

# Anne L. Alstott の租税概念

## ——家族と法のあり方——

佐 古 麻 理

### 目次

はじめに

第1章 子の平等における法的意味

第1節 子どもの平等

第2節 家族の機能

第3節 子の平等の実現に必要な法のあり方

第2章 婚姻と申告納税制度

第1節 所得税の課税単位に係る歴史的展開

第2節 自由主義的個人主義と個人申告制度

第3節 福祉主義と世帯集約

第3章 高齢者世代内の格差と租税

第1節 高齢者世代内の格差

第2節 進歩的法制改正の考え方

むすびに代えて

### はじめに

Anne L. Alstott は、米国イエール大学ロースクールの Jacquie D. Bierman Professor であり、イエール子ども研究センターの教官も兼務するイエール社会政策研究機関の教授である。Alstott 教授は、米国コロンビア大学ロースクール及びハーバード大学ロースクールでは、Manley O. Hudson Professor として教鞭をとられている。

Alstott 教授の専門は、租税政策を含む社会福祉政策であり、多くの著書がある<sup>1)</sup>。とりわけ、「家族」あるいはその形態と法の相互関係から、租税の

1) GANESH SITARAMAN & ANNE ALSTOTT EDS., POLITICS, POLICY AND PUBLIC OPTIONS (Cambridge Univ. Press,

意義及び財政支出のあり方について分析する。特徴的な視点は、財政支出の側面から租税の意義を明らかにすることにある。

Alstott 教授の租税概念は、子の成人としての出発点における租税の意義<sup>2)</sup>、婚姻と租税のあり方<sup>3)</sup>、高齢者世代内の格差と財源としての租税を含む社会保障政策のあり方<sup>4)</sup> という人の一生涯における3つの転換期を捉えるものである。本稿は、その3つの転換期における Alstott 教授の租税概念について紹介するものである。

## 第1章 子の平等における法的意味

家族は、自由主義社会にとって、解決することのできないジレンマをもたらす。なぜならば、家族構成員は互いに、自由と平等に係る自由な価値観を対立させるからである。家族の生活につき、大人に自由としての特権を与える場合、子の人生の機会は、親の異なる選択によって変化することとなり、またその子に不平等な状況を生じさせる。とはいえ、子の機会均等を法定するためのあらゆる努力につき、我々が認識しているように、それは、家族の生活を終わらせるような家族に対する国家の厳しい規制を要求するである

---

2021); ANNE L. ALSTOTT, CORE CONCEPTS: A STUDENT'S GUIDE TO CORPORATE AND PARTNERSHIP TAX (Wolters Kluwer, 2020); GANESH SITARAMAN & ANNE L. ALSTOTT, THE PUBLIC OPTION: HOW TO EXPAND FREEDOM, INCREASE OPPORTUNITY, AND PROMOTE EQUALITY (Harvard Univ. Press, 2019); ANNE L. ALSTOTT, A NEW DEAL FOR OLD AGE: TOWARD A PROGRESSIVE RETIREMENT (Harvard Univ. Press, 2016); ANNE L. ALSTOTT, TAXATION IN SIX CONCEPTS: A STUDENT'S GUIDE (Wolters Kluwer, 2015); ANNE L. ALSTOTT, NO EXIT: WHAT PARENTS OWE THEIR CHILDREN AND WHAT SOCIETY OWES PARENTS (Oxford Univ. Press, 2004); BRUCE ACKERMAN & ANNE ALSTOTT, THE STAKEHOLDER SOCIETY (Yale Univ. Press, 1999).

- 2) Anne L. Alstott, *Is the Family at Odds with Equality? The Legal Implications of Equality for Children*, 82 S. CAL. L. REV. 1 (2008); Anne L. Alstott, *Equal Opportunity and Inheritance Taxation*, 121 HARV. L. REV. 469 (2007).
- 3) Anne L. Alstott, *Updating the Welfare State: Marriage, the Income Tax, and Social Security in the Age of Individualism*, 66 TAX L. REV. 695 (2013).
- 4) ALSTOTT, *supra* note 1 (NEW DEAL FOR OLD AGE); Anne L. Alstott, *The New Inequality of Old Age: Implications for Law*, 18 THEORETICAL INQUIRIES L. 111 (2017); Anne Alstott, *Law and the Hundred-Year Life*, 26 ELDER L. J. 131 (2018).

う<sup>5)</sup>。

これは、古くからある問題である。理論家は、2つの問題点を指摘する。それは、子にとっての格差（不平等）の広がりと言語・ニューワールド・スタイル（Brave New Worldstyle）<sup>6)</sup>の制度化された子育てである。

自由主義の考え方は、少なくとも原則として、家族生活における幅広い多様性と自由を子の機会均等と組み合わせることができることを示唆する。しかし、これには2つの注意すべき点がある。第一に、家族と機会均等の適合性は、自由主義理論の範囲で争われている3つの解釈に基づいている。すなわち、親の自律性の範囲、機会均等の意味、自由主義的な家族に帰する機能である。第二に、家族を平等に調和させるために必要な法改正は、実際的あるいは政治的に困難を伴う。平等主義の政治体制は、新たな再分配政策を必要とし、その政策の実行に資金を供給しなければならず、そのため増税が必要となる。子の平等への取組には、親の権威、家族の経済的自立を尊重し、また子に対する国家の積極的な義務を放棄する憲法並びに連邦法の原則に係る改正も必要となるであろう<sup>7)</sup>。

## 第1節 子どもの平等

子にとっても成人にとっても、中心的な問題は、「平等とは何か」ということである。自由主義の平等には多くの理想があるが、ここでは子の平等につき、資源の平等を強調する自由主義に焦点を当てる。それは、個人の自由と平等が、最も重要な価値であるという見解を反映する。自由を全ての者にとって意味のあるものにするために、全ての者は、自分が生きたい人生を選ぶ機会を持つべきである。その選択は常に制約されるが、資源の平等の考え方は、各者が自らの世代に利用可能な資源の公平な分配を受けられるように、

---

5) Alstott, *supra* note 2, (Family at Odds), at 1.

6) Aldous Huxley の『すばらしい新世界 (Brave New World)』では、機械文明の発達による繁栄を享受する者が、自らの尊厳を見失う姿を文明論的に描いている。

7) Alstott, *supra* note 2, (Family at Odds), at 2.

不足する資源を分配する必要がある<sup>8)</sup>。

資源の平等は、資源の分配において平等な人生を要求するので、資源の平等主義は、機会均等の理想とみなされる<sup>9)</sup>。一般的に、資源の平等は、平等な資源が各個人の生涯に向けられるべきであるという立場をとる。

資源平等の概念は、成人と子で異なる。資源平等の標準的な例は、子ではなく成人の状況に焦点を当てる。Ronald Dworkin の無人島あるいは Bruce Ackerman の宇宙船の例では、能力と価値観が既に備わっている状況にある成人の間で、いかに資源が分配されるべきであるかを問題として捉えている。したがって、子の機会均等を考えた場合、新たな問題に直面する。子へのどのような養育が、自由で平等な市民としての成人期の出発点で、資源の公平な分配を受けるために、必要となるのであろうか<sup>10)</sup>。

Fishkin は、子の成長過程において、全く同じ発達条件が必要になると主張する。とはいえ、家族背景や状況の違いは、不平等や格差を継続的に生じさせるため、この考え方には問題があると思われる<sup>11)</sup>。子の平等のための新たな2つの資源平等に係る原則を以下に示す。ここでは、発達条件の同一性は否定される<sup>12)</sup>。

第一の原則は、各個人の道徳的価値とライフプランを等しくするには、社

---

8) この見解において、資源は、遺伝的及び身体的な才能並びに人の生涯を形成するために利用可能な外部資源を含むと広く理解されている。

9) JAMES S. FISHKIN, *JUSTICE, EQUAL OPPORTUNITY AND THE FAMILY*, at 30-35 (Yale Univ. Press, 1984). 例えば、Fishkin の分析によれば、子の機会均等を「平等な人生の機会 (equal life chances)」と捉えることができる。一部の研究者は、機会均等に係る理想を「機会の平等 (equality of opportunity)」と表現しているが、他の研究者は、この文言を異なって使用している。BRUCE ACKERMAN & ANNE ALSTOTT, *THE STAKEHOLDER SOCIETY*, at 1-5, 31-34 (Yale Univ. Press, 1999) は、機会均等を伴う資源平等主義を明らかにしている。RONALD DWORIN, *SOVEREIGN VIRTUE: THE THEORY AND PRACTICE OF EQUALITY*, at 86-92 (Harv. Univ. Press, 2000)。「機会の平等」をリバタリアニズムと同一視する。

10) Alstott, *supra* note 2, (Family at Odds), at 11.

