

アセアンにおける付加価値税の研究

—マレーシアのタックスインボイスを中心として—

Value Added Tax in ASEAN Countries -A Focus on Tax Invoice in Malaysia-

伊藤徳正・松田 修

- I はじめに
 - II アセアン諸国の付加価値税
 - III マレーシアの付加価値税
 - IV マレーシアのタックスインボイス
 - V 日本のタックスインボイス
 - VI おわりに
- 参考文献

Abstract

Malaysia has applied the tax invoice type value added tax from 2015. On the other hand, in Japan, the consumption tax of bill conservation method was applied in 1989, and the tax invoice type consumption tax will be introduced as the consumption tax rate will be raised. Many of the ASEAN countries have already applied VAT. In particular, in Malaysia, many types of tax invoices such as "Full Tax Invoice," "Simplified Tax Invoice," "Self-Billed Invoice," "Statement of Sales Tax Invoice" are applied. In this paper, we compare the value added taxes introduced in the ASEAN countries, and as a precedent case of the tax invoice planned to be introduced in Japan, we examine the tax invoice type value added tax in Malaysia.

キーワード

タックスインボイス、付加価値税、ASEAN、マレーシア、ゼロ税率

I はじめに

マレーシアは 2015 年よりタックスインボイス方式の付加価値税を導入している。これに対し、日本では、1989 年(平成元年)に請求書等保存方式の消費税を導入し、今後、消費税率の引き上げに合わせて、タックスインボイス方式の消費税が導入される予定である。マレーシアにおいて、タックスインボイス方式の付加価値税が導入されるまでは、財の売上に対して課税される売上税およびサービスの提供に対して課税されるサービス税が導入されていた。付加価値税導入の背景は、売上税とサービス税が並立する税制度では、財やサービスの内容により、二重課税の問題が生じて消費者に不利な影響を与えていること、さらに、多くのアセアン諸国において、すでに付加価値税が導入されており、マレーシアにおいても、付加価値税を導入した方が公正で効果的な税制度の構築を行うことができると考えたため、2013 年 10 月 23 日にマレーシアのナジブ・ラザク首相はマレーシア国家予算案を公表し、2015 年 4 月 1 日から税率6%の付加価値税導入を決定した(井本,2014,14 頁)。本稿では、アセアン諸国で導入されている付加価値税の比較を行い、今後、日本で導入が予定されているタックスインボイスの先行事例として、マレーシア付加価値税のタックスインボイスについて詳細に検討していく。

II アセアン諸国の付加価値税

アセアン諸国において最初に付加価値税が導入された国は、表 2-1 に示したとおり、インドネシアであり、1984 年に付加価値税を導入し、その後、ブルネイ・ミャンマーをのぞくアセアン諸国が付加価値税を導入している。インドネシア付加価値税の「付加価値税課税事業者」は、課税対象の財・サービスを引き渡す者、課税対象の財貨を輸入する者、海外からの無形財・サービスを使用する者などである。ただし、課税対象の財・サービスの年間売上高が 48 億ルピア(40,080 千円)以下の小規模事業者および自由貿易地域(パタム島・ビンタン島・カリムン島)業者は除外されている(村山,2015,74 頁)。

「付加価値税課税対象」の財は、有形または無形にかかわらず、一部の非課税をのぞき、すべての財が課税対象となる。「非課税」の財、鉱産物(原油、ガス、鉄鉱石など)、基礎的な食品(米、トウモロコシ、塩など)、レストランまたはホテルでの飲食品、貨幣・金・有価証券である。「付加価値税対象のサービス」は、「非課税取引」のサービスを除き、すべてのサービスが課税対象となる。「非課税取引」のサービスは、医療、社会福祉、郵便、保険、ファイナンスリース、銀行のファイナンス・サービス、宗教、教育、芸術・興行税の対象となる娯楽、非宣伝・広告用のテレビラジオ放送、海上・陸上輸送、人材紹介・教育訓練(人材派遣業は課税対象)、ホテル、政府による行政サービス、駐車料金、コイン式公衆電話、ケータリングサービス、その他施行令によって定められた物品の輸入・国内提供である(村山,2015,74-75 頁)。

表 2-1 アセアン諸国の付加価値税

No.	国名	国民1人あたりの GDP (World Bank, 2015, USD)	付加価値税実施 年	付加価値税 率(当初) (%)	付加価値税率 (現在) (%)
1	Indonesia	3,346.50	1984	10	10
2	Thailand	5,814.80	1992	7	7
3	Singapore	52,888.70	1993	3	7
4	Philippines	2,904.20	1998	10	12
5	Cambodia	1,158.70	1998	10	10
6	Vietnam	2,110.90	1999	10	10
7	Laos	1,818.40	2009	10	10
8	Malaysia	9,768.30	2015	6	6
9	Brunei	30,554.70	付加価値税なし		
10	Myanmar	1,161.50	類似の商業税		

(出典) http://gst.customs.gov.my/en/gst/Pages/gst_ci.aspx

<http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD>

「付加価値税率」は原則 10%であるが、政令により5%から 15%の間で、変更ができる。「ゼロ税率」の取引は、特定の輸出取引(課税対象の財貨輸出、課税対象の無形資産輸出、賃加工サービス・インドネシア国外の動産に対する修理維持サービス、インドネシア国外の不動産に対する建設サービス)である。また、「付加価値税課税事業者」は、物品販売・サービス提供代金に関する請求書に加えて、「タックスインボイス」を発行する義務がある。タックスインボイスには、財貨・サービス提供者の氏名・住所・納税者番号、物品・サービス購入者の氏名・住所・納税者番号、財貨・サービスの種類・数量・販売価格・料金、税額、タックスインボイス・コード番号振出番号・日付、署名権限を有する責任者氏名・役職・署名などを明記することが求められている(村山,2015,76-80 頁)。

タイは 1992 年に付加価値税を導入している。「付加価値税課税事業者」は、財の販売・サービスの提供を行う事業者、および、財・サービスの輸入者であり、個人・法人を問わず年間売上高が 180 万バーツ(5,817 千円)を超える事業者には納税義務がある(伏見,2016,243 頁)。「付加価値税課税対象」の財・サービスは、財の販売、サービスの提供、輸入が対象となる。財の販売には、通常タイ国内販売、ハイヤーパーチェス・割賦による販売、輸出取引が含まれる。サービス提供には、タイ国内における通常のサービス提供、サービス提供の対価が契約によりそのサービス提供割合に応じて支払われる場合、タイ国外でサービス提供が行われた場合が含まれる。輸入取引には、通常の輸入取引、タイ国内の財が保税區に搬入され、その後、輸出以外の目的で当該財貨が保税區から搬出された場合、輸入財が放置されている場合が含まれる(惣田,2015,49-51 頁)。

