

# 離婚時の財産分与と課税問題

安井 栄 二\*

## 目 次

- 一 はじめに
- 二 判例の検討
- 三 財産分与の性質論
- 四 課税関係の検討
- 五 結びに代えて

## 一 はじめに

夫婦が訳あって離婚する場合、その離婚が協議によるもの（民法763条）か、裁判によるもの（民法770条）かを問わず、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（民法768条、771条）。この財産分与制度は、一般的に婚姻中に夫婦の協力で形成した財産の清算がその中心であるとされる<sup>1)</sup>。これは、専業主婦世帯を念頭に置けば、妻が家事一切を引き受けること等により、夫の財産形成に貢献していることから、夫の特有財産といえども妻にも潜在的な持分が存在しているから、離婚を機にその清算を行うというものである。また、共稼ぎ世帯であっても、夫婦で家事を分担するなどお互いに助け合っており、互いの財産形成に寄与しあっている関係といえるので、離婚を機に持分の清算を行うべきであるといえる。したがって、財産分与は、一般的な感覚からは「譲渡」とみられない。

---

\* やすい・えいじ 立命館大学法学部准教授

1) 二宮周平=榊原富士子『離婚判例ガイド（第3版）』有斐閣（2015年）90頁。

しかしながら、我が国の課税実務は、財産分与を「資産の譲渡」とみて、分与された財産に値上がり益があった場合には、それを「譲渡所得」として分与者に課税している（所得税基本通達33-1の4）。そして最高裁も、昭和50年5月27日判決<sup>2)</sup>においてこの課税を認めており、その後の同種の事案についてもこの判決が引用されて同様の結論となっている。

このような課税実務及び判例に対しては、当初から批判が強く、近年に至るまでこの取扱いの変更を求める声が出されている<sup>3)</sup>。これは、一般的な感覚として「なぜ分与者に課税がされるのか」ということについて理解ができないことにあるように思われる。これに関連して、財産分与により分与者に譲渡所得課税が行われることを知らなかった納税者が財産分与の錯誤無効を主張した事案<sup>4)</sup>で裁判所が納税者の主張を認めたことから、このことは裁判所自身が自認しているように思われる。

とはいえ、このような課税実務が長年続いたことから、財産分与によって分与者に譲渡所得課税がなされうるということは、税法分野においてはもはや「常識」となっており、離婚に際して財産分与を行う場合はそのことに注意して財産分与の協議を整えるべきであるとされている<sup>5)</sup>。

それでは、はたして、分与者に対する譲渡所得課税は本当に正しい課税といえるのであろうか。そこで、本稿では、財産分与が行われた際の課税関係について、分与者及び分与を受けた者双方の立場から検討を行う。そのために、まず、昭和50年最判の事案及び各審級の判決を確認し、若干の検討を行う。そして、その後の同種の裁判例についても検討を行い、判例

---

2) 民集29巻5号641頁。

3) 特に、実務家からの批判が強い。近年のものとして、小山隆洋「財産分与を不動産で行った場合に分与者に譲渡所得課税を行うことの是非（上）・（中）・（下）・（最終回）」税経通信65巻2号（2010年）204頁，同4号（2010年）165頁，同5号（2010年）187頁，同6号（2010年）172頁，川上都子「離婚による財産分与を資産で行った場合の譲渡所得課税について」税法学557号（2007年）31頁等がある。

4) 最判平成元年9月14日集民157号555頁。

5) 三木義一＝大森健「財産分与をめぐる課税問題」三木義一他編『判例分析ファイルⅠ』税務経理協会（2006年）82頁。

の立場からすると分与を受けた者の課税関係について看過できない問題が生じる点を明らかにしたい。その上で、財産分与の性質論について、家族法分野における議論を概観し、その議論を前提に、改めて財産分与が行われた際の分与者、分与を受けた者双方の課税関係を検討したい。

## 二 判例の検討

### 1. 最判昭和50年5月27日<sup>6)</sup>

#### (1) 事案の概要

まずは、改めて事案を確認しておこう。

医師である原告Xは、昭和42年分の所得税の確定申告を行ったが、所轄税務署長Yは、その申告に誤りがあったとして、昭和43年9月30日付で更正処分をした。その理由は、Xが訴外Aに対してXが保有する土地建物(以下、「本件不動産」という。)を譲渡したにもかかわらず、譲渡所得の申告がなされていないからというものであった。

しかし、Xは、本件不動産はXとAとの間の離婚調停が昭和42年5月10日に成立し、その調停の結果財産分与として譲渡したものであって本件不動産の譲渡によってXは何等の所得も得ていないのであるから本件更正処分は違法であると主張して、所定の不服申立手続きを経て、出訴した。

#### (2) 地裁判決

本件の第一審である名古屋地裁は、昭和45年4月11日判決<sup>7)</sup>において次のように述べてXの請求を棄却した。

「〔本件〕不動産は右調停により原告よりAに慰籍料として譲渡せられ

---

6) この判決の評釈としては、伊藤好之「判批」税務弘報23巻10号(1975年)126頁、佐藤義行「判批」判評202号(1975年)28頁、石井健吾「判批」最判解民事昭和50年度221頁、大塚正民「判批」税理19巻4号(1976年)170頁、浅沼潤三郎「判批」民商77巻2号(1977年)114頁、山田二郎「判批」判タ370号(1979年)34頁等がある。