11) FISHKIN, *supra* note 9, at 64.「ライフチャンスの平等が、メリットの原則と一致するプロセスを通じて達成される場合、才能と他の能力の開発のための条件は、平等にされなければならない」と結論づけている。

12) Alstott, *supra* note 2, (Family at Odds), at 11.

会の物理的資源が、個人間で厳密に均等に分配されることを要求する。このよく知られた普遍的な原則は、各個人が社会の物理的資源と専門技能の同じ分配を受け取るべきであることを意味する。例えば、社会に100単位の代替可能な資源と100単位の成人がいる場合、各者は1単位の資源を取得する必要がある<sup>13)</sup>。ただし、例外として、障害者は按分以上の分配を受ける必要がある。

人の多様性は、平等と同一性に適合しないために、内部資源に関しては、成人間における平等な分配の役割は複雑となる。理想的な条件の下でさえ、人は異なる価値観、嗜好、才能を有している。これらの違いは、必然的に市場での報酬と個人の満足度に不平等を生じさせることとなる。一部の才能(例えば、脳外科手術を行う能力)は希少であるため、他の才能よりも高い報酬を受けることができる。経済的状况以外においても、個人の才能と思惑の偶然の一致(又は不一致)は、幸運(又は不運)をもたらす可能性がある。これに関する古典的な例では、いずれも音楽を愛する2人の者を対比し説明する。一方の者は音楽に才能があり、他方はその才能がない。この場合、才能のある者は、その者の能力から喜びを生じさせるが、才能のない者は慰められず、他の能力(例えば、数学など)から慰めを得ることはない。

第二の原則は、才能の分配への取組である。資源平等主義者は、さまざまな見解を述べているが、注目すべき見解の1つは、Ackermanの「支配されない無秩序な多様性(undominated diversity)」の原則である<sup>14)</sup>。Ackermanの中心的主張は、「才能の違いは、実質的な違いでさえ、資源の平等と一致する」ことである<sup>15)</sup>。彼の理論は、中立の自由主義的な理想を反映してい

13) BRUCE A. ACKERMAN, *SOCIAL JUSTICE IN THE LIBERAL STATE*, at 53-59 (Yale Univ. Press, 1980); DWORKIN, *supra* note 9, at 66-71.

14) *Id.* at 12.

15) ACKERMAN, *supra* note 13, at 120-38は、支配されない無秩序な多様性の概念を展開する。PHILIPPE VAN PARLIS, *REAL FREEDOM FOR ALL: WHAT (IF ANYTHING) CAN JUSTIFY CAPITALISM?*, at 72-76 (Oxford Univ. Press, 1995) は、Ackermanの見解を採用し、その理論を拡大させている。例えば、DWORKIN, *supra* note 9, at 85-92は、経済的市場性のある才能の違いを補うための機関を提案しているが、VAN PARLIS, at 68-72及び Alstott, *supra* note 2, (Equal Opportunity), at 481-2 は、資

る。ある音楽家が他の者よりも優れているという状況において、音楽の客観的価値に中立ではない。したがって、それが許容されない判断が必要となる<sup>16)</sup>。「支配されない無秩序な多様性」の特徴は、それが個々の能力の断片的な比較を拒否し、その代わりに、各人を一個人全体としてみなすことである<sup>17)</sup>。仮に、ある者につき、他の者が合理的であると考えた1つ以上の生活様式の中から選択することを可能とする才能と能力を有するのならば、その者は、公平で平等に分配された内部的な才能を、資源の平等として受け取ることとなる<sup>18)</sup>。

成人における平等のこれら2つの原則、すなわち物理的資源の平等な分配及び個人の内的能力の多様性の許容は、子の間の2つの類似した資源分配の原則を提示する<sup>19)</sup>。第一に、代替可能な資源を均等に分配する必要がある。なぜならば、それぞれの子は、平等な道徳的地位を有しているもので、低いあるいは高い所得を得る親の下に生まれるなど、誕生による子の意図しない事象に基づき、一部の子に物理的資源を優先的に与える理由は存しない。第二に、子の能力の均等な分配につき、それぞれの子の発育、技能や能力の一連を、同じ発達するための機会を厳格に求めるべきではない。むしろ、平等に係る測定基準は、それぞれの子の発育状況が、成人としての出発点において、それらの子を置き去りにするのか否かである。成人の出発点は、平等の基準を満たし、判断する能力を伴い、彼らの選択を行うこととなる価値観を満たすような機会を伴うであろう。

国家とその機関は、理想的には子だけでなく、その子の将来を含む全ての世代の個人にも平等な機会を提供する必要がある<sup>20)</sup>。そうでなければ、平等は、一世代限りのものになってしまうからである。暗黙的に、平等は、自由

---

源の平等の観点から Dworkin の見解の欠点を指摘する。

16) ACKERMAN, *supra* note 13, at 123-24.

17) *Id.*

18) *Id.*

19) Alstott, *supra* note 2, (Family at Odds), at 13.

20) *Id.* at 16.

主義国家とその制度の永続性を必要とする。したがって、個人は、自分の人生について選択することができるように修練されることのみならず、将来の世代が、自分の選択した人生を生きることができるように、他の者の選択に対する寛容と資源の配備を要求する政体に参加できるように訓練されるべきである<sup>21)</sup>。

## 第2節 家族の機能

家族には、子の成長に関連する2つの主要な独自の機能がある<sup>22)</sup>。家族は、ケアの継続を通じて、子の情緒的及び知的な発達を促し、中立主義的な意味での「献身」を備えた生活様式の中で、道徳的発達と文化的独自性を育成する。

これらの機能に含まれない注目すべき点は、経済的支援の提供者としての家族の機能である<sup>23)</sup>。この機能の欠如に関しては、現在の米国の状況において、平等主義プログラムの主要な議論の対象となっている。子の平等の議論と一致して、理想的な環境の下では、家族は物理的な財の主要な提供者ではない。今日、米国の家族は、子の食料、衣類、住居、医療の調達に、第一義的な責任を負っている。とはいえ、親の経済的能力は、彼らの市場における経済的な収益能力、仕事の選択及び他の人生の選択によって異なる。資源の平等の理想は、特定の範囲で、「成人の物理的資源へのアクセスは、彼らが行う選択に応じて変化するはずである」ことを示唆している。確かに、事前の平等の要求と事後の不平等の容認は、資源平等の特徴を表しており、成人

---

21) DAVID ARCHARD, CHILDREN, MULTICULTURALISM, AND EDUCATION, in THE MORAL AND POLITICAL STATUS OF CHILDREN, at 142, 153 (David Archard & Colin M. Macleod eds., Oxford Univ. Press on Demand, 2002). 「自由主義的な国家を再現する必要があり、これには、将来の市民が少なくとも参加市民として機能するために必要な最小限の能力を確実に持つことが必要である」と述べている。ACKERMAN, *supra* note 13, at 143-46. Ackermanの自由主義的な正義の概念は、各自の生き方を守る実際の能力を強調し、コミュニケーションと言語発達を重要な発達目標として特定するように導いている。

22) Alstott, *supra* note 2, (Family at Odds), at 19.

23) *Id.* at 19-20.

は自分の価値観と選択の結果に対して責任があると考えている。

しかし、その理想は、事後の経済的不平等に対する社会の寛容が不十分な状態にとどまる。よって、資源平等の理想は、経済的選択をすることができない子にまで及ぶべきではない。平等主義を基とする自由主義国家は、子が発達資源の平等な分配を受け取ることができるよう、その問題に対処しようとするであろう<sup>24)</sup>。

理想的な状況において、家族は、標準化された共同システム（社会的組織制度）では得ることができない、親密さ、偏愛及び多様性を与える。異文化間の発育をめぐる研究において、子は成人の小さなグループとの永続的で緊密な関係を必要とする、とされている<sup>25)</sup>。これらの成人のグループは、家族、キブツ（農業を行う集団）又は他のコミュニティに形成される可能性があるが、重要なことは、子の情緒的及び知的な発達には特定の保護する者による安全で長期的な愛着が必要となることである<sup>26)</sup>。

長期的な持続性と親密さの特徴とするこれらの愛着は、同一性の基準を満たすことができない<sup>27)</sup>。子が愛着を持っている成人は、子の潜在的な才能を開発する標準化された環境又は設定を提供することはできない。成人が、音楽、スポーツ、芸術、食べ物あるいは宗教を愛するかどうかにかかわらず、彼らは必然的に子を自らの好みや生き方に誘導し、他の者による意見や忠告を否定するであろう。成人間の価値観の違いは、親と子の間の情緒的な関係に影響を及ぼす。Blustein は、「深い人間関係の能力は、幼児期の経験、特に、親が子に提供する永続的で党派的な愛情の経験に依存する」<sup>28)</sup>と述べている。

---

24) *Id.* at 20.

