

平成24年度政府開発援助
海外経済協力事業委託費による
「途上国政府への普及事業」
ファイナル・レポート

モザンビーク
付加価値税（VAT）
徴収・管理システムの普及事業

平成25年3月
(2013年)

株式会社ビー・エム・シー・インターナショナル・
株式会社かいはつマネジメント・コンサルティング
共同企業体

本調査報告書の内容は、外務省が委託して、株式会社ビー・エム・シー・インターナショナル・株式会社かいはつマネジメント・コンサルティング共同企業体が実施した平成24年度政府開発援助海外経済協力事業委託費による途上国政府への普及事業の結果を取りまとめたもので、外務省の公式見解を表わしたものではありません。

また、本報告書では、受託企業によるビジネスに支障を来す可能性があると判断される情報や外国政府等との信頼関係が損なわれる恐れがあると判断される情報については非公開としています。なお、企業情報については原則として2年後に公開予定です。

目次

略語	ii
要旨	1
はじめに:調査概要	6
第1章:モザンビークにおける当該開発課題の現状及びニーズの確認	9
1.1 モザンビークの政治・経済の概況	9
1.1.1 モザンビーク概要	9
1.1.2 政治情勢	10
1.1.3 経済情勢	11
1.1.4 開発の現状	12
1.2 財政管理分野における開発課題	13
1.2.1 モザンビークの開発課題	13
1.2.2 モザンビーク政府の歳入構造	15
1.2.3 モザンビーク政府の税制	17
1.2.4 付加価値税(VAT)の現状	20
1.3 モザンビークの関連計画、政策(外交政策含む)および法制度	23
1.3.1 フィスカル法の導入対象となる機器	23
1.3.2 フィスカル法の概要	24
1.3.3 モザンビークにおけるフィスカル法の検討状況	31
1.4 モザンビークの財政管理分野における ODA 事業の事例分析及び他ドナーの分析	35
1.4.1 日本政府の対モザンビーク支援	35
1.4.2 援助協調	37
1.4.3 税制改革支援	39
第2章:BMC 製品・技術の活用可能性及び将来的な事業展開の見通し	41
2.1 BMC 及び活用が見込まれる提案製品・技術の強み	41
2.1.1 株式会社ビー・エム・シー・インターナショナルとその製品	41
2.1.2 BMC の VAT 徴税管理システムとその強み	41
2.2 BMC の事業展開における海外進出の位置づけ	46
2.2.1 これまでの海外展開状況	46
2.2.2 事業展開における ODA の位置づけ	49
2.3 想定する事業の仕組み	49
2.4 想定する事業実施体制・具体的な普及に向けたスケジュール	49
2.5 リスクへの対応	49
第3章:製品・技術に関する試用、各種試験を含む現地適合性の検証	51
3.1 製品・技術の紹介、実証実験の概要	51
3.1.1 システム構成	51
3.1.2 実証実験手順	52

3.1.3 実証・パイロット事業の内容	53
3.2 製品・技術の現地適合性検証(実証実験結果)	54
3.2.1 技術面の検証結果	57
3.2.2 導入効果の検証結果	59
3.3 採算性の検討	66
第4章:ODA 案件化による開発効果及び BMC の事業展開効果	67
4.1 VAT 徴税管理システムと開発課題の整合性と留意事項	67
4.1.1 VAT 徴税管理システムと開発課題の整合性	67
4.1.2 VAT 徴税管理システム導入の懸念、および留意事項	73
4.2 ODA 案件化による製品・技術等のモザンビークでの適用・活用・普及による開発効果	73
4.3 BMC が事業展開した場合の開発効果	74
4.3.1 事業者が得られる効果	75
4.3.2 歳入庁が得られる効果	75
第5章:ODA 案件化の具体的提案	77
5.1 ODA 案件概要	77
5.2 具体的な協力内容及び開発効果	78
5.3 他 ODA 案件との協力可能性	81
5.4 カウンターパート機関との協議状況	82
参考文献	83
別添 1:モザンビークのフィスカル法案	85



モザンビーク歳入庁とのミーティング 1



VAT 徴収管理システム試験設置



モザンビーク歳入庁とのミーティング 2



市場調査



サーバー管理会社のデータセンター見学



モザンビーク歳入庁のデータセンター見学 1



携帯無線通信事業者とのミーティング



モザンビーク歳入庁のデータセンター見学 2

略語

略語	英語/ポルトガル語	日本語
APN	Access Point Name	アクセスポイント名
ATM	Autoridade Tributária de Moçambique	モザンビーク歳入庁
ATM	Automatic Teller Machine	現金自動受払機
BMC	BMC International	ビー・エム・シー・インターナショナル
DANIDA	Danish International Development Agency	デンマーク国際開発庁
EDM	Electricidade de Mocambique	モザンビーク電力公社
FIAS	Foreign Investment Advisory Service	外国投資助言サービス
FRELIMO	Front for the Liberation of Mozambique	モザンビーク解放戦線
GDP	Gross National Product	国民総生産
GNI	Gross National Income	国民総所得
G19	Group of 19 donors	19 ドナーグループ
HIPC	Heavily Indebted Poor Countries	重債務貧困国
IEC	International Electrotechnical Commission	国際電気標準会議
IMF	International Monetary Fund	国際通貨基金
INNOQ	Instituto Nacional de Normalizacao e Qualidade	国家標準品質機構
ISO	International Organization for Standardization	国際標準化機構
JICA	Japan International Cooperation Agency	国際協力機構
OA	Office Automation	オフィス・オートメーション
ODA	Official Development Assistance	政府開発援助
PAF	Performance Assessment Framework	実績評価枠組み
PARPA II	Action Plan for the Reduction of Absolute Poverty 2006-2009	絶対的貧困削減行動計画 II
PARP	Poverty Reduction Action Plan	貧困削減行動計画
PC	Personal Computer	パソコン
POS	Point of Sales	販売時点情報管理
RENAMO	Mozambican National Resistance	モザンビーク民族抵抗運動
SADC	Southern Africa Development Community	南部アフリカ開発共同体
SDC	Sales Data Controller	セールスデータコントローラー
SIM	Subscriber Identification Module	シム
USAID	United States Agency for International Development	米国国際開発庁
VAT	Value Added Tax	付加価値税

略語	英語/ポルトガル語	日本語
VPN	Virtual Private Network	仮想専用線

1 メティカル (MT) は 2.909 円 (2013 年 1 月)

1 ドルは 85.81 円 (2013 年 1 月)

要旨

第 1 章:モザンビークにおける当該開発課題の現状及びニーズの確認

モザンビークは、1992 年の和平協定締結後、国内の政治的安定を維持しつつ、国家再建と経済社会開発を着実に進展させている平和定着のモデル国である。モザンビーク政府による復興開発努力はドナー諸国から「優等生」として高く評価されている¹。他方、一人当たり国民所得は 470 ドル(2011 年)で、1 日 1.25 ドル以下でくらす貧困層の割合は 60%(2008 年)に上る²。2011 年の人間開発指標は、187 カ国中 184 位と非常に低く、経済、および社会開発面での課題は山積している。

モザンビーク政府の財政の大きな特徴は、高い援助への依存である。近年減少しているとはいえ、政府収入の 4 割を援助に依存している。しかしながら、今後予算規模が拡大する一方、欧州での経済情勢悪化などから援助資金増加を見込むことは難しい。このような背景から、税金を含む政府の歳入拡大が不可欠となっている。

第 2 章:BMC 製品・技術の活用可能性及び将来的な事業展開の見通し

(1) BMC の製品と事業展開

株式会社ビー・エム・シー・インターナショナル（以下、BMC）は、1976 年に高性能電卓の製造・販売を開始、以後アップルコンピューターの輸入や PC 関連機器の輸出を行うとともに 1987 年にキャッシュレジスターの製造を開始した。以後、付加価値税 (Value-added Tax: VAT) 徴収の為の特殊な仕掛けを施したレジスター等 (“フィiscal機”) に特化し、フィiscal機を法律 (“フィiscal法”) で義務付けた国へ向けての機器の開発、製造、販売に携わってきた。BMC の製品は世界 20 カ国以上で採用されて各国の税金改善に貢献してきた。

BMC の主力製品である VAT 徴収管理システムは、欧州、南米、アフリカなど広い地域で納入実績があり、従来の内蔵型に加え、販売管理装置に外付け可能な最新型機にも対応している唯一の企業であり、製品の競争力は非常に高い。

(2) 事業における ODA の位置づけ

当該システムは、増税せずに税金の大幅な増加が可能であることから、これまで VAT 導入済みで POS やレジなどの販売管理機器の普及も進んでいる先進国を中心に展開してきた。しかし、先進国への普及が成熟段階に達する一方、高い経済成長を背景に、税金を増やしたい発展途上国政府からの積極的な引き合いが増えている。しかしながら、発展途上国ではシステム導入による税金増の効果が現れる迄の期間の予算確保がしばしば困難であったり、販売管理機器の市場が未成熟なため、機器の販売・設置・メンテナンスの為の産業基盤を作る必

¹ JICA (2010) 「対モザンビーク国事業展開計画」

² World Bank (2011)

要があるなどの特有の事情がある。政府、事業者双方のネックとなっている初期段階で必要となる費用を、政府開発援助（Official Development Assistance: ODA）でカバーできれば、途上国での当該システムの普及を強力に後押しすることとなり、途上国政府にとっても社会経済開発の原資となる税収の増加を実現することができる。また当該システムは、税収基盤の広がりと共に販売台数の増加が見込めるが、普及段階では競争が激しくなるため、この段階に市場参入した場合のシェア拡大は、中小企業には極めて難しい。すなわち事業性を確保するためには、最初に導入される機器に選ばれることがその後のビジネスに決定的に重要であり、その意味からも、BMC では途上国へのシステム導入の初期費用部分に、ODA を活用する可能性を模索している。

(3) 想定する事業のしくみ

非公開

第 3 章：製品・技術に関する試用、各種試験を含む現地適合性の検証

マプト市内とナンプラ市内で合計 4 つの店舗に BMC のシステム端末機器を仮設置し、技術面、および導入効果を検証した。機器を設置した 4 店舗の概要は以下の通り：

表 2 実証実験対象店舗概要

店舗	A	B	C	D
場所	マプト	マプト	マプト	ナンプラ
業種	靴販売	文房具販売	レストラン	文具・茶販売
規模	小規模	中規模	中規模	中規模
販売管理機器	なし（手書き）	なし（手書き）	POS	なし（手書き）
設置機器	レジ+端末	レジ+端末	端末	レジ+端末
実験期間	51 日	43 日	43 日	7 日

（出所）調査団

無線によるデータ転送、機器の動作など技術面の検証結果は全て良好であった。導入効果については、表 3 に 4 店舗での実証実験結果に基づいて推計した店舗毎の売上高、および VAT の徴収額、納税額をまとめている。

表 3 実証実験結果まとめ

店舗	A	B	C	D
1 日当たり取引数(件)	13	3	89	4
取引総額 (MT)	484,791	54,594	1,909,383	4,677
測定期間日数	51	43	43	7

1日当たり取引額 (MT)	9,506	1,270	44,404	668
年間予想売上高 (MT)	3,469,690	463,550	16,207,460	243,820
年間予想 VAT 徴収額 (MT) *1	504,143	67,353	2,354,930	35,427
年間予想 VAT 納税額 (MT) *2	126,036	16,838	588,658	8,857

*1：年間予想売上高×17/117 で計算

*2：年間予想 VAT 徴収額の 4 分の 1

(店舗の VAT 支払額は、仕入れ控除を除いたマージンに掛かるため、マージンを販売価格の 1/4 と想定し、実際の納税額の概算とした)

(出所) 調査団

今回の対象店舗のうち、VAT 登録業者である店舗 C は、店舗は中規模の下位レベルと考えられるが、2011 年の VAT 徴収額 357 億メティカルはこの規模の店舗 2.7 万件分に過ぎず、実際の納税者が約 7 万であることを考えると、システム導入による既存登録業者からの VAT 徴収増はかなり大きいと推定できる。

また現在 VAT 登録業者ではないと考えられ、規模も小さい店舗 A (靴販売店) が、歳入庁が高額事業者に分類する年間 1,000 万円を超える売上げを上げていることは、未登録事業者の中に潜在的高額納税者が多くいることを裏付けており、登録業者増加による徴収増効果は極めて大きいと考えられる。

第 4 章: ODA 案件化による開発効果及び BMC の事業展開効果

VAT 徴税管理システム導入を義務づけるフィスカル法施行による開発効果、ならびに開発上の留意点は表 4 の通りである。

表 4 フィスカル法施行による開発効果と留意点

分野	開発課題	開発効果と留意点
貧困削減	食糧貧困率の減少	モザンビークの VAT 制度は貧困層への影響を最小限に抑える設計となっており、フィスカル法による貧困層へのネガティブな影響はないと考えられる。
マクロ経済	ビジネス環境の改善	VAT を過少申告してきた事業者の納税を促すことから、公平な競争環境を促進する効果がある。
財政管理	持続的で公正な方法による歳入の増加	増税なしに、徴収を増加できる 脱税を難しくすることで税の公平性を高めるとともに、納税意識も向上する
ガバナンス	サービスの質向上	納税者と歳入庁職員の接触を減らすことで、汚職を減らし、納税者の納税コストを低減できる

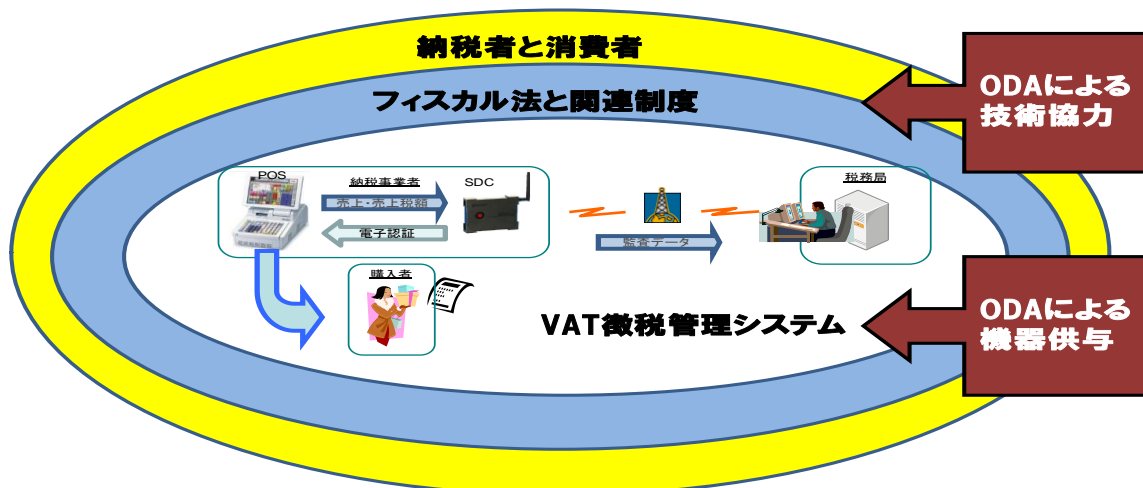
(出所) 調査団

フィスカル法の施行は、単なる徴収の増加だけでなく、公平な競争環境の促進や汚職機

械の低減など幅広い開発効果が期待できる。しかし、期待通りの税収効果を上げるためには、法の適切な執行や事業者向けの資金支援や納税者教育など、法がうまく機能するための制度的な手当が必要である。

第 5 章:ODA 案件化の具体的提案

BMC の VAT 徴収管理システムが期待された効果を上げるためには、単に機器を導入するだけでは十分ではなく、VAT 徴税管理システムの適切な導入と活用を担保するフィiscal法や関連制度の整備、システムを利用する納税者や VAT を支払っている消費者の意識啓発などが必要となる。モザンビーク歳入庁には、これらのノウハウがないため、機器の供給と並行して、これら制度の構築や意識啓発向けに技術協力を実施することで、フィiscal法施行の効果を高め、失敗のリスクを減じることができる。



(出所) 調査団

図 2 VAT 徴税管理システム向け ODA のコンセプト

したがって、ODA 案件化においては、機器の供与に加え、フィiscal法などの制度設計支援、システムの維持管理支援、事業者や消費者の意識啓発などを技術協力で実施することを検討する。

企業・サイト概要

- 提案企業：(株)ビー・エム・シー・インターナショナル・(株)かいはつマネジメント・コンサルティング共同企業体
- 提案企業所在地：大阪市中央区
- サイト・C/P機関：マプト、ナンプラ・モザンビーク歳入庁

モザンビーク国の開発課題

- 脆弱な政府組織・制度(脱税や汚職、徴税機構の非効率から徴税できていない税収の補足)
- 税収増による援助依存からの脱却

中小企業の技術・製品

- 安全性、利便性に優れた最新型のVAT徴収管理システム
- 20数カ国での経験に基づく導入支援サービス
- 機器の納入だけでなく、サーバ運用サービスなどトータルパッケージでの支援サービス

企画書で提案されているODA事業及び期待される効果

- 【想定されるODAスキーム】先方資金、技術協力
- BMC社製品の導入によるVATの徴収増
- 制度設計、導入計画策定、運用管理支援による導入効果の最大化
- 制度の効果的な運用による税収増、徴税基盤の拡大、事業者経営能力の向上、雇用創出
- 税収増による援助依存からの脱却と経済社会開発予算の確保と貧困削減

日本の中小企業のビジネス展開

- ODAによるパイロット導入による市場での優位性確保
- ODAによるサーバシステム導入によるサーバ運用サービスへの展開
- 当該システムで収集したデータを活用した経営情報提供サービスの展開

はじめに：調査概要

1. 調査の背景・目的

(1) モザンビークの社会経済開発上の課題

モザンビークは、1992年の和平協定締結後、国内の政治的安定を維持しつつ、国家再建と経済社会開発を着実に進展させている平和定着のモデル国である。モザンビーク政府による復興開発努力はドナー諸国から「優等生」として高く評価されている³。

他方、2010年の一人当たり国民所得は440ドルで、貧困率は55%に上る⁴。2011年の人間開発指標は、187カ国中184位と非常に低く、経済、および社会開発面での課題は山積している。

モザンビーク政府は、2011年5月に発表した「貧困削減行動計画（Poverty Reduction and Action Plan：PRAP）2011-2014」において、農漁業の生産性と生産量の向上、雇用促進、人間と社会の開発を貧困削減を実現する包摂的経済成長の3つの柱と位置づけ、これらを実現する前提としてマクロ経済と財政管理、統治能力向上が必要としている。国の経済社会開発と貧困削減のためには、中期的に集中的な公的投資を継続する必要がある、そのためにも財政管理能力の強化が必要とされている。

(2) 株式会社ビー・エム・シー・インターナショナルとその製品

代表法人である株式会社ビー・エム・シー・インターナショナル（BMC International：BMC）は、1976年に高性能電卓の製造・販売を開始、以後アップルコンピューターの輸入やPC関連機器の輸出を行うとともに1987年にキャッシュレジスターの製造を開始した。以後、付加価値税（Value-added Tax：VAT）徴収の為の特殊な仕掛けを施したレジスター等（“フィiscal機”）に特化し、フィiscal機を法律（“フィiscal法”）で義務付けた国へ向けての機器の開発、製造、販売に携わってきた。BMCの製品は世界20カ国以上で採用されて各国の税収改善に貢献してきた。

BMCの主力製品であるVAT徴収管理システムは、キャッシュレジスターに設置することで、消費者から徴収したVATの脱税を困難とする機器である。当該システムは、増税せずに税収の大幅な増加が可能であることから、これまでVAT導入済みでキャッシュレジスターの普及も進んでいる先進国を中心に展開してきた。しかし、先進国への普及が成熟段階に達する一方、高い経済成長を背景に、税収を増やしたい発展途上国政府からの積極的な引き合いが増えている。

(3) BMC製VAT徴収・管理システムモザンビーク導入の可能性

モザンビーク政府はVATの徴税強化のため、一定条件を満たす納税者に徴税管理システム装置の導入を義務づける法律（フィiscal法）の制定を既に検討しており、まさに導入機

³ JICA（2010）「対モザンビーク国事業展開計画」

⁴ World Bank（2011）

器の選定を進めている段階にある。BMC は、2012 年年 4 月にモザンビーク歳入庁 (Autoridade Tributária de Moçambique : ATM) が VAT 徴収増の為の施策を検討しているとの情報を得たことから、ATM との接触を図った。ATM は、既に世界 20 カ国以上で同様システムを導入した経験をもつ BMC の製品に高い関心を示している。

VAT 徴税管理システムの導入は、通常歳入庁など当該国の歳入庁が主導し、独自予算で実行される。導入経費はその後の税収増で容易にカバーされるが、モザンビークのような、発展途上国ではシステム導入による税収増の効果が現れる迄の期間の予算確保がしばしば困難であったり、販売時点情報管理 (Point of Sales : POS) システムやレジなどの販売管理機器の市場が未成熟なため、機器の販売・設置・メンテナンスの為の産業基盤を作る必要があるなどの特有の事情があり、先進国に比べ導入のハードルは高い。このため、導入の初期費用を ODA でカバーできれば、途上国での当該システムの普及を強力に後押しすることとなり、途上国政府にとっても社会経済開発の原資となる税収の増加を実現することができる。モザンビーク政府も、ODA による BMC 製品の導入を要望している。

(4) 事業の目的

上記を踏まえ、本普及事業では、歳入庁に BMC の徴税管理システムを政府開発援助 (Official Development Assistance : ODA) 事業を通じて納入するに際して、必要となる以下の調査、取り組みを行うことを目的とする：

- ① 事業環境調査：システムの本格導入を念頭に法規制、関連機器の認証規格、関連機器の普及状況と機種等の情報、システム動作環境を調査する。
- ② 実証実験：小規模にシステムを運用してみることにより、技術的な性能を確認すると共に、導入効果を検証する。
- ③ ODA 案件化にむけた製品の紹介と関係機関との協議：当該国の開発課題の現状およびニーズの確認を行う共に、ODA 案件化を念頭に置いた製品の紹介と関係機関との協議を行う。

2. 調査日程・調査団構成

(1) 全体日程

調査は、契約締結日から 2013 年 3 月 1 日までである。このうち、現地調査は、以下の 3 回に分けて、集中的に実施した。各現地調査期間の日程と業務内容は以下のとおりである。

表 1 現地調査日程と業務内容

回	日程	業務内容
1 回目	2012 年 11 月 17 日～12 月 25 日	事業環境調査、実証実験、ODA 案件化にむけた製品の紹介と関係機関との協議
2 回目	2013 年 1 月 27 日～2 月 10 日	実証実験データの回収、同機器の撤収、

		ODA 案件化にむけた関係機関との協議
3 回目	2013 年 2 月 17 日～2 月 28 日	ODA 案件化にむけた関係機関との協議

調査のうち、市場調査、ビジネスモデル構築、実証実験データの解析は、現地及び国内の双方で行う。報告書の作成は 2 回目の現地調査と並行して、国内で作業を進めた。

(2) 団員の構成

本事業の調査団員は、以下の 11 名、うち現地に渡航したのは 8 名である。

表 2 団員と渡航情報

氏名	所属	部署、職位	担当分野	現地渡航
山田 哲夫	株式会社ビー・エム・シー・ インターナショナル	代表取締役	事業総括	3 回
山田 努	株式会社ビー・エム・シー・ インターナショナル	営業部	調査団員	1 回*
永津 啓二	株式会社ビー・エム・シー・ インターナショナル	モバイル開発 部	調査団員	なし
安積 健	株式会社ビー・エム・シー・ インターナショナル	開発部	調査団員	1 回
ファン・カルロス・ タバレス・ト ヴァール	株式会社ビー・エム・シー・ インターナショナル	開発部	調査団員	1 回
ドゥーシャン・コ バセビッチ	株式会社ビー・エム・シー・ インターナショナル	開発部	調査団員	2 回
芦田 道郎	株式会社ビー・エム・シー・ インターナショナル	モバイル開発 部	国内支援	なし
伊藤 やよい	株式会社ビー・エム・シー・ インターナショナル	営業部	調査団員	1 回目のみ
濱田 鮎美	株式会社ビー・エム・シー・ インターナショナル	営業部	書類編集	なし
萬宮 千代	株式会社 かいほつマネジ メント・コンサルティング	国際ビジネス 支援部	プロジェクト マネージャー	2 回

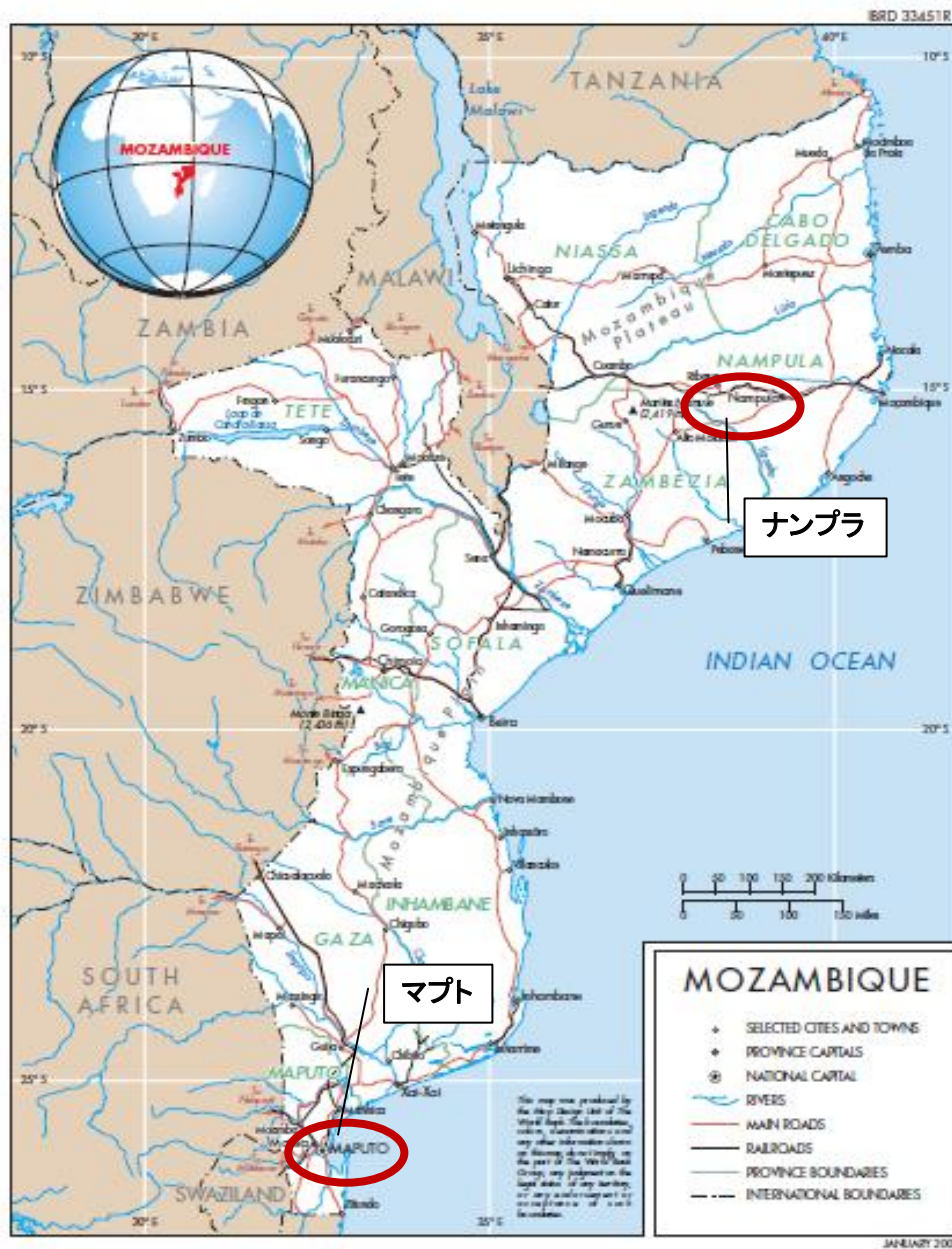
*当初 2 回の渡航だったが、途中帰国を取りやめ 1 回の渡航で現地滞在期間を延長した。