「付加価値税率」は原則 10%であるが、通達により、2016 年 9 月 30 日までは、7%の軽減税率が適用され、2016 年 10 月 1 日以降 10%となる予定であったが、2017 年 10 月実施に延期された(ジェトロ,2017)。「ゼロ税率」の取引は財貨の輸出、タイ国外で利用されるサービスの提供、航空機・船舶による国際輸送であり、「非課税取

引」は、農産物・動物・食肉・飼料・畜産物・畜産用薬品・化学製品などの財貨販売、教育機関・法定監査・法廷弁護・医療機関・国内運送業務・不動産賃貸業・芸術文化宗教（歳入局長が指定するもの）・慈善活動・政府・地方機関などのサービス提供である（伏見,2016,243-245 頁）。

「タックスインボイス」について、「付加価値税課税事業者」に対して財の販売（納品時）またはサービスの提供時に作成が要求される。「タックスインボイス」には、発行者の署名、「タックスインボイス」の文字、登録事業者の会社名・住所・納税者番号、財・サービスの購入者名・住所、財・サービスの名前・種類・数量・金額・税額・発行日などを記載しなければならない（伏見,2016,246 頁）。

シンガポールは 1993 年に付加価値税を導入している。「付加価値税課税事業者」は、財の販売・輸入またはサービスの提供を行い、課税売上高が 100 万シンガポールドル(80,043 千円)を超える事業者である。「付加価値税課税事業者」として登録されると、課税取引の請求時に顧客に対して必ず付加価値税を請求し、他の課税事業者を支払った付加価値税については納付すべき付加価値税から控除することができる（トーマツ,2011,597 頁）。

「付加価値税課税対象」の財・サービスは、シンガポール国内で行うすべての財貨販売・サービス提供、財のシンガポール国内への輸入（フリートレードゾーンでの取引国外）が対象となる。「ゼロ税率」の取引は財の輸出およびインターナショナルサービス（サービスの輸出）であり、「非課税取引」は、住宅用不動産の販売・賃貸、金融サービス、投資貴金属の輸入・提供であり、「不課税取引」は継続事業の売却、三国間取引、保税倉庫内取引、再請求と立替払回収、私的取引である（丸山,2014,135-138 頁）。

「付加価値税率」は、1993 年 4 月の導入当初に3%、2003 年 1 月に4%、2004 年 1 月に5%、2007 年 7 月に現在の7%となっている（伏見,2016,202 頁）。シンガポール付加価値税では、「タックスインボイス」を採用しており、「付加価値税課税事業者」が顧客に付加価値税を課す場合、「タックスインボイス」を交付しなければならない。シンガポールの付加価値税は「タックスインボイス」を通じて認識・請求・支払いが行われる。「タックスインボイス」には、通常の請求書に記載される事項に加え、「タックスインボイス」の文字、付加価値税登録番号、会社登記番号、税率・税額を記載する必要がある（丸山,2014,134-135 頁）。

フィリピンは 1998 年に付加価値税を導入している。「付加価値税課税事業者」は、事業として商品・財産の売買・交換・賃貸、サービス提供を行う者、事業として行うか否にかかわらず物品の輸入を行う者であり、「付加価値税率」は 12%である。なお、年間売上高が 150 万ペソ(3,348 千円)未満の事業者は非課税である。「付加価値税課税対象」の財・サービスは、フィリピン国内のすべての取引（一部の例外をのぞく財・サービス・輸入品の取引）である。財貨の取引は、あらゆる金銭評価できる有形資産・無形資産を意味しており、事業用売買目的不動産、特許権・著作権・意匠権・商標権などの権利、フィリピン国内で使用する産業・商業・科学設備の権利、動画フィルム・テープ・ディスクの権利、ラジオ・テレビ・衛星放送・ケーブルテレビの放映が含まれる（伏見,2016,310-311 頁）。

「ゼロ税率」の取引は、輸出取引、外貨建取引、租税特別免除法・租税条約に基づく取引であり、「非課税取引」は、食用・飼育用に用いられる未加工状態で輸入される農産物・海産物・家畜・食用飼鳥類の輸入、最終食品製造のために使用される魚・エビ・家畜・食用飼鳥用飼料の輸入および販売、帰国フィリピン居住者家財・フィリピン入国外国人家財のフィリピン国内への搬入、専門職業人機材のフィリピン国内への持込、百分率税の対象とされている者（年間売上高 150 万ペソ未満の者など）が提供するサービス、契約農業栽培者および米・とうもろこし・砂糖精製者が提供するサービス、医療・歯科医療のサービス、教育機関が行う教育サービス、雇用関係に従って個人が提供するサービス、定期書籍の販売・輸入、旅客・貨物船舶・航空機の販売・輸入、国際船舶輸送・航空を行う者による燃料・物品の輸入、銀行・金融仲介会社が提供するサービスなどである（トーマツ,2011,686-690 頁）。フィリピンでは、「タックスインボイス」が導入されていない。

カンボジアは1998年に付加価値税が導入している。カンボジアの「付加価値税課税事業者」は、事業会社・輸入業者・輸出業者・投資会社であり、連続する3か月間の財売上高が1億2500万リエル(3,705千円)を超える事業者、連続する3か月間のサービス売上高が6000万リエル(1,778千円)を超える事業者、および、連続する3か月間の総売上高が3000万リエル(889千円)を超える政府契約請負事業者が対象となる(KPMG,2014,426頁)。

「付加価値税課税対象」となる国内取引および輸入取引は、カンボジア国内において行われる課税事業者による財の販売・サービスの提供、課税事業者による財の自家消費、無償または原価を下回る価額での財の寄

贈、財の輸入などであり、10%の「付加価値税率」が適用される。ただし、経済特区の輸入取引、すべての輸出取引、国外でのサービスの提供、国際運送サービスは「ゼロ税率」が適用される(KPMG,2014,427頁)。

「非課税取引」は、土地売買取引(リースは課税)、通貨取引、公共郵便サービス、医療・歯科サービス(付随する医薬品・歯科製品の販売を含む)、完全国有の公共交通機関旅客運送サービス、保険サービス、金融サービス、個人使用目的の財の輸入(関税免除対象)、公共利益の非営利活動(経済財務省が認めた活動)、大使館・領事館・国際機関等に関連する財の輸入が対象となる。また、カンボジア付加価値税では、「タックスインボイス」が導入されており、財の出荷・サービスの提供あるいは代金の支払後7日以内に「タックスインボイス」を発行しなければならない(KPMG,2014,427-428頁)。

