ANDERSEN®

カンボジア
税務小冊子
2023～2024

kh.andersen.com

目次

税率の早見表 i
事業所得税 i
給与税 i
源泉徴収税 i
登録税 ii
特定税（完全なリストではない） iii
その他の税 iii
略語 v
概要 2
税務サービス代理店（TSA） 3
税務調査 4
調査開始から解決までの流れ 5
事業所得税 6
居住者 6
税率 6
前払事業所得税（PTOI） 7
事業所得税が免除される所得 7
課税所得の計算 7
控除対象経費 8
減価償却 9
欠損 11
ミニマム税（MT） 12
源泉徴収税（WHT） 13
概要 13
居住者への支払WHT 13
非居住者への支払WHT 13
前払配当税（ATDD） 14
未配当分配に対する源泉徴収税 15
源泉所得税の控除 15
給与税（TOS） 16
概要 16
居住者 16
課税給与 16
控除 16
税率 16
フリンジベネフィット税（FBT） 17
国家社会保障基金（NSSF） 17
付加価値税（VAT） 18
概要 18
適用範囲 18
土地と建物の売却 18
非課税取引 18
禁止される支払VAT 19

登録 19
税率 19
課税基準 20
適切なタックスインボイス 20
電子商取引の付加価値税(VAT) 20
使用しなくなった有形固定資産に対するVAT 21
VATクレジット及び還付 21
キャピタルゲイン税(CGT) 23
概要 23
CGTの免税 23
キャピタルゲインの控除ルール 23
納税申告と納税の義務 24
個人所得税(PIT) 25
特定税(ST) 26
概要 26
税率 26
課税基準 27
関税 28
輸入関税 28
輸出関税 28
その他の税金 29
不動産賃貸料にかかる税金 29
印紙税 29
パテント税 29
登録税 29
未利用土地税 30
宿泊税(AT) 30
公共照明税(PLT) 30
固定資産税 30
税と納税期限の一覧表 31
二重課税防止協定(DTA) 32
ASEAN経済共同体 34
移転価格(TP) 35
関連当事者の定義 35
移転価格と独立企業原則(the arm's length principle) 35
移転価格の方法論 35
移転価格文書 36
罰則 37
関連当事者間ローンの必要書類 37
適格投資プロジェクト(QIP) 38
オプション 1: 事業所得税(TOI)の免除 38
オプション 2: 特別減価償却 38
QIPに対する関税及びその他の優遇措置 39
罰則 41

税率の早見表

事業所得税

種類	所得税率
通常	20%
石油または天然ガスの生産分与契約と木材、鉱石、金、宝石を含む天然資源の開発	30%
カンボジアにおける財産またはリスクの保険または再保険のために、課税年度に受領した総保険料	5%
QIPなどの免税期間	0%

給与税

月次課税給与		
クメール・リエル（KHR）	米ドル相当額（US$）	累進税率
0 ～ 1,500,000	0 ～ 375	0%
1,500,001 ～ 2,000,000	375 ～ 500	5%
2,000,001 ～ 8,500,000	500 ～ 2,125	10%
8,500,001 ～ 12,500,000	2,125 ～ 3,125	15%
12,500,000	3,125	20%

*為替レートKHR4,000:US$1で計算。

源泉徴収税

居住者源泉徴収税	
支払種類	税率
サービス料（ただし、納税登録者への支払で、有効なタックス・インボイスの裏付けがあるもの、及び50,000リエル未満のサービスに対するものを除く。）	15%
ロイヤリティ	15%
支払利息（国内銀行向け及び国内銀行が行うものを除く。）	15%
国内銀行による定期預金の支払利息	6%
国内銀行による非定期預金の支払利息	4%
賃貸料（ただし、納税登録者への支払で、有効なタックス・インボイスの裏付けがあるものを除く。）	10%

非居住者源泉徴収税	
支払種類	税率
カンボジア源泉所得のすべての支払： • 利息 • 配当金 • カンボジアで行われるサービスからの所得 • 経営及び技術サービスに対する報酬 • カンボジアに所在する動産または不動産に関連する賃貸料及びその他の所得 • 無形資産に対するロイヤルティまたは使用権 • カンボジアに所在する不動産の売却または持分の譲渡による利益、またはカンボジアにおける金融資産及び投資資産からのキャピタルゲイン、またはカンボジアにおける企業の資本の一部または全部の譲渡によるキャピタルゲイン • カンボジアにおけるリスクの保険料または再保険料 • 非居住納税者がカンボジアで維持するPEの事業用資産の一部である動産の売却益 • カンボジアのPEを通じて行われる非居住者の事業活動からの所得	14%

登録税

適用	登録税率
カンボジア企業への現物出資を含む、建物やその他の建造物、土地を含むすべての不動資産の所有権の移転	4%
乗用車を含むすべての輸送手段の所有権の移転	4%
カンボジア企業の株式の所有権または所有の移転	0.1%*
“商品またはサービスの供給に関する政府契約” の登録	0.1%
合併や清算などの特定の法的文書	1,000,000リエル

*不動産会社の定義に該当する場合、株式の譲渡には0.1%税率ではなく、4%税率が適用される可能性がある。

特定税（完全なリストではない）

商品・サービス	税率
カンボジアで販売されている国内線と国際線の航空券	10%
娯楽サービス	10%
現地生産または輸入のタバコ及び葉巻	20%
現地生産または輸入のアルコール飲料（ビールを除く）	35%
現地生産または輸入ビール	30%
潤滑油、ブレーキオイル、エンジンオイル原料（輸入）	10%
国内・国際通信サービス	3%
現地生産セメント	5%
現地生産または供給されたエナジードリンク	15%
現地生産UHT乳サプリメントドリンク	5%
現地生産豆乳	5%
現地生産ココナッツ・ベースのドリンク	5%
現地生産コーヒー・ベースまたはコーヒー風味の飲料	5%
現地生産の炭酸なし飲料	5%
その他の現地生産ノンアルコール飲料及びすべての輸入飲料	10%

その他の税

項目	税率	課税ベース
宿泊税	2%	宿泊料及びその他関連サービス
フリンジベネフィット税	20%	フリンジベネフィットの金額
ミニマム税	1%	年間売上高
パテント税	事業活動ごとに400,000リエルから5,000,000リエル まで	
固定資産賃貸税	10%	総賃料所得
固定資産税	0.1%	不動産評価委員会による不動産価格の80%から25,000米ドルを差し引いた額。

項目	税率	課税ベース
公共照明税	3%* 5%**	• 輸入業者及び生産業者の場合、VAT及びPLTを除いた課税対象製品の価格に対して課税されます。 • 再供給業者及び供給業者の場合、VAT及び PLT を除いた、インボイスに記載された販売価格の20%*。
未利用土地税	2%	未利用土地評価委員会による土地の価格

*2023年12月31日まで適用。

**2024年1月1日より新料金が適用されます。

略語

用語	定義
AEC	ASEAN Economic Community: アセアン経済共同体
ASEAN	Association of Southeast Asian Nations: 東南アジア諸国連合
AT	Accommodation Tax: 宿泊税
ATDD	Advance Tax on Dividend Distribution: 前払配当税
CA	Comprehensive Audit: 包括調査
CDC	Council for the Development of Cambodia: カンボジア開発評議会
CGT	Capital Gains Tax: キャピタルゲイン税
DA	Desk Audit: デスク調査
DTA	Double Taxation Agreement: 二重課税防止協定
FBT	Fringe Benefit Tax: フリンジベネフィット税
GDT	General Department of Taxation: 租税総局
LA	Limited Audit: 限定調査
LOT	Law on Taxation dated 16 May 2023: 2023年5月16日付税法
MEF	Ministry of Economy and Finance: 経済財務省
MT	Minimum Tax: ミニマム税
NBV	Net Book Value: ネット簿価
NSSF	National Social Security Fund: 国家社会保険基金
PE	Permanent Establishment: 恒久的施設
PIT	Personal Income Tax: 個人所得税
PLT	Public Lighting Tax: 公共照明税
PTOI	Prepayment of Tax on Income: 前払事業所得税
QIP	Qualified Investment Project: 適格投資プロジェクト
ST	Specific Tax: 特定税
TIN	Tax Identification Number: 納税者番号
TOI	Tax on Income: 所得税
TOS	Tax on Salary: 給与税

用語	定義
TP	Transfer Pricing: 移転価格
TSA	Tax Service Agent: 税務サービス代理店
VAT	Value Added Tax: 付加価値税
WHT	Withholding Tax: 源泉徴収税

概要

カンボジアには、「self-assessment　regime:自己申告制度」と呼ばれる単一の課税制度があり、課税とインセンティブに関する形式化された制度で、納税者は調査の対象となります。

