

研究ノート

「沖縄生鮮魚介類事件」を考える

～琉球列島米国民政府下のサンマ訴訟とは～

脇 本 利 紀

概 要

施政権が日本に返還される以前の沖縄においては、生鮮魚介類を輸入する者は、物品税法に基づき物品を保稅地域から引き取る際、その物品について申告書を政府に提出すると同時にその税金を納付しなければならないとされていた。ところが物品税法の課税物品表には、「うなぎ」以下14種類の魚介類名が列挙されていたにすぎず、納税者が輸入していたサンマ等は掲名されていなかった。そこで掲名されていないにもかかわらず物品税が課税されていたことを不服として提起されたのが第1次サンマ訴訟であり、琉球政府の裁判所は納税者の主張を容認した。これに対して沖縄の実質的な統治者である高等弁務官は判決日の当日に布令により遡ってサンマ等も掲名されているとする立法措置を講じた。

その後、当該措置は遡及立法であり、租税法律主義に反するとして提起されたのが第2次サンマ訴訟である。第1審の中央巡回裁判所は納税者の主張を認めたが、控訴審の琉球上訴裁判所で審議中、高等弁務官は当該事件の裁判権を米国民政府裁判所に移送し、同裁判所は、立法趣旨が例示的の列挙であることは明らかであるなどとして納税者の主張を排斥した。

同様の事実関係に基づく別の訴訟では、施政権が我が国に復帰した後のものであるが、文理上例示列挙と解することはできない、遡及立法を正当とする公共の利益もないなどとして納税者の主張を認めた。

このように米国民政府裁判所とそれ以外の裁判所では、同じ事実関係にありながら判決の論理に大きな隔りがある。そこであらためて本事件に係る事実関係を整理し、遡及立法に係る違憲審査の基準を提示した最判平成23年9月22日などにも照らして租税法律主義の観点から再検討を行うものである。

1. はじめに

租税法に限らず著名な判決は通称が用いられることが多いが、拙稿標題の「沖縄生鮮魚介類事件」と聞いても租税法初学者には一般にその概要が思い浮かばないだろう。標題の事件名は「ケースブック租税法(第5版)」¹⁾より拝借したものであるが、遡及立法の文脈で登場するものであり、同書では、後述する最判平成23年9月22日「土地譲渡損失損益通算否定事件」の「関連裁判例」としてその概要が紹介されている。ちなみに、「ケースブック租税法」の初版及び第2版²⁾では、事実及び判旨も掲げられ、

1) 金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編著「ケースブック租税法(第5版)」弘文堂、2017年10月、75頁。

2) 「ケースブック租税法」初版(2004年8月)は70頁～73頁、同第2版(2007年3月)は76頁～78頁。

本件事例に即して遡及立法の可否に係る論点が提示されていた。おそらく平成16年度の税制改正に係る上記の最高裁の判断が示されるに及んで、遡及立法に係る代表的な判例の地位を譲り渡したことになるのかもしれない。

仮にそうだとすると租税法上、本件事件を考える今日的な意義は乏しいように見える。本件は日本復帰前の沖縄における物品税法の適用が争点となったものであるが、なぜ本件のような事例が発生したのかを子細に見ていくと、当時の沖縄においては米国の憲法はもとより我が国の憲法は適用されておらず、そのような中で生じた稀有な事例であることが浮かび上がってくる。そこで本稿では、当該事件の事実関係を通じて、あらためて租税法律主義の意義を再確認するものである。

2. 遡及立法とは

初めに遡及立法を巡る租税法上の論点について整理しておきたい。

遡及立法とは、「公布の日より前にさかのぼって適用される立法」³⁾であり、例えば4月1日に成立した法律の規定がその年の1月1日以後に行われた取引に適用される場合を指す⁴⁾。刑事罰については憲法39条により遡及処罰を禁止しているが、租税法規については憲法上、明文の規定はない。しかしながら遡及立法は、憲法84条に規定されている租税法律主義の柱とも言うべき納税者の予測可能性や法的安定性を害することとなる。金子教授は、「過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を、納税者の利益に変更する遡及立法は許される」が、「人々は、現在妥当している租税法規に依拠しつつ—すなわち、現在の法規に従って課税が行われることを信頼しつつ—各種の取引を行うのであるから、後になってその信頼を裏切るとは、租税法律主義の狙いである予測可能性や法的安定性を害することとなる」とし、「憲法84条は納税者の信頼を裏切るような遡及立法を禁止する趣旨を含んでいる」と指摘している⁵⁾。遡及立法が許容されるかは、金子教授の指摘に従えば、「納税者の信頼を裏切る」か否かが判断の分かれ目になることとなる。

なお、東京地判平成20年2月14日⁶⁾によると、課税庁は「新たに制定された法律は、その制定前の行為や事実については、さかのぼって適用されないのが原則であるが、場合によっては法令が過去の時点までさかのぼり、過去の事象に対して適用されることがあり、これを遡及適用という。このような遡及適用を認める立法を遡及立法という。」と述べている。本稿での遡及立法も同様の趣旨で使用している。

3. 平成16年度税制改正による土地譲渡損益通算廃止に係る事案

遡及立法の可否が真正面から議論された事例として平成16年度税制改正による土地譲渡損益通算廃止に係る一連の事例がある。

本改正に至る経緯を時系列でみると以下の通りとなる。

- ①. 平成15年12月17日に平成16年分以降の土地譲渡損益通算を廃止する等を内容とする「平成16年度税制改正大綱」が与党において取りまとめられた。

3) 金子宏「租税法(第24版)」弘文堂、2021年11月、121頁。

4) 岡村忠生・酒井貴子・田中昌国「租税法(第3版)」有斐閣、2021年11月、22頁。

5) 前掲注3・金子121頁。

6) 訟務月報56巻2号197頁。

- ②. 平成16年1月16日に上記大綱の内容に沿った「平成16年度税制改正の要綱」が閣議決定された。
- ③. 同年2月3日、上記②の要綱に即した「所得税法等の一部を改正する法律案」が国会に提出され、同年3月26日に同法案は可決・成立した。
- ④. 同法は同月31日に公布され、同年4月1日より施行されたが、その適用については改正法附則より平成16年1月1日からの適用となった。

その結果、1月1日以降、改正法施行以前の間に行われた取引に対しては従前の法規定に従い損益通算が認められないことから、本税制改正に伴い損益通算が認められないのは憲法が保障する租税法律主義に抵触する遡及立法に該当するとしていくつかの訴訟が提起された。最終的には最判平成23年9月22日より決着を見ることとなったが、憲法が容認できない遡及立法か否かの判断基準について、下級審の考え方も含めて確認を行うこととする。

(1) 違憲と判断した福岡地判平成20年1月29日のロジック

本改正は違憲と判断したものとして福岡地判平成20年1月29日⁷⁾がある。

本判決は、「租税法規不遡及の原則について、憲法上明文の規定はないものの、憲法84条が規定している租税法律主義は、国民に不利益を及ぼす租税法規の遡及適用を禁じていると解すべきである」とし、「租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性、予見可能性を保障することをその重要な機能とするものであるところ、国民に不利益を及ぼす遡及立法が許されるとするとこの機能が害される」と一般論を述べた。その上で、「本件改正の遡及適用は、例外的に許される場合に当たるか否か」について、「本件改正前後で租税を大幅に変更しなければならないような重大な経済状況の変動があったわけではないこと」、「平成15年12月31日時点において、本件改正の内容が国民に周知されていたといえる状況にはなかった」こと、「不利益を被る国民の経済的損失は多額に上る場合も少なくないこと」などを総合勘案し、「国民に対してその経済生活の法的安定性又は予見可能性を害しないものであるということとはできない」ことから、「租税法規不遡及の原則（憲法84条）に違反し、違憲無効というべき」と判示した。

