【寄稿】

挑戦をうける土地公概念立法

—韓国における土地超過利得税法の憲法不合致決定の要旨—

徐 元 宇*
宋 賢 富**

はじめに

宅地所有上限に関する法律、開発利益還収に関する法律とともにいわゆる土地公概念関連立法のひとつである土地超過利得税法（以下土超税法という）について、さる7月29日、韓国の憲法裁判所は、これを憲法に合致しないという決定を下し多大な波紋をおこしている。金泳三政権発足以来、規制緩和と民間の活性化に重点をおく新経済政策の下で、この決定は80年代後半以降の土地問題に関する基本政策として積極的に推進してきた土地公概念制度について懸念を示すものないしはその行き過ぎに対するブレーキをかけるものではないかと、非常な関心の的となっている。

この法律は遊休土地及び非業務用土地のごとく、主に地価上昇利益を期待して保有している土地が各種開発事業や社会・経済的要因により正常地価上昇率を超過して上昇した場合、その所有者が得る超過地価上昇利益の一定分を保有段階で土地超過利得税として徴収するものである。これにより現行譲渡所得税が実現された開発利益を課税対象とすることによる開発利益還元制度としての限界性を補完し、地価上昇によって得た資本利益に対する課税を強化して、経済・社会の公共性と衡平性を高めるとともに地価安定及び土地の効率的利

用を促進しようとするものである。課税対象土地は地価上昇利益を主な目的として保有しているとみなされる遊休土地等で、具体的基準は大統領令（日本の政令にあたる）で定められているが、原則として事業等の固有目的に直接使用する土地は課税対象土地から除外される。地価上昇分のうち、コストに相当する部分を控除したうえで、正常な地価上昇率（公示地価の全国平均）を上回る部分を開発利益とし、その50%を土地超過利得税として土地所有者から徴収する。開発利益還元方策としては、最も明快なものであると一般に評価されているが、その分、利害関係者の強硬な集团的租税抵抗の対象となっていた。

土超税法に対する憲法裁判所の不合致決定により、政府は土超税法の全面改正を余儀なくされた。憲法裁判所の憲法不合致決定とは、憲法裁判所に明定されていない判例上の変形決定の一種であるが、単純違憲決定のごとく宣言と同時に法律が無効として自動廃案されるのではなく、法律の形式的な効力だけでは暫定的に認めるが、一定の期間以内にその法律を改正もしくは代替立法措置をとるよう、行政・立法当局に求めるものであり、実質的には違憲決定に準ずるものである。憲法裁判所が全面違憲決定をせず憲法不合致の変形決定を選択したのは違憲与否についての「法律的判断」と

* (Suh, Won-Woo・正会員 ソウル大学校法科大学教授) ** (Soug, Hyun Boo・正会員 東京工業大学大学院)

社会・経済的混乱を最小限にすべきであるとの「現実的考慮」の両者を折衷した結果とみなされている。憲法裁判所が1991年5月、土超税法に対する最初の憲法訴願が提起されてから以後3年余りが経過するまで決定を見送ってきたのも、あまりに社会的波紋が大きい事案であったためであった。

主務官庁である財務部当局は不動産投機の再燃の可能性がなくなる以上、土超税法自体は存続させるが、憲法裁判所により指摘された事項は法改正に反映するよう努力すべく現在その改正作業に着手しているところである。

以下は憲法裁判所による「土超税法憲法不合法」決定文の要旨である。

〔判決の要旨〕

1. 土超税制度自体の憲法的正当性に関する問題

未実現資本利得に対する課税が憲法上の租税概念と矛盾するものとはまではいえないが、未実現利得は現実的に支配・管理・処分できる状態にはないという特性ゆえに、これを課税対象にするためには前もって解決されねばならない諸問題があり、実際このような課税制度がうまく定着している立法例を見出すことも容易ではない。従って、未実現利得に対する課税制度ははなはだ例外的な制度であり、その採用には慎重を期さなければならない。

2. 現行土超税法上の諸問題に関する具体的検討

1) 課税標準（土超税法第11条）

(1) 土超税法の基準時価の問題

土超税法の基準時価は国民の納税義務の成否及び範囲と直接的な関係を持つ重要な事項であるため、これを下位法規に白紙委任すべきでなく、枠組みだけでも土超税法自体に直接規定をおかねばならないのにもかかわらず、その規定がその基準時価の定義を全般的に大統領令に委ねているのは憲法上の租税法主義もしくは委任立法の範囲を具体的に定めるように規定している憲法第75条の趣旨に反するが、未だ、大部分の税法規定がその基準時価を土超税法のごとく単に施行令に委任し

