

【FD活動報告】

## 税法修士論文の在り方

— 修士論文作成のマイルストーン管理（その2）に代えて —

山本 宣明

### はじめに

筆者は2010年度からLEC会計大学院の教務責任者の立場にあり、現在も職務を全うするため日々努力を重ねている。就任以来もっとも心を砕いてきたことは、税法修士論文の指導である。既に『LEC 会計大学院紀要』第8号で報告したように、当大学院は多くの修士論文作成希望者に対応するため、マイルストーン管理を行っている。本稿は、その続編として税法修士論文の在り方を論じ、1つの論文構成モデルを提示しようとするものである。

当大学院では税法修士論文の作成希望者に対して、税法の専門家と論文作成の専門家がタッグを組んで指導を行っている。また、進捗状況を把握して効果的な指導につなげるため、幾つかの段階でチェックを行うようにしている。詳しくは第8号の報告をご覧いただきたいが、大要、序論→先行研究の検討→結論→全体の完成と言う段階を想定している。それぞれの段階で重視することや指導のコツは様々あり、本稿ではその一部を披露しつつ議論を展開する。

筆者はマイルストーン管理に中心的に携わる中で、税法修士論文の在り方について、1つの論文構成モデルがあるのではないかと

と考えるようになった。それは、一般的な修士論文そのものの性格と、税理士試験の税法科目免除の制度として税法修士論文ないし研究論文に期待されていることから導かれるものである。

そこで、本稿は一般的な修士論文の性格から税法修士論文を位置付けることから始め、税法修士論文に期待されていることを踏まえた上で、筆者が考える税法修士論文の論文構成モデルを提示する。そして、現段階で筆者が持っている税法論文のテーマ設定に関する実践的アドバイスを述べ、幾つかの注意点を示す。

### 1. 税法修士論文の基本的性格

修士論文も論文である以上、備えるべき要素は博士論文や他の学術論文と同様である。しかし、修士論文はその名の通り枕に修士がついており、その基本的性格を明確に位置付けることが必要である。ここでは、川崎(2010)の見解を参照しながら税法修士論文の基本的性格を考えてみたい。

## (1) 論文が備えるべき要素

筆者が考える、論文が備えるべき要素は次の4つである<sup>注1)</sup>。

- ① 目的(the purpose/character of the paper)
- ② 中心命題(the central thesis)
- ③ リサーチ・クエスチョン(research question)
- ④ リサーチ・デザイン(research design)

### ① 目的(the purpose/character of the paper)

論文は特定の目的があって書かれる。これは言うまでもないことであるが、強調する必要のある要素である<sup>注2)</sup>。税法修士論文の場合で言えば、「現行の交際費課税の問題点を抽出する」とか、「移転価格税制の新たな改正の意義を明らかにする」といったことが考えられる。

川崎は「論文は主要目的を1つだけ持っていなければならない」(p. 15)としているが、ざっくりとでも目的を定めることが論文執筆の際の出発点となる。ここで気をつけなければならないことは、目的を1つに定めることである。川崎も指摘しているように、複数の目的を持つのではなく、1つの目的を掲げることが肝要である<sup>注3)</sup>。そのため、当大学院では論文の冒頭に対象と目的を書かせることにしている。これは極めて重要な作業であり、作成する側と指導する側に共通の議論の土台を提供することになる<sup>注4)</sup>。

### ② 中心命題(the central thesis)

目的と共に論文に必須の要素が中心命題

である。これは意外と知られていないが、要するにある主張や考えである。仮説と言っても良いかもしれない。税法修士論文の場合で言えば、「現行の交際費課税の判定方法にはこういった問題がある」とか、「移転価格税制の改正にはこういった不備がある」といったことが考えられる。目的が1つに絞られることと同様に、中心命題も1つが原則である(川崎, pp. 18-19)。

川崎は「主張あるいは(誤解をいとわないうでいえば)結論、もっと平たく言えば『言いたいこと』ともいえるもの」(p. 17)としており、その意味では論文を書こうとする際に誰もが持っているものとも言える。但し、注意しなければならないことは、中心命題は反論や検証が可能な形で示される必要があるということである(川崎, p. 19)。

上記の例で言えば、「交際費課税の判定方法にはそういった問題はない」とか、「移転価格税制の改正にはそういった不備はない」といった反論や検証が可能である。しかし、「交際費課税に代わる税制を構想すべきである」とか、「移転価格税制の改正は改悪である」といった主張や結論を予定した場合、税法として反論ないし検証することはほぼ不可能である。何故なら、それらは政治的主張であり政治的な価値判断によるものだからである。それでも交際費課税制度の存在自体を否定できる決定的な問題点を見出せたり、誰もが認める税法上の改悪の基準によって判定できたりするのであれば、税法論文として成立する可能性はあるかもしれないが、十中八九そういったことは無い。つまり、税法論文には政治判断が伴うようなレベルの問題は馴染まない。逆に言うと、税法のテクニカルな側面に關

する問題に集中することが望ましい。もちろん、テクニカルな問題の議論を詰めていくことによって、最終的に政策提案を行うことは大いに有り得る。その場合でも、税法の議論を徹底的に詰めることが重要である。(安易に) 政策提案を行わないこと。税法修士論文の 1 つのコツはここにある。

### ③ リサーチ・クエスチョン (research question)

目的と中心命題が定めれば、次に必要となるのはリサーチ・クエスチョンである。執筆者がテーマに関して思うこと、すなわち中心命題を疑問形で言いなおしたものがリサーチ・クエスチョンである。引き続き先の例で述べれば、何らかの経過説明を行った上で、「交際費課税の判定方法には問題があるのだろうか」とか「移転価格税制の改正にはどのような意義が認められるのだろうか」といった問いかけが考えられる。

リサーチ・クエスチョンは一言で言えることがポイントである。逆に言えば、一言で言えない時は、まだ論文の構想が練り切れていない状態にある。一言で言える程、クエスチョンを研ぎ澄ますことが肝要である。そうすることによって、中心命題となる主張や結論の背後にある問題を明確にすることができる。このことは、論文に必要な最後の要素であるリサーチ・デザインを具体化することに繋がることになる。

### ④ リサーチ・デザイン (research design)

リサーチ・デザインとは、言い換えれば、研究の段取りである。自らが描く主張や結

論を他人に説得的に示すにはどうすれば良いか。どういう議論や根拠、データを用いれば良いかを構想することである。リサーチ・デザインを構想するに当たって先ず必要なことは、リサーチ・クエスチョンを明確にすることである。

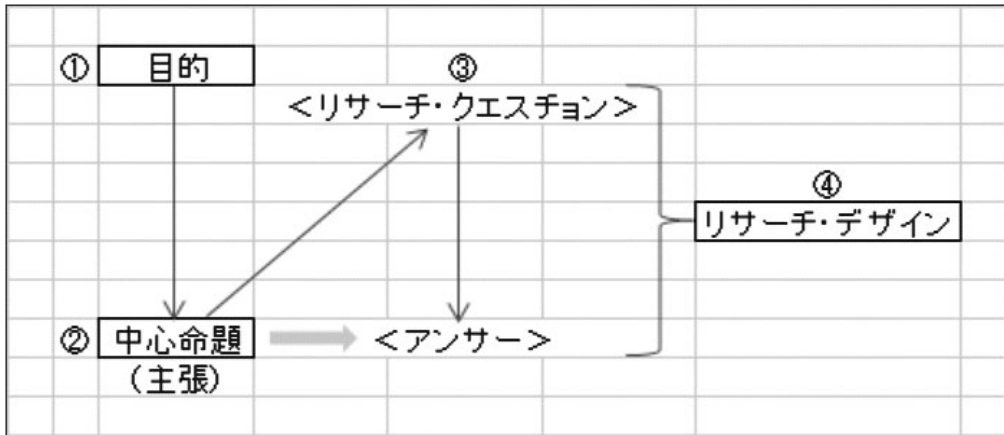
勘の良い読者は既に気付かれているかもしれないが、要するに論文はクエスチョンとアンサーで構成されている。中心命題はアンサーであり、それに対応するクエスチョンをリサーチ・デザインの最初に明確にすることによって、どのような研究の段取りが最もストレートなものか判断できるようになる。デザインとして肝要なことは、最もストレートな議論を心がけることである。無意味に沿革や概要を説明してはならない。不要な議論をしてはならない。ましてや議論が蛇行するようなことはあってはならない(蛇行するなら意図して行う)。最も端的に結論に至る道を描くこと。それがリサーチ・デザインである。

