

# 米国高等教育財政における寄付と税制度

## ——1960年代～70年代の連邦税法をめぐる大学団体の動きに着目して——

福 井 文 威

### 目 次

1. はじめに
2. 高等教育における寄付と税制度
3. 1960年代～70年代の寄付と税制度をめぐる大学団体の動き
4. 1980年代の税制改革
5. 結語

# 米国高等教育財政における寄付と税制度

—1960年代～70年代の連邦税法をめぐる大学団体の動きに着目して—

福井 文 威\*

Voluntary Support and Tax Policies in U.S Higher Education Finance  
—Focus on the Actions of University Associations Revolving  
around Federal Tax Policies in the 1960s–70s—

Fumitake Fukui

## 1. はじめに

我が国の高等教育政策は、90年代以降、大学設置基準の大綱化、私立大学の設置認可制度の緩和、認証評価制度の創設、国立大学の法人化をはじめとして数多くの改革が実行に移されてきた。その基本的な方向性は、政府の高等教育に対する規制や役割を軽減させるという意味で、高等教育の「市場化」を進展させるというところにあり、この流れは様々な問題を抱えながらも不可避的なもので、市場化の方向を維持しつつ現行制度を改善していくしかないとも指摘されるところである（大場、2009）。こうした動きの中で、市場化した高等教育が有効に機能していくためには、「パブリックな目的に対する私人の無償の寄与という思想（金子，1999，p.96）」が重要な要素となることも指摘されており、2008年の政府政策文書である中央教育審議会答申『学士課程教育の構築に向けて』においても「我が国の大学は、多くの場合、授業料に依存し、外部からの寄附の比重が少ない（中央教育審議会，2008，p.56）。」とされ、高等教育財政において寄付を拡大させていくことが政策課題として提示されている。

このように一連の大学改革を経て、現在高等教育における寄付の役割が注目される中、高等教育に対する寄付が如何なる役割を果たし、如何なる形で拡大していくことが可能かといった点に関する十分な検討が大学財務経営研究において期待されるところといえる。そうした状況において、近年では寄付の役割が他の先進諸国と比較して突出して大きい米国高等教育の事例がしばしば報告され、特に、米国の大学の寄付募集のケースが頻繁にとりあげられている。しかしながら、新日本監査法人（2008，p.38）が「連邦政府等による寄付の誘導政策の存在は明らかではない」とするよう  
に、米国高等教育機関に対する寄付を支える制度的背景及びその社会的コンテキストに関しては、

---

\* 東京大学大学院博士課程

未だ十分に解明されているとは言い難く、我が国において研究蓄積が少ない状況にあるし、連邦税法の慈善寄付控除（Charitable Contribution Deduction、以下、寄付控除）に関する研究の多くは高等教育財政との関係の中で論じられたものとはなっていない。

そこで本稿では、1960年代から70年代の連邦税法における寄付控除をめぐる議論に着目し、米国州立大学・国有地付与大学協会、アメリカ州立大学協議会、アメリカ大学協議会、教育財政カウンシルをはじめとする大学団体の報告書並びに高等教育関係者の講演録等の文献資料に基づき、連邦税法における寄付控除の変遷とその背景にあった議論を跡付けることによって、米国高等教育において寄付が如何なるものとして位置づけられ、税制度と如何なる関係性を持つものとされてきたかを示すことを目的とするものである。

ここで、米国の1960年代から70年代の時期に着目する理由は、第1に、当時米国において寄付控除をめぐる論争が生じ、その論争過程で高等教育関係者から寄付控除に対する意見が多く表明されており、その中には米国高等教育における寄付の位置づけ、また、その前提となる税制度との関係性を見出すことができるからである。この寄付控除をめぐる論争については、増井（2003）が1970年代初頭の米国における学説上の論争に焦点をあて、その内容を整理しているが、本稿の特徴は寄付控除をめぐる論争における大学団体の動きに着目し、高等教育財政との関係から寄付控除の位置づけを検討することにある。

また、1960年代から70年代の米国高等教育は、1960年代にその規模を拡大させた後、政府高等教育予算の停滞、将来の18歳人口の伸び悩みという問題が危惧されはじめ、高等教育を取り巻く環境が著しく変化した時期でもある。この時期の米国高等教育が抱えていた問題は、近年の日本の状況と類似する点も少なくなく、その一般的動向については、江原（1994）、喜多村（1994）等において取り上げられてきた。しかし、それらは取り立てて寄付問題に言及したものとはなっていない。よって、米国高等教育の構造的変化の時期に改めて着目し、そこで展開された寄付と税制度に関する議論を取り上げることは、90年代以降の大学改革を経て、寄付に対する関心が高まりつつある我が国の高等教育の今後の展開にも多くの示唆を与え得るものであるといえよう。これがこの時期に着目すべきと考える第2の理由である。

以上の理由から、本稿では、米国の1960年代から70年代の時期に着目し、当時の寄付控除の論争における高等教育関係者の動きを把握するため、大学団体が発行した報告書並びに高等教育関係者の講演録等をその分析対象の中心におくこととした。

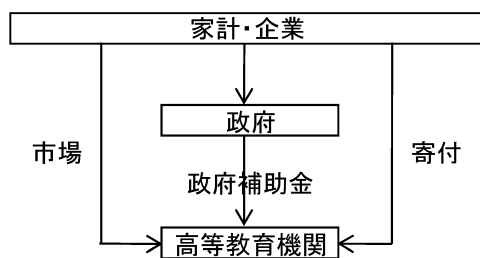
まずはじめに、高等教育財政における寄付と税制度について概念的に整理した上で、本稿の議論を進める上で前提となる米国連邦税法における寄付控除の構造について概説することとしたい（第2節）。それを踏まえ、大学団体の報告書をはじめとする文献資料を基に、1960年代から70年代の米国において見られた寄付と税制度をめぐる大学団体の動きについて示した後（第3節）、1980年代に行われた税制改革の内容について示す（第4節）。最後に、本稿で示した高等教育における寄付と税制度の変遷を整理し、米国高等教育における寄付の位置づけとその制度的背景について考察を加え、今後の課題について言及する（第5節）。