租税総局(「GDT」)は納税者を以下の3つに区分しています。

1. 小規模納税者
   個人事業主またはパートナーシップであり、以下のいずれかに該当する者
   - 農業、サービス、商業分野で年間売上が2.5億～10億リエル(≒62,500USD～250,000USD)または年間総資産が2億～10億リエル(≒50,000USD～250,000USD)であること
   - 産業分野で年間売上が2.5億～16億リエル(≒62,500USD～400,000USD)または年間総資産が2億～20億リエル(≒50,000USD～500,000USD)であること
   - 年間のうち連続する3ヶ月の売上が6千万リエル(≒15,000USD)超
   - 翌3ヶ月間の売上見込みが6千万リエル(≒15,000USD)超
   - 市場出店管理を含め、商品の供給やサービスの提供のために入札へ参加している
2. 中規模納税者
   個人事業主またはパートナーシップであり、以下のいずれかに該当する者
   - 年間売上高
     - 農業分野で年間売上が10億～40億リエル(≒250,000USD～1,000,000USD)
     - サービス、商業分野で年間売上が10億～60億リエル(≒250,000USD～1,500,000USD)
     - 産業分野で年間売上が16億～80億リエル(≒400,000USD～2,000,000USD)
   - 年間総資産
     - 農業、サービス、商業分野で年間総資産が10億～20億リエル(≒250,000USD～500,000USD)
     - 産業分野で年間総資産が20億～40億リエル(≒500,000USD～1,000,000USD)
   - 法人登録された企業、駐在員事務所
   - 政府機関、地方政府、協会、あらゆるタイプの機関、協会及びNGO

- 政府機関、在外領事館及び大使館、国際機関や外国政府の技術協力機関

3. 大規模納税者
   個人事業主またはパートナーシップであり、以下のいずれかに該当する者
   - 年間売上高
     - 農業分野で年間売上が40億リエル超（≒1,000,000USD）
     - サービス、商業分野で年間売上が60億リエル超（≒1,500,000USD）
     - 産業分野で年間売上が80億リエル超（≒2,000,000USD）
   - 年間総資産
     - 農業、サービス、商業分野で年間総資産が20億リエル超（≒500,000USD）
     - 産業分野で年間総資産が40億リエル超（≒1,000,000USD）
   - 多国籍企業の子会社、外国企業の支店
   - QIPの認可を受けた企業

上記のいずれかに該当する者は、事業活動開始または法人設立後15営業日以内に税務登録手続きを開始する必要があります。税務登録の主なハードルの一つは、GDTが、登録時に事業体の代表者の一人がGDTに出向くことを義務付けていることである。

納税者の区分によって、納付すべきパテント税の額が決まります。さらに、小規模納税者は、記録管理に関する要件が少ない。小規模納税者は簡易会計システムを使用することが許されていますが、中・大規模納税者はカンボジア会計基準に沿った適切な会計記録と帳簿を保管することが期待されます。

税務サービス代理店（TSA）

自社以外の法人に税務サービスを提供する者は、GDTの税務サービス代理人（Tax Service Agent、以下「TSA」）のライセンスを取得しなければなりません。TSAは、税務サービスを提供しているスタッフのリストを毎月GDTに提出する必要があります。さらに、納税者または源泉徴収代理人は、TSAがその義務を果たしていない場合、または専門的かつ誠実に税務サービスを提供していない場合、GDTに異議を申し立てることができます。

税務調査

税務調査には以下の3種類があります。

1. **デスク調査（Desk Audit）:** デスク調査（“DA”）とは、税務申告書の再調査と定義されます。税務申告書とGDTが収集した情報との間にイレギュラーや不整合がないかを行う再調査で、GDT事務所で行われます。比較的容易に解決できるものを指します。デスク調査（DA）は税務申告書提出後12か月以内に実施されます。イレギュラーや発見事項が複雑であったり、GDTがリスクが高いと判断した場合、DA は終了され、限定監査（LA）に切り替えられます。

2. **限定調査（Limited Audit）:** 限定調査（LA）とは、納税者が毎月の納税義務を遵守しているかどうかを、より詳細に再調査するものです。（年次所得税（「TOI」）申告書は、包括監査（「CA」）の下でのみ再調査が可能である）。LAには、納税者の事業所での実地調査や、納税申告書、実際の事業活動、会計記録、関連書類の調査が行われることがあります。LAは、当課税年度（N年度と呼ぶ）及び直前年度（N-1年度）が対象となります。

3. **包括調査（Comprehensive Audit）:** 包括調査（CA）とは、その名の通り、納税者が納税義務（TOIを含む）を遵守しているかどうかを、より徹底的に再調査するものであります。CAは、当課税年度及び過去3課税年度（N-3）のみを対象として実施することができます。実際に脱税の証拠がある場合、または以前の課税年度から繰越欠損金又は繰越税額控除残高があり、税務調査官がそのような情報を確認する必要がある場合、包括調査の対象期間は最大5年間に延長される可能性があります。過去5年を超えて納税者記録をさらに調査する必要がある脱税証拠が実際に存在する場合、経済財政省大臣の承認のもと、CAを（2023年5月16日付税法（「LOT」））最大10年間まで延長される可能性があります。

納税者は、1年間の課税年度について2種類の税務調査を受けることになります。納税者がゴールドコンプライアンスのステータスを取得している場合、2年に1度だけ包括調査（CA）の対象となり、限定調査（LA）やデスク調査（DA）の対象となりません。ただし、この包括調査は2年間の税務年度をカバーします。シルバーコンプライアンスステータスの納税者は、2年に1回の包括調査のみで、毎年の限定調査を受け、デスク調査は受けません。ゴールドコンプライアンスステータスの納税者は、2年に1度の包括調査だけでよいというメリットがあります。

調査（限定調査または包括調査）の開始から解決までの一般的な手順は、以下の図に示されています。（納税者は、どの時点でも再評価額を支払うことで税務調査を終了させることができます。）

調査開始から解決までの流れ

税務調査

限定調査または包括調査が実施されます。

↓

更正案

発行後、納税者は非公式に異議を申し立て、より多くの情報を提供し、交渉することができます。

↓

更正通知書(NOTR)

納税者がNOTRに同意する場合、税金は支払われ、調査は終了します。同意しない場合は、30 日以内に異議申立書を提出する必要があります。

30日

↓

納税者の異議

異議は更生通知書の発行部門によってレビューされます。納税者が応答しないか、税金を支払わない場合、税金債務は債務部に照会されます。

60日

↓

異議の拒否または NOTRの修正

レビュー後、GDTは異議を拒否するか、その全部または一部を受け入れ、NOTRを修正するかを決定します。

30日

↓

追加異議

それでも納税者が同意しない場合、追加異議は調査のために訴訟部門に提出されます。

30日　納税者が無反応の場合　➡　債務部

↓

仲裁

それでも納得がいかない場合、納税者は経済財務省の租税仲裁委員会の調査を受けるため、再度異議申立書を提出します。

30日

↓

控訴

かなり珍しいケース。通常、早い段階で和解が成立しますが、それでも納得できない場合、納税者は裁判所に訴えることができますが、少なくとも税額と同額の預託金または財産を国庫に預けなければなりません。

事業所得税

居住者

居住納税者は、カンボジア国内及び外国獲得するすべての全世界所得が課税対象となります。非居住納税者はカンボジア国内からの所得のみ課税対象となります。

カンボジアの居住納税者は以下の通りです。

- カンボジアで組織または運営される法人またはパートナーシップ。
- カンボジアを拠点とする法人またはパートナーシップ。

居住納税者の例は以下の通りです。

- カンボジアに登記され、カンボジアに本社を置く企業
- カンボジアに支店を持つ外国企業

非居住納税者は、カンボジアに恒久的施設(PE)を有する場合、税務上ではカンボジア居住納税者として扱われます。この場合、非居住納税者はカンボジア源泉の所得のみカンボジア税の課税対象となります。

PEとは、非居住者がカンボジアにおいて事業を行うための定まった事業所または代理店のことであります。PEはまた、非居住者がカンボジアにおいて経済活動を行うためのネットワーク連絡場所でもあります。

カンボジアの非居住者に代わって契約を締結する権限を有し、定期的に使用している場合、または契約を前進させる重要な役割を果たす場合、その人は非居住者のPEとみなされる可能性があります。

カンボジアを拠点とする活動またはカンボジアに所在する資産を源泉とする所得は、支払元がどこであるかにかかわらず、カンボジアが源泉とみなされます。

税率

事業所得税(TOI)率は以下の通りです。

種類	TOI 税率
通常	20%
石油または天然ガスの生産分与契約と木材、鉱石、金、宝石を含む天然資源の開発	30%
カンボジアにおける財産またはリスクの保険または再保険のために、課税年度に受領した総保険料	5%
QIPなどの免税期間	0%

保険会社の場合、保険料の5%は、損害保険または再保険、及び貯蓄性のない生命保険または再保険にのみ適用されます。貯蓄的要素を含む生命保険や再保険を含むその他の活動からの所得は、通常通り20%TOI税率で課税されます。