ベトナムは1999年に付加価値税を導入している。ベトナムの「付加価値税課税事業者」は、財・サービスの輸入、ベトナム国内での製造・販売・消費を行う事業者が対象となる。ベトナム付加価値税の課税対象となる事業者は、統一企業法・国営企業法・協同組合法により設立された事業法人、政治団体・社会政治団体・社会団体・社会専門家団体・専門家団体・人民軍およびその他の団体が有する経済組織、共同投資法(外国投資法を含む)により設立された外資系企業・事業協力契約を有する外国法人、ベトナム国内で法人を設立せずに事業活動を行う外国法人・外国人、単独で事業を行う個人・家族経営者・個人グループならびに製造・流通・輸入を行う事業体、ベトナム国内で事業を行う組織・個人で恒久施設を有さない外国法人・個人(非居住者)からサービスを購入するものなどである(KPMG,2014,303-304頁)。

「付加価値税課税対象」となる取引は、ベトナム国内での財の販売・サービスの提供を行う取引であり、外国企業や個人による取引も含まれ、「付加価値税率」は10%である。ただし、農産物・畜産物・水産物(未加工・生産者による半加工)、国内畜産・種苗(シュビョウ)業の製品(飼育・栽培・輸入・商業販売を目的)、農業関連サービス(上下水道・耕作地内運河など)、海水塩・岩塩・人工塩、政府所有住宅の既存住人への譲渡、土地使用権の譲渡、保険サービス(生命保険・学資保険・傷害保険など)、金融サービス、医療・獣医療サービス、郵便通信サービス、公共衛生・下水処理サービス、動物園・街路樹・街灯修繕維持サービス、葬送サービス、教育・職業訓練サービス、政府提供テレビラジオ放送、出版・新聞の輸入・販売、乗客輸送サービス、国内で生産できないために輸入される特定財、国防・国家安全のための武器・兵器、人道支援・援助のために輸入される財・サービス、ベトナム領土を経過して国外に輸送中の財、知的財産権の譲渡、ソフトウェアサービス、金の延べ棒・金箔・鉱物・天然資源(未加工で輸出対象のもの)、最低賃金未満の個人事業者が扱う財・サービス、非金融機関(関係会社等)への支払利息、首相が定めた免税品、政府備蓄機関の販売品、政府の報酬・手数料に関する規定に従った報酬・手数料の回収業務、不発弾・地雷の捜索・破壊(国防省の政府予算での実施分)は、「非課税取引」となる(KPMG,2014,309-311頁)。

ベトナム付加価値税では、財の輸出取引およびサービスの輸出取引に「ゼロ税率」が適用される。「ゼロ税率」が適用される財の輸出取引には、国外への輸出、非関税地域への財の販売、免税品店への財の販売、法令により輸出とみなされる取引(外国企業との委託加工契約・外国企業への財の売買契約・海外での見本市や展示会での販売)が含まれ、「ゼロ税率」が適用されるサービスの輸出を、2013年12月までは、国外あるいは非関税地域内の組織・個人に直接提供されるサービスとしていたが、2014年1月1日以降、ベトナム国外で消費されたサービスをサービスの輸出と定義することとなった。つまり、ベトナム企業から提供されたサービスの消費地が日本の場合、「ゼロ税率」が適用されるが、ベトナム企業から提供されたサービスの消費地がベトナムの場合、10%の「付加価値税率」が適用されることになる。また、サービスの輸出として取り扱われる取引として、保税地域内での個人・法人に対する工場リースサービス、海外の個人・法人に対して提供されるベトナムのデジタル化サービスなどがあり、輸出取引以外でも、輸出加工型企業に提供される建設・据付サービス、国際輸送サービス、輸出時に付加価値税が免除される財・サービスの輸出取引、国外の組織・個人に提供される航空機・船舶の修理サービスは「ゼロ税率」が適用される(KPMG,2014,316-319頁)。

ベトナム付加価値税では、「タックスインボイス」が導入されており、自己印刷インボイス、Eインボイス、外注印刷インボイスなど3種類の「タックスインボイス」が認められており、自己印刷インボイスは、資本金が10億ドン(59,200千円)以上の会社のみ認められている。「タックスインボイス」には、「タックスインボイス」の種類・用途・シリアルナンバー、売手企業の名称・住所・タックスコード、買手企業の名称・住所・タックスコード、財・サービスの名称・数量・単価・総額、売手企業・買手企業担当者の署名・フルネーム、売手企業の社印・発行日、「タック

サインボイス」印刷会社の名称などを記載する必要がある(KPMG,2014,339-340頁)。

ラオスは 2009 年に付加価値税を導入している。ラオスの「付加価値税課税事業者」は、年間 9 億キープ (12,204 千円)以上の売上有る事業者、財・サービスの輸入者(輸入目的・頻度は問わない)、ラオスで税務登録していない非居住者かつラオス国内でサービスの提供を行っている者が対象となる(KPMG,2014,479 頁)。

ラオスの「付加価値税課税対象」となる取引は、原則として、すべての国内取引および輸入取引、10%の「付加価値税率」が適用される。輸出取引は「ゼロ税率」が適用される。「非課税取引」には、非加工農産品・工芸品(農家・公務員・農業協同組合員が生産販売)、作物の種子および繁殖用家畜・殺虫剤・ワクチン・肥料、育苗(イクビョウ)・造林・農園、ラオス国内で生産できない科学研究資機材・化学品の輸入、金の輸入(紙幣発行・貨幣製造)、紙幣・貨幣の輸入、収入印紙・切手の輸入・活動、航空機・航空運輸関連設備の輸入、国際航空サービス用資材・燃料の輸入、ラオス国内の外交官・大使館・国際機関に販売するための財の輸入、3か月以上国外に滞在していた外交官・公務員・学生の帰国時の身の回り品、承認された教科書・指導用教材・新聞・政府刊行物、政府広報のためのテレビラジオ番組の制作・販売、教育活動(保育園・幼稚園・小中高校・大学・職業学校・職業訓練校)、銀行・金融機関・健康保険・生命保険・動物や農園保険、医療サービス、国防・公共の安全のための消防車・救急車・修理用車両・テレビラジオ屋外放送用車両、ラオス政府が他国と結んだ条約・契約による財・サービスの提供が含まれる(KPMG,2014,480 頁)。

ラオス付加価値税では、「タックスインボイス」が導入されており、「付加価値税課税事業者」は財・サービスの提供時に「タックスインボイス」を発行しなければならない。「タックスインボイス」には、税抜価格・手数料・付加価値税額・税込価格を記載しなければならない。税込価格が記載されていない場合には、表示価格が税込価格とみなされる。付加価値税非登録事業者も「タックスインボイス」を発行しなければならない。また、売手が「タックスインボイス」を発行しない場合、買手は「タックスインボイス」の発行を売手に請求しなければならない(KPMG,2014,485 頁)。