(2) 合憲と判断した福岡高判平成20年10月21日のロジック

これに対して上記(1)の控訴審である福岡高裁⁸⁾は、遡及立法に関する一般論については福岡地裁と同様の見解に立ちつつ、「憲法が、明文で定める租税法律主義（同法84条、30条）による課税の民主的統制を憲法上の絶対的要請としたのに対し、租税法規不遡及の原則による課税の予測可能性・法的安定性の保護を、租税法律主義から派生する相対的な要請としたことを示しており、租税法規不遡及の原則については、課税の民主的統制に基づく一定の制限があり得ることを許容するもの」とした。その上で、福岡高裁は、「遡及の程度は限定されており、納税者の予測可能性を害する程度や法的安定性を侵害する程度は低い」こと、「損益通算目的の駆け込み的な不動産売却」が予測され「土地価格の安定化」を図る政策目的が阻害される恐れがあったこと、税制改正の周知はなされており、「ある程度予測可能な状態であった」こと、などを比較検討した結果、「憲法84条の趣旨に反するものとはいえない」と判示した。

7) 判例時報2003号43頁。

8) 判例時報2035号20頁。

なお、比較衡量の結果、予測可能性は担保されているとのほぼ同様の視点から本税制改正は許容されるものとの判断を導いたものとして、千葉地判平成20年5月16日⁹⁾、東京高判平成20年12月4日¹⁰⁾、東京地判平成20年2月14日¹¹⁾、東京高判平成21年3月11日¹²⁾がある。

(3) 納税者の租税法規上の地位の変更の観点から判断を行った最判平成23年9月22日判決のロジック
最判平成23年9月22日¹³⁾は、上記を含むこれまでの判例とは異なり、納税者の予測可能性に言及することなく、「法律で一旦定められた財産権の内容が事後の法律により変更されることによって法的安定に影響が及び得る場合における当該変更の憲法適合性」に係る最判昭和53年7月12日が指摘する「財産権の性質、その内容を変更する程度及びこれを変更することによって保護される公益の性質などの諸事情を総合的に勘案し、その変更が当該財産権に対する合理的な制約として容認されるべきものであるかどうかによって判断すべきもの」¹⁴⁾に依拠し、解決を導いた。

第1に政策目的については、当該平成16年度税制改正は「我が国の経済に深刻な影響を及ぼしていた長期間にわたる不動産価格の下落（資産デフレ）の進行に歯止めをかけること」にあり、「適用の始期を遅らせた場合、損益通算による租税負担の軽減を目的として土地等又は建物等を安価で売却する駆け込み売却が多数行われ、上記立法目的を阻害するおそれがあった」とし、暦年当初から適用することとしたことは「具体的な公益上の要請に基づくものであった」と評価した。

第2に、「このような要請に基づく法改正により事後的に変更されるのは」「特定の譲渡に係る損失により暦年終了時に損益通算をして租税負担の軽減を図ることを納税者が期待し得る地位にとどまる」とし、予測可能性が損なわれたか否かではなく、納税者の地位の変更が許容されるものかという観点より判断すべきものとした。

その上で第3にこのような納税者の地位は、「国政全般からの総合的な政策判断及び極めて専門技術的な判断を踏まえた立法府の裁量的判断」との比較考量によって「一旦成立した納税義務を加重されるなどの不利益を受けるものではない」との判断を導いた。

本判決の判断基準に従えば、少なくとも所得税などの期間税においては、立法府における議論を精査し、その立法目的が「具体的な公益上の要請」に基づくものである場合には財産権の制約の法理に従って判断されることとなる。このように考えると「遡及立法の問題を租税法律主義と関連づけて論じるべきではない」¹⁵⁾と考えることもできる。また、瀧圭吾教授は遡及立法の問題は「国会が立法という形式で行う意思決定が時間的にどこまでの範囲の事項について規律できるか」ということであるとの極めて興味深い見解を述べている¹⁶⁾。

9) 最高裁判所民事判例集 65 巻 6 号 2869 頁（最判平成 23 年 9 月 22 日の第 1 審）。

10) 最高裁判所民事判例集 65 巻 6 号 2891 頁（最判平成 23 年 9 月 22 日の控訴審）。

11) 前掲注 6（訟務月報 56 巻 2 号 197 頁）（最判平成 23 年 9 月 30 日の第 1 審）。

12) 訟務月報 56 巻 2 号 176 頁（最判平成 23 年 9 月 30 日の控訴審）。

13) 最高裁判所民事判例集 65 巻 6 号 2756 頁。当該最判については、「最高裁 時の判例Ⅶ」（小林宏司、有斐閣、2014 年 12 月）52 頁～55 頁、平川英子「納税者の租税法規上の地位の遡及的変更」（中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘・瀧圭吾編『租税判例百選（第 7 版）』有斐閣、2021 年 6 月、10 頁～11 頁）を参照。当該最判と同様の判旨のものとして最判平成 23 年 9 月 30 日判決（最高裁判所裁判集民事 237 号 519 頁）がある。

14) 最高裁判所民事判例集 32 巻 5 号 946 頁。

15) 中里実・弘中聡浩・瀧圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編「租税法概説（第 4 版）」有斐閣、2021 年 12 月、26 頁（執筆者は藤谷武史教授）。

16) 瀧圭吾（2021）、96 頁。

本最判の趣旨が租税法律主義の沿革から律するものか、あるいは、立法権の範囲から画するものかの議論はともかく、公益との比較衡量により一定の要件下においては遡及立法が許容され得るという現時点での到達点から時間をさかのぼり、標題の「沖縄生鮮魚介類事件」の考察を進めていくこととしたい。

4. 「沖縄生鮮魚介類事件」の概要

本件は、日本復帰前の沖縄における物品税法の適用が争点となったものである。まずは当時の沖縄の法制度の概要などを説明したのちに、第1審（那覇地判昭和44年4月2日）及び控訴審（福岡高判昭和48年10月31日）¹⁷⁾の判断に言及する。

(1) 琉球政府時代の法制度

はじめに当時の沖縄の法制度を簡記しておきたい。

沖縄を現地で統治する琉球列島米国民政府（USCAR）（以下、「米国民政府」という。）は、対日平和条約の発効後、同条約第3条の下で琉球列島の統治基本法としてアメリカのアイゼンハワー大統領により発布された「琉球列島の管理に関する行政命令」に基づき民政に当たっていた。一方、1952年4月に設置された琉球政府は立法院、行政主席、琉球政府裁判所の三権分立による自治政府であったが、米国民政府は琉球政府に対して立法案の許否、琉球政府裁判所に係属中の事件の米国民政府裁判所への移送など大きな権限を有していた。なお、琉球政府裁判所は、治安裁判所、巡回裁判所及び琉球上訴裁判所により構成され、巡回裁判所は第1審としての裁判権と治安裁判所の裁判に対する上訴について裁判権を有し、琉球上訴裁判所は巡回裁判所の裁判に対する上訴を審判する権限を有していた¹⁸⁾。

当時の沖縄にあっては、米国民政府が自ら定立する法と米国民政府によってその効力を認められた法とに分けることができ、「米国民政府が沖縄の住民に対して公布した法令の形式は、布告（Proclamation）、布令（Ordinance）、指令（Directive）の3種」¹⁹⁾であり、布告には占領政策の最も重要な事項が定められ、布令は琉球域内に効力を要する立法的な機能、指令は行政命令の機能を、それぞれ担っていた²⁰⁾。平和条約発効後の沖縄での法源は、(1)平時国際法・条約、(2)大統領の行政命令、(3)米国議会が沖縄に関して制定した法律、(4)布告、布令、指令、(5)琉球政府の制定する立法、(6)各市町村の制定する条例、(7)旧日本法であり²¹⁾、言うまでもなく我が国の憲法は適用されていない。また、立法院で制定された立法に関して、高等弁務官（民政府副長官）²²⁾は、その施行を拒否し、自ら必要と認める法令を公布する権限を有していた（布告13号7条）²³⁾。なお、高等弁務官は、米国の國務長官の管轄の下に設置された米

¹⁷⁾ 第1審、控訴審ともにD1-Law.com判例体系（<https://han-dh.d1-law.com/d1han/detail/disp>）（最終閲覧日：令和5年5月26日）。なお、第1審は施政権が日本に返還される以前に示されたものである。

