

【論 文】

公益法人等におけるみなし寄附金の検討

— 損金算入の可否と帰属年度の問題を中心として —

堺 貴 晴

はじめに

公益法人制度は、明治29年以降、抜本的な見直しは行われず、特別法⁽¹⁾による制度を除き近年に至るまで民法上に規定されているだけであった。そのため、時代の変化に対応した抜本的改革が平成15年から行われ始め、平成20年12月より公益法人改革3法としてスタートした⁽²⁾。

公益法人制度に関する改正の主な点であるみなし寄附金については、従来、収益事業から公益事業や共益事業に支出した金額のうち20%は非課税とされてきたが、平成20年度の公益法人改革では、公益目的事業⁽³⁾へ支出した金額は、みなし寄附金とすることができる（法37⑤）とされた。さらに、収益事業から生じる収益の50%は、公益目的事業財産としなければならなくなり（公益認定法18①四、公益認定法施行規則24）、また、法人税法上、収益事業から生じる収益の50%を限度額として損金に算入することができる（法令73①三イ）こととされた。つまり、収益事業に属する資産のうちから自らの公益目的事業のために充当し、または充当することが確実であると認められるものは、その収益事業に係る寄附金の額とみなされるのである⁽⁴⁾。

ところが、みなし寄附金については、支出した金額と表現されており、「支出」という用語

⁽¹⁾ 社会福祉法による社会福祉法人、私立学校法による学校法人、医療法による医療法人、宗教法人法による宗教法人、特定非営利活動促進法による特定非営利活動法人（通称 NPO 法人）、更生保護事業法による更生保護法人などの法人も公益法人と呼ばれている。

⁽²⁾ 「公益法人制度の抜本的改革に関する方針」（平成15年6月27日閣議決定）、「今後の行政改革の方針」（平成16年12月24日閣議決定）、衆議院行政改革に関する特別委員会（平成18年4月19日）、参議院行政改革に関する特別委員会（平成18年5月25日）を受けて、公益法人制度改革を行うこととされ、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成18年6月2日法律第48号）、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成18年6月2日法律第49号）、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法令の整備等に関する法律（平成18年6月2日法律第50号）の3つが公布され、平成20年12月1日より施行されることとなった。この3つをまとめて「公益法人改革3法」という。

⁽³⁾ 公益目的事業とは、公益社団法人・公益財団法人の根拠法である公益認定法概念であり、学術、技芸、慈善その他の公益に関する公益法人認定法別表各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう（公益認定法2四）。

⁽⁴⁾ みなし寄附金の額をどのような範囲でとらえるかについては、「法人税法上の収益事業及び収益事業以外の事業と公益法人等の収益事業及び収益事業以外の事業との範囲が必ずしも一致せず、公益事業の範囲も各法人制度によって異なることから、法人税法上は便宜的に収益に属する資産のうちから収益事業以外の事業のために支出した金額をみなし寄附金の額としているところです。」（財務省主税局『平成20年度版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、平20）、284頁）とされている。

は法人が外部に金銭等を出す場合に用いられるもので、公益社団法人および公益財団法人（以下、「公益法人等」という。）の内部行為である金銭等の経理上の移管が「支出」という行為であるのかという疑問が生じてくる。

そこで、本論文では、公益法人等の内部行為である経理上の移管という行為が、法人税法第37条第5項にいう「支出した金額」（傍点筆者）という文言に該当するか否か、さらには、「支出」とみることができた場合、どの時点でみなし寄附金として計上できるのかについて検討していく。

1. みなし寄附金の区分経理

公益法人等に対する課税制度は、収益事業課税とされていたが、この場合の収益事業の範囲について、公益目的事業に該当するものは収益事業とはしないものとされた（法令5②一）。この公益目的事業を主として営むことが、公益社団法人・公益財団法人の認定要件であり（公益認定法5①一）、公益目的事業については、その実施に要する適正な費用を償う額を超える収入を得てはならない（公益認定法5①六）とされていることもあり、公益目的事業からは構造上、所得が生じないと考えられるため、この公益目的事業は、収益事業には該当しないと考えられている⁽⁵⁾。また、新しい公益法人制度においては、公益法人等が収益事業を行う場合において、収益事業から生じた収益の50%は公益目的事業財産に繰り入れなければならない（公益認定法18①四）が、公益法人等によっては、公益目的事業の財源確保のために必要がある場合には自発的に50%を超えて繰り入れることができる（公益認定法施行規則26七、八）。

