があったといい得るためには、その流入の始点ないし源泉があるはずであり、その始点ないし源泉に位置する者においては、当然に何らかの経済的価値の現実的な流出ないし減少が生じているというべきである。このように見るならば、誰からのものでもない経済的利益が流入したと観念すること自体、矛盾を孕んでおり、妥当ではないと考えられる。

以上をまとめれば次のようになる。すなわち、清算の財産分与として資産を移転した過大帰属配偶者には、過少帰属配偶者からの経済的利益の流入はなく、また、当該移転に起因しそれと因果関係のある経済的利益が、過少帰属配偶者以外の他者から流入すると考える余地もない。そして更に、誰からのものでもない経済的利益が過大帰属配偶者に流入することもない。

したがって、結局において過大帰属配偶者には、どこからも経済的利益が流入しないと結論付けることができる。

なお、「誰からのものでもない経済的利益が過大帰属配偶者に流入することはない」との上記の検討結果は、前節第5項で導き出した、履行による義務の消滅によっては経済的利益は発生しないという結論とも符合するものである。もし、前節第5項での結論が履行による義務の消滅によって経済的利益が発生するというものであったならば、結果として同項からは、履行という給付義務者の任意的単独行為（但し、厳密には債権者の協力が必要な場合もある。）に起因して、誰からのものでもない経済的利益を給付義務者が享受するとの論理的帰結を導出せざるを得ないところであった。そして、このような論理的帰結は、上記の「誰からのものでもない経済的利益が過大帰属配偶者に流入することはない」との検討結果と矛盾

する結果となっていた。

しかし、前節第5項では、履行による義務の消滅によっては経済的利益は発生しないとの結論に至ったのであるから、むしろ、本節での結論を支持ないし補強するものであるといえる。

以上、本節では、前節とは別の観点から、「分与義務消滅利益の対価該当性」という論点（第二論点）を考察し、前節と同様、清算的財産分与として特有財産を移転した分与義務者が経済的利益を享受することはないとの結論を得ることができた。

本章第1節では、第一論点を考察した結果、清算的財産分与としての特有財産の移転は、内助の功を認め得る限度において、所得税法第33条第1項にいう「資産の譲渡」がなかったものとみなすべきであるとの結論を得た。一方、本節及び前節では、第二論点を考察した結果、清算的財産分与の場合は、分与義務者に経済的利益、すなわち収入金額が何ら生じていないとの結論を得た。

一方、扶養的財産分与や慰謝料的財産分与の場合は、「資産の譲渡」があったというほかなく、また、前節で確認したように、代物弁済に該当することから分与義務者に収入金額が生じていたというべきである。

そうすると、清算的財産分与の場合とそれ以外の要素の財産分与とで課税上の取扱いが異なることとなるが、この場合は、財産分与の各要素の算定をどのように行うかという評価上あるいは徴税技術上の新たな問題に直面することになり、何らかの立法的手当が必要になってくるであろう。しかし、それは理論上の問題とは明確に区別したうえで検討されるべきである。

したがって、清算的財産分与という財産分与の一部の要素のみを別枠とすることに困難な評価上の問題があるとしても、少なくとも理論的には、分与義務者が清算的財産分与として移転する特有財産のうち、被分与者の内助の功に相当する部分のみならず、内助の功に相当しない部分について

も、現行所得税法上、譲渡所得課税を行う根拠がないというべきであり、分与義務者への譲渡所得課税は妥当ではないと考えられる。

第4節 小括

本章では、分与義務者に対して譲渡所得課税を行うことの妥当性について、特に問題となる2つの論点に区分して考察した。

まず、第1節では、清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）について考察した。その要旨は以下のとおりである。

一方配偶者に内助の功があったとしても、私法上の事実としては、その内助の功が他方配偶者の特有財産中に共有持分として反映されることはなく、最高裁もこれを肯定する立場である。課税に当たっても、この私法上の事実在即して租税法を適用するのが原則である。故に、分与義務者への譲渡所得課税に際し、私法上は存在しないとされる共有持分を課税要件事実として認定することは原則として許されないと考えるべきである。しかし、夫婦共同生活の実態に鑑みれば、財産分与としての資産の移転に係る譲渡所得がすべて分与義務者に帰属するとして課税を行うのは不合理である。したがって、清算的財産分与として移転される資産のうち被分与者の内助の功に相当する部分については、課税上、そもそも被分与者の共有持分であったものとして事実認定を行い、所得税法第33条第1項の「資産の譲渡」がなかったものとみなすべきである。

次に、第2節では、分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点）について考察した。その要旨は以下のとおりである。

最高裁昭和50年判決は、折衷説に基づき、代物弁済的な論理を構築したものと考えられるが、清算的財産分与を代物弁済として解釈することには問題がある。したがって、代物弁済的解釈は妥当ではないとの前提に立ち、履行による具体的分与義務の消滅のみに焦点を当て、それが経済的利益といえるか否かを検証すれば十分である。そこで、売買取引において売

主が資産引渡義務を履行した局面を分析した結果、履行が完了しなければ給付義務の消滅も生じないということが明らかとなった。すなわち、給付義務の消滅が生じた時点で、すでに履行が完了しているということである。この事実に対し、債務免除益課税に係る主要な理論から抽出した基本的な考え方を適用することにより、履行により給付義務が消滅した場合には収入金額が生じないと結論付けることができた。

最後に、第3節では、第2節とは別の観点から第二論点について考察した。その要旨は以下のとおりである。

清算的財産分与は、その意義からして当然に、分与義務者から被分与者への一方向の財産移転を想定したものであり、被分与者から分与義務者に対して何らかの経済的利益が付与されることはないといえる。判例上、「資産の譲渡」に起因しそれと因果関係のある給付であれば、その給付は「資産の譲渡」の対価といえるが、分与義務者が、被分与者以外の者から経済的利益を付与されると考える余地はない。被分与者からも被分与者以外の者からも対価の流入がない以上、分与義務者が経済的利益を享受したと見ることはできず、結局、第二論点である分与義務消滅利益の対価該当性については、消極に解さざるを得ない。

以上の考察から、清算的財産分与の場合は、分与義務者に譲渡所得課税を行うべきではないとの結論を導出した。

次章では、本章までの検討経過を要約したうえでその結論を示し、更に、今後検討すべき課題を述べる。

第7章 結論

第1節 検討の経過

本論文では、清算的財産分与として資産を移転した分与義務者に対して譲渡所得課税を行うことの妥当性を検証することを目的として、以下の順

序及び内容で検討を行った。

第2章では、我が国の夫婦財産制の概要及び財産分与制度が創設された経緯を明らかにし、また、戦後の民法改正時における種々の討議の内容を確認した。第3章では、キータームとなる収入金額及び譲渡所得の意義を明らかにした。第4章では、清算的財産分与の譲渡該当性（第一論点）に係る学説並びに分与義務消滅利益の対価該当性（第二論点）に係る学説を主として取り上げ、その論点を整理した。第5章では、第一論点及び第二論点の双方についての重要判例を取り上げ、裁判所の考え方を確認した。第6章では、まず、被分与者の内助の功に相当する共有持分を分与義務者の特有財産中に私法上の事実、あるいは課税上の事実として認め得るかどうかを考察した。次に、分与義務の発生・変化・消滅の態様を検証したうえで、債務免除益課税に係る理論の中核となる論理を援用しつつ、義務の履行によって経済的利益が生じ得るかを考察した。最後に、所得税法上の対価の性質及び財産分与の本質に照らし、清算的財産分与における対価の有無を第2節とは別の観点から考察した。

