

海外情報

カンボジアの税制と税務行政の概要

税務大学校研究部教授

田地野 幹雄

SUMMARY

カンボジアは、1999年4月に東南アジア諸国連合（ASEAN）に加盟し、近年めざましい勢いで成長を遂げており、日系企業のカンボジアへの直接投資もここ数年急増している。

このような状況下において、カンボジア税務行政の発展を目的として、同国に対する独立行政法人国際協力機構（JICA）の技術協力プロジェクトが2004年1月に開始され、国税庁及び税務大学校の協力の下、現在第3フェーズに入っている。

本稿は、筆者が2013年8月に、JICAカンボジア租税総局能力強化プロジェクトの中間レビュー調査団員としてプノンペンを訪問した際に聴取した事項などを基にカンボジアの税制と税務行政についてその概要をまとめたものである。（平成26年6月30日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	188
税制の概要	188
1 国税	189
2 地方税	191
税務行政の概要	192
1 執行体制	192
2 納税制度	193
3 税務調査・徴収	194
4 納税者サービス	194
5 その他	195
おわりに	195

はじめに

カンボジアは、プノンペンを首都とする人口約 1,500 万人の王国である。地理的には、インドシナ半島に位置し、東にベトナム、西にタイ、北にラオスと国境を接し、南はタイランド湾（南シナ海）に面している。国土の面積は 18.1 万km²で、日本の約半分である。国民の約 9 割がクメール民族で、言語はクメール語である。史跡としては、世界遺産に登録されているアンコールワットが有名であり、その中央祠堂は同国の象徴としてカンボジア国旗の中央に描かれている。

経済面においては、1999 年 4 月に東南アジア諸国連合（ASEAN）に加盟し、近年めざましい勢いで成長を遂げている。実質 GDP 成長率をみると、2010 年が 6.0%、2011 年が 7.1%となっており、日系企業のカンボジアへの直接投資もここ数年急増している。

このような状況下において、カンボジア税務行政の発展を目的として、同国に対する独立行政法人国際協力機構（JICA）の技術協力プロジェクトが 2004 年 1 月に開始された。同プロジェクトは、国税庁及び税務大学の

協力の下、現在第 3 フェーズに入っている。

本稿は、筆者が 2013 年 8 月に、JICA カンボジア租税総局能力強化プロジェクトの中間レビュー調査団員としてプノンペンを訪問した際に聴取した事項や、研修員として来日したカンボジア税務職員が作成したカンントリー・レポートなどを基にまとめたものである。

なお、文中の意見・コメント等についてはすべて筆者の個人的見解であり、金額は 2013 年末の為替レートを用いて換算したものである。

税制の概要

カンボジアの税制は、1997 年に制定されたカンボジア税法及び 2003 年の税制改正に関する法律に基づいている。また、法律の他に、政令（Sub Decree）や省令（Prakas）などがある。

カンボジアでは、経済財務省の外局である租税総局（General Department of Taxation、以下「GDT」という。）が、国税及び地方税（地方分とされる税）の立案及び賦課徴収を担当している。なお、2013 年末時点で、カン

ボジアと他国との間で締結された租税条約はない。

1 国税

(1) 事業所得税 (Tax on Profit)

イ 概要

事業所得税は、法人及び個人事業者（以下、「事業者」という。）が事業活動から得た所得に対して課される税であり、我が国の法人税及び個人の事業所得に対する所得税に該当するものである。

カンボジアでは、納税の方法として、申告納税方式 (Real Regime) と 推計課税方式 (Estimated Regime) の 2 つの方式がある。申告納税方式の適用が義務付けられているのは、全ての法人、輸出入業者、投資会社及び一定額以上の売上規模を有する個人事業者（物品販売業で年間売上約 122,000 米ドル、サービス業で同約 61,000 米ドル）であり、小規模な個人事業者には、推計課税方式が適用される。これら 2 つの方式のほか、簡易課税方式 (Simplified Regime) も法律では規定されているが、実務上は適用されていない。