III マレーシアの売上税・サービス税・付加価値税

マレーシア付加価値税が導入される以前に導入されていた売上税は、課税対象となる国内または海外で製造された財の売上に対して課税される一段階の税である。マレーシアの「売上税課税対象」は、果物・食料品・木材・建築資材・リカー・酒類・たばこ(売上税率5%)、および、その他物品(売上税率 10%)である。ただし、輸出品および特定免税品(動物・魚・海産食品、肉・牛乳・卵・野菜・果物・パンなどの特定必需食料品、医療器具・スポーツ用品・本を含む教育用品、写真機類・フィルム、200cc 以下のオートバイ・部品・アクセサリを含む成人用自転車、ココアやゴムなどの天然資源と関連製品、天然鉱物、化学薬品、ヘリコプター・飛行機・船舶)は売上税が免除される(トーマツ,2011,497-499 頁)。

売上税では、図 3-1 で示したように、製造業者(Manufacturer)が財を売却または処分したときのみ課税される税金であり、卸売業者(Wholesaler)・小売業者(Retailer)・消費者(Consumer)に転嫁され、最終的に消費者が売上税を負担することになる。

図 3-1 マレーシアの売上税



(出典) http://gst.customs.gov.my/en/gst/Pages/gst_bg.aspx

次に、マレーシア付加価値税が導入される以前に導入されていたサービス税は、輸出サービスをのぞく、サービスの提供に対して課税される税であり、具体的には、ホテル・レストラン・バー・ヘルスセンター・ゴルフコー

ス・私立病院・保険会社・通信会社・運送会社・駐車場管理会社・自動車修理会社・派遣会社・公認会計士・弁護士・エンジニア・建築士・鑑定士不動産会社・コンサルタント・マネジメントサービス・獣医・ハイヤー会社・広告代理店などのサービスを提供する「サービス税課税事業者」に対して6%の「売上税率」で課税される(トーマツ,2011,495-496 頁)。

図 3-2 マレーシアのサービス税



(出典) http://gst.customs.gov.my/en/gst/Pages/gst_bg.aspx

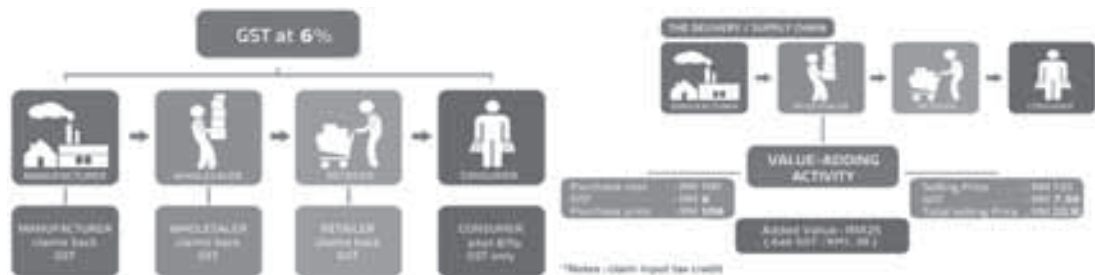
サービス税では、図 3-2 に示したように、事業者(Businesses)および消費者(Consumer)が課税対象サービスの提供を受け、サービス提供者(Service Provider)がサービス対価の支払いを受けたときに、6%のサービス税の納税義務が発生する。

マレーシアでは、売上税・サービス税に代わって、2015 年に付加価値税を導入している。マレーシア付加価値税は、財・サービスの提供に係る付加価値に対して取引の段階ごとに課税する間接税であり、政府の財政赤字の削減と課税ベースの拡大のために、これまで導入されていた売上税・サービス税に代わる課税システムとして2015年4月1日より導入された。売上税・サービス税は、特定の課税業者から税金を徴収する一段階の課税システムであったのに対し、2015年に導入された付加価値税は、「付加価値税課税対象事業者」がサプライチェーンにおける各段階で行う課税取引(財の販売・サービスの提供)に対して、広く税金を徴収するシステムである(渡邊,2014,2 頁)。

付加価値税の課税範囲は、①マレーシア国内で行われている財・サービスの提供およびマレーシア国内への財の輸入、②マレーシアで製造された財・サービスの提供、③パートV(インボイス等)の規定によって行われた財・サービスの提供に対して、固定した付加価値税率(現在は6%)で課税される(GST Act, paras.9-10)。

「付加価値税課税対象事業者」は、マレーシア国内で、事業目的で、課税取引となる物品の販売またはサービスの提供を行う事業者、また、マレーシア国内への、物品またはサービスの輸入取引を行う事業者とされている。「付加価値税課税対象事業者」となる事業者は、マレーシアで「付加価値税課税対象」の取引を行い、かつ、年間課税対象売上高が RM50 万以上の事業者とされている(渡邊,2014,2-3 頁)。

図 3-3 標準税率の付加価値税



Level of supply	Sales price (including GST at 6%)	Payment to Government
原材料供給業者 (Raw material supplier)	Sales price = RM50.00 GST = RM3.00 Total sales price = RM53.00	GST collection = RM3.00 Less: GST paid =RM0.00 GST payable = RM3.00

製造業者 (Manufacturer)	Sales price = RM100.00 GST = RM6.00 Total sales price = RM106.00	GST collection = RM6.00 Less: GST paid =RM3.00 GST payable = RM3.00
卸売業者 (Wholesaler)	Sales price = RM125.00 GST = RM7.50 Total sales price = RM132.50	GST collection = RM7.50 Less: GST paid =RM6.00 GST payable = RM1.50
小売業者 (Retailer)	Sales price = RM156.00 GST = RM9.36 Total sales price = RM165.36	GST collection = RM9.36 Less: GST paid =RM7.50 GST payable = RM1.86

(出典) http://gst.customs.gov.my/en/gst/Pages/gst_sr.aspx

図 3-3 は、6%の標準税率で課税される付加価値税の内容を示したものである。マレーシアの付加価値税では、製造業者(Manufacturer)、卸売業者(Wholesaler)、小売業者(Retailer)などサプライチェーンにおける各段階で、「タックスインボイス」に基づき、付加価値税の税額控除(Claim back GST)が行われ、最終的に消費者(Consumer)が付加価値税を負担する。たとえば、図 3-3 における卸売業者の場合、付加価値は RM25 であるため、付加価値税が RM1.25 となる。

