

KPMG Insight

KPMG Newsletter
May 2015

メコン流域諸国の投資環境 第3回
カンボジアの投資法制と税制概要



cutting through complexity



Volume
12

メコン流域諸国の投資環境 第3回 カンボジアの投資法制と税制概要

KPMG カンボジア プノンベン事務所

マネジャー 田村 陽一

ASEANは2013年「日・ASEAN友好協力40周年」を迎え、さらに本年、ASEAN経済共同体（AEC）の発足を控えています。6億人の人口を保有する一大経済圏としての成長目覚ましく、製造拠点としてのみならず、内需を狙った消費市場としても着目され、日本企業の投資も急増しています。

一方で、これら諸国での税務上のリスクも重要課題となっており、日系企業の税務への備えは必ずしも万全とは言い難い状況です。そこで、メコン流域諸国であるミャンマー、ラオス、カンボジア、タイ、ベトナムの5カ国の投資環境について連載いたします。

第3回となる本稿は、カンボジアの投資法制と税制（法人税、源泉徴収税、個人所得税、付加価値税）の概要について解説します。

なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見である点をあらかじめお断りいたします。



たむら よういち
田村 陽一
KPMG カンボジア
プノンベン事務所
マネジャー

【ポイント】

- カンボジアは順調な経済発展の途上にあり、GDP成長率は年率7%以上を継続している。インフラの整備も進みつつあり、製造拠点としても消費市場としても有望である。
- 投資にあたっての課題として「賃金・人材」「法制度の未整備および不透明な運用」「物流コストの高さ」「電力料の高さ」といった事項が挙げられる。
- 土地が所有できない点を除き、外国投資に関する規制（出資比率の上限や投資形態の制約など）はない。
- 適格投資プロジェクト（QIP）の認定を受ければ、税金の減免等の優遇措置の適用が可能である。
- 法人税率は20%と比較的低水準だが、課税所得がなくても最低税として収益（売上高）の1%の課税がなされる（QIP事業を除く）。
- 源泉徴収税の課税対象取引がサービス・賃貸取引全般にわたるため、税務負担が大きくなりやすい。
- 個人所得税については月次申告のみであり、年間での確定申告の制度がない。



I カンボジアの投資法制の概要

1. カンボジアへの日系企業投資の現状

(1) 経済発展と日系企業の進出

カンボジアはインドシナ半島の中央に位置し、タイ、ベトナム、ラオスと国境を接しており、人口はおよそ1500万人です。ASEANのなかでは後発国ですが、IMFによれば2011年からのGDP成長率は年率7%以上を継続しており、2013年には1人当たりGDPが1,000ドルを突破しました。また今後も中期的に同等の成長率となることが見込まれており、全体としては順調な経済発展を遂げていると言えます。特に首都プノンペンでは購買力の高い消費者層が形成され、2014年6月末にはカンボジア初の先進国型ショッピングモールも開店しました。

近年の中国やタイ、ベトナムといった周辺国での賃金上昇や政治的混乱の影響もあり、日系企業の進出件数は2010年頃から急増しています。業種もカンボジアの主要産業である縫製業に加え自動車部品や電子部品など多様化し、製造業以外にも建設、物流、小売、金融、サービスなど幅広い業界において投資が進んでいます。カンボジア日本人商工会の会員数も現時点で約200社を数えています。

2015年4月にはプノンペンとベトナムのホーチミンをつなぐ国道1号線がメコン川を渡る地点に、日本の支援による橋（通称つばさ橋）が完成し、タイのバンコクからプノンペンを経てホーチミンに至るいわゆる南部経済回廊の陸路の環境が大きく改善しました。また、プノンペン近郊、シアヌークビル港近郊、ベトナム国境（バベット）、タイ国境（ポイペト、コッコン）といった地域には経済特区の開発が進んでいます。こういったインフラ整備の進展も今後の日系企業の進出に良い影響があるでしょう（図表1参照）。

(2) 投資にあたっての課題

前述のようにカンボジアの投資環境は全般的に良好ですが、投資にあたっての重要な課題も存在します。

1つ目は賃金・人材に関する課題です。これには2つの側面があります。まずは人件費の高騰という問題です。カンボジアに投資することの主なメリットは賃金の安さにあります。最低賃金は2014年2月に月額100ドルに改定され、さらに2015年1月には月額128ドルとなりました。上昇のペースが急激であり今後ある程度沈静化が図られなければ製造業の競争力に大きな悪影響をもたらしかねません。ただ、周辺国でも賃金上昇は続いているため、当面東南アジアにおいて賃金が最も安い国の1つであるという地位には大きな変化はないと考えられます。反面、賃金の上昇による可処分所得の増加は消費市場の拡大につながり、内需型の産業・業種にとってはメリットがあるとも言えます。

また、労働力の質（生産性）が相対的に低いという問題もあります。ポルポト政権時代に教育制度が徹底的に破壊されてしまったという歴史的な背景から、現在においても教育水準は低いと言わざるを得ない状況です。したがって、特にこれから進出する企業においては、工場の工員、オフィスワーカーともに十分な質の労働力の確保にはそれなりの労力あるいはコストを要することを覚悟する必要があります。ただし、先行企業では人材の募集・採用・教育訓練のノウハウが蓄積されてきており、それらを参考とすることで労力・コストの低減を図ることができるでしょう。

