

慶應義塾大学学術情報リポジトリ

Keio Associated Repository of Academic resources

Title	夫婦財産法上の合意と所得の人的帰属
Sub Title	Die einkommensteuerrechtliche Zurechnung der Einkünfte und güterrechtliche Vereinbarungen
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1991
Jtitle	法學研究 : 法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.64, No.12 (1991. 12) ,p.69- 130
Abstract	
Notes	人見康子教授退職記念号
Genre	Journal Article
URL	http://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19911228-0069

夫婦財産法上の合意と所得の人的帰属

木村弘之亮

第一章 はじめに

第1節 憲法問題としての配偶者課税

第2節 夫婦合算賦課処分および分離賦課処分

第3節 問題提起

第二章 所得の帰属についての夫婦財産制の意義

第1節 総 則

第2節 財産共同制の場合の所得の帰属

第3節 連邦財政裁判所の見解に対する批判

第三章 各種の所得についての帰属

第1節 従属的労働に基づく所得

第2節 独立的労働に基づく所得

第3節 賃貸所得及び資本財所得

第4節 事業所得

第5節 農林業所得

第6節 その他の所得

第四章 結 語

第一章 はじめに

第1節 憲法問題としての配偶者課税⁽¹⁾

敗戦後、昭和二十一年一月三日に制定公布された日本国憲法は、その二四条において、家族生活における個人の尊厳、両性の本質的平等を憲法上の基本的価値として位置付けている。昭和二十二年成立の現行民法は、この憲法の要請をうけて、法定夫婦財産制として別産制⁽²⁾を確立した（民法七六二条⁽³⁾）。民法改正により、夫権や妻の無能力制度が廃止されたことによって、管理共通制の存立の基盤は消滅した。

形式的男女同権の原理にしたがって、妻は、夫と同様に、自己の財産を管理し使用収益する権利を取得し、夫婦の財産関係は、財産法原理によって全面的に規制されるようになった⁽⁴⁾。かくして、妻は、夫による自己財産の管理権および利益権から解放され、独立して自己の財産を管理・収益・処分することができるようになったのである⁽⁵⁾。

男女同権の原理⁽⁶⁾はあたらしい家族法を貫く根本原理であるが、この男女同権の法理は、夫婦財産法のみならず、夫婦財産法を前提とする所得税法をも貫く基本原理たりうる。にもかかわらず、我国における所得税法には、男女同権の法思想がきわめて希薄にあらわれているか、あるいは遺憾なことに、法理論の確たる根拠を問われることもなく、男女同権の法思想に反するのではないかと危惧される法制度が若干見受けられるのではなからうか⁽⁸⁾。シャープ勧告は家族間における事業所得の分割による租税回避を防止する必要を強調し、これを受けて、現行所得税法は、家族従業者への対価の必要経費不算入（五六条）を規定している。家族従業者が労務を提供し、これに対し相当な対価を得る場合、この対価を必要経費に算入することが独立当事者間取引（arm's length transaction）の原則に合致する。したがって、

所得税法五六条は、右原則の例外規定である。この意味における例外規定は、所得税法における家族従業者とりわけ妻子の地位を示唆している。ただし、必要経費不算入の原則は青色事業専従者給与制度(五七条⁹⁾)によって緩和されている。

租税法は原則として民法上の法形成から出発している。これの例外は、租税法上の特別の必要性が例外を要請する場合に、許容される¹⁰⁾。このことはとくにドイツ租税調整法一条によって予定されていた経済的觀察法にあてはまる。

この経済的觀察法に基づいて連邦財政裁判所は、夫婦をひとつの単位として租税法上取り扱うこととしたのであった¹¹⁾。

しかし、連邦憲法裁判所は、一九五一年ドイツ所得税法二六条(夫婦合算賦課処分にかかる規定)を無効とした決定¹²⁾において、配偶者は、かれらが独身者として所得を稼得したであろう場合よりも、不利に課税してはならないと判示し、家族単位課税(Haushaltsbesteuerung¹³⁾)それ自体をではなく、結婚している者を独身者より不利に扱う所得税率を無効と宣言しようとした。しかし、同判決は、他方、立法者が独身者と既婚者に対する課税を相互に健全な関係におこなければならないとした点に、特長を有する。ただし、この目標が、二分二乗方式(合算均等分割課税方式、一九五八年ドイツ所得税法三二条a第二項¹⁴⁾)によってより良く実現されるか又は夫婦分離賦課処分によってより良く実現されるかについて、活発に論争されている。なお、同決定については、次のような解釈もみられる。連邦憲法裁判所の決定は、個人単位課税の原則を展開し、夫婦単位課税の理論(die Theorie von der steuerlichen Einheit der Ehegatten)を棄てた¹⁶⁾。個人単位課税の思想が、同決定の理由によって打ち出されている。所論によれば、夫婦をひとつの単位として租税法上取り扱う考え方は、もはや現行法に合致しないので、必然的に、民法上の考え方と夫婦財産法は、租税法上も尊重されねばならないであろう¹⁷⁾。

個人単位課税の原則が、いずれの解釈によるにせよ、現行のドイツ所得税法にも妥当している。同法二六条aはこの原則を正当としており¹⁸⁾、とくに、二六条一項二文は合憲であるとされている¹⁹⁾。

- (1) *Reize, Einar, Die Ehegattenbesteuerung als verfassungsrechtliches und steuerrechtliches Problem.* Diss. Bern, Zürich 1976.
- (2) 明治三二年民法の下で、家産制に基づく夫婦別産制を原則としたもの、人見康子・現代夫婦財産法の展開（一九七〇）一七七頁以下。参照、山口純夫「西ドイツにおける夫婦財産制の展開——付加利得共通制の成立——」甲南法学一五巻三〇四号（一九七五）一九一頁以下。
- (3) 我妻栄・立石芳枝・親族法・相続法（一九五二）一一八頁、有地享・注釈親族法上（一九五〇）二〇頁、柚木馨・親族法（一九五〇）一二四頁、中川善之助・新訂親族法（一九六五）二四〇頁、青山道夫・改訂家族法論Ⅰ（一九七二）一〇一頁。
- (4) 青山道夫編集・注釈民法二〇巻（一九六六）三六〇頁（有地享執筆）。
- (5) 参照、山口・前掲注(2)甲南法学一四巻三〇四号九三頁。
- (6) ドイツにおける男女同権の理論について、鈴木祿祿「男女同権」の西ドイツ的理解（その一斑）——「夫婦共同生活における決裁権」を繞る論争について」法学雑誌一卷一〇二号（一九五四）二四頁、川井健「東西ドイツにおける男女同権論の対立について」法学協会雑誌七三巻六号（一九五七）七二二頁、七四巻一号（一九五七）四五頁。
- (7) 参照、浅見公子「西ドイツにおける新法定夫婦財産制について」北海道大学法学会論集八巻三〇四号（一九五七）八二頁、大伏由子「フランスにおける夫婦財産関係法と夫婦の平等——一九六五年法から一九八五年法への歩み——」山形大学紀要一八巻一号（一九八七）一九頁以下、一九巻一号（一九八八）一九七頁以下。
- (8) 例えば、第二次納税義務の制度は、配偶者の一方の納税義務（租税債務）に対して他方が責任をおうが、これは、夫婦別産制をその基礎とする法思想ではなく、管理共同制の上に成り立っている制度である（参照、山口・前掲注(2)甲南法学一四巻三〇四号一〇四頁）。
- (9) 配偶者間の労働契約との関連について、村井正・租税法と私法（一九八二）三九一頁以下。
- (10) 異説、碓井光明「租税法における課税物件の帰属について」税経通信二七巻二号（一九七二）四九頁は、所得税法の適用においては、夫婦財産契約の内容には左右されず、同法五条の稼得者課税の原則が妥当する。例外的に、課税の結果が民法の財産制度に混乱をもたらすような場合は、慎重な検討を要すると説く。
- (11) *Theis, Orr, J., Einzelfragen zur Ehegattenbesteuerung nach dem Gesetz v. 26. 7. 1957, DB 1957, 1246 (1248).*
- (12) *BVerfG 1 BvL 4/54 vom 17. 1. 1957, BVerfGE 6, 55 = BStBl 1957 I, 193*（この決定の紹介として、北野弘久・税法学の基本問題（一九七二）一八六頁、村井・前掲注(9)三七八頁以下）。これはほぼ例外なく肯定されている。例えば、*Lenski,*

Edgar, Vertragsgestaltungen zwischen Ehegatten und ihre steuerrechtlichen Auswirkungen bei der getrennten Veranlagung, BB 1957, 1236.

(13) 家族単位課税の問題点などについて、参照、金子宏「所得税における課税単位の研究」田中二郎先生古稀記念・公法の理論(中)(一九七七)七〇三頁、金子宏「ボリス・ビトカーの課税単位論」田中二郎先生追悼論文集(一九八五)一七七頁、Lang, *Jochim, Die Besteuerung der Haushalte. Rechtssystematische Überlegungen zu der Schrift von Hans-Jörg Kundert über das Baseler Teilspaltungsverfahren*, StuW, 1978, 316.

我国では、二分二乗方式(合算分割方式)は夫婦を一体として考える家族単位課税を原点としており、それは女性の自立という時代の風潮に著しく反する、という主張がみられる(高須須美子「女性の自立を妨げる所得税改正案」エコノミスト二四〇号(一九八七)三七頁)。しかし、例えば、ドイツ所得税法は、夫婦合算課税とくに二分二乗方式と夫婦分離課税方式との選択権を納税者に与えており、主婦婚の場合に二分二乗方式は専業主婦の家事労働を配偶者の稼得する所得に寄与するものとして評価している。我国における二分二乗方式についての学説状況につき、参照、小石侑子「税制改正と夫婦財産関係」杏林社会科学研究六巻一号(一九八九)三六頁以下。

(14) 二分二乗方式(合算分割方式)は、同一の所得を有する家族に対し平等な課税をもたらすうえ、この方式による時納税義務者は、一方で租税法の観点から財産法上の法律関係を形成し、他方で節税する余地が残っている。さらに、二分二乗方式は、実行可能でありかつそれ故容易に実施されうる。ところで、配偶者課税への移行が可能でありまた推進に値するとして、その下においては、本質的に四つの法形成が可能であり、租税回避との関連で法形成の濫用もしくは操作可能性が予想されるが、このような操作可能性は、納税モラルの高揚にはまったく寄与しないであろう。立法者は移行措置を講ずることによって、この問題に対処しなければならず、二分二乗方式を認めるときに納税義務者が租税負担を不当に軽減しないように立法措置を講じなければならない(Lenski, *Edgar, Ehegattenbesteuerung und andere gegenwartsnahe Fragen der Einkommensbesteuerung*, StbJb. 1957/58, 193 (199.))。

(15) 我国でも、一九四九年シャープ勧告以来、個人単位課税の原則が採用され、この方式は憲法一三条に適合し、また、各配偶者の所得をそれぞれ固有財産とする現行の夫婦別産制の法理とも合致している(小石・前掲注(13)杏林社会科学研究六巻一号三三頁)。

(19) *Thesis* (FN 11), DB 1957, 1248.

(17) *Thesis* (FN 11), DB 1957, 1248.

- (18) Schmidt, Ludwig, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 8. Aufl., München 1989, § 26a Anm. 2.
 (19) BVerfG 1 BvL 30/69 vom 25. 1. 1972, BStBl 1972 II, 325 (以下) unter C I. 2b) から導かれた。

第2節 夫婦合算賦課処分および分離賦課処分

一 合算賦課処分

夫婦合算賦課処分は、両配偶者がそれぞれ独自に所得税法一条に規定する納税義務を負っているということに変更を加えるものではない。なぜなら、合算賦課処分とは、各配偶者の所得がひとつの合同の所得に合算されなければならないというものである。したがって、夫婦合算課税の下でも、各配偶者の所得計算および各配偶者の所得帰属は、両配偶者の所得課税にとって無意義ではない。この問題は、各配偶者の稼得した所得を有する配偶者の分離賦課処分についての規定(ドイツ所得税法、二六条a一項一文)にも生じている。

ところで、ドイツ所得税法旧二六条による合算賦課処分の下において、配偶者間の法律関係は租税法上承認されなかった。配偶者間における労働関係、金銭消費貸借関係、使用貸借関係、用益貸借関係は、租税法上無視されていった。夫が前記の法律関係に基づいて妻に実際に支払った、賃金および利息は、租税法上夫の妻に対する扶養(Unterhalt)とみなされた。もっとも、この見解は、夫婦合算賦課処分ではなく、租税法における経済的観察法に依存していたことに注目しなければならない。⁽²⁰⁾ 配偶者の所得税法上の取扱いに関するこのような考慮は、現行ドイツ所得税法二六条aの規定にする分離賦課処分の導入によってまだ無意義となったわけではない。配偶者間における法律関係が承認されるかどうかは、それ自体、法律解釈にかかわる問題である。⁽²¹⁾ ただ、新旧両法間でその効果が異なるだけである。⁽²²⁾

二 分離賦課処分

分離賦課処分は、配偶者賦課処分の一方式である。したがって、これは、合算賦課処分と同じ前提要件が充たされ

なければならぬ。もし充たされない場合には、両配偶者はそれぞれ各別に賦課処分を受けなければならない。分離賦課処分は、両配偶者が相互に独立して賦課処分を受けるということを意味しない。

ドイツ所得税法二六条 a による配偶者の分離賦課処分の原則は、各配偶者の稼得した所得はその者に帰属しなければならぬということに依拠している。ドイツ連邦憲法裁判所は、決定⁽²³⁾においてこの原則および一九五七年ドイツ所得税法二六条以下によるその実行を、ボン基本法に合致していると宣言した⁽²⁴⁾。

二六条 a 一項一文は、夫婦分離課税の場合にも、個人単位課税 (Individualbesteuerung) の原則が妥当することを明らかにしている。この条文はあまりうまく文言化されていない。というわけは、同規定は、一定の事案について所得の帰属を定めており、体系的には、だれが所得を稼得するかを定めているドイツ所得税法二条に属するものだからであり、他方では言葉たらずである。所得税の納税者は第一条により自然人である。この者が結婚をしても、事情は変わらないので、夫婦合算賦課処分の場合にも⁽²⁵⁾夫婦分離賦課処分の場合にも、課税標準を規定する各条文は、つねに各納税義務者に関係している⁽²⁶⁾。各配偶者に、その者の稼得した所得が帰属することは、このような背景の下では自明である。

ドイツ立法者は、ドイツ所得税法二六条 a 一項二文において、分離課税が選択されるとき一方配偶者 (夫) の所得が、他方配偶者が所得の稼得に際し協働 (本稿では、協働と協力を言いわけることとしたい) したという理由だけで当該他方配偶者に一部分帰属するわけではないということを斟酌している。しかし他方で、法律草案を協議したときに、立法者は配偶者間における真摯な契約を租税法上承認する旨を明らかにした。二六条 a 一項二文は特別な意義をもっている。この規定から次のことがとくに逆推論されていた。すなわち、他方配偶者がたんなる協力を越えて活動する場合には、所得は当該他方配偶者に一部帰属する。当該規定は、配偶者間における法律関係とくに労働関係を所得税法上有効なものにさせるためには、たんなる協力をこえた何ほどかのことを付け加えられなければならないことを意

図している。法律関係の真摯性と実施、および相当の報酬が付け加えられねばならない。⁽²⁷⁾

もっとも、夫婦間契約、とくに夫婦労働契約⁽²⁸⁾がいかなる前提要件のもとで租税法上承認されうるかといった問題について、所得税法二六条 a 一項二文は何も規定していない。この問題は、夫婦分離賦課処分の場合に提起されるのみならず、同じ様に、同法二六条 b による夫婦合算賦課処分の場合にも提起される⁽²⁹⁾。

二六条 a 一項二文は、夫婦財産共同制の合意から生ずる帰属問題についてまったく規定していない。⁽³⁰⁾

三 分離及び統一的利益確定手続

両配偶者が共同の所得を（例えば共同事業者として）得る場合、その金額及び分割はまず分離確定手続において租税法一八〇条一項二号 a にしたがって計算される。この手続の結果がつきに分離賦課処分の基礎とされる。⁽³¹⁾

原則として、一般的財産共同制が個別の事案において所得税法上効力を有するか、そして、とくに所得が両配偶者に帰属するかどうか、ないしいかなる範囲において帰属するかが争われている場合、この所得はドイツ租税通則法二一五条二項による所得の分離及び統一の利益確定手続 (Verfahren der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung) において、決定されなければならない。⁽³²⁾

配偶者が夫婦合算賦課処分をうけるという理由で、この手続をやめることはできない。なぜなら、夫婦合算賦課処分は、それ自体では、両配偶者に有利な統一的利益確定も不利な統一的利益確定をも必ずしも保障しないからである⁽³³⁾。所得税決定がすでに発給されかつ取消請求しえなくなった後はじめて、配偶者が利益の分割 (Gewinnaufteilung) を申請する場合でもなお、配偶者へ所得を分割するため統一的利益確定手続は開始される⁽³⁴⁾。しかし、このようなケースでは所得の金額及び所得の夫婦への分割について夫婦と税務署のあいだで見解の相違がない場合、とくに、あまり意義のない単純な事情のケースではこの手続きの適用は外されうる。⁽³⁵⁾ ドイツ租税通則法二一五条四項をみよ。⁽³⁶⁾

手続に関して、連邦財政裁判所第六部は、以下のように述べている。すなわち、一般的財産共同制についての合意

が個別の事案において所得税法上効果をもつかどうかそしてどのような効果を及ぼすか、とくに、所得が両配偶者に帰属するかそしてどの程度帰属するかについては、論争がある。そのため、配偶者間における組合関係若しくは共同体関係 (ein Gesellschafts- oder Gemeinschaftsverhältnis) について判断されるそうした手続がとられなければならない。関係の配偶者が、かれらのあいだに組合関係、営利事業 (ein Gesellschaftsverhältnis, Gewerbebetrieb) が存すると主張したケースでは、連邦財政裁判所の第四部⁽³⁸⁾は、この問題については租税通則法二一五条による統一的及び分離確定手続において決定されなければならないと判示した。所論には同意すべきである。これと類似して、一般的財産共同制についての合意がおよぶ所得税法上の効果について租税通則法二一五条に基づき統一的及び分離確定手続において決定されなければならない。