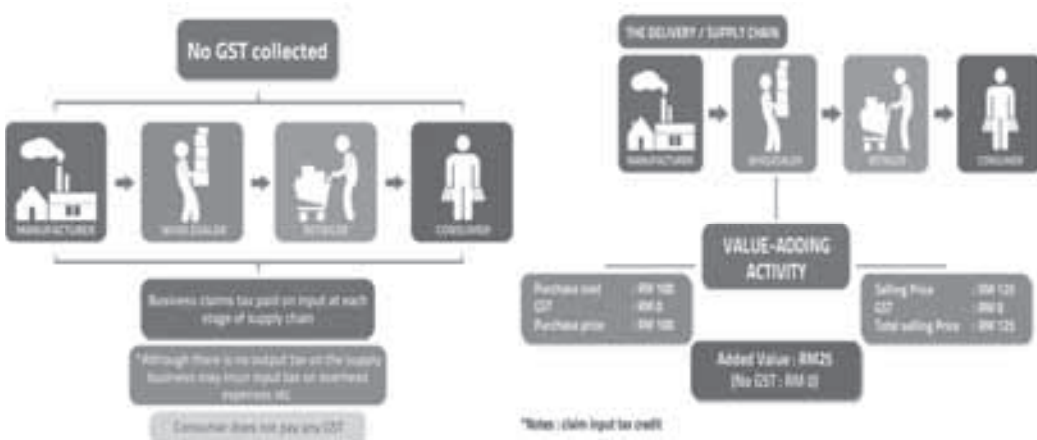
税抜仕入金額(Purchase Cost)RM100+付加価値税(GST)RM6=税込仕入金額(Purchase Price)RM106

税抜売上金額(Selling Price)RM125+付加価値税(GST)RM7.50=税込売上金額(Total Selling Price)RM132.50

付加価値(Added Value)RM25 付加価値税(Add GST)RM1.25

マレーシアの付加価値税では、生鮮野菜・果物等の農産物、食用油・塩・小麦粉等の主要食品類、家畜・食肉、卵、魚・イカ・貝等の海産物、コーヒー・お茶、パスタ等の麺類、書籍・絵本・新聞・文具、家庭用電気料金(月 200 ユニット)、家庭用水道料金、財・サービスの輸出などは、ゼロ税率が適用される(伏見,2016,377 頁)。図 3-4 は、ゼロ税率の付加価値税の内容を示したものであり、卸売業者の付加価値は RM25、付加価値税が RM0 となる。

図 3-4 ゼロ税率の付加価値税



Level of supply	Sales price(including GST at 6%)	Payment to Government
卸売業者 (Wholesaler)	Sales price = RM100.00 GST = RM0.00 Total sales price = RM100.00	GST collection = RM0.00 Less: GST paid =RM0.00 GST payable = RM0.00
小売業者 (Retailer)	Sales price = RM125.00 GST = RM0.00 Total sales price = RM125.00	GST collection = RM0.00 Less: GST paid =RM0.00 GST payable = RM0.00

(出典) http://gst.customs.gov.my/en/gst/Pages/gst_zr.aspx

さらに、マレーシアの付加価値税では、居住用住宅・土地、公共交通機関、高速道路料金、教育サービス、医療サービス、ヘルスケアサービスなどは、非課税取引となる(伏見,2016,377 頁)。図 3-5 は、非課税取引の付加価値税の内容を示したものであり、医療サービスは非課税取引となるため、私立病院(Private Hospital)は付加価値税の税額控除を行うことができない。私立病院の付加価値は RM25、付加価値税が RM0 となる。

図 3-5 非課税取引の付加価値税



Level of supply	Sales price(including GST at 6%)	Payment to Government
原材料業者 (Raw material supplier)	Sales price = RM50.00 GST = RM3.00 Total sales price = RM53.00	GST collection = RM3.00 Less: GST paid =RM0.00 GST payable = RM3.00
製造業者 (Manufacturer)	Sales price = RM100.00 GST = RM6.00 Total sales price = RM106.00	GST collection = RM6.00 Less: GST paid =RM3.00 GST payable = RM3.00
サービス提供者 (Service provider)	Sales price = RM131.00 GST = RM0.00 Total sales price = RM131.00	GST collection = RM0.00 Less: GST paid =RM0.00 GST payable = RM0.00

(出典) http://gst.customs.gov.my/en/gst/Pages/gst_es.aspx

IV マレーシアのタックスインボイス

マレーシアにおける付加価値税の計算は、タックスインボイスに基づいて行われる。マレーシアで発行されているタックスインボイスには次の4種類がある(RMCD,2017b,p.6)。以下では、その内容について検討を行う。

- ① 「完全型タックスインボイス」(Full Tax Invoice)
- ② 「簡便型タックスインボイス」(Simplified Tax Invoice)
- ③ 「自社発行型タックスインボイス」(Self-billed Invoice)
- ④ 「売上計算書型タックスインボイス」(Invoice or Statement of Sales by auctioneer)

図 4-1 から図 4-3 は、マレーシアで作成されている「完全型タックスインボイス」を示したものであり、マレーシアにおけるすべての課税事業者は、原則として、以下の記載事項を記入した「完全型タックスインボイス」を、財・サービスの提供後 21 日以内に発行しなければならない(RMCD,2017b,pp.3-7)。

- ① 見やすい場所にタックスインボイスの名称(The words 'tax invoice' in a prominent place)
- ② タックスインボイスのシリアルナンバー(The invoice serial number)
- ③ タックスインボイスの発行日(The date of issuance of the invoice)

- ④ 供給者の会社名・住所(The name and address of the supplier)
- ⑤ 供給者の GST 識別番号(GST identification number of the supplier)
- ⑥ 受領者の会社名・住所(The name and address of the recipient of the supply)
- ⑦ 提供した財・サービスの種類(A description of the goods and/or services supplied)
- ⑧ 標準税率・ゼロ税率・非課税を区別した財・サービスの名称・数量(For each description, distinguish the type of supply for zero rate, standard rate and exempt, the quantity of the goods or the extent of the services supplied and the amount payable, excluding tax)
- ⑨ 財・サービスの値引金額(Any discount offered)
- ⑩ GST課税前金額(The total amount payable excluding the total tax chargeable)
- ⑪ GSTの税率・税額(The rate of GST tax and the total tax)
- ⑫ GST 課税後金額(The total amount payable including the total tax chargeable)

図 4-1 完全型タックスインボイス(6%標準税率)

④供給者KILANG KASUT SEDAP PAKAI SDN.BHD. Lot 123, Jalan Pengkalan, 31500 Lahat, Perak ⑤GST識別番号: 100001/2015 Tel : 05-3349876		②インボイス番号:0001111 ③発行日: 25 June 2015 指図書番号: S000345		
⑥受領者To : Syarikat Kasut Ali Sdn. Bhd. No. 27, Jalan Maju Jaya, 31400 Ipoh, Perak Serial		①タックスインボイス		
番号	⑦財・サービスの種類	⑧数量	単価 (RM) (RM)	合計
1	School Shoes SS1201	200	8	1,600.00
2	School Shoes SS1210	200	10	2,000.00
3	Sport Shoes SP2315	50	25	1,250.00
				4,850.00
⑨値引金額 @ 10%				-485
⑩ GST課税前金額				4,365.00
⑪ GST加算 @ 6%				261.9
⑫合計売上高				4,626.90
KILANG KASUT SEDAP PAKAI SDN.BHD.				