2つ目の課題は、法制度の未整備および不透明な運用です。後述するように、カンボジアでは外資規制という意味では制約が少ないのですが、各種国内法は整備の途上にあり、さらに当局によるそれらの運用も透明性・一貫性を欠いたものとなっています。たとえば、進出企業のほぼすべてに関連する問題として、税法における用語の定義が不十分なため、税務当局から不当な拡大解釈による課税を受ける可能性があるといったことがあげられます。この点に対応するには現地の事情に

図表1 事業の種類別の投資環境

事業	優位性	留意点
輸出製造業 (QIP)	■ ASEAN 内で最低レベルの賃金水準 ■ 南部経済回廊の整備 ■ 関税の免税	■ 賃金水準の上昇が早い ■ 電力料が相対的に高い
国内向け製造業	■ ASEAN 内で最低レベルの賃金水準 ■ 経済発展による内需拡大	■ 輸入品と競合する可能性あり
サービス業	■ 経済発展により法人需要が増加 ■ 賃金上昇により個人消費が増加	■ 外資の参入が容易であり、すぐに競合が増える可能性あり
金融業 不動産業	■ 旺盛な資金需要 ■ 不動産投資の高まり	■ リース料、支払利息に関する税制に注意 ■ 不動産の所有権に注意
インフラ開発	■ ODA 案件は多数	■ 事業体登記と税務登録の可否および可否に注意

精通した税務専門家のアドバイスを受けることが有用と考えられます。

3つ目の課題は、物流コストの高さです。カンボジアでは輸出入に関するコスト（運賃、関税等の税金、通関手数料等）が比較的高く、それが事業の収益性に影響するケースも多いと考えられます。また、前述のメコン架橋の完成などハードイン

フラの整備はある程度進んでいるものの、通関手続きが煩雑であるという点でソフトインフラには改善の余地が大きい状況です。ただし、カンボジアの経済成長に伴う流通物量の増加および流通業者の増加による競争の激化により単位あたりの運賃は低減していくことも十分想定されます。また、関税に対しては後述する投資優遇制度であるQIPを取得することで免税

図表2 投資の形態

形態		内容・特徴
有限責任会社	私的	■ 出資者数 2～30 名。 ■ 出資者が 1 名の場合は単独株主有限責任会社として登記する。 ■ 株式（出資証券）の一般公開はしない。 ■ 株式（出資）に譲渡制限がある。
	公開	■ 株式の一般公開が認められている。 ■ 公開会社についてはサービス提供での出資は認められない。
支店		■ 支店は駐在員事務所と同様の業務を行うことができる。また、法令に違反しない限り、業務として商品売買、サービスの提供、製造、加工、建築行為を実施できる。 ■ 支店の債務・損失については支店と外国の本店が共同して責任を負う（支店の資産も親会社の資産に該当する）。
駐在員事務所		■ 駐在員事務所の業務行為は以下に限られ、業務として商品売買、サービスの提供、製造、加工、建築行為を実施してはならない。 ・本社への紹介を目的とする顧客との接触 ・商業情報の調査と当該情報の親会社への提供 ・市場調査 ・展示会の実施、駐在員事務所または展示会での商品サンプルの展示 ・展示会のための商品購入 ・事務所の賃借および従業員の雇用 ・本社の代理として現地顧客と契約を締結すること ■ 親会社から独立した法人とはみなされない。 ■ 駐在員事務所は売上や利益を獲得する業務を行わず、通常法人税の課税は生じないが、源泉徴収税や給与税の納税義務はあり、また法人税の申告書の提出は求められる。

図表3 QIP税制優遇措置

税目	適用対象	優遇措置
法人税 (Tax on Profit)	すべての QIP	免税 ※ 免税期間は「始動期間 (Trigger period)」+ 3 年間 + 「優先期間 (Priority Period)」であり、合計で最長 9 年間。 ・ 始動期間 (Trigger Period): 「最終登録証明書」発行の日から最初に利益を計上する年の前年度末まで、または最初に売上を計上してから 3 年間のどちらか早い期間。 ・ 優先期間 (Priority Period): 最長 3 年間。プロジェクト内容（業種と投下資本額）に基づき財政管理法によって定められる。 ※ 免税期間後も最低税 (Minimum Tax) は免税。
輸入関税	国内指向型 QIP (Domestically oriented QIPs)	生産設備、建設資材および輸出品生産のための生産投入材
	輸出指向型 QIP (Export oriented QIPs) ※ 製造保税倉庫制度を選択するか、既に選択しているものを除く	生産設備、建設資材、原材料、中間財、副資材
	裾野産業 QIP (Supporting Industry QIPs)	生産設備、建設資材、原材料、中間財、生産投入用副資材。ただし、裾野産業 QIP が製品を 100% 輸出企業に提供しなかった場合や直接輸出しなかった場合には、その部分について輸入関税およびその他の税金を支払うことを要する。
輸出関税	すべての QIP	免税（現行法に規定される場合を除く）