法人税法においては、収益事業に属する資産から公益目的事業のために支出した金額はみなし寄附金として、①所得金額の50%に相当する金額（法令73①三）と②公益目的事業の実施のために必要な金額（法令73の2①）のいずれか多い額を損金算入限度額とすることになる⁽⁶⁾。利益の50%の繰入れは公益認定法の定めによるものであるが、50%を超える繰入れは任意の繰入れであり、みなし寄附金として法人税法の恩典を受けるものである。ただし、みなし寄附金制度は、一般寄附金の損金算入限度額の計算上公益法人等から除かれる法人として、法人税法施行令73条1項3号かつこ書きに記載されている法人税法別表2に掲げる一般社団法人および一般財団法人（非営利型一般社団・一般財団）および財務省令で定められる法人として法人税法施行規則22条の5に掲げられている法人にはみなし寄附金制度は認められていない。

みなし寄附金については、金銭のみならず資産等の繰入れも含まれるので⁽⁷⁾、資産について公益目的事業財産が収益事業に供する財産かの区分経理が必要になる。したがって、法人税法

⁽⁵⁾「公益法人認定法上は、公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えてはならないとの収支相償の基準が適用されます。このため、公益目的事業による収支差額が一時的には生ずる事業年度があるとしても、恒常的には生じ得ない収支構造であることが制度上確保されてるといえます。そこで公益目的事業についてはあらかじめ収益事業の範囲から除外するというものです。」（財務省主税局・前掲注（4）、284頁）とされている。

施行令第6条において、「収益事業から生ずる所得に関する経理と収益事業以外の事業から生ずる所得に関する経理とを区分して行わなければならない」と規定され、収益事業とそれ以外の事業とが区分経理されているものと考えられる。また、この場合の「所得に関する経理」とは、単に収益および費用に関する経理だけではなく、資産および負債に関する経理を含むこととされている（法基通15-2-1）。ただし、1つの資産が収益事業と収益事業以外の事業とに共用されているような場合には、専用面積等が明らかな場合を除き、当該資産をそれぞれの事業ごとに区分することは困難であるから、このような場合は、当該資産を区分経理することなく、当該資産にかかる償却費等の費用の額を合理的に区分して経理すれば足りることとされている（同通達注）。

さらに、法人税基本通達15-1-7（注）においては、「公益法人等のその区分経理をした金額については、法第37条5項《公益法人等のみなし寄附金》の規定の適用がある。」と規定されている。したがって、収益事業から生じた所得を区分経理すれば、収益事業以外の事業のために支出がされたものとみなして、法人税法第37条第5項のみなし寄附金の規定が適用されるということが明らかにされている。

ところが、みなし寄附金については、「公益法人等がその収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額（公益社団法人又は公益財団法人にあっては、その収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業で公益に関する事業として政令で定める事業に該当するもののために支出した金額）は、その収益事業に係る寄附金の額とみなして、第1項の規定を適用する。」（法37⑤）と、その文言上、「支出した金額」と表現され

^⑥ この点について、「公益社団法人・公益財団法人については、公益法人認定法において、公益目的事業の範囲が明確に示され、かつ、収益事業等により得た収益の50%相当額以上を公益目的事業の実施に充てることが義務づけられていること、さらに上記（イ）（公益目的事業から生ずる所得に対しては課税しないこととする－筆者）の公益目的事業非課税の措置によって公益目的事業に係る資産には法人税法上の収益事業に属する資産が含まれていることから、みなし寄附金の額の範囲については、公益目的事業のために支出した金額に特定する」こととされ、さらに「公益社団法人・公益財団法人については、公益目的事業には収支相償の基準が適用されるため、公益目的事業による収益だけではその実施のための資金が不足すると見込まれること、その不足額については適正に算定すること、また、公益目的事業に繰り入れるべき収益事業等の収益の50%相当額の財産はもちろんのこと、それ以外であっても公益目的事業財産としたものは公益目的事業のために使用し、又は処分することとされていること、さらには、遊休財産についての保有制限が課せられ、事実上、一定期限までに使用し、又は処分することが義務づけられることとなることから、無制限に内部留保しておくことはできないこととされています。そこで、このような制度上の義務づけを前提として、みなし寄附金の額のうち公益目的事業の実施のために必要な金額として算定された額（以下『公益法人特別限度額』といいます。）までの損金算入を認める、いわゆる実額ベースでの限度額が設けられました。」とされている（財務省主税局・前掲注（4）、284-285頁）。

