

サンマデモクラシーとは

脇本利紀 教授

(租税法)

『サンマデモクラシー 復帰前の沖縄でオーバーが起こしたビッグウェーブ』 山里孫存著

イースト・プレス 2022年

以下は設例です。あなたはサンマを輸入している事業者とします。そして輸入したサンマを保税地域から引き取るには関税のほか物品税を支払う必要があると税関職員から説明を受け、物品税等を支払い、サンマを引き取りました。このようなことが6年間継続したある日、物品税法の条文を確認したところ、「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。」とあり、別表である課税物品表には、「生鮮魚介類。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」との規定でした。

この規定にサンマが掲名されていないことに気が付いたあなたは課税庁である税関職員に照会したところ、課税物品は「生鮮魚介類」であって、うなぎ以降は単なる例示に過ぎない、との返答でした。例示的规定なら「うなぎ、・・・もろこその他の鮮魚」と規定しているはずだと食い下がりましたが、税関職員は、例示的规定であることは立法趣旨で明らかなのでサンマは課税物品であると解釈されるとの説明を繰り返すだけでした。

そこで納得の得られないあなたは訴訟を提起して争うこととします。第1審は、課税物品は制限列举である、つまり掲名されていないサンマに課税することはできないというものでした。これを不服とした課税庁が控訴し、控訴審で争われていた最中、突如、税制改正が行われ、サンマが課税物品に掲名されるとともに、その効力を物品税法の施行期日に遡って有効であるとされました。

さて、具体的に掲名されていないサンマに対する課税は許されるのでしょうか。また、遡及による税制改正は許されるのでしょうか。

租税法を学んだことのない方であっても、掲名されていない物品への課税であり、また、このような遡及立法（事後法により遡って課税すること）による課税は納税者にとっては不意打ちであり、許されないと考えるのではないかと思います。上記の設例は、簡略化したものではありませんが、沖縄が米軍の統治下にあった時代に実際に起きた事例に基づいていま

す。当時の沖縄は、琉球列島米国民政府(USCAR)により統治されていて、米国民政府の下、限定された自治権を有している琉球政府が設置されていました。この事例はサンマ訴訟などの呼び名で、琉球政府の司法の独立が侵された例として言及されるものです。そして表題の本書は、この一連の事例を実に分かりやすく、軽妙な語り口で説明をしたものです。

さて、この事例に係る租税法上の争点は、①物品税法の規定は、例示的の列挙か限定列挙なのか、②仮に限定列挙であったとしても遡及して課税する立法措置が講じられたことからサンマへの課税は合法となるのか、です。実際の一連の訴訟は以下のような経緯をたどります。

上述したように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訴訟(第1次サンマ訴訟)において琉球政府の裁判所(中央巡回裁判所)は納税者の主張を容認しましたが、沖縄の実質的な統治者である高等弁務官(米国民政府の最高責任者)は、1964年、控訴審の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ました。

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訴訟が提起されます(第2次サンマ訴訟)。第1審の中央巡回裁判所は納税者の主張を認めましたが、1966年、控訴審である琉球上訴裁判所での審議中、高等弁務官は、当時の統治基本法である「琉球列島の管理に関する行政命令」に基づき、当該事件の裁判権を米国民政府裁判所に移送を命じます。そして、同裁判所は、例示的の列挙であることは立法趣旨から明らかであるなどとして納税者の主張を排斥しました。

米国民政府裁判所は、議会の権能を重視し、例示的の列挙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判断したのですが、この根拠として、当時の米国民政府の担当者が書簡をもって例示的の見解であると課税庁等に通知していたこと等に求めています。しかし、一立法担当者の書簡をもって議会の意思と同視できるでしょうか。また、遡及立法が常に違法(違憲)となるものではなく、最判平成23年9月22日は、財産権の制限の法理に立脚し、「租税立法により侵害される利益の性質、事後的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ます。しかしながら当時の沖縄における遡及立法が適法な手続きによっているとはいえ、我が国の最高裁の判断に照らしても、遡及する公益があるとは考えにくく、さらに1964年の布令改正により1952年までさかのぼることとは、正当化されるものではないでしょう。

加えて、当時の沖縄では、米国の憲法はもとより我が国の憲法も適用にはなっていません。ちなみに我が国の憲法は84条において租税法律主義を掲げていますが、当時の沖縄の最高規範である上述した行政命令には、租税法律主義に係る規定は存在せず、人権等についてはごく抽象的な規定があるだけで当時の沖縄の住民の権利は十分に保障されたものであったとはいえないでしょう。蛇足ながら租税にかかわらず憲法の意義は大きいと感じざるを得ないと思います。

本書は、税を語ることは政治を語ることであるというごく当然のことについて深く考えるきっかけになると思います。なお、この事例に係る租税法上の論点については、「「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～」との論稿にとりまとめ、経済学部の学術誌である「経済集志」(第93巻第2号)に掲載しました。経済学部のホームページから見ることができますので、ご興味のある方はご覧ください(https://www.eco.nihon-u.ac.jp/wp-content/uploads/2024/03/93_02_09.pdf)。

筆者自己紹介

脇本 利紀 (わきもと としき)

1984年から2020年まで国税庁等で勤務し、2020年9月より本学部で租税法を担当しています。国税庁等に在任中は様々な個別事案にも接する機会もあり、税についてはいろいろ考える機会が多かったと思います。皆さんには租税法の基礎をしっかりと習得していただき、将来、適正な申告・納税を行うとともに、あるべき税制について考えてほしいと思います。