

タンザニア連合共和国

タンザニア歳入庁

タンザニア連合共和国
税務研修能力強化プロジェクト

業務完了報告書

第4年次

平成28年4月

(2016年)

独立行政法人 国際協力機構 (JICA)

一般社団法人 金融財政事情研究会

株式会社 パクサ

産公
JR
16-019

略語表

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting	税源浸食と利益移転
C/P	Counterpart	カウンターパート
DRD	Domestic Revenue Department	国内歳入局
EAS	Electronic Accounting System Course	電子会計に係る税務調査コース
EN/GA	Exchange of Notes (EN) and Grant Agreement	交換公文/贈与契約
ISO	International Organization for Standardization	国際標準化機構
ITA	Institute of Tax Administration	税務研修所
ITC	International Taxation Course	国際課税コース
ITU	International Taxation Unit	国際課税ユニット
JCC	Joint Coordinating Committee	合同調整委員会
JICA	Japan International Cooperation Agency	国際協力機構
LTD	Large Taxpayers Department	大規模納税者局
NACTE	National Council for Technical Education	国家職業教育審議会
NTA	National Tax Agency	国税庁
OJT	On the Job Training	職場内教育
PDCA	Plan-Do-Check-Act	
PDM	Project Design Matrix	プロジェクトデザインマトリックス
PO	Plan of Operation	運営計画
QMS	Quality Management System	品質マネジメントシステム
R/D	Record of Discussion	討議議事録
SBWS	Sector Based Workshop	業種別税務調査ワークショップ
TAC	Taxation Advanced Course	税務上級コース
TBC	Taxation Basic Course	税務基礎コース
TMC	Training Management Committee	研修運営委員会
TOT	Training of Trainers	講師研修
TRA	Tanzania Revenue Authority	タンザニア国歳入庁
VAT	Value Added Tax	付加価値税

目 次

1. プロジェクトの概要	1
1.1 プロジェクトの背景	1
1.2 目的と範囲	1
2. タンザニアの税務行政	6
2.1 税務行政組織	6
2.2 税務行政とその機能	11
2.3 最近の税務行政における課題	15
3. 業務実施事項	19
4. 運営上の課題、その他	23
5. 終了時評価での提言に対する取り組み	24

添付資料

業務フローチャート

専門家派遣実績

JCC MM

PDM

PO

研修、セミナー実績

業種別研修プログラム、参加者

TRA 向けセミナープログラム (BEPS)

電子会計研修プログラム、参加者

TAC 研修プログラム、参加者

Oil&Gas 研修、セミナープログラム、研修参加者

国別研修日程、参加者

執務参考資料

1. プロジェクトの概要

1.1 プロジェクトの背景

タンザニア連合共和国（以下「タ」国）政府は、第二次成長・貧困削減戦略（MKUKUTA II）におけるマクロ経済戦略の一環として、経済成長の促進、税基盤の拡大を含む税制改革や税務行政の効率化を図っており、中長期的な国内歳入の強化を政策目標として掲げている。従って、「タ」国歳入庁（Tanzania Revenue Authority：以下「TRA」）職員および関係者の能力強化は、上記課題の実現のための重要な柱の一つと認識されている。

TRA 職員などの継続的な能力・知識向上のためには、主に TRA 直属の研修所として TRA 職員を対象に研修を実施する税務研修センター（ITA）の役割がますます重要になっていった。当時 ITA では年間 2,000 名程度の TRA 職員及び民間・学生の研修員を対象に、税務等にかかる 40 以上の研修コースを実施していたが（いずれも 2010/11 年度実績）、「タ」国の現状・ニーズに合致した教材が必ずしも整備されていない、キャリアの応じた研修カリキュラムが存在しないなどの課題を抱えており、人材育成の強化に向けた見直しが必要となっていた。

このような背景のもと、「タ」国政府は我が国に対して、ITA の研修実施能力の強化を目的とした本件「税務行政能力強化プロジェクト」を要請した。これを受けて、JICA は 2011 年 9 月に詳細設計計画策定調査を実施し、約 3 年間の「税務研修能力強化プロジェクト（以下「本プロジェクト」）」として、両国間で討議議事録の署名・交換を行った。

これを踏まえ本プロジェクトは 2015 年 3 月まで 3 年間にわたり実施されてきた。2014 年 11 月には終了時評価が実施され、プロジェクト目標、成果が達成されたと認められた。同時にプロジェクト成果をより確固たるものにするため、ITA 研修の中心となるべき税務上級コース、業種別税務調査コースにおいて、PDCA サイクルを継続して実施し、同サイクルを定着させるためプロジェクト期間の延長が協議された。その結果、TRA と JICA の間で 2015 年 3 月 31 日に期間を延長する旨、R/D で署名・交換を行った。

1.2 目的と範囲

(1) プロジェクトの内容および活動と達成度

本プロジェクトは、以下の上位目標、プロジェクト目標及び成果にかかわる活動を実施することを目的としている。プロジェクト延長前の状況を踏まえて、延長期間での活動と達成度を述べる。

上位目標：「タ」国 TRA 職員の税務行政能力が強化される。

【指標】

- ・各 TRA 職員によって遂行された税務調査の年間平均件数が増加する。
- ・税務調査件数あたりの平均追加徴収額が増加する。

上位目標に関しては現時点での測定は難しいが、研修に参加した税務職員が研修で学んだ手法を税務調査に活用して、従前より徴収額が上がった例がいくつか報告されている。

プロジェクト目標：ITA によって提供される研修事業が改善される。

【指標】

1. 研修プログラム開発の PDCA サイクルが採択され公式に ITA に導入される。

(1) ステージⅠ：PDCA サイクルが存在しない。カリキュラムや教材は存在するが PDCA サイクルに基づいて開発されていない。

(2) ステージⅡ：PDCA サイクルは存在するが、ドキュメント上においてである。

(3) ステージⅢ：PDCA サイクルは存在するが、JICA コンサルタントチームにより管理されている。

(4) ステージⅣ：PDCA サイクルは存在し、ITA 自身によって運営されている（プロジェクトの最終目標）。

指標 1 に関して、ステージⅣに達したと言える。プロジェクト終了後の PDCA サイクルの継続性の担保が課題であったが、ITA が ISO を取得していることに着目し、QMS に PDCA を盛り込み、定期的にレビューされる仕組みを考えた。PDCA サイクルは QMS に正式に採択され、プロジェクトによって設置した TMC とともに機能している。現在、研修評価は ITA 担当者によって集計され、TMC にて報告されている。また、TMC は四半期に一度のペースで定期的に開催されており、研修の評価に基づいた問題の改善策などが話し合わせ、ITA や TRA の上層部に提言を行っている。

2. 研修科目の範囲が拡大する。

プロジェクトでは以下の 5 コースを開発対象として特定した。

税務基礎コース(TBC)

電子会計にかかる税務調査コース(EAS)

国際課税コース(ITC)

税務上級コース(TAC)

業種別税務調査コース(SBWS)

上記の特定された 5 コースの研修事業の開発で科目が拡大した。また TMC による TRA、ITA の意思疎通の向上により、ニーズを把握しやすくなり、研修内で新たにテーマを取り上げることもなされるようになった。

初年次：TBC で実務科目を追加。

第二年次：EAS、ITC を開発し、研修を実施。改訂した TBC も研修を実施。

第三年次：EAS で新たなテーマを盛り込んで、二回目、三回目、四回目を実施。TAC を開発・実施。TBC も実施。ITC 第二回目と TAC 第二回目を実施。SBWS を新規開発し研修を実施。

第四年次：EAS 第五回目として特に要望の多かったエクセルコースを実施。TAC 第三回目、四回目を実施。SBWS として、「タ」国にとって重要度の高い業種（第二回/本研修には ITC も盛り込んでいます）および「採取産業、オイル・ガス」（第三回）を開催。

3. 特定された研修事業に関する TRA 担当部局（受講者の所属部署）の満足度が、平均で 75%以上に達する。

平均：90.4%（内訳 TBC：97.5%、ITC：83.3%）

4. 特定された研修事業の受講者数が 210 人以上に達する。

研修コースと受講人数実績

コース名	実績
TBC	106名
EAS	91名 (24名)
ITC	35名
TAC	77名 (36名)
SBWS	81名 (62名)
計	390名 (122名)

*カッコ内は第 4 年次の受講者

上記四つの指標の達成によりプロジェクト目標である「ITA によって提供される研修事業が改善される。」は達成されたといえる。

成果

1 研修事業の計画・準備プロセスが体系化される。

【指標】

1-1. ニーズ評価と研修計画のメカニズムが開発され改良される。

TMC を通じ TRA と ITA による協議の場を設けたことにより、的確なニーズの把握に基づく研修計画の作成ができるようになりつつある。また上述のように PDCA サイクルとサイクル内の各実施事項の責任部署・担当官を明白にして同サイクルを QMS に入れ込み、今後継続的にニーズ評価と計画のメカニズムが実施されていくことが期待できる。

第一年次：TBC、ITC、EAS でヒアリング、アンケート調査を実施し研修計画を作成した。

第二年次：TAC でニーズ評価を実施し研修計画を作成した。

第三年次：SBWS でニーズ評価を実施し研修計画を作成した。

第四年次：TAC、SBWS でニーズ評価を実施し研修計画を作成した。

1-2. 研修教材が開発され改良される。

現在は CP が主体となってきている。TAC においては TRA 職員の協力も得ながら ITA 講師が作成している。

第一年次：TBC で実務科目を追加。

第二年次：EAS、ITC の研修教材を開発。

第三年次：TAC の研修教材を開発、EAS の研修教材を改善。SBWS の教材を開発した。

第四年次：TAC の研修教材を改善、EAS の研修教材を改善。SBWS の教材を開発した。

1-3. 特定された研修事業のカリキュラムおよび研修教材に関する研修受講者の満足度が、平均で研修プログラムが 95%以上、研修教材が 80%以上に達する。

[結果] 研修プログラム平均：89.6% (第 3 年次と比べ 2.5%の改善)

(内訳：EAS(TALLY)第一回 85%、EAS(TALLY)第二回 100%、EAS(ACL)第三回 94%、EAS(ACL)第四回 95%、EAS(EXCEL)第五回 100%、ITC 第一回 100%、ITC 第二回 100%、TBC 第一回 67%、TBC 第二回 83%、TAC 第一回 63%、TAC 第二回 82%、TAC 第三回 82%、TAC 第四回 91%、SBWS

第一回 92%、SBWS 第二回 100%、SBWS 第三回 100%)

*Tally はタンザニアで利用されている中小企業向けの会計ソフト。ACL は ACL Service LTD 社製の内部監査ツール

[結果] 研修教材平均：94.9% (第3年次末と比べて約0.9%の改善)

(内訳：EAS(TALLY) 第一回 95%、EAS(TALLY)第二回 100%、EAS(ACL)第三回 100%、EAS(ACL)第四回 100%、EAS(EXCEL)第五回 93%、ITC 第一回 100%、ITC 第二回 100%、TBC 第一回 76%、TBC 第二回 83%、TAC 第一回 94%、TAC 第二回 100%、TAC 第三回 91%、TAC 第四回 91%、SBWS 第一回 100%、SBWS 第二回 100%、SBWS 第三回 96%)

*下線は第4年次実施

研修プログラムの満足度は平均 89.6%と目標指標の 95%に届かなかったが、これは新規開発した TAC 第一回目の満足度が低かったこと、TRA からの強い要望で実施期間を短縮した TBC 第一回目の低い満足度(ともに 60%台)が要因である。その他のコースは高い満足度であり、かつ各コースで第一回目の評価結果を活かしてカリキュラムを改善した第二回目以降にはより高い満足度を得られている。

また、TAC は第一回目の評価結果を活かし、研修内容を見直したことで第二回目以降の評価は上昇した。また、TBC についても実施期間を従来通りに戻し、簿記会計等を充実させ、内容を見直したことにより第二回目の評価が上昇した。(※)

※TBC 67%⇒83%、TAC 63%⇒82%

1-4. 各科目の教材の活用頻度が増加する

開発した研修コースの実施回数を重ねる毎に教材の活用頻度は増加している。

上記指標により成果 1「研修事業の計画・準備プロセスが体系化される。」は達成されたといえる。

2 ITA の講師の研修実施能力が強化される。

【指標】

2-1 ITA 講師による出版物の数が増加する。

プロジェクト開始前は 1 冊のみ出版であったが、開始後終了時までには 14 冊の出版が認められる。さらに延長期間で 7 冊の増加が確認された。

2-2 ITA 講師の知識・スキルおよび指導法に関する研修受講者の満足度が、平均で 75%以上に達する。

講師平均：92.9% (第3年次末と比べて約0.6%の改善)

(内訳：EAS(TALLY)第一回 92%、EAS(TALLY)第二回 97%、EAS(ACL) 第三回 95%、EAS(ACL)第四回 90%、EAS(EXCEL)第五回 94%、ITC 第一回 98%、ITC 第二回 96%、TBC 第一回 89%、TBC 第二回 88%、TAC 第一回 78%、TAC 第二回 94%、TAC 第三回 91%、TAC 第四回 96%、SBWS

第一回 98%、SBWS 第二回 95%、SBWS 第三回 96%)

*下線は第4年次実施

上記指標により成果2「ITAの講師の研修実施能力が強化される。」は引き続き達成されている。

3 ITAの評価手順が強化される。

【指標】

3-1. 評価手法とフィードバック手法が開発され改良される。

レベル1、3評価を実施すると共に、TMCを通してTRA研修担当者、ITA講師へのフィードバックがなされ、研修コースの改善案の協議と、改善した教材・カリキュラムを用いてコースが実施されている。評価の実施は専門家主導で行っていたが、2014年11月に実施した評価セミナーによって同プロセスをITA全体とTRA人事にさらに周知徹底した。従前の評価シートはISOを意識したもので講義内容や教材に加え、設備や寮生活面等に重点を置かれていたが、プロジェクトで開発した評価シートはモジュール、講師、トピックからなるもので、講師を五段階評価で評価するものである。例えばEAS等はこの評価結果を活かし、回を重ねて受講生の満足度が上がっている。第四年次実施研修ではCPが担当を決めて集計分析を行うようになってきている。

3-2. TMCで受領された評価結果の割合が100%に達する。

TMC設置後実施されたプロジェクトによる研修事業はすべて受領。

3-3. TMCでレビューされた評価結果の割合が100%に達する。

TMC設置後実施されたプロジェクトによる研修事業はすべてレビューされた。

(2) 活動対象と地域

「タ」国ダルエスサラーム市

活動拠点は、ダルエスサラーム市内にあるTRA、ITAとした。



出所：外務省ホームページより

(3) 業務の目的

本業務は、第1年次から第3年次まで3年間実施した税務研修能力強化プログラムの結果を踏まえ、さらに1年間延長することで税務研修事業のさらなる改善及び定着化を図ることを目的とした。加えて、「タ」国の主要税制及び税務行政の課題、特に無償資金協力事業における手続きの明確化に注力することとなった。

2. タンザニアの税務行政

2.1 税務行政組織

「タ」国は、国内歳入の約3割を外国からの援助に依存しており、またGDPに占める税収の割合は17%以下と低い水準であるといわれており、自主財源確保のための歳入増加、これを支える税務行政組織の強化及び運営の効率化が重要課題となっている。

現在、「タ」国の税務行政組織としては、財務省を頂点に、税務行政の執行機関としてのTRA及びその地方組織として、23の国税局(Regional Office)と71の税務署(District Office)があり、また、TRA直属の税務研修所として主にTRA職員の能力強化目的にITAが設置されている。

「タ」国では、所得税法(法人税法及び個人所得税法の両者を規定)自体は1973年から施行されており、関税及び内国税を所掌する執行機関としてTRAが設立されたのは、1995年である。そして2004年に所得税法の全面改正が行われ、新たに法人の自主申告納税制度が導入され、現在に至っている。その間2011年11月、複雑な国際課税取引に対し本格的に取り組むべく、TRAは大規模納税者局内に国際課税を専門に取り扱う部署を立ち上げているが、大きな組織改革は行われていないようである。

2. 1. 1 TRA の最高意思決定機関及び TRA 長官の任免等

TRA は財務省の傘下にあるが、日本の税務行政組織と比べ特徴的なことは、半独立的な (Semi-autonomous) 機関として財務省の外局のような位置づけと考えられることである。つまり財務省は一般に TRA を指導、監督する立場にあると言われているが、TRA のトップたる TRA 長官 (Commissioner General) が説明・報告責任を果たすべき組織上の上位機関は、財務省ではなく、TRA 長官の上に位置する委員会 (Board of Directors) となっており、また TRA 長官の任命権、罷免権も財務省にはない。

組織上 TRA の最高位にある委員会は、TRA の業務執行に関する最高の意思決定機関であり、TRA の政策を確定し達成することに責任を持つ法的な組織とされているが、一方では財務大臣はその職務の遂行に関連して委員会に指示を与え、委員会はその指示に従う義務を負うとされている。但し、委員会は個々の納税者の税額決定に関連する事項に対しては、その関与が禁じられている。

委員会のメンバーは、全員で 10 名である。

- ①財務大臣から推薦された上で、大統領によって任命される議長 (Chairman)
- ②財務省事務次官
- ③ザンジバル財務省事務次官
- ④TRA 長官
- ⑤タンザニア中央銀行総裁
- ⑥計画委員会事務次官、以上 6 名を (ex-officio member)
- ⑦財務大臣によって任命され、財政、貿易、経済、法律について専門的な知識と経験のある 4 人の専門委員 (Non ex-officio member)

TRA 幹部の選任は、次の通りである。

- ① TRA 長官に関しては、大統領は財務大臣の推薦を受けた上で、TRA 長官を任命する。長官の職務期間は原則 5 年間である。

TRA 長官は、TRA の最高行政責任者であり、委員会の全般的な監督と指示に従い、日々の管理および予算、財産、事業の運営、そして TRA の統制と機構、他の役人とスタッフのコントロールに責任を負う。但し、大統領は一定の条件のもと、財務大臣の推薦により、長官の任命を撤回することが出来る。

- ② 副長官も財務大臣の推薦の上で、大統領によって任命される。任期は原則 4 年で、大統領は一定の条件のもと、大臣の推薦により、副長官の任命を撤回することが出来る。
- ③ 長官、副長官以外の TRA の局長等は、委員会が選任するとされている。

2. 1. 2 TRA の組織

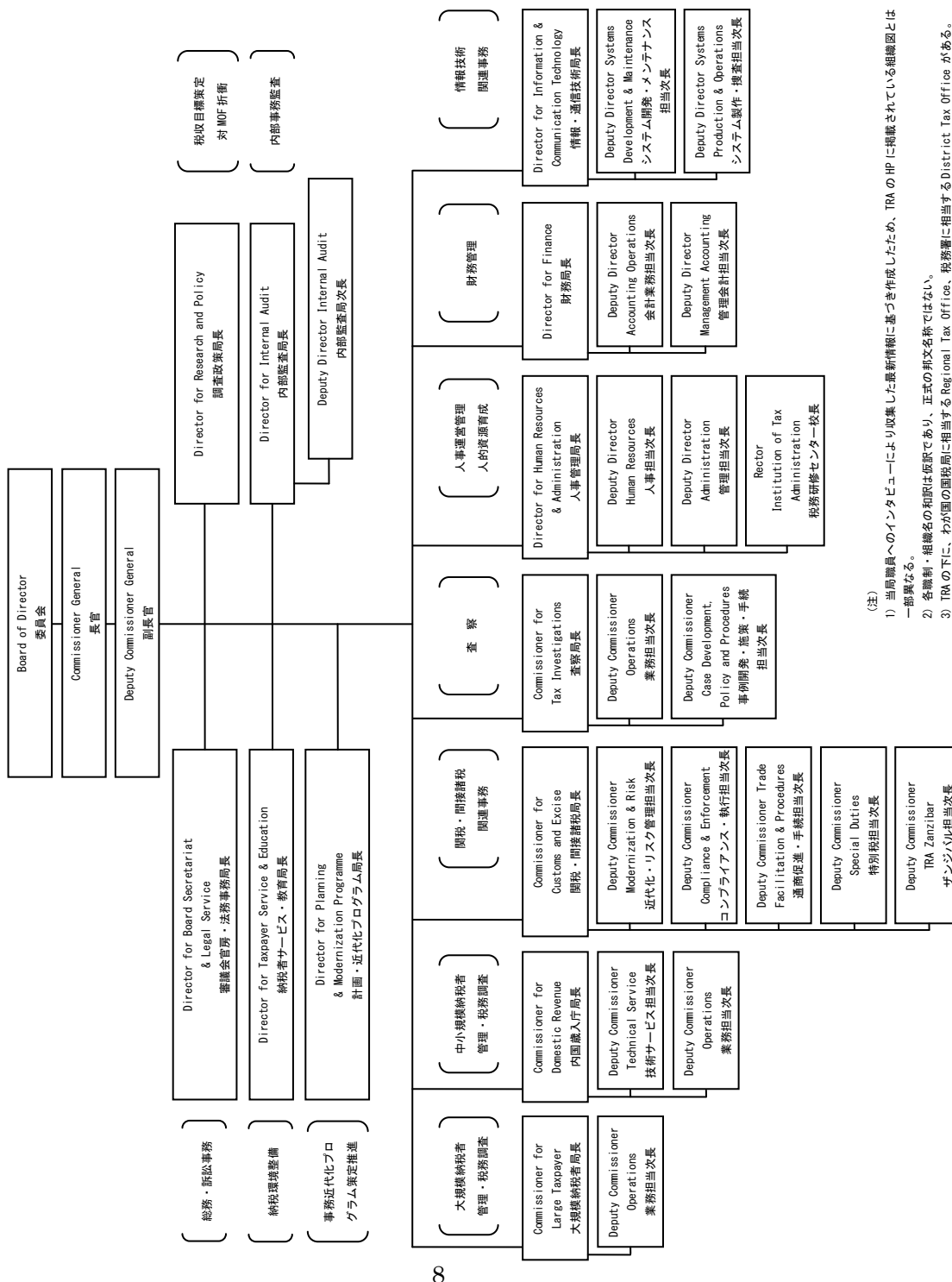
TRA の組織内は、税目及び税務調査の観点から、以下の 4 つの局と事務管理等の支援部門等に別れている。

- ① 大規模納税者局 (Large Taxpayer Department)
- ② 国内歳入局(Domestic Revenue Department)
- ③ 関税局(Customs and Excise Department)

④ 査察局(Tax Investigation Department)

以上4局以外に、事務管理等の支援部門として、人事部、財務管理部、情報・技術部があり、更に訴訟、内部監査、納税環境整備、事務近代化推進その他税収目標策定等を担当する部署がある。4つの局長の名称は、Commissionerの後に局名が来る。例えば大規模納税者局の局長であれば、the Commissioner of Large Taxpayer Departmentとなり、その他の部署の長はDirectorと称されている。

タンザニア歳入庁 (TRA : Tanzania Revenue Authority) 組織図 (2015年11月現在)



2. 1. 3 大規模納税者局 (Large Taxpayer Department)

「タ」国の法人数約 5,000 社のうち、上位 400 社を管轄している。この 400 社の多くは外国法人であり、税収の約 7 割、更に上位 180 社で税収の 6 割近くを占めるとされている。上位 400 社については、すべて LTD で管理しているため、その申告書も LTD へ提出され、400 社の本店が地方にあったとしても、すべてこの LTD での管理となる。LTD の所管法人 400 社の選定基準は、法人の売上高、納税額等を数年度にわたり比較して決定しているとのことである。

また、鉱業関係、金融、保険、オイルとガスは、売上げ規模や本店所在地等にかかわらず、すべて LTD の管理とされる。

この 400 社の子会社について、子会社の本社が地方にある場合、会社の要請があれば、LTD が親会社とともに一体管理することも可能とされている。

LTD の主な業務部門としては、大規模納税者の税務調査部門や租税債権管理部門がある。

2. 1. 4 LTD 以外の局について

①国内歳入局(Domestic Revenue Department)

中小納税者を所管しており、税務調査部門や租税債権管理部門がある。また、国税局 (Regional Office) や税務署 (District Office) といった地方組織を管轄しているのも、この国内歳入局である。

②査察局 (Tax Investigation Department)

日本では、調査部門は一般の任意調査であり、査察は国税犯則取締法を背景に裁判所の令状による強制捜査であり脱税を前提としたものである。しかし、「タ」国でいう Tax Investigation と Audit について、前者を査察、後者を調査としているが、必ずしもその違いが明確でない面があり、両者の権限の範囲、法的効果については、法制度上まだ整理がなされていない可能性がある。このため、脱税に対する国税当局の強制調査権限にも不明確な面がある。

③事務管理等支援部門としては、以下のような業務部門がある。

総務・訴訟・法務

内部監査

税収見積もり・MOF 対応

納税者サービス及び教育

プログラムの近代化

人事管理

財務・会計

情報システム

2. 1. 5 Regional Tax Office と District Tax Office

TRA の地方組織としては、日本の都道府県に相当する Region に Regional Tax Office があり、市町村に相当する District には、District Tax Office があり、前者が国税局、後者が税務署に類似した組織とみられている。Region は全国 26 地域から最近 30 地域に分割されたようだが、実際 Regional Tax Office があるのは 23 で、概ね 1 Region に 1 Regional Tax Office が

存在する形になっている。ただしダルエスサラームには複数ある。

Regional Tax Office では、税務調査と租税債権管理が主たる業務で、大規模納税者部門を地域レベルでサポートする調査部門があり、業種別に分かれている。

District Tax Office は、基本的には 10 名未満の組織で、徴税全般を担当するが、複雑な案件については、Regional Tax Office が支援する。

2. 1. 6 ITA

TRA 直属の税務研修所として、主に TRA 職員を対象とした ITA が設置されていることは、既に述べたとおりである。ただ、正確に申すと、ITA は TRA の傘下にあるが、半独立的な (Semi-autonomous) 機関としての性格を有している。ITA の学長 (Rector) 及び副学長といった幹部職員は、必ずしも TRA 出身者とは限らず、また受講生も TRA 職員以外の者も多く在籍している。また ITA の隣には、NACTE という研修内容や授業要綱を指導する国の機関があり、ITA の授業方針やカリキュラムもこの機関のチェックを受けている。

東アフリカ共同体の構成国が集まって、ケニアのモンバサに研修センターを設置し、中・上級者向けの研修が行われていたが、その後これが立ちいかなくなり、「タ」国がこれを承継する形で、2005 年に財務省の傘下に ITA が創設された経緯がある。このため ITA は、当初から TRA により直接設立されたものではなく、既存の研究機関を母体としたものであり、ITA 関係者も ITA の使命は、内国税と関税を含めた国際的な研究センターとして、教育、コンサルタント機関を目指すとしている。