この寄附金の損金算入限度額において重要なのは「②公益目的事業の実施のために必要な金額」であり、仮に収益事業の所得金額が100であるところ、100を公益目的事業に支出し、この100が公益目的事業のために充当されれば、その全額が損金算入されるので、収益事業における課税所得金額はゼロということになる（武田昌輔「新公益法人における社団・財団法人に対するみなし寄附金」『月刊公益法人』第39巻第3号、22-23頁）。

^⑦ 収益事業からの利益を実物資産で繰り入れる場合には、繰入時の実物資産の帳簿価額に相当する額が収益事業の資産から公益目的財産となり、同額を支出して、当該実物資産を取得するものとみなす（公益認定法18五、公益認定法施行規則26七）。

ているところから、外部に対して支出しなければ同項の要件を満たさないのではないかという問題が生じてくる⁽⁸⁾。

そこで、現実に支出しなければみなし寄附金に該当しないのか検討していく。

2. 寄附金の損金算入

寄附金は、原則として企業の経営上の必要性から支出されるものであるから、課税上も費用性を認めて損金算入することとしている⁽⁹⁾。しかし、その寄附金が企業の収益を生み出すのに必要な費用といえるかどうかを判定することは困難である。もし、それが事業に関連を有しない場合は、利益処分の性質をもつと考えるべきである⁽¹⁰⁾。企業の支出した寄附金のうちどれだけが費用の性質を持ち、どれだけが利益処分の性質を持つかを客観的に判定することは困難であることから、法人税法上、一定の画一的基準によって、寄附金のうちその範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金の額に算入しないこととしている(法37①)。

法人税法上、寄附金として扱われるものは、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産または経済的な利益の贈与または無償の供与をした場合、その金銭の額または金銭以外の資産の贈与の時における価額あるいは経済的利益のその供与の時における価額をいう(法37⑦)。この規定からすると、法人税法においては贈与または無償の供与として行われた財産的給付のうち、法人の事業遂行と直接関係ないものを寄附金と捉えていると考えることができる。寄附金の額の計算については、原則として現実の現金の支出を伴わなければならない⁽¹¹⁾、法人が未払いの寄附金を未払金として計上した場合、寄附金の額の計算において、現実にその金銭等を支出するまでは寄附金として取り扱われない(法令78)。また、寄附金を支払うための手形振出も、現実の支出に該当しない(法基通9-4-2の4)。これに対し、仮払金で経理した寄附金は、現実に支払った事業年度において支出したものと寄附金に該当する(法基通9-4-2の3)。このように、寄附金の計上時期は、原則として現実に支出した時点とされている。つまり、損金算入が認められている寄附金は、「支出した寄附金の額」に限られている(法37①)。

一方、公益に役立つような寄附を奨励するための措置として、国等に対する寄附金および指定寄附金については、それが費用の性質を持つかどうか関係なしに、その全額が損金に算入される(法37③)。ただし、公益法人等は、その収益事業に属する資産のうちから、その収益事

⁽⁸⁾ 朝長英樹・鈴木修『精説公益法人の税務』(公益法人協会、2008)、170頁、中田ちず子『非営利法人の税務と会計』(大蔵財務協会、2007)、429頁。

⁽⁹⁾ 武田昌輔『〔新訂版〕詳解公益法人課税』(全国公益法人協会、平12)、274頁。

⁽¹⁰⁾ 金子宏『租税法〔第17版〕』(弘文堂、平24)、333頁。

⁽¹¹⁾ 武田・前掲注(9)、286頁。また、金子氏は、「寄附金といえるためには、相手方への金銭等の給付または供与が必要」(金子・前掲注(10)、333頁)であると述べている。

