

大阪学院大学

経 済 論 集

第32卷第1・2号

日高政浩先生 追悼号

2018年12月

大阪学院大学 経済学会

日高政浩先生
追 悼 号



日高政浩先生遺影

献 辞

日高政浩先生は平成29年9月にご逝去されました。直前まで元気なお姿を拝見しておりましたので、一報を伺った際には、経済学部関係者をはじめとして大学教職員の皆が虚をつかれたような驚きと、大変深い悲しみに包まれました。

個人的なエピソードを申し上げることをお許し下さい。本学経済学部の就職1年目（1999年）に、緊張した面持ちで定期試験監督に向かおうとする私に、たまたま別教室の試験監督に向かわれる日高先生が「私も勝手が分からず最初は緊張しました」と何気ない言葉をかけてくださり、ふと気持ちが楽になったことを覚えております。その後、日高先生とはカリキュラム改革委員会や本学経済学会において、プロジェクトや論文集の編集作業で大変お世話になりました。委員長や会長の重責を担われた先生が、一介の委員の私の発言にも真摯に耳を傾けてくださり、様々な場面でいろいろと尽力していただいたことに大変感謝しております。日高先生のお気遣いと大らかな懐の広さは、まさにリーダーとしてのお人柄でした。

日高先生は、鳥根県にお生まれになり、昭和62年に大阪大学経済学部をご卒業後、同大学院経済学研究科博士前期課程および博士後期課程に進まれました。その後、平成2年に大阪大学経済学部助手として赴任され、平成3年に山口大学経済学部助手・専任講師・助教授を歴任、平成8年に大阪学院大学経済学部にて助教授として赴任されました。こののち、経済学部教授となられ、さらに大学院研究科長を務められ、本学の経済学部、また大学院経済学研究科において、学部生の教育と大学院生の研究指導の2つを長年行ってこられました。さらに、平成19年にはオーストラリアのMonash大学において在外研究もなされ、国内外において積極的な研究活動を行われました。講義では、財政学、地方財政論、社会保障論の分野を主担当科目とされ、公務員を目指す学部学生や税理士を目指す大学院生の主要科目の教育を行ってこられました。

先生は、教育の分野のみならずご研究においても精力的に成果を上げられてこられました。『財政学』（平成8年）、『APECの経済と税制』（平成9年）、『企業税制改革』（平成12年）、『社会保障と世代・公正』（平成14年）、『医療と経済』（平成28年）などのご著書や数多くの学術論文があります。特に、制度面の考察と同時に、厳密な計量経済学モデルを用いた数量分析も行い、多角的にアプローチする先生の研究姿勢には見習うべきものが多くあります。また、社会活動にも従事され、高槻市行財政改革懇話会委員、同推進委員会委員、吹田市国民健康保険運営協議会公益代表委員、吹田市市税審議会委員も務められました。

日高先生は、今後の経済学部を背負って立つ中心的役割を担われる教員だと皆が認識しておりましたが、誠に残念ながらそのお姿を拝見することは叶いませんでした。いわゆる「2018年問題」と呼ばれる18歳人口の急減による教育環境の激変が始まりましたが、これは残された我々に課された使命として、その責を果たしていかなければなりません。

最後になりましたが、本号には、日高先生の研究分野に近い先生をはじめとしてご寄稿いただきました。本号を日高先生に捧げたいと思います。

平成30年12月

大阪学院大学経済学会会長 松 木 隆

目次

献辞 松木 隆

論説

租税法上の不確定概念序説 紙 博文 1

多数決 - 単峰的選好を用いた社会厚生関数による
特徴づけ - 加 茂 知 幸 49
入 谷 純

企業に対する学生の関心とインターンシップとの関係
- 3年間のインターンシップ活動同行とアンケート調査からの考察 - ... 佐 野 薫 77

2 地域における政治的圧力行動と効率性 生 川 貴 一 95

研究ノート

国境調整税 (DBCFT) と国際租税戦略 村 上 睦 107

日高政浩先生のご略歴とご業績

租税法上の不確定概念序説

紙 博 文

要 約

本稿の目的は、不確定概念を適用が、租税法の実定法上、不確定概念が必要ならざることを明らかにし、課税庁が当該不確定概念を適用するにあたり、どのような考えをもってそれを解釈し適用するのか、また、解釈する範囲はどの程度まで許されるのか、すなわち課税庁の「裁量の及ぶ範囲」であるが、それらを解明するための一助をなすことにある。

本稿では、不確定概念の項目をその用途により4分類（A：納税義務者側の事実及び正当性を問うもの、B：状況（状態）の程度を示すもの、C：時間的な程度を示すもの、D：用語の意味内容を問うもの）して考察している。

そして、それらを解釈する判断基準は、次のような項目であるとしている。

- ① 納税負担が著しく不公平になってはいないか
- ② 経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力を持つ納税者によって当該不確定概念が不当に歪められていないか
- ③ 法令による形式的な判断より、実質的な経済的行為という見地から経済人としてあるまじき不合理、不自然な解釈がなされてはいないか

なお、「裁量」については、経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力、納税者間の課税計算が不公平、これらの3要素を総合的に判断したところに認められる。

キーワード：不確定概念、裁量、経済的事実、実定法、節税効果、納税義務者
JEL分類番号：K34.

はじめに

1. 不確定概念の意義
2. 不確定概念の内容
3. 行政裁量と不確定概念
4. 不確定概念を考察するための周辺項目
5. 不確定概念の事例
6. 租税法上の不確定概念

結び

はじめに

周知の通り、憲法84条は「租税法律主義」を宣言している。よって、租税実定法の解釈では、一般的には法文から離れた自由な解釈は許されないと考えられるべきで、そこに課税庁の「裁量」¹⁾は、ないといえる。

しかしながら、後述するように実際、租税実定法上、多くの「不確定概念」が存在していることも確かであり、そしてそれは結果として法規の文言や法文を通常用語例より拡張したり、また縮小したりする拡張解釈や縮小解釈、さらには類推解釈という「裁量」の余地を課税庁に与え、租税法律主義の見地からは許されるべきではない状況を招くことが多々みうけられる²⁾。その理由は、現代社会における複雑な経済行為、さらに個人の様々な経済（人間）行動（活動）から、租税法がそれらの全ての経済行為・行動等を網羅的に把握し、課税要件、つまり、納税義務者、課税物件、課税標準、帰属（人的、期間的）、税率の要素をいうが³⁾、それらを明確に規定することが困難であるからである。

これらのことは酒井（[2013], 1-2頁）の次のような言葉からも明らかである。

「租税法律主義の下、議会で承認された法律のみ従って租税負担が義務付けられるという考え方に基づき、承認された法律の解釈は、できる限り厳格になされるべきであって、そこで使用される用語の意味内容をいたずらに拡張したり、縮小したりすることがあってはならないと解されています。このことは、租税法が財産権の侵害規範であるということからしても、また租税行政による恣意的課税の排除という見地からも承認される考え方でありましょう。そうであれば、法律の厳格な解釈適用の前提とし

-
- 1) ここでは課税庁の条文解釈であるから、それらは広義の行政裁量となるが、法律が一義的な文言によって明確な規定をおかないことから、行政に認められるであろう“判断の余地”を指すとされる。以上、芝池（[2010], 68頁）。
 - 2) 清永（[2011], 35頁）。
 - 3) 清永（[2011], 65頁）。

て、課税要件がすべて明確に法律に規定されることが必要となるはずですが、租税法が対象とする経済事象は多様であり、また流動的なものですから、法律の規定のみをもってすべての課税ルールを規律することは困難であるといわざるを得ません。

…租税法の解釈適用が厳格にされなければならないとされている一方で、条文にはその意味するところが必ずしも明確とはいえないような用語（不確定概念）が用いられていることも少なくはありません。概念が判断の構成要素であることも少なくはありません。概念が判断の構成要素であることに思いを致せば、これは、厳格なる文理解釈が第一義的に優先されるべきとする租税法の解釈論において大いなる脅威であります。…（傍点は筆者）」

一般に、条文の解釈には学理解釈として、条文をその文言通りに解釈する文理解釈とそれが難しい場合、条文の趣旨・目的を参照しながら合理的に解釈する趣旨（論理）解釈とあるが⁴⁾、上述した不確定概念はこうした学理解釈を超えた存在であり、租税法上の大きな“壁”である。

本稿の目的は、当該不確定概念について、その序説を述べることにある。ここでいう序説とは、租税法の実定法上、不確定概念が必要ならざることを明らかにし、課税庁が当該「不確定概念」を適用するにあたり、どのような考えを

4) 法律の条文は言葉でできているがその言葉の意味が必ずしも明確でない場合がある。その場合は、まずは、その条文の文言（文理）をよく読むことが必要となる。租税法は、そもそも侵害法規であり、法による強制力であるとはえ、国民の財産権から一方的な徴収をするものだから、租税法の条文を解釈する際には、文理解釈することが、まず、求められ、そう行うべきであるとされている。だが、条文の文言だけで、その意味を明らかにすることが困難な場合もある。そうした場合、その条文が制定された理由（立法趣旨）に立ち戻ること、この条文は“きっと、こういう意味であるであろう”と合理的な解釈をすることになる。これを趣旨解釈（論理解釈）という。租税法は文理解釈をその中心とするものの合理的な意味内容を解釈により確定させること、つまり当該条文の立法趣旨を明らかにしたうえで、その文言の意味内容を導く解釈そのものは可能である、と考えられている。以上、木川（[2014], 147-148頁）。

もってそれを解釈し適用するのか、また、解釈する範囲はどの程度まで許されるのか、すなわち課税庁の「裁量の及ぶ範囲」であるが、それらを解明するための一助をなすことにある。

1. 不確定概念の意義

租税法上の不確定概念の意義について、山本・守之会（[2004], 3頁）は次のような見解を述べている。

「…法令、通達には、さまざまな不確定概念が存在する。例えば、『相当程度』、『相当期間』、『不当に』、『正当な理由がある場合』、『著しい低下』、『おおむね』…などである。

租税法における課税要件明確主義の立場からすれば、これらの不確定概念の存在は問題があるが、かといって、法令に『○年以内』、『何%以内』というように具体的数値を示すと法規自体が硬直的になり、取引の背景を配慮した適正な法解釈ができなくなってしまう恐れがある。…（傍点は筆者）」

また、同様の見解は金子（[2014], 77-81頁）の次のような記述にもみることができる。

「…租税法においては、行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されない、と解すべきであり、また不確定概念（抽象的・多義的概念）用いることにも十分に慎重でなければならない。

もっとも、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度不可避であり、また必要もある。

たとえば、同族会社（法税2条⁵⁾10号）について、法は、その行為または

5) 「法人税法」を以下「法税」という。

計算でそれを容認した場合には税負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為または計算にかかわらず税額を計算することができる、旨を規定しているが、同族会社においては、所有と経営の分離している会社の場合と異なり、少数の株主のお手盛りにより税負担を減少させるような行為や計算を行うことが可能であり、また実際にもその例が多いから、税負担の公平を維持するため、同族会社の経営的合理性を欠いた行為または計算について、何らかの不確定概念のもとにその容認を認めることは、不合理であるとはいえない。…（傍点は筆者）

これら不確定概念の意義は次のように理解できる。すなわち、租税法上、課税庁の（自由）裁量を認める規定を設けることは認められず、また不確定概念を用いることも原則、十分に慎重でなくてはならない⁶⁾。しかしながら、法令に〇〇%以下・以上とか未滿等、具体的数値を用いれば、法規自体が硬直的になり取引の背景を考慮した適正な法解釈ができなくなってしまうことも確かである。したがって法の執行に際して、具体的事情を考慮するとともに租税負担の公平を維持するため、不確定概念を用いることは法解釈を容易にすることから不合理ではなく、不確定概念の意義もそこにある⁷⁾。

-
- 6) (自由) 裁量とは、行政行為の公益適合性に関する行政機関の独立の判断をいう。例えば、最高裁昭和53年10月4日大判決（マククリーン事件・民集32巻7号1223頁 判決要旨）においては、「…適当と認めるに足りる相当の理由の有無の判断についてそれが違法となるかどうかを審査するにあたっては、右判断が法務大臣の裁量権の行使とされたものであることを前提として、その判断の基礎とされた重要な事実¹⁾に誤認があること等により右判断が全く事実の基礎を欠くかどうか、又は事実²⁾に反する評価が明白に合理性を欠くこと等により右判断が社会通念に照らして著しく妥当性を欠くことが明らかであるかどうかについて審理し、それが認められる場合に限り、右判断が裁量権の範囲を超え又はその濫用があったものとして違法であるとする³⁾ことができる」とされる。つまり、(自由) 裁量処分が違法となるのは、その判断に重要な誤認があった場合、又それが社会通念に照らして著しく妥当性を欠いていると認める場合、その行為は裁量権の範囲を超え又はその濫用があったものとして違法であるとされる。
- 7) ここで「法規自体が硬直的」になる、とは、〇〇%以下、未滿と定めた場合、その数値をかいくぐるような行為がなされるため、そのためのパーセンテージをさらに定めなく

2. 不確定概念の内容

では、租税法上の不確定概念には具体的にどのような文言が、どのくらい法条のなかにあるのであろうか。

山本・守之会（[2004], 377-420頁）によれば『不確定概念』に該当する文言は、租税法上、おおよそ220項目も存在するという（国税通則法、所得税法、法人税法、相続税法、消費税法、租税特別措置法〔国税に関するもの〕、及びそれらの政令。しかし、不確定な文言であっても「必要な事項」のように政令、省令に委任され明確になっているものは除いてある）。

そのうち多くを占める具体的な「不確定概念」、上位15項目を選び出し、重複する内容も合わせて示すと次のようになる。

- ① 「やむ得ない事情」、「やむ得ない事由」、「やむ得ないと認める事情」、「やむ得ない必要」、「やむ得ないもの」、「やむ得ない理由」

234項目

- ② 「特殊関係者」、「特殊関係使用人」、「特殊な関係にある者」、「特殊な場合」、「特殊の関係」、「特殊の関係がある者」、「特殊の関係その他これに準ずる関係のある」、「特殊の関係のある会社」、「特殊の関係のある居住者」、「特殊の関係のある個人」、「特殊の関係のある使用人」、「特殊の関係のある内国法人」、「特殊の関係のある非居住者」、「特殊の関係のある法人」、「特殊の関係のあるもの」、「特殊の関係のある者」

91項目

- ③ 「遅滞なく」

83項目

てはならない。そして、それを定めると、またその数値をかいくぐることが生じてしまう。そうなるといわば“おっかけっこ”の状態となり規定を定めることができなくなってしまう。このため、ある程度の幅を持つ文言として“相当”“ある程度”といった文言が必要とされることは不可避ではない。

- ④ 「著しい損害」、「著しい損失」、「著しい損傷」、「著しいと認められるもの」、「著しい変化」、「著しく悪化」、「著しく寄与」、「著しく減少」、「著しく困難」

65項目

- ⑤ 「必要があるとき」、「必要があると認めるとき」、「必要と認められる」、「必要があると認める場合」、「必要があるもの」、「必要なもの」、「必要であると認められる場合」

49項目

- ⑥ 「困難であること」、「困難である場合」、「困難となる場合」、「困難であると認められる」、「困難と認められるもの」、「困難な事情」、「困難な状況にある」、「困難又は不相当とする事情」

47項目

- ⑦ 「相当期間」、「相当と認められる業績」、「相当と認められる金額」、「相当と認めるとき」、「相当と認める場合」

32項目

- ⑧ 「不当に減少」、「不相当とする特別な事情」、「不相当とする特別な事由」、

28項目

- ⑨ 「特別の事実」、「特別な事情」、「特別の事情がない」

26項目

- ⑩ 「特別の関係にある者」

25項目

- ⑪ 「相当の理由」、「相当のわきまえのある」

21項目

- ⑫ 「正当とする理由」、「正当な利益」、「正当な理由」、「正当な理由がなくて」、「正当な事由」

20項目

- ⑬ 「特別な事由」、「特別な場合」、「特別の必要」、「特別の利益」

17項目

- ⑭ 「合理的な方法」

16項目

- ⑮ 「公益増進に著しく」、「公益増進に寄与」、「公益増進に寄与するところが著しい」

13項目

行政法規で用いられている不確定概念は、一般に「公益上必要な…」という文言にみられるような終局目的を内容とする不確定概念と「正当な理由…」「不相当に高額な…」というような中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念があるが、上述した不確定概念をみると⑮の「公益増進に著しく」、「公益増進に寄与」を除き、そのほとんどが後者に属している⁸⁾。

なお、これら不確定概念を考える場合、わが国の「申告納税制度」のもとでは、成立した「納税義務」は納税者による申告、つまり納税者に「第一次判断権」の役割が与えられ、ここで、もし、納税者による申告がない場合あるいは納税義務者の申告が正しくない場合、課税庁に納税義務の「確定（決定）」について第二次的・補充的な役割が与えられており、課税庁が当該申告に対する

8) 金子（[2015]、80頁）によれば、不確定概念にも2種類のものがあるという。1つはその内容があまりにも一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であるため、公権力の恣意や乱用を招くおそれがあるものである。たとえば、「公益上必要のあるもの」、「景気対策上必要のあるとき」というような。終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念である。その場合、その規定は課税要件明確主義に反して無効になるであろう。これに対して、いま1つは、中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義は明確になしうるものである。したがって、それは、行政庁の自由裁量を求めるものではなく、具体的な場合が、それに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服するものである。それ故、この種の不確定概念を用いることは、その必要性和合理性が認められる限り課税要件明確主義に反するものではない。

課税処分を下すことになる⁹⁾。つまり、不確定概念の問題は、納税者による第一次的な判断(条文の解釈)と課税庁がなす「確定(決定)」との間に齟齬が生じた場合、課税庁の課税処分に従って納税義務の履行がなされるところにある¹⁰⁾。したがって、そうした齟齬が争点となり納税者による不服申立て、不服審判所での裁決、そして司法審査へと進むことになる¹¹⁾。

3. 行政裁量と不確定概念

「不確定概念」という文言は、主として行政法の領域にて使用されてきたものである¹²⁾。上述したように租税法における不確定概念の第一次判断権は納税者にあり、第二次的・補充的な確定(決定)行為は課税庁にあり、そこに行政庁の不確定概念に対する「裁量」が働く。本節では行政庁が持つ「裁量」に関して、裁量の存否、そしてそれが存在するならば、どの範囲まで行政庁に認められているのか、を考えてみたい。

高橋〔2009〕, 336-345頁)は、「裁量の存否」、又その「範囲」についての見解を述べているが、それらは次のように要約することができる¹³⁾。

9) 清永〔2014〕, 228頁)。

10) 清永〔2014〕, 196頁)。

11) 芝池〔1995〕, 11頁)は次のように述べている。「…申告納税制度においても納税義務の有権的認定は課税庁によって行われているのであり、納税義務者の第一次判断権なるものも、それは、単に時間的にまず納税者が自己の納税義務の内容について判断・申告する機会を与えられている、ということの意味するにとどまる。それは、行政処分ないし行政行為について語られる『行政庁の第一次判断権』とは異なり、何らかの尊重を要求し得るものではなく、課税庁の判断と異なる場合には、その更正によって、あっさりと覆されるものなのである。」

12) そもそも「租税法」は、「行政法」の各論として位置付けされている。

13) 「裁量」についての学説をみると、行政裁量に関しては3つの問題のレベルがあるという。すなわち、第1のレベルの問題には、裁量の本質に関する理解の相違、裁量の存在を行政行為のどの要素に求めるかの違い、要件裁量説は裁量行為と羁束行為との区別を要件規定の差異に求める、という3点があり、いわば区別基準のレベルの問題である。

- (1) ある単独の視点（文言、侵益か否か等）から裁量の存否、幅が一元的に定まるわけではなく、それを定めようとする場合、多様な視座から総合的に考慮しなければならない。
- (2) 裁量の存否、幅を考える場合、第一次的な判断材料となるのは、あくまでも法律の規定と当該行為の性質である。なお、当該行為の性質は、それが侵害行為か否かを問題としなければならない。つまり、当該行為に対する処分が国民に不利益に作用するものでなければ、司法の判断では比較的緩やかに「裁量」を肯定できると考えられるが、逆に、侵益的作用を持つ行為であれば、裁量を認める際にはより積極的な根拠が求められることになる。
- (3) 行為の性質から羈束の推定が働く場合にも、法律の規定と併せて裁量を理由づける視点として挙げることができるのが、政治的裁量と専門技術的裁量である。この内、政治的裁量として論じられてきたものは専ら外交政策上の判断が問われるケースあり、その範囲は限定的なものである。他方、専門技術的裁量については、その専門性に加えて、将来の事態に対する予測と結果に対する責任という観点から裁判所よりも行政の責任に委ねられているのが適当と考えられていること、また、専門技術的判断を行うための組織と手続きが行政に備えられていること等の要件が満たされてはじめて行政裁量の余地が認められる。

第2のレベルの問題は、裁量の有無の問題を、最終的に発給される行政行為の要件・効果に認められるか否かの視点からのみ取り扱うのは不十分であるとの認識に拠っている。例えば、判例が要件面における裁量を認めた場合、不確定概念を含む一定の基準の行政庁による適用が、基本的には司法審査に服する、だが、当該基準がその適用において多少の幅、すなわち判断余地を伴い、その点では司法審査が抑制されることもありうる。第3のレベルの問題は、裁量論の中心的な課題、つまり裁量の存否に関する問題である。但し、この課題は現在のところ個別領域における判例分析へと委ねられた結果、全体を把握するための概観を与えようとする作業が手薄になっていることから、包括的かつ詳細な検討は無理であるものの判断基準を構成するいくつかの重要な視点を抽出できる。以上、高橋（[2009], 323-333頁）。

- (4) 裁量の存否・範囲の問題について、裁判例・判例が如何なる基準で対処しているか、によって知ることができる。すなわち、裁量が認められる要素を区別したうえで、法律の規定、問題とされる要素の行政決定における位置づけ、当該要素における行政判断の性格（裁判所の救済に対する要請の強弱）、裁量を特別に理由づける視点（関係領域における自律的判断の尊重、外交問題、専門技術性その他の要素の結合）の存否等、多様な判断視角を総合的に考慮するなかで裁量の存否が決定されるのであり、その範囲についても、こうした総合的判断の延長線上にて決せられる。

このように“裁量の存否”については法律の規定等多様な判断視角を総合的に考慮することで決定されるが、その範囲については“総合的判断の延長線上にて決せられる”として、具体的な内容が明らかにされているわけではない。つまり、行政庁が下した裁量の判断は、最終的には司法の審査に委ねられることになるが、裁判所の判断能力も司法審査の基準やその方法の発展段階によって制約されるため、行政裁量の司法審査のあり方は次のような要素に依存することになるようである。すなわち、①法律の規定の仕方、②司法審査の基準および方法の形成状況、③法的救済の必要性の度合い、④行政の政策的・専門技術的判断の程度、である¹⁴⁾。

他方、行政庁の持つ裁量の“範囲”は、行政裁量のうち自由裁量については、裁量の踰越（範囲の逸脱）または濫用がある場合、裁判所は当該裁量の行使に統制を及ぼすことができるが、この場合、いかなる基準により、そしていかなる方法でこの裁量の踰越・濫用の存在を判断するのか、である。なお、これは逆にいえば、当該基準が明らかになることで行政庁に許される裁量の範囲も明らかになるはずである。つまり、通常、当該基準は条理ないし社会通念に求められるが、行政裁量の行使も憲法の拘束のもとにあることから裁量の踰越・濫用の判断基準も憲法との関連から考える必要がある。よって、行政裁量

14) 芝池（[2006], 80頁）。

の行使は一定の実体的基準に違背している場合、踰越・濫用があったこととして違法になるが、ここでの“実体的な基準”とは何を指しているのだろうか。

芝池（[2006], 82-84頁）は、①目的拘束の法理（恣意的報復的な目的からの裁量の行使は違法であるが、さらに裁量はそれを授權する法律の趣旨・目的にそって行使する）、②国民の権利・自由（行政機関に裁量が認められている場合でも、その行使は、憲法上・法律上認められる国民の権利・自由を不当に制限するものであってはならない）、③憲法原則及び条理・社会通念（行政裁量の行使は、さらに、憲法上の諸原則および条理ないし社会通念上の諸原則に違反するものであってはならない。この原則の代表的なものは、平等原則や比例原則である）、④義務の懈怠（明示的に定められたものではなくとも、何らかの法的根拠により裁量的権限を行使する行政機関に課せられた義務を怠れば、その裁量権行使は違法である）、という4つの項目を述べている。

なお、当該裁量行為に対する司法の審理は、その結果に対してのみならず、判断の過程にも及ぶが、それらは、行政機関が考慮すべきでない事項を考慮し、また、考慮すべき事項を考慮しないこと、そして考慮することにおいて認識や評価を誤ると違法な裁量行為となる¹⁵⁾。

以上のことから、(行政)“裁量の存否”、その“範囲”は次のように理解することができる。

- (1) 行政庁が持つ裁量の存否、範囲を考える場合、一次的な判断材料となるのは、あくまでも法律の規定と当該行為の性質である。そしてそれは多様な判断視角を総合的に考慮することで決定される。
- (2) 行政庁の自由裁量については、その行政行為に裁量の踰越（範囲の逸脱）または濫用は認められない。その基準は、法律の目的・趣旨に沿って解釈すること、憲法上、法律上、国民の権利・自由を不当に侵すものでないこと、社会通念上の諸原則に違反しないこと、また、行政機関の裁量的行使を怠らないこと等である。

15) 芝池（[2006], 84-85頁）。

- (3) 明示的に定められたものではなくとも何かしらの法的根拠があれば、行政庁に付与された裁量的権限は行使される。ただ、ここでの行政庁が考慮すべき事項において認識や評価を誤るとそれは違法行為となる。

4. 不確定概念を考察するための周辺項目

4.1 課税要件明確主義と不確定概念

不確定概念と最もかかわりを持つのは「租税法律主義」にかかる「課税要件明確主義」である¹⁶⁾。

当該明確主義は、課税要件の内容を定める税法の規定、それらの委任を受けた政省令（命令）は、できる限り一義的であつ明確であること、つまり一義的な解釈が可能であることを要求している。もし、この明確主義が機能しない、つまり、条文に不確定（不明確）な文言があり明確でなければ、税法が読み手によってそれぞれ解釈され、租税を法令によって規制する意味もなくなってしまう。このことは、事実上、課税庁にその解釈を一般的・白紙的委任することにもなりかねない。さらに言えば、もし、租税法の条文に上述した不確定概念のような課税庁の自由裁量が認められるような規定が多々あるとすれば、課税要件を法令にて規定しなければならぬとする「課税要件法定主義」¹⁷⁾も形骸化してしまい、権力を持つ“課税庁の解釈”が“法”そのものとして機能することにもなる。

このため、そうした状況にならないように当該判断基準を明らかにしなければならない。つまり、「課税要件明確主義」¹⁸⁾を維持しつつこれら不確定概念が

16) その他、「租税法律主義」の内容を構成する項目としては、課税要件法定主義、合法性の原則、遡及立法禁止の原則がある。

17) 「課税要件」とは、すなわち、納税者、課税物件、課税標準、帰属（人的、期間的）、税率をいい、「法定主義」とは、法令で定めなくてはならないこと、をいう。

18) 課税要件は、「明確に、わかりやすい文言」で法条化すべきであるという趣旨である。

示す“ある「程度」”、“ある「範囲」”を判断するための基準を示すことが求められるが、多義的、抽象的な性質をもつ不確定概念に対して、それらを明確に示すことは容易なことではない¹⁹⁾。

4.2 実質所得者課税の原則と不確定概念

所得税法12条は、「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、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」²⁰⁾として「実質所得者課税の原則」を定めている。ここでは、その収入を享受した者が単なる名義人ではなく、真に享受する者に当該収入が帰属する、という意味である。所得の帰属を「法律上」の名義人より、「経済的実質」という観点から当該収入を真にそれを享受する者に帰属させるのである。

不確定概念が当該実質所得者課税の原則と係わるのは条文を解釈する際、「その経済的実質」を重視するところにある。すなわち、「…相当である」、「著しく…」、「遅滞なく」、「特殊な関係のある…」等々、これらの不確定概念は、

-
- 19) 谷口（[2014]、26-27頁）によれば、租税法律の定めが明確でなく、不明確である場合、その定めは、税務行政による自由な解釈ないし裁量に対する枠や歯止めが機能をせず、ひいては法律によらない課税が実質的になされることになる、という。すなわち、課税要件明確主義は、租税法律及びその委任に基づく命令の定めにより、税務行政に自由な解釈・裁量の余地を認めず、一義的かつ明確な文言とすることを要請しようとするものである。よって、当該明確主義の要請が満たされてはじめて租税法律主義が、予測可能性・法的安定性保障機能を十分に発揮し、そしてそれが申告納税制度の適正なる運用へと繋っていくのである、という。また、税法上の概念が一見すると不明確であるようにみえても、その概念を用いる規定の趣旨・目的に照らして、その概念の意味を明らかにすることができるのであれば、一見不明確の一事をもって直ちに、不確定概念の使用が課税要件明確主義に違反するとはいえない、との見解を述べている。なお、中間目的ないし経験概念に関する不確定概念については、その必要性と合理性が認められる限り当該課税要件明確主義に反するものではないとされている。以上、金子（[2015]、80頁）。
- 20) 同様に法税では11条に規定されている。