¹⁸⁾ 宮里（1975）・342頁。

¹⁹⁾ 宮里（1975）・279頁。

²⁰⁾ 戦後沖縄税務行政史編集委員会「戦後沖縄税務行政史」（沖縄国税事務所、昭和57年5月）参照。

²¹⁾ 宮里（1975）・325頁～326頁。このような法制は当時から「法の雑居」とも指摘されていた（同著314頁～322頁）。

²²⁾ 1957年6月5日、アメリカのアイゼンハワー大統領により発令された「琉球列島の管理に関する行政命令」と題する「大統領行政命令10713号」により高等弁務官制が導入され、それまでの民政副長官に代わって、高等弁務官が沖縄現地の最高責任者となった。1972年（昭和47年）5月15日に施政権が日本に返還されるまでの15年間、6人の高等弁務官が就任した（沖縄県公文書館「あの日の沖縄」

（https://www.archives.pref.okinawa.jp/news/that_day/4883）（最終閲覧日：令和5年5月26日）参照。

²³⁾ 宮里（1975）・340頁。

国民政府の長であり、米国大統領の承認を得て合衆国軍隊の現役軍人の中から選任された²⁴⁾。

このように琉球政府の「行政主席は、立法府および司法府から独立して民政府の発布する布告、布令および指令に反しない範囲内で一般行政を行う権限を有する」²⁵⁾とされていた。

(2) 事案の概要

さて、復帰前の沖縄では生鮮魚介類を輸入する者は、当時の物品税法に基づき物品税を納付することとなっていた。後述する控訴審の判決文等によると生鮮魚介類に係る物品税法の規定は以下の通り変遷した。

- ① 1952年9月30日に公布施行された当初の規定においては、生鮮魚介類は課税品目となっていなかった
- ② 1954年立法第47号による改正によって、第二類(30%)24号に「生鮮魚介類」が課税品目に挙げられ、その別表には、「うなぎ、あゆ、かき、はまぐり」が本件課税当時の規定と同じ体裁で定められた
- ③ 1955年立法第54号を布令第150号により修正のうえ制定公布された同年立法第86号による改正では、従前の第二類24号が第二類(20%)36号となったほか、新たに第四類(10%)66号として「魚介類」が課税品目に指定され、その別表の第四類66号の項には、(イ)として、「鮮魚又は冷凍魚、たい、かつお、まぐろ、にしん、さば、いわし、ぶり、あじその他の魚」が挙げられた
- ④ 1958年10月27日の布令第17号により、1条の第二類36号は前示の第三類(20%)13号になり、「次に掲げる物品(以下『物品』という。)で別表に定めるものにはこの立法により物品税を課する。」として、その第三類(20%)13号には、「生鮮魚介類。ただし、第73号に掲げるものを除く。」と定め、別表である課税物品表の第三類13号には、「生鮮魚介類。ただし、第73号に掲げるもの及び琉球内生産品、繁殖用及び漁業用餌を除く。うなぎ、ます、かき、はまぐり、あなご、このしろ、しろ貝、小えび、伊勢えび、しじみ、つのがい、あわび、かいばしら、とりがい、あかがい、たこ、なまこ、こい、もろこ」と定められた

さて、本件の納税者はサンマ、アジなどの生魚、冷凍魚を輸入しているものであったが、上記④の通りサンマ等は当時の物品税法の課税物品に具体的に列挙されている生鮮魚介類には掲名されていなかった。しかし、当時の物品税法8条2項は「物品を保税地域から引き取る者は、引取の際、その物品について、前項に準ずる申告書を政府に提出すると同時にその税金を納付しなければならない」と規定されており、物品税を納付しない限り物品の輸入引取りが許可されていなかったことから、納税者は6年間にわたり物品税納税の義務があると誤信して、物品税を納付し続けた。

- ⑤ ところが1964年、布令第17号改正第3号により物品税法が以下の通り改正され、遡ってサンマ等の物品も全て課税物品に加えられた。当該布令(2項)には、「課税物品表」の「第3類-20%」の第13号に特に掲げられていない鮮魚に対し、1952年琉球政府立法第43号により、又は同立法によるものとしてこれまでに賦課され、納付され、かつ、徴収された物品税及び同税の徴収並びに同税の賦課及び徴収を遂行するためになされたすべての行為は、あたかも上記の鮮魚及びその他の鮮魚が別表「課税物品表」の「第3類-20%」の第13号に特に掲げられていた場合と事実上全く同じように、

²⁴⁾ 宮里(1975)・352頁。高等弁務官については、大田昌秀「沖縄の帝王 高等弁務官」(朝日新聞社、1996年2月)を参照。

²⁵⁾ 宮里(1975)・341頁。

ここに、これを裁可し、かつ、確認する。」旨が規定されていた

当該布令は、いわば「過去におけるサンマ等に対する課税行為を適法なものとして確認する旨規定しており、明らかに遡及立法である」²⁶⁾ことから、納税者は「琉球列島の管理に関する行政命令」に定める遡及立法禁止の原則等に反し無効であるとして、納付した税額相当額の還付を求めたものである。

なお、「琉球列島の管理に関する行政命令」は、前述した通り、対日平和条約の発効後、同条約第3条の下で琉球列島の統治基本法として発布されたものであり、第12節には以下の通り規定されていた。

「高等弁務官は、第11節を含むこの命令を実施するにあたっては、琉球列島にある人々に対し、民主主義国家の人民が享受している言論、集会、請願、宗教並びに報道の自由、法の定める手続によらない不当な捜索並びに押収及び生命、自由又は財産の剥奪からの保障を含む基本的自由を保障しなければならない」²⁷⁾

(3) 当事者の主張

イ 課税庁の主張

課税庁は以下の通り主張し、サンマ等は課税物品であるとした。

- ① 物品税法の課税物品表は「例示」に過ぎず、サンマ、アジ等が課税物品に該当するのは明らかである
- ② 布令第17号改正第3号2項による改正は「注意的、確認的」に課税物品に加えたに過ぎない
- ③ 仮に限定列举であったとしても、当該布令により適法に課税されたものである
- ④ 物品税の負担者は「一般消費者大衆」であり、一般消費者大衆が負担した税金を納税者である輸入業者に還付することはできない
- ⑤ 消費者大衆を含む人民全体のために存在する政府の財政需要をみたすために改正立法によって課税しても、それは専ら正義および公益上の要請にもとづくものである反面、住民経済の発達を阻害するものでなく、たとえ、消費者大衆の軽微な財産的侵害のうえに成り立つとしても、苛酷となるものでなく、大統領行政命令に違反するものではない

ロ 納税者の主張

- ① 輸入した物品は、いずれも、当時の物品税法中の課税物品表に種別的具体的に限定列举されている生鮮魚介類のいずれにも該当していなかったのであるから、政府に納付し、政府が収受した税金は、法律上の原因なくして、納税者の損失において政府が利得しているもので、いわゆる過誤納金として租税徴収法54条により還付されるべきものである

【租税徴収法54条】

「納税者が納付した政府の徴収金が過誤納になった場合は、当該過誤納になった政府の徴収金並びに第54条の2の還付加算金は、これを他の未納の政府の徴収金に充当する。政府の徴収金がない場合には政府は、これを納税者に還付しなければならない」

- ② 物品税法の改正により、遡って課税物品に加えられたが、同改正条項は、琉球列島管理に関する行

²⁶⁾ 前蔵正七「租税判例研究」(『税理』第18巻第2号、1975年2月、ぎょうせい)114頁。

²⁷⁾ 和訳は、前掲注26・前蔵115頁による。英文については、沖縄県公文書館「大統領行政命令」(<https://www3.archives.pref.okinawa.jp/RDA/data01/RDAP000036/index.html?title=%E5%A4%A7%E7%B5%B1%E9%A0%98%E8%A1%8C%E6%94%BF%E5%91%BD%E4%BB%A4%2FPresidential%20Executive%20Order%20>) (最終閲覧日：令和5年5月26日)を参照。