四 選択制

ドイツ所得税法二六条によれば、継続して別居生活をしていない無制限納税義務をおう配偶者は、二六条bの夫婦合算賦課処分と二六条aの分離賦課処分とのいずれかを選択してもよい。その法律要件は二六条から明らかになる。⁽³⁹⁾

なお、夫婦は一九四九年から五七年にかぎって三種類の賦課処分⁽⁴⁰⁾から一つを選択することができた。分離賦課処分、合算賦課処分および制限合算賦課処分⁽⁴¹⁾がそれである。しかし、実務では、たいいていの夫婦にとって前二者の方式だけが存するに等しかった。⁽⁴¹⁾その後、一九五八年改正所得税法は、二分二乗方式 (合算分割方式) も採用した (同法三二条a第二項)。

分離賦課処分が選択⁽⁴²⁾されると、各配偶者の所得は基本税率 (同法三二条a第四項) にしたがって租税を課税され、そして夫婦合算賦課処分の場合のように低率の二分二乗税率 (合算分割税率 *Splittingtarif*)⁽⁴³⁾ により租税を課税されない。特殊の場合には、分離賦課処分も軽い課税となる。⁽⁴⁴⁾

一方の配偶者だけが所得を稼得する場合には、夫婦合算賦課処分がつねに最も軽い所得税をもたらす。同じことは、

一方配偶者が欠損をだし、他方配偶者がプラスの所得を稼得した場合にもあてはまる。⁽⁴⁵⁾

その他のすべての場合には、両配偶者が所得を稼得しているケースでは分離賦課処分が合算賦課処分よりも原則として有利であると一応いうことができるが、しかしそれでもこの原則があてはまらないケースも考えられる。⁽⁴⁶⁾ それ故、多くの場合、夫婦は、分離賦課処分の有利な要件がこれらに具備されているかどうか、あるいはこれらがそのような要件を作り出さうかどうか、さらには一層有利な要件を作り出さうかどうかについてのみ熟慮すれば足りる。⁽⁴⁷⁾

このような事情の下で、法律関係の形成の可能性は次の四つが考えられる。有利な要件は、配偶者間における組合契約の締結⁽⁴⁸⁾、配偶者間における労働契約、財産の譲渡と利益権の設定ならびに夫婦財産法上の合意によって作り出される。⁽⁴⁹⁾

本稿では、法学博士人見康子教授の主たる研究領域にちなんで、最後の問題を取りあげることとし、ご教示をおおきたい。

- (20) 経済的觀察法について、よくご参照。BFH I 256/55 U vom 25. 9. 1956, BStBl 1957 III, 2; I 216/55 U vom 14. 2. 1956, BStBl 1956 III, 233.
- (21) *Littmann/Bitz/Meincke/Hannes Geier*, Das Einkommensteuerrecht, 14. Aufl. Stuttgart 1985, § 26a. Anm. 3.
- (22) *Littmann/Bitz/Meincke* (FN 21), § 26a. Anm. 2.
- (23) BVerfG vom 14. 4. 1959, BStBl 1959 I, 204=StRK EStG 1957 § 26a. R. 17.
- (24) *Littmann/Bitz/Meincke* (FN 21), § 26a. Anm. 1.
- (25) Vgl. *Protoscher/Stöcker*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stand: 46. Erg.-Jlg. 2/90, § 26b. Anm. 2f.
- (26) Vgl. BFH VI 337/64 vom 17. 7. 1970 BStBl 1970 II 739, 740.
- (27) *Littmann/Bitz/Meincke* (FN 21), § 26a. Anm. 14.
- (28) この点に関して、Kronmüller, 参照。Frotscher (FN 25), Vorbem. zu § 26. Anm. 21.
- (29) *Frotscher* (FN 25), § 26a. Anm. 4.

- (26) Vgl. dazu *Frotscher* (FN 25), Vorbem. zu § 26 Anm. 12ff., § 26a Anm. 21.
- (27) *Klein, Franz/Paul G. Flockermann/Christian Kühr*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., 1981, § 26a Anm. 2.
- (28) BFH VI D 1/58 S vom 18. 2. 1959, BFHE 69, 5=BStBl 1959 III, 263a E (*Oswald, Franz*, Zum Problem der Mitunternehmerschaft bei Gutergemeinschaft, DStZ/A 1978, 379); IV 127/58 U vom 6. 8. 1959, BFHE 69, 395=BStBl 1959 III, 408; VI 161/63 vom 11. 3. 1966, BFHE 86, 50=BStBl 1966 III, 389; I B 16/71 vom 23. 6. 1971, BFHE 103, 24=BStBl 1971 II, 730; I R 167/83 vom 29. 4. 1987, nv; VIII R 49/84 vom 1. 2. 1989, nv; FG München vom 11. 2. 1971, EFG 1971, 399. 雑記: 合算課税制度の適用 BFH I B 16/71 u. FG München aaO.
- (29) *Littmann/Bitz/Meincke* (FN 21), § 26a Anm. 9k.
- (30) 雑記: *Gensmüller/Paulick*, StRK-Anm. AO § 215 R. 84.
- (31) *Herrmann, Carl/Gerhard Heuer/Arnold Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar. 19. Aufl., Köln 1991, § 26a Anm. 4d a.
- (32) OFD Münster vom 10. 8. 1959, EDSStZ, 418=Inf. 286.
- (33) BFH VI D 1/58 S (FN 32), BFHE 69, 5, 15.
- (34) BFH IV 39/58 U vom 26. 6. 1958, BFHE 67, 237=BStBl 1958 III, 364.
- (35) *Frotscher* (FN 25), § 26a Anm. 1.
- (36) 参照: 村井・前掲註(9) 三八五頁以下。
- (37) *Lenski* (FN 14), StbJb. 1957/58, 193 (198).
- (38) Vgl. *Nebe, Hartmut*, Die Wahl der Veranlagungsart bei der Einkommensteuer. Zusammenveranlagung, getrennte Veranlagung und besondere Veranlagung nach § 26a EStG, DStR 1970, 526; *Fichtelmann, Helmut*, Veranlagung von Ehegatten im Konkurs, BB 1984, 1293; *Rössler, Gerhard*, Die Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer, FR 1985, 393.
- (39) *Lietmeyer, Volker*, Auswirkungen des Ehegattensplitting. Modelrechnungen nach dem Einkommensteuertarif 1981, DStZ 1982, 126.
- (40) s dazu *Schmidt* (FN 18), § 26 Anm. 8; *Nebe* (FN 42), DStR 1970, 527 ff.

- (45) *Lenski* (FN 14), StbJb. 1957/58, 198.
- (46) 分離賦課処分の方が例外的にせよ合算賦課処分よりも配偶者にとって有利となるのはいつかという問題については、*Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26 Anm. 21 を参照。
- (47) *Lenski* (FN 14), StbJb. 1957/58, 199.
- (48) 家族組合について、参照「金子宏」所得税における課税単位の研究」雄川一郎編・公法の理論(中)(一九七〇)七三八頁以下。
- (49) *Lenski* (FN 14), StbJb. 1957/58, 193 (199 ff.).

第3節 問題提起

ドイツを初めとする欧米諸国では、夫婦財産制の清算は、離婚給付としてではなく、夫婦財産制の解消の問題として処理されている。近年では、夫婦財産制については、夫婦の生活形態の多様化にともない妻の固有の経済活動を行う機会が増えたこともあって、婚姻継続中の役割分担の為に不利にならないように、何らかの共有制⁽⁵⁰⁾の修正が行われており、夫婦間の公平をはかるために、婚姻中の増加財産の清算方法等について詳細な検討が行われている⁽⁵¹⁾。

このような状況のもとで、婚姻中の夫婦財産制が租税法の領域に影響を及ぼさないわけにはいかない。とりわけ所得税法における所得の人的帰属がつねに大きな問題となる。所得帰属論は、我国のみならず、欧米においても、市場所得について所得源泉説⁽⁵²⁾に依拠しつつ実務と理論を展開しているところ、夫婦財産法は配偶者と第三者との市場取引における法律関係をその主たる対象としているわけではない⁽⁵³⁾。そこで、所得の配偶者への原初的帰属ないし所得の配偶者への分割は、所得帰属論の視点からどのように認識されるべきかが、重要な問題となる。また、夫婦財産関係は、両配偶者間における利害関係が第三者との関係では同一方向にあることを常態とするといつてよいであろうから、配偶者が例えば租税回避を唯一の目的として通常ではない法律関係を相互に形成することもありうる。このような通常

でない法律関係は、独立当事者間で形成されるであろう法律関係に租税法上引き直して、租税法律関係を調整しなくてはならないであろう。ここには、所得の適正配分をその課題とする独立当事者間取引の法理が妥当するであろう。

夫婦財産法が、所得税法の領域における所得の配偶者への帰属にとって有意義であるかどうかは、個別事案の問題であるともいえる⁽⁵⁴⁾。基礎理論と事案の類型化を探索することとしたい。

(50) 我国においても、千葉地判昭和三年二月二日行集七卷二号二三八頁判例時報七三号一三頁(↓東京高判昭和三年一月一三日行集八卷一一号一九一三頁)。本判決の裁判長高根義三郎「夫婦別産共有制について」判例時報七三号(一九五六)一頁以下による現行法財産制の解釈は、夫婦の協力によって得た財産は、民法七六二条二項によるものではなく、当初から共有であり、二分の一ずつ分割されるべきものであるとする。この考え方は、一般にもかなり広汎である模様である(人見・前掲注(2)一九一頁参照)。横浜地判昭和二年三月二四日判例時報八六七号八七頁(判批)小熊桂・判例タイムズ三七号(一九七八)二八三頁)は、妻にも所得があったケースで、夫名義の預金を実質的共有財産として推定し、その法的性質を分割請求の可能な共有と解している。ただし、一方配偶者の預金については、他方の配偶者に潜在的持分が認められるとしても、現行の制度では自由な分割請求の権能は否定されざるをえないとの見解(小石侑子「クレジット・カードと夫婦財産関係」杏林社会科学研究一卷一号(一九八四)五四頁)もみられる。

(51) 本沢巳代子・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——(一九九〇)一六一頁。

(52) 所得源泉説について、木村弘之亮「西ドイツ所得税法における所得帰属論(上・下)」ジュリスト九〇九号(一九八八)九六頁、九一四号(一九八八)一七四頁。

(53) 所得源泉説の限界について、木村弘之亮「ドイツ所得税法における所得概念」波多野弘先生還暦祝賀記念論文集(一九八八)一五六頁以下。

(54) s. *Schmidt* (FN 18), § 2 Anm. 12; § 13 Anm. 13a; § 15 Anm. 63; § 20 Anm. 4; § 21 Anm. 3.

第二章 所得の帰属についての夫婦財産制の意義

第1節 総 則

婚姻中に配偶者の稼得した所得についてだれが所得税の納税義務を負担するかということは、所得の人的帰属に関する一般理論だけで決定されず、課税単位の制度と深いかかわりを有している。所論の主張者は、⁽⁵⁵⁾両配偶者が夫婦財産契約で夫婦財産共有制を取り決めた場合、その契約が、所得税法の採用している個人単位課税方式まで変更させる効果をもつかどうかという問題を提起する。しかし、ここでの問題は、個人単位課税方式の下で、われわれは所得税法の領域において夫婦財産契約による夫婦財産共有制等をどのように解釈することができるかにある。「夫婦の財産に対する課税の面で、夫婦財産契約を締結することによって、所得税法が課税単位を個人（夫または妻）としているのを、夫婦に変更させる効力まで生じさせるとするのは無理⁽⁵⁶⁾」と解しそれ以上に立ち入ろうとしないのが良いのか、個人単位課税のもとで別の理論構成の余地があるかどうか、これがまさに問題である。

各配偶者がいかなる所得を稼得するかの問題については、その者が単独で（又は両配偶者が共同で）第三者との関係において有している法律関係のみが意義を有しているだけではない。同じく、配偶者が相互に有している法律関係もまた、租税法上重要な所得の基礎となりうる。そのような根拠として一つに、夫婦相互を拘束する合意などから明らかになる協力（Mitwirken）⁽⁵⁷⁾が考えられ、また特別な契約上の法律関係や夫婦財産法上の取り決めも考えられる。

我国裁判例によれば⁽⁵⁸⁾、夫婦財産契約に基づき所得を二分して申告することの可否が争われたケースについて、「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

方との関係において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から、夫又は妻の共有とする夫婦間の同意はその意図した効果を生ずることができないものというべきである。」いわゆる通過取得説が採用されたのである。夫婦財産契約は、所得税法上の納税義務を変更し定めることはできない。⁽⁵⁹⁾ なぜなら、「夫婦財産契約によって夫婦間で所得を分配する前の段階を課税対象としてとらえるわけであるから、夫婦財産契約によっていかなる定めをしようとする、所得税の納税義務者に変動をきたさない」からという。⁽⁶⁰⁾

しかしながら、通過取得説に代わって直接合有説がドイツ民法では通説である(第二章2節3参照)。つぎに、夫婦財産制と、憲法(とくに男女同権、両性の平等)および租税法(稼得者課税主義⁽⁶¹⁾)との関係について、解釈上の裏付け、あるいは家族生活の実態と融合してこそ、租税法解釈は納税者にとって説得力を有する。⁽⁶²⁾

かつてはドイツにおいてもこれと類似の状況がみられた。家族単位課税が無効と宣言される一九五七年以前においては、夫婦財産法上の法律関係は租税法上無関心であった。⁽⁶³⁾ 夫婦財産法は配偶者の所得帰属にとってなんの意義もなかったといわれている。⁽⁶⁴⁾

夫婦分離賦課処分の実施上の難題は、いかなる所得が両配偶者のそれぞれに帰属するかということにほぼ尽きている。⁽⁶⁵⁾ この点について、ドイツ所得税法二六条aは、「各配偶者によって稼得された所得はその者に帰属する」と定めている。同条によれば、各配偶者は、その者が稼得した所得につき租税を課税される。

いずれの所得が配偶者の一方又は他方によって稼得されたものとして扱われるかは、法律上定まっていない。分離賦課処分についてのこのような最も重要な問題は、一般的観点にしたがって、とくに民法にしたがって決められる。

立法部においてこの問題を審議したときには、配偶者は、契約の自由および相互の関係を形成する可能性(これは租税法上の考慮から法律規定によっても制限されてはならない)を有するという点で合意が成立していた。⁽⁶⁶⁾

(55) 山田二郎・判例評論三六一号(一九八九)一八六頁。課税単位について、詳細は、金子・前掲注(48)七〇三頁。

- (56) 山田・前掲注(55)一八六頁。
- (57) Klein, Franz/Paul G. Flockermann/Christian Kühr, Handbuch des Einkommensteuerrechts, Stand: September 1990, § 26a Anm. 2.
- (58) 「国税不服審判所裁決年月日不詳稅務事例二〇卷六号二八八頁（所得稅法が個人を單位とする稼得者課稅の原則を採用してゐることは明らかであり、したがつて、事業から生じる收益にあつては事業の主宰者が、役務又は勞務から生ずる收益にあつてはその役務又は勞務の提供者が、それぞれ所得の歸屬者として納稅義務を負うものであると解される。そして、夫婦財產契約においては夫又は妻が得る財産を夫婦の共有とする旨の合意がなされたとしても、夫又は妻が稼得する收益に關する所得が歸屬するのは、稼得者課稅の原則によりあくまでもその收益を稼得した者であり、その契約により所得の歸屬が左右されるものではない。」〔判批〕高田論・稅務事例二〇卷六号（一九八八）二八八頁↓東京地判昭和六三年五月一六日判例時報一二八一号八七頁⇨稅資一六四号三五三頁〔判批〕田口紀子・稅理三三卷一〇号（一九八九）二八七頁、柳沢秀吉・名城法学三八卷四号（一九八九）三三三頁、山田・前掲注(55)一八三頁。
- (59) 高田・前掲注(58)稅務事例二〇卷六号三一頁。
- (60) 田口・前掲注(58)稅理三三卷一〇号二九〇頁。
- (61) 稼得者課稅主義について、参照、碓井光明「租稅法における課稅物件の歸屬について」稅経通信二七卷二号（一九七二）四八頁、金子宏「租稅法と私法―借用概念及び租稅回避について―」租稅法研究六号（一九七八）二〇頁。
- (62) 同旨、小石・前掲注(63)杏林社会科学研究六卷一号三三三頁、三八頁。
- (63) Lenski (FN 14), StbJb. 1957/58, 200.
- (64) Littmann/Bitz/Meineke (FN 21), § 26a Anm. 7.
- (65) 施因なゆさじ Birkholz, Hans, Das eheliche Güterrecht in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH, DStZ/A 1967, 365; Birkholz, Hans, Die ehelichen Güterstände im Steuerrecht, NSt Güterstände Steuerrecht Darstellung 1, S. 10; auch Littmann/Bitz/Meineke (FN 21), § 26a Anm. 8.
- (99) Falk, Die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung, DStZ/A 1957, 225 (233).

