

税法における課税物件の帰属

小 山 威 倫

目 次

- I はじめに
- II 課税物件の帰属
- III 所得帰属の解釈適用
- IV おわりに

I はじめに

課税要件としての課税物件は、課税の対象或は課税の客体ともいい、担税力のあることを推測せしめる一定の物、行為または事実である⁽¹⁾。租税は元来、応能負担の原則により、各人の担税力に応じて課税されるべきものであるから、何を課税物件としたらよいか、つまり立法上課税物件を選定するに当たっては、この担税力を推測しうるものであることが必要であるとされている。例えば、発生した所得、取得した財産、取引・利用・消費等の行為、所有・移転・居住等の事実等である。このような課税物件は、租税の種類によりそれぞれ異なり、わが国の法制では、課税物件の異なる毎に1つの税法を制定することを原則としているので、課税物件は、租税の種類毎に、各租税実体法の定めるところによって、具体的に認識しなければならないのであるが、同一の課税物件に対して、同一人に対して二回以上の同性質の租税を課することとなるような

税法における課税物件の帰属

ことは、厳に禁止されているので、立法上、課税物件の選定に当っては注意が必要である。

課税要件としての納税義務者と課税物件との結合関係を税法の領域では、特に、「帰属」という言葉で表現することになっている。いかなる状態をもって課税物件が特定の人格者に帰属したとみるべきかは、各租税実体法が具体的に定めるところであって、租税の種類により一様ではないので、ある課税物件が誰に帰属したとみるかは、その課税物件に対する具体的な納税義務者は誰であるかを決定することであり、また、いつ帰属したとみるかは、納税義務の具体的発生はいつであるかを決定することであって、この課税物件の帰属関係の判定は税法上極めて重要な事柄であるということが出来る。ところがそれにもかかわらず、この課税物件の帰属関係の具体的な判定は非常に複雑・困難であり、そのために従来からこの判定について色々の問題が続出してきた。よって、帰属の問題を独立に論ずる実益があると考えここに取り上げることとした⁶⁾。

- (1) 杉村章三郎「租税法学概論」19頁，田中二郎「租税法」15頁。
- (2) 新井隆一「租税法講義」57頁以下，清水敬次「税法」74頁以下，阿南主税「所得税法体系」441頁以下，中川一郎「税法学体系」118頁以下，「現行税法における基本的法概念としての所得」税法学14号27頁以下，須貝脩一「税法総論」57頁以下，金子宏「租税法における所得概念の構成」法学協会雑誌83巻9・10合併号1頁以下，「所得概念について」税経通信25巻6号55頁以下，忠佐市「課税所得の本質についての考え方」税経通信9巻6号12頁，金子一平「租税法の理論」。

Ⅱ 課税物件の帰属

帰属について、関税については、貨物を輸入する者が、納税義務者とされており、その帰属が問題になることは少ないし、酒税は酒類の製造者等が納税義務者であって、酒類の販売価額に算入されているので帰属について紛争が生ずる恐れも少ない。また住民税は、道府県や市町村内に住所を有する者等が納税義務を負うのであって、課税物件と課税権者あるいは納税義務者と課税権者の

関係が問題となるのであって、複数の者の間での選択ということは考えられない。

帰属判定について最も問題となるのは、事業所得であって、それは一定期間の純利益に課税せられるものであるため、期間中の無数の取引し財貨の流れを把握し、その結果を総合的に観察することによって帰属が決せられるのであり、また個人所得については、家族単位の消費支出額が相当に大きな割合をしめ、この部分については、家族構成員の間においてさえも帰属主体を明確にしえない場合が多く、そしてできるだけ租税負担を軽減したいという欲求をもつ納税者が、所得を分散させることにより、累進税率の場合、より低い税率の適用を受けようとすることも看過することができないし、また名義のみを形式上、外観上分散させる仮装行為も行なわれやすいことがある⁽⁴⁾。

裁判例として、法人と法人構成員間の所得帰属者の判定の問題として、企業組合関係、農業法人関係および名義貸関係等、同居親族間の所得帰属者の判定の問題として、事業従事者をして事業の経営者と推認することができないとして、生計の主宰者等に帰属することとした例および現実に労働を提供している事業従事者に帰属することとした例等多々あり、名義と実体、形式と実質が相違する場合の判定は事実認定上の重要な命題であるが、その判定にあたって、画一的な基準を具体的に示すことは、理論上も実際上も困難である⁽⁵⁾。

