

## 〔論 説〕

# 消費税の課税事業者を巡る問題について

林 隆 一

## I はじめに

消費税が平成元年4月に導入されてからすでに20年以上経過し、消費税は定着したといわれているが、消費税はこれまでの個別間接税とは違い、原則としてすべての物品とサービスの消費に「広くうすく」課税することを目的とするもので<sup>(1)</sup> 多段階の取引について課税する附加価値税の性格をもつ間接税である。大型の間接税といわれる一般消費税が初めて導入されることに際し、国民の間で円滑に受け入れられるために、特にそれまで消費税創設に反対していた中小事業者に特段に配慮した特例措置<sup>(2)</sup> を設けて提案された。

導入当初から消費者やマスコミ等を通じて益税、高めの免税点制度、簡易課税などの問題点が指摘され続けてきた。所得税や法人税とは違い消費税は誰もが消費の都度負担することから、とりわけ消費者にとって身近な税であるため、消費者の負担した消費税が国庫にすべて納入されないという不満が常に新聞紙上を賑わせ、消費者の不満に応える形で数次の改正を経て今日に至っている。

昨今では、財政赤字で身動きがとれない歳入歳出構造の中で、税率アップにより確実に税収が見込める消費税についての議論が税調でも検討課題になるなど常に財政赤字に関連付けて話題となる状況を呈してきた。

平成22年度税制改正では、本来非課税取引である住宅賃貸業を営む者が自

動販売機を利用して消費税の還付を受けるスキームに的を絞った規制をかけたが、今後このような節税策に対して有効な対策が講じることが出来るか否かは予想できない。

また、新聞紙上では、輸出免税制度を利用して架空の輸出取引による消費税の還付を受けた悪質な事例が報道されるなど、消費税の仕組みを悪用した不正な還付請求を行う者が

最近目につき、税務当局はネット取引による消費税課税漏れを監視するだけでなく、消費税の仕組みを悪用する申告についても目を光らせている。

## II 消費税法上の納税義務者

消費税は、事業者を納税義務者（消法5条）、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供を課税の対象（消法2条⑧）とし、消費に対して税の負担を求めることにしている。消費税の課税物件である消費者が行う消費とは、事業者の売上げからみて、供給サイド側により測定している。対価の授受がなされない取引は、消費する側において消費行為がないことから、みなし譲渡（消法4条④）と低額譲渡（消法28条①）に該当しない限り、課税の対象から除外されている。

すべての事業者は、原則として、国内取引に係る消費税の納税義務者（消法5条Ⅰ）となり、事業者とは、法人及び個人事業者（消法2条④）をいい、保税地域から課税貨物を引き取る者は、事業者であるか否かにかかわらず取引にかかる消費税の納税義務者（消法5条Ⅱ）となる。

人格のない社団等は法人とみなされ（消法3条）、事業者となるため納税義務者に含まれるが、国・地方公共団体・公共法人・公益法人等法人税では非課税とされるものについても、消費税ではこれらの法人等に対して非課税とする規定がないため事業者となり納税義務者に該当するが、国と地方公共団体の一般会計は消費税の申告を行うことがない（消法60条⑥、⑦）。

また、基準期間における課税売上高が1000万円以下（以下これを事業者免税点という）である事業者については、納税義務が免除される（消法9条I）が、納税義務の免除については基準期間毎に判定することとなり、1000万円程度の課税売上高の場合には納税義務の有無が交互に訪れるような状態になりかねない場合も生じる恐れがある。

小規模事業者の納税義務の免除は、納税額も僅少で、税収に占める割合も僅かであることから、消費税ための事務負担を軽減する目的のために設けられた制度であるが、小規模事業者であっても課税事業者を選択し納税義務者となることができる（消法9条IV）。

消費税では納税義務が免除される事業者を免税事業者、それ以外の事業者を課税事業者とし、課税事業者に関する諸規定を設けているが、合併・分割・相続があった場合には納税義務の免除の特例が別に設けられており、納税義務の判定について複雑性が増している。

消費税法の条文構成からは、消費者という用語は見当たらず、事業者である納税義務者について規定したことが読み取れる。そのため、消費税の最終負担者となる消費者の法的地位は何ら規定されておらず、源泉所得税を徴収される給与受給者と同様な立場に置かれていることから、消費者は消費税に直接かわる事項について争うことができるとは考えられない。

