

# 中国居民赴柬埔寨 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

## 前 言

为了帮助对外投资者了解和熟悉境外被投资国的政治、经济、人文环境，特别是税收法规，提高税收合规水平，我们编写了《中国居民赴柬埔寨王国投资税收指南》（以下简称《指南》）。该指南围绕柬埔寨王国（以下简称“柬埔寨”）的基本情况、投资环境、税制状况、税收征管、税收协定等方面分以下六章进行了解读。

第一章柬埔寨概况及投资主要关注事项，主要介绍了柬埔寨的基本情况以及投资主要关注的事项，涉及地理、政治、经济、文化、基础设施、重点行业等方面，分析了影响投资的相关因素以及赴柬埔寨投资应注意的问题。

第二章柬埔寨税收制度简介，主要介绍了柬埔寨的税收制度，包括税制概览、设立的税种及各税种详细情况。

第三章税收征收和管理制度，主要介绍了柬埔寨的税收征收和管理制度，包括税收管理机构、税务登记、税款申报缴纳、税务检查、纳税评估等相关税收事项。

第四章特别纳税调整政策，主要介绍了特别纳税调整政策，包括关联交易、同期资料、转让定价调查等。

第五章中国柬埔寨税收协定及相互协商程序，主要介绍了中柬税收协定、相互协商程序等。

第六章在柬埔寨投资可能存在的税收风险，主要从信息报告、纳税申报、调查认定等方面提示中国居民赴柬埔寨投资的税收风险。

本《指南》仅基于2020年6月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

前 言.....	1
第一章 柬埔寨概况及投资主要关注事项.....	1
1.1 国家概况.....	1
1.1.1 地理概况.....	1
1.1.2 政治概况.....	2
1.1.3 经济概况.....	2
1.1.4 文化概况.....	3
1.2 投资环境概述.....	3
1.2.1 近年经济发展情况.....	3
1.2.2 资源储备和基础设施.....	4
1.2.3 支柱和重点行业.....	5
1.2.4 投资政策.....	6
1.2.5 经贸合作.....	7
1.2.6 投资注意事项.....	8
第二章 柬埔寨税收制度简介.....	9
2.1 概览.....	9
2.1.1 税制综述.....	9
2.1.2 税收法律体系.....	9
2.1.3 近三年重大税制变化.....	9
2.2 所得税 (Tax on Income) .....	12
2.2.1 居民纳税人.....	12
2.2.2 非居民纳税人.....	25
2.2.3 其他.....	25
2.3 工资税 (Tax on Salary) .....	29
2.3.1 居民纳税人.....	29
2.3.2 非居民纳税人.....	34
2.4 增值税 (Value Added Tax) .....	34

2.4.1 概述.....	34
2.4.2 税收优惠.....	35
2.4.3 应纳税额.....	36
2.4.4 其他.....	37
2.5 关税 (Customs Duty) .....	41
2.5.1 概述.....	41
2.5.2 税收优惠.....	42
2.5.3 应纳税额.....	42
2.5.4 其他.....	43
2.6 其他税 (费) .....	43
2.6.1 最低税.....	43
2.6.2 特定商品和服务税.....	44
2.6.3 租赁税.....	45
2.6.4 印花税 (登记注册税) .....	45
2.6.5 土地闲置税.....	47
2.6.6 车船税.....	47
2.6.7 酒店住宿税.....	50
2.6.8 公共照明税.....	50
2.6.9 财产税.....	50
<b>第三章 税收征收和管理制度.....</b>	<b>52</b>
3.1 税收管理机构.....	52
3.1.1 税务系统机构设置.....	52
3.1.2 税务管理机构职责.....	52
3.2 居民纳税人税收征收管理.....	52
3.2.1 税务登记.....	53
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	54
3.2.3 纳税申报.....	55
3.2.4 税务检查.....	59

3.2.5 税务代理.....	63
3.2.6 法律责任.....	63
3.2.7 其他征管规定.....	66
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....	66
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	66
3.3.2 非居民企业税收管理.....	66
<b>第四章 特别纳税调整政策.....</b>	<b>68</b>
4.1 关联交易.....	68
4.1.1 关联关系判定标准.....	68
4.1.2 关联交易基本类型.....	68
4.1.3 关联申报管理.....	68
4.2 同期资料.....	68
4.2.1 分类及准备主体.....	68
4.2.2 具体要求及内容.....	68
4.2.3 其他要求.....	68
4.3 转让定价调查.....	69
4.3.1 原则.....	69
4.3.2 转让定价主要方法.....	69
4.3.3 转让定价调查.....	69
4.4 预约定价安排.....	69
4.4.1 适用范围.....	69
4.4.2 程序.....	69
4.5 受控外国企业.....	69
4.5.1 适用范围.....	69
4.5.2 税务调整.....	69
4.6 成本分摊协议管理.....	69
4.6.1 主要内容.....	69
4.6.2 税务调整.....	69

4.7 资本弱化.....	70
4.7.1 判定标准.....	70
4.7.2 税务调整.....	70
4.8 法律责任.....	70
<b>第五章 中柬税收协定及相互协商程序.....</b>	<b>71</b>
5.1 中柬税收协定.....	71
5.1.1 中柬税收协定.....	71
5.1.2 适用范围.....	71
5.1.3 常设机构的认定.....	73
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	74
5.1.5 柬埔寨税收抵免政策.....	84
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	84
5.1.7 在柬埔寨享受税收协定待遇的手续.....	85
5.2 柬埔寨税收协定相互协商程序.....	85
5.2.1 相互协商程序概述.....	85
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	86
5.2.3 相互协商程序的适用.....	86
5.2.4 启动程序.....	86
5.2.5 相互协商的法律效力.....	86
5.2.6 柬埔寨仲裁条款.....	86
5.3 中柬税收协定争议的防范.....	87
<b>第六章 在柬埔寨投资可能存在的税收风险.....</b>	<b>88</b>
6.1 信息报告风险.....	88
6.1.1 登记注册制度.....	88
6.1.2 信息报告制度.....	88
6.2 纳税申报风险.....	89
6.2.1 在柬埔寨设立子公司的纳税申报风险.....	89
6.2.2 在柬埔寨设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	89

6.2.3 在柬埔寨取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	90
6.3 调查认定风险.....	90
6.4 享受税收协定待遇风险.....	90
6.5 其他风险.....	90
6.5.1 增资与减资的风险.....	90
6.5.2 海外投资架构风险.....	91
参考文献.....	94

# 第一章 柬埔寨概况及投资主要关注事项

## 1.1 国家概况

### 1.1.1 地理概况

柬埔寨位于亚洲中南半岛南部，东部和东南部同越南接壤，北部与老挝相邻，西部和西北部与泰国毗连，西南濒临暹罗湾。湄公河自北向南横贯柬埔寨全境。国土面积为 181,035 平方公里，海岸线长约 460 公里。



图 1 柬埔寨地图

柬埔寨属热带季风气候，全年分两季：每年 5 月到 10 月为雨季，11 月到次年 4 月为旱季。年平均气温 27℃，4 月份最热，最高温度达 40℃。受地形和季风影响，各地降水量差异较大，象山南端可达 5400 毫米，金边以东约 1000 毫米，其中 90%降水集中在 5-10 月。

柬埔寨人口约 1600 万，人口的地理分布很不均衡，居民主要集中在中部平原地区。



### 1.1.2 政治概况

1993年，柬埔寨恢复君主立宪制度，实行多党自由民主制，立法、司法和行政三权分立。

柬埔寨实行国会和参议院两院制。国会是国家最高权力机构和立法机构，每届任期5年。宪法赋予国会的职权主要有立法权、财政控制权、监督权和议会自治权。参议院是国家立法机关，任期6年，下设9个专门委员会。宪法赋予参议院的主要职权有立法权和议会自治权。

### 1.1.3 经济概况

柬埔寨实行开放的自由市场经济政策，经济活动高度自由化。根据美国传统基金会公布的“2020年度经济自由度指数”排名，柬埔寨居第113位，较上年相比下降8位。东盟成员国中，柬埔寨排在新加坡、马来西亚、文莱、泰国、菲律宾和印尼之后，地区排名第7位，与上年持平。根据世界经济论坛所公布的《2019年全球竞争力报告》显示，柬埔寨在全球最具竞争力的141个国家（地区）中，排名第106位，较上年相比上升4位。根据世界银行发布的《2020年营商环境报告》，柬埔寨在全球190个经济体中排名第144位，较上年相比下降6位。美国、欧盟、日本等28个国家（地区）给予柬埔寨普惠制待遇（Generalized System of Preferences）。对于来自柬埔寨进口纺织服装产品，美国给予较宽松的配额和进口关税减免政策，欧盟不设配额限度，加拿大给予免征进口关税等优惠。

近年来，柬埔寨经济以年均7%以上的速度快速发展。受新冠肺炎疫情的影响，柬埔寨政府预测，柬埔寨2020年的经济增长率为-1.9%，但预测2021年的经济增长率将稳步回升到3.5%。

外来投资方面，柬埔寨吸收外资规模持续增长。据柬埔寨国家银行（央行）公布的数据显示，2019年，柬埔寨外国直接投资比2018年增长12%。其中，中国是柬埔寨最大外资来源国，占外国直接投资总额的43%。2019年，柬埔寨外国直接投资超35亿美元，其

中金融领域 12.03 亿美元、非金融领域投资 23.89 亿美元。

出口贸易方面，保持持续增长。柬埔寨政府报告显示，2019 年柬埔寨总出口额达到 145.3 亿美元，同比增长 12.7%。其中，服装纺织品和鞋类占比 65.39%；大米占比 2.89%；自行车占比 2.88%。

旅游业方面，保持持续发展。据柬埔寨旅游部统计，2019 年柬埔寨共接待的外国游客人次增长 6.6%（661 万人次），旅游业对 GDP 贡献率为 12.5%，直接创造 63 万个就业岗位。位于暹粒省的吴哥景区依然是重要的旅游目的地，全年共接待外国游客 220.6 万人次。

金融方面，2019 年柬埔寨金融稳定，银行存款、贷款快速增长，和 2018 年相比分别增长了 25%、26%，存贷款基本平衡。

#### 1.1.4 文化概况

柬埔寨是一个多民族国家，共有 20 多个民族。高棉族是主体民族，占总人口的 80%，笃信小乘佛教。宗教在柬埔寨人民的政治、社会和日常生活中占有十分重要的地位。信仰小乘佛教的人占全国人口的 85% 以上。此外还有基督教（约 3.6 万教徒）和伊斯兰教（约 32 万教徒）。

少数民族有占族、普农族、老族、泰族、华族、京族、缅族、马来族、斯丁族等。

高棉语为通用语言，与英语、法语同为官方语言。此外，英语、法语是政府部门的工作语言。华语、越南语是普通市民中使用较多的语言。

## 1.2 投资环境概述

### 1.2.1 近年经济发展情况

2010 年以来，柬埔寨保持了 6% 以上的经济增长速度。据《高棉日报》报道，柬埔寨国家银行（央行）2020 年 1 月 2 日公布的“2019 年宏观经济和银行业进展暨 2020 年视野”报告指出，2019 年柬埔寨国家经济增长率为 7.1%，略低于 2018 年的 7.3%。

近年来，柬埔寨继续保持稳定的政治经济环境，积极融入区域、

次区域合作，重点参与区域连通计划的软硬设施建设，加大吸引投资，特别是私人领域参与国家建设，通过“四架马车”（农业、以纺织和建筑为主导的工业、旅游业和外国直接投资）拉动经济稳步前行。

表 1 2012-2019 年柬埔寨宏观经济数据

年份	GDP 总额 (亿美元)	GDP 增长率 (%)	人均 GDP (美元)
2012	150.5	7.3	987
2013	161.6	7.4	1,036
2014	173.1	7.1	1,122
2015	185.2	7.0	1,228
2016	198.2	7.0	1,300
2017	211.9	6.9	1,434
2018	227.4	7.3	1,563
2019	268.0	7.1	1,679

### 1.2.2 资源储备和基础设施

柬埔寨矿藏主要有金、磷酸盐、宝石和石油，还有少量铁、煤，林业、渔业、果木资源丰富。盛产贵重的柚木、铁木、紫檀、黑檀、白卯等热带林木，并有多种竹类。森林覆盖率 61.4%，主要分布在东、北和西部山区。木材储量约 11 亿立方米。洞里萨湖是东南亚最大的天然淡水渔场，素有“鱼湖”之称。西南沿海也是重要渔场，多产鱼虾。由于生态环境失衡和过度捕捞，水产资源正在减少。2004 年以来，柬埔寨政府加快了对基础设施的建设。目前，以公路和内河运输为主的交通网络建设已取得很大发展。

#### (1) 公路

公路运输是柬埔寨最主要的运输方式，占客运运输总量的 65%，货运运输总量的 69%。

#### (2) 铁路

柬埔寨仅有南北两条铁路线，总长 655 公里，均为单线米轨。北线从金边至西北部城市诗梳风，全长 385 公里；南线从金边至西

哈努克港，全长 270 公里。

### （3）空运

柬埔寨空运主要为客运，货运不发达。柬埔寨有 11 个机场，包括金边和暹粒两个国际机场。由于柬埔寨政府执行航空开放政策，近年来，开通柬埔寨航线的航空公司数量稳步增长，在柬运营的国内外航空公司达 47 家。

### （4）水运

柬埔寨水运分为海运和河运。西哈努克港是柬埔寨唯一的深水海港，也是柬埔寨最大的海港。主要进口商品有原料、车辆、药品和日用品，主要出口商品有服装、农产品。柬埔寨内陆水系主要包括湄公河、洞里萨河和巴萨河。全国有 7 个主要河运港口，包括金边港、磅湛码头、桔井码头、上汀码头、奈良码头、磅清扬码头和重捏码头。

### （5）通信

柬埔寨共有非移动服务运营商 8 家，国际通信服务运营商 3 家，移动服务运营商 7 家。柬埔寨共有 2 条国际电话端口，国际电话服务费用占邮电通信部收入的 85% 左右，是政府的主要收入来源之一。

### （6）电力

在柬埔寨大部分城市和农村地区，电力供应质量仍不稳定，无法保证 24 小时供电，供电价格较高。2019 年 12 月 23 号，柬埔寨国会审议通过了六项关于确保柬埔寨发电站顺利投资、供应合理价格电力给予全国人民的草案。柬埔寨计划 2020 年将电网覆盖至全国。

## 1.2.3 支柱和重点行业

柬埔寨经济产业可简略地划分为三类：农业、工业（主要是纺织服装产业和建筑业）、服务业（主要是旅游业）。

### （1）农业

农业是柬埔寨国民经济的第一大支柱产业。柬埔寨农业资源丰富、自然条件优越、劳动力充足、市场潜力较大、农业经济效益良好。此外，柬埔寨历届政府都高度重视农业发展，将农业列为优先

发展的领域。柬埔寨农业发展前景广阔。

## (2) 工业

纺织服装产业和建筑业是柬埔寨工业的两大支柱产业。柬埔寨充分利用美国、欧盟、日本等 28 个国家/地区给予柬埔寨的普惠制待遇（GSP）等优惠政策，凭借当地劳动成本低廉的优势，积极吸引外资投入制衣和制鞋业。纺织服装业既是柬埔寨工业的支柱，又为柬埔寨提供就业、消减贫困、保持社会稳定发挥了重要作用。

## (3) 旅游业

柬埔寨是旅游资源十分丰富的国家。旅游业的发展将继续带动金融、交通运输、酒店、餐饮和服务业等相关产业的发展，成为未来柬埔寨经济的重要支柱和收入来源。

### 1.2.4 投资政策

#### 1.2.4.1 投资主管部门

柬埔寨发展理事会是唯一负责重建、发展和投资监管事务的一站式服务机构，由柬埔寨重建和发展委员会和柬埔寨投资委员会组成。该机构负责对全部重建、发展工作和投资项目活动进行评估和决策，批准投资人注册申请的合格投资项目（Qualified Investment Project, QIP），并颁发最终注册证书。

#### 1.2.4.2 投资行业的规定

##### (1) 鼓励类投资行业

柬埔寨政府鼓励投资的重点领域包括：创新和高科技产业；出口导向型产业；旅游业；农工业及加工业；基础设施及能源产业；促进各省及农村发展的产业；环境保护、创造就业机会的产业；在依法设立的特别开发区投资。

##### (2) 限制类投资行业

禁止柬埔寨和外籍实体从事的投资活动包括：神经及麻醉物质生产及加工；使用国际规则或世界卫生组织禁止使用、影响公众健康及环境的化学物质；生产有毒化学品、农药、杀虫剂及其他产品；

使用外国进口废料加工发电；森林法禁止的森林开发业务；法律禁止的其他投资活动。

### 1.2.4.3 投资限制与保障

#### (1) 对外国投资者的限制

① 用于投资活动的土地，其所有权需由柬埔寨籍自然人或直接持有 51%以上股份的柬埔寨籍自然人或法人所有；

② 允许投资人以特许、无限期长期租赁和可续期短期租赁等方式使用土地。投资人有权拥有地上不动产和私人财产，并以之作为抵押品。

#### (2) 投资保障

柬埔寨政府对投资者提供的投资保障包括：

① 对外资与内资基本给予同等待遇，所有的投资者，不分国籍和种族，在法律面前一律平等；

② 柬埔寨政府不实行损害投资者财产的国有化政策；

③ 已获批准的投资项目，柬埔寨政府不对其产品价格和服务价格进行管制；

④ 不实行外汇管制，允许投资者从银行系统购买外汇转往国外，用以清算其与投资活动有关的财政债务。

### 1.2.5 经贸合作

中柬两国自 1958 年 7 月建交以来，双边经贸关系持续发展，尤其是 1993 年柬埔寨政府成立后，两国经贸合作关系得到全面恢复和发展。

中国已成为柬埔寨第一大贸易伙伴、第一大进口来源地和第一大大米出口市场。据中国商务部亚洲司统计，2019 年中柬双边贸易额达 94.3 亿美元，同比增长 27.7%。2019 年，中国对柬投资 6.9 亿美元，同比增长 7.2%。2019 年，中国企业在柬新签工程承包合同额 55.8 亿美元，同比增长 93.6%，完成营业额 27.8 亿美元，同比增长 54.1%。

### 1.2.6 投资注意事项

在柬埔寨投资主要面临的投资风险包括：

（1）柬埔寨基础设施等硬件条件较差。水、电、交通、通讯等基础设施条件落后，相关成本费用高，工人工资水平相比周边的越南、孟加拉等纺织服装业竞争对手较高且劳动力素质和效率较低；

（2）在柬埔寨投资劳动力密集型企业 and 从事劳务合作需要重视工会组织及其活动。《柬埔寨劳工法》规定，工人可在企业设立工会，工人和工会可以组织罢工活动；

（3）柬埔寨经济发展主要依赖外援和外资，但柬埔寨在二者发生冲突时则常会“重援而轻资”，造成许多投资政策的制定和执行过程中受到“外援”的左右；

（4）每年5月至11月是柬埔寨的雨季，全国普降暴雨，危及人身和财产安全，投资者需随时关注最新动态，注意人身安全。

## 第二章 柬埔寨税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

柬埔寨实行全国统一的税收制度，并采取属地税制。

柬埔寨税法体系下包括但不限于以下税种：

- (1) 所得税；
- (2) 工资税；
- (3) 增值税；
- (4) 关税；
- (5) 最低税；
- (6) 特定商品和服务税；
- (7) 租赁税；
- (8) 印花税（登记注册税）；
- (9) 土地闲置税；
- (10) 车船税；
- (11) 酒店住宿税；
- (12) 公共照明税；
- (13) 财产税。