所得税通達 158 は、事業所得の帰属判定を、実質的事業経営者という観点から考えようとしているが、特にそれが同居親族間の問題となると判定は容易ではない場合が多く、続いて、通達 159 は、事業に要する資金を調達し、その経営方針の決定について支配的影響力を有すると認められる者にまず事業所得が帰属するものとし、その者が不明な場合に、生計を主宰していると認められる者に帰属するものと判定することとしている。もっともこの場合に生計を主宰していると認められる者が、会社や官庁などに勤務し、他の親族が事業に専ら従事し、その事業の用に供する資産の所有権もしくは賃借権であり、しかもその事業の名義者である場合に限り生計を主宰していると認められる者の所得としないで、その事業に従事する他の親族の所得として取扱うというのであ

税法における課税物件の帰属

り、なお、生計の主宰者が遠隔地において勤務し、その親族と日常の起居を共にしていない場合で、他の親族が郷里で事業または農耕に従事しているようなときは、その事業または農耕から生ずる所得は、原則として他の親族の所得として判定することになっている。

免許の名義または取引上の名義、労働力の提供、資産の所有、農業経営についての支配的影響力の行使等はどうのようなウエイトで考慮すべきであろうか。通達は、生計を一にしている親族間における農業の経営者の判定について「両者の農業の経営についての協力度合、耕地の所有権の所在、農業の経営についての知識経験の程度、家庭生活の状況等を総合勘案して、その農業の経営方針の決定につき支配的影響力を有すると認められる者」を事業主と推定している。

わが国では、生産活動の中心的役割を果たす者と、財布を握る者とは一致しないことがあり、消費生活と生産活動の場が分離している場合には、消費生活を維持していくうえで、世帯の中心となる者と、生産活動の中心となる者とは必ずしも一致するものではない。ここにおいて、消費生活と生産活動を帰属の認定に際してどのように評価していくかが問題となる。また、同一事業にかかる所得について按分が許されるかどうかである。給与支払の実態がある場合には、青色専従者給与額や事業専従者控除額の必要経費算入が認められているし、「みなし法人課税の選択」もある。これらの制度が制定されるまでには長い年月を要した。昭和39年の税制調査会「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」の答申と審議の内容をみてもわかるように、経済的実質は同じ企業でありながら、法律上の相違により、税負担が相違していたし、現にまだ同一でない点があるが、個人企業の専従家族に対する給与支払いを必要経費に認めていなかったことなどは、実質課税の原則に反し、不合理も甚だしいといわなければならない。

米国では、パートナーシップについては、申告のみをパートナーシップ単位に義務づけ、課税は個々のパートナーごとに行なうものとしているが、わが国では、給与制とか組合契約が一般化していないで、権利関係が最初から曖昧で、

私法上の財産帰属を問うことなく消費されている割合が、就中大きく、税法の錯誤と誤解が、その促進を妨げたといわなければならない。しかし、戸主の絶対権を承認していた旧家族制度の概念を一掃しつつある現在においては、資産の提供、労働力の提供を統一的に評価して所得を按分して分配することがまったく考えられないことはないが、納税者の帳簿の不備、主張立証の欠如、旧家族制度観念の残存などが問題を複雑にし、裁判例で所得の按分を認めたものは皆無である。家族的企業の課税は、一方では按分方式の可能性を具体的事実関係に即して法適用上において追求するとともに、プーリングの実態に鑑みて課税単位を拡大するなどの立法的解決をも考慮すべきではなかろうか⁶⁾。

- (1) 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26巻14号61頁以下。
- (2) 広瀬時江「所得税法人税の原理原則」324頁以下、「判決に現われた所得税の課税をめぐる実際問題の研究」財政20巻10号、14号・21巻7号、9号・24巻6号、「企業組合の性格の帰属と所得の帰属」国税速報953号2頁、「企業組合の課税をめぐる問題について」財政18巻12号、「企業組合に対する課税の回顧と展望」税経通信10巻1号75頁、志賀美夫「課税標準の算定をめぐる裁判例集」15頁以下、広瀬正「判例からみた税法上の諸問題」85頁以下、金子一平「農業所得の帰属について」税経通信13巻4号173頁以下。
- (3) 広瀬正「租税基本問題判例要説」64頁以下、谷山治雄「日本の税法」205頁以下、北野弘久「実質課税の原則と所得の帰属」会計検査と監査9巻1号。