#### （1）消費者と納税義務～消費者が国内取引に係る消費税の納税義務を負うか～

マンションの2室を賃貸していた原告が、阪神・淡路大震災により賃貸物件を補修せざるを得なくなり、補修工事を行いその際に消費税を支払ったが、この消費税は税務署長の課税処分であるとしてその取り消しを求めて争った。裁判所は、原告が主張する、原告は事業者を介して税務署長との間に権利義務関係については法律上存在しない処分であるとして却下した。神戸地裁平成9年7月14日判決<sup>(3)</sup>は、「消費税法は、納付すべき消費税額の確定手続きについて、申告納税方式によるものとしている」、とし「したがっ

て税務署長の更正処分または決定処分等がなされない限り、申告納税方式においては税務署長の課税処分は存在しない。なお、消費税法は納税義務者たる事業者がその提供する物品やサービスの価格に消費税を転嫁し、転嫁された価格で消費する消費者が最終的に消費税相当額を負担することを予定しているけれども、それは消費税が間接税制度であるためであり、税務署長の何らかの行為により、消費者が消費税の納税義務を負わされるわけではない」と判示した。

この判決では、原告が業者に支払った消費税相当額に問題はなく、消費税課税処分取消しの訴えは、法律上存在しない処分の取消しを求めることは不適法であると裁判所は判断したわけであるが、消費者側からの消費税に対する不服申立てに関しての手続きが閉ざされていることに対して一石を投じる結果となったといえる。

### Ⅲ 事業者免税点と非課税

消費税の導入当初の事業者免税点は、課税売上高が3000万円以下であれば消費税を免除することにし、同時に導入された限界控除制度の影響により、課税売上高が6000万円に達するまでは、消費税が軽減される措置が講じられ、課税売上高が6000万円超であれば消費税は3%（導入時の税率）で乗じた金額をそのまま納税する措置が採用された。しかし、この制度は中小事業者への配慮や事務負担の軽減等という理由から採用されたが、簡易課税制度への批判と相まって益税問題が新聞紙上で取り上げられたため、平成3年度の改正で限界控除制度の適用限度額は6000万円から5000万円に縮小され、平成6年度の改正で廃止となった。

簡易課税制度の適用限度額は当初5億円とされたが、平成3年度改正で4億円に引き下げられ、平成6年度改正で2億円となり、平成15年度改正で5000万円となり順次引き下げが図られたが、同時に事業者免税点も当初の30

## 消費税の課税事業者を巡る問題について

00万円から1000万円に一気に引き下げられ納税義務者の大幅な増加を見込んだ。

### 消費税の課税事業者数の推移

	個人事業者	法人	合計
平成15年度	429,937	1,546,215	1,976,152
平成16年度	406,571	1,613,048	2,019,619
平成17年度	1,565,958	1,991,299	3,557,257
平成18年度	1,532,813	1,983,615	3,516,428
平成19年度	1,454,982	1,968,768	3,423,750
平成20年度	1,419,711	1,975,251	3,376,962

(平成22年度国税庁統計資料より)

上記の表によれば、平成15年度改正により事業者免税点が3000万円から1000万円に引き下げられた結果、平成17年度の申告件数は対前年比で1.7倍となったが、特に個人事業者の申告件数は3.8倍となり大幅に増加、免税点の引き下げが個人事業者に大きな影響を及ぼしたことがわかる。しかし、景気の低迷などの影響により、個人事業者の申告件数は減少傾向を示しており、個人事業者の売上金額等の回復が難しい状況が推察できる。

消費税の非課税取引は消法6条に規定され、別表第1に13項目が限定列挙されている。

消費税の円滑な導入を推進する立場から、政府税制調査会に消費税フォローアップ小委員会が設けられ、平成2年10月30日「消費税の中小企業者の事務負担等に配慮した諸措置に関する基本的考え方」が報告された結果、平成3年度の改正により消費税の逆進性を緩和するとの理由で、新たに、第2種社会福祉事業・助産の費用・埋葬及び火葬・身体障害者用物品・入学金及び授業料等・教科書・住宅の家賃などが加わったが、それ以降、非課税取引は追加されていないが、非課税取引に伴う消費税負担が特に投資的資産である場合には

