

カンボジア王国の税法調査 ― 中間報告

立正大学法学部教授 山下 学

早いもので、発展途上国の税法の生成と現状の調査にカンボジア王国を選び、同国の首都プノンペンに滞在し、王立法科経済大学の客員研究員となって、半年が過ぎようとしている。

カンボジア王国では、税法は確立した法律学として存在しておらず、王立法科経済大における私のスーパーバイザー、レン・ダー教授も経済学部の教授であり、税法の講座はあるものの、その内容はほとんどが「会計」であり、法律学の視点からの講義はなされていない。また、税法に関する「学会」もなく、要は学問として研究はなされておらず、税務当局の見解が有権解釈としてまかり通っており、納税者に不服申立ての途はあるものの、学者や税理士のような専門家に、税法解釈につき援助を求める状況にない。

というのも、カンボジア王国の納税義務者は、営業を行っている法人および個人に営利税（プロフィット・タックス）が課税されるが、納税は、①申告納税方式（Real regime）、②簡易課税方式（Simplified regime）、③推計課税方式（Estimated regime）の3種が法定されており、大法人は申告納税方式を適用されているものの、納税者の大半は推計課税方式、すなわち税務当局が訪問して、間口や奥行きなどから推計して課税額を賦課し、それも話し合いで税額が決まる、という現状である。また、税務署では課税部門と徴収部門が分かれておらず、支払われた税額が国庫に入っているのか、税務職員の私腹を肥やしているのかも甚だ疑問の現状である。ちなみに、人口の大半を占める農民には営利税は課税されない。そこで、プロフィット・タックスを「法人税」と訳している文献もあるが、法人、個人の関わりなく売上高で管理されていることから、私は営利税と訳した。

税法典としては、最新のものとして2006年に整備された「税法」があり、JICAが作成している「カンボジア投資ハンドブック」などは、この「税法」を紹介しているが、実際には1981年に制定された「看板税」や「印紙税」、「専売税」などはこの「税法」に規定されておらず、過去の税法がそのまま適用されている。さらに、税法は毎年制定される「財政法（予算法）」によっても新設、改正される。2010年の財政法で固定資産税が新設され、今年中に施行される見込みである。また、「網税」という漁師を対象とした税があるが、これは租税総局・税務署の管轄ではなく農林水産省の管轄であり、まさにカンボジアの税法を調べ始めると、カオスの世界である。

そのカオスの世界の中で、租税総局が作成した「納税者の義務と権利」という冊子を見つけた。これは、2010年3月に作成され8月9日に配布されたもので、租税総局にも在庫がなく、スパイリエンの税務署長にヒアリングを行ったときに入手したものである

が、納税者に配布することを目的にして作成されたが予算の関係で十分な印刷ができず、各税務署に数冊ずつ配布され、職員研修や例えばシアヌークビルやバタンバン等の税務署では納税者を集めて講習会を開いたりしたりされている。印刷予算もさることながら、文盲率が60%の国では、納税者に配布されてもむだになるかもしれない。

しかし、発展途上国で、納税者権利憲章ともいえる冊子が作成されたことに興味を覚え、翻訳してみた。中間報告として、「納税者の権利と義務」の冊子の内容を紹介してみたい。

「納税者の権利と義務」

◎ 納税者の義務

納税者は以下の義務を負う：

- 1- 税務行政当局への登録
- 2- 税務申告書提出と税務に関する法令にのっとりた情報提供
- 3- 期日通りの納税
- 4- 帳簿や証憑の保管と税務当局への提示
- 5- 税務行政当局からの通達にある日付に従い、税務行政当局のもとに出頭する
- 6- 租税に関する法令に掲げるまたは税務当局が文書にて通知した期日通りに、税務当局が定めた税金、追徴税、その他の金額を納める
- 7- 納税義務の遂行に当たり誠実であること
- 8- 義務を遂行する中で税務当局と協力すること

1- 税務行政当局への登録

(税法 101 条)

全ての個人は、経済活動を開始してから 15 日以内に税務行政当局に登録をしなければならない。

全ての個人は、住所、規模、名前、事業内容の変更、譲渡、事業の停止、企業の管理担当者又は税務担当者の変更から 15 日以内に税務行政当局に通知をしなければならない。

