



付加価値税におけるインボイス

玉岡, 雅之

(Citation)

国民経済雑誌, 211(3):35-47

(Issue Date)

2015-03

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/81009246>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/81009246>



付加価値税におけるインボイス

玉 岡 雅 之

国民経済雑誌 第 211 卷 第 3 号 抜刷

平成 27 年 3 月

付加価値税におけるインボイス^{*}

玉 岡 雅 之

税額控除法の付加価値税制の円滑な運用のためにはインボイスの採用が必須であると考えられてきたと同時に、日本を除くすべての国で何らかの形のインボイスが導入されている。複数税率を採用するときにはインボイスがないと正確な税額の計算や税額の円滑な転嫁ができないと思われる。本稿ではこれらの通念が根拠薄弱であることを示し、インボイスを何のためにどのように用いるかを明確にしないと、導入・運用のための費用ばかりがかかり、今後付加価値税ならびにそれに付随するインボイスを導入しようとしている国にとってインボイスを用いないという選択肢もあり得ることを示す。

キーワード 付加価値税，インボイス，税額控除法，複数税率，消費税

は じ め に

現在世界の多くの国で用いられている付加価値税の原型（税額控除法のもの）が登場して60年が経過した。税額控除法の付加価値税はそれが最初に用いられてきた現 EU 諸国で税額計算のためにインボイスを用いたことから、税額控除法の付加価値税とインボイスはワンセットで考えられることになった。付加価値税制においてインボイスが必須かどうかは疑問視されることはなく、当然のように用いられてきた。付加価値税におけるインボイスについての通念は以下の通りである。

- （その1）正確な税額の計算のためには必須である
- （その2）複数税率を用いる場合は必須である
- （その3）脱税を防ぐことができる

これらの通念はおよそ通念一般がそうであるように疑問視されることすらなく、付加価値税制を円滑に運用するためにはインボイスは必要不可欠であると当然のように考えられてきた。

本稿ではこれらの通念がいかに間違っているかを、インボイス使用のこれまでの歴史や経

験，さらには付加価値税の理論を通して明らかにすることが目的である。

本稿の構成は以下の通りである。第1節でインボイスとはそもそも何か、備えるべき要件は何か、どのような種類のものがあるかについて概観する。第2節でインボイス利用の先進国であり様々な形態のインボイスを運用している EU におけるインボイス利用の歴史についてみる。第3節でインボイスのもっている意味を納税義務者、税務当局双方の観点から眺める。第4節で上で挙げた通念の批判的検討を行い、第5節で日本の消費税制度におけるインボイスの行方について展望を述べる。

1 インボイスとは何か

インボイス、しかも付加価値税額算定用に使われるインボイスの定義については実は定まったものはない。EU で公式的に使われている説明に従えば、¹⁾「課税事業者が仕入れに含まれている税額を控除するために必要な書類」ということになり、どのような書類であるとか、どのような要件をその書類に備えるべきであるとかは定義からは分からない。ただ多様な形式でインボイスと呼ばれて用いられてきたことだけは事実で、多様な形式というところからインボイスの存在そのものが EU においては円滑な付加価値税制の運用に対して阻害要因になってきたことも事実である。

インボイスの備える要件として前掲 EU 文書によると以下の11項目が挙げられている。

1. the date of issue (発行日)
2. a sequential number that uniquely identifies the invoice (インボイスを識別する連続する番号)
3. the supplier's VAT identification number (供給者課税事業者番号)
4. the customer's VAT identification number (only when the customer is liable to pay the tax on the supply) (顧客課税事業者番号)
5. the supplier's full name and address (供給者の名前と住所)
6. the customer's full name and address (顧客の名前と住所)
7. a description of the quantity and nature of the goods supplied or services rendered (財やサービスの名前と数量)
8. the date of the supply or payment (if different from the date of supply) (供給日もしくは支払日)
9. the VAT rate applied (付加価値税率)
10. the VAT amount payable (支払い付加価値税額)
11. a break-down of the VAT amount payable per VAT rate or exemption; the unit price of the

goods or services exclusive of tax, discounts or rebates (unless included in the unit price) (付加価値税率や免税物品ごとの支払い付加価値税額, 税抜きの財・サービス価格, 割引額)

