

論 説

沖縄本土復帰と租税法

兼 平 裕 子

【目 次】

- I はじめに
- II 地籍問題と軍用地に対する補償金
 - 1 地籍問題と割当土地
 - 2 軍用地代と軍用地に対する補償金
 - 3 伊江島補助飛行場反戦地主所得税訴訟 —— 「管理支配基準」が適用されるか
- III 旧民法と相続税・贈与税
 - 1 家督相続とトートーメーの形態としての門中制度
 - 2 贈与税を課さないことによる影響 —— 書面による贈与か否か
- IV 物品税法とサンマ事件
 - 1 物品税法の沿革とサンマ事件
 - 2 琉球政府裁判所から米民政府裁判所への移送 —— 布令審査権および布令の恣意性
- V 再更正の場合の救済請求と訴えの対象
 - 1 琉球上訴裁判所法人税審査決定等取消請求事件（1967年9月22日判決）
 - 2 権利救済および訴えの利益 —— まからずや事件との比較
- VI むすびにかえて

I は じ め に

沖縄は、東南アジアのハブともいえる特殊な地理的位置に存し、かつては琉球王国が長きにわたって存続した（1429年～1879年）。独自の文化をもちながらも、戦後27年にわたり米国占領下におかれ、復興が遅れた。本稿は、沖縄の特異性を示す以下の4つの論点につき、占領状態から本土復帰に関連して生じた国内法制との不接合あるいは連続性につき、主として租税法の視点から考察する。

1945年6月の沖縄戦敗戦後、米軍の占領が始まった。そして、いわゆる「ニミッツ布告」（米国海軍軍政府布告1号：1945年7月）により、沖縄に対する日本国の主権が停止された。行政権と司法権は停止された。立法のみ、当時沖縄に施行されていた日本法令は原則として効力を維持することが確認された（4条）。

1950年12月5日に公布された「琉球列島米国民政府に関する指令」によって、それまでの軍政府に代わって、「琉球列島米国民政府」（米国民政府：United States Civil Administration of the Ryukyus）が置かれた。1952年4月1日には沖縄人自身による「琉球政府」も発足した。したがって本土復帰以前は、米国民政府による布令・布告と琉球政府立法とが併存し、沖縄の法制は複雑であった。

そもそも本土復帰以前の沖縄では日本国憲法は適用されておらず、したがって、税法に関しても「租税法律主義」という憲法上の原則は存在していない。憲法に相当する「琉球政府章典」（米国民政府布令68号：1952年）5条2項の「法の下での平等」に基づく租税平等主義が存するのみであった。

1945年6月の沖縄戦敗戦後には、住民は各地の収容所に移動させられた。1945年10月から住民の帰還が始まったが、戸籍制度や登記制度が壊滅的に破壊されており、さらには土地の原形が滅失していることが多く、また軍用地については立入禁止である場合も多かったので、自己の所有権を確定することや、自己所有地となっていることの確認も困難であった。それはIIで論じると

ころの沖縄本島における地籍問題（割当土地）や軍用地の補償金問題につながった。

本土では日本国憲法の制定に合わせて、民法改正が行われたが、沖縄では旧民法がそのまま適用されたため、家督制度が残っていた。1957年1月1日に「民法の一部を改正する立法」を施行し、本土の新民法と同様の内容となった。本土復帰とともに新民法が適用されたが、トートメー（祭祀財産）承継に関する男子優先の思想はその後も続いた。トートメー承継の形態として、沖縄独自の父系血縁団体である「門中制度」がある。門中は、最判1980（昭和55）年2月8日（民集34巻2号138頁）では、権利能力なき社団とされているが、その総有となる財産は個人名義で登記することが多く、相続や譲渡・貸付時の争いの要因ともなっている。

一方、復帰前の沖縄には相続税法がなかった。相続・遺贈または個人からの贈与に関しては資産の譲渡があったものとみなして、一時所得が課されていた（琉球所得税法5条）。戦後の沖縄社会は、いわば相続税を要求する以前の状態にあったともいえる。これらは、Ⅲで論じるところの門中をめぐる判例や、贈与の時期に関する課税問題を引き起こすことになる。

琉球政府の樹立（1952年）により独自の立法が行われたが、立法院（琉球政府）による税法（民立法）のほかに、布令（米国民政府）による税法とが併存状態であったため、税法に関しても多元的税法源が存在した。琉球政府は群島ごとに存在した各種税法を整理統合して、本土税法に準ずる各種税法を制定したが、米国民政府は、民立法が公布されると、直ちに、外国人の課税について民立法の特例を定め、または民立法自体を全面的に修正するための布令を発した。

その矛盾を露呈しているのが、Ⅳで論じるところの、物品税法をめぐる「サンマ事件」である。中央巡回裁判所で原告側が勝訴した後、琉球上訴裁判所で係属中に（第二次サンマ事件）、高等弁務官が米国民政府裁判所へ移送するよう布令を公布した事件である。その前の第一次サンマ事件では、上訴裁判所での原告側勝訴と同時に布令17号改正3号を公布し、遡及的合法化を図ろうと

した。サンマ事件の移送問題は、占領下における琉球政府裁判所に「布令審査権」があるのかという問題と共に、琉球政府立法院が制定する民立法に対する米国民政府が公布する布令・布告の恣意性がもたらす問題を惹起することになった。

納税者の権利に関しては、復帰前の沖縄には国税通則法に相当する法律はなかった。処分に不服がある場合の救済請求として、まず税務署長に対する再調査の請求を行う。さらに異議がある場合には、主税局長に対する審査請求を、租税徴収法等に基づいて行うことになる。申告税額に対する調査により更正処分が行われるが、さらに更正処分に対して調査を行うことにより再更正ができる。法人税額について再更正をする場合の当初更正に対する権利救済と訴えの利益の有無につき判示したのが琉球上訴裁判所 1967 年 9 月 22 日判決である。再更正の場合の権利救済と訴えの対象に関する「まからずや事件」（最判 1967 年 9 月 19 日民集 21 巻 7 号 1828 頁）とも比較して V で論じる。

Ⅱ 地籍問題と軍用地に対する補償金

1 地籍問題と割当土地

復帰前の沖縄で適用されていた法令は、米軍および米国民政府が發布する布告・布令¹⁾、米軍が占領を開始した時に効力を有していた旧日本法、琉球政府立法院が制定した民立法、それに米国法等である。これらが、併存・競合した形で、あるいは、一方が他方に優先する形で存在していた。土地に関する法令についても、戦争による地形変容、土地関係公簿類の滅失、米国による広大な面

1) 琉球政府は、「米国民政府の布告・布令および指令に従う」（米国民政府布告 13 号「琉球政府の設立」）とされていた。布告（proclamation）は日本の権限停止や琉球政府の設立など占領政策の最も重要なものに関し発布するもの、布令（ordinance）は琉球人に対して効力を有する立法的性格を帯びた規定であり、刑罰規定や税法の制定などがある。指令（directive）は、主として行政機構の長に宛てた立法的性格をもたない行政命令である。

沖縄公文書館「布告・布令・指令等の概要」http://www.archives.pref.okinawa.jp/ryukyu_government/5202 [最終訪問日：2018 年 10 月 1 日]

積の軍用地としての土地使用等の事情により、特殊な法制が存在していた²⁾

戦災により地形が著しく変容し、境界標識等が不明となり、さらに土地関係の諸公簿がほとんど焼失してしまったため、まず、1946年2月28日の米海軍政府指令121号「土地所有権関係資料の蒐集に関する件」の発布により、土地の所有権確認のための準備が開始された。1950年4月14日の特別布告36号「土地所有権証明」により、1951年4月1日付で所有権証明書が公布された。次いで1951年6月13日には、布告8号「土地所有権」が公布され、以後、土地所有権の要求は巡回裁判所の裁判によって処理することになった。

しかし、これら戦後の土地調査は不備な点が多かった。特に、所有権認定当時すでに軍用地として使用されていた土地については、土地の原形が滅失しているため自己の所有権を確定することができなかつたり、その土地が公図・公簿上は誰の所有となっているかを確認することも困難だった。

それでも、上記の公図・公簿に従って1951年4月1日付で土地所有権が認定されたため、1961年3月31日に満10年が経過することになる。したがって、民法162条2項の善意・無過失の占有による取得時効との関係が問題となった。その救済として、「土地所有権の取得時効の特例に関する立法」(1961年4月7日立法11号。以下「特例法」という。)が制定された。沖縄群島内の土地に関し、軍用地に限らず非軍用地も「当分の間、民法162条2項の規定は適用しない」とする定めであった。すなわち、10年取得時効に限って、民法の適用を排除した。

本土復帰と同時に民法162条2項が適用されることとなるため、上記特例法は失効することになる。そこで、復帰特別措置法66条において、「民法162条2項に規定する取得時効は、復帰後6ヶ月以内は完成しない」とする経過措置

2) 沖縄の戦後の土地法制や軍用地をめぐる問題につき、以下の論文を参照。安次富哲雄「沖縄の戦後の土地法制」法律時報42巻5号(1972)70～74頁、金城陸「軍用地問題の現在と将来」法律時報42巻5号(1972)75～82頁、金城清子「軍用地をめぐる問題点」法律時報44巻6号(1972)59～63頁、日本弁護士連合会編「戦後の沖縄白書」法律時報増刊(1975)46～51頁、「沖縄白書」法律時報(臨時増刊)40巻4号(1968)152～181頁、石島弘「沖縄県の地籍問題」甲南法学17巻2号(1977)101～160頁。

がとられた。

同法制の適用に関して、復帰時にすでに完成した時効につき援用を許すか否かの解釈につき、以下の裁判例がある。那覇地判 1975（昭和 50）年 3 月 31 日（昭和 47 年（レ）第 13 号）、および、その控訴審である福岡高裁那覇支部判決 1975（昭和 50）年 8 月 4 日（判時 802 号 89 頁）である。両判決ともに、「同法制は、時効は進行するが、復帰後 6 ヶ月のみ時効の援用が認められない趣旨」と解釈している³⁾。

