



カンボジア 税務調査と 移転価格に関する 小冊子

税務調査マニュアルのSOPを含め
て更新されました

ANDERSEN.

© ANDERSEN ADVISORY CO., LTD. 2025

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system or transmitted, in any form or by any means – electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise – without the prior written permission of the publisher or copyright holder. This publication, and any form of copy of this publication, may not be sold, re-sold, hired out or otherwise disposed of by way of trade, by any person or entity, without the prior written permission of the publisher or copyright holder.

Published by ANDERSEN ADVISORY CO., LTD.

June 2025

Printed in Cambodia by Nova Printing Enterprise Co., Ltd

Disclaimer: All information is considered correct as of the publication date; however it is not intended to be relied upon. For the most up-to-date information, please contact one of our advisers or visit our website at <https://kh.Andersen.com>.

目次

略語	7
カンボジアのアンダーセン	1
はじめに	2
なぜこの小冊子が必要なのか。	2
税務調査に関する法的規則や規制はどこで確認できますか。	2
毎年、租税総局は何件の監査を実施していますか。	4
納税者の種類とそれぞれの調査方法	4
GDTはどのような種類の調査を実施しており、それぞれにどのような違いがありますか。	5
GDT内のどの部署が税務調査に関与しており、それぞれどのような役割を担っていますか。	8
実際に税務調査を行うのはどの職員ですか。	9
第 I 部：税務調査	12
第 1 章：税務調査プロセスにおける GDT の改革	12
税務調査の手法および手続に関するマニュアル	12
税務犯罪調査マニュアル	14
特別税務調査ユニットの設立	17
第 2 章：税務調査の開始	18
税務調査はどのように通知されますか。突然の税務調査は認められていますか。 18	
過去の会計年度はどこまでさかのぼって調査できますか。	18
なぜ、そしてどのようにして税務調査の対象に選ばれるのですか。	19
税務調査におけるゴールド・シルバー・ブロンズのコンプライアンスステータスの 意義は何ですか。	21
ゴールド、シルバー、またはブロンズのコンプライアンスステータスを取得するた めのプロセスはどのようなものですか。	22
なぜ同じ年度に対して異なる税務調査が行われたり、重複する未完了の調査が 存在したりするのですか。	23
なぜ、会社の住所や取締役、その他の会社情報を GDT に更新することが重要な のでしょうか。	23

第3章：調査の現地訪問および情報提供の要求	25
現地訪問	25
税務調査官は、現地調査中にどのように行動すべきですか。	25
現地調査の際、納税者またはその代理人はどのように行動することが求められていますか。	25
通常、最初にどのような情報が求められますか。	26
納税者は情報提供の要請に応じるまでにどれくらいの時間がありますか。	27
税務調査官は書類のコピーを求めたり、原本を持ち出したり、ファイルやコンピューターを持ち出すことができますか。	27
税務調査官は、管理者または従業員と面談することができますか。	28
企業はどのような財務諸表を作成する必要がありますか。	28
銀行明細書	28
会社関係書類	29
ローン契約書類	29
グループ会社との契約書およびその他の書類： なぜこれらが調査で重要になるのでしょうか。	30
雇用契約	31
在庫に関する情報	32
輸入に関する書類	32
GDTは、他の政府機関からどのような情報を受け取ることができますか。	32
納税者は、特定の情報や書類の提出を拒否することはできますか。	33
税務調査中に納税者が有する権利にはどのようなものがありますか。	33
税務調査会議の議事録	34
税務調査にはどれくらいの期間がかかりますか。	34
税務調査はいつ終了したとみなされますか。	34
税務調査に関連してGDT宛てに提出される一般的な申請書	35

第4章：税務再評価..... 36

税務再評価にはどのような法的要件がありますか。.....	36
当局は通常、NOTRの事前案を送付しますか。.....	36
NOTRを一度も受け取らない場合、それはどういう意味ですか。.....	36
再評価された税金の支払い手続きはどのように行いますか。.....	37
再評価された税金はいつ支払わなければなりませんか。.....	37

第5章：税務再評価に対する異議申立て..... 38

カンボジアにおける税務紛争解決制度の概要	38
税務再評価に対する異議申立て	38
納税者は、NOTRに対してどのように最初の異議申立てを行いますか。.....	39
異議申立書に必要な記載内容は何ですか。.....	39
提出できる最も早い時期はいつですか。最も遅い時期はいつですか。.....	42
GDTは異議に対してどう対応しますか。.....	42
GDTは、いつまでに異議申立てに対して回答する必要がありますか。.....	42
納税者が最初の異議申立てに対するGDTの回答に納得できない場合、どうなりますか。.....	42
税務調査はどのように、そしていつ訴訟局に移されるのですか。.....	43
実務上、自分の税務調査案件が訴訟局に移されたというのは、どういう意味ですか。.....	43

第6章：利息および罰則..... 44

税金の納付遅延または不足納付に対する利息.....	44
行政罰則	45
刑事罰則	47
誰が延滞金および利息の免除を承認する権限を有していますか。.....	47
このような免除を申請するには、どのような手続きが必要ですか。.....	48

第7章：税務仲裁委員会および裁判所への上訴..... 49

異議申立ての段階を経た後：MEFの税務仲裁委員会への上訴	49
税務仲裁委員会の決定に対する裁判所への上訴.....	49
どの裁判所に管轄権があるのか。.....	49

第8章：未納税金の強制徴収	50
差し押さえおよび予防措置	50
税金債務の支払いのための資産売却.....	51
経営者、取締役、所有者の納税義務.....	51
株式または事業の譲渡における納税義務.....	51
第9章：自主的修正申告について	52
仕組みはどうなっているのか。.....	52
どの納税者が申告書の自主的修正を認められるか。.....	52
納税者はどのような修正を行うことが認められているのか。.....	53
修正はいつまでに行う必要がありますか。.....	53
どの税目について修正が認められていますか。.....	53
どの課税年度に対して修正が認められていますか。.....	54
調査中の税務申告の修正	54
第10章：税務調査で再評価されやすい一般的な問題に関する実践的な 対策	56
第II部：移転価格	74
関連当事者の定義.....	74
移転価格および独立企業原則	74
移転価格算定方法.....	75
文書作成要件.....	76
カンボジアのTP文書において使用が認められているベンチマークデータは何で すか。.....	77
比較可能性はどのように評価されますか。.....	77
罰則	78
関連当事者間の貸付に必要な書類.....	79
よくある質問	80
一般的なTPに関する問題.....	82
アンダーセンカンボジア移転価格文書	86
Histogram, Intervals, Scatterplot	86

略語

用語	定義
AOI	定款
CGT	キャピタルゲイン課税
Circular 007	2017年8月4日付 税務コンプライアンス評価から得られた利益に関する告示007 (MEF)
COI	設立証明書
CP method	原価基準法
DEA	企業調査局
DTCI	税務犯罪調査局
FBT	フィリングベネフィット税
GDT	租税総局
Instruction 10979	2022年5月25日付 関連当事者間の金利に関する証拠書類についての指示書10979 GDT
Instruction 11581	2020年5月5日付『事業資産の処分に係るVATに関する指示書11581
LOT	税法 (2023年)
LTD	大規模納税者局
MEF	経済財務省
NOTR	税務再評価通知書
Prakas 071	2024年1月30日付 自主的な申告修正に対するインセンティブに関するプラカス071 MEF.BrK.GDT
Prakas 270	2019年3月13日付 税務調査に関するプラカス270 Prk. MEF
Prakas 543	2021年9月8日付け 給与税に関するプラカス543 MEF. Prk.
Prakas 574	2024年9月19日付のプラカス 574 MEF.PrK.GDT
Prakas 701	2020年8月14日付 税務登録および納税者情報の更新に関するプラカス701 MEF.Prk.
Prakas 986	2017年10月10日付 関連当事者間の所得および費用の配分に関する規則および手続き (移転価格) のプラカス986 MEF.PrK.
Prakas 1470	2015年11月6日付 税務不服申立ての取扱いに関する規則および手続きのプラカス1470 MEF.Prk.

用語	定義
PSM	利益分割法
PTOI	前払事業所得税
PLT	公共照明税
RP method	再販売価格基準法
ST	特別税
Sub-Decree160	2024年7月16日付 経済財務省租税総局における特別税務調査ユニット設立に関する政令第160 ANKr.BK.
Tax Audit SOPs	2024年4月9日付 税務当局職員および納税者向けの税務調査の方法と手続きに関するマニュアル
TNMM	取引単位営業利益法
TOI	所得税
TOI Prakas	2020年1月29日付 所得課税に関するプラカス098 MEF. PrK.
TOS	給与税
TP	移転価格
VAT	付加価値税
WHT	源泉徴収税

カンボジア主要税目クイックリファレンスガイド

所得税

所得税 (TOI) は、事業活動から得られる年間純所得に対して課税されます。居住者納税者は全世界所得に課税されますが、非居住者はカンボジア国内源泉所得にのみ課税されます。標準の所得税率は20%であり、石油、天然ガス、または天然資源採掘 (例: 木材、鉱物) に従事する法人については30%に引き上げられます。保険会社は、カンボジアにおける財産やリスクの保険または再保険の総保険料に対して5%の税率で課税されます。

ミニマム税と前払事業所得税

ミニマム税 (MT) は所得税 (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。納税者は年間を通じて、所得税 (TOI) またはミニマム税 (MT) のいずれか高い方の税額が課されます。納税者がMTの対象であってもなくても、毎月の前払事業所得税 (PTOI) の支払いは必要であり、これは月間売上高の1%で計算されます。毎月のPTOIの支払いは、MTまたは年間所得税の税額から控除される可能性があります。

給与税とフリンジベネフィット税

給与税 (TOS) は、受け取った雇用所得に対して毎月課される税金です。居住者の従業員は、所得水準に応じて0%から20%の累進税率で全世界の雇用所得に課税されます。非居住者の従業員は、カンボジア国内源泉の雇用所得に対してのみ、一律20%の税率でTOSが課されます。雇用主は、従業員に対して追加の現金または現物給付 (例: 帰省航空券や自動車の私的利用など) を提供する場合があります。これらのフリンジベネフィットは、その市場価値に対して一律20%のフリンジベネフィット税 (FBT) が課されます。雇用主は、従業員の給与からTOSおよびFBTを差し引き、毎月GDTに納付する責任があります。

付加価値税

付加価値税 (VAT) は、カンボジア国内で消費されるVAT課税対象の物品やサービスの供給に対して、標準税率10%で適用されます。国内供給においては、課税対象額は物品やサービスの販売価格です。輸入品に対しては、関税評価額に加え、関税およびその他の適用される税金 (例: たばこに対する特別税 (ST)) を基にVATが課税されます。非居住者への物品の輸出またはカンボジア国外で使用されるサービスの提供には、VATの税率0%が適用されます。企業間電子商取引においては、輸入されたデジタル物品やサービスに対するVATの支払いについて、リバースチャージ方式が採用されており、居住事業者がGDTに対して税額を申告・納付する責任を負います。

源泉徴収税

源泉徴収税 (WHT) は、所得を受け取る者に対して課される税金であり、特定の種類の所得に対して支払時に課税されます。源泉徴収の義務は支払者であり (カンボジア法人)、自己申告納税者でない居住者および非居住者への支払いからWHTを差し引き、GDTへ納付しなければなりません。居住者への支払いについては、所得の種類 (例: サービス料、賃貸料、利息) に応じて4%~15%の税率が適用されます。非居住者への支払いには、カンボジア源泉所得に対して一律14%のWHTが課されますが、租税条約によりこの税率が軽減される場合があります。

広告税 (看板税)

カンボジアでは、移動式および固定式を問わず、すべての形態の広告に広告税が適用されます。税率は、広告の大きさ、文字数、使用言語 (外国語が含まれる場合はより高い税率が適用されます) に応じて異なります。広告活動に関与するすべての個人および法人 (広告主およびその代理人を含む) が、この税の対象となります。広告を表示する前に、納税者が登録している税務署にて申告および納付を行う必要があります。

特別税

特別税 (ST) は、特定の物品やサービス (例: アルコール飲料、航空旅客サービス) の輸入、または国内での製造・供給に対して課される消費税の一種です。STは一度だけ課税されます。輸入品の場合は入国地点で、国内生産品の場合は工場からの販売時に課されます。STの納付額は、適用される税率を課税対象額に適用することで算出されます。国内供給品の場合、ST

は「工場出荷販売価格」に基づいて計算されます。この価格は、VAT、公共照明税 (PLT)、およびST自体を除いた販売価格の90%と定義されています。国内供給サービスの場合、課税対象額は提供されたサービスの請求書価格となります。輸入品に対するSTは、関税およびCIF価格を含み、VATを除いた額で計算されます。

キャピタルゲイン税

キャピタルゲイン税 (CGT) は、居住者である個人および非居住者 (法人・個人の両方) が得たキャピタルゲインに対して、20%の税率で課税されます。CGTの導入はこれまでに数回延期されましたが、不動産セクター (不動産) を除き、2025年1月1日よりついに開始されました。不動産セクターに関しては、導入が2025年末まで延期されています。

納税者および源泉徴収義務者は、指定された様式でCGTの申告を行い、キャピタルゲインが実現してから遅くとも3か月以内にGDTへ納付しなければなりません。但し、本稿執筆時点では、GDTはCGTの導入に関する詳細なガイドラインやCGT申告書をまだ公表していません。

不動産賃貸税

この税金は、カンボジアにおける不動産の賃貸に対して課されます。自己申告制度の納税者でない不動産の所有者または受益者は、この税金の納税義務者となり、不動産の賃貸料に対して10%の税率で課税されます。

パテント税

パテント税は、事業活動に対して課される年次税です。すべての事業体は、設立時およびその後は毎年3月31日までにこの税金を納付する必要があります。税額は納税者の分類に応じて、KHR400,000~KHR5,000,000 (約100米ドル~1,250米ドル) の範囲で設定されており、異なる事業活動ごと、ならびに異なる州に所在する各支店ごとに納付しなければなりません。

登録税

登録税 (印紙税または譲渡税とも呼ばれます) は、不動産、株式、およびすべての輸送手段の所有権移転に対して課されます (譲渡される資産の種類に応じて0.1%または4%)。また、物品やサービスの供給に関する政府契約の登録 (契約金額の0.1%)、および特定の法的文書 (一律KHR100万里エル) にも課税されます。譲渡に関しては、所有権を受け取る者が納税義務者となります。

未使用土地税

未使用土地とは、建物が建っていない土地、または建物があっても使用されていない土地を指します。未使用土地税は、不動産税の対象外となっている土地にのみ適用されます。その土地に対して不動産税が課されている場合、未使用土地税は適用されません。この税は、未利用地評価委員会が定める市場価格の1平方メートルあたり2%の税率で年1回課税され、土地所有者が納付する義務があります。2025年より、5ヘクタールを超える未利用地の所有者または受益者は、GDTに登録し、税金を申告し、毎年9月30日の期限までに支払わなければなりません。

宿泊税

宿泊税は、宿泊サービスの提供に対して課される間接税で、その税率は2%です。課税対象額には、宿泊サービスに対して顧客から受け取る総額および関連する料金が含まれます（ただし、VATおよび宿泊税自体は除きます）。この税金は、宿泊サービスが提供された月の翌月20日までに、月次税申告書により申告・納付する必要があります。

公共照明税

公共照明税 (PLT) は、カンボジアにおけるアルコール飲料およびたばこ製品の供給に対して課される間接税です。税率は課税対象供給額の5%で、請求書金額を基準に算出されます（ただし、VATおよび公共照明税自体は除きます）。製造業者および輸入業者がPLTの申告および納付義務を負い、課税対象供給が行われた月の翌月25日までに、毎月申告・納付する必要があります。

不動産税

不動産税は、不動産評価委員会が定める不動産の価値からKHR100百万（約US\$ 25,000）の閾値を差し引いた額に対して、0.1%の税率で課される直接税です。この税金の義務は、不動産の所有者、占有者、または最終受益者に適用されます。最終受益者には、長期賃借人など、不動産の使用権を有する個人または法人が含まれます。納税者は、GDTに登録し、毎年9月30日までに不動産税の申告および納付を行う必要があります。

カンボジアのアンダーセン

私たちは、カンボジアにおけるアンダーセンのメンバーファームとして、現地の法規制に準拠し、適切な資格を有する法人および個人を通じて、卓越した税務、法務、規制対応の専門サービスを提供しています。アンダーセン・グローバルは、法的に独立した各メンバーファームから構成される協会であり、世界170カ国以上、475拠点超にわたり、17,000人以上の専門家および2,000人超のグローバルパートナーを擁しています。アンダーセンの成長は、その分野のプロであるスタッフがお客様に提供した優れたサービスの副産物です。私たちの目標は、巨大なファームになることではなく、世界中でシームレスに最高品質のサービスをお客様に提供することです。

私たちは2012年にVDB Loi Cambodiaとして設立され、プノンペン中心部にある事務所で100人以上のプロフェッショナルを擁するまでに成長しました。現地に精通した知識と強固な人脈、国際的に優れたクライアントから信頼される高い技術力、そして実践的な成果を追求する粘り強さによって、傑出した評判を築いてきました。

2024年にカンボジアのアンダーセンとなり、アンダーセン・グローバルと共通のビジョンとコア・バリューを共有できることを大変誇りに思います。世界のアンダーセンのように、私たちは当該業界における品質のベンチマークとなることを、そして他の企業の評価基準になることを目指しています。

はじめに

なぜこの小冊子が必要なのか。

税務当局と納税者の間の紛争は、どの法域においても一般的です。急速に発展する経済を持つカンボジアでは、1990年代後半に現代的な所得税制度が導入されました。過去20年間で、税収はGDPの10%未満からほぼ20%まで増加しており、コンプライアンスの向上を背景に、GDTの能力が強化されていることを示しています。このような環境の中で、税務調査およびそれに関連する紛争は、カンボジアで事業を行う企業や外国人投資家にとって重要な役割を果たしています。

この小冊子は、カンボジアにおける税務調査のプロセスを理解し、対応できるよう、ビジネス経営者に必要な知識を提供することを目的としています。初期の現地訪問や情報提供の要請から、異議申立て、利息および罰則、さらには紛争解決に至るまで、包括的な概要を説明しています。さらに、よく見られる税務調査上の問題点の要約も含まれています。

この小冊子では、現在のビジネスにとって最も重要な税務上の課題の一つである「移転価格」についても詳しく解説しています。カンボジアの税務調査では、移転価格の範囲内外を問わず、収益や利益の調整に対する監視が強化されている中、本小冊子では関連する規則や税務調査の実務について詳細な分析を提供しています。

税務調査に関する法的規則や規制はどこで確認できますか。

基本的な規定の大部分は、税法 (LOT) に規定されており、特に第209条から第241条に詳細が定められています。LOTの公式言語はもちろんクメール語ですが、国際的な専門家の協力のもと、最初に英語で作成されたため、LOTの大部分の条項については信頼性の高い英語版が存在します。

主要な規制は、2019年3月13日付の税務調査に関するプラカス270号 (MEF.PrK、以下「プラカス270」) であり、本小冊子で取り上げる多くの詳細事項や実務上の取扱いについて定めています。このほかにも、関連する規則がいくつか存在します。

- Circular 007: 2017年8月4日付 税務コンプライアンス評価から得られた利益に関する告示007 (MEF)
- Prakas 986: 2017年10月10日付 関連者間の所得および費用の配分に関する規則および手続き (移転価格) のプラカス986 MEF.PrK.
- Prakas 009: 2021年1月12日付 自己申告制度に基づく納税者の分類に関するプラカス009 (MEF.PrK)