#### 2.1.2 税收法律体系

1997年颁布的《柬埔寨王国税法》和2003年颁布的《柬埔寨王国税法修正法》为柬埔寨税收制度提供了法律依据。2004年，财经部还颁布了《所得税部长令》，该部长令对于理解大多数柬埔寨税务条例非常重要，因为它定义了其他税收条例的许多术语，即《所得税部长令》比《柬埔寨王国税法》更适用于多数条例。同时，《商业法》《海关法》和《投资法》也是重要的法律文本，且在很大程度上与税收事项相关。

#### 2.1.3 近三年重大税制变化



据柬埔寨政府统计，2016年柬埔寨全国税收总额约15亿美元，完成原计划的105.32%，同比增长28.5%，国内各项税收保持增长趋势，其中，工资税增长20%，增值税增长15.2%。2017全年柬埔寨税务局征得19.38亿美元税额。2018年，柬埔寨税务局征税21.98亿美元，海关总局征税25亿美元。根据《高棉时报》，2019年，柬埔寨税务局征税28.2亿美元，海关总局征收32.1亿美元。近年来，柬埔寨对包括所得税、增值税、工资税等在内的税种进行了修订，变更内容主要包括：

#### (1) 2017-2018 财年

① 主动向柬埔寨税务局登记注册为中小型企业纳税人，在2017-2018年期间可享受所得税免税的优惠政策；与此同时，在享受所得税免税期间，中小型企业也可享受每年税率为1%的最低税，同时免于按月预缴最低税。中小型企业判断标准如下：

表2 中小型企业判断标准

企业类型	年收入（美元）	员工数量
小型企业	62000 - 175000（含）	10 - 50
中型企业	175000 - 1000000	51 - 100

② 非居民投资者将其柬埔寨投资企业的留存收益转增资本（股本）时，将不被视为股息分配，因此无需缴纳预提所得税；

③ 有健全的会计记录的纳税人可免于缴纳最低税；

④ 明确保险公司及外国公司在柬埔寨的分支机构的所得税税率，私营独资企业及普通合伙人的所得税累计税率的级距；

⑤ 在原有基础上提高了居民纳税人工资税的累计税率的级距以及工资税的专项扣除金额；

⑥ 新增教育服务、固体及液体废料回收服务、未加工农产品销售为增值税免税项目；

⑦ 新增违反纳税申报规定相关处罚。

#### (2) 2018-2019 财年

① 新增在优先行业的中小型企业和本地影视制作企业的所得税税收优惠；

② 调整工资税、特定商品和服务税及车船税的项目和税率；

③ 新增增值税、关税、预提税的税收优惠项目；

④ 规定转让定价调查参考经济合作与发展组织（Organization for Economic Co-operation and Development，以下简称“OECD”）转让定价指南方法进行，并规定了同期资料提交要求；

⑤ 新增税务检查程序的制定，并规定自 2019 年 3 月 13 日起，逾期申报纳税的滞纳金利息从 2% 降至 1.5%。

### （3）2019 年-2020 财年

① 新增预提所得税税收优惠；

② 调整了私营个体企业和普通合伙人所得税累计税率的级距，以及调整了工资税累计税率的级距；

③ 新增了工资税免税项目；

④ 在 2020 年 1 月至 2021 年 12 月期间对日常必需食品征收增值税；

⑤ 调整了所得税可税前扣除项目、纳税亏损结转规定；

⑥ 将商业标志及商业海报纳入印花税征税范围；

⑦ 明确和规范了旅行社及旅行公司对于增值税、所得税和预提所得税的征缴；

⑧ 对无法在规定时间内支付资产重估税金的纳税人，提出分期支付重估税金的指导意见和方法；

⑨ 新增中小企业在鼓励类行业中的税收优惠政策、教育机构所享受的税收优惠政策及上市实体所享受的税收优惠政策；

⑩ 明确并规范了增值税发票的开票规定、使用及管理方法；

⑪ 建立了电子申报系统，并颁布了新月度纳税申报表；

⑫ 为应对新型冠状病毒肺炎爆发及贸易最惠国待遇取消的影响，新增了对旅游业、纺织业、鞋业、箱包业、航空业及旅游业等在规定时间内可享受的税收优惠政策；

⑬ 为加强对适用税收协定的管理，柬埔寨税务局正式启用税收

协定在线系统。

## 2.2 所得税 (Tax on Income)

### 2.2.1 居民纳税人

#### 2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

所得税又叫利得税。所得税适用于所有柬埔寨居民纳税人。居民纳税人的定义为：

- (1) 任何长期在柬埔寨居住或纳税年度（12 个月）中超过 183 天居住在柬埔寨的个人；
- (2) 任何在柬埔寨境内开展商业活动和合作经营，或主营业地在柬埔寨的商业活动的法人；
- (3) 居民企业，但不包括合伙企业或独资企业。

#### 2.2.1.2 征收范围

柬埔寨居民纳税人来源于国内和国外的所得收入，均为所得税的征税对象，包括个人或公司从事任何经营活动时所取得的利润和因投资活动所取得的利息、租金或其他合法取得的收入。

#### 2.2.1.3 适用税率

所得税通常按照 20% 的税率征收。但也涉及以下特殊情况：

- (1) 石油天然气开采，天然资源勘探

石油天然气开采，天然资源勘探等包括木材、矿藏、黄金和宝石开采所产生的利润按照 30% 的税率征收。

- (2) 私营个体企业和普通合伙人

私营个体企业和普通合伙人按累计税率计缴所得税，具体见下表。

表 3 应纳税利润部分及税率

应纳税利润部分	税率
从 0 至 16000000（含）瑞尔	0%
从 16000000 至 24000000（含）瑞尔	5%
从 24000000 至 102000000（含）瑞尔	10%

应纳税利润部分	税率
从 102000000 至 150000000 (含) 瑞尔	15%
超过 150000000 瑞尔	20%

### (3) 保险公司所得税

保险公司应依照下列规定缴纳所得税：

- ① 所收取的财产保险和财产再保险收入，按 5% 的税率计缴所得税；
- ② 所收取的人寿保险、再保险或其它非财产保险的保险业务收入，按 20% 的税率计缴所得税。

## 2.2.1.4 税收优惠

### (1) 合格投资项目

经柬埔寨发展理事会批准的合格投资项目可取得的投资优惠包括：

- ① 可选择适用特殊折旧率或享受最高 6 年期的所得税免税；
- ② 减免期内，可减免每月按照营业收入预缴税率为 1% 的所得税；
- ③ 利润用于再投资，免征所得税；
- ④ 分配红利不征税；

### (2) 针对中小企业的税收优惠政策

对于中小企业，如满足以下条件，可享受税收优惠政策：

- ① 中小企业必需已进行税务登记，或根据现行有效的法律及法规，完成税务登记更新；
- ② 中小企业类型应属于所指定的优先行业；
- ③ 中小企业应通过柬埔寨税务局网站 (<http://www.tax.gov.kh>) 提交申请书或人工填写柬埔寨税务局提供的相关申请材料；
- ④ 中小企业应保存正确的会计账务处理记录，并按时申报和缴纳月度及年度所得税；

中小型企业中属于优先行业的包括：

- ① 农业或农产品业；
- ② 食品生产及加工业；
- ③ 非出口消费品制造业、废物回收和旅游产品制造业；
- ④ 产成品、半成品及零部件制造业；
- ⑤ 信息技术研究开发及其周边服务业；
- ⑥ 位于中小企业园区与开发园区的中小企业。

在上述优先行业中经营的中小型企业可享受如下税收优惠：

① 从新办企业税务注册登记之日起，或者从现有企业税务登记更新之日起，免征 3 年所得税；

② 符合下列任一条件的，从新办企业税务注册登记之日起，或者从现有企业税务登记更新之日起，免征 5 年所得税：

- A. 使用至少 60% 的当地原材料；
- B. 提高至少 20% 的就业率；
- C. 坐落在中小型企业园区内。

③ 对于财会系统软件、员工培训、技术技能培训的费用支出可享受 200% 加计扣除；

④ 对于用于提高生产效率的设备或新技术的费用支出可享受 150% 加计扣除。

如果触发如下条件，中小企业所享受的税收优惠将会被取消，且根据柬埔寨的法律和法规，该中小企业将被处以罚款：

- ① 不遵守纳税义务；
- ② 用于申请税收优惠的经营活动发生改变，不再属于指定的优先行业经营活动范围；
- ③ 未通知税务机关的情况下，擅自修改企业经营地址或者更换享受税收优惠的主体。

### (3) 针对上市公司的税收优惠政策

在柬埔寨证券交易所首次发行股票和/或债券，并在柬埔寨境内进行自行申报的企业纳税人，可享受以下税收优惠：

① 若企业首次发行不少于企业 20% 表决权的权益性证券，和/或发行不少于企业 20% 总资产且其债务期限不少于 7 年的债券，在

经柬埔寨证券交易委员会批准后，该企业在发行日起前三年享受50%的所得税税收减免优惠；

② 企业首次发行少于企业20%表决权的权益性证券，和/或发行少于企业20%总资产的债券，将按照以下比例享受所得税优惠：

可享受所得税税收优惠的比例=（已发行股票或已发行债券/具有表决权的股票或总资产）÷20%×50%

① 对已发行的权益类证券：对不超过200亿瑞尔（约500万美元）的所得实行所得税优惠；

② 对已发行的债务类证券：对不超过80亿瑞尔（约200万美元）的所得实行所得税优惠；

（4）针对教育机构的税收优惠政策<sup>[1]</sup>

柬埔寨教育机构在满足相关条件时，可享受的税收优惠包括：

① 在2023年底前暂停征收年营业额1%的最低税；

② 在2023年底前暂停征收每月营业额1%的预缴所得税；

③ 支付的奖学金不计入企业所得税应纳税所得额，即以折扣后的学费缴纳企业所得税；

④ 以现金或者实物向非自行申报的居民纳税人支付与学生教育直接相关的管理、咨询服务或类似服务的服务费用，免征预提所得税；

⑤ 向非自行申报的居民纳税人支付的利息，免征预提所得税；

⑥ 向非居民支付的与学生教育直接相关的管理和技术服务费用，免征预提所得税；

⑦ 向非居民支付的利息和股息，免征预提所得税；

⑧ 教育服务以及与教育服务相关联的服务和商品，包括向学生提供餐饮和住宿，免征增值税，因此不得申请抵扣相关费用的进项税额，但该服务费用可在所得税前扣除。

除上述税收优惠外，柬埔寨教育机构仍需承担以下税收义务：

① 按20%税率计算缴纳所得税；

<sup>[1]</sup> 因柬埔寨税务局出台了针对教育机构全税种的税收优惠，因此为便于陈述和展示，本节摘录的税收优惠包括除了所得税以外的其他税种。

② 向居民纳税人支付与学生教育没有直接相关的装修服务、工程服务、建筑服务及其他服务的服务费用仍需缴纳 15%的预提所得税，向非居民纳税人支付相应费用则需缴纳 14%的预提所得税；

③ 向非自行申报的居民纳税人支付的租金和特许权使用费仍需缴纳预提所得税；

④ 向非自行申报的非居民纳税人支付特许权使用费、与使用不动产相关的租金及其他收入，仍需缴纳 14%的预提所得税；

⑤ 工资税、额外福利税及其他应纳税款；

⑥ 在柬埔寨税局进行税务登记；

⑦ 按时向柬埔寨税局提交月度和年度纳税申报表，并缴纳相应税款；

⑧ 根据现行有效法律法规维持良好纳税记录；

⑨ 年营业额超过 40 亿瑞尔（约 100 万美元）的教育机构，需要向柬埔寨税局提交由独立审计师审计的财务报表；

⑩ 为豁免预提所得税，教育机构需留存与其支付有关的发票或其他支持性文件，并每月向柬埔寨税局提交相关资料。

#### (5) 应对暂停享受贸易最惠国待遇（EBA）的税收优惠政策

针对在柬埔寨境内因受到暂停享受贸易最惠国政策影响的服饰类、纺织类及鞋类（包括箱包）企业，在 2020 年度可享受以下税收优惠：

① 为准确计算所得税豁免金额，企业需要通过以下公式计算实际受到暂停享受贸易最惠国待遇的影响：影响率=受影响的出口额/出口总值×100%；

② 基于上述影响率确定所得税豁免比例：

A. 影响率为 20%至 40%：豁免 50%所得税；

B. 影响率为 40%（含）至 100%：豁免 100%所得税；

③ 当企业在向柬埔寨税局提交所得税申报表时，为享受上述所得税优惠政策，应提供相关证明或支持性文件详细说明其受到暂停享受贸易最惠国待遇的影响。

(6) 应对新型冠状病毒肺炎的税收优惠政策<sup>[2]</sup>

针对 COVID-19 所带来的影响，柬埔寨财经部针对柬埔寨旅游业、纺织业、鞋业和箱包业及航空业采取如下扶持措施：

① 旅游业：

A. 在柬埔寨暹粒省从事酒店经营业务的纳税人应享受以下税收优惠：

- a. 免缴 2020 年 2 月至 5 月期间的所有月度应纳税费；
- b. 豁免 2020 年纳税年度的综合税务审计；
- c. 纳税人仍然需要遵守每月纳税申报的义务。

B. 在柬埔寨税务局注册登记，并在柬埔寨金边、暹粒、西哈努克、白马、磅湛、巴域和波贝经营的酒店、宾馆、餐厅和旅行社可享受以下税收减免：

a. 在 2020 年 3 月至 5 月期间，上述企业免征月度应纳税款（例如预缴企业所得税、增值税、预提所得税、工资税和附加福利税等），但仍需每月通过电子增值税申报系统按时进行有关税款的申报；

b. 在 2020 年 3 月 31 日前，上述企业应进行 2019 年度企业所得税申报，但税款可进行分期支付。

② 纺织业、鞋业和箱包业：对于因原材料短缺，和/或因贸易最惠国待遇暂停而受到严重影响的工厂，根据每个工厂受到影响的严重程度，柬埔寨政府给予该类工厂 6 个月至 1 年的免税期。对此情况，柬埔寨财经部将进一步确认实际可豁免税额的计算方法及相关政策。

③ 航空业：在柬埔寨注册和运营的航空公司，从 2020 年 3 月至 5 月的 3 个月内免征年度最低税，在此期间亦无需缴纳预缴所得税。

(7) 其他

① 对于本地影视制作企业，在 2019-2023 年期间取得的所得，暂不征收所得税。

<sup>[2]</sup> 因针对新型冠状病毒肺炎的税收优惠主要为基于特定行业制定全税种的税收优惠，因此为便于陈述和展示，本节摘录的税收优惠包括除了所得税以外的其他税种。



② 除了特别注明的条款和从非直接有关业务所获得利润外，下列机构所取得的收入，免征所得税：

A. 王国政府和其所辖机关的收入；

B. 以下各组织机构的收入：

a. 宗教团体、慈善事业、科学事业和教育事业组织的收入；

b. 组织机构的收入不含受益组织机构人员的私人收益，或个人用途的任何现金收入和资产收入。

C. 劳工组织、商业公会、工业协会、农业协会的收入中，未作为这些组织会员的私人收益或个人用途的部分；

D. 非采纳实际纳税机制的纳税人，因售卖自己生产的农产品或传统农产品的延伸产品（通过工业加工手段改变性质的农产品）所取得的收入。为延长保鲜期而对农产品进行的包装不被视作传统农产品的延伸产品；

E. 源自国内企业的红利，但应是已按柬埔寨相关税法规定缴纳税款的收入。

## 2.2.1.5 应纳税所得额

### (1) 收入范围

下列是柬埔寨公民的应税收入项目：

① 由国内企业，或国内“转包”或是政府机构所支付的收入；

② 国内企业分配的红利；

③ 来源于在柬埔寨境内提供服务（劳务）产生的收入；

④ 由居民所支付的管理服务和技术服务的报酬。“管理服务”指具有管理性质的所有服务，其管理职能包括（但不限于）人员招聘、培训、管理、销售等；“技术服务”是指具有技术性质的所有服务，此技术性质是指在开发或创造业务投入时所需要具备的技术技能或知识。例如在以下领域中所涉及的服务：科学、物理学、医学、牙科、药理学、法律、液压、生理学、艺术、教育、工程学、建筑学、研究、会计学、经济学、福利、咨询服务等，“咨询服务”是指与技术服务相关的专业或咨询服务；

⑤ 来自于在柬埔寨境内经营固定和非固定产业的收入；

⑥ 由居民或非居民所控制的柬埔寨企业所支付的专利权、无形资产使用费；

⑦ 来自转让位于柬埔寨的产业或者转让在柬埔寨的固定资产，或者转让融资租赁资产、投资资产、品牌、版权和外币所取得的收入；

⑧ 在柬埔寨境内因保险、或再保险所取得的收入；

⑨ 在柬埔寨的非居民纳税人，因转让其在柬埔寨的固定资产或流动资产所取得的收入；

⑩ 非居民通过其位于柬埔寨的常设机构所进行的业务而取得的收入。

## (2) 不征税和免税收入

符合条件的以下收入免征所得税：

① 由政府或政府机构取得的收入；

② 专为宗教、慈善、科学、文学或教育目的而运营的组织取得的收入，其中这些组织的资产和收入未用于私人用途；

③ 劳工组织、商会、工业或农业协会取得的收入，其中该收入未用作任何股东或自然人的私人用途；

④ 出售日常农业生产的农产品取得的收入。日常生产是指不使用任何工业手段（例如改造，保存和商业包装）的活动；

⑤ 居民企业分配给另一家居民企业的股息。

## (3) 可扣除项目

被允许税前扣除的项目包括纳税人在该纳税年度内，为了使经营活动持续发展，而支付的费用或产生的成本。支付或偿付给任何企业单位的董事或经办人员、经销人员、纳税人及其家属或其他有关联人员的租金、利息、赔偿或其他费用，只要所支付的款项属实并有合理依据，可在纳税年度内税前扣除。具体包括：

### ① 利息支出

为了维持正常生产和经营所需支付的贷款利息可在纳税年度内税前扣除。但利息支出不能超过纳税人该纳税年度净利润的总和或非利息纯收入的 50%。除此之外，企业实际支付的利息支出，不超

过下列规定比例的部分，准予扣除：

A. 对于非关联方贷款，利息扣除额不得超过借款时市场利率的120%；

B. 对于关联方贷款，利息扣除额不得超过借款时市场利率。

这里所指的非利息纯收入是指从营业收入总额中扣除净利润以及各项允许扣除的成本费用（不含已支付的利息）后所得的金额。不能被扣除的利息支出，可结转至下一个纳税年度内继续税前扣除，最长可结转至未来五年。

### ② 有形资产的折旧

用于购置不动产和其它有形资产，更新机械设备的支出等，包括购买不动产所产生的贷款利息和税金，可在纳税年度内记入特别项目，并按规定以计提折旧的方式在该纳税年度内税前扣除。

一类：建筑物和它的结构及其组成的元件，折旧率是5%，采用直线法折旧；

二类：电脑、电子资讯系统、软件和数据交换器材，折旧率是50%，采用余额递减法折旧；

三类：小轿车、卡车、办公室家具和器材，折旧率是25%，采用余额递减法折旧；

四类：其它各类有形资产采用20%的折旧率，采用余额递减法折旧。

### ③ 无形资产的摊销

无形资产包括版权、蓝图、模型和连锁店品牌等的使用权。上述无形资产若有一定的使用年限，其折旧计算方法可根据各自无形资产的特性，以其使用年限，采用直线法摊销。若无形资产的使用年限无法估计，可按无形资产价值的10%计提摊销。