【図表Ⅱ－１】本件事案の概要

本 件 土 地			
.....X.....	➡	家督相続（昭和 3 年）	昭和 9 年～昭和 45 年までブラジル
弟（その妻）	➡	財産管理	
		昭和 26 年 4 月 14 日	登記名義人（弟の子）と Y で売買契約締結
		昭和 34 年 8 月 20 日	登記名義人（弟の子）から Y に移転登記

【図表Ⅱ－１】に示すように、本件は、原告 X が代襲によって家督相続（1928（昭和 3）年）した土地につき、X がブラジルに移住し不在の間（1934（昭和 9）年～1970（昭和 45）年）、財産管理をしていた弟（死後は、その妻）が Y と売買契約を締結（1951（昭和 26）年 4 月 14 日）したことにつき、所有権確認等を求めたものである。本件土地の登記名義人は X の弟の子になっており、その子が 20 歳に達した 1959（昭和 34）年 8 月 20 日に、Y に対して所有権移転登記をした。1970（昭和 45）年にブラジルから引き揚げてきた X は、所有権確認および所有権移転登記手続を求めて提訴した。Y は民法 166 条による取得時効によって所有権を取得したと抗弁したが、X は取得時効の援用の主張自体、失当であるとした。

3) 本件は、もともとは、復帰前の 1972（昭和 47）年 2 月 17 日に、コザ簡易裁判所に提訴されたものである。砂川恵伸「判批」琉大法学 17 号（1975）99～117 頁、同「戦後沖縄の土地所有権をめぐる取得時効判例（上）」琉大法学 31 号（1982）162～170 頁は、その理論構成につき、判旨に反対の立場をとっている。

那覇地裁判決では、「復帰前の特例法および復帰特別措置法 66 条は取得時効の進行および完成を否定する趣旨ではなく、6 ヶ月以内は援用権の行使を許さない趣旨であると解すべき」としている。したがって、復帰の日から既に 6 ヶ月を経過している場合については、Y の援用につき、何らの制限はないと判示している。福岡高裁那覇支部判決も、那覇地判と同旨である。66 条の趣旨は、復帰後 6 ヶ月間の時効の援用を停止し、その期間内に時効完成の土地の所有者に対し、権利を確保する機会を与えて保護するものと解するのが相当であるとしている。特例法は、土地調査が難しかった軍用地内の所有地の権利救済を目的としたものであるが、非軍用地も適用範囲としており、本件は非軍用地の権利関係の解釈が争われたことになる。

軍用地について、登記簿上の所有名義人が賃貸借契約に基づき軍用地代を受領し続けてきた事実があっても、時効による所有権の取得は認められないとした判例もある⁴⁾。那覇地判 1977 (昭和 52) 年 11 月 22 日 (昭和 52 年 (レ) 第 4 号)、その控訴審である福岡高裁那覇支部判決 1979 (昭和 54) 年 10 月 8 日 (昭和 53 年 (ツ) 第 8 号) は、軍用地について登記簿上の所有名義に基づき賃借人として軍用地代を受領し続けてきた事実を根拠に 10 年取得時効を援用したが、裁判所は認めなかった。戦後の所有権認定作業手続の杜撰さによって原告に所有権が認定されたことが認められたからである。嘉手納基地内に所有する土地をめぐる争いである那覇地判 1981 (昭和 56) 年 5 月 13 日 (昭和 53 年 (ワ) 第 2 号) でも認められなかった。戦後の土地所有権確認の際、被告が所有者とされ、軍用地代を受領し続けてきた土地ではあるが、本来は原告の所有地であることが認定されたので、取得時効の援用が認められなかった事例である。ともに戦後の土地所有権認定作業の杜撰さに起因している。

敗戦の混乱がもたらしたもう一つの土地問題が割当土地制度である (布令や布告といった根拠法令は存在しなかった)。1945 年 10 月から 1946 年 4 月にかけて、各地の収容所に収容されていた住民の旧居住地への移動が行われたが、

4) 砂川恵伸「戦後沖縄の土地所有権取得時効判例 (下)」琉大法学 32 号 (1982) 175～210 頁。

米軍は既に広大な面積の軍用地を確保していたため、住民は軍政府指令 29 号および米国民政府特別布告 4 号「土地占有権」によって、地主の承諾なしで、土地の割当を受け、占有使用することを許された。

ヘーグ（ハーグ）陸軍条約（1899 年）によると、占領下の混乱した社会状況のもとで秩序と生活を回復するために必要があれば財産権の制限は許されるとされており、割当土地という利用関係も当時としては適法な権原に基づく権利として保護された。しかし、日本法令上認められてきた地上権、賃借権等の土地利用権のいずれかに明確に法性決定できるものではなく、暫定的に認められた特殊な利用権であった⁵⁾。

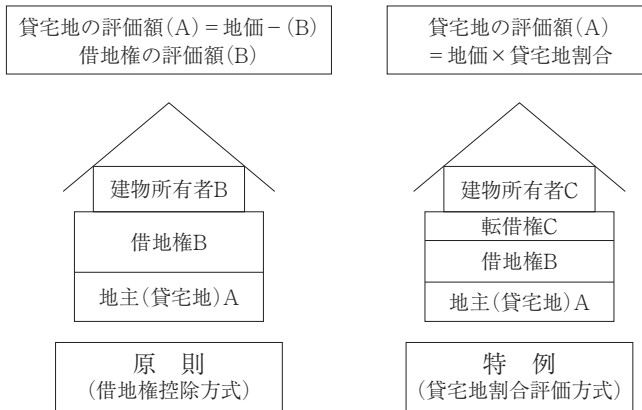
その後、利用者が所有者から土地明渡の請求を受けるケースが散見されるようになった。そのため、当該割当土地所有者と利用者の関係は、1951 年 4 月 1 日をもって、両者間に賃貸借契約が設定されたものとみなされ、存続期間も定めたところの「沖縄群島割当土地に関する臨時処理条例」が制定された（1951 年 9 月 28 日沖縄群島条例 55 号）。

1955 年 6 月 30 日には「割当土地法」（立法 16 号）が制定され、建物所有を目的とする借地権をさらに 10 年間存続すべきものと定めた。割当土地法は 1966 年 8 月 10 日に改正され（立法 117 号）、賃借権の存続期間が 1966 年 8 月 31 日をもって満了すべきことを規定した（6 条）。以降は「借地法」に基づく賃借権とみなして、借地法を適用すべきこととした（6 条の 2）。これにより、米軍による占領地の秩序維持権限の行使ではあったが、混乱期においてのみ妥当した変則的な制度であった割当土地の多くが、当事者間の自主契約に切り換えられた⁶⁾。

5) 砂川恵伸＝安次富哲雄＝新垣進「土地法制の変遷」宮里政玄編『戦後沖縄の政治と法 1945-72 年』（東京大学出版会、1972）472～473 頁。

6) 砂川恵伸「戦後沖縄の借地法制－割当土地制度を中心として」琉大法学 6 号（1965）51～92 頁、同「割当土地法の改正－その経過と問題点」琉大法学 8 号（1967）45～84 頁に、復帰前の借地法制についての詳細な記述がある。

【図表Ⅱ－２】 借地権控除方式（原則）と貸宅地割合評価方式（特例）



割当土地制度が存在したことは、沖縄県内に貸地が多く存在する理由の一つとなっている。沖縄県内には「割当土地」や「三層構造の宅地」⁷⁾（転借権付住宅）が広く存在し、それは貸宅地の評価に関する平成17年度財産評価基本通達の改正による特例的な「貸宅地割合」の評価方法の新設につながっている（平成17年6月16日付、課評2-11ほか）。この取扱いは、沖縄国税事務所管内の一部の地域においてのみの指定となっているが、【図表Ⅱ－２】に示すように、特例であるところの貸宅地割合を自用地価格に乗じて計算した金額により評価することにより（貸宅地割合評価方式）、原則である「借地権控除方式」（自用地価格－借地権の評価額（B））より減額されることになる。

2 軍用地代と軍用地に対する補償金

上記割当土地制度の発足は、同時に、「軍用地」という土地使用関係の明確化につながった。米軍は、軍用地に対し、戦争終結による事実上の支配をそのまま無償で継続させたことになる。

7) 一戸の転借権付住宅の権利関係が、主として複数の土地所有者、借地権者および転借権者（建物所有者）が存在する権利関係を形成している貸宅地をいう。山内靖『沖縄版 相続税の実際』（沖縄タイムス社、2007）131～132頁。図表Ⅱ－２は133頁を参照して作成。

沖縄における軍用地とは、布令 20 号（1959 年）により、地主と琉球政府が「基本賃貸借契約」（basic lease）を締結、さらに、琉球政府と米国との間に「総括賃貸借契約」（master lease）が結ばれている土地を指す。沖縄における軍用地の所有者は、国と自治体（県と市町村）と民間（個人と法人）がそれぞれほぼ三分の一ずつ分け合っている⁸⁾。本土の米軍基地と比較して、民間所有が多いのがその特徴である。

米軍の既使用地については依然として法的根拠を欠いたままであった。そこで米軍は、「1950 年 7 月 1 日または土地収用の翌日をもって所有者との間に『黙契（implied lease）』により賃貸借契約が成立した」とした⁹⁾。米国が借地権を取得したとし、それ以前の土地使用による原状変更に対する補償をいっさい拒否した（1953 年 12 月 5 日布告 26 号「軍用地域内における不動産の使用に対する補償」）。

米国側は、講和発効前の土地使用の法的根拠として、ポツダム宣言およびハーグ（ハーグ）陸軍条約 52 条に基づく権利だと主張した¹⁰⁾。しかしながら、土地の収用は戦争の合法的な結果だという米軍の解釈に基づいた政策は、住民の補償要求の前に難しくなり、1950 年 10 月、統合参謀本部は私有地に対して地代を支払う必要性を認め、1950 年 7 月 1 日前に米軍の使用する民財産に対しては、ガリオア資金（1947～1951 年まで占領地に対し米陸軍省の軍事予算から支出した援助資金）から使用料を支払うとする基本政策を掲げた。