- Prakas 701: 2020年8月14日付 税務登録および納税者情報の更新に関するプラカス701 MEF.Prk.
- Prakas 1470: 2015年11月6日付 税務不服申立ての取扱いに関する規則および手続きのプラカス1470 MEF.Prk.
- Sub-Decree160: 2024年7月16日付 経済財務省租税総局における特別税務調査ユニット設立に関する政令160 ANKr.BK.
- Prakas 962: 2021年11月20日付 税金滞納管理に関するプラカス962 MEF.PrK

さらに、2024年には、カンボジア租税総局 (GDT) が「Tax Audit SOPs」と呼ばれる税務調査の手法および手続に関するマニュアルと、税務犯罪調査に関するマニュアルを発行しました。本小冊子の作成にあたっては、これら両方のマニュアルも内容に含まれています。

カンボジアの立法階層

1. **政令(Sub-Decrees):** 内閣が制定し、首相が署名する行政規則です。これらは、既存の法律の規定を実施・明確化するため、また政府機関の機能や任務を定めたり、政府職員を任命したりするために使用されます。政令は法的拘束力を持ちます。
2. **プラカス(Prakas):** 既存の法律や政令の下で、特定の規定を明確化または施行するために、1人または複数の大臣によって発出される省令または共同省令です。プラカスには法的拘束力を持ちます。
3. **告示(Circulars):** 首相および／または関係大臣が署名した行政指針であり、規制の解釈、運用指針、または適用方法に関する指示を目的としています。これらは法的拘束力を持ちません。
4. **指示書(Instructions):** 手続きに関する事項について、下位機関を指導するために省庁や機関が発出する詳細なガイドラインや運用マニュアルであり、純粋に行政的な効果を有するものです。

告示や指示書は法的拘束力を持たないものですが、納税者は事実上の規則として取り扱うべきである点に注意してください。GDTはこれらを利用して遵守を強制しており、無視した場合には調査や紛争の原因となる可能性があります。

毎年、租税総局は何件の調査を実施していますか。

租税総局 (GDT) は、毎年約4,000件の税務調査を実施しています。これらの調査は、大規模納税者局 (LTD) および企業調査局 (DEA) によって行われています。

「大規模」または「中規模」の納税者に分類される法人 (定義については次のページを参照) は、通常、毎年調査を受けており、複数の種類の税務調査が行われることもよくあります。カンボジアに会社をお持ちの場合、毎年のように税務調査を受ける経験をしている可能性が高いです。

納税者の種類とそれぞれの調査方法

ほとんどの企業は、1会計年度につき1回の「包括調査」(この用語については後述) を受ける対象となっており、この調査は完了までに数年かかる場合があります。さらに、同じ会計年度に対して、「限定調査」や「デスク調査」など、より簡易な調査も実施されます。GDTの総局長は、調査件数の全体的な削減を図るために、共同調査を割り当てることがあります。ただし、現時点では、多くの税務登録企業が、常に複数の税務調査を同時に受けている状況です。

カンボジアの税務行政システムでは、事業納税者に対する調査の主なカテゴリーとして、5つの種類が認識されています。

- 1. ゴールド税務コンプライアンス証明書を保有している納税者:** これらの納税者は「ゴールド納税者」と呼ばれ、GDTのプログラムに基づいてゴールド税務コンプライアンス証明書を取得しています。従前の規則である告示007によれば、ゴールド納税者は2年に1回の包括調査のみが対象であり、納税者からの要請がない限り、限定調査やデスク調査は免除されていました。しかし、最近導入された税務調査のSOPでは、ゴールド納税者は調査の対象外となる可能性があることが示されています。ただし、GDTは「リスクや不備がある場合」に限り、ゴールド納税者に対して調査を実施することを認めています。そのため、実務上はゴールド納税者も調査の対象となる場合があります。
- 2. 大規模納税者:** 納税者が「大規模納税者」に該当することは、比較的容易です。基準には、年間売上高または事業資産の規模が一定以上であることが含まれ、これは業種 (農業、サービス・商業、産業) によって異なります。さらに、外国企業の支店、多国籍企業の子会社、適格投資プロジェクトとして登録された法人は、自動的に大規模納税者と見なされます。そのため、たとえ資本金、資産、または収益の面で大規模でなくても、外国人が過半数の株式を保有する企業は、大規模納税者と見なされます。

LTDは、大規模納税者に対して限定調査およびデスク調査を実施しており、通常、各年度にそれぞれ1回ずつ行われます。さらに、DEAは、ほぼ毎会計年度に包括調査を実施しています。

- 3. 中規模納税者：** 中規模納税者には、年間売上高および事業資産が中程度の規模である納税者が含まれます。これは業種（農業、サービス・商業、産業）によって異なります。また、法人、駐在員事務所として設立された企業、あるいは国および地方自治体の政府機関、協会、非政府組織、外交使節団、国際機関、技術協力機関なども中規模納税者として分類されます。

限定調査およびデスク調査は、登録されている税務支局によって実施され、包括調査はDEAによって実施されます。

- 4. 小規模納税者：** これらは主に、株式会社ではない個人事業主などの事業者です。これらの事業者は完全な自己申告義務の対象ではなく、GDTおよび商務省からの登録抹消時を除き、通常の調査プログラムには含まれていません。

- 5. 未登録の事業者および個人：** 税務登録を行っていない事業者は、税務当局の調査の対象外となっています。GDTは、これらの事業者に対して税務登録を義務付ける権限を有しています。カンボジアでは個人所得税制度が導入されていないため、個人に対して直接的な税務調査は行われていません。個人に対する課税は、主に給与やサービス料に対して登録納税者による源泉徴収を通じて行われます。

GDTはどのような種類の調査を実施しており、それぞれにどのような違いがありますか。

カンボジアでは、通常の税務調査（刑事的な文脈を除く）として、デスク調査、限定調査、包括調査の3種類が実施されており、これらはプラカス270に定められています。

デスク調査は、現地訪問を伴わない点で、限定調査や包括調査とは異なります。

限定調査は通常、特定の1年間に適用され、年間所得税（TOI）の確認は含まれません。ただし、複数の限定調査が同時に実施される可能性があります。

包括調査はすべての税目を対象とした調査であり、1年または複数の連続する課税年度にわたる場合があります。

さらに、脱税の疑いがある場合には、一部の税務調査が税務犯罪調査局（DTCI）に移管され、税務犯罪調査として扱われることがあります。

カンボジアにおける各種税務調査の主な項目を以下の表にまとめています。

調査項目	デスク調査	限定調査
それは何ですか	GDTの事務所において税務官が実施する税務申告内容の再確認	月次税務義務に関するより詳細な再確認であり、年間所得税(TOI)は対象に含まれません。
実施者	LTD (大規模納税者向け) または税務支局 (中規模納税者向け)	
調査の範囲	税務申告書とGDTが収集した他の情報との間に不一致がないかを確認します(解決は比較的容易です)。	納税者の事業所における現地調査であり、税務申告書、実際の事業活動、会計記録、その他関連する証拠書類の確認が行われます。
調査対象期間	税務申告書の提出後12ヶ月以内にのみ実施可能	実施対象は、当該課税年度(N)および直前の課税年度(N-1)のみとなります。

包括調査	特別税務調査ユニット (STAU) による調査
すべての種類の税金に対するより徹底的な再調査であり、納税者の会計記録の評価も含まれます。	政令第160に基づき設立された特別税務調査ユニットは、複雑な税務案件の解決を迅速化することを目的としており、高リスクの納税者や特別なコンプライアンスステータスにある納税者に重点的に対応します。このユニットは包括調査のみを実施します。
DEA	GDTの特別税務調査ユニットによって実施され、納税者の選定はリスク評価に基づいて委員会が決定します。選定基準の詳細は公式には明らかにされていませんが、高リスクの納税者が優先的に対象とされています。
納税者の事業所での現地調査と、すべての種類の税金に関する詳細な調査および納税者の会計記録の評価。	ゴールド納税者や高リスクと判断されたその他の納税者を対象とし、財務記録やコンプライアンスの詳細な調査を実施します。この調査は、限定調査やデスク調査とは異なり、包括的に行われます。
現在の課税年度および過去3年間 (N-3) または5年間 (N-5) に対して実施されることがあり、例外的に、経済財政省 (MEF) の事前承認を得た場合には最大10年間まで遡って実施されることがあります。	通常、複数の課税年度にわたる包括調査

GDT内のどの部署が税務調査に関与しており、それぞれどのような役割を担っていますか。

前述の通り、LTDとDEAはカンボジアの大規模および中規模の登録納税者に対する税務調査のほとんどを実施しています。ただし、GDTは他にも多くの部署や支局で構成されており、その中には以下で述べるように、税務調査や税務紛争において重要な役割を果たしている部署もあります。

訴訟局とも呼ばれる「**法務・税制・国際税務協力局**」は、特に注目すべき部署です。この部署は、訴訟課1および2を通じて、特定の案件においてLTDおよびDEAから税務紛争を引き継ぎます。また、税務調査に関する事項について内部チームを監督し助言を行うほか、納税者事務所を訪問して「**税務再評価通知書**」(NOTR)を交付し、調査プロセスを監督するとともに、局長向けに月次、四半期、年次報告書を作成します。

GDTが重大な納税者の不正行為や脱税の意図を発見した場合、たとえば虚偽のタックスインボイスを発行して付加価値税(VAT)の還付を不正に請求するようなケースにおいては、**税務犯罪調査局**が関与します。このような場合、税務調査はさらに対応を行うために同局へ引き継がれます。

中小規模納税者局は、中小規模の納税者に関連するすべての業務を担当しており、税務支局によって実施される定期的なデスク調査や限定調査の監督、月次の納税申告、年間TOIの提出などが含まれます。

さらに、政令160の下で、GDT内に新たに**特別税務調査ユニット**が設立されました。このユニットは、LTDおよびDEAと同等の地位を有し、特別税務調査案件の迅速な解決を目的として設立されました。特別税務調査ユニットは、リスク評価に基づいて納税者を選定し、包括調査のみを実施します。この新ユニットの管轄対象となる納税者には、ゴールドコンプライアンスステータスを有する納税者に加え、今後設置される予定のGDT委員会による評価を通じて特定されるその他の「特別」納税者が含まれます。この評価の具体的な基準は、現時点では正式に明確化されていません。

他に注目すべき部署としては、次のようなものがあります：

- **LTD内の滞納税金課：** LTDの管轄下にあるカンボジア各地の税務支局において、中小規模納税者の税金滞納分の徴収を担当しています。
- **LTD内のVAT還付課：** 中規模および大規模納税者からのVAT還付申請を担当します。還付が実行される前に、税務当局による確認作業が行われる場合もあります。
- **DEA内の移転価格課：** 移転価格(TP)に関する内部方針の策定および価格制限の分析を行います。

- ・ **DEA内の滞納税金徴収課10:** DEAの管轄下にある大規模納税者の税金滞納分の徴収を担当しています。

実際に税務調査を行うのはどの職員ですか。

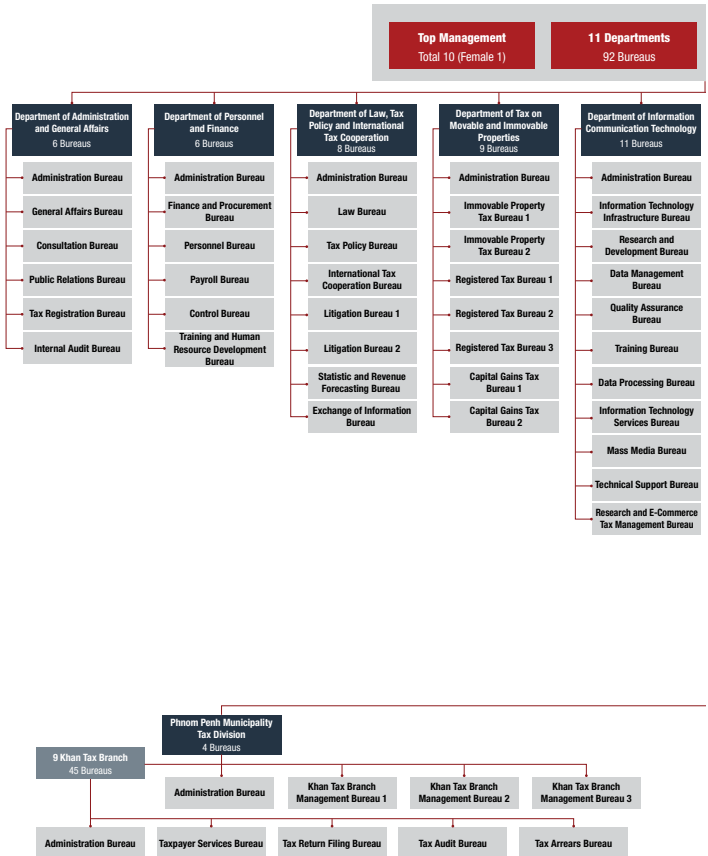
すべての包括調査はDEAによって実施され、一方、限定調査およびデスク調査は、納税者の種類に応じてLTDまたは税務支局によって実施されます。

GDTには約3,000人の職員（2021年時点）が在籍しており、そのうち約700人が各部署で税務調査業務に従事しています。包括調査を担当するDEAには、約240人の職員が在籍しています。

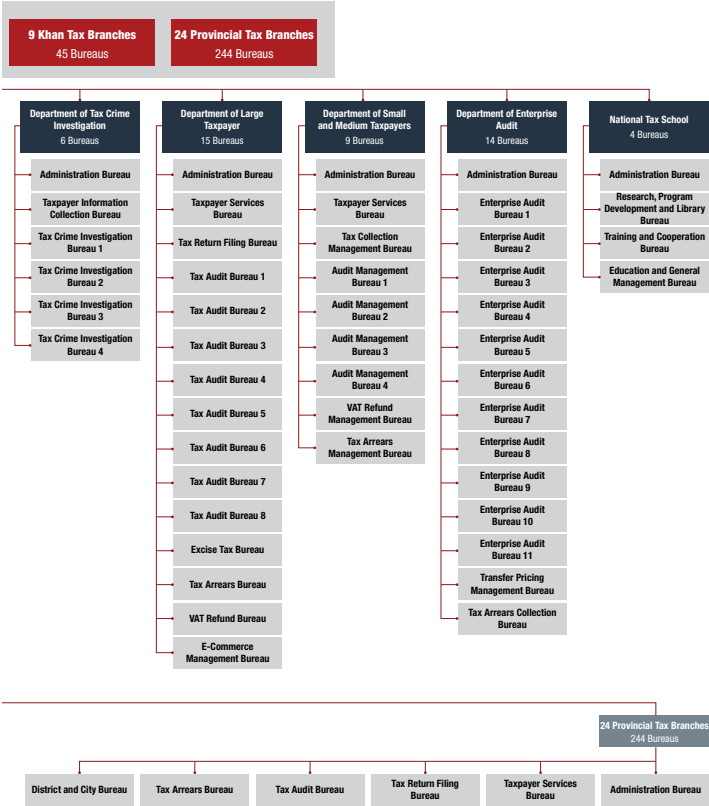
税務調査は、税務調査に関係するGDTの各部署の権限を有する職員によって実施されます（上記参照）。どの職員またはチームがどの納税者を担当するかについて、固定されたルールはありません。関与する税務職員の人数を決定するための固定ルールも存在しません。通常、最低でも1名の税務調査官と1名の税務監督官が含まれますが、チームの実際の規模や構成は、ケースバイケースで決定されます。納税者が提出した情報や書類が適切かどうかは、通常、部署の副部長または部長が判断します。税務調査官が単独で判断したり、税務調査の結果に署名したりすることはできません。その決定は上位の職員によって行われ、特別なケースではGDTの総局長まで報告されることがあります。



អគ្គនាយកដ្ឋានពន្ធដារ



General Department of Taxation



第Ⅰ部：税務調査

第1章：税務調査プロセスにおけるGDTの改革

税務調査の手法および手続に関するマニュアル

2024年4月、GDTは税務調査における透明性と効率性の向上を目的として、税務調査標準業務手順書（SOP）を導入しました。このSOPは、GDTが年間約4,000件の税務調査を実施している中で導入されたものであり、その多くは複雑さゆえに数年にわたる調査ケースもあります。SOPの導入は、こうした税務調査プロセスを効率化するための重要な一歩です。

ゴールド納税者は定期的な税務調査を免除される

SOPで導入された主な変更点の一つは、ゴールド納税者がコンプライアンス証明書の有効期間中、定期的な税務調査の対象から除外されることです。ただし、この免除は、リスクや不正の兆候が認められないことが条件となります。

リスクや不正の兆候とは、現地調査前にGDTによって特定された潜在的な問題を指し、たとえば月次申告と年次申告の間に不一致がある場合などが該当します。GDTは、納税者の申告履歴、事業活動、会計処理の状況などを分析することで、こうした要因を評価します（詳細は第2章「なぜ、そしてどのように税務調査の対象に選ばれるのか」を参照）。

ただし、SOPはリスク評価のための広範な枠組みしか示しておらず、ゴールド納税者に対する免除措置が実際にどのように適用されるのかについては不透明な部分が残されています。その結果、免除が明記されているにもかかわらず、ゴールド納税者が引き続き定期的な税務調査を受ける可能性もあります。

簡素化されたデスク調査プロセス

もう一つの重要な変更点は、新たに導入された簡素化されたデスク調査プロセスです。SOPでは、2段階通知制度を採用した新しいデスク調査の仕組みが導入されています。不一致が確認された場合、GDTは納税者に最初の通知を発行します。この通知を受けた納税者は、30営業日以内に自主的に修正し、追加の税額を利息なしで納付することができます。不一致に異議申立てる場合は、同じ期間内に書面で反論を提出することが可能です。GDTはその後、30営業日以内に提出された説明を審査し、それを受け入れるか却下するかを決定します。2回目の通知後も問題が解決しない場合は、現地調査に発展する可能性があり、納税者の事業活動に対してより詳細な調査が行われることになります。

統合調査と新しい期限

調査の重複という課題に対処するため、SOPは特別なケースにおいて統合調査を認めており、これにはGDTの総局長による承認が必要となります。この概念自体はまったく新しいものではなく、プラカス270の第8(4)条では既に次のように規定されています:「特別なケースにおいて、GDTの総局長は、企業に対して統合調査を実施する単一の部署または複数の部署を認めることができる。」—「特別なケース」とは具体的に何を指すのか、依然として曖昧な点が残っています。また、統合調査がGDTによって自動的に開始されるのか、それとも納税者が申請する必要があるのかも明確ではありません。

SOPでは、監査の完了に関する新たな期限も定めています。デスク調査は、申告書の提出日から12か月以内に完了しなければならないが、現地調査(限定調査および包括調査の両方)は1か月から6か月以内に完了し、翌年の第1四半期までに終了することが求められています。ただし、これらの期限は、納税者が「十分な」資料および情報を迅速に提供することを前提としています。この「十分な」という用語については、SOPにもプラカス270にも定義が示されていません。

SOPにおけるその他の重要な変更点

- **書類作成の負担軽減:** SOPでは、税務署が納税者からの税務登録時や提出済みの申告書に含まれる情報を活用することにより、重複した書類の提出依頼を最小限に抑えることを目的としています。ただし、必要に応じて、GDTは追加の書類を要求することがあります。
- **記録管理の強化と透明性の向上:** 税務調査官は、会計記録の確認および納税者への聞き取り調査のすべてを文書化することが義務付けられました。これらの記録には、納税者の署名および押印が必須となります。これにより、従来の慣行を正式なものとし、より高い透明性の確保を促進します。
- **期限の明確化:** SOPは、GDTおよび納税者による対応(例: 税務再評価と支払い、書面による申請、異議申立て)に関する期限を明確に示しています。これにより、「60日以内」といった曖昧な表現が「60営業日以内」と明記され、対応期間の計算精度が向上します。