法条の文理解釈により、当該法条の趣旨、目的、背景までもも考慮した実質所得者課税の原則にかかる「経済的実質」、つまり当該行為を経済的に観察するという考え方によってはじめて判断を下すことができる²¹⁾。

元来、「実質所得者課税の原則」は、所得を誰が享受したのかという人的帰属について、法形式より経済的な実質を優先する考え方である。それは文理解釈を第一とする租税法解釈の唯一の例外であり、租税法主義にかかる課税要件法定主義とは相対立するものでもある。

しかしながら、これは所得を真の帰属者に課するため当然に認められた原則でもあるともいえよう。したがって、ここに存在する多くの不確定概念を解釈するにあたり、個々の事案を経済的な観点から捉えて条文の解釈することは法的安定性に反するものではないが、そこには当然のごとく当該法令等の趣旨・目的を参酌する必要があることはいうまでもない。

4.3 課税庁の裁量行為と不確定概念

一般的な「裁量の存否とその範囲」については前述したとおりであるが、ここでは課税庁の裁量行為について考察してみたい。

一般的に行政庁の「(自由)裁量」の主要な形態には、要件裁量と効果裁量(行為裁量)があるが²²⁾、課税権については効果裁量(行為裁量)に言及する必要は

21) ただ、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まってくるから、法律上の関係を離れて経済的な帰属が存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ろう。そして、それは、特にそう考えなければ課税上著しく不都合を生じる、すなわち担税力を欠く者に課税する結果となるような場合でなくてはならないと思われる。さもなければ、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らかでなく、納税義務者の地位をいたずらに不安定なものにするだけになると思われるからである。以上、清永 ([2014], 72頁)。

22) 行政庁が“行政行為”をなす場合、まず、前提たる認定事実を法規に定められた処分要件にあてはめて要件の充足・不充足を認定し、しかる後に行政行為をするか否か、するとすれば如何なる内容の行為をするかを決定する。前者の要件認定の段階で認められる裁量が「要件裁量」と呼ばれ、後者の効果(行為)選択の段階で認められる裁量が「効

ないようである。それは、法律上の要件が備わっているかぎり課税庁に課税をしない理由はなく、そのため課税処分に効果裁量は認められてはいないからである。したがって、「(自由) 裁量」といえば課税要件にかかる課税庁の「(自由) 裁量」となるが、それもすべて認められているとはいえない。そういう点では、「要件裁量否定説」も成立することになる²³⁾。

しかしながら、ここで「(自由) 裁量」とは、課税庁の「不確定概念」についての解釈が一義的に拘束されないという意味での判断の自由であり、さらに、司法審査に進んだ場合、司法による当該課税庁の判断につき裁判所の統制が及ばない余地があるか否か、に関する「(自由) 裁量」である。だが、それも税法理論の課税処分の性格からは区別されてはいないようである。なぜなら、課税要件に関する「不確定概念」の扱いは法の解釈適用として裁判所の完全なる審理に服すると考えられており、このため上述したいずれの「(自由) 裁量」も存在せず、羈束裁量の概念²⁴⁾を用いる余地もないと考えられているためである²⁵⁾。

つまり、課税要件にかかる条文に不確定概念を用いて定められている場合、それは法律問題であり、あくまでも裁判所の審理に委ねられることになる。このことは、課税庁が「(自由) 裁量」をもって下した課税処分としての「確定(決

果裁量」である。以上、金子（[1997], 1103頁）。

また、この区分について、次のような説明もある。すなわち、行政庁の裁量判断の余地を局面ごとに分けて検討するとすれば、①法規範の要件規定の詳細化、②具体的事件をめぐる事実関係及びその要件規定該当性についての判断、③法規範の法効果規定の詳細化、すなわち、権限行使として採りうる選択肢の範囲の確定、④具体的事件について、どんな権限行使をするか（しないか）、どんなタイミングであるかの選択、⑤以上の各事項の判断に際し、どんな事情をア・プリオリ手続きで斟酌するかに関する判断。このうち①②を要件裁量といい、③④を効果裁量という。以上 梶（[2009年], 83頁）。

23) 芝池（[1995], 3頁）。

24) その裁量が、法規上では定められていなくとも客観的な準則が存在し、その解釈適用に関する法律判断と解せられる場合の「裁量」である。以上、金子（[1997], 307頁）。

25) 芝池（[1995], 3-4頁）。

定)」が、司法の審理で往々にして覆されていることから理解できる²⁶⁾。

だが、そうであっても課税庁の不確定概念の解釈に対する「裁量が認められる範囲 (= 判断の余地 = 裁量基準)」は明らかにせねばならない。それは、最終的な判断は司法の審理に委ねられるとしても納税者の申告に対する課税庁の課税処分²⁷⁾の判断(確定・決定)の影響は大きく、司法の審理にまで至らない場合、当該不確定概念に対する課税庁の解釈がそのまま課税処分となるからである。このため課税庁の「裁量基準」が問われる。

こうした「裁量基準」について阿部 ([2008], 391-392頁)は、行政がその裁量²⁸⁾を行使する前に、まずはそれを具体化する裁量基準の設定が要求されるか否か、と自らに問い、元来、裁量基準の設定は法律上要求されていないことから行政がこれを定めた場合でも、それは内部的に決定するだけである(行政規則にあたる)から、私人に対して法的な効力を有しない(故に、裁量基準に違反しても、違法ではない)といい、そこでは行政処分の司法審査において、行政処分が裁量の範囲内にあるかどうかだけが審査される、という。だが、こうした場合でも、むしろ、裁量が広い場合であればあるほど、当該基準がなければ、その行使は恣意的になりやすい。よって、こうした基準は、必要であるとされるが、それらは、結局のところ、次に述べる「通達」や後述する「不確定概念の事例」、つまり「司法審査」の積み重ねによって、明らかにされるのではなからうか。

26) 芝池 ([1995], 6頁)は、「…課税処分について要件裁量を否定することの実際上の意味は、納税者が行政庁の不確定概念の解釈を争った場合には、裁判所は、自らの解釈を代置し、これと異なる行政庁の解釈に基づく処分を違法として取り消すことができるということである。これが要件裁量否定論の論理的帰結である。もし裁判所が、税法上の不確定概念について、このような審査方法を採用すれば、有効な権利保護の要請が満たされる…」と述べている。

4.4 通達と不確定概念

「通達」は租税法における法源ではなく、法令上の解釈を補うために上級行政（課税）庁から下級行政（課税）庁に権限行使を指図するために発せられる命令で下級行政（課税）庁の職員を拘束するもの一般国民を拘束するものではない²⁷⁾。しかしながら、その影響はきわめて大きく通達が法令のごとく機能し、元来、条文の文理解釈の補足としての通達が、実務上、納税者の条文解釈を拘束してしまうという現実がある。この点について北野（[2007], 203-207頁）は、税務通達は税務行政の現実においては法と同様の、ある意味では法以上の重要な行為規範として機能を果たしているといってよく法社会学的にも重要な法源性を構成しており、それは判例においても示されている、と通達の意義を述べている。

こうした「通達」が不確定概念とかかわるのは「通達」がもつその役割についてである。元来、通達は行政（課税）庁の裁量権を行使する場合、上述した「裁量基準」を明確にしたものであるという²⁸⁾。すなわち、課税庁の裁量基準が明らにされないと納税者は何を基準に条文解釈をすればよいか不明であるため、事前に課税庁の考えを知ることは、納税者にとっても条文を解釈するうえで、又一定の判断を下すための根拠となり得る。逆にいえば、課税庁に裁量権が与えられている場合、その裁量権は通達、命令等で制限されることにもなるといえる。

例えば、法人税法第63条の3では「売買有目的価証券の評価益又は評価損の益金算入又は損金算入等」について、条文は「内国法人が事業年度終了の時に において有する有価証券については、有価証券の区分に応じ当該各号に定める金額をもって、その時の評価額とする」とし、当該売買目的有価証券を時価法、つまり事業年度終了時において有する有価証券を銘柄ごとに区別し、同じもの

27) 清永（[2014], 21頁）。

28) 酒井（[2016], 75頁）。

については、その時の価額として政令で定めるところにより計算した金額をもって評価額とする、としている。ここでの政令は「法人税法施行令第119条の13」であり、そこでは取引所売買有価証券、店頭売買有価証券、その他価格公表有価証券の評価額が規定されており、それ以外の有価証券は償還期限及び償還金額の定めのあるその有価証券の当該事業年度終了の時における帳簿価格に当該事業年度に配分すべき金額に相当する金額を加算し、又は減算した金額のその他その有価証券のその時における価額として合理的な方法により計算した金額とされている（法税令119条の13 4号イ）。そして、この「合理的な方法」は「法人税基本通達2-3-33」に具体的に次のように記されている。すなわち、ひとつは上場有価証券等の市場価格に基づき、利率、残存償還期間、当該債券の発行者の信用度等を勘案して算定する理論価額方式、又は債券の種類ごとに類似した銘柄を選定し、業界団体が公表する事業年度終了の日の基準気配値の利回りをを用いて算定する比準価額方式その他合理的な方法により算定した価額。次に、ブローカー又は情報ベンダー（投資に関する情報を提供することを業としている者で時価情報等の提供を行っている者をいう）から入手し、前者の方法に基づいて算定された価額である²⁹⁾。

また、相続税法第7条は、「著しく低い価額」の対価で財産の譲渡を受けた場合、当該財産の譲渡を受けた者が当該対価と当該譲渡があった時の時価との差額に相当する金額を譲渡した者から贈与されたものとみなす、と規定しているが、「相続税法基本通達7-1」では、譲渡があった財産が2以上ある場合には、譲渡があった個々の財産ごとに判定するのではなく、財産の譲渡があった時ごとに譲渡があった財産を一括して判定する、と「著しく低い価額」についての補足的な説明を加えている。

29) その他法人税法では、第70条の「過大な役員給与の損金不算入」について「不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額」についての政令は法人税法施行令第70条1項に規定（同業種、同規模の企業との比較、株主総会により定められた金額）があり、法人税基本通達9-2-22、9-2-23、9-2-24にその詳細な説明がなされている。

さらに、所得税法57条6項では、「税務署長は、確定申告書の提出がなかった場合又は前項の記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その提出がなかったこと又はその記載がなかったことについてのやむ得ない事情があると認めるときは、第3項の規定を適用することができる」と規定しているが、ここでの「やむ得ない事情がある」と認めるときとは、「所得税基本通達150-1（青色申告の承認を取り消した場合の事業専従者控除）」では、既に確定申告書の提出又は通則法第25条（決定）の規定による決定のあった年分につき青色申告書の提出の承認を取り消した場合、当該年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等の規定の適用を受けていた親族で事業専従者に該当する者については「やむ得ない事情がある」として事業専従者控除を認めるものとする、との説明がなされている。その他所得税基本通達には、「給与等にならない経済的利益（36-21～36-35の2）」とは何か、又「家事関連費（45-1）」についての解釈する通達等がある。

このように税務通達は、法令を解釈するうえで納税者に一定の方向を示してくれるものでもある。

5. 不確定概念の事例

上述した通り「通達」による法令解釈により不確定概念の多くは解決が図られると思われるが、そうではなく各々の主張に食違いが生ずる場合、不確定概念の最終的な判断は不服審判庁の裁決、さらには司法の場においてなされることになる。

本節では所得税、法人税、相続税での当該「不確定概念」を争点する事案について、裁決、司法、通達等がどのような根拠に基づき判断を下しているかを明らかにする。そして、そうすることが不確定概念の解釈に一定の方向性を見

出すように思われる。

ただ、この場合、前述した不確定概念の分類を⑮の「終局目的を内容」とするものを除き、同質なものをまとめて、次のように再分類し考察を進めることにする。

すなわち、**A**：納税義務者側の事実及び正当性を問うもの³⁰⁾、**B**：状況（状態）の程度を示すもの、**C**：時間的な程度を示すもの、**D**：用語の意味内容を問うもの、である。

A：納税義務者側の事実、及び正当性を問うもの

①（やむ得ない事情etc.）、⑤（必要があるときetc.）、⑥（困難である場合etc.）、⑨（特別な事情etc.）、⑪（相当の理由etc.）、⑫（正当な理由etc.）、⑬（特別な事由etc.）

B：状況（状態）の程度を示すもの

④（著しい損害etc.）、⑦（相当と認められる金額etc.）、⑧（不当に減少etc.）、⑭（合理的な方法etc.）

C：時間的な程度を示すもの

③（遅滞なくetc.）

D：用語の意味内容を問うもの

②（特殊関係使用人etc.）⑩（特別な関係にある者etc.）

30) こうした納税者側の事実及び正当性を問う不確定概念は、納税者側が主張・立証責任を負うことになる。例えば、国税通則法65条④1号において「…納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合、その正当な理由があると認められる事実に基づく税額…（傍点は筆者）」と規定されている。つまり、「正当な理由（やむ得ない事由）」等は、納税者側でその証明をしなくてはならない。また、ここでの事実とは、要件事実を指す。以上、木山泰嗣著『税務訴訟の法律実務』弘文堂、2010年 189頁。

5.1 “納税義務者側の事実及び正当性を問う”事例（A分類）

5.1.1 「やむ得ない事情による…」

「やむ得ない事情による…」ものとは、原則的なあり方としては、本来、認められないはずであるが、本人の責めに帰することが困難な特別な事情がある場合、例外的な事態や取扱いを認めることとしてもいたし方ない理由があるものである。なお、ここで本人の責めに帰することが困難な特別な事情とは、天災、納税者の重篤な病気、盗難の被害者、事業の休廃業した場合、は「やむ得ない事情…」にあたとされている³¹⁾。

以下の事例を参照する。

① 平成13.7.24判決 裁判事例集No62 343頁（国税不服審判所H・Pより）

<事実の概要と判決の要約>

本件は、審査請求人が相続税法19条の2 - 配偶者に対する相続税額の減額 - 第1項（以下、「相法19条の2①」という）の適用を受けるために提出した「遺産が未分割であることについてやむ得ない事由がある旨の承認事項」が認められるか否かを争点とする事案である。

請求人は、平成6年9月26日に死亡した夫（被相続人）の共同相続人の1人であるが、“相続財産が未分割である”として、当該申告書を法定申告期限である平成7年5月26日に原処分庁に提出した。また、平成11年9月10日に未分割であることの承認申請書を提出したところ原処分庁はこれを却下する旨の処分を行い、それに対して請求人は異議申し立てを行った。

結果は、“棄却”。

請求人の主張は、被相続人の遺産分割について、その前提となる被相続人と共同相続人であるとされる子の間での養子縁組の有効、無効が争われ、その争訟が長期にわたり継続していたこと、このため、財産の未分割について“やむ得ない理由がある”があったことから、本件却下処分は裁量権を逸脱しており違法であると主張した。その他、税務職員の説明不足、請求人は高齢であり、法律に無知でもあり、全ての手続きを弁護士に頼んであったので、落ち度はなかったこと、また、請求人と原処分庁は、本件特例が適用されることを当然の前提として、暫定的に相続税を分納することを合意していたのだ

31) 荒井（[1996], 185頁）。

から、原処分庁は、本件承認申請に対してあらかじめ了解していたこと等をその理由とした。なお、双方に争いのない事実として、本件承認申請の提出期限は、本件相続税の申告期限から3年を経過する日の翌日から1か月を経過する日である。

審理は以下の通りである。

養子縁組の争訟は、L裁判所に係属し、その判決が平成9年3月24日に言い渡されている。ところで、相法19条の2②及び同法施行令4条の2②によれば、本件特例においては、原則として、申告期限までに当該相続又は遺贈により取得した財産の全部又は1部が相続人によって分割が行われている場合に限定されているが、その分割がなされていない財産については、申告期限から3年以内に分割された場合には適用がある旨が規定されている。そして、申告期限から3年を経過するまでの間に当該相続又は遺贈に関して訴えの提起がされた等“やむ得ない事情”がある場合には、税務署長の承認を受けた場合に限り、分割できることとなった日の翌日から4か月以内にその分割した財産について本件特例を受けられるが、その場合には、当該相続又は遺贈に係る申告期限後3年を経過する日の翌日から1か月を経過する日までに、その“やむ得ない事情”の詳細等を記した申請書を所轄税務署長に提出しなければならないこととされている。よって、本件承認申請の提出期限は、平成10年6月26日であるところ、請求人からの申請書の提出が平成11年9月10日であったことから、本件却下処分は適法である。また、ここでの“やむ得ない理由”として、「争訟の長期化」を挙げているが、このことを理由として、却下処分の取り消しを求めるとはできない。それは申請期限内に本件申請書の提出がなかった場合に、税務署長の裁量により申請を認めることができる旨を定めた法令解釈もないことがその理由である。

「争訟の長期化」が「やむ得ない理由」として認められるか否か、が主たる争点であったが、却下は適法とされた。理由は、法令にその旨の規定がないことである。理由はこのことばかりでなく、承認申請書の提出日と期限を時系列でみても当該判断には納得できるものである。すなわち、争点となった判決が下されたのは平成9年3月24日であり、承認申告期限が平成10年6月26日、実際に申告されたのは平成11年9月10日であった。この期間的なズレからも「争訟の長期化」が請求人の「やむ得ない理由」とはなり得ないものと考えら

れる。また、上述したように「やむ得ない理由」として、「争訟の長期化」が本人の責めに帰する困難な特別な事情として、例外的な事態や取扱いを認めることとしてもいたし方ない理由、例えば、天災、盗難等にもあたらないことから却下は適当である。

② 平成14.12.12判決 裁決事例集No62 343頁（国税不服審判所H・Pより）

<事実の概要と裁決の要約>

本件はソフトウェア業を営む請求人が、法人税の青色確定申告書をその提出期限まで提出しなかったことを基因として法人税の青色申告の承認の取消処分の適否を争点とする事案である。

請求人は、平成11年10月1日から平成12年9月30日までの事業年度の法人税についての青色の確定申告書を平成13年5月30日に提出した。またそれには留まらず、請求人は平成8年10月1日から平成9年9月30日までの事業年度ないし本件事業年度までの4事業年度の法人税の確定申告についても平成13年5月30日に一括して提出している。このため原処分庁は、平成13年6月27日付で本件事業年度以後の法人税の青色申告の承認の取消処分をした。請求人は、本件取消処分を不服として平成13年7月4日に異議申立て、そして異議審理庁は同年9月21日付で棄却の異議決定をおこなった。

請求人の主張は、請求人が当事者となっている別件訴訟において、何者かからの請求人に対する仕事上の妨害、取締役に対する身体的な危害や生活妨害を受けていたことにより、本件確定申告書の提出が遅れたこと、これは、法人税法75条等に規定する「災害その他やむ得ない理由により、申告書等書類をその提出期限までに提出することができないと認められる場合」に該当し、これを考慮しない原処分庁の取消処分は違法なものであるとした。その他、本件確定申告書を依頼した税理士の提出期限の延長の申請手続きの指導がされなかった等、顧問税理士の怠慢があったことも申告書の提出期限の遅延に繋がったことを理由として述べた。

なお、法人税法127条①4号では、青色申告の承認を受けた法人が、当該確定申告書をその提出期限までに提出しなかった場合、当該確定申告書に係る事業年度までさかのぼって、青色申告の承認を取消することを規定しているが、当該事実が生じた場合、青色申告の承認の取消処分を行うかどうかは、税務署長の合理的な裁量にゆだねられている

ものと解すべきであり、税務署長がその裁量権を逸脱し又は濫用したと認められる場合でない限り、違法あるいは不当とならないものと解することが相当である。また、法人税法による期限の延長は、法人が災害その他「やむ得ない理由」により決算が確定しないため、申告書の提出が遅れると認められる場合には、税務署長は、その申告書等書類を提出すべき者の申請により、その理由がやんだ日から2か月以内に限り、期日を指定し当該提出期限を延長することができる旨を規定している。

これらのことから審理庁は、次のような理由により、本件取消処分は適法であるとした。

- i) 請求人が本件確定申告書その提出期限である平成12年11月30日までに提出していないことは明らかである。また、通則等による「期限の延長の申請」もされていないこと。このことは、法人税法127条①4号の取消事由に該当する。
- ii) 請求人が主張する何者かからの仕事上の妨害や身体への危害や生活妨害等を受けたことによる報告書提出の遅延が災害その他「やむ得ない理由」によるか否か、については、請求人からの提出された資料の他、当審判所の調査でもそのような事実は見当たらないこと。
- iii) 顧問税理士の怠慢については、これをもって正当な理由とはならない。

何者かからの仕事上の妨害や身体への危害や生活妨害等を受けたことによる報告書提出の遅延が、災害その他「やむ得ない理由」によるか否かが1つの争点であったが、それをもって提出期限の延長が認められる理由とはならなかった。これは審判庁の調査により、そのような事実はないとされた。つまり、事実が詳細に検討され、それについて税務署長の裁量権に逸脱や濫用が認められることはなかったのである。

「やむ得ない理由」については、前述したようにそれが本人の責め帰すべきことが困難な特別な事情がある場合のみが該当する。ここでの特別な事情は、天災、災害、本人の重篤な病気等が該当し、決して、「争訟の長期化」や「仕事上の妨害、身体への危害や生活妨害」等、個人的な事情までは及ばない。また、顧問税理士の怠慢や本人の税知識の欠如が「やむ得ない理由」とはなり得

ないことは明らかである。

5.1.2 「正当な理由による…」—過少申告加算税賦課決定に対する『正当な理由』—

「正当な理由」とはあることをすること、又はしないことについて正当性があると主張することのできる理由である。つまり、それが当然であり、そこには堂々と主張できる正しい理由がある場合に用いられる。この場合は、それを客観的に見るものとしては、出頭あるいは書類の提出等における天災等による通信交通の途絶等が考えられるが、この場合には期限の延長等の対処により解決をはかることができる。また、課税庁の解釈や取扱いに変更があった場合や権限のある税務職員の誤った行政指導、そして課税庁の重大な手続き上の欠陥や違法がある場合には、その態様によっては、その義務を履行しないことに“正当な理由”があるといえるであろう³²⁾。

以下、次の事例を参照する。なお、この判例は、第2審において「正当性」の判断に真逆な判決が下されているものである。

① 最高裁小三 平成16年7月20日（判例時報 1873号 123頁）上告審—パチンコ平和事件—

<事実の概要と判決の要約>

Xは、当時の有限会社の代表者でその98%の出資持分を有する社員であるが、同会社に無利息、無期限、無担保で3,455億2,177.5万円を貸し付けた。Xの顧問税理士等は税務当局が個人から法人への無利息貸付けに所得税を課さない旨の見解を採っていると解したため平成元年から同3年分までの所得税について、雑所得を“零”とする申告をした。課税庁Yは、所得税157条の規定により、本件貸付けによってXに利息相当分の雑所得が生じたと認定して、所得税の増額更正及びこれらに係る過少申告加算税賦課決定をした³³⁾。

32) 荒井（[1996], 183-184頁）。

33) 過少申告加算税は、修正申告又は更正に基づき新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実があった場合、納税者に課せられるペナルティである。すなわち、申告納税

争点はYの過少申告加算税賦課決定の適否であるが、第1審はこれを適法と判断したが、第2審はこれを違法であると判断をした。つまり、過少加算税賦課決定は認められないとした。

理由は、課税庁の個人から法人への無利息貸付けに所得税を課さないとする見解を採用することを顧問税理士等がそのように解したことをもって、単なる法解釈についての不知又は誤解であるということはできないから、得べかりし利息相当分が更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条④がいう“正当な理由がある”と認められるとした。これに対してYは、原審のこうした判断に同項の解釈適用の誤りがあるとして上告をした。

最高裁は、Yの過少申告加算税賦課決定は適法として、原審を棄却（“正当な理由”があるとは認められないとした）。

理由は、株主又は社員から同族会社に対する金銭の無利息貸付けについては、当該貸付けの目的、金額、期間等の融資条件、無利息としたこと等の理由等を踏まえた個別、具体的な事案に即した検討を要するものとすべきところ、本件貸付けは、多額の金員を無利息、無期限、無担保で貸し付けるものであり、Xがその経営責任を果たすためにこれを実行したなどの事情も認めがたく、不合理、不自然な経済活動であり、税務に携わる者としては国税通則法65条④がいう“正当な理由”の適用の有無については十分な検討をすべきであったというべきである。一方、税務当局の個人から法人への無利息貸付けに所得税を課さない旨の見解の採用については代表者の経営責任の観点から無利息貸付けに社会的、経済的に相当な理由があることを前提とするものでその適用が肯定されるのは本件貸付けとは事案を異にするべきものである。したがって、Xの顧問税理士等においても、本件貸付けに本件規定が適用される可能性があることを疑ってしかるべきであったといえることができる。

以上のことから、本件は、利息相当分が更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条④がいう“正当な理由”があったとみることはできないと判断された³⁴⁾。

方式を採用する国税は、納税者の申告により確定することを原則とするため、申告の意義が重要であるところ、この申告を正当な理由なく正確に申告しない者に対して行政上の制裁を加え、申告秩序を維持するために規定されている。

34) 判例タイムズ1873号124頁においては、その他“正当な理由”が肯定された事例、否定

② 最高裁小三 平成18年10月24日（民集60巻128号）上告審－マイクロソフト事件－

＜事実の概要と判決の要約＞

この事案は、納税者が所得税の確定申告において勤務先の日本法人の親会社である外国法人から付与されたストックオプションの権利行使益を一時所得として申告したことにつき国税通則法65条④にいう“正当な理由”があるとされた事例である。なお、本件は、ストックオプションの権利行使益に対して法令等の整備がされる以前のもので一時所得として認められていた際の事例である（平成10年からは“給与所得”として課税されることになっていたが、その旨が公刊物に記載されたのは平成14年からである）。

この事案について最高裁は、過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である、としている。この趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として、国税通則法65条④が定めた“正当な理由があると認められる”場合を認めている。すなわち、そこには真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合である。これに照らせば、外国法人である親会社から日本法人である子会社の従業員等に付与されたストックオプションに係る課税上の取扱いに関しては、当時、法令上の定めがなく、課税庁の職員が監修等した公刊物でもその権利行使益に対して「一時所得」として処理する旨が述べられていたこと、また、通達に「給与所得」にて処理することがはじ

された例が次のように示されている。①税法の解釈に関して申告当時に公表されていた見解がその後改変されたことに伴う、修正申告、又は更正を受けるに至った場合、“正当な理由”があるとされる例。②納税者が単に、法律を誤解して過少申告をした場合、正当な理由があるとはいえないとした例。③いわゆる、株主相互金融を営む株式会社の株主優待金を損金計上したことにつき、当該確定申告直前まで税務当局としてその取扱いが確定せず、一般的にもこれを損金と解する傾向にあった事案について、正当な理由を肯定した例。④執行官の職にある者が当初の申告に際し、その年に支給された旅費、宿泊料が記載されている帳簿、資料を提示して税務職員の助言を受け、これらの旅費、宿泊料を事業所得の収入額としなかったところ、その後これらを収入金額とする更正がなされた事案について、正当な理由を肯定した事例。

めて明記されたのは平成14年6月であったこと、さらには、当時、所得税の区分に関する解釈について「一時所得」であるとした見解にも相応の論拠があったこと等からみると、納税者が権利行使益を「一時所得」として申告し、同権利行使益が「給与所得」に当たるものとしては税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条④にいう「正当な理由」があると言える。よって、原審の判断は是認することはできず、上告は棄却されるものである。

ここでの事例の違いは、まさしく、“本人の責めに帰すべき特別な事由”によるものか否か、である。①の事例は、個別具体的な事実認定において“特別な事由”があるとは認められず、②事例では納税者の不可抗力として、それが認められたのである。

5.2 “状況（状態）の程度を示す”事例（B分類）

5.2.1 「不当に減少させる結果となると認められるもの…」

－所得税法157条「同族会社等の行為又は計算否認等」－

所得税法157条1項において「税務署長は、次に掲げる法人の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者の所得税の負担を不当に減少させる結果になると認められるものがあるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その居住者の各年分の…（略）…掲げる金額を計算することができる。（傍点は筆者）」と規定している。ここに掲げる法人の行為又は計算とは、法人税法2条10号に規定する「同族会社」若しくは「合併等（合併、分割、株式移転）をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人」の行為又は計算をいう。この条文は、所得税の“同族会社等の行為又は計算の否認”規定とも呼ばれ、同族会社が少数の株主や社員により支配されていることから当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすい。このため、税