説明を特に要する項目について触れておく。課税事業者番号について、通常インボイスは財・サービスを販売する事業者が発行することになっているが、4はその例外である。例えば、供給事業者が非常に零細な事業者の場合、インボイスの発行事務が実務上できないようなときに、購入事業者側でインボイスを代わりに発行することが認められている。売る側ではなく、買う側がインボイスを発行することから self-billing invoice と呼ばれているものである。

このような11項目の要件を備えたインボイスは原則として発行する頻度は取引ごとになっている。ところが、取引ごとに発行すると一課税事業者についてもインボイスの発行枚数が増え、後に述べる保管義務との関係で非常に手間やコストがかかるので、国によってはある程度まとめた単位でインボイスを発行してもよいことにしている。まとめて発行するインボイスのことを summary invoice と呼んでいる。今後の日本の消費税制度におけるインボイスを考えると非常に重要な概念である。

2 EU におけるインボイス利用の歴史

現在世界中で用いられている付加価値税は若干の例外を除いて税額控除法を用いて税額の計算がなされている。²⁾ また税額控除法を用いている国のほぼすべてと言ってよいほど、インボイスを用いて税額控除の認定を行っている。税額控除法を採用しながらインボイスを用いていないのが日本の消費税制度である。これらのことから税額控除法とインボイスはペアで考えられているが、税額控除法の付加価値税制の運用にインボイスの使用は必須ではない。³⁾

インボイスの使用が付加価値税制を運用する際に必須であると考えられてきたのは、インボイス利用の先進国である EU で税額控除法の付加価値税がインボイスとともに用いられてきたからであり、1980年代以降、世界各国を席卷するように付加価値税が導入された際にもインボイスは当然のように用いられてきたからである。

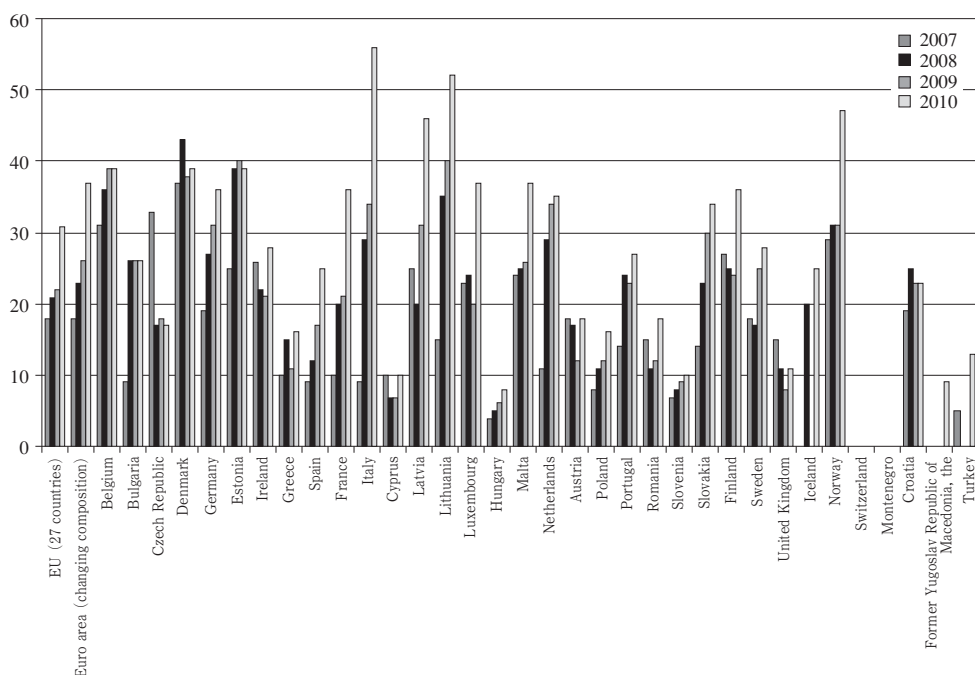
インボイス利用の歴史は大変長いものの、インボイスの様式やその取り扱いについて EU で共通の決まりはなく、そのこと自体が域内取引を阻害しているとの問題意識から2001年にインボイスについての初めての指令「付加価値税インボイスに関する第一次指令, First Directive on VAT Invoicing (Council Directive 2001/115/EC)」が出されることとなった。21世紀になってやっとインボイスそのものの利用について指令が出たのは当時勃興しつつあった電子インボイスの利用についても一定の位置づけをする必要が出たからである。この第一次指令ではインボイスにおける記載内容や保存義務などについてこれまで共通のルールがなかつ