### ④ 自然资源的损耗

自然资源的损耗可在税前扣除。自然资源包括石油和天然气等。所有勘探和投资，包括因投资而产生的利息，将被归入自然资源的资产类项目。

在纳税年度内，可以税前扣除自然资源的损耗数额=自然资源资

产价值×实际生产数量÷该年预估的自然资源的可生产总量。

计算和预估自然资源可生产的总量的程序与方法由国会通过法案，予以实施。

#### ⑤ 慈善捐赠支出

向可享受所得税免税优惠政策的慈善机构或团体组织所捐赠的部分，可从应纳税所得额中扣除，但不能超过未扣除捐赠前应纳税所得额的 5%。

#### ⑥ 银行贷款准备金

“银行”是指根据柬埔寨关于银行和金融机构的法律法规定义的银行、金融机构和小额信贷机构。按照银行业相关法规对可疑贷款计提的贷款呆账准备金可以税前扣除。当可疑贷款收回时，银行需要将已税前扣除的可疑贷款的本金、利息及其他费用在收回年度计入应纳税所得额。贷款准备金不包括融资租赁相关业务计提的准备金。

#### ⑦ 其他可税前扣除费用：

A. 截至纳税年度末仍未能支付的费用，只能在该费用对企业已形成真正负债，且债权人出具一份关于企业能够在合理预期内支付债务的说明的情况下，才能进行所得税税前扣除。

B. 对于发放给职工的工资，在下一纳税年度前 180 日内支付的，企业可以在本纳税年度税前扣除。应当支付给职工的工资性支出，在下一纳税年度前 180 日内未支付的，应计入本年度的应纳税所得额。在 180 日后支付的工资性支出允许在实际支付的纳税年度税前扣除。180 日的规定不适用于雇员的养老金费用。

C. 对于向关联方支付的应付账款，除存货、资本性财产和可折旧财产的可抵扣支出或费用外，在下一个纳税年度前 180 日内支付的，可以在本纳税年度税前扣除。如果在下一个纳税年度前 180 日内未进行支付的，该项费用应作为本年度的应纳税所得额，并在下一纳税年度不得进行抵扣。对于非自行申报机制下，向非居民关联方支付的应付账款，在实际支付应付款项前，不得进行税前扣除。

D. 若在上述 B、C 两条规定的 180 日后的 30 日内，企业自行调

整，将未支付的费用计入当期纳税年度的收入，企业不需缴纳附加税和利息。企业未按时调整的，从180日后的次月起计算附加税和利息。

#### （4）不可扣除项目

不允许税前扣除的项目如下所列：

① 任何被认为与娱乐消遣活动和招待活动或任何跟上述活动有关联的费用支出；

② 个人和家庭支出，但不包括依照工资税规定已履行了保留纳税义务的各种额外收益的现金收入；

③ 任何符合所得税条款规定所征收的税款，或任何符合工资税条款规定所征收的代扣税；

④ 任何与关联人员之间的交易或置换所产生的亏损；

⑤ 法律明确规定在经营活动中实际发生且允许税前扣除事项外的其他任何支出。

#### （5）可弥补亏损

纳税人发生年度亏损的，可以用下一纳税年度的所得弥补；下一纳税年度的所得不足弥补的，可以逐年递延弥补，但是递延弥补期最长一般不得超过5年。弥补亏损需满足以下条件：

① 该亏损记录在提交给柬埔寨税务局的所得税申报表中；

② 纳税人五年内未受柬埔寨税务局发起的单方面税务检查；

③ 纳税人的经营活动五年内维持不变；

石油天然气开采行业可结转的弥补亏损期最长不得超过10年。

纳税亏损应按先进先出（FIFO）的模式对未来应纳税所得额进行抵扣。

### 2.2.1.6 应纳税额

下列是计算应纳所得税额的步骤：

（1）基于计算得出应纳税所得后按照所得税适用税率，以及加上股息分配预征所得税，计算得出应缴税款总额；

（2）再将纳税人境外已缴税款进行抵扣，得出最终应缴所得税，抵扣的境外已缴税款不能超出已缴境外税款总额。

若纳税人年度应纳税额低于最低税额（有关最低税额的具体内容，请参考章节 2.6.1），则纳税人需按照应纳最低税额申报缴纳所得税，即最低税额扣除已缴纳的预提税额；若纳税人年度应纳税额高于最低税额，则纳税人应按照实际应纳税额申报缴纳所得税，即所得税额扣除已缴纳的预提税额。

### 2.2.1.7 合并纳税

因暂无相关法规，该部分不适用。

### 2.2.1.8 其他

#### 【预提所得税】

#### （1）征收范围

柬埔寨境内企业或机构向居民企业支付费用时，应代扣代缴预提税。预提税的征收范围包括但不限于以下费用：

① 柬埔寨境内企业或机构向居民企业支付服务费用时，除非已开具有效的增值税发票，否则应按 15% 的税率代扣代缴预提税；

② 柬埔寨境内的非银行和储蓄机构的居民企业向居民企业支付利息时，应按 15% 的税率代扣代缴预提税；

③ 柬埔寨境内企业或机构向居民企业支付特许权使用费时，应按 15% 的税率代扣代缴预提税；

④ 柬埔寨境内企业或机构向居民企业支付租金时，应按 10% 的税率代扣代缴预提税；

⑤ 柬埔寨境内的银行和储蓄机构向居民企业支付利息时：

A. 若其账户为定期存款账户，应按 6% 的税率代扣代缴预提税；

B. 若其账户为活期存款账户，应按 4% 的税率代扣代缴预提税。

#### （2）税收优惠

① 对于服装及纺织企业，如满足以下条件，在 2018 至 2022 年期间出口的纺织品合格投资产品（如鞋子、箱包、帽子等），暂不征收预提税：

A. 申报符合税务和会计准则的财务报表；

B. 按时申报其它各项税款；

C. 向税务机关提交第三方独立出具的年度审计报告。

若企业没有满足以上条件，不可享受上述预提税免税政策。

② 对于农业企业，如满足以下条件，农业企业生产、供应或出口的农业产品（如大米、玉米、大豆、胡椒、腰果、坚果、木薯或橡胶），自 2019 年 1 月起免征预提税：

- A. 申报符合税务和会计准则的财务报表；
- B. 按时申报其它各项税款；

若企业没有满足以上条件，不可享受上述预提税免税政策。

③ 对于影视企业，如满足以下条件，在 2019-2023 年期间支付的特许权使用费 and 无形资产费用，暂不征收预提税：

- A. 已完成税务登记注册；
- B. 拥有良好的财务记录；
- C. 按时完成月度及年度纳税申报；
- D. 遵守其他纳税义务。

④ 对于农村电力协会，从柬埔寨电力局取得的补贴免征 1% 的预提税。

⑤ 自 2020 年 1 月 29 日，新增以下预提税税收优惠：

A. 向增值税注册公司支付的并持有有效增值税发票的软件费用，包括用于收缩包装的软件、站点许可证、可下载软件 and 与计算机硬件捆绑销售的软件费用；

B. 价值低于 50,000 瑞尔（约 12.50 美元）的服务费用；

C. 向增值税注册公司支付的并持有有效增值税发票的动产和不动产租赁费用；

⑥ 银行与小额信贷机构对国内外支付贷款利息，享受以下预提税优惠税率：

表 4 银行与小额信贷机构贷款利息预提所得税税率

类型	预提所得税率	生效日期
现有贷款	10%	2020 年 4 月至 12 月
	非居民纳税人：14% 居民纳税人：15%	自 2021 年 1 月起
新贷款	5%	2020 年 4 月至 12 月
	10%	2021 年 1 月至 12 月

类型	预提所得税率	生效日期
	非居民纳税人：14% 居民纳税人：15%	自 2022 年 1 月起

为享受预提所得税优惠税率，银行及小额信贷机构需要留存备查以下资料，以便将来进行的税务审计：

- A. 由双方律师认证的贷款协议；
- B. 与贷款协议有关的现金流证明文件；
- C. 相关纳税记录。

### (3) 其他

① 出境旅游公司提供的出境旅游服务所发生的费用不在柬埔寨预提所得税的征税范围内；

② 经营和销售一揽子组合旅游服务的旅游公司提供的一揽子组合旅游服务所发生的费用不在柬埔寨预提所得税的征税范围内。

## 2.2.2 非居民纳税人

非居民纳税人是指除前述 2.2.1.1 定义外的纳税人。

非居民纳税人仅就来源于柬埔寨的所得计缴所得税。外国投资者在柬埔寨设立的常设机构也仅就其来源于柬埔寨的所得计缴所得税。

非居民纳税人的所得税适用税率、相关应纳税收入及费用扣除规定等与居民纳税人相同。

非居民纳税人在柬埔寨境内以电子商务形式提供货物或服务将被视为在柬埔寨境内形成常设机构。

## 2.2.3 其他

### 2.2.3.1 评估机制

对所得税征税的评估，分为实际纳税机制（查实征收程序）、简化机制（简易征收）。原有的预估机制（核定征收）已被废止。

纳税人按照以上三种纳税机制中的其中一种缴纳所得税。在确定纳税机制时，应考虑纳税人的经营模式、所处行业、所从事的经营活动及其营业额规模。



### 2.2.3.2 财产收益税

自2020年7月1日起，柬埔寨财经部发布了有关居民与非居民财产收益的征收规定，但经柬埔寨税务局口头确认，该规定将推迟至2021年实施。

财产收益是出售或转让资产（即不动产、融资租赁资产、投资资产、品牌、版权和外币）所得收入与可扣除费用之间的差额。可扣除费用最多可按照财产转让收益的80%进行扣除，或者可以根据支持性证明文件据实扣除。财产收益税以转让收益为计税基础，按20%税率进行征税。

如果居民纳税人从其在海外的资产中获得财产收益，且该财产收益已在海外纳税，则该居民纳税人需要根据上述计算方式计算应纳税额并补缴税额。

纳税人应在财产收益实现后的3个月内向柬埔寨税务局提交纳税申报表并及时缴纳税费。

出售或转让以下资产可免征财产收益税：

- （1）政府机构拥有的资产；
- （2）外交使团、外国领事或外国政府技术合作国际组织或机构拥有的资产；
- （3）纳税人在出售或转让前居住至少5年的主要住所。如果纳税人有超过一个的主要住所，则只有一个主要住所可以豁免财产收益税；
- （4）根据印花税规定在家庭成员内转让或出售的不动产，但亲缘关系间的转让除外；
- （5）为公共利益出售或转让的资产。

### 2.2.3.3 抵扣国外已缴税款

居民纳税人源于国外的收入，且根据国外税务机关要求已缴纳国外税款的，可以在柬埔寨国内计算所得税税款时，扣除国外已缴的税款，纳税人需出具在国外已完税的相关文件资料。

在柬埔寨纳税人计算应付税款时，应先计算来源于柬埔寨的收入和来源于国外收入的总数额，含未扣除国外已付的税款。

柬埔寨居民纳税人，来源于各个不同国家（地区）的国外收入所支付的税款，形成的应抵税款，将被个别对待处理，在纳税年度内可扣除的应抵税款需符合下列条件：

（1）在国外所真正支付的税款数额；

（2）该应抵税款数额=按所得税率项所述的同一时期内所有所得税收入的总和×（国外收入÷所有收入总和）。

国外税款的应抵税额的确认，在程序上需符合税务机关的要求，并需提交相关的资料，包括国外的完税凭证或向国外税务机关付款的凭证。

应抵税款数额大于应纳所得税税款时，未能抵扣的应抵税款余数，留作下一纳税年度再做抵扣，如此循环继续抵消至第五年。从应抵税款发生的当年开始起算，应抵税款多过应纳所得税款的年度，遵循先发生先抵扣的原则采取渐进方式处理。

#### 2.2.3.4 关联企业间的收入与费用分担

若有共同股东的多家企业，无论这些企业是在柬埔寨境内或境外，其所辖税务机关应将共同股东的毛收入、可扣除项目或其它利益在其所拥有的企业之间进行分配，以清楚地反映这些企业或企业股东的收入。有共同的股东是指同一纳税人拥有两家以上企业，且同时持有企业 20%以上的股份，则该纳税人为这两家以上企业的共同股东。

#### 2.2.3.5 股息分配预征所得税

根据《2020 年财政管理法》，股息分配附加税已被修订为股息分配预征所得税。股息分配预征所得税相关规定如下：

（1）股息分配预征所得税是对从税前利润中分配股息的公司征收的。股息分配预征所得税等于所分配利润的应纳税额与实际支付的税款之间的差额。其规定如下：

① 从税前利润中分配股息给国内或国外股东（处于免税期的合格投资项目除外）企业需要缴纳股息分配预征所得税。股息分配预征所得税为股息总额乘以年度企业所得税税率 20%（或 30%，若收入来自于自然资源开发）；

② 股息分配预征所得税可在支付年度的所得税前进行扣除，未抵扣部分可以无限期结转至下一年度税前抵扣；

③ 已就股息分配缴纳股息分配预征所得税的企业将不再对后续股息分配缴税；

④ 股息分配预征所得税不适用于来自柬埔寨的保险费、财产再保险或其他风险的收入。

(2) 若在柬埔寨设有子/分公司的外国企业，在将其子/分公司的利润汇回至总公司时：

① 若汇回总公司的利润已经缴纳所得税，那么免于缴纳股息分配预征所得税；

② 若汇回总公司的利润尚未缴纳所得税，那么应缴纳股息分配预征所得税；

③ 对于非居民通过常设机构开展的业务活动的收入，应按 14% 的税率缴纳预提税。

(3) 股息分配预征所得税及在国外已缴税款可以在所得税前抵免，但不得超过所得税应纳税额。

### 2.2.3.6 旅行社及旅游公司的所得税纳税义务

旅行社是指在柬埔寨境内外提供旅游相关服务的自行申报的纳税人，其所提供的服务包括，旅行社以收取佣金或服务费为目的销售或者协助预定/办理门票、住宿、演出票、签证、护照、保险及旅游公司提供的其他娱乐相关服务。“佣金和服务费”是指旅行社根据服务协议从提供的服务中所收取的费用或部分费用。

旅游公司是指自行申报的纳税人，其所提供的服务包括：管理和销售旅游服务及其他直接或者间接通过与旅行社签订合同来提供的旅游服务。旅游公司分为以下三种类型：

(1) 国内旅游公司：为在柬埔寨境内旅游的当地游客提供旅游服务；

(2) 入境旅游公司：为在柬埔寨境内旅游的海外游客提供旅游服务；

(3) 出境旅游公司：为当地游客提供柬埔寨境外旅游服务。

旅行社作为纳税人，应满足以下条件：

- (1) 已登记的自行申报纳税人；
- (2) 持有旅游部颁发的有效旅行社执照；
- (3) 提供指南中所属的旅行社业务活动。

如果与国际航空运输协会（IATA）有业务往来，旅行社有义务保留其与旅游者或旅游公司的付款结算的证明文件、发票，或账单报告（从账单和结算计划系统中摘录）。

旅行社应记录其总收入、费用，并根据柬埔寨财经部颁布的第204号文中所附计算指南计算应收佣金或服务费。佣金或服务费需要预缴税率为1%的所得税。

旅游公司的预缴所得税纳税义务如下：

- (1) 国内旅游公司应以不含增值税的总收入作为计税基础，预缴税率为1%的所得税；
- (2) 入境旅游公司应以不含增值税和国际运输费用的总收入作为计税基础，预缴税率为1%的所得税；
- (3) 出境旅游公司应以不含增值税和国际运输费用的总收入作为计税基础，预缴税率为1%的所得税。

旅行社和旅游公司应按照柬埔寨法律和法规维持良好的纳税记录并及时提交纳税申报表。

## 2.3 工资税（Tax on Salary）

### 2.3.1 居民纳税人

#### 2.3.1.1 判断标准及扣缴义务人

柬埔寨工资税居民纳税人包括：

- (1) 任何在柬埔寨拥有住所的个人；
- (2) 在任何纳税年度内（12个月）中超过183天居住在柬埔寨的个人。

因工资税所引发的代扣代缴责任义务，规定如下：

- ① 法人代表，包括外国的法人代表，有义务承担代扣工资税的责任；

- ② 雇主在每一次发放工资时代扣工资税，并统一上缴国库；
- ③ 身居国外的雇主可在柬埔寨国内委托代理人，在发放工资时作为工资税代扣代缴的负责人，并负责将所代扣的税款上缴国库；
- ④ 无论是在柬埔寨境内或境外发放工资，雇主或外国雇主在柬埔寨境内代理人与其雇员一起负有缴付代扣工资税的责任。如未按规定对工资缴付代扣税的，雇主应负责督促雇员本人缴付工资税，但雇主仍负有法律责任。

### 2.3.1.2 征收范围

任何柬埔寨居民所取得的工资，无论是来源于国内或国外，都需缴纳工资税。

“工资”是指，因雇员完成雇佣活动的义务，雇主直接付给雇员的费用，如薪水、报酬、工资、红利和超时工作补偿及其它各种额外福利。

居民雇员每月的应纳税的工资收入包括：

- (1) 源自柬埔寨境内的收入；
- (2) 源自柬埔寨境外的收入；
- (3) 雇主提供给雇员的预付款项，例如借贷或分期付款，在收到上述款项的当月列入应纳税的工资收入内；雇员在归还了上述款项的当月，将此还款从应纳税工资收入中扣除。

### 2.3.1.3 适用税率

属于居民的雇员，其应缴税工资收入的适用税率取决于应纳税的工资收入金额，雇主应为雇员代扣税款。具体税率请见下表：

表5 工资税税率表

需纳税的工资额		税率	超额累进扣除额	
瑞尔	美元		瑞尔	美元
0 至 1300000 (含)	0 至 325 (含)	0%	0	0
1300000 至 2000000 (含)	325 至 500 (含)	5%	65000	16
2000000 至 8500000 (含)	500 至 2125 (含)	10%	165000	41

需纳税的工资额		税率	超额累进扣除额	
瑞尔	美元		瑞尔	美元
8500000 至 12500000 (含)	2125 至 3125 (含)	15%	590000	148
超过 12500000	超过 3125	20%	1215000	304

注：假设 1 美元=4000 瑞尔

雇主应依据 20% 税率按时代扣分配给雇员的全部股息、红利（附加福利）所产生的应纳税款；上述附加福利的价值为包含所有税款在内的公允市场价值。

雇主以低于市场利率价格向雇员提供的贷款，其中由于市场利率与实际贷款利率不同而造成的差额，视作支付给员工的附加福利，需要依据 20% 税率代扣代缴员工附加福利税。用于计算员工附加福利税的市场利率为：