負担の公平維持を目的として、こうした行為や計算が行われた場合、それを正常な行為や計算に引き直しをして更正又は決定を行う権限を税務署長に付与した規定である。なお、この条文には「居住者と特殊な関係にあるもの」、「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」という2つの不確定概念が存在しているが、前者については、政令、すなわち所得税法施行令276条1項に規定があり、それによると、①当該主宰者の親族、②当該主宰者とまだ婚姻の届出をしないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者、③当該主宰者の使用人、④ ③掲げる者以外の者で当該主宰者から受ける金銭その他の資産によって生計を維持するもの、⑤当該主宰者の雇主、⑥ ②から⑤まで掲げる者と「生計を一にする」これらの者の親族であるとして「特殊な関係にあるもの」の存在は、当該政令からある程度理解できる³⁵⁾。

しかしながら、後者の「…不当に減少させる結果と認められるもの」という文言は、多義的、抽象的なものであり、それはどのような状態なのか、事案の実質的な事実関係を明らかにし、それに条文の目的、趣旨等を考慮して解釈しなければならない。また、そこでの課税庁に与えられた「判断基準」はどのようなものか、一定の基準が存在するのだろうか、考える必要がある。よって、これのこゝを下記の裁判例・判例から考察してみる³⁶⁾。

- ・福岡地裁平元年（行ウ）第27号所得税更正処分取消請求事件 平成4年5月14日判決（税務訴訟資料189号513頁）：第1審
- ・福岡高裁平成4年（行コ）第18号所得税更正処分取消請求控訴事件 平成5年1月10日判決（税務訴訟資料194号314頁）：控訴審
- ・最高裁（第三小）平成5年（行ツ）第74号所得税更正処分取消請求上告事件 平成6年

35) ここで“ある程度”という言葉を用いたのは“生計を一にする”という文言には議論があるためである。本稿ではこの議論には言及はせず、他の論稿に譲ることとする。

36) 何故、この事案を選択したのかについては、この事案が上記の不確定概念を考える上で最も適切な事案と考えたからである。それは本事案の中心的争点が「所得税を不当に減少させる結果となると認められる」かどうか、にあるからである。

6月21日判決（税務訴訟資料201号525頁）：上告審

＜事実の概要と判決の要約＞

原告Xは、昭和59年分ないし同61年分の所得税の青色確定申告に対し、被告Y（博多税務署長）が、Xにおいて総所得金額の1部として計上した同族会社からの不動産所得金額につき、その所得は所得税法157条に規定する「同族会社の行為計算」に当たるとして、これを否認し、Yにおいて算定した不動産所得額に基づき、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたため、Xがそれを争った事案である。

Xは福岡市内に土地、建物、駐車場を所有しており、また、Xはその妻とともに有限会社Oビルという同族会社を経営し、役員報酬も得ていた。XとOビルは賃貸借契約を結び、その契約により、Xは係争各年に、それぞれ年額2,400万円の賃貸料を受け取っていた。この賃貸料の原資はOビルが第三者への転貸収入によるものである。なお、Oビルが受取る転貸収入とXが受け取る賃貸料の差額、つまりOビルの管理料が本件転貸収入に占める割合が約3割でその金額は約1,100万円であった。

これに対して、Yは本件更正処分にかかる金額等について所得税法157条を適用し、係争各年の適正賃貸料を算定するに当たり、Xと同様の不動産貸付業を営み、その管理を第3者に委託している者を選定し、その管理料割合の平均値から、駐車場以外の本件物件につき、係争各年分いずれも6%、駐車場については9%をOビルの適正管理料として算定し、それに基づいて適正賃貸料（Xの不動産所得）を算出した。

争点はXがOビルから支払いを受けている賃貸料収入（2,400万円）について所得税法157条適用の適法性、すなわち、同収入が、Xの各係争各年分の「所得税を不当に減少させる結果となると認められる」か、否かである。つまり、Oビルが受取る転貸料収入に比べて、Oビルが支払うXへの賃借料が少ないのではないか、管理料が多すぎるため不当にXの所得を減らしているのではないか、という点である。なお、ここではOビルからの役員報酬の金額は考慮せず、あくまでも2,400万円という金額がXの所得税額を不当に減少する結果と認められるか、であった。

第1審（福岡地裁）は、Yの勝訴。すなわち、XがOビルから過少な賃貸料しか受け取らないことにより、その所得税の負担を不当に減少させる結果（その減少額の適正賃貸料により本来納付すべきであった税額に対する比率は80～91%にも達している。つまり、確定申告額は引き直し計算の税額の9～20%であった）となっており、Yが所得税法157条の規定を適用した

ことに違法性はないとした。

判旨は次のように記述できる。

- i) 適正賃貸料に関する判断（「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」については、租税負担の公平の観点及び専ら経済的、実質の見地において当該行為又は計算が通常の経済人の行為として不合理、不自然なものかどうかを基準として判断すべきである。適正賃貸料の算定は、不動産の種類、構造、立地条件、建築年数等により大きく異なり一義的に決定することはできない。このため、適正不動産管理料の算定をもって適正賃貸料を推定していることは妥当である。つまり、それは転賃料収入から当該適正管理料を控除した残りが適正賃貸料になるからである。
- ii) 適正な管理料を求めるためYは、近傍の同業者を抽出し、そこでの平均的な適正管理料割合を計算した過程には、恣意が介入する合理的な疑いを入れる余地もないことから信頼性、正確性に欠けるところはない。
- iii) Yによるこうした見直し計算により適正賃貸料が求められ、Xが受領していた賃貸料2,400万円は、適正賃貸料より約800万円から約1,200万円（その減少額の適正賃貸料により本来納付すべきであった税額に対する比率は80～91%にも達している）も低いものであり、過少な賃貸料であったことは明らかである。よって、Yが所得税法157条を適用し、引き直し計算をしたことに違法性はない。

また、控訴審（福岡高裁）もXの控訴を棄却（原判決に違法性はない）。そして、上告審（最高裁）においてもXの上告は棄却（原審の認定判断は、原判決挙示の証拠関係に照らし、正当と是認することができる）された。

この事案における所得税を「…不当に減少させる結果と認められるもの」として、その「不当に減少させる結果…」の判断はどのような要素から導かれたのであろうか。1つには、同族会社等にみられる会社の意思決定を当事者自身が自由に決定できる環境にあること、そしてその行為・計算が、租税負担の公平の観点及び実質的な見地から通常の経済人としての行為にあるまじき行為であるとして不合理、不自然なものであると判断できること、また、本事案では、その減少させる納税額の基準として、確定申告額が引き直し計算の結果、つまり適正な納税額の9～20%にしか満たなかったことが不当に減少させたことの一応の基準だったように思われる。

5.2.2 役員給与の「不相応に高額な部分…」

－法人税法34条2項「不相応に高額な部分」－

法人税法34条2項は、「内国法人がその役員に対して支給する給与の額のうち不相応に高額な部分の金額として政令で定める金額は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない（傍点は筆者）」として、役員に対する給与のうち不相応に高額な部分は損金不算入となることを規定している。ここでの「不相応に高額な部分」については政令、すなわち法人税法施行令70条1項に規定があり、そこでは不相応に高額となる基準が2つ示されている。その1つは、当該役員の職務内容やその企業の収益及び使用人に対する給与の支給状況、その他当該企業と同種の事業を営む企業で事業規模が類似するものの役員に対する給与の支給状況から当該役員の職務に対する対価として相当であると認められた金額を超える場合、その超える金額をいい、また、もうひとつは当該企業の定款及び株主総会等の決議にて役員給与の上限金額を定めている場合、その限度額を超える金額であり、前者を実質基準、後者を形式基準と呼ぶが、このうちいずれか多い金額が損金不算入金額になるとされている。このようにここでの「不確定概念」は政令によってある程度の推測ができるものの不確定なのは、上述した「実質基準」における“高額であること”の上限はどこまで認められるのか”という点にある。したがって、下記の事案を検討することによりその点を明らかにしたい。

- ・名古屋地裁平成2年（行ウ）第5号法人税更正処分取消等請求事件 平成6年6月15日判決（税務訴訟資料201号485頁）：第1審
- ・名古屋高裁平成6年（行コ）第21号法人税更正処分取消等請求控訴事件 平成7年3月30日判決（税務訴訟資料208号1,081頁）：控訴審
- ・最高裁（第三小）平成7年（行ツ）第110号法人税更正処分取消等請求上告事件 平成9年3月25日判決（税務訴訟資料222号1226頁）：上告審

<事実の概要と判決の要約>

原告Xは衣服の縫製加工等を経営する株式会社の代表取締役であり、妻も取締役である（以下、「Xら」という）。Xは本件係争事業年度（昭和62年度）の法人税につきXとその妻の役員報酬をそれぞれ1,800万円、960万円として損金の額に算入して申告をした。被告Y（西尾税務署長）は、当該申告に対して更正及び過少申告加算税の賦課決定を行った。また、Xらが審査請求をした国税不服審判所もYの主張を認める「裁決」を行い、Xらが提訴した。国税不服審判所の担当審判官が原処分庁から任意に提出を受けた書類は、①法人税決議書、②類似法人検討表、③質問類末書、④現金出納帳、⑤昭和61年分所得税源泉徴収簿、⑥取締役会議事録、⑦総勘定元帳、⑧類似法人検討表作成のための資料（類似法人の申告書、当該申告書に添付されていた貸借対照表、損益計算書、役員報酬等人件費の内訳書並びに概況書の写し）等である。

Xらの主張は、法人税法34条がいう「不相当に高額」という要件は納税者が申告に際し判断しなければならないものであるから、具体的に判断できるだけの明確性をそなえていなければならないところ、当該概念は積極的に定義づけることが困難な概念である。また、政令が規定する「不相当に高額」か、否かの判断基準も、極めて抽象的、曖昧で不明確である。さらに納税者が申告に際して「不相当に高額」でない役員報酬、すなわち適法な税額を申告するために役立つ具体的な基準を定めているとはいえない。また、その他「不相当に高額」か、否かについて具体的な基準を公示することを義務づけた規定も存しないし、課税庁から具体的な資料も公表されていない。このため「不相当に高額」な金額を正確に予測するは困難である。よって、法人税法34条の規定は、国民経済生活に法的安定性と予測可能性を付与する課税要件明確主義を宣明する憲法84条に違反して無効であり、本件更正処分及び本件更正処分を前提としてされた本件賦課決定処分は、違法である。また、本件類似法人の抽出基準も合理性を欠き、それはXの業種を外衣製造業のみとしたこと、また、類似法人の抽出対象を特定業種、規模、地域に限定すると、役員報酬の平均レベルの低い場合には、低い報酬額を強いることになり、これは税の公平に反するものであること。さらに、本件類似法人の中には他業種を営業している法人や取締役の報酬のなかに監査役の報酬を取り込んでいる可能性などもあり、そのサンプリングが正確であるとはいえない。よって、Xらは本件更正処分及び本件賦課決定処分の取り消しを求めた。

これに対して、Yは法人税法34条、そしてそれに基づく政令において不相当に高額な

部分についての客観的な数値をもって具体的には示していない。しかし、経済生活の安定と予測可能性という租税法律主義の目的とするところが阻害されないかぎり、租税の公平負担の原則からみて不確定概念をもって課税要件を定めることは許されないものではなく、当該役員報酬が高額か、否かは、政令等に示された種々の事情等に照らせば自ら明らかなものであり、その予測も不可能ではない。よって、法人税法34条は租税法律主義に反するものではない。また、「過大な役員報酬」の判断は、あくまで支給された報酬が提供された役務の評価額として所得の計算上損金として認められるべき範囲内であるか、否かという観点からなされるものである。そして、報酬が法人の役員の職務の内容等からみて相当であると認められる金額を超える部分が高額部分となるのであるが、不相応に高額であるか否かは、政令規定に掲げられた諸々の事情等に照らせば自ら明らかである。本件類似法人として抽出したのは、14社であり、類似法人の売上高の平均額はXの経営する法人の売上金額に近似しているのに対して、Xの代表取締役報酬額及び取締役報酬額はいずれも、本件類似法人の役員報酬支給額の状況に対比して極めて多額であった（本件類似法人の平均値、代表取締役はそれぞれ620万円、取締役は380万円）。これは原告の職務内容及び状況、並びに使用人の給与等も勘案したものであり、Xの報酬額がこの金額を超える部分は「不相応に高額な部分の金額」として、法人所得の計算上、損金に算入することはできないものである。

第1審（名古屋地裁）は、Xの請求を棄却（Yの勝訴）。

「不相応に高額な部分の金額」それ自体は不確定概念であるものの、法の趣旨によりその意義を明確になしうるものであり、しかも政令によってその判断基準も客観的に明らかになっていることから、これをもって課税要件明確主義に反するものではないといえる。また、政令で定められた判断基準は、納税者自身でも把握できる事柄であり、同業種・類似規模の法人の役員報酬の支給状況についても入手可能な資料からある程度予測できるものだから、相当であると認められる金額を超える部分であるか否かは、申告時において納税者においても判断が可能である。したがって、この点におけるXらの主張は採用できない。なお、Yが主張する本件類似法人の役員報酬額の平均値が原則的として相当な報酬額の上限とすべきであるとすることは合理的な結論を導き出すことはないことからこの判断方法も採用することはできない。そこで、政令に規定する項目、すなわちXらの職務内容（勤務時間等も十分考慮する）、経営する法人収益の状況及び使用人

に対する給料の支給状況等を総合的に考慮し客観的な相当額を検討せねばならない、とする。そこで提出された資料を精査してみると収益（売上）については前年度比1.43倍であり、売上総利益では約2.2倍であったことが認められ、また、使用人の給与の支給状況については、同じく給料は、1.16倍であり、賞与の支給額は1.64倍であった。さらに本件類似法人の抽出基準についても地区選定、売上金額の同範囲、業種等についてYの抽出方法は適切であったといえる。以上のことから、Xらの報酬については、前年度の1.5倍までの範囲で増額がされた場合（代表取締役は540万、取締役には450万円）には、相当な報酬の範囲内にあるといえる。ただ、これを類似法人の役員報酬額を併せ検討するに、Xらが経営する法人の売上金額は、類似法人の売上金額の平均金額とほぼ一致しており、本件において、Xらの役員報酬が類似法人の役員の平均報酬額を下回るのが相当であるとすべき特段の事情が認められないため、X（代表取締役）については類似法人の平均報酬額620万円、妻の取締役については前年の報酬額の1.5倍した450万円が相当額の上限と認めるのが相当である。よって、これらの金額を超えた金額が損金不算入金額と認められる。

控訴審（名古屋高裁）Xの控訴を棄却。内容は原判決とほぼ同じである。

上告審（最高裁）Xの上告を棄却。

この事案では「不相応に高額と認める部分」についての「不相応に高額」という文言は、不確定概念であることは判決でも認められているが、その基準は政令にておおよその判断が下せるものであり、それは納税者にとっても同じである。では、「上限として認められる金額はどこまでの範囲か」という点については、政令の規定に則り、おおよその基準を知ることができるとされている。すなわち、当該事案では法条に不確定概念が存在していたとしても、租税の公平負担の原則のもと、政令規定に従い、近傍の類似法人の収益の前年比の状況（業績）、同じく使用人への給与支給状況、役員の職務状況、勤務状況、役員報酬等を総合的に比較することによって、報酬額の上限は、Xについては近傍類似法人の平均報酬額とし、妻である取締役の上限金額は、前年比の1.5倍相当であるとした。

5.2.3 「著しく不適當な…」—財産評価基本通達 第1章 総則 6項—

標記、第1章総則 6項には、「この通達の定めによって評価することが著しく不適當と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する」と規定している。ここでの「著しく不適當と認められる財産の価額…」という文言について裁判例・判例からその内容を分析してみる。

事案は、下記のを参照する。

- ・東京地裁平成2年（行ウ）第177号相続税更正処分等取消請求事件 平成4年3月11日判決（税務訴訟資料188号639頁）：第1審
- ・東京高裁平成4年（行コ）第33号相続税更正処分等取消請求控訴事件 平成5年1月26日判決（税務訴訟資料194号75頁）：控訴審
- ・最高裁（第一小）平成5年（行ツ）第78号相続税更正処分等取消請求上告事件 平成5年10月28日判決（税務訴訟資料199号670頁）：上告審

<事実の概要と判決の要約>

相続人原告X（相続人は4人）の被相続人は昭和62年12月19日に死亡した。Xは昭和63年6月に本件相続に係る相続税について当初申告、また同年12月に修正申告をしたところ、被告Y（小石川税務署長）は、修正申告の内容に対応する各過少申告加算税賦課決定処分をした。Xはこの処分の取消しを求めてYに異議申立てをしたが、Yはそれを却下、Xの国税不服審判所への審査請求も「裁決」にて棄却された。

このため、Xは東京地裁に提訴。争点は相続財産のうち、江戸川区内にあるマンション（以下、「本件マンション」という）の「課税価額」であり、その他相続財産の評価については当事者間に争いはなかった。

Yは、本件マンションの相続税評価額は、相続税法22条にいう“時価”による価額、つまり購入価格の7億5,850万円あるとしたが、Xは「相続税財産評価に関する基本通達（以下、「評価通達」という）」にて計算された評価額1億3,170万円であると主張。なお、本件マンションは、被相続人の死亡の2か月前に借入金8億円にて被相続人が病床の身で購入したものでその8億円がそのまま相続債務となり、当初申告にはこの借入金を課税価額から控除した価額で法定申告期限内に申告をしていた。

結果は、第1審から最高裁まで一貫してXの主張は認められなかった。その理由は、

評価通達第1章総則 6項「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する」の通り、本件マンションの評価額は相続税法22条のいう“時価”とすることが、納税者間の実質的負担の公平に資するものであるとされた。なお、時価とは、一般的には公正な取引市場で形成される価格で客観的な交換価値であると認識されている。

国税庁は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の軽減等を図るため相続財産の一般的基準として「評価通達」を定め、あらかじめ画一的な評価方式によって相続財産を評価することとしていたが、こうした形式的な方式を貫くと、かえって納税者間の実質負担の公平を害することになる場合もあり、そこでは当該評価通達ではなく、他の合理的な方式により評価することが相続税法22条の法意に照らして当然許されるものであった。そうでなければ、もしXがいう評価額を容認した場合、借入金8億円は本件マンションの価額から控除しきれず、その差額が他の積極的財産から控除されるため、結果として約6億2,600万余の課税価額が圧縮されてしまう。また、Xは本件マンションを相続税申告書の提出した直後に7億7,400万円で転売し、その代金は借入金の返済に充てていたことからXには節税に対しての何らかの意図があったことは知るべきである。

以上のことから、相続の前後を通じて当該取引の実質をみると当該不動産が1種の商品のような形で一時的に相続人及び被相続人の所有に帰属することになったに過ぎないものと考えられる。こうした場合、画一的な評価通達に基づいてその不動産の価額を評価すれば、実質の取引経過から客観的に明らかである当該不動産の市場における現実の交換価額で評価した場合に比べて相続税の課税価額に著しい差が生じ、租税負担の公平という観点から看過し難い事態を招くことになる。このため、当該事案は「評価通達」で評価することは著しく不相当であると認められる。したがって、当該財産価額は相続財産の市場における交換価額（時価）にて評価することが相当であるとされた。

当該事案の事実関係をみると、被相続人がかねてより相続税の節税対策として不動産投資に関心を持っていたことが理解できる。すなわち、94歳という高齢で病床にあるにもかかわらず多額の借入金にてマンションを購入し、自分の死後（マンション購入後2ヵ月後に死亡）、相続財産にそれを相続債務として算入させていること、また相続直後に相続人が当該マンションを購入価格超の金額

で売却しているという事実があることである。よって、マンションの評価額を「評価通達」によることはせず「合理的な方法」として「購入価格による評価」を採用したことは課税庁の順当な判断（裁量の範囲）であると考えられる。

ここで課税庁の「裁量」の根拠となった事実を敷衍してみると、ひとつには、被相続人が病床にあり自由に動けない状態にもかかわらず、借入金（相続債務の発生をも視野）にて本件マンションを購入したこと、そして相続直後に本件マンションを購入価格超の金額で売却しているという経済的事実があったこと。また、マンションの実勢価額より「評価通達」による評価額が低い価格であることを知り得る状況にあったこと、さらには課税庁がこの事案を認容すれば、納税者間の課税計算に実質的な不公平をもたらすことになる、という点である。

要するに、経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力、納税者間の課税計算が不公平となる、これらの3要素を総合的に判断したところに課税庁の「判断の余地」、つまり「裁量」が認められるものと考えられる³⁷⁾。

5.3 “時間的な程度を示す” 事例（C分類）

時間的な程度を示す不確定概念としての「遅滞なく」等については、それは時間的即時性をあらわし、「遅滞することなく」、「すぐに」という意味で正当な理由又は合理的な理由による遅滞は許容されるようである。また、「直ちに」は、時間的即時性が最も強い場合に用いられ、遅滞が許されないのが原則であ

37) 阿部（〔2008年〕, 393頁）は「基準を定めた場合、原則としては、基準を機械的に執行するべきである…（それは、）個別事情を考慮しはじめると、圧力がかかって原則的な基準が崩壊することもある。画一性と個別事情の考慮の要請の調和を図ることが肝要である。しかし、それでも不合理が生ずる。基準が法令で設定されているのではなく、裁量基準による場合には、その運用に当たる行政は、基準の適用が不合理な結果をもたらすかどうかを事案の諸状況に照らして検討すべきである…（裁量には、）行政法学上、事案にふさわしい特殊事情を考慮する義務という考え方が導入されている。…」との見解を示している。

る。なお、「すみやかに」は「直ちに」より時間的即時性がゆるやかな場合に用いられるという³⁸⁾。

この事例では、“遅滞なく”という言葉の意味から至極、常識的な時間的判断が求められるように思われる。つまり、課税庁に対する書類等の提出の時間的な程度、又国税通則法による過誤納金の納税者への金銭による還付が具体例として挙げることができる。

ここでは下記の事例を参照する。

- ・東京地裁平成19年（行ウ）第149号法人税更正処分等取消請求事件 平成23年12月1日判決（裁判所H・P）：第1審

<事実の概要と判決の要約>

原告がその国外関連者であるP1社との間でしたパチスロメーカー向けのモーターの仕入取引に関して、課税庁である山形税務署長（Y）が、租税特別措置法66条の4①に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類等が遅滞なく提示又は提出されなかったとして同条⑦により算定した価格を本件取引の独立企業間価格として推定して平成11年度～平成15年度の各事業年度の法人税についての更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたのに対して、原告がその取消しを求めるものであった。

ここで争点の1つが、“必要と認められる帳簿書類等が遅滞なく提示又は提出されなかった”という部分である。

当該事例の“遅滞なく”の事実をみると、「…Yは、原告に対して少なくとも、平成14年6月10日、平成15年1月31日、同年2月17日又は同月18日、同年3月17日、同年4月10日、同年6月9日の6回にわたり文書又は口頭でP1社の財務諸表の提示を求め、また、平成14年6月10日、平成15年1月31日、同年2月17日又は18日、平成16年4月9日の4回にわたり、文書又は口頭で、原告における本件取引の価格算定の根拠となった資料の提示を求めたが、原告は、これらの書類を提示しなかったことが認められる。…」とされ、P1がこれを提出するにあたり、特段の事情があったとは認められない。よって、課税庁が、提出されない書類等により「独立企業間価格」を推定することは適法である、と判決した。当該裁判例は、控訴審、東京高裁平成24年（行コ）19号平成25年3月

38) 荒井（[1996], 175頁）。

14日判決においても支持されている。

本事案での“遅滞なく”にみる時間的程度を示す不確定概念については、ある程度、客観的な判断ができるように思われる。当該事例では、少なくとも6回の財務諸表等書類提出請求があり、4回の独立企業間価格の算定根拠となった資料を原告に求めたがいずれも提出されなかったのである。当初の指摘が平成11年度の更正請求であることからみても最初の請求日までに2年間あり、それからさらに2年にわたり、6回あるいは4回の請求があったにもかかわらず、提出されなかったことは、原告に非があることは認められよう。

5.4 “用語の意味内容を問う”事例（D分類）

租税法上の不確定概念のうち、「特殊関係使用人」等、その用語の内容を問うもの（Dの分類）については、上述した事例より、法令若しくは通達をよりよく解釈をすることによって判断を下すことが可能であると思われる。よって、ここでその一例を述べておく。

すなわち、「特殊関係使用人」に関しては、法人税法施行令（以下、「法令」という）72条①にその内容が規定されている。そこでは、「一 役員の親族、二 役員と事実上婚姻関係にある者、三 前二号者以外の者で役員から生計の支援を受けている者、四 前二号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族（傍点は筆者）」であるとされている。ここで、三号の「…役員から生計の支援を得ている者…」について、これは法人税基本通達（以下、「法基通」という）9-2-40にその内容があり、「…当該役員から給付を受ける金銭その他の財産又は給付を受けた金銭その他の財産の運用によって生ずる収入を生活費に充てている者をいう」とされている。また、四号の「…生計を一にする…」についても法基通1-3-4では、「…有無相助けて日常生活の資を共通にしていることをいうのであるから、必ずしも同居していることを必要としない」という

解釈である。このように、Dの分類に属する不確定概念については、法令、通達からその意図する内容の判断は可能であると考えられる。

6. 租税法上の不確定概念

このように4つの分類について、各々事例の考察を述べてきたが、このうち、Bの分類、つまり“状況（状態）の程度”は、他のA分類（“納税義務者の事情、正当性を問う”事例）、C分類（“時間的な程度を示す”事例）、D分類（“用語の意味内容を問う”事例）に比べて租税法上の不確定概念として多くの抽象的・多義的な内容を含み、納税者にとってもその判断に苦慮するものであるように思われる。このため、上記の事例においても他の事例より多い3つの判例・裁判例を取り上げたが、これらB分類に属する3つ事例から課税庁が不確定概念を判断するための主な基準は次のように理解できるであろう。

- (1) 「租税負担の公平の原則」に従った判断が基本である。つまり、不確定概念の解釈如何によっては納税者間の計算が著しく不公平になってはいないか、否か。
- (2) 経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力が当事者にあり、不確定概念の解釈が不当に歪められてしまっていないか、否か。
- (3) 法又は政令等により、概ねその範囲を知ることができる場合、それを参考に判断を下す（解釈する）ことができる。但し、そうすることが著しく節税効果を生じさせる場合もあり、合理性がある、と勝手（自然）な状況判断をしてはいないか、否か。
- (4) 法令による形式的な判断より、実質的な経済的行為という見地から経済人としてあるまじき不合理、不自然な解釈がなされていないか、否か。
- (5) 「不当に減少になると認められる…」、「不相応に高額と認められる部分…」における下限額、上限額については、上記の(1)～(4)を勘案して決定し

なければならないが、当該事案によれば、前者では課税庁の引き直し計算と比較して80～90%の減少額、そして後者では、1.5倍相当額が、不当、不相応ではなく妥当なものとして考えられているようである。

(6) 課税庁の「裁量の範囲」は個別・具体的な事実関係を精査してなされるが、経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力、納税者間の課税計算が不公平、これらの3要素を総合的に判断したところ「裁量」は認められる。

一方、A分類（“納税義務者の事情、正当性を問う”事例）、C分類（“時間的な程度を示す”事例）、D分類（“用語の意味内容を問う”事例）に属する不確定概念については、次のように理解できる。

(1) A分類（“納税義務者の事情、正当性を問う”事例）に属する不確定概念は、本人の責めに帰すべき特別な事由に因るものであることである。例えば、課税当局の指示の遅滞、法令・通達の整備の遅延、天災、災害、納税者の重篤な病気等が該当し、「別件訴訟の長期化」、「納税者本人の税知識の欠如」、「顧問税理士の怠慢」等はその理由には該当しない。

(2) C分類（“時間的な程度を示す”事例）に属する不確定概念については、その主たる文言である“遅滞なく”の程度は、社会通念上、認められる範囲ということになる。そのためには、課税庁、納税者との交渉（打ち合わせ）記録が重要なものとなる。ここでも、A分類と同様、本人の責めに帰すべき特別な事情が考慮されるであろう。

(3) D分類（“用語の意味内容を問う”事例）に属する不確定概念は、法令、通達にて解釈がある程度可能であると思われる。そういう点では、立法趣旨・目的に照らして解釈を行うその他の不確定概念と比べて、その解釈に多くの困難は伴うことはない。

結 び

これまで不確定概念を適用するにあたり、どのような考えをもって、それを解釈し適用するのか、また、解釈する範囲はどの程度まで許されるのか、すなわち課税庁の「裁量の及ぶ範囲」であるが、それらを解明することを述べてきた。

租税法上の不確定概念の意義については、法令に〇〇%以下・以上とか未滿等、具体的数値を用いれば、法規自体が硬直的になり取引の背景を考慮した適正な法解釈ができなくなり、法の執行に際して、具体的事情を考慮するとともに租税負担の公平を維持するため、不確定概念を用いることは法解釈を容易にするために不合理でないと考えられている。そして、こうした不確定概念に該当する文言は、租税法上、おおよそ220項目も存在しているという。