業以外の事業のために支出した金額が、その収益事業にかかる寄附金の額とみなされる。公益法人等がその本来の目的事業のほかに営利的な事業を行うのは、その本来の目的事業を行うために要する資金を得るための一手段であり、収益事業により獲得した利益を本来の目的事業に使用することは当然あり得ることである⁽¹²⁾。この場合、収益事業以外の事業のために支出するとは、公益法人等の外部に対してのみに限定されない。すなわち、法人税基本通達15-1-7（注）において、「公益法人等（人格のない社団並びに非営利型法人及び規則第22条の4各号に掲げる法人を除く。）のその区分経理をした金額については、法第37条5項《公益法人等のみなし寄附金》の規定の適用がある。」ことから、内部においても、収益事業の資金等を収益事業以外の事業に属する資産として区分経理した場合には、みなし寄附金として取り扱われるのである。

ところが、区分経理をしている場合にも、どの時点を「支出」したとみることができるか法令上明らかなではないため、損金算入の時期の問題が生じてくる。そこで、損金算入の時期について明らかにしたい。

3. 収益事業の所得計算とみなし寄附金の損金算入時期

公益法人等は、公益目的事業比率⁽¹³⁾を達成する範囲内で収益事業を行うことが可能であるが、これは本来の公益目的事業を行うための資金を獲得するためであり、収益事業から生じる資金は本来の公益目的事業に充当されることが予定され、収益事業に属する資産のうちから公益目的事業のために支出した金額については、その収益事業にかかる寄附金とみなされ、収益事業から生じる利益の50%相当額以上を公益目的事業に使用しなければならないことが義務づけられた（公益認定法18①四、公益認定法施行規則24）。また、法人税法上も、収益事業から生じる収益の50%は、みなし寄附金とされた（法令73①三イ）。

ところが、収益事業と収益事業以外の事業の双方を行う場合には、法人税法上、収益事業に係る所得は基本的には一般の営利法人と同様の方法により計算されるので、それぞれに属する計算領域を正しく区分しなければ収益事業から生じる所得を正しく計算することができない。そこで、収益事業を行う公益法人等について、収益事業から生じる所得に関する経理と収益事業以外の事業から生じる所得に関する経理とを区別しなければならないと定められている（法令6）。なお、収益事業から生ずる所得を正しく把握するためには、収益と費用だけを区分経理

⁽¹²⁾ 「戦後の急激な物価騰貴のため、多くの公益法人は従来程度の収入を得ていたのでは本来の公益事業遂行の資金を賄うことが困難となったので、従来営利的事業を行わず、もっぱら一般の寄附金等によって事業を行っていた公益法人も新たに営利的事業を行うこととなり、また従来からの営利的事業も拡張する傾向が顕著になってきた。元来公益法人が営利的事業を行うのは、その本来の目的たる公益事業を遂行する上のやむを得ない手段」（雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿』（国税庁、昭30）、266頁）であるとされている。

⁽¹³⁾ 公益目的事業比率とは、公益法人が「公益目的事業を行うことを主たる目的とするものであること」（公益認定法5①）から、公益法人の活動全体における公益目的事業活動の割合がその費用額において50%以上であることを求めるもの（公益認定法5⑧、15）である。

すれば足りるように思えるが、法人税法の所得計算は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されることを求めている（法22④）ので、正規の簿記の原則に従えば、収益および費用だけではなく、その借方科目または貸方科目として発生する資産および負債についても同様に区分することが自然な形なのである。これらの計算は、収益事業の収支を明らかにしておく必要があることから、公益法人等の会計は公益目的事業から区分して各収益事業ごとに経理することとしている（公益認定法19）。

公益目的事業の実施に必要な金額として算出した金額（以下、「公益法人特別限度額」という。）は、公益目的事業の実施に係る費用の額から収益の額を控除して算出された金額、すなわち収益事業から資金等を繰り入れなければ公益目的事業を実施するために不足する金額を公益目的事業の実施のために必要な金額として算出することとされている（法規22の5①）。公益法人特別限度額が所得金額の50%相当額を超えるときは、公益法人特別限度額に相当する金額を損金算入することができる特例制度が創設された（法令73の2①）。本特例制度を適用する場合には、確定申告書に公益法人特別限度額およびその計算に関する明細を記載することとされ（法令73の2②）、本特例制度を適用しない場合の寄附金限度額は、所得金額の50%相当額とされる（法令73①三イ）。