但し、本稿で提案するモデルは、リサーチ・デザインの簡便化を図る意味を持っている。そのため、筆者はリサーチ・デザインを効率的に行う最大のポイントがリサーチ・クエスチョンの設定にあることを、ここでは強調しておきたい。繰り返しになるが、リサーチ・クエスチョンは一言で言えることが大事である。

## (2) 四要素間の関連

以上で論文が備えるべき要素は出揃った。ここで四要素間の関連をまとめておこう(図-1 参照)。

図-1 四要素間の関連



出所：筆者作成

①論文は1つの目的を持って書かれる。目的を設定する際、執筆者にはその目的に関する何らかの主張や考えがあるはずである。それが②中心命題となる。但し、中心命題は反論や検証可能な形で提示されなければならない。そうでなければ、議論のしようがないからである。

②当初、主張として持たれている中心命題は、1つの仮説とも言える。そして、それはリサーチ・クエスチョンの土台となる。すなわち、リサーチ・クエスチョンは中心命題が1つの答えとなる問いと言って良い。そのように論文のリサーチ・クエスチョンを設定できたなら、アンサーとして予定されることは、中心命題となるはずである。

③リサーチ・デザインは、リサーチ・クエスチョンとアンサーを最も端的かつ論理的に結びつけるものでなければならない。問題提起に始まって結論へと至る議論のプロセスを最短で結びつけるのである。そのためのフォーマットは、概ね学術の世界では決まっている。この点については後述し

たいと思う。

四要素間の関連については本稿の後半で再び議論する。何故なら、図-1の関連はあくまで論文完成時、もしくは当大学院のマイルストーンを前提とすれば序論完成時の静態的なものでしかないからである。本稿の後半(5章と6章)では、四要素間の関連を動的に取り上げる。

#### <インプリケーション：含意について>

当たり前のことだが、論文は最後に結論が述べられる。いわゆるクエスチョンに対するアンサーである。しかし、学術論文で示されるアンサーはそれだけで終わるものではない。次に続く研究への何らかの問題提起があつてしかるべきである。それは、一般にインプリケーション：含意と呼ばれる。

インプリケーションは、リサーチ・クエスチョンからアンサーに至る議論から派生するものである。そして、インプリケーションはその名の通り、アンサーが持つ含意

を展開することである。展開の仕方は大きく 2 つある。1 つは論文の結論で軽く触れる程度、匂わず程度で収めるという方法である。川崎の言うところの基本形である (p. 42)。そして、いま 1 つは、結論の前に 1 章を設けて詳細に議論するという方法である。同じく川崎の言うところの応用形に当たる (p. 42)。

川崎は典型的なインプリケーションとして政策含意を挙げている (pp. 39-40)。恐らく税法論文でもインプリケーションは大部分、政策含意もしくは政策提案になるだろう。しかしながら、先述のように筆者は税法修士論文に関しては、大々的な政策提案を避けるのが 1 つのコツだと考えている。それは、「われわれの直接の関心は学問的分析そのものにあつて、政策含意にあるのではない」(川崎, p. 40)からである。したがって、税法修士論文の場合は、学問的分析に集中するためにも、インプリケーションは結論で軽く触れる程度、基本形を選択して限定的に述べるのが望ましいと考える。

詳しくは 4 章で示すが、当大学院では結論の章の構成を決めている。そこでは結論の後に今後の展望を述べることになっている。これは、ある意味で基本形を強制する意味合いを持っている。

### (3) 修士論文の位置づけ

論文に必須の要素に関して上述のような見解を筆者が持つのは、税法修士論文がまさに修士論文であることによる。では、修士論文とは如何なる存在なのであろうか。

川崎は極めて興味深い指摘をしている。

「査読論文と博士論文は知的フロンティアの拡大に直接的に貢献することを目的と

するが、修士論文はそうではない。その主要目的は、基本的な研究プロセスを(指導教官の助けを得ながらも)自力でこなせる能力を示すことにある。極論すれば、論文の内容そのものよりも、作成プロセスの達成そのものにねらいがある。昔ならいざしらず、現在の進んだ学問の文脈では、知的フロンティア拡大作業に貢献するというような期待は修士論文には求められていない。」(p. 89)

川崎の見解に従えば、修士論文も論文である以上、4 つの要素を備える必要があるものの、必ずしも高いオリジナリティが求められるものではないということになる。川崎は修士論文に求められる具体的なレベル感を、「問題があらかじめ設定されていて、学生はその解決方法に集中するという構図」(p. 90)に求めている。つまり、問題は既知のもの、誰かが問題にしているものを取り上げれば良いということである。そして、その問題に対して何らかのアンサー、ソリューション(解決策)を提示することに集中することが大事だということである。筆者はこの見解を全面的に支持する。

### 私見(ここまでのまとめ)

税法修士論文は他の学術論文と同じく 4 つの要素(1 つの目的、1 つの中心命題、リサーチ・クエスチョン、リサーチ・デザイン)を含むものでなければならない。但し、修士論文である以上、取り組む問題は既に誰かが議論しているもので良く、問題それ自体でオリジナリティを発揮する必要はない。加えて、インプリケーションも基本形を選択して限定的に述べるのが望ましい。

## 2. 税法修士論文に期待されていること

現在の修士論文による税理士試験科目免除制度の骨格となっている平成 13 年(2001 年)の改正で最も注目できることは、免除の対象となる科目をそれまでに比べて限定したことにある。現在、免除対象となるものは税法に属する科目等に限定されている。

菅(2002)は限定した趣旨を次のように解説している。

「学問領域を限定した趣旨は、改正前の制度の下での試験科目免除の申請者について、税理士業務に必要な専門的学識とは関係の薄い学問分野を学位取得等に当たっての研究対象とするものが相当数見られることから、試験免除制度の本来の趣旨に鑑み、これを税理士試験の科目に相応する学問領域に限定し、税理士試験への信頼性の向上を図ろうとするものです。」(p. 66)

要するに、税理士試験が税理士業務を遂行する能力を判定するものであることから、免除制度である修士論文にも試験科目と関係の濃い内容であることを求めるようにしたということである。更に言うと、「税理士業務に必要な専門的学識」という点が税法修士論文に期待されていることを端的に示している。つまり、税理士業務を遂行するのに必要な税法の体系的な理解と論理展開能力を期待していると言って良い。別言すると、「税法の解釈と適用に係る能力」(田中, 2001, p. 53)を期待しているのである。

具体的にどのような研究が認定の対象となるのかは、執筆者が税理士法や国税庁 HP の Q&A などを参照して考える必要があるが、上述のような趣旨を理解しないで読むと誤

った解釈をすることになる。勘違いし易いのは、租税政策や他の法律・経済学を含めた学際的研究の取扱いだろう。Q&A には「我が国の税法を基礎としたものであり、かつ、税法に属する科目等と密接に関連するものである場合」<sup>注 5)</sup>に認定すると説明されている。また、この説明を菅(2002, p. 67)は、「具体的に租税に関する問題について我が国の現行の税法の条文等を検討した上で立法論や外国との比較を展開するもの」が考えられると解説している。

キーワードは「我が国の税法」、「具体的」、「現行の条文等を検討した上で」といったところであろうか。外国の税法を中心とせず、抽象的な議論に終始せず、過去の条文等を検討するのではなく、あくまで我が国の税法を具体的に現行の条文等を検討した上で、必要なら政策や他の法律・経済学と関連させた議論をしなければならない<sup>注 6)</sup>。それは取りも直さず、「税理士業務に必要な専門的学識」が税法修士論文に求められているからである。

したがって、とりわけ純粋に理論的な研究を行おうと考えている人は気をつけた方が良い。菅(2002, p. 67)は「理論や概念のみについて研究したもの(例 累進税率の理論的根拠の研究、政策実現手段としてのタックスインセンティブと補助金の比較)はこれに当たらない」として、認定されない考えを示している。後述するように、修士論文の型の 1 つとして紹介する「概念の検討・整理を目的とする論文」でも事例を取り扱うことを推奨しているのは、以上のような理由に依っている。