ておく方式を取っている。これは我々の古き立法慣例と言いうるほど凝りかたまってしまったのであるが、このような状況でその条項を無効化する場合、税制全般に関する一大混乱をかもしかねないことになるだろう。従って、この条項に関しては違憲宣言決定をするかわり、これを早急に改正するよう促すだけにする。

(2) 地価算定に対する問題

土超税課税対象利得の計測が適正であるかどうかは、結局標準地公示地価の適正性、個別土地地価算定の基準になる標準地選択の適正性及び標準地の公示地価を参酌した個別地価算定方法の適正さにかかっている。

しかし、現在では、全国の標準地数（30万筆地）が少なく標準地選択の幅がはなはだしく狭いので、このような標準地選択幅の狭小により生ずることになる個別筆地評価上の不合理性を補完するためには、専門的知識を持った評価人による作業遂行がその必須の前提であるにもかかわらず、実際においては個別土地地価の調査・算定業務をこれといった専門的知識があるとはいえない下部行政機関の公務員が担当することになっている。

以上のような現行の行政実現の下では土地超過利得の計測手段の構造的な不備に因って土超税が利得に対する課税ではなく、元本に対する課税となる危険負担率が高くなり、結局憲法が保障している国民の財産権を不当に侵害する蓋然性が大きいといわざるを得ないため、我々は関係当局に対して地価算定関連法規の整備とともにこれに沿う行政の改善策を早急に講ずるよう促さざるを得ない。

(3) 地価騰落に伴う問題

土超税は3年間で課税期間として課税する制度であり、売買の意思なくして多くの課税期間にわたり長期間土地を保有する場合、全体保有期間の間の地価の変動状況に対処することに関しては何らの補充規定を置いていない。その結果、長期間にわたって地価の高騰と下落が反覆する場合、最

初課税期間開始日の地価と比較するときには何らの土地超過利得がない場合にも、その課税期間に対する土超税を負担せざるを得ない不合理な結果が生ずることになる。これは土超税課税により元本自体がおかされることになり、利得に対する課税である土超税の本質にも反することになり、憲法第23条が定めている私有財産権保障の趣旨に違反する。

2) 税率（土超税法第12条）

土超税はその計測の客観性の保証がはなはだしく困難な未実現利得を課税対象にするため、土超税の税率を現行法のごとく高率にした場合には、ややもすれば架空利得に対する課税となり、元本蚕食にもとづく財産権侵害の恐れがある。そして、少なくとも土超税のごとき利得に対する租税においては、租税の垂直的公平を保ち、所得水準が他の国民の間で実質的な平等を図るべきであるばかりでなく、土超税はある意味では譲渡所得税の予納的性質をもつものであるにもかかわらず、あえて土超税の税率体系を単一比例税にしたのは、所得が多い納税者と所得が少ない納税者間の実質的な平等を阻害するものである。

3) 遊休土地の範囲（土超税法第8条）

宅地所有上限に関する法律は各国民に一定の面積内の土地を世帯別に均等に所有できることをその目的としている。一方、国民各自の経済的能力によっては、将来住宅を所有するために、とりあえず宅地だけを確保しておく必要がある場合もありうるが、土地の効率的利用と言う側面のみ過度に強調すれば、さしあたり土地利用に汲々な無計画的、無秩序な建築行為が濫発する結果が生ずることになる。

しかるに、土超税法は当該土地が上記法律による所有制限範囲内の宅地であるか、否かを問わず土超税課税の可否を決定することになっているが、これは上記の法律と立法体系的にも調和を成していないばかりでなく憲法が保障している人間らしき生活を営む権利と憲法上、国家の社会保障・社

会福祉増進義務及び国家の快適な住居生活保障義務にも違背する。

4) 賃貸土地（土超税法第8条第1項第13号）

土超税法第8条第1項第13号は賃貸土地を原則的に遊休土地等に該当すると規定しながら何ら基準または範囲に関する制限もせず“大統領令で定める土地”を遊休土地等の範囲から除外できるように規定している。これは国民に対する納税義務の賦課可否自体が立法権による何らの統制なしに行政権によって左右されるようにしたものであり、憲法上の委任立法原則及び租税法律主義と衝突するものである。

しかも、土地所有者が自ら使用していないという理由だけで他の土地所有者と比べ、法上の不利な処分を受けることができるようにしている上記の規定は、憲法上の根拠なく土地賃貸人を差別することであり、土地所有者と賃借人間の資本の自由な結合を妨害することによって、個人と企業の経済上の自由と創意を尊重することを基本とする韓国憲法上の経済秩序にも合致しない。