25) JEFFREY TRAWICK-SMITH, EARLY CHILDHOOD DEVELOPMENT: A MULTICULTURAL PERSPECTIVE, at 174-81 (Pearson, 2000). 特定の状況に対する親と幼児の応答の文化的な違いに留意しながら、「応答性とあたたかさは、全ての文化において重要な介護行動であるが、それらの表現方法は大きく異なる」ことを示唆している。

26) Alstott, *supra* note 2, (Family at Odds), at 23-24.

27) *Id.* at 24.

28) JEFFREY BLUSTEIN, PARENTS AND CHILDREN: THE ETHICS OF THE FAMILY, at 219 (Oxford Univ. Press, 1982).



親子関係はまた、子に1つの生き方を深く体験させ、コミュニティや文化に触れさせることにも役立つ<sup>29)</sup>。家族が子の「文化的一貫性の必要性」を満たすという Ackerman の理論は、子が他の人生の選択肢を自ら追求することができる、人生の出発点として有用な文化的独自性を提供する<sup>30)</sup>。文化的一貫性は、唯一の独自性を持つ個人としての子自らの意識を高めるものである<sup>31)</sup>。文化的一貫性はまた、親が選択した子の人生のいかなる形式においても、子に直接的な経験を提供することによって、教育的な機能を果たす。子は、ある特定の生き方の喜びと限界に遭遇し、他のどのような生き方が好ましいかを考え始めるときに、その経験に基づいて人生の選択を構築することができる<sup>32)</sup>。

したがって、家族の生活は、個人の独自性の感覚（情緒的な親密さと親のケアの継続性によって生まれた）や多様な生き方の中から選択する能力を含む個人の個性を育むことによって、自由主義的な平等に貢献する<sup>33)</sup>。

### 第3節 子の平等の実現に必要な法のあり方

家族が子の発育において建設的役割を果たしているという見解は、必ずしも平等と家族生活の間の対立を解決するものではない。子に必要な資質を育む家族は、同様に、不平等もまた生じさせる可能性がある。家族の平等に関わる理想的な理論でさえ、家族の状況につき、社会階級あるいは親の能力が

29) Alstott, *supra* note 2, (Family at Odds), at 24.

30) ACKERMAN, *supra* note 13, at 140-43.

31) 例えば、“I come from X and have chosen X or Y.”

32) 他の理論家もまた、子を親の生き方にさらすことに肯定的な価値があると考えている。David Archard はさらにその理論を展開させ、文化的伝統におけるメンバーシップは、ロールズの意味でよいかもしれないと主張する。これは、公平かつ普遍的に分配されるべきものである。Archard の見解によれば、メンバーシップは子に「独自性の確固とした安全な感覚」を提供するとされる。ARCHARD, *supra* note 21, at 158を参照。Robert Noggle は、子に「デフォルト」価値システムを提供する家族の役割を容認する。これは、子が後に、「受け入れる」、「拒否する」、「変更する」ことを選択することができるというものである。ROBERT NOGGLE, SPECIAL AGENTS: CHILDREN'S AUTONOMY AND PARENTAL AUTHORITY, *supra* note 21, (MORAL AND POLITICAL STATUS), at 97, 110-15を参照。

33) Alstott, *supra* note 2, (Family at Odds), at 25.

相違することがある<sup>34)</sup>。

現代の資本主義社会において、社会階級の背景は、子の人生の選択肢と関係する<sup>35)</sup>。中産階級の家庭で育てられた子は、成人として、低い社会階級に移行することなくむしろ、中産階級にとどまる可能性が高い。他方、貧しい家庭で育てられた子は、成人としても低い社会階級にとどまるであろう<sup>36)</sup>。今日、中産階級の家庭で育つということは、他の者よりも経済的な富、経済的選択肢を与える社会的ネットワーク、さらには経営的スキルあるいはプロフェッショナルな世界への参入を容易にする個人的な特性（権利意識と権威表示の容易さ）<sup>37)</sup>を継承する可能性が高いことを意味する。まさに、中産階級の家庭で育った個人は、その社会階級の利点を活かし、また、それを拒否することもできる。他方、低い社会階級の個人は、中産階級の利点を利用することができない。例えば、Dalton Conleyは、あらゆる経済的社会階級における家族内の兄弟が経験した実質的な不平等を報告している<sup>38)</sup>。とはいえ、平均すると、多くの者にとって価値があり、また必要に応じて破棄することのできる選択肢が存在する、そのような中産階級の地位を望む場合、中産階級の家庭で育つことには利点がある。

重要な点は、個人の選択肢における不平等の源泉が家族ではなく、維持された社会階級にあり、家族の社会階級における地位が、個人の人生の選択肢を決定することを認めている社会制度にある<sup>39)</sup>。自由主義的な社会において

---

34) *Id.*

35) *Id.*

36) William Steven Barnett & Clive R. Belfield, *Early Childhood Development and Social Mobility*, THE FUTURE OF CHILDREN, Fall 2006; Emily Beller & Michael Hout, *Intergenerational Social Mobility: The United States in Comparative Perspective*, THE FUTURE OF CHILDREN, Fall 2006; SUSAN E. MAYER, WHAT MONEY CAN'T BUY: FAMILY INCOME AND CHILDREN'S CHANCES (Harv. Univ. Press, 1998).

37) ANNETTE LAREAU, UNEQUAL CHILDHOODS: CLASS, RACE AND FAMILY LIFE (Univ. of California Press, 2003); ANNETTE LAREAU, HOME ADVANTAGE: SOCIAL CLASS AND PARENTAL INTERVENTION IN ELEMENTARY EDUCATION (Rowman & Littlefield Pub., 2000).

38) DALTON CONLEY, THE PECKING ORDER: A BOLD NEW LOOK AT HOW FAMILY AND SOCIETY DETERMINE WHO WE BECOME (Vintage, 2005).

39) Alstott, *supra* note 2, (Family at Odds), at 26.

は、社会階級の背景が、階級内における自らの地位の決定要因とはならない。その社会は、社会階級が過去のものとなるように、経済的及び社会的流動性を促進させる。中産階級の家族の子は、必ずしも中産階級にとどまることにはならないであろう。

自由主義的な社会制度は、どのようなものであろうか。そのような社会は、富の相続を廃止し、家族の金銭的な経済的地位に関係なく、子に良好な住居、栄養価の高い食べ物、良質な健康管理を提供するであろう<sup>40)</sup>。平等な自由主義的教育のシステムは、原則として、課外活動を通じて、子の学力と能力を育成する。学校は、全ての子がさまざまな生き方を探求するのを助ける。子が社会的ネットワークにおいて、成人としての生活に入るのを確実にするために、仕事あるいは興味の追求を目的として、働く成人と子を引き合わせる。そのような社会はまた、親か子への私的な相続ではなく、どこに誰と住むのか、どのような財政的あるいは組織的プロジェクトを追求するかを決定する際に、子に実質的な独立性を与えるのに十分な経済的利害関係又は基本的収入を提供するであろう<sup>41)</sup>。これは、子への資金提供（資源）は、親からではなく、社会が行うことを意味する。それに基づき、子は独立性を有する成人へと養育されることとなる。

今日の理論において、貧しい親や教育水準の低い親は、子に門戸を開くことができない一方で、より裕福で教育水準の高い親はそれを行うことができる、ということは依然として事実である<sup>42)</sup>。とはいえ、自由主義国家は、そのような理論的な選択肢を否定するであろう。自由主義国家は、親の貧富や教育水準は、子に影響を及ぼさず中立であるとする<sup>43)</sup>。

子に対する平等は、自由主義的な中立性の解釈に基づく。全ての子が、平

---

40) *Id.*

41) ACKERMAN & ALSTOTT, *supra* note 1, at 4-5; Alstott, *supra* note 2, (Equal Opportunity), at 489-96. Alstott 教授は、遺産税は廃止するのではなく、それは、子の機会均等のための財源として位置づけ、そこに遺産税の課税根拠を見出す。拙稿「米国における富の移転課税とその根拠論」税法学567号37頁（2012年）参照。

42) Alstott, *supra* note 2, (Family at Odds), at 27.