第2節 財産共同制の場合の所得の帰属

一 概説

配偶者はたいてい合算賦課処分を選択するので、財産共同制の場合の所得が誰に帰属するかの問題は、例外的に意義を有するにすぎないともいわれている。⁽⁶⁸⁾とはいえ、実に多種多様な事例が裁判例に登場している。

財産共同制⁽⁶⁹⁾は婚姻契約によって設定される(ドイツ民法一四一五条以下)。財産共同制の合意により夫の財産と妻の財産が両配偶者の共同の財産(Gemeinschaftliches Vermögen)になる(ドイツ民法一四一六条一項)個別の財産目的物は、それ以上の譲渡行為を要することなく合有になる(民法一四一六条二項)。持参財産と婚姻中に取得した財産が配偶者に共同で(Gemeinschaftlich)合有に(zur gesamten Hand)帰属するというのが、財産共同制の本質である(合有財産、ドイツ民法一四二六条、一四一九条)。この他に、各配偶者にはそれぞれ、特別財産と留保財産があり、これらはそれぞれ各配偶者の単独所有であり、かつその者によって単独で管理される。これに対し、合有財産の管理は、所有関係に応じて共同で両配偶者でおこなわれる(ドイツ民法一四二一条⁽⁷⁰⁾)。

財産共同制の設立に際しての合有財産及び合有関係の成立(ドイツ民法一四一九条)は、無償による取引であり、したがって所得税法上影響を及ぼさない⁽⁷¹⁾。他方配偶者の財産に対する一方配偶者の共有権の取得は、給付と反対給付とはならない⁽⁷²⁾。

これに対し、財産共同制が存在するという事実に基づき生じうる所得税法上の効果は、さまざまに判断される。財産共同制は所得税の領域に対し直接の効果を有していない⁽⁷³⁾。ただし、このことから、財産共同制が存在するという事実に基づき所得税法上の効果は生じないということを導きだすことはできない。

経済的観察法⁽⁷⁴⁾によれば、財産共同制の設立に伴ない両配偶者が合有により所有権者となるという事実は看過できな

いので、したがって租税法上旧租税調整法一条五号（一九七七年租税通則法三九条二項二号）により各配偶者にはその合有財産の二分の一が帰属する。財産共同制が所得税法上直接の効果をもっていないとの連邦財政裁判所の後掲鑑定意見は、財産共同制そのものが直接的にも租税法上の目的のための共同体（Gemeinschaft）（事業所得、農林業所得及び自由業所得のための共同事業体）としてみなされるべきではないという、限定付きでのみ支持しうるようにもわれる。しかし、このような（概念上はそれ自体まったく正当な）区別が、租税法上の評価にとつて結局無意義である場合がある。とくに、合有財産が存在するとき、この財産共同制を租税法上尊重することは重要である。なお、連邦財政裁判所は一九六六年三月一日の裁判例⁽⁷⁵⁾において、特別な合意もなされずに成立している使用収益共同体（Nutzungsgemeinschaft）⁽⁷⁶⁾⁽⁷⁷⁾について説示したことがある。

二 連邦財政裁判所一九五九年二月一八日鑑定

一般的財産共同制が所得税法上所得の帰属に及ぼす効果についての問題は、家族単位課税の原則にしたがえば所得は生計を一にする配偶者にほとんどつねに合算されかつ統一的に課税をうけていた間は、ほとんど意義をもっていなかった。しかし、連邦憲法裁判所が一九五七年一月一七日決定⁽⁷⁸⁾において、一九五一年所得税法二六条がボン基本法六一条一項に違反し無効と宣言し、そして立法者がこれに則して一九五七年七月二六日改正税法⁽⁷⁹⁾において原則として分離賦課処分の原則に基づいて各自固有の所得を有する各配偶者について一九四九年から一九五七年までの賦課年度の配偶者課税を従前と異なる態様で規律した（一九五七年所得税法二六条以下）。以降、一般的財産共同制の場合に一方配偶者により稼得されかつ合有財産になる所得はその半額につき他方配偶者に帰属するのかどうか、したがってもし配偶者が合算賦課処分を申請しないとき、両配偶者のうち各人が合有財産になる所得の半額につき課税をうけるのかがどうかといった問題が、前面にあらわれた。

連邦財政裁判所の一九五九年二月一八日鑑定⁽⁸⁰⁾は、配偶者間における一般的財産共同制⁽⁸¹⁾の夫婦財産制が所得税法上い

かなる効果を及ぼすかの問題について、次のような理由を展開している。

連邦大蔵大臣は、租税通則法六三条及び連邦財政裁判所法六条に基づき連邦財政裁判所に対し以下に掲げる問題について鑑定書を作成するよう諮問した。「一九五七年七月二六日付改正税法二六条以下（一九五八年七月一日以降は一四一五条以下、一九五七年六月一八日男女同権法八条一項六号および二項四号、BGBl. I, 609.）の条文を適用する際、民法一四三七条以下による一般的財産共同制の夫婦財産制についての合意は、配偶者によって稼得された所得の帰属にとつていかなる影響力を有する？」

鑑定書の作成の委任をうけた第六部は、連邦大蔵大臣の代理人、ドイツ弁護士会およびドイツ公証人会により指名をうけた専門家と協議をおこなったのち、次に掲げる鑑定書を提出することに決定した。「一九五七年七月二六日付改正税法後の所得税法二六条以下の条文を適用する際、一般的財産共同制の夫婦財産制についての合意は、配偶者によって稼得された所得の帰属にとつてならんら直接的効果をもっていない。ただし、一般的財産共同制が、組合関係又は共同関係（*Gesellschafts- oder Gemeinschaftsverhältnissen*）の枠内において非関連者（*Fremden*）間でも可能であるような効果を生じることとなる場合には、この効果は、所得税法上所得の帰属にとつて尊重されなければならない。」⁽⁸²⁾

説示中のただし書が、所得の人的帰属にとつてとくに意義を有する。この点について鑑定書は以下のように詳述する。

「一般的財産共同制の効果の判断についてさまざまな見解が可能であるということは、認めざるをえない。しかしながら、当部は、先の理由から、当該財産共同制の効果を、両配偶者がこれに合意した領域に限定することに賛成する。とくに、当該財産共同制の効果を配偶者相互の関係における財産関係の規制および第三者との関係における財産関係の規制に限定することに賛成するが、所得税法の領域については当該財産共同制の直接の効果を認めることはできない。ただし、収益税法を支配している経済的観察法（これは法律規定の解釈にのみならず事実関係の評価にも妥当する）を承認するとき、一般的財産共同制の場合当該合有財産は両配偶者の合有となる（ドイツ民法一四四二条）ということが斟酌されなければならない。したがって、租税法上の判

断にとつては、当該合有財産は租税調整法二一条五号により各配偶者に二分の一ずつ帰属する。例えば、一軒の家屋が両配偶者の合有である場合、租税法上これは財産として各配偶者に二分の一ずつ帰属する。経済的に観察すれば、このようなケースでは、両配偶者がかれらに共同に属する家屋を共同で使用するというそうした共同体が存するのである。このケースは、ふたりの非関連の共同相続人がひとつの相続した不動産を共同で賃貸することによって使用収益するケースと異ならない。その場合、所有権者としての相続人は当該不動産から生ずる剰余を合有し各人二分の一ずつ帰属する。しかし、合有財産たる目的物としての家屋を共同で有する配偶者を右と異なつて取り扱うことは、正当化されないであろう。しかし、この場合には、当該不動産から生ずる収益の半額を各配偶者に帰属させる理由は、もう一度明らかにするため強調すると、一般的財産共同制の合意にあるのではなく、この夫婦財産制の帰属のひとつ、すなわち、当該合有財産は租税法上両配偶者のそれぞれに二分の一ずつ帰属しかつ当該合有財産の使用収益との関連においてこの配偶者間においてひとつの共同体が承認されなければならないことにある。このような夫婦財産制からの帰結は、非関連者間においても可能であろう。連邦財政裁判所第一部⁽⁸³⁾も、経済的観察法によるとき一般的財産共同制から所得税法上配偶者間でひとつの共同体が当該合有財産たる目的物を使用収益するために成立するということを前提とつてゐる。(S. 11f.)

ここで強調されている非関連者との比較は、独立当事者間取引の法理を想起させるものである。

三 学説状況

一般的財産共同制についての合意による所得分割が及ぼす所得税法上の効果は、争われている。

一部の学説は、財産共同制と所得の帰属の関連性に異論を唱えている⁽⁸⁴⁾。

財産共同制の合意による所得の分割は、いずれにせよ独立的労働所得および従属的労働所得については可能でなく、またその他の種類の稼得所得 (Erwerbseinkünften) についても少くとも疑問の余地がある。諸説の理由づけは、さまざまである。

1 通過取得説

一部の者 (通過取得説 Durchgangstheorie) は次のことを強調している。ドイツ民法一四一六条一項は、夫の財産と妻

の財産は財産共同制によって両配偶者の共同の財産（合有財産）になると定める。合有財産には、「夫又は妻が当該財産共同制の継続中に取得する」財産もまた属する。一方配偶者が財産の取得のとき自己の名で行為する場合、法律行為の一般原則（第一六四条二項）によれば、その者、その者だけが、当該取得行為の当事者である。第一四一六条は、第三者から合有への直接的な権利移転を定めておらず、たんに、一方配偶者によって「論理的に一瞬の間」取得されたものを法律に基づき合有財産に移行させている。他方配偶者は当該取得に何もかわりあいをもつことではない。⁽⁸⁵⁾これが通過取得説の概要である。すなわち各配偶者がまず必ずから所得を取得する（erwerben）。当該稼得する配偶者は、一時的に単独権利者（Alleinberechtigten）である。これに引き続いてはじめて当該取得された財産権（Vermögensrechte）が合有財産に移行する。立法者の観念によれば、通過取得（Durchgangserwerb）が各配偶者の許においておこなわれ、かつ合有財産が法律に基づき、当該所得を取得する配偶者の権利承継人に帰属する。所論は、著名な教科書によっても主張されている。⁽⁸⁷⁾連邦大蔵大臣もこの意味において発言している。以上のことから、所得税法上、所得は、これを稼得した配偶者に帰属しなければならないことが導きだされる。一般的財産共同制の合意は、所得を稼得する配偶者による（将来の）所得についての（所得税法上無視しえない）前提要件を意味する。⁽⁸⁸⁾

この通過取得説が、約三〇年後にわが国で東京地裁昭和六三年五月一六日判決（前出）⁽⁸⁹⁾により援用された。一方配偶者を經由して両配偶者のものとなるといいうゆる通過取得説が、その後、連邦財政裁判所によって否定されたのは正当である。⁽⁹⁰⁾

2 稼得者説（税法独立説）

また一部の者（税法独立説・稼得者説）は、夫婦財産法と所得税法との関連性を根底から次の理由で否定する。すなわち、両法領域のあいだになんらの内的関係も存在しない。配偶者間における財産についての規律は、租税債権者との関係に対しなんらの効果も及ぼしえない。

3 所得類型依存説

その他の主張者（経済的觀察法説・所得類型依存説）は、折衷説を説いており、所得の種類を考慮に入れようとしている。⁽⁹¹⁾ すなわち、特定の所得類型の場合、例えば資本財所得、賃貸所得の場合、財産共同制の合意は意義をもっているが、しかし稼得所得の場合とりわけ従属的労働所得の場合にはそうではない。この見解は、連邦大蔵大臣ならびにデューセルドルフ国税局長、ミュンスター国税局長、Littmann⁽⁹²⁾によって主張されている。

Littmann は以下のように詳述する。婚姻中に取得された財産価値が、まず配偶者の一方によって取得されたが故に両配偶者の合有財産となる、といったようにドイツ民法が一般的財産共同制を構成していることはさておくとして、所得の所得税法上の帰属はだれがそれを稼得したかに依存している。これは旧来の帰属原則であり、今日も一九五五年所得税法二六条 a 第一項一文において追認されている。所得の稼得に、例えば自分の労務の提供により、資本もしくはその他の資産の抛出により、協力しなかった者は所得税法上まったく所得を稼得することはできない。この理由から、独立的労働に基づく所得の稼得又は従属的労働に基づく所得の稼得に参与しなかった妻に、夫によって稼得された所得の一部分が帰属しえないことは、一般的財産共同制の存在を顧慮しても、一義的に明らかだと考える。⁽⁹⁵⁾ 所得が本質的に人的労務の提供の成果であるようなケースでは、所得が配偶者の一方によってのみ（他方配偶者の財産の財産持分によってある程度補助をうけているとしても）稼得されたという事実、租税法上無視されえない。とくに、一方配偶者の従属的労働に基づく所得は、それがただちに両配偶者の共同の財産になるにもかかわらず、その者の所得である。また、だれが使用人であり、だれが使用人関係にあるかといったことは、給与所得税の納税義務がある労働所得に関係することがありうるにすぎない。夫婦財産法上の合有（die güterrechtliche Gesamthandsgemeinschaft）を援用して夫の稼得所得を両配偶者に帰属させることは、できないようにおもわれる。⁽⁹⁶⁾

つぎに、農林業所得および事業所得は、配偶者間でとくべつな私法上の取り決めが存しない限り、夫の所得とみな

されねばならない、と説く。これはドイツ民法一四四三条からの帰結である。同条によれば、合有財産は夫の管理の下に置かれる。同条第二項によれば、妻は、夫の管理行為によって第三者に対して個人的に義務を負わない。この法律規定によれば、夫が、事業のオーナーとみなされるのであって、合有財産たる営業又は農林業の管理を自己の名前において自己の計算において行なう。⁽⁹⁷⁾ Littmann⁽⁹⁸⁾は次のようにさらに述べている。農林業及び商工業（営利事業）における稼得活動（Erwerbstätigkeit）が本質的なものである場合、当該活動をした配偶者にのみ帰属するのであって、したがって資本の投下を斟酌していないが、しかし、配偶者が本質的に活動せず稼得した（合有財産の）果実についてはのみ、「配偶者間で」分割する。⁽⁹⁹⁾ 共同の事業用財産から生じる果実が問題である場合には、事情は異なっている。自由業活動に基づく所得の場合、資格のある配偶者による人的労務の提供が前面にあるのであって、これは、事業所得の場合における代理商（Handelsvertreter）の職業活動と同じである。手工業の営業の場合、資本と非関連の使用人がどの程度まで投下されているかが、問題である。相当の投資資産と流動資産をもつ個人企業の場合、当該事業（営業）が財産共同制の合有財産に属するとき、夫婦は共同事業者（パートナー）としてみなされねばならない。同様のことは、土地の使用に基づき果実の生みだされる農林業についてもあてはまる。ただし、養蜂の場合はおそらく事情は異なるであらう。

資本財所得および賃貸所得の帰属は、いろいろ問題があるようにおもわれる。⁽¹⁰⁰⁾ この場合、管理活動がごくわずかであることが、非常に多い。このときには、所得は当初から半額ずつ夫と妻に分割されねばならない。しかし、管理費もしくは管理活動が大きいときには、事情はこれと異なる。この場合には、夫の管理活動がドイツ民法一四四三条により事情によっては非常に重きをなすのであって、夫は資本財所得の取得者又は賃貸所得の取得者としてみなされなければならぬ。⁽¹⁰¹⁾

所得税法の体系は、ある者が稼得していない、稼得できなかった所得をその者に帰属させることを許容していない。

なぜなら、その者はみずから所得の成立要件をみたしていないからである。このことは、とりわけ独立的労働に基づく所得及び従属的労働に基づく所得の帰属にあてはまるが、また、一般的財産共同制の合意後に夫の自己責任活動とみなされねばならないような重要な活動によって稼得されなければならないそうした稼得所得の帰属についてもあてはまる⁽¹⁰⁾。

さらに、別な考慮からもこの結論に到達する。一般的財産共同制に合意するとき、両配偶者は、婚姻中または一般的財産共同制の継続中にかれらによって取得された財産の分割をも規律する。各配偶者は無償により他方配偶者に自己の将来の取得するものの二分の一を分与する。しかし、このことは、あらかじめの所得の費消を意味する。所得の稼得者は、かかる合意がなくとも、依然として、所得を稼得した者である。以上のことから、農林所得、事業所得及び夫が包括的に管理活動をするときには資本財所得や賃貸所得についても、夫が所得の稼得者である⁽¹⁰⁾。

以上の考察から Litzmann は次の結論に到達している。すなわち、一般的財産共同制の合意によっては、夫の管理活動がごくわずかな場合の資本財所得および賃貸所得のケースを除いて、それ自体だけでは、所得を夫婦に分割することは許されえない。この見解を農林業所得、事業所得ならびに夫の管理活動が包括的な場合の資本財所得および賃貸所得にも拡張適用することは、課税の平等と正義に照らし無条件に望ましいし、また法的にも不可避である⁽¹⁰⁾。

4 直接合有説

現在の多数説は右のような理論構成を拒み、かつ次の見解（直接合有説）を承認している。すなわち、一方配偶者によって取得される財産は、これが合有財産になるかぎり、取得と同時に直接に合有財産になり、したがってただの一瞬でも、当該取得した配偶者だけに属することはない⁽¹⁰⁾。直接合有説に賛成するによい理由がある。所論は、連邦財政裁判所の聴聞した専門家によっても一致して主張されたのである。

多数説は、一般的財産共同制の民法上の効果を所得税法上無制限に斟酌すると説く⁽¹⁰⁾。夫婦財産制が夫婦の財産及び

所得に及ぼす効果は、所得税法上斟酌されねばならない。なぜなら、所得の帰属にとって原則として民法上の状態が決定的だからである。配偶者間に成立している夫婦財産制 (Güterstand) は所得の帰属にとって直接意義を有する⁽¹⁰⁸⁾。

一般的財産共同制が成立しているときドイツ民法一四三八条一項二文及び二項に照らし各配偶者により取得されたものが合有財産になるかぎり、配偶者によって稼得された所得はすべて原初より各配偶者によって半額ずつ稼得されたものとみなされるので、したがってそのような所得の二分の一がそれぞれ両配偶者に帰属すること、およびこの所得の種類は重要でないことを承認している⁽¹⁰⁹⁾。所論の主張者は、とりわけ次のことを援用している。すなわち、関係人にとって真摯⁽¹¹⁰⁾に合意されかつ実施された法律関係は、租税法上も承認されねばならない。この原則は配偶者間の合意の場合にもあてはまる。民法上の責任関係の規律および一般的財産共同制の解消にあたっての合有財産の分割 (ドイツ民法一四七六条) は、無視し去ってはならない。

例えば、Lenski⁽¹¹¹⁾は、次の見解を主張した。夫婦が一般的財産共同制に合意しているとすれば、所得の配偶者への均等分割は、旧租税調整法一一一条五号 (一九七七年租税通則法三九条二項二号) により必要である。たしかに、この条文は、ここでの問題の判断にあたり重要な役割を演じるが、しかし、所得税法上所得の帰属にとって同条から何も引き出すことはできない。

所得税法二八条によれば、継続的財産共同制 (継続財産共通制、継続的財産共通制 *fortgesetzte Gütergemeinschaft*) の場合、合有財産になる所得は、生存配偶者の所得とみなされる、ということも指摘されたことがある⁽¹¹²⁾。

しかし、継続的財産共同制という特別なケースについてのドイツ所得税法二八条の規定は、逆推論も類推も認めない。すなわち、立法者の意思によれば明らかに正反対のことが一般的財産共同制に妥当すべきであり、したがって所得は両配偶者に帰属する、といった逆推論は認められない。また、継続的財産共同制に妥当することは、一般的財産共同制に妥当するにちがいない、といった類推も認められない。専属を生計の一員として有する生存配偶者の継