ITA の講師は 26 名ほどであり、その平均勤続年数はおおよそ 7 年ぐらいである。ITA の講師の選定基準としては、修士または博士課程を経ていて、インタビューを経て選任され、講師の待遇は TRA 職員と同じとのことである。

講師のうち、7 名が修士、4 名が博士号を取得し、博士号をとれるよう奨励している。

2. 1. 7 人事制度について（雇用形態、個人評価、降格とその基準、退職）

採用：

- 人員補充のための採用が必要となったときは、リクエストフォームに記載して申請し、人事部に承認を求める。随時採用。
- 採用といっても外部から人材紹介会社を通じる場合もあれば、TRA 内部で募集し、異動という形態もある。採用には TRA の責任者の承認が必要。
- 採用やポスト任命については、TRA キャリアパス要件を満たすものでなければならない。

個人評価：

- 人材の評価は、バランススコアカードシステムを使って行う。
職員とその上司とは、協議の上、年度当初に成果目標、能力開発計画を策定し、一定のパフォーマンスについて合意する。
- より効率的に成果を達成できるよう管理するが、パフォーマンスの評価は、昇進や給与アップの基準となるとともに、パフォーマンスが悪いと、改善レター、警告レターがでて、減給及び降格材料となる。
- パフォーマンスの評価は、6 か月間以上直属の上司であった者が、当初設定目標等に

照らして行う。オープンパフォーマンスシステムと言って、期首に設定した目標について、期末に職員が自己評価し、上司も評価をしてその結果を話し合っただけで評価を決める。評価について合意ができないときは、評価者（その上司の上司等）に結果が送られ、これが両者の意見を調整する。

- このパフォーマンスによる TRA の人事評価制度は、他の政府機関でも採用されている。TRA では、7 年ほど前に導入したが、パフォーマンスにより給与が上がるといっても、105%が上限とされ格差は小さい。

降格：連続して 2 年間、50%未満の評価、規則違反等 4 項目を基準に決定する。実際の降格には、懲戒委員会の勧告が必要。

退職：60 歳。6 か月前に退職の意思を表明。身体的な問題や大統領の人員削減方針により、退職するケースもあり。

異動：空きが生じる等、基準がある。

2. 2 税務行政とその機能

2. 2. 1 税務行政一般

TRA の使命は、他国と同様、効率的かつ効果的な徴税を実施し、納税者に対して質の高いサービスを提供するとともに、税法の適正かつ公正な執行を確保することにより、国の歳入増加を図ることである。

TRA の主な業務は、納税義務者の把握、税務調査、租税債権管理徴収、納税者の権利救済、異議申し立て等で、以下順をおって述べる。

2. 2. 1. 1 納税義務者の把握

各サービスセンターでは、指定されたブロック内の新規納税者の登録事務を行っており、新規納税者はセンターへ申請文書を提出後、Regional Tax Office へ行き、指紋登録と顔写真をとり、センターが TIN ナンバー（納税者番号）を交付する。現在 I-TAX システムが導入され、登録時の情報はここに流され、納税者情報として管理される。納税者は TIN ナンバーを取得しないと、所得税法に規定する申告、還付及び申請等ができないのみならず、営業行為もできない。

2. 2. 1. 2 税務調査

税務調査は、TRA 本部が行うものと、Regional Office が行うものがあり、更に TRA と Region の双方に①大規模納税者担当と②中小納税者担当が行うものがある。調査の方法には①実地調査と②机上調査があり、更に実地調査には①特定の税目について短い時間で集中的に行うものと、②全税目について時間をかけて包括的に行うものがある。

LTD 内には、局長、副局長のもと、4 つの部門ごとに各マネージャーが一人（マネージャー計 4 名）（①Technical objection&Appeals、②Audit、③DEB Management and Collection Enforcement、④Returns data processing）がいて、もっとも大きな部門は、②の Audit 部門である。Audit マネージャーの下、実働部隊として業種ごとに 4 グループ（A、B、C、D）にわかれ、各グループは 2 チーム編成とされ、合計 8 チーム体制となっている。

グループ A は製造業、

グループ B はガス、石油、建設業、
グループ C は金融、保険、通信、ホテル、観光業、
グループ D は ABC に属するもの以外

調査対象の選定方法：

部内で申告書等の提出書類を検討するとともに、I-Tax や査察情報等を参考に、外観調査を行うといった一般的なものである。

資料情報の活用状況：

TRA の査察局、I-Tax、ブロックマネージメントから収集・活用しているようである。

調査の事前連絡についての規定：

事前連絡が原則だが、緊急を要する場合には、事前連絡なしに調査が可能となる場合もある。

税務調査には反面調査といって取引先等の第三者への調査がある。しかし、金融機関等への調査には限界があるようである。調査により金融機関から情報を聞くことはできるが、金融機関の保有する顧客情報等に関し、明確な調査権限と範囲が規定されておらず、あるいは不明確な点があり、金融機関が開示を拒否した場合は、それ以上の調査は困難となるような場合もある。

また、LTD には査察部門 (Tax Investigation) があるが、日本のように任意調査といわゆる査察による強制調査といった区分は、現状あまり明確ではないようである。

2. 2. 1. 3 債権管理及び徴収について

「タ」国では、2001 年に I-TAX 制度が導入され、納税義務発生日の翌月末までに I-TAX による納付が必要となる。税の納付は、TRA と銀行とが同意書を交わすことにより、納税者が保有する銀行口座から税金の振替支払いがなされる。税務署で現金納付することはないので、銀行の振替用紙に記載すれば、完了である。

調査部門において課税額の決定後、納税者に納税額の通知書を発行し、納税者が通知書を受けとった段階で、調査部門から債権管理・徴収担当へ引き継がれる。期限を過ぎて納税がないと本税に金利をつけて納税者へ通知するが、以下、7つのプロセスがある。

- ①期限が過ぎても I-TAX による納税が終わっていない納税者に対しては、14 日目に納者リストを出力し、一回目の督促状を送る。その場合税額に一月分の延滞税（金利）を加えて通知する。
- ②一回目の督促状で納付がない場合、7 日過ぎると 2 回目の督促状を送る。
- ③二回目の督促状でも納付がない場合、3 回目の督促状を送る。I-TAX というシステムで納付したかどうかはすぐ確認可能である。（金融機関で納付すると、システム上常時アップデートされる。また、延滞税は例え一日遅れても一か月分の延滞税が課される。督促状を送るほか呼び出しをするなどして徴収業務を行う。）
- ④三回目の督促状で納付がない場合、即時支払要求の文書を送る。
- ⑤それでも納付がない場合、局長に手続きすべて経たことを通知して承認を得、次のステ

ージへ行く。この場合 TRA の長官へも報告する。

- ⑥銀行から情報をもらい、銀行口座から直接徴収する。大規模納税者局において、このような状況になったケースも実際あり。
- ⑦残っている資産を差し押さえ、売却し、残った租税債権は貸倒れ処理。なお、差し押さえは徴税担当が行う。また、資産を売却した時の収納権限は国税が一番で抵当権者よりも強い。つまり、租税債権の優先性について、租税債権が常に第一順位にあり、抵当権が先に設定されていても優先する。

以上のように債権管理・徴収部門では、納税者が期日通りに納付しているかどうかをチェックしており、期日までに納めない場合は、督促を3回行う。それでも納付がない場合、納税者の銀行口座から納付させる手段をとり（銀行は法的に支払義務がある）、更に銀行口座に金がない場合は、不動産等のその他の資産を差し押さえ、競売にかけ回収を図る。

2. 2. 1. 4 異議申し立て (Technical objection & Appeals)

LTD 内にある4つの部門のうちの一つが、Technical objection & Appeals (異議申し立て) 部門である。この部署の役割は次のとおりであり、トップにマネージャーが一人いる。

- 税務調査で追徴された場合は、納税者はこの部署に異議申し立てができる。調査部門に申し立てをしない。
- 税金の還付、法の解釈・適用に関し、納税者から相談を受ける。還付はほとんどが VAT とのこと。なお、追加情報を得ることで税額が減少して還付されることもあれば、逆に更に追徴されることもある。
- 更に不服の場合は、独立した委員会のリーガルカウンセルに申し出ることができ、その場合、Tax Revenue Appeal Board (独立の第三者委員会) の仲裁にゆだねられる。

Tax Revenue Appeal Board (独立の第三者委員会)

Tax Revenue Appeal Board は、大統領または財務大臣が任命する Deputy Judge により構成され、TRA から独立した形で運営され、その公平性が図られている。

しかしこの第三者委員会の仲裁に事案を持ちこめるかについては、問題も多いようである。例えば、調査の結果 TRA の課税により新たに600万の税額が発生した場合、これを不服として争うときは、まず3分の1(200万)を予納しなければならない。

次に Tax Revenue Appeal Board に提起するには TRA の confirmation letter (合意不成立の確認)が必要となるが、TRA 側が不利になると、confirmation letter を交付せずに放置されたままとなるケースが多いようであり、その場合 Tax Revenue Appeal Board に提起することは不可能となる。この場合、TRA は交付しない理由も述べないことがある模様。このため、Tax Revenue Appeal Board に提起される事例は、少ないと言われている。

2. 2. 1. 5 事前照会制度 (private rulings)

納税者がある取引に関する課税上の取扱に関し、事前に TRA に書面照会し、その税務上の取扱を書面の形で TRA との間で確認するものである。処理が決定した場合は、局長が書面で回答するので、税務執行機関を法的に拘束する。納税者の権利の一つだが、これまで

発布されている private rulings は、ほとんどないようである。

なお、The Tax Administration Act 2015（以下、「税務行政法」）が、2015年5月22日付けの Gazette(官報)で公示された。この税務行政法によると、private rulings のほかに class rulings も設けられており、TRA 長官に発行権限が与えられている。この class rulings とは、複数の企業・納税者がその共通の利害から共同して書面申請するものである。書面申請を受けた private rulings 及び class rulings に対し、TRA 長官がこの申請を受理しない場合があり、そうした場合の要件も税務行政法には詳細に規定されている。

2. 2. 2 国際税務に対する行政面での対応

2. 2. 2. 1 国際課税の専門部署の創設

LTD の調査部門に国際課税を専門に扱う部署 (ITU) が新設された (2011年11月)。専門部署立ち上げの目的としては、TRA でこれまでマネジメントフィー、関係会社間取引、移転価格税制、過少資本、イーコマース等の問題に直面しており、通常の調査業務と異なる専門部署が必要とされていたことによるものである。更にこの部門は、移転価格税制を専門に取り扱う部門とその他の国際課税を扱う部門に区分されている。

2. 2. 2. 2 租税条約

「タ」国は現在、9 か国と租税条約を締結している。ノルウェー、フィンランド、スウェーデン、デンマークと北欧の国が多く、この他にカナダ、インド、南アフリカ、ザンビアであり、ヨーロッパではイタリアのみである。旧宗主国のドイツ、イギリスとの租税条約はない。租税条約の特徴は、資本輸入国の立場を反映してか、特にロイヤリティの源泉税率が 20%と高く、利子は 10%~15%、配当は 10%となっている。

このほか東アフリカ諸国 5 か国 (ブルンジ、ケニア、ルワンダ、タンザニア、ウガンダ) 間に租税条約の署名が行われているが、まだ批准がなされていない。

2. 2. 2. 3 移転価格税制

2014年5月1日付けで、移転価格ガイドライン「TRANSFER PRICING GUIDELINES」が、TRA長官の名で、ようやく発遣された。全39ページにのぼり、取引に応じた価格算定方法の選択等が、丁寧に規定されている。

2. 2. 2. 4 国際課税分野における課題

① 海外多国籍企業 (親会社) とのグループ間役務提供取引

「タ」国にある子会社が海外親会社 (多国籍企業) に支払うマネジメントフィーやテクニカルフィーに関し、実際のサービスの対価なのか、単純に売上や税引き前利益をベースに計算し、所得を親会社へ移転しているだけなのか、問題となる事例が多い。

② 「イーコマース」に対する課税

非居住者が「タ」国で事業活動をする場合、通常法人税等が課税されるが、実際の事業活動の中には、「タ」国へ来なくてもネットやその他の通信手段を通じて、他国にいながら商品を提供したり、アドバイス等の役務提供を行うことも可能であり、所得の把握が難しい状況にある。これらの電子取引を TRA は「イーコマース」と呼んでおり、課題の一つ

となっている。

- ③ 移転価格税制に関連して、企業利益や所得に関する比較可能性を確保するための国内のデータベースの不足
- ④ オフショア間での株式譲渡益課税と国内資源権益等に対する課税権の確保
- ⑤ デリバティブ等の金融取引調査、再保険料に対する源泉徴収

2. 3 最近の税務行政における課題

これまで現地外国法人や大手会計事務所等からは、次のような指摘がしばしば聞かれた。例えば「法人税や個人所得税等については、法律自体がきちんと整備されておらず、あいまいな点が多く、問題を生じさせている。また各種の法令が競合・錯綜し、体系化されておらず、理解しづらい。Practice Note（通達）も殆ど役に立っていない。税法の解釈指針を示すものであるが、通達には殆ど法令のまま記載されているものが多く、何ら具体的な説明がなされていない。具体的な解釈基準は個々の調査官の頭の中にしかなく、しかもまちまちである。」

一方、TRA 等の税務執行サイドからすると、「外国企業は一般に納税意識が低く、適正な申告を行っていない」との認識をされておられる職員も多いようである。

TRA では限られた予算配分の中から税務職員及び経験者の確保をせまられ、税制の執行面のみならず、税務行政の根幹にかかわる税法の制定・改正・通達等においても、人材が不足し、専門的な立法技術・ノウハウの欠如が大変懸念されている。

殊に、今後税務行政がますます国際化してゆく中で、租税条約や行政協定等の諸外国との国際的な合意事項に対し、国内法がどのように関係し、条約の規定がどのように国内的な適用されてゆくか、この辺の整理が諸外国との間での大きな税務行政の課題の一つと考えられる。

これに関し、以下で「タ」国における最近の税制改正を二つ取りあげ、この課題に触れる。

2. 3. 1 改正 VAT 法と税務行政面での対応

まず一つは、昨年 VAT 法が改正され、その改正に対する「タ」国の税務行政サイドの対応である。冒頭でも述べた通り、「タ」国の国家歳入の約 3 割は外国からの支援に依存しており、各国の政府関連機関が「タ」国政府に対し、道路・灌漑施設その他各種無償資金支援プロジェクトを実施している。その際、援助国と被援助国の間での条約により、無償資金支援プロジェクトに関する VAT の免税措置が明記されていたが、昨年の VAT 法改正により、この条約による免税措置の取扱いが大きく変更された。その結果国内調達取引については、購入時に一度 VAT を納付することとされ、その後免税を根拠とする納税者からの還付申請により還付するという制度に変更された。

各国政府機関がこれに直ちに反応し、今回の VAT 法の改正は条約の定める免税規定に抵触するのではとの見解を表明した。しかしながら、これに対し各種支援協定を締結しこれに責任を負うべき立場にある財務省の対応は、The Attorney General という政府内部のアドバイザー機関の見解を求め、その見解をそのまま引用する形で税務執行サイドの回答としたとのことであった。

もともと租税とは、国がその歳出に充てるための財源として使用するものであり、その課税権に基づく強制的な課徴金である。今回のようにとりあえず課税しておいて、後で免税を根拠に還付するなどというものは、本来的には租税と言えない。会計上は現地政府に対する強制的な貸付金とされる余地もあるかと思われる。従って VAT 法の改正に対し、各国のドナーが異議を唱えたことも十分理解できる。

ただここで税務行政面からの対応として考えると、VAT 法の改正案を議会に提出し、免税を規定した条約を締結した責任官庁は、ともに財務省である。財務省がその権限と責任において各国ドナーに対し、行政上の統一した回答をされるのではと、各国ドナーは一様に期待していたのではと想定される。ところが、実際はそうではなかった。責任官庁を飛び越える形で、The Attorney General という別な国家機関の見解により、税務行政上の対応が図られたという点である。これは二つの見方ができる。一つは財務省を含む執行サイドが前面に立つことを回避し、法務を専門とするアドバイザー機関の支援により、今後行政上の対応に柔軟性を持たせることも意図した政策的判断とする見方である。もう一つは重要な税法や条約等の法的解釈は、これを立案したとされる行政官庁（財務省）が存在するとしても、その官庁の判断により、より専門的で立法ノウハウを有するアドバイザー機関にその専権的な解釈に委ねることを適当とする見方である。これは現時点では不明である。

ただ重要な国内法及び条約の適用、解釈に関し、政府内で第一義的な解釈権を持つ省庁は、果たしてどの政府機関かが必ずしも明確ではない点、税務行政上の大きな課題の一つかと考えられる。

2. 3. 2 税務行政法について

2015年5月22日付けの官報で The Tax Administration Act 2015（税務行政法）が公示されたので、同日以後この法律に従い、税務行政が執行されていくことになる。そこでこの法律は行政府の対応の根拠となるので、次に国内法と条約の関係に対しどのように規定されているか、触れてみたい。

現地法律事務所によるセミナーにおいて、税務行政法がテーマの一つとなり、講師（弁護士）がこの税務行政法により、国際条約の遵守と条約の優位が明文化されたことを手短かに解説していた。国内法と条約の関係に関する限り、特殊な取扱いが規定されている面もあり、他の関連税法の規定も含め、整理の余地があると思われる。

第一に、税務行政法の7条（International agreements）及び所得税等でも条約の優位を規定した国内法はあるが、これらの法律の規定が単なる確認規定ではなく、これらの法律自身が条約の優位を初めて明確にした創設的な規定と「夕」国の行政府及び立法府が考えているとすると、そうした考え方自体が、条約の効力は国内法の定める規定次第ということになるので、事実上は国内法優位の考え方が根底にあるものと考えられる。国内法の規定が条約の規定と抵触した場合、どちらが優先適用されるかについて、そもそも比較対象となっている一方の国内法で他方の条約との優先関係を規定すること自体が矛盾している。より上位に位置する法（憲法等）等でしか、その下のもの同士の効力関係は規定できないからである。その意味で、税務行政法における条約優位の規定が確認規定か優先規定かの説明が不可欠である。

第二に、この税務行政法の7条の規定が創設的な規定であり、これにより国際条約の優位と遵守が税務行政面から保証されたと解した場合、この規定に不備はないかである。なぜかと申すと、税務行政法の7条で優位の対象とされている国際条約については、その2項で別途定義規定がもうけられており、「International agreements」は、「for the purpose of providing reciprocal assistance for the administration or enforcement of tax laws」に限られると規定しているからである。

この2項で規定された条約は、一般に「税務行政執行共助条約」といわれており、国際的な脱税及び租税回避に相互に協力しあいながら適切に対処していこうという両国政府の行政面での協力義務を規定した条約である。つまり脱税納税者に対する情報を相互に提供しあい、また滞納者が相手国に資産を有するときは強制執行して換価・処分し、相互協力により自国の滞納債権の回収を図る制度である。このためこの執行共助条約は、二重課税の防止を主目的とする租税条約とも異なるので、税務行政法の7条をそのまま読んでしまうと、租税条約は基本的には含まないと解される可能性が高く、一般的な租税条約よりも国内法の規定が優先してしまうのではないかと懸念が生じてしまう。なぜ税務行政法という税務行政の在り方に関する総則的な位置づけの法律が、このように条約を大変狭く規定した趣旨が良く理解できないが、これは実際の行政上の対応に大きな影響を与える可能性がある。

なお、参考までに「タ」国の所得税法（THE INCOME TAX ACT 2008）でも、128条で同様に条約の優位を規定している。但しその6項では対象となる「International agreements」の範囲を次のように規定し、租税条約も含む規定となっている。

128 (6) For the purposes of this section, “international agreement” means a treaty or other agreement with a foreign government that has entered into force in the United Republic providing for –
(a) relief of international double taxation and the prevention of fiscal evasion; or
(b) reciprocal administrative assistance in the enforcement of tax liabilities.

つまり(a)が二重課税防止を主たる目的とした通常の租税条約であり、(b)が税務行政執行共助条約なので、この所得税法は税務行政法よりも優位する条約の範囲がより広く規定されていることになる。

ただし、税務行政法の7条及び所得税法128条とも単なる確認規定にすぎず、別途より上位の法体系の中で条約が国内法に優先適用されることが明確であれば、このような個々の税法に規定にあまりこだわる必要はない。しかしながら、現状「タ」国の税務行政当局は、この税務行政法及び所得税法が規定するように、国内法自身の規定の中で、その国内法とこれに抵触する条約との効力・適用関係が個々に規定されているとの見解に立って、行政上の対応を決定しているかのような実態が現にある。

なお、この所得税法128条と無償資金協力プロジェクトの免税を規定した条約との関係だが、当該免税条約は一方の被援助国での免税取り扱いのみを規定した片務的な条約なので、所得税法128条(a)及び(b)のいずれにも含まれないことになる。なぜ、国際貢献に関する条約がここに含まれるよう規定されていないのか、理由が不明である。ただ現状では、無償資金協力プロジェクトに関連して日本の施工業者等に法人税や個人所得税が発生したとしても、その交換公文自体が所得税法128条が規定する条約には該当しないため、国内法優位の

考え方のもとでは、法人税等の免税は条約による保証の対象外と解される可能性が高いと考えられる。

以上のように、TRA及び財務省といった行政官庁による国際合意の取扱いについては、その行政の根拠となっている国内法自体が十分整理されているのか、そうではないとした場合に、どのような行政上の対応が可能か、「2. 3. 1」で述べたThe Attorney Generalという政府内部のアドバイザー機関が柔軟な対応を示すことで、事実上立法外での解決が図られるのか、そういった点についても留意する必要がある。

2. 3. 3 納税者サービスの充実（ウェブサイトにおける情報開示）

税制改正の話が出たので、最後にこれに関連して自主申告納税制度下における納税者サービスの充実の観点から、TRAの広報（ウェブサイト上の情報開示）について、一点だけ述べる。

自主申告納税制度のもとにおいて、納税者に対し租税関係法令へのアクセスを容易にし、税制改正内容の周知、徹底を図ることは大変重要である。例えば、「タ」国企業・国民が各税法の内容を確認するには、TRAのウェブサイトの税法欄にアクセスし、該当する法律をダウンロードする。しかし、財務省では毎年多くの税制改正案が国会で承認され、かなり頻繁に法改正が行われている。それだけに納税者としては、きちんとした税法をまず入手することが自主申告の前提となるが、実際TRAのウェブサイトにアクセスすると、改正前のかかなり古い税法しか公表されていない場合があり、申告年度に適用されている税法がなかなか入手できないことがある。

例えば、2016年1月25日現在、TRAのウェブサイトにはいろいろな税法条文が掲載されており、一定時点の個別の税法のほかに、過年度の改正点につき年度ごとのすべての税目の改正点を網羅したFinance Actもある。しかし、例えば所得税法（Income Tax Act）を例にとると、現在入手できる最新の税法はIncome Tax Act 2008年である。これは、2008年までの改正しか盛り込んでないので、最新版を入手するためには、2009年から2015年まで7年間にわたり、逐一各年度のFinance Actをチェックする必要がある。その上で何条が変更されたのか年度ごとに変更箇所を確認、整理してゆかねばならない。これは大変な作業なので、ITAの講師（当然TRAの職員も入手済みかと思うが）や法律事務所の弁護士等は前年までの改正を含んだ税法条文をどこからか入手し、それを使用しているようだが、一般の納税者はウェブサイトからは入手できないシステムになっている。

現在、TRAのウェブサイトには、Finance Act 2007～Finance Act 2015が掲載されているので、税法によっては、2007年から改正点をチェックする税目もあるとのことなので、大変な時間と手間がかかる。もちろん、例えばValue Added Tax Act 2014のように、2014年の時点までの改正事項が反映した税法もあるので、そうしたものは、もちろんチェックは不要である。

次に、年度ごと条文の改正点はFinance Actを時間かけてチェックすればわかるが、しかしながら、Finance Actはどこの条文をどう改正したかのシンプルな文言記載のみで、少し複雑な改正となると、改正の結果どういふ条文構成になったのかが、よくわからない規定も出てくる。このため改正前と改正後の新旧対照表の添付がないと、正確な理解はできないような場合があるのではと考える。

更に、条文が最終的にどう改正されたかが分かったとしても、重要な税制改正の場合は、なぜそうした改正が必要とされたのか、条文を読んだだけでは、改正目的やその影響等が全く伝わらないケースも実際多いのではと思われる。

以上納税者サービスの観点から、税制改正に関連した具体的なトピックを記載したが、ウェブサイトへの各税法の最新版や改正税法の新旧対照表は、既に官庁内部で保有しているはずのものであり、公開にあたり格別予算措置も必要ない。是非一般の納税者が税法に容易にアクセスし、税法に対する理解が深まるよう、納税者サービスの充実を図ればよいと考える。

ただ途上国では、一般に頻繁に税法が改正され、なかなか納税者サービスに手が回らない面があり、税制改正の一般的な解説書は無理としても、影響の大きな改正が行われた場合は、その改正趣旨や影響等についても、納税者に周知・徹底していくことは、今後の検討課題かとも考えられ、また公に改正趣旨を説明できるような改正であることも重要かと思われる。

最後に、「タンザニアの税務行政」の記載にあたり、税務行政組織・運営に関し、上記記載は、税務研修所を通じて間接的に得た情報、その他断片的な事象による情報を中心に作成しているので、必ずしも税務行政の現場や全体像を直接反映するとは限らない面もあるので、その点ご留意いただきたい。

3. 業務実施事項

(1) ワークプラン（第4年次案）の作成・合意（フローチャート1-4、1-5、1-6）

業務計画書（第4年次案）に基づき、ワークプランを作成した。その上で「タ」国側関係者と協議、必要に応じ修正し、JCCを開催した上で合意をした。

この段階で、免税・還付手続きに関する TRA との共通認識の明確化とそれに基づく執務参考資料作成が JICA、ならびに関係者に取り急務となっており、最優先させる必要があることがより明確になった。関連税制、税務行政全般の把握に関しては並行して調査を実施することとした。

(2) 特定された研修事業の計画・準備・実施・評価(PDCA)の継続支援 (フローチャート2)

ITAにおける階層別研修の柱となる TAC については2サイクル、SBWS については1サイクルを実施し、計画⇒準備⇒実施⇒評価⇒改善を定着させることを図った。このサイクルを維持する上でプロジェクトの発案で TMC は設置された。

10月開催の TMC でプロジェクト提案の「ショートコース研修の評価制度」が ITA の QMS の一環として採用されることが決定した。また PDCA についても、ITA の QMS 改訂で採用されることとなった。

1) SBWS の進捗並びに実績（フローチャート2-1、2-2）

現地での協議により業種別研修のカリキュラムを作成した。取り扱う事例は①Oil&Gas、②Construction、③ Manufacturing ④Communication、⑤ Financial Institution ⑥E-Commerce