第2節 結論

本論文の目的は、清算的財産分与として資産を移転した分与義務者に対して譲渡所得課税を行うことの妥当性を検証することであった。当該目的に対し、本論文では、第一論点及び第二論点に区分して考察し、以下の結論を導き出した。

〈結論〉

財産分与の一部の要素のみを別枠とすることに評価上の問題があるとしても、清算的財産分与として行われる分与義務者から被分与者への特有財産の移転については、分与義務者に譲渡所得課税を行うべきではない。

〈根拠〉

第一論点である清算的財産分与の譲渡該当性については、まず、稼得収入のあった一方配偶者の特有財産中に、稼得収入のなかった他方配偶者の内助の功に相当する共有持分を、私法上の事実として認め得るかが問題となる。しかし、学説・判例に照らしても、私法上はそのような共有持分の存在を認める余地はない。また、課税上の事実認定として共有持分の存在を擬制することも困難である。法的安定性が重視されるため、明文の規定がない限りは、事実の擬制を行うことは原則として許されないからである。しかしながら、財産分与制度が創設された目的、別産制（民法第762条）との関係、婚姻中の夫婦共同生活の実態等に鑑みるならば、共有物の現物分割の場合と同様に、事実の擬制を行い、当該一方配偶者の特有財産中に当該他方配偶者の共有持分を認めるべきである。したがって、清算的財産分与としての資産の移転については、稼得収入のなかった他方配偶者の内助の功を認め得る限度において、課税上は、所得税法第33条第1項にいう「資産の譲渡」がなかったものとみなし、譲渡所得課税の対象からは除くべきである。

一方、第二論点である分与義務消滅利益の対価該当性については、まず、財産分与請求権（義務）の発生・消滅の過程を、形成権説、確認説及び折衷説のそれぞれの立場から分析した。また、代物弁済的解釈の是非についても検討した。その結果、履行による給付義務の消滅によって経済的利益が生じ得るか否かを検討すれば、第二論点に係る結論を導き出せるとの結論を得た。そこで、履行によって給付義務が消滅するプロセスを対象を限定して考察したところ、履行による給付義務消滅の場合は、給付義務が消滅した時に給付の対象物が論理必然的に給付義務者の手元に残留し得ないことが明らかとなった。この事実は、米国の債務免除益課税に係る理論によれば、収入金額が発生していないことを意味するのであり、これは財産分与の具体的義務が履行された場合にも同様に妥当する。したがっ

て、清算的財産分与として資産を移転した分与義務者に収入金額は生じていないというべきである。

また、第二論点については別の観点からも考察を行った。すなわち、まず、所得税法上の対価の性質として労務等の提供相手とその労務等に対して給付される金員等の支給者が基本的には一致するということを確認した。次に、その例外として「資産の譲渡に起因しそれと因果関係のある給付」であれば対価とみなし得ることを確認した。そのうえで、財産帰属の不均衡の是正という財産分与の本質に照らし、財産分与における対価の有無を考察したところ、清算的財産分与として資産を移転した分与義務者には対価の流入、すなわち、収入金額が生じないとの結論を得た。

以上を総じていえば、次のようになる。

清算的財産分与として特有財産を移転した分与義務者への譲渡所得課税に際しては、被分与者の内助の功に相当する共有持分を分与義務者の特有財産中に認め得る限度において、所得税法第33条第1項にいう「資産の譲渡」がなかったものとみなすべきである（第一論点）。しかし、そもそも、清算的財産分与の場合は、分与義務者に対価の流入、すなわち、経済的利益としての収入金額が何ら発生していないと考えられる（第二論点）。したがって、現行所得税法の枠組みにおいては、上記共有持分を認め得ない部分をも含む当該特有財産の全体について譲渡所得課税を行う根拠がないと考えるのが妥当である。

第3節 今後の課題

分与義務者への譲渡所得課税が妥当であるかという問題は、夫婦別産制や財産分与制度の本質をどのように捉えるか、また、分与義務者における離婚成立後から財産分与完了時に至るまでの一連の過程における義務の発生・消滅をどのように解釈するかによって、その結論が大なり小なり異なってくる¹²⁷。そのため、本論文では、別産制を始め、財産分与、共有物分

割、代物弁済、債務免除等の私法上の概念の意義を的確に把握することが必要であった。

しかし、こうした概念のすべてに関連する学説・判例は膨大であるため、主要なものとはともかく、細かい論点については、なお十分に確認・検証することができたとはいえず、今後の課題として残されることとなった。

また、分与義務者への譲渡所得課税に際し、被分与者の共有持分が分与義務者の特有財産中に如何なる態様で存在すると観念すべきかの検討は、本論文では便宜上割愛せざるを得なかった。分与義務者に属する一つ一つの特有財産について被分与者の共有持分があると観念すべきであるのか、あるいは、分与義務者に属する特有財産の全体を一つの包括的な財産と見て、これに対する共有持分を観念すべきであるのか、本来であれば考察の対象に含めるべきであったかもしれない。しかし本論文では、いたずらに議論が複雑になることを回避するために、敢えてその検討を行わなかった。この部分についても今後の課題としておきたい。

【脚 注】

- 1 金子宏は、「夫婦共有財産の清算の意味における財産分与は、こ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きにはかならない。とすれば、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見えても、その実質は、妻の潜在的持分を顕在化させ、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解すべきではなからうか」と指摘している（金子, 1996, pp.102-103）。
- 2 最高裁昭和50（1975）年5月27日第三小法廷判決・昭47（行ツ）4号「所得税更正処分取消請求事件（名古屋医師財産分与事件）」（TAINS【文献番号】Z081-3567）。
- 3 夫婦が法定財産制と異なる契約（夫婦財産契約）をした場合において、婚姻の届出までにその登記をしなかったときは、夫婦間では有効であるが、夫婦の承継人及び第三者には対抗できない（民法第756条）。また、婚姻の届出後は、管理失当により財産を危うくした場合における管理者変更を除き、夫婦財産契約の内容を変更できない（同法第758条）。
- 4 総務省統計局。「登記統計 / 総括・不動産・その他」, 統計表名「第67表 種類別 夫婦財産契約の登記の件数（平成20年～29年）」, <https://www.e-stat.go.jp/stat-search/>