第 1 章:モザンビークにおける当該開発課題の現状及びニーズの確認

1.1 モザンビークの政治・経済の概況

1.1.1 モザンビーク概要

モザンビークは、アフリカ大陸南端の南アフリカ共和国北東に位置し、タンザニア、マラウイ、ザンビア、ジンバブエ、南アフリカ共和国と国境を接する南北に長い国である。インド洋に面する長い海岸線を有し、肥沃な土地と天然ガスや石炭など天然資源にも恵まれている。



(出所) 世界銀行 (2012)

図 1-1 モザンビーク地図

モザンビークは、1975年にポルトガルからの独立を果たしたものの、その後内戦が約20年続いたことから、国土は疲弊、同国はその大きなポテンシャルを十分に生かすに至らなかった。しかしながら、1992年の和平協定締結後は、国内の政治的安定を維持しつつ、国家再建と経済社会開発を着実に進展させている。モザンビーク政府による復興開発努力はドナー諸国から「優等生」として高く評価されている⁵。近年は、天然資源向けの外国投資も増加しており、経済は活況を呈している。

表 1-1 モザンビーク概要

面積	79万9,380平方キロメートル（日本の2.1倍）
人口	2,294万8,858人 [2011年7月推計]
首都	マプト
民族	マクア・ロムウェ族など43民族
言語	ポルトガル語、バントゥー諸語
宗教	キリスト教徒（56.1%）、イスラム教徒（17.9%）、原始宗教
政体	共和制
元首	大統領： アルマンド・エミリオ・ゲブーザ

（出所）JETRO ウェブサイト（URL：
<http://www.jetro.go.jp/world/africa/outline/mozambique.pdf>）

1.1.2 政治情勢

1630年頃までにはポルトガル人支配が確立し、その後ポルトガルの植民地となった。1962年に現政権の母体であるモザンビーク解放戦線（FRELIMO）が結成され、1975年6月25日にポルトガルから独立を達成し、モザンビーク人民共和国が誕生した⁶。

マルクス・レーニン主義を掲げ、社会主義建設を目指すFRELIMO政権に対して、南ア白人政権の支援を受けたモザンビーク民族抵抗運動（RENAMO）が1977年に反政府武装闘争を開始、その後内戦が約20年間続いた。1989年にFRELIMOはマルクス主義を放棄し、1990年7月にRENAMOと和平交渉を開始、11月には複数政党制と市場経済を定める新憲法を制定、国名をモザンビーク共和国に変更した。1992年10月に両者の間で包括和平協定が成立した。

1994年10月に実施された複数政党制による第1回大統領選挙と議会選挙で、FRELIMOが勝利し、同党のチサノ党首が大統領に再選され、議会でも過半数を獲得した。1999年12月、2004年12月、2009年10月にも大統領、議会選挙が実施されており、2004年の大統領選挙ではチサノ大統領が後継者に指名したゲブーザFRELIMO幹事長が大統領に選出された。ゲブーザ大統領は、2009年10月の選挙でも再選を果たし現在に至っている。次回の大統領選は2014年に予定されている。最大野党であるRENAMOが、内部分裂などによって急速に支持を失っていく中、与党FRELIMOを脅かす存在はなく、当面はFRELIMO政権が存続すると考えられる。

⁵ 外務省（2012）

⁶ この項、JETRO ウェブサイト（URL：
<http://www.jetro.go.jp/world/africa/outline/mozambique.pdf>）、JETRO（2012） P1-4 を参照した。

1.1.3 経済情勢

モザンビークは1960年代の独立闘争、さらにはその後の20年にわたる内戦で国内のインフラが破壊されたこと、独立後に社会主義路線が採られたために国際社会から孤立したことなどから、経済は疲弊し世界でも最も貧しい国の一つに陥った⁷。和平直前の1990年の一人あたり国民所得（Gross National Income: GNI）は170ドルに過ぎなかった。

政府は1980年代半ばから経済開放に向けた経済改革に着手し、1987年には、国際通貨基金（International Monetary Fund: IMF）の指導に基づき、市場経済移行計画が導入された。同計画では価格・為替相場の自由化、財政赤字の削減、インフレ抑制が目標とされた。1992年の和平協定締結後は、IMFの指導のもと、本格的に構造調整計画に取り組み、民営化の推進とインフラ復興に力を入れた。さらに民間部門発展戦略を打ち出し、投資障壁の除去と公的部門の改革を行うことで投資誘致を図った。1998年に三菱商事、モザンビーク政府、英豪系BHPビリトン社、南ア産業開発公社が共同出資したアルミ製錬会社「モザール」は、2010年には、国内第一の産業、最大の輸出品目として輸出総額の約6割、国民総所得（Gross Domestic Product : GDP）の約2割を占めるまでに成長している。1990年代は、年平均6%を超える高い経済成長率を維持した。

2001年には重債務貧困国（Highly Indebted Poor Countries: HIPC）イニシアティブ⁸の完了を迎え、債務救済を受けたことが成長率にもプラスの影響を与え、2000年代以降も経済は好調に推移している。2005年から2009年の平均経済成長率は年率7.6%に達し、同期間一人当たり所得は年率5%で増加した⁹。近年は天然ガス、石炭などの資源開発が活発に行われている。中部沿岸部では、南アSasolなどにより2004年から天然ガスの生産、輸出されているが、近年は北部沿岸部で天然ガスの探査が進められている。2008年の天然ガス輸出は同国のGDPの10.4%、総輸出額の35.9%、政府の歳入の40.7%に達している。さらに同国北西部では、ブラジルValeによる炭鉱開発（原料炭）が進められており、隣接する鉱区では新日鉄等によって現在、開発に向けた調査が行われている。

これらの結果、2011年の一人当たりGNIは、470ドルにまで増加した。しかし、依然として所得は低いレベルであり、貧困率も高い。また好調な経済成長は、鉱物資源等の大型投資案件が牽引するものであり、必ずしも国内経済の底上げには繋がっていない。今後は、零細農民や零細事業者をどのように経済成長に取り込み、成長の果実を広く国民に行き渡らせていくかが課題となっている。

⁷ この項、JETRO（2012）P6、外務省（2012）P669-670、JETRO ウェブサイト（URL <http://www.jetro.go.jp/world/africa/outline/mozambique.pdf>）を参照した。

⁸ 1996年に世界銀行・IMFにより提唱され、各国政府によって合意された重債務貧困国を対象とした債務救済計画。一定の条件を満たした貧困国の厳しい債務負担を持続可能な水準に引き下げることを目的とする。重債務貧困国とは1993年次点で1人当たりGNPが695ドル以下で、債務総額が輸出年額の2.2倍以上、もしくはGNPの80%（1993年時点）以上に相当する41カ国で、そのうち34カ国が中近東・アフリカの国である。

⁹ IMF（2011a）P5

表 1-2 モザンビーク経済主要指標

主要産業	農林漁業、工鉱業	
名目 GNI (ドルベース)	112 億ドル [2011 年]	
1 人当たり GNI (名目) (ドル)	470 [2011 年]	
実質 GDP 成長率 (%)	7.7 [2011 年]	
物価上昇率 (%)	10.35 [2011 年]	
主要貿易品目	輸出	アルミニウム、天然ガス、たばこ、電力、えび、木材、砂糖、鉱物、綿
	輸入	機械、自動車・自動車部品、原油、繊維製品、エネルギー、穀類、医薬品
対日貿易品目	日本へ輸出	えび、たばこ、チタン鉱、アルミニウム合金
	日本から輸入	車両、石油製品、機械類
日本企業進出数	6 社 [2010 年 10 月現在]	
在留邦人数	121 人 [2010 年 10 月現在]	

(出所) 外務省ウェブサイト (URL : <http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/mozambique/data.html>)、ジェトロウェブサイト (URL : <http://www.jetro.go.jp/world/africa/outline/mozambique.pdf>)

1.1.4 開発の現状

経済成長は好調なモザンビークであるが、2011 年の一人当たり国民所得は 470 ドルで、1 日 1.25 ドル以下でくらしている人は、人口の 60%に上る。2011 年の人間開発指標は、187 カ国中 184 位と非常に低く、経済、および社会開発面での課題は山積している。

表 1-3 モザンビークの主要開発指標

貧困率 (1 日 1.25 ドル以下) (%)	60.0 [2008 年]
成人 (15 才以上) 識字率 (%)	55.1 [2009 年]
初等教育就学率 (%)	90.6 [2009 年]
5 歳未満幼児死亡率 (出生 1,000 件当たり件数)	142 [2009 年]
平均寿命 (才)	48 [2009 年]
妊産死亡率 (出生 10 万件当たり件数)	550 [2008 年]
改善された水源を利用できる人口 (%)	47 [2008 年]
改善された衛生設備を利用できる人口 (%)	17 [2008 年]

(出所) 外務省「ODA 国別データブック 2011」(2012) P.671、世界銀行“World Development Indicators 2011” P.64、103,119

モザンビーク政府は、2011 年 5 月に発表した PRAP 2011-2014 において、2009 年に 54.7% であった貧困率を、2014 年に 42%に削減することを目標としている。PRAP については、次節で詳しく説明する。

1.2 財政管理分野における開発課題

1.2.1 モザンビークの開発課題

(1) 貧困削減行動計画(Poverty Reduction and Action Plan:PARP) 2011-2014

モザンビークは、2006-2009年を対象とした絶対的貧困削減行動計画（Action Plan for the Reduction of Absolute Poverty 2006-2009 : PARPAII）において、平均経済成長率7.6%/年、一人当たり所得増加率5%/年を達成、女性の非識字者は2004年の54%から2008年には40.8%に減少するなど、大きな成果をあげた。しかしながら、貧困削減という大目標に関する進捗は芳しくない。下表が示すように、貧困率¹⁰は2002-03年の54.1%から2008-09年には54.7%に微増しており、ジニ係数¹¹で測られる貧富の格差は2002-03年からほとんど変わっておらず、1996-97年との比較ではむしろ拡大している。

表 1-4 貧困率およびジニ係数の推移

	貧困率 (%)			ジニ係数		
	1996-97	2002-03	2008-09	1996-97	2002-03	2008-09
都市部	62.6	51.5	49.6	0.47	0.48	0.48
農村部	71.3	55.3	56.9	0.37	0.37	0.37
全国	69.4	54.1	54.7	0.4	0.42	0.41

注) 各地域で最も低い値を青色ハイライトした。

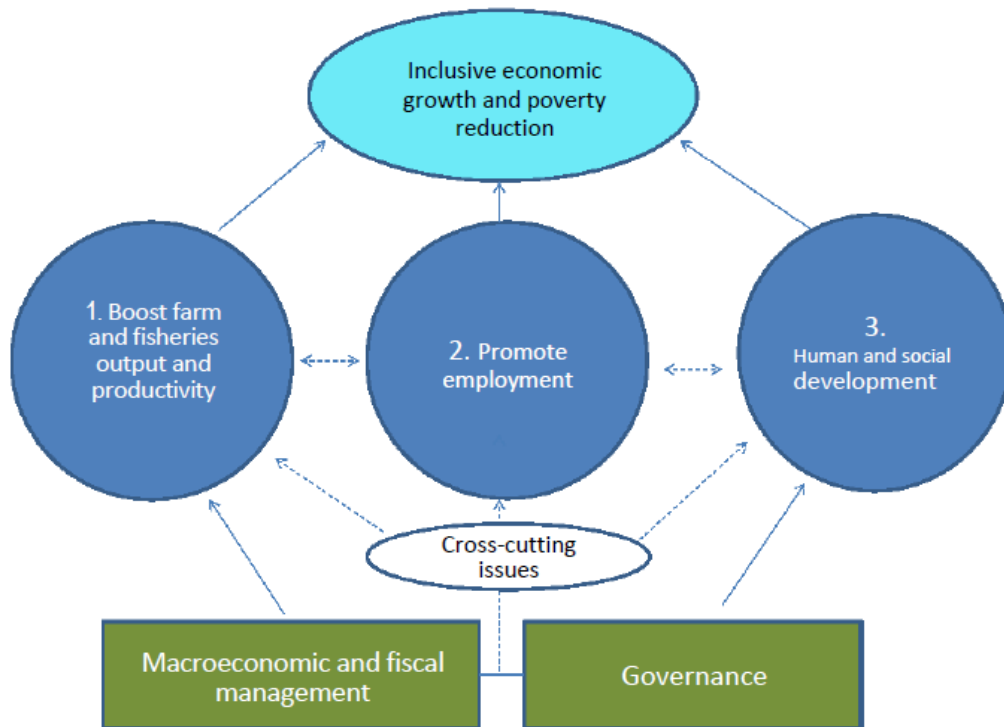
(出所) IMF (2011a) P6

この背景には国民の8割が従事する農漁業の不振により、農漁業所得が停滞する一方、国際的な食料価格の上昇や貧困層で罹患率が高い HIV/AIDS、マラリアなどの疾病が、農村貧困層の生活を困窮させたことがある。また都市部においては、法律や規制で保護されたフォーマルな雇用が限定されていることから、貧困層の多くは零細な小売業など、インフォーマルな事業に従事せざるを得ない状況が続いている。このことが資金調達や土地の取得など事業拡大における阻害要因となり、貧困から脱却できない要因ともなっている。

このような反省に立ち、PARPでは、「包摂的な経済成長と貧困削減」を大目標とし、これを実現する3つの戦略目標として「農漁業の生産性と生産量の向上」、「雇用促進」、「人間と社会の開発」を位置づけた。これら3つの目標は相互補完関係にあるが、これらの目標を実現する前提条件として、「マクロ経済の安定と効率的で効果的な財政管理」と「透明、誠実、公正なガバナンス」の実現が必要となる。これらの関係を図示したのが、下図である。

¹⁰ モザンビーク政府規定の貧困ラインに基づく。1日の消費支出が18メティカル（約0.5ドル）以下の人々を貧困層としている。

¹¹ 所得分配の公平性を測る指標。0が完全な平等、1が完全な不平等を示す。



(出所) IMF (2011a) P10

図 1-2 PARP 戦略目標の関係

PARP では、戦略目標毎に優先課題と具体的なアクションを定めている。表 1-5 に戦略目標と重点課題を示す。

表 1-5 PARP の戦略目標と重点課題

目標	重点課題
農漁業の生産性と生産量の向上	生産要素へのアクセスの改善と拡大 市場へのアクセス促進 天然資源の持続的管理の改善
雇用促進	雇用創出の促進 労働者の雇用可能性の向上 労働力の需要と供給のリンク強化
人間と社会の開発	社会サービスの提供と質の確保 基本的な社会保障 社会的インフラの整備
マクロ経済と財政管理	貨幣、外国為替政策の改善 政府財政管理の改善

ガバナンス	全国レベルでの公的サービスへのアクセスと質の向上 政府機関での汚職撲滅 地方分権と地方行政の強化 民主的な法による統治の徹底
-------	---

(出所) IMF (2011a)

この中で税制を含む財政管理は「マクロ経済と財政管理」に含まれている。

(2) 財政管理における重点課題

ここでは、PARPに含まれる財政管理における重点課題と対応策について説明する。財政管理のうち、税収を含む歳入に関しては、「持続的で公正な方法による歳入の増加」を目的として、以下のような施策が検討されている。

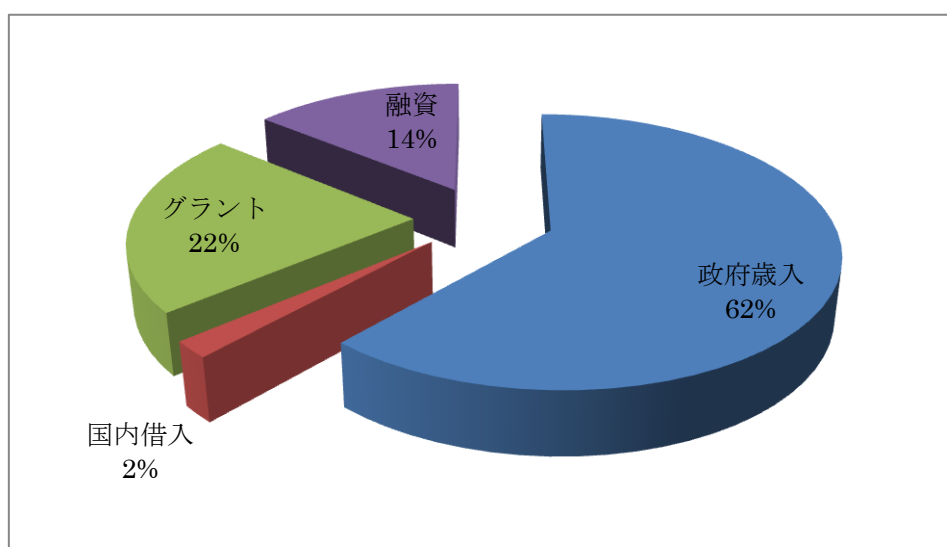
- 納税システムの地方への拡大
- 関税手続きの電子窓口一本化による貿易促進
- 銀行を通じた納税の促進
- 大口納税者部門の強化
- 納税者の納税コスト低減
- 電子納税および管理システムの導入
- 納税文化の醸成、徴税基盤拡大を目的とした納税教育の促進

上記のうち、関税に関する窓口一本化、電子納税制度の導入、大口納税者専用窓口(全国3箇所)の設置等は既に開始されている¹²。次節以降で、モザンビーク政府の歳入構造や税制について説明する。

1.2.2 モザンビーク政府の歳入構造

モザンビーク政府の財政の特徴は、高い援助への依存である。下図が示すように同国政府の収入のうち、税収を含む歳入は6割であり、残りの4割を、国内外からの借入と援助で埋めている状況である。

¹² 現地 IMF 事務所でのヒアリング。



(出所) モザンビーク財務省 (2011)

図 1-3 モザンビーク歳入構造

国家財政に占める援助の割合は減少しているものの、依然高い水準にある。モザンビークは、1992年の和平合意以降、欧米ドナーからの手厚い財政支援を受けて、必要な社会、経済開発投資を進めてきた経緯がある。表 1-6 は、モザンビーク政府が進めてきた貧困削減行動計画 (PARPAII、PARP) 予算の内訳を示したものである。2005 年には予算全体の 4 割以上を援助が占めていた。しかしながら、今後は予算規模が拡大する一方で、援助資金は国際金融危機の影響で欧米各国が財政難に直面する中、これ以上の増加を見込むことは難しいことから¹³、予算全体に占める割合は 2014 年には 32% まで低下すると見込まれている。

表 1-6 政府収入内訳の推移

(単位：百万メティカル)

	2005		2009		2012(予測)		2013(予測)		2014(予測)	
	金額	%	金額	%	金額	%	金額	%	金額	%
国内リソース	23,533	57.4%	34,793	57.4%	93,311	60.7%	107,851	64.1%	127,102	68.0%
歳入	24,057	58.7%	35,842	59.2%	90,726	59.0%	106,987	63.5%	125,724	67.3%
国内借入	-524	-1.3%	-1,049	-1.7%	2,585	1.7%	864	0.5%	1,378	0.7%
援助	17,447	42.6%	25,793	42.6%	60,495	39.3%	60,506	35.9%	59,772	32.0%
グラント	11,731	28.6%	17,034	28.1%	33,696	21.9%	34,061	20.2%	35,303	18.9%
融資	5,716	13.9%	8,759	14.5%	26,799	17.4%	26,445	15.7%	24,469	13.1%
合計	40,980	100.0%	60,586	100.0%	153,806	100.0%	168,357	100.0%	186,874	100.0%

(出所) Republic of Mozambique (2006) P39, IMF (2011a) P31

¹³ AfDB "African Economic Outlook 2012"によれば、オランダ政府は 2013 年で同国への財政支援を打ち切ることを発表している。

援助の増加が見込めない中で、農漁業開発や教育、保健サービスの充実など増加する公共投資を含む政府予算を賄うためには、税収を含む政府の歳入の拡大が不可欠となっている。

1.2.3 モザンビーク政府の税制

モザンビーク政府は、社会主義体制下での経済危機を受けて、市場経済体制に移行した1987年に、市場経済移行計画の一環として税制改革に着手した。世界銀行やIMFの支援を受けた同計画では、経済自由化、規制緩和などの市場開放政策と共に、財政改革の方策として所得税、消費税、売上税、関税などの主要な税制が導入された¹⁴。これにより、税収のGDP比は1987年の8.2%から1992年には12.9%に上昇した¹⁵。

1992年の和平協定締結による政治経済の安定は、すぐには税収増には結びつかなかった。当時、中央政府の統制下にあるのは、南部の首都マプト近辺と南アフリカ共和国との国境付近に限定されていた。徴税基盤も同様地域に限定されており、税収の大部分はマプト港で徴収される関税であった。税収基盤の狭さ、脆弱な徴税機構、無秩序な免税措置に加え、夥しい汚職の影響で、経済成長や貿易量の増大にも関わらず関税税収は落ち込み、税収のGDP比は1992年の12.9%から1996年には8.71%に低下した¹⁶。

1994年の最初の自由選挙を経て誕生した新政権は、財政状況の深刻さを認識し、ドナーの支援を受けて、税制の近代化と徴税機構の能力強化、税収増を目的とする包括的な税制改革に乗り出した。表1-7は、1994年から2007年のモザンビーク政府の税制改革の概要をまとめたものである。改革は、1994-1999年と2000-2007年の2つの時期にわけられる。前者では、関税など間接税の改革に焦点が当てられ、後者では直接税、および徴税機構の改革に重点がおかれた。

表 1-7 モザンビークの税制改革:1994-2007

時期	改革前の状況	主な改革内容	具体的施策
1994-1999	<ul style="list-style-type: none"> ・複雑、多重の税制 ・時代遅れの税法 ・恣意的な免税措置 ・汚職 ・非効率な手続き 	<u>間接税の改革</u> <ul style="list-style-type: none"> ・関税の改革 ・付加価値税の導入 	<ul style="list-style-type: none"> ・関税政策の改革(1994) ・税制の簡素化、近代化 ・関税徴税体制の改革(1995) ・単一レート(17%)で限定的な免税品目での付加価値税の導入(1999) ・納税者番号制度の導入(1999)
2000-2007	<ul style="list-style-type: none"> ・多重税率、非効率な税制 ・限定的な制度能力 	<u>直接税、徴税機構改革</u> <ul style="list-style-type: none"> ・所得税の改革 ・独立した徴税機関(歳 	<ul style="list-style-type: none"> ・税制改革ユニットの創設(2001)、国内徴税体制の改革

¹⁴ IMF (2009) P10

¹⁵ Byiers (2005) P11

¹⁶ IMF (2009) 、Byiers (2005)

時期	改革前の状況	主な改革内容	具体的施策
	<ul style="list-style-type: none"> インフラの未整備 歳入庁職員の能力不足、キャリアプラン未整備 納税意識不足（売上税の65%が税逃れ） 監査、検査体制の未整備 	入庁）設立	<ul style="list-style-type: none"> 税制基本法改革（2002） 所得税の改革（2003） 国内税務総局の創設（2005） 歳入庁の創設（2006） 職員向けキャリアパスの設定 情報技術システムの導入 検査体制の強化

（出所）IMF（2009）

このようなモザンビーク政府の包括的な税制改革の努力により、表 1-8 に示すように、税収の GDP に占める割合は、1996 年の 8.71%から 2007 年には 14.40%に上昇した。税収増加は、それまで大きなシェアを占めていた関税が市場開放や投資政策の一環として大幅に引き下げられたことから、1999 年に導入された VAT、および 2003 年に改正法が施行された直接税の増加によるものが大きい。

表 1-8 モザンビーク政府税収内訳とその推移(対 GDP 比)

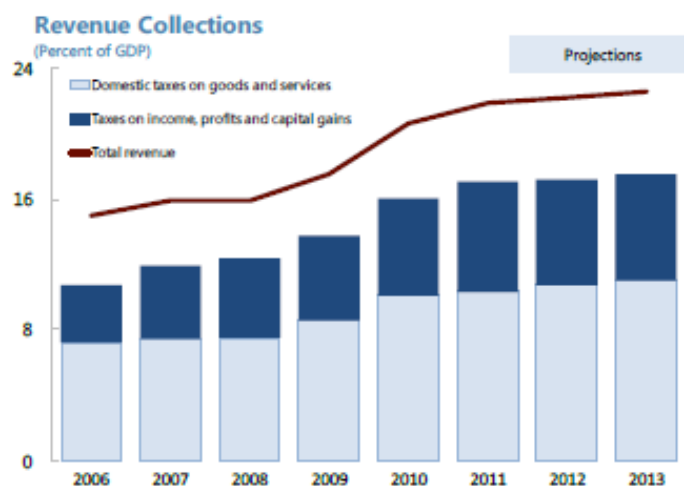
(単位：%)

	1994	1996	1998	2000	2002	2004	2006	2007	平均
税収	10.51	8.71	9.60	10.51	10.52	12.01	13.41	14.40	11.21
直接税	2.06	1.73	1.88	1.54	2.11	2.73	3.69	4.47	2.53
個人	1.04	0.97	0.97	0.97	1.40	1.89	2.02	2.53	1.47
法人	1.02	0.76	0.91	0.57	0.71	0.84	1.67	1.94	1.05
間接税	8.45	6.98	7.72	8.97	8.41	9.28	9.72	9.93	8.68
旧制度	3.48	2.71	3.04	-	-	-	-	-	3.08
付加価値税	-	-	-	4.44	4.37	4.87	5.31	5.57	4.91
燃料税	0.96	0.91	1.46	1.18	0.87	1.20	1.14	1.12	1.11
物品税	1.11	1.09	1.11	0.96	0.96	1.00	0.96	0.98	1.02
関税	2.58	1.89	1.82	1.95	1.86	1.78	1.93	1.92	1.97
その他	0.32	0.38	0.29	0.44	0.35	0.43	0.38	0.34	0.37

（出所）IMF（2009） P20

2007 年以降も税収増は順調に拡大しているが、2012 年は欧州経済危機の影響による輸出の鈍化や援助資金の縮小等で経済成長がやや落ち込むと予測されており、これに伴い税収の

伸びも抑えられると考えられている¹⁷。この傾向は今後も続くと考えられることから、GDPに占める税収の割合が今後急増することは期待できず、漸増に留まると考えられる。



(出所) IMF (2012)

図 1-4 税収の GDP 比の推移

今後税収を増やすためには、増税するか、現在捕捉されていない税収を捕捉するかの 2 つしか方法がない。税負担の増加は、経済活動を担う家計や企業への影響も大きいことから、増税は慎重に行われるべきである。特にモザンビーク政府は、外国投資を積極的に推進しており、税制優遇は有力な投資奨励策であることから、安易な増税は行いにくい環境にある。このような背景から、脱税や汚職、徴税機構の非効率などから徴収できていない税収の捕捉は、税収拡大の方策として、モザンビーク政府の大きな課題となっている¹⁸。

実際、モザンビーク政府の税収が、徴税可能額をはるかに下回っているとのデータもある。IMF (2009) によれば、下表が示すように、税制改革の効果が十分にでていなかった 2001 年と 2002 年には、徴収額は徴税可能額の約半分に過ぎなかった。改革の成果が上がり、税収の GDP 比が 14%に達した 2007 年も、徴税額は徴税可能額の 66%に留まっている¹⁹。

表 1-9 潜在税収に対する税収実績 (GDP 比)

	年	税収 GDP 比 (実績)	税収 GDP 比 (潜在)	潜在率に対 する実績* ¹ (%)
南アフリカ共和国	2001	24.6	28.2	86.9
スワジランド	2000	26.7	30.7	86.8