公益目的事業のために支出した金額については、その収益事業にかかる寄附金とみなされ、確定申告書に公益法人特別限度額およびその計算に関する明細を記載すれば、収益事業から生じる利益の50%相当額以上を損金に算入することができる。また、法人税基本通達15-1-7（注）の取り扱いについては、公益法人等自らがその確定した決算に基づき区分経理をすることが前提となっている⁽¹⁴⁾。

以上のことから、法人税法第37条第5項の規定では、その文言上「収益事業以外の事業のために支出した金額」（傍点筆者）と表現され、単に区分経理をしただけでは「支出した金額」に当たらないのであって、現実には外部に対して支出しなければ同項の要件を満たさないのではないかと考えられてきたが、収益事業から生じる所得に関する経理と収益事業以外の事業から生じる所得に関する経理とを区別し、収益事業から生じた資金を公益目的事業に属する資産として区分経理をしたときは、外部に支出したかどうかにかかわらず、現実の支出を伴わない内部行為であっても支出したものとみなしてみなし寄附金に該当するのである。なお、みなし寄附金の損金算入時期については、収益事業から生じる利益が確定し、その50%相当額が経理できる時点、すなわち、決算調整項目として損金計上することができると考えられる。

4. 資本の元入れとみなし寄附金の関係

公益法人等が収益事業を営む場合、収益事業から収益事業以外の事業へ金銭等を支出し、ま

⁽¹⁴⁾ 有安正雄・坂元左・渡辺淑夫監修『逐条詳解法人関係通達総覧〔加除式〕』（第一法規）、396頁。

たは資産の区分経理を行った場合には、その支出等をした金額については、これを元入金の返還とみるか、法人税法第37条第5項の規定を受けるみなし寄附金とみるかという問題があるので、元入金とみなし寄附金の関係についても留意しておく必要がある。

平成20年度税制改正以前において、「収益事業を開始した日において収益事業に属するものとして区分された資産の額から外部負債の額を控除した残額は、資本の元入額とする。」（旧法基通15-2-3）という規定があった。すなわち、収益事業の正味財産額は資本の元入額とされていた。さらに、「その後において、収益事業以外の事業から収益事業に支出された金銭その他の資産の額についても、同様とする。」（旧法基通15-2-3）との規定があり、公益法人等が事業開始以後、追加して収益事業以外の事業から収益事業に支出した金銭等についても資本の元入額とされていた。

ところが、平成20年度の税制改正により、一般社団法人、一般財団法人および医療法人について、法人格の同一性を保持したまま全所得課税の普通法人から収益事業課税の公益法人等に移行する場合や、収益事業課税の公益法人等から全所得課税の普通法人に移行する場合の取扱いに対応して、法人税基本通達15-2-3が「収益事業を開始した日において、令第6条《収益事業を行う法人の経理の区分》の規定により収益事業以外の事業に属する資産及び外部負債につき収益事業に属するものとして区分経理した場合における当該資産の額の合計額から当該外部負債の合計額を減額した金額を元入金として経理したとしても、当該金額は、資本金等の額及び利益積立金額のいずれにも該当しないことに留意する。」と改められた。

この規定により、元金は資本金等の額および利益積立金額のいずれにも該当しないこととされるので、負債とする以外には処理しようがないことになる。

これに対し、公益法人等が収益事業を営む場合、収益事業から収益事業以外の事業へ金銭等を支出し、または資産の区分経理を行った場合には、その支出等をした金額については、これを元入金の返還とみるか、法人税法第37条第5項の規定を受けるみなし寄附金とみるかという問題がある。まず、元入金の返還とみる場合においては、元入れ残高に達するまでは元入金の返還とし、それを超える部分についてみなし寄附金とし、一方、みなし寄附金とみる場合においては、収益事業以外の事業のために支出した金額は、その収益事業にかかる寄附金の額とみなされる（法37⑤）ことにより、収益事業から収益事業以外の事業へ支出等をした金額については、常に優先的にみなし寄附金の規定を適用するという2つの考え方がある。