多額に発生することから、その負担の回避を図る目的で課税事業者を一時的に選択する方法が行われている。

消費税は消費者の消費行為に負担を求めるものであるが、この消費行為は納税義務者である事業者の立場からは資産の譲渡等としてとらえられ、国内取引が課税の対象とされている。資産の譲渡等には、土地や有価証券などの譲渡等など消費にそぐわない取引も含まれることになるが、これら消費になじまないものは、資産の譲渡に該当しても消費税を課税しないため非課税とされている。

また、資産の譲渡等に該当し、消費行為であっても社会福祉事業、医療、教育などに消費税の負担を求めることが国民感情から困難な取引については、社会政策上の配慮から非課税とされている。

非課税は、消費者にとって消費税の負担がなくなることになるが、事業者側では転嫁ができないため、事業者が消費税の最終負担者となり、結果的に税を負担することになる。

非課税取引は、その売上げに消費税が課されないことであり、その反面非課税取引に要した課税仕入れがあっても仕入税額控除の対象とすることができない。非課税取引は、間接税として消費者に転嫁すべき消費税が転嫁されず、事業者の負担となるが、その金額が多額となるような資産の購入があれば企業利益への影響も考えざるを得ないであろう。

## (1) 非課税事業者が課税事業者を選択

### ～自動販売機設置による消費税の仕入税額控除を否認した事例～

不動産貸付業を営むために賃貸アパートを取得した審査請求人は、アパートの敷地内に飲料水の自動販売機を設置し、飲料メーカーから販売手数料を受取り、この手数料が課税売上げになるとして、アパートの取得に要した消費税額を課税仕入れに係る消費税額として、消費税の還付を求める申告を行ったが、原処分庁は賃貸アパートの引渡日の属する課税期間において課税売上げは発生していないとの理由で仕入税額控除を否認し更正処分を行ったため審査請求を

したところ棄却された。

国税不服審判所平成20年7月4日裁決<sup>(4)</sup>では、請求人が同年5月に消費税課税事業者選択届出書及び課税期間を1カ月に短縮する旨の消費税課税期間特例選択届出書を原処分庁に提出して消費税の還付を受けるための手続を行った。

裁決では、自動販売機にかかる販売手数料はその設置場所の提供、電気の供給及び人的役務の提供が一体となった課税資産の譲渡等の対価になるものの、消費税法上は課税資産の譲渡等の時期に関する規定はなく、個人事業者の場合は所得税の所得金額を計算する際の認識基準で把握することになり、その年分に収入すべき金額はその年に収入が確定し、相手方への支払請求が可能になった金額であると指摘している。

販売手数料の毎月の締切日が課税資産の譲渡等の時期になるものの、賃貸アパートを取得した課税期間にはその締切日が到来しておらず、その課税期間の課税売上げにはならないと判断、審査請求を棄却している。

居住用賃貸物件の建物完成時に自販機を設置して課税売上げを発生させ、課税事業者を選択して消費税の還付を受けるスキームがここ10年のほどの間で顕著に表れてきている。

このような事態を招いているのは、非課税売上げのために要した課税仕入れに係る消費税を控除する仕組みでないため、事業者が消費税を負担することでその金額分だけ利益が減少することになる。このため、事業者はその負担の回避につながる一時的な課税事業者の選択をすることになる。このことは、本来消費税法が予定しなかった還付方法が生じることになり、事実上非課税取引であっても場合によっては消費税の仕組みを利用することが可能となることを意味している。

## (2) 小規模事業者の特例について

課税売上高の3000万円（事業者免税点は平成15年度改正前の規定に

よる)は基準期間ではなく課税期間で判定すべきか否か

法人について、消法9条1項により課税期間である事業年度において消費税の納税義務が免除される場合は、当該事業年度の前々事業年度(基準期間)における課税売上高が3000万円以下であり、かつ同法に別段の定めがない場合である。

ビジネスホテルの経営や管理等営んでいた原告は、X1事業年度を課税期間とする消費税について、課税売上高を3,864万円として申告をした。原告はX3事業年度を課税期間とする消費税について、課税売上高を2,840万円とする申告を行った後、消法9条1項によって納税義務が免除されるとの理由でY税務署長に対し更正の請求を行ったが、Y税務署長は更正すべき理由がないとしたため、原告がこれを不服として争った事件である。