¹⁷ IMF (2012) P9

¹⁸ 2012 年 11 月歳入庁ヒアリング。

¹⁹ 同上 P24

	年	税収 GDP 比 (実績)	税収 GDP 比 (潜在)	潜在率に対 する実績* ¹ (%)
マラウイ	1990	17.4	20.8	84.1
タンザニア	2004	12.4	17.2	72.1
モザンビーク	2007	14.4	21.8	66.0
ルワンダ	1992	8.5	13.0	65.4
モーリシャス	2001	15.3	25.4	60.0
モザンビーク	2002	11.0	21.8	50.6
ウガンダ	2001	10.6	20.9	50.5

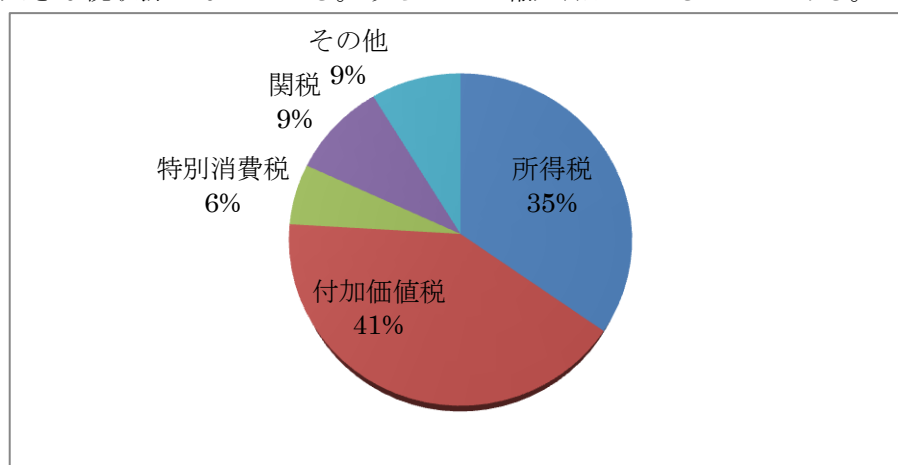
*1: 税収 GDP 比（潜在）に対する同（実績）の割合（%）

（出所） IMF（2009）P68

南部アフリカ開発共同体（Southern African Development Community: SADC）加盟国の税収 GDP 比（潜在）に対する税収 GDP 比（実績）の割合は約 78%であり、もしモザンビークでこの率を達成できると、税収は GDP の 17%に達する。これはモザンビーク政府の 2012 年の税収目標に相当する²⁰。

1.2.4 付加価値税(VAT)の現状

1999 年に導入された付加価値税（VAT）は、下図が示すように 2010 年の税収の 41%を占める最も大きな税収源となっている。うち 55%が輸入品にかかる VAT である。



（出所）モザンビーク財務省（2011）

図 1-5 モザンビークの税収内訳

VAT は、財の輸入、および国内で行われる財とサービスの移転を課税対象としているが、貧困層の負担を軽減するため、以下のような生活必需品は、非課税、もしくは免税としてい

²⁰ IMF（2009）P68

る²¹。また輸出促進の観点から、輸出品にも VAT はかからない。

表 1-10 VAT 免税措置

区分	対象
非課税	農業用投入材、農水産製品、肉製品、金融、教育、医療、薬品
免税	輸出品、主食、家畜飼料、照明用灯油

(出所) USAID (2009) 等を参考に、調査団作成

上記のような免税措置により、貧困層が購入する物品にはほとんど VAT はかかっておらず、貧困層の VAT の負担は小さいと言える²²。

VAT は、卸売や小売など、経済取引の各段階で生じた付加価値に課税するものであり、各段階での徴収が義務づけられている。VAT を支払うのは消費者だが、支払先は卸売や小売などの事業者であり、これら事業者が徴収した VAT を歳入庁への納めることが義務づけられている。納税義務を負っている事業者は、歳入庁に納税者登録をする必要がある。

事業者が納付すべき VAT は、付加価値に対して徴収した税額のみでよいいため、事業者は消費者から徴収した VAT から、原材料などに対して支払った VAT を控除して納税することとなる。しかしながら、このような会計処理を行うためには、全ての取引を会計規則に従って記録する必要があり、小規模な事業者には負担が重い。

このような背景から、モザンビーク政府は、VAT の納税者を年商により以下の 3 つにわかれている。年商が 75 万メティカル未満の場合、VAT を徴収し、納める義務はない。年商 75 万メティカル以上 250 万メティカル未満の場合は、総売上高の 5% を納める簡易納税制度が適用される。17% の VAT を納める必要があるのは、年商 250 万メティカルの事業者のみであるが、これらの事業者のみが原材料等に支払った VAT を控除して申告することができる。

表 1-11 VAT 納税者区分

年商	年商 75 万メティカル未満	年商 75 万メティカル以上 年商 250 万メティカル未満 ²³	年商 250 万メティカル以上
税率	納税の義務なし	総売上げの 5%	17%
控除	原材料に課税された VAT を控除できない	原材料に課税された VAT を控除できない	原材料に課税された VAT を控除可能。
納税	なし	四半期毎	毎月 (翌月の最終日まで)
税還付	なし	なし	支払うべき VAT より

²¹ 非課税、免税とも VAT 支払いは不要だが、前者は仕入れ控除の対象外であるの対し、後者は対象となる点が異なる。

²² VAT の貧困層への影響については、4.1.1 を参照のこと。

²³ この場合、公式な帳簿の保管を義務づけられないため、正確な売上高は推定ベースとなる。

年商	年商 75 万メティカル未満	年商 75 万メティカル以上 年商 250 万メティカル未満 ²³	年商 250 万メティカル以上
			支払った VAT が多い場合、12 ヶ月後から超過分の還付を受けられる。

(出所) FIAS (2006) P66, USAID (2009) P15

下表は、区分別 VAT 登録納税者数の推移である。

表 1-12 区分別納税者数

区分	1999	2000	2007	2013
全登録納税者数	18,854	23,871	51,940	81,212
17%	6,281	8,100	21,181	37,118
簡易課税	4,431	NA	NA	31,667
免税	8,142	NA	NA	12,427

(出所) IMF (2009) P54、2013 年はモザンビーク歳入庁

GDP から推計した付加価値税徴収可能額に対する実際の徴収額の比率で示す付加価値税生産性²⁴は、徐々に改善しているが、2007 年で 32.8%に過ぎない。

表 1-13 VAT 生産性

年	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
VAT 生産性	0.261	0.264	0.257	0.262	0.286	0.289	0.312	0.328

(出所) IMF (2009) P52

他のアフリカ諸国との比較においても、モザンビークの付加価値税生産性は低く、税率が高いにも関わらず付加価値税収が GDP に占める割合も低い。

表 1-14 VAT 生産性各国比較

	年	VAT 税率 (%)	VAT 税収の GDP 比 (%)	VAT 生産性
南アフリカ共和国	2002	14.00	6.05	0.432
ボツワナ	2004	10.00	4.00	0.400
ガーナ	2002	12.50	4.76	0.381

²⁴ VAT 徴収額 ÷ GDP ÷ VAT 税率で算出。

	年	VAT 税率 (%)	VAT 税収の GDP 比 (%)	VAT 生産性
ナミビア	2001	15.00	5.67	0.378
ケニア	2004	16.00	5.30	0.331
モザンビーク	2006	17.00	5.31	0.312
マラウイ	2001	17.50	5.19	0.297
ザンビア	2005	17.50	5.04	0.288
ウガンダ	2004	17.00	4.00	0.235
タンザニア	2002	20.00	4.10	0.205
平均	-	15.7	4.87	0.321

(出所) IMF (2009) P52


1.3 モザンビークの関連計画、政策(外交政策含む)および法制度


モザンビーク政府は VAT の徴税強化のため、一定条件を満たす納税者に徴税管理システムの導入を義務づける法律 (フィスカル法) の制定を開始している。当該法は、財政赤字に苦しんでいたイタリアで 20 年前に施行されてから、現在世界の約 30 カ国で施行されている。VAT の徴税システムが制度として整っていない国にとって、フィスカル法は時間をかけずに、より正確な VAT の徴税を可能にする効果的な方法である。これにより消費税を持たなかったポーランドが 1993 年に VAT を導入すると同時にフィスカル法を施行、同様に VAT の仕組みの存在しなかった他の東欧諸国もフィスカル法を採用することでいち早く VAT 徴収を軌道に乗せることが出来た。近年、アフリカや東南アジアの新興国でも同様の VAT の徴税改善方法を検討している国が増加している。ここではフィスカル法の導入対象となる機器、フィスカル法とこれを機能させるための制度、およびモザンビークにおけるフィスカル法の検討状況について説明する。

1.3.1 フィスカル法の導入対象となる機器

従来フィスカル法で規定されているフィスカル機には、以下に示すフィスカルキャッシュレジスターとフィスカルプリンターの 2 種類がある。

表 1-15 フィスカル機(従来型)とその概要

機器の種類	概要
 フィスカルキャッシュレジスター	キャッシュレジスターにフィスカルメモリ内蔵している。導入時は、既設のキャッシュレジスターを買い換える必要がある。内蔵メモリーではなく、取り外し可能な IC メモリーカードを使うタイプもある (中国で使用)。

機器の種類	概要
フィスカルプリンター 	POS に接続されるレシートプリンターにフィスカルメモリ内蔵。導入時はプリンターを買い換える必要がある。POS の変更も煩雑。

(出所) 調査団

しかし上記のフィスカル機には、導入のためにそれまで使用していたレジやプリンターを買い換える必要があるだけでなく、内部の制御方法が複雑で故障しやすく、故障した場合の修理に時間がかかる、蓄積できるデータ量が少なく、日次単位のデータしか蓄積できないなどの欠点があった。このような欠点を克服したシステムとして登場したのが、2009年にスウェーデンで採用された外付け可能なコントロールユニットである。

表 1-16 フィスカル機とコントロールユニットの比較

機器	フィスカル機	コントロールユニット
導入方法	レジ、プリンターの買換が必要	レジ、プリンターへの外付けが可能
蓄積されるデータ	1日単位の売上げと税額	取引毎の売上げと税額
故障頻度	故障しやすい	壊れにくい
故障時	修理が必要	交換

(出所) 調査団

コントロールユニットの最大の特徴は、VAT情報の記録・管理の機能のみを備えた機器であることである。このため外付け可能で、従来から販売管理機器を導入している利用者は、継続してそれらの機器を使い続けることができる。1取引あたりに1回の送受信制御ですむため、接続される販売管理機器ソフト変更の負担も非常に軽い。さらに、単純な構造であるため壊れにくく、維持管理も容易である。

1.3.2 フィスカル法の概要

フィスカル法は、これまで約30ヶ国で実施されているが、法施行による税収効果は必ずしも一律ではない。フィスカル法の効果は、導入する機器の優劣に加え、機器を活用するフィスカル法の内容や関連制度の質にも影響されるからである。ここでは、主なフィスカル法導入国の施行状況を概観した後、フィスカル法の主な構成要素と関連制度について説明する。

(1) 主なフィiscal法導入国の施行状況

下表は、これまでにフィiscal法を導入した主要国について、開始年度、導入機器のタイプ、税収増加の効果など、法の施行状況をまとめたものである。

導入時期は、1980年代は欧州、その後南米、東欧、2000年代はアフリカへと導入国が拡大している様子がうかがえる。

導入機器は2009年にスウェーデンで外付けタイプが導入されるまでは、基本的には内蔵型のフィiscal機が導入対象となっていた。

まだ新しい外付け機の場合の導入効果については、論じられる十分なデータがない。内蔵型の機器の場合も入手可能なデータに基づけば、概ね税収増効果を得られているが、メキシコやチェコの例のように、法が十分に強制力を持たない場合、機器の導入が進まず期待通りの効果が上がっていないケースもあることに留意が必要である。

表 1-17 フィiscal法導入状況国際比較

国名	開始年度	機器タイプ		施行状況
		内蔵型	外付型	
イタリア	1983	○		継続中。フィiscal法施行以来、現在まで基本的な機器仕様の改変はなく続けられている。
ギリシャ	1988	○		継続中。イタリア方式に追随する。後に電子認証デバイスの施行を最初に行う。
メキシコ		○		継続中。法施行するも、機器設置の強制力が弱く、法導入による徴収増効果は見られない。
ポーランド	1993	○		継続中。法施行以来、徴収効率 ²⁵ で8.5%の伸びを示す ²⁶ 。
ハンガリー	NA	○		継続中。徴収効率は22.3%の高い伸びを示す ²⁷ 。
ロシア	1996	○		継続中。徴収効率で11.5%の伸びを示す ²⁸ 。
アルゼンチン	1994	○		継続中。徴収効率で5.3%の伸びを示す ²⁹ 。
ベネズエラ	1996	○		継続中。機器設置の強制力強く、25.8%の高い伸びを示す ³⁰ 。
ブラジル	NA	○		継続中

²⁵ VAT Revenue Ratio (VRR) による比較。VRR (C-Efficiency Ratio と称される場合もあり。算出式は以下の通り：

$$VRR = \frac{VAT \text{ Revenue Collection}}{\text{Standard VAT Rate} * \text{Total Consumption Expenditure (VAT を含まない)}}$$

²⁶ 法施行開始直後1994-1996と施行後2005-2007年の徴収効率の比較。Vazquez, J.M. and Bird, R. M. (2010)

²⁷ 法施行開始前1990-1992と施行後2005-2007年の徴収効率の比較。Vazquez, J.M. and Bird, R. M. (2010)

²⁸ 法施行開始前後1994-1996と施行後2006-2008年の徴収効率の比較。Vazquez, J.M. and Bird, R. M. (2010)

²⁹ 法施行開始前1990-1992と施行後2002-2004年の徴収効率の比較。Vazquez, J.M. and Bird, R. M. (2010)

³⁰ 法施行開始前1993-1995と施行後2003-2005年の徴収効率の比較。Vazquez, J.M. and Bird, R. M. (2010)

国名	開始年度	機器タイプ		施行状況
		内蔵型	外付型	
キプロス	NA	○		継続中
中国	2002			国家標準としての仕様が公示されているが、法施行については各省ごと独自の規定を運用。
セルビア	2004	○		継続中。携帯無線を使用しレジスター・プリンターから税務データ転送の仕様あり。
ブルガリア	NA	○		継続中。徴収効率で 25.2%の伸びを示し、成功を収めている ³¹ 。
チェコ	2005	○		継続中。法施行開始されたが、設置強制が行われておらず、徴収効率の変化は見られない。
ケニア	2004	○		継続中。2005 年の徴収効率は 57.2% ³²
エチオピア	2006	○		継続中
スウェーデン	2009		○	継続中。開始年度 2010 年の徴収効率は 59% ³³
ベルギー	2013		○	2013 年 6 月より法施行

(出所) 各種資料に基づき調査団作成

下表は、主な導入国について、徴収効率の変化を比較している。全ての国で徴収効率は改善しているが、改善幅には大きなばらつきがある。ベネズエラ、ハンガリー、ブルガリアが 20%以上の効率改善を実現している一方で、アルゼンチンでは効率改善は 5.2%に留まっている。

表 1-18 主要国におけるフィiscal法施行前後の徴収率の変化

国名	施行前 (直後)		法施行 開始年	施行後		増減
	調査年	VRR		調査年	VRR	
ポーランド	1994-1996	37.2%	1993	2005-2007	45.7%	+8.5%
ハンガリー	1990-1992	33.3%	NA	2005-2007	55.6%	+22.3%
ロシア	1994-1996	34.3%	1996	2006-2008	45.8%	+11.5%
アルゼンチン	1990-1992	12.0%	1994	2002-2004	17.2%	+5.2%
ベネズエラ	1993-1995	29.5%	1996	2003-2005	62.4%	+32.9
ブルガリア	1994-1996	42.4%	NA	2006-2008	67.5%	+25.1

注) VRR は調査期間の平均値。

(出所) Vazquez, J.M. and Bird, R. M. (2010)

効果の違いの背景には、フィiscal法の制度設計や施行後の執行体制、運用体制の違いがあると考えられる。

³¹ 法施行開始前 1994-1996 と施行後 2006-2008 年の徴収効率の比較。Vazquez, J.M. and Bird, R. M. (2010)

³² IMF (2011b)

³³ OECD (2012)

(2) フィスカル法と関連制度

フィスカル法は、VAT 関連法案のうちキャッシュレジスター利用に関する規制に追加される形で制定されることが多い³⁴。しかしながら当該法については、これまでに体系的な調査や研究が行われているわけではない。また当該法は各国によって異なる税法体系の下で制定されていることから、関連法や制度の体系は国により異なるが、通常民間企業がこのような国家の法案や制度等の情報を入手することは非常に難しいことから、フィスカル法について普遍的な全体像を提示することは大変難しい。ここでは、入手可能な情報に基づき、フィスカル法の機能とここから類推される関連制度について説明する。

①フィスカル法

表 1-19 は、フィスカル法の主要素とその内容、他国での実施例に基づく留意点を整理したものである。表の通り、フィスカル法は、対象者や対象機器の内容に加え、納税者、機器供給業者、歳入庁について、当該法の下での義務を規定している。

表 1-19 フィスカル法の主な内容

分類	項目	関連制度	内容・留意点等
対象者		関連法	規制の対象者を規定する。VAT 納税業者全体となる場合は、これを規定する法などが引用される。 通常、機器納入や設置業者の能力の関係等から、全納税者に一斉に機器を導入することは困難であるため、業種毎など段階的な導入計画を、官報、大臣もしくは省庁通達等の手段で、納税者に通知、実施する。
機器	仕様 認定 認定申請方法など	認証制度	導入を義務づける徴税管理システムについて、記憶すべき情報、記憶方法、機器の機能などを規定する。詳細な仕様を、別途法令全書(statute book)などで定めている場合もある。機器の供給業者は、販売機器が定められた仕様に合致していることを証明する認定を受けなければならない。機器の認定方法、認定申請方法についてもフィスカル法において規定されている。 タンザニアなどでは、他国の機器仕様を部分流用し、内容に矛盾があるまま発表されたが、結果的にスペック全てに合致する機器がなかった。しかし認証制度では、部分的にしか合致していない機器も認証されたことから、結果として導入効果を大きく損なっている。 仕様については、基本的な機器の機能に加え、その国の事情にあったメンテナンス上のニーズ、さらに納税者による機器の改竄防止など包括的な観点から検討が行われる必要がある。

³⁴ チェコ、スウェーデンなど。

分類	項目	関連制度	内容・留意点等
機器供給業者、機器製造業者	認定、義務	認証制度	<p>認定機器の製造業者、供給業者について、その認定方法、義務を規定する。供給業者については、製品供給能力に加え、維持管理などアフターサービスの供給能力として技術者の質や人数なども要件となる。維持管理技術者を認定の対象とする国もある。</p> <p>業者の義務として、十分な在庫の維持、決められた方法での機器の設置、購入事業者への機器使用方法の指導、維持管理サービスの提供などが求められる。</p>
歳入庁	監督、査察		<p>VAT 徴税管理システムを活用した歳入庁の監督や査察に関する権限と義務が規定される。税務行政の規定に従った査察を実施し、違反があった場合に摘発する権利などが規定される。査察実施のためには、歳入庁職員が徴税管理システムで収集したデータを解析する能力が必要となる。従来型機では、設置した機器から印刷されたレポートで、この解析を行う場合があるが、歳入庁内で解析方法について十分な教育が必要となる。ケニアではこの点が施行後、問題となった。</p>
納税者	納税者義務	機器の登録制度、査察制度	<p>機器設置を義務づけられた事業者は、認定された供給業者から認定機器の購入が義務づけられる。購入と共に機器は歳入庁に登録される。事業者は全取引への機器の使用、レシートの発行と取引記録の保管、機器の定期的なメンテナンス等を義務づけられる。</p> <p>従来型機では、納税者にレシートのコピーの保管が義務づけられているが、保管場所確保の負担が大きい。倉庫が必要になる場合もある（アルゼンチンなど）。この観点から、電子データでの保管が主流となりつつある（イタリア・ベネズエラなど）。</p>
	罰則	査察制度	<p>上記の納税者義務を怠った場合の罰則を規定する。当該罰則の内容とその執行能力が、法の強制力を規定することとなる。</p> <p>ベネズエラでは、正当な理由なく設置遅れた場合、営業停止処分など厳しい罰則規定があり、この規定は忠実に執行されている。同国においては、企業・店舗に月一回の割合で税査察が行われており、徴税率は非常に高い。</p>
	機器購入支		<p>機器設置を義務づけられた事業者向けの機器購入</p>

分類	項目	関連制度	内容・留意点等
	援		<p>支援制度を規定。先進国においては、通常機器は事業者の負担で購入する。</p> <p>ケニアにおいては、初年度に機器を購入した対象者に対して、機器購入額を次年度 VAT から全額還付した。ポーランドでは施行初年度から数年間、購入代金の50%を還付している。</p> <p>所得水準の低い途上国においては、何らかの資金支援がないと機器の購入が進まないと考えられる。他方、資金支援はあっても法の強制力を伴わなければ、支援対象期間終了後、設置台数が著しく低下するなどの弊害が生じる場合がある。期間、効果を検討して、制度設計を行う必要がある。</p>

(出所) 調査団

表が示すように、法が、対象国の現状を踏まえた適切な内容となっていない場合には、法を施行しても期待された効果が上がらない可能性がある。まずは効果が担保される内容の法とすることが重要である。

②関連制度

フィスカル法が効果を上げるためには、要件を満たす機器のみが滞りなく導入され、持続的に利用されるようにすること、導入された機器を全取引に適用するなど、納税者に法で定められた義務を着実に履行させることの2つが重要である。前者を担保するために通常フィスカル法には独自の認証制度がある。また、後者を機能させるためには、フィスカル法を前提とした税務行政制度のありかたを検討することが重要となる。以下でこの2つについて説明する。

1) 認証制度

a) 目的

認証制度は、フィスカル法の規定に基づくフィスカル機器、機器へのメンテナンスサービス事業者などに対する認証を与え、厳格に施行することを目的とする。これまでフィスカル法を施行している全ての国に認証制度がある。

●フィスカル機器:

フィスカル法施行後は、規定された機器仕様を備えたフィスカル機器(レジスター・POS・徴税管理端末)のみ、市場において設置が許されることになる。それらの機器について試験・認証することを目的とする。

●サービス事業者:

フィスカル法に基づく、フィスカル機器に対しサービスを提供できる、事業者もしくは技術者に対し、認証を与える。フィスカル機器は認証を与えられた事業者のみサービス・メンテナンスを可能とすることで、脱法運用の可能性を排除し、運用の継続を滞りなく行うことを目的としている。

b) 実施体制

機器認証については、フィスカル法管轄機関が直接行う場合と、政府より委託された外部の検査機関が行う場合が存在する。

ベネズエラでは、歳入庁の検査部門が認証にあたっている。ケニア・キプロスなどでも、歳入庁内部で認証を行っている。歳入庁が独自に認証を実施する場合は、簡易な試験に留まる傾向があり、試験期間も短いため、施行早々に市場に機器投入できる。その反面、確認漏れにより、不具合が市場で発生する可能性も高い

その他の国においては、認証試験を公営の試験機関や、大学などに委託するケースが多い。アルゼンチンでは、機器認証を国立の工業製品試験場に委託している。この場合は比較的厳しい検査を受け、市場に投入されるため、市場での安定性は比較的高い。しかしながら、認証費用が発生し、通常事業者の負担となる場合が多いため、市場に参入できるのが大手企業のみになる可能性も大きい。

2) 税務行政制度

VAT徴税管理システムは、システム端末が導入されきちんと使用されれば、売上げと税額を記録し、これを無線で転送することで、正確な税額の把握、徴収につながる。しかしながら、システム端末自身が改ざんされると取引を正確に記録することはできず、またシステム端末が接続されている販売管理機器を使わない取引については、取引が記録されないため、VATは徴収できない。システム端末を設置している多数の事業者の個別の取引を歳入庁が把握することは不可能である一方で、端末を設置する事業者には、売上げを把握されたくない、もしくはなるべく納税額を減らしたいという強いインセンティブがある。

したがってフィスカル法の施行により、期待された税収効果を得るためには、導入された機器の不正使用や機器を使用しない隠し取引に対する罰則規定の執行や正しい使用を促すしくみが重要となる。罰則規定の執行には、徴税管理システムで収集したデータを分析し、違反の兆候や証拠をつかんだり、これに基づく査察により、違反を摘発するという一連の活動が必要となる。このためには、歳入庁職員がVAT徴税管理システムで収集したデータを使いこなす能力、技術を身につけなければならない。またデータ分析、査察、摘発というプロセスを業務サイクルに組み込む必要もある。これらの業務プロセスは、データの分析なしに、職員が直接店を訪問して査察を行っていた従来のやり方と大きく異なってくることから、適切な業務プロセスの設計とこれに基づく職員の訓練が極めて重要となる。

また機器を使用しない隠し取引の防止には、消費者に正式なレシートの受領を習慣づけることが重要である。正式なレシートは、システム端末に接続された販売管理機器からしか発行されないため、消費者が正式なレシートを求めれば、事業者はシステム端末に接続された販売管

理機器を使わざるを得なくなる。この観点では、レシートに印刷された暗号を使ったくじ引きや、レシートをもらうことの重要性に関する、一般的な納税者教育による消費者の意識向上とこれに伴う事業者監視能力向上も重要である。

このような、行政面での制度が整って初めて、フィスカル法は効果を上げることができる。

1.3.3 モザンビークにおけるフィスカル法の検討状況

モザンビーク歳入庁は、2012年4月に最初の法案ドラフトを発表し、パブリックコメントを受け付けている。現在コメントを踏まえた修正が行われており、2013年初旬にも改訂版ドラフトとして公示され、内閣の承認を経て施行される予定である。

歳入庁は新法への国民の理解を得る観点から、2012年中盤より国民や事業者向けの説明会を開催している。モザンビーク経団連など業界団体へも説明しており、大きな反対は受けていない。下表は、フィスカル法案ドラフトの内容をまとめたものである。ドラフトの詳細は別添2を参照のこと。簡易課税対象者を含む全 VAT 納税者を対象としているが、歳入庁によれば、法は全国一斉に適用するものの、具体的な対象者を大臣通達 (Minister's Directives) を通して指定することで、段階的な導入を進める考えとのことである。また機器に加え、製造業者、供給業者を認定し、認定した業者からの機器の購入を義務づけることで、規定された仕様の機器の使用を担保する形となっている。

表 1-20 モザンビークのフィスカル法案ドラフトの内容

大項目	小項目	規定内容	関連制度
対象者	全 VAT 納税者 (含む簡易税制対象事業者)		大臣通達による対象地域、事業者の指定
機器	仕様	<ul style="list-style-type: none"> ・ 内蔵メモリを有する ・ 情報(売上げ、税徴収額)蓄積が可能 ・ 情報セキュリティ要件 ・ 暗号化 ・ 情報の改竄ができない ・ 歳入庁職員への情報アクセス ・ レシート印刷情報など、販売管理機器の機能 	認証制度、仕様詳細に関する細則 (Ministerial Diploma)
事業者 (納税者)	納税者の責任 (第 11 条、関連条項 8-10 条、19 条)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 認定業者からの機器購入 ・ 購入機器の登録 (機器購入の証明書、認定供給業者からの購入、検査証明書が必要) ・ 機器の全取引への利用 ・ 全取引での電子署名入りレシートの発行 	

