

カンボジア王国の税制調査を終わって

立正大学法学部教授 山下 学

はじめに

2010年度立正大学在外研修員として、カンボジア王国に赴任した。目的は、発展途上国の税法の生成と現状の調査の対象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、調査を行うことであった。

公益財団法人租税資料館の外国税法等調査研究助成を受け、おかげさまで1日拘束につき120ドルと高額なカンボジア語（クメール語）・日本語通訳を雇うことができ、なんとかカンボジア国中をめぐり、企業、商工業者、サービス業従事者、農民、漁師などから納税実態を聞き取ることができた。

2010年4月12日から2011年3月19日までの1年間であったが、当初3月31日に帰国予定だったのを、日本の東北地方太平洋沖地震災害のニュースに接し、2週間早めて帰国した。報告書作成時点において福島原子力発電所の処理はまだ先行き不透明な状況であるが、まず被災者の皆様方に哀悼の意と復興への道のりへ私のできる範囲内ではあるがご助力ができればと誓っている。

1. カンボジアの概要

カンボジアの正式名称は、カンボジア王国で、立憲君主国家である。東南アジアに属し、東はベトナム、西から北の西半分はタイ、北の東半分はラオスに接し、南は太平洋のタイ湾（シャム湾）に面した地域にあり、面積は18万1035km²で日本の国土の2分の1弱である。モンスーン帯に属し、乾季（11月～5月）と雨季（6月～10月）の季節があり、年間平均気温は27.6度であるが、3月～5月は40度を超える酷暑期がある。国土は北緯10度～15度、東経102度～108度の亜熱帯圏に属する。国土の中央部をメコン川が南北に流れ、中央南部にある東南アジア最大の湖トンレサップ湖から西北にサップ川が流れ、プノンペンで両川は合流し、ベトナムから南シナ海に至る。平野部が国土の約40%の森の国であるが、平野部に人口の87%が集住する。

19世紀後半からフランスの植民地として統治され、1953年に独立するが、1970年代のクーデターにより、軍事政権、1975年～1979年のポル・ポト政権（共産主義）、親ベトナム軍事政権下の内戦時代を経て、1991年10月23日に

パリ和平協定を締結、1992年に国連カンボジア暫定統治機構（UNTAC）の管理下において立憲選挙が行われ、1993年9月24日に憲法が制定され、現在に至っている。国家元首はノロドム・シハモニ国王（2004年10月29日即位。前国王はシハヌーク殿下。）、首相はフン・セン首相である。国会は国民議会（下院）と上院の二院制である。選挙権は18歳以上の選挙人登録をした者、被選挙権は国民議会が25歳以上、上院が40歳以上とされている。

人口は2008年の政府統計では1370万人であるが、人口増加率が1.54倍であることから、現在は1500万人弱くらいであろう。

首都はプノンペンで、特別行政地区となっている。カンボジアでは24州と1特別市に地方を分割しているが、地方自治はされていなく、中央集権であり、したがって国税と地方税の区分はない。

民族構成は、クメール民族（モン・クメール語族）が90%を占め、他にチャム族（マラヨ・ポリネシア語族）、漢民族、ベトナム族、ラオ族がある。言語はクメール語で、南インドのグランタ文字に由来する独自の表音文字で表記する。宗教は南方上座部派の仏教徒が約95%を占めるが、チャム族はイスラム教を信仰（約2%）、先住民に精霊信仰が残り、キリスト教もベトナム人を中心に信仰されている（約2%）。

主な産業は農業であり、農業従事者が人口比約80%を占める。また、内戦時代の軍人の雇用対策から公務員が多く、人口比約10%である。第2次及び第3次産業のいわゆる会社員が約5%、その他、水産業、林業などがある。

教育制度は、小学校6年、中学校3年、高等学校3年と日本と同じである。大学や専門学校は4～6年制となっている。ただし、農村部では学校がなかったり、あっても寺院の奉仕範囲内での校舎や設備であったり、また、児童・生徒も家事手伝いなどで学校に通えない子供も多い。プノンペンを含む大都市部でも、初等教育は午前・午後の2部教育である。そのかわり、小学校でも留年や中退の後の復学の制度があり、政府としては文盲率を少なくしようと対策を行っているが、多くはNPOの活動に頼っているのが現状である（ODAは道路や橋梁、発電所の建設などインフラ整備に充てられている。）。