統的財産共同体の法律要件（民法一四八三条）と配偶者間の一般的財産共同制の法律要件とは、本質的に相異なっており、同一視することはできない。立法者は所得税法二八条の規定によって、一般的財産共同制の所得税法上の意義の問題について、この意味でも別の意味でも態度を表明していない。

分離賦課処分の場合、各配偶者には、その者によって稼得された所得が帰属する。いずれの配偶者に特定の所得が流入したかは、民法の原則にしたがって決定されなければならない。財産の使用収益が問題である場合、原則として各配偶者に、その者の固有の財産から生ずる収益が属する。この原則の例外が成立するのは、特別な合意がおこなわれた場合だけである。例えば、用益権（Nießbrauch）が設定された場合、または別産制（Gütertrennung）をとる妻が自己の財産を全部又は一部夫にその管理を委ねた場合である（ドイツ民法一四三〇条）。

別産制及び法定夫婦財産制⁽¹¹⁾である剰余共同制⁽¹²⁾については前記の原則は、叙述の例外を斟酌するとしても、無制限に妥当する。したがって、このような夫婦財産制の場合には、うまみのある法形式の可能性はほとんどない。

しかし、この点において、一般的財産共同制⁽¹³⁾は本質的な意義をもっている。一般的財産共同制の場合、合有財産は両配偶者の共同の財産である。合有財産の収益は両配偶者にそれぞれ半額ずつ帰属する。同様に、両配偶者のその他の所得は、それが留保財産でない場合、かれらの各人に半額ずつ帰属する。このこと自体は、従属的労働に基づく所得にも妥当する。ただし、法律行為によって譲渡され得ない目的物は、合有財産になりえない。すべての分割できない権利と債権、とくに給与請求権もまた、それらが譲渡できないかぎり、その例である⁽¹⁴⁾。労働所得（Arbeitsinkünfte）はしたがってすべて合有財産とならない⁽¹⁵⁾。しかし、一般的財産共同制をとる一方配偶者の労働所得は、配偶者のそれぞれに折半して帰属する⁽¹⁶⁾。したがって、一般的財産共同制を合意することによって、夫婦は（従属的労働所得の場合に限定するとして）、かれらの所得が各人それぞれに半額ずつ分割されるという結果に到達することができる。かくして、かれらは、分離賦課処分の場合にもっとも有利な所得の分割をその目標とすることができる。

ただし、多くの夫婦にとつては、一般的財産共同制を合意することは合目的でないかもしれないようである。なぜなら、課税所得の外にかかる合意に伴なう帰結は多くの場合に懸念がないわけではないからである。しかし、ドイツの夫婦財産法は日本の場合と異なり契約期間の原則によって支配されているので、場合によっては不利と思われる効果を財産法の領域に及ぼすことを一般的財産共同制が避け、そしてしかしその利点を租税法の領域で生み出すことは、かかる契約によって可能であるかもしれないであろう。⁽¹⁰⁾

5 独立当事者間取引説

連邦財政裁判所第六部はこの直接合有説に傾いている。鑑定を求められた問題を審理するにあたり、民法から出発しなければならぬ。しかし、このような民法上の問題につき最終的な態様を表明する必要はない。連邦財政裁判所は独立当事者間取引説をとる。なぜなら、たとえ民法上の通説と同様にこの問題に解答するとしても、このことによつては、財産共同制の下で取得したものが、所得税法上当該所得が配偶者へ分割されることになることは決定されないからである。したがって、連邦財政裁判所の裁判例がますます明瞭に次のことを強調していることは、正しい。すなわち、民法上有効な合意でかつ実施されたものは、所得課税の基礎にしなければならない（真摯の合意実施説⁽¹⁰⁾）。問題は真摯性の判定基準である。連邦財政裁判所は、従前の裁判例にならつて、非関連者間においてそうした法形成が可能であつたかどうかに基づいて求める。以下のように詳述する。

近親者間例えば親子間における合意もまた、たとえ個人的に親しい関係及び租税債権者に対するほぼ同一方向の利害関係のため、当該合意の真摯性についての立証に特別に厳格な要件が求められることになつても、原則として例外ではない。⁽¹⁰⁾近年連邦財政裁判所の裁判例は、配偶者間における契約もまた所得税法上原則として尊重されねばならない旨承認している。それ故、同裁判例は、配偶者間における真摯な労働関係および組合関係を斟酌した⁽¹⁰⁾。

配偶者間における合意について租税法上評価するにあつて、そのような契約が生活共同体としての婚姻関係によ

って著しく刻印されていることおよび（当該契約法に対して強行的な規範としての *als gegenüber dem dispositiven Vertragsrecht zwingenden Normen*）婚姻法規範を含んでいることに留意すべきである。このため、そのような契約は、たとえそれが同じ名称のもの（例えば労働契約）であっても、非関連者間における契約とは本質的に異なる法的内容をしばしば有している⁽¹⁰⁶⁾。このような契約がもつばら又は主として家族法又は婚姻法の領域にその根拠をおいている場合には、この契約は所得税法上なんの効果ももっていない。法定扶養請求権者間（*zwischen gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen*）の出捐は所得の額に対しなんの効果ももっていない、とドイツ所得税法一二条二号は規定する。この規定は、連邦財政裁判所の裁判例のなかでさまざまにニュアンスを付けて繰り返している一般法思想から派生するものである。すなわち家族法上条件づけられた法的措置は、所得に対し何の影響も及ぼさない。そのような法的措置は、稼得された所得の費消を意味する。配偶者間の合意が家族法上条件づけられたものか又は婚姻法の領域外のものかどうかの判定基準として、裁判例は、非関連者間においてもそのような契約が可能であったかどうかに依拠している。このような前提要件のもとのみかつこの枠組みのなかでのみ、裁判例は配偶者間における契約に所得税法上意義を認めている。このことを堅持するならば、合意についての真摯性の審査のための確実な拠りどころが得られ、また配偶者間における純粹に租税法上の目的のためになされる法形成の濫用が防止される。配偶者間における濫用による法形成の防止は、租税法律の発布の際における憲法に適合する原理である⁽¹⁰⁷⁾。しかし、この目標は、租税法律の解釈および要件事実の評価にとって本質的の原則でもある。なぜなら、どのような濫用も、租税正義、近代租税法の基本原理を侵害するからである。

租税法の一般的観点から夫婦財産法上の合意をみると、連邦財政裁判所第六部の見解では所得税とくに所得税法上の所得の帰属に対する直接的効果をその合意に与えていない。夫婦財産法は婚姻法の一構成要素である。夫婦財産法は、財産法上の法律関係を配偶者間においてそしてその者の債権者との関係において規律しており、これと並んで、

各配偶者もしくは両者に共同に属する目的物のみならず、各配偶者もしくは両者の負う債務をもその対象としている。一般的財産共同制の夫婦財産制は、婚姻費用を負担する義務にも及んでいる（ドイツ民法一四五八条、一四六五条参照）。

さらに、ドイツ民法一四三八条に規定する「取得 (Erwerb)」概念がまた所得税法に規定する「所得 (Einkünfte)」概念よりも本質的に広い。夫婦財産法上の合意が所得の帰属に対し直接的効果をもっていないということについて、第六部は、とくに次の考慮を重要だと考えている。すなわち、一方配偶者が個別の合意によって、その者の所得の一部を他方配偶者に分与する場合、この出来事は所得の帰属にとってなんの意味も有していない。所得を稼働した配偶者に当該所得は帰属する。当該他方配偶者に対する分与は、稼働された所得の費消であり、これは所得税法上無視される費消である。同じことは、一方配偶者が他方配偶者の利益となるように前以って将来の所得を自由に使わせる場合にもあてはまる。例えば、一方配偶者 (甲) が他方配偶者に対し、みずから (甲の) 所有権を有している家屋の賃貸によって「将来の」所得を得ることを認める場合である。その際、当該利益をうける配偶者が所得を債権法に基づいて得るのか又は物権法例えば用益権 (Nießbrauch) に基づいて得るのかは、重要でない。⁽¹⁰⁾ このことを前提にすると、両配偶者がかねらの将来の財産法上の関係を規制するためにたった一度だけ当該一般的財産共同制に合意し、この一般的財産共同制により、両配偶者のうちの一方が当該合有財産のために取得したものは、将来両配偶者に属するといったケースの場合になぜ事情を異にすべきなのか、ほとんど理由がつけられない。

連邦財政裁判所の鑑定は、次のとおり要約される。すなわち、所得の帰属にとって、その所得が一方配偶者の活動によってどの程度稼働されるのか、又は、合有財産 (Gesamtsatz) の使用収益権 (Nutzung) によってどの程度稼働されるのが、重要である。一方配偶者の活動によって稼働された所得は、民法の通説にしたがえばその所得が民法上直接に合有財産となるにもかかわらず、租税法上は当該活動をした配偶者に単独で帰属する。⁽¹⁰⁾ ただ、財産共同制は、それが組合関係又は共同体関係において非関連者間でも可能であろうような、「効力を生じることとなる場合には、こ

の効果は所得税法上所得の帰属にとって尊重されなければならない。合有財産が両配偶者のそれぞれに二分の一ずつ帰属し(ドイツ租税通則法三九条、かつ、あたかもこれが第三者間においてありうるであろうと同じように、その両配偶者によって共同で (gemeinsam) 使用収益されうるので、当該合有財産の使用収益権から生ずる所得 (Nutzungen) は両配偶者のそれぞれに二分の一ずつ帰属する⁽¹³⁾⁽¹⁴⁾。

- (67) 最も有利な賦課処分⁽¹⁵⁾の形式で「*Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26 Anm. 20 参照。」
- (68) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4d a. 例えに、別居生活の長期化を理由とする分離賦課処分の場合(所得税法二六条、二六条e)、ドイツ租税通則法二六八条(旧租税調整法七条三項四文及び五文)による第二次納税義務の制限のケースにおける合算賦課処分の場合(分離賦課処分の場合と同様の所得税債務の分割)及び条文が両配偶者の一方の所得に「ついでのみ適用されうるそうしたケースの場合(一八条四項、三四条四項等)」である。
- (69) 財産共同制に関する民法上の規律は(所得税上意義のあるかぎり)一般的財産共同制に関する従来の規律に対応している。一般的財産共同制の所得税法上の効果に関する裁判例及び文献は、今日の財産共同制にも妥当している。したがって、以下においては、財産共同制についてのみ論述する。一般的財産共同制について全く同じルールが、ウエストマーンンの財産共同制及びニューズランドの一般的財産共同制についても適用される。OFD Münster vom 22. 1. 1960, DB 1960, 249 = BB 1960, 162 = EDSStZ 1960, 82; *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4d a.
- (70) *Klein/Fockermann/Kühr* (FN 56), § 26a Anm. 2e) (2).
- (71) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4d.
- (72) 同前。BMWV vom 20. 11. 1972, DB 1972, 2330 = BB 1973, 26 = DStR 1973, 40; *Seitel*, RWP-Blatt 14 D. Ehel. Güterrecht II B 1; *Fichtelmann, Helmar*, Einkommensteuerliche Auswirkungen in Ansehung eines Gewerbebetriebes eines Ehegatten bei Vereinbarung und Auseinandersetzung der Gütergemeinschaft, DStR 1973, 204; *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4d a.
- (73) BfH (FN 32), VI D 1/58 S. BFHE 69, 5. aE (Oswald [FN 32], DStZ/A 1978, 379); IV 127/58 U vom 6. 8. 1959, BFHE 69, 395 = BStBl 1959 III, 408; VI 161/63 vom 11. 3. 1966, BFHE 86, 50 = BStBl 1966 III, 389; I B 16/71 vom 23. 6. 1971, BFHE 103, 24 = BStBl 1971 II, 730; I R 167/83 vom 29. 4. 1987, nV; VIII R 49/84 vom 1. 2. 1989, nV; FG

- München vom 11. 2. 1971, EFG 1971, 399 (確定); *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4d a), 合算賦課処分
 のこと、BFH I B 16/71 u. FG München aaO.
- (74) 判決を容認するもの、BFH I 231/56 S vom 3. 12. 1957, BStBl 1958 III, 27.
- (75) BFH I 226/64 vom 1. 3. 1966, BStBl 1966 III, 277.
- (76) *Fichtelmann* (FN 72), DStR 1973, 204.
- (77) 合有財産の使用収益権が両配偶者に帰属する範囲にかぎって、租税法上の判断は民法上の規制に無条件に従う(例えば資本財所得および賃貸所得)。このことは、原則として合有財産に属する営業(営利事業)のごとくもあてはまる。この点は通例、両配偶者の組合關係が承認される(Klein/Fockermann/Kühr (FN 56), § 26a Anm. 2e (2), Vgl. BFH VI D 1/58 S (FN 32), BStBl 1959 III, 263.)。通説としたかえは、合有財産の使用収益により得た所得にかぎって、夫婦ごそれぞれ半額ずつ帰属する。一方配偶者の活動により稼得された所得は、分割されてはならない、すべてその者に帰属する(*Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4d a. 詳細のこと、*Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4e a) b)。
- (78) BVerfG 1 BvL 4/54 (FN 12), BVerfGE 6, 55.
- (79) BGBI 1957 I 848=BStBl 1957 I 352.
- (80) BFH (FN 32), VI D 1/58 S, BFHE 69, 5.
- (81) 日本の実例のごとく、参照、佐藤良雄「夫婦財産契約と財産共同制」成城法学一三号(一九八三)一五〇頁以下。
- (82) BFH I 231/56 S vom 3.12. 1957, BStBl 1958 III, 27 (unter III 1).
- (83) BFH I 116/58 U vom 26. 8. 1958, BFHE 67, 450=BStBl 1958 III, 445.
- (84) 例として、FG München vom 14. 3. 1958, EFG, 274(確定); *Vogl, Fritz-Johs*, Einige Probleme der Ehegattenbesteuerung, FR 1957, 557 (558); *Stumppe*, Nochmals: Allgemeine Gütergemeinschaft und getrennte Veranlagung; FR 1957, 563; *Grass*, Ehegattenbesteuerung B 123-127; Mißbrauch iS des § 6 StAngG (1) a) d) a) b) Mittelbach, RWP-Blatt 14 D ESt. II B 12/58); *Littmann, Eberhard*, Nochmals: All. Gütergemeinschaft und EinkSt. der Eheleute, FR 1958, 219; *Eberhardt, W*, Ist der eheliche Güterstand von Einfluß auf die Ehegattenbesteuerung?, BB 1957, 1131; *Theiss* (FN 11), DB 1957, 1246; *Gorbting*, Die steuerliche Berücksichtigung von Verträgen zwischen Ehegatten, DStZ/A 1957, 369; *Littmann*, Die Einkommenbesteuerung der Ehegatten, S. 47; *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4e b).
- (85) RGZ 90, 288; BayOBLGRJA 4, 109.

- (89) Vgl. RGZ 84, 71, 74; 84, 326, 327; 90, 288, 289; 155, 344, 346; BFHE 75, 351; *Staudinger, Julius von/Wolfgang Thiele/Burhard Thiele*, J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einföhrungsgesetz und Nebengesetzen, 12. Aufl., Berlin 1985, Anm. 24 zu § 1416; *Emecerus, Ludwlg/Theodor Kipp/Martin Wolf*, Familienrecht, 7. Aufl. Tübingen, § 60 II 2, 62 III; *Gernhuber, Joachim*, Lehrbuch des Familienrechts, München/Berlin 1964, § 38 III 2; *Palandt Otto/Uno Diederichsen*, Bürgerliches Gesetzbuch, Kurz-Kommentar, 38. Aufl. München 1979, § 1416 Anm. 3; *Planck, G/Utzner*, Planck's Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch 1913, 4. Aufl., § 1438 Anm. 3; *Tiedtke, Klaus*, Grundstückerwerb von Ehegatten in Gütergemeinschaft, FamRZ 1979, 370 (371).
- (90) 例示⁴⁵ *Emecerus/Kipp/Wolf* (FN 86), aao.
- (91) 取得した財産目的物が夫婦の一方の許を通過して行ったものなる場合⁴⁶、この一時的な取得は形式的な取引と見做され、⁴⁷ 所得税法上無効となる場合⁴⁸ *Littmann/Bitz/Meincke* (FN 21), § 26a Anm. 9a. Vgl. BFH BStBl 1974 II, 166.
- (92) BFH (FN 32), VI D 1/58 S. BFHE 69, 5.
- (93) 日本の裁判例は⁴⁹「所得の人的帰属を判定する基準は、所得の種類に対応してあるも、基準が示されてゐる。同法山田・前掲注(92)一八三頁。」
- (94) OFD Düsseldorf vom 6. 11. 1957, DB 1957, 1111.
- (95) OFD Münster, DB 1957, 1084 u. 1958, 66.
- (96) 同法⁵⁰ *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht, 6. Aufl., Anm. 3a zu § 26a EStG; *Theiss, J.*, Zweifelsfragen zur Regelung der Ehegattenbesteuerung nach dem Gesetz vom 26. 7. 1957, FR 1957, 502; *Theiss, J.*, Die Ehegattensteuer, 5. Aufl., S. 23 ff.; *Griegler*, Anmerkung zum BFH I 116/58 vom 26. 8. 1958, BB 1958, 1195; FG München Urt. vom 14. 3. 1958, EFG 1958, 274; wohl auch FG Nürnberg, Urt. vom 30. 10. 1957, EFG 1958, 126.
- (97) *Littmann, Eberhard*, Drei Fragen zur einkommensteuerlichen Gestaltungsfreiheit zwischen Ehegatten, FR 1958, 58 (60).
- (98) *Littmann/Bitz/Meincke* (FN 21), § 26a Anm. 8b.
- (99) *Littmann* (FN 94), FR 1958, 60.
- (100) *Littmann X.* § 26a Tz. 8.
- (101) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4e b.