大項目	小項目	規定内容	関連制度
		<ul style="list-style-type: none"> ・ 機器に記録されている売上げ、税額の歳入庁への申告(毎月) ・ 機器検査報告書の保管 ・ 供給業者の指示に基づく機器の適切な維持管理(含む、日次のバックアップ取得) ・ 歳入庁の指示に基づく定期的な認定業者による機器点検 	
	機器の故障、盗難、停電時の対応(第 18 条)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 故障や盗難、停電で機器が使用できない場合は、24 時間以内に歳入庁に報告する ・ 当該期間は、歳入庁が承認したプリンター、もしくはスタンプ入りの領収書を発行する ・ 機器の利用再開後 30 日以内に、利用できなかった期間の取引を機器に入力すること 	
	機器購入支援(第 22 条)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 納税者の要請に基づき、第一次導入分 (first batch) に限り、購入代金の 50% を融資する (無利子、12 ヶ月返済) 	
	罰則(第 24-26 条)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 上記の義務を怠った場合は、3000 から 65 万メティカルの罰金を科す ・ 違反が継続する場合は、罰金を倍額 ・ 罰金は 30 日以内に支払う 	
認定機器供給業者	認定(第 13 条)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 認定供給業者は競争入札により選定 ・ 認定は競争入札の結果の公告後に実施 ・ 全国への供給を保証するため、認定業者は再販売業者(resellers)を指定できる ・ 認定業者の義務については、大臣通達により規定 	認証制度 大臣通達
	歳入庁への義務(第 14 条)	<ul style="list-style-type: none"> ・ モデル機とマニュアルの納入と歳入庁による承認 (承認後販売開始) ・ 全国販売が可能であることの証明 ・ 機器販売情報の提出 ・ 認定技術者リストの提出 ・ 機器と部品の十分な在庫の維持 	

大項目	小項目	規定内容	関連制度
	納税者への義務 (第 14 条)	<ul style="list-style-type: none"> 歳入庁職員立ち会いの下での機器の設置+警察による検査 納税者への機器利用法の指導、技術支援 機器の修理等、維持管理サービス 	
認定製造業者 (第 15 条)		<ul style="list-style-type: none"> 認定製造業者は競争入札により選定 認定は競争入札の結果の公告後に実施 認定業者の義務については、財務大臣が承認する 	認証制度 大臣通達
歳入庁	監督 (第 20 条)	<ul style="list-style-type: none"> 歳入庁のシステムによる機器の監視 納税者の導入機器へ直接アクセス可能 	
	査察 (第 21 条)	<ul style="list-style-type: none"> 機器の不正利用の疑いがある場合、摘発のための査察を行う。 違反の証拠を得た場合は、納税者に違反の内容と罰金額を通知する 納税者は、7 日以内であれば異議申し立てを行える 	
技術委員会 (第 27 条)		<ul style="list-style-type: none"> 法施行 30 日以内に委員会を起ち上げ 委員は、財務省、中央銀行、産業貿易省、科学技術省、国家通信機構、歳入庁、全国商工会議所連合の代表 サーバーシステム、システム端末の認証、システム端末の検査、維持監理方法、故障機器の使用禁止、認定供給業者からの免許剥奪等に関する助言 委員は無給。助言に法的拘束力はない 	認証制度

(出所) モザンビーク政府

ドラフトおよび歳入庁との協議を踏まえた現状に対する懸念事項は、以下の5点である：

①導入計画

ドラフトでは、簡易課税対象者を含む全VAT納税者を対象としており、歳入庁のヒアリングでは、大臣通達において具体的な対象者を指定し、当初は全国主要5都市（マプト、ナンプラ、ベイラ、ナカラ、テテ）の高額納税者を対象とするとしている³⁵。しかしながら、詳細な導入計画は入手できず³⁶、そもそもそのような計画が存在しているのかも疑問である。後述するよ

³⁵ 2013年2月の歳入庁ヒアリング。

³⁶ 歳入庁によれば、4.9万のVAT登録業者を対象とするとのことだが、この数は表 1-12 が

うにモザンビークにおいては、キャッシュレジスターやPOSシステムの普及が進んでいるとは言えず、これら機器のメンテナンスサービス網も整備されていない。現在、レジやPOSを使っていない納税者は、これの購入も義務づけられることとなるが、店員の教育レベルが低い場合、操作方法の習得に時間がかかると考えられるため、導入当初は操作ミス等で相当の混乱が予想される。導入計画は、これらモザンビーク特有の事情を踏まえて慎重に検討される必要がある。無配慮に導入を進めた場合、納税者の事業活動に混乱が生じたり、納税者の抵抗から、法が機能しない結果となるリスクがある。

②導入対象機器

メモリー内蔵型のキャッシュレジスターやレジスター用のプリンターなど従来型フィスカル機のみが対象となっている³⁷。従来型機は導入を義務づけられると、機器の買換が必要となるが、接続のためのソフト改変など導入に時間がかかるだけでなく、壊れやすく、メンテナンスに多大な手間がかかる。モザンビークに適切なメンテナンスを実施できる業者は極めて限定されており、このような配慮なく導入を進めた場合、流通販売システムに混乱を来したり、もしくはシステムが機能しないことを不履行の理由とする事業者も出てくるなど、フィスカル法の所期の目的を達成できないリスクもある。モザンビーク政府は、従来型機をレジやPOS未導入の小規模店舗への導入を想定しているようであるが、小規模店舗に運用方法やアフターサービス体制も確立していない新たな機器購入、および維持管理の負担を負わせることには無理があると考えられる。

フィスカル法導入対象機器については、外付け可能なコントロールユニットへの移行が進みつつある。コントロールユニットは、外付けできるだけでなく、機器の構造が単純で壊れにくく、不正利用も難しい。機械修理の技術者が不足しており、法の執行能力も弱いモザンビークなど途上国において、特に優位性が高い。モザンビーク政府は、調査団の指摘を踏まえ、最新のドラフトにはコントロールユニットも加えたとのことであるが、データ改竄が容易な従来型機と、データ改竄が難しいコントロールユニットの双方が対象とされた場合、納税額の増加を恐れる納税者が前者を選ぶ可能性が高いと考えられ、法の効果が減ぜられることが懸念される。

③認証制度

例え従来型機とコントロールユニットが混在している場合であっても、機器の認定基準を厳格化し、データの改竄ができない機器を認定すると共に、機器の供給業者について、技術レベルの高い専任技術者を十分な人数確保している業者のみを認定するという形とすれば、②で指摘したようなリスクはある程度回避することが可能である。しかしながら、ドラフトにおける認証制度については技術委員会の設置が決まっているのみであり、機器の認証基準はおろか、委員会の機能等も十分に検討されている状況ではない。従来型機の場合は、構造が複雑なキャッシュレジスターやプリンターが認証対象となるため、外付けのコントロールユニットに比べ、

示す最新の VAT 登録時業者数とは一致しない。

³⁷ 機器の詳細については、第 2 章参照。

認証基準は格段に複雑となる。基準の設定、および認証制度の運用においても、機械や電気など専門技術をもった高度な人材が必要となるが、この辺りの検討が行われている様子はない。基準が非現実的であったり、制度の適切な運用が行われなかった場合、フィスカル法そのものが骨抜きとなってしまいうリスクがある。

④機器購入支援

表1-20に示すように、フィスカル法のドラフトでは、第一次導入分（first batch）対象業者について、希望があれば機器購入代金の半額を無利子で融資するとの記述があるが、第一次導入分がどのくらいの規模で、どのような事業者を対象とするのかは不明である。また、第二次導入分以降については、資金支援は検討されていないが、果たして全く資金支援がなく普及が進むのか大きな疑問である。

他国の事例では、事業者が機器購入代金をVATの納付額から控除することを認める形で、政府が機器の代金を負担しているケースが多い³⁸。政府は、VAT徴税管理システム導入による税収増で、機器購入代金を含む導入コストを容易にカバーできる。事業者にとっては、システム導入によるメリットはなく、機器購入代金の負担への抵抗は大きいと考えられる。機器の購入が進まず、機器の販売代理店が資金を回収できないと、代理店は新たな機器を調達することができず、機器の供給体制にも支障が生じる悪循環に陥る。システムの効果を担保するためにも、資金支援を含めた適切な制度設計が求められる。

⑤税務行政制度

前節で指摘したように、フィスカル法を機能させるためには、歳入庁の税務行政の中にフィスカル法を位置づけ、飴と鞭を使い分ける包括的な取り組みが求められるが、現時点でモザンビーク歳入庁が、この点を十分に認識し、明確な計画をもっている様子はない。

モザンビーク政府の同法導入にかかるコミットメントが高いことは評価できるが、現状では導入に必要な法や制度が極めて脆弱であり、拙速に法を施行しても期待通りの効果がでるとは考えにくい。

1.4 モザンビークの財政管理分野における ODA 事業の事例分析及び他ドナーの分析

1.4.1 日本政府の対モザンビーク支援

日本政府はモザンビークに対して 1975 年の災害緊急援助から援助を開始し、1992 年の内戦終結後も同国の復興努力を支援する観点から、継続的に援助を供与している³⁹。紛争後の平和定着のモデル国でありながら、貧困率が高く、各種社会指標が低い同国への支援は、ODA政

³⁸ メキシコとケニアは、購入代金を 100%VAT より還付、ポーランドは同 50%還付する制度を採用している。しかし、メキシコは法の強制力が伴わず、導入は進んでいない。ポーランドの徴税効率もめざましい改善を見せているわけではなく、資金支援制度だけが制度の効果改善に有効なわけではない。

³⁹ この項、外務省（2012） P671-2 を参照した。

策の重点課題である「貧困削減」の観点から意義が高く、資源の豊富な同国との貿易、投資促進の観点からも重要性が高い。

これまでの援助の中心は、食糧及び食糧増産援助、水供給、保健・医療分野、運輸分野など経済、社会インフラ整備に対する無償資金協力、保健・医療、農林水産業、インフラ、人的資源等の分野での研修員受入や開発調査を始めとする技術協力である。しかし、HIPCイニシアティブによる債務指標の改善を受けて、2006年にモザンビークに対して初めての有償資金協力事業が承認されており、2009年に2件目が承認されるなど、今後インフラ整備向けの有償資金協力も徐々に増加していくと考えられる。

援助の重点分野と支援方針は、下表の通りである。

表1-21 日本政府の対モザンビーク支援重点分野と支援方針

重点分野	開発課題	支援方針
地域経済活性化	回廊開発支援、	<ul style="list-style-type: none"> ● 回廊及び回廊周辺地域の社会基盤整備 ● 回廊周辺地域の開発ポテンシャル（特に農業）の確認及び開発促進支援（熱帯サバンナ農業開発プログラムの実施） <p>モザンビーク周辺の内陸国を外港につなげるナカラ回廊とその周辺地域の開発促進を重視する。</p>
	農業開発	<ul style="list-style-type: none"> ● 農民の生計向上：地方の小規模農家をターゲットに、既存の普及体制の整備・強化・普及員の能力向上、農民の組織化・体制強化、適切な営農方法・農業技術の指導・定着等の支援による農業生産性の向上、農民の生計向上・生活改善を目指す。 ● 農業・農村開発の行政能力向上支援：総合的なコミュニティ開発を目指し、中央及び地方レベルでの人材育成を行う。 ● 米増産支援：農業生産性向上支援の一環として、日本の比較優位性及び「アフリカ稲作振興のための共同体」の活動を活用しネリカ米の導入も視野に入れた稲作支援に取り組む。
	産業活性化	<ul style="list-style-type: none"> ● 一村一品及び観光開発による雇用機会の創出、地方産業の育成を図る ● 投資環境改善のための技術移転 ● 道路・橋梁等経済インフラの整備（地雷除去支援を含む）
環境・気候変動対策		<p>気候変動及び環境に資するプロジェクトを実施する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 森林管理能力強化アドバイザーを中心とした森林

重点分野	開発課題	支援方針
		保全技術の移転 <ul style="list-style-type: none"> ● 環境プロジェクト無償による森林管理機材の整備及び森林管理能力の強化 ● 防災力強化のための技術移転および機材供与 ● 都市部における環境質の改善 ● 安全な水の供給及び衛生施設の普及
行政能力向上・制度整備	保健・医療	<ul style="list-style-type: none"> ● 保健人材養成機関を核にした人材育成・医療サービスの向上 ● HIV/エイズ啓発のための普及啓発活動 ● 医療機器管理・保守にかかる技術移転
	教育	<ul style="list-style-type: none"> ● 「成長のための基礎教育イニシアティブ」を踏まえた基礎教育の改善 ● 現職教員研修システムの強化 ● 学校施設の建設
	ガバナンス	本邦研修を中心に、我が国の行政管理、人事管理の経験をもとにモザンビーク政府の制度構築および運営管理・実施能力強化に貢献

(出所) 外務省(2010)「対モザンビーク国 事業展開計画」⁴⁰

日本政府は経済開発分野、社会開発分野を対象に幅広い援助を提供しているが、財政を含むガバナンス分野に関しては、本邦研修程度であり、これまで本格的な支援は行われてこなかった。

1.4.2 援助協調

モザンビークにおいては、一般財政支援のみを実施するドナーが 19 と多数を占めている。これらのドナーは、Group of 19 donors (G19)⁴¹というグループを結成し、財政支援内容を調整するために、政府の政策文書であるPARP、中期財政枠組み及び国家予算文書における年間作業プロセスに関与することで、モザンビークの開発政策の策定や公共財政管理に大きな影響を及ぼしている。

G19結成の目的は、世界的なドナー手続きの調和化と受益国政府のオーナーシップ向上の流れを受けて、ドナー固有の手続きや報告をなくし、モザンビーク政府のドナー対応窓口を一元化することで、手続きの透明性や効率性を高め、同国政府のドナー対応にかかる負担を軽減することであった。2009年3月にG19は、モザンビーク政府との間で、モザンビーク政府とドナ

⁴⁰ <http://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/oda/seisaku/jigyuu/pdfs/mozambique.pdf>

⁴¹ 世界銀行、アフリカ開発銀行、オーストラリア、ベルギー、カナダ、デンマーク、欧州連合、フィンランド、フランス、ドイツ、アイルランド、イタリア、オランダ、ノルウェー、ポルトガル、スペイン、スウェーデン、スイス、イギリス。

一の優先順位や達成すべき目標値について合意し、覚え書きを締結している。この覚え書きには、ドナーが遵守すべき以下の4つの原則が含まれている⁴²：

- ① ドナー支援の予測可能性とモザンビーク政府手続きに則った供与
- ② モニタリングは合同で実施すること、政策行動やプログラムにおける予測される成果は共通の実績評価枠組み（Performance Assessment Framework: PAF）に基づくこと
- ③ 個別ドナーへの報告は不要
- ④ 相互の説明責任が重要

G19からの財政支援は、予めモザンビーク政府との間で合意しているPAFの達成状況に基づき実施される。PAFの達成状況は、G19およびその他のドナーで構成される分野別ワーキンググループ⁴³でモニターされ、毎年4月のレビュー会議で達成状況が評価される。毎年9月の計画会議で翌年の指標や目標値が議論され合意されている。分野別ワーキンググループは、下表に示すように、5つの大きな柱の下に合計30のグループが存在する。

表1-22 ワーキンググループ

柱	ワーキンググループ
貧困とマクロ経済管理 (7)	成長とマクロ経済の安定 <u>貧困分析とモニタリングシステム</u> <u>予算分析グループ</u> 税制改革 政府調達改革 監査 統計
ガバナンス (3)	公的分野改革 地方分権 司法と遵法
経済開発 (7)	金融分野 マイクロファイナンス <u>民間セクター</u> <u>農業</u> <u>道路</u> <u>エネルギー</u> 水産業
人的資本 (5)	保健 教育 <u>水分野</u> 女性と社会保障 住宅
セクター横断イシュー (8)	ジェンダー

⁴² World Bank (2012) P47

⁴³ 2012年現在29の主要グループ（上記表1-22では30）、43のサブグループがある。あまりにも数が多いため、政策協議は拡散傾向となり、細かい論点に関する数多い会議が開かれる結果となっている。（World Bank 2012, P47）

柱	ワーキンググループ
	<u>環境</u> HIV/AIDS 農村開発 <u>自然災害</u> 科学技術 食料安全保障と栄養 <u>地雷除去</u>

注) 下線付きは、日本政府が参加しているグループ

(出所) G19ウェブサイト (URL : <http://www.pap.org.mz/paf.htm>)

日本政府は、支援方針に基づき、経済開発や人的資本関係のワーキンググループに参加しているが、税制改革ワーキンググループには参加していない⁴⁴。

税制改革のワーキンググループのメンバーは以下の通りである⁴⁵。現在の議長はノルウエーである。メンバーであるIMFによれば、同ワーキンググループには9のドナーが参加しているが、熱心なのはIMFを含めて3つほどとのことである⁴⁶。

表1-23 税制改革ワーキンググループ

議長	ベルギー/ノルウエー
メンバー	デンマーク、イタリア、オランダ、スウェーデン、英、欧州連合、IMF

(出所) G19ウェブサイト (URL : <http://www.pap.org.mz/paf.htm>)

IMFによれば、メンバーが拠出したコモンバスケットファンドの資金は、基本的に歳入庁の予算として使用される。歳入庁職員の能力強化などのソフト支援中心だが、電子納税制度のようなハードの導入を伴う場合もある。ワーキンググループは、モザンビーク政府と合同で年2回、政策実施状況をレビューし、今後の政策やプロジェクトについても協議、合意している。

ワーキンググループ議長のノルウエーによれば、歳入庁の収入に占める支援の割合は低く、歳入庁に対するワーキンググループの発言力が特に強いというわけではない。ワーキンググループ以外のドナーからの支援についても、基本的には歳入庁が受け入れを決定しており、ワーキンググループが異議申し立てなどを行う立場にはないとのことであった⁴⁷。

1.4.3 税制改革支援

モザンビーク税制改革の最大のドナーはIMFである。モザンビーク政府は、1987年の最初の構造調整融資から、現在までほぼ切れ目なく資金援助と技術支援を受けている。IMF (2009)によれば、1994年から2007年にかけてIMFは、モザンビーク政府の税制改革向け技術支援のた

⁴⁴ World Bank (2012) P94

⁴⁵ <http://www.pap.org.mz/paf.htm#tr>

⁴⁶ 2012年11月現地IMF事務所でのヒアリング。

⁴⁷ 2013年2月現地ノルウエー大使館でのヒアリング。

めに、年間24.5人を同国に派遣している⁴⁸。このうち年間約13人に上る専門家の派遣については、派遣資金をスイスやデンマーク政府が負担しており、その額は10.5百万ドルに上る。

表1-18 税制改革支援概要

年次	ドナー	支援内容
1987	世界銀行、IMF	構造調整プログラム。直接税、間接税導入支援
1994-2007	英国、スイス、デンマーク、世界銀行、IMF他	税制、徴税機構改革支援 1994-1999：間接税の改革（関税の改革、VAT導入） 2000-2007：直接税、徴税機構の改革（歳入庁の設置）
2008-2012	英国、スイス、独他 コモンファンド	情報技術枠組み戦略（Plano Director de Tecnologias de Informacao）

（出所） IMF（2009） P12

IMFによれば、現在でも歳入庁向けの技術協力は継続されている。4半期に一回本部からスタッフが来訪し、技術指導を行っているとのことである。ノルウェー大使館によれば、IMFに加えて、世界銀行が、天然資源関連の税制改革について大規模な支援の準備をしているとのことである。

⁴⁸ IMF（2009） P77-79

第 2 章: BMC 製品・技術の活用可能性及び将来的な事業展開の見通し

2.1 BMC 及び活用が見込まれる提案製品・技術の強み

2.1.1 株式会社ビー・エム・シー・インターナショナルとその製品

株式会社ビー・エム・シー・インターナショナル（BMC）は、1976年に高性能電卓の製造・販売を開始、以後アップルコンピューターの輸入やPC関連機器の輸出を行うとともに1987年にキャッシュレジスターの製造を開始した。以後、VAT徴収の為の特殊な仕掛けを施したレジスター等（“フィiscal機”）に特化し、フィiscal機を法律（“フィiscal法”）で義務付けた国へ向けての機器の開発、製造、販売に携わってきた。BMCの製品は世界20カ国以上で採用されて各国の税収改善に貢献してきた。

当該システムは、増税せずに税収の大幅な増加が可能であることから、これまでVAT導入済みでキャッシュレジスターの普及も進んでいる先進国を中心に展開してきた。しかし、先進国への普及が成熟段階に達する一方、高い経済成長を背景に、税収を増やしたい発展途上国政府からの積極的な引き合いが増えている。



図 2-1 BMC 製品ラインナップ

2.1.2 BMC の VAT 徴税管理システムとその強み

ここでは、モザンビークで BMC が導入を提案している同社の VAT 徴税管理システムについて、システムの構成、強みを説明する。

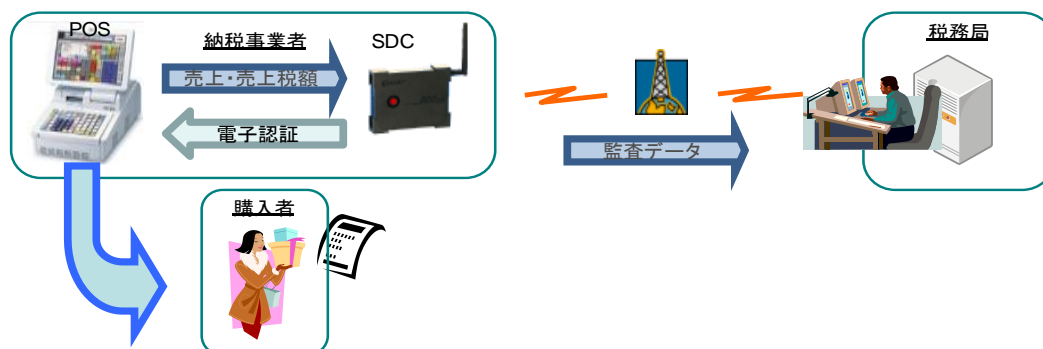


図 2-1 BMC の VAT 徴税管理システム

(1) システムの構成

BMC 開発の VAT 徴税・管理システムは、3つの場所に設置される以下の機器やソフトウェアから構成されている。

① システム端末(SDC - セールスデータコントローラー) : 店舗

納税者の販売額や受領 VAT 額など税務管理に必要なデータを暗号化して保存する端末。店舗に設置されている POS やレジスターに接続して販売操作毎のデータを保存し、同データを GPRS 通信⁴⁹により、データセンターのデータサーバーへ送信する。



② データサーバー:データセンター

SDC より送信されたデータを受領、保管する。後述のバックオフィスソフトウェア及び歳入庁が必要とするデータの暗号を復号し、当局のサーバーへ送り込む機能を有する。サーバーの基本的な機能は、下表の通りである。

表 2-1 データサーバーの機能

目的	機能
徴税端末(SDC)から転送された販売及び VAT データの保管	端末から通信により送られたデータを、端末ごとに分類し、データベースに収める。
	端末からメモリーカードにより吸い上げられたデータを、端末ごとに分類されたデータベースに収める。
暗号化されたデータの復号化	転送されたデータは暗号化されているため、データとして取り扱えるように復号化する。
データバックアップ	蓄積されたデータのうち、過去参照用となったデータを、バックアップ目的のデータベースへ移行する。
システムモニタリング	サーバーシステムが正常に動作しているかを、遠隔で監視する。

(出所) 調査団

データサーバーは、歳入庁内、もしくは民間が経営するデータセンターに設置し、遠隔でモニタリングする。

⁴⁹ GPS 方式の携帯電話網を使ったデータ伝送技術。第 2.5 世代 (2.5G) と呼ばれる技術の一つである。パケット単位でのデータ送受信が可能であり、通信速度は最大 115kbps と従来の GSM (最大 9.6kbps) よりもはるかに高速になる。

③ バックオフィスソフトウェア:歳入庁システム

データサーバーから歳入庁に送られた各データを管理する為のシステムソフト。歳入庁職員が、収集した VAT データを活用して、税務行政を行うことを支援する。操作は、ウェブページで行える。バックオフィスの主な機能は以下の通りである。

表 2-2 バックオフィスソフトウェアの機能

目的	機能
保管されたデータの参照	蓄積された端末からの実績データを、ウェブページから参照する。
データマイニング	蓄積されたデータから、目的に応じたデータを取り出す。 －グラフ化 －売り上げ変化より、懸念動向への警告表示 －前期比較機能 等
端末への命令操作	端末へ、次回アクセス時に、指定するデータを送信することを、命令する機能

(出所) 調査団

歳入庁がデータとして持つ他の税データとも連動させて一元的な税管理の出来るシステムを実現できる。

(2) 製品・技術の強み

① BMC の徴税管理システムの優位性

新タイプのコントロールユニットである SDC は、スウェーデン向けに BMC が開発した新世代徴税管理システム⁵⁰に独自の改善を施し途上国の要求を満たすシステムを作り上げたものである。SDC を用いる BMC の徴税管理システムには、2つの大きな強みがある。第一に、コントロールユニットである SDC の優位性である。キャッシュレジスターにメモリーを内蔵していた従来のフィスカル機と比べ、新型コントロールユニットである SDC は、外付けが可能、導入が容易というコントロールユニット共通の強みがあるが、これに加えてデータのセキュリティやデータ収集の利便性において、他のコントロールユニットと比べた大きな優位点がある。SDC の大きな特徴は、通信機能を有することである。通信機能は、歳入庁職員によるデータ収集を不要とするため、歳入庁にとっては大きなコスト削減につながるため、特に途上国で高い評価を得ている。

⁵⁰ e-Tax 設置実績 15,000 台

表 2-3 従来型機と BMC 製品の比較

項目	従来型機	SDC
導入方法	既存レジスターが徴税対応でない場合、対応機種に買い換え。コスト負担が重い。	既存レジスターに外付け。従来型機が、プリンタメカ、表示管、キーボード等を含むのに対し、SDCは通信モジュールを含むのみであるため、コストが安い。
POS・レジスターの仕様変更	仕様変更に時間とコストがかかる。ユーザーの持つシステムによっては対応できない場合もある。	レジスターのソフトウェアを一部改変する必要があるが、機種による影響を受けないため、短時間、低コストで変更が可能。
セキュリティ	<p>基本的に 20 年以上前の製品技術をベースに作られた機器仕様であるため、以下の脆弱性が存在する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ●機構面：保守用途のため内部を完全にシールドすることが出来ない。 ●ソフト面：税務メモリーに書き込まれるデータが暗号化されていないこと、および機構面の脆弱性のためデータ偽造（メモリーの上書きなど）への耐性が低い。 <p>また税務メモリーが日次ベースでのデータ保存となっているため、一次メモリー書き換えなどにより税務メモリー書き込み前に偽造を行える可能性も否定できない。</p>	<p>従来型機の脆弱性は以下の特徴を持つことで、解決されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ●機構面：製品自体が完全にシールドされており、不正開封防止仕様で、簡単には壊せず、壊した場合その痕跡が残る（不正の証拠となる）。 ●ソフト面：レシート（取引）毎のデータを保管する仕様になっており、従来型機のような日次中途での偽造は不可能。また、機器ごと異なる暗号鍵により暗号化されるため端末に保管されたデータ及び、サーバーへの転送過程における改ざんが困難である。
データ収集/監査方法	歳入庁職員の戸別訪問による収集。汚職の可能性を排除できない。	GPRS 通信で暗号化されたデータが歳入庁に送信される。データ収集コストを大幅に削減できる。歳入庁職員との接触なし。
二重帳簿防止機能	なし。複数レジを設置して、売上げデータ取得を免れる可能性有り。	レシートに電子署名。電子署名によりレシートの真偽を判定できる。

注) SDC のみの特徴を青色ハイライトした。

(出所) 調査団

第二の優位点は、BMC はシステム端末だけでなく、サーバーやバックオフィスのソフトウェア開発など、システム全体をパッケージとして提供できることである。これに加え、これまでの経験を活かして、徴税管理システム導入に必要な法の制定のアドバイスや構築後のサーバー運用や助言サービスなど、VAT 徴税管理に関するトータルサービスを提供できることが大きな強みである。前節で見たように、フィスカル法で期待通りの成果を上げるには、