7) 税資59号619頁。

たことを認定しうる。……〔本件〕不動産が原告の特有財産であったことは原告においてこれを争わず、それらのAに対する前記譲渡は所得税法第33条第1項の譲渡所得にあたることは同法第36条第1項括弧書の中……その他経済的な利益をもって収入する場合には……その他経済的な利益の価額とある点に徴して明らかであってこの点に関する被告の所説は首肯しうる。これをもって無償譲渡なりとする原告の所説には遽に組しがたい。〕

### (3) 高裁判決

Xは、上記名古屋地裁判決を不服として控訴した。名古屋高判昭和46年10月28日<sup>8)</sup>は、Xの控訴を棄却した。

控訴審では、主に本件不動産が財産分与として譲渡されたのか、慰藉料として譲渡されたのか争われた。この点について、名古屋高裁は、「本件離婚等調停においては単に慰藉料のみに限定せず子供の養育費その他離婚に伴う一切の財産上の関係を解決する方法として控訴人はAに対し現金1450万円と本件不動産等を譲渡することを承諾し、Aもその趣旨でこれを承諾し爾後Aは控訴人に対し一切の財産上の請求をしないことに同意したもので、……調停条項の『慰藉料』なる文言の表現にかかわらず、右調停条項は離婚に対する慰藉または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つたと解するのが相当である。」と述べて、Xの主張を認めた。

しかし、本件更正処分の適否については、次のように述べてXの主張を退け、更正処分は適法であるとしている。

「控訴人は、譲渡所得課税の本質は譲渡差益に対する課税であつて、資産の値上り益に対する課税ではない旨主張するが、当裁判所は、譲渡所得に対する課税の本質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

---

8) 税資63号850頁。

会にこれを清算して課税する趣旨のものとして解すべきであり、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具体的にされるので、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年10月31日第一小法廷判決(裁判集民事第92号798頁)の見解を正当としてこれに従う。而して右にいう資産の移転が対価の受入れを伴う場合としては売買、交換等現実に対価を受入れる場合の外慰藉料その他債務の履行として或は債務の履行に代えて資産の移転がなされる場合も含むものと解するのを相当と考える。けだし一般に債務の履行として或は債務の履行に代えて自己の有する資産を相手方に移転譲渡した場合にはその譲渡時における当該資産の価額に相当する額の弁済があつたことになり、これによつて当該債務は消滅するのであるから、経済的利益を享受しこれが具体化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からである。本件についてこれを見るに本件不動産は現金1450万円等と共にAとの離婚に基づく慰藉料及び財産分与として譲渡することを約定しその履行として譲渡されたものであること前に認定したとおりであるから、右のように慰藉料及び財産分与に基づく債務の履行として本件不動産の譲渡がなされた以上、被控訴人が本件不動産の譲渡をもつて所得税法第33条第1項の譲渡所得に当るものとしたのは相当といわなければならない。』

#### (4) 最高裁判決

その後、Xは最高裁に上告したものの、最判昭和50年5月27日は、次のように述べて当該上告を棄却した。

「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つさいの行為をいうものと解すべきである。……

……財産分与の権利義務の内容は、当事者の協議、家庭裁判所の調停若しくは審判又は地方裁判所の判決をまつて具体的に確定されるが、右権利義務そのものは、離婚の成立によつて発生し、実体的権利義務として存在

するに至り、右当事者の協議等は、単にその内容を具体的に確定するものであるにすぎない。そして、財産分与に関し右当事者の協議等が行われてその内容が具体的に確定され、これに従い金銭の支払い、不動産の譲渡等の分与が完了すれば、右財産分与の義務は消滅するが、この分与義務の消滅は、それ自体一つの経済的利益ということができる。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、これによつて、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。」

#### （5）若干の検討

周知のとおり、本件は、財産分与によつて財産を分与した者に譲渡所得課税がなされるかどうかのリーディングケースとなった事案である。本件では第一審から上告審まで一貫して譲渡所得課税を行った本件更正処分を適法としている。しかし、その理由付けは若干異なっている。

まず、名古屋地判は、本件不動産の譲渡が慰籍料の支払いとして行われたという事実を認定し、慰籍料債務の消滅という経済的利益を収入金額として、譲渡所得課税を肯定した。これに対して、名古屋高判は、本件不動産の譲渡が財産分与又は慰籍料のいずれか一方と速断することはできないから、「本件不動産は……慰籍料及び……財産分与として譲渡することを約定し、その履行がなされたもの」という事実認定を行っている。ただし、「一般に債務の履行として或は債務の履行に代えて自己の有する資産を相手方に移転譲渡した場合にはその譲渡時における当該資産の価額に相当する額の弁済があつたことになり、これによつて当該債務は消滅するのであるから、経済的利益を享受しこれが具体化した点では現実に対価の受入れを伴う場合と実質的に何等変りはない」として、Xが債務の消滅という経済的利益を享受していると考えられるから、本件譲渡所得課税を肯定した。最高裁も、上記名古屋高判と同様の考え方を示しているが、その前段において「『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいづかの行為をいうものと解すべきである。」という解釈を示している。

このように、本件の各判決の理由付けは若干異なっているものの、Xが本件不動産の譲渡によって慰藉料債務又は財産分与債務(あるいはその両方)を消滅させており、それが「経済的利益」であるとして譲渡所得課税を肯定しているという点では、共通している。特に、上記最高裁判決は、財産分与に伴う分与者の譲渡所得課税に関する判例であるとされている<sup>9)</sup>。そこで、上記最高裁判決が「判例」として位置づけられるようになった、その後の同種事案について概観することにする。