米国民政府は布令 91 号（1952 年 11 月 1 日）に基づき、契約の形による基地の確保を試みるが、地主の大半が拒否したため、1953 年 4 月 3 日の布令 109 号「土地収用令」により、「土地所有者は土地を米軍と契約するか否かを回答しなければならない——そうでない時は『収用の告知』をする。告知を受けた日から 30 日の経過により、収用宣告が発せられ、土地に関する権利は米国

8) 来間泰男『沖縄の米軍基地と軍用地料』（榕樹書林、2012）2～3 頁。

9) 1950 年 7 月 1 日に契約が成立し、それ以後、賃料支払義務が発生すると同時に、復元補償の場合の原状もこの日が基礎となるという論理である。金城陸・前掲注 2) 81 頁。

10) 沖縄県教育委員会『沖縄県史 資料編 14 琉球列島の軍政 1945-195』(2002) 145 頁、砂川＝安次富＝新垣・前掲注 5) 505 頁。

に帰属する」とした。拒否するという「訴願」も、正当補償により、収用告知の権利を阻止されないものとした。

このようにして沖縄においては、敗戦後、住民を一定の収容所に隔離し、必要な地域を基地として囲ってしまった「第一次土地接収」に対し、1953年の土地収用令により米軍の土地収用の法的根拠付けが完了し、地代の支払が始まった。土地収用令公布後には、「銃剣とブルドーザーによる接収」といわれる「第二次土地接収」も強行された。1953年4月から1954年10月にかけて、那覇市、恩納村、宜野座村、伊江島等において強制収用が行われた。1956年からは、海兵隊基地を建設するための「第三次土地接収」も行われた。

これら強制収用に対して、琉球立法院により「軍用地4原則」¹¹⁾が示されたが、「プライス勧告」(1956年6月9日)により撥ね付けられ、これは、「島ぐるみ土地闘争」へとつながった。その結果、「地代の一括払い」の強制を停止し¹²⁾軍用地代の値上げを認めさせた。軍用地代の前払いを希望する土地所有者は、一定条件の下に10年を限度とする前払いを受けることができるようになった。復帰時の軍用地の約97%は地主との「賃貸借契約」の形式をとっていた。

軍用地法制については、その後、現地折衝に基づいて、「土地借賃安定法」(1959年1月13日立法1号)が制定された。沖縄の全ての地代の最高限度を定める法律である土地借賃安定法は、民間の借地料相場が軍用地代より高くなることを権力的に抑制し、軍用地借賃を低額に抑制するように作用させることを目的としていた。同年12月12日の布令20号「賃借権の取得について」により、軍用地の収用、使用関係も規律された。

1972年5月15日の本土復帰により、「琉球政府」も「米国民政府」も廃止

11) 1954年4月30日、「軍用地の処理に関する請願」として決議したものである。①一括払い反対、②適正補償の要求(軍用地代の引き上げ)、③損害賠償の支払、④新規土地接収反対、を内容とする。

12) 布令20号において、米軍の賃借権は、独占的無期限使用のための「不定期賃借権」と「5ヶ年賃借権」に分けられた。地代は毎年前払いとされ、実質取得につながる「一括払い」を廃止することとした。

された。沖縄県にも「日米安保条約」が適用され、米軍基地は継続して使用されることになった。それまで強制的に使用されてきた軍用地は、沖縄が日本法体系に入ったことで正式な契約に切り替えることが必要となった。そのために制定されたのが「公用地暫定使用法」（1971 年）である。「沖縄における公用地等のための土地または工作物に関する暫定使用について特別な措置を定める」（第 1 条）ことにより、返還後も日本政府がそのまま収用土地に対する米軍の継続使用を認めることを目的として制定されたものである。

現在の沖縄本島では、街中の不動産店にて、収益物件として「軍用地売買」の広告が見られる。新聞にも買い広告や売り広告が載っている。軍用地代収入は安定した不動産収入であり、その所得税の節税策（個人の資産を法人化する）も、軍用地を含む相続に関する節税策（法人に譲渡または現物出資する）も、沖縄独自の実務となっている¹³⁾

3 伊江島補助飛行場反戦地主所得税訴訟——「管理支配基準」が適用されるか

琉球政府時代は、法人から個人に支払われる不動産所得について、源泉徴収制度がとられていた。戦後 7 年目から支払われるようになった軍用地代（1952 年 11 月布令 91 号）は、復帰前は米国が支払っていた。軍用地代所得は確定申告によって課税されることになっていたが、かなりの無申告があったことから、1959 年 2 月、不動産所得の源泉徴収制度が所得税法 51 条の 2 に規定された（立法 18 号）。上述の軍用地代 10 年前払いが規定されたことに伴い、「前払不動産所得がある場合の税額の計算」という平均課税方式に準じた課税方法が、所得税法 26 条の変動所得課税に代えて規定された（1959 年 8 月立法 177 号）¹⁴⁾ これは軍用地問題を抱えるところの琉球所得税法の特異な条項である。

現行所得税法は、収入の帰属時期につき、現実の収入がなくても所得が発生

13) 山内・前掲注 7) 165～171 頁。

14) 不動産所得の源泉徴収制度は、軍用地代のみでなく、法人から個人に支払われる全ての不動産所得に対して適用することが定められ、復帰まで継続された。「戦後沖縄税務行政史」編集委員会編『戦後沖縄税務行政史』（沖縄国税事務所、1982）74～75 頁。

した時点を基準とする「発生主義」のうち、「権利確定主義」を採用したものと解されている。所得税法 36 条 1 項は「収入すべき金額」として、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとする。しかし、最判 1978（昭和 53）年 2 月 24 日（民集 32 卷 1 号 43 頁）では、増額賃料債権または契約解除後の賃料相当の損害賠償請求権につき、なお係争中であっても、これに関しすでに金員を収受し、所得の実現があったとみなすことができる状態が生じたときは、その時期の属する年分の収入金額として所得を計算すべきとする「管理支配基準」もあわせて採用していると理解されている。

両基準の関係につき、金子や佐藤は原則と例外の関係にあると捉える（【図表Ⅱ－3】参照）。一方、両基準は「収入実現の蓋然性」という概念によって接続し、両基準の適用領域、順序には優先関係はなく並列であり、いずれか一方を充足した場合には収入金額の計上が強制されるとする新たな考えも示されている¹⁵⁾。

【図表Ⅱ－3】権利確定基準と管理支配基準の関係についての通説¹⁶⁾

金 子 宏 説	佐 藤 英 明 説
<div> <div> 発生主義(原則)→実現主義 現金主義(例外) </div> <div> 権利確定基準 管理支配基準 </div> </div>	<div> <div> 発生主義(原則) 現金主義(例外) </div> <div> 権利確定基準(原則) 管理支配基準(例外) </div> </div>

「収入の原因となる権利の確定とは、収入の原因となる法律関係が成立し、この法律関係に基づく収入を事実上支配管理しうる事実の生じたことをいい」、「将来における不確実な事情によって、権利の全部または一部が消滅することなく、終局的に確定していることまでも要するものではない」と解し、い

15) 田中晶国「収入実現の蓋然性と収入金額の帰属年度」法学研究 84 卷 2 号（2017）239～270 頁，同「所得の年度帰属」税法学 579 号（2018）107～127 頁。

16) 金子説は、「所得の年度帰属－権利確定主義は破綻したか」同『所得概念の研究－所得課税の基礎理論（上巻）』（有斐閣，1995）305 頁，佐藤説は、『スタンダード所得税法〔第 2 版〕』（弘文堂，2016）252 頁参照。

わゆる「管理支配基準」による所得の帰属時期を示したのが「伊江島補助飛行場反戦地主所得税訴訟」控訴審判決および最高裁判決である¹⁷⁾

本稿では、これまでの判例や学説を踏まえつつ、反戦地主に対する補償金と契約地主に対する地代という支払方法および支払時期の相違により、軍用地代が土地収用法 72 条所定の使用する土地に対する補償金へとかわることに関する所得税法上の収入の計上時期の相違について考察する。

当該事例の原告夫婦は、那覇防衛施設局が米軍用地収用特措法に基づいて申し立てた強制使用裁決申立てに対する使用裁決として、沖縄県収用委員会により、権利を取得する時期（昭和 62 年 5 月 15 日）から 10 年間の使用期間に対する損失補償金として、それぞれ、約 9,459 万円、約 2,290 万円を受領した。原告夫婦は、不動産所得として確定申告をした後に、税務署長が行った更正処分に対し、更正の請求を行ったが、更正すべき理由がない旨の通知処分を受け取ったので、その取消しを求めて提訴したものである。

国と任意の軍用地賃貸借契約を締結している契約地主に対しては、1 年契約により地代が毎年支払われている。しかし、反戦地主の場合は、強制使用裁決により、土地収用法による前受賃料による損失補償金として受領することになる。その使用は、いずれも同一目的のために同一の使用形態で使用されているものであり、その実態は全く同一であるという点を強調し、「補償金は、役務の提供をまってはじめて収益が発生し、使用期間が経過するに従って発生していくものであり、また、その時点で権利が確定していくと解すべきである」とし、「受領された補償金のうち、同年中に土地が実際に使用された期間に対応する部分に限られる」と判断したのが那覇地裁判決である。

一方、原告は支払いを受けた日以後は、本件損失補償金全額を事実上支配管理しうる状況に至ったというべきであり、右「権利の確定」を判断するに当たっては、「将来国から使用時期満了前に使用土地が返還された場合に、原告が本

17) 那覇地判 1994（平成 6）年 12 月 14 日（判タ 887 号 194 頁，判時 1541 号 72 頁），福岡高裁那覇支部判決 1996（平成 8）年 10 月 31 日（行集 47 卷 10 号 1067 号，判タ 929 号 151 頁），最判 1998（平成 10）年 11 月 10 日（判タ 990 号 124 頁，判時 1661 号 29 頁）。