ロ 税率

法人に対する税率は 20% であり、個人事業者には所得金額に応じて 0% から 20% までの超過累進税率が適用される。また特別税率として、天然資源の開発には 30%、保険会社の保険料収入には 5% の税率が適用される。

なお、カンボジア開発評議会から、適格投資プロジェクト (QIP: Qualified Investment Project) の認定を受けた法人は、一定の期間（重工業で最長 9 年、その他は最長 8 年）事業所得税が免除される。ただし、当該免除期間において配当を行った場合は、別途、配当金額に対して 20% の税率で事業所得税が課される。

八 申告・納税

申告納税方式を適用する事業者（以下、「申告納税者」という。）は、事業年度（暦年）終了の日の翌日から 3 か月以内に事業所得税の申告と納税をする必要がある。

一方、推計課税方式を適用する事業者（以下、「推計課税業者」という。）は、税務当局によって算定された税額を毎月納付するとともに、申告書を毎年 10 月末までに提出しなければならない。

二 予定納税 (Prepayment of Profit Tax)

申告納税者 (QIP 認定法人を含む。) は、付加価値税控除後の毎月売上高の 1% を予定納税として翌月 15 日までに申告納付しなければならない。納付した予定納税額は、確定申告で納付する事業所得税から控除することができる。

(2) ミニマム税 (Minimum Tax)

申告納税者 (QIP 認定法人を除く。) は、付加価値税控除後の年間売上高の 1% をミニマム税として所得の有無にかかわらず納付しなければならない。ただし、ミニマム税額から予定納税精算後の事業所得税額を控除することができるため、事業所得税額がミニマム税額を上回った場合は、納付税額は発生しない。

(3) 給与所得税 (Tax on Salary)

イ 概要

給与所得税は、雇用契約に基づいて支払われる給与等及び経済的利益 (Fringe Benefit) に対して課される税である。雇用者は、従業員に給与等を支払う際に所定の税率により給与所得税を徴収しなければならない。一方、被雇用者は、これにより給与所得税の課税関係が完了するため、個人で確定申告をする必要はない。つまり、給与所得税は年末調整のない分離課税のようなものである。

被雇用者が居住者の場合は、国内外を問わず全ての給与等が課税対象とされるが、非居住者である場合は、国内源泉の給与等

のみが課税対象となる。

□ 税率

居住者には、給与支給額に応じて 0% から 20% までの超過累進税率が適用され、非居住者には、一律 20% の税率が適用される。また、経済的利益については、グロスアップ後の時価に対して一律 20% の税率が適用される（税率は実質的に 25% となる。）

なお、未成年の扶養児童又は専業主婦（夫）である配偶者を有する居住者は、扶養控除又は配偶者控除としてそれぞれ給与支給額から一定額を控除することが認められる。

八 申告・納税

雇用者は、徴収した給与所得税を翌月 15 日までに申告納付しなければならない。

(4) 源泉所得税 (Withholding Tax)

イ 概要

事業者が、役務提供料、使用料、利子及び動産・不動産の賃料などを支払う場合は、所定の税率により、源泉所得税を徴収する必要がある。

□ 税率

a) 居住者への支払

- ・ 役務提供料 15%
- ・ 使用料、及び事業を行う居住者（銀行等を除く。）が支払う利子 15%
- ・ 動産及び不動産の賃料 10%
- ・ 銀行などが支払う定期預金利子 6%
- ・ 銀行などが支払う普通預金利子 4%

(注) 法人への支払については、使用料、利子及び賃料のみが源泉徴収の対象となる。

b) 非居住者への支払

- ・ 利子 14%
- ・ 使用料、賃料及び財産の使用から生じる他の所得 14%
- ・ 経営管理や専門的な人的役務の提供料 14%
- ・ 配当 14%

八 申告・納税

源泉徴収義務者は、徴収した源泉所得税を翌月 15 日までに申告納付しなければならない。

なお、事業者は、事業所得税の申告に際して、徴収された源泉所得税を税額控除することができる。

(5) 付加価値税 (Value Added Tax)