- (9) この場合の所得の分割については OFD Düsseldorf (FN. 91), DB 1957, 1111; *Theis* (FN 11), DB 1957, 1246.
- (10) *Litmann* (FN 94), FR 1958, 60.
- (11) 賃貸所得を稼得するのは、ある賃貸人の権利義務と一緒にドイツ所得税法二二条一項に規定する物と権利を使用収益をせしめる目的で対価を得て第三者に移転する者、自分の家屋で自からその居宅を使用する者、又は居宅を全部もしくは一部無償に移転する者である (*Litmann/Bitz/Meinke* [FN 21], § 26a Anm. 8b.)。
- (12) *Litmann* (FN 94), FR 1958, 60.
- (13) *Litmann* (FN 94), FR 1958, 60 f.
- (14) *Litmann* (FN 94), FR 1958, 61.
- (15) RG V. 12/13 vom 21. 1. 1914, RGZ 84, 71; VI. 77/17 vom 24. 5. 1917, RGZ 90, 288 (ただし、両裁判例は、所得共同制の夫婦共同財産に關するもの); *Staudinger, Julius/Theodor Engelmann*, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch und dem Einführungsgesetze, Bd. IV, 9. Aufl., 1926, Anm. 3 zu § 1381 BGB; *Erman, Walter/Dieter Heckmann*, Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 6. Aufl. Münster 1975, § 1416 Rz 5; *Hofmann, Werner*, Der Erwerb einzelner Gegenstände durch einen Ehegatten in der Gütergemeinschaft, Diss. Mainz 1970, S. 44 ff.; *Hofmann, Werner*, Zum Erwerb einzelner Gegenstände durch einen Ehegatten für das Gesamtgut der Gütergemeinschaft, FamRZ 1972, 117, (120); *Jauernig, Othmar/Peter Schlechtriem*, Bürgerliches Gesetzbuch, München 1979, §§ 1416-1419 Anm. 2d (この二つの通過取得説が論旨一貫として、実務上の理由から直接合有説を支持); *Hans Theodor, Soergel/Hans Friedhelm Gaul*, Bürgerliches Gesetzbuch, 11. Aufl. Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1981, § 1416 Rz 4; *Rebmann, Kurt/Franz Jürgen Sacker/Rainer Kanzleiter*, Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 5, 2. Aufl. München 1989 § 1416 Rz 22 (基本的には直接合有説); *Schulze-Osterloh, Joachim*, Das Prinzip der gesamthänderischen Bindung, 1972, S. 187ff.; *Haagel, Rpfleger* 1965, 371; *Rehle Christoph*, Grundstückserwerb durch Ehegatten DNotZ 1979, 196 (201f.), s auch BFH NJW 1959, 1314, 1342; *Beitzke, Günter*, Familienrecht, 21. Aufl., München 1980, § 16 II 1 (ただし、租税法上は、所得は一部単独で各配偶者に帰属する。従属的労働に基づく所得又は人的会社に対する資本参加に基づく所得 [BFH, BB 1961, 778] のみならず、事業所得もまた、そうである。これに対し、農林業所得は、両配偶者が通常同程度に協働し、かつ共同で資本を投下するので、両配偶者にそれぞれ半分ずつ帰属する。同様のことは、合有財産に基づく純粋な資本所得にもあてはまる。); D・シュヴァーブ/鈴木祿弥(記)・ドイツ家族法(一九八六)一〇七頁。男女同権法の施行以降、通過取得説は相当に限定をされており、とくに、

- 妻及び遺理上の配偶者による取得の禁止について' Dölle, *Hans/Friedrich Schonfeld*, Familienrecht, Bd. 1, 1964, § 67 I 1b.
- (90) *Lenski* (FN 12), BB 1957, 1240; NN, Probleme Ehegattenbesteuerung. Bemerkenswerte Ausführungen von Min.-Dirig. Dr. Dr. *Lenski* auf dem 9. Steuerberater-Kongress in Köln, DB 1957, 1000 (1001); *Lenski* (FN 14), StbJb. 1957/58, 193 (200); *Falk* (FN 66), DStZ/A 1957, 225 (236); *Heizer, J.*, Getrennte Veranlagung von Ehegatten bei allgemeiner Gütergemeinschaft nach Betriebsprüfung, FR 1957, 440; *Heizer, J.*, Nochmals: Allgemeine Gütergemeinschaft und getrennte Veranlagung, FR 1957, 563 (564); *von Claer, Eberhard*, Das Gleichberechtigungsgesetz und seine Auswirkungen im Einkommen- und Erbschaftsteuerrecht bis zum Inkrafttreten des Splittingverfahrens, DB 1958, 466 (467); *Schott*, Anmerkung zur Oberfinanzdirektion Münster-Verfügung vom 31. 12. 1957, S 2123, BB 1958, 149; *Zitzlaff, Franz*, Allgemeine Gütergemeinschaft und getrennte Veranlagung, DB 1958, 233; *von Schilling, Otto*, Zur Frage der Gewinnverteilung im Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft. Bemerkungen zum Gutachten des BFH VI D 1/58 S vom 18. 2. 1959, FR 1960, 182; *Betzke* (FN 105), §16 II 1; *Eryman/Heckelmann* (FN 105), §1416 Rz 5; *Soergel/Gaul* (FN 105), §1419 Anm. 4; *Haagale* (FN 105), Rpfleger 1965, 371; *Doehler, St*, Folgen der Auflösung der Güter- u. Zugewinnngemeinschaft, Herne/Berlin 1973, S. 4 u. 10 (通説取得禁止)。
- (91) *Klein/Fockermann/Kühr* (FN 56), § 26a Anm. 2e.
- (92) 例として *Lenski* (FN 14), StbJb. 1957/58, 193 (200); NN (FN 106), DB 1957, 1000; *Heizer* (FN 106), FR 1957, 440, 563 (564); *Lenski* (FN 12), BB 1957, 1236; *Grieger*, § 26, 26a EStG i. d. F. des Überleitungsgesetzes vom 26. 7. 1957 (BGBl. I S. 848); Art. 3 und 3 GG. Zur Verfassungsmäßigkeit des Überleitungsgesetzes vom 26. 7. 1957, DStZ/A 1957, 367 (368); *Falk* (FN 66), DStZ/A 1957, 236; *von Claer* (FN 106), DB 1958, 467; *Zitzlaff, Franz*, Allgemeine Gütergemeinschaft und getrennte Veranlagung, DB 1958, 233; *Henningsen, NS*, Haushaltsbesteuerung, Ehegatten, Einzelragen 5. (93) 婚姻契約の締結及びその取消は、これによつて所得の民法上の帰属が影響を受けるかぎり、ドイツ租税通則法四二条に規定する濫用とはならない。私見によれば、一方配偶者の所得についての所得税法上無視しえない処分ではなく、所得源泉について斟酌されるべき処分が影響をうける場合には、濫用ではない。この問題は、夫婦が合有財産を有する夫婦財産制をとっている場合に意義を有する。したがって、経済的觀察に基づいて婚姻契約を存在しないものとして取り扱うことは、重要ではな
- 5 (註) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4a)。
- (94) *Lenski* (FN 12), BB 1957, 1236 (1241).

- (11) 例えは、*Niepoth, F. Zur einkommenssteuerliche Auswirkung der allgemeinen Gütergemeinschaft bei der Ehegattenbesteuerung*, BB 1957, 1207; *Niepoth, Zur einkommenssteuerl. Auswirkung der allg. Gütergemeinschaft bei der Ehegattenbesteuerung*, FR 1958, 164.
- (112) その歴史について、浅見・前掲注(7)北海道大学法学会論集八卷三〇四号八三頁。
- (113) 法定夫婦財産制の改正に当たっての二つの基本的要請について、浅見・前掲注(7)北海道大学法学会論集八卷三〇四号八四頁。
- (114) 剰余共同制は、夫と妻を、いわば営利を目的とする組織における同等の権限を持つ構成員であるかのごとく把握した制度である(民法一三六三条ないし一三九〇条)。もっとも、物権法的に考察するならば、婚姻中は別産制によって規制されるのであって、夫婦のそれぞれは、婚姻前に取得した物の所有者となる(民法一三六三条二項一文)。もっとも、個別の事案において共有として取得する旨の意思が法律行為上明らかであるときには、この限りでない。(ティーター・シュヴァープ/神谷遊「訳」『西ドイツ婚姻法の課題』ジュリスト八三六号(一九八五)一〇一頁。婚姻中に他方の財産について持分を持つのではない。参照、浅見・前掲注(7)北海道大学法学会論集八卷三〇四号八九頁以下、山口・前掲注(2)甲南法学一五卷三〇四号一八四頁以下、佐藤良雄「夫婦財産契約と財産共同制」成城法学一四号(一九八三)一四頁以下。
- (115) 各国の立法例は、別産制をとるものと財産共同制をとるもの、その中間形態をとるものに大別される。剰余共同制は第三のグループに属する(浅見・前掲注(7)北海道大学法学会論集八卷三〇四号八六頁)。我国の夫婦財産制は、原則として別産制と解されるが、解釈上共有財産制に近い点もあると解する余地がある(この点の学説状況について、参照、小石・前掲注(2)杏林社会科学研究六卷一号(三三頁))。
- (116) 参照、山口・前掲注(2)甲南法学一五卷三〇四号二〇〇頁以下。
- (117) Vgl. dazu, BGB, zu §1439.
- (118) *Lenski* (FN 14), StbJb. 1957/58, S. 200.
- (119) *Lenski* (FN 14), StbJb. 1957/58, S. 200 f.
- (120) *Lenski* (FN 14), StbJb. 1957/58, S. 201.
- (121) 近時では、BFH I 44/57 U vom 13. 1. 1959, BStBl 1959 III, 197 (裁判例の概要付き)。
- (122) BFH IV 520/53 U vom 17. 2. 1955, BFHE 62, 43 = BStBl 1956 III, 17.
- (123) BFH I 231/56 S vom 3. 12. 1957, BFHE 66, 66 = BStBl 1958 III, 27; I 105/57 U vom 10. 12. 1957, BFHE 66, 78 =

- BSStBl 1958 III, 445; VI 147/58 U vom 20. 2. 1959 BSStBl 1959 III, 172.
- (21) BFH I 231/56 S vom 3. 12. 1957, BSStBl 1958 III, 27; *Siebert, Wolfgang*, Arbeits- und Gesellschafts- (Beteiligungs-) Verhältnisse zwischen Ehegatten, StBj. 1958/59, 208 (218 f.).
- (22) BVerfG 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57 vom 14. 4. 1959, BSStBl 1959 I, 204.
- (23) BFH I 231/56 S vom 3. 12. 1957, BSStBl 1958 III, 27.
- (24) BFH VI 27/56 U vom 8. 2. 1957, BFHE 64, 550 = BSStBl 1957 III, 207.
- (25) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4e b.
- (26) BFH VI D 1/58 S (FN 32), BFHE 69, 5 = BSStBl 1959 III, 263 (*Oswald* [FN 32], DStZ/A 1978, 379.); vgl. BFH VI 349/62 vom 12. 7. 1963, Inf. 1963, 450 = DStR 1963, 712 (一般的財産共同制の場合、人的会社における一方配偶者の資本参加持分その他の特有財産に属する財産はなるべからざる)。
- (27) 前掲連邦財政裁判所判決 (BFH VI D 1/58 S [FN 32]) への引用を参照。BFH IV 127/58 U vom 6. 8. 1959, BFHE 69, 395 = BSStBl 1959 III, 408 (*Oswald* [FN 32], DStZ/A 1978, 379); I 79/61 U vom 15. 5. 1962, BFHE 75, 216 = BSStBl 1962 III, 346; VI 349/62 vom 12. 7. 1963, StRK EStG § 15 R. 425; I 226/64 vom 1. 3. 1966, BFHE 85, 181 = BSStBl 1966 III, 277 (営利事業〔営業〕の財産共同制の場合に於ては、夫婦の固有財産に属する場合は、主張はかかる労働関係は其の専ら該労働者の妻に於て支持される給与は所得税法一五条一四に規定する利益持分は該前(々)の); FG Nürnberg, vom 20. 7. 1961, EFG 1962, 147 (雑記); vom 14. 3. 1963, EFG 1963, 408 (雑記); FG Düss., vom 19. 9. 1963, EFG 1964, 111 (雑記); FG Rhld.-Rf. vom 30. 7. 1963, EFG 1963, 562 (雑記)。従属的労働に關する「メーン」所得稅基本通達一七四条の第三項「含有財産の使用収益が一方配偶者の活動の成果から生じた所得源泉の相應の「メーン」 auch OFD Düss., vom 6. 11. 1957, DB 1957, 1111; OFD Münster vom 31. 12. 1957, DB 1958, 66 = BB 1958, 149; *Theis* (FN 11), DB 1957, 1246 (1248); *Theis* (FN 93), FR 1957, 502; *Theis* (FN 93), Die Ehegattensteuer, S. 23 ff.; *Grüger* (FN 93), BB 1958, 1195; *Katz, P.*, Zur Rechtswirksamkeit der §§ 26 und 26a EinkStG idF vom 26. 7. 57. Zum Urteil des BFH VI 33/56 U vom 31.10. 1957, FR 1958, 56; *Katz, P.*, Zur steuerlichen Behandlung von Rechtsbeziehungen innerhalb der Familie. Zugleich Besprechung zu den Rechtsprüchen Nr. 1925 bis 1929 in diesem Heft, FR 1958, 269; *Vangerow*, Zum Gutachten des BFH vom 18. 2. 1959 VI D 1/58 S StW 1959 Nr. 223, StW 1959, 623; *Schmid, Ludwig*, Arbeitsverträge und Pachtverträge zwischen Ehegatten bei Gütergemeinschaft im Einkommen- und Gewerbesteuerrecht, BB 1964, 422; *Birkholz* (FN 67), DStZ/A 1967,

365; *Bünich, Walter/Ludwig Falk, Einkommensteuer-Gesetz, Kommentar*. 11. Aufl. Stand: August, München 1983, § 26a Anm. VII 3 ee; *Held, Dieter, Einkommensteuer und ehelicher Güterstand*, BB 1973, 1204; *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4e b.
(81) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4e.

第3節 連邦財政裁判所の見解⁽⁸²⁾に対する批判

一 所得要件充足者説

所得の法律要件を充足する者によって所得は稼得される⁽⁸³⁾。所得税法に規定する所得類型のうちひとつの法律要件メルクマールがその都度その者の許で実現するそのような者のみが、「所得」を稼得する。連邦財政裁判所の裁判例によれば、「所得の法律要件を充足する」者⁽⁸⁴⁾、ないし、「所得税法により一定の所得類型を特徴づけている」⁽⁸⁵⁾そのような法律要件メルクマールを実現する者に、所得は帰属する。

財産共同制の場合、両配偶者が共同で所有するひとつの財産がある。当該財産の共同性 (*Gemeinschaftlichkeit*) は、両配偶者がその婚姻中に取得したそれぞれの財産についても成立する。しかし、配偶者に属する財産の共同性が認められるケースにおいて、当該所得もまた、共同による所得稼得という意味において両配偶者に共同で帰属するというのは、正しくないであろう。すなわち、所得税法における所得の帰属は、その所得を捕捉されるべき者が、所得税法二条一項、一三条ないし二四条に規定するそれぞれの所得類型についての法定要件をみずから (*in seiner Person*) 充足することを前提とする。

例えば、したがって当該財産の果実としての所得が配偶者のうちの一方による助力 (*Num*) または少くともその者の本質的な助力をうけずに得られたものであるケースにおいては、共同の所得からの収入 (*Bezug gemeinschaftlicher*

Einkehr)を前提とせざるをえない。ここでは、共同の資本財に基づく所得が考えられる⁽¹³⁶⁾。しかし、所得要件充足者説の短所は、つぎの点にある。すなわち、各所得類型の大部分の法律要件は、いずれの者の許で各法律要件メルクマールが充足されるか、すなわち、だれが帰属主体として稼得するかについて、未解決のままである⁽¹³⁷⁾。

二 所得源泉説

市場取引への参加、給付の取引が、所得源泉である。「この「市場における」参加、給付をなすかどうかを自由に決めることのできる者、すなわち、市場チャンスを利用する可能性を有する者、給付を変化しうる可能性を有する者、極端な場合にはその給付を拒絶する可能性を有する者」が、所得源泉の帰属主体である。各所得類型についてみれば、所得源泉は、農業経営、動物飼育、自由業活動、営利事業、共同事業者としての地位、事業（営業）の譲渡、労働関係年金受給権、有価証券及び資参加、不動産、反復的収入の基本権等である⁽¹³⁸⁾。所得源泉説は、帰属について、所得源泉の処分権をその判定基準とするのであって、所得の処分権をその判定基準とするのではない。

財産法上の法形成の動機は租税法上重要ではない。一般的財産共同制の合意は、ドイツ租税通則法四二条に規定する濫用とはならない。連邦財政裁判所の見解によれば、そのような合意が所得税法上の効果を生じるかどうかの判定基準は、非関連者間においてもそのような契約がありうるかどうかの問に対する解答のみでありうるであろう。可能である場合に限って、純粹に合意の真摯性のテストの信頼しうる拠り所及び租税法上の目的のため、夫婦間における法形成の濫用に対する防止が、成り立つ⁽¹³⁹⁾。この判旨の基礎には、連邦財政裁判所が夫婦間における合意に反対して租税回避をおそれた当時の控え目な立場がある。しかし、連邦財政裁判所はこの立場を後に例えば連邦憲法裁判所の指示により労働契約に関して棄てなければならなくなった⁽¹⁴⁰⁾。連邦財政裁判所は、当時の裁判例に依拠していたからである。同裁判例によれば、物権法上の使用収益権（例えば用益権）を一方配偶者を通して他方配偶者に分与することは、所得税法にとって重要ではない（所得税法一二条二号）。このことは一般的財産共同制にも妥当するといわねばならない

であろう。

しかし、この物権法上の利益権に関する裁判例を、連邦財政裁判所はその間に棄ててしまい、そして、所得源泉そのものが移転すると判示した⁽¹³⁾。したがって、連邦財政裁判所の見解は、必ずしも理由があるようにおもわれない。

これに対し、つぎの裁判例が適切である。すなわち「財産共同制の合有財産に属する一企業の事業用財産は、両配偶者の合有的所有となる。両配偶者は秘密準備金(含み資産)に対して参与して持分を有している。このような含み資産に対する両配偶者の持分は、合有財産に対する物権的法律関係の必然的帰結である。例えば、その持分は、財産共有制の解消にあたっての清算についての法律条文で明らかにされている(参照、とくにドイツ民法一四七六条一項)。営利事業の収益が合有財産に流入し、かつ、事業上の債務に対して事業用財産の全部及びその他の合有財産が責任をおうので、両配偶者の財産には、損失の危険と同様に利益のチャンスがある。両配偶者は、その事業(営業)のリスクをおっている。したがって、両配偶者は、合有財産に属する営利事業の共同事業者である(参照、BFH-Ur. I 226/64 vom 1. 3. 1966, BFHE 85, 181 = BStBl III 1966, 227 = StRK EStG § 15 R. 650)」。したがって、共同事業者(Mitunternehmerschaft)⁽¹⁴⁾の承認にとって、前出鑑定書によって創り出された、(またさもなくば)所得税法には疎遠な概念である「使用収益組合(Nutzungsgemeinschaft)」ならびに共同事業者の「ように」配偶者を取り扱うことは必要でない⁽¹⁵⁾。