事業者の店舗に端末を設置するだけでは不十分であり、制度やシステム全体の整合性をもった検討と運用が必要である。経験や知見に乏しい途上国において、このようなトータルサービスの提供は特に魅力的と考えられる。以下で説明するように、競合他社の多くは、単品供給に留まっており、BMCの優位性は圧倒的に高い。

② 競合の状況

従来タイプの内蔵型キャッシュレジスター・プリンター市場は、1980年代のフィiscal法導入当初こそ、大手レジスターメーカー⁵¹が席卷していたが、普及が進むにつれて、地場メーカーによる供給に順次切り替わってきている。

以下に、現在、複数国に展開している主な内蔵型フィiscal機器製造業者と、その販売地域を記す。欧州、南米、アジアの企業が、当該機器を製造、販売しているが、多くは特定地域での販売に限定されており、全ての地域で販売しているのは、BMCを始め数社に過ぎない。

表 2-4 内蔵型フィiscal機主要製造業者と販売地域

本社所在地	製造業者名	取り扱い機器	中欧 南欧	東欧	南米	アフリカ
イタリア	CUSTOM	フィiscalレジスター、 フィiscalプリンター	○	○		○
	RCH		○	○		○
	OK CASH		○			○
ポーランド	NOVITUS		○	○	○	
ブルガリア	DATECS	フィiscalレジスター、 フィiscalプリンター	○	○		○
	DAISY			○		○
	ELTRADE		○	○		○
	TREMOL		○	○		○
セルビア	GENEKO	フィiscalレジスター、 フィiscalプリンター		○		○
	HCP			○		○
アルゼンチン	HASAR				○	
ドイツ	QUORION		○	○	○	○
韓国	SAM4S		○	○	○	○
中国	ACLAS				○	○
日本	BMC		○	○	○	○
	SHARP		フィiscalレジスター	○	○	

(出所) 調査団

BMC同様、フィiscalレジスターとフィiscalプリンターの双方を扱い、欧州、南米、アフリカ全地域で実績のあるドイツのQUORION社、韓国のSAM4S社は、いずれも通常キ

⁵¹ 日本企業では、CASIO、SHARP、OMRON等。

キャッシュレジスターの製造販売がビジネスの中心であり、フィiscal機事業への対応は、普及が進むにつれ価格競争に巻き込まれ利幅を確保できないことから、政府の規制により仕方なく対応している場合が多く、積極的というわけではない。またこれらの企業は、サーバーシステム構築等のサービスは提供できない。

新タイプのコントロールユニットについては、スウェーデン・ベルギーで導入実績があるのは以下の4社である。

表 2-5 コントロールユニット製造業者

本社所在地	製造業者名	スウェーデン	ベルギー	製品特徴
スウェーデン	RETAIL INNOVATION	○	○	
ドイツ	G&D	○		
韓国	SAM4S	○		自社レジ対応のみ
日本	BMC	○	○	通信機能あり

(出所) 調査団作成

上記のうち、韓国のSAM4Sは、スウェーデンに導入している同社キャッシュレジスター向けのコントロールユニット製造に留まっており、この分野において汎用的な製品を製造販売する意思はないものと考えられる。残り2社の製品には、通信機能がない。通信機能のあるコントロールユニットが導入対象となった場合、BMCは圧倒的に優位となる。

以上より、今後普及が進むと見られるコントロールユニット市場の展開事業において、BMCは通信機能という優位性をもつSDCの導入を推進すべきと結論づけられる。

2.2 BMCの事業展開における海外進出の位置づけ

2.2.1 これまでの海外展開状況

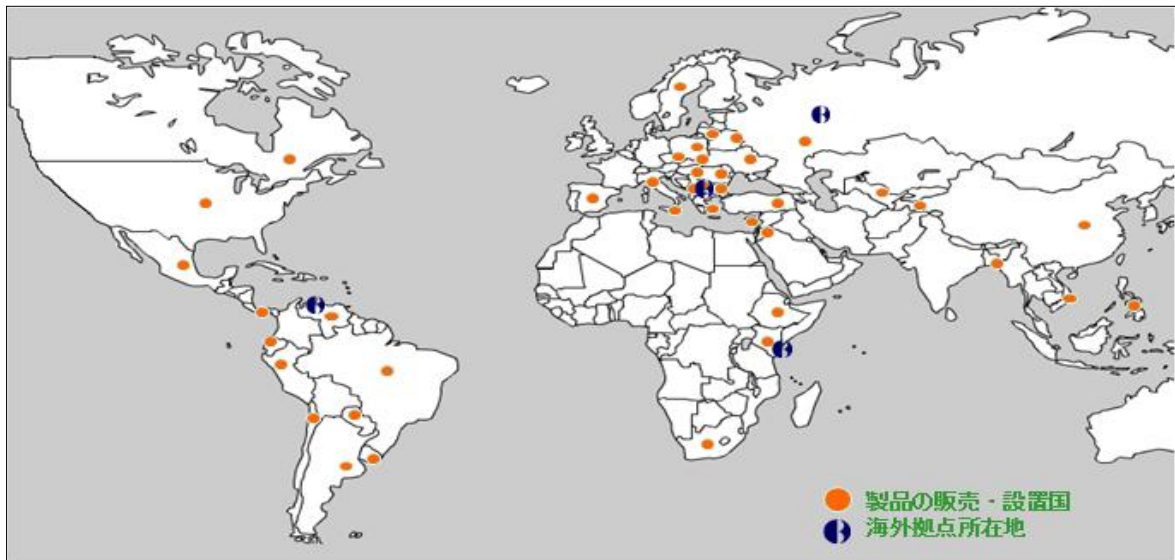
BMCは、1976年に設立当初より、電卓・コンピュータ製品・サテライトシステムなどの海外販売をてがけてきた。1983年にキャッシュレジスター、プリンター等の販売管理機器事業を開始。のちに今回の事業に関わるフィiscal関連機器（フィiscalキャッシュレジスター・フィiscalプリンター）が、事業の中心となって以降は、一部の貨幣計数機事業を除き、販売はほぼ100%海外向けである。既に20ヶ国以上で導入実績がある。

表 2-6 BMC のあゆみ

1976	高性能小型電卓の製造販売開始
1992	イタリア向けフィスカル・レジスターの販売開始
1993	ブルガリア・ギリシャ向けフィスカル・レジスターの販売開始
1994	ポーランド向けフィスカル・レジスターの販売開始
1995	スロバキア、ロシア向けフィスカル・レジスターの販売開始
1996	フィスカル・プリンターの開発、販売開始
1997	アルゼンチン、ベネズエラ向けフィスカル・レジスターの販売開始
1998	モスクワ事務所開設 カラカス事務所開設 キプロス、マルタ、ブラジル向けフィスカル・レジスターの販売開始
2000	ヨルダン、リトアニア向けフィスカル・レジスターの販売開始
2003	セルビア向けフィスカル・レジスターの販売開始
2005	ケニア向けフィスカル・レジスターの販売開始 ベオグラード事務所開設
2006	ナイロビ事務所開設
2007	エチオピア向けフィスカル・レジスターの販売開始
2008	スウェーデン向けコントロールユニット (e-Tax) の製造、販売開始
2010	ベルギー向け SDC の開発
2011	SDCmob の開発

(出所) BMC

事業において販売・保守強化が必要な地域においては、現地事務所を設立。現在では、販売強化のみならず、開発部門の強化のための海外事務所設立も行っている。現在、ベネズエラ・ケニア・ロシア・セルビアに販売・開発拠点を持ち、販売拠点においては、現地顧客へのきめ細かい対応を可能とし、開発拠点においては、各国の優秀な技術者がそれぞれの得意分野の設計に携わることにより、高品質な製品の開発を行っている。



(出所) BMC

図 2-3 BMC 進出国と海外拠点

下表が示すように、VAT 徴税管理システムは、全世界で 466 万台が設置されているが、BMC はこのうち 40 万台の販売実績がある。

表 2-7 VAT 徴税管理システム設置台数と BMC 販売台数

	機器設置台数		BMC 販売台数	
	数量 (台)	金額 (百万ドル)	数量 (台)	金額 (百万ドル)
欧州	2,510,000	880	224,293	78
中南米	2,050,000	720	163,850	57
中近東	6,000	2.1	760	0.27
アフリカ	97,000	34	12,535	4.3
アジア	0	0	0	0
オセアニア	0	0	0	0
北アメリカ	0	0	0	0
合計	4,663,000	1,636.10	401,438	139.57

(出所) BMC

VAT 徴税管理システムは、これまでヨーロッパや南米を中心に普及していたが、今後はアジア、アフリカなどの途上国でも導入に向けた動きが活発になってきている⁵²、BMC もこれ

⁵² アジアでは、フィリピンが制定に向けた検討に入り、アフリカではケニアをさきがけに、

らの国での市場開拓に力を入れている。

2.2.2 事業展開における ODA の位置づけ

BMC の主力製品である VAT 徴収・管理システムは、増税せずに税収の大幅な増加が可能であることから、これまで VAT 導入済みでキャッシュレジスターの普及も進んでいる先進国を中心に展開してきた。しかし、先進国への普及が成熟段階に達する一方、高い経済成長を背景に、税収を増やしたい発展途上国政府からの積極的な引き合いが増えている。

VAT 徴税管理システムの導入は、通常歳入庁など当該国の歳入庁が主導し、独自予算で実行される。導入経費はその後の税収増で容易にカバーされるが、発展途上国ではシステム導入による税収増の効果が現れるまでの期間の予算確保がしばしば困難であったり、POS・レジなどの販売管理機器の市場が未成熟なため、機器の販売・設置・メンテナンスの為に産業基盤を作る必要があるなどの特有の事情があり、先進国に比べ導入のハードルは高い。他方、事業者側も過大なリスクを負うことは難しい。

政府、事業者双方のネックとなっているのが、初期段階で必要となる費用である。運用実施に必要な枠組みである機器認証、インフラ構築、機器設置登録方法、査察などの管理制度作りのための技術供与や、サーバーを含めた通信インフラの構築、および端末機器設置にかかる費用を ODA でカバーできれば、途上国での当該システムの普及を強力に後押しすることとなり、途上国政府にとっても社会経済開発の原資となる税収の増加を実現することができる。また当該システムは、税収基盤の広がりと共に販売台数の増加が見込めるが、普及段階では競争が激しくなるため、この段階に市場参入した場合のシェア拡大は、中小メーカーには極めて難しい。すなわち事業性を確保するためには、最初に導入される機器に選ばれることがその後のビジネスに決定的に重要であり、その意味からも、BMC では途上国へのシステム導入の初期費用部分に、ODA を活用する可能性を模索している。

2.3 想定する事業の仕組み

非公開

2.4 想定する事業実施体制・具体的な普及に向けたスケジュール

非公開

2.5 リスクへの対応

想定する事業の最大のリスクは、1 章で指摘したように、機器導入を義務づけるフィスカル法において、従来型フィスカル機と BMC が提案するコントロールユニットが併記されることである。併記された場合、機器の選定は購入する事業者任せられるが、価格面、もし

エチオピア、タンザニアが施行済み、コンゴ共和国、アンゴラなどが制定を検討している。BMC 社の事業予測によれば、今後 5 年間の導入予定台数は、アフリカ(モザンビーク、アンゴラ、今後共和国、ルワンダ等)約 42 万台、アジア(フィリピン、ミャンマー、ベトナム、タイ、インドネシア、マレーシア等)約 20 万台である。

くはデータの改竄が容易といった理由で前者が選ばれる可能性は十分にある。これにより、BMC の市場拡大の可能性は大きく限定される。特に認証制度で、機器の厳格な認定が行われなかった場合、事業者は正確に税額を記録できない従来型機を選ぶ可能性が高くなり、フィスカル法そのものが効力を持たなくなるリスクもある。

このリスクへの対応は、フィスカル法および認証制度など関連制度を強化、改善することしかなく、このためにも、ODA による公的な支援が必要である。

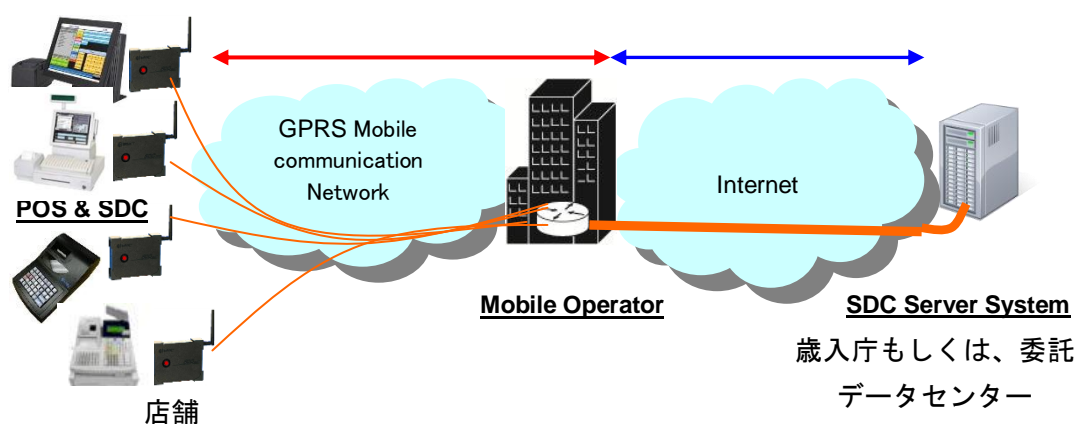
第3章：製品・技術に関する試用、各種試験を含む現地適合性の検証

3.1 製品・技術の紹介、実証実験の概要

3.1.1 システム構成

(1) システム構成

実証実験に使用する機器は、サーバー機、システム端末（SDC）及び販売管理機器で構成される。機器間通信には、公共の携帯無線・インターネット通信サービスを利用する。サーバー機はレンタル、システム端末は BMC より提供したもの、販売管理機器は、既設のもののほかレンタルにより準備したものをそれぞれ設置した。



(出所) 調査団

図 3-1 システム構成図

(2) 必要な機器の調達・搬送・設置手続等

適合性調査・実証実験に必要な、以下の機材の調達・搬送・設置、撤収方法は下表の通り。

表 3-1 必要機器と調達、搬送/設置、撤収方法

機器	調達	搬送/設置	撤収
電源解析測定器	日本国内でレンタル	現地調査時に搬送	撤収時に返送
サーバー機器	日本国内のホスティングサービスを期間契約	日本国内にデータベースサーバーを設置	撤収不要
	現地のホスティングサービスを期間契約	現地で第三者に委託したデータベースサーバーを設置	撤収不要
	日本国内でサーバー機器及び無停電電源装置レンタル。現地調査時に	現地調査時に搬送。現地関係省庁内に専用のサーバーを設置	撤収時に返送。

機器	調達	搬送/設置	撤収
	設置するスペース（部屋）レンタル。 現地ドメイン・IPアドレスレンタル。		
付加価値税管理システム端末	提案中小企業、日本国内にて製造・調達	現地調査時に搬送	撤収時に返送
POS・キャッシュレジスター	日本国内でレンタル	現地調査時に搬送	撤収時に返送
携帯無線 SIM カード	現地調査開始時にプリペイド通信契約。現地調査時に必要通信量分の費用支払い	搬送、設置不要	撤収不要

（出所）調査団

3.1.2 実証実験手順

実証実験は、事前準備、実証、結果報告、撤収の4段階で行った。各段階の作業項目は以下の通り。結果報告までを12月下旬までに終え、1月に撤収と報告書作成を並行して行う事で、事業期間内に全作業を完了した。

表 3-2 実証実験作業項目

段階	作業項目	時期
事前準備	① サーバー機器レンタル。 ② サーバー機器の現地への搬送。 ③ 現地設置もしくはホスティングサービス（レンタルサーバー）。 ④ サーバープログラム調整変更。データベース及びアプリケーションプログラムの改変。 ⑤ サーバー機器へのプログラムセットアップ・設定 ⑥ パイロット設置用システム端末機の調達 ⑦ システムデバイスのプログラム調整変更。デバイス設定 ⑧ システム端末の現地への搬送 ⑨ POS 及びキャッシュレジスター機器のレンタル。 ⑩ POS 及びキャッシュレジスター機器のプログラム調整変更。機器の設定 ⑪ POS 及びキャッシュレジスター機器の現地への搬送 ⑫ 携帯無線サービス SIM 調達	11 月中～下旬

段階	作業項目	時期
	⑬ 携帯無線国際転送サービス期間レンタル ⑭ パイロット設置協力業者募集・選定	
実証実験	① 現地関連省庁へ調査・実証実験の内容・目的連絡。 ② サーバー運用開始。 ③ システム端末設置。 ④ POS 及びキャッシュレジスター機器設置。プログラム更新。 ⑤ パイロット設置協力業者へ操作方法指導。 ⑥ 動作状況技術面確認・レポート。 ⑦ 動作状況（税務情報）確認・レポート。	11月中旬～ 12月下旬
結果報告	① 現地関連省庁へ調査・実証実験の結果報告。	1月中旬
撤収	① 設置機器撤収。 ② POS プログラム戻し替え。 ③ サーバー機器の返送。 ④ システム端末の返送。 ⑤ POS 及びキャッシュレジスター機器の返送。	1月中旬

（出所）調査団

3.1.3 実証・パイロット事業の内容

（1）実証実験の内容

実証実験では、当該国へシステムを仮設置し、約1ヶ月実地にて運用し、技術的な性能確認、及びその導入効果を検証する。主な検証項目とその内容は以下の通りである。

表 3-3 実証実験検証項目とその内容

検証項目		検証内容
技術面	無線転送状況	システム端末（SDC）から送信されるデータが、仮設置を行ったポイントから正しく転送されるかの検証。 （1） GPRS（携帯無線データ通信）網使用可能状態を、SDC の機能により確認。携帯無線会社公表の電波カバー率と同様の可能率であることを検証。 （2） 日本国内に設置したサーバーへデータを転送し、成功率の確認。転送成功率から、国際インターネット網への回線状況も確認する。 転送検証の結果より、実導入時の無線・手動の転送

検証項目		検証内容
		方法の比率を予測し、結果を事業化の計画に反映させる。
	実地動作環境検証	仮設置期間内において、SDC が現地の動作環境に起因する故障・動作不良が発生しないかの確認。
導入効果	<ul style="list-style-type: none"> ・ 仮設置したシステム端末（SDC）に記録・転送されたデータから導入効果の検証。 ・ 期間内の各 SDC の記録・転送されたデータの確認。 ・ SDC から転送されたデータにより、設置された事業者の VAT に関する取引動向を、歳入庁が容易に確認できるかを検証の第一目的とする。 ・ 転送データから導き出される導入効果については歳入庁から出される意見・情報を元に検証する。 	

(出所) 調査団

3.2 製品・技術の現地適合性検証(実証実験結果)

実証実験の為、実際の店舗に SDC 端末を設置し、その動作状況を確認した。設置店舗は下表の 4 店舗である⁵³。

表 3-4 実証実験対象店舗概要

店舗	A	B	C	D
場所	マプト	マプト	マプト	ナンプラ
業種	靴販売	文房具販売	レストラン	文具・茶販売
規模	小規模	中規模	中規模	中規模
販売管理機器	なし（手書き）	なし（手書き）	POS	なし（手書き）
設置機器	レジ+端末	レジ+端末	端末	レジ+端末
実験期間	51 日	43 日	43 日	7 日

(出所) 調査団

このうち、店舗 C は VAT 登録事業者である⁵⁴。

⁵³ 実証実験対象店舗については、当初歳入庁の協力が得られることとなっていたが、歳入庁がフィスカル法が成立していない状況で、一般納税者からデータを収集できる法的根拠がないとして、協力が得られなかったため、調査団独自で個別に店舗へ設置への協力を依頼し、承諾をえた 4 店舗に機器を設置した。当初は、対象店舗のこれまでの納税額と機器設置で明らかとなる売上高から、導入効果を図る計画だったが、上記の事情から、対象店舗の納税額把握は困難であった。

⁵⁴ その他の店舗については、VAT 登録業者であるかどうかの確認はできなかった。VAT 登録業者であるかどうかは、極めてセンシティブな情報であり、これを聞くことにより、実証

以下で各店舗について説明する。

A. マプト市靴・革製品 小売店



* 設置後の動作確認

- 住所： マプト市内 Av. SAMORA MACHEL
- 設置日： 2012年11月23日
- 運用開始日： 2012年11月23日
- 店舗概要： 売場面積 40 平米ほどの、靴中心の小売店。靴製品については、新品並びに中古品の扱いもある。新品靴製品 100 品種、その他革製品（財布・ベルト等）50 品種程度の扱い。中古靴製品については、100 商品程度が常時陳列されている。今回、聞き取り調査を行った店舗も含め、マプト市内では小規模店舗に分類される。
- 設置： キャッシュレジスターに SDC 端末を接続して使用。
- 設置作業： 持ち込みキャッシュレジスターと共に SDC を設置。

設置前準備	レジスター設定、SDC 端末との動作確認	15 分
機器設置	レジスター・SDC 端末の設置・転送確認	15 分
	レジスター操作方法説明	30 分

実験への協力が得られなくなることを恐れたためである。ただ、調査団の感覚では、A のみは非登録業者、他は登録業者と推察された。

B. マプト市 OA 機器・文具販売店



* 機器設置

- 住所： マプト市 R.JOAQUIM LAPA
- 設置日： 2012年12月1日
- 運用開始日：2012年12月3日
- 店舗概要： 売場面積100平米ほど、OA機器・OAサプライ、文房具及び書籍等の販売。商品種1,000以上。ほとんどの販売が事業所向け取引の様様。今回、聞き取り調査を行った店舗も含め、マプト市内では中規模店舗に分類される。
- 設置： キャッシュレジスターにSDC端末を接続して使用。
- 設置作業： 持ち込みキャッシュレジスターと共にSDCを設置。

設置前準備	レジスター設定、SDC端末との動作確認	15分
機器設置	レジスター・SDC端末の設置・転送確認	15分
	レジスター操作方法説明	30分

C. マプト市レストラン・バー



* 機器設置

- 住所： マプト市 R.DO BAGAMOYO
- 設置日： 2012年12月3日

- 運用開始日：2012年12月3日
 - 店舗概要：面積60平米ほど、12テーブル+カウンタ、60席ほどのレストラン・バー。
料理品目50品目・飲料200品目ほどの取り扱い。 今回、聞き取り調査を行った店舗も含め、マプト市内では中規模店舗に分類される。
 - 設置：PCベースのPOS機（WindowsベースPC+タッチスクリーン+POSソフト）にSDC端末を接続して使用。
 - 設置作業：設置済みのPOS機にSDCを設置。

設置前準備	POSへのアップデートソフト準備	数分
機器設置	現状データのバックアップ	10分
	アップデートソフトのインストール	5分
	SDC端末の設置・接続・転送確認	5分
- *SDC設置・接続により操作が変わることがないため、操作説明はなし。

D. ナンプラー文具・茶 販売店

- 住所：ナンプラー市 R.3 DE FEVERAIRO
- 設置日：2013年1月9日
- 運用開始日：2013年1月9日
- 店舗概要：売場面積100平米ほど、文具75品目、茶製品20品目ほどの取り扱い。
- 設置：キャッシュレジスターにSDC端末を接続して使用。
- 設置作業：持ち込みキャッシュレジスターと共にSDCを設置。

設置前準備	レジスター設定、SDC端末との動作確認	15分
機器設置	レジスター・SDC端末の設置・転送確認	15分
	レジスター操作方法説明	30分

3.2.1 技術面の検証結果

(1) 無線転送状況

試験設置を行ったSDC端末からの転送については、全て24時間毎に自動に行われる設定とし、日々の販売合計・付加価値税合計データを転送する。

また、自動転送時刻に販売管理機器で売上が発生した場合（転送動作と売上動作の衝突）、自動転送はキャンセルされ、手動送信もしくは翌日同時刻に自動転送される⁵⁵。

無線転送状況の確認においては、転送エラーが発生する頻度、売上動作との衝突が発生する頻度を調査・検証した。

⁵⁵ 未転送データも翌日データと同時に転送される。

表 3-5 無線転送状況： 設置開始時から 2013 年 1 月 12 日まで

店舗	日平均 レシート数	転送回数	転送失敗	衝突での 未転送
A. マプト市靴・革製品販売	13	34	0	2
B. マプト市 OA・文具販売	3	32	0	0
C. マプト市レストラン・バー	89	39	0	2
D. ナンプラ市文具・茶販売	4	6	0	0




(出所) 調査団

現状の SDC 端末のソフトウェアの初期設定では、売上動作 10 分後までは、自動転送を行わず、この間に自動転送時間になった場合、明日の転送に回される。今回の実証実験においては、結果的に非転送のデータの発生はないものの、合計 4 回の衝突現象が生じた。本番導入に向けては、今回の結果を踏まえ、衝突による未転送の頻度を下げる設定調整やソフトウェアの調整を行っていくものとする。

(2) 実地動作環境検証

各店舗設置時に測定した電源電圧・電波強度は、以下の通りである。

表 3-6 電源電圧・電波強度：

店舗	電源電圧	電波強度 (RSSI)	評価
A. マプト市 靴・革製品販売	218.7 V	25	
B. マプト市 OA・文具販売	224.6 V	29	
C. マプト市 レストラン・バー	228.0 V	23	
D. ナンプラ市 文具・茶販売	216.4 V	27	

(出所) 調査団

現在まで、

- ◇ 電源・電波環境による、SDC 端末機器の誤動作、誤不動作、故障、焼損
- ◇ 付属の AC/DC アダプタ・通信ケーブルの破損、燃焼
- ◇ 販売機器との通信不同期によるシステム動作停止、

などの、考えうる不具合現象は発生しておらず、全機器とも正常に動作している。

3.2.2 導入効果の検証結果

(1) 導入実験結果

稼動から 2013 年 1 月 12 日までに、設置店舗から得られた情報は以下の通りである。データは日毎に集計している。

A. マプト市 靴・革製品販売店

表 3-7 靴・革製品販売店舗(マプト市)

Counter	Report Date	Transmit Date	Total Sales	Device Serial Number
1	22/11/2012 - 18:38	24/11/2012 - 09:14	0.00	SDCID100110000045
2	23/11/2012 - 18:30	24/11/2012 - 09:14	7,493.90	SDCID100110000045
3	24/11/2012 - 13:29	27/11/2012 - 14:49	7,260.00	SDCID100110000045
4	26/11/2012 - 18:31	27/11/2012 - 14:49	7,540.00	SDCID100110000045
5	27/11/2012 - 18:30	28/11/2012 - 14:50	8,250.00	SDCID100110000045
6	28/11/2012 - 18:32	29/11/2012 - 14:51	14,510.00	SDCID100110000045
7	29/11/2012 - 18:36	30/11/2012 - 14:51	9,925.00	SDCID100110000045
8	30/11/2012 - 18:22	04/12/2012 - 09:28	15,590.00	SDCID100110000045
9	01/12/2012 - 13:52	04/12/2012 - 09:28	12,345.00	SDCID100110000045
10	03/12/2012 - 18:24	04/12/2012 - 09:28	5,495.00	SDCID100110000045
11	04/12/2012 - 18:32	05/12/2012 - 09:28	9,480.00	SDCID100110000045
12	05/12/2012 - 17:49	06/12/2012 - 09:29	6,225.00	SDCID100110000045
13	06/12/2012 - 18:23	07/12/2012 - 09:29	14,530.00	SDCID100110000045
14	07/12/2012 - 18:32	08/12/2012 - 09:30	2,595.00	SDCID100110000045
15	08/12/2012 - 13:59	09/12/2012 - 09:30	7,960.00	SDCID100110000045
16	10/12/2012 - 19:10	11/12/2012 - 09:31	3,385.00	SDCID100110000045
17	11/12/2012 - 18:23	13/12/2012 - 10:46	2,545.00	SDCID100110000045
18	12/12/2012 - 18:42	13/12/2012 - 10:46	4,460.00	SDCID100110000045
19	13/12/2012 - 18:42	14/12/2012 - 10:46	15,290.00	SDCID100110000045
20	14/12/2012 - 18:46	15/12/2012 - 10:47	16,925.00	SDCID100110000045
21	15/12/2012 - 11:33	17/12/2012 - 08:57	700.00	SDCID100110000045
22	17/12/2012 - 18:39	18/12/2012 - 09:20	10,730.00	SDCID100110000045
23	18/12/2012 - 17:22	19/12/2012 - 09:21	6,740.00	SDCID100110000045
24	19/12/2012 - 18:41	20/12/2012 - 09:21	21,085.00	SDCID100110000045