## 2. その後の判例動向

### (1) 最判昭和53年2月16日<sup>10)</sup> (事案①)

この事案は、原告Xが訴外Aとの離婚に伴う財産分与としてX保有の不動産を譲渡した際の譲渡所得課税が争われたものである。この事案では、当該夫婦の離婚に伴う財産分与審判事件において、XのAに対する「慰藉料として金600万円の支払義務を認め、」「財産分与として別紙第一物件目録記載の不動産(本件不動産)を供するものとする。」という項目を含む内容で調停が成立していた。Xは、本件不動産はXとAとの共有財産であったものであり、本件財産分与は共有財産の分割のほかならず、資産の譲渡には当たらない、と主張した。

これに対して、東京地判昭和48年1月25日<sup>11)</sup>は、Xが営む事業にAがあまり協力せず、むしろ店の収益から相当まとまったお金を持ち出して遊び歩いていたといった事実関係から、「本件不動産を含む原告の所有名義である不動産は、いずれも名実ともに原告の所有であつたと認めるのが相当である。」とし、「財産分与の調停に基づく債務の履行として、原告がAに対してした本件不動産の譲渡は、所得税法33条1項にいう『資産の譲渡』にあたるものといわなければならない。」と判示した。Xはこれを不服と

---

9) 石井・前掲注(6)221頁。

10) 集民123号71頁。

11) 判タ302号282頁。

して控訴したが、東京高判昭和50年11月27日<sup>12)</sup>は、上記最判昭和50年5月27日を引用して、控訴を棄却した。その後の最判昭和53年2月16日においても、「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つさいの行為をいうものであり、夫婦の一方の特有財産である資産を財産分与として他方に譲渡することが右『資産の譲渡』にあたり、譲渡所有を生ずるものであることは、当裁判所の判例（最高裁昭和47年（行ツ）第4号同50年5月27日第三小法廷判決・民集29巻5号641頁）とするところである。」と判示して、上告を棄却している。

(2) 最判昭和53年7月10日<sup>13)</sup>（事案②）

この事案も、上記事案①と同種の事案である。ただし、この事案の原告Xは、保有不動産の譲渡原因が贈与であるから、所得税法上資産の譲渡に当たらないと主張した。

これに対して、大阪地判昭和52年6月28日<sup>14)</sup>は、まず、Xと訴外Aの婚姻から離婚に至る過程の事実を踏まえて、「訴外人は原告が本件物件を含む資産を取得するについて直接間接寄与しているものであつて、離婚に伴い財産分与として本件物件を譲り受けるべき十分の理由があり、かつ、離婚の調停条項上本件物件の譲渡が財産分与であると明示されているのであるから、他に特段の事情のない限り、本件物件は財産分与として原告から訴外人に譲渡されたものといわざるをえない。」と述べ、「他に本件物件を原告が訴外人に贈与したことを窺わせる証拠はないから、原告は訴外人に対して調停離婚に伴う財産分与として本件を譲渡したとみるべきである。」と判断した。そして、「財産分与として不動産が譲渡された場合には、譲渡人に譲渡所得を生じ課税の対象となると解される（最高裁判所昭和47年（行ツ）第4号同50年5月27日第三小法廷判決・民集29巻5号641頁参照）。したが

---

12) 訟月21巻12号2615頁。

13) 税資102号68頁。

14) 税資94号835頁。



つて、原告が訴外人に本件物件を財産分与したことによつて原告に譲渡所得が生じたといわなければならない。」と判示し、Xの請求を棄却した。その後の控訴審である大阪高判昭和52年12月23日<sup>15)</sup>や上告審の最判昭和53年7月10日も、大阪地判昭和52年6月28日の判断を支持した。

(3) 最判平成7年1月24日<sup>16)</sup> (事案③)

この事案も、上記事案①、②と同種の事案である。この事案の原告Xは、訴外AがXと婚姻した際に実家から渡された多額の持参金を所持し、その後も生活費等を実家からもらい受けており、婚姻当初は訴外Aが婚姻生活を経済的に支えていたという事情等から、財産分与の対象となった資産(本件不動産)がXとAの共有財産であったと主張した。

これに対して、東京地判平成6年2月1日<sup>17)</sup>は、「Aが本件土地の借地権や旧建物の取得について経済的に相当程度の貢献をし、Aがこれら財産を所有する意思を有していたとの原告主張の事実関係を認定することはできないから、Aの経済的な貢献を前提として本件不動産が原告とAの共有財産であるとする原告の主張も根拠がないことになる。」と述べて、本件不動産がXの特有財産であったと認定している。また、Aが専業主婦として家計の維持に貢献したこととの関係において、上記東京地判は、「もともと、Aは、長年にわたり原告と婚姻生活を継続し、原告の給与収入によって家計を切り回し、原告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。」と述べたものの、「しかし、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

---

15) 税資96号531頁。

16) 税資208号3頁。

17) 税資200号527頁。

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。」と判示した。その後の控訴審である東京高判平成6年6月15日<sup>18)</sup>は、夫名義の資産形成に対する妻の貢献によって共有持分を主張しうるかについて、「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のもので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二分の一の共有持分を有するとみることはいえない。）、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。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。」と判示している。そして、上告審である最判平成7年1月24日も原審の判断を支持している。