政命令で認められている遡及課税禁止の原則および財産権不可侵の原則に反し無効である

(4) 第1審(那覇地判昭和44年4月2日)の判断

第1審の那覇地裁は、「規定の位置、体裁、文言、立法の沿革などを考慮し、これら具体的な魚名は、まさに生鮮魚介類のうち、とくに、これらの品種のみをとり出して、限定的に課税の対象品目として掲げたものと解するのが相当である」との判断を示した。しかしながら遡及立法の是非に立ち入らず、納税者の「錯誤による物品税誤納によって政府は利得を生じたことになるが、それは一般消費者の損失に対応するもの」であり、「政府に対し不当利得返還請求権、つまり過誤納金還付請求権はないという結論に至る」とし、納税者の主張を退けた。間接税である物品税を負担している担税者は消費者であり、納税者には損失は発生しておらず、不当利得返還請求権はないと判断した。

(5) 控訴審(福岡高判昭和48年10月31日)の判断

控訴審にあたって納税者は、物品税を納付しないかぎり物品の引取りは許可されず、本件各物品についても物品税納付の義務があるものと誤信して納税の申告をし、物品税を納付したのであるとの追加の主張を行った。

これに対して課税庁は以下の通り追加の主張を行った。

- ① サンマ等に20%の物品税が課せられることは税務行政としても確立されており、なんら納税者の既得権ないし利益は侵害されていない
- ② 一般にもサンマ等に対する課税が予測され、法的安定性を害するものではない
- ③ 大衆魚であるサンマ等が列挙されていないなど課税の不公平、不均衡を是正する必要がある等合理的理由がある場合には遡及立法も許されると解すべきである

控訴審の福岡高裁那覇支部は、以下のように判示し、課税庁の主張を排斥した。

まず物品税法の改正経緯を検討し、「立法の改正経過、ことに、立法第86号には、第二類36号のほかに第四類66号として、前者に含まれない魚介類を課税の対象とする一般規定が設けられていたこと、20パーセント課税品目である前者については、従来4種類のみが挙げられていたのに、布令第17号によって19種に品目が増加していること」などから「第三類13号の別表に掲げられた19種の品目は、例示的列挙ではなく、限定的に課税品目を列挙したものと解するのが相当である」とした。

次に例示的列挙が立法趣旨であった証拠として課税庁が提出した「米国民政府財政部係官から琉球政府内政局主税課長あて1958年12月4日付書簡」および「同民政府総務部長から琉球政府行政主席あて1963年1月30日付書簡」については、「各号証には被控訴人(課税庁のこと(筆者注))の主張にその内容が記載されているが、右は、琉球政府に対する行政指導として発せられたものにすぎないものと解すべきであり、布令ないし立法として公布されたものではないから、かかる文書の存在によっては、前記解釈が左右されるためではない」との判断を示した。

また、過去におけるサンマ等に対する課税行為を適法なものとして確認した布令第17号改正第3号については、「租税法律主義の見地からみれば、特定の物品を過去に遡って課税の対象とすることは、法律の改正がすでに予定されていて、納税者側にもそのことが予測され、法的安定性を著しく害しないような場合にかぎって許されるものと解すべきところ、本件改正規定のように、のちに至って数年以上も前に遡って課税品目となっていない物品に対する課税行為をすべて適法化するような立法は、その許容の範囲を逸脱するもの」であり、「課税の根拠がないにかかわらず過去に課税し徴収した税金の還付

を不要ならしめるべく、もっぱら行政庁側の救済措置として便宜的に設けられた規定であり、実質的にも不当」であって、当時の米国大統領行政命令第 10713 号第 12 節の規定の趣旨に反していたものといわなければならない、したがって、その効力を認めることはできないものと解するのが相当である」とした。

納税者は誤納に係る返還請求を行うことができるかについては、物品税法 8 条が「納税義務者は、製造場から移出または保税地域から引き取る指定物品につき、その数量、価額のほか税額をも記載した申告書を政府に提出するものとし、これに基づいて同時にその税金を納付すべき旨を定めて」いること、「賦課課税方式に必要な告知の規定を有しないこと」などを根拠に同法は申告納税方式を採用しているとした。そして、申告納税方式を採用しながら、その税額について「修正申告ないし更正の請求の制限は設けられていなかった」ことなどから「法定の形式による是正の手段が閉ざされていた」こと、物品税を納付しない限り保税地域から引取することはできなかったことや「琉球政府においてこれを収納すべき理由はなかつた」ことから「その納付にかかる税金相当額の返還を受けることができるものと解さなければならない」と判示した。更に、「租税の負担が消費者に転嫁されているとはいっても」「当該物品を消費者にいかなる価格で販売するかは市場における自由競争の中で決定される価格にゆだねられているのであり」、「納税義務者と消費者との関係にすぎないのであるから、担税者が消費者であるというだけでは、納税義務者に対する誤納金の返還債務を否定する理由にはなりえない」こと、などを論拠として納税者の主張を容認した。

（6）評価

課税物品表の第三類 13 号に掲記されている品目は例示的列举か限定列举かについては、課税物品はあくまでも「生鮮魚介類」であり、掲名されている品目は例示との理解もありうる²⁸⁾。しかしながら、かつて第四類 66 号として魚介類を課税の対象とする一般規定が設けられていたことや当該物品税法の改正に際しては具体的品目が 4 種類から 19 種類へと追加記載がなされたことを踏まえると、19 種類の品目は限定的に列举したものと解さざるを得ないだろう。

また、担当者の書簡をもって例示的列举が立法府の意思と同視することも困難であろう。

そして、これらの判断を前提にすると「過去におけるサンマ等に対する課税を適法なものとして確認する」²⁹⁾ 高等弁務官布令第 17 号改正第 3 号は明らかに遡及立法であると言える。遡及立法の是非について当時の通説の見解では、「一般的に租税法の遡及効は認められないと解すべきである。ただ、法律の制定又は改正がつとに予定されており、従って一般にも予測可能性が存し、著しく法的安定性を害するとか納税者に著しく不当な影響を与えるというような結果をきたさない範囲内において、遡及効を認めることが許される」³⁰⁾ としているが、当該高判はこの見解に依拠し、遡及立法の許容範囲を逸脱していると判断したものであろう³¹⁾。特に、物品税を納付しないかぎり物品の引取りは許可されない状況にあったこと、また、布令第 17 号改正第 3 号による遡及が何年も前に遡るものであること、などの事実関係を踏まえると予測可能性や法的安定性を満たすと評価することは困難と考えざるを得ない。加えて遡及

28) 前掲注 26・前蔵 113 頁。

29) 前掲注 26・前蔵 114 頁。

30) 田中二郎「租税法」有斐閣、1968 年 2 月、81 頁～82 頁。なお、この見解は同書第 3 版（1990 年 1 月、85 頁）でも踏襲されている。

31) 前掲注 26・前蔵 114 頁参照。

立法を許容するような「具体的な公益上の要請」も見出せない。

本判例については「違憲」とは述べていないが課税庁の主張を退けた³²⁾との指摘がある。憲法が適用にならない状況下での判断であるので「違憲」との概念は存在しえないが、おそらく違憲に近い判断と考えるべきだろう。

5. 米国民政府統治下におけるサンマ訴訟

米国民政府統治下の沖縄では、上記の事実関係の下、同様の訴訟が2件、既に提起されていた。第1次サンマ訴訟、第2次サンマ訴訟などと通称され、現代沖縄史においては琉球政府の司法権の独立が侵害された事例として「友利事件」と並んで必ずといっていいほど言及されている³³⁾。これらの裁判はどのような経緯をたどったのかを踏まえておくことは、租税法上、沖縄生鮮魚介類事件の本質を理解することに資すると考えられる。

さて、上記4(2)の④の1958年10月27日付布令第17号が発出された際、執行当局である税関は別表に掲記されていないサンマ等に課税することは法理論上できるのか慎重に検討し、米国民政府と折衝を行ったが、米国民政府の担当者であるパーキンス氏は「琉球政府が布令に違反していると激怒」³⁴⁾し、その結果、発出されたものが、上記4の福岡高判で言及されている1958年12月4日付書簡であった（これは担当者の名を取って「パーキンス書簡」として知られている。）。当該書簡には、「特例に除外されていない限りすべての生鮮魚は第13号（20%）の規定に基づいて課税できる。特別に規定していない生鮮魚介類を課税物品から除外することは、この布令の意図するところではない」³⁵⁾とだけしか記載されておらず、課税庁としては「例示規定と解し得る文言は何もなく」苦慮したが、「布令の最終解釈権は米民政府にあることを考慮して課税にふみきること」にした³⁶⁾。