43) *Id.*

等な物理的資源と健全な家族の育成を受ければ、多様性の基準（個性）が満たされる<sup>44)</sup>。ジェット機で豪遊する裕福な親、知識人の親、スポーツ好きな親あるいは信心深い親が、社会から不当に否定されることはない。子は成長すると、親の生き方を受け入れるのか、あるいはそれを拒絶することがある。とはいえ、いずれの場合においても、子は親による献身的な生活の中で経験を積んでおり、子は家族と一緒に住んでいた生活との関係によって、自らの人生を選択することが可能となる。

重要なことは、物理的な平等と自由主義的な学校が、卓越した多様性の基準を満たすのに十分な能力を備えた子を育成した場合、平等の要求が満たされる<sup>45)</sup>。とはいえ、そのような理想論を構築したとしても、政策（政治）的及び行政執行上の実用性は、反論の対象となる。例えば、平等主義社会は、市場経済の側面も有するが、そこには高い水準の課税を必要とするであろう。この課税の水準については、議論の対象となる。その際、人は、高い課税による経済的影響について議論する一方で、既存の経験的検証を考慮する<sup>46)</sup>。理想論に基づく課税に対する反論について、明確に答えることは困難である。また高い水準の課税につき、政治的な顕著性は、平等の要求に向けることが困難であることを示唆する。同様に、経済的利害関係（課税による国家の資金調達）は、他の資金調達的手段がない場合においても、議論の対象となるであろう。さらに、平等の要求を満たす学校教育につき、普遍的な幼児教育（幼稚園）と学校改革は、さまざまな理由により困難である。今日の公教育における極端な不平等あるいは格差は、平等主義の中心的な問題として残された課題となっている<sup>47)</sup>。

子の平等は、家族よりもむしろ、社会による実現が必要となる。そのためには、資源平等と自由主義的な公教育の実現が必要不可欠となるが、双方ともにその実現は困難を伴う。資源平等の実現には、国家の財政的問題が内在

---

44) *Id.*

45) *Id.*

46) Alstott, *supra* note 2, (Equal Opportunity), at 496-501.

47) Alstott, *supra* note 2, (Family at Odds), at 28.

し、いかに税収を上げるのかについての法整備が課題として残されている。また、教育環境の整備についても、関連する教育法の見直しが求められる。これらの法の改正は、連邦法のみならず合衆国憲法の改正にまで及ぶものである<sup>48)</sup>。

Alstott 教授によれば、子の平等は成人としての出発点に焦点を当てるものである。出発点において、子は自らの人生につき、妥当な選択を行う能力を備えるべきである。その能力は、家族よりもむしろ、社会により育成されるべきである、とする。

## 第2章 婚姻と申告納税制度

現代の米国において、婚姻は、もはやかつてのようなものではない。1970年以降、そしてここ数十年の間、法律婚と家族生活の間の関係は、劇的に弱まっている。現在、成人のほぼ半数は単身の状態にあり、またピーク時点で、2人の子のうち1人は、未婚の親から生まれている<sup>49)</sup>。それと同時に、婚姻の晩婚化、離婚、再婚及び男女の性的役割の変化は、婚姻自体の意義及びその内容を変化させてきた。

これらの婚姻をめぐる社会的変化にもかかわらず、連邦所得税と社会保障制度は、正式な婚姻（法律婚に基づく）「家族」を定義し続けている<sup>50)</sup>。また、租税法及び租税制度の代表的なテキストブックは、既婚女性の経済的脆弱性を税制設計におけるジェンダーの中心的な問題として扱っている<sup>51)</sup>。

---

48) Alstott, *supra* note 2, (Family at Odds), at 2.

49) U.S. Census Bureau, *America's Families and Living Arrangements: 2020*, tblA1, <https://www.census.gov/data/tables/2020/demo/families/cps-2020.html> (2020年において、成人のうち51%が単身であり、49.0%が夫婦である)。Ctrs. for Disease Control and Prevention, *Births: Final Data for 2019*, National Vital Statistics Reports (Vol. 79, Number 2, March 23, 2021), <https://www.cdc.gov/nchs/data/nvsr/nvsr70/nvsr70-02-508.pdf>. 2019年において、未婚女性による子の出生率は28.8%であり、これは、2007年と2008年のピーク時の51.8%より23%低かった。

50) Alstott, *supra* note 3, at 695.

51) JOSEPH BANKMAN, DANIEL SHAVIRO & KIRK J. STARK, *FEDERAL INCOME TAXATION*, at 21-24, 566-69 (Wolter Kluwer 16th ed., 2012) は、婚姻と夫婦合算申告について述べている。MICHAEL J. GRAEZ &

新たな個人主義は、夫婦合算申告制度を弱体化させている。その申告制度は、以下の2点において有用なものであるとされていた。第一に、所得の分割に基づく夫婦合算申告は、合理的に個人の家族状況の正確な評価を提供する。したがって、申告制度は、他の者に由来する共有の所得及び関連する所得から導き出された、所得に係る生活状態の合理的な測定を反映する<sup>52)</sup>。第二に、夫婦合算申告は、夫と妻の間における資産及び所得の移転を税制的に妨げる<sup>53)</sup>。

とはいえ、婚姻及び家族の形態が変化した現代において、夫婦合算申告制度は、時代遅れなものとなっている。問題は、夫婦合算申告が、もはや上記の2つの目的に対して有効に役立っていないことにある。今後の社会背景に見合う適切な申告方式は、世帯単位申告（正式に結婚した夫婦よりも広い「世帯」全体の所得を集計する）と個人単位申告の主に2つの選択肢があるであろう<sup>54)</sup>。

## 第1節 所得税の課税単位に係る歴史的展開

連邦所得税の確定申告には、独身者申告、夫婦個別申告、夫婦合算申告、世帯主申告、寡婦（夫）申告の5つがあり、いずれかの申告を選択することとなる<sup>55)</sup>。

租税の政策立案者は、家族の経済的生活状態あるいは資源に基づいて累進的に税を課すことを意図するのなら、家族関係に注意を払う必要がある<sup>56)</sup>。

---

DEBORAH H. SCHENK, *FEDERAL INCOME TAXATION: PRINCIPLES AND POLICIES*, at 451-66 (Foundation Press 7th ed., 2013) は、婚姻と離婚の課税について述べている。

52) 例えば、以下参照。Joint Comm. on Tax'n, *Present Law and Background Relating to Proposals to Reduce the Marriage Tax Penalty*, Scheduled for a Public Hearing Before the House Committee on Ways and Means § I.B. (1998).

53) *Id.*

54) Alstott, *supra* note 3.

55) JAMES J. FREELAND, DANIEL J. LATHROPE, STEPHEN A. LIND & RICHARD B. STEPHENS, *FUNDAMENTALS OF FEDERAL INCOME TAXATION: CASES AND MATERIALS*, at 930 (Foundation Press, 19th ed., 2018).

56) Alstott, *supra* note 3, at 702.

例えば、所得がゼロの個人を仮定する。その場合、その者は貧困であるかもしれない。しかし、仮にその者が、その者に対して十分な資源を提供する富裕な家族又は緊密な家族を持つのであれば、その者は、真に貧困であるとはいえない。まさに、家族のつながりに注目しない所得税は、税の濫用に対して脆弱である。例えば、高所得者は、その所得を他の者に移転することを画策するかもしれない。その結果、その者は、税を回避させるために、適度な所得のみを有するようにみえるかもしれない。しかし、その移転された所得の譲受人が、50年間、その者の妻や12人の子や孫であったと仮定すると、その移転された資金は、その高所得者の単独の支配下に残されたままである。このような場合、租税法は、その移転の事象を問題として対処すべきである。なぜならば、それらの移転は、経済的生活状態及び経済的資源の管理および支配を変化させないからである<sup>57)</sup>。

1913年に制定された所得税の課税単位は、個人単位主義に基づく個人申告であった。各個人は、家族の関係にかかわらず、自らの所得に対して所得税を支払っていた<sup>58)</sup>。しかし、1948年までの一連の租税裁判事件及び20世紀半ばの婚姻形態において、個人申告の弱点が明らかとなった。

1913年から1948年の間、連邦所得税は、非常に富裕な者に対する小規模な課税から、累進的に高い税率を課す大衆課税へと変化した<sup>59)</sup>。当時、多くの富裕な既婚男性は、多額の租税債務を負っていた。しかし、納税者は、例えば10,000ドルを稼いでいる男性が、その所得を妻と分け合うことができれば、納税額を減らすことができると理解していた。急峻な累進税率で、5,000ドルの2つの所得に対する税額は、10,000ドルの1つの所得に対する税額より