## 2. 高等教育における寄付と税制度

米国において高等教育機関の収入項目は、「学生納付金・授業料 (Student tuition and fees)」、「連邦政府補助金 (Federal government)」、「州政府補助金 (State government)」、「地方政府補助金 (Local government)」、「基金運用益 (Endowment earnings)」、「寄付・贈与 (Private gifts and grants)」、「教育サービス関連収入 (Sales and Services of educational activities)」、「関連事業収入 (Auxiliary enterprises)」、「病院収入 (Hospitals)」、「その他 (Other current income)」に区分される<sup>1</sup>。

経済主体である家計・企業から高等教育機関に対して流れる資金及び資産を概念的に整理すると、上記の収入項目は、次の3つのルートに整理することができる(図1)。1つめは、貨幣と財・サービスを交換する場である財市場、或いは貨幣と貨幣以外の資産を交換する場である資本市場を介して、家計・企業から高等教育機関へと流れるルートである。これは即ち、高等教育機関が提供するサービスや取引する資産に対して支払われるものであり、「学生納付金・授業料」、「教育サービス関連収入」、「関連事業収入」、「病院収入」、「基金運用益」が相当する。2つめは、家計・企業から政府が税金を徴収し、大学に補助金として配分するルートである。これには米国の場合、「連邦政府補助金」、「州政府補助金」、「地方政府補助金」が相当する。3つめは、家計・企業が大学に贈与という形で資金や資産を提供するルートであり、これには「寄付・贈与」が相当する。よって、「寄付・贈与」は、政府を介さない、またサービスや資産と貨幣の交換を前提としないという点に置いて、他の収入項目と違う性質をもつものといえる。

図1. 高等教育機関に対する資金及び資産の流れ



出所：筆者作成

この3つめのルートである寄付は、連邦税法において寄付控除が1917年に制度化されて以来、税制度が介在することで、寄付者の税負担を軽減する措置が取られている。以下に、個人が高等教育機関に対して寄付した場合に適用される連邦税法の寄付控除の構造を2008年に内国歳入庁 (Internal Revenue Service) より発行された税務申告に関する資料 “Publication 526 Charitable Contributions” 及び “Publication 557 Tax-Exempt Status for Your Organization” より示すこととする。

米国において、ある団体への資金提供が「慈善寄付 (Charitable Contributions)」にあたるかどうかは、内国歳入法 170 (c) によって定義されており、寄付控除が認められるかどうかは、寄付先の団体が適格団体 (Qualified Organizations) として認定されているか否かによって異なる (IRS, 2008a,

pp.2-3)。高等教育機関については、寄付控除が適用される団体の中でも税法上最も優遇された「パブリック・チャリティ (Public Charities)」に原則分類されている (IRS, 2008b, p.28)。よって、高等教育機関にする寄付は、原則パブリック・チャリティに寄付した場合の寄付控除が適用されるといえる。

表1が現金 (Cash)、通常所得資産 (Ordinary Income Property)、評価性資産 (Capital Gain Property) で、それぞれ寄付した場合に所得税額計算過程において適用される寄付控除の内容を「控除対象となる額」、「控除限度額」、「繰り越し可能年数」の観点から整理したものである<sup>2</sup>。

表1. 「パブリック・チャリティ」への個人寄付に対する寄付控除

|          | 現金 (Cash) | 現物 (Property)                        |                                  |
|----------|-----------|--------------------------------------|----------------------------------|
|          |           | 通常所得資産<br>(Ordinary Income Property) | 評価性資産<br>(Capital Gain Property) |
| 控除対象となる額 | 寄付金額      | 取得価格と公正市場価格の<br>いずれか低い額              | 公正市場価格                           |
| 控除限度額    | 調整総所得の50% | 調整総所得の50%                            | 調整総所得の30%                        |
| 繰り越し可能年数 | 5年間       | 5年間                                  | 5年間                              |

出所：IRS (2008a) を基に作成

これより特徴的な点を列挙すると、第1に、現金、現物のいずれの寄付形態においても所得税額計算過程において調整総所得 (Adjusted Gross Income) から控除する方法をとっており、算定された税額から一定の寄付金額を控除する税額控除ではなく、原則、所得控除の方式をとっているという点である。

第2に、評価性資産の控除限度額が調整総所得の30%とされ、現金、通常所得資産の控除限度額 (調整総所得の50%) よりも厳しく設定されているが、当該年度に控除限度額を超えた額を寄付した場合は、原則5年間の繰り越しが可能であるという点である。

第3に、評価性資産を寄付した場合、取得価格ではなく、公正市場価格で調整総所得から控除することが可能であるという点である。これは、例えば1年以上保有し、取得価格100ドル、公正市場価格500ドルの評価性資産を寄付した場合、寄付控除は100ドルではなく、500ドルを調整総所得から控除することが可能となることを意味する。これにより、寄付者は、仮に資産を売却した場合に発生するキャピタルゲインにかかる課税を回避することが可能であり (White, 2001, p.357)、極めて優遇された制度となっている。このように評価性資産の寄付をした場合、公正市場価格での寄付控除を認める制度は1923年よりみられる (Association of American Universities, 1973, p.28)。

### 3. 1960年代～70年代の寄付と税制度をめぐる大学団体の動き

米国において大学に対する寄付は、ルドルフ (2002) が指摘するように、歴史的に見ればイギリスのキリスト教的な慈善行為の伝統がアメリカの植民地時代のカレッジに引き継がれ、産業革命によって産み出された莫大な富と相俟って、大学の創設や経営に寄与することになったとされる。よ

って、上述のように大学に対する寄付が税制度と関係をもちはじめるのは、20世紀初頭であり、寄付控除は、その後、幾度もの税制改正を経て今日に至っている。本節では、米国高等教育の変革期にもあたり、寄付控除をめぐる議論が展開された1960年代から70年代に刊行された大学団体の報告書や高等教育関係者の講演録の要旨を紹介することを通じて、当時の米国高等教育における寄付と税制度の論点について示すこととする。