ところが1961年5月に至り立法院議会において「米民政府の一係官の書簡によって課税が左右」されていることが政治問題化し、当時の行政主席は課税を中止するように命じ、1962年3月31日以降、掲名のない物品について物品税を徴収しないこととなった。しかし「かかる措置を時のキャラウェイ高等弁務官が黙して容認する筈がなく」、行政主席と高等弁務官の間で数次にわたる交渉等が行われ、1963年9月3日に課税を再開するに至った³⁷⁾。「布令の最終解釈権はその立法者であり当時絶大な権力を荷っていた米国民政府にあることなども考慮」³⁸⁾したものであった。なお、「同民政府総務部長から

32) 浅妻章如・酒井貴子「租税法」日本評論社、2020年9月、6頁。

33) 宮城修「ドキュメント〈アメリカ世〉の沖縄」（岩波書店、2022年3月）131頁～132頁、中野好夫・新崎盛暉「沖縄戦後史」（岩波書店、1976年10月）154頁～155頁参照。なお、「友利事件」とは立法院議員選挙で事実上当選しながら布令（「琉球政府章典」）を根拠に被選挙権を奪われた友利隆彪氏が相手候補の当選無効を訴えたものである。

34) 島田雄一「沖縄におけるサンマ裁判」（『貿易と関税』2002年12月号、日本関税協会）40頁。

35) 沖縄県公文書館「友利・サンマ事件に関する書類 裁判関係」の「[琉球上訴裁判所に係属中の上告事件 C-3-66 の判決文]」8頁～9頁、「C-3-66 の判決文」5頁
(<https://www3.archives.pref.okinawa.jp/RDA/data01/RDAP000036/index.html?title=%E5%A4%A7%E7%B5%B1%E9%A0%98%E8%A1%8C%E6%94%BF%E5%91%BD%E4%BB%A4%2FPresidential%20Executive%20Order%20>)（最終閲覧日：令和5年5月26日）。なお、本資料の和訳では「第13号（2%）」と記載されているが、英文では「第13号（20%）」と記載されている。和訳の2%は誤植と思われる。

36) 前掲注34・島田41頁。

37) 前掲注34・島田41頁。

38) 福岡高判昭和52年3月25日（訟務月報23巻4号670頁）。本件は物品税の課税物件を例示的の列挙と解した課税庁（琉

琉球政府行政主席あて1963年1月30日付書簡」はこの交渉過程でパーキンス書簡を確認するものとして発出されたものである。

(1) 第1次サンマ訴訟³⁹⁾

このような中、1963年8月13日、個人事業者甲が、サンマが課税物品に記載されていないにもかかわらず20%の税金を徴収したのは不当であると主張し、琉球税関長のなした賦課処分等の取消し、並びに、すでに納付した税の返還を求めて提訴した。

イ 中央巡回裁判所（1963年11月15日）の判断

一番である中央巡回裁判所は、琉球における物品税法は申告納税制度が取られており、税関長の賦課処分はないとして納税者の主張を排斥した。しかし、物品税に係る改正経過を見ると「制限列举された4種類の魚介類を19種に増したに過ぎないと解することが出来る」等とし、物品税の課税物品は掲名主義であることを認め、物品税法の課税物品表に列举されていない品目は課税されず、納税者は「課税の対象とならない物品であるにもかかわらずこれを誤って第三類第13号の物品に該当するものとして申告し」「納税をなしたもの」と認定し、「過誤納金として、租税徴収法により返還を求め得るものであるといわねばならない」と判示して、納税者の主張を容認した。

ロ 課税庁・納税者の上告理由

課税庁の主な上告理由は以下の通りである。

- (イ) 物品税法（布令第17号）第1条の英文は、maybe provided for in the attached table とあって、「ニュアンスとしては、「例えば別表で定めるようなもの」という意味合いで読むべき」である
 - (ロ) 課税物品表第13号の本文と掲名物品の間はコロロン（:）で結んであり、「本条項の場合は例示を示すもの」である
 - (ハ) 租税法の解釈に当たっては「税法全体の意図するところ並びに立法者の意図を十分に勘案し、就中その規律の対象たる経済事象の発展に即応した目的論的な合理的解釈を下さねばならない」ものであり、立法者の意図は「パーキンス書簡」等が示すとおりである。
- (二) 租税徴収法上、物品税の過誤納付金の還付は税関長がなすものであるから、政府に対して還付を命じた第1審の判断は違法である。

一方、納税者も、物品税法は賦課課税であるとして上告を行った。

ハ 琉球上訴裁判所（1964年5月12日）の判断

まず、「物品税に関する租税債権は納税義務者の申告により確定する」として、納税者の主張を退けた。次に、「物品税法第1条の規定によれば、物品税の課税は、別表課税物品表に掲げた物品に限られ、それ以外の物品に及ぶものではない」（制限列举）とした。また、過誤納徴収金の返還請求権は、「違法な賦課処分に基いてした納税が、当該処分の取り消し又は訂正によって過納金を生じるに至った場合のほか、誤納金として賦課処分その他租税債権を成立させる処分がないのに錯誤によって租税として納税したため、発生する場合もあるのであるから、過誤納にかかる租税徴収金の返還は、常に賦課処分等行政処分の取り消しを前提としなければならないとする所論は明らかに誤りである。」とし、納税者の

球税関）職員の過失が争われた国家賠償請求訴訟である。過失の有無の検討に当たってサンマ等の課税に至る経緯の分析を行っている。本事例については、『税務事例』1878年2月（財経詳報社）の「最高裁判所判決紹介」（執筆者不明、35頁～37頁）を参照。

³⁹⁾ 「琉球上訴裁判所判例集」第12巻（1964年）、27頁～43頁（沖縄県立図書館所蔵）。

主張を認め、琉球政府に対し物品税の返還を求めた。

(2) 高等弁務官布令第17号改正第3号による物品税法の改正

上記4(2)⑤で述べたように、第1次サンマ訴訟に係る琉球上訴裁判所の判決日と同日に、布令第17号改正第3号により物品税法が改正され、遡ってサンマ等の物品も全て課税物品に加えられた。当該布令は続けて、「ただしこの項のいかなる規定も、この布令の施行期日以前に租税の無効又は払い戻しの最終判決を受けた納税者の権利又は免除に対し影響を与えるものと解し、又は当該影響を与えるべく適用してはならない」⁴⁰⁾と規定されていた。同日までに得た物品税に係る判決は有効であるが、判決を得ていないものについては徴収した税金を返還する必要はないとしたものであった。

(3) 第2次サンマ訴訟⁴¹⁾

1965年2月27日、法人事業者乙が、琉球政府の行政指導により誤信して申告納付したものであり、琉球政府は法律上の原因なく利得を得ており、また、高等弁務官布令第17号改正第3号について「同じサンマ等に対する課税でありながら、判決のあったものは返すが、そうでないものは返す必要がないとの改正布令は、租税平等主義に反し、かつ、大統領行政命令に反して違法に財産権を侵害するものであるから、無効」⁴²⁾であり、乙が輸入したサンマ等に課税した税額を返すべきであるとして提訴した。

イ 課税庁（琉球政府）の主張

課税庁（琉球政府）は以下の通り主張した。

- (イ) 納税者の主張する物品につき「明示の規定を有しない」が、当該物品が「課税の対象になることは、米国民政府の一貫して採用した解釈態度」であり、「改正布令第3号は明文を以て米国民政府の右解釈を支持確認したことから明らか」である。
- (ロ) 「適法な手続で法として成立した改正布令第3号が、遡及的に非課税物品に対する課税を有効と確認したことによって、人民の財産権が侵害される結果になったとしても、不当であるとはいえない」
- (ハ) 「仮に改正布令第3号が法律不遡及の原則に反するとしても、法が遡及することにより受ける人民の権利の侵害が小なる場合、人民の権利を或程度侵害しても遡及させる公益上の必要がある場合には、遡及法はゆるされる」。
- (ニ) 物品税は間接税であり形式上納税者になっている者に返還すれば「納付者に不当な利益を与える」ことになる
- (ホ) 納付者は現実に税額を負担しているものではなく、徴収した税額を返還する必要がないと規定した布令によって、財産権を侵害されることにはならない。
- (ヘ) 琉球政府の裁判所は高等弁務官が公布した布告、布令等を無効にする権限はない。