---

57) *Id.*

58) The Revenue Act of 1918, Pub. L. No. 65-254, § 223, 40 Stat. 1057, 1074. 1918年以降、夫婦は、夫婦合算申告を行うことが許されたが、そのような合算申告には個別の税率表がなかったため、通常は、納税に対して不利であった。Boris I. Bittker, *Federal Income Taxation and the Family*, 27 STAN. L. REV. 1389, 1400 (1975) についても参照。

59) Anne Alstott & Ben Novick, *War, Taxes, and Income Redistribution in the Twenties: The 1924 Veterans' Bonus and the Defeat of the Mellon Plan*, 59 TAX L. REV. 373 (2006). 税率は、第一次世界大戦中に急騰し、1920年代から1930年代にかけて、歴史的な高値の基準で推移した。

も低いものであった。この類型の「所得分割」<sup>60)</sup>は、その世紀半ばに多くの夫婦にとって魅力的なタックスシェルターになった<sup>61)</sup>。

1948年、議会は、所得分割に基づくタックスシェルターの問題に対処した<sup>62)</sup>。それは、夫婦合算申告時における税率表の策定である。夫婦が共同で申告する場合、個人で個別に申告する者の2倍となる税率区分が採用された。また、新たな夫婦合算申告制度は、同じ所得の夫婦の間の税負担を平準化した。総所得が10,000ドルの夫婦は、所得が配偶者間でどのように分割されたとしても、また夫婦が夫婦共有財産州に居住するか否かにかかわらず、同じ税負担を負うこととなる。1948年の所得分割を伴う夫婦合算申告制度への移行は、所得分割によって夫婦内の所得と資産の移転を未然に防いだ。これにより、配偶者は、正式な所得と資産の所有権によって税負担を減らすことができなくなった。

1948年当時、ほとんどの成人は、婚姻しているか、婚姻する可能性が高いと考えられており、また長期にわたる独身成人はほとんどいなかった。ところが、1969年頃になると、離婚率の上昇、初婚年齢の上昇、また妻たちの職場進出の記録的な増加という婚姻をめぐる社会的背景が急激に変化した<sup>63)</sup>。議会は、夫婦の限界税率が独身納税者の2倍にならないように税率表を調整することによって、所得分割が独身男性よりも夫婦に有利であるという税の不公平感に対処した<sup>64)</sup>。

これにより、未婚者の所得税申告に関する問題は軽減されたものの、犠牲を伴った。1969年の法律は、一部の夫婦に最初の「婚姻ペナルティー」を生じさせた。この状況は、今日まで続いている。所得が異なる夫と妻は、「婚

60) 経済的利益の個人間移転と税との関係につき、以下参照。拙稿「米国租税公平論－租税政策における租税正義の展開と課題」同志社法学69巻3号101頁以下（2017年）。

61) Carolyn C. Jones, *Split Income and Separate Spheres: Tax Law and Gender Roles in the 1940s*, 6 *LAW & HIST. REV.* 259, 259 (1988).

62) Revenue Act of 1948, § 301, Pub. L. No. 80-471, 62 Stat. 110, 114.

63) ANDREW J. CHERLIN, *THE MARRIAGE-GO-ROUND: THE STATE OF MARRIAGE AND THE FAMILY IN AMERICA TODAY*, at 90-97 (Alfred A Knopf, 2009).

64) Tax Reform Act of 1969, Pub. L. No. 91-172, § 803, 83 Stat. 487, 678-79.



姻ボーナス」を生じさせるが、所得が類似している夫婦は、「婚姻ペナルティー」を支払うこととなる<sup>65)</sup>。

婚姻ペナルティー及び婚姻ボーナスの問題は、解決することのできない問題である。それは、所得税に関するトリレンマ (trilemma) が存するためである。第一に、所得税は、同時に、累進的限界税率を課すことができない。第二に、所得税は、同じ収入の夫婦に対して同じ税を査定することができない。第三に、所得税は、未婚の2名の者が支払う所得税額の総額が、その後彼らが夫婦となったとしても、その税の総額は増減しないという婚姻による税の中立性を維持することができない<sup>66)</sup>。

個別申告により、累進的所得税は婚姻に中立であるが、夫婦が双方同じ所得の場合には、不平等な税負担が課せられる。対照的に、夫婦個別申告の下での、所得分割は、累進税率が適用され、また夫婦の間でさえ納税義務が維持されるため、婚姻の中立性を阻害する。その結果、1969年以来、夫婦合算申告制度も必然的に、婚姻ボーナス、婚姻ペナルティー又はその双方を生じさせた<sup>67)</sup>。

近年、議会は、婚姻ペナルティーを軽減させようと試みたが、必然的にトリレンマを原因として、婚姻ボーナスを拡大させるという代償を払うこととなる。例えば、ブッシュ減税政策は、最も低い税率区分と基礎控除における婚姻ペナルティーを排除したが、それは、非常に高額な婚姻ボーナスを生じさせた<sup>68)</sup>。対照的に、2012年の「財政の崖 (fiscal cliff)」法により、大きな婚姻ペナルティーが生じた。すなわち、最高税率区分に該当する夫婦は、個人申告で最高税率区分に該当する者よりも、50,000ドルがペナルティーとして課された<sup>69)</sup>。1970年以降 (特に1990年以降) に生じた婚姻と家族の形態の

65) Alstott, *supra* note 3, at 705.

66) GRAETZ & SCHENK, *supra* note 51, at 451-52.

67) Alstott, *supra* note 3, at 705.

68) 内国歳入法典1条(f)を参照。この条項は、「Phaseout of Marriage Penalty in 15-Percent Bracket」を規定する。また、同法典63条(c)(2)(A)は、夫婦の基礎控除額を単身納税者の控除額の200%に設定する旨規定する。

69) American Taxpayer Relief Act of 2012, Pub. L. No. 112-240, § 101 (b), 126 Stat. 2313, 2316-17.

大きな変化のために、夫婦合算申告制度の欠点は、今日さらに深刻なものとなっている<sup>70)</sup>。

## 第2節 自由主義的個人主義と個人申告制度

自由主義にはさまざまな理論が含まれるが、その全てが、個人の自由と平等、多元主義、国家の中立性及び個人の責任に対する深い関与を共有する<sup>71)</sup>。これらの価値観は、新しい個人主義と適合し、最良の租税政策の対応として、所得税の個人申告を是認する。所得課税の自由主義的な理想は、不相応な幸運と不運によって生み出された個人の富の違いを捉えることを目的としている<sup>72)</sup>。この観点から、個人は自分に最も適していると思われる家族生活を選択する必要がある、国家は家族の絆に注意を払うべきではない。具体的には、国家は、合算申告ではなく、個人申告に基づいて税を評価する必要がある。納税義務は、正式な婚姻や婚姻相手からの支援を含むその他の家族活動に基づいて、変化してはならない<sup>73)</sup>。

これらの原理は、家族関係を個人の選択とその修正に任せるという新たな個人主義と調和しているように思われる。自由主義は、各個人を別々の者として扱い、その者の関係を形成し又は離別する決定を下すことができる。この見解によれば、同じ所得を有する2名の者は、まさに同じ額の税を支払うこととなる。

1970年代から1980年代にかけて、少なくとも男女同権主義者にとって、一

---

39.6%の税率区分を、夫婦の場合は450,000ドルに、単身納税者の場合には400,000ドルに設定された。

70) Alstott, *supra* note 3, at 706.

71) *Id.* at 730.

72) DWORKIN, *supra* note 9, at 99-109. Ronald Dworkin は、所得補償への次善の策として所得税を提案する。これは、低所得しか得られない者に利益を支払い、高所得を得る能力のある者に課税するものである。VAN PARIJS, *supra* note 15, at 108-24. Philippe Van Parijs は、仕事、特に良い仕事を保持することからの不当なレント（超過利潤）に対する税として、所得税を正当化する。

73) ALSTOTT, *supra* note 1, (No EXIT), at 205-11. 自由主義国家は、子への義務を果たす親に、追加の資源を移転すべきであると主張している。

つの単位としての夫婦の概念は、個人の自主性を重視する自由主義的な考え方と容易には適合しない<sup>74)</sup>。2000年代初頭の自由主義者は、個人主義を支持する傾向があり、個人が支持したい家族の義務を自らで決定すべきであるという立場をとる<sup>75)</sup>。

夫婦合算申告の伝統的な議論につき、夫婦は、資産を「プール」するため、彼らの所得を個別に測定することができないというものであった。しかし、プールすることについての議論は、自由主義的な観点からの経験的及び規範的な根拠に基づいているものの、その根拠は不安定なものである<sup>76)</sup>。第一に、経験的問題につき、資産のプールの範囲は、現在、法律婚による夫婦と法律婚によらない同棲する者との間で大きく異なる。一部の同棲者は、全ての資産を共有して取り扱うが、多くの法律婚による夫婦はそうではなく、個人主義的な傾向にある<sup>77)</sup>。したがって、20世紀半ばにおいては妥当であるとされていた夫婦の「プールされた所得」という主張は、21世紀における婚姻の輪郭に容易には適合しないものといえる。

第二に、規範的問題につき、「資産をプールすることは、自由主義的な所得税において所得の合算を正当化する」という見解は明確ではない<sup>78)</sup>。自由主義は、人間関係を築き、あるいは断つことの意味決定をすることのできる別々の人として各個人を取り扱う。法律を遵守する人間関係は、おそらく税を増やし、そうではない人間関係は、税を減らす可能性がある。とはいえ、

74) 例えば、以下参照。SUSAN MOLLER OKIN, *JUSTICE, GENDER AND THE FAMILY*, at 8-10, 99-109 (Basic Books, 1989).