### 3. 1 寄付に対する期待の高まり

米国高等教育において1960年代後半から70年代前半は、政府高等教育予算の停滞、将来の18歳人口の伸び悩みが危惧されはじめ、「高等教育の規模が拡大しながら、それと同時に、高等教育のあり方をめぐって、深刻な対立や葛藤がみられた時期（江原，1994，p.42）」と特徴づけられる。はじめに、この時期において、寄付が如何なる財源として高等教育関係者の間で捉えられていたか、当時の大学団体の報告書内容より確認することとしたい。

第1は、米国州立大学・国有地付与大学協会（National Association of State Universities and Land Grant Colleges、以下NASULGC）が設けた寄付委員会（Voluntary Support Committee）が1966年と1969年にそれぞれ発行した『卓越性への道のり—州立大学における寄付の役割—』（Margin for Excellence. The Role of Voluntary Support in Public Higher Education.）と『卓越性と機会への道のり：民間投資が州立カレッジ及び州立大学に与える影響』（Margin for Excellence and Opportunity：The Impact of Private Investment on Public Colleges and Universities.）という2つの報告書である。この2つの報告書は、NASULGCがアメリカ州立大学協議会（American Association of State Colleges and Universities、以下AASCU）との協力の下、作成し、配布したものである。当時、NASULGCとAASCUは、合わせて350の州立大学を包含していたとされ、学生数からみるとそれは全米の約半分の学生にあたる。よって、この2つの報告書は、全米の多くの高等教育関係者に配布されたものと想定される。

この2つの報告書に共通して見られるのは、州立大学の規模が拡大し、州立大学が果たすべき社会的役割が大きくなるに伴い、高等教育の質的転換を図っていく必要があり、それを実現していく上で寄付が不可欠となることを指摘したものであるという点である。それは、1966年の報告書に示された次の文書に顕著に表れているといえるであろう。

「税金からの収入は、多くの教室、図書館、実験室を建設し、維持することに用いられている。また、教職員の平均的な給与を賄っている。しかし、充実させていくことが要される健全な教育プログラムは、まだ多く存在する。それは、良い大学（good universities）と卓越した大学（great universities）の間にある違いを意味するもので、新しくチャレンジングな授業のコース、文化的プログラム、美術館や図書館の所蔵品、継続的な研究、特別な備品、学生援助、競争的な教員の給与、特別な建造物がそれにあたる。これらは、卓越した大学とそうでない大学の間にある差を示すものであり、主として私的な支援（private support）によって左右されるものである（National Association of State Universities and Land Grant Colleges, 1966, p.2）。」

このように寄付を高等教育の質的改善をもたらすものとして位置づけているが、ここで寄付という資金ルートに着目する理由に関連して報告書では、第1に米国の大学全体に対する寄付のうち、州立大学に対する寄付の占める割合は15.7%に過ぎず、残りの寄付が私立大学に集中していること、第2に1960年代の州立大学の寄付の上昇率は全米の大学に対する寄付の上昇率よりも低いこと、第3に多くの州立大学は寄付募集プログラムを開始しはじめた段階にすぎないこと、第4に全米の多くの大企業と中小企業はカレッジや大学を支援する取り組みをおこなっていないこと、第5に連邦税法において定められた寄付控除の限度額と比較して州立大学に対して行われた寄付による控除額は著しく低い状態にあることを挙げ、「寄付はまだまだ伸びる余地がある（National Association of State Universities and Land Grant Colleges, 1966, p.11）」としている。即ち、1960年代の規模の拡大に伴い、教育、研究、社会サービスに対する役割が増した州立大学は、質的向上の必要性を認識し、政府、市場を介する資金では賄いきれない費用を拡大の余地が残っている寄付に求めたものといえる。

第2は、アメリカ高等教育協会（American Association for Higher Education）主催で1970年3月に開催された第25回全米大学会議（National Conference on Higher Education）におけるアールラムカレッジ（Earlham College）のBolling学長の講演録である。その講演題目は、『私学高等教育セクターの財政危機に対する可能な解決策』（Possible Solutions for Financial Crises of the Private Sector of Higher Education）であり、ここから当時のリベラルアーツカレッジの学長が私立大学の財政危機に対し、どのような解決策を想定していたか伺うことができる。

講演の中で、Bolling学長は、私立大学はインフレ経済、連邦政府予算における高等教育予算の優先度の低下、急激に拡大した州立コミュニティ・カレッジとの競争という厳しい環境変化の中にあるという認識の下、それらに対処していくために①教育プログラムの改善（Educational program improvement）、②経営の改善（Managerial improvement）、③政府政策の改善（Public policy improvement）の必要性を説いている。この中の②と③に関して語られた事柄の多くが寄付に関する取り組みであったことは注目に値する。

②の経営の改善において提言された内容の殆どは、基金と寄付の取り扱いに関するものである。ここでは、多くの大学の基金の運用利回りが低く、うまく活用ができていないことを指摘すると同時に、寄付に関しては「質の高い寄付募集スタッフを構成し、維持し、刺激していくことは避けることができない（Bolling, 1970, p.4）」と語り、優秀な寄付募集スタッフを多く採用し、その仕事を学長や理事会が定期的に評価していくこと、寄付募集のために積極的にボランティアを採用していく必要があること、寄付募集の主旨を理解し、その責任を引き受ける核となるグループを拡大させ、教員、学生等に対しても大学の厳しい財政状況について理解を求めていく必要性を指摘している。

また、政府政策に関しては、寄付に関する政府の関与として、インディアナ州やミシガン州で高等教育機関に対する寄付を税額控除の対象とする制度が法制化されたことを取り上げ、連邦政府レベルにおいても高等教育機関に対する寄付の税額控除を導入すべきであることを提言している。

第3は、1971年7月にノースカロライナ大学と州教育委員会が主催で行ったコンファレンスにおいて、サンタフェカレッジ Development Office のディレクターであった Harvey 氏がノースカロライ