図表4 ネガティブリスト

優遇措置の対象とならない投資事業	
1.	各種の商業的活動、輸入、輸出、卸売り、小売（関税非課税店舗を含む）
2.	水路、道路、航空機による輸送サービス（ただし、鉄道分野への投資を除く）
3.	国際標準ホテル以外にあるレストラン、カラオケ店、バー、ナイトクラブ、マッサージパーラーまたはフィットネスクラブ（ただし、これらが国際標準ホテルにある場合であっても、投資家が業務を行うために非QIPである第三者に対し係る場所を賃貸した場合、当該投資家は改正投資法に基づき投資家に付与される利益税免除の対象とはならない）
4.	観光サービス提供者、旅行代理店、観光情報および観光広告
5.	各種カジノおよび賭博事業ならびにサービス
6.	通貨および財務業務ならびにサービス（銀行、金融機関、保険会社および各種金融仲介業を含む）
7.	新聞およびメディアに関する活動（ラジオ、テレビ、報道、雑誌、映画、ビデオ製造もしくは複製、劇場、スタジオおよび関連活動を含む）
8.	専門サービス
9.	種の多様性、人の健康および環境に危険を及ぼす遺伝子組換え生物（Living Modified Organisms: LMOs）
10.	原材料として国内の供給が法的に認められた自然林の木材を使用した木製品の製造および加工
11.	タバコ製品の製造
12.	投下資本が、500,000米ドル未満である食品および飲料の製造
13.	投下資本が、500,000米ドル未満である繊維工業用製品の製造
14.	投下資本が、500,000米ドル未満である衣料品、織物、履物、帽の製造
15.	投下資本が、500,000米ドル未満である天然木を使用していない家具および備品の製造
16.	投下資本が、500,000米ドル未満である紙および紙製品の製造
17.	投下資本が、1,000,000米ドル未満である化学薬品、セメント、農業用肥料、化学石油製品の製造
18.	投下資本が、500,000米ドル未満であるゴム製品およびプラスチック製品の製造
19.	投下資本が、300,000米ドル未満である皮革製品その他の関連製品の製造
20.	投下資本が、300,000米ドル未満である各種金属製品の製造
21.	投下資本が、300,000米ドル未満である電気製品、家電製品ならびに事務製品の製造
22.	投下資本が、300,000米ドル未満である玩具およびスポーツ用品の製造
23.	投下資本が、300,000米ドル未満である自動車、部品および付属品の製造
24.	投下資本が、500,000米ドル未満である清浄水の供給
25.	投下資本が、100,000米ドル未満である裾野産業で、その全製品（100%）が輸出産業に供給されているもの
26.	投下資本が、8,000,000米ドル未満である国際貿易博覧会センターおよび会議場
27.	投下資本が、2,000,000米ドル未満、規模が10,000平方メートル未満で、十分な駐車場スペースのない現代的市場または商業センターの建設
28.	投下資本が、200,000米ドル未満である動物飼料の製造
29.	投下資本が、300,000米ドル未満であるセラミック製品の製造
30.	投下資本が、4,000,000米ドル未満である、産業、農業、観光、インフラ、環境、工業技術、科学その他のサービスに有用な技能開発、技術向上のための訓練を提供する訓練・教育機関
31.	グレードが三ツ星を下回るホテル
32.	客室数100室未満のホテルまたは30戸未満の観光宿を有する複合観光センターおよび10ヘクタール未満の観光リゾート
33.	投下資本が、1,000,000米ドル未満で、土地の規模が1,000ヘクタール未満の自然観光事業および自然観光事業地の建設
34.	50ヘクタール未満の複合リゾート（ホテル、テーマパーク、スポーツ施設、動物園を含む）
35.	駐車場
36.	倉庫設備
37.	投下資本が、1,000,000米ドル未満である、50床未満で、近代的設備、研究室、外科手術室、X線室、救急救命室、薬局、エレベーター（3階建てまで）がなく、救急車、死体安置所のない総合診療所
38.	投下資本が、1,000,000米ドル未満である近代的医薬品の製造
39.	投下資本が、500,000米ドル未満である伝統的医薬品の製造
40.	農業生産：
40.1	1,000ヘクタール未満の水田農業
40.2	500ヘクタール未満の各種換金作物
40.3	50ヘクタール未満の野菜畑

図表4 つづき

41.	家畜生産:
41.1	1,000頭未満の家畜飼育
41.2	100頭未満の乳牛の酪農場
41.3	10,000羽未満の養鶏場
42.	水産:
42.1	5ヘクタール未満の淡水養殖場
42.2	10ヘクタール未満の海水養殖場
43.	植林、植樹および野生動物農場:
43.1	1,000ヘクタール未満の植林
43.2	200ヘクタール未満の植樹
43.3	100頭未満の野生哺乳類飼育
43.4	500羽未満の野鳥飼育
43.5	1,000匹未満の野生爬虫類飼育
※農林水産省は、上記第43項の各分類の定義を定めるものとする	
44.	輸出用水産物および穀物ならびに作物製品の冷凍および加工:
44.1	投下資本が、500,000米ドル未満である輸出用水産物の冷凍および加工
44.2	投下資本が、500,000米ドル未満である輸出用の各種穀物および作物製品の加工
45.	あらゆる電気通信サービスについての付加価値サービスの提供
46.	不動産開発