前払事業所得税（PTOI）

納税者は、月次売上高の1%前払事業所得税（PTOI）を納税します。これは別の税金ではなく、ミニマム税（MT）またはTOI税の前払です。支払は毎月行われ、年次申告時の納税額から差し引かれます。

“売上高”とは主要な事業活動からの収入及び補助収入も含まれます。

補助収入として、以下のものが挙げられます。

- 事業活動とは関係なく、不動産から生じる賃貸収入。
- 第三者に無償で使用させた不動産：　納税者は、その不動産の賃貸市場価格と同額の課税所得を得たものとみなされます。
- 従業員に無償使用させた不動産：　労働法の規定に従って全従業員に使用させる場合を除き、納税者はその不動産の賃貸市場価格と同額の課税所得を得たものとみなされます。
- ロイヤルティ：　パテント、著作権、モデル、フランチャイズ、ブランド、ノウハウ等さまざまな無形資産の利用による収入。
- その他の補助収入には、主にスクラップ及び廃棄物の売却収入、業務用機器のレンタル所得、梱包材の委託収入が含まれます。

事業所得税が免除される所得

カンボジアで事業所得税が免除される所得には以下のものがあります。

- 王立政府とその機関の所得
- 財産または所得の一部が私的利益のために使用されないことを条件として、宗教的、慈善的、科学的、文学的、または教育的目的のためにのみ運営される団体の所得。但し、組織が非課税目的と関係のない商業、工業、その他の事業活動を行う場合、それらの活動には課税されます。
- 居住している企業から受け取った配当金。但し、その企業が配当金の原資となった利益に対して事業所得税を支払っている場合に限ります。

QIP企業は、免税を含む様々な税制優遇措置を受けることができます。詳細については、後述の「適格投資プロジェクト」の項目を参照してください。

課税所得の計算

課税所得は、交際費など税法上損金不算入または制限のある費用について会計上の所得を調整し、年次ベースで計算する必要があります。

課税所得の計算に含まれる所得は、事業体の運営による事業所得と、資産

の処分によるキャピタルゲイン、賃貸料、ロイヤルティ、利子等の所得が含まれます。

控除対象経費

原則として、経費は、納税者の事業遂行のためにその課税年度に支払われた、または発生したものであれば、控除の対象となります。さらに、次のような特定の経費を認めない規定もあります。

経費の種類	控除対象
個人経費	控除対象外
寄付金及び助成金（慈善寄付金を除く）	控除対象外
納税額、罰金及び罰金利息	控除対象外
関連当事者間不動産売却損	控除対象外
事業に関係のない経費、事業に不要な贅沢な経費	控除対象外
娯楽費、レクリエーション費、接待費	控除対象外
受給者に代わって支払われる源泉徴収税（WHT）、給与税（TOS）、フリンジベネフィット税（FBT）	控除対象外
前期または後期に係る費用	控除対象外
規定	一部の例外を除き、通常は控除対象外
減価償却	税法で定められた方法で計算した場合、控除対象
非関連当事者に対する未払経費	真正負債であれば控除対象
未払給与	課税年度終了後180日以内に支払った場合、控除対象
給与以外の関連当事者経費	• 自己申告制度を適用している関連当事者に、課税年度終了後180日以内に支払った場合、控除対象。 • 実際の支払が行われた時点で自己申告制度を適用していない関連当事者に支払われた場合は控除対象。

経費の種類	控除対象
支払利息	控除額は、利子所得または利子費用を考慮しない調整後所得の50%に相当する金額に利子所得を加えた金額に制限されます。 控除対象外の支払利息は、支払利息が発生した年から最長5年間繰り越すことができます。
慈善寄付	控除額は、慈善寄付金控除を受ける前の課税所得の5%に相当する額に制限される。

関連当事者とのローンに関する控除対象支払利息

関連当事者に関する支払利息の控除にはさらに制限があります。関連当事者からのローンは、企業が関連当事者から以下のローン取引の裏付け書類があれば、独立企業間原則の遵守が免除されます。

- ローンの期間及び返済条件を明記したローン契約書
- ローンの目的を詳細に説明した事業計画書又は現在及び予想の財務諸表
- 取締役会議事録(個人株主有限会社でない会社の場合)

企業が関連当事者からお金を借入する場合、借入金利は借入時の市場金利を超えてはなりません。市場金利はGDTが毎年発表するもので、少なくとも地元の商業銀行5行の金利の平均であります。

非関連当事者とのローンに関する控除対象支払利息

非関連当事者とのローン取引の場合、認められる税控除対象金利は市場金利の120%までとなります。

減価償却

カンボジアの税法では、減価償却率と方法は資産クラスに基づいて定められているため、課税所得の計算では、特定の資産クラスの率で認められる減価償却費のみを控除することができます。

	資産	減価償却率	減価償却方法
有形固定資産	クラス1: i. コンクリート建造物、道路、鉄道、輸送船 ii. コンクリート造でない建物	 5% 10%	定額法
	クラス 2: コンピュータ、電子情報システム、データ保管機器	50%	定率法
	クラス 3: 乗用車、トラック、オフィス家具、その他備品	25%	定率法
	クラス 4: その他の有形固定資産	20%	定率法

	資産	減価償却率	減価償却方法
無形固定資産	特定の耐用年数を持たない	10%	定額法
	特定の耐用年数を持つ	資産の耐用年数にわたって	定額法

	減価償却方法
天然資源	天然資源勘定の残高に、課税年度中に採掘された量の天然資源からの推定採掘量合計に対する比率を乗じたものです。

	資産	減価償却率	減価償却方法
長期農業資産	ゴム農園		
	1 – 2年目	3%	
	3 – 4年目	4%	
	5 – 10年目	5%	
	11 – 12年目	7%	
	13 – 15年目	6%	
	16 – 19年目	5%	
	20年目	残額	
	ゴム農園以外の農園	耐用年数にわたって*	定額法
		5%*	
	畜産	耐用年数にわたって*	定額法
		10%*	

*減価償却は、収穫年数にわたる減価償却の定額法または年率（ゴム農園以外の農園は5%、畜産は10%）のいずれか短い方で計算されます。

QIP企業は、通常の税法上の減価償却費に加え、資産使用の初年度に40%特別減価償却率を選択することができます。　詳細は後述の「適格投資プロジェクト」の項目を参照してください。

税法上の減価償却は、その資産が使用開始された課税年度、または生産の初年度に開始され、1年分の減価償却が行われます（その年のどの時点であっても）。廃棄した年には、減価償却費は請求されません。

クラス2から4の固定資産は一括して会計処理されているため、固定資産廃棄のキャピタル・ゲインまたはキャピタル・ロスは個別に計算されず、一括して計上した結果に基づいて計算されます。

欠損

欠損金は5年間繰り越すことができます（但し、石油及び鉱物資源事業による欠損金については、別途規定があります）。損失は繰り戻せません。以下の基準を満たさない場合、納税者は欠損金を没収される可能性があります。

- その年に事業内容に変更がなかったこと。
- その年に一方的な税務更正が行われていないこと。

ミニマム税（MT）

MTはTOIとは別個の税金であり、年間売上高の1%で計算されます。何を売上高とするかについては、「前払事業所得税」の項目を参照してください。

納税者は、年次申告でTOIかMTのいずれか大きい方を納税する必要があります。納税者がMTの対象となるかどうかに関係なく、毎月のPTOIの支払は必要であり、毎月の売上高の1%に相当するもので計算されます。月次支払われるPTOIは、該当する場合、MTまたはTOI負債に計上することができます。

GDTは、適切な会計記録を保持しているすべての納税者にMTの免除を認めており、「不適切な会計記録」が見つかった納税者にのみMTを課しています。Prakas 638では、不適切な会計記録とみなされるものについて詳しく説明しています。この免除を受けるためには、納税者はGDTにコンプライアンス評価を申請し、適切な会計記録を保持していることを書面で確認されなければなりません。

さらに、LOTの第24条により、QIPの認可をうけた企業は財務諸表の監査を保持する限り、MTを免除されます。

源泉徴収税（WHT）

概要

サービスの提供を受けた場合、支払者はWHTを支払時に徴収する義務があります。WHTの税率は取引の種類及び支払先が居住者か非居住者かによって異なります。

WHTは受益者にかかる税金です。ただし、控除とGDTへの支払の責任は、「源泉徴収義務者」と呼ばれる支払を行う当事者に課されます。

居住者への支払WHT

カンボジアで事業を営む居住納税者からカンボジア居住納税者がサービス提供を受けた場合、支払われる源泉所得税の種類と税率は以下の通りです。

居住者への支払種類	税率
サービス料（ただし、納税登録者への支払で、有効なタックス・インボイスの裏付けがあるもの、及び50,000リエル未満のサービスに対するものを除く。）	15%
ロイヤリティ	15%
支払利息（国内銀行向け及び国内銀行が行うものを除く。）	15%
国内銀行による定期預金の支払利息	6%
国内銀行による非定期預金の支払利息	4%
賃貸料（ただし、納税登録者への支払で、有効なタックス・インボイスの裏付けがあるものを除く。）	10%