Counter	Report Date	Transmit Date	Total Sales	Device Serial Number
25	20/12/2012 - 18:52	21/12/2012 - 09:22	30,832.00	SDCID100110000045
26	21/12/2012 - 19:13	22/12/2012 - 09:23	32,945.00	SDCID100110000045
27	22/12/2012 - 16:17	24/12/2012 - 09:04	29,040.00	SDCID100110000045
28	24/12/2012 - 17:33	26/12/2012 - 09:19	11,850.00	SDCID100110000045
29	26/12/2012 - 18:33	28/12/2012 - 09:21	25,280.00	SDCID100110000045
30	27/12/2012 - 18:57	28/12/2012 - 09:21	19,955.00	SDCID100110000045
31	28/12/2012 - 18:30	29/12/2012 - 09:22	26,465.00	SDCID100110000045
32	29/12/2012 - 14:44	31/12/2012 - 08:58	11,390.00	SDCID100110000045
33	31/12/2012 - 13:39	03/01/2013 - 09:02	5,585.00	SDCID100110000045
34	03/01/2013 - 18:21	04/01/2013 - 09:14	11,880.00	SDCID100110000045
35	04/01/2013 - 18:37	05/01/2013 - 09:14	19,100.00	SDCID100110000045
36	05/01/2013 - 13:44	07/01/2013 - 09:01	10,890.00	SDCID100110000045
37	07/01/2013 - 18:21	08/01/2013 - 09:02	559,390.00	SDCID100110000045
38	08/01/2013 - 18:29	09/01/2013 - 09:17	9,740.00	SDCID100110000045
39	09/01/2013 - 18:33	10/01/2013 - 09:17	6,190.00	SDCID100110000045
40	10/01/2013 - 18:27	11/01/2013 - 09:18	9,500.00	SDCID100110000045
41	11/01/2013 - 17:45	12/01/2013 - 09:18	8,040.00	SDCID100110000045
42	12/01/2013 - 13:20	14/01/2013 - 08:57	5,050.00	SDCID100110000045

*凡例：Counter＝日次データの通し番号、Report Date＝最終取引時刻（青塗りは土曜日）、Transmit Date＝日次データの転送時刻、Total Sales＝日次取引高合計、Device Serial Number＝SDC 端末番号

*黄色ハイライトは明らかに打ち間違いと思われるデータ。

(出所) 調査団

上記より推定される取引規模は以下の通りである。

表 3-8 推定取引額(A)

種別	取引額 (MT)
期間中 51 日間の総取引額 (税込み)	484,791
1 日平均取引額 (税込み)	9,506
年間予想取引額 (税込み)	3,469,690

* 明らかに打ち間違えと考えられる #37 (黄色ハイライト) を除く。

(出所) 調査団

B. マプト市 OA・文具販売店

表 3-9 OA・文具販売店舗(マプト市)

Counter	Report Date	Transmit Date	Total Sales	Device Serial Number
1	01/12/2012 - 12:42	03/12/2012 - 07:14	33,623.20	SDCID100110000046
2	03/12/2012 - 16:43	04/12/2012 - 08:55	11,987.50	SDCID100110000046
3	04/12/2012 - 14:37	05/12/2012 - 08:56	130.00	SDCID100110000046
4	05/12/2012 - 15:43	06/12/2012 - 08:56	1,600.00	SDCID100110000046
5	06/12/2012 - 14:42	07/12/2012 - 08:57	787.50	SDCID100110000046
6	10/12/2012 - 17:16	11/12/2012 - 11:08	250.00	SDCID100110000046
7	11/12/2012 - 16:50	12/12/2012 - 11:08	4,160.00	SDCID100110000046
8	18/12/2012 - 07:12	18/12/2012 - 07:23	250.00	SDCID100110000046
9	19/12/2012 - 16:24	20/12/2012 - 07:24	1,500.00	SDCID100110000046
10	20/12/2012 - 08:24	21/12/2012 - 07:25	160.00	SDCID100110000046
11	03/01/2013 - 16:35	04/01/2013 - 07:15	145.95	SDCID100110000046

(出所) 調査団

上記より推定される取引規模は以下の通りである。

表 3-10 推定取引額(B)

種別	取引額 (MT)
期間中 43 日間の総取引額 (税込み)	54,594
1 日平均取引額 (税込み)	1,270
年間予想取引額 (税込み)	463,550

(出所) 調査団

C. マプト市レストラン・バー

表 3-11 レストラン・バー事業者(マプト市)

Counter	Report Date	Transmit Date	Total Sales	Device Serial Number
1	03/12/2012 - 23:28	04/12/2012 - 11:59	22,470.00	SDCID100110000044
2	04/12/2012 - 23:46	05/12/2012 - 11:59	30,135.00	SDCID100110000044
3	05/12/2012 - 23:59	06/12/2012 - 12:00	54,470.00	SDCID100110000044

Counter	Report Date	Transmit Date	Total Sales	Device Serial Number
4	06/12/2012 - 23:59	07/12/2012 - 12:00	66,350.00	SDCID100110000044
5	07/12/2012 - 23:54	08/12/2012 - 12:08	64,060.00	SDCID100110000044
6	08/12/2012 - 23:59	09/12/2012 - 12:08	37,445.00	SDCID100110000044
7	09/12/2012 - 23:58	11/12/2012 - 12:10	30,505.00	SDCID100110000044
8	10/12/2012 - 23:57	11/12/2012 - 12:10	53,135.00	SDCID100110000044
9	11/12/2012 - 23:57	12/12/2012 - 12:11	51,090.00	SDCID100110000044
10	12/12/2012 - 23:57	13/12/2012 - 12:11	42,585.00	SDCID100110000044
11	13/12/2012 - 23:58	14/12/2012 - 12:12	60,430.00	SDCID100110000044
12	14/12/2012 - 23:59	15/12/2012 - 12:12	73,705.00	SDCID100110000044
13	15/12/2012 - 23:58	16/12/2012 - 12:13	44,075.00	SDCID100110000044
14	16/12/2012 - 23:56	17/12/2012 - 12:13	49,325.00	SDCID100110000044
15	17/12/2012 - 23:57	18/12/2012 - 12:21	57,925.00	SDCID100110000044
16	18/12/2012 - 23:53	19/12/2012 - 12:22	55,855.00	SDCID100110000044
17	19/12/2012 - 23:51	22/12/2012 - 12:28	50,085.00	SDCID100110000044
18	20/12/2012 - 23:59	22/12/2012 - 12:28	73,715.00	SDCID100110000044
19	21/12/2012 - 23:58	22/12/2012 - 12:28	89,098.00	SDCID100110000044
20	22/12/2012 - 23:36	23/12/2012 - 12:29	46,240.00	SDCID100110000044
21	23/12/2012 - 23:56	24/12/2012 - 12:29	35,265.00	SDCID100110000044
22	24/12/2012 - 23:54	25/12/2012 - 12:30	29,235.00	SDCID100110000044
23	25/12/2012 - 03:22	25/12/2012 - 12:30	12,345.00	SDCID100110000044
24	26/12/2012 - 23:55	27/12/2012 - 12:39	43,280.00	SDCID100110000044
25	27/12/2012 - 23:53	28/12/2012 - 14:25	56,590.00	SDCID100110000044
26	28/12/2012 - 23:58	29/12/2012 - 14:25	76,130.00	SDCID100110000044
27	29/12/2012 - 23:59	30/12/2012 - 14:26	50,505.00	SDCID100110000044
28	30/12/2012 - 23:58	31/12/2012 - 14:27	35,700.00	SDCID100110000044
29	31/12/2012 - 23:43	01/01/2013 - 14:27	17,530.00	SDCID100110000044
30	01/01/2013 - 02:07	01/01/2013 - 14:27	3,760.00	SDCID100110000044
31	02/01/2013 - 23:35	03/01/2013 - 14:28	25,510.00	SDCID100110000044
32	03/01/2013 - 23:59	04/01/2013 - 14:46	45,620.00	SDCID100110000044

Counter	Report Date	Transmit Date	Total Sales	Device Serial Number
33	04/01/2013 - 23:44	05/01/2013 - 14:47	72,750.00	SDCID100110000044
34	05/01/2013 - 23:55	06/01/2013 - 14:47	37,460.00	SDCID100110000044
35	06/01/2013 - 23:58	07/01/2013 - 14:48	33,405.00	SDCID100110000044
36	07/01/2013 - 23:17	08/01/2013 - 14:57	39,710.00	SDCID100110000044
37	08/01/2013 - 23:42	09/01/2013 - 14:58	31,860.00	SDCID100110000044
38	09/01/2013 - 23:59	10/01/2013 - 15:02	43,040.00	SDCID100110000044
39	10/01/2013 - 23:55	11/01/2013 - 15:05	50,860.00	SDCID100110000044
40	11/01/2013 - 23:50	12/01/2013 - 15:06	81,325.00	SDCID100110000044
41	12/01/2013 - 23:57	13/01/2013 - 15:07	34,805.00	SDCID100110000044

*凡例： Report Date（青塗りは土曜日、赤塗りは日曜日）、
(出所) 調査団

上記より推定される取引規模は以下の通りである。

表 3-12 推定取引額(C)

種別	取引額 (MT)
期間中 43 日間の総取引額 (税込み)	1,909,383
1 日平均取引額 (税込み)	44,404
年間予想取引額 (税込み)	16,207,460

(出所) 調査団

D. ナンプラ市 文具・茶販売店

表 3-13 文具・茶販売事業者(ナンプラ市)

Counter	Report Date	Transmit Date	Total Sales	Device Serial Number
1	06/01/2013 - 15:12	06/01/2012 - 15:12	800.00	SDCID100110000037
2	07/01/2013 - 21:03	08/01/2013 - 07:24	1,500.00	SDCID100110000037
3	08/01/2013 - 21:17	09/01/2013 - 07:38	1,833.00	SDCID100110000037
4	09/01/2013 - 15:59	10/01/2013 - 15:44	543.50	SDCID100110000037
5	11/01/2013 - 09:19	11/01/2013 - 15:44	0.00	SDCID100110000037

(出所) 調査団

上記より推定される取引規模は以下の通りである。

表 3-14 推定取引額(D)

種別	取引額 (MT)
期間中 7 日間の総取引額 (税込み)	4,677
1 日平均取引額 (税込み)	668
年間予想取引額 (税込み)	243,820

(出所) 調査団

(2) 導入実験結果考察

①小売店の規模

今回調査対象として機器設置した店舗は、中小規模の業者であり、聞き取り調査にて訪問したマプト市内の小売店舗を基準に見れば、平均以下のレンジに属する。

この中でも一番小さい A. の靴・革製品小売業者においても、年間予想取引額が、歳入庁が高額取引業者の判断基準としている 10 万ドル を超えている。これから考えれば、マプト市内に店舗を置く小売事業者の大半は、この取引額レンジに入るものと思われる。

②想定される導入効果

表 3-15 は、4 店舗での実証実験結果に基づいて推計した店舗毎の売上高、および VAT の徴収額、納税額である。

表 3-15 実証実験結果まとめ

店舗	A	B	C	D
1 日当たり取引数(件)	13	3	89	4
取引総額 (MT)	484,791	54,594	1,909,383	4,677
測定期間日数	51	43	43	7
1 日当たり取引額 (MT)	9,506	1,270	44,404	668
年間予想売上高 (MT)	3,469,690	463,550	16,207,460	243,820
年間予想 VAT 徴収額 (MT) *1	504,143	67,353	2,354,930	35,427
年間予想 VAT 納税額 (MT) *2	126,036	16,838	588,658	8,857

*1：年間予想売上高×17/117 で計算

*2：年間予想 VAT 徴収額の 4 分の 1

(店舗の VAT 支払額は、仕入れ控除を除いたマージンに掛かるため、マージンを販売価格の 1/4 と想定し、実際の納税額の概算とした)

(出所) 調査団

上記に基づき、2011 年の VAT 徴収額を、各店舗の推定 VAT 納税額で除して、それぞれの取引規模の何店舗に相当するかを計算したものが表 3-16 である。

表 3-16 推定納税額から計算した現在の VAT 額に必要な店舗数

①	2011 年の VAT 徴収額 (MT)	35,678,700,000
②	うち国内取引にかかる VAT (MT)	16,055,415,000
③	上記 VAT を A と同規模の店舗のみが支払った場合の店舗数	127,388
④	上記 VAT を B と同規模の店舗のみが支払った場合の店舗数	953,523
⑤	上記 VAT を C と同規模の店舗のみが支払った場合の店舗数	27,275
⑥	上記 VAT を D と同規模の店舗のみが支払った場合の店舗数	1,812,737
⑦	2011 年の登録 VAT 事業者数	68,785

注) 以下の方法で算出

- ① 財務省統計
 - ② ①×0.45 (VAT の 45%が国内取引 (1.2.4 参照))
 - ③から⑥ ②÷ (表 3-15 の A-D の年間予想 VAT 納税額)
- (出所) 調査団

今回の対象店舗のうち、VAT 登録業者である店舗 C は、店舗の規模は中程度の下位レベルと考えられるが、2011 年の VAT 徴収額はこの規模の店舗 2.7 万件分に過ぎず、実際の納税者が約 7 万であり、多くは当該店舗より規模が大きいことを考えると、システム導入による既存登録業者からの VAT 税収増はかなり大きいと推定できる。

また現在 VAT 登録業者ではないと考えられる、規模も小さい店舗 A (靴販売店) が、歳入庁が高額事業者に分類する年間 1,000 万円を超える売上げを上げていることは、未登録事業者の中に潜在的な高額納税者が多くいることを裏付けており、登録業者増加による税収増効果は極めて大きいと考えられる。

公式の統計データにおいて、2.3.1 で指摘したように、把握されている小売業者の数は明らかに少ない⁵⁶。店舗 A のように VAT を支払う余裕がありながら、歳入庁に認識されていない事業者の数は相当数に上ると考えられる。歳入庁が強制力を持って、これまで VAT を支払っていなかった小売業者にも徴収機器の設置を義務付けていくことにより、非常に大きな税収増効果が得られると考えられる。

③検討事項

靴小売店にて発生した、打ち間違いによる記録など、明らかに異常なデータの発見機能は、サーバーのデータベース分析機能には含めるべきものである。

文具小売店舗 (B) に導入した機器からのデータは、驚くほど小さい。これは、オフィス向けの取引において、現状公式書類となる手書きの領収書を発行しているためである。企業

⁵⁶ 100 万人都市のマプト市にある小売店数が、統計局データで 1,221、歳入庁データで 4,626。2.3.1 参照。人口 100 万人の富山県の小売業者数は 13,079、和歌山県は 12,198 である (総務省データ、2007 年のデータ)。

間取引時についても、本導入の際には VAT 徴収機器管理機器での取引となるが、売上発生
のみの管理とするのか、仕入発生も管理するのかなど、運用までに将来的な拡張性を持たせ
るための検討が必要である。

3.3 採算性の検討

非公開

第4章:ODA 案件化による開発効果及び BMC の事業展開効果

4.1 VAT 徴税管理システムと開発課題の整合性と留意事項

ここでは検討している BMC の VAT 徴税管理システムが、モザンビークの開発課題に合致しているかどうか、また同システム導入による開発効果を着実に上げるために留意が必要な事項を整理する。

4.1.1 VAT 徴税管理システムと開発課題の整合性

モザンビーク政府の現在の大きな開発課題は、同政府が推進している PARP が掲げる「包摂的な経済成長と貧困削減」の実現である。税制、および VAT 徴税管理システムの導入を含むこれの執行も、この大目標と整合性を保っていなければならない。

PARP では、財政管理の戦略目標として「持続的で公正な方法による歳入の増加」を掲げている。税制は政府の歳入を増やす有効なツールであるが、その変更は納税者に負担をかけることで、国民生活や事業活動にネガティブなインパクトも持ちうることに留意が必要である。特に、貧困削減を大きな目標としているモザンビーク政府にとって、貧困層や零細事業者へのネガティブなインパクトを最小化することは、どのような政策においても大前提となっている。表 4-1 は、開発課題との整合性の観点から、PARP の主要分野ごとに、VAT 徴税管理システムを導入するにあたって確認すべきポイントをまとめたものである。

表 4-1 開発課題と確認すべきポイント

分野	開発課題	確認すべきポイント
貧困削減	食糧貧困率の減少	貧困層や零細事業者へのネガティブなインパクトの有無
マクロ経済	ビジネス環境の改善	公平な競争環境の促進
雇用創出	フォーマル企業の増加	中小企業の納税促進
財政管理	持続的で公正な方法による歳入の増加	税収の増加 税の公平性の拡大 納税意識向上への効果 経済的効率性への効果
ガバナンス	サービスの質向上	手続きの簡素化 待ち時間の短縮 汚職機会の低減

(出所) 調査団

以下では、ポイント毎に開発課題との整合性を確認する。

(1) 貧困層への影響

VAT徴税管理システム導入は、基本的には小売業者が消費者から徴収したにも関わらず、歳入庁に納税していないVATを、歳入庁に納めさせるだけなので、国民生活への大きな影響は生じないはずである。しかしながら、これまで小売業者がVATを徴収しないで、小売価格を下げているような場合には、当該システムの導入により店主が税金分を価格に転嫁すれば、小売価格の引き上げが発生する可能性はある。この場合も、全ての店の価格が上がるわけではなく、消費者は価格の安い他の店に行けばよいので、国民生活を直撃するほどの影響はないと考えられる。

また貧困層に関しては、VAT制度の免税措置等により、VATの影響を受けていないとの調査結果もある。下表は、2002/03年度の家計調査に基づく所得階層別の消費構造を示している。農村部においては、所得階層に関わらず、消費の5-6割はVAT課税対象とはならない自給による食料や燃料である。これに同じく非課税となっている医療や教育費用を加えると農村住民の消費の8割以上はVATの対象ではない。最貧困層の場合、この割合は9割近くなる。都市部の場合、免税、課税対象外費目の割合は低下するが、貧困層の場合は8割以上が課税対象外である。このように必需品を免税とすることで、VATの負担は所得が多くなるほど重くなる累進構造となっている。

表4-2 所得階層別消費構造

(単位:%)

居住地		農村					都市部				
		下位 20%	20-40 %	40-60 %	60-80 %	80-100 %	下位 20%	20-40 %	40-60 %	60-80 %	80-100 %
免税、又は課税対象外	食料(自給)	46.0	52.1	52.8	54.0	47.4	11.7	16.6	16.2	12.4	4.6
	食料(購入)	15.8	15.2	14.9	13.2	15.5	39.1	36.3	35.2	31.9	24.3
	燃料(自給)	11.4	8.3	6.8	6.8	4.8	7.1	4.3	3.5	1.7	0.5
	燃料(購入)	14.1	11.1	10.2	8.5	8.4	24.6	23.3	21.7	25.1	28.4
	医療	0.9	0.7	0.6	0.7	0.7	1.0	1.1	1.2	1.5	1.5
	教育	0.3	0.1	0.1	0.1	0.1	0.8	0.7	0.6	0.6	1.1
	小計	88.5	87.5	85.4	83.3	76.9	84.3	82.3	78.4	73.2	60.4
VAT 課税対象	飲料	0.8	1.0	1.0	1.7	1.7	0.6	1.0	1.1	1.8	2.5
	衣料	2.3	3.7	4.6	6.3	7.8	2.8	3.7	6.0	6.5	8.7
	家具	6.1	5.1	5.4	5.5	7.3	6.6	6.7	7.5	9.7	14.6
	交通	1.0	1.3	1.8	1.7	3.8	2.7	3.1	3.1	4.0	6.1
	通信	0.0	0.0	0.0	0.1	0.1	0.1	0.3	0.5	0.8	2.0
	娯楽	0.5	0.3	0.5	0.3	0.4	0.8	0.7	0.6	0.9	1.8
	外食、旅行	0.4	0.6	0.7	0.7	0.9	0.9	0.7	1.0	1.8	1.6
	その他	0.3	0.5	0.4	0.5	1.1	1.1	1.3	1.8	1.5	2.3
小計	11.4	12.5	14.4	16.8	23.1	15.6	17.5	21.6	27.0	39.6	

(出所)USAID (2009) P71

したがって、当該表の課税対象支出にVATが全く含まれていないと仮定すると、貧困層がVATを負担するのは、農村部で全支出の11-13%であり、VATの負担により支出額が2%程度増加することを意味している。実際には、貧困層はVAT申告の対象外となっている年商75万メティカル以下の零細事業者から物品を購入することが多いと考えられるため、負担額はこれを下回る可能性が高い。都市部でも20%以下であり、VATの貧困層への影響はそれほど大きくないと考えることができる。

(2) 小規模事業者への影響

VAT管理システムの導入により、小規模事業者の税負担が増し、彼らの事業拡大を阻害するのではないかとの懸念がある。しかしながら、1.2.4で説明しているとおり、年商75万メティカル未満の事業者は、VAT納付の対象外となっている。

年商75万メティカル以上の事業者は、VATの対象であり、既に納税者登録済みの事業者については、VAT徴税管理システム導入の対象となる。これらの事業者のうち、キャッシュレジスターやPOSなどの販売管理システムを導入している事業者については、VAT管理システムへの置換、もしくは接続でよいので、影響は軽微であるが、販売管理システムを未導入の事業者の場合には、機器の購入に加え、売上げ管理方法全体の変更が必要となり、金銭的、業務的な負担が増すことも考えられる。

VAT管理システム導入により、小規模事業者の税負担の増加を懸念する声もある。しかしながら、事業規模別の税金の影響に関する調査結果によると、小規模事業者は免税、もしくは脱税により比較的税負担は軽く、大規模事業者も緻密な納税計画や税優遇措置の活用等により税負担を最小化できるが、中規模事業者は免税の恩恵を受けられず、税理士等の専門サービスを購入する余裕のないことから、相対的に税負担が大きい事が判明している⁵⁷。

また表4-3に示すように、モザンビークの事業者は他国に比べて、税率をビジネスの障害と考える傾向は小さく、特に中小規模にこの傾向が強い。規模が小さくなるほど、歳入庁職員への賄賂や脱税など汚職の傾向が高くなっている。

表4-3 事業規模別ビジネスの障害

(単位：%)

規模 (下段：従業員数)	小規模	中規模	大規模	モザンビーク 全体	サブサハラ アフリカ 平均	低所得 国 ⁵⁸ 平均
	1-19	20-99	100以上			
税行政はビジネスの障害	12.2	9.7	44.3	15.8	29.7	29.7
税率がビジネスの障害	30.1	29.2	40.2	30.7	42.8	41.6
歳入庁職員との接触回数	2.8	2.4	2.2	2.7	4.1	3.8

⁵⁷ USAID (2009) P61

⁵⁸ バングラデシュ、ベナン、ブルキナファソ、カンボジア、インド、ラオスなど

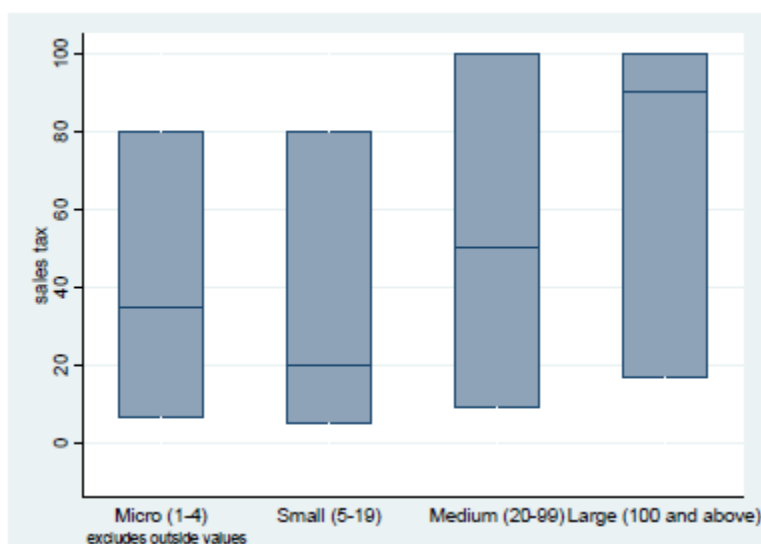
規模 (下段：従業員数)	小規模	中規模	大規模	モザンビーク 全体	サブサハラ アフリカ 平均	低所得 国 ⁵⁸ 平均
	1-19	20-99	100 以上			
税務調査に賄賂が必要	12.1	7.2	4.2	9.7	19.3	31.4
多くの事業者は税務署に 売上げを 100%申告して いない	78.6	65.4	63.5	73.5	52.8	57.1

注) 回答した事業者の割合

(出所) IFC (2007) P13

VAT徴税管理システムは、無線で徴税データを歳入庁に送ることで、歳入庁職員と納税者の接触の機会を減らし、歳入庁職員による汚職を難しくする利点がある。この利点は、小規模事業者により大きな恩恵を与えられられる。

他方、各種調査結果によれば、モザンビークにおいては、小規模事業者の方が脱税の割合が高いと考えられる。脱税に関する正確なデータはないが、調査対象者に同規模の事業者が売上げの何%を申告していると思うかとの質問の回答をグラフ化すると図4-1となる。大規模事業者のほとんどは売上げの80%以上を申告しているに回答しているのに対し、中規模以下の事業者の中間値は40%前後であり、小規模業者の中間値は20%前後と非常に低い。



注) 横線が中間値。その上下に回答の各50%が分布している。

(出所) USAID (2009) P64

図4-1 同規模の事業者が申告している売上げの割合

このことは、「売上げを全く申告していない」と「売上げを100%申告している」と回答した事業者の割合を規模別に比べた場合にも同様の傾向が見られる。前者は零細事業者で最も多く、

後者は大規模事業者で最も多い。

表4-4 規模別申告の状況

(単位：%)

規模（従業員数）	売上げを全く申告していない	売上げを100%申告している
零細（1-4）	4.2	20
小規模（5-19）	3.2	22.1
中規模（20-99）	2.8	32.4
大規模（100以上）	3.4	44.8
全体	3.3	25.2

注) 回答した事業者の割合

(出所) USAID (2009) P64

以上より、非常に主観的なデータではあるが、過少申告は小規模事業者により多いといえる。VAT徴税管理システムの導入は、脱税防止に大きな威力を発揮するため、このような小規模事業者からの脱税を防ぐことに繋がる。売上げ規模の小さい小規模事業者からの税収は、税収増加への貢献は大きくない⁵⁹が、小規模事業者からきちんと徴税することで、大規模納税者に偏っている徴税基盤を拡大することができ、これら納税者の不公平感を緩和することができる。また中小企業の納税促進は、経営基盤の整備された「フォーマルな」企業を増やすことで、質のよい雇用促進を目標としているPARPAの方針とも合致する。

(3) 公平な競争環境への影響

VAT徴税管理システムは、これまでVATを過少申告してきた小売事業者の脱税防止に大きな威力を持つ。このような事業者は、VATを過少申告することで、消費者が支払ったVATを事業資金として活用したり、消費者からVATを徴収しないことを条件に価格を引き下げるといった形で、同業他社よりも有利な競争環境を維持することができた。2009年の世界銀行による投資環境評価報告書⁶⁰によれば、600の事業者を対象とした調査において、「インフォーマルな競争行為 (Practice of Informal Competition)」が、最も深刻な障害の1位であった。「インフォーマルな競争行為」には、政府の監視下でないインフォーマル事業者⁶¹との競争だけでなく、汚職