### 3. 税法修士論文の型

それでは、具体的に税法修士論文にはどのような型があるのであろうか。

川崎(2010, p. 92)は修士論文の型として、大きく「概念の検討・整理を目的とする論文」と「仮説検証を目的とする論文」を挙げている。それぞれを税法に引き寄せて考察してみよう。

#### (1) 概念の検討・整理を目的とする論文

このタイプの論文は、税法における何らかの概念を特定の事例に絞らない形で検討することを目的とするものである。すなわち、概念を理論的に検討する論文である。

例えば、交際費や寄附金、移転価格、二重課税、借用概念、不確定概念など税法の世界で議論されている概念の在りようを整理し、検討を行うことによって問題点や解決策の提示を目指す論文が考えられる。ここで言う概念には、「1つの抽象概念はもとより、理論、思想、さらには方法論など、抽象概念から構成される体系」(川崎, p. 15)が含まれる。そうすると、税法で扱うほとんど全ての文言や用語、税制といった仕組みまでが含まれることになる。

川崎は、「この種の研究は、『皆は事実を知らない』とか『皆が持っているのは実は思い込みで間違っている』といった状況を訂正するというかたちでの貢献」(pp. 92-93)が求められるとしている。そのような貢献をするのに大切なことは何か。それは、テーマにしようとする概念に関して執筆者が当初抱いている主張や考えを大事にするということである。特に、語りつくされたと思われるテーマでも執筆者が違

和感を抱いていたり、異なる意見を持っていたりするなら取り組んでみる価値はある<sup>注7)</sup>。

その一方で気をつけなければならないことは、先行研究がほとんど無い、もしくは極めて特殊な問題にフォーカスするといった場合である。先行研究が少なすぎると論文として成立しない可能性が出てくる。こういった場合に筆者がアドバイスしていることは、間口を広げるということである。例えば、何らかの規定の適用除外要件を問題にしようとして先行研究がほとんど無い場合、そもそもの規定に関する先行研究がどの程度あるのかを調べたりすることをアドバイスする。そうすることによって、研究として成立する可能性を高めるのである。これは次の「仮説検証を目的とする論文」でも同様である。どのような論文を志向するにしても、先行研究の数は論文として成立する可能性を決定づける。したがって、適切な先行研究の数を確保できるよう間口(テーマ)を設定することが肝要である。

筆者の全く個人的な見解を述べれば、このタイプの論文は特定の事例に絞らない形で概念そのものを検討するため、結論が抽象的になり易い。そのため、「仮説検証を目的とする論文」と同じく、できれば何らかの事例(1つでも複数でも、実際のものでも仮想のものでも)に引き寄せて検討した概念に関する結論を述べるのが望ましい。そうすることによって、具体的・明示的に結論を述べ易くなる。概念を整理・検討するにしても、事例に引き寄せて具体的に結論を述べるようにすること、これがこのタイプの論文を執筆しようとする人への筆者の執筆上のアドバイスである。

## (2) 仮説検証を目的とする論文

このタイプの論文は、税法における何らかの解釈を特定の事例に当てはめて検討することを目的とするものである。川崎は仮説が「単に解釈を意味する」(p. 16)として、「解釈の信憑性を事実（あるいは文書などの証拠）に照らし合わせて判断する作業が、ここでいう仮説検証である」(p. 16)と述べている。つまり、解釈の妥当性を検討する論文が、このタイプということである。

例えば交際費課税の要件説として旧二要件説や新二要件説、三要件説といったものがあるが、各要件説を特定の事例に当てはめて検討することによって、従来言われていることと少しでも異なる見方を提示するのである。論文は常識を塗り替える（整備する）ために存在するため、定説や先行研究と全く同意見ということでは駄目だが、同意見にしても支持する理由に独自性を出すなど何らかの新規性を打ち出すことが、このタイプの論文では必要になってくる。

どの程度の独自性や新規性があれば良いのかというのは難しい部分であるが、先の修士論文の位置づけから考えると、大それたオリジナリティが必要ということにはならない。むしろ、問題を正確に理解していることを示すこと<sup>注8)</sup>が肝要である。これは「概念の検討・整理を目的とする論文」でも同様で、税法修士論文として最も重要な点である。

そのような意味で筆者が最もお薦めする税法修士論文のスタイルは、論争参加型論文（川崎, pp. 97-100）である。

## (3) 論争参加型論文

仮説検証を目的とする論文の一形態に位置付けられている論争参加型論文は、「論争の存在そのものが解くべき問題を学生に提示しているのだから、学生としては解決の方法に努力を集中すればよい」（川崎, p. 97）。論争がある以上、結論は何らかの立場に立った主張をオリジナルの根拠を以って示すことが必要になる。そこに努力を集中すればよいのである。論争を整理することによって問題を複数の立場から捉えることは、問題を正確に理解する上で理想的である。言うまでもなく、論争は多くの先人が問題としているものであり、問題は既知のものを選択すれば良いという修士論文のレベル感とも一致する。また、論争参加型論文であれば、1つの目的、1つの中心命題、リサーチ・クエスチョン、リサーチ・デザインといった論文に必須の要素も考えやすい。論争になっている以上、対象も明確であり、仮説検証の1つの型であることから事例に即した論理展開と結論を示し易い。

論争参加型論文で最も留意しなければならないことは、丁寧に論理展開を行うことである。そして、この点が論争参加型論文を薦める最大のポイントでもある。税理士試験の税法科目免除制度として税法修士論文に期待されていることは、税法の体系的理解と、それを適用する能力を構築することである。論争を丁寧に扱うことは、それ自体が免除制度の求めている能力を構築することに繋がる訓練と見ることができる。したがって、丁寧な論理展開、もっと言うと論文に求められる形式（「てにをは」「主語と述語の対応」「一文一義」「引用・脚注の付し方」）をきっちり踏まえた客観的



な文章を書くことに注力することが肝要である<sup>注9)</sup>。それができれば、バランスの取れた論文が完成するはずである。

「現代の進んだ社会科学のもとでは、とある社会現象に関して一方の学説が明らかに100%正しく、他方が明らかに100%間違っているという状況はまれである。」(川崎, p. 99)

上記の如く、論争参加型論文は何れの学説も100%正しいとは言えない状況の中で、何らかの判断基準を用いて何%正しいのか間違っているのか、あるいは、どのような条件の下でどのような学説を支持するのかといったことを議論することになる。そのために心がけるべきことが、「ていねいで正確な表現方法」(川崎, p. 99)が一貫して採られているかということである。くどいようだが、この点を強調しておきたい<sup>注10)</sup>。

#### (4) 論争の選択と型の選択

論争参加型論文は仮説検証を目的とする論文の一形態と位置付けられているが、どのような論争を選択するかによって、実は「仮説検証を目的とする論文」と「概念の検討・整理を目的とする論文」の2つの型の何れかを選択することが必要になってくる<sup>注11)</sup>。

基本的には論争参加型論文は仮説検証を目的とする論文の一形態であることから、何らかの事例を前提に論争を検証することが想定される。論争の選択に当たっては事例に即して学説の妥当性や問題点を具体的に細かく述べられることが絶対条件である。そのような議論ができるのは、論争されている解釈が税法の原理や原則に近いものではない場合である。すなわち、税法のテク

ニカルな解釈であれば事例に即して細かく議論を展開することが可能である。先述した交際費課税の要件説などは、まさにそういった議論に馴染む。

ところが、税法の原理や原則に近い考え方を事例に当てはめて細かく検証を行うことは極めて難しい。例えば、租税法律主義と租税公平主義を特定の事例に当てはめて細かい議論を行うことはできない。それらは、せいぜい租税法律主義の観点で問題があるとか、租税公平主義の観点からは問題があるという指摘しかできないだろう。そのような税法の原理や原則に近い考え方を取り扱いたい場合は、概念の検討・整理を行う論文として取り組むことが望ましい。もちろん、事例を前提にしてである。この場合、裁判例で税法の原理や原則に近い考え方を巡って論争されているものが具体的なターゲットとなる。裁判の原告・被告・裁判所の考え方に注目すると共に、判例評釈の評者が税法の原理や原則に近い考え方をどのように捉え論じているか整理・検討するのである。そのように取り組めば、論争に参加して税法の原理や原則に近い考え方が、具体的にどのように認識され議論されているのか明確にすることができる。しかも、事例に即した形で最終的に執筆者の見解を述べることができる。これは税法修士論文に期待されている能力の養成にも合致する。