イ 概要

付加価値税は、申告納税者が、国内で物品(土地及び金銭を除く。)の譲渡や役務の提供を行う場合、及び物品を輸入する場合に課される税である。推計課税業者には適用されない。納付税額は、売上に係る付加価値税から仕入に係る付加価値税を控除して算出する。

非課税取引として、公共郵便サービス、医療サービス、国営の公共交通サービス及び保険サービスなどがある。

□ 税率

税率は 10% である。ただし、輸出取引及び国外で行われた役務提供取引には、0% の税率が適用される。

八 申告・納税

納税義務者は、毎月の付加価値税を翌月 20 日までに申告納付しなければならない。また、物品の輸入者は、税関に付加価値税を納付することになる。

(6) 物品税 (Specific Tax on Certain Merchandises and Services)

イ 概要

物品税は、特定の物品の輸入及び国内生産、並びに役務の提供に対して異なる税率で課される税である。輸入の場合を除き、課税対象価額は、取引価額(付加価値税を除く。)の 65% である。

□ 税率(例)

a) 輸入品

- ・ 自動車 45%
- ・ 自動車部品、葉巻 25%

- ・バイク及び同部品、たばこ、化粧品、ビデオ・カメラ 10%
- b) 国内生産品
 - ・ビール 25%
 - ・ガソリン、潤滑油 20%
 - ・たばこ、ワイン、炭酸飲料水 10%
- c) サービス
 - ・航空券、ビリヤードやカラオケなどの娯楽 10%
 - ・国内及び国際電話サービス 3%

八 申告・納税

課税対象となる物品を出荷した事業者及び役務を提供した事業者は、翌月 15 日までに物品税を申告納付しなければならない。輸入品の場合は、輸入時点で税関に申告納付することになる。

(7) 売上高税 (Turnover Tax)

推計課税業者は、毎月の売上高の 2% を売上高税として納付しなければならない。ただし、農業従事者 (生産者) は免税とされる。売上高税は、推計課税業者にとって付加価値税に替わるものである。

(8) 不動産賃貸税 (Tax on Property Rental)

土地、建物などの賃貸人が推計課税業者であり、賃借人が申告納税者である場合、賃借人は賃料支払額の 10% を不動産賃貸税として納付しなければならない。

(注) 賃貸人と賃借人がともに申告納税者である場合は、賃貸人は付加価値税、賃借人は源泉所得税 (10%) を納付することとなる。

2 地方税

(1) 事業登録税 (Patent Tax)

事業登録をした事業者は、事業登録税を翌年の 3 月末までに申告納付しなければならない。事業登録税額は年間売上高に応じた所定の金額となっているが、税率換算すると、物品販売業で売上高のおよそ 0.2%、サービス業で収入高のおよそ 0.6% である。

なお、事業登録をした事業者は、登録証を本店に掲示しなければならない。

(2) 資産譲渡税 (Registration Tax or Property Transfer Tax)

資産譲渡税は、土地、建物、自動車及び船舶などを譲り受けた場合において、譲受価額に対し 4% の税率で課される税である。ただし、自動車については、売主が事業所得税又は売上高税を納付している場合は免税とされる。

(3) 遊休土地税 (Unused Land Tax)

遊休土地税は、都市や特定の地域において未使用のまま遊休となっている土地に対して課される税であり、その所有者は、未開発土地評価委員会 (Unused Land Appraisal Committee) が毎年 6 月 30 日において算定した土地評価額の 2% に相当する税額を、同年 9 月 30 日までに申告納付しなければならない。

ただし、所有者が固定資産税を納付する場合、遊休土地税は免除される。

(4) 印紙税 (Stamp Tax)