税法 88 条第 7 項によれば、「経済活動」とは、個人の活動で、日常的又は一時的な供給内での利益追求又は未追及のため、又は他の個人に何らかの利益を得る目的で商品又はサービスを供給する活動のことをさす。

2- 税務申告書提出と税務に関する法令にのっとりた情報提供

税務申告書類の準備と提出

(改正税法新 104 条)

すべての納税者又は源泉徴収執行者は、税務行政当局が指定した形式、期日及び場所に従って、税務行政当局に税務申告書を提出しなければならない。

税務申告書には、納税者又は納税者の法定代表者の署名がなければならない。

すべての投資者は、毎月の月間納税申告書及びその課税年度に対する年間納税申告書を提出し、税の規定に従いすべての税金を納めるものとする。

すべての投資者は、カンボジア開発評議会の証明書を添付し、その課税年度の年間税務申告書の遂行尊重を明確にさせる。

実学納税制度に基づく納税者は、自分の会計帳簿を準備し、納税申告書の形式に基づいた納税申告書類を準備・提出する。

税務当局は、租税に関する法令に従って納税申告書の準備、提出を行わない、会計帳簿または他の書類の記帳、保持をしない企業に対して、一方的に税額を決定することができる。

取締役又は経営者又はオーナーの責任

(税法 108 条)

ひとつの企業の取締役又は経営者又はオーナーが知りながら、又は故意に税に関する規定を犯して企業に報告をさせない、又は税金の追加報告をする、又は税務行政当局に源泉徴収税を納付しない場合、その取締役又は経営者又はオーナーは、支払わなければならない税額に対して直接責任を負う。

3- 期日通りの納税

納税

(税法 107 条)

納税は以下の通り規定されるものとする：

- 1- 税金は、税に関する規定が税務申告書提出を求める期間以内に確定し、納付しなければならない。
 - A- 付加価値税 “VAT”：遅くとも次月の 20 日まで（税法 70 条）。
 - B- 利得に対する税（税法 5 条、29 条と、2007 年 12 月 31 日付経済財務省 PrakasNo.1481 SHV,BRK.BG）
 - *毎年の課税年度を実施している企業：遅くとも次年度の 3 月 31 日まで。
 - *課税年度変更を申請した企業：
 - 移行事業年度末から 3 か月以内
 - 新しい課税年度末から 3 か月以内
 - C- 源泉税、給与に対する、公共照明税、特別税、滞在税などのその他の税目：
遅くとも次月の 13 日まで。これ以外については、税務行政当局が定める期間内に納税するものとする。
- 2- 税の債務は税債務の請求通知発行から 30 日以内に確定し、納付しなければならない。
- 3- 税金は、この法律の第 116 条第 4 項に定めるとおり、税債務の請求通知発行から 3 日以内に確定し、納付しなければならない。「もし徴税が困難だとみなした場合、税務行政当局はいつでもその納税者への税額を確定することができる」

4- 帳簿や証憑の保管と税務当局への提示

税に関する法令及び税法 98 条が定める通り：

納税者は、税に関する規定が定めるとおり、記録の管理および帳簿、証憑および他の税務資料の保管をし、それらの帳簿および資料を税務行政当局の調査の必要性に応じて提示しなければならない。

カンボジア王国の現行国家会計基準に基き会計帳簿の管理義務を有さない納税者については、税務行政当局が規定する様式に従って事業に関する収入および支出その他全ての時系列の記録が行われた記帳簿を保管しなければならない。

税に関する規定又はその他の規定に定められる記録の管理又は帳簿、各種資料又は記帳簿を保管しなければならない個人は、それらの帳簿又は資料を課税年末から数えて 10 年間保管しなければならない。