#### （4）若干の検討

このように事案①から事案③をみると、事案①の地裁判決を除いて、昭和50年以降の判決であり、すべて最判昭和50年5月27日を引用している。その事案①の地裁判決についても、「財産分与の調停に基づく債務の履行として、原告がAに対してした本件不動産の譲渡は、所得税法33条1項にいう『資産の譲渡』にあたるものといわなければならない。」と判示しており、上記最判と同様の判断を行っている<sup>19)</sup>。

---

18) 税資201号519頁。

19) この地裁判決においては理由付けが示されていないが、その後の控訴審判決が上記最判

それでは、それぞれの判決は正当な判断を行ったといえるのであろうか。特に、最判昭和50年5月27日は、「財産分与としての財産の移転は、実質的には夫婦共有財産の分割であって資産の譲渡には当たらない」という考え方に対する有効な反論は示していない。

この点につき、事案①については、財産分与を受けたAがいわゆる放蕩息子ならぬ「放蕩夫」であった事情があり、そもそもXが保有する資産に対してAの潜在的持分を主張しうる状況にあったのが疑問である事案であった。それに対して、事案②については、Xの資産形成に対してAの直接間接の寄与が認められる事案であった。そのため、分与された財産が実質的に共有であったから財産分与は資産の譲渡に当たらないという主張をこの事案のXが予備的に行ったようであるが、裁判所はその点については特に触れることなく、上記最判を引用して課税処分を適法とした。この点について判断理由を示したのが、事案③の地裁判決および高裁判決である。特に、高裁判決の「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。」という判示は、上記の考え方に対する反論としては一定の説得力を持っているように思われる。

このように、最判昭和50年5月27日やその後の上記裁判例によって、離婚に伴って自身の特有財産を財産分与として相手方に移転させる行為がすべて「資産の譲渡」に当たるという解釈が、少なくとも課税実務においては前提とされている。そして、分与者は、財産分与によって分与義務の消滅という経済的利益（その額は分与した資産の時価）を受けているから、譲渡所得課税を受けるとされている（所得税基本通達33-1の4）。

---

↘判を引用してその理由付けとしている。

### 3. 分与を受けた者の課税関係

他方で、上記事案③の高裁判決がいう「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」という判示からすると、財産分与を受けた者の課税関係についても検討する必要がある。なぜなら、財産分与を受ける者にとっては、財産分与請求によって初めて該当資産に対する所有権を有するから、その資産の時価相当額の所得があったと考えられるからである。

そこで検討すると、現行の課税実務において、財産分与を受けた者に課税関係は生じていない。まず、財産分与は民法上贈与ではないことから、贈与税が課税されないことは当然である<sup>20)</sup>。

次に、財産分与を受けても所得税が課されないことの理由であるが、その理由としては二点考えられる。まず一点目は、財産分与に慰謝料としての性質が含まれている場合である。慰謝料は、精神的損害を与えた場合に支払われる損害賠償金であるから、所得税法9条1項17号により非課税となる。しかしながら、後述するように、財産分与の性質が慰謝料のみで構成されているとは考えがたく、財産分与を受けたことによる経済的利益すべてが非課税となるには説得力が弱い。二点目は、財産分与は夫婦が保有する資産の潜在的共有持分の清算であるから、そもそも所得に当たらないというものである。後述するように、財産分与の性質の中核は夫婦が保有する資産の潜在的共有持分の清算であるので、財産分与により所有権を有することになったとしても、それは「新たに」所有権を取得したことには当たらず、所得は発生していない、という考え方は極めて説得的である。しかしながら、このように考えると、上記事案③の高裁判決の判示と相反することになる。

このように、夫婦が保有する資産の潜在的共有持分の清算として財産分与が行われたケースにおいて、財産分与をした者に該当資産の値上がり益に対する譲渡所得課税を行い、財産分与を受けた者に該当資産の時価相当

---

20) ただし、財産分与として相当な範囲を超えて財産の移転が行われた場合は、その超えた部分は「贈与」として取り扱われ、贈与税課税を受ける。

額の所得課税を行わないという取扱いは、論理的に矛盾しているといえる。この原因は、これまで裁判所が財産分与をした者のみに着目して譲渡所得課税の論理を構築してきたことによるものと思われる。

そこで以下では、分与をした者と分与を受けた者双方の立場を踏まえて、財産分与にまつわる課税関係について検討していきたい。そのために、まず、家族法分野における財産分与の性質論について改めて確認したい。

### 三 財産分与の性質論

#### 1. 財産分与規定の沿革

民法768条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<sup>21)</sup>。この規定は財産分与規定と呼ばれ、1947年の民法改正によって初めて制度化された。すなわち、財産分与規定は明治民法には存在していなかった。

しかし、明治政府による民法編纂の過程において、すでに離婚後の扶養に関する規定の導入が検討されていた<sup>22)</sup>。この規定は、その後の旧民法の制定の議論の際に削除されることとなったが<sup>23)</sup>、いわゆる「法典論争」により旧民法の施行が延期され新たな民法典の編纂が始まると、その原案にはまた離婚後扶養の規定が復活した<sup>24)</sup>。しかし、明治31年に成立した明治民法にこの規定が反映されることはなかった<sup>25)</sup>。