印紙税は、特定の公式文書及び広告宣伝用ポスターや看板に対して課される税である。税額は、看板や照明の設置場所及び使用言語などによって異なり、納付方法としては、印紙を貼る方法と現金で納める方法がある。

(5) 食肉税 (Slaughter Tax)

食肉税は、牛や豚などの食用動物を食肉処理する際に課される税である。納付すべき税額は、食用動物の市場価額の 3% 相当額である。

(6) 自動車税 (Tax on Means of Transportation)

トラック、バス、自動車及び船舶などの運搬手段の所有者は、毎年 6 月末までに所定の自動車税を納付しなければならない。

(7) 宿泊税 (Accommodation Tax)

宿泊税は、ホテルやバンガローなどの宿泊料金 (サービス料を含み、付加価値税は除く。) に対して 2% の税率で課される税である。宿

泊サービスの提供者は、翌月 15 日までに宿泊税を申告納付しなければならない。

(8) 街路照明税 (Public Lighting Tax)

街路照明税は、輸入及び国内製造されたアルコール飲料とたばこについて取引段階で課される税であり、街路照明の改善に使用される。税率は、取引価額 (付加価値税を除く。) の 3% である。アルコール飲料とたばこの販売者は、翌月 15 日までに街路照明税を申告納付しなければならない。

(9) 固定資産税 (Property Tax)

固定資産税は、土地及び建物などに対して 0.1% の税率で課される税である。課税対象は、経済財務省令によって設立された資産評価委員会が算定した固定資産評価額のうち、1 億リエル (約 25,000 米ドル) を超える部分である。ただし、農地、国や地方自治体が所有する固定資産、経済特区区内にある固定資産な