わが国の「申告納税制度」のもとでは、成立した「納税義務」は納税者による申告、つまり納税者に「第一次判断権」の役割が与えられ、ここで、もし、納税者による申告がない場合あるいは納税義務者の申告が正しくない場合、課税庁に納税義務の「確定（決定）」について二次的・補充的な役割が与えられている。そして、課税庁が当該申告に対して課税処分を下される。つまり、不確定概念の問題は、納税者による第一次的な判断（条文の解釈）と課税庁がなす「確定（決定）」との間に齟齬が生じた場合、課税庁の課税処分に従って納税義務の履行がなされるところにある。したがって、そうした齟齬が争点となり納税者による不服申立て、不服審判所での裁決、そして司法審査へと進むことになる。

ここで課税庁に付与された二次的・補充的な役割には課税庁の裁量の存否とその範囲が問われる。これについては、そうした裁判例・判例により、如何なる基準で対処しているかによって知ることができる。すなわち、裁量が認められる要素を区別したうえで、法律の規定、問題とされる要素の行政決定におけ

る位置づけ、当該要素における行政判断の性格、裁量を特別に理由づける視点の存否等、多様な判断視角を総合的に考慮するなかで裁量の存否が決定され、その範囲についても、こうした総合的判断の延長線上にて決せられる、という。

なお、本稿では、上述した不確定概念、おおよそ220項目をその用途により4分類（A：納税義務者側の事実及び正当性を問うもの、B：状況（状態）の程度を示すもの、C：時間的な程度を示すもの、D：用語の意味内容を問うもの）している。

ここで、B分類に属する不確定概念が、もっとも抽象的・多義的な不確定概念であると言えるが、それらを解釈する判断基準は、次のように理解できるであろう。

すなわち、①納税負担が著しく不公平になってはいないか、否か、②経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力を持つ納税者によって当該不確定概念が不当に歪められていないか、否か、③法令による形式的な判断より、実質的な経済的行為という見地から経済人としてあるまじき不合理、不自然な解釈がなされてはいないか、否か、そして「裁量」については、経済的事実の実質、節税効果を知り得る能力、納税者間の課税計算が不公平、これらの3要素を総合的に判断したところに認められる。

その他の3つの分類（A分類、C分類、D分類）は、社会的通念上、妥当である範囲内であること、また、本人の責めに帰すべき特別な事由があること、が判断基準となっている。

[参考・引用文献]

- ・阿部（〔2008〕）：阿部泰隆著『行政法解釈学Ⅰ』有斐閣、2008年。
- ・荒井（〔1996〕）：荒井勇著『税法解釈の常識－税法条文の読み方教室－』税務研究会出版局、1996年。
- ・木川（〔2014〕）：木川泰嗣著『「税務判例」を読もう』ぎよせい、2014年。
- ・梶（〔2009〕）：梶哲教（稿）「行政行為と裁量」南川詔弘編著『行政法基礎論〔改訂版〕』嵯峨野書院、2009年。
- ・金子（〔1997〕）：金子宏他2名代表編集『法学小事典』有斐閣、1997年。

租税法上の不確定概念序説（紙）

- ・金子（〔2014〕）：金子宏著『租税法＜第19版＞』弘文堂，2014年。
- ・金子（〔2015〕）：金子宏著『租税法＜第20版＞』弘文堂，2015年。
- ・北野（〔2007〕）：北野弘久著『税法学原論＜第六版＞』青林書院，2007年。
- ・酒井（〔2013〕）：酒井克彦著『「相当性」をめぐる認定判断と税務解釈－借地権課税における「相当の地代」を主たる論点として－』清文社，2013年。
- ・酒井（〔2016〕）：酒井克彦著『アクセス 税務通達の読み方』第一法規，2016年。
- ・芝池（〔1995〕）：芝池義一（稿）「税法と行政法」芝池義一・田中治・岡村忠生編著『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房，1995年。
- ・芝池（〔2006〕）：芝池義一著『行政法総論講義＜第4版補訂版＞』有斐閣，2006年。
- ・芝池（〔2010〕）：芝池義一著『行政法読本＜第2版＞』有斐閣，2010年。
- ・清永（〔2011〕）：清永敬次著『税法＜第7版＞』ミネルヴァ書房，2011年。
- ・清永（〔2014〕）：清永敬次著『税法＜新装版＞』ミネルヴァ書房，2014年。
- ・高橋（〔2009〕）：高橋滋（稿）「行政裁量論に関する若干の検討」小早川光郎・高橋滋編著『行政法と法の支配』有斐閣，2009年。
- ・谷口（〔2014年〕）：谷口勢津夫著『税法基本講義』弘文堂，2014年。
- ・山本・守之会（〔2004〕）：山本守之・守之会著『検証 税法上の不確定概念＜第2版＞』中央経済社，2004年。

Introduction to the Uncertain Concept of Tax Law

Hirofumi Kami

ABSTRACT

This purpose of the study is to clarify the application of uncertain concepts to positive laws of the tax laws as well as to show that such application helps how tax authorities apply these concepts, with the goal to determine ways to interpret and apply them. Additionally, this study examines the extent to which one is allowed to elucidate or interpret the scope of uncertain concepts based on the discretion of the taxation agency.

This paper discusses items of the uncertain concept, which are classified into four types: A) ask the taxpayers questions to verify facts and ensure validity, B) indicate the extent (status), C) indicate the temporal extent, and D) ask the meaning of the terms.

The following items are created to interpret the abovementioned concepts:

1. The tax burden is, or is not, extremely unfair.
2. Such uncertain concepts unfairly distorted by taxpayers who have the ability to know economic facts, or they are tax-effective.
3. From the perspective of formal decisions and more substantial economic activities based on law, these uncertain concept present, or do not present, an improper, irrational. And unnatural interpretation for business people.

Moreover, “discretion” is the ability to know to the real economic facts regarding tax, realize that the tax calculation is for taxpayers, and above three recognized uncertain concept types.

Keywords : uncertain concept; economic reality; positive law;
tax effectiveness; taxpayers.

JEL Classification Number : K34.

多数決

— 単峰的選好を用いた社会厚生関数による特徴づけ —*

加茂 知 幸[†]
入 谷 純[‡]

概 要

社会的選択理論において、多数決による決定がアロー的社会厚生関数によって是とされるかは、長年の未解決の問題であった。May [8] による解決はよく知られているが、彼の場合は選択肢の数が2という限られた環境であった。本稿では、一般的な環境で、単峰的な選好プロファイルを定義域とするアロー的社会厚生関数が多数決決定となる必要十分条件を提示する。その条件は、「共変性」と「匿名性」である。本稿で、提示される「共変性」はメイの中立性を弱めたものである。今ひとつの本稿の特徴は代数的方法によって社会的選択理論を表現することである。この手法によって、Moulin [10] が面倒だと指摘した追加的な2つの課題についても、肯定的な回答を与える。

キーワード：アロー的社会厚生関数、単峰性、多数決、有限体

JEL分類番号：D71, 72.

†：京都産業大学教授

‡：大阪学院大学教授

* この論文の初期の版には、長久領彦教授（関西大学）、坂井豊貴教授（慶応大学）、篠塚友一教授（筑波大学）、須賀晃一教授（早稲田大学）、そして芹澤成弘教授（大阪大学）より貴重なコメントと助言を頂いた。記して感謝申し上げたい。

1 はじめに

1.1 本稿の目的とまとめ

Arrow[1]が半世紀前に社会的選択の分野を構築して以来、この理論には膨大な研究蓄積がある。

当初のアロー的議論はすでに古典的と見なされるに至っている。とはいえ、古典的なアロー的議論に「集計の問題 (aggregation problem)」として新たな角度から光が当てられるようになってきている。実際、Dokow and Holtzman[2]そして Nehring and Puppe[11]はアローの理論をその部分として含むような集計問題を提示している。彼らの方法は代数的方法によるもので、それは Wilson[13]や Rubinstein and Fishburn[12]にさかのぼることができる。

われわれは、アロー的社会選択理論の研究のための今ひとつの代数的方法を提示する。本稿で用いる代数的方法は入谷・加茂[6]で提示されたものである。われわれの方法では有限体上に社会厚生関数を定義し、体の演算（加法と乗法）を活用する。この点で、これまでの代数的方法とは著しい相違を持つ。具体的には、選好の推移性、単峰性等の基礎的な諸性質は体 (field) 上の**代数的な方程式**によって表現される。

われわれの代数的・算術的な方法がアロー的社会的選択理論に極めて有力な方法となる。その有用性は、代数的方法によって

(*) アロー的社會厚生関数による多数決の特徴付け

をすることができることである。また、代数的方法を用いてアローの定理に別証を与えることもできる。しかし、本稿で用いる代数的方法に基づいた別証は入谷・加茂[6]において既に与えられている。ただし、入谷・加茂[6]の別証は異なる2選択肢に対して無差別関係を含まない厳密な選好の場合のものである。この手法を無差別関係を含む選好を許容する場合にも拡張できるが、本稿

では取り扱わない。また、アローの定理の別証は我々のものだけでなく、多くの研究者によって与えられている¹⁾。

一方、(*)はこれまでに十分には解明されていないテーマである。われわれは、アロー的社会厚生関数が多数決決定と整合的となる必要十分条件を提示し、十全な回答を与える。

May[8]は選択肢の数が2であるときの社会厚生関数と多数決決定が同値となる条件を提示した。これが有名なメイの定理である。したがって、メイの定理を選択肢が3個以上のケースに拡張することは、この分野の主たる目標の一つであった。われわれの結果はこれを解決することとなる。

Moulin[9, 10]は社会厚生関数が多数決決定となるような諸条件を準備している。Moulin[9, 10]における問題(*)を解決するためのキーとなる条件は「架空の投票者 (phantom voters)」である。

Moulin[10]によれば、問題(*)の解決を巡って一連の課題が存在する。それを指摘する部分を引用する。

Is there an analogous result to May's Theorem for single peaked preferences? In other words, is the majority rule the only social welfare ordering (on the domain single-peaked preference) meeting all properties (α) , (β) , and (γ) ?

(α) It aggregates any profile of single-peaked preferences into a single-peaked collective preference.

(β) It is monotonic and satisfies IIA.

(γ) It is anonymous and Paretian.

Moulin[10]によれば、この課題の解決を困難にしていることは、

1) 上述の研究者に加えて、Geanakoplos[4]による証明もある。

単峰性が選択肢のある並びに線形順序を前提とする

という点である。一方、多数決決定は、社会厚生関数が中立的である（選択肢の並び方に依存しない性質）ことを要求する、そのため、単峰性と中立性が必ずしも両立しないという可能性がある。Moulin[10]の架空の投票者（phantom voter）の導入は、このためであった。本稿では、架空の投票者は必要としないことを強調しておきたい。

さらに、本稿の定理2で、ムーランの課題（ α ）に肯定的な回答を与える。すなわち、

アロー的社会厚生関数が単峰性をもつ選好プロファイルの定義域上で定義され非対称的で完備かつ推移的な選好の集合 \mathcal{P} を値域とする²⁾。この時、社会厚生関数は、IIAとパレート性を満たすなら、単峰的な選好値を取る（定理2）。

が示される。つまり、本稿では、社会厚生関数が単峰的選好を値域に持つことは仮定されていないのである。さらに、定理2より一般的な結果も与えられる。つまり、アロー的社会厚生関数の値域を対称的な選好の集合に拡張したときも、同様の結果が示される。すなわち、アロー的社会厚生関数の値は多くて2個の最良選択肢を持つ単高原的（single plateaued）な選好となることである。これが定理1である。これらの定理の証明において、社会的厚生関数の値域を単峰系の選好の集合に限定していないことを再度強調しておこう³⁾。

2) 選好が非対称（asymmetric）であるとは、選好が異なる選択肢に対して無差別関係を含まず厳密な選好のみからなることを意味する。

選好が完備（complete）であるとは、あらゆる選択肢の組に対してどちらが良いかの判定が可能であることである。

選好 \succ が推移的（transitive）であるとは、異なる選択肢 a, b, c に対して、 $a \succ b$ かつ $b \succ c$ であれば、 $a \succ c$ が成り立つことである。

3) Moulin[9, 10]を参照せよ。

最後に、本稿での課題（*）に関する成果は次のようにまとめられる。

個人の数 n を奇数とし、単峰的な選好の集合を定義域とし、 \mathcal{P} を値域とする社会厚生関数を前提とする。このとき、多数決投による決定は、IIAパレート性、共変性 (covariancy)⁴⁾、そして匿名性を満たす唯一の社会的厚生 ϕ の順序づけである。

ここで最も重要な条件は共変性である。これは任意の選択肢のペア (a, b) に対して、ある選好プロファイルのもとで、社会的に a を是とするとしよう。このとき、 a, b への順序づけが完全に逆になる別の選好プロファイルのもとでは、社会的な選択は b を是とするということである。

以上の結果によって、Moulin[10]の課題 (α) , (β) , (γ) は肯定的に解決される。

1.2 他の文献との関連

Wilson[13]の先駆的な貢献において、彼はアローの社会的選択理論をより一般的な集計問題理論に拡張した。すなわち、彼の枠組みでは選好に加えて「属性の集計」も検討することが可能となった。

Rubinstein and Fishburn[3, 12]では多くの集計問題を統合して扱うことのできる一般理論を代数的基板の上に構築した。彼等のモデルでは、集計作業の定義域はある体上の有限次元ベクトル空間である。Rubinstein and Fishburn[3, 12]においては、線形空間の線形性そのものが重要な役割を演じた。線形空間の固有の演算については本質的な役割が与えられていない。本稿において、有限体を用いて選好の集計問題を定式化する点では共通点を持つが、可換環の構造（代数演算）そのものを活用する点で大きく異なる。すなわち、われわれは社会的選択理論において演算という代数的・算術的構造が有用な手段となるこ

4) May[8]による中立性の一般化された条件である。

とを示す。

Dokow and Holzman[2]は二つの評価値0, 1からなるベクトル空間をもちいて一般化集計問題を論じ、アロー的な集計作業が独裁的となるドメインを特徴付けた。彼等の一つの特徴は“total blockedness”を主たる概念として用いている。この概念は、Nehring and Puppe[11]において導入されたもので、有向グラフによってドメインの組み合わせ論的性質を記述するものである。今ひとつの特徴は、ドメインが線形空間のアフィン部分空間であることを要求することである。われわれの本稿での議論と彼等の議論とのつながりを明らかにすることはこれからの課題の一つとなろう。

2 社会選択の代数的表現

記号法： \mathbb{Z} を整数からなる有理整数環とする。 $\mathbb{Z}/p\mathbb{Z}$ を整数 p を法とする商環(剰余環)とする。 p が素数の時、 $\mathbb{Z}/p\mathbb{Z}$ は有限体となる。それを \mathbb{F}_p と書く。 \mathbb{F}_p の加法と乗法を $+$, \cdot であらわす。 K を体 field とする⁵⁾。 K 上の n 次元アフィン空間を $\mathbb{A}^n(K)$ と書く。

A を非空で有限個の選択肢の集合とする。 H を個人の集合で、個人の数 n は有限とする。 $|A| \geq 3$ かつ $|H| > 2$ とする⁶⁾。 $T \subset A \times A$ を A のすべての異なる要素のペアからなる集合とする。記号 \succsim によって A 上の選好関係を表す。選好関係は反射的、推移的、かつ完備な二項関係とする。無差別関係を含むあらゆる選好関係の集合を \mathcal{R} とする。異なる選択肢について無差別関係を含まない厳密なすべての選好関係の集合を \mathcal{P} で表す。

5) K 上のアフィン n 空間は K の n 個の組からなる集合である。詳細は、Hartshorne[5]を参照せよ。

6) S を集合とすると、 $|S|$ は S の濃度(要素の数)を表す。

2.1 選好関係

選好関係を代数的に表現することからはじめる。 $\mathbb{F}_3 = \{0, 1, 2\}$ を有限体とする。体の演算 $+$ と \cdot は次を満たす。

$$\begin{aligned} x + y &= y + x, \quad x \cdot y = y \cdot x, \quad \forall x, \forall y \in \mathbb{F}_3, \\ 0 + x &= x, \quad 1 \cdot x = x, \quad 0 \cdot x = 0, \quad \forall x \in \mathbb{F}_3, \\ 1 + 1 &= 2, \quad 1 + 2 = 0, \quad 2 + 2 = 1, \quad 2 \cdot 2 = 1. \end{aligned}$$

以下で、選好関係を $\mathbb{A}^T(\mathbb{F}_3)$ の要素として表す。任意の $\succsim \in \mathcal{R}$ 、任意の $(a, b) \in T$ に対して、関数 $q: \mathcal{R} \times T \rightarrow \mathbb{F}_3$ を次のように定義する⁷⁾。

$$q(\succsim, a, b) = \begin{cases} 1 & \text{if } a \succsim b \text{ and } b \not\succeq a, \\ 0 & \text{if } b \succsim a \text{ and } a \not\succeq b, \\ 2 & \text{if } a \succsim b \text{ and } b \succsim a. \end{cases}$$

q の定義によって次は自明である。

$$\begin{aligned} q(\succsim, a, b) = 1 &\Leftrightarrow q(\succsim, b, a) = 0, \\ q(\succsim, a, b) = 0 &\Leftrightarrow q(\succsim, b, a) = 1, \\ q(\succsim, a, b) = 2 &\Leftrightarrow q(\succsim, b, a) = 2. \end{aligned}$$

これらを代数的に言い換えると、 q は次の反転公式を満たす。

$$\text{反転公式: } \forall (a, b) \in T: q(\succsim, a, b) = 2 \cdot q(\succsim, b, a) + 1.$$

いま、

$$u(a, b) = q(\succsim, a, b), \forall (a, b) \in T$$

7) 記号法 $a \not\succeq b$ は $a \succsim b$ の否定命題である。 $(a \succsim b \text{ and } b \not\succeq a)$, $(b \succsim a \text{ and } a \not\succeq b)$, $(a \succsim b \text{ and } b \succsim a)$ はそれぞれ $a > b$, $b > a$, $a \sim b$ と表記される。 $>$ と \sim はそれぞれ \succsim に含まれる非対称要素の集合と無差別要素の集合となる。ただし $> \in \mathcal{P}$ であるとは限らない。

と定義すれば、関数 $u(a, b)$ は \succsim の代数的表現である。

A の異なる3つの選択肢を a, b, c とする。選好 \succsim の推移性を $u = q(\succsim, \cdot, \cdot)$ によって代数的に表現すれば、次の通りである⁸⁾。

$$\begin{cases} u(a, b) \cdot u(b, c) \cdot u(c, a) = 0, \text{ and} \\ (u(a, b) + 2) \cdot (u(b, c) + 2) \cdot (u(c, a) + 2) = 0, \end{cases} \quad (1)$$

or

$$u(a, b) = u(b, c) = u(c, a) = 2 \quad (2)$$

上で任意の $\succsim \in \mathcal{R}$ に対応する関数 u を用いて、代数的方法を提示する。 u は次の条件 **(I)** と **(T)** を満たすと仮定する。

(I) 任意の $(a, b) \in T$ に対して、 u は反転公式を満たす。つまり、

$$u(a, b) = 2 \cdot u(b, a) + 1.$$

(T) 任意の異なる $\{a, b, c\} \subset A$ 、について、 $u(\cdot, \cdot)$ は(1)または(2)を満たす。

\mathcal{R} には異なる選択肢に無差別関係を含まない選好 \succ が含まれる。同様に \succ にたいして、対応する $v \in \mathbb{A}^T(\mathbb{F}_3)$ が存在して、条件 **(I)** と **(T)**-(1)を満たす。ここで、 $v(a, b) \in \{0, 1\}$ が任意の $(a, b) \in T$ に対して成立する⁹⁾。

次のように $\mathbb{A}^T(\mathbb{F}_3)$ の部分集合 \mathcal{U} , \mathcal{V} を定義する。

$$\mathcal{U} := \{u \in \mathbb{A}^T(\mathbb{F}_3) \mid u \text{ は (I) と (T) を満たす}\},$$

$$\mathcal{V} := \{v \in \mathcal{U} \mid \forall t \in T, v(t) \neq 2\}.$$

明らかに、 \mathcal{U} と \mathcal{V} はそれぞれ \mathcal{R} と \mathcal{P} に同型 (isomorphic) である。

各個人 $h \in H$ の選好を $\succsim_h \in \mathcal{R}$ とすれば、 $(\succsim_h)_{h \in H} \in \mathcal{R}^H$ は選好プロファ

8) 証明は数学付録Aを参照せよ。

9) 数学付録Aを参照せよ。

イルである。 $u_h = q(\succsim_h, \cdot, \cdot)$ とすれば、選好プロファイルは $(u_h)_{h \in H} \in \mathcal{U}^H$ と同一視される。ここで $|T| \times |H|$ の行列 $U = (U_h^t)$ を、その第 $(t, h) \in T \times H$ 要素 U_h^t を第 h 個人の選択対象の組 t に対する選好値 $u_h(t)$ であると定義する。選好プロファイルは $(u_h)_{h \in H}$ は行列 U に他ならない。第 $h \in H$ 個人の選好は $u_h = u_h(t)_{t \in T}$ であり U の第 h 列ベクトル U_h と一致し、**選択対象** $t \in T$ についての**選好プロファイル** $(u_h(t))_{h \in H}$ は U の第 t 行ベクトル U^t となる。つまり、

$$U_h = \begin{pmatrix} \vdots \\ u_h(t) \\ \vdots \end{pmatrix} = u_h, \quad U^t = (\dots, u_h(t), \dots)$$

である。以下では、 \mathcal{R} と \mathcal{U} そして \mathcal{P} と \mathcal{V} とを区別しない。

2.2 社会厚生関数

\mathcal{R}^H の部分集合 \mathcal{D} 上で定義され、 \mathcal{R} を値域とする**社会厚生関数** F は選好プロファイル $U \in \mathcal{D}$ に対して、列ベクトル $F(U) \in \mathcal{R}$ を対応させる関数である。それを

$$F(U) = \begin{pmatrix} \vdots \\ \bar{f}_t(U) \\ \vdots \end{pmatrix},$$

と書く。ここで、 \bar{f}_t は F の第 t 要素である、 $t \in T$ 。明らかに、 $F(U)$ は **(I)** (反転公式) と **(T)** (すなわち、(1)または(2)) を満たしている。

定義 1 社会厚生関数 $F : \mathcal{D} \rightarrow \mathcal{R}$ について次の用語を定義する。

(IIA) F が**独立**であるとは、任意の $t \in T$ について、 \bar{f}_t が U の第 t 行 U^t の

みに依存して決まることである。

(P) F がパレート性を満たすとは任意の $U \in \mathcal{D}$ について、 U の第 t 行 $U^t = \mathbf{0}$ (resp. $= \mathbf{1}$) であれば、 $\bar{f}_t(U) = 0$ (resp. $= 1$) となることである。ここで、 $\mathbf{0} = (0, \dots, 0) \in \mathbb{A}^H(\mathbb{F}_3)$ かつ $\mathbf{1} = (1, \dots, 1) \in \mathbb{A}^H(\mathbb{F}_3)$ である。

(IIA) と (P) を満たす社会厚生関数 $F : \mathcal{D} \rightarrow \mathcal{R}$ をアロー的である (Arrovian) と呼ぶ。

任意のアロー的社会厚生関数 F に対して、ベクトル関数 $(f_t)_{t \in T}$, $f_t : \mathbb{A}^H(\mathbb{F}_3) \rightarrow \mathbb{F}_3$ が存在して、任意の $U \in \mathcal{D}$ について

$$F(U) = \begin{pmatrix} \vdots \\ f_t(U^t) \\ \vdots \end{pmatrix}$$

となる。 f_t の定義域は各個人の $t \in T$ に対する選好プロファイル $x \in (\mathbb{F}_3)^H$ であり、値域は \mathbb{F}_3 である。(IIA) によって、関数 \bar{f}_t の定義域を狭めることができ、それを f_t としているのである。上述の (P) により、任意の $t \in T$ について $f_t(\mathbf{0}) = 0$ かつ $f_t(\mathbf{1}) = 1$ である。

選択肢の組 $(a, b) \in T$ に関する選好プロファイルが $x \in \mathbb{A}^H(\mathbb{F}_3)$ であったとする。反転公式によって、 $2 \cdot x + 1$ は選択肢の組 $(b, a) \in T$ に対する選好プロファイルとなる。これらは a, b に対する同一の選好表現であるので、 $f_{(a,b)}(x)$ の値は、 $f_{(b,a)}(2 \cdot x + 1)$ の反転でなければならない。したがって、次の社会的反転公式 (SIV) をアロー的社会厚生関数に要求する。これは、社会厚生関数に整合性を要求することに他ならない。

(SIV) 任意の選択肢の組 $(a, b) \in T$ と (a, b) に関する任意の選好プロファイル

$x \in \mathbb{A}^H(\mathbb{F}_3)$ に対して

$$\begin{aligned} f_{(a,b)}(x) &= 2 \cdot f_{(b,a)}(2 \cdot x + \mathbf{1}) + 1, \\ 2 \cdot x + \mathbf{1} &= (\dots, 2 \cdot x(h) + 1, \dots) \in \mathbb{A}^H(\mathbb{F}_3) \end{aligned}$$

が成立する。ここで、 $x(h)$ は $|H|$ 次元ベクトル x の第 h 要素である。

2.3 単峰性と多数決

本稿での主たるテーマである単峰性を検討する。まず、単峰性を満たす選好を代数的に表現することからはじめる。 $A = \{a_1, a_2, \dots, a_m\}$ と表す。順序 $<$ を A 上の線形順序とする。必要なら番号の付け替えを行って、 $a_1 < a_2 < \dots < a_m$ となるものとする¹⁰⁾。厳密な選好 $v = (v_t)_{t \in T} \in \mathcal{P}$ が A 上の線形順序 $<$ に関して単峰的 (single peaked) であるとは、ある番号 $k \in \{1, 2, \dots, m-1\}$ が存在して

$$v(a_{i-1}, a_i) = \begin{cases} 0 & \text{if } i \leq k \\ 1 & \text{if } i \geq k+1 \end{cases}$$

となることである。上式において $k=1$ の場合は $v(a_{i-1}, a_i) = 0$, $i = 2, \dots, m$ となる場合であり、 $k=m$ の場合は、 $v(a_{i-1}, a_i) = 1$, $i = 2, \dots, m$ となるケースである。選択対象 a_k がピークである。

SP を単峰性を満たす \mathcal{P} の部分集合とする。

選好 $v \in SP$ の単峰性は代数の言葉で次のように表現することができる。

(SP) 任意の3個の異なる選択肢 $a, b, c \in A$ を取り上げる。ただし、 $a < b < c$ を満たすものとする。このとき

10) $A = \{a_1, a_2, \dots, a_m\}$ 上の線形順序 $<$ とは完備で推移律を満たし、かつ、 $a_i < a_k$ かつ $a_k < a_i$ となる $i, k (i \neq k)$ は存在しない (反対称的な) 順序である。例えば、 $a_1 < a_2 < \dots < a_m$ となるケースである。

$$v(a, b) \cdot (v(b, c) + 2) = 0 \quad (3)$$

であることが単峰性の必要十分条件である。

実際、 v が単峰的であれば (SP) を満たすことは明らかである。

逆に選好 $v \in \mathcal{P}$ が A の線形順序 $a_1 < a_2 < \dots < a_m$ のもとで、(SP) を満たすとする。 $v(a_1, a_2) = 1$ であれば、(3)より、任意の $j, j+1$, ($2 < j < m$) について $v(a_2, a_j) = 1$ である。したがって、再び(3)より $v(a_j, a_{j+1}) = 1$ である。これは単峰性である。次に、 $v(a_1, a_2) = 0$ の場合を考察する。(3)より $v(a_2, a_3) = 0$, or 1 である。 $v(a_2, a_3) = 1$ なら、任意の a, b , $a_2 < a < b$ について $v(a, b) = 1$ となり v は単峰的である。 $v(a_2, a_3) = 0$ なら $(a_i, a_{i+1}), i \geq 3$ に同じ議論を繰り返すことができる。 A の要素の数は有限であるから、 v は単峰的である。

\mathcal{P}^H の選好プロファイルの中で、単峰性を満たすものを記号 SPH で表す。つまり、

$$SPH = \{V \in \mathcal{P}^H \mid A \text{ 上のある線形順序のもとで、各 } V_h \text{ は (SP) を満たす}\}$$

である。選好 $u \in \mathcal{R}$ が単高原的 (single-plateaued) と呼ばれるのは、 A 上の線形順序 $<$ があり ($A = \{a_1, \dots, a_m\}$, $a_1 < a_2 < \dots < a_m$)、ある自然数 k_1, k_2 , $1 \leq k_1 \leq k_2 \leq m$ が存在して、

$$\begin{aligned} u(a_i, a_{i+1}) &= 0, & \text{for } i &= 1, \dots, k_1, \\ u(a_i, a_{i+1}) &= 2, & \text{for } i &= k_1 + 1, \dots, k_2, \\ u(a_i, a_{i+1}) &= 1, & \text{for } i &= k_2 + 1, \dots, m - 1. \end{aligned}$$