厳密に言えば、税法の原理や原則に近い考え方は一見対立している若しくは論争されているように見えても、決してそうではない。それらは世界観・価値観として並立させられていると解するのが適当である。要するに税法が究極的に求めているのは、

租税正義とも言うべき世界観である。そのために必要と思われる価値の基準が幾つか並立されるのは当然である。税法はそれらの世界観・価値観の上で複雑な現実に対応することが要請されているだけで、何か1つの考え方が絶対視されるべきと考えるのは短絡的である。論争に参加し、焦点となっている概念の整理・検討を行うことは、そのような短絡的な見方を修正（訂正）する貢献を果たすことになるだろう。また、そうでなければならない。

まとめると、論争となっている解釈や概念によって選択する型も変わらざるを得ない。そのことを意識して、自身が注目している論争がどのような性質のものか見極めることが必要ということである<sup>注12)</sup>。

#### 4. 税法修士論文の論文構成モデル

筆者が考える税法修士論文の論文構成モデルは次のようなものである<sup>注13)</sup>。

- 第1章 序論
- 第2章 先行研究の検討
- 第3章 裁判例の分析
- 第4章 問題点の検証
- 第5章 結論

このモデルは、「概念の検討・整理を目的とする論文」と「仮説検証を目的とする論文」の何れにも対応する。各章をどのように考える必要があるか要点を示す。

##### <第1章 序論>

序論に必要な要素は4つ。

- ① 対象と目的の提示（1つの目的）
- ② 問題の背景と問題そのものの説明と

リサーチ・クエスチョン（1つの中心命題）の提示

- ③ クエスチョンを解明する研究方法（リサーチ・デザイン）の概説

- ④ 章の構成の紹介

これらの要素を満たし、文章として過不足なくまとまっていることが求められる。

##### <第2章 先行研究の検討>

先行研究の検討の章は、言うまでもなく対象とする概念や解釈に関する先行研究の状況を取りまとめる章である。ここで重要になってくるのは、序論で示されるリサーチ・クエスチョンである。その論文のクエスチョンから見た時に、先行研究がどのように議論を積み重ねていると評価できるのか、どういった点で不足している、もしくは不備があると言えるのかを検討するのである。その結果、リサーチ・クエスチョンに対する何らかの仮説（解釈もしくは何らかの考え・視点）が導かれることになる。

先行研究の検討の章では、概念や解釈に関連する制度の概要や沿革を最初に説明したほうが良い。税法修士論文の指導をしていて、論文というものが良く分かっていない人、修士論文に求められる分量を気にする人は、こぞって概要や沿革を無意味に分厚くする。それを避けるには、概要や沿革を先行研究の検討の冒頭の節に持つことで、あくまでその論文のクエスチョンの範囲、後半の分析や整理に必要な範囲で説明するように強制するのが手っ取り早い<sup>注14)</sup>。

概要や沿革以降をどのように構成するかはテーマによって変わってくるが、基本的にはリサーチ・クエスチョンに対応する論

点や学説を節のタイトルにして議論をまとめるのが常道であろう。時間が無い場合や時系列に並べることに意味がある場合は、1つ1つの研究毎（論文毎）に節を作り、時系列に並べていくという方法もある。何れの方法を採っても注意しなければならないことは、リサーチ・クエスチョンを意識して先行研究を能動的に評価することである。

### <第3章 裁判例の分析>

裁判例の分析の章では、第2章で検討した解釈や考えを裁判例に適用して議論する。特に意識しなければならないことは、第2章で執筆者が見出した何がしかの考え方（仮説・解釈）を意識して議論を展開することである。

構成としては裁判の概要を示すと共に、原告・被告・裁判所の主張や考えを丁寧に読み解くことが肝要である。既存の判例評釈も利用して議論を展開する。

取り扱う裁判例の数は基本的にリサーチ・クエスチョンの設定に依存するが、何らかの客観的基準に従って必要最低限に絞ることが肝要である。

### <第4章 問題点の検証>

問題点の検証の章は、先行研究の検討と裁判例の分析によって到達した執筆者のリサーチ・クエスチョンに対するアンサーをまとめる章である。結論の章は、結論を端的に述べるのが肝要であるため、その準備として検討してきた問題を整理してポイントを示すと共に、執筆者が考えるアンサーを巡って詳細に議論するのである。

問題点の検証の仕方は、結論にインパクトを持たせるためにどのような議論をここ

でしておく必要があるかという観点で考える必要がある。基本は論点に沿って理論的に議論を行うことが考えられるが、必ずしもこだわる必要は無い。人によっては歴史的な検討を行う場合もあるかもしれない。また、インタビューやアンケート調査などによって実証的な検討を行う可能性も考えられる。更に、政策含意・政策提案を議論することもあり得る。

気をつけなければならないことは、あくまでこの章の位置づけは結論に向かっているということである。つまり、議論を収束させるために存在している。決して議論を拡散させるためではないことを意識しておく必要がある。

### 「小括」を使う

序論と結論以外の章には、「小括」を章末に設けるのが良い。小括はその名の通り、小さく括るということで、その章でどういう議論をしたのかをまとめる部分である。文章が長くなってくると、どうしても論理の筋道が見えにくくなっていく。それに伴って、思わぬ文章の蛇行が生じる。小括は、そのような文章の蛇行を回避するのに有効なだけでなく、読者に端的にその章で議論した内容を伝えるのに極めて有効である。当大学院では、序論と結論以外の章には必ず小括を設けるように指導している。

### <第5章 結論>

結論は端的なものではない。

そのため、当大学院ではフォーマットを決めている。

第1節 これまでの検討経過

## 第 2 節 結論

### 第 3 節 今後の展望

第 1 節は第 2 章から第 4 章までの検討経過を要約して示す部分である。各章の小括を繋ぎ合わせて整えるようなイメージと言えば良いであろうか(分量としては A4 半ページから 1 ページぐらい)。全体としてどういう議論を積み上げてきたのかが分かるようにすれば良い。

第 2 節は最も重要な結論を示す部分である。当大学院では序論で示した論文の目的を最初に示して、その目的に対する結論という形で文章作成することを指導している。そのようにすることで、論文冒頭で示される目的と結論を意識的に繋ぎ合わせ、結論を述べるようにすることを強制するのである。この方法は非常に有効で、執筆者の頭の中を改めて整理することを促す。

最後の第 3 節は、今後の展望を示す部分である。ここではその論文の結論が持つ有効性の範囲と限界をまず示さなければならない。若しくは、結論の前提条件を示す。その上で、今後の展望を述べるのである。インプリケーションは、ここに記載することになる。ここでは、特に大風呂敷を広げることが回避する姿勢が肝要である。

## 5. テーマ設定の実践的アドバイス

以上の議論を踏まえ、税法修士論文作成の最初の段階であるテーマ設定に関する実践的なアドバイスを述べておきたい。

### (1) 基本的な考え方

税理士試験の税法科目免除制度として存在する税法修士論文に期待されていることは、税法の適用と解釈が適切に行える論理的思考力の養成にある。したがって、税法修士論文は事例に即して議論を行うことが基本的な在り方だと筆者は考えている。すなわち、税法本法の適用と解釈を何らかの事例を対象に議論し、結論を具体的に述べられることが求められている。焦点は「事例に始まって事例に終わる」ということである。

### (2) テーマ選定の方法

そのため、筆者は論文を作ろうとするなら最初に課税訴訟に注目することをアドバイスする。そして、問題になっていることが税法の理論に照らしてどのような意義を有するのか検討してもらおう。この点で便利なのは、『租税判例百選』や『租税法判例実務解説』、『ケースブック租税法』といった重要な判例が紹介されている文献である。他にも小島(2009; 2010; 2011)の国が敗訴した事例をサーベイしている一連の研究も参考になる。雑誌では『月刊税務事例』がその名の通り旬な事例が掲載されていて便利である。