どは免税とされている。

課税対象となる固定資産の所有者は、毎年、9 月 30 日までに固定資産税を申告納付しなければならない。

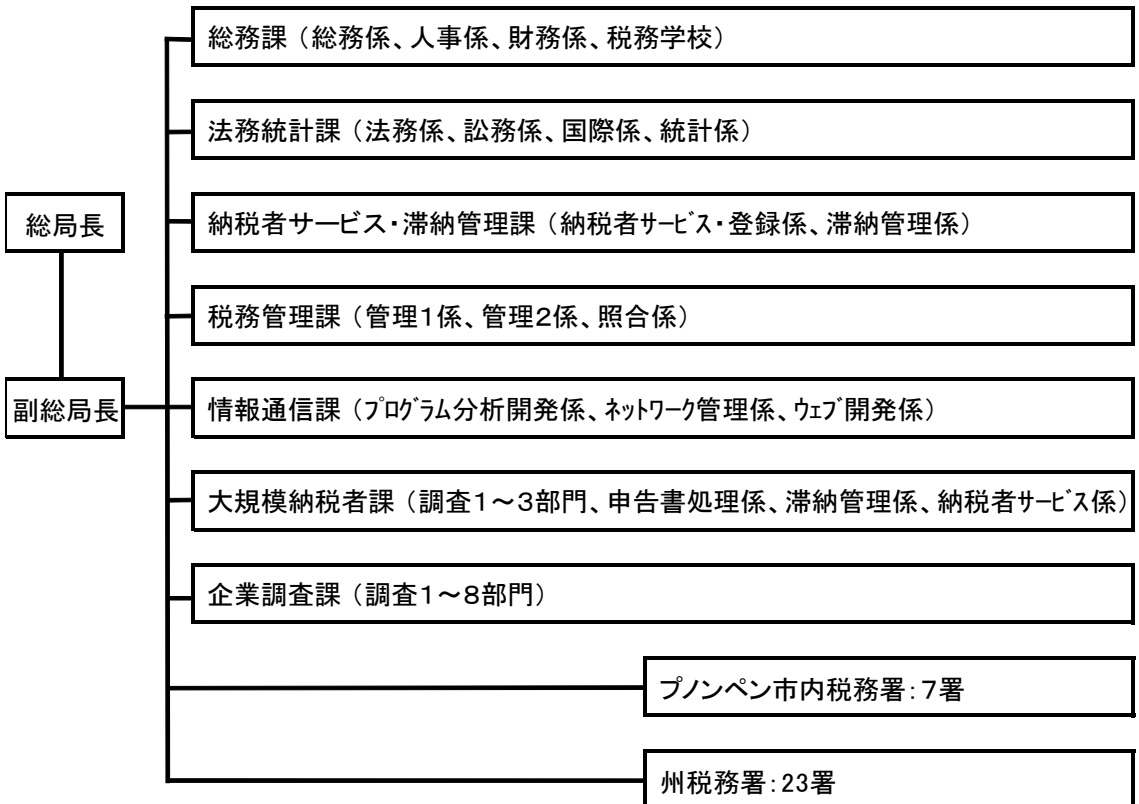
税務行政の概要

1 執行体制

(1) 組織

GDT は、2008 年 9 月に経済財務省の一部局から総局に格上げされ、同省の外局となった。組織としては、トップである総局長の下にいる 9 人の副総局長が、分担して 7 つの課を管理監督している。そのほか、GDT は税務署として、プノンペン市内に 7 署、地方の各州に 23 署を有している (下図)。GDT 本部、市内各税務署及び税務学校の建物は、いずれもブルーを基調とした立派なものである。

租税総局の組織図



現在、GDT の職員総数は約 1,500 人であり、そのうち約 340 人が本部で勤務している。総局長は、コン・ヴィボル氏（経済財務省次官出身）であり、カンボジア税務行政の改革に積極的に取り組んでいる。特に調査団との面談において、同氏が 1 歩ずつではなく 3 歩ずつ前進したいと述べたことは印象的である。

(2) 職員採用・人事

GDT は、徴税強化の一環として、2012 年に試験により 300 人（大卒、短大卒及び高卒）を採用し、2013 年も 200 人の新規採用が決まっている。2014 年は 100 人を採用する予定である。

人事については、GDT には定期異動が存在しないため、新入職員は試験の種類や税務学校での成績などに基づいて配属先が一度決まると、基本的にその部署で変わらず勤務することになる。したがって、GDT 内においては縦割り意識が強い。

なお、新入職員から聞いた話によると、彼らにとって人気のある部署は、企業調査課と大規模納税者課のようである。

(3) 文書管理・ICT

行政文書の管理に関する規程やマニュアルがないため、納税者から提出された申告書などの行政文書は主として各担当者が個人で管理している。

GDT の ICT 化はほとんど進んでおらず、各部署がそれぞれ納税者データを保有している。オンラインのネットワークがないため、本部の ICT 担当者が大規模納税者課とプノンペン市内 7 署を回り、納税者データをコピーして手作業で本局のサーバーに入力しているほか、各州にある税務署のデータについては、電子メールを利用して収集している。

本部の情報技術課は、マスタープランを作成して、我が国の KSK システムのような GDT 全体をカバーするネットワークシステムを構築したいと考えており、JICA の支援に大いに期待しているとのことである。

2 納税制度

(1) 概要

先に述べたとおり、カンボジアには、申告納税制度（Real Regime）と推計課税制度（Estimated Regime）の 2 つの制度が存在する。

税収の約 90% は、申告納税者からの納税によるものであり、税収に占める各税目の割合は、多い順に、事業所得税 31%、付加価値税 28%、物品税 13%、給与所得税 8% となっている。

(2) 申告納税制度

申告納税制度は 1994 年に導入されている。申告納税の登録者数は約 23,000 者であり、そのうちの約 4 割が実際に申告書を提出している。申告納税者は、事業所得税の予定納税のほか、付加価値税、給与所得税及び源泉所得税などを毎月申告納付しなければならない。