(出典) Royal Malaysia Customs Department(2017)Guide on Tax Invoice and Records Keeping, Royal Malaysia Customs Department.,p.8, Figure-1 Example of Full Tax Invoice (Wholly Taxable Supply)

図 4-2 完全型タックスインボイス(6%標準税率および非課税)

④供給者PRU DEN INSURANCE SDN. BHD. Lot 123, Jalan Meru, 43210 Klang, Selangor Tel: 03-33498765 ⑤GST識別番号: 100004/2015		②インボイス番号: 0001114 ③発行日: 25 June 2015		
⑥受領者SYARIKAT AL AMIN SDN. BHD. No. 27, Jalan Kapar, 43210 Klang, Selangor ⑤GST識別番号: 100004/2015		①タックスインボイス		
番号	⑦財・サービスの種類		合計 (RM)	
1	**Premium for life insurance (CEO)		200.00	
2	*Premium for medical insurance (10 workers@ RM70 per person)		700.00	
3	*Premium for fire insurance (1 office building)		2,000.00	
4	*Premium for motor vehicles insurance (3 company cars @ RM1,000 per unit)		3,000.00	
⑩GST課税前金額			5,900.00	
⑪GST加算 @ 6%			342	
⑫GST課税後金額			6,242.00	
GSTサマリー		⑧数量	合計 (RM)	GST (RM)
⑪ *6%		3	5,700.00	342.00
⑫ **非課税		1	200.00	Nil

(出典) Royal Malaysia Customs Department(2017)Guide on Tax Invoice and Records Keeping, Royal Malaysia Customs Department.,p.9, Figure-2 Example of Full Tax Invoice(Mixed Supplies – Standard Rated and Exempt)

図 4-3 完全型タックスインボイス(6%標準税率およびゼロ税率)

④供給者DORY MART SDN. BHD. Lot 123, Jalan Raja, 98000 Miri, Sarawak Tel : 085-650000 ⑤GST認識番号: 100004/2015		②インボイス番号: T01114 ③発行日: 7 November, 2015		
⑥受領者BIG CAFE SDN. BHD. Lot 123, Jalan Pujut, 98000 Miri, Sarawak Tel : 085-659090		①タックスインボイス		
番号	⑦財・サービスの種類	⑧数量	単価	合計 (RM)
1	*Julie's Lemon Crackers A1101	10		100.00
2	*Yogurt (Unit) A1102	10	5.00	50.00
3	*Mineral Water A1103	50	1.00	50.00
4	**Flour B0123	30	2.00	60.00
5	**Sugar B0234	10	2.30	23.00
6	**Salt B098	10	0.70	7.00
⑩GST課税前金額				290.00
⑪*GST加算@6%				12.00
⑫GST課税後金額				302.00
⑬ GSTサマリー	合計(RM)	GST(RM)		
* 6%	200.00	12.00		
** 0%	90.00	0.00		

(出典) Royal Malaysia Customs Department(2017)Guide on Tax Invoice and Records Keeping, Royal Malaysia Customs Department.,p.10, Figure-3 Example of Full Tax Invoice(Mixed Supplies – Standard Rated and Zero Rated)

図 4-2 は、6%標準税率および非課税取引が含まれている「完全型タックスインボイス」を示したものであり、財・サービスの種類および付加価値税サマリーにおいて、6%標準税率取引(医療保険・生命保険・自動車保険)および非課税取引(生命保険)が明確に区別して記載されている。図 4-2 では、①から⑫までの要求されているすべての記載事項(⑨の値引金額については該当なし)が「完全型タックスインボイス」に記入されている。

図 4-4 から図 4-5 は、「簡便型タックスインボイス」を示したものであり、「完全型タックスインボイス」において要求されている記載事項のうち、以下の項目を省略することが認められている(RMCD,2017b,p.13)。

- ① タックスインボイスの名称(The words 'tax invoice')
- ② 受領者の会社名・住所(The name and address of the recipient)
- ③ 個別項目の金額および税額(The price and tax for each item to be shown separately)

図 4-4 簡便型タックスインボイス(6%標準税率)

①供給者COMFORT PARKING SDN. BHD. GF1-03, Kompleks Beli-Belah, Jalan Kenangan, 41100 Klang, Selangor.		④インボイス番号: A00295 ③発行日: 25.6.2015	
②GST識別番号: 003456/2014 Tel : 03-33498765			
⑤財・サービスの種類	合計(RM)		
⑥Parking fee – 3 hours @ RM1 per hour	3.18		
調整額	0.02		
⑦合計金額	*3.20		
⑧合計に含まれているGST @ 6%	RM0.18		

(出典) Royal Malaysia Customs Department(2017)Guide on Tax Invoice and Records Keeping, Royal Malaysia Customs Department.,p.14, Figure-6 Example of Simplified Tax Invoice (Wholly Taxable Supply)

図 4-5 簡便型タックスインボイス(6%標準税率およびゼロ税率)

①供給者 AGRO SHOPPING CENTRE SDN BHD			
DESA PINGGIRAN PUTRA, SG. MERAB			
TEL: 03 - 88960000 FAX: 03 - 88961111			
②GST識別番号:			
③発行日: 30/6/2015 15:35:45			
④インボイス番号: V001619			
⑤財・サービスの種類	数量	単価(RM)	合計(RM)
⑥BISCUITS PNKL [PACK]	1	3.90	3.90 S
⑦010611			
⑥PRINGLES SC 182G [PCS]	1	6.90	6.90 S
⑦001002			
⑥SUGAR	2	1.45	2.90 Z
123235			
合計数量			4
⑦売上高(GST @ 6%含む)			13.70
調整額			0.00
現金			14.00
残高			0.30
⑧GSTサマリー	合計 (RM)	GST(RM)	
S(標準税率) = 6%	10.19	0.61	
Z(ゼロ税率) = 0%	2.90	0.00	
印刷日時: 30/6/2015			
営業担当者: Amin			

(出典) Royal Malaysia Customs Department(2017)Guide on Tax Invoice and Records Keeping, Royal Malaysia Customs Department.,p.15, Figure-7 Example of Simplified Tax Invoice (Mixed Supplies)