たことに対してルール作りを始めることや、これまで国によっては使用が禁じられていた、あるいは紙ベースのインボイスとの併用が義務づけられていた電子インボイスの取り扱いについて言及がなされた。

その後、電子インボイスが徐々に用いられ始めたことに伴い、2010年に「付加価値税インボイスに関する第二次指令、Second Directive on VAT Invoicing (Council Directive 2010/45/EU)」が出されることになった。この指令は2006年の「付加価値税共通システムについての指令、(VAT Directive 2006/112/EC)」で電子インボイスの使用を促進することが明記されたことを受けたもので、紙ベースのインボイスと電子インボイスを等しく取り扱うことが決められ、2013年1月より実施することとなった。

図1は原稿執筆時点で入手できる最新のEurostatより作成したEU諸国における電子インボイスの利用実態を示している。EU27か国では2007年の電子インボイス利用率（全企業に占める電子インボイスを用いている企業の割合）が18%であったのが、2010年には31%になっている。イタリアでは同期間に9%から56%へと増えており、半分以上の企業が電子インボイスを用いているが、電子インボイスの定義が各国によって異なっており、56%の数字がそのまま高いというわけではないが、同じ定義の各国において利用率が着実に上昇していることが分かる。

図1 EUにおける電子インボイス利用の実態



出所：Eurostat より筆者作成

3 インボイスを用いた税額の計算

インボイスを用いると付加価値税納税義務額が正確に計算できる、特に複数税率を採用しているときにはインボイスは税額の正確な計算に不可欠であるというのが冒頭で述べた通念である。この通念が合っているかどうか、間違っているかどうかについては通念であるがゆえに検証されたこともないが、本節では正確な税額の計算という観点からインボイスの果たす役割を眺め直したい。

およそ税額の計算は2つの主体にとって意味のあることである。1つは納税義務者、もう1つは税務当局である。ただし、2つの主体にとっての税額の計算のもつ意味は異なる。納税義務者にとっては納税義務額である付加価値税額を算定するのが目的であるのに対して、税務当局にとっては納税義務者によって算出された納税義務額が間違っていないかを確認するのが目的であり、間違っていないという場合、算出された税額が過大であったり過少であったりしないということを意味している。問題はインボイスを活用することによって、これら2つの目的の達成ができるかどうかということにある。

3.1 納税義務者におけるインボイス

付加価値税の納税義務者のほとんどは同時に法人税や所得税の納税者でもあるので、通常の帳簿や大企業では電算システムを用いて企業間の取引を記録している。付加価値税の納税義務額も電算システムを用いている場合は簡単に計算でき、インボイスをみながら計算しているわけではない。数多くの法人電子申告システムが利用されている実態から明らかである。もちろん電子インボイス⁴⁾と企業の納税電算システムが連動している場合は、個々のインボイスの情報に基づき納税額が計算されるが、インボイスの情報がなくとも税額自体は計算が可能である⁵⁾。