5) 譲渡所得税での控除問題

土超税は譲渡所得税と同じ所得税の一種であり、その課税対象も譲渡所得税の課税対象の一部と完全に重複し、両税の目的もまた類似しているため、ある意味では土超税が譲渡所得税の予納的性格を持つものであるとみることが相当であるのにもかかわらず、土超税法第26条第1項と第4項が土超税額の全額を譲渡所得税から控除しないように規定したのは租税法律主義にいう実質課税の原則に反する。

3. 結論

以上のごとく土超税法中一部は憲法に違反し、一部は憲法に合致せず改正立法を求める対象であるため、原則的に上記規定等に対して、それぞれ違憲、立法要請等の決定をすべきである。しかし、上記の各違憲的な規定等のうち、地価に関する第11条第22項と税率に関する第12条はすべて土超税

制度の基本要素であって、そのうちの一条項たりとも違憲決定によりその効力を喪失するならば土超税法全部を施行することができなくなるため、この事件においては憲法裁判所第45条但書規定により土超税全部に対して違憲決定を宣告せざるを得ない。

ある法律に対して単なる違憲決定が宣告されれば、その法律はその時からその効力を喪失することになり、それ以上有効な法律として存在できないのが原則である。しかし、土超税法は開発利益還収に関する法律及びその他の税法との間に構造的・内容的な連係を持っており、直ちにこれを無効とすれば法制及び財政両面にわたって少なくない法的混乱または空白を招く恐れがあり、前述の違憲的な規定等を再び合憲的に調整する任務は立法者の裁量に属する事項であり、立法者はこの決定の趣旨に沿ってこれから違憲として宣告された税法構造を改めて調整し、土超税法を継続して施行することもでき、廃止することもできるであろう。

そして、ここで直ちに土超税法に対する単純違憲決定を宣告すれば、いわゆる“当該事件”関係者らはこの決定の効力が及ぶ結果、違憲決定の利益をうけることになるが、相対的に現行法による既発生土超税を全額納税しながらも何ら異議を提起していない多数の納税者に対する関係においては衡平の問題を深化させる結果を招くものである。

従って、当裁判所は“立法者が土超税法を少なくともこの決定において明らかにした違憲理由に合わせた新たな改正もしくは廃止とする時まで、裁判所その他国家機関は現行土超税法をこれ以上適用・施行できないように中止すべきであるが、その形式的存在だけを暫定的に維持するようにするため”この事件において土超税法に対する「単純違憲無効決定」を宣告せず憲法裁判所法第47条第2項本文の“効力喪失”を制限的に適用する変形違憲決定としての「憲法不合致」を宣言するところである。この決定は関与裁判官全員の意見一

致によったものである。(1994.7.29)

一 追 記

土超税は去る1991年と1992年の2回にわたって地価が急騰した邑・面・洞（日本の市町村にあたる）を対象として（地価急騰地域）予定課税された。1991年には189個地域において地価上昇が全国の1.5倍（30.87%）を超過した遊休土地所有者23,381人に対して、4,630億ウオンが課税された。次いで1992年には地価安定により課税対象が大幅に減り45個地域において地価上昇が19.7%を超過して遊休土地所有者4,103人に対し、341億ウオンを賦課したにすぎない。一方、1993年には全国の遊休土地を対象にはじめての定期課税が行われ、過去3年間（1990.1～1992.12）地価上昇が44.53%を超過した遊休土地所有者94,147人に9,477億ウオンが課税された。

これらの該当者は全国民の0.2%にすぎない極めて少数であり、しかも土超税は地価上昇が特に目立った特定時期以外には日常的に国民の経済活動または財産権行使にあまり影響を及ぼさないものと認識されていた。

しかし、このたびの土超税法に対する憲法不合致決定は、たとえひとつの特定税制に関するものであるとしても、それが土地政策全般に及ぼす波及効果は決して無視できないものである。特に、類似の政策的背景を持って運用されている土地公概念関連の他の法律等、例えば宅地所有上限に関する法律、開発利益還収に関する法律、地価公示法等は保守的視角に立ち、私有財産権の侵害法制であるとの主張が一部で強く主張されている。その一方、新政権の新経済政策が過去のごとき強力な政府介入をできるかぎり減らし、民間の創意力と活力を最大限活用することに心がける規制緩和の最近の一般的基調の下で、韓国の土地政策におけるいわゆる土地公概念制度がこれからいかなる挑戦をうけ、それをいかに聡明に克服していくべきかが最大の課題となっているのである。