税務犯罪調査マニュアル

新たなSOPに加え、2024年4月9日には「税務犯罪調査マニュアル」が公布されました。世界の他の税務当局と同様に、カンボジアのGDTにも、税務関連の刑事犯罪を調査・起訴し、必要に応じて司法手続きを通じて法的措置を講じるための専任の税務犯罪調査局が設けられています。

税務犯罪調査の主な目的は、国家予算に多大な歳入損失をもたらすおそれのある脱税や、税法の執行を妨げるその他の行為を防止・取り締まることです。自己申告制度の下で納税者が正確に申告し、税法を遵守するよう確保するために、GDTには税務申告を審査・分析・検証する権限が与えられています。これには、最大10年間にさかのぼって申告内容を再評価し、税務犯罪の可能性を調査する権限も含まれます。

確かな証拠により意図的な脱税やその他の税法に関連する犯罪行為が認められる場合、GDTは刑事訴訟法に基づき加害者に対して法的措置を取る権限を有します。

税法に関連する犯罪にはどのようなものがありますか。

税法に関連する犯罪行為には、脱税、税法の執行を妨げる行為、及びLOTの第245条、第246条、第247条、第249条、第250条に規定されているその他の行為が含まれます。具体的には、税務代理人としての資格なしに税務サービスを提供することや、許可なしに税金を徴収することなどが該当します。

LOTによれば、**脱税**とは「納税者が納付すべき税額を回避する目的で、故意かつ計画的に組織的に行われた行為」を指します（第26条第1項）。また、LOT第224条によると、納税者が支払った税額が税法で定められた額より10%以上少ない場合、その納税者は重大な過失を犯したものとみなされます。納税者または源泉徴収義務者が、3暦年以内に2回以上、または10年以内に3回以上、この重大な過失を犯した場合、その者は脱税を犯したものとみなされます。

LOT第225条に定める**税法の執行を妨げる行為**は、税務調査の一般的な焦点となっており、GDTは納税者の違反行為（例えば、GDTから情報提供や回答の提出を求められた際にこれに応じない場合など）を理由に罰金を課することがあります。

税務関連犯罪の調査

2024年7月17日に行われた新しいマニュアルに関するGDTの発表によると、税務関連犯罪の調査には、「これらの犯罪の根本的な原因や証拠を明らかにするための綿密な調査と搜索」が含まれます。このような調査の目的は、追加課税や利息を含む失われた税収の回収と、刑事訴追および処罰に値する犯罪の存在を立証することにあります。

このような犯罪調査の規則および手続きは何ですか。

まず、税務関連犯罪の刑事訴追に関する時効は5年であることを知っておくことが重要です。これは刑事訴訟法第10条に規定されています。ただし、税法の執行を妨げる行為が関係する場合には、再評価の期間は10年に延長されます (LOT第210条第2項b)。

GDTに属するDTCI (税務犯罪調査局) は、税務に関連する刑事調査を担当しています。DTCIは、税関総局やGDTの納税者データ管理システムなど、さまざまな情報源から情報を収集し、脱税やその他の犯罪行為の可能性を示すリスク要因を特定します。明確な証拠が見つかった場合、DTCIは事件ファイルを作成し、既存の法律に従って調査を開始する許可を申請します。

許可が与えられると、対象の納税者がすでに通常の調査を受けている場合、その調査は一時停止され、案件は刑事調査のためにDTCIに移管されます。調査の結果、裁判所への提訴に至らなかった場合、案件は元の調査部門に戻され、通常の調査が再開されます。

現地調査

刑事調査の過程において、税務調査官は、国家警察またはその他の関係する法執行機関の支援を受けて、搜索令状に基づきあらゆる場所での捜索を行う権限を有しています。税務調査官は、納税者の事業所 (または事業所と見なされるその他の場所) に立ち入り、会計記録、税務書類、その他関連資料を調査することができます。現地調査は通常、営業時間内に実施されますが、令状に明記されているとおり、当局はいつでも捜索を行う法的権限を有しています。

税務官は、事業所に立ち入った際に、電子記録を含む書類を複写または押収し、監視機器を設置し、差し押さえた物品に封印を施し、税務債務を確保するために納税者の財産に対して留置権を設定することができます。刑事違反がある場合には、納税者を拘束することもできます。これらの捜査活動や被疑者の身柄拘束は、司法警察官または司法警察官代理として認定された税務官のみが行うことができます。脱税の証拠が発見された場合、DTCIは、納税者の口座に関して国内の銀行に情報提供を求めることができ、必要に応じてその口座を凍結することも可能です。

現地調査の終了後、税務調査官は、証拠を収集し、違反行為および加害者を特定し、脱税額を算定しなければなりません。また、税務調査官は、LOT第193条、第194条および第202条、ならびに刑事訴訟法第114条に基づき、納税者および関係者を呼び出して事情聴取を行う権限を有しています。召喚された者は、本人が出頭しなければならず、他人に代理させることはできません。出頭命令を繰り返し無視した場合、第一審地方裁判所検察局によって逮捕状が発行される可能性があります。

調査後

調査が完了すると、通常、納税者は税務調査官との面会に招かれ、調査結果の説明を受けます。調査が裁判への提訴に至らない場合、案件は関連する税務調査部門に戻され、通常の調査が継続されます。ただし、案件が裁判に持ち込まれた場合、納税者は未納税額に加え、追加の税金と利息を支払うことで裁判を回避できる可能性があります。起訴に進むかどうかの最終判断は、最終的な審査と決定のために経済財政省(MEF)に送られます。

税務犯罪の調査において、納税者にはどのような権利がありますか。

LOT第193条に基づき、納税者は税務犯罪調査中に特定の権利を付与されます。これらの権利には以下のものが含まれます：

- **機密保持：** 納税者の情報は機密として保持され、調査の目的のみに使用されます。
- **定期的な報告：** 納税者は、LOT第199条および第211条に基づき、自身の税務評価または調査の進捗状況について定期的な報告を受ける権利があります。
- **不服申立ての権利：** 納税者は、LOT第211条および第238条に基づき、GDTによって下されたあらゆる決定に対して不服を申し立てることができます。
- **納税責任の上限：** 納税者は、LOT第213条に定められた税法の規定によって決定された金額を超えて納税を求められることはありません。

また、税務犯罪捜査に関するマニュアルでは、納税者が税務調査官による倫理規範、規律、または専門性の態度の違反があったと考える場合、報告または苦情を申し立てる権利があると規定されています。これは、GDTの「税務調査の管理および税務規定に関する犯罪行為の調査に関する委員会」、MEF内の「内部監査総局」、または「税務仲裁委員会」を通じて行うことができます。

特別税務調査ユニットの設立

さらに、GDTは政令160に基づき、特別税務調査ユニットを設立しました。このユニットは、複雑な税務調査案件の迅速な解決を目的として設立されており、高リスクの納税者や、特別なコンプライアンスステータスにある納税者に重点を置いて運営されます。

- **目的と機能：** STAUは、選定された納税者に対して包括調査を実施する任務を担っています。通常の調査とは異なり、通常の調査ではデスク調査や限定調査が含まれる場合がありますが、このユニットは包括調査のみを実施します。
- **対象納税者：** 本ユニットは、ゴールドコンプライアンス・ステータスを持つ納税者や、リスク評価プロセスを通じて特定されたその他の特別な納税者に焦点を当てています。これらの納税者を選定する基準は、GDTが設置した委員会によって決定されますが、現時点ではその具体的な基準は公式には明らかにされていません。
- **ゴールド納税者への影響：** ゴールドコンプライアンス証明書を保有する納税者であっても、リスクが高いと判断された場合や不正な点が発見された場合には、特別税務調査ユニットによって調査の対象となる可能性があります。これまでの税務調査のSOPでは、ゴールド納税者は調査の対象外とされることが示唆されていましたが、本ユニットの設立により、必ずしも完全に免除されているわけではないことが明らかとなりました。

第2章:税務調査の開始

税務調査はどのように通知されますか。突然の税務調査は認められていますか。

GDTは納税者に対して「税務調査通知書」を発行する義務があり、プラカス270の第9条第6項に従い、税務調査は通知書の受領から10営業日以内に開始されます。ただし、特別な場合（たとえば、税務詐欺、脱税、その他の不遵守が疑われる場合）には、LOTの第100条および第116条に基づき、GDTは事前の通知なしに税務調査を実施することができます。

通知には、比較的標準化された書類および情報の提出要求が添付されており、調査の対象となる期間または年度および確認される税目が明記されていなければなりません。

通知は、GDTが保有する納税者の最新の住所に送付されます。この住所情報を最新の状態に保つ責任は納税者にあります。商業省(MOC)にのみ変更を登録するだけでは不十分であり、GDTは独自の記録を保持しています。つまり、納税者がGDTに通知せずに事業所の住所を変更した場合、税務調査通知書はGDTの記録上の最後の住所に送付されることになります。

プラカス270の第9条のガイドラインによると、たとえ納税者が郵送された通知書の受け取りを拒否した場合でも、納税者本人またはその代理人に送付された時点で、税務調査通知書は正式に送達されたものと見なされます。税務調査通知書の日付は、郵送された書面に押印された郵便局の消印によって決定されます。

通常の郵送が困難な場合には、納税者の住居または事業所に通知書を掲示する方法や、メディアへの公告といった代替手段が用いられることがあります。その場合、納税者は公告日から15日以内に税務当局へ出頭しなければなりません。

過去の会計年度はどこまでさかのぼって調査できますか。

税務調査がどこまでさかのぼって行われるかの期間は、調査の種類によって異なります。

- デスク調査は通常、税務申告書の提出日から最大で12か月以内に実施されます。
- 限定調査は、現在の課税年度(N)および前課税年度(N-1)のみを対象として実施されます。
- 包括調査は通常、過去3年間(N-3)を対象として実施されます。ただし、脱税の明確な証拠、損失、または税額控除の繰越が現在の課税年度または前課税年度にある場合は、最大で過去5年間(N-5)まで包括調査期間が延長されることがあります。さらに、脱税の明確な証拠があり、かつ

調査の必要性がある場合には、5年を超えて最大10年間の調査が実施される可能性があります。この場合は事案ごとにMEFの特別な許可が必要です。

なぜ、そしてどのようにして税務調査の対象に選ばれるのですか。

税務調査のSOPでは、GDTがリスクに基づいたアプローチを用いて、税務調査の対象企業を選定すると記載されています。このアプローチには、情報の収集と、潜在的な不適合分野を特定するための包括的な分析が含まれます。たとえば、税務申告データにVATの供給額およびPTOI計算における売上高との間に不一致がある場合、デスク調査が開始される可能性があります。

登録納税者の申告書から膨大な財務データを収集・分析することにより、GDTは、不正の兆候や傾向、利益率などの主要な財務指標を特定し、コンプライアンス違反のリスクが高いと考えられるケースを見極めることができます。これらの要因に加え、リスク評価を通じて特定されたその他の警戒すべき兆候により、GDTは限定的または包括的な現地調査を開始することがあります。

税務調査のSOPによると、GDTのリスク評価プロセスは以下のとおりです：

- **事業の一般的な検証：** この初期レビューでは、企業の全体的な納税履歴、事業活動、会計実務、およびその他関連する事項について検証します。特に注目される項目は以下のとおりです：
 - 税務申告の不備または未提出
 - 長期間にわたる納税の未履行
 - 頻繁な低額納税
 - 過去の税務上の問題
 - 異常な債務免除
 - 関連当事者との取引の件数が多い
 - 低税率国との取引が頻繁に行われている
 - 請求書の頻繁な修正または無効な請求書の使用
 - 毎年の継続的な赤字
 - 利益率の著しい変動
 - 現金取引の件数が多い
 - データ照合時の不一致
 - 第三者から取得した情報

- **財務諸表および税務申告書の分析：** GDTは、財務諸表および税務申告書を精査し、潜在的な不一致やリスクを特定します。これには以下が含まれます：
 - 特定の勘定科目やその構成比における不明確または著しい変動
 - 財務諸表と税務申告書との間の不一致
 - 財務諸表の注記または外部監査報告書（該当する場合）に記載された情報
- **財務比率分析：** GDTは、企業の財務諸表の情報から算出されたさまざまな財務比率を分析します。これらの比率は、単一の財務諸表内でのデータの比較、複数の財務諸表間での比較、または業界のベンチマークとの比較を行います。これにより、以下のような潜在的な異常を特定するのに役立ちます：
 - 債務の返済能力および負担可能性に関する問題
 - 異常なキャッシュフローの発生パターン
 - 業界標準の収益性水準からの乖離
 - 利益率と資産水準との間の不整合

登録納税者はすべて、GDTのオンラインプラットフォームに申告書と報告書を提出しているため、必要なデータのほとんどはGDTのデータベース上で容易に入手可能です。これにより、GDTは利益率、営業利益率、損失、その他の財務および税務データにおけるさまざまな不一致や異常な傾向を比較的容易に特定することができます。

調査局はプラカス270の第7条に定められた基準に基づいて調査対象となる法人を選定し、法人の種類に応じた調査プログラムおよび計画を作成し、GDTの担当局に情報を送付して審査および決定を受けます。

税務調査におけるゴールド・シルバー・ブロンズのコンプライアンスステータスの意義は何ですか。

カンボジアでは、納税者は以下の12の基準に基づき20点満点で評価され、ゴールド、シルバー、またはブロンズのステータスに分類されます(下記参照)。 ゴールドステータスは、税務調査の軽減を意味します。具体的には、2017年の告示007により、ゴールド納税者は限定調査やデスク調査の対象とならず、最大でも会計年度につき1回の包括調査のみが実施されます。税務調査のSOPでは、原則としてゴールド納税者は税務調査を受ける必要がないと定められています。ただし、SOPでは、「不正行為」があった場合には、ゴールド納税者であっても調査が実施される可能性があること明記されています。

重要なポイント:税務調査にかかる費用を最小限に抑えたい場合は、御社にゴールドコンプライアンスステータスを取得することが、調査回数を減らす最良の方法です。

ゴールド(16~20点)

- ・ 2年間有効のゴールド税務コンプライアンス証明書を取得できます。
- ・ 税務調査を受けることなく、5億リエル未満のVAT還付手続きが可能です。
- ・ 税務調査の対象が軽減されます(特に、限定調査やデスク調査は行われません)。

シルバー(11~15点)

- ・ 2年間有効のシルバー税務コンプライアンス証明書を取得できます。
- ・ 税務調査を受けることなく、2億リエル未満のVAT還付手続きが可能です。
- ・ 限定調査およびデスク調査の対象となります。

ブロンズ(1~10点)

- ・ 2年間有効のブロンズ税務コンプライアンス証明書を取得できます。
- ・ 現行の法律および規則に従って税務義務を履行する必要があります。

プロセスにおける基準と割り当てられた点数は、以下の表に示されています。

No.	基準	点数
1	税務登録及び年次更新を行っている	1
2	登録情報の変更をGDTに通知している	1
3	税務申告書を期限内に提出している	1
4	申告した税金を期限内に支払っている	1
5	会計帳簿、法定書類その他の必要書類を保管している	2
6	全ての取引に対して適正なインボイスを発行している	2
7	税法第125条に規定されている過失行為を行っていない	2
8	税法第126条に規定されている重大な過失行為を行っていない	2
9	GDTにより再評価された税金、追徴税額、支払利息が支払済である	2
10	虚偽の記録、書類、申告書、情報を提出していない	2
11	GDTによる会計記録及びその他の書類の調査に協力している	2
12	関連者との移転価格の操作をしていない	2
合計		20

ゴールド、シルバー、またはブロンズのコンプライアンスステータス を取得するためのプロセスはどのようなものですか。

ステップ1: 納税者は、以下の書類を添えて、GDTにコンプライアンスの評価を依頼するための申請書を提出します。

- ・ 売上請求書
- ・ 提出済みのTOI申告書
- ・ 監査報告書
- ・ 税務調査通知書(過去2年間分)
- ・ VAT証明書、パテント証明書等の写し

ステップ2: GDTは提出された書類を照合し、12の評価基準に基づいて納税者を評価します。

ステップ3: 評価後、GDTは納税者の点数を算出し、該当する場合はゴールド、シルバー、またはブロンズのコンプライアンス証明書を発行します。

なぜ同じ年度に対して異なる税務調査が行われたり、重複する未完了の調査が存在したりするのですか。

実際には、GDTの異なるチームや部署による税務調査が頻繁に重複して行われます。これらの調査は対象範囲が異なっており、調査の進行が遅いために、例えば、ある課税年度の一部に対する限定調査が完了する前に、その課税年度全体を対象とした包括調査が開始されることもよくあります。

さらに、ゴールドステータスを持たない企業の場合、複数の課税年度にわたる包括税務調査が同時に進行しており、それぞれの調査が数年かかってようやく完了することもあります。前の年度の調査がまだ終了していないにもかかわらず、次の年度の包括調査がすでに開始されているという状況が繰り返されます。理論的には、これはほぼ無制限の会計年度にわたって発生する可能性があります。これにより、民間企業から最も多く不満の声が上がっており、各企業が長年にわたる多数の税務調査を抱えていることが、その主な理由の一つとなっています。

近年、GDTは不要な税務調査の重複を回避するための措置を講じています。納税者が同一の課税年度については一種類の税務調査のみを受けるようにするための行政的な取り組みも行われています。また、税務調査のSOPでは、総局長が共同調査を指示することができると定められており、これは税務調査が統合される可能性を示唆しています。しかし、現時点では、複数の税務調査が例外ではなく、むしろ一般的な状況となっています。

なぜ、会社の住所や取締役、その他の会社情報をGDTに更新することが重要なのでしょうか。

GDTへの登録はTOI目的のため必要であり、会社がVAT免除の活動のみを行っている場合を除いて、VAT目的のためにも必要です。LOTでは、納税者は経済活動を開始した時点から15日以内に税務登録を行わなければならないと定められています。電子商取引分野でよく見られるように、たとえ、非公式な形態で事業を始めた場合であっても、法的にはその15日以内に税務登録を行う義務があります。

しかし、納税者の行政上の義務は登録で終わるわけではありません。多くの場合、納税者はGDTへの基本登録情報の更新という特別な義務を知らなかったり、その重要性を軽視したりしています。住所や株主、取締役などの情報は、商務省とは別にGDTによって管理されており、税務上の紛争の際に使用されます。例えば、取締役の辞任がGDTに適切に通知されない場合、GDTはそれを認めず、その取締役が依然として特定の税務義務について責任を負う可能性があります。

プラス701の規則および手続きでは、法人は商務省から承認を得た後、15

営業日以内に法人登録情報の変更をGDTに通知しなければならないと定められています。

GDTに更新が必要とされる主な情報は、以下の変更です：

- ・ 住所
- ・ 企業形態（例：支店、駐在員事務所など）
- ・ 名称
- ・ 事業内容または事業の完全な停止
- ・ 株主
- ・ 取締役会
- ・ 税務責任者
- ・ 銀行口座情報
- ・ 電話番号およびメールアドレス

LOTでは、法人が登録情報の変更についてGDTに通知せず、2回の書面による警告を受けた後も修正しない場合、税法の執行を妨げる行為を継続したものと見なされ、KHR500万の罰金が課されると定められています。したがって、この義務を遵守することは法人にとって非常に重要です。