3.2で述べるようにインボイスの利用は正確な税額の把握に十分寄与しているとは言い難いが、その反面で納税義務者側に多大なるコストをかけていることは事実である。PricewaterhouseCoopers (2013) によるとヨーロッパ30か国のうち、付加価値税納税の申告の際にインボイスや他の必要書類の提出が義務づけられている国(14か国)の付加価値税申告に必要な時間が158時間であるのに対して、義務づけられていない国(16か国)は76時間となっており、インボイスの提出についてその必要のない国の倍以上の時間がかけられていることが分かる。もちろん提出の必要のない国であっても、インボイスの発行、管理に相應の時間をかけているので、そもそもインボイスを発行する必要のない付加価値税制と比べるとコストがかかっているのは否めない。

3.2 税務当局におけるインボイス

税務当局自体はインボイスを直接扱うことはなく、従って個々の納税義務事業者の提出された納税額について個別にチェックできるわけではない。紙ベースのインボイスである場合、多くの国においては税務当局は納税義務事業者にインボイスの保管を義務づけるだけである。ただし、税額のチェックのためにインボイスを積極的に活用している国もある。韓国では1970年代にコンピュータベースのインボスマッチングシステムを導入し、事業者から提出されたインボイスのコピーのクロスチェックを試みたが、当時は紙ベースのインボイスであり、税務職員の増大やコンピュータシステムの導入・運用など多大なる費用をかけたが、チェック自体が期待したほどの結果を生み出さなかった。クロスチェックで疑問が出たインボイスも脱税というよりは単なるミスやチェックのタイミングが原因であった (Harrison and Krelove (2005))。現在は電子税金計算書制度と呼ばれる電子的な納税システムの下で、税金計算書と呼ばれるインボイスを処理している。⁶⁾

中国では、Golden Tax Project (GTP) において、Special Invoices と呼ばれるインボイスを用いる大企業向けにインボイスのクロスチェックが中央政府レベルで行われている (Winn and Zhang (2013))。ただしこのクロスチェックによってどれだけ税収の逸失を防ぐことができているかどうかの数字はない。⁷⁾

クロスチェックを行っている数少ない国と同様に、クロスチェックを行っていない大多数の国にとって、クロスチェックを行わないことによってどれだけ税収の逸失が起こっているかはやはり明らかにはなっていない。分かっているのは本来入るべき付加価値税額と実際に入ってくる付加価値税額の差で、C-efficiency と呼ばれる指標で各国とも計られており、付加価値税の執行が完璧であればゼロの数値をとる compliance gap と呼ばれる指標である。⁸⁾

どういう要因によって執行上の問題によりどれだけ税収の逸失が起こっているかは定かではなく、ましてインボイスを用いていることによりどれだけ税収の逸失を防ぐことができているかはより定かではない。ただインボイスを用いているにもかかわらず徴収漏れが起こっているのは、納税義務事業者の方で意図的に脱税を試みているか、意図せず正確な税額を納税していないことによることが考えられる。

少し数字は古いが、2001年、2002年にイギリスで行われた付加価値税収ロスの要因分解についての数字がある。U. K. National Audit Office (2004) によると2001年から2002年にかけて付加価値税収の損失は推計で71.7億ポンドから102.5億ポンドに及び、このうち「取引者がまったくの誤認や故意に売り上げを過少申告したり付加価値税納税義務額を減らすために購入額を過度に申請するなどして、適正な時期に適正な額の付加価値税を取引者が払うことに失敗した」(Ibid. p. 11) 額は少なく見積もって25億ポンド、多く見積もって40億ポンドにのぼり、全体の3割強を占めている。カルーセル取引などによる税収の逸失はそれに対して

それぞれ17.7億ポンド、27.5億ポンドとなっており、巧妙な現代的脱税装置とでも呼んでよい付加価値税の脱税額よりも多くなっている。もしインボイスのクロスチェックをはじめとして、納税額のチェックが厳密に行われていれば生じえなかった多額の税収の逸失が起こっており、インボイスそのものの利用が税務当局にとって正確な税額の捕捉に役立っていないことが分かる。