- files?page=1&layout=datalist&toukei=00250002&bunya_1=14&tstat=000001012460&cycle=7&year=20170&month=0&tclass1=000001012461&tstat_infid=000031702073&result_back=1&result_page=1&second2=1 2018年7月24日閲覧。
- 5 民法親族編（第4編）の第2章第3節第2款は、その見出しを「法定財産制」として、第760条乃至第762条の3条のみが掲げられている。
 - 6 第4章第1節第1項参照
 - 7 最高裁昭和36（1961）年9月6日大法廷判決・昭34（オ）1193号「所得税審査決定取消事件」（TAINS【文献番号】Z035-1058）。
 - 8 明治民法は、まず、第1編「総則」、第2編「物権」及び第3編「債権」が明治29年に法律第89号として公布され、また、民法第4編「親族」及び第5編「相続」が明治31年に法律第9号として公布され、これらを併せて明治31年7月16日に施行されている。
 - 9 共通制、所得共通制、共有制などと呼称する場合もあるが、意味はほぼ同じであり、本論文では「共有財産制」の語を統一して使用することとする。
 - 10 衆議院事務局。「第091回国会・昭和55（1980）年4月16日衆議院法務委員会議録第16号（4頁）」。<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/091/0080/09104160080016.pdf> 2018年7月16日閲覧。
 - 11 民法は、臨時法制調査会の中に設置された第三部会（司法関係）の担当であったが、同時期に司法省に設置された司法法制審議会の第二小委員会が兼ねることとされた（本沢, 1990, p.129）。
 - 12 我妻栄によれば、この定めは、大正期に臨時法制審議会を中心に行われた民法改正の議論の成果を承継するものであった（我妻, 1961, p.153）。
 - 13 GHQは、財産分与を夫婦財産の清算と捉えていたが、日本側は、財産分与を清算のほか、扶養料及び慰謝料をも含むものと捉えており、両者の考え方に隔たりがあった（本沢, 1990, p.131）。
 - 14 諸外国における同様の制度と比べても格段に簡潔な規定となっており、条文そのものからは、財産分与の根拠や性格付けを十分に読み取ることはできない（坂本, 1983, p.30）。
 - 15 フランス人法学者ボアソナードが中心となって編纂し1890年に公布された旧民法は、反対論が強く、いわゆる民法典論争を引き起こした。結局は、施行延期となり、代わりに明治民法が制定され、その公布に伴って旧民法は廃止された。戦後の改正民法は、この明治民法を前身とするものである（岡, 2014, pp.20-21）。
 - 16 衆議院事務局。「第001回国会・昭和22（1947）年10月27日衆議院法務委員会議録第50号（438-439頁）」。<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/001/1340/00110271340050.pdf> 2018年7月10日閲覧。
 - 17 この「妥協」については、中川と同様、要綱の起草委員であった我妻栄臨時法制調査会委員も同様にやむを得ないものと考えていたようである。我妻は、後年、その著書において、「根本的には夫婦の実質的平等を民法の上に現わすべきものと考えているのだが、この問題としては、所得財産共有制を形式の上にも現わすことには賛成し得ない。法律関

- 係を必要以上に紛糾させるからである」と述べている（我妻，1961，p.101）。
- 18 衆議院事務局。「第001回国会・昭和22（1947）年8月18日衆議院司法委員会議録第23号（240頁）」。<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/001/1340/00108181340023.pdf>
2018年6月15日閲覧。
 - 19 衆議院事務局。「第001回国会・昭和22（1947）年8月9日衆議院司法委員会議録第17号（175頁）」。<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/001/1340/00108091340017.pdf>
2018年6月15日閲覧。
 - 20 衆議院事務局。「第001回国会・昭和22（1947）年8月14日衆議院司法委員会議録第21号（225頁）」。<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/001/1340/00108141340021.pdf>
2018年5月20日閲覧。
 - 21 衆議院事務局。「第001回国会・昭和22（1947）年8月18日衆議院司法委員会議録第23号（240頁）」。<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/001/1340/00108181340023.pdf>
2018年6月15日閲覧。
 - 22 衆議院事務局。「第001回国会・昭和22（1947）年8月14日衆議院司法委員会議録第21号（225頁）」。<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/001/1340/00108141340021.pdf>
2018年5月20日閲覧。
 - 23 所得の本質について、岡村忠生は「人の個人としての心理的満足」（岡村，2017，pp.46-47）と述べており、また、水野忠恒は「人が財貨やサービスを利用することによって得られる効用や満足自体」（水野，2015，p.134）と述べている。
 - 24 担税力の定義としては、「租税を負担する能力」（金子，2017，p.13）、「何らかの税を負担できる能力」（佐藤，2011，p.7）等を挙げることができる。
 - 25 帰属所得は、一般的に「自己の財産の利用および自己の労働等から直接得られる所得」（谷口，2016，p.202）と説明されるが、より観念的に理解しやすい表現として、「財産の自己所有（占有）又は自家労働の結果、もしそうでなければ免れ得ない支出をセーブすることによって受ける利得」（植松，2011，p.218）と説明される場合がある。
 - 26 この点、金子宏は、未実現の利得（保有資産の値上がり益）や帰属所得（インビューテッド・インカム）に課税されない理由として、「それらが本質的に所得でないからではなく、それらを捕捉し評価することが困難であるからであって、それらを課税の対象とすることは立法政策上の問題である」と述べ、本質的には所得である旨を指摘している（金子，2017，pp.188-189）。
 - 27 所得税法第36条第1項の「収入すべき金額」の意義について、水野忠恒は、「収入すべき権利の確定した金額であるとされ、現実には収入されていなくてもよいとされる。これを、権利確定主義とよんでいる」と述べている（水野，2015，p.252）。また、金子宏は、上記意義について、「実現した収益、すなわちまだ収入がなくても『収入すべき権利の確定した金額』のことであり、したがってこの規定は広義の発生主義のうちいわゆる権利確定主義を採用したものである、と一般に解されている」と述べている（金子，2017，p.294）。
 - 28 谷口勢津夫（2016）は、金銭の資産該当性について、「立法者は、少なくとも、資産の価値増加を本質とする譲渡所得に対する課税の文脈では、金銭には、貨幣すなわち市場に

- における価値尺度としての意義・役割しか、認めていないと考えられる」と述べている。また、谷口は、その理由として、「価値尺度そのものの価値増加を観念すること自体論理矛盾を孕んでおり、また、増加益を観念することができない資産を譲渡所得課税の対象とするのは、『所得なきところ』あるいは『所得と観念し得ないもの』に課税することになり、財産権（憲29条）侵害として許されないからである」と述べている。（谷口、2016, p.287）
- 29 所得税基本通達33-2では、債務者が債務の弁済の担保としてその有する資産を譲渡した場合において、その契約書に「当該担保に係る資産を債務者が従来どおり使用収益すること」及び「通常支払うと認められる当該債務に係る利子又はこれに相当する使用料の支払に関する定めがあること」が明らかにされている場合には、当該譲渡をなかつたものとみなす旨を定めている。但し、この場合は、当該譲渡が債権担保のみを目的として形式的にされたものである旨の債務者及び債権者の連署に係る申立書を提出することが条件とされている。
- 30 所得税法第58条、所得税基本通達58-6 参照
- 31 最高裁昭和42（1967）年8月25日第二小法廷判決では、共有物の分割について、「共有者相互間において、共有物の各部につき、その有する持分の交換又は売買が行なわれることであつて（民法249条、261条参照）、所論のごとく、各共有者がその取得部分について単独所有権を原始的に取得するものではない」と判示し、共有物分割の私法上の解釈として共有持分の交換と見るべき旨を明らかにした。
- 32 所得税法施行令第79条参照
- 33 最高裁昭和43（1968）年10月31日第一小法廷判決・昭41（行ツ）8号「所得税賦課決定等取消請求事件（榎本家事件）」（TAINS【文献番号】Z053-2352）
- 34 最高裁昭和47（1972）年12月26日第三小法廷判決・昭41（行ツ）102号「所得税課税金額に対する更正決定取消等請求事件（土地譲渡代金割賦弁済事件）」（TAINS【文献番号】Z066-3018）
- 35 所得税法第59条第1項第1号に掲げる事由とは、①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈及び、④個人に対する包括遺贈で限定承認に係るもの、の4類型である。
- 36 所得税法第60条第1項第1号に列举される無償での資産移転は、①贈与、②相続（限定承認に係るものを除く。）及び、③遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。）の3類型である。
- 37 シャウブ勧告は、日本の当時の税制について、「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」と指摘している（シャウブ使節団、1949, p.B12）
- 38 シャウブ勧告前における所得税法には、現行所得税法第60条第1項のような取得費等の引継ぎに係る規定が存在したが、旧所得税法第5条の2の創設に伴い削除された。