(1) 企业提供给市场消费者或者其他非关联借款人的贷款最低利率；

(2) 由柬埔寨税务局发布的上一个纳税年度（N-1 年）的年度市场利率值。

2019 年瑞尔和美元的年度市场利率均为 9.23%，此利率仅适用于由雇主提供给雇员的贷款。

#### 2.3.1.4 税收优惠

##### (1) 外交人员和其他外国官员的工资

外交人员和外国官员的豁免支付工资税条件如下：

##### ① 享有豁免工资税的官员如下：

A. 外国政府的官员或外交人员或领事，在持有该外国政府所发的外交护照或持政府官员的护照，在柬埔寨境内，完成其官方委派的任务，而收受的工资报酬；

B. 外国的驻柬代表、国际机构或其它国家（地区）的代理机构所雇用的人员，在柬埔寨境内，完成其官方委派的任务，所收受的工资报酬。

##### ② 任何允许免缴工资税的措施，应在受惠方的国家（地区）对

柬埔寨国民也具有同等豁免待遇的前提下方可履行。

## (2) 雇员免缴工资税的收入

下列是可免缴工资税的项目：

① 为了雇主的利益和安排，符合下列三种情况的，所应实际发给雇员的工资：

- A. 直接全权代表雇主企业利益的；
- B. 没有虚报增加或降低；
- C. 出具已付清结算发票，抬头必需是真正接受报销人名字。

② 在劳工法所允许的范围内被退回的赔偿金；

③ 具有社会服务性质的活动所产生的额外报酬；

④ 提供免费或购买低于实际售卖价的制服或专业仪器；

⑤ 因执行任务或出差所发放的固定津贴，该固定津贴与实际报销部分不存在重复；

⑥ 服饰、鞋履生产行业的员工在 2019 年及以前年度的工龄工资。

## (3) 工龄补偿

支付给柬埔寨雇员的工龄补偿金免征工资税，但支付给在柬埔寨驻外职工的工龄补偿金为工资税应税收入。支付给柬埔寨雇员的工龄补偿金具体按照以下规定免税：

① 2019 年及 2019 年以前的工龄补偿金仍免征工资税；

② 自 2020 年起，工龄补偿金不超过 400 万瑞尔（约 1000 美元）的免征工资税。每年度超过 400 万瑞尔的部份需要缴纳工资税。如果企业每年支付两次工龄补偿金（即，6 月 30 日和 12 月 31 日支付），其工资税的计算方式如下：

A. 第一次支付（6 月 30 日）：纳税人应该从工龄补偿金中减除一半免征额度 200 万瑞尔，并将剩余工龄补偿金分摊至每月工资以计算工资税；

B. 第二次支付（12 月 31 日）：纳税人从工龄补偿金中减去剩余免征额度 200 万瑞尔，其剩余部份为工资税应税收入；

为进一步加强服装业与鞋类企业工龄补偿金的管理，劳动与

职业培训部门（MLVT）针对固定期限合同与无固定期限合同发布了以下规定：

① 仅签订非固定期限合同的雇员能够享受工龄补偿金；

② 签订固定期限合同的雇员在其合同到期时，会收到遣散费。遣散费金额应与其工资或薪金和合同履行时长成正比，并至多为雇员与企业双方谈判中所约定的金额。否则，遣散费应至少为合同期间支付的工资或薪金的 5%；

③ 超过固定期限合同法定期限的雇员，如果已收到合同期间支付的工资或薪金的 5%作为遣散费，根据劳动法案第 89 条，不得再向雇主申请支付工龄补偿金；

④ 当签订固定期限合同的雇员工作超过法定期限，在 2019 年底前自动转为非固定期限合同雇员。根据柬埔寨相关法规条例，雇主此后需要支付该类雇员工龄工资补偿金；

⑤ 自愿辞职或发生重大过错的员工将不能享受工龄补偿金；

根据劳动与职业培训部门的相关规定，受新型冠状病毒肺炎的影响，工龄工资补偿金暂停发放至 2021 年：

① 将暂停发放 2019 年以前（服装、纺织和鞋类行业）及 2020 年（所有行业）的工龄工资补偿金直至 2021 年。2021 年各行业需支付应付工龄补偿金。

② 在工龄补偿金暂停发放期间，企业主或董事在职工合同到期时，除非职工自愿辞职或因重大过错而被辞退，需要根据现有劳动法相关规定事先安排支付雇员 2019 年以前及 2020 年的应付工龄补偿金。

仅当工龄补偿金已实际支付后才能在计算所得税时税前扣除。

### 2.3.1.5 税前扣除

可从应纳税的工资收入中扣除以下项目：

(1) 为了配合劳工法有关条款，而被预先提取的工资、退休金和社会福利基金部分；

(2) 雇员所取得的可享受工资税免税的部分；

(3) 任何居民雇员，根据其实际的家庭状况，可享有下列工资



收入专项扣除：妻子为全职太太、子女未满 14 周岁或 25 周岁以上仍然在经认可的教育机构就读的全日制在校学生，每月可从其应纳税的工资收入基数中，按每人 15 万瑞尔的标准扣除。

### 2.3.1.6 应纳税额

居民纳税人，接受国外的工资并根据国外税务机关的要求已付清国外的税款，则可在柬埔寨的应缴工资税中扣除，但应出具已在外国缴纳税款的凭证和文件。

### 2.3.2 非居民纳税人

任何不满足 2.3.1.1 居民纳税人定义的个人，应被认定为非居民纳税人。任何柬埔寨非居民，应就其来源于柬埔寨境内的工资，缴纳工资税。

对于非居民的纳税人，来自柬埔寨的应纳税工资收入，应依本章 2.3.1 的相关内容处理，但是适用税率为 20%。

## 2.4 增值税（Value Added Tax）

### 2.4.1 概述

#### 2.4.1.1 纳税义务人

增值税纳税义务人是指根据柬埔寨税法的规定，销售货物或提供服务缴纳税款的纳税人。

进行单纯雇佣行为活动的雇员不是增值税纳税义务人。

#### 2.4.1.2 征收范围

除了有特别的其他注释外，增值税的“应税货物或服务”是指：

- （1）纳税义务人在柬埔寨境内提供货物或服务；
- （2）纳税义务人所使用的自产产品或货品；
- （3）纳税义务人以低于成本价格赠予或提供的货物或服务；
- （4）进口至柬埔寨的商品。

根据柬埔寨税法的规定，不对柬埔寨出口到国外的应税货物或者向国外提供的应税服务征收增值税。

自 2020 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，自行申报的纳税人在境内销售下列日常必需食品征收增值税（该时限不适用于餐厅所提供的食物）：

- （1）肉类（如牛肉、山羊肉、绵羊肉、猪肉、鸡肉、鸭肉），包括生肉、腌肉和肉干；
- （2）所有种类的蛋类（如新鲜或腌渍蛋类）；
- （3）所有种类的深海或淡水鱼（如生鱼、腌鱼和鱼干），包括龙虾、对虾、螃蟹、蚌壳类等；
- （4）除糖果以外的含糖食物；
- （5）所有种类的盐；
- （6）所有种类鱼露和酱油。

#### 2.4.1.3 适用税率

通常，在柬埔寨境内，任何应税货物或服务的增值税适用税率是 10%。

以下货物销售或服务提供的适用增值税税率为 0%：

- （1）所有销售至境外的应税货物，以及出口至境外的应税服务；
- （2）鼓励类行业或向出口企业提供某些特定货物或服务的外包企业所销售的应税货物或提供的应税服务。

#### 2.4.2 税收优惠

根据柬埔寨税法规定，销售下列货物或提供下列服务可享受增值税免税：

- （1）公共邮政服务；
- （2）经营医院、诊疗所、提供牙科治疗等医疗服务以及医疗用品的销售；
- （3）全权由国家经营的公共交通客运服务；
- （4）保险服务；
- （5）基本的金融服务项目，具体内容由财经部通过行政通知、命令予以公布；
- （6）豁免海关进口关税的物品，具体范围由财经部颁布的行政命令确定；

- (7) 经财经部所认可的非营利性、关系到公众利益的活动；
- (8) 教育服务以及与教育相关联的服务；
- (9) 销售未加工农产品；
- (10) 固体及液体废料回收服务；
- (11) 员工培训、签派员工至海外等服务；

此外，在柬埔寨境外发生并且服务对象为柬埔寨非居民，或者在柬埔寨境内发生但是直接服务对象为柬埔寨非居民的服务，适用增值税税率为 0%。为满足增值税免税优惠，纳税人需提供以下资料：

- (1) 注明服务费金额、类型、提供地点的协议；
- (2) 从柬埔寨境外汇款到境内银行的汇款证明；
- (3) 原始票据；
- (4) 相关会计凭证。

外国使节员、领事人员、国际机构、技术合作代理机构，因执行其公务，必需进口的物品被列为免税物品。

### 2.4.3 应纳税额

#### (1) 一般规定

增值税的计税基础通常为应税供应品的应税价值。进口环节的计税基础为该货品的 CIF 价格、关税以及特定商品和服务税之和。增值税等于计税基础乘以适用税率 10%。

#### (2) 转让不动产

出售、捐赠、以低于实际价值销售或转让不动产（除整体业务转让外）将以资产市场公允价值征收 10% 的增值税。

对于已抵扣进项税额的不动产，若该资产不再用于商业活动，则该资产被视为已出售资产，按照其市场公允价值缴纳 10% 的增值税。如果上述资产进项税额未进行抵扣，那么将不适用于此条规定。但是，若上述资产被卖出，仍将对处置收入征收 10% 的增值税。不再用于商业活动的不动产指不能再为企业创造任何收入的闲置资产。

对于免税企业，即使在购买不动产时不允许抵扣进项税额，但出售该不动产仍将被征收 10% 的增值税。

#### (3) 旅行社及旅游公司

柬埔寨国内旅游公司应以不含增值税的总收入作为计税基础，按 10% 的税率计算缴纳增值税。

柬埔寨入境旅游公司应以不含增值税和国际运输费用的总收入作为计税基础，按 10% 的税率计算缴纳增值税。

柬埔寨出境旅游公司应以不含增值税和国际运输费用的总收入作为计税基础，按 0% 的税率计算缴纳增值税。

经营和销售柬埔寨境内外一揽子组合旅游服务的旅游公司的计税基础为：增值税计税基础=（含税旅游服务收入总额×在柬埔寨境内旅游天数/旅游总天数）/（1+10%），按 10% 的税率计算缴纳增值税。

旅行社应记录其总收入、费用，并根据柬埔寨财经部相关规定计算应收佣金或服务费。佣金和服务费需要缴纳 10% 增值税。旅行社及旅游公司可以申报进项税额。

## 2.4.4 其他

### 2.4.4.1 增值税抵扣

可申请抵扣增值税进项税，若企业既提供增值税应税服务也提供非增值税应税服务，该企业可申请抵扣增值税应税服务对应部分的增值税进项税。

纳税人在应酬、消遣和娱乐活动方面所产生的增值税进项税额，不能进行抵扣或申请退税。

进口是指货物或服务的采购；出口是指货物销售和提供服务。采购的货物或服务一部分含税，另一部分免税的，在此种状况下，只有含税部分视为可抵扣的税款。

大中型纳税人<sup>[3]</sup>每月可以在柬埔寨税务局的电子增值税系统，通过上传附件或扫描增值税发票的方式申请增值税进项税抵扣。但是无效发票不允许申请增值税进项税抵扣。

大中型纳税人从小规模纳税人处所取得的增值税发票不允许在柬埔寨电子增值税系统中申请进项税的抵扣，但其进项税额可以作

<sup>[3]</sup> 小规模纳税人、中型纳税人及大型纳税人的定义请详见章节 3.2.1 税务登记。

为支出在所得税前进行扣除。

申报进口抵税额（退税额）所需的文件如下：

- （1）增值税发票；
- （2）进口货物全部通关单据。

#### 2.4.4.2 进项税额大于销项税额的处理

根据柬埔寨税法的规定，纳税人支付的进项税额大于该纳税人在任何月份收到的销项税额时，进项税额超过部分用于抵扣该纳税人在以前月份应缴未缴纳的增值税；未抵扣完的进项税额可作为次月进项税额继续抵扣。

#### 2.4.4.3 外交人员和国际组织的免税物品进口

如需进口免税物品，应由进口该物品的机构或组织的领导人出具证明书给税务机关并注明所需进口物品的品名及用途，获得批准后才能办理进口事宜。如若属于上述团体或组织成员的私人用品，仅限于财经部行政命令所公布的允许进口货品名单内的物品种类。

上述所提及的免税物品的实施，应是在与相关的国家（地区）相互对等实施的原则中进行。

#### 2.4.4.4 增值税申报

纳税人应于每月结束后的次月 20 日内填报上月增值税申报表，并向税务机关申报。进口货物应在报关时由海关代征增值税。

#### 2.4.4.5 增值税退税

企业（中等纳税人）、大使馆、非政府组织或非营利组织适用于不同的增值税退税条件。

（1）对于企业（中等纳税人），需符合以下条件方可允许退税：

- ① 纳税人拥有良好的税务信用记录，即：
  - A. 主要活动为出口或投资的企业，需要一个月的税务信用记录；
  - B. 其他类型企业，需要三个月的税务信用记录。

② 纳税人需提交进项税额证明（如进项税申报表或购进发票原件）；

③ 出口方需提交出口增值税为 0% 的增值税发票原件或相关支持性文件；

④ 纳税人需拥有良好的增值税记录表，包括采购、销售以及其他记录。

(2) 对于非营利组织，需符合以下条件方可允许退税：

① 已注册为非营利组织；

② 提交非营利组织适用申请表；

③ 每张增值税发票金额应大于 50 美元（不含增值税）；

④ 每个增值税退税申请金额应大于 500 美元（不含增值税）；

⑤ 申请表需由相关负责人核对，以证明该申请表是为退税而提交申请；

增值税退税及审批流程如下：

(1) 增值税退税过程如下：

① 纳税人提交退税申请；而后，纳税人可通过独有的系统编码追踪退税申请状态。

② 柬埔寨税务局负责增值税的审核流程；根据纳税人的合规性申请情况若被归类为“黄金”级，则该公司可以免于增值税审核流程。

③ 柬埔寨税务局会按照内部流程进行增值税退税许可。

④ 若退税审批流程已通过，柬埔寨税务部会向申请人出具增值税退税回执及退税支票。

(2) 非营利性组织所需的退税审批时间通常为 15 个工作日；企业的退税审批时间通常为 40 个工作日。

(3) 柬埔寨税务部部长负责审核增值税退税申请：

① 对于“金黄”级企业以及非营利组织，局长均可审批，且没有金额限制；

② 对于其他企业，局长审批增值税退税的最高金额为 50 万美元，超额部分需由财务部局长审批。

(4) 纳税人需每月在线提交增值税申报信息以及增值税退税申请。

#### 2.4.4.6 增值税发票

自2020年1月1日起，为规范增值税发票的使用方式，财经部颁布了以下规则以加强对增值税发票的管理：

(1) 税务发票应包含以下信息：

- ① 销售方姓名、地址和增值税纳税人识别号；
- ② 发票序列号和开具日期；
- ③ 购买方姓名、地址和增值税纳税人识别号；
- ④ 货物或服务的具体描述、数量及价格；
- ⑤ 每项货物或服务的不含税总价；
- ⑥ 每项税种（包括特定商品和服务税、公共照明税、住宿税和增值税）；
- ⑦ 销售方和购买方的名称和签名（当购买方是自行申报制度下的注册纳税人）；

(2) 商业发票应包含以下信息：

- ① 销售方名称、地址和增值税纳税人识别号；
- ② 发票序列号和开具日期；
- ③ 如果购买方者是已注册的增值税纳税人，则需包含购买方的姓名、地址和增值税纳税人识别号；
- ④ 货物或服务的描述、数量和价格；
- ⑤ 含税总价格；
- ⑥ 销售方的名称和签名；

(3) 提供商品或服务的大中型纳税人应向自行申报的纳税人开具税务发票，向最终消费者开具商业发票。小规模纳税人应向其消费者开具商业发票。

(4) 发票中的文字语言应是高棉语或双语（高棉语和英语），英语应列示于高棉语下方。

(5) 发票应按照序列号顺序开具，不得空号、跳号。大中型纳税人需要保留所开具的发票10年，小规模纳税人则需保留3年。

(6) 上述发票的开具要求不适用于下述实体。在未开具发票的情况下，下述实体需留存备查适当的交易记录及相关支持性文件：

- ① 银行；
- ② 保险公司；
- ③ 金融机构；
- ④ 无法开具发票的其他商业实体；
- ⑤ 使用增值税在线系统开具增值税发票的大中型纳税人，但该类大中型纳税人需要保留原始凭证。

(7) 虚开增值税发票的人需要在发票开具的 7 日内支付发票上列示的全部税金。

(8) 拒开发票、开具错误发票、虚开发票将被视为妨碍税务监管并受到惩罚。上述行为将导致企业在相关法律要求的一段时间内停业，并以违反税收规定的犯罪行为被起诉，处以 1000 万瑞尔的罚款或至多一年的监禁，或两者兼而有之。

自 2020 年 2 月 6 日起，为规范增值税发票的使用方式，柬埔寨税务局颁布了以下规则以进一步加强对增值税发票的管理：

(1) 纳税人应根据柬埔寨国家银行（NBC）所披露的每日汇率，在增值税发票上注明对应的瑞尔总金额。非工作日或非工作时间时应使用前一个工作日的汇率以开具增值税发票。

(2) 拥有分支机构的纳税人，其总部与每个分支机构应分别开具对应的增值税税务发票及增值税商业发票。

(3) 拥有分支机构的纳税人，其总部与每个分支机构在发票编号前需要使用不同的字母用以区分实体（例如：PPTI-0001，PPCI-0001，SRTI-0001，SRCI-0001），但无需用不同字母来区分其商品或服务。此规定适用于使用销售点终端系统来管理销售程序或发票的纳税人。

## 2.5 关税（Customs Duty）

### 2.5.1 概述

柬埔寨对大部分进出口货物均征收 0-35% 不等的关税。柬埔寨仅对部分限制性货物征收出口关税，包括木材，橡胶制品及部分特定的动物产品（如大部分的海产品）等。



## 2.5.2 税收优惠

经柬埔寨发展理事会批准的合格投资项目免于缴纳进口关税，即进口生产所需设备、建筑材料、零配件和原材料等时，无需缴纳进口关税。

从事电信服务、油气及矿产开采等经营活动的企业可免于缴纳进口关税。

表6 中小型企业关税优惠

企业类型	生产设备	建筑设备	原材料或其他材料	备注
纯净水生产商和供应商	√	√	√	享受与出口企业相同的税收优惠
出口型企业	√	√	√	如果采用原材料或其他材料生产的产品未出口，则中小型企业应追溯缴纳进口关税
出口型企业的支柱产业	√	√	√	如果采用原材料或其他材料加工但是不是供应给出口型企业或直接出口的，则中小型企业应追溯缴纳进口关税。
境内销售方	√	√		如果采用原材料或其他材料加工并出口产品，中小企业可以在海关审计后要求退还该部分关税。
信息技术研究开发企业	√			关税免税政策只适用于进口生产设备，即安装设备或用于与信息技术有关的研究和开发的设备。
企业园区中的中小型企业	√	√		如果采用原材料或其他材料加工并出口产品，中小企业可以在海关审计后要求退还该部分关税。

如果中小企业享受的优惠与法规要求不一致，中小企业应追溯缴纳其原先免除的关税，并缴纳罚款。

## 2.5.3 应纳税额

自正式加入世界贸易组织（WTO）后，柬埔寨引入了关税评估机制，纳税人可按照相关机制的具体指引计算缴纳进口关税。

柬埔寨关税分为从价征收和从量征收。

(1) 从价征收，即基于海关完税价格征收，计算公式为：从价征收税额=海关完税价格×适用税率。

其中出口货物的海关完税价格，是指商品或货物的价值以及将商品或货物运送到指定地点（即出口边境）所产生的运费及一切直接相关的费用。但不包括出口企业已经取得完税凭证的出口相关税款、国内税及类似的税款。进口货物的海关完税价格，是指实际支付购买该进口商品的交易价款。