件損失補償金のうち未使用期間に相当するものを国に返還する義務が発生するか否かといった事情は考慮する必要がない」として、一審判決を破棄したのが、福岡高裁那覇支部判決である。最高裁も、原審の判断を是認している¹⁸⁾。一審判決は、使用裁決にかかる法律関係を、原告が10年間、1年ごとに使用させるものと考えたのに対し、控訴審判決は、使用裁決は10年分の使用の対価として補償金を得る権利が確定すると捉えている。

反戦地主に対する支払は補償金という名称が使われているが、土地使用の対価そのものであり、契約地主が賃貸借契約に基づいて受領している地代と、その法的性質は同じである。不動産所得に区分されることについては最終的には争いはない。

収入金額の計上時期については、通説的基準である「権利確定主義」と「管理支配基準」を、経済取引の発展とともに既に破綻していると考えるか否かにより異なってくる。昭和26年の所得税法基本通達によって、権利確定主義が採用された。昭和40年の所得税法全文改正に伴い、昭和45年に所得税法基本通達も全面改訂されたが、新通達では、旧通達で根幹として採用していた「権利確定主義」に代わる原則的基準を明示せず、各種所得ごとに収入金額の計上時期を個別的に詳細に示している¹⁹⁾。

学説では、管理支配基準に関し、権利確定主義（基準）が妥当しない例外的な場合に用いるべきであるとする説（【図表Ⅱ－3】参照）が通説といえるが、管理支配基準は課税関係の安定性を大きく損なうものであって、年度帰属の判断基準としては不適切とする説もある²⁰⁾。

このように学説は分かれるが、当該事例の補償金の実質は「不動産の貸付に

18) 一審判決に賛成する判批として、山田二郎・判例時報1555号（1995）185～189頁、田中治・税務事例研究42号（1998）76～79頁。最判に賛成する判批として、石島弘・民商法雑誌（2000）677～681頁、金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017）296頁。やや批判的な判批として、佐藤英明・ジュリスト平成10年度重要判例解説（1999）31～33頁、同・前掲注16）247～253頁。

19) 「通達から『権利確定主義』という基準が姿を消し、梯子が取り払われた形になっているのに、裁判例が旧態のままであることは奇異な状況となっている」と、山田・前掲注18）187頁は、批判している。

よる地代収入」であり、したがって、継続的な不動産の貸付けについては「支払期基準」と「期間対応基準」との選択が認められるとすると、一審判決と親和的に考え得るのではないか。一審判決は、土地収用法の枠組みの下で、本件補償金を受領した時点で、国に対して未履行の義務を負っているか（返還を求められることがあり得るか）を重要な要素として取り上げている。いったん全額を受け取った補償金が返還される法的な可能性を指摘しており、10年間の土地使用という役務の提供の対価の前受金であると解している。一方、高裁判決は、明渡しによって原告の負うべき義務が完全に履行されており、10年分の地代に相当する金額の損失補償金は収入すべき権利が確定しているとする。補償金が返還される法的な可能性の存否については、考慮要素とはしていない。

両判決ともに、金子の主張する「無条件請求権説」の考えと類似する²¹⁾原告に未履行の義務が残っていなければ、その補償請求権は全額について「無条件」になる。未履行の義務が残っていれば、未履行部分に対応する請求権は「無条件」ではなく、したがって、現実の受領があっても前受金にすぎないと解することができる。控訴審および最判は、すでに受け取った補償金を返還する現実的な可能性がほとんどなければ、十分な管理支配が及ぶと考えていると思われる。

控訴審では、「当該土地は、昭和19年以来、米軍用地として使用され、今後とも長期間にわたり使用されることが予測されるものである」とされている²²⁾しかし、一審判決で示されたように、将来的に土地の接収が解除され、補償金の返還が求められる法的な可能性（「無条件請求権説」）でいうところの未履行の

20) 前者は、金子・前掲注16) 282～305頁および佐藤・前掲注16) 252～253頁、後者は、田中・前掲注18) 76～79頁、山田・前掲注18) 186～187頁の説である。

なお【図表Ⅱ－3】に示すように、発生主義のうち、権利確定基準(原則)、管理支配基準(例外)の関係となっているが、「権利確定主義」という用語は裁判例を含めて定着している。

21) 佐藤・前掲注16) 247～248頁。

22) 中野好夫編『戦後資料 沖縄』（日本評論社、1969）123頁には、「伊江島の軍用地は、1955年3月14日15日の両日、米軍の土地接収作業により、農地14万坪を失ったものであり、特に全耕地と家屋を失った13戸（78名）の悲惨な状況は哀れな姿であった」との記載がある。

義務)はゼロではない。実際に返還されている軍用地も少なからず存在しており、返還される可能性の大小によって、こんにち現在の軍用地の取引価格も異なっている。このように義務が残っているととらえると、前受金に該当すると考えられる。そうすると、「期間対応基準」による計上があり得る。

土地収用法は事前補償の原則をとり、その払渡しにより、その全額につき既に所得が実現したものと捉えている。しかし、軍用地代は賃貸借契約に基づく支払である(不動産の貸付による所得)。果たして「管理支配基準」に基づき全額を総収入金額に算入すべきだろうか。管理支配基準は、裁判例において用いるべき場合があるとされているが、どのような場合に管理支配基準を用いるのかという振り分けのルールは必ずしも明らかではない²³⁾したがって、その適用範囲をみだりに拡大しないように注意する必要があるとされている²⁴⁾。

Ⅲ 旧民法と相続税・贈与税

1 家督相続とトートーメーの形態としての門中制度

上述のニミツツ布告4条により、「居住民ノ風習並ニ財産権ヲ尊重シ、現行法規ノ施行ヲ持続スル」ことが明らかにされ、旧民法がそのまま適用された(1945年)。これは、日本国憲法のみならず、「総て住民は個人として尊重され、法の下に平等である」とする1952年制定の琉球政府章典5条2項と矛盾することになる。旧民法の妻の無能力、戸主、「家」制度といった家父長制が残ることにより、個人の幸福追求を軽視する身分法が残ったことになる。この矛盾についての解決が図られるのは1955年12月立法84号の民法改正の成立によってである。

旧民法では、被相続人の死亡により発生する「遺産相続」(旧民法992条)とともに、特定の家督相続人が全財産を単独で相続する「家督相続」(旧民法986条～987条)の規定があった。現行民法897条は家制度を廃止し、祭祀財

23) 佐藤・前掲注16)252頁。

24) 金子・前掲注16)303頁、田中・前掲注18)76頁。

産を相続財産から切り離しているが、旧民法 986 条は、家督相続と祭祀承継が一体であることを明記していた。

沖縄県における家督相続は 1957（昭和 32）年 1 月 1 日に終了したが、それでも隠居による家督相続が、トートーメー（位牌・墳墓・系譜・祭具等）承継とともに、戦後 10 年以上続いたことになる。家督相続により財産が承継されたかどうかの登記上の確認や財産の留保（隠居による相続は、確定日付証書をもって財産留保ができる）の有無についての確認は、原戸籍や土地公簿の焼失・滅失により困難となった。それは、相続や売買・貸付に関する少なからぬトラブルを招くことになった。

祭祀財産を家督相続人の特権とする旧民法とあいまって、トートーメーの承継者に関し、男子優先の思想が強化され、²⁵⁾ トートーメー承継も家督相続人である長男の特権となった。那覇家裁 1981（昭和 56）年 3 月 24 日決定では、女性がトートーメーを承継できると判断している。本件は、1980 年、那覇市で墓地移転に伴う祭祀相続につき争いが起こり、男系の親戚が慣習に基づく承継を主張したが、法事等を仕切り、墓地を管理してきた直系女性が申立てた事案である。²⁶⁾

那覇家裁は、「この慣習は私人を法的に拘束するものでないことは明らかであり、また、平等を実現した憲法およびその他の法令に違反するものであるから到底、法の是認するところではない」として申立てを認めた。にもかかわらず、トートーメーを女性が承継できない慣習が根強く残っている。²⁷⁾

トートーメーの承継は、沖縄独自の古い男系血縁団体システムである「門中制度」と関係してくる。門中制度はトートーメー承継と不分離の要素を帯有し

25) 旧民法における家督相続人の順位は、①被相続人の家族たる卑属親中親等の最も近いもの、②卑属親中同親等の男子と女子とがあるときは男子、③男子数人あるときは、其先に生まれたる者但嫡出子と庶子または私生児有るときは嫡出子、④女子のみ数人あるときは其先に生まれたる者但嫡出子と庶子または私生児有るときは嫡出子、となっている。山内・前掲注 7) 86～87 頁。

26) 小林武「沖縄本土復帰以降の人権保障の状況」愛知大学法学部法経論集 212 号（2017）168～169 頁。

27) 島仲憲生「沖縄における祭祀承継の問題点について」沖大法学 4 号（1982）25～49 頁。

ている。

「門中」の土地帰属を巡る内紛に関し、「門中は権利能力なき社団で代表者の定めがあるもの」と判示されたのが最判 1980（昭和 55）年 2 月 8 日（民集 34 卷 2 号 138 頁）²⁸⁾である。

【図表Ⅲ－１】蔡氏門中（ X_2 ）

大 宗 家	中 宗 家
A 家（先代，当主 Y_1 ， Y_2 ） 一族 Y_3	B 家 C 家 D 家（当主 X_1 ）

* 大宗家(A 家) ➡ A 家の固有財産と主張

* 中宗家(B 家，C 家，D 家) ➡ X_2 門中に所属との主張

【図表Ⅲ－１】に示すように，当該事案の概要は，次の通りである。沖縄古来の血縁団体である蔡氏門中（ X_2 ）は大宗家たる A 家および中宗家たる B・C・D（当主 X_1 ）の各家の当主を代表者として本件各土地（本件土地は，もともとは，1473 年に寄附されたものである）を共同で管理してきたが，第二次大戦後，門中構成員間で土地所有権をめぐる争いが生じた。 X_1 は，本件各土地が門中 X_2 の財産であると主張した。対して，A 家の先代および当主 Y_1 ， Y_2 ，A 家の一族 Y_3 は A 家の固有財産であると主張し，さらに Y_1 ， Y_2 は本件各土地につき自己名義で所有権保存登記を経由し， Y_3 は軍用地事務所から本件各土地の軍用地使用料（100,223 円）を受領するなどした。