Nipoth⁽¹⁶⁾は正当にも次のことを指摘している。すなわち、ドイツ所得税法二八条は継続的財産共同制の場合に、合有財産になる所得を、生存配偶者の所得として性格づけている(この者が無制限納税義務をおう場合)。この擬制がないならば、民法一四八五条により継続的財産共同制のもとにおける合有財産になる、そうした生存配偶者の取得したものは、当該合有財産に対し持分を有する卑属にも所得税法上直接に帰属することになるであろう⁽¹⁷⁾。したがって、ここで主張した見解は、体系違反ではなく、反対に法律に根拠をおいている。Litmann⁽¹⁸⁾は、しかし、このような考慮を不可欠だとは考えていない。ドイツ所得税法は、生存配偶者だけが継続的財産共同制の合有財産のためのみ取得

する（ドイツ民法一四八五条一項、二項）という見解を租税法のために強化したものとみなされうる。このことから、次を帰結することができる。所得税法の立法者は、所得の帰属について民法上の規定に従うこととしている。そうだとすれば、夫の単独管理権を斟酌すると、両配偶者の一般的財産共同制についてはおのずからLittmannの見解が適切である。所得税法二八条および一条は、たとえば合有財産そのものが所得税に服するのではなく、合有財産のために取得した自然人の所得が所得税を課税される、ということの規定しようとしているのである。したがって、一般的財産共同制を体系上適切に取り扱うことに支障となる必然的結論が所得税法二八条から導きださしうるとは、考えられな⁽¹⁸⁾い。

同判決によれば、卑属を生計の一員として有する生存配偶者の継続的財産共同体の法律要件と、配偶者間の一般的財産共同制の法律要件は、本質的に相異っており、かつ、同一視されないであろう。したがって、第二八条は一般的財産共同制について、逆推論も類推も許していない。

一般の財産共同制と継続的財産共同制は、しかし、所得は合有財産となるという点では一致している。この所得が共同体 (Gemeinschaft) の特定の構成員に租税法上帰属するものとするならば、所得税法二八条は余計なものであろう。その前身たる一九二〇年所得税法一八条は、裁判例⁽¹⁹⁾及び学説のほとんど一致した見解にまさに反するものであった。その学説とは、財産共同制の財産は、持分に応じて、継続的財産共同制に参加している者の財産として取り扱われるというものである。⁽²⁰⁾ Littmann⁽²¹⁾が自説を根拠づけるため引照した事実、すなわち合有財産の管理者としての夫が合有財産となる所得の稼得者としてもみなされねばならないという事実を前掲ライヒと財政裁判所は、租税法上の判断にとつて決定的なものでないと考えていたのである。⁽²²⁾

(20) BFH VI D 1/58 S (FN 32), BFHE 69, 5, 3. (Oswald [FN 32], DSZ/A 1978, 379); vgl. BFH VI 349, 62 vom 12. 7. 1963, Inf. 1963, 45 = DSzR 1963, 712; IV R 127/79 vom 7. 7. 1983, nv.

- (23) *Trybe, Klaus*, Übertragung von Einkunftsquellen. Zum Thema der Münchener Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, StuW 1977, 293 (298); vgl. auch *Jacob Wolfgang*, Steuern von Einkommen I, Stuttgart 1980, S. 104. 参訳: 木村・前掲注(22) ショットスル九〇九号九七頁。最近の文獻として *Stengel, Gerhard*, Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, Diss. Heidelberg 1990.
- (24) BFH VIII R 63/79 vom 13. 5. 1960, BStBl 1981 II, 295; VIII R 75/79 vom 13. 5. 1980, BStBl 1980 II, 297; VIII R 55/77 vom 4. 11. 1980, BStBl 1981 II, 396; VIII R 160/81 vom 9. 5. 1982, BStBl 1982 II, 540.
- (25) BFH I R 123/76 vom 14. 11. 1979, BStBl 1980 II, 432.
- (26) *Littmann/Bitz/Meincke* (FN 21), § 26a Anm. 8a.
- (27) 参訳: 木村・前掲注(22) ショットスル九〇九号九七頁。
- (28) *Rappé, Hanns, Georg*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in: *Trybe* (Hrsg.) Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, S. 18. 参訳: 木村・前掲注(22) ショットスル九〇九号九七頁。
- (29) 参訳: 木村・前掲注(22) ショットスル九〇九号九七頁。
- (30) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4e.
- (31) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 18c [1] 474。
- (32) BFH VI D 1/58 S (FN 32), BStBl 1959 III, 265 1. Sp.
- (33) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4e b.
- (34) BFH IV R 183/70 vom 12. 7. 1973, BFHE 110, 257 = BStBl 1974 II, 3 (*Fichtelmann, Helmar*, StRK-Anm. EStG § 16, R. 159).
- (35) *Oswald* (FN 32), DStZ/A 1978, 379.
- (36) BFH VI D 1/58 S (FN 32).
- (37) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4e b. ㊦ *Fichtelmann* (FN 72), DStR 1973, 204.
- (38) *Niepoth* (FN 110), BB 1957, 1207.
- (39) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4e.
- (40) *Littmann* (FN 94), FR 1958, 61.

- (12) *Littmann* (FN 94), FR 1958, 61. 同様に BFH VI D 1/58 S (FN 32), BFHE 69, 5 = BStBl 1959 III, 263; vgl. BFH VI 349/62 vom 12. 7. 1963, Inf. 1963, 450 = DStR 1963, 712; R 127/79 vom 7. 7. 1983, nV; *Oswald* (FN 32), DStZ/A 1978, 379.
- (13) RfH I D 3/18 vom 9. 4. 1919, RfHE 1, 51 B. 以下は *Strutz, Georg*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Bd. 2, Berlin 1929, § 25 Anm. 2 以下を再録したのである。
- (14) *Strutz* (FN 152), EStG 1925 § 24 Anm. 1.
- (15) *Littmann* (FN 94), FR 1958, 61.
- (16) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 4e b. *Littmann* 以下を再録したのである。 *Niepohl* (FN 110), FR 1958, 165. 再反論は *Littmann* (FN 84), FR 1958, 219. 以下を再録したのである。 *Zitzlaf, Franz*, Allgemeine Gütergemeinschaft und getrennte Veranlagung, FR 1958, 429.

第三章 各種の所得についての帰属

連邦財政裁判所の前出鑑定のためたてた法原則によれば、個別の所得類型について以下のような帰属が明らかになる。

第1節 従属的労働に基づく所得

我国の最高裁は、⁽¹⁷⁾「所得税法は生計を一にする夫婦の所得の計算について、民法七六一条二項によるいわゆる別産主義に依拠しているものであるとしても、同条項が憲法〔二四条〕に違反するものではなく、所得税法もまた違憲とすることはできない。」と判示し、原審の「別産主義に依拠する現行所得税法の下においては、夫名義で取得された給与、事業所得は、たとえその取得にあたり妻の協力があり、またその協力の度合が半額程度の評価をなしうる場合で

あっても、すべて夫の所得とみなされ、夫婦各自に二分して帰属するものではなく、またその共有として取り扱われるものではない。」との判断を是認している。だとすれば、別産制の下において、一方の配偶者が稼得した所得はその者に帰属する、としている所得税法の課税方式は、ただちには違憲ではないといえよう。⁽¹⁰⁾

我国の裁判例によれば、「ある収入が所得税法上誰の所得に属するかは、……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において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」。「例えば雇傭契約に基づく給料収入であれば、その雇傭契約の相手方との関係において決定されるものである。雇傭契約において、労務の提供をするのは被用者たる夫婦の一方であって、夫婦の双方でなく、したがって、労務の対価である給料等を受け取る権利を有する者も被用者たる夫婦の一方であって、夫婦の双方ではないのであり」「右給料等を受け取る権利を〔租税法上〕夫婦双方の共有とすることは、雇傭契約の内容を変更することにほかならない」。

ここで示されている法理は、給与所得は労務の提供する主体および給与請求権者に人的帰属するというものである。二つの判定基準のうちいずれに重点が置かれているかは、にわかに断言できかねるが、「収入に係る権利」の発生に徴して、おそらくは給与請求権であろう。

従属的労働所得の場合（ドイツ所得税法一九九〇年）、所得の生じる源泉は、所得稼得のために現物資産の投入される所得類型の場合と異なり、従属的労働によりなされる労働力による。非関連者のうち一方が第三者に対して従属的労働を為すべき義務を負いかつこの労働の収益が組合員（社員）間で分割されるという内容の非関連者間における組合契約は、ほとんど考えられない。学説⁽¹¹⁾および鑑定書の作成にあたり聴聞をした専門家は、つぎのように指摘した。すなわち、たしかに、配偶者の労働力そのものは、合有財産の対象でも共同利用でもないが、しかし、配偶者に賃金債権を成立させる。その結果、当該賃金債権は、賃金債権が成立すると同時に、その他の財産法上の請求権と同様に合有財産となる。したがって、従属的活動に基づく収益もまた両配偶者にそれぞれ半額ずつ帰属する、と。

しかしながら、連邦財政裁判所第六部は所論にくみしない。ドイツ民法一四三九条一文の規定によれば、法律行為によって譲渡されえない目的物は、合有財産にもなりえない。したがって、賃金債権は、質権の設定をうけない限度 (die pfändungsfreie Grenze) を上回る部分について、せいぜい合有財産となりうるにすぎない (ドイツ民法四〇〇条、ドイツ民法八五〇条以下)。前記所説に従おうとするならば、経済的に一体をなす賃金債権が分割されかつ租税法上相異なっており扱われなければならないであろう。このような民法から生じる異論を回避しようとしても、さらに相当の疑念が租税法上残るであろう。租税法 (ドイツ所得税法一九条、給与所得税法施行令一条三項) は、自己の労働力を非関連の事業に投下した者で、かつ使用者の指示に服するものを使用人 (従業員) と呼んでいる。理性をもって判断するならば、使用人に対峙する使用者が、夫婦財産法上の内部的合意により、突然他方配偶者に対しても使用人として係わりを持つべきだとは、承認できない。何人も、これに類似した帰結を労働法又は社会保障法についても引きだそうとしないであろう。たとえ次のようなもつと技術的な考慮に決定的な意義を与えようとしなくても、やはり、賃金がそれぞれ両配偶者に半額ずつ帰属しなければならぬとすれば、給与所得税の源泉徴収は法定の形式では殆ど実施できないであろうと指摘せざるをえない。その他にも、必要経費の概算額控除の場合にも、難題が生じるであろう (ドイツ所得税法九条a一号)。ドイツ所得税法全体を評価するとき、一方配偶者の従属的労働に基づく所得を両配偶者に分割することが立法者の意思ではないと思料する⁽¹⁰⁰⁾。

所得は、当該活動をする配偶者に帰属する⁽¹⁰¹⁾。一方配偶者による従属的労働に基づく所得は、財産共同制の場合であっても、つねにその者の固有の所得となり、そしてその者に単独で帰属する。この種の所得が私法上も合有財産になるといふことは、先にみたように、考えがたい⁽¹⁰²⁾。

(100) 「大阪地判昭和三四年一月一七日行集一〇巻一号五三頁」訴訟月報五卷九号一三〇七頁」判例時報一七五号一五頁」判例タイムズ八七号七三頁」税資二九号一二頁」大阪高裁昭和三四年九月三日行集一〇巻九号一七〇七頁」税資二九号八七一頁

〔判批〕北野弘久・税法学一〇九号一頁↓) 最高大判昭和三十六年九月六日民集一五卷八号二〇四七頁(家庭裁判月報一四卷一号九七頁) 訟務月報七卷一号二二九頁(裁判所時報三三七号一頁) 税資三五号六八二頁〔判批〕吉良実・別冊ジュリス ト七九号(一九八三) 三八頁、小島和司・別冊ジュリスト四卷一号(一九六八) 四六頁、田村悦一・別冊ジュリスト四卷五号(一九六八) 二〇八頁、田中真次・法曹時報二三卷一号(一九六一) 一一六頁、林修三・時の法令四〇五号(一九六一) 四九頁、田村悦一・別冊ジュリスト一〇卷二号(一九七四) 二五二頁、小幡由子・別冊ジュリスト一六卷二号(一九八〇) 四八頁、清水敬次・別冊ジュリスト一六卷五号(一九八〇) 三四〇頁、田中真次・時の法令四〇五号(一九六一) 四九頁、新井隆一・シュトイエル一号(一九六二) 一頁、肥後和夫・税経通信三三卷一四号(一九七八) 二二頁、田中真次・法律のひろば一五卷一号(一九六二) 一〇頁、中川淳(田村悦一・民商法雑誌四六卷三号(一九六二) 九七頁、沼正也・法学セミナー六八号(一九六二) 六六頁、五十嵐清・別冊ジュリスト四〇号(一九七三) 五六頁、清水敬次・別冊ジュリスト九六号(一九八八) 四〇二頁、緒方直人・別冊ジュリスト九九号(一九八八) 二〇頁。

(157) 同旨、山田・前掲注(55) 一八五頁。

(158) 東京地判昭和六三年五月一六日・前掲注(58)。

(159) Schott (FN 106), BB 1958, 149.

(160) BPH VI D 1/58 S (FN 32), BFHE 69, 5,13 f. = BStBl 1959 III, 263.

(161) Herrmann/Heuer/Raupach (FN 35), § 26a Anm. 11.

(162) Vgl. Klein/Fockermann/Kühr (FN 56), § 26a Anm. 2e (2).

第2節 独立的労働に基づく所得

一方配偶者がその者の労務の提供に基づき所得を帰属しているケースは、容易に判断しうる。ここでは、所得は、勤務した配偶者によって稼得される。このことは、まず第一に、従属的労働に基づく所得の場合に妥当する。このことは原則として、独立的労働に基づく所得の場合、とくに自由業に基づく所得の場合にも適切である。⁽¹⁶³⁾

独立的労働に基づく所得のうち（ドイツ所得税法一八条、行政実務にとって唯一重要な意味のある自由業に基づく所得（同法一八条一項一号）に限定して考察を加えることとしたい。原則として、自由業に基づく所得の場合、当該職業従事者の個人的労務の提供が前面にあるので、所得は原則として使用人の場合と同様に当該職業従事者自身に帰属する⁽¹⁰⁴⁾。両配偶者が例えば医師、弁護士、税理士などとして職業の有資格者であるので、かれらが非関連者として組合関係（Gesellschaftsverhältnis, Sozietät）を根拠づけることができる場合、両配偶者がその職業に従事しているかぎり、租税法上次のことを承認するについて何の疑問もない。すなわち、一般的財産共同制の合意によってそのような組合関係が一緒に根拠づけられている、と。その場合、一般的に、当該利益は両配偶者に均等に按分される⁽¹⁰⁵⁾。これに対して、一方配偶者が自由職で活動している場合、その活動に基づく所得は、その者に帰属する。他方配偶者が、みずからは職業の有資格者でないけれども、自由職の実務において従たる仕事たとえば書記、接客補助などで協働している場合も、同様に利益の分割はできない。なぜなら、このような場合、非関連者間においても組合関係は設定されないであろうからである⁽¹⁰⁶⁾。

自由職にかかわりのない一方配偶者が、自由職に就いている他方配偶者に対し事業用資本の投下（設備の購入や事務所開設など）のため相当量の財産を提供する場合、「利益の分割は可能である」⁽¹⁰⁷⁾なぜなら、非関連者間にあっては、一方組合員が専門的労務を提供し他方組合員が事業資本を投下する場合、利益分割をなしうる組合関係の設定は可能だからである。ただし、そのような場合に、所得はしばしば自由業所得の性格を失い、事業所得になる。とくに、連邦財政裁判所が判示したように事業税義務が生じることとなる⁽¹⁰⁸⁾。

したがって、営利事業のための労働力及び資本等の投下に対応する利益の分割が考えられる⁽¹⁰⁹⁾。第一八条一項二号及び三号に規定する独立的労働については、前掲連邦財政裁判所の判決は、その見解を明らかにしていない⁽¹¹⁰⁾。要するに、所得税法一八条一項三号に規定する活動の場合、所得は、当該活動をする配偶者に帰属する⁽¹¹¹⁾。

- (163) *Falk* (FN 66), DStZ/A 1957, 233.
- (164) BFH VI D 1/58 S. (FN 32), BFHE 69, 5, 14.
- (165) BFH VI D 1/58 S. (FN 32), BFHE 69, 5, 14 f.
- (166) BFH VI D 1/58 S. (FN 32), BFHE 69, 5, 15. 1244 BFH I 116/58 U vom 26. 8. 1958, BStBI 1958 III, 445 を引用
446。
- (167) BFH I 116/58 U vom 16. 8. 1958, BStBI 1958 III, 445.
- (168) BFH VI D 1/58 S. (FN 32), BFHE 69, 5, 15.
- (169) そのような場合における所得が自由職に基づく所得の性格を有するか、あるいは事業所得の性格を有するかについて、
Herrmann/Heuer/Raupach (FN 35), § 18 Anm. 6g をみよ。
- (170) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 10.
- (171) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 10.