重要な注意点： 会社の住所、取締役、株主などを変更した場合、その変更を商務省にのみ登録するだけでは不十分です。GDTにも必ず通知しなければなりません。通知を怠ると、GDTは変更がなかったものとして取り扱うことが認められてしまいます。

第3章:調査の現地訪問および情報提供の要求

現地訪問

現地訪問は、税務調査において最も知られている側面かもしれませんが、実際にはこの段階で実際の確認作業はほとんど行われません。税務調査通知書には、現地訪問の予定日と時間が記載されていますが、実際には、納税者側または税務当局側のいずれかによって日程変更が行われることがよくあります。

税務調査のSOPによれば、税務調査官は公式の制服を着用し、税務調査を実施するために任命されたことを確認する紹介状を提示する必要があります。ただし、実際にはこの手順が異なる場合もあります。

現地調査の前には通常、通知書に添付された情報提供の要請があります。そのため、実際の現地調査の多くは、納税者が要求された書類や情報を提出することに費やされます。税務調査官は、複数回の現地調査を行う権限を有しています。

税務調査官は、現地調査中にどのように行動すべきですか。

税務調査のSOPでは、税務調査官は親切で礼儀正しく、威厳を保ちながらも毅然とした態度で対応することが求められています。税務調査官は、威圧的または不適切な発言をすることなく、常に専門的な態度で行動しなければなりません。さらに、税務調査官は、法令に従って課税を行う義務があり、納税者や第三者と共謀して脱税することは禁止されています。あらゆる種類の個人的な支払いとは認められていません。好意や報酬などの見返りも許されていません。調査官は利害の対立を避けなければならない、これは家族にまで及びます。

税務調査官は、納税者に対して記帳や税務相談の支援を行うことは許可されていません。税務調査のSOPでは、税務調査官が不要にNOTRの発行を遅らせてはならないとも定められています。

現地調査の際、納税者またはその代理人はどのように行動することが求められていますか。

納税者は、不適切な言葉を使用したり、圧力や威圧的な手段を使用したりすることは許されていません。いかなる種類の贈り物や個人的な支払いも禁止されています。また、納税者またはその代理人が不要または回避可能な遅延を引き起こすことも禁止されています。

納税者は、関係者の許可なく税務調査官の音声や映像を録音・録画することは許可されていません。

通常、最初にどのような情報が求められますか。

最初の情報提供依頼は、税務調査に関連する可能性のある項目の標準的なリストです。この標準リストは、税務調査のSOPの付録として提供されています。状況はケースバイケースで異なる可能性があります、以下は最も一般的に求められる書類です：

- 企業情報：
 - 組織図または管理構造
 - 設立証明書 (COI)
 - 付加価値税 (VAT) 登録証明書
 - 定款 (AOI)
 - カンボジア開発評議会 (CDC) や観光省などの政府当局から、事業運営に必要とされるその他の許可証、証明書、またはライセンス
- 会計書類：
 - 監査済または未監査の財務諸表
 - 各資産勘定の詳細リスト
 - 各資本および負債勘定の詳細リスト
 - 各損益勘定の詳細リスト
 - 銀行明細書
 - 原本の会計伝票
 - 月次給与明細リスト
 - 月次の仕入帳および売上帳
 - 在庫移動報告書
 - 外国人スタッフおよび管理職の雇用契約書
 - 仕入および売上請求書、輸入関連書類
 - 賃貸契約書または売買契約書
 - 建築契約書 (該当する場合)
 - 税務代理人または代表者の任命書
- 税務書類：
 - 月次および年次の税務申告書およびその裏付けとなる計算
 - 調整後税額計算表
 - 移転価格文書 (もしあれば)

納税者は情報提供の要請に応じるまでにどれくらいの時間がありますか。

税務調査官からの追加の情報提供の要請は、ケースバイケースで異なる場合があります。通常は申告書に含まれる情報や第三者から得た情報に基づいています。納税者は通常、調査官からの要請を受けてから7日以内に必要な書類を提出する義務があります。ただし、実際には、要請された情報の量や複雑さに応じて、この期間について調査官と交渉することが可能です。

さらに時間が必要な場合、納税者は正当な理由（例：人手不足）を示すことで、最長30日までの期限延長を申請することができます。延長期間が10日未満の場合は、担当の税務調査官に口頭で直接申請することが可能です。延長期間が10日以上（最長30日まで）の場合は、書面での申請が必要です。

税務調査のSOPでは、納税者が要求された情報の提供に不必要な遅延を引き起こすことが禁止されています。

税務調査官は書類のコピーを求めたり、原本を持ち出したり、ファイルやコンピューターを持ち出すことができますか。

税務調査官は、納税者が要求された情報の電子コピーまたは紙のコピーを提供することを期待しています。原本、ハードディスク、その他の情報源を押収することは、通常は非常にまれであり、税務犯罪調査の場合を除きます。ブラカス270の第12条によれば、税務調査官が納税者の事業所を訪問する場合や、法的に立ち入り可能な場所（一般に公開されている場所など）に立ち入る場合には、次のことが可能です：

- その場所にある書類を選別またはコピーすること。
- 納税額の評価に関連する情報源となる可能性の書類や証拠を押収すること。
- 納税者が提供した場所が調査官による調査の実施に適さない場合、またはコピー機が備えられていない場合には、納税者の同意を得た上で、税務調査官は確認対象の書類を自らの事務所に持ち帰ることができます。この場合、調査が完了した際には、すべての書類を納税者に返却しなければなりません。
- 書類および会計記録が電子形式で保存されている場合、納税者は税務調査官の確認のために当該書類のコピーを提供しなければなりません。調査の過程で納税者が書面での書類を提供できない場合、調査官はコンピューターシステムを確認し、コピー用のツールを使用して電子記録をコピーすることができます。

税務調査官は、管理者または従業員と面談することができますか。

はい。税務調査のSOPでは、GDTが、企業の代表者、各部門（例えば財務部門やマーケティング部門）の責任者、ならびに関連情報を有すると考えられる従業員に対して面談を行うことができると定められています。

企業はどのような財務諸表を作成する必要がありますか。

カンボジアにあるすべての企業および支店は、カンボジア国際財務報告基準（CIFRS）に基づいて年次財務諸表を作成する必要があります。以下の基準のうち2つ以上を満たす企業は、カンボジアの公認会計士のライセンスを持つ監査人による外部監査を受けなければなりません：

- ・ 売上高 > US\$100万ドル
- ・ 資産 > US\$75万ドル
- ・ 従業員数 > 100人

年次財務諸表は毎年、会計監査当局（ACAR）に提出しなければなりません。これらの財務諸表は、特定の公開会社や金融機関を除き、一般には公開されません。

銀行明細書

企業は調査対象期間の銀行明細書を提出する義務があります。銀行情報を完全に提供しない場合、一方的な税務評価として罰則が課される可能性があります。GDTは、当該企業がすべての銀行明細書を提出したかどうかを確認するために、カンボジア国立銀行に確認する権限を有しています。もしGDTが、すべての銀行明細書が提出されていないと判断した場合、提出されなかった銀行明細書の残高を課税所得と見なす可能性があります。

すべての銀行明細書が提出されると、GDTは、納税者がすべての明細書を完全に提出したことを確認するための会議記録を発行します。

重要な注意点： 銀行口座の入出金を注意深く確認してください。多くの入金には課税対象の収入と見なされる可能性があり、多くの出金は源泉徴収税（WHT）の対象となる経費とみなされる可能性があります。ただし、その実態を証明する十分な書類がある場合はこの限りではありません。

会社関係書類

カンボジア会社の会社関係書類には、定款(AOI)、株主決議書、会社設立証明書(COI)、および登録書類が含まれます。また、会社の税務登録証明書(VATおよびパテント)が揃っている必要があります。さらに、適格投資プロジェクト(QIP)としての資格を取得した会社は、カンボジア開発評議会(CDC)からの最終登録証明書を保有しています。

カンボジア会社および外国企業の支店のいずれにおいても、調査において会社関係書類は非常に重要です。これらの書類は、事業運営や財務状況の理解に不可欠な情報を提供するからです。調査における主な会社関係書類とその重要性は以下のとおりです：

- **AOI:** これらの書類には、会社の事業内容、株主、持株比率、運営規則、そして特に、取締役の報酬および福利厚生に関する詳細が記載されています。株主に関する情報は、税務調査官がその株主が居住者か非居住者かを判断するのに役立ちます(これは重要であり、非居住者株主に支払われる配当には14%のWHTが課されるためです)。また、持株比率の情報からは、関係者間取引の有無が明らかになる場合があります。その場合、移転価格(TP)規則に基づいて審査されることになります。さらに、取締役の報酬に関する条項によっては、実際に報酬を受け取っていない取締役に対して、みなし給与が適用される可能性もあります。
- **会議議事録:** 株主総会および取締役会において決定された事項(たとえば、株主からの借入れの承認や配当の支払いの承認など)を記録したものは重要であり、調査官に対して関係者間取引や非居住者へのWHTに関する情報を提供します。

重要な注意点: 取締役に報酬を支払っていない場合は、税務上の問題を避けるために、その旨をAOIに明記しておくようにしてください

ローン契約書類

ローン契約書類は、特に関連当事者間の貸付において、税務上の争点となる場合に非常に重要です。これらの書類は、貸付条件を証明するものであり、税務調査官がそれが真正な貸付なのか、あるいは擬似的な配当なのかを判断するために必要です。ローン契約書類が存在しない場合、税務当局は利息費用の損金算入を否認したり、その貸付を擬似配当と見なしたりする可能性があり、大きな税負担につながることがあります。

例えば、カンボジアの子会社が非居住者である親会社にみなし配当を支払う場合、14%のWHTが課されます。

子会社が適切なローン契約書類を備えていない場合、税務調査官はその貸

付の有効性に疑義を呈し、その支払いを擬似配当と見なす可能性があります。その結果、子会社は親会社へ送金する前に、支払い額から14%のWHTを控除して納付する必要があります。

2022年5月25日付けの関連当事者間の金利に関する証拠書類についてのGDTの指示書10979は一定の救済措置を提供しています。ローン契約、事業計画、取締役会決議などの特定の書類を備えている場合、市場平均を超えない金利であれば、独立当事者間取引の原則の適用が免除されることがあります。1年以内に返済されるキャッシュアドバンスも免除の対象となります（詳細は移転価格セクションの「関連当事者間ローンに関する必要書類」の項目をご参照ください）。

重要な注意点： カンボジアでは、ローンが最も一般的な税務再評価の問題の一つです。契約書やその他の書類を準備し、署名してください。無利息ローンの場合は、不要な課税を避けるために、事業の正当性を示す書類、会社の議事録、その他の証拠書類を準備してください。

グループ会社との契約書およびその他の書類： なぜこれらが調査で重要になるのでしょうか。

グループ会社との契約書およびその他の書類は、税務調査において非常に重要です。税務調査官は、関連当事者間取引が独立企業間取引の原則に従って適正な価格設定がされているかを判断する必要があります。独立企業間取引の原則に違反した場合、追加の所得税や罰金、さらには納税者の税務コンプライアンス証明書の取り消しなど、重大な税務負担が生じる可能性があります。

カンボジアの移転価格税制のプラカス986第18条第1項の規定により、会計記録、法的証拠書類、その他の財務書類などの一部の書類は、課税年度末から10年間保持しなければなりません。

証拠書類がなければ、税務当局は移転価格を疑義視し、税務上の調整を行う可能性が高くなります。

さらに、税務当局は証拠書類の不足を税回避の証拠と見なす可能性があり、納税者は罰則を受けることがあります。

例えば、カンボジアの自転車メーカーであるX社は、関連のない顧客であるA社と親会社であるB社の両方に製品を販売しています。自転車は同一ですが、契約条件が各購入者の価格に大きく影響を与えています：

契約条件	会社A(関連なし)	会社B(関連あり)
運送	F.O.B.: 自転車が工場を出た後の運送費はA社が負担します。	C.I.F.: X社が、B社の指定場所に自転車が到着するまでの運送費、保険料、およびすべての費用を負担します。
販売代理店の種類	非独占的	独占的
延長保証	いいえ	はい

価格への影響:

- **運送条件:** B社の価格は、運送費、保険料、そして関税の可能性などの追加費用がかかるため、より高くなるはずですが、これは、利便性やリスクの軽減を反映しています。
- **独占販売権:** 独占権によって得られる利益の可能性や市場支配力を考慮して、B社の価格はさらに上昇する可能性があります。
- **延長保証:** 延長保証の価値や修理費用の可能性をカバーするために、B社の価格には追加のプレミアムが含まれる可能性があります。

B社の総合的な価格は、C.I.F.条件および保険の影響により、A社の価格とすぐに比較できるものではありません。これは、同一製品であっても、さまざまな契約条件が独立企業間価格に影響を与えることを示しております。したがって、それらを理解することは、関連企業および非関連企業との比較取引において公正な取り扱いを確保するうえで重要です。契約書と文書は税務調査において不可欠ですが、契約条項にも同等の注意を払う必要があります。

運送条件、独占権、保険、その他の条項が独立企業間価格に与える影響を慎重に検討し、それらを正当化できるよう、裏付けとなる証拠をもってGDTに説明できる準備を整えておくことが重要です。

雇用契約

書面による雇用契約は、各当事者の権利と義務を明確に理解するために役立ちます。これにより、曖昧さや将来の誤解の余地がなくなります。税務調査においては、雇用契約が給与費用の証拠や、福利厚生の有無を立証するために関連する可能性があります。また、契約は、課税前または課税後の給与に関するような紛争が発生した場合にも重要となります。

在庫に関する情報

納税者は、財務報告書に正確に反映された在庫の移動報告書を作成する必要があります。一般的に、GDTは、原価計算の過程や、原価が売上を上回っていないかに関心を持っています。また、売上報告書に反映されていない在庫の移動がないかも確認します。その他に説明できない在庫の減少は、売上高として再評価される可能性があります。

重要な注意点： 原材料の廃棄や破壊を含む在庫の変動を説明するために、詳細な記録を作成し、適切に保管しなければなりません。

輸入に関する書類

完全な輸入に関する書類（すなわち、税関申告書および関連するインボイス）を常に準備しておくことは、税務調査において非常に重要です。なぜなら、税務調査官は、仕入記録と月次税申告書の内容を照合し、仕入控除対象のVATや申請されたVAT還付を確認するために、いつでもこれらの書類の提出を求める可能性があるからです。

税務調査官は、月次の仕入記録と輸入に関する書類との間に差異がある場合、その評価および検討のために、エクセルスプレッドシートによる照合の提出を求めることがあります。適切な輸入に関する書類が欠如している場合、GDTは売上原価を否認し、その結果として課税対象の純利益を増加させる形で納税者を再評価する可能性があります。

重要な注意点： 適切な輸入および通関手続きの証拠（たとえ輸入者が他者であっても）がないまま輸入品を所持している場合、税関当局から多額の罰金や責任を課される可能性があります。

GDTは、他の政府機関からどのような情報を受け取ることができますか。

GDTは、税務調査や調査の際に活用できる他の政府機関からのさまざまな種類の情報にアクセスすることができます。税務調査のSOPによれば、GDTは納税者から既に提供されている情報を活用し、書類の重複提出を減らすべきとされています。以下は、GDTの職員が他の政府機関から取得できる最も一般的な情報の例示的な一覧です：

- ・ カンボジア国立銀行からの銀行明細書および確認書
- ・ 商業省からの企業登記に関する基本情報
- ・ 関税消費税総局のシステムからの輸出入に関する税関申告書（このシステムは2023年以降、GDTのシステムと連携されています）

- ・ GDTの電子申告システムとの照合によって得られた情報

納税者は、特定の情報や書類の提出を拒否することはできますか。

LOTでは、納税者が税務調査官による情報要求への協力を拒否することを支持する規定はほとんどありません。しかし、実務上は、納税者が明確な法的根拠の有無にかかわらず、いくつかの例外を主張する場合があります。

- ・ 納税者の手元に存在しない情報
- ・ 物理的に取得が不可能、または非常に困難な情報
- ・ 会社の税務上の立場に関連しない情報
- ・ 税務調査通知書に記載された対象期間外の情報
- ・ 会社の会計記録上の保存義務を超える情報

税務調査中に納税者が有する権利にはどのようなものがありますか。

納税者の税務調査中の権利は、LOT第17章、税務調査のSOPの第3章、プラカス1470の第5条および第15条、2017年5月4日付でGDTより発行された「税務申立ての処理に関する納税者または源泉徴収義務者の権利および義務」に関する指示書7374の第1節および第4節、そしてプラカス270の第14条に規定されています。

- ・ 納税者は、以下の点に関する税務調査の結果について説明を受ける権利があります：
 - 納税申告書の一部または全部に対する受理または異議
 - 発見された税務規則の違反事項
 - 再評価課税の根拠および適用された税務規則
 - 再評価される税額
- ・ 納税者は、税務調査の結果の一部または全部に同意するか反対するかについて意見を述べることができます。反対する場合には、それを裏付ける追加書類を提出できるよう準備しておく必要があります。
- ・ 納税者は、書面による委任により法的代理人を選任する権利を有します。
- ・ 納税者は、税務評価、再評価、税の徴収、最終決定、またはその他のGDTの措置に満足できない場合、GDTが最終決定またはその他の措置の通知書を受け取った日から30営業日以内に、GDTに対して異議を申立てる権利があります。
- ・ GDT総局長の最終決定または異議申立てを却下する最終決定に満足できない申立人は、GDTの最終決定または異議申立て却下の通知書を受

け取った日から30営業日以内に、税務仲裁委員会に対して異議申立てを行うことができます。

税務調査会議の議事録

税務調査のSOPの導入により、税務調査官は会計記録の確認および納税者との面談に関するすべての記録を文書化することが義務付けられました。これらの記録には、納税者またはその代理人の署名および押印が必要です。このような実務は既に多くのケースにおいて行われていたかもしれませんが、税務調査のSOPによって正式な要件となり、調査プロセスに関して双方が明確かつ合意の取れた記録を持つことが保証されるようになりました。

税務調査にはどのくらいの期間がかかりますか。

LOTでは、税務調査の最大期間や期限についての定めはありません。しかし、税務調査のSOPでは、納税者が税務調査官の情報提供要請に協力することを前提に、税務調査は通常1か月から6か月以内に完了できると規定されています。また、再評価を課することができない場合であっても、税務調査官は、税務調査計画年度の末日まで、または遅くとも翌年度の第1四半期末までに税務調査を完了しなければならないと定められています。

税務調査のSOPが発行される以前は、実務上、限定調査および包括調査の完了に1年以上かかることが多く、なかには5年以上も継続するケースもありました。税務調査のSOPにより定められたより明確な手続きが、税務調査の期間にどのような影響を与えるかは、まだ不明です。

これらの遅延にはさまざまな理由があります。遅延の原因は、GDT側にも納税者側にもある場合があります。GDT側の遅延の原因としては、業務量の多さや上位の承認を得る必要があることがよく挙げられます。一方、納税者側では調査官の要請に応じるために必要な書類や情報の取得に時間がかかることが、遅延の一因となることがよく見られます。なお、税務調査のSOPの規定にもあるとおり、納税者からの要請があれば、GDTは通常、期限の延長を認めています。

税務調査はいつ終了したとみなされますか。

税務調査は通常、NOTRの発行によって終了しますが、この通知書は第1回および第2回の異議申立ての後に修正される可能性があります（NOTRおよび納税者による異議申立てや意義申立ての詳細については、次章を参照してください）。納税者が再評価された税額に同意し、NOTRに記載された金額をGDTに納付すると、調査は終了します。NOTRが発行されない場合（これは実務上は非常に稀です）、調査が正式に終了したかどうかを判断する