Ⅲ 所得帰属の解釈適用

1 稼得者課税

所得税法は、同居親族の所得は合算制度をとっていたが、シャープ勧告により、昭和25年同居親族の資産所得、専従家族の給与所得を除き、課税標準算定にあたっては、個人単位を採るところの稼得者課税の原則が規定され、昭和26年同居親族の資産所得合算は廃止され、専従家族の給与控除が青申に限り認められたがその後白色にも事業専従者控除額が認められ、青申には専従者給与額の必要費算入が認められ、また資産所得の合算課税の制度が設けられた。

税法における課税物件の帰属

担税力を中心として課税することからみれば、個人を課税単位とするか、世帯を課税単位とするかということになるが、世帯単位の方が個人単位より税額が増加することは疑いないところであるが、新憲法は家本位ではなく、個人の尊厳と平等の権利を確定しているのであるから、所得税の課税は個人単位が憲法上正しいといえる。シャープ勧告は、「二以上の納税義務者が現実に同居親族の関係にあるか否かを判定することが困難な場合が多く、基準の適用は統一を欠いている。このことは差別取扱いの結果に終り、税務行政の運営を混乱させ、納税者の不満を招く」と述べているが、生計を一にするかどうかの判断は税務当局の恣意性を介入させる恐れが多分にあり、法律の形式を濫用する行為を誘発する結果となり、負担の不公平を誘致することとなる。租税論からいえば、なぜ、世帯単位の課税が不合理であるか明らかにしなければならないし、世帯における費消力に担税力を求めるとすれば、それは所得税ではなく、総合消費税の考え方である⁽¹⁾。この課税単位をめぐる論争にはいろいろの問題があるが、ここでは問題提起として、まず夫婦所得の合算に関する訴訟を取りあげてみたい。

(1) ニコラス・カルデア（時子山常三郎監訳）「総合消費税」

2 夫婦所得合算及び分割

原告であるAは、自己の名義で取得した給与所得および事業所得は、半分は妻の協力によるものであるから、夫婦に夫々平分して帰属するものであるとし、Aおよびその妻Bはその所得の半額づつを申告したのであるが、税務署はBの申告を無視し、申告額をAの所得として更正決定したので、Aは国税局に審査請求したが、これを棄却した。そこでAは大阪地裁に訴を提起した。Aはその理由として、「夫名義で取得される財産の全額が夫にのみ帰属するとの被告の認定は、現行所得税法上の所得の言釈としては形式上正当であるとしても、妻が夫の就労に協力し、その財産取得のために家庭等でいかに労働に従事し、いかなる内助の功を尽そうとも、その取得した財産について妻に何等の権

利を認めず、総て夫の財産として夫一人が独占することを許容することは、妻の尊厳を害し、両性の本質的平等を侵すもの」と述べた。一審は原告の請求を棄却したので、Aはこれを不服とし、「夫婦は社会、国家の絶対的単位一である。その所得は夫婦一に帰属する全体一である。その処分等は夫婦相互の了解と信頼によってのみ行なわれる。夫婦の夫々の所得を定めるとなれば、互に了解の上で等分するのが当然である。もし、夫婦財産制に関する民法762条1項を根拠として、夫がその名で得た所得が総て夫の所得となるものとすれば、夫婦という基本的人倫関係を抹殺し妻をして経済的に、三界に家なし、たらしめるものに外ならず、その反憲法的たるや明白であり、この点において、民法の規定および所得税法は憲法24条に反する」として控訴した。二審判決も控訴を棄却したので、Aは上告した。昭和36.9.6最高裁大法廷は、「所得税法が、生計を一にする夫婦の所得の計算について、民法762条1項によ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24条に違反するものとはいえないから、所得税法もまた違憲ということとはできない」という論旨の判決をした。

この判決に対し、私法規定が、わが民法762の1のような夫婦別産制に拠っていても、公法である租税法が、これに従った課税法制度を採らなければならないという必然的な理由はないのであって、夫と妻との所得を合算して課税標準算定の基礎とするか、これを夫々別に、夫または妻に帰属するものとして課税標準算定の基礎とするかは、国の所得税法制度の定立にかかわることであって、私法制度において、夫婦財産制に、いかなる制度を採用しているかということと関係がないからであるという批判もある⁴⁾。