40) 前掲注35・「[琉球上訴裁判所に係属中の上告事件C-3-66の判決文]」14頁。

41) 中央巡回裁判所「過誤納金還付請求事件判決文」(1965)1頁～12頁(沖縄県立図書館所蔵)。

42) 沖縄県公文書館「友利・サンマ事件の経過報告 1966年10月22日現在 法務局法制室」2頁
<https://www3.archives.pref.okinawa.jp/RDA/ryusei/R00001245B/index.html?title=%E5%8F%8B%E5%88%A9%E3%83%BB%E3%82%B5%E3%83%B3%E3%83%9E%E4%BA%8B%E4%BB%B6%E3%81%AE%E7%B5%8C%E9%81%8E%E5%A0%B1%E5%91%8A%201966%E5%B9%B410%E6%9C%8822%E6%97%A5%E7%8F%BE%E5%9C%A8%E3%80%80%E6%B3%95%E5%8B%99%E5%B1%80%E6%B3%95%E5%88%B6%E5%AE%A4> (最終閲覧日：令和5年5月26日)。

ロ 中央巡回裁判所（1965年10月27日）の判断

中央巡回裁判所は以下の理由から納税者の主張を容認した。

まず、物品税法については、「規定の上では申告納税制を採用しているが、実質は物品税の賦課徴収制と何ら異なるところのない性格を有する」ものであり、「琉球政府が課税の対象になるものとの立場を採っている以上、納付しない限り物品を引き取れない状態にあることは当然であるから、原告が右錯誤を生じたことについて原告の責に帰すべきものはない」とした。

また、課税の対象については、同法1条が「次に掲げる物品で別表に定めるものには、この立法により物品税を課する」と規定していることから「別表以外の物品については課税の対象とならない趣旨である」とした。

布令第3号については、「原告が納付した物品税の基礎となった物品が、課税の対象とならないと解すると、改正布令3号の右規定は、課税の対象とならない物品につき、物品税を収納した被告の違法な行為を行為時に遡って合法化し、法律上理由なくして得た被告の物品税の収納の無効を遡って有効であると確認した規定である」との判断を示した。

さらに大統領行政命令第12節の「民主主義国家」とは、アメリカ合衆国及び日本国を指すものと解すべきであり、琉球列島の住民は「日本国憲法によって潜在的沖縄県民が一県民として顕在化すれば認められるべき基本的人権をその範囲内において保障すべきことが規定せられている」とした。そして布令による遡及立法に公益性があるかについては、公共の福祉の要請があるとするれば、「琉球政府の予算面に影響を及ぼすことが考えられるだけであって、この理由をもってしてはまだ個人の財産権を剥奪する根拠とはなり得ない」とした。

以上を踏まえ中央巡回裁判所は課税庁（琉球政府）に対して還付加算金を付したうえで納税額の全額を返還するように命じた。

(4) 米国民政府裁判所への移送及び同裁判所の判断

第1審の判決を受けて課税庁（琉球政府）は、1965年11月9日、原判決は行政命令の解釈を誤っている、本来は有効でない課税を事後に有効とした判例は米国には数多くあるなどと主張して琉球上訴裁判所に上訴した⁴³⁾。

ところが当該訴訟が係争中の1966年6月7日、高等弁務官は「行政命令第10節(a)(1)項および(b)(1)項に該当するとして事件を米国民政府裁判所に移送するように命じた」⁴⁴⁾。「沖縄の司法制度は大統領行政命令によって定められて」おり、「司法権は琉球政府裁判所に属する(第10節)」が、「高等弁務官には刑の執行停止や、恩赦、琉球政府裁判所の裁判を米国民政府裁判所に移す権限が与えられている」⁴⁵⁾。移送の法的な問題を論じることは筆者の能力に余ることであるが、琉球政府の司法権の独立を侵害するものであったことは確かであろう⁴⁶⁾。

米国民政府裁判所は以下の通り判示し、納税者の主張を退けた⁴⁷⁾。

43) 前掲注42・「友利・サンマ事件の経過報告」3頁。

44) 前掲注42・「友利・サンマ事件の経過報告」3頁～4頁。

45) 前掲注33・宮城131頁。(b)(1)項は、高等弁務官が合衆国の安全、財産、利害に影響を及ぼすと認める特に重大な事件等に対する民事裁判権を米政府の裁判所に移送できるとされていた(前掲注27・大統領行政命令)。

46) 移送の法的な問題については、小林武(2015)を参照。当時の沖縄の住民の権利・義務に重大な影響を与えうる布令に係る裁判権が高等弁務官の判断により琉球政府裁判所の審理の対象とならないこともありえることとなる。

47) 判決文は、和訳、英文ともに前掲注35・「友利・サンマ事件に関する書類 裁判関係」による。

同裁判所は、納税者、琉球政府ともに更なる準備書面の提出、口頭弁論を拒んだことから、琉球上訴裁判所の裁判記録や米国民政府裁判所の指示による証拠書類に基づき審理を行うとし、まず、両者の主張を以下の通り整理した。

【琉球政府（上告人）の主張】

- ① 係争の支払期間中効力を有した物品税法（立法43号、1958年10月27日高等弁務官布令第17号による改正）は、すべての鮮魚に課税する趣旨である。
- ② 高等弁務官布令第17号改正第3号は、前述の趣旨を確認したものである。
- ③ たとえ税が不当に支払われたとしても被上告人は当該税額を消費者に転嫁し、損失を受けてはいない。従って返還を受ける資格はない。
- ④ 改正第3号は、法律の正当に定めるところによらずに、被上告人から財産を剥奪するものではない。
- ⑤ 改正第3号は仮令それが遡及するものとして解釈されたとしても、それは高等弁務官の権限内のことであり有効である。
- ⑥ 琉球政府裁判所は、高等弁務官布令の有効性を審査する権限はない。

【納税者（被上告人）の主張】

- ① 高等弁務官布令第17号の改正第3号による改正前に立法された物品税法によっては同法及びその別表に掲げる種類以外の鮮魚について課税できなかった。
- ② 改正第3号は遡及するもので、従って無効である。
- ③ 改正第3号は法律の正当に定めるところによらずに被上告人から財産を剥奪するものである。
- ④ 琉球政府裁判所は民政府布令の有効性を審査する権限を有する。

以上を踏まえた中央巡回裁判所の判旨を紹介した後に、民政府裁判所としての検討、見解を述べている。

まず、琉球政府裁判所は「高等弁務官立法を適切に（properly）解釈し適用するためには、行政命令に照らして当該立法を審査する管轄権を与えられている」とした。

次に改正第3号前の高等弁務官布令第17号による改正に係る立法第43号の正当な解釈は、「琉球列島に輸入される生鮮魚類に課税することを意図」しているものであり、「第13号の列挙は制限的ではなくて、単なる例示的なもの」であるとした。

この結論に至った根拠として、「米国民政府財政部係官から琉球政府内政局主税課長あて1958年12月4日付書簡」（いわゆるパーキンス書簡）と「同民政府総務部長から琉球政府行政主席あて1963年1月30日付書簡」を極めて重視し、「これらは、立法者から、法律の執行を委任されている行政機関に対して伝達された当時の解釈を示したもので、また、この解釈は、この納税者に対しても伝達された。若し、玉城判決（第1次サンマ訴訟に係る判決のこと（著者注））がなかったならば、この訴訟が提起されたかどうかについてさえも、疑問であったらう。同時に、これらの書類が琉球政府裁判所に知られていたら、彼等がこの法に対して下した解釈に執着（attached）したかどうか吾々は単に推測できるにすぎない。」とまで述べている。そして「償還請求権を否定してその財産を奪ったという高等弁務官布令第17号改正第3号は遡及適用であり、また、行政命令第12節の法律の正当条項に違反しているとする被上告人の主張は、支持することはできない」とした。