が満たされることである。

社会厚生関数の定義域を SPH とするとき、値域が \mathcal{R} の場合と、 \mathcal{P} である場合に依じて、次の二つの定理が得られる。

定理 1 F を単峰的な選好プロファイルの集合 SPH を定義域とし、値を \mathcal{R} にとるアロー的な社会厚生関数とする。このとき、各 $V \in SPH$ にたいして、 $F(V)$ は単高原的となる。さらに、 $F(V)$ の単峰性を支える A 上の線形順序は選好プロファイル V に付属する線形順序である。また、 $F(V)$ の最大要素はせいぜい 2 個である。

証明は数学付録 B.1 を参照せよ。

定理 1 での証明を繰り返すことによって、次の定理が得られる。

系 1 F を単峰的な選好プロファイルの集合 SPH を定義とし、値を \mathcal{P} にとるアロー的な社会厚生関数とする。このとき、各 $V \in SPH$ にたいして、 $F(V)$ は単峰的となる。

系 1 は序で紹介したムーランの課題 (α) への解答である。定理 1 は単峰的な選好にドメインを持つどのようなアロー的社会厚生関数も値を \mathcal{R} に持つなら、ほとんど単峰的であること、表現を変えれば、最小限の単高原性を有することを示している。さらに、定理 1、系 1 は Moulin [10] における多数決投票の定理に対応するものである。

本稿での目的は、多数決をアロー的社会厚生関数によって特徴付けることである。具体的には、多数決ルールは匿名性と共変性を満たす SPH をドメインとする社会厚生関数と同値であることを示す。

社会厚生関数は条件「厚生関数の値が個人の名前によって変化しない」を満たすとき匿名性を満たすといわれる。厳密な選好 $\succ' \in \mathcal{P}$ が選好 $\succ \in \mathcal{P}$ の逆転であるとは、 $a \succ' b$ である時かつその時に限り $b \succ a$ となることである。さらに、社会厚生関数が共变的であるとは、すべての個人の選好が逆転されたときに社会厚生関数の値も逆転されることである。フォーマルな定義は次である。

定義2 単峰的な選好プロファイルからなる定義域上で定義された社会厚生関数 $F: SPH \rightarrow \mathcal{R}$ に関して次の用語を定義する。

- (A) 任意の $t \in T$ と任意の $x \in \{0, 1\}^H$ にたいして、 y を x の要素を並び替えたものとする。 F が匿名性を満たすとは、次が成り立つことである。

$$f_t(x) \neq 2 \Rightarrow f_t(x) = f_t(y).$$

- (C) F が共変的であるとは、任意の $t \in T$ と任意の $x \in \{0, 1\}^H$ について、

$$[f_t(x) = 0 \Rightarrow f_t(2 \cdot x + 1) = 1] \text{ かつ } [f_t(x) = 1 \Rightarrow f_t(2 \cdot x + 1) = 0]$$

が成り立つことである。

匿名性は、通常、条件 (A) で表される。一方、条件 (C) は May[8] の中立性条件 (III) に類似のものである¹¹⁾。条件 (C) は (a, b) についての選好プロファイルにおいて選択肢 a が社会的に b より良いとされるときに、逆転された選好プロファイルのもとでは社会的に選択肢 b が a より良いとされるべきであるという要求である。共変性は (SIV) と形式はよく似ている、共変性では右辺と左辺の選択肢の組 t が同一であることに注意が必要である。

$U = (U_h^t), h \in H, t \in T$ を選好プロファイルとすると、 A の関係 M が厳密な多数決であるとは、任意の $(a, b) \in T$ について、

$$aMb \Leftrightarrow |\{h \in H | U_h^{(a,b)} = 1\}| > |\{h \in H | U_h^{(a,b)} = 0\}|.$$

を満たすことである。関係 M は常に \mathcal{R} の要素とは限らないことに注意せよ。

本稿での主たる結果は次である。

11) 本稿で採用している (C) は F の定義域が制限されているという点で May[8] の中立性より弱い条件である。

定理 2 SPH を定義域とし、 \mathcal{R} を値域とするアロー的社会厚生関数において、次の (i) と (ii) は同値である。

- (i) F は厳密な多数決である。
- (ii) F は匿名性 (A) と共変性 (C) を満たす。

定理 2 は次のように解釈できる。 $|H| = n$ とする。

(Case 1: n が奇数の時) 中位投票者の定理は多数決が定義域を SPH をより狭めた (A) と (C) を満たすアロー的社会厚生関数である。定理 2 は一般的な定理となっており、その逆も含んでいる。さらに、これは序にあげたムーランの課題 (α)、(β)、そして (γ) へのわれわれの解答である。

(Case 2: n が偶数の時) 多数決は引き分けに終わることがある。このとき、定理 2 の「(i) \rightarrow (ii)」の部分は形式的に真 (vacuously true) である。さらに、定理 2 の一方の命題「(ii) \rightarrow (i)」についても、やはり、形式的に真となる。実際、以下に示される補助定理 2、3 によって、条件 (C) のもとで、 F の値は単峰的となる。さらに、 $n = 2k$ とし、 $\hat{x} = (\overbrace{0, \dots, 0}^k, \overbrace{1, \dots, 1}^k)$ とする。 \hat{x} を $t \in T$ の選好プロファイルとすれば、(A) と (C) とが矛盾する。したがって、命題 (ii) の真理値は偽である。

定理 2 の成立に条件 (C) がどのような役割を演じているかを説明しておきたい。そのために、次の用語を定義する。

定義 3 SPH を定義域、 \mathcal{R} を値域とするアロー的社会厚生関数 F に次の用語を定義する。

- (M) F が単調, **monotonic**であるとは、任意の $t \in T$ と任意の $h \in H$ について $y(h) = 0$ ならば $x(h) = 0$ となる任意の $x, y \in \{0, 1\}^H \subset \mathbb{A}^H(\mathbb{F}_3)$ に対して

$$f_t(y) = 0 \Rightarrow f_t(x) = 0, \text{ かつ}$$

$$f_t(x) = 1 \Rightarrow f_t(y) = 1$$

となることである。

- (N) F が中立的 **neutral**であるとは、任意の $t, t' \in T$ 、任意の $x \in \{0, 1\}^H \subset \mathbb{A}^H(\mathbb{F}_3)$ に対して次が成り立つことである。

$$f_t(x) \neq 2 \Rightarrow f_t(x) = f_{t'}(x).$$

(M) は次を要求している。 a, b を異なる選択肢とする。ある個人の集団が b より a を選好するとき、選択肢 a が b より社会的に選好されるとする。このとき、他の選好プロファイルに置いて、当該集団を含む個人の集まりが b より a を選好するとき、社会的にも a が b より選好される。これは、May[8]によって導入された「**正の感応性** (positive responsiveness)」より強い条件である。条件 (N) は次の通りである。ある選択肢のペアに対する選好プロファイル x が与えられたとする。当該プロファイル x のもとの当該ペアへの社会的決定が無差別値となる場合を除いて、どの選択肢のペアへの選好プロファイルが x である限り、社会的選択は同一となることを意味する。

ここで、単峰性と中立性が両立可能になることを説明しておこう。 n 人の集会的選択ルールが「字義通りに中立的である」とは、ルールが選択肢の並び替えに依存しないことである。本稿では、中立性概念を少し違った角度から眺めている。つまり、われわれは (N) において集団的決定が中立的であることを、 f_t の値が、 t の選択に依存しないことに注目している。この議論で

は、選択肢の並べ替えを必要としない。

ここで定理2のためのいくつかの補助定理を示しておこう。証明はすべて数学付録B.2に示されている。

補助定理1 F を SPH を定義域とし \mathcal{R} を値域とするアロー的社会厚生関数とする。 F が (N) を満たすなら (M) が成立する。

補助定理1は、条件 (N) がムーランの課題 (β) への今ひとつの解答である。

補助定理2 F を SPH を定義域とし \mathcal{R} を値域とするアロー的社会厚生関数とする。 F が (N) を満たすなら、任意の $V \in SPH$ にたいして、 $F(V)$ は単峰的である。

補助定理2では社会厚生関数の値が単高原的とはならないという点で、定理1と違いを持つ。補助定理2と定理1はムーランの課題 (α) と深く関わっている。

補助定理3 F を SPH を定義域とし \mathcal{R} を値域とするアロー的社会厚生関数とする。このとき、 F が (C) を満たすことと (N) を満たすことは同値である。

補助定理3によって、 SPH を定義域とし \mathcal{R} を値域とする (C) を満たすどのようなアロー的社会厚生関数にたいしてもある関数 $g: \{0, 1\}^H \rightarrow \mathbb{F}_3$ が存在して、任意の $x \in \{0, 1\}^H$ と任意の $t \in T$ に対して $g(x) = f_t(x)$ となる。

定理2の証明

アロー的社会厚生関数 F による順序づけが厳密な多数決決定と一致するなら、(C) と (A) を満たすのは明らかである。証明すべきはその逆である。アロー的社会厚生関数 F が匿名性を満たし、同時に共变的であると仮定する。補助定理1、3によって、 F は (M) と (N) を満たす。さらに、補助定理2

によって、 F の値は SP の中にある。したがって、 $\{0,1\}^H$ を定義域、 $\{0,1\}$ を値域とする関数 g が存在して、任意の $t \in T$ にたいして、 $g = f_t$ である。任意の $x \in \{0,1\}^H$ に対して、集合

$$H^1(x) = \{h \in H \mid x(h) = 1\}$$

を定義する。ある $y \in \{0,1\}^H$ について $g(y) = 1$ であるとする。 \hat{x} を次を満たすベクトルとする。

$$\hat{x} \in \arg \min\{|H^1(x)| \mid g(x) = 1\}.$$

定義によって、 $|H^1(y)| \geq |H^1(\hat{x})|$ である。一方、 F は共変性を満たすから、 $g(2 \cdot \hat{x} + 1) = 0$ でなければならない。(A)、(C)そして(M)によって、 $|H^1(2 \cdot \hat{x} + 1)| < |H^1(\hat{x})|$ に至る。また、補助定理2により、 $|H^1(2 \cdot \hat{x} + 1)| + |H^1(\hat{x})| = n$ であるから、 $|H^1(\hat{x})| > n - |H^1(\hat{x})|$ となり、従って、

$$|H^1(\hat{x})| > \frac{n}{2}$$

が成立する。さらに、 $|H^1(y)| \geq |H^1(\hat{x})| > n/2$ であることも明らかである。

また、あるベクトル $y \in \{0,1\}^H$ について $|H^1(y)| > n/2$ となった場合には、補助定理2によって $g(y) \neq 2$ である。 $g(y) = 0$ と仮定すれば、(C)より $g(2 \cdot y + 1) = 1$ である。しかしながら、 $|H^1(2 \cdot y + 1)| < n/2 < |H^1(y)|$ を考慮すると、(A)と(M)によって、 $g(y) = 1$ となる。これは矛盾である。よって、 $g(y) = 1$ である。[証了]

参考文献

- [1] Arrow, K.: *Social Choice and Individual Values* (2nd. edition), Wiley, (1963).
- [2] Dokow, E. and R. Holzman: "Aggregation of Binary Evaluations", *Journal of Economic Theory*, 145 (2010), 495-511.

- [3] Fishburn, P. and A. Rubinstein: "Aggregation of Equivalence Relations", *Journal of Classification*, 3 (1986), 61-65.
- [4] Geanakoplos, J.: "Three Brief Proofs of Arrow's Impossibility Theorem", *Economic Theory*, 26 (2005), 211-215.
- [5] Hartshorne, R.: *Algebraic Geometry*, Springer-Verlag, (1977).
- [6] 入谷純、加茂知幸：「代数によるアローの定理の別証明」、『大阪学院大学経済論集』、(2016)。
- [7] Lang, S.: *Algebra*, Addison-Wesley, (1965).
- [8] May, K.: "A Set of Independent Necessary and Sufficient Conditions for Majority Decision", *Econometrica*, 21 (1952), 680-684.
- [9] Moulin, H.: "Generalized Condorcet winners for single peaked and single plateaued preferences," *Social Choice and Welfare*, 1 (1984), 127-47.
- [10] Moulin, H.: *Axioms of Cooperative Decision Making*, Cambridge University Press, Cambridge, (1988).
- [11] Nehring, K. and C. Puppe: "The Structure of Strategy-Proof Social Choice—Part I: General Characterization and Possibility Results on Median Space", *Journal of Economic Theory*, in press.
- [12] Rubinstein, A. and P. Fishburn: "The Algebraic Aggregation Theory", *Journal of Economic Theory*, 38 (1986), 63-78.
- [13] Wilson, R.: "On the Theory of Aggregation", *Journal of Economic Theory*, 10 (1975), 89-99.

数学付録

A 選好の推移性

関数 $u(\cdot, \cdot) \in \{0, 1, 2\}^T$ を選好 $\succsim \in \mathcal{R}$ の代数的表現とする。 a, b, c を任意の異なる選択対象とする。 \succ と \sim をそれぞれ \succsim の非対称要素と対象要素の集合とする。 $u(\cdot, \cdot)$ が推移性と両立するすべての可能な値は次の表にまとめられる。

	$u(a, b)$	$u(b, c)$	$u(c, a)$	meaning
[1-1]	1	1	0	$a \succ b \succ c$
[1-2]	1	0	1	$c \succ a \succ b$
[1-3]	0	1	1	$b \succ c \succ a$
[2-1]	1	0	0	$a \succ c \succ b$
[2-2]	0	1	0	$c \succ a \succ b$
[2-3]	0	0	1	$c \succ b \succ a$
[3-1]	1	2	0	$a \succ b \sim c$
[3-2]	1	0	2	$a \sim c \succ b$
[3-3]	2	1	0	$a \sim b \succ c$
[3-4]	2	0	1	$c \succ a \sim b$
[3-5]	0	1	2	$b \succ a \sim c$
[3-6]	0	2	1	$b \sim c \succ a$
[4]	2	2	2	$a \sim b \sim c$

[1-2] - [3-6]においては $u(a, b), u(b, c), u(c, a)$ のいずれか少なくとも一つが0または1である。したがって、表のすべては過不足なく次の方程式で表現できる。

$$\begin{cases} u(a, b) \cdot u(b, c) \cdot u(c, a) = 0, \text{ かつ} \\ (u(a, b) + 2) \cdot (u(b, c) + 2) \cdot (u(c, a) + 2) = 0, \end{cases}$$

or

$$u(a, b) = u(b, c) = u(c, a) = 2.$$

$\succ \in \mathcal{P}$ とし、 $v(d, e) = q(\succ, d, e)$, $(d, e) \in T$ とすれば、 v の推移性は[1-1] - [2-3]で表される。その代数的性質は上式の最初の2式で表される。

B 証明

B.1 定理1の証明

集合 $\{0, 1\}^H$ に属する3つのベクトルを x, y, z とする。組 (x, y, z) が単峰的な選好プロファイルとして許容可能であるとは、ある単峰的な選好プロファイル $V \in SP\mathcal{H}$ と選択肢 $a, b, c \in A$ 、 $a < b < c$ が存在して、

$$x = V^{(a,b)}, \quad y = V^{(b,c)}, \quad z = V^{(c,a)},$$

となることである。ここで、 V^t は行列 V の第 t 列であり、 $<$ は V に付属する A 上の線形順序である。

補助定理4 ベクトルの組 (x, y, z) がある単峰的な選好プロファイルについて許容可能であるとする。 A の任意の線形順序 \prec について、 (x, y, z) を許容可能とし \prec を付属する線形順序とする単峰的な選好プロファイルが存在する。

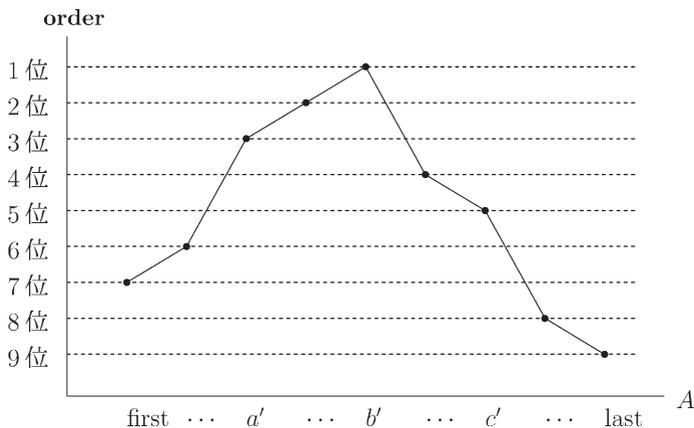


図1 $x(h) = 0, y(h) = 1$ のケース

証明 これは容易であるので、目標のプロファイル \tilde{V} の構築のためのスケッチを示しておく。 $V \in SPH$ について、 $x = V^{(a,b)}, y = V^{(b,c)}, z = V^{(c,a)}$, $a < b < c$ とする。ここで、 $<$ は V に付属する線形順序である。 $\tilde{<}$ を任意の線形順序とする。いま、 $a', b', c' \in A$ 、 $a' \tilde{<} b' \tilde{<} c'$ とする。そこで、 \tilde{V} を

$$\begin{aligned} \tilde{V}^{(d,a')} &= \mathbf{0}, \text{ if } d \tilde{<} a' \\ \tilde{V}^{(a',d)} &= V^{(a,b)}, \text{ if } a' \tilde{<} d \tilde{<} b' \text{ or } d = b' \\ \tilde{V}^{(b',d)} &= V^{(b,c)}, \text{ if } b' \tilde{<} d < c' \text{ or } d = c' \\ \tilde{V}^{(b',d)} &= \mathbf{1}, \text{ if } c' \tilde{<} d \\ \tilde{V}^{(c',a')} &= V^{(c,a)} \end{aligned}$$

とし、残りの選択肢の組には推移性を保つように選好を定めれば、 $\tilde{V} \in SPH$ となるように定義できる。図1には上の \tilde{V} と整合的な一つの例が示されている。他のケースも同様に絵に描くことができるが、証明のエッセンスは図に見ることができる。[証了]

補助定理 5 組 $(x, y, z) \in (\{0, 1\}^H)^3$ が単峰的な選好プロファイルに許容可能となることの必要十分条件は

$$\begin{cases} x(h) \cdot (y(h) + 2) = 0, \\ x(h) \cdot y(h) \cdot z(h) = 0, \\ (x(h) + 2) \cdot (y(h) + 2) \cdot (z(h) + 2) = 0. \end{cases}$$

である。最初の方程式は単峰性との整合性を、第2のものは推移性との整合性を表すものである。

証明 必要性は明らかである。任意の $(x, y, z) \in (\{0, 1\}^H)^3$ が上の3つの方程式を満たすとする。A上の線形順序 $<$ について、 $a, b, c \in A$, $a < b < c$ とする。各 $h \in H$ について、 $x(h) = 0$ ならば $y(h) = 0$ または $y(h) = 1$ 、 $x(h) = 1$ ならば $y(h) = 1$ である。したがって、補助定理4において \tilde{V} を構成したのと全く同じ手続きで、 (x, y, z) は $\tilde{V} \in SPH$ によって許容可能となる。[証了]

補助定理5によって、任意の $x \in \{0, 1\}^H$ について、

$$(\mathbf{0}, x, 2 \cdot x + \mathbf{1}), (x, \mathbf{1}, 2 \cdot x + \mathbf{1}),$$

は SPH で許容可能である。

補助定理4によって、 $V \in SPH$ について、 V の線形順序を $<$ とする。 $a, b, c \in A$, $a < b < c$ とするとき、 $x = V^{(a,b)}$, $y = V^{(b,c)}$ と定義する。このとき、ベクトルの組

$$(x, \mathbf{1}, 2 \cdot y + \mathbf{1}), (\mathbf{0}, y, 2 \cdot x + \mathbf{1})$$

は SPH で許容可能である。

定理1の証明： $F : SPH \rightarrow \mathcal{R}$ をアロー的社会厚生関数とする。

V を SPH の選好プロファイル、 $<$ を V に付属する A の線形順序とする。 a, b, c を A に属する異なる3つの選択肢とし、 $a < b < c$ とする。ベクトル x, y を $x = V^{(a,b)}$ 、 $y = V^{(b,c)}$ とする。各 $h \in H$ に対して、 $x(h) \cdot (y(h) + 2) = 0$ が成り立つ。以下では、許容可能でその中に x または y あるいはその両者を含むなベクトルの組をいくつか取り上げる。補助定理4と補助定理5によって、それらを許容可能にする単峰形選好プロファイルがある。さらに、それらのどの単峰形選好プロファイルにも V に付属する線形順序 $<$ が与えられていると考えることができる。

(i) 最初に、 $f_{(b,c)}(y) = 0$ のケースを取り上げる。組 $(0, y, 2 \cdot y + 1)$ は SPH において明らかに許容可能である。(T)によって、3つの値 $f_{(a,b)}(0)$ 、 $f_{(b,c)}(y)$ 、そして $f_{(c,a)}(2 \cdot y + 1)$ は(1)より等式 $(2 + f_{(a,b)}(0)) \cdot (2 + f_{(b,c)}(y)) \cdot (2 + f_{(c,a)}(2 \cdot y + 1)) = 0$ を満たす。これは、 $f_{(c,a)}(2 \cdot y + 1) = 1$ である。同様に、組 $(x, 1, 2 \cdot y + 1)$ も SPH において許容可能である。(1)より $f_{(a,b)}(x) \cdot 1 \cdot f_{(c,a)}(2 \cdot y + 1) = 0$ 、つまり、 $f_{(a,b)}(x) = 0$ を得る。

(ii) 次に $f_{(a,b)}(x) = 1$ となる場合を考察する。組 $(x, 1, 2 \cdot x + 1)$ は SPH において許容可能であるので、(1)の前半より、 $f_{(a,b)}(x) \cdot 1 \cdot f_{(c,a)}(2 \cdot x + 1) = 0$ を得る。これは $f_{(c,a)}(2 \cdot x + 1) = 0$ である。組 $(0, y, 2 \cdot x + 1)$ もまた SPH において許容可能である。したがって、(1)の後半より、 $f_{(b,c)}(y) = 1$ を得る。

(iii) 次に、 $f_{(a,b)}(x) = 2$ となるケースを取り上げる。組 $(x, 1, 2 \cdot x + 1)$ は SPH において許容可能である。したがって、 $f_{(c,a)}(2 \cdot x + 1) = 0$ である。さらに、組 $(x, y, 2 \cdot x + 1)$ は SPH に許容可能であるので、 $f_{(b,c)}(y) = 1$ にいたる。

(iv) 最後のケース $f_{(b,c)}(y) = 2$ を取り上げよう。組 $(0, y, 2 \cdot x + 1)$ は SPH で許容可能である。これより $f_{(c,a)}(2 \cdot x + 1) = 1$ を得る。さらに、組 $(x, y, 2 \cdot x + 1)$ も許容可能であるので、 $f_{(a,b)}(x) = 0$ となる。

以上の (i) - (iv) の考察によって、 $F(V)$ は単高原的であり、最大要素はた

かだか2である。さらに、 $F(V)$ の単峰性の基礎となる A の線形順序は選好プロファイル V に付属する線形順序である。[証了]

B.2 補助定理 1、2、3 の証明

われわれはこのサブセクションで条件 (C) を満たし、 SPH を定義域とするアロー的社会厚生関数の諸性質（補助定理 1、2、3）を証明する。 a, b を A の異なる選択肢とする。

ある $x \in \{0, 1\}^H$ について $f_{(b,a)}(x) = 0$ であったとする。(SIV) によって、これは $f_{(a,b)}(2 \cdot x + \mathbf{1}) = 1$ に同値である。これは、(C) によって、 $f_{(a,b)}(x) = 0$ に同値である。再び、 $f_{(b,a)}(2 \cdot x + \mathbf{1}) = 1$ である。これらをまとめると、

$$f_{(b,a)}(x) = 0 \Leftrightarrow f_{(a,b)}(2 \cdot x + \mathbf{1}) = 1 \Leftrightarrow f_{(a,b)}(x) = 0 \Leftrightarrow f_{(b,a)}(2 \cdot x + \mathbf{1}) = 1$$

が成立する。同様にして、

$$f_{(b,a)}(x) = 1 \Leftrightarrow f_{(a,b)}(2 \cdot x + \mathbf{1}) = 0 \Leftrightarrow f_{(a,b)}(x) = 1 \Leftrightarrow f_{(b,a)}(2 \cdot x + \mathbf{1}) = 0.$$

も成立する。

補助定理 1 の証明

F を (N) をみたすアロー的社会厚生関数とする。 $a, b, c \in A$ を相異なる選択肢とする。 $y \in \{0, 1\}^H$ を $f_{(a,b)}(y) = 0$ を満たすベクトルとする。 $x \in \{0, 1\}^H$ を各 $h \in H$ について、 $y(h) = 0$ であれば $x(h) = 0$ を満たすベクトルとする。

条件 (N) より $f_{(a,b)}(y) = f_{(b,c)}(y) = 0$ である。3つのベクトルの組 $(y, y, 2 \cdot y + \mathbf{1})$ は SPH において許容可能であるので、 A 上の線形順序を $<$ 、 $a, b, c \in A$ 、 $a < b < c$ とすると、(T) によって、

$$(f_{(a,b)}(y) + 2) \cdot (f_{(b,c)}(y) + 2) \cdot (f_{(c,a)}(2 \cdot y + \mathbf{1}) + 2) = 0,$$

が成立する¹²⁾。これは、 $f_{(c,a)}(2 \cdot y + 1) = 1$ である。

3つのベクトルの組 $(x, 1, 2 \cdot y + 1)$ は SPH において許容可能であるので、

$$f_{(a,b)}(x) \cdot 1 \cdot f_{(c,a)}(2 \cdot y + 1) = 0,$$

となる。これは $f_{(a,b)}(x) = 0$ を導く。

2番目の命題「 $f_t(x) = 1 \Rightarrow f_t(y) = 1$ 」は最初の命題の対偶であるので、成立するのは当然である。[証了]

補助定理2の証明

x を $\{0, 1\}^H$ の任意の要素とする。 a, b, c を異なる A の要素とする。3つのベクトルの組 $(x, 1, 2 \cdot x + 1)$ は SPH において許容可能である。このとき、補助定理4によって、 A 上の線形順序 $<$ は $a < b < c$ を満たすものにできる。(T) によって $f_{(a,b)}(x) \cdot 1 \cdot f_{(c,a)}(2 \cdot x + 1) = 0$ を得る。これは $f_{(a,b)}(x) = 0$ または $f_{(c,a)}(2 \cdot x + 1) = 0$ である。後者のケースを取り上げる。(SIV) によって、 $f_{(a,c)}(x) = 1$ である。(N) によって、 $f_{(a,b)}(x) = 1$ である。従って、前者と後者のケースは、任意の $t \in T$ について $f_t(x) = 0$ または 1 となる。この事実と定理1によって証明は完了である。[証了]

補助定理3の証明

F を SPH を定義域、 R を値域とするアロー的社会厚生関数とする。

(N) \Rightarrow (C) を示そう。 F が (N) を満たすとする。 a, b, c を異なる A の要素とし、 x を $\{0, 1\}^H$ の任意の要素とする。 $f_{(a,b)}(x) = 0$ となったとする。3つのベクトルの組 $(x, x, 2 \cdot x + 1)$ は SPH で許容可能である。補助定理4より、単峰性を満たす選好プロファイル V と V に付属する線形順序 $<$ が存在して、 $a < b < c$ 、 $V^{(a,b)} = x, V^{(b,c)} = x, V^{(c,a)} = 2 \cdot x + 1$ を満たす。(T) より、

12) このように A 上の線形順序をとることができるのは、補助定理4による。

$f_{(c,a)}(2 \cdot x + 1) = 1$ である。さらに、 (\mathbf{N}) より $f_{(a,b)}(2 \cdot x + 1) = 1$ である。これと同じ議論を $f_{(a,b)}(x) = 1$ のケースにも適用可能である。

$(\mathbf{C}) \Rightarrow (\mathbf{N})$ を示そう。 F を共變的であるとする。最初に、任意の相異なる $a, b, c \in A$ 、任意の $x \in \{0, 1\}^H$ について、 $f_{(a,b)}(x) \neq 2$ であれば $f_{(a,b)}(x) = f_{(b,c)}(x) = f_{(c,a)}(x)$ となることを示そう。

$f_{(a,b)}(x) = 1$ とする。3つのベクトル $(x, 1, 2 \cdot x + 1)$ は SPH で許容可能であるので、補助定理 4 より、単峰性を満たす選好プロファイル V と V に付属する線形順序 $<$ が存在して、 $a < b < c$ 、 $V^{(a,b)} = x, V^{(b,c)} = 1, V^{(c,a)} = 2 \cdot x + 1$ とできる。 (\mathbf{T}) と (\mathbf{C}) によって、 $f_{(c,a)}(x) = 1$ である。さらに、3つのベクトル $(0, x, 2 \cdot x + 1)$ は A 上の同一の線形順序を有する単峰形選好プロファイル V' のもとで許容可能で、 $a < b < c$ かつ $V'^{(a,b)} = 0, V'^{(b,c)} = x, V'^{(c,a)} = 2 \cdot x + 1$ とできる。したがって、 (\mathbf{T}) と (\mathbf{C}) によって、 $f_{(b,c)}(x) = 1$ が得られる。 $f_{(a,b)}(x) = 0$ のケースにも全く同じ議論を繰り返すことができ、 $f_{(a,b)}(x) = f_{(b,c)}(x) = f_{(c,a)}(x) = 0$ である。

次に、任意の $(a, b), (c, d) \in T$ 、 $x \in \{0, 1\}^H$ について、 $f_{(a,b)}(x) \neq 2$ であれば $f_{(a,b)}(x) = f_{(c,d)}(x)$ となることを示そう。 A 上の線形順序 $<$ を $a < b$ 、 $c < d$ かつ $a < c$ を満たすと想定できる。 $b < c$ であれば、 $a < b < c$ かつ $b < c < d$ であるので、上の結果から $f_{(a,b)}(x) = f_{(b,c)}(x) = f_{(c,d)}(x)$ である。他方、 $c < b$ であれば、 $f_{(a,c)}(x) = f_{(c,b)}(x) = f_{(b,a)}(x)$ かつ $f_{(c,b)}(x) = f_{(b,d)}(x) = f_{(d,c)}(x)$ である。したがって、

$$f_{(a,b)}(x) = f_{(b,a)}(x) = f_{(c,b)}(x) = f_{(d,c)}(x) = f_{(c,d)}(x).$$

に至る。[証了]

**Majority Voting:
A Characterization by the Arrovian Social Welfare Function on
the Single Peaked Preference Domain**

Tomoyuki Kamo · Jun Iritani

ABSTRACT

We construct an algebraic model of social choice theory in this paper. We show that the ordering by majority voting is identical with that by an Arrovian social welfare function on the domain of single peaked preference profiles under the assumptions of anonymity and covariancy. The condition “covariancy” is a weak version of May’s neutrality and plays an very important role in this paper. Furthermore, we give answers to two more questions Moulin [10] raised as knotty problems to incorporate single peaked preference into Arrovian theory.