(3) 推計課税制度

小規模な個人事業者には、推計課税方式が適用される。推計課税業者数は、約 57,000 者であり、3 か月に一度、税務署の申告処理担当者と調査担当者が納税者を訪問し、事業所得税、売上高税及び事業登録税などの税額を算定している。一度納税額が決まると、その税額水準は 3 か月、6 か月あるいは 1 年間は変更されない。

法人及び事業規模が拡大した個人事業者は、本来、申告納税者に移行すべきであるが、次の理由から推計課税業者に止まっている者が多い。

- ・推計課税による納税額は、申告納税による納税額よりも通常少なくて済む。
- ・申告納税者は、記帳及び会計帳簿を保存しなければならない。
- ・申告納税者に移行すると、税務調査を受ける機会が増える。
- ・申告納税者は、付加価値税を納付しなければならない。

なお、JETRO プノンペン事務所の話では、

税務署に売上金額を把握され、申告納税者に移行させられることを恐れて、カンボジアに進出している日系企業との取引を拒む推計課税業者が少なくないとのことである。

3 税務調査・徴収

(1) 納税者の管理

年間売上高が約 250,000 米ドルを超える大規模な申告納税者は、GDT 本部の大規模納税者課の管理下にある。同課所管の申告納税者は約 5,000 社であり、そのうち QIP 認定法人などの免税事業者が約 1,000 社、休眠事業者が約 2,000 社、そして残りの約 2,000 社が調査対象事業者となっている。

その他の申告納税者及び推計課税業者は、所轄税務署が管理している。

(2) 税務調査の種類

GDT では、次の 3 種類の調査を実施している。査察調査はない。

イ 机上調査 (Desk Audit)

本部の大規模納税者課と所轄税務署が、提出された申告書類や証拠書類を各部署内でチェックしている。

ロ 限定調査 (Limited Audit)

本部の大規模納税者課と所轄税務署が、月次申告である事業所得税の予定納税、給与所得税、源泉所得税及び付加価値税などを対象とした実地調査を行っている。調査件数は二人一組で年間約 15 件であり、調査対象期間は通常 1 年分である。

ハ 包括調査 (Comprehensive Audit)

本部の企業調査課が、すべての納税者の中から調査対象者を選定し、全税目を対象とした実地調査を実施している。調査対象期間は、最長過去 10 年分である。約 100 名の調査官が、二人一組で年間約 1,300 件の調査を実施している。

包括調査は、基本的に限定調査が終了した事業者を対象として行われるため、調査対象範囲の重複した税務調査が実施されて

おり、納税者の批判的となっている。

(3) 調査の充実

調査に活用できる資料情報の充実を図るため、職員が情報収集した際に作成する資料情報せんの様式を策定した。また、調査担当者の能力向上を目指して、調査担当部署内で OJT 等を実施しているほか、税務調査ケースブック (調査マニュアル) の製作に取り組んでいる。

さらに、リスク分析や内部・外部情報に基づいて調査先を選定するようにしたほか、実地調査に当たっては、事前に資料情報を検討するだけでなく、外観調査や内定調査を行うなど準備調査を十分に実施するようにしたとのことである。

(4) 徴収

申告納税者の当初申告に基づく滞納はほとんど発生しないが、推計課税と追徴課税による滞納税額が年々増加している。その一因は、滞納税額の徴収を担当する各税務署の徴収部門が、滞納者に督促を行うだけで財産の差押えなどの滞納整理をしないことにある。

なお、滞納税額を管理しているのは、本部の納税者サービス・滞納管理課である。

4 納税者サービス

本部の納税者サービス・滞納管理課は、納税者サービスに係る企画・立案やパンフレットの作成などを行っているものの、執行に係る統一の方針がないため、サービス自体の提供は、本部の大規模納税者課 (大企業担当) と所轄税務署 (中小企業担当) の裁量に委ねられている。