恩典を利用することができます。さらに、物流・通関に関するソフトインフラの改善も少しずつですが進展しています。

4つ目は電力料の高さです。カンボジアでは電力の供給能力が不十分なため近隣国から電力を輸入していることもあり、電力料金が高止まりしています。立地等の条件にもよりますが、タイやベトナムと比べると2倍近く、水力発電が豊富なラオスと比べると3倍以上になることもあります。ただし、かつての電力供給不足による停電が頻発していたような状況はだいぶ改善され、また、今後も発電所の新設が計画されており、中期的には電力料も引き下げられることが見込まれています。

2. 外資規制と投資手続き

カンボジア政府は外国投資に対して非常に開放的なスタンスをとっており、土地が所有できない点を除き、外国投資に関する規制（出資比率の上限や投資形態の制約など）は基本的にありません。日系企業がカンボジアに投資する際には、現地法人（子会社）、支店、駐在員事務所のいずれかの形態を取ることが一般的です（図表2参照）。

投資にあたって投資優遇措置の適用を求める場合には、現地法人を設立し適格投資プロジェクト（Qualified Investment Project、以下「QIP」という）の登録を申請する必要があります（図表3、5参照）。申請先は投資の内容により異なります。QIP申請は会社設立手続きと合わせて行うケースが多いですが、会社設立後に別途申請することも可能です。改正投資法の施行に関する政令第111号（Decree111/2005/ANK/BK）のネガティブリストに記載されている「優遇措置の対象とならない投資事業」に該当しなければ基本的にQIPとしての優遇措置

が受けられます（図表4参照）。

QIP登録事業は図表3の税制優遇措置の対象となります。なお、法人税の免除を受ける代わりに、製造・加工工程において使用される新品または中古の有形固定資産価格の40%にあたる特別償却制度を適用することもできます（選択制）。

なお、QIPが各種優遇措置の適用を認められるには、年度ごとの「コンプライアンス証明書（Certificate of Compliance）」を取得しなければならないとされています。

さらに、法人税の免除を受ける場合、免税利益から配当を支払う際には追加の法人税が課税されるため注意が必要です。

3. 会計制度と会計監査

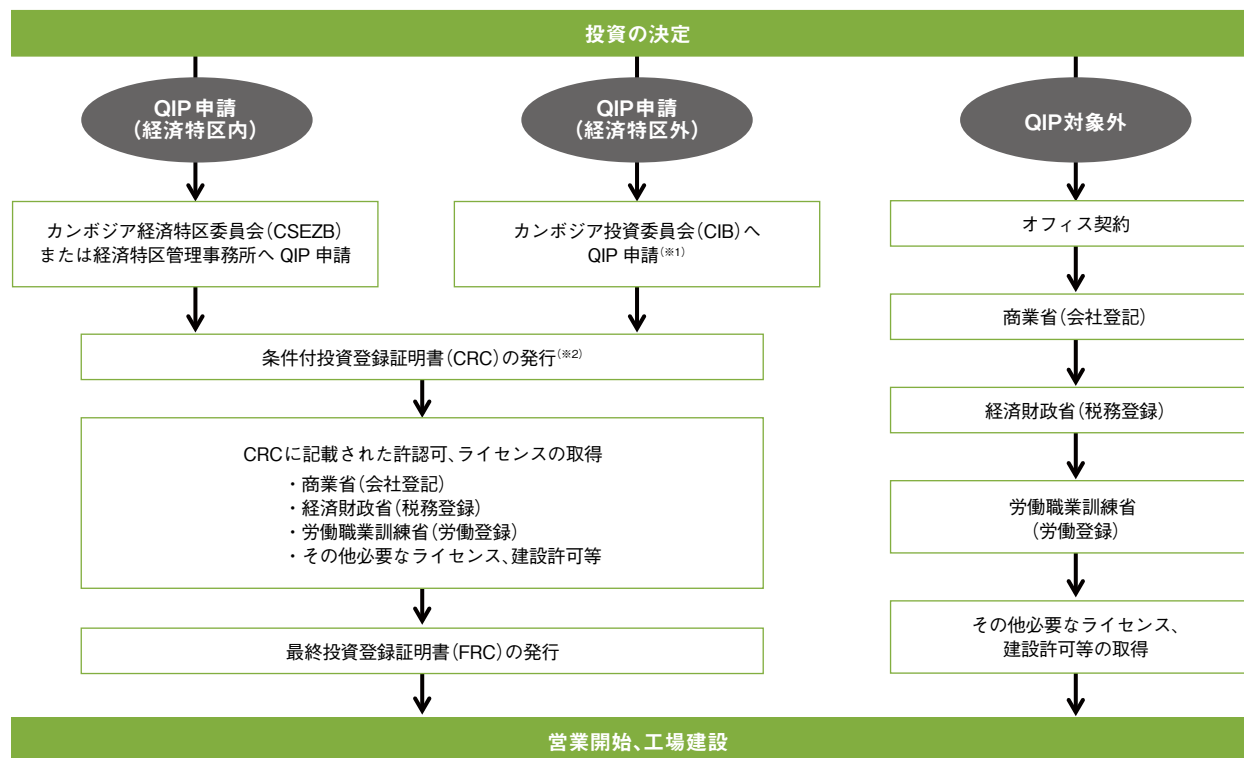
カンボジアの企業会計では、実質的に国際財務報告基準（IFRS）が適用されています。ただし、金融機関の場合は、中央銀行による規制（貸倒引当金など）も適用されるなど例外的な取扱いがあります。