ただし、「簡便型タックスインボイス」において、以下の記載事項を省略することはできない(RMCD,2017b,p.13)。図 4-4 および図 4-5 の「簡便型タックスインボイス」では、①から⑧までの記載事項がすべて記入されている。

- ① 供給者の会社名・住所(The name, address of the supplier)
- ② 供給者の GST 識別番号(Identification number of the supplier)
- ③ タックスインボイスの発行日(The date of issuance of the tax invoice)
- ④ タックスインボイスのシリアル番号(The tax invoice serial number)
- ⑤ 提供した財・サービスの種類(A description sufficient to identify the goods or services supplier)
- ⑥ ゼロ税率取引・標準税率取引・非課税取引ごとの個別の数量・税額・税込金額(For each description, distinguish the type of supply for standard rate, zero rate and exempt, the quantity of the goods or the extent of the extent of the services and the amount payable, including tax)
- ⑦ 税込合計金額(The total amount payable inclusive of total tax chargeable)
- ⑧ GST の税率・税額(The rate of tax and the amount of tax chargeable)

図 4-6 は、「自社発行型タックスインボイス」であり、原則として、以下の記載事項を記入した「自社発行型タックスインボイス」を発行しなければならない(RMCD,2017b,pp.19-20)。

- ① 供給者・受領者の会社名・住所(The name and address of the supplier and recipient)
- ② 供給者・受領者の GST 識別番号(Identification number of the supplier and recipient)
- ③ 見やすい場所に自社発行型タックスインボイスの名称(The words 'self-billed invoice' in a prominent place)
- ④ タックスインボイスのシリアルナンバー(The invoice serial number)
- ⑤ タックスインボイスの発行日(The date of invoice)
- ⑥ 関税局長の承認番号(The reference number of the Director General's approval)
- ⑦ 標準税率・ゼロ税率・非課税を区別した財・サービスの数量・金額(For each description, distinguish the type of supply for standard rate, zero rate and exempt, the quantity of the goods or the extent of the extent of the services and the amount payable, excluding tax)
- ⑧ 財・サービスの値引金額(Any discount offered)
- ⑨ 課税前合計金額・種類別税額(The total amount payable excluding tax, the rate of tax and the total tax chargeable shown as a separate amount)
- ⑩ 課税後合計金額(The total amount payable inclusive of the total tax chargeable)

図 4-6 自社発行型タックスインボイス

KILANG TEMBAKAU SELANGOR SDN					
①供給者 SYARIKAT DAUN TEMBAKAU SDN BHD No. 27, Jalan Persiaran, 51100 Kota Baru, Kelantan. ②GST識別番号: 100900/2015			③自社発行型タックスインボイス ⑥関税局承認番号.: ④インボイス番号: 0001113		
①受領者 KILANG TEMBAKAU SELANGOR SDN.BHD Lot 123, Jalan Meru, 43210 Klang, Selangor Tel: 03-33498765 ②GST識別番号: 100003/2015			⑤発行日: 25 June 2015 指図書番号: S000345		
番号	財・サービスの種類	税率(%)	数量	単価(RM)	合計 (RM)
1	Daun Tembakau Gred C	6	200	8	1,600.00
2	Daun Tembakau Gred B	6	200	10	2,000.00
3	Daun Tembakau Gred A	6	50	25	1,250.00
				⑨GST課税前金額	4850.00
				⑩GST加算	291.00
				⑪GST課税後金額	5141.00
KILANG TEMBAKAU SELANGOR SDN.BHD.					

(出典) Royal Malaysia Customs Department(2017)Guide on Tax Invoice and Records Keeping, Royal Malaysia Customs Department.,p.21, Figure-9 Example of Self-Billed Invoice

図 4-7 は、「売上計算書型タックスインボイス」であり、主として、オークション業者が利用する売上計算書であり、オークション業者が課税事業者あるいは非課税事業者であるにかかわらず発行されるものであり、以下の記載事項を記入した「売上計算書型タックスインボイス」を発行しなければならない(RMCD,2017b,pp.22-23)。

- ① 競売人の氏名・住所・事業登録番号(Auctioneer's name, address and business registration number)
- ② 競買人の氏名・住所(Buyer's name and address)
- ③ タックスインボイスの発行日(Date of issue)
- ④ タックスインボイスのシリアル番号(serial number of invoice)
- ⑤ 財・サービスの種類(The description sufficient to identify the goods or services supplied)
- ⑥ GST課税後金額(The total amount payable inclusive of GST)
- ⑦ GST税率(The rate of tax)
- ⑧ GST税額(Total tax chargeable)
- ⑨ GSTを含んだ価格である用語(The word "Price payable inclusive of GST")

図4-7 売上計算書型タックスインボイス

		①(競売人)MUHAMMAD AUCTIONS (A234543) Auctioneers & Valuers T1-02, Jalan TTH 1/1, Taman Tuanku Hamimah, 08000 Sungai Petani, Kedah Tel: 04-4422345		
		⑨売上計算書(型インボイス)		
②(競買人)Alia Safiyya No. 20 Jalan BPJ 2/3, Bandar Puteri Jaya 08000 Sungai Petani, Kedah		④インボイス番号: 00011/2015 ③発行日: 20 June 2015		
番号	⑤財・サービスの種類	合計 (RM)		
1	One set bedroom furniture	2,080.00		
2	A pair of rattan occasional bedroom chairs	728		
⑥GST課税後売上合計		* 2,808.00		
⑧⑨*GST RM158.95 を含んだ価格		⑦税率@ 6%		

(出典) Royal Malaysia Customs Department(2017)Guide on Tax Invoice and Records Keeping, Royal Malaysia Customs Department.,p.24, Figure-10 Example of Auctioneer's Statement of Sales

V 日本のタックスインボイス

日本の消費税では、多くのアセアンで採用されているタックスインボイス方式ではなく、請求書等保存方式が利用されている。請求書等保存方式では、事務負担が少ない、免税事業者からの仕入も仕入税額控除ができるというメリットがある反面、図5-1から図5-3の免税事業者・簡易課税事業者の例にみられるように、益税が発生するデメリットがある。これに対して、タックスインボイス方式では、納税者等の事務負担が増加するデメリットがある反面、請求書等保存方式で発生した益税が解消し、各取引に課税される税額が明確になり、複数の税率が

適用された場合でも、適正な税の転嫁が可能となる。図5-4にみられるように、タックスインボイスに基づいて納税計算が行われるため、不正や間違いが生じにくくなる(あいわ,2016,206-210頁)。