3.3 インボイス導入の基準

インボイスの導入をこれから考えている国にとって、主に納税協力費や税務行政費という観点から導入の判断の基準を考えることができる。インボイス導入に伴って、追加的に発生する納税協力費を ΔCC とし、追加的に発生する税務行政費を ΔTAC とする。またインボイス導入に伴って、インボイスがなかったとしたら取り漏らしていた逸失税収、言い換えれば、インボイス導入で取り戻すことができた税収を ΔT とすると、

$$\Delta T - (\Delta CC + \Delta TAC)$$

の符号が正であるか負であるかによって、コスト面からみたインボイス導入の損得が分かる。 ΔCC は厳密な様式でインボイスを相応の頻度で発行することを要求され、一定長期間の保管の義務を負うにつれてインボイスがないような現状よりも飛躍的に増加することはインボイス制度を運用し続けている国の例で明らかである⁹⁾。また ΔTAC もクロスチェックを行うかどうか、クロスチェック以外にインボイスの内容の真偽の確認をどの規模でどの程度で行うかで、税務職員の増員をはじめとして、インボイスを用いていない状況から飛躍的に増加すること¹⁰⁾も明らかである。

さらに ΔT がどれだけあるかはインボイスのないときにどれだけ脱税などにより税収の逸失があったかに依存する。インボイスをずっと用いてきてもカルーセル取引などにより脱税を効果的に防ぐことができていない EU の例を持ち出すまでもなく、インボイスがあるから脱税が起こらないとは直ちには言えない。またインボイスを用いていない日本で消費税の脱税額が平成24年度で14億7900万円であり、対税収比では0.01%にすぎない¹¹⁾。法人税よりもはるかに低い数字である。これは納税者意識が高い日本特有の現象であるとも言えるが、少なくとも日本においては脱税の捕捉という意味でインボイスを用いても上記の ΔT は小さく、コスト面からだけみると上式はマイナスになるのが必至であってインボイス導入は割に合わないことになる。

4 通念の検討

「はじめに」で挙げた通念の検討に入ろう。(その1)「インボイスは正確な税額の計算のためには必須である」という見解は、インボイスがないとそもそも税額の計算が一切できな

いということを意味していない。課税事業者は特に大規模なものである場合、納税事務作業は電算システムに則っているのだとえ税率が複数であっても納税義務額を正確に算定できる。余り指摘はされないが、日本の消費税でも一時複数税率時があった。税率が3%のとき、自動車関係だけは6%であった。当時は次節で述べる「帳簿方式」であったにもかかわらず納税事務作業に混乱はなかった。また1997年の税率引き上げ時には特に仕入れに関して3%時の財・サービスと5%時の財・サービスが混在していたが、処理できず計算ができなかったということはなかった。現在市販の税額計算ソフトウェアでも税率が複数あったり、税率が混在していても容易に計算が可能になっている。このようなソフトウェアがある場合、税額の計算にインボイスは必要ではない。

(その2)「複数税率を用いる場合はインボイスは必須である」というのが、税額を正確に計算するという意味であれば、(その1)について上で述べたように必要ではない。また取引の際に取引相手に課税対象財・サービスの金額(税抜き)と税率、数量を示す際にもインボイスは必須ではない。日本であれば現行の請求書等保存方式における請求書を少し変更すれば可能である。¹²⁾