QIP事業は法令上、会計監査を受ける義務があります。一方、非QIP事業は以下の要件のうち2つ以上を満たす場合には会計監査を受ける必要があります。

- 年間売上 30 億リエル以上（約 75 万米ドル以上）
- 総資産 20 億リエル以上（約 50 万米ドル以上）
- 従業員数 100 人以上

なお、カンボジアの経済は高度にドル化しており、ほとんどの取引は価格設定や決済が米ドル建てとなっています。

図表5 投資手続き



※1 投資額が200万米ドル以下の場合、州・特別市投資小委員会(PMIS)にQIP申請を行う。

※2 登録条件を満たさない場合は「非適合通知」が発行される。

Ⅱ カンボジアの税制概要

1. 総論

カンボジアにおける税金は、2003年3月に成立した改正税法(LALoT: Law on Amendment on the Law on Taxation)等により規定されています。

改正税法では3種類の課税方式が示されていますが、本稿では会社、支店、駐在員事務所に適用される実態課税制度(Real Regime、申告納税制度)を前提に解説します(図表6参照)。

主要な4種類の税目について月次申告が要請されている、個人所得税について年間での確定申告の制度がない、源泉徴収税の課税対象取引が多岐にわたるといった特徴があります。

なお、カンボジアは現在、日本を含むいずれの外国とも租税条約を締結していませんが、ASEAN諸国との間では租税条約の締結交渉が進んでいます。

2. 法人税

(1) 法人の所得に対する課税の仕組み

カンボジアでの法人の所得に関する課税は、法人税(Tax on

Profit)および最低税(Minimum Tax)により行われます。所得の種類による分離課税等の仕組みはなく、すべての所得が法人税の対象となります。法人税の税率は20%ですが、実際の納税額は法人税と最低税(収益・売上高の1%)のいずれか大きい方となります。ただし、QIPの投資優遇制度の適用により減免されるケースもあります。

図表6 カンボジアの主な税金

税目	税率	申告	備考
法人税	20%	月次 および 年次	課税所得がなくとも最低税(収益の1%)の課税がある。 QIP事業では最長9年の免税措置あり。
個人所得税	最高 20%	月次	給料・賞与・手当のほか、付加給付(フリンジベネフィット)も課税対象となる。
付加価値税(VAT)	10%	月次	インボイス方式 輸出は0%課税、日本の消費税に相当。
源泉徴収税	4%～ 15%	月次	本来、税金そのものではなく、税金の徴収制度・徴収方法の名称である。 サービス取引に対し広く課税される。
その他	—	—	パテント税、関税、特定商品・サービス税、不動産税、資産譲渡税、など。

なお、今のところカンボジアにはグループ税制や連結納税制度、組織再編に関する特別な税制はありません。

(2) 課税期間

課税期間は原則暦年です。ただし、外国親会社の持分比率が51%超の会社は租税総局に一定の書類とともに申請し承認を得ることで、課税期間を親会社と合わせる変更が可能です。

(3) 納税義務者の分類と課税所得の範囲

納税義務者は以下のようにカンボジア居住法人とカンボジア非居住法人に分類されます。

法人税の課税範囲は、居住に基づいて決定されます。税務上の居住法人は、全世界所得に対し課税される一方、非居住法人はカンボジアでの所得のみが課税対象となります。従って、カンボジア居住法人は、外国源泉所得をカンボジアでの課税所得に含めなければならない点に留意が必要です（図表7参照）。

図表7 納税義務者の分類

分類	定義
カンボジア居住法人	・ カンボジアの国内法により設立され経営されている法人 ・ 主要な事業拠点をカンボジア国内に有している法人
カンボジア非居住法人	・ 上記以外でカンボジアに恒久的施設を有する法人

(4) 課税所得の計算

① 益金の認識

原則として、収益はその対価の受領時期にかかわらず、発生時・獲得時に認識します。財やサービスを提供する会社はそれらの供給時に収益を認識します。

居住者である納税者が分配した配当金は、その原資となった利益が最低20%の税率で課税されている場合に限り、受領者側では免税となります。

② 損金の認識

一般に、以下に記載する項目を除き、事業のための費用は課税所得計算上も損金に算入できます。会社の役員やパートナー、納税者の家族などの関連当事者に支払った賃料、利息、報酬、手数料であっても、その支払いが実際に提供されたサービスの対価であることが証明でき、かつ、その支払額が合理的である限りにおいて、損金に算入できます。