とした。9月10日から18日で、専門家とITA講師が講師となり、25名のTRA職員に実施した。業種の事例の集積、研修教材の作成をし、研修に備えた。

10月実施のTMCで研修評価のレビューが行われた。さらには1月OIL&Gasの研修を実施した。

2) TACに関する進捗と実績（フローチャート2-1、2-2）

カリキュラム、教材準備の観点から8月中旬に実施する方向で調整していた。TAC簿記会計分野をレビュー、担当に助言をした。CPが中心となって準備、講義が進められた。他のコースとの兼ね合いで実際は10月5日から23日まで21名のTRA職員を対象にTACは実施された。第四回目は2月22日～3月11日にTRA職員15名対象に実施した。

3) その他

「タ」国側の強い希望でEASの支援も実施した。コース内容をレビューし、簿記会計分野へ助言をした。10月5日から10月9日に研修は実施された。

(3) 主要税制にかかる調査（フローチャート3-1、3-2）

「タ」国の主要税制及び税務行政の現状と課題、今後の方向性に関する調査実施をプロジェクト活動に取り込んだ。主要税制に関しては無償協力資金事業で課題となっているVAT税法改正の解明に注力した。

「タ」国の税制、税務行政組織、執行、国際課税面での対応、税務行政における課題については後述する。

(4) JICA 無償資金協力事業の実施に係る免税・還付の標準手続きの現状分析及び事業者むけの免税・還付手続きに関する執務参考資料の作成

（フローチャート3-3、3-4）

1) 関係者の協力取り付け

第四年次開始時に、JICA事務所より現在問題になっている事例に関する資料（VATと輸入時の通関資料等）の入手をし、問題点を整理した。免税・還付手続きに関する執務参考資料作成に係るTRAの協力取り付けのため協議も実施した。TRA副長官以下、関連部局長クラスの出席により、問題点の説明をする共に本作業の工程を示し、協力の取り付けを行った。

また、司法長官オフィスを訪問、質問書をもとに司法長官オフィスの見解を確認した。

尚、JICA事務所とは滞在時週1回の定例ミーティングを行い、情報を共有した。

2) 施工管理コンサルタント及び施工業者との意見交換その他

現況把握と今後の調査上のコンタクトのため、TRAとの協議を基に施工管理コンサルタント、施工業者を中心とする関係者を集め意見交換会を実施、作業工程表を説明した。

施行業者を訪問して所得税などの免税・還付手続きについて確認をした。その他電気料金支払いに伴うVATに関する事実関係（TRAの対応）を施工業者に行った。

10月7日施工管理コンサルタントおよび施工業者に参加いただき、専門家が作業方針、作業工程、執務資料案を報告した。

また11月18日JICA本部関係部署出席のもと専門家による説明ならびに質疑応答による勉強会を実施した。その準備のための資料作成を行った。

3) 関係者協議

無償資金協力に関する協議を「タ」国側と実施した。無償資金協力に関する原則の確認、改正 VAT 法に関する問題意識、その他申し入れ事項をする協議であり、そのための日本側の準備会合、実務者レベル会合を実施、その上で大使・財務次官会合に出席することとなった。8月25日の大使・財務次官会合に参加、専門家の当該問題に対する見解を公表した。EN/GA と国内法の関係や exemption の定義について説明、理解を得た。

4) 執務参考資料構成

とりまとめに際し、理論部分については極力 Q&A 形式に変更し、税制・税務行政セミナーで予定していた項目も含めるようにまとめた。

(5) 税制・税務行政セミナーの実施（フローチャート 4-1）

2016年1月22日（金）14:30～17:30 に下記関係者を集めて実施した。以下はセミナーで扱った項目である。

議題；条約の免税規定の国内的執行に関し、改正 VAT 法とその運用と課題

参加者；施工業者、日本大使館、JICA タンザニア事務所等 17 名

- 1) I. 初めに 改正 VAT 法との関連について
- 2) II. 実務編 1-1 総括表について
- 3) II. 実務編 各種免税申請手続について
- 4) 協議事項

(6) 国別研修（フローチャート 5）

TRA ではランダムに職場での指導 OJT は行われているが、制度的に実施されていない。TRA は過去の本邦研修において国税庁（NTA）の OJT に着目し、効果的な OJT の導入を検討しており、TRA での効果的な制度を構築し、現場の能力向上につなげようとしている。そこで OJT をどのように TRA で導入するかを目的として国別研修プログラムを組むこととなった。このテーマに則した講師先をあたり、産業能率大学研究所に講師派遣を依頼した。

研修後の受講生による評価では、9名中5名が研修目標を十分に達成できたとし、4名が達成できたとした。ケーススタディー、OJT 計画シートの作成等非常に役立つ講義であったとの回答が多かった。OJT 自体が TRA、ITA には新しいコンセプトであるが、その背景、目的、実施方法についてはこの研修を通じて理解できたといえよう。一方で導入には上層部の理解、組織文化の改善等導入での障壁も多く、TRA での OJT 制度の導入には現地での啓蒙活動も必要であることがうかがえた。

(7) TRA・ITA 幹部向けセミナーの実施および企業・ステークホルダーとの意見交換の実施（フローチャート 4-2）

1) TRA・ITA 幹部向けセミナー/勉強会

・ BEPS セミナー

テーマは BEPS（Base Erosion and Profit Shifting）で、9月9日に実施した。TRA 職員を招聘して、石黒専門家が講師となって実施した。CP 機関の ITA からも Masalu 氏が講師とし

て参加した。大規模納税局、査察部、国内歳入局から 20 名余りが参加した。

OECD の租税委員会において「BEPS (税源浸食と利益移転) プロジェクト」が実施されており、多国籍企業の恣意的な課税逃れを阻止するため、国際社会が協調して対抗策を考え、OECD モデル条約を改正すること、各国の国内法の改正を勧告したりすることを目的としており、このプロジェクトで、OECD 加盟国のみならず中国・インド・ロシアといった G20 国の 8 カ国も参加しており、途上国アフリカの税制、税務行政に影響を及ぼすことが想定され、その周知のため実施した。

・ Oil&Gas セミナー

TRA の職員および ITA の講師を対象に、1 月 4 日から 8 日の 5 日間で実施した。

東アフリカ沖ではここ数年で世界最大規模の天然ガス田が発見され、「タ」国においても国際的な資源開発会社が開発に参入しており、5~6 年後の生産開始を目指している。これまで「タ」国では鉱物や金の採掘は行われており同産業に関しては経験があるが、天然ガス開発は初めてであった。「タ」国では、この採取産業およびガス田開発について知見を深め、税制を整備することが喫緊の課題であった。

採取産業における税務および国際課税の専門家であるトーマス・バルコ氏をスロバキアから招いて 1 日セミナーを開催した。加えて TRA からの要請で一般職員向け研修を 4 日間実施した。この分野における税務調査官の理解を深めるだけでなく、今後、当地での採取産業に関する税務研修を継続的に開発していくことも目的とし、TRA の現役調査官に加え、ITA の講師や学生も研修に参加した。

研修では採取産業の概要解説に始まり、各国の開発・税制モデルや油田・ガス田開発に関わる条約締結に関する問題点など具体例も多く取り上げられた。一方的な講義に留まらず、現役の税務官と講師が白熱した議論を随時展開したことにより、参加者たちの、同産業における税制の争点について理解が深まった。

1 日セミナーでは、TRA や ITA から 50 名ほどの参加があった。バルコ氏と ITA 講師による同産業における税制や開発モデルに関する提言があり、その後、ダルエスサラーム大学の教授と石油開発会社の社員も加わったパネルディスカッションが行われた。

*ステークホルダーとの意見交換会は、前述 2. (4)「JICA 無償資金協力事業の実施に係る免税・還付の標準手続きの現状分析及び事業者むけの免税・還付手続きに関する執務参考資料の作成」2)、3)に記載。

(8) プロジェクト業務完了報告書の作成 (フローチャート 6)

活動の終了時点において、プロジェクトの活動内容及び成果を業務完了報告書として以下の項目で取りまとめた。

- ① プロジェクトの概要 (背景・経緯・目的)
- ② 業務実施事項
- ③ 運営上の課題、その他
- ④ タンザニアの税制・税務行政

添付資料

- ① PDM（最新版）
- ② 業務フローチャート
- ③ 専門家派遣実績（要員計画）
- ④ 研修実績
- ⑤ 合同調整委員会 MM
- ⑥ 執務参考資料公開版

4. 運営上の課題、その他

(1) 大統領選による入国制限ならびに公務員出国制限とその対応

大統領選が10月に行われるためその前後の専門家訪問は控えることとなった。そのためスケジュール調整が必要となり、専門家配置時期を遅らせる必要が出た。この間は現地プロジェクト事務所経由でCPとの連絡を取り、プロジェクト進捗状況の把握につとめ、プロジェクトへの影響を最小限にするよう工夫した。

また、12月実施予定であった国別研修も公務員出国制限によりキャンセルとなり再設定が迫られた。数か月現地の動向を見て、国別研修を三月に再設定し、実施した。

(2) TAC実施時期の変更とその対処

8月下旬実施予定であったTACが先方の都合により延期となった。税務行政法ならびに改正VAT法の施行により、TRAが急ぎよ同時期、研修をITA講師向けに実施することとなったからである。また、同税法導入間もないため、TRAの研修対象者も8月、9月は対応に追われる可能性があるとのことで、延期となった。その結果第三回目は10月実施となり、第四回目は開催が遅れ、2月の下旬から実施された。

延期となった期間にプログラムの見直しをし、時間を有効に活用するように努めた。

(3) TBC(初任者研修)の現況

TBCはプロジェクトによって特定された研修コースとして開発対象になったコースであり、内容について専門家が助言をしたものである。TBCの評価は、TBCの期間が短い、採用後数カ月または数年経過してからの職員がTBCに送りこまれる、TBCで成績が悪いことが判明しても解雇できない（TBCは既に正規雇用者向けの研修であるため）、等の問題を抱えていた。

これらの状況を踏まえ、TRA、ITAの協議により1年に期間が延長されて既に実施されている。

TBCと以前からあった関税用のコースが統合されて、新規採用者向けの1年の長期コースが出来上がり、今年の4、5月頃から既に研修生150名（新規採用者）が研修を受けている。この1年のコースの結果次第で、その後の正式採用が決定されて配属部署も決定される。

上記においてはTBCの改善すべき点としてあげられていた採用の点が解消されている。また、ITAでなくダルエスサラーム大学の分校を借りて、行っているようで、場所の制約も工夫しながら解消している。

5. 終了時評価での提言に対する取り組み

1) TMC の機能の維持

当初プロジェクト主導で設置されたTMCであるが、TMCの機能面については、研修の企画運営についてITA・TRA内でリーダーシップをとりつつあると言え、TMC設立の目的を達成している。研修事業に関して、ITAとTRA人事担当者で問題点を共有し、どうすればいいかについて議論され、ITAやTRAの運営委員会や戦略委員会に提言を行っている。特にITA副学長がTMC委員長にあることによりリーダーシップが発揮されていて、例えば、受講生を指名し本人に通知を出す手続きが遅れがちで、研修開始時に受講生の多くが来られない件については、即座にTRAの局長たちとミーティングを持つなどし、受講生招集の手続きを早める努力もされている。

ただ、設置されて間もないので、主導的立場を果たす人材が異動となった場合、活動がこのように活発になるかはまだ不明な部分がある。引き続き活動を継続するようTRA、ITAに期待したい。

2) PDCA 所管の明確化

提言されたようにPDCAはQMSに盛り込まれた。

3) ITA の人材育成方針と TRA の研修ニーズの調整

TMCでのTRA、ITAメンバーの協議により改善されている。またTBCとTACの階層別研修の実施により内容とレベルが一致した研修も継続されているが、今後研修全体に広げていく取り組みが必要である。

4) 税制の変化への ITA の適応

今後の取り組みに期待する。

5) プロジェクトの延長

延長は実施され所定の研修は実行された。更には当初計画になかったEAS(Excel研修)、Oil&Gas研修等の活動も実施された。TMCの設置によりTRAの関与も深くなった。

6) TRA 職員の ITA への講師派遣

2名が赴任した。ただし、TRA Instructor Cadreのシステムではない。

*TRA Instructor CadreとはTRA職員がITA講師へ任命される際に、修士等学位があるものと同等の待遇で出向させる仕組み。

7) TRA 初任者への OJT の導入

現況ではOJTはシステムティックに行われていない。国別研修によってOJT制度を学び、TRAへの導入案を作成した。実際の導入に際しては人事、文化的な側面もあり、導入の障害も想定される。とはいえ現在のTRA退職者の数を考えると、導入は必須である。パイロットプロジェクトとして実施し、導入する必要がある。JICAも継続して支えていく必要が

ある。

また、導入が成功した場合、他省庁での応用も考えられ、裨益者は非常に多く、大きなインパクトをもたらす可能性もある。

8) 税務調査手続きの開発

今後の取り組みに期待する。

9) 税制の変化に対する TRA の取り組み

今後の取り組みに期待する。

添付資料

業務フローチャート

專門家派遣実績

JCC MM

MINUTES OF MEETINGS BETWEEN
JAPAN INTERNATIONAL COOPERATION AGENCY
AND
THE TANZANIA REVENUE AUTHORITY
OF THE UNITED REPUBLIC OF TANZANIA
ON
THE SIXTH JOINT COORDINATING COMMITTEE MEETING
OF
THE PROJECT FOR THE ENHANCEMENT OF TAXATION TRAINING IN
TANZANIA

The Japan International Cooperation Agency (hereinafter referred to as "JICA") and the Tanzania Revenue Authority (hereinafter referred to as "TRA") had the Joint Coordinating Committee (hereinafter referred to as "JCC") meeting within the framework of the Record of Discussions (hereinafter referred to as "R/D") for the "Project for the Enhancement of Taxation Training in Tanzania" (hereinafter referred to as "the Project").

As a result of the discussions, TRA and JICA made the Minutes of Meetings in order to confirm the mutual understanding and matters agreed through the discussions attached hereto.

Dar es Salaam, 15 July, 2015

Mr. Kuniaki Amatsu
Senior Representative
Tanzania Office
Japan International Cooperation Agency
Japan

Mr. Abubakar M. Kunenge
Director of Human Resources &
Administration
Tanzania Revenue Authority
United Republic of Tanzania

Mr. Kenichiro Iwashita
Chief Advisor of the Project for the
Enhancement of Taxation Training in
Tanzania

Prof. Jairo Isaya Jayambo
Rector
Institute of Tax Administration

I. INTRODUCTION

Based on the Record of Discussion for the extension of the Project cooperation period, which were signed on 31st March, 2015, the Project for the Enhancement of Taxation Training in Tanzania (hereinafter referred to as the “Project”) extended its cooperation period up to 31st March 2016. TRA and JICA organized this JCC meeting to review the progress since March 2015 and to agree to (i) the revised Project Design Matrix (PDM), Plan of Operation (PO), and (ii) the Work Plan.

II. MAIN POINTS

The main points of this JCC meeting are as follows:

1. Progress of the Project activities

The progress and achievements of the Project activities was acknowledged in the meeting. The following points were reported and agreed regarding the Project progress.

- (1) Concerning the Project Output 1, the Project team successfully installed the Training Management Committee (TMC) and developed the PDCA (Plan-Do-Check-Act) cycle, which are now officially incorporated to the revised Quality Management System (QMS) at ITA. And thus, the training planning and preparation process has been systematized.
- (2) Concerning the Project Output 2, the Project team developed (i) graded training system by establishing Taxation Advanced Course (TAC), (ii) new courses to improve tax audit skills by introducing Electronic Accounting System Course (EAS), International Taxation Course (ITC), and Sector Based Workshop (SBWS). Along with the development and installation of these courses, the capacity of ITA lecturers has been successfully enhanced.
- (3) Concerning the Project Output 3, the Project team revised the Level 1 evaluation system and incorporated into the above-mentioned revised QMS.

2. Revised Project Design Matrix and Plan of Operation

TRA and JICA agreed to revise PDM and PO as ANNEX II and III.

3. Work Plan

The Work Plan was agreed upon as ANNEX IV.

The following points were focused and discussed in the meeting.

It was agreed that the Project Purpose, which is to improve the training programs by ITA,

stays in the extension period. In detail, the members agreed that TAC and SBWS will remain during the extension period and through these two courses, the operation of the PDCA cycle will be continued and strengthened. Also, to continuously improve the capacity of the ITA lecturers, seminars will be conducted twice. The themes of seminars will be discussed further, but the topic of oil and gas was agreed to be one of the themes.

Regarding the Country-focused training, the request was made from Tanzanian side, (i) to increase the number of participants, and, (ii) to continuously include the TRA officers from the operational departments as well as the TRA officers from the Human Resource and Administration Department and the ITA officers, as both TRA and ITA are committed to establish the effective OJT system and the training will give them a great opportunity to learn the system in Japan.

Also, there are two additional elements to be incorporated into the Project, which were agreed in the meeting. The members agreed that these two activities will enhance the capacity of the ITA lecturers and the TRA officers, and contribute to the improvement of training courses and eventually tax administration in Tanzania as well.

First, it was agreed that, during the extension period, the JICA expert team in collaboration with TRA headquarters departments as the key player as well as ITA lecturers will carry out situation analysis on the principal taxation systems in Tanzania for the improvement of training programs in ITA and for knowledge-enhancement of stakeholders. In the process, interactive discussions among the relevant TRA headquarters departments such as the Departments of Domestic Revenue and Large Taxpayers, ITA, the JICA Tanzania, the JICA expert team, and business sector will be arranged by the JICA Tanzania Office and the JICA expert team for exchange of views on tax policy and administration in Tanzania including the institutional and personnel capacity gap. The sessions will provide an opportunity to look into the current taxation systems from various viewpoints (as executers, trainers, and taxpayers) to reflect them in their work.

Second, it was also agreed that the JICA expert team will develop reference materials for tax exemption and refund procedures relating to Japan's grant aid projects. This activity will provide TRA headquarters departments with opportunities of practicing what they learnt in ITA training programs up to now, reviewing and enhancing their knowledge and skills, and finally contribute to improving transparency in tax systems and administration. The detailed work schedule will be further discussed with the technical team, whose members belong to the relevant TRA headquarters departments such as the Departments of Domestic Revenue

and Large Taxpayers, officially appointed within TRA and the first meeting will be held a week after this JCC.

TRA, ITA, JICA, and the JICA expert team expressed their firm commitment to work together for accomplishing these works.

4. Any Other Business

The request was made from the JICA Tanzania Office to provide them with the revised VAT Act, which is executed as of July 1st, 2015, and TRA agreed to provide it.

ANNEX I	List of Participants
ANNEX II	Revised Project Design Matrix
ANNEX III	Revised Plan of Operation
ANNEX IV	Work Plan

ANNEX I

List of Participants

1. TRA:

Mr. Abubakar M. Kunenge	Director of Human Resources & Administration, TRA
Mr. Victor Kimaro	Deputy Director of Human Resource & Administration , TRA
Ms. Upendo Mfalila	Manager of Training and Development, TRA
Mrs. Neema Mrema	Commissioner, Large Taxpayers Department (LTD), TRA
Mr. Salum Yusuf	Acting Commissioner, Domestic Revenue Department (DRD), TRA
Mr. Derick Semfukuwe	Human Resource Manager, Customs and Excise Department (CED), TRA

2. ITA:

Prof. Jairo Isaya Jayambo	Rector, ITA
Dr. Lewis Ishemoi	Deputy Rector Academic, ITA
Mr. Emmanuel Masalu	Trainer, Researcher and Consultant, also Project Counterparty Leader

3. JICA Tanzania Office:

Mr. Kuniaki Amatsu	Senior Representative
Mr. Yoshisuke Kondo	Representative

4. JICA Expert Team:

Mr. Kenichiro Iwashita	Team Leader/Tax administration
Mr. Masao Katori	Research on Tax Systems and Tax Administration
Mr. Hideaki Ishiguro	Taxation Advanced Course/Sector Based Tax Audit
Ms. Chika Kondo	HR Development/Project Management
Mr. Michael Philbart	Office Assistant

PDM PO

AnnexV Project Design Matrix(PDM)(Ver.4)

Project Design Matrix (PDM₄)

Project Title : Project for the Enhancement of Taxation Training in Tanzania

Project Period : 2, 2012 – 3, 2016 (Four Years)

Version No. 4

Target Group : ITA staff and the trainees

Date : July 2015

Narrative Summary	Objectively Verifiable Indicators	Means of Verification	Important Assumptions
<p>Overall Goal The capacity of the staff working for the Tanzania Revenue Authority (TRA) for tax administration is enhanced.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Average number of tax audits completed in a year per TRA staff is increased. 2. Average amount of additional tax per audit case is increased. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Departmental annual reports 2. Departmental annual reports 	
<p>Project Purpose Training programs provided by the Institute of Tax Administration (ITA) are improved.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. PDCA* cycle of training program development is adopted and introduced officially in ITA. [Reference] level of progress, to be assessed in the timing of mid-term review and terminal evaluation. <ol style="list-style-type: none"> (1) Stage I (initial stage): PDCA cycle does not exist. More specifically, curriculum and training materials exist. but those are not developed based on PDCA cycle (2) Stage II: PDCA cycle exists but it is just on a document basis. (3) Stage III: PDCA cycle exists but managed by the Project Team (4) Stage IV: PDCA cycle exists and managed by ITA itself (as the final target at the end of the Project) 2. Coverage of training program subjects is expanded. [continued improvement] 3. Satisfaction ratings of trainees' departments of the TRA exceed 75% on average regarding the specified training programs. 4. Number of trainees in the specified training programs exceeds 210 persons. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Project report, relevant regulation/guideline in ITA 2. Training evaluation results extracted from the Activity 3-3 (Questionnaire surveys to the trainees' department of the TRA) 3. Training records 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Budgetary and human resources necessary for the service provision of tax administration are continuously allocated and assigned by the Government of Tanzania. 2. TRA staffs trained by the Project do not drastically leave their respective posts.
<p>Outputs</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. The process for the planning and preparation of training programs is systematized. 2. Capacity of ITA lecturers for implementing training programs is enhanced. 	<ol style="list-style-type: none"> 1-1. Needs assessment and planning of training program mechanism is developed and upgraded. 1-2. Training materials are developed and upgraded. 1-3. Satisfaction ratings of trainees regarding the training curriculum and training materials of the specified training programs exceed 95% on training curriculum, 80% on training materials on average. 1-4. Number of standardized training materials in each subject is increased. 2-1. Number of publications by ITA lecturers is increased. 2-2. Satisfaction ratings of trainees regarding the knowledge and skills as well as the teaching methods of the ITA lecturers exceed 75% on average. 	<ol style="list-style-type: none"> 1-1. Project report, relevant regulation/guideline in ITA 1-2. Training materials 1-3. Questionnaire surveys to the trainees through the Activity 3-3 1-4. Records of training programs 2-1. Publications (papers, manuals and etc.) 2-2. Questionnaire surveys to the trainees through the Activity 3-3 	

<p>3. The evaluation procedure of the ITA is strengthened.</p>	<p>3-1. Evaluation methodology and feedback mechanism are developed and upgraded. 3-2. Percentage of the evaluation results received by the Training Management Committee is 100%. 3-3. Percentage of the evaluation results reviewed by the Training Management Committee is 100%.</p>	<p>3-1. Project report, relevant regulation/guideline in ITA 3-2. Evaluation analysis sheets prepared in the Activity 3-4 3-3. Evaluation analysis sheets prepared in the Activity 3-4</p>	
<p>4. Stakeholders' knowledge and understanding on tax policy and administration are strengthened.</p>	<p>4-1. Information on emerging issues concerning principal tax policy and administration is collected, analyzed, and documented. 4-2. The information is disseminated and discussed among stakeholders.</p>	<p>4-1. Project report and work reference paper 4-2. Seminar records</p>	<p>3. Stakeholders (JICA, TRA, ITA, and business entities) well understand the outcome of knowledge-enhancement and promote cooperative attitudes.</p>

<p>Activities</p> <p>1-1 Conduct the needs survey on improving tax administration as well as the capacity of TRA staff. 1-2 Specify the training programs necessary to be prepared newly or revised in consideration of the above needs survey. 1-3 Develop/Review the training curriculum for the specified training programs. 1-4 Assist ITA lecturers to develop/review and standardize the training materials for the specified training programs.</p>	<p>Inputs</p> <p>Japanese side</p> <p>1. Experts</p> <ul style="list-style-type: none"> • Chief Advisor/Tax Administration • Training Planning/Coordinator • Others as necessary <p>2. Training of counterpart personnel in Japan and/or the Third Countries</p> <p>3. Provision of machinery and equipment as necessary</p> <p>4. Local expenses for the project activities which are not covered by Tanzanian side</p> <ul style="list-style-type: none"> • Expenses for seminar/training of ITA lecturers, etc. • Expenses for training materials • Others 	<p>Tanzanian side</p> <p>1. Personnel</p> <ul style="list-style-type: none"> Project Director Project Manager Counterpart personnel <p>2. Provision of the project offices and facilities necessary for the project implementation</p> <p>3. Local expenses for the project activities</p> <ul style="list-style-type: none"> • Running costs for electricity, water, communication, etc. • Expenses for implementing the specified training programs • Others 	<p>Personnel change of counterparts does not take place frequently.</p>
<p>2-1 Conduct seminar/training of ITA lecturers for acquiring the knowledge and skills necessary for the specified training programs as well as teaching methods. 2-2 Share and accumulate the knowledge and skills as well as the teaching methods within the ITA. 2-3 Assist ITA lecturers to conduct the specified training programs on tax administration.</p>			
<p>3-1 Review the evaluation procedures of the ITA. 3-2 Establish/improve the evaluation method. 3-3 Evaluate the specified training programs on tax administration by ITA trainees and trainees' organizations. 3-4 Analyze the evaluation results. 3-5 Deliver the results of evaluation analyses to the Training Management Committee and relevant stakeholders.</p>			
<p>4-1 Conduct situation analysis on tax policy and administration. 4-2 Conduct seminar/study sessions 4-3 Organize information and knowledge in documents, including a reference paper on tax exemption and refund procedure concerning grant aid projects.</p>			

--	--	--	--

* PDCA (plan–do–check–act or plan–do–check–adjust) is an iterative four-step management method used for the control and continuous improvement of processes and products

OUTPUT:4 Stakeholders' knowledge and understanding on tax policy and administration are strengthened.																																						
4-1 Conduct situation analysis on tax policy and administration																																						TRA headquarters department such as HRD, Domestic revenue services, and large taxpayers
4-2 Conduct seminar/study sessions																																						TRA and JICA Expert Team
4-3 Organize information and knowledge in documents, including a reference paper on tax exemption and refund procedure concerning grant aid projects																																					TRA and JICA Expert Team	

- ▀ : To complete project activities within the solid line
- : To continuously conduct project activities during the dotted line.
- Δ To conduct review/evaluation, produce document, etc.