そこで X_1 は，① Y_1 らに対し，本件各土地が X_2 門中の所有に属することの確認，② Y_1 ， Y_2 に対し，所有権保存登記の抹消登記手続，③ Y_1 ， Y_2 に対し， X_1 と共にする共同保存登記，④ Y_3 に対し，不当に受領した軍用地使用料の返還を求める訴えを提起した（701 号事件，702 号事件）²⁹⁾

最判 701 号事件においては，「沖縄における血縁団体であるいわゆる門中が，家譜記録等によって構成員の範囲を特定することができ，慣行により，有

28) 那覇地判 1970（昭和 45）年 8 月 4 日（民集 34 卷 2 号 162 頁），福岡高判那覇支部判決 1975（昭和 50）年 4 月 25 日（判タ 330 号 290 頁，判時 798 号 38 頁）。

力家の当主を代表機関とし、かつ、毎年一定の時期に構成員の総意によって選任される当番員を日常業務の執行機関として定め、また、祖先の一人によって寄附された土地等の財産を門中財産として有し、これを管理運用して得た収益によって祖先の祭祀等の行事、門中模合（頼母子講^{もあい}の一種）その他の相互扶助事業を行ってきたなど、判示のような実態を有する場合には、その門中は権利能力なき社団であって、民訴法 46 条により当事者能力を有する」としている。

一方 702 号事件においては、「権利能力なき社団の資産は、私法上は構成員の総意に属するものであり、権利能力なき社団自体は、財産について私法上所有権等の主体となることができない。権利能力なき社団の複数の代表者の各々が構成員の総意に属する不動産について構成員から信託的に管理権限を与えられている場合であっても、その不動産が社団にとって重要な資産であり、代表者全員の共有名義とされているなど、判示の事情があるときには、各代表者は、代表者全員の合意に基づくのでなければ、右管理権限に基づき右不動産につき総有権確認を請求することができない」とした。

当該最判において、「門中は、(i)始祖を同じくする父系血族を構成員（家譜記録等によってその範囲は特定される）とし、その変更にもかかわらず存続し、(ii)明治以降は、団体としての組織（代表機関、意思決定機関、業務執行機関等）を備え、(iii)固有財産を有し、その収益をもって独自の事業（祖先の祭祀、門中模合、その他の相互扶助事業）を営み、(iv)組織、運営に関する重要事項は不文の慣行により確定している団体である」と定義付けされている。

29) 双方が上告したため、最判では 2 つの判例として解決が示された。②の抹消登記認容の控訴審判決に対し Y_1 、 Y_2 が上告したのが 701 号事件であり、①所有権確認請求および④不当利得返還請求棄却の控訴審判決に対して X_1 、 X_2 が上告したのが 702 号事件である。いずれも棄却された。

701 号事件の判批として、山田誠一・法協雑誌 99 巻 3 号（1982）509 頁、谷口知平・民商法雑誌 83 巻 4 号（1981）90 頁、福地俊雄・民法判例百選 [I] [第 2 版]（1982）65 頁、安次富哲雄・判例時報 982 号（1981）188 頁、篠田四郎・金融商事判例 617 号（1981）50 頁、両事件につき、上原敏夫・判タ 439 号（1981）222 頁、拙稿「権利能力なき社団と人格のない社団等」愛媛大学法文学部論集（総合政策学科編）33 号（2012）74～78 頁（『借用概念と税務争訟』（清文社、2016）20～23 頁再掲）。

これは、門中が権利能力なき社団に該当するか否かについての「杉並マーケット事件」最判 1964（昭和 39）年 10 月 15 日（民集 18 卷 8 号 1671 頁）で示された 4 要件³⁰⁾に従って判断されたものである。しかし、本件では 4 要件は厳格な意味では当てはまらない。あくまで、前近代的な宗家・分家というような意識に強く支配されてきた血縁団体であり、はじめから近代型の団体として形成されたものではない。それでも、門中員の範囲の問題は、団体の純然たる内部自治に委ねれば足りると考えられる。問題は、いまだに家督相続と祭祀承継が一体のまま、男系優先のシステムが残っていることであろう。トートーメー継承をめぐる 4 大タブーの一番目としてあげられるのは、「イナグ・ガンスの禁止」（女が位牌を承継してはならない）である³¹⁾。

権利能力なき社団である限りは、その資産は代表者の単独あるいは構成員全員の共有名義での登記しかできないので、登記名義人に相続が発生する場合に問題が生じる。民法上の法人制度（38～84 条）は廃止され、2008 年 12 月 1 日より、公益法人三法制度が施行されたので、権利能力なき社団は、一般社団法人へと組織替えをすることも可能になった。そうすると、法人名義での登記ができることになる³²⁾。

現在は、権利能力なき社団の登記名義人に相続が発生した場合の課税関係については、国税当局は、登記手続上の「委任の終了」により所有権の移転登記の形態を確認することにより、課税関係は生じさせないこととしている。

30) 権利能力なき社団といえるためには、①団体としての組織を備え、②そこには多数決の原則が行われ、③構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し、④その組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定しているものでなければならない。

31) 位牌の承継を男系の男子とする男系純血主義の原則である。山内靖『沖縄版 相続でもめないためのエンディングノート』（沖縄タイムズ社、2014）31～32 頁。

32) 島仲・前掲注 27) 43～44 頁の実地調査によると、ほとんどの門中には特別な財産はなく、祭祀財産（系譜、祭具、墓地）しかないとのことである。門中財産を有する三門中（①久米国国会、②梁氏門中、③幸地門中）のうちでは、①のみ法人登記を行っている。財産は、土地、土地からの収入（預金）、墓である。

2 贈与税を課さないことによる影響——書面による贈与か否か

復帰が決まった後の1969年の立法院の定例議会において、本土並み負担を目標とした「税制3ヶ年計画および1969年度において実施すべき税制改正について」の答申に応じる形で相続税法（案）が審議されたが、廃案となった。その後、1971年に主税局総務課が作成した「復帰対策に関する参考資料（その2）」および「沖縄復帰対策要綱要請書」（1971年7月：琉球政府）では、相続税については、所要の経過措置を講じた上で、「復帰の日から本土法を適用する」と明記されている。復帰前の沖縄にあつては相続税制度がなく、相続・遺贈または個人からの贈与については一時所得として所得税の課税対象とされていた。

1972年まで沖縄に贈与税の制度がなかったことに関して、書面による贈与に該当するか否かを争った那覇地判1995（平成7）年9月27日（税資213号743頁）において、以下のように判示されている³³⁾

「加えて、本土復帰前の沖縄においては、贈与税の制度はなく、贈与による財産の取得については、所得税の一時所得の適用を受けるところ・・・不動産の一時所得についての課税実績がほとんどなかったことが認められる。したがって、昭和41年当時、贈与による財産の取得における納税者意識は一般的に低かったと推認されることからすれば、原告において、本件贈与当時に移転登記を直ちに行わなかったことに、租税回避の意図を認めることはできない。」

民法550条の書面によらない贈与は、その履行が終わるまで各当事者は撤回することができる。一方で、書面による贈与の場合は、贈与契約が撤回されることは原則としてない。相続税法上の取得時期については特定の定めがなく、基本通達において、書面による贈与の場合は「その契約の効力の発生した時」に取得があったものとされる（当時の基本通達1・1の2共-10）。書面によら

33) 林仲宣＝竹内進＝小野木賢司「判批」税経通信64巻7号（2009）256～259頁、三木義一＝関根稔＝山名隆男＝占部裕典著『実務家のための税務相談（民法編）[第2版]』（有斐閣、2006）133～134頁。

ないものについてはその履行の時とし、贈与の時期が明確でないときは、その登録または登記があったときとされる(当時の基本通達1-1の2共-7(2))³⁴⁾

このような基準を利用して、書面で贈与契約成立日を明確にしておき、登記を遅らせるケースが問題となる。課税権の除斥期間があるため、公正証書で不動産の贈与契約を締結しておき、当該所有権移転の登記を遅らせた場合、贈与税を課税できなくなるからである。これが違法となるか否かは、合理的な理由があるかどうかによる。合理的な理由を認め、登記を契機とした課税処分を違法と判断したのが上記那覇地判である。一方、登記が遅れた理由に合理性がなく、もっぱら租税回避目的と認定された事例が、神戸地判1981(昭和56)年11月2日(税資121号218頁)、および、名古屋高判1998(平成10)年12月25日(訟月46巻6号304頁)である³⁵⁾

本件事例の原告は、復帰前の1966(昭和41)年5月8日に、長兄から本件土地の贈与を受けた。居住用建物を建築する資金の銀行融資を受ける際に贈与に関する覚書を自筆で作成し、琉球政府時代の収入印紙を貼付した。しかし、実際に登記をしたのは1990(平成2)年2月9日であった。登記をするには、測量や分筆をする必要があったが、融資を受けるには建物の新築後に抵当権を設定するだけで足りたため、次兄が所有権登記をした後の1990(平成2)年になって登記をしたと主張している事例である。

那覇地判は、上記のように、「復帰前の沖縄では贈与税の制度はなく、一時所得としての課税実績はほとんどなく、納税意識は一般的に低かったと推認され、租税回避の意図を認めることはできない」として、合理的な理由を肯定した。つまり、本件贈与は、書面による贈与ということになり、契約の効力の発

34) 現行基本通達では、財産の取得時期の原則は、1の3・1の4共-8、財産の取得時期の特例は、1の3・1の4共-11に規定されている。

35) 前者は、他の土地については贈与された後にすぐに登記しているのに、公正証書で父から贈与された土地については、すぐに登記せずに、長期間経過後登記していた事例である。後者は、公正証書による贈与契約書が存在したとしても、それが贈与税の負担回避のために作成されたもので、その作成のときに書面による贈与がされたとは認められず、登記手続がされたときに贈与に基づく財産取得があったとされた。その最判1999(平成11)年6月24日(税資243号734頁)も棄却されている。