Keywords : Arrovian social welfare function; single-peaked preferences; majority voting; arithmetic in a finite field.

JEL Classification Numbers : D71; D72.

企業に対する学生の関心とインターンシップとの関係 － 3年間のインターンシップ活動同行とアンケート調査からの考察－

佐野 薫

要 旨

2015年～2017年の異業種インターンシップの活動に同行し、企業に対する学生の興味や関心の変化について、選択形式と自由記述式のアンケート調査を実施した。調査の結果、学生がインターンシップに対して、明確な目的を持っているとは限らず、また学生側と企業側とでは、最初から大きな意識の差が存在する。またアンケート結果をもとにした定量分析から、企業の将来性を十分に調べていると、関心をもってインターンシップに臨む傾向があると検証できた。

インターンシップに参加する事で、企業の業務内容や置かれている状況のイメージが明確になり、その企業への関心が高まると考察された。また会社の認知度が低くても、インターンシップの活動で学生の企業に対する関心を高めることができることも検証できた。

キーワード：短期インターンシップ、多業種インターンシップ、企業研究

JEL分類番号：J2, J6.

1. はじめに

ここ数年「ワンデイ・インターンシップ（1日インターンシップ）」という形式が急速に増えつつある。『2017年度 キャリタス就活学生モニター調査結果』によると、インターンシップに参加した学生の65.3%が「1日以内」のプログラムに参加したという結果が報告されている¹⁾。このような現状には、企業側と学生側の双方の事情があると考えられる。

企業がインターンシップを実施する目的は、古閑（2015）によると、①優秀な学生の確保、②採用・広報ツール、③社内の活性化、④ビジネスチャンスの拡大、の4つに分類される。我々が調査したところでは、主に①と②が大きいようである²⁾。また経団連が、「5日間以上」とする日数規定をなくして1日から可能としたこともワンデイ・インターンシップの増加に影響した可能性が高い。

一方、大学生がインターンシップに参加する意義・目的は、古閑（2015）によると、①キャリア教育・専門教育としての意義、②教育内容・方法の改善・充実、③高い職業意識の育成、④自主性・独創性のある人材の育成、の4つである。以前は多くの学生の参加目的が「自身の成長のため」であった³⁾。ところが『インターンシップに関する調査』（2015年）では、学生の参加目的の1位が「業界研究のため」（52.1%）となり、「自身の成長のため」が25.2%へと急激に減少している。今後の調査結果を見ても必要があるが、このころから

-
- 1) 『2017年度 キャリタス就活学生モニター調査結果』によると、インターンシップに参加した学生の41.8%が「5日間以上」のプログラムに参加した。
 - 2) 2016年8月26日に実施された異業種インターンシップのパネルディスカッションにおいて、複数の企業からインターンシップの目的は優秀な学生の確保と広報が目的であるとの発言があった。また複数の企業から「5日間以上」のインターンシップを実施できないとの答えを得ている。
 - 3) 『インターンシップに関する調査』（2015年）によると学生がインターンシップの参加する目的が過去2年間（2013年と2014年）の調査では「自身の成長のため」が4割を超えている。

学生の参加目的や意識にも変化があるように受け取れる。

このように学生・企業双方で、少しずつインターンシップの捉え方に変化が生じている。そこでワンデイ・インターンシップの先駆けである異業種インターンシップに3年間同行し、企業に対する学生の興味や関心の変化について、選択形式と自由記述式のアンケート調査を実施した。異業種インターンシップとは、企業と新規学卒者のミスマッチが入社3年以内の主な原因であると考え、そのミスマッチを防ぐために、様々な業種のワンデイ・インターンシップを組み合わせることで「業界研究」を深めさせるための活動で、過去10回以上実施されている。今回調査した2015年～2017年度の異業種インターンシップは、8月12日前後から8月25日前後の約10日間、全員が行動を共にし、就業体験や座学が実施された。2015年度参加学生数は16名、2016年度は8名、2017年度は5名であった。参加企業は、公的機関、マスコミ、製造業（3社）、小売業、ホテル、農園、サービス業と約合計10社前後で、最終日には体験者全員と大学担当者・企業担当者参加による報告会とパネルディスカッションが実施される。なお同行期間中の活動内容の詳細やアンケート用紙等は菊池・佐野（2018年）にまとめている。

本稿では、まずインターンシップに対する学生の姿勢に関して、企業側から見た学生の評価と学生自身の評価の推移をみる。その後、2016年度のデータを使用してインターンシップの活動の検証結果と得られた課題を説明し、考察を述べている。

2. 先行研究との関連性

学生の就職状況に関する研究は多くされており、黒澤・玄田（2001）では、卒業時の景気状況が早期離職につながっていると検証している。また小林・梅崎・佐藤・田澤（2014）では大卒者の就職先と継続状況に関するアンケート

データを計量分析することで、業界・企業規模と早期離職の関係について検証されている。インターンシップに関する研究も進んでおり、三浦（2016）ではインターンシップの参加と学業の成績や就業意識に関する研究が報告されている。本稿もインターンシップの参加と就業意識に関する調査である。

この調査の大きな特徴は、実際にインターンシップの活動に同行し、学生と企業の双方にアンケートを実施している点である。学生と企業の双方からの評価についてまとめられている研究として亀野（2011）がある。亀野（2011）では、企業の学生評価は概ね良好であったが、実習日数が多い場合に比べて少ない場合は企業の評価が低くなる傾向にあると報告している。ただし、当然ながら、各個人が異なる企業のインターンシップに参加しているため、アンケート調査自体、個人の主観に左右されやすい。

それに対して、今回のアンケート調査では、三浦（2016）や亀野（2011）と異なり、全員が同じ就業体験や座学を複数経験するため、複数の目線から調査できる点に特徴がある。またアンケート調査も統一的なものを用いているため複数の企業から学生の評価も数値化することが可能となっている⁴⁾。

3. 3年間のアンケート調査結果

3年間のアンケート調査は、インターンシップの参加と就業意識の関係を調査することが目的である。特に(i)学生と企業では、その企業もしくはその業界で働くことに対する意識の差がどの程度存在するのか、(ii)異業種インターンシップを通じて、学生は企業に対する関心度に変化が生じているのか、の2点を検証することにある。

まず選択形式のアンケート項目から、インターンシップに対する参加意識に

4) 企業のアンケート記入も複数の人から得るように心がけた。ただしサンプル数が少なく、客観性に課題があることは考慮する必要がある。

ついて3年間の結果をグラフ化した。なおアンケート項目自体も改善を重ねているため、本稿では過去3年分のアンケートで比較検証が可能な①「目的を持って臨むことができたかどうか」、②「疑問点を積極的に質問できていたかどうか」、の2点を取り上げている⁵⁾。また自由記述式のアンケート項目からその理由を推察している。なおアンケート用紙等は菊池・佐野(2018年)にまとめている。

アンケートの調査対象は次のとおりである。まず学生向けアンケートであるが、年により人数が異なるが、異業種インターンシップ参加者全員である。また企業向けアンケートはインターンシップの実施時間・実施日程等を鑑みてこちらで選定し、日程順にA社、B社、…となっている。そしてそれらの平均値をグラフにまとめている。

3.1 2015年度の調査結果

2015年度において実施した結果が図1、図2である。図1に表れているように、①「目的を持って臨むことができたかどうか」に関して、学生側と企業側とでは、最初から大きな意識の差が存在するのがわかる。学生は十分準備していると考えていても、企業側からは準備不足として見えなかったようである。

また図2に表れているように、②「疑問点を積極的に質問できていたかどうか」に関して、最初のうちこそ「あまり関心がなかった分野だが、インターンシップを受けて番組制作に関心が湧いた」など、自分の知らない・関心がなかった業界にも目を向け、質問を考えていたようだが、後半になると“作業”のように質問をしている部分もあり、雑な行動も見られた。その結果、企業から見れば、積極的な質問が出来ていたとは思えなかったようである。また学生向けアンケートの自由記述を見ていると、「次回にここを改善したい」という

5) 2016年度から調査項目に大きな修正を加えたため、2015年度と、2016年度と2017年度を単純に比較できない。

図1 2015年度の結果

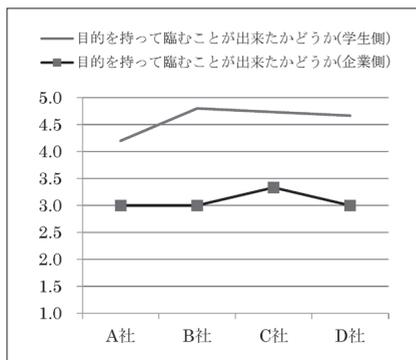
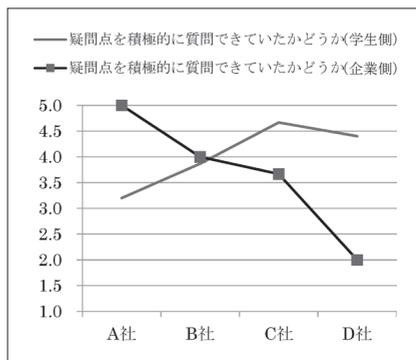


図2 2015年度の結果



ようなコメントがほとんど見当たらなかった。つまり学生自身の視野を広げる点では効果があったようであるが、表面的なものに終わってしまった可能性が高い。

3.2 2016年度の調査結果

2016年度の①「目的を持って臨むことができたかどうか」に関する結果を示したものが図3である。これを見ると2015年と2016年ではカーブの描き方が2点で大きく異なる事がわかる。1つ目に学生と企業の意識において、A社から学生の方の満足度が高いが、その差は2015年度より小さく、E社では逆転している点である。2つ目に日数を経るごとに企業の評価が上昇している点である。また②「疑問点を質問できていたかどうか」に関する結果を示したものが図4である。2015年度の結果と異なり、企業のほうが評価高い。

このような結果になった理由として、次の2つが考えられた。1つ目が企業分析シートの導入である。企業分析シートとは、(i)企業の事業内容、(ii)企業の現状について、(iii)企業の将来性について、の3項目を事前に記入させ、インターンシップ後に「入社したらあなたはどのようにしますか」という問いに対して具

体的に答えさせるシートである。2015年度の場合、インターンシップへ参加するにあたり、どの部分を質問すればよいのか最後までわからなかったようである。そこで指導側からある程度の基準を示すことで、学生たちがやり方を把握できたようである。2つ目がインターンシップ生の人数である。いくつかの企業からも、人数の面から実施しやすかったなどの反応があった。我々も指導する上で実施しやすい人数であり、たとえば、学生から質問などのメールを受け取っても、ほぼスムーズに返信が実施でき、翌日のインターンシップ先で対応できた部分もあった。

図3 2016年度の結果

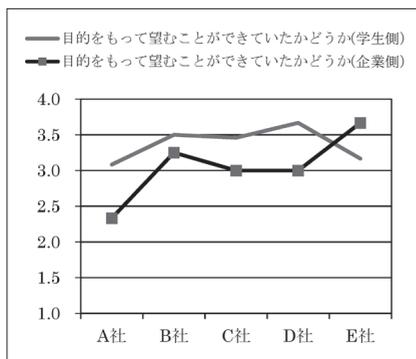
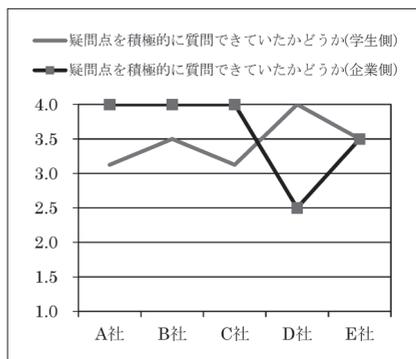


図4 2016年度の結果



3.3 2017年度の結果

2017年度の①「目的を持って臨むことができたかどうか」に関する結果を示したものが図5である。これを見るとこれまでの2年とは異なり、A社とD社の評価が高いが、B社とC社では学生に対する評価が低い。これに関してB社、C社から「事前に配布されたものを読んでいない」、「HPの財務データを見ていない」というコメントを頂いており、インターンシップへの事前準備の

点で評価が低いことが分かった。

また②「疑問点を質問できていたかどうか」の結果を示したものが図6である。これに関しては「本当に聞きたかった事を聞いているのか」という事を複数の企業からコメントを頂いている。今回は中間チェックの段階でも指摘を行い、学生たちも意識はしていたのだが、思い切って聞くことが出来なかったようで企業側からの評価は学生の評価を上回る事がなかった。

図5 2017年度の結果

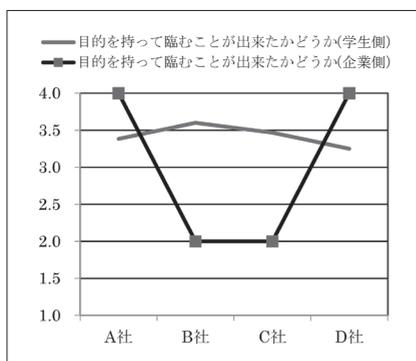
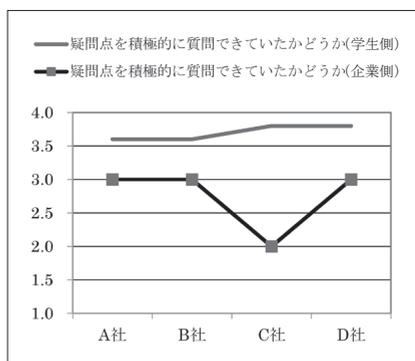


図6 2017年度の結果



4. 企業に対する学生の関心とインターンシップの関係

前章では、インターンシップに対する学生の姿勢に関して、企業側から見た学生の評価と学生自身の評価の推移をみた。そこから検証すべきことは、まず事前準備に関することである。具体的に何をさせることが学生の興味や関心を高めるか調査する必要がある。そこで仮説1として、「インターンシップ受講前、インターンシップへの事前準備の達成度が高ければ、その企業に対する関心が高まる」を設定した。またインターンシップの内容自体も検証すべきである。1日とは言え、複数の企業を訪問し、色々な活動に取り組んでいる。どの

内容が学生の興味や関心を高めるか調査する必要がある。そこで仮説2として、「インターンシップ受講後、インターンシップの内容の充実度が高ければ、その企業に対する関心が更に高まる」を設定した。これらの仮説に関する定量分析を行い、これらの仮説が支持されるのか検証を行う。なお本来であれば、2016年度と2017年度の両方を対象にしたかったが、2017年度は学生数が半減し、企業数も減少してしまい、最低限のサンプル数を確保できなかった。そこで、2016年度のみデータを使用して分析を行っている。

4.1 データ説明

(1)学生向けアンケート

2016年度の調査対象は、異業種インターンシップ参加者の8名で、うち男子学生4名、女子学生4名である。各インターンシップの実施後、数日以内に回収しており、10社×8人分の調査結果を得られた。回収率は100%であるが、記入漏れはいくつか存在している。なお本稿において用いたデータに関しては、インターンシップ直後の自己評価のみであるため、亀野(2011)同様、客観性の問題を抱えている。

(2)企業向けアンケート

2016年度の調査対象は、インターンシップ実施企業10社のうちの5社である。本来であれば、10社全てで実施したいところだが、インターンシップの実施時間・実施日程等を鑑みてこちらで選定し、日程順にA社～E社としている⁶⁾。なお統一のアンケート調査を実施しているため、なるべく客観的な評価を心がけているが、厳密に比較するには多くの問題が残されている。

6) なおA社は3名、B社は4名、C社は1名、D社は2名、E社は6名からアンケートに協力いただいた。企業ごとに平均値をとって、それを評価値として活用している。

4.2 参加学生の関心を高めることが出来たのか

(1)仮説1の検証

この検証では被説明変数としてインターンシップを受ける前はどの程度その企業に関心があったのか、説明変数として事前準備をどの程度していたか、企業認知度、男女ダミーを設定しパネル分析を実施している。その結果は表1に示している。またその際使用したデータの記述統計量は表2にまとめている。

その結果、企業の認知度は10%水準で正に有意という結果であるが、やはり事前の関心度を高める要因であることが分かる。また企業の将来性を十分に調べていると、関心をもってインターンシップに臨む傾向が確認できた。なお今回の参加生に関しては、男性のほうが事前の関心が高かったようである。

表1 被説明変数：その企業に対する関心度（インターンシップの受講前）

	定数項	事前準備をどの程度しているか			認知度	男女ダミー	R	DW
		事業内容を調べる	企業の現状を調べる	企業の将来を調べる				
1	1.456** (0.640)	0.169 (0.182)			0.503** (0.245)	0.518*** (0.180)	0.194	1.910
2	1.348*** (0.475)		0.214 (0.142)		0.511** (0.241)	0.498*** (0.179)	0.210	1.857
3	0.916** (0.420)			0.380*** (0.136)	0.436* (0.234)	0.434** (0.174)	0.268	1.888
4	0.892 0.657	-0.027 (0.210)	0.052 (0.176)	0.363*** (0.158)	0.439* (0.239)	0.433** (0.177)	0.257	1.888

注1) サンプル期間：インターンシップ10日分、サンプル数：79

2) 推定値の下段の括弧の数値は標準偏差、Rは修正済み決定係数、DWはダービンワトソン値

3) ***は1%水準で有意、**は5%水準で有意、*は10%水準で有意

表2 仮説1の分析で用いたデータの記述統計量

	その企業に 対する関心 度	事前準備をどの程度しているか			認知度	男女 ダミー
		事業内容を 調べる	企業の現状 を調べる	企業の将来 を調べる		
平均	2.418	3.506	3.304	3.127	0.225	0.500
標準誤差	0.098	0.059	0.077	0.077	0.047	0.056
中央値	2	4	3	3	0	0.5
最頻値	2	4	3	3	0	0
標準偏差	0.871	0.528	0.686	0.686	0.420	0.503
分散	0.759	0.279	0.471	0.471	0.177	0.253
尖度	-0.553	-1.335	-0.795	-0.839	-0.204	-2.052
歪度	0.259	-0.294	-0.475	-0.167	1.342	0.000
最小	1	2	2	2	0	0
最大	4	4	4	4	1	1

一方、事業内容や現状を調べても、学生の関心には影響しないという結果が得られた。その理由について、事前の段階ではいまひとつ内容を把握出来ず、インターンシップに臨んでいる可能性が高いと推測した。なぜなら、企業向けアンケート調査から「業務内容に関する質問がない」というコメントが多かったからである。もし学生たちが事前に業務内容を理解できるような講座等があれば、企業への興味や関心につながるかもしれないが、その検証は別途必要である。

(2)仮説2の検証

この検証では、被説明変数としてインターンシップ後、その企業（業界）に関してどの程度関心に変化したか、説明変数としてインターンシップの内容や

企業認知度、実習内容の満足度、男女ダミーで回帰分析を実施した。その結果は表3に示している。またその際使用したデータの記述統計量は表4にまとめている。

まず企業説明や実習内容の満足度について、正に有意という結果であった。この結果は仮説1の結果と整合している。つまり学生にとって、事前では業務内容や企業の現状はイメージし難く、それが座学や実習経験することによって多少は明確になり、結果的に関心が高まると推察できる。

表3 被説明変数：その企業に対する関心の変化度（インターンシップ受講後）

定数項	インターンシップの内容				業界研究の深化		実習内容の満足度	認知度	男女ダミー	R	DW
	企業説明は適切か	資料は適切か	社員との交流が十分か	疑問点を積極的に質問できたか	自分の疑問点を解消できたか						
1	-2.557** (1.266)	0.492* (0.280)					0.518** (0.231)	-0.619** (0.272)	-0.657*** (0.218)	0.183	2.100
2	-2.298 (1.519)	0.564* (0.303)	-0.047 (0.240)	-0.129 (0.166)	-0.195 (0.180)	0.167 (0.200)	0.563* (0.300)	-0.751** (0.299)	-0.605** (0.238)	0.194	2.179

注1) サンプル期間：インターンシップ10日分、サンプル数：79

2) 推定値の下段の括弧の数値は標準偏差、Rは修正済み決定係数、DWはダービンワトソン値

3) ***は1%水準で有意、**は5%水準で有意、*は10%水準で有意

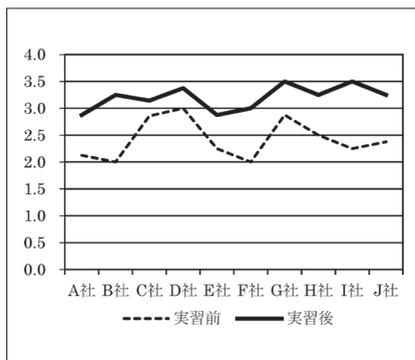
表 4 仮説 2 の分析で用いたデータの記述統計量

	その企業 に対する 関心の変 化度	インターンシップの内容			業界研究の深化		実習内容 の満足度
		企業説明 は適切か	配布資料 は適切か	社員との交 流が十分に できたか	疑問点を積 極的に質問 できたか	自分の疑問 点を解消で きたか	
平均	0.775	3.797	3.753	3.410	3.329	3.468	3.747
標準誤差	0.104	0.046	0.056	0.094	0.101	0.086	0.052
中央値	1	4	4	4	4	4	4
最頻値	0	4	4	4	4	4	4
標準偏差	0.927	0.404	0.491	0.829	0.902	0.765	0.466
分散	0.860	0.164	0.241	0.687	0.813	0.586	0.217
尖度	-0.244	0.284	2.752	1.020	1.091	1.391	1.332
歪度	0.371	-1.509	-1.860	-1.323	-1.353	-1.388	-1.541
最小	-1	3	2	1	1	1	2
最大	3	4	4	4	4	4	4

※認知度・男女ダミーは表2と同じため省略している

図7はインターンシップ前と後で学生の関心度を集計したものである。これを見ると、どの企業においても、関心が増加していることがわかる。ただしインターンシップ活動のどの内容によって、学生の関心が高まるか検証できなかった。平尾・川端・本庄・松坂（2015）など先行研究では、社員との交流がインターンシップの満足度に大きく影響することが報告されている。しかし今回のアンケートでは統計的に有意な結果が得られなかった。コメントを見ても、積極的な交流があると学生の評価・満足度が高いことは確認できるのだが、それが企業や業界に対する関心を変化させるかどうかは確認できなかった。この点は更なる検証が必要である。

図7 学生側の企業に対する関心の変化



一方、企業の認知度が5%水準で負に有意という結果となった。これは自分が認知していた企業をより知ることによって、イメージと異なる部分があったため、逆に関心が下がってしまったことを意味する。つまり認知度が低くても、インターンシップ次第で、学生の企業に対する関心を増すことができることを意味する。

今回のインターンシップ生に関しては、男性のほうが企業に対して事前の興味が高かったようであるが、インターンシップを経験して、女性のほうが企業に対する関心や興味が高まったことを意味する。

5. おわりに

2015年～2017年の異業種インターンシップの活動に同行し、企業に対する学生の興味や関心の変化について、選択形式と自由記述式のアンケート調査を実施した。調査の結果、学生がインターンシップに対して、明確な目的を持っているとは限らず、また学生側と企業側とでは、最初から大きな意識の差が存在することが数値化された。つまり学生は十分準備していると考えていても、企

業側からは準備不足として見えなかったようである。もし参加目的を明確化しようとするならば、運営側の工夫が必要であることが分かった。また関心やモチベーションを維持することも必要で、学生に対してPDCAの実施をより徹底させ、インターンシップ実施前に準備を怠らないよう指導することが必要であると分かった。

またアンケート結果をもとにした定量分析から、企業の将来性を十分に調べていると、関心をもってインターンシップに臨む傾向があると検証できた。ただし学生たちにとってインターンシップに参加する前ではホームページ等で記述されている情報から業務内容や現状などをイメージすることは難しいようで、そのことを事前に調べても、企業に対する関心に繋がるとは言えないことが検証された。そのためインターンシップでの座学や実習経験することによって、企業のことがわかり、より関心や興味が高まるということが検証された。一方、認知度が低くても、インターンシップで学生の企業に対する興味や関心を増すことができることも検証できた。

今後は異業種インターンシップでのサンプル数の確保や他のワンデイ・インターンシップでも同様の調査を行い、今回の結果の妥当性・頑健性についてチェックを行っていく必要があると思われる。

参考文献

- 黒澤昌子・玄田有史 (2001) 「学校から職場へー「七・五・三」転職の背景」『日本労働研究雑誌』490, pp.4-18.
- 経済産業省・特定非営利活動法人エティック (2013) 『産学連携によるインターンシップのあり方に関する調査報告書』
- 亀野淳 (2010) 「インターンシップ参加学生の事後満足度と企業の学生評価との関連性に関する研究：北海道大学の事例をもとに」『インターンシップ研究年報』第14号, pp.1-8.
- 菊池将人・佐野薫 (2018) 『平成29年度 異業種インターンシップ報告書』
- 古閑博美 (2015) 『インターンシップ〈第二版〉- キャリア形成に資する就業体験 -』学文社

- 小林徹・梅崎修・佐藤一磨・田澤実 (2014) 「大卒者の早期離職とその後の転職先」『大原社会問題研究所雑誌』671, pp.26-44.
- 株式会社ディスコ (2016) キャリアリサーチ 『2017年度 キャリタス就活 学生モニター調査結果』
- 株式会社ディス (2015) キャリアリサーチ 『インターンシップに関する調査』
- 佐野薫 (2016) 「インターンシップの現状と学生・企業の意識の違い－学生・企業双方に実施した予備調査からの考察－」『大阪学院大学経済論集 第29巻』第1・2号, pp.301-319.
- 平尾元彦・川端由美子・本庄麻美子・松坂暢浩 (2015) 「インターンシップ参加学生の否定的意見－地方国立4大学合同調査に基づく報告－」『インターンシップ研究年報』第18号, pp.39-44.
- 三浦一秋 (2016) 「インターンシップの教育効果についての分析－学習意欲向上効果と就業意識向上効果の観点から－」『インターンシップ研究年報』第19号, pp.1-9.

Relationships between Students' Interests and Business Internships － Consideration from a Questionnaire Survey with the Accompanying Three-year Internship Activity－

Kaoru Sano

ABSTRACT

I participated in the activities of the Multi-Industry Internship from 2015 to 2017 and carried out a questionnaire survey (multiple-choice and open-answer question formats) about changes in student's interests and their interests in enterprises. From the results of the survey, we see that it is not necessarily that the student has a definite purpose for participating in an internship, and there is a big difference in consciousness between the student side and the company side. Also, from the quantitative analysis of the questionnaire results, it was possible to verify that there is a tendency for students to favor certain company internships if they thoroughly investigate the company's future potential.

By participating in the internship, it was considered that the business contents of the company and the image of the situations under which it was placed were clarified, and student interest in that company increased. Moreover, even if awareness of a company is low, we can also verify that students' interest in companies can be increased by internship activities.

Keywords : short term internship; multi-industry internship; corporate study.
JEL Classification Numbers : J2, J6.

2 地域における政治的圧力行動と効率性

生川 貴一

概要

本稿では、利害の対立する2地域が政治的圧力行動を行い、政策決定に影響を与えるような状況を想定し、効率性への影響を考察した。政治的圧力行動の限界費用の増加や限界便益の減少は、多くの場合、効率性を改善させる。しかし、ある場合では、効率性が改善されないことがわかった。

キーワード：政治的圧力、効率性、二段階ゲーム

JEL分類番号：D72.