⁵⁹ USAID (2009) は、国際的な研究によれば、大規模納税者からの税収が 7-80%を占め、小規模納税者からの税収は 5-10%に過ぎない。またこれら小規模事業者は、売上げが少ないことから免税対象となることが多く、納税する場合も税率は低い。他方、小規模納税者からの税徴収にはコストがかかると指摘している。

⁶⁰ World Bank (2009) P13

⁶¹ 一般的にインフォーマル事業者とは、税務や労働法規に従って政府への登録をしておらず、したがって政府からの監督を受けていない事業者を指す。通常、個人などの零細事業者が多い。モザンビーク統計局の見積では、経済的に活動的な人口の75%が、税制やその他の政府への登録をしていないインフォーマルセクターで生計を立てている。(USAID (2009) P58)

や脱税など不正な取引により生じた不公平な競争も含まれている。これを障害と考える事業者は、国内企業、非輸出企業、小規模、マプト所在など、インフォーマル事業者の割合が高いと思われるカテゴリが多かった。前章の実証実験の結果が示すように、見かけは小規模だが、実際には高い売上げを上げている事業者は存在する。納税する余裕がありながら納税していない事業者との競争にさらされている大規模事業者の不公平感は非常に強い⁶²。

VAT徴税管理システムは、このような「インフォーマルな競争行為」を難しくすることで、税の公平性を担保し、公平な競争環境の創出に大きく貢献できると考えられる。

(4) 税収増加への効果

VAT 徴税管理システム導入による最大の効果は、増税なしに税収を上げることができることである。PARP の下で、モザンビーク政府は税収を毎年 GDP の 0.5% 程度上げること为目标としているが、増税による負担の増加は、経済成長の足かせとなるリスクがある。同システムは、消費者が払っているのに納税されず、不正に事業者の懐に入っていた VAT を国庫に納めることを可能にするので、国民の生活や事業活動に大きな影響を与えない。脱税により税収が伸びないため、増税を重ね、まじめな納税者が苦しめられるという弊害を断ち切ることができる。まじめに納税している庶民や事業者への恩恵も大きいと考えられる。

徴税管理システムの導入を義務づけるフィスカル法による税収効果は、2.1.2 で説明したとおりである。VAT の徴税システムが制度として整っていない国にとって、フィスカル法は時間をかけずに、より正確な VAT の徴税を可能にする効果的な方法である。しかしながら、期待通りの税収効果を上げるためには、法の適切な執行や事業者向けの資金支援や納税者教育など、法がうまく機能するための制度的な手当が必要である。

徴税管理システム導入のもう一つの効果は、前項とも関連するが、税の公平性を高めることである。前項でも指摘したように、VAT 徴税管理システムにより、脱税が難しくなることで、まじめな納税者だけに依存する徴税基盤の歪みを是正し、税の公平性を拡大できる。

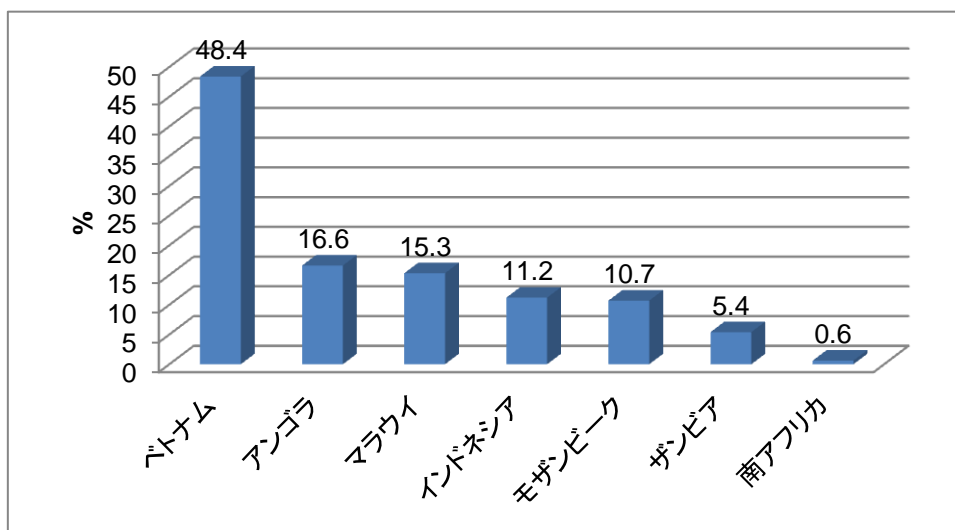
さらに脱税が難しくなることで、納税者の納税意識向上の効果も見込め、売上げと税を適切に管理できる事業者が増加することで、経済的効率性も向上する。

(5) サービスの質の向上

VAT 徴税管理システム導入の効果の一つは、無線でデータを歳入庁に送信することができるため、納税者と歳入庁職員の接触を減らすことができることである。

下図に示すように、税務調査時の汚職の頻度の国際比較では、モザンビークは汚職の比率が突出して高いわけではない。

⁶² Nathan Associates (2004) P28



(出所) World Bank (2009) P24

図 4-2 税務調査時の汚職の国際比較

しかしながら、モザンビークにおける税金のビジネスへの影響に関する調査では、歳入庁職員との頻繁な交渉、税金の代わりに賄賂を支払っている事業者との競合により、倒産した事業者、説明もなく監査され、罰金を請求された事業者、存在しない規則に違反したとして罰金を支払わされた外国企業等の事例が報告されている⁶³。歳入庁職員による事業者の調査は、汚職の温床となるだけでなく、経営者の貴重な時間を使い、また手続き等の負担を増すという弊害もある。表4-3によれば、税務調査に賄賂が必要と回答している事業者は、大規模より中小規模が多い。小規模事業者は、所得税やVATの根拠となる売上げについての正確な情報を提供できないことが、税務役人の裁量行政を招いている。VAT徴税管理システムの導入により歳入庁職員との接触を減らすことで、これら小規模事業者の納税にかかるコストを軽減することができる。

4.1.2 VAT 徴税管理システム導入の懸念、および留意事項

モザンビーク政府によるVAT徴税管理システム導入における最大の懸念は、1章でも指摘したようにフィスカル法や認証制度など関連する制度が十分に整備されておらず、また法を適切に執行する体制も必ずしも十分でない事である。このような、制度や体制に対する支援がないまま、法を施行しても期待通りの成果を上げられない恐れがある。ここに、次節で説明するODA化の必要性がある。

4.2 ODA 案件化による製品・技術等のモザンビークでの適用・活用・普及による開発効果

VAT 徴税管理システム導入を義務づけるフィスカル法は、VAT の徴税効率を上げ、税負担の公平性を高める強力なツールとなりうるが、前節で指摘したとおり、狙い通りの効果を上

⁶³ Nathan Associates (2004) P36

げるためには、適切な制度設計と執行体制が必要である。ここに、BMC の VAT システムを ODA で導入する意義がある。

モザンビーク政府が、フィスカル法施行に強いコミットメントを示していることは評価できるが、前節で指摘しているように、所定の効果をあげるために必要となる制度の設計や施行に伴う国民生活や事業活動への影響、これを防ぐための方策等について十分な検討がなされているとは言い難い状況である。

例えば、VAT 徴税管理システムは、納税者にとっては、これまで扱ったことのない精密機器の購入と維持管理を強いられることになるが、現行の方針ではこのような納税者への影響について十分に注意が払われていない印象である。むしろ調達における競争性の確保や徴税基盤の拡大による税負担の不公平感の緩和に重きがおかれ、その帰結について政府は責任を負わないといった雰囲気がある。

また VAT 徴税管理システムの適切な使用を徹底するためには、歳入庁でのデータの利用法を含めた職員のトレーニング、適切な罰則規定の設定と適用、消費者によるレシート取得など監視体制の強化、対象事業者向けの意識啓発活動、メンテナンス業者の育成など、機器の導入を支援する様々な活動が必要となるが、現時点でこれらについて十分に検討されている様子はない。

機器の導入だけでなく、上記懸念事項に対する技術支援を ODA に含めることで、フィスカル法の実施効果を高めることが可能となる。これが ODA 案件化による開発効果と考えられる。

表 4-5 ODA による技術支援案

段階	支援分野	支援内容
計画段階	フィスカル法制定	法の効果を最大化する制度設計支援
	導入計画策定	余裕をもった段階的な導入計画策定支援
実施段階	税務行政	適切な罰則規制、インセンティブの設定と運用支援 事業者及び消費者向け納税教育 歳入庁職員トレーニング
	システム運用管理	システムの適切な運用管理、収集データの活用体制 構築支援
	機器供給、メンテナンス体制	事業者トレーニング

(出所) 調査団

4.3 BMC が事業展開した場合の開発効果

BMC が事業展開した場合の開発効果は、VAT 徴税管理システムの端末を導入する事業者に対するものと、収集されたデータを活用する歳入庁に対するものに分けられる。いずれも、他社製品と比べた同社製品の強みにより得られる効果である。

4.3.1 事業者が得られる効果

BMC 製品の最大の強みは、事業者が設置している POS などの販売管理機器に直接取り付けられることである。販売管理機器のソフトウェアは一部変更が必要となるが、機器の操作方法には全く変更が生じないため、事業者はこれまで通りの操作を行えばよい。これはユーザにとっては大きなメリットである。市場調査における事業者のヒアリングでも、既存のシステムがそのまま使える同社製品が好ましいと考えている事業者が圧倒的であった。

また維持管理負担が軽いことも、事業者への大きなメリットになると考えられる。同社の SDC は単純な構造であるため、壊れにくく、もし壊れた場合も交換だけですむ。通常 3 時間以内に交換可能な供給体制をとっているため、POS 等の停止時間も最低限に留めることができる。従来型機の場合は、メモリーがプリンターやレジスターなどの機械に内蔵されているため、機械やソフトウェアの確認が必要となり、時間がかかるだけでなく、修理にかかる事業者の経済的負担も大きい。さらに現在のモザンビークには、そのような複雑な修理ができる技術者が十分にいないため、故障しても修理されず、事業活動に悪影響を与えたり、もしくはこれを逆手にとって事業者がシステムを使わないリスクもある。先行するアフリカ諸国の事例では、十分な検討がされないまま従来機が導入されたものの、アフリカを在庫処分場所と考え、アフターサービスさえ提供しないメーカーも多い⁶⁴。BMC 製品は、こわれにくく、また故障した場合も交換で済むので、事業者の負担、事業活動への影響が少ない。

さらに BMC は、単に小売店から税金データを収集するだけでなく、このデータを利用して経営者に経営管理データサービスを提供することも検討している。収集されているデータを加工して提供するだけなので、事業者は経営の中核となる販売に関する正確な情報をタイムリーに、低廉な価格で入手できる。このようなサービスは、特に複数店舗展開しているチェーン店ビジネスなどでニーズが高いと考えられる。これまでこのような事業では、個別店舗で売上げを管理しており、本社にデータが届くのは月に 1 回、しかもハードデータのみというケースが多かった。リアルタイムで情報を入手できれば、経営状況を正確に把握でき、臨機応変な経営判断が可能となる。このことは、モザンビーク政府が目標とする正規雇用を産む民間セクターの能力強化にも大きく貢献すると考えられる。

4.3.2 歳入庁が得られる効果

BMC の製品を導入することで、歳入庁はフィスカル法で得られるメリットを最大化できる。BMC 製品の強みは、データの安全性が高いことである。同社製品は、独自の暗号化により、データの改ざんが難しく、製品そのものも壊れにくく、無理に壊した場合には痕跡が残るなど、不正利用が難しい。したがって、BMC 製品の導入により、VAT 徴収に関する信頼性の高いデータを入手することはできる。

さらに BMC の強みは、フィスカル法導入にかかる包括的なサービスを提供できることである。フィスカル法による VAT の増収効果は、単に法律を施行すれば自動的に得られるものではなく、前節で指摘したように、事業者に法を守らせるしくみ、消費者の教育、システム

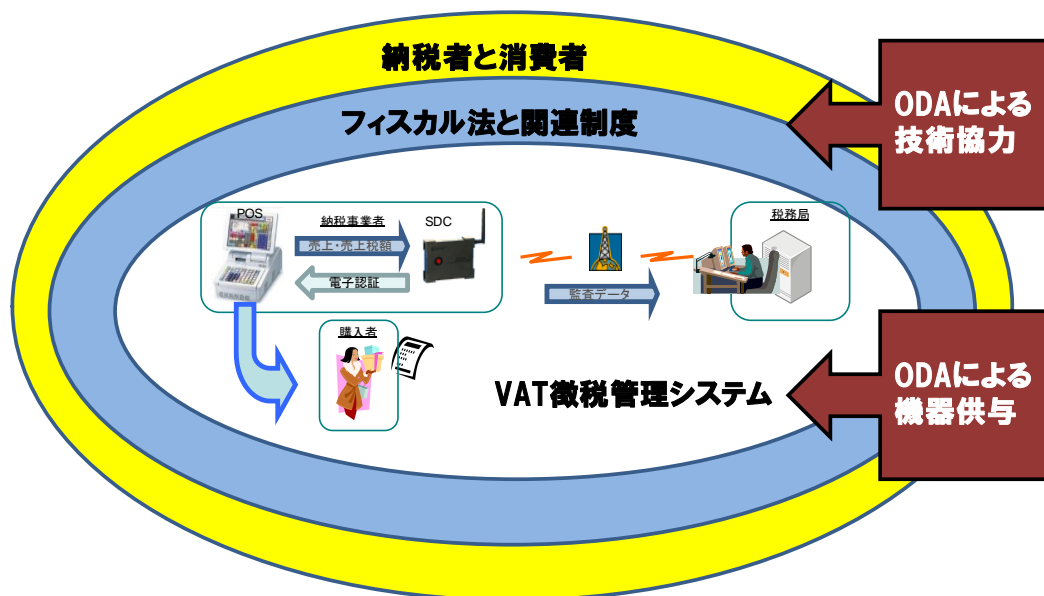
⁶⁴ BMC 社による情報。ギリシャの *microlec* 社（その後倒産）など。

機器の供給体制やアフターサービスの構築など、多方面への目配りが必要であり、法律もこれらを配慮した内容とする必要がある。BMC は、これまでの他国での経験に基づき、法制への助言、機器の供給、システムの開発、システムの運用など一連のサービスを提供することが可能である。法制からシステムの運用まで一貫してサポートすることで、システム導入の効果を最大化することができる。同業他社は、システム端末の供給、もしくはサーバーシステムの構築など全体システムの一部を担っているのみであり、フィiscal法の効果をどのようにしたら高められるのかというノウハウはなく、また関心もない。持続的な制度の構築には、法制、技術面、ビジネス面での包括的な知識が求められるが、歳入庁の職員に全てを期待することは不可能であり、BMC がもつ知見とノウハウは、モザンビークがフィiscal法のネガティブな影響を最小化しつつ、最大限の効果をj得る上で非常に貴重なものと考えられる。ODAによるBMC製品の導入支援は、このような効果をj得る強力な後押しとなる。

第 5 章:ODA 案件化の具体的提案

5.1 ODA 案件概要

1 章で指摘したように、BMC の VAT 徴収管理システムが期待された効果を上げるためには、単に機器を導入するだけでは十分ではなく、VAT 徴税管理システムの適切な導入と活用を担保するフィスカル法や関連制度の整備、システムを利用する納税者や VAT を支払っている消費者の意識啓発などが必要となる。モザンビーク歳入庁には、これらのノウハウがないため、システムの供給と並行して、これら制度の構築や意識啓発向けに技術協力を実施することで、フィスカル法施行の効果を高め、失敗のリスクを減じることができる。



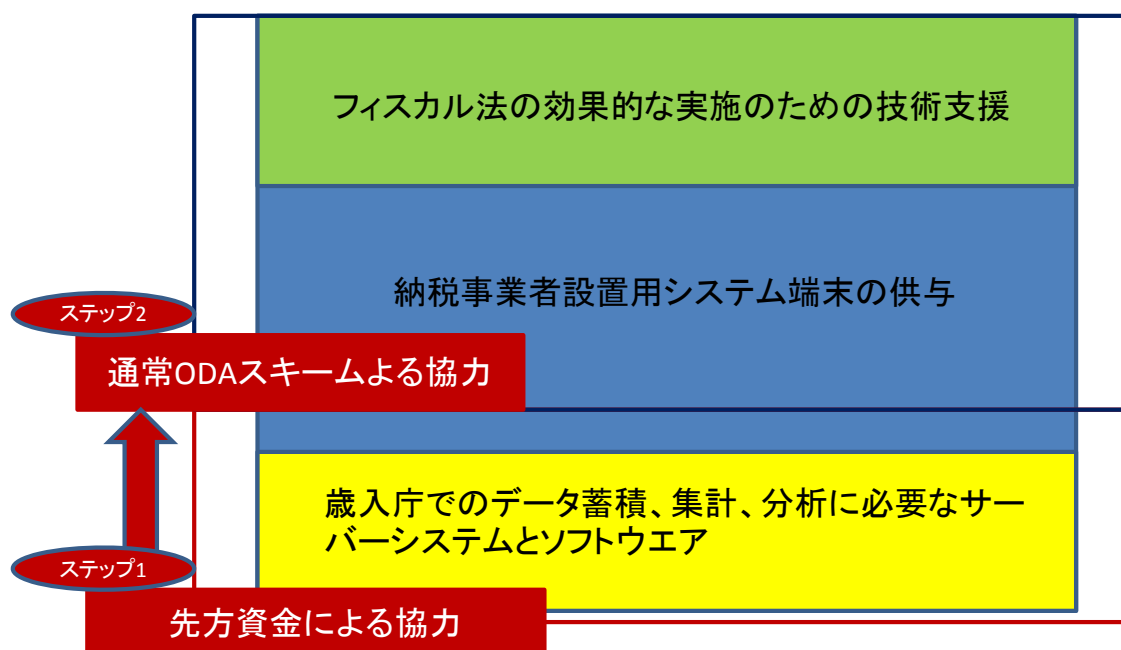
(出所) 調査団

図 5-1 VAT 徴税管理システム向け ODA のコンセプト

フィスカル法を成功に導くためには、導入部分での法の確実な執行とこれによる制度の確立により、具体的な成果を上げることが決定的に重要である。法が強制力をもって執行されることを納税者が理解すれば、その後の導入における納税者のコンプライアンスを促すことができる。また法が適切に執行されることによる増収効果で、その後の拡大に必要な資金を賄うことが可能となる。

しかし導入部分で成果を上げるためには、フィスカル法の制度、執行体制を確立するとともに、機器の導入においては、明確な導入計画に基づき段階的な導入を一律に実行することが重要である。対象者や時期について、曖昧さや例外を作るとは、法の強制力を著しく損なうこととなり、その後のスムーズな導入に支障を来す恐れがある。

そこで、ODA でモザンビーク政府のフィスカル法施行計画の中で、初年度の機器と技術支援を実施することを提案する。



(出所) 調査団

図 5-2 ODA のイメージ

適用するスキームは、歳入庁に設置するサーバーシステムとソフトウェア、納税事業者店舗に設置する最低限のシステム端末など、フィiscal法施行に必要不可欠で、最低限の機器については、先方資金を活用し、フィiscal法施行にかかる技術協力と残りのシステム端末には個別専門家派遣とこれに付随する機材供与で対応する。

5.2 具体的な協力内容及び開発効果

5.2.1 事業概要

(1) 目的

モザンビーク国において、VAT 徴税管理システムの導入を義務づけるフィiscal法の制度、および監督官庁である歳入庁の組織能力を強化することにより、フィiscal法の制度と実施体制が整備され、もって同国における税収の増加に寄与するものである。

(2) 対象地域

モザンビーク国全土（当初は首都のマプト市）

(3) 受益者

歳入庁職員

(4) 事業期間

2013年5月より2014年8月まで

(2013年9月にフィiscal法施行開始と仮定し、その前の準備期間と施行後1年間を対象と

する)

(5) 総事業費

①先方資金

- サーバー/データセンターシステム一式
- SDC 端末(100 台)⁶⁵

表 5-1 先方資金内訳

分類	項目	金額 (円)
施設	データサーバー(ハードウェア、初期設定含む)	30,863,000
	携帯通信初期設定	1,065,000
	小計	31,928,000
機器	システム端末(SDC)	4,680,000
ソフトウェア	データサーバープログラム	16,300,000
総合計		52,908,000

(出所) 調査団

②専門家派遣

5ヶ月×1人(税務行政) + 6ヶ月×2人(サーバーシステム運用、認証制度) = 17人月
17人月×500万/人月(旅費等含む) = 8,500万円

③機材供与

専門家による導入計画策定後、必要な機材を確定する。

(6) 実施機関

モザンビーク歳入庁

(7) 投入

日本側とモザンビーク側の投入は以下の通り。

⁶⁵ パイロット期間早々に設置可能であり、最低限の検証効果を得られる台数として、100台とした。2.3.1(3)①にある通り、歳入庁が把握している売上別の業者数はそれぞれ、10万ドル以上が2318,3万ドル以上1064,1万ドル以上840となっており、このレンジ全体から2%、各レンジ別では4%から10%と、効果検証の最小限のサンプリング数と考えられる。

表 5-2 投入

日本側	モザンビーク国側
①専門家派遣： ▶ 税務行政 ▶ 認証制度 ▶ サーバシステム運用 ②機材供与： 1年間の協力実施に必要なシステム端末 ③本邦研修：税務行政	①プロジェクトスタッフ： カウンターパートスタッフ ②施設・建物：日本人専門家の活動に必要な執務スペースや設備の提供 ③経費：スタッフ給与/日当、燃料、交通費、光熱費などプロジェクト活動に必要な経常経費

(出所) 調査団

5.2.2 協力の枠組み

(1) 上位目標

VAT 徴収額が増加することによりモザンビーク政府の財政運営基盤が強化され、同国の経済社会の発展に貢献する

(2) プロジェクト目標

フィスカル法初年度対象事業者からの VAT の徴収額が増加する

(3) 成果および活動

- ▶ 成果 1:モザンビーク歳入庁が、VAT 徴税管理システムの運用管理を適切に行える
 - 1.1 システム運用体制を確立する
 - 1.2 システム運用ルールを策定する
 - 1.3 システム運用ルールのマニュアルを開発する
 - 1.3 ルールに基づく運用方法をトレーニングする

- ▶ 成果 2:モザンビーク歳入庁が、フィスカル法を支える効果的な認証制度を設立、運用できる
 - 2.1 認証制度の対象を決定する
 - 2.2 機器の認証検査を実施する外部機関を決定する
 - 2.3 対象毎に必要な機器や関連情報を収集する
 - 2.4 認証基準を策定する
 - 2.5 認証検査方法を決定する
 - 2.6 認証検査のマニュアルを開発する
 - 2.7 認証検査のトレーニングを行う

- ▶ 成果 3:モザンビーク歳入庁が、VAT 徴税管理システムを活用して効果的に VAT を徴収できるようになる
 - 3.1 VAT 徴税管理システムの導入計画を策定する

- 3.2 納税者教育計画を策定する
- 3.3 納税者教育を実行する
- 3.4 査察体制を決定する
- 3.5 査察のためのサーバーシステム利用方法を習得する
- 3.6 査察ルールを策定する
- 3.7 査察ルールのマニュアルを開発する
- 3.8 ルールに基づく査察方法をトレーニングする

(4) プロジェクト実施上の留意点

本事業は、先方資金事業と専門家派遣、機材供与が一体となって実施されて効果を発現できる。これらの事業が一体として実施されるよう留意する。

(5) 事業実施スケジュール

本 ODA で重要な点は、機器の供与と技術協力は一体となって実施されることである。技術協力は、供与された機器の適正な活用やフィスカル法の効果を担保することを目的としているので、機器導入スケジュールに合わせたタイムリーな技術協力の実施が望まれる。表 5-6 に示すとおり、先方資金はフィスカル法施行まで、その後 1 年間で必要な技術協力と機器を、専門家派遣スキームによりカバーする。

表5-3 事業スケジュール

	2013年								2014年							
	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月
先方資金																
サーバーシステムの構築	■	■														
システム端末の導入																
パイロット運用			■	■	■											
フィスカル法施行(暫定)					■											
専門家派遣																
税務行政			■	■	■											
認証制度			■	■	■											
サーバーシステム運用			■	■	■											
機材供与																

(出所) 調査団

5.3 他 ODA 案件との協力可能性

現時点で他案件との連携の可能性はない。

5.4 カウンターパート機関との協議状況

現地調査では、直接のカウンターパート機関である歳入庁と、下表の通り、累次にわたる協議を実施している。

表 5-4 歳入庁との協議状況

協議日	先方	日本側	協議内容
2012年7月10日	実務クラス	BMC	製品紹介、普及事業の説明
2012年11月19日	実務クラス	BMC	製品デモ
2012年11月23日	実務クラス	BMC	導入計画にかかるヒアリング、長官とのアポ 依頼
2012年11月26日	局長	大使館、 BMC	導入計画にかかるヒアリング、見返り資金申 請手続きの説明
2012年11月30日	局長	大使館、 BMC	導入計画にかかるヒアリング、見返り資金申 請手続きの説明
2012年12月7日	実務クラス	BMC	法制案に関する協議
2012年12月11日	長官	BMC	製品紹介、見返り資金による支援の説明
2012年12月14日	実務クラス	BMC	予算案の提案
2013年1月9日	長官	大使館	導入計画にかかるヒアリング
2013年2月7日	長官	BMC	導入計画、見返り資金要請にかかるヒアリン グ
2013年2月8日	実務クラス	BMC	導入計画、見返り資金要請にかかるヒアリン グ

(出所) 調査団

BMC は、2月下旬にも現地にて、歳入庁と協議を継続している。

参考文献

- 外務省（2012）「政府開発援助（ODA）国別データブック 2011」
- Byiers, B（2005）, “Tax Reform and Revenue Performance in Mozambique since Independence”, Discussion paper No.12E, Ministry of Planning and Development, Republic of Mozambique
- EDM（2012）, “Relatorio de Estatística – 2011”
- Fjeldstad, O.H and Heggstad, K.K.（2012）, “Building taxpayer culture in Mozambique, Tanzania and Zambia: Achievements, challenges and policy recommendations” Chr. Michelsen Institute
- FIAS（2006）, “Study on the Impact of Taxes, Customs, Licenses and other fees on the Investment Climate: Mozambique”
- IMF（2009）, “Mozambique: Evaluation of reforms in tax policy and administration in Mozambique and related TA- 1994-2007”
- IMF（2011a）, “ Republic of Mozambique: Poverty Reduction Action Plan（PARP） 2011-2014”
- IMF（2011b）, “ Revenue Mobilization in Developing Countries（March 8, 2011） ”
- IMF（2012）, “Fourth review under the policy support instrument and request for modification of assessment criteria”
- JETRO（2012） 「モザンビークの投資環境調査」
- OECD（2012）, “Economic Surveys: Spain 2012”
- Republic of Mozambique（2006） “Action Plan for the Reduction of Absolute Poverty: 2006-2009（PARPAII） ”
- USAID（2004）, “Tax Reform and the Business Environment in Mozambique: A Review of Private-Sector Concerns”
- USAID（2009）, “PARPAII Review- The Tax System in Mozambique Volume I “
- USAID（2009）, “PARPAII Review- The Tax System in Mozambique Volume II “
- Vazquez, J.M. and Bird, R. M.（2010）, “International Studies Program Working Paper 10-26: Value added tax: Onward and Upward?”, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State

University

- World Bank (2009) , “Mozambique: Investment Climate Assessment”
- World Bank (2011) , “World Development Indicators”
- World Bank (2012) , “Country Partnership Strategy FY12-15 for the Republic of Mozambique”

別添 1:モザンビークのフィスカル法案

PROPOSED REGULATION TAX THE USE OF MACHINES

RATIONALE

The use of cash registers by taxpayers Tax Value Added - VAT, established by Decree No. 28/2000, of 10 October, has proved inadequate to the current context of technological modernity, not allowing a control tax effective volume Sales made by economic agents and the subsequent delivery of the VAT due on the supply of goods and services.