その上で米国裁判所での議会の地位、権能に係る判例を引用し、「本裁判所の判決としては、上告を支持し、中央巡回裁判所の判決を破棄し、琉球政府の勝訴とする」と結んでいる。

(5) 米国民政府裁判所のロジック

同判決で注目を引くのは議会の優越的な地位、権能に言及した以下の米国裁判所での判例の引用である。

- 立法機関の追認については、「政府がその行政に必要な機能行使する過程において不作為又は失策によって破棄されないためには、その権限が必要である。」
- 「税が不当に取り立てられても、その不当行為は、米合衆国において税の賦課を認める権限が元々欠如していたことに起因するのではなく、単に税の支払を強要する行為を直ちに有効にするための担当職員に対する権限の委任がなされなかったことにある。」
- 「納税を強制された形式により、賦課を認めた権限を有する米国議会の名において、税金を不当に取り立てられる場合、徴収の時点から議会において適切と認める場合には、この手続きを追認する権利が与えられた。」
- 「追認する法令が立法された時、支払われた金額の返還の訴訟が係属中であるという事実だけで、この法令が憲法に反するとすることはできない」

加えて上述した通り、本判決はパーキンス書簡等を高く評価し、立法府の意思は明確であった点に大きく依拠していると考えられる。おそらく、ここでいう立法府とは琉球政府の立法院ではなく、米国民政府の高等弁務官であり、高等弁務官の権限は、当時の基本法とも言うべき大統領行政命令の基づく正統なものである。そしてパーキンス書簡等は高等弁務官の意図を体現したものであって、納税者も例示列举であるとの立法の趣旨を承知したうえで納税を続けており、予測可能性を損なうものではない。また、納税者の主張は単に法令の文言という形式のみに依拠するもので内実を伴うものではなく、布令第17号改正13号による措置は実質を形式に合わせたものにすぎず、何ら問題はない、というロジックと思慮される。

6. 検討

琉球政府裁判所判決は一貫して課税物件の列举は制限的であることは文理上明らかであるとの判断を出発点として、布令第17号改正第3号は物品税を収納した課税庁（琉球政府）の違法行為を遡って合法化するものと評価し、その上で、サンマ等に課された物品税相当額が消費者に転嫁されることが予定されているとはいえ物品税は納税義務者が負担するものであり、課税庁は不当な利得を得ている以上、不当利得返還請求権が発生していると構成している。

これに対して米国民政府裁判所は、先に述べた通り、議会の権能を重視し、例示的列举であることは立法趣旨から明白であり、納税者の予測可能性はもとより課税要件明確主義も満たされていることから、遡及立法に係る問題も生じないとの判断である。

以下、争点に即して検討を進めることとしたい。

(1) 制限的列举か例示的列举か

物品税法の条文の規定は制限的列举か例示的列举かがまずは重要な争点となる。

第1次サンマ訴訟の中央巡回裁判所・琉球上訴裁判所、第2次サンマ訴訟の中央巡回裁判所は、立法の経緯等を検討し、限定列举であると判断している。第1次サンマ訴訟の上告にあたって課税庁（琉球政府）は、英文のニュアンスやコロンの存在をも根拠に持ち出して例示的列举であるとの、やや

苦しい主張を行っている⁴⁸⁾が、おそらく検討に値しないと考えたものか判決文上、これらの主張に対する直接の言及はなされていない。

この点、福岡高判昭和48年10月31日も、改正経緯を詳細に検討し、物品税法の上の規定に魚介類を課税の対象とする一般規定が存在していたこと、別表に掲げられた品目が4種類から19種類に増加していることなどを指摘し、改正経緯を客観的に観察すれば「例示的の列挙ではなく、限定的に課税物品を列挙したものと解するのが相当」との判断を導き出している。いずれにしても物品税法上の文理から例示的の列挙との解釈を導き出すことは困難であると言える。

(2) 立法者の意思は明確なものか

米国民政府裁判所の判断のよりどころは、例示的の列挙であることは立法趣旨から明白である点である。パーキンス書簡等を高く評価し、上記5(4)で引用したように第1次サンマ訴訟の中央巡回裁判所等これらの書簡等が証拠物件として提出されていれば結論が変わったとまで示唆している。第1次サンマ訴訟の上告にあたって課税庁は「課税物品表第13号に掲記する物品が例示であること並びに生鮮魚介類のうち特に掲記されていないものを課税の対象から除外するのは同布令の意図するところでないことは、1958年12月4日付民政府財務部、内国歳入課W・F・パーキンス書簡及び1963年1月30日付高等弁務官書簡の示すところである」と主張しているが、琉球上訴裁判所はこれらの書簡に係る評価に言及することなく結論を導いている。また第2次サンマ訴訟の中央巡回裁判所も同様である。

この点について福岡高判昭和48年10月31日は、「琉球政府に対する行政指導として発せられたものにすぎないもの」と評価し、課税庁の主張を退けている。パーキンス書簡について米国民政府裁判所は「instruction」（和訳は「訓令」）としているが、どのような表現を用いようとも「布令ないし立法として公布されたものではない」ことから、納税者を拘束するものではない。したがってこれらの書簡等を以て立法者の意思とみなすことは無理があると言わざるを得ない。

なお、納税者が長年にわたって申告、納付を続けたという事実から、立法者の趣旨を理解していた、あるいは、例示的の列挙であることはもはや慣習法と評価しても差し支えない、との議論もあり得る。しかし「租税法が侵害規範であるから、納税者に不利益な内容の慣習法の成立の余地はない」⁴⁹⁾。加えて物品税法の規定上、物品税を納付しないかぎり物品の引取りは許可されないことから、サンマ等について物品税の納付義務があると誤信したのはやむを得ないことと考えられる。

さらに米国民政府の立法の真の意図が課税物件は生鮮魚介類全般であるとするならば、個別品名は例示的の列挙であることを法解釈により正当化することに固執することなく、福岡高判が示唆するように「布令ないし立法として公布」すれば立法府の意思は明確となる。しかも、条文上、列挙した品目の最後に「その他の魚」⁵⁰⁾といったバスケット規定を置くことは立法上造作もない。私見ながら米国民政府の担当者がこれほどまで法解釈に固執したことはやや理解に苦しむというのが率直な感想である。

48) 島田氏は「法務局法制課においては、例示規定をつらぬくのに非常に苦慮し、色々調べた結果、英和辞典のコロンの説明の中に例を示す前につかわれるとの文言を発見し、これを例示規定の根拠にしたが、藁をもつかむ思いであったろう」と指摘している（前掲注34・島田42頁）。

49) 前掲注3・金子115頁。

50) 前掲注34・島田41頁。

(3) 財産権の制限の法理が妥当するのか

仮に物品税法の規定は制限的列挙であったが、布令第17号改正第3号により例示的列挙であるとして生鮮魚介類全般に対して遡及して課税することは許されるか、上記3(3)で言及したように最判平成23年9月22日は、財産権の制限の法理に立脚し、「租税法により侵害される利益の性質、事後の変更の程度およびこれによって保護される公益の性質などの諸事情を総合的に勘案」するとの具体的な判断枠組みを示している⁵¹⁾。以下、本件事実関係を当該基準にあてはめて検討を進めたい。

第2次サンマ訴訟に係る中央巡回裁判所判決によると課税庁（琉球政府）は、「人民の権利を或程度侵害しても遡及させる公益上の必要がある場合には、遡及法はゆるされる」としているが、必ずしも公益上の必要性の立証は行われていない。また、那覇地判昭和44年4月2日によると課税庁は「政府の財政需要をみだすために改正立法によって課税しても」とだけ主張していることを踏まえると、少なくとも喫緊の経済社会の問題を解決するためのものとは言い難い。第2次サンマ訴訟に係る中央巡回裁判所は、「本件について公共の福祉の要請があるとすれば」、「過誤納金の返還によって琉球政府の予算面に影響を及ぼすことが考えられるだけ」と評価したうえで、「この理由をもってしてはまだ個人の財産権を剥奪する根拠とはなり得ない」とし、比較衡量により結論を導いている。適切な判断であるとする。

