

第12章 税制

カンボジアの税に関する基本法は1997年1月に国民議会により採択された1997年税法（Low on Taxation）である。その後2000年には経済財務省が法人税に関する大臣令を発行。2003年には「税法改正に関する法律（Law on Amendment on the Taxation）」が成立し、法人税に関する改正大臣令が施行された。

税の種類は直接税と間接税に大別される。国税、地方税の区分はなく、全て経済財務省国税局に集められる。

カンボジア国内に住所または本拠を有している者、もしくは暦年中182日以上カンボジアにいる者、あらゆる法人、カンボジアでパススルー²設立もしくは営業している者、及びカンボジアに主たる営業所を有している者は、居住納税者とみなされ、納税の義務がある。

納税者の「管理様式（Regime：課税方式）」は「実態管理様式（Real regime：申告課税）」、「簡易管理様式（Simplified regime：簡易課税）」及び「推定管理様式（Estimated regime：推計課税）」の区分に従って行なわれる。管理様式は、政令に規定される会社の形態、企業活動の種類、売上高の規模に応じて決定する。

会計年度は12月31日に終了するものと規定されており、暦年以外の会計年度の採用を行うには、国税局の承認が必要である。

また、カンボジアと他国の間において、二重課税を防止するための条約は2012年12月時点では締結されていない。

1. 法人所得税

カンボジア国内に住所または本拠地を有している居住法人は全世界での所得に対し課税され、非居住法人はカンボジア国内の事業活動を源泉とする所得のみが課税対象となる。

また、カンボジア国内における一定の事務所、非居住者が営業する海外企業支部またはその居住者常駐員などの恒久的施設は、カンボジアでの源泉所得に関してのみ居住者法人として見做され課税される。

法人は自己申告納付制度（実態管理様式課税制度）に基づく納税が課されており、**図表12-1**に示している保険会社の保険料収入、天然資源の開発を除き、業種や売上高水準による区別はない。

カンボジア開発評議会による適格投資プロジェクト（QIP）の認可を受けたプロジェクトを実行する企業は、2003年に成立した改正投資法、2005年に発行された改正投資法の実施

²資本金、損失、利得といった項目においてその比例株が政令で定められた基準を満たす10人以内の住民である共同出資者によって構成される合名会社のこと。非居住者が経済活動に従事する他の団体や関連団体も含む。

に関する副行政令による優遇措置を受けることができる（詳細は第 9 章「主要投資インセンティブ」参照）。なお、配当所得については優遇措置適用外であるため、追加所得税の納付が必要となる。

個人事業者は、事業活動内容と年間売上高によって自己申告納付制度もしくは賦課課税制度（推定管理様式課税制度）のどちらかに基づく納税を行う。

図表 12-1 法人所得税率と配当所得に課される税率

法人所得税	20%
保険会社（保険料収入のみ）	5%
天然資源の開発	30%
QIP認可企業の配当所得に対する追加所得税	20%

（注） QIP 認可企業には法人所得税の免税措置あり

（出所） 税法、KPMG 資料より作成

(1) 所得税の対象と控除

課税対象所得は、金融業務や投資業務から得た利益や受取利息、賃貸料、ロイヤルティ、資産譲渡から得られた利益、事業活動の過程または終了時に実現した利益を指す。

図表 12-2 法人所得税課税対象一覧

課税所得
全ての事業活動から獲得した利益
事業活動の過程または終了時に実現した利益
受取利息
賃貸料
ロイヤルティ収入
不動産を含む金融資産または投資資産から得られる所得
配当所得

（出所） 税法、KPMG 資料等より作成

事業を運営する上で発生した費用のほとんどについて、損金としての控除が認められているが、一定の制限が設けられている。

図表 12-3 損金算入条件と不算入項目

条件により損金算入が認められる項目	
対象	条件
寄付金	課税所得の5%を上限に損金に計上できる
減価償却費	税法に定められた方法に従って計算される範囲内
支払利息	受取利息とその他課税所得額の50%の合計額まで
損金算入が認められない項目	
娯楽、レクリエーション、接待と見做される活動のための費用	
付加給付に係る所得税	
関連当事者間で直接または間接的に行われた資産譲渡または交換による損失	
税法違反に対して課される罰金、加算税および遅滞利息	
助成金、補助金、課税所得の5%を上回る額の寄付金	

(出所) 税法、KPMG 資料等より作成

また、欠損金は最大 5 年間の繰越しが認められている。欠損金は株主または事業内容の変更により無効となる場合がある。

(2) ミニマム税

QIP を除く実態管理様式にのみ適用され、課税所得の有無に拘らず年間売上高の 1%を納税する必要がある。法人所得税が年間の売上高の 1%を超えた場合には法人所得税のみを支払う。