(その3)「インボイスを用いれば脱税を防ぐことができる」という通念も根拠のないものである。インボイスは税額控除の要件なので、買い手の課税事業者が売り手の課税事業者から発行されたインボイスの内容について真偽を確かめると、売り手側は売り手側で納めるべき付加価値税額を買い手から支払ってもらうために、取引で用いられているインボイスを相互にチェックするいわゆる相互牽制作用があるとされているが、相互牽制作用と脱税の有無は無関係である。インボイス利用先進国のEU諸国で今一番問題となっているのは付加価値税の脱税の問題である。¹³⁾ 付加価値税が他の税目に比べて優れているとされている点の一つにインボイスの利用により事業者同士が取引の過程でつながって、取引の最終段階で最終的な付加価値税額が消費者等により支払われるが、流通の過程でいわば付加価値税が分割払いされることによって、小売売上税のときのように取引に関わる税収を最終段階ですべて失うことがないという点が挙げられる。ところが物理的な国境税調整をなくして仕向地主義で運用する必要があるというEU固有の事情により、リバース・チャージの仕組みが導入され、課税の連鎖を意図的に打ち切ることによって利点を台無しにし、カルーセル取引などの脱税行為を誘発することになった。もちろんリバース・チャージを用いざるを得なかったEUに特殊の事情があるとはいえ、リバース・チャージの運用にもインボイスは不可欠のものになっている。

5 日本の消費税制度におけるインボイス

日本においては消費税が1989年に導入されるまで、一般売上税に分類される間接税がたび

たび導入されようとし、また一度は取引高税にみられるように実際に導入されたが、いずれも付加価値税ではなかったので、インボイスの利用が組上に載せられることはなかった。

日本においてインボイスの利用が具体的に検討されたのは中曽根内閣のときに導入されようとした売上税法案における税額票が最初である。売上税は税額控除法の付加価値税であり、当時主流であった EU 型の付加価値税に倣って税額票と呼ばれるインボイスの発行を税額計算や仕入税額控除の要件とすることが考えられていて、非課税事業者は税額票を発行できないので、課税事業者が非課税事業者から財・サービスを購入すると税額控除ができないというインボイスを発行するタイプの税額控除法の付加価値税制における共通の特徴を有していた。

売上税法案の廃案により、次の消費税においては事業者の事務負担を抑えるために税額票の採用は見送り、いわゆる帳簿方式と呼ばれる方式を採用することになり、仕入税額控除の要件とすることになった。この帳簿方式には大いなる誤解が消費税導入後もつきまとい続けている。消費税導入当初より税額の計算方法は売上げにかかる税額から仕入れにかかる税額を控除する税額控除法を採用しており、仕入税額控除の要件として「仕入れの事実を記載した帳簿又は仕入先から交付を受けた請求書等の保存を税額控除の要件とする「帳簿方式」を採用していた¹⁴⁾」のであり、付加価値税研究上の分類である売上げから仕入れを控除した金額に税率を乗じるいわゆる控除方式（アカウント方式とも「帳簿方式」とも呼ばれる）とは似て異なるものである。

1997年4月からは消費税の税率引き上げに伴い、「仕入れの事実を記載した帳簿の保存に加え、請求書、領収書、納品書その他取引の事実を証する書類のいずれかの保存を税額控除の要件とする「請求書等保存方式」を採用¹⁵⁾」することになった。この請求書等保存方式は形式や発行頻度こそ多くの国で用いられているインボイスとは異なるとは言え、実態上は簡易インボイスとでも言ってよいようなものになっている¹⁶⁾。課税事業者番号や明示的な税率、税額の別記などをのぞけば、実際にこの書類を用いて行うわけではないが、この請求書等によって税額を計算することも可能だからである。

日本においてインボイスを導入しようとする場合、技術的な点で考慮すべき点が4つと、第3節で述べた納税協力費というコストの問題の2つの課題をうまく解決しないといけない。以下、これらの点について検討し、消費税制度におけるインボイス導入であらかじめ克服すべき点を明らかにしておく。