1 はじめに

本稿の目的は、利害の対立する2主体が、政治的圧力行動をとることで、公共部門の政策決定に影響を与えるような状況を、二段階のゲームで考察することである。

利害の対立する主体が政治的活動を行うケースは様々な状況で観察される。都市部と農村部、もしくは現役世代と退役世代についての所得の再分配といった政治問題でも、選挙への支援などを通じて圧力行動が行われる。また、地方自治体間での広域行政・広域連合や合併で、その地域内において、公共施設や迷惑施設の立地への選択に迫られるはずである。このような現状において、地域内で政治的な対立が発生し、政治的圧力活動が活発化するかもしれない。

政治的圧力行動を分析した文献をいくつか挙げてみる。まず、この分野の古典的研究として、Becker (1983) (1985) がある。そこでは納税者側の圧力団体と補助金受給側の圧力団体による政治的圧力行動を考え、政治的圧力の相対的な大きさによって影響力が決まる。しかし、政治的な影響力を得るためには政治的コストがかかるというジレンマがある。このような想定の下で、各ロビーの最適な政治的圧力水準を分析している。Clark and Thomas (1995) では、二大政党が同時に選挙公約を行う枠組みでロビーが献金を行う状況を二段階ゲームで分析し、ロビー活動が行われない効率的な資源配分が達成できることを示した。井堀・横山 (1998) は、2政党間の連立政権におけるロビー活動を分析し、相手ロビーの政治活動が高まると、自らのロビー活動を高めるという相乗作用があることを示し、予算配分の政治的コストが多くなることを示した。Aidt (2002) は、2つの市民集団が政府の所得の再分配に対して政治的圧力をかける状況を、ロビー行動に参加するかしないかを内生的に決める二段階ゲームのモデルを提示した。

本稿では、2政党での連立政権下で、ロビーによる2政党への政治的圧力を

モデル化した井堀・横山 (1998) を元に、2つの異なる住民による政治的圧力行動が政策決定に与える影響を分析していく。その際、Aidit (2002) のように、住民のタイプをいくつかに分類して2段階のゲームで考察を行う。

得られた結果は以下になる。利害の対立する2地域の住民が、自らの地域にとって望ましい政策を政府に採らせるべく、政治的圧力行動を行う状況を想定する。そして、住民をいくつかのタイプに分けて比較静学分析を行った。多くの場合、地域住民の賃金の増加や若い勤労世代の増加で、当該地域の政治的圧力行動の機会費用が増加すれば、他地域にマイナスの波及効果が及び、両地域の政治的圧力行動は減少し、効率性が改善される。しかしながら、ofensiveなタイプの地域と、weak defensiveなタイプの地域を想定した場合、帰結は異なる。ofensiveなタイプの地域で政治的圧力行動の機会費用が高まり、政治的圧力行動を低下させたとしても、weak defensiveなタイプの地域にはマイナスの波及効果が及ばず、その地域の政治的圧力行動が増加し、必ずしも効率性の改善につながらないことが示される。

2 基本モデル

2地域から構成される経済を考える。各地域には住民が居住しており、効用関数

$$U_i = u_i(\epsilon) - c_i(z_i) \quad (1)$$

を持つ。 ϵ は政策変数、 $u_i(\epsilon)$ は住民が政策から得る利得、 z_i は各地域住民の政治的圧力行動の水準、 $c_i(z_i)$ は住民の政治的圧力行動の費用関数を表し、 $c_i' > 0$ 、 $c_i'' > 0$ とする。政府は2地域の住民の効用の加重和を最大にするように政策変数 ϵ を選ぶ。加重和の比重は各地域住民の圧力行動の大きさに依存する。すなわち、以下のような加重

$$\alpha = \alpha(z_1, z_2) \quad (2)$$

を仮定する。ここで、加重 α の偏微分係数は $\partial\alpha/\partial z_1 > 0$ 、 $\partial\alpha/\partial z_2 < 0$ とする。地域1の圧力行動が大きいほど地域1の比重は大きくなり、地域2の圧力行動が大きいほど地域1の比重は小さくなる。

加重 α と政策変数 ϵ には何らかの関連性があるとも考えることもできるが、単純化のため、関連性はないと仮定する。

3 ゲーム

以下のような時間的構造を持つゲームを考える。ナッシュ均衡の存在を仮定し、第一段階において各地域の住民は第二段階における地方自治体の政策決定に影響を与えるべく、自らの効用を最大にするように政治的圧力行動を同時に行う。第二段階において、地方政府は両地域の住民の効用の加重和を最大にするように政策変数を決める。このゲームの部分ゲーム完全均衡は、第一段階における両地域住民の政治的圧力水準と、第一段階の政治的圧力水準の下での、第二段階における地方自治体の政策変数で構成される。

3.1 政策変数決定の段階

解は後ろ向き帰納法によって求められる。第一段階での両地域住民の政治的圧力活動下での、第二段階における均衡は、以下の目的関数

$$\alpha(z_1, z_2)u_1(\epsilon) + ((1 - \alpha(z_1, z_2))u_2(\epsilon) \quad (3)$$

を解いて得られる政策変数 $\epsilon^*(z_1, z_2)$ である。一階条件は、

$$\alpha(z_1, z_2)u'_1 + (1 - \alpha(z_1, z_2))u'_2 = 0 \quad (4)$$

である。この(4)式を満たす $\epsilon \in [0, 1]$ は、各地域の住民の最適な政策変数を ϵ_i^* とすると

$$\epsilon_1^* < \epsilon < \epsilon_2^* \quad (5)$$

となる。また、 $u_1'(\epsilon_1^*) = 0$ 、 $u_2'(\epsilon_2^*) = 0$ 、 $\epsilon_1^* < \epsilon_2^*$ であるので、 $u_1' < 0$ 、 $u_2' > 0$ となる。さらに $u_1'' < 0$ と $u_2'' < 0$ を仮定する。(4)式を全微分することにより、

$$\epsilon_1 \equiv \frac{\partial \epsilon}{\partial z_1} = -\frac{\alpha_1(u_1' - u_2')}{\alpha u_1'' + (1-\alpha)u_2''} < 0 \quad (6)$$

$$\epsilon_2 \equiv \frac{\partial \epsilon}{\partial z_2} = -\frac{\alpha_2(u_1' - u_2')}{\alpha u_1'' + (1-\alpha)u_2''} > 0 \quad (7)$$

を得る。ただし、 $\alpha_1 = \partial \alpha / \partial z_1 > 0$ 、 $\alpha_2 = \partial \alpha / \partial z_2 < 0$ であるとする。また、 $\epsilon_{11} \equiv \partial^2 \epsilon / \partial z_1^2 \geq 0$ 、 $\epsilon_{22} \equiv \partial^2 \epsilon / \partial z_2^2 \leq 0$ を仮定しておく。

以上のことから、地域1の住民が政治的圧力行動を増加させると、地域1の住民が望む政策変数に近づき、一方、地域2の住民が政治的圧力行動を増加させると、地域2の住民の望む政策変数に近づくことが分かる。

3.2 政治的圧力行動決定の段階

第二段階において、地方自治体は両地域住民の効用の加重和を最大にするように政策変数を決定する。そのことを想定して、第一段階において両地域の住民は自らの効用を最大にするように、政治的圧力行動の水準を決定する。各地域住民の効用最大化の一階条件は、(1)式からそれぞれ、

$$u_1' \frac{\partial \epsilon(z_1, z_2)}{\partial z_1} = c_1 \quad (8)$$

$$u_2' \frac{\partial \epsilon(z_1, z_2)}{\partial z_2} = c_2 \quad (9)$$

となる。一階条件式の左辺は政治的圧力行動の限界便益、右辺は政治的圧力行動の限界費用を表している。第一段階における地域1と地域2の住民の反応関数はそれぞれ、

$$z_1 = \phi(z_2) \quad (10)$$

$$z_2 = \varphi(z_1) \quad (11)$$

と定式化される。第二段階における最適解はこの(10)(11)式を満たしている。(10)(11)式を全微分し、整理することにより、

$$\phi' \equiv \frac{dz_1}{dz_2} = \frac{u_1'' \epsilon_1 \epsilon_2 + u_1' \epsilon_{12}}{c_1'' - u_1'' \epsilon_1^2 - u_1' \epsilon_{11}} \quad (12)$$

$$\varphi' \equiv \frac{dz_2}{dz_1} = \frac{u_2'' \epsilon_1 \epsilon_2 + u_2' \epsilon_{12}}{c_2'' - u_2'' \epsilon_2^2 - u_2' \epsilon_{22}} \quad (13)$$

となる。ただし、 $\epsilon_{12} \equiv \partial^2 \epsilon / \partial z_1 \partial z_2$ である。 $\epsilon_{12} = 0$ であるなら、(12)(13)式の符号は共に正となる。井堀・横山(1998)はこのケースのみを分析している。一般には、反応関数(12)(13)の符号は確定しないが、 ϵ_{12} の大きさを特定することによって、反応関数の符号を確定することが可能である。以下では、 ϵ_{12} の符号の大きさで地域のタイプを分類して第一段階における均衡を求め、その含意を考察していく。

4 地域のタイプと比較静学分析

ここで、

$$a_1 \equiv \frac{-u_1'' \epsilon_1 \epsilon_2}{u_1'} > 0 \quad (14)$$

$$a_2 \equiv \frac{-u_2'' \epsilon_1 \epsilon_2}{u_2'} < 0 \quad (15)$$

と定義する。 $\epsilon_{12} \geq a_1$ なら、

$$u_1'' \epsilon_{12} + u_1' \epsilon_{12} \leq 0 \quad (16)$$

となり、反応関数の符号は $dz_1/dz_2 \leq 0$ となる。このとき、地域 1 は weak defensive と呼ぶことにする。一方、 $\epsilon_{12} < a_1$ なら、

$$u_1'' \epsilon_{12} + u_1' \epsilon_{12} > 0 \quad (17)$$

となり、反応関数の符号は $dz_1/dz_2 > 0$ となる。このとき、地域 1 は offensive と呼ぶことにする。また、 $\epsilon_{12} < a_2$ なら、

$$u_2'' \epsilon_{12} + u_2' \epsilon_{12} \leq 0 \quad (18)$$

となり、反応関数の符号は $dz_2/dz_1 \leq 0$ となる。このとき、地域 2 は weak defensive と呼ぶことにする。一方、 $\epsilon_{12} > a_2$ なら、

$$u_1'' \epsilon_{12} + u_2' \epsilon_{12} > 0 \quad (19)$$

となり、反応関数の符号は $dz_2/dz_1 > 0$ となる。このとき、地域 2 は offensive と呼ぶことにする。以上のことから、ナッシュ均衡点は 3 パターンに分類して考察することが可能である。すなわち、(a) $\epsilon_{12} \leq a_2$ の場合、(b) $a_2 < \epsilon_{12} < a_1$ の場合、(c) $a_1 \leq \epsilon_{12}$ の場合である。

(a) の場合、 $dz_1/dz_2 > 0$ と $dz_2/dz_1 \leq 0$ なので、地域 1 は offensive で地域 2 は weak defensive である。(b) の場合、 $dz_1/dz_2 > 0$ と $dz_2/dz_1 > 0$ なので、地域 1 も地域 2 も共に offensive である。(c) の場合、 $dz_1/dz_2 \leq 0$ と $dz_2/dz_1 > 0$ なので、地域 1 は weak defensive で地域 2 は offensive である。

縦軸に地域 2 の政治的圧力水準 z_2 、横軸に地域 1 の政治的圧力水準 z_1 をとった平面に両者の反応曲線を描くことができ、その交点が当初の均衡水準になる。

このとき、両者の政治的圧力水準は正の値をとる。 $z_2 > 0$ のもと、当初 $z_1 = 0$ とすると、 ϵ の値は地域2にとって望ましい大きな水準に設定される。よって、 ϵ の値を小さくするために行われる地域1の政治的圧力行動 z_1 の増加による限界便益は、その場合の限界費用よりも大きくなるので z_1 を増加させる。その結果、両者は政治的圧力行動を行う。ここでは、政治的圧力行動は資源のロスを意味し、非効率である。以下では、上記の(a)(b)(c)のケースに分類し、パラメーターが変化したとき、政治的圧力水準がどのように変化していくかを考察する。

4.1 地域1がoffensiveで地域2がweak defensiveの場合

地域振興政策の結果、地域1の住民の賃金が増加すれば、政治的圧力行動の機会費用は増加するだろう。また、地域1で若い勤労世代の人口が増加すれば、その地域の政治的圧力行動の機会費用も増加するだろう。よって、地域1における住民の政治的圧力行動の限界費用は増加する。その場合、(8)式の右辺は左辺よりも小さくなる。その結果、地域1の反応曲線は左にシフトすることで、地域1の住民は政治的圧力行動を減少させるが、地域2の住民の政治的圧力行動は増加してしまう。

次に、政策変数の変化が住民1にもたらす限界便益 u'_1 の絶対値が減少するケースを考える。例えば、地域1の住民の所得が上昇すれば、所得の再分配政策のわずかな変化に対して関心を持たなくなるような状況を想定すればよい。このとき、政治的圧力行動の限界便益は、限界費用よりも小さくなり、限界費用が増加したケースと同様、地域1の住民の反応曲線は左にシフトする。地域1の住民は政治的圧力行動を控えるが、地域2の住民の政治的圧力行動は増加してしまう。

4.2 地域 1 と地域 2 が共に offensive の場合

地域 1 の政治的圧力行動の限界費用が増加したとすると、(8)式の右辺は左辺よりも大きくなる。このとき、地域 1 の住民の反応曲線は左にシフトする。地域 1 の政治的圧力行動の限界費用の増加は、地域 2 にマイナスの波及効果があり、新しい均衡点では、地域 1 と地域 2 の政治的圧力行動 z_1 と z_2 は共に減少する。

次に u'_1 の絶対値が減少するケースを考える。このとき、政治的圧力行動の限界便益は、限界費用よりも小さくなり、政治的圧力行動は減少する。限界費用が増加したケースと同様、地域 1 の住民の反応曲線は左にシフトするので、地域 1 と地域 2 の住民は共に、政治的圧力行動を弱め、効率性は改善される。

この結果は、井堀・横山（1998）ケースと同じである。

4.3 地域 1 が weak defensive で地域 2 が offensive の場合

住民 1 の政治的圧力行動の限界費用が増加したとする。すなわち、(8)式の右辺は左辺より大きくなる。この場合、地域 1 の住民の反応曲線は左にシフトする。新しい均衡点では、地域 1 の住民も地域 2 の住民も政治的圧力行動を減少させる。

次に、 u'_1 の絶対値が減少するケースを考える。このとき、政治的圧力行動の限界便益は、限界費用よりも小さくなり、政治的圧力行動は減少する。限界費用が増加したケースと同様、地域 1 の住民の反応曲線は左にシフトするので、地域 1 と地域 2 の住民は共に、政治的圧力行動を弱め、効率性は改善される。

5 結 論

利害の異なる 2 つの地域が、自らにとって望ましい政策を実現すべく、政治

的圧力行動を政府に対して行うような状況を二段階のゲームで分析を行った。

ある地域において、地域振興政策が成功して賃金が増加したり、若い勤労世代が増加するなどして、政治的圧力行動の機会費用が増加すれば、政治的圧力行動の限界費用は当然ながら増加する。よって、その地域での政治的圧力行動は減少することになる。地域の住民をいくつかのタイプに分類し、ある地域における政治的圧力行動の限界費用の増加や限界便益の低下によって、2地域間の政治的圧力行動の変化を考察した。多くのケースでは、井堀・横山（1998）が示したように、ある地域における政治的圧力活動の減少が利害の対立する地域にマイナスの波及効果を及ぼし、両地域での政治的圧力行動は減少し、効率性が改善される。

しかしながら、offensiveな地域の政治的圧力行動の限界費用が増加して政治的圧力行動を減少させたとしても、利害の対立する weak defensive なタイプの地域へマイナスの波及効果が及ばず、逆にその地域の政治的圧力行動を増加させてしまい、必ずしも効率性の改善につながらないということが示された。

参考文献

- [1] Aidt, T.S., (2002). "Strategic political participation and redistribution", *Economics and politics* 14 19-39
- [2] Becker, G., (1983). "A theory of competition among pressure groups for political influence", *Quarterly journal of economics* 98 371-400
- [3] Becker, G., (1985). "Public policies, pressure groups and dead weight costs", *Journal of public economics* 28 329-347
- [4] Clark and Thomas., (1995). "Probabilistic voting, campaign contributions and efficiency", *American economic review* 85 254-259
- [5] 井堀利宏. (1998). 「ケインズ政策の政治的コスト」, フィナンシャル・レビュー 1-21
- [6] 井堀利宏・土居丈朗. (1998). 『日本政治の経済分析』, 木鐸社
- [7] 井堀利宏・横山彰. (1998). 「連立政権における政治活動と効率性」, 公共選択の研究 第30号 43-49

A Political Pressure Action and Efficiency in Two Areas

Takakazu Ikugawa

ABSTRACT

This article investigates the situation that 2 areas where an interest is opposed perform a political pressure action and affect the policymaking. The increase in marginal cost and the decrease in marginal benefit of the political pressure action improve efficiency in many cases. However, with a certain case, efficiency is not improved.

Keywords : political pressure; efficiency; two stage game.

JEL Classification Number : D72.

国境調整税（DBCFT）と国際租税戦略

村上 睦

要 旨

米国において、トランプ政権の下、国境調整税の導入が大きな論議をよびおこしたが、この導入は見送られた。グローバル化の進展とともに、多国籍企業の利益移転が看過できないものとして、OECDやG20で二重非課税への対処策が講じられている。しかし、これらの有効性に対して疑義を呈し、国境調整税こそが国際租税戦略に立ち向かうことができると、Auerbach et al. (2017) は主張している。本論はこの主張を考察している。この税は法人所得税としての位置づけであるが、キャッシュフロー税であり、仕向地原則が採用されている。したがって、輸出には課税されず、輸入に課税がなされ、輸入額は国内で生じたコストとともに売上から控除される。国際租税戦略の主要なチャンネルとして、移転価格による利益移転、負債の利用による利益移転、無形資産を低税率国に立地させることによる利益移転が挙げられている。全世界で採用されるなら、移転価格の操作は税負担に意味をもたなくなる。また、負債を通じた利益移転も、国境を越えた貸付を輸出、借入を輸入とみなすことにより、プランニングの余地がなくなる。無形資産においても、国境を越えた利用は輸入とみなされ、ロイヤルティの支払いは課税対象となる。現行の租税システムで、控除可能であったものが逆転し、租税戦略が意味をなさなくなる。

米国で導入が検討されたように、もし、一国だけが導入すると、どのように

なるのか、非導入国は導入国への利益移転に見舞われ、課税ベースは浸食される。非導入国はそうしたプランニングへの対処に追われることとなるであろう。その結果、導入に至るのではないかとの見解が示されている。

キーワード：国境調整税（DBCFT）、キャッシュフロー税、仕向地原則、無形資産、
税源浸食と利益移転（BEPS）、移転価格問題

JEL分類番号：H25, H29.

はじめに

近年、多国籍企業による、課税ベースの浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting 略してBEPS）に対して、OECDやG20によって、これらを防止するプロジェクトが実施されている（BEPSプロジェクトと呼ばれている）¹。しかしながら、最近の研究の中では、これらの試みが、巧妙な租税回避戦略を創出するプランナーに対抗しうるものであるかについて、疑義を呈するものもみられる。その最先端は、国境調整税（Destination-Based Cash Flow Tax 略してDBCFT）を主唱したAlan J. Auerbachである。

トランプ政権の下、米国下院歳入委員会のブループリントにおいて提起された国境調整税（DBCFT）は大きな論議を呼び起こしたが、この導入は見送られ、トランプ減税の実施となった。その廃案後、提唱者であるAlan J. AuerbachがNational Tax Journalに寄稿している²。そこにおいては、多国籍企業の利益移転と政府間の租税競争に対する米国の問題意識の持続性に注目し、DBCFTの特徴やそのインパクト、履行上の問題点を研究することの重要性が説かれている。米国下院歳入委員会のブループリントにおいて提案されたDBCFTは多国籍企業に裁量の余地を残すものであったが、オリジナルの（純粋の）DBCFTは多国籍企業に課税ベースの国際移転を生じさせる余地のないものであることが強調されている。

現在、全世界の多国籍企業の租税戦略によってどの程度の税収が失われているのかを正確に測定することはできないが、ある実証研究によれば、OECD加盟国全体のGDP合計の1%にのぼるという³。また、他の研究では、グローバルな法人所得税の税収の4-10%が失われているという⁴。また、米国だけを見ても、多国籍企業が2012年に利益を2.8兆ドル海外に移転したとの試算もある⁵。

OECDとG20のBEPSプロジェクトは基本的に現在の国際課税システムを保

持しながら、多国籍企業の利益移転に対抗する手段を講じている。しかしながら、これらの基準と提案では利益移転を食い止めることはできず、それができるのはDBCFTであるというのがAuerbachの主張であり、それにもかかわらず、その点に注目が集まらなかったことに失望が示されている。

本論では、Auerbachの主張に沿って、DBCFTとはどのような税なのか、どのようにBEPSを防止することができるのか、一国のみで導入された時はどのようなことが生じるのかを中心に、タックスプランナーの活躍の余地に関する考察に焦点を当てていきたい。

1. DBCFTの概要

DBCFTは法人所得税であるが、その特質として、まず第1にキャッシュフローに課税するという点を挙げることができる。第2として、仕向地主義をとるという特色がある。これらの特徴は付加価値税に類似している。しかしながら、法人所得税であって、消費ごとに税を徴収するものではない。あくまでも、課税ベースの算出の基準となるものであり、課税は1年に1回である。

① キャッシュフローに課税

まず、キャッシュフローという特徴についてみていく。これは、資本財への支出も含んだすべての支出に対して、即時に控除を与え、生じた収入に対して課税を行うというものである。ミードレポートの用語をもちいると、キャッシュフロー法人税はRベース（実物）とR+Fベース（実物プラス金融）が挙げられる。

Rベースの下では金融資産や負債を含んだ取引は無視される。たとえば、受取利子は課税されないし、支払利子は控除されない。Rベースは製品・有形サービス・実物資産の売上からのインフローと原材料・製品・労働を含んだ

サービス・実物資産の購入のためのアウトフローとの差額に課税される。

R+Fベースにおいては、金融的なフローに対するキャッシュフロー課税として、自己資本への受け入れを除いたすべてのキャッシュインフローすなわち借入や貸付の返済金受取や受取利子は課税ベースに含まれ、すべてのキャッシュアウトフローすなわち貸付や借入の返済、利子の支払い（自社株買入、配当支払いは除く）は課税ベースの算出において控除される。実物に基づくすべてのネットのインフローのみならず、元金を含む借入に関する金融上のすべてのネットのインフローに適用される。

② 仕向地主義

次に、仕向地主義という性質についてみていきたい。DBCFTの下での支払税額はその国における財・サービスの売上からその国において生じた支払を差し引いたものに基づく。その結果、輸出は課税対象の収益には含まれないで、輸入が課税対象となる。この国境調整は本質的に付加価値税の下における財・サービスに対する基準と同様である。

税の算出のために関係する“仕向地”は直接の購入者の居住地であり、最終消費者のものではない。たとえば、米国の製造業者が鉄鋼をフランスの自動車製造業者に販売し、その鉄鋼は自動車を製造するために用いられ、その自動車は米国に売られるとする場合、米国が仕向地主義に基づいた課税をするなら、鉄鋼の販売に対しては課税をしないが、自動車の輸入には課税をすることになる。

しかしながら、最終的にDBCFTのインパクトがかかってくるのは最終消費者の所在する国である。その理由は、他国の企業への販売はDBCFTの下で無税となるので、それが誘因となる。もし売上が国内であったなら、その購入者に対して課税がなされるが、輸出であったなら、それらは課税されない。相対的に国際的に動かない何か（それを消費者と考える）をベースに法人所得課税

を考えるのが、DBCFTである。最終消費者への販売が生じる場所、すなわち最終消費者の所在地という固定した場所において課税をするということが、現在の国際課税の枠組みでは国際租税戦略に対抗する余地が限定されるという困難に立ち向かうことを可能とする。それ故、DBCFTの仕向地主義という構成要素は国際的タックスプランニングに対する強靱性の核心である。

③ DBCFTの適用例

表1において、簡単な例を示すことにより、この点を明らかにしたい。A国で製品を製造する企業を想定する。その企業はA国で、雇用を60、A国で生産した財の購入40を行うとする。また、A国内で150の販売、B国へ150の輸出をする。B国ではB国内でのコストゼロで消費者に150で販売するとする。売上は両国で300となり、企業グループの利益の合計は200である。A国におけるDBCFTの課税ベースは150から100を差し引いた50であり、B国におけるDBCFTの課税ベースは輸入価格である150となる。B国においては、150の売上のコストは150の輸入であり、利益に対する課税は無い。A国の税率は20%、B国の税率を30%とすると、その企業グループの税負担合計はA国で10、B国で45となる。

表1 DBCFTの適用例

	A国	B国	合計
税率	20%	30%	
労働コスト	60		60
その他コスト	40		40
売上	150	150	300
DBCFTの課税ベース	50	150	200
DBCFT納税額	10	45	55

2. DBCFTと国際的タックスプランニング －全世界がDBCFTを採用する場合

現行の租税体系の下で、最も重要な利益移転のチャンネルとして、次の3つをあげることができる。第1は移転価格の操作、第2は関連企業の融資を用いた負債の移転、第3は低税率国でロイヤルティやライセンス料を受け取るための無形資産の低税率国での立地である。これらの3つのチャンネルに対するDBCFTの強靱性を考察する。まず、DBCFTが全世界で採用されている場合を考察し、次に1国のみで採用されている場合を考察する。

ここでは、オリジナルの（純粋の）DBCFTの採用に焦点をあてる。歳入委員会のブループリントで提示されたものは考えない。何故なら、それは国際的タックスプランニングの機会を提供するからである。DBCFTの実施はその理想的な設計から乖離する割合に応じて、プランニング戦略に対する強靱性が失われていく。DBCFTの核心は、現行のシステムのもとでタックスプランニングの基礎となっているインセンティブをもたらないということであり、キーとなる特徴を組み込んだDBCFTの履行が求められるからである。

① 移転価格問題

移転価格の操作は多国籍企業にとって、重要な移転価格のチャンネルとして認識されている。国際貿易の大きな割合は多国籍企業内で行われている。それ故、価格操作に対する十分な余地がある。さらに、これらの実践に対する初歩的な対抗策は独立企業間価格の採用である。そして、それは概念的にも、実践上でも重要な弱点をかかえている。移転価格の悪用についての直接的な実証的証拠はそれ程多くはなかったが、最近の研究は多国籍企業によるこのルートを通じた重要な利益移転をみだしている⁶。事実、BEPSプロジェクトは移転価格問題に多くの焦点をあててきており、BEPS行動15の中で多く取り上げら

れるテーマとなっている。しかしながら、多くの論者はBEPSプロジェクトの結果からこれらの問題への解決への歩みはほとんどみられないと言っている。より一般的に言えば、BEPSプロジェクトの行動計画によってもたらされる変化は移転価格のすべての問題を排除することにはならないであろうということが明白になりそうである。

反対に、企業グループ内での価格操作を通じた利益移転はDBCFTによって、はばまれることとなる。これをみるために、企業Aによる同一多国籍企業の他の成員である企業Bに対する財の売上の効果を考えよう。両企業は異なる国に立地している。現在のしくみでは、AはBに対する財の売上に対する税を支払う。しかし、Bはそれ自体の活動へのインプットとしての財の購入は課税ベースから控除される。Aは課税され、Bは課税されない。したがって、Aの直面する税率の方がBよりも高い場合、多国籍企業はその財の価格を実際よりも低くするインセンティブをもつ。それにより、課税ベースを高税率国から低税率国へシフトさせる。反対に、Aが低税率国に立地し、Bが高税率国に立地していたなら、そのときは財の価格を高くするインセンティブをもつであろう。その方がグループ全体として税の負担が軽くなるからである。

DBCFTの下では、ことは全く異なる。Aは国内でその輸出に対して税に直面しない。Bはその輸入に対して税に直面する。しかし、Bがその輸入を財のコストとして組み入れるなら、インプットとして、Bの課税ベースから控除される。これら2つの効果は正確に相殺される。税目的と無関係に輸入の価格は決められる。

このキーポイントを例示する。多国籍企業の子会社が他国に立地する他の子会社から財100を輸入し、国内の第三者、たとえば、最終消費者か、関係のない会社か160という価格で販売したとする。両国ともDBCFTが導入されているとする。そのとき、輸出国において輸出に対する税はない。輸入国におけるその税は税率を25%とすると、輸入に対して25の税が課される。次に、輸入

企業の利益すなわち売上160から輸入100を差し引いた60に対して、25%の税が課され、15の税負担となる。輸入にかかる税を加えて、輸入国において支払う税の合計は40となる。160の売上に25%の税が課されたのと同じ負担になる。極端な例として、輸入価格が100でなく、ゼロであったとしても輸入時には課税されないが、利益が160となり、これに25%の税が課されるので、税負担は40となる。また、輸入価格が160であっても、輸入時に40の税が課され、利益はゼロであるので課税されず、税負担は40となる。移転価格がいくらであってもグループ全体の税負担は同一であることが示される。