研修、セミナー実績

業種別研修プログラム、参加者

2ND Workshop for Method of Audit by Sector
(September 10th ~ 18th, 2015)

Final Plan as of Sep. 4th, 2015

I Time Schedule

	Mon	Tue	Wed	Thu	Fri
				Sep 10, 2015	Sep 11
Morning Session (9:30-13:00)				Opening Session	Transfer Pricing
				All	Mr. Masaru & Kodera
Afternoon Session (14:00-16:00)				Basis of International Taxation	Model Conventions
				Mr. Masaru & Ishiguro	Kodera
	Sep 14	Sep 15	Sep 16	Sep 17	Sep 18
Morning Session (9:30-13:00)	Preparation for Presentation	Case Study (Oil & Gas)	Case Study (Tele-communication)	Case Study (E-Commerce)	Case Study Feedback Session
	All	All	All	All	All
Afternoon Session (14:00-16:00)	Preparation for Presentation	Case Study (Construction)	Case Study (Financial Institution)	Case Study (Manufacturing)	Closing Session
	All	All	All	All	All

II Module of Case Study

Session		Contents	Allocated Time
1	Presentation (by the assigned team)	Actual situation and features of each sector	30 min.
		Concrete cases in problem	30 min.
2	Discussion (by the all participants)	Analysis of the cases and identification of causes	30 min.
		Discovery of solutions	30 min.
3	Comments (by ITA lectures and JICA experts)	Comments on the presentation and discussion and delivery of some hints by JICA experts on solutions based on experience in Japan	on a timely basis

III Scheduled Contents of Case Study

1 Proceeding of each session

(1) Presentation

Each team is supposed to make presentation on each sector's current situation and characters and concrete problematic cases by sector to be discussed that TRA is facing,

(2) Discussion

After each team's presentation, all the participants are supposed to discuss the cases through analyzing the facts, identifying the causes, and trying to discover the appropriate solutions.

(3) Comments

On a timely basis, ITA instructors and JICA experts are going to make comments on the participants' presentation and discussion based on their knowledge and experience.

2 Model structure of presentation

(1) Current situation and characters of each sector

(2) Facts on each case

➤ It is highly recommended to insert figures of some sort of transaction and capital relation among parties appearing on the stage for the participants to understand the case visually.

(3) Points of issue

- Position of TRA on the points of issue
- Position of the taxpayer
- Judgment of the courts (if any)

(4) Team's opinion on the case

(Notes)

- Each team is suggested to make presentation with **PowerPoint**.
- Handouts of the PowerPoint shall be prepared by each team.
- The financial statements presented in the cases are not required to be inserted in the slides of PowerPoint and are able to be included in the handouts.

**Participants of SBWS
FROM 10TH - 18TH SEPTEMBER, 2015**

S/N	NAME	DEPARTMENT	STATION
1	Lihami Haule	LTD - DSM	DSM
2	Emmanuel Vegula	LTD - DSM	DSM
3	Felician Augustino	LTD - DSM	DSM
4	Zainab Margerly	LTD - DSM	DSM
5	Susan Kweka	LTD - DSM	DSM
6	Getrude Samwel	LTD - DSM	DSM
7	Festus Patta	LTD - DSM	DSM
8	Basillus Shilangalile	INTERNAL AUDIT DSM	DSM
9	James sangi	INTERNAL AUDIT DSM	DSM
10	Zakeo Kowero	TAXPAYERS SERVICE EDUCATION	DSM
11	Patrick Massawe	TAXPAYERS SERVICE EDUCATION	DSM
12	Saraphine Mbwambo	TAXPAYERS SERVICE EDUCATION	KINONDONI
13	Christina Undole	TAXPAYERS SERVICE EDUCATION	KIMARA
14	Emmanuel Ndeengerio	TAXPAYERS SERVICE EDUCATION	KINONDONI
15	Herry Nyinga	TAXPAYERS SERVICE EDUCATION	ILALA
16	Eva Raphael	TAXPAYERS SERVICE EDUCATION	ILALA
17	Dickson Chiduo	TAXPAYERS SERVICE EDUCATION	ILALA
18	Lovel Mwamri	TAXPAYERS SERVICE EDUCATION	TEMEKE
19	Gasper Mhina	TAXPAYERS SERVICE EDUCATION	TEMEKE
20	Titto Noah	LEGAL DEPARTMENT	DSM
21	Jane Kimweri	LEGAL DEPARTMENT	DSM
22	Joel Mbilinyi	TAX INVESTIGATION	DSM
23	Stephen Shekidere	LTD	DSM
24	Carolite Ntiku	LTD	DSM
25	Balboa Mohamed	TAX INVESTIGATION	DSM

TRA 向けセミナープログラム (BEPS)



TANZANIA REVENUE AUTHORITY

ISO 9001: 2008 CERTIFIED

JICA/ITA Project Seminar on BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

WEDNESDAY, 09TH SEPTEMBER, 2015

Holiday Inn Dar es Salaam, Kibo Room

TIME	ACTIVITY	RESPONSIBLE PERSON
08:30- 09:00	REGISTRATION	SECRETARIAT
09:00 – 09:05	OPENING REMERKS	Mr. Geoffrey G Rutihinda Ag. Commissioner Tax Investigation Dept TRA
09:05 – 09:10	REMARKS FROM JICA Tanzania Office	Mr. Shusaku Kawai Representative JICA Tanzania Office
09:10 – 10:30	Overview of BEPS	Prof. Hideaki Ishiguro JICA Project Expert
10:30 – 11:00	HEALTH BREAK	ALL
11:00 -11:30	Japanese Experience and Expectation on BEPS	Prof. Hideaki Ishiguro JICA Project Expert
11:30 – 12:00	Tanzanian Expectation on BEPS	Mr. Emmanuel Masalu ITA Lecturer
12:00 – 12:50	Question/Discussion	Mr. Emmanuel Masalu ITA Lecturer
12:50 – 13: 00	CLOSING REMARKS	Mr. Charles Sabuni Deputy Rector ITA

電子会計研修プログラム、参加者

TANZANIA REVENUE AUTHORITY
INSTITUTE OF TAX ADMINISTRATION
ELECTRONIC ACCOUNTING SYSTEM COURSE - MICROSOFT EXCEL

5 – 9 October 2015

TIME TABLE

TIME /DAY	DAY 1	DAY 2	DAY 3	DAY 4	DAY 5
08:30-09:30	Opening remarks	LOOKUP functions	PIVOT tables and charts	Making Your Worksheet Error-Free	Using Excel in Work Group
09:30-10:30	Text functions			Linking and Consolidating Worksheets	Using Shared Folders
10:30-11:00	HEALTH BREAK				
11:00-13:00	DATE functions	Performing analysis with WHAT IF functions	Array functions	Linking and Consolidating Worksheets	Nesting various functions
13:00-14:00	HEALTH BREAK				
14:00-16:30	SUM, COUNT AND LOGICAL functions	Creating and Using Worksheet Outline	Using Custom Number Formats	Sharing Data with Other Applicants	Case Study

EXCEL 102015

	Name	STATION/SECTION	DEPT
1	Ms. Bahati Mkumbukwa	Dar es salaam	Internal Audit
2	Ms. Mwajabu Yabumba	Dar es salaam	Internal Audit
3	Mr. Benjamin Julius	Dar es salaam	Internal Audit
4	Ms. Devota Kiwale	Dar es salaam	Tax Investigation
5	Ms. Rose Msuya	Dar es salaam	Tax Investigation
6	Ms. Francisca Negileshi	Dar es salaam	Tax Investigation
7	Mr. Benson Moshi	Dar es salaam	Large Tax Payer
8	Ms. Eutropia Morah	Dar es salaam	Large Tax Payer
9	Ms. Rachel Shoo	Dar es salaam	Large Tax Payer
10	Mr. Lameck N. Ndida	Dar es salaam	Large Tax Payer
11	Ms. Rose Sawaki	Dar es salaam	Leagal
12	Mr. Amandu Ndayeza	Dar es salaam	Leagal
13	Mr. Anjetile Kitalike	Temeke	Domestic Revenue Dpt
14	Mr. Fredy Katema	Tegeta-Kinondoni	Domestic Revenue Dpt
15	Ms. Joyce Philip	Mwenge-Kinondoni	Domestic Revenue Dpt
16	Ms. Euphemia Tairo	Ilala	Domestic Revenue Dpt
17	Mr. Fredric Charles	Ilala	Domestic Revenue Dpt
18	Mr. Emmanuel Massewe	ITA	HRA
19	Ms. Rufina Mlamo	ITA	HRA
20	Mr. Pascal Gomba	ITA	HRA
21	Mr. Emmanuel Hezron		
22	Devotha Kiwale		
23	Ussi Husein		
24	Elia Mamenge		

TAC 研修プログラム、参加者

TANZANIA REVENUE AUTHORITY
INSTITUTE OF TAX ADMINISTRATION (ITA)

Time table for TAC with effect from 5th to 10th October 2015

DAYS/ TIME	08:30-09:30	09:30-10:30	10:30- 11:30	11:00-12:00	12:00-13:00	13:00- 14:00	14:00-15:00	15:00-16:00	16:00-17:00	
Monday	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	HEALTH BREAK	TA 300-TAX AUDIT. NZOTTA	TA 300-TAX AUDIT. NZOTTA	HEALTH BREAK	TA 300-TAX AUDIT NZOTTA	TA 300-TAX AUDIT NZOTTA		
Tuesday	TD 400-TAX DISPUTE H.MKWAWA	TD 400-TAX DISPUTE H. MKWAWA		TD 400-TAX DISPUTE H. MKWAWA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA		MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA
Wednes day	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA		MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA		MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	TD 400-TAX DISPUTE H. MKWAWA	TD 400-TAX DISPUTE H. MKWAWA	TD 400-TAX DISPUTE H. MKWAWA
Thursday	IT 800- INTERNATIONAL TAXATION. E. MASALU	IT 800- INTERNATION AL TAXATION. E. MASALU		IT 800- INTERNATIONAL TAXATION. E. MASALU	IT 800- INTERNATION AL TAXATION. E. MASALU		IT 800- INTERNATION AL TAXATION. E. MASALU	TA 300-TAX AUDIT. NZOTTA	TA 300-TAX AUDIT. NZOTTA	
Friday	IT 800- INTERNATIONAL TAXATION. E. MASALU	IT 800- INTERNATION AL TAXATION. E. MASALU		TA 300-TAX AUDIT. NZOTTA	TA 300-TAX AUDIT. NZOTTA		TA 300-TAX AUDIT. NZOTTA	IT 800- INTERNATION AL TAXATION. E. MASALU	IT 800- INTERNATION AL TAXATION. E. MASALU	

TANZANIA REVENUE AUTHORITY

INSTITUTE OF TAX ADMINISTRATION (ITA)

Time table for TAC with effect from 12th to 16th October 2015

DAYS/ TIME	08:30-09:30	09:30-10:30	10:30 - 11:30	11:00-12:00	12:00- 13:00	13:00 - 14:00	14:00-15:00	15:00-16:00	16:00-17:00
Monday	IT 800- INTERNATIONA L TAXATION. E. MASALU	IT 800- INTERNATIONA L TAXATION. E. MASALU	HEALTH BREAK	IT 800- INTERNATIONA L TAXATION. E. MASALU		HEALTH BREAK	TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA	TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA	TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA
Tuesday	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA		CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASH A		TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA	TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA	TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA
Wednes day	PUBLIC HOLIDAY								
Thursda y	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA		CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASH A		TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA	TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA	TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA
Friday	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA		CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASH A		TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA

**TANZANIA REVENUE AUTHORITY
INSTITUTE OF TAX ADMINISTRATION (ITA)**

Time table for TAC with effect from 19th to 23rd October 2015

DAYS/TIME	08:30-09:30	09:30-10:30	10:30-11:30	11:00-12:00	12:00-13:00	13:00-14:00	14:00-15:00	15:00-16:00	16:00-17:00
Monday	FA 900 FINANCIAL ACCOUNTING. MBAGI	FA 900 FINANCIAL ACCOUNTING. MBAGI	HEALTH BREAK	FA 900 FINANCIAL ACCOUNTING. MBAGI	FA 900 FINANCIAL ACCOUNTING. MBAGI	HEALTH BREAK	ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO	ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO	
Tuesday	FA 900 FINANCIAL ACCOUNTING. MBAGI	FA 900 FINANCIAL ACCOUNTING. MBAGI		ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO	ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO		FA 900 FINANCIAL ACCOUNTING. MBAGI	FA 900 FINANCIAL ACCOUNTING. MBAGI	
Wednesday	VA 500- ADVANCED VAT. ASSEI	VA 500- ADVANCED VAT. ASSEI		ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO	ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO		ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO	ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO	
Thursday	ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO	ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO		VA 500- ADVANCED VAT. ASSEI	VA 500- ADVANCED VAT. ASSEI		VA 500- ADVANCED VAT. ASSEI	VA 500- ADVANCED VAT. ASSEI	
Friday	FA 900 FINANCIAL ACCOUNTING. MBAGI	FA 900 FINANCIAL ACCOUNTING. MBAGI		FA 900 FINANCIAL ACCOUNTING. MBAGI	FA 900 FINANCIAL ACCOUNTING. MBAGI				

TAC 102015

	Name	STATION/SECTION	DEPT
1	Sokoine Otonde	Ilala	DRD
2	Pamela Kisome	Ilala	DRD
3	David Ndono	Temeke	DRD
4	Mary Casmir	Temeke	DRD
5	Hussein Shah	Temeke	DRD
6	Pendo Nkuba	Temeke	DRD
7	Jackson Joswam	Temeke	DRD
8	Straton Mutayabarwa	Kinondoni	DRD
9	James Jilala	Kinondoni	DRD
10	Edith Shirati	Kinondoni	DRD
11	Naima Kyamuhangire	Kinondoni	DRD
12	Emmanuel Vegula	LTD	LTD
13	Witness Siao	LTD	LTD
14	Grace Msuka	LTD	LTD
15	Matilida Mwangi	LTD	LTD
16	Mamisa Nyika	Ilala	UTSC
17	Roman Shirima	Ilala	DRD
18	Jimmy Mwasika	Ilala	DRD
19	Amasha Kijaji	Ilala	DRD
20	Wegesa Nashom	Temeke	DRD
21	Bernard Mwakatundu	Kinondoni	DRD

**TANZANIA REVENUE AUTHORITY
INSTITUTE OF TAX ADMINISTRATION (ITA)**

Time table for TAC with effect from 22nd to 26th February 2016

DAYS/ TIME	08:30-09:30	09:30-10:30	10:30- 11:30	11:00-12:00	12:00-13:00	13:00- 14:00	14:00-15:00	15:00-16:00	16:00-17:00	
Monday	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	HEALTH BREAK	TA 300- TAX AUDIT. SILKUWASHA	TA 300- TAX AUDIT. SILKUWASHA	HEALTH BREAK	TA 300- TAX AUDIT SILKUWASHA	TA 300- TAX AUDIT SILKUWASHA		
Tuesday	TD 400-TAX DISPUTE H.MKWAWA	TD 400-TAX DISPUTE H. MKWAWA		TD 400-TAX DISPUTE H. MKWAWA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA		MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA
Wednes day	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA		MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA		MA 200- LEADERSHIP SKILLS. MRS RENGUA	TD 400-TAX DISPUTE H. MKWAWA	TD 400-TAX DISPUTE H. MKWAWA	TD 400-TAX DISPUTE H. MKWAWA
Thursday	MA 200- LEADERSHIP SKILLS MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS MRS RENGUA		MA 200- LEADERSHIP SKILLS MRS RENGUA	MA 200- LEADERSHIP SKILLS MRS RENGUA		MA 200- LEADERSHIP SKILLS MRS RENGUA	TA 300- TAX AUDIT SILKUWASHA	TA 300- TAX AUDIT SILKUWASHA	
Friday	TA 300- TAX AUDIT SILKILUWASHA	TA300- TAX AUDIT SILKILUWASHA		TA 300- TAX AUDIT. SILKUWASHA	TA 300- TAX AUDIT. SILKUWASHA		TA 300- TAX AUDIT. SILKUWASHA	TA 300- TAX AUDIT SILKILUWASHA	TA 300- TAX AUDIT SILKILUWASHA	

TANZANIA REVENUE AUTHORITY
INSTITUTE OF TAX ADMINISTRATION (ITA)

Time table for TAC with effect from 29th February 4th March 2016

DAYS/ TIME	08:30- 09:30	09:30-10:30	10:30 - 11:30	11:00-12:00	12:00- 13:00	13:00 - 14:00	14:00-15:00	15:00-16:00	16:00-17:00
Monday	IT 800- INTERNATIO NAL TAXATION. E. MASALU	IT 800- INTERNATIONA L TAXATION. E. MASALU	HEALTH BREAK	IT 800- INTERNATIONA L TAXATION. E. MASALU	IT 800- INTERNATIO NAL TAXATION. E. MASALU	HEALTH BREAK	TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA	TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA	TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA
Tuesday	TI. 700- TAX INVESTIGATI ON MASHIBA	TI. 700- TAX INVESTIGATION MASHIBA		TI. 700- TAX INVESTIGATION MASHIBA	TI. 700- TAX INVESTIGATI ON MASHIBA		TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA	TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA	TI. 700- TAX INVESTIGATIO N E. MASHIBA
Wednesday	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASH A	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA		CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASH A		CS 600 CASE STUDY SILKILUWASHA	CS 600 CASE STUDY SILKILUWASHA	CS 600 CASE STUDY SILKILUWASHA
Thursday	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASH A	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA		CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASH A		CS 600 CASE STUDY SILKILUWASHA	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA	CS 600 CASE STUDY T. SILKUWASHA
Friday	IT 800- INTERNATIO NAL TAXATION ROSE	IT 800- INTERNATIONA L TAXATION ROSE		IT 800- INTERNATIONA L TAXATION ROSE	IT 800- INTERNATIO NAL TAXATION ROSE		IT 800- INTERNATIONA L TAXATION ROSE	IT 800- INTERNATIONA L TAXATION ROSE	IT 800- INTERNATIONA L TAXATION ROSE

**TANZANIA REVENUE AUTHORITY
INSTITUTE OF TAX ADMINISTRATION (ITA)**

Time table for TAC with effect from 7th to 11rd March 2016

DAYS/TIME	08:30-09:30	09:30-10:30	10:30-11:30	11:00-12:00	12:00-13:00	13:00-14:00	14:00-15:00	15:00-16:00	16:00-17:00	
Monday	ITA 200-ADVANCED INCOME TAX MRS. TAIRO	ITA 200-ADVANCED INCOME TAX MRS. TAIRO	HEALTH BREAK	ITA 200-ADVANCED INCOME TAX MRS. TAIRO	ITA 200-ADVANCED INCOME TAX MRS. TAIRO	HEALTH BREAK	ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO	ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO		
Tuesday	ITA 200-ADVANCED INCOME TAX MRS. TAIRO	ITA 200-ADVANCED INCOME TAX MRS. TAIRO		ITA 200-ADVANCED INCOME TAX MRS. TAIRO	ITA 200-ADVANCED INCOME TAX MRS. TAIRO		ITA 200-ADVANCED INCOME TAX MRS. TAIRO	ITA 200-ADVANCED INCOME TAX MRS. TAIRO	ITA 200-ADVANCED INCOME TAX MRS. TAIRO	
Wednesday	VA 500-ADVANCED VAT. ASSEI	VA 500-ADVANCED VAT. ASSEI		VA 500-ADVANCED VAT ASSEI	VA 500-ADVANCED VAT ASSEI		ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO	ITA 200 ADVANCED INCOME TAX. MRS. D. TAIRO		
Thursday	VA 500-ADVANCED VAT ASSEI	VA 500-ADVANCED VAT ASSEI		VA 500-ADVANCED VAT. ASSEI	VA 500-ADVANCED VAT. ASSEI		VA 500-ADVANCED VAT. ASSEI	VA 500-ADVANCED VAT. ASSEI	VA 500-ADVANCED VAT. ASSEI	
Friday	Review	Review		Review	Closing Ceremony					

MA 200- LEADERSHIP SKILLS

MRS RENGUA

TA 300-TAX AUDIT.

T. SILKUWASHA

IT 800- INTERNATIONAL TAXATION.

E. MASALU

TI. 700- TAX INVESTIGATION

E. MASHIBA

CS 600 CASE STUDY

T. SILKUWASHA

FA 900 FINANCIAL ACCOUNTIN

G. MBAGI

ITA 200 ADVANCED INCOME TAX.

MRS. D. TAIRO

VA 500- ADVANCED VAT

ASSEI

TD 400-TAX DISPUTE

H.MKWAWA

List of Participants for TAC commencing of 22nd February 2016

	Names	Department	Section
1	Eric Mchpa	DRD	Temeke
2	Julieth Mwinuka	DRD	Temeke
4	Joseph Mwaya	DRD	Kinondoni
5	Dorothy Urassa	DRD	Kinondoni
6	Jebed Makere	DRD	Kinondoni
7	Aretas Thomas	DRD	Ilala
8	Herry Myinga	DRD	Ilala
9	Janet Mariki	DRD	Ilala
10	Shilangalila Basilius	IAD	IAD
11	Mercy John	IAD	IAD
12	Richard Moshi	IAD	IAD
3	Andrew Thadei	IAD	IAD
13	Ufoo K.George.	BA	TID
14	Connie Mandad	LTD	LTD
15	Ramadhani Iddi	LTD	LTD

Oil&Gas 研修、セミナープログラム、研修参加者



TANZANIA REVENUE AUTHORITY

ISO 9001: 2008 CERTIFIED

INSTITUTE OF TAX ADMINISTRATION

In cooperation with

Prof. Tomas Balco (Policy Research Center and JICA Expert)

COURSE ON TAXATION OF EXTRACTIVE INDUSTRY

OIL AND GAS vs. MINING

UNDER

THE PROJECT FOR THE ENHANCEMENT OF TAXATION TRAINING IN TANZANIA - SUPPORTED BY JICA

4th to 8th January 2016

Course Outline

DAY\TIME	08:30 - 10:30	10:30 ~ 11:00	11:00 - 13:00	13:00 - 14:00	14:00 - 16:00
Day One	Introduction to the Extractive Industry and its unique features - Oil and Gas (O&G) vs. Mining	H E A L T H B R E A K	The Extractive Industry (EI) Business Cycle (O&G vs. Mining)	L U N C H B R E A K	The EI Business Cycle and Tax Considerations
Day Two	Fiscal Models for the Extractive Industry		Fiscal Instruments for Extractive Industry		Tanzania's current fiscal regime
Day Three	Introduction to Tax Planning, Tax Optimization vs. Tax Avoidance and Tax Evasion in Extractive Industry - Profit Repatriation - Transfer Pricing Issues		Tax Audit issues in the O&G Industry		Case discussion
Day Four	Extractive Industry and Double Taxation Agreements (DTAs)		Extractive Industry and Capital Gains Taxation Case discussion		Taxation of Service Providers to Extractive Industry Case discussion
Day Five	Seminar Presentations		Panel Discussion		Evaluation

OIL & GAS Jan2016

	Name	STATION/SECTION	DEP
1	Mr. Leocard Alex Massawe	TEMEKE	DRD
2	Mr. Nsaji R. Mwanjali	HQ	TID
3	Mr. Sahum A. Ha	ZANZIBAR	DRD
4	Mr. Elia G. Mahenge	ILALA	DRD
5	Mr. Jolly R. Karongo	DRD	HQ
6	Mr. Emmanuel Massewe	ITA	DHRA
7	Mr. Richard Moshi	IAD	HQ
8	Mr. Khamis S. Mwalim	ZANZIBAR	DRD
9	Ms. Anna Mwageni	MTWARA	DRD
10	Mr. Shemu Simon	HQ	LTD
11	Mr. E. Mwakimunga	ITA	DHRA
12	Mr. Ahmad Mohamed	ITA	HRD
13	Mr. Nasibu M. Mtumwa	ZRB	IA
14	Mr. Rawa. M. Ramia	ZRB	TECHNICAL
15	Mr. H. Mkwawa	ITA	HR
16	Mr. Joseph Chikongoyo	ITA	HR
17	Ms. Marwa P.	ITA	ITA
18	Ms. Joyce Sichowe	ITA	HR
19	Mr. Aron I. Riehya	HQ	LTD
20	Mr. Beatus K.	ITA	DRD
21	Mr. Thadeo Hatiri	KINONDONI	DRD
22	Mr. Lihami Haule	HQ	LTD
23	Mr. Mashaka M. Konta	HQ	LTD
24	Mr. Emmanuel Masalu	ITA	HRA
25	Mr. Kunyalala Thapisa	HQ	IRD
26	Mr. Philip W. Mbat	ITA	HRA
27	Mr. Beatus Nchota	HQ	LTD
28	Ms. Rosemary P. Mwandu	ITA	HR
29	Mr. William Mwatatubwa	ILALA	DRD
30	Mr. Gabriel Kimweri	ILALA	DRD
31	Mr. Julius S. Mjenga	HQ	TSED
32	Ms. Msofe H. J.	ITA	HRA
33	Mr. Ryoba Mzalendo	ITA	HRA
34	Mr. Pascal Gomba	ITA	HR
35	Ms. Hellen L. Mathew	HQ	TID
36	Ms. Lydia Gomoka	HQ	TID
37	Mr. Amos Benjamin	ITA	HR

国別研修日程、参加者

国別研修プログラム

日付	時刻			形態	研修内容
3/7(月)	9:30	～	11:30		オリエンテーション
	14:30	～	16:00	視察	法律事務所における人材育成
3/8(火)	9:00	～	12:00	講義	OJT の背景
	13:00	～	17:00	講義	日本のケース 1(指導、人材開発、上司の役割、組織風土の改善)
3/9(水)	9:00	～	12:00	講義	日本のケース 2(指導、人材開発、上司の役割、組織風土の改善)
	13:00	～	17:00	講義	OJT の整備 (リーダーシップ、コミュニケーションスキル、問題解決能力)
3/10(木)	9:00	～	12:00	講義	OJT 制度立案
	13:00	～	17:00	講義	プレゼンテーション資料作成
3/11(金)	10:00	～	12:00		評価会、閉講式