鳥取地裁平成12年5月16日判決<sup>(5)</sup>は、消法2条1項14号において基準期間を課税期間である事業年度の前々事業年度と定めたのは、当該課税期間の当初から事業者が納税義務の免除の有無について確定的な判断をもって取引することが可能となるように、当該課税期間の当初の時点において確実に課税売上高を把握できる前々事業年度を基準期間と定めたものと判示している。

基準期間の課税売上高が3000万円以下となれば、課税期間の課税売上高が例えば3億円であっても納税義務は免除されるのが現行の消費税の規定であり、3億円が課税売上げとなれば、その翌々課税期間は課税事業者となり消費税の納税義務が発生する。このように、基準期間と課税期間について課税売上げが大幅に違う場合に納税義務が免除されることは、消費者からみると違和感を生じるに違いない。消費税の納税義務は課税期間の課税売上げでもって判定するとしても申告手続が可能であるとの理由で原告は消費税の納税義務を基準期間ではなく課税期間で判定することを主張したわけであるが、裁判所はこの主張を排斥した。基準期間が消費税の

納税義務を判定させる役割を負っているが、新設法人等の基準期間がない場合でも当初から課税事業者となる特例規定（消法12条の2①）があり、基準期間がなければ消費税の納税義務が確定できないとまでは言えないであろう。

### （3）免税事業者の判定を巡る争い

基準期間における課税売上高が1000万円以下である事業者については、納税義務が免除される（消法9条①）。消費税の特徴として、納税義務の免除の判定は基準期間毎になされるため課税事業者と免税事業者が交互に繰り返される可能性を秘めている。

原告は、免税事業者の行う課税資産の譲渡等についても、消費税が課され、単に納税義務が免除されるにすぎないから、基準期間の課税売上高の計算において、消法9条2項1号、28条1項に従い、売上総額から免税事業者が納付すべき消費税額に相当する額を控除すべきであることは、消費税の転嫁を規定する税制改革法11条が事業者から免税事業者を除外していないことや、公正取引委員会が消費税法の施行に際して免税事業者を含めて消費税額に相当する額を上乗せした価格設定を認めていたことからして、当然に免税事業者の課税売上には消費税相当額が含まれていると考えられる。

その上、免税事業者の課税仕入れについても消費税相当額が含まれているから、免税事業者の課税売上げにおいてもその部分を転嫁する方法で消費税額相当額を上乗せすることは事業者として当然の行為であり、免税事業者の課税売上高の計算について消費税相当額を控除しないとすると課税事業者と計算方法が異なり免税事業者にとって不利な取り扱いとならざるを得ない。また、課税事業者から免税事業者にたとえ変更があった場合などでも価格設定に違いが生じるわけではなく、どちらであっても消費税相当額を転嫁しようとする事は間違いないと考えられる。これを認めないと、同一規模の商売であっても課税事業者と免税事業者が交互に繰り返されることになり、転嫁の趣旨からも反す

る結果を招くことになる」と主張した。

原告の主張に対して、東京地裁平成11年1月29日判決<sup>(6)</sup>は、事業者は、消法9条1項、同条5条の規定により消費税を納める義務があるとされた者のうち、所定の要件を具備した事業者を同条に規定する納税義務者から除外し、同条に規定された課税要件としての納税義務者を限定するものであって、発生した消費税を免除するものではない。消費税の転嫁は、自己に課されるべき消費税額に相当する額を課税資産の譲渡等の相手方に負担させることにほかならず、税制改革法11条も課されない消費税の転嫁を予定するものではなく、免税事業者の行う課税資産の譲渡等に含まれる免税事業者の下における価格の増加分については、これに課される消費税、ひいては転嫁されるべき消費税は存在しない。免税事業者の行った課税資産の譲渡等に課されるべき消費税が存在しない以上、基準期間において免税事業者であった者の売上金額から除外すべき消費税額に相当する額も存在しないといえることができる。