税法上の主な損金の調整項目は以下のとおりです。

- 減価償却費
- 棚卸資産
- 引当金、貸倒損失

- 交際費
- 寄附金
- 支払利息
- 関連当事者取引

③ 繰越欠損金

税務上の欠損金は5年間の繰越しが認められています。すなわち、欠損金はその発生後5年間の課税所得と相殺し、当該事業年度の利潤税額を減額することが可能です。

繰越欠損金は税務当局より一方的追徴課税を受けた場合は無効となります。また、株主の変更や事業内容の変更により無効とされる場合があります。

(5) 法人税率と最低税

法人税の確定申告書上、課税所得は以下のように計算されます。

$$\text{課税所得} = \text{会計上の税前損益} \pm \text{税務上の加減算項目} - \text{繰越欠損金}$$

通常の事業法人については一律20%で課税されます（図表8参照）。

図表8 法人税率

事業所得の種類	税率
下記以外の所得	20%
生命保険、損害保険または再保険業を行う保険会社は、カンボジアで受領した総保険料収入の5%を課税。 非保険収益には標準税率の20%が適用。	5% (20%)
石油または天然ガスの生産分与契約ならびに木材、鉱石、金および宝石を含む天然資源の開発からの課税所得	30%
免税期間中のQIPによる課税所得	0%

カンボジアでは税収を安定的に確保する手段として、課税所得の有無にかかわらず最低税 (Minimum Tax) を課す制度が導入されています。具体的には、年間収益（付加価値税を除く）×1%として計算される金額を納付する必要があります。

ただし、QIP事業では最低税は免税とされています。

また、課税所得に上記(5)の税率を乗じて計算された法人税の金額がある場合には、最低税はその金額だけ減額されます。

(6) 申告と納税の手続き

① 月次申告納付

会社（支店、駐在員事務所含む）は月間の総収益（付加価値税除く）の1%に相当する金額を毎月、翌月15日（休日の場合は翌営業日）までに申告納付する必要があります。QIPにより法人税の免税措置を受けている間は納税額はゼロですが、申

告書の提出自体は必要とされています。この納付額は、課税年度ベースで算定される法人税の一部前払いという位置付けです。

② 年次確定申告納付

会社は課税年度終了日から3ヵ月以内に確定申告納付を行う必要があります。確定申告税額と月次申告での納税済み額との差額を納付あるいは繰越します。

3. 源泉徴収税

カンボジアでのサービス提供や賃貸取引などに際して、代金の支払者は受領者の法人税を前もって徴収し、納付する必要があります。

しかし、カンボジアでは、契約上あるいは実務慣行上、代金の受領者が源泉徴収されることに同意せず、結果的に代金の支払者が実質的に納税額を自己負担せざるを得ないケース

が多い点に注意が必要です。

各月に源泉徴収された税金は翌月15日（休日の場合は翌営業日）までに納税することとされています。カンボジアは日本を含む他国とは一切租税条約を締結していないため、下記に示す取扱いが租税条約により調整されるケースは存在しません（図表9参照）。

4. 個人所得税

（1）個人の所得に関する課税の仕組み

カンボジアでの個人の所得に関する課税は、給与や付加給付（福利厚生）に対して給与税（Tax on Salary）および付加給付税（Fringe Benefit Tax）が課されるという仕組みになっています。給与所得以外の個人所得に対しては法人税（Tax on Profit）等が課されるケースがありますが、本稿では詳細な説明は省略します。

図表9 源泉徴収税の対象取引と税率

■居住者への支払い(国内取引)に対する源泉徴収

支払項目	取引内容	税率
サービス料	マネジメント・サービス、コンサルティング・サービス、その他のサービスに対する支払 修繕サービス、運送サービス、専門家サービス等も幅広く対象となる。	原則 15%※
ロイヤリティ	無形資産ならびに鉱物資源の権益にかかるロイヤリティ	15%
支払利息	国内金融機関が受取者または支払者となる利息の支払を除く支払利息	15%
預金利息	国内の銀行または他の金融機関から居住者に支払われる預金利息	6% もしくは 4%
リース料	動産および不動産の賃借料	10%

※ 支払先が実態課税制度のもとで税務登録しており、かつ、当該支払にあたり適切なタックスインボイスが発行されている場合は源泉徴収税は免税となる。

■非居住者への支払い(海外取引)に対する源泉徴収

支払項目	税率
利息	14%
ロイヤリティ、動産および不動産のリース料	14%
マネジメント・フィーおよび技術サービス料	14%
配当金	14%

図表10 給与税の課税範囲

	滞在日数	住んでいる？ 住居がある？	判定	非居住者 免税要件	課税対象
1	183 日以上	—	居住者	—	全世界所得
2	182 日以下	該当する	居住者	—	全世界所得
3		該当しない	非居住者	満たさない	カンボジア 源泉所得
4			非居住者	満たす	なし

【非居住者免税要件】

- ・カンボジア非居住者である雇用主が給与等を支払っている
- ・カンボジアにおいて雇用主が管理する恒久的施設（PE）や事業拠点が給与等を負担しない

出典：KPMG カンボジア作成

図表11 給与税の税率(2015年1月改正)

給与所得 (リエル)	給与所得 (USD) (1USD=4,000リエル換算)	税率 (居住者)
0 ~ 800,000	0 ~ 200	0%
800,001 ~ 1,250,000	200 ~ 312	5%
1,250,001 ~ 8,500,000	312 ~ 2,125	10%
8,500,001 ~ 12,500,000	2,125 ~ 3,125	15%
12,500,001 ~	3,125 ~	20%