(2) 从量征收，即基于货物的重量、体积及数量进行征收。

#### 2.5.4 其他

从世界贸易组织成员国进口的货物可享受优惠进口关税税率；并按照东盟自由贸易区框架协议的约定执行优惠关税税率。

## 2.6 其他税（费）

### 2.6.1 最低税

最低税是独立于所得税一个税种。最低税不是所得税的附加税，纳税人不必同时缴纳所得税和最低税。

#### 2.6.1.1 纳税义务人

适用实际纳税机制的纳税人需按规定缴纳最低税。

#### 2.6.1.2 征税范围及税率

最低税的计税依据为提供服务和销售货物的营业收入（包括除了增值税以外的其他税金），税率为1%。若纳税人年度应纳税额低于最低税额，则纳税人需按照应纳最低税额申报缴纳所得税，即最低税额扣除已缴纳的预提税额；若纳税人年度应纳税额高于最低税额，则纳税人应按照实际应纳税额申报缴纳所得税，即所得税额扣除已缴纳的预提税额。

表 7 最低税纳税义务

情况	应纳税额
应纳税所得额 > 应纳最低税	应纳税所得额
应纳税所得额 < 应纳最低税	应纳最低税额

最低税应在年度结束后 3 个月内完成税款缴纳。纳税人需事先提交税务机关审阅会计记录后，方能申请免征最低税优惠政策。税务机关每两年会对纳税人的会计记录进行审核。若纳税人认为税务机关的审核结果有误时，可向其申请进行二次审核。

### 2.6.1.3 税收优惠

经柬埔寨发展理事会批准的合格投资项目可免于缴纳最低税。对于拥有良好会计记录且遵守相关会计准则的纳税人，可以申请享受免于征收最低税。

## 2.6.2 特定商品和服务税

### 2.6.2.1 纳税义务人

商品生产制造商和服务提供商需要缴纳特定商品和服务税，并于次月 20 日前完成申报纳税。

### 2.6.2.2 征税范围及税率

特定商品和服务税是对进口商品或者特定商品和服务征收的税种。

特定商品和服务税的税率在 3%至 45%之间，不同商品或服务适用具体税率如下所示：

表 8 特定商品和服务税税率表

商品/服务	税率 (%)
柬埔寨销售的境内外机票	10
娱乐服务	10
本地生产或进口的香烟和雪茄	20
本地生产或进口酒精饮料（啤酒除外）	35
国产或进口啤酒	30
本地生产或进口的非酒精饮料	10
润滑油、刹车油、机油生产原料（进口）	10
本地和国际电信服务	3
汽车及零部件	15, 25, 45
石油、柴油、汽油和某些特定电子产品	4, 10, 25, 33

## 2.6.3 租赁税

### 2.6.3.1 纳税义务人

从事土地、建筑物、存储设施租赁的纳税人应缴纳租赁税。

### 2.6.3.2 征税范围

租赁税以土地、房屋、存储设施的租赁收入为计税依据。转租不征收租赁税。

### 2.6.3.3 税率

租赁税的税率为 10%。

## 2.6.4 印花税（登记注册税）

### 2.6.4.1 纳税义务人

在转让车船、不动产所有权或土地使用权时，柬埔寨对财产承接方征收登记注册税。

### 2.6.4.2 征税范围及税率

不同情况下的适用税率如下：

（1）对于转让不动产所有权及土地使用权，包括销售、赠予或以不动产投资等形式，按照所转让不动产或土地使用权价值的 4% 征收；

（2）转让各类运输工具的所有权，包括重型载货汽车、小汽车、摩托车、轮船、渡轮等，按照所转让运输工具所有权价值的 4% 征收；

（3）以下法律文书也将被征收登记注册税（按照文书数量征收）：

① 与公司设立有关的法律文书，征收标准为 100 万瑞尔；

② 与公司并购有关的法律文书，征收标准为 100 万瑞尔；

③ 与公司分立有关的法律文书，征收标准为 100 万瑞尔。

（4）国家财政预算内的货物销售或服务采购合同，按合同金额的 0.1% 征收；

（5）转让公司股权时，按股价的 0.1% 征收。

(6) 商业标志和商业海报或横幅：

① 对商业标志和商业海报或横幅征收的印花税通常是基于其所使用的橡胶、普通纸、布料或其他材料；

② 主管机关不会就未缴纳印花税的海报签发批准函；

③ 下列用作非商业性宣传用途的海报不属于印花税征税范围：

A. 社会教育，环境保护，反对家庭暴力，保护森林和野生动物以及交通法规教育；

B. 国内外非营利性组织；

C. 非营利的政府机构。

#### 2.6.4.3 税收优惠

以下情况免征印花税：

(1) 转让柬埔寨或政府所授予的特许土地所有权或使用权；

(2) 亲属之间转让财产所有权或者使用权；

(3) 转让发动机功率不超过 150 马力的所有摩托车、三轮车、拖拉机和水上汽车的所有权；

(4) 经柬埔寨证券交易委员会批准，向公众发行证券的公司的股份转让、股份承接、公司合并、股东构成重组和股份分割；

(5) 转移根据政府机构清单登记的不动产和各类车辆的所有权或使用权；

(6) 转让外交使团、外国领事馆、国际组织或其他政府技术合作机构的不动产和各类车辆的所有权或使用权；

(7) 购买交通工具或车辆作为商品转售给在柬埔寨税务机关注册的企业；

(8) 针对 70,000 美元或以下的不动产（各类住宅）的所有权或使用权转让，在满足以下条件时，免征印花税：

① 自 2020 年 2 月 25 日至 2021 年 1 月 31 日期间，不动产的市场公允价值不超过 7 万美元或在买卖协议中明确规定价值不超过 7 万美元的；

② 转让方为在柬埔寨财经部或其他省级部门注册登记的房地产开发企业；

③ 房地产开发企业应根据不动产的实际市场公允价值签订买卖协议。柬埔寨税务局将对不动产转让行为进行监管，以防止公司利用此政策以低于市场公允价值进行房屋买卖，进而规避税款。

#### 2.6.4.4 其他

根据《2020年财政管理法》，对印花税征收管理进行以下修订：

- (1) 将印花税管理移交给省级管理部门；
- (2) 未履行印花税纳税义务将被处以 10%至 40%不等的附加税或滞纳金等。

#### 2.6.5 土地闲置税

纳税人持有的在城市和指定地域的土地，没有在中建设中、或者土地上的建筑物没有处于使用中时，应缴纳土地闲置税。具体税额于每年 6 月 30 日由未用土地评价委员会决定，按照每平方米土地的市场价格的 2%计算，1200 平方米以内的土地免税。

#### 2.6.6 车船税

车船税是在车辆、船舶等特定运输工具注册时征收，应于每年 6 月 1 日至 11 月 30 日申报缴纳。

车船税可以在加华银行、ACLEDA 银行、柬埔寨公共银行、Vattanac 银行、澳新银行和其他与柬埔寨税务机关或分支机构签订了备忘录协议的银行缴纳税款。如果未能按时缴纳车船税，纳税人将会受到相关处罚。

##### 2.6.6.1 纳税义务人

车辆、船舶所有人为车船税纳税义务人。

##### 2.6.6.2 征税范围及税率

车船税的年度税率如下所示：

表 9 车船税年度税率表

项目	年度税额（瑞尔）
<b>旅游大巴：</b>	
排放量低于 1500cc	完成建造 0 - 5 年：150000

项目	年度税额（瑞尔）
	完成建造 5 - 10 年 : 100000 完成建造 10 年以上 : 80000
排放量在 1500cc - 2000cc	完成建造 0 - 5 年 : 200000 完成建造 5 - 10 年 : 150000 完成建造 10 年以上 : 100000
排放量在 2000cc - 2900cc	完成建造 0 - 5 年 : 600000 完成建造 5 - 10 年 : 400000 完成建造 10 年以上 : 250000
排放量在 2900cc - 4000cc	完成建造 0 - 5 年 : 1600000 完成建造 5 - 10 年 : 1000000 完成建造 10 年以上 : 600000
排放量超过 4000cc	完成建造 0 - 5 年 : 2000000 完成建造 5 - 10 年 : 1200000 完成建造 10 年以上 : 800000
<b>卡车:</b>	
低于 3 吨	200000
3 - 10 吨	500000
10 - 20 吨	1000000
超过 20 吨	2000000
<b>重型拖车:</b>	
3 - 10 吨	500000
10 - 20 吨	1000000
超过 20 吨	2000000
<b>客车:</b>	
低于 15 座	150000
16 - 25 座	200000
超过 25 座	250000
<b>货船（河船）:</b>	
低于 3 吨	50000
3 - 10 吨	100000
10 - 20 吨	200000
超过 20 吨	300000
<b>客船（河船）:</b>	
长度在 20 米以内	100000
长度在 21 - 30 米	200000
长度在 30 米以上	300000
<b>拖船（河船）:</b>	
马力为 150 - 200	60000
马力为 200 - 250	180000

项目	年度税额（瑞尔）
马力超过 250	300000
<b>货船（海船）:</b>	
低于 100 吨	200000
100 - 1000 吨	300000
1000 - 2000 吨	750000
超过 2000 吨	1200000
<b>客船（海船）:</b>	
长度在 20 米以内	100000
长度在 21 - 30 米	150000
<b>渔船（海船）:</b>	
马力 150 以上的小渔船	100000
马力低于 150 的渔船	300000
马力为 150 - 250 的渔船	400000
马力为 250 - 500 的渔船	600000
马力超过 500 的渔船	1200000
<b>拖船（海船）:</b>	
马力低于 250	200000
马力为 250 - 500	400000
马力超过 500	600000
<b>摩托艇:</b>	
马力为 150 - 200	400000
马力超过 200	500000
装有汽车发动机的拖拉机或三轮车应 确定为载重 3 吨的卡车	200000
两圈四轮拖车	200000
两圈八轮拖车	500000
三圈六轮卡车	1000000
三圈十轮重型卡车	2000000

### 2.6.6.3 税收优惠

以下车辆免征车船税:

- (1) 政府所有的救护车及消防车;
  - (2) 由柬埔寨军事部队、宪兵队和国家警察拥有并用于保护国家的车辆或用于运输军事及安保物资、人员的车辆;
  - (3) 使馆或外国领事馆、国际组织或政府技术合作机构的车辆;
- 如享受以上免税政策, 车辆所有人应向政府车辆检验部门提交



申请并获得批准。

## 2.6.7 酒店住宿税

### 2.6.7.1 纳税义务人

酒店所有者或代表人应在每月结束后的次月 20 日内申报缴纳酒店住宿税。

### 2.6.7.2 征税范围

酒店住宿税的计税基础为取得的酒店服务费，包括服务费以及除酒店住宿税和增值税以外的所有税费。

### 2.6.7.3 税率

自 2007 年 1 月 1 日起，柬埔寨正式实施征收酒店住宿税，税率为 2%。

## 2.6.8 公共照明税

### 2.6.8.1 纳税义务人

含酒精饮料及香烟的销售方，应在每月结束后的次月 20 日内申报缴纳公共照明税。

### 2.6.8.2 征税范围及税率

柬埔寨对生产、销售含酒精饮料、香烟的各个环节，按照货物价值（包括除了公共照明税以及增值税以外的其他所有税费）的 3%，征收公共照明税。

对于生产制造商和进口商，公共照明税的计税基础为发票所列金额；对于分销商，公共照明税的计税基础为商品售价的 20%。

公共照明税需要在提供商品或服务时征税，其纳税义务时点与增值税相同。

## 2.6.9 财产税

### 2.6.9.1 纳税义务人

财产税是针对柬埔寨各省市中价值超过 1 亿瑞尔（约 2 万 5 千

美元)的不动产所征收的税金。

房产税纳税义务人为不动产所有人。不动产是指土地、房屋或建造在土地上的房屋和其他建筑物。

#### **2.6.9.2 征税范围和税率**

不动产所有人对其位于柬埔寨境内的价值超过 1 亿瑞尔(或 2 万 5 千美元)的不动产,应在每个纳税年度 9 月 30 日之前对其价值超过 1 亿瑞尔(或 2 万 5 千美元)的部份,缴纳 0.1%的房产税。

#### **2.6.9.3 其他**

在 2017 年之前在社区、区或市完成不动产所有权转让的,允许一次性缴纳直至 2020 年 12 月 31 日所产生的房产税(不考虑不动产的转让次数)。

## 第三章 税收征收和管理制度

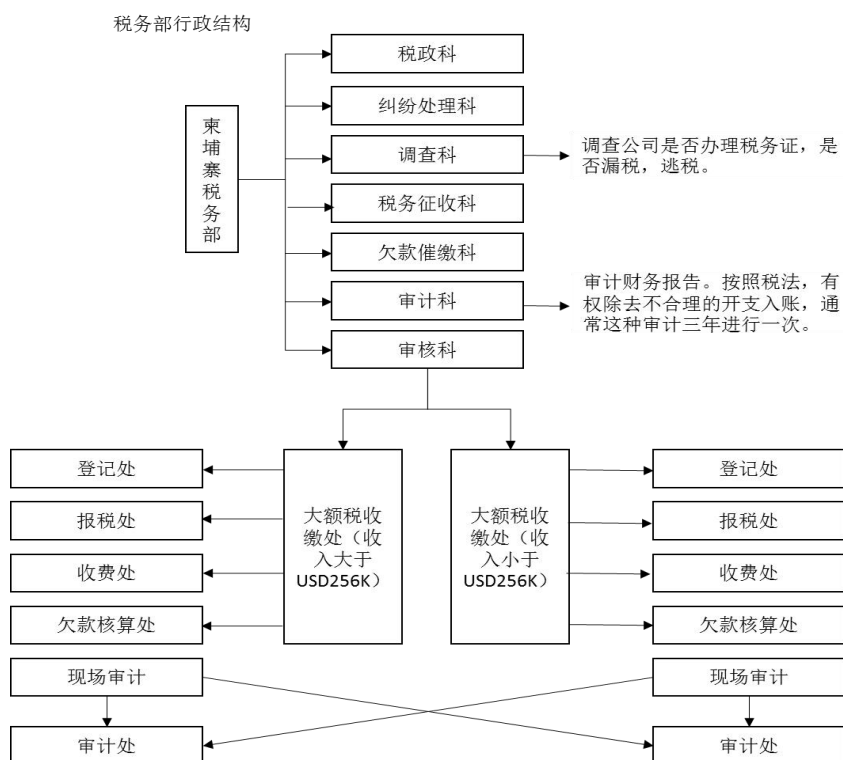
### 3.1 税收管理机构

#### 3.1.1 税务系统机构设置

柬埔寨税务局（General Department of Tax, GDT）由柬埔寨财经部（Ministry of Economy and Finance, MEF）设立，行使税务征收和管理的职责。

#### 3.1.2 税务管理机构职责

柬埔寨税务机关下设 7 个科室，包括税政科、纠纷处理科、调查科、税务征收科、欠款催缴科、审计科和审核科。调查科负责调查公司是否办理税务证，是否漏税、逃税；审计科负责审计公司的财务报告。具体请见下图。



### 3.2 居民纳税人税收征收管理

### 3.2.1 税务登记

柬埔寨企业必需在开展经济活动后的 15 日内到税务机关登记注册。

注册完成时，税务机关应出具税务登记证，其中包括纳税人身份识别号。为规范起见，所有与政府机构签订的合同需标明纳税人身份识别号。

税务机关有权要求依法应注册未注册的柬埔寨企业进行注册。

关于地址、公司形式、业务转让或停业、企业主管或负责税务事项有关人员的任何变更，应在 15 日内通知税务机关。

纳税人应当自登记之日起承担增值税的纳税义务。增值税纳税义务人在 30 日内完成增值税登记。应登记未能在税务机关登记的纳税人，税务机关可以将其登记日期确定为其应当登记的日期。当纳税义务人按照规定登记后，若预期当年和随后年度不会被归类为增值税纳税义务人，应申请注销。

柬埔寨财经部按照营业额将自行申报的纳税人分为了小规模纳税人、中型纳税人和大型纳税人三类：

(1) 小规模纳税人包括以下独资企业或合伙企业：

- A. 年应税营业额在 2.5 亿瑞尔到 7 亿(含 7 亿)瑞尔之间；
- B. 同一纳税年度中任意三个连续日历月的应税营业额合计超过 6000 万瑞尔；
- C. 在未来三个连续日历月中，预计应税营业额合计超过 6000 万瑞尔；
- D. 提供投标、报价或价格调查服务。

(2) 中型纳税人包括：

- A. 年应税营业额在 7 亿瑞尔到 40 亿瑞尔之间的企业；
- B. 政府机构、政府下属机构、协会及非政府组织；
- C. 外国领事馆、国际组织和其他政府技术合作机构。

(3) 大型纳税人包括：

- A. 年应税营业额超过 40 亿瑞尔的企业；
- B. 外国企业分公司；

- C. 跨国公司子公司；
- D. 获得柬埔寨发展理事会批准的合格投资项目。

柬埔寨小、中、大型纳税人基本适用相同的税收政策，除以下情况：

(1) 所得税上，对于会计核算不健全、未能按照国家统一的会计制度规定设置账簿，或未能提供准确税务资料的小规模纳税人，柬埔寨税务局将核定其应纳税所得额。

(2) 增值税上，小规模纳税人与大中型纳税人在增值税发票开具和进项税额抵扣政策上存在差异，例如小规模纳税人应向其消费者开具商业发票，而大中型纳税人应向自行申报的纳税人开具税务发票，向最终消费者开具商业发票。具体请参考章节 2.4.4.1 及 2.4.4.6。

### 3.2.2 账簿凭证管理制度

纳税人应根据规定保存会计账册和相关其他文件，并在税务机关要求审查时，交由经办人员审查。对于根据柬埔寨会计法的规定无需保留的会计账册，纳税人也应按照税务机关的要求保存相关的流水账本，并应根据年、月、日的时间顺序，记录每笔与经营活动相关的收入与支出。

增值税纳税人应当正确记录和保存与其账户关联的每项交易有关的日记簿和账簿。账户中应记录因货物销售或提供服务所产生的增值税销项税额和因采购货物或服务所产生的增值税进项税额，以及税务机关对销售价值或税金所作的任何调整。纳税义务人应每月准备增值税明细表。

与增值税相关的发票、账簿和其他任何资料应按时间顺序保存，保存期限至少 10 年。

纳税人应保存代扣工资税的记录凭证和账册，具体内容和方式将由财经部通过行政命令公布实施。

### 3.2.3 纳税申报

#### 3.2.3.1 报税和缴税程序

(1) 纳税人向税务机关报送税务资料，要求如下：

① 纳税人或扣缴义务人应向税务机关报送税务报告，应依据税务机关所要求的形式、时间和地点进行报送；

② 所报送给税务机关的报告应由纳税人签名或其法定代表人签名；

③ 所有投资者应按月报送税务报告，每年报送该纳税年度的税务报告；

④ 所有投资者应该在报送年度税务报告时，附上柬埔寨发展理事会签发的符合操作规范的证书。

(2) 纳税人接受通知书

为确保纳税人缴纳各种税款，税务机关可以签发通知书给纳税人或第三方。通知书上通常注明要求纳税人提供的信息资料，包括纳税人的供应商、客户或银行账户资料。纳税人根据通知书上规定的时间和地点，亲自到税务机关提交通知书上所注明的信息、文件和数据。