そのため、財産の取得及び蓄積が夫婦の協力によってなされた場合で

---

21) この規定は民法771条により裁判上の離婚の場合にも準用される。

22) この経緯を紹介するものとして、本沢巳代子『離婚給付の研究』一粒社(1998年)17頁以下がある。

23) 本沢・前掲注(22)22頁。

24) 本沢・前掲注(22)23頁。なお、その文言は次のとおりである。

「夫婦ノ一方ノ過失ニ因リテ離婚ノ判決アリタルトキハ其一方ハ他ノ一方カ自活スルコト能ハサル場合ニ於テ之ヲ扶養スル義務ヲ負フ」

25) 我妻栄『親族法』有斐閣(1961年)152頁、島津一郎編『注釈民法(21)親族(2)』有斐閣(1966年)177頁。

あっても、それが夫の名において行われた場合には、離婚した妻は一切財産を取得することができないこととなった。そこで、大審院は、夫の不法行為によって離婚請求をした妻に対し、夫への慰謝料請求を認める判示をした<sup>26)</sup>。さらに、その後の判決には、この慰謝料の算定に当たって扶養的性格や夫婦財産の清算的性格を含めているものも登場した<sup>27)</sup>。

しかし、これで問題が解決したわけではなかった。裁判所はあくまで一般的な損害賠償の規定を用いて離婚配偶者の保護を図っていたため、その適用範囲は実際には非常に限定されていた<sup>28)</sup>。そこで、政府が大正8年に設置した臨時法制審議会においてこの件も検討され、大正14年に発表された「民法親族編中改正ノ要綱」に「離婚ニ因ル扶養義務」と題する規定が盛り込まれた。この規定は、その後、昭和16年の人事法案94条に次のような形で取り込まれた。

「離婚シタル者ノ一方ハ相手方ニ対シ相当ノ生計ヲ維持スルニ足ルベキ財産ノ分与ヲ請求スルコトヲ得

前項ノ規定ニ依ル財産ノ分与ニ付テハ家事審判所ハ当事者ノ請求ニ依リ双方ノ資力其ノ他ノ事情ヲ斟酌シテ分与ヲ為サシムベキヤ否ヤ並ニ分与ノ額及方法ヲ定ム」

最終的にこの改正案も実際に成立することはなかった。しかし、この「思想」は戦後の民法改正議論に受け継がれることになる<sup>29)</sup>。

戦後、司法省に設置された司法法制審議会第二小委員会において、民法の親族・相続編の改正要綱の草案が審議されることになったが、昭和21年7月20日に提出された幹事案における財産分与に関する規定は次のようなものであった<sup>30)</sup>。

---

26) 大判明治41年3月26日民録14輯340頁。

27) 神戸地判大正14年6月9日新聞2442号5頁、仙台地判昭和3年6月18日新聞2872号9頁、東京地判昭和4年3月22日新聞3036号12頁、大判昭和4年10月28日新聞3050号5頁等。

28) 本沢・前掲注(22)30頁。

29) 我妻・前掲注(25)153頁、本沢・前掲注(22)35頁。

30) 本沢・前掲注(22)40頁。

「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びに分与の額及び方法を定むることとする。」

この規定は、上記昭和16年の人事法案94条とほぼ同じであり、財産分与制度の出発点が離婚後扶養にある点を再認識させるものである。この幹事案はその後の改正要綱にも引き継がれていく。しかし、その後の要綱の条文化にあたって、まず、「相当の生計を維持するに足るべき財産の分与」が「相当の財産の分与」とされ、その後さらに、「相当の」も削除されて単なる「財産の分与」となり、また「当事者双方の資力其他一切の事情」も「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」に改められた<sup>31)</sup>。それが現行法768条の規定である。

このような経緯を経て、現行民法に財産分与規定が導入されたのであるが、この点に関して、現行民法の起草者の一人である我妻栄博士は次のように述べている<sup>32)</sup>。

「戦後の改正によって創設された『財産分与の請求権』は、臨時法制審議会の創設しようとした『離婚による扶養』の思想の承継・進展であることは疑ない<sup>(ママ)</sup>。しかし、その成立の過程を見るときは、少なくともその中心点が、扶養から夫婦財産の清算へと、移動したことも明らかであろう。けだし、規定の性格は『離婚による扶養』から『離婚による財産分与』となり、供与すべきものは『相当の生計を維持するに足る財産の分与』から、『相当の財産の分与』となり、さらに『財産の分与』となった。また、その額を決定する中心的な標準は、『当事者双方の資力』から『当事者双方が協力によって得た財産』となった。そこに、当事者の一方をして、離婚後における生計に困らせまいとする思想から、夫婦共同生活中において夫婦が協力して取得した財産は共有ともみなしてこれを清算すべしとする思

31) 鳥津・前掲注(25)177頁。

32) 我妻・前掲注(25)153頁。

想への推移を認めることができるであろう。」

すなわち、現行の財産分与規定の中核は夫婦財産の清算にあるということである。しかし、我妻博士は、「そのことから、直ちに、現行法の財産分与請求を専ら夫婦共通財産の清算だけを規定したものと解することは許されまい。」<sup>33)</sup>と主張し、その理由として「もし、夫婦共通財産の清算だけを目的とするなら、その決定の標準は計数的になさるべきで、『その他一切の事情を考慮』することは、少なくとも理論としては通らない」<sup>34)</sup>と述べている。