75) 例えば、以下参照。ELIZABETH BRAKE, *MINIMIZING MARRIAGE: MARRIAGE, MORALITY, AND THE LAW*, at 156-88 (Oxford Univ. Press, 2012).

76) Alstott, *supra* note 3, at 731.

77) 例えば、以下参照。Fenabra R. Addo & Sharon Sassler, *Financial Arrangements and Relationship Quality in Low-Income Couples*, 59 *FAM. REL.* 408, 409 (2010). 「分離された家計的習慣」が、法律婚による夫婦の間でより一般的になっていると述べている。Jan Pahl, *Family Finances, Individualisation, Spending Patterns, and Access to Credit*, 27 *J. SOCIO-ECONOMICS* 577, 577 (2008). 所得をプールするカップルはほとんどなく、その多くは、彼らの所得の全て又は一部をパートナーがアクセスすることができない個人用の銀行口座に預けていると述べている。

78) Alstott, *supra* note 3, at 732.

個人は平等の利益と平等の税負担を評価するための基本的単位として存在する。

### 第3節 福祉主義と世帯集約

福祉国家主義者は、それぞれの考え方が異なるものの、共通の価値観を共有する<sup>79)</sup>。一般的に、福祉主義者は、効用又は福祉を最大化しようとする<sup>80)</sup>。福祉主義者による議論の中心は、福祉としてみなされるものは何か、また各個人の福祉をどのように重み付けするかである。多くの見解は、「福祉が、法制度改革あるいは新たな社会的取決めを判断する際の測定基準であるべきである」、というものである<sup>81)</sup>。

新たな個人主義は、福祉主義者の所得税に直接的な影響を及ぼす。福祉主義者の望む所得税は、正式なものではないものの、人の機能的なカテゴリーに基づいて、資源とチャネルを再分配することを目的とする<sup>82)</sup>。

福祉主義の税制は、他の社会制度と同様に、理想的には総効用を最大化するであろう。原理上、達成されるべき総合的な福祉は、全体的かつ相対的に評価されなければならない。例えば、税制は、考えられる全ての形式で評価する必要がある。一例として、所得課税、消費課税及び贈与課税などのさまざまな税の組み合わせの観点から評価される。さらに、それぞれの税の可能性は、他の社会制度の全ての形態（例えば、市場経済、封建的な制度など）と組み合わせで評価されることとなる<sup>83)</sup>。

とはいえ、福祉主義についての包括的な評価・分析が困難であるため、福祉主義の要素を特定し区分した上で、その要素を個別に評価することが行われている。これらの要素のうちの1つに税制度があり、とりわけ所得税は、

---

79) *Id.* at 737.

80) LOUIS KAPLOW, *THE THEORY OF TAXATION AND PUBLIC ECONOMICS*, at 53-80 (Princeton Univ. Press, 2010).

81) Alstott, *supra* note 3, at 737.

82) *Id.*

83) *Id.*

他の社会的制度から切り離して福祉主義を分析することを可能とする<sup>84)</sup>。この狭い領域の分析において、所得税は効用に対し2つの影響を及ぼす。第一に、累進的所得課税制度は、財の低い限界効用を伴う個人（富裕者）から財の高い限界効用を伴う個人（貧困者）に再分配することにより、総合的福祉を向上させることができる。この見解は、個人は同一の選好構造を持ち、富が増えるにつれて財の限界効用が低下するという標準的な慣習を反映する。

第二に、しかしながら、所得課税は、相対的に財を歪めることによって効用を減らすことができる<sup>85)</sup>。ここでの背景となる仮定は、所得課税がない場合を想定し、個人は課税がない状況で設定された市場価格に従って消費することにより、福祉を最大化するというものである。税制度が、例えば、仕事と余暇の相対的価格を変更する場合、新たな価格設定により、個人は自らの認識と行動を変更することになる。その結果、その相対価格の新たな均衡は狭くなり、その個人にとって最適なものとなる。すなわち、個人は、税の存在を考えると効用を最大化しようとするであろう。とはいえ、その仮説によれば、達成された総効用は、認識と行動の変更以前よりも少なくなる<sup>86)</sup>。

この効用に影響する上記2つの要素は、再分配の古典的なジレンマを表しており、福祉主義者は、理想的には、これらの要素の効果を互いに比較検討することによって評価する。経済学者は、さまざまな仮定の下で、このトレードオフの大きさを定量化することによって、最適な所得税構造を規定しようとする<sup>87)</sup>。

家族の課税に対する福祉国家主義的な規定も、同じ方策に向かうこととなる。所得税は、家族関係が家族の限界効用を変えるか、あるいは個人の財の相対価格や活動に影響を与える場合、家族に注視し納税義務を調整する必要

---

84) KAPLOW, *supra* note 80, at 13-21.

85) Alstott, *supra* note 3, at 737.

86) *Id.* at 738.

87) J.A. Mirrlees, *An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation*, 38 REV. ECON. STUD. 175 (1971); THOMAS PIKETTY & EMMANUEL SAEZ, OPTIMAL LABOR INCOME TAXATION, in HANDBOOK OF PUBLIC ECONOMICS, Vol. 5 (Alan Auerbach, Raj Chetty, Martin Feldstein, Emmanuel Saez eds., Elsevier, 2013).

がある。この標準的な分析において、家族関係が、その双方に影響を与える可能性がある。この分析によれば、婚姻はもはや、福祉主義者の考える所得税を評価する上で、注目すべき活動の評価要素とはならないことを示している<sup>88)</sup>。

新たな個人主義の台頭は、租税政策の構築において考慮されるべきである。米国における家族形態の変化は、既存の政策を時代遅れなものにし、法律と行政に新たな課題を生じさせ、その改革を迫るものである。正式な婚姻（法律婚）に基づく夫婦合算申告制度は、婚姻と子の養育に係る新たな形態にとりわけ適していない。今日において、夫婦合算申告制度は、自由を保護し、集団的福祉を促進するための妥当な制度ではない<sup>89)</sup>。

第一に、個人申告は、自由主義の要請に適合するが、資産移転による所得シフトを抑制するための新たな政策が必要となる。これらの政策又は規則は、婚姻関係にある当事者を超えた家族内における租税回避を減らすことができる<sup>90)</sup>。

第二に、世帯単位の申告は、福祉主義の規範に最もよく合致する<sup>91)</sup>。そのためには、「世帯」を定義し、所得の出入りを監視するための新たな規則と行政執行上の技術が必要となる。世帯単位で所得を合算する機能を有する租税制度は、勤労所得税額控除及び他の税制上の移転プログラムの管理能力の向上に寄与する。議会は伝統的に、勤労所得税額控除により、経済的福祉観念の強い福祉主義型の措置を適用しようと試みてきた。世帯レベルで全体的に、又は特定の規則の目的のために所得を集約することは、議会に社会政策のための新たなツールを提供するであろう。とはいえ、これには、プライバシーの侵害あるいは現在、夫婦合算申告でみられる勤労に対する阻害要因が、非法律婚のカップルという新たな婚姻形態の全てに適用されるという課題も考慮する必要がある。

---

88) Alstott, *supra* note 3, at 738.

89) *Id.* at 757.