とはいえ、ようやく職員の中に自分たちが国民に対する奉仕者であるとの認識が芽生え始めており、納税者サービスに関する新たな取組もいくつか見られるようになった。

(1) 広報・広聴関係

GDT が行う広報活動の中心は、インターネット上に開設したホームページであるが、

情報提供量は限定的である。最近、各税の納期限を表示したボードの製作が完了し、あとは本部及び各税務署において掲示を待つばかりとなっている。このボードは、納期限が土・日・祭日に当たる場合の取扱いを初めて明確化した画期的なものである。そのほか、各種のリーフレットを製作中である。

広聴活動としては、不定期ではあるが民間セクターから意見や要望などを聴取しており、それらを納税者サービスの向上や事務運営の改善（例えば、重複した税務調査の廃止。）に活用すべく努力しているところである。

(2) 税務相談

GDT 本部や各税務署において、常設の税務相談窓口がなく、納税者の税の質問に答える体制が整備されていない。そのため、GDT はよくある税の質問と回答の事例集（FAQ）の製作に取り組んでいるところである。

今後の計画として、GDT はコールセンターを創設する構想を持っており、すでに本部庁舎内に場所を確保済みとのことである。

(3) 租税教育

租税教育の重要性についての理解は進みつつあるが、学校における租税教室は未だ実施されていない。また、最近、税金の使いみちなどを掲載した租税教育用ポスターが完成したが、内容が政治問題に触れるとの理由から掲示には至っていない。

(4) その他の取組

2013 年 1 月から、それまで有料であった申告書用紙が、GDT のホームページから無料でダウンロードできるようになったほか、本部の大規模納税者課及びいくつかの税務署では、不定期ながら納税者向けの説明会を開催して、税に関する情報を提供している。

5 その他

(1) 職員研修

税務学校は 2011 年に設置され、その校舎は GDT 本部のすぐ近くに所在する。校舎建

物は地上 10 階建であり、8 階から 10 階に大小さまざまな教室がある（1 階から 7 階は駐車場。）。校舎内には、約 5,000 冊の収容能力のある図書館が設備されているが、現在のところ蔵書ははるかに少ない。職員は校長と事務職員 4 名の計 5 名であり、研修講師は GDT の職員や大学教授などが務めている。

新入職員は、まず税務学校で 3 か月の初任者研修を受ける。そのカリキュラムは、簿記・会計、税法及び税務行政が中心である。当該研修を受けた後、新入職員は各部署に配属されるが、その後は税務学校において特に決まった研修はない。現在、納税者や税務有識者を対象とした研修を計画中とのことである。

(2) 税理士制度

カンボジアには国家資格の税理士制度がないため、税理士は存在しない。大手企業の多くは、会計法人に決算書や申告書の作成を依頼しており、調査にも立ち合わせているようである。現在、GDT は税務代理人（Tax Agent）制度の導入を検討中である。

(3) 権利救済制度

納税者は、調査による追徴課税に不服があるときは、調査を担当した所轄税務署に異議申立てをすることができる。この場合、調査を担当した調査官が再調査を行うことになる。それでも不服があるときは、本部の法務統計課に異議申立てをすることができる。しかし、ほとんどの場合、納税者と調査官とのネゴで解決されているようである。

おわりに

2013 年 8 月のプノンベン訪問を通して、多くの GDT 職員から直接話を聞くことができた。カンボジア税務行政は発展の途上であり課題も数多く存在するが、彼らからは一つ一つ課題を克服していこうとする熱意が感じられた。我々調査団との面談において、日本でぜひ研修を受けたいと語った若手職員の今後の活躍に大いに期待したいと思う。

また、日本で研修を受けるために来日した GDT 職員からも多くの情報を得ることができた。帰国後、彼らが日本で得た知識・経験を同僚たちと共有してくれることを切に願っている。

最後に、本稿の執筆に当たって、JICA カンボジア事務所の今井隆子長期派遣専門家（チーフ・アドバイザー）から多大なご協力を得た。感謝申し上げたい。