以上のような我妻博士の指摘は、現行法における財産分与の性質論を考えるに当たって参考になる。そこで、以下では、現行法における財産分与の性質論の議論を概観したい。

## 2. 財産分与の性質

前述のように、現行法における財産分与の性質には、① 夫婦財産の清算、② 離婚後扶養及び ③ 損害賠償（慰謝料）の3つの要素があるとされている<sup>35)</sup>。これまでみてきたような、財産分与規定の成立経緯からすると、① 夫婦財産の清算及び ② 離婚後扶養の要素が現行法の財産分与の性質に含まれていることは、疑いがないように思われる。

これに対して、③ 損害賠償（慰謝料）の要素を含めるべきかについては、学説が分かれている<sup>36)</sup>。そもそも、損害賠償（慰謝料）の要素を財産分与の性質に含めるとした出発点は、戦前の判例が離婚慰謝料を認めてきたという事実によるものと思われる。しかし、前述したように、戦前の民法には財産分与の規定がなく、離婚した妻が路頭に迷う事態が生じかねない状況にあったことから、夫婦財産の清算や離婚後扶養を「損害賠償」の

---

33) 同上。

34) 同上。

35) 我妻・前掲注(25)154頁、大村敦志『家族法（第3版）』有斐閣（2010年）161頁。

36) 能見善久＝加藤新太郎編『論点体系判例民法9親族』第一法規（平成21年）137頁（宮崎幹朗執筆）。



名目で認めてきたというのが実態であった。また、仮に損害賠償(慰謝料)の要素も財産分与の性質に含まれるとすると、民法709条に基づく損害賠償(慰謝料)請求とどのように区別されるのかといった問題も生じる。このようなことから、損害賠償(慰謝料)の要素を財産分与の性質に含めるとする説はやや説得力に欠けるものと思われる。

また、②離婚後扶養に関しても、疑問を呈する学説が存在する<sup>37)</sup>。確かに、婚姻中の夫婦間には婚姻費用分担義務ないし相互扶助義務が存在しているが、これは婚姻に由来する義務であり、婚姻が解消されれば同時に消滅する義務であり、これを考慮する必要があるのかという疑問である<sup>38)</sup>。この点については、たとえば、離婚後の一方配偶者が困窮状態に陥った場合、これを国家が社会保障という形で救済する前に、その者と密接な関係にあった元配偶者による私的扶養によって救済すべきである反論があるとされる<sup>39)</sup>。しかし、この反論に対しても「いわば政策論であって法律論とはいいいにくい」<sup>40)</sup>という指摘がなされている。この点、二宮周平教授は、「離婚後扶養は、清算の財産分与や慰謝料があってもなお生活に困る場合に認められるという補充的なものである。」<sup>41)</sup>と指摘している。

このような学説に対し、判例はどのような立場に立っているといえるのだろうか。最判昭和46年7月23日<sup>42)</sup>は、財産分与の法的性質について次のように述べている。

---

37) 大村・前掲注(35)162頁。

38) 同上参照。

39) 大村・前掲注(35)163頁。財産分与規定創設に関する戦前からの議論はまさにこの観点からなされていた。

40) 大村・前掲注(35)163頁。

41) 二宮周平『家族法(第4版)』新世社(2014年)101頁。ちなみに、二宮教授は、離婚後扶養の根拠を「婚姻生活の中で行われる性別役割分業に求めるべきであろう」と主張し、続けて、「すなわち、性別役割分業から生じた所得能力の格差を是正するために清算を行い、それでもなお格差は正が不十分な場合に、離婚後扶養としての財産分与が認められると考えられる。これによって離婚後の自立を援助するのである。」と述べている(同101頁)。

42) 民集25巻5号805頁。

「離婚における財産分与の制度は、夫婦が婚姻中に有していた実質上共同の財産を清算分配し、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であつて、分与を請求するにあたりその相手方たる当事者が離婚につき有責の者であることを必要とはしないから、財産分与の請求権は、相手方の有責な行為によつて離婚をやむなくされ精神的苦痛を被つたことに対する慰藉料の請求権とは、その性質を必ずしも同じくするものではない。したがつて、すでに財産分与がなされたからといつて、その後不法行為を理由として別途慰藉料の請求をすることは妨げられないというべきである。もつとも、裁判所が財産分与を命ずるかどうかならびに分与の額および方法を定めるについては、当事者双方におけるいつさいの事情を考慮すべきものであるから、分与の請求の相手方が離婚についての有責の配偶者であつて、その有責行為により離婚に至らしめたことにつき請求者の被つた精神的損害を賠償すべき義務を負うと認められるときには、右損害賠償のための給付をも含めて財産分与の額および方法を定めることもできると解すべきである。そして、財産分与として、右のように損害賠償の要素をも含めて給付がなされた場合には、さらに請求者が相手方の不法行為を理由に離婚そのものによる慰藉料の支払を請求したときに、その額を定めるにあつては、右の趣旨において財産分与がなされている事情をも斟酌しなければならないのであり、このような財産分与によつて請求者の精神的苦痛がすべて慰藉されたものと認められるときには、もはや重ねて慰藉料の請求を認容することはできないものと解すべきである。」

すなわち、離婚における財産分与制度の目的は、夫婦財産の清算と離婚後扶養にあり、損害賠償（慰謝料）は別個の請求権を構成するものであるが、財産分与義務の存否及びその額の算定に当たって損害賠償（慰謝料）の要素も考慮されうることである。したがつて、判例は、財産分与の性質に関して、① 夫婦財産の清算、② 離婚後扶養及び③ 損害賠償（慰謝料）の3つの要素があるとする立場であるといえる。しかし、二宮教授は、離婚後扶養について、「現実の協議離婚や調停離婚において、離婚