技術的な点で考慮すべきものとして以下の4点がある。

- ・ 課税事業者番号
- ・ self-billing invoice

- ・サマリーインボイス
- ・電子インボイス

厳密なインボイスを導入するためには第1節で述べたインボイスが備えるべき要件を満たしたようなものを準備しなければならない。とりわけ重要なのは課税事業者番号の整備で、インボイスそのものの番号と同様に後にインボイスをどのように利用するかにとって大事だからである。現在2015年秋頃をめどに法人番号が該当する法人に国税庁から付与される予定になっているが、今後予定されている消費税率の引き上げ時にこの番号が用いられるかどうかは不明である。ただ所得税・法人税などの税務関係書類に用いることは考慮されているので、消費税の納税の際に用いることは十分考えられる。

2 番目の self-billing invoice¹⁷⁾ は特にインボイス発行事務ができないような中小の事業者にとっては死活問題であろう。というのは厳密なインボイスを発行する場合、インボイスを発行できないと課税事業者とは見做されず、発行できない事業者から課税事業者が財・サービスを購入した場合、税額控除ができないので、発行できない事業者は取引から排除されてしまうというインボイスを伴った税額控除法の付加価値税に固有の問題が生じるからである。

3 番目のサマリーインボイスはインボイス発行の手間やコストを下げるための手段の一つで偽りなく税額を計算し納税できる限りにおいて認められるものである。取引ごとにインボイスのクロスチェックを行ったり、取引ごとのインボイスの保管が義務づけられない限り、インボイスを取引ごとに発行するのには余り意味がない。要はインボイスを何のために発行するかということで、これまで導入していた国が取引ごとに発行しているという事実はサマリーインボイスを用いることを妨げる理由にはならない。

4 番目の電子インボイスの導入は電子納税化が進もうとしている現在、紙ベースのインボイスと併用するのか、あるいは電子インボイスのみのインボイス発行・保管を認めるのかという EU での20年近くの経験を踏まえての選択を迫られる問題である。電子インボイスの利用を義務づけている国も出てきており、また電子インボイスにおいてクロスチェックを取引ごとに行っている国さえあることから、課税事業者番号の整備から始まって、どのような形式のインボイスの使用を認めるのか、電子媒体への保管方法や保管年月はどうするのか、税務当局へのデータの提供はどのように行うのかなど、利用に際して考慮しておくべき点は余りにも多い。

そして、技術的なこれらの問題点が解消されたとして、納税協力費をインボイス導入に伴っていかに引き下げることが円滑な消費税制運用の課題となる。

むすびにかえて

本稿ではこれまで十分な分析の対象となつてこなかった付加価値税におけるインボイスの役割について考察した。インボイスは円滑な付加価値税制運用のためには不可欠であると素朴に考えられてきたが、その理由として

- ・インボイスを用いるから税額の計算が正確にできる
- ・インボイスを用いるから提出された税額の計算が正確にチェックできる

という納税者ならびに税務当局双方のメリットが挙げられてきたが、これらはいずれも根拠薄弱で通念にすぎないことが明らかにされた。

現在日本の消費税制においてインボイス導入の議論が続けられているが、本稿で挙げたような問題点を意識した議論はまったくなされていない。インボイスはいったん導入したら容易には廃止できず、周到的準備期間の設定と周知期間の設定が必要である。日本においては納税協力費に対する関心が高くはない。ニュージーランドのように税務当局（内国歳入庁）が詳細なデータを集め、特に中小企業に対する納税協力費が高くならないように細心の注意を払っているのに対して、日本では統計の整備すら行われていない状況である。インボイスの導入は他ならぬこの納税協力費を飛躍的に増加させるのみならず、受け入れ側の税務当局の税務行政費もインボイスのチェックの仕様によってはやはり飛躍的に増加させることが予想される。そのために必要な人員の配置やシステムの変更にかかる費用などを導入する前に慎重に見積もる必要がある。

これらインボイス導入・運用に必要な作業・見積もりができていない段階では拙速に導入することは導入後の混乱をもたらすのみである。現行の請求書等保存方式においても複数税率の運用は可能であり、かつ大規模な脱税が現時点で起こっていないことや税額の計算が混乱なくできていることから、インボイスなしでの消費税制の運用も採用候補の一つとして考慮しておく必要があろう。