インフラは、特に電力が弱く、現在80%は隣国のタイ、ベトナムから買電している。プノンペンポスト紙（英字紙）によると、カンボジア政府は2030年までに全国世帯数の70%に電力供給することを目的としている、という程度である。筆者もカンボジアの税制実態調査で地方を回ったが、大都市以外は、深夜は本当に漆黒の闇である（夕食時過ぎまでは、自家発電やトラックのバッテリーを使った灯りやテレビの光がある家もある。）。

道路は、ODAで主要国道は整備されつつある。筆者が1992年当時に自家用

車で 8 時間かかったプノンペンーシアヌークビル間が、今は長距離バスでも 4 時間で着く。ただし、二桁国道では雨季はどろどろとなり寸断される場所も多く、乾季はデコボコ道となる。

上水道、下水道とも、大都市、州都所在地、国境の町以外には整っていない。また、上水道のある大都市等でも、水道水は飲用水とはならない。下水道も浄化装置が完備されておらず、河川や海に垂れ流しである。筆者が滞在している首都プノンペンでも、雨期には低地で洪水・浸水があるのだが、地上に溜まった水は茶褐色で汚物もあふれていることが容易に想像がつく。

以上、簡単にカンボジア王国について紹介させていただいたが、人口の半分以上を 20 歳以下が占める若い国、まさに発展途上国である。

2. カンボジアの税法の現状

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、カンボジア王立法科経済大における筆者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。英国の制度を参考に、法律の整備と立法の準備、不十分と税務関係者の間では見られてはいるのが、一応の教育制度や試験制度の整備などの支援・援助で、日本の税理士に当たる「監査士」という制度が設けられており、試験も行われると共に、カンボジア公認会計士・監査士協会 (Kampuchea Institute of Certified Public Accountants and Auditors; KCIPAA) という組織があり、一見すると制度上は整っているように見えるが、実態は税務当局の下請けである。

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 80% 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、営利税と訳するのが適当であろう。

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（2009 年 11 月成立）で固定資産税が新設され、2011 年度より施行された。これは、カンボジアの経済財務省不動産局が 2010 年 12 月 24 日に同局が「固定資産評価委員会」の設立の許可を受け、2010 年 12 月 25 日にノン・ピセート局長が、2011 年 1 月から固定資産税の徴収を開始することを発表したことによって明らかになった。これにより、固定資産税の徴収が開始可能となった。同法によると、1 億リエル（約 25000 米ドル）以上の固定資産について、評価額の 0.1%を固定資産税として年 1 回 納税することが定められている。現在、推定でおよそ 18 万件が該当するとされ、400 万米ドルの税収増が見込まれるという。収税部署は経済財務省不動産局になり、租税総局の業務対象外である。



租税総局のビルディング

また、「網税」という漁師を対象とした税があるが、これは経済財務省租税総局・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。

3. 結語にかえて

1年間の調査で分かったことは、発展途上国は独自に財源を探して担税力のあるものに課税を図っていくために税法を作っていくのではなく、先進国が ODA として支援国の税法を手本に発展途上国に提供していくために、独自の租税法体系は作りにくいということである。

これは、固定電話と携帯電話に置き換えて説明することができる。欧米や日本など先進国は固定電話が普及した後に、携帯電話というテクノロジーが普及して、固定電話と携帯電話が併存する。しかし、発展途上国では、固定電話というインフラが整う前に、携帯電話のテクノロジーが先進国から提供され、鉄塔と電波アンテナ、最低限の電力供給があれば基地局を設けることができる携帯電話が普及していったのである。