後扶養を考慮して財産分与がなされることは少ない<sup>43)</sup>ということや、損害賠償(慰謝料)について、「判例には慰謝料の相場のようなものがあり、物価の上昇にもかかわらず、1976年以降、平均で200万円前後、最高額は500万円で頭打ちという状況にある。……有責性を問題にする慰謝料については、あまり積極的ではない傾向がみられる<sup>44)</sup>」ということを指摘している。

このようにみえてみると、現行法における財産分与の性質については、夫婦財産の清算という要素が中心で、離婚後扶養及び損害賠償(慰謝料)という要素は個別事案の事実関係によっては含まれうると理解することができるように思われる。そこで、以上のような財産分与の性質論を踏まえて、以下では財産分与に伴う課税関係について、分与者及び分与を受けた者双方の立場から検討していきたい。

## 四 課税関係の検討

### 1. 分与者の課税関係

これまでみてきたように、現行民法における財産分与は、夫婦財産の清算を中核的な要素とし、離婚後扶養及び損害賠償(慰謝料)の要素も含まれうるというものであった。そうすると、財産分与が行われた際の分与者の課税関係については、まず、財産分与が夫婦財産の清算としてのみ行われた場合を想定して検討すべきであるといえる。

実行された財産分与が夫婦財産の清算という要素のみであった場合、その実質は共有財産の分割であるから、財産分与は「資産の譲渡」に当たらないと解される<sup>45)</sup>。これは、夫婦財産が「潜在的共有状態」にあるという理解に基づいている。しかし、この「潜在的共有状態」というものがどのような状態を指すのかによっては、この理解によっても課税関係が生じる

---

43) 二宮・前掲注(41)102頁。

44) 二宮・前掲注(41)103頁。

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

ケースが想定される<sup>46)</sup>。なぜなら、夫婦の主だった保有財産が婚姻後に購入した自宅と別荘であった場合、婚姻中は自宅と別荘それぞれに2分の1ずつの潜在的共有持分が観念されるが、離婚による財産分与によって、自宅が妻の単独所有、別荘が夫の単独所有になったとすると、夫婦それぞれが2分の1の持分を互いに譲渡したと考えられるからである<sup>47)</sup>。このような考え方に対しては、「夫婦の財産が全体として一個の共有物をなしている」と解することで課税を回避することが可能であるとする考え方もある<sup>48)</sup>。しかし、夫婦の一方が婚姻前から有していた特有財産が存在し、財産分与によってその財産を相手方に移転させた場合は、当該財産分与を「共有物の分割」とみることができず、「資産の譲渡」に当たると考えなければならないであろう<sup>49)</sup>。すなわち、実行された財産分与が夫婦財産の清算という要素のみであったとしても、場合によっては分与者に課税関係が生じると考えられるのである。

次に、実行された財産分与に離婚後扶養や損害賠償（慰謝料）の要素が含まれていた場合はどうであろうか。このような場合は、どちらの要素にしる、財産分与の成立によって分与者に対して債務が発生していることになる。財産分与の実行は、それらの債務の弁済を意味する。したがって、現金以外の現物資産によってその弁済が行われたのであれば、まさに債務の消滅という経済的利益を受けていることになるから、消滅した債務相当額が収入金額となって譲渡所得の計算が行われることになる。この点については、特に異論がないものと思われる。

このように、財産分与が行われた際の分与者の課税関係は、一律に論じることができない。財産分与にどのような要素がどのくらいの割合で含まれているのかということは、個別の事案ごとに変わりうるからである。そ

---

46) 渋谷雅弘「離婚時における財産分与と課税」小田八重子＝水野紀子編『新家法実務大系（1）』新日本法規出版（2008年）530頁。

47) 石井・前掲注(6)226頁以下参照。

48) 渋谷・前掲注(46)530頁。ただし、石井・前掲注(6)226頁は、この考え方を否定する。

49) 石井・前掲注(6)226頁。

うすると、実際に行われた財産分与の中身によっては、譲渡所得課税が行われるべきものもありうる。そういう意味では、現行の課税実務が完全に誤りであるとまではいえない。しかしながら、「財産分与債務の消滅という経済的利益を受けている」として、一律に譲渡所得課税を行う現行の課税実務は、早急に改められるべきではないだろうか。

## 2. 分与を受けた者の課税関係

これまで、分与者の課税関係について検討してきたが、一方で、分与を受けた者の課税関係はどのようになるのであろうか。現行の課税実務によれば、前述したように、分与を受けた者は分与を受けた時点では課税関係は生じないとされる。そして、財産分与により取得した財産が金銭以外の資産であった場合、その取得費は当該資産の分与時の時価であるとされる(所得税基本通達38-6)。ただし、この点について、東京地判平成3年2月28日<sup>50)</sup>は、「離婚に伴う財産分与として資産を取得した場合には、取得者は、財産分与請求権という経済的利益を消滅される代償として当該資産を取得したことになるから、その資産の取得に要した金額は、原則として、右財産分与請求権の価額と同額になるものと考えるのが相当である。」と述べており、必ずしも取得費が分与時の時価となるとは限らない旨を判示している。とはいえ、分与時の時価は、財産分与請求権の時価を認定する1つの基準となるため<sup>51)</sup>、課税実務の考え方と裁判所の考え方に大差はないものと思われる。そうすると、分与を受けた者は、財産分与請求権と引き換えに財産を取得しているということになる。