消法9条に規定する免税事業者の制度は、消費税の執行において生ずる種々の納税事務負担コストが相対的に高くつくものと考えられる小規模零細事業者に納税事務負担を軽減する趣旨に出たものであるが、その条文の見出しのみならず同条の趣旨に照らして、消法9条1項は消法5条の規定により「消費税を納める義務」があるとされた者のうち免税事業者に該当する者について「第5条第1項の規定にかかわらず」「消費税を納める義務」を免除するもの、すなわち、消費税法5条に規定された課税要件としての納税義務者の範囲を限定するものであって、発生した消費税を免除するものではないのである。仮に原告の主張するように、免税事業者についても消法4条又は5条によって課されるべき消費税についての納税義務が生じ、消法9条によってこれが免除されるものとすれば、消費税の免税規定（消法7条、8条）又は税額控除（消法30条）と同様、消法9条は消法5条の規定に変更を加えるものではないことになるから、「第5条第1項の規定にかかわらず」との限定も不要となったはずである。

たしかに、「免税」との文言は、納税義務の存在を前提とするといえるが、消

法5条は課税要件としての納税義務者を規定し、その例外規定である消法9条も課税要件としての納税義務者について消法5条の例外を規定したものであり、課されるべき消費税の免除を規定するものではないから、消法9条は、所定の要件を具備した事業者を消法5条に規定する納税義務者をから除外するとの趣旨に解すべきものであると判示した。

したがって、納税義務者の範囲は、消法5条により、「この法律により」との留保の下に広く事業者を含むことを原則とするが、消法9条の規定により限定されているのであって、免税は事業者にも消法5条または4条によって消費税が課された上で消法9条1項によって納税義務が免除されると解すべきものでない。また、免税事業者となるべき事業者が課税事業者を選択することは、将来に向かって（翌課税期間以後）、消法9条1項の規定の規定を適用せず消法5条の適用を受ける申し出を認めたにすぎず、この規定が免税事業者についての納税義務の発生を前提とするものと解することはできない。すなわち、具体的な消費税は、消法9条1項の適用を受けない課税事業者が課税資産の譲渡等をした場合に当該事業者に課されるのである。

原告の主張は、課税物件を規定する消法4条を納税義務者を含む課税関係の成立要件であるとする点及び納税義務者を規定する消法5条の例外規定である消法9条の規定を課されるべき消費税の「免税」と同視する点において、採用することができないと判示した。

まず判決では、消法5条で納税義務者を定め、消法9条1項で5条1項の規定を排除したものであって、それは基準期間で納税義務が判定され、それに従って翌々事業年度では当初から納税義務を負わないことが確定しているのであるから、いったん発生した納税義務を事後的に消滅させるものではないとし、原告の主張する免税とは、いったん発生した納税義務が事後的に消滅するのであるから免税事業者の場合も課されるべき消費税が存在するとのことであるが、

文理解釈からは原告の主張は採用できないとした。

このことは、課税事業者の売上＝本体価格＋消費税額となり、免税事業者の売上＝本体価格を指すものといえるが、消費者は販売価格をみて消費税相当額を区分して本体価格と合わせて支払っているわけではなく、商品またはサービスの値段として支払っており、その中に消費税相当額を負担しているとの意識を持っているのに過ぎない。そこで値引き等がなされた場合、消費者は消費税相当額が値引きされたと判断しても、消費税法では値引き後の価額には消費税相当額は含まれているとして課税売上高を計算することになっている。

もともと商品やサービスの価格の形成は、市場での競争力や経済的な力関係などの要因によって決定され、消費者は事業者が課税事業者か免税事業者であるかは関係なく、商品を購入するのであり、そこには消費税が認識されることはない。

また、課税事業者が免税事業者から課税仕入れを行った場合、上記の判決では免税事業者には課されるべき消費税相当額は存在しないとしているにもかかわらず、消法30条7項の所定の要件を満たせば仕入税額控除が適用されることは判決内容と矛盾することになるが、その点については触れられていない。それにより不動産賃貸業などの業種であれば每期一定の賃貸収入が計上されるが、その金額が1050万円であれば課税事業者と免税事業者を交互に繰り返すことになり、事業者は同一規模の事業について消費税額相当額が含まれるか否かとなるケースでは混乱することになり、大いに疑問が生じるところである。

#### **(4) 基準期間のない新設法人の納税義務の免除の特例について**

消費税法は、事業者が国内において行った課税資産の譲渡等については消費税法の規定により消費税の納税義務を明確にしているが、消法9条1項でその納税義務の免除を規定している。しかし、消法12条の2では、その事業年度の基準期間のない新設法人のうち、事業年度開始の日において資本または出資の金額が1000万円以上の場合には納税義務の免除を認めていない。