上告人主張の夫婦所得折半論は、憲法24条の規定の精神に違背するばかりでなく、同14条の規定の趣旨にもそわないことになり、判結論としては誤りないものとしても、憲法と所得税法との間に民法を媒介させて、違憲ということとはできないとし、憲法と所得税法との関係において直接的方法で判断を下していないことから、理論構成上方法論的に疑義をさしはさむ間隙を蔵していること、また、その理論には一般に誤解を与える余地の存していることや、説得力

税法における課税物件の帰属

の乏しい点等批判されなければならない多くの問題点を含んでいるというのが多数の意見である⁹⁾。

米国では、妻の家庭内における働きを考えて、夫の所得の半分は妻の貢献に基づくものであるという考え方を基礎にして夫婦所得は総て合算し、それを二で割って税率をかけて、その得られた税額を二倍したものを税額とするジョイント・リターンを採用しており、英国では、二分二乗制ではないが、夫婦の所得は合算して課税され、フランスは、夫婦のみならず、子女の所得を含めて合算し、これを家族数に応じて定められた一定の数で割って税率を適用するという制度がとられ、西ドイツでは、かつては夫婦の所得は原則として合算するという制度であったが、憲法違反という判決がでて、夫婦合算二分二乗制となり、スウェーデンでは、夫婦の所得は合算するが中所得層以下に適用される税率を世帯持ちについては、独身者と比べて相当大巾にゆるめるという制度をとって二分二乗制の長所を取り入れ、その欠陥を克服した巧妙な立法を設けている。

この二分二乗制について、税制調査会「長期答申」は、「高額所得者は非常に多額の負担の軽減となる。これを調整するために税率で考慮するとしても、どのような税率構造をとるべきかの客観的基準を求めることはなかなか困難である」と述べているが、戦前のような広い範囲の世帯課税を行なうことは、現在適当でないにしても、社会の最少構成単位である夫婦の所得程度は一つとし、スウェーデンその他欧州大陸の諸国に見られる税率の仕組みを独身者と世帯持ちの二つに分ける税制の改正賛成者が多くなってきたようである。

所得の帰属は、所得を稼得した者に帰属するものであり、妻の家事労働が夫の所得の稼得に貢献していることも事実であるが、経済的には、妻の家事労働は所得を生み出すものではないから妻に所得が帰属するというのは理論上おかしい。家事使用人の家事労働は雇用主の所得に貢献しておるが、この家事使用人への給料は雇用主の所得を家事使用人に帰属させたものではなく、雇用主の経費である。妻の家事労働を家事使用人と同じものとすれば、その所得を擬制して考えることができることになり、さらに、妻の家事労働に対する支出を必

要経費とすることができれば、重複して課税されることなく、夫の所得は分割されることになり得る。家事労働に従事する妻に、夫の所得が帰属すると考えることはできないから、夫婦所得折半は正しくないというべきであって、租税法上憲法違反とはなり得ないが、妻の家事労働の必要経費算入をどのようにに規定するかという問題が検討されなければならないことになる⁽⁹⁾。

- (1) 北野弘人「租税判例研究」40頁以下、田村悦一「民法762条1項の憲法24条適否等」民商法雑誌46巻3号505頁以下、高橋義三郎「所得税の課税方法の違憲性について」税経通信11巻1号208頁、中山治三郎「所得税の課税方法の違憲性を批判す」税経通信11巻4号96頁。
- (2) 新井隆一「財政における憲法問題」135頁以下、村井正「夫婦課税をめぐる諸問題」法律時報42巻4号27頁、村大造「所得税の基本問題」31頁以下、北野弘人「所得税法における夫婦課税違憲論に対する批判」税法学109号、「合算課税の理論的基礎」税務弘報5巻9号。
- (3) 谷山、前掲書222頁以下、小松芳明「課税所得概念の国際比較」税務弘報12巻2号102頁、猪瀬節雄「夫婦財産制とその課税上の取扱」税経通信11巻13号48頁、北野弘久「比較法的にみた夫婦課税方式の形態」税と財17巻7号、泉美之松「二分二乗課税方式導入の問題点」税経通信25巻1号33頁、牧隆寿「サラリーマン税制をめぐる若干の問題」地方税20巻12号113頁。