② 負債の利用を通じた利益移転

現行法人所得課税制度の下では支払利子の控除が、高税率国から低税率国への利益移転のタックスプランニング技術として用いられており、多国籍企業の関連企業や第三者の利用がなされている。たとえば、多国籍企業が2つの子会社をもっているとする。1つは高税率国に、他方は低税率国に立地しているとする。低税率国の子会社はその事業のために資金調達が必要になったとき、直接国内の第三者である銀行から借りるかわりに、高税率国の姉妹会社から自己資本の供給（増資）を受ける。高税率国の姉妹会社は低税率国の姉妹会社への出資に必要な資金を高税率国の銀行から借り入れる。銀行に支払われる利子は高税率国の姉妹会社の利益から控除される。低税率国の利益からではない。これらによるベネフィットは多国籍企業全体としてみたときに生じる。

国々はこのチャネルを通じた利益移転と戦う方法を探し求めてきた。過少資本税制、移転価格税制、源泉徴収税などであり、それぞれ、程度の差はあれ、成功をおさめてきた。BEPS行動指針4の下で提案されている利子制限のルールは、参加国によって採用されるとしても負債の移転を通じたタックスプランニングを排除することはないだろう⁷。利子支払いの大部分は控除可能で残るからである。さらに、利子を限定するルールはそれ自身歪みをつくりだす。

それらと対照的に、DBCFTはこのチャンネルを通じた利益移転を追加的な歪みをつくりだすことなしに排除しうる。Rベースのキャッシュフロー税の下でこれは明白となった。すなわち、利子支払いに対して、税の恩典はないし、受け取った利子に対して、税が課されることもない。それ故、負債の移転というチャンネルは存在しないのである。

R+Fベースが採用されたとしても、仕向地原則の下では、負債の移転に対するインセンティブはない。R+Fベースはすべての資金のインフロー（借入、貸出の返済金、受取利子が含まれる）に対して課税し、すべての資金のアウトフロー（貸出、借入の返済、支払利子が含まれる）に対しては控除がなされる。銀行は企業に貸出をしたとき税の免除を受け、それに対応する借入をしたとき同率で課税される。企業による利子支払いは税の減免を受ける。しかし、また、それを受け入れる銀行に課税がなされる。国内で生じる貸出と借入についてはこれらの税の効果は差し引きゼロである。

貸出が国境を越えてなされるとき、貸出は輸出に、借入は輸入に類似している。仕向地原則によるアプローチの下では、銀行による貸付は輸出と取り扱われ、これ故、オリジナルの貸付も、その返済も利子の受け取りも貸し出した国では課税の対象とはならない。原則として、貸付と関係する資金のフローすべては仕向地国で課税がなされる。仕向地国において貸し出しや借入の返済や利子支払いなどを含んだ取引がなされたとき、控除される。

しかしながら、純粋に国内の課税された企業間での資金の流れにおいては税は差し引きゼロとなる。RプラスFベースは課税される企業が非課税企業に貸付を行った場合のみ差し引きで税収が生じる。これ故、課税団体の間での取引に対してはRベースのアプローチが国境を越える取引においても用いられることが主張された。非課税主体との取引にのみRプラスFベースが適用される必要がある。

③ 低税率国への無形資産（知的財産）の立地

多国籍企業にとっても、経済全体にとっても、知的財産（無形資産）は益々重要になっている。タックスプランニングにおいて、実物の要素より、無形資産は立地、再立地が容易であり、メリットがある。現在の租税戦略の際立った要素となっている。

OECDにおけるBEPSプロジェクトではその出発点において、現行の法人税の構造が、重要なリスクの配分もしくは価格の付け難い無形資産を有利な税制によってベネフィットを受ける低税率国に配分することを許容するということに焦点をあてている。

実証研究においては、価値ある無形資産の立地は低税率地域に向かう歪みを確認している⁸。現存のシステムの下で、ひとたび、極めて価値のある無形資産が低税率国に立地する多国籍企業グループの企業に所有されると、高税率国に立地する同一グループ内の関連企業は無形資産の所有者であるグループ企業にそれらの利用の見返りとしてロイヤルティやライセンス料を支払う。これらの支払は高税率で控除を受け、低税率でその受取に課税がなされる。

移転価格税制がこのチャンネルを通じた利益移転に基本的には対応している。しかしながら、無形資産への対応には困難が多い。BEPS行動8は評価困難な無形資産に関する移転価格ルール of 改善を探し求めている⁹。このことは、BEPSによっては解決できない論点の最たるものとして論者に批判されている分野の一つである。国々は他の対抗策を個々に、また、協調してもとることができる。BEPS行動5は協調的な行動をもたらすが、狭い範囲でしかないといえる¹⁰。この利益移転チャンネルはBEPS以後の税制に存在するトラブルであり続けるであろうことは疑いの余地はない。

このチャンネルもまた、DBCFTによって排除されうる。その理由は移転価格の問題がなくなると論じたことと同様である。無形資産を利用する権利の売買は、財・サービスの売買と同じように取り扱われるであろう。無形資産の利用

は財の購入と同じく輸入として取り扱われ、その対価としてのロイヤルティやライセンス料の支払はそこで課税がなされる。

高税率国に立地するAが低税率国に立地するBからライセンスを獲得すると、Bは輸出であるので、Bに対する税はない。Aに対する税負担は生じることが、輸入はコストとして控除しうる。海外で所有されている無形資産の利用権のAによる購入100を輸入と再解釈し、移転価格を考察したときの数値例を用いる。Aは他のコストを生じさせないと仮定し、Aは消費者に160で販売するとする。無形資産の利用権100に対して、Aは税率25%が課され、税25を支払う。法人所得は160から100を差し引いた60になり、それに対して税率25%が課され、税15を支払い、税負担の合計は40となる。もしも、無形資産の利用に対して、160を支払ったとすると、購入時に160の25%の40を納税するが、法人所得は売上160から無形資産の利用権の購入160が控除され、ゼロとなり、税負担の合計は40である。また、無形資産の利用権に対しての支払がゼロであったとすると、法人所得は160となり、税負担合計は同じく40である。無形資産の利用権の価格がいくらであろうと、税負担の合計に変わりはない。これは低税率国に立地するBに無形資産を所有させ、高税率国に立地するAがロイヤルティやライセンス料をBにいかように支払おうとも、それぞれの国における企業の税負担を変えるものではないということを示している。

3. DBCFTと国際租税戦略

－ 1国のみがDBCFTを導入する場合

DBCFTの一国での採用は現在行われているタックスプランニングの機会をとりさるであろうが、その時、採用国以外の世界に損害を与えるように運営されることとなるであろう。国際租税プランニングは原産地主義課税の法定税率の違いを利用して行われる。すべての国がDBCFTを採用するなら、税率の違

い、それ故それに依存した国際租税プランニングに対する機会がゼロとなる。しかしながら、一国が導入し、他の国での税率が変わらないのなら、非採用国から採用国へ利益を移転させるインセンティブが生じ、国際租税プランニングに対するインセンティブは明白に増加する。

① 移転価格問題

X国がDBCFTを採用し、Y国は原産地主義にとどまるなら、移転価格の操作はX国ではなく、Y国に損害を与えるように設定される。国境をまたぐ企業内取引はX国における課税ベースに表れることはない。しかし、国境をまたぐ企業内取引に対して用いられた価格はDBCFT非採用国Y国における課税ベースには尚、影響を与える。

その企業グループの成員がY国からX国へ輸出していたのなら、より低い価格へのインセンティブがあるであろう。X国からY国へ輸出をしているなら、より高い価格へのインセンティブがあるであろう。これらのインセンティブは両国の税率がどのようであっても生じる。厳密にはY国の税率がプラスである限り生じるし、非採用国Yの税率がより高ければ、インセンティブはより大きくなる。

X国に立地する企業グループの成員は160でY国の消費者へ販売するため、Y国に立地する同一グループの成員に財を輸出するとする。税率は両国とも25%とする。このケースにおいて、両国とも仕向地主義を採用するなら、移転価格問題は生じない。X国のみDBCFTが導入されると、X国においてはX国からの輸出には課税されない。それ故、X国に立地する企業はその輸出において設定される価格に関してはどのような価格であっても、同じである。しかしながら、企業内価格はY国に所在する企業の税負担にとって重要である。輸入価格が100に設定されると、利益は60で、税負担は15となる。価格がゼロに設定されるなら、利益は160となり、税負担は40となる。輸入価格が160である

と、利益はゼロで、税負担もゼロである。Y国における原産地主義の税率が厳密にプラスである限り、企業グループはX国からY国への価格を過大に設定するインセンティブをもち、このインセンティブはY国における税率がより高ければより大きくなるであろう。

同様の条件で、非採用国Y国の成員が採用国Xの成員に輸出をした場合、移転価格はX国においては税負担とかかわりをもたない。X国の成員は輸入に対して税を支払い、輸入金額と同額がコストとして控除される。160の売上に対して、移転価格がいくらであっても40の税負担となる。たとえば移転価格が100の場合、輸入に対して、25課税されるが、利益は60となり、税負担は15であり、税負担合計は40である。これは移転価格がいくらになっても同様である。しかし、非採用国Yにおいては、移転価格が100の場合、税負担は25であり、移転価格がゼロの場合、税負担はゼロであり、移転価格が160の場合、税負担は40である。非採用国においては輸出に対して税負担を減少させるために、輸出価格を過少にするインセンティブが明白に存在するであろう。

② 負債の利用を通じた利益移転

X国がDBCFTを導入し、Y国は原産地主義に留まっている場合について考察する。最初に、X国はRベースのキャッシュフロー税を導入する場合を取り上げる。その時、Y国の貸し手からX国の企業が借入を行うとき、支払利子に対して控除を受けることはない。Y国が受取利子に対して課税を続けている限り、Y国の税率で税負担が生じる。X国において借入によってX国から利益をシフトさせる機会はない。他方、X国の貸し手からY国の企業に対する貸付において、X国での受取利子はX国において課税対象とはならない。しかし、支払利子はY国において控除される。Y国からX国への利益移転のチャンネルとなる。Rベースのキャッシュフロー税の一国での採用は他の国への貸出において、採用国を非常に有利な場所とすることになり、現在のタックスヘイブンや

低税率国のケースと類似したものとする。

次にX国が仕向地原則のRプラスFベースのキャッシュフロー税を導入する場合を取り上げる。X国の企業は企業内負債を通じてY国のグループ企業に利益移転を行うことができない。RプラスFベースの下でも、X国の企業からY国の企業への利子支払いは受取（借入）に対する課税によって相殺されるため、控除を受けることにはならない。前述した通り、課税される団体の間での国内金融取引の取り扱いと同じである。しかし、Y国において受取られる利子はY国における課税システムの下で一般的に課税される。他方、X国の企業からの貸付は非課税の輸出となり、X国における利子の受取に対して税はかからない。支払利子はY国においては規則通り控除を受ける。

一国のみでのDBCFTの採用は非採用国の企業に企業内負債を通じて採用国への利益移転を行うインセンティブを増加させる。非採用国の企業によって支払われた利子はそれらの国々で租税回避防止ルールの下で控除されるが、採用国においては課税されない。DBCFTの採用国は非採用国にとって、負債移転問題での悩みの種となり、潜在的に重要かつ反対のスピルオーバー効果をもたらす。

③ 低税率国への無形資産（知的財産）の立地

無形資産の戦略的な立地についても同様の分析が適用される。現行のシステムの下では、企業が無形資産を低税率国に立地させ、ロイヤルティやライセンス料を高税率国から支払うインセンティブが存在する。しかし前述の通り、DBCFT採用国においては税率がいくら高くても、このインセンティブは生じない。DBCFT採用国における無形資産の利用は輸入と扱われ、ロイヤルティやライセンス料の支払いに対して税負担が生じることとなるからである。輸入として、税負担は生じるが、その輸入とみなされる購入はコストとなり、控除の対象となる。

他の原産地主義課税の国々は無形資産をDBCFT採用国に立地させるインセンティブを持つ。無形資産がDBCFT採用国で所有されており、非採用国Y国の企業がそれを使用する権利のためにロイヤルティもしくはライセンス料を支払うとすると、それはDBCFT採用国からの輸出を示し、そこでは課税がなされない。しかしながら、非採用国Yでは支払は控除をうけることができるため、無形資産の使用に対する対価が高ければ高いほど、控除は大きくなる。

4. 他の考慮すべき論点

DBCFTの下でのプランニング可能性を推察する際に生じる問題点が他にもある。

① 他のプランニング戦略

企業の居住地の概念についての圧力は、現行のシステムよりDBCFTにおける方が少ない。課税ベースは基本的に国内の売上から国内の費用を差し引いたものである。売上と費用を確認するために企業の居住地が要求されることはない。企業の居住地に関係なく、売上は消費者の存在する国において課税される。費用についてはその支払者の立地している国の中で許される。企業の居住地には関係ない。DBCFTの下では、企業の課税上の居住地を動かすことによって、課税上の有利さを得ることはない。インバージョンや同様の租税戦略は意味をもたなくなる。

DBCFTはまた、非居住者に対する資本利得の発生に対する課税に関する戦略を取り去る。資本利得の実現に伴い、いくつもの媒介企業を通じて、元々の資産の立地していた国よりもむしろ、低税率国で利益を実現させるというプランニングは意味をなさなくなる。DBCFTは消費者の存在する国が課税をするという消費アプローチをとるので、企業レベルでのキャピタルゲインへの課税

に対する明白な合理性をもたない。

② 付加価値税からの教訓

DBCFTの詳細は、仕向地原則の下で、同率で労働に対する助成金の入る広いベースの付加価値税と同一のものと解される（DBCFTの課税ベースは付加価値から労働費用を差し引いたものである）。DBCFTには実践的な経験はないが、付加価値税に伴う経験から問題点を見出すことができる。

いくつかの国際的な問題が付加価値税の下で生じており、これはまた、DBCFTの下でも起こりえる。各ケースにおいて、最終消費者への国内の売上を輸出と偽装するというインセンティブが見いだされる。他の付加価値税の詐欺の形はDBCFTにとってそれほど重要ではない。何故なら、それらは付加価値税の収入の頻度を反映したスピードの要素をもっているからである。DBCFTは所得課税として、1年間のベースで執行されるので、同じやり方ではない。たとえば、付加価値税の下での取引詐欺の見逃しは、請求権と払い戻しを回転させ、素早く消えてしまうという手口に対してである。DBCFTの下で、賃金の控除可能性は詐欺的な払戻しの請求権に対する手段をつくりだすことができ、想像力ある詐欺考案者の活躍に拍車をかけることになる懸念がある。あからさまな詐欺や租税回避の問題に対して、さらなる注意が必要とされる。しかしながら、これらは施行上の問題であり、ここでの関心事はその税のコアとなるデザインの特徴に関係したプランニングの機会である。

付加価値税の経験はDBCFTの設計と実行の重要な様相に対する直接の適用可能性を示している。売上の仕向地主義の定義は直截的に、財や有形のサービスであり、無形のサービスではない。OECDのVAT/GST（付加価値税）のガイドラインはDBCFTの下での争点に言及するための出発点となっている。

③売上に基づいた定式配賦との比較

現行のシステムに対するラディカルな代替案の中で、定式配賦の提案がある。そのようなスキームは、仕向地原則により定義された売上によって利益を国々の間に配分するであろう。これは米国における州の法人所得税の経験から導かれたものと思われる。

しかし、それはプランニングの可能性を創り出す。高収益企業Hは高税率の自国で最終消費者に販売せず、低税率国の低収益卸売企業Lへ独立企業間価格で売り渡す。Lは高税率国の消費者に販売し、高税率に直面する。しかし、Hが直接自国で消費者に販売した時の税負担よりもLを介在させることで税負担は小さくなる。DBCFTの下ではこのようなことは生じない。最終販売者の利益の割合ではなく、仕向地の最終の国への輸入のすべての価値がその国において課税対象となる。

おわりに

よくデザインされたDBCFTであっても、租税回避やプランニングの機会を伴うであろう。これらのいくつかは伝統的な所得課税、もしくは消費課税の下と同じである。たとえば、国内の売上を隠すことによる租税回避のインセンティブが生じる。DBCFTに従う主体と従わない主体、金融機関とそれ以外の機関のあいだに線引きがなされなければならない。不完全にデザインされたDBCFTはプランニングの機会をより広げてしまう。うまくデザインされたDBCFTは、すべての国で採用されるなら、現在のシステムとりわけ、独立企業間価格の難しさに対して、国際租税戦略を行う機会を取り去ることになる。

輸入は広く財・サービスの購入のみならず、利子やロイヤルティやライセンス料の支払も含んだものより広く解釈される。現行ではそれらを受け取った国によって課税され、支払われた国において控除される。仕向地原則が全世界

で導入されると、これらの支払は受取国では課税されないし、支払国でも控除されない。タックスプランニングの機会は消滅する。

もしも、一部のグループの国々の間で、DBCFTが採用されたなら、反対に、利益移転の機会とインセンティブは驚異的に増加する。DBCFT採用国は利益移転の恩恵を明白に受けることとなる。一部の国の採用からの効果の度合いを測ることは難しい。すでに、多国籍企業は低税率国への利益移転を行う多くの機会を持っている。そのインパクトはそれぞれの状況に依存する。たとえば、採用国が大国で、始めは高税率国であると、その効果は大きいであろう。いずれのケースにおいても起こりうることは、非採用国が利益移転を制限する手段である過少資本税制や源泉税その他の仕組みを強化する圧力が増加することである。

最も直接的な反応は非採用国の手中にあるが、採用国においても外国の課税ベースを人工的な取引や価格設定による毀損から守りたいと願うだろう。

OECD-G20のBEPSプロジェクトの下での最低基準である情報交換は一国、一国と受け入れられているが、これはDBCFT採用国にとって、直接的なベネフィットはほとんど生じない。しかし、移転価格問題を重視する非採用国にとっては有益でありうる。しかしながら、たとえ、十分な反応が形作られるとしても、非採用国にとって、逆方向のインパクトが大きくなり、DBCFT採用の方向に向かわざるを得ないのではないだろうか。

これは一国のみが採用することに関する重要な関心事である。

注

1. 多国籍企業がその活動実態と各国の税制との間のずれを利用し、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行っている問題を課税ベースの浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting 略してBEPS）とよび、OECDがそれに対応するために2012年にプロジェクトを立ち上げた。先進国のみならず、利害を共有するG20もまきこみ、その要請により策定された15項目のBEPS行動計画に沿って、BEPSへの対応策が議論され、2015年に

最終報告書がまとめられた。各国はそれに沿って、対応を検討している。

2. Auerbach, A. J., M. P. Devereux, M. Keen, and J. Vella (2017) "International Tax Planning under The Destination-Based Cash Flow Tax," *National Tax Journal* 70(4), pp.783-802.
3. Auerbach, et al., op.cit., p.784参照。
4. Auerbach, et al., op.cit., p.784参照。
5. Auerbach, et al., op.cit., p.784参照。
6. Auerbach, et al., op.cit., p.788参照。
7. Auerbach, et al., op.cit., p.790参照。

BEPS 行動計画 4 は、事業体の利子および経済的に利子に相当する支払いに係る純控除を利払い前、税引き前、減価償却およびアモティゼーション前収益 (EBITDA) の一定比率に制限する固定比率ルールを勧告した。

8. Auerbach, et al., op.cit., p.791参照。
9. Auerbach, et al., op.cit., p.792参照。

BEPS 行動計画 8 は、法的に無形資産の所有権を保有しているだけとか、無形資産の形成に資金を提供しただけでは、無形資産を活用して得られた収益の分配を得ることはできないことを明確にした。また、評価困難な無形資産について、将来収益の現在価値合計で評価しようという考えが示されている。

10. Auerbach, et al., op.cit., p.792参照。

BEPS 行動計画 5 は特許等の知的財産から得られる所得に対して通常の法人税よりも低い税率を適用する国があり、これが他国の税源を奪っているかどうかを検討し、奪っているということになると、有害な税制ということになり、これへの対抗を考えるということである。

参考文献

- ・ Auerbach, A. J., M. P. Devereux, M. Keen, and J. Vella (2017) "International Tax Planning under The Destination-Based Cash Flow Tax," *National Tax Journal* 70(4).
- ・ 鈴木将覚 (2017) 「法人税の「国境調整」とは何か」『租税研究』第814号 日本租税研究協会。
- ・ 日本租税研究協会 (2016) 『BEPSプロジェクト2015年最終報告書 行動3, 4, 8-10, 14』日本租税研究協会。
- ・ 日本租税研究協会 (2015) 「BEPS (税源浸食と利益移転) プロジェクト等の国際的な取組み及びわが国の対応」『税制改革と国際課税 (BEPS) への取組 - 第67回租税研究大会記録 2015』日本租税研究協会。
- ・ 居波邦泰 (2014) 『国際的な課税権の確保と税源浸食への対応—国際的な課税権の確保と

税源浸食への対応－国際的三重非課税に係る国際課税原則の再考』中央経済社。

- ・村上 陸（2014）「法人所得課税と立地戦略－マーリーズ・レビューの提案を中心に」大阪学院大学経済論集第28巻第1号。

Destination-Based Cash Flow Tax and International Tax Planning

Mutsumi Murakami

ABSTRACT

Auerbach et al. (2017) considered the implications of the Destination-Based Cash Flow Tax (DBCFT) for three common ways of shifting taxable profits between countries: through manipulation of transfer prices, the use of debt, and locating intangible assets in low taxed jurisdictions. The cash flow and the destination components of DBCFT effectively eliminate profit shifting through those three channels, if adopted universally, well-designed and implemented.

If adopted unilaterally, there would be incentives to shift profit to the adopting country, at the expense of non-adopting countries.

Keywords : Destination-Based Cash Flow Tax (DBCFT); cash flow tax; destination-based; transfer prices; intangible assets; Base Erosion and Profit Shifting.

JEL Classification Numbers : H25; H29.

日高政浩先生のご略歴とご業績

昭和38年 島根県に生まれる

学 歴

昭和62年3月 大阪大学 経済学部 卒業

平成元年3月 大阪大学大学院 経済学研究科 博士前期課程 修了

平成2年3月 大阪大学大学院 経済学研究科 博士後期課程 退学

職 歴

平成2年4月 大阪大学 経済学部 助手

平成3年4月 山口大学 経済学部 助手

平成4年4月 山口大学 経済学部 専任講師

平成6年8月 山口大学 経済学部 助教授

平成8年4月 大阪学院大学 経済学部 助教授

平成19年4月 大阪学院大学 経済学部 教授

平成23年4月 大阪学院大学 経済学会 副会長（平成27年3月まで）

平成25年10月 大阪学院大学大学院 経済学研究科長

平成27年4月 大阪学院大学 経済学会 会長（平成29年9月まで）

在外研究

平成19年4月 大阪学院大学在外研究員として、オーストラリア Monash Universityへ留学（平成20年3月まで）

学 位

平成15年12月 名古屋市立大学より博士（経済学）を授与さる

主要著書

- (1) 『財政学』（共著）、八千代出版、平成8年4月
- (2) 『APECの経済と税制』（共著）、清文社、平成9年4月
- (3) 『企業税制改革』（共著）、日本評論社、平成12年6月
- (4) 『社会保障と世代・公正』（共著）、東京大学出版会、平成14年3月
- (5) 『医療と経済』（共著）、大阪大学出版会、平成28年12月

主要論文

- (1) 「年金の経済効果：意図せぬ遺産と資本蓄積」、『大阪大学経済学』第39巻第3・4号、平成2年3月
- (2) 「点数制度と医療供給」、『高齢化と医療』第4章、平成3年3月
- (3) 「人口の高齢化と財政収支シミュレーション」、『高齢化と医療』第5章、平成3年3月
- (4) 「人口の高齢化と貿易収支」、『大阪大学経済学』第41巻第1号、平成3年6月
- (5) 「人口の高齢化と年金改革：資本ストックおよび経済厚生への効果」、『山口経済学雑誌』第40巻第1・2号、平成3年11月
- (6) 「人口の高齢化と公的年金」、『季刊社会保障研究』第27巻第3号、平成3年12月
- (7) 「日本における公債中立命題の検証」、『大阪市立大学経済学雑誌』第93巻第2号、平成4年7月
- (8) 「Public Pensions and an Aging Population」、Review of Social Policy、平成5年3月
- (9) 「海外直接投資と税制」、『フィナンシャル・レビュー』第31号、平成6年1月
- (10) 「私的年金および遺産動機の経済効果－高齢化社会の消費・貯蓄への影響

一)、『山口経済学雑誌』第43巻第1・2号、平成7年5月

- (11) 「医療保険における受益・負担分析」、『大阪学院大学経済論集』第11巻第1・2号、平成9年12月
- (12) 「介護保険と税制」、『総合税制研究』No.10、平成14年1月
- (13) 「遺産および私的年金が存在する重複世代モデルにおける公的年金の経済効果」、『大阪学院大学経済論集』第15巻第2・3号、平成14年4月
- (14) 「財政の持続可能性と税制改革」、『総合税制研究』No.11、平成15年1月
- (15) 「税制と投資の不確実性」、『総合税制研究』No.12、平成16年3月
- (16) 「医療保険制度改革の財源問題と世代別生涯給付・負担の影響」、『フィナンシャル・レビュー』第72号、平成16年8月
- (17) 「介護保険給付の現状、将来予測と世代間負担格差」、『大阪大学経済学』第54巻第4号、平成17年3月
- (18) 「動学的租税強調のシミュレーション分析－公的資本の蓄積過程を考慮した世代重複モデルを用いて－」、『大阪学院大学経済論集』第26巻第1号、平成24年6月
- (19) 「人口高齢化と負の変化」、『租税研究』第772号、平成26年6月
- (20) 「社会保障に関する租税支出の考察（医療費控除と医療の公的負担）」、『租税研究』第803号、平成28年9月

その他

- (1) 「「世代間公平から見た公的年金改革の厚生分析」に関するコメント」、府川哲夫・加藤久和編著『年金改革の経済分析－数量モデルによる評価』、日本評論社、平成18年11月
- (2) 「オーストラリアの医療保障事情（上）（下）」、『法研』vol.49, No.1847 & No.1848、週刊社会保障、平成7年7月
- (3) 「経済国際化時代の法人課税」、『経済グローバル化と税制』第1章、日本租

税研究協会、平成8年7月

- (4) 「世代間公平性の検討」、『税制改革の論点』第8章、連合総合生活研究所、平成10年4月
- (5) 「年金改革の成否は世代間格差の解消がカギ」、『ノーベル・エポック』No.20、関西社会経済研究所、平成15年11月
- (6) 「年金制度の現状と評価の指標」、『税財政および社会保障制度の総合的改革に関する研究』第1章、関西社会経済研究所、平成16年3月

所属学会

日本経済学会

日本財政学会

主な社会活動

高槻市行財政改革懇話会委員（平成23年7月～平成25年6月）

吹田市国民健康保険運営協議会公益代表委員（平成24年7月～平成30年6月）

高槻市行財政改革推進委員会委員（平成25年5月～平成29年5月）

吹田市市税審議会委員（平成28年4月～平成29年6月）

CONTENTS

Takashi MatsukiForeword

ARTICLES

Hirofumi KamiIntroduction to the Uncertain Concept of Tax Law ... 1

Tomoyuki KamoMajority Voting: A Characterization by the Arrovian
Jun Iritani Social Welfare Function on the Single Peaked
Preference Domain 49

Kaoru SanoRelationships between Students' Interests and
Business Internships – Consideration from a
Questionnaire Survey with the Accompanying Three-
year Internship Activity – 77

Takakazu IkugawaA Political Pressure Action and Efficiency in Two
Areas 95

NOTE

Mutsumi MurakamiDestination-Based Cash Flow Tax and International
Tax Planning 107

執筆者紹介（掲載順）

紙 博文（経済学部教授）
加 茂 知 幸（京都産業大学教授）
入 谷 純（経済学部教授）
佐 野 薫（経済学部准教授）
生 川 貴 一（経営学部講師）
村 上 睦（経済学部教授）

大阪学院大学経済学会委員

会 長 松 木 隆
副会長 宇佐美 竜 一
委 員 白 井 克 典 松 村 隆
森 田 健 司 和 田 聡 子

2018年(平成30年)12月31日 発行

編集兼発行人

大阪学院大学経済学会

〒564-8511 大阪府吹田市岸部南二丁目36番1号 TEL(06)6381-8434(代)

印刷

大枝印刷株式会社

〒564-0031 大阪府吹田市元町28番7号 TEL(06)6381-3395(代)

THE OSAKA GAKUIN REVIEW
OF
ECONOMICS

VOL. 32, NOS. 1·2

DECEMBER 2018

In Memory of
the Late Professor Masahiro Hidaka

THE SOCIETY OF ECONOMICS
OSAKA GAKUIN UNIVERSITY