非居住者への支払WHT

事業を営む居住者（非居住納税者のPEを含む）から非居住者へのサービス提供による非居住者からの支払額から14%税率のWHTを控除しなければなりません。LOT第33条により、カンボジア源泉所得とは以下のいずれかを指します。

- カンボジアの居住法人、居住パートナーシップ、政府機関が支払う利息
- 居住法人が分配する配当金
- カンボジアで行われるサービスからの所得
- カンボジア居住者が支払う経営または技術サービスの報酬
- 無形資産に対するロイヤルティまたは使用権
- カンボジアに所在する不動産の売却または持分の譲渡による利益、またはカンボジアにおける金融資産及び投資資産からのキャピタルゲイン、ま

たはカンボジアにおける企業の資本の一部または全部の譲渡によるキャピタルゲイン
- カンボジアにおけるリスクの保険料または再保険料
- 非居住納税者がカンボジアで維持するPEの事業用資産の一部である動産の売却益
- カンボジアのPEを通じて行われる非居住者の事業活動からの所得

二重課税防止協定(DTA)が有効な場合、軽減税率が適用されると思われます。最新のDTA署名国・地域のリストは、「二重課税協定」の項目をご参照ください。

WHTに対する責任は源泉徴収義務者 (つまり、カンボジアの支払者) にあります。GDTは所得支払の受領者からWHTを回収する方法がありません。WHTは支払が行われた日または該当する取引が帳簿に記録された日のいずれか早い日に支払われます。

前払配当税(ATDD)

前払配当税(ATDD)は、カンボジア企業による配当分配に適切なTOI率が適用されることを保証するため、LOT第23条に基づいて定められたメカニズムです。通常、カンボジア企業による配当分配のほとんどは、TOIが申告され支払われた後の内部留保から行われます。しかし、状況によっては、配当分配時にTOI が支払われることを保証するために ATDD メカニズムが使用されます。

カンボジア企業が税務目的で行う配当分配の範囲は拡大され、内部留保及び株式譲渡に関連する年初から現在までの内部留保も含まれるようになったことに留意してください。その結果、ATDDの適用が拡大しました(次項目「未配当分配に対する源泉徴収税」を参照してください)。

ATDDに関する注意事項は以下の通りです。

- 事業所得税(TOI)免除期間中にQIP企業が株主に分配する配当金は、前払配当税(ATDD)の対象とはなりません。
- 納付した前払配当税(ATDD)は、ATDDを申告・納付した課税年度の納税者の年次申告(TOI)から税額控除することが出来ます。
- 前払配当税(ATDD)が年次の事業所得税(TOI)を上回った場合、超過税額控除は完全に利用されるまで繰り越すことができます。
- ATDDは、カンボジアで適用されるTOI税率がまだ適用されていない場合、外国企業のカンボジア支店による利益の本国送金にも適用されます。
- カンボジア支店から外国企業への課税所得の送金は、LOT第33条(10)に基づいて、非居住者がPEを通じて行った事業活動からの所得とみなされ、14%WHTが課税されます。

- ATDDを計算するためには、以下の計算のように、まず配当金をグロスアップして所得税を計算する必要があります。

Calculation of ATDD
• Gross up for income tax $\text{Dividend before tax} = \dfrac{\text{Dividend receivable}}{1 - \frac{20}{100}\ (\text{Tax rate})}$ • ATDD = Dividend before tax X 20% (TOI rate)

未配当分配に対する源泉徴収税

配当とみなされる定義の拡大と税務上の取り扱いに関する主なポイントは以下の通りです。

- 企業の内部留保の一部または全部を登録株式資本に転換することは、配当分配とはみなされないため、14%WHTの対象とはなりません。
- 内部留保から転換された株式の既存株主による売却は、配当分配として扱われ、14%源泉徴収税（WHT）が課されます。配当として扱われる金額は、既に換算された内部留保剰余金を超えません。
- 株主が株式の一部または全部を売却する場合、その株式に帰属する内部留保は（未分配であっても）配当分配として扱われ、14%WHTが課されます。
- 以前に内部留保から転換された登録株式資本の減少も配当分配とみなされ、14%WHTの対象となります。

源泉所得税の控除

WHTは収入受領者に対する税金であり、源泉徴収義務者の所得に対する税金ではありません。WHTが支払額から差し引かれずに源泉徴収義務者の負担となれば、源泉徴収義務者による控除はできません。

給与税（TOS）

概要

雇用主は全従業員に対する給与、賃金、その他の報酬の支払からTOSを控除する責任があります。カンボジアの納税居住者である従業員は、全世界の給与所得に対して累進税率で課税されますが、非居住者はカンボジア源泉の給与所得に対してのみ一律税率で課税されます。

居住者

個人は、以下の基準のいずれかを満たす場合、税務上居住者とみなされます。（1）カンボジアに住居を所有する。2）カンボジアに主たる居住場所を有する。（3）当課税年度で終了する12か月において、182日超カンボジアに滞在。

課税給与

LOT及び2021年9月8日付TOSのPrakas　543で定義された給与には、「従業員に支払われる報酬、賃金、賞与、残業手当、補償金、フリンジベネフィット、または雇用活動の実行において従業員に直接的もしくは間接的に支払われるもの」が含まれます。

TOSが免除される支払には、勤務中に発生した従業員への業務経費の払い戻し、退職金又は解雇補償金、社会保険料、雇用義務履行に必要な制服や備品の費用などが含まれます。

控除

扶養家族メンバーに対する控除は、TOS　が計算される月ごとの課税ベースで計算されます。14歳未満または25歳未満でフルタイムの教育を受けている未成年の扶養家族1人につき月額KHR150,000（約37.50米ドル）の控除が適用され、働いていない配偶者1人にも同額の控除が適用されます。

税率

非居住者はカンボジア源泉所得に対して一律20％で課税されます。居住者は全世界の給与所得に対して累進税率が適用されます。

月次課税給与		
クメールリエル（KHR）	米ドル相当額（US$）	累進税率
0 ～ 1,500,000	0 ～ 375	0%
1,500,001 ～ 2,000,000	375 ～ 500	5%

月次課税給与		
クメールリエル（KHR）	米ドル相当額（US$）	累進税率
2,000,001 ～ 8,500,000	500 ～ 2,125	10%
8,500,001 ～ 12,500,000	2,125 ～ 3,125	15%
12,500,000～	3,125～	20%

*為替レートKHR4,000:US$1で計算。

フリンジベネフィット税（FBT）

雇用主は従業員に対し、自宅休暇への航空券や乗用車の個人使用など現金や現物給付を提供することができます。これらのフリンジベネフィットには、提供される給付の市場価格に対して20%　という一律のFBTが課税されます。

全従業員に支給される手当の場合には、FBTが免除されます。これには、食事手当や交通費手当などが含まれます。この免税措置を受けるためには、雇用主は GDT に通知を提出する必要があります。

国家社会保障基金（NSSF）

1名以上の従業員を抱える雇用主は、国家社会保障基金（「NSSF」）に登録し、以下3つの制度へ毎月ベースで拠出する必要があります。

1. 業務上の負傷及び仕事中の負傷による稼得能力喪失に対する補償: NSSFの拠出金は雇用主のみが行い、従業員の平均月給の0.8%、最大拠出額は9,600リエル（約2.40米ドル）であります。
2. 医療保険: 医療保険料は雇用主のみが行い、従業員の平均月給の2.6%、最高31,200リエル（約7米ドル）であります。
3. 年金制度：これは雇用主と従業員が折半で拠出します。2021年から2025年までは、従業員の拠出可能月給の4%（雇用主2%、従業員2%）であり、その月給は400,000リエル（約100米ドル）から1,200,000リエル（約300米ドル）、または従業員1人当たり月額16,000リエルから48,000リエル（約4米ドルから12米ドル）の拠出となります。 2026年から2030年の率は8%に引き上げられます。

付加価値税（VAT）

概要

VATは、課税可能な商品及びサービス対して適用されます。VAT制度のもとでは、事業者は、課税可能な全商品に対してVATを請求する必要があります（受取VAT）。事業者は、仕入に支払ったVAT（支払VAT）と受取VATを相殺することができます。

適用範囲

課税供給とは、商品、サービス或いは課税供給生産のための販売或いは使用する輸入品の供給です。納税者は、課税供給品に対してVATを課し、徴収しなければなりません。商品供給には、動産権利の譲渡が含まれます。土地或いは貨幣を除く全ての財産を意味します。