90) *Id.*

91) *Id.*

第三に、自由主義と福祉主義の双方の理想は、所得を公平に、またより少ない死重損失（配分非効率）で再分配するために、それぞれの階級の特権又は能力の指標としての婚姻形態を租税制度に導入することである<sup>92)</sup>。婚姻に関わる税がいずれの政党にとっても政治的な中心的存在である可能性は低いように思われるものの、政策立案者は、少なくとも婚姻に対する税制上の特典を取り除くことができる。

第四に、新たな個人主義は、所得税制度を超えて福祉国家に影響を及ぼす。20世紀半ばにおける婚姻形態の終焉とジェンダーに係る不平等な取扱いという社会的変化は、社会保障制度において配偶者（法律婚）に与えられている利益の廃止、ひとり親の状況及び家族の多様性に対処するために、新たな社会保障制度の設計を促すであろう<sup>93)</sup>。

連邦所得税制度は、勤労所得税額控除、子ども控除、授業料や医療の補助金など、家族生活上の主要な保護者を管理する。所得税の役割は、家族の絆に照らして所得を調整することにある。それゆえ、新たな個人主義は、租税制度と家族生活の結びつきに対して、大規模な改正を要求するであろう。

### 第3章 高齢者世代内の格差と租税

Alstott 教授は、社会的格差の問題が若者を対象とするのみならず、65歳以上の高齢者世代内においても生じていると指摘する<sup>94)</sup>。ここで、「格差」とは、単に経済的格差のみを指すものではなく、人の寿命に影響する健康状態、富、定年退職後の就労、家族の観点から、高齢者世代内で格差が拡大しているとするものである。その上で、高齢者世代内でみられる格差の拡大は、かつて、富裕な高齢者と貧困な高齢者との間の格差を是正するために機能していた社会保障、メディケア、私的年金、家族法などの法制度を弱体化させ

---

92) *Id.* at 758.

93) *Id.*

94) Alstott, *supra* note 4, (New Inequality), at 111.

ているとする。このような状況の下、財政支出はどうあるべきか、社会保障制度はどのような点に配慮すべきかにつき、その考え方を示唆する<sup>95)</sup>。

## 第1節 高齢者世代内の格差

米国における格差について述べる場合、通常、それは所得の格差あるいは不平等を意味する<sup>96)</sup>。とはいえ、所得は、福利の合理的な測定指標であるが、「金銭」という指標は、充実した生活を送るための単なる個人の能力の1つの側面のみを捉えるものに過ぎない。とりわけ、高齢者の場合、健康状態や生活能力（健康的障害）が、彼らの残された生活に係る選択を決定する際の重要な要素となる。そのため、金銭的な指標は、人生における選択肢の代用品に過ぎない。格差の評価においては、所得のみならず、余命、活動能力（健康的障害度）、定年退職後の就労選択、家族構成など、幅広い評価が必要となる。福利の評価は、これらの各要素指標を対等なものとして総合的に判断することとなる。現代の高齢者は長寿であり、生活をする上で健康障害による制限が少なくなっているようにみえる。しかし、高齢者を一つの集団あるいは階層と捉えた場合、その階層内における格差は現代において拡大している<sup>97)</sup>。

第一に、米国における65歳時点での余命は、大幅に増長している。1900年における65歳の者の平均余命は12年であり、1940年代においてもそれと変わらず余命は13年であった。これに対し、2008年における余命は19年であり、過去1世紀にわたり、余命の増長がみられる。

とはいえ、余命の延長は、高齢者世代内で公平に分配されているものではない。全米アカデミーズによれば、1930年代に出生した者のうち、低所得者と高所得者の間の平均余命の差は5年であったのに対して、1960年代に出生した低所得者と高所得者の間の平均余命の差は13年であったとされてい

---

95) ALSTOTT, *supra* note 1, (NEW DEAL FOR OLD AGE); Alstott, *supra* note 4, (New Inequality).

96) Alstott, *supra* note 4, (New Inequality), at 113.

97) *Id.* at 114.



る<sup>98)</sup>。さらに、所得の余命に及ばず格差への影響は、女性においてより深刻である。5つの所得区分のうち最も所得の低い階層の女性の余命は、むしろ短くなる傾向がみられている<sup>99)</sup>。このように、所得は、人の余命に影響し、また余命は福利の測定指標として有力な要素となる。

第二に、近年において、高齢者の健康状態は、過去に比べ改善されつつあるとされている。これは、高齢者の疾病罹患率（心疾患、動脈硬化、脳血管障害など）の分析によるものである<sup>100)</sup>。とはいえ、このような高齢者の健康状態の向上は、高齢者世代内において均等なものではない。低所得者は、高血圧、肥満、糖尿病、早期脳血管障害及び心疾患に罹患する割合が高いとの報告がある<sup>101)</sup>。2011年において、所得が6万ドル以上の73%がメディケイド（高齢者向医療保険制度）に加入しているのに対して、所得が1万5千ドル未満の加入率は42%と低い<sup>102)</sup>。このように、高齢者における健康状態の格差も存することとなる。

第三に、定年退職後における就労の選択肢は、全ての高齢者において平等なものではない<sup>103)</sup>。富裕な高齢者は、生涯の仕事にとどまるか、再び職歴を活かすのか、ボランティア活動やパートタイムの仕事と退職とを連結させるのか、などの多くの選択肢を有する。これに対して、貧困な高齢者は、就労の選択に制限がある。彼らは、身体的に厳しい労働を強いられる可能性が高い。より低い所得の労働、より多忙な労働、サービス部門における肉体的な労働などである。彼らは、自らの興味や関心を伴う労働を選択することが

---

98) Nat'l Acad. Sci., Engineering Med., *The Growing Gap in Life Expectancy by Income*, at 3 fig. S-1 (2015).

99) *Id.*, at 5 fig. S-2.

100) DORA L. COSTA, *THE EVOLUTION OF RETIREMENT: AN AMERICAN ECONOMIC HISTORY, 1880-1990*, at 62-63 (Univ. of Chicago Press, 1998).

101) Mauricio Avendano & M. Maria Glymor, *Stroke Disparities in Older Americans: Is Wealth a More Powerful Indicator than Income and Education?*, 39 *STROKE* 1533 (2008).

102) Vicki Freedman et al., *Behavioral Adaptation and Late-Life Disability: A New Spectrum for Assessing Public Health Impacts*, 104 *AM. J. PUB. HEALTH* e88, e92 tbl. 3 (2014).

103) Alstott, *supra* note 4, (New Inequality), at 116.

できず、むしろ生きるための労働を選択することとなる<sup>104)</sup>。その結果として、富裕な高齢者は、自らの生き方を選択することができるが、貧困な高齢者は、自らの生き方を選択することができないものとなる。

第四に、退職後の資金には、著しい格差がみられる<sup>105)</sup>。中間階層を含む低所得者は、わずかな年金受給権とわずかな個人的貯蓄とともに退職を迎える。現在、米国の退職者の半数のみが、年金所得を得ている<sup>106)</sup>。個人年金を受給している者は、退職後の生活を賄うために、社会保障制度による年金とともに、労働により得た所得でそれを補っている。しかし、個人年金を有しない低所得階層から中間階層の者の多くは、退職後の生活を保障するための年金を受ける権利や個人的な貯蓄はないとされている<sup>107)</sup>。所得階層の下位から60%までの者は、退職後の所得源泉として社会保障制度に依存しているが、上位40%の者は、個人年金から相当な所得を得ている<sup>108)</sup>。

第五に、高齢の米国国民は、異なる家族構成にて退職年齢を迎えることとなる<sup>109)</sup>。低所得階層の者は、婚姻の可能性が低く、仮に婚姻したとしても離婚する可能性が高い。さらに、同棲する可能性が高く、ひとり親の家庭も増えるであろう。これに対して、高所得階層の者は、高い確率で婚姻状態（法律婚）となり、長期間にわたり婚姻関係を維持することとなろう。

21世紀の生活様式と20世紀半ばの生活様式を対比すると、高齢者世代内の新たな格差は、特に顕著なものである<sup>110)</sup>。1950年代から1970年代において、多くの米国人の生活は、社会階級全体を通じて、比較的均一なものであった。米国国民の大多数は、若い世代で婚姻し、婚姻関係も生涯にわたり維持され

104) David M. Cutler, *Declining Disability Among the Elderly*, HEALTH AFF., at 11, Nov./Dec. 2001.

105) Alstott, *supra* note 4, (New Inequality), at 116.

106) VIRGINIA P. PENO & ELISA A. WALKER, NAT'L ACAD. SOC. INS., SOCIAL SECURITY BENEFITS, FINANCES, AND POLICY OPTIONS: A PRIMER 8 (2013).

107) Virginia P. Reno & Joni Lavery, *Social Security and Retirement Income Adequacy*, NAT'L ACAD. OF SOC. INS., at 1, 8, May 2007.

108) MICHAEL LIND ET AL., NEW AM. FOUND., EXPANDED SOCIAL SECURITY: A PLAN TO INCREASE RETIREMENT SECURITY FOR ALL AMERICANS, at 3 fig. 1 (2013).