生した1966（昭和41）年に財産を取得したことになる。

Ⅳ 物品税法とサンマ事件

1 物品税法の沿革とサンマ事件

上述のニミッツ布告5条により、日本裁判所の司法権は停止された（1945年）。代わって琉球政府裁判所として設けられたのが、治安裁判所（Magistrate Court）、巡回裁判所（Circuit Court）、琉球上訴裁判所（Court of Appeal of the Ryukyus）の三級二審制であり、刑事裁判所には陪審制が設けられた³⁶⁾。これらの裁判所は1968年1月1日施行の「裁判所法」（立法125号）により、簡易裁判所、地方裁判所、高等裁判所に名称を変更し、家庭裁判所も設置されたが、法律審は高等裁判所への上告のみの二審制であった。

一方で、米国民政府裁判所が、琉球政府裁判所の裁判権の及ばない事件、すなわち、米軍・米属もしくは米国民が当事者となる全ての事件に対する裁判権をもっていた。高等弁務官は、琉球裁判所に提起された事件につき、米国の安全、財産または利害に重要な影響を及ぼすと認めた場合、いつでも米国民政府裁判所に移送する権限を有していた。

「琉球政府裁判所は、米国民政府裁判所の大統領行政命令に対する適合性の有無を審査する権限を有するのか」という「布令審査権」問題に関し、司法権自治の観点から問題となったのが、以下論ずるところの「サンマ事件」である。琉球政府裁判所で係属中であったが、高等弁務官が米国民政府裁判所への「移送命令」³⁷⁾をした事例である。

琉球政府発足（1952年）後、琉球政府立法院は、租税制度に関して、本土法に準ずる各種税法を立法した。ところが、民立法が公布されると、米国民政

36) 戦後沖縄の司法制度につき、以下の論文等を参照。伊志嶺恵徹「戦後沖縄における統治機構」法律時報42巻5号（1972）18～23頁、佐久川政一「沖縄の司法制度」法律時報42巻5号（1972）51～57頁、清水誠＝吉岡幹夫「裁判と司法制度」法律時報43巻13号（1973）156～162頁、日本弁護士連合会編『沖縄の陪審制度』（高千穂書房、1992）。

37) 琉球政府裁判所の裁判権を取り消し、事件を米国民政府裁判所へ移送する命令である。

府は直ちに布令を発して、外国人の課税について、民立法の特例を定め、あるいは民立法自体を全面的に改正した³⁸⁾

島内産業の保護育成を目標の一つとする「物品税法」(1952年立法43号)についても、民立法や布令による改正が続いた。同法は輸入される物品を対象とし、島内生産品が除外されている。本土法に比べて、保護関税的性格が強く、むしろ、本土の関税法、関税定率法の役割を果たしている³⁹⁾

民立法である物品税法は、課税物件を5種類に分け、税率は奢侈的な性質の濃厚なもの、担税力のある人の多く消費するものを重くし、必要度に応じて生活必需品を軽くする方針であった。当初の規定には、生鮮魚介類は課税品目となっていなかった。その後の改正法(1953年立法62号)は、当初の物品税法の方針と矛盾する改正になったが(1類10号に「生鮮魚介類および鰹節」があげられた)、施行後13日目に布令119号により廃止され、公布の日に通って全部無効とされ、効力を失った。その理由は、改正法は食料品の価格をつり上げる結果になるが、コメの輸入に対してさえ補助金を出している米国の立場からは、食料品の値上がりを招く改正法を認めるわけにはいかないというものであった。

1955年12月22日に同法改正案(立法54号)は立法院を通過したが、米国民政府は布令150号を発し(同年12月30日)、課税品目の分類をほとんど全面的に組み替え、課税物品表の修正を命じた⁴⁰⁾。ぜいたく品は最低税率5%に、大衆消費財は10%に変更するものであった。

その後1958年に、立法院は、大幅な改正案(立法54号)を可決した。しかしこの改正案も公布以前に高等弁務官布令17号が制定されたため、事実上廃棄された。米国民政府は布令17号の制定について、「琉米双方の専門家の意見

38) 北野弘久「沖縄税制をめぐる諸問題」日本法学36巻3号(1971)467頁。

39) 物品税法とサンマ事件につき、以下の論文を参照。本永寛昭「沖縄の租税制度」法律時報42巻5号(1972)24～30頁、島袋鉄男「戦後沖縄における物品税法」琉大法学13号(1972)185～197頁。

40) 物品税法は布令150号の制定(1955年12月30日)以来、高等弁務官布令17号が廃止(1968年4月30日)されるまでの13年間、布令によって規制されてきたことになる。

からみて、改正案は、かえって収益を損なうものである。改正案だと外国人を相手とする業者は、PX（Post Exchange：米軍基地内にある売店）と競争していけない」と発表した⁴¹⁾。高等弁務官布令 17 号の内容は、民政府布令 150 号とほとんど同じであり、立法院改正案を拒否して、布令の方針を維持する目的で制定されたものである。布令 17 号は 4 回の改正を経ているが（改正 1 号（1963 年 2 月 28 日）～改正 4 号（1966 年 8 月 1 日）⁴²⁾）、うち改正 3 号（1964 年 5 月 12 日）が「サンマ事件」に関連するものである。

大衆魚は布令 17 号の制定当初から課税品目に掲げられていなかったため、免税として取り扱われていたが、米国民政府財政部係官から琉球政府内政局主税課長宛ての書簡（1958 年 12 月 4 日付と 1963 年 1 月 30 日付）で課税を指示してきた⁴³⁾。そこで、琉球政府は、別表「課税物品表」第 3 類（20%）13 号「生鮮魚介類」に列挙されていないサンマに対しても課税するようになった。その納付額の返還を求めた訴訟が「第一次サンマ事件」である（原告：玉城ウシ）。原告は、租税徴収法に基づき、琉球税関長に物品税に対し再調査を請求し、次いで 1963 年 1 月 28 日付をもって物品税に関する審査請求の取扱いの申出を、1963 年 2 月 8 日過誤納金還付請求の審査請求を、琉球政府主税庁長になしたところ、主税庁長は 1963 年 4 月 12 日、請求を却下した、という不服申立手続を経て、訴訟に及んでいる。

中央巡回裁判所 1963 年 11 月 15 日判決、琉球上訴裁判所 1964 年 5 月 12 日（1963 年（ヲ）第 57, 58 号）判決ともに、原告側が勝訴し、確定した⁴⁴⁾「物品税法第 1 条の規定によれば、物品税の課税は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」と「制限列举」である旨、判示された。

41) 鳥袋・前掲注 39) 196 頁。

42) 布令 17 号の存在によって、立法院制定の物品税法の効力が制限されていたが、改正 4 号により、事実上、全面的に民立法の効力が認められ、1968 年 4 月 30 日、同布令は廃止された。

43) 当該書簡は、後述の福岡高裁那覇支部 1973（昭和 48）年 10 月 31 日判決において、「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ず、布令ないし立法としての効力を有しない」と判示された。

44) 琉球上訴裁判所判例集 12 卷（1964）27～43 頁。

ところが判決と同日、高等弁務官布令 17 号改正 3 号が公布された。課税品目にサンマ、アジ等の大衆魚を新たに追加すると同時に、それまで課税物品表に掲げられていない魚介類について、賦課・徴収してきた琉球政府の行為をすべて有効と定めるためのものであった。すなわち、違法な徴税の遡及的合法化を図ろうとするものであった。布令の解釈につき、米国民政府の解釈が裁判で否定されると、その誤った解釈を布令を公布することによって押しつけ、あくまで維持しようとしたことは、事後法により、遡って課税対象としたことになる。正当な法手続によらないで財産権をはく奪することになる遡及立法であり、「租税法律主義」に反することになろう。⁴⁵⁾

2 琉球政府裁判所から米民政府裁判所への移送——布令審査権および布令の恣意性

この布令 17 号改正 3 号の効力を争ったのが、「第二次サンマ事件」である。原告である琉球漁業 KK は、1965 年 2 月 16 日、琉球政府に対し、上記布令 17 号改正 3 号の無効を前提として、誤納税金の返還を請求する訴えを中央巡回裁判所に提起し、原告側主張が認められた（1965 年 10 月 7 日）。すなわち、改正 3 号は違法な徴税を正当化しようとするものであり、還付を受ける法律上の権利を事後法によって消滅せしめようとするものであるから、正当な法手続によらない財産権のはく奪である。さらに、「琉球政府裁判所には、大統領行政命令に反する布令を無効と宣言する固有の権利（布令審査権）がある」とする判断も示した。⁴⁶⁾

敗訴した琉球政府側が上訴裁判所に上告したが、審理中の 1966 年 6 月 7 日、「友利事件」⁴⁷⁾とともに米国民政府裁判所への移送命令が発せられた。⁴⁸⁾米国民政府が、両事件につき、移送命令を発動した理由は、「琉球政府裁判所が布令の

45) サンマ事件や裁判移送問題につき、「沖縄白書」法律時報（臨時増刊）40 巻 4 号（1968）74～85 頁。

46) 中央巡回裁判所判決が、「琉球政府裁判所に布令審査権がある」と積極説の判示をした理論的根拠として、金城秀三「琉球における裁判所の法令審査権に関する最近の判例の動向」琉大法学 8 号（1967）35～38 頁は、5 点を総合的に検討している。

効力を審査し、それを無効と宣言することは、米国の安全、財産、利益に重大な影響を及ぼすものであり、琉球政府裁判所から米国民政府裁判所への移送権限を規定している大統領行政命令 10 節 (a) (1) および (b) (1) に該当する」というものであった⁴⁹⁾

サンマ事件に関する米国民政府民事裁判所判決 (C 3-66) (1967 年 2 月 10 日) では、まず、琉球政府裁判所の布令審査権を認めた。「強調されて然るべきことは、琉球政府裁判所が高等弁務官の法令を正しく解釈しかつ適用するために、これらを行政命令に照らして審査する権限が与えられている、ということである」と判示した。