図5-1 卸売業者(免税事業者)に益税が発生するケース

	原材料生産者	→	完成品製造業者	→	卸売業者 (免税事業者)	→	小売業者	→	消費者
税込売上金額	21,600		54,000		75,600		108,000		支払額
売上に係る税額①	1,600		4,000		5,600		8,000		108,000
税込仕入金額			21,600		54,000		75,600		
仕入に係る税額②			1,600		4,000		5,600		
納付税額③	A		B		C		D		A+B+C+D
益税	1,000		2,400		0		1,500		納付税額合計
	0		0		1,600		0		4,900

(出典) 依田文人(2010)『消費税制度におけるインボイス方式導入の提言』『山梨学院大学研究年報社会科学研究』第30号,p.140 図表4 (一部筆者が修正)。

図5-2 小売業者(免税事業者から仕入を行う事業者)に益税が発生するケース

	原材料生産者	→	完成品製造業者	→	卸売業者 (免税事業者)	→	小売業者	→	消費者
税込売上金額	21,600		54,000		75,600		108,000		支払額
売上に係る税額①	1,600		4,000		* 4,000		8,000		108,000
税込仕入金額			21,600		54,000		75,600		
仕入に係る税額②			1,600		4,000		* * 5,600		
納付税額③	A		B		C		D		A+B+C+D
益税	1,000		2,400		0		2,400		納付税額合計
	0		0		0		* * * 1,600		5,800
							* * * 5,600-4,000=1,600		

(出典) 依田文人(2010)『消費税制度におけるインボイス方式導入の提言』『山梨学院大学研究年報社会科学研究』第30号,p.141 図表5 (一部筆者が修正)。

図5-3 小売業者(簡易課税事業者)に益税が発生するケース

	製造業者	→	小売業者 (簡易課税事業者)	→	消費者
税込売上金額	12,500		20,000		支払額
売上に係る税額①	1,000		1,600		21,600
税込仕入金額					
仕入に係る税額②			* 1,280		
納付税額③	1,000		320		消費者が負担した税額
益税	0		* * 280		1,600
			* * * 1,600(売上に係る消費税額) × 80%(小売業みなし仕入率) = 1,280		0
			* * * 1,280-1,000=280		

(出典) あいわ税理士法人(2016)『新しい消費税 完全マスター』税務研究会出版局,p.199 (一部筆者が修正)。

図5-4 製造業者がタックスインボイス発行事業者であるケース

	製造業者 (タックスインボイス 発行事業者)	→	小売業者	→	消費者
税込売上金額	12,500		20,000		支払額
売上に係る税額①	1,000		1,600		21,600
税込仕入金額			12,500		
仕入に係る税額②			1,000		
納付税額③	1,000		600		消費者が負担した税額
益税	0		0		1,600
			* 1,600(売上に係る消費税額) × 80%(小売業みなし仕入率) = 1,280		0
			* * 1,280-1,000=280		

(出典) あいわ税理士法人(2016)『新しい消費税 完全マスター』税務研究会出版局,p.203 (一部筆者が修正)。

VI おわりに

本稿では、マレーシア付加価値税のタックスインボイスを検討を行ってきたが、マレーシア付加価値税では、「完全型タックスインボイス」「簡便型タックスインボイス」「自社発行型タックスインボイス」「売上計算書型タックスインボイス」など多くの種類のタックスインボイスが導入されている。特に、「売上計算書型タックスインボイス」や「簡便型タックスインボイス」は、日本で導入されている請求書等保存方式と多くの点で類似しており、作成もそれほど困難ではない。したがって、日本でタックスインボイスを導入する場合、マレーシア付加価値税の「売上計

算書型タックスインボイス」「簡便型タックスインボイス」を作成し、その後、多くの記載事項を要求している「完全型タックスインボイス」「自社発行型タックスインボイス」を段階的に導入・作成していく方法であれば、製造業者・卸売業者・小売業者など各段階での税額計算および納税手続が容易になると考えられる。

参考文献

- あいわ税理士法人(2016)『新しい消費税 完全マスター』税務研究会出版局。
- 池本征男(2014)『裁判例からみる消費税法』大蔵財務協会。
- 井本真也(2014)「マレーシアにおける物品・サービス税の導入」『(新日本有限責任監査法人)情報センサー』2014年5月号,14-15頁。
- 越後和孝・高石元・今井晋平(2014)『ベトナムの税制と投資』トーマツ。
- 折原博樹・秋元啓孝(2009)『マレーシアの税制と投資』トーマツ。
- 鎌倉治子(2008)『諸外国の付加価値税 2008年版』国立国会図書館調査及び立法考査局。
- KPMG/あずさ監査法人編(2014)『メコン流域諸国の税務』(第2版)中央経済社。
- KPMG(2016)『ASEAN地域最新トピックス』グローバル・ジャパニース・プラクティス。
- 笹川篤史(2013)「インボイス方式に関する論点についての考察」『経営と経済』第93巻第3号,117-125頁。
- 税理士法人トーマツ(2011)『アジア諸国の税法』中央経済社。
- ジェトロ(2017) https://www.jetro.go.jp/world/asia/th/invest_04.html
- 惣田一弘・藍原茂滋・中島雄一朗・中西康智・青木智紀(2015)『タイの税制と投資』トーマツ。
- 玉岡雅之(2015)「付加価値税におけるインボイス」『(神戸大学)国民経済雑誌』第211巻第3号,35-47頁。
- 沼田博幸(2010)「消費課税におけるインボイスの役割について-EU/VATにおけるインボイス制度の改革を参考として-」『(明治大学)会計論叢』第5号,13-55頁。
- 花岡広之(2012)『フィリピンの税制と投資』トーマツ。
- 伏見俊行編(2016)『アジア 税の基礎知識』税務研究会出版局。
- 松浦弘昌(2008)「日本における消費税の課題と提言」『(神奈川大学)研究年報』第12号,59-75頁。
- 丸山友康・奥田佳樹(2014)『シンガポールの税制と投資』トーマツ。
- 溝口史子(2017)『EU付加価値税の実務』中央経済社。
- 三浦道隆(2000)『最新判例による消費税法の解釈と実務』大蔵財務協会。
- 村山大二・長谷川孝明・杉本浩二・長尾光弘(2015)『インドネシアの税制と投資』トーマツ。
- 依田文人(2010)「消費税制度におけるインボイス方式導入の提言」『(山梨学院大学)研究年報社会科学』第30号,129-167頁。
- 渡邊和哉・松元勝彦(2014)「2014年マレーシア予算案」『KPMG Insight』1月号,1-6頁。
- Legal Research Service (2016) Goods and Services Tax Act 2014 (Act 762), Regulations & Selected Orders, International Law Book Service.
- Royal Malaysia Customs Department: RMCD (2017a) <http://gst.customs.gov.my/en/Pages/default.aspx>
- Royal Malaysia Customs Department: RMCD (2017b) Guide on Tax Invoice and Records Keeping, Royal Malaysia Customs Department.