土地と建物の売却

建物付き土地の売却の場合、登録納税者は、建物部分に対してVATを請求する必要があります（土地部分は請求しません）。

非課税取引

特定の重要な公共サービスの提供を促進するため、特定課税対象取引はVATが免除されています。LOT第63条に基づいて、以下は非課税取引のリストです。

- 公共郵便サービス
- 病院、診療所、医療、歯科サービス及びこれらのサービスに付随する医療品及び歯科製品の販売
- 完全国有の公共交通機関による旅客運送サービス
- 保険サービス
- 主要な金融サービス
- 関税が免税される個人使用目的の商品の輸入
- 経済財務省が認めた公共の利益のための非営利活動
- 教育サービス
- 電力や水道の供給
- 未加工農産物
- 固形、液体廃棄物の回収及び清掃

企業が非課税供給のみを行う場合、支払VATを請求することはできません。仕入にかかるVATはコストとして負担する必要があります。企業が非課税供給と課税供給が混在している場合は、課税供給の分に基づいて支払VATの一部を請求することができます。

禁止される支払VAT

LOT第70条に基づき、特定の購入に課税された支払VATは、受取VATとの相殺に使用することができません。これらは以下の通りです。

- 娯楽費、遊興費、レクリエーション費用に関する支払VAT（それらを事業として行っている場合を除く）。
- 乗用車の購入及び輸入（それらの乗用車の販売または賃貸を事業として行っている場合を除く）。
- 一定の石油製品の購入及び輸入に関する支払VAT（それらの石油製品の供給を事業として行っている場合を除き）。
- 携帯電話料金に関する支払VAT（事務所の固定電話からの電話料金のみ支払VATが認められる）。

登録

VATの強制登録は、課税対象物品やサービスを行う課税事業者適用されます。さらに、すべての企業、輸出入企業、QIP事業者もVAT登録をしなければなりません。その他の納税者は、一定の売上高基準を満たしていれば、VAT納税者として登録する必要があります。法律で登録が義務付けられていないその他の企業は、自主的に登録することができます。 但し、電子商取引に関するVATを除き、非居住者が自主的にVAT登録を行うことはできません。

自己申告制度に基づいて登録したカンボジア納税者には、VAT 納税者番号（「TIN」）が割り当てられます。一般的に、VAT TINは、カンボジアにおける全ての税務申告において使用されます。

税率

カンボジア国内生産または輸入された課税供給は、2 つの税率のいずれかで VAT が課税されます：

供給の種類	税率
標準	10%
ゼロ税率供給、これには以下が含まれます。 • 輸出商品 • 輸出サービス • 国際輸送サービスの供給 • 国際輸送の供給をサポートするサービス • 輸出志向の衣料品、繊維、履物産業に供給する裾野産業等を含むその他の特定のセクター、米の供給、農業目的の特定の商品の輸入と供給。	0%

ゼロ税率は、非課税とは異なります。なぜなら、ゼロ税率を行っている企業

は、支払VATをクレジットとして使用することが可能だからであります。

課税基準

国内供給の場合、商品またはサービスの価格が課税基準となります。輸入品の場合、CIF価格に関税と特定税(「ST」)を加えたものが課税基準となります。

適切なタックスインボイス

納税者は、すべての課税対象商品の販売に対して、有効なタックスインボイスを発行する必要があります。タックスインボイスが有効であるとみなされるためには、以下の詳細が記載されていなければなりません。

- 登録企業名、住所、売り手または供給者の納税者番号(VAT TIN)
- インボイスの連番
- インボイスの発行日
- 買い手の氏名、住所、VAT TIN
- 商品またはサービスの詳細、商品またはサービスの数量及び販売価格
- 各商品またはサービスの合計価格はVATを除く、及び合計価格はリエル(KHR)で表記する必要がある
- 商品またはサービスに特定税(ST)、公共照明税(PLT)、宿泊税(AT)が適用される場合は、各税額、及びVAT額
- 売り手及び買い手双方の署名及び氏名(自己申告納税者である買い手の場合)

さらに、インボイスの文言はクメール語、またはクメール語と英語の両方で、クメール語の下に英語の文言が書かれている必要があります。

GDTは、有効なタックスインボイスの裏付けがない場合、経費控除または支払VATの請求を拒否しようとします。

電子商取引の付加価値税(VAT)

過去数年にわたり、GDTは2019年の電子商取引法を皮切りに、非居住者が行う電子商取引活動への課税を開始するため、いくつかの政令を発表してきました。数回の延期を経て、電子商取引活動に対するVATの実施は2022年4月に開始されました。

電子商取引活動とは、商業活動を含む商品やサービスのオンライン上での購入、販売、レンタル、交換を指します。例えば、ソフトウェア及びその他の関連サービスの提供、オンラインショッピングまたはオークション、広告、ウェブサイトのホスティング、データ検索、ダウンロード、リアルタイムストリーミング、サブスクリプション、その他の手段によるデジタル製品及び/またはコンテンツの消費などが含まれます。

企業間電子商取引の場合、輸入されたデジタル商品及びサービスに対するVATの支払にはリバースチャージのメカニズムがあり、居住者である企業がGDTに税金を納税する責任があります。

しかし、このメカニズムは、企業と最終観客の間電子商取引には機能しません。そのため、GDTは非居住者である納税者に対し、簡素化されたVAT登録手続きを導入しており、納税者はそのような取引にかかるVATをGDTに申告及び納付することになっています。

使用しなくなった有形固定資産に対するVAT

GDTは、使用しなくなった有形固定資産の売却または処分に関するVATの適用規則を定めています　(保守は継続していますが、少なくとも1年間で業務に使用されていないものと定義されます)。

- 資産の売却(スクラップを含む)には、購入時に支払VATクレジットを申請したかどうかに関わらず、10%VATが課されます。
- 破壊、破損、販売価値のない資産の処分は、処分の明確な証拠があれば、10%VATの対象とはなりません。会計上のネット簿価(NBV)が200,000リエル(約50米ドル)以上の資産の場合、企業は税務担当者が処分に立ち会うことができるよう、少なくとも10営業日前までにGDTに通知する必要があります。
- 納税者が既に支払VATクレジットを申請している資産の慈善寄付(LOT第16条に記載)は、以下の場合、10%VAT及びTOIの対象となる売上として扱われません。
  - 事業で3年以上使用され、会計上のNBVが100万リエル(約250米ドル)以下のクラス2の有形固定資産。
  - 事業で5年以上使用され、会計上のNBVが200万リエル(約500米ドル)以下のクラス3または4の有形固定資産。
- 事業でまだ使用されていない、支払VATクレジットが申請されているクラス1の有形固定資産(新築か購入かにかかわらず)の売却または処分は、VATの目的で上、売として扱われません。クラス1の有形固定資産が事業で使用された後、1年以上使用されなくなった場合、納税者は資産を使用しなくなったことについて適切な理由を付けてGDTに通知しなければ、10%VATの納税義務が免除されません。

VATクレジット及び還付

VATクレジットの申請(中規模及び大規模納税者)

- 支払VATクレジットは、GDTの月次電子申告シス　テムを通じて入力しなければなりません。
- 現地課税供給または商品の輸入が発生した月にのみ入力することができます。
- 支払VATクレジットは、VAT課税供給またはVAT課税供給に使用する輸

入に対してのみ請求できます。VAT非課税商品またはサービスを供給する納税者は、支払VATのクレジットを請求することができません。
- 支払VATクレジットを裏付ける書類を準備しなければなりません。
  - 国内購入の場合: GDTの基準を満たすタックスインボイスの原本。コマーシャルインボイスでは、支払VATクレジットは認められません。
  - 輸入の場合: 税関申告書及び請求企業の有効な名前と情報が記載された支払領収書の原本。

VAT還付請求（中規模及び大規模納税者）

- 輸出を主な事業とする、またはQIPとして登録された課税納税者、及び支払VATクレジットが3ヶ月以上連続してある課税納税者はVAT還付を請求することができます。
- 以下の期限内にVAT還付を受けるためには、納税者は3ヶ月または6ヶ月以内、できれば1年以内にVAT還付請求書を提出しなければなりません。
  - 非営利団体（外交使節団、外国理事会、非政府間国際機構(INGO)、及び他国政府の技術協力機関を含む）の場合: 15営業日
  - 企業の場合: 40営業日（”Gold Taxpayer Compliance Certificate”を取得している納税者の場合、この期間が短縮される可能性があります）。
- 納税者が支払VATクレジットを累積し、1年以上還付請求をしなかった場合、上記の期限は適応されません。
- 納税者が支払VATクレジットを3年以上累積した場合、還付は認められません（N-3）。
- 納税者は、銀行口座情報と会社情報をGDTに対して常に更新しておく必要があります。
- 納税者は、必要書類及びVAT会計記録を速やかにかつ期限内に提出しなければなりません。期間内に応じなかった場合、GDTがこれらの書類及び記録を受領するまでVAT還付申請は、一時停止または拒否されることとなります。
- VAT還付を請求する企業が納税義務を負っている場合、または税務更正の対象となっている場合、GDTは、滞納税額が解決されるまで、または税務調査が完了するまでは、VAT還付を一時停止することができます。