布令 17 号改正 3 号に関しては、「物品税法別表『課税物品表』第 3 類 13 号の列挙は制限的でなく、単に例示的なものにすぎないのであって、すべての鮮魚に課税する趣旨であって、被上告人 (琉球漁業 KK) の訴状列記の生鮮魚介類につき、納付・徴収された税金は適法かつ有効なものであった」と判示した。それは、第一次サンマ事件および中央巡回裁判所では提出されなかった新たな証拠により明らかであるとしている。

物品税法の品目は例示的なものにすぎないという米国民政府裁判所判決は、制限列挙と判示した琉球政府裁判所判決とは異なる判断である。しかも、これまで提出されなかった新たな証拠により明らかであるとされている。第一次サンマ事件で上訴裁判所判決が示されたのと同日に、布令 17 号改正 3 号を公布して、それまでの賦課徴収行為を全て有効と定めたことは、事後法により、遡って課税品目表に掲上して課税対象に含めることであり、遡及立法に関する

47) 1965 年 11 月 14 日第 7 回立法院議員総選挙で、友利隆彪 (社大党) が最多数の得票を得たが、中央選挙管理委員会は、米国民政府と連絡をとったうえ、瀬長亀次郎、大宜味朝徳らと共に被選挙権の失格を宣言し、無効とする旨発表した。その当選無効を争った中央巡回裁判所 1966 年 2 月 23 日判決 (1965 年 (ナ) 第 4 号) の上告審である琉球上訴裁判所 1966 年 (ヲ) 第 8 号事件も、移送命令を受けた。「友利事件」一審判決は、サンマ事件と異なり、布令審査権を有するか否かは争点ではなかった。

48) 米民政府裁判所の「友利事件」「サンマ事件」判決 (全文) は、法律時報 40 巻 4 号 (1968) 86~97 頁参照。

49) 「沖縄白書」前掲注 45) 76 頁。

租税法律主義（憲法 84 条）の考えからすれば違法であろう。

結局のところ、国防長官の管轄下にある琉球列島米国民政府の公布する法令である布告・布令等に絶対的優位性が置かれていることになる（米国民政府布告 13 号）。立法院による物品税法改正に対し、何度も公布された布令のもつ恣意性は、米国の財産・利益を、より重視したことを明らかにしたことになる。

当該サンマ事件の後にも、当初の規定には課税品目となっていなかったにもかかわらず、米国民政府からの書簡に基づき、すべての生鮮魚介類に対して課税を行ったことに対して、過誤納金還付請求が行われた事件がある（原告：名護製氷(株)外二名）。復帰前の一審判決（那覇地判 1969 年 4 月 2 日（訟月 19 卷 13 号 231 頁））では原告らの請求は棄却されたが、復帰後の福岡地裁那覇支部 1973（昭和 48）年 10 月 31 日判決（訟月 19 卷 13 号 220 頁）では、当該遡及立法の許容範囲逸脱性が認められた。「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既に予定されていて、納税者側にもそのことが予想され、法的安定性を著しく害しないような場合に限って許されるものと解すべきところ、本件改正規定（布令 17 号改正 3 号）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る」と判示した⁵⁰⁾

このように、物品税法に対する立法や布令による改正によってその性格や構成が複雑になり、執行のうえで困難をきたす面が出てきたため、条文を全面的に整備し、1964 年に全面改正を行った（立法 48 号）。その後 4 回の改正を経ているが、本土復帰まで施行された物品税法の母体であり、民立法一本建となった。課税物件は、「課税物品表に掲げる物品で輸入されるものには、物品税を課する」（第 1 条）とされ、島内生産品をすべて物品税法の適用から除外した。保護関税的性格が明確にされたことになる⁵¹⁾

50) 遡及立法の違法性を認めた当該事例につき、金子宏「ルール・オブ・ローと日本の租税法（抄訳）」税研 185 号（2016）107 頁。

V 再更正の場合の救済請求と訴えの対象

1 琉球上訴裁判所法人税審査決定等取消請求事件（1967年9月22日判決）

復帰前の沖縄には国税通則法にあたる法律はなく、したがって、国税不服審判所制度もなかった。課税処分不服がある場合の手続は、所得税法、法人税法、租税徴収法に個別に規定されていた。まず、税務署長に対し再調査の請求を行う。再調査の決定に対し更に異議がある場合には、主税局長に審査請求を行うことになる⁵¹⁾

沖縄でも申告納税制度が採られており（法人税法30条）、同法40条において更正の規定が、同法42条において再更正の規定が設けられていた。法人税法における課税標準または法人税額について再更正がある場合の当初更正に対する救済と訴えの対象が争点となったのが、以下論ずるところの法人税審査決定等取消請求事件である（琉球上訴裁判所1967年9月22日判決（1966年（ヲ）第56号）⁵²⁾）

那覇税務署長は、原告会社の1957事業年度分および1958事業年度分の所得金額の更正処分を1961年3月6日付けで行った。原告は当該更正処分に対し、再調査請求をなしたところ、那覇税務署長は徴収官をして1961年7月7日および10日から12日までの4日間にわたり、実地調査をなし、これによって請求を棄却する決定をなすと同時に再更正処分を行った（1961年10月20日）。原告会社は、再調査決定および再更正につき、審査請求および再調査請求をなした（1961年10月21日）ところ、被告主税局長は1964年8月13日、請求を棄却する決定をなした。

51) それでも、物品税法は、布令税法の影響を強く残しており、高級品・奢侈品の税率は非常に低いのにに対し、生活必需品的なものにかなりの課税を行うという変則的なものになっている。北野弘久「復帰対策要綱と税・財政」法律時報43巻13号（1971）146頁。

52) 本永寛昭＝平良恵三＝石島弘「租税・財政」法律時報43巻13号（1971）264頁、石島弘「復帰措置法と税制」法律時報44巻6号（1972）53頁。

53) 判示事項には、「所得税法63条の規定は、法人税法に類推適用されるか」という論点もあるが、本稿では省略する。

原告主張のうち、訴えの対象に関する点は以下の通りである。

- (1)再調査請求に基づく調査機関は再調査に対する調査機関とは別個独立の機関でなすべきであるにかかわらず、那覇税務署長は同一徴税官が再調査請求に基づく調査により得た資料をそのまま再更正処分に必要な資料として使用したので、再更正は違法な処分である。
- (2)更正に対する不服申立として再調査請求は、その不服申立事項の範囲に限定すべきであるにかかわらず、取消変更を求めなかった事項についても税務署長の調査権が及ぶとすることは不告不理の原則に違背するものであるから、右原則に反してなされた調査資料に基づく再更正は違法である。
- (3)再調査請求の係属中に再更正の意思決定が、再調査決定よりも先になされているから、当初の更正は右の再更正によって失効し、消滅した。それであるから、当初の更正に対してのみ再調査決定がなされたので、右決定は対象を欠く不適法かつ違法な処分である。

狭義の訴えの利益、すなわち、更正処分と再更正処分との関係につき、第一審判決（中央巡回裁判所 1966 年 5 月 31 日）においても、上告審判決（琉球上訴裁判所 1967 年 9 月 22 日）においても、以下 2 で論ずる 3 説のうち、「吸収説（消滅説）」を採っている。

「更正の後の再更正は、更正後の調査により、当初の更正に誤りがあることが判明した結果、これに基づき、当初の更正を覆すと同時に、これに代わって正しいものと判断された所得金額または法人税額を認定し直すものであるので、再更正によって当初の更正は当然その効力を失い、消滅するものと考ええる。」（第一審判決）

「更正と再更正の相互関係は、更正をなすにおいては申告が、次いで再更正をなすにおいては更正が、それぞれ前提となって、段階的に課税標準または税額が是正されるものである。本件についてみるに、原判決が、再更正によって当初の更正は当然にその効力を失い、消滅すると判示したことは、前説示のとおり、更正に対して再更正がなされた場合においては、訴訟上その救済請求は

再更正に対してのみ許されるべきであるとの趣旨と解されるのであるから、原判決に所論の違法はない。」（上告審判決）

「再更正をなすにおいては、右更正に対する再調査請求のための調査をも右確定のための資料に供し得ることは当然のことで、両者を別個独立の徴税官吏でなさなければならないとする法規上ないし機能上の根拠はない。」（上告審判決）

なお、本件では、再調査決定の理由附記の不備も論点となっている。理由不備がその後の審査決定によって治癒されることがないとすれば、再調査決定は、これを理由として本来取り消されるべきものであるが、再調査請求の対象たる更正が既に消滅した以上、再調査決定を取り消す訴えの利益もないとして、消滅説を前提として理由不備の違法は問わないとの判断を下している。

吸収説（消滅説）が採られた判例として、以下2で論ずる「まからずや事件」が有名であるが、当該最判以前から判例は消滅説を採っていた（最判 1957（昭和 32）年 9 月 19 日民集 11 卷 9 号 1608 頁）。まからずや事件最高裁判決の 3 日後に判示された上記琉球上訴裁判所判決の判旨もほぼ同様である。解釈においても本土法の影響がうかがえる。

というのは、復帰前の沖縄の司法制度下の裁判官は、沖縄の司法試験を受けた後、最高裁判所司法研修所で委託研修生として研修を終えて間もない若手の判事達で占められていた⁵⁴⁾判事は、前例判決として上記最判 1957（昭和 32）年 9 月 19 日を参照したものと思われる。原告側は、上訴理由において、消滅説を採らない論拠として、国税通則法 29 条をあげている（これは「併存説」の論拠である）。再更正のための調査は、別個独立の徴税官吏によってなされなければならない論拠として、明文規定はないが、学説の主張（須貝修一・税理 65 年 12 月号 22 頁）に依拠している。弁護士も同様に、本土法の判例・学説を論拠としていたことになる。