次に事後の変更の程度をみると、第1次サンマ訴訟の納税者の場合は6年間にわたり納付を続けていたものであったし、1964年の布令第17号改正第3号により1952年までさかのぼることとなった点を鑑みると、事後の変更の程度は極めて大きく、かつ、先に述べた通り公益上の要請も乏しい。このように考えると最判平成23年9月22日の射程が及ぶことはないだろう。

藤谷教授は、「遡及規定の趣旨目的を検討し、それが租税本来の目的（財源調達）にあるか、財政政策以外の何らかの規制目的に出たものか」によって、「各々異なる基準で憲法適合性が検討されるべき」と指摘し、「後者であれば、通常の財産権規制立法と同様の審査が及ぶ」が、前者であるが場合は「その合憲性が厳しく審査されるべきである」と指摘している⁵²⁾。本件の物品税法の改正が「島内産業の保護育成」⁵³⁾にあったとしても、布令第17号改正第3号により遡及することを正当化し得る喫緊の事情は見られず、藤谷教授の分類に従えば前者に該当すると言わざるを得ない。このように第2次サンマ訴訟に係る中央巡回裁判所判決の指摘は最判平成23年9月22日に照らしても当を得たものと考えられる。

(4) 納税者は不当利得返還を請求し得るか

那覇地判昭和44年4月2日は、輸入業者が納付した物品税に係る税額は最終的には一般消費者が負担することとなるものであり、納税者は政府に対して不当利得返還請求権（過誤納金還付請求権）を有しないと判断している。同様の主張は米国民政府裁判所判決によると課税庁（琉球政府）から既に主張されている（上記5(4)【琉球政府（上告人）の主張】③）。確かに間接税は消費者への転嫁が予定されているものではあるが、法的には納税者が負担するものであり、転嫁云々は「納税義務者と消費者との関係にすぎない」⁵⁴⁾。このように考えると、「担税者たる消費者が現実に当該物品税を負担したかどうか

51) 前掲注15・租税法概説26頁。

52) 前掲注15・租税法概説26頁。

53) 前掲注39・課税庁（琉球政府）の上告理由。「復帰前の沖縄における物品税は、沖縄の沿岸漁業者を保護するために立法された」（前掲注17・控訴審における被控訴人の主張）性格を有し、琉球内産業の保護奨励のために課税物品中の多くの物品に対して非課税制度が設けられていた。

54) 前掲注17・福岡高判。

明らかでない場合は、納税者の誤納金返還請求権を否定することはできないであろう⁵⁵⁾。

また当時の物品税法は、申告納税の規定はあるものの、修正申告や更正の請求に関する規定はない。福岡高判昭和48年10月31日が指摘しているように「是正の方途は閉ざされていた」ことから、租税徴収法（当時）の規定に基づき過誤納金返還を求める以外に方途はない。琉球政府がこれら物品税相当額を「収納しうべき理由がない」以上、やはり不当利得返還は請求し得ると解するのが妥当であろう⁵⁶⁾。

蛇足ながら物品税法の別表掲示物品を例示的列举と解した関税職員に過失があるとして納税者が国家賠償法に基づき国に損害賠償を請求した場合は、課税庁である関税部局内において制限的列举と解さざるを得ないと考えている中、最終的には米国民政府の解釈に従った経緯などを踏まえると過失があったとまではいえないだろう⁵⁷⁾。

(5) 租税法律主義の根拠

日本国憲法は第84条で租税法律主義を規定し、当該条文からは課税要件法定主義、課税要件明確主義が演繹され、また、納税者の予測可能性、法的安定性に抵触し得る遡及立法は制限されることとなる。更に、第14条1項の法の下での平等からは租税公平主義が演繹される。このように我が国においては租税法規の立法、執行の両面にわたり、憲法を頂点として法制度の規定を受けている。

一方、当時の沖縄にあつては、上記4(1)で指摘したように、米大統領が制定した行政命令が実質的な最高法規であり、基本的人権に関しては第12節に抽象的に記載されていたにすぎない。しかしながら第2次サンマ訴訟に係る中央巡回裁判所は、大統領行政命令の文言を丹念に読み解き、「民主主義国家」との文言から日本国憲法の理念が適用になり得るとした。そして、公共の目的により財産権の制限が許されるが、公共の福祉の要請の有無と程度に言及し、「この理由をもってしてはまだ個人の財産権を剥奪する根拠とはなり得ない」との結論を導出している。

また、福岡高判昭和48年10月31日も「租税法律主義の見地」から過誤納金を還付できない実態は「実質的にも不当」であり、大統領行政命令第12節の規定の「趣旨に反していたもの」としている。

このように日本国憲法が適用となっていない状況において、大統領行政命令に依拠せざるを得ないのは基本的人権の保障の観点からは問題が多いが、抽象的な行政命令の規定から日本国憲法の理念を読みだそうとした第2次サンマ訴訟に係る中央巡回裁判所判決は基本的人権や立憲民主主義に対する深い理解を示すものであるといえよう。

7. おわりに

沖縄生鮮魚介類事件の事実関係を見ていくと大山鳴動の感はぬぐえない。米国民政府の立法担当者が法解釈による例示的列举に固執したことも違和感を持たざるを得ないし、公共の福祉からの制限を論じ

55) 前掲注26・前載114頁。

56) 本件は立法の不備ともいふべき状況に起因しているとも言える。更正の請求の原則的排他性の例外として納付した税額の不当利息返還請求を認めた最判昭和49年3月8日（民集28巻2号186頁）の論旨と通ずるものがある。

57) 前掲注38・福岡高判同旨。本件は最高裁に上告されたが棄却された（最判昭和52年11月10日（訟務月報23巻13号2219頁））。本最判については「課税処分は違法であるが、課税担当者の過失は認められないとして損害賠償請求を退けた事例」（「税務事例」1978年2月、財経詳報社、35頁～37頁）参照。なお第1審の那覇地判昭和50年7月16日（訟務月報21巻9号1807頁）は、関税職員の過失を認定している。

るのであれば慎重な比較衡量に基づき総合的な判断を行うべきところ、パーキンス書簡等を決め手としている点は、米国民政府裁判所裁判官のある種の緊張感の欠如と指摘してもよいだろう。

大統領行政命令が事実上の最高法規であったことが少なからず米国民政府裁判所の裁判官に影響を与えたとしたら、やはり立憲民主主義を内実とする憲法の大いなる存在は大きい。租税法律主義に基づき結論を導出する場合、導出された結果の是非もさることながら、結論の導出に至るプロセスや手順にも配慮する必要がある。本事例を読み解くことで、基本的人権や熟議・熟慮による統治を体現した我が国憲法の大いなる存在を再認識するとともに、租税を語ることは政治を語ること、というごく当然の事実を確認したに過ぎないのかもしれない。

【参考文献】

- 岩崎政明「租税法規の遡及立法の可否—租税公平主義の視角を加えた許容範囲の検討—」（『税大ジャーナル12号』2009年10月、
https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/12/pdf/12_03.pdf（最終閲覧日：令和5年5月26日））
- 小林武「琉球政府期における「裁判移送」事件」愛知大学法学部法経論集204号、2015年10月、345頁～392頁、
https://aichiu.repo.nii.ac.jp/?action=pages_view_main&active_action=repository_view_main_item_detail&item_id=5165&item_no=1&page_id=13&block_id=17（最終閲覧日：令和5年5月26日））
- 佐藤謙一「租税法規における遡及立法の問題—福岡地裁平成20年1月29日判決・東京地裁平成20年2月14日判決を素材にして—」（『税大ジャーナル9号』2008年10月、
https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/09/pdf/09_04.pdf（最終閲覧日：令和5年5月26日））
- 淵圭吾「租税法律主義と「遡及立法」」（中里実・藤谷武史編著『租税法律主義の総合的検討』有斐閣、2021年12月、61頁以降）
- 山里孫存「サンマデモクラシー」イースト・プレス、2022年5月
- 宮里政玄編「戦後沖縄の政治と法 1945-72年」東京大学出版会、1975年3月
- 拙稿「米軍統治下の沖縄における税制と税務行政～琉球政府編「税制白書」（1961年11月）の意義～」（『経済集志』第91巻第3号、2022年1月、35頁以降）