(3) 納税と税務申告

法人所得税の年次税務申告書は、課税所得の有無に拘らず、課税年度の終了日から 3 ヶ月以内に提出する必要がある。

①法人税の前納

法人は、月次で法人税の前納を行う必要がある。前納した予定納税額は、年度末に申告する法人税額から控除される。

予定納税額は、月間の売上高または VAT を除いた総収入額の 1%に相当する金額で、翌月 15 日が納付期限である。

②年度末申告

年度を通じた実際の課税所得を基礎として算出された法人税額から、前納済みの予定納税額を差し引いた残額を、法人税申告書の提出時に納付する。

また、実態管理様式の適用を受ける納税者は、①貸借対照表、②損益計算書、③補足情報目録を作成し、法人税申告書に添えて提出しなければならない。

(4) 帳簿作成と管理

作成した全ての会計帳簿、会計記録及び関連する文書は、10年間保存しなければならない。作成にあたっては、税法が定める一般勘定科目一覧表に従うこと、内容はすべてクメール語で記帳し、金額の通貨はリエルでの表記が義務付けられている。

(5) 税務調査

税法は税務局に対し①納税者の活動監査を実施すること②納税者が税法、改正投資法、税規則を逸脱している場合、税額の更正決定をする権限を与えている。

税の更生は、納税者が提出した納税申告書やその他の提出書類、税務局外の機関等から入手した情報に基づいて行われる。

更正決定が行われる期間は、月次または年次納税申告の提出後3年間であり、納税者が課税規定に「故意に違反」したことが認められた場合、更生決定期間は10年間に延長される。「故意に違反」の定義は広く、規定期限内に申告が間に合わなかった場合も含まれる。

(6) 罰則

税法及び関連規制に違反した場合、追徴税が課せられる。追徴税額は規定の課税額を基に算出され、追徴税率は違反の性質によりそれぞれ定められている。

また、税金の納付遅延及び納税申告書提出の遅延に対しては、追徴税率に加えて月利2%の遅延利息の支払いが課される。

さらに、脱税等一定の行為は、企業の取締役、管理者、株主に対し、刑事罰の対象となる可能性もある。

図表 12-4 追徴課税徴収条件と追徴税率

違反の性質	追徴税率
納税者による過失	10%
課税申告が未提出である場合	
納税期日を超過して納税した場合 納税額の不足があった場合（不足分が規定納税額の10%以内）	
納税者による重大な過失	25%
納税額の不足があった場合（不足分が規定納税額の10%以上） 税務局から督促状を受け取った後、15日以内に納税しなかった場合	
税務局による一方的課税査定	40%
税法に則った適切な会計記録等の文書の維持を怠った場合	

(出所) ADB カンボジア商業登記ハンドブック、KPMG 資料より作成

2. 源泉徴収税

カンボジアで事業を行う者が、居住者（カンボジアに住所または本拠地を有している者。または暦年中 182 日以上カンボジア国内にいる者）または非居住者に一定の所得を支払う際には源泉税を徴収することが義務づけられている。

各月に源泉徴収された税金は翌月 15 日までに納税することとされている。

納税義務者が源泉税の徴収を怠った場合、源泉税に加算税及び遅延利息を加えて徴収される可能性がある。また、法律の求めに従って、支払額から源泉税が差し引かれる旨を契約上明示しなければならない。

図表 12-5 居住者への支払いに係る源泉徴収税

課税対象	税率
サービス料 マネジメント、コンサルティング、修繕・メンテナンス、運送その他これに類似するサービスを含むサービスへの対価	15%
ロイヤルティ 無形固定資産及び鉱物、石油、天然ガスについての権利（採掘権）に対する使用料	15%
支払利息 個人又は法人に支払った利息（国内銀行、貯蓄金融機関、政府機関などに支払う利息は除く）	15%
定期預金利息 国内銀行又は貯蓄金融機関が定期性預金口座へ支払った利息	6%
普通預金利息 国内銀行又は貯蓄金融機関が非定期性預金口座へ支払った利息	4%
リース料 動産（車両、工場、機械設備、事務所、住居等）及び不動産の賃貸料	10%

（出所）税法、KPMG 資料より作成

非居住者への支払いに関する源泉徴収税課税対象は図表 12-6 の通りで、税率は一律 14%。

マネジメントフィー、技術サービス料については税法第 26 条条文に「経済財政省の省令により決定される」との文言が入っている。非常に広い定義を採用しており、実質的にすべてのサービスに対する非居住者の支払いに源泉税が課されている。

図表 12-6 非居住者への支払いに係る源泉徴収課税対象

利子
ロイヤルティ、財産（動産、不動産）使用にかかる賃料
経営、技術的サービスの対価
配当

（出所）税法、KPMG 資料より作成

3. 給与税・付加給付税

カンボジアでは個人の所得を総括的に捉えて個人所得税といった名目で課税する仕組みは無く、雇用関係により支払われる給与や、給与以外の付加給付に対して税が課されている。納税は、雇用主である企業が給与等から源泉し、申告、納付することで完了するため、個人が確定申告を行う制度は確立されていない。