のが難しい場合があります。税務官が口頭で確認したり、会議の議事録に調査終了を記載するだけの場合もあります。納税者はGDTに対して正式な確認を求めることができますが、その取得には時間がかかる可能性があります。GDTの総局長は、関係部門からの要請があった場合に、調査を正式に終了させなければなりません。

税務調査に関連してGDT宛てに提出される一般的な申請書

税務調査の文脈において、以下の表に示すように、GDTに対して一般的に行われる申請がいくつかあります。

申請	詳細	提出時期
税務調査終了の確認を求める申請書	この申請書は、税務調査が終了し、今後さらなる調整が行われる予定がないことをGDTから書面で確認してもらうことを目的としています。これは正確な税務申告を確保し、将来的な紛争を防ぐために役立ちます。	提出期限はありませんが、調査完了後に提出するのが望ましいです。
調査手続きの迅速化を求める申請書	この申請書は、緊急の業務上の必要性、財政的困難、または迫る期限などの特定の理由により、進行中の税務調査手続きを迅速化するようGDTに要請するものです。	提出期限はありませんが、調査の遅延が問題となった時点で提出するのが望ましいです。
税務罰則および延滞利息の免除を求める申請書	この申請書は、納付遅延や不正確な税務申告により発生した罰則および延滞利息の免除をGDTに求めるものです。申請書には、法令違反の理由を説明し、状況を修正するための努力を証明する必要があります。	提出期限はありませんが、罰則および延滞利息が課された直後に提出するのが望ましいです。

第4章:税務再評価

税務再評価にはどのような法的要件がありますか。

納税者の税務状況の再評価には、税務調査官が納税者にNOTRを送付する必要があります。プラカス270および税務調査のSOPには、NOTRに記載すべき内容が規定されています。

- ・ 発行日および通知番号
- ・ 納税者の氏名、住所、事業内容、及びVAT納税者識別番号
- ・ 税務調査期間および税務調査の種類
- ・ 担当税務調査官の氏名
- ・ 税務再評価の根拠および税額負担額
- ・ GDTの権限者の署名および印鑑

プラカス270は、NOTRに課税対象額の内訳や税務再評価の法的・事実に根拠を明示することを明確に要求していません。納税者は税務調査のSOPおよびプラカス270第14条および第15条に基づき、これらの説明を受ける権利がありますが、その説明が書面またはNOTR自体に記載されるべきであるとは明確に規定されていません。したがって、別途説明が行われるか、口頭での説明でもこれらの規定を満たす場合があります。ただし、多くの税務調査官は、NOTRの中やNOTRに添えて、再評価された金額の詳細な内訳や根拠を含めています。

当局は通常、NOTRの事前案を送付しますか。

一般的に、GDTには義務はないものの、ドラフトのNOTRが事前に納税者へ送付されることが多いです。これは納税者が非公式に複数の項目に対して同意しない旨を表明できるようになります。また、納税者に対して、返信や協力がいない場合には再評価が迅速に進む可能性が高いことを知らせる役割も果たします。納税者がドラフトの再評価に同意できない場合は、税務調査官に対して自身の立場を正当化する説明や証拠書類を提出することができます。調査官がこれらの書類や説明の正当性を認めた場合、ドラフトのNOTRを修正することがあります。

NOTR を一度も受け取らない場合、それはどういう意味ですか。

ほとんどの税務調査は、何らかの税務再評価を伴います。税務調査のSOPでは、たとえ再評価額がゼロであっても、税務調査の終了時には必ずNOTRを交付しなければならないと定められています。実務上、過去の課税年度について税務調査が行われたにもかかわらず納税者がNOTRを一度も受け取っていない場合、納税者は調査が再評価なしで終了したことを確認するか、NOTRの発行を求めるべきです。

再評価された税金の支払い手続きはどのように行いますか。

再評価された税金を支払うには、納税者には以下の選択肢があります：

- GDTの本部、または税務支局
- 提携銀行の支店で(Canadia Bank Plc, ACLEDA Bank Plc, Cambodian Public Bank Plc, Vattanac Bank, J Trust Royal Bank Plc, Cambodia Post Bank Plc, Foreign Trade Bank of Cambodia, SATHAPANA Bank Plc, Advanced Bank of Asia Ltd, and Wing Bank (Cambodia) Plc.)
- GDTの納税者向けアプリ(電子決済システム) 経由

再評価された税金はいつ支払わなければなりませんか。

税額、追加税、利息、罰金が含まれるNOTRの発行後、納税者は30日以内に納税するか、異議申立てを行う必要があります(詳細は次の章を参照してください)。

納税者が期限内に税額を支払わない場合、GDTは徴収のための督促状を発行します。納税者は、督促状の受領日から15日以内に納税しなければ、GDTはLOTの第217条、第218条、第220条、第221条、第222条に基づく強制執行措置を適用します。

重要な注意点： 過少申告された税金に対する利息は、本来支払うべきであった時点から実際に支払われるまでの期間に発生します。ただし、以下の期間は除きます：

(1) NOTRを受け取ってから30日以内の異議申立て期間。

(2) 再評価に対する異議申立てがすべてGDTにより却下されるまでのGDTの審査期間。(詳細は第6章を参照) 遅延には高い代償が伴います！

第5章:税務再評価に対する異議申立て

カンボジアにおける税務紛争解決制度の概要

納税者は、GDTが発行した税務再評価に対して異議を申し立てる権利があります。カンボジアの紛争解決制度は段階的になっており、納税者にはGDTの決定に異議を申し立てる複数の方法が提供されています。

最初の段階では、GDTへの異議申立ての提出です。NOTRを受け取ってから、納税者は30日以内にGDTに対して行政上の異議申立てを行うことができます (LOT第236条)。この異議申立てにより、再評価に関する異議を申し立てることが可能です。

最初の異議申立てを受け取ってから60日以内に、GDTは第2回目のNOTRを発行しなければなりません (LOT第238条第1項)。この第2回目のNOTRは、納税者が最初の異議申立てで提示した主張を部分的または全面的に認める場合があります。第2回目のNOTRに不満がある場合、納税者はさらに30日以内にこれに対する第2回目の異議申立てを行うことができます (LOT第238条第2項)。

税務紛争の過程において、GDTはいつでも案件を内部で訴訟局のいずれかに移管することができます。

第2回目の異議申立てでも紛争が解決しない場合、納税者はMEFが設立した税務仲裁委員会に上訴することができます。近年の情報によると、この委員会は常時100件から200件の上訴を扱い、年間約50件の上訴を完了しています。

税務仲裁委員会の決定に対する異議申立ては、30日以内にカンボジアの通常の裁判所に提起することができます。近年の情報によると、裁判所への移送はごく少数の案件に限られています。裁判所が上訴を審理する前に、争われている税金の全額を国庫に納付する必要があります。

税務再評価に対する異議申立て

納税者による異議申立書は、GDTによって発行された税務再評価に対する正式な書面による異議申立てです。この書面には、再評価の詳細、異議の理由 (例: 事実誤認、税法の誤解釈)、およびそれを裏付ける証拠を含める必要があります。

異議申立ては、NOTRを受領してから30日以内に提出しなければなりません。提出された異議申立てはGDTによって審査され、納税者の主張を考慮した新たなNOTRが発行されます。このNOTRは「第二のNOTR」と呼ばれることが多く、課税額が減額される場合もあれば、変わらない、あるいは増額されることもあります。第二のNOTRが発行されると、納税者による再度の

異議申立て、いわゆる「第二の異議申立て」が可能になります。このようなNOTRと異議申立てのやり取りは、まれに三回、四回、またはそれ以上繰り返されることもあります。関連法令で明示的に認められているのは第一および第二のNOTRのみです。

ステップ	アクション	期限
1.	最初のNOTRは税務調査官によって発行されます。	
2.	納税者は最初の異議申立書を提出します。	最初のNOTRを受領後30日以内
3.	税務調査官が2回目のNOTRを発行します。	最初の異議申立てを受領後60日以内
4.	納税者は2回目の異議申立てを提出します（法律上は、2回目の異議申立ては税務仲裁委員会に対して行うこととされていますが、実務上は、GDTが税務調査官に対して提出された2回目の異議申立てを受け付けることがよくあります）。	2回目のNOTRを受領後30日以内

納税者は、NOTRに対してどのように最初の異議申立てを行いますか。

納税者は、税務再評価に同意できない場合、異議申立てを行う権利があります。異議申立ては、多くの場合、納税者の代理人によって行われます。異議申立書には日付が記載され、納税者またはその法定代理人の署名が必要です。また、NOTRを受領後30日以内に、GDTに提出しなければなりません。通常は通常の書簡形式で作成されますが、納税者はGDTが提供する書式例（次ページ参照）に従い、次の回答に記載されている所定の情報を含める必要があります。

異議申立書に必要な記載内容は何ですか。

GDT は異議申立書のサンプル例を公開しており、それは以下に記載されています。プラカス270によると、異議申立書には以下の内容を含める必要があります：

- 納税者（企業）の住所
- GDTが連絡可能な、納税者またはその代理人（異議申し立ての責任者）の電話番号
- 納税者のVAT納税者識別番号

- ・ 異議申立ての対象となるNOTRの参照番号
- ・ 異議申立ての理由： 納税者は、再評価の全部または一部に同意できない理由を明確に記載しなければなりません（部分的に異議を申し立てる場合は、どの部分かも明示する必要があります）。
- ・ 異議申立ての対象となる事実または行為： 納税者は、修正を求める根拠となる出来事、事実、法的根拠、ならびに異議申立ての対象となる措置または決定を明確に示さなければなりません。
- ・ 納税者に対して再評価決定やその他の決定が誤っていることを証明する責任があるため、異議申立てに関連する証拠（例えば、事業記録、請求書、契約書など）を提出しなければなりません。
- ・ 日付、納税者の署名および押印（会社の代表取締役以外の者が異議申立書に署名する場合は、代理人への委任状を添付すること）。

重要な注意点： 多くの異議申立書には、適切な説明や証拠が欠けています。単に納税者が再評価決定に異議があると述べるだけでは、説得力がなく、受け入れられる異議申立てとは言えません。異議申立書には、事実、理由、証拠、そして納税者の主張を裏付ける法的根拠を明確に記載する必要があります。

Protest Letter of Taxpayer

Company's name:
Identification: (VAT TIN/PIN/...)
Company's address:
Tel:
Email:

Phnom Penh,

Attention to
His Excellency (Title), the General Director of the General Department of Taxation

Subject:

Attachments: - (Decision or disciplinary measure and its date that is the subject of the protest)
- (Relevant legal documents, if any)
- (Documents or supporting evidence)

According to the above subject and attachments, we would like to inform **Your Excellency (Title), the General Director of the General Department of Taxation**, according to (Decision or disciplinary measure with stated date, which the protester is not satisfied with) we have the following views:

- a. Facts
.....
- b. Basis and reasons
.....
- c. Conclusion
.....

As mentioned above, we would like to request **Your Excellency (Title), the General Director of the General Department of Taxation** to consider and solve on our protest letter.

Please accept the assurance of our highest consideration.

Company's representative
(Signature and stamp)

Mr./Ms.
Representative

提出できる最も早い時期はいつですか。最も遅い時期はいつですか。

納税者は、NOTRまたは徴収通知書を受け取ってから30日以内に、課税評価部門に対して異議申立書を提出し、課税が誤っていることを証明するための証拠を添付する必要があります。この異議申立書は、その30日間の期間内であれば、いつでも提出することができます。

重要な注意点： 多くの異議申立てが期限（30日経過後）を過ぎて提出されています。NOTRを受け取ったらすぐに、提出期限をカレンダーに記入してください。できるだけ早く異議申立書の作成と証拠の収集を始めるのが望ましいです。

GDTは異議に対してどう対応しますか。

GDTは、異議申立書および提出された追加の証拠書類を審査します。その後、異議申立書の内容の全部または一部を認めるか却下するかを判断を行います。GDTの書面による回答には、納税者の異議申立てに対する結論が示され、税法違反があったかどうか、課税評価の根拠および関連する規則、そして異議申立て後の再評価税額（これは異議対象となったNOTRの金額から変更されている場合とされていない場合があります）が記載されます。

GDTは、いつまでに異議申立てに対して回答する必要がありますか。

LOT第238条によると、GDTは異議申立書の提出日から60日以内に回答すると規定されています。しかし、実務上は、税務調査官から納税者に対して追加の質問がある場合などには、回答期間が延長されることも十分にあり得ます。したがって、回答までの期間は、調査の内容、提出された追加書類、またはGDTがさらに資料の提出を求め、それらの受領が遅れた場合などによって異なる可能性があります。

納税者が最初の異議申立てに対するGDTの回答に納得できない場合、どうなりますか。

納税者がGDTの回答に納得できない場合、GDTからの回答を受け取ってから30日以内に、2回目の異議申立書を提出することができます。2回目の異議申立書の内容は最初のもものと類似していますが、さらに詳細な法的根拠や追加の証拠を引用する必要があります。また、元のNOTRおよび最初の異議申立書の写しと参照資料を、2回目の異議申立書に添付する必要があります。

税務調査はどのように、そしていつ訴訟局に移されるのですか。

LTDおよびDEAは、税務調査を実施し、可能であれば納税者からの異議申立てを解決する役割を担っています。しかし、異議申立てが紛争に発展した場合には、法務・税制・国際税務協力局の訴訟局がその対応を引き継ぐのが適切です。近年の実務では、調査が終了し紛争に発展する正確なタイミングは、ケースバイケースで異なります。訴訟局に案件を移管すべき明確な時期を定めた規定は存在しません。ただし、プラカス1470第3章「税務紛争処理手続」においては、「税務苦情の登録および管理」の段階で、訴訟局が初期段階から関与する役割について言及されています。ここでは、訴訟局が納税者の苦情を、内容および争点を確認した上で登録・管理・分類する責任を負うとされており(第10条)、訴訟局が紛争解決プロセス全体に関与し、必要に応じて訴訟に適しているかどうかを判断する役割を担う可能性があることを示唆しています。ただし、プラカス1470号では、案件が訴訟に移行するための明確な基準は定義されていません。GDTの方針も、これまでのところ一貫して厳格または明確に定められているわけではなく、多くの場合、2回目の異議申立ての後に、案件が訴訟局に移されることがあります。

実務上、自分の税務調査案件が訴訟局に移されたというのは、どういう意味ですか。

これは、税務調査に関する紛争がまだ解決しておらず、今後はLTDやDEAによって処理されないことを意味します。代わりに、訴訟局の税務調査官が案件および納税者の主張を再評価し、異なる結果につながる可能性があります。したがって、これはGDT内での内部的な異動にすぎません。納税者にとって必ずしも悪い意味を持つものではありません。

以前は、納税者がすべての書類や証拠を訴訟局に再提出しなければならないことを意味していましたが、現在では税務調査のSOPにより、税務調査官がその書類を内部で引き継ぐことが定められています。

第6章:利息および罰則

税金の納付遅延または不足納付に対する利息

カンボジアの税法では、納税者が納付不足の税金を遅延して支払った場合に利息の支払い責任を負う期間を以下のように定めています。

- **税務再評価前:** 納税者は、過少納付税が本来支払われるべき日から、GDTによってNOTRが発行される日までの期間について、月額1.5%の利息を課されます。
- **税務再評価後:**
 - **30日以内に異議申立てが行われなかった場合:** 納税者は、GDTによってNOTRが発行された日から実際に過少納付税が支払われるべき日までの期間について、月額1.5%の利息を課されます。
 - **30日以内に異議申立てが行われた場合:** 納税者は、税務再評価に対するすべての異議申立てがGDTによって却下された日から実際に過少納付税が支払われるべき日までの期間について、月額1.5%の利息を課されます。

要約すると、納付不足の税金については、本来支払われるべき日から実際に支払われる日までの期間に対して、月額1.5%の延滞利息が発生します。ただし、納税者が期限内に提出した異議申立てがGDTによって審査されている期間を除きます。また、デスク調査において差異が発見され、納税者がGDTからの最初の通知時に自己修正申告を行い、税額の差額を支払った場合には、利息は課されません。

例:

例1: 2024年12月31日で終了する課税年度の場合: 年次税申告書の提出期限は2025年3月31日であり、税金の支払いも同様に2025年3月31日までにを行う必要があります。

例2: 2024年6月1日から2024年8月1日までの期間にデスク調査が実施され、その結果として4,000米ドルの税務再評価が行われたと仮定します。GDTは、2024年8月1日に納税者に対してNOTRを発行し、その発行日から30日以内(つまり2024年9月1日まで)に支払う必要があります。このNOTRには、2024年4月1日から2024年8月1日までの期間に対する月額1.5%の利息が含まれます。

- 納税者が2024年9月1日までに異議申立てを行った場合、GDTがその異議を却下するまで(たとえば2024年10月1日に却下された場合)、1.5%の利息の計算は一時停止されます。また、第二次異議申立ての期間が終了するまでは、利息は引き続き計算されません。

- ・ 納税者が期間内に再度異議申立てを行わなかった場合、異議が却下された日から30日後（つまり2024年11月1日）以降、実際に支払われるまでの期間について、月額1.5%の利息が再び計算されます。

行政罰則

LOTおよびその関連規則に違反した場合には、納付すべき税額に対して10%から40%の範囲で税務罰金が課され、あわせて月額1.5%の利息も加算されます。

以下の表は、違反の内容とそれに対応する行政罰則を示しています（第9章も参照してください）。

No.	違反内容	行政罰
1	通常の過失 (これは、納税の遅延または納付すべき税額の10%未満の不足納税の場合に適用されます。)	未納税額の10%の罰金に加え、月1.5%の延滞利息
2	重大な過失 (これは、税金の支払いが遅れた場合、または納付すべき金額の10%を超える過少申告があった場合、もしくは納税義務通知書を受け取ってから15日以内に納付しなかった場合に適用されます。)	未納税額の25%の罰金に加え、月1.5%の延滞利息
3	一方的な課税評価 (納税者が情報や書類の提供に協力しない場合に、この課税評価が行われることがあります。必要な情報が提供されないため、GDTは、納税者が現在提出している情報や公的に入手可能な情報に基づいて、一方的な課税評価を行うことがあります。)	未納税額の40%の罰金に加え、月1.5%の延滞利息
4	輸送税または譲渡税の納付遅延	未納税額の100%の罰金

No.	違反内容	行政罰
5	税法の執行の妨害 a. GDTへの登録の不履行 b. 登録内容の変更をGDTに通知しないこと c. 税務申告書の未提出 d. GDTが定める記録システムの不使用 e. 請求書の未発行 f. GDTから要求された情報の提供または報告書の提出の不履行 g. GDTによる会計記録およびその他の書類へのアクセスを認めないこと h. 適切な会計記録およびその他の書類の未整備 i. 税金の評価または徴収を妨害しようとする行為* j. 虚偽の記録、書類、報告書、またはその他の情報を作成・提供する行為* k. 帳簿、記録、書類、報告書、またはその他の情報を隠匿または故意に破棄する行為* l. 虚偽の請求書の発行* m. 税金の査定および徴収のためにGDTが事業所に立ち入ることを拒否する行為*	税法の執行を妨害した場合の罰則は、発生した妨害の種類によって異なります。課される可能性のある罰則は以下のとおりです。 • 500万リエル;または • 1000万リエル;または • LOT第243条に規定された刑事罰則(詳細は以下の表を参照)。