第3節 賃貸所得及び資本財所得

賃貸所得の場合(ドイツ所得税法二二条、主として財産が収益をもたらし、労働はほとんど意味をもっていない。そのような所得は両配偶者にそれぞれ半額ずつ帰属する。なぜなら、当該財産は両配偶者に等分に属するからである。⁽¹⁷²⁾また、その所得は主として共有にかかる財産 (aus dem gemeinschaftlichen Vermögen) から生じており、これと結びついた(一方配偶者の)活動に基づくものは少ないからである。⁽¹⁷³⁾資本財所得の場合、所得は各配偶者に半額ずつ帰属する。賃貸所得の場合と同様の理由による。⁽¹⁷⁴⁾また、その所得は活動からよりもむしろ財産から多く生じるからである。⁽¹⁷⁵⁾しかし、より正確に考慮する必要がある。財産価値に基づき稼得される所得の場合、したがってとくに資本財所得

および賃貸所得の場合、所得は当該財産価値を有する配偶者に帰属する。不動産の場合、だれが不動産の所有者として登記されているかが、決定的である。両配偶者が不動産の所有者である場合、当該登記されている持分比率が基準となる。⁽¹⁷⁶⁾このような登記が、例えば、登記簿がまだ継続的に記録されていないため、あるいは配偶者が合有で不動産を登記していたため、なされていない場合には、不動産に対する所有権は適切な資料によって立証されうる。⁽¹⁷⁷⁾有価証券、預金通帳、抵当証券、匿名社員などの純粋な資本投下の場合に、当該財産価値が銀行、金銭消費貸借の債務者等との契約に基づきだれに属するかが、問題である。⁽¹⁷⁸⁾

以上のすべてのケースについて、当該財産価値がいかなる資金によって取得されたかは、重要でないといわなければならない。⁽¹⁷⁹⁾妻の名義で登記した不動産から生ずる所得は、当該不動産がもつばら夫の名前により取得されたかあるいは預金金額が夫の資金から振り込まれていた場合であっても、妻の名前で設けられている預金通帳から生ずる利息と同様に、妻に帰属する。⁽¹⁸⁰⁾

- (172) BFH VI D 1/58 S (FN 32), BFHE 69, 5, 12.
- (173) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 13.
- (174) BFH VI D 1/58 S (FN 32), BFHE 69, 5, 12.
- (175) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 12.
- (176) *Falk* (FN 66), DStZ/A 1957, 233.
- (177) *Falk* (FN 66), DStZ/A 1957, 233 f.
- (178) *Falk* (FN 66), DStZ/A 1957, 234.
- (179) 連邦財政裁判所が一九七六年二月一四日判決においてたてたテーゼによれば、資本財に基づく所得を稼得することのできるのは、使用収益のため資金そのものを譲渡した者である。しかし、本当は、これは問題ではない。むしろ、問題の給付関係の主催者 *Herr* は、誰であるかが、決定的である。その者に帰属するのであって、所得源泉について自由に処分することはできないけれども、その果実が手にはいる者に帰属するわけではない (木村・前掲注(52)ジュリスト九〇九号一〇〇頁)。

第4節 事業所得

一 概 説

我妻栄博士は、民法が夫婦別産制をとっていることを前提としつつも、解釈上、夫婦の一方の名義となつていてもその共有に属すると解すべき財産の範囲を相当に広く認める見解を主張された⁽⁸¹⁾。最近、所論は、さらに次のように継承し展開されている。妻が夫の生産労働に協力した場合の所得又はそれによって得られた財産は夫婦の共有に属するとする見解⁽⁸²⁾、あるいは、妻の家事労働を生産労働と同様に評価したうえで、夫の労働による所得及びそれにより得た財産は夫婦の共同労働の成果として対内的には夫婦の共有に属するとする見解⁽⁸³⁾がその例である。このような夫婦財産法における理論の深化に照らすと、夫婦間の所得の帰属に関する従来の租税法学説には、再検討を要する。

事業所得（含む、農業所得）について、夫婦が協力して事業に従事している場合であっても、そのいずれが事業者であるかにより、所得の全部がその事業者にのみ帰属すると解する裁判例⁽⁸⁴⁾が散見された。しかし、夫婦の協力の下に事業が営まれている場合には、そこに組合に類似する関係を認め、夫婦を共同経営者とみためて、所得は両配偶者に帰属すると解し、事業への夫婦の資本と労務の提供の程度に応じて、所得のうちどれだけがそれぞれの配偶者に帰属するかを個別の事案ごとに判定する見解⁽⁸⁵⁾が、有力に主張されている。もっとも、所説は、所得の半額ずつが各配偶者に帰属すると取り扱うのは、事業の実態を無視することになるので、右の解釈論を現在の個人単位主義のもとで適用することは容易でないと自重される⁽⁸⁶⁾。

事業所得の帰属にとって、だれの名前で当該営利事業が営まれているかが、重要である。配偶者の一方がオーナー

(Inhaber)である場合、配偶者間の特別な合意に基づいて別段のことが考えられていないかぎり、所得はその配偶者に帰属する。両配偶者が当該営業のオーナーである場合、所得は、両配偶者間で合意された比率に基づいて配偶者のそれぞれに帰属する⁽¹⁸⁷⁾。

有限責任の資本参加 (Kommanditbeteiligung) の場合、所得は、有限責任社員である配偶者に帰属する⁽¹⁸⁸⁾。

事業所得の場合(ドイツ所得税法一五条、通例収益は、事業資本と事業者の活動の投入によって稼得される。非関連の社員間においては、利益の分配は各人がどのように事業資本の投入又は労働によって収益に寄与しているかによって、決まる。財産共同制が合意されている場合、事業資本は両配偶者に二分の一ずつ属するので、まず、各配偶者がそれ相応の利益持分を有する。さらに、両配偶者が営業所で活動している場合には、両配偶者間において均等の利益分割がなされる。この利益分配の決定が難しく、かつ夫婦間の個人的事情に不当に立ちいることはできるだけ避けられねばならないので、明らかに特別の事情が存しない場合には、両配偶者が等しく協働 (Mitarbeiten) したことが承認されうる。当該事業が合有財産のうち相当な財産部分を利用しうる場合には、一方配偶者のみが事業活動をするときにも、共同事業体 (パートナーシップ) が根拠づけられる。その場合、とくに両配偶者は経済的チャンスを利用し、役務を提供し、加工し又は拒むことによって所得を共同して稼得しているからである。この共同事業体は、このような行為の成果又は失敗に——経済的に——共同してかかわっている (事業者のイニシヤティブとリスク)⁽¹⁸⁹⁾。

しかし、一方の配偶者のみが営業所で活動していたことが確認される場合、経済生活においては、資本と労働を当該事業に投下する(ひとりの)社員の利益持分のほうが、共同社員 (Mitgesellschafter) と同額で資本のみを投下する(別な)社員の利益持分より多いということは、斟酌されねばならない。このような場合には、利益は推計の方法により相当に当該配偶者間に分配されねばならない⁽¹⁹⁰⁾。このことは少なくとも、当該営業(事業)が著しく資本投下によって刻印されているケースについて適切である。

財産共同制をとっている夫婦が飲食店を取得し、この店は、公務員たる夫に禁止されているので、妻によって経営されている場合、それでもこの夫は共同事業者（パートナー）でありうる。なぜなら、夫は、事業資本としての飲食店に対し資本の一部を投下することによってこの営利事業に資本参加（参与）しているからである。兼業禁止（Mitarbeitsverbot）は、重要でない。なぜなら、両配偶者の一方のみが外部に向ってあらわれていれば、それで十分である。⁽¹⁰⁾

これに対して、人的（「労務の」）投下および一方配偶者の固有の活動（例えば代理商 Handelsvertreter）が前面にあり、そして他方配偶者の参与が協力にとどまる場合には、当該稼得された所得は事業者として当該活動をした配偶者に単独で帰属するのであって、その所得の私法上合有財産に属するかどうかは問題でない。⁽¹¹⁾⁽¹²⁾

合有財産に属する事業（営業全部）又は一部営業の譲渡に基づく利益又は損失（二六条）は、連邦財政裁判所のたてた前掲原則にしたがえば、非関連者間における組合関係の場合におこなわれるであろうと同様に、分割されねばならない。疑わしい場合には、經常利益に適用される配分率にしたがって分割される。さらにまた、この利益は、両配偶者の投下資本及び両配偶者の投下労働又は両者のうちの一方の投下労働に基づいて分割される。⁽¹³⁾ 第一七条に規定する適格資本参加持分の譲渡に基づく利益は、各配偶者に半額ずつ帰属する。なぜならこの利益は、財産の増加（財産の自己増殖分）であって、一配偶者の活動に基因するものではないからである。⁽¹⁴⁾

二 共同事業者

連邦財政裁判所⁽¹⁵⁾によれば、配偶者が他方配偶者の営利事業において共同事業者（パートナー）にならないのは、同事業において当該他方配偶者の人的労務の提供が決定的に前面にあらわれており、かつ合有財産になるような取りあけるに値する資本がまったく当該事業に投下されていない場合である。このケース（板金工の仕事が係争の事案）の場合、当該事業用財産が合有財産に属するということは、重要ではない。

同様に、事業用財産が夫婦の合有財産に属するということを前提とするときも、（所得共同制の夫婦財産制をとって

る）独立の代理商たる妻は、通例、夫の経営する営利事業の共同事業者ではない。⁽¹⁹⁷⁾ 夫婦財産制だけの理由では共同事業者たりえない。⁽¹⁹⁸⁾

三 財産共同制における労働関係

一方配偶者が租税法上も承認されうる労働関係に基づいて合有財産に属する営利事業において協働する場合、⁽¹⁹⁹⁾ *Settel* によれば、当該賃金は事業所得である（ドイツ所得税法一五条一項二号）。これは、当該事業所得は両配偶者のそれとみなされるとの見解からの適切な帰結である。⁽²⁰⁰⁾

しかし、このことは、資本参加に基づく所得（*Einkünfte aus der Beteiligung*）が財産共同制の下においてもいずれにせよ社員たる配偶者にもみ帰属するという見解に従うかぎり、他方配偶者が資本参加している人的会社の使用人として、一方配偶者が活動している場合には、当然には妥当しない。

さらに、*Felix/Korn* は、連邦財政裁判所の見解を基本的に承認するとした場合の共同事業体を度外視する可能性ならびに財産共同制においても当該協働する配偶者に対する報酬を賃金として承認する可能性を指摘している（一方配偶者による合有財産の単独管理、留保財産としての当該事業（営業）の規定）。しかし、財政裁判所⁽²⁰²⁾が正当である。同裁判所によれば、夫が夫婦財産法上の契約にしたがい（一般的財産共同制の合有財産に属する）営業を単独で管理している理由からだけで、その夫が単独で当該営業の経済的所有者となるわけではない。したがって妻が通例共同事業者である。経済的所有の観点からみれば、夫の単独管理権がこの者をして単独事業者（*Alleinunternehmer*）にさせるのではない。事案の状況全体が重要である。⁽²⁰³⁾

四 財産共同制における人的会社への資本参加

一般的財産共同制の場合、人的会社に対する一方配偶者の資本参加持分は、（合有財産でなく）この者の特有財産に属する。この資本参加持分に基づく利益持分は、当該会社に資本参加した配偶者にもみ帰属する。なぜなら、人的会

社に対する資本参加持分は、譲渡できない(民法七二七条)ので、資本参加した配偶者の特有財産に属し、合有財産にならない(民法一四三八条、旧一四三九条、新一四一七条⁽²⁰⁴⁾)。ここでは特有財産が問題だからである⁽²⁰⁵⁾。同じことは、利益が合有財産になり、かつ当該資本参加している配偶者の資本持分から生ずる利益が会社にそのまま留保されることによって増加する場合にも、妥当する。この配偶者の会社法上の地位は、これによって毀損されることはないが、他方、これまで資本参加していなかった配偶者は、特別な合意をしていなくとも、その地位をほとんど伸ばすことにはならないであろうからである⁽²⁰⁷⁾。

私見によれば、いわゆる所得の消費はみられない。なぜなら個別の所得ではなく、所得の源泉が処分されるからである。この所得の運命はすでに一般的財産共同制の合意から帰結する。人的会社の社員が社員権の譲渡可能性を明示的又は黙示的に認める場合には、これは適法なことであるが⁽²⁰⁸⁾、当該社員権は合有財産に属し、そして、その所得の夫婦への帰属について、上記で個人事業について述べたルールが妥当する⁽²⁰⁹⁾。

(181) 我妻栄・親族法(法律学全集)(一九六一)一〇二頁以下。

(182) 参照、青山道夫編集・前掲注(4)四〇七頁(有地享執筆)。

(183) 青山編集・前掲注(4)四〇七頁以下(有地享執筆)。

(184) 「鳥取地判昭和三二年七月二五日行集八卷七号一二四七頁」税資二五号六二六頁〔判批〕須貝修一・法学論叢六三卷五号(一九五七)一四九頁下。広島松江支部高判昭和三四年三月二〇日行集一〇卷三三二七頁。税資二九号二五九頁、佐賀地判昭和三〇年三月三〇日行集六卷三三三三頁。税資二〇号八六頁(↓福岡高判昭和三〇年一月二二日行集六卷一十二号二八三四頁。訟務月報二卷二二一〇二頁。税資二〇号五七八頁)。農業所得について、参照、所得税基本通達一三一三、直所三一昭和四七年一月二二日「農業共同組合受託、農業経営事業等から生ずる収益に対する所得税の取扱」。

(185) 金子・前掲注(48)七三五頁。

(186) 金子・前掲注(48)七三五頁。

(187) *Fultz* (FN 66), DS&Z/A 1957, 234.

- (82) *Falk* (FN 66), DSzZ/A 1957, 234.
- (83) 匡正' BFH I 14/60 U vom 10. 5. 1960, BStBl III 1960, 326; IV R 206/80 vom 30. 6. 1983, § 26a Anm. 9. 1) 2) 3) 4) 5) 6) 7) 8) 9) 10) 11) 12) 13) 14) 15) 16) 17) 18) 19) 20) 21) 22) 23) 24) 25) 26) 27) 28) 29) 30) 31) 32) 33) 34) 35) 36) 37) 38) 39) 40) 41) 42) 43) 44) 45) 46) 47) 48) 49) 50) 51) 52) 53) 54) 55) 56) 57) 58) 59) 60) 61) 62) 63) 64) 65) 66) 67) 68) 69) 70) 71) 72) 73) 74) 75) 76) 77) 78) 79) 80) 81) 82) 83) 84) 85) 86) 87) 88) 89) 90) 91) 92) 93) 94) 95) 96) 97) 98) 99) 100) 101) 102) 103) 104) 105) 106) 107) 108) 109) 110) 111) 112) 113) 114) 115) 116) 117) 118) 119) 120) 121) 122) 123) 124) 125) 126) 127) 128) 129) 130) 131) 132) 133) 134) 135) 136) 137) 138) 139) 140) 141) 142) 143) 144) 145) 146) 147) 148) 149) 150) 151) 152) 153) 154) 155) 156) 157) 158) 159) 160) 161) 162) 163) 164) 165) 166) 167) 168) 169) 170) 171) 172) 173) 174) 175) 176) 177) 178) 179) 180) 181) 182) 183) 184) 185) 186) 187) 188) 189) 190) 191) 192) 193) 194) 195) 196) 197) 198) 199) 200) 201) 202) 203) 204) 205) 206) 207) 208) 209) 210) 211) 212) 213) 214) 215) 216) 217) 218) 219) 220) 221) 222) 223) 224) 225) 226) 227) 228) 229) 230) 231) 232) 233) 234) 235) 236) 237) 238) 239) 240) 241) 242) 243) 244) 245) 246) 247) 248) 249) 250) 251) 252) 253) 254) 255) 256) 257) 258) 259) 260) 261) 262) 263) 264) 265) 266) 267) 268) 269) 270) 271) 272) 273) 274) 275) 276) 277) 278) 279) 280) 281) 282) 283) 284) 285) 286) 287) 288) 289) 290) 291) 292) 293) 294) 295) 296) 297) 298) 299) 300) 301) 302) 303) 304) 305) 306) 307) 308) 309) 310) 311) 312) 313) 314) 315) 316) 317) 318) 319) 320) 321) 322) 323) 324) 325) 326) 327) 328) 329) 330) 331) 332) 333) 334) 335) 336) 337) 338) 339) 340) 341) 342) 343) 344) 345) 346) 347) 348) 349) 350) 351) 352) 353) 354) 355) 356) 357) 358) 359) 360) 361) 362) 363) 364) 365) 366) 367) 368) 369) 370) 371) 372) 373) 374) 375) 376) 377) 378) 379) 380) 381) 382) 383) 384) 385) 386) 387) 388) 389) 390) 391) 392) 393) 394) 395) 396) 397) 398) 399) 400) 401) 402) 403) 404) 405) 406) 407) 408) 409) 410) 411) 412) 413) 414) 415) 416) 417) 418) 419) 420) 421) 422) 423) 424) 425) 426) 427) 428) 429) 430) 431) 432) 433) 434) 435) 436) 437) 438) 439) 440) 441) 442) 443) 444) 445) 446) 447) 448) 449) 450) 451) 452) 453) 454) 455) 456) 457) 458) 459) 460) 461) 462) 463) 464) 465) 466) 467) 468) 469) 470) 471) 472) 473) 474) 475) 476) 477) 478) 479) 480) 481) 482) 483) 484) 485) 486) 487) 488) 489) 490) 491) 492) 493) 494) 495) 496) 497) 498) 499) 500) 501) 502) 503) 504) 505) 506) 507) 508) 509) 510) 511) 512) 513) 514) 515) 516) 517) 518) 519) 520) 521) 522) 523) 524) 525) 526) 527) 528) 529) 530) 531) 532) 533) 534) 535) 536) 537) 538) 539) 540) 541) 542) 543) 544) 545) 546) 547) 548) 549) 550) 551) 552) 553) 554) 555) 556) 557) 558) 559) 560) 561) 562) 563) 564) 565) 566) 567) 568) 569) 570) 571) 572) 573) 574) 575) 576) 577) 578) 579) 580) 581) 582) 583) 584) 585) 586) 587) 588) 589) 590) 591) 592) 593) 594) 595) 596) 597) 598) 599) 600) 601) 602) 603) 604) 605) 606) 607) 608) 609) 610) 611) 612) 613) 614) 615) 616) 617) 618) 619) 620) 621) 622) 623) 624) 625) 626) 627) 628) 629) 630) 631) 632) 633) 634) 635) 636) 637) 638) 639) 640) 641) 642) 643) 644) 645) 646) 647) 648) 649) 650) 651) 652) 653) 654) 655) 656) 657) 658) 659) 660) 661) 662) 663) 664) 665) 666) 667) 668) 669) 670) 671) 672) 673) 674) 675) 676) 677) 678) 679) 680) 681) 682) 683) 684) 685) 686) 687) 688) 689) 690) 691) 692) 693) 694) 695) 696) 697) 698) 699) 700) 701) 702) 703) 704) 705) 706) 707) 708) 709) 710) 711) 712) 713) 714) 715) 716) 717) 718) 719) 720) 721) 722) 723) 724) 725) 726) 727) 728) 729) 730) 731) 732) 733) 734) 735) 736) 737) 738) 739) 740) 741) 742) 743) 744) 745) 746) 747) 748) 749) 750) 751) 752) 753) 754) 755) 756) 757) 758) 759) 760) 761) 762) 763) 764) 765) 766) 767) 768) 769) 770) 771) 772) 773) 774) 775) 776) 777) 778) 779) 780) 781) 782) 783) 784) 785) 786) 787) 788) 789) 790) 791) 792) 793) 794) 795) 796) 797) 798) 799) 800) 801) 802) 803) 804) 805) 806) 807) 808) 809) 810) 811) 812) 813) 814) 815) 816) 817) 818) 819) 820) 821) 822) 823) 824) 825) 826) 827) 828) 829) 830) 831) 832) 833) 834) 835) 836) 837) 838) 839) 840) 841) 842) 843) 844) 845) 846) 847) 848) 849) 850) 851) 852) 853) 854) 855) 856) 857) 858) 859) 860) 861) 862) 863) 864) 865) 866) 867) 868) 869) 870) 871) 872) 873) 874) 875) 876) 877) 878) 879) 880) 881) 882) 883) 884) 885) 886) 887) 888) 889) 890) 891) 892) 893) 894) 895) 896) 897) 898) 899) 900) 901) 902) 903) 904) 905) 906) 907) 908) 909) 910) 911) 912) 913) 914) 915) 916) 917) 918) 919) 920) 921) 922) 923) 924) 925) 926) 927) 928) 929) 930) 931) 932) 933) 934) 935) 936) 937) 938) 939) 940) 941) 942) 943) 944) 945) 946) 947) 948) 949) 950) 951) 952) 953) 954) 955) 956) 957) 958) 959) 960) 961) 962) 963) 964) 965) 966) 967) 968) 969) 970) 971) 972) 973) 974) 975) 976) 977) 978) 979) 980) 981) 982) 983) 984) 985) 986) 987) 988) 989) 990) 991) 992) 993) 994) 995) 996) 997) 998) 999) 1000)