注

* 本研究は JSPS 科学研究費 25285078 の助成を受けたものである。

- 1) Frequently Asked Questions for Traders, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/invoicing_rules/article_1733_en.htm
- 2) 加算法の使用をはじめとした例外については玉岡（2012）を参照のこと。
- 3) 玉岡（2007）。
- 4) 電子インボイスについては渡辺（2013）、玉岡（2013）を参照のこと。

- 5) 納税電算システムを用いている企業の方が用いていない企業より納税協力費が低いように推察できるが、Skatteverket (2006) ではスウェーデンのデータに基づき、スウェーデンにおいては電算システムを用いている企業の方が納税協力費が高いことを示している。
- 6) 原山 (2009)。
- 7) すべての取引を把握し、ミスがなく計算された付加価値税額を「真の税収」と呼ぶと、この税収と実際の税収の差が税収の逸失額となる。
- 8) de Mooij and Keen (2012) p. 24。
- 9) PricewaterhouseCoopers (2013) を参照のこと。
- 10) cross checking を行って飛躍的に税務行政費が増えて、cross checking を断念せざるを得なかった韓国の例については Ebrill, Keen, Bodin and Summers (2001) の Box 14.2 を参照のこと。なお、クロスチェックという場合、付加価値税における売り手側、買い手側双方のインボイスのチェックを指す他に、付加価値税と法人税、所得税などの情報を付加価値税におけるインボイスなども用いて相互にチェックするということを指すこともある。本稿では付加価値税制内におけるインボイスを用いた相互チェックを意味しているが、この用語を用いる場合はどちらであることを明記した方がよい。
- 11) 国税庁 HP 「平成24年度 査察の概要」より。
- 12) 玉岡 (2013) を参照のこと。
- 13) European Commission (2008)。
- 14) 財務省 HP 「仕入税額控除の改正経緯」 http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/109.htm より。
- 15) 同上。
- 16) 玉岡 (2007)。
- 17) 定訳がないため、セルフ・インボイスやセルフ・ビリングなどと紹介されている。自己発行インボイスとでも名付けることができよう。

参 考 文 献

- de Mooij, Ruud and Michael Keen (2012), “‘Fiscal Devaluation’ and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times”, *NBER Working Paper*, No. 17913.
- Ebrill, Liam P., Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers (2001), *The Modern VAT*, International Monetary Fund.
- European Commission (2008), COM (2008) 109 *COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT on measures to change the VAT system to fight fraud*.
- Harrison, Graham and Russell Krellove (2005), “VAT Refunds: A Review of Country Experience”, *IMF Working Paper*, No. 05/218.
- PricewaterhouseCoopers (2013), *The impact of VAT compliance on business*.
- Skatteverket (2006), *Compliance costs of value-added tax in Sweden*, Report 2006: 3B.
- U. K. National Audit Office (2004), *HM Customs and Excise: Tackling VAT Fraud*.
- Winn, Jane K. and Angela Zhang (2013), “China’s Golden Tax Project: A Technological Strategy for

Reducing VAT Fraud”, *Peking University Journal of Legal Studies*, Vol. 4, pp. 1-33.

玉岡雅之（2007）, 「仕入高控除法の付加価値税における複数税率の取り扱いについて—消費税における複数税率に関連して」, 『国民経済雑誌』第195巻第6号, pp. 69-81.

玉岡雅之（2012）, 「付加価値税としての消費税」, 『租税研究』第757号, pp. 39-53.

玉岡雅之（2013）, 「付加価値税とインボイス—電子納税化を視野に入れて—」, 『租税研究』第769号, pp. 54-71.

原山道崇（2009）, 「韓国の税務行政と税制の概要」, 『税大ジャーナル』11, pp. 157-194.

渡辺智之（2013）, 「電子インボイスをめぐるEUの動向」, 『税務弘報』61巻7号, pp. 114-122.