(例) 居住者の税率は超過累進課税であるため、月給 1,000USD、扶養控除なしの場合の税額は以下のように計算される。
 $200\text{USD} \times 0\% + (312 - 200)\text{USD} \times 5\% + (1,000 - 312)\text{USD} \times 10\% = 74.4\text{USD}$

■ 非居住者のカンボジア源泉給与所得に対する税率は一律 20% である。

出典：KPMG カンボジア作成

(2) 課税期間

給与税については、毎月の申告納付により納税手続が完結します。年度での確定申告のような制度はありません。

(3) 居住者・非居住者の区分と課税範囲

カンボジアに住んでいるまたは主たる住居を構えている個人、ならびに連続する12ヵ月間のうち183日以上カンボジアに滞在する個人が居住者とされ、それ以外の個人は非居住者とされます。入出国日もそれぞれ1日でカウントします。

カンボジアに通常滞在している家屋、アパート、寮を所有、賃借、リースしている場合には「カンボジアに住んでいる」とみなされます。また、「カンボジアに主たる住居を構えている」かどうかは、経済的な拠点、滞在期間、滞在の特質、家族の滞り場所、銀行口座、社会活動に参加している場所といった要素に基づいた生活の実態により判定されます。したがって、滞在日数が183日未満であっても税務当局から居住者として判定され得るケースは多いと言えます。

課税の範囲は居住者・非居住者の区分に従い定められており、また、非居住者については一定の場合に給与税が免税となる旨の規定があります(図表10参照)。

(4) 給与税の計算

給与(給料、報酬、賃金、賞与、時間外手当、その他の手当)と付加給付は別の税率が適用されるため、毎月の課税所得は別々に計算します。外貨建所得については、租税総局が毎月公表する為替レートにより、リエルに換算して計算します。

居住者の月次の課税給与額は、カンボジア国内源泉給与と国外源泉給与を合算し、以下の扶養控除を減算して算定します。

- 扶養控除対象者：被扶養配偶者(専業主婦に限る)および子供(15歳になる月まで、学生の場合は原則として26歳になる月まで)
- 扶養控除金額：被扶養者1人あたり月額75,000リエル(約19ドル)

在カンボジアの日系企業では、日本人駐在員の給与について日本で勤務した場合と同等の給与手取額を保証しているケース、あるいは給与税を会社負担としているケースもあります。そのような場合でも、実務上会社負担となった給与税部分は課税対象給与に含まれないという取扱いとなっていますので、タイやベトナムで行われているような、いわゆるグロスアップ計算は不要です。

非居住者の課税給与額は雇用者からのカンボジア国内源泉給与の支払のつど、その支払額となります。

給与税額は毎月の課税給与額に図表11の税率を適用して計算されます。

(5) 付加給付税の計算

課税付加給付額は雇用者が従業員に提供した個々の物品やサービスについて、それらの税込の市場価格の合計額として計算します。

図表12 付加給付

課税対象となる付加給付
車両の私的利用
食事あるいは住居の提供(一定の場合を除く)
公共設備(水道・電気・電話)と使用人の費用負担
無利子または経済財政省が定める市場金利を下回る利率による融資
値引き販売
従業員の業務内容と直接関連のないトレーニング費用
子女教育費の負担
生命保険料および健康保険料(地位や職務に関わらず全従業員に対して支払われるものは除く)
合理性を欠く経費および従業員の職務上不必要な経費の負担
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
従業員の月給の10%を超える年金基金への拠出金
接待・遊興・レジャー目的の費用の負担
その他雇用関係と関係のない活動にかかる費用の負担

出典：給与税に関する経済財政省令より

付加給付は雇用者がいつ負担するかにかかわらず、それらが従業員に提供された月に課税されます。

付加給付税額は課税付加給付の市場価格の合計額に20%を乗じて計算されます(図表12参照)。

(6) 申告と納税の手続き

雇用主は、毎月の給与・付加給付支給時に給与税・付加給付税の源泉徴収を行い、翌月15日(休日の場合は翌営業日)までに当該雇用主の所在地の税務当局に所定の申告書を提出し納税します。

今のところ、従業員が自ら申告納税する手続きは実務上存在しません。

5. 付加価値税

(1) 付加価値税のメカニズム

付加価値税(Value-Added Tax, VAT)は、カンボジア国内において創生された付加価値を課税対象とする税金で、最終的な負担者はそれら付加価値を含む物品やサービスの国内の最終消費者です。ただし、その課税は、取引の過程で随時行われ、納税義務者は、物品の販売やサービスの提供などを行う事業会社(QIP企業含む)等ということになります。全体としての仕組みは日本の消費税とおおむね同じです。

(2) 税率と課税・非課税取引

① 国内取引および輸入取引

10%課税(経済特区等の優遇制度により、輸入取引が免税となるケースもあります)

② 輸出取引および国外でのサービス提供、国際運送サービス

0%課税(最終消費者がカンボジア国外である場合には、通常は輸入国側で付加価値税に相当する税金が課されることになります)

③ 非課税取引

以下の財・サービスの取引は付加価値税が非課税とされています。

- 土地
- 貨幣
- 公共郵便サービス
- 医療および歯科サービスならびにこれらのサービスに付随する医療品および歯科製品の販売
- 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での物品の輸入
- 経済財務省が認めた公共の利益のための非営利活動
- 大使館、領事館および国際機関等に関連する物品の輸入