- 39 旧所得税法第5条の2第1項は、「相続、遺贈又は贈与に因り第9条第1項第7号又は第8号に規定する資産の移転があった場合においては、相続、遺贈又は贈与の時にあって、その時の価額により、同項第7号又は第8号に規定する資産の譲渡があったものとみなして、この法律を適用する」(下線は筆者)と定めており、「資産の移転」と「資産の譲渡」とを使い分けているため、この箇所では、条文に合わせて「資産の移転」と表現した。使い分けがされている理由としては、条文中に示された第9条第1項第8号の規定が、「前各号以外の所得は、その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額」という包括的な表現であるため、より広い概念である「移転」の語を用いる必要があったためと考えられる。
- 40 シャウブ勧告では低額譲渡のことまでは言及されておらず、日本側における法制的検討の段階で、贈与の場合のみなし譲渡課税の論理的アナロジーとして、低額譲渡の場合のみなし譲渡課税に関する第3項が追加された(植松, 1975, p.19)。
- 41 前掲注(35)参照
- 42 最高裁平成17(2005)年2月1日第三小法廷判決・平13(行ヒ)276号「所得税更正処分取消請求上告事件」(TAINS【文献番号】Z255-09918)
- 43 谷口勢津夫は、「有償無償すなわち対価の有無は問わないとしても、収入金額(外部からの経済的価値の流入)を伴わない行為は、譲渡に該当しない」と述べている(谷口, 2016, p.289)。また、水野忠恒は、「譲渡所得の本質は値上益の有無なので、対価を受け取らなくても資産の譲渡になる。しかしながら、収入金額がなければ、現行制度上は、課税されないと考えられる」と述べている(水野, 2015, p.222)。
- 44 最高裁昭和43(1968)年10月31日第一小法廷判決・昭41(行ツ)8号「所得税賦課決定等取消請求事件(榎本家事件)」(TAINS【文献番号】Z053-2352)
- 45 最高裁昭和47(1972)年12月26日第三小法廷判決・昭41(行ツ)102号「所得税課税金額に対する更正決定取消等請求事件(土地譲渡代金割賦弁済事件)」(TAINS【文献番号】Z066-3018)
- 46 本章第1節第2項参照
- 47 第2章第2節参照
- 48 純粹別産制では、対第三者の関係のみならず夫婦内部の関係においても、自己の名で得た財産がその単独所有になる(第2章第1節参照)。
- 49 最高裁昭和36(1961)年9月6日大法廷判決・昭34(オ)1193号「所得税審査決定取消事件」(TAINS【文献番号】Z035-1058)
- 50 所得共通制とは、夫婦各自の所得から家事費用を支出し、その余剰分を夫婦の共有財産とする制度であり、婚姻中の所得を夫婦の共同成果物とすることにより分配の平等を図るものである(犬伏, 2015a, p.8)。
- 51 清算的要素がないか又ははばないと考えられる財産分与の事案に係る判決として最高裁昭和50(1975)年5月27日第三小法廷判決や最高裁昭和53(1978)年2月16日第一小法廷判決があり、また、清算的要素の強い財産分与の事案として最高裁昭和53(1978)年7月10日第一小法廷判決がある。

- 52 最高裁昭和46（1971）年7月23日第二小法廷判決・昭43（オ）142号「慰養料請求事件」（Westlaw Japan【文献番号】1971WLJPCA07230001）
- 53 第3章第2節第2項参照
- 54 参議院事務局、「第001回国会・昭和22（1947）年11月6日参議院司法委員会会議録第39号（4頁）」、<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/sangiin/001/1340/00111061340039.pdf> 2018年7月3日閲覧。
- 55 最高裁昭和36（1961）年9月6日大法廷判決・昭34（オ）1193号「所得税審査決定取消事件」（TAINS【文献番号】Z035-1058）。なお、この判決については、第4章第1節第1項中の「純粋別産制説」の説明を参照されたい。
- 56 最高裁昭和49（1974）年7月19日第二小法廷判決・昭44（オ）594号「損害賠償請求事件」（Westlaw Japan【文献番号】1974WLJPCA07190003）
- 57 前掲注（31）参照
- 58 昭和55（1980）年に法人税基本通達が改正され（昭55年直法2-8「六」により追加）、また昭昭和56（1981）年に所得税基本通達が改正され（昭56直資3-2、直所3-3追加）、持分に応じた共有物分割の場合は譲渡がなかったものとして取り扱うこととされた。
- 59 本章第1節第3項参照
- 60 最高裁平成7（1995）年1月24日第三小法廷判決・平6（行ツ）186号「所得税の更正処分等取消請求上告事件」（TAINS【文献番号】Z208-7442）
- 61 東京地裁平成6（1994）年2月1日判決・平5（行ウ）34号「所得税の更正処分等取消請求事件」（TAINS【文献番号】Z200-7277）
- 62 東京高裁平成6（1994）年6月15日判決・平6（行コ）11号「所得税の更正処分等取消請求控訴事件」（TAINS【文献番号】Z201-7350）
- 63 最高裁昭和53（1978）年2月16日第一小法廷判決・昭51（行ツ）27号「所得税更正決定取消等請求上告事件」（TAINS【文献番号】Z097-4129）
- 64 最高裁昭和53（1978）年7月10日第一小法廷判決・昭53（行ツ）38号「所得税賦課決定処分取消請求上告事件」（TAINS【文献番号】Z102-4224）
- 65 名古屋地裁昭和45（1970）年4月11日判決・昭和44年（行ウ）42号「所得税更正処分取消請求事件」（TAINS【文献番号】Z059-2555）
- 66 名古屋高裁昭和46（1971）年10月28日判決・昭45（行コ）8号「所得税更正処分取消請求控訴事件」（TAINS【文献番号】Z063-2811）
- 67 最高裁昭和50（1975）年5月27日第三小法廷判決・昭47（行ツ）4号「所得税更正処分取消請求事件（名古屋医師財産分与事件）」（TAINS【文献番号】Z081-3567）。
- 68 最高裁昭和43（1968）年10月31日第一小法廷判決では、対価の受入れを伴う資産移転を課税の対象として捉えたのが旧所得税法第9条第1項第8号（現行所得税法第33条第1項）の規定であり、対価の受入れを伴わない資産移転でも同様に取り扱うべきとしたのが同法第5条の2（現行所得税法第59条第1項）の規定であると判示し、最高裁昭和47（1972）年12月26日第三小法廷判決もこれを踏襲したが、この両最高裁判決の解釈は、最高裁昭和50年判決の上記前段部分により覆されている。渡辺徹也（2009）は、無償取引も

所得税法第33条第1項の対象になるとすれば、「昭和43年および昭和47年最高裁判決が行ったすみ分けを逸脱することになり、それまでの最高裁判決と矛盾することになる」と述べている（渡辺, 2009, p.68）。