課税訴訟で適当なものが無ければ、『税大ジャーナル』や『税大論叢』といったトップ・ジャーナルを参照したり<sup>注15)</sup>、Cinii や国会図書館 OPAC を利用して論文検索を行ったりして論争をピックアップさせる。総じて税法分野の論争は、何らかの事例を基に行われているので、この方法でも事例に始まって事例に終わる論文の構想は可能である。プロフェッショナル・ジャーナルと

しては『租税研究』が秀逸である。

上記2つの方法で適当なテーマが見つからない場合は、著名な論者のテキストや研究書から課題として指摘されているものを挙げさせる。定番テキストの金子の『租税法』や、研究書では『租税法の発展』、所得税では特に『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討』、国際課税では『国際租税訴訟の最前線』、租税回避に注目したものとして『租税回避の事例研究—具体的事例から否認の限界を考える』といったところが挙げられようか。

以上3つの方法を用いれば、テーマの候補を複数選定することはできる。

### (3) テーマ設定の方法論

問題はここからである。

税法修士論文に期待されていることからすれば、テーマの設定は必ず税法本法との関連で行わなければならない。これは必須要件である。したがって、複数のテーマ候補の中で、税法本法との関連で深掘りがし易いものを探索することが必要となる。換言すると、税法本法の適用と解釈との関連で詳細な検討が可能かを吟味するのである。また、吟味できるような設定を行う。その第1のポイントは、事例に関連している理論(概念・解釈)上の問題が何かという視点で、論文に必須の要素である中心命題、リサーチ・クエスチョンを考えることである。それが定まれば、①どういう先行研究を検討すれば良いか、②裁判例は何を取り上げるべきか、③問題点を検証する(アンサーに至る)ためにどのような方法があり得るか、といったリサーチ・デザインを考えれば良い。

ここで重要になってくるのは、3章の(1)でも言及した間口の設定である。3章の(1)では適切な先行研究の数を確保できるテーマ設定が望ましいとしたが、それは単に先行研究の数だけの問題ではない。むしろ、議論の展開がしやすく、結論をそれなりの深みを持って示すことができるかどうかを検討するという意味合いが強い。

そのために筆者が心がけていることは、「現行の税制の仕組みを肯定的に議論する設定を考える」ということであり、これが第2のポイントである。肯定的と言うと、あたかも課税庁を持ち上げるような議論と受け取る人がいるかもしれないが、決してそういうことではない。言い換えると実証的もしくはポジティブな議論、現実肯定的な議論という意味合いを持たせている。税法は複雑な現実に対応するため様々な配慮で成り立っている。その合理性を十分に理解する設定が望ましいということである。

例えば、交際費課税の要件説を議論しようとする場合、注目すべきことは現在、三要件説が定説となっていることである。それが何故なのか、何故そうなったのか、どのような必然性があるのかということを検討する設定を考える。移転価格税制の改正を議論しようとするのであれば、何故そのような改正が必要となったのか、従来の仕組みにどういった問題が指摘されていたのか、改正が及ぼす影響を過去の事例に当てはめて検討する等して、その意義を明らかにしようとする設定を目指すだろう。

このように、先行研究の数を確保しながら議論の展開をしやすくするには、現状の仕組みを肯定的に分析するのが良い。その方が、結果的に限界や問題点がどういった点

にあるのかを明らかにし易い。端から批判的な立場で分析しようとする、逆に極めて表層的な議論しかできず、深みがでない。端的に言うと、文章のそこかしこで「けしからんけしからん」と手を変え品を変え言っているようになってしまう。冷静に第三者的にどういった基準で何がどの程度おかしいのかという議論がほぼできないまま終わってしまうのである。

したがって、詰まるところテーマ設定の方法論は、取り上げようとする概念が何故そしてどのように存在するのか、肯定的に検討する枠組みを志向することにあると言える。端的に言えば、「何故?何故?どうして?」という姿勢が大事だということである。

#### (4) テーマ設定の指導例と注意点

上記の方法論は筆者の中で漠然と持っているものであり、なかなか伝わりにくい部分もあると思われる。そこで、幾つかの指導例を更に示しつつ、テーマ設定に関するその他の注意点も記しておきたい。

##### <法人税法 132 条の経験>

2012年3月に当大学院を修了した学年の論文テーマでは、法人税法 132 条を取り上げた人が多かった。初めての税法の論文指導ということもあり、筆者も当初はあまり問題意識なくそのテーマでの執筆推移を見守った。しかし、時間が経てば経つほど、このテーマの難しさを痛感することになった。132 条は包括否認規定や一般否認規定と呼ばれるもので、課税庁の判断で課税することができるとする条文である。当大学院で学んでいる人の多くは税理士事務所な

どに勤務していることから、こういった課税根拠を問題視する傾向がある。要するに「けしからん」と思って取り上げる訳である。ところが、端から「けしからん」と思っている為、せいぜい言えることが租税法主義に反している。納税者の予測可能性を損ねて、結果的に法的安定性を侵害しているといったことしか言えない。しかも、極端に言うと、事例を取り上げるにも、事例の事実の部分延々と紹介して、一言二言「けしからん」というような議論が続くのである。これでは税法の論文には極めてなりにくい。この経験は、法の適用や解釈を複数の角度から議論できるように設定を組まなければならないことを筆者に教えてくれた。

現在であれば、法人税法 132 条を始めとする包括否認規定を取り上げたいという人には、個別否認規定との関連で取り上げることを薦めるだろう。何故なら、包括否認規定の適用は個別否認規定や他の否認方法が適用できない時に初めて検討されるはずであり、個別否認規定を始めとする現行の否認の枠組みの限界を押さえることが肝要だからである。課税庁もむやみやたらに包括否認規定を使う訳ではない。そこには何がしかの理由があるはずである。もしかしたら、それは取り上げる事例には書かれていない事情があったのかもしれない。事例だけを見て「けしからん」と思うのではなく、その背後にどのような理論的背景があるのかを思考することが税法の論文には求められている。現実を肯定的に認識することの重要性は、この経験が最も象徴的だった。

### ＜繰越欠損金、確定決算主義など会計と接点のあるテーマに関するアドバイス＞

繰越欠損金や確定決算主義は、法人税法独特の仕組みである。これは法人税法が会計処理をベースに所得金額を計算し、納税額を算出することに起因している。しかし、法人税法独特と言っても、これらは法人税法の立場からすると、派生的な位置づけでしかない。すなわち、税法本法からすれば調整計算の部類に属する。他にも貸倒損失や貸倒引当金、売上原価など勘定科目で会計と同じ名称を用いているもの等も含めて、税法論文として取り上げる場合、徹底しなければならないことは、税法の立場で取り上げるということである。

ともすると、会計処理に関する論述を延々行って、税法の議論をかませようとする傾向がこういったテーマでは散見される。何故そうなるのか考えると、税法だけの議論では分量に不安を覚えるからである。だが、こういったテーマで最も重要なのは、税法の議論をきっちり行うことであり、会計の議論は簡単に触れる程度で良い。と言うより、そうでなければならない。

したがって、会計と接点のあるテーマを取り上げる場合、税法本法もしくは税法本来の立ち位置、原理を踏まえた設定が必要となってくる。例えば繰越欠損金であれば、何故そのような概念が必要とされるのか税法の立場から理論的な検討を行うと共に、歴史的な経過を検討するようにする。また、幾つかの事例を取り上げて、繰越欠損金に期待されているメリットが発揮される場合と、デメリットとなる場合を検証したりする。確定決算主義でも同様に、何故そのような処理方法が必要とされるのか、された

のかを整理すると共に、事例によって税法の立場から問題点の検証を行う設定を目指す。何れも税法の立場から検討する姿勢を一貫させることが重要である。

会計と共通する勘定科目も同様である。税法の立場で議論を構築する必要がある。会計の議論は税法の立場で議論するのに最低限必要な範囲に止め、税法としての議論を分厚くしなければならない。その際には、税法の原理的な考えに引き寄せた考察が必須である。貸倒損失や貸倒引当金、売上原価であれば、債務確定基準との関連を重点的に議論する必要があるだろう。繰り返しになるが、会計と接点のあるテーマの場合は、税法の原理・原則に引き寄せた検討が不可欠と言える。そうしなければ、税法の論文にならない。下手をすると会計の論文になってしまう。