発展途上国では、税法に限らず、法体系そのものが先進国から支援を受けて作成・成立していき、大陸法や英米法といった歴史的背景から区分できるシステムとは異なっている。

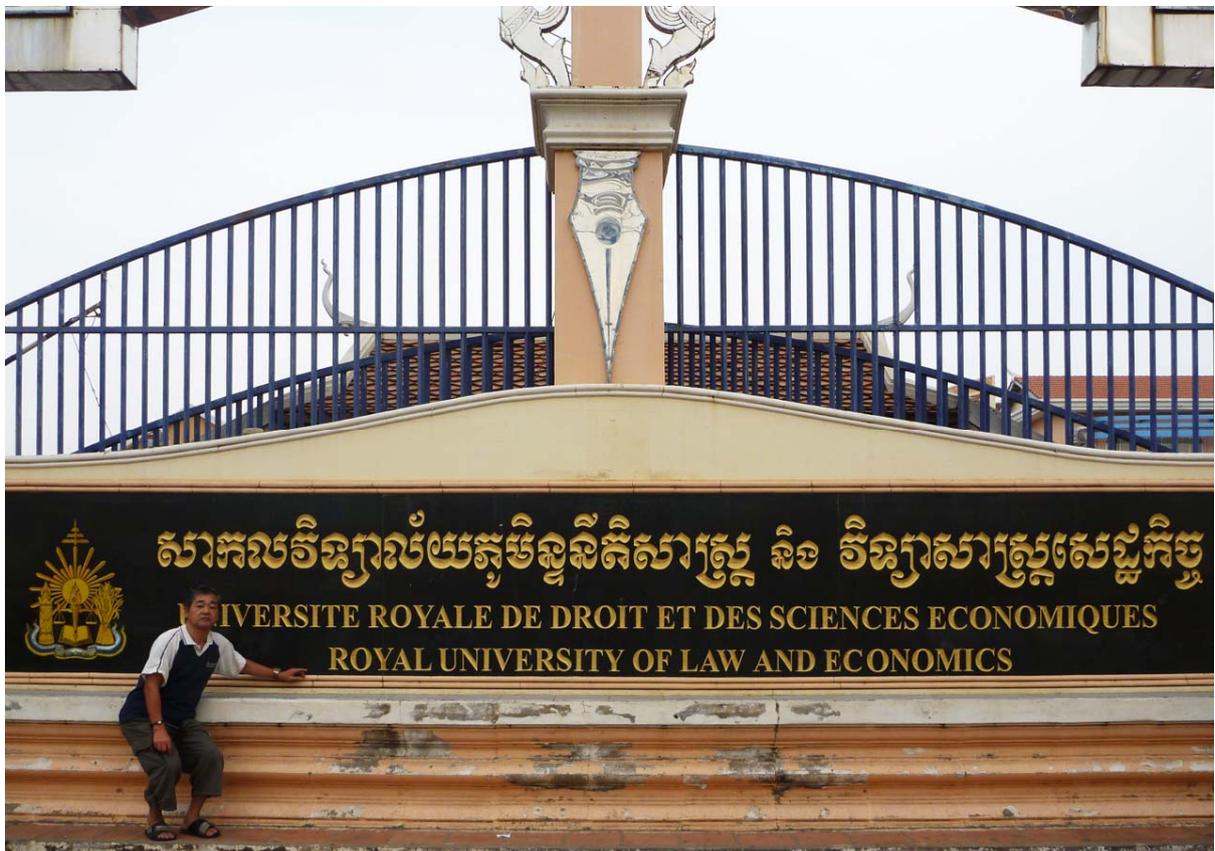
実際のところ、税法はイギリスとフランスの両国による支援により、民法や民事訴訟法は日本の支援により成立している。法曹教育は日本が援助し、弁護士などの教育には日本弁護士会が JICA と共に支援し、私の赴任していたカンボジア王立経済法科大学には、名古屋大学が支援している「日本語で行う法律講座」も開設されていた。

そして GDP が上がり、給与水準、年収水準が上がらないと、税務職員を含めた公務員の汚職も止まず、どんなに理想的な法制度を先進国が提供しても、それが実行されることはない、という事実も目の当たりにしてきた。

最後に、私の調査に協力を命じてくれた租税総局長 **H.E. Sim Eang** 氏、また、ご多忙の中資料提供などに（嫌々ながらも？）ご協力いただいた租税総局人事総務財政副部長 **Mr. Him Bunthoem** 氏、また、もちろん電気も通っていないどんな田舎の地にもついてきて通訳してくれた **Seiha** 君にも感謝を申し上げたい。



租税総局の Mr. Him Bunthoem と秘書さんと執務室で



カンボジア王立経済法科大学の前で



講義風景