- 69 所得税法第59条は、第二節「各種所得の金額の計算」中の第五款「資産の譲渡に関する総収入金額並びに必要な経費及び取得費の計算の特例」にその定めが置かれている。
- 70 この前段部分について植松守雄（2011）は、上告理由中にあった一部の主張に対する最高裁としての応答であろうと述べている。すなわち、譲渡所得への課税は資産の譲渡に伴い何らかの形でその対価の受入れがある場合に限られるとの主張に対する応答ということである。植松は、そのように指摘したうえで、結局は分与義務の消滅を経済的利益の享受であると判示するのだから、キャピタル・ゲインの本質に関するこの前段部分の論旨は格別の意味をもたないように思われる、と述べている。（植松, 2011, pp.684-685）
- 71 最高裁昭和34（1959）年7月14日第三小法廷判決・昭32（オ）636号「土地所有権移転登記手続請求事件」（Westlaw Japan【文献番号】1959WLJPCA07140005）
- 72 憲法第24条は、第1項で「婚姻は、両性の合意のみに基いて成立し、夫婦が同等の権利を有することを基本として、相互の協力により、維持されなければならない」と定め、また、第2項で「配偶者の選択、財産権、相続、住居の選定、離婚並びに婚姻及び家族に関するその他の事項に関しては、法律は、個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚して、制定されなければならない」と定めている。
- 73 最高裁昭和36（1961）年9月6日大法廷判決・昭34（オ）1193号「所得税審査決定取消事件」（TAINS【文献番号】Z035-1058）。
- 74 東京高裁平成2（1990）年12月12日判決・昭63（行コ）27号「各所得税更正処分等取消請求控訴事件」（TAINS【文献番号】Z181-6619）
- 75 東京高裁昭和49（1974）年10月23日判決・昭48（行コ）21号「所得税更正処分等取消請求控訴事件」（TAINS【文献番号】Z077-3427）など。
- 76 国税不服審判所平成6年6月30日裁決（国税不服審判所・公表裁決事例 URL：<http://www.kfs.go.jp/service/JP/47/13/index.html> 裁決事例集No.47 138頁）
- 77 第4章第2節第2項参照
- 78 第3章第1節第1項参照
- 79 谷口勢津夫は、「帰属所得は、市場外の事象であることのほか、発生（自己への帰属）と同時に消費される（という意味で本質的に『実現することがあり得ない所得』である。これは未実現所得と区別して『未実現所得』というべきであろう）ことにも特色がある」と述べている（谷口, 2016, pp.202-203）。
- 80 衆議院事務局。「第001回国会・昭和22（1947）年8月9日衆議院司法委員会議録第17号（175頁）」。<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugin/001/1340/00108091340017.pdf> 2018年6月15日閲覧。
- 81 第4章第2節第2項参照
- 82 地方税法第343条第2項では、「登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者として登記又は登録されている者」が土地又は家屋に係る固定資産税の納税義務

- 者になると形式的に定めている。
- 83 民法第94条第1項は、「相手方と通じてした虚偽の意思表示は、無効とする」と定めている。
- 84 実体・実質に即して事実認定を行うべきことについて、金子宏は、「仮装行為が存在する場合には、仮装された事実や法律関係でなく、隠蔽ないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならない。これは、特段の規定をまつまでもなく、課税要件事実は外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って認定されなければならないことの、当然の論理的帰結である」と述べている（金子, 2017, pp.142-143）。
- 85 東京高裁平成11年6月21日判決・平成10年（行コ）108号「所得税更正処分等取消請求控訴事件」（TAINS【文献番号】Z243-8431）
- 86 この高裁判決に対する上告は、最高裁平成15年6月13日第二小法廷決定・平成11年（行ヒ）187号「所得税更正処分等取消請求上告事件」（TAINS【文献番号】Z253-9367）により不受理とされ、高裁判決が確定した。
- 87 第5章第1節第2項参照
- 88 共有物の現物分割とは、土地等の資産が共有されていた場合に、その資産を現実に分割し、その分割された各資産（分割後もなお共有状態である）が共有者各自の単独所有となるように互いに持分を交換し合うことである。
- 89 最高裁昭和42（1967）年8月25日第二小法廷判決・昭40（行ツ）53号「登記申請却下処分取消請求事件」（Westlaw Japan【文献番号】1967WLJPCA08250006）
- 90 共有物分割については、所得税基本通達33-1の6で、「個人が他の者と土地を共有している場合において、その共有に係る一の土地についてその持分に応ずる現物分割があったときには、その分割による土地の譲渡はなかつたものとして取り扱う」と定められている。
- 91 第2章第1節及び同章第3節参照
- 92 内田貴は、請求権と債権の関係について、「わが国では、請求権という概念は余り厳密な使い方をされておらず、民法上も、債権と区別なく用いられることも多い」と述べている（内田, 1996, p.28）。また、於保不二雄も、「債権は、債務者に対する請求力を主たる内容としている。そして、法律上の請求力は、請求権という独立の権利として観念されている。だから、債権と請求権とは、しばしば、同義語として混用されている」と述べている（於保, 1959, p.5）。
- 93 債権の目的とは、債権者が債務者に対して請求しうる一定の行為である。これを特に給付という。債権の目的は債権の内容または債権の客体ともよばれる。債権の目的は給付であるから、これと給付の目的（内容または客体）とは区別しなければならない（於保, 1959, p.17）。
- 94 一般的な意味における義務とは、「自分の立場に応じてしなければならないこと、また、してはならないこと」（新村, 2018, p.733）、あるいは、「人が人として、あるいは立場上、身分上当然しなければならないこと」（松村, 2006, p.625）を意味し、また、法律用語としては、「法律主体たる人に課せられる法的な拘束」（新村, 2018, pp.733-734）、あるいは

- は、「規範によって命令ないし禁止されたこと」（松村, 2006, p.625）を意味する。
- 95 最高裁は、財産分与請求権が債権者代位権の被保全債権となるか否かが争われた事件（最高裁昭和55（1980）年7月11日第二小法廷判決・昭和53年（オ）321号「所有権確認等事件」（裁判所・裁判例情報 URL：http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail2?id=53326 民集第34巻第4号628頁）において、「離婚によって生ずることあるべき財産分与請求権は、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っ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ものと解するのが相当である」と判示しているが、この反対解釈として、同判決は、具体的内容が確定した後であれば、財産分与請求権は債権者代位権の被保全債権になり得ると判断したといえる。
- 96 履行とは、債務の本旨に従った給付を行うことにより債務を消滅させる債務者の行為のことをいう（本節第5項参照）。
- 97 許末恵によれば、折衷説とは、「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、協議また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ずる」と解する立場のことをいう（許, 2015, p.89）。また、金丸和弘によれば、「当事者の協議がなされる前の財産分与請求権は、協議等により具体的内容が決定されることを要する未定財産分与請求権であり、協議等によって既定財産分与請求権となる」と解する立場のことをいう（金丸, 2016, p.83）。
- 98 分与義務者側から見れば、ある債務（義務）を消滅させ、その債務と同一性がない新債務を成立させる「更改」（民法第513条）に近いとも考えられるが、具体化した分与義務を「同一性がない新債務」と見ることに無理があり、ここでは「更改」に当たらないとして検討を進めることとする。
- 99 竹下重人（1983）は、分与義務の履行によって実体的義務として存在していた「債務そのもの」が消滅することを経済的利益というのであれば、「財産分与について契約・調停等が成立する以前からの分与義務が、契約・調停等の成立後も存続していなければならない。このような論理は財産分与請求権の発生と具体的確定との関係を正しく反映したものととは考えられない」と述べている。（竹下, 1983, p.67）
- 100 民法第482条では代物弁済について、「債務者が、債権者の承諾を得て、その負担した給付に代えて他の給付をしたときは、その給付は、弁済と同一の効力を有する」と規定している。
- 101 第4章第1節第2項参照
- 102 民法第722条は「第417条の規定は、不法行為による損害賠償について準用する」と規定している。また、同法第417条は「損害賠償は、別段の意思表示がないときは、金銭をもってその額を定める」と規定している。
- 103 代物弁済としての給付が既存債務（本来の債務）の履行でないことは定義上明白であるため、その既存債務の消滅を経済的な利益と見ることについては、学説・判例ともに異論を見ない。