国別研修参加者

	名前	所属、役職	当研修、OJT導入に関する役割
1	Prof. Isaya JAIRO イサヤ・ジャイロ	Rector of ITA ITA学長	Representation of ITA Management and in charge of Implementation process ITA運営管理委員会代表、OJT実現プロセス責任者
2	Mr. Victor KIMARO ヴィクター・キマロ	TRA ; Deputy Director of HR, Human Resource and Administration Department (HRAD) 歳入庁、人事管理局 人事担当次長	Responsible for implementation of TRA's Training Plan and expected to drive the integration of OJT with HR TRAの研修計画実行責任者、OJTとHRの統合推進担当
3	Ms. UPENDO Mfalila ウペンド・ムファリラ	TRA ; Manager for Staff Training and Development TMC member 歳入庁、人事管理局 職員研修開発マネージャー TMC委員	Responsible for day to day activities in implementation of TRA's Training Plan and expected to drive the integration of OJT with HR. Also a member of TMC. TRAの研修計画実行・日常的活動の責任者であり、OJTとHRの統合推進担当。
4	Dr. Lewis John ISHEMOI ルイス・ジョン・イシェモイ	ITA ; Deputy Rector of Academic, Research and Consultancy Chairperson of TMC ITA副学長、(学科・研究、) TMC委員長	Person in charge of training operations, will oversee adoption OJT in ITA training programs 研修運営責任者、ITAの研修プログラムにおけるOJT採用の監督者
5	Mr. Charls Abel SABUNI チャールズ・アベル・サブニ	ITA ; Deputy Recotr of Planning, Finance and Administration ITA副学長(企画・財務・総務)	In charge of Strategic Plan Implementation whose initiatives include OJT OJTを含む戦略計画実行の責任者
6	Mr. Emmanuel MASALU エマニュエル・マサル	ITA ; Lecturer, Head of Postgraduate studies Secretary of TMC, Leader of Counterparty Team of the JICA project ITA教授、修士科長 TMC事務局、CPリーダー	Participation will enable him to facilitate adoption of OJT in the programs he supervises. As secretary of TMC, the training enhance will also enhance coordination of OJT implementation activities between ITA and TRA's operational departments ITA研修プログラムへのOJT採用推進担当、ITA/TRA運営部門間におけるOJT実行の調整を担当
7	Mr. Derick Joyous SIMFUKWE デリック・ジョイアス・シムフークウェ	TRA ; Manager of HR in Customs and Exsices Member of TMC 歳入庁、関税・間接諸税局 人事担当マネージャー TMC委員	As member of TMC, the training will enhance coordination of OJT implementation activities between ITA and TRA's operational departments. ITA/TRA運営部門間におけるOJT実行の調整を担当
8	Mr. Ryoba MZALENDU リョーバ・ムザレンド	ITA ; Assistant Lecturer and Head of Management System TMC member, CP member ITA助教授、管理システム科長、 TMC委員、CPメンバー	As person responsible for Management system and member of Counterpart Team, he has an important role in implementation of OJT. Also, as Quality Manager, he will help integrate OJT with QMS OJT実行における管理システム責任者、品質管理責任者
9	Mr. AHMAD Mohamed Yahya アームド・モハメッド・ヤーヒヤ	ITA ; Assistant Lecturer and Deputy Head of Customs and Tax Studies, CP member ITA助教授、関税・租税研究科 副長、CPメンバー	Participation will enable him to facilitate adoption of OJT in the programs he supervises. ITA研修プログラムへのOJT採用推進担当
10	Mr. Praygod wilfred CHAO プレイゴッド・ウィルフレッド・チャオ	ITA ; Deputy Head of Short Course, Coordinator of Graduate Training Program (GTP), CP member ITA、短期研修科副長、 新入職員研修コーディネーター、 CPメンバー	Participation will enable him to facilitate adoption of OJT in the programs he supervises. ITA研修プログラムへのOJT採用推進担当

執務參考資料

VAT 法改正を巡る条約免税規定の国内的執行とその課題
(免税手続執務参考資料)

JICA TAX EXPERT
税務研修能力強化プロジェクト

目次	2～3
I. 初めに（執務参考資料作成にあたっての留意点）	4
1 全体の要約	
2 改正 VAT 法との関連	
II. 実務編（税目別免税手続きと留意点）	7
1 VAT 法の改正に関連した留意事項	
1-1 総括表の作成	
2 国内調達時の VAT	7
2-1 申請フォーム記載上の問題	
2-2 関連法令・文書	
3 輸入 VAT 及び関税	9
3-1 免税の申請フォーム	
3-2 添付資料	
3-3 記載上の留意点	
3-4 試験機材や道具機材等の一時的な輸入品に対する免税について 関	
3-5 連法令	
4 Fuel Levy 等の燃料税	12
4-1 還付申請手続き及び申請フォーム	
4-2 添付資料	
4-3 記載上の留意点	
4-4 関連法令	
5 Corporate Income Tax	14
5-1 申請フォーム及び添付資料	
5-2 関連規定（TRA の見解）	
6 Personal Income Tax	16
6-1 関連法令（TRA の見解）	
7 Excise duty	16
III. 参考資料編	17
参考資料 1（日本における免税手続きについて）	17
1 免税申請権者について	17
参考資料 2（EN 免税と VAT 法改正について）	19
2-1 改正 VAT 法に対する両国の考え方の相違	19

2-2	改正 VAT 法と日本の施工業者等に対する免税取扱い	2 1
2-3	entitlement と modality の意味と日本の税制との関連	2 7
2-4	特例 42 条の内容 (entitlement と modality の観点から)	3 0
2-5	entitlement と modality について両国間での解釈の相違	3 1
2-6	免税と還付について	3 3
2-7	条約の優先的効力について	3 6
2-8	免税規定の国内法としての直接適用	3 6
参考資料 3 (その他 EN 免税の国内的適用上の論点)		3 9
3-1	海外旅行者向け免税制度と EN の免税について	3 9

添付資料

別添 1 : 免税申請フォーム ITX263. 02. E

別添 2 : 免税申請フォーム VAT220/223/224

別添 3 : 免税申請フォーム VAT220A

別添 4 : C26 (APPLICATION FOR REFUND OF DEPOSIT/CANCELLATION OF BOND)

I. 初めに（執務参考資料作成にあたっての留意点）

1 全体の要約

本件執務参考資料は、無償資金協力にかかる我が国と被援助国（タンザニア）間の交換公文（Exchange of Notes、以下 EN）等で規定された免税条項が、被援助国内で適正かつ円滑に執行されるよう被援助国内での免税手続きの実態につき官民を通じて調査し、本件参考資料の形でまとめることにより、免税の取扱い内容を明確化し、手続きの透明性を確保することを目的としております。「II. 実務編」はこうした観点から、現地日本の施工業者を数社訪問し、現状と問題点等を整理し、これを基に TRA の担当部局へ免税手続きの実務的な確認を行ったものです。

本件執務参考資料を作成する際の指針としましては、第一義的には被援助国の国内法、国内的な免税処理手続き及びその考え方を尊重することが必要です。

ただし、「IV. 参考資料編」としていくつか Q&A を記載しましたが、これは今回の VAT 法改正を機に、条約による免税と国内法のあり方を巡って、日本とタンザニアの両国間には大きな見解の相違のようなものがあるように感じられたからです。しかしながら、そうした重要な相違点について議論がかわかされることなく、曖昧なまま問題が処理されていってしまうのが、これまでの現状のようです。このため将来的にも両国間で条約の執行がスムーズに行われるよう、この機会をとらえ、重要と考えられる事項について可能な限り両国の考え方と思われる点について、整理した次第です。

なお、本件で取り扱っているテーマは、大変複雑な一方、限られた面談の機会と情報量の中での報告となりますので、あくまでも暫定的な位置付けとなりますと共に、日本国政府および独立行政法人国際協力機構の統一見解ではございませんこと、ご留意願います。

2 改正 VAT 法との関連

ところでタンザニアでは、改正 VAT 法（The Value Added Tax Act, 2014）が 2015 年 7 月 1 日以降施行され、国内調達にかかる財・サービスが免税対象取引から除外され、代わって新たに還付制度が導入される等の改正が行われました。しかしこの改正は、条約の定める免税内容を大幅に制限するものであったことから、改正 VAT 下における無償資金協力にかかる現行 EN の取扱いに関し、日本は直ちに両国間で政府間協議を開始しました（2015 年 8 月 15 日）（各国支援事業の実施団体等も個別に同様の協議等を行ったようです）。この結果、改正 VAT 法の施行日（2015 年 7 月 1 日）前に締結され、効力を生じた特定の国際条約（日本の EN 等）に係るものに限り、改正後の VAT 法 95 条（2）を準用し、国内調達についても一応従来通りの免税を保証するとするとの新たな解釈が TRA により示されました。しかし、改正後に締結、施行される新たな EN 等については、改正後の VAT 法が全面適用され、EN 等の免税規定にかかわりなく、国内調達部分はずべて還付方式へ変更されることとなるというのが、これまでのタンザニア政府及び TRA

の見解です。

また改正 VAT 法 7 条（条約による免税）の解釈に関し、TRA は日本の施工業者が同 7 条の対象リストには含まれていないと解釈しております。この点は、本件執務参考資料本来のテーマである免税手続きに対し、極めて大きな影響を与える事項ですので、その具体的な根拠及び意味するところを今後慎重に確認、検討してゆく必要があります。

しかし国内法の解釈と同時に、明確性と完全性を備えた税務用語を用いた条約の直接適用可能性の問題は、本件条約による免税措置の保証に関して、より本質的かつ重要なテーマです。なぜなら国内法の解釈いかにかわらず、相手国において国内法として直接適用されるとするのが、条約の免税規定の趣旨にほかならないからです。更に、タンザニア政府側が条約の直接適用性自体は否定しないとしても、法制度上の理由等何らかの事情から、現行 EN に対し何か通常の条約とは異なった取り扱いがなされる可能性があるのであれば、その旨を明示し、条約の国内適用に対するタンザニア政府の基本的姿勢を明確にする必要があります。

ただ、こうした問題は、本件執務参考資料作成以前の両国間の条約をめぐる基本問題ですので、本件の範囲を超えますので、これ以上の言及は避けることとします。このため本件執務参考資料における記載としましては、VAT 法改正前に締結された EN を前提とし、以下述べることと致します。

なお、ついでですが VAT 法改正に関連して、タンザニア政府が非課税法人と新たに規定されたのか、それとも政府及びその機関の非営利的活動が免税とされたのか、という点が問題とされておりましたが、TRA の見解は后者であり、政府及びその機関の非営利的活動による財・サービスの提供は、免税取引とされたとのことです。

このように国内調達に係る VAT については、2015 年 7 月 1 日以後は、条約の免税規定にも関わらず、取引発生時に 18% の VAT 支払いが必要となり、その後還付請求することになります。免税が還付扱いとなりますと、

- 本来支払う必要のない多額の納税資金（取引価格の 18%）を調達し、還付されるまでの間（還付遅延が一般的）は資金調達コストが発生し、このほか見落としてはならないことは、還付になりますと、実態として次のようなコストも発生してくることです。
- VAT の還付請求をするためには、特定の会計事務所等へ毎月会計監査を依頼しなければならず、監査のための報酬は、おおよそ月額約 10 万円とのことです。
- VAT の還付請求をしますと必ず税務調査が入りますので、厳しく調査されますと還付されるはずの税の一部が追徴される結果となります。
- 還付となっても、一度に還付されることはほとんどなく、全額回収まで長期化し、プロジェクト終了後も回収作業を継続せざるを得ないケースも多く、このための特別な人件費等将来回収コストが発生します。
- 改正 VAT 法は「全部又は一部を還付することができる」と規定し、全額還付の保証

がないことが法律上明確に規定されております。

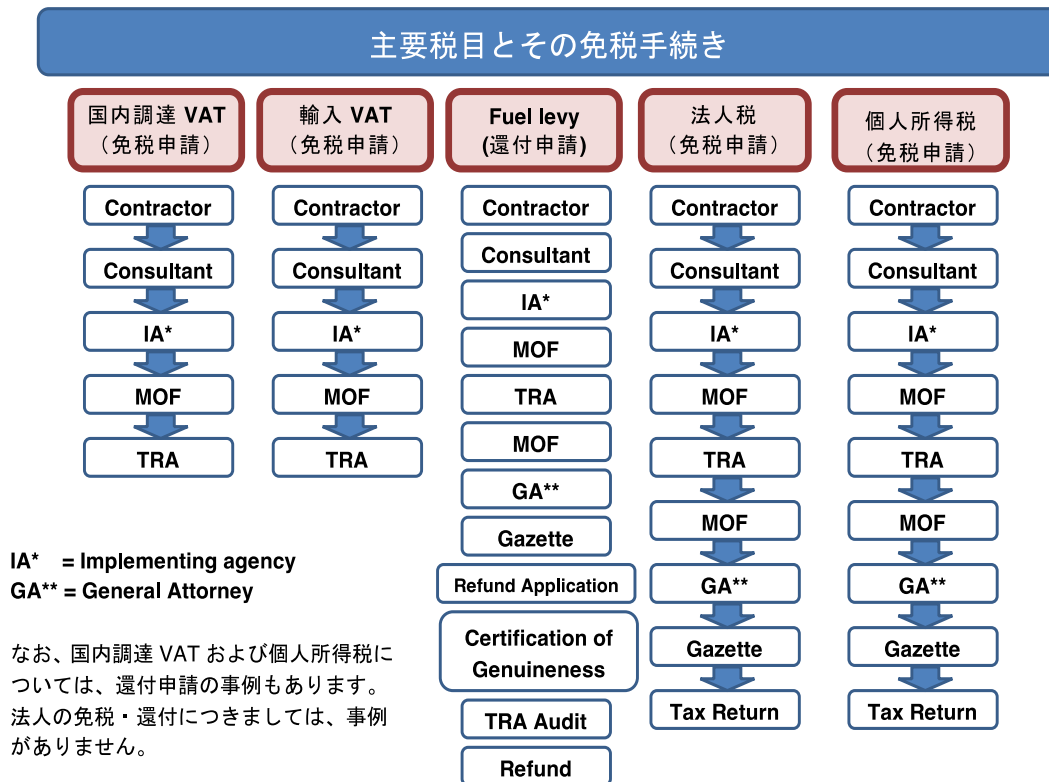
以上のように今後免税が還付扱いされますと、無償資金協力プロジェクトに関与する企業にとっては、手間のみならず、還付手続きの中で各種コスト負担を強いられる結果となります。このため今後、施工業者等が無償資金協力プロジェクトへ入札するに際して、これら不可避免的に発生する多額のコストがどのような扱いを受けることになるのか、現地の施工業者等の間では強い関心もたれております。

II. 実務編（各税目別の免税手続きについて）

1 VAT 法の改正に関連した留意事項

タンザニアでは、2015年7月1日以降、改正 VAT 法の施行により、輸入については従来同様免税申請が可能ですが、国内調達にかかる財・サービスは免税対象取引から除外され、代わって新たに還付制度が導入されました。また政府間合意を受け、国内調達に係る VAT については、2015年7月1日前後でその取扱いが異なることとなります。本件執務参考資料で取り上げる VAT 免税は、政府間合意に拠り明確となった部分に関する記載することと致しますので、輸入の際の免税及び2015年7月1日以前の EN に基づく国内調達部分の VAT 免税となります。このため、2015年7月1日以降に締結される EN に基づく国内調達部分については、還付に移行する可能性があることから、別途あらためて実務的な検討、整理が必要となりますので、本件執務参考資料では取り上げません。

1-1 総括表の作成



なお、上記総括表は、初回の免税手続きフローを表示しており、その後の具体的な免税申請を行う際のフローとは異なります。

2 国内調達時の VAT

2-1 申請フォーム記載上の問題

実務的には最も重要性の高い税目です。

免税申請フォームの免税申請権者欄には誰の名を記載すべきか、TRA との間で免税申請権者に関する Beneficiary 問題が発生しました。また免税申請フォームの免税金額欄の記載にあたっては、元請とサブコンとの契約が外貨決済となっている場合、TRA の調査官との間でトラブルがあったようであり、一見何でもないような申請欄の記載も現地では課税問題につながる可能性があります。

免税申請フォームの記載方法如何によっては、資機材の所有権や損益の帰属にも影響してくる可能性が十分あり、企業資産の保全・管理の観点から重要です。プロジェクト遂行時に生じた廃材も、施工業者と施主のどちらに帰属するのかも明確にしておく必要があります。これは施工業者に帰属する場合は、処分時に VAT が課税されますし、本社による監査上問題となるのみならず、処分時の現金収入の管理も必要となります。

- 免税の申請フォーム及び添付資料等

改正 VAT 法及び TRA 通達(TRA 内部文書)によりますと、免税申請フォームは、ITX263.02.E (別添1) という新たなフォームの使用が予定されております。当該フォームは、“EXPLORERS AND PROSPECTORS OF MINERALS, GAS OR OIL, AND TO INVESTOR LICENSED UNDER THE EXPORT PROCESSING ZONES ACT OR SPECIAL ECONOMIC ZONES ACT” を対象にしたものですが、JICA プロジェクトに従事する業者における使用実績が確認されています。TRA からは施工業者の使用も踏まえたフォームの一部変更を行う予定とのコメントがありましたが、詳細は不明です。

- 記載上の留意点

TRA の担当者によりますと、免税申請フォームの留意点は、次の通りです。

- ① 免税申請人は、プロジェクトの受益者、すなわちプロジェクトの贈与を受けたタンザニアの政府機関（プロジェクトオーナー）となります。つまり、免税の受益者たる日本の施工者が申請人になるわけではないということです。
- ② 申請フォームは、ITX263.02.E ではなく、従来同様、VAT 220/223/224 (別添2) の使用とされております。
- ③ 添付資料としては、ローカル・サプライヤー（サブコン）からの Profoma Invoices が必要となります。
- ④ プロジェクトオーナーが、VAT 220/223/224 に Profoma Invoices を添付して、TRA の Regional Manager へ提出しますと、そこで免税承認がなされます。
- ⑤ 添付書類関係は、JICA の経理上の要請を考慮して、プロジェクトの受益者（政府機関）の代理として、JICA の名前を記載するとされております。

上記に関し、まず申請フォームは、TRA 通達の指定フォーム ITX263.02.E ではなく、従来の VAT 220/223/224 でよいとされており、実務現場との調整が必要です。

また、回答で特に気になる点としては、本件 VAT の免税申請フォーム (VAT 220/223/224) 及び添付書類の記載方法が、無償資金協力プロジェクト供与における法

的な権利関係と一致していないのではという点です。また JICA は、無償資金協力プロジェクトの建設、引き渡し等に関し、何ら関与しておりませんので、添付書類関係に名前が出てくることはありえず、かえって法的な混乱を招きかねないのではと思います。

無償資金協力プロジェクトは、国と JICA により決定された無償資金を相手国政府の銀行口座（日本国内の銀行にある口座）に振り込む形で贈与し、相手国政府はこの資金をもとに日本の施工業者請負契約を締結して、完成後に引き渡しを受け、所有権を取得します。これを免税手続きに関する税務面から見ますと、プロジェクトの受益者が誰かという問題ではなく、免税の受益者が誰かという話であり、そのためいつの時点で相手国政府がプロジェクトの所有者になるのかという点が重要ではと考えられます。

この意味で TRA の考え方は、贈与を受けた資金をもって自らが発注し、完成物を取得するというよりも、金銭贈与と発注物の取得を区別せずに、国（JICA）からプロジェクトそのものを原始的に取得するような考え方をされているのか、よく理解できません。

この点、当方の照会文書の中でも、免税申請人をプロジェクトの受益者とするのは、あくまでもプロジェクトの管理の一環として（つまり所有者としてではなく）行っているだけなのではないかという質問もしておりますが、明確な回答はございません。

いずれにしろ、免税申請人欄の記載等は、次に述べる輸入 VAT 及び関税のものと、相違してきてしまいますので、今後調整が問題となります。

2-2 関連法令・文書

● 改正 VAT 法 95.-(2)

95.-(1) The Value Added Tax Act, is hereby repealed.

(2) Notwithstanding subsection (1)-

(a) regulations, rules, orders or notices made under the repealed Value Added Tax Act and in force shall continue to be in force until they are revoked, amended or cancelled by regulations, rules, orders or notices made under this Act;

(b) where the Government of the United Republic has concluded a binding agreement relating to exploration and prospecting of minerals, gas or oil with a person before the commencement of this Act, the provisions of the repealed Act relating to value added tax relief shall continue to apply to the extent provided for in the agreement;

(c) the value added tax relief granted to an investor licensed under the Export Processing Zone Act or the Special Economic Zone Act shall continue to apply to the extent provided for under the repealed Act.

3 輸入 VAT 及び関税

輸入時の VAT は、関税とともに課税されますので、乙仲等が実際の免税手続きを行う場合が多いかと思われます。しかし、この場合も免税申請権者として誰を記載すべき

かは船荷証券（Bill of Lading、B/L）といった法的な有価証券証書の記載にも大きく影響し、その記載如何によってはB/Lの荷受人名義、ひいては輸出品の法的な所有関係にも重大な影響が出てくる可能性がありますので、輸入VAT等の申請フォームも慎重に記載しなければなりません。

また、輸入VAT等の免税申請に関連して、施工業者の中には日本から一時的に持ち込む物品（試験機材や道具機材等）について輸入時に課税されたとの報告がありました。これに関しTRAの関税局の免税担当者に確認しましたところ、temporary importationという制度があり、これを利用すれば一時的な持ち込む物品について免税取扱いが可能となるとのことでした。この制度を日本企業もまだご存じでない方が多くおられるように聞いておりますので、一時輸入制度にも触れておきます。

3-1 免税の申請フォーム

関税と輸入VATに関する免税フォームはVAT220A（別添3）であり、C36Customsは、関税価格に関する明細書で、関税の免税申請書ではありません。

3-2 添付資料

B/L、インボイス、PACKING LIST、
海上保険証書（INSURANCE POLICY）

3-3 記載上の留意点

一般に関税、輸入VATの免税申請は、乙仲が輸入手続きの一環として行う場合が多く、輸入者自身が直接行う例は少ないように思われる。

免税申請フォームVAT220A（別添3）の記載に際し、問題となるのは、PART AにあるApplicantとして誰を記載すべきか、より具体的には輸入者（Applicant）は誰になるのかです。これはB/LのConsignee（荷受人）欄の記載にも影響してきますので、実務的にも注意が必要です。

TRAとしては、施工業者による免税権限の乱用防止の観点から、政府機関を輸入者（Applicant）としたい意向もあったようです。しかし、①本件免税対象取引が、無償資金協力による工事引渡し案件（資機材の輸入、工事・据付け、試運転検査、完成引渡し）であること、②JICAと施工業者間に直接工事請負契約がないこと、を前提とした場合、TRAの免税担当者の見解によればVAT220A（別添3）の記載は、最終的には以下の通りでした。

- Applicant：

Applicantは施工業者（輸入者）でよいが、但し免税権の乱用防止のため、免税プロジェクトの名称等を明記とのこと。VAT220Aでは、既にApplicant欄の下にプロジェクト名を記載する欄があるので、ここに記載すればよい。

Applicantを施工業者とする理由は、施設の完成、試運転後の引き渡しを目的と

する請負契約にあつては、完成・引渡しまでのコストやリスクは元請負業者が負担し、元請負業者が下請け業者と取引することになるため、その取引に係る免税取扱いについても、取引当事者たる請負業者（施工業者）が免税申請を行うことになるとのことです。これは、もし免税申請権者がタンザニア政府機関としますと、免税対象取引は政府自身が行った取引となり、輸入後の資材、機材の所有権は政府に帰属し、これらに係る輸送費、保管料、リスク等もすべて政府の負担となってしまうからです。また輸送費等を日本の施工業者の負担とする場合は、施行業者に対する日本側の会計監査や税務調査に際し、そのコストを会社負担としたことが問題とされ、その損金性を否認される可能性もあるからです。

● B/L の Consignee 欄：

施工業者（輸入者）の名が記載されます。TRA によれば、この欄には政府機関名を記載したいところでしたが、そうしてしまうと貿易取引に重大な支障が生じてしまうことが配慮された結果です。

● B/L の Notify Party 欄：

B/L の法的性格からすれば、Consignee と同じ者となります。しかし、Consignee 欄を政府機関ではなく 施工業者 とするのであれば、免税権の乱用防止の観点から、Notify Party 欄は政府機関として下さいとのこと。つまり、政府機関名を Bill of Lading の "Also Notify" 欄ではなく、Consignee 欄の下にある Notify Party 欄に記載していただきたいとのこと。

3-4 試験機材や道具機材等の一時的な輸入品に対する免税について

TRA の関税局の免税担当者によれば、temporary importation という制度があり、これを利用すれば一時的な持ち込む物品について免税取扱いが可能となるとのことでした。特別の申請フォームは用意されておりませんが、事前に "Letter for temporary importation" を作成し、関税局長あてに送付し、許可を受ける必要があります。許可は1年間有効で、延長の場合は再度レターにて許可を得る必要があります。

タンザニアは、展示会出展貨物・商品サンプル・職業用具の一時輸入に関する条約（ATA カルネ条約）には加盟していません。詳細は TRA に確認が必要ですが、輸入及び輸出時の主な必要書類として、一般に次の書類が必要となります。

- インボイス
- パッキングリスト
- B/L 又は Air Way Bill
- その他関連資料

なお、temporary importation 申請時に、国によっては担保提供が必要となる例もあるようです。

3-5 関連法令

輸入 VAT

- **The Revised VAT Act 2014, Section7.**

Where, an agreement approved by the Minister is entered into between the Government of the United Republic and another Government or an international agency listed under the Diplomatic and Consular Immunities and Privileges Act, and such agreement entitles a person to an exemption from tax on the person's purchases or imports, the exemption shall be effected under this Act by-

- (a) exempting the import of goods imported by the person; or
- (b) refunding the value added tax payable on taxable supplies made to the person upon application by the person.