会計と接点のあるテーマは取り上げようとする人が必ずいるので、そういった人達には共通して上述のようなアドバイスをを行っている。

### ＜法人税基本通達の位置づけと研究で取り上げる際のアドバイス＞

税法論文のテーマの相談を受けていて時々出てくるのが、法人税基本通達、通称、法基通を取り扱いたいという希望である。法基通は実務で相当重視されており、法基通の解釈を論じたいと相談されることがある。しかしながら、言うまでもなく法基通は例示である。税法の条文に書かれていることを例えばと示しているだけである。そのことを、よくよく踏まえなければならない。もっとも気をつけなければならないことは、法基通が例示であることを忘れて、

その解釈を論じようとするのである。これは「例えばの例えば」を言っていることと同じで、税法本法の適用や解釈を論じた税法論文にはならない。

相談の際によく出てくる主張は、実務で重視されていることと、裁判でも言及されていることが多いというものである。しかし、裁判で言及されているのは、あくまで例示として参照されているということではない。決して法基通に基づいて判決が述べられている訳ではないと考える必要がある。

筆者が上記のようなことを考えるようになったのは、会計と接点のあるテーマでもある貸倒損失を取り上げたいという人が複数いたことによる。その人達と議論していると、貸倒損失の明示的な規定が税法本法におかれていないため、どうしても議論が法基通に偏ってくる。そして、法基通に依りながら議論を組み立てようとする。それらの指導から筆者が得たのは、改めて法基通と本法の関連に注目することの重要性であった。

研究を進めていくと法基通に触れる場合も多分にあると思われる。その際には、まず本法の解釈をきっちり踏まえることが肝要である。その上で、例示である法基通を参照する姿勢で触れること。法基通は、本法を経済環境や取引慣行を前提に具体的にこのように解釈できるという意味での例示と考えられる。したがって、経済環境や取引慣行が変わってくれば、新しいものが出てきたり従来のものが無くなったりする。そのようなものと捉えて言及したり参照したりすることが望まれる。

ダイレクトに法基通が本法に何故入って

いないのかということを経理的に、もしくは歴史的に検討する論文はあり得る。また、現行の本法と法基通の関係を前提に、何らかの事例が持つ意味を検討することもできるだろう。例えば、近年の貸倒損失の事件で象徴的だった興銀事件の最高裁判決が持つ意味（射程）を議論し、従来の本法と法基通の関係を定める可能性を持つか否か見解を述べるという論文が実際に当大学院の中にはあった。また、最近の論文指導でも、売上原価に関して幾つか法基通があるという話があったので、筆者は税法の立場である債務確定基準と法基通の関連に注目し、複数の裁判例を前提とする歴史的な研究を薦めた。

何れにしても、法基通を取り扱いたい場合は、税法本法との関連に注目してリサーチ・クエスチョンを考えることが肝要である。

#### ＜民法など他の法律と接点のあるテーマに関するアドバイス＞

会計と接点のあるテーマと同様に、民法をはじめとする他の法律と接点のあるテーマでも大事なことは、税法の立場で考察を行うことである。例えば、税法には借用概念ということで他の法律で使用されている概念を利用している場合がある。その概念を税法独自の解釈で用いるか、それとも大元の法律での解釈を用いるか、はたまたといった議論がある。このような議論で忘れてならないのが、税法という立場である。言い換えると、課税するという立場である。俗っぽく言えば、借用概念は税法が単に利用しているだけの話で、問題は課税の公平や租税法律主義の観点で考えた時に、どの



ような解釈や適用が望ましいかを考えることにある。この立場を忘れてはならない。

筆者にとって最も印象的だったのは、宗教法人が行うペット葬祭事業が収益事業に該当するか否かを争った事件だった。これに関連する税法は、公益法人等と宗教法人を含め多くの法人を含めて包括的に課税の仕方を規定している。そのため、例えばそこに含まれる何らかの法人の位置づけが他の法律で変わったとしても、税法はあまりそれらの動きに影響を受けない。もちろん、他の法律でその法人の位置づけや枠組みが変化していることを税法は勘案して調整を図るものの、課税の観点でどのような調整が望ましいか考えているだけである。したがって、例えば収益事業の判定方法に問題があるとして、他の法律の動向から課税方法を抜本的に見直す必要性を主張することは、現行の課税方法の合理性を十分に理解した上でないと徒手空拳に終わってしまう可能性が高い。

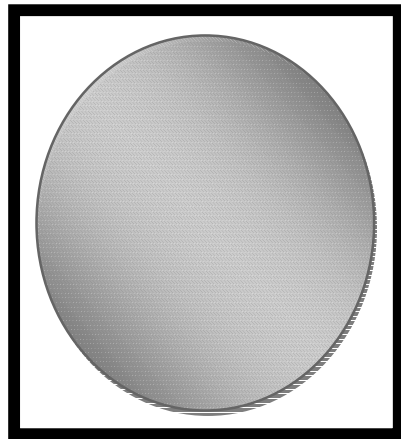
とにかく重要なのは、税法の立場をゆめゆめ忘れないということである。加えて、これも繰り返しているが、現行の税法・税制を肯定的に吟味し、その合理性を理解して議論を展開しなければならない。特に他の法律と接点を持つ研究をしようとする人は、この点に気をつける必要がある。

他の法律との接点ということ言えば、更に踏み込んで税法修士論文として取り扱いきいテーマがこの領域にはある。それは、必然的に税法よりも他の法律に関する理解が求められるようなテーマである。特定的には、民法と深く関連して来る国税徴収法絡みのテーマが挙げられる。これらは基本的に避けた方が良い。何故なら、一般

的な税理士に求められる税法の体系的理解とは異なる世界だからである。これらは課税庁の特定の職員や弁護士が携わる世界と言え、一般的な税理士に共通して求められるものではない。

ある弁護士の先生は、税理士が理解すべき税法の世界と弁護士が理解すべき税法の世界の違いを図-2のように示された。

図-2 税理士と弁護士の税法理解の違い



出所：学内の会議での板書を基に筆者作成

図-2の円とその内側は税理士が理解すべき税法の世界を表している。それに対して、四角の特に実線部分は弁護士が理解すべき税法の世界を表している。この違いは、税理士が体系的な税法理解によって間違いの無い申告業務およびコンサルティング業務を行うことが期待されている一方で、弁護士は他の法律との接点を含む境界の判断業務を請け負うことが期待されていることを示している。

図-2の説明を前提にすると、税法修士論文のテーマに馴染むのは、円に含まれるものということになる。本稿で述べてきたことと多少矛盾するかもしれないが、課税訴

訟に注目することが便利である一方で、その理論的背景が他の法律との境界に当たるようなら、取り上げるのは慎重を期すべきである。つまりここでも大事なものは、税法修士論文に期待されていることを理解し、税法の適用と解釈を中心に検討できるテーマを選択することである。

### ＜議論が複雑になりそうな、なっている時のコツ＞

ここまでで紹介したパターンも含め、テーマ設定に悩むと良く言えばエッジのきいた、悪く言うと重箱の隅をつつくようなテーマに関心が向くことがある。また、実際に執筆をしていると説明が複雑で込み入ったものになってくることがある。そういった際に筆者自身が心がけていることで、院生の方々にもアドバイスしているのは、「一歩引いてみる」ということである。言い換えると、一旦立ち止まって俯瞰するということである。

状況が込み入って来ると、どうしても人は虫の目になって、目の前に集中する。そこであえて一旦目を中空へと移すのである。そうすると、全く別の発想や世界が見える場合がある。

テーマ設定に引き寄せて考えてみよう。例えば、先端的な金融商品の課税関係を取り上げようとする、どうしてもその金融商品自体の説明や理解に意識が集中する。論文構成も金融商品の説明部分が多大になることが予想される。しかし、調べてみると課税関係自体にあまり膨らみが期待できそうにない。これは税法論文としては望ましくない状況である。何故なら、税法論文としての問題は課税関係にあるからである。