- 104 要物契約とは、その成立のために目的物の授受を必要とする契約のことをいう（内田、1997, p.20）。
- 105 この有力説は、平成29年5月26日に成立した「民法の一部を改正する法律（債権法改正）」（平成29年法律第44号）にも反映されており、改正された民法第482条では、「弁済をすることができる者（以下「弁済者」という。）が、債権者との間で、債務者の負担した給付に代えて他の給付をすることにより債務を消滅させる旨の契約をした場合において、その弁済者が当該他の給付をしたときは、その給付は、弁済と同一の効力を有する」と定められ、代物弁済契約が諾成契約である旨を明確にした。
- 106 代物弁済取引についての会計上の取扱いとして、本来の給付に代わる「他の給付（代物給付）」を履行する義務が発生しただけでは通常、仕訳記帳は行われぬ。これは、その「他の給付」が現実には履行されない限り、既存の義務の消滅という法的効果が生じないからである。したがって、会計記帳は、現実の履行が完了した時に初めてなされることになる。
- 107 代物弁済は伝統的には要物契約と解されてきたため、他の給付が現実的に行われるまで代物弁済契約そのものの効力が生じないと考えるほかなかったが、諾成契約であることを前提とする最高裁判決（最高裁昭和57（1982）年6月4日第二小法廷判決・昭57（オ）111号「所有権移転登記抹消登記手続事件」（裁判所・裁判例情報 URL：http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail?id=70442 集民第136号39頁））もあり、実務上は、代物弁済予約契約や停止条件付代物弁済契約が認められていた。
- 108 前掲注（99）参照
- 109 前掲注（99）参照
- 110 竹下重人は、同判決が「右権利義務そのものは、離婚の成立によって発生し、実体的権利義務として存在する」と述べ、協議、調停等の成立前における権利義務の実体性を肯定したことについて、「代物弁済的論理を造り上げるための前書である」と述べている（竹下、1983, p.67）。
- 111 名古屋高裁昭和46（1971）年10月28日判決・昭45（行コ）8号「所得税更正処分取消請求控訴事件」（TAINS【文献番号】Z063-2811）
- 112 大阪地裁昭和52（1977）年6月28日判決・昭50（行ウ）10号「所得税賦課決定処分取消請求事件」（TAINS【文献番号】Z094-4014）
- 113 大阪高裁昭和52（1977）年12月23日判決・昭50（行コ）18号「所得税賦課決定処分取消請求控訴事件」（TAINS【文献番号】Z096-4106）
- 114 最高裁昭和53（1978）年7月10日第一小法廷判決・昭53（行ツ）38号「所得税賦課決定処分取消請求上告事件」（TAINS【文献番号】Z102-4224）
- 115 この点について、岡村忠生は、「たとえば預金のペイオフによる損失が控除できないことに見られるように、包括的所得概念からは疑いなく損失であっても、規定が設けられていなければ、その控除は認められないという考え方が一般的である」とも述べている（岡村、2006, p.195）。
- 116 増井良啓は、借入金の場合における解釈の問題は、最初にそれらを所得に計上しない

- という動かない結論があるため、どの解釈を採るかは説明の便宜にすぎないとも述べている（増井, 2006, p.193）。
- 117 借入金が所得とならない理由について、この他にも、預り金が預かった者に所得として帰属しないのと同様に借入金も借り主に帰属しないとする見解を挙げている（増井, 2006, p.193）。
- 118 所得税基本通達36-15では、所得税法第36条第1項括弧内に規定する「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」に、「買掛金その他の債務の免除を受けた場合におけるその免除を受けた金額又は自己の債務を他人が負担した場合における当該負担した金額に相当する利益」が含まれることを定めている。
- 119 特定物と不特定物の違いについて、内田貴は、「取引の当事者がその物の個性に着目して取引の対象とした場合、その物を特定物という。これに対して不特定物とは、その物の種類に着目して取引の対象とした物である（種類物ということもある）。たとえば、土地・建物は、同じ種類の不動産ならどれでもいいというわけではないから、通常は特定物である。これに対し、ある銘柄のビール1本とか米1俵とかの取引は、同じ種類の物であればどれでもいいから、不特定物の売買である」と述べている（内田, 1997, pp.61-62）。
- 120 最高裁昭和49（1974）年3月8日第二小法廷判決・昭43（オ）314号「不当利得返還請求事件」（TAINS【文献番号】Z074-3282）は、所得税法上の課税時期の判定に権利確定主義が採用される理由について、「所得税は経済的な利得を対象とするものであるから、究極的には実現された収支によってもたらされる所得について課税するのが基本原則であり、ただ、その課税に当たって常に現実収入のときまで課税できないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入すべき権利の確定したときをとらえて課税することとしたもの」であると判示している。
- 121 資産の引渡しにより取引の相手方が同時履行の抗弁権（民法第533条）を失い、同時に、売主の代金請求権が無条件のものとなるから、この請求権の無条件化を「権利の確定」の意義に捉えるならば、引渡し基準は、権利確定主義そのものを表現したものであることができる（金子, 1995, pp.300-301）。
- 122 「AならばB」が成立するならば、その対偶である「BでないならAでない」は必ず成立する。例えば、「ニンジンであるならば野菜である」が成立するならば、「野菜でなければニンジンではない」が成立するということである。
- 123 「対価」の語は、一般的な意味としては、「ある給付の代償として相手方から受けるもの」（新村, 2018, p.1740）、「財物や行為などによって人に与えた利益に対して受け取る報酬」（松村, 2006, p.1498）、あるいは、「自己の財産、労力等を他人に譲渡したり、提供したり、利用させたりする場合にその報酬として受け取る財産上の利益」（法令用語研究会, 2012, p.734）とされている。これらをまとめれば、一般的な意味での対価とは、自己の財産、労力等を他人に提供した場合にその代償（報酬）としてその他人から受け取る財産上の利益ということとなる。
- 124 最高裁平成17（2005）年1月25日第三小法廷判決・平16（行ヒ）141号「所得税更正処分等取消請求上告事件」（TAINS【文献番号】Z255-09908）

- 125 倉見智亮は、日本アプライド社事件を例に挙げ、「労務の提供先と金員の支給者とが一致しない場合においても、対価性が認められる余地がある」と述べている（倉見，2014，p.32）。
- 126 東京高裁昭和60（1985）年12月17日判決・昭60（行コ）14号「課税処分取消請求控訴事件」（TAINS【文献番号】Z147-5652）
- 127 佐藤英明は、最高裁昭和50年判決に対して学説がまだこれを有効に批判し得ていない理由の一つとして、「租税法の分野では財産分与に関する課税関係を民法学の考え方に依拠して構成しようとしているところ、民法学における財産分与の考え方が、具体的な課税関係を基礎づけるに足るだけの明確性をもっていない」ことを挙げている（佐藤，2015，p.126）。