## 消費税の課税事業者を巡る問題について

原告は平成9年4月10日資本金1000万円で設立された株式会社である。原告は同年11月7日「消費税の新設法人に該当する届出書」及び「消費税簡易課税制度選択届出書」を所轄税務署に対して提出したが、簡易課税制度選択届出書の適用開始課税期間は平成9年4月10日から平成10年2月28日までと記載されていた。

原告は上記課税期間に係る消費税申告において、課税売上が2億円を超えるため本則課税による計算を行って申告書を提出したが、簡易課税で申告すべきであるとして更正処分を受けたため、新設法人に対する消費税の課税根拠について訴えを提起した。

東京地裁平成12年12月27日判決<sup>(7)</sup>は、新設法人であっても子会社のように設立当初の事業年度から多額の売上が見込まれる法人もあり、基準期間がないという理由で新設法人を免税事業者とすることは、小規模零細事業者の事務負担を考慮した免税事業者制度の趣旨に反することになり、その根拠として消法12条の2で一定規模以上の新設法人の納税義務を免除しない規定を設けていると判示して、原告の主張を排斥した。

この事件では、原告は設立第1期に多額の投資が生じたため、簡易課税による申告では不利だと判断して本則課税による申告を行ったのであるが、消費税に対する判断ミスが簡易課税制度の採用となり、申告時に申告方法を変更したことが認められなかったわけである。

安易な簡易課税制度の選択は、時として消費税の納税において事業者の負担を結果的に増すということになり、消費税の申告方法の選択について慎重な判断が必要である。

## IV 課税事業者をめぐる問題点と今後の課題

消費税の納税義務をめぐる問題点についてふれてきたが、本来消費税は物品やサービスに対して「広くうすく」課税する目的で導入され消費税の定着を図

り、導入時には、事業者である中小零細事業者への配慮が強調され、消費税の負担に関しては少しでも負担を軽くする内容で規定された。

しかし、事例で紹介したように納税義務をめぐる判決では、課税売上高を算定する方法が課税事業者と免税事業者では異なるとの判断が示されており、小規模事業者には転嫁すべき消費税は存在しないとされているが、国内経済取引の各段階で転嫁されている消費税の実態からすれば、納得のできないものとなっているし、その矛盾に対して全く触れていないことは残念である。

また、最近では、輸出免税を利用した消費税の不正還付の事例が増えてきており<sup>(8)</sup>、不況等で資金繰りに窮した企業がこの制度を悪用して何億円もの消費税の不正還付を受けた事例が新聞報道されている。詐欺的まがいの手法が消費税の還付制度に目をつけた結果ではあるが、所得税や法人税であれば納税した金額の還付が欠損等の理由で行うことができるが、消費税の還付制度は納税をしなくても多額の消費税の還付が受けられることになり、このように不正還付に対して税務署は窓口での対応を慎重にすべきであり、還付に至る調査をもっと慎重に行う必要があると考えられる。

悪質な不正還付とまではいかないまでも、自動販売機を設置して課税事業者を選択した結果建物等に支払った消費税の還付を受けるスキームは、もう10年以上前から行われてきたにもかかわらず、課税庁では有効な手立てをこれまで講じておらず、昨年会計検査院に指摘されて、その歯止め策を平成22年度改正で対応するという姿勢は非難されても仕方ないことである。不正還付やそれに類似した申告について今後は迅速な対応が望まれる。

## V おわりに

今後は課税事業者の選択について従来の届出制から承認制に変えるべきなのか、また、一度選択すれば免税事業者に戻る期間を制限することなどが考えられる。いずれにしても導入から20年以上経過した現在において、消費税の納

## 消費税の課税事業者を巡る問題について

税義務に関する規定の再考が求められているといっても過言ではない。

### 注

- (1) 金子宏「租税法（第15版）」弘文堂 2010 577頁
- (2) 水野忠恒「租税法（第2版）」有斐閣 2050 678頁
- (3) 税資228号35頁
- (4) 速報税理 2090 8/11 10頁
- (5) TAINS Z247-8653
- (6) TAINS Z240-8332
- (7) TAIHS Z249-8810

### 参考文献

- 三木義一・金子恵美子「消費税・平成22年度版」清文社2010  
田中 治「消費税をめぐる判例動向とその問題点」税法学557号221頁清文社  
三浦道隆「消費税法の解釈と実務 増補改訂版」大蔵財務協会2003