そのことに気付いて論文テーマをどうすれば良いか悩んだとしたら、そこで一歩引いてみるのである。そうすると、メタ<sup>注16)</sup>な問題意識が先端的な金融商品を含む金融商品一般の課税関係にあることが見えてくるかもしれない。その場合、メインテーマを金融商品の課税関係として間口を広く取り、サブ的にその金融商品だけに絞るか、他のものと組み合わせるか、はたまた別のアプローチを採用するのである。一歩引いてみることで、テーマを迫りかける様々な方法が見えてくる。つまり、テーマに関して一歩引くということは、メタな問題意識、もしくは焦点の概念の上位概念に遡ってテーマを考えることを意味する。テーマに悩んだ時は、このアプローチが非常に有効である。

他方、一歩引くという姿勢は、最初のテーマ設定だけでなく、執筆に行き詰った時も有効である。例えば、当初の設定では、何らかの解決策を提示すると謳っていたものの、執筆を積み重ねていくと、解決策を提示することが難しいと分かった場合どうすれば良いか。その時は、問題点を整理して提示すれば良い。解決策までいかななくても、問題点を整理して示すだけで十分論文として成立する。そして、結論を修正したなら、序論の目的を修正すれば良い。執筆をしていて議論の展開に行き詰まりを感じるようなら、あまり無理して議論を前進させるより、あえてそこで議論を切ってしまう方が良いだろう。その方が、シンプルな議論で分かり易い可能性が高い。無理に執筆を前に進めようとする、かえって議論が複雑化し、読み手には分かりにくいものになってしまう。したがって、筆に迷いを

感じたら一步引いて落ち着いて見てみることを筆者は薦める。

テーマ設定も文章構成もシンプルさを保つことが重要である。シンプルな議論になっていない時は、議論そのものが迷走している可能性を検討した方が良い。

## 6. リサーチ・クエスチョン、中心命題、序論の戦略的重要性

本稿を結ぶに当たり、当大学院が何故序論を重視しているのか、その理由の一端を示しておきたい。

論文を作成する上でリサーチ・クエスチョンは極めて重要である。多くの修士論文指導をしていて筆者が痛感しているのは、論文が完成しない若しくは難航する理由がリサーチ・クエスチョンの不明瞭さにあるということである。要するに何がしたいのか執筆者自身が掴めていない。当大学院では序論を最重視しているが、時間との兼ね合いから体裁を何とか整えて論文作成を前に進める場合がある。しかし、その多くは最終試験（口頭試問）に到達しないか、しても不合格となる。何故なら、クエスチョンが不明瞭なまま執筆量が多くなってくると、不明瞭なクエスチョンが更に希薄化するからである。結果、何を目的に文章を書いているのか全く分からない大量の文章の塊が指導の現場に登場する。これは取扱いが極めて厄介で、かなり大規模な文章の修正をしないと形にならない。と言うより、ほぼ指導不能状態に陥る。大量の文章の海の中で執筆者が溺れているからである（クエスチョンが明確でも多くの人は軽く溺れる）。このタイミングで指導する側が何とか

クエスチョンを明確にしたとしても、本人の理解が追いつかなければ、状況を打開するのは極めて難しい。

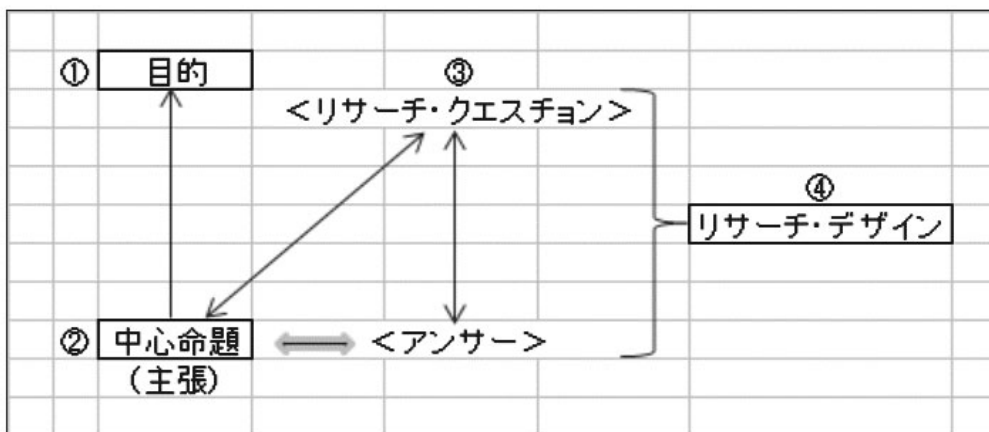
このことを敷衍すると、クエスチョンが不明瞭ということは、そもそもアンサー（中心命題）も不明瞭であり、リサーチ・デザインも砂上の楼閣に近い状態にあるということである。選定したテーマに何故興味を持ったのか、どのように思うのかということをも明確にしなければならない。最初は何となくでも良いが、本文を執筆する前までに何がしかクエスチョンを具体的に定めることが、極めて重要である。したがってテーマが選定されたなら、一言で言える中心命題もしくはリサーチ・クエスチョンを見出すことに全力を尽くすことが肝要である。そのために序論がある。序論を一定の完成度で書きあげることは、何よりも論文全体の成否を決定付ける重要なイベントなのである。

もちろん、クエスチョン自体が序論以後の本文執筆の過程で変わっても構わない。但し、それはそもそものクエスチョンが明確であればという前提での話である。論文というものが良く分かっていない人が陥りがちなのは、何か書き続けていれば徐々にクエスチョンが明確になって、形ができるだろうと思うことである。それは絶対に間違いで、無意味な文章の塊ができるだけである。したがって、クエスチョンを明確にすることに全力を尽くすことが、テーマ設定の何よりの鍵である。それを見出すためには、幾つかのテーマ候補について執筆者が思うことを明確にすることである。いわゆる主張や考え（思い）である。そして、その主張や考え（思い）を起点に、目的と

クエスチョンを考えていく。  
 このように考えてくると、図-1に示した

要素間の関連は、執筆の過程では図-3のよ  
 うに描くことができる

図-3 執筆過程での四要素間の関連



出所：筆者作成

図-3 は、論文作成が中心命題とリサーチ・クエスチョンを基点に進むことを示している<sup>注17)</sup>。あるテーマについて執筆者がどのように思うのか、考えるのか。それが大事だと言うことである<sup>注18)</sup>。常にそこを意識して、リサーチ・クエスチョンやアンサーに至るリサーチ・デザインの在り方を考えなければならない。但し、中心命題とリサーチ・クエスチョン、アンサーの間がそれぞれ双方向の矢印になっていることから分かるように、これらは相互依存の関係にある。つまり、必ずしも中心命題から全てが変わるということではなく、リサーチ・クエスチョンが途中で変わることも考えられる。これらは執筆過程にある間、常時ぐるぐると行ったり来たりしている状態にある。結果、執筆過程では文章構成も含めてリサーチ・デザインが常に変わる可能性がある。

このことは、リサーチ・デザインがマイナー・チェンジで済むように間口の設定を

しておくことが、効率的に論文を作成するコツであることを示している。間口の設定に関しては、ここまでに先行研究の数、現行税制の肯定的分析、一歩引く構えといったポイントを示したが、テーマ設定はある程度大きく構えておいた方が良い。金融商品の例を先に挙げたように、あまり絞り込み過ぎると後の修正がしにくい。かといって、あまりに原理的なものに遡ると議論が終わらなくなってしまう。なかなか文章としては表現できないが、ある程度余裕をもった構え（間口の設定）が肝要であることを最後に指摘しておく。

まとめると、リサーチ・クエスチョンとそれを生み出す土壌である中心命題が、論文作成上、極めて重要な役割を担っており、それらが凝縮されている序論は、論文全体の設計図ということである。筆者の現在の感覚では、序論がうまくまとめれば6割ぐらい論文は完成する。目に見える分量の完成はもちろんまだ先になるが、序論は論文

の設計図であり、A4 でせいぜい 2 枚程度の作り込みが極めて重要な意味を持つことを、筆者は実感している。

## おわりに

当初の予定を大幅に超えて分量が多くなってしまった。それでも、筆者の税法修士論文指導で得てきたことを全て表現できているとは思えない。自身の表現力の無さに忸怩たる思いがつのる一方、更なる続編を期したいと考えている。