関税

- **The East African Community Customs management Act, 2004 (Revised Edition 2009 (2004))**

114.(1) Duty shall not be charged on the goods listed in Part A of the Fifth Schedule to this Act, when imported, or purchased before clearance through the Customs, for use by the person named in that Part in accordance with any condition attached thereto as set out in that Part;

Fifth Schedule

The Exemptions Regime Part A Special Exemptions

10. Goods and Equipment for Use in the Aid Funded Projects

4 Fuel Levy 等の燃料税

VAT に次いで免税（還付）手続き利用の多い税は、Fuel Levy を中心とした燃料税です。燃料にかかる税は、現在種類が増え、Fuel levy、Excise duty、Petroleum levy、Railway levy の 4 つとなり、法律も 4 つあります。購入時の購入価格を課税標準となるのではなく、消費量に対応した部分の税額のみが免税対象となる実務慣行が定着しており、消費量の算定にも注意が必要です。なお、以前は保税倉庫制度がありました関係で、保税倉庫から燃料を免税扱いで出庫することが可能でしたが、2003 年以降は保税倉庫が廃止され、外国から陸揚げ時点ですべて一度課税されることとなりました。このため現在はすべて還付方式に変更されております。

よく Fuel Levy 等の燃料税は、免税でありながら還付扱いされる税であると説明される方がおりますが、これは正しくありません。燃料税はタンザニアの制度上、そもそも免税方式はありません、還付のみしか認められていないからです。

- The Road and Fuels tools Act
- The Excise (Management and Tariff) Act, 2008
- Petroleum Act, 2008
- Railway Development Act

4-1 還付申請手続き及び申請フォーム

TRA から入手したマニュアルによれば、免税権者が還付を受けるためには、施工業者については、官報掲載等以下のような手続きが必要となります。

- ① 免税対象となる事業契約を財務省に提出し、対象品目について Government Notice の発行。
- ② 次に燃料の購入に対して Local Purchase Order (LPO) と呼ばれる用紙を施工業者が TRA に各月提出し、TRA の承認を得る。
- ③ 購入した燃料を事業サイトに運ぶ際には、Customs Control Form (COCF06) と呼ばれる用紙を配送トラック毎に作成し(サプライヤーが作成)、TRA の承認を受け、燃料がサイトにきちんと納入されたこと明確にする。
- ④ 施工業者は対象サイトにて Consumption Analysis (フォーム自由) と呼ばれる燃料の消費を証明する記録(消費量の計算明細で、期首残、期中購入、期末残が記載)を作成し、運搬された燃料がプロジェクトに関する事業に使われたことを証明するため、この Consumption Analysis についてサイトを管轄する地域 TRA マネージャーの承認を得る。

これら手続きを経た上で、4つの燃料税全てについて一括して還付申請することになります。申請フォームは、施行業者に対しては C26 (APPLICATION FOR REFUND OF DEPOSIT/CANCELLATION OF BOND) (別添4)、以前のフォーム C30 は、現在使われておりません。

なお、還付申請は1年以内に行う必要があり、還付は1年以内に行われるとのことです。

4-2 添付資料

主には、Government Notice コピー、LPO コピー、サプライヤーから提供される Tax Invoice、領収書及び Delivery Notes のコピー、COCF06、地域 TRA マネージャーからの燃料消費に関する証明レター、Consumption Analysis があります。

4-3 記載上の留意点

免税権者が還付を受けられるのは、購入した燃料分ではなく免税対象となる事業のために消費された燃料分に限定されるため、指定の様式はないが、期首残、期中仕入れ、期末残を明示し、消費量の算定明細書を作成すると同時に、免税事業のための消費であ

ることを明確にするため、燃料の保管場所等についても一定の配慮が必要。

4 - 4 関連法令

- **The Road and Fuel tools Act, Section8**

8. The Minister may, by order published in the *Gazette*, exempt any person, body of persons or any vehicle or category of vehicles, from the application in relation to them of any of the provisions of this Act or the payment of any road and fuel toll, and such exemption may be general or restricted to any particular scheduled toll stations or periods, and may be on such conditions as the Minister may impose.

- **The Excise (Management and Tariff) Act, 2008**

60.-(1) Subject to the provisions of the excise laws, the proper officer may remit any duty payable in respect of any excisable goods where he is satisfied –

(a) that any person, in accordance with the provisions of such laws, entitled to such remission;

- **Petroleum Act, 2008**

2-(2) The provisions of this Act shall also apply to all persons dealing in petroleum products, subject to specific exemptions which may be granted to military and other entities for reasons of national security.

- **Railway Development Act**

(具体的な条文は入手できておりません)

5 Corporate Income Tax

法人税に関する免税申請事例や申請関連資料については、事例がないため収集できませんでした。しかし、今後免税申請が必要となる場合も出てくるかと思われますので、基本的な確認が必要です。

実際免税申請を行う際には、免税となる ODA 事業と一般の課税事業との適正な区分経理方法には注意が必要です。

5 - 1 申請フォーム及び添付資料等

法人税の免税関連資料については、これまでの日本サイドでの免税申請事例が見当たらなかったため、以下は主として TRA の実務担当者とのインタビュー結果に基づき記載しております。

まず法人税の免税という場合、具体的には、provisional tax prepayment 段階からの免税が可能となります。この場合 VAT 等と異なり特別な免税申請フォームは必要ないため、通常の子納申告書の提出のみでよく、子納申告書への免税情報の記載も不要です。

例えば、日本法人のタンザニア支店が 12 月決算の場合、3 月、6 月、9 月、12 月の

各末日が申告期限となっております。無償資金協力プロジェクトにかかる法人所得に免税措置が適用される場合は、予納申告書の所得欄には何も表示されませんので、予納申告書の提出にあたっては免税対象所得等は記載しません。

但し、法人税が免税とされるためには、財務大臣による官報 (the Gazette) 掲載がその効力要件と解されておりますので、免税を受けるには事前に官報申請が必要となり、かつその範囲内での免税となることに注意しなければなりません。

なお、予納申告書を提出する場合、その添付資料 (形式は任意) として、売上先別の所得金額とそれに係る税額の明細を添付する場合がありますが、免税所得については、添付資料への記載は不要です。

5-2 関連規定 (TRAの見解)

EN ではそもそも法人税等の所得税はその免税対象税目には含まれていないとするのが TRA の見解です。

The Income Tax Act (Revised Edition 2008)

- ◇ 10.-(1) The Minister may, by order in the *Gazette*, provide -
 - (a) that any income or class of incomes accrued in or derived from the United Republic shall be exempt from tax to the extent specified in such order; or
 - (b) that any exemption under the Second Schedule shall cease to have effect either generally or to such extent as may be specified in such Order.
- (2) The Minister may, by Order in the *Gazette*, amend, vary or replace the Second Schedule.

参考 128. (International Agreements)-

- (1) To the extent that the terms of an international agreement to which the United Republic is a party are inconsistent with the provisions of this Act, apart from subsection (5) and Subdivision B of Division II of Part III, the terms of the agreement prevail over the provisions of this Act.
- (6) For the purposes of this section, "international agreement" means a treaty or other agreement with a foreign government that has entered into force in the United Republic providing for -
 - (a) relief of international double taxation and the prevention of fiscal evasion; or
 - (b) reciprocal administrative assistance in the enforcement of tax liabilities.

6 Personal Income Tax

法人税同様、具体的な免税申請手続き資料を収集することはできませんでした。外国個人の所得税については、施主（政府機関）が免税と宣言し、手続きが取ってくれる例もあれば、適用対象者が多くなく、所得金額も少額なため免税申請をしていないケースもあるかと思われます。また免税申請しているケースでは、官報掲載が免税要件となっているため、還付までに数年を要するといった問題が指摘されておりますので、タンザニアにおける官報については、注意が必要です。

6-1 関連法令（TRA の見解）

TRA によれば、免税の根拠は条約ではなく国内法にある点、上記「5. Corporate Income Tax」同様です。

また給与所得には支払い時に源泉徴収が行われ、毎月源泉税の納付が必要となりますが、この Personal Income Tax が免税とされますと、源泉徴収も不要となります。Corporate Income Tax と同様、官報掲載が免税の要件となります。

源泉税と SDL の申告は「Employment Taxes Payment Credit Slip」というフォームにより毎月行われますが、このフォームには免税情報の記載は不要です。

改正 VAT 法では、国内で調達する財、サービスについてすべて一度納付してから還付する制度に変更されましたが、個人所得税や法人税ではこのような改正は行われませんでした。免税が各税目共通の概念ですが、VAT の免税のみが改正されました。

7 Excise duty

これについては、ほとんどが Fuel Levy の還付申請時に一緒に申請する例が殆どのようなようです。もちろん物品税として還付申請は可能ですが、一般に少額である場合が多いためか、手間を考えると燃料購入時以外の分については還付申請をしていないのが実情のようです。

IV. 参考資料編

日本の事例や立法例をここに紹介する理由は、決して日本の税制度を他国に押し付けたり、タンザニアの税制度はおかしいなどと指摘するためではありません。各国それぞれいろいろな事情のもとに税制ができているからです。

しかしながら、第一に日本の税制は立法・運用面でよく整備されているというのが諸外国の一般的評価であり、税務上の問題が生じた場合、それに対する日本の税制上の対応措置を見ることは、将来的には大変参考になると考えられます。第二に、そもそも EN における免税条項は、無償資金協力という条約の趣旨を実現するための税務上の必要措置として、日本側から特に要請したものです。そこには日本の税に対する基本的な考え方なり前提がありますので、その考え方と大きく乖離しない形で条約の国内的な執行がなされてゆくことが望ましく、もし両国間に基本的な考えからの相違等が認められる場合は、それらを明確にしてゆくことが、今後の両国間の円滑な条約の執行、税務問題の処理に役立つものと期待しているからです。以下、Q&A 形式にて簡単に紹介しておきます。

参考資料 1 (日本における免税手続きについて)

1. 免税申請権者について

Q 1. 免税申請権者は誰かに関する日本の取扱い事例

条約により免税が認められておりますので、VAT の免税申請をする予定です。

タンザニアの水省から建設請負契約に基づく工事を請負った日本の施工業者ですが、地元の業との間で、外注契約を結び外注費を支払う予定です。これまでの場合、施工業者が免税申請をしておりますが、例えば日本のような場合、こういった免税申請手続きがなされているのか、免税証明書の取得も含め、参考のために説明してください。

これはもちろん、タンザニア政府に免税手続きの改善を求めようとしているのではなく、参考のため日本の事例を確認するためです。

A 1. 免税申請フォームの免税申請権者欄には誰の名を記載すべきかに関し、以前免税申請権者に関する Beneficiary 問題が発生しました。

これに関し、誰がどのように免税申請を行うか及び免税証明の仕方等、免税申請手続きの詳細は、基本的にはタンザニアの税務当局の裁量に属する問題であり、国によって異なりますので、日本における取扱いがそのまま適用できない場合も多いかと考えます。

しかしながら VAT の本来の理屈から見た場合、どのような免税申請手続きが望まし

いかに関し、参考として日本の手続き事例を確認しておくことも意味あるかと考えます。

米軍基地内において工事を請負った米国施行業者が日本の事業者から物品を調達する際に、誰が免税申請権者となるかについて

日本の場合、他国からの無償資金協力というものがいないため、一定のプロジェクトが条約で免税と規定されるケースとして唯一参考となるのは、在日米軍に関する消費税の免税事例です。以下、条約免税と免税申請権者との関係について日本における手続き事例以下見てゆきます。

在日米軍等に対して、財・サービスを提供する日本の事業者は、次の場合は、日米間の条約(日米地位協定)及び消費税法の特例によって、消費税が免税とされます。

- (1) 米軍又は米軍の公認調達機関が米軍の用に供するために購入する財・サービス
- (2) 日米地位協定の指定を受けた業者が、米国政府と建設請負契約等を締結した場合で、その建設、維持又は運営のみの事業に供するために購入するもので、米軍の用に供されるもの等

上記(2)の具体的な免税手続きは、以下の通りです。

- ① 日本の事業者(下請)が米国政府と建設請負契約等を締結した施工業者(元請)に対し、財・サービスを免税で提供する場合は、日本の事業者は免税証明書入手し、これを7年間保存することにより、消費税が免除されます。
- ② この免税証明書は、財・サービスを提供する日本の事業者が、米軍の権限ある官憲から発給してもらいます。
- ③ 米軍が発給する消費税の免税証明書は、「Standard Form 1034」等ですが、免税証明書の発給は発注者たる米軍が行いますので、免税申請フォームの記載方法等についての問い合わせ先は、税務署ではなく、発注先である米軍となります。
- ④ 米軍が発給した免税証明書については、格別の事情がない限り税務当局が内容を審査することではなく、財・サービスを提供する日本の事業者がこれを7年間社内に保存しておけば免税となります。

本事例における免税申請権者に関する考え方

日本側の取扱いは、以下の2点において、タンザニアと大きな相違があります。

- ① 免税申請権者は、実際に財・サービスを提供する日本の事業者です。これは資産の譲渡等を行う者が消費税の納税義務を負いますので、その資産譲渡に係る納税義務から免除されたいのであれば、資産の譲渡等を行う事業者自身が、免除のための申請を行わなければならないとするものです。購入する側(施工業者)は、国に対し直接納税義務を負う関係にはありませんので、免税申請をす

る立場にはおりません。サプライヤー側（日本の下請事業者）で資産の譲渡等が免税とされれば、購入者側も消費税を支払わなくて済みます。

- ② 次に米国軍隊の任務遂行上の免税は、もともと日本の消費税法自体の中で規定されていたものではなく、日米間の条約により特別に定められたものです。従って、その免税要件も国税職員が消費税の理論や知識に基づき免税要件を判断するというよりも、実際に業務運営を担当する米国軍隊（発注者）の権限ある者が要件の充足確認や判定を行い、証明証も発行する方が、効率的かつ正確と考えられたためのです。このため格別の事情がない限り、日本の税務当局がその免税要件や事実認定の仕方等を確認、審査することはありません。税務当局には免税証明書の発行権限はなく、また入手した免税証明書も税務当局へ提出する必要もありません。日本の下請事業者に7年間保管し、税務当局から要請があればこれを提出することで足りります。

参考資料2（EN 免税と VAT 法改正について）

2-1. 改正 VAT 法に対する両国の考え方の相違

Q 2. 今回 VAT 法の改正を機に、EN による免税取り扱いを巡り両国間で協議が行われ、なお最終的な合意には至っていないように思われます。

税の理屈の面から言って、これまでのところ何が大きな争点あるいは見解の対立点なのでしょうか、タンザニア政府は、必ずしも見解を明確にはしていないようですが、おおよその感触で結構です。

A 2. EN を締結した財務省そして TRA は、これまで EN と国内法との関係や EN の国内法としての適用に関し、自己の統一的な見解を表明したことは一度もなく、どのような理屈や考え方をしているのか、現状ではよくわかりません。EN の免税条項がどのように相手国の国内法として効力を生じ、執行されてゆくかは、憲法を含めたタンザニアの基本的な法制度、立法と行政の在り方、TRA の位置づけ等とも関連してきますので、そこらあたりも十分理解した上でないと、結論めいたことは言えません。

しかしながら、これまでのタンザニア政府、TRA の対応を見る限りでは、現状、次の3点は大きな相違のような気がしますし、これらが改正 VAT 法における免税問題の処理に大きく影響しているものと考えます。

一つ目は、条約一般について国内法に優先する効力を認めるか否か。

二つ目は、条約に対し国内法に優先する効力を認める場合、免税、非課税といった明白かつ完全性を有する概念が条約で用いられている場合、それらが国内法として直接適用されることを認めるか否か。

三つ目は、免税には一定の方式があることは理解できるが、「事後の免税」を一般的

な方式として任意に選択可能な方式と考えるか、それとも一定の事情がある場合にその範囲内で認められるものとするのか、といった相違です。

タンザニア政府及び TRA は、上記 3 点のいずれにおいても、明言はないものの、現状では極めて消極的な対応を示しているように受け取れますので、EN の免税規定をタンザニアの国内法として適用してゆくことが可能かについては、難しい状況になっていると考えられます。

なお、VAT 法改正に関し、日本の施工業者等は、今後輸入の事前免税や事後還付を受けられるかという点についての法解釈につきましては、Q3 で別途取り上げることとしましたので、ここでは省略致します。

ところで、免税概念の明確性・完全性からくる直接適用の話は、もともと条約が国内法に優先するという考え方を前提としたものです。しかし国の基本的な法制度や立法と行政の関係や権限配分等があいまいなため、この条約優先の考え方が必ずしも徹底しておらず、明確でない国があった場合、どうなるかです。そうした国にあっては、条約の内容が権利を制限し、義務を拡大するような場合はもちろんのこと、そうではなく免税や非課税といった単なる相手国における不作為（課税とする国内法の適用を排除）のみを内容とする取り決めであっても、まず優先的に国内法が適用され、その国内法の定める内容に従って条約の免税が国内法として具体化され、執行されてゆくことになる可能性があります。その場合は、国家間の交渉により、本来の条約締結に趣旨に即した解決が図られる必要があります。

そこでまず、一つ目と二つ目の点ですが、今日諸外国では条約が国内法に優位し、免税規定が直接適用されるとする解釈が、一般かと考えられます。しかし、TRA はこの考え方を認めていないのではと思われれます。それは次のような点からです。

- ① まず EN の規定する免税の解釈にあたり、VAT 法の免税規定における免税概念を国内法で改正し、その改正後の国内法（免税を事後免税方式に変更）の規定をそのまま適用する形で、国内法を基準に条約の免税の意味を解釈しようとしていることです。
- ② 次に、国内法の改正が行われた場合、一般に改正前に締結された条約については、経過措置が適用され、旧法の規定が継続して適用されるのですが、今回の VAT 法改正は、そうではありません。改正前に締結された条約であっても、改正後の法律自身が特に指定した一定の条約に対してのみ、旧法が継続適用されると規定し、またそう解釈しているからです。

例えば、本件 EN の例でいいますと、政府間協議の結果、VAT 法改正前の EN に対し旧法が適用されることになりましたが、これは当該 EN が改正 VAT 法 95 条に規定する「a binding agreement relating to exploration and prospecting of minerals, gas or oil with a person before the commencement of this Act」に準じて取り扱われるべきと認められたからです。この 95 条は、VAT 法改正前に締結された条約のうち旧法が適用される条約を限定した規定であり、改正前に締結された条約のすべてが適用対象となる

わけではありません。a binding agreement relating to exploration and prospecting of minerals, gas or oil に該当する条約のみに旧法が適用されます。

このように VAT 法改正前に締結された条約であっても、旧法が適用されるか否かの判断は、すべて改正 VAT 法自身が個別に定めるところとされておりますので、その意味では改正国内法に一部遡及的効力を認める結果となる可能性も考えられます。

参考のため、改正 VAT 法 95 条の規定を記載しておきます。

● 改正 VAT 法の 95

95.-(1) The Value Added Tax Act, is hereby repealed.

(2) Notwithstanding subsection (1)-

(a) regulations, rules, orders or notices made under the repealed Value Added Tax Act and in force shall continue to be in force until they are revoked, amended or cancelled by regulations, rules, orders or notices made under this Act;

(b) where the Government of the United Republic has concluded a binding agreement relating to exploration and prospecting of minerals, gas or oil with a person before the commencement of this Act, the provisions of the repealed Act relating to value added tax relief shall continue to apply to the extent provided for in the agreement;

③ それから EN の免税対象税目の範囲に関する TRA の解釈です。Income Tax Act の中には、国内法として遵守すべき条約が限定的に規定されている例がありますが、免税が直接適用されるとする考え方からしますと、たまたま EN がこのような条約リストの中に含まれていないとしても、何も問題ありません。Income Tax Act の規定する条約として例示されていない場合でも、財務大臣の定める Gazette による免税措置といった他の国内法の規定にその根拠を求める必要はないわけです。しかしながら、TRA があえてこの財務大臣の定める Gazette に免税の根拠を求めたということは、あくまで条約による免税はすべて国内法の規定により具体化し、その国内法の規定する範囲内でのみ効力を生じるとする考え方が前提にあるのではと考えられます。

三つ目の点の免税の方式についてですが、Q 4 で述べることにいたします。

2-2 改正 VAT 法と日本の施工業者等に対する免税取扱い

Q 3. VAT 法の改正を機に、改正 VAT 法施行後に EN 締結、GA 署名が行われる無償資金協力プロジェクトにあつては、日本の施工業者は、輸入の事前免税のみならず、国内調達に際して支払った VAT の事後免税（還付）も適用されない可能性があるとの話をお聞きしますが、これは確かなことでしょうか。

A 3.

(1) 改正 VAT 法の 7 条（国家間等の合意に拠る免税・還付）について

本件執務参考資料は、VAT 法の改正下にあつて、とりあえず旧法が適用される場合の免税処理手続きを対象としており（政府間協議により確定）、改正 VAT 法の施行日（2015 年 7 月 1 日）後に締結された EN に関しては、日本政府の対応も含め、今後の適用関係が明確でない部分があります。このため、なお政府間協議が継続していると考えられる場合、今後締結が予想される EN に関連して、免税対象者の範囲に関する改正 VAT 法 7 条の解釈については、現段階においても最低限の確認と理解が必要かと考えられます。

この点に関し、改正 VAT 法 7 条（条約の免税取扱い）に対する TRA の解釈は、次のようなものです。

質問：「Scope of qualified person for exemption and refund under the VAT Act, 2014」
に関し、「Is Japanese Contractor included in the qualified persons for exemption and refund under Section 7 of the VAT Act, 2014? Are the qualified persons limited to foreign governments and international bodies?」

回答：「The Japanese Contractor does not fall under the list of persons that are entitled to refund under Section 7 of the VAT Act, 2014.」

つまり TRA は、日本の施工業者は 7 条の対象リストには含まれていないと解釈しております。

ただ、こういった TRA の見解については、その根拠条文の具体的読み方に関し、これまで必ずしも明確な説明がなされてきたわけでもありませんので、ここで根拠条文の解釈を再確認し、その上で次に話を進めた方がいいのではと考えます。

(2) 改正 VAT 法の 7 条の解釈（その 1）

根拠規定の読み方について、具体的説明を受ける場がこれまでございませんのでしたので、推測の域を出ませんが、次のような解釈の可能性が考えられます。

まず一つの解釈は、日本の施工業者の免税は、7 条等により、政府間の条約で規定された免税に該当しないとか、あるいは 85 条により施工業者は還付対象から除外されているとするものです。前者の政府間条約の話は以下（4）に記載いたします。

まず関連する条文は、改正 VAT 法の 7 条（Treaties）と 85 条です。

● 改正 VAT 法 7 (Treaties)

Where, an agreement approved by the Minister is entered into between the Government of the United Republic and another Government or an international agency listed under the Diplomatic and Consular Immunities and Privileges Act, and such agreement entitles a person to an exemption from tax on the person's purchases or imports, the exemption shall be effected under this Act by-

(a) exempting the import of goods imported by the person; or

(b) refunding the value added tax payable on taxable supplies made to the person upon application by the person.

● **改正 VAT 法 85 (Refund to diplomats, international bodies and non-profit organization)**

(1) The Commissioner General may refund part or all of the input tax incurred on an acquisition or import by-

(a) a public international organisation, an nonprofit organisation, foreign government, or other person prescribed by regulations, to the extent that the person is entitled to exemption from value added tax under an international assistance agreement;

(b) a person to the extent that such person is entitled to exemption for value added tax under the Vienna Convention on Diplomatic Relations or under any other international treaty or convention having force of law in United Republic, or under recognized principles of international law; or

(c) a diplomatic or consular mission of a foreign country established in Mainland Tanzania, relating to transactions concluded for the official purposes of such mission.

(2) A claim for a refund under subsection (1) shall be made in the form and

上記 7 条と 85 条については、次のような解釈が考えられます。

すなわち、改正 VAT 法による免税は、一定の国等との間で締結された条約に基づく免税ですが (7 条)、そうした条約が規定する「a person to an exemption from tax on the person's purchases or imports,」が誰かについては、つまり免税・還付の適格者 (qualified person、但し、条文上の用語ではない) の判定については、この 7 条の規定だけでは一見明確ではないように見える。このため、外国の国際機関や外国政府機関等に対する還付を規定した 85 条の規定も参照する必要がある。この 85 条によると、還付される場合として、まず (a) は、公共的な国際機関、非営利団体、国、その他 regulation が規定する特定の者等の購入に限るとし、(b) 及び (c) も同様にウイーン条約や国際慣習法に基づくものであり、外交団等に還付対象者を限定しているように読めます。このため 85 条では日本の施工業者は、ここに例示されていないため、還付を受けられる qualified person に該当しないと、その結果、還付の対象にならない者は、同時に事前の輸入免税 (7 条) も受けられないと解釈される可能性も一応考えられます。

(3) 改正 VAT 法の 7 条の解釈 (その 2)

しかしもし、TRA が以上のような理解をしていると仮定いたしますと、次のような解釈の余地はないのでしょうか。

① 7条で、誰が条約による事前又は事後免税（還付）を受けられる適格者に該当するかは、7条自身が「such agreement entitles a person to an exemption from tax on the person's purchases or imports」と規定しておりますとおり、免税・還付の適格者は、あくまで国家等との間で締結された条約の規定内容に従って判断されることになっており、7条の適格者の範囲を85条を参考に決めるとは規定しておりません。

② 次にこの85条ですが、この規定が日本の施工業者を還付対象者から除外していると読んでいいかです。

例えば(a)では、「input tax incurred on an acquisition or import by-(a) a public international organisation, an nonprofit organisation, foreign government, or other person」とあり、“公共的な国際機関、非営利団体、外国政府等”が国内調達又は輸入した際に課せられるVATについては、それらの条約により免税とされるpersonに限り、その範囲内で（「to the extent that」）還付することができる規定しているからです。また(b)も外交関係に関するウィーン条約等においても、条約で免税とされる資格のあるものに限り、その範囲内で還付するとされており、更に(c)では、外交団等は、公務に関する限りとの限定が付されております。

このように(a)～(c)では、援助協定や国際慣習法的な条約等により一定の公益的活動に従事する者や国の機関に対する還付を想定しながらも、それらの者が国内調達又は輸入に際しVATを支払ったとしても、還付対象者として適格かどうかは、その条約により免税の資格が与えられた者かどうか、あるいは公務のための購入であったか否かにより判断されると規定しております。

これは国際機関による公益的活動とはいっても、中には公的活動とはいえない活動に従事する者も存在する可能性もあり、また国の機関でも公務外の活動もあるわけですので、国際機関や国については、本来的な活動のみについて還付を認める趣旨と解されます。

一方、85条では外国企業が国内調達又は輸入する場合については全く触れておりませんが、これは一般の外国企業は営利活動のみに従事するわけですので、あえて活動内容を公的かどうか等を区分する必要がなく、例示にないからと言って、必ずしも還付対象から除外されるとする趣旨でないように解されるからです。

③ また85条をこのように理解しないと、事前免税と事後免税（還付）についての総則的規定と考えられる7条と還付に関する85条との整合性が、取れなくなってしまう。つまり誰が条約による免税・還付の適格者に該当するかは、7条では「such agreement entitles a person to an exemption from tax on the person's purchases or imports」（7条）として、免税の対象者は条約の規定によるとされ、85条も誰が還付対象者とされるかは、同様に条約に規定がある場合は、その範囲内に限ると規定しており、両者とも条約の定めを優先したものとして、整合性を有するものと考えられるからです。

(4) ENの免税規定について

もし、7条と85条を上記(3)のように解釈することが可能であるとしますと、次に問題となるのは、7条の解釈として、日本の施工業者の免税は、国家間の合意により規定されていると言えるのか、そして合意により規定されていたとしても、「such agreement entitles a person to an exemption from tax on the person's purchases or imports」として、その合意の中で日本の施工業者が条約により免税を受ける資格がある者として予定(規定)されているかです。