キャピタルゲイン税（CGT）

概要

カンボジアは2020年4月1日付Prakas346（省令346）によりキャピタルゲイン税（CGT）を導入し、居住者及び非居住者（法人及び非居住者納税者）が得たキャピタルゲインに対して20%税率でCGTを課すこととなりました。実施は何度か延期されてきましたが、現在では不動産部門を除くすべてで2024年1月1日に開始される予定となっています。不動産セクターへの導入は2024年末まで延期されました。

“資本”とは、不動産、ファイナンス・リース、投資資産（株式、債券、その他有価証券を含む）、営業権、知的財産、外貨を指します。キャピタルゲインとは、資本の売却または譲渡による課税所得から許容される費用を差し引いたものであります。以下のそれぞれの時点で実現したとみなされます。

- 資産の売却または所有権の譲渡
- 所轄官庁への所有権譲渡登記
- 財産の譲渡に関する裁判所の最終判決

CGTの免税

CGTの免除は、以下の条件の下での売却または譲渡に適用されます：

- 公的機関が所有する不動産
- 外交使節団、領事館、国際機関などが所有する不動産
- 納税者の主たる住居である不動産
- 親族間での不動産移動
- 収用法に従って公益のために使用される不動産
- 実際に作物を栽培している農民が所有または占有している農地で、その農地が所在するコミューンまたは地区に住所がある場合。

キャピタルゲインの控除ルール

- 不動産のキャピタルゲインについては、納税者は以下の2つの方法のいずれかを選択することができます。
  - 決定に基づく経費控除：不動産の売却または譲渡による収益の80%が控除されます。
  - 実費ベースの控除：実際にかかった費用の控除。
- 不動産以外のキャピタルゲインについては、実費控除方法で経費を控除することができます。
- 納税者が実費ベースの控除方法を選択し、その費用が不動産の売却または譲渡による収益を上回った場合、その超過額は払い戻したり、他キャピタルゲインとの相殺に使用したりすることはできません。

納税申告と納税の義務

納税者及び源泉徴収代理人は、キャピタルゲイン実現後3ヶ月以内に、指定された形式でCGT申告書を提出し、GDTに納税しなければいけません。しかし、この税金の小冊子の印刷時点では、CGT制度はまだ実施されておらず、そのような申告書をGDTに提出するメカニズムもありません。

個人所得税（PIT）

2019年金融法の下でカンボジアは新たな個人所得税（PIT）法を導入し、キャピタルゲイン、利子、賃貸料、ロイヤルティ、金融・投資財産を含む事業活動やその他の活動からの課税所得（すなわち、経費やその他の手当を差し引いた総所得）を持つ自然人に対し、PITの支払を義務付けました。

2023年1月1日以降、個人、個人事業主、及び法人に分類されないパートナーシップの各メンバーの分配株式から得られる課税所得のTOI基準値は以下の表の通りです。

しかし、この税金の小冊子の印刷時点では、PIT/個人TOI制度はまだ実施されておらず、GDTへの納税要求とかその手順の説明がありません。現在、個人は雇用主による源泉徴収を通じて、給与所得に対してTOSとFBTを支払っています（詳細は本小冊子の「給与に関する税金」の項目を参照してください）。

個人所得基準		
クメールリエル（KHR）	米ドル相当額（US$）	累進税率
0 ～ 18,000,000	0 ～ 4,500	0%
18,000,001 ～ 24,000,000	4,500 ～ 6,000	5%
24,000,001 ～ 102,000,000	6,000 ～ 25,500	10%
102,000,001 ～ 150,000,000	25,500 ～ 37,500	15%
150,000,000 ～	37,500 ～	20%

*為替レートKHR4,000:US$1で計算。

特定税（ST）

概要

STは、特定の商品及びサービスの輸入または国内生産及び販売に課税される商品税の一形態であります。課税は一度だけで、輸入品の場合は入国検問所で、国内生産の場合は工場から出荷され販売された処で課税されます。

“関税”の項目で述べた輸入関税の引き下げを踏まえ、今後は商品税がより重視されるようになると予想されます。従って、STの計算と徴収に多くの変更があると思われます。

税率

STの支払額は、以下の表（完全なリストではありません）に従って、該当する税率を該当する課税基準に適用して算出されます。

商品/サービス	税率
カンボジアで販売されている国内線と国際線の航空券	10%
娯楽サービス	10%
現地生産または輸入のタバコ及び葉巻	20%
現地生産または輸入のアルコール飲料（ビールを除く）	35%
現地生産または輸入ビール	30%
潤滑油、ブレーキオイル、エンジンオイル原料（輸入）	10%
国内・国際通信サービス	3%
現地生産セメント	5%
現地生産または供給されたエナジードリンク	15%
現地生産UHT乳サプリメントドリンク	5%
現地生産豆乳	5%
現地生産ココナッツ・ベースのドリンク	5%
現地生産コーヒー・ベースまたはコーヒー風味の飲料	5%
現地生産の炭酸なし飲料	5%
その他の現地生産ノンアルコール飲料及びすべての輸入飲料	10%

課税基準

国内で供給される商品の場合、STは”工場出荷時の販売価格”に基づいて計算されます。この価格は、VAT、PLT、STを除いた販売価格の90%と定義されます。国内で供給されるサービスの場合、供給されるサービスのインボイス価格が課税対象となります。

輸入品の場合、STはVATを除く関税とCIF値を含めて計算されます。

関税

輸入関税

カンボジアに持ち込まれる際に輸入関税が適用される商品は多数ありますが、いくつか例外があります。例えば、一時的にカンボジアに輸入される商品、個人使用目的の商品、国際条約により免除される商品、人道的援助、QIPによる輸入などは免税されます。輸入関税の免除は、カンボジア開発評議会（CDC）によって特定の産業に対して認められます。

カンボジアに輸入される商品には、0％から35％の関税が課されます。カンボジアはASEAN加盟国であり、ASEAN自由貿易協定と共通実効特恵関税制度に加盟しています。この協定により、ASEAN加盟国は他のASEAN諸国を原産地とする広範な製品に対して特恵関税率を適用することが義務付けられています。

従って、カンボジアの関税率は引き下げられ、現在、他のASEAN諸国を原産国とする多くの商品は、最大5％輸入関税が課せられています。

輸出関税

制限された製品リストに記載されている税率2％～10％以外、以下に示すように輸出関税はかかりません。

- 天然ゴム
- カットされていない宝石
- 加工木材
- 魚、甲殻類、軟体動物、その他の水産物

その他の税金

不動産賃貸料にかかる税金

賃貸人が個人の場合、家屋及び土地の賃貸税は、建物及び土地の賃貸による総賃料額の10%と設定されています。

印紙税

広告チラシ及びバナーには印紙税が課され、広告物の寸法、文字数、クメール語のみか外国語を含むかによって異なる税率で課税されます。

パテント税

パテント税は登録税であり、企業が事業設立時に納付し、その後は毎年3月31日までに納付する必要があります。パテント税は、納税者の区分に応じて400,000リエル～5,000,000リエル（約100～1,250米ドル）であり、個別の事業活動ごとに、及び異なる州に所在する支店ごとに納付しなければなりません。

登録税

印紙税とも呼ばれる登録税は、特定の種類の不動産の所有権または占有権を移転する場合に課される税金です。

所有権を受け取る人が支払うもので、以下の率で移転価値に適用されます。

適用	登録税率
カンボジア企業への現物出資を含む、建物やその他の建造物、土地を含むすべての不動資産の所有権の移転	4%
乗用車を含むすべての輸送手段の所有権の移転	4%
カンボジア企業の株式の所有権または所有の移転	0.1%*
“商品またはサービスの供給に関する政府契約” の登録	0.1%
合併や清算などの特定の法的文書	1,000,000リエル

*不動産会社の定義に該当する場合、株式の譲渡には0.1%税率ではなく、4%税率が適用される可能性がある。

親族間の動産移転には、一定の免除と軽減措置があります。

不動産移転登録税の算出に使用される課税標準は、カンボジアの全市及び州についてMEFが設定した価格であります。

未利用土地税

土地に建造物がないか、建造物はあるが利用されていない場合、未利用と判断されます。未利用土地税は、未利用土地評価委員会によって決定された市場価格に基づいて、1平方メートル当たりの市場価格の2%税率で毎年課税されます。未利用地税は地主が毎年支払います。固定資産税の導入以来、固定資産税が支払われている土地については、未利用土地税は適用されなくなりました。

宿泊税（AT）

ATは宿泊サービスの提供に対して　2%税率で課される間接税で、VAT及びATそのものを除く他のサービス料及び税金が含まれます。ATは、ホテル、ホテルアパートメント、モーテル、ロッジ、ゲストハウス、キャンプ場、及びこれらに類するもの等によって請求される必要がありますが、住宅やアパートのレンタルは含まれません。

公共照明税（PLT）

PLTは、輸入品と現地生産品の両方に対する酒類とタバコの全供給段階で販売に課される間接税であります。電子タバコを含むすべての種類のタバコと、パームワインを除くビール、ブドウ酒、蒸留酒を含むアルコールはPLTの対象となります。PLT税率は3%です。税額計算に使用される基準は以下のように異なります。