ナコミュニティ・カレッジの学長に対して『外部資金：連邦と民間』(External Funding: Federal and Private) という演題で行ったスピーチの記録である。このスピーチでは、州政府からの資金が抑制的になる状況下において、コミュニティ・カレッジや職業訓練機関(Vocational-Technical Institutions)が連邦政府からの資金と民間からの寄付を十分獲得できていないということを指摘している。

「連邦政府と民間セクターには、コミュニティ・カレッジや職業訓練機関が利用することのできる財源が多く残っている。問題は、どのようにコミュニティ・カレッジや職業訓練機関がこの資源とかかわりをもつかということよりも、いつそれらの資源に注目するかという点である。高等教育に対する進学需要が高まる一方で、州政府の抑制的な資金配分の雰囲気は漂っている。こうした状況の今こそ、これらの機関は、そのような潜在的な財政資源に最大の関心を払っていくべきである(Harvey, 1971, p.21)。」

これは即ち、これまで外部資金に対してコミュニティ・カレッジが十分に注目すらしてこなかったことを説いたものであり、スピーチでは財団からの寄付を獲得していくためのメソッドをコミュニティ・カレッジの学長に提示している。

これらの資料より示唆されることは、第1に、1960年代後半より州立大学、私立大学、コミュニティ・カレッジにおいて、寄付収入の重要性が強調されていたことである。第2に、それは、1960年代の高等教育の規模拡大を背景とする高等教育の質的向上の必要性、高等教育機関数の増加による競争の激化、政府高等教育予算の伸び率の停滞といった当時の高等教育の構造的変化との関係の中でその重要性が語られているという点である。即ち、当時、高等教育関係者は、高等教育の規模拡大による社会からの「高等教育の質的改善」と「将来予測される高等教育財政の危機への対応」という2つの相反する課題を解決する方策として、他の政府補助金、授業料と比較して拡大の余地があった寄付に着目し、そこに解決策を見出そうとしていたことが指摘できる。

### 3. 2 Tax Reform Act of 1969 と寄付控除に対する批判

一方、当時の税制度に目を転じると、高等教育関係者の期待とは反する方向での税制改正の動きが確認される。

その1つがニクソン政権において行われたTax Reform Act of 1969の内容である。Tax Reform Act of 1969では、これまで税法上、1つの枠組みの中にあった非営利団体を「民間財団(Private Foundations)」と「パブリック・チャリティ(Public Charities)」のふたつに分類した。そして、「民間財団」、「パブリック・チャリティ」に対する個人の寄付金の控除限度額を30%から50%へと引き上げ、大口の寄付に対してプラスのインセンティブをもたらす制度改正を行った。しかしその一方で、Tax Reform Act of 1969では、評価性資産の寄付控除の在り方について、「民間財団」と「パブリック・チャリティ」の間で差をつけ、「民間財団」に対する評価性資産の寄付の税法上の取り扱いに制限をかけた。即ち、評価性資産を寄付した場合、調整総所得から公正市場価格で控除することが可能であったものを発生したキャピタルゲインの半分としたのである(Steinbach, 1975, p.3)。こ

れは、「民間財団」に対する評価性資産の寄付の実質的コストを押し上げ、寄付行動にマイナスの影響を与える制度改正であったといえる。

この税制改正において高等教育機関は、「民間財団」ではなく、「パブリック・チャリティ」に分類されたため、Tax Reform Act of 1969 における評価性資産に関する寄付控除額の制限には該当しなかった。しかしながら、Tax Reform Act of 1969 の審議過程においては、高等教育機関に対する寄付の控除幅も「民間財団」と同様に制限する方向性の制度改正案が議題としてあがっていたとされる (Association of American Universities, 1973, pp. 30-31)。よって、1960 年代後半から 70 年代にかけて評価性資産の寄付控除を見直す機運があったことが確認される。

教育財政支援カウンスル (Council for Financial Aid to Education、以下 CF AE) が 1973 年に発行した『ボランタリズム、税制改革、そして高等教育』(Voluntarism, Tax Reform, and Higher Education) という報告書は、当時の寄付控除の動きについて報告したものである。ここでは、この報告書を基に、当時の寄付控除に対する批判の背景とその内容について示すこととしたい。

まず、寄付控除が社会的批判の対象となっている背景として、この報告書では「政治思想との対立」と「税の公平性」という 2 つの事柄を挙げ、次のように指摘している。

「(寄付控除の) 改正を主張する者は、政治思想 (political philosophy) と公平性 (equity) という観点から改正を求めている。ある者は、寄付控除は、本来ならば財務省に流れる税金を納税者が他に費やすことを促進していると主張し、他の者は、寄付控除による利益は他の納税者に比べ、高所得者層にとって好ましいものとなっていると主張する (Council for Financial Aid to Education, 1973, p.5)。」

この文書から明らかなように、ここで指摘される政治思想とは「大きな政府」を志向する福祉国家的政策と考えられる。これは、CF AE の報告書の言葉を借りれば、「公共財 (public goods) に対するボランタリーな活動システムの基本的信条と対峙するもの (Council for Financial Aid to Education, 1973, p.5)」であり、寄付控除批判の思想的根拠となったといえる。

一方、税の公平性という観点からは、寄付控除が高所得者の「税逃れ (Tax loopholes)」になっているという批判が展開されており、それは 1972 年に下院に提案された連邦税法において税逃れをもたらしている可能性のある 54 項目の中に寄付控除が含まれていることから確認できる (Milius, 1972)。

こうした批判を背景に当時、高等教育機関の寄付収入にマイナスの影響を与える可能性があると懸念された具体的な寄付控除の修正案の 1 つが個人の評価性資産の寄付の控除可能額の見直しである<sup>3</sup>。