請求書は納税者と他の個人との間での全ての取引業務に対して発行しなければならない。納税者は、請求書の詳細報告を正しく日誌に記録しなければならない。

付加価値税納税義務者は、付加価値税納税者でない相手に付加価値税つき請求書を発行してはならず、普通の請求書またはその他の資料を付加価値税納税者でない相手に発行す

るものとする。

還付をする際に、付加価値税納税者は取引相手に発行した付加価値税請求書、普通の請求書、その他の資料を保管しなければならない。

すべての請求書には正しく通し番号を打たなければならない。請求書の内容は以下の通りとする：

1- 付加価値税請求書：

名前、住所、販売者、購買者の納税者番号、請求書番号、請求書発行年月日、商品またはサービスの名前、数量、単価、付加価値税課税前の合計額、付加価値税額、付加価値税計算前の金額と付加価値税の総額と付加価値税を含めた総額が異なる場合は、その総計額。

2- 普通の請求書：名前、住所、販売者の納税者番号、購買者の名前と住所、請求書番号、請求書発行年月日、商品またはサービスの名前、数量、各種税を含んだ単価、各種税を含んだ合計金額。

5- 税務行政当局からの通達にある日付に従い、税務行政当局のもとに出頭する

税法 99 条にあるように、個人が納付すべき税額の確定又は徴収の目的において、税務行政当局は納税者又は第三者に対して通知を発効することができる：

- 顧客供給者又は銀行口座に関する情報など、通知書に定めるとおりの納税者に関する情報提供。
- 通知書に記載される時間と場所に出頭し、通知に明示されているその個人が管理する情報提供および資料又はデータの提示又は提出。

この条の第 1 項に定めるとおり求められる情報に加えて、通知書に納税者の氏名および認証番号を記載し（あれば）、通知を発効した税務行政当局のサインを明記する。

6- 租税に関する法令に掲げるまたは税務当局が文書にて通知した期日通りに、税務当局が定めた税金、追徴税、その他の金額を納める

納税

（第 3 項を参照のこと）

不注意

（税法 125 条）

納税者又は源泉徴収執行者は、納付した税額が税に関する規定によって定められる税額より少なく、10%を超えない場合は不注意と見なされる。

納税者又は源泉徴収執行者は、法律が定める期日に従い納税申告又は納付を行わなかった場合、不注意と見なされる。

過度の不注意

(税法 126 条)

納税者又は源泉徴収執行者は、納付した税額が税に関する規定によって定められる税額よりすくなく、10%を超える場合は過度の不注意と見なされる。

税額の確定

(税法 116 条第 3 項)

納税者又は源泉徴収執行者が納税証明書提出義務を有すが申告をせず会計帳簿又はその他の必要に応じた書類を正しく保管せず、又は税額の正しい確定のために財務行政当局に提出しなければならない情報を提示しなかった場合、納税者又は源泉徴収執行者の確定税額は税務行政当局が作成しその個人に渡した単独確定税額となる。

単独で確定された税額は以下の項目に基くものとする：

- A- 各種税務申告書又はその他の資料に記載された、納税者が税務行政当局に提示した情報。
- B- 情報通達書類に記載された情報。
- C- 税務行政当局が得たその他の情報。

追徴課税

(税法 130 条)

追徴課税は税に関する規定の違反行為に対して執行される。

納税の不足または遅滞に対する追徴課税は、税に関する規定の執行の妨害に対する追徴課税と別に計算される。

納税の不足の場合、追徴課税及び利子は、その不足した税額に基づいて画定され、納付しなければならない。

どのような場合であっても、追徴課税の執行は税に関する規定の刑法上の違反行為に対する罰則執行に影響を及ぼさない。

納税の不足に対する追徴課税

(税法 131 条)

不注意があった個人に対して、追徴課税額は不足した税額の 10%に相当するものに各月またはまだその不足額が納付されていない月の一部の不足税額の 2%の利子を加えたものとする。

過度の不注意があった個人に対して、追徴課税額は不足した税額の 25%に相当するものに、各月またはまだその不足額が納付されていない月の一部の不足税額の 2%の利子を加えたものとする。

一方的に税額確定をする場合は、追徴課税額は不足した税額の 40%に相当するものに、各月またはまだその不足額が納付されていない月の一部の不足税額の 2%の利子を加えたものとする。

利子は、この法律の第 118 条に従い税額再確定を行う期間または税債務請求通知を渡してから 30 日以内には執行されない。

納税の遅滞に対する追徴課税

(税法 132 条)