(3) 納付額の計算

受取った付加価値税から同月に控除可能な仕入付加価値税を差し引いた金額が納税額となります。

課税事業者が、自らの事業に利用するために他の課税事業者から供給を受けた物品やサービスに対して支払った付加価値税や、輸入者である課税事業者が自らの事業に利用するために輸入した物品やサービスに対して支払った付加価値税は、仕入税額控除の対象となります。

購入された物品やサービスが課税取引と非課税取引の両方に利用される場合には、課税取引分のみが仕入税額控除の対象となります(非課税取引については、当該課税事業者が最終消費者という位置づけになるため、これに対応する仕入付加価値税は自社が負担すべきものであり控除できません)。

なお、交際費(飲食代や住居費含む)や10人乗り以下の乗用車、一定の石油製品の購入または輸入に係る支払付加価値税は原則として仕入税額控除の対象なりません。

仕入税額控除は後述の要件を満たすタックスインボイスまたは輸入通関書類に基づいてなされる必要があります。なお、輸入通関書類は課税事業者名が引受人または輸入者となっており、輸入時の付加価値税支払額が記載され、税関により認証されていない限りなりません。

(4) 申告と納税の手続き

事業者は月次付加価値税申告書を翌月20日(休日の場合は翌営業日)までに税務当局に提出し納税します。ただし、輸入取引については通関時に税関に対し輸入付加価値税を申告し納税します。

当月の仕入税額控除額が受取付加価値税額を上回る場合(控除余裕額が生じている場合)、以下のような取扱いが可能です。

- 過去の期間にかかる未納付付加価値税に充当する。
- 翌月以降に繰り越す。

控除余裕額が3ヵ月以上繰り越されている場合には還付請求ができます。また、輸出事業者で一定の要件を満たす場合には、3ヵ月以上繰り越されるのを待たず、毎月還付請求することができます。

還付申請を行うと付加価値税に関する税務調査等のいくつかのステップを経て還付がなされます。しかし、実際に還付金が入金されるまでには半年以上を要することもあります。

(5) タックスインボイス

付加価値税登録事業者は、付加価値税課税事業者への売上時には通し番号の入ったタックスインボイスを発行しなければなりません。

タックスインボイスは物品の出荷またはサービスの提供あるいは代金の支払い後7日間以内に発行する必要があります。付

加価値税の支払いは適切なタックスインボイスに基づいて行われなければなりません。

なお、付加価値税非課税事業者への売上時にはタックスインボイスではなく、コマーシャルインボイスやその他の証憑を発行しなければなりません。また、これらのタックスインボイス以外の証憑に対しても（タックスインボイスとは別の）通し番号を付す必要があります。

タックスインボイスは”Value Added Tax Invoice”という表題で、以下の内容を含むべきとされています。

- 販売者の社名および付加価値税登録番号
- 発行日
- 買い手の付加価値税登録番号
- 買い手または買い手の従業員、買い手の代理人の名前
- 物品またはサービスの数量、内容、販売価格
- 特定商品サービス税および付加価値税を除く合計金額
- 課税標準合計額（上記の合計金額と異なる場合のみ）
- 付加価値税の金額
- 物品またはサービスが提供された日付（インボイスの発行日と異なる場合のみ）

なお、小売業で買い手のほとんどが付加価値税登録事業者ではない場合は、タックスインボイスに代えて、キャッシュレジスターのレシート等を発行することができます。

メコン流域諸国の税務（第2版） タイ・ベトナム・カンボジア・ラオス・ミャンマー



2014年10月刊
【編】KPMG/ あずさ監査法人
【監修】藤井 康秀
中央経済社
570頁 6,200円（税抜）

メコン流域諸国はASEANの中でも成長目覚ましく、日本企業の投資も急増しています。一方で、これら諸国での税務上のリスクも重要課題となってきています。そのため、投資国の税務についての詳細な情報を入手して、十分に備えることが必要です。第2版では、初版で取り上げたタイ、ベトナム、カンボジア、ラオスのほかにミャンマーを加え、5カ国を対象として、現地での経験と実務を踏まえ、税務・投資情報を体系的にわかりやすく解説しています。

本書の特徴

- ☑ 各国の税法を網羅的にかつ体系的に整理
- ☑ 実務に基づく解釈と留意点を詳細かつ明確に解説
- ☑ 理解を補助するための豊富な図解

【バックナンバー】

メコン流域諸国の投資環境

「第1回 ミャンマーの投資関連法規」

(KPMG Insight Vol.10/Jan 2015)

「第2回 ミャンマーの税法の概要」

(KPMG Insight Vol.11/Mar 2015)

カンボジア投資ガイド2014年（英語版）のご案内

カンボジアへの進出を検討されている、あるいは事業展開されている企業の皆様に、現地での事業活動に役立つと思われる投資、税法、労務等について情報提供しています。ご入用の場合は、あずさ監査法人 GJP（03-3266-7543）または、CountryDesk@jp.kpmg.com までご連絡ください。

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

KPMG カンボジア
プノンペン事務所
マネジャー 田村 陽一
TEL: +655 (23) 216-899
ytamura1@kpmg.com.kh

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2015 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2015 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.