- 輸入業者及び生産業者 - VAT及びPLTを除く製品価格を基準とする。
- 再販業者及び販売業者 - VAT及びPLTを除いた販売価格の20%を基準とする。

上記は 2023 年 12 月 31 日まで有効です。

2024年1月1日以降、新PLT率は5%となります。また、PLTは供給最初段階のみ適用され、納付されます。つまり、PLTが適用されるのは、輸入後の最初の販売時、または工場からの販売時のいずれか1回のみとなります。酒類とタバコの再販はPLTの対象外となります。

固定資産税

固定資産税は、土地や建物を含む不動資産の価格に対して課される直接税であります。税率は0.1%で、不動産評価委員会による不動産価格の80%から1億リエル（25,000米ドル）を差し引いた額の課税基準となります。

固定資産税の納税者は、個人または法人です。固定資産の所有者、占有者、または「最終受益者」が固定資産税の納税者となる。最終受益者には、不動産を使用する権利を有する者が含まれるため、長期賃貸人も含まれます。

税と納税期限の一覧表

税種	提出と納税日
宿泊税(AT)	ATはPTOI申告書に記載され、供給の翌月25日までに支払います(電子申告)。
前払配当税(ATDD)	ATDDは、配当金が支払われた月の翌月25日までに支払、PTOI申告書に申告する必要があります(電子申告)。
関税	関税は輸入時に税関局が徴収します。
ミニマム税(MT)	MTは、年次申告(TOI)提出期限と同時に、つまり課税年度終了後3ヶ月以内に支払わなければなりません。
パテント税	パテント税は毎年3月31日までに支払います。
前払事業所得税(PTOI)	PTOIは翌月25日までに支払と提出しなければなりません(電子申告)。
固定資産税	固定資産税は毎年9月30日までに納付する必要があります。
公共照明税	PLTはPTOI申告書で申告し、供給の翌月25日までに支払います(電子申告)。
登録税	登録税は譲渡後3ヶ月以内に納付します。
特定税(ST)	国内販売に係るSTは、供給の翌月25日までに納付し、PTOI申告書に申告する必要があります。輸入品に係るSTは輸入時に納付し、VAT及び関税とともに税関局が徴収します(電子申告)。
事業所得税(TOI)	TOIは、課税年度を修正する申請が承認されない限り、通常12月31日の課税年度終了後3ヶ月以内に支払と提出しなければなりません。
給与税(TOS)	TOS及びFBTは雇用主が控除し、給与及びフリンジベネフィットが従業員に支払われた月の翌月25日までにGDTに納付します(電子申告)。
未利用土地税	未利用土地税は毎年9月30日までに支払う必要があります。
付加価値税(VAT)	VATは、前月に発生したVAT債務に対して、毎月25日に納付しなければなりません。輸入品のVATは、輸入時に税関局が徴収します(電子申告)。
源泉徴収税(WHT)	WHTは、支払が行われた、または発生した月の翌月25日までにGDTに支払わなければなりません(電子申告)。

二重課税防止協定（DTA）

現在、カンボジアは11カ国・地域と二重課税防止協定（DTA）を締結しており、以下の表に示すように、10カ国・地域はすでに発効しており、残る一か国は未定です。

これらの進展は、カンボジアで進行中の税制改革の大きなマイルストーンとなるもので、実務的には特定のクロスボーダー取引に対する源泉徴収税の削減が含まれます。

相手国	発効時期
シンガポール	2018年1月1日
タイ	2018年1月1日
ブルネイ	2019年1月1日
中国	2019年1月1日
ベトナム	2019年1月1日
香港	2020年1月1日
インドネシア	2021年1月1日
マレーシア	2021年1月1日
韓国	2022年1月1日
マカオ	2024年1月1日
トルコ	未定

DTAの恩恵を利用するには、GDTに申請を行う必要があり、承認されれば1年間有効であります。以下は、本書印刷時点で協定発効のDTA10か国の要点を示した比較表であります。

	ブルネイ	中国	香港 マカオ シンガポール タイ	インドネシア ベトナム	マレーシア	韓国
源泉徴収税率						
配当金	10%	10%	10%	10%	10%	10%
ロイヤルティ	10%	10%	10%	10%	10%	10%
利息	10%	10%	10%*	10%	10%	10%

	ブルネイ	中国	香港 マカオ シンガポール タイ	インドネシア ベトナム	マレーシア	韓国
テクニカルサービス料	14%	10%	10%	10%	10%	10%
恒久的施設時間テスト						
建築現場	183日	9ヶ月	6ヶ月	183日	9ヶ月	9ヶ月
プロジェクトサービス	183日	-	183日	183日	183日	6ヶ月

*タイの場合、受取人が金融機関の場合

DTA締結各国の重要な相違点は以下の通りです。

- **テクニカルサービス料:** ブルネイDTAでは、テクニカルサービス料に14%課税が規定されているが、他のDTAsでは10%と低率であります。
- **第3条 受益権の問題:** シンガポールDTAでは、信託の受託者が所得の納税義務を負う場合、信託が受益者とみなされます。これは極めて異例であり、通常、DTA に基づく源泉徴収税率の引き下げは、“条約ショッピング”を避けるために、条約による救済を受ける資格のある受益者 （つまり、他の締約国の居住者）にのみ適用されます。
- **第 5 条 恒久的施設の問題:** 建設現場にPEがあるかどうかを判断する期間は異なり、中国、マレーシア、韓国のDTAでは9ヶ月であるのに対し、他のDTAでは6ヶ月/183日となっています。また、他のDTAでは、多くのDTAと同様に、183日を超えるサービス提供によりPEが設立されますが、中国DTAにはそのようなサービスPE規定はありません。従って、中国企業がカンボジアの従業員等を通じてサービスを提供しても、その活動の全部または一部が固定された事業所を通じて行われていない限り、PEは設立されません。例えば、中国のコンサルティング会社が、プノンペンにあるクライアントのオフィスに従業員を無期限に派遣しても、PEは設立しません。(ただし、クライアントから受け取る手数料には10%源泉徴収税が課税され、個々の従業員には、その状況に応じて、その所得に課税される可能性があることに注意してください)。

ASEAN経済共同体

ASEAN経済共同体(「AEC」)の目的は、EUと同様に、ASEAN諸国全体にまたがる単一市場を創設することにより、地域経済統合を創出することです。その目的は、国家間の人材、商品、サービス、投資の自由な流れを可能にすることで、すべての参加国の経済成長を促進することです。

税務の観点では、AECはASEAN諸国による二重課税の回避に関する多くの協定の成立に向けて努力し、利子、ロイヤリティ、配当、サービス料の支払に適用されている源泉徴収税を撤廃ことによって、源泉徴収税の構造改良を目指します。

移転価格（TP）

LOTの第18条では、GDTは、納税回避や脱税を防止するため、あるいは所得を正確に反映させるために、カンボジア納税者とその関係当事者間での所得や控除を再配分する権限を与えられています。2018年、カンボジアはPrakas No.986 MEF.PrKを通じて、2017年10月10日に導入された正式な移転価格（TP）規制を開始しました。この規制は、関連当事者間の収入と費用の配分に関する規則と手順を定めたものであります。また、独立企業間原則の適用、TPの方法論、無形資産及びグループ内サービスに関するガイダンス、文書化要件、コンプライアンス違反に対する罰則も含まれています。

関連当事者の定義

以下のいずれかに該当する企業は関連当事者とみなされます。

- 両企業は同じグループの一員であります。
- 一方の企業が他方の企業を支配します。
- 両企業が第三者の共通支配下にあります。
- 企業が非居住納税者のPEであります。

“支配”とは、ある企業の株式または議決権の20%以上を保有することを言います。

移転価格と独立企業原則（the arm’s length principle ）

Prakasでは、「移転価格」という用語を、関連当事者間で請求される商品、サービス、財産の価格と定義しています。

独立企業原則（ Arm’s length principle）は、関連当事者間の取引（支配取引）に設定される価格は、同等の条件下における他の企業間取引の価格に近似したものでなければならないと定めています。独立企業原則の遵守を保持するため、企業は、以下に述べる5つの許容可能TP方法論を使用して、支配価格の独立企業間価格を評価するための比較可能性分析を実施しなければなりません。取引が独立企業間取引でない場合、GDTは価格を調整し、それに応じて課税することができます。