*項目5(i)から5(m)までは刑事罰則の対象となります。

刑事罰則

No.	違反内容	刑事罰則
1	脱税	1年から5年の懲役および1億リエルから2億リエルの罰金
2	税法の執行を妨害する行為(行政罰則の項目5(i)から5(m)までに該当する行為)	1ヶ月から1年の懲役および5000万リエルから1億リエルの罰金
3	秘密税務情報の漏洩	1ヶ月から1年の懲役および5000万リエルから1億リエルの罰金
4	無免許で税務代理人として業務を行うこと	1ヶ月から1年の懲役および1000万リエルから2000万リエルの罰金
5	徴収した税金を納付しないこと	1年から3年の懲役および5000万リエルから1億リエルの罰金
6	許可なく税金を徴収すること	1年から3年の懲役および5000万リエルから1億リエルの罰金

注: 上記の表に記載されたいずれかの違反行為を行った法人は、上記の罰金が課されるほか、LOTに基づく税務規定の違反について、刑法第42条(法人の刑事責任)に従い、刑事責任を問われる可能性があります。

誰が延滞金および利息の免除を承認する権限を有していますか。

延滞金および利息の免除については、MEFの同意を得た上で、GDTが権限を有しています (LOT第195条第3項に基づく)。

- ・ 納税者が税法を遵守しようと真摯に努力したにもかかわらず、課される罰金および利息が違反に対して過度である場合。
- ・ 納税者が未納の税金、罰金、利息をすべて支払った場合。
- ・ 罰金および利息が事務的な誤りやその他の行政上のミスによるものである場合。
- ・ 納税者が経済的困難にあり、罰金および利息が過度な負担となる場合。

このような免除を申請するには、どのような手続きが必要ですか。

実務上、納税者は罰金および利息の免除を申請するために、理由を説明し、証拠書類を添付した書面をMEFに提出する必要があります。その後、MEFは申請書をGDTに転送し、審査および意見を求めます。続いて、MEFは提出された免除申請書を審査し、免除を認めるかどうかについて独自の裁量で決定します。

納税者の申請が認められた場合、GDTは罰金および利息の免除を通知する書面による決定を発行します。その後、納税者は未納の税金を支払う必要がありますが、罰金および利息は免除されます。

免除を申請する手続きは以下のとおりです：

- MEFへの申請書の提出
- MEFまたはGDTから求められた証拠書類の提出
- MEF/GDTとの進捗状況の確認
- 要請があった場合には、MEF/GDTとの面談
- 決定の受領

第7章:税務仲裁委員会および裁判所への上訴

異議申立ての段階を経た後:MEFの税務仲裁委員会への上訴

納税者が異議申立ての手続きをすべて行った後でも、その結果に満足できない場合は、税務仲裁委員会に上訴することができます。

この委員会は、LOT第239条に基づき、MEFの政令により設置されたものであり、GDTの決定または最終措置に不満を持つ納税者の税務紛争に関する異議申立てを審査・解決する責任を負っています。前述のとおり、近年の情報によれば、この委員会は常時100件から200件の上訴を扱っているとされています。

現在、この委員会は政府関係者のみで構成されており、他のセクターの代表は含まれていません。委員長はMEFの大臣が務めています。副委員長および委員の任命は、委員長によって行われます。

委員会には書記もあり、一般的な事務作業（登録、関係当局との調整による正当性や裏付け資料の収集、決議案の作成など）を支援します。会議は、委員長（または副委員長）の招集により開催され、関係省庁、関係機関、税務調査官、民間セクターの代表者、および必要に応じてGDTまたはGDCEの総局長が出席します。

税務仲裁委員会の決定に対する裁判所への上訴

納税者は、税務仲裁委員会の決定に対して、通知を受け取ってから30日以内にカンボジアの通常の裁判所に上訴することができます。

近年の情報によると、このような上訴が行われるのはごくわずかなケースに限られています。裁判所が上訴を審理する前に、争われている税金の全額を国庫に納付する必要があります。

どの裁判所に管轄権があるのか。

LOTは、「管轄裁判所」に上訴できる旨を記載しているのみで、詳細については明示されていません。ただし、裁判所が上訴を受理するためには、争われている税金の全額を国庫に納付する必要があります。

現在、カンボジアには税務専門裁判所は存在しません。カンボジアの通常裁判所は3段階で構成されています:始審裁判所(各州に設置)、控訴裁判所(特定地域ごとに設置)、および最高裁判所です。始審裁判所および控訴裁判所には専門部が存在しますが、私たちの知る限りでは、行政法、公法、または税務事件を扱う専門部は存在していません。一般的には、納税者による最初の上訴は始審裁判所が審理することになります。

第8章:未納税金の強制徴収

カンボジアの法律の下では、GDTは未納の税金債務の支払いを確保するために、金銭や資産を差し押さえるいくつかの権限を有しています。さらに、GDTは実際に資産を売却して徴収を行う権限も有しています。また、特に近年では、GDTは納税者の資産を実際に差し押さえることなく、税金債務の支払いを促すためにさまざまな措置を積極的に講じるようになってい

差し押さえおよび予防措置

下表は、納税者が未納の税金、利息、および罰金を回収するために、GDTが講じることのできる差し押さえおよび予防措置を示しています。

措置	詳細	納税者への影響	法的根拠
ブラックリスト掲載(公告)	GDTは、未納の税金債務の支払いを促す「呼びかけ」として、企業名およびその株主や取締役の氏名を、自身のウェブサイトやソーシャルメディアに掲載する場合があります。ただし、この目的でソーシャルメディアを使用することは、最近中止されています。	ブラックリストに掲載された個人は、すべての税務上の債務が解消されるまで、カンボジア国内で新たに事業を設立したり、他の企業の取締役に就任したりすることが禁止されます。	行政実務
未納税金がある納税者に関連する法人登記の一切を制限すること	GDTの承認は、新しい法人の設立、清算、取締役の変更、株式の譲渡など、いくつかの法人登記手続きにおいて必要とされます。	これは非常に効果的な措置ですが、関係する法人の活動を麻痺させてしまいます。	行政実務
輸出入の停止	GDTおよび税関当局は、輸出入業務を停止します。	滞納者の輸入品及び輸出品は拘留され、当局の承認がある場合にのみ解放されます。	LOT第221条
許可証の取消し	GDTは、滞納者の許可証やライセンスを取り消すよう関係当局に要請します。	その納税者は、特定の事業や活動を行うことができなくなります。	LOT第222条

措置	詳細	納税者への影響	法的根拠
銀行口座の凍結	GDTは、滞納者の銀行口座を凍結するよう銀行に書面で通知し、その効力は直ちに発生します。	その納税者は資金にアクセスできなくなり、限られた金融取引しか行うことができません。さらに、GDTの承認がない限り、新たな銀行口座を開設することも禁止されます。	LOT第220条
財産の差し押さえ	納税者が督促状を受け取った後も税金を支払わなかった場合、GDTは納税者の財産を差し押さえ、留置権を設定します。	これにより、財産を失うことになり、差し押さえおよび管理にかかる費用によって経済的損失が生じる可能性があります。	LOT第217条

税金債務の支払いのための資産売却

LOT第218条および第219条に基づき、GDTは納税義務の履行を確保するために、納税者の財産を差し押さえる訴訟を提起することができます。審理中であっても、裁判所の令状により許可を得た場合、GDTは仮に納税者の財産を売却する形で処分することができます。この仮処分による売却収益は、GDTの仮勘定に保管されます。

最終的な売却が行われた場合、納税者の税金債務を超える収益が発生したときは、裁判所の別段の決定がない限り、その超過分は納税者に返還されます。

経営者、取締役、所有者の納税義務

LOT第214条に基づき、経営者、取締役、および／または所有者は、納税申告を意図的に行わなかった場合、過少申告を行った場合、または納税を意図的に妨げた場合には、納付すべき税額について個人的に責任を負うことがあります。

株式または事業の譲渡における納税義務

LOT第215条によれば、譲渡が行われた場合、新たな所有者は取得した会社のすべての納税義務を引き継ぐ責任を負います。合併の場合には、存続会社または合併により新たに設立された会社が、合併されたすべての企業の税金債務について責任を負います。

第9章：自主的修正申告について

仕組みはどうなっているのか。

2024年初頭、GDTは、納税者に過去の税務申告書の修正を促すことを目的として、2024年1月30日付けで「プラカス071 MEF P.GDT」（以下「プラカス071」）を発行しました。GDTの明言されてはいないものの明確な目的は、過去に申告漏れや誤った申告があったことに気づいた、あるいは気づく可能性のある納税者に対して、自主的に税務申告を修正するよう促すことです。そのため、GDTは一定の条件下において、本来支払うべき延滞利息および追加税（未納に対する罰則）を免除します。

プラカス071は、納税者に対して、延滞利息（月1.5%）の全額免除および、税金の申告や納付の遅延に対して通常課される罰金（未納税額の10%、25%、または40%）の全額免除を提供しています。ただし、これらの免除は、すでに税務調査の対象となっている申告については適用されない場合があります（詳細は下記の「税務調査中の申告修正」の項を参照してください）。

なお、GDTがカンボジアの納税者に対して自主的な税務コンプライアンスの修正を促すのは、今回が初めてではありません。2022年にも、これに類似した規定（2022年3月14日付のプラカス217 MEF.P）が発行されています。

さらに、税務調査のSOPでは、デスク調査に関連して通知を受け取った後、納税者は年に一度に限り、延滞利息なしで税務申告を自主的に修正するための30日間の猶予が与えられると規定されています。

どの納税者が申告書の自主的修正を認められるか。

すべての自己申告納税者は、プラカス071の適用を受けることができます。すべての企業は、主要な財務指標に基づき、中規模または大規模の自己申告納税者に分類されており、したがって税務申告の修正を行うことが認められています。非政府組織（NGO）、非営利団体、および駐在員事務所も、自己申告制度における中規模納税者として分類されています。これらの税務義務は、通常、源泉徴収税および給与税に限られますが、これらの団体もまた、プラカス071の下で修正申告を行うことが可能です。

小規模納税者は通常の税務調査プログラムの対象には含まれていません。そのため、小規模納税者が積極的に税務申告を修正するとは考えにくいです。

源泉徴収義務者もまた、プラカス071を適用することができます。¹

1 プラカス071第3条

納税者はどのような修正を行うことが認められているのか。

プラカス071では、「誤解や不確実性に起因する税務申告の修正」について言及されています。² 一見すると、この表現は、すべての種類の修正が本制度のもとで認められているわけではないことを示唆しています。たとえば、意図的な脱税行為や申告漏れの修正はどうなるのでしょうか。

修正の仕組み自体から、意図的な記載漏れを含むあらゆる種類の修正が、プラカス071の適用範囲に含まれる可能性があることが示されています。後述するように、最も重要な税目については、GDTのオンライン申告システム上で修正が行われ、以前に提出された申告書の調整が可能となっています。このオンラインシステムは、修正された申告書に含まれる誤りの背後にある深い動機を考慮することはなく、修正の動機に関係なく、その修正によって納税額が増加する場合、原則としてすべての修正が自動的に受け入れられているように思われます。

修正はいつまでに行う必要がありますか。

MEFは、納税者がプラカス071に基づく優遇措置を受けられる期限を延長しました。当初は、2024年6月までに納税者自主的による修正が求められていました。しかし、2024年10月10日付で発行されたプラカス625 (MEF.Prk) により、2024年8月以前に発生した取引について、納税者が自主的修正を行うための猶予期間が2025年6月30日まで延長されました。

どの税目について修正が認められていますか。

プラカス071は、対象となる税目を特定していません。最も重要かつ定期的に申告される税目としては、VAT、TOI、TOSおよびFBT、WHTなどがあり、これらはオンラインで申告および修正が可能です。

しかし、プラカス071は、自主的修正の権利をこれらのオンライン申告可能な主要税目に限定するという記載を一切していません。したがって、すべての税目がプラカス071の下で修正可能であると結論づけられます。

オンラインで申告されない税目については、修正済みの紙の申告書を再提出することで修正を行う必要があります。これは、オンライン申告システムの導入前に提出された申告書を修正する場合にも同様です。

オンラインで修正可能	おそらく紙の書類を提出して修正する必要があると思われる
• VAT • TOS • FBT • WHT • PTOI • ST • PLT • AT (宿泊税) • TOI • MT	• 広告税 (看板税) • 不動産賃貸税 • 譲渡税 • 不動産税 • 未使用土地税 • キャピタルゲイン税 • 輸送手段に対する税金 • 配当分配に対する前払税

どの課税年度に対して修正が認められていますか。

プラカス071では、2024年1月1日以前に発生した取引に関連する税務申告、すなわち2023年12月31日までの取引に関する申告のみが修正可能であると記載されています。この対象期間はプラカス625により拡大されており、自主的な修正申告の期限が2025年6月30日まで延長され、2024年8月1日以前（すなわち2024年7月31日まで）に発生した取引に対して遡及的に適用されます。

プラカス071では、納税者が過去の申告をどこまで遡って修正できるかについて法的な制限は設けられていませんが、実務上、GDTは通常、過去3年間の財務記録を調査することができ、不正や脱税の疑いがある場合には5年間まで延長される可能性があります。したがって、納税者は調査リスクを軽減するために、直近5年間（例：2020年～2024年）の財務年度に対する自主的な修正を優先的に行うことが推奨されます。³

調査中の税務申告の修正

すでに税務調査の対象となっている申告について自主的に修正することには、行政的および実務的にいくつかの課題があります。一方で、納税者が調査の過程で当局により再評価された不足税額を自ら進んで支払うことは、異議申立てを行って支払いを遅らせるよりも、GDTにとって有益です。このような観点から、利息や加算税の免除といった優遇措置を納税者に与えるこ

3 すでに調査中の年度の修正は別の問題であり、次のセクションをご参照ください。

とには正当性があると言えます。強制執行や差し押さえは、関係者すべてにとって時間と費用がかかるものとなる可能性があります。

一方で、再評価された税額に対して一律に利息や加算税の免除を認めることは、期限どおりに正しく申告・納税してきた納税者に対して不当な不利益を与えることになります。期限を守らなくても何の不利益もないのであれば、なぜ納税者はわざわざ期限内に納税するのでしょうか。誤って申告した納税者に修正を促す一方で、適時に遵守した納税者の意欲を損なわないようにするという、このバランスの難しさは、プラカス071の中にも明確に表れています。

プラカス071では、すでに調査中の期間についても税務申告の修正が認められていますが、その優遇措置については、2つの状況を区別しており、その区別はやや曖昧です。

- 修正すべき問題が調査でまだ発見されていない場合：この場合、延滞利息1.5%および加算税(10%、25%、または40%)はすべて免除され、調査がまったく行われていない場合と同様の扱いとなります。
- 修正すべき問題がすでに調査で発見されている場合：この場合、延滞利息1.5%は免除されません。加算税については、10%の加算税が支払対象となりますが、これは調査終了時に最終的に課される加算税(10%、25%、または40%)と相殺することが可能です。このような状況では、GDTが未納税額に対して最終的に25%または40%の加算税を課すと見込まれる場合、納税者が自主的に修正を行う優遇装置はほとんどないと言えます。

「調査でまだ発見されていない」という概念は、もう少し明確な定義が必要と思われます。税務当局は再評価の理由を納税者に説明する義務がありますが、実務上は、その説明がNOTR自体に必ずしも記載されているとは限りません。したがって、どの問題が「発見された」のかを判断することは困難な場合がありますが、会議の議事録を作成するという一般的な慣行が、この点に関する証拠として機能する可能性があります。

第10章:税務調査で再評価されやすい一般的な問題に関する実践的な対策

種別	税務調査の問題
取締役または従業員のみなし給与	会社の取締役または従業員に対する報酬は、給与課税の対象として明確に給与所得と見なされます。 この税務調査上の問題は、通常、グループ企業のために働いているにもかかわらず、当該会社から正式な報酬を受け取っていない取締役や従業員に関するものです。 税務調査官は、たとえその取締役または他の法人に雇用されている個人であっても、実際に当該会社のために業務を行っている場合には、課税対象となる報酬が支払われるべきだと考える可能性があります。 税務調査官は、当該人物が株主からの雇用関係の一環として、海外で報酬を受け取っており、それをカンボジア源泉所得として申告していないのではないかと疑うこともあります。
関連当事者への無利息または低利の貸付	税務調査官は、関連当事者への無利息貸付に対して、公表されている利率に基づいて利息所得を認定することがあります。つまり、会社が関連当事者に対して無利息で貸付を行った場合、実際には利息を受け取っていても、税務調査官は利息を受け取ったかのようにみなし、課税される可能性があります。みなし利息所得の金額は、同様の貸付に適用される市場金利や公表金利に基づいて算定されます。
株主を含む関連当事者からの無利息貸付	会社が株主やその他の関連当事者から融資を受けた場合、税務調査官は、もし第三者からの借入であれば利息の支払いが発生し、源泉徴収税(WHT)の対象となっていたはずだと主張する可能性があります。

最善の対応策	法律に従って
最善の対応策は、多くの場合、会社の文書に基づき、取締役の役職が無報酬であることを証明することです。納税者はまた、取締役がカンボジアを一度も訪れたことがない、あるいは非常に稀にしか訪れていないこと、そして外国での雇用契約（もしあれば）において取締役職を義務付けていないことを証明することもできます。 他の法人の従業員については、当該従業員とその法人との間の雇用契約書を証拠として提出することが推奨されます。	LOT第42条第5項では、「企業の取締役」は従業員として扱われると規定されています。また、第42条第6項によれば、カンボジアで行われた業務に対して支払われる賃金は、カンボジア源泉所得と見なされます。 原則として、得ていない所得に対して課税されることはできません。一方で、カンボジアで行った業務に対する報酬が含まれている場合には、たとえ給与が海外で支払われたとしても、その部分についてはカンボジアで課税対象となります。
関連当事者に対して提供された貸付に関し、その利率が低すぎるとして税務調査官から指摘を受けた場合、最善の対応策は、担保の有無、リスクの低さ、商業条件、またはビジネス戦略などの状況に照らして、その低利率が正当であることを示すことです。 一方、無利息で関連当事者に貸付を行った場合には、指示書10979（次欄）に定められた要件を満たしていることに焦点を当てるのが最善です。	原則として、会社は関連当事者に対する貸付に対し、独立企業間取引の金利を適用しなければなりません。 しかし、指示書10979により、納税者は以下の裏付け資料がある場合には、独立企業間取引原則に従わなくても、0%または低金利での貸付が認められます。 - 貸付期間および返済条件が明記されたローン契約書 - 借入目的とその説明を含む事業計画書、または現状および将来の財務諸表 - 取締役会決議書（単独出資の有限責任会社でない場合）
最善の対応策は、おそらく指示書10979（上記参照）の要件を満たすことに集中することです。	利息が支払われていない、または発生していない場合、WHTは課税対象となりません。ただし、プラカス986に基づき、税務調査官は関連当事者間の所得の配分を調整・再評価する可能性があります。

種別	税務調査の問題
十分な証拠のない貸付金または債務	会社の帳簿上に債務または貸付金が計上されているものの、納税者がその債務または貸付金に関する十分な証拠を提示できない場合、税務調査官はその債務または貸付金を否認しようとする可能性があります。たとえば、その債務が真正でないものであったり、適切な書類や経済的実質が欠けている場合などが理由として挙げられます。
グループ内または共有サービスに対して非居住者グループ会社への支払い	グループ内または共有サービスには、会計、法務、コンピューターサービス、顧客対応サービス、コールセンターなど、さまざまな管理業務や事務機能が含まれることがあります。「管理および技術サービス」に対する支払いは、非居住者に対して発生または支払われた場合は14%のWHTが課され、VAT未登録の居住者に対して支払われた場合は15%が課されます。