それでは、財産分与請求権を「取得」した際に「所得」は発生していないのだろうか。上記東京地判は、「財産分与請求権という経済的利益」と述べている。そうすると、「財産分与請求権という経済的利益」を取得した段階で所得税法36条にいう「収入すべき金額」が発生しているというこ

---

50) 判時1381号32頁。

51) 渋谷・前掲注(46)533頁。

とができそうである。現行の課税実務において、分与者が「財産分与債務の消滅という経済的利益を受けている」として、一律に譲渡所得課税されていることを前提とするならば、分与を受けた者も「財産分与請求権という経済的利益を受けている」として、所得課税を受けるべきと考えられる。しかし、現行の課税実務において、分与を受けた者は、前述したようにその時点においては何の課税も受けていない。分与を受けた者がその時点で課税を受けない理由は、財産分与請求権が夫婦財産の潜在的持分の清算を具体化したものにすぎず、外部からの経済的価値の流入がないからであると考えられる。この理由付けは説得的であり、結論としても一般的に妥当するものと思われる。したがって、この点からも現行の課税実務における分与者に対する譲渡所得課税は、非難を免れないであろう。

ただし、分与を受けた者に対する現行の課税実務に対しても、現行法の解釈からすると問題がないこともない。まず、実行された財産分与に離婚後扶養や損害賠償（慰謝料）の要素が含まれていた場合である。この場合、取得した財産分与請求権にはそれらの要素の分だけ外部からの経済的価値の流入が認められるから「所得」となる。このうち、損害賠償（慰謝料）の要素の分については、所得税法9条1項17号が規定する「心身に加えられた損害に基因して取得するもの（損害賠償金）」に該当すると考えられるので非課税となる。これに対して、離婚後扶養の要素の分については、特段非課税規定が見当たらないことから、所得課税（または贈与税課税）がされるべきと考えられる。また、分与者の課税関係を検討した際にも述べたが、財産分与が夫婦財産の潜在的持分の清算の要素のみであったとしても、分与者が婚姻前から有していた「完全な」特有財産が財産分与によって移転した場合には、分与を受けた者は潜在的に保有していた共有持分を譲渡したことになり、分与を受けた者に対する譲渡所得課税を行うべきとも考えられる。

このように、現行法の解釈を前提とすると、財産分与にどのような要素がどのくらいの割合で含まれているかということや分与される財産の種類

等によって、財産分与を受ける者の課税関係についても変わりうると考えられる。そのため、分与を受けた者が一律に分与時に課税を受けないとはいえないのである。

## 五 結びに代えて

これまでみてきたように、我が国の課税実務は、財産分与を「資産の譲渡」とみて、分与された財産に値上がり益があった場合には、それを「譲渡所得」として分与者に課税している。そして、判例も、分与者には「財産分与債務の消滅」という経済的利益を享受しているという理由で、その課税を認めている。これは、「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」<sup>52)</sup>と考えていることに由来する。ただし、このように考えると、この場合に財産分与請求権を取得した妻にも所得が発生しているはずである。それにもかかわらず、この場合の妻に対する所得課税は、現行実務において行われていない。このように、財産分与をめぐる我が国の課税実務は、財産分与債務を消滅させた者と財産分与請求権を取得した者とで一貫しない取扱いがなされている。

そこで、本稿では、まず家族法における財産分与の性質論を財産分与規定の制定過程も含めて概観した。一般的に財産分与の性質には、夫婦財産の清算、離婚後扶養及び損害賠償(慰謝料)の3つの要素があるとされているが、学説上は夫婦財産の清算という要素がその中心であって、その他の要素は補充的なものとどまるということであった。

このような財産分与の性質論を踏まえて、本稿では分与者及び分与を受けた者の課税関係について検討したが、財産分与が夫婦財産の清算という要素のみで構成されていたとしても、分与者及び分与を受けた者双方において課税関係が生じる場合があることを示した。ただし、この課税関係

---

52) 東京高判平成6年6月15日税資201号519頁。

は、現行の課税実務のような一律の課税ではなく、個々の財産分与の事案によって変わりうるものである。

とはいうものの、財産分与に伴い分与者に課税関係が生じうるということは、当事者双方が離婚を望んでいるにもかかわらず税法が障害となって離婚できない事例を生じさせる原因となりうる。そのため、例えば日本弁護士連合会は、「離婚に伴い土地建物等を財産分与した場合に行われている譲渡所得課税を廃止し、取得価格と取得時期の引き継ぎを明確にする立法を行うこと」という立法提言を行っている<sup>53)</sup>。これは、所得税法60条が、個人間で資産の贈与が行われた場合における取得価格と取得時期の引き継ぎを認めていることから、それを財産分与にまで拡大すべきであるという提言である。個人間の贈与の場合と同じく、財産分与の場合も資産の移転は個人間で行われる。そうすると、個人間の贈与の場合にのみ取得価格等の引き継ぎを認める合理的理由は存在しないものと思われる。さらに、財産分与に伴う譲渡所得課税が離婚の障害事由となりうる事情を考慮すれば、早急に立法的解決を図ることが望ましいと思われる<sup>54)</sup>。

---

53) 日本弁護士連合会「税制改正に関する意見書」1995年2月17日。

54) 渋谷・前掲注(46)535頁。