筆者にとって税法は完全に異分野であり、この 2 年間は試行錯誤の連続であった。何

とかここまで走ってこられたのは、研究指導委員会の先生方のご協力があったからである。とりわけ、前研究科長の高田博行先生には極めて甚大なご尽力を賜った。ここに心より御礼を申し上げる。また、本稿の執筆に当たっては慶松勝太郎先生と春日潤一先生から詳細なコメントを賜り、完成度を高めて頂いた。重ねて感謝申し上げたい。更に、元当大学院の特任教授で税理士の細川健先生にもコメントを寄せて頂いたことは、望外の喜びだった。

続編ではマイルストーン管理の完成形を示しつつ、作成上・指導上のポイントを更に網羅的・体系的に示せるよう努力する所存である。

### (注記)

注 1) 川崎は論文が備えるべき要素を本稿とは異なる形で示している。筆者は川崎の見解を支持する一方、絶対に押さえるべき要素はここに示したものであると考えている。川崎が必須としているインプリケーションは筆者も必要と思うが、執筆者に論文を構想させる際は本稿で示している要素で考えさせた方が話が早い。

注 2) 修士論文指導の現場では意外とこの点が最初の関門となる。修士論文を書こうとする人は何らかの問題意識を持っている。その問題意識の持ち様は千差万別である。何となく書いてみたいと思っているだけという人もいれば、実務の中にかねてから追求してみたいと思っていたという具体的な問題を既に意識している人もいる。また、複数の問題を考えることも当然ある。それら多様な問題意識の状況から、特定の目的を定めるよう

に指導することが、修士論文指導の第 1 段階として必要となってくる。

注 3) もちろん、主目的の下にサブ目的が幾つか設定されることも考えられるが、出来る限りシンプルな設定が望ましい。少なくとも並列的に目的を設定することは厳禁である。

注 4) なお、執筆の過程で目的自体が変わることもあり得る。

注 5) 国税庁、「IV 「税法に属する科目等」の学問領域について」

<http://www.nta.go.jp/sonota/zeirishi/zeirishishiken/kaisei-qa/04.htm>

注 6) とすると、学術論文は何か重箱の隅をつつくことであり、それが先端的なテーマだと勘違いする人がいる。この節で紹介しているように、税理士試験の税法科目免除制度として税法修士論文に期待されていることは、税法の適用と解釈

である。したがって、税法本法の適用・解釈を問題とするテーマに関して行うことが重要となってくる。特例や法基通などをそれだけで取り上げることは不適切である。必ず本法と関わらせたテーマ設定、議論の構成を考えるようにすること。このことが求められる姿勢である。本稿の後半では、この点に関する注意事項を幾つかのテーマに分けて述べている。

注 7) 当大学院では修士論文の作成希望者がほとんど社会人であるため、先行研究に対して実務経験などから違和感を抱く場合がある。若しくは何らかの主張や考えを持っていたりする。その違和感や考えを大切に育てることが修士論文執筆の1つのコツである。

注 8) この点は特に当大学院の齊藤誠教授からのサジェスションに依る部分が多い。

注 9) 文章の書き方という点では、小笠原(2009)が参考になる。また、「一文一義」の詳しい説明は佐渡島・吉野(2008)を参照されたい。

注 10) 筆者がここまでくどく言うのは、税法の世界で「べき」論が比較的多く使われている印象を持っているからである。安易な断定的表現は論文の品質を下げる。社会科学の論文である以上、断定的表現はできるだけ避ける必要がある。

注 11) 川崎は神学論争に陥るような論争は論争参加型論文には馴染まないとしているが(p. 99)、これは仮説検証を目的とする論文という前提に立った見解である。租税法では、テクニカルな解釈だけでなく原理や原則に近いものでも裁判例に引き寄せて論争になっていることがある。

たしかに仮説検証では成立する可能性は低い。概念の検討・整理という形で捉えれば論文として成立する可能性は高いと筆者は考えている。

注 12) なお、税法の修士論文は必ずしもここまで議論している型だけに限定されるものではない。他の型も有り得る。しかしながら、ここで紹介している2つの型は典型的で応用可能性がある。したがって、2つの型をベースに考えてみるのが効率的だと思われる。

注 13) このモデルは、慶松(2010)で示された典型的な論文の構成をベースに、税法修士論文指導の積み重ねから筆者が考えたものである。

注 14) 論文指導の現場で時々相談されるものに、調べたことは全て書きたいというものがある。筆者はその場合、付録や補論の作成を薦めている。あくまで本論はリサーチ・クエスチョンからアンサーに至る論理の道筋をストレートに結びつけるべきである。しかし、論文作成の過程では様々な文献を読み込むため、派生的に本論の道筋とは必ずしも関連しないことも書きたくなる。そこで、付録や補論の作成を薦めることによって、本論のクリアな筋道を確認しつつ論文全体としての分量の増加を狙う。特に沿革や概要に関して、無用に分量が増えている場合、この方法は効果的である。

注 15) 『税大ジャーナル』と『税大論叢』は全てPDFで見ることができる。リンク先は次の通りである。

<<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/index.htm>>

注 16) ここで言うメタは、文意からも分か

るように、ある問題の裏側もしくは基盤となる問題という意図で使っている。本文でも論じているように、ある特定の問題を一般的な問題に引き直して位置づけを考えてみることは、議論をスムーズに流す方法を示唆する場合が多い。

注 17) 本稿の前半で既述したように、図-1 のような関連となるのは序論と論文全体が完成した時であろう。しかし、序論が形式的に完成していても執筆者の中に見出せていない場合もある。したがって、正確には論文全体が完成した時にはじめて図-1 の状態に落ち着く。それまでは要素間の関連は不安定で、執筆姿勢として必要なのは図-3 のような矢印の方向だと思われる。図-3 の関連を常に意識していれば、全体の論理の流れ（リサーチ・デザイン）がどうあるべきか考えることができる。

注 18) これは伊丹(2001)の言う不動点を意識することとほぼ同義と思われる。

#### (参考文献)

- ・伊丹敬之 『創造的論文の書き方』 有斐閣 2001
- ・小笠原喜康 『新版 大学生のためのレポート・論文術』 講談社 2009
- ・川崎剛 『社会科学系のための優秀論文作成術』 勁草書房 2010
- ・金子宏 『租税法の発展』 有斐閣 2010
- ・金子宏・増井良啓・渋谷雅弘・佐藤英明 『ケースブック租税法』 第 3 版 弘文堂 2011
- ・金子宏 『租税法』 第 17 版 弘文堂 2012
- ・菅哲人 “修士の学位取得者に対する税理士試験免除のための認定について” 『ファイナンス』 38(1) 2002
- ・慶松勝太郎 “修士論文の書き方” 『LEC 会計大学院紀要』 第 7 号 2010
- ・小島俊朗 “租税訴訟における国敗訴事件の検討（第 1 部）” 『明治学院大学法科大学院ローレビュー』 (11) 2009
- ・小島俊朗 “租税訴訟における国敗訴事件の検討（第 2 部）” 『明治学院大学法科大学院ローレビュー』 (12) 2010
- ・小島俊朗 “「平成 20 年度の国敗訴租税事件について” 『明治学院大学法科大学院ローレビュー』 (14) 2011
- ・酒井克彦 『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討』 財経詳報社 2011
- ・佐渡島沙織・吉野亜矢子 『これから研究を書くひとのためのガイドブック』 ひつじ書房 2008
- ・田中治 “受験資格・試験科目の免除制度の改正と国税審議会の役割” 『税理』 44(8) 2001
- ・中里実・大田洋・弘中聡浩・宮塚久 『国際租税訴訟の最前線』 有斐閣 2010
- ・水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編 『租税判例百選』 第 5 版 有斐閣 2011
- ・八ッ尾順一 『租税回避の事例研究—具体的事例から否認の限界を考える』 五訂版 清文社 2011
- ・山田二郎・大塚一郎編 『租税法判例実務解説』 信山社 2011
- ・山本宣明 “作成のマイルストーン管理(その 1) -1 年目の経過と課題-” 『LEC 会計大学院紀要』 第 8 号 2011