この考え方については、法人税基本通達15-1-7（注）において、「公益法人等のその区分経理をした金額については、法第37条5項《公益法人等のみなし寄附金》の規定の適用がある。」ということから、区分経理を行った場合、公益法人等がその収益事業における経理上、元入金の返還とみるか、みなし寄附金としてみるかを問わず、優先的に法人税法第37条第5項のみなし寄附金の規定を適用することが明らかにされている。

なお、法人税基本通達15-2-4本文において、その収益事業に属する金銭その他の資産について収益事業以外の事業に属するものとして区分経理した場合に、その一方において、収益

事業以外の事業から収益事業へその金銭等の額に見合う金額に相当する元入れがあったものとして経理するなど、実質的に収益事業から収益事業以外の事業への金銭等の支出がなかったと認められる場合には、その区分経理をした金額についてはみなし寄附金の適用がないことを明らかにされている。これは、法人税基本通達15-1-7において、収益事業から収益事業以外の事業への資産の区分経理について優先的にみなし寄附金の規定を適用することを明らかにしたこととの関連上、収益事業と収益事業以外の事業との間における単なる資産の入れ替えについて、みなし寄附金の規定が悪用されることを防止するための取り扱いを明示したものである。

おわりに

公益法人等が、その本来の公益目的事業を行うために必要な資金を獲得する手段として、収益事業を行うことがある。従来、この収益事業に属する資産のうちから、公益法人等が収益事業以外の事業のために支出した金額については、その収益事業に係る寄附金の額とみなして、損金算入限度額の範囲に限り、損金算入を認めるみなし寄附金制度が採用されてきたが、公益法人制度改革のもとでは、公益性が認定された公益社団法人、公益財団法人について、公益目的事業へ支出した金額を寄附金とみなすこととされた。ところが、公益目的事業へ支出した金額については、公益法人等の内部行為である金銭等の経理上の移管であるため、「支出した」という行為が行われるのかということから、損金算入の可否と支出の時期について検討してきた。

公益目的事業へ支出した金額については、収益事業から生じる利益の50%相当額を繰り入れなければならないが、この金額については、税引前純利益計算後でなければ求めることができない。そこで、収益事業から生ずる所得を正しく把握するため「所得に関する経理」規定があり、また、法人税基本通達15-1-7（注）の取り扱いについては、公益法人等自らがその確定した決算に基づき区分経理をすることが前提となっている。これらの規定から考えると、収益事業から生じる利益が確定する決算時にみなし寄附金として損金算入することが妥当である。

参考文献

- 阿部雪子「公益法人と寄附金税制」『税研』第24巻第2号
有安正雄・坂元左・渡辺淑夫監修『逐条詳解法人関係通達総覧〔加除式〕』（第一法規）
占部裕典「公益法人税制の動向」『租税法研究』第35号
太田達男「公益法人制度改革の概要と今後の課題」『税研』第24巻第2号
金子 宏『租税法〔第17版〕』（弘文堂、平24）
公益法人実務研究会『一般公益社団・財団法人の実務〔加除式〕』（新日本法規）
財務省主税局『平成20年度版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、平20）
武昌昌輔『〔新訂版〕詳解公益法人課税』（全国公益法人協会、平12）
武昌昌輔「新公益法人における社団・財団法人に対するみなし寄附金」『月刊公益法人』第39巻第3号

- 武田昌輔編『DHC 会社税務釈義〔加除式〕』（第一法規）
- 谷口勝司編『法人税基本通達逐条解説〔二訂版〕』（税務研究会出版局、平14）
- 朝長英樹・鈴木修『精説公益法人の税務』（公益法人協会、2008）
- 中田ちず子『非営利法人の税務と会計』（大蔵財務協会、2007）
- 水野忠恒「公益法人制度改革と税制改正」『税研』第24巻第2号
- 森文人編『法人税基本通達逐条解説〔六訂版〕』（税務研究会出版局、平23）
- 雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿』（国税庁、昭30）
- 財務省「平成20年度税制改正の大綱」
- http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/zei001.pdf