(3) 税款的支付

税款的支付程序如下：

① 到期时应纳税款，应在税务条款规定时间内报送税务机关；

② 到期的应纳税款，应在要求缴付税款通知发出后的 30 日内缴付。

报税和缴税程序

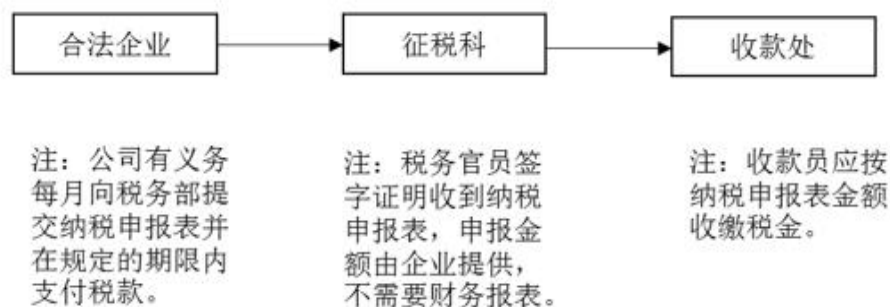


图 3 报税和缴税程序

### 3.2.3.2 所得税的纳税申报

#### (1) 纳税年度

通常而言，柬埔寨的会计年度和纳税年度默认为公历年度，更改会计年度需要得到国家会计理事会的批准。实际纳税机制下纳税人可以以会计年度为纳税年度。

对于新成立公司，其营业第一年的纳税期间为自营业开始至该年的12月31日。在获得相关部门批准的情况下，集团下属公司可以使用与公历年度不同的纳税年度。

#### (2) 实际纳税机制和简化纳税机制下的纳税申报

需根据实际纳税评估或简化评估要求计算应缴的所得税。纳税人需在纳税年度终了后3个月内向税务机关申报前一个纳税年度所取得的利润。

① 实际纳税机制下，需向税务机关提交的报表包括：

- A. 资产负债表；
- B. 项目结算报表；
- C. 辅助性凭证资料报表。

② 简化纳税机制下，需根据税务机关所提供的税务表格和所要求的附件资料进行填报。

③ 亏损企业也应依照相同的报送方式和时间要求，向税务机关提交相关资料。

#### (3) 预缴所得税的义务

实际纳税机制下，纳税人应每月按照月营业收入的1%预缴所得税，且需在次月20日内完成申报。

对于企业取得的登记在税务执照的主营业务的收入及来自子公司的收入均需预缴税率为1%的所得税，例如：

① 不动产的租金收入；

② 免费提供给第三方使用的不动产（应纳税所得额以市场价格为基础）；

③ 免费提供给雇员用于私人用途的不动产（应纳税所得额以市场价格为基础），根据劳动法规定提供给全体员工使用的不动产除外；

- ④ 版权或专利收入；
- ⑤ 出售废料；
- ⑥ 商业设备租赁；
- ⑦ 包装收入；
- ⑧ 其他。

柬埔寨国内旅游公司应以不含增值税的总收入作为计税基础，按 1% 的税率计算预缴所得税。

柬埔寨入境旅游公司应以不含增值税和国际运输费用的总收入作为计税基础，按 1% 的税率计算预缴所得税。

柬埔寨出境旅游公司应以不含增值税和国际运输费用的总收入作为计税基础，按 1% 的税率计算预缴所得税。

### 3.2.3.3 工资税的纳税申报

代扣的工资税，应在发放工资次月的 20 日内，在雇员户籍所在地的税务机关或向政府机构指定的税务人员处缴纳代扣税款。

所有支付工资给雇员的雇主，负有下列责任：

- (1) 在发放工资之前，计算扣除代扣税税款；
- (2) 向税务机关和雇员报告支付代扣税的有关进展情况。

### 3.2.3.4 增值税的纳税申报

纳税人应于每月结束后次月 20 日之内在线填报、提交本月增值税申报表及增值税退税表等相关文件，以保持有良好的增值税信用记录。

用户需采集以下信息完成电子税务账号注册：

- (1) 网络 IP 地址；
- (2) 增值税纳税人识别号；
- (3) 纳税登记号；
- (4) 在税务机关登记的联系方式。

有关税款的缴纳规定如下：

(1) 任何纳税义务人或进口货物人，按以上增值税税率的规定执行均需缴纳税款，并且缴纳其他有关应税货物或服务的应缴税款；



(2) 如果应缴税款的货物供应人，在柬埔寨境内没有任何经营活动，税务机关在向货物供应人收缴税款遇到阻碍时，将通过修正法案予以明确规定这种特殊情况的处理程序。

### 3.2.3.5 土地闲置税的纳税申报

应税土地的所有者应在每年 9 月 30 日以前缴纳土地闲置税。

### 3.2.3.6 违反纳税申报规定相关处罚

税务机关于 2018 年 3 月发布了对于违反纳税申报规定的行为相关处罚条例，具体如下：

表 10 违反纳税申报规定相关处罚

违反纳税申报规定行为	处罚
已缴纳税款但逾期申报	提出警告并记录留档，且处以 200 万瑞尔（500 美元）罚款
正常申报但未缴纳税款	提出警告并记录留档，且处以 200 万瑞尔（500 美元）罚款
逾期申报并逾期缴纳税款	提出警告并记录留档，且重新评估额外 10% 税款
逾期申报不超过 6 个月	重新评估额外 10% 税款及每月 2% 的滞纳金，且处以 200 万瑞尔罚款
逾期申报超过 6 个月	重新评估额外 10% 税款及每月 2% 的滞纳金，且处以每月 200 万瑞尔罚款

### 3.2.3.7 电子申报系统及新月度纳税申报表

自 2020 年 6 月起，柬埔寨税务局启用电子申报系统及新月度纳税申报表（均适用于需进行月度纳税申报的所有税种，例如预缴企业所得税、增值税、预提所得税、工资税等）。

#### (4) 电子申报系统

对于大中型纳税人，纳税申报应在次月 25 日前通过电子申报系统完成申报，逾期申报将被加征 10% 的附加税。在紧急情况下，纳税人可以在次月 20 日之前在柬埔寨税务机关进行人工申报，并且可继续使用在线增值税退税和抵免相关操作。

对于小规模纳税人，最迟应于次月 25 日前通过电子申报系统进行纳税申报，逾期申报将被加征 10% 的附加税率。在紧急情况下，

纳税人可以在次月 20 日之前在柬埔寨税务机关进行人工申报。

纳税人可以通过柬埔寨税务局在线模块、API 或者桌面应用程序进行在线申报操作。需注意的是，纳税人需要支付程序授权费才能通过桌面应用程序进行在线申报。

有关注册详情和电子备案程序，请参阅柬埔寨税务局的网站 (<http://www.tax.gov.kh>)。

因企业需更多的时间研究、学习使用新的电子申报系统，柬埔寨税务局于 2020 年 6 月 16 日通知延迟电子申报系统的启用时间至 2020 年 8 月。在上述期间，还未准备好使用电子申报系统的纳税人可暂时使用旧月度纳税申报表及在线增值税退税和抵免。已经开始使用电子申报系统的纳税人可以继续使用该系统。

#### (5) 新月度纳税申报表

对于每月进行人工纳税申报的纳税人应使用柬埔寨税务局网站 (<http://www.tax.gov.kh>) 所提供的最新月度纳税申报表进行月度纳税申报，并在次月 20 日前完成申报并缴纳相关税费。

根据新月度纳税申报表要求，对于有分支机构的纳税人，其分支机构需汇总其应纳税额至总机构一同进行纳税申报及税费缴纳。

### 3.2.3.8 其他

纳税人在申报纳税涉及汇率计算时，应使用柬埔寨国家银行发布的官方汇率，具体要求如下：

- (1) 计算工资税时应使用每月 15 日的汇率信息；
- (2) 计算月度纳税额时应使用每月末的汇率信息；
- (3) 发票上应注明瑞尔每日官方汇率信息；
- (4) 计算所得税时应使用 12 月最后一日的汇率信息。

在非工作日或工作时间之前，应使用前一日 (N-1 日) 的汇率信息。

### 3.2.4 税务检查

#### 3.2.4.1 税务检查类型

一般情况下，税务检查类型主要包括如下情形：

表 11 税务检查类型表

税务检查类型	税务检查期间	税务机关完成检查时限
案头税务检查	提交纳税申报表后 12 个月内，或在“当前 N 年”期间	3 个月内
有限税务检查	当前年（“N 年”）或/和上一年度（“N-1 年”）	3 个月内
全面税务检查	过去三年内任何时期（不超过“N-3 年”）	6 个月内

如果有证据充分表明纳税人逃税、连续数年申报亏损和/或申请税收抵免（无论是当年产生的税收抵免或是以前年度结转的），全面税务稽查的期间可延长至“N-5 年”。必要时，如得到财经部的批准，全面税务稽查的期间可延长至“N-6 年”。

税务机关不会每年对每个纳税人进行检查，但若出现潜在税收风险时（税收减免、税收抵免或任何逃税证据），税务机关将可能进行税务检查。

通常而言，税务机关选择纳税人进行税务检查的标准包括：

- （1）从税务风险分析、交叉检查或从第三方获得的相关信息；
- （2）特定税种或特定行业；
- （3）与特定纳税人群体相关；
- （4）企业所在地等。

一旦进行税务检查，除非有足够的证据证明有必要进行再次检查，同一税基和重新评估后的税种将不会成为再次税务稽查的对象。

#### 3.2.4.2 税额评定

在纳税人通过预提方式支付税金和纳税人没有义务纳税申报的情况下，纳税人的税额评定应根据自然年度预提的税额进行。

纳税人或扣缴义务人有义务提交纳税申报表而未提交的，未妥善保管账簿或其他所需资料，或是未向税务管理部门提供必需的信息以合理确定税金的，在以上情况下纳税人或扣缴义务人的税额估值应由税务管理部门单边执行并派送给个人。单边税额估值应基于以下信息：

(1) 各种纳税申报表或纳税人向税务管理部门提交的其他资料中提及的信息；

(2) 信息披露中提及的信息；

(3) 税务管理部门收到的其他信息。

自 2019 年 3 月 13 日起，逾期申报纳税的滞纳金利息从 2% 降至 1.5%。

### 3.2.4.3 税金重估和税金重估期间

在纳税人通过预提方式支付税金和纳税人没有义务纳税申报的情况下，税务管理部门可以于自然年度后 3 年内在预提发生地对税金重估。

在纳税人或扣缴义务人有义务提交纳税申报表而未提交或未妥善保管账簿或其他所需资料，或是未向税务管理部门提供必需的信息以合理确定税金的情况下，税务管理部门可以在以下任一期间内对税金重估：

(1) 纳税申报表提交之后 3 年之内；

(2) 如果有证据表明妨碍税务条款的实施，则在所需纳税申报表提交之后 10 年之内；

(3) 如有纳税人书面同意书可在任何时间。

在纳税人或扣缴义务人有义务提交纳税申报表而未提交的，未妥善保管账簿或其他所需资料，或是未向税务管理部门提供必需的信息以合理确定税金的情况下，纳税人报表提交日期后 3 年内，基于纳税人原始纳税申报表的错误或疏漏，纳税人或扣缴义务人可以要求修改纳税申报表。如果修改纳税申报表造成退税或税收抵免，税务管理部门在既定税务核查程序下有权进行核定。

在税务管理部门重估税金后 3 年之内，基于纳税人或税务管理部门在重估税金时无法使用的附加信息，纳税人或扣缴义务人可以要求税务管理部门对重估税金进行修改。

当纳税人或扣缴义务人修改其纳税申报表或要求税务管理部门修改重估税金时，重估税金的时间限制为自纳税申报表提交日起或自税务管理部门修改重估税金日起。

当纳税人无法在规定时间内支付重估税金，纳税人可申请对重估税金进行分期支付：

(1) 纳税人应向柬埔寨税务局提交申请，以对重估税金进行分期支付，其中所涉及提交的资料文件包括：

- ① 最新税务执照税证明；
- ② 税务重估通知（NOTR）/税收征收通知函或税收征收提醒函；
- ③ 纳税人无法一次性付款的支持性文件或证据（例如财务报表，银行对账单）；
- ④ 柬埔寨财经部或税务局签发其他关于纳税人的纳税状况或纳税义务的变化文件；
- ⑤ 申请人或代理人的姓名、职务和联系电话。

(2) 柬埔寨税务局将从以下方面对纳税人提出的分期支付重估税金申请进行考量：

- ① 企业是否已按照柬埔寨法规完成税务更新；
- ② 纳税人的财务能力；
- ③ 申请分期付款的重估税金金额；
- ④ 纳税人履行其纳税义务的合规情况；
- ⑤ 证明纳税人有能力按时结清应缴税款的证据。

(3) 在取得柬埔寨税务局批准后，纳税人可在至多不超过三年的时间内，对重估税金进行分期付款。分期付款期间的利息适用如下规定：

- ① 第一年：不收取利息；
- ② 第二年：按照柬埔寨税务局提供的平均市场利率加收利息；
- ③ 第三年：每月加收 2% 的额外利息。

#### 3.2.4.4 税金重估程序

税金重估应按照以下程序进行：

- (1) 税务管理部门应向纳税人提供一封重估税金的通知信函；
- (2) 纳税人有 30 天时间对税务机关负责税金重估办公室进行回复。在此期间，纳税人可以接受或拒绝税金重估。如果纳税人未答复则视为已接受税金重估。如果对税金重估有异议，纳税人可以

向税务机关主管提出抗议；

(3) 在出具税务重估通知书后 30 日内，税务机关负责税金重估办公室应将税金重估结果转发给税务征收办公室。

### 3.2.5 税务代理

纳税人可以通过书面形式委托他人代表纳税人利益来执行相关税务事务的权利和义务。纳税人可以对权利移交设定权限。作为纳税人的税务代理人应代表纳税人的利益，有权：

- (1) 提交纳税申报表；
- (2) 呈示报告和各种来往函件；
- (3) 按照税务条款规定支付税金；
- (4) 提交复议和申诉；
- (5) 履行在税务条款下纳税人承担的所有的义务。

税务管理部门可以要求在权利移交基础上代表纳税人利益的个人提交权利移交书面证明。纳税人应当对其授权的税务代理人的每项行为负直接责任，直到税务管理部门收到关于取消权利移交的书面形式确认书为止。

代表纳税人的个人应在代理关系建立日起的 15 日内到税务管理部门注册该代理关系。

2017 年 1 月 1 日以后，任何个人或公司向客户提供税务相关服务的，应持有税务机关批准的税务代理营业执照。若未按规定取得税务代理营业执照的个人或公司向客户提供税务相关服务的，将被处以罚款 500 万瑞尔。

### 3.2.6 法律责任

#### 3.2.6.1 违反税务法的行为

##### (1) 违法

纳税人或扣缴义务人，若所付的税款低于税务条款所规定的 10%（含），将被认为是违法行为。

纳税人或扣缴义务人若没有在规定时间内及时申报或缴纳税款，将被认为是违法行为。

## (2) 严重违法

纳税人或扣缴义务人，若所付的税款低于税务条款所规定的10%以上将被认为是严重违法行为。

## (3) 逃税

逃税是指在知情的情况下有计划的反复的重犯违法行为，而目的是为了故意减少和消除税务条款所要求的应支付的税款。

在上述所指的严重违法行为，在下列情况下也被认为是逃税。

- ① 实际公历年度的3个月内，重犯两次；
- ② 在任何一段时期内，3次或3次以上重犯。

## (4) 故意阻碍税务法执行

### ① 普通自然人

- A. 没有保留正常的会计账册和保留其他相关文件或在交易时没有开具发票；
- B. 不让税务机关人员接触会计账册和其他相关文件；
- C. 没有在税务机关登记注册；
- D. 没有按照法律规定，及时通知税务机关登记注册资料的更改；
- E. 制造和呈报伪造记录、文件报告或其他信息资料；
- F. 隐瞒或蓄意破坏会计账册内的账目、记录、文件、报告和其他相关资料；
- G. 企图阻止税务的评估工作或税款的收缴；
- H. 不能在法律要求的30日内，报送完整的税务报告；
- I. 蓄意支持上述各项阻碍行为。

### ② 政府官员

- A. 在没有授权下泄漏保密资料；
- B. 企图阻碍税务机关的评估和税款的收缴；
- C. 蓄意支持上述行为。

## (5) 触犯税务法的刑事犯罪

在不考虑其他行政条款的处罚时，根据前述规定任何人从事逃税活动，或任何人阻碍税务系统的操作，都属于触犯了税务法的刑事犯罪行为。

税收欺诈和妨碍行为被视为刑事犯罪（例如设立和注册公司以虚开税务发票），可处以高达 2000 万瑞尔的罚款和最高 5 年的监禁。

### 3.2.6.2 附加税

纳税人若税款支付不足或延迟缴纳税款或妨碍税务条款的执行，将被征收附加税。

#### （1）因税款支付不足而被追加的附加税

违法者，对支付不足部分将被追加 10% 的税款作为附加税。如不足一个月的部分以一个月计，每月支付 2% 的利息。严重违法者，支付不足部分将被追加 25% 的税款，作为附加税。如不足一个月的部分以一个月计，每月支付 2% 的利息。在进行税务重估的期间或在发出税款收缴通知书后的 30 日内，不会追加利息。

#### （2）因税款延迟缴纳而被追加的附加税

任何人到期若无法缴税，将被追加 10% 的滞纳金作为附加税，另外每月加收 1.5% 的延迟缴付税款利息。如不足一个月的部分，则按一个月计，支付 1.5% 的利息。若任何人收到催款通知书后的 15 日内，仍然无法缴纳则将被追加滞纳金的 25% 的附加税，如不足一个月，则按一个月计，另支付 1.5% 的利息。税务机关对没有报送税务报告的纳税人，采取单方面的评估。在此种情况下，将被追加评估税款 40% 的附加税，如不足一个月，则按一个月计，另支付 1.5% 的月利息。

通常，税款的逾期利息应从应缴税金纳税申报期结束后的次月的第一天起开始计算。所得税的逾期利息，应从所得税年度纳税申报期结束后的次月第一天起开始计算。延迟缴纳车船税将面临金额为应纳车船税一倍的附加税。

#### （3）因妨碍税务条款的执行而被征收的附加税

因阻碍税务执法而被追加的附加税的罚款如下：

① 因阻碍政府官员执行税务评估，纳税人或代扣代理人将被罚 200 万瑞尔；

② 因阻碍政府官员执行简易式或预估式的税务评估，纳税人或代扣代理人，将被罚 50 万瑞尔。



### 3.2.7 其他征管规定

在工作时间，柬埔寨税务局应通过“柬埔寨税务局呼叫中心（1277）”对纳税人的疑问进行及时反馈和指导。

## 3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

### 3.3.1 非居民税收征管措施简介

目前，非居民企业通过代扣税机制向柬埔寨税务机关缴纳相关税金。

### 3.3.2 非居民企业税收管理

柬埔寨境内企业或机构向境外非居民企业（包括境内分支机构向境外母公司）支付以下费用时，应代扣代缴预提税。

#### （1）股息

境内企业向境外非居民企业分配股息红利时，应按 14% 的税率代扣代缴预提税（税收协定另有规定的除外）。

企业将留存收益转为资本或股本时，将不被视为股息分配，进而无需缴纳 14% 的预提税。

此外，自 2017 年起，在柬埔寨设立的分公司将其取得的来源于柬埔寨的所得税非应税收入或减免税收入，以股息红利形式分配给向境外母公司时，应缴纳股息分配附加税。

#### （2）利息

境内企业向境外非居民企业支付利息时，应按 14% 的税率代扣代缴预提税（税收协定另有规定的除外）。

#### （3）特许权使用费

境内企业向境外非居民企业支付特许权使用费时，应按 14% 的税率代扣代缴预提税（税收协定另有规定的除外）。

#### （4）租金、管理及技术服务费

向非居民企业支付动产或不动产租金、管理及技术服务费时，应按 14% 的税率代扣代缴预提税（税收协定另有规定的除外）。

（5）保险公司向非居民纳税人支付人寿保险再投保费用，按以下方式缴纳预提税：

① 向非居民纳税人支付人寿保险保费净额（人寿保险业务总保费减去与再保险赔付及分保手续费相关费用后的余额）的保险企业，应就所支付金额的 14% 计算缴纳预提所得税；