規定通りに納税をしなかった個人に対し、追徴課税は遅滞した税額の 10%に相当するものに各月またはまだその税額が納付されていない月の一部の遅滞した税額の 2%の利子を加えたものとする。

税債務請求通知書を受けてから 15 日以内に個人が納付をしなかった場合、追徴課税は遅滞した税額の 10%に相当するものに各月またはまだその税額が納付されていない月の一部の遅滞した税額の 2%の利子を加えたものとする。

税務申告書未提出に対して一方的に税額確定をする場合は、確定された税額の 40%に各月または税額がまだ支払われていない月の一部の税額の 2%の利子を加えたものとする。

遅滞の利子は、納税しなければならない月の次月の 1 日から計算する。利得に対する税については、遅滞利子は、年次申告書提出期日を過ぎた月の次月第 1 日から計算する。

輸送手段に対する税納付の遅滞に対する追徴課税は、納付しなければならない税額の 100%に相当するものとする。

税に関する規定の執行に対する妨害行為への追徴課税

税に関する規定の執行に対する妨害行為には以下のものを含む：

1- 個人の場合

- A 帳簿、証憑を保管市内、または事業に対する請求書の発行をしない
- B 税務行政当局に対し、帳簿や証憑のチェックをさせない
- C 税務行政当局に登録をしない
- D 本法に定める登録の変更について税務行政当局に通知をしない
- E 虚偽の記述、証憑、報告書または情報の作成または提出
- F 故意に帳簿や記録、証憑、情報その他を隠すまたは廃棄する
- G 税額の確定や徴税に対して妨害しようと努める
- H 法の定める期日から 30 日以内に支払うべき税額のない申告書類を提出しない
- I 上記の行為に意図的に関与する

2- 公務員の場合

- A 許可なしに機密情報を漏洩する
- B 税額の確定や徴税を妨害しようと努める

C 上記の行為に意図的に関与する

租税に関する法令の執行の妨害に対するそれぞれの行為への追徴課税額は、以下の通り定めるものとする：

- 実額方式または公務員の納税者または源泉徴収執行者に対して 2,000,000 リエル
(二百万リエル)
- 簡易方式または概算方式の納税者または源泉徴収執行者に対して 500,000 リエル
(五十万リエル)

7- 納税義務の遂行に当たり誠実であること

税務行政当局は納税者の誠実性を前提とする。

納税者は：

- 税務申告書類において正しい情報を提供する
- 税務行政当局に相談をする際、納税者は企業のあらゆる情報、状況を提供する
- 税務行政当局の質問に対して、完全に、正しく、誠実に答える

8- 義務を遂行する中で税務当局と協力すること

税制では、納税者の誠実かつ協力的な法令施行が要求される。

税務行政当局は、品格と尊重をもって納税者と関わる。税務行政当局は、納税者の納税義務執行のために、納税者に指導する準備を整えておく。

納税者が協力的でなく、妨害行為をする場合、税務行政当局は必要に応じて情報収集に当たり権限を行使し、厳しい対応を取るものとする。妨害行為をしたものは、現行法に基づき方の規定により罰せられる。

税法の規定に基づき、税務行政当局は税務調査を実施し、企業の申告書類の照合、会計帳簿や税務行政当局が得た情報との比較を通して、税額を再確定することができる。税務調査にあたっては、納税者は税務調査官に協力し、円滑かつ早期に調査ができるようにしなければならない。

税務行政当局は、納税者が税務行政当局から受けるのと同様に、納税者からも品格と尊重をもって対応されることを信じるものとする。

◎ 納税者の権利

納税者は以下の権利を有する：

- 1- 納税者が税務当局に提出した情報の守秘義務を保証される
- 2- 税制、納税手続き、納税義務の執行に関する、専門的なサービス、説明・指導を受ける
- 3- 租税に関する税務当局の決定についての説明を受ける

- 4- 税務当局の決定に対する不服申立て
- 5- 租税に関する法令が定めた額を越えない納税
- 6- 税務処理に関する説明のために選んだ、納税者の法定代理人を認める
- 7- 税務当局から、透明性と持ちかつ分け隔てない執行を受ける
- 8- 納税義務の執行における誠実性を認められる