(1) 給与税

法人は従業員に支払う給与から給与税分を控除し、納税する責任がある。給与には賃金、賞与、残業手当が含まれる。納税は月単位で、給与を支払った翌月 15 日が納税期限となっている。居住者（カンボジアに住所または本拠地を有している者。または 1 暦年中 182 日以上カンボジア国内に滞在する者）の被雇用者への給与税率は 20%までの累進課税制で、非居住者の被雇用者への給与税率は一律で 20%である。

図表 12-7 給与税の課税対象額と税率

月給に対する課税対象額	税率
居住者	
50万リエル以下	0%
50万リエル超125万リエル以下	5%
125万リエル超850万リエル以下	10%
850万リエル超1,250万リエル以下	15%
1,250万リエル超	20%
非居住者	
一律	20%

(出所) 税法より作成

給与税には経費控除が一切認められていないが、居住者である個人に対しては扶養控除が認められている。

図表 12-8 給与税課税対象額への扶養控除

条件	控除額/月
扶養子女（満14歳未満、学生の場合は満25歳未満）1人につき 専業主婦を有する場合	75,000リエル

(出所) 税法、KPMG 資料より作成

(2) 付加給付税

従業員が企業から提供される付加給付に対して課される税で、付加給付を行った企業は月単位で申告、納付する必要がある（納税期限は給付の翌月 15 日）。

課税対象額は、市場価格を基準に算定された付加給付評価額を 80% で除してグロスアップ計算により算出。税率は 20% (付加給付評価額の 25% に相当する)。

図表 12-9 付加給付額算入対象と免除対象一覧

適用	
	車両の私的使用
	食事あるいは住居の提供
	公共設備（水道、電気、電話）と家政婦の費用負担
	無利子又は有利な利率で社員に提供される融資
	原価を下回る価額での物品の社内販売
	事業活動と関連のないトレーニング費用、又は従業員の子女の教育費の負担
	階級や地位に拘らず全社員に対して支払われるものとは別の生命保険料及び健康保険料
	法律によって規定された上限を超える社会保険基金への拠出金
	社員の月給の10%を超える、年金基金への拠出金
	遊興、レジャー目的の費用
	合理的な限度を超えた出張手当等の支給
免除	
	地位又は役職に拘らず全ての従業員に付与する生命保険料又は健康保険料
	年金基金への拠出額のうち、月次給与（従業員の付加給付除く）の10%を下回る部分
	従業員の職務の遂行に直接関係する研修プログラムの一環として従業員に付与された教育補助

(出所) ADB カンボジア商業登記ハンドブック、KPMG 資料より作成

4. 付加価値税

付加価値税 (VAT) は、日本の消費税に相当し、カンボジアで供給される物品、サービス、輸入品を対象に課される税である。税率は 10%。1991 年にそれまでの売上税に代わって導入された。生産の各段階で課税し、供給業者の納税分は控除することで最終消費者が負担する仕組み。

課税対象となる物品の販売やサービスを提供する一定の法人は付加価値税登録事業者としての税務局への登録が必要である。

図表 12-10 付加価値税の非課税対象一覧

公共郵便サービス
病院、診療所等による医療サービスと付随する医療用商品の販売
国営の公共交通サービス機関による旅客輸送サービス
保険サービス
経済財務省令によって定められた金融サービス
関税が免除される個人使用目的での物品の輸入
経済財務省によって承認された公共の利益のための非営利活動

(出所) 税法、KPMG 資料より作成

5. 物品税

物品税は、間接税の 1 つで特定の商品及びサービスの輸入または国内生産及び供給に適用される。

図表 12-11 物品税課税対象と税率

課税対象	税率
エンジン排気量が2,000cc以上の自動車とその部品	30%
石油製品、エンジン排気量が2,000cc未満の自動車とその部品	20%
大型自動車、エンジン排気量125cc以上の二輪車及びその部品	10%
飲料、タバコ製品、娯楽サービス	10%
カンボジアから外国へ渡航する者の航空チケットの国内販売 カンボジアから外国への電気通信サービス	2%

(出所) 税法、KPMG 資料等より作成

6. 印紙税

新規に設立した会社、支店または駐在員事務所は国税局の地方税務署へ登録し、商業省への登記から 15 日以内の印紙税を州・特別市税務署に納める必要がある。

7. 遊休土地税

未使用のまま遊休となっている土地に対して課される税金で、登記上の所有者に納税義務がある。

未開発土地評価委員会と特別市、省の担当部局とが協力して調査を行い、遊休地に相当するかを判断する。遊休地に相当する場合は課税面積を算定する。

遊休地に認定された土地のうち、1,200 m²を超えた部分について課税される。

8. 資産譲渡税

不動産や自動車の所有権、株式の譲渡に際し、譲渡価格の 4%の税率で課税される。資産譲渡税の納付以降に、資産所有権証明書の発行が可能となる。

9. 公共照明税

輸入物及び国産のアルコール飲料、タバコ商品の販売に対し、供給の段階で課税される。税率は販売価格の 3%で、都市及び地方の公共照明の改善に使用される。