3 資産所得合算制度

資産所得合算の趣旨について臨時税制調査会は、「現行の個人単位の所得税制では、実体と同じでも法的構成を変え、所得者を多数とすることによって、合法的に所得税負担を軽くすることができるという不合理がある……世帯員の資産所得は、名義の如何を問わず、通常世帯主が自由に処分できるのがわが国の実情であり、単に名義を分割することにより……負担の軽減となるのは不合理である」と述べているが、この考え方は、稼得者課税の原則に反し、私法秩序を混乱させ、憲法13条、14条に反するという理由により激しい批判が行われた。また税務当局の所得の管理権、処分権に着目するという考え方が絶えず根底にあり、税法の恣意的解釈を招き易くする危険を包含している。しかも、所得税は、法人税の形式的法律の帰属に基いて立法されているのと反対に実質

税法における課税物件の帰属

的経済的帰属を重視する立場をとり公正を欠ぐという点もあげなければならない。

現行の資産所得合算制度は、現実にはあまり効果があがっていないようである。預貯金・公社債・株式等の匿名または無記名、不動産所得の捕捉率の不確実がそれであって、不合理不公平な結果が生じている。現行制度は法律論としてもいくつかの疑義があり検討の必要があるといわなければならない⁴⁾。

- (1) 谷山, 前掲書 228 頁以下, 北野弘人「合算課税は違憲なりや」税法学77号22頁, 「合算課税の理論的基礎」税務弘報 5 巻 9 号46頁, 神山修「資産所得の合算課税」税経通信22巻 3 号 103 頁以下。

4 実質所得者課税の原則

所得税法12条・158条, 法人税法11条, 地方税法24条2・72条の2・294条等には, 実質所得者課税の原則の規定があり, 「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者」が, 「単なる名義人」であって, これとは別に, 「収益を享受する者」, 即ち, 真の所得者が存する場合に, その真の所得者に収益が帰属する, と定めているので, この規定は, 「単なる名義人」と「収益を享受する者」とが食違う場合である。この「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者」とは, どのような者を指すのか必ずしも明らかではないが, 「単なる名義人」であって, 「収益を享受」しない者である場合には, その収益は「収益を享受する者」に帰属するのである。

法律上の帰属は, 私法に則って決せられるのであって, 納税者の法的安定性を害することはないが, 経済上の帰属と解するときには, 何をもって納税義務を発生させる事実上の収益享受とするのかの問題が残り, 少なくとも現行法の文言から法的安定性を保ち得るような基準は導き出されない。また, 法律上の帰属以外の基準を採用するときには, 後続の課税関係を混乱させる結果ともなる⁴⁾。

資産から生ずる収益の場合, 当該資産の真実の権利者ないし当該収益を収受する権利を有する者をもって, 「収益の法律上帰属すると見られる者」と解し,

このような者が単に法律上の帰属者であるにとどまり、このような者以外に法律上の関係を離れて「収益を享受する者」が存在する場合には、当該「収益を享受する者」に収益が帰属するものであることを意味すると解されることがある⁽⁴⁾。このような考え方は、法律上の関係を離れて帰属をみようとするものであるから、経済的な帰属を考慮するものということができる。実質所得者課税の原則に関する税法の規定から、このような解釈を導き出すことが全く不可能とはいえない。法律上の帰属者以外の者が収益を事実上支配しているという場合に、権利者が何らかの手段によって収益を容易に回復できる場合には法律上の帰属に即した考え方で問題はないが、収益の事実上の支配者との間に争いがあり、訴訟にまで及べれば回復出来ないというような時には、事実上の支配者に納税義務が生ずると解することが許さるべきではないかと考へられる。この場合、どこまでも法律上の帰属を貫くことは、納税者に過重な負担を強いることになるから、別個の思慮が必要と思われる。元来所得概念は経済的な概念であり、特定の者にとって所得概念を満たし得ないような場合には、もはや所得の帰属者とすることはできないからである。しかし、経済的な成果は、通常法律上の関係によって、その帰属者が決ってくるのであるから、法律上の関係を離れて経済的な帰属が存在するとされる場合が仮にあるとしても、それは限られた場合であって、特に、そう考えなければ課税上著しく不都合を生ずるといような場合でなければならぬと思われる。そうでなければ、法律上の関係を離れて、経済上の帰属を考えるといても、経済的帰属の存在を肯定するための基準は必ずしも明確でなく、納税義務者の地位を徒らに不安定なものたらしめるだけになると思われるからである⁽⁵⁾。