配偶者は、人的会社から生ずる他方配偶者の所得に対して持分権を有するものとして、FG Münster vom 15. 7. 1960, EDSKZ 1961, 79. 同旨 OFD Münster vom 15. 12. 1959, DB 1960, 132 = FR 1960, 79. 同旨は、特有財産が合有財産の計算を以て管理されたものとして、特有財産の用益権が、法律行為によって譲渡可能な範囲において、合有財産に流入するものは、重要でない。Grieger, Anmerkung zum BFH I 79/61 U vom 15. 5. 1962 I 79/61 U, BB 1962, 868; Hoffmann, Anmerkung zum BFH-Urt. vom 15. 5. 1962 I 79/61 U, FZR 1962, 408; Spahn, R., Beteiligung an einer Personengesellschaft bei Vereinbarung eines ehelichen Güterstands, FR 1962, 411.

(98) BFH I 287/60 U vom 7. 3. 1961, BStBl 1961 III, 253; VI 349/62 vom 12. 7. 1963, StRK EStG § 15 R. 425 = Inf. 1963, 450.

(99) *Littmann/Bitz/Meincke* (FN 21), § 26a Anm. 9; *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 8. しかしまた参照 BFH I 79/76 U vom 15. 5. 1962, BStBl 1962 III, 346.

(100) *Palandt, Otto/Heinz Thomas* (FN 86), § 717 Anm. 1a, § 719 Anm. 2b.

(101) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 8. 同旨 FG Nürnberg, vom 14. 3. 1963, EFG 1963, 408 (確定). OFD Münster aao; (FN 205), *Paulich, StRK-Anm. AO* § 215 R. 84.

第5節 農林業所得

我国の実務では、農業所得は、原則として経営主体、経営主体が明らかでないときは生計の主宰者、農業経営が小規模であって生計の主宰者が全く又はほとんど農業経営に従事していない場合は稼得者に帰属する（所得税基本通達二二一三）。裁判例⁽¹⁰²⁾によっても、夫が田畑二反余を所有し、主として日雇人を指図して農耕にあたらせる方法で農業に従事し、妻はたんに夫と同居して右雇人を接待程度の仕事に従事しているにすぎない場合には、農業所得は、これを稼得した夫の所得である。ここで判示された法理は、通達にいう経営主体は誰であるかという基準で判断しているとい⁽¹⁰³⁾うよりも、むしろ資本（生産手段たる田畑）に対する持分および農業経営の従事又は指揮命令ならびにそれらの程度が、

判断基準となるというものである。この判断基準に従うかぎり、場合によっては、夫と妻あるいは父と子の共同事業とみるべき場合がある⁽²¹⁸⁾。

農林業所得は、夫婦財産共同制上の財産の投下及び両配偶者による事業者としての活動によって稼得される(ドイッ所得税法二三条)。農林業では通例両配偶者は、それぞれの分野において当該農林業のためにその者の労働を提供するので、当該農林業の所得もまた各配偶者に半額ずつ帰属することは原則として正当である。なぜなら、両配偶者が、事業用財産および労働を等しく投下することによって所得の発成に寄与しているからである⁽²¹⁹⁾。合有財産に属する農林業所得は、通例、両配偶者のそれぞれに半額ずつ帰属する。なぜなら、両配偶者が「事業用財産と労働を等しく投下することによって、所得を発生させることに貢献している」からである⁽²¹⁹⁾。労働の投下が等しくない場合には、営利事業の場合と同じことがあてはまる。事業年度中途において財産共同制が設立される場合、事業所得の場合と同一のことがあてはまる⁽²¹⁹⁾。農林業所得の分野においては、財産共同制(Gütergemeinschaft)の場合通例組合(eine Gesellschaft)が承認される⁽²¹⁸⁾。

(210) 「鹿児島地判昭和二十九年七月一六日行集五巻七号一六六八頁」税資二二号三五七頁↓福岡高(宮崎支部)判昭和三〇年六月六日税資二二号四八四頁↓最高三判昭和三二年四月三〇日民集一一巻四号六六六頁↓法律新聞六九号六頁↓ジュリスト一三二号六八頁「判批」須貝脩一・民商法雑誌三八巻四号(一九五九)八四頁、白石健三・法曹時報九巻六号(一九五七)六三頁、清永敬次・別冊ジュリスト四巻一号(一九六八)一三三三頁、植松守雄・税経通信二三巻一〇号(一九六八)一七二頁、岩崎政明・別冊ジュリスト七九号(一九八三)五六頁、荒秀・別冊ジュリスト四巻一号(一九六八)二三四頁。

(211) 山田・前掲注(55)一八五頁。

(212) 結論同旨、金子宏・租税法(第三版 一九九〇)一四八頁注(3)。同様のことは、事業所得にもあてはまる。

(213) BFH VI D 1/58 S (FN 32), BFHE 69, 5, 12.

(214) BFH VI D 1/58 S (FN 32), BFHE 69, 5; vgl. VI 349/62 vom 12. 7. 1963, Inf. 1963, 450=DStR 1963, 712; IV R 127/79 vom 7. 7. 1983, nV; Oswald (FN 32), DStZ/A 1978, 379.

- (25) Herrmann/Heuer/Raupach (FN 35), § 26a Anm. 9.
(26) BFH I 14/60 U vom 10. 5. 1960, BStBl 1960 III, 326; BFH IV R 206/80 vom 30. 6. 1983, BStBl 1983 II, 636; Klein/Fockermann/Kühler (FN 56), § 26a Anm. 2e (2).

第6節 その他の所得

ドイツ所得税法二二条に規定するその他の所得について、行政実務において屢々問題となるケースについて若干指摘するにとどめる。

終身年金又は期限付き年金の形での反復的收入(所得税法二二条一号a)は、その所得の源泉(年金基本権 *Pensionsstammrecht*)が合有財産に属するとき、各配偶者に半額ずつ帰属する。例えば、合有財産に属する不動産を終身年金とひきかえに売却する場合、遺贈年金の場合(但し、その年金基本権が留保財産でない場合に限る)、及び民間の保険年金の場合。前記の連邦財政裁判所によれば、同じことは社会保険年金についてあてはまる。「なぜなら、それは、合有財産に属する年金基本権から流出するからである」⁽²⁷⁾。

しかし、ライヒ保険令第一一九条、一一九条a、新従業員保険規制法第七六条はこれに反対している。同規定によれば、年金基本権自体は法律行為によって譲渡することができず、したがって、ドイツ民法新一四一七条により特有財産に属する。したがって、両配偶者への分割は考えられない。ただし、民間の保険契約から生ずる年金の場合、一般に連邦財政裁判所の見解は肯定されうる⁽²⁸⁾。

反復的收入がひとつの統一的な、合有財産に属する基本権 *Stammrecht* に依拠するものではないとしても、その反復的收入が、「その起源において合有財産と関連のある」場合、すなわち、その収入が当該合有財産にかかわる法律行為によって取得された場合には、その収入は各配偶者にそれぞれ半額ずつ帰属する⁽²⁹⁾。

さらに、両配偶者が共同で *gemeinsam* 請求権を有する場合も、そうである⁽²⁰⁷⁾。所得税法二二条二号及び三号に規定する所得について、連邦財政裁判所は何も述べていない。

投機行為に基づく所得の場合には、財産の投下は活動より大きな経済的意義をもっている⁽²⁰⁸⁾。その結果、合有資産たる資産が調達（取得）されかつ再び譲渡されるべきとき、その所得は配偶者にそれぞれ半額ずつ帰属する。これに対して、当該資産の譲渡が「当該資産の」取得よりも先におこなわれる場合のそうした譲渡行為についての活動は、財産の投下よりも大きな経済的意義を有している（ドイツ所得税法二三条一項二号）。所得税法二二条三号に規定する役務の提供に基づく所得は通常、活動に基づいており、したがって当該活動した配偶者に帰属する⁽²⁰⁹⁾。

(207) BFH VI D 1/58 S (FN 32), BFHE 69, 5, 14. *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 14.

(208) 同前 *Bürnich/Falk* (FN 129), § 26a Anm. VII 3 ff. 連邦財政裁判所は反対に *Katz, FR 1958, 448* (同説に「それは労働所得の発生」); *Vangerow* (FN 130), *StuW* 1959, 628.

(209) BFH VI D 1/58 S (FN 32), BFHE 69, 5, 14; auch *Bürnich/Falk* (FN 129), § 26a Anm. VII 3 ff.

(210) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 14.

(211) BFH VI D 1/58 S (FN 32).

(212) 同前 *Vangerow* (FN 130), *StuW* 1959, 628.

(213) *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 35), § 26a Anm. 14.

第四章 結 語

一 連邦財政裁判所は繰り返し財産共同制上の夫婦財産契約の所得税上の効力に携わっている。同裁判所にとって最初の事件は、一九五六年八月一六日判決⁽²¹⁴⁾であった。その際、同裁判所は、「配偶者間における財産共同制の」合意

が、非関連者でも設立されるであろうような組合関係の状態を作り出す範囲において、当該財産共同制はすくなくとも所得税にとって意義を有する」ということに、賛成した。つづいて、一九五九年二月一八日鑑定⁽²²⁶⁾が基本の考え方を示した。この鑑定において、連邦裁判所は、民法上の学説等を検討した。婚姻中に得た財産に関してこれを取得した当該配偶者が通過取得し、そして当該合有財産が法律により当該取得した配偶者の権利承継人のものとなる、というように第一四一六条一項を解釈した範囲において、学説の対立に直面したのである。このような連邦財政裁判所の判決の後にも、多数説は同規定を次のように解釈した。すなわち、一方配偶者によって取得されたものは、これが合有財産になるかぎり、当該取得と同時に直接合有財産の目的物になる。この直接合有説には連邦財政裁判所は従ったのである。しかし、この入手の問題は決定的な意味を持っていない。何故なら、財産共同制が所得税に対し直接的な影響を及ぼさず、夫婦財産法上の法律関係は、組合関係もしくは共同体関係の枠内において非関連者間でもありうるであらう効果を生じることとなる限りにおいて、所得税法上も尊重されなければならない、ということから同裁判所は出発しているからである。

一九六三年七月一二日の判決⁽²²⁶⁾において連邦財政裁判所は前掲鑑定にならっており、そして同所で表明された法原則を繰り返している。さらに、一九六六年五月三日判決⁽²²⁷⁾は、継続的財産共同制を一般的財産共同制と同様に扱っている。また、一九六六年三月一日判決⁽²²⁸⁾は、財産共同制の場合の所得の帰属は租税通則法二一五条にしたがった手続の範囲内で行われなければならない。最後に、一九六六年三月一日の判決⁽²²⁹⁾が、ある意味で結論をだしている。連邦財政裁判所は右判決において次の結論に到達している。すなわち、ある企業（営業）が、財産共同制の下で生活している夫婦の合有財産に属する場合、協働している妻に支払われた給与は所得税法一五五条二号に規定する利益持分である、と。

このように確立された鑑定意見は、既述のように、租税法が私法から出発することを前提としている。租税法が私

法秩序から大きく乖離する場合、夫婦財産契約が所得税法上の人的帰属に及ぼしうる効果は、ドイツにおいても裁判例及びその判例批判をとおして検討されてきた。学説判例実務の大勢によれば、原則として、夫婦財産関係の場合、合有について直接合有説が原則的に妥当し、一方配偶者の稼得した財産・所得は取得と同時に直接両配偶者の合有財産になり、当該所得は両配偶者にそれぞれ半額ずつ帰属する（ドイツ所得税基本通達一七四条a一項⁽²⁰⁾が、しかし、取得される権利（例えば、賃金債権）が譲渡可能性のない例外的な場合にかぎって、当該所得はこれを稼得した配偶者に単独で帰属する。このドイツ所得税基本通達一七四条a一項は、判例学説にしたがい、夫婦分離課税の下において夫婦財産契約の合意のある場合に二分の一帰属を是認した規定である。

我国の裁判例は、合有財産について通過取得説を採用し、この説が所得の人的帰属の判定基準に論拠を与えている。しかし、通過取得説は、少くともドイツにおいて少数説に転落しているといえよう。租税判例が、夫婦財産法上許容されている契約自由の原則に対し正当な理由もなく消極的な影響を及ぼすことは、決して歓迎されるものではない。両性の本質的平等、男女同権の法理が夫婦財産法のみならず租税法においても貫徹されるべきである。この点、我国の学説および裁判例は再検討すべきではなからうか。

次に、夫婦財産契約は、個人単位課税の下においても理論的な位置を見出しうるものであって、家族単位課税（もしくは世帯単位課税）の立法を迫るものではない。このことは、本稿で紹介した理論状況から判明する。

二 所得帰属論及び独立当事者間取引の法理（theory of arm's length transaction）は、本稿で扱った問題を分析するための道具を提供する。これがドイツの裁判例及び学説から導き出しうる一つの帰結であろう。経済的観察法や実質論はもはや克服されつつある議論と評しうるであろう。

三 納税義務者が稼得した所得が、所得税の基礎となる。いかなる所得が納税義務者に帰属するかの問題について、民法上、誰が源泉に基づく所得を求める請求権を有するかだけが重要なわけではない。ドイツ租税法（ドイツ所得税法

二条、一三条ないし二四条。参照、日本所得税法二二条）は、人的帰属について固有の判定基準をたてている。⁽²³⁾ 例えば、農林業所得は、農林業を経営する者だけである。

事業所得は、事業者（ドイツ所得税法一五条一項一号）または共同事業者（同法一五条一項二号）だけである。商法に規定する社員でない者が、利益を分与してもらった場合、この者は、共同事業者とみなされる場合に限り、事業所得を稼得する。

資本財所得は、対価と引き換えに資本の使用収益を他者に委ねる者に帰属し、利益請求権（ドイツ所得税法二〇条一項）を有する者に帰属するわけではない。同じことは、賃貸所得に關してもあてはまる（ドイツ所得税法二二条一項）。

賃貸所得は、対価と引き換えに建物、建物の一部などの使用収益を他者に委ねる者に帰属する。このことは、この類型の所得を稼得する者が賃貸人の地位を有さねばならないということの意味する。

(22) BFH I 116/58 U vom 16. 8. 1958, BStBl 1958 III, 445.

(25) BFH IV D 1/58 S, BStBl 1959 III, 263. 連邦財政裁判所一九五九年二月一八日鑑定によれば、「一般的財産共同制の夫婦財産制についての合意は、配偶者によって稼得された所得の帰属にとってならん直接的効果をもっていない。ただし、一般的財産共同制が、組合関係又は共同体関係 (Gesellschafts- oder Gemeinschaftsverhältnissen) の枠内において非関連者間でも可能であるような効果を生じることとなる場合には、この効果は、所得税法上所得の帰属にとって尊重されなければならない。」

(26) BFH VI 349/62 vom 12. 7. 1963, StRK EStG § 15 R. 425.

(27) BFH VI 238/64 vom 13. 5. 1966, BFH 86, 357.

(28) BFH VI 161/63 vom 11. 3. 1966, BStBl 1966 III, 389.

(29) BFH I 226/64 vom 1. 3. 1966, BStBl 1966 III, 277.

(30) ドイツ所得税基本通達一七四条 a 一項：所得税法二六条 a による分離賦課処分の場合、各配偶者が自己固有の権利により稼得した所得は、その者に帰属する。所得の帰属にあつてはの単なる協力 (Mitwirkungen) だけでは所得税法二六条 a 一項二

文により十分ではない。この規定は、両配偶者の共同の所得 (*Gemeinsame Einkünfte*) が問題である場合、例えば合有組合又は合有共同体の場合には、適用されない。これらの場合には、他の分割が考えられないとき、当該共同の所得の半額が、各配偶者に帰属する。

(231) BFH Urt. vom 14. 11. 1979 I R 123/76, BStBl 1980 II, 432; *Kuppe* (FN 138), S. 7ff., 16, 18/28. 参照。木村・前掲注(52) シュリスト九〇九号九六頁、九一四号一七四頁、木村・前掲注(53) 一五六頁以下。

〔追記〕 本研究にあたっては、社団法人信託協会より平成三年度信託法研究資金の援助を戴いた。記して謝意を表する。