最善の対応策	法律に従って
最善の対応策は、債務が真正であることを示す証拠を事前に準備しておくことです。これには、契約書や支払証明などの裏付け書類に加え、貸付金の目的や返済計画を明確に示した詳細な計画書も含まれます。特に関連当事者間の債務については、納税者は以下の書類を備えておくべきです。 • 貸付条件および返済義務を明記した貸付契約書 • 追加利息なしでの返済を証明する書類（銀行明細などを含む） • 納税者の貸付実績を示す証拠（関連当事者及び非関連当事者へのその他の貸付を含む）	納税者は、債務または貸付金について合理的な証拠を提示する義務があります。
共有サービスに係る費用の損金算入については、実際に費用が発生したこと、サービスの提供が現実に行われたこと、そしてそのサービスがカンボジアで使用されたことを証明することが最善の対応策です。	2020年1月29日付の事業所得税に関するブラカス098 (TOIブラカス) 第7条第1項(d)では、「管理サービス」および「技術サービス」について広範な定義が示されています。「経営サービス」とは、「採用、研修、マネジメント、販売などを含む、事業の管理機能を遂行することを目的としたサービス」を指します。「技術サービス」とは、「科学、物理、化学、医療、歯科、薬学、法律、水文学、獣医学、芸術、教育、工学、建築、研究、会計、経済、福祉、原子力などの分野で、事業におけるインプットの開発または創出に技術的なスキルや知識を要するサービス」を指します。コンサルティングサービスもこれに含まれます。コンサルティングサービスとは、「技術サービスに関連する専門的または助言的なサービス」と定義されています。

種別	税務調査の問題
利益または配当の分配と見なされる支払いまたは変動	一部の取引は、税務調査官によってチャレンジされ、配当の分配とみなされる可能性があります： 1. 関連当事者への無利息貸付は、株主への配当と見なされる場合があります。 2. 利益剰余金の減少は、チャレンジされ、配当の分配と判断される可能性があります。 3. 支店から海外の本店への支払いが総勘定元帳に記録されている場合、それもみなし配当として扱われる可能性があります。 GDTは、納税者に対して20%のTOIを課し、さらに支払先が非居住者である場合には追加で14%のWHTを課す可能性があります。
銀行明細書上の送金と確定申告との不一致	税務調査官は通常、会社の銀行明細書における資金の流れと確定申告書の内容を照合しようとします。納税者の銀行残高が確定申告書の内容と一致しない場合や、申告された所得が銀行口座への入金額よりも少ない場合、GDTは所得の過少申告や支払時の源泉徴収漏れを疑う可能性があります。

最善の対応策	法律に従って
1. 貸付が配当の支払いではないことを証明するために、納税者は、その貸付が指示書10979に従って行われ、適切に文書化されていることを示す証拠を提出する必要があります。 2. 一部の資本勘定取引については、商業省の適切な取引関連書類を用意することで正当化することが可能です。 3. 支店から本店への根拠のない支払いについては、その性質および目的を詳細に文書化する必要があります。	1. LOT第5条第8項では、配当を「法人が株主の持分に応じて、その株主に対して金銭または財産を分配すること」と定義しています。 2. プラカス372第6条では、利益剰余金を資本に組み替えることについて、取締役会決議があり、商業省の承認を得ている場合には、それが配当として課税されないことが明確に規定されています。 3. LOT第26条は、居住者納税者が非居住者納税者に対してカンボジア源泉所得の支払いを行う場合、14%のWHTを控除する義務があると規定しています。
LOTには、銀行取引による資金の流入を課税所得やVAT課税対象の供給の計算に用いるべきであるとは記載されていません。銀行口座に資金が存在するという事実だけでは、その資金が課税所得であることは示されません。しかし、こうした再評価に対抗するためには、以下の対応が必要です： • 銀行明細書と確定申告書を慎重に確認し、不一致がないかを特定します。不一致が会計上の誤りである場合は、それを修正し、修正申告書を提出します。 • 問題となっている銀行取引が課税対象でないことを証明するための資料を用意します。例えば、GDTが銀行間送金を所得と疑っている場合には、その取引が通常の支払いに備えるために会社が単に預金口座から運用口座へ資金を移動させたものであることを示す資料を提出します。	資金移動自体は課税対象とはなりません。ただし、それが課税所得やVAT課税対象の供給を表す場合は別です。特定の所得については、支払いの時点および発生時に基づく認識の時点で、源泉徴収税が課されることがあります。

種別	税務調査の問題
グループ内利益分配に関するVATの再評価	GDTは、納税者の海外利益の持分を、カンボジアで提供されたサービスに起因するものと誤って分類し、VATの課税対象とする可能性があります。この事案は、カンボジアの納税者と海外の関連当事者との間の利益分配契約における所得の帰属に関する誤解釈にかかっています。
チップやサービス料が雇用主の課税所得と見なされる場合のTOIおよびVAT	レストランやホテルなどの一部の事業者は、顧客の請求書にサービス料を含め、その徴収額を従業員に分配しています。GDTは、これらを雇用主の課税所得と見なして、総額に対してTOIおよびVATを再評価する可能性があります。
従業員による自動車の使用	税務調査官は、従業員に業務用として社用車を提供していることについて、従業員が自由に私的利用できる可能性があるとして、それを課税対象となる福利厚生と見なす可能性があります。その結果、雇用主は、提供されたと見なされる従業員向け福利厚生の公正市場価値に対して、20%のFBTを源泉徴収する義務を負う可能性があります。

最善の対応策	法律に従って
問題は、サービスの提供場所とその後の所得の帰属を証明することにあります。GDTからの連絡を待つのではなく、積極的に対応してください。も調査官が海外で提供されたサービスに対してVATを課していることを把握している場合は、直ちに連絡を取り、議論を開始してください。 サービスが海外で提供されたことを証明できるように準備してください。これには、契約書、請求書、その他の業務記録が含まれる可能性があります。	LOT第59条によれば、カンボジア国内における商品の供給またはサービスの提供にはVATが適用されますが、カンボジア国外で提供されたサービスから得られる収益には適用されません。
- 従業員から集めたチップおよび分配したチップの正確な記録を維持してください。チップは従業員に対して、直接かつ速やかに支払ってください。 - 従業員には、受け取ったチップが自分自身の所得であり、雇用主の所得ではないことを認識する旨の書面に署名させてください。	労働法第134条によれば、チップおよびサービス料は従業員の正当な所得であり、雇用主がこれを請求したり処分したりする権利はありません。雇用主は、チップを全額回収し、サービスを提供した従業員に分配しなければなりません。
従業員が業務目的のみで社用車を使用することを許可されており、勤務後および休日にはその社用車を会社の敷地に返却することが義務付けられている場合、その社用車の提供は課税対象の福利厚生とは見なされません。社用車が業務目的のみに使用されていることをGDTに証明するために、雇用主は以下の対応を取るべきです： - 勤務時間外および休日には会社の敷地内に駐車することを義務付け、かつ社用車の私的使用を禁止する書面による方針を実施します。 - 従業員に対して、社用車の走行記録簿を記入することを義務付け、各運転について日付、走行開始および終了時の走行距離、目的地、目的を記録させます。 - 燃料代、有料道路料金、駐車料金などの業務関連費用に関する領収書を従業員に提出させます。	2021年9月8日付の給与税に関するプラカス543の第16条は、業務目的で従業員に社用車を利用させることと、従業員に私的利用目的で社用車を提供することを区別しています。

種別	税務調査の問題
関連当事者への支払費用	税務調査官は、関連当事者への支出を課税所得から控除することを認める場合がありますが、支払金額が過大であると判断した場合には、その金額にチャレンジすることがあります。その結果、これらの支出の一部が損金不算入とされることは一般的です。
デジタル商品またはサービスに対するVATリバースチャージまたは再評価	GDTは、e-filing およびWHTの申告内容を確認することにより、この問題に対する審査を強化しています。多くのデジタル商品やオンラインサービスは、海外から提供される場合にリバースチャージVATの対象となります。これは、ソフトウェアやオンラインサービスに限らず、一部の税務調査官の見解によれば、オンライン要素を含み、物理的な駐在なしにリモートで提供された一部の従来型の国境を越えたサービスにも適用されます。
無償または低額のオフィス賃料に対するWHTの再評価	納税者が、関連当事者やビジネスパートナーから無償または非常に低額なオフィスを提供されている場合があります。税務調査の際、税務調査官はWHTを徴収する目的で、オフィスの賃料を「妥当」と考える金額に再評価することがあります。 この手続きでは通常、GDTが賃貸契約書、請求書、支払証明、および賃料の算定方法を示す証拠の提出を求めます。
株式の譲渡	キャピタルゲイン税自体の導入以前から、税務調査官は、非居住株主によるカンボジア企業の株式の直接譲渡によって得られた利益に対して、カンボジア企業に20%の法人所得税 (TOI) を追徴課税することが時折ありました。 一方、利益剰余金の移転を反映した株式譲渡が配当分配とみなされ、14%のWHTが課されるケースについては、より議論の余地が少ないです。

最善の対応策	法律に従って
関連当事者との取引があるすべての納税者は、移転価格文書を作成し、税務調査の際にGDTに提示できるようにしておく必要があります。関連当事者への支出が真正で、合理的かつ必要なものであることを確認し、価格を設定する際には無関係の第三者から複数の見積もりを取得し、すべての関連当事者との費用に関する記録を適切に保管してください。	ブラカス986の第8条は、適切なTP算定方法を用いて支配下取引の価格が独立企業間価格の範囲内であることが検証された場合、関連当事者に支払われた費用は調整されないと規定しています。
すべてのWHTの申告を慎重に確認し、デジタル商品またはサービスと見なされる項目が含まれているかどうかを判断してください。もしあれば、追徴課税や利息を回避するためだけでなく、申告したVATを仕入税額控除として適用できるようにするためにも、VATのリバースチャージを正しく申告する必要があります。	ブラカス542は、電子システムを通じた商取引、デジタル商品およびサービスの提供、その他の電子商取引活動に対して、10%のVATリバースチャージを課すことを規定しています。具体的に、「デジタル商品」とは、電子システムを通じて注文、提供、納品がすべて行われる無形資産を指し、「デジタルサービス」とは、電子システムを通じて取引されるサービスを指します。
納税者は以下の対応を行うことができます： - 課税内容の確認：課税内容を確認し、オフィス賃料が正確に反映されているかを確認してください。誤りや不一致がある場合は、それに異議を申しだるための関連書類をすべて収集してください。 - 証拠書類の事前準備：実際のオフィス賃料を証明するために必要な書類を収集してください。これには、賃貸契約書、請求書、支払領収書、その他関連記録が含まれます。関連当事者間取引がある納税者は、グループ内での賃貸を含め、カンボジアの状況に即した適切なTP文書を常に準備しておくべきです。	LOT第25条第1項(B)は、居住者納税者が他の居住者納税者に対して現金または現物で支払いを行う場合、動産および不動産の賃貸による所得に対して10%のWHTを控除・納付しなければならないと規定しています。
利益剰余金が存在しない場合、納税者は、当該課税が新たに導入されたキャピタルゲイン税を先取りするものであることを含め、さまざまな法的根拠に基づいてTOIの再評価に異議を申立てることができます。	- キャピタルゲイン税に関するブラカス346(施行は2025年まで延期) - 課税所得に関する一般的な規定(LOT第7条) - 利益剰余金を有する企業の株式売却に関するブラカス372

種別	税務調査の問題
所得として課税される費用の払い戻し	以下のような場合、税務調査官は、送金や払い戻しを所得として取り扱うべきだと主張する可能性があります： - 適切な書類や証拠が不足している場合 - 支払者または受取者に対して、商品やサービスの提供実態がないと疑われる納税者との間で行われた場合 - 金額が過大または不合理に見える場合 具体的な例： - 実際の出張費を超える従業員への旅費精算。この場合、雇用主はWHTおよびFBTの責任を負う可能性があります。 - 海外の関連当事者から受け取った費用精算のための送金。この場合、納税者が課税対象となる供給を行っていると思われる、たとえその送金が純粋な費用精算（マークアップなし）であっても、GDTによってTOIおよびVATが課される可能性があります。
他の税務申告書と申告された年間所得との不一致	税務調査官は、年次申告書と月次申告書との間で、年間売上高や年間給与費用、その他の項目を頻繁に照合します。月次申告書には報告されているが、年次申告書には含まれていない所得は、ほぼ確実に税務再評価の対象として加算されます。このような状況は、デスク調査を引き起こすことがよくあります。

最善の対応策	法律に従って
- 送金および払い戻しに関するすべての書類（請求書、契約書、経費報告書、領収書など）を保管してください。 - 送金および払い戻しは、正当な業務目的のために行われていることを確認してください。 - 関連当事者との間で行われる送金や払い戻しについては注意を払ってください。ブラカス986により、これらの取引は独立企業間取引の原則で行う必要があります。	LOT第7条によれば、法人において課税所得とは、会計年度における会計上の利益に対して調整を行った結果とされています。ブラカスTOI第21条は、事業活動からの所得を、商品またはサービスの提供によって得られる所得と定義しています。
年次申告書を作成する際には、月次および年次の金額（例：売上や給与など）を照合して、不一致が生じないようにすることが最善の対応策です。同様に重要なのは、将来の税務調査に備えて、根拠と明確な裏付け資料を保管しておくことです。万が一、不一致が避けられない場合には、監査済財務諸表においてその差異の説明と正当化を行う必要があります。場合によっては、修正申告を提出する必要がある可能性もあります。	LOT第119条には、「納税者が十分な書類を保持しない場合、または十分な情報を提供しない場合、税務当局は入手できる正確な情報に基づいて納税者の税額を査定する権利を有する。税務当局が決定した税額が誤っていることの立証責任は納税者にある。」と規定されています。

種別	税務調査の問題
資産処分に係るVAT	税務調査の過程において、税務調査官はしばしば会社の固定資産台帳の提出を求め、固定資産の増減、特に当該年度中に売却された資産の有無を確認します。 もし会社が正当な請求書を提出できなかった場合や、2020年5月5日付けの「事業資産の処分に係るVATに関する指示書11581」に定められたVATのルールに従って固定資産を売却していない場合、税務調査官は所得をみなし計算し、その金額に対してVATを適用します。 最も一般的な争点は、固定資産の処分が課税対象外取引か課税対象取引かという点、また課税対象である場合には、価格が公正市場価格で設定され、VATが適切に申告されているかどうか、という点です。
財務諸表に計上されていない資産に対する減価償却費の否認	税務調査の過程において、税務調査官は固定資産台帳と財務諸表に計上されている固定資産を照合することがあります。 これは、減価償却費が過大に計上されることなく、適切に減価償却されているかを確認するためです。 税務調査官が、一部の固定資産が財務諸表に含まれていないにもかかわらず、減価償却が行われ、その減価償却費が課税所得の控除に使用されていた場合には、問題となります。

最善の対応策	法律に従って
固定資産の処分に関して、それが課税対象取引か非課税取引か、また売却益に対してVATやTOIが課されるかどうかについて、「指示書11581」に定められたルールを把握することが重要です。 本指示書では、事業資産の処分に係るVATについて、以下の3つのポイントが明記されています： 1. 事業資産にかかる仕入税額控除が認められていた場合、その資産の後の処分は、公正市場価値に基づく課税対象取引となります。 2. 次の場合、事業資産の処分は非課税取引となります： ・ 関連する仕入税額控除が認められず、代わりに資産の原価に加算された場合 ・ 非課税取引である場合 ・ 国負担VATの対象である場合 ・ VATが0%で課税される場合 ・ 完全に減価償却されている場合（すなわち、累計減価償却額が資産の取得原価と等しい） 3. 処分がVATの課税対象か否かにかかわらず、売却によるキャピタルゲインはその他の所得とみなされ、TOIの対象となります。	固定資産の処分方法およびVATやその他の税がどのように、またいつ適用されるかについての規則を定めた指示書11581です。
・ すべての固定資産が財務諸表に含まれていることを確認すること。 ・ 会社に属していない資産については、減価償却を行わないこと。 ・ 財務諸表に計上されている固定資産の証拠として、発注書、請求書、輸入申告書など、固定資産の購入に関連するすべての証拠書類を保管すること。	ブラカストOI第34条第3.A項は、「減価償却は、企業の貸借対照表に計上された固定資産のみに対して行わなければならない」と規定しています。したがって、財務諸表に記載されていない資産は減価償却の対象にはなりません。

種別	税務調査の問題
前受収益	前受収益とは、商品が引き渡される前やサービスが提供される前に受け取った現金を指し、カンボジア会計基準においては、その年の収益としてはまだ認識されません。 しかし、税務規定の下では、商品の販売やサービスの提供に関連する前受収益は、現金を受け取った年に課税対象となります。翌年には、その前受収益は「記録されたが課税されない収益」として扱われます。 このため、税務調査において前受収益が適切に認識されていない場合、GDTはその前受収益をTOIの計算基礎に加算します。
費用の計上期間の誤り：誤った会計年度に費用を計上したことにより、TOIが査定されます。	会社がある会計年度において、本来は負債または繰延費用として分類すべき費用を誤って損金算入可能な費用として処理していた場合、税務調査上の問題が発生します。これにより、費用が過大に計上され、課税所得が過小になり、結果として税負担が軽減される可能性があります。 税務調査においては、調査官が会社の費用記録を確認し、費用が正しく分類され、損金算入の要件を満たしているかどうかを確認します。 もし費用が誤って処理されていたり、課税所得を減少させる目的で期間帰属が操作されていた場合、GDTはその費用をTOIの計算に加え直し、TOIに対して追徴課税、加算税、延滞利息などを課すことになります。
在庫変動によるみなし売上が発生し、TOIおよびVATの査定	税務調査官が、実際の在庫と帳簿上の在庫に大きな差異がある場合や、適切な書類が不足している場合には、不足分の在庫が未申告で販売されたとみなされる可能性があります。その結果、想定される売上に対して20%のTOIおよび10%のVATが課されることになります。

最善の対応策	法律に従って
前受収益は適切に処理され、必要に応じてTOI計算において調整されるようにしてください。	ブラカスTOI第4章第19(2)条には、「物品またはサービスの供給に関して、請求書が商品の引渡し、代金の受領、または商品・サービスの引渡し・支払いのいずれよりも前に発行された場合、企業はその請求書発行時点で収益を計上しなければならない。」と規定されています。
企業にとって、経費の正確かつ詳細な記録を保持し、税務上の法律を順守することは非常に重要です。これは、経費の計上期間に関する税務調査のリスクを回避するためにも必要です。特に、期末前後に発生した経費や購買取引については、請求書の日付に基づき、適切な会計期間に記録されているかを確認する必要があります。	ブラカスTOI第24条第2項(d)には、「前払費用は、実際に費用が発生した課税年度の所得からのみ控除することができる」と規定されています。
- 正確かつ最新の在庫記録を維持すること：定期的な実地棚卸と、仕入・販売・在庫移動に関する適切な記録を行うことは、不一致を避けるために非常に重要です。 - 強固な在庫管理手続きを導入すること：在庫の移動を追跡し、減耗を最小限に抑え、不正操作を防止するための明確な内部統制を確立する必要があります。 - 一貫した在庫評価方法を使用すること：利益を正確に計算するためには、仕入と販売の両方において同じ評価方法（例：FIFO、LIFO）を一貫して適用することが求められます。	LOT第7条第2項では、法人の課税所得は、その事業年度内の会計上の利益に対する調整によって定義されると規定されています。 LOT第59条では、VATの課税対象となる供給とは、カンボジア国内において課税事業者によって行われる商品の供給またはサービスの提供であると定義されています。単なる在庫の不一致は、実際の販売や商品の移転の証拠がない限り、自動的に課税対象の供給とは見なされません。