最近、「実質所得者課税の原則」の適用上において、適用の度が過ぎて、全く法律関係を度外視して所得の帰属者を判定する考え方や判例があるが⁽⁶⁾、法律関係は究極の基準となるものではないけれども、収益の享受が法律行為を介して行なわれるものであるときには、まず、これを一応の前提にして所得の帰属者の判定を進めることが必要であるが、究極的には、権利の帰属者と収益享受者とが相違するときには、後者を納税義務者と解さなければならない⁽⁶⁾。

税法における課税物件の帰属

- (1) 金子宏「市民と租税」320頁、杉本良吉「所得税の帰属の問題」財政17巻12号33頁。
- (2) 昭45.12.25千葉地裁判決。
- (3) 中川一郎「税法の解釈及び適用」273頁以下、「シュビターラーの経済的観等法の制限」税法学157, 168号。
- (4) 昭38.10.31大阪地裁判決。
- (5) 山田二郎「税務訴訟の理論と実際」111頁、小林繁「所得税における実質所得者の判定」税経通信22巻7号145頁、谷山、前掲書160頁以下、「税金のしくみ」101頁以下、「税金にメスを入れる」81頁以下。

Ⅳ おわりに

以上において、所得の帰属の問題を概観してきたが、税務官庁に対して二つの要請があることを見逃すわけにはいかない。一つの要請は、法律に基づいて公平な課税を実現するという租税負担公平の原則である。これは、近代法の基本原理である平等原則の租税の分野におけるあらわれであるが、内容的には「担税力に即した課税」と「租税の公平」の二つの原則からなり、前者は、福祉国家における税制のあり方と密接に関連しており、憲法14条のみならず25条とも関連し、後者は、近代法一般の問題であり、憲法との関連においては直接に14条の問題である。租税が直接の対価性がない強制徴収作用であるという特殊な性格に基因して、二つの課税公平を他の理念に優先して高い地位にあり法の前に平等であるという根源的な権利を最もリジッドな姿において発動させることを望むわけである。従って、税制だけでなく、税法の解釈、税務官庁における行政的指図を通じて、納税者は平等で無差別な税法の適用を要求すべきであり、納税者の側からみて、課税の公平が税務における至高の公準として要請される所以である。

もう一つの要請は、民法1条2項の信義誠実の原則が、税法の領域においても適用されることについて肯定されなければならないことである。昭和40.5.6東京地裁判決は、税法の領域における信義則の適用により、課税処分を違法とした最初の判例として有名であるが、この判決は、信義誠実の原則というか禁反言の法理と呼ぶかは別として、「自己の過去の言動に反する主張をすること

により、その過去の言動を信頼した相手方の利益を害することの許されないこと」は、「法の根底をなす正義の理念より当然生ずる法原則」であるから、このような原則は税法にも適用があるとしている。税務官庁は、一旦租税法規の解釈や課税要件事実の認定を行なった後、それが誤りであることに気付いた時は、納税義務者の利益になるが不利益になるかを問わず、正しい解釈や事実認定に改めることができるという合法性の原則を貫くか、或は、誤った解釈や認定であっても、納税義務者の側にそれに対する信頼が形成される場合があるという法的安定性、信頼の保護を重視するかという場合があるが、これは何れも租税法主義の内部における価値の対立の問題であって、原則的には、前者が後者に優越すると考えられるけれども、限界的な場合には、具体的な信頼保護の必要性が認められる場合もありうるものであり、そのような場合には、信義則ないし禁反言の法理の適用を認めるべきである。信義則の税法における適用の問題は、税法上の法適合性の要請と納税者の信頼保護の要請とをどのように調整するかに関し、特に信義則が適用されうるための具体的な要件、信義則適用の効果等をどのように考えていくべきかについては、まだ将来に問題が残されており、大きな課題であるので、今回はただ指摘にとどめておくことにしたい。

帰属については、このほか、帰属を誤認した課税処分 효力なども検討されるべきであるが、紙数の関係上他の機会に譲ることとする。