【参考文献】

〈書籍・雑誌〉

- 有地亨. 1966. 「夫婦財産割に関する一考察」. 『法政研究』. 第32巻第2-6合併号（下）. pp.669-710.
- 五十嵐清. 1959. 「夫婦財産制」. 『家族法体系Ⅱ（婚姻）』. 初版. 有斐閣. pp.199-220.
- 石井健吾. 1979. 「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」. 『最高裁判例解説民事篇（昭和50年度）』. 初版. 法曹会. pp.217-230.
- 伊藤好之. 1975. 「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得」. 『税務弘報』. 第23巻第10号. pp.126-132.
- 犬伏由子. 2015a. 「婚姻中取得財産の分配と夫婦財産制：夫婦の共同成果物の公平・公正な分配の実現に向けて」. 『法学研究』. 第88巻第3号. pp.1-31.
- 犬伏由子. 2015b. 「第762条」解説. 松川正毅=窪田充見（編）. 『新基本法コンメンタール 親族（別冊法学セミナー）』. 日本評論社.
- 植松守雄. 1975. 「低額譲渡をめぐる税法上の諸問題」. 『税務弘報』. 第23巻. 第4号. pp.18-30.
- 植松守雄. 2011. 『注解 所得税法』. 5訂版. 大蔵財務協会.
- 内田貴. 1996. 『民法Ⅲ 債権総論・担保物権』. 初版. 東京大学出版会.
- 内田貴. 1997. 『民法Ⅱ 債権各論』. 初版. 東京大学出版会.
- 内田貴. 2008. 『民法Ⅰ 総則・物権総論』. 第4版. 東京大学出版会.
- 大塚正民. 1976. 「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判決を中心として—」. 『税理』. 第19巻第4号. pp.170-176.
- 於保不二雄. 1959. 『債権総論（法律学全集20）』. 初版. 有斐閣.
- 大村敦志. 2010. 『家族法』. 第3版. 有斐閣.
- 岡孝. 2014. 「明治民法起草過程における外国法の影響」. 『国際哲学研究 別冊4〈法〉の移転と変容』. pp.16-33.

- 岡村忠生. 2006. 「収入金額に関する一考察」. 『法学論叢』. 第158巻第5-6号. pp.192-237.
- 岡村忠生. 2017. 『租税法』. 初版. 有斐閣.
- 緒方直人. 2002. 「夫の所得と共有財産」. 久貴忠彦=米倉明=水野紀子(編). 『別冊ジュリスト 第162号・家族法判例百選』. 第6版. 有斐閣.
- 鍛冶千鶴子. 1976. 「夫婦財産制の今日的課題」. 『現代の女性—状況と展望』. ジュリスト増刊 総合特集No.3. 有斐閣. pp.206-214.
- 鍛冶良堅. 1995. 「内縁配偶者の死亡と財産分与請求」. 『法律論叢』. 第67巻. 第4-5-6号. pp.193-215.
- 金子宏. 1995. 『所得課税の基礎理論 上巻 所得概念の研究』. 初版. 有斐閣.
- 金子宏. 1996. 『所得課税の基礎理論 中巻 課税単位及び譲渡所得の研究』. 初版. 有斐閣.
- 金子宏. 2017. 『租税法』. 第22版. 弘文堂.
- 金丸和弘. 2016. 「譲渡の意義(2) —財産分与—」. 中里実=佐藤英明=増井良啓=渋谷雅弘(編). 『租税判例百選』. 第6版. 別冊ジュリスト第228号. 有斐閣.
- 河合昭五. 1976. 「不動産の財産分与に伴う譲渡所得の課税」. 『税理』. 第19巻第14号. pp.117-120.
- 金亮完. 2014. 「内縁解消後の財産分与審判手続中に分与義務者が死亡した場合における分与義務の相続性」. 『新・判例解説Watch:速報判例解説』. 第15巻. pp.113-116.
- 許末恵. 2015. 「第768条」解説. 松川正毅=窪田充見(編). 『新基本法コンメンタール 親族(別冊法学セミナー)』. 日本評論社.
- 吉良実. 1979. 「財産分与の課税問題—津田論文を読んで—」. 『税法学』. 第338号. pp.1-16.
- 倉見智亮. 2014. 「所得税法における『対価』概念の意義に関する基礎的考察」. 『税法学』. 第571号. pp.23-51.
- 小山隆洋. 2010. 「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. 第65巻第4号. pp.165-174.
- 坂本圭右. 1983. 「財産分与の性格」. 『早稲田法学』. 第58巻第4号. pp.29-57.
- 佐藤英明. 2011. 『スタンダード所得税法』. 補正第2版. 弘文堂.
- 佐藤英明. 2015. 「解説 離婚と所得税」. 松川正毅=窪田充見(編). 『新基本法コンメンタール 親族(別冊法学セミナー)』. 日本評論社.
- 佐藤義行. 1975a. 「一 譲渡所得に対する課税の趣旨と所得税法33条1項にいう『資産の譲渡』の意義 二 離婚に伴う財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得税の課税の適否」. 『判例時報』. 第792号. pp.142-145.
- 佐藤義行. 1975b. 「不動産の財産分与と譲渡所得」. 『税理』. 第18巻第10号. pp.177-182.
- 潮見佳男. 2005. 『債権総論Ⅱ』. 第3版. 信山社出版.
- 潮見佳男. 2017. 『新債権総論Ⅰ』. 初版. 信山社出版.
- シャープ使節団. 1949. 『シャープ使節団日本税制報告書』. 大蔵主税局.
- 新村出. 2018. 『広辞苑』. 第7版. 岩波書店.
- 高橋祐介. 2013. 「損害賠償なんか踏み倒せ! 一債務の消滅をめぐる課税関係に関する一考察—」. 『立命館法学』. 第352号. pp.240-264.

- 竹下重人. 1983.「譲渡所得（2）—慰謝料及び財産分与—」. 久貴忠彦=米倉明=水野紀子（編）.『租税判例百選』. 第2版. 有斐閣. pp.66-67.
- 谷口勢津夫. 2016.『税法基本講義』. 第5版. 弘文堂.
- 円谷峻. 2010.『債権総論—判例を通じて学ぶ—』. 第2版. 成文堂.
- 中田裕康. 2013.『債権総論』. 第3版. 岩波書店.
- 二宮周平. 2013.『家族法』. 第4版. 新世社.
- 沼正也. 1979.「沼正也著作集 4（民法における最善性と次善性）」. 新版. 三和書房.
- 樋口哲夫. 1974.「離婚に伴う財産分与としての不動産分与と譲渡所得」.『税理』. 第17巻第4号. pp.135-140.
- 平井宣雄. 1984.『債権総論講義案』. 初版. 弘文堂.
- 広瀬正. 1973.「離婚に伴う財産分与として譲渡した土地建物が慰謝料、将来の扶養および夫婦財産関係の解決を目的としたものであると解するのが相当であるとし、その譲渡は上記債務の履行として行なわれるものであるから譲渡所得の基因となる資産の譲渡に当たるとされた事例」.『税務事例』. 第5巻第3号. pp.24-29.
- 深谷松男. 1966.「夫婦の協力と夫婦財産関係」.『金沢法学』. 第12巻第1-2合併号. pp.190-236.
- 藤岡大順. 2016.「債務免除益課税の基礎理論—事業再生税制の『資力喪失要件』に対する解釈を中心として—（上）」.『青山ビジネスロー・レビュー』. 第6巻第1号. pp.71-104.
- 藤岡大順. 2017.「債務免除益の年度帰属—米国における「特定の事実」テストを比較対象として—」.『第13回 税に関する論文入選論文集』. pp.1-58.
- 法令用語研究会. 2012.『法律用語辞典』. 第4版. 有斐閣.
- 増井良啓. 2006.「租税法研究会（第130回）債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題（上）」.『ジュリスト』. 第1315号. pp.192-199.
- 松村明. 2006.『大辞林』. 第三版. 三省堂.
- 水野忠恒. 2015.『大系租税法』. 初版. 中央経済社.
- 本沢巳代子. 1990.『破綻主義の採用と離婚給付—西ドイツ法との比較を中心として—』. 大阪府立大学経済研究叢書. 第71冊. 大阪府立大学経済学部.
- 本沢巳代子. 1998.『離婚給付の研究』. 初版. 一粒社.
- 山田二郎. 1979.「財産分与としての資産の譲渡と譲渡所得課税」.『判例タイムズ』. 第370号. pp.34-36.
- 四元俊明. 1988.『行間の税法解釈学』. 初版. ぎょうせい.
- 我妻栄. 1956.『戦後における民法改正の経過』. 初版. 日本評論新社.
- 我妻栄. 1961.『親族法』. 初版. 有斐閣.
- 我妻栄. 1964.『新訂債権総論（民法講義Ⅳ）』. 新訂版. 岩波書店.
- 渡辺徹也. 2009.「個人所得課税の基本概念 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』. 第147号. pp.63-82.