具体的に示された修正案の 1 つを見ると個人の評価性資産に関する寄付控除は、高所得者層に極めて優遇された制度であるという認識の下、Tax Reform Act of 1969 で「民間財団」がその控除幅を制限されたのと同様に、「パブリック・チャリティ」も控除対象となる額を公正市場価格ではなく、寄付した評価性資産に関わるキャピタルゲインの 50% までとするものであった (Council for Financial

Aid to Education, 1973, p.16)。

### 3. 3 高等教育関係者の反応

上記のような寄付控除に対する批判に対して高等教育関係者は、如何なる反応を示したのであるうか。

当時 46 の大学が加盟していたアメリカ大学協議会 (Association of American Universities、以下 AAU) が設けた税制改正委員会より 1973 年に発行された『税制改正と高等教育財政の危機』(Tax Reform and the Crisis of Financing Higher Education) という報告書、1974 年に全米大学協議会 (Association of American Colleges、以下 AAC) より発行された『私立高等教育機関に対する政府政策』(A National Policy for Private Colleges and Universities) という報告書、1975 年 8 月に Los Angeles Times に掲載された「税制改革—フィランソロピーを脅かす カリフォルニア工科大学学長の主張『教育の多様性のために寄付は必要』—」(Tax Reform: a Danger to Philanthropy Caltech President Calls Charitable Giving Key to Educational Diversity) という見出しの新聞記事より、当時の高等教育関係者の寄付控除改正案に対する明確な反対姿勢を読み取ることができる。AAU の報告書の冒頭に記載されている文書に当時の高等教育関係者の基本的な反論内容が示されていると思われるので以下に引用する。

「(大学の財政状況が危機に瀕している状況において、) 現在、高等教育に対してなされている寄付の水準が維持されることは、絶対的に必要であり、それは、現行の税制度によって方向づけられるものである。—中略—『税の公平性 (tax equity)』という名の下に、改革派は、我が国の高等教育システムの機能を失わせようとしている。—中略—現在のシステムが修正されるのは、十分に検討されたより良い代替え案、即ち、現在の大学に対する寄付の水準を下回らせることなく、学問の自由 (academic freedom) を脅かすことなく、我々の社会の特徴である多元性 (pluralistic character of our society) を害さない代替え案が示されたときのみになされるべきである (Association of American Universities, 1973, pp.1-2)。」

この文書においてみられるように、反論の第 1 点目は、財政的に厳しい環境下にある高等教育機関が現在の質を維持し、管理運営していくためには、少なくとも現行制度を前提とした寄付の水準が必要であるという視点からのものである。AAU の報告書では、歴史的に米国高等教育は、国家の安全、社会福祉、経済に寄与する重要な資源であるということが連邦議会においても認められてきたことを指摘した上で、寄付控除批判者らによる現在の政策案は、高等教育に対する寄付が減少することによってもたらされる影響を考慮しておらず、実行に移されるべきではないとしている。特に、「(米国の) 高等教育機関は、(評価性資産による) 多額の寄付と遺贈寄付に大きく依存しており、この税制を変えることは、重大な結果をもたらすことになる (Association of American Universities, 1973, p.7)。」とし、公正市場価格での評価性資産の寄付控除は、維持されるべきであるということ、また遺贈寄付の寄付控除に上限額を設けるべきではないと結論づけている。

当時の教育財政カウンスルの推計によれば、1971 年から 72 年にかけておこなわれた高等教育に

対する寄付の4分の1は評価性資産 (appreciated property) による寄付であり、個人寄付にかぎってみれば、資産形態 (form of property) での寄付が全体の45%、5,000ドル以上の個人寄付の60%以上を占めるとされ (Council for Financial Aid to Education, 1973, p.17)、当時から米国高等教育機関において資産形態での寄付が大きな額を占めていることが確認できる。

反論の第2点目としては、学問の自由 (academic freedom) や社会の多元性 (pluralistic character of our society) といった言葉にみられるように寄付が「大学の自律性」と「社会の多元性」を確保する上で大きな役割を果たしているという視点からの反論である。これは、1974年のAACの報告書並びに1975年のLos Angeles Timesに掲載されたカリフォルニア工科大学学長の論稿においても強調されており、そこでは以下のように主張されている。

「私立高等教育の健全性、脆弱性は、特にフィランソロピーによって左右される。恒常的な寄付がなければ、私立セクターの独立、即ち、政府 (government) からの独立、市場 (market) からの独立は、維持することが出来ない (Association of American Colleges, 1974, p.35)。」

「私 (Brown カリフォルニア工科大学学長) の考えでは、アメリカ国民が個人として米国の教育に様々な経路で財政的に支援する機会があることは望ましいことである。なぜならこの多様性は、ヨーロッパやラテンアメリカのように政府が財政支援し、それに付随して規制をかける (高等教育) モデルと比較して、米国の誇りとするものだからである (Brown, 1975)。」

これは、寄付の性質に着目したものであり、政府、市場に過度に依存した状態は、米国高等教育を画一化させていく可能性があるという問題意識の下に指摘されているといえよう。

これらの反論に加え、以下のような議論も見ることができる。即ち、寄付控除が高所得者層の「税逃れ」になっているという批判に対して、①寄付控除を税逃れとしてみなすべきではなく、それよりもむしろ寄付の額を個人が公共の目的のために支払った追加的な税 (additional tax) として捉えるべきである。また、②高等教育における寄付の場合、それは、公共目的のために使用されるという側面のみならず、高所得者層を中心とした寄付者から寄付によって教育サービスを受けることが可能となる学生への所得移転という側面がある (Association of American Universities, 1973, pp.24-25)。③寄付控除が制限され、高所得者層からの高等教育に対する寄付が減少した場合、その減少分をどこかで賄う必要があるが、高等教育の場合、それは州政府の税金によって賄われる可能性が高い。しかし、州税は連邦税に比べ、逆累進的な側面がある。よって、寄付控除に制限がかけられ、高所得者層からの寄付が減少すると、その分の負担が州税を支払っている低所得者層、中所得者層のグループに移ることになる可能性があり、寄付控除の制限は、逆に「税の公平性」を悪化させる可能性をもっている (Brown, 1975) という反論の展開である。