② 人寿保险再投保费的亏损额，允许抵扣下个月人寿保费总金额；

③ 如果保险公司在 2019 年 12 月 31 日前，自愿修改并提交其预提所得税申报表，补缴此前的未申报缴纳的预提所得税，将被免除处罚和罚款。

## 第四章 特别纳税调整政策

目前柬埔寨没有专门的转让定价和预约定价安排规则，也没有专门的资本弱化和受控外国公司方面的规定和限制。

### 4.1 关联交易

#### 4.1.1 关联关系判定标准

关联方指拥有 20%以上公司共同所有权的企业或个人。关联方之间直接或间接转让财产产生的亏损不得在税前扣除。

#### 4.1.2 关联交易基本类型

因暂无相关法规，该部分不适用。

#### 4.1.3 关联申报管理

因暂无相关法规，该部分不适用。

### 4.2 同期资料

#### 4.2.1 分类及准备主体

因暂无相关法规，该部分不适用。

#### 4.2.2 具体要求及内容

与关联方进行交易的纳税人应遵循独立交易原则，并遵守相关的合规要求，包括：

- (1) 与年度所得税申报表同时提交年度转让定价申报表；
- (2) 根据税务机关要求，提交转让定价同期资料。

#### 4.2.3 其他要求

根据规定，关联方之间进行借款交易，应根据独立交易原则确定借款利率。纳税人无需将借款协议提交至税务机关审批，但纳税人仍应当按照相关规定保留、记录所有与借款相关的文件，并按照柬埔寨税务局要求提交相关文件（如需要）。

## 4.3 转让定价调查

### 4.3.1 原则

与关联方进行交易的纳税人应遵循独立交易原则，并遵守相关的合规要求。

### 4.3.2 转让定价主要方法

根据第 986 号公告要求，参考 OECD 转让定价指南，可比非受控价格法、成本加成法、再销售价格法、利润分割法和交易净利润法是被认定为可以用于判断关联交易是否符合独立交易原则的主要方法。

### 4.3.3 转让定价调查

柬埔寨没有出台转让定价调查具体程序。

## 4.4 预约定价安排

### 4.4.1 适用范围

因暂无相关法规，该部分不适用。

### 4.4.2 程序

因暂无相关法规，该部分不适用。

## 4.5 受控外国企业

### 4.5.1 适用范围

因暂无相关法规，该部分不适用。

### 4.5.2 税务调整

因暂无相关法规，该部分不适用。

## 4.6 成本分摊协议管理

### 4.6.1 主要内容

因暂无相关法规，该部分不适用。

### 4.6.2 税务调整

因暂无相关法规，该部分不适用。

## 4.7 资本弱化

### 4.7.1 判定标准

因暂无相关法规，该部分不适用。

### 4.7.2 税务调整

因暂无相关法规，该部分不适用。

## 4.8 法律责任

目前，柬埔寨法律里没有专门的反避税规则。不过，法律规定了一些适用于违反税务条款（包括避税）的处罚规则。根据违反税务条款的严重程度，处罚为征收 10%到 40%的附加税。逃税指故意地和重复地违反税务条款，目的在于减少或消除税务条款要求的纳税金额。逃税属于严重违反税务条款的行为，属于所规定的处罚范围。

不执行法律的要求也将被处罚，如不保存财务账册或其他文件或交易时不开具发票等。妨碍法律的执行属于刑事违法行为，将被征收附加税和起诉。例如，逃税将被处以 1,000 万至 2,000 万瑞尔（约 2,500 到 5,000 美元）的罚金，或监禁一至五年，或被处罚金的同时也被罚监禁。

## 第五章 中柬税收协定及相互协商程序

税收协定是指两个或两个以上的主权国家（地区），为了协调相互之间的税收管辖关系和处理有关税务问题，通过谈判缔结的书面协议。两国间的税收协定具有国际法性质，在适用国际法优先原则的国家（地区），税收协定法律地位高于国内法。

### 5.1 中柬税收协定

目前，柬埔寨已与新加坡、中国、文莱、泰国、越南、印度尼西亚签署了税收协定。与此同时，柬埔寨政府正同马来西亚、韩国、日本和香港等东盟、亚洲国家（地区）展开谈判，争取早日签署税收协定。同时，柬埔寨也申请与老挝、缅甸与菲律宾谈判税收协定。另外柬埔寨还接受了白俄罗斯、科威特、斯洛伐克、塞舌尔和哈萨克斯坦等国的税收协定谈判申请。

#### 5.1.1 中柬税收协定

2016年10月13日，中国和柬埔寨在金边签署了《中华人民共和国政府和柬埔寨王国政府对所得避免双重征税和防止逃避税的协定》（简称“中柬税收协定”）及议定书（原文详见：<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c2300844/content.html>）。

根据中柬税收协定的规定，协定及议定书于2018年1月26日生效，适用于2019年1月1日及以后取得的所得。

#### 5.1.2 适用范围

##### （1）人的范围

适用于缔约国一方或者同时为双方居民的人。

##### ① “缔约国一方居民”的定义

“缔约国一方居民”一语是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、成立地、实际管理机构所在地、管理机构所在地、主要营业地或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人，并且包括该缔约国及其地方当局。但是，这一用语不包括仅因来源于该缔约

国的所得而在该缔约国负有纳税义务的人。

② 同时为缔约国双方居民的个人，其身份的确定规则

同时为缔约国双方居民的个人，其身份的确定应按以下规则确定：应认为仅是其永久性住所所在国的居民；

如果在缔约国双方同时有永久性住所，应认为仅是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心所在）的缔约国的居民；

如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在缔约国双方都没有永久性住所，应认为仅是其习惯性居处所在国家（地区）的居民；

如果其在缔约国双方都有或者都没有习惯性居处，应认为仅是其国籍所属国家（地区）的居民；

如果发生双重国籍问题，或者其不是缔约国任何一方的国民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

除个人以外的人同时为缔约国双方居民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

（2）税种范围

中柬税收协定适用于由缔约国一方或地方当局对所得征收的税收，不论其征收方式如何。

对全部所得或某项所得征收的税收，包括对转让动产或不动产的收益征收的税收，对企业支付的工资或薪金总额征收的税收，应视为对所得征收的税收。

① 协定应特别适用的税种

A. 在柬埔寨：

a. 利润税，包括预提税、最低税、股息分配附加利润税和财产收益税；

b. 工资税；

c. 协定的任何规定均不得妨碍征收最低税。

B. 在中国：

a. 个人所得税；

b. 企业所得税。

② 协定也适用于协定签订之日后征收的属于新增加的或者代替

现行税种的相同或者实质相似的税收。缔约国双方主管当局应将各自税法发生的重要变动通知对方。

### 5.1.3 常设机构的认定

#### 5.1.3.1 常设机构定义

在协定中，“常设机构”一语是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。

#### 5.1.3.2 “常设机构”包括：

- (1) 管理场所；
- (2) 分支机构；
- (3) 办事处；
- (4) 工厂；
- (5) 作业场所；
- (6) 仓库；
- (7) 矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所；
- (8) 农场或种植园。

#### 5.1.3.3 “常设机构”还包括：

建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续超过9个月的为限；

为勘探或开采自然资源而在缔约国另一方操作大型设备在任何12个月中连续或累计超过90天。

#### 5.1.3.4 “常设机构”不包括：

- (1) 专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；
- (2) 专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；
- (3) 专为由另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；
- (4) 专为本企业采购货物或者商品，或者搜集信息的目的所设的固定营业场所；



(5) 专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；

(6) 专为上述提及的 5 项活动的结合所设的固定营业场所，条件是这种结合使该固定营业场所的整体活动属于准备性质或辅助性质。

### 5.1.3.5 其他情况

虽有 5.1.3.1 和 5.1.3.2 条款的规定，当一个人（除适用 5.1.3.6 第一条款的独立代理人外）代表缔约国一方的企业在缔约国另一方进行活动，且：

(1) 有权以该企业的名义在缔约国另一方订立合同并经常行使这种权力，除非这个人通过固定营业场所进行的活动限于第 5.1.3.4 条款的规定，按照该款规定，不应认为该固定营业场所构成常设机构；

(2) 没有上述权力，但经常在缔约国另一方保存货物或商品的库存，并经常代表该企业从该库存中交付货物或商品；对于该个人为企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国另一方设有常设机构。

缔约国一方企业仅通过按常规经营自身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他独立代理人在缔约国另一方进行营业，不应认为在该缔约国另一方设有常设机构。

缔约国一方居民公司，控制或被控制于缔约国另一方居民公司或者在该缔约国另一方进行营业的公司（不论是否通过常设机构），此项事实不能据以使任何一方公司构成另一方公司的常设机构。

## 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

### 5.1.4.1 不动产所得

#### (1) 对不动产所得的征税

缔约国一方居民从位于缔约国另一方的不动产取得的所得（包括农业和林业所得），可以在该缔约国另一方征税。适用于从直接使用、出租或者任何其他形式使用不动产取得的所得。也适用于企业

的不动产所得和用于从事独立个人劳务的不动产所得。

## (2) 不动产的定义

“不动产”一语应当具有财产所在地的缔约国的法律所规定的含义。该用语在任何情况下应包括附属于不动产的财产，农业和林业所使用的牲畜和设备，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。

### 5.1.4.2 营业利润

#### (1) 对营业利润的征税

缔约国一方企业的利润应仅在该缔约国征税，但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业的除外。如果该企业通过设在该缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，其利润可以在该缔约国另一方征税，但应仅以归属于该常设机构的利润为限。

#### (2) 属于常设机构的利润

缔约国一方企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，应将该常设机构视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业，并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理，该常设机构可能得到的利润在缔约国各方应归属于该常设机构。

在确定常设机构的利润时，应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其他任何地方。

除有适当的和充分的理由需要变动外，每年应采用相同的方法确定归属于常设机构的利润。利润中如果包括协定内其他规定的所得项目时，不应影响其他规定。

### 5.1.4.3 海运和空运

缔约国一方企业以飞机经营国际运输业务所取得的利润，应仅在该缔约国征税。

缔约国一方企业以船舶经营国际运输业务或以船只从事内河运

输从缔约国另一方取得的所得，可以在该缔约国另一方征税，但该缔约国另一方所征税额应减为 50%。

也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。

#### 5.1.4.4 关联企业

(1) 在下列任何一种情况下：

缔约国一方企业直接或者间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本，或者相同的人直接或者间接参与缔约国一方企业和缔约国另一方企业的管理、控制或资本，两个企业之间商业或财务关系的构成条件不同于独立企业之间的构成条件，并且由于这些条件的存在，导致其中一个企业没有取得其本应取得的利润，则可以将这部分利润计入该企业的所得，并据以征税。

(2) 缔约国一方将缔约国另一方已征税的企业利润

在两个企业之间的关系是独立企业之间关系的情况下，这部分利润本应由该缔约国一方企业取得，包括在该缔约国一方企业的利润内征税时，缔约国另一方应对这部分利润所征收的税额加以调整。在确定调整时，应对协定内的其他规定予以适当注意。如有必要，缔约国双方主管当局应相互协商。

#### 5.1.4.5 股息

(1) 对股息的征税

缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税。

然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国一方，按照该国的法律征税。但是，如果股息的受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过股息总额的 10%。不应影响对该公司支付股息前的利润征税。

(2) 股息的定义

“股息”一语是指从股份、矿业股份、发起人股份或者非债权关系分享利润的其他权利取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得

的所得。

### (3) 其他情况

如果股息受益所有人作为缔约国一方居民，在支付股息的公司是其居民的缔约国另一方，通过设在缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在缔约国另一方的常设机构从事独立个人劳务，据以支付股息的股份与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用 5.1.4.5 的规定。在这种情况下，应视具体情况适用第 5.1.4.2 或第 5.1.4.10 条的规定。

缔约国一方居民公司从缔约国另一方取得利润或所得，该缔约国另一方不得对该公司支付的股息征税，也不得对该公司的未分配利润征税，即使支付的股息或未分配利润全部或部分发生于缔约国另一方的利润或所得。但是，支付给缔约国另一方居民的股息或者据以支付股息的股份与设在缔约国另一方的常设机构或固定基地有实际联系的除外。

### 5.1.4.6 利息

#### (1) 对利息的征税

发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税。

然而，这些利息也可以在其发生的缔约国一方，按照该国的法律征税。但是，如果利息的受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过利息总额的 10%。

虽有上述规定，发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方政府或地方当局、中央银行或者由缔约国另一方政府主要拥有的金融机构或法定主体的利息，应在该缔约国一方免税。

“主要拥有”一语是指所有权超过 50%。

#### (2) 利息的定义

“利息”一语是指从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润；特别是从公债、债券或者信用债券取得的所得，包括其溢价和奖金，以及所有其他按照所得发生的缔约国税收相关法律视同因借款而产生的所得。由于延期支付而

产生的罚款不应视为本条所规定的利息。

(3) 其他情况

① 如果利息的受益所有人作为缔约国一方居民，在利息发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的常设机构从事独立个人劳务，据以支付该利息的债权与该常设机构或者固定基地有实际联系的，不适用本条 5.1.4.6 的规定。在这种情况下，应视具体情况适用第 5.1.4.2 条或第 5.1.4.10 条的规定；

② 如果支付利息的人是缔约国一方居民，应认为该利息发生在该国。然而，如果支付利息的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，据以支付该利息的债务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担该利息，应认为上述利息发生于该常设机构或固定基地所在的缔约国；

③ 由于支付利息的人与受益所有人之间或者他们与其他人之间的特殊关系，就有关债权所支付的利息数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于在没有上述关系情况下所能同意的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税，但应对协定其他规定予以适当注意。

#### 5.1.4.7 特许权使用费

(1) 对特许权使用费的征税

发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在缔约国另一方征税。

然而，这些特许权使用费也可以在其发生的缔约国一方，按照该国的法律征税。但是，如果特许权使用费的受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过特许权使用费总额的 10%。

(2) 特许权使用费的定义

“特许权使用费”一语是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作（包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带）的版权，任何专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序，

或者为有关工业、商业、科学经验的信息所支付的作为报酬的各种款项。

### (3) 其他情况

① 如果特许权使用费的受益所有人作为缔约国一方居民，在特许权使用费发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的常设机构从事独立个人劳务，据以支付该特许权使用费的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用 5.1.4.7 条的规定。在这种情况下，应视具体情况适用 5.1.4.2 条或 5.1.4.10 条的规定；

② 如果支付特许权使用费的人是缔约国一方居民，应认为该特许权使用费发生在该国。然而，如果支付特许权使用费的人——不论是否为缔约国一方居民——在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，据以支付该特许权使用费的义务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担该特许权使用费，应认为上述特许权使用费发生于该常设机构或者固定基地所在的缔约国；

③ 由于支付特许权使用费的人与受益所有人之间或者他们与其他人之间的特殊关系，就有关使用、权利或信息所支付的特许权使用费数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于在没有上述关系情况下所能同意的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税，但应对协定其他规定予以适当注意。

#### 5.1.4.8 技术服务费

##### (1) 对技术服务费的征税

发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的技术服务费，可以在该缔约国另一方征税。

然而，技术服务费也可以在其发生的缔约国一方，按照该国的法律征税。但是，如果技术服务费的受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过技术服务费总额的 10%。

##### (2) 技术服务费的定义

“技术服务费”一语是指因提供管理、技术或咨询服务（包括

由企业或其他人员提供的技术服务) 而收取的任何报酬, 但不包括协定所适用的劳务报酬。

### (3) 其他情况

① 如果技术服务费的受益所有人是缔约国一方居民, 通过设在技术服务费发生的缔约国另一方的常设机构进行营业, 且技术服务费与该常设机构有实际联系的, 不适用 5.1.4.8 条的规定。在这种情况下, 应适用 5.1.4.2 条的规定;

② 如果支付技术服务费的人是缔约国一方居民, 且技术服务在该国履行, 应认为该技术服务费发生在该国。然而, 如果支付技术服务费的人, 不论是否为缔约国一方居民, 在缔约国一方设有常设机构或者固定基地, 据以支付该技术服务费的义务与该常设机构或者固定基地有联系, 并由其负担该技术服务费, 上述技术服务费应认为发生于该常设机构或者固定基地所在的缔约国;

③ 由于支付技术服务费的人与受益所有人之间或者他们与其他人之间的特殊关系, 无论任何原因支付的技术服务费数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时, 本条规定应仅适用于在没有上述关系情况下所能同意的数额。在这种情况下, 对该支付款项的超出部分, 仍应按各缔约国的法律征税, 但应对协定其他规定予以适当注意。

#### 5.1.4.9 财产收益

缔约国一方居民转让 5.1.4.1 条所述位于缔约国另一方的不动产取得的收益, 可以在该缔约国另一方征税。

转让缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构营业财产部分的动产或者缔约国一方居民在缔约国另一方从事独立个人劳务的常设机构的动产取得的收益, 包括转让常设机构(单独或者随同整个企业)或者常设机构取得的收益, 可以在该缔约国另一方征税。

缔约国一方企业转让从事国际运输的船舶或飞机或者转让与上述船舶或飞机的运营相关的动产取得的收益, 应仅在该缔约国一方征税。

缔约国一方居民转让股份取得的收益, 如果该股份价值的 50%

(不含) 以上直接或间接来自位于缔约国另一方的不动产, 可以在该缔约国另一方征税。

转让上述四种情况所述财产以外的其他财产取得的收益, 应仅在转让者为其居民的缔约国一方征税。

#### 5.1.4.10 独立个人劳务

##### (1) 对独立个人劳务的征税

除适用 5.1.4.8 条规定外, 缔约国一方居民由于专业性劳务或者其他独立性活动取得的所得, 应仅在该缔约国征税。但具有以下情况之一的, 可以在缔约国另一方征税:

① 在缔约国另一方为从事上述活动设有经常使用的常设机构。在这种情况下, 该缔约国另一方可以仅对归属于该常设机构的所得征税;

② 在有关纳税年度开始或结束的任何 12 个月内在缔约国另一方停留连续或累计达到或超过 183 天。在这种情况下, 该缔约国另一方可以仅对在该国进行活动取得的所得征税。

##### (2) 专业性劳务的定义

“专业性劳务”一语特别包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动, 以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。

#### 5.1.4.11 非独立个人劳务

除适用第 5.1.4.12 条、5.1.4.14 条和 5.1.4.15 条的规定外, 缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬, 除在缔约国另一方从事受雇的活动以外, 应仅在该缔约国一方征税。在缔约国另一方从事受雇活动取得的报酬, 可以在该另一国征税。

虽有上述规定, 缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇活动取得的报酬, 同时具有以下三个条件的, 应仅在该缔约国一方征税:

(1) 收款人在有关纳税年度开始或结束的任何 12 个月内在缔约国另一方停留连续或累计不超过 183 天;

(2) 该项报酬由并非缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇



主支付；

(3) 该项报酬不是由雇主设在缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。

虽有上述规定，在缔约国一方企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇活动而取得的报酬，可以在该缔约国一方征税。

#### **5.1.4.12 董事费和高级管理人员报酬**

缔约国一方居民作为缔约国另一方居民公司的董事会成员取得的董事费和其他类似款项，可以在该缔约国另一方征税。

缔约国一方居民作为缔约国另一方居民公司的高级管理人员取得的薪金、工资和其他类似报酬，可以在该缔约国另一方征税。

#### **5.1.4.13 艺术家和运动员**

虽有 5.1.4.10 条和 5.1.4.11 条的规定，缔约国一方居民作为表演家，如戏剧、电影、广播或电视艺术家或音乐家，或作为运动员，在缔约国另一方从事个人活动取得的所得，可以在该缔约国另一方征税。