〈インターネット〉

衆議院事務局.「第001回国会・昭和22（1947）年8月9日衆議院司法委員会議録第17号（175頁）」. <http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/001/1340/00108091340017.pdf> 2018年6月15日閲覧.

衆議院事務局.「第001回国会・昭和22（1947）年8月14日衆議院司法委員会議録第21号（225頁）」. <http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/001/1340/00108141340021.pdf> 2018年5月20日閲覧.

衆議院事務局.「第001回国会・昭和22（1947）年8月18日衆議院司法委員会議録第23号（240頁）」. <http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/001/1340/00108181340023.pdf> 2018年6月15日閲覧.

衆議院事務局.「第001回国会・昭和22（1947）年10月27日衆議院法務委員会議録第50号（438-439頁）」. <http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/001/1340/00110271340050.pdf> 2018年7月10日閲覧.

参議院事務局.「第001回国会・昭和22（1947）年11月6日参議院司法委員会議録第39号（4頁）」. <http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/sangiin/001/1340/00111061340039.pdf> 2018年7月3日閲覧.

衆議院事務局.「第091回国会・昭和55（1980）年4月16日衆議院法務委員会議録第16号（4頁）」. <http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/091/0080/09104160080016.pdf> 2018年7月16日閲覧.

総務省統計局.「登記統計 / 総括・不動産・その他」. 統計表名「第67表 種類別 夫婦財産契約の登記の件数（平成20年～29年）」. https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00250002&bunya_l=14&tstat=000001012460&cycle=7&year=20170&month=0&tclass1=000001012461&stat_infid=000031702073&result_back=1&result_page=1&second2=1 2018年7月24日閲覧.

【参考裁判例】

最高裁昭和34（1959）年7月14日第三小法廷判決・昭32（オ）636号「土地所有権移転登記手続請求事件」（Westlaw Japan【文献番号】1959WLJPCA07140005）

最高裁昭和36（1961）年9月6日大法廷判決・昭34（オ）1193号「所得税審査決定取消事件」（TAINS【文献番号】Z035-1058）

最高裁昭和42（1967）年8月25日第二小法廷判決・昭40（行ツ）53号「登記申請却下処分取消請求事件」（Westlaw Japan【文献番号】1967WLJPCA08250006）

最高裁昭和43（1968）年10月31日第一小法廷判決・昭41（行ツ）8号「所得税賦課決定等取消請求事件（榎本家事件）」（TAINS【文献番号】Z053-2352）

名古屋地裁昭和45（1970）年4月11日判決・昭44（行ウ）42号「所得税更正処分取消請求事

- 件」(TAINS【文献番号】Z059-2555)
- 最高裁昭和46(1971)年7月23日第二小法廷判決・昭43(オ)142号「慰籍料請求事件」
(Westlaw Japan【文献番号】1971WLJPCA07230001)
- 名古屋高裁昭和46(1971)年10月28日判決・昭45(行コ)8号「所得税更正処分取消請求控訴事件」(TAINS【文献番号】Z063-2811)
- 最高裁昭和47(1972)年12月26日第三小法廷判決・昭41(行ツ)102号「所得税課税金額に対する更正決定取消等請求事件(土地譲渡代金割賦弁済事件)」(TAINS【文献番号】Z066-3018)
- 最高裁昭和49(1974)年3月8日第二小法廷判決・昭43(オ)314号「不当利得返還請求事件」(TAINS【文献番号】Z074-3282)
- 最高裁昭和49(1974)年7月19日第二小法廷判決・昭44(オ)594号「損害賠償請求事件」
(Westlaw Japan【文献番号】1974WLJPCA07190003)
- 東京高裁昭和49(1974)年10月23日判決・昭48(行コ)21号「所得税更正処分等取消請求控訴事件」(TAINS【文献番号】Z077-3427)
- 最高裁昭和50(1975)年5月27日第三小法廷判決・昭47(行ツ)4号「所得税更正処分取消請求事件(名古屋医師財産分与事件)」(TAINS【文献番号】Z081-3567)
- 大阪地裁昭和52(1977)年6月28日判決・昭50(行ウ)10号「所得税賦課決定処分取消請求事件」(TAINS【文献番号】Z094-4014)
- 大阪高裁昭和52(1977)年12月23日判決・昭50(行コ)18号「所得税賦課決定処分取消請求控訴事件」(TAINS【文献番号】Z096-4106)
- 最高裁昭和53(1978)年2月16日第一小法廷判決・昭51(行ツ)27号「所得税更正決定取消等請求上告事件」(TAINS【文献番号】Z097-4129)
- 最高裁昭和53(1978)年7月10日第一小法廷判決・昭53(行ツ)38号「所得税賦課決定処分取消請求上告事件」(TAINS【文献番号】Z102-4224)
- 最高裁昭和55(1980)年7月11日第二小法廷判決・昭和53年(オ)321号「所有権確認等事件」(裁判所・裁判例情報 URL: http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail2?id=53326 民集第34巻第4号628頁)
- 最高裁昭和57(1982)年6月4日第二小法廷判決・昭57(オ)111号「所有権移転登記抹消登記手続事件」(裁判所・裁判例情報 URL: http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail2?id=70442 集民第136号39頁)
- 東京高裁昭和60年(1985)12月17日判決・昭60(行コ)14号「課税処分取消請求控訴事件」
(TAINS【文献番号】Z147-5652)
- 東京高裁平成2(1990)年12月12日判決・昭63(行コ)27号「各所得税更正処分等取消請求控訴事件」(TAINS【文献番号】Z181-6619)
- 東京地裁平成6(1994)年2月1日判決・平5(行ウ)34号「所得税の更正処分等取消請求事件」(TAINS【文献番号】Z200-7277)
- 東京高裁平成6(1994)年6月15日判決・平6(行コ)11号「所得税の更正処分等取消請求控訴事件」(TAINS【文献番号】Z201-7350)

最高裁平成7（1995）年1月24日第三小法廷判決・平6（行ツ）186号「所得税の更正処分等取消請求上告事件」（TAINS【文献番号】Z208-7442）

東京高裁平成11（1999）年6月21日判決・平10（行コ）108号「所得税更正処分等取消請求控訴事件」（TAINS【文献番号】Z243-8431）

最高裁平成15（2003）年6月13日第二小法廷決定・平11（行ヒ）187号「所得税更正処分等取消請求上告事件」（TAINS【文献番号】Z253-9367）

最高裁平成17（2005）年1月25日第三小法廷判決・平16（行ヒ）141号「所得税更正処分等取消請求上告事件」（TAINS【文献番号】Z255-09908）

最高裁平成17（2005）年2月1日第三小法廷判決・平13（行ヒ）276号「所得税更正処分取消請求上告事件」（TAINS【文献番号】Z255-09918）

【参考裁決例】

国税不服審判所平成6年6月30日裁決（国税不服審判所・公表裁決事例 URL：<http://www.kfs.go.jp/service/JP/47/13/index.html> 裁決事例集No.47 138頁）