こうした高等教育関係者の寄付控除の見直しに反対する動きは、ジョン・ロックフェラー3世が今後の米国のボランティアセクターの在り方について検討することを目的とし設立し、その後の「寄付税制論議」に大きな影響を持った (跡田・前川・末村・大野, 2002, p.85)」とされる私的委員会「民

間公益活動と社会的要請に関する調査委員会」(The Commission on Public Philanthropy and Public Needs、以下、ファイラー委員会)の動きと合流することになる。この委員会は、財界、大学、宗教団体、非営利団体、財団などからの代表者 28 人より構成され、この中に高等教育関係者は 7 人が参加している(Commission on Private Philanthropy and Public Needs, 1975, pp.231-234)。その中には、先に取り上げた AAU の委員も含まれており、ファイラー委員会は、大学団体の寄付控除見直しに反論する姿勢と同じ立場に重点を置くものであったと理解できる。

1973 年に設置されたこの委員会は、1975 年に 240 ページからなる最終報告書『アメリカにおける寄付 ―強いボランタリーセクターに向けて―』(Giving in America Toward a Stronger Voluntary Sector)を発行し、寄付控除に関して以下の 6 つの事柄を提言している。

その 6 つとは、①全ての納税者が寄付控除を利用できるようにするため、項目別控除 (Itemized deduction) 利用者と同様に、これまで寄付控除を利用することができなかった定額控除 (Standard deduction) 利用者も、寄付控除を利用できるように制度を改めること、②低所得者及び中所得者の納税者からの慈善寄付を誘引することが必要であり、年収 15,000 ドル以下の家庭については、“double deduction”として、課税所得から寄付額の 2 倍の額を控除出来る制度の創設を、年収 15,000 ドル以上 30,000 ドル以下の家庭については、寄付額の 150%を控除可能とする制度を創設すること、③慈善寄付をミニマム税の課税対象とする議論があるが、それはなされるべきでないということ、④評価性資産の寄付を寄付控除として認めることは、原則、継続されるべきであるということ、ただし、それが寄付者にとって利益を生む仕組みとなっている場合は是正されるべきであるということ、⑤遺贈寄付に関する控除は、現行制度のまま維持されるべきであるということ、⑥企業は、少なくとも 1980 年までに、最低限の目標として、税引前純利益の 2%を慈善目的で寄付することを設定するべきであり、また、連邦政府委員会は、企業寄付を刺激するための指標について検討するべきであるということの 6 つである (Commission on Private Philanthropy and Public Needs, 1975)。

特に④の評価性資産の寄付に関しては、カレッジや大学、病院、文化団体にとって重要な資源であるとしており、仮に評価性資産の寄付控除が廃止された場合、米国の寄付全体が 3%減少するのに対し、教育機関に対する寄付は約 8%減少すると推計している。よって、他の非営利団体と比較して、教育機関に最も大きな影響が出るという試算がなされている (Commission on Private Philanthropy and Public Needs, 1975, p.145)。このように、ファイラー委員会では、包括的な調査に基づき、当時の寄付控除に対する批判に反論するだけでなく、寄付を拡大させていくための政策案を積極的に提示したことに大きな意味があったといえ、ここで示されたプランは AAC の報告書において「ファイラー報告書において提言されているように低所得納税者層に対する寄付控除を広げていく必要がある (American Association of College, 1974, p.39)。」とされたように、高等教育関係者からもその実現に期待が寄せられたものであった。

#### 4. 1980 年代の税制改革

1970 年代の寄付控除をめぐる議論を経て、1980 年代に高等教育に対する寄付に関連する税制がど

のように改正されたのか、当時の税制委員会（Joint Committee on Taxation）より発行された税制改正に関する政府文書より確認する。

寄付控除について主な改正がなされた 1980 年代の税制改革として、1981 年の Economic Recovery Tax Act of 1981 がまずもって挙げられる。ここで高等教育に対する寄付に影響を与える可能性のあった改正内容を列挙すると次の 5 つである。

第 1 に、連邦所得税率及びキャピタルゲイン課税率の変更である<sup>4</sup>。連邦所得税率は、これまで高所得者層の限界税率が 70%であったのが 50%へと引き下げられ、キャピタルゲイン課税率は、28%であったものが 20%に下げられた。

第 2 に、ファイラー委員会の最終報告書の中で記載されていたとおり、全ての納税者が寄付控除を利用できるようにするため、これまで寄付をしたとしても税金から控除することが出来なかった定額控除（Standard deduction）選択者も、項目別控除（Itemized deduction）選択者と同様に、寄付控除を利用可能とする制度が 5 年間の時限立法として改められた。これは、寄付控除を適用できる対象者を広げることを意味し、個人寄付を増加させることを意図するものであった（Joint Committee of Taxation, 1981, p.49）。

第 3 に、企業が慈善団体に寄付した場合に法人税から控除できる限度額を課税所得の 5%から 10%に引き上げた。これは、企業の大口寄付に対してプラスのインセンティブを与えることを意図するものであった（Joint Committee of Taxation, 1981, p.177）。

第 4 に、企業が大学の理系分野に対して器具や装置などの通常所得資産（Ordinary Income Property）を寄付した場合、一定条件<sup>5</sup>を満たせば控除額を増額する特別な措置がなされた。これは、企業が大学に対して器具装置を寄付することを促進する意図があったと理解できる。

第 5 に、企業の試験研究費の一部に対する税額控除の適用措置がある。これは、企業がある特定の研究<sup>6</sup>に対して資金を支払った場合、それに関連する支出の一部を税額控除の対象とする措置である。