109) Alstott, *supra* note 4, (New Inequality), at 117.

110) *Id.*

ていた。家庭において労働する者は男性であり、終身的な雇用形態の下、定年退職までの間、安定した雇用が持続した。ほとんどの女性は働いておらず、家庭は男性の「稼ぎ手」の給与に大きく依存していた。20世紀半ばの高齢者についても、生活の質に差はみられず、均質な生活を送っていた。米国民のほぼ全てが60歳代半ばに「引退」し、ここでの「引退」は労働力からの恒久的な退職を意味するものであった。

対照的に、今日では、「典型的な米国の高齢者」を説明することは非常に難しい<sup>111)</sup>。高齢者の生活環境上の多様化がみられるためである。多くの者が婚姻をせず、また婚姻したとしてもしばしば離婚する。ひとり親は、ますます一般化している。多くの女性は、婚姻関係の有無、子がいるかどうかにかかわらず、通常、フルタイムで働いている。一人の雇用主の下で、生涯にわたり就労することは稀である。教育を受けていない者の所得は相対的に低い。

これらの生活様式は、さまざまな世代階層に影響を及ぼす。問題は、21世紀において、生活に対する不利な状況が、同一の世代内の階層における者に及ぶことにある。その結果、一部の高齢者は、一生涯の特権の成果を享受し、また他の高齢者は、一生涯、不利益を負うこととなり、ここに高齢者世代内における格差が生じることとなる<sup>112)</sup>。

## 第2節 進歩的法改正の考え方

法は、新たな高齢者の格差に対して、どのように対処すべきであろうか。法は、社会状況を反映し、また社会状況を形成させるものである。退職後の高齢者世代内格差の是正対策は、退職後の選択肢を平等なものとするために、失業保険、社会保障障害保険 (Social Security Disability Insurance)、米国障害者法 (Americans with Disabilities Act)<sup>113)</sup> 及び年齢差別保護<sup>114)</sup> を含む雇用

---

111) *Id.*

112) *Id.* at 118.

113) 42 U.S.C. § 12101 et seq.

114) 例えば、Age Discrimination in Employment Act, 29 U.S.C. § 621 et seq.

法を再検討する必要がある。また、家族形態の観点から、生涯にわたる婚姻関係の維持が脆弱化している状況に鑑みれば、現行の家族法を見直す必要がある。さらに、相続、監護、扶養手当、医療及び金融・会計における意思決定の委任、及びその他の基本的規定に係る既存の規則は、未婚、ひとり親、混合家族及び配偶者を伴わない高齢化という新たな現実に対応させる必要がある。既存の社会保障制度は、現代とは異なるかつての家族概念の下に構築されている。配偶者手当は、正式な婚姻関係にある者及び非就労の配偶者に特権を与えているように思われる。そのような家族形態は、現代においては少なくなっており、また高所得階層を形成させる原因ともなっている<sup>115)</sup>。

このように、高齢者世代内の格差拡大の是正対策には、さまざまな課題が存在する。とはいえ、現代の高齢者を対象とした政策的格差対策は、遅延した状況にある。格差の是正対策は、1つの法の改革のみでは十分なものではなく、総合的なビジョンの下に、原則的な課題を動機づける必要がある。重要なことは、現代の家族状況を踏まえた上で、課税制度等を含む総合的な法の改革の必要性、である<sup>116)</sup>。

高齢者世代内の格差対策に関わる議論には、概ね3つの主要な論点が存する<sup>117)</sup>。とはいえ、その議論の方向性につき、進歩的法改正の視点が希薄であるように思われる。第一の論点は、社会保障制度改革における財源の問題についてである<sup>118)</sup>。高齢化社会の到来が予測される米国において、将来の社会保障に充てるべき財源はどうするのかという議論が盛んに行われている。予測される財政破綻を根拠に社会保障改革の正当性を主張するものである。しかし、財政破綻は、単に予算の不均衡の問題である。社会保障制度に係る規則の改正が行われないう限り、いずれ社会保障支出は、歳入を超過してしまうであろう。これに対して、重要な進歩的法改正は、増税を行うかあるいは社会保障支出を削減するか、また高齢者世代内のどのような階層を対象

---

115) Alstott, *supra* note 4, (New Inequality), at 118.

116) *Id.*

117) *Id.* at 118-9.

118) *Id.* at 119-20.

とするのか、社会保障改革の正当化の根拠となるものである。すなわち、財政的議論に先立ち、進歩的法改正の議論が優先され要求される。

第二に、経済的格差が社会保障改革を正当化するという主張である<sup>119)</sup>。しかしこの議論は、分配的正義の中心的な問題を避けたものである。経済的格差を根拠とした社会保障改革は、高所得者から低所得者への所得再分配に向かうであろう。とはいえ、それが進歩的であることを考慮したとしても、格差が常に、好ましくないわけではない。人が資源の公平な分配を受け、さまざまな人生の選択を行うときに、そのような公平な社会は、新たな格差を生じさせる可能性がある。例えば、国家は、経済的格差を解消することを目的とし、基本的生活保障のために経済的支援を行おうとするであろう。しかし、退職後の人生の選択として、その経済的支援を個人的な趣味に費やす者もいれば、貯蓄する者もいるかもしれない。その結果生じる新たな経済的格差については何ら問題とされないであろう<sup>120)</sup>。改革の原則につき、特定の格差あるいは不平等が不当であることの理由並びに特定の再分配がより公平であることの理由を説明する必要がある。

第三に、社会保障給付のあり方に関する議論である<sup>121)</sup>。社会保障給付の分配方式につき、累進的な給付の考え方が希薄であるように思われる。例えば、租税の場合、比例税率による税負担の配分は、それぞれの納税者が所得に対する税を同じ税率で支払うように配分する。これとは対照的に、累進的な税負担の配分は、低い稼得所得の者よりも、高い所得を稼得する者は、高い税率で税を負担するように配分する。この原理は、同様に財政支出政策にも適用することができる。仮に、富裕な者よりも貧困な者に、より高い社会保障給付金を与えるのであれば、その政策は「累進的」であるといえる。社会保障における財政支出政策が、税によって資金調達される場合、税負担の配分と税を原資とした再分配の双方を全体として評価することは可能であ

119) *Id.* at 121-22.

120) PHILIPPE VAN PARIJS, *REAL FREEDOM FOR ALL: WHAT (IF ANYTHING) CAN JUSTIFY CAPITALISM?* (Oxford Univ. Press, 1998).

121) Alstott, *supra* note 4, (New Inequality), at 122-23.

り、またそうあるべきである。「比例的」な社会保障に関わる政策は、全ての者に一定の割合で（一定額の）給付金を与えることとなるが、これは、再分配機能を果たすものではない。他方、累進的な社会保障政策は、貧困な者に対して高い比率で給付金を支給することとなり、これは再分配機能として認められるものである。社会保障給付のあり方は、比例的なベーシックインカム（basic income）の考え方ではなく、「累進性」が実現された政策とすべきであると思われる。これにより、税負担の配分と再分配の均衡が保たれることとなる。

### むすびに代えて

Alstott 教授の租税概念は、国家の漠然とした歳入の側面という視点ではなく、家族あるいは人の生涯にわたる出発点及び人生の分岐点の側面に焦点を当て、租税のあり方を問うものである。家族の形態は、時代によって変化するものであり、租税法あるいはそれに関連する法は、その変化に対処したものでなければならない。そのためには、変化する家族の形態をより詳細に分析した上で、国家が行うべき財政支出の政策を決定しなければならない。その財政支出政策に基づき、租税制度の制定及び改正等、租税政策のあり方を決定する必要がある。

私事で恐縮だが、田中先生と筆者が初めてお会いしたのは、同志社大学大学院入試の時であった。筆者の相続税をテーマとする研究計画書をご覧になった田中先生は、当時、ハーバード大学ロースクールに所属していた Anne L. Alstott 教授の論文についてご説明いただいた。先生は、法律学を熟知した上で、Alstott 教授のように広い視点で租税概念を論ずる学者が未だ我が国には少ないと述べられていたと記憶する。筆者は、未だその域に達していないことにつき、重々承知するところである。この度、田中先生の退官を記念し、先生と筆者とを結びつけた Alstott 教授の租税概念をまとめる機会をいただき誠に嬉しく思うとともに、改めて、田中先生に深く感謝を申し上げます。

る次第である。また、本稿を含め、米国租税法研究に係るさまざまなご助言をいただいた Alstott 教授に、改めて厚く御礼申し上げます。