移転価格の方法論

独立企業原則に基づいて、関連当事者間で収益と費用を配分するために、納税者は以下の方法の1つ以上を適用することができます。

TP方法論	詳細	使用が適切な場合
比較可能な支配されない価格	支配された取引で請求された価格と、支配されていない同等の取引で請求された価格を比較します。	商品取引、金融取引、比較対象が非常に信頼できる取引に役立ちます。
リセール価格	支配されていない取引において、支配されている製品をリセールする際の粗利益を評価します。	利用可能な比較対象がある販売、マーケティング、流通取引に最も適しています。
コストプラス	関連当事者との取引において企業が負担したコストに対するグロス・マークアップをテストします。	比較対象が利用可能な製造業及びサービス提供の取引に適しています。
取引純利益	支配された取引のテストされた当事者が獲得した純利益(営業)をテストします。	テストされた当事者が特定でき、利用可能な比較対象がなく、伝統的方法論が信頼できない場合に適用されることが多いです。
取引利益分配	比較可能な取引において、独立した当事者によって達成されるであろう結果を得るために利益を分配します。	両当事者がユニークで価値のある貢献(無形資産等)をする取引に使用されます。

方法論の選択は、特定の状況によって異なります。 納税者は、選択した方法論を正当化するための十分な証拠と裏付け書類を提出できなければなりません。

移転価格文書

関連当事者間取引がある納税者は、年次 TOI 申告書を提出する際に開示する必要があります。さらに、以下の内容のTP文書を作成し、維持する必要があります。

会社の情報 – 会社の説明、会社組織及び所有構造、ビジネス内容、財務情報の概要を含みます。

ビジネス分析– 競争環境、市場とその傾向、付加価値、独自のセールスポイント等。

関連当事者間取引の概要 – 当該取引の内容と量、及び使用された価格決定方法を説明します。

機能的分析 – 関連当事者間取引に対して各当事者が行う活動を説明します。

経済分析 – 適切なTP方法の議論と正当化、及び関連当事者間取引の比較可能な価格の分析を含みます。

結論 – 独立企業間の価格の許容範囲の特定を含みます。

TP文書は、要請に応じてGDTに提出できるようにする必要があります。また、関連する課税年度の終了から10年間保管する必要があります。これらの義務的なTP文書要件の免除を認める規定はありません。

罰則

TP文書要件を遵守しなかった納税者には、以下の罰則が科されます。

- 納税者の納税遵守証明書の撤回
- 追加税額が発生するTP調整
- 調整により発生した追加税額の10%～40%罰金が課され、月1.5%利息が加算されます。
- 刑事告訴（禁固刑または金銭的制裁）

関連当事者間ローンの必要書類

“事業所得税”の項目の控除対象費用で説明したように、関連当事者からのローン金利は、企業が必要なローン取引の裏付け書類（ローン契約書、ローンの目的を詳細に説明した事業計画書又は現在及び予想の財務諸表、締役会議事録）を備えている場合、独立企業間原則の遵守から免除されます。

企業が関連当事者と行う1年未満の現金前払取引は、ローン取引とはみなされないため、金利は独立企業間原則の遵守から免除されます。

適格投資プロジェクト（QIP）

制限分野以外でカンボジアに大規模投資を行おうとする外国人投資家はQIPステータスを申請することができます。申請は、投資規模に応じて、CDCまたは州・市投資小委員会のいずれかに提出されます。

- 投資資本が500万米ドル未満のプロジェクト: 州・市投資小委員会
- 投資資本が500万米ドル以上のプロジェクト: CDC

複数のQIP活動（免税期間が異なる）を運営するQIPは、各活動を個別のVAT TINで登録し、個別に税務申告を行い、各活動の会計記録を個別に作成する必要があります。

2021年投資法に基づいて登録されたQIPは、事業所得税（Tax on Income: TOI）免除期間または加速償却免除からなる基本的な税制優遇措置を受ける資格が与えられます。また、基本税制優遇措置の対象となるQIPには、輸出/国内QIPまたは支援QIPも含まれています。

オプション 1: 事業所得税（TOI）の免除

このオプションでは、QIPは以下の免除を受けることができます。

- TOI 免除: 3 ～ 9 年間、技術レベルと QIP の優先分野による投資活動区分により期間は異なる。
- PTOI 免除: TOI免除と同じ期間。
- MT 免除: 外部監査を受けた年次財務諸表が維持されていることを条件とします。
- 輸出関税免除: 他の法律または規則に別段の定めがない限り。

TOI免除期間終了後は6年間にわたって軽減税率が適用されます。基準的なTOI 20%対象となるQIPの場合、段階的な軽減TOI率は以下となります。

- 1～2年目：5%（20%TOIの25%）
- 3～4年目：10%（20%TOIの50%）
- 5～6年目：15%（20%TOIの75%）

オプション 2: 特別減価償却

このオプションでは、QIPは製造・加工活動に使用される新品または中古の有形資産の資本支出を40%特別償却率で減価償却することができます。この特別減価償却により、通常の減価償却が可能な資産コストが削減されます。ただし、特別減価償却を控除した課税年度から少なくとも 4 年間は資産を保有しなければなりません。それ以前にその資産を処分した場合、QIPはその資産があった月（または月の一部）ごとに、特別減価償却控除額から特別減価償却額の2%を差し引いた金額を課税所得に含めなければなりません。この金額は、課税キャピタルゲインを決定するための有形資産の帳簿価額には影響しません。

加速減価償却を選択したQIPは、その投資活動カテゴリーに関連する期間、特定の費用について200%損金算入率の恩恵を受けることができます。特定費用は以下の通りです。

- 外国人従業員に代わるカンボジア人従業員の特定技能訓練に関する費用
- オンライン会計ソフトウェアプログラムに関する費用
- カンボジア人従業員が特定のスキルを学ぶための海外奨学金に関する費用
- 新技術、Industry 4.0（A.I.、ロボット工学、ビッグデータ・ストレージを含む）の研究、研究開発、外国人専門家の雇用に関する費用

加速減価償却を選択したQIPは、TOI免除オプションに従い、MT、PTOI及び輸出関税の免除も享受することができます。

QIPに対する関税及びその他の優遇措置

基本的な税制優遇措置に加え、QIPは関税やその他の優遇措置も享受できます。

1. 関税優遇措置

QIPは、建設資材、建設機械、生産設備を、関税、ST、VATを支払うことなく輸入することができます。

輸出QIP及び支援QIPは、関税、ST、VATを支払うことなく生産資材を輸入することができます。ただし、生産資材が生産ラインで使用されない場合、QIPは法律に従って、関税、ST、VATを支払わなければなりません。

特定の投資活動は、関税、ST、VATを支払うことなく建設資材、建設設備、生産設備を輸入することができます。ただし、QIP証明書を取得した後は、税制優遇措置を受けることはできません。

特定の国内向けQIPは、関税、ST、VATを支払うことなく生産資材を輸入することができます。

直接輸出または輸出QIPへの生産資材の供給が可能な国内向けQIPは、法律に従って、関税、ST、VATの払い戻しを受けるか、または将来の輸入税の支払に備えて留保してもらう権利がある場合があります。

2. 追加優遇措置

上記の基本的な優遇措置に加え、QIPとして登録された投資活動には以下の追加優遇措置を受けることが出来ます。

- QIP実施のための現地生産の生産資材に対するVATゼロ税率（0%）。

- 以下の費用について150%損金算入が認められています。
  - 研究、開発および技術革新
  - カンボジア人労働者への職業訓練を通じた人材開発
  - 労働者のための宿泊施設、食堂、フードコート、託児所、その他の施設の建設
  - 生産ライン機械の近代化
  - カンボジア人労働者への福祉促進（例えば、自宅から職場までの交通手段、手頃な値段で食事ができるフードコート、保育所、その他の施設）
  - 廃棄物処理のためのインフラ投資・建設

罰則

税法及びその規則に違反した場合、税額の10%～40%の罰金が課され、月1.5%利息が加算されます。

一般的に、通常の過失には未納税額の10%、重過失には25%罰金が課されます。納税規定の履行妨害、詐欺、その他の犯罪行為には、未納税額の40%という重い罰則が課されます。

その他の罰則には、罰金、事業の閉鎖、犯罪の性質と重大性によっては刑事罰が含まれることもあります。繰り返す違反は一般的により厳しい罰則が科されます。

違反とそれに伴う罰金の例を以下の表に示します。

コンプライアンス違反	罰金
警告書を受け取ったにもかかわらず、登録、納税情報の更新、納税申告を怠った場合	5,000,000リエル (~ US$1,250)
• 適切な会計記録や書類を保持しなかった場合 • 請求書の発行を怠った場合 • 要求された情報を提供できなかった場合 • GDTに対して会計記録や書類の確認をすることに許可を与えない場合	10,000,000リエル (~US$2,500)

©Andersen Consulting Co., Ltd. and Andersen Cambodia Law Office are the Cambodian member firm of Andersen Global, a Swiss verein comprised of legally separate, independent member firms located throughout the world providing services under their own name or the brand “Andersen,” “Andersen Tax,” or “Andersen Tax & Legal,” or “Andersen Legal.” Andersen Global does not provide any services and has no responsibility for any actions of the member firms, and the member firms have no responsibility for any actions of Andersen Global. Your use of this website is subject to the terms and conditions governing it. Please read these terms and conditions before using the website.

ANDERSEN®

http://kh.andersen.com