上記の第 3、第 4、第 5 の改正内容にみられるように、1981 年の税制改正においては、企業寄付を促進する意図が明確に表れたものであったといえる。この背景には、1981 年の税制改正の目的の 1 つに国の研究開発を促進させるという目的があったことが挙げられる（Joint Committee of Taxation, 1981, p.19）。特に、1974 年以来、国全体の研究開発支出が増額し続ける一方で、物理学、化学、電気工学のような実験器具を集中して利用する分野において、高等教育機関の支出額の上昇率が理科系の器具のコスト上昇率に追いつていないことが問題視されていた（Joint Committee of Taxation, 1981, p.139）。そのため大学の理系分野において不足している研究器具を補う必要があり、企業が大学に対してそれらを寄付することにインセンティブを与える意図の税改正がなされたと理解できる。よって、レーガン政権の 1981 年の税制改正においては、1970 年代に議論がみられた評価性資産の寄付控除は改正対象とされていない。

1981 年の税制改正の次に寄付控除に関して大幅な改正がなされたのが 1986 年の Tax Reform Act of 1986 である。この税制改正においては、第 1 に、連邦所得税の限界税率が変更され、更に税率が引き下げられた。

第2に、Economic Recovery Tax Act of 1981において定額控除（Standard deduction）選択者も寄付控除を利用可能とすることを定めた制度が5年間の時限立法の期限を迎え、1986年の税制改正では、これを継続しなかった。その結果、1987年以降、定額控除（Standard deduction）選択者は、寄付控除を利用することが出来なくなった。

第3は、評価性資産の寄付控除額の取り扱いについてであり、一部の納税者において、含み益が発生している評価性資産の寄付控除額をその公正市場価格からその取得価格とした（Joint Committee on Taxation, 1987, p.444）。

第4に、Economic Recovery Tax Act of 1981で創設された試験研究費の税額控除における控除幅を縮減する一方、理科系の基礎研究のみならず、社会科学、人文科学の基礎研究に対する寄付も適用することを認めた。

この4つの改正の中で、特に第3の評価性資産の寄付控除の見直しは、1970年代に社会的批判の対象とされながらも長らく米国で維持されてきた公正市場価格での寄付控除を一部の納税者に限って見直したものであり、高等教育機関にとって重要な意味をもつものであったといえる。

米国議会調査局（Congressional Research Service）が1986年9月にまとめた『慈善寄付と1986年の税制改革』（Charitable Contributions and the Tax Reform Act of 1986）というレポートにおいては、この税制改正による寄付への影響を次のように総括して、寄付が停滞することを予想している。

「多くの予想がこの税制改正によって寄付が減少するとしているが、予想される寄付のインセンティブの低下を補うことのできる他の要素は、今のところ全くもって見つけられていない（Zimmerman 1986, p.5）。」

また、このレポートでは、宗教団体への寄付が低所得者層からの寄付が中心であるのに対し、高等教育機関への寄付は主に高所得者層からのものであるということ、評価性資産を寄付することのできる層は高所得者層に集中しているため、高所得者層の方が税制改正に対する反応が大きいことを指摘した後、「それ故、（税制改正は、）文化的事業や高等教育機関に対する寄付の配分を歪ませる（Zimmerman, 1986, p.4）」のものであると分析しており、高等教育機関に大きな影響がでることを示唆している。

この1986年の税制改革で行われた評価性資産の寄付控除に関する改正はその後、クリントン政権時代のOmnibus Reconciliation Act of 1993において見直され、個人・法人とも1年以上保有した評価性資産を寄付した場合、公正市場価格で寄付控除することが再度、認められている（Joint Committee on Taxation, 1993, p.9）。よって、1970年代より「税の公平性」という観点から社会的批判の対象となってきた公正市場価格で評価性資産の寄付控除を認める制度は、1980年代後半から1990年代前半の時期に一部制限されるが、長らく米国において維持されてきたと結論付けられる<sup>7</sup>。

## 5. 結語

本稿では、米国の大学団体の報告書をはじめとする文献資料より、1960年代～70年代の米国高等教育における寄付と税制度の議論を跡付け、その変遷を示してきた。これまでの内容を整理すると、①米国高等教育では1960年代後半に高等教育の規模拡大を背景として「高等教育の質的向上」が要請されると同時に、「将来予測される高等教育財政の危機への対処」という課題が存在し、それらを調整する方策として高等教育関係者の間で寄付に対する関心が高まったこと、②その一方で、寄付控除は1960年代後半から70年代にかけて「大きな政府」を基礎とする福祉国家的政策の「政治思想」からの批判と同時に、「税の公平性」という観点から高所得者を優遇する制度とみなされ、社会的批判の対象となり、評価性資産の寄付控除の在り方について見直しが迫られたこと、③それに対し高等教育関係者及び非営利団体関係者が反論を繰り返すという構図があり、その中で高等教育関係者は米国の高等教育は評価性資産の寄付と遺贈寄付が重要な役割を果たしており、それは税制度を前提とした上に成立していること、また米国高等教育の自律性及び多元性を実現するために「市場」及び「政府」を介した資金ではなく、「寄付」を維持する必要があると反論を展開したこと、④評価性資産の寄付に関しては、公正市場価格で寄付控除を認める制度が1980年代後半から1990年代前半の時期に制限されるが、長らく米国において維持されてきたことを資料より確認した。

以上の議論を踏まえて注目されることは、第1に、米国高等教育において寄付は、政府や市場を介して大学に流れる資金とは異なった性質を持ち、代替え不可能な資金として位置づけられ、米国高等教育の多元性、自律性を特徴づけるものとして捉えられてきたことである。第2に、1970年代の高等教育関係者の反応にみられたように、米国高等教育にあっては、株・土地・建物等の評価性資産の寄付が重要な位置を占めており、それは、その寄付控除を公正市場価格で認めるという税制度を前提とした上に成立していると認識されてきた点である。これは、高等教育機関に対する資産寄付がそれほど一般化されていない我が国において1つの有益な視点を提供してくれるものといえる。

本稿は、大学団体の報告書を主な分析対象として扱っているため、ここで示した内容は、米国高等教育関係者の認識に偏っている可能性があるという点、また、高等教育関係者の利害の多様性を考慮していないという点には十分留意しなければならない。したがって、連邦議会議事録等の政府内の政治力学を把握することのできる資料を通じた寄付控除の変遷過程のより詳細な把握、当時の個別大学の寄付収入の実態の把握、寄付控除の変遷が米国高等教育機関の寄付収入に与えた影響に関する実証分析が必要であり、それらは今後の課題としたい。