虽有 5.1.4.10 条和 5.1.4.11 条的规定，表演家或运动员从事个人活动取得的所得并非归属表演家或运动员本人，而是归属于其他人，该所得可以在该表演家或运动员从事其活动的缔约国征税。

虽有上述规定，按照缔约国双方的文化协议或安排从事第一款所述活动取得的所得，如果对该国的访问全部或主要是由缔约国任何一方、其地方当局或公共机构的资金赞助的，应在从事上述活动的缔约国一方免于征税。

#### **5.1.4.14 退休金和社会保障金**

除适用 5.1.4.15 第(2)款的规定外，因以前的雇佣关系支付给缔约国一方居民的退休金和其他类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。

虽有上述规定，缔约国一方政府或地方当局按其社会保障制度的公共福利计划支付的退休金和其他类似款项，应仅在该缔约国一方征税。

#### 5.1.4.15 政府服务

(1) 缔约国一方政府或其地方当局对向其提供服务的个人支付除退休金以外的薪金、工资和其他类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。

但是，如果该项服务是在缔约国另一方提供，而且提供服务的个人是该另一国居民，并且该居民：

① 是该另一国国民；

② 不是仅由于提供该项服务而成为该另一国居民的，则上述薪金、工资和其他类似报酬应仅在该缔约国另一方征税。

(2) 缔约国一方政府或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向该国政府或当局提供服务的个人的退休金或其他类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。

但是，如果提供服务的个人是缔约国另一方居民，并且是其国民的，该退休金或类似报酬应仅在该缔约国另一方征税。

(3) 5.1.4.11 条、5.1.4.12 条、5.1.4.13 条和 5.1.4.14 条的规定，应适用于向缔约国一方政府或其地方当局举办的事业提供服务取得的薪金、工资、退休金和其他类似报酬。

#### 5.1.4.16 学生和实习人员

学生、企业实习生或学徒、或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，仅由于接受教育或培训的目的停留在该缔约国一方，其为了维持生活、接受教育或培训的目的收到的来源于该缔约国一方以外的款项，该缔约国一方应从其到达之日起连续六年免于征税。

#### 5.1.4.17 其他所得

(1) 对其他所得的征税

由缔约国一方居民取得的各项所得，不论发生于何地，凡协定上述各条未作规定的，应仅在该缔约国一方征税。

(2) 其他规定

5.1.4.1 第二条规定的不动产所得以外的其他所得，如果所得的收款人为缔约国一方居民，通过设在缔约国另一方的常设机构在

该缔约国另一方进行营业，或者通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方从事独立个人劳务，据以支付所得的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用 5.1.4.17. 第一条的规定。在这种情况下，应视具体情况分别适用 5.1.4.2 条或 5.1.4.10 条的规定。

虽有上述规定，缔约国一方居民取得的发生于缔约国另一方的所得，如协定上述各条未作规定，也可以在该缔约国另一方征税。

### 5.1.5 柬埔寨税收抵免政策

柬埔寨的居民企业取得的来源于境外的所得，在境外已缴纳的税款，允许从其应纳税额中抵扣，以避免国际重复征税。可用于抵扣的金额为该应税收入在境外已纳税额和在柬埔寨应纳税额中的较小值。

### 5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

（1）缔约国一方的国民在缔约国另一方负担的税收或者有关要求，在相同情况下，特别是在居民身份相同的情况下，不应与该缔约国另一方的国民负担或可能负担的税收或者有关要求不同或比其更重。

虽有第（1）条的规定，本规定也应适用于不是缔约国一方或者双方居民的人。

（2）缔约国一方企业在缔约国另一方常设机构的税收负担，不应高于缔约国另一方对从事同样活动的本国企业征收的税收。

不应理解为缔约国一方由于民事地位、家庭责任而给予本国居民的任何税收上的个人补贴、优惠和减免也应给予缔约国另一方居民。

（3）除适用 5.1.4.4 条、5.1.4.6 条或 5.1.4.8 条的规定外，缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费、技术服务费和其他款项，在确定该企业应纳税利润时，应向支付给该缔约国一方居民一样，在相同情况下予以扣除。

（4）缔约国一方企业的资本全部或部分、直接或间接为缔约国另一方一个或多个居民拥有或控制，该企业在该缔约国一方负担的

税收或者有关要求，不应与该缔约国一方其他同类企业负担或可能负担的税收或者有关要求不同或比其更重。

(5) 以上应适用于所有种类的税收。

### 5.1.7 在柬埔寨享受税收协定待遇的手续

柬埔寨居民如需获得税收抵免证明，应提供中国主管税务机关出具的税款缴纳证明，以及中国主管当局签发的中华人民共和国外国人居留许可证副本。

为使纳税人正确使用避免双重征税和防止偷漏税税收协定，柬埔寨税务局正式启用税收协定在线系统。对于系统使用申请的步骤和审批流程，柬埔寨税务局网站 (<http://www.tax.gov.kh>) 做出如下总结：

(1) 企业需注册用户账户并登陆网站 <http://www.tax.gov.kh>;

(2) 选择申请类型：通知函或税收居民身份证明；

(3) 完成申请人和被申请企业的所需填写的信息；

(4) 打印完成填写的申请表；

(5) 向柬埔寨税务局行政和总务部门提交申请表，并附上相关证明文件；

(6) 如果已提交正确且充分的申请材料，企业所有人或其董事将会收到由柬埔寨税务局出具的资料接收确认回执。如果所提交的材料不正确或不充分，企业所有人或其董事将会收到拒收证明。

一旦享受协定待遇申请获得批准，企业所有人或其董事可通过以下两种方式获得许可证：

(1) 从柬埔寨税务局直接取得执行税收协定税率的税收居民身份证明或通知函；

(2) 从双重征税协定在线系统打印执行税收协定税率的税收居民身份证明或通知函。

## 5.2 柬埔寨税收协定相互协商程序

### 5.2.1 相互协商程序概述

按照中柬税收协定规定，当中国税收居民认为柬埔寨或者中、

柬双方所采取的措施导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑中、柬两国国内法律的补救办法，将案情提交中国主管当局。

### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

根据协定中的相互协商程序条款，缔约国双方主管当局相互合作，努力解决缔约国一方或双方就特定的税收协定的解释和适用产生的争议。税收协定第二十五条为税务机关提供了切实可行的手段，以确保对跨境收入的税收是符合税收协定的。

### 5.2.3 相互协商程序的适用

(1) 如一方认为缔约国一方或者双方所采取的措施导致或将导致对其的征税不符合协定的规定时，可以不考虑各缔约国国内法律的救济办法，将案情提交该人为其居民的缔约国主管当局，或者如果其案情属于 5.1.6 章节中的第(1)款的情形，可以提交该人为其国民的缔约国主管当局。该项案情应在不符合协定规定的征税措施第一次通知之日起 3 年内提出。

(2) 上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合协定的征税。所达成协议的执行不受缔约国国内法时限的限制。

(3) 缔约国双方主管当局应通过相互协商设法解决在解释或实施协定时所发生的困难或疑义，也可以对协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。

(4) 为达成第(2)款和第(3)款的协议，缔约国双方主管当局可以直接沟通。

### 5.2.4 启动程序

因暂无相关法规，该部分不适用。

### 5.2.5 相互协商的法律效力

因暂无相关法规，该部分不适用。

### 5.2.6 柬埔寨仲裁条款

如果纳税人不接受税务机关的决定，则可在 30 日期限内向税务仲裁委员会提交抗议信。在收到税收仲裁委员会的决定后，纳税人有权在该决定下达的 30 日期限内向主管法院提出上诉。

纳税人在向法院申请上诉之前应在国库存放保证金，数额等同于处在争议中由税务机关评估的税金、附加税和利息的金额。

### **5.3 中柬税收协定争议的防范**

因暂无相关法规，该部分不适用。

## 第六章 在柬埔寨投资可能存在的税收风险

### 6.1 信息报告风险

#### 6.1.1 登记注册制度

根据柬埔寨法律规定，所有在柬埔寨投资成立的企业均需向相关的政府部门包括商务部、税务机关以及劳动与职业培训部申请注册。在某些投资地区，投资企业可通过投资柬埔寨发展理事会批准的合格投资项目申请获取政府优惠。除此之外，若该投资企业雇佣超过8人，需申请注册国家社会保障基金。

如前所述，税务机关企业应在公司开始运营或在商务部注册登记起15日内向税务机关办理税务登记。企业可在税务机关或在税务机关官网上注册。注册登记时，董事会主席，股东，或公司董事应亲自前往税务机关递交照片、扫描指纹以及填写申请表并提供其他税务机关要求的文件。

若企业未进行税务登记，该行为将被视为妨碍执行税收条例，可被处以500万瑞尔以上1000万瑞尔以下的罚款或（和）被判处1个月以上1年以下监禁。除此之外，如果企业还违反妨碍执行税收条例，额外缴纳税金200万瑞尔。

#### 6.1.2 信息报告制度

关于地址、公司形式、业务转让或停业、企业主管或负责税务事项有关人员的任何变更，应在15日内通知柬埔寨税务局，柬埔寨税务局可以据此及时确定注册的生效日期。

若企业未告知税务机关相关的公司变更信息，该行为将被视为妨碍执行税收条例，可被处以500万瑞尔以上1000万瑞尔以下的罚款或（和）被判处1个月以上1年以下监禁。除此之外，如果企业

还违反妨碍执行税收条例，额外缴纳税金 200 万瑞尔。

## 6.2 纳税申报风险

### 6.2.1 在柬埔寨设立子公司的纳税申报风险

柬埔寨企业有义务按月及按年向柬埔寨税务机关进行纳税申报。

#### (3) 按月申报

公司有义务按月申报的税种包括但不限于以下：

- ① 预缴所得税；
- ② 工资税；
- ③ 预提税；
- ④ 酒店住宿税；
- ⑤ 增值税；
- ⑥ 公共照明税；
- ⑦ 特定商品和服务税；
- ⑧ 其他税。

上述应缴税金应在次月的 20 号以前完成申报缴纳。未在规定的期限内完成纳税申报缴纳税金的，将被处以罚金以及按每月 1.5% 的利息征收滞纳金。

#### (4) 按年申报

纳税人应在每一纳税财年结束后三个月内向主管税务机关申报缴纳所得税。例如，一家公司的纳税财年于 2017 年 12 月 31 日结束，那么公司应于 2018 年 3 月 31 日以前申报 2017 财年所得税。截至财年末，已按月缴纳的预缴所得税可用于抵扣年度应纳所得税及最低税额。

若企业未按期申报缴纳所得税，将被处以罚金以及按每月 1.5% 的利息征收滞纳金。

### 6.2.2 在柬埔寨设立分公司或代表处的纳税申报风险

外国投资者在柬埔寨设立的分公司或代表处，与子公司所面临的纳税申报风险相同。



### 6.2.3 在柬埔寨取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

在柬埔寨构成常设机构的非居民纳税人，应就取得来源于柬埔寨部分的所得向柬埔寨主管税务机关申报纳税。未构成常设机构的非居民纳税人应对其来源于柬埔寨的所得缴纳预提所得税。

## 6.3 调查认定风险

柬埔寨税收制度形成的时间相对来说比较短，其特点就是税种比较多，且法律法规经常发生变化，这些法律法规通常不清晰，相互矛盾，需经解释。通常，税务机关的不同分支机构会给出不同的解释。税收要经过多个税务机关不同的分支机构的审核和调查。因此，企业在面临税务检查时，可能会因不同的解释而产生税务风险。

## 6.4 享受税收协定待遇风险

实物操作中，企业可能存在未正确享受协定待遇的风险及滥用税收协定（安排）待遇的风险。

## 6.5 其他风险

### 6.5.1 增资与减资的风险

根据《商事企业法》相关规定，公司股东可通过现金或其他形式，包括商标、版权、专利和无形资产使用权或商标许可等向公司注入股本。目前尚未出台相关法规对股本增资进行限制。

企业需就股本增资事宜向商务部登记，并向其提交修订后的公司章程。企业在获得商务部批准后 15 日内应向税务机关递交变更股权注册资本的情况说明。若未按前述规定就变更股权注册资本告知相关机关的，企业或被处以罚金。

根据《商事企业法》规定，企业在满足以下条件时可缩减公司股本：

(1) 股本缩减金额不得超过原始注册资本的 50%。在随后进行股本增资时，50%的限制条件将不适用；

(2) 公司资产的可实现价值不得少于其累计负债且有合理的理

由相信债务到期时公司拥有偿还能力；

(3) 企业需自取得商务部批复之日起 90 日内留存股本缩减批复文件，以防债权人纠纷。

企业需就股本缩减事宜向商务部登记并获得批复。

### 6.5.2 海外投资架构风险

企业在海外投资的初期，可通过搭建有效的投融资架构，不仅可以有效优化海外投资整体税负，降低税务风险，还可以达到更高的运营和管理效益，有利于企业今后的海外拓展活动。

常见的海外投资架构分为两类，一类是直接控股架构，一类是间接控股架构。

直接控股架构（如下图 4 所示），即企业直接在柬埔寨设立子公司或分支机构。

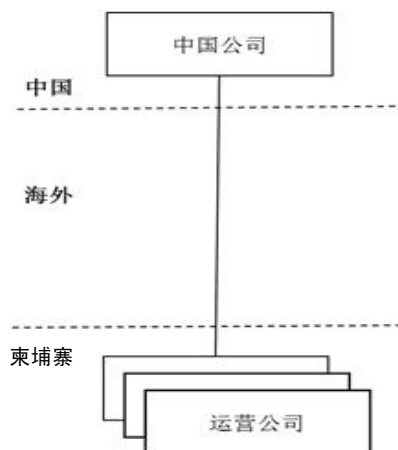


图 4 直接控股架构示意图

间接控股架构（如下图 5 所示），指通过在中国及柬埔寨之外的第三国设立一层或多层中间控股公司，间接持有位于柬埔寨的运营公司。

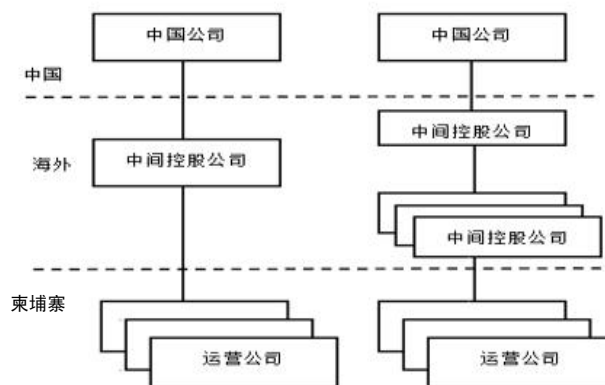


图 5 间接架构示意图

直接投资架构与间接投资架构各有优劣，其优缺点总结如下：

表 12 直接投资架构和间接投资架构优缺点比较

	直接控股架构	间接控股架构
优点	(1) 简化投资环节和设立企业的程序； (2) 减少相应的设立、经营及管理费用。	(1) 降低股息的当地预提税； (2) 避免股权转让所得的当地预提税； (3) 第一层控股公司可以作为海外投资平台，便于管理，并在一定程度上降低第二层控股公司“受控外国公司”和“居民企业”风险； (4) 海外上市更具一定的灵活性。
缺点	(1) 股息分配的税负较高； (2) 股权转让所得的税负较高，该税负无法递延到以后期间，从纳税时间上来看税务负担比较重； (3) 中国企业转让海外子公司股权，应当向外汇管理部门提交股权转让报告书，并且需要将所得外汇收益调回境内，外汇管理复杂； (4) 如果中国企业有多个海外投资项目均纳入上市范围，则需要在未来进行大规模的整合与架构重组，海外上市缺乏灵活性。	(1) 需要中间控股公司的设立和维持成本，并且可能需要符合控股公司当地的实质性要求； (2) 股息分配、股权转让所得的递延纳税存在一定程度的税务风险。

企业在搭建海外投资架构时，应根据企业自身的海外业务发展规划，综合考虑投资法规、资本保护、资金需求、资金回流、税务效率等各项因素，其中应重点关注的税务事项包括但不限于：

中国（投资母国）企业需要关注的是股息收入的所得税；财产转让的所得税；税收协定；居民企业；受控外国公司；外国税收抵免。

如果有中间控股公司的，需要关注所在地国家（地区）的股息、财产转让的所得税；股息、财产转让的预提所得税；税收协定。

柬埔寨（投资东道国）子公司或控股需要关注的是股息汇出的预提所得税；财产转让的预提所得税；税收协定。

#### （1）股息或财产转让相关的所得税及预提所得税

中国企业取得海外控股公司分配的股息（红利）以及转让海外控股公司取得的财产转让，通常需要按其适用税率在中国缴纳所得税。

运营公司在柬埔寨已缴纳的所得税，以及母公司在柬埔寨缴纳的股息预提所得税，在符合一定条件下，可以在一定限额内抵免母公司取得运营公司分配的股息收入和转让海外运营公司股权取得的财产转让需要在中国缴纳的所得税。

如果母公司通过中间控股公司持有海外运营公司的股权，中间控股公司会将海外运营公司分配的利润以股息的形式分配给母公司，因此需要考虑中间控股公司所在地对股息汇出征收的预提所得税。

#### （2）税收协定

应关注的税收协定包括中国与柬埔寨之间的税收协定、中国与中间控股公司所在国家（地区）之间的税收协定以及柬埔寨与中间控股公司所在国家（地区）之间的税收协定。

## 参考文献

- [1] 《一带一路国外投资指南上（柬埔寨）》2016年版，国家发展和改革委员会，2016年2月
- [2] 《对外投资合作国别（地区）指南（柬埔寨）》2019年版，商务部国际贸易经济合作研究院、中国驻柬埔寨大使馆经济商务参赞处、商务部对外投资和经济合作司
- [3] 《柬埔寨王国税法》，来源  
<http://tax.mofcom.gov.cn/tax/taxfront/article.jsp?type=103&id=db2fc02caa17449d9d6487aab846deee&documentnocn=&localityText=&locality=&taxCategoryText=&taxCategory=&issueDepartmentText=&issueDepartment=&keyword=%E6%9F%AC%E5%9F%94%E5%AF%A8>
- [4] 《柬埔寨王国投资法》，来源  
<http://cb.mofcom.gov.cn/article/ddfg/200303/20030300075515.shtml>
- [5] 《柬埔寨财政管理法》（2020年）
- [6] 柬埔寨海关总署官网，来源  
[http://www.customs.gov.kh/en\\_gb/](http://www.customs.gov.kh/en_gb/)
- [7] 《柬埔寨海关法》，来源  
<http://www.customs.gov.kh/laws-and-regulations/>
- [8] 《柬埔寨公司税制》，IBFD, 2020
- [9] 《柬埔寨个人税制》，IBFD, 2020
- [10] 中华人民共和国驻柬埔寨大使馆官网，来源  
<http://kh.china-embassy.org/chn/jpzxx/t1262234.htm>
- [11] 中华人民共和国驻柬埔寨大使馆经济商务参赞处，来源  
<http://cb.mofcom.gov.cn/>
- [12] 柬埔寨税务总局官网，来源  
<http://www.tax.gov.kh/en/taxtypes.php>
- [13] 《中华人民共和国和柬埔寨政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》

编写人员：唐新民 杨边边 梁柯 康晓琴 刘娴 杨流 周婧

审校人员：吴家龙 王遵 王斌林 冯向莉 张晓萍 张晶 杜中华 李彦

马媛媛 韩蕾