種別	税務調査の問題
従業員福利厚生	GDTは、社用車、社宅、学費、航空券および出張費、食費手当など、従業員の福利厚生と見なされる可能性のある費用があるかどうかを頻繁に確認することがあります。
広告看板	税務調査官は、納税者の事業に関連する名称、所在地、その他の商業情報が記載された看板、パネル、ポスターなどの情報を求めることがあります。
輸入品の関税評価額	この問題は、納税者が商品の輸入に際して2つの異なる金額を使用していることに起因しています。1つは売り手からの(実際の)インボイス金額であり、もう1つは通関申告のためのより低いインボイス金額です。
輸入量および輸出量	輸入・加工・再輸出を行う企業に対しては、税務調査官が輸入された原材料の数量と再輸出された数量を比較することがあります。もし輸出量が輸入量より少ない場合、税務調査官はその差額が国内での未申告販売によるものと見なす可能性があります。

最善の対応策	法律に従って
会社は、すべての従業員に対して同じ福利厚生を平等に提供する必要があります。そうしないと、FBTの対象となる可能性があります。 現金または現物を問わず、雇用主が従業員に直接または間接的に提供する福利厚生（フリンジベネフィット）は、その市場価値に対して20%のFBTが課されます。ただし、役職に関係なく全従業員に平等に提供される場合は、FBTの対象外となります。	ブラカス543によれば、フリンジベネフィット（福利厚生）には以下が含まれます： • 自家用としての社用車の使用 • 食事 • 宿泊施設（光熱費や家事使用人を含む） • 雇用活動に直接関連しない教育支援 • 従業員の子どもに対する教育支援 • レクリエーション休暇を含む旅行費用 • 低金利ローン • 生命保険および医療保険の保険料（全従業員に雇用形態や職種に関係なく提供されていない限り） • 法律で定められた上限を超える社会保障基金への拠出 • 月給（フリンジベネフィットを除く）の10%を超える年金基金への拠出 • 雇用上の役割に含まれない接待、娯楽、レクリエーション費用、またはそれらに関連する手段の使用
このように多くの種類の大型商業看板が広告税の対象となることは間違いありません。誰が正しい納税義務者であるか、また、小規模な広告やその他の種類の広告が課税対象かどうかについて、しばしば紛争が生じます。	LOT第118条は、さまざまな種類の看板やその他の広告物を定義していますが、対象となる物の種類や課税対象者の特定など、その適用範囲は依然として不明確であり、実務上頻繁に議論の対象となっています。
輸入品の関税評価額および所得税評価額は同一であるべきであり、1組のインボイスのみに基づく必要があります。	輸入品の価値を過少申告することは、関税の支払いにおいて短期的には有利となる場合がありますが、税務調査官は（実際の）インボイス価格を無視し、より高い課税所得を算出する可能性があります。
最善の対応策は、この差異がどのように生じたかを詳細に記録することです。もし生産過程での廃棄によるものであれば、納税者はその証拠を準備するべきです。廃棄物の処分記録を作成することが推奨されます。	カンボジアの税法には、原材料の加工時に発生する「通常の」廃棄物に関する具体的な規定はありませんが、関税規則では（15%から20%が税関当局により一般的に認められています）異なります。

第II部:移転価格

LOT第18条の下で、GDTは租税回避や脱税の防止、正確な所得報告の確保、そしてコンプライアンスの維持を目的として、カンボジアの納税者とその関連当事者との間で所得や控除の再配分を行う権限を有しております。カンボジアの移転価格 (TP) 税制は、プラカス986により正式に確立され、その後、2024年9月19日付のプラカス574 MEF.PrK.GDTにより補完され、2025年から適用されます。

関連当事者の定義

以下の場合には、関連当事者関係があるとみなされます：

- ・ 納税者の親族である場合
- ・ 一方の法人が他方の法人を支配している場合
- ・ 二つの法人が第三者によって共通に支配されている場合
- ・ 一方の法人が非居住者納税者の恒久的施設 (PE) である場合

「支配」とは、ある法人に対して20%以上の持分または議決権を所有することを意味します。

移転価格および独立企業原則

プラカス986は、「移転価格」という用語を、関連当事者間で取引される商品、サービス、または資産の価格と定義しています。

独立企業原則は、関連当事者間の取引 (支配下取引) に設定される価格が、同様の条件下で独立当事者間で行われる取引の価格に近似していることを求めています。独立企業原則への適合性を確保するために、企業は以下に示す5つの承認された移転価格算定方法を用いて、支配下価格が独立企業間価格であるかを評価するための比較可能性分析を実施する必要があります。取引が独立企業間価格で行われていない場合、GDTはその価格を調整し、必要に応じて課税を行うことがあります。

移転価格算定方法

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算定方法	詳細	使用が適切な場合
独立価格比準法 (Comparable Uncontrolled Price Method, 「CUP法」)	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。
再販売価格基準法 (Resale Price Method, 「RP法」)	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。
原価基準法 (Cost Plus Method, 「CP法」)	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。
利益分割法 (Profit Split Method, 「PS法」)	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。
取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method, 「TNMM法」)	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。

算定方法の選択は、特定の状況によって異なります。納税者は、選択した算定方法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。

文書作成要件

関連当事者取引を行っている納税者は、年次TOI申告書のアネックス1に当該取引を開示し、かつ包括的な移転価格文書（TP文書）を備えておく必要があります。

移転価格文書には、以下の内容を含めなければなりません。

- **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10年間保管し、GDTの要求があった場合には提出しなければなりません。LOT第202条第3項により、納税者はGDTから情報提供を求められた場合、30日以内に対応する義務があります。

プラカス574に基づき、前年度のTP文書は、支配的取引または価格決定方法に影響を与える比較要因に重大な変更がない限り、当課税年度に繰り越して使用することが可能です。ただし、財務ベンチマーク（例：比較対象企業のデータ）は毎年更新する必要があります。特に、納税者は以下の両方の条件をその年度に満たしている場合、TP文書の作成義務が免除されることがあります：

- 年間売上高が8億リエル（約200万米ドル）未満であり、かつ総資産が4億リエル（約100万米ドル）未満であること。
- 商品、資産、サービスおよび／またはロイヤルティに関する支配的取引の総額が1億リエル（約25万米ドル）を超えないこと（ただし、貸付取引はこの限度額には含まれません）。

カンボジアのTP文書において使用が認められているベンチマークデータは何ですか。

カンボジアには現在、TPベンチマーキングのための、公開され、体系的かつ検証可能な国内の比較対象データソースが存在していません。たとえば、2025年4月17日時点で、カンボジア証券取引所に上場している企業はわずか11社であり、国内の財務データの入手可能性は極めて限られています。特に、プラカス574およびプラカス986のいずれにも、TP分析においてカンボジア特有のベンチマークを使用することを明確に義務付ける規定はなく、納税者は代替的なアプローチに依拠せざるを得ない状況です。

実務上には、使用可能なデータベースに関する明確な指針が存在しないため、納税者は地域のベンチマーク情報源を使用することが可能です。しかし、税務調査の際には、GDTが頻繁に公開されていない独自の内部データベースを基準として比較を指示することがよくあります。これにより、納税者が提出したベンチマークと、GDTの非公開の参照データとの間に乖離が生じる可能性があり、企業にとってコンプライアンス上のリスクを高める要因となります。

比較可能性はどのように評価されますか。

カンボジアには現時点でローカルデータベースが存在せず、現行の移転価格規則でも、ベンチマーク分析を行う際に使用すべきデータベースについての言及はありません。独立企業間取引原則に基づき、比較可能性を判断するためには、以下の要素に関して、支配取引と非支配取引の条件を比較する必要があります：

- 取引における契約条件：
 - 契約で定められた責任、リスク、利益の分担。
 - 信用条件、供給数量の算定条件、保証の条件など、価格または利益に影響を与える条項。
 - 関連当事者による実際の履行状況と、独立当事者による履行状況との比較。なお、関連当事者が契約で定められた条件と異なる形で実行している場合には、契約条件ではなく実際の履行内容を基に評価を行う必要があります。
- 機能分析：
 - 各当事者が遂行する機能。
 - 各当事者が負担するリスク。
 - 使用される資産（有形資産および無形資産の両方）。

- 資産またはサービスの特性：
 - 製品仕様：規模、品質、数量。
 - サービスの種類：特徴および提供量。
 - 関連する無形資産の有無（無形資産の種類および事業活動における使用状況を含む）。
- 経済的状況：
 - 地理的な位置
 - 市場規模
 - 補完的な商品またはサービス
 - 政府による経済的介入（価格の制限および取引期間を含む）
- ビジネス戦略：
 - 新たなイノベーションおよび製品開発
 - 多角化の程度
 - 市場参入、シェア拡大および維持のためのマーケティング戦略
 - 流通ネットワーク
 - 企業規模および市場の所在地

罰則

TP文書要件を遵守しない場合、違反の重大性に応じて以下の罰則が累積的に適用されることがあります。

- **行政罰金**：税法の執行を妨げた場合に、罰金として500万リエルから1000万リエル（約1,250米ドルから2,500米ドル）が課されます。
- **税務遵守証明書の取消**：納税者の税務遵守証明書が取り消され、事業運営に支障をきたす可能性があります。
- **TP調整**：関連当事者間取引の再評価が行われ、調整額に対して10%から40%の追加税負担と未払い額に対する月1.5%の利息が課されます。
- **刑事訴追**：詐欺や脱税などの重大なケースでは、刑事告発が行われ、懲役刑や高額な罰金が課されることがあります。

関連当事者間の貸付に必要な書類

関連当事者からの貸付の利率は、取引価格の独立企業間原則に準拠する必要があります。ただし、貸付契約書、事業計画書、借入の目的および説明書、現在および予測の財務諸表、ならびに取締役会決議といった必要な貸付取引の証拠書類を有している場合に限りです。なお、単独出資の有限責任会社は取締役会決議を免除されます。

関連当事者との間で締結された満期が1年未満の現金前渡取引は、貸付取引とはみなされず、したがって利率は独立企業間取引原則の適用対象外となります。

新たなブラカス574に基づき、カンボジア居住者納税者（金融機関を除く）は、関連当事者間の貸付取引に関して独立企業間取引原則の遵守が免除され、指示書10979に基づく貸付関連の証拠書類の作成も不要となります。ただし、以下のいずれかの条件を満たす場合に限りです。

- ・ 設立から3年以内で、税務登録も3年以内であること。
- ・ 単独出資の有限責任会社で、株主貸付金の残高がいかなる時点でもKHR30億（約75万米ドル）未満であること。
- ・ 個人事業主であり、貸付が事業主本人、配偶者、または扶養子女との間で行われていること。

よくある質問

No.	質問	回答
1	移転価格 (TP) はいつ適用されますか。	TP税制は、カンボジア法人 (外国企業の現地子会社を含む) が関連当事者と取引を行う場合に適用されます。対象となる取引には、商品の売買やサービスの提供、グループ内貸付、ロイヤルティ、およびその他の金融取引が含まれます。
2	最も一般的な関連当事者間取引の種類は何ですか。	最も一般的な関連当事者間取引の種類は、以下のとおりです： ・ グループ内貸付 ・ 原材料や半製品の購入 ・ 完成品の販売 ・ ロイヤルティの支払い ・ 技術・管理サービスに対する支払い
3	カンボジアでは、いつからTP文書の作成が義務化されましたか。	2018年以降、正式なTP税制が導入されました。2017年10月10日付のプラカス986により、即時適用されました。その後、GDTは口頭で、TP文書の作成が2018年度の課税年度から義務化されたことを明確にしました。
4	TP文書は毎年更新する必要がありますか。	はい、納税者は毎年TP文書を作成し、要求があった場合に提出できるよう保管しておく必要があります。ただし、プラカス574に基づき、要件を満たす事業者には免除が適用されます (上記の基準を参照)。
5	ベンチマーキング調査はどのくらいの頻度で更新する必要がありますか。	ベンチマーク調査で使用される比較対象企業の財務データは、プラカス574により毎年更新することが求められています。ただし、比較対象企業の新たな検索については国内のTP税制に明確な記載はありませんが、OECDの勧告に沿って3年ごとに更新すべきとされています。 ⁴
6	カンボジアにあるすべてのグループ企業は、個別のローカルTP文書を作成する必要がありますか。	はい。カンボジアの各法人 (外国企業の現地支店を含む) は、毎年、現地ファイル文書を作成・保管する必要があります。グループレベルの文書では、カンボジアの要件を満たしません。

4 第38項、OECD移転価格文書及び国別報告に関するガイダンス、2014年。

No.	質問	回答
7	中小企業 (SMEs) には免除規定がありますか。	SMEsも大企業と同様に調査の対象となりますが、プラカス574により、特定の売上高、資産額、および取引額の基準 (上記に詳細あり) を満たすSMEsは、TP文書の作成が免除されます。
8	TP文書には、どの言語が使用可能ですか。	プラカス986およびプラカス574のいずれにも、言語に関する要件は明記されていません。英語の文書は一般的に受け入れられていますが、調査の際には、GDTから主要な部分のクメール語への翻訳を求められる場合があります。
9	TP文書の作成には法定期限がありますか。	提出期限は明確に定められていませんが、文書はGDTからの要請後30日以内に提出できるよう、常に準備しておく必要があります (LOT第202条第3項に基づく)。
10	TPコンプライアンスにおいてセーフハーバー・ルールは利用可能ですか。	いいえ。カンボジアでは現在、従来型のセーフハーバー・ルール (すなわち、税務紛争を回避するためのあらかじめ定められた価格範囲) は導入されていません。ただし、指示書10979およびプラカス574に基づき、一定の条件下では関連当事者間の貸付取引に対して免除が認められています。詳細については、「関連当事者間貸付に関する必要書類」の項をご参照ください。

一般的なTPに関する問題

問題	税務調査に関する問題
グループ内によるサービスの提供または支払い(一般的な例)： - 管理サービス - 技術サービス - コンサルティングサービス - ITサポートサービス - マーケティングサービス	税務調査において、移転価格操作が関連当事者間で行われたと疑われる場合、GDTは納税者のグループ内サービス費用の相当部分を認めないことが多く、その結果、多額の追徴課税が行われ、さらに40%の加算税および利息が課されることになります。
低収益または損失を計上している企業または支店： - 限定的リスクを負う販売業者 - 契約製造業者 - 限定的リスクを負うサービス提供者	GDTは、機能が限定された企業であっても、経済状況にかかわらず一貫した利益水準を維持することを期待することがよくあります。説得力のある理由がない場合、外部の経済環境が不利であっても、損失を計上している限定的リスクを負う事業体は、移転価格調整を受けるリスクが高くなる可能性があります。
銀行による関連当事者貸付	関連当事者間の貸付金に関する税務上の取扱いについては、以下のとおり広く議論・検討されてきました： 2014年以前：GDTは無利息貸付を認めていませんでした。 2014年1月：GDTは無利息貸付を認めるようになりました。 2017年10月：貸付には独立企業間価格を適用しなければならないとされました。 2019年3月：一定の条件を満たす場合、低金利または無利息貸付が認められるようになりました。 2022年5月：市場金利を超えない範囲で当事者間の合意による金利設定が可能となり、所定の条件を満たす場合には独立企業間原則の適用が免除されます。 GDTは2022年5月の改正に基づく規則に従っており、適切な書類が整備されていない場合には、利息があるものとみなして課税を再評価します。

最善の対応策

最善の対応策は、以下を証明する十分な裏付け資料を用意することです。

- 関連当事者のサービス提供者によって実際にサービスが提供されていること
- サービスがカンボジアの納税者の利益のためであり、株主の利益のためではないこと
- サービスが重複していないこと
- 提供されるサービスがカンボジアの納税者に対して単なる付随的な利益以上の価値をもたらしていること

少なくとも、限定的リスク事業体はTP文書において、以下の定性的および定量的分析を記録することを検討できます：

- グループ内のサプライチェーン全体で被った損失
- 売上数量の減少
- 原材料および製品の供給・配送に影響を与える流通チャネルの混乱
- COVID-19による特別な費用：パンデミック規則の遵守にかかるコスト、顧客の未払いによる貸倒損失

関連当事者間の貸付が独立企業間取引要件の適用を免除されるためには、納税者は以下の裏付け資料を備えている必要があります：

- 貸付期間および返済条件が明記されたローン契約書
- 借入目的とその説明を含む事業計画書、または現状および将来の財務諸表
- 取締役会決議書（単独出資の有限責任会社でない場合）

また、貸付期間中の金利は市場金利を超えてはなりません。市場金利とは、GDTが毎年定める、少なくとも5行以上の現地商業銀行の平均貸出金利を指します。

問題	税務調査に関する問題
子会社によって得られた手数料および料金（例：海運会社の子会社など）	税務調査官は通常、子会社が関連当事者に対して請求する手数料や料金が、独立企業間価格と整合しているかどうかを問題にします。また、取引の経済的実態も調査し、子会社が実際にサービスを提供しているのか、それとも利益移転や租税回避を目的とした取引であるのかを判断します。
暗黙的なサービス	カンボジア子会社のために関連当事者が無償で特定の業務を行っている場合、税務調査官は、それが本来であれば対価（源泉徴収税の対象）を支払うべきサービスであるか、あるいは所得として課税されるべき無償の供与であると主張する可能性があります。
関連当事者および非関連当事者への商品またはサービスの販売	税務調査官は、関連当事者への販売を評価する際に、非関連当事者への販売価格（より高い価格）を基準として用いることがあります。

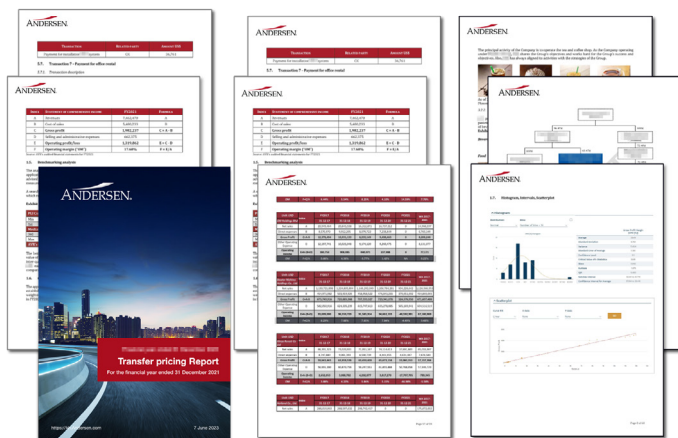
最善の対応策

子会社が得た手数料や報酬に関する移転価格上の問題に対処する際には、子会社が得た手数料や報酬が独立企業間価格であるかどうかを判断するために、徹底的な移転価格分析を実施することが推奨されます。この分析には、手数料や報酬を生み出すうえで子会社が担った機能、負担したリスク、および使用した資産についての詳細な検討が含まれるべきです。

非公式または暗黙的なサービスの提供が行われているかどうかを慎重に評価してください。そのようなサービスが存在する場合には、独立当事者の視点からどのように説明するのが最も適切かを確認してください。

CUP法（独立価格比準法）は、取引がすべての重要な点において比較可能である場合にのみ使用すべきです。多くの場合、取引規模に大きな差異があると、CUP法は適用すべきではありません。

アンダーセンカンボジア移転価格文書



Histogram, Intervals, Scatterplot



ANDERSEN IN CAMBODIA

No. 33, Street 294 (corner of Street 29)

Sangkat Tonle Bassac

Khan Chamkarmorn

Phnom Penh 120101

T: +855 23 964 430~434

F: +855 23 964 154

Andersen in Cambodia is 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 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.