### 注

1. この収入項目は、Digest of Education Statistics の Table 351. Current-fund revenue of degree-granting institutions, by source of funds: Selected years, 1919-20 through 1995-96 の項目に基づくものである。
2. 通常所得資産 (Ordinary Income Property) とは、動産及び保有期間1年未満の資産、評価性資産 (Capital Gain Property) とは、保有期間1年以上の資産とされている (IRS, 2008a, p.11)。
3. 評価性資産の寄付控除の見直しのほかに、個人の遺贈寄付の寄付控除限度額の見直し、高所得者

の寄付控除の幅を制限するミニマム税 (Minimum Income Tax) の創設も、当時、高等教育関係者から懸念されている (Council for Financial Aid to Education, 1973, p.5)。

4. 所得控除の場合、限界税率が低くなるほど寄付の税負担まで含めた実質的な価格が上昇し、寄付行動に影響を与える。詳しくは、山内 (2002) を参照されたい。
5. その条件とは、大学に対して企業が寄付した通常所得資産 (ordinary income property) が (1) 寄付者によって製造されたものであること、(2) 完成して2年以内のものであること、(3) それを使用する主体が大学であること、(4) 物理学や生物化学の分野の研究教育の目的で使用される器具や装置であること、(5) 寄付された後に、その資産を大学が他のものと交換或いは換金しないこと、(6) 寄付者が大学より (4) 及び (5) の条件が満たされていることを示す文書を受け取っていることの6つである (Joint Committee on Taxation, 1981, pp.139-140)。
6. ここで対象となっている大学の基礎研究は、商業目的ではない理科学系の基礎研究に対する資金であり、社会科学系、人文科学系の基礎研究に対する資金は、この対象からはずされている。
7. 1980年代から90年代の高等教育に対する寄付控除の特例措置以外の一般的な寄付控除の税制改正については、跡田・前川・末村・大野 (2002)、Lindsey (2003) 等がまとめており、寄付控除の動向を確認するにあたり、それらを参照した。

#### 参考文献

- Association of American Colleges. (1974). *A National Policy for Private Higher Education : The Report of a Task Force of the National Council of Independent Colleges and Universities*.
- Association of American Universities. (1973). *Tax Reform and the Crisis of Financing Higher Education*.
- Bolling, Landrum R. (1970). "Possible Solutions for Financial Crises of The Private Sector of Higher Education". *25th National Conference on Higher Education, Discussion Group 2, Chicago*. American Association for Higher Education.
- Brown, Harold. (1975). "Tax Reform : a Danger to Philanthropy Caltech President Calls Charitable Giving Key to Educational Diversity." *Los Angeles Times, 25 August*.
- Commission on Private Philanthropy and Public Needs. (1975). *Giving in America*.
- Council for Financial Aid to Education. (1973). *Voluntarism, Tax Reform, and Higher Education*.
- Harvey, Sharron W. (1971). "External Funding: Federal and Private." *The Presidents of North Carolina Community Junior Colleges, Sixth Annual Conference*.
- Internal Revenue Service. (2008a). *Publication 526 Charitable Contributions*.
- . (2008b). *Publication 557 Tax-Exempt Status for Your Organization*.
- Joint Committee on Taxation. (1981). *General Explanation of the Economic Recovery Tax Act of 1981*.
- . (1987). *General Explanation of The Tax Reform Act of 1986*.
- . (1993). *Summary of the Revenue Provisions of The Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993*.
- Lindsey, Vada Waters. (2003). "The Charitable Contribution Deduction: A Historical Review and a Look to the Future." *Nebraska Law Review*, vol.81, pp.1056-1096.
- Milius, Peter. (1972). "Democrats Act on Tax Loopholes." *The Washington Post, Times Herald, 1 June*.
- National Association of State Universities and Land Grant Colleges. (1966). *Margin for Excellence : The Role of Voluntary Support in Public Higher Education*.
- . (1969). *Margin for Excellence and Opportunity : The Impact of Private Investment on Public Colleges and Universities*.
- Steinbach, Sheldon. (1975). *Tax Reform 1975: Issues Facing Higher Education*.
- White, Douglas E. (2001). "Why Do People Donate to Charity?" in J.M Greenfield (ed.), *The Nonprofit*

- Handbook : Fund Raising, pp. 347-360, John Wiley & Sons Inc.*
- Zimmerman, Dennis. (1986). *Charitable Contributions and the Tax Reform Act of 1986*. Congressional Research Service the Library of Congress.
- 跡田直澄, 前川聡子, 末村祐子, 大野謙一 (2002). 「非営利セクターと寄付税制」『ファイナンシャル・レビュー』財務省財務総合研究所, vol. 65, pp.74-92.
- 江原武一 (1994). 『現代アメリカの大学 ポスト大衆化をめざして』玉川大学出版.
- 大場淳 (2009). 「日本における高等教育の市場化」『教育学研究』第 76 巻第 2 号, pp.185-196.
- 金子元久 (1999). 「学歴主義社会と市場志向の教育改革」『市場重視の教育改革』(八代尚宏編) 日本経済新聞社, pp.73-96.
- 喜多村和之 (1994). 『現代アメリカ高等教育論—1960 年代から 1990 年代へ—』東信堂.
- 新日本監査法人 (2008). 『諸外国の税制等に関する調査研究事業報告書』平成 19 年度文部科学省諸外国の税制等に関する調査研究事業.
- 中央教育審議会 (2008). 『学士課程教育の構築に向けて (答申)』.
- 増井良啓 (2003). 「寄付控除 —米国における 1970 年代初頭の論争を中心として—」『日税研論集』vol.52, pp.161-181.
- 山内直人 (2002). 『ノンプロフィットエコノミー』日本評論社.
- ルドルフ, F. (2002). 『アメリカ大学史』阿部美哉, 阿部温子訳 玉川大学出版.