Additionally, it was introduced into the tax system, the Simplified Tax for Small Contributors - ISPC, whose control and supervision of the sales volume of taxpayers enrolled in it, proves relevant and using electronic instruments, particularly those with revenue levels much close to the limit for maintaining this tax, currently set at 2,500,000.00 MT per year.

This proposal provides for the regulation of Using Tax Machines and their procedures, creating better mechanisms for monitoring and enforcement of VAT to taxable persons and, in parallel, to the ISPC.

The invoice is a commercial document that according to commercial usage, should be issued by economic agents in the supply of goods or services effected when the credit or the long term, making this a key element of the mechanics of VAT, because through her, each taxpayer can know the exact value of the tax debtor or creditor is before the State as a result of transfers of goods or services in a given period of time stipulated by law.

The tax code, however, exempts the issuance of invoices in the following situations (paragraph 1 of Article 31):

- Where the client is an individual and that does not consign the goods / services to the exercise of commercial and industrial activity;
- Transaction effected the money;

- Transmissions of goods by retailers, vendors, vending machines, bead, entry ticket / transportation, password, other documents printed proof of payment;
- Provision of less than 100.00 MT;

The waiver billing does not exclude, however, the obligation of the issuance of vouchers sold or service provided, which must be printed and numbered approved printers or stamped by the Directorates Areas Tax, (paragraph 2 of Article 31 of the VAT Code). The sale of coupons may, at its option, be issued by machine registers, (Article 1 Decree No. 28/2000 of 10 October).

Paragraph 4 of Article 31 of the VAT Code provides, among other things that, in situations of waiver billing the Council of Ministers may require the issuance of appropriate document to proof of the operation performed.

Thus, because the cash registers currently in use coupons and sales do not confer adequate reliability to prove the volume of transactions and the resulting tax liability, because the inspection rely on internal roller machine which, by their characteristics, does not retain the data you want to confrontation, therefore, that the introduction of other mechanisms compatible with modern technology, including electronic tax machines, whose use is already international and regional practice and may be cited as examples in international context, Brazil, and in the regional context, Kenya, Tanzania and Zimbabwe that are already implementing this mechanism and successfully and with a significant recovery of VAT or equivalent tax on consumption.

The Regulation will apply to VAT traders, who benefit from the waiver issue invoices or equivalent documents required to issue receipts of sale, pursuant to CIVA, as well as the ISPC taxpayers who meet the requirements which the regulation states.

For the purposes of this Regulation, the expression Fiscal Machinery, equipment and commercial electronic automation with the ability to issue tax documents and conduct inspections of tax, related to the transfer of goods and services, duly authorized by the tax, and the certification and assignment of its use be made by the Tax Authority, to ensure the reliability of the machines.

The regulation specifies three main types of tax machinery, namely the Fiscal Cash Register and Fiscal Printer, aimed at issuing tax receipts, corporate tax with memory, usually for use in retail environments, and Digital Device Signature, for invoicing. Included in this tipificação other electronic device or logical configuration, which result in

the evolution of the implementation process, may have its use approved by the tax administration.

It is established in this regulation the requirement to notify the tax authorities in case of loss or theft of the machine and the fiscal court cases electricity, allowing, in this brief interregnum, the issue of sale slips printed by approved printers or stamped by tax administration, forcing himself to regularize these operations when the machine fiscal meet operational.

With regard to supervision, are proposed mechanisms for effective monitoring and efficient tax administration by using communication protocols of mobile telephone network, allowing yourself to have direct access to this information stored in the fiscal memory, to query the data with fiscal relevance, using its own hardware and software, the taxpayer or third party.

Aware that the implementation of this measure will result in additional costs to the taxpayer, as a way to mitigate the financial impact and also promote the expanded use of tax machinery in Mozambique, the Government may make an advance of up to 50% of concerning the acquisition of the first batch of machines tax, effective only in the first year of implementation of Regulation, taxpayers who are eligible to do so in its own regulation issued by the Minister of Finance.

It is in these terms that is presented to the Council of Ministers, the Proposal for a Regulation of the Use Tax Machine.

Maputo, April 2012



COUNCIL OF MINISTERS

Decree No. / 2012

Having the need to reformulate the discipline on the use of cash registers by the taxpayers of the Value Added Tax - VAT, established by Decree n. ° 28/2000 of 10 October, on the basis of n. 4 of article 31 of the code of Value Added tax - VAT Code, introducing the use of machine tax and broadening the scope of the Simplified Tax for Small Contributors - ISPC, created by Law no. 5/2009, of 12 January, the use of powers conferred by paragraph f) of paragraph. paragraph 1 of Article 204 of the Constitution, the Council of Ministers decrees:

Article 1. The Regulations on the use of tax machines, attached to this Decree, are an integral part.

Article 2. The Minister who oversees the area of Finance create or change the procedures that are necessary to fulfill the obligations under this Decree.

Article 3. Is repealed Decree n. ° 28/2000 of 10 October, and all provisions contrary to the provisions of this Decree.

Article 4. This Decree shall enter into force 90 days after its publication.

Approved by the Council of Ministers on the 2012.

To be published.

The Prime Minister,
Aires Bonifacio Baptista Ali

REGULATION OF MACHINES USE TAX

article 1 definitions

For the purposes of this Regulation, the following expressions mean:

- a) Inspection Bulletin - technical inspection form issued by the authorized supplier of machine tax;
- b) Device Digital Signature - Equipment for the specific purpose of electronically sign all sales transactions on a given day by the taxpayer;
- c) Manufacturer Authorized - identified producer of electronic devices tax, duly recognized by the tax;
- d) Authorized Supplier - is an entity duly licensed by the tax administration to market the machines and devices tax in Mozambique, tested, recognized and approved by the tax authority;
- e) Fiscal Printer - Equipment for the specific purpose of printing documents or fiscal control, which receives commands from external computer or cash register not the tax itself coupled;
- f) Fiscal logo - sign or set of signs capable of being represented graphically which may serve to refer to any entity providing services or marketing products.
- g) Fiscal machine - system for the transmission, reception, storage and monitoring of information relating to tax sales transactions or services provided by the taxable person in the course of their daily business, electronically connected, using tax management software compatible with your device tax , managed and supervised by the tax;
- h) Fiscal Cash Register - Hardware gifted keyboard and monitor themselves whose operation does not necessarily depend on external information system;
- i) Non-Tax Cash Register - Electronic equipment that does not conform to the technical specifications and regulatory machine tax, but that can be attached to this in the case of technological compatibility;
- j) Fiscal Memory - read-only memory permanently embedded specifically authorized by the manufacturer, machine tax to store tax information at the time of sale;
- k) POS - corruption of "PDQ - Process Data Quickly terminal" (original in English) that applies to electronic device in which the payments shall be based on the passage, the slot of a debit card or credit in a given point of sale or point of sale (location where a transaction occurs electronically);
- l) First Batch - first purchase order from Fiscal Machine made from the supplier authorized by the taxpayer during the first year of implementation of this Regulation do not apply but the subsequent purchase orders made by him;

- m) System - electronic information system;
- n) Fiscal Management Software - computer system that records all transactions of goods or services, including daily summary of sales on all electronic devices online tax itself, which can generate several types of maps of interest to tax administration ;
- o) Coupon Sale - evidence of delivery of goods and services by the taxable person referred to in n. 2 of Article 31 of the CIVA;
- p) Fiscal Bead - specific model of used sales slip as proof of supply of goods and services by the taxpayer and Fiscal printed by machine;
- q) Authorized Technician - Qualified Authorized Provider, responsible for machine maintenance supervisor.

article 2

subject

This Regulation establishes the mandatory use of machinery tax on transfer of goods and services effected by a taxable person, and their application procedures.

Article 3

Scope

1. This Regulation applies to the taxable person for VAT exempted from issuing invoices and required to issue receipts of sale, pursuant to the Code of Value Added Tax.
2. It also applies to the taxpayer of the ISPC whose turnover is less than 750,000.00 MT.
3. It also applies to any taxpayer that the tax state as eligible in light of tax law and by notice published officially.

Article 4

machine fiscal

1. The machine tax should contain:
 - a) Technical Specifications with international standards approved by the tax authorities;
 - b) appropriate hardware and software, with the ability to receive, analyze, manipulate, disseminate and store all the information generated by it;
 - c) Ability to store information consistently for a period not less than five years;
 - d) Seals security hardware and software to ensure that tax receipts can be printed by the devices of taxpayers, only registered commands for the print

control system and the internal records of tax receipts, which must match the specified by the tax;

e) Records of internal tax receipts printed by the taxpayer devices, proving that the sales transaction and its tax rate was recorded.

2. The machine tax, must be electronic and have the following basic features:

a) receive, handle, transmit to the system, store and print information entered by the taxpayer;

b) Sign and issue sales tax receipts in the form and presentation prescribed by the tax;

c) Possess fiscal memory read-only;

d) No reversing sales transaction data or any other information involving dates and times;

e) Create reports embedded reconnection to the fiscal memory;

f) Use paper rolls long enough to capture data from sales transactions of the taxpayer;

g) Do not delete any data or information that has been fed to the machine supervisor;

h) Give alarm signals to alert the operator in case of his impending disconnection of memory;

i) To receive and display alerts of operations resulting from misuse, errors or for any actions inconsistent detected by the system;

j) Allow the tax administration may read and print all transactions daily sales of the taxpayer;

k) Create a dedicated channel that allows the taxpayer to connect to the system;

l) Security mechanisms for the appropriate hardware and software;

m) Ability to record instant sales electronically and issue tax receipts for instant storage and also snapshots of tax information;

n) Ability to deliver sales summaries in a daily, monthly or yearly;

a) Ability to record any errors that occur during the sales transactions of the taxpayer.

3. The machine use tax is unique taxpayer who has been licensed, this may not leasing it for use, even temporarily, to any other taxable or not covered by this regulation.

Article 5

Types of Machine Tax

1. For the purposes of this Regulation, admit the following types of machines tax:

- a) Fiscal Cash Register;
 - b) Fiscal Printer;
 - c) Device Digital Signature;
 - d) Other devices, which in consequence of technological developments, may have its use approved by the tax administration.
2. Considers whether further construction supervisor and Fiscal Cash Register when not properly attached to the fiscal printer, digital signature device or other compatible devices, as provided in paragraph d) of the previous number.
3. The set of equipment referred to in paragraph 2 shall comply with the technical specifications, required data and presenting information approved by the Minister who oversees the area of Finance.

Article 6 bead Fiscal

1. The Bead tax should contain the following elements:
- a) The words "BEGINNING OF TAX COUPON" in the header and "END OF FISCAL COUPON" at the bottom;
 - b) The date, time and sequential numbering;
 - c) The name, business or company name and headquarters or domicile of the supplier of the goods or service provider and its NUIT;
 - d) In the case of an exchange or return of property, the name, business or company name and headquarters address of the purchaser of the goods and their NUIT;
 - e) The identification number of the machine supervisor;
 - f) The identification of goods or services provided by its usual name;
 - g) The net of tax, indication of the total amount of tax, indication of val total taxes including sales made or services, or alternatively, the statement "VAT included" and the relevant fee;
 - h) The fiscal logo;
 - i) Security code affixed to identify unequivocally the ticket sales;
 - j) Name of the machine operator.
2. Tax administration reserves the right, for reasons incidental to alter the logo fiscal.
3. As regards the identification of traded goods or services provided under subparagraph c) above, the beads are considered valid sales processed as follows:
- a) For taxpayers who do not carry the products that encompass discrimination in service delivery, we accept the simple indication of service;
 - b) In the transfer of goods, these can be grouped if they are of the same nature or kind, each group corresponding to a code, which must match the encoding used in the

management of stock.

4. For cases of sales benefits, beyond the requirements of paragraph 1 of this Article, the sales slip must contain a field for additional information, an indication of the final price, the amounts and due dates of the installments.

5. The formation of groups of goods and their coding, referred to in the previous paragraph, are at the discretion of taxpayers and they should have a list of codes assigned that allows access to the clear and unambiguous knowledge of the products to which they relate.

6. The exchange or return of goods only proceeds in the following cases:

a) After the issuance of the Receipt Tax, if it has not occurred to any other document issued in Fiscal Machine, payment can be canceled by activating appropriate command that equipment;

b) If you have already been issued another document in Fiscal machine, the system should not allow its cancellation, in which case, should be issued a tax document in the appropriate format in memory fiscal signaling the return of merchandise to stock the taxpayer;

c) For the purchaser to benefit from the credit on the return, the tax ID of the purchaser must be affixed to the machine Fiscal Receipt printed by the taxpayer.

7. The taxpayer is still required to exhibit in a conspicuous place near the machine and Fiscal a warning to consumers containing the terms and conditions referred to in subparagraph c) above.

Article 7

Payment by electronic means

1. Every taxable person for VAT and ISPC, covered by this Regulation, to obtain receipts for debit or credit made by POS, is, for the registration of all sales transactions, required to integrate the POS machine with appropriate tax;

2. Other types receipts electronically effected by a taxable person for VAT and ISPC, covered by this Regulation should always culminate with the issuance of voucher corresponding to fiscal transaction made;

3. All electronic payments covered by this article are also subject to additional regulations approved by the Minister who oversees the area of Finance and the Bank of Mozambique.

Article 8

Registration of taxable

1. The registration of the taxpayer covered by this regulation must be made to the tax authorities before the licensing of their machine tax.

2. The taxable person registered for use tax machinery, must have a unique identification number itself, beyond the NUIT, even if you have only one machine tax registered in his name.

3. In the act of formal registration with the tax authorities the taxpayer must meet the following documents:

- a) Proof of purchase of the machine next fiscal authorized vendor, showing the serial number of the equipment delivered by authorized manufacturer;
- b) Note authorized supplier delivery addressed to the tax administration, the lot of broken equipment and other details of importation;
- c) An inspection report for each machine tax, provided by the supplier at the time of activation of the same.

Article 9

Licensing machine tax

1. Every machine tax to be activated and connected to the system by the taxpayer must be licensed by the tax administration.
2. The license issued shall comply with the provisions of Article 4 and recorded by affixing themselves indelible mark in conspicuous machine tax.

Article 10

Cancellation of license

1. Tax administration should cancel the license in case of cessation of activity, in accordance with Regulation of the VAT Code.
2. The cancellation of the license implies that the tax machinery associated with it are immediately disconnected from the system, the taxpayer may again be allowed to use the same device after its reconfiguration and inspection by the tax authorities in accordance with this Regulation.

Article 11

Obligations of the taxpayer

Bonds are taxable as follows:

- a) Acquire machine tax from an authorized dealer or authorized dealer;
- b) Using the machines in all daily transactions tax on the sales of goods or services;
- c) Enter the machine all the tax information on transactions in a safe place and keep any receipts tax generated by the way, when customers of the taxpayer unable to be present during or after sales transactions or provide services ;
- d) Connect the machine to the tax system and ensure that all transactions of sales and services are electronically transmitted it;

- e) Issuing tax bead machine tax for payments of sales and services rendered;
- f) Ensure that each bead bearing the logo fiscal tax;
- g) Make sure that every invoice or cash sales processed by computer boasts electronic signature issued by appropriate fiscal machine;
- h) Provide tax administration to the monthly summary of sales tax extracted from the machine;
- i) Ensure that the machine is tax you delivered with its bulletin inspection at the time of acquisition thereof;
- j) Ensure that the inspection report is stored close to where the machine is installed tax;
- k) Follow the instructions for the prescribed use of the manufacturer in the activation, maintenance and use of machine tax;
- l) Perform daily backups on the computer where the device is connected digital signature and store the data in a safe place, for the purposes of business continuity and confrontation thereof by the tax;
- m) Place the machine tax in an accessible and visible to your customers;
- n) Do not use the same location other equipment incompatible with billing machines typified this tax regulation.

Article 12

Bulletin inspection

1. The inspection report shall contain the following information:
 - a) Results of inspections made by the supplier or authorized technicians with regard to manipulation bulletin inspection by the taxpayer, the general operating conditions of the machine and the respective fiscal periods of malfunction;
 - b) Notification of the defect, the date and time of removal of the security seal;
 - c) description of the defect period in which the machine was out of service tax as well as other relevant information on it;
 - d) Date and time when the machine was reactivated after the fiscal repair.
2. Each recording made in the inspection report must be in legible writing and must contain the name, the number of personal identification document of the person responsible for completing the same, the signature and the time and date on which it was registered.

Article 13

Authorized supplier of machine tax

1. The machine tax can only be sold by authorized dealer for tax administration.

2. The tax authorized supplier of machines should be determined in open tender launched for this purpose by the tax authorities and open to domestic and foreign operators.
3. The licensing as authorized supplier can occur only after official publication of the results of the public tender launched for this purpose.
4. To ensure the sale and distribution of machine fiscal nationwide and service quality among taxpayers, the authorized dealer may appoint one or more authorized resellers.
5. The specific requirements to be observed by the authorized supplier are approved in legislation specifies that the Minister of Finance superintende area.

Article 14

Bonds authorized supplier of machine tax

1. For with the tax authority authorized supplier must:
 - a) Seal the equipment on their premises after import or repair, promptly notifying the tax administration;
 - b) forwarding a prototype machine tax, accompanied by the relevant instruction manuals for your approval prior to their sale and distribution to taxable persons covered by this regulation;
 - c) ability to sell and distribute the machine fiscal nationwide;
 - d) forwarding data on the vending machine tax to taxable persons, including billing information, identification number of the taxpayer and other relevant details;
 - e) Refer to updated list of their authorized technicians;
 - f) After the presentation of the prototype machine tax to market, provide a free sample of the product in use by taxpayers for purposes of verification and approval by the Technical Committee;
 - g) Do not sell nor distribute tax machinery without prior approval of tax administration;
 - h) Ensuring the provision of tax machinery;
 - i) Ensure contractual arrangements with the manufacturer's authorized equipment to ensure no interruption of their supply;
 - j) Ensure a stock of parts and accessories available to taxpayers for a period not less than five (5) years from the date when the last batch of equipment has been supplied;
 - k) The provisions of the preceding paragraphs shall also apply to authorized dealers, with the exception of:
 - a. Sealing equipment after importation or repair;
 - b. Remission of a prototype machine tax, accompanied by the relevant instruction

manuals for its approval;

c. Contractual relationship with the authorized manufacturer.

2. For the taxpayer with the supplier or dealer must:

a) Install, configure and activate the machinery tax on the taxpayer's premises in the presence of representative of the tax administration;

b) Provide a police inspection for each machine tax to the taxpayer at the time of activation of the same;

c) Training taxpayers for the correct use of machinery tax;

d) Ensure the maintenance of the machines on the premises of fiscal taxpayer to ensure the smooth operation of the same;

e) Provide technical assistance for taxpayers.

f) Provide instructions for installation and use in Portuguese.

Article 15

Authorized manufacturer of machine tax

1. The licensed manufacturer of machine tax should be determined in open tender launched for this purpose by the tax authorities and open to domestic and foreign operators.

2. The licensing of a manufacturer authorized as can occur only after official publication of the results of the public tender.

3. The Minister who oversees the area of Finance approve the specific requirements that must be observed by authorized manufacturer.

Article 16

Registration of operations

1. The taxpayer must make the daily log of operations performed on the machines tax supported for this purpose in fiscal memory electronically and contain the total value of transactions, specifying the rate and amount of tax paid.

2. Without prejudice to other tax legislation if the taxpayer involuntarily enter wrong data or information in machine tax, such information should print on paper and keep it in a safe place for future reconciliation and rectification from the tax administration should also introduce corrected data or information in order to issue the ticket tax invoice matching your customer.

Article 17

File operations and Conservation

1. The recording and storage of data on the operations performed on the machine tax,

must be filed and preserved, unchanged, in chronological order issued for a period of five years, in accordance with applicable law.

2. The file referred to in the preceding paragraph shall be made to ensure:

- a) Running checks the integrity, accuracy and reliability of the file;
- b) The implementation of features designed to prevent the improper creation of records and files and detect any alteration, destruction or deterioration thereof;
- c) The data recovery in the event of an incident;
- d) the reproduction of copies legible and intelligible data records.

Article 18

Cases of damage, theft and power cut

1. In case of failure, theft or extended cut of electricity, the taxpayer must issue receipts of sale printed by approved printers or stamped by the tax, while the machine fiscal meet dead.
2. The taxpayer must notify the tax authorities within a maximum period of 24 (twenty four) hours, damage, theft or extended cut of electricity and must make, record the occurrence and provide appropriate instructions and shall notify the supplier in cases breakdown.
3. The transaction has been processed manually due to damage, theft or extended cut of electricity, should be fully launched in fiscal machine, a period not exceeding thirty (30) days, as the bead of sale issued, may be the regularization made grouped in lots, along the lines set by the tax administration.
4. The operations referred to in paragraphs 1 and 3 of this Article can not be executed without the formal authorization of tax administration.

Article 19

Periodic maintenance machine tax

1. The tax administration must publish the schedule of periodic maintenance of machinery tax.
2. Each taxpayer should ensure that your machine is in regular maintenance tax for the period prescribed by the tax administration.
3. The extraordinary maintenance machine tax is allowed when the taxpayer refers to a request authorized dealer, with a copy to the tax administration, specifying the address of the taxpayer and the tax nature of the request.
4. The costs of regular maintenance of the machine should be fully tax borne by the taxpayer.
5. During the maintenance period, the taxpayer must issue receipts of sale printed by letterpress authorized.

6. The supplier must indicate the authorized technician to perform maintenance and notify the tax administration by providing the name, qualification and technical labor availability during scheduled for the purpose of updating the list of authorized technicians provided prior to the tax administration.
7. The tax administration can prohibit the authorized technician when it does not meet the qualifications required for the purpose.
8. The authorized dealer and taxpayers should notify the tax administration, by registered letter or email to the completion of each maintenance service performed on machinery tax over a period of 15 (fifteen) days from the date of service.

Article 20

Surveillance system machine tax

1. Compete tax administration system to carry out surveillance of the tax machinery.
2. The enforcement actions is likely to be as follows:
 - a) Direct access to the machine system for tax consultation of relevant tax data, using its own hardware and software, the taxpayer or a third party;
 - b) Request the taxpayer to provide the relevant data in a digital format in an appropriate format;
 - c) Copying data to software file;
 - d) Other measures of fiscal supervision, in accordance with applicable law.
3. In any of the actions mentioned in the preceding paragraph, the taxpayer must cooperate with tax authorities access to information, particularly through education about the procedures for accessing the electronic system to support the issuance of coupons and sales to consult archived data.
4. Notwithstanding the preceding paragraphs, the tax compliance by the taxpayer should be supervised by the competent organs of the tax administration.

Article 21

Investigation and apprehension of the Machines Tax

1. The tax authorities may investigate any taxpayer covered by this regulation to submit evidence of having used or operated the machine fiscal contradicting the provisions of the law.
2. If the tax narrow down during the investigation that the taxpayer has violated the rules of this Regulation, shall notify, indicating the offense and the corresponding penalty.
3. After acknowledge receipt of the notification, the taxpayer has a period of 7 (seven) days to challenge, willing, allegations of tax administration.

4. The tax authorities may, in case of withdrawal of fiscal machinery, send by registered post, and temporarily, a notification to the taxpayer authorizing him to proceed with their business transactions through bead sale in accordance with the provisions of paragraph . paragraph 1 of Article 18, or even provide, on loan, repayable in accordance with Article 28, another machine tax until the conclusion of the investigation.
5. If the machine to be returned tax, the taxpayer must enter all this information concerning commercial transactions conducted pursuant to. Paragraph 1 of Article 18 of this Regulation.

Article 22

Acquisition of Machine Tax

1. To enable the acquisition of machinery and massive use tax by the taxpayer, the Government may, on request, an advance of 50% of the value of the acquisition of the first batch of these machines under contract to be entered into between the parties, with for certain categories of taxpayers to be published officially by the Minister who oversees the area of finance.
2. The advance referred to in the preceding paragraph shall be paid a maximum of 12 monthly interest-free and fixed.

Article 23

Contests, lotteries or fiscal measures to promote fiscal bead

1. Is authorized to tax administration to launch contests, lotteries to promote bead tax requirement by consumers.
2. Moreover, fiscal measures may be approved by the Minister with oversight of finance to encourage the use of machinery tax by the taxpayer.
3. The Minister who oversees the area of finance approve the regulations of contests and sweepstakes promotion bead tax, including the annual value to the effect that can be allocated.

Article 24

sanctions

Without prejudice to the General Tax Offences in breach of any obligation under Article 11 of this law constitutes an offense punishable by a fine ranging from 3000.00 MT to 650,000.00 MT, being the fine graded according to the severity of indeed, the agent's

fault, their economic situation, the amount of damage caused to the exchequer, the economic benefits may be obtained from the commission of the offense.

Article 25

relapse

Recidivism relating to offenses referred to in the previous article is sanctioned, rising to twice the fine previously imposed.

Article 26

Payment of the fine

1. Payment of the fine must be paid in Large Taxpayers Unit, Department or Area Fiscal Fiscal Office.
2. The deadline for voluntary payment of fines provided for in the preceding article is thirty days from the date of notification of the offender.

Article 27

Technical Committee

1. No later than 30 days after the entry into force of this Regulation, the tax administration must be a Technical Committee to advise on relevant technical matters relating to the operation of machinery tax.
2. The Technical Committee is composed of ten members including a Chairman and a Secretary from the Mozambique Tax Authority and others, including:
 - a) A representing the Ministry of Finance;
 - b) A representing the Bank of Mozambique;
 - c) A representing the Ministry of Industry and Trade;
 - d) A representing the Ministry of Science and Technology;
 - e) A representation in the National Communications Institute of Mozambique;
 - f) Two representing the Mozambique Tax Authority;
 - g) A representing the Confederation of Economic Associations of Mozambique - CTA.
3. Compete Technical Committee specifically advise the tax on all relevant technical matters relating to the administration and regulation of machine and device tax, including:
 - a) advise on the operation of the machine supervisor;
 - b) Advise on the issue of certification of machine tax, and meet all functional and technical specifications;
 - c) Draw functional and technical procedures to inspect the machine you want to ensure fiscal and validate their repair and maintenance;
 - d) advise on banning the use of defective machinery tax;
 - e) Advise on the withdrawal of the license to certain authorized dealer if it is shown that

this does not comply with the regulated.

4. The Secretary of the Technical Committee reports to the Chairman of the Technical Committee, assuming the following duties and responsibilities:

- a) Sign all petitions to appropriately Technical Committee;
- b) Prepare the agenda for meetings of the Technical Committee;
- c) Save the minutes of the meetings of the Technical Committee;
- d) Prepare periodic reports rocking, or whenever necessary;
- e) Perform any other tasks at the behest of the Chairman of the Technical Committee.

5. The Technical Committee shall submit quarterly or whenever necessary, a summary report to the tax authorities.

6. Participation in the activities of the Technical Committee is unpaid.

7. The recommendations of the Technical Committee are not binding.

Article 28

Transitional Provisions

1. One. Such use tax shall take effect on the first day of the month following its licensing by the tax and to cut through the transition.
2. 2nd. The court must understand the closing movement of transactions conducted by non-tax cash registers and proper preservation of tax records in electronic form or on paper for the period provided by law.
3. 3rd. Notwithstanding the provisions of Article 18, the taxable person after the entry into force of this Regulation has not yet acquired the machinery tax, may issue receipts and sales invoices with fiscal cash register is not provided within the period of transition to granted by the Minister who oversees the area of finance;
4. 4th. The provisions of the preceding paragraph shall also apply to taxable persons covered by this regulation that currently do not use coupons or sales or service, numbered and printed by approved printers.