このように、復帰前の立法院による税法は、布令税法の影響を受けつつも、

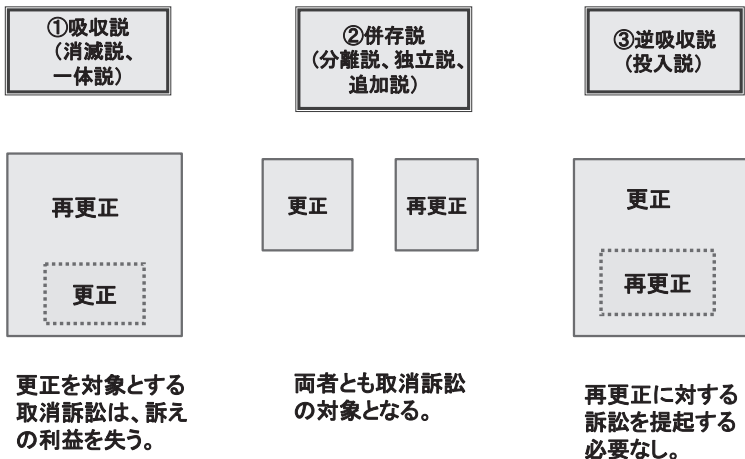
54) 1972 年現在、那覇地方裁判所の 29 名の判事のうち、本土法下の資格を有している者は皆無であった。佐久川・前掲注 36) 55 頁。

本土税法に近づけようとする立法であった。復帰により税負担が重くならないような立法的配慮も求められた。同時に、その解釈においても、法曹は本土の影響を受けていたことがうかがえる。

2 権利救済および訴えの利益 —— まからずや事件との比較

申告納税制度のもと、納税者の申告に誤りがあった場合、課税庁は更正処分を行う。更正処分を不服として取消訴訟が提訴され、その審理中、隠し所得等が見つかり、再更正がなされた場合、再更正に対しても取消訴訟を提起する必要があるか。それとも、再更正に対する取消訴訟を提起するまでもなく、更正に対する訴訟の中に自動的に更正に対する不服が含まれることになるのか。このような場合の更正と再更正の関係については、これまで以下の3説に分かれ議論されていた（【図表V－1】参照）。

【図表V－1】更正と再更正の関係に関する3学説（①吸収説、②併存説、③逆吸収説）



裁判例は、従来から、再更正によって当初更正は消滅し、当初更正は再更正に吸収され、更正の取消を求める訴えは対象を欠き不適法であるとする①吸収説（消滅説・一体説）の立場をとっている。まからずや事件最判 1967（昭和

42) 年9月19日民集21巻7号1828頁⁵⁵⁾も同様である。原告は理由不備の違法等があることを主張して、第一次更正処分の取消訴訟を提起した。ところが、係属中に、所得金額を原告の申告通りにする旨の再更正とその理由を明記した再々更正を一通の封筒に同封して送付した（第一次更正処分が理由附記を欠く瑕疵を有することを認め、形式上これを白紙にもどしたのが再々更正処分ということになる）。

一審、控訴審、最高裁ともに、再更正によって、更正処分が消滅したとして訴えを棄却した。これに対し、当該事件の最高裁判事であった田中二郎が唱えた反対意見が、③逆吸収説（投入説）である。更正処分の取消訴訟の本質をどう考えるべきかにつき、「税務訴訟は、申告額を上回る課税処分により生じた違法状態の排除を目的とする訴訟なので、再更正は当然自動的に更正処分の取消訴訟に含まれる」と解した⁵⁶⁾

「この訴訟の本来の狙いに即して実質的に解釈すれば、確定申告額の正当性を主張する納税者たる原告は、更正処分によって正当な納税額を超える課税をされたことに対して、当該更正処分を形式上の手掛かりとして、実質的に当該更正処分による課税の違法を主張し、その違法状態の排除を求めているものにほかならない」から、「再更正をしても、当初更正により確保した税額が消滅することはなく、しかも、当初更正に対して訴えが提起されている場合には、訴えの追加的併合や変更をするまでもなく、再更正に対する不服は、当初更正に対する訴訟に含まれる」との理論である⁵⁷⁾

学説上は、更正処分と再更正処分は各々独立して併存するため、両者とも取消訴訟の対象となるとする②併存説（分離説・独立説・追加説）が通説的な地

55) 判批として、小幡純子・租税判例百選〔第6版〕(2016) 224～225頁、占部裕典・行政判例百選〔第7版〕(2017) 356～357頁。

56) 田中二郎「抗告訴訟の本質」同『司法権の限界』(弘文堂、1976(オンデマンド版)) 73～85頁。金子・前掲注18) 1038頁は、「この見解は、訴訟の局面に関する限り、納税者の利益に最もよく合致する考えである」としている。

57) 南博方「戦後行政法の承継と超克」一橋法学7巻2号(2008) 193～194頁、原田大樹「取消訴訟の審理と判決効」法学教室455号(2018) 84～85頁。

位を占めている。金子は、「本質論としては、①吸収説（消滅説）が正当で、実態に合致しているが、現行法の解釈としては、②併存説が妥当する。争訟レベルでは再更正があっても、当初更正はその存在を失わず、その取消しを求める訴えの利益は失われない」とする⁵⁸⁾その論拠としては、昭和37年制定の国税通則法29条1項が「増額の更正または再更正は既に確定した納付すべき税額に係る部分の国税についての納税義務に影響を及ぼさない」と定めていること等をあげている。

納税者の不利益にならないよう、争訟上の技術的配慮を行う必要が生じることになる。①吸収説に立つ場合にも、訴えの変更を自由に認め、出訴期間、不服申立前置等の要件をクリアできれば納税者の救済に欠けることにならず、納税者は、再更正に対する取消訴訟において、当初更正についての手続・内容の瑕疵を主張することも可能となる⁵⁹⁾実際の審理においては、当初の更正・決定を選択して取消訴訟を提起した納税者においても例外なく、増額更正処分を取消しの対象とする訴えの変更に応じているようであり、実務上は一応の解決をみていると評されている⁶⁰⁾

①吸収説と②併存説の対立は、訴訟物についての「総額主義」か「争点主義」か、という問題にも関係する。前者は、訴訟物は当該更正処分の取消原因としての違法、すなわち処分の主体・内容・手続・方式等のすべての面における違法であり、更正処分の違法一般であるとする。後者は、個々の具体的違法事由が訴訟物であると解するものである。

最判1981（昭和56）年7月14日（民集35巻5号901頁）は、総額主義に立って、処分理由の差替えを柔軟に認め、課税標準または税額が客観的に存在すれば、当該処分は適法であるとしている。ということは、総額主義に立つ限りは、理由附記といった手続面の厳格化が要求されることになろう。

以上のように、1967年琉球上級裁判所判決、および、まからずや事件最高裁

58) 金子・前掲注18) 1037頁。

59) 小幡・前掲注55) 225頁。

60) 占部裕典『租税法と行政法の交錯』（慈学社、2015）248頁。

判決が出てから半世紀が経過した現在においても、当時の争点（訴えの対象）に対する講学上の議論や実務上の対応は続いている。納税者・原告への手続的配慮は、行政手続法制定（1994年）、行政事件訴訟法改正（2004年）、数次にわたる国税通則法改正という立法レベルの整備によって格段に進んできている。本土復帰によって、それまでの沖縄法制と本土法との連続性が分断されてしまったわけではない。

Ⅵ むすびにかえて

沖縄は不思議な島である。亜熱帯の植生も、上空を米軍機が飛行する日常も、本土とはかけ離れた風景である。それは、特殊な地理的位置や琉球王国の存在という文化的特異性にもよるが、戦後27年にわたってアメリカの占領下にあり、日本国憲法が適用されなかったという負の側面によるところが大きいと思われる。本稿では、27年間にわたる日本主権の喪失状態が、占領下そして復帰後の法制に与えた影響につき検討した。

本稿で取り上げた4つの論点につき、結論として言えることは以下の通りである。

まず、沖縄戦により戸籍制度や登記制度が破壊され、さらに広大な軍用地が接収されたことは、割当土地や軍用地代問題を引き起こしたことになる。本土復帰後に争われた伊江島補助飛行場反戦地主所得税訴訟は「管理支配基準」が適用された判例として有名である。当該事例に関して、収益の計上時期に関する理論のみで割り切れるのか、反戦地主に対する補償金と契約地主に対する地代とは実質的に同等であり、両者間の公平性も考慮要因とすべきではないかとの疑問を呈したい。

戦後も続いた旧民法は、形式上は1957年1月1日に新民法に置き換わったが、それでも慣習としての男系家督相続は、トートメー承継として門中制度とともに残った。門中は権利能力なき社団と判示されたが、しかしながら、近代的な団体ではない。したがって、団体財産を個人名で登記せざるを得ないこ

とに伴う問題や、家督相続の慣習を引きずり、女性が門中を相続（承継）しづらいという実際上の問題が残っている。

琉球上訴裁判所が、物品税法に列挙されていないサンマに課税したことに対し、原告勝訴の判決を下した（第一次サンマ事件）その日に、米国民政府は高等弁務官布令 17 号改正 3 号を公布し、遡及的合法化を図ろうとした。そして琉球上訴裁判所で係属中の「第二次サンマ事件」に対し、米国民政府裁判所への移送命令を行ったことは、日本国憲法が施行されていない占領地における（琉球政府による）司法権の限界および租税法律主義の欠点を示したことになる。

手続法に関して国税通則法はなかったが、個別法において不服申立制度が整えられていた。上訴裁判所で示された更正や再更正の場合の権利救済や訴えの利益に関する解釈は、本土で示された判例の立場と同様であった。これは当時の沖縄の法曹も最高裁判所司法研修所で委託研修を受け、学説や判例も日本法を参照していたことによる影響が大きいと言えよう。

本土復帰によってそれまでの沖縄法制や司法制度が分断されてしまったわけではない。不接合部分もあるが、連続性も保持している。復帰前・復帰後の沖縄での立法・司法は、沖縄独自の慣習の影響や占領地ゆえの特異性をもちながらも、今日的論点についての連続性は決して遮断されていない。