これに関し、無償資金協力に関するプロジェクトは、3段階をへて実施されます。まずタンザニア政府との間で、日本政府が対象プロジェクトにつき合意し(EN)、国の機関たるJICAが支援金額と条件を決定し(Grant Agreement)、日本の施工業者が具体的に実施してゆきます(相手国政府との請負契約)。このように、無償資金協力プロジェクトの完成、供与は、日本の施工業者等により行われることを想定しておりますので、財・サービスの購入時に発生する税も、主として施工業者のもとで発生します。

ENは、具体的には次のように規定しております。

タンザニア政府又はその機関は、プロジェクトの実施にあたり、そのプロジェクトのために要する財・サービスの購入のため、日本企業(Japanese nationals)と円建ての契約を締結しなければならないとし(4条)、そのような購入に際して課せられる税等について、免税規定を置いております(6条(d))。

なお、6条(d)(免税規定)は、次の通りです。

The Government of the United Republic of Tanzania shall take necessary measures:

(d) To ensure that customs duties, internal taxes and other fiscal levies which may be imposed in the United Republic of Tanzania with respect to the purchase of the Products and the Services be exempted;

そこで、改正VAT法7条でいう「such agreement entitles a person to an exemption from tax on the person's purchases or imports」の「a person」が誰かという点ですが、ENの4条及び6条(d)から明らかなように、特定プロジェクトに要する財・サービスの購入のためタンザニア政府と契約を交わし、これを実施する日本企業であることは、条約上も明確であるようにも考えられます。

このようにENが両国の政府間で締結され、かつEN自身が日本の施工業者を免税対象者として規定していることが明確である場合は、改正VAT法7条の適用に際し、日本の施工業者は、条約により免税とされる資格ある者(is entitled to exemption)に該当すると解するのが自然との指摘も十分考えられます。

(5) 改正VAT法とENが抵触する場合

しかしながら、上記(3)、(4)といったような議論にかかわらず、改正VAT法(7

条及び 85 条) が何らかの根拠、理由により、免税適用対象者から日本の施工業者等を除外していると解される場合は、その限りにおいては改正 VAT 法の規定は、EN の 6 条 (d) に抵触することになりますので、改正 VAT 法と EN のどちらが優先して適用されるかの問題となります。

これは、条約の国内的効力及び免税規定の直接適用可能性の問題です。EN も条約であり、国家間の合意という点では、一般の租税条約と何ら異なるところがないとしますと、国内法の規定にかかわらず、EN の 6 条 (d) の規定が直接国内法として適用されるとするのが、今日の諸外国における共通したルールと言えます。このため日本の施工業者は、免税規定の直接適用の観点からは、例え改正 VAT 法が施行業者を免税・還付対象者から除外していると解釈できる場合であっても、それらの規定にかかわらず、従来と同様、輸入の事前免税はもちろんのこと、国内調達時の VAT についても、事前又は事後の還付が受けられるとするのが、諸外国の共通した理解と考えられます。ただそのためには、TRA から各出先機関等に対し、条約の免税規定が直接適用され、その限りにおいて改正 VAT 法 (7 条及び 85 条) の規定の適用が排除される旨の通達等の発遣が必要となるかと考えられます。

しかしながら、タンザニア政府が、EN の免税に関しその国内法としての直接適用可能性は認められないとする対応であれば、その自国の国家機関の権限や法制度上の規定等その根拠を明示し、条約の国内適用に対する政府見解を公にする必要があるとの指摘を受ける可能性があります。

2-3 entitlement と modality の意味と日本の税制との関連

Q 4. TRA は、今回の VAT 法の改正により免税規定を修正し、事後免税なるものを導入しました。そして entitlement と modality という用語を用いて、改正 VAT 法が規定する事後免税は、EN の免税条項には違反するものではないと説明しております。

これに関し

- ① entitlement と modality について、明確な説明はあまりないようですが、どのような意味と理解すればよろしいのでしょうか。
- ② 改正 VAT 法が、entitlement と modality といった考え方に基いて事後免税なるものを導入したと致しますと、日本の消費税あるいはその他の税目についても、これと似たような概念を用いた立法例は、実際あるのでしょうか。
- ③ また、改正 VAT 法の背後にある entitlement と modality について、特徴的なことがありましたら、教えてください。

A 4. (1) entitlement と modality の意味

この二つの用語の意味については、関係者からきちんとした説明はなく、また TRA がどのような意味で使用したのかの確認もできませんので、何とも言えませんが、おそらく言わんとすること、以下のようなことではと推測しております。

一口に免税と言っても通常方式たる「事前の免税」もあれば、これを若干修正した形の「事後の免税」もあり、免税方式 (modality) は一つのみということではなく、修正された方式もあるはずです。しかしその修正された方式 (modality) であっても、改正 VAT 法の定める手続き方式 (modality) に従った履行をすれば、結果として条約の免税取扱いを受けられることになる (entitlement) のであれば、「事後の免税」によっても条約で規定した免税を享受できることには変わりはないのであるから、その「事後の免税」も条約による免税の一形態 (modality) として許容されると解されるし、条約違反とはならない。

つまり modality とは、その国の国内法が定める具体的な免税実施の仕方、方式のことであり、entitlement とはその方式が VAT 法の定める手続き方式に従って運用される限り、結果として免税が実現するのであれば、それも条約上の恩典を受けていることになるのでは変わりはない、との意味かと考えます。

entitlement と modality について、概ねこのような理解することが可能であるとし、TRA の主張も確かに理屈としてはそのとおりに考えます。

(2) 日本の税制との関連

日本の税法をいろいろ調べましたところ、条約で免税と規定していながら、その免税対象となっている税を一度納税後に還付するという取扱いがあるのかですが、まず消費税についてはそのような事例は見つかりませんでした。これは、消費税 (VAT) は二

国間の租税条約の取り決めにはなじまないため、租税条約で消費税の免税が規定される例がそもそもないからです。では消費税以外の税目でもないかということ、外国芸能人等の租税回避防止を目的とした（租税特別措置法 42 条）の規定がありました。これは法人税法の特例として規定されており、おそらく日本の国内法上ほぼ唯一の取扱い事例といえるのではと思います。

この租税特別措置法 42 条は、色々な課税の仕組みや前提が背後にあり、複雑で大変読みづらいのですが、簡単に要約しますと、恒久的施設を有しない外国法人は事業所得につき課税を受けないとの原則により日本で免税となる外国芸能法人について、日本の国内法が特別な措置を定めたものです。この特別な措置とは、租税条約上免税となる芸能法人について、その免税の方式を「事前の免税」から、「源泉徴収⇒還付」という事後の免税方式に修正したものと考えられます。

この 42 条は、芸能人に対する課税漏れを防ぐためですが、要は次の 3 点です（詳細は、次の Q&A 参照）。

- ① 免税外国芸能法人に対し対価を支払う日本企業は、15%（復興税除く）の源泉徴収を行う。
- ② 免税外国芸能法人は、外国芸能人に対し報酬を支払う際、その支払いが国内又は国外でなされても、20%（復興税除く）の源泉徴収を行う。
- ③ 免税外国芸能法人は、②による源泉徴収を行った場合、①により源泉徴収された税額の還付が受けられる。

おそらく TRA のいう entitlement と modality という用語もこのような外国芸能法人に対する事後免税方式のようなものを想定していると推測されます。つまりこうした特別な措置（「源泉徴収⇒還付」=modality）によっても、そのような免税芸能法人が日本で新たに課税されることはないので、結果として免税であることには変わりはない（entitlement）ということです。

（3）改正 VAT 法の entitlement と modality に関し、特徴又は問題点

この entitlement と modality という考え方ですが、確かに「免税」には「免税方式」（通常方式と特例方式）が考えられますが、むしろ一般的なのは、これと反対概念である法人税等の所得課税における「課税」とその「課税方式」ではないかと思います。

法人税の納税方式（方法）としては、納税者自身が、国に対し、収入、費用などを申告し税金を納付する申告納税方式と支払いを受ける際にあらかじめ源泉税を差し引いて支払われ、支払者が国に対し納付する源泉徴収方式とがあります。この場合は、免税と正反対の納税の方法ですので、entitlement と modality ではなく、obligation と modality となるかと考えます。この源泉徴収という納付方式は、納税の確実性及び簡便性という性格から、外国の法人・個人に対する課税方法として、よく用いられます。

- ① 免税概念を修正したことによる混乱

ここで重要なことは、免税の方式として事後免税を定めた上記 42 条（芸能人に対する課税漏れ防止条項）、及び法人税の課税方式としての源泉徴収にしても、それが一時的なものであっても、税の徴収に該当する限り、免税規定及び課税規定とは別個に独自の根拠規定が国内法に設けられている点です。つまり条約の免税規定に対して、事後免税という方式を適用する場合には、特例として 42 条が新設されており、源泉徴収がされる場合は、申告納税方式の規定以外に、別途源泉徴収を可能とする根拠規定が定められております。

ところで、今回の改正 VAT 法の規定による事後免税の導入は、免税を規定した国内法の条文（7 条）そのもののなかで、免税概念を事前の輸入免税と国内調達にかかる事後免税とに区分し、免税概念自体に修正を加える形で、新たな事後免税という概念を創出したことです。つまり、事後免税という方式を、そのための独立した条文等で規定し、一定の要件のもとでのみ認められる特例方式としたのではなく、むしろ免税概念そのものに内在するもので、あたかも任意に選択可能な免税方式と位置付けたような規定ぶりとなっていることです。法人税の納税方式は、自主申告納税制度のもとにあつて、自ら申告所得を計算して申告納付するのが原則ですが、源泉徴収は納税を早期・確実かつ簡便に済ませるため、特に法人税の中に特例としてその根拠規定を設けて導入された納付方法です。また外国芸能法人に対する源泉徴収も独自の規定を置いておりますので、タンザニアの VAT の免税も事前免税が原則であるとするれば、事後免税については、その特例方式としての要件等を別途定めた規定が必要となるのではと考えられます。

しかし、このような規定を別途設けずに、改正 VAT 法の 7 条の免税規定の中で、同時にその特例方式と一緒に規定してしまったことにより、免税概念が混乱し、この結果、事後免税を任意に選択可能な方式と理解されることにより、entitlement とは区別された modality という独自の意味が失われ、entitlement と modality の本来の意味から乖離してしまっているとの印象を受けます。

② 免税取扱いについての懸念

また法人税等の所得課税にあつては、条約で免税とされる外国法人に対し、上記 42 条のように、特別な免税方法を国内で規定した例が大変稀ではありますが、あることはありました。しかし VAT については租税条約が締結されておりませんので、そもそも租税条約により VAT が免税とされることは、一般的にはあり得ません。このため今回の事後免税の導入は、そうした類似事例がない中での極めて異例な法改正といえるかもしれません（但し、一部の途上国が、タンザニアと同様の措置を講じていることは承知しております）。

またこうした条約免税に関する異例の法改正であり、一般に類似の事例がないとしますと、条約の規定する免税規定については、相手国の国内法のみでの改正でその取扱いが左右されてしまう危険性もはらんでおります。もし租税条約による VAT 免税がありうるとすれば（性格上あり得ませんが）、租税条約が両国間で相互主義により適用される結果、条約で定める VAT 免税の解釈についても、その牽制効果により自ずと両国間で調

和が期待できますが、税務について片務的な取扱いを定める EN にあつては、それが期待できないからです。

2-4. 特例 42 条の内容 (entitlement と modality の観点から)

Q 5. 日本の税制の中にも、entitlement と modality とを区別し、このような概念を基に立法した例として、外国芸能人等の租税回避の防止を目的とした規定（租税特別措置法 42 条）があげられるとのこと。これに関し、42 条の内容をもう少し詳しくご説明願います。

A 5. entitlement と modality についての TRA の考え方が、上記 42 条の免税方式についての日本の考え方と、理論上はほぼ同様と考えてよいとしますと、次は改正 VAT 法により導入された「事後の免税」の背後にある entitlement と modality の実際上の意味合いは何かです。より具体的には、「事前の免税」から「事後の免税」へ修正がどのような場合に、どのような要件のもとに許容されるのか、つまり全く任意かつ無条件に「事後の免税」を選択できるのかが、争点となるのではと考えられます。

結論を先に言いますと、「事前の免税」から「事後の免税」への方式の修正は、特別な場合に合理的に必要な範囲内でのみ特例として許容されると考えるのが、日本の上記 42 条の趣旨と考えられますが、今回の改正 VAT 法による事後免税は、これまでの財務省及び TRA からの返答から推測する限り、合理的な改正目的を明示できないまま、一般的制度として導入されてしまったような印象を受けております。その結果、政府がその国内法において、任意かつ無条件で選択できるかのように解されている可能性があります。

(1) 租税特別措置法 42 条の内容

以下では、まずこの 42 条の外国芸能法人等に対する特例につき説明いたします。これは、一口に言いますと、免税外国法人がその収入に対し、一度源泉徴収（法人税の前払い）されますが、その後当該法人税を前払いした法人が一定事項を履行した時は、直ちに源泉税を全額還付を受けるものです。

① 特例の目的

この特例は、主として外国芸能人やスポーツ選手等の租税回避防止策です。外国芸能人やスポーツ選手等が来日し、短期間に高額な所得を得ながらも、一時的に日本に滞在した後、個人所得税の納税をしないで出国してしまうケースが過去多々発生したことによる対応策です。つまり外国芸能人やスポーツ選手等が日本で報酬を得る場合は、通常は日本における恒久的施設の有無や滞在期間にかかわらず個人への芸能報酬支払い時に 20%の源泉徴収が必要となりますが、これを回避するため免税芸能法人等から派遣された形態をとって来日します。しかもその個人報酬を日本国外（帰国後にその本

国等)で支払いを受けることにより、日本での源泉徴収や申告納税の回避が可能となり、現にそうした事例が多発いたしました。

② 特例の内容

日本に恒久的施設がない外国芸能法人（租税条約により免税）に対し、まず日本の興行主がその公演に対する報酬を支払う場合、特別に 20%の源泉徴収（法人税の前払）義務を課し、一度外国芸能法人が日本の法人税を支払います（条約で免税とされる所得に対しては、通常源泉徴収されることもありませんが）。その後、芸能人が本国に帰国し外国芸能法人から芸能報酬の支払いを受けることとなりますが、その際、外国芸能法人はその芸能人報酬支払額つき 20%を源泉徴収して日本国に納付すれば、既に納付した源泉税を当該外国芸能法人へ全額還付し、条約上の所得免税が確保されるとするものです。

このように条約による外国の芸能人等の所得免税、免税外国法人からの派遣、個人芸能報酬の日本国外払いという 3つのステップを通じ、日本での個人所得税の租税回避事例が生じたことから、これを是正しようとするものです。その手段として、条約で免税とされる外国芸能法人の収入に源泉徴収義務を課し、また外国芸能法人に対し芸能人報酬の海外払いについて源泉徴収義務を課し、これを日本国に納税すれば、先に徴収した源泉税を外国芸能法人に還付することとし、結果として条約上の免税を保証しようとするものです。

2-5. entitlement と modality について両国間での解釈の相違について

Q 6. 租税特別措置法 42 条の規定が、entitlement と modality という考え方に基づき制定されたものとしますと、entitlement と modality と申しましても、TRA が改正 VAT 法の免税概念の背後にあると主張するものと、上記 42 条の基礎にあるものとは、理論上は同一としても、実際上の考えかたや意味あいも同一といえるのでしょうか。もし異なる場合、どのような点が異なるのでしょうか。

A 6. (1) 実際上の意味合いについての両国間での相違の可能性

条約により免税とされる外国芸能法人に対し、芸能人個人による租税回避の防止策として、免税を「源泉徴収⇒還付」とする日本の特別な措置を見てきました。ではタンザニアの立法当局は、VAT 法改正により免税を「事前免税⇒事後免税」への修正は、どのような目的から行われたのでしょうか、それとも明確な目的のないまま、単なる収収対策として導入されてしまったのでしょうか。

この点に関し第一回目の政府間協議の中で財務省の担当官は、免税のコントロールのため導入した旨の発言がありましたが、それ以上の具体的な説明は全くございませんでした。一方、私の聞いた範囲では、TRA 長官からは、entitlement と modality という用語を用いて、事後免税が免税の一つの方式であるとして、その導入根拠を強調さ

れていたようですが、これもそれ以上の具体的説明はなかったようです。このように今回 VAT 法改正による事後免税の導入趣旨、目的、その手段の妥当性等について、財務省と TRA からこれまで統一的な説明がなされていないのが現状と考えられます。

こうした現状を踏まえ、条約の免税条項に対する日本の外国芸能人条項の 42 条とタンザニアの改正後 VAT 法の規定を比較しますと、以下のような相違があります。

(2) まず初めに事後免税を導入した目的、意図は何かです。

日本の租税特別措置法 42 条ですが、これは「源泉徴収⇒還付」という形式の事後免税を芸能法人（恒久施設がないため日本で課税されない外国法人）に対し新たに導入したもので、その目的は、日本で興行活動をした外国芸能人等に対する適正な課税の確保です。つまりこれまで外国芸能人がダミーとして外国芸能法人を介在させ、日本での所得課税を免れる弊害が生じていたため、免税芸能法人に「源泉徴収⇒還付」という特別措置を課し、間接的に外国芸能人に対する源泉課税を実現することにより、その租税回避防止を図ったものです。

では、タンザニアの場合、その目的は何かです。もし財務省幹部の発言にあるように、免税をコントロールする必要があるのであれば、いったいどのような弊害なり、租税回避行為が生じていたのか、また今回の事後免税がそれへの対応策としてなぜ合理的な手段と言えるのか等、明確にする必要があります。この場合、もし免税コントロールを必要とする事情が、例えば単に無償資金協力プロジェクト用として購入した機材が、一般の商業目的に使われるといった事例が発生しているとか、また無償資金協力プロジェクト用に購入されたものとそうでない一般商業目的のものとの経理区分が適正でないといったことを意味しているのであれば、これはむしろ執行当局が、免税要件を厳格にチェックし、不正に関与した企業に対し、より強力な税務調査権を行使して是正すべき問題とも考えられます。にもかかわらず、VAT の国内調達取引一般に対し、購入時に一律に税を支払わせることは、適当かという問題です。

それから VAT の租税回避行為の多くは、海外でのクロスボーダー取引等、国の税務調査権や課税権の及ばない地域で行われるケースが多いとされております。本件の国内調達 VAT のように、取引がすべて国内で完結し、取引当事者も国内にいるような場合は、税務執行面での対応が十分可能なケースであり、あえて特別な立法措置の必要性はかなり低いのではとの指摘もあるかと思われま

す。いずれにせよ、免税コントロールとか租税回避と言っても、その実態が明らかでない以上、事後免税導入の経緯、目的が不明確となり、その結果、適正課税の実現のための改正であったのか、単なる歳入増収策にすぎなかったのかと指摘される可能性があります。

(3) 次に問題となるのは、事後免税と言っても、これを任意に選択可能な一般的方式と考えるのか、それとも立法趣旨に従い、特例として一定の限定された範囲で認められ

る方式と考えるかです。

ここでも重要なことは、繰り返しになりますが、どのような課税上弊害や租税回避行為が行われたかを明確にし、それを防止するにはどのような措置が効果的かを検討することになります。上記 42 条の特別措置については、その立法の際に、以下のような事情がありました。

- ◇ 外国の芸能人やスポーツ選手等の一時滞在の高額所得者には、自主申告がなされず、課税漏れが目立ったこと
- ◇ しかも、これら芸能人等は、個人の資格で来日するのではなく、外国芸能法人等から派遣された形で来日するケースが多かったこと
- ◇ 更に、派遣されて来る芸能人等であっても、日本国内でその個人に対する芸能報酬等が支払われる場合は、日本で源泉徴収されてしまうため、帰国してから国外払いの形で報酬を受け取ることのより、日本での課税を回避していた事例が多くみられたこと

こうして外国芸能法人を介在させて課税を免れる実態を踏まえ、①外国芸能法人に対してのみ「源泉徴収⇒還付」という特別措置を課したこと、②外国芸能法人に対し源泉徴収された税額については、その外国芸能法人が、芸能人個人に報酬を支払う際、適正に源泉徴収を行えば、その時点で速やかに外国芸能法人に対し、既に徴収した源泉税額全額の還付を実行することにしたものです。

これに対し、タンザニアにおける改正 VAT 法の事後免税ですが、①国内調達の商品・サービスという最も主要な取引に対し、一律に購入時点での VAT 支払いを要求しており、対象者が全く限定されず、一般的な適用になっていること、②事後免税を採用する目的自体が曖昧なため、どういう条件が成就すれば還付されるのかという還付時期が明確でないこと等です。

最後に一般的な考え方をまとめておきますと、免税は事前免税が本来かつ通常的方式 (modality) ですので、これをあえて事後免税という大変負担の大きい方式に変更する場合には、あくまでもそれを必要とする合理的な目的・事情が存在し、かつその目的の実現のための妥当な措置として、例外的認められると考えるべきです。そうではなく、「事前の免税」か「事後の免税」かは、VAT 法が任意に選択できることになってしまいますと、国家は「事後の免税」方式を多用することにより、本来免税であるにもかかわらず、返済期限の不明確な無利息貸付を外国法人に事実上強要する結果となりかねません。

2-6. 免税と還付について

Q 7. 免税とは、そもそもどういう概念でしょうか。また免税と還付はそれ自体の性質として本来的に関連性のある概念なのでしょうか、具体的にどう違うのでしょうか。また、免税と還付が混同されますと、どのような結果になるのでしょうか。

A 7. (1) 免税とは

まず簡単に言いますと、免税はその免税要件を満たした以上、その時から免税となり、その後の税の支払いとか、支払った税の還付とかは全く生じてきません。その考え方は、以下の通りです。

もともと条約上の用語の概念は、国内税法と異なり、適用範囲が広い割には規定が簡潔です。相互に異なった国内税法を持ち、言語や法律の一般概念も全く異にする国家間の合意のため、条約用語の解釈も相手国の国内税法上の解釈とは一致しない場合も多いです。このため租税条約などでも、「租税」、「者」、「法人」といった用語については、一般的な定義規定を置いております。そして条約に定義されていない用語がある場合は、一般に「文脈により別に解釈できる場合（用語の意味が客観的に明らかな場合）を除いて、課税する締約国の国内法の意義による」と租税条約で規定して、国内法上の用語の意味により解釈することにしております。

ところで、EN が規定する「免税」ですが、これはその条約で定義されていない用語として、国内法上の解釈に委ねられるとするのではなく、条約に定義規定を置く必要が全くないほど明確かつ完全性を備えた概念と諸外国で一般に考えられてきた概念であり、諸外国の租税条約もすべてこうした考え方のもとに締結されております。その意味では、免税という用語は「文脈により別に解釈できる場合」に該当するともいえます。

(2) 還付とは

これに対し、還付は納税義務のある者がその履行のために税を支払った場合で、主に2種類あります。予定（中間）的に納付が義務付けられている税額が後日確定額を超えるようなケースと、税金として納付すべき原因がないのに納付された金額で、一種の不当利得の返還金です。消費税の場合ですと、具体的には、①中間納付額が確定税額を超えた場合の還付、②期中購入時に支払った税が売上げに伴う税を超過した場合の超過額の還付、③そもそも納税の必要のなかった税、の3つの場合が考えられます。

このように、免税は免税とされたと同時に納税義務はなくなりますが、還付は納税義務のある者がその納税義務を履行した結果、たまたま納め過ぎが判明し還付になるだけです。このため免税と還付は納税義務の有無という点が大きく異なりますので、相互に関連はありません。日本の場合、免税要件は各税法に規定されておりますが、還付は個々の税法を離れ、国税に関する共通事項として国税通則法の中で規定されており、根拠とする法律自体が異なっております。

<参考>

（「税務会計用語辞典」財経詳報社 H27 年版）によると、免税と還付は以下のよう
に解説されておりますので、参考にしてください。

免税は租税を免除することを言い、税法上一応成立する納税義務を租税債務関係の
確定又は履行の過程において解除する場合とされ、具体的には免税要件を具備し、

納税義務者による免税申請等の意思表示があつて実現するものとされております。

これに対し還付は、国等が法律の定めによりその収納金を納入者へ返還することをいうとされております。一般的に還付が生じるのは、予定納付すべきこととされている金額が納付すべき金額を超える場合及びその他後発的事由により納付を必要としない場合等があります。具体的な還付の例示として、源泉徴収税額の還付、予定納税の還付等が挙げられております

(3) 混同してはいけない3つの還付

先ほど免税はその免税要件を満たした以上、その後税が支払われ、支払った税の還付が生じることはないと申し上げましたが、一つ例外があります。それが例の entitlement と modality です。つまり例え免税要件を満たしていても、免税の実施の仕方として、特別な場合に一時納税し、その後一定の時期に還付を受けるとする特例を国内法が許容している場合があるからです。

ですからこの還付という税法用語を、混乱しないで使用するには、次の3つの場面で使われる意味の違いをよく理解し、混同しないことです。

- ① まず税法上の還付の本来の意味は、中間納付額の還付等3つの場合に限定されており、これらは納税義務に基づき支払った後の法的権利としての還付請求権です。
- ② 免税は本来事前免税が通常的方式(modality)ですが、国内法が特例として極めて限られた場合に、「一時納税⇒還付」(modality)という方式が採用される場合があります。免税が特例方式を採用した場合の還付。
- ③ 海外旅行者免税において、海外旅行者が税関を通過する際、購入時に支払った税の払い戻しを受けるといふときの還付で、国に対する直接的な法的権利とは言えない単なる払い戻しとしての還付です。

つまり、免税と還付はそれ自体、本来的に関連性のない概念です。

(4) 免税と還付の混同により生じる問題

課税と正反対にあるのが免税や非課税ですので、entitlement と modality の本来の意味を明らかにしないで曖昧に使用しますと、免税であるにもかかわらず、一時的な税の強制徴収を容認することとなり、免税と課税の中間概念を国内法で創出する結果となってしまう。免税が非課税と並んで本来有していた独自の意義が否定され、VATの免税・課税制度が大きく混乱しかねません。またタンザニアが、今後租税条約を締結する際、仮にこのような免税概念を法人税や個人所得税の解釈に持ちこむことがあったとしますと、到底条約相手国の理解を得ることは困難となります。

また、ENが規定する免税について、一時納付納税と還付を許容するものとの解釈が両国間で黙認されてゆきますと、免税規定の直接適用が否定される結果、国内法(VAT法)が条約に優先して国内適用され、日本企業の課税が免除されるとする条約の役割は果たせなくなる可能性があります。このことは更に、日本の締結した多くの租税条約や

諸外国の租税条約の解釈論とも相いれないものです。

2-7. 条約の優先的効力について

Q 8. 今回 VAT 法の改正を機に、EN が規定した免税は改正 VAT 法の規定に優先するとして、そのタンザニア国内における適用、執行が問題となっております。そこで、一般に条約は国内法に対し優先的効力を有すると言われておりますが、これは具体的にどういう意味でしょうか。

A 8. 条約が専ら国家間の対外関係のみを規律し、相手国の国内法と無関係な場合は、条約と国内法の抵触は生じません。しかしながら、条約の規制対象が拡大・多様化して、国民の権利義務や国内法制に関する事項が条約に含まれてきますと、両者で矛盾・抵触する場合が生じ、どちらを優先適用すべきかという問題が生じてきます。この時、条約優位の見解が多く採用されておりますが、この見解のもとでは、国家は条約に抵触する内容の国内法の改廃等の調整措置を講ずることを求められ（この点、免税は国内法上の調整措置が不要）、当該措置を講じない場合は、国際法上の国家責任が追及されると解釈されております。

日本を含め多くの国々では、条約優位の立場をとっており、条約は法律制定という国内法化のための特別な手続きを必要とすることなく、そのままの形で条約相手国において国内法としての効力を有すると解されております。ただ、この考え方の根拠については、日本の場合ですと、日本の憲法が「条約を誠実に遵守する」ことを定める規定（98条2項）を置き、かつ条約の締結について法律同様に国会の承認を要求している（73条の3号但書）ことがあげられております。つまり条約と国内法との関係についての条約優位論は、その国自身が国内法制上決定したものです。

ところでタンザニアの憲法が条約と国内法についてどのように規定し、条約に対する国会の承認がどうなっているのか、その他条約の国内的執行体制について、タンザニア政府に協力を要請しましたが、現状では何ら情報の開示はなされておられません。

2-8. 免税規定の国内法としての直接適用

Q 9. 今回 VAT 法の改正を機に、

- ①日本側の専門家は、条約で規定された免税は国内法として直接適用されると主張しておりますが、具体的にどういう意味でしょうか。
- ②本件執務参考資料の中で、免税に関する規定として、タンザニアの各国内税法に定められた条文が記載されておりますが、このことは免税の根拠は条約にあるのではなく、国内法にあることを意味しているのでしょうか。

A 9. ①国内的に直接適用されるとは

条約が国内法に優位すること前提とする場合、次に問題となるのは、条約がそのままの形で自動的に国内的な効力を持つからと言って、そのことから直ちに条約で規定した税務上の取扱いが、相手国における立法措置や調整を必要としないで、そのまますべて直接適用、執行されると言えるかです。一般に、条約が国内法に優位すると考えることを「条約は国内的効力を有する」といい、条約における税務上の取扱いが、そのまま直接適用、執行されるとする考え方を「条約の国内における直接適用」といっております。

ところで条約により一定の税務上の取扱いを規定した場合、中には新たに納税義務を創設、拡大しているようなときは、その課税要件等を具体化する国内法上の新たな手当てが必要となることがあります。特に適用対象者の権利を制限し、義務を拡大するような場合は、国内的執行のため、課税の対象者、課税対象取引、課税時期等の課税要件を国内法で具体化しなければならないケースが多く、また課税といっても例えば申告時に法人税を納税するのか、それとも源泉税のみを課し、源泉ファイナルとするのか等も、その税務条項の内容・性格に即した形で課税方法を規定しておく必要もあります。これは一般に条約が簡潔な条文からなっておりますので、こうした詳細を直接規定できない場合が多いからです。このため条約が国内法としての効力を有するからといって、そのまま条約の規定が直接適用され、国内法として執行されることにはなりません。

それからこれは例外的な場合ですが、条約で免税が規定された場合でも、日米の安保条約に関連した在日米軍に対する免税のように、その適用対象者や取引が複雑かつかなりの規模に達する場合は、これを国内的に執行するためには免税要件の一部を実態に合わせて整理し、日本の国内法により具体化するケースもあります（日米安保条約に関する特別税法）。

これに対し条約で規定した税務上の取扱いが、税の減免である場合（免税、非課税、税率軽減）、これらは主に相手国における不作為を取り決めるものですので、その性格上、明確性と完全性（単にこれを課税とする国内法の適用をしないこと等、国内法上の措置を必要としないため）を備えていると考えられることから、相手国において法律の制定、改正といった国内法化のための特別の手続きを経ることなく、そのままの形で国内法として適用され、国内法として執行されてゆくものと考えられております。日本を含め他の諸外国間で締結された租税条約は、すべてこのような考え方を基本として締結されております。

もっと分かりやすく言いますと、例えば、タンザニアの法人税率は 30% ですが、タンザニアで事業を行う日本企業に適用する法人税率は一律 5% と条約で規定したとします。この時このような条約を遵守する条文が Income Tax Act の中に規定されていない場合、タンザニア政府としましては、当該条約による税率変更のための国内法の改正を行うまでもなく（行ってもいいのですが）、日本企業に対しては 5% の法人税率が直接適用されることとなります。なぜなら 5% 税率という用語は、それ自体で明確性と完全

性を備えておりますので、タンザニアの国内法でそれ以上詳細を規定する余地がないからです。免税もこの 5% 税率と同様に確定した概念として考えられておりますので、Income Tax Act の課税規定の適用を排除する形で、そのまま国内法として適用されることとなります。

②免税根拠は、条約かそれとも国内法か

既に述べましたように、条約の免税は国内法として直接適用されると考えられますので、免税が条約で規定されていれば、その根拠はあくまで条約です。執務参考資料の中ではこれを明確にするため、条約免税を定める各国内法の規定については、敢えて「根拠法令」とはせずに、「関連法令」と記載しましたのもこのためです。つまりタンザニアの国内法がその個別税法の規定により、条約として国内法上遵守されるものをいくつか規定していたとしても、これは条約の免税規定が国内法として直接適用されることを前提に、条約による免税を国内法として受容するための単なる確認規定にすぎないと解されているからです。

このため免税を規定したある条約が、たまたま国内法で国際条約として遵守対象とする条約リストの中に含まれていないとしても、条約として有効に成立している限りは、そのまま国内法として適用されると考えられております。

この点が、今回の VAT 法改正に関連して、タンザニアと日本の間における考え方の大きな相違点の一つかと考えております。

参考資料 3（その他 EN 免税の国内的適用上の論点）

3-1. 海外旅行者向け免税制度と EN の免税について

Q10. 改正 VAT 法の事後免税に関し、色々議論を呼んでおります。しかし例えば、海外旅行者の免税制度においても一時納税してから還付する例がありますので、改正 VAT 法が事後免税を規定したからといって、あまり問題にはならないと考えますが、いかがでしょうか。

A10. 海外旅行者免税は一度 VAT を支払ってから還付されるので、EN における免税も一度納付してからの還付することにしても、免税という点では問題ないのではとの見解についてです。

1. 海外旅行者向け免税制度と還付について

海外旅行者が購入する物品を免税とする方法として、日本のように免税で販売する国もあれば、例えばイギリスのように、課税で販売し、出国時等に税を還付する方法を採用する国もあります。海外旅行者免税に関しては、このような還付方式が採用されているのを根拠に、EN が規定する免税についても、課税で販売し、その後に還付する方法を採用したとしても、免税であることには変わりないとして、そのような改正 VAT 法の規定は、EN に抵触するものではない、との見解があるようです。

しかしながら、VAT 免税については、課税を免除する趣旨・目的に応じて、国内法が様々な形態の免税制度を必要としており、海外旅行者免税と EN 免税についても、相互に独立した別個の免税制度ですので、同列に並べて比較はできません。

つまり、海外旅行者免税では、第一にイギリスのように購入時に一度 VAT を支払い出国時に免税要件を確認してから還付する国もあれば、日本のように購入時点で免税確認が完了する国もありますので、一時納税と還付は免税要件の充足確認時期の問題にすぎませんので、免税が本来的に還付を伴うものではありません。第二に、還付されるといっても、正確には出国時に一時払いした税の払い戻しを受けるにすぎず、課税事業者における還付とは本質的に異なりますので、比較の対象にはなりません。還付は課税事業者の国に対する法的権利ですが、海外旅行者（一般消費者）は国に対し還付請求権はなく、免税店の売り上げが輸出免税とされる結果、免税店から VAT を請求されず、間接的に税を支払わなくて済むだけです。

還付はもともと、納税義務者が計算期末になって申告書を提出する際に、VAT の払い過ぎが判明したため、国庫からその過払い分の還付を受けるものです。VAT が免税でありながら、納税義務のない者が支払う必要のない税を売手を通じて納税し、申告時期に納めすぎとして還付請求させるのは、返還時期の定めのない国に対する無利息融資ではとの指摘もあります。海外旅行者向け免税制度を、この様な理屈付けとして利用することは適切ではありません。

2. VAT の一般的な免税制度について

VAT の免税制度の性格と、その中における海外旅行者免税と EN が規定する事業者免税の位置づけについて、以下若干説明を加えておきます。

VAT の免税は一般に以下 4 つのタイプに分類されますので、免税とされた趣旨、基本的性格を整理しておく必要があります。海外旅行者免税は、次の③（「免税店」(Duty free shop) の免税）であり、EN の免税は、④特別法による免税ですので、各固有の免税制度を混同しますと、免税制度自体が意味をなさなくなり、VAT 税制は大きく混乱し、予想外の課税を受ける結果になりかねません。

なお、以下②の輸出免税と③「免税店」免税（間接的な海外旅行者免税）は、国外消費を根拠とする免税である点では共通しております。

（1）各種の免税制度

① 小規模事業者の納税義務の免除

小規模零細事業者の納税事務の負担軽減や納税義務者が非常に多くなるという税務執行上の配慮から、売上高の少ない事業者について、VAT の納税義務を免除するものです。このため小規模事業者は売上げても VAT は課税されませんが、購入した財・サービスについて既に支払った VAT は還付を受けられません。納税義務者でなくなると納税申告をする必要がなくなる一方、還付申告もできなくなるからです。

② 輸出免税（ゼロ税率）

ヨーロッパでは一般にゼロ税率と言われております。輸出をなぜ免税とするかですが、まず VAT は国内で消費される財・サービスに対し負担を求める性格の税であり、世界的に消費地課税主義の原則が採用されていることによります。次に輸出価格を税務抜きとすることにより、VAT の税率差による輸出価格への影響を排除し、各国間で税率差による輸出競争へ影響を排除し、税の中立性を確保するためです。このため商品を輸出する場合、売上げが免税となる一方で、購入（仕入れ）した商品に課税された VAT は還付されます。ある事業者の売上が輸出売上のみと仮定いたしますと、商品購入時に VAT を支払いますが、輸出売上げには VAT が課税されませんので、購入時に支払った VAT が全額還付となりますので、常に還付申告となります。

輸出取引が免税とされる要件として、輸出取引又は輸出類似取引であることについて、証明がなされたことが必要です。具体的には、この証明は輸出許可書等輸出を証明する書類の提出により行われます。

なお、中国等国内法で還付割合を設けて、還付される金額を制限している国もあります。

③ 「免税店」(Duty free shop) の免税

これは「免税店」において、一定の要件のもとに海外旅行者向けに販売した時点で

これを輸出と同様に取扱うことにしたもので、輸出免税同様、海外での消費に着目した免税制度です。

この制度は一見、海外旅行者自身に直接免税の権利が認められているようにも見られがちですが、消費税の構造上は、「免税店」の売上げが輸出免税とされることにより VAT 徴収が不要となり、その結果、海外旅行者も VAT を請求されずに済むとなります。

次に海外旅行者が購入する物品を免税とする方法については、①免税で販売する方法、②課税で販売し、出国時等に税の還付を受ける方法、③両者を併用する方法があります。日本は①が基本であり、例えばイギリスなどは②を採用しております。

イギリスの例で言いますと、免税手続きは次の通りです。

海外旅行者が「免税店」で VAT 込みの値段で購入しますと、免税書類（フォーム）を発行してもらいます。免税要件としては、出国時に税関で未使用の購入商品を提示して輸出承認スタンプを免税書類に押しってもらう必要があります。ただし実際は、ヒースロー空港へ行きますと、支払業務と税関業務を代行する払い戻しサービス会社（Travellex Bureau）がありますので、その場で VAT の払い戻しを希望する旅行者は、免税書類を提示し手数料を支払って、現金を受け取ることができます。

また現金ではなく、クレジットカードや小切手で VAT の払い戻しを受ける場合は、免税書類に税関のスタンプを押しもらい、これを空港の投函箱に投函すると 2~3 か月後に払い戻されます。

④ 特別法による免税

この免税の典型的なものとしては、他国との間の条約や国際慣習法により免税と規定されたものを、一応国内法上も確認したものや、国内法でその内容を具体化したもので、本件 EN における免税条項などもこの分類に該当します。対途上国支援や国の安全保障といった政策的見地からの条約が多いかと思えます。条約の中には、免税規模が大きくその適用対象者や対象取引関係等も複雑となることから、条約の国内的な執行を容易にするため、例外的に免税要件の一部につき国内法が具体化しているものもあります。例えば、日米間の条約（日本に駐留する米国軍隊の地位協定）では米軍の用に供するために購入するものは消費税が免除されますが、所得税法等の臨時特例に関する法律や租税特別措置法により、免税要件の詳細が規定されております。

このほか外交関係の条約や慣習法では、外国公館等が外交、領事の任務遂行のために購入するものには消費税が免除されます（租税特別措置法 86 条等）。

なお条約による免税と言っても、EN 等の無償資金協力にかかる協定や日米安保条約の免税は、その性質上一方の国の事業者のもう一方の国での免税を規定した片務的なものですが、後者の外国公館等に係る免税は、相互主義的な免税です。

それから免税は租税条約で規定されている場合が多いのですが、租税条約はその性格上、所得に対する税を対象としており、VAT 等についての租税条約は締結されておられません。

3. 「免税店」の免税と EN における事業者免税について

(1) 海外旅行者の免税と EN 免税とを混同してはならない理由・・・その1

まず、海外旅行者免税については、イギリスのように課税で販売しておき、出国時等に税を還付する国もあります。この場合、海外旅行者が購入する物品が免税とされるのは、輸出免税と同様、海外消費にあることから、特定の購入物品の海外への持ち出しが免税要件となりますので、税関での出国時のチェックにより免税要件の確認が完了することになります。

これに対し、EN の免税は、購入した財・サービスが、特定の無償資金協力プロジェクトにのみ供されるかどうかです。その免税要件の充足確認は、購入した財・サービスのインボイス、明細書、契約書その他現物確認を通じ、財・サービスの購入時点で行われ、免税証明書も発行されます。

つまり国によりイギリスのように納税・還付となるケースもありますが、これは免税要件充足の確認時点が異なるからであって、免税そのものが本来的に納税・還付という意味合いを含んでいるからではありません。

(2) 「免税店」免税と EN 免税とを混同してはならない理由・・・その2

次に還付ですが、日常用語ならともかく、税法用語として使用する場合、注意が必要です。日常用語として使用しますと、課税事業者の還付も海外旅行者（一般消費者）の還付も一緒ではと勘違いする原因となります。つまり還付という税法用語は、もともと納税義務のある課税事業者が課税取引の中で、税務申告の際に用いる法律用語であり、本来 VAT の申告義務のない一般消費者（海外旅行者）には使用できません。一般消費者には、VAT の納税義務がない反面、権利としての還付もあり得ないからです。

すなわち VAT では課税事業者が申告する際に、売上げにかかる税から購入に要した税を差し引き、その差額がプラスなら納税、マイナスなら還付請求するというだけであり、申告時の申告形態の話です。これに対し海外旅行者は最終消費者であり、事業者ではありませんので、VAT の納付義務がない反面、購入時に支払った VAT の還付請求をする権利も本来はありません。このため特例として「免税店」で買い物をする場合も、免税店側の売上げが輸出免税に準じた取り扱いが行われる結果、免税店から VAT を請求されないため、間接的に海外旅行者も VAT なしの買い物ができることになるだけです。

以上、「海外旅行者免税」での還付とは、購入時点から免税要件が確認される出国時点までの短期間、一時立て替え払いしていたものが戻ってくるだけにすぎません。これに対し、課税事業者に認められる還付とは、税法の規定に従い課税要件を満たして一度納税した税が、計算期末に納めすぎと判明したため、税務申告により法律上の権利として国に対し還付請求するものです。還付という税法用語は、納税義務と表裏一体の関係にあるものですので、VAT の納税義務とは無関係な一般消費者（海外旅行者）を引合いに出し、事業者の還付と海外旅行者に対する還付とを比較して議論することはできません。

以上

TANZANIA REVENUE AUTHORITY
VALUE ADDED TAX FORM
(Under Regulation 33)

Complete In Quadruplicate

Serial No.....

To: Regional Manager
 P. O. Box

TIN:

VRN:

**APPLICATION FOR UTILIZATION OF VAT RELIEF GRANTED TO EXPLORERS AND
 PROSPECTORS OF MINERALS, GAS OR OIL, AND TO INVESTOR LICENSED UNDER
THE EXPORT PROCESSING ZONES ACT OR SPECIAL ECONOMIC ZONES ACT**

PART A: (To be completed by applicant)

The (name of the Organisation).....

is applying for VAT relief on supplies of goods/services as detailed below:

Details of the goods/services		Value exclusive of VAT (in shs.)	VAT Amount	Supplier
Description	Quantity			

NB: *In case the space provided above is not sufficient please attach the list of additional items in the same format/ for motor vehicle give the following details for each vehicle or attach the detailed Schedule of all vehicles applied for.

Make..... Engine No.....

Chassis No..... Type..... Cubic Capacity..... Tare weight.....

Year of Manufacture..... Propulsion Petrol/Diesel/Other.....

The goods/services are going to be used by the (Name of the project or undertaking)

...

Which is a project/undertaking pursuant to PSA / EPZ or SEZ license

.....

dated.....for (state the use of the goods/services)

.....

.....

.....

WE DO CERTIFY that the above information/data are correct. We undertake not to sell, transfer or dispose of in any way the said goods unless and until VAT is fully paid.

.....

Date (Name of Authorized Officer) **Signature** **Official Stamp**

PART B: B(To be completed by the recommending Organisation/Ministry).

This is to certify that (Name of project/undertaking)..... is project/ undertaking which is under our Ministry/Organisation (name).....under the agreement/lisence

We do confirm that the above goods/services are project materials/services and we request that they be supplied free of VAT.

.....

Date **(Full name of endorsing Executive)**

**Signature and stamp of
Permanent Secretary/
Chief Executive Officer**

PRECAUTION NOTE:

- (i) This Authority is only valid when tendered in its original form.
- (ii) Payment should be made strictly by recipient's cheque(s).

FOR OFFICIAL USE

(a) Comments and Recommendation(s) by the Verification Officer:

.....
.....
.....
.....
.....

.....
Date

.....
Name and Signature of the Verification Officer

(b) Commissioner General's Decision

Approval has been/not been granted for VAT relief

to:
.....
.....
.....
.....

.....
Date

.....
Signature and Stamp of the Commissioner General

NOTE: This authority is valid for 30 days from the date of approval

Distribution: Original – Supplier of goods/services {To be retained for your record/
Verification by TRA}

Duplicate – Applicant

Triplicate – TRA Office

Quadruplicate – recommending Ministry/ Organisation.

TANZANIA REVENUE AUTHORITY

VALUE ADDED TAX FORM

Complete In Quadruplicate

Serial No.....

To: Regional Manager
P. O. Box
DAR ES SALAAM

TIN:

VRN:

**APPLICATION FOR UTILIZATION OF VAT RELIEF GRANTED
UNDER THE THIRD SCHEDULE TO THE VALUE ADDED TAX ACT CAP 148
(EXCLUDING DIPLOMATS/DIPLOMATIC MISSIONS)**

PART A: (To be completed by applicant)

The (name of the Organisation).....under Ministry.....
is applying for VAT relief on supplies of goods/services as detailed below:

Details of the goods/services		Value exclusive of VAT (in shs.)	VAT Amount	Supplier
Description	Quantity			

NB: *In case the space provided above is not sufficient please attach the list of additional items in the same format/ for motor vehicle give the following details for each vehicle or attach the detailed schedule of all vehicles applied for.

Make..... Engine No..... Chassis No.....

Type..... Cubic Capacity..... Tare weight.....

Year of Manufacture..... Propulsion Petrol/Diesel/Other.....

The goods/services are going to be used by the (Name of the project)

Which is a project aided pursuant to the agreement/memorandum of understanding/GN between the

and the Government of the United Republic of Tanzania dated.....for (state the use of the goods/services).....

We do certify that the above information/data are correct and that we are entitled to VAT relief under item of the Third Schedule to the Value Added Tax Act, CAP 148. We undertake not to sell, transfer or dispose of in any way the said goods unless and until VAT is fully paid.

.....
Date

.....
(Name of Authorized Officer)

.....
Signature

.....
Official Stamp

PART B: (To be completed by the Recipient Organisation/Ministry/Parastatal/Company).

This is to certify that (Name of project).....
is a technical assistance/Religious/charitable project which is under our Ministry /Organisation
(name).....under the agreement
between.....and.....which was confirmed
by the Treasury/Ministry as per the letter Ref. No.....we do
confirm that the above goods/services are project materials/services and we request that they be supplied free of VAT
as per the stated item(s) of the 3rd Schedule to the Act.

..... Date (Full name of endorsing Executive) Signature and stamp of Ministry/ Permanent Secretary/Parastatal Organisation/Administrative Secretary/General Manager
----------------------	--	---

PRECAUTION NOTE:

- (i) This Authority is only valid when tendered in its original form.
- (ii) Payment should be made strictly by recipient's cheque(s).

FOR OFFICIAL USE

(a) **Comments and Recommendation(s) by the Verification Officer:**

.....
.....
.....

..... Date Name and Signature of the Verification Officer
----------------------	--

(b) **Manager's decision**

Approval has been/not been granted for VAT relief to:.....

.....
.....
.....

..... Date Signature and Stamp of the Manager
----------------------	--

NOTE: This authority is valid for 30 days from the date of approval

Distribution: Original – Supplier of goods/services {To be retained for your record/ Verification by TRA}
Duplicate – Applicant
Triplicate– TRA Office
Quaduplicate–Recipient Organisation/Ministry/Parastatal{For Donor funded projects}



TANZANIA REVENUE AUTHORITY

Complete
In Quadruplicate

To: The Commissioner of Customs & Excise,
P.O. Box 9053,
DAR ES SALAAM.

**APPLICATION FOR UTILIZATION OF CUSTOMS DUTY AND VAT REMISSION GRANTED TO
TECHNICAL ASSISTANCE PROJECT MATERIALS AND EQUIPMENT**

PART A: (to be completed by applicant)

The (name of the Organisation)
is applying for duty and VAT remission on importation of the materials/equipment/motor vehicle(s) as detailed below.

The goods are going to be used by the (name of the project)

.....
which is a project aided pursuant to the agreement/memorandum of understanding between
the

.....
and the United Republic of Tanzania datedfor
(state the use of the goods)

Details of the goods		CIF (in Shs)	Importer/ Supplier	Bill of Lading No.
Description	Quantity			

In case of a motor vehicle give the following details (in separate set for each vehicle):

Make Type

Engine No. Chassis No.

Tareweight Cubic Capacity

Year of Manufacture Propulsion: Petrol/Diesel/Other

C.I.F. Value Bill of Lading No.

We do certify that the above information/data is correct and that we are entitled to import the above-named goods free of duty and/or VAT. We undertake not to sell, transfer or dispose in any way the said goods unless and until the Customs Duties and/or VAT are paid.

Date

.....
Signature and Stamp of Applicant

PART B: (to be completed by the Recipient Organisation/Ministry/Parastatals).

This is to certify that (name of project)

..... is a technical assistance project which is under our Ministry/Organisation (name) under the agreement between and Treasury letter Ref. No. of which was confirmed by the Treasury as per and/or as per Govt. Notice No. of We do confirm that the above materials/equipment/motor vehicle(s) are project materials as referred to under article No. of the said agreement and they are going to be used in the said project. We therefore recommend that they be imported duty and/or VAT free as article No. We hereby undertake not to sell, transfer, or dispose in any other way the said goods unless and until the Customs duties and/or VAT are paid.

Date

Signature and Stamp of Ministry/
Parastatal Organisation
Principal Secretary/General Manager

FOR OFFICIAL USE ONLY:

PART C: (To be completed by a Proper Officer)
To the Commissioner of Customs & Excise.

I, (full names of officer) do hereby declare that I am satisfied/not satisfied that the above mentioned goods which have been imported by in accordance with article No. of the agreement referred to in Treasury's letter Ref. No. of filed in (quote Register/File) at (folio or No. of entry) are exempted under Government Notice No. 192 of 1970 and the Third Schedule to the VAT Act, 1997. I therefore recommend/do not recommend that you authorise the release of the goods. If unrecommended for release briefly state reason hereafter.

Reference No.

Register No.

Date

Signature and Stamp of Proper Officer

PART D: (To the Proper Officer Releasing the Goods):

You are authorised/not authorised to release the same duty and VAT free, after being satisfied the goods are those described in Part A above.

Date

Signature and Stamp of
Commissioner of Customs & Excise

PART E: (To be completed by the Proper Officer releasing the goods):

Certified that the articles stated above have been cleared as per Single Bill of

Entry No. dated and accompanying this declaration.

The duty not paid is Shillings The VAT

not paid is Shillings

Full Names of the Proper Officer

Date

Signature and Stamp of
Proper Officer

Distribution: Original & Duplicate - Commissioner of Customs & Excise
Triplicate - Commissioner for VAT.
Quadruplicate - Applicant

APPLICATION FOR REFUND OF DEPOSIT/CANCELLATION OF BOND

Port of Country *Voucher No / Bond security No.

CLAIMANT: Name and Address

Entry No / Date	No. of packages	Description of goods	Quantity	Value (USD)	Amount deposited	Amount : (a) of bond or (b) allocated against general bond.
DETAILS OF RE-EXPORTATION OR PERFORMANCE OF UNDERTAKING						
Entry No / Date	No. of packages	Description of goods	Quantity	Value (USD)	Place and Date of re-exportation or performance of undertaking	
			Total			

I hereby certify that the above particulars are correct, that the goods have been correctly dealt with, in the period of Months allowed by the Proper Officer.

**Delete whichever is inapplicable*

* I claim a refund of USD.paid by me *vide* Receipt No..... date

* I request cancellation of the amount of USDgiven under Bond security No.dated.....

Place Date

.....
Owner or Agent

For Official Use Only

(a) Refund of USD Authorized.

Checked and endorsed on entry

.....
Refund Officer

Date

Received this DayMonth..... YearThe sum of USD (in figures).....

(in words) Dollarsin payment of the claim above.

Date

.....
Signature of Authorized receiver

(b) Check and noted on entry. Adjustment of security made on line No.....in Bond Allocation Register No.

.....
Checking Officer

.....
Proper Office

Date.....